税・財政及び国際課税を巡る現状と課題

［（公社）日本租税研究協会
第69回租税研究大会記録］

2017

公益社団法人　日本租税研究協会

税・財政及び国際課税を巡る現状と課題

（公社）日本租税研究協会
第69回租税研究大会記録

2017

公益社団法人　日本租税研究協会

税・財政及び国際課税を巡る現状と課題

日本租税研究協会第69回租税研究大会記録

東京大会　於　日本工業倶楽部　平成29年９月12日㈫～13日㈬

会長挨拶
第69回租税研究大会開催にあたり……佃　和夫

（第１日）
◆報告　我が国財政の現状と税財政改革の方向性……井堀利宏

◇討論会　税制改革を巡る現状と課題……岩﨑政明（司会）
佐藤英明／内藤尚志／中村豊明／星野次彦

（第２日）
◆報告　仕向地基準課税再考……岡村忠生

◇討論会　国際課税を巡る現状と課題
－BEPS プロジェクト等からの多面的な取組と展望－
……渡辺裕泰（司会）
青山慶二／栗原正明／細田修一／吉村政穂

大阪大会　於　関電会館　平成29年９月20日㈬

副会長挨拶
第69回租税研究大阪大会開催にあたり……森　詳介

◆報告　夫婦・家族課税のあり方
－ドイツにおける近時の租税憲法上の議論を中心に－　……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）
稲岡伸哉／新川浩嗣／玉岡雅之／横山直子

目　　次

東京大会（日本工業倶楽部）

会長ご挨拶
第69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　　佃　　和夫
（三菱重工業㈱　相談役）

◆報告　９月12日㈫・午前

我が国財政の現状と税財政改革の方向性――――――――――4

政策研究大学院大学特別教授　　井堀　利宏

はじめに……4

１．財政健全化戦略とアベノミクス……4
1－1．消費税増税の見直し：2016年５月まで……5
1－2．結果：消費増税の先送り……5
1－3．中長期の経済財政に関する試算（2017年７月）のポイント
－マクロ経済の姿……5
1－4．中長期の経済財政に関する試算（2017年７月）のポイント
－国・地方の財政の姿……6
1－5．2017年７月の試算……7
1－6．当面の戦略……8
1－7．2020年時点の判断……9
1－8．B/Y のダイナミックス……9
1－9．出口戦略……10
1－10．アベノミクスの評価：いつまで非常時なのか……11
1－11．シムズ理論－目的……12
1－12．シムズ理論－評価……12
1－13．想定されるインフレ率……12
1－14．アベノミクスの好材料……13

1−15. アベノミクスのリスク……13

2．2017年度当初予算案……14
2−1．一般会計歳出……14
2−2．一般会計歳入……14
2−3．2018年度予算概算要求……14

3．財政構造改革の課題……14
3−1．進展しない財政構造改革……14
3−2．財政政策のマクロ効果……14
3−3．政治的バイアス……15

4．税制改革の政治経済学……15
4−1．増税のメリット……15
4−2．世代間公平をどう考えるのか……16
4−3．消費税と軽減税率……16
4−4．消費税と駆け込み需要……16
4−5．配偶者控除の見直し……17
4−6．法人税改革……17
4−7．法人税率の引き下げ……17
4−8．地方法人課税の改革……17
4−9．地方法人特別税……17
4−10. 税制改革の在り方……18

5．ふるさと納税……18
5−1．落とし穴……18
5−2．印象的な事例……19
5−3．住民税の減収額（2017年度）……19
5−4．改革の方向……19
5−5．納税者投票……20

資料……21

◆討論会　９月12日㈫・午後

税制改革を巡る現状と課題 ――――――――――――――――――――――46

司　会　横浜国立大学大学院国際社会科学研究院（法科大学院）教授
岩﨑　政明

参加者（五十音順）

慶應義塾大学法務研究科教授　佐藤　英明
総務省自治税務局長　内藤　尚志
㈱日立製作所取締役（租研副会長）　中村　豊明
財務省主税局長　星野　次彦

はじめに……47

Ⅰ．税・財政の現状と課題……47
1．最近の経済情勢……47
2．財政健全化をめぐる状況……49
3．最近の税制改正……52
4．税制の構造改革……52
5．納税環境整備に関する動き……54
6．国際課税……55
7．米国の法人税改革……55

Ⅱ．税・財政の現状と課題への意見……56
（佐藤）
〔個人にかかわる税制の全体像について〕〔所得税の累進度について〕
〔人的控除のあり方について〕〔退職所得・年金への課税について〕
〔給与所得課税について〕
（中村）
〔経済情勢，財政健全化をめぐる状況〕〔税制改正・税制の構造改革について〕
〔行政手続きの簡素化・効率化〕
（星野）
〔個人にかかわる税制の全体像について〕〔所得税の累進度について〕
〔人的控除のあり方について〕〔退職所得・年金への課税について〕
〔給与所得控除について〕〔今後の経済財政運営について〕
〔法人税について〕〔電子申告・ICT 化について〕

Ⅲ．地方財政・地方税制の現状と課題……62
総論：地方財政・地方税制の現状と課題……62
各論：個別税目の現状と課題……64
1．地方法人課税……64
2．固定資産税……65
3．森林吸収源対策に係る地方財源の確保……66
4．地方消費税の清算制度……66
5．ふるさと納税・企業版ふるさと納税……67
6．地方税の電子化……67

Ⅳ．地方財政・地方税制の現状と課題への意見……68
（佐藤）
〔土地に対する固定資産税について〕〔償却資産に対する固定資産税について〕
〔森林吸収源対策〕
（中村）
〔地方税体系の抜本改革〕〔行政手続の簡素化・効率化〕
（内藤）
〔土地の固定資産税について〕〔償却資産に対する固定資産税〕
〔森林吸収源対策〕〔地方税体系の抜本改革〕

おわりに……73

◆報告　９月13日㈬・午前

仕向地基準課税再考——74

京都大学大学院法学研究科教授　岡村　忠生

１　はじめに……74

２　仕向地基準課税……75
２－１．設例と効果……75
２－２．仕向地基準の正しさ……77
２－２－１．消費課税と税負担の転嫁……77
２－２－２．国境税調整の中立性と為替レートの変化……78
２－２－３．実質的な為替レートと価格水準，通貨供給……80
２－２－４．法人税への適用……82

３　仕向地基準キャッシュ・フロー税……82
３－１．租税の仕組み……83

３－２．国境税調整……83
３－３．損失の売買と資産の所在地……85
３－４．WTO 協定との関係……87
３－５．租税条約との関係……90
３－６．その他の問題……91

４　消費税改正と仕向地基準……92
４－１．改正の概要と特徴……92
４－２．内外判定基準……93
４－３．課税方法……94

５　おわりに……95

資料……98

◆討論会　９月13日㈬・午後

国際課税を巡る現状と課題――**BEPS プロジェクト等からの多面的な取組と展望**――108

司　会　　日本租税研究協会参与・財務省財務総合政策研究所顧問　渡辺　裕泰

参加者（五十音順）
早稲田大学大学院会計研究科教授　青山　慶二
東レ㈱税務室長（租研理事）　栗原　正明
財務省主税局国際租税総合調整官　細田　修一
一橋大学大学院国際企業戦略研究科教授　吉村　政穂

はじめに……109

Ⅰ．BEPS プロジェクト・税の透明性に関するこれまでの取組み……109
１．BEPS プロジェクト……109
〔「BEPS プロジェクト」について〕〔BEPS プロジェクトの今後〕
〔BEPS 実施フェーズ（Inclusive Framework on BEPS）参加国・地域（2016. 7～）〕
〔「BEPS プロジェクト」最終報告書の概要〕〔BEPS プロジェクトの概要と進捗状況〕

２．【行動３】外国子会社合算税制の見直し……111
〔外国子会社合算税制の強化：平成29年度税制改正〕〔見直しの方向性〕
〔見直しの主なポイント①〕〔見直しの主なポイント②〕〔見直しの主なポイント③〕

〔見直しの主なポイント④〕〔見直しの主なポイント⑤〕

３．【行動13】移転価格税制に係る文書化制度……113
〔移転価格税制に係る文書化制度の整備：平成28年度税制改正〕
〔（参考）行動13多国籍企業の企業情報の文書化〕

４．【行動１】電子経済の課税上の課題への対処……114
〔平成27年度税制改正〕
〔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（平成27年度税制改正）〕

５．税の情報交換……114
〔国際的課税逃れ対策（BEPS・税の情報交換）及び実質的所有者情報の透明性向上に関する流れ〕
〔税務当局間の情報交換〕〔グローバル・フォーラムについて〕
〔自動的情報交換を巡る国際的取組みの経緯〕
〔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〕
〔自動的情報交換の実施時期に関する国際的な状況〕
〔税務行政執行共助条約の概要〕
〔G20の「税の透明性に関する非協力的地域のリスト」について〕

６．国際的流れ……116
〔G20サミット首脳宣言（仮訳抜粋）（2016年９月４−５日）〕
〔G20財務大臣・中央銀行総裁会議共同声明（仮訳抜粋）（2017年３月17−18日）〕
〔G７財務大臣・中央銀行総裁会議共同声明（仮訳抜粋）（2017年５月12−13日）〕
〔G20サミット首脳宣言（仮訳抜粋）（2017年７月７−８日）〕

Ⅱ．BEPS プロジェクトに関するこれまでの取組みと課題に対する意見・質問……117
（青山）
〔BEPS 対応での国際課税ルール手直しに関するコメント〕
〔質問事項〕
（吉村）
〔経済の電子化への対応について〕〔ピア・レビュー〕
〔外国子会社合算税制の強化（平成29年度改正）〕
（栗原）
〔移転価格文書化〕〔タックス・ヘイブン対策税制〕〔ピア・レビュー〕
（細田）
〔Inclusive Framework〕〔ミニマムスタンダード以外のモニタリング〕
〔外国子会社合算税制〕〔移転価格の文書化〕〔国別報告書〕〔電子経済〕
〔BEPS 行動計画の対応済の項目〕〔情報交換〕〔米国との関係〕

Ⅲ．BEPS 合意に関する今後の対応 ……127
１．今後の国際課税のあり方についての基本的考え方（骨子） ……127
〔問題意識〕〔グローバル経済・日本経済の構造的変化〕
〔今後の国際課税のあり方に関する基本的考え方〕
〔個別の制度改革に当たっての視点〕

２．【行動８−10】移転価格税制 ……129
〔【行動８−10】移転価格税制：「BEPS プロジェクト」の結論〕
〔【行動８】無形固定資産取引に係る移転価格ルール〕
〔評価困難な無形資産に係る移転価格ルールの策定〕
〔評価困難な無形資産（HTVI）に関する実施ガイダンスの概要〕
〔【行動９】リスクと資本に係る移転価格ルール〕
〔【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〕
〔利益分割法ガイダンスの概要〕

３．【行動４】利子控除制限ルール……130
〔利子控除制限ルール〕
〔制度の基本及び日本の現行制度「過大支払利子税制」〕
〔「BEPS プロジェクト」の結論〕

４．【行動12】タックス・プランニングの義務的開示制度……131
〔制度の基本及び「BEPS プロジェクト」の結論〕
〔（参考）報告義務に係る項目ごとのオプション・勧告〕

５．【行動15】BEPS 防止措置実施条約……131
〔BEPS 防止措置実施条約の概要・経緯〕
〔BEPS 防止措置実施条約と各行動の関係〕
〔【行動７】恒久的施設（PE）認定の人為的回避の防止〕
〔BEPS 防止措置実施条約の署名国（70カ国）〕

Ⅳ．今後の対応に関する質問・意見 ……132
（青山）
〔BEPS 防止措置実施条約関連〕
（吉村）
〔評価困難な無形資産について〕〔利子控除ルール〕
（栗原）
〔外国子会社合算税制について〕
（細田）
〔利益分割法と所得相応性基準の検討〕〔利子控除制限〕
〔義務的開示〕〔BEPS 防止措置実施条約〕

〔コンプライアンスコスト等について〕

５　おわりに ……138

大阪大会（関電会館）

副会長ご挨拶
第69回租税研究大会開催にあたり ――――――――――――――――139

公益社団法人日本租税研究協会副会長　　森　　詳介
（関西電力㈱　相談役）

◆報告　９月20日㈬・午前

夫婦・家族課税のあり方 ――――――――――――――――――――141
ードイツにおける近時の租税憲法上の議論を中心にー

大阪大学大学院高等司法研究科教授　　谷口勢津夫

Ⅰ．はじめに ……141

Ⅱ．人的控除，特に配偶者控除の在り方に関するこれまでの私見 ……142
　１．人的控除の憲法的位置付け・構成……142
　２．人的控除の在り方……143

Ⅲ．ドイツ租税憲法論 ……143
　１．平等権的租税憲法論……144
　２．自由権的租税憲法論……145
　３．男女平等権的租税憲法論……147

Ⅳ．夫婦二分二乗課税をめぐるドイツ租税憲法上の議論 ……148
　１．夫婦二分二乗課税の概要……148
　　⑴　連邦憲法裁判所合算非分割課税違憲判決……148
　　⑵　判例における夫婦二分二乗課税に対する評価の確立……149
　　⑶　判例による夫婦二分二乗課税の拡大……150
　　⑷　現行所得税法上の夫婦・家族課税……150
　　⑸　二分二乗課税に対する批判……151

２．平等権的租税憲法論による評価……152
３．自由権的租税憲法論による評価……153
⑴　「婚姻＝稼得及び消費の共同体」のうち稼得共同体の側面の重視……153
⑵　二分二乗課税への廃止問題への対応……154
４．男女平等権的租税憲法論による評価……155

Ⅴ．おわりに ……156

レジュメ ……160

◆討論会　９月20日㈬・午後

税制改革を巡る現状と課題――――――――――――――――――――――――――182

司　会　　関西大学経済学部教授　　林　　宏昭
参加者（五十音順）
総務省大臣官房審議官　　稲岡　伸哉
財務省大臣官房審議官　　新川　浩嗣
神戸大学大学院経済学研究科教授　　玉岡　雅之
大阪産業大学経済学部国際経済学科教授　　横山　直子

はじめに ……183

Ⅰ．税・財政の現状と課題 ……183
１．最近の経済情勢……184
２．財政健全化をめぐる状況……185
３．最近の税制改正……188
４．税制の構造改革……189
５．納税環境整備に関する動き……191
６．国際課税……191
７．米国の法人税改革……191

Ⅱ．税・財政の現状と課題 ……192
（玉岡）
〔税収調達能力と所得再分配機能の回復〕〔租税支出の減少策〕
〔tax consciousness の引き上げ〕〔企業の意識や行動の変革〕
〔納税環境整備〕
（横山）
〔軽減税率導入に伴うコスト〕〔消費税滞納問題〕〔給与所得控除の方向性〕

〔電子申告〕〔納税協力費における心理的コスト〕
（新川）
〔所得税の機能について〕〔租税歳出について〕
〔納税協力費について〕〔電子申告について〕
〔納税環境整備について〕〔軽減税率導入に伴うコストについて〕
〔消費税滞納問題について〕〔税の負担感について〕

Ⅲ．地方財政・地方税制の現状と課題 ……200
総論：地方財政・地方税制の現状と課題……201
各論：個別税目の現状と課題……202
１．地方法人課税……202
２．固定資産税……203
３．森林吸収源対策に係る地方財源の確保……203
４．地方消費税の清算制度……203
５．地方税の電子化……204

Ⅳ．地方財政・地方税制の現状と課題への意見 ……204
（玉岡）
〔地方消費税の清算基準の見直し〕〔付加価値割〕
（横山）
〔地方税の電子申告・電子納税〕〔地方税に関する納税協力費〕
〔地方税に関する納税意識〕
（稲岡）
〔地方消費税の清算基準〕〔付加価値割〕
〔地方税の電子申告・電子納税を巡る状況〕〔地方税に関する納税協力費〕

おわりに ……208

＜資料編＞
◎税制・財政関係資料（財務省主税局）　目次
資料①～㊽
◎地方税制関係資料（総務省自治税務局）　目次
資料❶～㊹
◎パネリスト資料（大阪産業大学教授　横山直子）　目次
資料
◎国際課税関係資料（主税局参事官室）　目次
資料１～57

東京大会

会長挨拶
第69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
佃　和夫
（三菱重工業株式会社　相談役）

本日は第69回の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誠にありがとうございます。

特に財務省星野主税局長，総務省の内藤自治税務局長には公務ご多忙の中，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ごろ租研の事業活動にご支援，ご協力を賜っておりまして，この場を借りまして改めて御礼申し上げたいと思います。

さて，わが国の経済は，皆様もよくご承知のように，雇用，所得，支出等の面で改善が見られておりますが，今後とも持続的な成長を実現していくためには，思い切った成長戦略の実施とともに，手を緩めることのない財政健全化の推進が重要であります。

わが国の長期債務残高は平成29年度末には1,093兆円と見込まれ，GDPの２倍を超えるという歴史的に見ても，国際的に見ても最悪の水準が続いていることは皆様もよくご承知のとおりです。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な成長を続けていく上で欠かせないと考えます。

長期債務残高の累増に歯止めがかからなければ，国際的な信認が得られず，わが国の財政は持続不可能な不測の事態にも陥る可能性があるということです。

政府は消費税率の引き上げを２度にわたって延期し，引き上げは平成31年10月からとなりました。よほどの歳出抑制がない限り，当初に言っておりました2020年度の財政健全化目標の達成についても，なかなか厳しい状況になってきているということが言えるかと思います。

今後の人口減少社会では高い経済成長を実現させることは決して容易ではありません。経済成長だけに頼ることなく，思い切った財政健全化策も，同時に早急に展開しなければなりません。

政府は経済社会の構造が大きく変化する中で，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，所得格差が拡大していると言われる現状において，所得の再分配はどうあるべきなのか。その中で，税収調達機能や所得再分配機能を有する基幹税である所得税は，

どのような役割を果たすべきかについて十分に検討されるべきと考えます。

法人税改革については，日本企業の国際競争力を高めることと，日本の立地競争力の強化を目指すものであり，そのためには少なくとも，国際的に調和の取れた税制とすることが重要です。

なお，イノベーションにつきましては，日本の経済発展の基盤となるものであり，イノベーションの創出を促進する税制措置の拡充が重要だろうと考えます。

国際課税の分野におきましては，BEPS 最終報告書に沿って国際的な二重課税と課税逃れの問題に対して，国際的に協調した取り組みが進められております。今後の税制改正においては，国際的な合意に基づき，企業の経済活動や競争力を阻害することがないように，予測可能で，法的に安定した制度とすることが重要です。

消費税につきましては，先ほども申し上げましたように，平成31年10月に確実に税率を引き上げることはもちろんですが，超高齢化社会の財政を支える基幹税として，今後消費税率をさらに引き上げていくことも必要であると思います。

私ども租研は，民間研究団体として中立の立場から税・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。

私どもはこれまでと同様に，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，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必要であると考えております。

本日の東京大会では，まず午前の部におきま

して，政策研究大学院大学の井堀先生から「わが国財政の現状と税財政改革の方向性」と題してご報告を頂きました。この後，開催いたします討論会「税制改革を巡る現状と課題」，それから，明日午後の討論会「国際課税を巡る現状と課題」と，今大会では２つの討論会を予定しております。また，明日午前には京都大学の岡村先生からの研究報告を頂くことになっております。

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す。大変有意義なお話を伺えるものと思います。皆さんとともに大きな期待を込めて拝聴したいと思います。

最後になりましたが，ご出席の皆様方の今後のますますのご発展をお祈り申し上げますとともに，当協会につきまして今後ともご支援，ご協力を頂きますよう切にお願い申し上げて，私の租税研究大会開催にあたってのご挨拶とさせていただきます。ありがとうございました。

わが国財政の現状と税財政改革の方向性

政策研究大学院大学特別教授
井堀　利宏

はじめに

紹介いただきました政策研究大学院大学の井堀です。よろしくお願いします。今日お話しする内容は「わが国の財政の現状と税財政改革の方向性」ということなのですが，最初は，財政に限らず，アベノミクスについても多少お話しさせていただきたいと思います。財政，或いは税制との関係で一番象徴的なことは財政健全化戦略が今後うまく機能するかどうか，或いはこれまでちゃんとやってきたのかどうかということだと思います。

1．財政健全化戦略とアベノミクス

ご存じのように，３党合意で2014年に消費税率が５％から８％に引き上げられたのですが，その後，消費税の引き上げの８％から10％に関しては２回引き上げが延期されている。本来ですと今年の４月から８％から10％に再引き上げが予定されていたわけですが，それが，ご存じのように，去年先送りされました。来年は財政健全化目標の中間点，プライマリーバランスの対GDPが１％になるのが来年度の目標で，2020年度にプライマリーバランスが均衡するのが量的目標です。けれども，来年度がプライマリーバランス１％を達成できるかどうか。できなければ，財政健全化の進展を再検討するというのが来年度のスケジュールです。それから，2020年にプライマリーバランスを均衡させるのが今の政府の健全化目標で，これが国際公約にもなっています。そのために消費税の引き上げは延期されましたが，19年の10月には10％に引き上げる方針です。しかし，来年のプライマリーバランス１％と再来年の消費税の引き上げ，それから，2020年のプライマリーバランス

均衡の達成，この３つはクエスチョンマークを付けていますが，かなり達成が厳しい状況です。

１−１．消費税増税の見直し：2016年５月まで

もう一度去年の５月の段階で消費税を今年の４月から８％から10％に引き上げることを先送りした状況を振り返ってみます。総理は，去年の５月に伊勢志摩でサミットが行われる直前ですけれども，それまでは「リーマン・ショックや大震災のような事態が発生しない限り予定どおり引き上げる」と国会で答弁した。リーマン・ショック級の大きなマクロショックや阪神・淡路，或いは東日本大震災のような大きな大震災が起きない限りは引き上げるのが政府の既定方針だった。ただ，政府のアベノミクスを主導された本田参与とか，浜田参与は当時から反対していて，菅官房長官も税率を引き上げて，減収になるような場合はやらないとか，当時，外国から著名な有識者を招いて，そんな引き上げは良くないキャンペーンを張ったわけです。

１−２．結果：消費増税の先送り

結果として，ご存じのように消費税は先送りされました。これは2019年10月までの先送りですが，問題は２回引き上げを先送りしたので，マーケットで誰も政府の言うことを信じていないのではないかということです。法律では2019年10月に上げると書いてあるのですが，２度反故にした前科がありますので，２度あることは３度あるということで，なかなかこれが信用されていない。ここがちゃんと引き上げられるかどうかが大きなポイントになります。これは2019年なので，来年は2018年ですから，来年の今ごろはかなり大きな問題になってくると思います。2019年４月ではなくて，10月になった理由は，ご存じのように2019年夏に参議院選挙がありますので，選挙の後の方がいいだろうということと，2020年まで先送りしてしまうと，国際公約であるプライマリーバランスの均衡化に矛盾するので，2019年ということだと思います。

１−３．中長期の経済財政に関する試算（2017年７月）のポイントーマクロ経済の姿

これが今年の７月に内閣府が出した中長期の日本経済財政の試算です。内閣府は毎年年の初めと７月半ばと２回中長期の試算を出しているのです。一番直近のデータがこれです。これは政府が今後中期的にどういう経済，或いはどういう財政を想定しているかということです。これは実質経済成長率の見通しです。経済再生ケースは，いわゆるアベノミクスがうまくいって，経済が順調に回復するという希望的シナリオです。そうすると，実質経済成長率が１％台から３％近くまで，２％台に順調に上がります。名目 GDP はインフレ率を足したものですが，これが３％台後半，４％近くまで上がるという，これが経済再生ケースと言われているものです。これに対してベースラインケースはあまりそれがうまくなくて，今までのトレンドがほぼそのまま続くとどうなるかというと，経済成長率が実質で１％以下で低迷するということです。物価もそれほど上がらないので，名目成長率もむしろ下がっていくのがベースラインケースです。

経済再生ケースはある意味で強気の予想を出している。ご存じのように，日銀が２％の物価上昇率の目標を出していますから，いずれは物価が２％毎年インフレが起きるだろうと，起きないと困るわけです。そういう想定なので，それを前提として織り込むと，経済成長率は実質で２％だったら，名目４％ぐらいなるというシナリオです。ところが，過去を見ると，実質で２％を超えた時期はこの２年しかないわけです。実質だとずっと０から１％の間です。名目でも３％を超えた時期は全然ない。だから，過去のトレンドから見ると，経済再生ケースはかなり強気というか，楽観的な予想をしています。これが本当に大丈夫かどうか。

マクロ経済全体で考えると，経済成長率は長期的な経済の実力を示しているわけです。景気はいいときと悪いときと循環する。サイクルで見ると，今の日本経済は好況期に当たります。

内閣府が景気の判断を示しているわけですけれども，それで言うと，今は戦後でもほぼ最長に近い好況がずっと続いている。需給ギャップがかなり解消されて，失業率も低下して，ほぼ利用可能な人的資源が生産活動に投入されているという意味で景気はいい。

ただ，景気がいいことは必ずしも経済成長率が高くなることを意味しない。景気が良くても，経済成長率は１％ぐらいで推移し得る。それは潜在的な経済成長率の実力がどうなるかに関係します。潜在的な成長率がほぼ維持できていれば，景気はいいことになる。ですから，景気が良くても，必ずしも所得が増えるわけではなくて，普通の人の実感で経済が良くなっているということには必ずしもならない。だから，景気の良しあしと経済に関する普通の人々の感覚との間には当然ギャップがある。その意味では潜在的な成長率を引き上げない限り，景気が良くても，その果実を多くの国民が実感するのはなかなか難しいということになります。

１−４．中長期の経済財政に関する試算（2017年７月）のポイント ー国・地方の財政の姿

この２つの経済成長率の推計の下で財政がどうなるのかというのが**資料６**のグラフです。これも今年の７月に政府の方で経済成長率の試算を前提にして，日本の財政が今後どうなるのかという試算をしております。経済成長率の見通しがつけば，税収がどのくらい上がるかが大体わかります。それから，歳出のうちある程度インフレ率が，或いは名目的な成長率に対応して，例えば人件費等が計算できますし，それから，高齢化要因がかなりはっきりしていますので，それによって社会保障歳出もある程度計算できます。経済成長率がわかれば，将来の財政の状況は現在の税制，社会保障制度を前提にすれば，ある程度試算ができる。

それでいきますと，これは国・地方を合計した基礎的財政収支ですが，現状ではまだ赤なす。それが2020年の段階でここです。経済再生ケースでいくと，2020年の段階で8.2兆円の赤がまだ残る。ベースラインケースで10兆円を超える赤がまだ残る。その後なのですが，経済再生ケースですと，基礎的財政収支の赤は徐々に縮小して，いずれは黒になる。要するに，この線が上に行っています。ベースラインケースですと逆にどんどん悪くなって，財政はフローの面でもなかなか均衡しない。

片方，こちらは公債残高の GDP 比です。公債残高の GDP 比は傾向的にどんどん上がっている。今後どうなるかというと，経済再生ケースですと，今後は下がってくる。公債残高は2025年にかけてどんどん下がります。逆にベースラインケースですと，公債残高はまた上がり始めます。経済再生ケースとベースラインケースではかなり日本の財政に与える影響が違います。ただ，この試算は2019年の10月に消費税率が10％に上がるということを織り込んだ試算です。法律で19年には10％に上げると書いてある以上はそれを織り込んで試算はする。ただ，実際に上がるかどうか。安倍さんが総理でいる限りはかなり危ない感じがします。

基礎的財政収支の試算なのですけれども，昔の試算，つまり，今年の１月時点がその前の試算です。７月の半年前の試算です。今年の７月というのは最新の試算で，その前が１月はその前の試算です。半年間で試算がどのくらい変わったかというのを見ますと，基本的には2017年の１月よりも７月の方が，これは経済再生ケース，こちらはベースラインケースですけれども，いずれもちょっと上に来ている。ちょっと上に来ているということは，ここ半年で政府の財政状況に関する試算は，少しですけれども，定性的には楽観的になっている。定性的には少し良くなっている。もちろんベースラインケースですとどんどん基礎的財政収支は悪くなるけれども，その悪くなり方がちょっと縮まっている。その意味で多少改善されています。経済再生ケースですと，ここはほとんど重なっているの

ですけれども，若干良くなっています。

それは公債残高のGDP比で見てもよりはっきり出てきます。**資料８**は経済再生ケースで公債残高のGDP比がどうなっているかというのを見ている。こちらが１月の時点で，下が直近の時点です。１月よりも公債残高のGDP比が下に来ています。下に来ていることは，経済が再生するケースですと，2025年近づけば近づくほど，国と地方の公債残高のGDP比はより下がるということです。公債残高のGDP比が安定的に下落していくのは財政健全化の１つの重要な指標なので，その意味では１月に比べると７月の方が政府の予想は財政健全化に関してはちょっと楽観的になっています。

なぜそうなっているか。状況は全般的にはあまり良くない。特にベースラインケースで言うと，相変わらず財政は破綻するケースを想定している。どちらのケースにしても，１月の試算よりも７月の試算の方が若干良くなっている。なぜ若干良くなっているかというと，その大きな要因は金利の予想が少し変わっています。

名目金利の予想をみると，今はほとんどゼロですけれども，今後名目金利は上がる想定です。というのは，日銀もいつまでもゼロ金利政策を続けるわけではなくて，インフレ率が２％になれば，出口戦略をする。そうすると，中期的には金利は上昇し始めます。政府の見通しですと，2020年代になってインフレ率も２％を超えて，名目成長率も４％に近づくわけですから，そのころはいくら何でも日銀は今のような異次元の金融政策をしているわけではない。そうすると，金利はいずれ上がる。

金利の上がる予想です。今年の１月時点ではこういうカーブで金利が上がっていく。だから，結構早めに2018年，19年あたりには，長期金利が１％ぐらいに上がって，その後，４％に向かってどんどん上がっていくのが，これは経済が再生するというのが前提になっています。再生すれば，日銀も低金利政策を取らないという前提です。ところが，今年の７月の想定だと，2018年はちょっと無理なのではないか，ほぼ０に近い。2019年ぐらいから少しずつ上がり始めるというか，上昇カーブが少しずれているのです。名目金利の上昇カーブを低めに変えた。そうすると，金利が下がります。金利が下がると，国債の利払いがその分削減できますので，財政的には効果が大きい。

１−５．2017年７月の試算

まとめますと，2017年の７月の試算で行くと，政府の目標であるところの2020年の基礎的財政収支の均衡は無理です。経済再生ケースでも無理です。8.2兆円の赤字が出る。これはGDP比で1.3％の赤字が出るということを言っています。これは今年の１月の試算からほぼ不変です。けれども，１月の試算では8.3兆円だったので，それが8.2兆円になったので，若干良くなっている。国の基礎的財政収支は相変わらず悪いけれども，地方は改善です。地方で見ますと，既に基礎的財政収支は全体で見ると黒になっています。もちろん地方自治体の財政状況もいいところ，悪いところがあります。国の基礎的財政収支をどういう形で改善するかというのが問題です。

それから，長期金利の上昇予想が先送りされて，長期金利がそんなに急には上がらないだろうということになりました。その結果，公債等残高GDP比の見込み値も前回から改善されています。ただ，この試算は2019年10月の消費税の増税を織り込んでいます。

それから，もう１つは，軽減税率の話は最近話題になりませんでした。消費税の引き上げが延期されたので，引き上げと同時に軽減税率を入れるということになっています。軽減税率を入れると，ご存じのように，消費税の課税ベースが小さくなりますから，税収が減る。軽減税率を入れると，消費税の税収が減りますから，その分の減税分をどうするかが問題になっている。これはまだ決着がついていないというか，先送りされている。内閣府の試算では，軽減税

率をしても，何らかの財政措置が取られて，税収が減らないという前提で試算をしています。その意味ではかなり税収に関しては消費税を引き上げて，ちゃんと税収が入ってくるという試算なので，これが本当かどうかというのは非常に微妙です。

それから，もう１つ最大の問題は，経済再生ケースの経済成長率が実質，しかも名目だとかなりギャップがありますけれども，名目成長率が本当に今後４％に近いところで安定的に成長できるのかが最大の問題です。経済成長率が名目でもちゃんと上昇していけば財政的にはある程度楽観的なシナリオが書けます。それでも大変は大変です。ただ，経済成長率があまり回復しないと，政府の試算でも基本的には財政は破綻する状況になってきます。しかもこの試算は2020年代前半までしかやっていない。財政的には厳しくなるのは2020年代半ば以降と思います。なぜかというと，そのころは少子高齢化の影響が効いてきて，一番典型的には団塊の世代の方が後期高齢者になりますから，特に医療を中心とした社会保障需要が今まで以上に増える。要するに，2020年代前半よりは2020年代半ば以降の方が歳出が増えることは想定できます。

もう１つは，オリンピックが2020年で，オリンピックが終わった後は，潜在的な経済成長率が下がる可能性が高い。2020年まではいいとしても，2020年以降はこういう経済成長率が実現できるかというのはかなり問題で，その意味では政府のシナリオというのは非常に楽観的，ある意味では危ないシナリオと思います。

１−６．当面の戦略

差し当たって2019年の10月に消費税を本当に８％から10％に上げるのかどうか。財政再建との関係で言うと，消費税を上げると，課税ベースが非常に広いので，税収が相当入ってきます。消費税を予定どおり2019年10月に10％に上げることができるのかどうか。ここで対応は分かれると思います。安倍さんが総理でいる可能性もかなり高い。これは内閣支持率，その他政局に依存しますけれども，安倍さんが総理でいると，２度延期しましたので，３度目の延期というシナリオも当然あり得る。或いは2019年は景気の面では非常にいい時期だと思うのです。オリンピックの直前なので，いろいろな意味で投資需要とか，消費マインドも活発になる時期です。皆さん，強気のムードになる。だから，その時期は景気がいい。そうすると，景気のいい時期に引き上げを延期する合理的な理由を探すのはなかなか難しいです。

去年，安倍さんが消費税の延期をしたときには，リーマン・ショックか，大震災という正当化が必要でした。熊本地震ももちろん大きな震災でしたけれども，あれは大震災とは言えない。そうすると，リーマン・ショック級のことがないといけない。あのときは若干問題がありましたけれども，途上国の原油等の減産で価格が非常に不安定なので，それがリーマン・ショックの前と似たような動きをしているから，あの時期はリーマン・ショック前夜ではないかという資料をサミットで配って，ある意味こじつけ的にリーマン・ショック的なことが来るかもしれないから，消費税の引き上げは延期するという話をした。

あのときもかなり強引な理由付けだった。2019年10月にそれをまた見つけることができるかというと，かなり苦しいと思います。合理的な理由が見つからなければ予定どおり引き上げるという可能性もあります。いくら安倍さんであっても，全く何の根拠もなしに法律を変えるのは難しいと思います。２番目のシナリオも結構あると思うのです。まだわからないです。いずれにしても，消費税は８％に凍結するか，10％に上げたとしても，それだけでは2020年のプライマリーバランスの均衡は無理なのです。経済再生ケースでも８兆円以上の税収不足が残るのが内閣府の試算です。この試算は，あと２年ですから，そんなに極端にぶれるということはないと思いますので，2019年10月に上げたとして

も，かなり大きな税収不足が生ずる。そうすると，歳出削減中心にしても限界がありますし，高めの成長による税収増にも限界がありますし，しかも今回10％に上げるときは軽減税率を導入しますから，それによる税収減も見込まれますので，かなり厳しい。

1－7．2020年時点の判断

2019年10月に消費税率を10％に上げたとしても，2020年に想定通り健全化目標，プライマリーバランスの均衡は達成できないのはほぼ確実な状況です。19年10月に消費税が８％のままだとさらにその状況は悪くなります。そうすると，2020年の国際公約の基礎的財政収支の均衡という健全化目標を2020年の段階で維持できない。となると，財政健全化目標をどうするかを当然考えざるを得ない。来年ぐらいからその話が出てくる。2020年に基礎的財政収支の均衡は達成できないということがほぼ明らかです。

そうすると，それに対応する選択肢としては２つあって，１つは健全化目標自体を変更する。もう１つは達成時期を変更する。要するに，2020年ではなくて，先に伸ばすということです。この２つです。この２つが同時に起きる可能性もあると思います。

最初の健全化目標の変更です。現在の財政再建目標は基礎的財政収支の均衡化といういわゆるフローの目標です。それに対してストックの目標に変える，要するに，公債残高のGDP比が上昇しなければいいということです。引き下げられればいいと健全化目標を変えるというのが１つの手です。そうすると，政府の試算で経済再生ケースが実現すれば，2020年の段階で基礎的財政収支は赤字ですけれども，2020年代の前半はずっと赤字のままですが，赤字のままでも公債残高のGDP比は減るシナリオになっている。現在の政府の目標はこっちです。2020年にこれをゼロにするのが目標なのです。けれども，こっちではなくて，公債残高のGDP比で安定的にするのだと目標を変えれば，経済再生ケースさえ実現できれば，消費税が10％に上がれば，それ以上引き上げなくても何とか健全化目標は達成できるという形になります。１つの選択肢は健全化目標をフローからストックに変える。

それから，もう１つの目標は，達成時期を2020年ではなくて，2025年ぐらいにする。2025年ぐらいにすれば，一応政府のシナリオだと均衡化が達成できるということなので，達成時期を先送りするという選択肢もあり得ます。ただ，政府のシナリオは2025年までしかやっていない。けれども，2020年代後半はどっちにしてもかなり厳しい。実は公債残高のGDP比は2025年まで下がっていますけれども，2025年以降，経済再生ケースであってもずっと下がるのかというと，これはかなり疑問があると思います。内閣府の方で試算していないので，わかりませんが，常識的に考えると，2020年代後半は政府のシナリオでも金利が上がっている。金利が上がることは利払いが増えることです。しかも社会保障需要が増えます。経済再生ケースを想定しても，経済成長率がこの後４％からずっと安定的というより，もっと下がる可能性が高い。そうすると，2025年以降を考えると，経済再生ケースであっても結構厳しいと思います。2020年代に入ってからは，経済再生ケースが仮に実現したとしても，消費税の再々引き上げ，10％からその先への議論が現実的な課題にならざるを得ない。

1－8．B/Yのダイナミックス

その前にフローの目標からストックの目標に変えるということはなぜできるのか。基礎的財政収支が赤のままでも，公債残高のGDP比が下がるというシナリオがどうして出てくるのかを，ちょっと技術的になりますけれども，お話ししたいと思います。

Bが公債残高で，YがGDPです。B/Yは公債残高のGDPです。公債残高のGDP比が何に依存するか。B/Yはbです。これは公債残高のGDP比です。ここに△が付いているのは

変化を表します。公債残高のGDP比がどう変化するかというのが何に依存するかというと，２つの要因で技術的には決まります。１つはg–tです。gが歳出のGDP比，tが税収のGDP比です。gはいわゆる政策的な経費です。tが税収なので，g–tは基礎的財政収支の赤に相当します。基礎的財政収支の赤字幅です。基礎的財政収支が赤であればあるほど，公債残高のGDP比が増えるということです。

２番目の項はrが金利で，nが経済成長率です。２番目の項は金利と経済成長率の差に応じて，要するに，金利が経済成長率よりも高いと，それだけ公債残高のGDP比は増える。金利は利払い費で，公債残高を増やす要因です。経済成長率はGDP比を増やす要因です。分母が増えるのが経済成長率で，分子が増えるのが金利です。だから，金利が経済成長率よりも高いと，放っておくと，公債残高のGDP比は増える。公債残高のGDP比の変化は基礎的財政収支の赤字がどうなるかということと，それから，金利と経済成長率の乖離がどうなるかということの２つの要因に依存します。

平時の状況では，金利の方が経済成長率よりも高い。普通の状況というのは中央銀行が極端な異次元の金融緩和政策を取りませんから，普通は経済が良くなると金利が上がります。経済成長率よりも金利が高いのが平時です。平時ですと２番目がプラスです。そうすると，１番目が均衡していても，公債残高のGDP比は増えます。だから，平時は２番目の項がプラスで，公債残高のGDP比を増やす方向に働きますから，基礎的財政収支を良くしないと，公債残高のGDP比は安定的に下げることができない。

ということは，まず基礎的財政収支を安定的に下げる。その後でここを大きく下げないと，Δbはマイナスにならない。全体の公債残高のGDP比を下げようとすると，それよりも基礎的財政収支を均衡化する方が相対的にやりやすい。だから，平時ですと，まずは基礎的財政収支の均衡化，黒字化が達成しやすい最優先の経済目標，健全化目標です。それを達成して，その後，ここをもっと黒にして初めて公債残高は下げることができる。だから，平時を想定すると，やりやすいのは基礎的財政収支の均衡です。日本経済も平時だと思うと，まずは基礎的財政収支の均衡を政府が考える。これが普通のシナリオです。

ところが，非常時はどうなるかというと，非常時は現在の状況です。金利は日銀がゼロ或いはマイナスにしていますから，金利は経済成長率よりも低い。非常時は２番目の項がマイナスになっている。ということは，基礎的財政収支が赤でも，公債残高のGDP比，Δbはマイナスになることができる。それが実際の日本のシナリオです。ここで2020年前後の状況では，基礎的財政収支は赤です。経済再生のケースです。公債残高のGDP比は下がっています。

なぜこれが起きているかというと，金利がこの時期は経済成長率より低いからです。金利が経済成長率よりも低いのは非常時です。
非常時だと基礎的財政収支は赤のままでも公債残高のGDP比を下げることができます。ということは，公債残高のGDP比を下げるという方が基礎的財政収支を黒にするよりも達成しやすい健全化目標です。非常時であれば，こちらの方がより目標としては達成しやすい。政府は，最初は平時を想定していて，達成しやすいと思っていた基礎的財政収支の均衡の方を最初は考えたのですけれども，実は日銀が非常に大胆な異次元の金利政策をやってくれて，今は非常時になっている。非常時になっていると，基礎的財政収支は黒にしなくても，金利が経済成長率より低いので，それによって公債残高を下げることができる。そうすると，より易しい目標に変えてもいいのではないかということです。

１−９．出口戦略

非常時だとすると，公債残高のGDP比を安定的に下げるのが究極の目標ですけれども，それを達成するのに無理に基礎的財政収支を黒に

しなくてもいいのではないかということで，健全化目標はフローからストックの方に変えようという話が出てくると思います。ただ，これは非常時だから意味がある政策です。非常時でなくなるとこの政策は狂う。問題は非常時がいつまで続くのか，ここが問題です。非常時は日銀に頼っている。財政の金融ファイナンスで，日銀が国債を買って，金利を下げている。これに頼りすぎると，平時に戻れなくなるのではないか。出口へのハードルがますます高くなってしまいます。

今は日銀が国債を買っている。このペースで行くと，来年か，再来年には買う国債がなくなるのではないかと言われています。全部買ってしまって，その後，どうなるのだという話になってくる。そうすると，最後の手段は何かというと，日銀が国債を買うのも手詰まりで，しかも出口が取れなくなって，インフレしかないという話になってくるという非常に危ない状況です。

1−10. アベノミクスの評価：いつまで非常時なのか

アベノミクスは基本的に非常時の政策パッケージだと思います。要するに，経済が危機的状況なので，金融でも，財政でも，禁じ手をやる。特に象徴的なのは金融政策です。異次元の非伝統的な金融政策は非常時だからやれる政策で，ずっとやられるものでもない。最初にお話ししましたように，政府の公式見解でも物価が2020年代になって安定的になってくれば金利は上げますということを言っているわけです。金利を上げることは出口戦略を取ることを想定しているわけです。アベノミクスは基本的に出口戦略を取るまでの非伝統的な金融政策です。実はこれに頼りすぎると，非常時から抜け出せないというジレンマがある。

財政も同じような話で，アベノミクスの財政政策は積極的な財政運営ですから，財政再建とは逆行する。景気の悪いときに減税して，補正予算で公共事業を増やして，いろいろな歳出を増やして，積極的に財政運営するということなので，財政再建には高いハードルになる。積極的な財政政策，積極的な金融政策，機動的な財政運営というのは非常時だから意味がある政策です。けれども，安倍政権ができて５年間ずっとアベノミクスをやっていると，いつまで非常時なのか。非常時の定義が非常に難しい。しかも最近は，先ほどお話ししましたように，政府の公式な景気判断でも好況な時期です。しかも有効求人倍率が１をはるかに超えていますし，失業率はここ20〜30年で最もいい。低水準で，ほぼ完全雇用に近い状況になっている。株価も安倍さんが総理に復帰したときに比べると上がっています。いつまでアベノミクスを続けるのかというとこれが難しい。そろそろ出口戦略をやる時期ではないかと常識的には思う。アメリカも金利引き上げを始めましたし，ヨーロッパも出口戦略の話が具体的に動き出している時期なのですが，日本で全くその話が出てこない。相変わらず物価２％までやるのだということをずっと言って，本当にいいのかどうか。問題があると思います。

それで，アベノミクスで一番重要なのは成長戦略です。これは潜在的な成長率を上げる戦略です。これで経済再生ケースの名目４％に近い，実質で２％台の経済成長が持続できるということです。規制改革で成長促進が重要です。けれども，ここでの問題は安心，安全と成長戦略の規制改革とはかなり矛盾するというか，対立する面があります，。ちゃんと規制改革で成長戦略が実現できるかどうか。また，実現したとしても，2020年代以降は少子高齢化の影響がまともに来ますので，潜在的な成長率は自然体で行くとむしろ下がる。イノベーションがなかなか起きにくいということです。それから，労働者の人的な資本蓄積もそれほどこれから期待できない。常識的にはサプライサイドから見ると，経済成長率にはマイナスのプレッシャーがかかる。それを成長戦略でそのマイナスのプレッシ

ャーを底上げできるかどうかという話です,。それをしても，４％の名目成長率が2020年代後半に実現できるというのはかなり厳しい。そうすると，財政再建も税収を確保できるかどうかというのも大変だと思います。

1−11. シムズ理論ー目的

もう１つの問題は，非常時の金融政策に頼りすぎると，結果として何が起きるかです。最近はシムズ理論の話になってくる。増税も駄目，歳出削減も非常時だからやらないということになってきて，しかも財政が破綻することが避けられないとなると，最後の手段は，物価が上昇して財政が持続可能になることしかないのではないか。物価で調整するしかないということです。それが場合によってはいいのだというのがシムズ理論という話です。要するに，ゼロ金利の制約に直面した状況で金融政策が効かなくなってくる。しかも将来の増税や歳出削減をやると直近のマクロ経済に良くないとなる。そうではなくて，逆に歳出削減しない，増税しないということで，財政が破綻するということになってくると，結果として人々がインフレ期待を形成して，インフレが進行する財政運営ができて，それがいいというのがシムズ理論です。

1−12. シムズ理論ー評価

財政政策を積極的に拡大することによって，結果として意図的にインフレを起こして，政府の債務の一部を物価上昇で相殺させる。人々のインフレ期待を高まると，それが経済の活性化にもつながるし，政府の債務を縮減するためにもつながるということです。だから，財政状況が悪化することを前提にして，非常時にむしろインフレを積極的に財政面から起こすことがいいという理論です。これは放漫な財政運営のデメリットを考えていないので，財政面から言うと，非常に問題のある議論だと思います。実験的な政策なので，非常に混乱の方が大きくなって，誰が責任を取るのだという問題になる。

1−13. 想定されるインフレ率

想定されるインフレ率がどうなるか。仮に財政再建必要額，政府の債務を何らかの形で面倒を見なければいけないとします。健全化の努力は歳出削減か，増税で返していく。それは通常の財政再建です。もう１つはインフレによってチャラにする。ただ，インフレ税でやるか。健全化の努力は財政面での歳出削減か，増税，ネットの国民負担でやるか。インフレによって政府の債務，国債を持っている人の負担でやるかという２通りの方法がある。仮に極端な話，政府の債務が全てインフレで紙くずにすると，無限大のインフレにしないといけない。インフレで名目資産を全部紙くずにするとなると，これは極端なハイパーインフレにしないといけない。

そうではなくて，50%，50％ぐらい，政府の実質的な債務を半分にするということです。例えば名目債務が1,000兆円あるとして，実質的にそれを500兆円に半減させるとなると，半分にするには物価を倍にしなければいけない。物価を倍にすることは100％のインフレが必要になってくる。100％ぐらいインフレを起こさないと，インフレ税で半分にはならない。半分は極端にしても，例えば現実的なシナリオとして８割を健全化努力でやって，２割をインフレで削減するとします。インフレで20％削減するとなると，必要なインフレ率は0.8分の１なので，25％です。25％インフレを起こすと，実質的な債務が２割削減される。

25％のインフレでも相当なインフレです。だから，日銀が想定している２％のインフレでは実は政府債務をインフレ税で償却するというのはほとんど不可能です。そうすると，極端なインフレを想定しないと，シムズ理論で想定しているインフレ期待と債務の削減を両立させるのはかなり厳しい。25％というと，狂乱物価のときのことを思い出します。これは大変だろう。常識的には健全化努力を粛々とやるしかないのではないかと思います。

1−14. アベノミクスの好材料

アベノミクスの好材料もないわけではない。デフレも20年続いて，日銀もそこそこ非常時の金融政策をやって，今はマクロで見ると，デフレギャップはもうない。有効求人倍率もかなり高いですし，失業率も下がっていますから，これ以上は物価が下落する材料というのは国内要因としてはない。そうすると，今後はそんなに極端な非常時の政策を取らなくても，そこそこ物価は上がるのではないかということは想定できるので，いずれは非常時から脱却できる可能性は高いと思います。

それから，財政再建の必要性にしても，昔は財政状況が悪いと言っても，なかなか国民にはそれが伝わらなかった情報の非対称性がありました。要するに，官僚の言うことはちゃんと受け取ってもらえないので，どこかに隠し財源があるのではないかという話です。昔は霞ヶ関埋蔵金の話があった。ただ，これも昔の民主党政権のときに特別会計が200兆円あれば，１割の20兆円ぐらいはすぐに出てくると，当時の菅さんが財務大臣になって頑張ってやったのですけれども，20兆円は出てこなかった。

そんなに埋蔵金はないということが大体わかった。昔に比べるとより情報の非対称性がなくなって，財政再建の必要性というのがそこそこ国民にもわかってきています。

それから，もう１つは，安倍政権は５年続いている。それ以前の政権が１年間でころころ変わったのに比べれば，政権の視野はかなり安定している。中長期的な社会保障制度改革はやろうと思えばできない話ではない。衆参両院で安定的な多数を持っていて，政治的には非常に安定な政権なので，通常は財政状況が悪い国は連立政権で，しかも政治的に不安定な政権です。

1−15. アベノミクスのリスク

日本はそういう政権が1990年代からずっと十数年続いていた。その時期に財政状況が悪くなった。安倍政権になってから，政治的には非常に安定的な政権なので，財政状況を良くすることがやろうと思えばできなくはないただ，問題は，安倍さんが経済政策，財政政策にあまり関心がない。特に財政再建にあまり関心がないが最大の問題です。多分安倍さんの最大の関心事は憲法改正です。だから，過半数の政権安定というよりは３分の２の憲法改正の発議の方に関心が高そうです。憲法や安全保障で前のめりになってくると，今後財政健全化の話のための社会保障も含めた制度改革，或いは消費税増税も含めた税制改革の話が飛んでしまう可能性があります。

それから，もう１つは，先ほどから出ていますように，異次元金融政策をずっと続けている。これをいつまでも続けるわけにいかない。ここから抜け出すのは結構抜け出すときのコストがかかりますから，異次元の金融政策頼みがいつまでも続けられるのかという限界は結構大きいと思います。

対外的にはトランプ政権はアメリカの中でも議会との関係とか，政治的に非常に不安定です。トランプ政権の税制改革，或いは予算編成等は非常にリスクが大きいですから，これがどうなるか。TPP の問題とか，温暖化のパリ協定の問題とか，いろいろありますけれども，安全保障リスク以外にもかなりトランプ政権の不確実性というのは大きい。

それから，今後は供給制約も入ってきますので，コストアップで悪いインフレが起きる可能性もありますし，税収の自然増収が今後はそれほど期待できなくなると，その限界もあります。去年の税収は当初に見込んだものから，皆さんもご存じのように下振れしている。去年は３次の補正予算で赤字国債を追加発行している。57.6兆円の税収を見込んだものが，実際は55兆円台に下がりました。税収は自然増収がこれからどんどん期待できるかどうか。安倍政権になって税収が増えているのですけれども，一昨年か，去年はちょっと下がっていますので，今後それが増えるかどうかというのは楽観できない。

２．2017年度当初予算案

２−１．一般会計歳出

今年の当初予算は，歳出総額は97兆円です（租税研08−28−2017資料(**資料24**)）。一番大きいのは社会保障です。その次が交付税です。それから，公共事業，文教・科学，防衛なのですが，社会保障費はどんどん増えざるを得ない。それから，1964年の東京オリンピックのときの公共事業をやった社会インフラが更新期を迎えていますので，その維持費用とか，震災対応を考えると，最近減っていますけど，ここもそれほど減らすことは今後難しい。それから，防衛費は北朝鮮等のリスクがありますから，今後増やす方向になっている。歳出は切るのは非常に難しい。

２−２．一般会計歳入

税収の方は所得税，法人税，消費税がメインの税収です。消費税に関しては税率の引き上げが予定どおり行われないと，消費税は増えない。法人税は当然国際的な競争の中にありますので，もちろん景気が良くなれば法人税収は増えますけれども，そうはいっても，税率は引き下げざるを得ないと思いますので，全体として法人税に頼るのはなかなか難しい。所得税は大きな課税ベースです。けれども，所得税の大きな問題は，高齢化が進みますと，勤労者の数が減りますから，特に長期で見ると，所得税はよほど課税ベースを広げない限り，今の税構造のままだと税収が増えるのはなかなか難しい。

政府は歳出削減に関しては各項目でいろいろな細かい歳出削減の話はしている。社会保障にしても，医療介護制度改革とか，生活保護にしても，それから，高額の薬剤の改革にしても，ミクロベースではいろいろ改革はしている。効率化しているのですが，トータルで社会保障費をどうするかというキャップをかけていないので，歳出抑制はなかなか難しい。社会資本とか，地方行財政改革も，文教・科学技術もそれぞれもっともらしいことをやっているのですけれども，問題は全体の歳出をどうコントロールするかということができていない。結果として社会保障費はどんどん増えています。

２−３．2018年度予算概算要求

来年度の概算要求も締め切ったばかりですけれども，ここ５年連続で歳出総額の上限を示していない。概算要求に関して青天井で概算要求をして，それを主計局で削るという形です。しかも景気に応じて柔軟に予算を組むということで，景気が良くても，補正で対応するということをやっていますので，なかなか歳出を減らすのが難しい。さらに４兆円の特別枠を設けて，そちらは「１億総活躍社会」ということなのですけれども，これも各省庁からいろいろなものが「１億総活躍社会」に関係するものがある意味でこじつけ気味にこっちに紛れ込むということがあります。医療，年金は，高齢化対応は自然増で認める形になっていますので，なかなか歳出を抑えるのは難しい。

３．財政構造改革の課題

３−１．進展しない財政構造改革

今までお話ししましたのは政治的要因が多かった。連立政権で財政赤字が増えるとか，選挙区の不均衡，特に地方の過疎地の選挙区への思いが重いので，そちらの既得権の削減が困難とか，情報の非対称性の問題とかがあった。一番の問題はその場しのぎなのではないかと思うのです。政策決定が短期化して，社会保障改革は先送りするということです。

３−２．財政政策のマクロ効果

結局，財政運営は，不況期にはもちろん積極的に対応した方がいいのですが，不況期に積極的に対応するためには，景気のいいときには債務を削減しないと，不況期に積極的に財政運営

できない。負債を抱えていないと，ケインズ政策は有効です。不況期にあまり借金がなければ，そこで借金して，景気対策することが有効です。けれども，借金をたくさん抱えすぎていると，不況期で政府がケインズ政策を取ろうとしても，それはあまり効果がない。なぜかというと，景気が悪いときに，政府が積極的な財政運営しようとしても，既に債務を抱えすぎていますので，もっとやると財政状況がさらに悪くなってくると将来が心配になってくる。将来が心配になってくると，今いくら積極的な財政運営をしても，将来の負担増を民間の家計や企業が身構えてしまうと，現在のところで積極的に反応しない。そうすると，不況期だからといって，民間需要が出てこない。それはいわゆる非ケインズ効果と言われている。景気の悪いときにきちんと財政的に対応できるためには，景気のいいときに債務を減らさないといけない。債務を減らせるときにきちんと減らせる対応ができていない。

3−3．政治的バイアス

これはどういうことかというと，景気は循環するので，非常時にはもちろん景気出動してもいい。けれども，そんなに非常時でない景気の悪い時期を非常時だと，非常時だと考えすぎてしまうと，そこで過度に積極的に対応しがちです。リーマン・ショックは基本的に100年に１回しか起きないと当時の麻生財務大臣が言った。100年に１回の非常時だったら，当然大変なので，きちんとした積極的な財政運営ができる。けれども，景気は基本的に10年ぐらいの周期でいいとき，悪いときを繰り返す。サイクルの局面で生じる不況期には極端な財政運用しなくても，財政制度にいわゆる自動安定化装置，ビルトインスタビライザーと言われている社会保障制度，累進的な税制，失業保険等で対応するので基本的に十分で，そこの見分けなのです。

財政規律をどう担保するかは，真の非常時なのか，そうではなくて，通常の不況期なのかの見分け方が非常に大事です。どうしても政治的には非常時に過度に反応しがちで，そこが問題になると思います。

４．税制改革の政治経済学

消費税に関していいますと，消費税は非常に有力な選択肢で，課税ベースが広いし，一定の低税率で，一定の税収が確保できるので，有力な財政再建の手段です。ただ，福祉目的化されていると，有権者の中には福祉目的化されている福祉が既得権化されて，無駄な福祉に使われていると思うと，消費税の増税に反対する人も出てくる。だから，中身の問題との関係が問題になってきます。

4−1．増税のメリット

それから，消費税に限らず，増税のメリットは現在と将来のどちらがいいかということです。要するに，増税することをしなければ借金する。借金するのは増税を先送りする。増税を先送りすることは，増税はその時点では負担なので，現在負担を国民に求めるのか，借金して，将来に負担を国民に求めるのか。どっちがいいのか。現在と将来のどっちの国民に負担を求めるのがいいかというのは，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です。だから，高度成長期のように将来の方がどんどん経済が良くなる。経済がどんどん成長して，後になればなるほど，賃金も上がるし，経済状況も好転するということがわかっているときは，将来の方が経済的に今よりも良くなるから財政赤字を出してもいい。財政赤字の負担を将来に先送りしてもいいし，例えば高速道路を作るときに，それを全部増税でやるよりは借金で将来に回した方がいい。

高度成長期に建設国債を出して，社会資本，インフラを整備したというのは当然いい政策だった。問題は経済成長の低迷期です。今後経済成長が見込めないとなったときに借金して，将来に増税の負担を先送りするのがいいのかどう

か。消費税を増税すると必ず負担です。消費税を増税すると負担だから，先送りしようという議論がある。けれども，先送りすると，将来消費税を増税せざるを得ない。将来の人が負担になる。将来と現在のどっちの方が負担に対する抵抗力があるか。担税力があるかという問題です。

4−2．世代間公平をどう考えるのか

今後は人口が減少します。しかも社会保障は賦課方式ですから，今の若い人，これからの人は，経済成長しても，社会保障の負担が増えざるを得ない。人口減少社会で社会保障の負担が将来世代にのしかかり，しかも経済成長があまり期待できない。今後経済成長率が昔の10％近くは期待できない。ひょっとしたら2020年代後半になると，マクロの経済成長率が私の予想だとマイナスになる可能性が高いと思います。経済再生ケースはプラス４％とされていますけれども，実際に2020年度になるとむしろ逆にマイナスになる可能性が高い。そうなってくると，将来世代の人は大変なので，現在の人が多少増税の負担があるとしても，それを甘受した方がいいのではないか。

4−3．消費税と軽減税率

消費税のもう１つの問題は軽減税率です。軽減税率はご存じのように２年前に決着した。税収減を考えると，軽減税率はあまり良くない政策です。だから，今後もう消費税を８％から10％に上げるときに軽減税率を見直すのであれば，やめた方がいいと思います。

4−4．消費税と駆け込み需要

むしろ軽減税率よりも，問題は駆け込み需要に対する対応が問題です。消費税は消費税が上がる前に駆け込み需要が起きて，消費税が上がった後に反動で消費需要が下がる。駆け込み需要の反動は自動車とか，住宅とか，耐久消費財で起きる。それ以外のものでも起きる。それは民間の経済活動にとってあまり良くない。駆け込み需要とその反動を抑えるのが望ましい。そのためには何が必要かというと，１つは一時期に極端に税率を上げるというのが良くない。明日から税率が例えば８％が急に15％ぐらいに倍になると，その前にたくさん買った方が得になるので，急に駆け込みが大きいし，その反動も大きい。そうすると，駆け込み需要のため，たくさんお金を用意しなければいけないし，人もたくさん雇って経済活動しなければいけないし，その後，急に経済活動が落ち込んで，民間経済活動に良くない悪影響をもたらします。駆け込み需要とその反動をなだらかにするには，税率は少しずつ小刻みに上げる方がいい。理想的には２％上げるよりは１％ずつ上げた方がいい。だから，2019年に２％上げるよりは，例えば来年１％，19年に１％で，２％上げた方が駆け込み需要と反動という意味では望ましい。

もう１つは，日本の場合，税率を上げることに関して便乗値上げはけしからんということで，税率を上げると，その段階ですぐに価格に転嫁しようという話になっている。これは逆に言うと，その段階で消費者の負担する価格が急に税額分だけ上がる。これは駆け込み需要とその反動を引き起こす。ある時期までは消費税は例えば８％でいい。その次の日から10％に，２％も上がりますとなると，そこで急に負担感が増える。便乗値上げを認めた方がいいと思います。税率は例えば10月１日に上げるとしても，その３カ月前から３カ月後ぐらい，ある一定の期間の間に徐々に価格に転嫁することを認める。そのためには内税に変えた方がいいと思います。外税方式だと，それはなかなかやりにくい。内税方式にして，消費者が実際に負担する価格がなだらかに上がるように，実際の税率の引き上げと消費者が負担する額と連動させないような工夫が必要です。

ヨーロッパは基本的にそういった形で対応している。ある時点で税率が上がっても，急に小売価格が上がらない仕組みになっています。そ

ういう形で駆け込み需要と反動への対策をきちんとやる方が軽減税率をやるよりもはるかに消費税対応としては重要ではないかと思います。

4−5．配偶者控除の見直し

所得税に関しては，去年配偶者控除の見直しが議論になった。その後，その話は消えて，結局，ご存じのように，配偶者控除の年収制限を若干引き上げただけなのです。政府税調案は配偶者控除を廃止して，夫婦控除を新設するのでした。けれども，それが迷走したのは，配偶者控除の見直しをするときに，ネットで増税になると，これはけしからんという話になった。どうするかということで，結果として迷走した。税収中立の制約が税制改革の最大の制約になっている。この制約を外した方がいい。

日本の税は税収額がそれほど大きくはないので，ネットで増税するという形の所得税の見直しを税制改革でするべきです。基本的には配偶者控除を廃止してしまえばいい。それだけでいいのではないかと思います。所得税の課税ベースをもう少し広げて，広く薄く所得税を負担してもらうという形にした方がいい。消費税の引き上げが難しければ，所得税でやるしかない。消費税も，所得税も広く薄く取って初めて意味がある。もちろん累進制は必要ですけれども，極端に累進制にするよりは課税最低限を下げて，多くの人から取る。

4−6．法人税改革

法人税に関しては，税率は下がってきている。政策減税を縮小して，法人税の世界で税収中立を実現しながら引き下げるというのが限界に来ていますので，法人税に関しては税収中立の制約を外して，税収減を前提にすべきでしょう。全体では税収増ですけれども，法人税の世界では税収減になることを認めた上で税制改革をする必要があると思います。これはなぜかというと，国際的に法人税に関しては課税競争のプレッシャーがありますので，長期的に税率を下げることが必要です。

4−7．法人税率の引き下げ

国税の税率はもちろん下がってはきている。**資料41**の図は財務省の資料ですけれども，40％台から30％台，20％台へ国税の税率は下がってきている。数年前までは日本はアメリカと並んで国際的に法人税が非常に高い国だった。ヨーロッパやアジアの他の国と比べて極端に法人税率が高い国だった。けれども，最近少し下がってきて，アメリカよりは法人税の税率が下げている。

4−8．地方法人課税の改革

法人税の税率は国税としては下がっているのですけれども，地方の法人課税に関してはまだ問題が残っています。地方法人課税をどうするかの１つの問題は，地方の法人課税を廃止できれば，それが一番いいのではないかと思います。地方に関しては消費税の方が法人課税よりは課税ベースとしてはやりやすい。なぜかというと，法人は地域間で動きますので，法人税を地方税として課すと，地方間での企業の立地に関して悪影響が出ます。課すとすれば，地方に関して言うと，やはり便益に応じた課税という原則から，固定資産税と住民税を中心とした個人ベースで課す。企業には課さないのが地方の課税の基本だろうと思います。

4−9．地方法人特別税

地方法人特別税は今年から法人住民税の一部が地方法人税に税源移譲されて，暫定的な措置として行われていた地方法人特別税が廃止されます。廃止された地方法人特別税は法人事業税に復元される。しかし，消費税の増税延期で，地方法人特別税の廃止も延期になりました。法人税の話は消費税の増税の話とリンクしている。本来であれば法人税は国税中心で，地方は法人税ではなくて，地方税でやった方がいいと思います。

4−10. 税制改革の在り方

税制改正の基本的な考え方です。法人税，或いは資本所得課税の税率はできるだけ引き下げる方が経済活性化，いろいろな面で望ましいと思います。日本の場合，増税は当然必要ですが，社会保障改革と歳出もこれからもちろん増えることは仕方ないとしても，無駄な歳出も結構ありますので，そこを削減して，必要な増収幅を圧縮するのも大事です。

特に今後2020年代に入って社会保障需要が増えることが予想されます。ここをそのまま増やしていいのか。高齢化の自然増をそのまま増やしていいのか。ここは非常に大きな問題で，例えば高齢者の医療費の自己負担を現役世代並みに３割にすることに関してはかなり政治的に抵抗があります。高齢者の中にも本当の弱者の方もいる。けれども，多くの高齢者はかなり資産を持っている。資産を持っている高齢者でも，フローの所得がないので医療費等を自己負担できないという人に関しては，医療費の本来現役世代並みに負担すべき医療費の分を政府が債権として持っておいて，その方が亡くなったときに資産から相続税よりも先に取ってしまう。

要するに，相続税は相続された人が分配したときに税を課す。けれども，そうではなくて，遺産を残した段階で，政府が遺産の中で社会保障の負担分として本来負担していただく金額を回収する。フローの所得がなかったために負担を見合わせた分をちゃんと債権として管理して，資産を残したときに優先的に相続人に渡すよりも先に取ってしまう。お金はないけれども，資産を持っている人から見ると，自分が死んだ後の話なので，問題はない。そうすると，高齢者の医療費の本人負担を３割にしても，実質的には１割とか或いは負担しなくても，その差額分を政府が先に債権として差し押さえることができる。そういう形で相続税と別の形で高齢者の方の遺産をきちんと政府が取れば，その分税収が増えますから，実質的に社会保障の歳出削減と同じ効果がある。必要な増収幅をどうするかというのはそういった工夫も必要だと思います。

労働所得税も，住民税と合わせて最高税率が50％ですけれども，これ以上累進税率を上げるのは問題がある。むしろ課税最低限を下げる。消費税と同じように広く薄く課税して，所得税，住民税で増収を図る。住民税も均等割は非常に少ない。均等割も極端にもっと高くして，例えば一律１人当たり10万円ぐらい均等割を取ってしまうというぐらいの発想も必要ではないかと思います。

5．ふるさと納税

5−1．落とし穴

最後にふるさと納税の話に行こうと思うのです。ふるさと納税は最近弊害がだいぶ問題になっています。ふるさと納税の問題は，寄付を受ける自治体はふるさと納税なので，そっちに住民税が行きますから，税収はプラスです。寄付者はふるさと納税する分だけ実は本来払う自治体の住民税が減りますから，税負担はほとんどないす。しかも礼品として特産物が入ってきますので，寄付者は結構プラスになっている。地域特産物を作っている生産者は販売増です。寄付を受ける自治体も，寄付者も，それから，生産者もプラスなので，３者がプラスで，この３つのプラスが宣伝されて，非常にいい税ではないかと言っている。

みんながプラスになる話というのはどこかに落とし穴がある。税金を移しているだけなので，損している人は誰かというと，寄付者の居住する自治体です。これは主に都市部の自治体です。本来払うべき住民税が過疎地の自治体の方に行っているから，マイナスになっている。国は，住民税がマイナスになると，一部は交付税で補填しますので，その分交付税の補助金が必要なので，若干お金がかかるという意味でマイナスです。これも財政赤字の拡大要因になりますから，将来世代にとっても負担が増えます。だから，プラスの得している人は寄付者と寄付を受

ける自治体とそこでの販売業者，生産者で，損している人は寄付者が居住する自治体と国と将来世代ということになります。

5−2．印象的な事例

佐賀県のある小さな町で，ふるさと納税で町の財政が良くなったので，議員の手当を増やそうとした。歳入80億円のうちふるさと納税が４分の１だった。特産の佐賀牛を出すということで，お金が入ってきた。ふるさと納税の寄付者から「議員の報酬のために寄付したわけではない」という苦情が殺到して，結局，撤回された。

5−3．住民税の減収額（2017年度）

住民税の減収額は，ふるさと納税がネットで簡単にできるようになって，ネットですごいサイトがいっぱいできますので，都市部の高額納税者がふるさと納税を使います。去年の住民税の減収額が2,000億円近い。東京，神奈川，大阪，愛知では数百億円の減収額になってくる。寄付は豪華な返礼品を贈っている自治体に特に集中するので，過熱する返礼品競争の見直しが課題になっている。

5−4．改革の方向

これをどうするかということなのです。総務省は過大な礼品を禁止すると言っている。けれども，それだけでは根本的な解決にならなくて，ふるさと納税は抜本的に変える必要がある。１つは，礼品は一切禁止です。出すとしても，名目的に絵葉書程度です。要するに，赤い羽根の羽根ぐらいで，寄付をしましたという名目的なお礼ぐらいで，一切礼品を禁止する。

もう１つ重要なことは，ふるさと納税なので，ふるさと，つまり，自分の居住地にしか納税できないようにする。今はふるさと納税といいながら，どこの自治体にも納税できる。自分のふるさとに関係ないところまで納税するので，納税競争が起きて，弊害が起きる。本来は自分の居住している自治体に納税して，礼品を禁止す

る。そうすると，事実上住民税を自分の自治体に寄付する。住民税と何が違うのかという話になります。違いは住民税の使い道を納税者が特定できる。ふるさと納税は自分の居住している自治体しか納税できない。しかし，自分の居住している自治体は「ふるさと納税」の使い道を複数提示する。

例えばある自治体が子育て支援のためにこういったプロジェクトをする。或いは公園を整備するために使う。或いは下水道整備をするために使う。いろいろなプロジェクトがあり得る。そういったプロジェクトを複数出して，或いはその自治体が支援する非常に公的なメリットのあるNPO法人への補助金に使うとか，幾つかのパッケージを示して，そのうちのどれかに自分の住民税の何割かを特定できるような形に変わる。これは事実上ふるさと納税から納税者投票に変えるということなのです。

5−5．納税者投票

納税者投票は，所得税，住民税の使い道の一部を納税者自身が指定するというこです。自分の自治体に住民税は行くのだけれども，納税者投票しなければ，その自治体の首長さんなり，議会が予算を作って，そこで配分を決める。けれども，それは納税者の意向とは乖離している可能性もある。そのときに納税者の意向をある程度反映させるために住民税の一部を自分が必要だと思っているものに使うように納税者が使途を特定できるようにする。これが納税者投票の意味です。これを住民税でやっておいて，それが定着すれば，所得税で国の予算に関してもやる。これは究極の特定財源は目的税です。所得税，住民税の納税者は勤労世代なので，勤労世代の意向が政策に反映される。

これをいろいろな歳出を担当している政策当局から見ると，自分の担当している政策が非常にいいのだということを納税者にアピールする必要がある。社会保障関連がいいのか，公共事業関連がいいのか，文教関係がいいのか。いろいろな歳出ごとにプロジェクトを出して，それらに対して納税者はどっちがいいかを，使途を特定する形で税金の一部をそこに入れます。どういったものを納税者が望んでいるかがはっきりします。政策当局の説明責任が要ります。これにNPOを加味すると，NPO寄付への財政支援としては非常に有効なものが出てきます。

こういう形に変えるのが現行のふるさと納税よりはいいのではないかと思います。ふるさと納税という仕組みがあるわけですから，居住する自治体しかふるさと納税できない形にして，礼品を禁止すれば，納税者投票にすぐに変えることができる。そっちの方がはるかに良い。今の日本では，住民税をたくさん払っている人が私的に礼品をもらって，得をするというわけのわからない不公平の制度です。それよりははるかに公平感があって，しかも政策当局と納税者のギャップも小さくなる。

大体時間が来ましたので，以上で終わりにします。基本的に今日のお話に興味のある方は，私が去年書いた本，特に最初の『消費増税は，なぜ経済学的に正しいのか〜「世代間格差拡大」の財政的研究〜』というダイヤモンドの本があります。今日の話に関連した内容がかなりありますので，もし興味のある方は読んでいただければと思います。

２番目のものはテクニカルなので，アベノミクスに興味のある方は２番目も読んでいただければと思います。

以上で，今日の話は終わりにしたいと思います。どうもご清聴ありがとうございました。

資料１

我が国財政の現状と税財政改革の方向性

井堀利宏
政策研究大学院大学
2017年9月12日

資料２

１．財政健全化戦略とアベノミクス

- 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）?
- （2019年10月：消費税率10%への引き上げ?）
- 2020年度予算：PB均衡化の達成　?

資料３

消費税増税の見直し：2016年5月まで

- 「リーマン・ショックや大震災のような事態が発生しない限り予定通り引き上げる」〇(総理）
- 「内需拡大を掲げながら消費税を上げるのは矛盾」×（本田参与）
- 「消費税を引き上げて、減収になるような場合にやるわけにいかない」×(官房長官）
- 「予想に反して増税を決行すると、少なくとも短期には市場に悪い影響を与える」×(浜田参与）
- 「日本は2～3年は財政収支を気にしないで財政出動すべきだ。ギリシャのような債務危機は起きない」×（クルーグマン）

資料４

結果：消費増税の先送り

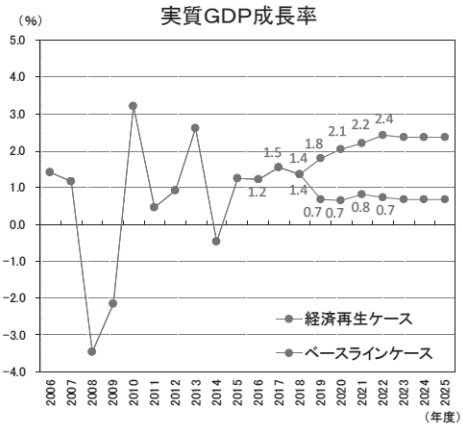
- 安倍晋三首相：2019年10月まで2年半先送りを表明＜＝誰も信用していない？
- 「20年の東京五輪まで1年を切り、五輪特需による景気への好影響が期待でき、19年夏の参院選への影響も避けられる」
- 財政健全化目標？
- 社会保障の充実策？

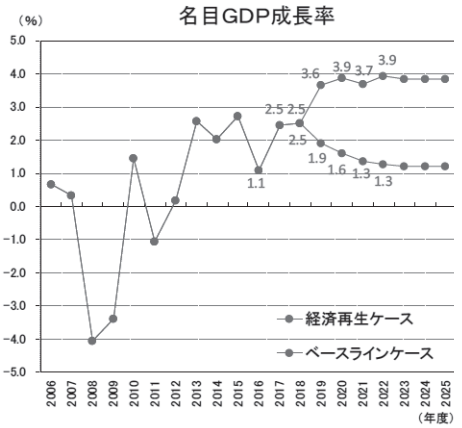
資料５

中長期の経済財政に関する試算（2017年７月）のポイント①

○マクロ経済の姿

経済再生ケースでは、実質GDP成長率は中長期的に2%以上、名目GDP成長率は中長期的に3%以上となり、名目GDPの水準でみると、2020年度頃に600兆円を達成する姿。



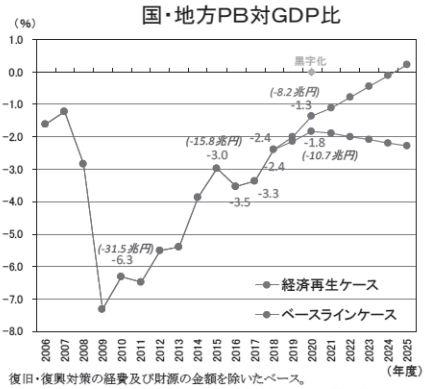


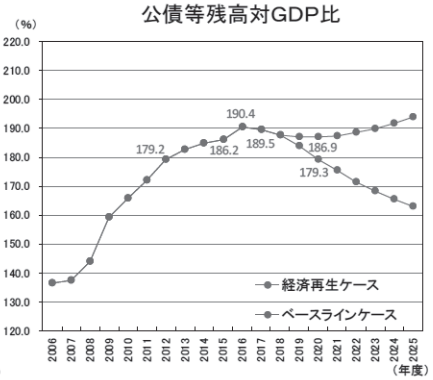
資料６

中長期の経済財政に関する試算（2017年７月）のポイント②

○国・地方の財政の姿

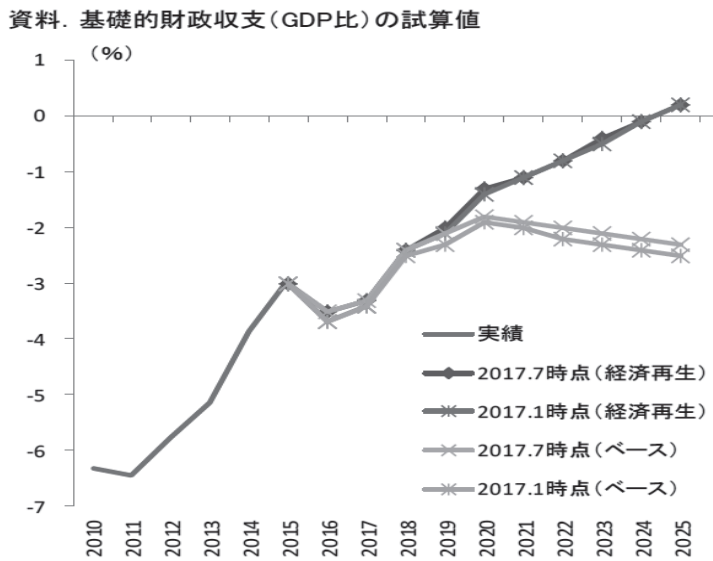
- 2020年度には、経済再生ケースではPB赤字が▲8.2兆円程度（対GDP比▲1.3%程度）となる。
- 国・地方の公債等残高(注1)の対GDP比は経済再生ケースでは2017年度以降、2025年度にかけて低下(注2)していく一方で、ベースラインケースでは2021年度以降に緩やかに上昇していく。
- 引き続き、経済・財政一体改革を着実に推進していくことが重要(注3)。





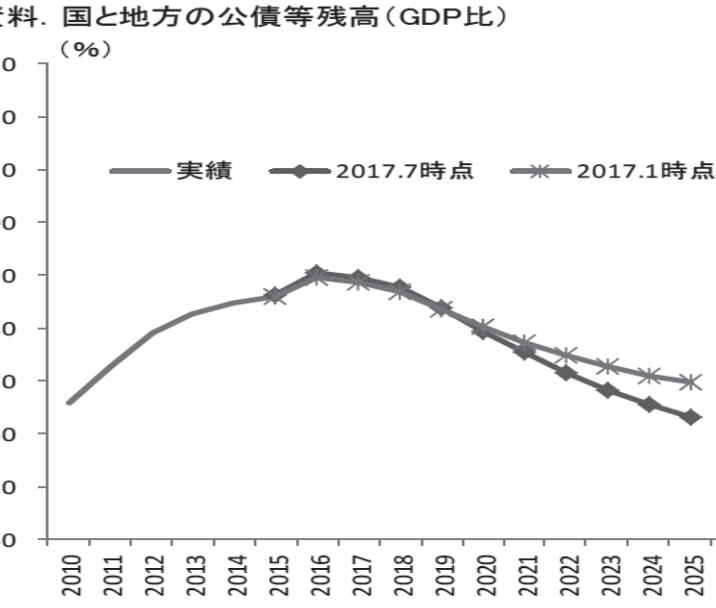
(注1) 復旧・復興対策の経費及び財源の金額を除いたベース。
(注2) ただし、2024年度以降長期金利が名目GDP成長率を上回り、低金利で発行した既発債のより高い金利による借換えが進んでいくことに留意が必要である。
(注3) 消費税の軽減税率制度の実施に伴う減収に対応して、「所得税法等の一部を改正する法律」（2016年3月31日公布）に基づき確保する安定的な恒久財源について、本試算では、総合合算制度の見送りにより確保する財源を繰り込んでいる。繰り込まれていない残りの所要額については、同法において、2018年度末までに歳入及び歳出における法制上の措置等を講ずることにより、確保することとしている。

資料７



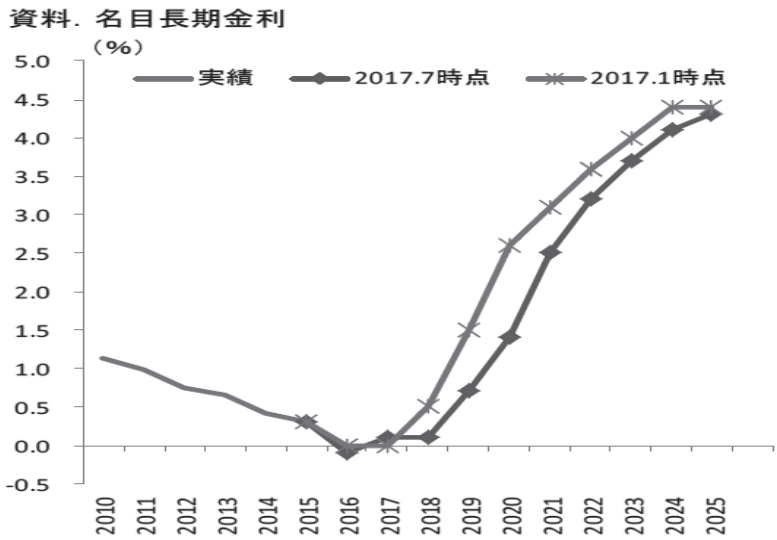
（出所）内閣府「中長期の経済財政に関する試算」
（注）先行きは各時点での内閣府試算の値。高成長ケース（経済再生ケース）、低成長ケース（ベースラインケース）の2試算が行われている。

資料８



（出所）内閣府「中長期の経済財政に関する試算」
（注）先行きは各時点での内閣府試算（経済再生ケース）の値。

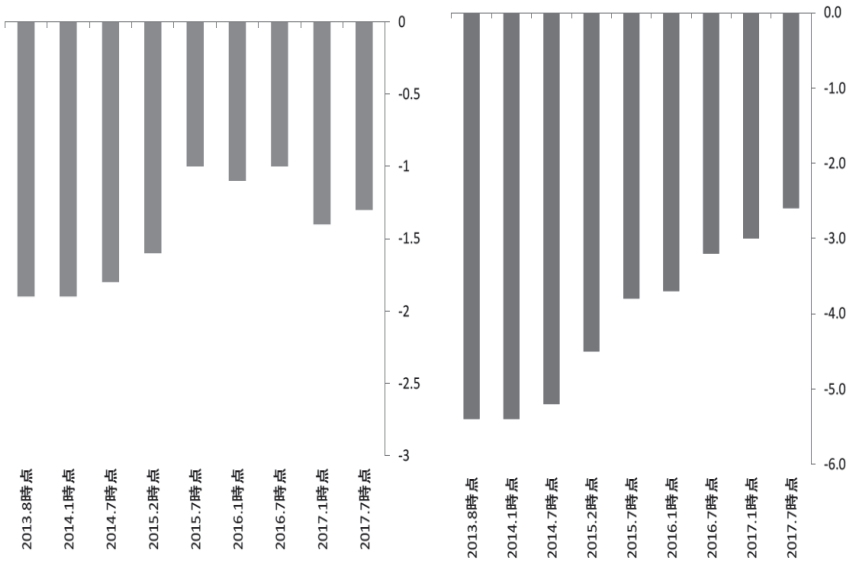
資料９



（出所）内閣府「中長期の経済財政に関する試算」
（注）先行きは各時点での内閣府試算（経済再生ケース）の値。

資料10

資料．試算時点ごとの 2020 年度の基礎的財政収支（左図）、財政収支（右図）政府試算値の変遷（ＧＤＰ比・%）



（出所）内閣府「中長期の経済財政に関する試算」

（注）先行きは各時点での内閣府試算（経済再生ケース）の値。

資料11

2017年7月の試算

- 2020 年度の基礎的財政収支は 8.2 兆円の赤字（GDP比 1.3%）
- 前回試算値（今年 1 月）8.3 兆円（GDP比 1.4%）からほぼ不変
- 国の基礎的収支は悪化、地方は改善
- 長期金利の上昇予想が先送り
- 公債等残高GDP比の見込み値も前回から改善
- ただし、この試算は2019年10月の消費税増税を想定

資料12

当面の戦略

(1)2019年10月以降も消費税率は8%で凍結

あるいは

(2)2019年10月に予定通り10%に引き上げる

- 財政健全化は歳出削減中心で？
- 「経済再生ケース」での高めの成長による税収増には限界？
- 軽減税率の導入で，政治的な支持を拡大する

資料13

2020年時点の判断

- 想定通りの健全化目標（均衡達成)が達成できない？

(1)健全化目標の変更

フローの目標(基礎的財政収支の均衡化）

＝＞ストックの目標(公債残高対GDPの引き下げ）へ

(2)達成時期の先送り

- 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は現実的な課題に

資料14

B/Yのダイナミックス

- $\Delta b=(g-t) + (r-n)b$
- 公債残高/GDP比率の変化⇔基礎的財政収支赤字＋金利と成長率の乖離

(1)平時

- $r>n$なので、$g<t$でないと$\Delta b<0$にならない
- $\Delta b<0$よりも$g<t$が達成しやすい健全化目標になる

(2)非常時

- $r<n$なので、$g>t$でも$\Delta b<0$になりえる
- $\Delta b<0$が$g<t$よりも達成しやすい健全化目標になる

資料15

出口戦略

- 非常時に日銀に頼りすぎると、平時に戻れなくなる
- 財政の金融ファイナンス＝＞出口へのハードルがますます高くなる
- 最後の手段：物価上昇による財政再建

資料16

アベノミクスの評価:
いつまで非常時なのか

- (1)積極的な金融政策：成功するとして、非伝統政策の持続性は？出口戦略が問題

事実上の日銀による国債引き受け?→金融政策の持続可能性？→ハイパーインフレ(資産バブル)

- (2)機動的な財政運営：財政再建に高いハードル→2020年以降に財政出動できなくなる？

非常時は持続可能ではない

財政の持続可能性、財政規律の確保が重要

- （3）成長戦略：規制改革で成長促進は重要、既得権（安心、安全）を克服できるか、これで財政再建の税収が確保できるのか？

資料17

シムズ理論：目的

- 増税もだめ、歳出削減もだめという非常時：最後の手段として、物価が上昇して財政が持続可能になるように、財政政策を運営すべき
- ゼロ金利の制約に直面した状況で金融政策が有効性を失う場合、将来の増税や歳出削減で賄うことを前提にした財政健全化政策ではなく、人々がインフレ期待を形成し、実際にインフレが進行する財政運営が望ましい、と考える

資料18

シムズ理論：評価

- 財政政策の拡大によって意図的にインフレを起こし、債務の一部を増税ではなく物価上昇で相殺させると宣言することで人々のインフレ期待を高める
- 日本経済のデフレ脱却と債務圧縮のための実験的な政策
- 財政状況の悪化を前提とした非常時の禁じ手＝＞放漫な財政運営のデメリットには配慮していない

資料19

想定されるインフレ率

- 財政再建必要額＝健全化努力＋インフレ税

(ア) １＝０．５＋０．５ なら

- 政府債務の実質額をインフレで半分にする必要がある=>100%のインフレが必要

(イ) １＝０＋１ なら

- 政府債務をすべてインフレで紙くずにする=>無限大のインフレ率が必要

(ウ) １＝０．８＋０．２ なら

- 政府債務の実質額をインフレで20%削減する=>必要となるインフレ率は1/0.8-1=0.25 =>25%のインフレ

資料20

アベノミクスの好材料

- デフレが20年続いた→これ以上の悪化材料は出ない？→現在よりも将来の方が経済環境は良くなるはず？

- 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→民主党政権交代→非対称性が解消された？

政策決定の視野が長期化する：参院選、衆院選で圧勝→安倍長期政権への期待

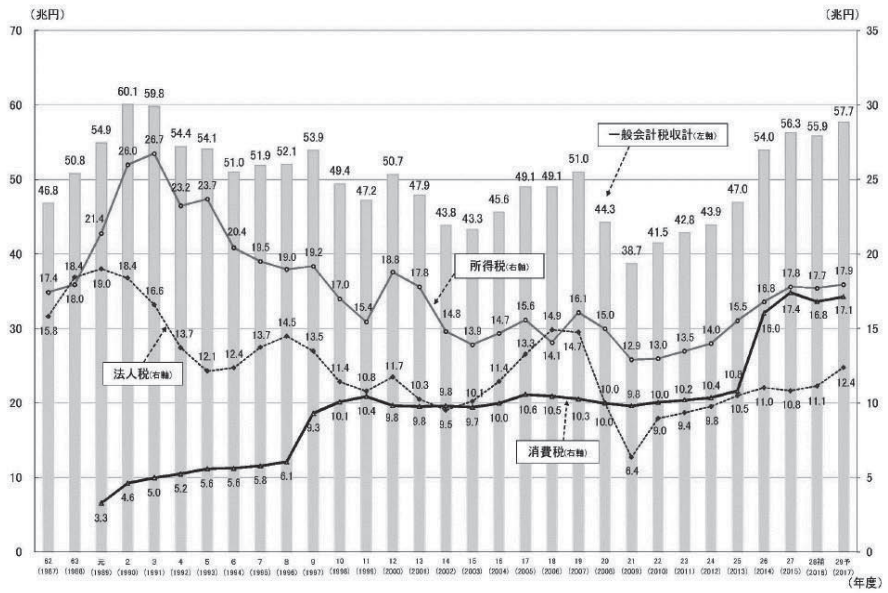
→社会保障制度改革の実現可能性？

資料21

アベノミクスのリスク

- 安倍総理が憲法、安全保障で前のめり
- 異次元金融政策頼みの限界
- トランプ政権の不確実性
- 安全保障リスク
- 供給制約、コストアップで悪いインフレ
- 自然増収頼みの限界

資料22



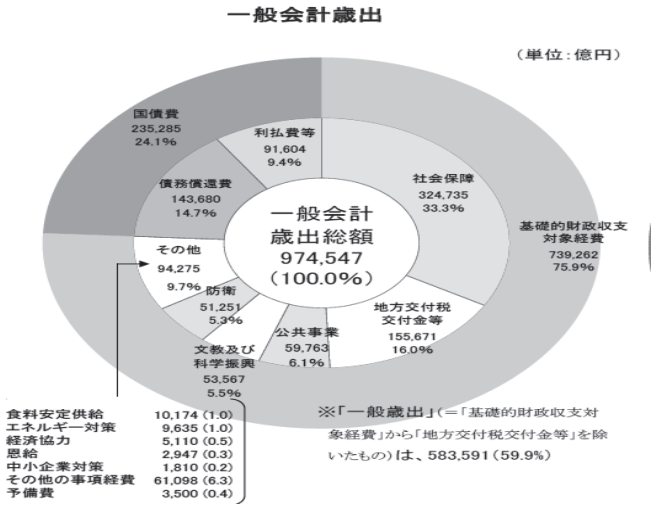
資料23

2016年度の一般会計税収

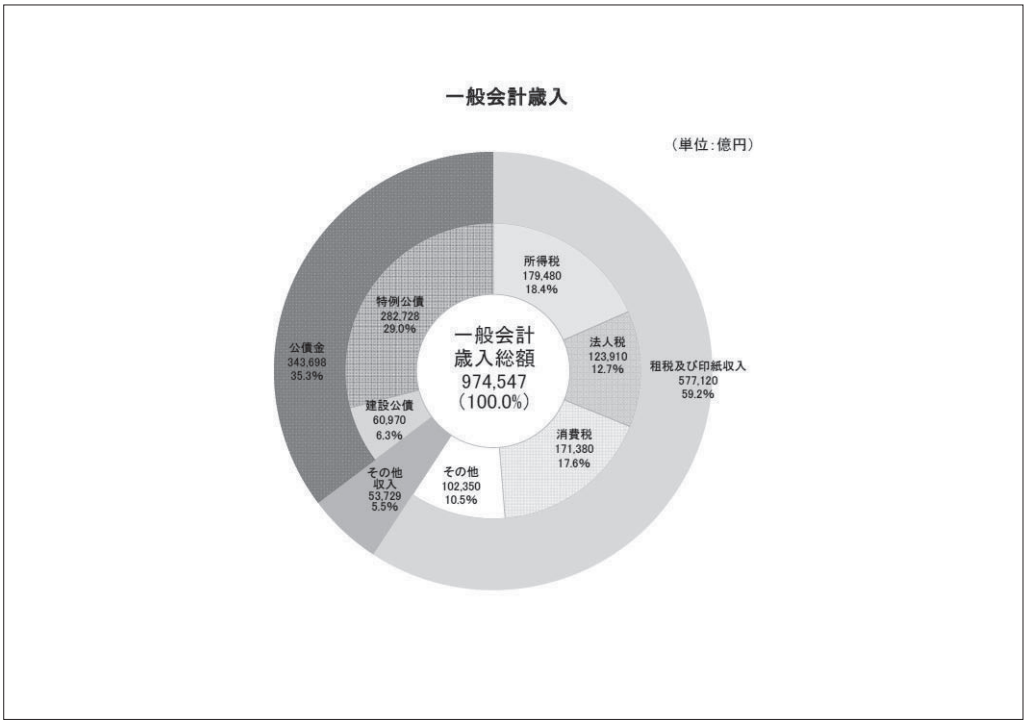
- 当初見込んだ57．6兆円から1．9兆円程度下振れ
- 16年度第3次補正予算案で税収減を織り込み、不足する財源を補うため、赤字国債を追加発行
- 円高に伴う企業収益の悪化で法人税収が想定を下回って推移
- リーマン・ショック後の09年度以来、7年ぶりの年度途中の見直しで、16年度税収は55兆円台後半に

資料24

2．2017年度当初予算案



資料25



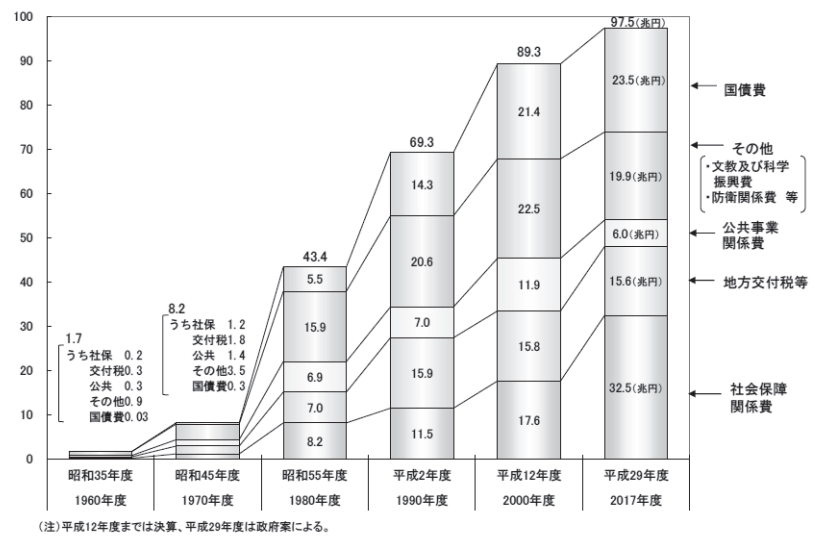
資料26

歳出各分野における効率化等①（「改革工程表」（2016改定版）の概要）

「改革工程表」において、「経済・財政再生計画」期間（2016～2020年度）の改革の方向性や検討・実施時期等を明確化。

歳出分野	主な事項
社会保障	➢ 2016年末までに結論が得られた医療・介護制度改革（高額療養費・高額介護サービス費の見直し、介護納付金の総報酬割導入等）を着実に実施。 ➢ 引き続き検討が必要な項目（かかりつけ医普及の観点からの外来時の定額負担、市販品類似薬に係る保険給付の見直し、生活援助サービス等の見直し等）について、できるだけ早期に検討・実施が図られるよう、関係審議会等における議論も踏まえ、改革工程を改定。 ➢ 高額薬剤が登場する中、国民負担の軽減等を実現する観点から、「薬価制度の抜本改革に向けた基本方針」（2016年12月）に基づき、薬価制度の抜本改革を進める。
社会資本整備等	➢ コンパクト・プラス・ネットワークの形成を図るため、立地適正化計画に基づき実施するまちづくりに関連する事業への支援施策の重点化等を推進。 ➢ PPP/PFI手法の開発・普及等を図る地域プラットフォーム形成支援等を推進。
地方行財政改革	➢ 地方交付税におけるトップランナー方式について、新たに2業務について基準財政需要額の算定に反映を開始（2017年度）。 ➢ 自治体クラウド導入による歳出効率化の成果を測定。自治体に対する助言や地方交付税措置による重点的な支援を通じ、全国展開を推進。
文教・科学技術	➢ 少子化の進展や学校の諸課題に関する実証研究等を踏まえた教職員定数の中期見通しの策定に向け、教育政策に関する実証研究を推進。 ➢ 産学官の連携の深化など、オープンイノベーションの促進に向けた取組等を推進。

資料27



資料28

2018年度予算　概算要求

- 歳出総額の上限を示さない
- 景気に応じて柔軟に予算を組む
- 成長戦略を実施するため4兆円程度の特別枠＝＞「1億総活躍社会」や成長戦略などに関連した要求を優先的に受け付ける
- 年金や医療などの費用は、高齢化などで自然に増える分までは認める
- 地方交付税交付金は、今年度予算と同水準

資料29

3. 財政構造改革の課題

- 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

(2)選挙区の不平等：既得権の削減が困難

(3)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←民主党による政権交代のメリット

資料30

遅れの理由：続き

- 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）

シルバー民主主義の弊害

- 将来への負担の転嫁：将来世代は政治的決定に参加できない

→政策決定の視野が短期化する

→社会保障改革の先送り

資料31

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財政状況にも依存する
- 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だが、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。

=> 非ケインズ効果

- 政策効果は、その国ごとの財政状況に応じて異なる.

資料32

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
- 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？

資料33

4. 税制改革の政治経済学

- 消費税増税は有力な選択肢

（1）世代間格差是正の有力な手段

（2）課税ベースが広いから、低税率で一定の税収を確保できる

（3）増税のタイミング効果

- 福祉目的税化の中身が不透明であり、有権者の多くが望まない(既得権化している）福祉(あるいは他の歳出）に税収が無駄遣いされると懸念すると、有権者は消費税の大幅な増税に否定的になる

資料34

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35

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。

資料36

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

資料37

消費税と駆け込み需要

消費税率の上昇で相対価格上昇
- 駆け込み需要（ストック可能な消費財で発生）
- 引き上げが終わった段階で、反動の消費需要減
- 消費税率の引き下げでも同様の効果
  引き下げ前に需要減、引き下げ後に需要増

引き上げが終わったことが、消費にマイナス
（引き上げそのものではなくて）
中長期的には、相対価格効果は小さくなる
短期的には、景気変動と引き上げ時期を調和させるのが困難
段階的引き上げは、反動を先送りするプラスの効果あり

資料38

配偶者控除の見直し

(1)配偶者（妻）の年収上限：103万円から150万円に引き上げ、パート労働者が働きやすくする
(2)税収中立にするため、本人の年収上限を1120万円とする
←就業形態の選択に中立的にするには、配偶者控除を廃止し夫婦控除を新設する(政府税調案）

- 税収中立の制約が問題：ネット増税の方がもっともらしい
- 専業主婦に対する年金の優遇制度である第3号被保険者制度を見直すべき
- 配偶者控除を廃止して、その財源は子育て支援に

資料39

法人税改革

- 課税ベースを拡大するか、政策減税を縮小して、法人税の世界で税収中立を実現しながら、引き下げる
- 課税ベースの拡大は限界？
- 政策減税は効果が大きかった
- 諸外国も政策減税を実施
- 法人税収全体での税収中立は無理か
- 長期的には税率引き下げを進める

資料40

法人税率の引き下げ

- 法人税率（国税）の引き下げ

  2013年度から：30%→25.5%へ
- 復興特別法人税の創設

  2013年度から3年間：通常の法人税額の10%が復興特別法人税の額
- 総合すると

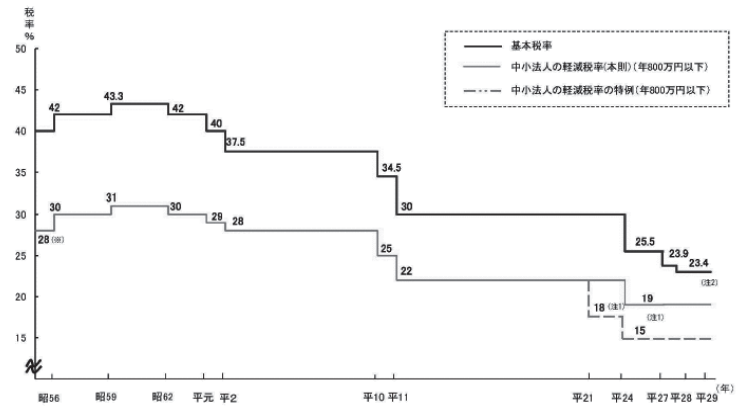
  2013年度から2015年度：28%

  2016年度以降：25.5%

資料41

ツイート G+ いいね！ 276

法人税率の推移



(注1)中小法人の軽減税率の特例(年800万円以下)について、平成21年4月1日から平成24年3月31日の間に終了する各事業年度は18%、平成24年4月1日前に開始し、かつ、同日以後に終了する事業年度については経過措置として18%、平成24年4月1日から平成29年3月31日の間に開始する各事業年度は15%。
(注2)基本税率について、平成30年4月1日以後開始する事業年度は23.2%。
(※)昭和56年4月1日前に終了する事業年度については年700万円以下の所得に適用。

資料42

地方法人課税の改革

- 地方の法人課税を廃止する？
- 地方の法人課税を国税に移行してから、引き下げる？
- 地方の法人課税を地方消費税に変える？
- 国税の方から先に引き下げる

資料43

地方法人特別税

- 2017年から法人住民税法人税割の一部が地方法人税に税源移譲される
- 暫定的な措置として行われていた地方法人特別税が廃止される
- 廃止された地方法人特別税は法人事業税に復元される

＜＝消費増税延期で地方法人特別税の廃止も延期に

資料44

税制改革のあり方

- 法人税（資本所得税）の法定税率はできるだけ引き下げるのが望ましい
- 社会保障改革、無駄な歳出削減で、必要な増収幅を圧縮する
- 人的資本も重要とすれば、労働所得税も限界税率を引き下げる
- 消費税で広く薄く課税して、増収を図る
- 入会金（加盟料）のような人頭税も？

資料45

5.「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

資料46

印象的な事例

- 佐賀県上峰町議会:ふるさと納税で町の財政が改善したことを理由に議員の手当＝「費用弁償」の支給を増額しようとした
- 歳入約80億円に占める割合は約25%以上
- 特産の佐賀牛といった返礼品が人気
- ふるさと納税の寄付者から「議員の報酬のために寄付したわけではない」など80件を超える苦情が殺到
- 議案を提出した議員は撤回

資料47

住民税の減収額(2017年度）

- 前年度比1・8倍の計1766億6千万円
- 東京：:466億2千万円
- 神奈川：187億6千万円
- 大阪：150億8千万円
- 愛知：128億5千万円
- 寄付は豪華な返礼品を贈っている自治体に特に集中。過熱する返礼品競争の見直しが課題。

資料48

改革の方向

(1)礼品を禁止する(名目的なお礼のみに）

(2)居住する自治体にのみ「ふるさと納税」できるようにして、他の自治体への寄付は認めない

- 事実上、住民税の使途を納税者が特定できる
- 「ふるさと納税」の使い道を自治体が複数提示する

＝＞「ふるさと納税」から納税者投票へ

資料49

納税者投票

- 所得税の使い道の一部を納税者自身が指定する
- 究極の特定財源、目的税
- 所得税の納税者：勤労世代
- 政策当局の競争を刺激
- 政策の説明責任
- NPO寄付の財政支援

- 確定申告時に「NPO寄付の税額控除」を選択できる

資料50

参考文献

井堀利宏
『消費増税は、なぜ経済学的に正しいのか～「世代間格差拡大」の財政的研究～』
ダイヤモンド社　2016年

井堀利宏＝小西秀樹
『政治経済学で読み解く政府の行動：アベノミクスの理論分析』
木鐸社　2016年

税制改革を巡る現状と課題

●参加者（五十音順）

慶應義塾大学法務研究科教授	佐藤　英明
総務省自税務局長	内藤　尚志
株式会社日立製作所取締役　租研副会長	中村　豊明
財務省主税局長	星野　次彦

司会	横浜国立大学大学院国際社会科学研究院（法科大学院）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～71頁」**に掲載されています。

はじめに

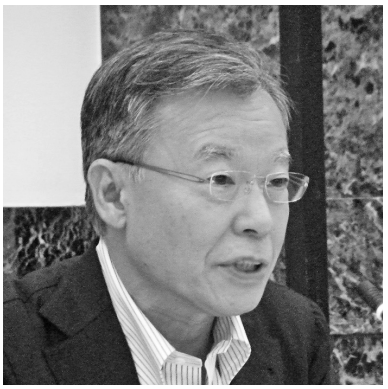
（岩﨑）　ご紹介いただきました，横浜国立大学の岩﨑政明でございます。法科大学院で租税法を担当しています。本日の司会を担当させていただきます。どうぞよろしくお願いいたします。

さて，世界の税制改革の動向は，米国トランプ大統領の改革方針がなかなか決まらず，またEUにおいてもイギリスの離脱交渉がうまくまとまらないということから，不明瞭さを増してきています。さらに，経済の方も新興国の景気悪化やテロなどの影響を受けまして，将来的な不安が増してきているという状況にあります。

これに対しまして，日本国内の経済の方は，昨今の企業の業績改善や雇用・所得環境に改善が見られまして，安定的な成長が報道されています。とはいえ，将来的には少子化による生産年齢人口の減少や高齢化，そして社会資本の老朽化に対処するため，財政支出が増大するということが予想されていますので，平成29年度税制改正におきましても，国税及び地方税両面にわたりまして税体系全般にわたるオーバーホールが着実に進められつつあるところであります。

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，財務省星野主税局長，そして総務省内藤自治税務局長をお迎えしてご説明いただき，これに対して租税法の専門的立場からは佐藤教授に，また企業活動の現実的観点からは中村租研副会長に，それぞれご意見を開陳していただきながら討論を進めさせていただこうと思っています。

進行に当たりましては，前半と後半２つに分けまして，まず前半においては国の税財政につきまして星野主税局長からご説明いただいた上，これに基づいて佐藤教授と中村副会長からご意見を頂き，その後，星野局長からそれに対するお答えを頂くということにいたします。その後，後半におきまして，内藤自治税務局長から地方



税財政につきましてご説明いただきまして，それに対しまして同様に佐藤教授と中村副会長からご意見を頂き，その後にご回答いただくという手順で進めさせていただこうと思います。

それでは，早速まず国の税財政に関する中長期的課題，そして現下の税制改革の動向につきまして，星野主税局長からご説明をお願いいたします。

Ⅰ．税・財政の現状と課題

（星野）　岩﨑先生，ありがとうございます。ご紹介いただきました主税局長の星野でございます。租研の関係の皆様におかれましては，日頃より税制，また税務行政全般にわたりまして，様々な形でご指導ご支援いただいているところでございます。冒頭，まず，前もって御礼を厚く申し上げます。ありがとうございます。

本日のテーマに基づきまして，まず私の方から「税・財政の現状と課題」という資料に沿いまして，概括的な説明をさせていただきたいと思います。

１．最近の経済情勢

冒頭の**資料**②～⑧が現在の経済状況についての資料でございます。岩﨑先生からもお話がございましたとおり，経済は大変好調な状況にございます。**資料**②は，現在の安倍政権が発足前と現在と比べてかなり経済指標が良くなってい

るということを概括的に付けたものでございます。

次に**資料③**を見ていただきますと，景気循環で見てみましても，事後的な検証を待つ必要もございますが，現在のこの景気拡張期間は史上第２位ということで，いざなぎ景気と並んで57カ月続いているということでございます。

資料④でございますが，先般発表になりましたGDPの成長率を見てみましても，６四半期連続でプラスが続いていまして，改定で若干下がりましたものの，年率2.5%が直近の数字でございます。例えば消費についてもかなり好調に伸びていますし，最近は公需も出てきているということで，こうした好調な景気の局面がうまく回っていくことを引き続き期待しているということでございます。

世界経済を見ましても今のところはかなり状況が良いわけでございますが，何といっても雇用・賃金の状況が好調でございます。**資料⑤**を見ていただきますと，有効求人倍率は1.52倍となり，史上初めて全都道府県で１倍を超えていますし，賃上げにつきましても４年連続でベースアップが図られました。また，総雇用者所得の伸びを見ましても直近2.1%ということで，雇用者数の増加や賃金の伸びを受けて，全体の所得が伸びているということがうかがわれるわけでございます。

また，こうしたことを背景に，企業収益は大変好調でございます。**資料⑥**を見ていただきましても，企業の収益は大変に伸びているということでございます。ただ，欲を言いますと，設備投資についてかなり順調には伸びてきていますが，伸びが若干鈍化していることや，労働分配率についてもかなり低い水準になってきているといったようなことが指摘されています。

また，ここ最近ずっと議論になっていますが，企業の内部留保，これ自体が非常にたまっていまして，これについて例えばもう少し国内の投資や賃金引上げに回らないのかといったような指摘もありますし，現金・預金がかなり増えてきているということについても議論がございます。

この点については，企業の方も，例えば海外のM&A資金ですとか投資有価証券という形で内部留保を確保されているというご意見もありました。こういうことも含めて，税制についてどう考えていくかというようなことも議論になっていくかと考えています。

今の経済状況自体は非常に良い状況ですが，もちろん課題がございます。まず，**資料⑧**をご覧いただきますと，GDPギャップの推移ということでございます。これまでずっと供給過剰の課題，需要不足ということが言われてきたわけですが，人手不足ということを背景に供給過剰の課題が解消に向かっています。GDPギャップがむしろプラスということで，ギャップが解消されてきているということが見て取れるかと思います。政策面で考えますと，マクロ的な需要の追加ということではなくて，供給力を高めていく，生産性を上げていくための構造改革がむしろ政策的にはこれからますます必要になってくる局面だということが言えようかと思います。

人手不足の話について，**資料⑨**を見ていただきますと，いわゆる生産年齢人口につきましては，左側のグラフの真ん中の点線ですが，1990年代の半ばから減少傾向に入っています。しかし，最近の労働力人口を見ますと，横ばいないしは若干の増加ということになっています。

この内訳を見てみますと，**資料**⑩の右側のグラフです。例えば就業者数は，ここ４年ぐらいで185万人増えているわけでございますが，お年寄りと女性の雇用者・就業者数が増えているということで，生産年齢人口の減少をここでカバーしているということであります。雇用形態で見ていただきますと，非正規の形でかなり増えてきているということでございます。今後さらに生産年齢人口の減少が見込まれる中で，こういう形で労働力のカバーをしているわけでありますが，それもやはり限界があるわけでございまして，人手不足に対してどのように構造改革をし，対応していくのかということが課題になっていくというのが１つでございます。

次に，**資料**⑪，**資料**⑫を見ていただきますと，わが国の労働生産性でございます。最近，日本企業の収益力，労働生産性がかなり高くなってきているのは事実でございます。ただし，諸外国と比べてまだまだ低い部分がありまして，その差がなかなか諸外国と縮まらないということでございます。

あと，総労働時間と労働生産性の関係を見ますと，逆相関といいますか，負の相関関係があると言われています。こういったことを背景に，或いは働き方改革によって生産性を上げていく必要があるということが１つの大きな政策的な課題ということが言えようかと思います。

それを踏まえまして，**資料**⑬から働き方改革の話でございます。本年６月に閣議決定された，いわゆる骨太の方針でこの点についても触れられていまして，下線のところを見ていただきますと，「雇用・所得環境が改善する一方，日本経済は，潜在成長力の伸び悩み，将来不安からの消費の伸び悩み，中間層の活力低下といった課題を抱えている」と記載されています。これに対して今取り組んでいます働き方改革は，潜在成長力の底上げにもつながる第三の矢・構造改革の柱となる改革でありまして，生産性向上の成果を働く人に分配することで，賃金の上昇，需要の拡大を通じた成長を図る成長と分配の好循環の構築にもつながるということで，働き方改革による構造改革を進めていくという問題意識が骨太の方針にもはっきり書かれているわけでございます。

本年３月には働き方改革実行計画の中で，この働き方改革のメニューはいろいろありますが，各般のメニューを取りそろえて今後実行していくということが決められたわけでございます。

今後の構造改革としては，大きく２つの柱が考えられるわけでございます。**資料**⑮を見ていただきますと，今申し上げました人材への投資を通じた生産性向上ということが骨太の方針に書かれています。例えば働き方改革，人材投資・教育と財源確保の問題や消費の活性化といったようなことがまず１つの大きな柱として考えられるわけでございます。

それからもう１つの柱が，未来投資戦略でございます。これも骨太の方針と一緒に本年の６月に閣議決定されたわけでありますが，いわゆるSociety5.0の実現ということでありまして，５つの戦略分野に当たって，例えば，IoTやビッグデータ，AIなどを使ってイノベーションを取り入れていき，それによって課題を解決していく社会を目指そうということでございます。こういうSociety5.0の目指すべき戦略分野と併せて横割りの課題ということで，例えばデータの利活用の基盤・制度の構築，規制の「サンドボックス」の創設，規制改革・行政手続の簡素化等々の課題が載っていまして，これらの人の話と未来型のこういった投資を進めていくということが，２つの大きな政策課題としてあるということでございます。

２．財政健全化をめぐる状況

こういうことを踏まえた上で，日本の直面している構造の問題の１つ，最大の問題の１つは，やはり財政問題だということが言えようかと思います。**資料**⑰以降，数ページにわたりまして，財政の現状の資料を載せています。財政が悪化している状況，それから，その要因である社会

保障給付費の増加に伴う公費負担の増加を解決するために，これまで社会保障と税の一体改革を進めてきましたし，消費税率の二段階の引上げ，また子ども・子育てに対して消費税収を充てていくような枠組みを決めたということについて，資料に載せているわけでございます。

資料㉒をご覧ください。今後の財政について，若干数字を見ていただこうかと思います。これまで何度か目に触れたことはあろうかと思いますが，これは内閣府が出していますいわゆる中長期試算でありまして，本年７月に出されたものでございます。これには，経済運営がかなりうまくいった経済再生ケースと，足元，潜在成長率並みで将来にわたって推移した場合のベースラインケース，２つのケースについて経済シナリオを置いています。経済再生ケースというのは，大体３％の後半，平均すると名目3.8％ぐらいの成長が続いていくという前提でございますが，そういう状況が続いたときに，2020年のPB黒字化という目標も含めて，財政がどのようになるかということを試算したものでございます。

資料㉒にございます右下の折れ線グラフのうち，上の線で示されているのが経済再生ケースでございますが，これは経済が非常にうまくいった前提で，2020年のPB黒字化にはまだ8.2兆円のギャップがあるということがこの表から見て取れるかと思います。これは，先ほど申し上げましたとおり非常に好調な成長を続けるということ，消費税率が2019年10月に10％に引き上げられるということ，加えて軽減税率がそのときに実施されるわけでありますが，その財源としては総合合算制度の分の4,000億円分は既に織り込まれているということが前提になっています。このようにかなり好調な税収が入ってくるということを前提としましても，なかなか厳しい状況であるということがこれから見て取れるわけでございます。

また，2018年度は経済・財政再生計画の集中改革期間の３年目ということでございまして，集中改革期間の最終年ということであります。今年の予算編成では，例えば医療や介護の報酬改定がございまして，歳出面にとっても例年にも増して非常に大事な年であります。2019年10月の消費税率引上げを着実に行っていくためにも経済環境を整えていく必要があります。そういった議論をこれからやっていく上で，今申し上げた歳出をいかにうまく効率化できるかという話，それから経済成長に伴って税収もある程度増えていきますので，そういうこともある程度見極めた上で中間整理を行い消費税率引上げを着実に行っていく中で，2020年の展望をしていかないといけないと考えています。

最大の財政の問題についてはやはり消費税でございますので，そういった議論がこれから行われていくということでございます。これに関連して税収等について見ていただこうと思います。

資料㉓をご覧ください。これまでの税収の推移のグラフでございます。棒グラフで示されているのが全体の税収，その下の折れ線グラフが所得税，法人税，消費税の３税目についての税収の推移を示しているものでございます。リーマンショック後，かなり順調に税収は伸びてきました。特に景気回復局面で法人税等の税収が伸びてきたのと，消費税率の５％から８％への引上げによって税収が伸びているということでございます。比較的順調に税収が伸びてきています。若干特殊要因もありまして，28年度については27年度よりも税収が落ちていますが，今後の税収についても，今の経済状況が続けば，税収についてはそれに比例して増えていくということを予想しています。

先ほど見ていただきました経済再生ケースとベースラインケース，それぞれの今後予想される税収が，右側に２本の棒グラフで示されています。仮に経済運営がうまくいった場合には，この右側の薄い色の棒グラフから左側の濃い色の棒グラフの方にできるだけ税収が近づいていくということになるわけでございますが，そう

いった経済環境をこれからも続けていけるように何とかしていくことが課題だということであります。

これに関連しまして，成長率と税収との関係について，いわゆる税収弾性値が非常に高いのではないか，したがって経済成長すればそれをかなり上回る税収が入るのではないか，といったような主張がなされることが一時期ございました。**資料㉔**から**資料㉖**にかけて，その点についての資料を付けさせていただいています。

結論として申し上げますと，消費税や法人税というのは，結果として経済成長にほぼパラレルな形でしかその税収が入ってきません。法人税については，一時期景気回復をするその局面の数年間だけは赤字法人から黒字法人に変わったり，繰越欠損金がなくなるような過程ではそれまで法人税を納めていなかった企業が納めるようになったりということで，不連続に税収が増えるという局面はないわけではありません。しかし，ある程度成長が続くような局面が続けば，今申し上げたように，経済成長と税収というのはほぼパラレルに税収弾性値は１に近い形で伸びていきます。

唯一所得税だけは累進税率になっていますので，１を超えた率になるわけでありますが，これも昔に比べれば累進構造がかなりなだらかになってきていること，それから昔よりは消費税のウエートが大きくなってきているということで，税収全体で見てみますと弾性値はほぼ１に近い形になってきていると考えるのが妥当でございます。これからの財政の推移を考えるに当たっても，そういった税収弾性値がものすごく伸びるというような，ある意味制度にそぐわないような仮定を置いて考えるというのは慎まないといけないのではないかと考えています。

次に**資料㉗**，**資料㉘**をご覧ください。個人消費との関係を見てみますと，消費税率引上げに伴って消費が非常に低迷したということが指摘されました。これは，昨年 GDP 統計の基準の改定が行われたわけでありますが，改定前の数字で議論するのと改定後の数字で議論するのではかなり見え方が違うということでございます。資料中の折れ線グラフのうち，17年基準の方のグラフが基準の改定前の消費支出の推移を示しておりますが，こちらを見ますと，名目と実質のどちらも確かに消費税率引上げ後にものすごく低迷し，横ばいないしはマイナスになっています。一方，基準の改定後である23年基準の方のグラフを見ますと，必ずしも消費税率引上げをまたいで消費がものすごく悪くなったということではありません。もちろんそんなに伸びていないところもありますが，それでも消費税率引上げを挟んで比較的消費は回復してきているということが言えるわけでございます。そういう意味では，そのファクトに基づいて政策判断をしていく必要があるかと思います。

消費の関係でもう１つご指摘しておきます。**資料㉘**をご覧ください。最近将来に備える意識と申しますか，将来不安のために消費を抑える傾向が，特に若年層を中心に見られるということでございます。例えば右側のグラフを見ていただきますと，29歳以下のところで年を追うごとに消費性向が低下しているというような傾向が見て取れます。これも，今後，社会保障制度や消費税率引上げを巡ってやはり考慮に入れていかないといけない点と考えています。

最後に，財政関係で若干トピックス的なことを申し上げます。**資料㉙**をご覧ください。最近，政府が出している国債を日銀がどんどん買い入れているということがあります。それで，日銀と政府のバランスシートを統合してみると，同じ公的部門なので，日銀が買い入れた国債については相殺できてしまいます。そうすると，日本の財政というのは大丈夫になっているのだというような指摘をされる方がいらっしゃいます。その点については，日銀のバランスシートの見方についてやや誤解，ミスリードなところがあると考えています。日銀の B/S について，例えば日銀券ですとか当座預金は全て日銀の負債になります。例えば，金本位制みたいなことを

考えますと，日銀は銀行券を出して日銀の持っている資産といつでもある意味交換できるからこそ，日銀券というのはその信用力を持って通用しているわけであります。ある意味，日銀にとってみれば，日銀が持っている資産との引換券みたいな意味なので，それは日銀にとって負債なわけであります。日銀券にしましても，当座預金にしましても，いずれも負債であります。

従いまして，日銀が政府の国債を買い入れて代わりに日銀券や当座預金を出しているという状況を考えますと，国債の部分については確かに相殺できるわけでありますが，その分日銀の負債が膨らんでいるわけでございまして，トータルとして国と日銀を両方統合して見るというのは，それはそれで日銀が財政問題に巻き込まれているということを見る意味では統合して見られるのかもしれませんが，トータルとして見ました国と日銀の最終的な負債超過額は変わりません。何ら変わらないので，それでもって公的部門の財政問題が楽になっているとか，クリアされているということには，決してならないということであります。最近，そういったややミスリードな議論がありますので，補足してご説明したところであります。

３．最近の税制改正

税制の話でございますが，最近の税制改正につきましては，**資料㉛**に安倍政権ができて以降の主だった税制改正の事項を載せています。これまではデフレ脱却・経済再生ということに重きを置いてきましたが，３年目以降はどちらかといいますと抜本改革と申しましょうか，構造改革を税制上も進めています。その１つの例が，いわゆる成長志向の法人税改革でございます。課税ベースを拡大しながら法人実効税率の引下げを行い，これによって企業になるべく稼ぐ力を持ってもらおうという方向に政策のかじを切っていこうということで行っています。

また，所得税改革についても，俎上に載せて議論を行っているということであります。

法人税改革の考え方につきましては，**資料㉜**に与党の税制改正大綱の考え方を載せているところでございます。ここに書いてありますとおり，法人課税をより広く負担を分かち合う構造へ改革することによって，稼ぐ力のある企業等の税負担を軽減することによりまして，企業に対して収益力拡大に向けた前向きな投資，継続的・積極的な賃上げが可能な体制への転換を促すという狙いを込めて，法人税改革を行ってきています。この結果として，日本の法人実効税率はヨーロッパの先進国，ドイツとほぼ同じぐらいの水準まで下がってきているということでございます。

もう１つが，所得税改革を行ってきているということでございます。これは，先ほど申し上げました人手不足がだんだん深刻化してきている中で，働き方の自由度を高め，また所得再分配機能の回復にも着目して行っている改革でございまして，配偶者控除等の見直しを29年度の改正で行ったということでございます。

４．税制の構造改革

所得税改革の考え方につきましては，**資料㊴**，**資料㊵**をご覧ください。本年の骨太の方針の中でも，「個人所得課税については所得再分配機能の回復や多様な働き方に対応した仕組み等を目指す観点から，引き続き丁寧に検討を進める」と書いてございます。大きく所得税改革の考え方は３つほどに分けられるかと思います。昨年の与党の税制改正大綱を**資料㊵**に載せておりますので，後ほどご覧いただければと思います。

１つは，この四半世紀に起こってきている経済社会の構造変化の中で，例えば若者を中心として，若干所得水準の低下が見られます。そういうことを背景として，晩婚化ですとか，少子化が進んでいます。従いまして，若い人に光を当てるという意味も含めて，所得再分配機能をもう少し高めていくのがいいのではないかという論点が１つです。

それから，働き方がものすごく変わっていく中で，今の所得税の構造がどちらかというと所得の種類に応じて所得計算上の控除がまちまちになっています。これをもう少し横断的な制度に切り替えていくことによって，働き方が変わっていくことに所得税として対応していけるようにしようという話が第２の論点です。

最後に，第３の論点が，これからは公的年金がそれほど伸びない中で，老後に向けた資産形成を各個人が行っていくに際して，それに対応する税制について，今はかなり金融商品間ですとか，私的年金の種類に応じて税制がまちまちになっているわけでありますが，そういったものをなるべく横断的な制度に変えていこう，それでもって老後に向けた資産形成を安定的に後押ししていこうという３つの論点が大きな論点でございます。

29年度の配偶者控除等の見直しについても，今申し上げました３つの論点の1, 2にある程度対応して決めたわけでありますが，最近の国の働き方改革の議論の中で，本年の秋以降特に議論を深めないといけないと考えていることについては，**資料**㊶以下の話でございます。働き方の多様化について，対応していく必要があろうかと考えています。

最近皆様方がよく耳にされるのが，シェアリングエコノミーとか，クラウドソーシングといったことでして，大きく働き方の環境が変わってきています。これまで個人ベースで自分の持っているものとかスキルとか，車だとか場所だとかそういったものについて，それらのニーズがどこにあるかということは個人ベースではわからなかったわけですが，こういったプラットフォームが作られることによって，どこにニーズがあるか，コンピューターを通じて把握でき，ネットを通じて提供でき，なおかつ簡単に決済もできるという技術革新が格段に進んだということでございます。

そういう中で，個々人がある程度こういうことを利用して，例えばサラリーマンでも週末を利用してそういった起業を行うとか，事業を行ってみるとか，女性で言いますと子育ての傍らスキルを持っているなら，これを多少そういったマーケットに出してみようかといったような人が出てくるということでもあります。

また，会社側からしてみましても，クラウドソーシングで不特定多数の人にある程度会社の中の業務を外注できる，かなり簡単にできるというようなことになりますと，正社員の雇用をある程度抑えた上でこういったクラウドソーシングによって仕事をしてもらう人を見つけるといった環境にこれから変わっていくということであります。こういうことも踏まえて転職しようというような人も増えるでしょうし，また，１カ所にずっと勤めるのではなくて，会社を変わっていくときにその変わるちょうど端境期のときに例えばこういう働き方でつないでいくというようなことも起こるでしょう。

恐らく働き方が非常に変わっていくわけですが，こういった変化を念頭に置いたときに，今の所得税というのはやはり若干古く，対応しきれていない部分がございます。

例えば，**資料**㊺以下を見ていただきますと，１つは諸外国と比べて所得税，個人所得課税の負担率がまず低いという問題が日本の場合はございます。これを見ていただきますと7.8％ということで，欧米10％台に比べて低いでわけであります。この理由は，１つは税率が低い部分がかなり多いというのがありますが，あとは課税ベースが控除によって大きく浸食されています。特に給与所得控除が諸外国に比べて非常に大きいということが言えようかと思います。

資料㊼を見ていただきますと，所得計算の方法として今の所得税というのは収入の種類が区々に分かれていまして，例えば給与収入ですと給与所得控除という大きな控除があり，公的年金であれば公的年金等控除という控除があります。こういった働き方の種類が違うときに，適用になる控除がかなり区々に分かれています。これらをもう少し束ねて考えることができない

か，むしろ人的な控除の方にシフトさせることができないかというのが１つの問題意識であります。

資料㊽をご覧ください。給与所得控除を見ていただきますと，各国に比べてかなり日本は大きいものになっています。これは，実際のサラリーマンが支出している年間の支出額に比べて，かなり大きなものになっています。

それから，公的年金等控除につきましては，65歳以上の方は120万円の控除の上乗せが認められているわけでありますが，これから定年になって以降も，先ほど言った環境変化の中で年金をもらいながらさらに自分でお仕事をされる方も増えていくと思います。そういった年金以外の所得がある場合に，公的年金等控除をどうしていくか，これだけ大きな控除を認めていいかどうかというようなことが議論になります。また，退職所得の在り方を見てみますと，今の退職所得というのは実は１カ所で長いこと勤めるようなタイプの働き方をある程度念頭に置いたような制度になっていまして，これについてもどうしていくかというようなことが制度上は問題になろうかと思います。

今申し上げた多様な働き方を踏まえた所得計算の仕組みですとか，働き方の変化を踏まえた退職所得ですとか，公的年金等控除の在り方とか，さらに問題になるのは，こういった働き方が変わっていく中で所得把握をどのようにやっていくのかということであります。これまでのように会社を通じてということではなくて，個人個人のレベルで仕事の請負を行うというようなときに，そういった情報をどのように把握していくのかということが課題になるわけでございます。そういったことについても，個人所得課税を考えるもう一方の制度上の対応として，納税環境なり，所得把握の仕方ということを考えていく必要もあろうかと考えています。

５．納税環境整備に関する動き

資料㊸をご覧ください。納税環境整備に関しましては，こういった個人の所得の話と併せまして，例えば法人に関する納税環境みたいなことも併せて考えていく必要があろうかと思っています。本年の骨太の方針で，グローバル化やICT化が急速に進展する中で，納税者利便を向上させるとともに，適正・公平な課税を実現し，税に対する信頼を確保するために，制度，執行体制の両面からの取り組みを強化するということがうたわれています。キーワードとしては，納税者の利便性の向上，それと適正・公平な課税と両方を追求していくということかなと思っています。

近年，納税環境の整備につきましては，ICT化の活用を通じて，手続の合理化・簡素化を考えていく必要があるということで，例えば規制改革推進会議の中で行政手続のコストを20％以上削減していこうというようなことが今年議論されました。そういう中で，税制の手続についても，例えば法人税などに関しては大法人について電子申告を義務化していったらどうかといった議論などが出てまいりました。

資料㊻を見ていただきますと，問題意識と検討の視点ということで書かれていますが，高度情報化社会に対応した納税環境の整備ということで，納税に関してICTの更なる活用を通じて，手続の合理化・簡素化を進めて，納税者にとって利便性の高い納税環境を整備する必要があります。例えば電子申告の利便性向上と普及促進であります。あと，日本の場合は韓国やドイツと並んで年末調整が行われていますが，年末調整事務の電子化をさらに進めていくというようなことが必要かと考えています。

さらにその下，働き方や収入の稼ぎ方の多様化への対応ということで，これも税制全般に対する国民の信頼を確保する観点から，所得税のあり方を，先ほど申し上げたような検討を進めるとともに，適正運用を確保するための手続のあり方について検討することが重要ということでございます。

今申し上げたいろいろな環境変化については，

各国ともいろいろと頭を悩ませて検討しているところでありまして，政府税調などでもそういった実態の報告を行いつつ，今後各国の制度も参考にしながら，日本でどういった納税環境，納税の手続制度の整備を図っていくかということについて，この秋，さらに議論を深めたいと考えています。各国の制度のあらましについては概要を**資料**㊺に参考で載せさせていただいているところでございます。

６．国際課税

国際課税につきましては，BEPS プロジェクトが進んでいます。これは一昨年の10月にBEPS の最終報告書が出されまして，各国がそれに基づいて国内の法制化を進めているところでございます。29年度改正では外国子会社合算税制について制度の整備を行ったわけであります。今年につきましては，６月にいわゆる多数国間条約である BEPS 防止措置実施条約に我が国も署名しております。**資料**㊾を見ていただきますと，その概要が載っています。BEPS の最終報告書ではいろいろな勧告を行っているわけですが，このうち租税条約に関する勧告を実施するためには，租税条約を個別に改正する必要があります。しかしながら，租税条約は全世界で3,000本以上あると言われていまして，個々の租税条約を改正するのは非常に大変です。

一方，この多数国間条約によれば，加盟した国は，自国の租税条約のうち，どの租税条約についてこの多数国間条約を適用するかとか，それからどの措置を適用するかということを各国が任意に選択でき，各租税条約の両締約国の選択が合致した場合にこの多数国間条約の規定が適用されることとなります。そのため，各租税条約を個別に改正しなくても二国間で行う租税条約の改正と同じ効果をもたらすことができる画期的な条約であると言えます。

BEPS プロジェクトには15個の行動計画がありますが，その中の行動２，６，７，14の最終報告書に含まれる租税条約に関する勧告がこの多数国間条約の対象になっています。今後の検討課題としましては，行動７「人為的な PE の認定回避」が特に重要であると考えています。従来 PE 認定されなかった場所ですとか代理人 PE について今回この条約の関連で勧告がなされていまして，例えば，従来は保管や引渡しのためのみに使用される場所というのは PE 認定されなかったわけですが，実際にその活動が準備的・補助的な性質のものでなければ PE 認定できるといったような PE の概念を見直すということや，代理人 PE の範囲を拡大するということが盛り込まれています。このような点を中心に，今後は国内の法整備を進めていきたいと考えているというのが，国際課税関係の１つでございます。

７．米国の法人税改革

最後に，法人税の関係でこれから影響がありそうな話としまして，アメリカの税制改正の話があります。**資料**㊸以降に若干資料を掲載させていただきました。これはもともと税制改革の中身，例えば国境調整措置なども含めて日本の企業が増税になるのではないかということで大変心配されていましたが，結果的には国境調整措置は取らないということが本年７月に政府の方から発表されました。最新の状況としては，**資料**㊸に記載しております。トランプ大統領が８月30日に演説を行いまして，今アメリカの法人税率は35％でありますが，これを理想としては15％まで引き下げたいということを言った上で，基本的には議会の方できちんと検討してほしい，取り組んでほしいということで，議会の方に球が投げられたということになっています。

ただし，今申し上げた国境調整措置でもってある程度財源が出てくるのではないかと言われていた話，それからいわゆるオバマケアの見直しによって出てくると言われていた財源の話，そういったものが難しい状況になってきていますので，議会の方の検討次第ではありますが，どれぐらい実際に財源を得て法人税，また所得

税等の税率引下げが提案されてくるかということについては，まだまだ予断を許さない状況であり，関心を持って見守っているというところでございます。これが仮に何らかを引き下げるみたいな話になったときに，各国にどのように影響するかということは，今後のある意味予断を許さない点かなと考えています。

私からは以上でございます。ありがとうございます。

（岩﨑） 星野主税局長，ありがとうございました。それでは，続きまして，佐藤教授から，租税法の観点からご意見を頂きたいと思います。よろしくお願いします。

Ⅱ．税・財政の現状と課題への意見

（佐藤） 慶應義塾の佐藤英明です。どうもありがとうございます。星野局長，大変多くのデータや情報を簡潔にまとめてくださいまして，ありがとうございます。大変勉強になりました。国税に関しては，総論的に３点申し上げたいことがございます。

〔個人にかかわる税制の全体像について〕

まず，これから個人に関わる税制がどういう全体像になるのだろうかということを考えますと，今後税収における消費税のウエートが増えていくということは不可避です。他方，比例税率で，かつ，担税者の人的事情を考慮することができないという消費税の性格を考えますと，国民の皆様の負担としては，まず消費税で薄めに広く負担していただき，その上でいわばその上に乗る感じで，所得税で担税力の比較的大きな納税者に比重を置いて追加的な負担を頂き，そういう構造を相続税と贈与税が補完するというような将来像になるのではなかろうかというように，私は考えています。

〔所得税の累進度について〕

第２点ですが，そういう所得税の位置付けを考えましたときに，所得税の累進度を維持していくということは税制の公正さを保つ上で極めて重要な論点になろうと思います。税調に出しておられました資料を拝見しますと，現在の所得税では約4,900万人の納税者のうち，58％が最高税率５％，それから16％が最高税率10％の適用ということであり，20％以上の最高税率が適用されているのは所得税の納税義務者のうちで約16％にすぎないという状況であります。所得税の累進度という観点から見たときに，当局がこの点をどのように評価しておられるのか，大変興味のあるところであります。

〔人的控除のあり方について〕

総論の第３点として，先ほどのお話でもお触れになりましたが，29年改正で配偶者特別控除が拡充されるとともに，配偶者控除が消失控除化された点が重要だと思います。人的控除は税額控除とせずに所得控除で維持するべきであり，また一定の人的控除は消失控除化して所得税の累進度に資する構造にすべきであるということはかねてから考えていましたので，その意味では適切な改正であると評価しています。また，今回の改正で消失が開始する合計所得金額900万円というのは，概ね最高税率20％，先ほどの

上位16％ぐらいであろうと推定していますので，現在の税率表の累進度が前提となるのであれば，その水準もおおむね適正であると言えようと思います。

今回の改正は，２つの方向から見ることができますが，消失控除という点で所得税の累進度の維持という観点から拝見すると，次は基礎控除などの人的控除に消失控除の仕組みを取り入れていくということが考えられようかと思います。他方，今回の改正を在宅配偶者，多くは女性であったわけですが，在宅配偶者が家庭外で収入を得る仕事をする，そういうことに資するものだという観点から見れば，在宅配偶者の就労を後押しするという観点から，消失型の勤労配偶者控除を働く本人，すなわち女性自身に適用するというような見通しも立つのではなかろうかと考えています。

〔退職所得・年金への課税について〕

各論を簡単に２つ申し上げます。２点あります。１つは，途中でお触れになりました退職所得，年金への課税ですが，これは年金受給者のうちで他の所得があるというような経済的余裕のある納税者を念頭に置いて，年金課税の拡充が重要であります。ただ，ここで気を付けておかないといけないのは，企業年金の多くが公的年金として課税されているという現状です。したがって，年金課税の拡充は実は退職所得課税の適正化と直接にリンクします。ここが重要な論点であろうと思います。終身雇用を前提とした「老後の糧」への課税として作られている現行の退職所得税制は，明らかに社会から取り残されているものであり，年金と退職所得について，これを整合的な形で改正していくことが喫緊の課題であるというように考えます。

〔給与所得課税について〕

各論の２つ目も既にお触れになったところですが，給与所得について，給与所得か，それとも他の所得類型かということにより課税内容が著しく異なるという点に，実は大きな問題を感じます。給与所得という金の稼ぎ方がなくなるということはないと思います。しかしそれは，コアな給与所得は残るが，周辺が溶けていくというようなイメージで今後捉えていくことが適切なのであろうと考えています。そうすると今の「給与所得」というのは「給与所得控除」「源泉徴収」「年末調整」などが一括りになったという意味で非常に硬いパッケージですが，周辺が溶けていくときに，それに対応する「緩い給与所得課税」というようなものを用意して，それを雑所得や事業所得の課税とつなげていくというような連続的な課税の在り方というのが，将来的な課題の１つであろうと考えています。

私からは以上です。

（岩﨑）　ありがとうございました。それでは続きまして，中村副会長から，ビジネスの観点から見た国税に関するご意見を頂きたいと思います。

（中村）　租研の中村でございます。財務省の星野局長より，非常に詳細に税・財政の現状と課題について，わかりやすくご説明いただきましてありがとうございました。私からは，今，岩﨑先生から言われましたように，企業側の立場からコメントと質問をさせていただきたいと思います。

〔経済情勢，財政健全化をめぐる状況〕

まず，経済情勢，財政健全化をめぐる状況でございますが，日本経済は緩やかながらも成長過程にあり，GDP の600兆円経済に向けてデフレ脱却，経済再生への取り組みを加速させるチャンスを迎えていると考えています。このチャンスを確実に捉えて潜在成長率の底上げを図るべく，未来投資戦略2017で掲げられた Society 5.0の実現に向けた施策を確実に実行して，設

備投資や研究開発投資などをさらに活性化させることが重要であろうと考えています。

一方で，社会経済基盤の状況でありますが，企業業績の改善や雇用・所得環境の改善に伴って税収の増加が見られるものの，少子化による生産年齢人口の減少や高齢化，社会資本の老朽化などによって，労働生産性の低迷，将来不安からの消費低迷，中間層の活力低下といった課題も顕在化しています。ご説明にありましたように，潜在成長力を向上させる働き方改革といった構造改革を徹底し，日本の立地環境の改善と企業の国際競争力を強化し，その結果としての生産性向上の成果を働く人々に分配することで，賃金の上昇，それから需要の拡大といった成長と分配の好循環を強化することも重要であると思います。

また，将来世代に大きな負担を残す公債残高の累増を抑制し，社会保障制度と財政の持続可能性を確保するという観点から，消費税は予定どおり10%へ引き上げることが必要と考えています。これは日本国憲法が規定する基本的人権を享受するには，同時に定められている国民の３大義務の１つであります納税の実践も不可欠と考えるからであります。また，幼児教育や子育て支援などの喫緊の課題に対する安定的な財源は，社会全体で支える観点から，情報やIT活用などによる社会保障など，財政の効率化も重要と考えています。

経済界といたしましても，民主導のイノベーションを通じて，経済の好循環に引き続き貢献していきたいと考えています。GDP600兆円経済に成長させるための税財政改革の議論には，企業の投資促進や生産性向上，働き方改革による人材育成や労働生産性向上が不可欠でありますので，政府がこれを税制改革で支援することは非常に重要だと考えています。

〔税制改正・税制の構造改革について〕

そこで，税制改正，税制の構造改革についてお伺いしたいと思います。企業は，厳しい国際競争の中でイノベーションを通じて収益を増加させることにより，事業を成長させ，これに必要な雇用の維持・創出，労働生産性の向上に伴う賃金の増加を行い，それに伴う消費拡大によって経済の好循環を実現するという役割が求められていると思います。法人税制は，こうした企業活動を促進し，労働生産性を高めるようなめりはりが必要であると考えます。

具体的には，新規事業，イノベーション創出，事業再編の円滑化を後押しし，労働移動を促し，労働生産性を向上させる制度が必要であります。そのため，研究開発税制については総額型の堅持，サービス開発やオープンイノベーション型の使い勝手改善を含め，引き続き制度全体を維持拡充することが不可欠と考えています。また，低い労働生産性を改善するために必須でありますIT投資，設備投資，人材投資，そして事業再編，これらを後押しし加速させる税制やデータの高度活用とセキュリティ確保を促す税制措置が必要と考えています。こうした施策について，足元，また今後の中長期的な方針をお伺いしたいと思います。

また，２点目でありますが，国際的イコールフッティングの観点から，諸外国の動向を見つつ，法人実効税率引下げは必要と思います。現在の法人実効税率引下げに当たりましては，法人課税の中での税収中立の下実施され，法人の実質負担は変わっていないように思われますの

で，単なる法人課税の中で議論するのではなく，複数年度税制中立の議論や国全体及び地方税も含めた中であるべき税体系を検討する必要が出てきていると思います。

これらの点につきまして，今後の方針をお伺いしたいと思います。

〔行政手続の簡素化・効率化〕

最後に，行政手続の簡素化・効率化についてであります。現在検討されている電子申告につきましては，行政コスト削減により財政健全化に資するものであり，ぜひ進めていただきたいと考えていますが，電子申告の義務化につきましては行政側のメリットのみならず，納税者の利便性向上に資するものとして，企業の生産性向上及び納税コスト削減につながるようにお願いしたいと思います。また，企業のコンプライアンスコストは増加傾向にあり，今後の税制改革は一増一減といったスクラップ・アンド・ビルドの視点や企業の生産性向上の視点を踏まえ実施していただきたいと思います。さらには，省庁の壁を超えて改革をやり遂げる必要があると考えられますので，これらの点についてご意見をお伺いしたいと思います。

以上でございます。

（岩﨑）　ありがとうございました。多様なご意見と問題提起がございました。

星野主税局長におかれましては，お答えできる範囲で結構ですので，お考えを伺わせていただければと思います。

（星野）　佐藤先生，ご専門の立場から所得税の関係につきまして，深い洞察に裏打ちされたご指摘ありがとうございます。また，中村様におかれましては，企業の立場から法人課税も含めましてご指摘いただきまして，ありがとうございます。順次お答えさせていただきます。

〔個人にかかわる税制の全体像について〕

まず，個人にかかわる税制の全体像でございます。少子高齢化の進展ですとか，人口の減少を踏まえますと，税制全体の在り方として勤労世代に負担が偏らずに資本蓄積を極力阻害しないものとすることが必要だと考えています。また，経済活動や資本移動のグローバル化を踏まえた場合に，国境を越える移動の足の速い所得に対する課税には一定の限界・困難があると考えています。こういった中で，社会保障等の公的サービスの財源を安定的に確保していくためには，ライフサイクルを通じた生涯所得に着目して，その処分である消費及び遺産に負担を求めることを基軸として，消費税及びその補完税としての遺産課税により重点を置いていくということであります。さらに，累進構造を持つ所得税によって所得再分配機能を発揮させるといった税体系を構築していくことが重要であると，当方としても考えていまして，佐藤先生のご意見ご指摘はごもっともだと考えているところでございます。

〔所得税の累進度について〕

所得税の累進度でございますが，これも昭和62年，63年の抜本税制改革において負担軽減を実施しました。さらに，平成６年の税制改革において，今度は中高所得のサラリーマンを中心に，所得水準の上昇に伴う負担累増感を緩和するということで，税率構造の大幅な緩和を行いまして，その結果としてご指摘のありましたとおり，所得税の累進構造を人数分布から見ますと５％ブラケットに６割程度，10％ブラケットまで入れますと８割程度という状況になっていまして，諸外国と比較しても累進構造はなだらかな姿となっており，そういったことについての現状問題意識は持っているところでございます。

所得再分配機能の回復につきましても，近年，例えば所得税の最高税率の引上げですとか，給与所得控除の見直しですとか，金融所得課税の

見直しといったような取り組みを行ってきているところでございまして，所得再分配機能の在り方については，引き続きよく考えていく必要があると思っています。

一方，高齢化の進展ですとか社会保障関連施策の充実に伴いまして，中低所得者を含めて，社会保険料負担が順次引き上げられてきたところでございます。平成16年から段階的に引き上げられてきた厚生年金の保険料率は，本年９月に引き上げが終了することになりますが，こういったことも含めて，あるべき税負担構造についても引き続き検討してまいりたいと考えています。

〔人的控除のあり方について〕

次に，人的控除のあり方でございます。これは，ご指摘がありましたとおり，29年度改正で配偶者控除等の見直しを行いまして，配偶者の収入制限を103万円から150万円に引き上げるとともに，配偶者控除が適用される納税者本人に所得制限を設けたという意味では，所得再分配機能の回復にも資するものですし，ある意味この人的控除の制度の中では画期的な改正を行ったというふうに考えています。

人的控除の控除方式について，今後さらに議論していく必要があると考えていますが，税率構造と合わせてどのように所得再分配機能を発揮させるべきかという点と，担税力の調整という機能をどのような方式，例えば所得控除方式を維持しつつ消失控除にするのか，或いはゼロ税率とか税額控除方式で行うのかといったようなことも含めまして，検討していく必要があると考えています。

なお，ご指摘ご提案のありました勤労配偶者控除につきましては，これは確か政府税調でも一度先生からご説明を頂戴しているところでございます。このご提案については，所得の大きさを測る単位を，例えば夫婦と見るか個人と見るかというその単位をどのように考えるかという話と，あとは家事労働から得られる帰属所得をどう考えるかといった所得税のある意味根本的・根源的な論点を含むものでございまして，更なる議論をしていく必要があると考えています。ただ，ご提案については，非常に示唆に富むものだと考えています。

〔退職所得・年金への課税について〕

次に，退職所得・年金への課税についてですが，これもご指摘のとおりだと考えています。年金制度を含めて老後の生活など各種のリスクに備えるための諸制度の在り方については，世代間と世代内の公平性の確保ですとか，働き方の違いなどによって有利・不利が生じない公平な制度の構築などの観点も含めて，拠出・運用・給付を通じて課税の在り方を総合的に検討する必要があると考えています。退職一時金も年金も，共に老後の所得保障という機能を有する仕組みであることを踏まえて，バランスの取れた課税の仕組みとしていくことが必要であることは，まさにご指摘のとおりであります。一体で制度設計を考えていく必要があろうかと考えています。

今後所得税改革の中で年金課税の在り方，また退職所得課税の在り方，どちらも検討していくことになろうと思いますので，またその際には佐藤先生にもいろいろご知見をお伺いできればと思っています。

〔給与所得控除について〕

最後に，給与所得控除でございます。今日説明させていただいたとおり，シェアリングエコノミーとかクラウドソーシングなど，最近の進展に伴ってサラリーマンが副業・兼業を行う，またサラリーマンの雇用契約ではなくて請負契約に基づく働き方が増えていくといったような働き方の多様化がこれからますます進んでいくと思います。これまでの所得税というのは，サラリーマンとして働いて給与のみから収入を得る方を主たる念頭に置いて制度設計をしてきたと考えていますが，結果として働き方の違いに

よって制度上，税制上の取り扱いが大きく異なる仕組みとなっていることは確かでございまして，こういった構造変化に対応して多様な働き方をある意味応援する観点からどのように所得税を再構築していくか，非常に大きなテーマであると考えていまして，今後さらに検討を深めてまいりたいと考えています。

〔今後の経済財政運営について〕

中村様からのご指摘でございます。まず，今後の経済財政運営につきましては，冒頭に述べさせていただきましたが，本年６月に閣議決定いたしましたいわゆる骨太の方針2017におきましても，働き方改革を含めた人材への投資による生産性向上を取り組みの中心に据えていくということで，従来に引き続き600兆円経済の実現と2020年度の財政健全化目標の達成の双方の実現を目指していくということが盛り込まれています。こういった点を踏まえまして，引き続き経済再生なくして財政健全化なしという基本方針の下で，メリハリの付いた税制改正としていきたいと考えているところでございます。

〔法人税について〕

法人税に関しましては，冒頭に少し申し上げましたが，企業の内部留保が増加しているというようなことはございますが，これについてもよく議論していきたいと考えています。29年度の法人税改正におきましても設備投資減税や所得拡大促進税制などにつきまして，メリハリの付けた見直しを行っていまして，これまでの法人税改革の流れに沿って，それと軌を一にするものとして企業の攻めの投資ですとか，賃上げの促進など，経済の好循環を促す環境を整備してきたところでございます。財政状況が厳しい中にあって，IT 投資等に関する税制改正については，恐らく30年度の改正におきましても関係省庁，例えば経産省からもいろいろと要望が提出されていますし，今後議論していきたいと思います。これまでの取り組みを踏まえた上で，政策効果を見極めつつ，見直す必要があれば十分そこは検討してまいりたいと考えているところでございます。

また，法人の実効税率の関係について申し上げますと，法人税改革によって実効税率20％台が実現されて，相対的に稼ぐ力の強い企業が現時点で収益力が上がっていき，企業の収益も伸びているところでございます。そういった企業に対する税負担は明らかに減少してきていますし，そういった負担の軽減を受けて設備投資ですとか，賃上げを連続して行っていけるような企業体質，企業行動になっていただくことを期待しているところでございます。

そういった法人税率を今後どうしていくかということは，もちろん各国の動向をよく見ていく必要があると思いますが，例えば法人税率が低いアジア諸国などと比べて，もちろんそれらの国との競争環境もあるので，更なる引下げといったような議論もございますが，例えば社会保障制度１つ取って見ても，そういったアジア諸国の国々とは，制度の整備状況も違っていますし，また企業に求められる責任や制度などの成り立ちにも違いがございますので，そういった違いも勘案しながら実効税率の高低の議論を行っていく必要があるのではないかと考えています。

〔電子申告・ICT 化について〕

次に，電子申告・ICT 化の話でございますが，経済社会の ICT 化が進んで企業の経営管理等におけるシステムの活用が一般的になる中で，官民を含めた多様な当事者が ICT で作成したデータを，データのまま円滑にやりとりすることができる環境を整備していくことが企業の生産性向上，また官民合わせたコスト，社会全体のコストの削減の観点から重要だと考えています。こうした考え方の下で税務分野におきましては，電子申告の更なる普及に向けた方策を検討していきたいと考えています。

その際には，単純に大企業への電子申告義務

化を行うのではなくて，ご指摘にありましたとおり，企業における財務会計処理の実情も踏まえて，例えば提出を求める情報の範囲やそのデータの形式などについて，制度・運用両面から検討を加えて，全体として納税者の利便性向上に資する見直しとなるように，十分取り組んでまいりたいと考えているところでございます。

最後に，税を巡るさまざまなコストについてのご指摘がございました。これまでも税制改正に当たっては，企業を含めた納税者の手続上のコストにも常に留意しながら見直しを行ってきているところでございます。今後とも制度の見直しや税務手続の電子化を通じて，企業の生産性向上，官民を通じたコストの削減にできるだけ資するように取り組んでまいりたいと考えています。

私からは以上でございます。

（岩﨑）　大変丁寧にお答えいただきまして，ありがとうございました。それでは，国税に関する議論はいったんここで切り上げさせていただきまして，続きまして，「地方財政・地方税制の現状と課題」につきまして，内藤自治税務局長からまずご説明をお願いいたします。

Ⅲ．地方財政・地方税制の現状と課題

（内藤）　総務省の自治税務局の内藤でございます。租研の皆様方には，地方行財政及び地方税務行政に多大なご協力ご支援を賜っていますことに，厚く御礼を申し上げる次第でございます。それでは，お手元にございます資料「地方財政・地方税制の現状と課題」と書いてございます資料でご説明いたします。

総論：地方財政・地方税制の現状と課題

国と地方のウエートでございますが，最終支

出ベースで見た場合には，真ん中の合計の欄，国が42，地方が58ということになっていまして，地方がかなり大きなウエートを占めている状況でございます。

資料❸でございますが，その歳出の仕方でございます。一番右の年金・防衛等は国が直接歳出をしておりますが，例えば社会資本整備，社会保障，教育といったものは，国が基準を決めて一定の負担をした上で，それに地方負担分を足しまして執行されています。それから，戸籍・保健所，警察・消防等につきましては，国が法令等で実施を義務付けて基準等を設定していますが，地方が全額負担をして支出しています。そして一番左が文化・スポーツ等で，これは地方団体のある意味裁量で行っている行政です。これらをトータルして地方財源というのが必要になってくるわけであります。これを地方税，或いは地方交付税といったもので支えているところであります。

資料❹です。29年度の地方財政の収支は，歳出を地方団体マクロで見積もりまして，その時点で見積もれる歳入を見積もりますと，歳出が歳入を上回る財源不足が７兆円出てまいりました。これを臨時財政対策債という赤字地方債の元利償還を，再度地方債を発行するといったことと，地方交付税の加算などでやりくりをして何とか縮めましたが，それでも最後に1.3兆円の財源不足が残りました。これを国と地方で折

半して，半分を交付税で，半分を赤字地方債である臨時財政対策債で埋めて何とか収支を償ったというところでございます。

資料❺が，その財源不足の推移でございます。次のページに出てまいりますが，リーマンショック後税収が落ち込みましたときには財源不足が非常に膨らみましたが，その後，地方税収の回復に伴って財源不足は減ってきていますものの，先ほど申し上げましたとおり７兆円の財源不足がまだ現にある状態でございます。

それから，ストックベースの借入金残高で見てみますと，大体200兆円ぐらいで横ばいに推移しています。住民に密着した行政サービスを提供しています地方団体がこれだけ巨額の借入金残高を抱えている国は，国際的に見ても非常に少なく，そういう意味では，財政状況は非常に厳しいという認識を持っています。

その中で，地方団体も行革に取り組んでまいりました。地方公務員の数を１つの例で見てみますと，**資料❻**の右側でございますが，この20年ちょっとの間で地方公務員の総職員は328万人から273万人にかなり縮小しているところでございます。

それを，**資料❼**でございますが，歳出全体で見た場合でございます。平成12年度，13年度ごろが実は歳出のピークでございまして，大体89兆円前後のマクロでの歳出ということになっておりました。その後，行革等をかなり進めた結果，現在は，一番右側の86.6兆円となっています。その中身を見てみますと，１つは，投資的経費を非常に圧縮しています。一番のピークは30兆円前後ございましたのが，今11兆円というような形になっています。一方で，公共施設の老朽化の問題などがかなり指摘されてきているような実態にございます。もう１つは，先ほどの地方公務員数の減少に応じまして，給与関係経費が減少してきているというものでございます。

こうやって減らしてきているものの，一方で社会保障関係費等の一般行政経費は年々増えてまいりますので，これで結局のところは現在微増というような状態になっているところでございます。

続きまして，税の方に入らせていただきます。**資料❽**でございます。国税，地方税の税収内訳の図でございます。２段目が地方税でございます。個人住民税，地方法人二税，地方消費税，固定資産税が非常に大きな税目となっていまして，その他で右にございますような税がございます。併せまして，39.1兆円ほどでございますが，一方で国税の中の61.4兆円の中の一番右側の２番目に，地方法人特別税というのがございます。これは，地方税の偏在是正を行いますために，法人事業税の一部を国税化いたしまして，地方法人特別譲与税として配分するという，いわば実質的には地方税という部分でございます。この２兆円を加えますと，大体41兆円ということになってまいります。

税収の推移でございます。リーマンショック前，平成19年度，20年度あたりが１つのピークでございまして，39兆円前後ということでございましたが，その後いったん落ち込みまして，またしばらく回復してまいりまして，足元で見てみますと平成29年度は，地方税収としては先ほど申し上げましたように39.1兆円でございますが，平成20年度に導入された地方法人特別税が，実際の税収が上がりますのは平成21年度でございますが，これを加えますと41.1兆円ということで，リーマンショック前を上回る税収になっているということでございます。

資料❿は，主要税目の税収の推移でございます。固定資産税や地方消費税のように安定的な税収のものもあれば，個人住民税や地方法人二税のように景気に敏感な税目もございます。

それから，**資料⓫**でございます。人口１人当たりの税収額の指数，地方税の偏在を見るものでございます。地方税全体としては最大最小，東京都と沖縄を比べますと大体2.5倍でございまして，個人住民税と固定資産税がほぼ同じぐらいの偏在ということになっています。一方で，

地方法人二税は東京都と奈良ということで，6.2倍ということでかなり偏在は大きいものでございます。

一方で，地方消費税は後ほど清算の仕組みということを申し上げますが，この清算後で見てみますと1.6倍ということで，かなり偏在の少ない税ということになってまいります。

資料⓬でございますが，消費税或いは地方消費税の引上げ後の姿ということで書かせていただいていまして，これは主税局長さんからお話がございましたので，ご覧いただきたいと思います。

資料⓭でございますが，いずれにしても地方団体も地方消費税が社会保障の財源として非常に重要な役割を果たしていますし，**資料⓬**にございますように，地方交付税分を合せますと10％時には3.72％の地方分のウエートを持っていますので，非常に貴重な財源という認識を持っていまして，**資料⓭**にございますように，地方六団体から10％の引上げを確実に行うためにもうんぬんというような意見が出ているところでございます。

各論：個別税目の現状と課題

１．地方法人課税

続きまして，**資料⓮**でございます。個別税目につきましての課題なり現状について，ご説明を申します。

資料⓯～**⓰**をお開きいただきまして，地方法人二税でございます。法人事業税，法人住民税ということでございますが，そこに税収の推移とともに，どのような改正が行われてきたかということを記したものでございます。最近で申しますと，外形標準課税の拡大など，課税ベースの拡大等に合せまして，法人税率及び法人事業税所得割の税率の引下げが行われたこと，それから地方法人税の創設です。この２つが大きな改正でございます。

資料⓱は，その法人実効税率の引下げということで，先ほども主税局の資料にあったものでございます。

このときに，この法人事業税の所得割の税率の引下げと同時に外形標準課税を拡大していまして，今現在，足元では全体の８分の５まで外形標準課税が導入されているところでございます。

今後の課題ということでは，**資料⓳**にございますが，地方法人課税については大法人向けの法人事業税の外形標準課税の拡大も踏まえ，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とされています。併せて，適用対象法人のあり方についても引き続き慎重に検討を行うとされています。中小法人課税につきましては，実態を丁寧に検証しつつ，一律に同一の制度を適用することの妥当性について検討を行うこととされているところでございます。

続きまして，**資料⓴**でございます。地方法人課税のもう１つの改革の内容でございます。地方法人課税の偏在是正でございます。平成20年度税制改正におきまして，このころ非常に地方税収が回復したものですから，地域間で財政力格差が大きく拡大いたしました。それを踏まえまして，税制の抜本的な改革において，偏在性の小さい地方税体系の構築が行なわれるまでの間の暫定的な偏在是正措置として，地方法人特別税・譲与税を創設しています。これが先ほど申し上げていましたものでございますが，法人事業税の一部を国税に持ってきて，それを譲与税として配分するという仕組みでございます。

これを消費税率の５％から10％への引上げに伴いまして，抜本的な税制改革が行われるということで，地方税財源も充実はいたしますが，一方でさらに財政力格差が拡大するという懸念もございますので，この暫定措置である地方法人特別税・譲与税制度を段階的に縮小・廃止いたしまして，地方法人課税について本格的な偏在是正措置を講ずることとしています。

消費税率10％への引上げ時の点線のところが最終形でございますが，法人住民税の法人税割

の一部を国税化して，これを交付税原資にするということで，地方の財源という位置付けは変わりませんが，いわゆる税収が非常に豊かな不交付団体の財源にはしないという改正を行い，偏在是正をより強化する形で改正する予定になっています。

一方で，暫定措置であった地方法人特別税・譲与税を廃止し，法人事業税へ復元するというセットの改正でございます。

これを分解して申しますと，**資料㉑**が地方法人特別税，地方法人特別譲与税の推移でございまして，20年度改正で入れて，26年度改正で一部縮小し，28年度改正で復元するということでございます。もちろん改正時期は消費税率の引上げと同時でございますので，これは延期されている状況でございます。

それと併せまして法人住民税の法人税割につきまして，26年度の改正で国税化し，28年度改正でさらに国税化します。これも消費税の引上げの延期に伴いまして伸びていますが，最終形はこういうことでございます。

従って，法人住民税の法人税割は，改正前の一番左側のときには，都道府県分は５％，市町村分は12.3％ということで，合せて17.3％の税率がございましたが，この２段階の税率引下げ後の姿で見てみますと，真ん中より少し下でございますが，都道府県分が1.0％，市町村分が6.0％，合せて7.0％になっていまして，全体で見てみますと17.3％から7.0％ということで，かなり縮小しているというのが今の内容でございます。

資料㉔がそれを，複雑な内容でございますので，１枚にするのにはちょっと無理があるのですが，あえて１枚にしてみたらということで作ったものでございまして，参考にしていただければと思います。

２．固定資産税

続きまして，固定資産税でございます。ご案内のとおり，市町村の基幹税目でございまして，土地，家屋及び償却資産の価格に応じて課税させていただいているわけでありまして，税収ベースで，一番下でございますが，８兆6,600億円余りございます。

ご案内のとおり，土地と家屋は３年に一度評価替えを行っていまして，特に平成６年度以降，宅地については地価公示価格等の７割を目途として評価を行っているところでございます。この評価替えに伴う価格の変動に伴って，税負担の激変を緩和するための負担調整措置というのも３年に１回講じてきていまして，平成30年度税制改正でこの負担調整措置のあり方なども検討する必要が出てまいります。

資料㉘が，今の負担調整措置の内容でございます。左側が商業地等の宅地の負担調整措置でございまして，評価額を100といたしますと，負担水準と呼んでいますが，どの程度評価額に対して負担していただいているかということで見てみたときに，70％を超える場合には70％まで下げる，そして60％より下の場合には60％に向けて段階的に引き上げる，そして60～70％のゾーンで均衡化していくというような仕組みになっているところでございます。

３年前の税制改正のときに，負担調整措置が議論になりました。**資料㉙**でございますが，この時点におきまして商業地等の負担水準はどうなっているかというのをマクロで見てみますと，この据置ゾーン60～70％の間に99.5％が入っているという状態でございましたのと，それから据置特例のゾーンがありますものですから，例えばそこの右側に具体例として挙げていますが，同じ市の中で例えば同じ面積で評価額が左側は6,935万円なのだけれども，負担水準が70％なので税額は68万円です。一方で，右側が評価額は7,600万円と左よりも高いのですが，負担水準が60％なので税額が64万円となっていて，逆転している現象が生じています。こういうような課題があるということで，地方団体からは据置措置を廃止して負担水準を70％に統一すべきだというような要望が行なわれたところでござ

います。

一方で，不動産業界を中心といたしまして，その当時の状況では据置特例の廃止は取るべきでないという強い反対の声もございまして，前回の評価替えのときには現行制度を継続することといたしまして，次期評価替えまでの間において検討を進めるとされているところでございます。

資料㉚が，そのときの党税調の大綱でございます。その下線部分に書いていますのが，その当時の認識ということになってくるかと思います。

資料㉛が，平成30年度，これからの評価替えに向けまして既に幾つかの団体からご意見を頂いているところでございまして，地方団体側からは先ほど申し上げました特に負担の公平という観点からのご意見が出てきています。一方で，国交省等からは延長のご要請が出てきているところでございます。大きくこれから議論されていくことになるかと思います。

償却資産につきましては，固定資産税収が約1.6兆円ございまして，市町村にとって重要な基幹税ということになってまいりますが，ここ数年償却資産課税を巡りさまざまな議論がされてまいりました。平成28年度の税制改正では，中小企業者等が新規取得する一定の機械装置に限定して特例措置を創設し，償却資産の固定資産税の制度は堅持するという明記はされていますが，こういう特例が講じられました。29年度はさらに拡充のご要請があり，一定程度の追加がなされたところでございます。

そういうことで，償却資産課税についてさまざまなご意見を頂いていますので，市長会・町村会からも非常に強いご意見を今頂いているところでございます。

３．森林吸収源対策に係る地方財源の確保

続きまして，**資料㉝**以降，森林吸収源対策ということでございます。**資料㉞**でございますが，平成17年２月に京都議定書が発効し，平成24年10月には国税といたしまして地球温暖化対策のための税が創設されました。石油石炭税の上乗せということでございますが，この財源でCO２の排出抑制対策を行うということとされています。

一方で，森林吸収源の方の財源は確保されていないということから，与党でもさまざまな議論がされてまいりました。平成29年度，昨年度の大綱におきまして，右下にございますが，森林環境税（仮称）の創設に向けて具体的な仕組み等について総合的に検討し，平成30年度税制改正において結論を得るというふうに書かれたところでございます。

この内容が**資料㉟**に書いてございます。下の４行でございますが，市町村が主体となって実施する森林整備等に必要な財源に充てるというのが１つです。それから，個人住民税均等割の枠組みの活用を含め，都市・地方を通じて国民に等しく負担を求めることを基本とするというふうに書かれています。従って，ある意味個人住民税の均等割と同様の仕組みというようなイメージで書かれているところでございます。

今，**資料㊲**でございます。私どもの方で検討会を設置いたしまして検討していまして，10月上旬頃に中間整理，そして11月中旬頃には取りまとめということで，その仕組み等について検討会で意見を頂くこととしているところでございます。

資料㊳は，地方団体からのさまざまなご意見を頂いていますが，基本的には導入に向けてのご意見を頂いているところでございます。

４．地方消費税の清算制度

続きまして，**資料㊴**でございます。地方消費税でございます。ここでご説明申し上げたいのは，地方消費税の清算制度でございます。ご案内のとおり，地方消費税は国の消費税と一緒に税務署で徴収していただいていますが，多段階で納税をしていただいています。一方で，地方

消費税自体は最終的に消費者が負担するという考え方でございますので，税収の納めていただくところと消費地がずれるということになってまいります。

特に本店所在地の税務署に一括して申告納付するということでございますので，左側にございますように，東京都に極めて集中して納付されます。これを，真ん中よりちょっと右側にございますが，清算基準というのを作りまして，小売年間販売額ですとかサービス業対個人事業収入額ですとか人口或いは従業者数といった基準でこれを再度計算いたしまして再配分する仕組みを採っています。その結果といたしまして，右側にありますような地方消費税清算後の姿ということになってまいります。

地方消費税ができてからもう20年余りたつわけでございますが，その間先ほどの清算基準というのを抜本的に見直してまいりませんでした。その間の社会経済構造の変化というものがございますので，与党の大綱でも，より適切に帰属させるため，統計データの利用方法等の見直しを進めるとともに必要に応じ人口の比率を高めるなど，抜本的な方策を検討し，結論を得るというふうな宿題となっていまして，これも私どものところに検討会を設けまして，現在検討しているところでございまして，11月をめどに取りまとめをする予定でございます。

全国知事会からも同様の提言を頂いていますので，何とか来年度に向けて成案を得たいと考えているところでございます。

５．ふるさと納税・企業版ふるさと納税

それから，ふるさと納税ということでかなり話題になることが多いわけでございますが，詳しい中身は別といたしまして，**資料㊺**の仕組みにございますように，左が適用下限額2,000円，これが自己負担ということになるわけでございます。それを超えた部分は，限度額はございますが，住民税なり，或いは所得税から控除される仕組みであります。右下にございますように，ワンストップ特例というものを入れてより手続を簡略化したこともございまして，かなりふるさと納税は伸びています。

資料㊻が，ふるさと納税の受入額ということでございまして，平成28年度には2,844億円まで増加し，ここ２，３年で非常に増えてきているということが見て取れるかと思います。

一方で，よくご指摘を受けましたのは，返礼品目当てで行われているのではないかとか，或いはカタログショッピングみたいになっているのではないかというようなご指摘を頂いて，ふるさと納税の仕組み，本来の趣旨を逸脱しているのではないかというようなご指摘も頂いたところでございます。

こういうこともございまして，通知を発出させていただきまして，ふるさと納税制度を健全に発展させていくために，責任と良識のある対応をお願いしますということで出させていただきました。特に返礼品のところにつきましては，一番下にございますように，金銭類似性の高い商品券等のものとか資産性の高いものとか価格が高額なものとかは送付しないでいただきたいということ，或いは⑵にございますが，返礼割合は３割以下に抑えてくださいというような通知を発出させていただきまして，大方の地方団体は大体これを目安にしてその返礼品の見直しを行ってきているところでございます。

それとともに企業版ふるさと納税というのがございまして，これは私どもというよりも内閣府が所管している税制でございますが，企業の方々に地方創生を応援していただく税制として講じられているものでございますが，実はこれは非常に利用が低調でございます。従いまして，こういう税制もあるということを，１枚付け加えさせていただいたということでございます。

６．地方税の電子化

続きまして，地方税の電子化でございます。これはかなりさまざまご指摘を頂いている分野でございます。**資料㊿**左側にございます電子申

告でございます。電子申告につきましては，全ての地方団体に対して申告が可能ということになっていまして，例えば法人道府県民税で見ますと，電子申告利用率が60.9％ということでかなり伸びてきています。それらの税目が伸びてきていますが，この更なる普及を目指す必要があるということで，使い勝手をさらによくするということを一生懸命やっていきたいと考えているところでございます。

一方で，電子納税でございますが，個人の皆様方は口座振替とかコンビニ収納とかクレジットカード納付，特に前２者は相当普及してきていまして，そこにございますような件数までなってきているところでございます。一方で，法人向けの電子納税に対応しているのは22団体しかありませんで，非常に電子納税利用率が低調でございます。法人道府県民税で見てみますと１％程度という状態でございまして，民間電子決済サービスが15年たつわけでございますが，全く普及が進んでいないということで，これは大きな問題だと私どもは認識しています。

この地方税のシステムでございますが，今**資料51**にございますようなeLTAXという仕組みを設けていまして，申告ですとか或いは国税連携の関係はこのeLTAXというシステムを通じましてやっていますので，ある意味統一化が図られているわけでございます。一方で，先ほどの電子納税ということに関して言うと，個々の地方団体が対応していまして，eLTAXでは今やっていないという状況にございます。

資料52は，さまざまなところからご指摘いただき，規制改革推進会議からも行政コストの話も指摘を受けています。経団連や経済同友会からは，電子納税に関してご指摘を頂戴しているところでございます。

こういうこともございまして，**資料53**でございますが，従来は左側にございますように，それぞれの市町村或いは都道府県が，それぞれのシステムで電子納税システムに対応するということでやってまいりましたので，導入が非常に進みませんでしたし，あるところ，例えばＥ市が導入していてもＣ村とＤ市が導入していませんと，企業にとっては電子納税するメリットがないということで全然進まないという悪循環に陥っています。従って，私どもとしては，右側にございますようなeLTAXを使って一気に共通の電子納税システムを入れたいというふうに思っています。これを入れますと，企業の方は一括してここに収めていただいて，振り分けはこの電子納税システムが行うということで，かなり省力化されるのではないかと思っています。これを，私どもとすれば平成31年10月の運用開始を目標にして取り組んでまいりたいと考えているところでございます。

さらに，個人住民税におけます給与所得に係る特別徴収税額通知につきまして，これも企業の皆様方にご協力を賜っているわけでございますが，この電子送付をやはり進めてまいりたいということで，さまざまな課題がございますが，でき得ればこの電子送付に順次移してまいりたいと考えているところでございます。その他にも地方税の様式が各地方団体でばらばらではないかとかいろいろなご指摘を頂いています。私どもとしては，納税者の皆様方の利便性向上のために，積極的に取り組んでまいりたいと考えているところでございます。

私からのご説明は以上でございます。

（岩﨑）　詳細なご説明，ありがとうございました。それでは，ここで佐藤教授の方から，地方税財政に関する問題点について，ご意見をお願いいたします。

Ⅳ．地方財政・地方税制の現状と課題への意見

（佐藤）　ありがとうございます。内藤局長，非常に多岐にわたる地方税の現状と課題をご解

説くださいまして，ありがとうございました。非常に勉強になりました。ばらばらな論点ですが，３点，コメントを申し上げたいと思います。

〔土地に対する固定資産税について〕

第１点が，土地に対する固定資産税です。土地に対する固定資産税については，今日特にはお触れになりませんでしたが，宅地については全国的に負担水準の均衡が達成されたというように考えています。そのことを前提としますと，次の２点が差し当たりの問題であろうと思います。第一に，小規模宅地については課税標準が評価額の約16.7％，６分の１のあたりに収れんしつつあるというように私は考えています。従って，今後は小規模宅地についてどのような負担を求めていくのかという観点から，特例の見直しがなされるべきではないかという点です。

第二に，宅地の負担水準の均衡が達成されたのに対しまして，商業地と農地についてはまだ同じ水準の達成というわけではなかろうと思います。商業地については**資料㉙**でお触れになりましたが，農地についてもまだかなりの幅があるというように考えています。宅地についてのあるべき負担論を議論する前提としても，商業地，農地についての負担水準の均衡化は加速させるべきであろうと考えますが，いかがでございましょうか。

〔償却資産に対する固定資産税について〕

大きな第２点です。償却資産に対する固定資産税について種々ご議論があることは存じていますが，その税収の大きさも考慮すると，実体面の見直しについてはやはり慎重であるべきだと思います。他方で，最後の方でお触れになりましたが，手続，特に申告時期，申告内容或いはそれの電子化というようなことについては，納税環境整備という観点から一定の見直しを行って，より使い勝手のいい制度とする余地は大きいように思っています。平成31年10月からの電子納税には，恐らく償却資産の分は乗らないと思いますので，そういう点の見通しなども興味の持たれるところであります。

〔森林吸収源対策〕

第３の森林吸収源対策につきましては，森林整備が喫緊の政策課題であること，それから広く抽象的に全国民に受益が及ぶ施策であることを考えますと，その費用を広く分任することは適切であります。そこから，仕組みとして個人住民税均等割の考え方を活用するということについても，基本的には適切であると考えています。ただ，今後財源調達が必要な事項が出てくるたびにこういう形の新税が出てくるのではないかという懸念が，一方で持たれるところであり，その意味では，ある種の歯止めが必要であろうと考えます。

本税につきましては，既に多くの地方公共団体で森林税財源として住民税均等割が用いられてきたという経緯を踏まえて，ある種経路依存という観点からも正当化するというような説明が必要であろうと考えています。簡単ですが，私からは以上です。

（岩﨑）　ありがとうございました。引き続きまして，中村副会長から地方税財政に関するご意見をお願いいたします。

（中村）　地方税制，それから財政の現状と課題につきまして，わかりやすくご説明いただきましてありがとうございました。私から，コメントと２点ほど質問させていただきたいと思います。

〔地方税体系の抜本改革〕

まず，地方税体系の抜本改革についてであります。地方自治体の財政責任を伴った地方分権を実現するということが必要で，そのためには地域行政サービスの受益者が広く負担する応益

原則の明確化が必要ではないかと考えます。また，現在の地方税は，法人住民税の均等割，法人税割，事業税の所得割，付加価値割，資本割，固定資産税，都市計画税，事業所税など，税目が非常に多く複雑な上に，法人住民税の法人税割と法人事業税の所得割，固定資産税と都市計画税と事業所税などの課税ベースが重複しています。さらに，法定外税や超過課税は地方自治体ごとの統一性を欠いています。これら地方税の複雑さは，行政コストの増加，民間の納税コストの増加につながるものでありまして，企業といたしましても行政手続の簡素化，効率化，労働生産性向上の観点からの見直しは不可欠と考えています。

見直しの考え方といたしましては，応益負担の原則から，法人住民税の法人税割，事業税の所得割のような応能負担の所得課税は整理統合し，国税へ移譲すべきと考えています。また，シャウプ勧告で創設されました超円安時代に定着した償却資産に係る固定資産税は，国際的に見ましても極めて異例なものでありまして，グローバル化が進展した現在の世界で，企業の成長や労働生産性向上に必要な設備投資の促進を阻害し，国際競争力を損なうものであるため，撤廃すべきと考えています。固定資産税，事業所税の資産割，都市計画税につきましては，固定資産を課税標準とする税目であり，応益負担の観点によって整理統合すべきと考えています。また，応益負担，安定財源確保の観点から，これらの税目の見直しとともに，地方消費税を充実，強化すべきと思います。

これらの抜本的改革の検討は急務と考えますが，個々の税目ごとに検討すると，結局財源議論から事が進まないということが想定されます。実現のためには，政府主導の下，国税及び地方税全体での税体系の改革が必須ではないかと思います。今後の方針について，お伺いしたいと思います。

〔行政手続の簡素化・効率化〕

次に，行政手続の簡素化と効率化につきましては，地方税は対象自治体が都道府県及び市町村にまたがり多数であること，多数の税目があり複雑化していること，関連書類の様式に自治体によって異なるものがあることなどから，先ほどお話がございましたように，民間の納税コストは大きなものとなっており，企業にとって国税よりも改革が急がれる問題に感じています。現在推進されておられる電子申告の義務化は，関連書類の様式の統一等の標準化を含めて納税コストの低減を進める視点でぜひ進めていただきたいと思います。

また，多数の地方自治体にまたがって事業活動を行っている企業にとっては，納付事務の効率化は何としてでも実現していただきたい改革であります。国の強いリーダーシップの下，電子申告にとどまらず，一括納付制度の設立などによって，納税手続の簡素化・効率化・標準化を実現して，企業の労働生産性向上を後押ししていただきたいと思います。また，将来的にはこうした納税手続の標準化の実現によって，地方税における行政手続の一元化ですとかシェアード化を導入するなど，一層の行政手続の効率化を目指していただきたいと思っています。これらの点につきまして，今後の方針をお伺いしたいと思います。

また，各地方自治体の個別事情やさまざまな障害を乗り越えて実現する必要があるように思いますので，この点についてもお伺いしたいと思います。

以上でございます。

（岩﨑）　ありがとうございました。それでは，内藤自治税務局長からお考えを承りたいと思います。

（内藤）　佐藤先生，それから中村様から貴重なご提言ご指摘を頂きまして，ありがとうございます。

〔土地の固定資産税について〕

まず，佐藤先生からご提言がございました，土地の固定資産税でございます。小規模住宅用地の特例でございますが，昭和49年に住民の日常生活に最低限必要と認められる小規模の住宅用地ということで，その税負担を軽減するために導入されたものでございまして，地価公示の７割評価の導入に伴いまして税負担の急増に配慮して６分の１の特例となっています。

一方で，この現状に対しまして異なる用途間或いは他の資産との関係で税負担にバランスを欠いているのではないかというようなご指摘があることも事実でございます。納税者の方がどの程度のご負担ならばご理解いただけるかというような点も踏まえつつ，今後の固定資産税制度全体のあり方を検討する際に，併せて検討してまいりたいと考えています。

次に，負担水準均衡化の加速についてでございます。商業地・農地につきましての現状はご指摘のとおりでございます。固定資産税は，資産価値に応じて課税いたします財産税でございますので，負担の公平を実現するためにその均衡化を図るということは極めて重要なことと認識していまして，ご指摘のとおりでございます。

平成30年度の評価替えに向けましては，先ほど申し上げましたとおり，市町村からは負担の公平の観点から見直すべきだというご意見を頂いていますが，一方で現行の措置を延長すべきというようなご意見もございます。今後評価替えによりましてどのような評価額の変動の状況

になるかというようなことも踏まえながら，検討を行ってまいりたいと考えています。いずれにしても，基本的な視点についてのご指摘，ありがとうございました。

〔償却資産に対する固定資産税〕

償却資産に対する固定資産税の申告時期等の見直しにつきましては，経済界，特に中小企業や日本税理士会連合会等から，償却資産の申告期限を法人税等の申告期限と一致させることで事業者の負担を減らしてほしいというご要望を頂いています。一方で，大企業の皆様方からは，もう既にご自分で独自のシステムを構築済みなので，申告期日見直しのメリットは少ないというようなこととか，或いは繁忙期である決算の時期に新たに償却資産の申告業務が上乗せになるというのは避けてほしいというような，現行制度を維持してほしいというような要望も頂いているところでございます。

また，制度見直しは課税実務に非常に大きな影響を与えますので，こういった経済界の皆様方のご意見ですとか地方公共団体のご意見，それらを十分に伺いまして，いずれにしても使い勝手が良い仕組みとする観点に立って今後検討を進めてまいりたいと考えています。

〔森林吸収源対策〕

森林環境税につきましては，森林整備等のために必要な費用を，国民一人一人が広く等しく負担を分任して森林を支える仕組みとして，創設に向けた検討が進められています。一方で，個人住民税均等割は，地域住民に対しまして所得の多寡に拘らず定額を課税するということでございますので，その枠組みの活用に当たっては納税者の理解が得られるかどうか，慎重に検討する必要があると考えています。

この森林環境税の仕組みとして個人住民税均等割の枠組みの活用が議論されていますのは，先生がご指摘のとおり，多くの道府県における森林環境の保全等を目的といたしました超過課税が既に実施されているということもございまして，これらを念頭に均等割の枠組みということが提起されていると承知していまして，一般的にこの枠組みが活用可能かというと，なかなか難しい面もあるというのがこの個人住民税の均等割であると思っています。

〔地方税体系の抜本改革〕

それから，中村様からご提言いただきました地方税体系の抜本改革でございます。地方税にはさまざまな税目が確かにございます。ございますが，例えば固定資産税は市町村の基幹税目でございますし，都市計画税は都市計画事業等のため，事業所税は都市環境の整備のためとそれぞれに課税の目的或いは性格といったものがございます。また，償却資産の固定資産税につきましては，償却資産が土地や建物と一緒に企業の事業活動に用いられるものでございまして，事業活動に当たっては市町村からの行政サービスを受けるということから，戦後のシャウプ勧告以来市町村の重要な基幹税目となっているところでございます。

これらの税の性格，或いは位置付け等を踏まえながら，一方で社会経済情勢の変化に対応して地方税体系の改革を行っていくことが重要と考えています。その改革の視点といたしましては，やはり税源の偏在性が小さく，税収が安定的な地方税体系ということが重要であると考えています。またご指摘いただきました応益性ということも必要な視点だろうと思っています。

従来も個人住民税につきまして，累進課税から一律10％の比例税率化，或いは事業税への外形標準課税の導入，或いは地方消費税の税率の引上げ及びそれに伴いまして法人住民税の国税化，交付税原資化を進めてまいりました。法人住民税の国税化等につきましては，国税当局のご理解も得て，国税・地方税を通じての体系の見直しということになっているものでございます。

今後とも，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て努力してまいりたいと思いますし，その際ご指摘のございました応益性ということも十分念頭に置いて改革を進めてまいりたいと存じます。

ありがとうございました。

おわりに

（岩﨑）　本日は，星野主税局長，内藤自治税務局長から，大変要領よく税制改革の状況についてご説明いただきました。どうもありがとうございます。両局長からのご説明にもございましたように，中期的な税制改革の方向性やその内容につきましては，もう既に非常に綿密に練られ，かつその方向性が決まっているということがご理解いただけたと思います。あとは着実に実行し，実現することだと思われますので，今後ともぜひ両局長におかれましては，この計画をお進めくださいますようにお願い申し上げたいと思います。

また，本日，フロアの皆様方におきましては，雨の中，多数ご出席くださいまして熱心に耳を傾けてくださいましたことに感謝申し上げます。終了の時間が参りましたので，これをもちまして本日の討論会は終わりとさせていただきたいと思います。本日はありがとうございました。

仕向地基準課税再考

京都大学大学院法学研究科教授
岡村　忠生

1　はじめに

この報告では，仕向地基準（または仕向地主義，destination principle）に基づく課税について，考えてみたいと思います。仕向地基準というのは，国際課税上の課税権分配のひとつの考え方です。国境を越える取引において，資産や役務が送り出された目的地のある国または地域，言い換えれば，受領された国または地域が課税権を有するという基準です。仕向地基準が日本の消費税やEUなどの付加価値税において，一般に採用されていることは，ご承知の通りです。しかし，この基準は，米国において，仕向地基準キャッシュ・フロー税（destination-based cash flow tax[1]，以下「DBCFT」といいます。）と呼ばれる変形された法人税の中で，用いられようとしました。DBCFTは，トランプ政権の税制改革が右往左往する中で，現在は沈没したものと思われますが[2]，BEPS（Base Erosion and Profit Shifting，税源侵食と利益移転）などの国際課税の問題の中で，法人税と消費税の関係や将来のあり方，とりわけ，移転価格税制やCFC税制，過大利子控除の制限など，現在，法人税が苦悩している問題を解消しようとする場合，大いに参照すべき部分があると思われます[3]。

1　A Better Way : Our Vision for a Confident America, GOP TAX REFORM TASK FORCE（June 24, 2016）. http : //abetterway.speaker.gov/_assets/pdf/ABetterWay-Tax-PolicyPaper.pdf［perma.cc/G6B3-YMT3］.

2　DBCFTの採用がまだ真剣に考えられていた最後と思われる2017年5月の時期に，トランプ税制改革の中でどのように位置づけられていたかを述べるものとして，David S. Miller, How Donald Trump Can Keep His Campaign Promises, 155 Tax Notes1105, 1106–1113（2017）参照。

すなわち，所得に関する国際課税において，現在の主流となる考え方は，BEPS 行動計画でも確認されているように，所得を生み出すような事業活動が行われた国または地域，つまり，価値創造が行われた国または地域に税源を配分するという原則（この考え方そのものは，全世界所得課税主義（world-wide system）にも地域内所得課税主義（territorial system）にも共通しています。）です。移転価格税制や CFC 税制なども，この原則に基づいて理解されるようになってきています。しかしながら，この原則の具体的なルール化（たとえば，適正な独立当事者間取引価格をどのような方法で決めるか。）やそのようなルールの執行（たとえば，独立当事者間価格比準法で，比準すべき取引をどのように選定し，どのような調整を加え，または加えないか。）については，困難を極めているのが原状ではないかと思われます。所得発生地（価値創造地）の基準がこのような問題を解決し切れないことと対比したとき，仕向地基準によって税源を分配すること，すなわち，資産や役務の移動先の国や地域（仕向地国）に課税権の全部を機械的に分配してしまうことは，課税権分配ルールの顕著な明確化，簡素化につながるのではないかと思われます。現在の国際課税の病理ともいえる，価値創造地の決定という苦しみから解放される点で，DBCFT，仕向地基準キャッシュ・フロー税には，魅力があるように感じられます[4]。

2　仕向地基準課税

2−1．設例と効果

本論に入ります。まず，仕向地基準による課税を，設例を使って説明します（**表 1**）。

いま，農業者が25の仕入れにより収穫した農産物を50で加工業者に販売し，加工業者が80で販売業者に販売し，販売業者が100で消費者に販売するという例を考えます。それぞれの段階の付加価値は，農業者25，加工業者30，販売業

表 1　付加価値税と国境税調整

事業者	売上	仕入れ	所得型 VAT 課税ベース	国境税調整	純課税ベース
農業者	50	25	25	25	50
製造業者	80	50	30	0	30
販売業者：					
国内販売	100	80	20	0	20
輸出	100	80	20	−100	−80

3　なお，法人所得税を現行の課税ベースのまま仕向地基準化すべきであるとする主張として，Michael Devereux & Rita de la Feria, Designing and Implementing a Destination-Based Corporate Tax, Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper WP14/07（2014）があります。また，付加価値税における仕向地基準の検討として，Michael Keen & Walter Hellerstein, Interjurisdictional Issues in the Design of a VAT, 63 Tax L. Rev. 359（2010）を参照。

4　これに対して，DBCTF を地域内所得課税主義の一種と捉え，移転価格の問題がより深刻化するとの意見もあります。Samuel C.Thompson Jr., Why Trump Should Reject the DBCFT and Stick to His Original Imputation Proposal, 155 Tax Notes 473（2017）.

者20です。ここで，農業者の仕入れは全て国外から行われ，販売業者の販売は全て輸出であったとします。輸入と輸出については，仕向地基準による課税のために，国境税調整（boarder adjustment）が行われます。国境税調整は，輸入に関する輸入課税と，輸出に関する輸出免税の２つからなります。この例では，輸入である農業者の仕入れに対して，輸入課税が行われます。これは，輸入である仕入額の25に対する課税になります。輸入関税と同様の手続で徴税される場合も多いと思われますが，この例の限りでは，農業者に対する仕入税額控除を認めないことによっても可能です。輸出免税は，この例では，販売業者の輸出に対して行われます。すなわち，100の売上げに対する課税が行われないことになります。仕入税額控除は，通常通り可能ですから，販売業者に対する還付になります。これは，輸出補助金のように見えます。

消費税や付加価値税では，ご承知の通り，売上げに係る税額から仕入に係る税額を控除する税額レベルでの計算が行われて納税額が決まります。税額控除の結果がマイナスになれば，還付が行われます。しかし，以下では，DBCFTに合わせて，所得レベルでの計算を考えることにします[5]。すなわち，農業者の課税標準は25（売上50－仕入25）＋25（輸入課税）＝50，加工業者は30（売上80－仕入50），販売業者は－80（売上100－仕入80）－100（輸出免税）となります。

この設例から直ちに分かることは，仕向地基準では，販売業者において，移転価格操作やタックスヘイブン利用のインセンティヴが生じないことです。従来の所得発生地の基準では，国外への販売価格を引き下げると，販売業者の税負担が減少しました。したがって，たとえば，タックスヘイブンに中間販売子会社をおいて，時価よりも低い価額でこの販売子会社に販売し，その子会社を経由して外部に販売することにより，税負担を軽減することができました。そして，現在の国際課税では，様々な議論はありますが，結論として，この子会社に何らかの実態がある限り，完全に無視することはできないと考えられます。そうすると，子会社に実態を与えるために，国内の事業が空洞化する現象が生じるわけです。

これに対して，仕向地基準課税では，販売業者がいくらで輸出をしても，その税負担に影響はありません。つまり，移転価格操作による税負担軽減の効果が生じません。その理由は，販売業者の販売対価を，課税の対象としないからです。しかも，販売業者には，80の控除が認められています。このことは，国内で創造された価値の一切に対する課税権を，仕向地国に与えていることを意味します。さらに，仕向地主義課税では，タックスヘイブンに販売のための中間会社を置いても，税負担の軽減はありません。また，消費税や付加価値税では利子控除が認められないので，過大利子や過小資本による税負担軽減もできません。つまり，これまで問題とされてきたBEPSによる税負担軽減は，ほとんどできなくなると思われます。もっとも，別の方法による税負担回避があり得ますが，これについては，後に触れます。

---

5 DBCFTでは，所得レベルで計算が行われることから，税の連鎖（前段階で税を支払われていない限り，税額控除が認められないこと）をインボイスによって確保することができません。このことが生み出す問題をについて，David A. Weisbach, Should the United States Prefer a Cash Flow Tax to a VAT?, 155 Tax Notes 1559, 1564–1566（2017）参照。この論文は，DBCFTではなくVATを採用すべきであると述べています。

2−2．仕向地基準の正しさ

2−2−1．消費課税と税負担の転嫁

では，課税権の全てを仕向地国に与えるという課税方法が，なぜ正当化されるのでしょうか。仕向地基準を実現するための国境税調整による輸入課税と輸出免税は，輸入課徴金のように輸入を抑制し，輸出補助金のように輸出を促進するように見えますが，なぜ，このような税制が認められるのでしょうか。

まず考えられる理由は，仕向地基準や国境税調整が認められるのは，消費に対する課税だから，ということです。つまり，消費税や付加価値税の実質的な課税ベースは消費であるから，消費が行われる国や地域である仕向地国に，全ての税源を配分すべきだという考え方です。たしかに，消費税や付加価値税のような多段階消費課税は，最終消費者に対する小売売上税を多段階化したものとみることができますから，最終消費地国だけが課税権を有するべきであり，価値創造の行われた生産地国には，税源を分配する必要はないし，分配すべきでもない，ということができます。そして，多段階消費税において，最終消費地国だけが課税するという仕組みを確保するためには，各段階で輸出入が行われた場合の課税権の割振りは，仕向地国とすべきであることになります。

仕向地国のみに課税権を与える考え方は，課税ベースが消費だから消費地国が課税権を有するべきだ，という今述べた議論，これは一種の規範論だと思いますが，そのような議論に止まらず，仕向地基準によって実現される経済的中立性を根拠にして主張されています。すなわち，ある消費者の消費に係る税負担を基準とすると，その人が国内で生産された消費財を購入しても，国外で生産された消費財を購入しても，同じ税率で課税されることになるから，仕向地基準は中立的であり，内国製品と外国製品との選択に歪曲が生じないので，効率的だという議論です。たしかに，たとえば，消費者のいる国の税率が10％であれば，生産地国の消費税（付加価値税）の税率が20％であっても，５％であっても，消費者が負担する税負担は，消費地国の税率10％に基づくものになります。後に見るように，WTO は，消費税や付加価値税であれば，国境税調整は許容され，所得課税（所得税や法人税）であれば認められないとしていますが，その理由は，消費に対する課税，消費者が負担する課税であるからだと考えられます。

しかしながら，この中立性論は，税負担は全て消費者が負担している，という前提の下に成り立っています。この前提は，法的には保証されていません。というより，契約自由の原則の下では取引価格をいくらにするかは当事者の合意によりますから，消費者への転嫁を法的に保証することはできませんし，すべきでもないと考えられます。あるいは，しようとしてもできない，というべきかもしれません。

ひるがえって，経済学の教科書によると，物品に対する課税は，需要と供給の弾力性に応じて負担されるとされています。すなわち，消費者の側で，ある物品がどうしても必要であれば，いくら高い対価を出しても買わなければならないことになりますから，税負担は消費者に転嫁される（逆に，その物品がなくても済ませられるのであれば，消費者には転嫁されない）という方向に作用します。また，生産者の側では，生産調整による増減産ができないようなものであれば，かならず一定の量を売らないといけないので，税負担は生産者に転嫁される（逆に，簡単に生産調整できれば，生産者には転嫁されない）方向に作用するというわけです。そうすると，およそ全ての商品やサービスに対する消費税の税負担は，需給の弾力性により，少なくともある程度は，生産者に転嫁されていることになります。これが，ミクロ経済学が消費税や付加価値税の実質的負担者が誰なのかについて述べていることです。消費税の税負担は，消費者と生産者が分け合うという見方は，確立されたものと考えていただいていいと思います。

そこで，先の設例において，税負担の一定割

合（たとえば半分）は売主が負担し，価格には上乗せされないとしましょう。しかし，それでも残りは買主が負担しますから，農業者による輸入段階においては，農業者は，輸入課税の半分を負担する（利益が減少する）ことになります。したがって，農業者が輸入のために支払うことのできる対価はその分小さくなり，輸入できる量は減少します。販売業者による輸出段階においては，販売業者は輸出免税による還付金の半額を，実質的に手に入れる（利益が増加する）ことになります。しかし，それでも，販売価格は，輸出補助金の半分，減額されることになります。これらの効果は，この例では税負担や補助金の半分にはなりますが，やはり，その限りで輸入関税を課し，輸出補助金を交付しているのと同じです。つまり，仕向地基準課税とは，輸入関税と輸出補助金とが組み合わされたものです。

それでは，なぜ仕向地基準課税が正当化できるのでしょうか。輸入関税や輸出補助金は，いずれも典型的な国内産業保護の手段であり，保護主義の象徴ともいえる施策です。なぜ，こうした施策が，消費税や付加価値税の範囲とはいえ（しかし，このような経済効果は，その租税にどのような名前を付けるかには関係しないはずなのですが），WTO において認められているのでしょうか。現実にも，仕向地基準課税は消費課税において世界的に実施されているにもかかわらず，保護主義の害が発生するとはいわれないのは，なぜでしょうか[6]。

2-2-2．国境税調整の中立性と為替レートの変化

国境税調整と保護主義との関係については，DBCFT に関して種々議論されて来ました。直感的には，輸入課税と輸出免税は，どちらも国内産業保護の方向にものですから，２つ併せれば，強い保護主義の税制になりそうです。しかしながら，経済学者が一致して説明しているのは，輸入課税と輸出免税が対称的に，シンメトリカルに行われているのであれば，つまり，どちらも同じ率（輸入税の税率＝補助金の算定率）であれば，両者は打ち消し会うから，経済的な歪曲は生じない，国内産業保護にはならないという説明です[7]。このことを述べます。

まず，輸出補助金を導入すると，国内の輸出業者は，請求する価格を低くすることができるので，国際競争上有利となり，国外からの需要が増加します。この結果，為替レートが変化し，輸入国における価格が上がって，需給がバランスすることになります。たとえば，輸出国が米国だとすると，ドル高となります。ただし，この為替レートの変化は，輸出補助金による輸出価格の低下を，部分的にしか打ち消すことができません。なぜなら，ドル高となることにより，米国への輸入品の価格が下がるので，輸入品への需要が増加し，これがドル安の方向に作用するからです。もし，輸出補助金による輸出価格の低下を，ドル高が完全に打ち消すとすると，ということは，輸出補助金を導入する前と同じ輸出が行われる（輸出に関して，輸出補助金による歪曲が生じない）とすると，ドル高によっ

6　だだし，以下の説明に対しては，外国の所得課税との関係で DBCFT を分析し，輸入に対する二重課税と輸出に対する二重非課税が生じて，結果的に合衆国法人の税負担を増加させると主張する論文として，Timothy Reichert & Perry Urken, The Border Adjustment: What Companies Need to Know, 154 Tax Notes 1543（2017）があります。

7　Auerbach, Alan J. and Douglas Holtz-Eakin, The Role of Border Adjustments in International Taxation, American Action Forum(Dec. 2, 2016), available at https://www.americanactionforum.org/research/14344/. なお，Alan Auerbach & Michael Devereux, The Case for a Border-Adjusted Tax, NY Times March 6, 2017, at A23も参照。

て輸入が増加しますから，貿易収支が悪化する（赤字が大きくなる）ことになります。これは，輸出補助金によるドル高への動きに，ブレーキを掛けます。結果として，輸出補助金は，単独で導入されれば，輸出を増加させることになります。なお，輸出が増加すれば，貯蓄やその他の条件が変化しない限り，通貨が余りますから，国際的キャッシュ・フローの均衡から，輸入も増加することになります。

次に，輸入課税（関税）を導入すると，国内における輸入品の価格が上昇し，その需要が後退します。そこで，この場合も，為替レートが変化して，需給がバランスすることになります。すなわち，需要を回復させるために，ドル高の方向に作用します。しかし，このドル高も，輸入課税による価格上昇を完全に打ち消すものではありません。その理由は，輸出補助金の場合と同じです。ドル高によって輸出が減少するため，貿易収支が悪化し，それが，ドル高の方向にブレーキを掛けるからです。したがって，輸入課税も，単独で導入されれば，輸入を減少させることになります。なお，輸入が減少すれば，貯蓄やその他の条件が変化しない限り，先と同様の国際的キャッシュ・フローの均衡から，輸出も減少します。

しかしながら，同率の輸出補助金と輸入課税を同時に導入すると，つまり，国境税調整を行うと，輸出促進と輸入削減の両方の作用が生じ，それぞれがドル高に働くので，このドル高により，結果として，輸出の増加も輸入の削減も起こらず，貿易収支は動かないことになります。単独では不十分であったドル高の効果が，二つ合わさって，完全に生じるわけです。したがって，仕向地基準課税が，米国の貿易赤字を改善することはありません。また，このような貿易に対する中立性のため，国内の販売や消費も，影響を受けないことになります。結果として残るのは，ドル高だけです。これは通貨の換算に関する名目的な変化に過ぎず，実質的な変化（歪曲）は生じません。

ただし，この結論が有効に成り立つためには，一定の条件があります。まず，いうまでもなく，輸出補助の補助率と輸入課税の税率が等しいことが前提です。これは，名目的な率としては，国境税調整において成り立っています。しかし，実質的な転嫁と帰着を考えると，それは商品ごとに違うでしょうから，両者の等しさは，保証されないことになります。もっとも，長期的な投資収益の均衡を考えると，どのような商品の生産や流通についても，同じ利潤が得られるはずだから，事業者への税の転嫁は同じになるはずだ，とはいうことができます。

次に，この結論が成り立つのは，全ての国際取引について，国境税調整が行われる場合です。しかし，実際には，消費税や付加価値税の非課税や軽減税率があります。また，土地や貴金属の取引，ある範囲の金融サービスなど，課税を受けないものがあります。さらに，後で議論しますが，国境を越える役務提供では，国境税調整が行われないか，行われることになっていても著しく困難なものがあります。

それから，為替レートの調整には一定の時間がかかるので，均衡が成り立つまでの間には，国境税調整による経済的効果（歪曲）が生じることが考えられます。しかし，永久に影響を与え続けることはありません。

最後に，国境税調整が貿易に対して中立的であるのは，他の租税政策による影響を考えずに導かれた結論です。したがって，たとえば，投資（貯蓄）を有利に，消費を不利に扱うような政策がとられた場合，輸入の需要も減少するので，貿易収支はプラスに動きます。「輸出－輸入＝国民貯蓄」の関係からは，右辺の国民貯蓄が増加すれば，貿易収支がプラスになるという説明もできます。DBCFT については，キャッシュ・フロー税であること（総合所得税と比べてると，貯蓄を有利に扱うこと）を，どのように評価するかになると思われます。

それから，輸入課税による歳入と輸出補助金のための歳出は，貿易収支が均衡していれば，

同額になりますが，しかし，均衡していなければ，たとえば輸入超過であれば，差し引きで歳入をもたらすことになります。米国において，DBCFT に歳入が期待されるのは，輸入超過であるためです。

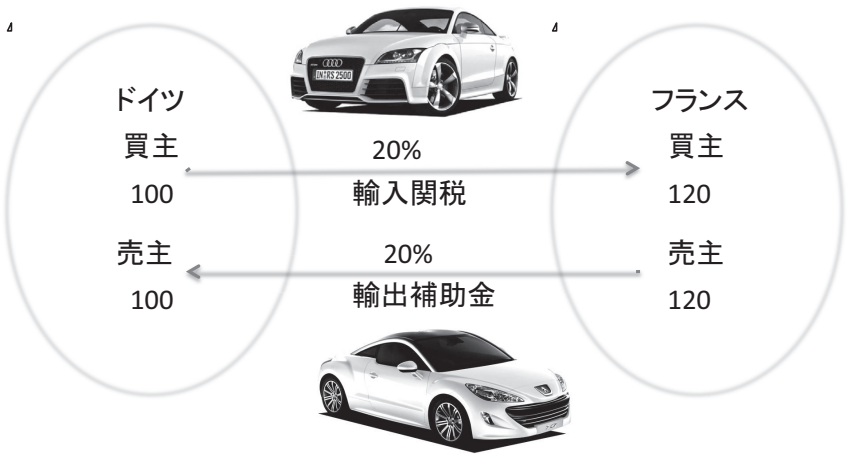
なお，Desai と Hines による実証研究では[8]，前世紀の少し古い資料に基づくものではありますが，付加価値税（国境税調整）は輸出と輸入の両者を減少させ，その効果が継続する場合が多いと分析しています。彼らは，その理由を，付加価値税の執行において，付加価値税が貿易関連部門により重く負担されていること，および，輸入課税に比べて，輸出免税における還付が完全ではないことに求めています。

2-2-3．実質的な為替レートと価格水準，通貨供給

以上の説明では，国境税調整の中立性を確保するのは，為替レートの変化であったと述べました。では，EU のように通貨が統一されているが VAT の税率は統一していない場合や，自国通貨の為替レートを固定している（ペッグ制をとる）国との間では，どうなのでしょうか。

この議論では，為替レートの内容を分析することが必要です。すなわち，為替レート，ここでは実質的な為替レートになりますが，その中味が，名目的なレートと価格水準（price level）から構成され，その２つが複合された（掛け合わされた）ものであることを認識することになります。たとえば，同じユーロを通貨とする EU の国々の間でも，１ユーロで購入できる同一品質のガソリンの量には，違いがあります。これは，ユーロ圏の国々においてもユーロの価格水準が異なること，同一通貨についても実質的な為替レートが存在し，そのレートが１ではないことを意味します。

図１



8 Mihir Desai and James Hines, Value-Added Taxes and International Trade: The Evidence (Nov. 2002), https://pdfs.semanticscholar.org/0245/59563b9d1470c5932a0b858bb9153ab750df.pdf[perma.cc/5SCZ-E7U5].

そこで，まず，国境税調整の導入前，アウディ（ドイツ車）が，ドイツにおいてもフランスにおいても，100で販売されているとします[9]。また，プジョー（フランス車）も，両国において，100で販売されているとします。そして，この状態が需給バランスによって決まった経済的に最適なものであるとしましょう。次に，フランスが，20％の輸入関税を導入したとします。この結果，アウディの実際の価格が具体的にいくらになるかは分かりませんが，はっきりしていることは，フランスにいるアウディの購入者は，ドイツの購入者よりも，20％多く支払わねばならないことです。一般に，輸入課税は，その国の物価を引き上げます。次に，フランスが20％の輸出補助金を導入したとします。このとき，プジョーの販売価格が具体的にいくらになるかは分かりませんが，はっきりしているのは，フランスのディーラーが，ドイツの顧客が支払うより，20％大きい対価を得ることです。この差額（補助金）は，ドイツでの価格を引き下げる方向に作用します。つまり，輸入課税と輸出補助金のどちらもが，フランスでの価格を，ドイツでの価格に対して相対的に引き上げる方向に働きます。そして，このような価格の変化は，国境税調整導入前の最適な状態が回復されるところまで進みます。両国とも，国内における相対的な物価は変化しません。フランスでもドイツでも，アウディとプジョーの価格は同じです。他の物品やサービスの価格も，同様に変化します。つまり，国境税調整を導入した国では，同一通貨を使う国との関係では，輸入課税と輸出補助金の率の分，物価が上昇することになります。

もっとも，物の値段が全般的に上昇するためには，それだけの通貨が必要です。したがって，もし，ドイツやフランスにかつてのような通貨発行の自主権があり，ユーロが国境を自由に通過できないとすると，中央銀行が通貨供給量を増やさない（税制に対応した通貨供給量の調整を行わない）限り，価格水準は変化しない（できない）ことになります。その場合には，ドイツに存在するユーロとフランスに存在するユーロとは別のものであり，ユーロがドイツ国境を通過するときに，何らかの換算が行われることになると考えざるを得ません。もちろん，現在，ユーロは全て欧州中央銀行が供給しており，国境を自由に通過しています。にもかかわらず，ユーロ圏内の国々において，VAT の税率は統一されていないし，仮に統一されたとしても，仕向地基準をとるのであれば，原則として国境税調整が必要になります。

ペッグ制により名目的な為替レートが固定されている場合も，同様です。ただし，ペッグ制をとる国々は，国内生産品の保護のためにそうしている場合があります。この場合，米国の例に戻ると，実質的なドルの上昇を反映するよう，為替レートを変更する可能性があります。

このような実質的な為替レートに関する考察は，自らの通貨を持つ通常の国家についても，示唆を与えてくれます。すなわち，先の米国の例において，もし，連邦準備銀行が，今述べた中央銀行の仮想例のように，税制に合わせて通貨供給量を増加されれば，これによって価格水準が上昇しますから，名目的な為替レートは，変化しなくなるはずです。要するに，米国がインフレになれば，ドル高にはならないというわけです。

中央銀行による通貨供給量の決定には，いくつかの事実上の制約があります。その重要なものは，価格，特に賃金の名目水準が下方硬直的

9 Martin A. Sullivan, Why Economists Believe the Blueprint Boosts the Dollar, 155 Tax Notes 555（2017）の設例を少し変えています。

であることです。すなわち，賃金の名目額を下げることは極めて困難です。にもかかわらず，消費税や付加価値税を導入すると，前述のように一定の割合は企業に転嫁されますから，その限りで企業利益は減少します。企業は，これを回復するために賃金を引き下げようとするでしょう。賃金が下がらなければ，企業は雇用を控え，失業率が悪化するでしょう。したがって，消費課税は，勤労者の賃金に転嫁されることが予測されます。ところが，賃金の名目額の引下げは，前述の下方硬直性から困難ですから，中央銀行は，通貨供給量を増やして価格水準を引き上げ，名目賃金を維持して実質賃金を引き下げる選択肢をとる可能性が高いと思われます。そうすると，中央銀行が通貨供給量を増やした分，名目的な為替レートの変化は生じないことになります。

いずれにしても，実質的な為替レートは，国境税調整により必ず変化しますが，実質的な為替レートは，名目的な為替レートと価格水準とを複合したものですから，中央銀行は，貨幣供給の調整により価格水準を調整し，これを通じて，名目的な為替レートを調整することが可能であることに留意して下さい。この場面に限りませんが，ドル買いの賭けでは，いつも米国の失業率に注意しておく必要があります。

2-2-4．法人税への適用

以上で示したことは，租税の名目が消費税や付加価値税であるか，法人税や所得税であるかには，関係しません。消費税や付加価値税であるから，消費者が税負担の全てを引き受ける，だから，消費者の所在地国だけが課税権を得るべきであるという考えは，規範論や政治的スローガンとしては主張可能かもしれませんが，少なくとも，税制をデザインする租税政策論では，考慮外に置くべきです。税負担の転嫁は，その租税の名前を消費税としても法人税としても，変わらないと思われます（モノの名前が人間の行動を変える可能性はありますが）。国境税調整の効果に関する以上の議論は，租税の転嫁を含めたものとしており，消費税でも法人税でも成り立つものと考えられます。

もっとも，WTO は，国境税調整の対象を間接税に限定しています。DBCFT が間接税に分類できるかどうか，もし無理なら，どのような方策があるかについては，次に検討します。

3　仕向地基準キャッシュ・フロー税

3-1．租税の仕組み

ここで，仕向地基準キャッシュ・フロー税，DBCFT について，その仕組みを紹介し，検討を加えたいと思います。ただし，DBCFT は法案として具体化されなかったので，昨年６月に Paul　Ryan 議員ら下院共和党から公表された Blueprint と呼ばれるペーパーに基づいて説明します[10]。また，DBCFT の源泉は，2005年11月にブッシュ大統領の顧問会議から公表された Growth and Investment Tax（GIT）[11]まで遡ることができると考えられますし，DBCFT の原型は，UC　Berkley の Auerbach 教授らによって作られたものですので，これらも適宜参照し

10　注１であげた文献。

11　President's Advisory Panel on Federal Tax Reform, Simple, Fair, and Pro-Growth : Proposals to Fix America's Tax System（2005）. 紹介として，岡村忠生「法人税の課税ベースと消費課税」日本租税研究協会『税制改革と国際課税（BEPS）への取組』82頁（2015年）。さらに，Hall-Rabushka による The flat tax を発展させた David Bradford による X-tax にまで遡ることもできます。Alan D. Viard, The Brady-Ryan Plan : Potential and Pitfalls, 155 Tax Notes 249（2017）. The flat tax と X-tax についても，前述の拙稿で紹介しています。

ます[12]。さらに，本年５／22に公表された下院の報告書（JCX-20-17）も適宜用います[13]。

DBCFT は，一言でいえば，法人税を消費税や付加価値税の方向に，次に述べる３点で変形したものとなります。どのような変形かというと，第１に，キャッシュ・フローの基準により，課税時期を決定します。したがって，資産や負債という概念が存在しません。これは，消費税などと同じです。ただし，消費税などとは異なり，支払給与を控除することができます。このような租税について，米国では1980年代から，Flat Tax, X-Tax などとして，繰り返し提案されてきました[14]。DBCFT も，このような一連の提案のひとつと位置づけられます。これらの租税で給与を控除する理由は，その実質的な負担者が，給与に相当する部分については，その支払先である被用者であると考えられているためです。これは，大変興味深いのですが，考えてみれば，法人税が株主に負担されているのは，支払配当が費用控除できないため，法人税の税引後利益を配当しているからだ，という論理に近似したものと見ることができます。この考え方に立つと，支払給与の部分については，企業で控除をし，被用者の所得とすることで，企業ではなく被用者に対して課税が行われ，被用者の人的な事情を考慮した課税，すなわち，所得控除や累進税率による課税ができることが，公平や再分配の観点から，消費税や付加価値税に対する大きなメリットと考えられます。

第２は，利子に関する取扱いです。Blueprint では，支払利子は受取利子のみから控除することができ，控除しきれない部分は，期間の限定なしに繰り越され，将来の受取利子から控除することとされています。また，金融機関については，利子に関する特別なルールを設けることが予定されています[15]。なお，先に述べたブッシュ政権下での GIT では，受取利子や受取配当は非課税，支払利子・支払配当は非控除となっています。株式や債券などの金融資産の譲渡損益，というより，キャッシュ・フロー・ベースですので，譲渡収入と取得費になりますが，これらについても，非課税・非控除と考えられます。

３−２．国境税調整

そして，第３が，国際課税における仕向地基

---

12 最新のものとして，Alan J. Auerbach et al., Destination-Based Cash Flow Taxation, Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper WP17/01(2017)があります。また，Alan J. Auerbach, A Modern Corporate Tax, The Hamilton Project（2010）, available at http://www.hamiltonproject.org/papers/a_modern_corporate_tax; Alan Auerbach & Michael P. Devereux, Consumption and Cash-Flow Taxes in an International Setting, Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper WP12/14（2012）も参照。批判的考察も多数ありますが，Wei Cui, Destination-Based Cash-Flow Taxation: A Critical Appraisal, 67 University of Toronto Law Journal 301（2017）を参照。

13 Joint Committee on Taxation, Destination-Based Taxation and Border Adjustment,(May 22, 2017)（JCX-20-17).

14 岡村前掲注11を参照。また，Robert Carroll & Alan D. Viard, Progressive Consumption Taxation: The X-Tax Revisited（AEI Press, 2012）も参照。

15 金融サービスに関する検討として，David P. Hariton, Financial Transactions and the Border-Adjusted Cash Flow Tax, 154 Tax Notes 239（2017）は，金融サービス事業は，従来通りの所得課税に服すべきであると述べています。また，Mike Gaffney, It's the Journey, Not the Destination: Financial Services Enterprises and the DBCFT, 155 Tax Notes 501(2017)も，金融サービスを非課税とすることが政治的に不可能であるとして，DBCFT の下での金融サービスの仕向地についての検討を行い，従来の移転価格税制（グローバル・トレーディングに関する米国規則）や OECD の恒久的施設に関する考え方に従って，金融サービス所得を生み出した活動のあった場所を仕向地とみなすべきであるとの提案を行っています。

準です。冒頭でもお話ししましたが，DBCFTは，国際課税の側面では，法律上の（言い換えれば，事実上の転嫁を考えない場合の）課税権を仕向地国（対価を支払う者の所在する国，最終的には消費地国）のみに与える税制です。所得が創造された国ではありません。このため，移転価格操作やタックスヘイブンの利用（ただし，Blueprintは，サブパートFのかなりの部分を温存するとしていますが[16]。）などによる税負担軽減ができないことになるはずです。これは，DBCFTのメリットだと考えられます。Blueprintがこのような国境税調整を導入しようとする理由は，多くの先進国がVATを導入しており，米国がこのままの法人所得税を続けることは，競争上不利益になるためとされています。

仕向地基準は，これまでの所得課税における全世界所得課税主義（world-wide system）とも，地域内所得課税主義（territorial system）とも異なるものです。なぜなら，これらはいずれも所得の発生，創出に着目しているからです。しかし，あえて言えば，ある商品の生産から販売までが生み出す全ての価値に対して，最終消費地国だけが課税権を有する点において，全世界所得課税主義と似ていると考えられます[17]。もっとも，通常は，全世界所得課税主義であっても外国税額控除などにより外国にも課税権を分配しますので，仕向地基準課税は，ひとつの国が課税権を持つという考え方を，さらに徹底しているということができます。

DBCFTにおける国境税調整は，消費税や付加価値税とは異なります。消費税では，輸入時（通関時）に税を支払います（なお，付加価値税では，再販売時に支払う場合もあり，これがいわゆるカルーセル・スキーム（回転木馬詐欺）の原因のひとつになっています。）[18]。また，輸出免税では，輸出を免税としながら，それに係る仕入税額控除を認め，税額よりも税額控除額が大きければ，必ず還付が行われます。そして，輸入時と輸出時のいずれでも，税額レベルでの計算が行われます。これに対して，DBCFTは，法人税を変形したものであり，所得レベルで計算が行われます。

表２　DBCFTと国境税調整

事業者	売上	支払給与	仕入れ	DBCFT 課税ベース	国境税調整	純課税ベース
農業者	50	5	25	20	25	45
製造業者	80	15	50	15	0	15
販売業者：						
国内販売	100	10	80	10	0	10
輸出	100	10	80	10	－100	－90

16　A Better Way, *supra* note 1, at 29.

17　これとは異なる見解として，注４であげた文献があります。

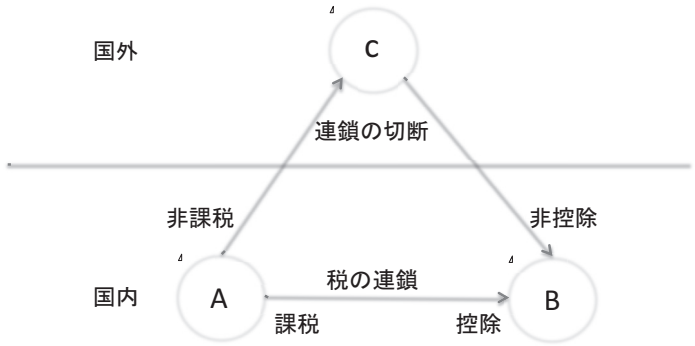
18　岡村忠生・酒井貴子・田中晶国『租税法』（有斐閣，2017年）245頁参照。

表２をご覧下さい。これは，表１と同じ取引の連鎖について，DBCFT の扱いを示したものです。前述のように，支払給与が仕入れとともに控除され，いったん DBCFT 課税ベースを計算した後，国境税調整，すなわち，農業者の輸入について＋25（仕入資産の取得費），販売業者の輸出について－100（国外への売上高）の増減が行われます。すなわち，輸入課税は，輸入品の原価を費用（損金）に算入しない方法で行われます。なお，DBCFT はキャッシュ・フロー税ですから，原則となる損金算入時点は，支払時になります。輸入品を販売した対価は，課税の対象です。そうすると，現在の法人税と比較して，輸入品を販売した場合，原価が損金算入できない，という形で，重い税負担が生じることが分かります。輸出免税は，輸出により売上高に課税しない（益金不算入）によって実現されます。輸出に係る原価は，輸入によるものでなければ，控除されますから，輸出からは必ず損失が生じることになります。この扱いは，単に輸出による所得（売上－仕入）を非課税とすること（テリトリアル・システム）より，はるかに大きな租税上の利益です。

３−３．損失の売買と資産の所在地

そこで，まず問題とされるのは，輸出による損失の扱いです。消費税とは異なり，法人税では，損失に税率を乗じた金額を還付することは行われていません。DBCFT では，還付を認めることも考えられないではありませんが，通常の損失（Net Operating Loss）と輸出に係る損失とを切り分けることは，難しいと思われます。また，インボイスによって税の連鎖（前段階で税が支払われていない限り，仕入税額控除が認められないこと）を確保することも予定されていないので，不正還付に対する懸念もあります。これらのことから，DBCFT においては，還付を認めることはないとの理解が一般的です[19]。

図２



このとき，現在の法人税にも増して，損失を他の法主体に移転して現金化すること（損失の売買）を欲する強いインセンティヴが生じ，こうした取引が盛んに行われるようになることが予想されています[20]。この点に関係する DBCFT の根本的な脆弱性として指摘されているのは，

19　ただし，Blueprint 自体は，還付の可否について明言していません。

20　以下の取引については，David P. Hariton, Planning for Border Adjustments : A Practical Analysis, 154 Tax Notes 965, 974-976（2017）を参照。また，Raymond J. Wiacek, Casey at the BAT : Tax Reform and the Border-Adjustable Tax, 155 Tax Notes 1589, 1595-1597（2017）も参照。

取引における税の連鎖を，輸出入を介在させることで，切断できることです。**図２**をご覧下さい。いま，Ａ社がＢ社に商品を販売すれば，その対価は，キャッシュ・フロー・ベースで，Ａ社で課税，Ｂ社で控除となりますが，その中間に外国法人Ｃ社が介在すれば，Ａ社では非課税，Ｂ社では控除不可となります。そうすると，仮に，Ａ社が黒字法人，Ｂ社が赤字法人（損失（NOL）を抱えた法人）であるとすると，Ａ社は輸出から生じる損失により黒字を打ち消し，Ｂ社は輸入から生じる非控除を損失で打ち消す（損失があるので，輸入による控除不可は問題にならない）ことになります。そして，ここで取引される商品の対価は，このような税負担減少のメリット（租税利益，tax benefit）を含んだものになるでしょう。ここでは，損失が売買されているのです。この目的からは，取引される商品は無価値なものとして取引コストを節約し，租税利益だけを売買することが最適だと思われます。また，Ａ社とＢ社は，関連法人である必要はありません。独立法人でも，このような取引を行うことでしょう。介在するＣ社も，Ａ社やＢ社の関連会社でもいいのですが，このような介在専門の業者が出てくることも考えられます。そして，このような取引を防止するためには，移転価格税制が必要になりそうです。ただし，移転価格の算定において，租税利益をどのように勘案するか否かについては，いわゆるロケーション・セービングに関連して，議論の余地があります。

さらに，取引対象資産の所在地国とキャッシュ・フローの生じる国を変えることも考えられます。たとえば，内国法人が外国法人（特にその内国法人の外国子会社）に商品を販売し，その対価を受け取ることは，輸出に該当するでしょうか。もしそうなら，つまり，キャッシュ・フローによって輸出や輸入を判定するのであれば，親会社が国外で生産した資産を「輸出」して損失を得ることや，外国法人の所有する国内に所在する資産を「輸入」することが可能になります。そうすると，前述した損失の売買は，もっとやりやすくなるでしょう。もし，輸出免税をキャッシュ・フローの生じた場所によって判定することが不適当であれば，物理的な資産の所在地に基づくことになります。実際，このような判定は，EU での資産の物理的所在地判定（place of supply rule）で行われています。しかし，特に米国のような国にとって，このような資産の所在地を IRS が捕捉することは困難であると言われています。

もちろん，DBCFT において，損失の売買を租税回避行為として禁止することが妥当かどうかは，根本的な問題です。消費税や付加価値税では，民間での売買どころか，政府が直接還付をしているからです。しかし，議論の大勢は，前述のように他の原因による損失との区別ができないことや，莫大な還付となり，EU 付加価値税におけるカルーセル・スキームのような国に対する詐欺が懸念されることから，認めないとしています。もっとも，先ほど述べました輸入課税と輸出補助金との対称性の必要性の議論からは，最終的に利用（控除）できない欠損金が生じることは，均衡を崩す要素のひとつとなるので，好ましくないことになります。

輸入に関しても，乱用が懸念されています。DBCFT は，もともと法人税の変形ですから，EU 付加価値税のような厳格さの輸入課税（国境税調整）は予定していません。輸入については，仕入原価の控除を認めないこととしているので，いわば輸入の瞬間（国境を越える瞬間）を捉える必要はないと考えられています。しかし，控除否認の方式では，前述の輸出免税とは対称的に，輸入者が輸入商品を販売したとき，非常に重い税負担が生じます。仕入の原価が控除できないからです。このため，IRS は，輸入業者をしっかりと把握し，執行を確保しなければならないことになりますが，IRS として，これには，かなりの資源を投入することになると予想されています。さらに，たとえば，中国法人の米国支店が商品を米国に持ち込み，米国で

販売する場合，輸入課税の対象となるのは，付加価値税や消費税の仕組みでは中国法人の米国支店になりますが，DBCFT をこのように執行することは，現在の法人税と同様の困難さが生じると言われています。しかし，かといって，この中国法人の支店から商品を購入した者を輸入者とすることも，困難です。なぜなら，資産の発送と引渡は米国内で完結しているので，購入者にとって，それが輸入なのかどうかが分からないからです。執行のためには，事業者登録制度とインボイスの導入が必要になるかもしれませんが，DBCFT では全く予定されていません。

このように，DBCFT では，消費税や付加価値税と同様，資産の物理的な所在地を決める必要があるのですが，ここで問題となるのは，無形資産です。パテントやノウハウのような主としてＢ２Ｂで取引される金額の大きい無形資産から，音楽ファイルのダウンロード販売のような消費者向けの少額大量のものまであります。これらは，物理的な意味での国境税調整（boarder control），つまり，国境通過の規制や管理ができません。そうすると，前者（パテントなど）では，輸出免税との関係で注意すべき点があります。それは，国内で多額の資金を投入して研究開発を行い，その成果として取得した無形資産を，国外の関連法人などに譲渡する場合も，この輸出免税の対象となることです。この場合，国内での投入資金は（キャッシュ・フロー・ベースで）控除されますが，譲渡の対価は課税を受けません。所得課税では，まさに BEPS，税源侵食のケースになるのですが，DBCFT は仕向地基準だから，そうではないということになるのでしょう。輸出になるかどうかで大きな税額が動きますので，無形資産が最初，ほんとうに国内に所在していたことを，確認することが重要になります。後者（ダウンロード販売など）では，消費者に課税することの可否のほか，仮にそれが可能であるとしても，消費者側が輸入であるのか否かの判断ができない，つまり，やはりここでも，資産の所在地が判定できないことが問題となります。輸出に関しても，音楽ファイル等が本当に国外にダウンロードされているか（国内の消費者が購入していないか）の把握が必要になりますが，この作業も極めて困難と思われます。

また，この所在地決定に関連する問題として，資産のようには所在地が決められない役務，サービスの扱いがあります[21]。EU の VAT 指令では，提供者の居住地や提供を行った恒久的施設の所在地とされています[22]。しかし，原則は消費（事業での費消）が行われる場所ではなく，提供者の所在地で判定することとなりますと，操作の可能性は大きくなることが考えられます。そのためかと思われますが，たとえば英国で VAT を担当する英国歳入関税局（Her Majesty’s Revenue and Customs, HMRC）の具体的なルールを見ますと，実際には18項目の要素を勘案する複雑なものとなっています[23]。

3−4．WTO 協定との関係

WTO は，ご承知のように，企業に対する輸出補助金を禁止しています。この禁止には，輸出に関する租税の減免も含まれます。DBCFT に関して問題となる具体的な規定は，WTO による「補助金及び相殺措置に関する協定」（Agreement on Subsidies and Countervailing Measures, SCM）の付属文書（Annex）I のパ

21 なお，EU の VAT では，無形資産の移転もサービスの提供に含めています。COUNCIL DIRECTIVE 2006/112／EC Art25(1).

22 COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC Art 43.

23 HMRC internal manual, VATPOSS05000. 18項目への整理は，Hariton, *supra* note 20, at 973で行われています。

ラグラフ(e)です。経産省のHPにある訳文では[24],「商工業を営む企業が支払う又は支払うべき直接税（注２）又は社会保障負担金につき，輸出に関連させてその額の全部又は一部の免除，軽減又は繰延べを認めること（注３）。」とあり，注２では，「「直接税」とは，賃金，利潤，利子，賃貸料，ロイヤルティその他の所得に対して課される税及び不動産の所有に対して課される税をいう。」「「間接税」とは，売上税，個別消費税，取引高税，付加価値税，フランチャイズ税，印紙税，流通税，事業資産税，国境税その他の税であって直接税及び輸入課徴金以外のものをいう。」と規定されています。したがって，補助金の禁止は所得税のような直接税（direct tax）に対するものであり，消費税や付加価値税のような「間接税（indirect tax)」における輸出免税は，還付を伴うものであっても，禁止の対象外になります。もちろん，先に見た輸入課税と輸出免税との均衡による中立性の議論は，直接税であるか間接税であるかを問わずに成り立ちますから，このWTOの方針は当を得ないものなのですが，ルールはルールですので，租税の形式や名称が問題となるものと思われます。つまり，DBCFTを，所得控除方式の間接税と見ることができるかどうかが問題です[25]。

なお，租税の名称に関連して，Blueprintは，新たに付加価値税を導入することはしないと述べました[26]。そして，国境税調整を変形された事業税制の文脈（context）において行うと述べています。Blueprintは，間接税についてのみ国境税調整を認めることによって，WTOが，これまで間接税のない米国を競争上不利に扱ってきたとの認識を示した上で，しかし，DBCFTは，消費を課税ベースとする租税であり，WTOの輸出補助金の禁止には抵触しないから，これからは米国も同じ土俵で競争ができると述べました。これは，WTOの輸出補助に関するルールが，所得課税を中心にしてきた米国からどのように見えるかを示していて，興味深いものがあります。そして，なぜ間接税なら輸出を免税にしても輸出補助金にならないのかが，問われることになります。

DBCFTは，支払給与が控除される点で，消費税や付加価値税と大きく異なります。多くの論者が，このことを理由に，DBCFTはWTOにおいて間接税とは認められないだろうと述べています[27]。たしかに，給与が控除できるとすると，商品の価格そのもの（売上）が課税の対象であるとはいえないことになります。これは，制度の形（課税ベースや税額の計算方法の形式）においてのことですが，さらに，課税ベースの内容から見ても，通常の付加価値税の課税ベースは，経済学的には，２つの要素，すなわち，労務費（約２／３を占めるといわれています。）と超過利潤（通常利潤を超える利潤）であるのに対して，DBCFTでは，このように課税ベースの大部分を占める労務費が，課税ベースから抜け落ちています。もちろん，この部分は，給与所得者において課税されているので，その部分までを含めて，言い換えれば，DBCFTと給与所得税（賃金税）を一体として，実質的な付加価値税であるとする主張は行われていますが，給与所得者における課税では，基礎控除などの所得控除や累進税率が適用されるので，不完全なものになります。したがって，支払給与の控除は，形式的にも実質的にも，DBCFT

24 http : //www.meti.go.jp/policy/trade_policy/wto_agreements/marrakech/html/wto13.html

25 Reuven S. Avi-Yonah & Kimberly Clausing, Problems with Destination-Based Corporate Taxes and the Ryan Blueprint, 8 Colum. J. Tax Law 229（2017）.

26 *A Better Way*, *supra* note 1, at 15.

27 代表的な主張として，Avi-Yonah & Clausing, *supra* note 25, at 235-246.

を，WTO のいう「間接税」から遠ざける方向に作用します。

では，実質論である輸入課税と輸出免税との対称性については，どうでしょうか。前に説明したように，この対称性により，輸入課税と輸出補助金とがいわば打ち消し合い，どちらの効果も生じないことになります。つまり，輸出補助金の作用は，対称的な輸入課税により打ち消されている，だから，このような輸出補助金は禁止しなくてよいという論理になります。この論理からいくと，DBCFT は，どうなるでしょうか。相対立する２つの見解があります。

第１の見解は，支払給与が損金算入されている分だけ，輸出補助金が輸入課税の負担よりも大きな金額になるというものです[28]。

表３　支払給与の控除と輸出補助金

事業者	売上	支払給与	仕入れ	利益	国境税調整	課税ベース
ぶどう栽培農家	40(42)	30	0	10	0	10
ワイン製造販売業者：						
国内販売	102(105)	45	42	15	0	15
輸出	100	45	40	15	−100	−85

表３をご覧下さい。いま，ぶどう農園でぶどうを栽培してワイン製造者に販売し，ワイン製造業者がそのワインを輸出するという設例を考えます。やや非現実的ですが，ぶどう栽培には労務費（支払給与）以外の原価はなく，労務費は30，利益を10とし，DBCFT の税率を20％とします。そうすると，ぶどうの販売価格は税抜き40，税込みでは42（税額は（40－30）×20％＝２）になります。ワイン製造業者は，この42に，45の労務費と15の利益を加算して税別で102，税込で105（税額は（102－42－45）×20％＝３）で販売することになります。ただし，これは国内向けの場合です。今議論している輸出の場合には，国内の課税を抜いて考えて，100（ぶどう製造段階の原価と利益の合計40に，ワイン製造段階の税抜きでの原価と利益の合計60を加算して100）で販売することになると思われます。この販売対価は，免税（益金不算入）です。控除側では，税抜きのぶどうの原価40と，ワイン製造のための労務費45の合計85が，キャッシュ・フロー・ベースで控除（損金算入）されます。この控除は，85×20％＝17の価値を持つ租税利益です。この租税利益は，ぶどう栽培やワイン製造における利益とは別に，それらに追加して，政府からもたらされる利益です。

輸入国では，仮に付加価値税の税率が同じ20％であるとして，120で販売されることになります。同じ税率なのに，国内の販売価格105より，15だけ高い価格になります。これは，外国での付加価値税算定において，労務費の控除

28　*Id.* at 238-239. 以下の設例は，この記述に基づきます。また，Wolfgang Schoen, Destination-Based Income Taxation and WTO Law : A Note（January 2016）. Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance No. 2016-3. Available at SSRN : https : //ssrn.com/abstract=2727628or http : //dx.doi.org/10.2139/ssrn.2727628も参照。

（その価値は，（30＋45）×20％＝15）が認められないことに対応しています。なお，国内でも通常の付加価値税と同じ計算（労務費の控除なし）をすれば，もちろん，国内販売と輸出のどちらも，販売価格は税別100，税込120になります。

さて，DBCFT の下では，ぶどう農家の利益もワイン製造業者の利益も減らさずに，輸出価格を引き下げることができます。ワイン製造業者は，租税利益である17を，対価の引き下げに使うことができるからです。輸出価格が17引き下げられたとすると，税別で83（＝100－17）となり，相手国での販売価格は，20％の付加価値税を加えても，99.6（＝83×1.2)となります。そうすると，米国内で通常の付加価値税を課された場合よりも20.4安い価格で相手国において販売することができ，相手国や他国の競争者よりも有利となります。これは，DBCFT において支払給与が控除されたためであり，支払給与の控除は，輸出補助金であるといえます。支払給与の控除により，通常の付加価値税における輸出免税よりも大きな租税利益を与えることになるので，経済的な実質論としても，DBCFT は競争を歪曲するといえます。均衡論から見れば，DBCFT における輸入課税が20であるのに対して，輸出補助金は通常の付加価値税での20に，今述べた支払給与の控除17を加えた34になるので，両者は均衡しないといえます。

このように，第１の見解が DBCFT の支払給与の損金算入が輸出補助金に当たると主張するのに対して，第２の見解は，DBCFT を擁護して，次のように述べます[29]。たとえば Auerbach は，仮に米国が支払給与控除のない標準的な付加価値税を導入し，同時に，給与所得課税（賃金税）を減税したとしても，WTO に関する問題は何も生じないことをまず指摘します。そして，DBCFT における支払給与の損金算入も，賃金税の減免と同じだと主張します。また，経済的にも，給与の損金算入による効果は，意味がないと述べます。なぜなら，たしかに，賃金税の減税は，国内での生産コストを引き下げ，生産と雇用を促進するけれど，それは，国内生産への減税の全てに共通する効果であるからです。輸出補助金をその経済的実質から見るのであれば，国内生産に対する所得課税の減税も認められないはずです。さらに，このような経済的実質からの主張が通らないとしても，税制の形式として，DBCFT そのものでは支払給与の損金算入をしないこととするが，それとは別に，支払給与について，減税をするか，補助金を与えることにすればよいと主張しています。

この問題は，結局のところ，租税の転嫁をどのように考えるかになります。おそらく，Auerbach の言うように，国内生産に関する様々な優遇措置は，通常の付加価値税の下でも，輸出促進の方向に作用するものと考えられます[30]。しかし，WTO が各国の租税政策をそこまで問題とすることはできないので，現在のところ，間接税か直接税かという形式的区別が行われていると思われます。DBCFT における支払給与の控除は，たしかに輸出を促進するものではありますが，この控除自体は，内外を問わずに適用されるので，表面的には，輸出補助金ということは困難かもしれません。少なくとも，形式の上で，DBCFT の支払給与の控除を廃止し，相当する補助金の支給などを行うことにすれば，WTO 協定をクリアすることは可能と考えられます。

３−５．租税条約との関係

租税条約との関係では，まず，DBCFT が条約の対象とする所得に対する租税か否かが問題

29 Auerbach, *supra* note 12, at 84-85.

30 *Id.*

となります。もしこれが肯定されるとすると，3つの問題が生じると言われています[31]。

第1に，輸入課税が恒久的施設（PE）を経ずに行われた場合，事業利益に対して「PEなければ課税なし」を規定するモデル条約7条と抵触する可能性があります。これは，仕向地基準による所得課税全般にいえることです。第2に，輸入課税は，モデル条約12条に規定されたロイヤリティやロイヤリティに代わりうるその他所得で21条に規定されたもの（合わせて「ロイヤリティ等」といいます。）を生じる無形資産に対しても課されます。つまり，DBCFTでは，ロイヤリティ等の国外への支払いは輸入であり，控除できないはずです。ところが，モデル条約のこれらの規定は，ロイヤリティ等は，その受益的所有者の居住地国のみが課税できると規定しています。つまり，外国の受益的所有者に支払われるロイヤリティ等は，控除を認めなければならなくなります。第3に，DBCFTでは，輸出を行う国内企業を，輸入を行う外国企業よりも有利に扱うこととなり，無差別条項に反する可能性が指摘されています。

このような条約規定との関係に加えて，貿易相手国がDBCFTに対して，どのように反応，対応するかも，問題となります。DBCFTは，米国に企業を誘致し，利益を移転する強い誘因を与えると思われます。この背景の下で，相手国は，（報復的に）DBCFTが所得に対する租税でないとして，外国税額控除を与えないことや，米国をタックスヘイブンと見て，米国の関連企業にCFC税制を適用することが考えられます。そして，結局のところ，租税条約による国際租税秩序が崩れ，米国の納税者が，外国の源泉徴収や移転価格税制の執行において，外国政府から不利益を被ることを懸念する見解があります。

3−6．その他の問題

DBCFTについては，最初に述べた国際租税上の利点（移転価格税制やCFC税制が不要であること）に対して，いくつかの問題点も指摘されています[32]。まず，インバージョンは，防止できないのではないかといわれています[33]。インバージョンが生じる原因は，法人課税のない国や地域の存在と，国外に囚われた（trapped）資金（国内に送金すると税負担が生じる資金）の存在がいわれますが，DBCFTでも収益に対する20％の課税があるので，やはり資金や事業を税率ゼロの国において，テリトリアル・システムを米国が採用する前提で，非課税で米国に適宜，送金した方が有利になるからです。もちろん，国外で得られた収益には，それが米国の事業から得られた場合にも課税をしないように徹底すれば，国外移転のインセンティヴは減少すると思われますが，この内外判定は，特に役務や無形資産を巡って困難です。これは，消費税や付加価値税でも明らかです。このことは，次に見ます。

さらに，知的財産権（IP）の輸出免税については，先にも少し触れましたが，これを利用した次のようなスキームが，既に考案されています[34]。①米国のたとえば製薬会社が，合衆国で

---

31 Avi-Yonah & Clausing, *supra* note 25, at 246-247. なお，より詳細な検討として，Richard S. Collier & Michael P. Devereux, The Destination-Based Cash Flow Tax and Double Tax Treaties, Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper WP17/06（2017）があります。

32 以下で述べた問題点以外にも，いくつか指摘されています。David M. Schizer, Border Adjustments and the Conservation of Tax Planning, 155 Tax Notes 1451, 1457-1459（2017）.

33 *Id.* at 247-248 ; David S. Miller, How Donald Trump Can Keep His Campaign Promises, 155 Tax Notes 1105, 1123（2017）.

34 Avi-Yonah & Clausing, *supra* note 25, at 248-249 ; Miller, *supra* note 33, at 1120-1121.

開発費用の控除を受けながらIPを開発し，それをアイルランドの子会社に輸出します。対価は可能な限り高くします。これにより，米国では非課税，アイルランドでは高い取得価額という二重の利益を得ることになります。アイルランド子会社が薬品を製造して利益を得ると，テリトリアル・システムの下，米国親会社は非課税で受け取ります。アイルランド子会社にアイルランドでの課税所得が生じそうな場合は，米国親会社はさらにIPを売却し，アイルランド子会社の償却費等を増加させます。②アイルランドの親会社が米国子会社を保有する場合には，アイルランド親会社は借入れにより資金を調達し，米国子会社からIPを取得します。米国子会社は，費用控除を受けながら，さらにIPを開発し，親会社に輸出します。③アイルランド親会社が米国子会社から取得したIPを，米国で使用して利益を得ようとする場合，米国子会社にライセンスしても，米国では輸入課税として費用控除ができず，かつ，アイルランドでも課税されますから，このようなライセンスは行われないと思われます。では，それに代えて，親会社がIPを米国子会社に現物出資した場合，どうなるでしょうか。Blueprintからは，輸入課税と出資に対する非課税との関係や，キャッシュ・フロー税と償却の可否との関係などが明らかではありませんが，様々なプラニングの可能性があります。④役務提供の扱いについても，Blueprintは明確ではありません。たとえば，米国居住者のヘッジファンドのマネージャーが，オフシュアのヘッジファンドに役務を提供した場合，輸出免税になるか，また，そのマネージャーが取引のアルゴリズムを開発してオフシュア・ヘッジファンドに売るかライセンスすれば，対価やロイヤリティは免税となるかという疑問，そして，もしそうなら，オフシュア・ヘッジファンドは巨大なタックス・シェルターになるのではないかといった懸念が表明されています。

4　消費税改正と仕向地基準

4−1．改正の概要と特徴

DBCFTでは，以上のように，役務提供とIP関連収益など，国境税調整が物理的にはできない場合の仕向地基準課税に，大きな問題のひとつがあることが明らかにされました。しかし，この問題は，消費税や付加価値税でも，ほぼ同様に生じると思われます。以下では，このような観点から，平成27年度の消費税改正における国境を越える役務の提供に係る課税の見直しを振り返りたいと思います[35]。

この改正は，当時の税制調査会の資料などからも明らかなように[36]，インターネット等を通じた国境を越える役務提供の急増が，日本国外の事業者を国内の事業者に対して有利に扱い，競争上の不公平が生じていたことなどを背景に，仕向地（消費者の居住地）を基準として課税権を分配する改正でした。ただし，国境を越える役務提供に係る見直しの対象は，①電気通信利用役務の提供と，②芸能・スポーツ等の役務の提供（「特定役務の提供」）という２つの領域に限定され，それ以外のもの，たとえば前述のファンド・マネージャーのようなケースは，改正の対象外に置かれました。ただし，改正の対象外とされた領域には，従来から仕向地基準であった領域が含まれ，一定の明確化も行われています（法４条３・４項と施行令６条２項の改正）。このような対象領域の限定は，27年度改正のひとつの特徴といえます。このことから，27年度改正は，今後必要になる役務提供に関するルールの抜本的改正の前触れのようなものと位置づけられるのかもしれません。特に②の部分は，

35　岡村他前掲注18，第４章（酒井執筆部分）参照。

36　税制調査会webサイト・第５回国際課税ディスカッショングループ（2014年６月26日）の資料を参照。

役務提供のごく一部であるが，相当の税額になると思われる芸能・スポーツ等の役務提供のみを対象としており，そのように感じられます。もうひとつの特徴は，インボイス制度がなく，したがって事業者登録制度もない状態で改正を行わねばならなかったことに由来するものです。このことから，B2BとB2Cを正確に区別することができないため，事業者向け取引と消費者向け取引（正確には事業者向け取引ではない取引）という近似的な区別を行い，リバースチャージのような課税方法が導入されました。

4−2．内外判定基準

消費税の対象は，「国内において」（消法４条１項）行われた課税資産の譲渡等です。この判定を行う基準が，内外判定基準です。仕入税額控除の対象も，国内において行われた課税仕入れに限られますから（消法30条１項），内外判定が必要になります。内外判定は，資産の譲渡および貸付けについては，その資産の所在地（消法４条３項１号），役務の提供については，原則として役務提供が行われた場所により行われます（同項２号）。仕向地基準では，資産の譲渡等を受けた者の所在地となるはずですから，このような基準は，仕向地基準とは異なるものです。とりわけ資産の譲渡については，譲渡資産の所在地が原産地である可能性は高いと考えられます。さらに，役務の提供が行われた場所が明らかでない一定の役務の提供については，役務の提供を行った者の役務の提供に係る事務所等の所在地によって判定されます（消法４条３項２号括弧書，消令６条２項６号）。この基準は，まさに原産地基準です。内外判定基準が原産地基準に傾斜するのは，課税権（申告をさせ，調査と課税処分を行う権限）と徴収権（強制徴収をする権限）の行使可能性が念頭に置かれるためと考えられます。

27年度改正では，電気通信利用役務の提供についての内外判定基準は，仕向地基準に忠実に，その役務の提供を受ける者の住所若しくは居所，本店若しくは主たる事務所の所在地とされました（消法４条３項３号）。また，特定役務の提供については，次に述べるリバースチャージの関係で，特定仕入れの内外判定が問題となりますが，やはり，役務の提供地による判定になります（消法４条３項２号・４項）。このような仕向地基準では，国外事業者（消法２条１項４号の２。所得税法上の非居住者と法人税法上の外国法人）に納税義務を課さねばならないからです。外国の主権下では実地調査などができず，この課税の執行は不完全とならざるを得ないことが容易に想像されます。

このように見ると，たとえば前述のファンド・マネージャーのようなケースや，外国の弁護士が日本に来て役務を提供するといった場合については，原則通り，役務提供地による判定になりますが，その具体的なあり方については，今後の検討が必要と考えられます。

4−3．課税方法

表４　国境を越える役務提供に関する用語と課税関係

<table>
<tr><td rowspan="3">役務の提供をした国外事業者（国内の事務所等での提供を含む。）</td><td colspan="2">電気通信利用役務の提供</td><td rowspan="2">特定役務の提供</td></tr>
<tr><td colspan="2">事業者向け以外</td><td>事業者向け</td></tr>
<tr><td colspan="2">課税の対象（国内のみ）</td><td colspan="2">特定資産の譲渡等
課税の対象ではない行為</td></tr>
<tr><td rowspan="3">役務の提供を受けた事業者（国外事業者を含む。）</td><td rowspan="2">未登録国外事業者から</td><td rowspan="2">国外登録事業者から</td><td colspan="2">特定仕入れ（事業として）</td></tr>
<tr><td colspan="2">特定課税仕入れ（課税仕入れ該当）</td></tr>
<tr><td>仕入税額控除不可（当分の間）</td><td>仕入税額控除の対象（国内のみ）</td><td colspan="2">リバース・チャージ（国内のみ）</td></tr>
</table>

表４をご覧下さい。前述のように，改正は，①電気通信利用役務の提供と，②特定役務の提供という２つの領域を対象としました。これら２つの領域に対する課税方法は，電気通信役務提供については，おそらく日本の事業者には登録制度がないことから，その取引の性質によって事業者向け取引とそれ以外（消費者向け）の取引に区別し，事業者向け以外については，国外事業者に納税義務を課すこととされました。これは，消費税の原則通り（仕向地基準）ですが，国外事業者への執行の問題があります。つまり，国外事業者に納税義務を完全に履行させることはできないし，資産の場合のような物理的な国境税調整ができないわけです。したがって，国外事業者に任意的な協力を求めざるを得ないこととなり，そのためのインセンティヴも必要になります。国外事業者が納税しない場合，相手方が消費者であれば，課税できないだけで済みますが，そして，それは改正前と同じですが，相手方が事業者で課税仕入れに該当する場合は，仕入税額控除がありますので，日本は二重に税収を失うことになります。このため，国内でおこなわれた取引とされたにもかかわらず，事業者が提供を受けた場合にも，これを仕入税額控除の対象とすることは，「当分の間」認められないこととされました（平成27年改正法附則38条１項）。もっとも，一定の登録を受けた「登録国外事業者」から提供を受けた場合には，一定の請求書等の保存を要件に，仕入税額控除が認められています（平成27年改正法附則38条１項但書）。これは，国外事業者に登録，ひいては納税を促す一定のインセンティヴになると考えられます。しかし，インボイスがあれば，このような制度は必要なかった（インボイス制度により登録が強制できる）と思われます。なお，税制調査会では，物品の場合と同様，輸入者たる個人に納税義務を課すことができないか，そのために，たとえばクレジットカード情報を利用できるのではないか，といった発言もありましたが，少なくともこの改正を検討した平成25−26年頃は，調査等が無理ではないかといわれました[37]。ただし，役務提供が国内で行われ

[37] 税制調査会 web サイト・第２回国際課税ディスカッショングループ（2013年11月14日）の議事録22−23頁を参照。

たか否かの判断では，顧客のクレジットカード情報を用いることがあるとされています。なお，カード会社に対するカード情報の調査など，第三者の情報の調査については，比較的近い将来において，外国の例も参考にしつつ，制度の整備が進むことを期待したいと思います[38]。

事業者向け電気通信役務提供は，特定役務の提供とともに，「課税特定仕入れ」としてリバースチャージの対象とされます。リバースチャージとは，資産の譲渡等を受けた事業者に納税義務を課すことをいいます。もともと，輸入取引では輸入をした者に納税義務が課されますから，リバース・チャージは，輸入課税の原則的な方法といっていいでしょう。なお，一定の場合には，リバースチャージと仕入税額控除とを相殺する規定がおかれています（平成27年改正法附則42条，44条２項）。これは，DBCFT における輸入課税に似ています。

なお，前述のファンド・マネージャーのようなケースや，たとえば，外国の弁護士が日本に来て役務を提供するといった場合については，原則通り，役務提供地による判定になりますが，今後，リバースチャージの範囲（特定仕入れの範囲）をどの程度拡大するかが問題となるものと思われます。

５　おわりに

最後に，本日の検討から，学び取れるものをあげておきたいと思います。第１に，DBCFT は，冒頭でも述べたように，少なくとも表面的には，課税権分配として簡素で明解であり，移転価格税制や CFC 税制，利子控除制限などの苦悩から解放される点でエレガントです。しかし，DBCFT には DBCFT の租税回避があることも確かです。輸出入を挿入することにより，いつでも税の連鎖を断ち切ることができることを説明しましたが，租税回避ではこのことが利用されるでしょう。ちなみに，これは，インボイス制度があっても同じであり，DBCFT に止まらず，付加価値税の根本的な脆弱性であると思われます。

仕向地基準自体の問題点も列挙しておきます。①国境税調整が困難または不可能な場合があります。これは，消費税について述べたとおりです。②仕向地（消費地）の決定が困難な場合があります。たとえば，外国の美容院で髪をカットしたら，どちらの国が仕向地国でしょうか。③すべての税収を仕向地国だけが得ることについて，是非の議論がありえます。また，国家間で税源が大きく移動しますから，国際的にそう簡単な話ではないと思います。もっとも，米国の場合には，慢性的な輸入超過なので，輸入課税の部分から得られる税収をあてにして，税率の引き下げなどの大きな改革を実施しようとしたわけです[39]。米国では，輸入課税は，貿易赤字の改善や国内雇用の確保をもたらすのであれば，政治的にも反対することが困難なものでした。現在，米国の税制改革は停滞していますが，その理由は，税源が確保できないことにあります。

なお，DBCFT の問題点と思われたものは，かなりの程度，消費税や付加価値税にもあてはまります。とりわけ問題となるのは，国境税調整に基づく仕向地基準の実効性です。平成27年度改正は，ごく限られた範囲について，仕向地基準への転換を図りましたが，残された広い領域については，今後の課題となります。たとえば，国境を越える Ｂ２Ｃ 取引が事業者側の国で輸出免税を受けながら，消費者側の国で輸入課

38　税制調査会 web サイト・第10回税制調査会（2017年６月19日）の資料と議事録を参照。

39　しかし，長期的な歳入確保はできないことを指摘する文献は多数あります。たとえば，David Kamin & Brad Setser, House Plan's Bad Math : Revenue From a Border Adjustment, 155 Tax Notes 105（2017）

税を受けない場合，国際的二重非課税が生じます。これは，かなりの規模で生じているのかもしれません。もしそうであれば，BEPSのように国際協力による対応が必要です。ちなみに，日本がこの種の二重非課税に対して「当面の間」として対応したのは，27年度改正により国外取引から国内取引とされたＢ２Ｂ取引で，国外事業者が役務を提供するものです。

第２に，仕向地基準的な考え方を，所得課税に部分的に導入することも考えられます。具体的には，販売要素だけによる定式配分（formulary apportionment）（ユニタリー課税方式）について，検討してもよいと思われます[40]。

第３に，一般には税源分配と課税ベースの分配とは同義と考えられていますが，執行面からは，別に考える余地もあります。たとえば，輸出を免税にせずに同じように課税をするが，その税収は仕向地国に支払う，仕向地国は輸入課税をせず，仕入税額控除を認めるといったことができれば，もちろんインボイス制度の下においてですが，このようなことができれば，輸出入による税の連鎖の切断は防止できます。本日は説明できませんでしたが，EUのMOSS（Mini One Stop Shop）制度でも，消費者向け電子役務提供について，納税地と税収を得る国とを別にすることが行われています[41]。

第４に，仕向地基準のようなある基準なり原理なりの「正しさ」を，どのように評価するは，

40 Bill Parks, Sales Factor Apportionment : A Fair Path to Corporate Tax Reform, 155 Tax Notes 1169（2017）参照。
41 岡村他前掲注18，257頁。

かなり根本的な問題ですが，DBCFT における国境税調整は，経済的歪曲（中立性）の観点から，マクロ経済学に基づく検討が行われ，租税の転嫁が考慮されたものであったことを指摘しておきます。

最後に，これも「正しさ」に関係しますが，消費課税だから仕向地基準，あるいは，所得税だから所得創生地基準といった考え方には，限界があるように感じられます。経済活動に対する中立性の観点からは，消費課税と所得課税（消費税と法人税・所得税）の関係に，もっとダイナミックな検討が必要ではないかと思われます。DBCFT を WTO 協定に沿わせるには，給与の控除の部分を分離すればよい（たとえば賃金税の減税や給付措置で代える）という主張を紹介しましたが，ほとんどの国が実施している消費税・付加価値税と法人税・所得税，そして被用者への給付は，ミックスして考えると，企業段階で支払給与の一定の部分が控除され，それが個人の段階で累進課税される租税であったということができます。そうすると，DBCFT をめぐる輸出補助金の議論は，このようなタックス・ミックスという観点を通じて，多くの国の租税制度にも及ぼすことができそうです。租税の経済的効果は，その形式や名称ではなく，実質によって決まると考えられますから，個々の租税だけではなく，少なくとも消費税，法人税，所得税を一体視した場合の検討が必要となるでしょう。この検討は，いわゆるグローバル化の中でますます必要となるものと思われますが，その中で，法学者は，税制全体が，貿易収支や為替レート，国民貯蓄に与える様々な影響を考慮しながら，制度の不完全性や脆弱性と，その治癒可能性を指摘することになるでしょう。

以上で，報告を終わります。

資　料

仕向地基準課税再考

岡村 忠生（京都大学）

1 はじめに

仕向地基準または仕向地主義(destination principle)に基づく課税

資産や役務が送り出された目的地のある国または地域に課税権

日本の消費税や EU などの付加価値税において、一般に採用

仕向地基準キャッシュ・フロー税
(destination-based cash flow tax, DBCFT)

変形された法人税

移転価格税制や CFC 税制、過大利子税制など、法人税が苦悩している問題を解消しようとした。

価値創造が行われた国または地域への税源配分の困難さ

仕向地基準では、課税権の全部を仕向地国に機械的に分配

課税権分配ルールの顕著な明確化、簡素化につながるか？

2 仕向地基準課税

2-1 設例と効果

表１　付加価値税と国境税調整

事業者	売上	仕入れ	所得型 VAT 課税ベース	国境税調整	純課税ベース
農業者	50	25	25	25	50
製造業者	80	50	30	0	30
販売業者：					
国内販売	100	80	20	0	20
輸出	100	80	20	-100	-80

表２　DBCFT と国境税調整

事業者	売上	支払給与	仕入れ	DBCFT 課税ベース	国境税調整	純課税ベース
農業者	50	5	25	20	25	45
製造業者	80	15	50	15	0	15
販売業者：						
国内販売	100	10	80	10	0	10
輸出	100	10	80	10	-100	-90

2-2　仕向地基準の正しさ

2－2－1　消費課税と税負担の転嫁

消費（消費者）に対する課税だから、仕向地基準は正しい（歪曲がない）。

消費地国の税率が 10%であれば、生産地国の税率が 20%であっても 5%であっても、消費者の税負担は 10%。

税負担は全て消費者が負担しているという前提

しかし、物品に対する課税は、需要と供給の弾力性に応じて、消費者と生産者が負担する。

税負担の転嫁（法律上の納税義務者以外の者が税を負担）が生じる。

転嫁が生じることを前提とすると、仕向地基準課税は、輸入関税と輸出補助金とが組み合わされたものになる。

2－2－2　国境税調整の中立性と為替レートの変化

輸入課税と輸出免税が対称的に行われているのであれば、両者は打ち消し会い、経済的な歪曲は生じず、国内産業保護にはならない。

輸出補助金

国内の輸出業者は国際競争上有利

国外からの需要が増加

為替レートが変化して輸入国で値上がり、需給はバランス

ただし、為替レートの変化は、輸出補助金による輸出価格の低下を、部分的にしか打ち消すことができない。

ドル高により輸入品の価格が下がり、需要が増加してドル安の方向に作用するから。

輸出補助金は、単独で導入されれば、輸出を増加させる。

輸出が増加すれば、貯蓄その他条件が変化しない限り、輸入も増加する。

輸入課税（関税）

輸入品の価格上昇、需要後退

為替レートが変化して値下がりし、需給はバランス

ただし、この為替レート変化も、輸入課税による価格上昇を部分的にしか打ち消すことはできない。

ドル高により輸出が減少して貿易収支が悪化し、ドル高の方向にブレーキが掛かるから。

輸入課税は、単独で導入されれば、輸入を減少させる。

2

輸入が減少すれば、貯蓄その他条件が変化しない限り、輸出も減少する。

輸出補助金と輸入課税を同率で同時に導入する（国境税調整を行う）と、輸出促進と輸入削減の両方の作用が生じ、それぞれがドル高に働くので、輸出の増加も輸入の削減も起こらず、貿易収支は動かない。

この結論が有効に成り立つための条件

輸出補助の補助率と輸入課税の税率が等しい

実効税率で等しくできるか？

全ての国際取引に対して国境税調整

役務提供などで問題

為替レート調整の時間

貯蓄誘導政策がとられると、輸入への需要が減少し、貿易黒字に動く。

貿易収支が均衡していなければ、国境税調整から歳入・歳出が生じる。

Desai と Hines による実証研究

2-2-3　実質的な為替レートと価格水準、通貨供給

共通通貨やペッグ制ではどうか。

為替レートの内容

名目的レートと価格水準(price level)の複合

設例

国境税調整導入前、アウディとプジョーが、ドイツにおいてもフランスにおいても 100 で販売されている（最適な状態）。

フランスが、20%の輸入関税を導入

フランスにいるアウディの購入者は、ドイツの購入者よりも、20%多く支払わねばならない。

一般に、輸入課税は、その国の物価を引き上げる。

フランスが 20%の輸出補助金を導入

フランスにいるプジョー輸出業者は、ドイツの顧客が支払うより 20%大きい対価を得るので、ドイツに販売する価格を引き下げることができる。

一般に、輸出補助金は、相手国の価格を引き下げる。

3

輸入課税と輸出補助金のどちらもが、フランスでの価格を、ドイツでの価格に対して、相対的に引き上げる方向に働く。

この価格変化は、国境税調整導入前の最適な状態が回復されるところまで進む。フランスでもドイツでも、アウディとプジョーの価格は同じになる。

国境税調整を導入した国の物価は、同一通貨を使う国との関係で、輸入課税と輸出補助金の率の分、上昇する。

もっとも、物価が上昇するためには、それだけの通貨が必要。

EU では、通貨統合が行われたが、VAT は不統一。

ペッグ制でも同じ。

ただし、ペッグ制は、国内生産品保護のためである場合が多い。
中央銀行が為替レートを変更する可能性。

ドルについても、連邦準備銀行が通貨供給量を増加されれば、価格水準が上昇し、名目的な為替レートは変化しなくなる。

米国がインフレになれば、ドル高にはならない。

通貨供給量の決定には、事実上の制約

賃金の名目水準は下方硬直的

付加価値税の一部は企業に転嫁されるので、企業利益は減少。

企業は、その回復のために賃金を引き下げようとする。

名目賃金低下を防止するため、中央銀行は通貨供給量を増やす。

2-2-4　法人税への適用

国境税調整の効果に関する以上の議論は、法人税でも成り立つ。

WTO は、国境税調整の対象を消費課税に限定。

3 仕向地基準キャッシュ・フロー税

3-1 租税の仕組み

法人税を消費税の方向に、３点で変形したもの

① キャッシュ・フロー基準

資産や負債の概念はない。

支払給与は控除・・・給与部分を人税化

② 利子や金融資産の取扱い

③　仕向地基準による国際課税

3-2 国境税調整

法律上の課税権を仕向地国のみに与える。

ひとつの国だけが課税権を持つという考え方を徹底

所得レベルで計算

3-3 損失の売買と資産の所在地

輸出による損失の扱い・・・還付はない。

損失が売買される可能性（輸出に係る大きな租税利益）

輸出入により、税の連鎖を切断できる（付加価値税でも同じ）。

中間法人を挟んで、税の連鎖を切断して損失を売買する。

例

Ａ社からＢ社に商品を販売するが、中間に外国法人Ｃ社を介在させる。Ａ社では非課税、Ｂ社では控除不可

Ａ社が黒字法人、Ｂ社が赤字法人（損失(NOL)を抱えた法人）であれば、Ａ社は輸出から生じる損失により黒字を打ち消し、Ｂ社は輸入から生じる非控除を損失で打ち消す（損失があるので、輸入の控除不可は構わない）。

取引対象資産の所在地国とキャッシュ・フローの生じる国を変える。

キャッシュ・フローによって輸出や輸入を判定するのであれば、国外で生産した資産を「輸出」して損失を得ることや、外国法人の所有する国内所在資産を「輸入」することができる。

EU の資産の物理的所在地判定(place of supply rule)

DBCFT において、損失の売買を防止することは妥当か？

輸入での問題

輸入者が輸入商品を販売したとき、非常に重い税負担

執行の確保が重要

たとえば、外国法人の米国支店が商品を米国に持ち込み、米国で販売する場合、いつ課税できるか。

無形資産では、所在地の特定が困難

国内開発無形資産の輸出

米国で控除かつ免税・・・所得課税では問題視されてきた。

消費者向け販売・・・消費者には、輸入か否かの判断が困難

3-4 WTO 協定との関係

「補助金および相殺措置に関する協定」(Agreement on Subsidies and Countervailing Measures, SCM)の付属文書(Annex) Ⅰ パラグラフ(e)

「商工業を営む企業が支払う又は支払うべき直接税又は社会保障負担金につき、輸出に関連させてその額の全部又は一部の免除、軽減又は繰延べを認めること。」

「「直接税」とは、賃金、利潤、利子、賃貸料、ロイヤルティその他の所得に対して課される税及び不動産の所有に対して課される税をいう。」

「「間接税」とは、売上税、個別消費税、取引高税、付加価値税、フランチャイズ税、印紙税、流通税、事業資産税、国境税その他の税であって直接税及び輸入課徴金以外のものをいう。」

支払給与の控除が問題

付加価値の 2/3 を占めるといわれる。

DBCFT と給与所得税（賃金税）を一体として、実質的な付加価値税であると主張

実質論・・・輸出補助の経済的効果があるか。

見解 1

支払給与が損金算入されている分だけ、輸出補助金が輸入課税の負担よりも大きな金額になる。

表 3　支払給与の控除と輸出補助金

事業者	売上	支払給与	仕入れ	利益	国境税調整	課税ベース
ぶどう栽培農家	40 (42)	30	0	10	0	10
ワイン製造販売業者：						
国内販売	102 (105)	45	42	15	0	15
輸出	100	45	40	15	-100	-85

見解 2

支払給与の控除は、賃金税の減免と同じ。

賃金税の減税は、国内生産コストを引き下げ、生産と雇用を促進するが、これは、国内生産への減税の全てに共通する効果。

国内生産の優遇措置は、付加価値税の下でも、輸出促進に作用。

3-5 租税条約との関係

DBCFT が条約の対象であれば、3 つの問題

i) 輸入課税が恒久的施設(PE)を経ずに行われた場合、事業利益に対して「PE なければ課税なし」を規定するモデル条約 7 条と抵触。

ii) ロイヤリティ等の国外への支払いは輸入であり、控除できないはず。ところが、モデル条約は、その受益的所有者の居住地国のみが課税できると規定。

iii) 輸出を行う国内企業を、輸入を行う外国企業よりも有利に扱うこととなり、無差別条項に反する可能性。

貿易相手国の対応

外国税額控除の不適用

CFC 税制の適用

3-6 その他の問題

インバージョンは、防止できないのではないか。

インバージョンの原因

タックスヘイブンの存在と囚われた(trapped)資金

テリトリアル・システムが採用される前提で、資金や事業を税率ゼロの国において、非課税で米国に適宜、送金した方が有利。

輸出免税を利用したスキーム

1. 米国の製薬会社が、国内で開発費用の控除を受けながら IP を開発し、アイルランドの子会社に輸出する。対価は可能な限り高くする。アイルランド子会社が薬品を製造して利益を得ると、テリトリアル・システムの下、米国親会社は非課税で受け取る。
2. アイルランドの親会社が米国子会社を保有する場合には、アイルランド親会社は借入れにより資金を調達し、米国子会社から IP を取得する。米国子会社は、費用控除を受けながら、さらに IP を開発し、親会社に輸出する。
3. アイルランド親会社が米国子会社から取得した IP を、米国子会社に現物出資する。
4. 米国居住者のヘッジファンド・マネージャーが、オフシュアのヘッジファンドに役務を提供する。または、取引のアルゴリズムを開発してオフシュア・ヘッジファンド販売するかライセンスする。

4　消費税改正と仕向地基準

4-1　改正の概要と特徴

平成 27 年度改正における国境を越える役務の提供に係る課税の見直し

仕向地（消費者の居住地）を基準として課税権を分配する改正

インターネット等を通じた国境を越える役務提供の急増が、日本国外の事業者を国内の事業者に対して有利に扱い、競争上の不公平が生じていた。

特徴

対象は限定

①電気通信利用役務の提供

②芸能・スポーツ等の役務の提供

インボイス制度と事業者登録制度の不存在

B2B と B2C の区別ができない。

「事業者向け」と「事業者向け以外」で近似的区別

4-2　内外判定基準

役務の提供については、原則として役務提供が行われた場所

資産の譲渡等を受けた者の所在地とは規定されていない。

役務の提供が行われた場所が明らかでない一定の役務の提供

役務の提供を行った者の役務の提供に係る事務所等の所在地

原産地主義に傾斜

課税権と徴収権の行使可能性

電気通信利用役務の提供については、仕向地主義に忠実に改正

4-3　課税方法

電気通信利用役務の提供

事業者向け以外（消費者向け）

国外事業者に納税義務

提供を受けた事業者は、仕入税額控除原則不可

ただし、登録国外事業者からであれば可能

事業者向け

「課税特定仕入れ」としてリバースチャージの対象

8

特定役務の提供
「課税特定仕入れ」としてリバースチャージの対象

表 4　国境を越える役務提供に関する用語と課税関係

<table>
<tr><td rowspan="3">役務の提供をした国外事業者（国内の事務所等での提供を含む。）</td><td colspan="2">電気通信利用役務の提供</td><td rowspan="2">特定役務の提供</td></tr>
<tr><td colspan="2">事業者向け以外</td><td>事業者向け</td></tr>
<tr><td colspan="2">課税の対象（国内のみ）</td><td>特定資産の譲渡等
課税の対象ではない行為</td></tr>
<tr><td rowspan="3">役務の提供を受けた事業者（国外事業者を含む。）</td><td rowspan="2">未登録国外事業者から</td><td rowspan="2">国外登録事業者から</td><td>特定仕入れ（事業として）</td></tr>
<tr><td>特定課税仕入れ（課税仕入れ該当）</td></tr>
<tr><td>仕入税額控除不可（当分の間）</td><td>仕入税額控除の対象（国内のみ）</td><td>リバース･チャージ（国内のみ）</td></tr>
</table>

その他の役務提供
役務の提供地
その意味について、検討を進める必要

5　おわりに

DBCFT のエレガントさ
課税権分配基準は簡素で明解
移転価格税制や CFC 税制、利子控除制限などの苦悩から解放
DBCFT における租税回避（税の連鎖の切断など）・・・消費税でも問題

仕向地基準の問題
① 国境税調整の不可能
② 仕向地決定の困難
③ 全ての税収は仕向地国に

国際課税における（部分的）利用
売上高による定式分配

課税ベースと税収の国際分配
MOSS(Mini One Stop Shop)・・・税収を他国に移転

仕向地基準（のような基準や原理）の「正しさ」
経済的歪曲（中立性）の観点

9

転嫁の考慮

「消費税→消費者が負担→仕向地基準」は正しいか？

消費課税と所得課税の関係

新たなタックス・ミックスの考え方

消費税・付加価値税

法人税・所得税

被用者への給付

３つをミックスすると、給与が、企業で控除され、被用者で累進課税される租税

消費税、法人税、所得税を一体視した検討が必要

10

国際課税を巡る現状と課題

―BEPSプロジェクト等からの多面的な取組と展望―

●参加者（五十音順）

早稲田大学大学院会計研究科教授	青山　慶二
東レ株式会社税務室長　租研理事	栗原　正明
財務省主税局国際租税総合調整官	細田　修一
一橋大学大学院国際企業戦略研究科教授	吉村　政穂

司会　日本租税研究協会参与・財務省財務総合政策研究所顧問　渡辺　裕泰

討論中に言及されている資料は，巻末「**資料編73頁～103頁**」に掲載されています。

はじめに

（渡辺）　皆さん，どうぞよろしくお願いいたします。それではパネルディスカッション「BEPS プロジェクト等の国際的な取組み及びわが国の対応」を始めさせていただきます。パネリストは，ただ今ご紹介いただきました４人の方々でございます。それぞれ組織に属しておられますが，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個人としての意見を言っていただくようにお願いしていますので，ご発言は個人としての発言ということで受け止めていただければと存じます。従いまして，ここではパネリストの方のお名前を，肩書なしの何とかさんということで呼ばせていただきますので，その点もよろしくお願い申し上げます。

この研究大会のパネルディスカッションでBEPS を取り上げますのは，３回連続になっています。BEPS を３回も連続でいささか飽きも来ているという方もいらっしゃるかもしれませんが，まだまだBEPS は猛スピードで進んでいます。また，課税に相当の影響が出てくるものでございますので，一番最近のところでどこまで進んでいるのか，またこれからどう進みそうか，それからどうなってほしいとみんなで考えるかというようなことを議論してまいりたいと存じます。

本日のパネルディスカッションは，全体として２部構成になっています。第１部は，BEPS プロジェクトに関するこれまでの取組みでございます。第２部は，BEPS 合意に関する今後の展望ということで，これまでと今後ということで１部，２部を分けてございます。それぞれの部につきまして，最初に細田さんからご説明いただきまして，その後青山さん，吉村さん，栗原さんから順次ご意見，ご質問を頂戴して，さらに細田さんからお三方のご質問ご意見等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います。

それでは，細田さん，よろしくお願いいたします。

Ⅰ．BEPS プロジェクト・税の透明性に関するこれまでの取組み

（細田）　細田でございます。どうぞよろしくお願いいたします。それでは，私の方からお手元にある資料に従いまして，まずBEPS プロジェクトに関するこれまでの取組みということでお話しさせていただければと思います。**国際課税資料３**をおめくりいただければと思います。

１．BEPS プロジェクト

〔「BEPS プロジェクト」について〕（国際課税資料３）

BEPS プロジェクト，税源浸食と利益移転プロジェクトということで，もう何度かこの租研の大会ではご説明させていただきましたが，今のBEPS プロジェクトの概要を簡単におさらいさせていただければと思います。

BEPS プロジェクトは，もともとは多国籍企業が特にグローバルに展開し，また，その取引の中身も電子商取引などの新しいビジネスモデルが多くなっていく中で，実際の企業の活動と国際税制のルールの間にずれが生じていたのではないかということで，行き過ぎた租税回避を

抑制する，また企業間の公平な競争条件を確保するという観点から，この国際税制のルールを見直していこうという国際的な取組みでありました。2012年にBEPSの議論が始まりまして，特にG20のメンバーに支持を頂いて，2015年には最終報告書が公表され，それに基づいて今度はこれを実施に移していくためのBEPS包摂的枠組み（Inclusive Framework）というものが2016年に立ち上がり，今は実施のフェーズに入っているという状況になっているところです。

このBEPSプロジェクトの特徴的なものを何点か挙げますと，１つ目は，税制というのは国の主権に関わる問題ですが，それにも関わらず，国際的な協調が進められているという点です。また２つ目には，今までの国際税制のルールというのはOECDを中心に議論されていましたが，それに加えてG20のメンバー，また実施フェーズにおいてはより多くの途上国が参加したということで，非常に広がりを持った活動になっているということです。３つ目に，日本も積極的にその議論に参加していったという点で，非常に特徴的ではなかったかなと思っています。

このBEPSプロジェクトの中身は大きく３つあると思っています。１つ目は，緑の丸のところですが，一番大きなものとしては，グローバル企業は価値が創造されるところで税金を払うべきという大きな原則の下で，国際課税の考え方を見直していこうという実質性を担保するための取組みです。ただ，実質性を担保するためには各国政府またはグローバル企業がどのように活動しているのかをしっかりと把握していかなければいけません。そういう意味で２つ目として，各国間の情報共有，また情報交換といった制度を向上させていこうという透明性向上の取組みです。そして３つ目に，青の丸にありますが，そういう形でいろいろな取組みを行っていきますと新たな措置も入り，また，先進国だけでなく途上国も入った取組みになります。そうすると，企業にとっての制度の不確実性も増すのではないかということで，それに対してどのように対応し，予見性をいかに高めていくのか，こういった取組みも併せて行っていくべきという，この３つの柱でBEPSプロジェクトを進めているということです。

〔BEPSプロジェクトの今後〕（国際課税資料４）

現在は実施フェーズということで，どのような活動が行われているかが**国際課税資料４**です。後ほど15の行動については簡単にご説明させていただきますが，15の行動を実施するために，各国において国内法の改正，またOECDにおいてはモデル租税条約，移転価格ガイドラインを改正していきます。そして，その実施状況をモニタリングしていくということが１つ目です。それから，後ほどご紹介しますが，例えば移転価格の問題ですとかまだ残された問題がございますので，議論を続けていくということが２つ目です。

３つ目は，新興国・途上国にもできるだけこの取組みに参加していただこうということです。Inclusive Frameworkは，2016年の６月に始まったときには46カ国でスタートしましたが，今では参加国・地域が102カ国まで増えています。新興国・途上国の方々にも対等な立場で参加していただいて，このBEPSの考え方を広めていこうとしています。もちろん，各国状況が違いますので，BEPS合意全てを講じるというの

はなかなか大変です。そこで，日本を含めた各国で途上国に対する支援なども併せて行っています。その全体の実施フェーズの進捗状況をモニタリングする，管理するという意味で，この右端に書いてあるように，Inclusive Framework on BEPSという会議体を作り，定期的に会合を開き，BEPSの実施状況をフォローしていく，議論していくということになっています。

〔BEPS実施フェーズ（Inclusive Framework on BEPS）参加国・地域（2016. 7～）〕（国際課税資料５）

国際課税資料５を見ていただきますと，今の正式なメンバー国・地域102カ国がリストになっています。これを見ていただきますと，OECDの加盟国やG20のメンバーだけでなくて，途上国，いわゆるタックス・ヘイブンと言われるような国も含めて，広く参加していただいている状況になっています。

〔「BEPSプロジェクト」最終報告書の概要〕（国際課税資料６）

このBEPSプロジェクト，15の行動ということで申し上げましたが，**国際課税資料６**にその中身を簡単にまとめています。行動１～15までが並んでいますが，この緑のところが払うべきところで税金を支払うべきという実質性の観点，赤いところが透明性の観点，青色で書いているところは，企業の不確実性の排除，予見可能性を高める観点です。この３つの観点で区分けしています。

これを見ていただきますと，青枠で囲んであるものがあります。行動１電子経済，行動２ハイブリッド・ミスマッチ等々ありますが，これらについてはこれまでの税制改正などで対応をある程度してきたものということです。そして黄色い線と点線で書いたものがあります。これは，また後ほど申し上げますが，BEPSを防止するための多数国間条約を結ぶことで対応していこうというものです。そして，茶色で囲んであるものは，今後制度改正の要否を含め検討していく必要があるだろうということで示しているものです。

まず第１部では青い枠で囲んであるものについて幾つかご紹介し，第２部ではこの茶色，又は黄色で囲んだものについてお話しさせていただこうと思います。

〔BEPSプロジェクトの概要と進捗状況〕（国際課税資料７）

これまでのBEPS行動１～行動15までの概要，それからOECD，またわが国においてどのような対応をしてきたかというのを一覧でまとめたものですので，参考までにしていただければと思います。

２．【行動３】外国子会社合算税制の見直し

〔外国子会社合算税制の強化：平成29年度税制改正〕（国際課税資料８）

それでは，**国際課税資料８**以降でこれまでに行ってきた対応ということで，幾つかご紹介させていただきたいと思います。

まず**国際課税資料８**のところで外国子会社合算税制です。これは昨年の税制改正で議論させていただきまして，来年４月以降の課税年度から始まる制度ということで法改正を行ったものです。

この制度の考え方，特にBEPSで議論になった考え方ですが，外国子会社を合算する際には，この真ん中の３つ目の○のところに書いていますが，実質的な経済活動を伴わないものは基本的には親会社の利益とし，海外で実質的な活動をしているものについては，海外で課税されてしかるべきだろうということです。そのような所得の中身を見る形で見直すべきではないかという指摘を頂いたところです。

〔見直しの方向性〕（国際課税資料９）

それを踏まえまして，**国際課税資料９**です。日本の外国子会社合算税制を改正させていただ

いたということです。

左側の改正前の制度ですが，これまでの外国子会社合算税制につきましては，外国の子会社の外形，会社の租税負担割合が20％未満であれば，すべからく外国子会社の所得は親会社に合算すべきだろうという形で制度が組まれていました。その結果何が起こっていたかというと，この右上の赤枠で囲んであるように，本来は所得として把握すべきようなものであっても把握できていない，又はこの左下の赤枠にありますように，本来は実体的な活動をしているにも関わらず子会社の所得が親会社に合算されてしまうという問題がありました。

それを，今回の改正におきましては，まず一番右端の柱のところですが，一見して明らかに受動的な所得しか得ていない，ペーパーカンパニーのようなものについては，広く合算していきましょうということです。その上で，本来の事業を行っているような会社については，事務負担に配慮して，その外国子会社の租税負担割合が20％以上の場合には能動的所得・受動的所得というのは考慮しなくてよい，外国子会社合算税制のことを心配しなくてもいいという形で免除することにして，外国子会社の租税負担割合が20％未満の場合のみ能動的所得・受動的所得を分けて，受動的所得のみについてこれを合算するという形としたわけです。

〔見直しの主なポイント①〕（国際課税資料10）

国際課税資料10以降でもう少し詳しく見ていきます。**国際課税資料10**を見ていただきますと，今申し上げましたように，この真ん中の左側のところにトリガー税率の廃止とありますが，改正前の制度ですとこの入り口のところで外国子会社の租税負担割合が20％以上であるかどうかというのを見て外国子会社合算税制を適用するかしないかというのが定められていたわけですが，そこで見るのではなくて，まずは中身で見ましょうということで，例えば一番下の②のところにありますように，ペーパーカンパニーですとか事実上のキャッシュボックスですとか，もしくはブラックリスト国に所在する外国子会社，このようなものについては，基本的に合算するということです。後の残りのところは事業の活動内容を見て，事業が経済活動基準のいずれかを満たさないということであれば，会社単位で合算税制が適用される可能性が出てきますし，経済活動基準を全部満たすということであれば，所得の中身を見て受動的所得のみが合算されるという大きな流れになっているということです。

〔見直しの主なポイント②〕（国際課税資料11）

国際課税資料11です。特にペーパーカンパニーですとか事実上のキャッシュボックスというようなものに着目したということが１つの大きな改正の中身です。

〔見直しの主なポイント③〕（国際課税資料12）

国際課税資料12の表の一番上，④のところを見ていただきますと，これまで関連会社と判断するときに資本関係だけを見ていましたが，実質的な支配関係があるかないかというのを見るようにしたという改正ですとか，⑤のところですが，実体のある事業を行っている会社，例えばこれまで事業基準を満たさなかった航空機リース会社，製造子会社のうち来料加工などを行っているような会社，こういった会社についても合算課税が適用されないよう手当てをしたところです。

また，⑥の非関連者基準のところで，第三者が介在することによって実質的に関連者となっているような取引については，外国子会社合算税制の対象となるような改正も行っているところです。

〔見直しの主なポイント④〕（国際課税資料13）

そして**国際課税資料13**で受動的所得について中身を整理させていただくとともに，少額の免除基準も1,000万円以下だったものを2,000万円

以下に引き上げ，事務負担にも配慮してその適用範囲を限定したということです。

〔見直しの主なポイント⑤〕（国際課税資料14）

様々な配慮につきましては，**国際課税資料14**に一覧でまとめています。申し上げましたように，実際に事業活動を行っている企業に支障がないような配慮や事務負担への配慮も行いながらいろいろな措置を組み合わせ，今回の外国子会社合算税制の改正を行ったというところです。これから実際に適用が始まりますので，ご協力いただければと思います。

３．【行動13】移転価格税制に係る文書化制度

〔移転価格税制に係る文書化制度の整備：平成28年度税制改正〕（国際課税資料15）

国際課税資料15以降は行動13の関係で，28年度税制改正で行った移転価格税制に関する文書化制度についてお話しさせていただきたいと思います。これは，まさに皆様，今，国別報告事項の準備などをしていただいているところではないかと思います。これは，多国籍企業グループの課税を適正に行っていくためには，国外関連取引の情報だけではなくて，多国籍企業が各国でどのように取引をしているのかというグローバルな情報も必要であり，各国間の情報共有をより高めるべきではないかという議論を背景として，このような制度ができたということです。

具体的には，大きく分けて３つ，ローカルファイル，国別報告書，マスターファイルというものがあります。まず，ローカルファイルは，国外関連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であり，これまでも作成いただいていたかと思いますが，義務ではありませんでした。改正により，一定の条件を満たした場合，確定申告書の提出期限までに作成し，保存しなければならないこととされました。また，国別報告書は，多国籍企業グループの構成会社等の事業が行われる国又は地域ごとの収入金額や納付税額といった情報であり，各国共通の様式に基づいて提供していただきます。また，マスターファイルは，その多国籍企業グループ全体の概要に関する情報となります。国別報告書については，税務当局に提供していただいた後に，税務当局の間でその情報を交換するという制度にしたわけです。

〔（参考）行動13多国籍企業の企業情報の文書化〕（国際課税資料16）

国際課税資料16を見ていただきますと，新しくできた国別報告書のガイドラインの概要についてまとめてあります。この国別報告書の提出方法について，いろいろと議論があったところですが，この４．のところ以降ですが，基本的には対象企業グループの親会社が所在する国の当局，例えば日本であれば日本の当局に提出した上で，租税条約等に基づいて外国の当局と交換が行われることが原則になっています。

そのような租税条約に基づいて情報の交換を行うための当局間合意がないという場合のみに限って子会社方式が容認されていますので，現地の子会社から現地の当局にその資料が提出されるというようなことは限定的な状況になっています。この国別報告書を，共通の様式に基づいて情報交換するわけですが，それで今，まさにその資料の作成などをお願いしているところではないかと思います。国税庁においても，ホームページなどでQ&Aなども作っていますし，また各国税局などでもお問い合わせを受けていますので，ご不明な点等があればそういうものを参照しながら作成をお願いできればと思っています。

〔（参考）行動13多国籍企業の企業情報の文書化〕（国際課税資料17-19）

国際課税資料17，**国際課税資料18**，**国際課税資料19**は，今申し上げたスキームを簡単にご説明しているところですので，省略させていただ

きます。

４．【行動１】電子経済の課税上の課題への対処

〔平成27年度税制改正〕（国際課税資料20）

この電子経済に対する課税の問題ですが，これは，電子経済が広がっていくに従って，現行の国際課税ルールでは対応できないものがあるのではないかということです。これは，消費税，付加価値税（VAT）の世界でもそうですし，また直接税，利益に対する課税という点でもどのように対応していくのかということもこれはBEPSの中で議論されたわけです。

行動１の結論としましては，まず利益に対する課税につきましては，今の段階では電子経済に特有のBEPS，回避行為というのは存在しないということなので，現行のいろいろなBEPS対応措置を行っていけば対応できるのではないか，という結論になったということです。

一方で，付加価値税については，国境を越えて提供されるサービスについては，制度改正が必要ではないか，特に顧客が所在する国を課税地とするということが原則ではないか，例えばＢtoＢ取引については，リバースチャージ方式ということでサービスを受けた顧客が申告するような制度を入れるべきではないかということです。ＢtoＣの取引も，消費者に対する取引という観点からは，国外の事業者が事業者登録を行うようなことをして消費税を納税すべきではないかということが勧告されたわけです。

〔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（平成27年度税制改正）〕（国際課税資料21）

このような仕向地主義に基づく考え方を受けて，日本でも法改正を行っていまして，**国際課税資料21**のところですが，実際に消費税を納税するのは消費されたところであるということで，27年度税制改正で法改正が行なわれました。

それから，後ほど出てまいりますが，この電子経済というのはその内容自体がいろいろと変わってまいりますので，それに対する議論が引き続き必要なのではないかということで，OECDにおいては特に利益に対する課税をどのようにしていくべきかという議論はまだ続いているというような状況です。

今まで申し上げたのが，BEPS関係で最近行われた改正の内容です。

５．税の情報交換

〔国際的課税逃れ対策（BEPS・税の情報交換）及び実質的所有者情報の透明性向上に関する流れ〕（国際課税資料22）

国際課税資料22を見ていただきまして，国際的にそのBEPSをどういう流れ，どういう議論が取り囲んでいるかというのをご説明させていただきたいと思います。

一番左側のところ，BEPSですが，申し上げましたように，BEPSは実施のフェーズに入っています。一方で，その真ん中のところですが，そういうBEPSの取組みを補完する意味で税の透明性，もしくは情報交換を強化していくべきではないかというのは，G20，Ｇ７の会議などでも指摘されているところです。特にパナマ文書などの出来事以降，そのような意見が非常に強まったということで，G20などで議論が進められています。

さらに，それだけではなくて，その透明性を議論する際には，例えば法人などの実質的な所有者というところまで遡って情報交換などを進めていくべきではないかというような議論も欧州などを中心に出ていて，G20でも議論が始まっているところです。

〔税務当局間の情報交換〕（国際課税資料23）

次の資料以降では，特に税の情報交換の関連について，今現状どうなっているのかということをお話しさせていただければと思います。**国際課税資料23**は情報交換ということで，基本的なトラディショナルな情報交換という意味で

は，１もしくは２にありますように，税務当局が要請に基づいて外国当局にお願いして「これこれこういう情報をください」ということで情報を提供してもらう，もしくは，調査の過程等で見つけた，外国当局にとって有益な情報を外国当局に提供します，こういうのが中心だったわけですが，最近の流れとしましては，３つ目にありますように，定期的に大量の情報を一括に交換していくというようなことをどんどん進めていったらいいのではないかということになっています。

〔グローバル・フォーラムについて〕（国際課税資料24）

特にその情報交換というのは，**国際課税資料24**ですが，グローバル・フォーラムという枠組みがありまして，これは先進国だけではなくて途上国も含めた146の国・地域が参加していまして，前身となる組織はいわゆるタックス・ヘイブンなどを特定するために作られましたが，現在はこの情報交換の促進，また各国が情報交換をちゃんとやっているのかというのを相互に審査することをやっています。これは，先進国・途上国に限らず，日本も含めてこのような審査を受けていますし，今までは要請に基づく情報交換の審査を行っていたわけですが，それだけではなくて，今，足元で始まっている自動的な情報交換についても審査をこれから行っていくということになっています。

〔自動的情報交換を巡る国際的取組みの経緯〕（国際課税資料25）

自動的情報交換ということで，具体的に，では何をやっているのかということですが，特に金融口座情報についての情報交換が始まっています。もともとはアメリカが外国口座税務コンプライアンス法（FATCA）ということで米国市民が国外に保有する金融口座の情報交換を求めるようになったわけですが，特にそれ以降，各国で共通のフォーマット（共通報告基準）に基づいて金融口座の情報交換をしていくべきではないかという流れが盛り上がりまして，足元では2017年又は2018年までにこの自動的情報交換を開始するということが国際的な流れとなっているということです。

そのため，日本においても，これは27年度の税制改正でしたが，金融機関による非居住者についての口座情報を各国と交換できるように法整備をして，2018年に初回の情報交換を始めようという状況になっています。

〔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〕（国際課税資料26）

具体的にどういうことを行うかというと，この**国際課税資料26**の下の絵のところです。例えば，情報を提供する場合，日本の金融機関から非居住者の口座情報を集めて，それを国税庁から各国の税務当局に提供します。また，右側の方ですと，これはもらうときのイメージですが，各国の税務当局が日本居住者の口座情報を集めて日本の国税庁に提供します。これを使って税務調査などにも活用していくということです。

〔自動的情報交換の実施時期に関する国際的な状況〕（国際課税資料27）

この共通報告基準に基づく自動的情報交換は世界的にも広がっていまして，**国際課税資料27**ですが，合計101カ国が今，この実施にコミットしている状況です。

〔税務行政執行共助条約の概要〕（国際課税資料28）

こういった情報を交換するためには，交換のための枠組みが必要になってまいります。**国際課税資料28**ですが，情報交換を含む行政支援を行うための多数国間の条約というのもありまして，これは112カ国・地域が結んでおり，二国間の租税条約だけではなく，この条約に基づいても情報交換を行うことができるということです。

〔G20の「税の透明性に関する非協力的地域のリスト」について〕（国際課税資料29）

共通報告基準に基づく情報交換が始まりましたが，実際にこういうことをやりますというだけではなくて，実効性を高めていかなければいけないということで，**国際課税資料29**になりますが，G20ではさらに透明性の向上のためにプレッシャーをかけていこうという動きになっています。昨年のG20の議論からですが，税の透明性に関して，非協力的な地域を特定すべきではないか，そのためには基準を作って，その非協力的な地域のリストを作るべきであるという議論が進められてまいりました。

具体的に客観的な基準というのは何かというと，この真ん中に書いてあります。１つ目にいわゆる要請に基づく情報交換を国際基準に則ってやっているかどうか，２つ目に共通報告基準に基づく自動的情報交換をやることを約束しているかどうか，３つ目に税務執行共助条約を結んでいるかどうかです。この３つを基準としてリストを作り，今年のG20ハンブルクサミットには１カ国，具体的にはトリニダード・トバゴですが，ここが非協力的な地域として特定され，今後，要すれば，防御的措置，いわゆる制裁措置のようなものも検討されることになっています。今の段階では１カ国ということでありましたが，例えば，共通報告基準に基づく自動的情報交換については約束しただけで，実際に守っているかどうかというところまではまだ見ていませんので，こういう基準なども今後より厳しい方向に見直されていくと思いますし，そういうプレッシャーをかけながら適切な情報交換の実施を含む，税の透明性を高めていく取組みを続けているということです。

６．国際的流れ

〔G20サミット首脳宣言（仮訳抜粋）（2016年９月４－５日）〕（国際課税資料30）

そのような国際的な流れをご説明するということで，**国際課税資料30**以降に昨年１年間のG20，G７のコミュニケを付けさせていただいています。いずれにも共通する項目としましては，BEPSのコミットをこれからしっかりと実施していくこと，税の透明性を高めていくこと，情報交換をやっていくことの重要性，また，途上国をしっかり支援していくべきではないかということです。幾つか特徴的なものを申し上げますと，**国際課税資料30**のパラグラフ19の下から３行目ぐらいのところです。投資と貿易を促進する上で税の安定性が利益となるのではないかということで，いろいろな新たな制度を入れていく中で，その制度の予見性が重要ではないかということがG20で指摘され，OECDとIMFにレポートを作るように指示しています。

〔G20財務大臣・中央銀行総裁会議共同声明（仮訳抜粋）（2017年３月17－18日）〕（国際課税資料31）

国際課税資料31のコミュニケのところに飛びまして，これはドイツのバーデン・バーデンにおけるG20のコミュニケですが，パラグラフ10の２行目のところで，税の安定性の報告書が提出されています。この中では，税の安定性強化のためにどのような方策があるかというメニューのようなものが示されていて，紛争防止なども含まれています。それらをしっかり各国でやっていきなさいということです。また，その進捗を2018年中に評価しなさいと言っています。このように税の安定性というものが１つのキーワードとして出てきたということです。

もう１つは，パラグラフ10の下から３行目ぐらいですが，OECDの電子経済タスクフォースで，先ほど申し上げました電子経済に対する課税について議論されています。電子経済についてはもともとBEPSの報告書の中で2020年までに最終報告を出しなさいということになっています。ただその前に，ここにありますように，来年の春までに一度中間報告を提出し，さらにG20の中で議論を深めていこうということになっていまして，この電子経済に対する課税

にもまた光が当たっているという状況になっています。

〔G７財務大臣・中央銀行総裁会議共同声明（仮訳抜粋）(2017年５月12-13日)〕（国際課税資料32）

国際課税資料32のイタリア・バーリで行われたＧ７では，租税犯罪だけではなく金融犯罪，いわゆるマネロンの問題についても言及され，こういった問題を一緒に考えていくべきではないかということが指摘されました。

〔G20サミット首脳宣言（仮訳抜粋）(2017年７月７-８日)〕（国際課税資料33）

その上で，ドイツのハンブルクで行われたＧ20サミットにおいては，今，私が申し上げたポイントが全て再確認されています。今，BEPSを取巻く国内，海外における議論の概要ということでご紹介させていただきました。ありがとうございます。

Ⅱ．BEPSプロジェクトに関するこれまでの取組みと課題に対する意見・質問

（渡辺）　細田さん，どうもありがとうございました。最新の情報，大量の情報を大変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。

今，ご説明のあった中で，税の安定性という言葉がございます。あまり聞きなれない言葉かなと思います。普通，税の予測可能性とかそういうふうに言われている言葉とほとんど同義ではないかと思います。それから，この中にも恐らくご友人等から，「昔外国にいた。その外国の金融機関に預金口座を持っていて，そして何十年も音沙汰がなかったのに急に銀行から電話がかかってきていろいろ聞かれた。一体これは何が起きているのだ」ということを心配して聞かれた経験をお持ちの方があるかと思います。これは，まさに情報交換を世界各国の金融機関も含めて一生懸命やろうとしているあらわれなのです。そのために，預金者の情報を持っていかなければいけないということで，わざわざ外国から日本の預金者に電話をかけてくるというケースが幾つかあるようでございます。国際的取決めが日頃の生活にもぴんぴんと響いてくる例かと思います。

それでは，ここでパネラーの方から順次ご意見，ご質問を頂戴したいと思います。最初に，青山さんからお願いいたします。

（青山）　それでは，私の方から，幾つかコメントと質問をさせていただきたいと思います。

今のご説明の中で，わが国がBEPSプロジェクトの最終報告書確定に向けた活動及び昨年から本格化したその実施段階において非常に重要な役割を果たしてこられたということがよく理解できました。これについては，浅川財務官がOECDの租税委員会の議長として活躍される中で昨年の租税委員会京都会合が包摂的取組の口火を切る重要な会議として位置付けられ，その後もBEPSプロジェクトのリーダーシップを主税局参事官室が引き継がれておられる成果であろうと考えます。この点にまず敬意を表したいと思います。

BEPS 問題が実施に移っている現時点は，理論的な課題と実践面での諸問題を取りまとめて議論するのに，非常にいいタイミングではないかと思っています。まず，課税ルールのガイダンスの手直しが現在も進行しつつあるわけですが，これについて，２，３コメントさせていただきたいと思います。

〔BEPS 対応での国際課税ルール手直しに関するコメント〕

もともと BEPS プロジェクトは，従来の国際課税の基本的なルール，建付けを根底から変えるわけではなくて，その上に立って BEPS という未曽有の大災害と言ってもいいかもしれない，税制にとっての非常事態に対応するために，どういう大規模修繕が必要なのかということで始まりました。従って，母屋の骨格を守りながら，災害防止のために必要な大規模設備投資を思い切ってやっていくという趣旨であったと思います。大規模修繕に属する部分は着々と進んでいますが，一方で，先ほどのご説明にもありましたように，例えば電子経済に対する課税問題は，二重非課税排除という BEPS 対応にとどまらず，将来の経済社会における国際課税のルールの在り方を根本的に見直す契機となりうるものであり，今後の重要な検討課題ではないかと思います。

そういった意味では，現在進行中の実施段階でルール適用の具体的ガイダンス作成を行っている領域の中にも，従来の検討枠組みを超えた斬新な課税理論を内包しているものも散見されます。，例えば，移転価格の無形資産取引への適用ガイダンスを取り上げると，特に PS 法の適用に関しては所得相応性基準の導入も見据えた結果利益概念の検討が行われ，また，PE の帰属主義についてのガイダンスでは，シングルエンティティ方式の容認につながる可能性のある事例検証が行われるなど，新しい課税理論にもつながりうる詳細な検討が進んでいます。従って，これから展開される追加的なガイダンスの策定についても，我が国は引き続き積極的に参加していかなければいけないと思います。

また，BEPS 対応の制度設計をやっている間は，どちらかというと処方箋をどう書くのかという課税庁の視点に重点が置かれていましたが，他方，その処方箋が納税者にどのような影響を及ぼすか，特にコンプライアンスコストの面での影響はどうかという点についての検討は，後追いで行われました。先ほどのご説明によれば，税の安定性（タックスサータンティ）を確保しなければいけないという問題意識に今真剣に取り組まれている状況にあります。伝統的な国際課税の制度の下でも，納税者の権利保護というものは従来から配慮されてきましたが，BEPS 対応を機会に新たな課税の理論や手法が考案されてきた際に，納税者の権利確保が特にクロスボーダーの取引局面で各国において十分保障されるのかといった問題意識が強まったのがその背景ではないかと思います。

［質問事項］

それでは，質問事項を４点申し上げます。１つ目は，先ほどご説明のありました包摂的取組みに関するものです。参加国が100カ国以上に伸びたことは大変評価すべきことだと思いますが，心配なのは，後から参加した途上国等がこの BEPS の合意をすべて実践するだけのキャパシティが十分にあるのかどうかという点です。言いかえると，自分の国にとって都合のいい執行しやすい BEPS 勧告をいいとこ取りして主張する心配はないのかということです。これらは，恐らく多国間条約への取組み状況を見れば，その国の真剣度というものがある程度判断できるかもしれませんが，この包摂的枠組みに参加している途上国の動向について，我が国を含めた OECD 加盟国はどのように評価されているのかというのが１点目です。

２点目は，BEPS プロジェクトに先進国は一致して取り組んだわけですが，先進国の中には，特に二国間主義に強くこだわる米国の対応例が

あります。これは，多国間条約にサインしていないという事実にも表れていますが，米国以外にもイギリスやオーストラリアなどが合意の枠を超えた独自の課税制度を導入しています。こういったBEPSの合意に沿った実行という全体の方向と違った取組みをしている国々は，現在，BEPSの成果を広範な国々に拡大しようとする際の阻害要因になってはいないか。この点はいかがでしょうか。

次に3点目は，透明性の向上と納税者の権利の葛藤の問題です。租税条約に基づく情報交換について共通報告基準が普及しますと，恐らく納税者情報は非常にスムーズに交換されるようになると思います。ただ，交換される情報の質は非常に高度のものが求められています。すなわち，厳正な本人確認を踏まえた受益者ベースの情報を目指しているとのご説明でした。この情報を得ることの困難性は容易に推測されますが，どのようにして正確な受益者情報を確保するのでしょうか。また，これに加えて，法人のウェブサイトに国別報告書を公表しなければいけないというEUの指令案について，欧州進出企業は大変な不安を抱えています。これらのEUのBEPS基準を上回る要求に対して，OECD等BEPSを推進する国際機関や我が国はどのように働き掛けをしているのでしょうか。

最後の4点目は，29年度の我が国CFC税制の改正についてです。各国がまだこのCFC税制の改正に十分取り組んでいない時点で，しかもベストプラクティスの提示を参照しつつ，自国の実態に即した改正を行わなければいけないという困難な環境下での取組みでした。しかし，出来上がりは，世界に誇るモデルになるような税制改正ではなかったかと思います。と言いますのは，この改正過程で，ビジネスとの密接なコンサルテーションを積み重ねて，コンプライアンスコスト面での納税者の懸念を大きく解消したからです。ただ，新制度の執行を行うに当たっては，おそらく技術的な課題に直面することになると思います。どのような課題を想定されているか，お教えいただければと思います。以上です。

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

（吉村）　それでは，私の方からは，コメントと質問を合せて3点ほど申し上げたいと思います。

〔経済の電子化への対応について〕

1点目は，後半でも取り上げられました経済の電子化への対応についてです。BEPSにおける議論については，**国際課税資料20**で表としておまとめくださったように，現時点でBEPSとして特段の勧告は見送られたということであります。その上で引き続き検討するということでありました。この議論の過程では，一部の国が電子上の存在，インターネット上の存在をPEとして認定する，その上で自国の課税権を主張するということも意見としてあったというふうに聞いていますが，電子経済を定義することは難しいといった問題が指摘されて，議論継続ということで一応の結論が得られたということであります。

このような結論はある意味納得できるところで，当時こうした電子経済に対する課税に積極的な国といいますのは，どちらかというと新興国や途上国に偏っていて，従来型のビジネスモデルに対する課税も含めて，源泉所得国の取り分を増やしたいといった動機があったと見受けられていたところではないかと思います。

これに対して最近注目されるのは，EUの動きです。EU諸国の間には，アメリカ系のインターネット企業に対する反感が高まっています。特にGoogleやAppleといった企業，まさにBEPSのきっかけになったような企業のタック

ス・プランニングに対する批判が根強くあるということです。最近ですと，フランスを中心としまして，ドイツ，イタリア，スペインといった相対的に大きな国々が声明を出して，電子経済に対する特別な課税を要求するといった事態になっています。もちろんEUとして税に関する指令を出すためには，全加盟国一致で決議しなければなりませんので，すぐに指令が出るといった事態は起きないかとは思いますが，今回のフランスなどのEUの大きな国々の動きによって，電子経済に対する課税の議論は急速に進むのではないかと考えているところです。

そこで質問なのですが，こちらの資料の中でも，**国際課税資料31**，**国際課税資料32**で最近のG20サミットでの宣言において電子経済の問題が取り上げられ，かつ，そのスケジュールが若干早められたということをご紹介くださいました。改めてG20の中でアジェンダとして電子経済の問題がフォーカスされ，特にスケジュールを早める形で議論の必要性が高まっているということの背景について，お教えいただければと思います。

また，来年OECDから報告書が出るということになっていますが，その報告書作成に向けた現在の議論状況について，また今後の見通しにつきまして，これは差し支えない範囲でお教えていただければと思っています。また，電子経済に対する対応に関しては，先ほどの青山さんのコメントでもありましたように，イギリスやオーストラリアといった国々が，独自に迂回利益税を導入して対応するといった動きや，インドのように平衡税をかけるといった形で一方的措置を取り入れる国が現れているところです。

先ほど申し上げたように，国際的な合意としてどういった枠組みが求められているか，どういった方向の議論が打ち出されるかということも１つ関心があるのですが，こういう一方的措置によって課税強化を進めている国に対して，日本としていかなるスタンスで臨むのかという点についてもお教えいただければと思います。

〔ピア・レビュー〕

２点目は，ピア・レビューの在り方についてです。こちらの資料でご紹介くださったように，BEPSの議論が始まった2013年から現在までを振り返ってみますと，BEPSに関するさまざまな報告書だけではなく，透明性に関してもOECD又はG20の場で政治的なコミットが強化され，またその実現に向けたさまざまな措置が打ち出されるという動きがありました。最近のG20サミットの宣言を見ましても，やはり税に関する項目は必ず入っており，国際社会における政治的な関心は高い水準で維持されていると認識しています。

一方で，こうした国際的な取組において重要なのは，やはり実施であり，ちゃんと全ての国々が実施しているかをモニタリングするための枠組みではないかと思います。BEPSパッケージにつきましては，「一貫した実施」が重要であるとして，BEPS参加国全てが導入すべき行動として示されているもの，ミニマムスタンダードとされている行動がある一方で，共通の方向性について合意をした，またある一定の対応を行うに当たってのベストプラクティスを示したにすぎないといった形で示された行動もあります。BEPS参加国であれば，ミニマムスタンダードとされた行動については必ず実施しなければならないとされていますし，先ほど**国際課税資**

料22でお示しくださったように，包括的枠組みの中で各国のBEPS合意の実施状況を相互監視していく，ピア・レビューしていくということで，そのための書式等が既に公表されています。

私が疑問に思いますのは，ミニマムスタンダード以外の行動，すなわち共通アプローチとして合意したもの，またベストプラクティスが示されている行動については，今後どのように扱われるのかという点であります。先ほど青山さんからも指摘がありましたように，BEPSの包摂的枠組みに参加しているものの，結局自分に都合がいい行動しか実施しない，そういったいいとこ取りの恐れが存在しています。各国がBEPS行動，パッケージとしてのBEPSについて，どの程度実施しているのかに関するモニターはどのように進められるのか，この点について詳しくお教えいただければと思います。

特に，ミニマムスタンダード以外の行動，共通アプローチやベストプラクティスとして示された行動については，この包摂的枠組みの参加国に対する働き掛けをどのような形で行っていくのか，国際社会として一致して足並みをそろえてパッケージを実施していこうという具体的なアクションがあり得るのかといった点について，お教えいただければと思います。

〔外国子会社合算税制の強化（平成29年度改正）〕

最後に，平成29年度改正で実施された外国子会社合算税制の強化についてです。平成29年度税制改正におきましては，アクティブな所得については経済活動の場所において課税し，合算税制で取り込むことはしないという方向を強化しました。これに対して，パッシブな所得については，広く親会社の所得に合算する方向での改正でした。

わが国におきましては，平成21年度税制改正によって外国子会社からの配当が益金不算入とされて以降，国際課税上のポリシーとして全世界所得課税主義が放棄されたのかどうかといった点を含めて，合算税制の本質に関する議論が続いていたところであります。今回の改正におきまして，制度的には1つの回答があったというように認識しています。すなわち，先ほど触れましたように，アクティブな所得とパッシブな所得を区別した上で，アクティブな所得については経済活動の場所と結び付けて課税権を基礎付け，これに対して，パッシブな所得については原則として親会社の方で取り込むといった方向性が示されていると理解しているところです。学界では，国際課税のポリシーについては，これまで資本輸出中立性又は資本輸入中立性といった非常に大上段の議論がなされていたところでありますが，今回，合算税制がこのような形で整理されました。特に経済活動の場所における課税というBEPSの原則の下で整理されましたので，これをどう評価していくのかというのが1つ課題になるかと思います。これはただのコメントでありますが，研究者としてそのような宿題を与えられたと受け止めています。以上です。

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

（栗原）　東レの栗原でございます。どうぞよろしくお願いいたします。

平成28年度税制改正以降，移転価格文書化対応に私どもの会社も相当の時間とコストをかけてまいりました。既に対応済みの会社，若干予定遅れではあるけれども現在頑張っていらっしゃる対応中の会社，まだ迷っておられる会社など，各社さまざまな状況だと思います。正解をつかみ切れていない中で，時間だけが過ぎてまいります。税務担当者の方の多くが大きなストレスを感じておられるのではないかと思います。疲れ切らないように，お互い頑張りましょう。

さて，諸外国の中でも日本政府が率先して制度改正，コンプライアンス向上の取組みなど，BEPS 対応施策を講じてこられました。税制の環境は改善し，少なくともこれまで問題とされてきたアグレッシブな節税行動はあまり聞かなくなりました。敬意を表したいと思います。一方で，納税者の事務負担は増加の一途をたどり，今後行われる改正を視野に入れると，どこまで増え続けるのか想像すらできません。

課題としては，移転価格文書化，タックス・ヘイブン対策税制の変更，その他の改正を含めて，効果を一定の時期に総括することであると考えております。また，BEPS プロジェクトのきっかけとなりましたアメリカの多国籍企業の行動はどうなったのか，非常に気になるところであります。個別のお話で，幾つか質問とお願いをしたいと思います。

〔移転価格文書化〕

まず，行動13「移転価格文書化」について，各方面からの要請を入れて，参考となる資料を多々出していただき，感謝いたします。３月決算の場合，2018年３月末までにマスターファイルと国別報告書を作成して，e-Tax で提出します。日本の税制対応で2018年３月末を目標として準備していますが，その作成途中において海外子会社経由で提出するマスターファイルや海外子会社の文書化について，海外子会社より依頼が入ります。諸外国は必ずしも日本と作成時期が同じではなく，しかも短期間の対応となるため，苦慮しています。起用する税理士法人も全世界で統一できているわけではございませんので，その都度対応せねばならず，手間とお金が非常にかかっているということをご理解いただきたいと思います。ローカルファイルは致し方ないと思いますが，マスターファイルは世界で統一いただきたいと考えています。

次に質問でありますが，来年の３月ですが，我々が提出した資料を国税当局はどのように活用するのか，ご教示いただきたいと思います。現在は作成し提出することに手いっぱいな状況でございますが，提出後の対応もそろそろ視野に入れておきたいと思います。

〔タックス・ヘイブン対策税制〕

行動３「外国子会社合算税制の強化」により平成29年度税制改正でタックス・ヘイブン対策税制が改正されました。産業界の要望を入れて，現行制度に則した形にしていただきました。ありがとうございます。施行は，平成30年４月１日以後開始する外国関係会社の事業年度からとなっています。まだ時間があるように思いがちですが，準備を考えればそれほど多くの時間が残されているわけではありません。今年年末にも通達などが出ると伺っていますが，通達に載らない項目についても納税者の質問・疑問に答えていただくため，各国税局に事前照会の窓口の設置をお願いしたいと思います。

それから，行動１「越境消費税」，先ほどもお話が出ていましたが，行動２「ハイブリッド・ミスマッチの無効化」も税制改正により対応済みでございますが，影響はどうだったのでしょうか。

また，その他の項目で既に対応済みとされています行動５「有害税制への対抗」，行動14「より効果的な紛争解決メカニズムの構築」についても日本の対応をご紹介ください。会社側の実務対応がないことから，関心が薄くなっていま

す。

〔ピア・レビュー〕

最後にピア・レビュー，特に国別報告書について概要をご教示ください。日本ではなく，新興国の審査はどのように行われているのでしょうか。損益データなどの守秘と適正な利用が義務付けられていると伺っていますが，審査の手順はどのように行われているのか，非常に関心がございます。データは厳格に管理し，不適切な利用はしていないとコメントすれば問題なしとされるのではないかと心配しています。以上です。

（渡辺） 栗原さん，どうもありがとうございました。会社で税務の実務に携わっておられますので，今回の改正が事務負担或いはコンプライアンスコストにどういう影響があるのかということに，非常にご関心をお持ちだということが良くわかりました。ありがとうございました。

それでは細田さんの方から，ただ今のお三方からのご質問・ご意見につきまして，お答えをお願いしたいと存じます。よろしくお願いいたします。

（細田） 多方面からいろいろとコメント，ご意見，ご質問いただきまして，どうもありがとうございました。全てにお答えできるか分かりませんが，幾つかの内容に分けまして，お答えさせていただければと思います。

〔Inclusive Framework〕

まず，BEPS プロジェクト全体の観点からですが，青山様から，Inclusive Framework への参加国の拡大について評価を頂いた上で，途上国の BEPS 合意を実施するキャパシティについて，また吉村様からミニマムスタンダード以外の勧告のモニタリングについてご質問をいただきました。

Inclusive Framework ですが，申し上げましたように，現在，参加国は発足当初の46カ国から100カ国以上に拡大したということで，非常に広がりがあり，また，後ほど出てきますが，BEPS 防止措置実施条約に署名した国は現在70カ国に拡大しています。このように先進国・途上国に限らず，広く BEPS 合意の実施の試みが広まっていることは，非常に評価できるのではないかと思っています。

ただ，この BEPS 合意を実施に移していくときには，先ほどもご指摘がありましたが，本当に Inclusive な，包摂的な取組みにしていくためにも，途上国にどうやってこれを実施してもらうのかということを考えなければいけません。その途上国の事情や，キャパシティの問題もあるかと思いますので，OECD，IMF，国連，それから世界銀行，こうした税に関わる国際機関などが連携して，途上国を支援するためのプラットフォームなどを作っており，それが中心となって途上国の BEPS 合意の実施に対する支援もしくは情報交換の制度を導入していくことへの支援を行っていまして，そういうものを通じて，私ども日本政府も途上国の税制や税務執行に対する支援を行っているところです。

また，途上国が BEPS 勧告のいいとこ取りをしないかというお話もありました。途上国が実際に BEPS 合意を実施しているのかというモニタリングも確かに重要です。私どもとしましても，Inclusive Framework 会合や BEPS 防止措置実施条約を議論する会議など，さまざまな国際会議を通じて，途上国にしっかりと参加を働きかけていきたいと思っています。

〔ミニマムスタンダード以外のモニタリング〕

吉村様からご質問がありました，ミニマムスタンダード以外のモニタリングについてです。ミニマムスタンダードについては，モニタリングのための相互審査の枠組み，どういう基準でやるのか，どういうスケジュールでやるのか，

ということがきっちりと決まっています。具体的には行動５，行動６，行動13，行動14がミニマムスタンダードで，これらは審査の内容やスケジュールが決まっていて，Inclusive Framework の中で各国が互いに実施状況を審査していくことになります。

一方で，これ以外の措置については，各国の税制や税務当局の体制，また BEPS のリスクなども国によって違いますので，必ずしも各国が同じ措置を取る必要はなく，各国が適切な措置を講じていくものと理解しています。先ほど吉村様がお話しになられました，いわゆるコモンアプローチですとか，ベストプラクティスについては Inclusive Framework でレビューが行なわれることになっていますが，そのレビューを具体的にどのように行うかというところまでは，まだ具体的な議論は進んでいないところでありまして，今後，詳細はまた議論されることになるのだと思っています。

そういう状況ではありますが，Inclusive Framework において各国がどのような措置を実施していくのかということは，いずれにしてもフォローアップしていきますし，また先ほどG20などのコミュニケを見ていただきましたが，先進国・途上国を含めてこうした国際的な取組みにコミットしているところです。そのような流れを背景に，当局としても幅広く各国に BEPS 防止措置を実施するよう，働きかけてまいりたいと思いますし，また，そのような流れを後押しするためにも，日本においてもこの BEPS における合意事項を段階的に，また着実に実施していく必要があるのだろうなと思っています。

〔外国子会社合算税制〕

次に，外国子会社合算税制につきまして，幾つかご意見，ご質問を頂きました。青山様からは，いろいろとポジティブな評価を頂きまして，ありがとうございました。その上で，執行上の問題は何があるのだろうかというご質問を頂きましたし，また栗原様からは，通達に載らない事項について事前照会のための窓口のようなものはできないのだろうかというコメントも頂きました。

外国子会社合算税制については，先ほども申し上げましたように，日本企業が海外展開をするときの競争力を阻害することなく，租税回避に対応するように制度を組んできたところです。その改正に伴って，現在国税庁で関係通達を整備していまして，関係省庁，関係者の方々にヒアリングを実施しています。具体的には，特に早めに出さなければならない通達については年内，それ以外については来年を目途に公表できればということで，作業を行っているところです。

執行上の問題という意味では作業中ということで，あくまでも想定の話にはなってしまいますが，見直し後の外国子会社合算税制は国外にある関係会社の活動，経済活動基準などという形で見させていただくことになります。確かに，申告いただくときに，関係会社の財務諸表等の資料を添付していただいているわけではありますが，場合によってはさらに契約の関係の資料などを提出いただくこともあるであろうということです。そういうときに，しっかりご対応いただけるかどうかというところは，なかなか難しいところではあるのかなと考えているところです。

いずれにしましても，この外国子会社合算税制の関連でご質問等がある場合には，ご担当の国税局なりの所管の部門にお問い合わせいただければ，丁寧に対応させていただきますので，何とぞよろしくお願いいたします。

〔移転価格の文書化〕

それから，移転価格の文書化の関連で幾つかご質問とコメントを頂いたところです。１つ目ですが，移転価格文書をどのように活用するのかということでした。国別報告書はハイレベルな移転価格リスクの評価や経済分析に使用する

ということが，BEPSの勧告にも書いています。したがって，国税当局においてもこのマスターファイルと，企業グループ全体の情報とを併せて，移転価格リスクやBEPSリスクの評価に使うことが想定されているところです。

ただ，その情報はあくまで個別の取引やその取引価格の詳細な移転価格分析に代わるものではありませんので，国別報告書の情報のみに基づいて移転価格課税を行うというようなことは想定されていないということです。

２つ目に，マスターファイルのフォーマットの点もご指摘を頂いたところです。確かにこのマスターファイルの運用というのは，各国の法令に依拠していますので，ご指摘のような話もあり有るということです。このマスターファイルや国別報告書は新たな取組みですので，いろいろとご指摘を頂く点等あると思いますが，実際にどのような問題が生じてくるか注視してまいりたいと考えています。

それから，３つ目に，国別報告書のピア・レビューについて，特に新興国についてちゃんと審査されているのだろうかというご指摘を頂いたところです。国別報告書のピア・レビューは，実施状況の審査でございますが，これには３つの分野がありまして，国内法制がどうなっているのか，情報交換の体制はどうなっているのか，そして，情報の守秘義務やその情報が適切に使用されるのか，ということです。この３つの分野について，OECDが定めた審査の基準と実施方法に従って審査されることになっていまして，この基準自体は日本を含む先進国，また途上国も同じです。また，この審査方法自体は一般に公表されています。

この審査ですが，2017年から始まりまして，2019年までの３年間で段階的に実施されます。第１フェーズにおいては，まずは，法令面から審査を始め，第２フェーズ以降は実際の運用面も含めて審査を行っていくということです。

その審査の中では，各国が，関係する法令の具体的な根拠なども含めて，しっかり審査していきますし，また，審査項目に従っていないような事例がありましたら，改善勧告が出されることになっています。このように先進国・途上国含めてしっかり対応していくということです。

〔国別報告書〕

その関連で，青山様から，欧州における国別報告書を公開する動きについてご質問を頂きました。BEPSの合意では国別報告書は非公開とされています。私どもとしてはこのようなEUの動きは国際協調に反しているのではないかという懸念を有していまして，いろいろなレベルで各種国際会議，もしくはバイ会談のときに，「BEPS合意の足並みを揃えた実施を通じた公平な競争条件の確保」を揺るがすようなリスクとなるのではないかということを，主張しているところです。

こうした働きかけもあり，欧州にも国別報告書を公表する動きを再考し始めている国もあるようですので，今後も欧州諸国に対してしっかり働きかけをしてまいりたいと考えています。

〔電子経済〕

次に，電子経済について，吉村様からG20の中での議論の状況についてご質問がありました。また，栗原様からは，越境消費税に関する税制改正の効果についてご質問を頂きました。G20で電子経済が今回取り上げられた背景は，先ほど吉村様からお話がありましたように，欧州の中では非常に関心が高い問題であるという理由もあると思います。特に今回，G20の議長国であるドイツが，電子経済の進展は持続的な成長に不可欠であるとして，電子経済自体をG20の項目の１つとして取り上げたというところは大きかろうと思います。

そのような盛り上がりの中で，議論の状況ですが，電子経済の今後の進展が国際課税にどのような影響を与えるのか，また，他のBEPS勧告を実施したことによって電子経済にどのような影響を与えるのか，ということをモニタリ

ングしていこうということになっており，来年の春のG20の財務大臣会合に中間報告を提出するということが定められているというところです。

この議論がどういう方向に進んでいくのか，今の段階で申し上げることはなかなか難しいのですが，こうした議論を行うときに，私個人的には，単なる源泉地課税の強化を目的としたようなスコープの狭い議論ではなく，そもそも電子経済が進展した中でどのような課税の在り方があるのか，例えば電子経済の進展は，ビジネスモデルや個人の企業の活動にどのような影響を与えるのか，そうしたときに，BEPSで議論になった価値の創造，課税所得をどのように認識していくのか，また，課税のタイミングなどもどう考えていくのかといったことを，より包括的な観点から深く分析・評価していく必要があるのだろうなと思っているところです。

また，電子経済の関連での税制改正の影響ですが，27年度税制改正を行ったことによって，国境を越えて提供される電子書籍ですとか音楽，広告の配信といった電子商取引については消費税が課されることになっています。これにより，同種の取引を行う国内外の事業者間の競争条件の不均衡が一定程度改善されたというところは効果があったと思っているところです。ただ，これも今後いろいろと見直す必要もあるかと思いますので，引き続きこの電子経済の議論を注視していく必要があるだろうと思っています。

〔BEPS 行動計画の対応済の項目〕

それから，BEPSの行動計画の関連で，幾つかの対応済み項目についてどのような状況になっているのかというご質問を，栗原様から頂きました。１つ目は行動２です。ハイブリッド・ミスマッチということで，これは国によって税制が異なる場合に，その隙間を利用して租税回避を行うというものです。このハイブリッド・ミスマッチへの対応につきましては，27年度税制改正において外国子会社配当の益金不算入制度の見直しを行っていまして，外国の子会社の所在地国で損金算入が認められているような配当については日本において親会社の益金に算入して課税するということにしていまして，国際的な二重非課税には対応しているところです。

次に，行動５の有害税制への対抗の関係ですが，BEPS最終報告書の中では次の３点が指摘されています。１点目は知財優遇税制などの有害性審査基準の中で，特に経済活動の実質性に関する基準を精緻化しなさいということです。また２点目に，各国の優遇税制の透明性向上の枠組みを考える際に，他国に影響し得るような通達，ルーリングなどを提供した国の当局に対して，その影響を受けそうな国の当局に通知してくださいというものです。それから３点目には，OECD加盟国，G20メンバー国等について，この有害税制がないかどうかという審査をしっかり行いなさいということです。この３つが指摘されていたところです。

この１点目と３点目については，G20の国だけではなくて，非G20の国，OECD以外の国についても審査を拡大して，実際に審査基準なども見直した上で審査を行っており，まさに今日，その会議をやっているところです。この審査にも，日本としても積極的に参加しています。

また，２点目のルーリング，通達の通知の関係ですが，これも租税条約に基づく情報交換の枠組みというのがございますので，それに基づいて既に他国の税務当局との情報交換を実施しています。

それから，行動14の紛争解決メカニズムの関係です。これは，最終報告書の中でいろいろと指摘されたところで，その指摘事項については，既に日本が締結している租税条約に相互協議条項がありますので，概ね満たしているのではないのかなということです。ただ，それをより拡充していくという意味で，後ほど申し上げますが，BEPS防止措置実施条約というのに今回署名しましたし，また個別の二国間交渉などにも相互協議条項を規定していくということです。

また，相互協議手続における仲裁規定につきましても，日本は積極的に租税条約に盛り込むということを方針としていますので，今申し上げましたBEPS防止措置実施条約も通じて，仲裁規定を積極的に導入していきたいと思っています。

〔情報交換〕

それから情報交換に関連して，青山様よりこの情報交換を行っていくに当たって，受益者ベース情報へのアクセスはなかなか難しいのではないかというご質問も頂きました。この受益者ベースの情報交換ですが，先ほどご紹介しました金融口座の共通の報告基準に基づく自動的情報交換制度の中において，金融機関が金融口座を開設するときに顧客管理手続の中で確認を行って国税庁に報告するという制度がありますし，また，この自動情報交換の中ではわが国の居住者が海外に口座を持っていた場合に，海外からその情報も交換されることになっていますので，一定の対応はできていると思っています。ただ，こうした実質的な所有者に関する透明性の問題は，まさに今年のイタリアのG7などでも指摘されているところですので，さらに今後議論は続いていくのだろうなと思っています。

〔米国との関係〕

最後にアメリカとの関係で，青山様から，二国間主義にこだわるアメリカの対応がBEPSプロジェクトの阻害要因になるのではないかというご指摘も頂きました。ただ，先ほどのコミュニケにもありましたが，G20，G7の場でもBEPS措置の実施に対する国際協調の重要性というのは繰り返し指摘されていますので，全体ではアメリカも同じ方向を向いているものと思っています。アメリカがBEPS防止措置実施条約にまだ署名していない状況などはありますが，アメリカも含めてより多くの国・地域が国際的な枠組みに参加するよう働きかけてまいりたいと思っています。私からは以上です。

（渡辺） 細田さん，どうもありがとうございました。それでは，以上で第1部「BEPSについてのこれまでの取組み」を終わらせていただきます。次に第2部の「BEPS合意に関する今後の展望」に入らせていただきたいと思います。時間も若干押していますので，要領よく進んでいきたいと思います。

最初に細田さんの方からご説明をお願いいたします。

Ⅲ．BEPS合意に関する今後の対応

1．今後の国際課税のあり方についての基本的考え方（骨子）

（細田） それでは，**国際課税資料35**をご覧いただければと思います。

BEPS合意に関する今後の対応ということで，まず，昨年の年末に取りまとめられた与党の税制改正大綱の補論「今後の国際課税のあり方についての基本的考え方」の概要を資料として入れています。この国際課税の基本的考え方は，BEPSへの対応でいろいろと今まで改正をやってきましたが，まだその課題が残っていますので，ここで国際課税や日本を取巻く現状を踏まえた上で，今後の国際課税の基本的な考え方を取りまとめてみてはどうかということで，政府税調でもご議論いただき，技術的なご指摘も踏まえた上で，昨年の年末に与党の方で取りまとめていただいたものですが，それをまずご紹介させていただきたいと思います。

〔問題意識〕（国際課税資料35）

国際課税の基本的な考え方としては，その制度を考えるに当たり，企業の健全な海外進出の促進と租税回避への対応をいかにして両立させていくかということが重要であろうと思っています。

〔グローバル経済・日本経済の構造的変化〕（国際課税資料35）

では足元はどのような状況にあるのだろうかということで現状分析しています。例えばグローバル経済の状況を見てみますと，新興国・途上国の経済規模が大きくなっていて，一昔前だと先進国と途上国で経済規模は８対２ぐらいだったものが，６対４ぐらいになって，どんどん途上国が大きくなっています。また，実際の資本の流れを見てみると，税制上の優遇措置を持つような経済規模の小さな国・地域を経由地とする直接投資がぐっと増えています。例えばルクセンブルクやモーリシャスなどのオフショアセンターに取引が非常に集中していて，GDPなどに比べて取引が大きくなっているのではないかということです。それから，知的財産の関連で見てみると，自国での知的財産開発の取組みと比べ，その使用料の受取りが多くなっているのではないかという傾向も見られます。

その中で日本の状況ですが，対外直接投資は増えています。証券投資も増えています。では，その投資はどこに行っているのかというと，例えば**国際課税資料35**の下のところに書いてありますが，オランダへの直接投資が10倍に増えているとか，証券投資についてはケイマン諸島への投資がアメリカに次ぐ第２位の水準になっているなどの現状があります。また，日本のクロスボーダーの知的財産使用料の収支は世界で第３位の水準ということで，かなり大きくなっており，増加傾向にあります。では，日本からの支払の額が多いところはどこかというとシンガポールなどとなっています。日本の経済の稼ぎ方が，物から資本投資へのリターンへと変わっている中で国際課税をどう考えていくのか，ということを考えなければいけないということです。

途上国がプレゼンスを拡大していることや，グローバルな投資が増えてきていること，知的財産が重要になっているといったことなどを頭に入れながら，国際課税の制度を考えなければいけないと認識しているところです。

〔今後の国際課税のあり方に関する基本的考え方〕（国際課税資料36）

そのような現状の中で，国際課税の基本的な考え方ということですが，１つ目はBEPSプロジェクトという形で１つの方向性が示されましたので，その合意事項を着実に実施していくことです。日本はこれまでもBEPSプロジェクトの議論をリードしてきましたが，これからも日本がリードしてBEPS合意の着実な実施を進めていき，グローバルに公平な競争条件を国際課税の世界でもしっかりと確立していく必要があるだろうということです。

それから２つ目ですが，経済活動が行われる場所と税が支払われる場所を一致させるということです。この原則を満たしつつ，企業の健全な海外展開の支援と租税回避の抑制の両方を満たしていく制度をどうやって考えていくのか，その際には，先ほど知財の話がありましたが，特に知の国外流出というものがリスクとしてあるのではないか，そういったものに対して，どのように対応していくのかということも考える必要があるだろうということです。

３つ目は，そういう制度を作る際には，情報交換ネットワークを拡大していって税の透明性を向上していくことも必要であろうということです。この３つが基本的な考え方になっているということです。

〔個別の制度改革に当たっての視点〕（国際課税資料36-37）

この基本的な考え方の下で，今までいろいろな制度改正，もしくは情報交換の取組みなどを行ってきましたが，そういった制度改正などは国際競争力の強化と租税回避への対応のバランスの中でやってきたものであろうと整理した上で，**国際課税資料37**以降に今後当面検討しなければいけない課題を記載しています。

29年度税制改正につきましては昨年末ご議論

いただいたところですが，外国子会社合算税制の見直しをまずは実施すべきであろうということです。それから，中期的に取組む課題として３つのご指摘を頂いていまして，１つ目が移転価格税制です。特に知的財産等の無形財産をどう扱っていくのか，所得相応性基準を含めて検討すべきであろうということです。２つ目に，過大支払利子税制をどのようにしていくのか，３つ目に，タックス・プランニングの義務的開示制度について，諸外国の制度，運用実態などを踏まえながら日本でどうしていくのかということを検討していく必要があるであろうということです。

本日は，この３つの課題の現状にBEPS防止のための多数国間条約を加えた，４つについて順次お話しさせていただきたいと思っています。

２．【行動８−10】移転価格税制

〔移転価格税制：「BEPSプロジェクト」の結論〕（国際課税資料38）

BEPSプロジェクトの，「価値が創造されたところで税金を払うべき」という原則に基づいて，移転価格のガイドラインについても見直していこうということです。特に無形資産取引については，BEPSリスクが高いということで，これを中心に見直していこうという議論がなされたということです。

右下の図にありますように，もともとＡ社が発明した特許を，軽課税国のＬ国の子会社Ｌ社に移して，孫会社からの利益をＬ社にためるというような取引を想定したときに，例えばＬ社とＡ社との間で，その特許を移転したときの取引価格が本当に適切なのか，小さ過ぎるのではないか，というような点ですとか，もしくはＬ社と孫会社との間で見てみますと，孫会社がＬ社に払っている使用料は本当に適切なのか，そのリスクに比して大き過ぎるのではないかと，いろいろな議論があるわけです。

最初の例で言えば，行動８のところですが，特に無形資産は他の参照する価格がなかなか無く，移転時には本当の価値は分からないという性質がありますので，独立企業間原則の直接の適用は困難であろうということです。そういった点から，例えば資産の価値を評価するに当たって，ディスカウント・キャッシュ・フロー法も適用できるようにすればいいのではないか，また，特許によって実際に生じたキャッシュ・フローが当初の予測から大きく乖離してしまった場合には，事後的に価格を調整できる所得相応性基準と言われる手法を導入してはどうかというご指摘を頂いています。

それから，行動９のところでは，実際に使用料を受取るに当たり，本当にこの特許を持っている企業は実際に事業のリスクを引き受けているのか，本当にそのリスクに対応できるだけの資本を有しているか，そういった状況にないのであれば，本当はそのリスク相応のリターンしかもらえないのではないか，そのような観点から，移転価格のルールを見直すべきではないか，というご指摘も頂いています。

また，行動10では，同じグループ企業内での費用の分配などを適切に行う方法についてご指摘を頂いているところです。

〔【行動８】無形固定資産取引に係る移転価格ルール〕（国際課税資料39）

特にご関心が高いのは，無形資産に関する移転価格ルールのところではないかと思います。適正な移転価格の算定がより困難である無形資産については，いろいろな方法を使えるようにしようということで，まず，無形資産の定義を明らかにした上で，その無形資産の利益を受けられる企業というのは，この無形資産の開発等に関して重要な機能を果たしている関連企業であるべきですので，例えばディスカウント・キャッシュ・フロー法が使えるようにガイダンスを拡充するということです。また，先ほど申し上げました評価困難な無形資産については，所得相応性基準と言われる予測利益とその実際の

利益が一定程度乖離した場合には，実現値，すなわち実際に受けた収益に基づいて評価し直すということを認めていいのではないかということも指摘されているところです。

〔評価困難な無形資産に係る移転価格ルールの策定〕（国際課税資料40）

所得相応性基準のところです。これは新たな概念ですので，実際に適用するには非常に難しいところがあるかと思っています。そのため，実際に適用される場面は恐らく限定されるであろうということです。この点について，３つ目の○のところにありますように，適用が免除される場合というのは，事前に納税者が収益を予測できなかった場合ですとか，事前に相談をしていた場合，もしくは予測と実際の結果の乖離が取引時点の価格の20％以下である場合が報告書では示されています。また，予測と実際の結果の乖離が取引時点の価格の20％以下である状況が５年間経過した場合については，以降の年度についてその適用を免除するということで，一定の安定性を確保した上で，所得相応性基準を導入してはどうかということが提案されているところです。

〔評価困難な無形資産（HTVI）に関する実施ガイダンスの概要〕（国際課税資料41-42）

所得相応性基準の中身自体は，まだガイダンスの策定が続いているところでして，**国際課税資料41**，**国際課税資料42**にガイダンスのドラフトを付けていますが，これがパブリックコメントに出されていまして，引き続き議論が続けられているという状況です。

〔【行動９】リスクと資本に係る移転価格ルール〕（国際課税資料43）

国際課税資料43は，リスクと資本に関する移転価格ルールの関係です。これは，キャッシュボックスのような実体のない事業体に利益を蓄積することを防ぐという意味で，契約上だけではなくて，実際にリスクを取っている場合にのみ利益の移転が認められるべきであろうということです。そうでない場合，基本的にはリスク・フリー・リターン，報告書の中では国債利率の程度となっていますが，その程度しか利益の移転は認められないのではないか，ということが指摘されています。

〔【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〕（国際課税資料44）

それから，行動10のところでは，その他の移転価格ルールの改正をまとめています。特に真ん中のところの①利益分割法の適用の明確化ということで，グローバル・バリュー・チェーンといいますか，国際的な分業体制が進む中で，利益分割法を適用するような場面が多くなってくるかと思います。その中で，どのような場合にこの利益分割法を適用することが最適な手法となるのか，ということを明確化するためのガイドラインの改定作業が進められていまして，これもそのガイダンスはパブリックコメント中です。

〔利益分割法ガイダンスの概要〕（国際課税資料45）

国際課税資料45に，参考までにそのサマリーを付けていますので，参照いただければと思います。以上が移転価格税制の関係で，現在議論されている内容です。

３．【行動４】利子控除制限ルール

〔利子控除制限ルール〕（国際課税資料46）

次は行動４の利子控除制限ルールついてお話しさせていただきます。これは，支払利子が損金算入されることを利用して行われる租税回避行動をいかに防ぐかというもので，日本にも既に過大支払利子税制が導入されています。

それに対して，BEPS 最終報告書においては，固定比率ルールを基本とし，その基準固定比率について日本は調整所得の50％ですが，これを

10～30％の範囲に収めるべきではないか，また，オプションとして，多国籍企業グループ全体の比率まで利子の損金算入を認めるようなグループ比率ルールという制度を導入してもいいのではないか，といったご指摘を頂いているところです。

〔制度の基本及び日本の現行制度「過大支払利子税制」〕（国際課税資料47）

国際課税資料47，**国際課税資料48**では，日本の制度とBEPS勧告の比較で資料を２枚付けています。日本の場合は，左側にありますように，関連者のネットの支払利子に減価償却費ですとか所得などを足し，全体の調整所得を計算しまして，その50％までが損金算入限度額で，それ以上については損金不算入になるという制度を，現行の制度としているところです。

〔「BEPSプロジェクト」の結論〕（国際課税資料48）

国際課税資料48に移ります。これが利子控除制限に関するBEPSプロジェクトにおける結論です。企業AのEBITDAについて，日本の制度では50％となっているところ，BEPSでは10～30％となっています。それからEBITDAの計算の方法ですとかその対象についても，関連者なのか，それとも第三者を含めてなのか，というように，違っているところがあります。そのようなところを，今後，日本としてどう反映させていくのか，といったことを検討していく必要があると考えているところです。

４．【行動12】タックス・プランニングの義務的開示制度

〔制度の基本及び「BEPSプロジェクト」の結論〕（国際課税資料49）

そして**国際課税資料49**以降は，タックス・プランニングの義務的開示です。これは，企業活動の透明性向上という観点から，いわゆるプロモーター，コンサルタントのような方，またはスキームの利用者が一定の租税回避スキームを税務当局へ報告，開示していただく制度です。これによって，税務当局ではそのスキームに対して早急な対応ができます。また，開示を求めることによって租税回避スキームのけん制効果も得られるであろうということで，アメリカやイギリスなど諸外国で導入されているものです。このタックス・プランニングの義務的開示制度ついても，ベストプラクティスということでBEPS勧告が出ていますので，導入の検討をこれから進めていくということになっています。

〔（参考）報告義務に係る項目ごとのオプション・勧告〕（国際課税資料50–52）

具体的な制度につきましては，OECDの勧告を見てまいりますと，この右側の方ですが，２つの考え方があって，１つは租税回避スキーム自体なかなか特定できませんので，租税回避のリスクが高いもの，例えば守秘義務がかかっている，もしくは成功報酬制になっているというものについて報告対象とするものです。もう１つはよく租税回避スキームで使われるような損出しのスキームであるとか，取引の内容に着目したものについて報告対象とするものです。この２つの報告基準を組み合わせることによって，ある程度報告の対象を絞った上でプロモーターないし納税者の方に開示・申告いただく，報告を頂くというようなことになってくるのだろうと思っています。

国際課税資料51，**国際課税資料52**にその効果ですとか，また諸外国ではどのような状況になっているのかということを簡単にまとめていますので，ご参照いただければと思います。

５．【行動15】BEPS防止措置実施条約

〔BEPS防止措置実施条約の概要・経緯〕（国際課税資料53）

BEPS防止措置実施条約については，BEPS防止措置のうち，租税条約に関する措置を導入するためには既存の二国間条約を改正する必要

がありますが，全世界で3,000以上の租税条約があり，それを１つ１つ改正するのはなかなか大変ですので，１つの多数国間条約を策定して一斉に関連する租税条約を変更していこうという取組です。

ただ，その際，４つ目の○に書いてありますが，どの租税条約をこの多数国間条約の対象にするのか，また多数国間条約に含まれるどの措置を自分たちは適用するのか，ということについて，各国は任意に選択することができるようになっていまして，その選択を寄託者であるOECDに対して通告することになっています。日本は６月にこの多数国間条約に署名しまして，今後国会で審議いただいた上で批准発効することになっています。

〔BEPS防止措置実施条約と各行動の関係〕（国際課税資料54）

導入されるBEPS防止措置の中身は，**国際課税資料54**にあります。行動２，６，７，14の報告書に含まれる租税条約に関するBEPS防止措置をこの多数国間条約によって二国間条約に反映させることが可能になっています。

〔【行動７】恒久的施設（PE）認定の人為的回避の防止〕（国際課税資料55）

国際課税資料55に１つの例があります。恒久的施設認定の人為的回避の防止ということで，１つは代理人PEの定義について見直しを行います。２つ目は，準備的又は補助的な性格の活動として条約中に規定されるものは，今まではすべからくPE認定の対象外となっていたものを，そのような条約中に規定される活動についても企業にとっての実質的又は本質的な活動であるものについては基本的にPE認定の対象とします。例えば商品の引渡しやその購入のみを行う場所というのは，これまでは，基本的には，PE認定の対象にならなかったものを，今後は，その企業の本質的な活動があると判断されるものについては，PE認定の対象にしていくことになります。

〔BEPS防止措置実施条約の署名国（70カ国）〕（国際課税資料56）

国際課税資料56にありますように，日本を含めて70カ国が，この多数国間条約に署名をしています。私からは以上です。

Ⅳ．今後の対応に関する質問・意見

（渡辺）　細田さん，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，順次ご質問，ご意見を頂戴できればと思います。最初に青山さん，よろしくお願いいたします。

〔BEPS防止措置実施条約関連〕

（青山）　詳細なご説明ありがとうございました。時間も押していますので，私からは特に最後のBEPS防止措置実施条約に絞って，コメントと質問をさせていただきたいと思います。まず，今のご説明にもありましたように，多国間の条約ですが，どの条約を対象にするのか，どの条項を対象にするのかというのを，それぞれの国が選択して指定するという仕組ですので，基本的には各国にとってあくまで２国間条約がベースにあって，それらに上乗せして修正する形の２階建方式です。従って，従来の租税条約の２国間主義を多国間主義で置き換えようという意欲的な条約ではないと考えられます。

ただ，そのような性格のものであるがゆえに，個々の納税者にとって難しいのは，その２階建ての構造を両睨みしながら，果たして自分のこの取引に最終的にどの条項が適用対象になるのかを見定めるコンプライアンスコストが相当高くなると思われる点です。

一方で，先ほどのご説明にもありましたように，多くの国がこの条約に署名しつつあり，今

後も増えてくるということでありますと，包摂的枠組みの中でこれに参加した途上国は，この条約の条文解釈に当たって，BEPS ガイダンス文書を含めた OECD の諸文献を参照する機会が増えるのではないかと期待できそうです。すなわち，条約法に関するウイーン条約の解釈で活用されるいわゆる文脈として BEPS ガイダンス文書等が位置付けられる可能性です。こういったことになりますと，従来国連モデルと OECD モデルとの間で先進国・途上国間に解釈の違いがあるとして，納税者の予測可能性が阻害されるという不満が，この多国間租税協定を通じて共通の解釈に到達することで解消される可能性が高まります。従来の解釈ギャップの解消は，納税者にとって歓迎すべき効果で，全体としてみれば積極的な評価ができると思います。

そこで質問ですが，まず１点目は，特に条約濫用について既署名国は全ていわゆる主要目的テストを適用するという意向を表明をしたと伺っています。この主要目的テストは，主要目的が税を免れることにある取引を対象とした濫用防止規定という理念であることから見て，その解釈適用に当たっては，ほとんどの国が国内法の GAAR と同様な適用をするのではないかと推測されます。そうしますと，主要目的テストについて共通の適用ガイダンスを合意しておかないと，納税者にとっては，個別の条約ごとに主要目的テストがどのように適用されるのか，予測が立たないという懸念が生じます。

そこで，特に OECD の BEPS プロジェクトにおいて，この点に関する今後の取組みはどのように予定されているのかというのが１点目です。

なお，この主要目的テストの適用ガイダンスの議論が進んでまいりますと，わが国にとっても国内法上いわゆる一般的否認規定の導入可能性についてどのように今後考えるのかという問題が，また突き付けられることになると思いますが，いかがでしょうか。

２点目は，今後相互協議による解決を促進するというミニマムスタンダードをこの多国間条約は包含しているわけですが，残念ながら仲裁を受け入れている国は26カ国にとどまると伺っています。そうしますと，この仲裁を受け入れない国の多さからは，納税者は二重課税解消のリスクが多国間条約をもっても十分には解消できないのではないかという心配が残ります。これについてのご見解はいかがでしょうか。以上でございます。

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

（吉村）　私から，コメントとご質問を１点ずつ申し上げたいと思います。

〔評価困難な無形資産について〕

１つ目は，評価困難な無形資産についてです。最終報告書でも所得相応性基準の導入という方向性が打ち出されました。また，今後ガイダンス等が整備され，それを受けて国内法でも実施という運びになるかと思います。その一方で，所得相応性基準につきましては，既にアメリカやドイツで導入されているものの，なかなかその適用の実際はわかりにくい面があります。そのため，今後日本で所得相応性基準が導入されることになりましても，やはりそれを受け入れる納税者の方の理解も含めて，相当な準備といいますか，情報発信が必要になっていくのではないかと感じているところです。

〔利子控除ルール〕

２点目は質問です。利子控除制限に関する行動につきましては，BEPS プロジェクトでの位置付けとして，多国籍企業について価値創造の場での納税を確実なものとしたい，それを担保

するための裏付けとして捉えられていると理解しています。これに対して日本の現行制度は，関連者間ローンにターゲットを絞って，国外への利益の移転，利益の剥ぎ取りに関心を向けてきたのではないかと思います。BEPSプロジェクトに従って利子控除制限の仕組みというものを設計していこう，導入していこうということになりますと，これまでいわゆるデッドとエクイティを前提としてきた法人税の課税ベースとの関係も問題になり得るのではないかと思います。

そこで質問としましては，BEPS行動で示された利子控除制限について，これは現行制度の延長として位置付けられる改正として捉えてらっしゃるのか，それとも新たな制度の検討ということも視野に入れているのかということを，差し支えない範囲でお教えいただければと思います。

また，利子控除が認められる水準，いわゆるコリドーと呼ばれて10%から30%という幅で示されていますが，今後のレビューによってBEPS行動の実効性が検証されるということになるかと思います。つまり，日本をはじめとした多国籍企業のタックス・プランニングといいますか，節税に与えた影響を検証することになるかと思いますが，そのレビューの具体的内容や，その際に必要となるデータがどのように集められるのかといった点をお教えいただければと思います。以上です。

（渡辺）　吉村さん，どうもありがとうございました。それでは次に栗原さん，よろしくお願いいたします。

〔外国子会社合算税制について〕

（栗原）　今後の展望につきましては，もうお話が何回か出ていますが，利益分割法，所得相応性基準，利子の控除制限に関心を持っています。利益分割法と所得相応性基準は現在の移転価格税制でカバーしきれない部分を補完する目的で導入が検討されていると理解していますが，理屈先行の議論が進み，現在の移転価格税制に取って代わるようなイメージすら与えていると思います。特に前半の方で出ました移転価格文書化で膨大なコストをかけているにも拘らず，数年後に全部やり直しになってしまうのではないかという不安も持っています。

取引単位営業利益法で文書化していまして，その後調査で利益分割法が適当ですと言われても議論がかみ合いませんし，適切な移転価格であると説明しても所得相応性基準によって当時の文書化は不十分であるということで，所得を変更されるリスクがございます。どちらの方法も，現在の議論では発動される基準が不安定のように感じています。利益分割法では，取引単位営業利益法を否定し，利益分割法が適切とする基準が何かということ，ディスカッションドラフトにいう「ユニークで価値ある貢献」とそうでない貢献の境目はどこなのだろうか，境目の案件が非常に増えてくるのではないかと，心配しています。利益分割法の適用は限定的であることを望んでいます。所得相応性基準も乖離率20%というのは非常にわかりやすいですが，発動の免除基準が不明確であり，ともに実務に耐えられるだけの知見が蓄積されるまでは現在の移転価格文書化を適正に誘導するための道具として，伝家の宝刀であるべきだと考えています。

そこで質問ですが，利益分割法と所得相応性基準を積極的に検討する理由について教えていただければと思います。一般に，日本企業の場合は技術ノウハウを親会社が保有しているケースが多いと思います。子会社側の政府には，子会社の利益貢献を強調し，利益分割法により子会社により多くの利益を配分するようなインセンティブが働きやすいと思います。日本親会社と海外子会社のパターンでは海外政府，海外親会社と日本子会社のパターンでは日本が導入し

たいと思うでしょう。納税者と税務当局のご意見が違うと，相手の移転価格算定方法を否定できるほどの証拠がない限り，単なる利益の取り合いに終始するのではないかと心配します。

所得相応性基準では，BEPS 勧告の乖離率20％をそのまま採用しますと，事後の実績が20％超大きく出た場合は日本で課税されることになります。例えば実績が25％大きく出た後，所得相応性基準で課税され相互協議に発展し，相互協議で10％で妥結した場合，そもそも日本は所得相応性基準を発動すべきだったのか，疑問が湧きます。

利子控除制限についても積極的に採用する根拠がわかっていません。理由をお教えいただければと思います。日本は，先ほどご紹介のありましたように，過大支払利子税制が既にあり，十分機能していると理解しています。国際グループ間の利子ではなく第三者向けの利子を規制するのであれば，過大支払利子税制とは別な税制で議論すべきと思います。国際間の税率の違いによる不公平を除去するのであれば，入り口は税率の差でありますでしょうし，資本と負債の不公平なら資本にみなし利子控除を適用するということを最初に検討すべきと考えます。海外に投資をしている企業ならまだしも，国内事業しか行っていない企業から見れば，メリットが全くない中で巻き添え事故を食らうようなものだと思います。

それから，BEPS 対抗策の中締めはいつごろになるか，お教えいただければと思います。今回の OECD 勧告に従えば，かなり改善されるはずであります。そうは言うものの，新しい BEPS が生まれてくるのではないかという不安もありますが，コンプライアンスコストをこのまま増やし続けることはできないと思います。大体のゴールというのが必要だと思います。

それから，義務的開示について一言。今回の検討されているスキームは，納税者とプロモーター，もしくはどちらかという報告になると思うのですが，報告するくらいなら租税回避をしないと思わせる上でのけん制機能効果がある理解しています。報告者は誰か，犯人，利用者は誰かの話にどうしてもなりやすいですが，報告対象とすべき租税回避スキームを事前に公開するなどして報告制度の対象に載せないということが一番重要ではないかと考えます。いかがでしょうか。

今回の OECD の勧告では，OECD 加盟国以外にインド，中国など新興国を加えましたので，対象国もその後増加しグローバルスタンダードになったと思います。一方で，合意を重視したため，ミニマムスタンダードが限定されまして，アメリカが実質的に参加しないなど，はたから見ると片手落ちのように感じます。不利なルールには参加しなければ良い，必要な情報はミニマムスタンダードで縛られていないところで取れば良いなど，勝手な行動を認めていくとルールが形骸化しかねないと思います。次の見直しの時期では，多国籍企業の行動がどう変わったかも重要でありますが，各国の対応がアグレッシブになっていないかチェックする必要があると思っています。コメントを頂戴できれば幸いでございます。以上です。

（渡辺）　栗原さん，どうもありがとうございました。

それでは，ただ今頂きましたお三方からの意見，ご質問についての細田さんの方からご回答をお願いしたいと思います。

（細田）　ありがとうございました。

〔利益分割法と所得相応性基準の検討〕

移転価格税制について，栗原様から，利益分割法，それから所得相応性基準を検討する理由についてご質問を頂きました。利益分割法については，繰り返しになってしまいますが，グローバル・バリュー・チェーンが発達した中で，こ

の利益分割法が最適な手法となる場面を明確にすることが目的でして，利益分割法の適用範囲を恣意的に拡大していくというようなことではないということです。

また，所得相応性基準につきましても，確かにいろいろと論点はあると思っています。ただ，特に評価困難な無形資産については，税務当局と納税者の間の情報の非対称性というのは非常に大きいので，BEPS のリスクも非常に大きく，この所得相応性基準のような手法も必要なのではないかということで，BEPS の報告書の中でも指摘されているということです。実際にこの所得相応性基準を適用していくに当たって，その適用はどのような目的なのか，また適用除外要件はどうすべきなのか，こういった様々な論点をしっかりと議論していかなければいけないと考えているところです。

いずれにしましても，まだ OECD のガイダンスの策定作業が続いていますので，その進展を踏まえて検討を進めていく必要があろうと思っています。

〔利子控除制限〕

それから，利子控除制限の関係でご質問がありました。ご指摘いただきましたように，わが国の現行制度の過大支払利子税制と BEPS 最終報告書で勧告されている制度には，確かに基準固定比率ですとか対象利子となる範囲，調整所得金額の計算の方法など，幾つか違いがあります。そこで今後どのような制度になっていくのかということですが，これは今の段階で具体的な方向性が確定しているものではないので，申し上げることはなかなか難しいのですが，まず，利子控除制限というのは BEPS のリスクがあり，そのため各国が協調して一定の基準の中で制度を収れんさせていくことが重要だろうという指摘がされており，それは我々としては受け止めなければいけません。

ただ一方で，企業活動にどのような影響があるのかということをしっかり分析して，検討していかなければいけないというところもあると思いますので，様々な論点をこれからしっかり議論していきたいと思っています。

また，吉村様からコリドーの10%から30%の割合に関するレビューについてのご質問がありましたが，確かに2020年までに行動４の最初のレビューが行なわれることになっていますが，今は勧告内容が明らかになって，これから各国

が導入していくというフェーズでございますので，まだこのレビューの具体的な方法にまで議論が至っていないというのが現状です。

〔義務的開示〕

それから，義務的開示の関係でも栗原様からコメントを頂戴しました。この報告制度というのは，けん制効果という観点からすると可能な限り報告の対象となる取引を明らかにしておくという考え方というのは確かに１つあると思います。ただ一方で，BEPS の行動計画においては，対象の範囲が狭すぎるとその制度の実効性を失うのではないかという指摘もされているところです。そういったバランスもありますので，この BEPS 報告書の内容ですとか，他の国の事例などをいろいろと見ながら，制度を考えていく必要があるのだろうと思っています。

〔BEPS 防止措置実施条約〕

それから，BEPS 防止措置実施条約の関連で青山様にコメントを頂きました。１つは，条約の特典の濫用防止措置です。この措置を適用するに当たって，適用が明らかにならないのではないかというようなご心配ですが，この措置に関しては BEPS の報告書行動６の中で，コメンタリーが掲載されておりますので，これをガイダンスとして扱っていただければと思っています。また，実際の適用において問題が生じるようなケースが出てまいりましたら，OECD に問題提起していくなどして対応するということになろうかと思っています。

また，この濫用防止規定との関連で，一般的否認規定への議論の影響ということですが，これは実際どういうことになるのかというのはまだ明らかではありません。ただ，実際に導入の要否を議論することになった場合には，このような条約の特典の濫用防止規定や各国の制度というものをよく見ながら慎重に議論していく必要があるのだろうと思っています。

それから，多数国間条約の仲裁規定の受入国が26カ国にとどまっているのではないかというお話がございました。確かにおっしゃるとおりです。わが国との間でこの仲裁規定が適用されるのは現在の暫定の通知ベースで９カ国ですが，この数字は，これから署名をする国もあるかと思いますし，今後選択する規定を変える国もあるかと思いますので，増減していくものと思います。いずれにせよ，仲裁に関する規定は，この多数国間条約に限らず，二国間の租税条約の交渉においても引き続き導入を慫慂していきたいと思っているところです。

また，この多数国間条約に関しては，実際の適用関係が分かりにくいというところもあるかと思いますので，条約の批准後，実際に適用されるという場面になりましたら，何らかの形でどういうふうに適用されるのかということを公表してまいりたいと考えているところです。

〔コンプライアンスコスト等について〕

栗原様から，BEPS プロジェクトの中締めはいつになるのか，このままコンプライアンスコストを増やし続けることはできないというご意見を頂きました。まず，BEPS プロジェクトの中締めについてですが，その実施状況をモニタリングしていくと，新たな問題がまた出てくると思いますので，継続的な取組みが必要ではないかと思っています。その中でコンプライアンスコストは確かに問題になるわけですが，私どもとしても課税逃れを許さないという基本的な考え方を保ちつつ，健全な経済活動は阻害しない，円滑な執行が可能である，という観点を心掛けて制度改正を行っていきたいと考えており，経済界を含め，いろいろな方々のご意見をしっかり聞いて進めてまいりたいと思っています。

最後に，途上国の対応がアグレッシブになっていないか，フォローアップしていくべきではないかというご指摘もございました。これは先ほども申し上げましたが，Inclusive Framework，また各種国際会議の中で，BEPS 全体の取組みを進めていくよう慫慂してまいりたい

と思っていますし，また，単独主義的な行動についてもしっかり意見を申し上げていきたいと思っているところです。以上です。

（渡辺）　細田さん，どうもありがとうございました。

まだまだ議論は尽きませんが，時間も超過していますので，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，ご見識に基づきまして大変有意義かつ貴重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）　それでは，本日のパネルディスカッションをこれで終了させていただきます。ご協力，どうもありがとうございました（拍手）。

大阪大会

副会長挨拶
第69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
森　詳介
（関西電力株式会社相談役）

本日は，第69回租税研究大会にご参加いただき，誠にありがとうございます。

財務省の新川大臣官房審議官，総務省の稲岡大臣官房審議官には，公務ご多忙の中，パネリストとしてご出席を頂き，誠にありがとうございます。感謝申し上げます。また，会員をはじめ，皆様には，日ごろより，当協会の活動にご支援・ご協力を賜っておりますことに，この場を借りまして，厚くお礼申し上げます。

わが国の経済は，雇用所得環境の改善が見られており，緩やかながらも景気の回復が続いております。人口減少やグローバル化が進む中，今後も持続的な成長を実現していくためには，思い切った成長戦略の推進とともに，経済の基盤となる財政の健全化が，大変，重要であります。財政の健全化は，わが国の経済・財政運営に対する市場の信認と，国際的な評価を維持する上での大前提であります。また，「安心，安定した国民生活」に必要な社会保障制度等を維持するためにも不可欠であります。しかしながら，政府の試算によれば，わが国の長期債務残高は増加を続けており，本年度末には1,093兆円になると見込まれております。これはGDPのほぼ２倍にあたり，歴史的，国際的に，最も高い水準となっております。

消費税率の引き上げが２度にわたって延期され，2019年10月からとなりましたが，かなりの経済成長や歳出抑制がない限り，政府の財政健全化目標の実現は難しい状況に置かれています。

将来をしっかり見据え，財政健全化目標の達成に向けた具体的な方策の立案と，早急な実行を進める必要があると考えております。

現在，政府では，歳入の根幹であります税制につきまして，税体系全般のオーバーホールを進めており，当協会は，先ごろ，税制改正への意見を表明いたしました。

その中で，所得税につきましては，所得格差が拡大しているといわれる現状において，「所得再配分は今後どうあるべきか」，また「その中で所得税はどのような役割を果たすべきか」十分検討するよう求めています。社会保障の受益や負担と併せ，世代間や所得階層間の公平性に留意しながら，考えていく必要があると思います。

法人税につきましては，「日本企業の国際競争力を高めること」と「日本の立地競争力の強化」という視点が非常に重要です。そのため，

税率等，国際的な調和の取れた税制とすることや，日本の経済発展に不可欠なイノベーション創出を促す税制措置の拡充などを求めているところです。

加えて，二重課税や課税逃れ等の問題が生じている国際課税に関して，国際的に協調した取り組みが進められておりますので，それらを踏まえて，企業活動を阻害することのない，予測可能で，法的に安定した制度とすることを求めています。

最後に，消費税につきましては，超高齢化社会の財政を支える基幹税として，さらに引き上げていく必要があると考えております。但し，引き上げが消費を減退させる懸念もあることから，引き上げの必要性について，国民に丁寧に説明しながら進めるべきと考えています。

以上述べましたように，私ども，日本租税研究協会は，民間の研究団体として中立の立場から，税財政問題を研究し，あるべき税制改革について提言を行っております。また，租税教育や税に関する情報提供といった，普及啓発にも務めているところです。こうした活動を通じて，経済成長と財政健全化，社会保障制度改革の一体的な推進に向けた税制改革を実現してまいりたいと思います。

本日の大阪大会では，まず午前の部において，大阪大学の谷口先生から，「夫婦・家族課税のあり方」と題してご報告いただきました。このあと，ご案内のとおり，「税制改革を巡る現状と課題」と題しまして，税財政に精通された方々による討論会を予定しておりますので，引き続きよろしくお願いします。

最後になりましたが，ご参加の皆様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，ご協力いただきますよう，お願い申し上げまして，私からの挨拶とさせていただきます。どうぞよろしくお願いいたします。

夫婦・家族課税の在り方
～ドイツにおける近時の租税憲法上の論議を中心に～

大阪大学大学院高等司法研究科教授
谷口　勢津夫

Ⅰ．はじめに

おはようございます。ご紹介いただきました，大阪大学の谷口でございます。本日は,「夫婦・家族課税の在り方」について,「ドイツにおける近時の租税憲法上の議論を中心に」お話しさせていただきます。

わが国では，以前から夫婦・家族課税について，特に配偶者控除を中心に議論がされてきましたけれども，本日の案内文にも書きましたように，平成29年度税制改正において，配偶者控除及び配偶者特別控除に関する改正が行われました。ただ，この改正は，レジュメ１頁の下に掲げております，税制調査会の平成28年11月14日の中間報告で示されたような形で，配偶者控除等の問題を根本的に解決したものとはいえないように思われます。配偶者控除等の問題は，視野を広げてみますと，夫婦・家族課税の在り方に関わる問題でありますし，法律学のみならず，経済学，社会学など，他の学問分野にも関わる問題であります。その検討を，法的検討に限ったとしても，その検討には税法の観点だけではなく，憲法や民法，家族法などの，他の法分野の観点をも考慮に入れる必要があると考えられます。本日の報告では，特に憲法の視点から，夫婦・家族課税の在り方について検討することにいたします。

わが国では，現行憲法下の家族モデルとして，個人主義的家族モデル，国家主義的家族モデル及び共同体的家族モデルというような家族モデルが提示されることがありますが，このような家族モデルが，夫婦・家族課税の在り方に関連付けて論じられることは，ほとんどありませんでした。本日の報告では，ドイツにおける近時の租税憲法上の論議を紹介しながら，夫婦・家族課税の在り方を，憲法の観点から検討することにいたします。

ここで「租税憲法」という言葉は，わが国ではあまり耳慣れない言葉かと思いますけれども，私自身は，レジュメ１頁の下の方に書いておりますように，租税憲法という言葉を課税権の統制に関する憲法規範及び憲法原則の総称というような意味で用いております。税法の諸問題を憲法の観点から論ずる，そういったところがドイツ税法学の特徴の１つでありまして，私自身もそういうことを少し勉強してまいりましたので，本日はそのような観点から，夫婦・家族課税の在り方をドイツの議論を中心にみてみたいと思います。

ドイツでも，従来から，夫婦・家族課税の在り方が税制を巡る重要な論点の１つとして，長く議論されてきました。最近では，更に一層強い関心事となってきているように思われます。これは政治的な課題も含めて，各方面で議論されているところです。そういう中で，昨年(2016年)，『租税と経済（Steuer und Wirtschaft)』という雑誌で，夫婦・家族課税に関する特集が組まれました。この『Steuer und Wirtschaft』という雑誌は，1921年に創刊されまして，もう100年近く続いている，ドイツの税法の分野における権威ある雑誌であります。その2016年の第４号，年４回ですから，最後の号なのですけれども，そこで夫婦・家族課税の特集が組まれたのです。５本の論文が，レジュメ２頁に書いてあるように，掲載されております。序文をケルン大学のハイ教授が書いておられますが，ハイ教授については，後でまた，平等権的租税憲法論の中でお話しすることになると思います。５つの論文を内容的にみますと，１つ目の論文は経営経済学，とりわけ経済学の観点から，夫婦・家族課税を論じるものであります。２番目が経済社会政策の観点から，夫婦・家族課税を論じるものです。３番目はイギリスの学者が書いたもので，比較法あるいは理論的な側面の強いものであります。４つ目と５つ目が，本日取り上げる，租税憲法の観点からの，夫婦・家族課税の在り方に関する議論であります。

この５つの論文を，３番目は別としまして，内容的にみますと，１番目，２番目，５番目，これらは，ドイツで夫婦課税の特徴であるところの，夫婦二分二乗課税を廃止し個人単位課税に移行することを説いているものであります。４番目は，クーベ教授が夫婦二分二乗課税に対する擁護，賛同の立場で書いておられます。数の上からみると，４本のうち３本までが，夫婦二分二乗課税を廃止するという方向での議論をしているということからすると，ドイツでは廃止論というのが，実際，強いのは強いのですけれども，何となくこれが主流であるかのように思われるかもしれませんが，ここに出ていない重要な立場があります。それは連邦憲法裁判所が，夫婦二分二乗課税については，これを積極的に評価する立場に立っているということであります。そういう意味で，ハイ教授も含めて，連邦憲法裁判所の判例の立場を支持するという立場が，やはり法律の分野では特に根強いといってよいと思います。

Ⅱ．人的控除，特に配偶者控除の在り方に関するこれまでの私見

１．人的控除の憲法的位置付け・構成

さて，私自身も，夫婦課税あるいは家族課税に関して，今まで少し勉強したことがありまして，レジュメ２頁のⅡの「人的控除，特に配偶者控除の在り方に関するこれまでの私見」というところの最初に，※印で，私が2009年に日本税務研究センターの機関誌であります，税研の146号に書いた論文を載せております。この論文は金子宏名誉教授の「個人所得課税の基本概念」という共同研究会の中で，私が人的控除を担当させていただいたときに書いた論文であります。そこで，一応，私自身の当時の私見，今もあまり変わってはいないのですけれども，基本的な考え方を示しました。そこで，ドイツの議論に入る前に，私の考え方を少しだけ，お話

ししておこうと思います。

人的控除の在り方については，これは「現代所得税の構造的構成要素」であるというふうに金子教授がおっしゃっておられるわけでありますが，そういうふうに考えた場合は，立法政策論にとどまらず，やはり憲法論をも視野に入れた検討が必要であるというようなことを，その当時，考えました。人的控除というのは，日本の税法の中では珍しく，憲法論がかなり前面に出る分野でありまして，そういう意味で，憲法論の観点から，この人的控除について議論してみようというのが，この論文の１つの狙いであります。

人的控除については，いろいろな憲法的な観点から，その位置づけなり構成が試みられておりますが，代表的なものとしては，憲法25条の生存権の税法における現われであるというような金子教授の位置づけあるいは構成がなされているわけです。他にも幾つかありますが，私自身は，次のページの③のところにも書いてありますが，生存権の観点も，もちろん重要ではありますけれども，自由権の観点をより重視して，人的控除を検討してみたいというのが，私自身の基本的スタンスであります。

先ほど家族モデルについては述べましたけれども，憲法13条と24条の関係をどのように考えるかという問題をめぐって，現行憲法下の家族について幾つかのモデルが提示されているところであります。憲法24条というのは，レジュメ３頁に引用しておりますけれども，13条の具体化の側面と，夫婦，家族に含まれる「公序」の尊重の要素の側面の，両方の側面を持っているといわれておりますが，その両者が，特に「公序」の要素が13条の個人の尊重と，どのように関わるか，対抗関係にある場合もあるのではないかというところから，家族モデルが幾つか提示されているものと思われます。案内文にも書きましたように，個人主義的な家族モデル，国家主義的な家族モデル，あるいはその中間にあるような共同体的家族モデルというようなものがありますが，先ほども申し上げましたように，これらが夫婦・家族課税の在り方と，どのように関係するかというのは，必ずしもはっきりはしません。憲法の分野ではそういう議論がされているところでありますけれども，それを税法の分野で，どのように評価し，取り入れていくのかというところについては，まだまだ，研究が進んでいないのではないかと思っております。そのような状況の下で，私自身としては，夫婦・家族課税において個人単位主義を貫徹するという立場をその論文でも書きましたし，本日の報告の最後に今日の議論のまとめとしてドイツの議論を踏まえた上で述べるところでも，個人単位主義を更に貫徹するという観点を示したいと思っております。

２．人的控除の在り方

人的控除の在り方については，結論だけ申し上げますと，夫婦課税に関しては，配偶者控除を廃止するということです。そして，基礎控除を引き上げるということです。基礎控除に一本化して，基礎控除を増額すること，それを私は基礎控除中心主義と呼んでおりますけれども，そのようなことを考えております。それから家族課税については，扶養控除を維持するということを，その論文では結論として述べております。そういったことを，今日のドイツの議論も踏まえて，最後にまとめとして，皆さんにお示ししたいと考えているところであります。

Ⅲ．ドイツ租税憲法論

レジュメの５ページに移りまして，まず，ドイツにおける夫婦・家族課税を租税憲法の観点から論ずる前提といたしまして，ドイツにおける租税憲法論の状況を大づかみにお話ししておきたいと思います。先ほども，私の論文に関して申し上げましたけれども，この※印で書いてある幾つかの文献は，レジュメを作成するに当たって，その箇所で参考にした文献を，私のも

のもありますし，ドイツの文献もそうですけれども，その※印の後に掲げておりますので，そのようにご覧いただきたいと思います。

私はかつて，日本税法学会の機関誌「税法学」の創立50周年記念号に，「税法における自由と平等」と題しまして，ドイツ税法学における実質的法治国家論の展開を概観といいますか，紹介したことがあります。ここで法治国家とは，法律に基づいて運営される国家のことをいうのですが，それに「実質的」という形容詞が付けられていることの意味は，その国家運営の基本となる法律の内容，中身が憲法に適合していることを要求する，特に人権保障を尊重する，人権保障に反しないような法律でなければならないということにあります。そのような考え方をとる法治国家を，実質的法治国家と呼んでおります。それに対して，形式的法治国家ですが，法律という形式に従って国家の運営が行われるという，運営の根拠となる法の形式面を重視する場合に，そのような法治国家を形式的法治国家論と呼んでおります。私自身は，レジュメ５頁に書いてあります，先ほど，司会の方からご紹介いただいた，『税法基本講義』という教科書なのですけれども，その第１編で「税法の基礎理論」を述べております。その３章では，実質的法治国家論を税法の場面でいうということで，租税法律主義を実質的租税法律主義と呼んで，実質的法治国家論を税法の場面で展開しております。それに対して，４章と５章では，形式的法治国家論を税法の場面で展開しており，それを形式的租税法律主義という考え方として提示しているところであります。以上のような意味で，私自身は，税法における自由と平等というような議論を通じて，租税法律主義に対する私自身の見方というものを練り上げてきたと考えるところであります。

１．平等権的租税憲法論

その論文で検討した結果として，ドイツの租税憲法論というのは，大きく分けて２つの流れから成るのではないかと思っております。１つ目が，平等権的租税憲法論と私が呼ぶものであります。クラウス・ティプケというケルン大学の教授が，このような考え方の主唱者といっていいと思います。ティプケ教授はドイツ税法の碩学泰斗ですが，この教授が，租税正義を強調して実質的法治国家論を展開しており，『租税正義』というタイトルの本まで書いているわけであります。その本を私も大学院生のころに紹介しました。私自身，ティプケ教授とは，大学院に入って，私の恩師であるところの，清永敬次先生の大学院の授業で，ずっとティプケ教授の教科書を読んで以来，もう30数年間，お付き合いさせていただいているわけですが，非常に深淵な税法理論を，しかも非常に骨太の税法理論を展開される方でありまして，ドイツの税法を知る上では必読の論文なり，単行本を多数書いておられます。

ティプケ教授は，租税正義の観点から実質的法治国家論を展開するわけでありますが，租税正義の原語は「Steuergerechtigkeit」であり，実は文脈によっては「租税公平」と訳した方がいい場合もあります。この両者は必ずしもイコールではないわけですが，ティプケ教授においては，租税公平という観点がより前面に出てくるように，私自身は受け止めております。そのような観点から，ティプケ教授の税法の体系の基礎あるいは根本にある原則が導き出されるわけであります。それはティプケ教授が担税力原則と呼ぶものであります。日本流にいえば，応能負担原則といわれることもあるものでありますが，担税力原則というふうに，私自身は訳しております。これが税法秩序の根本にある原則であるとされています。

ただ，ティプケ教授の実質的法治国家論というのは，憲法の規定から導き出された，実証主義的に導き出されたというふうには，必ずしもいえません。むしろティプケ教授の価値判断がより前面に出ているという評価がされているところであります。そのようなティプケ教授の考

え方を憲法に根付かせるというような方向で展開されているのが，平等権的租税憲法論と私が呼ぶものであります。すなわち，基本法３条１項の平等原則，しかも社会国家原則，20条１項に定められている社会骨加減速，それと結び付けられた平等原則を重視するような租税憲法論が，ティプケ教授の考え方をベースにして確立されたとみてよいと思います。

このような考え方は，連邦憲法裁判所の判例においても受け入れられているように思われます。平等原則から担税力原則を導き出すという考え方，これは確立した憲法判例となっているとみてよいと思います。しかも税法秩序あるいは税法体系の根本には，担税力原則があるわけでありますが，それを具体化する過程，すなわち，より個別の税法規定を定めるに当たっては，根本原則たる担税力原則を首尾一貫して具体化していかなければいけないと考えられています。このような首尾一貫性の要請という考え方も，併せて，この平等原則から導き出されています。首尾一貫性の要請というのは，要するに，担税力原則の具体化に当たって，立法者の恣意を排除するということを強く求めるものでありまして，これが連邦憲法裁判所の現在の確立された憲法判例であるといっていいと思います。この点については，また後でみたいと思います。

２．自由権的租税憲法論

もう１つの大きな流れとしては，私が自由権的租税憲法論と呼ぶものであります。自由権的租税憲法論の主唱者はハイデルベルク大学のパウル・キルヒホフ教授であります。キルヒホフ教授は，既にティプケ教授と同じく名誉教授でありますけれども，世代的にはティプケ教授よりも１つ若い，大体，今，70代ぐらいの教授であります。そして，かつて連邦憲法裁判所の裁判官も務められたという税法，あるいは税法だけではなく公法学の分野における，非常に有名な，有力な学者の一人であります。

キルヒホフ教授は，どのような観点から実質的法治国家論を説かれたかというと，所有権保障，日本流にいえば財産権保障でありますが，ドイツでは基本法14条で所有権保障という形で，日本の憲法29条に相当するような規定が置かれております。その所有権保障の観点から実質的法治国家論を説くというのが，キルヒホフ教授の特徴であります。キルヒホフ教授の考え方につきましては，金子宏先生の古稀祝賀論文集『公法学の法と政策（上）』で，私が「市場所得説と所得概念の憲法的構成」というタイトルで紹介させていただいたのですが，キルヒホフ教授によれば，所有権保障を通じて，私有財産制度と租税制度と憲法上結合させると，両制度の内容及び発展は，憲法上，所有権保障によって指導されることになるとされます。これはどのようなことかというと，そもそも，所有権保障というものを持ち出す意味は何なのかということを考える必要があります。それを考えるに当たっては，キルヒホフ教授の先生であるところのクラス・フォーゲル教授という方がおられますが，フォーゲル教授の考え方に遡って考える必要があるように思われます。

フォーゲル教授はミュンヘン大学の教授でありましたが，もうお亡くなりました。フォーゲル教授が，今から30年ほど前に，「忘れ去られた前提問題」という副題で書かれた論文，租税の正当化あるいは正当根拠ということを問題にする論文を書かれました。租税の正当化あるいは租税の正当根拠の問題というのが，実は，忘れ去られた前提問題であると書かれたわけです。憲法を，租税あるいは税法の領域で論ずるという場合は，課税権あるいは課税を限界づけるということが前面に出て，それが中心となって議論されているわけですが，限界を論ずる場合は，根拠を前提として論じないと，限界を論じる場合の，いってみれば道筋といいますか，方向性というものが出てこないという考え方だろうと，私は理解しております。まず，租税の正当根拠を論じて，そしてその上で課税の限界を論じる，というようにしていくべきであるということを，

フォーゲル教授は論じられたわけであります。私自身も，フォーゲル教授のところに留学いたしまして，大変お世話になったのですが，学問的にもいろいろと感化を受けているところであります。フォーゲル教授が，このように憲法上の租税根拠論というものを，やはり論じる意味があるのだということを，強く言われておりまして，それに従って，キルヒホフ教授が租税根拠論として所有権保障を持ち出されたということだろうと思います。

私自身も，このような考え方の影響を受けて，７ページの下の方に参考として書いてありますような，憲法上の租税根拠論を提示しております。わが国で，憲法上の租税根拠論として有名なのは，大嶋訴訟の大法廷判決で述べられている租税の根拠論，あるいは租税観といってもいいかもしれませんが，「租税は，およそ民主主義国家にあっては，国家の維持及び活動に必要な経費は，主権者たる国民が共同の費用として代表者を通じて定めるところにより自ら負担すべきものである」という考え方であり，そこでは，だから税は納めなければいけないということが説かれているわけであります。このような民主主義的なプロセスに租税の正当根拠を求める考え方，これを金子宏教授の表現を借りれば，民主主義的租税観ということですが，これが現在の最高裁の考え方であると思います。ただ，この考え方は，民主主義的なプロセスに租税の根拠を求めるということでありますが，その実体的な根拠は何なのかという点についての説明がやはり不足しているのではないかと，以前から考えておりまして，その実体的な根拠づけ，正当化を，フォーゲル教授やキルヒホフ教授の考え方を受けて，私自身は財産権の保障に求めて，租税というものは自由，特に経済的自由の対価であるという見方を示しております。それを私自身は自由主義的租税観と呼んで，教科書でも書いております。そういう見方を私自身が導き出したのは，フォーゲル教授やキルヒホフ教授の自由権，特に所有権保障を重視する考え方を学んだからだと考えております。

なお，次の８ページに，今日の報告とはあまり関係なさそうな図を書いております。そのような考え方を更に発展させまして，租税国家というものの法的な構造を表した図を書いておきました。租税国家における憲法及び税法の構造を前提として，夫婦課税・家族課税も論じなければいけないと考えて，私の頭の中では，そのような整理の下に，今日のお話もさせていただいているわけであります。この図について，いちいち説明していると時間もありませんので，そういう頭で私が今日のお話をしているということだけをご了解いただければと思います。

元に戻りまして，レジュメ６ページのところですけれども，キルヒホフ教授は，では平等原則との関係はどうなるかということについて，「平等原則は所有権保障と化合して，担税力に応じた課税という基本原則となる」と述べておられますが，これは要するに，平等原則と所有権保障が，税法の規定を定める場合の両輪であるかのような考え方であると言ってよいと思われます。平等権と自由権と両方を担税力原則の根拠に用いるというのが，キルヒホフ教授の考え方の特徴でありまして，最近でも，キルヒホフ教授は，所有権保障による平等原則の負担軽減というようなことを言っておられます。これはどのような意味かというと，税法というと平等原則，租税平等主義とか租税公平主義というのが，非常に重視されるわけでありますが，過重負担とまではいいませんけれども，平等原則に少し，重きを置き過ぎではないかということで，それを所有権保障，自由権によって負担軽減するというような意味であろうと思われますが，税法において自由権をより重視するということをそのような意味でも説いておられます。

では，所有権保障から，どのようなことが導き出されるかというと，課税の根拠が先ほど述べたところでありますが，と同時に，キルヒホフ教授は，課税の限界も導き出しておられます。限界には２つありまして，下限と上限と両方あ

るわけでありますが，まず課税の下限というもの，これは生存最低限，日本流にいえば，最低生活費を非課税とするというところが下限であるということです。他方，上限というのは，これはキルヒホフ教授の独特な考え方であり，連邦憲法裁判所も傍論ではあるかもしれませんが，1996年の決定の中で説示した五公五民原則です。要するに，国家は，収益の半分までしか課税してはいけないということです。それを超えて課税すれば，所有権侵害になると説示したのです。

まず，下限の面についてですが，レジュメ６頁の中程で補足しておりますけれども，生存権が重視されます。生存権とは書いてありますが，憲法25条の生存権とは違いまして，社会権という意味ではなく，人間の生きる権利というような意味で捉ええていただきたいのです。そのような意味での生存権という根源的な権利は，国家の課税権に優先するのだということです。ですから，人間の生きる権利を侵害するような課税というのは，国家といえども許されないということであります。

次に，上限の方でありますが，これはなぜ五公五民になるのかというと，レジュメ14ページの基本法14条２項の後段の方をみていただきたいのです。前段は，「所有権には義務が伴う」ですが，後段は「その行使は同時に，公共の福祉に役立つものとする」となっております。ここで同時に（zugleich）という言葉が使われていますが，これは時間的な意味での「同時に」ということではなく，憲法的な価値として等しいということでありますので，要するに，所有権の行使によって得られる私的な利益と国家に対する公的な義務とが，半々になるということを，そこから導き出すというような解釈論をキルヒホフ教授は展開しておられます。

さらに，キルヒホフ教授の特徴の１つとして，そういった考え方から導き出されることは，物的純額主義に対する人的純額主義の優先ということであります。純額主義とは純所得課税の原則をいうのですが，純所得課税の原則については，日本でも必要経費控除ということと，人的控除ということの２つがいわれます。ドイツでは，前者を物的純額主義，後者を人的純額主義と呼んでいるのです。計算上の順序としては，必要経費控除の方が先にくるわけでありますけれども，キルヒホフ教授によれば，憲法的な価値判断，価値序列からすると，最低生活費を非課税にする人的純額主義の方が優先するとされます。つまり，人間は稼ぐこと，稼得活動を行うことができるようにするためには，何よりもまずは生きていかなければならない。生きていくためには，生存に最低限必要な生活費すなわち最低生活費を非課税とするということの方が，憲法的な価値としては優先するのだということをいっておられます。このあたりが，キルヒホフ教授の特徴でありまして，そういう自由権，先ほど，基本法14条を言いましたけれども，他には一般的な自由権として人格的な発展の自由を保障する，日本の憲法13条に相当する基本法２条の１項とか，職業選択の自由に関する基本法12条とか，これらの自由を基本にしながら，租税憲法論を説く，これが自由権的租税憲法論と私が呼んでいる考え方であります。

３．男女平等権的租税憲法論

レジュメ８ページの下の方に移っていただきたいのですが，私が「税法における自由と平等」という論文を書いた当時は，以上の２つの流れを示したわけですけれども，殊，夫婦課税の問題を論ずるに当たっては，もう１つ，また後で取り上げますけれども，基本法３条２項，次の９ページ上に引用してありますが，男性と女性とは同権であることを定めている３条２項の規定が，夫婦課税を論ずる際には重視されます。基本法３条２項を重視して，夫婦課税の在り方を説く立場があります。ここでは，それを男女平等権的租税憲法論と呼んでおきたいと思います。その内容については，後でまた紹介いたしますけれども，３条２項のいう男女の同権の意

味について，時代によって流れ，考え方に変遷があるということだけ，レジュメ８ページの下に書いてありますので，簡単にみておきます。

60年代ぐらいまでは，男女が人間として形式的に等価値である，人間として価値は同じなのだという，そういう意味での同権だと言われたのです。その後は，男女の厳格な意味での法的な平等扱いを要請するという考え方が強まってきまして，80年代ぐらいまでは，そのような考え方が強かったのです。それから，80年代末以降は，更にそれが進んで，法的な側面レベルで平等扱いするだけでは不十分なのだという考え方が唱えられるようになりました。現実の問題を考えなければいけない，社会的現実を視野に入れて，男女同権を論ずるべきである，ということです。従いまして，女性に対する間接的な差別とか，事実上の不利益取扱いを禁止するのだというような考え方です，ジェンダーの観点を強く前面に出す考え方ですが，そのような観点から，現在の夫婦課税の問題が論じられているということを，また後でみたいと思います。

以上，非常に雑ぱくではありますけれども，ドイツにおける租税憲法論の流れといいますか，そういった全体状況をお話ししたわけです。それを基に，次のレジュメ９ページにいきます。

Ⅳ．夫婦二分二乗課税をめぐるドイツ租税憲法上の議論

１．夫婦二分二乗課税の概要

⑴　連邦憲法裁判所合算非分割課税違憲判決

以上の租税憲法論を基に，夫婦二分二乗課税をめぐるドイツ租税憲法上の議論をみたいと思います。夫婦二分二乗課税をめぐるドイツの議論というのは，実は，後でまた述べますけれども，日本における配偶者控除をめぐる議論と非常によく似た局面あるいは状況にあると思われますので，これを取り上げることによって，日本の配偶者課税を中心とする夫婦課税，あるいは家族課税の議論に，何らかの示唆を得たいと考えているところであります。このドイツの租税憲法上の議論に入る前に，夫婦二分二乗課税の概要について，簡単に振り返っておきたいと思います。

まず，夫婦二分二乗課税が，ドイツの所得税法で導入されるきっかけとなった連邦憲法裁判所の1957年１月17日の判決からみていきたいと思います。この判決で，連邦憲法裁判所は，それまでの所得税法が採用していた，夫婦合算非分割課税を違憲だと判断したわけであります。その根拠となる基本法の条文は６条１項でありますが，６条１項はレジュメ10ページの上の方に引用しておきました。「婚姻及び家族は，国家秩序の特別の保護を受ける」ということを６条１項が定めているわけであります。レジュメ９～10ページには，判決要旨の部分を抜き出しています。その２段落目，「基本法６条１項は，少なくとも，国家それ自体の撹乱的侵害によって婚姻及び家族を害することを禁ずる範囲では，立法者を現実に拘束する憲法である。所得税に係る合算課税による夫婦の不利益取り扱いは，そのような撹乱的侵害である」として，基本法６条１項違反を認めたわけであります。

ちなみに，その６条１項の意味として，レジュメのその下の下線部のところですが，積極，消極，２とおりの意味あるいは機能があると，この判決は説示しております。積極的な意味としては，「婚姻及び家族を他の諸力による侵害から護るだけでなく適切な措置によって助成する国家の任務」，このような積極的保護機能あるいは助成機能と呼ばれるものと，消極的な意味としては「婚姻に危害を加えたり，更にまた婚姻を侵害したりすることの，国家それ自体に対する禁止」ということがありますが，この禁止に，この夫婦合算非分割課税が抵触すると判断したのです。

そして，この判決は，ではどうすれば，この違憲状態が解消できるかというところについては，別に命令的に，拘束的に述べているわけで

はないのですが，レジュメ10ページ２行目から書いてありますように，「基本法６条１項は，既婚者の優遇には反対せず，既婚者の不利益取り扱いにのみ反対する。それゆえ，税法上の優遇規定（例えば『分割課税』）」，これが二分二乗課税のことだとお考えいただければいいと思いますが，「（例えば『分割課税』）の導入は，この観点からは，憲法上疑義はなかろう」と説示しております。ここだけを読むと，1957年の連邦憲法裁判所の判決は，夫婦二分二乗課税を，一種の優遇だというふうに考えていたように読めるわけであります。

⑵　判例における夫婦二分二乗課税に対する評価の確立

ところが，その後，25年ほどたって示された連邦憲法裁判所1982年11月３日判決では，それとは違った，より積極的な評価が夫婦二分二乗課税についてされています。レジュメ10ページの下の方に関連する部分を訳しておきました。この判決は幾つかのことを述べております。１つ目は，「二分二乗課税方式は担税力に応じた課税の原則に適合する。この方式は，共同生活をする夫婦が稼得及び消費の共同体を形成し，その中で一方の配偶者が他方の配偶者の所得及び負担に半分ずつ与ることを前提とする。したがって，二分二乗課税は，配偶者間で，担税力の移転が行われる健全な平均的婚姻の経済的現実と結びついている」ということ，つまり，担税力原則から夫婦二分二乗課税を正当化するということがいわれています。この点，注目してほしいのは，訳文中に波線の下線を引いた部分です。ここで参照されているのは，ヨハンヒム・ラングという，後で出てくる平等権的租税憲法論を説かれる，ケルン学派の先生なのです。この方の教授資格論文が，ここで引用されているということも，先ほど少し述べましたが，平等権的租税憲法論というのが，連邦憲法裁判所の判決の中に強い影響力を持っているのではないかという，私の見立ての１つの根拠であります。

２つ目として，どういうことをいっているかといいますと，その次のところであります。「この夫婦課税」というのは夫婦二分二乗課税ということですが，「この夫婦課税は家族法の基本的評価とも一致する」ということです。これはどういうことをいっているのかといいますと，ドイツの夫婦の法定財産制としては，剰余共同制と，別産制ももちろんありますが，両者の選択制になっております。そのうち剰余共同制は，婚姻の終了時に，その婚姻期間中に取得した財産を折半して分与するというような財産制であります。これが夫婦二分二乗課税の考え方と親和的である，あるいはこれをもって夫婦二分二乗課税が正当化されるということとして，説示されているところであります。

ちなみに，日本はどうかといいますと，レジュメ12ページのところをみていただくと，日本で夫婦二分二乗課税が導入されることが必要ではないか，あるいは憲法上要請されるのではないかということも，広い意味では議論になったところでありますが，昭和36年９月６日の最高裁大法廷判決は，夫婦別産制が憲法24条違反ではないと判断するとともに，個人単位主義をとっている所得税法も24条違反ではないと判断したのです。これと同様の考え方は，実はドイツにもありまして，レジュメのそのページの下に書いておりますが，「別算制の場合は，夫婦二分二乗課税を正当化することができない」といわれています。ですから，剰余共同制の場合は，夫婦二分二乗課税と親和的であり，それを根拠に正当化もできるということなのですが，別産制をとっている夫婦にとっては，その別産制をとりながら夫婦二分二乗課税というのは筋が違うということになろうかと思うわけです。そういう意味では，日本には，先ほど紹介したような連邦憲法裁判所の判決の考え方は，ストレートには持ち込めない，夫婦財産制も違うという状況を念頭に置いて検討する必要がある，と思います。

レジュメ11ページのところに戻ると，３つ目

の根拠として，上から６行目あたりですが，「二分二乗課税方式は，立法者によって基礎に置かれた目的によれば，とりわけ『主婦及び母としての妻の役割の特別な承認』を意味する」，これは日本流にいえば内助の功というようなことになろうかと思いますが，これが夫婦二分二乗課税の正当化の根拠として援用されているわけであります。ただ，実は，これは最近では，ドイツでも，ほとんどいわれなくなりました。当時はこのようなこともいわれたのですが，今日では，学説で，日本的にいえば内助の功というようなことを援用して，二分二乗課税を正当化するということは，ほとんどされておりません。

それから４つ目としては，その下の下線のところですが，これは後でいう，自由権的租税憲法論からの評価に関連するところでありますが，「自分たちの相互の財政関係における夫婦の自己決定権は，その意味において，憲法上保護される」ということです。夫婦二分二乗課税というのは，夫婦がどういう働き方をするか，夫婦の中で役割分担をどのようにするかということを，夫婦が自由に決めることができる，自己決定できるということを保障するという意味がある，そのような観点から，これを正当化するということが４つ目に述べられております。

最後に，その下の下線部ですが，「夫婦二分二乗課税は，任意に変更可能な租税『優遇』ではなく」と，1957年の判決では，どちらかというと優遇のようなニュアンスがあったように思いますけれども，ここでは明確に租税優遇ではないといって，「基本法６条１項の保護命令及び夫婦の経済的給付能力に照らして方向づけられた合理的な課税である」，要するに，担税力に応じた課税なのだという冒頭で述べた考え方を，ここでも繰り返しているわけです。この判決が示され，その後1980年代のいくつかの判決を通じて，ドイツの連邦憲法裁判所の判例は，先ほど述べましたように，担税力に応じた課税の原則は平等原則から導き出されるという立場を，確立したわけであります。そのようなことを，そのページの一番下に引用してあるかつて私が書いた論文で，紹介したところであります。

⑶　判例による夫婦二分二乗課税の拡大

次にレジュメ13ページに移っていただきたいのですが，1982年の判決によって夫婦二分二乗課税を積極的に評価し正当化したわけでありますが，二分二乗課税の適用範囲を拡大するということが，2013年５月７日の連邦憲法裁判所の判決によってなされました。これは，法律上の婚姻ではなく，特別法，生活パートナーに対する差別を廃止するための法律というような特別法によって認められる，登録された生活パートナーにも二分二乗課税を適用するということを認めた判決であります。ただ，この判決の意味は，今年６月30日に成立いたしました同性婚の合法化に関する法律，これによって同性婚であっても，異性婚と同じように婚姻として扱われるということになりましたので，この法律ができた結果，同性婚の場合も二分二乗課税ということは，この憲法裁判所の判決の効果というよりも，この法律によって承認されることになったことになります。但し，この法律については，本当にそうなるのかどうかわかりませんが，違憲訴訟の可能性があるのではないかということもいわれております。ですので，特に次の日曜日（９月24日）に行われるドイツの連邦議会選挙の後，どのような展開になるか注目されるところであります。

⑷　現行所得税法上の夫婦・家族課税

以上を踏まえて，ドイツの所得税法上の夫婦・家族課税の現状をみておきますと，まず，夫婦の場合，合算課税と個別課税，かつては分離課税といわれたのですが，個別課税とが選択できるということになっております。条文の順番をみていただくと，個別課税の方が26a 条になっていまして，合算課税の方が，これが二分二乗課税ですが，26b 条になっています。ですから，原則は個別課税であるというふうな法律

のつくりになっておりますし，26b 条の合算課税，二分二乗課税についても，レジュメ14ページに32a 条を引用しておりますが，32a 条の５項をみると，これがいわゆる二分二乗課税方式の根拠規定なのですけれども，夫婦の所得を合算して，半分ずつにして，１人分の税額を計算して，それを２倍するというのが二分二乗課税方式でありますが，建前上は，１人分の所得税を計算するということになっておりますので，一応，個人単位で税額を計算して，それを２倍するということでありますから，この５項をみてもわかりますように，ドイツは基本的には個人単位主義を建前としてはとっているということであります。しかし，実質的には，夫婦単位主義になっているといってもいいかと思います。

それから，レジュメ14ページの下のところですが，これは非常に面白い制度ですけれども，離婚した元配偶者・継続別居中の配偶者への扶養給付については，給付を提供した側について，最高１万３,805ユーロ, 今の130円ぐらいのレートで計算すると，180万円ぐらいの特別な控除を認めるということになっております。そして受け取った方が，今度は，その他所得として課税されるというシステムをとっております。このような課税のやり方は実体的分割課税と呼ばれます。日本流にいえば，所得税法の57条１項が，家族に払った給与を相当の範囲内であれば，必要経費控除し，かつ，受け取った側で給与取得課税を行うことにしていますが，このようなものと似た制度であります。

それから子どもの方ですけれども，15ページに書いてありますが，家族課税については，家族給付調整というようなことが定められていて，特徴としては，子どもの生存に配慮するということから，子ども控除額というものを認めているわけです。他方で，子ども手当というものがありまして，これらのうちどちらかを選択するということにドイツではなっています。

⑸　二分二乗課税に対する批判

最後に，夫婦二分二乗課税に対する批判としては，どのようなものがあるかというと，導入された当初から反対論が強かったわけでありますが，実際によくいわれるところは，二分二乗課税は一定の者を優遇している，有利に取り扱っている，それを二分二乗課税の「利益」だと呼ぶ見方がやはり根強いわけです。夫婦の一方が稼ぐ配偶者と稼ぐ単身者と比べたら，配偶者の方が有利であるということです。夫婦であっても，片稼ぎ夫婦と共稼ぎ夫婦の場合であれば，片稼ぎ夫婦の方が有利であるということです。あるいは，共稼ぎ夫婦であっても，稼ぐ額が均等であるか，不均等であるかによって，不均等に稼ぐ夫婦の方が有利に扱われるということです。以上のような，有利，不利があるということがいわれるわけですが，このような「利益」の存在を前提として,「妻を家庭に縛りつける」といわれることがあります。このことについて，男女平等の観点から批判があるところでありますし，国民経済，労働市場政策の観点からも批判があるところです。

面白いのは，日本で「103万円の壁」が議論されてきましたけれども，ドイツにも，それとはちょっと違う意味でありますけれども,「ミニジョブ限界」と訳したらいいかと思いますが，月450ユーロ，年間にして５,400ユーロを超えないようにして働くと，もちろん二分二乗課税の有利さもありますけれども，それに加えて，源泉所得税あるいは社会保険の面で有利に扱われるということなので，仕事をこの範囲内にとどめておくというような考慮が働くということもあるわけです。そのような意味でも，夫婦二分二乗課税は，配偶者控除で議論されることと，よく似た状況にもあるということであります。

ただ，このような見方に対しては，実務上はそうかもしれないけれども，これは「利益」ではないのだということがフォーゲル教授などによっていわれてきました。夫婦二分二乗課税を廃止して誰の利益になるかというと，それは税

収が増える国家の利益になるだけであって，先ほど比較した，例えば単身者がこれの廃止によって利益を受けるかというと，結局のところ，二分二乗の「利益」を受けない者が，自己満足とは書いておられませんけれども，満足するだけであって，それは廃止の利益とはいえないのだということだろうと思われます。

２．平等権的租税憲法論による評価

さて，いよいよ租税憲法論の観点から，二分二乗課税を評価したいと思いますけれども，レジュメ16ページ以下であります。まず１つ目，平等権的租税憲法論による評価をみておきたいと思います。これがおそらく通説的な評価ではないかと思います。そしてまた，判例の立場を基本に置いての評価ということで，ドイツにおいては，これが根強い評価であろうと思います。そのような評価を行う論者としては，先ほどから名前が出ておりますティプケ教授，ラング教授，さらにはハイ教授がおられます。彼らはいわゆるケルン学派で，ティプケ教授の弟子がラング教授で，ラング教授の弟子がハイ教授であります。彼らがどのようなことをいっているかといえば，連邦憲法裁判所の判決と同様，夫婦二分二乗課税は平等原則，すなわち，担税力原則に適合した課税であるということを，前面に強く押し出されます。

連邦憲法裁判所の1982年判決の中でも，配偶者間で担税力の移転があるということが説示されていますが，ティプケ教授なども，夫婦二分二乗課税は婚姻と結びついている担税力の変動を考慮するものであるということを説かれます。先ほど判決を読んだときに，ラング教授の教授資格論文が参照されているというようなところからしても，やはりケルン学派の考え方が1982年判決に強い影響を与えているように思います。ただ，この考え方には，少しわからないところがありまして，なぜ結婚すると担税力が配偶者間で移転するのかということについて，理由付けなり，そもそも，その意味は何なのかということが，にわかにはわかりにくいと思います。ハイ教授も，結局，夫婦二分二乗課税をどのように評価するかという問題の核心は，２人の個人間での所得分配にあるというようなことを述べておりますが，やはりその担税力の移転，担税力の変動というものを，どのように捉えるのか，どのように理由付けるのかということが問題になろうかと思います。この点について，私なりの理解としては，1982年の判決文で，婚姻というものを稼得及び消費の共同体と想定するというのが，この判例の立場でありますけれども，おそらく，平等権的租税憲法論の立場は，稼得及び消費の共同体のうち，消費共同体の側面を重視する考え方ではないかと思います。

そういったところが，幾つかみられまして，例えば，ハイ教授が教科書の中で，夫婦二分二乗課税について批判しているところがありまして，夫婦二分二乗課税によれば基礎控除額を２倍受けられるということを問題にしています。なぜ問題にするかというと，要するに，夫婦であれば，家計が節約できるというのに，なぜ基礎控除額は２倍受けられるのかというようなことが問題とされています。夫婦における家計の節約というこのような観点から考えることにすると，これは結局，消費を単位として考えるということになろうかと考えられます。消費単位主義的な発想が背景にあるのではないかと思われます。また，ラング教授は，夫婦二分二乗課税を更に家族全体に拡大して，先ほど実体的分割課税ということを紹介しましたが，実体的家族分割課税を導入するということを説かれています。実体的家族分割課税については，後でまたお話ししますけれども，それは，要するに，家族の扶養関係を課税に全面的に反映させようとするものです。民法上の扶養関係を課税に反映させるという考え方でありまして，夫婦，更に家族というものを扶養共同体として捉えていくという考え方をベースにするものであると考えられます。扶養というのは，これは消費の一種であります。もちろん，それは義務的な消費

でありますけれども，消費であることには変わりないわけでありまして，そういう意味で，扶養としての消費を考慮して，消費に着目して，夫婦間での担税力の移転を考えているのではないかと考えられます。先ほどもいいましたが，消費単位主義的な発想が，その背景にあるのではないかと考えるところであります。

3．自由権的租税憲法論による評価

次に，自由権的租税憲法論の観点からの評価をみておきたいと思います。これはハイデルベルク大学のクーベ教授の論文が，この『Steuer und Wirtschaft』の去年の特集に組み込まれておりましたので，それを紹介するという形にしたいと思います。クーベ教授は，先ほどから名前をあげておりますキルヒホフ教授の弟子でありまして，そういう意味で，自由権的租税憲法論の現在の旗手の一人であります。その論文の要約は16ページの要旨というところに書いておきました。

⑴　「婚姻＝稼得及び消費の共同体」のうち稼得共同体の側面の重視

自由権的租税憲法論の特徴というのは，婚姻というものを，判例によれば，稼得及び消費の共同体と想定しているわけでありますけれども，自由権的租税憲法論はそのうち稼得共同体の側面を重視するというところにあると思います。稼得共同体ということが出てくる前提は，実は，キルヒホフ教授の所有権保障を出発点として，税法の議論をする，租税憲法論を考える，というようなところにあるのではないかと思います。すなわち，所有権保障の主体として稼得共同体というものを捉えるということが出発点になっているだろうと思います。現にキルヒホフ教授は稼得共同体課税についての論文を書いておられまして，民法上の組合から株式会社まで，それらを稼得共同体と捉えて，稼得共同体課税は，稼得共同体がどのような法形式を選ぶのか，あるいは，どのような意思決定をするのかについて，中立的でないといけないということを憲法の観点から論じておられます。そのような意味で稼得共同体というのは，所有権保障を出発点とする自由権的租税憲法論において，その主体として重要な存在であると考えるところです。

そのような考え方を受けまして，クーベ教授は，夫婦も稼得共同体であると考えて，夫婦課税・家族課税の在り方を論じておられます。まず，どのようなことを述べるかというと，「基本法６条１項は，夫婦の共同の生活関係を自己決定により規律し，しかもどちらの配偶者がどの範囲で労働市場における生活費の獲得に貢献するか，又は家族における生活の基礎を世話するか」，要するに家事労働するかということなのですが，「を自分たちで決定することができる夫婦の基本権を保障する」，すなわち「夫婦の決定自律権に対する自由権的保護」を６条１項は与えているのだ，ということをいうわけであります。従いまして，夫婦が，その夫婦の間で，どのような役割分担といいますか，働くことについての決定をするか，それを夫婦の内的形成というとすれば，その「夫婦の内的形成は，所得税法上の異なる規律の連結要素としては援用されず，この点で税法は意思決定中立的であり続ける」ということを述べておられます。つまり，どのような働き方をするかによって，所得税の課税が違うということはあってはならないのだということをいっているわけであります。夫婦を稼得共同体とみるというそのような想定の下に夫婦二分二乗課税を正当化するというのが，クーベ教授の説くところであります。

具体的には，「夫婦二分二乗課税の場合，労働分担的協力に基づく，夫婦の市場への登場が前提とされている」ということです。ですから，どちらか一方が市場で働くといっても，それは夫婦の協力があって市場に出て行っているわけでありまして，単独の決定によって市場で働いているということではなく，夫婦はやはり共同で働いているという意識であるということなのです。従いまして，夫婦双方が稼得の源泉に関

与するということです。ですから，市場で働いているのも，実は仮に夫だけが会社で働いていても，それは夫婦で働いているとみるという考え方だろうと思います。従って，配偶者双方の個人的な経済的給付能力が増加するといっているわけです。ですから，この場合，夫婦が稼得共同体として稼いだものに半分ずつ与るということは，そのような意味で理解すべきだということであります。

そうすると，判例にいう担税力の移転ということの意味は，夫婦で共同で働いて，それに半分ずつ与るということであって，消費という観点は，実は前面には出てこないということになります。このあたりが平等権的租税憲法論との違いであろうと思われます。この点については，ちょっと端折りますけれども，レジュメの次の箇所，物的純額主義の下に引用しているところが明確に述べております。「半分ずつの収益帰属は，物的純額主義のレベルに根を下ろし」，すなわち，市場で所得を獲得するというレベルで論ずるものであって，「消費の領域における所得の使用に先行する」ものでありますので，決して，夫婦で，一方が他方に稼いだものを与える，これを贈与とみるかどうかは別ですけれども，そういうことではないのだ，ということであります。さらに，その下のところの引用をみていただきますと，「所得税法の視線は，正しくは共同の稼得に向けられており，相互扶養義務には向けられていない」。すなわち，夫婦で扶養する，扶助するというようなことで，この稼得共同体というのはみるべきではなく，まさに，先ほど述べたように，両方が市場において稼得しているという見方をするということが，このクーベ教授の説くところの特徴であろうかと思います。

もちろん，平等権の観点についても，クーベ教授は言及しておられます。半分ずつ収益が帰属するということは，家族法上の剰余共同制などにも適合しますし，それから平等原則にも適合するということです。

それから，レジュメ18ページの上に書いてありますけれども，婚姻を稼得共同体としてみた場合，他の稼得共同体，例えば民法上の組合から株式会社まであるわけですけれども，夫婦が二分二乗課税を選択しなくても，民法上の組合あるいは会社の形態で，夫婦が所得分割をすることができる，こういうのを事実上の分割課税というのですが，そういう事実上の分割課税ができる夫婦と，そういうことをしない夫婦とを平等に扱おうとすれば，そういうことをしない夫婦について，二分二乗課税によって，その分割課税を保障するというのは平等扱いにも資するということであります。

⑵　二分二乗課税への廃止問題への対応

最後に，夫婦二分二乗課税の廃止問題への対応については，結論からいいますと，廃止をするのであれば，当然，自由権，及び平等権による正当化が必要であるということなのですけれども，それはできないというのがクーベ教授の結論であります。クーベ教授は夫婦二分二乗課税の廃止論者に対して，次のようなことを述べておられます。レジュメ18ページの上から２つ目の引用ですが，「自由国家において憲法上要請される，人間の自由力」，自由の能力というのがいいのかもしれませんが，「自由力に対する信頼を前提とすると，夫婦二分二乗課税は税法の意思決定中立性及び税法の自由性を保障する。それゆえ，推定上の誤った刺激」，これは要するに，推定上の誤った刺激というのは，夫婦二分二乗課税は，一定の者に「利益」を与える，だからその「利益」の方に誘導されるというような刺激のことをいっているわけですが，これは推定上，本当にあるかどうかわからない，推定上のものであるし，誤ったものであるということをクーベ教授はいわんとしていると思います。続けて，「推定上の誤った刺激を取り除くために，二分二乗課税を廃止しようとする企ては，結局のところ，婚姻における互いの尊重に基づく共同体的自由の展開に対する不信感」，

要するに，夫婦が互いに尊重し合って，本来，妻の方だけに不利益な扱いにならないように，お互い尊重し合って，夫婦の生活環境を形成しているのだということを信頼すべきなのに，それを信頼していないということ「によって支持されている」。そういうことからすると，夫婦二分二乗課税廃止論者は，自由国家においてあるべき夫婦の姿から離れたところで議論しているというのが，クーベ教授の見立てだろうと思います。

では，平等権的租税憲法論は，ラング教授を代表格として，実体的な家族分割課税を積極的に説くわけでありますが，これについてクーベ教授は，どのように言っているかといいますと，これについては，実は，家族に対しては，これを積極的に評価しています。但し，夫婦の間で，実体的分割課税を導入すべきかというと，この点については態度保留のような形でありますが，消極的なニュアンスのことを書いておられます。要するに，夫婦の実体的分割課税というのは，夫婦関係の課税関係を民法上の扶養関係を反映するような形で形成していくということを説くわけでありますが，扶養というのは，結局，消費単位主義的な発想が，そのベースにあるわけでありますので，そういうあたりは，自由権的租税憲法論では，夫婦を稼得共同体としてみるところからすると，相いれないところかもしれないと思います。ですから，夫婦については別に考えるのだろうと思います。もっとも，家族については，特に子どもについては，実体的分割課税を導入するということについては，19ページにありますように，積極論を展開しておられます。

ただ，19ページの基本法６条２項の下に書いてあるところなのですが，実体的家族分割課税を導入すると，先ほども述べましたように，受け手の側，扶養を受ける側，子どもの方の課税も発生するということ，これをどのように考えるかということが問題になるわけです。下線部のところを読みますと，「子どもはその扶養を，確かに，自分が市場に登場して獲得したものではなく，稼得共同体の構成員として獲得したものでもない」。この点では，夫婦とは違うということです。「しかし，それでも，その扶養額は，その扶養を給付する者の所得額によって変わってくることになり，このことから，稼得領域への一定の間接的な結びつきが明らかになる」。親がたくさん稼いでいれば，子どもの扶養も多くなるということです。そうすると，親の稼ぎということに，子どもも一定の間接的な関係を持っているのだということです。だから，子どもに課税することも許されるというような論法ではないかと思いますが，このあたりはやや苦しいかなという気がします。

４．男女平等権的租税憲法論による評価

この論文の執筆者は，シュパンゲンベルクというスウェーデンの女性研究者でありますが，ドイツのベルリンで，論文執筆当時，活動しておられたようでありますので，『Steuer und Wirtschaft』誌に寄稿したのではないかと思います。結論は，男女平等の観点からすれば，夫婦二分二乗課税は，事実上，妻に対して不利益な扱いを及ぼしているということで，妻を家に閉じ込める，家庭に閉じ込めるというような，事実上の作用があるということから，この事実上の作用まで平等の観点から問題にするという立場からすれば，これは違憲だ，ということになるわけであります。そのことを少し，レジュメ20ページのところで２つに分けて書いております。夫婦，特に圧倒的に妻に対して不利益な作用が，夫婦二分二乗課税にはあるのだということです。もちろん，夫婦二分二乗課税だけが，妻を不利益に扱っているというわけではなく，他の要素もあって，妻がどうしても働きに出ることをやめる，思いとどまるというところもあるということを問題にしているのですが，ともかく，事実上，妻に対して間接的な差別があるということから，これを問題にしているわけで

あります。ただ，シュパンゲンベルクさんの論旨，結論は明快，明確でありますので，これ以上あれこれいう必要もないわけですが，ただ，この論文のタイトルが，「個人単位課税への長い道」というのですけれども，夫婦二分二乗課税の廃止はなかなか政治的には無理だ，難しいので，経過措置的に部分的に個人単位化していくというようなことをやっていくということも説いておられます。その際，実体的分割課税というのが，１つの選択肢として示されているわけであります。

彼女の論文の中で，特に注目すべき点は，レジュメ21ページの上のところです。これは自由権的租税憲法論の弱いところをついていると思いますが，私はむしろこちらの方に共感を覚えます。どのようなことかといえば，「稼得共同体の想定を根拠のあるものとすることができるのは，妻の協力，すなわち，家庭における無給の支援が稼得所得に対する課税上，等価値の貢献である場合のみである」，要するに，家事労働と外で働く稼得労働とが等価値である，ということです。これを税法学的にいえば，稼得所得と家事労働から生ずる帰属所得とが等価値であるということを前提としないと，稼得共同体という想定は崩れるのではないかということです。しかし，実は自由権的租税憲法論のいっている稼得共同体というのは，市場で働くこと，稼得所得の場合を想定しながら，夫婦二分二乗課税を議論している，夫婦二分二乗課税は外で働く稼得所得についてのみ絞って議論しているというところが，自由権的租税憲法論の問題ではないかと思います。直接は，そのような批判としては書かれてはいないのですが，私にはそう読めました。むしろ，稼得共同体という以上は，仮に妻が家事労働をする場合には，妻の家事労働も考慮に入れて，それも含めた稼得共同体というものを考えるべきだという指摘を彼女はしているわけであり，この点は正鵠を射たものであると考えるところであります。

Ⅴ．おわりに

少し時間を気にしながら話しましたので，端折ったところも多かったのですが，最後にレジュメ22ページに移ります。私自身が，以前書いた論文で述べた考え方について，今回報告させていただいたところも踏まえて，自分の考えを若干展開したところを述べさせていただいて，私の報告を終わりにしたいと思います。夫婦・家族課税を考える場合は，先ほども述べましたように，私はやはり，生存権ももちろん重要ではありますけれども，自由権の尊重あるいは保障というものをより重視すべきではないかという立場で考えております。その点は，自由権的租税憲法論の説くところの影響を強く受けていると考えるところであります。３つの柱で整理して申し上げたいと思います。

１つ目の柱は，個人単位主義の更なる徹底をすべきであるという点であります。個人単位主義という場合，これは稼得単位主義と実はイコールであるはずなのですが，現行の所得税法では，配偶者控除とか扶養控除とかで，自分以外の者をも考慮に入れながら，視野に入れながら，個人単位主義の課税を税法上定めているわけでありますので，稼得単位主義とは異なる消費単位主義的な発想も混入していると考えられますので，それを極力排除するということであります。具体的には後で述べますが，配偶者控除の廃止はこのあたりからも出てくると考えているわけであります。稼得単位主義をとるということは，所得概念の観点からも一貫しておりまして，現行所得税法は取得型取得概念を採用しているわけでありますので，個人単位主義を稼得単位主義として性格付け，それを徹底するというのは，所得概念の観点からも支持されるところだろうと思います。

それから，社会保障の分野などでも，個人単位化というのが，よくいわれるわけであり，これは以前の論文でも書いたところでありますが，

要するに，生存というのはその本人にとって重要なことでありますので，その本人を単位として，あるいはその本人に対して，直接的な生存権保障をもっと検討・導入すべきではないかということです。例えば，子どもの生存権保障のために，親に扶養控除を認めるということをして，果たして，子どもの生存権が保障されるかというと，外国の研究によれば，親にそういう控除を認めても，その分が子どもの扶養が行くとは限らないというようなことがいわれるところであります。必ずしもそうではないということがいわれることもありますが，もっと直接的に，本人に対する直接的な生存権保障の観点を取り入れるべきではないかというのが，個人単位主義を徹底するということの，もう１つの意味であります。

それから特に子どもに対してのことですけれども，実体的家族分割課税を部分的に導入するということも，その個人単位主義の徹底の１つとして検討に値するのではないかと考えております。

次に，２つ目の柱ですが，これは配偶者との関係であります。配偶者控除を廃止するということは，以前からいっているわけであります。そして，本人の生存権・自由権保障に資するところの基礎控除というものを，もっと増額すべきであるとも主張しております。参考までに，ドイツでは，基礎控除額というのが幾らかをみておきますと，レジュメ14ページの，先ほどみた所得税法32a 条１項，これが基礎控除額の定めなのですけれども，32a 条１項１号をみますと，8,820ユーロ以下の課税総所得金額は，０ユーロということです。要するに，ドイツは基礎控除額といいながら，これは０税率の適用と

いうことを意味しているわけであります。この基礎控除額と呼ばれるものは８,820ユーロと，大体130円レートでいうと，115万円ぐらいになろうかと思うわけですが，それぐらいが基礎控除額ということです。これが，本人の生存に必要な最低限度の生活費を非課税とするという考え方から出てくるところでありますので，日本の基礎控除額はもっと引き上げるべきではないかと思います。本人に対する生存権・自由権保障という観点からすると，もっと引き上げるべきではないかというのが１つであります。

配偶者控除を廃止するということについては，婚姻を稼得共同体とみるという観点は，非常に重要だと思います。そのような観点からすると，夫婦が夫婦生活をどのように形成していくかというのは，やはり自由であり，それを尊重すべきであろうと思いますけれども，配偶者控除があることによって，事実上働きを制約するとか，思いとどまるとか，このような事実上の不利益な作用を，単なる推定上の誤った刺激であるとか，婚姻における互いの尊重に基づく共同体自由の展開に対する不信感という，先ほどのクーベ教授の言葉を引いているわけですが，これだけでは，やはり一蹴できないのではないかと思います。やはり，そういうところも視野に入れながら，しかも夫婦を婚姻共同体とみるのであれば，稼得所得の面だけではなく，家事労働による帰属所得の面も視野に入れながら，それを稼得所得と等価値としてみた上で，共同体としての所得というものを考えていくということ，これが必要ではないかと考えられます。包括的所得概念の考え方からすれば，帰属所得も視野に入れるべきであると考えるところであります。この点において，シュパンゲンベルクさんの考え方というのは，検討に値するものであろうと考えているところであります。

それから，配偶者間での生存権保障については，ではどうするのかということです。配偶者控除の１つの意味は，配偶者の生存権を保障する，配偶者の最低生活費を非課税とするということだと説かれることがありますが，これは，配偶者本人に対して，そういうことを保障しているわけではなく，他方の配偶者に控除という形で保障することによって，その分が一方の配偶者の生存権保障に役立つだろうという想定の下に，説かれているのですけれども，そうではなく，日本の税法には，もっとストレートに配偶者の生存権を保障する規定がありますので，そちらを検討すべきだと思います。その規定は所得税法９条１項15号です。

扶養義務者相互間における扶養義務の履行として給付される金品は非課税であるという規定ですが，その規定の意味は，実は，夫婦間で扶養とはいわずに相互扶助ではあるものの，相互扶助の義務の履行として金品を給付するということは，家族法上要請されているので，それを非課税とするということだろうと思います。ただ，その規定の意味を憲法的な観点からみると，その給付される金品は，夫婦間での生存権保障に，国家がやるべき生存権保障なのですけれども，それを国家が課税することによって阻害しないという意味で生存権保障に，役立っているとみることもできるように思われます。

もっとも，これを全面的に現行のまま，全部，非課税とすべきかという点については，もう少し検討が必要ではないかと思います。すなわち，夫婦間の扶養義務，相互扶助義務というのは，いわゆる生活保持義務というふうに民法上いわれますけれども，要するに，夫婦は同等の水準で生活することができるようにしなければいけないということであります。そういうことからすると，金持ちの夫婦であれば，非常に高い生活水準で生活していますので，それに必要な金品は非課税とされるということになれば，生存権保障の観点からすると，そこまでする必要があるのかと思われます。やはり，最低生活費の限度内で非課税とすればよろしいのではないかと思われるのです。それを超えた場合は，課税してもいいのではないかと考えるところです。

最後に，３つ目の柱ですが，子どもの場合も，

先ほどから述べているように，子ども単位で，要するに扶養を受ける側を単位として，扶養控除の問題を考えるべきではないかと思われます。そうすると，どのようなことになるかというと，親の側について考えてみると，共稼ぎの親であれば，１人の子どもに対してそれぞれ扶養控除を半分ずつ，所得額に応じてというやり方もあるでしょうけれども，割り切って半分ずつ控除するということでよいと思われます。それに対して，１人の親，片稼ぎの親の場合あるいは寡婦・寡夫の場合は，１人の子どもに対して全額の控除を受けられるというようにすべきではないかと思われます。

それから，子どもの側についてですが，学資金の非課税が同じ９条１項の15号に定められていますが，学資金のうち扶養義務者からの学資金には，就学中の生活費も含まれると考えて，それも，非課税にすると考えるべきではないかと思われます。それによって，子どもの最低生活費が非課税になると考えるわけであります。ただ，国家の目からみて，最低生活費というものについて，上限を設ける必要がないかというと，やはり，貧富の差，親が金持ちである，貧しいということによって，子どもの最低生活費というのが大きく変わるというのはどうかと思いますので，配偶者の場合と同様，そこについて一定の限度額を設けるということも検討に値するのではないかと思われます。

非常に雑ぱくな話で終わりましたけれども，最後に，冒頭で述べました，税制調査会の昨年の中間報告の中で述べられていること，働き方の選択に対して中立的な税制というのは，本日お話ししたような憲法論をベースとしたものではないとは思いますけれども，そこで述べられていることは，特に自由権的な発想に近いものであります。さらには，男女平等の観点からしても，中間報告の考え方は，本日申し上げたような話に親和性があるのではないかと思われます。そういう憲法的な観点も入れながら，今後，わが国における夫婦・家族課税の在り方を検討していくということが必要ではないかということを最後に申し上げて，私の報告とさせていただきます。ご清聴，どうも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，レジュメ中の※印の箇所に掲げた論文の注記を参照していただきたい。

第69回租税研究大会・大阪大会（平成29年9月20日（水）・関電会館4階5･6号）

夫婦・家族課税のあり方

－ドイツにおける近時の租税憲法上の議論を中心に－

大阪大学大学院高等司法研究科教授
谷口　勢津夫

Ⅰ．はじめに

○案内文

> 平成29年度税制改正において配偶者控除及び配偶者特別控除に関する改正が行われましたが，この改正は配偶者控除等の問題を根本的に解決したものとはいえないように思われます。配偶者控除等の問題は，視野を広げてみると，夫婦・家族課税のあり方に関わる問題ですが，その検討を法的検討に限ったとしても，その検討には，税法の観点だけでなく，憲法や民法（家族法）など他の法分野の観点をも考慮に入れる必要があると考えられます。
>
> 本報告では，特に憲法の観点から夫婦・家族課税のあり方について検討することにいたします。我が国では，憲法下の家族モデルとして個人主義的家族モデル，国家主義的家族モデル及び共同体的家族モデルが提示されることがありますが，このような家族モデルが夫婦・家族課税と関連づけて論じられることはほとんどありません。そこで，本報告では，ドイツにおける近時の租税憲法上の議論を紹介しながら，夫婦・家族課税のあり方を憲法の観点から検討することにいたします。

○税制調査会「経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方に関する中間報告」（平成28年11月14日）　http://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/28zen8kai3.pdf

⇑

税制調査会「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）」（平成26年11月7日）
http://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/26zen12kai7.pdf

○租税憲法（Steuerverfassungsrecht）：ドイツ税法学の特徴の1つ
＝課税権の統制に関する憲法規範及び憲法原則の総称（谷口勢津夫『税法基本講義〔第5版〕』（弘文堂・2016年）【1】）

○「租税と経済（Steuer und Wirtschaft）」誌（年4回発刊）2016年4号の夫婦・家族課税特集

・*Johanna Hey*, Fortsetzung einer Diskussion: Geleitwort zum Schwerpunkt Ehegatten- und Familienbesteuerung, StuW 2016, 305

① *Peter Bareis/Theodor Siegel*, Das Ehegattensplitting im Widerspruch zu den Besteuerungsprinzipien, StuW 2016, 306

② *Stefan Bach/Johannes Geyer/Katharina Wrohlich*, Ehegattenbesteuerung aus wirtschafts- und sozialpolitischer Perspektive: Mehr Individualbesteuerung, StuW 2016, 316

③ *Ray Rees*, Optimal Tax Theory and Family Taxation, StuW 2016, 324

④ *Hanno Kube*, Stand und Perspektiven der Ehegatten- und Familienbesteuerung, StuW 2016, 332

⑤ *Ulrike Spangenberg*, Der lange Weg zur Individualbesteuerung: Gleichstellungsrechtliche Perspektiven, StuW 2016, 343

Ⅱ．人的控除，特に配偶者控除のあり方に関するこれまでの私見

※谷口勢津夫「個人所得課税の基本概念　人的控除」税研146号（2009年）86頁

1．人的控除の憲法的位置づけ・構成

○人的控除のあり方

人的控除＝「現代所得税の構造的構成要素」（金子宏「総説－所得税における所得控除の研究」日税研論集52号（2003年）3頁，6頁）

⇓

立法政策論にとどまらず憲法論をも視野に入れた検討の必要性

○人的控除に関する憲法論

①人的控除の生存権的構成

⇓

憲法25条の立法者拘束力の問題

総評サラリーマン税金訴訟・最判平成元年2月7日訟月35巻6号1029頁

憲法25条の規定の趣旨にこたえて具体的にどのような立法措置を講ずるかの選択決定は，立法者の広い裁量にゆだねられており，それが著しく合理性を欠き明らかに裁量の逸脱・濫用と見ざるをえない場合を除き，裁判所が審査判断するのに適しない事柄であるとはわなければならない。

⇓

広範な立法裁量に制限を加えようとする試み（②～④）

②人的控除の「生存権の自由権的機能」的構成

③人的控除の生存権・自由権的構成（私見：自由権の重視）

④人的控除の平等権・生存権的構成

○憲法上の家族モデルと夫婦・家族課税

・憲法 13 条と 24 条との「対抗関係」

＝ 13 条の具体化の側面と「公序」尊重の要素の側面

日本国憲法 13 条

すべて国民は，個人として尊重される。生命，自由及び幸福追求に対する国民の権利については，公共の福祉に反しない限り，立法その他の国政の上で，最大の尊重を必要とする。

日本国憲法 24 条

1　婚姻は，両性の合意のみに基いて成立し，夫婦が同等の権利を有することを基本として，相互の協力により，維持されなければならない。

2　配偶者の選択，財産権，相続，住居の選定，離婚並びに婚姻及び家族に関するその他の事項に関しては，法律は，個人の尊厳と両性の本質的平等に立脚して，制定されなければならない。

⇓

・異なる家族モデル

個人主義的家族モデル・国家主義的家族モデル・共同体的家族モデル

⇓

・夫婦・家族課税（特に所得税における配偶者控除や扶養控除）のあり方との関係？

憲法 24 条の生存権的解釈の余地（家庭生活の経済的保護とその限界）

男女共同参画社会の形成の観点（税制や社会保障制度の「個人単位化」）

⇓

・私見：夫婦・家族課税における個人単位主義の貫徹

2．人的控除のあり方

○私見：夫婦課税＝配偶者控除の廃止・基礎控除額の引上げ（基礎控除中心主義）

家族課税＝扶養控除の維持

民法 752 条

夫婦は同居し，互いに協力し扶助しなければならない。

民法 877 条 1 項
直系血族及び兄弟姉妹は，互いに扶養をする義務がある。

○配偶者控除の廃止の根拠：夫婦扶助義務（民法 752 条）の基礎にある憲法・民法的価値判断の税法的具体化

・家事労働による帰属所得も含めた夫婦間での所得分配を前提とする課税
→憲法 13 条及び 24 条に基づく，婚姻における個人の自由（自己決定権）の保障
・夫婦扶助義務＝生活保持義務の履行するため給付される金品の非課税（所税 9 条 1 項 15 号柱書後半）
→配偶者本人の最低生活費非課税
⇔配偶者控除の正当根拠としての移転的基礎控除論（「所得のない配偶者」想定）

十五　学資に充てるため給付される金品（給与その他対価の性質を有するもの（給与所得を有する者がその使用者から受けるものにあつては，通常の給与に加算して受けるものであつて，次に掲げる場合に該当するもの以外のものを除く。）を除く。）及び扶養義務者相互間において扶養義務を履行するため給付される金品
イ　法人である使用者から当該法人の役員（法人税法第二条第十五号（定義）に規定する役員をいう。ロにおいて同じ。）の学資に充てるため給付する場合
ロ　法人である使用者から当該法人の使用人（当該法人の役員を含む。）の配偶者その他の当該使用人と政令で定める特別の関係がある者の学資に充てるため給付する場合
ハ　個人である使用者から当該個人の営む事業に従事する当該個人の配偶者その他の親族（当該個人と生計を一にする者を除く。）の学資に充てるため給付する場合
ニ　個人である使用者から当該個人の使用人（当該個人の営む事業に従事する当該個人の配偶者その他の親族を含む。）の配偶者その他の当該使用人と政令で定める特別の関係がある者（当該個人と生計を一にする当該個人の配偶者その他の親族に該当する者を除く。）の学資に充てるため給付する場合

○扶養控除の維持の根拠

・親族間の扶養義務（民法 877 条以下）と夫婦扶助義務との性格の違い
＝一方的・片務的義務
・未成熟子に対する扶養義務＝夫婦扶助義務と同じく生活保持義務
→稼得能力の欠如の状況にある障害者や老親
・児童の権利に関する条約等の条約上の要請（憲法 98 条 2 項）

○基礎控除額の引上げの財源

・配偶者控除及び配偶者特別控除の廃止
・給与所得控除の一部（特に最低生活費控除部分）削減

Ⅲ．ドイツ租税憲法論

※谷口勢津夫「税法における自由と平等－ドイツ税法学における実質的法治国家論の展開－」税法学 546 号（2001 年・日本税法学会創立 50 周年記念号）203 頁

実質的法治国家論→実質的租税法律主義　　cf. 形式的租税法律主義

※谷口勢津夫『税法基本講義〔第 5 版〕』（弘文堂・2016 年）

第 1 編第 3 章　　cf. 第 4 章・第 5 章

1．平等権的租税憲法論

○実質的租税正義論（*Klaus Tipke*）

※谷口勢津夫「クラウス・ティプケ『租税正義　その理論と実際』」法学論叢 114 巻 5 号（1984 年）85 頁

・租税正義（Steuergerechtigkeit ≒ 租税公平）の観点からの実質的法治国家論

⇓

・担税力原則（Leistungsfähigkeitsprinzip）

社会的法治国家における租税配分に関する根本原則

ただし，憲法実証主義的（verfassungspositivistisch）アプローチには徹していない。

⇓

○平等原則（基本法 3 条 1 項），しかも社会国家原則（同法 20 条 1 項）と結びつけられた平等原則を重視する租税憲法論

平等原則⇒「担税力原則＋首尾一貫性（Folgerichtigkeit）の要請」＝確立した憲法判例

→恣意の排除

基本法 3 条 1 項
すべての人は法律の前に平等である。

基本法 20 条 1 項
ドイツ連邦共和国は民主的かつ社会的な（sozial）連邦国家である。

日本国憲法 14 条 1 項
すべて国民は，法の下に平等であつて，人種，信条，性別，社会的身分又は門地により，政治的，経済的又は社会的関係において，差別されない。

2．自由権的租税憲法論

○所有権保障の観点からの実質的法治国家論（*Paul Kirchhof*）

※谷口勢津夫「市場所得説と所得概念の憲法的構成－パウル・キルヒホフの諸説を中心に－」碓井光明ほか編『金子宏先生古稀祝賀　公法学の法と政策（上）』（有斐閣・2000年）465頁

・所有権保障を通じて私有財産制度と租税制度とを憲法上結合させると，両制度の内容及び発展は憲法上所有権保障によって指導されることになる。【次頁：参考＊✓】

⇑

憲法上の租税根拠論

※ *Klaus Vogel*, Rechtfertigung der Steuern: Eine vergessene Vorfage, Der Staat 1986, 481（jetzt abgedruckt in: *ders.*, Der offene Finanz- und Steuerstaat, Heidelberg 1991, 605）

租税の正当根拠→課税の限界

・平等原則は所有権保障と化合して，担税力に応じた課税という基本原則となる。

→所有権保障による平等原則の負担軽減

※ *Paul Hirchhof*, Die Gleichheit vor dem Steuergesetz － Maßstab und Missverständnisse, StuW 2017,3,5

・所有権保障→課税の①「下限」（生存最低限 Existenzminimum 非課税）と②「上限」（五公五民原則 Halbteilungsgrundsatz）

①：生存権という根源的な権利は国家の課税権に優先する。

②：「同時に」（基本法14条2項後段）の租税憲法論的意味

・物的純額主義（objektives Nettoprinzip. 稼得活動経費控除）に対する人的純額主義（subjektives Nettoprinzip. 生存最低限＝最低生活費控除）の優先

人間は，稼得活動を行うことができるようになるためには，何よりもまず生きてゆかなければならない。

⇓

○自由権（基本法2条1項，12条，14条等）を重視する租税憲法論

基本法2条1項

各人は，他人の権利を侵害せず，かつ，憲法秩序又は道徳律（Sittengesetz）に抵触しない限りにおいて，自己の人格を自由に発展させることができる権利を有する。

基本法12条

(1) すべてのドイツ人は，職業，職場及び職業教育機関を自由に選ぶ権利を有する。職業の遂行は，法律によって又は法律の根拠に基づいて，これを規律することができる。

(2) 何人も，伝統的・一般的な，すべての人に平等に課せられる公共的な服務義務の枠内にある場合を除き，一定の労働を強制されてはならない。

(3) 強制労働は，裁判によって命じられる自由剥奪の場合にのみ，許容される。

基本法 14 条
(1) 所有権及び相続権は，これを保障する。その内容及び限界は，法律によってこれを定める。
(2) 所有権には義務が伴う。その行使は同時に（zugleich）公共の福祉に役立つものとする。
(3) 公用収用は，公共の福祉のためにのみ許容される。公用収用は，法律によってのみ，又は補償の方法及び範囲を規律する法律の根拠に基づいてのみ，これを行うことが許される。補償は，公共の利益及び関係者の利益の正当な衡量の下で，これを定めるものとする。補償の額を理由に争いが生ずる場合には，通常裁判所に出訴する途が開かれる。

日本国憲法 13 条
すべて国民は，個人として尊重される。生命，自由及び幸福追求に対する国民の権利については，公共の福祉に反しない限り，立法その他の国政の上で，最大の尊重を必要とする。

日本国憲法 22 条 1 項
何人も，公共の福祉に反しない限り，居住，移転及び職業選択の自由を有する。

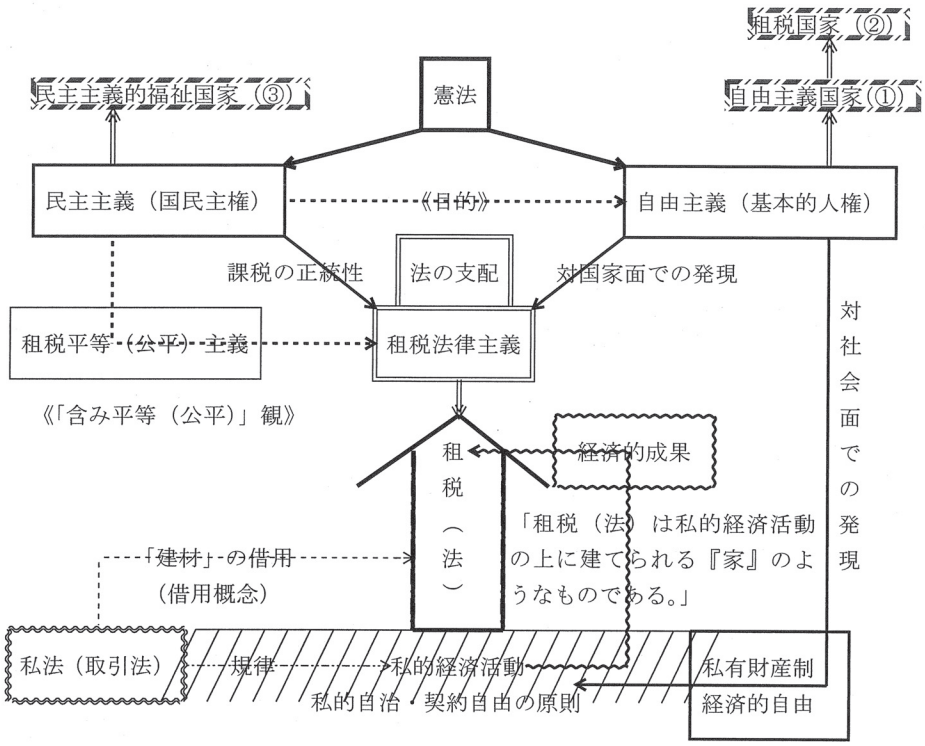
日本国憲法 29 条
1　財産権は，これを侵してはならない。
2　財産権の内容は，公共の福祉に適合するやうに，法律でこれを定める。
3　私有財産は，正当な補償の下に，これを公共のために用ひることができる。

日本国憲法 30 条
国民は，法律の定めるところにより，納税の義務を負ふ。

○【参考＊】憲法上の租税根拠論
①自由主義的租税観（谷口勢津夫『税法基本講義〔第 5 版〕』（弘文堂・2016 年）【15】【24】）
租税＝自由（特に経済的自由）の対価
←憲法 30 条＝ 29 条「4 項」論：租税＝財産権の内在的制約
②民主主義的租税観（判例上の租税観）　＝私有財産制の中核的内容

大嶋訴訟・最（大）判昭和 60 年 3 月 27 日民集 39 巻 2 号 247 頁
租税は，……，およそ民主主義国家にあつては，国家の維持及び活動に必要な経費は，主権者たる国民が共同の費用として代表者を通じて定めるところにより自ら負担すべきものであ［る］。

○【参考＊】憲法上の租税根拠論と租税国家：下図参照



※現代国家の3つの「顔」：①自由主義国家
②租税国家
③民主主義的福祉国家

3．男女平等権的租税憲法論

※ *Ulrike Spangenberg*, Der lange Weg zur Individualbesteuerung: Gleichstellungsrechtliche Perspektiven, StuW 2016, 343, 348f.

○基本法3条2項（1994年改正までは前段のみ）の理解の変遷

・1960年代まで：男女の（形式的）等価値（Gleichwertigkeit）の原則

⇓

・1980年代まで：男女の厳格な法的平等取扱い

⇓

・1980年代末以降：社会的現実をも視野に入れた男女同権（現実的同権）の要請

→女性に対する間接的差別・事実上の不利益取扱いの禁止

基本法3条2項
男性と女性とは同権である（gleichberechtigt）。国家は男女同権の現実的達成を促進し，現存する不利益の除去に務める。

Ⅳ．夫婦二分二乗課税(Ehegattensplitting)をめぐるドイツ租税憲法上の議論

＊日本における配偶者控除をめぐる議論と似た側面・状況がある（後述）。

1．夫婦二分二乗課税の概要

(1) 連邦憲法裁判所合算非分割課税違憲判決

○連邦憲法裁判所1957年1月17日判決（BVerfGE 6, 55, LS 5, 76f.）

5. 基本法6条1項は，婚姻及び家族という特別な私的領域の保護並びに制度的保障のための「古典的基本権」であるだけでなく，さらに同時に，婚姻及び家族にかかわる私法及び公法の分野全体に関する原則規範すなわち拘束的価値判断でもある。

基本法6条1項は，少なくとも，国家それ自体の攪乱的侵害によって婚姻及び家族を害することを禁ずる範囲では，立法者を現実に拘束する憲法である。所得税に係る合算課税－1952年1月17日の法文での所得税法－1951年所得税法－（BGBl. I S. 33）26条－による夫婦の不利益取扱いは，そのような攪乱的侵害である。

あらゆる憲法規範と同様，基本法6条1項は，その法文が下位の規範をそれに照らして審査するために十分に明確である場合にのみ，立法者を現実に拘束する法である。この規定においては，明確さの程度は「保護」という概念から明らかになる。これは，その語義によれば，保護対象の助成，攪乱又は加害からの防御，そしてとりわけ国家の自己の攪乱的侵害の放棄を意味する。これによれば，基本法6条1項において規定された，婚姻及び家族に関する国家秩序の特別な保護は，次の2つのことを含んでいる。すなわち，*積極的には，*婚姻及び家族を他の諸力による侵害から護るだけでなく適切な措置によって助成する国家の任務と，*消極的には，*婚姻に危害を加えたりさらにまた婚姻を侵害したりすることの，国家それ自体に対する禁止。基本法6条1項の積極的保護機能の遂行に当たっても，その法文が下位の規範をそれに照らして審査するために十分に明確である場合が考えられ得るかどうかは，未決定のままにしておくことができる。基本法6条1項は，少なくとも，国家それ自体の攪乱的侵害によって婚姻及び家族を害することを，明確性をもって－消極的に－禁止し，したがって，その場合には，現実的な憲法である。

当然のことながら，基本法6条1項は，原則規範としての機能においても，一定の

経済的効果を伴う法律効果を婚姻の締結の要件に結びつけることを禁ずるものではない。そのことを連邦財務大臣は危惧するところであるが。基本法6条1項は既婚者の優遇には反対せず，既婚者の不利益取扱いにのみ反対する。それゆえ，税法上の優遇規定（例えば「分割課税」）の導入は，この観点からは，憲法上疑義はなかろう。‥‥‥。

1951年所得税法26条の憲法判断に関して，少なくとも，現実的な保護規範としての基本法6条1項の効果が，決定的である。というのも，夫婦の所得税合算課税は，個人単位課税（Individualbesteuerung）の原則を破り，しかも結婚生活をする者の不利にその原則を破り，したがって，婚姻に対する攪乱的侵害であるからである。

基本法6条1項
婚姻及び家族は，国家秩序の特別の保護を受ける。

日本国憲法24条
1　婚姻は，両性の合意のみに基いて成立し，夫婦が同等の権利を有することを基本として，相互の協力により，維持されなければならない。
2　配偶者の選択，財産権，相続，住居の選定，離婚並びに婚姻及び家族に関するその他の事項に関しては，法律は，個人の尊厳と両性の本質的平等に立脚して，制定されなければならない。

(2) 判例における夫婦二分二乗課税に対する評価の確立

○連邦憲法裁判所1982年11月3日判決（BVerfGE 61, 319, 345f.）

二分二乗課税方式は担税力に応じた課税の原則に適合する。この方式は，共同生活をする夫婦が稼得及び消費の共同体（Gemeinschaft des Erwerbs und des Verbrauchs）を形成し，その中で一方の配偶者が他方の配偶者の所得及び負担に半分ずつ与ることを前提とする（二分二乗課税を導入した1958年租税改正法に関する政府草案理由書［BTDrucks. III/260 S.34］，1971年租税改革委員会鑑定意見書 Abschnitt II, ESt, LSt, Rdnr. 554。第三次租税改革法の政府草案理由書［BTDrcks.7/1470 S.222］及び本訴における連邦政府の所見も同旨）。したがって，二分二乗課税は，配偶者間で担税力の移転が行われる健全な平均的婚姻（intakte Druchschnittsehe）の経済的現実と結びついている（参照，Joachim Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Kölner Habilitationsschrift 1981, 6. Kap. D II）。この夫婦課税は家族法の基本的評価とも一致する。［夫婦の法定財産制である剰余共同制（Zugewinngemeinschaft）における］剰余の分与（Zugewinnausgleich）及び最近では恩給等の分与（Versorgungsausgleich）の制度

は，婚姻期間中に稼得したものは共同で得たものであるという原則の存在を認識させる（BTDrucks. III/260 S.34，7/1470 S.222では，剰余共同制の反映としての二分二乗課税。この方式における連邦政府の所見参照）。さらに，夫婦の義務づけ権能の相互性（民法典1357条）及び管理権能の制限（民法典1365条ないし1367条，1369条）によって，婚姻期間中も婚姻経済共同体の考え方が考慮されている。

それに加えて，二分二乗課税方式は，立法者によって基礎に置かれた目的によれば，とりわけ「主婦及び母としての妻の役割の特別な承認」（BTDucks. III/260 S.34）を意味する。このように，この方式は，家事労働か職業労働かを考慮することなく，男女の労働の等価値の表現でもある（参照，BTDrucks. 7/1470 S.222, Bundesminister für Jugend, Familie und Gesundheit, Bulletin des Presse- und Informationsamts der Bundesregierung, 1982, Nr.71, S.647）。二分二乗課税方式のこの目的は基本法6条1項と調和している。この原則規範から導き出されるのは，家族共同体を精神的・個人的領域においても物質的・経済的領域においても独立した自己責任に基づく存在として尊重する国家の義務である（BVerfGE 33, 236 [238]; 51, 386 [398]; 53, 257 [296]）。夫婦は，同権の協力関係（BVerfGE 42, 64 [77]）において，自分たちの個人的及び経済的な生き方を決定する（BVerfGE 53, 257 [296f.]）。婚姻における仕事の分担は夫婦の自由な決定による（BVerfGE 39, 169 [183]; 48, 327 [338]）。自分たちの相互の財政関係における夫婦の自己決定権（Selbstbestimmungsrecht）は，その意味において，憲法上保護される（BVerfGE 60, 329 [339]）。以上の諸原則との一致の上で，二分二乗課税は夫婦に対して次のような自由な決定，すなわち，一方の配偶者が単独でできるだけ高額の家族の所得を稼ぎ，それゆえ職業に完全に従事し，他方で，もう一方の配偶者が家事を行うか，あるいはその代わりに配偶者が共に家事でも職業でも活動し，その結果，双方がそれに応じて自分の職業活動を制限するかの自由な決定を可能にする。このようにして，配偶者双方が職業活動をする場合の婚姻に対する，合算非分割課税の場合の憲法違反の不利益取扱い（参照，BVerfGE 6, 55 [79]）が回避されるだけでなく，分離課税の場合に生ずるおそれがある主婦婚姻又は主夫婚姻に対する不利益取扱いの危険（参照，BFH-BStBl. 1957 III S.162 [163]，本訴におけるバイエルン州政府の所見）も排除される。したがって，夫婦二分二乗課税は，任意に変更可能な租税「優遇」ではなく－立法者の詳細な形成権能は害されないが－基本法6条1項の保護命令及び夫婦の経済的給付能力（基本法3条1項）に照らして方向づけられた合理的な課税である。この方式によって，累進ゾーンにある中・低所得をもつ夫婦，とりわけ被用者が，高額所得をもつ夫婦，とりわけ営業者や自由職業者に比べて不利に取り扱われることも，回避される。後者の者たちは，－既に1958年及び1974年に立法手続において，最近も繰り返し連邦政府によって正当にも指摘されてきたところであるが（BTDrucks. III/260 S.33; 7/1470 S.222; 9/1512 S.14）－，自分の全所得を契約で分割することによって，夫婦二分二乗課税の場合と同じ効果をもって，租税累進性を低下させることができるが，このことは多数の被用者にとってはできないことである。

※谷口勢津夫「扶養支出の控除に関する西独連邦憲法裁判所の判例の検討－担税力原則の憲法原則への発展の一断面－」甲南法学26巻2･3号（1986年）351頁，372-376頁

○参考：最（大）判昭和 36 年 9 月 6 日民集 15 巻 8 号 2047 頁

所論は，民法 762 条 1 項は，憲法 24 条に違反するものであると主張し，これを理由として，原審において，右民法の条項が憲法 24 条に違反するものとは認められず，ひいて右民法の規定を前提として，所得ある者に所得税を課することとした所得税法もまた違憲ではないとした原判決の判示を非難するのである。

そこで，先ず憲法 24 条の法意を考えてみるに，同条は，「婚姻は……夫婦が同等の権利を有することを基本として，相互の協力により，維持されなければならない。」，「配偶者の選択，財産権，相続，住居の選定，離婚並びに婚姻及び家族に関するその他の事項に関しては，法律は，個人の尊厳と両性の本質的平等に立脚して，制定されなければならない。」と規定しているが，それは，民主主義の基本原理である個人の尊厳と両性の本質的平等の原則を婚姻および家族の関係について定めたものであり，男女両性は本質的に平等であるから，夫と妻との間に，夫たり妻たるの故をもつて権利の享有に不平等な扱いをすることを禁じたものであつて，結局，継続的な夫婦関係を全体として観察した上で，婚姻関係における夫と妻とが実質上同等の権利を享有することを期待した趣旨の規定と解すべく，個々具体の法律関係において，常に必らず同一の権利を有すべきものであるというまでの要請を包含するものではないと解するを相当とする。

次に，民法 762 条 1 項の規定をみると，夫婦の一方が婚姻中自己の名で得た財産はその特有財産とすると定められ，この規定は夫と妻の双方に平等に適用されるものであるばかりでなく，所論のいうように夫婦は一心同体であり一の協力体であつて，配偶者の一方の財産取得に対しては他方が常に協力，寄与するものであるとしても，民法には，別に財産分与請求権，相続権ないし扶養請求権等の権利が規定されており，右夫婦相互の協力，寄与に対しては，これらの権利を行使することにより，結局において夫婦間に実質上の不平等が生じないよう立法上の配慮がなされているということができる。しからば，民法 762 条 1 項の規定は，前記のような憲法 24 条の法意に照らし，憲法の右条項に違反するものということができない。

それ故，本件に適用された所得税法が，生計を一にする夫婦の所得の計算について，民法 762 条 1 項によるいわゆる別産主義に依拠しているものであるとしても，同条項が憲法 24 条に違反するものといえないことは，前記のとおりであるから，所得税法もまた違憲ということはできない。

されば右説示と同趣旨に出た原判決は正当であつて，所論は採るを得ない。

cf. ドイツの通説：別産制の場合は夫婦二分二乗課税を正当化することができない。

(3) 判例による夫婦二分二乗課税の拡大

○連邦憲法裁判所 2013 年 5 月 7 日判決（BVerfGE 133, 377, LS, Rz. 94f.）

> 夫婦二分二乗課税に関する所得税法 26 条，26b 条，32a 条 5 項の各規定における既婚者と登録された生活パートナー（Lebenspartner）との不平等取扱いは，基本法 3 条 1 項の一般的平等原則とは相容れない。
>
> ---
>
> 二分二乗課税方式は，稼得及び消費の共同体としての婚姻という，婚姻を規定する基本的な考え方の民法上の具体的形成を受容する（この点について参照，Seiler, in: Kirchhof, EStG, 9. Aufl. 2010, § 26 Rn. 2）。……。
>
> 稼得及び消費の共同体としての婚姻を［夫婦間の］所得分配にかかわらず課税上平等に取り扱うという立法目的は，登録された生活パートナーシップ（Lebensgemeinshaft）との関係における婚姻の特権化を正当化することはできない。生活パートナーシップ法は，登録された生活パートナーシップを，税法との連結にとって重要な基本的特質の点で婚姻に匹敵する，稼得及び消費の共同体として，形成している。

←同性の共同体「生活パートナーシップ」に対する差別を廃止するための法律（いわゆる生活パートナーシップ法。2000 年 12 月 10 日成立・2001 年 8 月 1 日試行）

○同性婚（gleichgeschlechtliche Ehe）の合法化（子どもの養子の承認等。）
同性カップルに対する婚姻禁止を廃止するための法律（2017 年 6 月 30 日成立。違憲訴訟の可能性？）

(4) 現行所得税法上の夫婦・家族課税

○合算課税（Zusammenveranlagung. 26b 条）と個別課税（Einzelveranlagung. 26a 条）との選択制（26 条）　＝ 2011 年改正前は分離課税（getrennte Veranlagung）

> 夫婦の合算課税の場合には，夫婦が取得した所得は，合算され，夫婦に共同のものとして（gemeinsam）帰属させられ，別段の定めのないときは，夫婦が共同で納税義務者として扱われる。

→租税手続法上は夫婦＝連帯債務者（Gesamtschuldner. 租税基本法 44 条 1 項）

○合算課税の方式としての夫婦二分二乗課税（32a 条 1 項，5 項）

宣言的「個人単位課税」規定

(1) 2017 年課税期間における税率表上の所得税額（tarifliche Einkommensteuer）は，課税総所得金額に応じて算出される。当該所得税額は，第 32b 条，第 32d 条，第 34 条，第 34a 条，第 34b 条及び第 34c 条の各規定の適用がある場合を除き，次に掲げる課税総所得金額につきそれぞれユーロで定める金額とする。

1. 8 820 ユーロ以下の課税総所得金額（基礎控除額）
   0 ユーロ
2. 8 821 ユーロ以上 13 769 ユーロ以下の課税総所得金額
   (1 007,27 · y + 1 400) · y ユーロ
3. 13 770 ユーロ以上 54 057 ユーロ以下の課税総所得金額
   (223,76 · z + 2 397) · z + 939,57 ユーロ
4. 54 058 ユーロ以上 256 303 ユーロ以下の課税総所得金額
   0,42 · x – 8 475,44 ユーロ
5. 256 304 以上の課税総所得金額
   0,45 · x – 16 164,53 ユーロ

値「y」は，端数切り捨て計算後のユーロ単位の課税総所得金額のうち基礎控除額を超える部分の 10 000 分の 1 である。値「z」は，端数切り捨て計算後のユーロ単位の課税総所得金額のうち 13 769 ユーロを超える部分の 10 000 分の 1 である。値「x」は，端数切り捨て計算後のユーロ単位の課税総所得金額である。算出された税額は，直近のユーロ単位の金額に切り捨てるものとする。

(5) 第 26 条及び第 26b 条の規定により所得税の合算課税を受ける夫婦については，税率の適用により算出される所得税額は，第 32b 条，第 32d 条，第 34 条，第 34a 条，第 34b 条及び第 34c 条の各規定の適用がある場合を除き，夫婦の共同の課税総所得金額の半額につき第 1 項の規定により算出される税額の 2 倍とする（二分二乗課税方式）。

○離婚した元配偶者・継続別居中の配偶者への扶養給付

・給付提供者：特別支出（Sonderausgabe）の所得控除（10 条 1a 項 1 号）
＝現行：13 805 ユーロ

・給付受領者：その他所得（sonstige Einkünfte）としての課税（22 条 1a 項）

→実体的分割課税（Realsplitting）

cf. 日本の所得税法 57 条 1 項

57 条 3 項・4 項：擬制的分割課税（fiktives Splitting）

○家族給付調整（Familienleistungsausgleich. 32 条 6 項）

・子どもの生存上の物的必要の給付

→子ども控除額（Kinderfreibetrag. 同項 1 文）：2 358 ユーロ

・子どもの世話・養育・職業教育の必要

→控除額（同項 1 文）：1 320 ユーロ

・夫婦二分二乗課税の場合（同項 2 文）

> 第 26 条及び第 26b 条の規定により所得税の合算課税を受ける夫婦については，当該子どもが夫婦双方と親子関係にある場合には，第 1 文の規定による控除額は 2 倍となる。

・子ども手当（Kindergeld）との選択制（62 条以下）

(5) 夫婦二分二乗課税に対する批判

○導入当初から反対論（個人単位課税の導入論）

○夫婦二分二乗課税の「利益（Vorteil）」（←実務的な見方）

・稼ぐ配偶者＞稼ぐ単身者

・片稼ぎ夫婦＞共稼ぎ夫婦

・不均等稼ぎ夫婦＞均等稼ぎ夫婦

⇓

○この「利益」の存在を前提とする「妻を家庭に縛り付けること」に対する批判の観点

・男女平等法の観点

・国民経済・労働市場政策の観点

一般的な問題のほか，第二の稼ぎ手（Zweitverdienende. ほとんどが妻）特有の「ミニ・ジョブ限界（Minijobgrenze）」（＝ 5 400€／年）との「共演」問題

＝いわゆる 450 ユーロ・ジョブに対する賃金税（源泉所得税）・社会保険の概算優遇措置

○夫婦二分二乗課税の廃止は誰の「利益」になるのか？

夫婦二分二乗課税の「利益」のない・少ない者の「満足」≠廃止の「利益」

※ *Klaus Vogel*, Besteuerung von Eheleuten und Verfassungsrecht, StuW 1999, 201, 207

2．平等権的租税憲法論による評価

※ *Klaus Tipke*, Steuerrechtsordnung I, 2. Aufl. 2000, 365ff.
※ *Johanna Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 3 Rz. 162ff., § 8 Rz. 843ff.
※ *Joachim Lang*, Steuergerechtigkeit, StuW 2016, 101

○平等原則＝担税力原則に適合した課税（*Lang*, 114）
「婚姻と結びついている担税力の変動」の考慮（*Tipke*, 366）
＝「配偶者間での担税力の移転」（判例：*Lang* の教授資格論文の参照）
⇓
婚姻による配偶者間での担税力の変動・移転の意味や根拠は何か？
「問題の核心は 2 人の個人間での所得分配にある。」（*Hey*, § 3 Rz. 164）
⇓
○「婚姻＝稼得及び消費の共同体」（判例の基本的想定）のうち消費共同体の側面の重視
・夫婦二分二乗課税に関する 2 倍の基礎控除額の問題⇐夫婦における家計の節約
（*Hey*, § 8 Rz. 848）　←消費単位主義的発想

・夫婦二分二乗課税の，実体的家族分割課税（Familienealsplitting）への拡大（*Lang*, 114）
←夫婦＝家族＝扶養共同体（Unterhaltsgemeinschft）
＝消費の一種（扶養支出＝義務的消費支出）
←消費単位主義的発想

3．自由権的租税憲法論による評価

※ *Hanno Kube*, Stand und Perspektiven der Ehegatten- und Familienbesteuerung, StuW 2016, 332

【要旨】
所得税法上の夫婦二分二乗課税は改めて政策の焦点となっている。夫婦二分二乗課税の基礎にある婚姻稼得共同体（eheliche Erwerbsgemeinschaft）の観念は，自由権及び平等権に基礎づけられているので，夫婦を分離する個人単位課税に関する諸提案については特別な正当化が不可欠である。このことは現行の税率表とは全く無関係である。これに対して，家族は稼得共同体ではなく義務で規定された扶養共同体である。それゆえ，子どもに対する納税義務者の扶養義務は，場合によっては親に対する納税義務者の扶養義務とも同じく，実体的家族分割課税によって反映されるべきであろう。

○「婚姻＝稼得及び消費の共同体」（判例の基本的想定）のうち稼得共同体の側面の重視

i) 前提：稼得共同体の概念及び憲法的意味

・所有権保障→その主体としての稼得共同体

・稼得共同体課税の法形式中立性（Rechtsformneutralität）・意思決定中立性（Entscheidungsneutralität）の憲法的基礎・展開

※ *Paul Kirchhof*, Die Besteuerung von Erwerbsgemeinschaften, in: Siegel/Kirchhof/Schneeloch/Schramm（Hrsg.）, Steuertheorie, Steuerpolitik und Steuerpraxis, Stuttgart 2005,133

ii) 自由権保障の観点

・「基本法 6 条 1 項は，夫婦の共同の生活関係を自己決定により規律し，しかもどちらの配偶者がどの範囲で，労働市場における生活費の獲得に貢献するか，又は家庭における生活の基礎を世話するかを自分たちで決定することができる夫婦の基本権を保障する」＝「夫婦の決定自律権に対する自由権的保護」（*Kube*, 335）

⇓

・「夫婦の内的形成は所得税法上の異なる規律との連結要素としては援用されず，この点で税法は意思決定中立的であり続ける」（*Kube*, 335）

⇓

・「夫婦＝稼得共同体」という所得税法の想定による夫婦二分二乗課税の正当化

←稼得単位主義的発想

「夫婦二分二乗課税の場合，労働分担的協力に基づく［夫婦の］市場への登場が前提とされている。配偶者双方が稼得の源泉に関与し，したがって配偶者双方の個人的な経済的給付能力が増加するのである。」（*Kube*, 335）

→判例にいう「担税力の移転」の意味に関する理解（cf. 平等権的租税憲法論）

⇓

・物的純額主義及び人的純額主義による夫婦二分二乗課税の正当化（*Kube*, 333f.）

物的純額主義→収益の稼得者個人への帰属（稼得共同体内での二分割）

「半分ずつの収益帰属は，物的純額主義のレベルに根を下ろし，消費の領域における所得の使用に先行し，それゆえ，贈与税の適用領域に入ることは決してないのである。」（*Kube*, 335f.）

人的純額主義→稼得の基礎の前提としての生存上の必要の充足（稼得共同体内での二分割）

「所得税法の視線は，正しくは，共同の稼得に向けられており，相互扶養義務には向けられていない。」（*Kube*, 337. cf. 平等権的租税憲法論）

iii) 平等権保障の観点

・「共同で稼いだ収益に対して配偶者双方が半分ずつ持分を有するという，夫婦二分二乗課税の基礎にある理念は，夫婦の側では，経済共同体の観念の民事法的鋳型に適合し，とりわけ基本法 3 条 1 項による平等の規範的理想像に適合する。」（*Kube*, 335）

・婚姻稼得共同体と，他の稼得共同体（任意組合から株式会社まで）の法形式を利用する夫婦（「事実上の分割課税 faktisches Splitting」）との平等取扱い（*Kube*, 336）

○夫婦二分二乗課税の廃止問題への対応

i) 自由権及び平等権による廃止の正当化不能

・「稼得共同体の観念こそが，基本法 6 条 1 項によって要請される所得税法の婚姻関連決定中立性を保障するということを基礎に置くと，夫婦の個人単位課税は，婚姻共同生活を自分たちの考えに従って形成する自由に対する侵害であり，その侵害は正当化を必要とするという結論に，直ちに到達するであろう。」（*Kube*, 336）

→基本法 6 条 1 項の積極的保護機能（助成機能）の重視か？

⇔男女平等権的租税憲法論（次の４）による夫婦二分二乗課税の問題のとらえ方（女性に対する間接的な差別や事実上の不利益取扱い）のずれ

⇓

・「自由国家において憲法上要請される，人間の自由力（Freiheitsfähigkeit）に対する信頼を前提とすると，夫婦二分二乗課税は税法の意思決定中立性及び税法の自由性を保障する。それゆえ，推定上の誤った刺激［＝夫婦二分二乗課税の『利益』］を取り除くために夫婦二分二乗課税を廃止しようとする企ては，結局のところ，婚姻における互いの尊重に基づく共同体的自由の展開に対する不信感によって，支持されているのである。この企てはパターナリズム的傾向をもつ。」（*Kube*, 337）

「夫婦二分二乗課税のモデルは，その核心において，［二分二乗課税の『利益』をもたらす］税率には無関心であり，所得を自由権及び平等権に適合的に人的に帰属させることに限定されている。」（*Kube*, 338）

ii) 平等権的租税憲法論の説く，夫婦二分二乗課税の実体的家族分割課税への拡大について

・実体的夫婦分割課税（Ehegattenrealsplitting）に対する（未決定的）消極論

「広く流布している見解によれば，夫婦二分二乗課税は，所得の半分ずつの帰属でもって，同時に，婚姻による扶養義務を典型化して考慮するものとされる（扶養法上の折半原則）。夫婦二分二乗課税が廃止されるならば，所得税法 10 条 1a 項 1 号による実体的分割課税は，金額に制限なく，健全な夫婦［＝離婚・継続別居をしていない夫婦］の場合に拡大されされるべきであろう（実体的夫婦分割課税の提案）。もっとも，その場合，その租税上の結果は－行政支出を著しく増大させるが－夫婦二分二乗課税の結果とほとんど異ならないであろう。

この－夫婦二分二乗課税を補完的に支持することができる一定の－論証は，一見すると，十分に説得力があるように思われるが，そうであるとしても，それは，扶養を扶養義務者側で控除し給付受領者側で課税対象とすることが，所得税法上要請されるということを前提とする。しかし，そのような要請が存在するかどうかは，夫婦間扶養の場合には未決定のままにしておくことができる。というのも，婚姻稼得共同体及び配偶者双方への収益の半分ずつの帰属という，夫婦二分二乗課税を基礎づける法的な考え方は，自由権及び平等権の基礎すなわち憲法の基礎

の上に，向自的に存在するからである。それゆえ，所得税法の視線は，正しくは，共同の稼得に向けられており，相互扶養義務には向けられていない。」（*Kube*, 337）

・子どもの扶養の考慮のための実体的家族分割課税に対する積極論

「子どもの個別的な，生存に不可欠な最低限の必要に結びつき，これを親における控除を受ける地位に移すことではなく，むしろ，すべての関係者の担税力に応じた課税を保障するために，民法上定められた扶養関係を所得税法に反映させること（実体的家族分割課税）を，後見・扶養共同体という家族の性質が容易に思い起こさせる得るかどうかを，原理的に考察すべきである。婚姻を稼得共同体として自由権及び平等権によって直接根拠づけることにし，したがって夫婦二分二乗課税についてもそのようにすることにすれば，そのように民法上の扶養関係を所得税法に反映させること（実体的夫婦分割課税）が婚姻の場合に要請されるかどうかはまだ分からないけれども，稼得共同体ではなく扶養共同体である家族については，実際上の扶養給付を仮想上の扶養給付も含め所得税法上明文で定めることは，考慮に値するであろうし，いやそれどころか基本法6条2項前段によれば必要であろう。」（*Kube*, 339）

基本法6条2項 子どもの監護及び養育は親の自然的権利であり，かつ，何よりもまず親に課されている義務である。この義務の実行について国家共同体はこれを監視する。

「扶養を受ける子どもの側では，その給付に対する課税の問題が提起される。子どもはその扶養を，確かに，自分が市場に登場して獲得したのではなく，稼得共同体の構成員として獲得したのでもない。しかし，それでも，その扶養額は，その扶養を給付する者の所得額によって変わってくることになり，このことから，稼得領域への一定の間接的な結びつきが，明らかになる。それゆえ，立法者は，受領された子ども扶養を課税対象とし，したがって所得税法22条1a項（その他所得としての離婚・継続別居扶養）を補完することを支持する決定をするかもしれない。こうすれば，所得税法15条1項前段2号，19条1項又はその他の課税根拠規定のいずれによるかはともかく，親の側での控除が同じく子どもの側での課税対象収入を伴う，家族組合や労働契約による親子関係との平等取扱いにつながることになろう。稼得共同体の場合と異なり，働く親の所得に対する持分が子どもに直接的に帰属することはない。むしろ，この場合には，扶養共同体の内部における課税対象給付関係を前提とすべきである。その上で，子どもはその本人において基礎控除額を控除することができる。結論的には，子どもは－他に所得があれば別であるが－，非常に低い累進ゾーンに属することになり，比例税率で社会調整額を主張することができることになろう。」（*Kube*, 340）

４．男女平等権的租税憲法論による評価

※ *Ulrike Spangenberg*, Der lange Weg zur Individualbesteuerung: Gleichstellungsrechtliche Perspektiven, StuW 2016, 343

【要旨】
1957 年に導入された夫婦二分二乗課税はますます批判されるようになってきているけれども，法律学の文献では，憲法上要請される課税あるいは少なくとも許容される課税と圧倒的にみられている。本稿は，1950 年代以降の女性と男性との法律上及び事実上の同権を背景にしながら，夫婦二分二乗課税の論拠及び理由づけの論理が何であるかを探究するものである。夫婦の課税に対する憲法上の要請と結びつけて，家族課税を取り込んで，改革の歩みを議論する。

○基本法 3 条 2 項による，夫婦二分二乗課税に伴う事実上の男女不平等扱いの排除

「基本法 3 条 2 項における同権は，基本法 6 条 1 項における婚姻及び家族の保護に反しない。むしろ，基本法 6 条 1 項は基本法 3 条 2 項と結びついて，婚姻を同権のパートナーの生活共同体として保護する。同権のパートナーシップという理解は，確かに，時代の経過とともに変わってきた。にもかかわらず，基本法 6 条 1 項は，結婚した女性の不利益取扱いを合法化しない。それゆえ，国家による侵害から保護される単位としての婚姻の観点から夫婦二分二乗課税を評価することでは十分でない。むしろ，夫婦双方に対する夫婦二分二乗課税の事実上の作用を憲法的評価に取り入れるべきである。」（*Spangenberg*, 349）

⇓

○夫婦二分二乗課税の夫婦双方（圧倒的に妻）に対する不利益な作用

「夫婦二分二乗課税は，男性の働く意思決定にはほとんど重要で内容に思われるのに対して，とりわけ所得格差の故に，女性の働く意思決定に影響を及ぼし，したがって女性の職業の性質決定及び将来の所得チャンス並びに長期間の社会的防衛策に影響を及ぼす。夫婦二分二乗課税は，低い方の所得に対して，当該所得に本来対応する限界税率よりも高い限界税率を課し，そうすることによって，第二の稼ぎ手－通常は女性－に対して稼得活動のコストを引き上げる。ドイツにおける第二の稼ぎ手に対する租税公課負担は，最近の研究によれば，ヨーロッパで最も高いものの 1 つである。勿論，この効果は，夫婦二分二乗課税だけから帰結されるものではなく，夫婦二分二乗課税，賃金税階級組合せⅢ/Ⅴ，働くことで生じる子ども世話費の控除可能性の不十分さ，ミニ・ジョブに対する租税上の特権扱い及び法律上の健康保険における掛け金不要な共同保険，の共演から帰結されるものである。しかし，夫婦二分二乗課税の租税利益は第二の所得につれて急速に低下するが，このことは，稼得活動又は少なくとも労働時間の延長に反対する理由となる実質的考慮であり，これは真剣に考えられるべき考慮である。」（*Spangenberg*, 349）

○稼得共同体と担税力原則との関係の捉え方の，自由権的租税憲法論との違い

「稼得共同体の想定を根拠のあるものとすることができるのは，妻の協力すなわち家庭における無給の支援が稼得所得に対する課税上等価値の貢献である場合のみである。所得税法においては，2 条が所得税の対象を所得種類の列挙によって具体化している。その結果，課税上重要な所得は，稼得段階であるいは『市場で』稼得された貨幣的収入に限られている。市場所得への限定は決して必然的なものではない。担税力に関する伝統的な理解は，市場で稼得された所得をはるかに超え，人に対して個人的必要を満足させることを可能にする財産をいう。これには貨幣的所得のほか，とりわけ私的領域における家事・世話労働も属する。この労働は，対応する有給の役務提供に対する支出を不要にするものである。しかしながら，市場所得への限定の基礎には，申告時に端を発する，私的領域と公的領域との分離の観念がある。この観念は，様々な価値（及び性に関連づけられた帰責）と同時に現れるものである。市場で達成された価値創出は生産的とみられ，私的領域に属する再生産労働は非生産的とみられる。それゆえ，後者は無給のままであり，価値創出としては課税上も重要でない。担税力を広く理解する場合でさえ，無給労働の取り込みは，実行可能でないとして拒否され，それゆえ，担税力の査定に当たってフェードアウトしていくのである。

しかしながら，無給労働の体系的フェードアウトと矛盾するのが，婚姻の担税力の評価と，無給の家事労働が稼得所得への等価値の貢献としてカウントされる稼得共同体の構成による，その評価の根拠づけである。つまり，夫婦二分二乗課税は，無給の家事・世話労働の価値創出が無視され，稼得所得のみが比較基準として引き合いに出される場合にのみ，担税力に応じた平等な課税として根拠づけることができるのに対して，稼得共同体の構成においては，無給の再生産労働は稼得所得への等価値の貢献とみられるのである。」（*Spangenberg*, 345）

○「個人単位課税への長い道」

i) パートナーシップ課税に関する要請

「パートナーシップ課税の改革の目標となるのは，現行の課税の，稼得に対する基本法 3 条 2 項違反の障害物を除去することでなければならない。同時に，婚姻が，法的に拘束力の少ない他のパートナーシップよりも悪い立場におかれてはならない。これらの要請を満たすのは，社会法上の保証義務を考慮した上での個人単位課税である。この保証義務の考慮に関しては，通常は，移転可能な基礎控除額が議論されている。さらには，所得税法 33a 条への婚姻の取込みも考えられ得る。この規定は，扶養支出を生存最低限の額まで異常負担として租税負担軽減のために主張することを可能にする規定である。」（*Spangenberg*, 350）

ii) 部分的に個人単位化された課税（実体的分割課税等）

「夫婦二分二条課税の作用の仕方や影響は知られていないことが多いけれども，個人単位課税への移行は公衆の多大な異議に直面し，それゆえ，政治的には非常に貫徹し難いところである。中期的な選択肢として，分離課税をベースにすると，実体的分割課税は考慮に値する。これは，離婚者に対する実体的分割課税に倣って，13 805

ユーロ以下の所得を移転し租税負担を軽減することを許容するものである。また，部分的に個人単位化された課税をベースにして法的義務及び共同で負担する支出が考慮される一種の租税パートナーシップも考えられよう。」（*Spangenberg*, 351）

Ⅴ．おわりに

○夫婦・家族課税における自由権・生存権保障（Ⅱで述べた私見の若干の展開：①～③）
⇓
①個人単位主義の更なる徹底
・個人単位主義＝稼得単位主義（←取得型所得概念）の更なる徹底
→「婚姻＝稼得共同体」化（婚姻の消費単位主義的考慮の排除）
→本人に対する直接的な生存権保障の観点（→※）　≠家族法上の考慮の排除
・実体的家族分割課税の部分的導入（→③＊）

②配偶者控除廃止・基礎控除中心主義（基礎控除額の引上げを含む：※）
・「婚姻＝稼得共同体」における自由権保障（夫婦の内的形成の自由）の観点
→配偶者控除の事実上の作用を「推定上の誤った刺激」，「婚姻における互いの尊重に基づく共同体的自由の展開に対する不信感」で一蹴することはできない（Ⅳ３参照）
→夫婦課税における「稼得所得と帰属所得（帰属賃金）との等価値的取扱い」
←包括的所得概念
・配偶者間において生活保持義務の履行として給付される金品の非課税（所税９条１項15号柱書後半：※）に対する限度額の設定
→生存権の「過保障・不平等保障」の問題解消（家族法を尊重しつつ）

③扶養控除の「子ども単位」化
＊【親の側】共稼ぎの親：扶養控除額の半額（両親併せて全額）控除
片稼ぎの親（寡婦・寡夫を含む）：扶養控除額の全額控除
＊【子の側】学資金（→就学中の生活費を含む→学資金＝扶養義務者に関しては就学中の扶養支出，と解すべき）の非課税（所税９条１項15号柱書前半：※）に対する限度額の設定
→生存権の「過保障・不平等保障」の問題解消（家族法を尊重しつつ）
←生活保持義務における生存権（最低生活費）保障の実質的考慮
→限度額を超える金品に対する実体的家族分割課税の導入
→基礎控除額の引上げの財源

○税制調査会中間報告「働き方の選択に対して中立的な税制」の考え方との親和性

税制改革を巡る現状と課題

●参加者（五十音順）

総務省大臣官房審議官	稲岡　伸哉
財務省大臣官房審議官	新川　浩嗣
神戸大学大学院経済学研究科教授	玉岡　雅之
大阪産業大学経済学部国際経済学科教授	横山　直子
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～71頁**」に掲載されています。

はじめに

（林）　司会の関西大学の林でございます。今日はどうぞよろしくお願いいたします。今日は，スケジュールにありますように，２時間の討論会を予定しています。先ほど副会長のお話にもありましたように，日本では何度か大きな税制改革を繰り返しておりますが，税制というのは常に時代に合せて変更していかないといけないということです。租研の方でも毎年度税制改正に関する要望という形で意見を取りまとめています。

かつての高度成長期には，所得税に関する税制改正は常に減税という状況でした。バブル期を経て，消費税が入って以降，バブルの崩壊もあって，税制をいかに良くしていくのかということが常に議論になってきています。

この討論会は毎年開催しており，その時々の税制についての課題を議論していきます。現状は，財政が基本的には赤字構造が続いているということで，税収をどういう形で確保していくのかが大きな課題です。もちろん歳出の見直しも必要なことですが，一方で税収をどうやって確保していくのかということです。高度成長期のように，税制改革によってみんなが減税になれば一番いいのですが，これからの税制改革では多くの人が増税になります。ただし，みんなが増税になるのだけども，どこに大きな増税の負担を求めるのかといったような社会全体の中での負担配分の求め方を考えないといけません。

それからもう１つは，やはり時間の経過とともにいろいろなところに税制のほころびが出ていると思いますので，そういったひずみのようなものを修正していかなければいけません。そういう個別のことと大きな負担配分の話，それから税収の確保の話，いろいろな側面から税制の話をしていかなければいけないということだと思います。

今日は，財務省の審議官の方と総務省の審議官の方に来ていただいていまして，前半でまず財務省の新川審議官から，国税を中心に財政・税制に関する説明をしていただきます。お手元に資料をお配りしていると思いますが，その資料に基づいてご説明いただいて，それを受けた形で学者２名，玉岡先生と横山先生の方から質問，或いは討論，コメントということで話していただきます。そして，それにまた新川審議官にリプライをお願いするという形で進めてまいります。

後半は，総務省の稲岡審議官の方からお話しいただいて，今度は地方税に関してご説明いただいた上でまた質疑していただきます。もし最後お時間が許すようでしたら，フロアの皆さんからのご質問も頂けたらと思っています。今日は２時間という限られた時間ですが，活発な討論になることと思います。

それではまず，税・財政の現状と課題ということで，国税を中心に新川審議官の方からお話を頂きたいと思います。どうぞよろしくお願いします。

Ⅰ．税・財政の現状と課題

（新川）　ただ今ご紹介いただきました新川でございます。租税研究会の皆様方には日頃から税制の企画・立案に関して非常に有益なご助言，ご提言を頂いていますし，また税務執行の面で

も大変ご協力いただきまして，この場をお借りして御礼申し上げます。それでは，「税・財政の現状と課題」という資料でご説明させていただきたいと思います。

１．最近の経済情勢

資料②をご覧ください。まず，経済の前提でございますが，安倍政権発足後，経済成長，それから雇用，企業収益等，各指標をご覧いただきますと，非常に好調でございます。後ほどご説明いたしますが，一部好循環をもうひと押しする必要があるという現状もございますが，概ね経済は全体的に好調に推移してございます。

資料③，**資料**④はその内訳等々がございます。

資料⑤，**資料**⑥をご覧ください。**資料**⑤は近年の雇用情勢についてでございます。国全体の有効求人倍率が１を超えて1.52，また全都道府県で有効求人倍率が１を超えているということでございますので，雇用情勢は非常に好転しています。逆に言えば，企業が経営を拡大していくに従って人手不足の問題というのが非常に大きな問題になっているということだろうと思います。また，雇用者所得も伸びてはいます。

資料⑥をご覧ください。こちらは，企業サイドの資料でございます。経常利益は非常に高い水準でございます。それから，利益剰余金，よく報道では内部留保とも言われていますが，利益剰余金も非常に高い水準になっていますし，毎年毎年，非常に大きなペースで伸びてきているということでございます。この部分をいかに経済の好循環につなげていくかということでございます。まず，雇用との関係で申し上げますと，労働分配率です。数年前に比べて労働への分配がやや追い付いていない現状にございます。

次に，**資料**⑦をご覧ください。資産サイドの現預金等が非常に大きく伸びています。どうしても経営を継続している過程で一定割合の手元の流動性が必要ということだと思います。**資料**⑦の右側のグラフのとおり，国際的に見ましても，今，上場企業の時価総額に占める現金等の

保有比率が非常に高くなっています。これをいかに経済の好循環に結び付けるか，税制がどういった貢献ができるかといった課題があるかと思います。

次に，**資料**⑧をご覧ください。GDP ギャップの推移を表しています。要するに，需要と供給のギャップがどの程度かということでありまして，どれぐらい需要が超過しているかということであります。2008年のリーマンショックがこの影のついているところでありますが，ここで大きく GDP ギャップが広がっています。需要が足りなくなっているということでありますが，昨今ご覧いただきますと，ほぼこのギャップは埋まっています。従いまして，日本経済が安定して持続的な成長を続けていくためには，需要の方も大事ですが，むしろ供給制約の方が重要になりつつあり，構造問題に取り組んでいく必要があるということだと思います。

次に**資料**⑨をご覧ください。構造問題の取り組みということで，一番は，労働との関係でいいますと，人口動態ということであると思います。ご案内のとおり，生産年齢人口は，97年をピークに減少傾向であります。一方で，労働力人口は，言葉の定義上，働く意思のある方の人口といいますが，労働力人口は，98年をピークに多少下がり気味ではありましたが，最近は底を打って増加傾向に転じています。

資料⑨のグラフの右端を拡大したものが，**資料**⑩の左のグラフであります。一番上の折れ線

グラフが労働力人口を示しております。就業者数も増えていて，これが雇用情勢の改善ということですが，増えている大きな要因は，同じ資料の右のグラフにございますように，女性と高齢者の就業者が増えているといった現状にございます。

もう１点，労働について**資料⑪**をご覧ください。労働生産性について国際比較したグラフでございます。一番下の折れ線グラフで示されているのが日本の労働生産性の推移です。日本の労働生産性も増えてきてはいますが，水準としても諸外国に比べて低いところにありますし，伸びという面から見ましても低いところにあります。人口が最大の構造問題だとしましたら，まずは労働参加率を高めるというのも１つ重要ですが，さらに参加していただいた方々の労働生産性を高めていくといったことが極めて重要だろうと思います。

次に，労働生産性が伸びないと，よくいわれるもう１つの理由についてです。**資料⑫**をご覧ください。これは総労働時間と労働生産性の関係を示したものですが，負の相関が顕著でございます。労働生産性といっても，具体的に申し上げますと，縦軸にありますように労働時間／名目 GDP ですから，ある意味労働時間が減れば労働生産性が増えるのは当たり前ではないかと思われる方がいるかもしれません。これは，仮に総労働時間が減ってもそれほど GDP が減らないような努力を皆がしている。つまり，労働時間を増やすことなく，できるだけ名目 GDP を増やすような努力もされているということで漫然と長時間労働をするという働き方を変えていただくという，働き方改革の中心課題がこういったものであろうと思います。

資料⑬をご覧ください。こういったところが，単に長時間労働自体が社会的な問題であるということがありますが，日本の構造問題との関係でいいますと，先ほど申し上げたように需要と供給のギャップの問題は既に解消していますから，これからは供給力を高めていかなければなりません。それから，将来不安から消費の伸び悩みや中間層の活力低下といった課題があります。こういった中でも，働き方による成長と分配の好循環を実現していく必要があるということであります。

本年３月には，「働き方改革実行計画」ということで，税制に限らず，あらゆる分野について労働生産性を高めて，それから長時間労働を是正していきますということが決められました。それからもう１つの大きな課題は，同一労働同一賃金ということであります。こうしたものも多様な労働参加を促す極めて重要な前提であろうと思います。

最近の経済情勢については，以上でございます。

２．財政健全化をめぐる状況

次に，財政健全化をめぐる状況について説明させていただきます。**資料⑰**をご覧ください。

これは，よくわれわれの世界では「わに口の絵」と呼んでいます。わにの口が開いたようになっているということであります。ご覧いただきますと，安倍政権になって以降，歳出については依然100兆円近くの高水準ではありますが，一定程度の抑制をしてきています。しかし，財政赤字という面では抑制が足りない，さらに努力は必要だと思います。

他方，税収をご覧いただきますと，消費税率の引上げ，それから企業業績の回復等々によって，税収については予算ベースではありますが，57.7兆円まで回復してきています。平成21年のリーマンショック直後が30兆円台だったことを考えますと，かなりの税収増が見込まれています。

ただし，ストックで見てまいりますと，先ほど副会長からお話がありましたとおり，債務残高は国の分だけでも GDP の156％で，全部合わせると２倍近い水準であります。これはよく，海を渡っても川をさかのぼってもと言いますが，国際比較しても，或いは日本の歴史上も極めて

異常な水準に達しているということであります。

この原因ですが，歳出面では，これは間違いなく高齢化の進展です。**資料**⑲をご覧ください。左側の「給付費」と書いてある折れ線グラフが社会保障給付費の推移を示しています。給付費という言葉になじみがないかもしれませんが，例えば医療でしたら，自己負担を除いた社会保険から支払われる部分の伸びということでありますが，100兆円を超える水準ということでございます。この112兆円の給付費の半分強は保険料で賄われていまして，残りが公費となっております。公費という言葉が誤解を招きやすいのですが，公費というと何かちゃんと賄っているように見えますが，実際はそうではなくて，この公費と称するものの多くの部分を国債発行によって賄っているということであります。

従いまして，このままこの状況を放置しますと，日本の社会保障制度の持続可能性に疑問符が付きますので，後で申し上げますが，そういったことにやや不安を感じる世代にとっては，財布のひもが固くなるということになると思います。グラフの右上の方の資産収入について，やや疑問に思われる方がいらっしゃるかもしれませんが，実際はこれは何かの運用益ではなくて，年金の積立金の取り崩しを一応収入としているということでございます。

さらに申し上げますと，社会保障給付費の半分強が保険料でありますが，実際は保険料を払っていただいた場合は，その分所得税が控除されますので，実際は保険料と公費がお互い役割分担しながら社会保障給付費を賄っているということでございます。

こういった社会保障給付費を賄うために，消費税の役割ということを明確化したわけであります。

資料⑳にありますが，社会保障と税の一体改革をここ数年進めてきています。社会保障の面では，少子高齢化に対処するための経費を充実します。それから，税制の面では，これはかなり強調していいことだと思いますが，地方税の一部は別ですが，消費税を社会保障目的税化しています。従いまして，消費税収というのは社会保障用の経費以外には法律上使えないということでございます。他国でも，これだけ大きな基幹税を目的税化している国というのは，あまりないと思います。消費税のような基幹税を目的税化にすることについては，当時は非常に大きな議論があったわけでありますが，やはり日本の少子高齢化という最大の構造問題に対処するという意味では，安定財源たる消費税を目的税化するといった大きなかじが切られたということでございます。

次に，**資料**㉑をご覧ください。１つの試算としまして，資料の左下に税収の推移が折れ線グラフで示されており，上から二つ目が消費税のグラフです。税制改正の影響もありますが，特に法人税につきましては，景気によって大きく振れております。一方で，消費税というのは驚くほど経済の変動に対して中立的といいますか，安定的に推移しています。時々消費税の税収が増えているのは，税率を引き上げた部分であります。よく消費税率を引き上げても税収が減ったら元も子もないという議論がありますが，少なくとも消費税率引上げ単独を取れば確実に税収は上がっています。さらに，所得税，法人税もご覧いただきますと，実際は一時的な減収というのはむしろ経済変動の方が大きく出ているということが，このグラフから見て取れると思います。

次に**資料**㉒をご覧ください。消費税率を10％に引上げ，かつ社会保障との一体改革を行うことを前提とした中長期の経済財政に関する試算でございます。財政健全化目標というのは，政策的経費を税収及び税外収入でどれだけ賄えているかを示す指標であるプライマリーバランスという指標について，2020年度に国と地方のプライマリーバランスを均衡化させるというものであります。経済好調な前提であっても，なお8.2兆円のギャップがある状態になりますので，国際的な信認を保つためにも更なる財政上の改

革が必要ということでございます。

次に**資料㉔**をご覧ください。税収と経済を巡ってやや細かい話になりますが，税収弾性値という議論がよくなされます。経済が伸びたら税収がどれぐらい増えるのかという議論です。よくなされるのは，経済が伸びれば何倍も税収が増えるのだからやはり経済重視だという議論でございます。実際，名目経済成長が１％伸びたら税収が何％伸びるのかということで，最近のものを平均しますと，資料の中ほどにございますように，4.04となっております。要するに，GDP が１％伸びたら税収は４％伸びということです。これは，GDP の伸びの４倍も５倍も税収が伸びるから経済を重視するべきというような議論の論拠となるものであります。

ただし，これは一時的な要因などによる部分が非常に大きいので，税収弾性値が４，５ある前提で経済運営をしてしまいますと，なかなか財政の持続可能性が保てないのではないかと考えられます。

資料㉖をご覧ください。税収弾性値がかつて高かった時代もありましたが，それでも1.3程度であります。最近は1.0にだんだん近づいてきています。消費税や法人税は比例税率ですから，経済の拡大と比例して税収が伸びていきます。それから，所得税は累進税率ですから，経済の伸び，所得の伸びよりも税収の伸びが大きく出るのですが，大体こういったものを合わせてみても，1.0～1.1程度で推移しているところでございます。もちろん財政の健全化のためには経済が好調であることが大前提ですが，経済だけで財政が回復していくという状況にもないということはご理解いただきたいと思います。

次に**資料㉗**をご覧ください。個人消費の動向を消費税との関係についても見ていく必要がございます。資料は，GDP ベースの個人消費の水準を示したものでございます。17年基準というのと23年基準というのがありまして，GDP 統計を計算するときに基準年というのを定めて計算するわけでありますが，やはり統計というのは重要で，資料右側の名目の個人消費水準の推移をご覧ください。17年基準で示されているグラフが以前の基準でございました。前回の消費税率引上げ以降，消費が非常に低迷しています。むしろマイナス傾向が続いているという統計でありましたので，われわれもこれを前提に議論してきたわけですが，先般 GDP 統計の改定がありました。

ご覧いただきますと，一時的に大きな消費の落ち込みはありましたが，その落ち込みが数四半期で回復しています。足元をご覧いただきますと非常に消費が好調で，元に戻りつつあるという状況にあります。やはり統計を用いたデータに基づく議論というのは非常に重要だと思いますから，今までの消費が低迷しているという議論は，まさにデータに基づく議論だったと思いますが，こうして新しい統計が出ましたので，今後はこういった統計を前提に消費動向等々について議論していく必要があると思います。

資料㉘をご覧ください。次に全体の消費動向について，３つの折れ線グラフのうち，一番濃い色のグラフが40～49歳の方で，一番薄い色のグラフが20～29歳の方を示しております。このグラフから特に20～29歳の方が，2010年以降，財布を締めているという傾向が強いことが分かります。恐らく自分の将来とか，或いはそこはどれぐらい明示的に意識されているのかわかりませんが，自分が住んでいる日本という国が自分が年を取ったときにどうなっているだろうかとか，いろいろなことを考えて，周りの状況も考えて，なかなか財布のひもが緩まないという状況であろうと思います。ですから，やはりこの財政なり経済なりが安定して将来的にも大丈夫だという姿を示すということは非常に重要だと思います。

経済についての最後の資料は，国の B/S と日銀の B/S についてでございます。今，国債の金利は非常に安いですから，国債は幾らでも出してもいいのではないか，間接的ではありますが，日銀が受けてくれれば財政は大丈夫だと

いう議論があります。これは当然のことながら両者のバランスシートを統合したからといって，新たな純資産が生まれるわけではなく，ちょうど国が発行した国債と日銀が持っている国債というのは両者ネットアウトしてしまいますので，何か新しい資産が生まれるわけではないということでございます。

総論については以上になります。

3．最近の税制改正

資料㉛をご覧ください。続きまして，税の議論に入らせていただきます。資料は，ここ数年のさまざまな税目についての改正内容を俯瞰したものであります。ここ数年で申し上げますと，１つは，もちろん社会保障と税の一体改革で消費税率引上げがございますが，法人税改革については成長志向の法人税改革で，これは中身をこれから申し上げます。それから，個人所得税についても最高税率，或いは給与所得控除の上限の見直しを順次行っています。それから国際課税の面で多国籍企業にどう対応するかといった部分がございます。こういったものをここ数年取り組んできていますし，今後もこの流れ，トラックに乗った形での税制議論ということになると思います。

最初の話題は，法人税改革であります。法人税改革は成長志向ということで，要するに稼ぐ力のある企業について税制上足を引っ張らない，それから優遇するといったことでありまして，やはり課税ベースを拡大しつつも実効税率の20％台をできるだけ早く達成するということであります。現状では，平成30年度に29.74％を達成する一方で，課税ベースについては拡大してくということでございます。

その結果ということでありますが，**資料㉝**，**資料㉞**をご覧ください。後で少しお話ししますが，トランプ大統領が税制改革について時々スピーチをなさいます。そのとき幾つかの国にアメリカは置いていかれたというスピーチをされますが，その幾つかの国の中に日本も入っています。

税制改革とは資料の実効税率を指しているものと思われます。現在，アメリカ実効税率は，約40％であります。トランプ大統領はこのうち連邦税の方を15％にすると言っているわけでありますが，なかなかその財源が出てこないという問題もあります。

少なくとも日本については，平成30年度に予定されている29.74％が達成された場合には，国際的に見て遜色のない水準まで実効税率が引き下がってきているということでございます。

次に，所得税の改革についてでございます。昨年いろいろな議論を経て改革を行いました配偶者控除，或いは配偶者特別控除の見直しについてでございます。適用は30年分からでございまして，いわゆる103万円の壁ということに対処するということであります。これは後ほど申し上げますが，やや心理的な壁のようなところがありまして，現実の問題として，パートに出ていらっしゃる方が，10月，11月ぐらいになってきてだんだん103万円に収入が近づいてくると，働きたいのに働かない，或いは雇う方にしてみてもパートの方が急に12月の忙しいときにシフトが組めなくなって非常に困るということであります。労働参加を高める上ではあまり合理的ではないことが起こっているという現状を踏まえて，配偶者控除の見直し等々により，こういった壁と称するものを150万円まで引き上げたということであります。最低賃金が今後上がることを考えますと，パートという形態を取っていらっしゃる方が，何か壁が近づいてきたから就業調整に入るということをあまり意識しないでいいような水準にはなってきているということでございます。

先ほど心理的と申し上げたのは，やはり配偶者特別控除によって103万円を超えて手取りが減るようなことはないような手立ては取っているわけですが，やはりそこは人間ですから，ステレオタイプではいけないかもしれないですが，旦那さんが普通の会社のサラリーマンで常用雇

用で働いていて奥様がパートにちょっと出るというときに，103万円を超えるとご主人の方の会社での扶養の届出も変わってしまったりいろいろしますし，多少手続上の問題が発生します。

それ以上に，103万円を超えると扶養手当が会社から打ち切りになってしまうというようなこともあったと思います。よくよく考えてみれば，会社にしてみれば配偶者の方，奥様の手取りは本当は幾らだったのかといって奥様の勤め先まで聞きに行くわけにはいけませんから，しょうがないから税務上の控除をやっていないのだったらそこをメルクマールにして手当てを打ち切りますかというのは，気持ちは分かります。しかし，全体で考えてみますとそうしたプラクティスを続けていきますと，あまりいい理由ではなくて，女性に限りませんが，女性が働いていく，パートタイムでさらに働きたいという方の雇用を，その意に反して制限してしまうということがあるだろうということで，それを見直したところでございます。

４．税制の構造改革

次に，今後の話を少しさせていただきます。**資料**㊶をご覧ください。少し税制から離れた話をさせていただきます。最近の経済の状況を見ていますと，伝統的な所得税が念頭に置いていた働き方と少し違う働き方が出てきているのではないかということであります。例えばシェアリングエコノミーがあります。空間やものや自動車等をシェアします。考えてみますと，車が駐車場に停まっていたら車ではないわけであります。しかし，恐らく家庭にあります車のほとんどは停まっている時間の方が長いので，それを活用しない手はないということがシェアリングエコノミーであります。国民の皆さんの７割がスマホを持つようになって，初めてそういう時間の切り売りとか場所の切り売りとか車の切り売りとかできるようになるということであります。

普通は，商売をするのだったら品ぞろえをちゃんとして，きちんと仕入れもして在庫も持っていないとできないのであります。従いまして，素人が片手間でということはなかなか難しかったのですが，こういうシェアリングエコノミーがICTの発達で可能になったということは，どんな方でも事業者になり得る，どんな形でも所得を得ることができるということであると思います。

また，例えばいろいろな大きな企業にしてもいろいろなアウトソースする場合に，専門の業者にアウトソースするという場合もあるでしょうけれど，例えば何か英文を翻訳してもらうとかいろいろなことがあると思いますが，そこも時間を細かく切り売りできるということになれば，クラウドソーシングといったことも可能になってくると思います。これはお金に限らず，時間やスキルなども細かく切り売りできるようになるということであります。統計を少しご覧いただきますと，金額的にはまだそれほどでもありませんが，国内でクラウドソーシングサービス市場をご覧いただきますと，2012年，2013年あたりは倍々で増えていますし，今後の予測でも毎年50％増で増えていくということになっていまして，こういった部分がこれから拡大していく中で，今後税制はどうやっていったらいいのだろうという問題も出てくると思います。

それから，典型的な大きな企業に勤める，或いは大きな企業に限りませんが，比較的働けるうちは定年まで一定の企業に勤めるサラリーマンという雇用形態があるわけでありますが，最近見てみますと，これは全部税制調査会のある方に出していただいた資料でありますが，雇用的自営であります。例えばSEとか保険の外交員をやっていらっしゃる方とか，サラリーマンではあるのだけど歩合だったりしてかなり自営業に近いような形であります。従いまして，事業というものと給与というものの境目がだんだん融合してくるというような状態です。しかも，その形態がどんどん増えていっているということだろうと思います。

それから，先ほどの働き方改革のコンテクストで申し上げても，**資料**㊹の下の方に少し書いてありますが，国家公務員は当然ですが，これまで普通の企業で副業禁止というのがデフォルトだったと思いますが，それは一生その会社がその従業員の方の面倒を見ます，一生丸ごと面倒を見ますからこの会社以外の仕事はやらないでくれ，というのであれば一定の合理性があったかもしれません。ですが，最近の若い方で定年まで勤め上げる方の割合はだんだん減ってきていますし，企業としても一生その人のキャリアの責任を持つというわけにもいきませんから，やはりこの副業を禁止するというデフォルトはおかしいのではないかということであります。

雇用契約の基本契約，要するにひな型でありますが，そこに副業あり，副業をしてもいいというようなものに見直そうとしています。そういったこともあって，こういったものについて税制はどう対応していったらいいのかという問題が出てくると思います。

次に**資料**㊻をご覧ください。税法が想定する所得というのは，給与所得をはじめいろいろな種類の所得がありますが，日本の所得の負担というのが，所得税或いは個人所得課税の負担率というのは国際的に言ってもそれほど高くないと思います。それは，税率の問題というよりは，控除の問題がかなりあるのではないかと思います。やや言葉がややこしいですが，各種所得についての控除，所得計算上の控除と呼ばれるものでありますが，一番大きいのは給与所得控除或いは公的年金等控除がありますが，ご覧いただくと63兆円，13兆円と非常に大きいわけであります。要するに，控除ですからいわゆる一種の経費的なものの概算的な控除ということでありますが，そういう大きな控除が認められているということになります。

資料㊼をご覧ください。もう少し整理いたしますと，給与収入から給与所得控除を引いて給与所得が出てきて，それが税率計算の基礎になります。或いは，公的年金等は公的年金等控除を引きます。それから，事業収入は，当然のことながら必要経費を引くということになっています。

先ほど申し上げたように，副業した人は事業収入になったり雑収入になったりするわけで，そちらは必要経費を引きます。給与の方は給与所得控除で概算控除になっていますので，やや給与の形態によって計算の仕方も変わってきますし，本当は給与収入と事業収入がだんだん融合してきているのに，税制は本当にこのままでいいのかという問題はあると思いますので，そういった変化に税制はどうやって対処していったらいいかということであると思います。

資料㊽をご覧ください。国際的に見ますと，給与に対する概算控除的な給与所得控除でありますが，日本は非常に大きな控除が認められています。

それから，概算控除的支出といいましても，なかなかこれは皆さんサラリーマンであれば実感していると思いますが，経費というのは大体会社が出してくれますから，自腹を切ってやっている経費で給与所得控除まで積み上がる人というのはほとんどいないのではないかと思います。特定支出控除という枠組みがありまして，給与所得控除の半分を超えれば超えた部分について実額控除が認められますが，なかなかそこまで積み上がる人もいないのではないかと思います。

それから，**資料**㊿をご覧いただきますと，公的年金等控除も他に大きな所得があってもこの年金について大きな控除が認められます。こういうことも，所得の種類によってここまでの差が必要なのかということはあると思います。

資料51をご覧ください。退職所得についても，先ほど申し上げたような企業が丸ごとその方のキャリアを一生分面倒を見るのだという前提ではなくなっている以上，ご覧いただきますように，勤続20年を超えると退職金をもらうのに有利になるような仕組みになっていますが，その勤続20年のところに大きな差を設けるというこ

とで本当にいいのかどうかを見ていく必要があると思います。

５．納税環境整備に関する動き

次に，**資料**㊹をご覧ください。納税環境整備については，やはり申告をどうやって適正に，かつ，できるだけ申告される方の負担にならないような形でやっていくかということについて，やはりICTの活用ということを進めていく必要があると思います。

資料㊺をご覧ください。政府の税制調査会では海外の調査等もやっているところであります。大きい国も小さい国もありますが，やはり税務の世界ではICTを活用した申告ということをかなり手広く進んでやっている国もありますし，そこまで行っていない国もあります。国によって国柄は違いますから，そのまま即日本に移植ということはなかなかうまくいかない部分もあるとは思いますが，できるだけ納税環境の整備ということに努める必要があると思います。

特に電子申告については，例えば大企業等では，現在，５割ぐらいの企業しか電子申告されていないので，これをもう少し高めていくというような仕組みを考える必要があると思います。

６．国際課税

それから，国際課税であります。BEPSプロジェクトというものが時々報道されます。BEPSというのは，**資料**㊽の一番上に小さい字でありますが，Base Erosion and Profit Shiftingのことをいいます。特に，国際的に活動する多国籍企業が税源を浸食して利益を自国の外に移転してしまうということであります。こればかりは，課税権というものは国家主権の最たるものでありますから，各国が独自に対抗策を講じてもうまくいきませんので，国際協調が必要になってまいります。

実はBEPSが大きく意識されるようになったのは，リーマンショックの後のことです。リーマンショックの後にいったん各国は財政拡大をしたものでありますから，財政が非常に悪化し，その後財政を再建しなければいけなくなりました。そうしなければ国際的な金融の混乱を招く可能性もありました。各国が財政再建しようというときに，国際的に活動するグローバル企業が必ずしもきちんと税を納めていないという問題が顕在化してきたのですが，一国だけではこの問題を解決できませんから，国際的に解決しようということになったわけでございます。

直近の動きで申し上げますと，**資料**㊾をご覧ください。国際課税というのは，申し上げましたとおり，ある国だけが独自に課税しても二重課税になったり，或いはうまく課税できなかったりしますから，いろいろな国と租税条約を結び調整しています。その上で何か問題が生じたらその条約を改正することになります。基本的には，二国間で１個１個改正していく必要があったわけでありますが，このBEPS防止措置実施条約という多数国間条約を締結することによって，一斉に各二国間の条約に対して租税条約に関するBEPS防止措置を導入することができるようになりました。

日本は６月にこの多数国間条約に署名いたしましたので，それに対応して国内法の改正を行うという動きがございます。

７．米国の法人税改革

最後に，アメリカの法人税改革について申し上げます。**資料**㊺をご覧ください。先ほど申し上げたようにアメリカの法人税率というのは日本よりもかなり高い水準なので，これを下げていきたいということであります。それでトランプ政権としては公約の段階からこれを思い切って下げるということでありましたし，与党たる下院共和党でも，そこまでは行きませんが，かなり下げるということになっています。

今後も注視していく必要があると思いますが，少し日本とは違うアメリカの独特の議会のルール，或いは与野党の攻防という中で，法人税問題とか財源問題が語られるという状況にござい

ます。

私からは以上でございます。ありがとうございます。

（林）　ありがとうございます。日本の財政と税制について，多岐にわたってお話しいただきました。それでは，まずは玉岡先生と，横山先生から質問していただいて，お二人のご質問を受けた上でもう一度審議官の方にお願いするということにしたいと思います。

では，玉岡先生お願いします。

Ⅱ．税・財政の現状と課題への意見

（玉岡）　新川さん，ありがとうございました。私の方から，まず最近考えていることについてお話しして，その後で質問項目に移りたいと思います。

最近考えていることというのが，今日のテーマが税制改革を巡る現状なのですが，現状というよりはかなり遠い先の将来のことについてです。ちょうど今から50年ぐらい前に高度成長華やかなりし頃に，遠い将来の日本の財政は大変になるというある学者の方がおられまして，財政法を改定してまでも積み立てをして，今ある税収を将来に備えておきなさいということを言われました。その予言が見事にというか，当たってしまったわけです。

思いますのは，今から10年先というのは割と視野に入って考えやすいのです。今働いている方ももちろんまだ働いていることが多いです。でも，50年たつと，財務省の方もそうだと思うのですが，もう自分自身を含めて政策を策定した方はいません。責任を取れるようなタイムスパンではないということでなかなか考えづらいのですが，でも確実に50年先というのはやってきます。

つい最近『未来の年表　人口減少日本でこれから起きること』というよく売れている本が出ていまして，それを読んだのですが，今後日本社会というのはかなり今まで想定したことのないような非常にシビアな現実に直面していくということです。財政に関して言うと，GDP自体が50年先にかなり減っているということなので，税収自体が非常に減ります。他方で，歳出というのはそれに見合うように減ればいいのですが，どうも増えそうであるということで，プライマリーバランスの議論もありますが，財政収支の計算自体がひょっとしたらしんどくなるかもしれないということです。それよりも，経済社会全体がどのようになっていくかということ自体が非常に見通しが悪いのです。にも拘らず，税や財政というのはこの社会で一定程度の役割というのは果たす必要があります。ただ，今行っているような税・財政の役割と，50年先とか或いは100年先，もう考えられないような先のことですが，今とは違った形で機能していくだろうということは間違いがありません。10年程度の中期の予測だけではなくて，50年先或いは100年先の非常に長い超長期の経済予測というのを行って，それで税収がどうなるのか，或いは歳出はどうなるのかということを見計らった上で持続可能な税財政システムというのを考える必要があるかなと思っています。

それに関連するのですが，かなり先の将来において，非常に財源不足になります。にもかか

わらず政府の仕事というのがあるのですが，その折に政府が最低限行わないといけない仕事というのはそもそも何かということです。国と地方があるわけですから，国と地方の間でどのように仕事を分担していくのか。当然政府だけでは立ち行かなくて，国民或いは住民というものが，今，公共が行なっているような分野の仕事についてどのように関わっていくかということについて，今後デザインを煮詰める必要があると思っています。ある方は，これを縮充社会とかという言葉を用いていますし，或いはコミュニティデザインであるとかソーシャルデザインの問題に置き換えることもできるかと思うのですが，非常に漠然としていますが，遠い将来の経済・社会像について今から考えておく必要があります。

最後に，今日，働き方改革について紹介していただきましたが，大きな目玉となる政策は，例えばつい最近では地方創生の話がありました。具体的にそういう政策が目標としているものは何か，目的は何かということが，実ははっきりとはしていません。行政，政府側でできること，それから民間の方でできることで，その目的のためにできることと或いはできないことの区別というのが必要だと思うのですが，どうもはっきりしていません。いったん目的というものがはっきり決まれば，その達成に必要な手段というものはいろいろ考えられて，その中でベストなものを選択していくという手順になるはずですが，結論が先に出ていて後からそれに合うようにいろいろつじつま合わせのことが行なわれているというような感じを受けます。

〔税収調達能力と所得再分配機能の回復〕

税に関連することを幾つか質問したいと思います。今日も資料でお示しいただいたように，日本の所得税というのはかなり変わっています。源泉徴収の仕組みができて，或いは法人税と所得税が分離したという意味で，近代的な形を日本の所得税が取ってからもう80年近くなります。先ほどもお話がありましたが，高度成長期に典型的に見られたように，またそれ以降もですが，日本の所得税というのは減税一辺倒の歴史でありました。表だって増税ということは行われてこなかったのですが，所得税というのはやはり基幹税だと思っていまして，今後もその役割はなくならないと思っています。基幹税としての所得税に求められている税収の調達能力というものと，それから所得再分配の機能というものが，数字でも挙げられるのですが，その機能の低下が著しいです。

今後，そのような機能の低下，或いは能力の低下というものをどのようにして回復していくのかということをまず１番目にお聞きしたいと思います。

〔租税支出の減少策〕

２番目ですが，これはもし日高先生がおられたら必ず聞かれたであろうという質問です。日本の税制には，他の国の税制と同じように租税支出（tax expenditures）というものを構造的に備えていると思われます。租税支出の種類とか或いは額について透明化が必要だということは随分前から言われていて，ある程度明らかにされています。租税支出という言葉を聞くとすぐ思い浮かぶのは租税特別措置です。先ほど所得税の課税ベースが非常に日本では小さいとおっしゃいましたが，そのとおりで，幅広くは所得税のいろいろな控除であるとか或いは分離課税そのものも租税支出に実は含めることができます。そういうものが課税ベースの侵食を実はもたらしていて，先ほども言いましたように，税収調達能力というものと所得再分配の機能というのをそいでいる原因の一端となっていると思います。

租税支出を，他の国でやっているように予算書へ計上するということをはじめとした透明化の作業の他に，どのようにしてそういう租税支出を減少させていくのかということについて，何か具体的なことはお考えになっておられるか

というのが２点目の質問です。

〔tax consciousness の引き上げ〕

３点目なのですが，納税環境の整備に多分関係すると思うのですが，70年近く前にシャウプ勧告がありまして，その中で当時の日本においてtax consciousnessというのですが，税を納めようという意識について述べられています。勧告では，日本においてはその意識が非常に低いということが問題とされて，それをどうやって引き上げたらいいかということが議論されました。その事態というのは，実は現在の日本でもあまり変わっていません。

給与所得者が一番典型例ですが，ほとんどの方は自分の納税額を知りません。にもかかわらず，納税額を知らないのに税負担が重いと感じるという，非常におかしな状況があって，それがずっと続いているわけです。マイナンバー制度というものが始まって，少し事態が変わってきたとは思います。日本だけではないのですが，日本固有の年末調整制度の在り方を今後どのように考えるかということです。これは70年前の勧告でも年末調整制度ということ自体がさっき言ったtax consciousnessというものを引き下げる要因であるから，給与所得者が直接税務署と交渉に行って年末調整を行うことを勧告していたのですが，当時の関係者からの猛反対があって実施されませんでした。

電子納税制度等が始まったこともあって事情が若干異なってきましたので，今後年末調整制度の在り方というものをどのように考えて，それを切っ掛けにtax consciousnessの度合というのをどのようにして引き上げるかということですが，具体的にどうすればよいかについてお聞きしたいと思います。

〔企業の意識や行動の変革〕

法人税についてなのですが，今日お配りいただいた資料の中で非常に素晴らしいことが書いてあって，企業の意識や行動を変革していくための方策という文言がありました。それを実際どういうふうにしてやっていくのかということです。私は昨年度もこの租研大会でお話ししまして，そこで納税者というのは普通個人もそうなのですが，企業ももちろん入っていて，企業の方の持っている税を納めようという意識，タックスモラール（tax morale）というのですが，それをどうやって引き上げるかということで，租税教育というものの必要性を個人納税者以外に企業も含めて，或いは国会議員さんとか或いは地方の議員さんも含めて，税に関わる方全てに教育を施す必要性があるというふうに言いました。

BEPSの話がありましたが，適正な納税をしていない企業に対して，国民の見る目が厳しくなります。適正な納税をしていない企業に対して国民の消費行動というのが変化することも，他国ではあるのですが，変化が起こることもあり得ます。適正な納税というのは，私自身はCSRの一環と思っています。

適正な納税を行ってもらうために，企業のみならず，国民の意識や行動を少しずつですが，変えていく必要があるとは思うのですが，もし何か具体的な方策というものをお考えであればお聞きしたいと思います。

〔納税環境整備〕

最後です。昨年度行った質問なのですが，多分後で横山先生が同種の質問をされると思うのですが，税を納めるときに，税を徴収する側がかける費用，税務行政費用と，税を納める側が税を納めることに対して直接・間接にかける納税協力費用と２つあるのですが，その大小どちらが大きいかということを比較すると，日本では他の国と比べて税を納める側が税を納めるためにかける費用，かかっている費用が大きいのです。なぜ大きいかというと，個人所得税がその典型例ですが，個人所得税だと企業に源泉徴収義務を課して，納税を行ってもらっています。先に年末調整制度の話をしましたが，それが最

大の要因になっています。

その納税協力費についても，事業規模別で見ると，規模の大きい事業者の方が１円納税する額当たりのかける費用というのが少なくなります。つまり事業規模別で見て納税協力費に関する逆進性というのが見られます。納税環境の整備というときに，納めやすいということももちろんそうなのですが，納税自体にかける費用というのを是非下げるような方向に努力してほしいのです。

その前に，納税協力費，或いはその時間というものがどれくらいあるのかというのは，実はきっちりとは把握されていません。世銀などでアンケートを行って納税協力費とか時間のデータを公表していて，日本はいわゆる先進国の中では高い方になっています。例えばニュージーランドなどであれば政府自体が納税協力費用の測定をこまめに行っていて，特に中小の事業者に対してそういう費用がかからないように配慮しています。納税協力費用の測定というものをしていただいて，高いということがわかって初めてそれを下げようという動きになると思いますので，今後納税協力費用の測定というものを行ってもらいたいと思っているのですが，そういう考えをお持ちかどうかということについてお聞きしたいと思います。以上です。

（林）　ありがとうございます。非常にざっくりしたことと，具体的なご質問と両方がありました。引き続いて，横山先生から先ほどの新川審議官への質問ということでお願いします。

（横山）　審議官，ありがとうございました。非常に勉強させていただきました。私は，質問の前に視点だけ明確にさせていただいて，質問させていただきたいと思っています。お手元の方にも説明のご参考資料をお配りしています。これはなぜかと申し上げますと，私自身が研究と，或いは税金に対する興味といたしまして，徴税制度ですとか納税協力費に非常に興味を持っています。これをご覧いただきまして，納税協力費は，玉岡先生もちょうどお話しいただきましたが，どういうものかと申し上げますと，Sandford，C．，M．Godwin　and　P．Hardwick（1989）によりますと，金銭的コストと時間的コストと心理的コストに分解されるといいますか，分類されています。金銭的コストといいますのが，納税者の方の税理士報酬ですとか，企業でも源泉徴収義務者の方ですと経理の方，事業所・事業主の方が計算されるかと思うのですが，そういう経理課の方の費用といったものも含まれます。あと，時間的コストは，申告書作成に必要となる時間など，心理的コストにつきましては，心理的な気持ちということになるのですが，こちらもコストとして計算する必要があるのではないかという研究になっています。

ご参考資料の冒頭に書いていますサンフォード先生というのは，イギリスの方なのです。イギリスをはじめとしていろいろな国では，こういう計算によってこれぐらいかかりますよというのが出されています。それで，ちょうど玉岡先生も非常に関わっているというふうになっています。日本は，多いのではないかというふうに思われているということで，いろいろな数字が出てきていますので，このあたりは大きいのではないかということです。

あと，サンフォード先生は納税協力費において心理的コストについて考えることが重要であるというお話もされています。この心理的コストは納税意識に非常に関係があると言えまして，ちょっと理念を一応見ていただきます。ご参考資料をご参照ください。納税意識という言葉は，普通の言葉として使うのですが，こちらも研究の対象ともなっていまして，納税意識というものは非常に近い言葉として税負担感とか痛税感とかこういったものがありますが，そういう主観的なものとは少し違うものとしてありますよということが研究としてもございます。シュメ

ルダース（Schmölders, G.）（1970）によりますと，例えばここにも書かせていただいていますように，所得税の方の負担感というのは，はっきりしているものです。消費税ですと年額幾ら消費税を払ったかというのはぱっとわからないのですが，幾ら所得税を払ったか明細なんかを見るとわかりますので，はっきりした上で非常にはっきりしたものとしての負担感があるといわれています。

シュメルダース（Schmölders, G.）（1970）によりますと，負担に関する知識は，租税道徳，租税道徳と一般にいわれているものに直接影響を及ぼすというふうに言われています。

少しこの辺りはいったん置いておいていただきまして，e-Tax が日本では進んでいるということになりますと，いわゆる徴税費は低くなってきていますし，その一方で納税協力費の方も低くなってきているといわれるのですが，実は心理的コストなんかを考えますと，高くなっている面もあるのではないかという気が私はしています。

〔軽減税率導入に伴うコスト〕

そこで幾つか質問させていただきたいのです。せっかくいろいろな資料がございますので，消費税のところのまず**資料㉑**のあたりに「消費税の使途と特徴」がございます。こちらのあたりにも，少し今後ここにも書かれていますように，軽減税率が導入されていくということが言われています。そうしますと，納税協力費ということですと，現場の税金に携わっている人たちは非常に混乱するといいますか，実は非常にコストがかかってくるのではないかと考えていますので，その辺りをどのように抑えていくということをお考えになられているかというのが１点目の質問です。

〔消費税滞納問題〕

２点目は，同じくここの消費税の話にまつわっての話です。一般には国税庁の統計年報書なんかも見ていますと，消費税は非常に滞納が多い税金というふうにも聞いています。滞納の問題が，もしかすると税率が大きくなりますと問題が大きくなってくるのではないかという気がしていますので，そのあたりをどのようにお考えになるのかということをお聞かせいただけましたらと思っています。

〔給与所得控除の方向性〕

あと少し飛びまして，所得税の方で，私自身も所得税の源泉徴収ですとか給与所得控除の話が非常に気になっています。**資料㊽**のあたりにすごくわかりやすく諸外国の話ですとかどれぐらいの金額ですとかというのが書いていまして，非常に日本は給与所得控除が手厚いといいますか，経費よりも非常に大きいというお話がありました。これは日本でも非常に特徴的なお話だと思っています。

一方で，働き方改革というのを進めておられていますので，給与所得者という人だけではなくて，給与所得と副業というような形が増えてきますと，だんだんこの給与所得控除が高いままずっといくということをより長期的に考えるとどうなっていくのかなと気になっていますので，その方向性が，このあたりは審議官も触れられていましたが，さらにどういうふうに考えておられるかということをお聞かせいただければと思っています。

〔電子申告〕

あと４点目が，私が興味を持っています電子申告のあたりです。電子申告の利用は，ここの**資料**㊸～㊺にありますように，本当に年々増加しています。本当に100％になるというぐらいの更なる上昇のためには，どのようにお考えになられているかということをお聞かせいただきたいと思います。

〔納税協力費における心理的コスト〕

あと最後５点目です。同じく徴税制度を巡る環境の中で，納税協力費に関して見てもプラスの側面の方が非常に大きいと思いますが，心理的コストに関してはだんだんインボイスですとか複雑になっていくということがいろいろな情報として入ってきていますので，そのような心理的コストについて，もしお考えのことがあれば，お聞かせいただければと思います。以上です。

（林）　ありがとうございます。お二人からはかなりいろいろな質問が出ました。その中で，例えば玉岡先生の租税支出の縮小の話は，横山先生が言われた給与所得控除と絡めていただくとか，それから年末調整や納税協力費に関連しては，納税において発生するコストの計測の話になります。また，消費税に関してはコストが上がる部分をどういうふうに対応するのかというようなことがありましたので，その辺りを絡めながらお答えいただいたらと思います。よろしくお願いします。

（新川）　いろいろ本質的な大変鋭いご指摘，ありがとうございました。少しまとめてお答えする部分が多くなることをお許しいただきたいと思います。

〔所得税の機能について〕

最初はやはり所得税の機能ということであります。やはり減税一辺倒となった理由は，実は２つあったと思います。高度成長期の自然増収をどう還元していくかというのは高度成長期でありますし，それから消費税導入時は税制全体をどうリフォームするか，税制抜本改革と言っていました。そのときの課題は，直間比率の是正でございます。直接税に一辺倒，つまり直接税のウエートが高すぎますと，それを下げていかなければいけないのではないのかということであります。税負担が１つに偏るのはよろしくないのではないかということで，直間比率を是正しなければいけません。或いは，その後は所得・消費・法人のバランスの取れた税制にしなければいけないという税制改正をやってきています。平たい言葉で言うと，消費税率を引き上げる代わりに所得税を減税する，間接税を引き上げる代わりに直接税を減税するという思想でやってきました。かなり説明を省略していますので，語弊もあるかもしれません。

もう１つ，消費税率を５％から８％に引き上げた社会保障と税の一体改革の考え方であります。何かを上げて何かを下げるではなく，少子高齢化が進んで中で社会保障の経費を安定的に賄わなければいけないので，そのために安定的な財源，税収が必要であります。つまり，ネットの増税をしなければいけません。上げた分は，社会保障という形で国民にお返しするということであったわけであります。従いまして，そこの中には消費税率を引き上げた分だけ所得税を引き下げるという話ではもうないわけであります。その後は，むしろ所得税の機能を少し回復していかなければ，少し痩せすぎてしまったのではないかということで，最高税率の引上げでありますとか或いは給与所得控除の上限を少し引き下げるとかそういった見直しをさせていただきました。多少所得再配分機能の強化ということだったと思います。

今後の課題でありますが，先ほど申し上げま

したように，色々な働き方とか，国民のライフスパンにおける職業というものの考え方が変わってきますので，これまで念頭に置いてきた控除の置き方がこれでいいのかということであります。そんなに事業所得と給与所得の所得計算の方法が違っていていいのか，或いは年金所得は違っていていいのかということであります。これは非常に難しい話なので，今，この瞬間に私がこうすべきですとなかなか申し上げられないのでありますが，もう少し多様な働き方を許容するのであれば，今みたいにたくさんの所得の区分を区分けしておのおの別個のものとして控除していくというやり方を少し見直す必要があるのではないのかというのは，１つのやり方だと思います。

〔租税歳出について〕

tax expenditures もどちらかというと租税特別措置の部分が多いので，租特透明化法というのができまして，それで今，あまり読んでいただけないかもしれないですが，電話帳ぐらいの分厚さの租税特別措置の実施の現状というのを国会に提出させていただいて，それ以前とは比べものにならないほど租特の適用実態というのは明らかになってきたと思います。確かにおっしゃりますように，控除というものについても，よく実際の所得の実態を踏まえて少し時代に合うように検討していく必要があろうと思います。

〔納税協力費について〕

それから，納税協力費につきましてもまとめて回答させていただきます。年末調整をはじめとするこの納税協力費との関係で申し上げますと，これはいろいろなものがあろうと思います。年末調整を企業がやってくれるおかげで，勤めているサラリーマンの方は手間がかからなくていいという，しかもそれに慣れてしまっているという状態がありますので，ちょっとそれはどうなのかなというのはごもっともなご指摘だと思います。

他方で，すぐできること，いろいろな年末調整をどうするか，或いは個々人がみんな申告すべきだという方向性は分かりますが，では来年からすぐそうするということについてはいろいろな異論が出ようと思います。そういう異論とは別ですぐやれること，或いはやらなければいけないこととしては，やはり事務手続の簡素化であると思います。典型的にはやはり ICT の活用ということで，電子納税，電子申告はもちろんそうですが，年末調整についても割と旧態依然たる保険会社から控除のお知らせが来たりいろいろなものをやって，その紙をホチキスで留めて，企業の経理の方が年末になったら非常にそれで時間を割いてやるというようなことがあります。もう少し合理的に電子的な方法を活用して，給与事務をやっていらっしゃる企業の方のコストを下げ，かつ，恐らく保険料控除の証明書を発行している保険会社にしましても，あれをいちいち郵送してというのはコストも手間もかかっていると思いますから，そこを電子化していくということで手間を省けるという部分があると思いますし，その部分については特に異論というのはないと思いますから，そういう部分はどんどん進めていく必要があると思います。

〔電子申告について〕

それから，もう１つ，今度は電子申告の方の問題であります。これも「ぜひ皆さん，電子申告をお願いします」とお願いしているような状況でありますが，特に企業の事業者の方の申告を見てみますと，大企業の半分ぐらいは電子申告です。中小企業はやや直感とは反しますが，７割以上が電子申告になっています。中小企業は恐らく税務会計ソフトでありますとか或いは税理士の先生方が頑張ってやっていただいたりしますので，電子申告に移行しやすいということがあったと思います。場合によっては，大企業について，電子申告の義務化みたいなものも考えていってもいいのではないかと思います。そ

ういうところは１つあります。

恐らく電子申告というのは，半々ぐらいの企業がやっているうちは面倒くさいとかいろいろあると思いますが，先ほど横山先生から電子申告の利用率を100％にする方策如何というご指摘がありましたが，まさにそのとおりでありまして，みんながやり始めますと，社会的にはコストが非常に低くなるのではないかと思いますので，そういう部分を含めまして，ぜひ取り組んでまいりたいと思っています。

〔納税環境整備について〕

それから，納税協力費をどう測定するかというご指摘がありましたが，これは非常に重要なご指摘だと思います。客観的にどれぐらいコストがかかっているのかというのを透明な形でお示しするということができればいいとは思いますが，まだなかなかそこまで政府側が追い付いていません。世銀等が一定のデータを公表していますので，税に限らず全体の政府の様々な申請や申告の手続について，それを１つの指標として下げていくということは政府の方針に入っていますが，世銀のメルクマールにしても，算出根拠等がややどうなのかと思うような部分があります。どういった形でお示しするのがいいのか。ただ，具体的にお示しできないにしても，電子申告を進めていくことでコストが下がっていくというのは間違いないことだと思います。それから，義務化するだけではなくて，使い勝手をよくしていくというのも必要だと思いますから，そこの取り組みは，ここは先送りすることなく，できるものからどんどん取り組んでいきたいと考えています。

〔軽減税率導入に伴うコストについて〕

それから，消費税に関してですが，軽減税率制度の実施に伴って，かなり事務コストがかかるというのは，実際そうだと思います。現行の請求書等保存方式では，帳簿を書いていただき，仕入金額から割り戻すという比較的簡便な方法で仕入税額を計算していただいていますが，当然税率が複数になればそのやり方は取り得ないということで，請求書等に税額を税率ごとに別記して，それから登録番号を記載していただくという，いわゆるインボイスでありますが，そういったことをわが国で初めてやることになりますから，新しい事務ということでかなり実際のコストもかかるでしょうし，初めて取り組むという意味で，おっしゃるように心理的なコストもあると思います。

従いまして，１つのやり方は，これは心理的コストの方なのかもしれませんが，急には導入しません。一定の経過措置を置いて，特に中小企業の事務には配慮した形で制度になじんでいただく期間を，軽減税率制度実施後も数年の期間がありますので，急激な事務の変化によるコストというのはできるだけ避けていきたいと思います。

それから，わが国の登録番号と税額別記のいわゆるインボイスというものは，現実には商取引で使っていませんので，初めてということでありますが，これはもう１つ，利点にもなり得るわけで，後発の利を生かして電子インボイスというのを最初から入れていただくということであります。多分紙でやっている事務を電子的に置き換えるというのは余計なコストがかかったりかえって手間だったりしますから，最初からそうしたものもやっていただけるような形をやりたいと思います。

従いまして，経過措置をお示ししてゆっくり付いてきていただく事業者向けにそういう方法も用意いたしますし，最初から手間がかからないようなものをきっちり入れていこうという方は手戻りがないように，最初からそういうものを入れられるような形での姿をぜひ施行までにお示しするように頑張りたいと思います。

それから，実際はレジ等の入れ替えや，会計システムの入れ替えも必要になると思います。それについては一定の補助金を用意してありますので，ぜひご利用いただきたいと思っていま

す。

〔消費税滞納問題について〕

それから，消費税の滞納の問題であります。これは頭が痛いのでありますが，過去，確かに税率が上がったときに消費税の滞納が増えたケースがございます。ただし，実際見てみますと，それ以上に景気の動向に応じて景気が悪くなったときにどうしても滞納が増えるという傾向がございますので，中間申告等々を利用していただき，できるだけ早い段階で納めていただくように努力するということであります。発生したタイミングについては，滞納処分をできるだけ早く進めて，新規滞納分についてはできるだけ次に繰り越さないような形で処理していくというような形で引き続き対応していきたいと思います。

ここはバランスが難しいところではありますが，きちんと税に取り組んでいらっしゃる企業とそうではない企業との間で，そこは一定の対応の違いを設ける必要もあると思いますし，きちんとやっていらっしゃる方その他については，周知を図っていきたいと思います。

〔税の負担感について〕

最後に，これは日本では前からそうなっていますが，税負担は，消費税についても所得税についても必ずしも国際的に見て高くないのですが，ふわっとした言葉で重税感というのでアンケートを取ってみると非常に高いという現状があります。北欧なんかは非常に税負担が高いのに重税感が低いのは，それはちゃんと返ってくるという意識があるからなのではないかということが，前はだいぶ言われていたものですから，社会保障と税の一体改革というのはそれを意識して，例えば消費税を目的税化するというのはそういう意味でありました。それから，返ってくる度合では，北欧或いはヨーロッパに比べて日本の方がはるかに財政赤字が大きいわけでありますから，実は数字でいうと納めているものに比べて受け取っているサービスの方が非常に大きい状態になっていますから，客観的には北欧の方がリターンがいいというのは本当は間違いなのであります。そこは，政府が変なことで使っているのではないのかとか，そういった部分についてのなかなか根強い疑念をちゃんと払拭していくということが必要であります。目的税化はそうですし，一体改革もそうだったわけであります。

引き続き，その点については，これは気持ちの問題，国民の意識の問題，或いはわれわれの姿勢の問題といった少し捉えどころのないような問題も一部含みますので，制度として対応可能な受益と負担の関係の明確化というのは引き続き対応していきます。それに加えて，納税意識の向上についてご指摘もありました。ある日目が覚めたら劇的に良くなっているという性質の問題ではないかもしれませんが，そこはよくご説明なり，普及啓発等々に努めてまいりたいと思っています。

以上でございます。

（林） ありがとうございます。以上で前半を終了させていただきます。今から後半の地方財政・地方税のお話に入らせていただきます。

それでは，地方財政・地方税制の現状と課題について，稲岡審議官から資料に基づいてご説明をお願いします。

Ⅲ．地方財政・地方税制の現状と課題

（稲岡） 総務省の稲岡でございます。よろしくお願いいたします。私からは，資料に沿ってご説明申し上げたいと思いますが，時間も若干押しているようですので，簡潔な説明に努めたいと思います。

総論：地方財政・地方税制の現状と課題

地方財政の果たす役割ということで，今日は大阪市の方もたくさんお見えで，釈迦に説法かもしれませんが，**資料❷**にありますように，内政を担っているのは地方団体であり，地方財政のウェイトですが，歳出ベースでは国と地方の割合が４対６となっているという状況です。

資料❸がそのイメージ図です。右から見ていただきますと，年金・防衛等は国が直接担っています。社会資本整備は国庫補助負担等がありますが，地方団体が実施しているものが多いということです。それから，社会保障や教育という分野につきましては，国の負担を受けて地方団体が歳出を組んでサービスを実施しているということです。警察・消防・戸籍・保健所といったものにつきましては，国の補助等がない分野ですが，警察官の政令定数など国が法令等で実施を義務付けている分野で，左端が義務付けのない分野です。こういった形で地方団体が内政を担っております。

資料❺は，地方の財源不足額です。左のグラフを見ていただきますと，リーマンショック前に相当程度改善したわけですが，リーマン後，これが拡大し，ここのところの税収増で低下基調にあったのですが，29年度には再度財源不足が拡大しているといった状況です。借入金残高は200兆円で高止まりしております。

資料❼をご覧いただきたいと思います。地方財政計画の歳出の規模ですが，公債費は横ばい，投資的経費は減少，それから給与関係経費も減少ということで，こういった要因があっても社会保障関係経費の増等で全体としては抑制基調ではありながらも，ここのところ若干増加となっております。

この中で，地方財政を支える地方税ですが，**資料❽**をご覧いただきたいと思います。国が所得・法人・消費という３つの基幹税を持っていますが，これに対応した地方税としては個人住民税，地方法人二税，地方消費税があり，それから地方独自の固定資産税があって，特に市町村を見ていただきますと，個人住民税と固定資産税で税収の約８割を占めているといった状況です。

資料❾が，近年の税収の状況です。

資料❿をご覧いただきたいと思います。租税原則については簡素・中立・公平とされていますが，地方税につきましてはそれらに加えて，安定的な税目が望ましいとされています。ご覧いただきますと一目瞭然ですが，地方消費税は極めて安定していますし，個人住民税につきましても，従来は，緩やかでありますが累進構造にあったものを，国から地方への３兆円の税源移譲の際に，10％比例税率化したこともあって，かなり安定的な税目となっています。

それから，中ほどの▲印の固定資産税ですが，これも極めて安定しています。一方，地方法人二税を見ていただきますと，景気の変動に極めて左右されやすい状況にあります。

資料⓫がもう１つの点，偏在性が少ない地方税が望ましいということです。国税であればどこで納税されても国の税収となるものですが，地方税の場合は，納税地が沖縄なのか，北海道なのか，東京なのかということで決定的な違いがあるということです。地方税全体で平均を100とした場合の指数で見ていただきますと，最大・最小で2.5倍となっていますが，地方法人二税は6.2倍ということで，偏在が大きくなっています。この偏在を是正するというのが近年

の税制改正で大きな課題となっております。

それから，**資料⓬**でございます。昨今，消費税率の引上げについてがホットな話題になっていますが，現在の法令上どうなっているかというと，31年10月に消費税率が10％に上がるということになっています。そのうち国税消費税が7.8％，地方消費税がその78分の22と法定されていまして，消費税率換算で2.2％となっております。

軽減税率のところを見ていただきたいと思います。軽減税率に係る国税消費税の税率は6.24％，これに78分の22を掛けて1.76％分が軽減税率に係る地方消費税ということで，今の８％段階の税率とは違っているということにご留意いただきたいと思います。要は，地方消費税率というのは１つの税率であり，31年10月に78分の22となるということが法定化されているということです。

消費税率の引上げに係る地方団体の意見を13ページに載せております。貴重な財源なので，しっかりと引上げを行うための環境整備を行う必要があるということです。

以上，地方税の総論関係でございます。

各論：個別税目の現状と課題

１．地方法人課税

資料⓰が，地方法人課税の税収の推移と，四角枠囲みで制度改正の主なものを記載しています。国税の法人税と歩調を合わせつつ，大まかには課税ベースの拡大と税率の引下げを行ってきたというのがこれまでの歴史であろうかと考えています。

それから，**資料⓱**は法人実効税率の引下げで，国税の方でもお話がありましたとおりですが，28年度に29.97％ということで30％を切り，30年度では29.74％ということになっています。法人実効税率の引下げには，法人事業税所得割の税率の引下げと外形標準課税の拡大が大きく寄与しております。

資料⓲がそのポンチ絵で，平成15年度税制改正で法人事業税に外形標準課税が導入されましたが，法人税改革の一環として，所得割の税率の引下げと外形標準課税の拡大をセットで行ったということです。現在，大法人の所得割は税率が3.6％となっています。一方，中小法人につきましては，外形標準課税が導入されていませんので，9.6％という税率となっており，かなり制度が違うということです。

資料⓳でございますが，外形標準課税の適用対象法人のあり方について引き続き慎重に検討を行うということで，これが検討課題の１つであるということです。

それから，**資料⓴**以降は，地方法人課税の偏在是正についての資料です。**資料⓴**をご覧いただきたいと思います。リーマンショック前の税収の回復基調の中，平成17・18・19と地方法人課税の税収が急増しました。それに伴って，地域間の財政力格差が拡大することとなり，これを何とかしなければならないという観点から，税制の抜本的な改革で偏在性の小さい地方税体系が構築されるまでの間の暫定措置として，地方法人特別税・譲与税を創設したということです。これは何かというと，従来の法人事業税の一部を地方法人特別税として国税化し，それを人口と従業者数で譲与するという措置をとったということです。これにつきましては，暫定措置なので，基本的にはいつかの時期に廃止しなければなりません。一方，消費税率の引上げで地方消費税も増加しますので，財政力格差の拡大が懸念されます。

この両方の要請に対応し，法人住民税の法人税割を国税化して交付税原資化するという偏在是正措置を，消費税率８％，10％の２段階で講じたということです。

具体的には**資料㉑**以降，資料が載っていますので，後ほどご覧いただきたいと思います。近年，この地方法人課税の偏在是正が非常に大きな地方税に係るテーマであったということです。

２．固定資産税

資料㉖からが固定資産税です。これはご承知のとおり，土地，家屋，償却資産にかかる税です。市町村の基幹税として重要な役割を担っていますが，**資料㉗**をご覧ください。

課税標準は，適正な時価，固定資産税評価額ということですが，これを毎年毎年評価していたら大きな手間がかかるということで，３年に１回評価替えを行い評価するということとされています。平成30年度が３年に一度の評価替えの年ということです。

この評価替えに際して，評価額が変動した場合に税負担の激変を緩和するために，負担調整措置をこれまで講じており，今度の税制改正でこの負担調整措置をどうするかということが１つ大きなテーマになっております。

資料㉘に，固定資産税の商業地の負担調整措置が左側に記載してあります。現行，商業地は固定資産税評価額の70％を上限とするということとされています。この60％とか70％とかを負担水準と呼んでおりますが，前年の課税標準額の評価額に対する割合です。この負担水準が60％と70％の間にある場合には，前年度課税標準額に据え置かれることになり，要するに税負担が据え置かれ，これを据置ゾーンと呼んでおります。負担水準が60％を下回る場合は段階的に引き上げられて60％に到達します。こういった措置を商業地についてとっております。

資料㉙をご覧いただくと，この据置ゾーンにほとんどの商業地が入っており，商業地の負担水準というのは60％から70％に収れんしてきております。一方，右の表の左側を見ていただきますと，評価額は6,935万円ですが，負担水準が70％ということで税額は68万円です。一方，右側は評価額7,601万円に対して負担水準が60％ですので税額が64万円ということで，評価額と税額の逆転現象が生じていて，この公平性をどう確保するのかという課題があります。これは27年度税制改正でも議論されたのですが，記載のとおり現行制度を継続ということとされましたが，今回の評価替えでこれについての議論がなされる見込みです。

資料㉚，**㉛**はその関係の資料で，**資料㉜**は償却資産の関係ですが，省略させていただきます。

３．森林吸収源対策に係る地方財源の確保

30年度税制改正で，地方税に係る大きなテーマの１つとしては，森林吸収源対策税制がございます。**資料㉞**をご覧いただきたいと思います。従来からいわゆる山村地域の市町村，町村が中心ですが，森林環境税ということで山村地域の財源を確保すべきという動きがありました。現在，相当数の市町村が全国森林環境税創設促進連盟に加盟しており，地方六団体からも森林吸収源対策税制，いわゆる森林環境税の創設について強い要望があります。

一方，与党の税調ですが，24年に石石税の税率の上乗せ措置が講じられ，CO_2排出抑制対策のための財源は確保されたのですが，森林吸収源対策の財源の確保についてどうするかということについて，ここのところずっと議論がなされてきて，29年度税制改正大綱で森林環境税（仮称）の創設に向けて総合的に検討し，30年度税制改正において結論を得るとされたところです。

資料㉟に与党大綱を記載してありますが，要は，森林の公益的機能を維持していなければならない，そのためには，身近な存在である市町村がいろいろな仕事をしていく必要があるだろう，そして，そのために必要な財源の確保について，総合的に検討して結論を得るという構図です。

資料㊱がこの森林の大切さについての資料，**資料㊲**が，林先生にもご参画いただいている地方財政審議会の検討会で現在鋭意検討を進めているという資料です。

４．地方消費税の清算制度

30年度税制改正のもう１つの課題は，地方消

費税の清算制度です。

資料㊶をご覧ください。点線囲いのところに書いてありますが，現行の地方消費税は，国の消費税とともに納付されます。具体的には企業の本店所在地に一括して納付されますので，いわゆる納付段階，払い込み段階ではこれは大きく偏在しているという状況です。一方，地方消費税については，最終消費地に税収を帰属させるため，マクロ的に都道府県間で清算を行うという仕組みをとっています。この結果として，清算後の税収は偏在性が小さくなっております。

地方消費税も，創設後20年を経過して，**資料㊷**の与党税制改正大綱において，地方消費税の税収を最終消費地により適切に帰属させるため，抜本的な方策を検討し，結論を得るということとされていますので，これにつきましても検討会を設置し，現在検討を進めているという状況です。

５．地方税の電子化

資料㊾から，地方税の電子化の関係を若干ご説明させていただきたいと思います。**資料㊿**は，地方税の電子申告の状況です。国税よりは若干低い状況ですが，地方法人二税につきまして，足元で６割ぐらいの電子申告率となっておりまして，この利用率のさらなる向上を目指していくということですが，国税と比べ大幅に遅れているのが電子納税です。

右側の一番下に，この場合の電子納税というのは地方法人課税などを電子申告と連動して行う電子納税と捉えていただければと思いますが，これにつきまして，利用率が１％程度にとどまっているということです。その理由は，地方税の場合１カ所だけではなくて複数の地方団体に納税することが必要な場合があるわけですが，法人にとっては，電子納税に対応していない地方団体があると，他の地方団体に電子納税しようという動機づけが弱いということです。一方，地方団体はそういった状況なので，電子納税に係るシステム整備を進めようとしないということで，このマルチペイメントネットワークという決済サービスが開始後15年も経っているのに電子納税が一向に進まないといった状況にあります。

資料(51)をご覧ください。eLTAX（エルタックス）ということで，国税の e-Tax にローカルの L を入れて eLTAX と呼んでいますが，これが法人関係の電子申告や年金保険者との情報のやりとり，それから国税との確定申告データのやりとりなど，地方税の電子化の基盤となっております。電子納税についても，この eLTAX において共通の財布のようなものをつくって，そこに納付していただければ各地方団体に割り振るといったシステムの構築について，現在検討しています。

資料(53)がイメージ図です。今は個別に電子納税に対応しているところがない訳ではないのですが，非常に少数です。特定のところが対応していても，他が対応していないなら電子納税を選択しないといった状況なのですが，今後１カ所の財布に入れればそこから振り分けるといったシステムの構築をしていきたいと考えているところです。

最後のページは，特徴税額通知の関係ですが，説明は省略させていただきます。若干駆け足になりましたが，私の説明は以上でございます。

（林）　ありがとうございます。進行にご協力いただいて，ありがとうございます。それでは，また先ほどと同じように，玉岡先生の方からご質問いただけますか。

Ⅳ．地方財政・地方税制の現状と課題への意見

（玉岡）　稲岡さん，ありがとうございました。時間の関係もございますので，具体的な質問を２点行いたいと思います。具体的と言っても，

非常に大きな話です。

〔地方消費税の清算基準の見直し〕

個人的に，消費税の研究をずっと何十年もやっていて，最近ここ数年は地方消費税のこともやっていますので，今日お話のあった地方消費税の清算の話をまず最初にお聞きしたいのです。現在総務省さんの方で研究会を発足させて，最終消費の実態というものをきちんと把握しようということをいろいろ検討されているということです。

統計でカバーできる部分となかなかできない部分があって，統計でカバーできない部分については代替指標というものを用いて対応しているようですが，今後そういう代替指標というか，統計でカバーできない部分について用いるようなものの比率というものを下げていくことをお考えかどうかということです。

それよりも，清算制度というものは，付加価値税については歴史的な経緯もあるのですが，どうもうまく機能しないということがわかっていて，うまく機能しているという国もあるのですが，そう言っているだけで，実際にはうまく機能しないということがわかっています。

視点を変えて，清算というものを使わないで消費地に税収が帰属するような制度というものをお考えになるかということについてお聞きしたいと思います。

〔付加価値割〕

もう１点は，今の地方消費税に関係していく話なのですが，そもそも課税原則とかいろいろな話がありますが，地方税の場合はいわゆる応益性の原則というのがあって，住民が自治体なりから受けているサービスに応じて，それがあるから税を支払うということになっています。地方消費税については，担税者が消費者であるということから消費の実態を把握するということなのですが，そもそも地方の住民が享受している消費というものが地方自治体が与えるサービスそのものとどう関係しているのか。住民が行う消費で得られる受益というものが，自治体が行うサービスとどう関係があるのかということです。もしそれがなければ，消費地に税収が帰属しないといけないという根拠がなくなってしまうので，非常に厄介です。

そういう議論もあって，事業税の代わりに入ってきたという側面もあって，企業の課税ベースについて，何が受益を表すのに一番適当かという非常に長い昔からの議論があって，最近も少しは盛り上がってきているのですが，実は付加価値というものが適当であるという意見もあります。シャウプ勧告でも消費型という非常に変わった形ではありますが，附加価値税というものを事業税の代わりに入れることを考えました。結果的には入りませんでしたけれども。

現在日本では付加価値割の比率というのが徐々に上がってきています。赤字法人の課税をどうするかとか，非常に慎重にすべき問題もあります。今後，付加価値割というものの割合をどういうふうにしていくのか。或いは，アメリカなどがそうですが，地方税制に付加価値自体を課税ベースとするような税を考えるのか。これであれば，定式配賦などの問題が生じる反面，清算の必要が基本的にはなくなるのですが，そういうものを新たに課税ベースとして地方税として考えるのか。抜本的にどうするのかということなのですが，今後，特に事業税ですが，適切な課税ベースというものはどういうものかということについて，もしお考えがあればお聞きしたいと思います。以上です。

（林）　ありがとうございます。個別の話もありましたが，最後のご質問はなかなか難しいかもしれません。では，横山先生の方からお願いします。

（横山）　はい，わかりました。審議官，あり

がとうございました。勉強させていただきました。私は，先ほどと同じように，徴税制度ですとか納税協力費ですとかそのあたりの観点からの質問をさせていただきたいと思います。

〔地方税の電子申告・電子納税〕

お配りいただいたご説明いただいた資料がございますので，**資料㊿**あたりからということになります。このあたりに地方税の電子申告・電子納税を巡る状況というのがございまして，私もずっと eLTAX というものにも注目しているのです。e-Tax，国のものと比べまして，意外にずっと低く推移していて，この辺りがなぜかなと気になっています。例えば**資料㊿**を見ていただきますと，法人道府県民税，法人事業税，いわゆる法人関係の税金の件数・率ともに増えて大きくなってきています。最近においても60％以上です。ただ，個人住民税を見ますと，非常に増えてはいるのですが，やはりまだ法人関係の税金と比べると非常に少なくなっていますので，このあたりを，もちろん上昇させることを考えておられると思うのですが，どういうふうに上昇のための方策としてお考えになられているかということをお聞かせいただきたいと思っています。

〔地方税に関する納税協力費〕

２点目ですが，やはり全体的に徴税関係の質問をさせていただきたいのですが，納税協力費，納税意識についてみますと，地方税の住民税ですと，例えば国税の所得税と住民税の部分が納税者から見ると結構セットに考えていますので，私が興味を持っている納税協力費とか納税意識といいましても，実際個々の納税者はそんなにあまり切り離しては考えていないようなところがあると思います。しかし，実際は納税協力費というのはかかっていると思いますので，そのあたりが実際にはあまり語られないといいますか，もちろん固定資産税という地方税独自のものもございますし，その地方税の納税協力費というものについて，どのようにお考えになられているかということが２点目の質問です。

〔地方税に関する納税意識〕

３点目の質問は，この２点目の質問に関連いたしまして，地方税の納税協力費があるということで，納税意識につきましても，より国税に比べても地方の，地方というのは特に市町村ですと行政サービスにすごく近いところにありますので，実際，本当は負担感とか何に使われているかということが一番わかりやすくなっているはずなのですが，そのあたりが納税者側の責任もあって，少し小さくなっているようなところがあるかなと思っています。

広い質問になりますが，地方税に関しても納税意識のあたりもどのようにお考えになっているかということをお聞きできればと思っています。以上です。

（林）　ありがとうございます。前半の玉岡先生が地方消費税の在り方，清算の在り方と，事業税のこれからの課税ベースはどういう方向で考えるべきかということです。それから横山先生の方からは，電子化も含めて，納税の費用とそれから意識ということで，地方税に関してはどうだろうかというお尋ねです。それでは，稲岡審議官，よろしくお願いします。

（稲岡）　どうもありがとうございます。大変難しいご指摘でございますので，きちんとお答えできるか，若干不安があります。

〔地方消費税の清算基準〕

まず，玉岡先生の清算基準の関係です。**資料㊶**をご覧いただきたいと思います。現行の清算基準は，**資料㊶**の真ん中より少し右に書いてあります。最終消費をどう捉えるかということ，つまり，消費に相当する額を幾らとするかにつ

いて，現在は商業統計の①小売年間販売額と②経済センサスのサービス業対個人事業収入額の合算額を75%，それから③人口を17.5%，④従業者数を7.5%としています。この③と④の25%分がいわゆる統計のカバー外の部分ということで，代替指標と我々は呼んでいます。

一般論でいえば，消費に関する統計でカバーされる部分が大きいことが望ましいということはあろうかと思いますが，この代替指標のウェイトをどうするかといった課題も含めまして，先ほど申し上げました**資料㊷**の検討会において議論を深めているという段階でございます。これが上がるか下がるかということについて，現時点で何か特定のイメージを持っているわけではないということで，ご理解を頂きたいと思います。

それから，後段は若干否定的なお答えになって申し訳ないのですが，私どもとしては地方消費税を地方税として成り立たせるためには，この清算制度というのは必須だと思っていますので，より適切な清算基準のあり方という観点から，検討していきたいということです。

〔付加価値割〕

それから，いわゆる付加価値税の関係でございます。従来から法人の事業税につきましては，法人が事業活動を行っていくために地方公共団体から行政サービスを受けているという，応益課税という観点で課税根拠が説明されてきました。その課税標準としては，ご指摘がありましたとおり，法人の事業活動規模を適切に表すものが望ましいと考えられ，法人の事業活動規模をどう捉えていくのかということについて，政府税調等でもいろいろとご議論いただいて，付加価値額，報酬給与額に支払利子と賃借料を足して単年度損益を加減するといういわゆる加算型の付加価値が望ましいということで，答申をおまとめいただきました。その後，様々な議論を経て，平成15年度税制改正で外形標準課税，いわゆる付加価値割が導入され，先ほども申し上げましたように，法人税改革の一環として外形標準課税が８分の５まで拡大したというのが足元の状況です。

そういう意味では，付加価値割の拡大というのは事業税として望ましい方向の改革だと考えていますが，今後のあり方につきましては，拡大が行われてまだ間もないものですから，そういった状況も踏まえて検討する必要があるということです。

〔地方税の電子申告・電子納税を巡る状況〕

それから，横山先生のご指摘についてでございます。**資料㊿**の電子申告についてのご指摘であろうかと思います。この法人道府県民税・法人事業税と法人市町村民税は，それぞれ企業が決算を基にして申告をするというものであり，これは税理士の方々が関与して eLTAX で代理申告していただいているということもあり，一定程度の申告率になっているということです。

一方，その下の個人住民税というのは，個人の方々からの申告ではなくて，法人が給与を支払った場合に，給与支払報告書を１月末までに提出いただいており，これに基づいて住民税を賦課するという給与支払報告書の提出についての数値です。それぞれの法人が従業員の給与計算を自ら行っており，利用率が今のところまだ４割を切っているということです。

ただ，これにつきましても，上昇方策というご指摘がありましたが，今年の１月から所得税の源泉徴収票と給与支払報告書を一括で電子的に提出できるという取組みもスタートしましたので，引き続き給報の電子的提出についても，特に小規模なところを中心に取組みを進めていきたいと考えております。

〔地方税に関する納税協力費〕

それから，地方税の納税協力費に関してのご質問でございます。お話にもありましたように，例えば個人住民税については所得税の確定申告書を提出いただければ，個人住民税の申告書を

提出したとみなされるということで，申告手続きについて連動しております。先生のご指摘があったように切り離して考えられない部分があろうかと思います。

また，これはお答えになっているかどうかわかりませんが，地方税は大部分が賦課課税ということで，課税庁側で課税資料を基に税額を計算して賦課をするということですので，そういう面では納税者の事務負担は小さい面があろうかと思います。一方，先ほど申し上げましたように，申告とか納税を，特に法人の場合，複数の地方団体に行わなければならないということがあって，そういった面では逆に負担感が大きいという面もあろうかと思います。

さらに，賦課課税については，税額が通知されるのですが，これは合っているのだろうかどうだろうかという心理的な不安もあろうかと思いまして，一概に国税と比べてどうかというのは，何とも言えない面があるのではないかと考えております。

いずれにしても，とにかく納税者の方々に説明をして理解していただくということが大変重要だと考えていますので，そういった取組みを進めていきたいということです。私からは以上でございます。

おわりに

（林）　簡潔にまとめていただきまして，ありがとうございます。玉岡先生，横山先生，何か言い残したということはないですか。

冒頭に，もし時間があればフロアの皆さんからもご質問をということも申し上げたのですが，ちょっと時間的な都合で申し訳ありません。かなり細かい論点についても聞いていただけたか

なと思いますので，ある程度ご納得も頂けたかなと思います。

進行表で私は最後に取りまとめというふうに書かれているのですが，取りまとめといってもなかなか難しいですので，少し感想的なことを言わせていただきます。

国税の話と地方税の話と，両方していただきました。1970年代から80年代にかけては一般消費税の導入は是か非か，所得税を消費税に入れ替えるのはどうかというようなテーマでの討論していたのだと思います。これは非常にわかりやすい話だと思います。そういう税制改革も経て，税収が足りないという現状がありますが，いろいろな税制がそれぞれにかなり時間がたって成熟化，あるいは複雑化してきたというところで，個別の税制の細かい仕組みについての課題が生まれ，その理解も難しくなっています。最近また選挙という話が出ています。消費税の税率引き上げやその使途については議論されますが，今日出たような個々の税制の在り方についてはあまり選挙の争点にはならないわけです。そういう意味では，国民みんながわかりやすい税制の議論というのは非常に難しい時期になっているのだろうと思います。

ただ，国税に関しては，やはり減税というのはできないわけですから，トータルで税収をどうやって上げていきましょうかというときに，例えば負担が上がらない人と上がる人とに分けるのか，みんなで少しずつ分けるのか，たくさん上がる人と少しだけ上がる人にするのか，様々な方向性があります。広く一般的に見えやすくするためには，こういうグループの人たちは負担増になり，こちらのグループの人たちはあまり上がらないというようなことの説明があって，そのための制度改革が必要をという説明の形を取ると，もっと一般の人も巻き込んだ議論ができるのかなと思いました。

それから，日本の地方税は基本的に全国画一的な仕組みであり，税収が偏在しないことが望ましいとされ，われわれも教科書を書くときに説明します。では１人当たりの税収が全て等しい地方税制を組めるかというと現実には経済力に差が生じているために，実施は不可能です。全国一律に１人当たり幾らという均等割のみの税制にすれば１人当たりの均等な税金ができます。ただ，玉岡先生が言われたように，受益とは何か，何に応じて各地方団体に税収が入ればいいのかというと必ずしも１人当たりが同額ではないかもしれません。そこで尺度の一つの候補が，付加価値だということです。付加価値というのは１人当たりで同じはずがありません。このような議論をきちんと行って，それを実現することを目指すと言うことになるとまた見えやすくなるのかなと思います。

法人課税については，近年地方税を国税化したりしています。事業税の課税ベースを付加価値にしても，複数の都道府県にまたがって活動する企業については現在と同じように分割基準の適用が必要になります。しかしながら，分割基準を調整しても，東京都だけで活動している大きな企業の税金を分けられません。そうすると，いったん国税にするしかありません。地方税である限り，東京に入った税金を他地域に配分することはできず，東京の税収が北海道の税収になるということは東京と北海道が合併しない限りあり得ないわけです。このような企業課税の難しさも抱えながら地方税のいろいろな仕組みを検討していただいているということで，多大なご苦労がそれぞれおありになると思います。

ちょうど予定された時間になりました。どうも２時間ありがとうございました。

税制・財政関係資料

財務省主税局

目　　次

税・財政の現状と課題

最近の経済情勢

（資料①）最近の経済情勢……4
（資料②）主な経済指標の推移……4
（資料③）景気循環……5
（資料④）実質 GDP 成長率（寄与度）【４－６月期　２次速報】……5
（資料⑤）雇用・賃金の状況……6
（資料⑥）企業収益等の動向について……6
（資料⑦）企業の保有する現金・預金等の状況について……7
（資料⑧）GDP ギャップの推移……7
（資料⑨）人口動態と労働力人口……8
（資料⑩）就業者数増加の内訳……8
（資料⑪）我が国の労働生産性……9
（資料⑫）我が国の労働生産性と総労働時間……9
（資料⑬）働き方改革による成長と分配の好循環の実現……10
（資料⑭）「働き方改革実行計画」の概要
（平成29年３月28日働き方改革実現会議決定）……10
（資料⑮）構造改革（今後の取組）……11

財政健全化をめぐる状況

（資料⑯）財政健全化をめぐる状況……11
（資料⑰）一般会計における歳出・歳入の状況……12
（資料⑱）公債残高の累増……12
（資料⑲）社会保障給付費の増に伴う公費負担の増……13
（資料⑳）社会保障と税の一体改革……13
（資料㉑）消費税の使途と特徴……14
（資料㉒）「中長期の経済財政に関する試算」（中長期試算）の概要……14
（資料㉓）一般会計税収（平成29年７月内閣府・中長期試算を含む）……15
（資料㉔）経済成長と財政健全化に関する研究報告書（H23. 10. 17）抜粋
（座長：岩田一政）……15
（資料㉕）税収弾性値の推移（税制改正の影響等を除いた場合）……16
（資料㉖）中長期的イメージ（税制の構造変化と税収弾性値）……16
（資料㉗）個人消費の推移……17
（資料㉘）将来に備える意識（左）と消費性向（右）の推移……17
（資料㉙）国と日銀の財務諸表（B/S）（平成27年度末）……18

最近の税制改正

（資料㉚）最近の税制改正……18
（資料㉛）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～……19
（資料㉜）成長志向の法人税改革：法人実効税率「20％台」の実現
（与党税制改正大綱（平成27年12月16日））（抄）……19
（資料㉝）法人実効税率の引下げ……20
（資料㉞）法人実効税率の国際比較……20
（資料㉟）配偶者控除・配偶者特別控除の見直しについて（平成29年度改正）……21
（資料㊱）いわゆる「103万円の壁」について……21
（資料㊲）民間における家族手当の支給状況について……22

税制の構造改革

（資料㊳）税制の構造改革……22
（資料㊴）経済財政運営と改革の基本方針2017（平成29年６月９日閣議決定）（抄）…23
（資料㊵）平成29年度税制改正大綱（抄）……23
（資料㊶）働き方の多様化について①　～シェアリングエコノミー～……24
（資料㊷）働き方の多様化について②　～クラウドソーシング～……24
（資料㊸）働き方の多様化について③　～職種別自営業者数及び構成比の推移～……25
（資料㊹）働き方改革実行計画（平成29年３月28日働き方改革実現会議決定）（抄）…25
（資料㊺）国民負担率（対国民所得比）の内訳の国際比較……26
（資料㊻）所得税の課税ベース及び諸控除のイメージ……26
（資料㊼）所得計算の方法……27
（資料㊽）給与所得者を対象とした概算控除の国際比較……27
（資料㊾）勤労者世帯の年間収入５分位階級別１世帯当たり品目別年間支出金額調…28
（資料㊿）公的年金等控除制度の概要……28
（資料51）退職所得の課税方式……29

納税環境整備に関する動き

（資料52）納税環境整備に関する動き……29
（資料53）経済財政運営と改革の基本方針2017（平成29年６月９日閣議決定）（抄）…30
（資料54）近年の納税実務等を巡る環境変化について……30
（資料55）政府税制調査会による海外調査報告（平成29年６月19日）（概要）……31
（資料56）近年の納税実務等を巡る環境変化への対応（今後の検討の視点）……31

国際課税

（資料57）国際課税……32
（資料58）「BEPS プロジェクト」について……32
（資料59）BEPS 防止措置実施条約の概要・経緯……33

（資料⑹）「BEPS プロジェクト」最終報告書の概要 ……33

（補論）

米国の法人税改革

（資料⑹）米国の法人税改革……34
（資料⑹）トランプ大統領による税制改革に関する演説（概要）
（平成29年８月30日　米・ミズーリ州）……35
（資料⑹）税制改革に関する共同声明（仮訳）（平成29年７月27日
米・ホワイトハウス発表）……35
（資料⑹）トランプ政権と下院共和党の法人税改革案の比較……36
（資料⑹）主要国における法人実効税率の国際比較……36
（資料⑹）税制改革案及び今後の審議日程に関する要人発言……37
（資料⑹）（参考）議事妨害と財政調整措置 ……37

（資料①）

最近の経済情勢

1

（資料②）

主な経済指標の推移

		安倍政権発足前	現在	備考
名目GDP		492．8兆円 （2012年10－12月）	542．8兆円 （2017年4－6月）	過去最高水準
個人消費 （2011年＝100）		101．9 （2012年11月）	106．2 （2017年6月）	
雇用情勢	失業率	4．1% （2012年11月）	2．8% （2017年7月）	約23年ぶりの低水準
	有効求人倍率	0．82倍 （2012年11月）	1．52倍 （2017年7月）	史上初めて 全都道府県で1倍超え
企業収益（経常利益） ※季節調整値		12．4兆円 （2012年10－12月）	21．1兆円 （2017年4－6月）	過去最高水準
設備投資 ※季節調整値		8．6兆円 （2012年10－12月）	10．2兆円 （2017年4－6月）	リーマン・ショック前の 水準を回復しつつある
業況判断 （大企業・製造業）		▲12 （2012年12月）	17 （2017年6月）	17期連続のプラス
鉱工業生産指数		93．4 （2012年11月）	101．5 （2017年7月）	
株価		10，230円 （2012年12月26日）	19，396円 （2017年9月7日）	

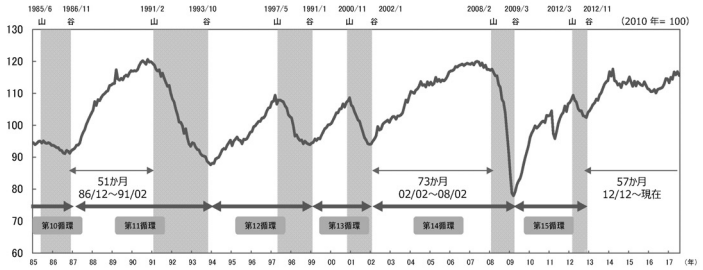
（出所）内閣府「国民経済計算」、「消費総合指数」、総務省「労働力調査」、厚生労働省「一般職業紹介状況」、
財務省「法人企業統計季報（全規模・全産業）」、日本銀行「短観（全国企業短期経済観測調査）」、経済産業省「鉱工業指数」、Bloomberg「日経平均株価」

2

（資料③）

景気循環

＜景気動向指数（一致指数）の推移（シャドー部分は景気後退期）＞



＜これまでの景気拡張期間の順位＞

順位	期間	
1位	73か月間	2002年２月～2008年２月
2位	57か月間	1965年11月～1970年７月、いざなぎ景気
3位	51か月間	1986年12月～1991年２月、バブル

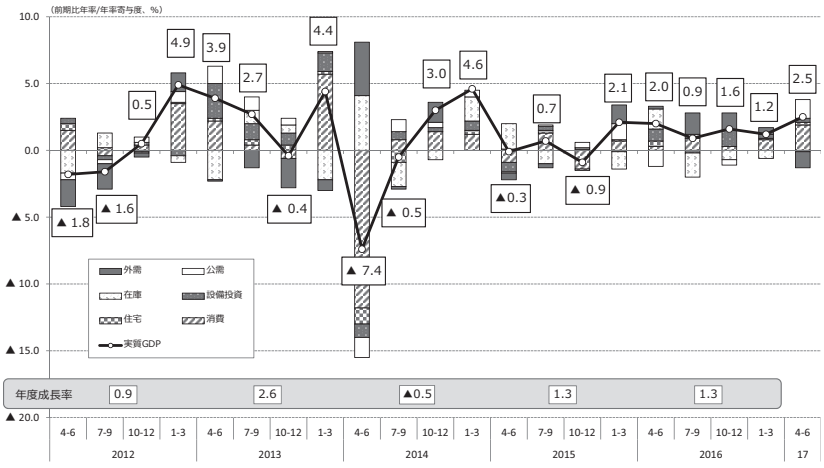
57か月間
2012年12月～現在
（2017年8月時点）

（出所）内閣府「景気動向指数」

3

（資料④）

実質GDP成長率（寄与度）【4-6月期 2次速報】



出典：内閣府「国民経済計算」

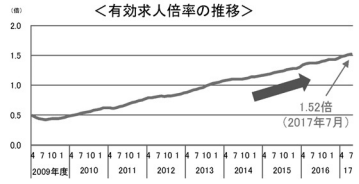
4

（資料⑤）

雇用・賃金の状況

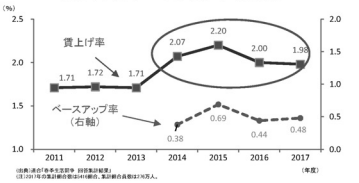
○ 有効求人倍率はバブル期の水準を上回って全都道府県で1倍を超えており、また、4年連続でベースアップが実現するなかで賃金引上げ率は今世紀最高水準となるなど、雇用・所得環境は着実に改善。
○ 国民全体の賃金を表す総雇用者所得は、2016年の前年比が2.1%となるなど、雇用者数の増加や賃金の伸びを受けてこのところ伸びを高めている。

＜有効求人倍率の推移＞



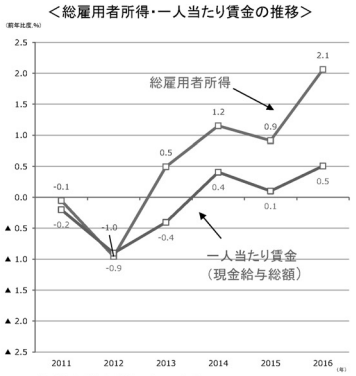
（出所）厚生労働省「一般職業紹介状況」

＜賃上げ率とベースアップ率の推移＞



（出典）連合「春季生活評価 回答集計結果」
（注）2017年の集計値の数は34倍値の、集計値の負数は2.76万人。

＜総雇用者所得・一人当たり賃金の推移＞



（出所）厚生労働省「毎月勤労統計」、総務省「労働力調査」より内閣府試算
（注）総雇用者所得は、現金給与総額に雇用者数を掛けたもの。
（注）数値は名目値。

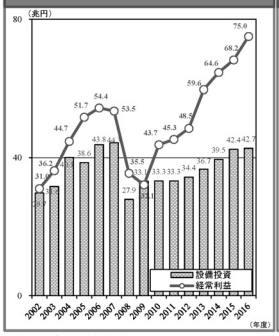
5

（資料⑥）

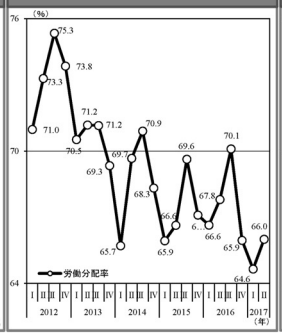
企業収益等の動向について

	フロー			ストック	
（年度）	経常利益	設備投資	従業員給与・賞与	利益剰余金（内部留保）	現金・預金等
2012	48.5兆円	34.4兆円	147.9兆円	304.5兆円	190.1兆円
2016	75.0兆円	42.7兆円	152.7兆円	406.2兆円	228.5兆円
差額	＋26.5兆円	＋8.3兆円	＋4.8兆円	＋101.8兆円	＋38.4兆円

民間設備投資額と経常利益の推移



労働分配率の推移



利益剰余金（内部留保）の推移

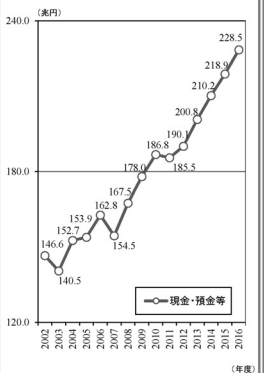
（出典）財務省「法人企業統計調査」
（注1）現金・預金等は、現金・預金と有価証券（流動資産）の和
（注2）設備投資はソフトウェアを含まない

6

（資料⑦）

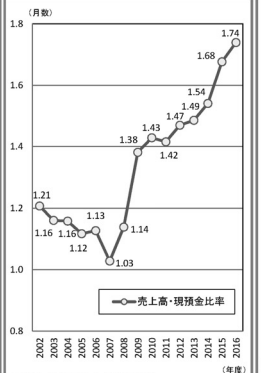
企業の保有する現金・預金等の状況について

現金・預金等の推移



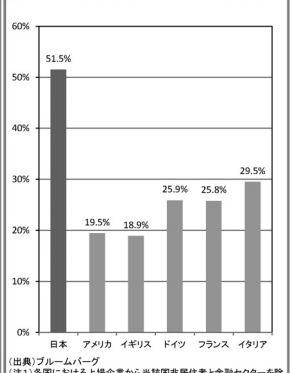
（出典）財務省「法人企業統計調査」
（注）現金・預金等は、現金・預金と有価証券（流動資産）の和

売上高・現預金比率の推移



（出典） 財務省「法人企業統計調査」
（注）売上高・現預金比率＝現預金÷売上高（月間）

先進国の上場企業の株式時価総額に占める現金等保有比率の比較 （過去5年平均）



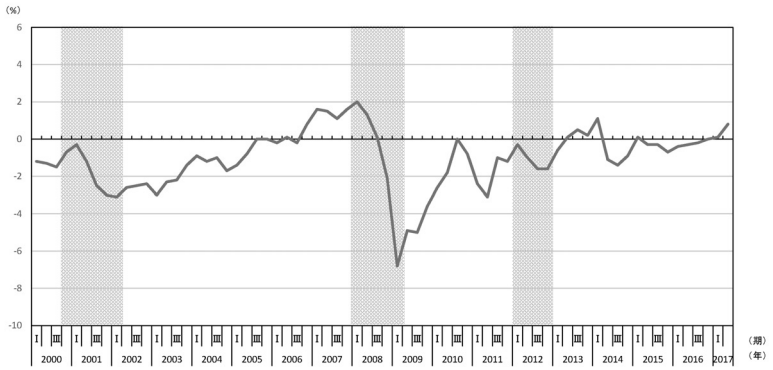
（出典）ブルームバーグ
（注1）各国における上場企業から当該国非居住者と金融セクターを除くすべての企業についての2010年から2014年までの平均値。
（注2）現金等とは、現金、非拘束性預金、短期投資等。

7

（資料⑧）

GDPギャップの推移

○ GDPギャップ（需要と供給の差）は、2017年1-3月期から2期連続でプラスとなり、供給過剰の課題が解消に向かっていることを示す結果となった。



2011				2012				2013				2014				2015				2016				2017	
I	II	III	IV	I	II	III	IV	I	II	III	IV	I	II	III	IV	I	II	III	IV	I	II	III	IV	I	II
▲2.4	▲3.1	▲1.0	▲1.2	▲0.3	▲1.0	▲1.6	▲1.6	▲0.6	0.1	0.5	0.2	1.1	▲1.1	▲1.4	▲0.9	0.1	▲0.3	▲0.3	▲0.7	▲0.4	▲0.3	▲0.2	▲0.0	0.1	0.8

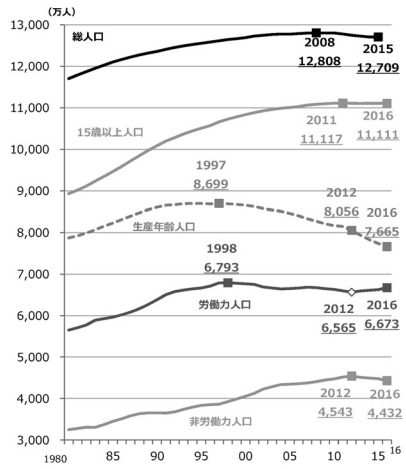
（備考）
1. 内閣府「国民経済計算」、「固定資本ストック速報」、経済産業省「鉱工業指数」等により作成。
2. シャドーは景気後退期。

8

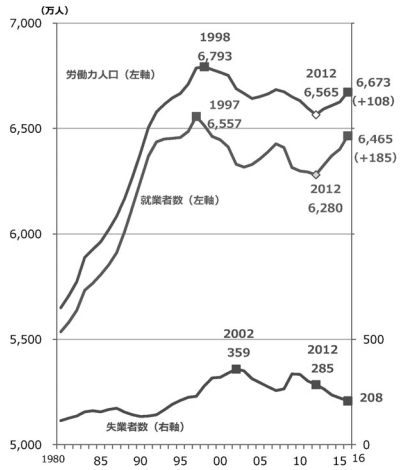
（資料⑨）

人口動態と労働力人口

○ 少子高齢化の進展により、生産年齢人口は大きく減少してきているが、働く意思を有する労働力人口は、2012年以降増加している。



※総人口は「人口推計（補間補正人口）」、総人口以外は「労働力調査」の数値



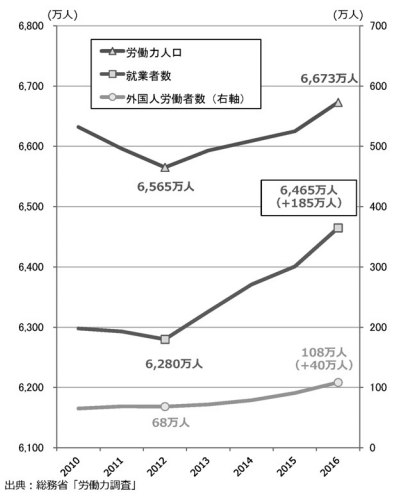
出典：総務省「労働力調査」「人口推計」

9

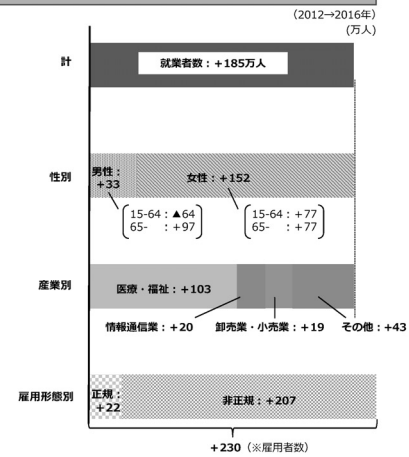
（資料⑩）

就業者数増加の内訳

○ 女性と高齢者の就業者数が増加している。



出典：総務省「労働力調査」



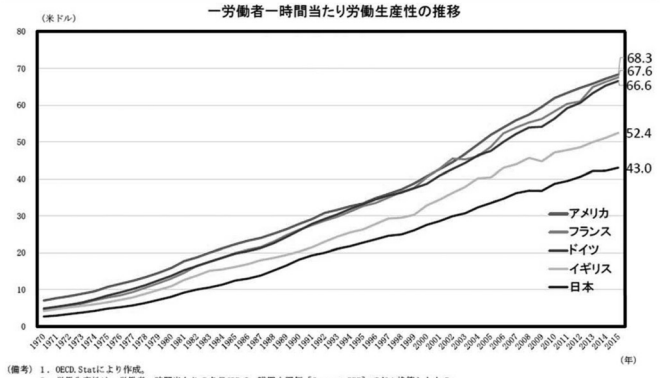
10

（資料⑪）

我が国の労働生産性

○他の先進国と比べ、我が国の時間当たり労働生産性は低く、米仏独との差は拡大傾向。

一労働者一時間当たり労働生産性の推移



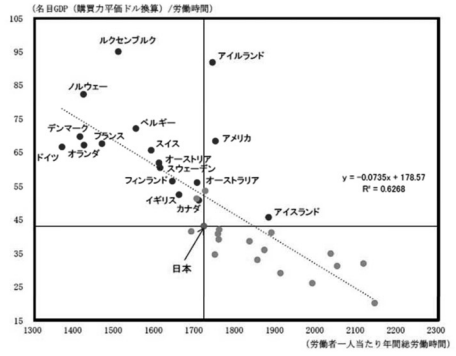
（備考）１．OECD.Statにより作成。
２．労働生産性は一労働者一時間当たりの名目GDPで、購買力平価［Current PPP］でドル換算したもの。

（出典）働き方改革実行計画（参考資料）

（資料⑫）

我が国の労働生産性と総労働時間

○国際比較では、一人当たり総労働時間と時間当たり労働生産性には、負の相関関係がある。
○我が国より一人当たりGDPの大きな国（青い丸で表示）の多くは、一人当たり総労働時間が短い。



（備考）１．OECD.Statにより作成。
２．2015年の値。
３．青丸は一人当たり名目GDP（購買力平価［Current PPP］ドル換算）が日本より大きい国。

（出典）働き方改革実行計画（参考資料）

（資料⑬）

働き方改革による成長と分配の好循環の実現

経済財政運営と改革の基本方針2017について（平成29年６月 閣議決定）

第1章 現下の日本経済の課題と考え方

1．日本経済の現状と課題

（2）働き方改革による成長と分配の好循環の実現

このように、**雇用・所得環境が改善する一方、日本経済は、潜在成長力の伸び悩み、将来不安からの消費の伸び悩み、中間層の活力低下といった課題を抱えている**。こうした課題に対する取組を、構造改革の好機として捉え、人的資本の質を高め、潜在成長力を引き上げていく必要がある。

現在、政府が取り組んでいる働き方改革は、日本経済の潜在成長力の底上げにもつながる、第三の矢・構造改革の柱となる改革である。正規と非正規の理由なき格差を埋めることで、能力が評価される納得感が生じ、労働生産性が向上する。長時間労働の是正は、女性や高齢者の労働参加率の向上につながるとともに、経営側の工夫を通じ、単位時間当たりの労働生産性向上を実現する。転職が不利にならない柔軟な労働市場の確立は、労働者自らによるキャリア設計を可能とし、付加価値の高い産業への転職・再就職を通じ生産性向上につながる。

生産性向上の成果を働く人に分配することで、賃金の上昇、需要の拡大を通じた成長を図る成長と分配の好循環の構築にもつながる。

13

（資料⑭）

「働き方改革実行計画」の概要（平成29年3月28日 働き方改革実現会議決定）

1．働く人の視点に立った働き方改革の意義
- 働く人の視点に立って、労働制度の抜本改革を行う。働き方改革こそが労働生産性を改善する最良の手段。
- 実行計画で決定したロードマップの進捗状況は、働き方改革フォローアップ会合を設置し、フォローアップを行う。

2．同一労働同一賃金など非正規雇用の処遇改善
- 基本給・ボーナス・福利厚生などの不合理な待遇差是正の根拠法を整備
- 先般策定したガイドライン案を見直し、改正法の施行日に施行。
- 事業者に、待遇差の本人への説明義務（雇入れ時／雇入れ後）
- 裁判外紛争解決手段（行政ADR）の整備

3．賃金引上げと労働生産性向上
- 最低賃金引上げ、取引条件改善、税制・予算措置など環境整備（所得拡大促進税制の拡充、生産性向上に取り組む企業の支援等）

4．罰則付き時間外労働の上限規制の導入など長時間労働の是正
- 36協定でも超えられない罰則付き時間外労働上限を定める法改正
  - 原則、月45時間・年360時間。臨時的な特例の事情がある場合として労使協定を結んでも、年720時間（＝月平均60時間）が上限
  - 一時的に事務量が増加する場合でも、以下の上限
    ① 2ないし6か月の平均で、休日労働を含んで80時間以内
    ② 単月では、休日労働を含んで100時間未満
    ③ 月45時間を上回る月は、年6回を上限
- 勤務間インターバル制度につき努力義務、有識者検討会を立上げ
- 施行後5年経過後適当な時期に、実施状況を検討、所要の見直し
- 現行の適用除外等について
  - 運転業務：施行5年後に、年960時間（＝月平均80時間）規制 ＋ 将来的には一般則の適用を目指す規定
  - 建設事業：施行5年後に（復旧・復興時①・②除き）一般則適用 ＋ 将来的には一般則の適用を目指す規定
  - 医師：施行5年後を目途に、一般則適用 ＋ 医療界の参加の下、2年後を目途に規制の在り方検討
  - 研究開発：適用除外（実効性ある健康確保措置が前提）
  - ※ 運転・建設業界に必要な支援措置を実施

5．柔軟な働き方がしやすい環境整備
- 「雇用型テレワーク」のガイドライン改定、労働時間管理の仕方を整理
- 「非雇用型」の法的保護の必要性を、有識者会議を設置して検討
- 副業・兼業のガイドラインを策定、モデル就業規則を改定

6．女性・若者の人材育成など活躍しやすい環境整備
- リカレント教育の支援（職業訓練給付の拡充、専門職大学の創設）
- 配偶者控除等の見直し。個人所得課税改革について、税制全体における位置づけ、負担構造のあるべき姿を検討
- 企業の配偶者手当につき、前向きな取組が行われるよう働きかけ

7．病気の治療と仕事の両立
- トライアングル型支援（主治医、会社・産業医、両立支援ｺｰﾃﾞｨﾈｰﾀｰ）

8．子育て・介護等と仕事の両立、障害者の就労
- 受け皿整備、保育士・介護職員の処遇改善、男性の育休取得促進
- 障害者等の希望や能力を活かした就労支援の推進

9．雇用吸収力、付加価値の高い産業への転職・再就職支援
- 受入れ企業支援、採用拡大の指針策定、職業能力等の見える化

10．誰にでもチャンスのある教育環境の整備
- 財源を確保しつつ、高等教育の経済的負担軽減策を推進
- 財源を確保しつつ、幼児教育無償化を段階的に推進
- 給付型奨学金の創設、無利子奨学金の低所得者成績要件の撤廃

11．高齢者の就業促進
- 65歳以降の継続雇用延長・定年延長を行う企業への支援を充実

12．外国人材の受入れ
- 高度外国人材受入れのための環境整備（評価システム、英語等）
- 単純労働については、雇用への影響や治安など総合的に検討

13．10年先の未来を見据えたロードマップ
- 平成29年度（2017年度）～平成38年度（2026年度）の10年間のロードマップを設定。「一億総活躍プラン」その他の政府計画と連携して取り組む。

14

（資料⑮）

（資料⑯）

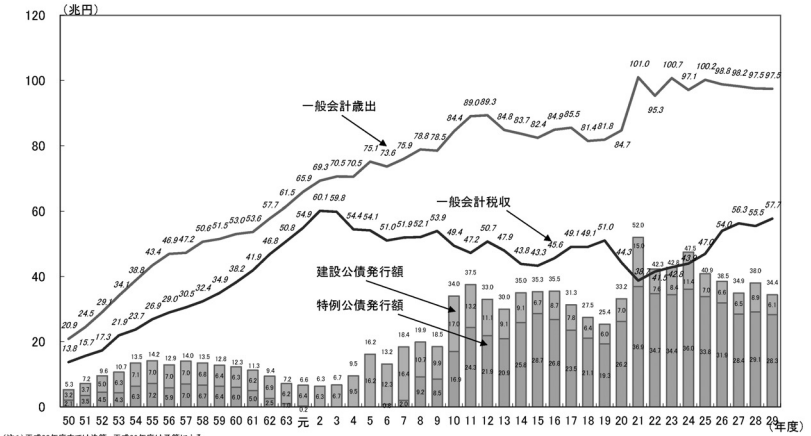
財政健全化をめぐる状況

16

（資料⑰）

一般会計における歳出・歳入の状況

○ 我が国財政は歳出が歳入（税収等）を大幅に上回る状況が継続しており、借金である国債の発行によって賄っている状況。



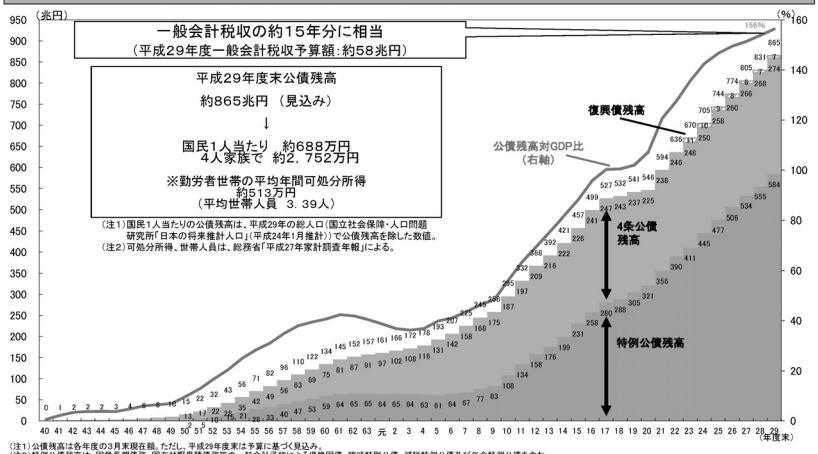
（注1）平成28年度までは決算、平成29年度は予算による。
（注2）公債発行額は、平成2年度は湾岸地域における平和回復活動を支援する財源を調達するための臨時特別公債、平成6～8年度は消費税率3%から5%への引上げに先行して行った減税による租税収入の減少を補うための減税特例公債、平成23年度は東日本大震災からの復興のために実施する施策の財源を調達するための復興債、平成24年度及び25年度は基礎年金国庫負担2分の1を実現する財源を調達するための年金特例公債を除いている。

17

（資料⑱）

公債残高の累増

○ 我が国の公債残高は、年々増加の一途をたどっている。平成29年度末の公債残高は865兆円に上ると見込まれているが、これは税収約15年分に相当し、将来世代に大きな負担を残すことになる。



（注1）国民1人当たりの公債残高は、平成29年の総人口（国立社会保障・人口問題研究所「日本の将来推計人口」（平成24年1月推計））で公債残高を除した数値。
（注2）可処分所得、世帯人員は、総務省「平成27年家計調査年報」による。

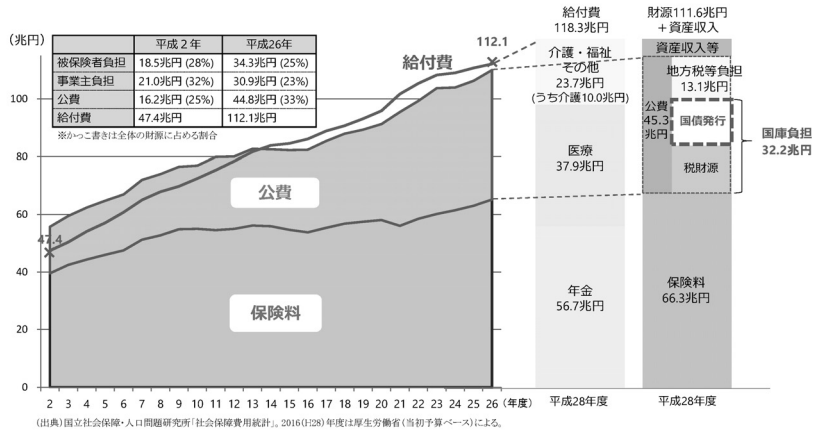
（注1）公債残高は各年度の3月末現在額。ただし、平成29年度末は予算に基づく見込み。
（注2）特例公債残高は、国鉄長期債務、国有林野累積債務等の一般会計承継による借換国債、臨時特別公債、減税特例公債及び年金特例公債を含む。
（注3）東日本大震災からの復興のために実施する施策に必要な財源として発行される復興債（平成23年度は一般会計において、平成24年度以降は東日本大震災復興特別会計において負担）を公債残高に含めている（平成23年度末：10.7兆円、平成24年度末：10.3兆円、平成25年度末：9.0兆円、平成26年度末：8.3兆円、平成27年度末：5.9兆円、平成28年度末：6.7兆円、平成29年度末：6.6兆円）。
（注4）平成29年度末の翌年度借換のための前倒債限度額を除いた見込額は809兆円程度。

18

（資料⑲）

社会保障給付費の増に伴う公費負担の増

○ わが国社会保障制度は、社会保険方式を採りながら、高齢者医療・介護給付費の5割を公費で賄うなど、公費負担（税財源で賄われる負担）に相当程度依存している。
○ その結果、近年、高齢者医療・介護給付費の増に伴い、負担増は公費に集中している。これを賄う財源を確保出来ていないため、給付と負担のバランス（社会保障制度の持続可能性）が損なわれ、将来世代に負担を先送りしている（＝財政悪化の要因）。



	平成２年	平成26年
被保険者負担	18.5兆円 (28%)	34.3兆円 (25%)
事業主負担	21.0兆円 (32%)	30.9兆円 (23%)
公費	16.2兆円 (25%)	44.8兆円 (33%)
給付費	47.4兆円	112.1兆円

※かっこ書きは全体の財源に占める割合

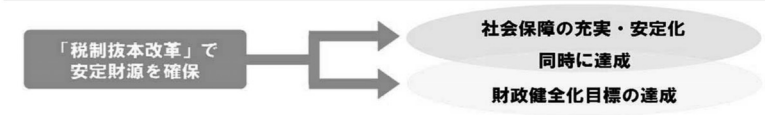
（出典）国立社会保障・人口問題研究所「社会保障費用統計」。2016(H28)年度は厚生労働省（当初予算ベース）による。

19

（資料⑳）

社会保障と税の一体改革

社会保障にかかる費用の相当部分を将来世代につけ回しているという現状を改善するために、「社会保障と税の一体改革」を進めている。



社会保障の充実の対象分野

すべての世代が安心感と納得感を得られる、全世代型の社会保障制度へ

改革前の消費税（国分）の使途
高齢者３経費（基礎年金・老人医療・介護）

改革後の社会保障の充実
社会保障４経費（子ども・子育て、医療・介護、年金）

社会保障の充実　2.8兆円程度の内訳

子ども・子育て	医療・介護	年金
0.7兆円程度	1.5兆円程度	0.6兆円程度

20

（資料㉑）

消費税の使途と特徴

□ **消費税率の引上げ**
- 2014年４月１日より　８％　（消費税6.3%　地方消費税1.7%）
- 2019年10月１日より　10%　（消費税7.8%　地方消費税2.2%）

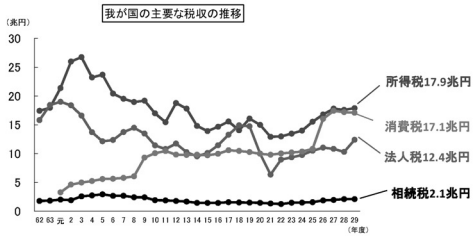
消費税率引上げに伴う低所得者対策として、2019年10月1日に軽減税率制度を実施。
- 軽減税率：8%（消費税6.24%　地方消費税1.76%）　対象品目：①酒類及び外食を除く飲料食品、②定期購読契約が締結された週2回以上発行される新聞

＜消費税の使途＞

（消費税法第１条第２項）
消費税の収入については、地方交付税法（昭和二十五年法律第二百十一号）に定めるところによるほか、毎年度、制度として確立された年金、医療及び介護の社会保障給付並びに少子化に対処するための施策に要する経費に充てるものとする。

＜消費税の特徴＞
- 税収が景気や人口構成の変化に左右されにくく安定
- 働く世代など特定の者に負担が集中することなく、経済活動に中立的
- 高い財源調達力

我が国の主要な税収の推移



（注）28年度までは決算額、29年度は予算額による。

世代間・世代内の公平性を確保する観点、社会保障の安定した財源を確保する観点から、消費税は、社会保障の財源調達手段としてふさわしいと考えられる。

21

（資料㉒）

「中長期の経済財政に関する試算」（中長期試算）の概要

※ 平成29年7月18日 経済財政諮問会議提出（内閣府）

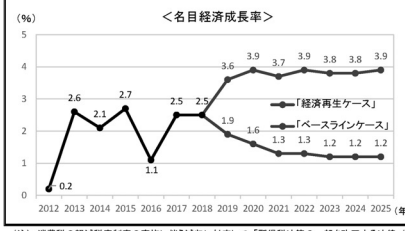
経済・財政面における主要な想定

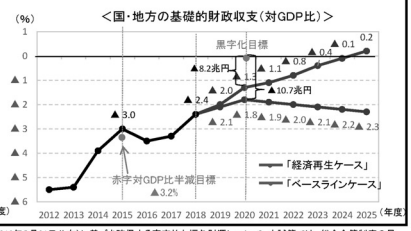
○ 経済シナリオ
- ①「経済再生ケース」　：デフレ脱却・経済再生に向けた経済財政政策の効果が着実に発現（2019-25年度平均：名目3.8%、実質2.2%）
- ②「ベースラインケース」：経済が足元の潜在成長率並みで将来にわたって推移（2019-25年度平均：名目1.4%、実質0.7%）

○ 財政前提
- 2018（平成30）年度：賃金・物価動向や一定の歳出改革等を勘案し、結果として高齢化等を除く歳出の増加率が賃金・物価上昇率の半分程度となると仮定して機械的に計算
- 2019（平成31）年度以降の歳出：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。
- 消費税率（国・地方）が2019年10月１日に10%へ引き上げられ、社会保障歳出は一定の充実が図られる（注）。

試算結果のポイント

○ 2015（平成27）年度の国・地方PB対GDP比：**▲３．０％（半減目標（▲３．２％）は達成）**
○ 2018（平成30）年度の国・地方PB：**▲１３．４兆円（対GDP比▲２．４％）**
○ 2020（平成32）年度の国・地方PB：①**▲　８．２兆円（対GDP比▲１．３％）**　②**▲１０．７兆円（対GDP比▲１．８％）**



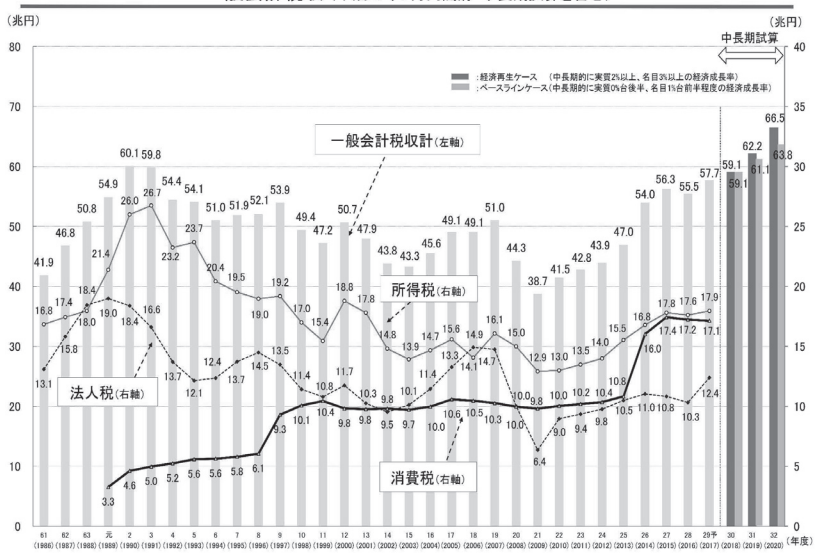


（注）消費税の軽減税率制度の実施に伴う減収に対応して、「所得税法等の一部を改正する法律」（2016年3月31日公布）に基づき確保する安定的な恒久財源について、本試算では、総合合算制度の見送りにより確保する財源を織り込んでいる。織り込まれていない残りの所要額については、同法において、2018年度末までに歳入及び歳出における法制上の措置等を講ずることにより、確保することとしている。

22

（資料㉓）

一般会計税収（平成29年7月内閣府・中長期試算を含む）



（注）平成28年度以前は決算額、平成29年度は予算額、平成30年度以降は中長期試算（平成29年7月18日　経済財政諮問会議提出）である。

23

（資料㉔）

経済成長と財政健全化に関する研究報告書（H23.10.17）抜粋（座長：岩田一政）

2　成長、物価上昇と税収の関係

イ　1990年代以降は、名目成長率と税収は大きく変動し、2001～2009年度の弾性値の単純平均は 4.04。
1980年代は、名目成長率も税収も安定しており、弾性値は1.3～1.4程度（但しバブル期は高い値。）

＜2001～2009年度の税収弾性値の動向＞

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	算術平均
税収伸び率	▲5.5	▲8.6	▲1.3	5.3	7.6	0.0	4.0	▲13.2	▲12.5	▲2.7
名目成長率	▲2.1	▲0.8	0.8	1.0	0.9	1.5	1.0	▲4.6	▲3.7	▲0.7
税収弾性値	2.7	11.3	▲1.6	5.5	8.1	0.0	4.2	2.9	3.4	**4.04**

ロ　分子である税収（の伸び率）は、1990年代以降、様々な税制改正や特殊要因が影響。
これらの影響を除くと、1980年代以降の税収弾性値の平均は 1.61。

ハ　分母である名目成長率は、1990年代後半以降ゼロ近傍であるため、弾性値が振れやすくなる。
回帰分析によって異常値の影響を均すと、1980年代以降の税収弾性値の平均は 1.25。

ニ　弾性値の高い法人税のウェイトが低下し、弾性値の低い消費税のウェイトが上昇していることなどにより、現在の税収弾性値は、1980年代の1.3～1.4程度と比較して低下している可能性が高い。

6　まとめ

「高い税収弾性値を前提に、インフレや名目成長によって大きな自然増収を期待することは適当ではない。」

24

（資料㉕）

税収弾性値の推移（税制改正の影響等を除いた場合）

① 昭51→平28（1976～2016） 1.1（名目成長率 3.0%／年）

昭51～平28までの41年間における1年当たりの税収伸び率 ／ 昭51～平28までの41年間における1年当たりの名目成長率

税収弾性値＝ 税収の伸び率 ／ 名目経済成長率

② 昭51→平2（1976～1990） 1.3（名目成長率 7.4%／年）

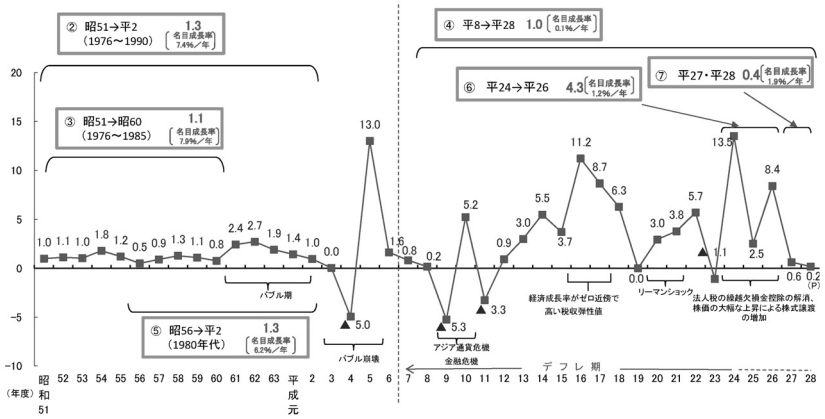
③ 昭51→昭60（1976～1985） 1.1（名目成長率 7.9%／年）

④ 平8→平28 1.0（名目成長率 0.1%／年）

⑤ 昭56→平2（1980年代） 1.3（名目成長率 6.2%／年）

⑥ 平24→平26 4.3（名目成長率 1.2%／年）

⑦ 平27・平28 0.4（名目成長率 1.9%／年）



（注）デフレ期のとり方は平成26年3月19日民間議員提出資料による。

25

（資料㉖）

中長期的イメージ（税制の構造変化と税収弾性値）

消費税

消費支出（課税ベース） × 税率

- 消費支出（課税ベース）：名目GDPに概ね比例して変動
- 税率：単一税率（8%）

→ 税収弾性値は1程度。

平成元年度の導入以降、消費税収のシェアは拡大。

※一般会計税収に占める割合
平成元年度：6.0%
→ 平成28年度：31.1%

法人税

企業利益（課税ベース） × 税率

- 企業利益（課税ベース）：名目GDPに概ね比例して変動
- 税率：単一税率（23.4%）

→ 税収弾性値は1程度。
ただし、景気の急激な変動時においては、繰欠控除・繰戻還付の影響で弾性値は1より大きくなる。
※昭和50年代の弾性値は0.9

（参考）繰越欠損金控除の影響（イメージ）
- 控除が適用され課税ベースがゼロになった場合、弾性値もゼロ。
- 他方、控除の適用が終わった時点では、課税ベースが急増し、弾性値は大きく上昇。
- その後は、企業利益は名目GDPに概ね比例して上昇し、弾性値は1程度。

所得税

給与等（課税ベース） × 税率

- 給与等（課税ベース）：名目GDPに概ね比例して変動
- 税率：累進税率（5～45%）（7段階）

→ 累進税率となっていることなどから税収弾性値は1を上回る。
※昭和50年代の弾性値は1.5

80年代以降の累次の改正で、累進税率はフラット化。

※所得税の税率
昭和61年分：10.5～70%（15段階）
→ 平成28年分：5～45%（7段階）

税収弾性値について、単年度ではブレが生じうるが、中長期的には、消費税収のシェア拡大や所得税の累進税率緩和の影響等を踏まえれば、わが国税制の構造上、1に近い数値と想定しておくことが妥当。

26

（資料㉗）

個人消費の推移

○ 個人消費は、消費増税後も緩やかに回復してきている。

≪個人消費水準（実質）の推移（四半期）≫

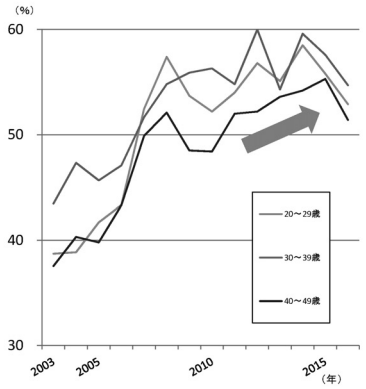
≪個人消費水準（名目）の推移（四半期）≫

（出所）内閣府「国民経済計算」

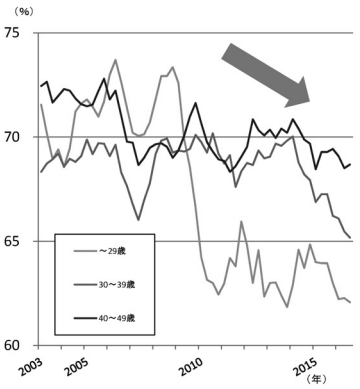
27

（資料㉘）

将来に備える意識（左）と消費性向（右）の推移



（出所）内閣府「国民生活に関する世論調査」
（注）今後の生活の力点として「貯蓄や投資など将来に備える」をあげた者のシェア



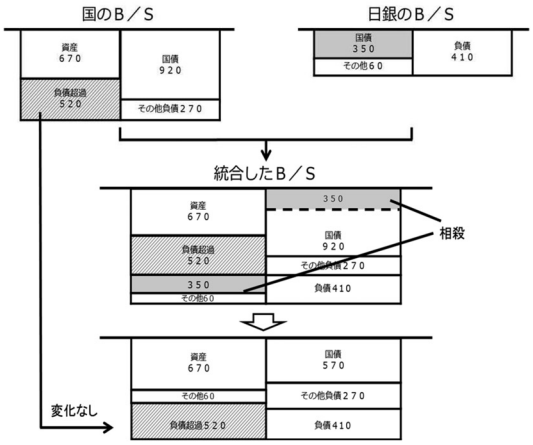
（出所）総務省「家計調査」
（注）勤労者世帯、値は後方4期移動平均

28

（資料㉙）

国と日銀の財務諸表（B／S）（平成27年度末）

○ 日銀の保有する国債（資産）で、その分の政府の国債（債務）を相殺する場合、日銀の保有する国債の額だけ政府の債務は見かけ上減少する。
○ しかし、日本銀行券や当座預金といった日銀の負債も、バランスシートの統合により負債に計上されるため、トータルとして、ネットの負債超過の状態は変化しない。



（出所）財務省「国の財務書類（平成27年度）」（平成29年1月31日公表）、日本銀行「営業毎旬報告（平成28年3月31日現在）」（平成28年4月7日公表）

29

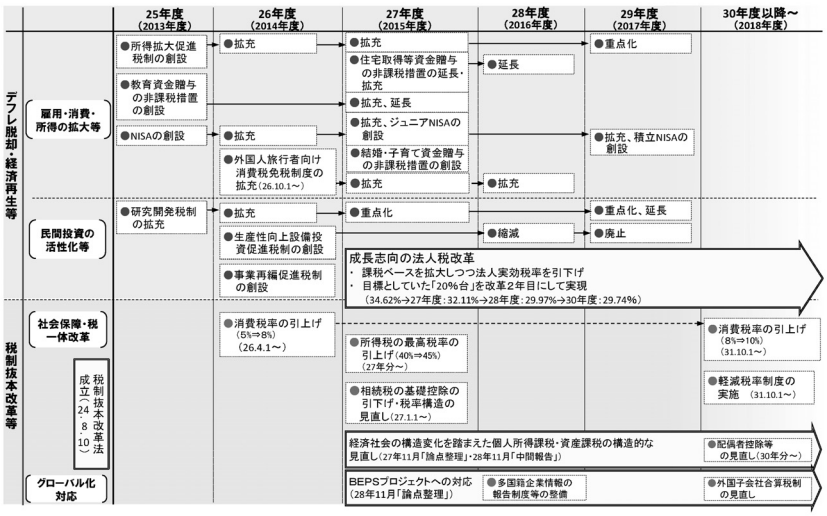
（資料㉚）

最近の税制改正

30

（資料㉛）

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～



31

（資料㉜）

成長志向の法人税改革： 法人実効税率「20%台」の実現
（与党税制改正大綱（27年12月16日））（抄）

「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」という考え方の下、平成27年度に着手した成長志向の法人税改革を、更に大胆に推進する。法人課税をより広く負担を分かち合う構造へと改革し、「稼ぐ力」のある企業等の税負担を軽減することにより、企業に対して、収益力拡大に向けた前向きな投資や、継続的・積極的な賃上げが可能な体質への転換を促す。

… 国・地方を通じた法人実効税率は平成28年度に29.97%となり、目標としていた「20%台」を改革2年目にして実現する。さらに平成30年度には、29.74%となる。なお、企業部門に対していわゆる先行減税を含む「財源なき減税」を重ねることは、現下の厳しい財政事情や企業部門の内部留保（手元資金）の状況等に鑑みて、国民の理解を得られない。このため、税率引下げに当たっては、制度改正を通じた課税ベースの拡大等により財源をしっかりと確保することとした。

経済界には、法人実効税率「20%台」の実現を受けて、改革の趣旨を踏まえ、経済の「好循環」の定着に向けて一層貢献するよう、強く求める。現在、企業の内部留保は350兆円を超え、手元資金も増えている一方で、大企業の設備投資は伸び悩んでいる。足下では賃上げに向けた動きも見えてきているものの、労働分配率は低下している。企業経営者がマインドを変え、内部留保（手元資金）を活用して、投資拡大や賃上げ、さらには取引先企業への支払単価の改善などに積極的に取り組むことが、何よりも重要な局面となっている。今後、こうした経済界の取組状況等を見極めつつ、企業の意識や行動を変革していくための方策等についても検討を行う。

32

（資料㉝）

法人実効税率の引下げ

28改正

○ 制度改正を通じた課税ベースの拡大等により財源をしっかりと確保して、税率を引き下げる。

⇒ 国・地方の法人実効税率は、28年度において「20%台」となる。

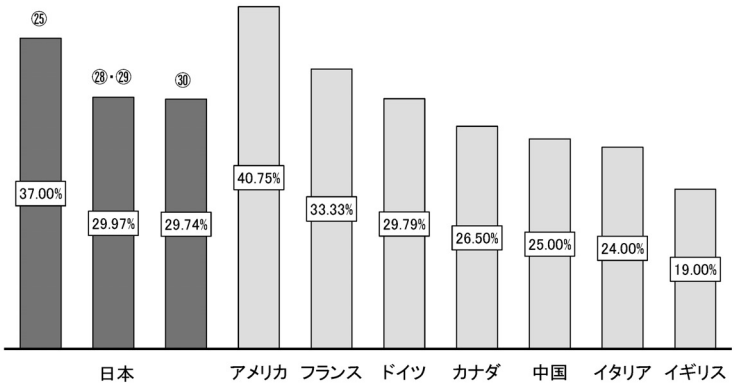
	26年度（改革前）	27年度（27年度改正）	28年度（28年度改正）	30年度（28年度改正）
法人税率	25. 5%	23. 9%	23. 4%	23. 2%
大法人向け法人事業税所得割 ＊ 28年度までは、地方法人特別税を含む ＊ 年800万円超所得分の標準税率	7. 2%	6. 0%	3. 6%	3. 6%
国・地方の法人実効税率	34. 62%	32. 11%	29. 97%	29. 74%

33

（資料㉞）

法人実効税率の国際比較

（2017年４月現在）



（注）法人所得に対する税率（国税・地方税）。地方税は、日本は標準税率、アメリカはカリフォルニア州、ドイツは全国平均、カナダはオンタリオ州。
なお、法人所得に対する税負担の一部が損金算入される場合は、その調整後の税率を表示。
（出典）OECD、各国政府資料等

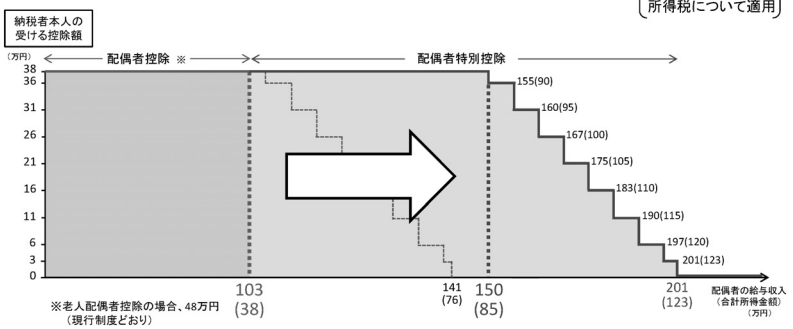
34

（資料㉟）

配偶者控除・配偶者特別控除の見直しについて（平成29年度改正）

○ 納税者本人の給与収入が1,120万円以下の場合（合計所得金額が900万円以下の場合）

平成30年分以後の所得税について適用



納税者本人の所得制限

見直し前：なし
（配偶者特別控除は、給与1,220万円（合計所得金額1,000万円）で消失）

見直し後：
給与**1,120**万円（合計所得金額900万円）から逓減開始し、
給与**1,220**万円（合計所得金額1,000万円）で消失

（注）納税者本人の給与収入（合計所得金額）が1,120万円（900万円）超1,220万円（1,000万円）以下の場合でも控除が受けられることとし、控除額が逓減・消失する仕組みとする。具体的には、納税者本人の給与収入（合計所得金額）が1,120万円（900万円）以下の場合の「控除額」を、納税者本人の給与収入（合計所得金額）が、①1,120～1,170万円（900～950万円）の場合には、その控除額の2/3、②1,170～1,220万円（950～1,000万円）の場合には、その控除額の1/3とし、③1,220万円（1,000万円）を超える場合には消失することとする。（控除額は1万円未満切上げ）

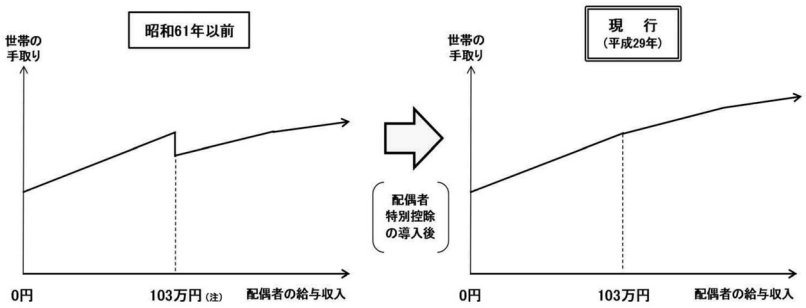
35

（資料㊱）

いわゆる「103万円の壁」について

○ 配偶者の収入が103万円を超えると納税者本人が配偶者控除を受けられなくなることが配偶者の就労を抑制する「壁」になっているとの指摘がある（いわゆる103万円の壁）。これについては、配偶者の所得の大きさに応じて控除額を段階的に減少させる配偶者特別控除の導入により、配偶者の収入が103万円を超えても世帯の手取りが逆転しない仕組みとなっており、税制上の103万円の壁は解消している。

○ 平成29年度税制改正における配偶者控除等の見直しにより、控除額38万円の対象となる配偶者の給与収入が150万円に引き上げられた。引き続き、配偶者の給与収入が150万円を超えると控除額が段階的に減少する仕組みが併せて設けられていることから、150万円が「税制上の壁」となることはない。



（注）納税者本人が配偶者控除を受けることのできる配偶者の給与収入の限度額。ここでは「現行」のグラフとの比較の観点から103万円としているが、昭和61年当時は90万円。

36

（資料㊲）

民間における家族手当の支給状況について

（人事院「平成28年職種別民間給与実態調査」により作成）

① 家族手当の支給状況及び配偶者に対する家族手当の見直し予定の状況

家族手当制度がある	配偶者に家族手当を支給する	配偶者の手当を見直す予定がある	配偶者の手当を状況の変化によっては見直すことを検討	配偶者の手当を見直す予定がない	配偶者に家族手当を支給しない	家族手当制度がない
76.8%	(87.0%)	[9.1%]	[13.3%]	[77.6%]	(13.0%)	23.2%

（注１）（ ）内は、家族手当制度がある事業所の従業員数の合計を100とした割合である。
（注２）[ ]内は、配偶者に家族手当を支給する事業所の従業員数の合計を100とした割合である。

② 配偶者の収入による制限の状況

配偶者の収入による制限がある	収入制限の額			配偶者の収入による制限がない
	130万円	103万円	その他	
[85.4%]	<29.5%>	<65.9%>	<4.6%>	[14.6%]

（注１）[ ]内は、配偶者に家族手当を支給する事業所の従業員数の合計を100とした割合である。
（注２）< >内は、配偶者の収入による制限がある事業所の従業員数の合計を100とした割合である。

③ 扶養家族の構成別支給月額

扶養家族の構成	支給月額
配偶者	14,024円
配偶者と子１人	20,094円
配偶者と子２人	25,593円

（注）支給月額は、配偶者に家族手当を支給し、その支給につき配偶者の収入による制限がある事業所について算出した。

37

（資料㊳）

税制の構造改革

38

（資料㊴）

経済財政運営と改革の基本方針2017（平成29年6月9日閣議決定）（抄）

第３章　経済・財政一体改革の推進

３．主要分野ごとの改革の取組

（５）歳入改革、資産・債務の圧縮

① 歳入改革

（税制の構造改革）

経済社会の構造が大きく変化する中、引き続き、税体系全般にわたるオーバーホールを進める。

個人所得課税や資産課税については、政府税制調査会におけるこれまでの議論等を踏まえ、経済社会の構造変化を踏まえた税制の構造的な見直しについて検討を行う。所得再分配機能の回復を図るためには、税制、社会保障制度、労働政策等の面で総合的な取組を進める必要がある。個人所得課税については、所得再分配機能の回復や多様な働き方に対応した仕組み等を目指す観点から、引き続き丁寧に検討を進める。

国際協調を通じた「ＢＥＰＳ プロジェクト」の勧告の着実な実施を通じて、グローバルな経済活動の構造変化及び多国籍企業の活動実態に即した国際課税制度の再構築を進めていく。あわせて、税務当局間の情報交換をより一層推進する。

グローバル化やＩＣＴ化が急速に進展する中で、国・地方における納税者の利便性を向上させるとともに、適正・公平な課税を実現し、税に対する信頼を確保するため、制度及び執行体制の両面からの取組を強化する。

39

（資料㊵）

平成 29 年度税制改正大綱（抄）

平成 28 年 12 月8日
自 由 民 主 党
公　　明　　党

第一　平成 29 年度税制改正の基本的考え方

１　経済社会の構造変化を踏まえた個人所得課税改革

（2）今後の個人所得課税改革の方向性

上記の配偶者控除・配偶者特別控除の見直しは、個人所得課税改革の第一弾であり、今後も改革を継続していく。

経済社会の著しい構造変化の中で、近年、結婚や出産をする経済的余裕がない若者が増加しており、こうした若い世代や子育て世帯に光を当てていくことが重要である。そのため、税制、社会保障制度、労働政策等の面で総合的な取組みを進める必要があるが、個人所得課税においては、所得再分配機能の回復を図ることが重要であり、各種控除等の総合的な見直しを丁寧に検討していく必要がある。

基礎控除をはじめとする人的控除等については、現在、「所得控除方式」を採用しているが、高所得者ほど税負担の軽減効果が大きいことから、主要諸外国における負担調整の仕組みも参考にしつつ、来年度の税制改正において控除方式のあり方について検討を進める。具体的には、収入にかかわらず税負担の軽減額が一定となる「ゼロ税率方式」や「税額控除方式」の導入のほか、現行の「所得控除方式」を維持しつつ高所得者について税負担の軽減額が逓減・消失する仕組みの導入が考えられる。

雇用の流動化や、労働者に近い形態で働く自営業主の割合の増加など、働き方が様々な面で多様化している。現在の個人所得課税は、所得の種類に応じた負担調整の仕組みを採用しているが、人的な事情に配慮を行いつつ、ライフスタイルに合わせて多様な働き方を自由に選択できるようにすることが重要である。こうした観点から、給与所得控除などの「所得の種類に応じた控除」と基礎控除などの「人的控除」のあり方を全体として見直すことを検討していく。

老後の生活など各種のリスクに備える自助努力を支援するための企業年金、個人年金、貯蓄・投資、保険等に関連する諸制度のあり方について、社会保障制度を補完する観点や働き方の違い等によって有利・不利が生じないようにするなど公平な制度を構築する観点から幅広い検討を行う。

個人住民税については、地方公共団体が提供する行政サービスの財源確保の面で最も重要な税であるとともに、応益課税の観点から広く住民が負担を分かち合う仕組みとなっていることも踏まえ、制度のあり方を検討していく。その際、個人住民税は、比例税率となっているため、控除方式の選択による税負担調整の効果に制約があることに留意する必要がある。

これらの改革に当たっては、個人所得課税の税制全体における位置づけや負担構造のあるべき姿について検討する必要があり、丁寧に進めていくこととする。

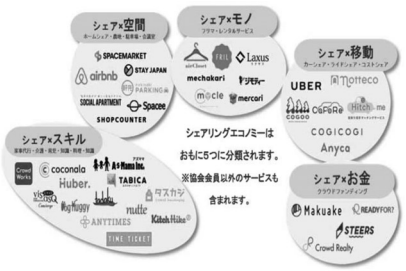
40

（資料㊶）

働き方の多様化について①
～シェアリングエコノミー～

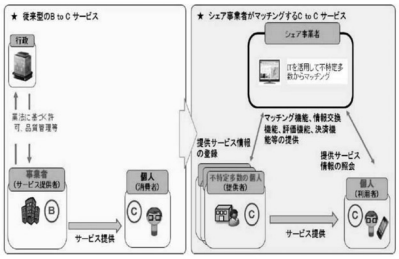
- 近年、インターネットの発展等を背景に登場したシェアリングエコノミーは、様々な分野で新たなサービスが開発されてきているところ。
- 今後、サラリーマンが副業・兼業としてシェアリングエコノミーを活用して収入を得るといったケースも増加するものと考えられる。

主なシェアリングエコノミーの分類と事業者



（出典）平成28年11月 シェアリングエコノミー検討会議 中間報告書

シェアリングエコノミーの特徴
（B to C から C to Cへ）



（出典）平成28年11月 シェアリングエコノミー検討会議 中間報告書

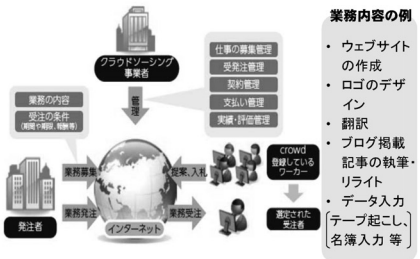
41

（資料㊷）

働き方の多様化について②
～クラウドソーシング～

- 近年、インターネットの発展等を背景に、クラウドソーシング（インターネットを利用して不特定多数の人に業務を発注する仕組み）など新しい働き方が拡大。
- 今後、一つの勤務先から給与を得る働き方だけでなく、働き方や稼ぎ方の多様化が進む可能性。

クラウドソーシングのイメージ



（出典）総務省「平成27年版 情報通信白書」

国内クラウドソーシングサービス市場

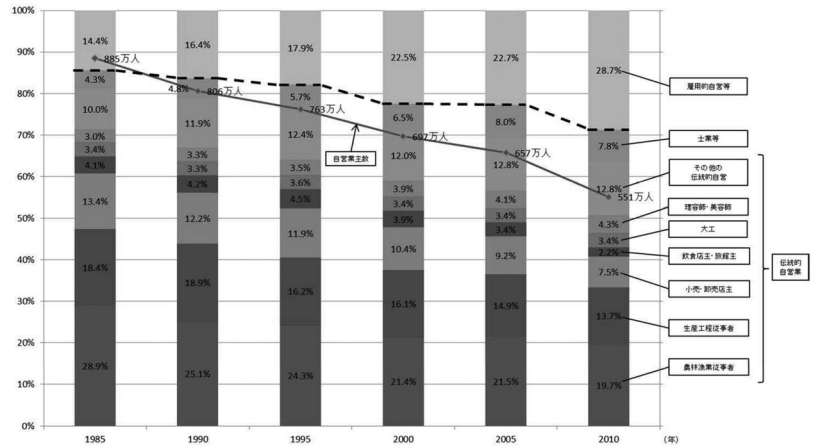
（出典）総務省「平成27年版 情報通信白書」

42

（資料㊸）

働き方の多様化について③
～職種別自営業者数及び構成比の推移～

● 自営業主を職種別でみると、農林漁業従事者、生産工程従事者、小売・卸売店主といった「伝統的自営業」の割合が減少する一方、建築技術者、SE、保険代理人・外交員などの労働者に近い「雇用的自営等」の割合が増加している。



（出典）総務省「国勢調査」
（備考）「伝統的自営業」とは、農林漁業、製造業、小売・卸売店主など取引先との関係で使用従属性の低い従来型の自営業をいい、「士業等」とは、医師、弁護士、会計士・税理士、画家・芸術家など使用従属性の低い専門的職業をいい、「雇用的自営等」とは、建築技術者やSE、保険代理人・外交員など使用従属性の高い自営業主が多く含まれる職種をいう。この区分は、山田久「働き方の変化と税制・社会保障制度への含意」（平成27年９月３日 政府税制調査会資料）による。

43

（資料㊹）

働き方改革実行計画（平成29年３月28日働き方改革実現会議決定）（抄）

５．柔軟な働き方がしやすい環境整備

テレワークは、時間や空間の制約にとらわれることなく働くことができるため、子育て、介護と仕事の両立の手段となり、多様な人材の能力発揮が可能となる。副業や兼業は、新たな技術の開発、オープンイノベーションや起業の手段、そして第２の人生の準備として有効である。我が国の場合、テレワークの利用者、副業・兼業を認めている企業は、いまだ極めて少なく、その普及を図っていくことは重要である。

他方、これらの普及が長時間労働を招いては本末転倒である。労働時間管理をどうしていくかも整理する必要がある。ガイドラインの制定など実効性のある政策手段を講じて、普及を加速させていく。

（２）非雇用型テレワークのガイドライン刷新と働き手への支援

事業者と雇用契約を結ばずに仕事を請け負い、自宅等で働くテレワークを「非雇用型テレワーク」という。インターネットを通じた仕事の仲介事業であるクラウドソーシングが急速に拡大し、雇用契約によらない働き方による仕事の機会が増加している。こうした非雇用型テレワークの働き手は、仕事内容の一方的な変更やそれに伴う過重労働、不当に低い報酬やその支払い遅延、提案形式で仮納品した著作物の無断転用など、発注者や仲介事業者との間で様々なトラブルに直面している。

非雇用型テレワークを始めとする雇用類似の働き方が拡大している現状に鑑み、その実態を把握し、政府は有識者会議を設置し法的保護の必要性を中長期的課題として検討する。

（中略）

（３）副業・兼業の推進に向けたガイドラインや改定版モデル就業規則の策定

副業・兼業を希望する方は、近年増加している一方で、これを認める企業は少ない。労働者の健康確保に留意しつつ、原則副業・兼業を認める方向で、副業・兼業の普及促進を図る。

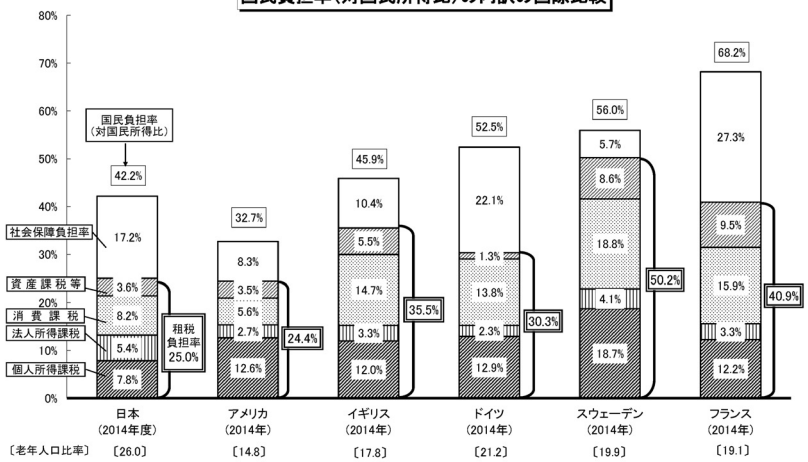
副業・兼業のメリットを示すと同時に、これまでの裁判例や学説の議論を参考に、就業規則等において本業への労務提供や事業運営、会社の信用・評価に支障が生じる場合等以外は合理的な理由なく副業・兼業を制限できないことをルールとして明確化するとともに、長時間労働を招かないよう、労働者が自ら確認するためのツールの雛形や、企業が副業・兼業者の労働時間や健康をどのように管理すべきかを盛り込んだガイドラインを策定し、副業・兼業を認める方向でモデル就業規則を改定する。

（後略）

44

（資料㊺）

国民負担率（対国民所得比）の内訳の国際比較

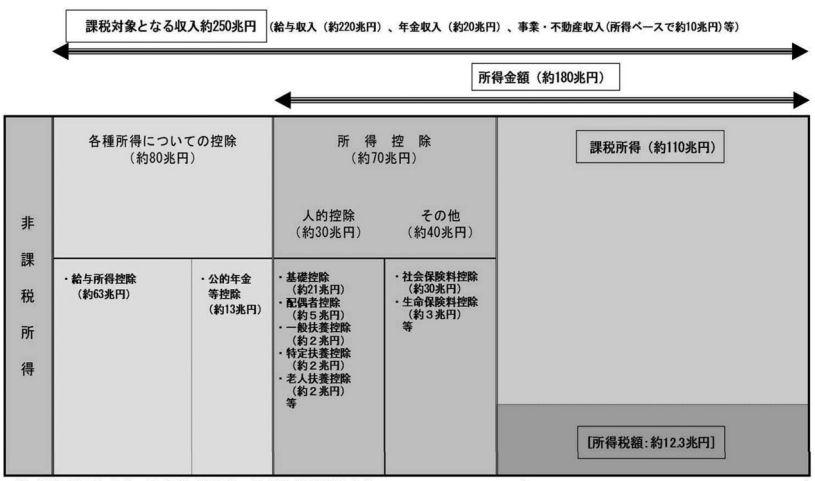


（注）1. 日本は平成26年度（2014年度）実績、諸外国は、OECD "Revenue Statistics 1965-2015"及び同 "National Accounts "による。なお、日本の平成29年度（2017年度）予算ベースでは、国民負担率：42.5%、租税負担率：25.1%、個人所得課税：7.7%、法人所得課税：5.5%、消費課税等：8.3%、資産課税等：3.5%、社会保障負担率：17.4%となっている。
2. 租税負担率は国税及び地方税の合計の数値である。また所得課税には資産性所得に対する課税を含む。
3. 四捨五入の関係上、各項目の計数の和が合計値と一致しないことがある。
4. 老年人口比率については、日本は2014年の推計値（総務省「人口推計」における10月１日現在人口）、諸外国は2015年の数値（国際連合 "World Population Prospects: The 2015 Revision Population Database"による）である。なお、日本の2017年の推計値（国立社会保障・人口問題研究所「日本の将来推計人口」（平成24年（2012年）１月推計）による）は28.0となっている。

45

（資料㊻）

所得税の課税ベース及び諸控除のイメージ



（注1）計数は「平成28年度　市町村税課税状況等の調」（総務省）等を基に作成。
（注2）上記計数は総合課税分（給与所得、雑所得（年金等）、事業所得、不動産所得 等）の納税者に係るものである。

⇒ 上記の所得税額に対し、約0.3兆円の税額控除（主として住宅ローン控除）が適用。

46

（資料㊼）

所得計算の方法

○ 給与や年金には収入類型に応じた特別の「所得計算上の控除」が存在しており、働き方や収入の稼得形態によって所得計算の方法が異なっている。

収入の種類	所得計算上の控除	所得分類
給与収入	給与所得控除（収入の約３割）※2（特定支出控除も適用可）	給与所得
事業収入（例：自営業者の収入、SE、保険代理人・外交員などの「雇用的自営」の収入）※1	必要経費	事業所得
雑収入（年金以外）（例：原稿料や印税、民泊の収入、アフィリエイト収入等）※1	必要経費	雑所得
公的年金等収入	公的年金等控除（収入の約５割）※2（３階部分も含めた企業年金も対象）	雑所得

→ 総所得金額

（※1）上記の例示はあくまで一般的な職種を示したものであり、実際の所得区分は異なりうることに留意。
（※2）各控除の総額を給与収入又は公的年金等収入の総額で除したものであり、個々の納税者に適用される控除割合とは異なる。

47

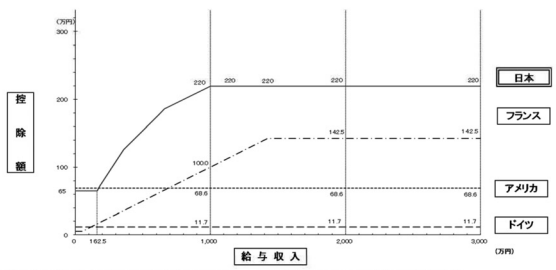
（資料㊽）

給与所得者を対象とした概算控除の国際比較

（2017年1月現在）

○ 主要国の給与所得者を対象とした概算控除の水準は、わが国に比較して低く、また、定額制又は上限が設定されている。

	日本	イギリス	ドイツ	フランス	（参考）アメリカ
概算控除	給与所得控除（定率・上限あり） 給与収入に応じ、4段階の控除率（40%～10%）を適用 最低保障額 65万円 上限 220万円 〔平成29年(2017年)分以後 上限220万円〕	なし（注1）	被用者概算控除（定額）（注2） 1,000ユーロ(11.7万円) ※給与所得者に限る。	必要経費概算控除（定率・上限あり）（注2） 給与収入(社会保険料控除後)の10% 最低 426ユーロ(5.0万円) 上限 12,183ユーロ(142.5万円) ※給与所得者に限る。	概算控除（定額）（注2） 6,350ドル(68.6万円) ※給与所得者に限らない。また、給与所得控除だけではなく、医療費控除や寄附金控除等の各種所得控除を含む性格の概算控除。



（注1）イギリスでは、給与所得者を対象とした概算控除制度は設けられていない。一方で、職務上の旅費等について、実額控除が認められている。
（注2）ドイツ・フランス・アメリカでは、概算控除制度と実額控除制度との選択肢とされている（上記の概算控除を選択した場合、実額控除は適用できない）。
（注3）上記のグラフは、日本は給与所得控除額、ドイツは被用者概算控除額、フランスは必要経費概算控除額、アメリカは概算控除額を記載している。
（注4）グラフ中の数値は、給与収入 1,000万円、2,000万円及び3,000万円の場合の各国の控除額である。
（注5）邦貨換算レートは、1ドル＝108円、1ユーロ＝117円（基準外国為替相場及び裁定外国為替相場：平成29年(2017年)1月中適用）。なお、端数は四捨五入している。

48

（資料㊾）

勤労者世帯の年間収入5分位階級別1世帯当たり品目別年間支出金額調

○ 給与所得者の勤務に関連する経費ではないかと指摘される平均年間支出額は全体で25.2万円。年間収入最上位の平均年間支出額は39.8万円。
○ 収入に占める支出の割合は、過去、4～10%程度。

この表は、従来から、給与所得者の勤務に関連する経費ではないかと指摘される支出品目を幅広く抜き出し、その年間支出額を調べたものである（支出品目は従来から同一のものを使用している。）。
したがって、実際には、給与所得者の勤務とは関係がない支出も含まれていることがあろうし、また、むしろ家事上の支出とみるべきものもあることに留意する必要がある。

平成28年

年間収入5分位階級	年間収入額(A)	年間支出額									(B)／(A)
		衣料品	身の回り品	理容・洗濯	文具	新聞・書籍	こづかい	つきあい費	計(B)	
	万円	千円	円	円	円	円	円	円	円	円	%
Ⅰ（ ～ 449 ）	3,544	8,604	6,433	6,170	976	25,468	80,990	3,618	132,259	3.7
Ⅱ（ ～ 582 ）	4,743	13,392	8,330	7,512	1,518	30,771	120,020	6,636	188,179	4.0
Ⅲ（ ～ 722 ）	5,923	19,744	12,460	10,158	1,737	36,621	148,336	10,205	239,261	4.0
Ⅳ（ ～ 903 ）	7,111	25,010	14,404	13,051	1,597	44,649	186,526	15,602	300,839	4.2
Ⅴ（ 903 ～ ）	10,297	40,183	20,053	20,807	2,218	59,101	233,058	22,646	398,066	3.9
平均	6,324	21,387	12,336	11,539	1,609	39,321	153,786	11,741	251,719	4.0

（出所）総務省統計局「家計調査（二人以上の世帯）」（年間収入五分位階級別1世帯当たり支出金額、購入数量及び平均価格）
（注1）年間収入額は「月平均実収入×12」としている。
（注2）年間支出額には世帯主以外の家族の分も含まれている。

	昭和48年	60年	平成22年	23年	24年	25年	26年	27年	28年
収入に占める勤務関係経費の割合（平均）	11.3 %	9.2 %	5.3 %	5.0 %	4.8 %	4.7 %	4.4 %	4.2%	4.0%
平均年間支出額	22.5 万円	46.8 万円	32.9 万円	30.6 万円	29.6 万円	29.6 万円	27.5 万円	26.4万円	25.2万円
年間収入最上位の平均年間支出額	37.2 万円	68.3 万円	53.8 万円	49.3 万円	47.3 万円	48.5 万円	41.9 万円	40.5万円	39.8万円

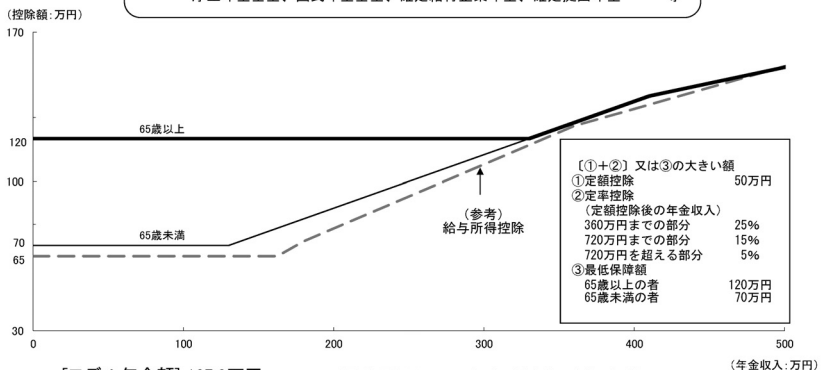
（出所）総務省統計局「家計調査（二人以上の世帯）」（年間収入五分位階級別1世帯当たり支出金額、購入数量及び平均価格）
（注1）年間収入額は「月平均実収入×12」としている。
（注2）年間支出額には世帯主以外の家族の分も含まれている。

49

（資料㊿）

公的年金等控除制度の概要

○ 対象とされる公的年金等の範囲（次の制度に基づく年金）
・ 国民年金
・ 厚生年金
・ 厚生年金基金、国民年金基金、確定給付企業年金、確定拠出年金　　等



［モデル年金額］187.8万円
（平成28年度）

［課税最低限］ ○年金受給者（夫婦世帯）：208.0万円
（現　行）　（参考）給与所得者（夫婦世帯）：168.8万円

（注1）モデル年金額は、平均的な賃金で40年加入の場合のサラリーマンの受け取る年金額（26年度物価スライド実施後）である。
（注2）年金受給者の課税最低限は、本人は65歳以上の者、配偶者は70歳未満の者で構成する夫婦世帯のものである。

50

（資料㊶）

退 職 所 得 の 課 税 方 式

○他の所得と区分して次により分離課税

・（収入金額－退職所得控除額）×1/2（注）＝退職所得の金額

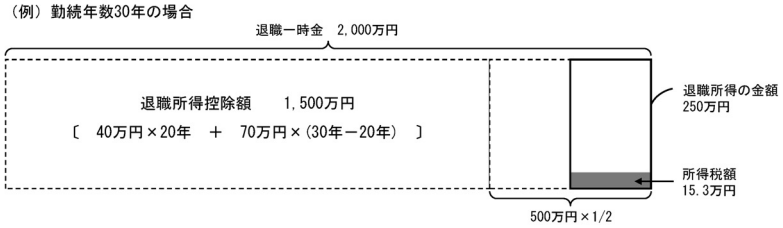
勤続年数20年まで	１年につき40万円
勤続年数20年超	１年につき70万円

（注）勤続年数５年以下の法人役員等の退職金については、２分の１課税を適用しない。

・退職所得の金額×税 率＝所得税額

課税所得金額	税 率
195万円以下	5%
330万円以下	10%
695万円以下	20%
900万円以下	23%
1,800万円以下	33%
4,000万円以下	40%
4,000万円超	45%

（例）勤続年数30年の場合



51

（資料㊷）

納税環境整備に関する動き

52

（資料㊸）

経済財政運営と改革の基本方針2017（平成29年6月9日閣議決定）（抄）

第３章　経済・財政一体改革の推進

３．主要分野ごとの改革の取組

（５）歳入改革、資産・債務の圧縮

① 歳入改革

（税制の構造改革）

経済社会の構造が大きく変化する中、引き続き、税体系全般にわたるオーバーホールを進める。

個人所得課税や資産課税については、政府税制調査会におけるこれまでの議論等を踏まえ、経済社会の構造変化を踏まえた税制の構造的な見直しについて検討を行う。所得再分配機能の回復を図るためには、税制、社会保障制度、労働政策等の面で総合的な取組を進める必要がある。個人所得課税については、所得再分配機能の回復や多様な働き方に対応した仕組み等を目指す観点から、引き続き丁寧に検討を進める。

国際協調を通じた「ＢＥＰＳ プロジェクト」の勧告の着実な実施を通じて、グローバルな経済活動の構造変化及び多国籍企業の活動実態に即した国際課税制度の再構築を進めていく。あわせて、税務当局間の情報交換をより一層推進する。

グローバル化やＩＣＴ化が急速に進展する中で、国・地方における納税者の利便性を向上させるとともに、適正・公平な課税を実現し、税に対する信頼を確保するため、制度及び執行体制の両面からの取組を強化する。

53

（資料㊹）

近年の納税実務等を巡る環境変化について

平成29年6月19日
政府税調資料

1．現状認識

- 近年、経済活動におけるICTの利用が拡大し、それに伴い、経済活動や決済手段の多様化・グローバル化も進展しつつある。
- これを受け、税務行政においても、納税者利便の向上、適正公平な課税の実現に資するため、時々の要請に応じて制度的な対応を行ってきた。例えば、電子申告の導入、税法により保存を求めている書類の電子保存化が進められてきたほか、国外の財産を報告する枠組みの整備等が行われてきた。

2．問題意識

- こうした環境変化は今後も進展していくことが見込まれるため、中長期的な対応として、専門的・技術的見地から検討を行っていく必要がある。その検討に当たっては、納税者・税理士・税務当局をはじめとする実務当事者のニーズを的確に踏まえるとともに、諸外国の先進的な取組みについても参考とする必要があるのではないか。
- 税務手続のICT化は道半ばであり、納税者利便の向上、適正公平な課税の実現の観点からも、政府の情報基盤やICTの活用によって、税務関係情報の流れや処理を合理化し、税務手続の簡素化及び税務行政の高度化・効率化を図ることが考えられるのではないか。
- 経済活動が多様化する中、適正公平な課税を実現していくためには、税務当局が、法定調書やそれ以外の方法により、必要な情報を収集できるような制度的な対応も必要となってくるのではないか。

54

（資料㊺）

政府税制調査会による海外調査報告（平成29年６月19日）（概要）

国 名 （所得税制度）	ICTの活用を含めた 納税者利便の向上等に向けた取組（例）	新しい経済への対応を含めた 制度の信頼性向上に向けた取組（例）
エストニア （総合課税）	● 記入済申告書 ● 原則、スマホ等で申告が可能	● 事業者は、付加価値税申告書（毎月）に、合計1,000ユーロ（12万円）以上の取引相手方に係るインボイス情報を記載（課税当局においてマッチング）。
スウェーデン （分離課税）	● 記入済申告書 ● 原則、スマホ等で申告が可能	● 現金取引を行う事業者は、政府が認証したレジを使用（改ざん不可能、課税当局のみ読取り可能）。
韓国 （分離課税）	● 年末調整手続の簡素化 控除対象データは控除関係機関から国税庁の税務手続支援システムに集約され、従業員・雇用主が控除申告書をダウンロード可能。	● 控除対象データのほか、インボイス、クレジットカード利用情報、ストック情報、支払調書が課税当局に集約（課税当局においてマッチング）。
アメリカ （総合課税（利子）・段階的課税（配当・CG）） （※）	● 確定申告ビジネス（申告代行業）が発達 ● 原則、スマホ等で申告が可能（民間の申告代行業が作成するアプリを利用）	● 多様な法定調書を具備ビットコイン取引、600ドル（6.5万円）以上の役務提供等、約250の取引に情報報告義務（日本は60））。 ● 「新しい経済」への対応として、近年、ビットコイン取引所に顧客情報の提供を求めた例あり。
カナダ （総合課税）	● 記入済申告書（未記入事項が比較的多い） ● 原則、スマホ等で申告が可能	● 「新しい経済」への対応として、近年、インターネットオークションの運営会社に利用者情報の提供を求めた例あり。
フランス （総合課税）	● 記入済申告書（未記入事項が比較的多い） ● 原則、スマホ等で申告が可能	● インターネットを利用した課税逃れ等に対応するため、課税当局への情報提供の対象範囲を見直し。 ● シェアリングエコノミーのプラットフォーム事業者が、利用者間の取引情報を課税当局に報告する仕組みを導入（2020年～）。
イギリス （段階的課税） （※）	● 年末調整制度のリアルタイム化 雇用主が、従業員への毎月の給与支払毎に税額を調整した上で、源泉徴収を実施。 ● 原則、スマホ等で申告が可能	● 納税者と課税当局のコミュニケーション緊密化の一環として、2020年以降、個人事業主や法人が、四半期に一度、財務会計情報を課税当局に報告。 ● 国際的な課税逃れ等に対応するため、課税当局への情報提供の対象範囲を見直し。

（注）記入済申告書：雇用者等から集まった情報を課税当局が予め申告書に記入し、納税者に提供することで、納税者の税務申告を支援するサービス
※アメリカの段階的課税は、給与所得、配当所得及び長期キャピタルゲインの順に各所得を一旦合算した総額に応じて、また、イギリスの段階的課税は、給与所得等、利子所得、配当所得、譲渡所得の順に各所得を一旦合算した総額に応じて、各所得に係る税率ブラケットがそれぞれ決まるため、勤労所得等の額が、金融所得に係る税率に影響するという点では、総合課税に近い構造を有する。

55

（資料㊻）

近年の納税実務等を巡る環境変化への対応
（今後の検討の視点）

１．背景

・ 近年、情報通信技術（ICT）の活用が拡大し、経済活動のICT化・グローバル化も進展。
・ これまで、税務行政においても、電子申告（e-Tax）やマイナンバーの導入、国外の財産を報告する枠組みの整備等が行われてきたが、その後も日本の経済社会は急速に変化。
・ 特に、インターネットの発展等を背景に、サラリーマンが副業・兼業として民泊等の「シェアリングエコノミー」により収入を得る例や、「クラウドソーシング」（インターネットを利用して不特定多数の人に業務を発注する仕組み）等を活用して雇用契約ではなく請負契約に基づき仕事を行う例が増加するなど、働き方や収入の稼ぎ方の多様化も進展しつつある。

２．問題意識と検討の視点

高度情報化社会に対応した納税環境の整備

・ 経済社会へのICTの浸透を踏まえると、税務手続におけるICTの活用は道半ば。更なるICTの活用は納税者利便を向上させると同時に、結果として税務行政を含む社会全体の効率化にも貢献する可能性。
・ 働き方や収入の稼ぎ方の多様化に伴い、例えば、申告手続に不慣れなサラリーマンも副業・兼業等に係る確定申告を行うこととなるなど、税務手続を行う者の増加・多様化に対応が必要となる可能性。

⇒ 税務行政全般について、ICTの更なる活用等を通じて、手続の合理化・簡素化を進め、納税者にとって利便性の高い納税環境を整備する必要。
【主な検討課題】・ 電子申告の利便性向上と普及促進
・ 年末調整事務の電子化の推進

働き方や収入の稼ぎ方の多様化への対応

・ 働き方や収入の稼ぎ方が多様化し、例えば、副業・兼業等の形態で、インターネットを中心とした新しい経済活動を通じて収入を稼得する者が出現。
・ シェアリングエコノミー等、インターネット上の消費者間（CtoC）取引は、誰でも参入しやすいが、匿名性も高いおそれ。

⇒ 働き方や収入の稼ぎ方の多様化を踏まえ、税制全般に対する国民の信頼を確保する観点から、所得税のあり方とともに、その適正運用を確保するための手続のあり方について検討することが重要。

56

（資料㊼）

国際課税

57

（資料㊽）

「BEPSプロジェクト」について

○ 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ずれが生じていた。
- BEPSプロジェクトは、公正な競争条件（Level Playing Field）の確保という考え方の下、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、課税逃れを行うこと（BEPS）がないよう、国際課税ルール全体を見直し、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ことを目指すプロジェクト。

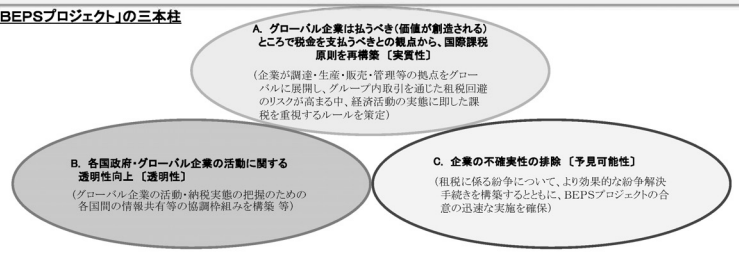
○ 背景・経緯

- 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る中、多国籍企業の課税逃れに対する批判が高まったことを背景に、2012年6月、OECD租税委員会（当時議長：浅川財務官）が本プロジェクトを立ち上げ。
- G20財務大臣からの要請も受け、2013年7月には、「BEPS行動計画」を公表。行動計画の実施に当たり、OECD非加盟のG20メンバー8か国（中国、インド、南アフリカ、ブラジル、ロシア、アルゼンチン、サウジアラビア、インドネシア）も議論に参加。
- 2014年9月に、「第一弾報告書」、2015年10月には「最終報告書」を公表し、G20財務大臣に報告。11月のG20サミットにも報告し、首脳からは、支持とともに、合意事項を着実に実施するよう強い要請があった。
- 2016年6月末に、京都において、BEPS合意事項を実施に移すための「BEPS包摂的枠組み」を立ち上げ、参加国を大幅に拡大。

○ 現在の取組（BEPS実施フェーズ）

- BEPS実施フェーズにおける取組として、現在以下の主要課題に対処。
  ① 各国による合意事項の実施状況のモニタリング ⇒ BEPS包摂的枠組の下、各作業部会におけるモニタリング方法等について議論。
  ② 残された課題についての、継続検討 ⇒ BEPS包摂的枠組みの下、各作業部会で議論を継続。「移転価格ガイドライン」・「モデル租税条約」の改訂作業中。
  ③ 開発途上国を含む幅広い国と関係機関が協調する枠組み（技術支援等を含む）の構築⇒IMF、OECD、世銀、国連等の国際機関並びに先進国及び開発途上国の協調の場としての「税に関する協働のためのプラットフォーム」の設置
- 2016年は、日本がG7議長国（中国がG20議長国）として、上記の取組を重要課題の一つに掲げ、議論を推進するべく各国との協調をリード（仙台G7財務大臣会合、伊勢志摩サミット、OECD租税委員会京都会合、G20杭州サミット）。

「BEPSプロジェクト」の三本柱



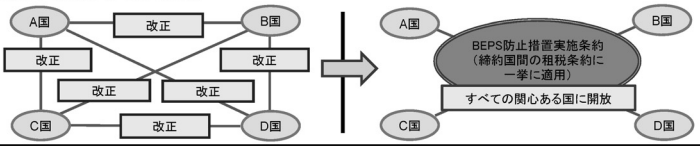
58

（資料⑲）

BEPS防止措置実施条約の概要・経緯

概　要

○ 本条約は、BEPSプロジェクトにおいて策定されたBEPS防止措置のうち租税条約に関連する措置を、本条約の締約国間の既存の租税条約に導入することを目的としている。
○ 本条約の締約国は、租税条約に関連するBEPS防止措置を多数の既存の租税条約について同時かつ効率的に実施することが可能となる。
○ 本条約により導入可能なBEPS防止措置は、行動2、6、7及び14に基づき策定された①租税条約の濫用等を通じた租税回避行為の防止に関する措置、及び、②二重課税の排除等納税者にとっての不確実性排除に関する措置から構成される。
○ 本条約の各締約国は、既存の租税条約のいずれを本条約の適用対象とするかを任意に選択することができ、また、本条約に規定する租税条約に関連するBEPS防止措置の規定のいずれを既存の租税条約について適用するかを所定の制限の下で選択することができる。



経　緯

○ 2014年9月：BEPS報告書において、多数国間条約交渉のためのマンデートの策定を勧告。
○ 2015年5月以後： 2016年末までの策定に向けて、数次にわたり会合を開催。
○ 2016年11月24日：参加国による条文の採択。
○ 2016年12月31日：署名のために全ての関心のある国に開放。
○ 2017年6月7日：署名のための式典をパリにおいて開催（我が国も署名）。

59

（資料⑳）

「BEPSプロジェクト」最終報告書の概要

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〔実質性〕

（1） 電子経済の発展への対応

電子経済に伴う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ガイドラインを策定した。

※ 電子経済を利用したBEPSについては、他の勧告を実施することで対応可能。更に、消費課税やBEPS対抗措置で対応できない問題について、物理的概念の存在を模索として課税する現行の税制とは異なる課税方法の可能性等について、検討を継続。

行動1 電子経済の課税上の課題への対応 → 27年度税制改正で対応済み

（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、各国が協調して国内税制の国際的調和を図った。

行動2 ハイブリッド・ミスマッチの無効化 → 租税条約の拡充（含行動⑮）で対応
（※国内法は27年度税制改正で対応済み）
行動3 外国子会社合算税制の強化 → 29年度税制改正で対応済み
行動4 利子控除制限 → **法改正の要否を含め検討**
行動5 有害税制への対抗 → 既存の枠組みで対応

（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 → 租税条約の拡充（含行動⑮）の中で対応
行動7 人為的なPE認定回避 → 租税条約の拡充（含行動⑮）の中で対応
行動8－10 移転価格税制と価値創造の一致 → **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 〔透明性〕

（4） 透明性の向上

多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、税務当局が多国籍企業の活動やタックス・プランニングの実態を把握できるようにする制度の構築を図った。

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調査のデータ収集・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 → **法改正の要否を含め検討**
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済み

C. 企業の不確実性の排除 〔予見可能性〕

（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 → 租税条約の拡充（含行動⑮）の中で対応

（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勧告の実施のためには、各国の二国間租税条約の改正が必要なものがあるが、世界で無数にある二国間租税条約の改定には膨大な時間を要することから、BEPS対抗措置を効率的に実現するための多数国間協定を2016年末までに策定する。

行動15 多国間協定の開発 → 参加（署名済み）

60

（資料㊶）

（ 補 論 ）

61

（資料㊷）

米国の法人税改革

62

（資料⑬）

トランプ大統領による税制改革に関する演説（概要）
（平成29年8月30日 米・ミズーリ州）

・企業及び労働者への減税により、「メインストリート」を取り戻す。
・議会と協力し、成長・雇用・労働者・米国民のための税制改革に取り組む。議会によって落胆したくない。
・以下、税制改革の4つの原則（“four principles”）が示されている。

① 簡素（simple）・公平（fair）・理解しやすい（easy to understand）税制
・31年前（1986年）のレーガン改革以降、税法の文言は3倍となり、2,600頁超にも及んでおり、劇的に簡素化する必要。
・富裕層や利益団体に資する税の抜け穴を取り除く。

② 多くの雇用や高い賃金を生み出す競争力の高い（competitive）税制
・過去30年間で、主要国の法人税率（平均）は、45%から24%以下に低下。
・これにより、大企業は海外に拠点や雇用を移し、海外であげた多額の利益について米国に税金を払っていない。
・米国は、仏・独・加・愛・日・墨・韓やその他の多くの国々より遅れている。
・理想としては、法人税率を15%まで引き下げたい。

③ 中間層のための減税
・苦労して稼いだ給料の多くが手元に残るように、中間所得層のための減税を行う。

④ 海外に留保されている資金の還流
・企業が海外留保金を米国に戻す際の税を軽く（less punitive）することにより、3兆～5兆ドルとも言われている資金を米国に還流させ、国内投資を促進させる。

63

（資料⑭）

税制改革に関する共同声明（仮訳）
（平成29年7月27日 米・ホワイトハウス発表）

本日、ポール・ライアン下院議長（共・ウィスコンシン）、ミッチ・マコーネル上院院内総務（共・ケンタッキー）、スティーブン・ムニューシン財務長官、コーンNEC委員長、オリン・ハッチ上院財政委員長（共・ユタ）、ケビン・ブレイディ下院歳入委員長（共・テキサス）が、以下の税制改革に関する共同声明を発表した。

「長らくぶりに、米国人は、一般の米国人が懸命に稼いだお金をより多く手元に残し、税制が雇用者の投資、雇用、成長を促進させるようにすることを完全に約束する、大統領と議会を選んだ。トランプ大統領のリーダーシップの下で、ホワイトハウス、財務省は、税制改革に関する考えを議論し話を聞くために、下院及び上院の200以上のメンバーと会い、100以上の市民やビジネスグループと会ってきた。

我々は、経済を成長させ、中間所得者層の成功の手助けをするための唯一最も重要な行動は、家庭や小規模企業、地元や世界で戦う米国の雇用創出者のために、壊れた税制を立て直すことだと信じて結束している。米国の壊れた税制を立て直すという我々の共通の約束は一世代に一度の機会であり、これまでの3か月、税制改革の共通の枠組みを進展させるために恒常的に会ってきた。

長年、下院歳入委員会と上院財政委員会は税制改革に関する様々なオプションを精査してきた。会議の中で、これらの委員会の委員長は、委員会のメンバーの考え方や優先事項を議論の俎上に載せてきた。政権の尽力や他の関係者からのインプットと共にこの作業を積み重ねた結果、我々には共有の税制改革のビジョンがあり、2つの委員会が先頭に立って大統領が署名する法案の策定を開始する準備があることに自信を持っている。

何をおいても、委員会のミッションは、米国民の雇用を守り、税が、一層簡素で公正で、勤勉な米国の家庭にとって低いものとなるようにすることである。我々は、米国の家庭のための減税が案の中心であるべきであるということに常に合意がある。また、大企業と競争できるよう小規模企業により低い税率が適用され、また、外国企業と競争できるよう全ての米国企業により低い税率が適用されるべきだと信じている。目標は、可能な限り税率を引下げ、前例のない資本の償却を認め、恒久性に優先順位を置き、米国企業に雇用と海外に捕らわれた利益を引き戻すことを促す案である。今、国内消費に基づく新しい税制に移行することなく、米国の雇用と課税ベースを守りながら、米国と外国の企業と労働者にとって競争条件が均衡となるような実行可能なアプローチがあることに自信を持っている。国境調整の成長志向の便益について議論してきた一方、これには不明な点が多くあることを認識し、税制改革を進めるためにこの政策を取りやめることを決定した。

共通の目的意識のもと、税制を起案する2つの委員会が、この世代で初めて包括的な税制改革となる法律を進め、策定する時期が来た。議会、政権、長い間時代遅れの税制の負担を背負わされてきた国民に広く共有されたゴールを達成することは、これらの委員会のメンバーの責任である。この法案が、通常の順序でこの秋に委員会を通過し、下院及び上院の本会議で検討されることを期待する。委員会がこの目的に向けて進む際、民主党がこの努力に参加することを期待する。大統領はこの原則を完全に支持し、このアプローチにコミットしている。米国の家庭は、我々が歴史的な税制改革を行うことを頼りにしている。そして我々はそうするだろう。」

（※下線は在米大において追記）

（※1）本年4月に公表されたトランプ政府の税制改革骨子においては、連邦法人税率を15%に引下げ（現行35%）が示されていたが、今回は具体的な数値は示されていない。
（※2）トランプ大統領の就任前の公約（2016年9月時点）及び下院共和党の改革案（2016年6月）において、米国内で製造業を営む企業につき、設備投資の即時償却を選択可能とする旨提案されている。

64

（資料㊺）

トランプ政権と下院共和党の法人税改革案の比較

	トランプ政権の改革案 （2017年5月）	下院共和党の改革案 （2016年6月）
税率	・35% → 15%	・35% → 20%
財源	・租税特別措置の廃止 ・税収中立での税制改革を想定	・全ての租税特別措置を原則廃止（研究開発税制を除く） 等 ・税制改革全体での税収中立
国際課税	・本国への資金還流を促すため、米企業が海外に留保している利益を、みなし配当として一度だけ課税 （税率については言及なし） ・領域課税方式を採用	・本国への資金還流を促すため、米企業がこれまで海外に積み上げた内部留保に課税（現金または現金同等物に対し、税率8.75%） ・領域課税方式を採用
その他	・今後、上下両院と共同し、両院で可決可能な税制改革案の詳細を策定 ※「国境税」については言及なし	・米国企業が公平な条件で競争可能となるよう、「国境調整措置」を導入（輸出免税、輸入課税）

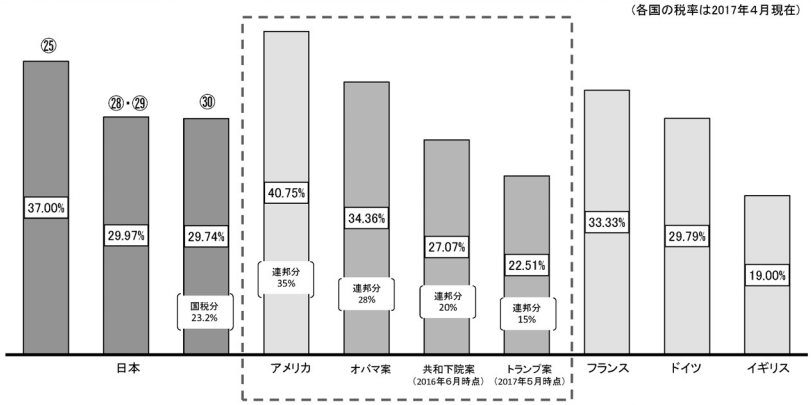
（出典） トランプ政権： 2018年度米国予算教書（May 23, 2017）
下院共和党の改革案：“ A Better Way (TAX) ” (June 24, 2016)

65

（資料㊻）

主要国における法人実効税率の国際比較

（各国の税率は2017年4月現在）



（注1） 法人所得に対する税率(国税・地方税)。地方税は、日本は標準税率、アメリカはカリフォルニア州、ドイツは全国平均。アメリカにおける連邦法人税とカリフォルニア州法人税の課税ベースは完全に一致するわけではないが、本資料においては連邦法人税と州法人税の課税ベースが同一であると仮定し、機械的に税率を試算。
なお、法人所得に対する税負担の一部が損金算入される場合は、その調整後の税率を表示。
（注2） アメリカの改革案は、
「オバマ案」: The White House and the Department of Treasury(2012), “The President ’s Framework of Business Tax Reform”
「共和下院案」: “A Better Way（TAX）(June 24, 2016)”
「トランプ案」: 2018年度米国予算教書（May 23, 2017）、“2017 Tax Reform for Economic Growth and American Jobs（April 26, 2017）”
（出典） OECD、各国政府資料等

66

（資料⑰）

税制改革案及び今後の審議日程に関する要人発言

○ 税制改革案に関する要人発言

- **サンダース広報官発言（7月27日　ホワイトハウスでの記者会見）**

（税制改革により財政赤字が増大するのか、税制中立になるのかについては、）詳細を詰めていく中で確たることを答えていくこととなる。大事な点としては、税の簡素化と中所得者層への負担を減らすことであり、これについては引き続き進めていく予定。また、共同声明にも記載されているように、国境調整税については、議論の俎上から落とすこととなり、これもまた大きな進展である。

- **コーンNEC委員長（ 8月24日　FT紙インタビュー）**

（個人所得税について、）寄付金控除・住宅ローン利子控除・個人退職勘定（IRA）への拠出金に係る控除の3つの控除は維持する一方、概算控除の上限を引き上げ、他の多くの控除を廃止したい。遺産税（相続税）は廃止したい。

（法人税について、）多くの控除を廃止し、課税ベースを広げ、税率を低くしたい。（トランプ大統領が主張している15%まで引き下げるのかと問われ、）できる限り引き下げたい。

また、領域主義課税への移行も提案している。（既存の海外留保金について、トランプ候補（当時）が提案していた10%の軽減税率を考えているのかと問われ、）一回限りの軽減税率を検討しているが、具体的な税率は議論していない。

税収は中期的には減少するかもしれないが、経済が成長すれば、その後税収も大幅に増加する。（税収のスコアリング手法について問われ、）ダイナミック・スコアリングだけに頼るのではなく、課税ベースの拡大や税の抜け穴の廃止との組み合わせとなる。

○ 審議日程に関する要人発言

- **コーンNEC委員長（ 8月24日　FT紙インタビュー）**

ブレイディ下院歳入委員長がその「骨格」を具体化する時期であり、今後3,4週間で法案がドラフトされるだろう。（1ヶ月で可能なのかと問われ、）実際に審議にどれだけ時間がかかるかは分からないが、2017年中に両院を通過できると考えている。

67

（資料⑱）

（参考）議事妨害と財政調整措置

○ 議事妨害（フィリバスター）

上院本会議では議案の審議時間に制限がなく、無数の修正案提出等で法案成立を阻止することが可能（議事妨害/フィリバスター）。議事妨害を終了させる討論終結動議には60名の賛成が必要（現在の上院共和党の議席数は52議席）。

○ 財政調整措置（Budget Reconciliation）

歳入・歳出関連法案の審議迅速化のための手続き。同手続きの下では上院本会議での審議時間が制限されるため議事妨害を行うことができず、単純多数決（51）での可決が可能となる。同手続きに基づく法案は、予算の大枠を定める「予算決議」で定めた期間（通常10年間）を超えて財政収支の悪化をもたらす条項を含んではならないとされている。

（参考1）ライアン下院議長発言　（2016年12月9日　FOX Newsインタビュー）

・（法人税率についてトランプ大統領の公約（15%）と共和党案（20%）との違いを問われて）

・・・下院では（過半数である）218議席があれば通すことができる。しかし上院ではそのようにはいかない。・・・・上院は議事妨害（フィリバスター）があるが、財政調整措置はその例外となっている。財政調整措置は議事妨害ができない。財政調整措置を使って議事妨害を回避するためには、法案は財政赤字を増やさないもの(deficit-neutral)でなくてはならない。財政赤字を増やさない税制改革が必要となる所以だ。そのために我々は15%ではなく20%と言っているのである。20%であればそれが可能だ。15%では財政赤字を増やさない法案にはならない。財政赤字を増やさない法案として議事妨害を回避するために我々として最善を尽くすべく取り組む。

（参考2）ハッチ上院財政委員会委員長発言　（6月15日　Bloomberg）

・（現在、10年を超えて赤字を拡大させる減税措置が禁じられているが、その期間を延長することは）良いことであり、10年間という期間には問題がある。

68

地方税制関係資料

総務省自治税務局

目　　次

地方財政・地方税制の現状と課題

総論：地方財政・地方税政の現状と課題

（資料❶）総論：地方財政・地方税政の現状と課題……41
（資料❷）地方財政の果たす役割……41
（資料❸）国・地方を通じた歳出の構造（イメージ図）……42
（資料❹）平成29年度地方財政収支……42
（資料❺）地方財政の財源不足と借入金残高の状況……43
（資料❻）地方公務員数の状況……43
（資料❼）地方財政計画の歳出の推移……44
（資料❽）国税・地方税の税収内訳（平成29年度予算・地方財政計画額）……44
（資料❾）地方税収（地方財政計画ベース）の推移……45
（資料❿）主要税目（地方税）の税収の推移……45
（資料⓫）人口一人当たりの税収額の指数（平成27年度決算額）……46
（資料⓬）消費税・地方消費税の税率等について……46
（資料⓭）地方消費税率の引上げに関する地方団体の意見……47

各論：個別税目の現状と課題

（資料⓮）個別税目の現状と課題……47

１．地方法人課税

（資料⓯）地方法人課税……48
（資料⓰）地方法人二税（法人事業税・法人住民税）の税収の推移……48
（資料⓱）法人実効税率の引下げ……49
（資料⓲）法人事業税所得割の税率引下げと外形標準課税の拡大（平成28年度改正）49
（資料⓳）平成28年度税制改正大綱……50
（資料⓴）消費税率の引上げと地方法人課税の偏在是正……50
（資料㉑）地方法人特別税及び地方法人特別譲与税の概要……51
（資料㉒）法人住民税法人税割の交付税原資化の概要……51
（資料㉓）法人事業税交付金の創設……52
（資料㉔）地方法人課税の偏在是正（消費税率10％段階の措置）……52

２．固定資産税

（資料㉕）固定資産税……53
（資料㉖）固定資産税の概要……53
（資料㉗）固定資産税の平成30年度評価替えへの対応……54

（資料㉘）宅地に対する固定資産税の課税の仕組み（平成27年度～平成29年度）……54
（資料㉙）平成27年度税制改正における商業地等に係る
負担調整措置の議論の経緯……55
（資料㉚）平成27年度税制改正大綱（抜粋）……55
（資料㉛）平成30年度改正に向けた負担調整措置に係る意見……56
（資料㉜）償却資産に係る固定資産税について……56

３．森林吸収源対策に係る地方財源の確保

（資料㉝）森林吸収源対策に係る地方財源の確保……57
（資料㉞）森林吸収源対策に関する税制の創設に向けた経緯……57
（資料㉟）平成29年度与党税制改正大綱（抄）……58
（資料㊱）民間林整備に係る課題解決の方向……58
（資料㊲）森林吸収源対策税制に関する検討会について……59
（資料㊳）森林吸収源対策に関する地方団体の要望等……59

４．地方消費税の清算制度

（資料㊴）地方消費税の清算制度……60
（資料㊵）地方消費税の概要……60
（資料㊶）地方消費税の清算制度について……61
（資料㊷）地方消費税の清算基準の見直しについて……61
（資料㊸）地方税財源の確保・充実等に関する提言
（抜粋）平29．７．29全国知事会 ……62

５．ふるさと納税・企業版ふるさと納税

（資料㊹）ふるさと納税・企業版ふるさと納税……62
（資料㊺）ふるさと納税制度について……63
（資料㊻）ふるさと納税の受入額及び受入件数（全国計）……63
（資料㊼）「ふるさと納税に係る返礼品の送付等について」
（平成29年４月１日付総税市第28号総務大臣通知）抜粋 ……64
（資料㊽）地方創生応援税制（「企業版ふるさと納税」）……64

６．地方税の電子化

（資料㊾）地方税の電子化……65
（資料㊿）地方税の電子申告・電子納税を巡る状況……65
（資料51）eLTAX（エルタックス）について ……66
（資料52）行政手続簡素化に関する各方面からの要請……66
（資料53）共通電子納税システム（共同収納）のイメージ……67
（資料54）個人住民税における給与所得に係る特別徴収税額通知……67

（資料❶）

総論：地方財政・地方税制の現状と課題

1

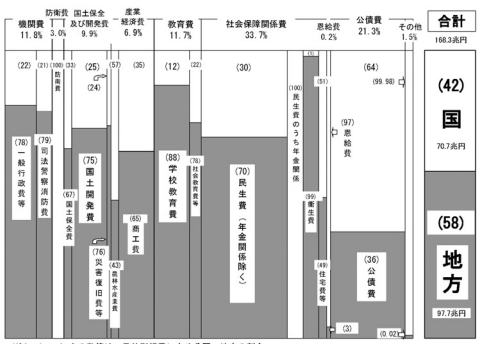
（資料❷）

2

地方財政の果たす役割

○ 我が国の内政を担っているのは地方公共団体であり、国民生活に密接に関連する行政は、そのほとんどが地方団体の手で実施されている。
○ その結果、政府支出に占める地方財政のウェートは国と地方の歳出決算・最終支出ベースで約3／5となっている。

○ 国と地方の役割分担（平成27年度決算）
＜歳出決算・最終支出ベース＞



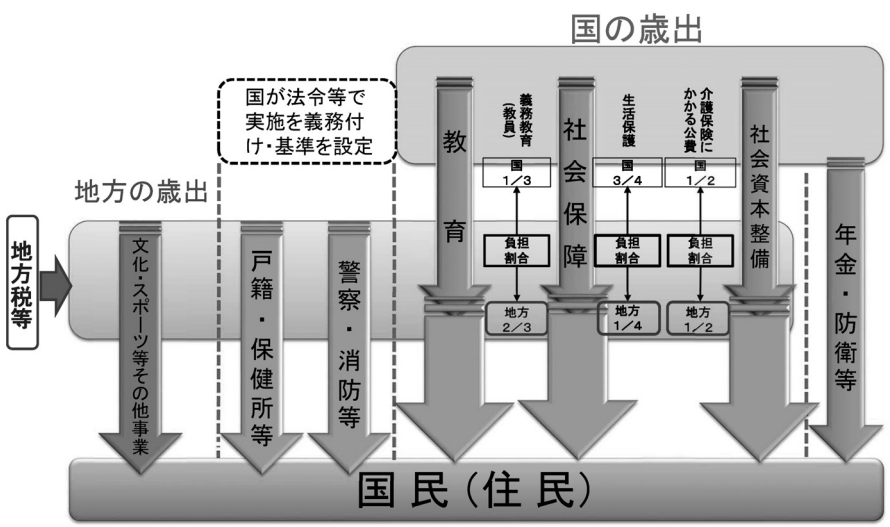
（注）（　）内の数値は、目的別経費に占める国・地方の割合
計数は精査中であり、異動する場合がある。

国と地方との行政事務の分担

分野		公共資本	教育	福祉	その他
国		○高速自動車道 ○国道 ○一級河川	○大学 ○私学助成（大学）	○社会保険 ○医師等免許 ○医薬品許可免許	○防衛 ○外交 ○通貨
地方	都道府県	○国道（国管理以外） ○都道府県道 ○一級河川（国管理以外） ○二級河川 ○港湾 ○公営住宅 ○市街化区域、調整区域設定	○高等学校・特別支援学校 ○小・中学校教員の給与・人事 ○私学助成（幼～高） ○公立大学（特定の県）	○生活保護（市の区域） ○児童福祉 ○国民健康保険 ○介護保険 ○上水道 ○ごみ・し尿処理 ○保健所（特定の市）	○警察 ○職業訓練
	市町村	○都市計画等（用途地域、都市施設） ○市町村道 ○準用河川 ○港湾 ○公営住宅 ○下水道	○小・中学校 ○幼稚園	○生活保護（市の区域） ○児童福祉 ○国民健康保険 ○介護保険 ○上水道 ○ごみ・し尿処理 ○保健所（特定の市）	○戸籍 ○住民基本台帳 ○消防

（資料❸）

国・地方を通じた歳出の構造（イメージ図）



※国・地方の負担割合は法律上の負担割合

3

（資料❹）

4

平成29年度地方財政収支

（単位：兆円）

歳出 86.6兆円（85.8兆円）

給与関係経費	一般行政経費	地域経済基盤強化・雇用等対策費	投資的経費	公債費	その他
20.3（20.3）	36.6（35.8） うち まち・ひと・しごと 創生事業費 1.0（1.0） うち 重点課題対応分 0.3（0.3）	0.2（0.4）	11.4（11.2） うち 公共施設等適正管理推進事業費 0.4（0.2）	12.6（12.8）	5.6（5.2）

国・地方で折半

歳入 86.6兆円（85.8兆円）

国庫支出金	地方債等	地方税・地方譲与税等	臨時財政対策債	地方交付税	臨時財政対策債加算	臨時財政対策債
13.5（13.2）	11.0（10.9）	41.7（41.2）	（元利分等）3.4（3.5）	16.3（16.7）	0.7（0.3）	折半分 0.7（0.3）

※（ ）内は平成28年度当初の数値

地方一般財源総額 ㉙ 62.1兆円（㉘ 61.7兆円）

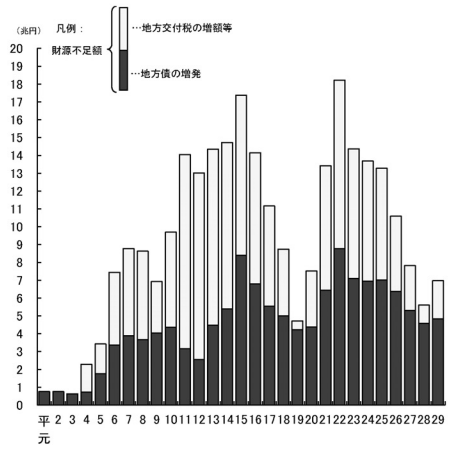
＜参考＞財源不足額 ㉙7.0兆円（㉘5.6兆円）
折半対象財源不足額 ㉙1.3兆円（㉘0.5兆円）
臨時財政対策債発行額 ㉙4.0兆円（㉘3.8兆円）

（資料❺）

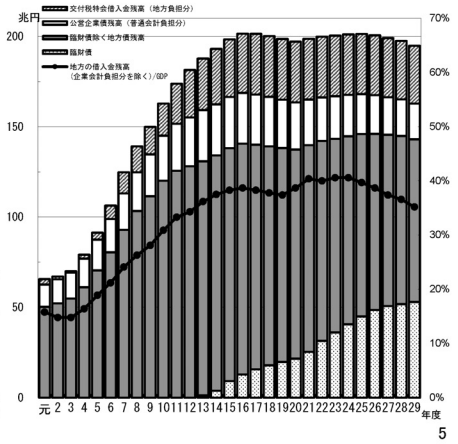
地方財政の財源不足と借入金残高の状況

○ 地方財政は、7.0兆円の財源不足が生じており、200兆円もの巨額の借入金残高を抱えている。

地方財政の財源不足の推移



地方財政の借入金残高の推移



5

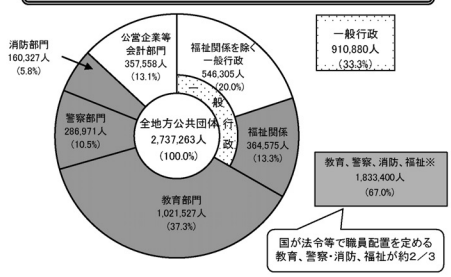
（資料❻）

地方公務員数の状況

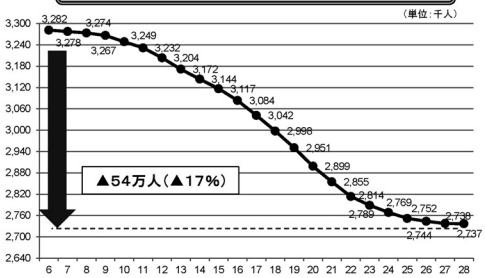
6

○ 総職員数は、約２７４万人となっており、平成６年をピークとして平成７年から２２年連続で減少。

全地方公共団体の職員数（平成28年4月1日現在）



地方公共団体の総職員数の推移

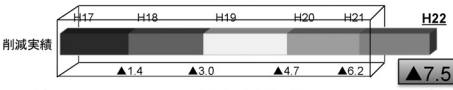


集中改革プラン（平成17年～平成22年の5年間）における定員管理の取組結果

（単位：人、%）

区　分	実　績		目　標
	H17～H22 増減数	H17～H22 増減率	H17～H22 増減率
都道府県	▲84,524	▲5.3	▲4.5
一般行政部門等	▲55,798	▲14.8	▲12.2
指定都市	▲28,896	▲10.6	▲9.4
市区町村	▲114,827	▲9.9	▲8.6
合　計	▲228,247	▲7.5	▲6.4

H17.4.1～H22.4.1の5年間で、▲7．5%の削減



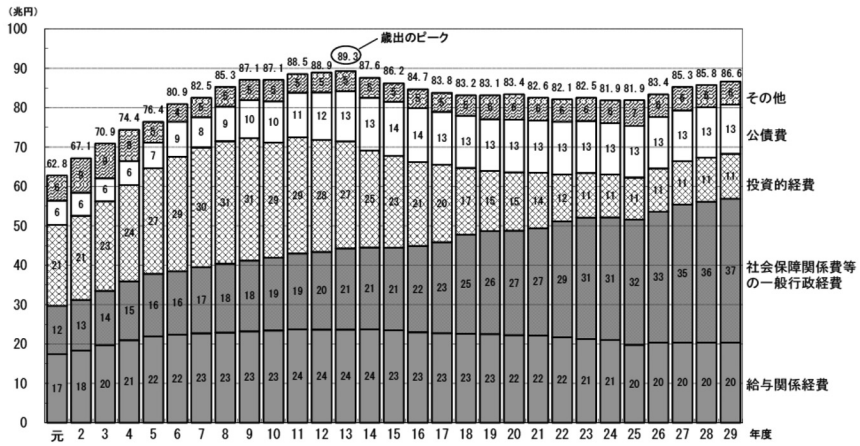
H17.4.1～H22.4.1の5年間の削減目標
各地方公共団体が定めた目標の平均　▲6．4%
国の閣議決定で要請した目標　▲5．7%

※国の同期間における削減実績　▲5.3（実績）

（資料❼）

地方財政計画の歳出の推移

近年の地方財政計画の歳出は、高齢化の進行等により社会保障関係費（一般行政経費に計上）が増加する一方で、行政改革等により、給与関係経費や投資的経費が減少していることから、全体としては抑制基調にある。

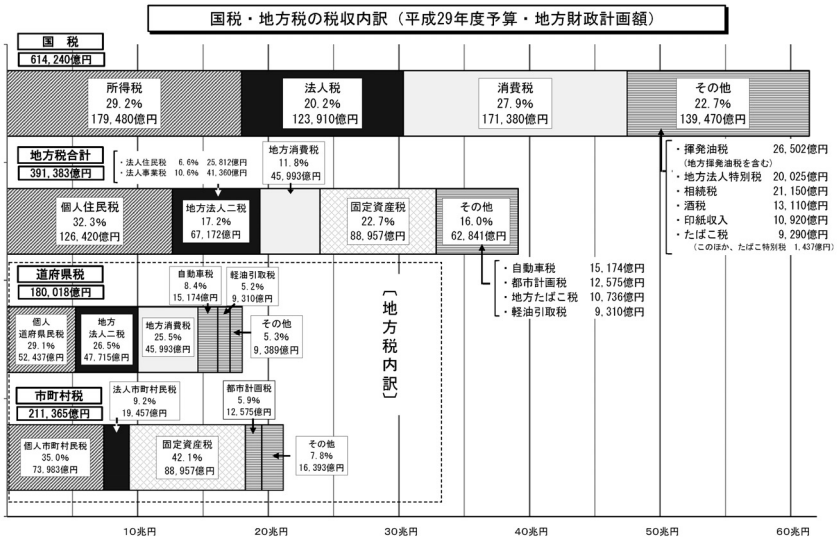


7

（資料❽）

8

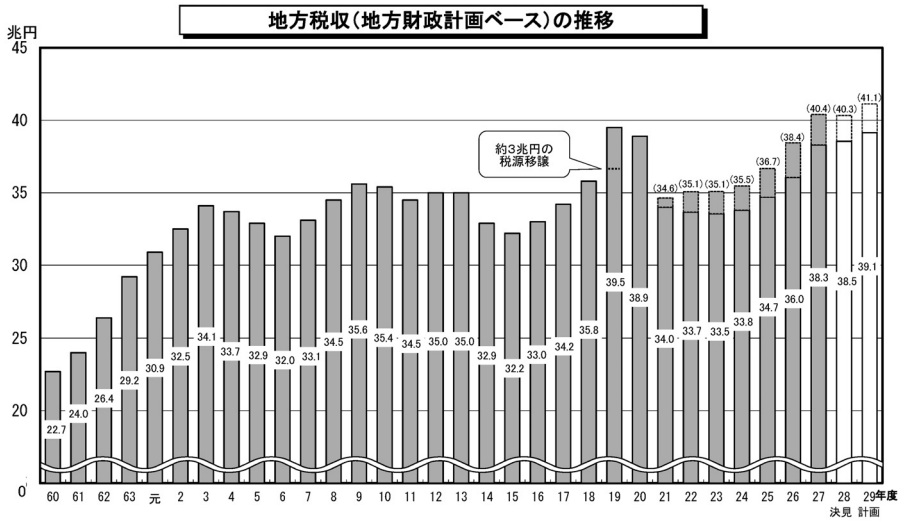
国税・地方税の税収内訳（平成29年度予算・地方財政計画額）



（注）1 各税目の%は、それぞれの合計を100%とした場合の構成比である。
2 国税は予算額（特別会計を含む）、地方税は、超過課税及び法定外税等を含まない。
3 国税は地方法人特別税を含み、地方税は地方法人特別譲与税を含まない。

（資料❾）

地方税収（地方財政計画ベース）の推移



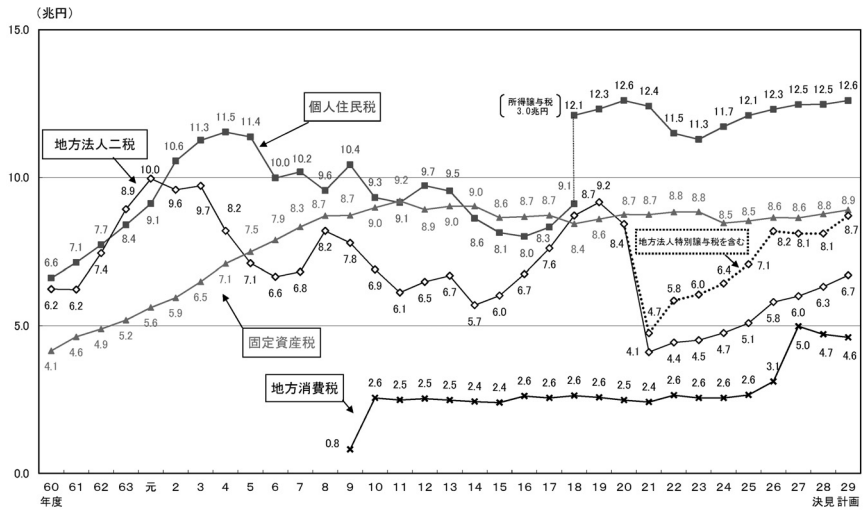
（注）１　表中における計数は、超過課税及び法定外税等を含まない。
　　２　平成27年度までは決算額、28年度は決算見込額（H29.7時点）、29年度は地方財政計画額である。
　　３　括弧書きは、平成21年度以降、国から都道府県に対して譲与されている地方法人特別譲与税を含めたものである。

9

（資料❿）

10

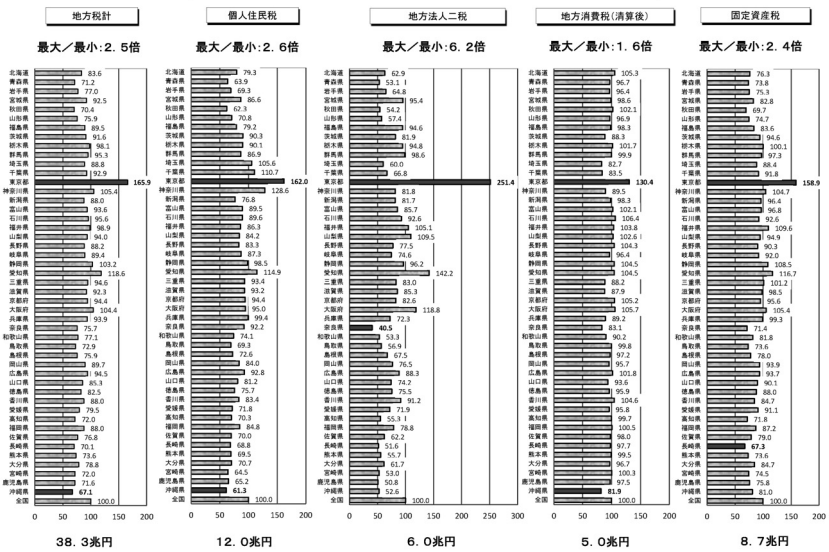
主要税目（地方税）の税収の推移



（注）１　表中における計数は、超過課税を含まない。
　　２　平成27年度までは決算額、28年度は決算見込額（H29.7時点）、29年度は地方財政計画額である。
　　３　地方法人二税の平成21年度以降の点線は、国から都道府県に対して譲与されている地方法人特別譲与税を加算した額。
　　（㉑ 0.6兆円、㉒ 1.4兆円、㉓ 1.5兆円、㉔ 1.7兆円、㉕ 2.0兆円、㉖ 2.4兆円、㉗ 2.1兆円、㉘1.8兆円、㉙2.0兆円）

（資料⓫）

人口一人当たりの税収額の指数（平成27年度決算額）



※上段の「最大／最小」は、各都道府県ごとの人口1人当たり税収額の最大値を最小値で割った数値であり、下段の数値は、税目ごとの税収総額である。

（資料⓬）

消費税・地方消費税の税率等について

「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等の一部を改正する法律」（平成28年法律第85号）及び「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等の一部を改正する法律」（平成28年法律第86号）に明記。

	～平成26年3月31日	平成26年4月1日～	平成31年 ～9月	平成31年 10月～	平成32年4月1日～
消費税(A)＋地方消費税(B)	5%	8%		10%（軽減税率時8%）	
消費税(A)	4%	6．3%		7．8%（軽減税率時6.24%）	
うち交付税分（α）	1．18%（法定率29.5%）	1．40%（法定率22.3%）	1．47%（法定率20.8%）		1．52%（法定率19.5%）
地方消費税(B)	1% 〔消費税額の100分の25〕	1．7% 〔消費税額の63分の17〕		2．2%（軽減税率時1.76%） 〔消費税額の78分の22〕	
地方分合計（α）+(B)	2．18%	3．10%		3．72%（※標準税率時）	

（注）消費税率10%への引上げは、当初、平成27年10月～であったが、平成29年4月～に延期された後、さらに平成31年10月～に再延期された

（資料⓭）

地方消費税率の引上げに関する地方団体の意見

平成30年度の地方税財政について（平成29年５月31日　地方六団体）（抜粋）

社会保障の基盤づくり

○　我が国における社会保障の機能強化・機能維持のための安定財源確保と財政健全化の同時達成を目指した「社会保障・税一体改革」の実現に向け、平成31年10月において消費税・地方消費税率 10%への引上げを確実に行うためにも、我が国経済の持続的かつ力強い成長が不可欠であり、今後も地方経済の活性化に十分配慮した総合的かつ積極的な経済対策を講ずること。その際には、地方の中小企業等の生産性向上や国内外の販路開拓等に対する支援の充実を図ること。

○　消費税・地方消費税率の引上げ分は、地方交付税原資分も含めると、約3割が地方の社会保障財源であることから、地方が必要な住民サービスを十分かつ安定的に提供し、地方財政の運営に支障を生じないよう、地方交付税原資分も含め必要な財政措置を確実に講ずること。

13

（資料⓮）

14

MIC

各論：個別税目の現状と課題

（資料⓯）

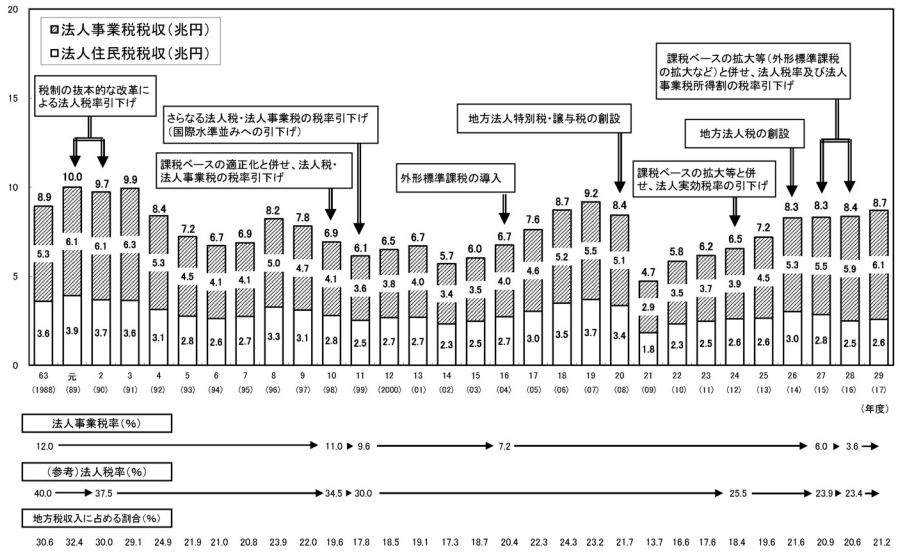
1. 地方法人課税

15

（資料⓰）

16

地方法人二税（法人事業税・法人住民税）の税収の推移



（注）1　27年度までは決算額であり、超過課税等を含まない。また、28年度及び29年度は地方財政計画額である。
2　地方税においては、３月決算法人等の税収が翌年度の歳入となるため、制度改正の影響の大半は、翌年度以降に発生することに留意。
3　21年度以降の法人事業税収は、地方法人特別譲与税を加算した額である。
4　27年度以降の法人住民税収は、地方法人税を含んでいない。

（資料⑰）

法人実効税率の引下げ

○ 制度改正を通じた課税ベースの拡大等により財源をしっかりと確保して、税率を引き下げる。
⇒ 国・地方の法人実効税率は、28年度において「20%台」となる。

	26年度 （改正前）	27年度 （27年度改正）	28年度 （28年度改正）	30年度 （28年度改正）
法人税率	25.5%	23.9%	23.4%	23.2%
大法人向け法人事業税所得割の税率 ※ 28年度までは地方法人特別税を含む ※ 年800万円超所得分の標準税率	7.2%	6.0%	3.6%	3.6%
国・地方の法人実効税率	34.62%	32.11%	29.97%	29.74%

17

（資料⑱）

法人事業税所得割の税率引下げと外形標準課税の拡大（平成28年度改正）

18

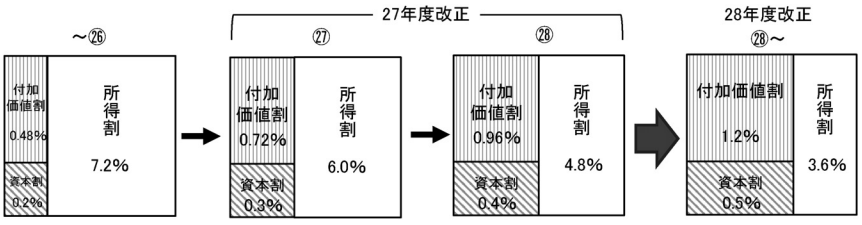
法人事業税所得割の税率を引き下げ、外形標準課税を5／8に拡大する。

〔27年度改正〕　〔28年度改正〕

～㉖　2／8　→　㉗　3／8　→　㉘　4／8　➡　㉘～　5／8

【税率】　〔27年度改正〕　〔28年度改正〕

付加価値割	～㉖　0.48%	→ ㉗　0.72%	→ ㉘　0.96%	➡ ㉘～　1.2%
資本割	～㉖　0.2 %	→ ㉗　0.3 %	→ ㉘　0.4 %	➡ ㉘～　0.5%
所得割	～㉖　7.2 %	→ ㉗　6.0 %	→ ㉘　4.8 %	➡ ㉘～　3.6%



※ 資本割における特例（圧縮特例、持株会社特例、個別特例）については、従前の特例の趣旨を踏まえ、維持。
※ 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。
※ 所得割の税率には地方法人特別税を含む。

（資料⑲）

平成28年度税制改正大綱

平成27年12月16日
自由民主党
公明党

第一　平成28年度税制改正の基本的考え方

1　デフレ脱却・日本経済再生に向けた税制措置

(1) 成長志向の法人税改革

②　法人税制をめぐる諸課題

ロ　地方法人課税については、大法人向けの法人事業税の外形標準課税の拡大も踏まえ、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。

ハ　中小法人課税については、実態を丁寧に検証しつつ、資本金１億円以下の法人に対して一律に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。資本金以外の指標を組み合わせること等により、法人の規模や活動実態等を的確に表す基準に見直すことについて検討する。

その上で、中小法人のうち７割が赤字法人であって一部の黒字法人に税負担が偏っていることや、大法人と中小法人の制度格差が拡大しており、中小法人が大法人へと成長していく意欲を損ないかねないことを踏まえ、中小法人向けの制度の全般にわたり、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。

19

（資料⑳）

20

消費税率の引上げと地方法人課税の偏在是正

○ 平成20年度税制改正において、急速な税収回復等を背景とした地域間の財政力格差拡大に対応するため、税制の抜本的な改革において偏在性の小さい地方税体系の構築が行われるまでの間の暫定的な偏在是正措置として、地方法人特別税・譲与税を創設

○ 消費税率の引上げに伴い、地方税財源が充実→一方で財政力格差拡大への懸念

○ 暫定措置である地方法人特別税・譲与税制度を段階的に縮小・廃止するとともに、地方法人課税について本格的な偏在是正を講ずることとした。

（消費税率8%への引上げ時）　※平成26年度税制改正で実施済み

① 法人住民税（法人税割）の一部→地方法人税（国税）へ
＝交付税原資化

② 暫定措置であった地方法人特別税・譲与税を1/3縮小
→法人事業税へ復元

（消費税率10%への引上げ時）　※平成31年10月1日～（注）

① 法人住民税（法人税割）の一部→地方法人税（国税）へ
＝さらなる交付税原資化

② 暫定措置であった地方法人特別税・譲与税を廃止
→法人事業税へ復元

③ 法人事業税交付金制度の創設（都道府県→市町村へ交付）

（注）平成28年度税制改正で措置後、消費税率10%への引上げ時期の再延期にあわせ、施行日はH29.4.1→H31.10.1に延期

（資料㉑）

地方法人特別税及び地方法人特別譲与税の概要

地方法人特別税・譲与税は、税制の抜本的な改革において偏在性の小さい地方税体系の構築が行われるまでの間の暫定的な偏在是正措置（地方法人特別税等に関する暫定措置法第１条）

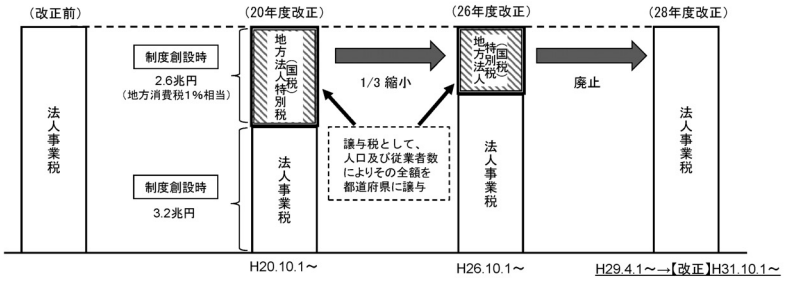
※平成20年10月1日以後に開始する事業年度から適用

平成26年度改正　地方法人特別税の規模を1／3縮小し、法人事業税に復元

※平成26年10月1日以後に開始する事業年度から適用

平成28年度改正　地方法人特別税を廃止し、法人事業税に復元

※平成31年10月1日以後に開始する事業年度から適用



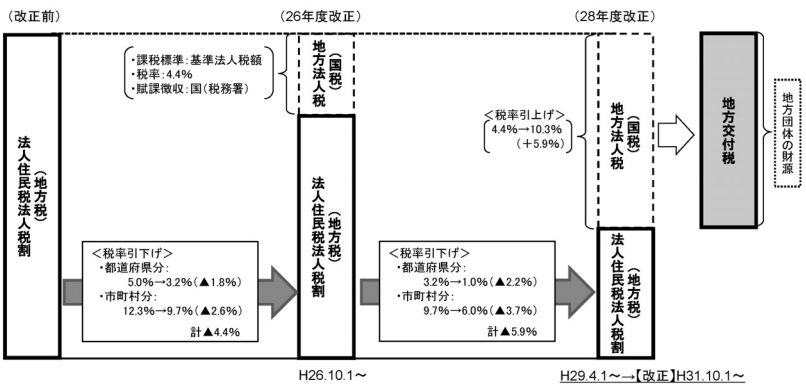
21

（資料㉒）

22

法人住民税法人税割の交付税原資化の概要

消費税率8%及び10%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併せて、地方法人税（国税）の創設及び税率引上げを行い、その税収全額を地方交付税原資化



（資料㉓）

法人事業税交付金の創設

○ 地方法人特別税・譲与税制度の廃止に伴う市町村分の法人住民税法人税割の減収分の補てん措置として、法人事業税の一部を都道府県から市町村に交付する制度を創設。

（平成29年4月1日～→【改正】平成31年10月１日～）

※ 年度間の税収変動や偏在性の大きい市町村分の法人住民税法人税割の一部を、外形標準課税が導入され、税収の安定化が図られてきた法人事業税の交付金に置き換えることにより、市町村の税源の偏在是正と財政運営の安定化にも寄与。

1. 交付額

都道府県の法人事業税額の100分の5.4（市町村分の法人住民税法人税割の引下げ（2%）相当分）

※ 平成31年度中に各都道府県に納付される法人事業税に基づく各市町村への交付金は、平成32年度に交付すべき交付金と併せて、平成32年度中にまとめて交付。
※ 32年度の交付率は100分の2.4。
※ 超過課税による税収も含めた法人事業税額。

2. 交付基準

従業者数

※ 経過措置として、3年間は以下のとおりとする。
平成32年度 ： 法人税割額
平成33年度 ： 2/3…法人税割額　1/3…従業者数
平成34年度 ： 1/3…法人税割額　2/3…従業者数

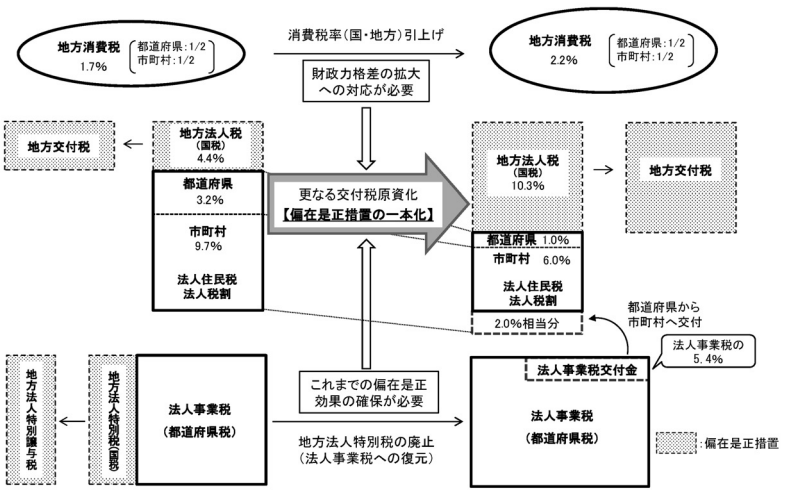
23

（資料㉔）

24

地方法人課税の偏在是正（消費税率10%段階の措置）

平成29年4月1日施行 ⇨ 平成31年10月1日施行



（資料㉕）

2. 固定資産税

25

（資料㉖）

26

固定資産税の概要

○ 固定資産税は、個人住民税と並ぶ市町村の基幹税目。

○ 固定資産（土地、家屋及び償却資産）の保有と市町村が提供する行政サービスとの間に存在する受益関係に着目し、応益原則に基づき、資産価値に応じて、所有者に対し課税する財産税。

区　分	固　定　資　産　税
１．課税客体	土地、家屋及び償却資産 （土地：1億7,966万筆、家屋：5,864万棟）
２．課税主体	全市町村（東京都23区内は東京都が課税）
３．納税義務者	土地、家屋又は償却資産の所有者 （土地、家屋は登記簿上の所有者等を、償却資産は申告のあった所有者等を固定資産課税台帳に登録し課税） （土地：4,091万人、家屋：4,101万人、償却資産：432万人）
４．課税標準	価格（適正な時価） ※ 土地及び家屋は３年ごとに評価替え（次回は平成30年度が評価替え年度） ※ 償却資産は、取得価額を基礎として、経過年数に応じ、定率法（旧定率法）により償却
５．税　率	標準税率　1.4%
６．免税点	土地：30万円、家屋：20万円、償却資産：150万円
７．賦課期日	当該年度の初日の属する年の１月１日
８．税　収（H27決算額）	8兆6,639億円（土地：3兆3,952億円、家屋：3兆6,911億円、償却資産：1兆5,776億円）

※１　税収以外のデータは、平成28年度案積。
※２　固定資産税の制限税率（2.1%）は、平成16年度の改正により廃止。
※３　税収は平成27年度決算額。

（資料㉗）

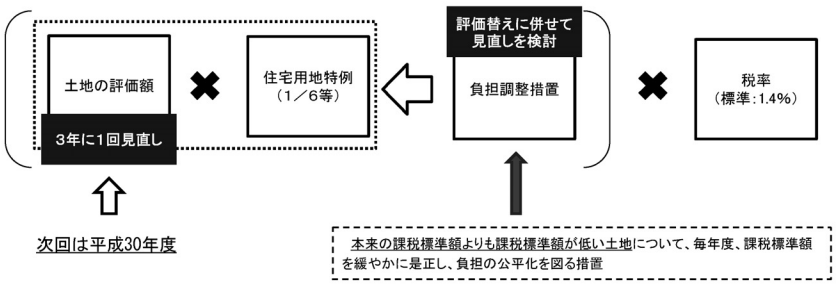
固定資産税の平成30年度評価替えへの対応

○　固定資産税においては、土地・家屋について、３年に１回、「評価替え」を行い、価格の変化を反映（次回は、平成30年度が評価替え年度）。

○　平成６年度以降、宅地については地価公示価格等の７割を目途として評価。

○　評価替えに際しては、価格の変動に伴う税負担の激変を緩和するための負担調整措置等も併せて検討を行い、必要な措置を講じてきており、今年の税制改正で平成30年度以降の負担調整措置等のあり方を検討。

【土地に係る固定資産税の基本的な計算方法イメージ（住宅用地の場合）】

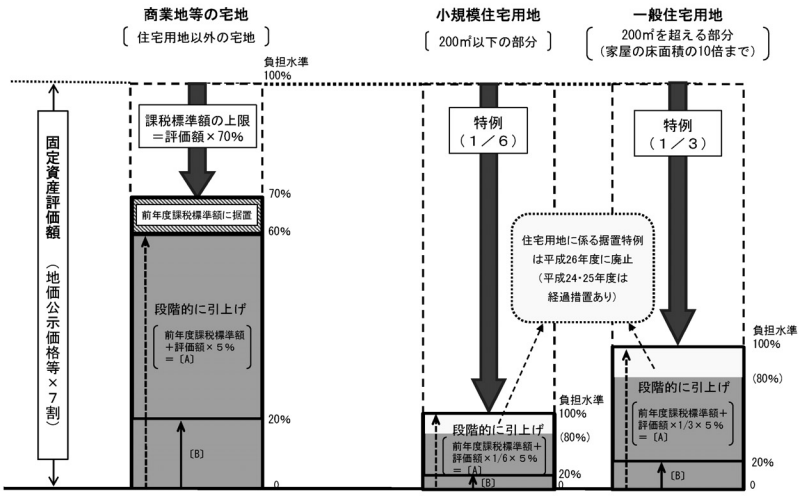


27

（資料㉘）

28

宅地に対する固定資産税の課税の仕組み（平成27年度～平成29年度）



※１　負担水準 ＝ 前年度課税標準額／当該年度評価額（×住宅用地特例率（1/3又は1/6））

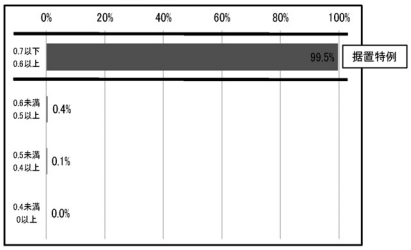
※２　〔A〕が評価額（又は評価額×住宅用地特例率）×20%を下回る場合は、評価額（又は評価額×住宅用地特例率）×20%に引上げ（＝〔B〕）

（資料㉙）

平成27年度税制改正における商業地等に係る負担調整措置の議論の経緯

当時の状況

○ 平成26年度における商業地等の負担水準は、ほぼ据置ゾーン（60～70%）内に収れん



○ 据置特例により評価額の多寡と税額の多寡との逆転が発生

課税標準額の上限額（評価額×70%）で課税されている土地	据置特例が適用されている土地
＜具体例Ⅰ＞ A市の商業地B（148㎡） **H26評価額：約 6,935万円** H26課税標準額 ＝ 約4,855万円 （※約6,935万円×**70%**） **H26税額 ＝ 約 68 万円**	＜具体例Ⅱ＞ A市の商業地C（148㎡） **H26評価額：約 7,601万円** H26課税標準額 ＝ 約4,561万円 （※約7,601万円×**60%**） **H26税額 ＝ 約 64 万円** （課税標準額が評価額×70%の場合… 約 74 万円）

○ 地方団体からは、据置措置を廃止し、負担水準を70%に統一すべきとの要望あり。

↓

不動産業界を中心に、現在の不動産市場の状況では、負担増となるような措置（据置特例の廃止）はとるべきではない、という強い反対の声

↓

平成27年度から平成29年度までの間、現行制度を継続することとし、負担調整措置等については、次期評価替えまでの間において検討を進めることとされた。

29

（資料㉚）

30

平成27年度税制改正大綱（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。

（略）

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。

（資料㉛）

平成30年度改正に向けた負担調整措置に係る意見

団体名	意見
指定都市市長会 「総務大臣への要請」 （29年７月）	固定資産税は、税源の偏在性が小さく、基礎的行政サービスの提供を安定的に支える上で重要な基幹税目であるため、今後も公平かつ簡素な税制を目指すとともに、その安定的な確保を図ること。特に、土地の負担調整措置について、平成30年度評価替えに合わせて、現行の商業地等の据置措置を廃止し、負担水準を70%に収斂させる制度とすること。
全国市長会 「平成30年度都市税制改正に関する意見」（29年８月）	土地評価額の上昇に対応するために拡充された固定資産税における土地の負担調整措置や税負担割合の均衡化を図るための商業地等に係る負担調整の据置措置等については、平成30年度の評価替え時において、近年の地価の動向等社会経済情勢の変化を踏まえ、負担の公平化等を図る観点から見直すこと。
全国町村会 「平成30年度政府予算編成及び施策に関する要望」（29年７月）	デフレ脱却の動向を見極めつつ、土地の負担軽減措置等について、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、引き続き検討し、所要の見直しを行うこと。特に、住宅用地特例については、特例割合を縮小するとともに、新築住宅に係る減額措置については、税制上支援すべき住宅への重点化等を検討すること。

国土交通省・経済産業省 「平成30年度地方税制改正要望」 （29年８月）	土地に係る固定資産税の負担調整措置及び条例減額制度の延長 ・ 商業地等及び住宅用地に係る負担調整措置 ・ 商業地等に係る減額措置 ・ 税負担急増土地に係る減額措置

31

（資料㉜）

償却資産に係る固定資産税について

32

○　償却資産に係る固定資産税収は約1.6兆円（平成27年度決算額）。市町村にとって重要な基幹税。

償却資産課税を巡るこれまでの経緯

平成26・27年度税制改正
- ・経産省から、「償却資産課税のあり方の抜本的見直し」について要望

平成28年度税制改正
- ・経産省から、「新規取得する機械装置等に対する減免」について要望
- ・市町村からは、「償却資産課税の堅持」について強い要望

⇒　中小企業者等が新規取得する一定の機械装置に限定して特例措置を創設
（与党税制改正大綱においては、「償却資産に対する固定資産税の制度は堅持」する旨明記）

平成29年度税制改正
- ・経産省から、「平成28年度に創設した特例措置の対象に器具備品等を追加すること」について要望
- ・市町村からは、「償却資産課税の堅持」及び「平成28年度に創設された特例措置について、期間の延長や対象の拡大等を行わないこと」について強い要望

⇒　平成28年度に創設された特例措置について、地域・業種を限定した上で、その対象に一定の工具、器具・備品を追加
（与党税制改正大綱においては、「その期限の到来をもって終了する」旨及び「償却資産に対する固定資産税の制度は堅持」する旨明記）

平成30年度税制改正に向けた意見

団体名	意見
全国市長会 「平成30年度都市税制改正に関する意見」（29年８月）	固定資産税は市町村財政を支える安定した基幹税であり、市町村の行政サービスを支えるうえで不可欠なものとなっていることから、引き続きその安定的確保を図ること。 また、償却資産に対する固定資産税については、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、現行制度を堅持するとともに、平成28年度税制改正において創設された償却資産に対する固定資産税の時限的な特例措置については、今回限りのものとし、その期限の到来をもって確実に終了するとともに、その期限までの間であっても対象範囲の拡大は断じて行わないこと。
全国町村会 「平成30年度政府予算編成及び施策に関する要望」（29年７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、28 年度において設けられた時限的な軽減措置が一部拡大されたが、この税は町村財政を支える安定した基幹税であることから、国の経済対策等の手段として見直すことのないようにするとともに、なし崩し的な対象拡大や期間延長は行わないこと。

（資料㉝）

3．森林吸収源対策に係る地方財源の確保

33

（資料㉞）

森林吸収源対策に関する税制の創設に向けた経緯

34

森林所在市町村
全国森林環境税創設促進連盟
全国森林環境税創設促進議員連盟

与党税制調査会

平成17年2月京都議定書発効

平成18年度
「全国森林環境税創設促進連盟」創設。
○山村地域の市町村の恒久的・安定的な財源

○平成17年度～平成21年度の与党大綱に検討事項として環境税について記載

平成24年10月
国税として地球温暖化対策のための税の創設(石油石炭税の上乗せ)
⇒ CO2排出抑制対策のための財源確保

○平成29年5月10日現在、
促進連盟に**622市町村**、
促進議員連盟に**348市町村議会**　が加盟

平成28年度以降、地方六団体からも、森林吸収源対策税制について強い要望がある。

平成25年度大綱(抄)
森林吸収源対策に関する財源の確保について早急に検討を行う。

平成26年度大綱(抄)
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。

→ **(自)森林吸収源対策PT設置**

平成28年度大綱(抄)
市町村による継続的かつ安定的な森林整備等の財源に充てる**税制(森林環境税(仮称))等の新たな仕組みを検討**する。

平成29年度大綱(抄)
森林環境税(仮称)の創設に向けて、地方公共団体の意見も踏まえながら、**具体的な仕組み等について総合的に検討し、平成30年度税制改正において結論を得る。**

（資料㉟）

平成29年度与党税制改正大綱（抄）

平成２８年１２月８日
自由民主党・公明党

第一　平成29年度税制改正の基本的考え方

６　森林吸収源対策

2020年度及び2020年以降の温室効果ガス削減目標の達成に向けて、森林吸収源対策及び地方の地球温暖化対策に関する安定的な財源の確保について、以下の措置を講ずる。

（1）（略）

（2）森林整備や木材利用を推進することは、地球温暖化防止のみならず、国土の保全や地方創生、快適な生活環境の創出などにつながり、その効果は広く国民一人一人が恩恵を受けるものである。しかしながら、森林現場には、森林所有者の特定困難や境界の不明、担い手の不足といった、林業・山村の疲弊により長年にわたり積み重ねられてきた根本的な課題がある。その対策に当たっては、森林現場に近く所有者に最も身近な存在である市町村の果たす役割が重要となる。

このため、市町村による林地台帳の整備を着実に進めるとともに、公益的機能の発揮が求められながらも、自然的・社会的条件が不利であることにより所有者等による自発的な間伐等が見込めない森林の整備等に関する市町村の役割を明確にしつつ、地方公共団体の意見も踏まえながら、必要な森林関連法令の見直しを行うこととし、以下のような施策の具体化を進める。

① 市町村から所有者に対する間伐への取組要請などの働きかけの強化
② 所有者の権利行使の制限等の一定の要件の下で、所有者負担を軽減した形で市町村自らが間伐等を実施
③ 要間伐森林制度を拡充し、所有者が不明の場合等においても市町村が間伐を代行
④ 寄附の受入れによる公的な管理の強化
⑤ 地域における民間の林業技術者の活用等による市町村の体制支援

このような施策を講じることにより市町村が主体となって実施する森林整備等に必要な財源に充てるため、個人住民税均等割の枠組みの活用を含め都市・地方を通じて国民に等しく負担を求めることを基本とする森林環境税（仮称）の創設に向けて、地方公共団体の意見も踏まえながら、具体的な仕組み等について総合的に検討し、平成30年度税制改正において結論を得る。

35

（資料㊱）

民有林整備に係る課題解決の方向

林野庁資料に基づき作成

36

民有林整備の妨げとなっている要因

- 木材価格の低迷により所有者の経営意欲が低下
- 所有者不明の森林が増加 境界不明の森林の存在
- 林業の担い手の不足

世代交代や不在村化等により今後更に状況が深刻化

自発的な施業を促す現行の対策に限界がある中、当該森林の自然・社会的条件も踏まえながら、公的主体による森林整備を推進する必要

課題解決の方向

- **森林現場や所有者に最も近い市町村段階で行政の役割を強化**
  （例：所有者・境界の明確化、林地台帳整備、市町村からの働きかけ、間伐等の市町村実施、公有林化）
- **市町村への支援体制を整備**

要間伐森林制度の拡充など、関係法令（森林法等）の改正を含め検討

間伐等適切な森林整備の推進

地球温暖化防止　災害防止・国土保全　地方創生

（資料㊲）

森林吸収源対策税制に関する検討会について

○ 開催趣旨

市町村が主体となって実施する森林整備等に必要な財源に充てるための森林環境税（仮称）の創設に向けて、具体的な仕組み等について総合的な検討を行うため、有識者及び地方団体の代表者を構成員として、地方財政審議会の下に設置。

○ 構成員

（地方財政審議会委員）

堀場　勇夫　会長
植木　利幸
鎌田　　司
中村　玲子
宗田　友子

（地方財政審議会特別委員）

神山　弘行　一橋大学大学院法学研究科准教授
◎小西　砂千夫　関西学院大学大学院経済学研究科・人間福祉学部教授
佐藤　英明　慶應義塾大学大学院法務研究科教授
勢一　智子　西南学院大学法学部教授
土屋　俊幸　東京農工大学大学院農学研究院教授
林　　宏昭　関西大学経済学部教授
諸富　　徹　京都大学大学院経済学研究科教授

（地方公共団体関係者）

村井　嘉浩　宮城県知事
（全国知事会地方税財政常任　委員会委員）
本間　源基　茨城県ひたちなか市長
（全国市長会都市税制調査委員会副委員長）
清水　雅文　愛媛県愛南町長
（全国町村会財政委員会副委員長）

◎は座長

○ 開催経緯

・第1回検討会（4月21日開催）

⇒ 検討経緯、今後の論点・検討スジュール

・第2回検討会（5月9日開催）:

⇒ 林野庁からのヒアリング

・第3回検討会（6月22日開催）
・第4回検討会（7月6日開催）
　└ 基本的な制度設計に関する検討

・第5回検討会（8月8日開催）

⇒ 論点の整理

○ 今後の予定

・9月下旬～10月上旬ごろ ⇒ 中間整理
・11月中旬頃　⇒ とりまとめ

37

（資料㊳）

38

森林吸収源対策に関する地方団体の要望等

○ 全国知事会：地方税財源の確保・充実等に関する提言（平成29年７月27日 全国知事会議提出時点）

森林環境税（仮称）については、理念的には地方共同税的な性格を有するものと位置づけ、その税収について全額を地方団体に配分するとともに、都道府県及び市町村の新たな役割分担に応じて配分するなど、都道府県に対する税財源の確保について適切な措置を講ずるべきである。その際、住民の理解が得られるよう丁寧な説明等に努めるとともに、森林環境税（仮称）の使途については、地方の意見を踏まえて、現在、都道府県を中心として独自に課税している森林環境税等への影響が生じないようにしっかりと調整すべきである。

○ 全国市長会：都市税財源の充実確保に関する重点提言（平成29年６月）

森林環境税（仮称）については、その税収を全額地方の税財源にするとともに、森林整備等に係る国・都道府県・市町村の役割分担を整理したうえで、市町村の役割に応じた継続的かつ安定的な財源確保の仕組みとするなど、地方の意見を十分に踏まえ、創設に向けて具体的な制度設計を進めること。

○ 全国町村会：平成30年度政府予算編成及び施策に関する要望（平成29年７月）

森林・林業・山村対策の抜本的強化をはかるための「全国森林環境税」を早期に導入すること。

○ 全国森林環境税創設促進連盟
全国森林環境税創設促進議員連盟　全国森林環境税の創設に関する決議（平成29年５月）

森林・林業・山村対策の抜本的強化をはかるための「全国森林環境税」の早期導入を期する。

○ 指定都市市長会：平成29年度税制改正要望事項（平成28年９月）

地球温暖化対策の一環として、森林吸収源対策に必要な財源について、市町村による継続的かつ安定的な森林整備等の財源に充てる税制等の新たな仕組みを早急に創設すること。また、その検討に当たっては、指定都市を含めた地方団体の意見を十分に反映させること。

（資料㊴）

4. 地方消費税の清算制度

39

（資料㊵）

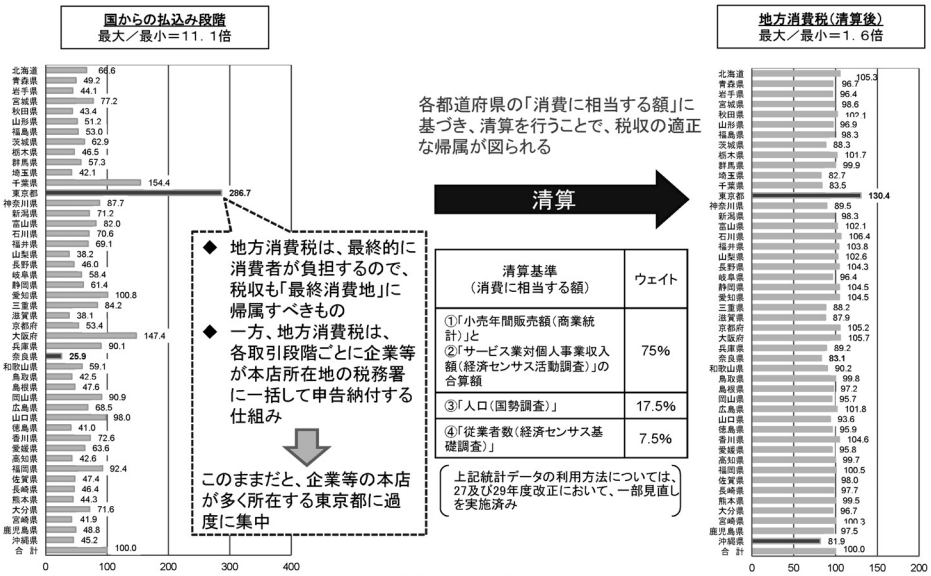
40

地方消費税の概要

項　　目	内　　容
1　課税主体	都道府県　（消費税とあわせて、国に申告納付）
2　税　　率	現　行：1.7％　※うち0.7%分は、社会保障財源 （国の6.3%とあわせて8%）
	H31.10～：2.2％　※うち1.2%分は、社会保障財源 （国の7.8%とあわせて10%）
3　税　　収	4兆9,742億円（平成27年度決算額） ※平成29年度地方財政計画額：4兆5,993億円
4　沿　　革	平成9年4月　創設　税率1%（国の4%と合わせて5%） 平成26年4月　税率1.7%へ引き上げ ※なお、税率2.2%（国の7.8%と合わせて10%）への引上げ時期については、平成27年10月から平成29年4月、さらに平成31年10月に延期されている。

（資料㊶）

地方消費税の清算制度について



※各都道府県における棒グラフ上の数値は、人口一人当たりの金額（全国平均を100とした場合）の指数を示す。（平成27年度決算額）

41

（資料㊷）

42

地方消費税の清算基準の見直しについて

「平成29年度税制改正大綱」（平成28年12月8日　自由民主党　公明党）（抄）

第三　検討事項

14　地方消費税の清算基準については、平成30年度税制改正に向けて、地方消費税の税収を最終消費地の都道府県により適切に帰属させるため、地方公共団体の意見を踏まえつつ、統計データの利用方法等の見直しを進めるとともに、必要に応じ人口の比率を高めるなど、抜本的な方策を検討し、結論を得る。

地方消費税に関する検討会の設置

○ 検討会の趣旨

地方消費税の税収を最終消費地の都道府県により適切に帰属させる観点から、地方消費税の清算基準について検討を行うもの（地方財政審議会の下に設置）

○ 検討会スケジュール

・第1回　4月25日（火）　・第2回　6月2日（金）
・第3回　6月23日（金）　・第4回　7月25日（火）
以降順次開催（11月めど　検討会としての取りまとめ）

○ 構成員

（地方財政審議会委員）
堀場　勇夫　会長
植木　利幸
鎌田　司
中村　玲子
宗田　友子

（地方財政審議会特別委員）
上村　敏之　関西学院大学学長補佐・経済学部教授
関口　智　立教大学経済学部教授
辻　琢也　一橋大学理事・副学長
中里　透　上智大学経済学部准教授
林　正義　東京大学大学院経済学研究科教授
◎ 持田　信樹　東京大学大学院経済学研究科・研究科長/経済学部長
望月　正光　関東学院大学経済学部教授
吉村　政穂　一橋大学大学院国際企業戦略研究科教授

（地方公共団体関係者）
石井　隆一　富山県知事（全国知事会地方税財政常任委員会委員長）
髙橋　正樹　富山県高岡市長（全国市長会都市税制調査委員会委員長）
山崎　親男　岡山県鏡野町長（全国町村会財政委員会委員長）

◎は座長

（資料㊸）

地方税財源の確保・充実等に関する提言（抜粋） 平29.7.29 全国知事会

Ⅲ　税制抜本改革の推進等

２　「人口」を重視した地方消費税の清算基準の見直し

平成30年度税制改正に向けて、清算基準の見直しにあたっては、料理飲食等消費税等を整理統合して地方消費税が創設されたことや社会保障財源を確保するため地方消費税率を引き上げる経緯、近年の社会経済情勢の変化等に留意しつつ、統計改革の動きも踏まえ地方消費税に係る税収の最終的な帰属地と最終消費地を一致させることを目的として統計データの利用方法等の見直しを進め、可能な限り経済活動の実態を踏まえたものとするとともに、商業統計や経済センサス活動調査において正確に都道府県別の最終消費を把握できない場合に、消費代替指標として「人口」を用いること等により、算定における「人口」の比率を高める方向で見直すことを検討すべきである。

43

（資料㊹）

44

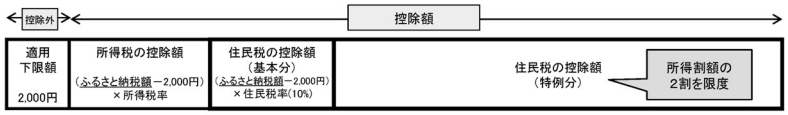
５．ふるさと納税・企業版ふるさと納税

（資料㊺）

ふるさと納税制度について

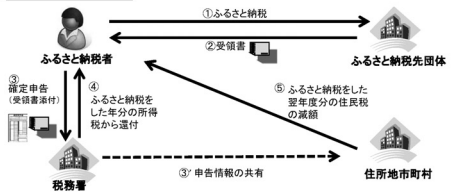
制度の概要

- 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。）

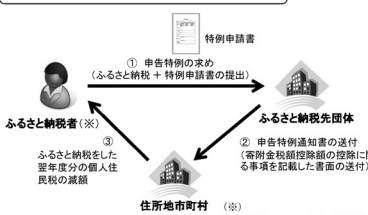


- 控除を受けるためには、ふるさと納税をした翌年に、確定申告を行うことが必要（原則）。確定申告が不要な給与所得者等について、ふるさと納税先が5団体以内の場合に限り、ふるさと納税先団体に申請することにより確定申告不要で控除を受けられる手続の特例（ふるさと納税ワンストップ特例制度）を創設。
  （平成27年4月1日以後に行われるふるさと納税について適用）
- 自分の生まれ故郷や応援したい地方団体など、どの地方団体に対する寄附でも対象となる。

手続（原則）



ワンストップ特例が適用される場合



※ 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5団体以内の場合に限り、ふるさと納税先団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日以後に行われる寄附について適用）

（※）
・確定申告が不要な給与所得者等が対象
・5団体以内のふるさと納税の場合

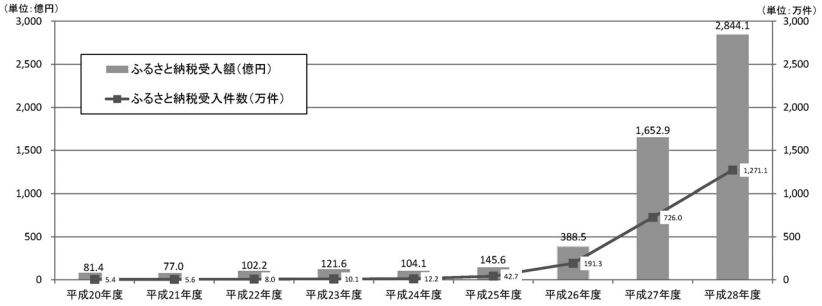
45

（資料㊻）

46

ふるさと納税の受入額及び受入件数（全国計）

- ふるさと納税の受入額及び受入件数（全国計）の推移は、下記のとおり。
- 平成28年度の実績は、約2,844億円（対前年度比：約1.7倍）、約1,271万件（同：約1.8倍）。



（単位：千円、件）

	平成20年度	平成21年度	平成22年度	平成23年度	平成24年度	平成25年度	平成26年度	平成27年度	平成28年度
受入額	8,139,573	7,697,723	10,217,708	12,162,570	10,410,020	14,563,583	38,852,167	165,291,021 (28,674,022)	284,408,875 (50,123,497)
受入件数	53,671	56,332	79,926	100,861	122,347	427,069	1,912,922	7,260,093 (1,476,697)	12,710,780 (2,566,587)

※ 全地方団体（都道府県及び市区町村）を対象に調査を実施。
※ 受入額及び受入件数については、各地方団体で「ふるさと納税」と整理しているもの（法人からの寄附を含む地方団体もあり）。
※ 平成23年東北地方太平洋沖地震に係る義援金等については、含まれないものもある。
※ 「平成27年度」及び「平成28年度」の欄のうち、（）内の数値はふるさと納税ワンストップ特例制度の利用実績（把握している限りのデータを回答している地方団体もあり）。

（資料㊼）

「ふるさと納税に係る返礼品の送付等について」（平成29年4月1日付総税市第28号総務大臣通知）抜粋

○ 平成29年2月～3月、個別に有識者や地方団体の実務担当者にヒアリング等を実施し、4月1日付けで発出。

（前略）今後、ふるさと納税制度を健全に発展させていくためにも、ふるさと納税に関する事務の遂行に当たって、下記の事項に留意の上、改めて、制度の趣旨に沿った責任と良識のある対応を厳に徹底するようお願いします。（後略）

第1 ふるさと納税の募集に関する基本的事項
寄附を受ける地方団体は、返礼品の送付を強調してふるさと納税を募集することを慎む一方、ふるさと納税の使途（寄附金の使用目的）について、地域の実情に応じて創意工夫を図り、あらかじめ十分な周知を行って募集するとともに、寄附金を充当する事業の成果等について、公表や寄附者に対する報告を行うなど、ふるさと納税の目的等が明確に伝わるよう努めること。

第2 返礼品のあり方
ふるさと納税について、寄附金が経済的利益の無償の供与であること、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、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。

1 返礼品の価格等の表示について
「返礼品の価格」や「返礼品の価格の割合」（寄附額の何%相当など）の表示（各地方団体のウェブサイト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。）など、返礼品の送付が対価の提供との誤解を招きかねないような表示により寄附を募集する行為を行わないようにすること。

2 ふるさと納税の趣旨に反するような返礼品について
(1) 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は、換金の困難性、転売防止策の程度、地域への経済効果等の如何にかかわらず、送付しないようにすること。
ア 金銭類似性の高いもの（プリペイドカード、商品券、電子マネー・ポイント・マイル、通信料金等）
※1 使用対象となる地域や期間が限定されているものを含む。
※2 ふるさと納税事業を紹介する事業者等が付与するポイント等を含む。
イ 資産性の高いもの（電気・電子機器、家具、貴金属、宝飾品、時計、カメラ、ゴルフ用品、楽器、自転車等）
ウ 価格が高額のもの
エ 寄附額に対する返礼品の調達価格の割合（以下、「返礼割合」という。）の高いもの
(2) (1)エの返礼割合に関しては、社会通念に照らし良識の範囲内のものとし、少なくとも、返礼品として3割を超える返礼割合のものを送付している地方団体においては、速やかに3割以下とすること。
(3) ふるさと納税の趣旨を踏まえ、各地方団体は、当該地方団体の住民に対し返礼品を送付しないようにすること。

（略）

47

（資料㊽）

地方創生応援税制（「企業版ふるさと納税」）

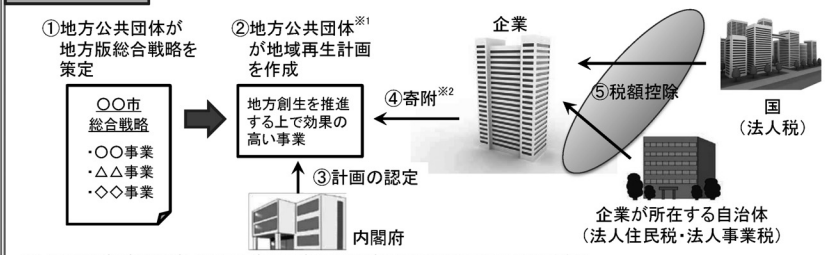
48

制度のポイント

○志のある企業が地方創生を応援する税制
⇒地方公共団体が行う**地方創生の取組に対する企業の寄附について、税額控除の優遇措置**
○企業が寄附しやすいように
・税負担軽減のインセンティブを2倍に
・寄附額の下限は10万円と低めに設定
○寄附企業への経済的な見返りは禁止

例）100万円寄附すると、法人関係税において**約60万円**の税が軽減

制度活用の流れ



※1 不交付団体である東京都、不交付団体で三大都市圏の既成市街地等に所在する市町村は対象外。
※2 本社が所在する地方公共団体への寄附は対象外。

平成28年度認定事業 299事業（平成29年度事業費 270億円）
平成28年度 寄附件数 517件（寄附企業数459社）、寄附額 7.5億円
平成29年度第１回は６月に認定済み、第２回は９月、第３回は１月に申請受付予定

（資料㊾）

6. 地方税の電子化

49

（資料㊿）

地方税の電子申告・電子納税を巡る状況

50

電　子　申　告

- 全ての地方団体に対して、法人関係税等の電子申告が可能
- 電子申告利用率　60.9%
  （H28年度・法人道府県民税）

→ 利用率は着実に向上。更なる普及を目指す（※）。

※規制改革推進会議「行政手続部会取りまとめ」における目標として、大法人：義務化を前提に100%、中小法人：70%

企業が行う電子申告による申告件数（下段は利用率）

	平成23年度	平成28年度
法人道府県民税・法人事業税	148万件 （39.6%）	245万件 （60.9%）
法人市町村民税	123万件 （31.7%）	261万件 （62.0%）
個人住民税（給与支払報告書）	682万件 （9.0%）	3,125万件 （38.0%）
固定資産税（償却資産）	30万件 （9.3%）	93万件 （26.7%）
事業所税	1万件 （4.2%）	2万件 （13.1%）

電　子　納　税

- 個人向けの収納手段は、電子納税含め多様化。
- 法人向けの電子納税に対応しているのは、22団体（12都県・10市町）
- 電子納税利用率　1%程度
  （H27年度・法人道府県民税）

→ 民間電子決済サービス（MPN）開始後15年経過も、普及は進まず。

地方税における各収納手段の導入・利用状況
（都道府県、市区町村計）
（上段は対応団体数、下段は利用件数）

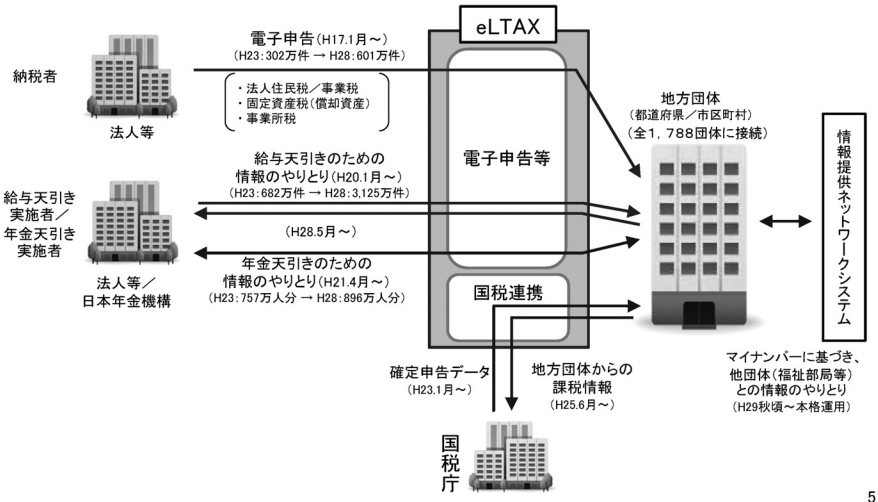
		平成24年度	平成27年度	
口座振替		1,779団体 1億2,627万件	1,781団体 1億3,925万件	個人向け中心
コンビニ収納		876団体 6,477万件	1,119団体 9,188万件	個人向け中心
クレジットカード納付		67団体 30万件	154団体 131万件	個人向け中心
電子納税（ペイジー）	eLTAX非連動型	56団体 703万件	79団体 1,097万件	個人向け中心
電子納税（ペイジー）	eLTAX連動型	13団体 1万件	22団体 2万件	

※国税においては、電子納税（インターネットバンキング）は平成15年から導入。

（資料61）

eLTAX（エルタックス）について

○ eLTAXは、一般社団法人地方税電子化協議会（全地方団体が会員）により運営される地方税の電子申告及び国税連携のためのシステム。eLTAXが担う役割は順次拡大し、「地方税の電子化」の基盤となっている。
※e-Tax（国税の電子申告のためのシステム）は国税庁が管理・運営



51

（資料62）

行政手続簡素化に関する各方面からの要請

52

○ 「経済財政運営と改革の基本方針2017」（抄）［平成29年6月9日閣議決定］

第2章　成長と分配の好循環の拡大と中長期の発展に向けた重点課題
2.（4）② 行政手続コスト削減に向けた取組
　我が国のビジネス環境を改善し、事業者の生産性の向上を図るため、事業者目線で規制改革・ 行政手続の簡素化・IT化を一体的に進める。規制改革推進会議「行政手続部会取りまとめ」に沿って、行政手続コストを2020年（平成32年）までに20%以上削減することを目指す。

○ 「行政手続部会取りまとめ」（抄）［平成29年3月29日第14回規制改革推進会議］

2. 手続の電子化、簡素化等により、事業者の負担感減少に向けた取組を進める。
① 電子納税の推進
② eLTAXの使い勝手の大幅改善（利用満足度に係るアンケートを実施し、取り組む）
③ 国税との情報連携の徹底（法人設立届出書等の電子的提出の一元化、電子申告における共通入力事務の重複排除等）

○ 日本経済団体連合会　「平成29年度税制改正に関する提言」（抄）［平成28年9月］

1.（3）③ 地方法人課税の簡素化
　地方法人課税は、（略）特に全国に展開している法人にとっては、納税に係る事務負担が大きい。このため、地方法人課税については（略）法人番号制度を活用し、本店が所在する都道府県等への地方税の一括納付を可能とするシステムについても、導入を検討すべきである。（略）

○ 経済同友会　規制改革推進会議　第4回行政手続部会　提出資料（抄）［平成28年11月］

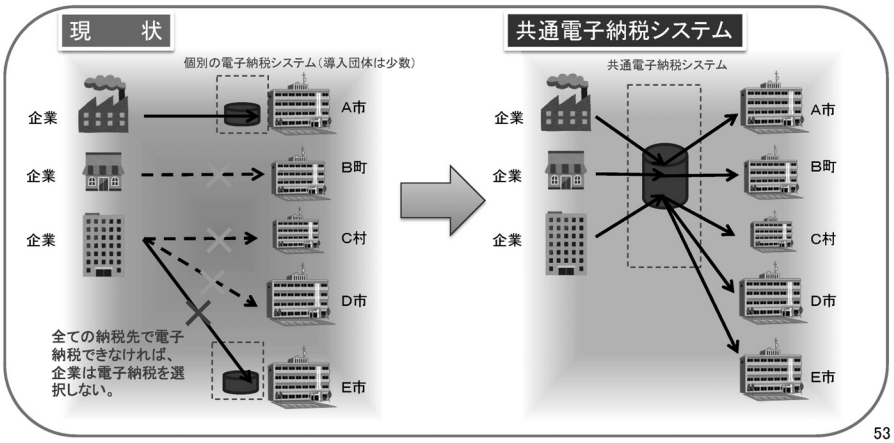
規制・行政手続上負担と感じていることについて
（2）⑤住民税の納付手続
　住民税の納付手続に関し、Pay-easyに対応していない自治体が多いため、金融機関窓口に出向く必要があり、非効率である。

金融業界（全国銀行協会）からも、地方税の全国共通の電子納税システムの構築の要望が提出されている。

（資料㊸）

共通電子納税システム（共同収納）のイメージ

全地方団体が加入・運営しているeLTAXを活用して、共通電子納税システムを導入
（平成31年10月の運用開始を目標）
⇒ ・企業は、全地方団体に対して電子納税可能に。
・複数の地方団体への納税についても、一度の手続きで可能に。



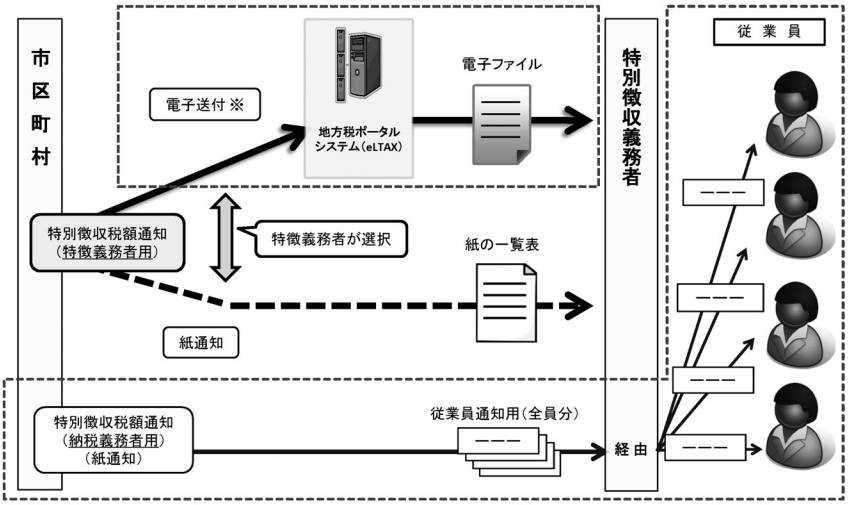
53

（資料㊹）

54

個人住民税における給与所得に係る特別徴収税額通知

平成28年度課税分の個人住民税から電子化が可能



電子交付を行うことができるよう検討し、できるだけ早期に結論を得る

※ ・・・ eLTAXを通じて特別徴収税額通知の電子送付を希望する特徴義務者に対し、H28年度以降システム改修した市区町村から順次対応

パネリスト資料

大阪産業大学経済学部国際経済学科教授

横山直子

目　　次

財政・税制の現状と課題

（資料１）……1
（資料２）……2

（資料１）

【ご参考】資料

ご参考資料

租税研究大会（大阪大会）討論会（平成 29 年 9 月 20 日）
『税制改革を巡る現状と課題』に関して（ご参考資料）

平成 29 年 9 月 20 日
大阪産業大学経済学部　教授　横山直子

徴税制度・納税制度をめぐる視点の中で、さらに注目すべきと考えるいくつかの**視点、キーワード**について、以下をご参考いただけましたら幸いです。

（1）納税協力費に関する視点

①納税協力費の意義

納税協力費に関する研究について、サンフォード教授（Sandford.C.）を中心とした研究が有名で多くの研究があり、納税協力費について、**金銭的コスト（money costs）**、**時間的コスト（time costs）**、**心理的コスト（psychic or psychological costs）**の 3 つのように分類されている[1]。

金銭的コストは、個人納税者の税理士への報酬、企業の税理士への報酬、税の計算に関する事務を担当する人員にかかる費用など、**時間的コスト**は、納税者の申告書作成に必要となる時間など、また、**心理的コスト**は、納税をおこなうに際して納税者が不安や心配な気持ちをもつことに関するコストである[2]。

②納税協力費における心理的コストの重要性

サンフォード教授（Sandford.C.）らの研究において、納税協力費における**心理的コスト**は測定が難しいけれども、**心理的コスト**について考える、考慮に入れることはとても重要であるとされている[3]。

（次ページに続く）

[1] 納税協力費に関する研究について、サンフォード教授（Sandford.C.）を中心とした研究が有名で多くの研究がある。納税協力費に関して、Sandford, C., M. Godwin and P. Hardwick (1989),*Administrative and Compliance Costs of Taxation*, Fiscal Publications, Bath., Sandford, C. (2000), *Why Tax Systems Differ: A Comparative Study of the Political Economy of Taxation*, Fiscal Publications, Bath.を参考。サンフォード（Sandford.C.）教授らは、納税協力費について、金銭的コスト（money costs）、時間的コスト（time costs）、心理的コスト（psychic or psychological costs）の 3 つのように分類されており、これら納税協力費に関する 3 つの分類や内容については、Sandford,C. M.Godwin and P.Hardwick(1989), *Administrative and Compliance Costs of Taxation*, Fiscal Publications, Bath.,chap.1, pp.3-23 を参考。納税協力費について、横山直子（2005）「納税システムにおける納税協力費－納税協力費の根拠と位置づけに関連して－」『経済情報学論集』第 20 号、横山直子（2008）「納税協力費と納税意識」『経済学論究』第 62 巻第 1 号（関西学院大学経済学部研究会）、横山直子（2016）『徴税と納税制度の経済分析』中央経済社、についても参考。

[2] 前掲注 1 、Sandford, C., M. Godwin and P. Hardwick (1989), *Ibid.*, chap.1, pp.3-23,を参考。また、前掲注 1 、横山直子（2005）、（2008）、（2016）、前掲書についても参考。

[3] 前掲注 1 、Sandford, C., M. Godwin and P. Hardwick (1989), *Ibid.*, chap.1, pp.3-23, Sandford, C. (2000), *Ibid.*, p.132 を参考。横山直子（2005）、（2008）、（2016）、前掲書についても参考。

（資料２）

（２）納税意識に関する視点

租税意識[4]について、シュメルダース（G.Schmölders）[5]において、詳しく研究がおこなわれている。

税負担に関して、シュメルダース（Schmölders,G.）（1970）において、「たいてい簡単に大きさを測定できる『客観的な(objektiven)』税負担は、『主観的な(subjektive)』税負担あるいは『負担感(Belastungsgefühl)』とは相違があるものである[6]」とされており、また、「所得税の負担感は、客観的な税負担に関する知識がやや少ないことと、その他の主観的な、少し歪みのある印象もあるけれども、財や商品の価格に含められている税負担に関する漠然とした推測と比較すると明らかな、はっきりとしたものである[7]」、と述べられている。

さらに、シュメルダース（Schmölders,G.）（1970）では「負担感や現実の、そこにある負担に対する知識は、1 人ひとりの納税義務に関する租税道徳（Steuermoral）に直接影響を及ぼす[8]」とされている。

---

[4] 租税意識、納税意識について、Schmölders, G. (1970), *Finanzpolitik,Dritte,neu überarbeitete Auflage*,Springer-Verlag, Berlin・Heidelberg・New York, Torgler, B. (2007), *Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis,* Edward Elgar Publishing Limited.を参考。また、納税意識に関して、前掲注１、前掲書、横山直子（2008）、(2016)、また、横山直子（2015）「徴税・納税制度と納税意識に関する研究－所得税・消費税を中心に－」『大阪産業大学経済論集』第 16 巻第 1・2 合併号、横山直子（2017）「わが国における納税意識の特徴と徴税・納税制度の方向性－所得税・消費税・住民税を中心に－」『大阪産業大学経済論集』第 18 巻第 3 号、についても参考。

[5] 前掲注４、前掲書、Schmölders, G. (1970),chap.5 第 34 節参考。

[6] 前掲注４、前掲書、Schmölders, G. (1970),S.326.

[7] 前掲注４、前掲書、Schmölders, G. (1970),S.327.

[8] 前掲注４、前掲書、Schmölders, G. (1970),S.328.

国際課税関係資料

財務省主税局参事官室

目　　次

（国際課税資料１）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我が国の対応……75
（国際課税資料２）Ⅰ．BEPS プロジェクト・税の透明性に関するこれまでの取組み……75
（国際課税資料３）「BEPS プロジェクト」について ……76
（国際課税資料４）BEPS プロジェクトの今後……76
（国際課税資料５）BEPS 実施フェーズ（Inclusive framework on BEPS）参加国・地域（2016. 7 ～） ……77
（国際課税資料６）「BEPS プロジェクト」最終報告書の概要 ……77
（国際課税資料７）BEPS プロジェクトの概要と進捗状況……78
（国際課税資料８）【行動３】外国子会社合算税制の強化：平成29年度税制改正 ……78
（国際課税資料９）外国子会社合算税制：見直しの方向性……79
（国際課税資料10）外国子会社合算税制：見直しの主なポイント①……79
（国際課税資料11）外国子会社合算税制：見直しの主なポイント②……80
（国際課税資料12）外国子会社合算税制：見直しの主なポイント③……80
（国際課税資料13）外国子会社合算税制：見直しの主なポイント④……81
（国際課税資料14）外国子会社合算税制：見直しの主なポイント⑤……81
（国際課税資料15）【行動13】移転価格税制に係る文書化制度の整備：平成28年度税制改正……82
（国際課税資料16）（参考）行動13　多国籍企業の企業情報の文書化 ……82
（国際課税資料17）（参考）行動13　多国籍企業の企業情報の文書化 ……83
（国際課税資料18）（参考）行動13　多国籍企業の企業情報の文書化 ……83
（国際課税資料19）（参考）行動13　多国籍企業の企業情報の文書化 ……84
（国際課税資料20）【行動１】電子経済の課税上の課題への対処：平成27年度税制改正……84
（国際課税資料21）【行動１】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（平成27年度税制改正）……85
（国際課税資料22）国際的課税逃れ対策（BEPS・税の情報交換）及び実質的所有者情報の透明性向上に関する流れ……85
（国際課税資料23）税務当局間の情報交換……86
（国際課税資料24）グローバル・フォーラムについて……86
（国際課税資料25）自動的情報交換を巡る国際的取組みの経緯……87
（国際課税資料26）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……87
（国際課税資料27）自動的情報交換の実施時期に関する国際的な状況……88
（国際課税資料28）税務行政執行共助条約の概要……88
（国際課税資料29）G20の「税の透明性に関する非協力的地域のリスト」について …89

(国際課税資料30) G20サミット首脳宣言（仮訳抜粋）
（2016年９月４−５日　於：杭州）……89
(国際課税資料31) G20財務大臣・中央銀行総裁会議共同声明（仮訳抜粋）
（2017年３月17−18日　於：バーデン＝バーデン）……90
(国際課税資料32) G７財務大臣・中央銀行総裁会議共同声明（仮訳抜粋）
（2017年５月12−13日　於：バーリ）……90
(国際課税資料33) G20サミット首脳宣言（仮訳抜粋）
（2017年７月７−８日　於：ハンブルク）……91
(国際課税資料34) Ⅱ．BEPS 合意に関する今後の対応……91
(国際課税資料35)「今後の国際課税のあり方についての基本的考え方」（骨子）……92
(国際課税資料36)「今後の国際課税のあり方についての基本的考え方」（骨子）……92
(国際課税資料37)「今後の国際課税のあり方についての基本的考え方」（骨子）……93
(国際課税資料38)【行動８−10】移転価格税制：「BEPS プロジェクト」の結論……93
(国際課税資料39)【行動８】無形資産取引に係る移転価格ルール ……94
(国際課税資料40) 評価困難な無形資産に係る移転価格ルールの策定……94
(国際課税資料41) 評価困難な無形資産（HTVI）に関する実施ガイダンスの概要⑴ …95
(国際課税資料42) 評価困難な無形資産（HTVI）に関する実施ガイダンスの概要⑵ …95
(国際課税資料43)【行動９】リスクと資本に係る移転価格ルール ……96
(国際課税資料44)【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……96
(国際課税資料45) 利益分割法ガイダンスの概要……97
(国際課税資料46)【行動４】利子控除制限ルール ……97
(国際課税資料47)【行動４】利子控除制限：制度の基本及び日本の現行制度
（「過大支払利子税制」） ……98
(国際課税資料48)【行動４】利子控除制限：「BEPS プロジェクト」の結論 ……98
(国際課税資料49)【行動12】タックス・プランニングの義務的開示制度：
制度の基本及び「BEPS プロジェクト」の結論……99
(国際課税資料50)（参考）報告義務に係る項目ごとのオプション・勧告⑴……99
(国際課税資料51)（参考）報告義務に係る項目ごとのオプション・勧告⑵ ……100
(国際課税資料52) 各国の義務的開示制度の比較 ……100
(国際課税資料53)【行動15】BEPS 防止措置実施条約の概要・経緯……101
(国際課税資料54) BEPS 防止措置実施条約と各行動の関係 ……101
(国際課税資料55)【行動７】恒久的施設（PE）認定の人為的回避の防止 ……102
(国際課税資料56) BEPS 防止措置実施条約の署名国（70カ国） ……102
(国際課税資料57) BEPS 防止措置実施条約の適用に関する我が国の選択の概要
（暫定版）……103

（国際課税資料１）

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我が国の対応

目　次

Ⅰ．ＢＥＰＳプロジェクト・税の透明性に関する
これまでの取組み　・・・・・・・・・・・・・・・ P2

Ⅱ．ＢＥＰＳ合意に関する今後の対応　・・・・・・・・・・・・・・・P34

1

（国際課税資料２）

Ⅰ．BEPSプロジェクト・税の透明性に関するこれまでの取組み

2

（国際課税資料３）

「BEPSプロジェクト」について

○ 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ずれが生じていた。
- BEPSプロジェクトは、公正な競争条件（Level Playing Field）の確保という考え方の下、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、課税逃れを行うこと（BEPS）がないよう、国際課税ルール全体を見直し、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ことを目指すプロジェクト。

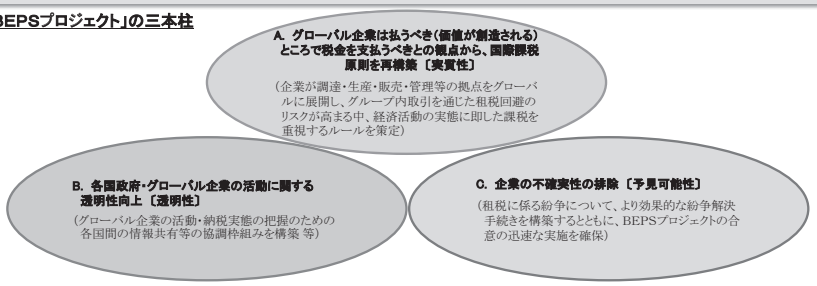
○ 背景・経緯

- 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る中、多国籍企業の課税逃れに対する批判が高まったことを背景に、2012年6月、OECD租税委員会（当時議長：浅川財務官）が本プロジェクトを立ち上げ。
- G20財務大臣からの要請も受け、2013年7月には、「BEPS行動計画」を公表。行動計画の実施に当たり、OECD非加盟のG20メンバー8か国（中国、インド、南アフリカ、ブラジル、ロシア、アルゼンチン、サウジアラビア、インドネシア）も議論に参加。
- 2014年9月に、「第一弾報告書」、2015年10月には「最終報告書」を公表し、G20財務大臣に報告。11月のG20サミットにも報告し、首脳からは、支持とともに、合意事項を着実に実施するよう強い要請があった。
- 2016年6月末に、京都において、BEPS合意事項を実施に移すための「BEPS包摂的枠組み」を立ち上げ、参加国を大幅に拡大。

○ 現在の取組（BEPS実施フェーズ）

- BEPS実施フェーズにおける取組として、現在以下の主要課題に対処。
  ① 各国による合意事項の実施状況のモニタリング ⇒ BEPS包摂的枠組の下、各作業部会におけるモニタリング方法等について議論。
  ② 残された課題についての、継続検討 ⇒ BEPS包摂的枠組みの下、各作業部会で議論を継続。「移転価格ガイドライン」・「モデル租税条約」の改訂作業中。
  ③ 開発途上国を含む幅広い国と関係機関が協調する枠組み（技術支援等を含む）の構築⇒IMF、OECD、世銀、国連等の国際機関並びに先進国及び開発途上国の協調の場としての「税に関する協働のためのプラットフォーム」の設置
- 2016年は、日本がG7議長国（中国がG20議長国）として、上記の取組を重要議題の一つに掲げ、議論を推進するべく各国との協調をリード（仙台G7財務大臣会合、伊勢志摩サミット、OECD租税委員会京都会合、G20杭州サミット）。

「BEPSプロジェクト」の三本柱



3

（国際課税資料４）

BEPSプロジェクトの今後

BEPS実施フェーズの３本柱

CFA Inclusive Framework on BEPS
（BEPS包摂的枠組）

① BEPS合意の一貫した実施とモニタリング

- 各報告書の勧告内容を実現するための各国における所要の国内法改正
- BEPS合意のOECDモデル租税条約・移転価格ガイドラインへの反映
- 各国の実施状況のモニタリング
- BEPS対抗措置の効果の測定

② 技術的作業の継続

- 利子控除制限に関する具体的な計算方法の検討
- 価格付けが困難な無形資産に関する移転価格ガイドラインの改定の検討　等

③ 更に広範な新興国・途上国への拡大

- 46ヶ国から関心・関連のある100ヶ国以上に拡大
- 新規参加国も対等な立場で参加

（参考）その他の途上国への税制支援

- 途上国の国内資金動員強化のための税制・税務執行支援
- 途上国が直面するBEPS関連問題に対処するためのツールキットの開発
- 国際機関間の協調・情報共有を通じた支援の効果の向上（IMF・OECD・世銀・国連による「税に関する協働のためのプラットフォーム」の活用）

4

（国際課税資料５）

BEPS実施フェーズ（Inclusive framework on BEPS）参加国・地域（2016.7～）

（2017年7月6日現在）

正式メンバー国・地域　102カ国

OECD加盟国

オーストラリア　カナダ
フランス　◎ドイツ
イタリア　日本
●英国　米国
韓国　メキシコ
トルコ

ニュージーランド　チリ
ノルウェー　アイスランド
イスラエル　オランダ
ベルギー　ルクセンブルク
フィンランド　スウェーデン
オーストリア　デンマーク
スペイン　ポルトガル
ギリシャ　アイルランド
チェコ　ハンガリー
ポーランド　スロヴァキア
エストニア　スロベニア
スイス　ラトビア

計　35カ国

OECD非加盟国 ＝ BEPS Associate

従来から参加していた国

アルゼンチン　ブラジル
インド　●中国
インドネシア　ロシア
サウジアラビア　南アフリカ

G20メンバー

コロンビア　コスタリカ
リトアニア

OECD加盟申請中

計　11カ国

京都会合および会合後に参加した国・地域

【京都会合で参加】

ベナン　ブルネイ　ブルガリア
ブルキナファソ　カメルーン　コンゴ
クロアチア　キュラソー　D.R.コンゴ
エジプト　ガボン　ジョージア
ガーンジー　ハイチ　香港
マン島　ジャージー　ケニア
リベリア　リヒテンシュタイン　マルタ
モナコ　ナイジェリア　パキスタン
パプアニューギニア　パラグアイ　ルーマニア
サンマリノ　●セネガル　シエラレオネ
シンガポール　スリランカ　ウルグアイ

【京都会合後に参加】

アンドラ　アンゴラ　ベリーズ
バミューダ諸島　ボツワナ　BVI
ケイマン諸島　コンゴ　コートジボワール
ジブチ　マカオ　ジャマイカ
タークス・カイコス　カザフスタン　マレーシア
モーリシャス　モンセラト　パナマ
ペルー　セーシェル　タイ
ウクライナ　ベトナム

計　56カ国

Invitee
（京都会合にオブザーバーとして参加）

カンボジア
ギニアビサウ
ガイアナ
マダガスカル
モーリタニア
ミャンマー
サントメ・プリンシペ
トーゴ
アラブ首長国連邦
ザンビア

計　10カ国

注1：BEPS正式メンバー国・地域は、対等な立場（equal footing）で議論・議決に参加し、合意事項全体にコミットする。ただし、新たに加わった途上国が合意事項を実施するタイミングについては、従来から参加している国とは異なることが許容されている。
注2：下線はBEPS包摂的枠組運営会合メンバーの出身国を、◎は議長出身国を、●は議長代理出身国をそれぞれ指す。

5

（国際課税資料６）

「BEPSプロジェクト」最終報告書の概要

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〔実質性〕

（1）電子経済の発展への対応

電子経済に伴う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ガイドラインを策定した。

※ 電子経済を利用したBEPSについては、他の動きを実施することで対応可能。更に、消費課税やBEPS対抗措置で対応できない問題について、物理的概念の存在を模擬として課税する現行の税制とは異なる課税方法の可能性等について、検討を継続。

行動1 電子経済の課税上の課題への対応 → 27年度税制改正で対応済み

（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、各国が協調して国内税制の国際的調和を図った。

行動2 ハイブリッド・ミスマッチの無効化 → 租税条約の拡充（含行動⑮）で対応
（※国内法は27年度税制改正で対応済み）

行動3 外国子会社合算税制の強化 → 29年度税制改正で対応済み

行動4 利子控除制限 → **法改正の要否を含め検討**

行動5 有害税制への対抗 → 既存の枠組みで対応

（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 → 租税条約の拡充（含行動⑮）の中で対応

行動7 人為的なPE認定回避 → 租税条約の拡充（含行動⑮）の中で対応

行動8－10 移転価格税制と価値創造の一致 → **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〔透明性〕

（4）透明性の向上

多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、税務当局が多国籍企業の活動やタックス・プランニングの実態を把握できるようにする制度の構築を図った。

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 → **法改正の要否を含め検討**

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済み

C. 企業の不確実性の排除〔予見可能性〕

（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 → 租税条約の拡充（含行動⑮）の中で対応

（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勧告の実施のためには、各国の二国間租税条約の改正が必要なものがあるが、世界で無数にある二国間租税条約の改定には膨大な時間を要することから、BEPS対抗措置を効率的に実現するための多数国間協定を2016年末までに策定する。

行動15 多国間協定の開発 → 参加（署名済み）

6

（国際課税資料７）

ＢＥＰＳプロジェクトの概要と進捗状況

行動	各行動の概要	主な作業の進捗状況（●OECDの作業、○我が国の対応）
行動1	電子経済に伴う問題への対応策を検討。	●電子経済の進展が国際課税に与える影響をモニタリングし、2020年にモニタリング結果を踏まえた報告書を作成（2018年に中間報告）。 ○国境を越える役務提供への消費課税の見直しを実施（27年度改正）。
行動2	国家間の税務上の取扱いの差異を利用した租税回避（ハイブリッド・ミスマッチ）への対抗策を勧告。	○子会社所在地国で損金算入が認められる配当について、外国子会社配当益金不算入制度の対象外に改正（27年度改正）。
行動3	・BEPSに対処しうる有効な外国子会社合算税制の設計について勧告。 ・会社単位ではなく、所得の性質ごとに合算対象となるかを判定することを勧告。	○租税回避リスクを外国子会社の負担割合により把握する制度から所得や事業の内容によって把握する制度に改正（29年度改正）。
行動4	過大支払利子税制について、純支払利子／EBITDA比率が10～30%を超過する場合には、超過部分の利子の控除を制限することを勧告。	○勧告の内容を踏まえ、過大支払利子税制につき改正の要否について検討。
行動5	知財優遇税制等の有害性を審査する新基準を開発。他国の税源に影響しうるルーリングを提供した当局に、当該他国の税務当局への自発的情報交換の義務付けを勧告。	●非G20・非OECD加盟国に対する有害税制審査対象の拡大。有害税制の審査基準の強化・拡張の検討。 ○既存の情報交換の枠組みを用いてルーリングの自発的情報交換を実施。
行動6	第三国居住者の不当な条約特典享受を阻止する措置を勧告。	●今後措置の実施状況に関するモニタリングを開始予定。 ○租税条約（行動15を含む）の拡充を図る。
行動7	人為的な恒久的施設（PE）認定回避に対処するための措置を勧告。	●OECDモデル条約の改正、PE帰属利得の計算に関するガイダンスの策定中。 ○租税条約（行動15を含む）の拡充を図る。
行動8～10	・無形資産取引等への適切な対応の観点から移転価格ガイドラインの改訂を勧告。 ・独立企業間価格算定におけるリスク分析方法を明確化。 ・一定の要件の下、所得相応性基準（予測利益と実現利益が一定以上乖離する場合に、実績値に基づいて独立企業間価格を算定すること）を容認。	●移転価格ガイドラインの改訂、利益分割法の適用に関するガイダンス及び評価困難な無形資産に関する実施ガイダンスの策定中。 ○所得相応性基準の導入を含め、移転価格税制につき改正の要否について検討。
行動11	BEPSの規模に関する分析を実施。	●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・開発等。
行動12	租税回避スキームの義務的開示制度の設計について勧告。	○勧告の内容等を踏まえ、義務的開示制度の導入の要否について検討。
行動13	多国籍企業グループの取引の全体像を把握するため、多国籍企業情報の文書化を勧告。	○勧告に基づき、文書化制度を整備（28年度改正）。
行動14	相互協議を通じた適時・効果的な紛争解決のための措置を勧告。	●措置の実施状況に関するモニタリングの作業中。 ○基本的に措置を実施済み。租税条約（行動15を含む）の拡充を図る。
行動15	各勧告を既存条約に一挙に反映させる多数国間協定を検討。	●多数国間協定を策定。参加国の拡大を呼びかけ。 ○2017年６月に署名。

7

（国際課税資料８）

【行動3】 外国子会社合算税制の強化：平成29年度税制改正

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

○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。

日本の対応

日本においては、「外国子会社の経済実態に即して課税すべき」とのBEPSプロジェクトの基本的な考え方に基づき、平成29年度改正において、租税回避リスクを、改正前の外国子会社の租税負担割合により把握する制度から、所得や事業の内容によって把握する制度に改めることとした。

8

（国際課税資料９）

外国子会社合算税制：見直しの方向性

○　「外国子会社合算税制」とは、外国子会社を利用した租税回避を抑制するために、一定の条件に該当する外国子会社の所得を、日本の親会社の所得とみなして合算し、日本で課税する制度。

○　改正前の制度では、外国子会社の税負担水準が２０％（トリガー税率）以上であれば経済実体を伴わない所得であっても合算されず、申告も求められない一方で、実体ある事業から得た所得であっても合算されてしまう場合がある、という問題あり。

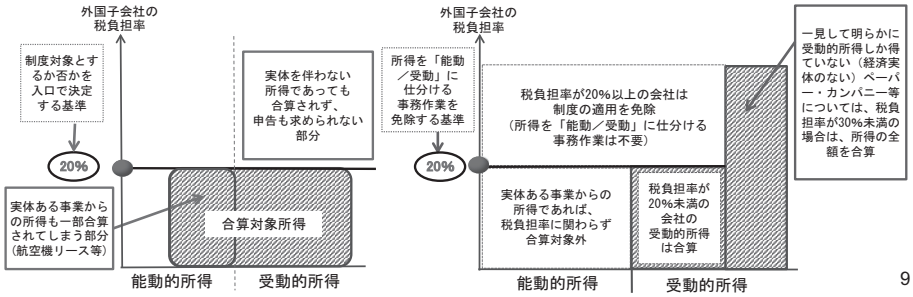
○　平成２９年度税制改正においては、「ＢＥＰＳプロジェクト（行動３）」の合意や「平成２８年度与党税制改正大綱」で示された方向性を踏まえ、租税回避をより的確に抑制するとともに、日本企業の海外展開を阻害しないような制度とすべく、以下の方向性で制度を見直し。

改正前の制度のイメージ

－　租税回避リスクを、外国子会社の外形（会社全体の税負担率（２０％未満）や会社としての実体の有無等）により把握

見直し後のイメージ

－　租税回避リスクを、外国子会社の個々の活動内容（所得の種類等）により把握
－　租税回避リスクの低い外国子会社に、所得を「能動／受動」に分類する事務作業が発生しないよう、一定の税負担をしている外国子会社は適用を免除



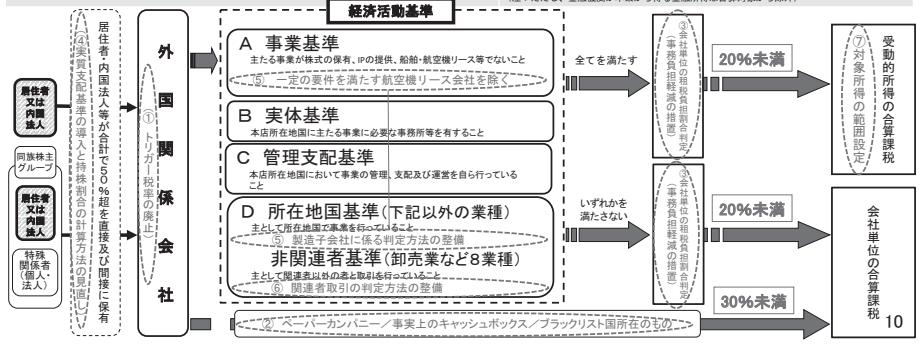
9

（国際課税資料10）

外国子会社合算税制：見直しの主なポイント①

○　日本企業の海外での事業展開を阻害することなく、効果的に租税回避リスクに対応できるよう、改正前の制度の骨格は維持しつつ、以下を見直し。
見直しに当たっては、租税回避に関与していない企業に過剰な事務負担がかからないよう配慮。

見直しの目的	内容
■ 会社単位の税負担率が一定率（トリガー税率）以上である事のみを理由に、合算対象とされないことへの対応	■ トリガー税率を廃止し（①）、ペーパーカンパニー等の所得は、原則、会社単位で合算（②） （注：ただし、一定の保険委託者・資源投資法人については、事業実態に配慮した特例を措置）
■ 租税回避リスクに効果的に対応しつつ、改正前の制度と比較して過剰な事務負担が企業にかからないようにする	■ 事務負担軽減の措置として、会社単位の租税負担割合「20%」による制度適用免除基準を設定（③）
■ 資本関係は無いが、契約関係等により子会社を支配しているケースや間接支配への対応	■ 実質支配基準の導入と持株割合の計算方法の見直し（④）
■ 実体ある事業を行っている航空機リース会社や製造子会社の所得が合算されないよう対応	■ 事業基準・所在地国基準の判定方法の見直し（⑤）
■ 第三者を介在させることで、「非関連者基準」を形式的に満たすケースへの対応	■ 非関連者基準の判定方法の見直し（⑥）
■ 経済実体のない、いわゆる受動的所得は合算対象とする	■ 受動的所得の対象範囲の設定（配当、利子、無形資産の使用料等）（⑦） （注：ただし、金融機関が本業から得る金融所得は合算対象から除外）



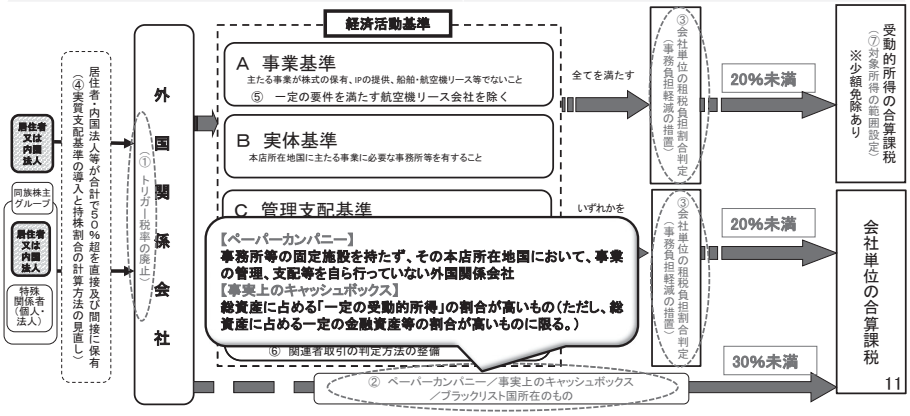
10

（国際課税資料11）

外国子会社合算税制：見直しの主なポイント②

○　日本企業の健全な海外進出を促進しつつ、より効果的に租税回避リスクに対応できるよう、現行制度の骨格は維持しつつ、以下を見直し。見直しに当たっては、租税回避に関与していない企業に過剰な事務負担がかからないよう配慮。

見直しの目的	内容
■　会社単位の税負担率が一定率（トリガー税率）以上である事のみを理由に、合算対象とされないことへの対応	■　トリガー税率を廃止し（①）、ペーパーカンパニー等の所得は、原則、会社単位で合算（②）
■　租税回避リスクに効果的に対応しつつ、現行制度と比較して過剰な事務負担が企業にかからないようにする	■　事務負担軽減の措置として、会社単位の租税負担割合「20%」による制度適用免除基準を設定（③）

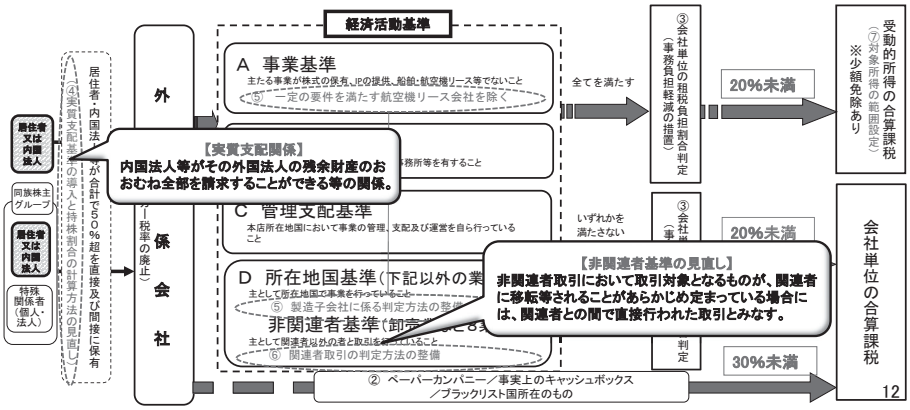


（国際課税資料12）

外国子会社合算税制：見直しの主なポイント③

○　日本企業の健全な海外進出を促進しつつ、より効果的に租税回避リスクに対応できるよう、現行制度の骨格は維持しつつ、以下を見直し。見直しに当たっては、租税回避に関与していない企業に過剰な事務負担がかからないよう配慮。

見直しの目的	内容
■　資本関係は無いが、契約関係等により子会社を支配しているケースや間接支配への対応	■　実質支配基準の導入と持株割合の計算方法の見直し（④）
■　実体ある事業を行っている航空機リース会社や製造子会社の所得が合算されないよう対応	■　事業基準・所在地国基準の判定方法の見直し（⑤）
■　第三者を介在させることで、「非関連者基準」を形式的に満たすケースへの対応	■　非関連者基準の判定方法の見直し（⑥）



（国際課税資料13）

外国子会社合算税制：見直しの主なポイント④

内容

「一定の受動的所得」の範囲の設定
※　少額免除基準額の拡充　　（1,000万円以下→2,000万円以下）

	対象所得の範囲	対象所得から除かれるもの
1	配当　◎	保有割合25%以上（注）の株式等に係る配当を除く。 （注）一定の資源投資法人から受ける配当にあっては、10%以上。
2	利子　◎	業務の通常の過程で得る預金利子、一定のグループファイナンスに係る貸付金利子を除く。
3	有価証券の譲渡損益　◎	保有割合25%以上の株式等に係る譲渡を除く。
4	有価証券の貸付けの対価　◎	―
5	デリバティブ取引に係る損益　◎	ヘッジ目的のもの、一定の商品先物取引業者等が行う一定のデリバティブ取引に係る損益を除く。
6	外国為替差損益　◎	事業（外国為替差損益を得ることを目的とする事業を除く。）に係る業務の通常の過程で生ずるものを除く。
7	金融資産から生じる上記各種所得以外の所得 ◎	ヘッジ目的のものを除く。
8	無形資産の使用料	自己開発等一定のものに係る使用料を除く。 （注）無形資産の範囲は、現行の事業基準における無形資産の範囲と同様。
9	無形資産の譲渡損益	自己開発等一定のものに係る譲渡損益を除く。（注）同上
10	有形資産の貸付けの対価	一定のリース事業に係る対価、本店所在地国使用資産等に係る対価を除く。
11	外国子会社に発生する根拠のない異常な利益 （注）資産、人件費、減価償却費の裏付けの無い所得	―

（・上記◎の所得については、現地法令に準拠して事業活動を行う一定の金融機関は、合算対象から除外。）

13

（国際課税資料14）

外国子会社合算税制：見直しの主なポイント⑤

目的	内容
実体ある金融子会社への配慮	◆ 金融子会社特例の創設 ・ 外国（本店所在地国）の法令に準拠して、銀行業、金融商品取引業、保険業を営む外国関係会社で、事務所等を有するなど、一定の要件を満たす金融機関が得る一定の金融所得（前頁）を合算対象外とする。
合理性のあるペーパーカンパニー（SPC）への配慮	◆ 保険委託者特例の創設 ・ 免許を受けて保険業を営む一定の外国関係会社（保険委託者）が、実体基準及び管理支配基準を満たす一定の保険受託者に保険業務を委託をしている場合、当該外国関係会社（保険委託者）もこれらの基準を満たすこととする。 ◆ 資源投資法人特例の創設 ・ 外国関係会社が、租税条約締結国において一定の化石燃料の採取をしている持株割合10%以上の外国法人（資源投資法人）から受け取る配当は、合算対象外とする。 ◆ 無税国の外国関係会社への対応 ・ 無税国にＳＰＣ（本店）を置き、第三国にある支店で実体ある事業活動を行っている場合の租税負担割合の計算方法を整備する。
企業の事務負担の軽減	◆ 適用免除基準の導入　（前掲）　20%以上 ◆ ペーパーカンパニー等に係る高税率免除基準の導入　（前掲）　30%以上 ◆ 少額免除基準額の拡充　（前掲）　1,000万円以下　→　2,000万円以下 ◆ 書類の簡素化 ・ 受動的所得の合算課税に係る少額免除基準の適用要件の整備（申告書への添付不要等）。
実体ある企業の経済活動を踏まえた措置	◆ 実体のある航空機リース会社への対応　（前掲） ・ 主体的に航空機リース業を行っているものは事業基準を満たしているものとする。 ◆ 製造業に係る所在地国基準の緩和　（前掲） ・ 本店所在地国以外で製品の製造（委託を含む。）を行っている場合であっても、本店所在地国で「製造における重要な業務を通じて製造に主体的に関与している」場合（いわゆる「来料加工」）は、製造業に係る所在地国基準を満たすこととする。 ◆ ジョイントベンチャーで少数株主が存在する場合の対応　（前掲） ・ 外国関係会社を判定する場合の間接保有割合の計算方法を見直す。

14

（国際課税資料15）

【行動13】移転価格税制に係る文書化制度の整備：平成28年度税制改正

【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(注)）を実現するためには自国企業の国外関連者との取引（関連者間取引）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。

（注）移転価格課税とは、国外関連者との取引価格（移転価格）を操作することによる所得の海外移転に対し、その取引が本来の取引価格（独立企業間価格）で行われたものとみなして所得を計算し直し、課税する制度。

【BEPSプロジェクトにおける対応】

経済界のコンプライアンス・コストに配慮しつつ、税務当局のために透明性を高めることを目的として共通様式に基づいた多国籍企業情報の報告等（移転価格に係る文書化）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国別報告書（CbCレポート）、③マスターファイル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るよう勧告（CbCレポートについては、原則、2016年度から適用開始）。

【日本の対応】 28年度税制改正において、BEPSプロジェクトの勧告を踏まえた多国籍企業情報の報告等に係る制度を整備。

○ **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。

○ **国別報告書**：多国籍企業グループの各国別の所得、納税額の配分等、多国籍企業グループの各国別の活動状況に関する情報。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（連結総収入金額1,000億円未満のグループは対象外）。

※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。

○ **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、多国籍企業グループの活動の全体像に関する情報。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（連結総収入金額1,000億円未満のグループは対象外）。

ローカルファイル
＜親・子会社が各々作成＞

- ✓ 組織図
- ✓ 経営戦略
- ✓ 主要な競合他社
- ✓ 主要な関連者間取引と取引背景
- ✓ 移転価格算定根拠
- ✓ 財務諸表　等

国別報告書
＜親会社が作成＞

- ✓ 親会社・子会社所在国ごとの多国籍企業グループの下記情報
  - ➢ 総収入・所得・税額・資本金等の財務情報
  - ➢ 従業員数
  - ➢ 有形資産額
  - ➢ 主要事業　等

マスターファイル
＜親会社が作成＞

- ✓ グループの組織図
- ✓ 事業概要
- ✓ 保有する無形資産の情報
- ✓ グループ内金融活動に関する情報
- ✓ グループ全体の財務状況と納税状況

15

（国際課税資料16）

（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
② 制度の整合性：国際的合意に対する国内法や執行の整合性の確保
③ 提供文書の適切な使用：入手文書はあくまでリスク評価の参考として利用

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

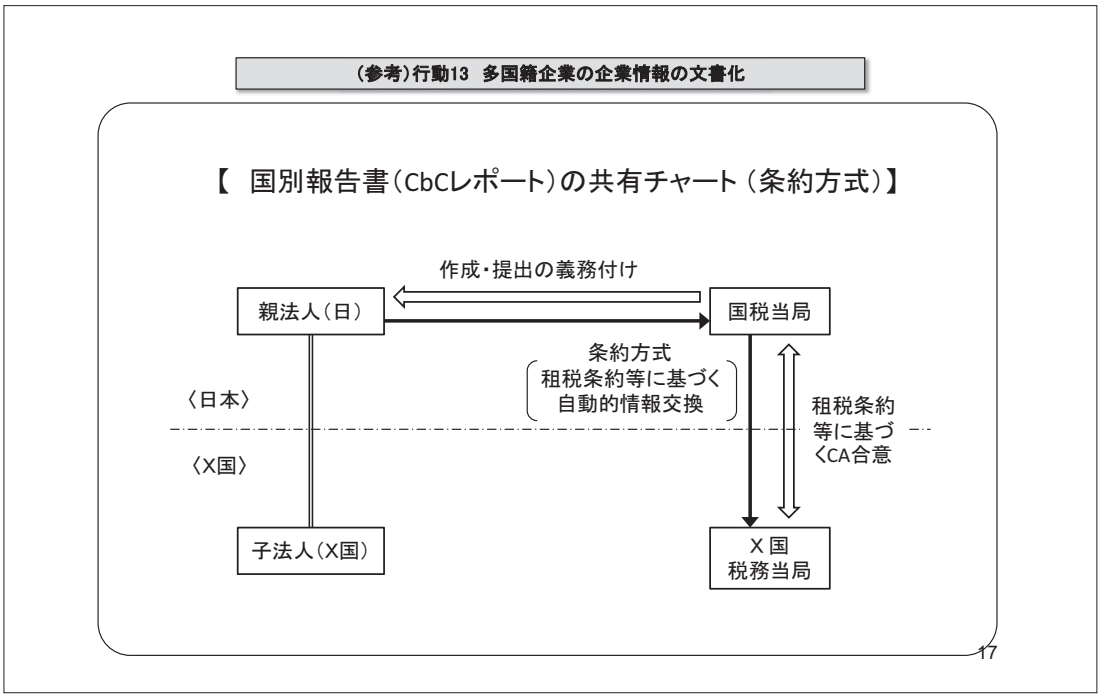
- ➢ 仮に3．の条件を満たした国に適切に国別報告書が提供されない場合、当該国が自国の子会社に国別報告書を求める「子会社方式」等の補完的メカニズムを容認

※ 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

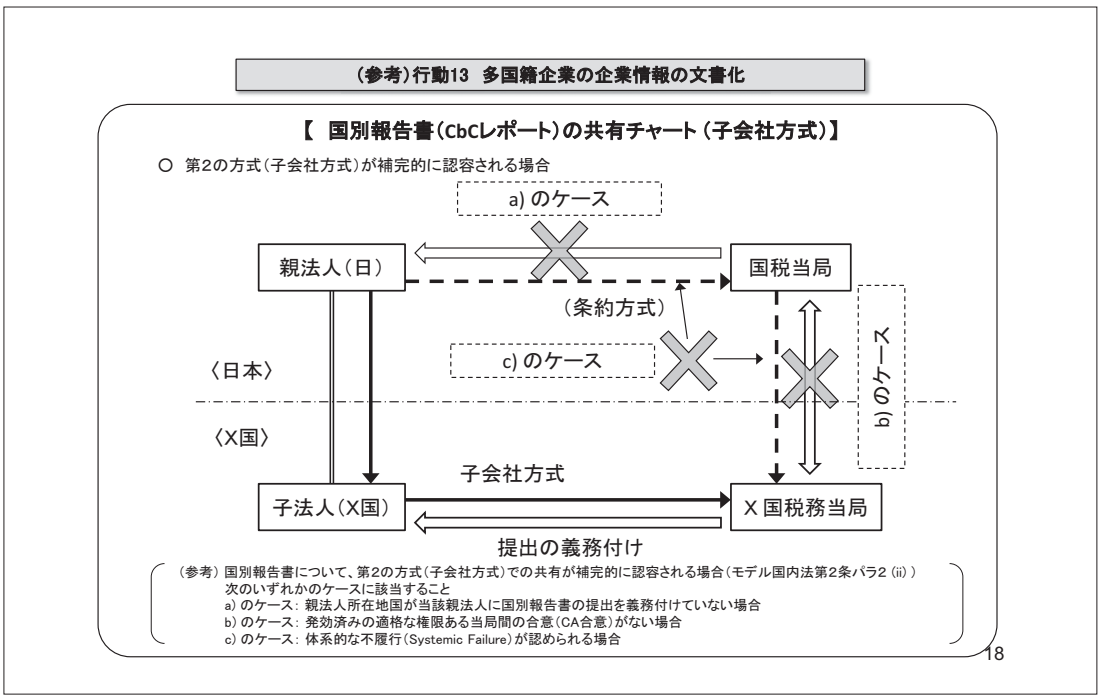
③ 実施パッケージの策定
④ 各国の実施状況についてのモニタリング・メカニズムの策定
⑤ 紛争解決手続きの必要性の認識

16

（国際課税資料17）



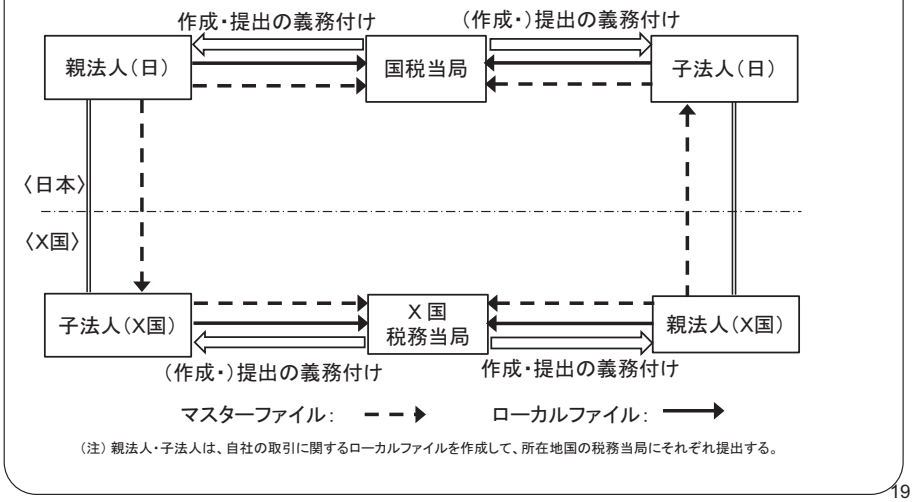
（国際課税資料18）



（国際課税資料19）

（参考）行動13　多国籍企業の企業情報の文書化

【 マスターファイル及びローカルファイルの共有チャート 】



（注）親法人・子法人は、自社の取引に関するローカルファイルを作成して、所在地国の税務当局にそれぞれ提出する。

19

（国際課税資料20）

【行動1】 電子経済の課税上の課題への対処：平成27年度税制改正

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。

○ BEPS対抗措置や付加価値税で対応できない問題については、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。ただし、各国が、条約上の義務と整合的なかたちで、当該オプションを国内法上の措置として導入することは認められたものの、現在の電子経済の状況を前提にすれば、現時点で勧告としての採択は見送られた。オプションの導入可能性について、引き続き検討が行われる。

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。

20

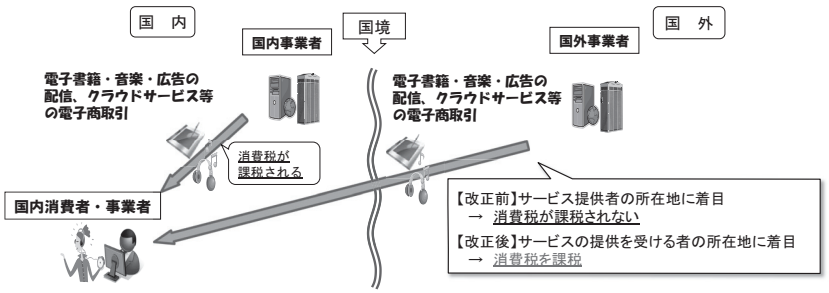
（国際課税資料21）

【行動1】 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（平成27年度税制改正）

○ 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。

○ 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つ、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。



21

（国際課税資料22）

国際的課税逃れ対策（BEPS・税の情報交換）及び実質的所有者情報の透明性向上に関する流れ

2016年5月26～27日 G7伊勢志摩サミット
G7仙台会合の結果を踏まえ、G7としてBEPS・税の情報交換及び実質的所有者情報の透明性向上を着実に講じていくことを確認

BEPS	税の透明性・情報交換	実質的所有者情報の透明性向上
2016年6月30日、7月1日 OECD租税委員会（会合時の議長：浅川雅嗣財務官）（於：京都） BEPS合意実施のための「包摂的枠組」会合がスタート （参加国が当初の46カ国（G20・OECD）から102カ国・地域（7月6日現在）に拡大）	2016年5月23日 日・パナマ租税情報交換協定の実質合意を公表 2016年6月30日、7月1日 OECD租税委員会（会合時の議長：浅川雅嗣財務官）（於：京都） 「非協力的地域を特定する客観的基準」案の取りまとめ	英独仏伊西：実質的所有者情報の自動的交換を提案 ↓ 約50カ国・地域：実質的所有者情報のシステマティックな交換に関する基準策定を働きかけ
	2016年7月23-24日 G20財務大臣・中央銀行総裁会議（於：四川省成都） 2016年9月4-5日 G20サミット（於：浙江省杭州） 「非協力的地域を特定する客観的基準」を承認	2016年10月6日 G20財務大臣・中央銀行総裁会議（於：ワシントンDC） FATF（金融作業部会）・GF（税の透明性・情報交換に関するグローバル・フォーラム）から、法人・法的取極めの「実質的所有者情報」の入手及びその国際的な交換に関する「初期提案」を報告
G7は、BEPS合意の実施を、模範を示しつつリード 「包摂的枠組」会合で、各国のBEPS合意の実施状況を相互監視	2017年7月7-8日G20サミット（於：ハンブルグ） 非協力的地域を特定 進捗が見られない国・地域に対する「防御的措置」の検討 2017年～2018年 税務当局間で「非居住者の金融口座情報の自動的交換」開始	
多国籍企業による過度な節税への対処	海外への資産隠しを通じた脱税の防止	マネロン・汚職・脱税等の不正な資金の流れへの対処

22

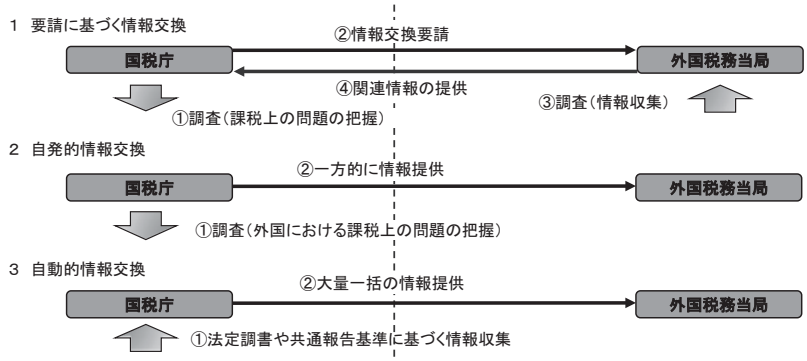
（国際課税資料23）

税務当局間の情報交換

○　税務当局間の情報交換とは、納税者の取引などの税に関する情報を二国間の税務当局間で互いに提供する仕組み。

○　租税条約に基づく税務当局間の情報交換には、①要請に基づく情報交換、②自発的情報交換、③自動的情報交換の３形態がある。

【税務当局間の情報交換のイメージ】



23

（国際課税資料24）

グローバル・フォーラムについて

（2017年９月６日）

「税の透明性と情報交換に関するグローバル・フォーラム」は、税の情報交換に関する法制・執行についてのピア・レビュー等を行うため、OECD加盟国に加え非加盟国を含む146の国・地域が参加するフォーラム。

- 2008年秋以降、金融システム安定化等の観点から、いわゆるタックスヘイブンへの不透明な資金の流れが国際社会において問題視され、2009年４月のG20サミットを契機に、国際基準に則り税務当局間で納税者情報（銀行機密情報も含む）の交換を行うことを各国が約する動きが加速。
- 2009年９月にOECDの「グローバル・フォーラム」を拡充し、いわゆるタックスヘイブンを含む各国の「要請に基づく情報交換」につき法制・執行の両面のピア・レビュー（相互審査）実施に合意し、2010年３月から審査を開始。2016年後半からは新基準による審査を実施中。現在グローバル・フォーラムには146の国・地域が参加。
- ピア・レビューの審査項目は以下の3本柱。
  ① 情報の記録（所有者情報、銀行取引及び会計記録等が適正に記録・保存されているか等。なお、新基準では所有者情報に実質的支配者情報を含む）
  ② 税務当局が情報を取得する権限（銀行機密に妨げられないか等）
  ③ 税務当局間の情報交換（関係する国・地域と、自国の課税上の利益がなくても、情報を交換しているか等）
- 2016年後半から実施予定の新基準による審査（第２次ピア・レビュー）は、法制面審査（Phase1）と執行面審査（Phase2）を同時に行う。**我が国の審査は、2017年後半に開始予定**。
- グローバル・フォーラムの下部組織には、同フォーラムの運営方針を決める「ステアリング・グループ(SG)」、ピア・レビューの具体的作業を行う「ピア・レビュー・グループ(PRG)」及び金融口座情報の共通報告基準(CRS)に基づく「自動的情報交換」の実施を監視・審査する「自動的情報交換グループ(AEOIG)」があり、我が国はいずれもメンバー国として参画・貢献してきている。

（注）AEOIGは、2013年11月に国際基準（2014年２月にOECDがCRSとして公表）による「自動的情報交換」を実施する組織として設立された。

24

（国際課税資料25）

自動的情報交換を巡る国際的取組みの経緯

○　2008年のスイスUBS事件等を受けて、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）。

○　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。

○　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。

○　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、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、自動的情報交換を開始することにコミット。

○　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。

25

（国際課税資料26）

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

≪G20・OECDにおける合意≫

○　2013年、G20首脳は、海外の金融機関を利用した国際的な脱税・租税回避に対処するため、税務当局間で非居住者に係る金融口座情報の自動的交換を実施することに合意。

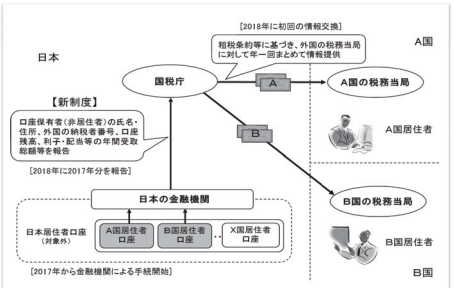
○　これを受け、OECDは、各国税務当局が自国の金融機関から報告される非居住者の口座情報（氏名・住所、外国の納税者番号、口座残高、利子・配当等の年間受取総額等）を租税条約等に基づいて税務当局間で自動的に交換するための国際基準（共通報告基準）を策定し、2014年７月に公表。G20は、共通報告基準を承認し、所要の法制手続の完了を条件として、2017年又は2018年末までに、自動的情報交換を開始することに合意。

≪上記合意を受けた日本の対応≫

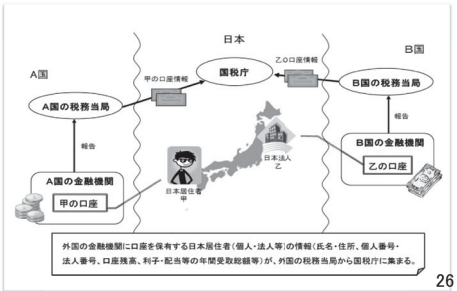
○　平成27年度税制改正において、金融機関による非居住者の口座情報の報告制度を整備。

○　金融機関の準備期間等を考慮し、2017年から金融機関による手続を開始する。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。

［日本から外国への情報提供のイメージ］



［外国から日本への情報提供のイメージ］



26

（国際課税資料27）

自動的情報交換の実施時期に関する国際的な状況

（2017年8月1日現在）

2017年までに初回交換		2018年までに初回交換	
アイスランド	スロベニア	アラブ首長国連邦	（中）マカオ
アイルランド	セーシェル	アンティグア・バーブーダ	チリ
アルゼンチン	チェコ	アンドラ	ドミニカ
イギリス	デンマーク	イスラエル	トリニダード・トバゴ
（英）アンギラ	（丁）グリーンランド	インドネシア	トルコ
（英）英領バージン諸島	（丁）フェロー諸島	ウルグアイ	ナウル
（英）ガーンジー	ドイツ	オーストラリア	ニウエ
（英）ケイマン諸島	ノルウェー	オーストリア	日本
（英）ジブラルタル	ハンガリー	（蘭）アルバ	ニュージーランド
（英）ジャージー	フィンランド	（蘭）キュラソー	パキスタン
（英）ターコス・カイコス諸島	フランス	（蘭）セント・マーティン	パナマ
（英）バミューダ	ブルガリア	ガーナ	バヌアツ
（英）マン島	ベルギー	カタール	バハマ
（英）モントセラト	ポーランド	カナダ	バルバドス
イタリア	ポルトガル	クウェート	バーレーン
インド	マルタ	クック諸島	ブラジル
エストニア	南アフリカ	グレナダ	ブルネイ
オランダ	メキシコ	コスタリカ	ベリーズ
韓国	ラトビア	サウジアラビア	マーシャル諸島
キプロス	リトアニア	サモア	マレーシア
ギリシャ	リヒテンシュタイン	シンガポール	モナコ
クロアチア	ルーマニア	スイス	モーリシャス
コロンビア	ルクセンブルク	セントクリストファー・ネーヴィス	レバノン
サンマリノ		セントビンセント及びグレナディーン諸島	ロシア
スウェーデン		セントルシア	
スペイン		中国	
スロバキア	［50 か国・地域］	（中）香港	
			［51か国・地域］

（注1）アメリカは、2015年からFATCAによる自動的情報交換を実施するとしている。
（注2）下線はマルチCA合意に署名している国・地域を表す（2018年初回交換を取り下げたアルバニアを含めると93か国・地域）。

27

（国際課税資料28）

税務行政執行共助条約の概要

- 条約締結国の税務当局間で税務行政に関する国際的な協力を行うための多国間条約（1988年に署名開放）
  - ① 情報交換：参加国の税務当局間で租税に関する情報を交換する仕組み
  - ② 徴収共助：租税債権の徴収を外国の税務当局に依頼する仕組み
  - ③ 文書送達共助：税務文書の送達を外国の税務当局に依頼する仕組み
- 2010年5月の改正議定書により、情報交換規定が国際標準（①銀行機密の否定、②自国に課税の利益がない場合でも情報を収集し提供する）に沿った形に改正された。
- 2011年2月のG20財務大臣・中央銀行総裁会議において、本条約に署名することを奨励する共同声明を採択。
- 2011年11月3日のG20カンヌサミットで、日本、アルゼンチン、インドネシア、オーストラリア、トルコ、ブラジル、南アフリカ、ロシアが新規に署名。我が国については、2013年10月1日に発効。
- 2017年8月1日現在の本条約の参加国・地域は、日、米、英、独、仏、伊、加、中、韓等112か国・地域（署名ベース）。

欧州・NIS諸国地域：アイスランド、アイルランド、アゼルバイジャン、アルバニア、アンドラ、イギリス、（英）ガーンジー、（英）ジャージー、（英）ジブラルタル、（英）マン島、イタリア、ウクライナ、エストニア、オーストリア、オランダ、カザフスタン、キプロス、ギリシャ、クロアチア、サンマリノ、ジョージア、スイス、スウェーデン、スペイン、スロバキア、スロベニア、チェコ、デンマーク、（丁）グリーンランド、（丁）フェロー諸島、ドイツ、ノルウェー、ハンガリー、フィンランド、フランス、ブルガリア、ベルギー、ポーランド、ポルトガル、マルタ、モナコ、モルドバ、ラトビア、リトアニア、リヒテンシュタイン、ルクセンブルク、ルーマニア、ロシア

中東、アフリカ地域：アラブ首長国連邦、イスラエル、ウガンダ、ガーナ、ガボン、カメルーン、クウェート、ケニア、サウジアラビア、セーシェル、セネガル、チュニジア、トルコ、ナイジェリア、バーレーン、ブルキナファソ、南アフリカ、モーリシャス、モロッコ、レバノン

アジア、大洋州地域：インド、インドネシア、オーストラリア、韓国、クック諸島、サモア、シンガポール、中国、ナウル、ニウエ、日本、ニュージーランド、パキスタン、フィリピン、マーシャル諸島、マレーシア

北米、中南米地域：アメリカ、アルゼンチン、ウルグアイ、（英）アンギラ、（英）英領バージン諸島、（英）ケイマン諸島、（英）タークス・カイコス諸島、（英）バミューダ、（英）モントセラト、エルサルバドル、（蘭）アルバ、（蘭）キュラソー、（蘭）セント・マーティン、カナダ、グアテマラ、コスタリカ、コロンビア、ジャマイカ、セントクリストファー・ネーヴィス、セントビンセント及びグレナディーン諸島、セントルシア、チリ、ドミニカ共和国、パナマ、バルバドス、ブラジル、ベリーズ、メキシコ

（注1） 下線は、発効済の国・地域（97か国・地域）を表す。
（注2） ガーンジー、ジャージー、ジブラルタル、マン島、アンギラ、英領バージン諸島、ケイマン諸島、タークス・カイコス諸島、バミューダ、モントセラトは、イギリスにより適用拡張。
（注3） グリーンランド、フェロー諸島は、デンマークにより適用拡張。
（注4） アルバ、キュラソー、セント・マーティンは、オランダにより適用拡張。

28

（国際課税資料29）

G20の「税の透明性に関する非協力的地域のリスト」について

【経緯】

●2016年4月：パナマ文書の流出の後、課税逃れ等のための税務・金融情報の秘匿に対する批判が高まったこともあり、G20財務大臣会合（於：ワシントン）において、OECDに対し、G20と協力しつつ「税の透明性に 関する非協力的地域を特定するためのリスト」を2017年7月のG20 ハンブルクサミットに提出すること、及びそのための「客観的基準」を作成することが要請される。

●2016年6月：OECD租税委員会本会合（於：京都）において「客観的基準」について議論。

●2016年7月、9月：G20財務大臣会合（於：成都）、G20杭州サミットにおいて、以下を内容とする「客観的基準」を承認。

■□税の透明性に関する非協力的地域を特定するための客観的基準□ ■

✓ 下記の3つの基準のうち、2つ以上を満たさない国・地域、あるいは

✓ 「要請に基づく情報交換」に関する「税の透明性と情報交換に関するグローバル・フォーラム」（以下「グローバル・フォーラム」）によるピア・レビューにおいて不遵守（Not-Compliant）相当の国・地域をリストに掲載する

基準1	「グローバル・フォーラム」が実施する「要請に基づく情報交換」に関するピア・レビューにおける総合評価が「概ね遵守（Largely Compliant）」あるいは「遵守（Compliant）」
基準2	「共通報告基準（Common Reporting Standard）」に基づく税務当局間の金融口座情報の自動的交換を、遅くとも2018年までに実施することを約束
基準3	「税務行政執行共助条約（多国間条約）」への署名

【各国における税の透明性を巡る状況】

基準1 ： 「グローバル・フォーラム」において、基準の遵守状況が満足な水準でなかった国において、リスト策定までに追加的な努力が行われたかどうかの審査が行われ、トリニダード・トバゴを除く17カ国が「概ね遵守」又は「一部遵守」の評価まで向上。

基準2 ： 2017年6月時点で、101カ国・地域がコミット。（※ 金融センターを持たない途上国については、コミット義務が無い。）

基準3 ： 基準策定時点から新たに17カ国・地域が参加。

「客観的基準」を満たしていなかった国において税の透明性の向上が見られた結果、ハンブルクサミットに提出されたリストには、トリニダード・トバゴ1カ国のみ掲載。

※ リストに掲載された国に対しては、G20諸国による防御的措置が検討される。

【今後の見通し】

● リストに掲載された国が一カ国であったことを踏まえ、今後、更なる国際的な税の透明性向上のために、基準の見直しが必要との議論になる可能性。

● 見直しに当たっては、「共通報告基準」に基づく税務当局間の金融口座情報の自動的交換が、2017・2018年9月の初回交換に向け、各国で法制面・執行面の準備が進められていることを踏まえ、特に基準2や3を中心として、見直しの議論が行われる見込み。

29

（国際課税資料30）

G20サミット首脳宣言（仮訳抜粋）
（2016年9月4-5日 於 ： 杭州）

19. 我々は，税源浸食と利益移転（BEPS），税に関する情報交換，開発途上国における税に関する能力構築及び成長と税の安定性を促すための租税政策について現在行われている協力の推進を含む，世界規模で公正な，かつ，現代的な国際課税システムを達成し，成長を促すための，国際的な税に関する協力を，引き続き支持する。我々は，G20/OECD BEPS包摂的枠組みの設立及び京都における同枠組みの第1回会合を歓迎する。我々は，BEPSパッケージの適時の，一貫した，広範な実施を支持し，未だBEPSパッケージにコミットしていない関係し，関心のある全ての国・地域に対し，BEPSパッケージへのコミットメントと，対等な立場での枠組みへの参加を求める。我々は，また，税の透明性に関する国際的に合意された基準の効果的で広範な実施についての進捗を歓迎し，遅くとも2018年までの自動的情報交換の基準の実施に未だコミットしていない，あるいは，多国間税務執行共助条約に未だ署名及び批准を行っていない，全金融センターを含む全ての関係する国・地域に，遅滞ないコミット並びに署名及び批准を求めることを再確認する。我々は，OECDがG20構成国と協働して作成した，税の透明性に関する非協力的地域を特定するための客観的基準についての提案を支持する。税の透明性に関して合意された国際的基準を，満足のいく水準で実施することに向けて十分な進捗が見られない地域のリストを，2017年7月のG20サミットまでにOECDが作成することを視野に入れ，我々は，OECDが2017年6月までに，財務大臣・中央銀行総裁会議に対し，各地域の税の透明性についての進捗と，グローバル・フォーラムが各国からの追加的審査の要請に応じて国別審査プロセスをどのように扱うかについて，報告することを要請する。リストに載った地域に対しては，防御的措置が検討される。我々は，開発途上国の税に関する能力構築を各国と国際機関が支援することを奨励し，IMF，OECD，国連及び世界銀行グループによる新たな「税に関する協働のためのプラットフォーム」の設立を認識する。我々は，アディス税イニシアティブの原則を支持する。我々は，不正な資金の流れの我々の経済への重大な悪影響を認識し，このテーマについてのG20における作業を前進させる。我々は，イノベーションによる包摂的成長を促進するためのサプライサイドの構造改革に租税政策の手段が有効であること，そして投資と貿易を促進する上で税の安定性が利益となることを強調し，OECD及びIMFに対し，成長志向の租税政策及び税の安定性の問題についての取組を継続することを要請する。これに関連し，中国は，国際税制の企画・研究のための国際租税研究センターを設立することで貢献する。

20. 特に法人及び法的取極めの実質的所有者情報に関し，金融の透明性及び全ての国・地域による透明性に関する基準の効果的な実施は，国際金融システムの清廉性を守り，これら法人及び法的取極めが，腐敗，租税回避，テロ資金供与，マネーロンダリングの目的で悪用されることを防止するために，極めて重要である。我々は，FATF及びグローバル・フォーラムに対し，法人及び法的取極めの実質的所有者情報の入手可能性及びその国際的な交換を含む，透明性に関する国際基準の履行改善のための方法についての初期提案を，10月のG20財務大臣・中央銀行総裁会議までに，提示することを求める。

30

（国際課税資料31）

G20財務大臣・中央銀行総裁会議 共同声明 （仮訳抜粋）
（2017年3月17-18日 於 ： バーデン＝バーデン）

9. 我々は、世界規模で公正かつ現代的な国際課税システムのための取組を続ける。我々は、「税源浸食と利益移転(BEPS)」パッケージの適時の、一貫した、広範な実施に引き続きコミットし、「BEPS 包摂的枠組み」への参加の拡大を歓迎し、関係・関心のある全ての国・法域に参加を奨励する。我々は、OECD が2017 年7月のG20 サミットまでに、4つのミニマム・スタンダード全てを含むBEPS 実施の進捗について報告することを求める。我々は、2017 年6月7日の「BEPS 防止に向けた租税条約に関する措置実施のための多数国間条約」の第1回署名式と、2017 年9月から開始するOECD の共通報告基準(CRS)に基づいた金融口座情報の初回の自動的交換に期待する。我々は、全ての法域に対し税務行政執行共助条約に署名し、これを批准するよう求め、共通報告基準の実施に未だコミットしていない金融センターを含む全ての関係法域が遅滞なく実施しコミットすること、及び、遅くとも2018 年9月から共通報告基準に基づく交換を開始するための国内法制の導入を含む必要な全ての行動をとることを求める。さらに、OECD が、2017 年7月のG20 サミットまでに、税の透明性に関して合意された国際的基準の、満足のいく水準での実施に向けて十分な進捗が見られない法域のリストを準備することを期待する。リストに載った地域に対しては、防御的措置が検討される。我々は、特に「アディス税イニシアティブ」の原則に従った、開発途上国の税の能力構築に係る的を絞った支援、及び、2017 年半ばまでにその進捗状況が示される「税に関する協働のためのプラットフォーム」による作業を引き続き支持する。

10. 我々は、成長志向の租税政策についての国際協調を歓迎し、OECD 及びIMF による税と包摂的な成長、及び税の安定性に関する作業を歓迎する。我々は、我々は税の安定性についての報告書が提出されたことを認識し、各法域に対して、報告書の中で提案されている、税の安定性強化のための実用的な手法を自発的に検討することを奨励する。それらの手法は、国内法制の枠組と国際租税条約において実施される紛争防止や紛争解決についての手法を含む。我々は、OECD とIMF に対して、税の安定性向上に関する進捗を2018 年中に評価することを求める。我々は、BEPS プロジェクトの一環として、OECD 電子経済タスクフォースにおいて、電子化が課税にもたらす影響についての議論を実施してきた。我々は，電子経済タスクフォースを通じて、この課題について更なる作業を行い、2018 年のIMF/世界銀行春季会合までに中間報告することを求める。

11. 我々の腐敗、租税回避、テロ資金供与及びマネーロンダリングへの戦いの重要な手段として、我々は、国際基準の効果的な実施を通じた法人及び法的取極めの透明性、及び国内及び国際的場面における実質的所有者情報の入手可能性を一層向上させる。この点、我々は、金融活動作業部会(FATF)と「税の透明性と情報交換に関するグローバル・フォーラム」の作業を歓迎する。我々は、実質的所有者に関する補完的な租税分野における取組について、2017 年7月の首脳サミットまでにOECD からの進捗報告を期待する。

31

（国際課税資料32）

G7財務大臣・中央銀行総裁会議 共同声明 （仮訳抜粋）
（2017年5月12-13日 於 ： バーリ）

16. 我々は、より公正かつ現代的な税システムのために取り組むこと、及び、経済活動に参加する全ての者にとってグローバルに公平な競争条件を実現することに引き続きコミットする。この目的のため、G20／OECD BEPS（税源浸食と利益移転）パッケージの適時の、一貫した、広範な実施は極めて重要である。我々は、全ての関係・関心のある国・地域がBEPSパッケージの実施及びG20／OECD BEPSに関する包摂的枠組みへの参加にコミットすることを奨励する。我々は、2017年6月7日に行われる「BEPS防止に向けた租税条約に関する措置実施のための多数国間条約」の第1回署名式を期待する。我々は、経済の電子化に関連した進展を監視・評価すること、及び「OECDの電子経済に関するタスクフォース（TFDE）」の作業の結論に応じて、一貫したアプローチで関連する税の課題に対処するために、必要に応じて政策の選択肢を策定することの重要性を認識する。我々は、OECDのTFDEによる2018年の中間報告に期待する。我々は、税の安定性に関するOECD及びIMFの作業を支持する。

17. 税の透明性を世界規模で高めるという我々の目標を再確認した上で、我々は、G20とともに、全ての地域が税務行政執行共助条約に署名し、これを批准するよう求める。また、2017年9月に始まる金融口座情報の自動的交換についての共通報告基準（CRS）を実施することにコミットしていない全ての金融センターを含む全ての関係国・地域が遅滞なくコミットすること、及び、CRSの下で遅くとも2018年9月までに自動的情報交換を開始するために、国内法制の導入を含む必要な行動をすべて取ることを強く求める。我々は、税の透明性に関して合意された国際的基準を未だ満足のいく水準で実施出来ていない地域において十分な進捗があることを期待し、OECDによる、税の透明性に関する非協力的地域のリストの作成に期待する。これは、リストに載った地域に対する防御的措置に関する我々の作業に指針を与える。我々は、FATF及び「税に関する透明性と情報交換に関するグローバルフォーラム」による実質的所有者情報の入手可能性に関する国際基準の履行改善のための作業を歓迎する。我々は、併せて実質的所有者に関する税分野におけるOECDの補完的な作業を歓迎する。

18. 「租税犯罪及びその他の不正資金の流れに対する闘いについてのバーリ宣言」は、当局間及び国家間の効果的な協力に基づき、租税・金融犯罪に対して包括的なアプローチで闘うという我々の決意を反映している。我々は、CRSの下での報告を回避するために設計された取極めや、実質的所有者に不透明な構造のシェルターを提供することを目的とした取極めに対処するために、義務的開示ルールのモデルの検討を含む可能な方法を議論する取組を支持する。

19. 我々は、途上国の国内資金動員の能力を強化することが、持続可能な成長のためのグローバル2030年アジェンダの達成に極めて重要であることを再確認する。税制及び税務執行能力の改善も、世界的に公平な競争条件にとって極めて重要である。この目的のため、我々は、「アディス税イニシアティブ」の原則に引き続きコミットし、「税に関する協働のためのプラットフォーム」の作業を支持する。我々は、同プラットフォームが、国際機関間の協働を深化させ、また、税務能力構築のための外部からの支援の効果を向上させるに当たり、主要な役割を果たしていることを認識している。我々は、税の能力を構築する上での途上国に対する的を絞った支援を引き続き支持する。我々はまた、OECDによる「アフリカ租税・金融犯罪捜査アカデミー」のケニアでの設立のような、租税・金融犯罪への対処という分野における新たなイニシアティブを歓迎する。

32

（国際課税資料33）

G20サミット首脳宣言（仮訳抜粋）
（2017年7月7-8日　於：ハンブルク）

国際的な税の協力と金融の透明性

我々は，世界規模で公正，現代的な国際課税システムのための取組を続け，成長志向の租税政策についての国際的協力を歓迎する。我々は，「税源浸食と利益移転(BEPS)」パッケージの実施に引き続きコミットし，全ての関連する法域に「包摂的枠組み」への参加を奨励する。我々は，「共通報告基準(CRS)」に基づく金融口座情報の初回の自動的交換が2017年９月に行われることを期待する。我々は，全ての関係法域が遅くとも2018年９月までに交換を開始することを求める。我々は，税の透明性に関して合意された国際基準の満足のいく水準での実施を達成するための各法域による最近の進捗を称賛し，次回のサミットまでに，実施に向けた更なる取組を反映したリストがOECDから提出されることを期待する。リストに載った法域に対しては，防御的措置が検討される。我々は，開発途上国の税に関する能力構築への支援を引き続き支持する。我々はまた，税の安定性向上に，そしてOECDと共同で経済の電子化によって惹起される課税上の課題に，取り組んでいる。腐敗，脱税，テロ資金供与，マネーローンダリングに対する我々の闘いにおける重要な手段として，我々は，国内及び国際的場面における情報の入手可能性を含む，法人及び法的取極めの実質的所有者情報と透明性に関する国際基準の効果的な実施を進める。

33

（国際課税資料34）

Ⅱ．BEPS合意に関する今後の対応

34

（国際課税資料35）

「今後の国際課税のあり方についての基本的考え方」（骨子）　（出典：平成29年度与党税制改正大綱）

1. 問題意識

○ 企業の健全な海外進出の促進と、租税回避・税源浸食の防止
⇒ 今後、国際課税に関連する制度改正に取り組むに当たっては、グローバル経済の構造変化や日本経済の位置づけ等を踏まえた「基本的考え方」を明確にし、整合的・戦略的に検討する必要

2. グローバル経済・日本経済の構造的変化

○ グローバル経済における過去20年の構造変化
・新興国・途上国の経済規模や存在感の拡大
・様々な税制上の優遇措置を持つことで知られる経済規模の小さな国・地域を経由地とするクロスボーダーの直接投資の増加
・オフショア・センターへの資本蓄積
・自国での知的財産開発の取組みと比べ多額の知的財産由来の使用料を受け取っている国の登場

○ グローバル経済と日本経済との関係における過去20年の主要な変化
・日本の対外直接投資残高は約5倍増、証券投資は約4倍増
⇒ 日本は主要な資本輸出国であり、世界最大の対外純資産保有国
・クロスボーダーの知的財産使用料収支は世界3位の水準である2．4兆円の受取超へと大幅に改善
⇒ 日本は世界で主要な知識・技術の開発・輸出国
・上記は、日本の経常収支の黒字に寄与、ただし、国際課税のあり方を考える上で、以下の動きには要留意
✓ 日本からオランダへの直接投資残高が約10倍に増加
✓ 日本からケイマン諸島への証券投資残高がアメリカに次ぐ第2位の水準（約60兆円）に増加
✓ 日本からの知的財産使用料の純支払額が最も多いのはシンガポール

35

（国際課税資料36）

3. 今後の国際課税のあり方に関する基本的考え方

① 各国による**「BEPSプロジェクト」の合意事項の着実な実施を日本がリード**し、健全な企業活動を支える**グローバルに公平な競争条件を確立**。
（※ 新興国・途上国による国際課税のルールメイキングへの関与を深めるとともに、自ら参加して決めたルールを確実に遵守させることが重要）

②「グローバル企業の経済活動が行われる場所と、税が支払われるべき場所とを一致させる」ことにより、**企業の健全な海外展開を支援しつつ、租税回避を効果的に抑制**する。
（※ 日本で生み出された知的財産が、海外のペーパーカンパニーへと移されるという**「知の国外流出」のリスクに対応**することが重要。なお、知的財産は、研究開発等を通じた価値創造の場所と、開発された知的財産を活用した収益事業が行われる場所という2つが想定される点に要留意。）

③ 各国の税務当局間における情報交換ネットワークの拡大と強化等を通じて**税の透明性を向上**させるグローバルな取組みの実効性を高めていく。

4. 個別の制度改革に当たっての視点

（1）これまでの取組み
○ **「日本企業の積極的な海外展開支援を通じた国際競争力の強化」と「租税回避への対応」という2つの政策的要請のバランス**を取りながら、国際課税に関する制度改正を実施。
－「外国子会社配当益金不算入制度」の導入（平成21年度税制改正）
⇒ 日本企業による積極的な海外展開と、その果実の日本経済への還流を支援
－「過大支払利子税制」の導入（平成24年度税制改正）
⇒ クロスボーダーの関連者間で所得金額に比して過大な利子の支払を通じた租税回避に対応
－「多国籍企業のグローバルな活動状況に関する報告書」の提出制度の導入（平成28年度税制改正）
⇒ 「BEPSプロジェクト」の合意事項への対応
－「非居住者が保有する金融機関の口座情報の国際的な自動的交換の枠組み」の整備（平成27年度改正）

36

（国際課税資料37）

4. 個別の制度改革に当たっての視点

（2）今後の取組み

① 平成29年度税制改正に当たり対応する事項（「外国子会社合算税制」の見直し）

○ 企業の健全な海外展開を促進しつつ、公平な競争条件を損なう租税回避には従来よりも効果的に対応
- 租税回避リスク（合算対象所得）を、子会社の租税負担割合や会社全体の事業実体の有無といった「会社の外形」から判断するアプローチを、外国子会社の「個々の所得等の内容」に応じて把握するアプローチへと変更
- 企業に過剰な事務負担が発生しないよう、所要の措置を設定
- 税に関する透明性向上に向けた進捗が見られない国・地域に対して、他のG20諸国と足並みを揃えた「防御的措置」を発動できるよう整備

② 中期的に取り組むべき事項

○ 移転価格税制

知的財産等の無形資産を、税負担を軽減する目的で海外へと移転する行為等に対応すべく、「BEPSプロジェクト」で勧告された「所得相応性基準」の導入を含め、必要な見直しを検討

○ 過大支払利子税制

関連者への過大な利払いによる租税回避を効果的に抑制すべく、「BEPSプロジェクト」の勧告を踏まえた見直しを検討

○ タックスプランニングの義務的開示制度

「BEPSプロジェクト」の最終報告書や諸外国の制度や運用実態等も踏まえ、日本での制度導入の可否を検討

37

（国際課税資料38）

【行動8-10】 移転価格税制：「BEPSプロジェクト」の結論

○ 「BEPSプロジェクト」では、**「価値が創造されたところで税金を払うべき」**との原則を踏まえ、無形資産を中心に、「価値創造の場」と「所得が生じる場」とが一致するよう「移転価格ガイドライン」を整備することとなった。

行動8：無形資産取引に係る移転価格ルールの見直し

「無形資産」は、その固有性により、「独立企業原則」の適用が困難であり、開発国（「価値創造の場」）から軽課税国への利益移転が行われている。これに対抗するため、

- 将来のキャッシュフローの割引現在価値を現時点の無形資産の価値とみなす**「DCF（Discounted Cash Flow）法」**、
- 実際に生じたキャッシュフローが当初の予測から大きくかい離した場合に、事後的に価格を調整できる**「所得相応性基準」**

を勧告。

行動9：「リスク」・「資本」に係る移転価格ルールの見直し

（開発）事業の**「リスク」**を引き受けており、「リスク」が顕在化した際にこれに対応できる**「資本」**を有している者が当該事業から生じる所得を得るべきという考え方に基づいた「移転価格ガイドライン」の改訂等

行動10：他の租税回避リスクの高い取引に係る移転価格ルールの見直し

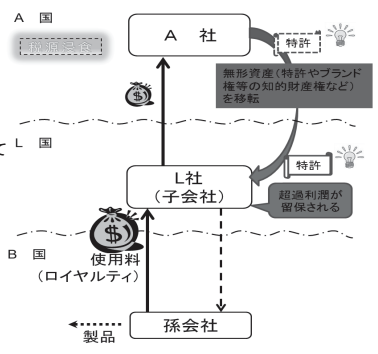
グループ内役務提供サービス（IGS：Intra Group Services）については、軽課税国の子会社に提供されたサービスに係る費用を管理費用や本社費用として高課税国の親会社の費用とするBEPSが問題。

「BEPSプロジェクト」では、グループ内で「独立企業原則」に従って適切に費用を配分する（親会社及び子会社の各々において、費用と収益を対応させる）ことを勧告。

○ 日本としては、特に、
- 無形資産を用いたBEPSに対抗する**「所得相応性基準」**や
- **IGSの費用・収益を対応**させる措置

等の導入可能性についての検討が必要。

無形資産を用いたBEPSの例



38

（国際課税資料39）

【行動8】 無形資産取引に係る移転価格ルール

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 広範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、改善維持、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
- 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

39

（国際課税資料40）

評価困難な無形資産に係る移転価格ルールの策定

背景及び行動計画の概要

- 特許等の無形資産のうち、比較可能な独立企業間取引が存在せず、将来生み出される収益について信頼できる予測がないような評価困難な無形資産（Hard-to-value intangibles）については、納税者と税務当局との間の情報の非対称性が課題
- 取引時点で評価が困難な一定の無形資産に関するBEPSについて、特別の措置を検討する

報告書の概要

○ 評価困難な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、税務当局が実現値に基づいて独立企業間価格を評価することを可能とすること（いわゆる所得相応性基準の導入）で対応

○ 納税者と税務当局との間に当該無形資産に関する情報の非対称性が深刻であり、実際の利益が明らかにならないと税務当局が移転価格評価を実行できないような場合、税務当局は、実際の利益に基づいて、納税者の予測に基づいた価格取極めを評価し、価格調整を行うことができる

○ 適用が免除される場合

(i) 納税者から、以下の(ア)及び(イ) が提供される場合

(ア) 価格取極め・合理的に予測可能な出来事・その他のリスクの考慮を判断するために、無形資産の移転時に用いられた事前の予測、及び、その実現可能性についての詳細

(イ) 財務上の予測と実際の結果の重大なかい離（significant difference）が、a). 取引時点では関連者が予測することは不可能であった、価格決定後に生じた予見できない進展や出来事によるものであること、または、b). 原因となった出来事が起きる確率についての、取引の時点での見込みが適切であったことについて、信頼に足る証拠

(ii) 無形資産の移転が、事前確認（APA）の対象である場合

(iii) (i)(イ)における財務上の予測と実際の結果について、いかなるかい離も取引時点の価格の20%以下である場合

(iv) 当該無形資産が非関連者収益を初めて生み出してから、(iii)の要件を満たしたまま、5年間が経過した場合（それ以降の年度について適用免除）

【参考】 米・独における所得相応性基準の導入例

所得相応性基準は、米国（1986年）、ドイツ（2007年）にそれぞれ導入されている。なお、今回の報告書の内容は米国の制度がベースとなっている部分が多い

今後の対応

- 評価困難な無形資産のガイダンスの策定（2017年末以降となる見込み）。

40

（国際課税資料41）

評価困難な無形資産（HTVI）に関する実施ガイダンスの概要（１）
― 2017年５月23日付パブリック・コメント版ディスカッションドラフト ―

≪ガイダンスの目的≫
○ HTVIへのアプローチ（所得相応性基準）の適用について、税務当局間の共通の理解と実施を得ることを目的とし、一貫性を改善させ、経済的二重課税のリスクを軽減させる。

≪タイミングの問題≫
○ 所得相応性基準の性質上、タイミングの問題に関する考察が不可避的に求められる。税務当局は、可能な限り早期にHTVI取引が特定され対処されるよう、税務調査を行うべきである。しかしながら、税務当局にとって、その取引時点またはその直後にリスク・アセスメントを行うこと、価格設定のもととなった情報の信頼性を評価すること、あるいはその取引が独立企業間価格であるかどうかを検討することは、困難であろうことに留意する必要がある。
○ HTVIの移転と事後の結果の発生の間の経過期間は、必ずしも調査サイクルや法令上・行政上の期間制限と一致しないかもしれない。この問題は、移転から商業的に使用され所得が生み出されるまでに長い期間を要する無形資産の場合に、より深刻な問題となる。
○ 短い調査サイクルや法令上の期間制限等により所得相応性基準の適用に困難を伴う国もあるだろう。本ガイダンスは、このような困難を克服するための立法措置を要求するものではないが、HTVIの移転・使用許諾の迅速な報告義務の導入や通常の法令上の期間制限の改正等の制度改正の検討を妨げるものではない。

41

（国際課税資料42）

評価困難な無形資産（HTVI）に関する実施ガイダンスの概要（２）
― 2017年５月23日付パブリック・コメント版ディスカッションドラフト ―

≪価格調整方法≫
○ 所得相応性基準の適用において、税務当局は、納税者が採用した方法とは異なる代替的な価格設定方法を反映させるという調整手法を含め、適切な調整を行うことができる。例えば、次のような方法：
- 条件達成毎（段階的）支払〔milestone payments〕
- 継続的使用料支払〔running royalties with or without adjustable elements〕
- 価格調整条項〔price adjustment clauses〕
- 上記の組合せ

≪所得相応性基準と相互協議手続き≫
○ 所得相応性基準の適用により二重課税が生じた場合には、適用される租税条約に基づく相互協議手続きを通じた解決が認められることが重要。
○ 本ガイダンスは、行動14（紛争解決メカニズムの更なる実効性）に係るBEPS最終報告書でコミットされた枠組みに沿って解釈されるべき。

≪事例≫
○ 具体的な価格調整方法等について３つの事例を用いて説明。

42

（国際課税資料43）

【行動9】 リスクと資本に係る移転価格ルール

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、以下の事項等について、移転価格ガイドラインを改訂

- 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する
- 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

○ 上記事項を、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）に適用する場合、キャッシュボックスにはプレミアム・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こととなる。
※「行動8 無形資産取引に係る移転価格ルール」においても無形資産の文脈で上記改訂事項を適用

○ 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

43

（国際課税資料44）

【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への対応

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年末以降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）の課税ベ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

44

（国際課税資料45）

利益分割法ガイダンスの概要
— 2017年６月22日付パブリック・コメント版ディスカッションドラフト —

○　本ガイダンスは、ＢＥＰＳ行動計画８－10を受け、取引単位利益分割法（ＰＳ法）に関するガイダンスの明確化・充実を目指して策定中。作業完了後、本ガイダンスの内容はそのまま現行移転価格ガイドライン第２章Ｃ（ＰＳ法）に反映される予定。

○　本ガイダンスは、①ＰＳ法が最適法となる場合、②ＰＳ法の適用における一般原則、③分割対象利益の決定、④分割方法（分割ファクター）についてガイダンスを提供。

○　比較対象取引の不存在のみではＰＳ法の適用は正当化されないことや、本ガイダンスにおいて示されているＰＳ法を最適法としうる指標の存在／不存在は必ずしもそれだけでＰＳ法を最適法とするものではないことを明確化。

○　ＰＳ法が最適法か否かに関して、ＰＳ法の強み・弱み、取引の性質（各当事者による独自の価値ある貢献、高度の事業統合、各当事者による経済的に重要なリスクの共同引受（または密接に関係する経済的に重要なリスクの別個引受））等に係るガイダンスを追加・拡充。

○　分割対象利益の決定は、移転価格ガイドライン第１章で述べられている正確に描写された取引と整合的であるべきとした上で、分割対象利益として予測利益と実現利益のどちらが適切かについて説明。経済的に重要なリスクの共同引受がある場合には、実現利益の分割が適切である旨を言及。

○　ＰＳ法が最適法となる場合・最適法とならない場合等について、合計10の事例を用いて説明。

45

（国際課税資料46）

【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。

○固定比率ルール（基本ルール。これに、下記の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、10～30%の範囲内で決定。

○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。

○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。

○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。

○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。

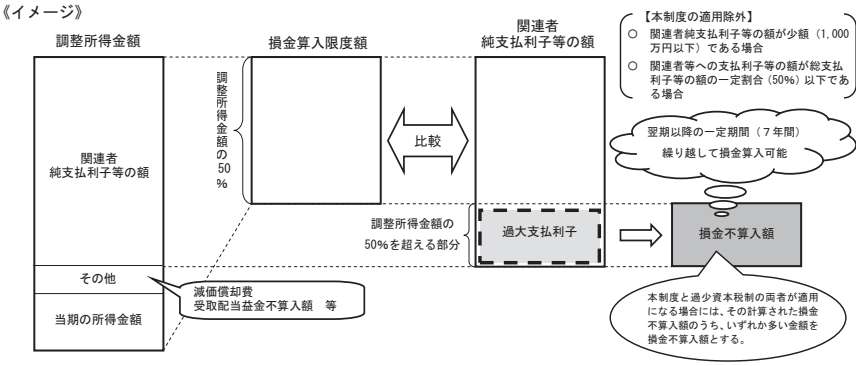
46

（国際課税資料47）

【行動4】利子控除制限： 制度の基本及び日本の現行制度（「過大支払利子税制」）

○ 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》



（注） 関連者等（直接・間接の持分割合 50%以上又は実質支配・被支配関係にある者等）への支払利子等の額（利子等の受領者側で我が国の法人税の課税所得に算入されるもの等を除く。）の合計額からこれに対応する受取利子等の額を控除した残額をいう。

47

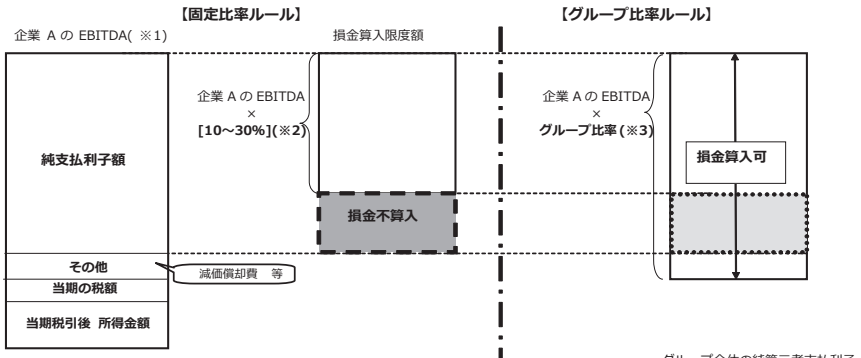
（国際課税資料48）

【行動4】 利子控除制限:「BEPSプロジェクト」の結論

○ 「BEPSプロジェクト」では、**「価値が創造されたところで税金を払うべき」**との原則を踏まえ、一定の所得を生み出すために通常必要な資金調達コストを超える規模で利払いを行っている企業については、超過分の利子の損金算入を否認するという結論になった。

○ こうした観点から、「BEPSプロジェクト」では、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（10～30%の範囲で各国が設定）を超えた部分を控除制限することを勧告。

○ 日本の「過大支払利子税制」の閾値は現在50%であり、厳格化が必要。また、適用対象や特別ルール等についても本勧告を踏まえた検討が必要。



※1　EBITDA＝税引後当期所得＋純支払利子＋減価償却費＋特別償却＋当期税額

※2　日本の過大支払利子税制においては 50%

※3　グループ比率＝ グループ全体の純第三者支払利子 / グループ全体の EBITDA

48

（国際課税資料49）

【行動12】 タックス・プランニングの義務的開示制度：制度の基本及び「BEPSプロジェクト」の結論

○ 「BEPSプロジェクト」では、**「企業の活動に関する透明性向上」**の観点から、（会計士や税理士等の）プロモーター及び利用者が租税回避スキーム(注)を税務当局に報告する制度（**「義務的開示制度（MDR：Mandatory Disclosure Rules）」**）を勧告。制度の目的には、リスク評価のために潜在的に行き過ぎた又は濫用的な租税回避スキームの早期の情報取得、租税回避スキームやその利用者・プロモーターの適時の特定、租税回避スキームのけん制・抑止が挙げられている。

（注） 一般的に義務的開示制度は、「租税回避」を定義していないが、ここでは便宜上、一定の報告基準に該当するスキームを「租税回避スキーム」という。

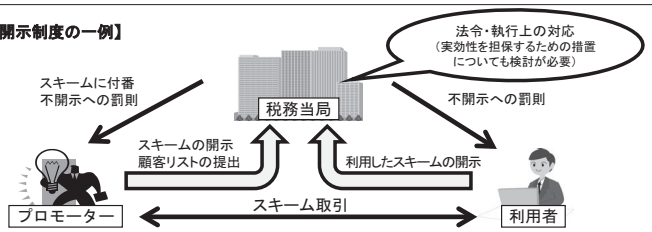
※ 現在、米国、英国、カナダ、アイルランド、イスラエル、韓国、ポルトガル、南アにおいて、義務的開示制度が導入されていることから、「BEPSプロジェクト」では、これらの国々の知見を踏まえて勧告を作成。

○ 「BEPSプロジェクト」の勧告は、
- 開示義務者（プロモーター、利用者（納税者））
- 開示内容（守秘義務の伴うスキーム、成功報酬のあるスキーム、損出しスキーム等）、
- 開示手続（開示のタイミング等）

等の項目について複数の選択肢を用意し、各国が自国に最適な様式を選択することを認める形（モジュラー方式）で行われた。

○ 日本としては、勧告の内容を踏まえ、「義務的開示制度」の導入の可否を検討する必要。

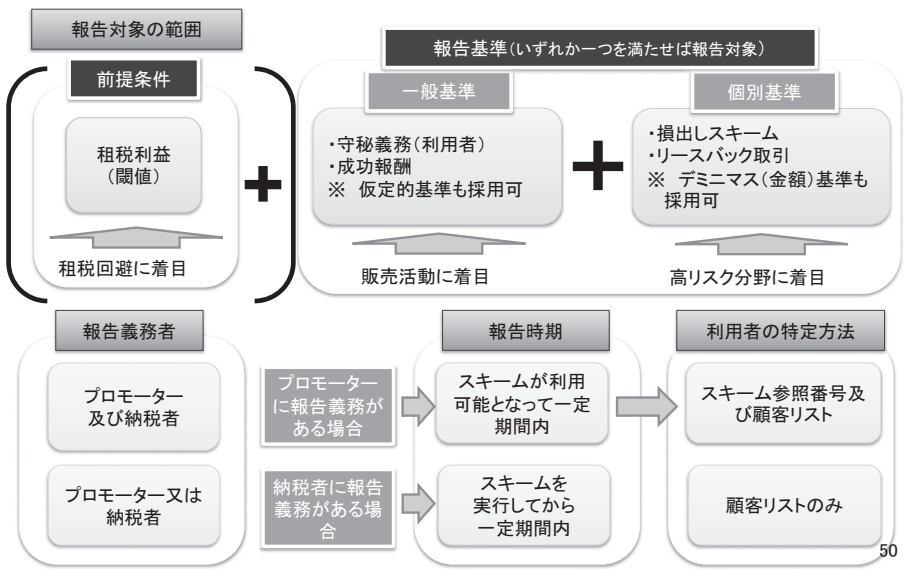
【義務的開示制度の一例】



49

（国際課税資料50）

（参考）報告義務に係る項目ごとのオプション・勧告（1）



50

（国際課税資料51）

（参考）報告義務に係る項目ごとのオプション・勧告（2）

コンプライアンス

遵守の効果

○ 報告対象取引⇒必ずしも租税回避を意味しない
○ 当局から反応なし⇒取引の有効性・容認を意味しない※法律で明記

不遵守の効果（金銭的罰則）

○ スキーム報告、顧客リスト提出等違反の場合、
・ 早期報告を促す観点から、日々定額の罰則を賦課
・ 租税利益・受取報酬額に応じた罰則
を賦課

報告すべき情報

○ プロモーター・利用者の詳細、スキームの詳細、該当する報告基準・関係租税法令、予想される租税利益、顧客リスト（プロモーターの場合のみ）等

クロスボーダースキーム

国際的な租税スキームに対応するためには、上記の制度は以下の通り修正が必要
○ クロスボーダースキームに焦点を当てた報告基準を設定
○ 閾値は設けない
○ 報告対象は、同一支配グループ内にスキームの結果が生じる場合、又は自身がスキームの一因である場合
○ 報告義務者が不十分な情報しか有していない場合、その納税者は、不足している情報を有していると考えられる者を特定すべき

51

（国際課税資料52）

各国の義務的開示制度の比較

	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め ・守秘義務を伴う取決め ・契約上の保護を伴う取決め ・損失を生み出す取決め ・税務当局が関心を有する取決め	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 ○一般基準 ・守秘義務を伴う取決め ・成功報酬を伴う取決め ・標準化された取決め ○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 ・給与所得に関する取決め ・居住用不動産税に関する取決め	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 ・守秘義務を伴う取決め ・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組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税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、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 ・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営業日以内に提出する	・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 ・プロモーターは、四半期に一度、取決めを利用した納税者リストを税務当局に開示する ・納税者は、利用した取決めの取決め番号を開示する	・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 ※取決め番号は付番されない
開示の効果	・開示によって取決めが適法であると認められるわけではない。	・開示によって取決めが適法であると認められるわけではない。	・開示によって取決めが適法であると認められるわけではない。
罰則	・不開示に対し、各種の罰金あり （・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 （・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／更正期間延長あり ・不開示の間、取決めの効力は否認

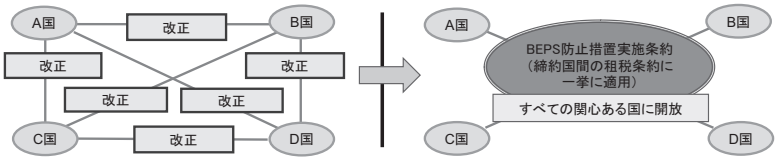
52

（国際課税資料53）

【行動15】 BEPS防止措置実施条約の概要・経緯

概　要

○ 本条約は、BEPSプロジェクトにおいて策定されたBEPS防止措置のうち租税条約に関連する措置を、本条約の締約国間の既存の租税条約に導入することを目的としている。
○ 本条約の締約国は、租税条約に関連するBEPS防止措置を多数の既存の租税条約について同時かつ効率的に実施することが可能となる。
○ 本条約により導入可能なBEPS防止措置は、行動2、6、7及び14に基づき策定された①租税条約の濫用等を通じた租税回避行為の防止に関する措置、及び、②二重課税の排除等納税者にとっての不確実性排除に関する措置から構成される。
○ 本条約の各締約国は、既存の租税条約のいずれを本条約の適用対象とするかを任意に選択することができ、また、本条約に規定する租税条約に関連するBEPS防止措置の規定のいずれを既存の租税条約について適用するかを所定の制限の下で選択することができる。



経　緯

○ 2014年9月：BEPS報告書において、多数国間条約交渉のためのマンデートの策定を勧告。
○ 2015年5月以後： 2016年末までの策定に向けて、数次にわたり会合を開催。
○ 2016年11月24日：参加国による条文の採択。
○ 2016年12月31日：署名のために全ての関心のある国に開放。
○ 2017年6月7日：署名のための式典をパリにおいて開催（我が国も署名）。

53

（国際課税資料54）

（BEPS防止措置実施条約と各行動の関係）

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〔実質性〕

（1） 電子経済の発展への対応

電子経済に伴う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ガイドラインを策定した。

※ 電子経済を利用したBEPSについては、他の動きを実施することで対応可能。更に、消費課税やBEPS対抗措置で対応できない問題について、物理的概念の存在を模擬として課税する現行の税制とは異なる課税方法の可能性等について、検討を継続。

行動1 電子経済の課税上の課題への対応 → 27年度税制改正で対応済み

（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、各国が協調して国内税制の国際的調和を図った。

行動2 ハイブリッド・ミスマッチの無効化 → 租税条約の拡充（含行動⑮）で対応
（※国内法は27年度税制改正で対応済み）

行動3 外国子会社合算税制の強化 → 29年度税制改正で対応済み

行動4 利子控除制限 → 法改正の要否を含め検討

行動5 有害税制への対抗 → 既存の枠組みで対応

（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 → 租税条約の拡充（含行動⑮）の中で対応

行動7 人為的なPE認定回避 → 租税条約の拡充（含行動⑮）の中で対応

行動8－10 移転価格税制と価値創造の一致 → 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 〔透明性〕

（4） 透明性の向上

多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、税務当局が多国籍企業の活動やタックス・プランニングの実態を把握できるようにする制度の構築を図った。

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 → 法改正の要否を含め検討

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済み

C. 企業の不確実性の排除 〔予見可能性〕

（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 → 租税条約の拡充（含行動⑮）の中で対応

（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勧告の実施のためには、各国の二国間租税条約の改正が必要なものがあるが、世界で無数にある二国間租税条約の改定には膨大な時間を要することから、BEPS対抗措置を効率的に実現するための多数国間協定を2016年末までに策定する。

行動15 多国間協定の開発 → 参加（署名済み）

54

（国際課税資料55）

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（例えば物品等の引渡し）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。

55

（国際課税資料56）

（BEPS防止措置実施条約の署名国（70カ国））

○2017年6月7日にパリで開催された署名式において本条約に署名した国・地域は次の67か国・地域。

アイスランド	アイルランド	アルゼンチン	アルメニア	アンドラ
イスラエル	イタリア	インド	インドネシア	ウルグアイ
英国	エジプト	オーストラリア	オーストリア	オランダ
ガーンジー	カナダ	ガボン	韓国	キプロス
ギリシャ	クウェート	クロアチア	コスタリカ	コロンビア
サンマリノ	ジャージー	ジョージア	シンガポール	スイス
スウェーデン	スペイン	スロバキア	スロベニア	セーシェル
セネガル	セルビア	チェコ	中国	チリ
デンマーク	ドイツ	トルコ	日本	ニュージーランド
ノールウェー	パキスタン	ハンガリー	フィジー	フィンランド
フランス	ブルガリア	ブルキナファソ	ベルギー	ポーランド
ポルトガル	マルタ	マン島	南アフリカ	メキシコ
モナコ	ラトビア	リトアニア	リヒテンシュタイン	ルクセンブルク
ルーマニア	ロシア			

○2017年6月8日以降に本条約に署名した国は次の3か国。

モーリシャス　カメルーン　ナイジェリア

56

（国際課税資料57）

BEPS防止措置実施条約の適用に関する我が国の選択の概要（暫定版）

我が国が本条約の署名時に提出した本条約の適用に関する選択についての「暫定の一覧」の概要は、以下のとおり。

なお、署名時に「暫定の一覧」を提出した本条約の各締約国の選択は、本条約の批准等の時に通告する一覧において確定されるが、「確定した一覧」において暫定の一覧の内容が変更される可能性あり。

また、各租税条約に対する本条約の規定の具体的な適用関係は、本条約が各規定について定める要件に従って、我が国及び相手国が各規定の適用に関して行う選択によって異なる。

我が国を含む本条約の各締約国の選択については、OECDホームページにて確認可能。

1. 我が国が本条約の適用対象として選択している我が国の租税条約の相手国・地域（35か国・地域）

アイルランド　イスラエル　イタリア　インド　インドネシア　英国　オーストラリア　オランダ　カナダ　韓国　クウェート　サウジアラビア
シンガポール　スウェーデン　スロバキア　チェコ　中国　ドイツ　トルコ　ニュージーランド　ノールウェー　パキスタン　ハンガリー　フィジー
フィンランド　フランス　ブルガリア　ポーランド　ポルトガル　香港　マレーシア　南アフリカ　メキシコ　ルクセンブルク　ルーマニア

2. 我が国が適用することを選択している本条約の規定

① 課税上存在しない団体を通じて取得される所得に対する条約適用に関する規定（第3条）
② 双方居住者に該当する団体の居住地国の決定に関する規定（第4条）
③ 租税条約の目的に関する前文の文言に関する規定（第6条）
④ 取引の主たる目的に基づく条約の特典の否認に関する規定（第7条）
⑤ 主に不動産から価値が構成される株式等の譲渡収益に対する課税に関する規定（第9条）
⑥ 第三国内にある恒久的施設に帰属する利得に対する特典の制限に関する規定（第10条）
⑦ コミッショネア契約を通じた恒久的施設の地位の人為的な回避に関する規定（第12条）
⑧ 特定活動の除外を利用した恒久的施設の地位の人為的な回避に関する規定（第13条）
⑨ 相互協議手続の改善に関する規定（第16条）
⑩ 移転価格課税への対応的調整に関する規定（第17条）
⑪ 義務的かつ拘束力を有する仲裁に関する規定（第6部）

3. 我が国が適用しないことを選択している本条約の規定

① 二重課税除去のための所得免除方式の適用の制限に関する規定（第5条）
② 特典を受けることができる者を適格者等に制限する規定（第7条）
③ 配当を移転する取引に対する軽減税率の適用の制限に関する規定（第8条）
④ 自国の居住者に対する課税権の制限に関する規定（第11条）
⑤ 契約の分割による恒久的施設の地位の人為的な回避に関する規定（第14条）

57