社会構造の変化に即した所得税制と国際課税への取組

（公社）日本租税研究協会

第70回租税研究大会記録

2018





公益社団法人　日本租税研究協会

社会構造の変化に即した所得税制と国際課税への取組

日本租税研究協会第70回租税研究大会記録

東京大会　於　日本工業倶楽部　平成30年９月19日㈬～20日㈭

会長挨拶

第70回租税研究大会開催にあたり……佃　和夫

（第１日）

◆報告　結合企業税制の意義と課題……岡村忠生

◇討論会　税制改革を巡る現状と課題……岩﨑政明（司会）

土居丈朗／内藤尚志／星野次彦／宮本勝弘

（第２日）

◆報告　今後の所得税改革に向けた個別論点の検討……佐藤英明

◇討論会　国際課税を巡る現状と課題……渡辺裕泰（司会）

青山慶二／神山弘行／西澤　晃／細田修一

大阪大会　於　関電会館　平成30年９月27日㈭

副会長挨拶

第70回租税研究大阪大会開催にあたり……森　詳介

◇討論会　所得税改革と各種税制の課題

－税制改正のあり方について検討していく－……林　宏昭（司会）

上村敏之／酒井貴子／阪上知子／田中正樹

◇討論会　税制改革を巡る現状と課題……林　宜嗣（司会）

足立泰美／一高龍司／稲岡伸哉／小野平八郎

目　　次

東京大会（日本工業倶楽部）

会長ご挨拶
第70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
（三菱重工業株㈱　相談役）

◆報告　９月19日㈬・午前

結合企業税制の意義と課題 ―――――――――――――――― 3

京都大学大学院法学研究科教授　　岡村　忠生

１．はじめに…… 3

２．「合算」と「分離」 …… 3
　２－１．結合企業税制の萌芽…… 3
　２－２．法人所得税の対象と事業実態…… 4
　２－３．実在説と擬制説…… 5
　２－４．結合企業の問題と対応の必要性…… 5
　２－５．出資と分配の擬制…… 7
　２－６．出資の非課税とベイシスのクローニング…… 7
　２－７．結合企業と租税属性…… 8

３．連結税制における損失控除…… 9
　３－１．結合企業と法人格…… 9
　３－２．投資調整と損失二重控除……11
　３－３．防止策と Rite Aid 判決……16
　３－４．Unified Loss Rules（Reg. § 1 . 1502-36（2008））……19
　３－５．日本への示唆……21
　３－６．「合算」から「通算」へ……22

４．結合企業税制の課題……26

◆討論会　９月19日㈬・午後

税制改革を巡る現状と課題 ――――――――――――――――――――28

司　会　　明治大学法科大学院教授
岩﨑　政明

参加者（五十音順）

慶應義塾大学経済学部教授	土居　丈朗
総務省自治税務局長	内藤　尚志
財務省主税局長	星野　次彦
新日鐵住金㈱代表取締役副社長（租研副会長）	宮本　勝弘

はじめに……29

Ⅰ．税・財政の現状と課題……30
１．経済社会の現状……30
２．税制を取り巻く状況……30
３．消費税……32
４．所得税……34
５．納税環境整備……36
６．法人税……37
７．国際課税……38

Ⅱ．税・財政の現状と課題への意見……39
（土居）
〔総論〕〔公的年金等控除と給与所得控除の併用〕〔軽減税率制度〕
（宮本）
〔経済情勢，財政健全化〕〔税制改正の方向性〕〔個別の論点〕
（星野）
〔公的年金等控除と給与所得控除の併用〕〔遺族年金に対する非課税措置〕
〔軽減税率制度〕〔税率の引き下げと課税ベースのバランス〕
〔研究開発促進税制〕〔消費税率10％への引き上げ以後の議論〕〔国際課税〕

Ⅲ．地方財政・地方税制の現状と課題……46
１．総論：地方財政・地方税制の現状と課題……46
２．各論：個別地方税制の現状と課題……49
⑴　地方法人課税……49

⑵　車体課税……51
⑶　森林環境税（仮称）……52
⑷　地方消費税……53
⑸　ふるさと納税……54
⑹　地方税の電子化……54

Ⅳ．地方財政・地方税制の現状と課題への意見……55
（土居）
〔ふるさと納税〕〔税源偏在の是正〕
（宮本）
〔地方税改革の方向性〕〔地方法人２税の見直し〕〔償却資産に対する固定資産税〕
〔森林環境税〕〔行政手続きの効率化〕
（内藤）
〔税源の偏在是正〕〔地方税の応益性，安定性，普遍性〕〔償却資産の固定資産税〕
〔森林吸収源対策〕〔行政事務の効率化〕

おわりに……59

◆報告　９月20日㈭・午前

今後の所得税改革に向けた個別論点の検討 ――――61

慶應義塾大学法務研究科教授　佐藤　英明

はじめに……61

Ⅰ．各種所得～勤労性所得に焦点を当てて……62
１．給与所得の課税方法……62
２．年金課税……66
３．退職所得課税……72

Ⅱ．所得控除……73
１．所得控除の性格づけ……73
２．基礎的人的控除……73
３．雑損控除……74

おわりに……78

資料……80
スライド……87

◆討論会　９月20日㈭・午後

国際課税を巡る現状と課題――――――――――――――――――――――106

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
一橋大学大学院法学研究科准教授　神山　弘行
三菱商事株式会社主計部部長代行　西澤　　晃
財務省主税局参事官　細田　修一

はじめに ……107

Ⅰ．BEPS プロジェクトとこれまでの進展 ……107
〔「BEPS プロジェクト」について〕
〔BEPS 実施フェーズ（Inclusive framework on BEPS）参加国・地域（2016．７～）
〔BEPS プロジェクトの包括的（holistic）アプローチ - Cash box の例〕
〔「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〕
〔国境を越えた役務の提供に対する消費税の課税の見直し（27改正）（課税方式）〕
〔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〕
〔（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～〕
〔外国子会社合算税制：平成29年度税制改正〕
〔見直しの主なポイント①（平成29年度税制改正）〕
〔見直しの主なポイント②（平成29年度税制改正）〕
〔見直しの主なポイント③（平成29年度税制改正）〕
〔見直しの主なポイント④（平成29年度税制改正）〕
〔見直しの主なポイント⑤（平成29年度税制改正）〕
〔製造業に係る所在地国基準の整備〕
〔ペーパー・カンパニー等の整理に伴う一定の株式譲渡益の免除特例〕
〔【行動７】恒久的施設（PE）認定の人為的回避の防止：平成30年度税制改正〕
〔行動15BEPS 防止措置実施条約の概要及び経緯〕
〔BEPS 防止措置実施条約と各行動の関係〕
〔BEPS 防止措置実施条約の署名国〕
〔BEPS 防止措置実施条約（MLI）の対象国・地域等（批准時の見込み）〕
〔BEPS 防止措置実施条約（MLI）の適用に関する我が国の選択（暫定版）〕
〔租税条約の概要〕

〔我が国の租税条約ネットワーク〕
〔（参考）対外直接投資と租税条約ネットワーク〕
〔租税条約等交渉の現状〕
〔OECD 有害税制フォーラムにおける優遇税制の審査について〕

Ⅱ．BEPS プロジェクトとこれまでの進展に対する意見・質問 ……117
（青山）
〔国際社会の取組み〕〔我が国におけるこれまでの取組み〕
〔BEPS 防止措置実施条約（MLI）〕
（神山）
〔BEPS 実施のモニタリング〕〔外国子会社合算税制について〕
〔情報提供について〕
（西澤）
〔CFC 税制〕
（細田）
〔国際協調に向けた今後の展望〕〔ミニマムスタンダード以外の対応〕
〔BEPS 実施のモニタリング〕〔BEPS 防止措置実施条約〕〔外国子会社合算税制〕
〔受動的所得の対症〕

Ⅲ．国際的な議論の動向と日本における課題 ……126
〔G20財務大臣・中央銀行総裁会議共同声明（仮訳抜粋）（2018年７月21―22日於：ブエノスアイレス）〕
〔国際的課税逃れ対策（BEPS・税の情報交換）について〕
〔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（CRS）〕
〔CRS に基づく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「国際的に合意された税の透明性基準を満足に実施していない法域のリスト」について〕
〔行動１電子経済の課税上の課題への対処〕
〔（参考）検討されたオプション〕
〔電子経済の課税上の課題への対応〕
〔OECD「電子化に伴う課税上の課題に関する中間報告書」の概要〕
〔平成29年度与党税制改正大綱補論：今後の国際課税のあり方についての基本的考え方（骨子）〕
〔「平成30年度与党税制改正大綱（抄）」〕
〔行動８無形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〕

〔行動４利子控除制限ルール〕
〔【行動４】利子控除制限：「BEPS プロジェクト」の結論〕
〔行動12義務的開示制度〕
〔（参考）報告義務に係る項目ごとのオプション・勧告〕

Ⅳ．国際的な議論の動向と日本における課題に関する質問・意見 ……133
（青山）
〔情報交換に向けた新しい取組み〕〔電子経済課税問題〕
〔29年度改正が予告した改正事項問題〕〔利子控除制限〕〔義務的開示〕
（神山）
〔移転価格税制〕〔過大支払利子税制〕〔電子経済と課税〕〔ミニマム税の検討〕
（西澤）
〔過大支払利子税制〕〔二重課税防止措置の重要性〕
（細田）
〔金融口座情報の交換〕〔ICAP〕〔電子経済〕〔移転価格税制〕
〔過大支払利子税制〕〔義務的開示〕〔外国子会社合算税制〕〔ミニマム課税〕

おわりに ……141

大阪大会（関電会館）

副会長ご挨拶
第70回租税研究大会開催にあたり ――――――――――――――――――143

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）

◆討論会　９月27日㈭・午前

所得税改革と各種税制の課題 ――――――――――――――――――145
－税制改正のあり方について検討していく－

司　会　関西大学経済学部教授　林　宏昭
参加者（五十音順）
関西学院大学経済学部教授　上村　敏之
大阪府立大学経済学研究科教授　酒井　貴子
パナソニック㈱経理・財務部税務統括室グループ税務課主務　阪上　知子
関西電力グループ／㈱ケイ・オプティコム決算チームマネジャー　田中　正樹

はじめに ……146

Ⅰ．自己紹介 ……147

Ⅱ．今までの税制基本問題研究会での報告概要 ……148
１．財政学に関する報告……148
⑴　鈴木報告「法人税の「国境調整」とは何か？」
⑵　足立報告「税・社会保障制度と労働供給」
⑶　矢吹報告「所得税改革の影響」
⑷　八塩報告「日本の中小企業所得課税」
⑸　上村報告「給与所得の税収から見た控除と税率の分析」

２．租税法学に関する報告……149
⑴　一高報告「IFRS 第15号と営業収益に関する益金算入時期」
⑵　漆報告「信託を使った国際的租税回避への対応策」
⑶　渕報告「納税者を守るための様々な方策とその限界」

⑷　酒井報告「現物給付の範囲と課税のあり方」
⑸　小塚報告「法人税の現状と課題」

3．企業メンバーからの意見……152

Ⅲ．各論 ……155
1．国際課税……155
⑴　BEPS 問題
⑵　GAAR
⑶　日本の対応
⑷　BEPS 対応への企業負担

2．法人税・所得税……160
⑴　簡素・中立性・公平性の確保
⑵　フリンジベネフィットの問題点
⑶　所得控除の問題点

Ⅳ．これからの税制 ……164
1．納税者の意識改革……164
2．税制改革の必要性……165

Ⅴ．まとめ ……166

資料 ……170

◆討論会　９月27日㈭・午後

税制改革を巡る現状と課題——171

司　会　　関西学院大学経済学部教授　　林　　宜嗣
参加者（五十音順）
甲南大学経済学部准教授　　足立　泰美
関西学院大学法学部教授　　一高　龍司
総務省大臣官房審議官　　稲岡　伸哉
財務省大臣官房審議官　　小野平八郎

はじめに ……172

Ⅰ．最近の税制の動向について ……173

１．経済社会の現状……173
２．税制を取り巻く状況……174
３．消費税……176
４．所得税……177
５．納税環境整備……179
６．法人税……180

Ⅱ．税制改正への意見 ……181
（足立）
〔所得税〕〔消費税〕〔法人税〕
（一高）
〔収益の認識時点〕〔国際課税〕〔タックス・プラニングに対する義務的開示制度〕
（小野）
〔給与所得控除の見直し〕〔軽減税率〕〔法人成り〕
〔設備投資減税と税率の引き下げ〕〔法人税の課税ベース〕〔国際課税〕

Ⅲ．地方財政・地方税制の現状と課題 ……189
１．総論：地方財政・地方税制の現状と課題……189
２．各論：個別地方税制の現状と課題……190
⑴　地方法人課税……190
⑵　車体課税……191
⑶　森林環境税（仮称）……192
⑷　地方消費税……193
⑸　ふるさと納税……193
⑹　地方税の電子化……194

Ⅳ．地方財政・地方税制の現状と課題への意見 ……194
（足立）
〔法人関係２税と固定資産税〕〔公共インフラの老朽化と車体課税〕
（一高）
〔地方消費税の清算基準〕
（稲岡）
〔法人事業税の付加価値割の拡大〕〔固定資産税の負担調整措置〕
〔自動車取得税の廃止と財源〕〔消費税の清算基準〕

おわりに ……198

＜資料編＞

◎税制・財政関係資料（財務省主税局）　　目次
資料①～⑯
◎地方税制関係資料（総務省自治税務局）　　目次
資料❶～55
◎国際課税関係資料（財務省主税局参事官室）　　目次
資料１～55


東京大会

会長挨拶
第70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70回租税研究大会開催にあたりまして，多数の方にご参加いただき，心から御礼を申し上げます。特に財務省星野主税局長，総務省内藤自治税務局長には，公務が大変ご多忙のところ本年もパネリストとしてご出席いただきまして，ありがとうございます。また，ご出席の皆さま方には，常日頃租研の事業活動にご支援ご協力を賜っておりまして，この場をお借りしまして改めて御礼申し上げたいと思います。

さて，わが国の経済状況は，皆さまよくご承知のとおり，雇用・所得・支出等の面で改善が見られますが，今後とも持続的な成長を実現するためには，思い切った成長戦略の実施とともに，財政の健全化を進め，社会保障制度等を持続可能な状態にするということが欠かせません。わが国の長期債務残高は平成30年度末には1,100兆円を超えると見込まれており，GDPのほぼ２倍という歴史的・国際的に最悪の水準が続いています。

そのような中，本年６月に公表されました「経済財政運営と改革の基本方針2018」，いわゆる骨太方針において，2020年度の基礎的財政収支黒字化目標の達成が難しくなり，2025年度の黒字化を目指すと先延ばしになりましたことは，誠に遺憾でございます。長期債務残高の増加に歯止めがかからなければ国際的な信任を得られず，わが国財政は持続不可能な不測の事態に陥る懸念がございます。今後の人口減少社会では高い経済成長を実現させるということ自体，非常に難しくなってきますので，経済成長だけに頼ることなく，思い切った財政健全化策を早急に展開しなければなりません。

次に，税制についてですが，政府は，経済社会の構造が大きく変化する中，税体系全般にわたるオーバーホールを進めています。所得税制につきましては，所得再配分はどうあるべきか，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ています。

法人税改革は，日本企業の国際競争力を高めること，日本の立地競争力を強化することを目指すものであり，そのためには少なくとも国際的に調和の取れた税制とすることが重要でございます。

次に，国際税制の分野でございます。BEPS最終報告書に沿って，国際的二重課税と課税逃



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います。今後の税制改正においては，国際的合意に基づき，企業の経済活動や競争力を阻害することのないように，予測可能で法的に安定した制度とすることが重要でございます。

消費税については，来年10月に確実に税率を引き上げることはもちろん，超高齢社会の財政を支える基幹税として今後さらに消費税率を引き上げていく必要があると考えています。

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います。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重要であると考えています。

本日の東京大会におきましては，まず午前の部において京都大学の岡村先生から「結合企業税制の意義と課題」と題してご報告いただきました。このあと開催いたします討論会「税制改革を巡る現状と課題」，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います。また，明日午前には慶應義塾大学の佐藤先生からの研究報告を頂くことになっています。ご参加いただく皆さまは，税制・財政に精通された方々ばかりでございます。皆さんとともに大きな期待を込めて拝聴したいと存じます。

最後になりましたが，ご出席の皆さま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，当協会の活動につきまして，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まして，私の租税研究大会開催に当たっての挨拶とさせていただきます。ありがとうございました。

結合企業税制の意義と課題

京都大学大学院法学研究科教授
岡村　忠生



1　はじめに

本日の報告は,「結合企業税制の意義と課題」というタイトルにございますように，結合企業（または結合企業）と呼ばれる事象をめぐる課税について，考えてみたいと思います。結合した企業の経常的な取引に関する税制と，企業の結合や分離に関する税制が，議論の対象となります。また，本年は，米国で連結申告制度に関する最初の行政規則[1]が制定されてから，ほぼ100年になります。本日の報告も，この100年を記念して，連結税制を中心に，結合企業税制について考えてみようと思います。

2　「合算」と「分離」

2−1．結合企業税制の萌芽

結合企業税制の萌芽は，法人所得課税を行ってきた各国に認めることができます。たとえば，本日取り上げる米国のものや，本日は触れられませんがドイツのもの（機関法理と呼ばれています[2]。）があります。これらの国では，最初の時点では，法律（制定法）を作ることなく，前述の米国規則のように，行政庁や裁判所の判断によって，親子会社などの関連企業を一体と見

1　1917年戦時歳入法における超過利潤税について制定された財務省規則41第77，78条。なお，この規則が制定された年月日については，裁判例においても確認されておらず，1917年11月30日から1918年３月６日までの間とされています（Union Pacific Railroad Co., 17 BTA 793, 795（1929））。沿革については，岡村忠生「関連法人グループと内国歳入法典482条⑴」税法学404号17頁，20−26頁（1984年）。また，この規則制定前の年度について，親会社が子会社の損失を控除することを認めた判決として，Capewell Horse Nail Co. v. Walsh, 1 F. 2 d815（D. Conn. 1924）, aff'd, 4 F. 2 d991（2 d Cir. 1925）がある。

2　機関法理については，増井良啓『結合企業企業課税の理論』（東大出版会，2002年）参照。なお，売上税と地方営業税については，法律により機関法理と同様の取扱いが規定されていました。

るような扱いが行われたこと，個別の法人（以下「個社」といいます。）がそれぞれに有する法人格を離れて，結合企業の実態について，既存の法を当てはめようとしたところに，ひとつの特徴が認められます。ただし，米国については，さすがに制定法主義であり，1918年に法律が制定されました[3]。連結の要件は，①全額出資関係にある親子会社，または，個人もしくはパートナーシップによる完全支配を受ける姉妹法人でのいずれかであり，かつ，同一のまたは密接に関連した事業を営むもの，および，②非正常な価格で取引を行い，不当な利益の分配をもたらした法人，または，いかなる方法によっても，純所得または投下資本の不相当な部分を他の法人に移転すべく，当該他の法人と経済的関係を結んだ法人，と規定されていました。

2−2．法人所得税の対象と事業実態

このような経緯，特に連結の要件として事業関連性が要求されていたことは，法人税（法人所得税）の人税（人に対する税，法人税の場合は法人という権利義務の帰属点に対する課税）という見方に対して，疑問を生じさせるように思われます。すなわち，法人税というものは，果たして，ある法人，すなわち，日本であれば「法人法定主義」（国家が法律によって認めた人の集まり（団体や組織）および財産だけが法人格を得る，具体的には，契約当事者，権利義務の帰属主体となることができるという法制度上の原則）に基づく法人格を，課税単位（課税ベースである所得の計算をするためのまとまり，収益・費用の帰属点）として捉えてきたのかどうか，いや，むしろ，所得を作りだし，獲得する実態としての活動，事業活動を計算の単位として，所得を算出し，税負担を課すのが適切なのではないか，という考え方が見えるからです。

このことがやや極端に現れているのは，地方税の領域です。すなわち，日本の法人住民税では，事業所等の従業者の数で分割して各都道府県または市町村の税額を算出しますし（地方税法57条２項），法人事業税においても，ほとんどの事業では従業者数が分割基準の重要な要素とされ，ガス，電気の供給，倉庫業，鉄道事業については，設備の価額などが用いられています（地方税法72条の48第３項）。これらは，法人税の課税対象が，法人という法律によって作られた（擬制された）人格に帰属する権利義務に基づいて計算される所得というより，人と物が創造する価値，そのための事業活動の実態にあるのではないかと思わせます。このことは，米国の各州が課している法人所得税であるCorporate Franchise Taxなどの名称の租税が，いわゆるユニタリー課税方式を導入していることにも現れています[4]。ユニタリー課税方式では，州ごとに差異はありますが，一般には，各州における売上高，支払給与，資産有高により，税源を各州に分配する方式（定式分配，formulary apportionment）が用いられています[5]。これだけであれば，日本の法人住民税や事業税とあまり変わらないのですが，ユニタリー課税方式の特徴的なところは，法人格を越え，かつ，国境をも越えて，多国籍企業グループの行う事

3　1918年歳入法240条。この法律により，連結申告は超過利潤税だけでなく，法人所得税についても求められるようになりました。

4　かつての全世界所得に対するユニタリー課税方式について，岡村忠生「ユニタリー・タックスの理論とその問題点」法学論叢118巻３号48頁（1985年），119巻６号57頁（1986年）参照。

5　前世紀には，これら３要素を同じ重みで用いる配賦方法をほとんどの州が用いており，州の課税当局の団体であるMultistate Tax Commissionもこの方法を推奨していましたが，各州は，様々な思惑から各要素に独自の重み付けを行うようになり，中では売上要素に２倍の重みを付けるものが多かったため，2014年に，Multistate Tax Commissionは，売上要素に２倍の重みを付けるものを推奨しつつ，各州独自の重み付けを行うことを認めました。Multistate Tax Compact Art. IV 9．

業（これを「ユニタリー・ビジネス」といいます。）に基づく全世界所得に対して，この定式分配を適用しようとするところにあります。ただし，国境を越えた適用については，1980年代に，これを用いない州が大多数となりました。しかし，法人格にとらわれずに「ユニタリー・ビジネス」からの所得を分配することには，変わりはありません。事業という実態，所得源泉こそが，法人所得税の対象と考えられているわけです。このことは，国際課税において，BEPSプロジェクトが所得創成地を基準としてBEPS（Base Erosion and Profit Shifting，税源浸食と利益移転）を捉えようとしていることにも現れています。

2−3．実在説と擬制説

このように，法人所得税を，事業実態を対象として，それが創り出す価値をベースとする租税であると考えると，これは，従来のいわゆる「法人実在説」に親和的な法人観ということになるかと思います。そして，このように「法人実在説」を理解するのであれば，それは，「法人擬制説」，すなわち，法人（法人格）というものは，法の創造物であり，法的に擬制されたものに過ぎないという見方とも，対立や矛盾するものではないと思われます。つまり，法人は，その法的形式から見れば擬制されたものに過ぎない，この意味では「擬制説」が正しいが，実態としての所得創成活動は実在している，だから，この点では「実在説」が妥当する，ということになると考えられます。

大切なことは，法人税がどちらに照準を合わせるか，ということになります。もし一国内で完全に閉じた世界があれば，事業実態が創り出す所得は，すべて形式（擬制）としての法人に法的に（言い換えれば私法上の権利義務として）帰属しますから，どちらでもあまり違わないと思いますが（ただし，利益と損失との通算の問題はあります。），国際課税や地方税など，課税権の領域が問題となるときには，差が生じます。困難なのは，たとえば移転価格税制や今日の外国子会社合算課税制度に見られるように，各管轄権領域における所得創成の実態を捉えること，さらに，所得の具体的な金額を算出することです。この点，ユニタリー課税方式や日本の地方税では，従業者数などの一定の数値を用いた定式分配により，事業実態の追求が簡素化されているのだと考えられます。これらに対して，国税である法人税では，法人格が重視され，後述する連結納税の場合を除いて，法人格を所得計算の単位（課税単位）とする課税が行われます。

後の3−6で述べますが，経営と所有の分離を前提に，投資家としての株主の眼から見たときの株主にとっての利益（所得）が，法人税の対象であるという見方も可能です。そして，この見方を詰めてゆくと，法人税は投資リターンに対する個人所得税の前取りであるという考え方になります。これは，シャウプ勧告が示した典型的な法人擬制説の考え方です。この考え方では，法人の事業実態などには無関係に，株式に帰属する利益（所得の「創造」という言葉を使うのであれば，株式について創造された所得）こそが，法人税の対象となるのでしょう。

2−4．結合企業の問題と対応の必要性

法形式として擬制された法人（法人格）が，事業実態と齟齬（不一致）を生じる場合を分析しましょう。単純な例として，複数の法人がひとつの事業を行うことがありますし，ひとつの法人が複数の事業を行うこともあります。ある事業を行うのに，法人（法人格）をどのように用いるか，法人という形式（擬制された権利義務の帰属主体）をどのように配置し，組織するかは，私的自治に属する私人の判断であり，原則として自由な選択が可能です。もちろん，法人を用いない（個人や組合として事業を行う）ことも選択できます。本日は，非法人事業体(組合）課税の問題にまで立ち入る余裕はありませんが，本日お話しする問題は，究極的には事業

を法人で行うか非法人で行うかの問題（一般に，法人税がもたらす個人所得税との二重課税の問題と言われるもの）に行き着くことになります。ですので，根本的な解決は，法人税を廃止し，法人という形式的な存在を，税制がないものとして，いわば透過して，扱うことしかありません。本日は，そこまでのお話をする余裕がございませんが，結合企業の問題は，究極的には法人税と個人所得税との統合（インテグレーション）に至る問題であることは，申し上げておきたいと思います。

話を戻して，納税者には，法人の組織をどのように形成するかについての選択の自由があることから，２つの問題が生じます。第１に，法人の大きさが関係する課税要件，たとえば中小法人に対する軽減税率などは，有効ではないことになります。法人は分割したり合併したりできるので，いくらでも大きさを変えられるからです。米国の強制的連結は，1917年戦時歳入法（War Revenue Act of 1917）に規定された累進的な課税の回避を防止するためのものでした。

第２に，損失のある法人や課税を受けない法人（公共法人など）に，所得を移転しよう（振替えや付替えをしよう）とする誘因が生じます。もちろん，現在の法人税では，１つの法人が複数の事業を営む場合，損益の通算を無制限に認める（所得税のように雑所得だから損失は他の所得から控除できない，といった考え方はしない）ことになっていますから（これは，考えてみれば論理必然のことではなく，そのような政策判断をしているわけですが），もともと１つの法人でやっていた事業を，何かの経済的理由があって２つの法人に分割した，といった場合であっても，事業実態が変わらないのであれば，通算できて当然ではないかと考えられます。しかし，これに対して，外部から取得した損失のある法人や，軽課税国にある子会社，公益法人に，取引価格を操作するなどして所得を移転すること，取引の実態や当事者の目的からいえば，損失や非課税という租税上の利益（租税利益）を移転することという方が正確ですが，このような行為は，法人の組織を利用して税負担を軽減していることになります。

このような２つの問題（大きさを変えること，および，租税利益を移転すること）に対処するために，２つの税制が存在してきました。①先ほど述べた連結税制のようなグループを一体とみなす税制と，②移転価格税制などメンバーを独立当事者とみなす税制です。この報告では，これらを結合企業税制と呼び，上記２つの問題に対応することが，結合企業税制の意義であると考えます。①は法人グループを一体とみなすものであり，②はグループのメンバーを独立当事者とみなすものですから，ちょうど反対方向を向いていることになります。①の考え方では，グループを一体とみなすことにより，たとえば法人を分割して軽減税率の適用を受けるといった租税利益を認めないことになりますが，同時に，グループ内の取引は内部取引となって損益認識が行われないこと（課税繰延べ）に加えて，メンバー間で法人格を越えて損益が通算されること（損益通算）になります。これらが正しいかどうか，正しいとして，どんなときにどこまでが正しいのかが，重要な検討課題になります。②の考え方からは，当然，このような課税繰延べや損益の通算は，独立当事者ではあり得ないので，結合企業に対しても認められないはずです。同時に，最後までスジを通して独立当事者に置き換えるのであれば，たとえグループのメンバーであっても，中小法人税制は適用すべきではないかとも考えられます。

現在の日本の法人税では，①としては連結税制およびグループ法人税制があります。②としては，外国法人との取引では移転価格税制があり，国内では無償取引課税や寄附金課税が行われます。これら税制の作用についてはいろいろな評価があると思いますが，非正常価格による取引について見ると，たとえば赤字の完全子会社に対して黒字の親会社が過大な対価を支払って所得を移転しようとする場合，いったん寄附

金規定や移転価格税制により，適正時価による取引があったものとされた後，移転利益（時価との差額）について，移転側（黒字の親会社）で損金不算入，被移転側（赤字の完全子会社）で益金不算入の取扱いが行われます。これによって，利益移転ができないことになるわけです。もっとも，さらに連結納税が選択されている場合であれば，何かの制限に掛からない限り，そもそも親会社の黒字と完全子会社の赤字は同一事業年度に生じたものであれば完全に通算されるので，このような所得移転の取引を行う誘因はほとんどなくなります。言い方を変えれば，連結納税では，非正常な対価による取引を認めたのと同じ結果になる（ことがある）といえますし，損失という租税利益の移転，やりとりを認めているということもできます。英国のグループ・リリーフという制度では，このような移転とその認められる範囲が正面から規定されています。日本では，連結納税を選択するかどうかで，租税利益の移転に関して大きな差異が生じることになります。これは，２つの結合企業税制が，いわば「合算」と「分離」という反対方向を向いていることから来ているといえます。

2−5．出資と分配の擬制

ところで，移転利益が認められた場合，日本では，寄附金課税が行われ，利益を移転した側では，移転利益をいわゆる「その他流出」として損金算入を制限し，利益積立金額を減少させる処理が行われます。すなわち，損益取引と位置づけ，資本等取引には影響させないやり方です。これに対して，先に紹介したドイツやアメリカでは，親会社から子会社への利益移転では出資，逆であれば配当，また，姉妹法人間であれば，移転をした子法人から親法人への配当プラス親法人から被移転子法人への出資という三角取引が擬制されます。このとき，出資と配当を受けることはいずれも非課税であり，したがって，日本のグループ法人税制における寄附金を受けた場合の処理と同じになります。また，出資と配当を行うことは非控除ですから，これも日本と同じです。そして，配当をしたと擬制される場合に利益積立金額に相当する課税上の留保利益を減少させることも同じです。

しかし，ひとつ，大きな違いがあります。それは，出資が擬制され，そのために，子会社株式取得価額が増額されることです。このことは，日本では生じません。子会社株式取得価額は，たとえば子会社が倒産に瀕したような場合や子会社株式を譲渡する場合に，損失や原価として控除されるのが原則です。つまり，米国などでは，利益移転をした側に出資が擬制されれば，控除のチャンスが残されることになります。

2−6．出資の非課税とベイシスのクローニング

この問題の背後には，私が見るところ，結合企業税制のもっとも根本的な問題，というより，法人課税の本質的な脆弱性が存在します。それは，法人に出資を行った場合，出資を受け入れた側については，課税を受けず，かつ，受け入れた資産に原則として時価取得価額（適格組織再編成の場合は引き継いだ取得価額）を付すのでこの取得価額は最終的には費用化されることになり，他方で，出資を行った側についても，出資資産の時価（適格組織再編成の場合は帳簿価額）を出資により取得した株式に取得価額として付し，これも，最終的には費用化されること，つまり，ひとつの資産からふたつの控除が生じることです。たとえば，親法人が子法人に１億円（簿価かつ時価）の機械設備を現物出資したとすると，親法人は株式取得価額（アウトサイド・ベイシス）として１億円を得ます。この取得価額は，子会社の倒産や売却により，費用化されます（ただし，完全子法人を清算した場合には，株式取得価額それ自体は費用化できません。法法61条の２第17号）。また，子法人も，この機械設備１億円（インサイド・ベイシス）を償却しますから，この金額は遅かれ早か

れ費用化されることになります。出資時に取得価額が２倍になっているわけですが，このことを，米国の論者はベイシス（取得価額）の複製（クローニング）と呼んでいます[6]。出資により，取得価額が複製され，放っておけば，どちらもが控除されてしまうわけです。このような二重控除は，法人に対して所得課税を行うことからもたらされるものであり，個人所得税と法人税との二重課税の問題と同程度に，根本的な問題であると考えられます。

この二重控除の問題は，合併・分割や株式交換・株式移転などの企業結合を行うための取引においても現れます。なぜなら，これらの取引は，資産と株式との交換（合併・分割）または株式と株式との交換（株式交換・株式移転）を必ず含んでおり，それらは，対価として相手法人の株式を取得しているので，現物出資にほかならないからです。いうまでもなく，この問題は，取引対価の正常性や租税利益の移転とは無関係に生じます。たとえば，親会社が含み損のある資産を適格現物出資により完全子会社に移転した，または，適格合併や適格分割による資産移転の一部としてそのようなことが生じたとしましょう。あるいは，適格株式交換または適格株式移転において，含み損のある子会社株式が交換または移転されたとしましょう。いずれにおいても，含み損は，移転資産と取得株式の両方に現れます。そのため，移転先法人が含み損資産を売却して損失を実現し，出資法人が株式を売却して損失を実現することで，二重に損失を享受することができます。そして，この種の現象は，含み損のない資産または株式であっても（言い換えれば，適格ではない現物出資や組織再編成であっても）生じます。すなわち，資産が時価で移転したとしても，その後，資産に値下がり損失が生じると，株式も値下がりするはずですから，やはり，損失が二重に生じることになります。

２−７．結合企業と租税属性

結合企業の組織は，合併や分割，株式交換，株式移転によって形成されます。日本の組織再編税制は，基本的には，グループ内での組織再編成では企業実態に変化がなく，支配が継続していることから，組織再編のための資産負債や株式の移転については課税を繰り延べるという考え方に立脚しています[7]。しかし，グループ外にある法人を取得したり，グループ内の法人をグループ外に手放したりする取引についても，一定の要件の下で適格成とすることを認めています。合併について見ると，グループ外からの取得では，原則として，被合併法人の資産負債は時価で評価され，合併法人は含み損益がない状態で資産負債を受け入れますが，加えて，資本関係が全くない法人を合併する場合であっても，共同事業要件を充足すれば適格となり，取得価額を引き継いで資産が移転し，その含み損益が持ち込まれます（ただし，含み損を損金とするには一定の制限があります。法法62条の７，60条の３）。さらに，適格合併においてみなし共同事業要件（法57条３項，法令112条３項）を充足すれば，未処理欠損金額を引き継ぐことができます（こちらも，一定の制限はあります。法法57条の２）。このようにして，取得

---

6 Jasper L. Cummings, The Silent Policies of Conservation and Cloning of Tax Basis and Their Corporate Applications, 48 Tax L. Rev. 113（1992）参照。この論文が批判している Glen Arlen Kohl, The Identification Theory of Basis, 40 Tax L. Rev. 623（1985）も参照。

7 税制調査会法人課税小委員会「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」第１・⑶（税制調査会第２回総会（平成12年10月３日開催）提出資料）

価額と欠損金額という典型的な租税属性（tax attributes）を，グループ外から取得することが一定の範囲で認められているわけです。さらに，法主体としては継続している合併法人についても，被合併法人とほぼ同様に租税属性の利用制限が行われています（法法57条４項，62条の７）。なお，合併の適格と非適格にかかわらず，合併後に生じる損益については，それまでの被合併法人の事業と合併法人の事業との間での通算が制限なしに認められています。これは，ひとつの法人（格）の内部での出来事なので，当然のことと考えられているのでしょう。

合併は私法上，法人格がひとつになるケースでしたが，連結納税の開始や加入でも，連結開始後に生じた損益については，連結法人間で損益が通算されます。連結前の租税属性（欠損金額と含み損益）については，連結開始前にグループ内にあった子法人（連結親法人同等法人（法法81条の９第３項１号柱書括弧書）を除く。）であるか外部から買収してきた子法人であるかにかかわらず，欠損金額は切り捨てられ，資産負債は少額なもの等を除いて時価評価を受けます（法法61条の11，61条の12）。ただし，連結親法人については，その租税属性が連結開始後もそのまま維持されます（法法81条の９第２項，61条の11）。また，特定連結子法人と呼ばれる一定の子法人については時価評価課税から除外され（法法61条の11第１項各号，61条の12第１項各号），さらに，適格株式移転などで連結子法人となったような連結親法人と同等の法人については，いわゆる日本版 SRLY（Single Return Limitation Year）ルールが適用され，当該連結子法人の獲得した所得の限りで，当該連結子法人の欠損金額を使うことができます（法法81条の９第１項１号）。

以上のように見ると，合併の場合と連結の場合とで，租税属性の扱いが異なることに気づいて頂けると思います。もちろん，合併で完全にひとつの法人になることと，法人格は別にしたまま連結納税をすることとは，大きく異なるのですが，法人が完全に結合し一体化する合併では共同事業要件やみなし共同事業要件の下で租税属性の移転を認めているのに対して，それよりも結合状態の弱い連結（連結完全支配関係）では，親法人同等法人を除いて租税属性が原則として切り捨てられることについては，見直しの余地があるように思います。

なお，連結税制に関する論点としてさらに，事務負担が大きいといわれている連結個別帰属額の算定が，果たして必要なのかどうか（不要な制度は考えられないのか），必要だとしても，どこまでの精確さが必要かには，見直しの余地があると思われます。また，個別項目として，受取配当，過大支払利子税制，寄附金損金算入限度額，交際費の損金不算入，収用等の場合の課税の特例，中小軽減税率，外国税額控除限度額，所得税額控除，特定同族会社の留保金課税，試験研究費，投資減税などで，グループとメンバーとをどのように考えるかの問題が残ります。特に，これらに関して修更正事由が生じたとき，当該個社だけでなく，全ての連結法人に影響が及ぶ場合があり，納税者と課税庁（連結法人それぞれについて所轄税務署があります。）に大きな負担が生じることになります。これに対して，合併では，完全に一体化したものとして扱われるので，連結税制よりも簡素になります。なお，米国の連結税制では，連結親法人の管轄税務署がその連結申告に係る一切を扱うなど，概して日本より連結グループを一体視をする傾向が強いと思います。

３　連結税制における損失控除

３−１．結合企業と法人格

一体視の方向で考えると，極論にはなりますが，少なくとも完全支配関係があるような結合企業については，合併の有無を問わず，同じように扱えばいいのではないか，ひとつの課税単位（所得計算と納税義務賦課の単位）として扱えばいいのではないかと思われます。そうすれ

ば，移転価格操作のような行為を行うインセンティブは失われるし，少なくとも資本関係からは，親会社による完全支配を通じた一体的な経営が行われているので，課税単位としてもひとつとすることが，実態に合致するのではないかとも考えられるわけです。資本関係だけでは一体視をするに不十分であるのなら，米国の当初の連結税制のように，事業関連要件を入れることも考えられるでしょう。

ところが，一体視の考え方を法主体が複数存在するグループに適用しようとすると，原理的にどうしても解決できない問題が残ります。それは，子法人株式の扱い方です。合併と連結が決定的に異なるのは，事業活動という企業の実態ではなく，子法人達が法人格を維持していること（それだけであれば，租税法上，立法によりこれらの法人格を課税上は無視することも考えられますが），したがって，子法人株式（持分）という資産が存在することです。先に述べた複製された取得価額，クローニングされたベイシスが，資産として残っているのです。シュマーレンバッハによれば，資産とは将来の費用であり，子法人株式も，原則として，将来いつかは費用化されることになります。たとえば，子法人を売却したとき，取得価額は原価として控除されます。子法人が倒産しても同じです。

複製された取得価額は，二重課税や二重控除をもたらします。たとえば，100の出資をして完全子法人を設立したが，その子法人が30の損失を出して純資産が70になったとすると，親法人の持つ株式の時価も30減少するはずなので，子法人と親法人で二重に損失が計上されることになります。利益であっても同じで，二重課税になります。このような二重課税や二重控除をどこまで防止すべきかは，株主と法人の二重課税の問題と同様，法人に対して課税をすることに由来する本質的な問題ですが，少なくとも連結税制においては，排除をしなければならないと考えられます。なぜなら，連結子法人の損失が連結親法人の算定する所得（連結所得）と通算されるからです。つまり，連結親法人は，子法人の損失を控除し，かつ，子法人株式譲渡損を控除できるので，ひとつの経済的損失から，ひとつの法主体（所得計算の単位）について，二重控除が生じるわけです。

そこで，現行法は，一定の場合に，子法人株式の取得価額を引き下げる調整を行い，二重控除を防止することとしています（法令119条の３第５項）。子会社に所得が生じた場合は，引き上げることで，二重課税を防止しています。このような子法人株式取得価額の調整を投資簿価修正と呼びます。なお，子法人株式は資産として借方に計上されていますが，この金額を増減したときの相手方（貸方）として，利益積立金額が増減されます（法令９条１項６号，２項～４項，９条の２第１項４号，２項，３項）。というより，正確には，子法人に，課税所得ではなく，利益積立金額が生じたまたはそれが減じたとき，親法人の子法人株式取得価額が調整され，かつ，親法人の利益積立金額も同額増減されます。この利益積立金額の調整額は，さらに上の段階にある親法人（親法人の親法人）があれば，その子法人株式取得価額と利益積立金額に伝達されることになります。この結果，事業上の損失，それが原因で株式に生じる値下がり損失との二重控除（多重控除）は，防止されることになります[8]。

8　もっとも，二重課税や二重控除の防止であれば，利益積立金額ではなく，課税所得を用いるべきであると考えられるかもしれません。実際，米国では，そのように扱われています。酒井貴子『法人課税における租税属性の研究』（成文堂，2010年）155-161頁。

3−2．投資調整と損失二重控除

しかし，このような投資簿価修正には，それはそれで，これを用いた税負担軽減がまた考えられます。この点について，米国の制度と歴史を見ておくことが必要です。米国では，日本の投資簿価修正に相当する投資調整ルール（investment adjustment rules）を用いた税負担の軽減や排除のスキームが問題とされてきました。投資調整ルールは，連結子法人の損益を，毎期，連結子法人株式取得価額に反映させる制度です。毎期調整を行う点は，日本より厳格です。この制度を用いて，以下の例で述べるように，ふたつの原則を破ることができます。

第１は，現物配当時の配当資産含み損益課税（General Utilities Repeal）の実質的な回避です。米国では，1986年の税制改革まで，法人の現物配当においては，配当法人に対する配当資産含み損益課税は行わないこととされていました。これを General Utilities 原則といいます[9]。

相手方の株主は，受領した配当資産の時価に対する課税を原則として受けるはずですが，法人であれば配当控除（日本の配当益金不算入に相当）により課税はなく，かつ，配当によって受領した資産の取得価額は時価となります。つまり，当時の米国では，現物分配に関する限りで，法人段階と株主段階での二重課税は貫徹されておらず，法人が所有している間に生じた資産の価値変動は，その資産が現物分配されれば，保有していた法人に対しては全く課税を受けないこととなっていたのです。法人課税においては，株主段階と法人段階の二重課税が生じますが，それにどのように対応するか，どこまで二重課税を残すかは，論理必然的なものではなく，立法政策の問題と考えられます。米国の1986年税制改革は，それまでの General Utilities 原則を改め，現物配当法人に対して，配当資産の含み損益への課税を行うこととしました[10]。

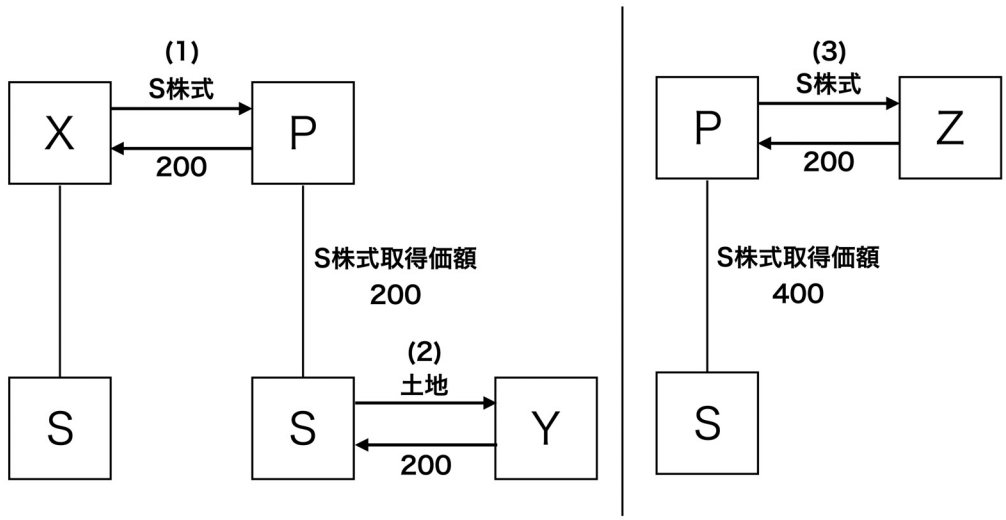


図１

9　連邦最高裁判例である General Utilities Co. v. Helvering は，296 U. S. 200（1935）に基づく原則ですが，この原則自体は，この裁判において実質的な争点とはなっていませんでした。

10　I. R. C. §311(b)(1). See Staff of Joint Comm. on Tax'n, 99 th Cong. , 2 d Sess. , General Explanation of the Tax Reform Act of 1986 at 336−337（Comm. Print 1987）.

ところが，**図１**を見て頂きたいのですが[11]，投資調整を用いて，次のようにGeneral Utilities原則の廃止（配当法人に対する含み損益課税）を破る，言い換えれば，法人段階課税を回避することができます。この例では，⑴まず，連結親法人Ｐは，グループ外のＸから子法人Ｓの全株式を200で取得し，連結申告を開始します。Ｓの資産は取得価額０，時価200の土地のみです。⑵次に，Ｐは，Ｓが土地をＹに対して200で譲渡するようにさせます。⑶そして，Ｐは，Ｓ株式を外部のＺに対して200で譲渡します。Ｓは，200の利益を認識し，投資調整により，Ｐの有するＳ株取得価額は400となります。そのため，Ｐは，Ｓ株譲渡から200の損失を認識することになります。この結果，Ｐグループ（および個社としてのＰとＳ）は，全く課税を受けずに土地を譲渡して現金とすることができたことになります。General Utilities原則の下では，前述のように，Ｓが土地をＰに現物分配した場合，Ｓに課税はなく，Ｐにも課税はなかったのですが，この取引はそれと同様の効果をもたらすので，同原則を廃止した改正の趣旨からは，防止しなければならないことになります。

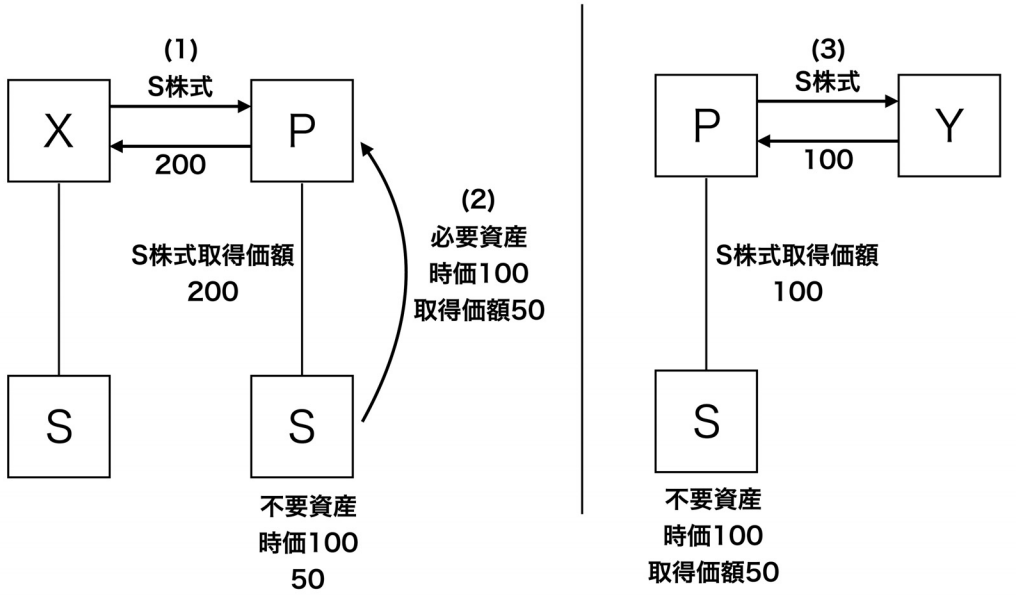


図２

11　この例は，T. D. 8294, 55 F. R. 9426, 9427 Ex. ２に基づくものです。また，各図の例については，Mark J. Silverman, The Consolidated Unified Loss Rules, at ３−９（June 2014), available at https : //www. steptoe. com/images/content/2/9/v1/2945/4762. pdf を引用しています。

図２をご覧下さい。⑴まず，Ｐはグループ外のＸからＳの全株式を200で取得し，連結申告を開始します。Ｓには２つの資産（不要資産と必要資産）があり，それぞれの時価は100，取得価額は50です。⑵次に，Ｓは，必要資産をＰに現物分配します。⑶その後，ＰはＳ株をＹに対して100で譲渡します。Ｓの現物配当では，Ｓに50の利益が生じますが，連結内部取引なので課税は繰り延べられます。この分配により，Ｐの有するＳ株取得価額は，100減少して100となります。⑶最後に，ＰがＳ株を譲渡すると，繰り延べられた50の利益が認識されます。この利益認識により，Ｓ株取得価額は50増加して150となります。Ｓ株の譲渡から，Ｐは50の損失を認識し，先の利益と通算します。この結果，Ｐグループ（および個社としてのＰとＳ）は，課税を受けずに必要資産を取得し，その取得価額を時価としたことになります。

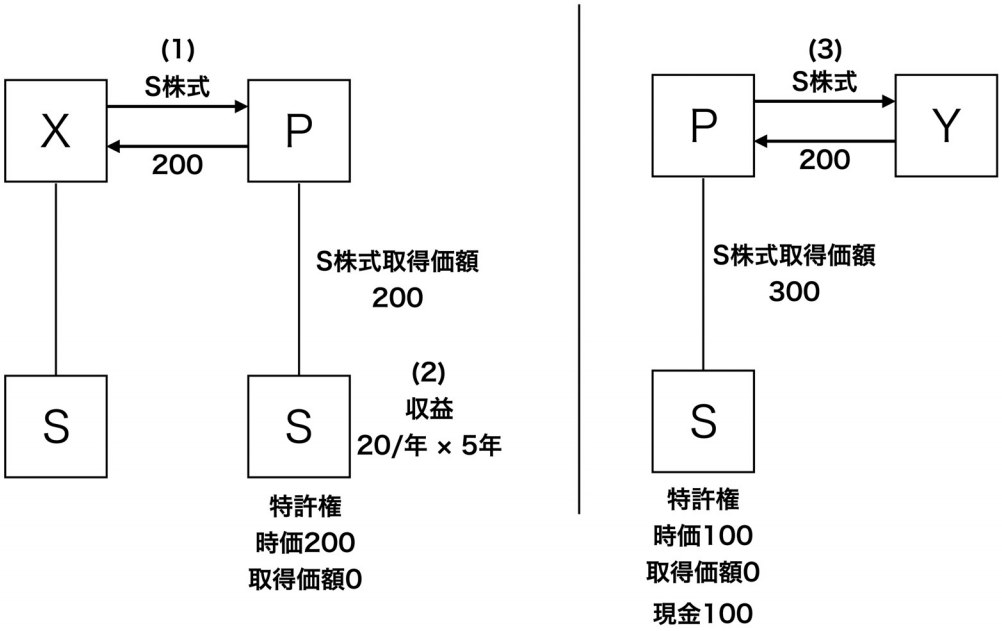


図３

図３は，価値が減じる特許権の例をあげています[12]。⑴まず，Ｐは，グループ外のＸからＳの全株式を200で取得し，連結申告を開始します。Ｓの資産は取得価額０，時価200の特許権のみです。⑵その後の５年間，特許権から毎年20の所得が生じ，特許権は毎年20ずつ価値を減じます（減価償却は不可）。⑶５年後，Ｐは，Ｓ株を時価である200で譲渡します。投資調整により，ＰはＳ株取得価額を毎年20，５年間で100増加させていましたから，ＰのＳ株譲渡により，それまでの所得100は相殺されることになります。

以上３つの取引は，son of mirror 取引の例です。1986年改正の際，本来は改正されるべきであったのにそのまま残っていた連結法人間での所有株式の持分合算のルールを利用し，mirror 子会社と呼ばれる買収対象法人とほぼ同規模の子法人を設立して租税回避を行うスキーム

12　55 F. R. 9426, 9427 Ex. ３に基づく例です。

（mirror transactions）が横行しました[13]。翌年の法改正により，ミラー取引は税負担軽減効果を失いましたが，このミラー取引と同じような取引ということで，son of mirror といわれているのです。英語で，たとえば“You are your father's son.”というと，「お父さんそっくりだ。」という意味になりますが，“son of”は，そのように「同じような」という語感を与える枕詞として，使われているのです。

投資調整によって破られる第２の原則は，損失控除は，経済的損失を１回だけ控除するものであるという原則です。次に見るように，投資調整は，損失の二重控除の可能性を生じさせます。ただし，投資調整を基因とする二重控除と，３−１で見た法人課税がもたらす取得価額の複製に基づく二重控除との境界は，実に微妙です。

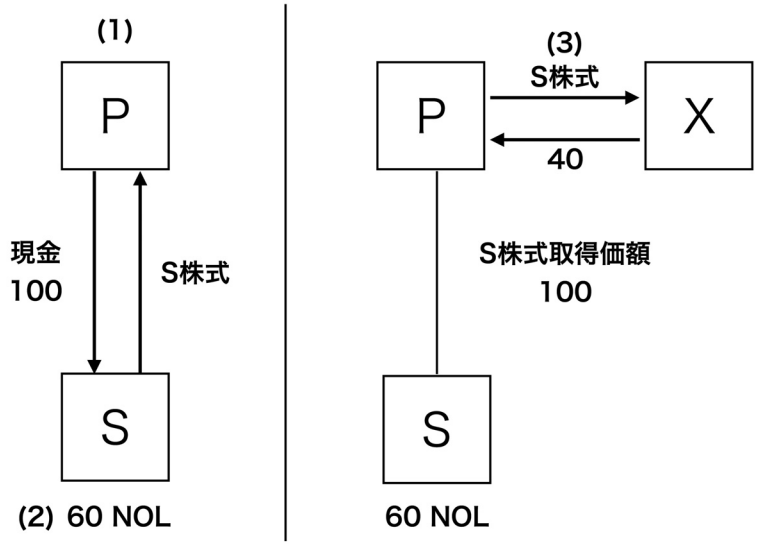


図４

13　ミラー取引とは，次のような取引です。まず，米国では，日本で認められている吸収分割に対する課税繰延べ（適格吸収分割）が認められていないことが前提です。ある法人の資産の全部が他の法人に移転するときには，原則として（つまり，日本の適格要件のようなものなしに）課税繰延べが認められますが，一部であれば認められません。そして，このルールを潜脱するものとして，1986年税制改革後に開発され，ごく短期間利用されたのが，ミラー取引です。買収対象法人（T）の有する資産が，買収法人（A）の必要とするものと不要なものからなるとします。Aは，必要資産の時価に相当する金額の出資により完全子法人Pを，不要資産の時価に相当する金額の出資により完全子法人Qを設立します。これらをミラー子会社といいます。Aとミラー子会社は，連結申告を行います。PとQとは，出資を受けた資金でTの全株式（少なくとも合わせて80％以上）を取得し，直ちにTを解散して，Pは必要資産，Qは不要資産の現物分配を受けます。この現物分配では，当時の規則では連結申告を行う法人の持分を合算することとなっていたため，General Utilities 原則の廃止後も残されていた法人完全清算の場合の清算分配資産に認められる課税繰延べ（I. R. C. §§332, 337）を利用することができました。その後，AはPを解散して必要資産を手に入れ（これは，純粋な清算分配なので課税繰延べ），Q株式を処分します（ここでは，Q株取得価額が不要資産の時価ですもで，譲渡損益は生じません。）。この結果，Tの有していた必要資産は，課税を受けることなく，Aに移転されます。しかし，このスキームにおいて，Tの資産が分割されてPとQに現物分配されるのに課税繰延べが認められる点が，General Utilities 原則廃止の考え方に反するとされ，1987年に，連邦議会はI. R. C. §337(c)を制定してこの道を塞ぎました。酒井前掲注８，171−174頁参照。

図４をご覧下さい[14]。⑴連結親法人Ｐは100の出資により完全子法人Ｓを設立し，連結申告を行います。⑵その後，ＳにＰグループが使い切れない繰越可能な純損失（net operation loss）60が生じました。⑶そして，ＰはＳ株を40で譲渡します。このとき，ＰにおけるＳ株取得価額は，100のままなので，60の損失が控除できます。なぜなら，Ｓの損失が控除されていないために，Ｓ株の取得価額の調整が行われていないからです（先にも触れましたが，米国の投資調整では，日本のように留保利益（利益積立金額，米国の earnings & profits）を用いるのではなく，所得金額を用いています。）。さらに，Ｓが連結を離脱するとき，60の純損失（個別帰属額）を割り当てられます。そうすると，ＰのＳ株譲渡損失と，Ｓが連結離脱後にその純損失を控除することで，控除が二重になります。ただし，382条（法人の所有者が大きく変化したときには，繰越欠損金額をないものとする規定）による制限などがあります。注意していただきたいのは，このような二重控除が，Ｓが出資金で資産を取得し，その価値が40下がった場合にも生じることです。そうすると，この例での二重控除は，連結に固有なものではないといえるかもしれません。

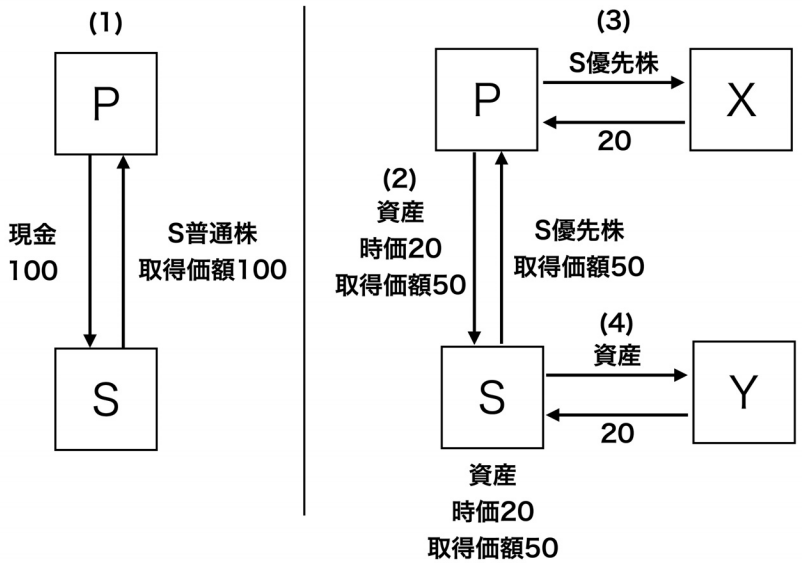


図５

図５をご覧下さい[15]。⑴第１年度，Ｐは100の現金を出資してＳを設立し，Ｓの普通株全部を取得します。⑵第２年度，Ｐは取得価額50，時価20の含み損のある資産をＳに現物出資し，Ｓの優先株を取得します。取得価額は50になります。⑶第３年度，Ｐは優先株を20で譲渡し，⑷第４年度，ＳはＰから受け入れた資産を20で譲渡します。ＰはＳ優先株の譲渡により30の損失

14　55 F. R. 9426, 9427 Ex. 4 .

15　American Bar Association Section of Taxation, Comments on Consolidated Group Basis Redetermination and Loss Suspension（Feb. 20, 2003）Example 1 .

を認識します。しかし，ＰはＳの全ての普通株を持ち続けるので，米国のルールでは，Ｓは連結グループに留まります。Ｓがその資産を譲渡すると30の損失が認識され，その中からグループが控除できた金額だけＰのＳ株取得価額が引き下げられます。この金額は，最終的にはＳ普通株の譲渡益になるので，その時点で二重控除はなくなるのですが，Ｐは，Ｓ株をいつまでも譲渡しなくてもいいし，損益非認識の取引で譲渡することもできます。また，Ｓの資産に係る損失（inside loss）よりも先に，Ｓ株の譲渡損失（outside loss）が生じていることも，損失の前転として問題となりえます。

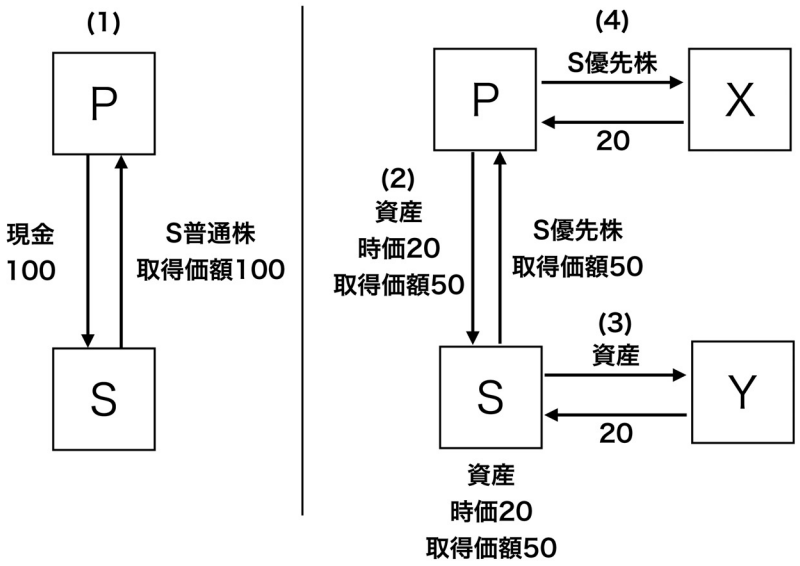


図６

図６は，株式譲渡と資産譲渡との順番を**図５**の例から入れ替えたものです[16]。すなわち，⑴と⑵は同じですが，⑶第３年度にＳが含み損資産を譲渡してから，⑷第４年度にＰがＳ優先株を譲渡する順番となります。Ｓが資産を譲渡すると，損失30が認識され，この損失は，ＰのＳ普通株の取得価額を引き下げます。優先株の取得価額は引き下げられません。普通株だけの取得価額を引き下げる理由は，普通株の方が損失を反映するからとされています。この結果，ＰがＳ優先株を譲渡すると，30の損失が認識されることになります。もちろん，Ｐが後日，Ｓ普通株を譲渡すれば30の追加的利益が認識されるのですが，この譲渡は，**図５**の例と同様，いつまでも遅らせたり，非認識取引により行うことができます。そうすると，やはり二重控除が生じます。

３−３．防止策と Rite Aid 判決

このような二重控除（上記第２の原則の回避）の問題は，論理的には General Utilities 原則およびその廃止とは無関係であるはずです

16 American Bar Association Section of Taxation, supra note 15, Examples ２，３，４．

が，86年改正による同原則の廃止後，その廃止とは特に区別されず，否認されることになりました。ごく大まかな経緯を述べますと[17]，歳入庁は，86年改正による337条(d)に基づいて87年１月にNotice 87-14を発遣し[18]，son of mirror取引を否認するため，投資調整による子法人株式取得価額の増額が資産含み益に基因するものか否かを追跡（トレーシング）して増額調整の排除を判定する方法を提示しました。その後1990年３月に，連結申告に関する規則制定権限を認めた内国歳入法典1502条の下で，暫定規則Reg.§１.1502-20Tが制定されましたが[19]，この規則では，先に示されていたトレーシングは事務負担が大きいとして排除され[20]，原則として一切の連結子法人株式譲渡損失を否認することが規定されていました。これが，有名なLDR（Loss Limitation Rule）と呼ばれるもので，Notice87-14が制限しようとした範囲を越え，son of mirrorだけでなく損失二重控除にも効果がある規定でした。さらに，連結子法人が連結を離脱する際には，資産取得価額を減額する措置も導入されました。

しかし，この規則は否認の範囲が広すぎるとの厳しい批判を受け[21]，同年11月，一定の緩和をする規則案が出されています[22]。この規則案では，損失のうち，①連結子法人の特別な資産譲渡からの所得または利得，②投資調整による取得価額加算額，および，③二重控除される損失の額を超える金額については，損失控除を認めることとしていました[23]。そして，この規則案に基づいて，翌91年９月には，最終規則Reg.§１.1502-20が制定されました[24]。しかし，この最終規則も，経済的損失をも否認してしまう場合があるとの批判を受け続け[25]，歳入庁もそのことを連邦官報において認めています[26]。

このような中で下されたのが，有名なRite

17 詳しくは，酒井前掲注８，177-227頁参照。また，Federal Income Taxation of Corporations Filing Consolidated Returns,（Matthew Bender & Company, Inc. Through May 2018；Release No. 72）§72.01（LEXIS Advanceに採録）§19：13. Purpose and applicability, 1 Consol. Tax Returns§19：13（4th ed.）Update）を参照しました。Lawrence M. Axelrod, Consolidated Tax Returns（October 2018 Update）§３：９（Westlaw Nextに採録）も参照。

18 1987-1 C. B. 445.

19 T. D. 8294, 55F. R. 9426.

20 55F. R. 9428-29.

21 弁護士会による意見書として，New York State Bar Association, Tax Section, Letter to Kenneth W. Gideon, Assistant Secretary（Tax Policy）（４／17／90），reprinted in 90 TNT 83-16；New York State Bar Association, Tax Section, Outline of Presentation by Tax Section of New York State Bar Association Re：Treasury Regulation１.1502-20T（６／７／90）, reprinted in 90 TNT 126-43；American Bar Association, Section of Taxation, Committee on Affiliated and Related Corporations, Comments Re：Temp. and Prop. Regs. IRC Sections１.1502-20T and １.337(d)-１T（10／２／90）, reprinted in 90 TNT 213-32などがあります。また，Tax Executives Institute, TD 8294 and CO-78-87：Temporary and Proposed Regulations Relating to the Disposition and Deconsolidation of Subsidiary Stock（６／１／90）, reprinted in 90 TNT 135-27も参照。

22 55F. R. 49029以下に，この規則案（New Prop. Reg.§１.1502-20）と，337条に関する最終規則および暫定規則（T. D. 8319）が掲載されています。

23 CO-93-90（1990-２C. B. 698）によりProp. Reg.§１.1502-20に新設された(c)において規定されました。

24 T. D. 8364, 56F. R. 47379. 同時に，子法人の完全清算に関する内国歳入法典337条の下で，最終規則Reg.§１.337(d)-２が制定されるとともに，Reg.§１.337(d)-１が改正されました。

25 酒井前掲注８，180頁注220，181頁注221に引用された文献，

26 最終規則の序文（Preamble）56F. R. 47379, 47380-82（Sept. 13, 1991）.

Aid事件控訴審判決です[27]。この事件の事実は，Rite Aidというドラッグストア・チェーンを営む法人を連結親法人とする連結グループが，1984年にPenn Encoreというブックストア・チェーンを営む法人を外部から取得して連結に加入させましたが，その後，Encoreの事業が不振で資産に大きな含み損失が生じたため，1994年に，これをリストラしようと，Encore株式を外部に譲渡し，多額の譲渡損失を計上したところ，この損失がLDRにより否認されたというものです。納税者は，LDRを規定した規則が，連結申告に関する規則制定を授権した制定法（内国歳入法典1502条）の下で無効である，なぜなら，LDRは連結申告に固有ではない損失控除をも否認するように作用するからだと主張しました。たしかに，連結をしていなければ（LDRの適用がなければ），Rite Aidに株式譲渡損失が認められ，かつ，その後，Encoreが含み損失資産を譲渡したときには，Encoreにも資産譲渡損失の控除が認められていたはずです。ここでは，明らかに，資産含み損失の発生というひとつの経済的損失から，ふたつの控除がもたらされる現象が生じているのですが，それは，連結とは関係がありません。広く法人課税に基づく現象です。2000年に下された第一審判決は，課税庁を勝訴させましたが，翌2001年の控訴審判決は，このように連結申告の領域を超えて損資質控除を否認すること（LDRにおける③の適用）は，内国歳入法典1502条が財務省に与えた規則制定権限には含まれていないとして，規則を無効とし，納税者を勝訴させました。ただし，この判決が，どの範囲で規則を無効としての課税庁については，明確ではありません[28]。

この判決を受け，歳入庁は，Notice 2002−11[29]により，Rite Aidの上告を断念し，LDRを廃止することを表明しました。しかし，連邦議会は，2004年の立法で，規則制定権限の授権規定である内国歳入法典1502条に，財務長官は，法人が連結申告を行う場合には，単体申告の場合とは異なるルールを規定してもよい，と明示するセンテンスを追加する改正を行いました[30]。この立法について，両院協議会報告書は，連結申告に関する規則制定権限が連結申告のみに関するものである必要はないことを示し，この限りで，Rite Aid控訴審判決を覆したと述べています[31]。

財務省は，Notice 2002−11に従い，2002年３月に暫定規則§§１.337(d)−２T，１.1502−20T(i)，１.1502−32T(b)(4)(v)を制定しました[32]。これらは，son of mirror取引のみを対象とするもので，その後，毎年改正を受け，2005年３月に最終規則となりました[33]。最終規則の中では，Reg.§１.337(d)−２が主要な規定となります。

他方で，歳入庁は，2002年３月に，Notice2002−18を発遣し[34]，損失二重控除に対応する意思を示しました。財務省は，同年10月，規則案Prop. Reg.§１.1502−35を公表しました[35]。この規則

27 Rite Aid Corp. v. United States, 255 F. 3 d 1357（Fed. Cir. 2001）, rev'g 46 Fed. Cl. 500（2000）,

28 この判決に関する批判的論文として，Don Leatherman, Why Rite Aid Is Wrong, 52 Am. U. L. Rev. 811（2003）。また，最近の議論として，Jasper L. Cummings, Invalidating Consolidated Return Regulations, 154 Tax Notes 849（2017）；Lawrence M. Axelrod, Why Rite Aid was Right, 155 Tax Notes 317（2017）.

29 2002−１ CB526.

30 Section 844(a) of Pub. L. No. 108−357, 118 Stat. 1418.

31 H. R. Conf. Rep. No. 108−755, at1701.

32 T. D. 8984, 67 F. R. 11034.

33 T. D. 9187, 70 F. R. 10319.

34 202−１ C. B. 644.

案は，この後説明いたします統一損失制限ルール（Unified Loss Rules）の骨格（３つのルール）を示すものとなりました。翌2003年３月，規則案は，アメリカ法曹協会などの意見書[36]を多少反映して暫定規則となり[37]，2006年３月には，最終規則 Reg. § １. 1502-35が制定されました[38]。この規則の制定理由には，General Utilities 原則廃止と損失二重控除の両者に対処する目的であることが明示されています。

３-４．Unified Loss Rules（Reg. § １. 1502-36（2008））

財務省は，2008年に現行の統一損失制限ルール（Unified Loss Rules）を制定しました[39]。この統一ルールは，General Utilities 原則廃止の潜脱と二重控除の防止の両者に対処するものであり，規則は明文で，その目的が，non-economic loss による連結所得減少の防止と，ひとつの経済的損失から複数の控除を得ることの防止にあることを規定しています[40]。

統一ルールの構成ですが，次の３つのルールを以下の順番で，「損失株式」（loss shares[41]，含み損失の生じた株式）の「移転」（transfer[42]）に対して適用します[43]。この「移転」は，ULR の発動要件であり，課税繰延べとなる（損失が認識されない）譲渡は，原則としてこれに含まれません。また，適用は，移転の直前に取得価額を引き下げる形で行われるので，形式としては，損失が生じてその控除を否認するのではないことになります。

３つのルールの最初は，取得価額再決定ルールです[44]。これは，連結子法人株式間の不均衡な投資調整を再調整するものです。たとえば，普通株間の取得価額（米国は総平均法ではなく個別法を用います。つまり，米国租税法では，株式など有価証券には，取得時点ごとに異なる取得価額が付されます。）や優先株と普通株との取得価額を，メンバー間にわたって調整するものです。調整は，既往の投資調整による株式取得価額の増減額を再分配するもので，一方を削って他方を埋めるように調整をします。ですから，調整後の株式取得価額総額については，増減は生じません。このため，メンバーの有する全ての連結子法人株式が，同じ取得価額を取る場合，および，全てが外部に移転する場合，このルールの適用はありません。

このルールは，たとえば図５の例に適用することができます。ULR の下で，優先株は含み損のある株式，すなわち，損失株式となるので，譲渡直前に，取得価額の調整が行われます。この例では，Ｓによる資産譲渡からの損失30が，普通株の取得価額を同額引き下げていたのですが，優先株の移転を契機として，その直前において，マイナス30の投資調整を再配分し，優先株の取得価額を20まで引き下げるようにして，普通株は引き下げないこととします。こうすれ

35 67 F. R. 65060.

36 American Bar Association Section of Taxation, supra note 15；New York State Bar Association Tax Section, Report on Temporary Regulation § １. 337(d)-２T and Proposed Regulation § １. 1502-35（Feb. 28, 2003）.

37 T. D. 9048, 68F. R. 12287.

38 T. D. 9254, 71F. R. 13008.

39 T. D. 9424, 73F. R. 53952.

40 Reg. § １. 1502-36(a)(2).

41 Reg. § １. 1502-36(f)(7).

42 Reg. § １. 1502-36(f)(10).

43 Reg. § １. 1502-36(a)(3)(i).

44 Reg. § １. 1502-36(b).

ば，優先株の譲渡から損失は出ないことになります。

２番目は，取得価額減額ルールです[45]。このルールは，①プラスの投資調整の金額，または，②不一致の額（disconformity amount）のいずれか小さい金額，連結子法人株式取得価額を減額する調整を行うものです。不一致の額とは，おおまかには，連結子法人株式取得価額が，当該連結子法人の純内部帰属額（net inside attribute amount）のうち当該保有株式に帰せられる金額を，超える金額になります。純内部帰属額とは，連結子法人の欠損金額，繰り延べられた控除の金額，資産取得価額の合計額から負債を控除した金額です。したがって，不一致の額とは，おおまかには，アウトサイド・ベイシス（株式取得価額）が，インサイド・ベイシス（純資産所得価額）＋欠損金額を，超える金額となります。このルールは，このような金額を，Non−economic Loss と見ているわけです。

このルールは，たとえば**図１**の例に適用することができます。この例では，Ｓによる土地の譲渡があり，その譲渡益200に基づくプラスの投資調整200により，Ｘの有するＳ株の取得価額が200引き上げられて400になりました。プラスの投資調整の金額は200です。不一致の額については，Ｓの純内部帰属額は，Ｓのインサイド・ベイシスが200で他に要素はありませんから，200になります。Ｐは全株式を保有しているので帰せられる部分は100％，200になります。そうすると，不一致額は，Ｓ株取得価額400からこの200を控除した200です。これは，プラスの投資調整に等しくなりました。この結果，Ｐの有するＳ株取得価額は，400から200減じられて，200となります。この措置をＳ株譲渡直前に行います。したがって，Ｓ株譲渡から損益は生じないことになり，二重控除は防止されます。

３番目は，租税属性減額ルールです[46]。このルールは，株式の移転による二重控除防止のために，連結子法人の租税属性（繰越可能な欠損金額，資産取得価額など）を減額する，つまり，連結子法人のインサイド・ベイシスなどを減額するものです。減額する金額（attribute reduction amount）は，連結子法人株式の含み損失と，連結子法人の純内部帰属額が株式時価を超える金額のうち，いずれか小さい金額です。

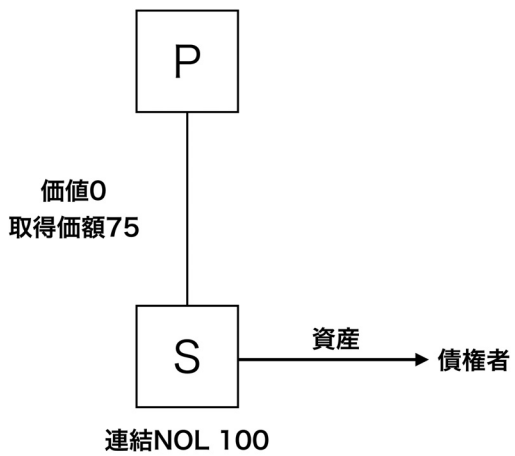


図７

[45] Reg. § 1.1502−36(c).

[46] Reg. § 1.1502−36(d).

このルールの適用例を，**図７**に示しています[47]。Ｐは，Ｓの全株式を保有しているとします。そして，Ｓ株が無価値となり，損失控除が認められる状態となったとします。Ｓは，全ての資産を債権者に引き渡しました。Ｓ株の無価値化は，ULR の発動要件である「移転」に該当します。ここで，１番目の取得価額再決定ルールと２番目の取得価額減額ルールを適用した後，Ｓ株取得価額が75になったとします。Ｓに帰属する連結欠損金は100です。この段階で，租税属性減額ルールが適用され，Ｓの租税属性を減額します。その金額は，75ドルの株式含み損か，100の純内部帰属額が株式時価０を超える金額のうち，いずれか小さい金額になります。前者が小さいので，Ｓの租税属性である欠損金額は，75減額されて25となります。ここまでが，この３番目の租税属性減額ルールによる第１段階の効果です。しかし，このルールには，さらに，株式が無価値となった場合の特則，第２段階の適用があります。Ｓは連結法人であり続けるので，このルールにより，ＰがＳ株に係る損失75の控除を受けたことから，Ｓの25の欠損金額はないものとされます。結局，ＰはＳ株無価値化による控除75を受け，連結欠損金額は100減額されることになります。

３−５．日本への示唆

以上，やや技術的で複雑な規定を見ましたが，この検討からは，損失二重控除が様々な局面で姿を変えて現れ，連結税制における根深い問題として存在していることが理解できたと思います。①法人課税の原則により，取得価額が複製され（ベイシスのクローニング），かつ，②連結税制の原則により，損益が通算される，この結果，損失が二重に控除されうる，これが，連結税制の構造的問題ともいえるものです。その規制として，米国では，前述のような LDR，ULR といったルールが必要になったことを見ました。

日本の連結税制においては，二重控除の問題は，加入・開始時の時価評価および欠損金切り捨てにより，原則として租税属性を持ち込ませないようにしていることから，生じないのでしょうか。そうではないと考えられます。入り口で遮断したからといって，二重控除がなくなるわけではありません。連結後に生じる損失については，その可能性が残ります。また，入り口の時価評価課税も，対象は全部の資産ではなく，「時価評価資産」です（法法61条の11第１項，61条の12第１項）。さらに，移転価格税制における HTVI（Hard To Value Intangibles，評価困難な無形資産）の議論を見れば分かるように，完全な時価評価は不可能ではないかと思います。そうすると，時価評価が行われない範囲では，連結以前に存在している含み損益が持ち込まれます。入り口での欠損金の切り捨ても，連結親法人は対象外ですし，親法人同等法人についても一定の範囲で持込みができます（法法81条の９）。そして，日本の連結税制では，二重控除が生じる連結離脱や取止め時に，連結別帰属額の計算により欠損金額の持ち出しが可能であり，時価評価課税はありません。さらに，投資簿価修正は連結子法人株式譲渡時だけであり，連結子法人株式譲渡損を否認するような規定がありません。このように見ると，日本でも，米国のような出口規制が必要であると考えられます。そのための規定は，あれだけ複雑な米国のルールであっても不十分さ（トレーシングが認められていないことなど）が繰り返し指摘されてきたことから見て，さらに精緻できめ細かなものにすべきであると思います。あのような複雑さに立ち向かう覚悟が，真の連結税制の立案や運

47 Reg. § 1.1502-36(d)(7)(iii)Ex.(i).

用には求められるのです。逆に，簡素化を目指すのであれば，連結税制自体の廃止を視野に入れるべきことになります。

3−6．「合算」から「通算」へ

損失二重控除とその規制を考える前提として，連結税制ではなぜ損益の通算（損失の移転）が認められるのかが問われます。これは，連結税制の要否を決める究極的な問題でもあります。なお，損益通算と並んで，グループ法人税制が連結法人以外にも認めたグループ法人間取引の課税繰延べがありますが，こちらは課税のタイミングの問題であり，損益通算とは税負担軽減効果が大きく異なるので，両者を区別し，損益通算にフォーカスしたいと思います。

損益通算を認める一般的な説明として，まず考えられるのは，課税単位（所得計算の単位）が連結親法人を中心とする連結グループになるから，ということでしょう。損益通算は，課税単位を変え，グループメンバーの所得を合算することの帰結に過ぎず，損益通算そのものを目的として制度を作ったのではない，ということです。では，なぜ課税単位がグループになるのでしょうか。第１の理由として，連結親法人による一体的経営が及んでいるので，そのような所得計算単位を取ることが事業の経済的実態に合致する，ということがあげられます[48]。ただし，この説明では，なぜ，連結が選択による制度なのか，納税義務者が課税単位を決めていいのかは，説明が困難です。おそらく，強制的な制度としても，100％支配関係は納税者が容易に外せるので，最初から選択にしておいたというのが実情かもしれません。

しかし，連結完全支配関係（あるいは，米国のように80％の株式保有関係）があるから，当然に課税単位が変わる（ひとつになる）という説明は，常に正しいとは言えません。Rite Aid のような異業種間の連結では，事業活動の一体性などはありえません（実際，既に見たように[49]，米国の当初の連結税制では，同一のまたは密接に関連した事業を営むものが要件とされていました。）。経営の一体化については異業種でもありえるのかもしれませんが，そう言うのであれば，経営の一体化とは持分による支配と同じ意味になります。経営と所有が，同じような意味になってしまいます。それだけでなく，近年のビジネスモデルですが，生まれたての法人を買収して，それをグループの中で育て上げ，価値を附加して売却するといった事業活動では，買収して売却される法人（連結子法人になります。）は，ひとつの商品，棚卸資産のようなものです。事業を共同して行う主体ではなく，その客体なのです。このように見ると，経営の一体化だけによって損益通算を説明し切ることは無理であると思われます。

課税単位論が変わることについての第２の理

48　政府税制調査会法人課税小委員会「連結納税制度の基本的考え方」（平成13年10月９日）は，「連結納税制度の意義は，企業の事業部門が100％子会社として分社化された企業グループやいわゆる純粋持株会社に所有される企業グループのように，一体性をもって経営され実質的に一つの法人とみることができる実態を持つ企業グループについては，個々の法人を納税単位として課税するよりも，グループ全体を一つの納税単位として課税するほうが，その実態に即した適正な課税が実現されることにある。」（１頁）と述べていました。また，米国で制定法として最初に連結申告を導入した1918年法（完全支配関係と事業関連性を要求。前掲注３に係る本文を参照）の立法理由について述べた上院財政委員会報告書は，「真にひとつである事業単位（business unit）を，ひとつの事業単位として課税するという原則は，正当かつ公平であり，納税者と政府の両者にとって便宜である。」と述べていました。S Rep No. 617, 65th Cong, 3 rd Sess 9 , on the 1918 Act.

49　前掲注３に係る本文参照。

由は，グループとして合算された所得であれば，その算定を正確かつ簡素に行えることです。たとえば，個人所得税において，家族経営の事業（特に農業）を考えると，そこでは，おそらく家族全員が労務を提供し，それによって価値が創造されているのですが，いわゆる事業主判定[50]によって，ひとりの経営主体に所得が帰属するものとされます。そして，仮に家族に対して給与などが支払われても，ないものとされます（所法56条）。その理由にはおそらく，家族一人ひとりの貢献に応じた適正な対価（独立当事者間価格）を算定することができないことが含まれていると思います。家族を独立当事者間に置き換えるのは，もともと無理なのではないでしょうか。同様の事情は，関連法人グループにも存在します[51]。関連企業では，株式所有の関係（親子会社や姉妹会社などの関係）から，各メンバーには自己利益を最大化しようとするインセンティブはありませんから（ただし，完全支配関係があり少数株主が存在しない場合ですが），需給バランスによって価格（時価）が決まるといったメカニズムが働きません。さらに問題になるのは，規模の利益など独立当事者には還元できない利益が生じることです。このから，関連法人を独立当事者とみる考え方は，もともと無理があり（事業実態を適正に反映していないフィクションであり），そのような利益は，従来からグループ内のどこかに帰属してきたし，グループ経営において，独立当事者としての計算をすれば欠損となるような法人については，それを埋めるような利益移転が行われてきたのではないか，と考えられます。このように見ると，グループ内の各メンバー法人に独立当事者であればどうだったか，という方法で所得を帰属させることには無理があり，むしろ，そのような困難を避けたより簡素なやり方，すなわち，課税単位を変更し，グループを一体とみるやり方が正しいのではないかということになります。その中で，損益の通算が結果として生じることになります。ただし，この考え方に対しては，独立当事者間価格の算定に関する上記のような事情が生じるのは，株式を通じた支配関係だけか，という論点が残ります。

もっとも，この第２の理由（計算の簡素化）は，日本での現状については，成り立ちません。日本の連結税制では（米国もある程度そうですが），連結子法人（個社）ベースの計算と，連結所得金額の計算とが，いわば交互に，往復して行われるような構造を取っています[52]。個社（単体）での所得計算が単体申告の場合と同様に厳密に求められているからです。なお，記憶されている先生もいらっしゃると思いますが，平成22年改正によるグループ法人税制の導入までは，連結内部においても，受け取った寄附金は益金に算入されていました[53]。つまり，非正常取引には二重課税が行われていたわけです。

50　所基通12−２〜12−５。

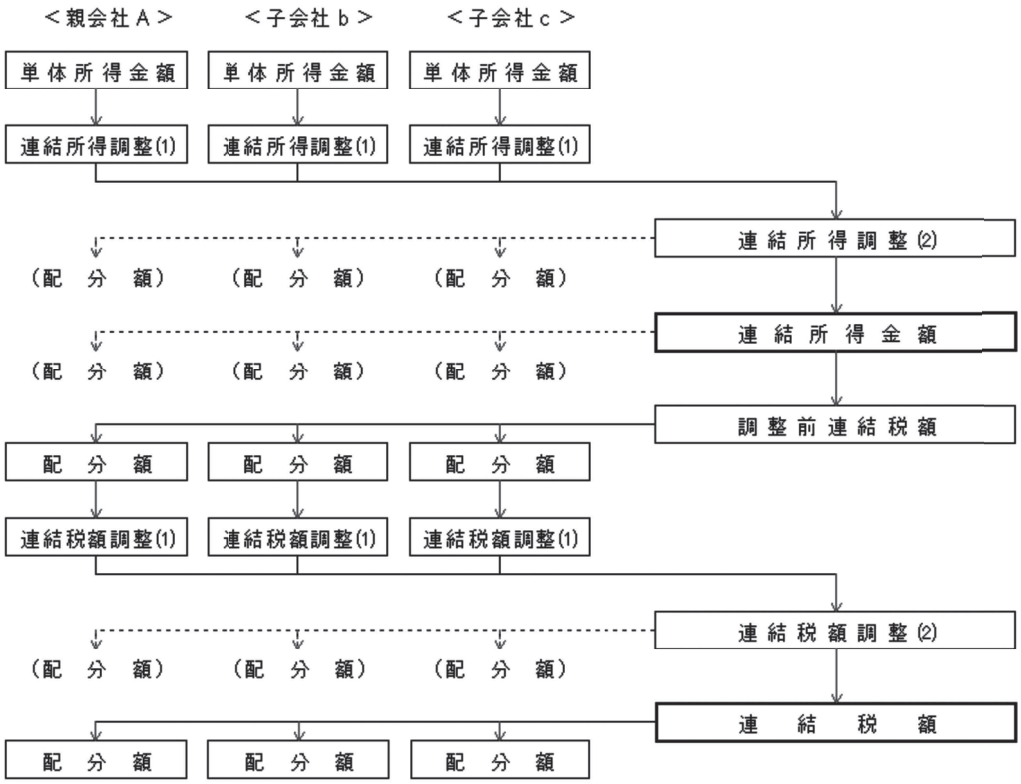
51　米国の連結申告の導入当初は，非正常な対価による取引を行った場合も，強制的連結申告の対象とされていました。前掲注３に係る本文を参照。

52　連結所得計算は，具体的には，次のような段階を踏みます。①まず個連結法人における所得計算（個別所得計算）を単体申告の規定が可能な限り借用しつつ行い（法法81条の３），②個別所得計算の集計（連結所得計算）を個別所得計算と並行して進めながら（法法81条の２），③受取配当や寄附金等の諸項目について，グループ全体としての観点からの調整（連結調整と呼ぶ）が行われます。連結調整は連結所得計算として行われ，かつ，直ちに各連結申告法人への帰属額（個別帰属額という）が算定されて個社所得計算にも反映されます。さらに，④連結所得計算に基づく連結税額についての個別帰属額が算定され，各連結申告法人に配分されます。

53　平成22年法律第６号による改正まで，法法25条の２が存在しなかったためです。

これは，いってみれば，単体申告を独立当事者として行わせ，その上で，連結の調整をしようという発想です[54]。このような中では，もしひとつの個社に修正事由が生じると，まず，個社計算の集計による連結所得を変動させ，それがさらに，全ての個社の計算に影響するということが生じます。「(参考)」として掲げた制度導入当時の税制調査会資料の図をご覧下さい[55]。

（参考）連結所得金額及び連結税額の計算の概要



54　このことは，政府税制調査会第14回法人課税小委員会（平成13年６月26日）参考資料において，「連結グループ内の各単体法人間の取引は時価で行うとともに，連結所得金額，連結税額を算出するための調整計算の過程において，調整金額等を各単体法人に対し合理的な基準で配分するものとする必要があるのではないか。」（１頁）と述べられていたことに窺われます。

55　政府税制調査会第14回法人課税小委員会前掲注54，３頁。



このような連結計算は，課税単位をひとつにして簡素化する効果を持たず，むしろ複雑化しているのではないでしょうか。これでは，課税単位論が有するはずの簡素化の方向性が出せません[56]。そこで，もし，この簡素化の方向で議論を進めるとすると，現在のような連結所得計算はバラして，単体申告化した方がよいのではないかとも考えられます。その上で，損益通算を取り出して与えるという方向性です[57]。

そうすると，課税単位論とは全く別の角度から，損益通算を理由付けることが必要になります。そのようなものとして，株主の眼から見た投資利益という論理があります。このことは，法人擬制説として先の２−３でも少し触れましたが，法人に投資をしている株主の立場から見たとき，グループ法人のひとつに利益が出ていても，他のメンバー法人に損失が生じているのなら，投資利益としては，両者が相殺されることになります。ですので，法人税を株主の利益に対する個人所得税の前取りと位置づけると，法人段階での損益は通算しておくべきことになります。ただし，論理必然的にこのような損益通算が不可欠なものなのかどうかには，議論の余地はあると思います。損失が法人段階に留まっており，株主は有限責任によって損失負担の可能性がないのであれば，法人段階の損益通算

56　連結税制についての事務負担の観点を重視した研究として，山林茂生，鈴木久志，幡野正仁「連結納税制度の見直しについて」税大論叢89号１頁（2017年）参照。

57　組織再編税制との関係からの指摘として，中里実「組織再編税制と連結納税制度」税研198号20頁（2018年）参照。

は必要ないとも考えられるからです。さらに，株主の眼から見た投資利益という論理からいえば，なぜ法人による完全支配関係を求めるのか，グループ法人税制のような個人を含む一の者による完全支配でよいのではないかも問題となりますし，さらに，たとえば米国の80％のように，完全支配未満の支配でもいいようにも思われます。もっとも，株主の段階で，あるひとつの法人（ひとつの銘柄の株式）に対する投資を単位に投資利益を考えるのであれば，法人段階での完全支配関係を求めることには，理由があることになります。また，少数株主の存在を前提とする税制は，かなり複雑になり，簡素化というの趣旨には反することになります[58]。

以上のように考えてくると，現在の連結税制をいったん考え直し，課税単位論からの発想はやめて，損益通算（損失の移転）という租税上の利益を切り出し，これを一定の範囲に与えて適切にコントロールするという考え方が優れているように思います。

その際，先ほど述べたいわば細かい議論（受取配当，過大支払利子税制，寄附金損金算入限度額など「２−７　結合企業と租税属性」に記したもの）があるとともに，損失二重控除にどのように対応するかが重要になると思います。現在の加入・開始時の時価評価や欠損金の切り捨ては，二重控除の防止に効果があるとはいわれています[59]。しかし，米国の例で見たように，二重控除のうちのひとつは必ず子会社株式譲渡損失として生じる，したがって，連結離脱時にこの問題が生じることから考えると，損失の移転に応じて投資簿価修正を厳格に行い（事務負担は生じますが），連結離脱となる子会社株式譲渡損失の損金算入を制限することや，離脱時における時価評価課税（資産含み損の遮断）や連結欠損金額個別帰属額の切り捨てを考えるべきではないかと思われます[60]。私は，このような連結の出口規制を，開始・加入時における時価評価や欠損金切り捨てという入口規制よりも，重視すべきであると考えます。

４　結合企業税制の課題

最後に，本日の報告をまとめ，結合企業税制の課題を今後の方向性を述べたいと思います。結合企業税制が必要な理由は，法人が分割や合併を通じてほぼ自由にその形式的な大きさ（資本や所得の金額）を変えられること，および，

58　もっとも，少数株主が存在しないとしても，債権者との関係では，要検討事項が残ります。それは，欠損が生じ，損益通算による節税利益を与えた連結法人に対しては，正当な補償，いわば対価を支払うべきであると考えられることです。いま，法人税率を20％として，連結親法人Ｐに100の利益があり，唯一の連結子法人Ｓに100の損失があって連結法人税額がゼロとなった場合を想定すると，Ｓは，Ｐが節税した20について，いくらかの分け前を得るべきであると考えられます。そして，Ｓに少数株主がいないとしても，たとえばＳが倒産またはその危機に瀕した場合には，Ｓの債権者が，Ｐに対して，節税利益のいくらかを支払うよう求めるでしょう。このような支払いをし，またはしないことは，グループ法人税制の導入以前の連結税制においては，連結法人税の個別帰属額に基づく負担額に一致しない限りで寄附金課税の対象とされていました（平成22年政令第51号による改正前法令155条の15第２項）。現在は，完全支配関係のある法人間の寄附金は課税関係を生じないとされ，利益積立金額だけが移動します。しかし，このような支払いは，Ｐの株主とＳの債権者との間で権利利益（interest）を移動させるので，課税上，無視できるのかは疑問になります。Ｓに少数株主が存在する場合の問題は，その延長線上にあり，窮極的には，連結法人間での利益移転を，利益積立金額の移動と扱ってよいか（資本金等の額を動かさなくてよいか）の問題になると予想されます。なお，酒井前掲注８，112－131頁参照。

59　酒井前掲注８，116−119頁。

60　酒井貴子「欠損金の移転」金子宏監修，中里実他編『現代租税法講座第３巻　企業・市場』（日本評論社，2017年）215頁，232−233頁。

（少数株主の問題を除いて）グループ法人が自己利益を最大化するインセンティブを持たず，また，グループを構成しているからこそ生じる利益が存在することにありました。内部に法人格を持ち続ける結合企業への税制対応の方向性として，「合算」，すなわち，完全な一体視（ひとつの課税単位）が考えられますが，現実には，メンバー法人の正確の所得計算に基づく制度，いわば個社への「分離」を不可欠な要素として，現行の連結税制は作られています。内部取引での厳密な独立企業間価格算定は，今日，法人格がないPE（恒久的施設）についても求められていますが，そもそも，なぜ，「分離」，独立当事者への擬制が必要かというと，そこには税源分配（地方税，国際課税）の問題があるからです。税源分配は，論理的には連結納税の問題ではありません。そうすると，連結納税で個別帰属額を算出し続けることの要否が問われるように思います。

連結税制では，損失二重控除（子法人株式譲渡損）の問題が重要です。これには，ベイシスのクローニングに基づく要素（連結に無関係）と連結での投資簿価修正に基づく要素が絡み合っていますが，連結離脱時の損失否認が検討されるべきであると考えられます。また，今後の連結税制の方向性として，課税単位論には（あまり）こだわらず，連結開始・加入時の時価評価や欠損金切り捨ての目的，有効性，事務負担に，もっと配慮すべきではないかと思われます。特に時価評価については，何のためにやっているのか，手間をかけるだけの効果があるのか，また，含み損益の持込み遮断が目的であるとしても，加入時の課税までが必要か（内部取引のような課税繰延べも可能ではないか）とも思われます[61]。欠損金切り捨てについては，SRLYルールの適用範囲の問題や，そもそも，なぜ連結親法であれば，無制限に租税属性を持ち込めるのかについて，議論が必要だと思われます。いずれにしても，連結税制については，加入や開始時の租税属性の持込みが問題視されてきましたが，損失二重計上の防止のためには，結合企業からの離脱時について検討すべきであり，その際には，昨年度に創設されたスピンオフ税制との比較も必要であると考えられます。つまり，「分離」の方向で考えることになります。

最後に，日本の連結税制が現在のように個社単位の所得計算と連結所得計算とを行き来するという意味での複雑さと事務負担を抱えざるを得ないとすると，その解消のために，これを非連結化し，連結完全支配関係のある法人グループについても個社単位で申告納税することとし，メンバー間での損益通算を一定の範囲で認めるような制度も考えられそうに思われます。これも，「分離」の方向になります。

大変拙い報告となりましたが，ご静聴下さいまして，誠にありがとうございました。

61　山林他前掲注56，135-142頁参照。

税制改革を巡る現状と課題



●参加者（五十音順）

慶應義塾大学経済学部教授	土居　丈朗
総務省自税務局長	内藤　尚志
財務省主税局長	星野　次彦
新日鐵住金(株)代表取締役副社長(租研副会長)	宮本　勝弘
司会　　明治大学法科大学院教授	岩﨑　政明

討論中に言及されている資料は，巻末**「資料編１頁～93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，岩﨑政明でございます。明治大学の法科大学院で租税法を担当しています。昨年度までは横浜国立大学に所属していたのですが，今年の４月から明治大学，現職に移籍いたしました。変わらぬご支援のほど，よろしくお願いいたします。今回の討論会で司会進行を担当させていただきます。まず，本日のテーマに入る前に，簡単に私の方から，本日のテーマに関連するお話をさせていただきます。

世界の経済環境は，米国トランプ大統領が中国に対して高額の制裁関税を発動したのに対して，中国も応酬するなど，不安定さを増しています。また，EU におきましても，イギリスの離脱交渉が依然としてまとまらないために，不透明さを増しています。

これに対して，国内の経済環境は，直近５年間は企業の業績改善や雇用や所得環境に改善が見られ，また本日発表になりました公示地価にも見られますように，地価は全国的に下げ止まり，若干の上昇傾向が見られるなど，安定的な成長が見込まれるようになっています。このように，経済の安定が見られる間に，税制健全化に向けた基礎固めがなされるべきであると考えられます。

日本の財政を支える税制につきましては，平成30年度の税制改正におきまして，所得再分配機能を回復するために，かなり大胆な所得税改革が行われました。法人税につきましても税率の引き下げと課税ベースの拡大が続けられています。また，収益の認識基準の改正という会計制度に関する改革も進められてまいりました。また，企業の足腰を強め国際競争にも打ち勝つようにするため，組織再編税制の整備が図られるとともに，中小企業の存続を図るために，事業承継税制の拡充も図られました。さらに，地方創生を促進するため，地方に税収を増やすための新しい制度が，国税・地方税を通じて導入されました。

本日は，このような税財政の構造変換期における現在の取り組み状況につきまして，星野財務省主税局長，及び内藤総務省自治税務局長をお迎えして説明いただき，これに対して税財政の専門的立場からは土居教授に，そして企業活動の現実的観点からは宮本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させていただこうと思います。

進行に当たりましては，前半と後半２つに分けまして，前半におきましては国の税財政の状況につきまして星野主税局長からご説明いただいた上で，これに基づいて土居教授と宮本副会長からご意見を頂き，それに対する主税局長からのご回答を頂くという順序で進めさせていただきます。後半におきましては，内藤自治税務局長に地方の税財政の状況につきましてご説明いただき，これに対しまして，今お話ししましたような順番で土居教授，宮本副会長からご意見を頂くという形で討論を進めさせていただきたいと思います。

それでは，早速国の税財政に関する中長期的な課題と現下の問題解決の方策につきまして，星野主税局長からご説明をお願いいたします。よろしくお願いします。

Ⅰ．税・財政の現状と課題



（星野）　ご紹介いただきました主税局長の星野でございます。岩崎先生，ありがとうございます。まず，租研の関係の皆さま方におかれましては，税制，また税務行政全般にわたりまして，色々とご協力ご指導いただいておりまして，改めて厚く御礼を申し上げます。ありがとうございます。

今日は，まず私の方から国の税制・財政に関しまして取り巻く状況，かなり多岐にわたりますが，それを概観させていただきたいと思います。

１．経済社会の現状

〔主な経済指標の推移〕

先ほど岩崎先生の方から，今の国内の経済状況についてはかなり安定的な成長を遂げているというお話がございましたが，冒頭，経済社会の現状ということで，**資料⑮**ぐらいまで今の経済状況，政策課題について資料を付けさせていただいています。一言で申し上げますと，安倍政権の下で名目 GDP が過去最高水準になっていることをはじめといたしまして，経済環境は基本的に非常に良好であることが示されているということかと思っています。

〔経済財政運営と改善の基本方針2018（抄）〕

資料⑬でございますが，これが６月のいわゆる骨太の方針の中の一節ですが，今後の課題ということで書いています。「需給ギャップが縮小しプラス基調に転じている一方で，潜在成長率は，労働力人口の高まり等により改善しているものの，労働生産性の伸びが傾向的に低下してきたことから足元で１％程度にとどまっているとみられ，その引き上げが持続的な経済成長の実現に向けた最重要課題となっている」ということでございます。この潜在成長率をいかに引き上げていくかということが，マクロ経済政策にとって極めて重要な課題という認識を持っています。このためには，人手不足に対処しながらこの制約を克服して，質・量の両面での人材の確保とともにイノベーション力の強化など，生産性の向上により経済のサプライサイドを強化し，潜在成長率を高めていくことが急務であると考えております。

具体的には，国といたしましては，１つは一人一人の人材の質の高める人づくり革命，それからもう１つは成長戦略の核となる生産性革命，これを二本柱として最優先で取り組むとともに，働き方改革を推進していくということが政策面での最重要課題でございます。

こういう中で税制といたしましては，今日の資料ですと**資料⑰**以下の30年度改正を参考までに付けさせていただいております。一言で申し上げると，働き方改革を後押しする観点から，所得税の控除制度を中心に見直しを行っているとともに，法人税の話ですと賃上げや生産性向上のための法人税改革に沿った見直しを行っておりまして，こういった人づくり革命，生産性革命，働き方改革の後押しになるような税制改正を行っているところです。

２．税制を取り巻く状況

〔一般会計における歳出・歳入の状況〕

構造問題の１つといたしまして，財政の構造が非常に悪いということが重要な課題としてあると認識しています。**資料⑰**以下，財政状況の

資料を付けさせていただいています。もう何度もご覧になっておられるように，現状財政の状況が非常に悪いということであります。

〔利払費と金利の推移〕

特に**資料⑲**を見ていただきますと，日銀の金融政策により金利が低く抑えられているものの，財政構造として金利の上昇に極めて脆弱な状況になっております。公債残高が増えてきている中で金利が低いまま推移していることから，利払費は低く抑えられておりますが，これが多少金利が上がっていきますと，今後も公債残高が増えていく中でかなり財政の圧迫要因としてきつくなっていくことが予想されるということです。こういったことも勘案しながら，財政運営・税制を考えていく必要があると思っています。

〔一般会計税収の推移〕

そういうことを考えていく上で，１つはやはり経済を成長させていくということは極めて重要だろうと思います。今後，いろいろな制度改革を行っていくにしても，やはり経済といかに親和性を持った政策をやっていくかということが重要だと考えています。安倍政権ができてからかなり経済が順調に行っているということもありまして，税収は**資料⑳**のグラフを見ていただくとわかるように，順調に伸びてきています。こういった状況を続けていくことが必要だということです。

ただ，今後の財政の試算，中長期試算を見ていただきますと，それだけではギャップが埋まらないということです。

〔中長期の経済財政に関する試算（中長期試算）の概要〕

資料㉑の上の方の線が成長実現ケースということで，かなり経済がうまくいく，名目が3.3%ぐらいの成長で推移するというケースでいきますと，2025年まで徐々に財政収支が改善していって，いわゆる基礎的財政収支につきましては2025年のところでもっておよそ2.4兆円のマイナスになるということです。他方，今の潜在成長率並みで推移していくという下の方の線のベースラインケースで見てみますと，名目1.7%・実質1.2%ぐらいですが，これで推移していきますと，基本的にはプライマリーバランスの赤字がなかなか埋まっていきません。2025年のところで見てみますと，8.1兆円のマイナスが見込まれるということでございます。

これには留意が必要でございまして，１つは，2025年の目標ということで，先ほど佃会長のご挨拶の中にもありましたが，これまで2020年の目標を５年間先送りしたということです。今後，団塊の世代が75歳に入り始めるまでに何とか財政の立て直しをするということもあって，2025年度にプライマリーバランス黒字化の目標を再設定したということでありますが，先ほど見ていただきましたように，金利の上昇に対して非常に脆弱な構造になっているということもあります。例えば自民党の中の議論を見ていただきますと，**資料㉔**を見ていただきたいと思います。

〔財政再建に関する特命委員会報告（抄）〕

これは，今日ご参加いただいています土居先生もアドバイザーで参加されておりまして，自民党の中の財政再建に関する特命委員会において議論が何度も繰り返し議論されて報告書がまとまっているのですが，その中の一節を引用しています。これによりますと，2030年代前半，先ほど2027，2028年ぐらいまでの中長期試算よりももうちょっと先まで延ばして試算をしてみますと，PBの収支改善がわずかな黒字にとどまる場合には，今後成長率，金利を前提に置いたとしても，債務残高対GDP比が上昇に転じるということで，財政の悪化が見込まれるということです。中長期的に債務段高対GDP比を低下させるためには，PBを継続的に改善することが重要であります。それから，今後金利上昇に備えて，PB黒字化にとどまらず，利払費

を含む財政収支の着実な改善を目指す必要があるという，そういった記述が盛り込まれています。将来に向けての試算及び金利の状況みたいなことを織り込んで考えていくと，PBをまず達成するということはもちろん一里塚として重要ですが，今後の財政の状況を考えると，それだけでもなかなか大変で，もう少し財政収支にも目を向けないといけないというような提言がなされています。

〔経済財政運営と改革の基本方針2018（平成30年６月15日閣議決定）（抄）〕

そういう中で，今後税制改革についてどういうふうに考えていくのかということにつきまして，この骨太の方針の中で，税制改革についてまとめて記述している箇所がこの**資料㉓**です。

下線部を見ていただきますと，「持続的な経済成長を維持・促進するとともに，経済成長を阻害しない安定的な税収基盤を構築する観点から，税体系全般にわたる見直しを進める。」と書かれております。今後経済活動への中立性ですとかその活力を失わないような税体系ということを考えた場合に，やはり消費税が極めて重要だと考えられますので，そういった観点から今後検討していく必要があるということが，まず総論的には大事かと思っています。

それから，その下は税制改革の話として４点触れられています。１つ目として個人所得課税や資産課税については，再分配機能の向上や働き方の多様化への対応，格差固定化防止等の観点から，引き続き丁寧に検討を進めるということが書かれています。それから２つ目として法人税の話につきましては，成長志向の法人税改革の活用等により，賃上げや生産性向上への取り組みを促すとともに，租特については政策効果を見極めながら必要な見直しを行うということが指摘されています。

３つ目として国際課税の面ですと，「BEPSプロジェクト」の勧告の着実な実施を通じて，国際課税制度の再構築を進めていきます。これに併せて，税務当局間の情報交換を一層推進するということが書かれています。

４つ目としてICTのさらなる活用ということで，納税環境整備です。納税環境の利便性を高めるとともに，社会全体のコスト削減及び企業の生産性向上を図る観点から，税務手続の電子化を一層推進します。それから，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り組みを強化するということで，グローバル化，ICT化に対応していくという記述がなされています。

こういった大きな柱を念頭に置きながら，これからの税制改正を考えていく必要があるということだと考えています。

少し各税目について見ていただくということで，**資料㉕**以下で消費税，あと各税について資料を付けさせていただいています。

３．消費税

〔消費税率の引き上げ（税制抜本改革）〕

まず，消費税です。この後**資料㉘**以下で骨太の方針の消費税のところについての記述を抜粋しています。ご案内のとおり来年の10月に消費税率が８％から10％への引き上げ及び軽減税率制度の実施が予定されているわけですが，この閣議決定された骨太の方針では，**資料㉙**の「⑵対応の方向性」のところですが，ここに「今後の財政健全化の道筋を展望すれば，全世代型社会保障の構築に向け，少子化対策や社会保障に対する安定財源を確保するとともに，現役世代の不安等に対応し，個人消費の拡大を通じて経済活性化につなげるためには，来年10月１日に予定されている消費税率の８％から10％への引上げを実現する必要がある。」ということで，骨太の方針では引上げをする必要があるということを明記しています。今般の総裁選でも安倍総理は消費税率の引き上げについてかなり明確におっしゃっておられますし，来年の10月を目指して，これから円滑な引上げの環境を整えていくということが，少なくとも当面の税に関す

る政策としては最重要課題だという認識を持っています。

消費税の関係では４点ほど指摘しておきたいと思います。これは，次の**資料**㉚，㉛にわたって書いてあります。１つが消費税率引上げ分の使い道の見直しということであります。これは，２％引き上げによる５兆円強の税収のうち，従来は５分の１が社会保障の充実，５分の４が財政再建に充てるということだったわけですが，教育負担の軽減や子育て層の支援，そして介護人材の確保などと財政再建とにそれぞれ税収の半分ずつを充当するということを決めまして，これからそういった施策に具体的に配分していくということが決まったわけであります。そうすることによって，これから現役世代の不安に対応して，個人消費の拡大を通じて経済活性化を図っていくということを着実に行っていくというのが第１点であります。

〔軽減税率制度〕

第２点目が，軽減税率制度の実施ということであります。軽減税率制度につきましては，**資料**㊸以下に制度の概要をまとめています。軽減税率制度の円滑な実施に向けて，今後例えば業種別の説明会を丹念に行っていきます。これまでも説明会を相当繰り返し行ってきていますが，さらにきめ細かく行っていくということです。また，そういった説明会を通じてそれぞれの業態の状況をきちんと把握した上で事業者に向けた資料を作成したり，あとコールセンターの拡充などを進めていくというようなことを併せて行っていきたいと考えています。

〔軽減税率対策補助金（中小企業・小規模事業者等消費税軽減税率対策補助金）〕

それから，**資料**㊾ですが，中小企業に関しては，レジですとかPOSシステムといった受発注システムなどの対応のために，中小企業庁が軽減税率対策補助金というものを設けています。これの期限を，本年１月末から来年の９月末まで既に期限延長しているところでして，こういった補助金を活用していただくことによって，中小企業が準備，対応をきちんとして行っていただくということにも万全を期したいと考えています。

〔外食等の範囲〕

それから，軽減税率の範囲の話として今後議論がありそうな話としては，**資料**㊻の外食等の範囲です。店内で食べるかテイクアウトにするかというようなことで，これもそれぞれの業態ごとにどうするのかというような問い合わせもありますので，そういったものについてきめ細やかな対応ということが必要になってくるかなと思っております。

それから，新聞の関係で言いますと，雑誌ですとかそれから特殊な業態の新聞，そういったものについて軽減税率の対象にならないかといったような議論もありますので，そういった議論に対しても丁寧に議論・検討を進めていきたいと考えています。よくよく実態を聞きながら，どこまでの対応が可能なのか，どういった議論があるのかということを，丁寧にやっていきたいと考えています。

〔形態別国内家計最終消費支出〕

それから，消費税の関連で今後重要な話としては，駆け込み反動減の平準化策を考えていく必要があるということであります。**資料**㉝を見ていただくと，これは前回の５％から８％への引き上げの前後における耐久消費財などの消費がどの程度ぶれたかということをグラフにしたものです。前回2014年４月でしたが，このときの消費税の引き上げの際には，物価上昇率が大きかったです。特に耐久消費財で個人消費税が税率引き上げ直前と直後に比べて大きく変動したということであります。これが結果として景気の回復力を弱めるということになったということがうかがえます。

加えて企業においては，その前後で設備稼働

率が非常に大きく変動したということで，資源の利用に非効率性が生じたというような指摘がなされております。

〔消費税（付加価値税）率の引き上げ前後の物価・経済の動き（日・独・英の比較)〕

資料㉟に日本とドイツ，イギリスの比較で物価，あと消費，GDP の推移を載せています。日本では，伝統的に一律一斉に価格を引き上げる税制だというような認識が消費税にありましたが，ここで見ていただくように，ドイツ・イギリスなどは価格設定は事業者が自由にある程度判断しています。従って，駆け込み反動減も発生していないということが認められるわけであります。今後，どういう方法でこういった駆け込み反動減が起こらないようにしていくかということを検討していくということです。例えば税率引き上げの前の駆け込み需要を抑制するためにどうしていくかというと，増税直前のセールの抑制みたいなことについて呼び掛けを行っていきます。また，税率の引き上げ後，耐久消費財を中心として購入者に対するメリットが何がしか付与できないかといったような検討があります。それから，税率引き上げ後に商品・サービス価格の引き下げること自体については構わないというような理解をちゃんと広げていきます。公共料金などの設定についてどうするかといったようなことも考える余地があるのかもしれません。

こういった駆け込み反動減の影響緩和策，加えて耐久消費財への対策，そういったものについて，税制・予算による対策を考えるとともに，恐らくガイドラインみたいなものになるかと思いますが，そういったものを作ってよく理解を広めていく必要があるのではないかと考えています。消費税については，今，申し上げたような対策をきめ細かく行っていくことが重要であると認識しているところでございます。

４．所得税

〔経済社会における構造の変化①〕

次に，所得税，それから所得税に関連する話で，納税環境の整備といったような話を少ししたいと思います。

まず，所得税につきましては，30年度の改正において控除の見直しなどを行っていまして，所得税改革を進めているところですが，所得税の改革の背景としては，この**資料㊷**以下に示しています，経済社会の構造変化，例えば少子高齢化が進んでいく中にあって，非正規化みたいなものが増えているということです。それから，若年層世代の所得の推移を見ると，低所得化が進んでいるというような話です。また，働き方に関しても多様化が相当進んでいるといったような，これまでの所得税制が前提としているような環境が大きく変わってきているというようなことがまずあります。そういう中で制度をどうしていくかということです。

〔日本の所得税の構造（イメージ)〕

もう１つは，所得税制自体の構造をどう考えるかという問題があります。所得税制は，ご案内のとおり，日本の場合はいわゆる二元的所得税に近い形の税制を取っています。**資料㊺**を見ていただきますと，勤労性の所得の場合は総合課税になっているわけですが，その中で例えば働き方の違いにより，例えば，給与所得者，年金の受給者に対してはいわゆる所得計算上の控除として給与所得控除や公的年金等控除が認められています。最終的には損益通算を行って，それに累進税がかかるという構造になっています。

片や，金融関係の所得に関しては，基本的に分離課税になっています。国と地方合わせて一律20％の比例税率がかかっていまして，どんな金融商品に投資を行っても，いつ売っても買っても20％という比例税率がかかるという，ある意味市場にゆがみを与えないような制度になっ

ています。しかも，損益通算が株と債券の間でかなり広く認められるというような制度になっています。そういう意味では，例えば株に対する個人投資家のアクセスというのは非常にしやすい制度になっているということが，日本の所得税制の特徴と言えるかと思います。

〔国民負担率（対国民所得比）の内訳の国際比較〕

そういう中にあって，所得税の構造の特徴としては，**資料**㊼，㊽，㊾辺りですが，外国に比べて所得税の負担水準が相対的に低い。それから，税率のブラケットで非常に低い税率適用の人が多い。あとは，控除がかなり大きいということが見て取れるわけであります。特に，各種控除の中で給与所得控除がかなり大きな額を占めているといったようなことが特徴として上げられるわけであります。

こういうことを受けて，30年度の所得税の改正で給与所得控除等から基礎控除へシフトするということ，また，基礎控除について，いわゆる逓減消失型の控除を採用したというようなことを行ったわけですが，所得税のこれからの対応として，３つ重要な点があると考えています。１つが，所得再分配機能を回復させていくという話です。それから２つ目が，働き方の変化に対してなるべく中立に多様な働き方に対応した仕組みにしていくというのがあります。それから３つ目が，老後に向けた自助努力といったものをサポートしていくような横断的な制度を作っていくということです。これらが３つの大きな対応の柱だということを，これまで例えば政府税調の場などでも提言してきました。また，与党の税調でも議論をされてきたということであります。

このうち最初の２つ，働き方と分配論に対するある意味組み合わせで対応したというのが，30年度の所得税の改正と言えるかと思います。そういう中で，３つ目に挙げた今後の老後に向けた資産形成，老後の備えに対する自助努力への支援ということが，残された課題としてあるということです。その話が**資料**㊷以下に少し載せているところでございます。

〔老後の備え等に対する自助努力（資産形成）への主な支援措置の現状（イメージ）〕

資料㊹を見ていただきますとややわかりにくい図で恐縮なのですが，働き方に応じて，貯蓄投資手段ですとか私的年金，あと公的年金も含めて，それぞれどこまでの制度が利用可能なのかとか，どれだけの金額が利用できるのかというようなことに関して，かなり区々ばらばらになっているということであります。これをなるべくこれから働き方がどんどん自由化して様々な形で職場を変わっていくようなことが見込まれる中で，職場が変わるごとにこういった年金や金融の制度の適用が変わっていくというのは，なかなかうまくないのではないかということです。

例えばアメリカには，いわゆるIRAという個人退職勘定制度がありますが，そういった制度を参考にして，ポータブルな個人年金勘定のようなものを制度的に考えていくということです。そこに適用される横断的な税制を考えていくというようなことを，もう少し議論を深めていく必要があるのではないかと考えています。

〔個人型確定拠出年金の加入可能範囲及び拠出限度額の見直し〕

日本では，いわゆるiDeCoの制度が拡充されました。**資料**㊺に付けてありますが，平成29年１月から新たに加入可能になった方が増えていまして，iDeCoの制度がかなり拡充しています。これは，税制で言うと拠出時非課税で，給付の時点で課税になるという形の税制になります。

〔NISA制度（非課税上場株式等管理契約に係る非課税措置）の概要〕

それから，いわゆるNISAで積立NISAが

29年度の改正で設けられたわけですが，この積立NISAは拠出時が課税になった上で実際の給付時点では非課税が続くという制度になっていますので，アメリカのIRA制度ですとそれぞれIRAとRoth IRAという制度がありますので，そういったものに対応していくような制度が日本でもこういう形で徐々に整備されてきています。こういうものを今後どうしていくかということを横断的に検討していく必要があるのではないかと考えております。

それから，例えば退職所得の制度を考えた場合に，年金と退職一時金に係る税制について，なるべくバランスの取れた制度にしていく必要があるというようなことも考えていく必要があります。そういったもろもろの年金や金融を巡る制度について，かなり目線を高く，また広げた形で議論していく必要があるのではないかということであります。

そういった検討を行うことによって，日本の金融課税の在り方もその中に位置付けていくことが可能になろうかと考えています。

〔平成30年度税制改正大綱（抄）〕

資料⑫に，昨年の末に与党の税制改正大綱で記述されています金融所得課税の在り方の話を少し載せています。「家計の安定的な資産形成を支援するとともに，税負担の垂直的な公平性等を確保する観点から，関連する各種制度のあり方を含め，諸外国の制度や市場への影響も踏まえつつ，総合的に検討する」ということになっています。今，申し上げた問題意識の中で，さまざまな制度について横断的に見ながら，金融所得に対する課税のあり方についても考えていく必要があるという問題意識です。所得税については，そういった課題についてこれからも議論を続けていきたいということであります。

５．納税環境整備

それからもう１つ，今後の所得税を考える上で大きな論点としては，**資料**⑬以下に載せています納税環境整備の話があります。これは，電子化が今後進んでいくという中にあって，いわゆるシェアリングエコノミーみたいなものが進んでいく，消費者同士の取引が進むことによって，そこをどのようにアプローチしていったらいいのかという新しい局面に直面しているということが言えようかと思います。

〔政府税制調査会による海外調査報告（平成29年６月19日）〕

これは，昨年来政府税調などでも議論を行っていまして，外国の例をいろいろと参考に勉強しているのですが，**資料**⑭に政府税調の海外調査報告を載せています。簡単に申し上げますと，諸外国は日本よりもそういった電子化等々に伴う対応，１つは納税者利便の向上，もう１つはその課税の公平や制度の信頼性向上を考えるという２つの局面があるのですが，どちらもかなり進んだ検討になっています。年末調整のある国ですと年末調整手続の簡素化，あと申告が必要な国ですと当局がいろいろなデジタル情報を集めて記入済みの申告書を作成して例えばスマホで申告可能になるというような対応をしています。

30年度改正で大法人については，電子申告の義務化を行ったところでありますが，個人所得課税の方については，今後どうしていくかということについて，まだまだ議論が必要だと考えています。

〔制度の信頼性向上に向けた取り組み（情報提供の仕組み）の各国比較〕

特に**資料**⑯を見ていただきますと，先進諸国では情報提供の仕組みをいろいろと工夫しています。例えば法定調書みたいなものについて拡充するとか，不特定の納税者からの情報提供要請みたいなものをどうするかといったようなことについてもいろいろ議論されて，手続的な対応を図ってきている国が結構あります。こういったものについてどのように考えるかといった

課題があると考えています。

〔政府税制調査会「経済社会の構造変化を踏まえた税制の在り方に関する中間報告②」（平成29年11月）の概要〕

所得税制を考えていく上で今申し上げたような電子化，納税環境整備みたいなものは，まさに車の両輪として考えていく必要があると考えています。**資料⑰**を見ていただきますと，今後いわゆる所得税制を中心とした制度の見直しの話と税務手続の電子化の進展がまさに相まって，さまざまな情報を活用した制度設計が可能となる一方で，制度の適切な運営とか執行を可能にしていくという意味では，制度だけでも駄目ですし，税務手続の電子化にいかに対応していくかというその両方を見ながら対応を図っていくことがこれから重要になっていくということだと思います。

〔仮想通貨の税制上の取扱いについて〕

こういった分野でいろいろと議論を進めていく必要があるのだと思いますが，特に最近のトピックスである話としては，仮想通貨の税制上の取扱いというのがあります。**資料⑲**と**資料⑳**に載せております。仮想通貨は「億り人」で有名になりましたが，為替差益と同様，今の税制上は雑所得として総合課税の対象となっておりまして，実際に雑所得として申告納税してもらうためには，その実態を把握する必要があります。コンピュータ上で取引の真正性も含めて，ある意味ブラックボックスの中で取引が行われるということになりますので，そういうものに対してどのように適切にアプローチしていくかということは，今後の検討課題になっていまして，こういったものも含めて電子化が進むことによる消費者と消費者の直接取引みたいなものに対するアプローチの仕方ということを検討していく必要があります。これが，所得税の今後の１つの課題として重要な論点になっていくという問題意識を持っています。

６．法人税

〔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）〕

それから，法人税の関係です。これが**資料㉑**以下です。法人税の関係ですと，トランプ税制とか国際課税みたいなものもいろいろと関連してくるわけです。法人税は，ご案内のとおり，法人税改革を進めてまいりました。

資料㉔以下，これまでどういうことを行ってきたかというのをまとめていますが，狙い自体は**資料㉖**に書かれています。課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げるということで，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って，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ことで，まさに法人税改革を行い，その結果として法人実効税率20％台を実現しているということであります。

〔法人実効税率の引き下げ〕

留意点として，３点ほどあるかと思います。１つは法人減税，個人増税みたいな批判をされることがあります。法人課税に関しては，ここに書かれているように税収中立で行っているということです。

〔法人実効税率の国際比較〕

それから，ようやく30％を下回る水準ということになってきたわけですが，**資料㉘**を見ていただきますと，アメリカ，あとフランスもそうですが，どちらも税率の引き下げを行うことによって，日本はドイツよりも若干低い水準にはなっていますが，税率の水準については今後まだまだ議論があり得るだろうなとは考えています。そのときに，課税ベースの拡大とどのように絡ませながら税率の議論をしていくかということが今後の課題かなということであります。

〔企業収益等の動向について〕

それから，よく言われるのは企業収益ですが，これは過去最高ということで，企業のご努力ということが非常にあるわけです。最近設備投資も非常に好調になってまいりましたので，いわゆる内部留保は非常に増えているという議論が一方でありますが，それ自体は企業の体力がついてきているという証拠でもありますし，一概に目くじらを立てて議論するのもどうかと個人的には思っています。他方，現預金が増加しているということも確かでありますので，やはり賃上げ，あと設備投資について，なるべく積極的に企業体質を強化していくという意味も含めて，企業には努力していただきたいというのが政府の方の思っていることであります。

〔平成30年度末までに適用期限が到来する法人税関係特別措置〕

それから，30年度末までに期限が到来する租特が，今年は非常に多くあります。**資料㉒**です。この中には，中小企業の租特もありますし，いわゆる研究開発税制などもあります。30年度の改正でもメリハリを利かせた見直しを行っていまして，そういう意味では，法人税改革の趣旨に沿ったなるべく効果が上がるような改正をうまく織り交ぜてやっていければと考えているということです。

〔税制改革法案について〕

それから，トランプ税制について，**資料㉔**以下で載せています。これもいろいろ議論があるところですが，個人所得課税は2025年までの時限的措置で，法人税については恒久措置を取ったということです。ここに書かれている話としては，１つは今後の影響として，共和党の政府は財政赤字がかなり好転ししかも成長を高めるという評価をしているのに対して，議会の予算局は金利が上昇し成長率が抑制されるということで財政の改善は限られたものになると考えており，今後の見通しについては二極化しています。これは，経済の専門家の見方も２つに分かれているということです。

それから，かなりいろいろな措置が入っていまして，法人税の税率引き下げだけではなくて，例えば課税ベースの拡大などの措置もいろいろ入っていますので，全体としてどういう影響が出るかということについては，やはり慎重に見ていく必要があるだろうと考えています。ただ，それより何より，現時点でのアメリカがやろうとしている関税の影響でかなりさまざまな影響がこれから出てまいりますので，トランプ税制に限らず，関税も含めてどういった経済への影響が出ていくのか，あと不透明感によって企業活動がかなり制約的なものになるのではないかといったようなことも含めて，今後の動向についてはかなり慎重に見ていく必要があるのではないかと考えています。

７．国際課税

〔「BEPS プロジェクト」について〕

最後，国際課税です。これはBEPSプロジェクトの最終報告書を受けまして，順次国内法制化を進めているところです。今年につきましては，いわゆる移転価格税制，それから過大支払利子税制について，具体的な制度設計をどうするかということが議論になっていくのではないかと考えています。国際課税を巡っては，国際的なデジタル企業に対する税負担をどう求めていくかということを中心に，BEPSプロジェクトの中でも経済の電子化に対する議論がこれまでもずっと行われてきましたし，今後も議論が進められて，2020年に向けて電子化に伴う課税上の課題をどうしていくかについて報告書がまとめられていくという動きになっています。国際経済の下において，法人に所得課税を課していくというのは大変になっていくことが予想されます。現在，ヨーロッパでいわゆるExcise Tax，物品税のようなものを課していこうという動きもあり，それを巡る議論も今後かなり行われていくのだと思います。そういった所得課

税に代わる物品税や仕向地主義の法人税といった消費課税のようなものに，国際課税，法人課税の課税標準がシフトしていくというような意見もあります。今後どういう税制を築いていくのが国際的な課税としていいのかというようなことについて，さらに議論が続いていくと考えています。

以上，かなり駆け足ですが，私からは以上です。



（岩﨑） 星野局長，ありがとうございました。それでは，ただ今から国の税財政に関する討論の方に入りたいと思います。まず，土居教授からご意見をお願いいたします。

Ⅱ．税・財政の現状と課題への意見

（土居） 慶應義塾の土居でございます。今日は，このような形で租研大会で意見を述べさせていただく機会を頂きまして，誠にありがとうございます。今，星野局長から，国の税制を巡る状況について極めて端的に，かつ非常に肝となる課題についても言及されたと思います。

〔総論〕

私といたしましては，まず冒頭，今後の税制を考えるに当たっては，来年10月に予定されている消費税率を確実に10％に引き上げるということ，これなくしてその次の新たな税制論議ができないことになっている状況が現状ではないかと思うわけであります。そういう意味でも，他の税のことを考える意味でも，まずはこの消費税率を10％に上げて，早くこのしがらみから脱却して，次なるわが国のあるべき税制の姿に議論を及ぼしていくべきではないかと思っています。

その観点からいたしましても，今日の星野局長の論点整理は皆さまにとっても非常に有益だったのではないかと思います。星野局長は決して消費税10％のことだけをおっしゃったわけでは全然ありませんでした。まさに所得税，それから国際課税，これからわが国がどう対応していくべきかということを，消費税を10％に上げた次の時代に何を考えなければならないかということについて，大変重要な題材をわれわれにご提供いただけたのではないかと思います。

〔公的年金等控除と給与所得控除の併用〕

その観点から，まず１点目は，所得税に関連するところについて，私のコメントと，一部質問させていただきたいと思います。

星野局長も言及されましたが，平成29年度税制改正大綱，それから平成30年度税制改正大綱では，わが国の所得税制についてこれまで踏み込めなかった控除の見直しに着手されました。これは，私は大変重要な改革だったと思っています。特に星野局長の挙げられた今後の税制の在り方として，所得再分配機能の回復という観点から言うと，この２年度における所得税改革というのは，非常に合致した方向性で，かつ，それをよりよく実現する第一歩であったと思っています。

ただ，これでもう完成形にたどり着けて，もうしばし所得税はこの姿でよい，ここで立ち止まってよいところまで来たかというと，もう一歩，もう二歩踏み込む余地がまだ残っているの

ではないかと思っています。平成29年度税制改正大綱では配偶者控除の見直し，それから平成30年度税制改正大綱では，先ほどの星野局長の資料の後ろの方にもありますが，基礎控除と給与所得控除，公的年金等控除の見直しが行われたということであります。特に公的年金等控除は，給与所得控除と併用できるという点が実は長年問題として指摘されてきて，一部の高所得者ということではありますが，公的年金等控除に上限を付けるという形でこの併用が一部できないようにするということはできたということであります。控除対象には，適格の企業年金も含まれますので，相当多額の控除適用対象となる年金を受け取っている方でない限り，今申し上げたような給与所得控除と公的年金等控除の併用というのが止められるということが実現できていない。もう少し多くの高齢者の方に公的年金等控除と給与所得控除の併用を止める手立てというものが今後求められるのではないかと思います。

特に世代間の格差を是正するという観点からいたしますと，年金を受け取っていなくて給与しか受け取っていないという現役世代は，給与所得控除しか適用できません。だけども，同額の所得を給与と年金と両方で受け取っておられる方はダブルで控除が使えるという意味で，不公平な状況になっていると思います。今後，さらなる踏み込みが必要な部分ではないかと思います。

それと関連いたしまして，遺族年金についてであります。遺族年金は実は非課税ということに今の仕組みではなっています。例えば夫婦でそれぞれの年金受給権で年金を受け取っておられるのだけれども，他意なくですが，夫が先に亡くなった場合に，夫の方がより多く年金を受け取っていた場合には，多くの場合は夫の年金受給権を一部引き継げて妻が遺族年金という形で受け取れます。若年の方の遺族年金や障害年金という話とは私は区別して議論するべきだと思いますが，高齢の方が受け取られる遺族年金というのは，人間には寿命があるのはもう宿命ですから，夫婦のうち同時に亡くなるという偶然でもない限りはどちらかが先に亡くなられるとどちらかの年金受給権を引き継いで，その引き継いだ分が遺族年金になって，かつそれが今までは夫婦それぞれ自分で受け取っていたときには全て課税対象だったのが，夫が亡くなった後，妻が引き継いだ部分の遺族年金だけは全く課税対象にならないというような仕組みになっていて，当然そこで所得税の払う金額も変わってきます。

さらには，厄介な問題は社会保障にもこの仕組みが悪影響を及ぼしています。医療や介護の社会保険料は高齢者も支払いますが，遺族年金が非課税ですと，医療や介護保険料の計算でも遺族年金は所得としてはカウントされないということになってしまっています。もちろん星野局長に「その点は問題ですよ」と言ったところで，ご担当ではありませんから，私が申し上げたいのは，遺族年金が所得税法上非課税であるという問題提起であります。それが，あいにく今の仕組みでは社会保障の方にも不公平をもたらしていて，かつ，これは同じ高齢者の世代内の不公平ももたらしています。自分の年金受給権であれば税金がかかり，それが所得としてカウントされて保険料もそれなりに高い保険料を払わなければならないけれども，遺族年金という形でもらうとそれはノーカウントになってしまますという不公平をもたらしているという意味で，遺族年金の課税所得化というものが今後視野に入ってくるかどうか。この点について少しご見解を賜れればと思います。

シルバー民主主義で高齢者に不人気だからなかなか課税化できないということばかり言っていると，私はむしろ世代内，高齢者の中でも不公平が生じているというところで，これは局長に申し上げるというよりかは政治家に申し上げた方がいいのかもしれませんが，問題を提起する余地が残っているのではないかと思います。

〔軽減税率制度〕

最後に，少し時間がなくなりましたので，消費税の軽減税率への対応について申し上げたいと思います。先ほど星野局長からもご説明がありましたように，来年10月の消費税率の引き上げに伴って複数税率が導入されるということで，それに関連してさまざまなご対応を税務当局としてされているということであると思います。それは大変重要なことだと思っています。ただ，さまざまな巷間から聞こえてくる声は，まだ全然対応の準備を始めていないという事業者がたくさんいらっしゃるということであります。できればそういう方々にも早く腰を上げていただくような取り組みが必要になってくるのかなと思います。

私なりに現状をつらつらと考えてみますと，免税事業者がまず今は請求書を保存するだけで価格として消費税分を転嫁するということも認められている状況ですから，極端に言えば複数税率できめ細かく経理をするという発想がそもそも免税事業者にはない状況がまず１つあるということです。もう１つは，簡易課税制度を適用されている事業者がまさに単一税率であるが故に非常に簡素に簡易課税制度で経理ができるということだったわけですが，今後複数税率になるということですので，今，簡易課税を適用されている事業者がどう対応するのかというところにもう少し手を差し伸べるというようなことを進めていただくということで，そういう準備不足というような話もだんだん解消されていくのかなと思っています。

私からは以上でございます。ありがとうございました。

（岩﨑）　土居先生。重要な問題提起，ありがとうございました。続きまして，ビジネスの観点から，宮本租研副会長にご意見を頂きたいと思います。



（宮本）　租研の宮本でございます。今，星野局長から，税・財政の現状と課題を丁寧に，またコンパクトにご説明いただきました。また，その先の方向性についても，ご示唆を頂きました。どうもありがとうございました。

私の方からは，納税者の一員である企業に身を置く者として，また納税者の一個人として，コメントを述べさせていただきたいと思います。

〔経済情勢，財政健全化〕

まず，経済財政に関する状況認識です。局長からもありましたとおり，日本経済は非常に穏やかな，また景気拡張期間としては歴代２位の期間を超える長期にわたる景気回復過程にあると思っています。足元，米国の通商問題拡大による懸念はありますが，基本的に，非常に望ましい状況にあると認識しています。

一方，2018年度の実質成長率は1.1％ということで，諸外国と比べてかなり低い成長率にとどまっていまして，国際的な視点からは相対的な地盤沈下が続いているのが現実かと思っています。また，少子高齢化にとどまらない絶対的な人口減少が確実な未来として見えているということも含めまして，さまざまな構造問題を抱えながら，それに対する有効打を打ち出せずに，将来に対する期待を抱きにくい状況であるのも否定できないと思っています。景気回復の実感が伴わないと言われることがありますが，社会

保障に関する経済活動が増えることによってGDPが拡大しても，豊かさを実現するということにはなかなかならないのではないかと思っています。社会保障も重要ですが，成熟した経済から再度，新しい価値を生み出す経済に生まれ変わる必要があるのではないかということであります。そのためにも，企業の創造性の発揮を促すような税制を含む制度インフラの改革が必要であると考えています。

財政健全化に関してですが，これは既に繰り返し指摘されているとおりでありまして，公債残高は先ほどありましたとおり900兆円に上るということで，足元は自国通貨建という強みはあるものの，このままでは，日本国民が国債を金融資産として保有するだけでは支え切れない財政赤字の規模となってきているということでありまして，経済の持続性にとって極めて大きなリスクと考えています。

その観点から，先ほど，土居先生からもありましたが，プライマリーバランス黒字化のスケジュールが2020年から2025年に先延ばしされたということは，非常に遺憾であると言わざるを得ません。その一因は，教育無償化等の人づくりのための歳出なのですが，いわば親の借金に苦しめられている現役世代が「子どものため」と言って新たに借金をしたということであり，もう少し慎重な議論が必要だったのではないかと考えています。

さらに，日本で育っても国外に流出する可能性を考えれば，人づくりというだけではなくて，育った人が日本で就労し留まるように，日本という国の魅力を高めるための長期的な政策運営が重要と思っています。

また，税金等の歳入を使って，歳出として国民に還元していくパブリックセクターの担う役割については，われわれ自身の世代を超えた受益と負担に関する議論により，現実的な落としどころとして「中福祉・中負担」を選択したとされる中で，その意味を共有することが必要であると考えています。その観点からも，来年10月の消費税率10％への引き上げが不可欠であるとともに，それに至る経緯は今後財政について冷静な議論ができるかどうかの試金石であると考えています。

〔税制改正の方向性〕

それから，税制改正の方向性でありますが，ここ数年の税制改正は，所得税，法人税，相続税，消費税等，非常に広範囲にわたって，いわば税制の現代化に向けた精力的な取り組みであったと評価しています。一方で，税と社会保障の一体改革というには，「一体性」という観点からの検証が不十分だったのではないかと懸念しているところであります。場当たり的に行う個別的な微調整の改正では，制度として非効率なものになるのではないかと考えています。例えば消費税の逆進性対策や所得税の控除見直しといった制度は，社会保障給付と一体で整備する必要があるのではないかということであります。そうでなければ，制度が複雑化するだけではなく，全体として過度の配慮となってバランスを欠くことになりかねないと考えています。

今後，税制改革の方向性を検討するに当たっては，改めて租税原則である「公平・中立・簡素」の視点から再点検する必要があると考えています。何が公平なのか，何にとって中立なのか，簡素化によって犠牲となるものは何かといった，税の仕組みというよりも，その前提となる国のあるべき姿に立ち返って考える必要性を感じています。その中でも，昨今うたわれる生産性向上の重要性に鑑みると，「簡素」の視点がより重要かと思います。その観点から，最近の税制改正で，マイナンバー，或いは電子申告はじめ，官民双方の効率化を目指した対応が進んでいることは歓迎したいと思います。今後もデジタル化の流れはますます進行するものと思いますので，印紙税のような時代遅れの税制の見直しも含めて，改革の名にふさわしい新しい時代の税制に向けた取り組みに期待したいと思います。

〔個別の論点〕

次に，個別の税目についてです。法人税については，企業活動のグローバル化が避けられない中で，物理的な海外移転が進展することによって，日本の景気回復による法人税収の所得弾力性が低下していると言えると思います。一度移転した製造拠点が日本国内に回帰するのは非常にハードルが高いため，早期の対応が必須な状況にあると考えています。海外移転が法人税制のみによって生じるわけではありませんが，国民所得に対する法人所得課税の比率に見られるように，相対的に日本の法人税負担が大きい状況は，企業を引き留め，かつ，国外企業を呼び込むには，望ましいものではありません。法人の実質的な税負担の軽減について改めて検討いただきたいと考えています。

その観点から，個別の論点について質問させていただきたいと思います。

まず，先ほどもありましたが，米国の税制改正の評価であります。これは，トランプ政権という特殊な状況下で成立したものでありますが，ベースは共和党としてきちんと総合的に検討されてきた政策であるということを考えますと，検討に値する非常に重要な論点と考えています。特に印象的だったのは，予算調整手続きとして，時限立法でさえ10年間のスパンで税制を検討する制度であります。日本においても，単年度ではなくて長期間で検討するという視点が必要であると思いますが，この点についてどうお考えでしょうか。

それから２点目は，実質的な税負担の軽減の可能性であります。成長志向の法人税改革は，税収中立の下，課税ベースを拡大しながら実効税率を引き下げるというものでありました。米国を含むOECD諸国で税率引き下げが進む中，日本における税率と課税ベースのバランスについてどのようにお考えでしょうか。

それから３点目ですが，研究開発税制の在り方であります。研究開発促進税制の重要性は言うまでもありませんが，特に補助金と異なって，企業活動の自由度を許容する税制による措置は，政策手段として非常に適していると考えています。31年度税制改正でも取り上げられると思いますが，その見直しの方向性についてお伺いできればと思います。

それから，消費税ですが，まずは10％への引き上げ，これは，言うまでもないのですが，財政的にはそれではまだ不十分というのが共通認識と考えています。その先，その次の議論の進め方についてお考えがあれば，お伺いしたいと思います。また，逆進性対策として軽減税率の導入が方針化されていて，広報活動を含めて十分対応いただいていますが，租研としてはその意義，また実務負荷について懸念を抱えています。改めて，その財源確保の問題も含めて，検討の姿勢についてお伺いできればと思います。

次に，国際課税であります。OECD等における関係者のご努力ご貢献には深く感謝したいと思います。一方，日本の税制改正も非常なスピードで進展していまして，その方向性に異論はないものの，個別具体的な制度設計においては，企業に過度の実務負荷を求めることにならないようにご配慮いただければと思います。アグレッシブな租税回避を日本の企業は行っていませんので，実務負荷を懸念するような制度設計は本末転倒となるということであります。足元では，外国子会社合算税制に関する米国の対応，それから過大支払利子税制，移転価格税制における所得相応性基準の見直しについて懸念しており，その対応の方向性についてお伺いしたいと思います。また，包摂的枠組みについてご尽力いただいていますが，各国の足並みが揃わない状況も散見されますので，その改善とともに，もしその状況が常態化するのであれば，日本企業だけが不利な取り扱いとならないように配慮をお願いできればと思っています。

最後に，電子経済を巡る議論に非常に注目しておりますが，これは税制だけではなく，新しいビジネスモデルの検討として，広く日本企業が注力すべき課題でもあると考えています。以

上，よろしくお願いします。

（岩﨑）　多方面にわたるご提案，ありがとうございました。それでは，星野主税局長にお考えをお聞かせいただければと思います。

（星野）　ありがとうございます。土居先生から，ご専門の立場から，極めて見識に富むご指摘を頂きました。また，励ましのお言葉というのですか，ありがとうございます。また，宮本様からも実務に即して多方面にわたるご指摘を頂きまして，ありがとうございます。お時間の関係もありますので，満足いく答えかどうかわかりませんが，ご指摘の点について答えさせていただきたいと思います。

〔公的年金等控除と給与所得控除の併用〕

まず，土居先生から頂いた公的年金等控除と給与所得控除の併用の問題ですが，この問題が以前からずっと指摘があるという認識は十分持っています。ただ，今，政府のかなり喫緊の課題としては，高齢者の就労促進をかなりやっていかないといけないだろうという問題意識がありまして，そこの制度的な問題があるということはわかりつつも，やはり高齢者の就労をとにかく今はかなり頑張って促進しないといけないという政策課題との関係をどう考えるかというところが最大の論点かと思っています。今回の改正において，ようやく公的年金等控除に手を付けたところですので，その影響も見ながら，高齢者の就労意欲への影響にも配慮しながら検討していく必要があると考えています。

〔遺族年金に対する非課税措置〕

遺族年金に対する非課税措置です。これは土居先生のご指摘は誠にもっともだと思います。遺族年金が受給者の他の所得の有無や資産の保有状況と関係なく支給される給付であることですとか，非課税措置の存在によって遺族年金の受給世帯の収入の方が老齢年金の受給世帯の収入より多い場合でも，低所得者対策を遺族年金の受給世帯のみが受けられるというようないわゆる逆転現象が生じるケースがあることなどを踏まえますと，世代内・世代間の所得再分配機能の強化ですとか，給付と負担の公平といった観点から，よく検討していく必要があると考えています。

〔軽減税率制度〕

軽減税率制度についてのご質問です。免税事業者とか簡易課税制度適用者の関係も含めて，準備をちゃんとやっていってもらわないといけないというのは確かであります。ここへ来て軽減税率の導入，あと消費税の引き上げも含めて，これはさすがにやっていくのかなというふうに機運が高まっていけば，事業者の受け止めもかなり違っていくのではないかと思っています。その辺は理解を広めるように，説明会等もきちんとやっていきたいと思っています。制度的な話としては，申告や納税に要する事業者の負担にも配慮して軽減税率制度の設計は現行制度との接続を考慮した制度設計になっていますので，その辺の理解を広めていきたいと思います。

いずれにしても，いわゆるインボイス方式の導入までの４年間は経過措置として区分記載請求書等保存方式を導入することにしていますし，税額計算の特例なども入れていますので，そういう意味では中小事業者でなかなか区分経理が困難な事業者についても，対応が可能だということを言っていきたいと思います。あと，ご指摘の簡易課税制度につきましては，簡易課税制度の事後的な選択を可能とする特例も設けているところです。それから，簡易課税制度につきましては，30年度改正で農林水産品を生産する農林水産業について，みなし仕入れ率を今70％になっていますが，これを80％に引き上げて，仕入れ税額が過少に算出されるような影響をなるべく軽減するような措置も取っていますので，

その辺の事業者に対する配慮みたいなことも考えながら，そういうことも説明して対応の促進を図っていきたいと考えているところであります。

〔税率の引き下げと課税ベースのバランス〕

宮本様からはいろいろ総論にわたる関係も含めまして，ご指摘いただきました。総論につきましては，本当にご指摘は十分受け止めて今後の改正に生かしてまいりたいと思っていますが，個別具体のご質問に関しては，１つはアメリカの10年後に財政を悪化させないようにするというような制度が入っていて，そういう中期的なことも考えながらという話であります。

釈迦に説法ですが，この10年間の話というのは，ややアメリカの議会対策上の審議ルールという特殊なルールに基づいて設けられているところもあるのですが，ご指摘のとおり，もちろん税制改正に際して中長期の視点を持って検討することは重要であると考えています。ただ，日本の財政状況は極めて厳しいところがありますので，仮に減税を行う場合には代替となる財源を確保するという最低限でも税収中立ということで，今のところは税制の設計を行っています。それが基本的な考え方ではないかと思っているところです。

〔税率の引き下げと課税ベースのバランス〕

法人税の関係では，今日も説明の中で申し上げましたが，法人税改革自体稼ぐ力のある企業の税負担を軽減して，企業の投資や賃上げが可能な体制への転換を促すということにしていますし，政策税制についてもそういった考え方とある程度整合的なメリハリ付けを行ってきているというところでございます。そういった方向で支援を集中・重点化させていくということかと思っています。そういう中で税率の引き下げと課税ベースのバランスについて，今後も考えていきたいと考えています。

いずれにしても，これまで行ってきた改正の効果が企業行動の結果につながっていくかどうかということも十分見させていただく必要があると考えています。

〔研究開発促進税制〕

31年度の税制改正におけます研究開発税制です。これはご指摘もございましたが，わが国の経済成長を後押しするためには，まさにその基盤として民間企業の研究開発投資を促進していくことが極めて重要だと考えていまして，それを促進するための研究開発促進税制は極めて重要だと考えています。直近では29年度の税制改正で研究開発税制につきまして投資の増加を強く促すための見直しですとか，あとオープンイノベーション型の研究開発について対象費用の追加，それから契約変更の柔軟化，手続きの簡素化といったような要件緩和を行っていまして，31年度の税制改正につきましても関係省庁からいろいろと要望が出されてきているところですが，これもこれまでの改正の効果も含めて，政策効果などについて幅広い観点から議論を検討してまいりたいと考えています。

〔消費税率10％への引き上げ以後の議論〕

消費税率10％への引き上げ以後の議論です。これは中長期的な社会保障の在り方，財政の在り方について勉強を進めていかなくてはいけないとは考えていますが，当面，今，具体的にやるべきこととしては，とにかく来年10月に予定されている10％への引き上げに向けて環境整備にしっかりと取り組んでまいりたいということです。それが最重要課題だと考えています。

軽減税率制度については，先ほど土居先生にお答えしたことと重複いたします。制度的な対応が図られているところであります。軽減税率の財源論の話につきましては，法律上30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って，安定的な恒久財源を確保するということになっていまして，この規定に沿って検討してまいりたいと考えています。

〔国際課税〕

国際課税についてご指摘がございました。国際課税につきましては，明日，またこの研究大会でもいろいろと議論が行われると思っていますが，経済界におかれて，今後の国際課税の議論についていろいろとご懸念がおありになるということは十分承知しています。今年議論になる過大支払利子税制とか移転価格税制，それからアメリカの税率引き下げに伴う例えば外国子会社合算税制等々に対する対応につきましては，そういった企業がお持ちになっておられるいろいろな懸念・実態，そういうことを十分お聞きした上で，租税回避への対応と日本企業の健全な海外展開への支援という両方のバランスをよく取りながら，丁寧に検討を進めてまいりたいと考えています。

以上でございます。

（岩﨑）　ありがとうございました。大変明快なご回答を頂きまして，感謝いたしております。まだ議論は尽きないと思うのですが，時間に限りがございますので，いったんここで国の税・財政に関する討論は切り上げさせていただきたいと思います。

続きまして，内藤自治税務局長から，地方の税財政の現状と課題についてご説明いただきたいと思います。よろしくお願いいたします。

Ⅲ．地方財政・地方税制の現状と課題

（内藤）　ご紹介賜りました総務省の自治税務局の内藤でございます。皆さま方には，日ごろより地方税制につきまして多大なご理解ご協力を賜っていますことを，厚く御礼を申し上げたいと存じます。お手元に「地方財政・地方税制の現状と課題」と書いている資料がございまして，これに基づいてご説明させていただきます。



地方税制はなかなかわかりにくいというお話を頂いています。ご承知のことかと存じますが，基本的な部分について若干触れた上で地方税制に入りたいと思います。

１．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〕

国と地方の役割分担という話です。左側にありますように，各分野それぞれ国と地方の役割分担は異なりますが，トータルで申しますと，真ん中にありますように，最終支出ベースで地方が58％の支出をしているということですから，国民の方々，住民の方々に対するサービスの過半は地方団体が提供しているということです。特に教育ですとか年金を除きます社会保障とかは地方団体が非常に多くを担っているというのが，国と地方の役割分担であります。

〔国・地方を通じた歳出の構造（イメージ図）〕

これをどういう形でやっているかということでございます。まず，国が専らやっておられます年金や防衛等となりますと，一番右側にありますように，地方団体が担うところはないわけです。それ以外のものにつきましては，大きく３つに分かれると思います。１つは，国がある一定の水準を確保するために負担をして地方も負担して，両方が負担し合って歳出を賄うとい

う仕組みです。例えば教育ですと教員の人件費が国の３分の１，地方が３分の２持つというような仕組みになっていますし，社会保障の生活保護ですと国が４分の３持つようなことになっていまして，分野ごとに負担率は違いますが，共同で負担しているというものがあります。

それ以外に，左から２番目ですが，国が法令等で実施を義務付けて基準を設定しているものがあります。国は負担せずに地方が全額を負担しているというものがありますが，これも地方団体が必ずやらなければいけないものということになるわけでございます。

一番左側は，地方が行うか否かというのが自由に任せられていますが，住民サービスとして，例えば文化・スポーツその他の事業を行うというようなものです。これらを地方税で全体を賄うというのが理想的な姿ということになるわけですが，ご案内のとおり，税源には偏在があります。東京は税源がある程度集中していますし，地方の町村に行きますとなかなか税を納めていただく主体が少ないというのが現状です。一方で，やはり国民的な一定水準の行政ということは地方団体に提供していただく必要がありますので，そういう税収が足りないところは，地方交付税で補填するという仕組みになっています。従って，横に地方交付税ということで線を引いていますが，それはそういう仕組みになっているということです。

この地方交付税の仕組みといいますのは，極めて簡単に申しますと，それぞれの地方団体の標準的な収入を計算いたします。一方で，標準的な歳出を計算いたします。これを比べて，標準的な歳出引く標準的な歳入がプラス，要するに税収，標準的な収入が足りない場合に，その差額を補填する仕組みです。従って，これによって補填されることで，標準的な歳出をどの団体であっても提供できるという仕組みになっているわけです。

一方で，標準的な支出を標準的な収入が上回るところは，いわゆる交付税の不交付団体と呼ばれているところでありまして，ここは当然自分たちの税で賄えるわけですから，交付税は行かないわけですし，その標準的な支出を超えた部分のところは，標準的な支出を超える行政サービスも提供できるような収入があるということになってまいります。

〔地方財政の財源不足と借入金残高の状況〕

今申し上げました地方税プラス地方交付税でその歳出全体を賄えればいいわけですが，実は地方財政も歳入不足でして，左側にありますように，毎年数兆円から十数兆円の財源不足が生じている状況です。これを，地方交付税の増額とか地方債の増発，とりわけ地方団体は赤字地方債を発行してはいけないという禁止規定がありますが，どうしても全体として足りないものですから，赤字地方債であります臨時財政対策債を発行して穴埋めしているというのが現状でございます。

こういう財源不足が毎年生じるものですから，借入金残高は，右側にありますように，大体200兆円ぐらいで高止まりをしている状況です。国際的に見まして，地方団体がこれだけ多額の借金を抱えている国はありません。従いまして，地方財政の健全化，特に先ほども申し上げましたように，地方団体は住民に密着した行政サービスを提供していますので，この健全化を図らなければ，かつて夕張市が財政破綻したように，かなり行政サービスを削減して再建に取り組んでいるというような実態もあります。そういうことが起こらないようにするということが必要です。

〔地方公務員数の状況〕

では，その地方団体は，努力しているのかということで指摘されることもあります。**資料❺**にありますが，例えば１つ例で申しますと，地方公共団体の職員数は，右にありますように，かつて平成６年のときには328万人の方がいらっしゃいましたが，今は274万人ということ

で，54万人16％の減ということで，地方公務員の数というのは非常に減っています。１つの例ですが，こういうことが言えます。

〔地方財政計画の歳出の推移〕

それから，歳出ですが，これは地方団体トータルの歳出で捉えています地方財政計画の歳出というベースです。この歳出のピークは平成13年度でして，89.3兆円ありました。これをずっと抑えてきて，今，足元平成30年度86.9兆円です。多分国の予算の姿と比較していただきますと，地方財政の歳出がいかに抑えられているかということはおわかりいただけるかと思います。

どういうやりくりをしているかと申しますと，社会保障は国と同様にどんどん伸びます。これは不可避でございます。下から２番目にありますように，やはり，かつてに比べて倍増しているわけです。一方で，１つは投資的経費を非常に抑えています。従いまして，かつては箱ものをばんばん建てているみたいなご批判も頂いたわけでございますが，今は相当投資的経費を抑えて，そういう指摘を受けるような歳出にはなっていないのではないかと思います。

もう１つは，一番下にありますように，先ほどと連動いたしますが，給与関係経費を抑えているということでございます。かつてに比べれば４兆円ぐらい減っているということになるわけでして，これをトータルして歳出全体を抑えているというのが今の地方財政の状況です。

〔国税・地方税の税収内訳（平成30年度予算・地方財政計画額）〕

そういう中で，**資料❼**が国税・地方税の税収内訳で，２番目以降が地方税の税収の内訳でございます。これはご参考にしていただければと思います。

〔地方税収（地方財政計画ベース）の推移〕

これが地方税収の推移でございます。平成19年度のときに三位一体改革ということで国庫補助金の削減，それから地方交付税の削減と国から地方への税源移譲ということが行われまして，所得税から住民税への税源移譲３兆円が行われました。これによって，39.5兆円まで税収が増えまして，20年度もほぼ横ばいでしたが，その後，リーマンショックが起こり，がぐっと地方税収が落ち込みました。その後，経済が回復基調にある中で，今現在，一番右ですが，平成30年度の地方財政計画ベースでは，一番上のかっこの中，41.5兆円の地方税収が確保されています。40兆円台に乗ったのは平成27年度が初めてでしたが，その後もかなりの高水準で地方税収は推移しているということであります。

点線で書いてあるのは何かと申しますと，後ほど少し触れますが，偏在是正を行いますために，法人事業税の一部を地方法人特別税という形で国税化し，それを譲与税として配っているということから，純粋な地方税ということではないのかもしれませんが，実質的な地方税という意味で点線を入れさせていただいて41.5兆円という水準だということを申し上げているところでございます。

こういうふうに税収が増えてまいりますと，当然，税源が多いところには税収がたくさん入りますし，税源が少ないところにはなかなか税収が増えないということになりまして，豊かさというのでしょうか，財政力格差というものが拡大いたします。これが今，一番の問題でございます。

〔人口１人当たりの税収額の指数（平成28年度決算額）〕

地方税全体としては，最大・最少で2.4倍の格差ということになるわけですが，一番大きいのは地方法人２税でして，最大・最少が6.1倍もあります。これは人口１人当たりで見た場合です。一番税収格差が少ないのが地方消費税で1.6倍ということになってまいります。

〔地方税の充実と偏在是正に関連するこれまでの措置等〕

地方税の税収が増えてまいりますと，税源が豊かなところ，特に先ほど申し上げましたように，標準的な収入が標準的な支出を上回っているいわゆる不交付団体の超過部分というのが，どんどんどんどん増えてまいります。不交付団体はいろいろなサービスを提供しやすくなります。

一方で，**資料⑩**の下にありますが，交付団体は仮に税収が増えたといたしましても，標準的な収入が増えましたら，その分地方交付税が減る仕組みです。先ほど申しました差額を補填するわけですから，差額が減れば交付税が減るという仕組みですので，実は税収が増えてもあまり増えないという仕組みで，一番税収が増えるときの課題となりやすい点は，交付団体と不交付団体の財政力格差が開くというところにあります。私どもの地方税体系の在り方として，当然地方税の充実確保ということを申し上げるわけですが，それと併せて，偏在性が小さく税収が安定的な地方税体系というのをもう１つの大きな目標としてまいりました。そういう意味で，偏在是正というのは，**資料⑩**にありますように，さまざまな局面で取り組んできたということが見ていただけるかと思います。これが総論でございます。

２．各論：個別地方税制の現状と課題

⑴　地方法人課税

〔地方法人２税（法人事業税・法人住民税）の税収の推移〕

続きまして，各課題に移りたいと思います。まず最初は，今申し上げてまいりました地方税の偏在是正でございます。

先ほど見てきましたように，偏在が一番大きい税金は地方法人課税です。従って，偏在是正の議論をするときには，地方法人課税が焦点になるということが非常に多いわけです。**資料⑬**は今までの税収の推移ですが，ここで平成20年度のところに地方法人特別税・譲与税の創設というのがあるわけであります。繰り返して恐縮でございますが，先ほどリーマンショック前に39兆円台の税収があったというときに，やはり財政力格差が大きな問題となりました。従って，ここで法人事業税の一部を地方法人特別税という形で切り出して，いったん国に収納して譲与税として配分するという仕組みを導入したわけでございます。

〔消費税率の引き上げと地方法人課税の偏在是正〕総務省資料

資料⑭は，実効税率の引き下げと外形の拡大の話でございますので，ご参考にしていただければと思います。

資料⑮ですが，一番左側は平成19年度以前の姿でございます。左から２番目が，今申し上げましたように，地方法人特別税を導入して，そしてこれを譲与税として人口及び従業者数によりその全額を都道府県に譲与いたしました。この結果として，法人事業税収のウエートが高いところの税収は減り，ウエートの低いところの税収は増えるという結果を導き出したわけでございます。

ただ，これは税制の抜本改革までの暫定措置という位置付けの制度です。その後，26年度の改正で消費税率が引き上がるということになりまして，消費税８％段階になりますと地方消費税率も上がってまいります。従って，１つは地方法人特別税が税制の抜本改革までの暫定措置なので，これは縮小しなければいけない。それとともに，地方消費税の税収が増えると，先ほど見ていただきました交付団体と不交付団体では，不交付団体はそのまま地方消費税の税収が増えるとそのまま使えるお金は増えますが，交付団体は交付税が減るということによって調整されてそれほど使えるお金が増えない。それによる格差の拡大という２つが併存するような状況になりましたので，今度は法人事業税をお約束どおり縮小することとして，法人住民税の法

人税割を一部地方法人税という国税にしています。これは交付税原資になりますので，先ほど申し上げました交付団体だけに配られる財源となります。従って，そういう意味では，不交付団体と交付団体の財政力格差は縮小されるということになりますので，こういう措置を入れました。

その次，平成28年度改正で消費税10％段階の措置ということが決定されたわけでありますが，この局面でも同じ２つの課題がありました。この10％でいったん税制の抜本改革というのができるということですので，地方法人特別税は法人事業税に戻します。その代わりに，法人住民税の法人税割を切り出す部分を拡大して，地方法人税というものを拡大いたしまして，これを地方交付税原資にすることといたしました。これによって，地方消費税の税率の引き上げによる財政力格差の拡大を防ぐとともに，この措置によって法人事業税を切り出した地方法人特別税で行っていた偏在是正効果も確保するという，２つの効果をここで行うこととしたわけです。

この地方法人税は，今，法人税とともに税務署の方に納めていただいているかと思います。これが今まで取り組んだ偏在是正の最近のものですが，実はこの偏在是正というのはこれにとどまらない状況にあるということがこれからの話でございます。

〔現状と問題の背景等①〕

先ほど見ていただきましたように，地方税収は今好調でありまして，財政力格差が開いて地方法人特別税・譲与税の制度を入れなければいけなかった平成19年度・20年度の地方税収の状況を上回る状況になっています。従って，19年度・20年度の状況を上回る財政力格差の状況になっているということは，やはり緊急の課題としてこの財政力格差の是正に取り組まなければいけないということでございます。

では，実際の東京都の税収がどうなったかということで見てみますと，これはまだ平成29年度までしか出ていませんが，平成19年度水準まで回復しています。先ほど見ていただきました偏在是正を行ってもなお平成19年度レベルの都税収レベルまで回復しているということでありますので，やはり財政力格差はそのレベルまでなっているということかと思います。

〔現状と問題の背景等②〕

大変難しい言葉で書いていますので恐縮でございますが，交付団体は，先ほど見ていただきました地方財政が財源不足のためにその穴埋めで赤字地方債を発行しているということを申し上げました。これは，財源不足は交付団体に生じていますので，実は赤字地方債は交付団体に発行してもらっています。毎年毎年その財源不足が解消されないため，発行し続けていまして，今その残高が中段のグラフですが，54兆円まで膨らんでいるということであります。従って，いわゆる交付団体からは，臨時財政対策債や赤字地方債を１日も早くやめてもらいたい，或いは減らしてもらいたいという切実なお話があります。

一方で，これを都道府県ベースで申しますと，不交付団体は東京都だけなのものですから，どうしても東京都と書かざるを得ないのですが，東京都の財源超過額は単年度で見るわけですが，標準的な収入が標準的な支出を上回る分が平成28年度・平成29年度で１兆1,000億円もあります。一方で，赤字地方債を発行している団体が多くある中でこれだけ財源超過が生じているというのは，別に東京都のせいではないのですが，地方税財政の在り方としては適切とは言えないのではないかということです。

それからもう１つは，右下にありますように，東京都はそれだけ単年度でプラスが生じていますと，当然全部使うということにはならないので，企業で言えば内部留保のような基金を積み立てています。これを毎年3,000億円なり4,000億円積み立てているということです。ある意味

これだけ財政余力があるということになります。この基金の水準についても，何かのときに備えるための基金としての額をかなり超える水準まで来ているのではないかというようなことでございます。

〔都市・地方の持続可能な発展のための地方税体系の構築〕

これらを背景といたしまして，昨年，与党の税調でご議論いただきまして，消費税率10％段階において地方法人特別税・譲与税が廃止され法人事業税に復元されること等も踏まえて検討し，平成31年度税制改正において結論を得るというふうに位置付けされました。まさに，今年の与党の税調でご議論いただき結論を得る課題ということになっています。

〔経済財政運営と改革の基本方針2018（抜粋）〕

政府ベースでも骨太の方針等々に位置付けをし，それに備えてきています。今，検討会を作って，どういう方策を取るかというようなことを有識者の方々に議論していただいているところでございます。これが目の前の地方税制の一番大きな課題であります偏在是正の話でございます。

⑵　車体課税

〔車体課税（地方税）の現状〕

２番目，車体課税ということでございます。これは，私どもというよりも，自動車業界の方からご議論がされやすいテーマであります。全体像といたしましては，車のユーザーの方々に，取得，保有，利用，走行の各段階でご負担いただいています。例えば取得ですと自動車取得税がかかってまいりますし，保有ですと小型普通乗用車では自動車税ですし，軽では軽自動車税がかかってきます。それから利用ですと，これは国税ですが，自動車重量税が車検のたびにかかっておりまして，その一部が自動車重量譲与税として市町村に譲与されて地方財源になっています。走行段階では揮発油税或いは軽油引取税等がありまして，これも一部は地方財源になっています。青く塗られた部分が地方財源と考えていただければと思います。いわゆる車のユーザーの方々に納めていただいている税金の多くは地方財源になっています。

ここから先は，さまざま議論されるであろうという項目を課題として挙げさせていただきます。

〔平成31年度税制改正における検討項目〕

１つは，先ほど星野局長からもお話がありましたが，消費税率10％への引き上げの前後におきます駆け込み需要及び反動減対策をどう講じるかという話でございます。**資料㉒**の一番下に骨太の方針の記述がありますが，税率引き上げ後の自動車や住宅などの購入支援について需要変動を平準化するため，税制・予算による十分な対策を具体的に検討するということになっています。自動車取得税というのは10％段階になりますと廃止されるとともに，新たに自動車税の中の環境性能割という税が導入されることとなっています。この環境性能割についてどうするかというご議論がされるかもしれませんし，或いは税では対応できずに予算でという話になるのかもしれませんが，いずれにしてもこの対策について議論されるだろうということであります。

２点目は，真ん中に平成29年度の与党の税制改正大綱を載せています。平成31年度税制改正までに安定的な財源を確保し，地方財政に影響を与えないよう配慮しつつ，自動車の保有にかかる税負担の軽減に関し総合的な検討を行い，必要な措置を講ずるというふうに記載されていまして，平成31年度税制改正においてこの保有課税をどのように取り扱うかということが議論されるだろうと考えています。さらには，特例措置でありますエコカー減税，グリーン化税制が期限切れを迎えますので，併せてこの議論もされるだろうということです。

〔自動車ユーザーの税負担の水準〕

これからの議論でございますので，あまり予見を持って言うということにはなりませんが，**資料㉓**の左側は日本自動車工業会の資料で，保有段階の税負担が国際的には高いというご主張の資料でございます。

一方で右側をご覧いただきますと，燃料にかかる税負担は実は日本は安いということで，自動車ユーザーの税負担というのは車体課税の税負担もありますし，燃料課税の負担もあります。これらトータルでどう考えるかということでございます。

〔自動車に関する行政サービスと車体課税の状況〕

かつて，道路財源という議論もありましたが，今は全部一般財源化されています。実は左にありますように，地方団体が自動車ユーザーの方々からご負担いただいている税が約2.2兆円ありますが，道路関係等に使っている歳出というのは5.4兆円プラスαありまして，かなり道路関係の歳出は多いという状況にあります。特に最近よく言われていますように，高度成長期に造った橋やトンネルとかさまざまな社会資本が老朽化していまして，これらを長寿命化したり改築したりということが急務になっています。これは，どうしても人の命に関わりますので，やらざるを得ません。そういう中で，保有課税を低くすることによって地方財源を減らすということがこれらの事業にとってどういう影響を及ぼすのかということも念頭に置きながら，議論しなければいけないと考えているところであります。

⑶　森林環境税（仮称）

〔森林経営管理法の概要〕

資料㉗以降は森林環境税であります。昨年度の税制改正で決定を見たわけでありまして，来年の通常国会に法案を提出することとなっていますが，**資料㉙**をまずご覧いただければと思います。

ご案内のとおり，森林が荒廃しているということが言われていて，特に災害が多発している中で崖崩れがあったり森林が崩壊したりということが，非常にテレビでリアルに映し出されまして身近に感じるわけですが，どうしても不在地主が多くなったり，或いは木材価格が安いがために産業としてペイしない森林というのが非常に増えているというのが現状かと思います。そういう中で，放置できないということで林野庁が森林経営管理法を今年の通常国会に提出して，そのような放置されている森林については市町村が主体となって管理するような仕組みというのを新たに導入しました。こういうことも含めて，森林整備をきちんと進めていかなければいけません。そのためには，その財源を確保していかなければいけないというのがこの森林環境税の議論のベースです。そういうことから，昨年議論されて制度が決定されました。

〔森林環境税（仮称）及び森林環境譲与税（仮称）の制度設計イメージ（案）〕

そのイメージは**資料㉚**です。市町村に個人住民税の均等割りに上乗せをして，国税として森林環境税を年1,000円徴収していただきます。これを都道府県を経由して国の交付税及び譲与税特別会計に納入していただき，全額を森林環境譲与税として，私有林人工林面積や林業就業者数，人口により按分して譲与し，これを都道府県・市町村は森林整備及びその促進に関する費用に充てていただくという仕組みです。

左下にありますように，納税義務者約6,200万人いらっしゃいますので，収入としては大体600億円強，平年度ベースで歳入として出てまいります。ただ，これは均等割ですので，どういう収入の方も年1,000円です。年1,000円がどのぐらいの負担かというのはいろいろなご議論があるかと思いますが，逆進性があることは間違いありません。従いまして，国民負担に十分配慮しなければいけないということで，**資料㉛**

でございます。

〔森林環境税（仮称）及び森林環境譲与税（仮称）の創設フレーム（案）〕

実は今，個人住民税の均等割に，東日本大震災が起こったときに各地方団体で防災施策を早急に進めていただかなければいけないため，その財源として1,000円上乗せして，実質5,000円納めていただいています。この期限が平成35年度までということになっていまして，ここで防災の1,000円というのは終わるわけです。

これを引き継ぐ形で，平成36年度から1,000円を引き続き納めていただいて，これを森林整備に充てていこうというのが森林環境税でございます。ただ，平成36年度というのは先の話ですが，一方で森林整備というのはもう目前の課題ですから，若干工夫いたしまして，森林環境譲与税は平成31年度から譲与するということにいたしました。その財源は，平成35年度までは国の特別会計による借入金を元に譲与するということといたしまして，この借入金を平成36年度から出てまいります森林環境税の収入により返していくという仕組みにしたわけでございます。

〔各年度の譲与額と市町村及び都道府県に対する譲与割合及び譲与基準（案）〕

その仕組みが，次の**資料㉜**で，これはご参考に見ていただければと思います。実は地方税として新しい税を作ったのは久方ぶりでございます。地方消費税というのが平成９年度から入ったわけですが，その前に消費譲与税というのがありましたので，消費譲与税を地方消費税に変えるという意味では，新税ではありますが，純粋な新税と言っていいかどうかというところはありました。その前に，地方税として新税を入れているのは特別土地保有税です。それ以来ということですので，大きな制度改正ではあります。600億円という税収ではありますが，そういう位置付けの税であります。

逆に言いますと，こういう国民の方々にご理解を頂いて新しい税を作ったときに，この税が有効に活用されることが非常に大事だと思っています。そういう意味で，31年度以降の森林環境譲与税が有効に活用されますように，都道府県・市町村に今現在お願いしているところです。これが森林環境税でございます。

⑷　地方消費税

〔地方消費税の概要〕

次の地方消費税でございます。地方消費税は10％段階で1.7％から2.2％に引き上げられますが，ご案内のように，今，地方消費税は国税に消費税と合わせて徴収していただいています。**資料㉟**を後ほどご覧いただきたいと思いますが，実は税務署に納めるということで，実際の消費が発生した場所と，納めていただく場所が違ってまいります。従って，地方消費税としてこの清算制度というのを設けていまして，最終消費地に税収が行くように，都道府県間で清算するという仕組みを入れています。これによって，地方消費税というのが成り立っているということです。

〔地方消費税の清算制度について〕

国の税務署に納められて，その税務署があります都道府県に払い込まれる段階では，実は非常に偏在があります。10.2倍あるのですが，これを各都道府県の消費に相当する額で清算するということをいたしますと，右にありますように1.6倍になります。人が消費するのは大体フラットに近いわけですのでこういう形になりますが，これによって制度が成り立っているということでございます。

〔地方消費税の清算基準の抜本的な見直し〕

昨年度，この清算基準の抜本的見直しというのを行いました。小売年間販売額やサービス業対個人事業収入額（経済センサス）を使って清算しているのですが，その中の統計を見てみま

すと，必ずしも最終消費地に数値が計上されていない項目があるということが明らかとなりましたので，これらを清算基準に使うのはいかがなものかということです。

一方で，先ほど申し上げましたように，消費というのは人によってそれほど大きな差はないという意味で言うと，その代替指標としては人口でできるだろうということで，上から下の形に変えたわけです。東京都がこれによってマイナス1,000億円程度になったということで，東京から税が奪われたという言い方もされたこともありますが，一方で今まで東京都がもらい過ぎだったのだとおっしゃる方もいらっしゃいます。これはいろいろ意見が立場によって違うのですが，私どもはいわゆる最終消費というものを表す指標について，何が一番適切なのかという観点でこういう改正をしたということでありまして，制度の適正化という観点だと思っているところでございます。

⑸　ふるさと納税

〔ふるさと納税の概要について〕

次に，時間が迫ってまいりましたので，簡潔に申し上げます。ふるさと納税につきましては，話題にはなっていますが，あまりご説明することでもないわけであります。ただ，元々のふるさと納税の発想といいますのは，やはり，特にふるさとから都会に出てきた方がふるさとに対する思いとか，或いはふるさとでなくてもこの地方団体を応援しようとする思いを形にする制度であり，その財源を活用して地方の地域の活性化を図るというための制度と位置付けていますので，私どもとしてはこれからも健全な発展を目指していきたいという位置付けのものです。

〔依然として地場産品以外の返礼品を送付している例〕

一方で，もうご案内でございますが，返礼品を出し始めて，これが過熱し，返礼割合を高くして何のために寄付していただいているのかわからないような話になっているというのも事実であります。お見せするのもはばかられるとは思いますが，**資料㊹**を見ていただくと，これはほんの氷山の一角であります。左上にありますように電化製品を並べてみたり，左下にありますように食料品を並べてみたり，しかも全く地場と関係のないものを並べて，とにかく寄付さえ集めればいいという，制度の趣旨を完全に没却したようなところまで行ってしまいました。これは，税制として放置できないということで，今回見直しを検討するということを表明したわけです。

ただ一方で，皆さまもご案内かと思いますが，災害が起こるとふるさと納税によってその被災団体への援助が非常に集まるようになっていまして，これはある意味，寄付文化の定着という観点では，１つの効果の表れではないかと捉えているところでございます。

〔ふるさと納税に係る制度見直しの検討～平成30年９月11日（火）閣議後記者会見における総務大臣発言（抜粋）〕

これは大臣の発言でございますので，お時間があればご覧ください。

⑹　地方税の電子化

〔eLTAX（エルタックス）について〕

続きまして，最後に**資料㊾**以降は地方税の電子化です。私どもは，**資料㊿**にありますようにeLTAXという仕組みを持っています。1,700あまりの地方団体それぞれが賦課徴収しているというのが基本なわけですが，それですと納税者の方々にも多大な事務負担をかけますし，一方で地方団体の効率化にも問題があるということで，このeLTAXという仕組みを全地方団体が加入する仕組みとして作り上げました。

〔平成30年度税制改正（地方税共通納税システム（共同収納）の導入）〕

いわゆる税の申告，特に法人の方々の税の申

告については，これをかなり活用していただいているというのが現状かと思いますが，**資料㊷**にありますように，納税ということに関しましては，左にありますように，電子納税システムに対応している地方団体は1,700余りの団体のうち22団体しかありません。残りは全部銀行を通じて個々に納めてもらわなければいけないのが実情でした。これはあまりにもということで，個別のそれぞれの地方団体に電子納税をやってくださいと言っていましたが，いっこうにらちがあきません。従いまして，先ほどのeLTAXという仕組みを使って一気に新しい仕組みを作る方がいいだろうということで，右側にあるように，企業の方々がＡ市やＢ町，Ｃ村，Ｄ市，Ｅ市などへそれぞれ税を納めていただいているものを，eLTAXに１カ所に納めていただければ自動的に振り分けられる仕組みというものを作っているところです。この仕組みを来年10月から実際に稼働させる予定でございまして，これによって抜本的に簡素になると思っているところです。

このeLTAXを活用した共同収納というのは１つの例でして，eLTAXというのは相当いろいろなことに使えるのではないかと私どもは想定しているところです。これから地方税の電子化を通じた納税者の方々の事務負担の軽減ということに私どもは積極的に取り組んでいきたいと思っているところでございます。

少し長くなりましてぎりぎりになってしまいました。申し訳ありませんでしたが，以上でご説明を終わらせていただきます。ありがとうございました。

（岩﨑）　大変丁寧にご説明いただきまして，ありがとうございました。これから討論に入りたいと思いますが，既に予定されていた終了時間を経過しています。そこで，大変申し訳ないのですが，簡潔にご意見を頂ければと思います。

まず，土居教授からよろしくお願いします。

Ⅳ．地方財政・地方税制の現状と課題への意見

（土居）　内藤局長には，地方税体系から細かくご説明いただいて，私も大変理解が深まりまして，誠にありがとうございました。会場の皆さまも理解が深まったかなと，私自身もそう思っています。時間が短いので，ふるさと納税について１点コメントと，それから税源の偏在是正について１点質問という形でさせていただきたいと思います。

〔ふるさと納税〕

ふるさと納税の話は，本当に出来立てほやほやといいましょうか，９月11日に総務大臣が記者会見でご発言されて方針を表明されたばかりというところで，私も前もってはコメントを用意していなかったのですが，せっかくですので一言申し上げたいと思います。

ふるさと納税制度の抜本的な見直しとして，寄付金に対する自治体の返礼品の額の割合が３割超の場合や，返礼品が地場産品でない自治体への寄付は，税優遇の対象から外す形で，返礼品に対して一定の規制といいましょうか，共通のふるさと納税制度を守っていくためのルールを作る方針を示されたことは大変重要なことだと，私は思っています。それともう１つ，この３割以下にするということにまつわる副次的なよい効果があるのではないかと私は思っています。と申しますのは，その３割という比率です。これはもう少し議論する余地があるのかもしれませんが，少なくとも３割以下であるということを客観的に自治体が証明してみせないといけないということに当然なりますから，その返礼品の経理ないしはその決定について，データなり情報を住民・国民に提供して素材を出すことができるだろうということです。何かとふるさと納税は，実は地方議会は置いてきぼりにされ

ていた面がありまして，それで入ってくる寄付をどう使うかとなると，予算などで確かに議会で議決したりすることでありますが，先ほどご紹介のあったような返礼品は，主立っては首長さんないしは首長部局がお決めになる。議会がちゃんとチェック・アンド・バランスで，ふるさと納税制度をわが市・わが県でこういうふうに使っていることでよいのかどうなのかをきちんと考えていただく。この３割以下にするということを契機にデータや情報が公になることにより，ふるさと納税がらみで議会にも機能を発揮してもらえるようになっていくのではないかと，私は期待しています。

〔税源偏在の是正〕

それから，税源偏在の是正に関しての質問を１点させていただきたいと思います。確かに私自身も地方税体系として偏在性の小さい税体系になるべきだということについては，局長がお述べになられた方向性に全く同感であります。ただ，この偏在是正が，先ほど内藤局長からもご説明がありましたように，議論の契機が実は消費税の増税であった，消費税率を引き上げることをきっかけに偏在是正の議論が今起こっている。ここには，私は懸念を強く持っています。と申しますのは，消費税率がまだ10％に上がっていないのに，鬼が笑うかもしれませんが，消費税率はわが国は恐らく10％よりも高い税率にいずれは上げていかなければならない。その時期がいずれ近い将来訪れるということになりますと，その都度その都度偏在是正はどうするのだと言って議論しないといけないことになりはしないかということです。これは杞憂かもしれませんが，私の懸念ということであります。

せめて今回しっかり議論するということであれば，今回偏在是正措置を決めて消費税増税に対してこういう形で偏在是正に取り組むと，実際是正している税目は地方法人２税でありますが，地方法人税ではこういう形で偏在是正するのだというふうに決めたら，これでいったん打ち止めという形にする。消費増税に連動した偏在是正措置に対しては，ここでルールを決めてそれにしばらくは従うのだという打ち止め感が必要ではないか。消費増税するためにまたぞろ偏在是正措置の議論をしなければいけなくなるという展開は，今後の日本の地方税体系を考える上ではあまり建設的ではないのではないかと思います。

と申しますのは，内藤局長の資料をお借りしますが，内藤局長の**資料❾**にありますように，偏在性の少ない税制を目指していくということであれば，地方消費税は非常にそれにかなった税でありまして，地方消費税の拡充ないしは別の言い方をすると，地方税収における地方消費税の税収の構成比が高まれば，おのずと遍在性は小さくなるはずです。そういう期待が地方消費税にはある中で，地方消費税をこれから増税しようとするたびに，偏在是正措置をまた追加で考えなければいけないということになりますと，いつまでたっても地方消費税を上げては偏在是正，地方消費税を上げては偏在是正という形で，なかなかどういう姿があるべき地方税制の目指すべきところなのかが見えにくくなってしまうのではないかと私は懸念しています。

そういう意味では，今回しっかり議論していただいて，地方消費税を上げることと対応した偏在是正措置は，打ち止めというところまで行ければいいとは思うのです。ないしは，打ち止めということでないとすると，ルール化といいましょうか，どういうふうになった場合にはどういうふうに是正措置を講じるのかというものは，議論の中で見えてくると今年の１つの大きな成果になるのかなと思っていますが，いかがでしょうか。

私からは以上です。

（岩﨑）　ありがとうございました。続きまして，宮本租研副会長からご意見を頂きたいと思います。

（宮本）　ありがとうございました。生活に密着している地方自治体の活動にもかかわらず，税金との関係がなかなかわかりづらいのですが，本日は，非常にわかりやすくご説明いただきました。本当にありがとうございました。

〔地方税改革の方向性〕

地方の在り方の方向性として，「地方分権」ということが言われて久しいのですが，租研としては，その実現のために，行政サービスにおける受益と負担の連動を高める必要があると主張してきております。地方税改革にあたっては，地方行政サービスの費用を受益者が広く負担する応益原則を明確にする必要があると思っています。結果的に，福祉サービスをはじめとした個人向けの支出が増えている地方財政支出を賄うための地方税は，法人負担から個人負担へ重点を移していくことになると考えます。また，地方税は多くの税目にわたっているわけですが，応益原則を納税者が実感するために重要な「制度のわかりやすさ」の観点，また徴税コストといった行政効率の観点から，税目の統合・廃止を含めた簡素化も欠かすことができない視点だろうと思っています。

〔地方法人２税の見直し〕

その中で，租研としては，地方法人２税といわれる法人住民税のうちの法人税割と法人事業税のうちの所得割は，応益性というよりも応能性に着目した負担であり，また，景気による変動性が高いことから，地方税にそぐわないということも考慮し，国税化すべきと提案しています。このような見直しの方向について，どのようにお考えなのか，お聞きしたいと思います。

〔償却資産に対する固定資産税〕

それから，固定資産税について，繰り返し経済界から要望していますが，償却資産に対する固定資産税は，国際的に見ても異例でありまして，競争力の観点から国内に製造拠点を持つ企業，或いはさらに海外から事業を呼び込むということを考えましても，大きな障害と考えています。中小企業は一定の措置がなされていますが，大企業を含めたサプライチェーン全体への対応が必要と思っています。地方財政上の問題は確かにあるので，なかなか改正の俎上には上らないわけですが，可能性についてお伺いできればと思っています。

〔森林環境税〕

それから，ご説明いただきました森林環境税については，受益と負担の関係を十分に考慮して，長期間にわたる森林管理制度の下で創設されたものということで，地方税のあるべき姿の１つとして高く評価しています。ただ，使い道が不明確にならないように，納税者に対するアカウンタビリティが重要ですが，この点についてのお考えを伺えればと思います。

〔行政手続きの効率化〕

最後に，行政事務の効率化です。eLTAX のお話がありましたが，これによる共同収納等への取り組みを歓迎しております。連結納税制度の適用も含めて，日本における企業活動の生産性向上の観点から，またその地方自治体の行政コストの観点からも，さらなる効率化を期待したいと思っています。

以上であります。

（岩﨑）　どうもありがとうございました。それでは，内藤局長からご回答の方をよろしくお願いします。

（内藤）　土居先生，そして宮本様から大変貴重なご意見ご提言を賜りまして，ありがとうございました。



〔税源の偏在是正〕

まず，税源の偏在是正でございます。ご指摘のとおり，地方消費税率の引き上げというのがきっかけになっているということではありますが，今回取り組もうとしておりますのは，近年地方税収が全体として増加している中で，交付団体において赤字地方債の臨時財政対策債の残高が累増する一方で，不交付団体においては財源超過額が増加するなど，地域間の財政力格差が拡大しているので，税源の偏在性が小さい地方税体系の構築が喫緊の課題となっているという，こういうことに対応しようというものでございます。

従いまして，先ほど申し上げましたように，やはり地方税体系を考えるときに，地方税の充実確保と偏在性が小さく税収が安定的な地方税体系の構築は，車の両輪として常に考えていかなければいけない課題だと思っています。その上で，ご指摘がありましたが，地方消費税が充実するたびに機械的に偏在是正措置を行うというのがいいのかどうかということに関しては，私どももそういう機械的に行うというよりも，常日頃から地方税制のあるべき姿ということを思い描きながら，それをどう実現していくかというプロセスを取るというのが一番望ましいのではないかと思っているところでございます。

〔地方税の応益性，安定性，普遍性〕

続きまして，宮本様からのご提言でございます。ご指摘のとおり，受益と負担というのは重要な視点だと思っています。従いまして，個人の方々，或いは法人の方々も地方団体からさまざまな行政サービスを受けていただいていますので，適切に税をご負担いただくということが適当と考えています。地方税について，法人負担から個人負担へ重点を移していくことが適当かどうかにつきましては，地方税体系のみならず，税体系全体に関わる話ということになって

まいりますので，十分慎重に議論していく必要があるのではないかと思っています。

また，地方税は受益と負担という応益性も大変重要でございますが，さらには十分性とか安定性とか普遍性なども重要な視点でございます。これらを踏まえながらあるべき地方税体系というのを考えていかなければいけないと思っているところでございます。

個別税目，地方法人２税の国税化についてのご意見でございます。地方税につきましては，地方団体が行政サービスを提供するに当たって必要となる費用について，いかに納税者の方々にご理解を頂く形でご負担いただくかという視点が重要だと思っています。法人の方々にもそういう意味で行政サービスを受けておられるということで，一定の税率でご負担いただいているところでございます。個人にも法人にも適切にご負担いただく形の地方税体系が望ましいと考えているところでございます。

〔償却資産の固定資産税〕

それから，償却資産の固定資産税でございますが，シャウプ勧告におきまして，警察，消防その他の保護の対価と位置付けられた上で，償却資産についても減価償却を認められるあらゆる事業資産を包括すべきとされ，それ以来，市町村財政を支える非常に重要な税となっているところでございます。個人だけでなく法人にも住民税と固定資産税をご負担いただいているわけでございますが，私どもといたしましては，事業活動に対して市町村が行政サービスを提供するための重要な税と考えていまして，これに代わる納税者の方々の理解を得られる税が今現在あるかと言えば，これはなかなか見いだせないというのが現状であろうかと思います。

〔森林吸収源対策〕

続きまして，森林環境税等でございます。この制度は，納税義務者の方々の立場から見ますと，納税先の団体とその税収を財源として事業を実施する団体が一致いたしません。従いまして，譲与を受けた地方団体は自らの団体の住民に対する説明責任だけではなくて，他の地方団体の住民に対しても一定の説明責任を果たしていただくことが必要だと考えています。

従いまして，譲与を受けられた地方団体は，インターネットの利用等の方法によりまして，この譲与税が確実に森林整備及びその促進に関する費用に充てられていることを公表し，ご負担いただく国民の方々の目に見える形にしていただきたいと思っていますし，そういう制度設計をしたいと考えています。

〔行政事務の効率化〕

最後に，行政事務の効率化でございます。先ほど申し上げましたように，eLTAX の活用は，共同収納にとどまらず，地方税の手続きの標準化等を通じまして，納税者の負担軽減に資することができる可能性のある仕組みと考えています。従いまして，そういう観点からも積極的に取り組まなければいけませんし，地方団体にとりましても税務システムの共同化・クラウド化を進める上で，業務の標準化というのが必要であります。そういう意味で eLTAX のさらなる活用は，この標準化を画期的に進めるものにもなりますし，行政事務の効率化に資するものということでございます。

従いまして，今後とも地方団体の理解は得なければいけませんが，eLTAX の利用拡大によるさまざまな負担軽減を積極的に進めていきたいと思っているところでございます。

おわりに

（岩﨑）　ありがとうございました。回答を大変急がせてしまって申し訳ございませんでした。本日は，星野局長，内藤局長から，現在，国・地方で進められている税財政改革の状況についてご説明いただきました。これに対して，土居

先生と宮本様からは大変有益なご提言を頂きました。とても活発な討論会になったと思います。

本日の議論に共通しているのは，近い将来起こるであろう日本の財政危機をどうやって回避したらいいか，それに対して国と地方でどのような知恵を出していけばよろしいかというようなことに関するさまざまな取り組みの状況がご紹介されたと思っています。これからもこの問題については引き続き知恵を出し合っていく必要があると思いますので，本日お集まりの方々におかれましても，租研を通じていろいろなご意見を出していただければありがたいと考えています。

それでは，本日，大変長い間でありましたが，お付き合いいただきましてありがとうございました。これで本年度の討論会をお開きとさせていただきます。どうもありがとうございました。

今後の所得税改革に向けた個別論点の検討

慶應義塾大学法務研究科教授
佐藤　英明



はじめに

本日は，「今後の所得税改革に向けた個別論点の検討」というテーマの下でお話しします。今後の所得税改革に向けて何らかの話題をご提供できれば幸いです。特に，勤労性所得への課税を主な話題として取り上げます。

今日のお話は，現行所得税法の基本的な部分を変えるというような大きな話ではありません。とりわけ，現行法が包括的所得概念を採用しているということを前提としてお話をしたいと思います。包括的所得概念に対しては，厳しい批判があることも承知しておりますが，そのように考えるのが，学説上，現在の通説でありますし，さらに，**資料（1ページ）**に挙げたように，最近の裁判例も，既に，現行所得税法が包括的所得概念を採用していることを前提に議論をしております。そこで，今日のお話は，この点を前提として組み立てました。

包括的所得概念の下で非常に重要なのは，消費のための支出は所得の計算上控除されないという点です。今日のお話でも，この点がかなり関わってまいります。即ち，包括的所得概念というのは，ご案内のとおり，「人が収入等の形で新たに得た経済的利得全てを所得と考える」という考え方ですが，それを分析すると，「所得額を期中消費額と期中純資産増減額の代数和として捉える」という考え方に行き着きます。これはどういうことかというと，入ってきたあらゆるものは，その期中に消費してしまうか，消費せずに残るかのどちらかであろうと考えられますから，入って来たもの全ては，期中の消費か純資産の増減かで表されるということになります。

そこで，映画を見るために3,000円払ったという簡単な例で考えると，財布から3,000円減る，すなわち，純資産は3,000円減ります。そ

の代わり映画を見た分だけ消費が増えます。消費をどう評価するかにも問題はありますが，市場価格の3,000円で評価すれば，3,000円が期中消費額に加算されて，所得額の変化は差し引き０です。従って，消費のための支出は控除してはならないとなるわけです。違う言い方をすると，純資産の減少が所得に影響を与えないのは消費に該当する場合である，と言ってもよかろうと思います。現実にはしばしば，「経費ではないから控除できない」という表現が使われます。実定法上はそれで正しいわけですが，理論的に言えばそれらの多くは，「消費に当たるから控除されない」と表現すべき場合が多いように思われます。

Ⅰ．各種所得～勤労性所得に焦点を当てて

さて，今のような前提を置いた上で，各種所得のうちでも，勤労性所得，特に，給与所得の課税方法，公的年金・企業年金などの年金課税に関する論点，そして退職所得について少し考えてみたいと思います。

１．給与所得の課税方法

給与所得税制に関しては，もちろん，給与所得の範囲というような議論は重要ですが，それらは主として執行と解釈の問題になることが多いため，今日の立法的な観点の議論としては，課税方法を取り上げたいと思います。

課税方法から見たときの給与所得税制のメインストリームは，給与支払時に綿密な源泉徴収を行ない，１年の最後に年末調整を行なうため，翌年３月の確定申告は不要になる，という流れです。この制度の中心にあるのは年末調整ですが，さらに考えてみると，この流れ全体を支えているのは給与所得控除という制度です。なぜなら，会社などの使用者――源泉徴収をし，年末調整が義務付けられている使用者――にとって，本来わかるのは支払給与額です。それはイコール給与所得者の収入金額ということになりますが，もしもここで給与所得に関して必要経費の実額控除を考えるならば，年末調整は成り立ちません。個々の給与所得者の必要経費の額が使用者にはわからないからです。したがって，現行制度は，給与所得において，収入金額から控除できるのが原則として法定の給与所得控除額のみであることに基礎を置いて成り立っていると言えます。収入金額（グロス）から所得額（ネット）が決定できる仕組みになっているということです。

そこで，この仕組み全体を支えている給与所得控除について，どのような議論がこれまでなされてきたかについては，**資料（１ページ）**に，有名な平成12年の税制調査会の答申の該当箇所を抜き書いております。それによると，給与所得控除の性格については「勤務費用の概算控除」，と，「他の所得との負担調整のための特別控除」と整理をしてきたとあります。このうち「『他の所得との負担調整』とは，いわゆるサラリーマンが身一つで，使用者の指揮命令に服して役務提供を行なうことから，失業などの不安定性の他，有形，無形の負担，拘束を余儀なくされ，その役務の提供に係る成果のいかんに拘わらず，その対価があらかじめ定められた給与の支給にとどまるといったサラリーマンに特有の事情の事情に対して斟酌を加えるものだ」，と整理されています。そして結論部分では，いくつかの理由を挙げて，「給与所得者に対して，『他の所得との負担調整』といった一定の配慮を加える必要性があるとしても，その必要性は薄れてきている」との指摘があり，結論は，「給与所得控除については，今後，勤務費用としての概算控除としての性格をより重視する方向で，そのあり方について検討を行っていく必要がある」，これが平成12年の結論であり，おおむね，現在に至るまで，こういう方向性で考えられてきております。

この勤務費用の概算控除の性格をより重視する方向とは，端的に言えば，控除水準の切り下

げを示唆しているものと考えます。このように給与所得控除の水準が高いから，それを下げようという議論はよくあるわけですが，ここで注意が必要なのは，給与所得控除の水準の大幅な切り下げは，選択的実額経費控除制度の導入を必要とするということです。なぜなら，「高い」と言われている現行の給与所得控除の水準は，理論的には，勤務費用（概算控除すると言われている経費）の最も高い層に合わせた設定になっていると考えざるを得ないからです。もしもそうでないならば，最も多額の経費を要している給与所得者においては，経費が控除できていない部分があることになり，それはつまり，所得でないところに給与所得課税が行なわれているということになりますから，それは制度の合理性を著しく損なわせるものとなります。従って，あらゆる給与所得者が完全に経費を概算経費控除されているという前提をとる限りは，最も高水準の経費に水準を合わせた勤務費用の控除になっていると考えるのが論理的です。

ところが，給与所得控除の水準を大幅に切り下げていけば，多くの給与所得者にとってはいまだ十分な概算経費の控除であっても，例外的に経費水準の高い給与所得者にとっては経費の控除不足が生じますから，その部分の選択的な実額経費控除を認めなければ，所得でないところに給与所得課税を行なう結果が生じます。

そういう選択的実額控除制度の必要性を念頭に置きつつ，先ほど触れた給与所得控除の２つの性格ということを考えるのであれば，給与所得控除から基礎控除に10万円を付け替えた平成30年改正は容易に理解することができます。即ち，減ったのは斟酌の必要が薄れていると指摘されていた特有事情への斟酌の部分であり，これを減らすことによって，全ての納税者に適用される基礎控除を増やしたのだと考えればよいわけです。

ところで，今日問題にしたいのは，もう１つのポイントなのですが，給与所得控除を補うものとして，昭和62年以降，特定支出控除の制度が整備されてきました。これは平成24年３月に大改正を受けて現行制度になっております。給与所得控除の引き下げ――現実には，ようやく10万円引き下げられたわけですが――を近い将来に見据えるならば，給与所得控除を補うものとしての特定支出控除との関係をどう考えるべきかということが，当然，次の問題になるわけであります。

特定支出控除は62年の９月の改正で導入されたものであり，当時の姿の形というのは，「給与所得控除額を上回る特定支出の全額を，給与所得控除に代えて実額で控除する」内容であったと理解することができます。他方で，この特定支出控除はほとんど使われない制度でした。昭和63年から平成20年までの21年間に適用例が137件と報告されております。毎年の給与所得者は4000万人以上いて，その20年分が母集団ですから，ほぼ使われていなかったと言ってよかろうと思います。

平成24年３月の改正によって，給与所得控除の半額を上回る特定支出を給与所得控除に追加して控除する内容に変更されました。元々，導入時も税調の答申では給与所得控除の半額を超える部分を控除するとされていたものが，税収の関係で立法時に変わったものでした。この点，現行法は給与所得控除の半額を上回る特定支出を給与所得控除に追加して控除できるという内容であり，違う言い方をすれば，特定支出の全額と給与所得控除の半額の合計額を控除するというように言ってもよいと思います。

この特定支出控除のあり方を背景に，給与所得控除をどのように理解するかということが次の課題になります。即ち，24年３月改正後の特定支出控除と給与所得控除を，どのように読み解くべきかという問題です。１つのありうる考え方は，給与所得控除に２つの性格（概算経費控除と特有事情斟酌）があり，概算経費控除部分と特有事情斟酌部分が半分ずつであるとするものです。そして特定支出は勤務費用に該当するものであり，特定支出のうち給与所得控除の

半額に相当する部分は既に控除済みであるから，そこからはみ出した部分，これが特定支出控除として控除可能になるのだ，とする理解があり得ます。この考え方は，特有事情斟酌部分を段々と小さくしていく給与所得控除の水準の切り下げを想定するならば，特定支出控除は選択的な実額経費控除に近づいていくという性格付けになるものと思われます。但し，そのように読み解けるためには，特定支出控除に含まれる項目が経費として控除し得る支出，すなわち，勤務費用であることが必要になります。これは当たり前の話です。

ところで，特定支出の内容（**資料２ページ**）は１号から６号まであって，１号が通勤費，２号が転任にともなう転居の支出，３号，４号が研修費と資格取得費，５号が単身赴任の場合の，いわゆる単身赴任帰宅旅費，そして６号イロの支出，これが現在の特定支出の内容です。実際には，このほかに証明方法などについても規定されていますが，今日は，ざっくりお話しします。

さて，これらの支出は全て控除すべき勤務費用であるかと考えると，その中には消費のための支出が相当部分混ざっているということに，すぐ気が付きます。例えば１号の通勤費です。確かに会社に行くためには通勤費が要りますし，会社で働かないと給与所得はもらえません。したがって，通勤費は給与所得をもらうための必要経費のように見えなくもありません。しかしながら，逆から，つまり，「なぜ通勤費が必要になるのか」という方向から考えると，違った結論にたどりつきます。即ち，なぜ通勤費をかけて出社するかといえば，それはその人が通勤費のかかるところに住んでいるからです。そして，どこに住むかを誰が決めたのかといえば――もちろん，例外的に，会社が指定している場合があると思いますが，それを除けば――通常，人がどこに住むかは自分で決めています。子どもの教育だとか，住環境とか，親の介護だとか，いろいろな理由があって住むところを決めているわけです。そして，自分がどこに住むかを決めることによって，会社に出てくるのに支出が必要になるわけですから，その支出は消費です。したがって，消費である通勤費はもちろん，経費として控除すべきものではありません。

単身赴任帰宅旅費も，消費です。勤務地が変わるときになぜ単身赴任をするのかを誰が決めているのか。帰宅についても，月何回，何のために帰ってくるのか，これらはすべてその人が決めて支出をしているわけですから，まさに消費にあたります。それが特定支出に含まれている。

誤解のないように付け加えれば，私は，今のところ，通勤費や単身赴任帰宅旅費が特定支出に含まれていることを批判しているのではありません。特定支出というのはどのような性質のものが含まれているか，を指摘しているだけです。

研修費にも特有の論点があります。もちろん，ヒューマンキャピタルのような難しい議論もありますが，もっと単純に考えましょう。例えば，外国人の客が増えたので，お店の販売員の方が一定の外国語の資格を取ったら，使用者側が給料を上げてやるというシステムを作った。そこで，販売員が月謝を自分で支出して語学学校に通って，特定の資格を取った。その結果，給料がアップしましたという例を考えましょう。安い給料で働いているときに研修費を支出します。そして，その研修が成果に結びついて給料が上がるわけですが，その時点では，もう研修費は支出していません（次の給料アップにつながる資格取得のための研修費を支出している場合は別論です）。つまり，そういう研修費の多くは研修中の給与所得の収入と対応しないということがおわかりになると思います。

そうすると，特定支出の考え方，あるいは給与所得控除は，どうも先ほどの，概算経費控除部分と特有事情斟酌部分に半分ずつうまくきれいに分けられるという考え方では説明できないわけです。即ち，今にいたるまで，給与所得控

除のうち概算経費部分と特有事情斟酌部分の割合は不明であると考えるのが適切であると思われます。そして，特定支出にも給与所得控除と同様に両方の，即ち概算経費部分と特有事情斟酌部分の両方の支出が含まれていて，それを合計額で控除しているのだというように考えるのが，今の制度の読み解きとしては正しいと思います。

ここでの議論からは，給与所得控除を切り下げて，特定支出控除の制度を拡充していけば，それは結局，選択的経費実額控除制度の形になっていくのだという見通しは，やや楽観に過ぎるということを指摘せざるを得ません。そこで制度改正には，２つの選択肢がありえます。１つは，特定支出の内容を経費に純化させるとともに，給与所得控除を引き下げ，選択的な経費の実額控除制度を目指す方向です。これは平成12年の答申が指摘していた，特有の事情への斟酌を縮減廃止の方向に持っていくというやり方であります。

もう１つは，給与所得控除の中に概算経費控除と特有事情斟酌の両方の内容があると考えた上で給与所得控除を引き下げ，かつ，特定支出の内容を拡充していくという方向です。これは違う言い方をすると，斟酌すべき特有の事情の内容を立法側が選択しつつ，斟酌を続けるという態度になります。

私自身は，給与所得控除は平成12年答申と同様に勤務費用の控除としての性格を強めつつ，水準を引き下げてよいと思います。その上で，特定支出控除によって追加の勤務費用と，特に配慮すべき給与所得者の事情を考慮するという後者の方向性，即ち，給与所得控除を勤務費用に純化させつつ，特定支出の方で特有の事情への斟酌を行ない続けるというやり方が適切なのであろうと考えております。本年３月の平成30年改正は，先ほどの単身赴任帰宅旅費の要件を緩める改正でありましたが，私のように単身赴任帰宅旅費は消費であると考える立場からも，この改正は，今申し上げた文脈で理解可能です。

給与所得控除の水準を切り下げれば選択的実額控除に相当する特定支出の控除が必要となることは，すでに述べましたので，特有事情斟酌部分について言えば，私の意見は，給与所得者が多様化している，ないしは，多様化していく，という認識に立っています。かつてのサラリーマンというのは，一律のサラリーマンであるということでした。サラリーマンといえば「こういう人」というのが目に浮かびます。残業と転勤は当たり前で，年功序列型の賃金の下に最終的には終身雇用が期待できるというような，そういう「サラリーマン」です。この「サラリーマン」が，イコール給与所得者であった時代は長かったわけであり，その場合は，一律の「サラリーマン」たる給与所得者には「一律の控除」を与えるということが適切であったわけです。こういう一律のサラリーマンと申し上げたタイプのものは，経営学では「ワーク・ワーク社員」と呼ばれているようで，要するに人生に仕事しかないのです。それに対して「ワーク・ライフ社員」と呼ばれる，仕事とそれ以外のものを両立させていく，そういう社員がこれから増えていきます。それに対応するのがダイバーシティ経営だという議論が，経営学の方ではなされているようであります。

この流れに近年の働き方改革を加えれば，給与所得者の多様化に税制がどう対応すべきかという問題にたどりつきます。ただ，これらの動きの結果，「ワーク・ワーク社員」はいなくなるのかと言えば，私にはとてもそうは思えません。やはり一定の割合で，これまでと同じように働き続けるサラリーマンの方々，女性を含めればサラリーパーソンの方々がいらっしゃるだろうと思います。したがって，給与所得者に一律に配慮すべき事情はなくなるけれども（あるいはその程度は減るけれども），配慮が必要な給与所得者がいなくなるわけではないということです。そこで，これまでそういうサラリーパーソンの特有の事情――残業，転勤は当たり前という有形，無形の拘束――に税制が配慮してき

たことが正しいならば――前述した平成30年改正のような方向を見ていると，私は正しいのだろうと思いますが――彼ら彼女らに対して，給与所得税制は限定的な考慮を続けるべきです。

結論として，給与所得控除によって，全給与所得者に対して特有事情斟酌を一律に行なうのではなく，必要に応じて税制がピックアップした個別の事情への配慮を特定支出に残していくという形の改正が適切であると考えております。

ここまでは給与所得の話です。あとは「なお書き」なのですが，最近言われている雇用的請負の事業所得者などに同様の事情，たとえば，「行け」と言われたら遠くまで行かなければならないとか，単身赴任をしているとかという，そういう事情がもしあって，斟酌すべき事情は給与所得者に限られないのであれば，特定支出という形ではなく，政策的な所得控除への対応ということが必要になるでしょう。

後にお話ししますように，私は所得控除というのは，全て立法政策だと考えておりますので，通勤費，単身赴任，帰宅旅費のようなもの，あるいは，これから恐らく問題になるベビーシッター費用のようなものについて，給与所得者に限らず，全納税者に配慮するという途もないわけではありません。そこは実態次第ということになります。また，研修費などもホワイトカラーの生産性を向上するというような目的に資するのであれば，あらゆる納税者に対して所得控除を行なう立法政策もありうるとは思います。ただ，今日のお話の文脈では，一応，給与所得者を念頭に置きましたので，この議論はここまでにしたいと思います。

なお，これも「なお書き」ですが，給与所得者について，今お話しした方向性で議論すると，これは明らかに多数の還付申告をともなう制度に形が変わっていきます。それは執行上の負担として大丈夫なのかというご懸念を持たれる方は多いと思います。

私自身はe-TAX等の活用によって，こういう制度の執行可能性は納税者，課税庁の両面で大きいと考えております。『国税庁レポート2018』によりますと，平成29年の所得税の申告者が2,198万人，つまり約2,200万人で，その半数以上が還付申告です。平成27年の数字を見ますと63.6％が還付申告です。私の計算では，平成20年から26年分の平均で，税額を申告した納税申告のうち，給与所得者は36％しかいませんが，還付申告は給与所得者が52.5％を占めます。残りは，雑所得が37.8％で，恐らくこの雑所得者の多くは年金所得者ですから，両者合計で９割を超えるという状態になっています。明らかに納税者は，特に給与所得者は，一定の場合に還付申告を行なうという行動パターンを身に付けつつあり，したがって，彼らに還付申告を基礎とした税制に対応してもらうことは十分可能であると思います。同時にe-TAX側の整備も進んでいるところであり，従って，トータルで還付申告の増加を伴う改革というのは，執行面でも可能であると私は考えております。

２．年金課税

⑴　総論

次に年金課税の議論に移りたいと思います。最初に公的年金課税の問題構造ということを申し上げておきます。貯蓄を原則としたときに，優遇のパターンが２つあることを表にまとめておきました（**スライド13ページ**）。通常の貯蓄であれば，拠出時，すなわち貯金をするときは，税引き後所得から貯金をしますから，元本には課税されています。運用時は利息等に課税をするのが，もちろん原則であり，給付（引き出し）時には，課税済みの部分（元本）のみが非課税になります。これに対して別の課税の仕方が２つあります。１つはマル優型とも言うべきもので，拠出時は税引き後所得から貯蓄をするが，運用時と引き出し時を非課税にするものです。Tax，Exempt，ExemptでTEE型と呼びます。もう１つは，かつてあった適格退職年金のように，拠出時は非課税とし，運用時も非課税とするが，引き出し時（給付時）に課税するEET

型と呼ばれる形があります。TEE 型は常に優遇になりますが，EET 型は運用時に特別法人税をかけて課税繰延益を排除すれば，優遇でない制度としても構成することができる点で，選択肢としては幅が広いと言えます。

さて，では公的年金の課税上の問題とは何かと申しますと，平成14年６月に税制調査会がこういう指摘をされています（**資料２ページ**）。「公的年金等については，拠出段階で社会保険料控除により全額控除されているにもかかわらず，給付段階に公的年金等控除等が設けられ，拠出・給付両段階で実質的に非課税に近い」。現行制度は拠出時がＥ，運用時がＥですが，給付時も多額の公的年金等控除によって実質的なEEE 型になり，全体として課税対象から大きく漏れているということが指摘されているわけであります。

これに対して，これまで税制調査会はどのような指摘をされてこられたかというと，「給付段階での優遇措置の適正化に取り組むべきである」とされつつ，「将来，公的年金に対する保険料控除に一定の限度額を設けるとともに，私的年金については拠出時控除・給付時課税の枠組みを徹底する」（**資料２ページ**）としておられて，拠出時と給付時の両面に言及しておられたことが看て取れます。

なお，ここで公的年金等を，企業年金，個人の年金――資料では私的年金と呼ばれていたもの――との関係をみておく必要があります。なお，私的年金というと，広義には個人年金保険契約に基づくものなども含まれますので，公的枠組みの下にある個人型の確定拠出年金を念頭に置いて，個人の年金と呼びます。

ところで，企業年金や個人の年金も，原則的には公的年金等として，給付時には同じ課税方法となります。このうち，確定企業年金は，事業主拠出部分は従業員非課税，つまり拠出時非課税ですが，従業員拠出部分がある場合は，拠出時課税・給付時非課税という，ちょっと特別な扱いになります。確定拠出年金は企業型，それから iDeCo と愛称のついた個人型に共通して，拠出時は小規模企業共済等掛金控除によって拠出者の所得から全額控除され，給付時は公的年金等として課税されます。いわゆる公的年金と微妙に違うところはありますが，おおむね，企業年金，個人の年金も公的年金と同じ税制の対象となっていると考えてよいと思われます。

⑵　給付時課税（公的年金等控除）

そこで駆け足ですが，年金課税を，給付時と拠出時に分けて検討してみましょう。給付時に実質的に非課税とされている指摘されているのは，高い水準の公的年金等控除があるからですが，「高い」というのが，どのくらいの水準なのか。一口で高いといっても，何が高いか，何が低いかを判断するのは難しい問題ですので，ここでは勤労性の所得という観点から給与所得控除と比べてみたいと思います。

グラフ（**スライド15ページ**）は収入金額を横軸に，年金ないし給与の収入が０から1,400万円まで取っています。縦軸が公的年金等控除額ないしは給与所得控除額です。公的年金等控除額は平成30年改正までの内容を先取りしていますので，公的年金等控除額は上限が195万5,000円，給与所得控除額が上限が195万円ということになります。このオレンジ色が給与所得控除の額，そしてほとんどかぶってしまって見えませんが，灰色が公的年金等控除の原則的な額です。これに対して65歳以上の納税者の場合の公的年金等控除の例外が青い水色の線で書かれております。実は，公的年金等控除には幾つかパターンがありまして，この灰色で示しているのが原則であり60万円から始まります。水色が65歳以上の特例で110万円から始まります。さらに，30年改正で公的年金等以外の収入が高額の場合は，公的年金等控除額が10万円ないし，20万円切り下げられることになりまして，パターンが増えているのですが，そのうち65歳以上で公的年金等以外の合計所得が2,000万円を超えるというのが黄色のラインで，グラフ（**スライ**

ド16ページ）に描いているものです。全体として20万円分下に下がったというだけで，ラインの姿は黄色も水色も，実は変わりません。

そこで，図を単純にするために２つだけに絞ります（**スライド17ページ**）。公的年金等控除の方は，今後，公的年金等の受給が多くの人について65歳以上で始まると予想されること，高額所得者の人数はそれほど多くないと思われること，および，金額が切り下げられてもラインの構造は一般の場合とは変わらないこと，を考えあわせて，65歳以上の場合に関する原則（金額の切り下げがないもの）のみを表示します。これと給与所得控除を重ねてみれば，十分だと考えられるということです。このグラフを見て改めてわかることは，三百数十万円ぐらいのところから以降，収入が増えていくと，２つの控除は，ほぼ同じ水準であるということです。そして，その重なる部分よりも収入が低いところでは，給与所得控除よりも公的年金等控除が高い水準であること，この２点を容易に看て取ることができます。

次のグラフ（**スライド18ページ**）は，今と同じことですが，収入金額と控除後の所得額を比較すると，300万円を少し超えたあたりから両者が一体になるということがわかります。

そこで，公的年金等控除の問題点は２つあることがわかります。一つは「構造」であり，もう一つが「水準」です。公的年金等控除について，この基礎となった昭和61年の税調の答申（**資料２ページ**）を見ると，この改正前に公的年金等は所得税法29条のみなし給与所得とされ給与所得控除が適用されていたことは給与所得控除の性格から考えると合理的ではない（**資料３ページ**）。しかしながら公的年金は経済的稼得力が減退する局面にあることであるから，他の所得との間で，何らかの負担調整が必要である。結論として，「基本的には」「現行制度の控除水準を維持しつつ，課税制度の整備合理化を図る」としていました。

このことを念頭に置いて，もう一度，問題点をみてみます。「構造」は，先ほど来お目にかけているとおり，収入金額に応じて公的年金等控除も給与所得控除も，控除額が増えるわけですが，その理由はいかなるものでしょうか。給与所得控除が収入額に応じて増えるのは，経費は収入金額が増えるについて一定程度増えるという推定に基づくものであろうと考えることができます。これに対して，拠出部分が非課税とされている公的年金等は，それを稼ぐための，すなわち年金を受けるための経費を観念することができません。従って，収入金額に応じて公的年金等控除の額を逓増させる理由はないと考えます。

しかしながら，「水準」という観点を考えれば，この逓増の「構造」を正当化できるかもしれません。即ち，他の事情が同じならば，年金生活者と給与所得者は，同じぐらいの所得税を負担すべきであるという考え方が成り立つならば，両者の控除は，ほぼ同額であるべきであり，給与所得控除が増額するならば，それと同様に公的年金等控除も逓増すべきであるというロジックが成り立つからです。

そこで問題になるのが，昭和61年答申が指摘していた，「現行程度の控除水準を維持しつつ」というポイントです。しかし，ここで「水準」と呼ばれていたものは低所得者層向けの控除の水準を指していて，収入が増えた場合の給与所得と，常に同じであるという意味までは含んでいないと解することが可能です。一つは理論的な観点で，私自身は，年金というのは一種の不労所得である点を考慮に入れるべきだと思います。即ち，給与所得者は，勤務時間をそれ以外のことに振り向けることができませんが，年金による収入を得ている人々には自由な時間がある点では不労所得です。この違いを考えれば，給与所得控除と公的年金等控除が，収入金額がある程度以上の水準である場合に，同一の控除額の水準であるべきだとは考えられません。

もう一つは，審議経過です。昭和61年答申の審議資料では，年金に関しては課税最低限のこ

としか出てきません。すなわち，逓増部分の議論が必ずしも正面からなされていないとことを看て取ることができます。これは，この答申のいう「現行の水準」とは，逓増部分を含んでいないと考える根拠となりえます。

このような検討から，一定水準の公的年金等を非課税としつつ，収入金額に応じて消失する控除の可能性が考えられます。なぜなら，重要視されるべきであるのは，平成15年答申が指摘していた「年金課税の見直しについては，年金収入のみで生活を立てる低所得者層の取り扱いについて，十分配慮」（**資料２ページ**）という点だと考えられるからです。違う言い方をすると，経済的な稼得力の減退が公的年金等控除の根拠である以上，収入金額が一定水準を超えれば，その控除は必要ないと考えられるからです。

そこでこちらのグラフ（**スライド20ページ**）をご覧ください。今度の水色は，私のアイデアというか１つの例ですが，年金収入が一定の水準に達するまでは，相対的に高額の控除とし，年金収入が一定の水準を超えると消えていくという控除の形を考えてみます。取りあえず現行制度を前提にすると，65歳以上の納税者は公的年金等の収入が330万円以下だと公的年金等控除が110万円ですから，この制度になぞらえるならば，収入金額が330万円までが110万円の控除，そこから収入金額が増えると控除を消失させて，この例では660万円で０になるという控除で考えてみました。660万円としたのは，１つは330万円の倍で０になるとグラフが書きやすいということと，もう１つの理由としては，一定の条件を置くと給与収入655万円まで限界最高税率５％であると財務省の推計がありますから，おおむね，そのような水準ということで，仮に660万円と置いてみました。

このような公的年金等控除に変えれば，今度は控除後の所得を見ていただくと，オレンジ色が給与所得，灰色が年金所得でありまして，330万円以下の部分では，オレンジ色が灰色よりも上に行っていますから，他の条件が一定なら給与所得の方が負担が重いということです。それに対して，収入金額が330万円を超えると年金所得者の方が負担の重い所得税になるということが，すぐに看て取れます。これは理屈の問題です。数字はそれぞれ仮置きですから，実際の立法にあたっては，控除の水準を変えるなどの対処をすることはもちろん十分可能ですが，「構造」としては，こういう構造の公的年金等控除が考えられると考えております。

しかしながら，こういう公的年金の見直しには，きわめて大きな問題があります。それは，退職所得課税との関係です。退職所得課税は，この後申し上げますが，退職所得を極めて優遇する制度であり，とりわけわが国の退職所得控除は，おおむね平均的な退職金は非課税とするというポリシーででき上がってきたと私は考えております。これは昭和13年に初めて退職所得という所得区分を作ったとき以来の考え方です。

現行制度について数値例をあげてみますと，現在，38年間の勤続で退職所得控除額が2,060万円になります。2017年６月２日に公表された日本経団連と東京経営者協会の調査によりますと，これらの加盟企業における標準者退職金は，管理，事務，技術労働者，総合職の60歳で大卒が2,374万2,000円となっています。経団連や東京経営者協会に加盟していらっしゃる企業は大きくて日本を代表する立派な企業であり，当然，退職金も日本の通常の企業の水準よりは多額でしょうから，2,060万円の控除と標準的な退職金の2,300万円を比べれば，おおむね，日本の退職所得控除というのが平均的な退職金をカバーしていること，つまりそれらを非課税にしているということが看て取れると思います。高卒の場合も同様で，控除額2,270万円に対して，標準者の退職金が2,047万円ですから，退職所得控除が適用されることにより，全額が非課税になります。

さて，公的年金の課税と退職所得の課税とは，本来は別に議論すれば良いのですが，厄介なのは，企業年金，個人の年金は給付時に一時金に

よる受給が選択可能となっており，一時金によって受給すると退職所得として課税されるという点です。そこで，年金課税として給付時課税を徹底すると何が起こるかもう明らかです。そのような制度の下では，企業年金や個人の年金は退職所得として一時受給されることになります。わざわざ年金でもらって高い税金を払うぐらいなら，税金がただになる退職金を受け取った方が良いという行動が見られることは，これは火を見るより明らかです。企業年金と退職一時金は，おそらく，制度を作る立場で見れば相互に転換可能ですから，受給者（元従業員）が税金をとられる企業年金制度はばかばかしいからやめよう，ということにもなりかねないわけです。

では，どうすればいいかということなのですが，最初のポツをご覧ください（**スライド22ページ**）。退職金制度と企業年金制度の互換性を前提とすると，平均的な退職金を非課税とする退職所得課税のこれまでのポリシーと年金課税強化は両立不可能です。退職金はもらったときに課税しないというポリシーと年金には給付時にがっちり課税するぞというポリシーは，両立できません。

２つ目として，では，一時金の受給廃止ということがあり得るかですが，恐らくこれは実際的ニーズから不可能です。会社を辞めるときに住宅ローンの残額を返すとか，ちょうど子どもが結婚年齢だとか，いろいろな理由でお金が要ることはあり得るわけであり，制度として廃止という選択肢はないだろうということです。

３番目に，年金の給付時課税強化と水準を揃えて，退職所得課税を強化したらどうか。これは，極めて魅力的なアイデアですが，長年の納税者の期待，つまり，これまで30年，35年働いてきて，退職が視野に入ったころに，あなたの退職金は非課税ではなくて国ががっぽり持っていきますよという制度を作ることは，社会的に難しいと思います。多くの人の人生設計を裏切る結果となるからです。

こう考えてくると，公的年金と企業や個人の年金の課税を切り分けるという考え方が，最後に出てくると思います。しかし，議論のありうるところですが，私は，公的年金等が今後必ずしも十分な水準ではあり得ないということを前提に，企業年金や個人の年金がそれを補うことが期待されているものと，制度の姿を理解しております。このように考える場合には，この両者を区別して，公的年金等は適正化，即ち課税強化で，企業年金や個人の年金は退職所得課税と均衡の取れるレベル軽課でとするのは適切ではないという答えになります。なぜならば，合計で同じ額の年金を受給しているときに，公的年金の比重が大きい人と企業年金等の比重の大きい人で負担する税額が異なるというのは，公平な税制とは言えないと考えるからです。

⑶　給付時課税（退職所得課税との関係）

そこで，このデッドロックをどうすればいいかという問題が出て来ます。ここで鍵になるのは退職所得課税をどのように合理化するかです。一挙に課税強化をするのが難しいとすれば，優遇は続けつつ，その内容を変更する必要が生じます。これについては，税制上の措置としては，私の設計案を公にしたことが既にあります（**資料３ページ**参照）。それは税制上の措置として考えたものでしたが，今日はもう少し現実に近い制度として，現在では iDeCo が既に動いていますから，これに接続させる制度として考えてみたいと思います。

そのような想定の下では，現在の iDeCo に変更を加えることが前提となりますが，現在の iDeCo の拠出制限に加えて退職所得は一定額まで iDeCo に拠出可能とすることが考えられます。一定額というのは，一応，現行の退職所得控除の水準と考えます。iDeCo に拠出すると，拠出部分は受け取った年分の所得からは控除されて非課税，すなわち，その時点では課税されません。これは，今の iDeCo の制度と同じです。従って，退職金をもらったら，それを貯金

するというイメージで，iDeCo に拠出すれば，そこで課税はありません。他方，iDeCo に拠出しなかった部分はどうなるか。「iDeCo に拠出しなかった部分」というのは退職所得の拠出上限額を超えるから拠出できない部分と，退職金を受け取った時に手元にお金が欲しいから拠出しなかった部分と，両方ありうるわけですが，そういう「iDeCo に拠出しなかった」退職所得（退職金）については，のちほど触れる合理的な平準化措置の対象とした上で通常課税を行なうこととなります。ここに特別な優遇を行なう必要はないということです。その理由は，iDeCo を使う場面ですでに優遇しており，これらの納税者はその優遇を選択しなかった人たちだからです。

そして iDeCo からの引き出し（受給）について，公的年金等として年金課税強化の対象とします。これにより，退職所得への優遇措置として，もらったときに控除して全額を非課税にするというところから，もらったときには課税をせず，後の年分に課税をするという課税繰延に優遇内容を変更することができ，取りあえずは，先ほど指摘したデッドロックが解けると考えております。ただ，最後に，課税繰延の「優遇」と申し上げたということは，iDeCo について特別法人税は課税しないという前提になっていることにはご留意いただきたいと思います。

年金の給付時課税の強化は，必然的に，何らかの退職所得課税の改正とリンクしています。そして，これは，急ぐべき問題です。と言うのも，団塊の世代の皆さんが年金を受給しておられる間にやらないと，その実効性というか，やっている意味が大きく損なわれます。本当は，団塊の世代が退職するまでに対応しておくべき問題だったものが，先延ばしされている，と私は理解しております。

⑷　拠出時非課税

年金課税のもう一つの厄介な問題は，拠出時非課税の点をどう考えるかです。先ほど指摘したように，税制調査会では，主として社会保険料控除だと思いますが，拠出時非課税を制限する可能性が示されていました。そもそも，社会保険料控除というのは，なぜ控除するのか，この理由はなかなか上手く説明できません。まず金子先生の教科書では（**資料３ページ**），「これらの保険は，法令によって加入が義務付けられているか，あるいは，大多数の人にとって加入するのが普通であるから」と書かれています。残念ながら，このご説明から社会保険料控除の説得的な根拠は導けません。

また，そもそも社会保険料控除導入時に大蔵省で議論があったとされていて，どちらかといえば，この控除には後ろ向きのような議論をされた上で，「現実の問題として社会保険料の支出が一種の負担であることには疑いがない」「勤労者の所得税負担の実情に顧みて控除する」（**資料３ページ**）と紹介されています。後者の資料ではっきり指摘されているところですが，金子先生がふんわりおっしゃっていることも同じだと思います。この控除のポイントは，やはり負担なのです。昭和61年答申でも「本人拠出については，その全額が控除されている。この点については」「掛金の支払段階での課税の取り扱いを変更することは，現役世代の負担を高める」（**資料３ページ**）とされ，どうも，結局理屈ではなく，負担の程度を考えると控除せざるを得ないと，そういう論調であると思われます。

ところが社会保険料控除は，非常に大きな問題を抱えております。ここでは「三重の逆進性」という形でまとめてみました（**スライド24ページ**）。第１に，所得控除ですから，基礎控除や配偶者控除について指摘されているのと同じ問題があり，同額の控除であれば現役時代に限界最高税率の高い高所得者に有利である。第２に，厚生年金等は強制的な加入・拠出ですが，高額所得者の方が支払保険料が高額であり，それについて全額所得控除されることの大きな経済的利益を受けることができます。第３に，受給時の報酬比例の部分を考えてみると，現役時代に

義務以外のもの――今のiDeCoの任意拠出など――を含めて，高額の保険料を払った者が高額の保険金を受領するが，受給額は実際の負担額ではなくて，額面の拠出額で決定されるという点です。

最後の点は，少し分かりにくいのですが，仮に10万円の拠出で10万円の保険金がもらえるという場合に，10万円しか拠出しなかった人は５％の限界最高税率で5,000円しか保険料控除から経済的利益を受けていないとすると，９万5,000円の拠出をして，10万円の保険金を受け取っていることになります。他方，100万円の拠出をして，40％の最高税率だから，控除から40万円の経済的利益を受けている者が100万円の報酬比例の公的年金を受け取るとします。この二人を比べると，前者は９万5,000円の拠出で10万円受け取っています。後者は60万円の拠出で100万円受け取りますから，やはり垂直的な観点でみると，ここには逆進性が現われることになります。

そこで，社会保険料控除は，負担に鑑みて控除すると言われていますが，きわめて逆進性の高い控除であることがわかります。これはすでに指摘されているところであり，理論的には，澁谷雅弘さんが，既に1997年に結論を出しておられます。「理論的に言えば，拠出については追加的負担が段階税率によって変動することを避けるため，所得控除を認めないことが適当である」（**資料４ページ**）。非常にラディカルな結論ですが，理屈でいえば，公的年金等控除の年金保険料の拠出時に，それを控除する理由はないのです。

これを踏まえて，拠出時非課税をどう再評価すべきか。これは，歴史的に見て最初に制度をつくったときにどうだとか，改正時にどう議論されたかというのではなく，現在，制度の姿を見てどう考えるか，そういう再評価という意味です。この立場に立って現在の拠出時非課税制度を再評価すれば，これは公的年金等，企業年金等を含めて，EET型の年金制度を構築するためのパーツであったと位置づければよいと思います。つまり，公的年金等の定着と普及のためには，EET型の課税が政策的に求められたのだ，ということです。EET型の課税でなければ年金制度が構築できなかった，そのパーツであると考えれば良いではないかということです。（制度利用者に優遇を与えるか与えないかは，最初に指摘したとおり特別法人税の有無で決まりますから，この議論は課税上の優遇か否かの点とは結び付きません）。

そして，そういう政策的な制度であれば，税制上の不合理，先ほど申し上げた三重の逆進性というようなものをなくす，ないしは減少させるための制限は当然に許されます。例えば控除額に上限を設けることは適切な立法政策であろうと考えることができます。

但し，技術的な論点としては，拠出時に控除を制限した部分に対応する受給は給付時非課税とする対応が必要になります。これは，現行の確定給付企業年金の加入者負担部分が，すでにそうなっていますので，技術的に不可能な問題では，もちろんないと思われます。

３．退職所得課税

年金は拠出，給付両方で，今，検討しましたので，最後に残ったのが退職所得課税ということになります。大きな論点は年金課税との関係でありましたが，それはすでにお話ししました。

退職所得固有の問題としては，優遇のあり方が議論の俎上にのぼります。優遇は３点ありまして，一つは退職所得控除，これは高齢の受給時の担税力低下に対応する制度であると理解されております。それから，控除後の２分の１のみが課税されることです。これは長期間の就労によって初めて得られる所得であることに着目した平準化措置であるとされております。最後が，分離課税，これは長期の就労によって得られる所得への税負担が，受給時の事情によって左右されないように安定させる措置であると理解することができます。たとえば，38年も働い

て2,400万円の退職所得を受け取ったとします。ところが，たまたま，その年の所得が多かった，または，少なかったとすると，その事情によって，ほかの所得に上乗せして考えたときの退職所得に対する課税の額が大きく変わってきます。しかし，それは必ずしも適切ではない。38年もかかって手にできるものなのだから，単年度の事情からは遮断しようというのが分離課税の趣旨だろうと思われます。

現行制度の問題点ですが，退職所得控除が高齢の受給時の担税力低下に対応する措置であると考えるのであれば，現行制度の勤続期間に応じて控除が増額するという仕組みは不合理です。特に，若年，中年における転職が増えてきている現在においては不合理さが増しています。そこで，私自身は退職所得の基礎となる勤続期間等の年齢に応じた仕組みとすべきであると考えます。**資料（４ページ）**では，表１として，勤務期間の年齢に応じて１年あたりの控除額を決定し，それを41歳から65歳までに，順々に逓増させていくという例を出しています。このようにすると，ずっと一つの企業に勤めていた，いわゆる終身雇用であった場合についての控除の水準は，そんなに変わりません。他方，転職した場合は，②のように，23歳から55歳まで勤務したときは，表１の方が控除額が少なく，55歳から65歳まで勤続すると，表１の方が多いという，高齢時の受け取りに対する配慮ということが，より適切に可能になります。

それから２分の１課税に関しては，平準化措置であるといいつつ，現行制度は勤続期間にかかわらず無条件で適用されます。平準化措置である以上，例えば，長期譲渡所得を参照して考えれば，最低でも５年間の勤続を適用要件とすべきであります。そして単純に２分の１とする平準化措置というのも，あまりに大ざっぱなものでありますから，一定の退職所得の平準化措置をもう少し合理的につくることも考えられるべきだ（**資料５ページ**）と，私自身は考えております。しかしこれも，他で既に発表したことがありますので，これ以上，ここには立ち入らないようにしたいと思います。

以上，まず現役世代の給与所得にどう課税していくか，給与所得者が多様化していくときの税制の対応の仕方について検討しました。それからリタイヤしたときの公的年金等について，受給という面を考えたときに，公的年金等控除をどのように適正化するか，そして，その適正化は，実は退職所得課税の適正化にリンクしているのだということをお話しいたしました。そして，現役世代というか，本来は，理論的には次の所得控除のところでお話しすべきことですが，公的年金等控除自体について大きな逆進性があり，それを制限する可能性を指摘しました。最後に退職所得について，より合理化をする必要性があるということをお話ししたわけです。

Ⅱ．所得控除

１．所得控除の性格づけ

通説は所得控除に，担税力に応じた課税の実現という根拠を与えていますが，私はそういう考え方からはやや距離を置いて，立法政策としての所得控除，即ち，合理的な立法政策に基づいて，所得の一定部分を課税対象から除く手順と位置づけております。通説については金子先生の教科書からの抜き書きを，また，私の立場については，私の教科書からの抜き書きを資料としておりますので（**資料５ページ**），ご興味があればご覧ください。所得控除については，租税研究820号（**資料６ページ**）で相当詳しくお話しましたので，今日は簡単に結論だけを申し上げて，次の話題に移ろうと思います。

２．基礎的人的控除

既に基礎控除と配偶者控除については，一定の改正がなされましたが，扶養控除をどうするかという問題が残っています。そして，基礎控除と配偶者控除についても，人的控除として存

続されたことについて，やはり議論の余地が残っていることは，ご案内のとおりです。それでは，こういう控除は税額控除にすべきなのか，とりわけ，扶養控除についてどう考えるべきなのかということが問題となります。私は，扶養控除について，恐らく一番大きな論点は，垂直方向ではなく，水平方向で見たときの家族の大きさと税負担の変化の問題であると考えます。言い方を変えれば，「同じ収入で何人養っているか」ということに，税制はどのように配慮すべきなのかを，もう少し考えてみるべきだと思います。

グラフ（**スライド31ページ**）では，水平方向が控除前の課税所得です。左から195万円，330万円，500万円，695万円，900万円の，控除前の課税所得です。縦に控除対象人数をとり，下から控除対象０人，控除対象３人，控除対象５人という図であります。図では，扶養控除がないときの所得額を100として指数化しました。そうすると195万円で控除がないときの所得額が，この一番下の丸で表されており，330万円で控除がないときの控除対象者がいないときの控除額の大きさが相対的に丸で表されています。従って，０のところを左右に見ていただくと，円は全部同じ大きさになります。それぞれの円を，横ではなく縦方向で見ていただくための図だからです。縦方向には，控除人数が増えると，その縦の一番下の100に比べて，どれぐらいの所得税負担になるかを指数化してとっています。これを縦方向（控除前の所得額が同じ場合の比較）で見ていただきたいのです。結果として，195万円や330万円のところでは，同じ収入で控除人数が多いとそうでない場合よりも税負担が相対的に大きく減っているが，高所得者層では，相対的にそれほど税負担が減らないということが看て取れます。

これに対して，次のグラフ（**スライド32ページ**）は，扶養控除を税額控除にしたらどうなるかを，控除対象者１人当たりの税額控除を１万9,000円でセットしたものです。38万円の５％で税額控除を取っていますから，195万円のところは所得控除の場合と同じ形になります。所得控除の場合と比べると，税額控除だと，330万円とか500万円のあたりを見るとわかるように，中所得者層で変化（減少）が少ないのです。つまり，扶養控除を所得控除から税額控除に変えると，「330万円で何人ご飯を食べているか」ということに対する水平方向での相対的な税制上の考慮は小さくなっているということがわかります。これら２つのグラフ（**スライド31ページ**と**スライド32ページ**）を見比べていただくと，所得控除方式は，低所得者から中所得者層で違いが大きく，税額控除方式は違いが低所得者層に，ほぼ限定されることが分かります。

そこで，とりわけ変化に違いの出る中所得者層においての税負担の変化をどう考えるかですが，私は，同じ所得で多くの家族を養っている中所得者層に対する所得税の配慮は，大きくてよいと考えます。即ち，家族を養う家計支出が家族の経済的能力に与えるダメージは，中所得者層において十分配慮に値するものであると考えるべきだということです。この観点からは，少なくとも扶養控除は現行の所得控除方式が望ましいと考えられます。そして基礎控除と配偶者控除がすでに消失控除化されて，高所得者層への逆進性が一定程度排除されたということをも考え合わせれば，制度の簡素さを優先し，基礎的人的控除のうちに税額控除と所得控除が混じるような形を取るべきではないと思いますので，人的控除は所得控除の形を維持するのが適切であると考えているところです。なお，在宅配偶者が就業した場合に，手厚く配慮をする勤労配偶者控除の提案も，私自身は行なっていますが，これも租税研究820号で，かなり詳しく触れておりますので，今日のところは割愛いたします。

３．雑損控除

最後に，あまり議論の俎上にのぼらないのですが，雑損控除について，簡単に検討してみま

す。このごろ災害が多く，その災害に対応して雑損控除が課税の現場で適用されているだろうと思いを致すわけですが，雑損控除の要件はここにあるとおりです（**スライド33ページ**）。納税者の所有する資産に損害が生じたこと，ただし，生活に通常必要ではない資産は対象になりません。損害が生じる原因は，災害，又は盗難，若しくは横領に限定されていて，この災害とは（**資料６ページ**），その範囲が案外広く，火薬類の爆発，その他の人為による異常な災害も含まれていますが，ただ限定的に列挙されていることは疑いがなく，例えば自動車事故が，これに入っていないということは，すぐに看て取れます。また，損害額がその年の総所得金額などの10％を超えたら，超えた部分が控除されるというのが，制度の姿です。

この控除の存在理由は，金子先生の教科書によれば（**資料５ページ**）を「第３は雑損控除で一定の金額を超える雑損失は納税者の担税力を弱める」という考え方に基づくとされており，これが通説的な説明です。

ここで，雑損控除のどこに問題性を感じるかというと，対象資産と損害の発生原因が狭く限定されていることです。特に対象資産に生活に通常必要ではない資産が含まれていないことおよび，損害の発生原因が限定列挙されているという点です。

翻って考えてみると，生活に通常必要ではない資産に被った損害が，担税力をなぜ弱めないのかという理由については，合理的な説明はみられないように思います。生活に通常必要ではない資産は所得税法施行令178条１項に列挙されていますが，例えば別荘がその典型です。時価2,000万円の自宅を消失したという納税者Ａと時価１億円の別荘を消失させてしまったという納税者Ｂがいたときに，一体，2,000万円の損失を被ったＡの担税力は減るが，１億円の損失を被ったＢの担税力は減らないと考える理由はどこにあるのでしょう。「包括的所得概念」について最初に取り上げましたが，純資産が減っている場合，所得額は，当然，減るはずであるのに，それが認められていないということになります。

もう１つ，損害の発生原因に関しましては，列挙されていない原因の損害が担税力を弱めないとされる理由は何なのか。例えば，自家用車に損失が生じた，つぶれてしまって使えなくなった場合に，その理由が地震であれば担税力は弱められる。ところが，他人の故意，過失によって失われた交通事故であるという場合には担税力を弱めないとされる合理的な理由はあるのか。あるいは，2,000万円の現金を持っていたところ盗難に遭った。これは雑損控除の対象になります。2,000万円について詐欺の被害を被った。これは雑損控除の対象になりません。なぜでしょうか。

こう考えると，どうも現行の雑損控除というのは何かおかしなところがあると考えざるを得ないと思います。これをたどっていくと，実は沿革に由来して，大きなボタンの掛け違いがあったのだと，私は理解しています。

現在の雑損控除は昭和25年のシャウプ税制に始まることは，多くの方がご存じだと思います。シャウプ勧告の５節Ｅ「雑損に対する控除」の項目からの抜粋（**資料６ページ**）では，「現行法において税務当局に災害その他の理由で納税資力を喪失した個人の所得税を減免する権限を与えている」とあります。「災害その他の理由で納税資力を喪失」という文言は，昭和22年第２次改正後の所得税法52条１項にあり，シャウプ勧告が指しているのは，同項の文言のはずです。同項の規定は，「納税義務者が災害その他の事由により，著しく資力を喪失して，納税困難と認められるときは，政府は命令の定めるところにより，所得税を軽減し，又は免除することができる」（**資料６ページ**）というもので，これがシャウプ勧告が批判の対象にした規定です。

勧告は続けて，こう述べます。「一般にこのようなあいまいな規定は好ましくない。なぜな

ら，一方では差別待遇の起こる余地を与え，他方ではどういう結果になるかについての保証がない」。少し飛ばして，「合衆国において，普通与えられている救済の形式は，火災，盗難のようなものによって被ったある種の個人損失の控除を許している。しかし，この結果は多数の小さな種目の控除が行われて税務行政に著しく手間をかけるが，それに応じて公平が増加するということにはなっていない。従って，損失を受けた納税者で彼の純所得の10％を超過する損失を被ったものに限り，その限りにおいて損失の控除を許すことを勧告する。こうすれば納税者は，特別な控除を税務署から受けるため陳情することをしないでも，彼のはっきりした申請をなして，減免を与えられることになろう。同時に税務行政にあたっている者は，少額の控除申請にわずらわされないであろう」と勧告されて，雑損控除ができたということであり，雑損控除がシャウプ勧告に由来する制度であることは事実として間違いないと思います。

しかし，このシャウプ勧告の考えていたものと現行制度が同じかという点には，私は大きな疑問を持っています。その理由を以下で述べます。

先ほど，当時の52条１項をお示ししましたが（**資料６ページ**），今度は，昭和18年改正後の旧所得税法75条を（**資料６～７ページ**）見ますと，こういう条文です。「納税義務者災害，失業，その他の事由により，著しく資力を喪失し納税困難と認むるときは，政府は命令の定むるところにより所得税を軽減，又は免除することを得」。これは失業が加わっているだけで，先に見た，昭和22年第二次改正後の所得税法52条と同じ条文であることが，すぐわかります。つまりシャウプ勧告が批判した当時の所得税法52条は，少なくとも昭和18年時点の所得税法75条に由来していることは明らかです（この条文は，それ以前の所得税法に遡れますが，ここでは省略します）。

他方，この昭和18年所得税法75条のころの所得税は原則として，前年課税主義です。今の個人住民税と同じで，前の年の所得を課税標準として，今年の所得税を計算するというやり方でした。詳しいことは省きますが，この昭和18年所得税法75条は，源泉徴収によって現年課税される所得を対象から除いていますから，これは明らかに，前年に所得があったが，今年になって大きな状況の変化があった，例えば，火災に遭った，盗難に遭った，失業した。だから今，納税することができないという場面で適用される税負担の減免規定です。そういう納税義務成立後の，かなり一般的な減免規定として作られているから，当然にこれは対象を狭く規定したものであったはずなのです。家が焼けた，店が焼けたというときは，それは減免するのもやむを得ない。しかし，だまされて詐欺に引っかかったというのは，あなたの勝手な事情ですから，決めた通りに税金を払ってください。そういう内容です。これであれば，私にも納得できます。

そこで，元々減免規定だった日本法を，シャウプ勧告に控除に変えろと言われて変えたわけですが，実は昭和22年第２次改正後の所得税法は，既に現年課税になっていたので，52条１項自体が中途半端な規定になっていたはずです。そして勧告の念頭にあったのは何だったかというと，当然，「合衆国では」と書いているわけですから，1950年のアメリカの casualty loss の規定であったことは文理上，明らかだと思います。

こう読み解くと，シャウプ勧告が，なぜこのような内容の勧告となったのかがわかります。ここで，少額のこざこざの控除がいっぱい出てくると大変だから，10％の足切りをしなさいということを勧告されて，現行法もそうなっています。しかし，日本法の「減免」という発想であれば，少額のこざこざの損失があったときに減免をするという発想はそもそもないはずで，ここで両者は齟齬を来しているわけです。

アメリカの場合，災害１件当たりの控除の足切り額が100ドルと決められるのが1964年，日



本と同様に，その年の所得額の10％以上のみを控除すると決めたのが1982年ですから，1950年にシャウプ先生たちの頭の中にあったのは，小さないろいろな控除が出てきて，それに全部IRSが対応しているというものでありました。即ち，自動車事故は対象外（アメリカの場合，自動車事故による損失は典型的なcasualty lossです。）というような制度ではなかったと思われます。したがって，雑損控除は，シャウプ勧告に由来するものではあるが，アメリカ法を母法としない現行法であります。通常は，雑損控除は，シャウプ勧告に由来するアメリカ法を母法とする制度だと言われますが，現実には決してそうではありません。生活に必要のない資産が雑損控除の対象から除かれたのは昭和37年改正ですが，これも，日本の制度が減免から出発したという文脈なら，自然に理解できます。その結果，シャウプ勧告の考えていたものとは似ても似つかないものになっているわけです。

そして，最初の方で指摘したことを考えてみると，資産の減少，別荘が焼けた，交通事故で車が廃車になった，詐欺で2,000万円取られてしまったという，そのような資産の減少について，所得額の計算に反映させないのは，理論的には，それを消費と考えることになります。コップが割れるというのは，多分，消費です。長い間使っていれば，必ずどこかで不注意で割れたりします。しかし，別荘の火災というのは消費でしょうか。あるいは，まだ十分乗れた車が，全く他人の故意，過失で事故に遭って廃車になった（そして，相手方に資力がなくて賠償金は受け取れなかった）場合に，それは，車の持ち主から見たときの消費でしょうか。身代金を払う場合，詐欺に遭った場合に，それは消費なの

かと考えれば，どうも現行法は控除対象を狭く限定し過ぎていると言わざるを得ません。むしろ，事業用以外の資産に生じた損失を広く控除するという制度の方が理屈に合います。即ち，所得計算の原則の一部を成す雑損控除という発想であり，消費に該当しない資産損失は，きちんと所得計算に反映させるべきだという考え方です。このような考え方も，十分成り立ち得るものだと思います。現行法はご承知のとおり，他の所得控除に先立って雑損控除を行なうとしていますが，雑損控除が所得計算の原則の一部なのだと考えれば，そういう現行法も正当化されると思います。

雑損控除はあまり議論になっていません。しかし，大きな災害が生じるたびに，どの範囲の資産をいくらで控除するかが，しばしば執行の段階で問題となり，一定の線引きがなされていると聞くにつけても，それは必ずしも公平なことではないと思われることから，もっとクリアな制度にする可能性を最後に指摘しました。

おわりに

当初は，本日のお話の３本目の柱として，課税所得の通則の整備の必要性を挙げるつもりでしたが，時間の関係で，簡単に触れるにとどめたいと思います。

現時点で課税所得の通則について整備の必要性が大きいのは，信託と組合です。信託は平成18年に，大正11年以来85年ぶりの信託法の大改正（新信託法の制定）により，さまざまな柔軟な，あるいは複雑な信託を設定することができるようになりました。それに平成19年改正が対応して，租税法上も，実に大きな改正がなされたということは，皆様ご承知のとおりです。しかし，私自身は，平成19年改正後にも，租税法上，かなり多くの問題点が残されていると評価しております。

問題点は，大きく２つあります。１つは信託の複雑性に，税制が十分には対応できていないということです。特に受益権複層型の信託であるとか，収益留保型の信託であるとかというような，これまで考えられていなかったものについて，対応が不十分であると言わざるを得ません。この点は，課税がはっきりしないからそれを使った信託が出てこないのか，それを使った信託はあまり出てこないから課税をしっかりしなくてもいいのか，そこはよくわかりませんが，課税をクリアにすることで信託法の改正が目指していた多くの社会的ニーズに対応する信託の活用ということが促進させると考えるのであれば，クリアな信託課税のルールを作るべきだと考えます。

２つ目の問題点は，租税回避への懸念に行き過ぎが見られることです。平成19年改正は信託を用いた租税回避を非常に懸念しています。信託が特に英米で多くの租税回避の具になった過去があるということはもちろん承知しておりますが，それにしても，あまりに先回りして，信託を使った租税回避を抑えているために，信託の方でこれは動けなくなっているだろうと思われる箇所が多々あります。例えば，新信託法では，一定の要件を定めて後継ぎ遺贈型の信託を解禁したのに，今の相続税制では課税を考えるときわめて使いにくいというような例が多くあります。また，信託を使わずにやったらこういう課税になるのだから，信託を使っても同じ課税となるべきだ，という発想で制度がつくられているため，信託を使うインセンティブが著しく削がれています。むしろ，新信託法の下で，新しいことができるようになったのだから，信託を利用した場合は，利用しない場合と課税のあり方が変わってもいいという発想が必要だと，私は考えております。

それから，大きく２つ目の組合課税ですが，これもご承知のとおり，通達で組合課税のルールが示されており，課税や取引の実務もそれに従っているわけですが，これほど重要なことが通達のみで決められているということについては，大きな違和感を覚えます。法律によって，

課税ルールを規定することが，ぜひとも必要であります。

そして法律を作るのであれば，現行法の解釈の枠に縛られた通達とは異なり，現行法の解釈を超えた内容のルールを規定することが可能です。この点に関して言えば，現在の判例上，匿名組合における匿名組合員の所得分類の決定方法と，民法上の組合における組合員の所得分類の決定方法が違っている点を整合的に解決することができます。さらに，変則的な組合，例えば，出資と利益分配の割合が不均衡な組合とか，家族による組合で労務出資を伴う場合などに関する適切な課税方法の設定は，解釈では対応できませんから，これこそ租税回避を懸念する規定をきっちり置くことになると思います。もちろん，組合課税についても，例えばどんぶり勘定で行なわれてきた家族経営の農業を，会計と責任が明確な家族組合で行なうというような前向きな事例は，当然，あるはずで，それを阻害しないルールとする必要はありますが，組合課税についての課税ルールを法律で定めることも，喫緊の課題であると考えます。

ご清聴ありがとうございました。

日本租税研究協会
平成30年９月20日

今後の所得税改革に向けた個別論点の検討

慶應義塾大学　佐藤 英明

は　じ　め　に

○わが国の所得税法は「包括的所得概念」を採用していると理解されている

◆東京地判平成24年12月25日（裁判所Web）

所得税法は「人の担税力を増加させる利得はその源泉のいかんにかかわらず全て所得を構成するものとするいわゆる包括的所得概念を採用しており（譲渡所得（33条１項），一時所得（34条１項）等の所得の種類を設けて，反復的，継続的な利得のみならず偶発的，一時的又は恩恵的な利得についても一般的に課税の対象とした上で，さらに，雑所得（35条１項）をも設けて，23条から34条までに列記する各種所得のいずれにも該当しない利得についても全て課税の対象としている。）」

このほか、名古屋地判平成21年９月30日（判時2100号28頁）、東京地判平成25年６月20日（裁判所Web）、東京地判平成25年９月27日（裁判所Web）など。

Ⅰ　各　種　所　得

１．給与所得の課税方法

○給与所得控除の性格と改正の方向性

◆税制調査会「わが国税制の現状と課題――21世紀に向けた国民の参加と選択（平成12年７月）」

「当調査会では、従来、給与所得控除の性格については、『勤務費用の概算控除』及び『他の所得との負担調整のための特別控除』の二つの要素が含まれるものと整理してきました。『他の所得との負担調整』とは、いわゆるサラリーマンが専ら身一つで、使用者の指揮命令に服して役務提供を行うことから、失業などの不安定性のほか、有形、無形の負担、拘束を余儀なくされ、その役務の提供による成果のいかんにかかわらず、その対価があらかじめ定められた給与の支給にとどまるといったサラリーマンに特有の事情に対して斟酌を加えるものです。」

「給与所得者は社会の典型的な就業形態となっていること、雇用形態の多様化などが進み、被用者としてのサラリーマン特有の事情にも変化が見られること、手厚い水準の給与所得控除は職業選択など就業に対する中立性を損なうおそれがあるとも考えられること、主要国の概算控除の水準はわが国に比較して低いことなどを踏まえると、給与所得者に対して『他の所得との負担調整』といった一定の配慮を加える必要性があるとしても、その必要性は薄れてきていると考えられます。

したがって給与所得控除については、今後、勤務費用としての概算控除としての性格をより重視する方向で、そのあり方について検討を行っていく必要があると考えます。」

○特定支出控除（平成24年３月改正後）
・特定支出（所得税法57条の２第２項）

一　通勤のために必要な交通機関の利用又は交通用具の使用のための支出
二　転任に伴うもの転居のための支出
三　職務の遂行に直接必要な技術又は知識を習得することを目的として受講する研修のための支出
四　人の資格を取得するための支出で、その支出がその者の職務の遂行に直接必要なもの
五　転任に伴い生計を一にする配偶者との別居を常況とすることとなつた場合その他これに類する場合として政令で定める場合、その者の勤務する場所又は居所とその配偶者その他の親族が居住する場所との間のその者の旅行に通常要する支出
六　次に掲げる支出（当該支出の額の合計額が六十五万円を超える場合には、六十五万円までの支出に限る。）
イ　書籍、定期刊行物その他の図書で職務に関連するもの及び勤務場所において着用することが必要とされる衣服を購入するための支出
ロ　交際費、接待費その他の費用で、給与等の支払者の得意先、仕入先その他職務上関係のある者に対する接待、供応、贈答その他これらに類する行為のための支出

2　年金課税

○年金（公的年金）課税の方向性

◆税制調査会「あるべき税制の構築に向けた基本方針（平成14年６月）」
「公的年金等については、拠出段階で社会保険料控除により全額控除されているにもかかわらず、給付段階に公的年金等控除等が設けられ、拠出・給付両段階で実質的に非課税に近いものとなっている。」

◆税制調査会「少子・高齢化社会における税制のあり方（平成15年６月）」
「年金課税の見直しについては、年金収入のみで生活を立てる低所得者の取扱いについて十分配慮した上で、給付段階での優遇措置の適正化に取り組むべきである。」
「将来、公的年金に対する保険料控除に一定の限度額を設けるとともに、企業年金などの私的年金については、拠出時控除・給付時課税の枠組みを徹底する方向で基本的な改革を行うことにより、税制適格な私的年金を確立することが考えられる。」

○公的年金等控除の問題点

◆税制調査会「税制の抜本的見直しについての答申（昭和61年10月）」
「給与所得控除は、勤務関係を前提とし勤務に伴う経費を概算的に控除するとともに勤務関係に特有の非独立的な役務提供、使用者による空間的・時間的な拘束といった諸点に着目し

て、給与所得と他の所得との負担の調整を図る趣旨から設けられたものである。したがって、必ずしもこのような事情が認められない公的年金について、給与所得控除を適用することは合理的ではないと考える。

しかしながら、公的年金は、通常、経済的稼得力が減退する局面にある者の生計手段とするため公的な社会保険制度から給付される年金であること等を考慮すれば、他の所得との間で何らかの負担調整措置が必要とされる事情があると認められる。」

「以上のような諸点を踏まえ、公的年金を受給する老年者に対し、基本的には現行程度の控除水準を維持しつつ課税制度の整備合理化を図ることとし、給与所得控除および老年者年金特別控除に代えて、他の所得との負担調整のための新たな控除を設けるとともに老年者控除を引き上げることが適当であると考える。」

○「デッドロック」の打開策

・税制上の措置としての制度設計（JIRA）については、佐藤の以下の論稿を参照

「私的年金の課税」日税研論集37号143頁（1997年）

「退職金と企業年金への課税について――JIRA再論（上）・（下）」

ジュリスト1428号117頁、1430号84頁（2011年）

○「社会保険料控除」等の根拠

◆金子宏『租税法〔第二十二版〕』202頁（2017年）

「第４は、社会保険料控除、小規模企業共済等掛金控除、生命保険料控除、および地震保険料控除で、これらの保険は、法令によって加入が義務づけられているか、あるいはそうでないにしても大多数の人々にとって加入するのが普通であるため、所得のうちこれらの保険料の支払に充てた部分は担税力が弱い、という理由によるものである。」（引用にあたり、原文中の括弧書を省略した。）

◆大蔵省主税局調査課編『所得税・法人税制度史草稿』392頁（注解所得税法研究会編『注解所得税法〔五訂版〕1068頁により引用）

「いわゆる社会保険料を課税所得の計算上控除するのが所得税の理論からいって正しいのかどうかは問題のあるところとされていた。すなわち、社会保険料の負担の中には社会生活を維持していく上の必需的な生活費の一部をなすものと、将来の貯蓄の一部をなすものとの二つの性格を有するものが含まれており、特に勤労者については勤労控除が認められている点からして、社会保険料控除を勤労控除の外に認めることについて議論があったわけである。しかし、現実の問題として社会保険料の支出が一種の負担である点においては疑いのないところであり、しかも一般の生活費と異なり強制的に徴収される点並びに勤労者の所得税負担の実情にかえりみ、これを課税所得の計算上控除することとされたのであった。」

◆税制調査会「税制の抜本的見直しについての答申（昭和61年10月）」

「法律に基づく社会保険制度を中心とする公的年金に係る本人拠出については、その全額が

所得控除（社会保険料控除）の対象とされている。この点については、国民がその就業形態等に応じ当然に加入することとされている年金制度に対する強制的な拠出であること、掛金の支払段階での課税の取扱いを変更することは公的年金制度を支える現役世代の負担を高めることになること等からみて、現行制度を維持することが適当である。」

○公的年金保険料の拠出時の扱い（理論的な姿）

◆澁谷雅弘「公的年金の課税」日税研論集37号121頁、138頁（1997年）
「理論的に言えば、拠出については、追加的負担が段階税率によって変動することを避けるために、所得控除を認めないことが適当である。このことは、事業主の拠出部分についても同様であり、これは加入者の所得に含めるのが適当である。」

3．退職所得課税

○退職所得課税固有の問題としての「優遇のあり方」

◆最判昭和58年９月９日民集37巻７号962頁
「退職所得について、所得税の課税上、他の給与所得と異なる優遇措置が講ぜられているのは、一般に、退職手当等の名義で退職を原因として一時に支給される金員は、その内容において、退職者が長期間特定の事業所等において勤務してきたことに対する報償及び右期間中の就労に対する対価の一部分の累積たる性質をもつとともに、その機能において、受給者の退職後の生活を保障し、多くの場合いわゆる老後の生活の糧となるものであって、他の一般の給与所得と同様に一率に累進税率による課税の対象とし、一時に高額の所得税を課することとしたのでは、公正を欠き、かつ社会政策的にも妥当でない結果を生ずることになることから、かかる結果を避ける趣旨に出たものと解される。」

○退職所得控除

・現行制度では勤続期間１年あたりの退職所得控除額は、勤続期間が20年までは40万円、21年目からは70万円

・右表のように勤務期間中の年齢を基礎とする場合と比較すると、以下のとおり

【表１】

勤務期間中の年齢	勤務期間１年あたりの退職所得控除額
41歳～45歳	50万円
46歳～50歳	80万円
51歳～55歳	90万円
56歳～60歳	100万円
61歳～65歳	120万円

①23歳から65歳まで勤続した場合
　現行制度　2340万円
　【表１】　2200万円

②23歳から55歳まで勤続した場合
　現行制度　1640万円
　【表１】　1100万円

③55歳から65歳まで勤続した場合
　現行制度　400万円
　【表１】　1100万円

・【表１】の考え方は、iDeCoから年金に代えて一時金で受給する場合にも適用できる。

・退職所得控除額に上限を設ける（現行制度では上限なし）。

○２分の１課税

・技術的対応としての平準化措置のあり方

$$A = \frac{\text{退職所得控除後の退職所得額}}{\text{基礎となる勤続年数}} + \text{退職前３年間の給与所得の平均額}$$

Ｂ＝Ａに税率表を適用して得られた税額

平均税率（Ｂ／Ａ）が、退職所得に適用されるべき税額となる

Ⅱ　所　得　控　除

１．所得控除の性格づけ

○通説

◆金子宏『租税法〔第二十二版〕』199頁～204頁より抜粋（原文括弧書を省略）

「所得控除の種類は雑多であるが、それらは、大別して５つに分かれる。

第１は、基礎控除、配偶者控除、配偶者特別控除および扶養控除で、これらは一括して人的控除と呼ばれるが、所得のうち本人およびその家族の最低限度の生活を維持するのに必要な部分は担税力をもたない、という理由に基づくものであって、憲法25条の生存権の保障の租税法における現われである。

第３は、雑損控除および医療費控除（73条）で、一定の金額をこえる雑損失や医療費は納税者の担税力を弱めるという考え方に基づく。

第５は、寄附金控除（78条）で、これは、以上の諸控除と異なり、公益的事業への個人の寄附を奨励することを目的としており、その意味で一種の特別措置である。」

○「担税力」論から距離をとる立場

◆佐藤英明『スタンダード所得税法〔第２版補正版〕』329頁（弘文堂・2017）

「損益通算や純損失の扱いに関する制度の適用が終われば、本来的な「所得額」の計算はおしまいです。所得税法が基礎としている包括的所得概念の考え方からすれば、これ以上所得から差し引くものは存在しません。

しかし、現実の所得税制においては、さまざまな政策的考慮にもとづいて、ここまで計算した所得額からある金額を差引き、所得の一部を課税対象から除くという手順がつくられています。これを所得控除と呼びます。」

2．基礎的人的控除

・1．と2．に関する詳細は、佐藤英明「人的控除の検討－制度改正の選択肢」租税研究820号40頁（2018年）参照。

・勤労配偶者控除に関する詳細は、佐藤・同前と佐藤英明「世帯単位課税と配偶者控除－勤労配偶者控除の可能性を含めて」税研177号39頁（2014年）参照。

3．雑損控除

○雑損控除の要件

◆所得税法2条1項27号

「27　災害　震災、風水害、火災その他政令で定める災害をいう。」

◆所得税法施行令9条

（災害の範囲）

「法第2条第1項第27号(災害の意義)に規定する政令で定める災害は、冷害、雪害、干害、落雷、噴火その他の自然現象の異変による災害及び鉱害、火薬類の爆発その他の人　為による異常な災害並びに害虫、害獣その他の生物による異常な災害とする。」

○沿革に由来する「ボタンのかけちがい」

◆シャウプ勧告第5章E節

「雑損に対する控除

　現行法において税務当局に『災害其の他の理由で納税資力を喪失』した個人の所得税を減免する権限を与えている。（中略）一般にこのようなあいまいな規定は好ましくない。なぜなら、一方では差別待遇のおこる余地を与え、他方ではどういう結果になるかについての保証もなく、納税者に申請を行うはつきりした基礎を与えないからである。実際上、納税者は、無視されるのがせきの山だから、このような規定の特別考慮を受けるため申請するのは無意味だと考えるようになるかも知れない。（中略）

　合衆国において普通与えられている救済の形式は、火災、盗難のようなものによつて蒙つたある種の個人損失の控除を許している。しかし、この結果は、多数の小さな種目の控除が行われて税務行政に著しく手間をかけるが、それに応じて公平が増加するということにはなつていない。従つて、損失を受けた納税者で彼の純所得（その損失を差し引かないで計算した。）の10%を超過する損失を蒙つたものに限り、その限りにおいて損失の控除を許すことを勧告する。こうすれば、納税者は、特別の考慮を税務署から受けるため陳情することをしないでも、彼のはつきりした申請をなして、減免を与えられることになろう。同時に税務行政にあたつている者は、少額の控除申請にわずらわされないであろう。」（旧字を新字に改めた。）

◆旧所得税法（昭和22年第二次改正後）52条1項

「納税義務者が、災害その他の事由に因り著しく資力を喪失して、納税困難と認められるときは、政府は、命令の定めるところにより、所得税を軽減し又は免除することができる。」

◆旧所得税法（昭和18年改正後）75条

「納税義務者災害、失業其の他の事由に因り著しく資力を喪失し納税困難と認むるときは政府は命令の定むる所に依り所得税を軽減又は免除することを得」（旧字片仮名を新字平仮名に改めた。）

お　わ　り　に

スライド１

日本租税研究協会
平成30年9月20日

今後の所得税改革に向けた個別論点の検討

慶應義塾大学　佐藤 英明

1

スライド２

はじめに

Ⅰ　各種所得～勤労性所得に焦点を当てて

Ⅱ　所得控除

おわりに

2

スライド３

はじめに

○わが国の所得税法は「包括的所得概念」を採用していると理解されている

通説・裁判例

○包括的所得概念の下で、「消費」のための支出は所得の計算上控除されない

所得額＝期中消費額＋期中純資産増減額

〔例〕映画を観るために3000円支払った場合

純資産額は3000円減る

⇨その分、「映画を見た消費」に相当する3000円が期中消費額に加算される

⇨所得額の変化は、差引き０

○純資産の減少が所得に影響を与えないのは「消費」にあたる場合、とも言いうる

3

スライド４

Ⅰ　各種所得～勤労性所得に焦点を当てて

１．給与所得の課税方法

２．年金課税

３．退職所得課税

4

スライド５

Ⅰ－１　給与所得の課税方法

○給与所得税制のメインストリーム

給与支払時に精密な源泉徴収⇨１年の最後に年末調整⇨確定申告不要

・制度の中心にあるのは「年末調整」

・この流れを支えているのが「給与所得控除」

○給与所得控除の性格と改正の方向性

給与所得控除の水準の大幅な切り下げと選択的実額控除制度導入の必要性

・平成30年改正（給与所得控除から基礎控除への10万円の付替え）

・特定支出控除制度（平成24年３月改正後）との関係をどう考えるか？

5

スライド６

Ⅰ－１　給与所得の課税方法

○特定支出控除

・導入時（昭和62年９月改正）

給与所得控除額を上回る「特定支出」の全額を、給与所得控除に代えて実額で控除する内容

・平成24年３月改正

給与所得控除の半額を上回る「特定支出」を、給与所得控除に追加して控除する内容

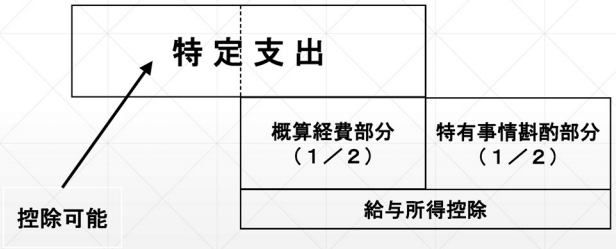
＝特定支出の全額と給与所得控除の半額の合計額を控除する、とも言える

6

スライド７

Ⅰ－１　給与所得の課税方法

○特定支出控除の考え方１



・給与所得控除のうち、「概算経費部分」と「特有事情斟酌部分」は2分の1ずつ

・特定支出は「勤務費用」に該当

7

スライド８

Ⅰ－１　給与所得の課税方法

○特定支出控除の考え方1

特定支出控除に含まれる項目はすべて「勤務費用（控除しうる支出）」か？

※「消費のための支出」は控除できないことに注意！

例　・通勤費

・単身赴任帰宅旅費

・研修費

・自腹を切った接待費

8

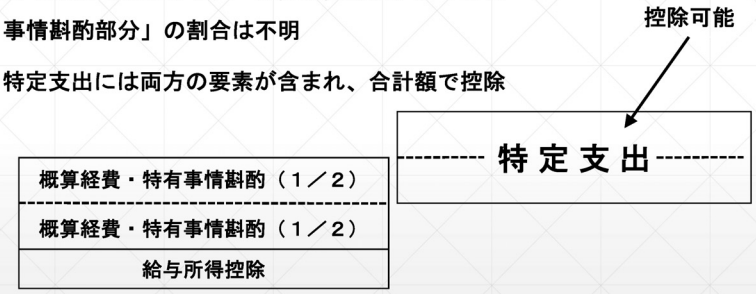
スライド９

Ⅰ－１　給与所得の課税方法

○特定支出控除の考え方2

・給与所得控除のうち、「概算経費部分」と「特有事情斟酌部分」の割合は不明

・特定支出には両方の要素が含まれ、合計額で控除



9

スライド10

Ⅰ－１　給与所得の課税方法

○現在の特定支出控除制度の拡充（延長線上）≠ 選択的実額控除制度

○特定支出控除制度改革の選択肢

(ア)「特定支出」の内容を「勤務費用（経費）」に純化させて、選択的実額控除制度を目指す（あわせて給与所得控除を引き下げる）

「特有の事情への斟酌」を縮減・廃止する

(イ) 給与所得控除を引下げつつ、「特定支出」の内容を拡充する

「斟酌すべき特有の事情」の内容を選択しつつ、斟酌を続ける

10

スライド11

Ⅰ－１　給与所得の課税方法

○還付申告の増加を伴う形で給与所得控除を引き下げることから生じる問題

・e-Tax の活用による、多数の還付申告を伴う制度の執行可能性は大きい

納税者側の事情 「還付申告」への馴れ

課税庁側の事情　情報通信技術を用いた対応可能性

※ 年末調整を回避して確定申告を選ぶ給与所得者による還付申告

11

スライド12

Ⅰ－２　年金課税－総論

○年金（公的年金）課税の問題構造

・貯蓄と比較した場合の、年金優遇の２つの選択肢

	拠出時	運用時	給付（引出し）時
貯蓄（原則）	課税（税引後所得から貯蓄）	利息等に課税	課税済みの部分は非課税
マル優型優遇〔ＴＥＥ型〕	課税（税引後所得から貯蓄）〔Ｔ〕	非課税〔Ｅ〕	非課税〔Ｅ〕
適年型優遇*〔ＥＥＴ型〕	非課税（拠出額を課税対象から控除）〔Ｅ〕	非課税〔Ｅ〕	課税〔Ｔ〕

*運用時に特別法人税があれば優遇制度ではない

12

スライド13

Ⅰ－２　年金課税－総論

○年金（公的年金）課税の問題構造

・現在の年金（公的年金）課税の姿

	拠出時	（運用時）	給付時
現行制度	非課税（社会保険料控除により所得から全額控除）〔Ｅ〕	非課税〔Ｅ〕	多額の公的年金等控除により課税対象が大きく縮減〔Ｅ〕

⇨拠出時も給付時も正確な課税なし（ＥＥＥ型？）

全体として課税対象から大きく漏れている

13

スライド14

Ⅰ－２　年金課税－総論

○年金（公的年金）課税の方向性

・拠出時（社会保険料控除）と、給付時の両面への言及

○企業年金・個人の年金への課税との関係

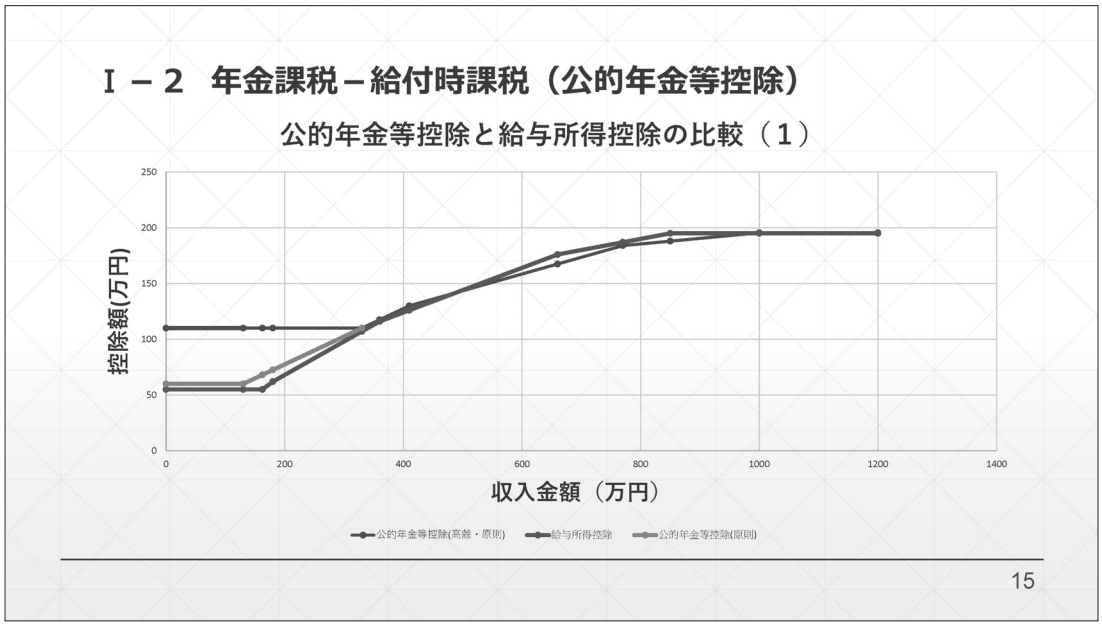
企業年金・個人の年金も「公的年金等」として給付時に同じ課税方法（対象）

確定給付企業年金（事業主拠出分は従業員非課税、従業員拠出部分は拠出時課税・給付時非課税）

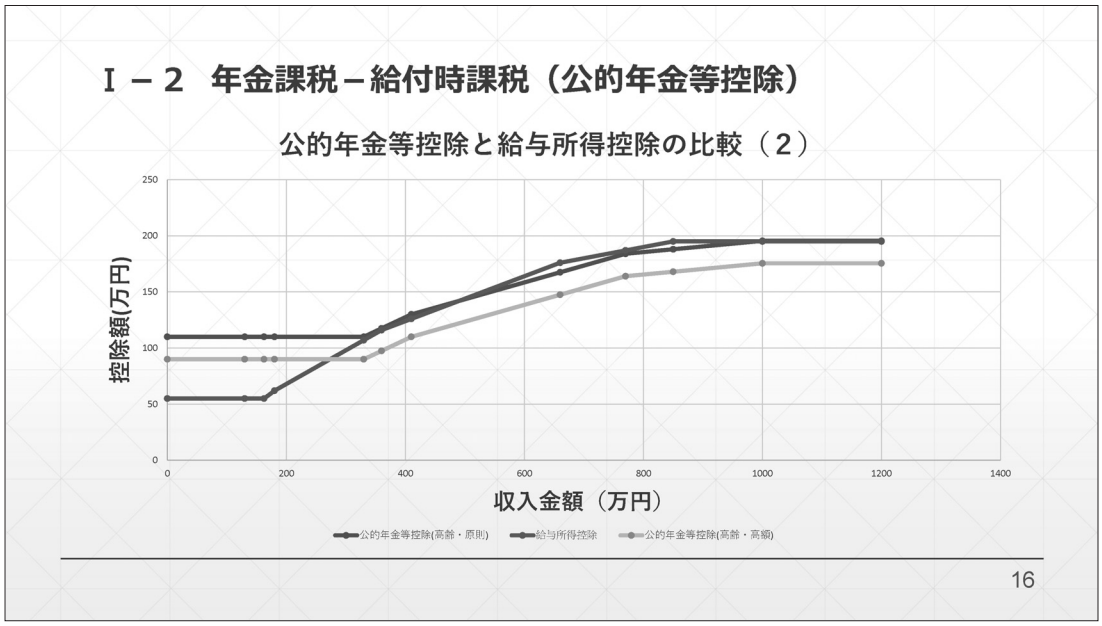
確定拠出年金（企業・個人〔iDeCo〕）（拠出時は小規模企業共済等掛金控除により拠出者の所得から全額控除、給付時は公的年金等として課税）

14

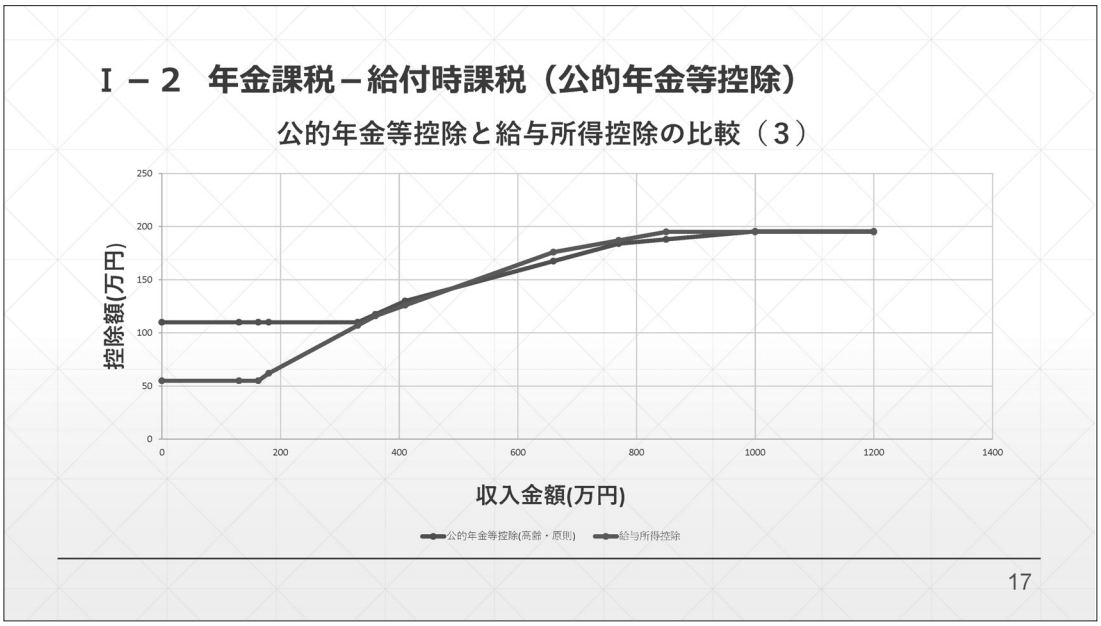
スライド15



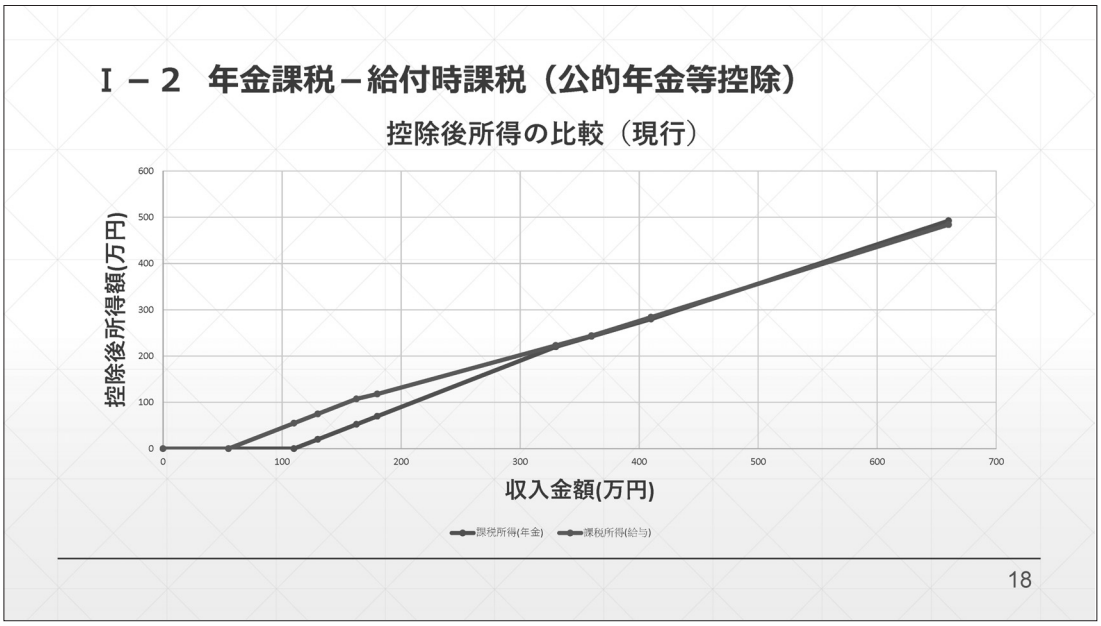
スライド16



スライド17



スライド18



スライド19

Ⅰ－２　年金課税－給付時課税（公的年金等控除）

○公的年金等控除の問題点

・構造　収入金額に応じて逓増する必要性があるか

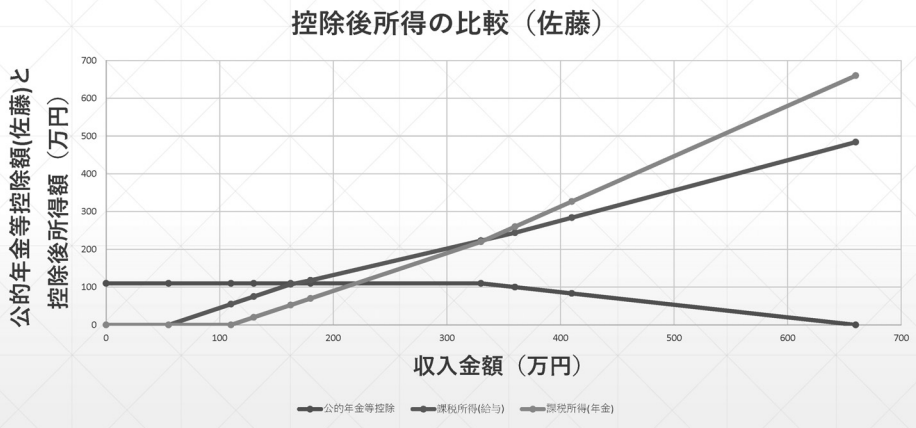
・水準　一定の金額を超えても給与所得控除と同等の水準が必要か

○一定水準の公的年金等を非課税としつつ、収入金額に応じて焼失する控除の可能性

19

スライド20

Ⅰ－２　年金課税－給付時課税（公的年金等控除）



20

スライド21

Ⅰ－２　年金課税－給付時課税（退職所得課税との関係）

○年金課税と退職所得課税との関係

・退職所得課税（退職所得を優遇）　退職所得控除／2分の1課税／分離課税

※　退職所得控除により平均的な退職金を非課税とするポリシー

・企業年金・個人の年金は、給付時に一時金による受給を選択可能

この場合は「退職所得」として課税

⇨「年金課税」として給付時課税を徹底（課税強化）すると、

「退職所得」として課税を受ける「一時金による受給」の選択増加

※　そもそも企業年金を廃止して退職一時金制度に変更することもありうる

21

スライド22

Ⅰ－２　年金課税－給付時課税（退職所得課税との関係）

○公的年金課税／企業・個人の年金課税と退職所得課税の「デッドロック」

年金の給付時課税強化⇨企業・個人の年金における一時金受給へ（退職所得)

・平均的な退職金を非課税とする退職所得課税のポリシーと年金課税強化は、論理的に両立不可能

・企業・個人の年金における一時金受給廃止は、実際的ニーズから困難

・年金の給付時課税強化と水準を揃えた退職所得課税強化は、社会的に困難

永年の納税者の期待を裏切る

※　公的年金と企業・個人の年金の課税のあり方を変えることは不適当

22

スライド23

Ⅰ－２　年金課税－給付時課税（退職所得課税との関係）

○「デッドロック」の打開策

鍵になるのは、退職所得課税の合理化（優遇内容の転換）

⇨ iDeCo を用いた制度設計の例

・退職所得は一定額（現行退職所得控除の水準）まで iDeCo に拠出可とする

・iDeCo に拠出しなかった退職所得は、合理的な平準化措置（後述）の対象とした上で通常の所得（総所得金額）として課税（特別な優遇なし）

・iDeCo からの引出し（受給）は、公的年金等として年金課税強化の対象とする

※　退職所得への優遇措置が非課税（控除）から課税繰延に変わる

23

スライド24

Ⅰ－２　年金課税－拠出時非課税

○拠出時非課税（主として社会保険料控除）制限の可能性

○「社会保険料控除」等の根拠

○「社会保険料控除」等の問題性－三重の逆進性

・所得控除だから、同額なら現役時代に限界最高税率の高い高所得者に有利

・厚生年金等においては、高額所得者の方が支払保険料が高額

・現役時代に高額の保険料（義務以外のものを含む）を支払った者が高額の保険金（報酬比例）を受領するが、受給額は実際の負担額ではなく額面の拠出額で決定される

24

スライド25

Ⅰ－２　年金課税－拠出時非課税

○公的年金保険料の拠出時の扱い（理論的な姿）

○「拠出時非課税（社会保険料控除等）」の再評価

「ＥＥＴ型」年金制度構築のための「パーツ」

＝公的年金等の定着と普及のために「ＥＥＴ型」課税が政策的に求められた

⇨ 政策的な制度であるから、税制上の不合理をなくすための制限等も許される

例　控除額に上限を設ける

※ 拠出時に控除を制限した部分に対応する受給（年金受取）については、給付時非課税とする技術的対応が必要（現行の確定給付企業年金の加入者負担部分と同様）

25

スライド26

Ⅰ－３　退職所得課税

○年金課税との関係は前述のとおり

○退職所得課税固有の問題としての「優遇のあり方」

・退職所得控除　高齢の受給時の担税力低下に対応する措置

・２分の１課税　長期間の就労によって初めて得られる所得であることに着目した平準化措置

・分離課税　長期間の就労によって得られる所得への税負担が受給時の事情によって左右されないように安定させる措置

26

スライド27

Ⅰ－３　退職所得課税

○退職所得控除　高齢の受給時の担税力低下に対応する措置

・現行制度は、勤続期間に応じて控除額が増額する仕組み

⇨ 若年・中年における転職に適用されることは不合理

⇨ 退職所得の基礎となる勤続期間等の年齢に応じた仕組みが考えられる

○２分の１課税　平準化措置

・現行制度は、勤続期間の長さにかかわらず、無条件で適用される

⇨ 最低でも5年間の勤続を適用要件とすべき（長期譲渡所得を参照）

・「単純に2分の1」とする平準化措置は大雑把すぎる（技術的対応が必要）

27

スライド28

Ⅱ　所得控除

１．所得控除の性格づけ

２．基礎的人的控除

３．雑損控除

４．社会保険料控除等（既述）

28

スライド29

Ⅱ－１　所得控除の性格づけ

○通説　：「担税力」に応じた課税の実現を、主たる理由とする

○「担税力」論から距離をとる立場

○「立法政策としての所得控除」の考え方

・「担税力」という考え方を基礎としない

・「合理的な立法政策にもとづいて、所得の一定部分を課税対象から除く手順」と位置付ける

・立法「政策」である以上、「唯一正しい」といえるものはない

：価値判断や考慮要素を明らかにし、合理性を論じる方向性

29

スライド30

Ⅱ－２　基礎的人的控除

○扶養控除：水平方向で見た「家族の大きさ」と「税負担の変化」

・控除前の所得額が同じ場合の、税負担の相対的な大きさの変化

所得控除方式　低所得者～中所得者層で違いが大きい

税額控除方式　違いは低所得者層にほぼ限定される

・中所得者層における税負担の変化のあり方をどのように評価するか

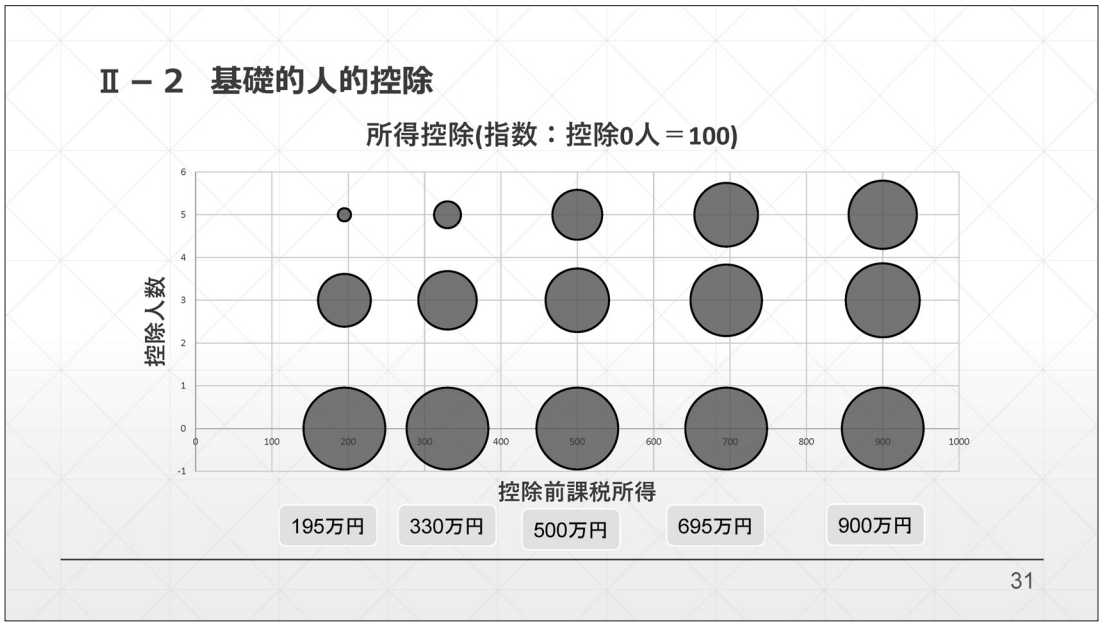
○基礎控除と配偶者控除が消失控除化された

○基礎的人的控除の簡素さを優先させ、所得控除を維持することが適当

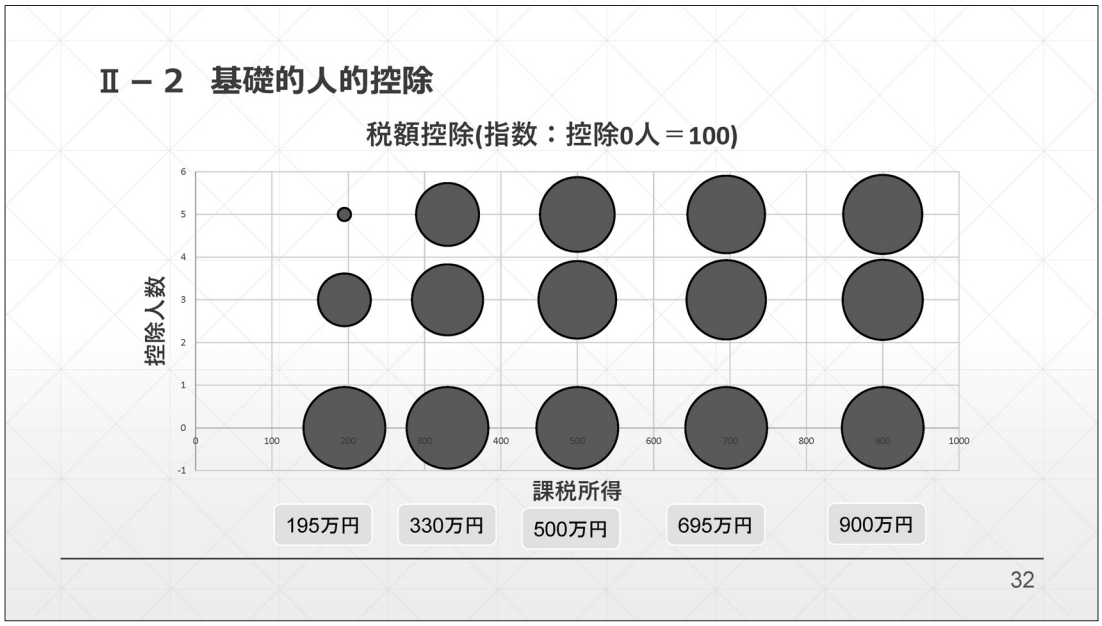
※　勤労配偶者控除の提案

30

スライド31



スライド32



スライド33

Ⅱ－3　雑損控除

○雑損控除の要件

・納税者（一定の配偶者等を含む）の所有する資産に損害が生じたこと

・対象資産から事業用資産と「生活に通常必要でない資産」が除かれる

・損害が生じる原因は「災害又は盗難若しくは横領」に限定

・損害額がその年の総所得金額などの10%以上を超えること（超えた部分を控除）

○雑損控除の意義

○雑損控除の問題点

「対象資産」と「損害の発生原因」が狭く限定されていることの合理性

33

スライド34

Ⅱ－3　雑損控除

○対象資産

「生活に通常必要でない資産」に被った損害が「担税力を弱めない」理由は何か

例　2000万円の自宅と1億円の別荘がともに焼失した場合の比較

○損害の発生原因

損失発生原因が限定されている（他の原因による損害が「担税力を弱めない」）理由は何か

例　自家用車に損失が生じた理由が地震である場合と事故である場合の比較

2000万円の現金の盗難にあった場合と同額の詐欺被害を被った場合の比較

34

スライド35

Ⅱ－3　雑損控除

○沿革に由来する「ボタンのかけちがい」

・シャウプ勧告による批判と提案

・批判の対象となった制度の内容（と由来）

・「シャウプ勧告に由来する」が、「アメリカ法を母法としない」現行制度

○事業用以外の資産に生じた損失を広く控除する制度

・所得計算の原則の一部を成す「雑損控除」へ

：「消費」に該当しない資産損失を所得計算に反映させる制度

35

スライド36

おわりに

○残された領域～課税所得の通則の整備の必要性

・信託課税　信託の複雑化への対応

特に、受益権複層型信託と収益留保型信託

※　信託の利用・発展を阻害しないよう注意が必要

・組合課税　通達ではなく法律による課税ルールの規定が必要

※　変則的な組合について合理的で透明な課税ルールを設ける必要性

36

スライド37



国際課税を巡る現状と課題



●参加者（五十音順）

早稲田大学大学院会計研究科教授	青山　慶二
一橋大学大学院法学研究科准教授	神山　弘行
三菱商事株式会社主計部部長代行	西澤　晃
財務省主税局参事官	細田　修一

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95頁～124頁**」に掲載されています。

はじめに

（渡辺）　それでは，パネルディスカッション「国際課税を巡る現状と課題」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るわけでございますが，本日は，その組織の意見というよりは，パネリスト個人としての資格でご参加いただいていますし，意見も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皆さまも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○○さんという形で呼ばせていただきますので，その点もご了解いただきたいと思います。

本日のこのパネルディスカッションは２部構成になっています。第１部は，「BEPS プロジェクトとこれまでの進展」でございます。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，今回で４回連続ということになっています。中には「もう飽きたよ」という方もいらっしゃるかもしれません。ただ，BEPS そのものはまだ猛スピードで進んでいますので，今までにどこまで進んだのか，またこれからどういうふうに進みそうか，どうなってほしいと皆さまがお思いになっておられるかなどを議論してまいりたいと存じます。

第２部は「国際的な議論の動向と日本における課題」でございまして，いわば BEPS 以外のものがどんなことになっているのかというようなことでございます。今後対応が求められると思われる課題，例えば情報交換でございますとかデジタルエコノミーへの対応とか無形資産の移転価格をどう決めるか，それから過大支払税制をどうするか，租税回避スキーム，或いはタックス・プランニングについての義務的な情報開示，これについてどう考えるか等々について，意見交換をしていただきたいと思っています。



第１部，第２部のそれぞれにつきまして，最初に細田さんからご説明を頂きまして，その後青山さん，神山さん，西澤さんの順番でご意見ご質問を頂戴し，さらに細田さんからお三方のご意見ご質問にお答えいただくということで進めさせていただきたいと存じます。

それでは早速ですが，第１部の「BEPS プロジェクトとこれまでの進展」に入らせていただきます。最初に細田さん，よろしくお願いいたします。

Ⅰ．BEPS プロジェクトとこれまでの進展

（細田）　細田でございます。本日はどうぞよろしくお願いいたします。それでは，お手元の国際課税関係資料に沿いまして，私から BEPS プロジェクトの現状につきましてまずお話しさせていただきたいと思います。２ページからお開きいただければと思います。

〔「BEPS プロジェクト」について〕国際課税関係資料（２−３ページ）

BEPS プロジェクト，Base Erosion and Profit Shifting ということで，税源浸食と利益移転に対してどのようにグローバルに対応していくのかという取組みがずっと進んでいるところでご



ざいます。既に４回こちらでも取り上げたということですので，ご承知の方もたくさんいらっしゃるかとは思いますが，改めてその背景や足元の現状から，お話しさせていただければと思っています。

BEPS プロジェクトは，多国籍企業が世界的に活動する中でいかに公平な競争条件を確保していくのか，そういう中で課税逃れにしっかり対応していく，また，それを支えるために各国政府又はグローバル企業といったものの活動の透明性を高める，こういうことを多国間の枠組みの中で協調してやっていこうという取組みです。これは，元々その背景としましては，経済や企業の活動がグローバル化していく中で，国際課税の制度というのは必ずしも追い付いていない部分があるのではないか。そういう中で，各国の制度の違いがある中で，経済実態とルールがずれてしまっていて，どこからも課税されていないようないわゆる二重非課税と呼んでいますが，これまで国際課税というのは二重課税をいかに調整するかということがメインだったのですが，二重非課税という課題がここで浮かび上がっているのではないか，それにいかに対応するかということが問題意識でした。

それを後押しするような形ですが，リーマンショックから10年ということですが，財政状況が悪化する中で，特に欧州で大企業に対するデモのようなものがあったりして，そういう多国籍企業の課税逃れに対する批判が高まっていったということも，背景として１つ挙げられると思っています。

そういう中で，2012年から OECD 租税委員会，主に国際課税の制度について議論している場ですが，そこでこのプロジェクトが始まりました。その時の議長が，現在，財務省の財務官である浅川財務官です。そういう意味では，日本もこの BEPS プロジェクトに当初から非常に関わってきたところです。

そういう中で，OECD 租税委員会を中心として議論が始まり，それに対して G20の先進国・途上国の大臣たちがそのイニシアチブに賛同し，そういう中で議論が進んでいって，2015年には最終報告書が報告され，それを踏まえて各国がこの15の行動に沿った具体的な BEPS・課税逃れに対する対応措置というのを今取りつつあるという状況になっています。特徴的なのは，１つ目に，G20という先進国・途上国を含めた大きな政治的なコミットメントがあったということです。また，２つ目に，今までは OECD を中心とした先進国が国際課税の枠組みの議論を主に行ってきたわけですが，それに加えて G20の国々，さらに G20だけではない他の途上国の国々も加わった形で国際課税の議論をする枠組みができたということです。３つ目に，この国際課税制度というのを包括的に見直そうという動きになったことです。これらが，この BEPS プロジェクトの大きな特徴です。

そういう中で，後ほどお示ししますが，現在117カ国がこのイニシアチブに参加しております。117カ国で運営していくというイメージはなかなか湧かないかもしれません。実際，年に２回，この117カ国が集まる BEPS 包摂的枠組み（Inclusive framework）という会議体がありまして，そこでこの BEPS プロジェクトの各国の進捗状況を確認し合ったり，残された課題について議論したりしています。前回は本年６月に会合がありまして，私も実際ペルーまで行ってその会議に出席してまいりました。先進

国・途上国，全部が来ているわけではないのですが，大多数の国が参加して一堂にテーブルを囲んで，自分たちの制度なり，各国の今後の検討の方向性なりを議論していくという意味では非常に建設的な議論が行われていて，そういう意味では私にとっても非常に印象深いものでした。

現在のBEPSプロジェクトの状況についてお話しします。１つ目に，この15の行動の実施状況についてモニタリングを行い，また，今後どのように進めていくかということを議論しております。

また，２つ目に，残された課題，継続検討課題があります。例えば，足元では，恒久的施設（PE：Permanent Establishment）の所得の帰属に関する追加ガイダンス，また，利益分割法をどういう場合に適用すべきかに関する取引単位営業利益分割法の適用に関する修正ガイダンスなどが課題として残っていましたので，そういうものを議論し承認するということです。

それから３つ目ですが，こういう新たな租税回避の制度を導入するに当たって，途上国はなかなか自国の状況に追い付かないところもあります。そういうことで，IMFや世界銀行などの国際機関と連携して途上国がBEPSプロジェクトの制度を導入していくための支援をするということも併せてここで議論しているということです。

そういう中で，日本はこの議論が開始した当初から積極的に参加していまして，G７の議長国であった2016年も取組みを支持しています。また，来年G20の議長国になりますが，そういう中でもこのBEPSプロジェクトというのを引き続き支持していくことになるだろうと思っています。

BEPSプロジェクトの内容としましては，３つに大きく分けられます。１つ目が，A.価値が創造されたところで税金を支払うという形で制度を見直していくべきであろうという取組みが１つです。それから，それを支えるためにB.政府もしくは企業の活動に関する透明性の向上を高める取組みが２つ目です。Cが，そういう新しい制度を入れていく中で，予見可能性のようなものというのは企業にとっても心配事ではなかろうかという，予見可能性を向上させるための取組みというのを併せてやっていこうということです。

〔BEPS実施フェーズ（Inclusive framework on BEPS）参加国・地域（2016. ７～）〕国際課税関係資料（４ページ）

今，BEPS実施フェーズに参加している117カ国が一覧になっています。当初は，この一番左端にあります36＋10カ国，46カ国からこの包摂的枠組みというのが始まったのですが，その後２年ほどたちまして今は117カ国まで参加国が増えてきたという状況です。

〔BEPSプロジェクトの包括的（holistic）アプローチ - Cash boxの例〕国際課税関係資料（５ページ）

そのBEPSプロジェクトがどういう形でどういう意味で包括的になっているかというのを図で示したものです。真ん中に関連企業Ｘ社というのが丸の中にありますが，ここがある意味軽課税国の企業であって，ここを通じて何らか課税逃れのようなことをしている企業があるということです。

そういうものに対して，いろいろな方策を通じてそれを封じ込めていこうということです。例えば，一番左端にありますのは，外国子会社合算税制で海外の子会社の所得を合算して課税できるようにする。次に，その右側にありますように，利子の損金算入を使って利益移転をしているケースに対しては，その利子の支払の損金算入を一定程度制限することで，BEPSに対応していく。また，C社のところにありますように，無形資産を使った取引を通じて利益を移転するケースに対しては，移転価格税制の枠組みの中で何らかの対応をしていけないか。さら

には，Y社のところにありますように，租税条約の恩典の濫用によって税逃れをするケースに対しても対応できないのか。こういういろいろな手法を全体的に見直していこうということです。

それを支援するように，右側にありますように，透明性の向上，情報交換の強化といったものや，その下の青にありますような予見可能性を向上させる方策と組み合わせていく。このようなものがBEPSプロジェクトのコンセプトとなっているところです。

この左側の包括的にいろいろな制度を組み合わせるというのは，実は日本でも昔からやってきたことではありまして，日本の制度に照らし合わせてみますと，外国子会社配当益金不算入制度ということで日本企業の海外展開を支援しつつ，ただ，日本に帰属するような所得はしっかり課税していくということで，外国子会社合算税制，移転価格税制，過大支払利子税制などを整備してきました。そういう意味では，日本も同じような枠組みがある中で，このBEPSプロジェクトの最終報告書に沿って日本の制度をアップグレードしていく検討をこれまで続けてきたというところです。

〔「BEPSプロジェクト」最終報告書の概要〕国際課税関係資料（６ページ）

具体的なBEPSプロジェクトの15の行動の最終報告書の内容を，先ほどのA，B，Cの３つのカテゴリーに分けて書いております。これを見ていただきますと，青枠で囲ってあるものは，これまでの税制改正ですとか，条約の中で対応してきたものです。後ほど細かいところをご説明するものもありますが，例えば，電子経済の課税上の対応ということでは消費税で対応をし，ハイブリッド・ミスマッチ，国によって金融商品の税務上の取扱い等が異なることを通じて課税逃れをするようなこういうものに対しても，国内法の改正又は条約の改正で対応してきたところです。

残された課題というところでは，この茶色の枠で書かれたところ，利子控除制限，移転価格税制の見直し，タックス・プランニングの義務的開示，この３つが課題となっているところです。このBEPS行動計画の中では，幾つかのステータスが分かれていまして，いわゆるミニマムスタンダードと言われていますが，最低限，BEPSプロジェクトに参加する国はやらなければいけないというものと，ベストプラクティス又はコモンアプローチと呼ばれていますが，導入が望ましいのだけれども各国の事情もあるだろうから，そういう各国の状況を踏まえて必要な部分を導入していっていいというようなものの，２種類に分かれています。

この行動計画で申しますと，行動５の有害税制への対抗，行動６の条約濫用の防止，行動13の多国籍企業情報の報告制度，いわゆる国別報告書の報告制度，行動14のより効果的な紛争解決メカニズムの構築ということで，いわゆる相互協議手続の整備というものがミニマムスタンダードになっていますが，日本においてはこのミニマムスタンダードについては既に対応している状況です。

〔BEPSプロジェクトの概要と進捗状況〕国際課税関係資料（７ページ）

この15の行動の状況を少し細かく説明した資料を入れていますので，ご参照いただければと思います。

最近の動きとしては，行動７のところにありますが，PEの所得の帰属に関する追加ガイダンスが策定されたり，行動８～10にありますように，HTVIアプローチ，いわゆる評価困難な無形資産に関するアプローチの適用に関する補足ガイダンス，また，グローバルバリューチェーンに対する取引単位利益分割法の適用に関する修正ガイダンスといったものが公表されたりしています。

また，進行中のものとしては，金融取引に関するガイダンスが，今，BEPSプロジェクトに

おいて議論されています。

以上がBEPSプロジェクトの概観です。

８ページ以降では，これまでの我々が行ってきた改正につきまして，簡単にご説明させていただきます。

〔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（27改正）（課税方式）〕国際課税関係資料（８・９ページ）

１つ目は，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です。これは，先ほど見ていただきましたBEPSプロジェクトの行動１の経済の電子化への対応ということになります。旧来の制度ですと，国内事業者が日本の消費者に対して直接そのサービスを提供した場合には，消費税の課税はサービスの提供者の所在地に着目するということで，消費税が課税できないという状況にありましたが，この制度をBEPSプロジェクトの最終報告書に沿って改正いたしまして，サービスの提供を受ける者の所在地に着目して課税するということで消費税を課税できるようにしたというところが大きなポイントです。

それを実際に執行する際には，例えば，事業者向け取引につきましては，リバースチャージ方式と書いてありますが，サービスの受け手である国内事業者を納税義務者とすることによって，納税していただきます。また，消費者向け取引については，国外事業者は国税庁に登録していただきまして直接納税申告をしていただきます。こういう形で実際に執行できるような制度にしたというようなことが消費税での対応でした。

〔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〕国際課税関係資料（10ページ）

移転価格税制に係る文書化制度の整備ということで，特に，国別報告書の各国税務当局間での交換というのが一番大きな成果ではなかったかと思います。移転価格税制について適正な課税をするためには，多国籍企業グループがどのような活動をしているのかということを税務当局がある程度知る必要がある，また，その取引についてしっかりと文書化して残してもらう必要があるということで，資料の下の箱にありますように，ローカルファイル，国別報告書，マスターファイルという形で，ローカルファイルでそれぞれの子会社の取引の状況，国別報告書でその多国籍企業グループの構成会社が居住地国ごとにどのような活動をしているかというデータを集め，また，マスターファイルではグループ全体の事業概要を作成し，真ん中にあります国別報告書については各国税務当局間で交換し，各国が多国籍企業の情報を共有できるようにしようという取組みでした。

国別報告書の交換につきましては，実際に制度が始まったところで，外国におきましては2018年６月末から実際に交換が始まっているところです。また，日本についても，９月末に初回の交換を行う予定にしています。この制度を開始するに当たっては，企業の方々にいろいろとご協力いただいているかと思いますので，改めて，御礼を申し上げたいと思います。

〔（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～〕国際課税関係資料（11ページ）

国別報告書の交換につきまして，11ページです。交換の際，やはり，情報提供に当たって高いレベルの守秘が必要であろうということで，租税条約で担保されたスキームにのっとって交換がされるということです。それから，ご懸念を踏まえ，基本的には，資料の「４.報告書の提供方法の枠組み」の部分ですが，親会社が所在地国の税務当局に情報を提供し，それが関係国に提供されるという条約方式と言われる方式が原則となっていて，その下にありますように，現地に進出した子会社が直接現地の税務当局に

情報を提供する，現地の子会社から国別報告書を提出するやり方は，あくまでも例外的な，条約方式が採れない場合のやり方になっています。

また，この守秘義務の関係では，欧州で国別報告書を一般に公開すべきではないかという議論が続いていると承知しています。我々としましては，元々高いレベルの守秘を確保した上で交換するという前提でこのBEPSプロジェクトでの合意が成り立っていますので，一般に国別報告書を公開することには反対であると，機会を見つけていろいろなところで主張しています。

〔外国子会社合算税制：平成29年度税制改正〕
国際課税関係資料（12ページ）

12ページ以降で，平成29年度税制改正で改正を行いました外国子会社合算税制について，少しお話しさせていただきたいと思います。

外国子会社合算税制ですが，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する制度です。先ほど申し上げましたように，日本の企業が海外に展開していく中で，その展開を支援しつつ適正に課税を行うための１つのツールとして使われています。

この外国子会社合算税制につきましては，従来の制度ですと，基本的には企業の外形と申しますか，エンティティアプローチと申しますが，企業の税負担を見て，外国子会社合算税制を適用するかしないかを判断していました。ただ，そうしますと，資料の赤枠で書いてありますように，本来であれば課税されるべき部分や課税されるべきではない部分が出てきてしまって，なかなか経済の実態と合っていないのではないかというのがBEPSプロジェクトでの問題意識でした。そういう意味で，BEPSプロジェクトでの議論を経て，基本的な考え方としては，形式的な会社の外形ではなくて，個々の経済活動に着目すべきではないか，本来，実体ある事業から生じた所得は，基本的には課税する必要はないであろうし，他方で，そういうものではない受動的所得は基本的には課税すべきではないか，そういう整理の中で，受動的所得，能動的所得を分けて課税していこうということになっております。

ただ一方で，そうしますと全ての外国子会社について受動的所得と能動的所得を分類するというのは，なかなか事務負担的にも大変だろうということで，一定の税負担をしている外国子会社は租税回避リスクが低いだろうということで，事務負担を軽減する観点から，20％以上の税負担をしている外国子会社は基本的に受動的所得と能動的所得の分類はしなくていいということにしています。ただし，右端にありますように，一定のペーパー・カンパニーは，もう少し厳しく課税しますという形で，制度を大きく見直したところです。

〔見直しの主なポイント①（平成29年度税制改正）〕国際課税関係資料（13ページ）

13ページ以降で，具体的な改正の内容を書いています。13ページの上にありますが，先ほど申し上げましたように，制度の適用を入口で判断するトリガー税率という税率だけで判断する基準は廃止しつつ，従前の基準をある意味で引き継いだわけですが，租税負担割合20％という制度適用免除基準を作りました。それに加えて，内容として，実質支配基準を入れたり，実体のある事業を行っている者については，そういう実体のある事業から生ずる所得が合算課税されることがないように手当をしたり，また，非関連者基準という形で，第三者ときちんと取引していることを要件にしていますが，第三者を介在させつつ，実際は関連者と取引している場合にもきちんと対応できるようにする制度を加えた上で，受動的所得の定義を行って，配当や利子，無形資産の使用料などについては，課税していくという形に制度を変えたわけです。

〔見直しの主なポイント②（平成29年度税制改正)〕国際課税関係資料（14ページ）

それと併せて，一定のペーパー・カンパニー，オフィスがない，事業の管理をやっていない，実体がないような外国子会社，また，事実上のキャッシュボックスとありますが，総資産のうちのほとんどが受動的所得であったりするような外国子会社は，基本的には，租税負担割合が30％未満であれば，会社単位で全部合算するということで，よりリスクの高いところにはこのような要件を課した上で課税していくことになっています。

〔見直しの主なポイント③（平成29年度税制改正)〕国際課税関係資料（15ページ）

15ページも，今申し上げたようなところをもう少し述べていますので，後ほどご参照いただければと思います。このような形で，所得の実態を見る制度にした上で，16ページをご覧ください。

〔見直しの主なポイント④（平成29年度税制改正)〕国際課税関係資料（16ページ）

では，受動的所得はどういうものかということで，配当，利子ですとか，有価証券の譲渡損益，また，無形資産の使用料といったものを，受動的所得として合算課税していきます。ただし，少額免除基準を拡充していまして，中小企業の方々にも対応しているところです。

〔見直しの主なポイント⑤（平成29年度税制改正)〕国際課税関係資料（17ページ）

ただ，やはり，このような大きな制度の改正でありますので，いろいろと経済実態と齟齬が出てくるところもあると思います。例えば，受動的所得のところですが，金融機関，金融子会社のような外国子会社であれば，ある意味，受動的所得の稼得が本来業務だろうという考え方から，金融子会社についてはそういうものを所得の合算対象外とするような例外を設けたり，また，事業上やむを得ずSPCを作っているような保険会社ですとか資源投資法人ですとかそういう外国子会社への対応をしたり，あとは，企業の事務負担の軽減にも対応しています。また，企業の経済活動という意味では，例えば，航空機リース会社の実体ですとか，製造業について，例えば，香港から中国に材料を委託してそこで加工してもらって，また香港に送り返すようないわゆる来料加工の取引について，こういうものを所在地国基準と言いますが，外国子会社合算税制の適用対象外となる要件が適用されるような形で見直したところです。

〔製造業に係る所在地国基準の整備〕国際課税関係資料（18ページ）

18ページに，来料加工の少し詳しい資料を入れています。改正後の２つ目の○印のところですが，本店所在地国において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は所在地国基準を満たすということを明記することによって，来料加工にも対応できるようにしているところです。

〔ペーパー・カンパニー等の整理に伴う一定の株式譲渡益の免除特例〕国際課税関係資料（19ページ）

それから，外国子会社合算税制の関連では，もう１つ，今年の平成30年度税制改正で改正を行っています。これは，いわゆるポストM&Aにおいて，海外で買収した企業グループの中にペーパー・カンパニーがあって，そのペーパー・カンパニーを整理したいという時に，そのペーパー・カンパニーが保有する株式を他の統括会社に売却したりすると，株式譲渡益が合算対象所得となってしまって，それがペーパー・カンパニーの整理をやや阻害するようなところがあるのではないかというようなご指摘があったところです。

そのご指摘を踏まえまして，しっかりとした再編計画があって，海外企業グループの買収後

一定の期間内に株式の譲渡によってペーパー・カンパニーを再編する取引をし，さらにそのペーパー・カンパニーが株式の譲渡から原則として２年以内に確実に解散される見込みである一定の場合において，ペーパー・カンパニーの株式譲渡益を外国子会社合算税制の適用対象としないという特例を設けています。このような形で日本企業が海外展開した際のポストM&Aの再編を後押しできればと思っています。

他にも，外国子会社合算税制にはいろいろと改正事項が多くあります。そういう意味で，我々としては改正内容についてできるだけ情報提供をしていきたいと思っているところです。そのような意味で，法律・通達等に加えまして，通達改正の趣旨を説明した資料ですとか，Q&Aも，この７・８月に国税庁から公表されています。そういうものを通じて，制度改正の周知も行っていきたいと思っているところです。

〔【行動７】恒久的施設（PE）認定の人為的回避の防止：平成30年度税制改正〕国際課税関係資料（20ページ）

今年の平成30年度税制改正におけるBEPSプロジェクト関連の改正と言いますと，20ページにありますが，PE認定を人為的に回避するようなことをいかに防止するかということで，制度の見直しを行っているところです。元々，PE，物理的な拠点，例えば支店や工場，こういうものがあってはじめて相手国に進出した企業に対して相手国の法人税が課税できる形になっております。そのPE認定を人為的に逃れようとする動きがあることに対して，何か対応しなければいけないのではないかというのがBEPSプロジェクトの問題意識です。

具体例として幾つかあり，１つは資料の下のところの枠にあります支店PEに該当する場合で，例えば，クロスボーダーのインターネット販売のようなものを想像していただきますと，実際の取引自体は海外と行っていて，相手国にある拠点は倉庫だけという形態が考えられるところですが，今までの考え方では，倉庫は，保管・展示・引渡しという特定活動のみを行う場所として，PEに該当しないという状況でした。ただ，ビジネスモデルがいろいろと変化していく中で，倉庫がやはりビジネス上，本質的，かつ，重要な場合もあるということで，このような保管・展示・引渡しを行う倉庫であっても，準備的・補助的な性格なものではない場合，つまり，ビジネスにとって，本質的，かつ，重要な場合は，PE認定できるようにすべきというBEPSプロジェクトの考え方に沿って見直しを行ったというのが１つです。

２つ目が代理人を使ったPE認定の人為的回避です。１つは，いわゆるコミッショナー契約と言われますが，代理人を使って相手国に進出して事業を行う場合に，企業の名において契約を締結すれば代理人PEに該当するのですが，これを代わりに代理人の名において契約を締結することでPE認定を人為的に回避するような動きがありました。そこで，BEPSプロジェクトでは，このような人為的回避に対応するため，代理人が契約を締結したとしても，企業の物品の所有権の移転や役務提供を行う契約を締結していれば，その代理人を代理人PEと認定することとされました。また，企業が契約を締結する際に，代理人がほとんど実質的な契約の締結に至るまでの交渉をして，最後の契約の締結だけ代理人ではなく企業自身が行うことでPE認定を人為的に回避するような動きがありました。そのような場合であっても，代理人を代理人PEと認定することで，代理人を使ったPE認定の人為的回避に対応することとされました。こうしたことを踏まえて，代理人PEの規定の見直しを行いました。

また，これらと併せて，建設PEのところにありますが，建設工事期間が12カ月超になると建設PEと認定されるわけですが，これを敢えて契約を分割して建設工事期間が12カ月超とならないようにした場合に，建設PE認定の人為的な回避が契約分割の主たる目的の一つであっ

たと認められる場合には，その分割された契約の建設工事期間を合算して12カ月超となるか否かを判断する改正も行っています。

このような改正内容は，全てBEPSプロジェクトを踏まえて2017年に改訂されたOECDモデル租税条約にも盛り込まれているところです。このような流れを踏まえて，今回，国内法を改正いたしましたし，日本の租税条約についてもそういう流れが反映されるように新規締結及び改正の交渉を行っていくということです。いずれにしましても，この新たなPEの定義が適用されるためには，国内法を改正した上で，さらに各国との間の租税条約でもPEの規定がありますので，その両方が新しい規定になって初めて適用されることになります。

このような形で，国際的スタンダードに合わせるような見直しをPEについて行っているということです。

〔行動15BEPS防止措置実施条約の概要及び経緯〕国際課税関係資料（22ページ）

もう１つの動きとしましては，22ページのところですが，BEPS防止措置実施条約があります。BEPSを防止するための措置にはいろいろとありますが，そのうち租税条約に関連する措置が幾つかあります。今のPEに関連する措置もその１つですが，その他に条約の特典の濫用を防止するもの等，いろいろなものがあります。これらを反映させるための租税条約の改正をしようとすると，世界に租税条約というのは3,000本以上あるものですから，それを１本１本改正し，必要に応じて議会の手続きを踏むというような形になってしまうので，手続きとしては非常に大変です。そこで，OECDが中心となって１本の多数国間条約を作って，それに各国が署名・批准することによって各国のそれぞれの租税条約についてそれらの措置が反映された形になるような枠組みを作ろうということで，このBEPS防止措置実施条約というものが作られました。

BEPS防止措置実施条約に署名している国は，ここの資料では81カ国・地域とありますが，９月18日にサウジアラビアが署名しましたので，足元では82カ国・地域が署名しています。日本の状況としては，2017年６月７日に条約に署名し，今年の５月に国会で承認を頂いて，今，批准を速やかにすべく，準備しているということであります。日本に先立って既に９カ国が批准書等を寄託しているという状況です。

〔BEPS防止措置実施条約と各行動の関係〕国際課税関係資料（23ページ）

ここでは，租税条約に関連するBEPSを防止するための措置をまとめています。先ほどのハイブリッド・ミスマッチですとか，条約濫用の防止，PEの認定，そして，相互協議を実効的に行うための条項がこの条約の中に含まれているということであります。

〔BEPS防止措置実施条約の署名国〕国際課税関係資料（24ページ）

今まで署名した81カ国・地域，これにサウジアラビアが加わって82カ国・地域が署名しているという形になります。G20で署名していない国はアメリカ，ブラジルという状況になっています。

〔BEPS防止措置実施条約（MLI）の対象国・地域等（批准時の見込み）〕国際課税関係資料（25ページ）

BEPS防止措置実施条約では，条約による修正の対象とする租税条約を各国が通知する必要があります。資料を見ていただきますと，我が国がBEPS防止措置実施条約の対象とする国・地域は38カ国・地域となっています。ただし，この資料自体は，今後行われる我が国の批准時における見込みに基づいて作成しており，実際の状況はこれと異なる可能性があります。

右側の方ではBEPS防止措置実施条約の対象としていない国というカテゴリーがありま

が，これは相手国がBEPS防止措置実施条約に署名していない場合や，既に既存の租税条約にBEPSを防止するための措置が入っているためにBEPS防止措置実施条約の対象にする必要がない場合が該当します。

日本がBEPS防止措置実施条約の対象とする38カ国・地域のうち，下線が引いてある４カ国，イギリス，スウェーデン，ポーランド，ニュージーランドは，既に批准書等が寄託されていますので，日本が批准をしましたら，しかるべき後にこの条約の内容が適用されていくという形になり，早ければ2019年から適用が始まっていくということです。

いずれにしましても，今後の手続きの進展の状況，もしくはどのような国を選択したのか，こういった情報はOECDのホームページでも掲載されていますが，我々財務省のホームページでも随時提供していきたいと考えているところです。

〔BEPS防止措置実施条約（MLI）の適用に関する我が国の選択（暫定版）〕国際課税関係資料（26ページ）

この条約というのはBEPSを防止するための措置がいろいろと含まれていますが，各国が適用を選択する規定，選択しない規定というのを選ぶことができます。ここに書かれている規定というのが，日本が選択した規定ということになります。これが，具体的に個別の条約との関係でどういう適用関係になっているのかということについても，実際に発効に向けた手続きが進む中で，情報提供を行ってまいりたいと考えているところです。

〔租税条約の概要〕国際課税関係資料（27ページ）

その関連で，少し租税条約についてもお話しさせていただければと思います。27ページ以降でございます。元々この租税条約というのは，例えばPEを通じた事業活動から生じる利得に対してどのように課税されるのかを明らかにし，もしくは投資所得の税率の上限を定めるという意味で，企業が海外に進出したときの課税関係の安定にも通じますし，また二重課税を除去する方法も定めることで，投資交流にとってはプラスの影響があるのだろうと思っています。

〔我が国の租税条約ネットワーク〕国際課税関係資料（28ページ）

そういう意味で，我々租税条約ネットワークの拡充を進めてまいりました。28ページの緑色の部分が租税条約のあるところです。今のところ，58条約，69カ国・地域との租税条約，そして台湾は租税条約という形ではありませんが，租税条約としての枠組みを構築するための実質的な国内法を整備しています。それらの国・地域が，我々の租税条約のネットワークに入っているということです。それに加えて情報交換のための二国間協定ですとか，執行上お互い助け合うための多数国間条約というのも併せて入っていますので，そういう意味で黄色い部分，紫色の部分，そのような国・地域も合わせますと，全体で71条約，126カ国・地域がネットワークの中に入っています。

〔（参考）対外直接投資と租税条約ネットワーク〕国際課税関係資料（29ページ）

それで，日本の対外直接投資残高の約99％がカバーされているという状況になっています。

〔租税条約等交渉の現状〕国際課税関係資料（30ページ）

足元の動きが30ページに書いてございます。租税条約のうち，今年の通常国会で，リトアニア，エストニア，ロシア，デンマーク，アイスランド，この５本の租税条約，それから先ほどご紹介しましたBEPS防止措置実施条約の承認を頂きました。これらの条約について，今後，順次発効させていくということになります。

それから，コロンビア，スペイン，クロアチ

ア，エクアドル，これらの国々とは条約の内容について実質合意をしていますので，今後国会で承認を頂くべく手続きを進めていくという形になっています。そういう形で，毎年，複数本の租税条約の改正もしくは新規締結といったものを進めて，租税条約のネットワークの拡充についても引き続き取り組んでいるところです。

〔OECD 有害税制フォーラムにおける優遇税制の審査について〕国際課税関係資料（31ページ）

ここでは，BEPS プロジェクトというのは確かに進んでいるのだけども，では実際にそのフォローアップというのはどうなっているのだろうかというようなことで，少しお話しさせていただければと思います。

先ほど，ミニマムスタンダードが４つあると申し上げました。有害税制フォーラムでの取組み，それから国別報告書，それから相互協議のようなもの，それから条約恩典の濫用防止，行動５，13，14，６ですが，こういうものについては，この包摂的枠組みの中でフォローアップの議論が行われており，各国が参加してそれぞれの国についてきちんと進展しているのかを評価し，必要に応じてリポートなどを作っています。例えばこの有害税制フォーラムでは，OECD で有害税制という定義を作って，そこで各国でそういうスキームがないのかというのを163件審査して実際に３件有害であるという指定がされています。各国は指定されると自分の制度の改正を目指しますし，もしくはそういうことをしない場合には他国は対抗措置を取ることも可能であるということになっています。

他にも，国別報告書の交換については，実際に各国がどのように国別報告書の交換をやっているのかについてのレビューも，制度面のレビューはもう始まっていますし，相互協議の状況についても各国の審査報告書が OECD での議論を経て公表されているという状況ですので，全てについてフォローアップが完全にできているものではないのですが，ミニマムスタンダードのような必要最低限のところからフォローアップして，途上国も含めてしっかりこの制度が導入されていくよう，フォローアップをしているというような状況になっています。

私からは前半，以上でございます。ありがとうございました。

Ⅱ．BEPS プロジェクトとこれまでの進展に対する意見・質問

（渡辺）　細田さん，どうもありがとうございました。BEPS についての最新の情報，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。私も頭がだいぶ整理されたような気がいたします。

それでは，ここでパネリストの方々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，どうぞよろしくお願いいたします。

（青山）　細田さんの詳しいご説明で，私も頭の整理ができたわけですが，今の第１部のご説明を踏まえて，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。

〔国際社会の取組み〕

まず，BEPS は，先ほどのご説明にありましたように，いよいよ執行段階に入りまして，４つのミニマムスタンダードの実施状況のモニタリングが既に本格化しているわけであります。同時に，国別報告書のみならず，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，第２部の方で詳しいご説明があると思いますが，非居住者の金融口座情報の自動的情報交換についても，本年から交換実施国が倍増して具体的な効果が期待される段階に入りました。まず，これらの一連の BEPS 関連の取り組みに，G20 と OECD の場で国際的なリーダーシップを十



分に発揮されました細田さん以下の財務省の方々のご尽力に敬意を表したいと思います。

BEPS 及び情報の透明化のプロジェクトは相互に補完し合って二重非課税の発生を防止するとともに，税の確実性，これはタックスサータンティと呼ばれていますが，これを当局と納税者の双方に保証する観点からも重要な取り組みと認識されています。ビジネスからは，ミニマムスタンダード項目のみならず，移転価格や PE 帰属利得，さらに利子控除制限などの制度の改正が包括的枠組みという拡大した構成国の中において，合意内容に沿って適切に実施されているかどうかをしっかりとモニタリングすべきと指摘していますが，過度なコンプライアンス負担を求めない方向で設計されている新たな情報申告の諸制度についても，執行の適切化が求められると思います。これは，特に BEPS の防止成果を最大限に生かそうとしてフライング的に過大対応しがちな新興国を念頭に置きますと，特にその必要性は高いかと考えます。そのようなモニタリングの執行段階では，次の点に配慮すべきではないかと考えます。

１点目は，タックス・サータンティ・プロジェクトの検証で行われているように，このプロセスには税制当局だけではなくて執行当局が中心になってやられると思いますが，その際には当局のみならず，ビジネスの評価も前広に反映させる必要があるのではないかというのが１点目です。

２つ目は，一国主義の立法がこの実施段階で目に付くようになってまいりました。また，途上国では先ほども少し触れましたが，勧告内容を実施する上での困難が懸念されています，合意範囲を超えた執行が行われた場合には，これを的確に防止する必要があります。そこで，こういった実施段階ないしは執行段階をきちんとコントロールするためには，マルチでの協調した取り組みが必要になると思われます。

具体的な懸念材料を列挙すれば，会場の皆さま方も既にご存知と思いますが，欧州では Brexit の当事国である英国の迂回利益税や EU におけるデジタル課税指令案，更には先ほど細田さんがお触れになりましたが，国別報告書についてウェブで公開する方式にすべきだという指令案があります。また，アメリカのトランプ税制改正の下では，いわゆる BEAT 税制という関連者に対する BEPS 効果がある対外支払いについて，一定の限度を超えたものについて一定のミニマムタックスを課す改正が成立しました。加えて，低課税国の関連会社の無形資産の生み出す超過利益についてミニマムタックスを課税する GILTI という制度も導入されました。

そこで，米国の税制改正にも見られたこれらの一国主義的，或いは地域主義の立法が顕在化しつつある状況下では，今後 OECD を中心にマルチでの協調が困難に直面することはないのかどうか，それら協調に及ぼすリスクを回避するために，OECD ではどのような働き掛けをしているのか，またその中でわが国はどのようなスタンスで臨むのかについてお伺いしたいと思います。特に，先ほどお話がありましたが，来年度，G20の議長国となる日本にはこれらの課題に対するとりまとめのリーダーシップの役割を求められると思いますので，そんな中でどのようなかじ取りを考えておられるのかもお教えいただけたらと思います。

以上の総論に加えて，さらに以下の個別の論点についても，包括的枠組みの参加国の中では

スタンスが分かれると思いますので，これらについてわが国はどのようなスタンスを取るのかについても，追加的にお尋ねしたいと思います。

まず，米国のミニマムタックス構想やEUのデジタル売上税への評価が１点目です。これらの施策は，一見すると国境を超える所得配分に関するいわゆる定式配分方式との距離が近いようにも見え，果たして今まで国際協調をやっているOECDが看板として掲げてきた独立企業原則と整合的であると考えられるのかどうかをお尋ねしたいと思います。

２つ目は，これは途上国に見られることですが，significant economic presence，重要な経済的存在をネクサスとするという拡張的なPE概念，すなわちdigital presenceよりもさらに広い考え方をインドなどの新興国が主張しています。これは，ある意味消費地であるマーケット機能を果たすだけでネクサスを認定しやすい理論ともいえます。アウトソーシングを専ら引き受けているロケーションにとっても，そのようなプレゼンスを認定しやすい拡大的な主張にともいえるでしょう。このような議論は，2020年のデジタル課税のOECDの報告書に向けた報告の中でどのように消化されていくのかという見通しについてもお尋ねしたいと思います。

〔我が国におけるこれまでの取組み〕

以上は国際的な動向についてですが，２つ目は，我が国におけるこれまでの国内法等での取り組みについてであります。我が国は，基本的に各BEPS項目を踏まえてPEへの帰属主義の導入，それから国別報告書への迅速な対応，それから所得類型別アプローチを趣旨としながらも，今までのコンプライアンス負担のメリットを維持したCFC税制の改正，さらには条約濫用に備えるPE定義の改正など，全て国際合意に沿いながら調整を図ってきたと評価されると思います。ただ，ミニマムスタンダード以外のものについては，一定の枠内で各国の自主性が保証されています。従って，各国の改正動向にもバラエティが認められます。その結果，各国の動向いかんによっては，バランス上わが国も今後の見直しを余儀なくされる場合もあるかもしれないと考えます。先ほど申し上げました米国におけるBEAT税制などのミニマムタックスのアプローチ，こういったものの我が国企業への影響をどう評価しているのか，そしてそれらはわが国の今後の国際課税ルールの見直しをする契機になるとお考えなのかどうか，こういったことについてお伺いしたいと思います。

〔BEPS防止措置実施条約（MLI）〕

最後に，BEPS防止実施条約をご説明いただきました。わが国も既に国会承認を経て，あと寄託をすれば先ほどのお話にありましたように，実施にすぐ移るということであります。ただ，この中でビジネスから関心を持たれていますのは，紛争解決側面で仲裁をわが国は選択して各国に呼び掛ける立場にあるということです。しかし，なかなかその仲裁を選択している国が少ない中で，マルチの条約のみならず２国間の条約交渉の場においても仲裁導入を巡った話し合いがなされていると思います。現在のところ，条約相手国，交渉相手国の反応はどうかという点が１点です。

加えて，多国間協定の中で条約濫用防止のメインの役割が期待されている主要目的テスト（PPT）の適用については，経験の少ない相手国も多いと思われます。これについて，条約交渉過程や実施段階でどのような配慮がなされているのかについてもお伺いしたいと思います。

以上です。

（渡辺）　青山さん，どうもありがとうございました。今の青山さんのご発言の中でネクサスがあるないというご説明がありましたが，ネクサスというのは，非常に粗っぽく申し上げるとつながりというような意味でして，ネクサスがあるということになるとPEが認められるとい

うことになりますので，ネクサスとPEとは全く同じではありませんが，そういうような感じのものであるとご理解いただければと思います。

それでは次に神山さん，どうぞよろしくお願い申し上げます。

（神山）　神山でございます。どうぞよろしくお願いいたします。細田さんにおかれましては，貴重なご報告ありがとうございました。私からは，大きく分けて２点，１つ目はBEPSのモニタリングについて，そして２点目は平成29年度改正の中でも外国子会社合算税制について，簡単なコメントと質問をさせていただければと思います。

〔BEPS実施のモニタリング〕

まず１点目です。現在，BEPSは実施のモニタリングというフェーズに移っています。BEPSプロジェクトの各国の実施状況について，モニタリングをすることは実効性を高めるという上では必要不可欠なプロセスだといえます。BEPSプロジェクトの中でも，最低限みんなで守りましょうというミニマムスタンダードの部分と，ベストプラクティスの部分で大きく色が分かれています。現在のモニタリングは，ミニマムスタンダードについて各国がしっかりやっているかというのをレビューしているという状況だと理解しています。

今後，モニタリングの対象を，現在のようにミニマムスタンダードに限定しつつ，BEPSプロジェクトの枠組みに参加する国をさらに増やしていく，参加国は現在117カ国とのことでしたが，それをもっと増やしていくという方向で進めていくのでしょうか。すなわち，質を向上させるよりも，まずは量，参加する国を増やそうという方向で今後も進めていくのでしょうか。それとも，現時点で参加を表明してくれた国については，モニタリングの対象をミニマムスタンダードだけではなくて，その他のベストプラ



クティスと呼ばれる他の項目についても，モニタリングの対象にしていくことによって，BEPSプロジェクト全体の実効性を高める方向性も考えられます。これは，簡単に言えば，量よりも質を重視していくという方向性だといえます。質と量の両方を追求できればよいのですが，現実的にはどちらかに比重を置くということになろうかと思われます。現時点でお話を伺っている限りでは，やはりまずは質の向上よりはミニマムスタンダードと呼ばれる最低限の部分について，参加していく国の数を増加させることをまずは優先しているように感じられます。それがOECDの大きな今の流れというように感じられるわけですが，どこかでその質を高める――すなわち，モニタリングの対象を広くする，もしくはそのモニタリングをより厳しくするという意味で質の向上にも２種類あるかと思うのですが――質を高めることを重視する局面に移行する見込みなどはありますでしょうか。もしございましたら，教えていただければと存じます。これが１つ目の質問でございます。

〔外国子会社合算税制について〕

２点目は，平成29年度改正の中でも外国子会社合算税制について簡単にコメントさせていただいて，質問させていただければと思います。一般的に課税当局も含めて行政庁が何か行為を規制する，ないし何か行政的な規制を行おうと

する場合の法的な手法，法的な形式としまして，「ルール」と「スタンダード」と呼ばれる２つのどちらの手法が望ましいかという学術的な議論がございます。この話は，以前の租研大会シンポジウムでも簡単にお話をさせていただいたことがあるのですが，改めて聴衆の皆さまとまずは議論を共有させていただければと思います。まず，ルールとスタンダードの違いですが，ルールというのは言語表現が指し示す内容が個別事案における法適用者にとって明確な場合ということです。これに対して，スタンダードというのは，適用に当たって適用者による複数要素の相互考量が要求される場合であると思います。

学術的に言うと少し硬くなってしまいますが，車の速度規制を念頭に，簡単な例をあげてみましょう。ルールの場合，事前に60km/h 制限と明示して，60km/h という数字を超えたら違法になるという方式です。一方でスタンダードの場合，「不相当な速度」または「危険な速度」を出したら違法になりますと規定しておいて，60km/h というルールの場合とは異なり，不相当な速度，危険な速度という文言を個別事案ごとに判断することになります。これがスタンダードです。

このルールとスタンダードという法制度設計の観点から眺めますと，平成29年度改正前のタックス・ヘイブン対策税制は，やはりまずはトリガー税率という大きなルール――車の速度制限で言うと60km/h 制限――があり，トリガー税率を中心とした制度設計がございました。これに対して，改正後の新しいタックス・ヘイブン対策税制を眺めてみますと，まずは事務作業を免除するためのルールとして，作業免除の基準20％という税率を根幹に据えつつも，経済活動基準ですとか，新たに加わりましたペーパー・カンパニーと判定される要件に実体があるかどうかという基準，いわゆる実体基準と呼ばれるものですとか，本店所在地国において管理支配等を自ら行っているかどうかという基準，いわゆる管理支配基準と呼ばれる部分について，ある種のスタンダードが導入されているとも解されます。

これらのスタンダードの運用については，既に国税庁の「平成29年度及び平成30年度の改正の外国子会社合算税制に関する Q&A」があり，これは平成30年８月に改定されていますが，それを見てみますとやはり個別に判断する旨の記載がなされています。Q&A も幾つか考慮要素等はあげていますが，結局は個別に判断するという旨が記載されており，ルールとスタンダードで言うとスタンダードの色彩が強まっている部分もあるように感じられます。

そこで質問でございます。日本のタックス・ヘイブン対策税制について，現在ルールとスタンダードをどのような観点から使い分けているのでしょうか。また今後使い分けていくのでしょうか。もし何かそのご知見等あれば教えていただければと思います。加えまして，スタンダードというものは，課税当局にとって企業が取引をした後に事後的に租税回避に対抗しやすい反面，納税者にとっては事前に適用の有無が明確にならないという点において，不確実性が増す要因にもなり得ます。個別具体的に判断するということは，事前に帰結がわからないということを示唆します。これは，後半で議論になる移転価格税制の所得相応性基準と呼ばれるものについても当てはまることなのですが，不確実性が増す可能性があるという点について Tax Certainty を高めていくことが重要だとされる国際的な方向性との関係をどのように整理したらよろしいでしょうかというのが２点目の質問でございます。

〔情報提供について〕

もう１点補足的に伺いたい点としましては，既に国税庁から Q&A という形で幾つか出されていますが，今後は Q&A よりさらに公的な見解の度合いが強い政省令ですとか通達などでも詳細かつ公的な見解が示される見通し等ございましたら，ご教示いただければと存じます。

以上でございます。

（渡辺）　神山さん，どうもありがとうございました。それでは西澤さん，どうぞよろしくお願いいたします。



（西澤）　西澤でございます。小生からは納税者の目線からコメント申し上げたいと思います。どうぞ宜しくお願いします。

BEPS プロジェクトの趣旨やその勧告を受けてのこれまでの我が国での取組について細田さんよりご説明頂き，OECD の中でどのような議論が行われ，財務省がどのようなことに注意を払われてきたのか，より理解を深めることができました。イコール・フッティングを目指して世界の税秩序が整うことは，アグレッシブなタックスプランニングを普通は志向しない日本企業にとって，大変歓迎すべきことであり，財務省のご尽力に改めて感謝申し上げます。

一方で，実際の規定の内容を細かく見ておりますと，元々の目的とは乖離した課税結果になってしまわないか懸念されるものもございます。特に，行動計画３に基づく CFC 税制について，そのような具体的なケースをお伝えしたいと思います。

〔CFC 税制〕

CFC 税制は，平成29年度，即ち昨年度の税制改正で大幅に改正されましたが，これは，平成21年度税制改正時に海外子会社からの配当が原則，益金不算入となったことへの追加的な対応が目的であると理解しております。

すなわち，平成21年改正以前のように海外からの配当が子会社からのものであっても全て課税されていた頃は，「低税率国の子会社に利益を溜め込み，配当しないこと」が租税回避行為だったので，旧タックス・ヘイブン対策税制は，規制の対象となる子会社をフォーカスし，「配当しないのはけしからんので配当したものとして扱う」という「配当擬制」で課税する枠組みでした。

一方，平成21年度の改正で配当が益金不算入となると，子会社で稼得する利益は日本では原則課税できませんので，子会社をどの国でつくろうが，どんなに配当せずに利益を溜め込もうが，最早，日本の税収としては関係なくなりました。この場合の租税回避とは，「子会社に取引を動かすこと（まさに BEPS）」に他なりませんので，ひとことで言えば「日本からでも行える取引からの利益」について，いかなる子会社であろうとも，かかる利益を稼いでいる場合は，原則，「日本の親会社が稼いだものとして課税をする」という枠組みに大きく課税概念を変えざるを得なかったところ，平成21年度の改正ではこの点の対応が充分とは言い切れない状況だったので，昨年度の改正において外国子会社合算税制として手当したものと認識しています。従って，何を「受動的所得」とするのかが，極めて重要なこととなるわけですが，お配りいただいた資料の16頁の一覧にあるように，今の規定ぶりはあたかも会計の勘定科目のような「括り」で該否を決めるという割り切りが強過ぎて，現実問題としてチグハグな課税が起き得ます。

例えば，外国の子会社が相場のある商品「現物」の売買取引を生業としている場合では，現

物の相場による損益のブレを抑制するため,「デリバティブ」取引を合わせて行うことも多く,双方の取引の損益を通算した極度管理をしていくことが通例です。

改正後のルールに照らすとデリバティブ損益は受動的所得とされ,厳密なヘッジ要件までは求められないものの,一定の要件を充足した「ヘッジ」でなければ,合算対象となります。現物取引と一体で管理しながら行うデリバティブ取引は,「FX取引」のように,日本でも実施可能でその取引だけの利益を追求して行うものとは大きく異なり,たとえヘッジでなくスペキュレーションだったとしても,子会社自身の能動的な活動の一環として行われるものなので,「デリバティブ取引はヘッジでなければ受動的所得」など,会計勘定科目的な感覚で「能動」「受動」を画一的に割り切るように判定されることには強い違和感を覚えます。

また,現物取引とデリバティブ取引,双方の損益を総合して利益追求している経済活動にも拘わらず,現物は「能動」,デリバティブは「受動」,と画一的に判断されてデリバティブ損益だけが一方的に合算対象となると,およそ本来の経済活動とはまったくかけ離れた,二重課税どころではないオーバーインクルージョンになる可能性があります。かかるリスクは甚大で,納税者に「現物」も含めて合算対象になるように新たにペーパーカンパニーを構えるなどの回避行動を促してしまうなど,本末転倒な結果になりかねません。

以上,デリバティブを例に申し上げましたが,昨年度改正では,一番の重要概念である,「受動的所得」の定義が十分に議論されることなく,会計勘定科目的な感覚で経済実態の洞察なしに画一的に「能動」「受動」を判定されかねない規定となっており,およそ当初全く想定されていないようなオーバーインクルージョンが起き得ますので,充分なご配慮とご手当のご検討賜りたく,よろしくお願い申し上げます。

(渡辺)　西澤さん,どうもありがとうございました。実際に取引に携わっていらっしゃる方としての,大変ユニークで面白い意見を頂きました。

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。どうぞよろしくお願いいたします。

(細田)　多岐にわたるご意見,どうもありがとうございます。できる限りお答えさせていただければと思います。幾つかご質問がありましたが,最初に青山さんから国際協調に向けた現状と今後の展望についてご質問いただいたかと思います。

〔国際協調に向けた今後の展望〕

国際的な租税回避,また脱税も含めてですが,そういうものに対応するためには,国際協調というのは非常に重要です。G20は今,アルゼンチンが議長国で,G7はカナダが議長国ですが,こういったG20やG7の国際的ないろいろな会議の場でも,このBEPSをタイムリーに一貫して広範に進めていくべきであるというのは,何度も指摘されていまして,そこは国際的な合意のあるところでございます。そういう中で,先ほど申し上げましたように,OECDのInclusive Frameworkに117カ国が参加して,この取組みを協調して実施していこうというモメンタムはまだ続いているのだと思っています。また,そういうモメンタムをさらに強化するために,我々としてもしっかり途上国に対して支援をしていかなければいけないだろうということを考えています。OECD,また世界銀行やIMF,そのような国際機関を中心に途上国の支援を続けています。それに対して日本も積極的に貢献しているということでございます。

そのような中であっても,確かにご指摘のと

おり，一国主義と申しますか，地域主義的な動きというのが出てくるところです。そのような動きに対して，我々としても必要があれば，例えば先ほど申し上げましたEUの国別報告書を公表するような動きに対しては，しっかり反対するなどして，国際会議の中でマルチラテラリズムが重要であるという点を主張してきたところです。

そういう中で，例えば経済の電子化への対応という議論については，EUの中でいろいろ議論もありますが，グローバルな合意というのがやはり最善だろうと思っています。そういう意味で，いろいろな動きはありますが，グローバルな取組みを尊重するという流れというのは維持されていると思います。そういう流れも，G20の議長国という話もありましたが，そういう機会も使いながらしっかり支援していく，進めていくということではないかと思っています。

また，青山さんから各国独自のいろいろな措置のお話もございました。そういう合意やいろいろな国際的な協調の流れの中ではありますが，いろいろな措置が出てきています。この独立企業原則を含む国際課税原則というのも必ずしも万能ではありませんので，やはりさらなる対応が必要なのではないかとか，例えば電子化された新しいビジネスの課税が不十分なのではないか，伝統的なビジネスと不公平があるのではないかというようなところから，やはりどうしてもそういう議論というのが出てきてしまうのだと思っています。

各国がばらばらな措置を取りますと，先ほども出ました税の安定性といったものが阻害されたりですとか二重課税のリスクが高まったりなど，いろいろなマイナスの影響も出てくると思っています。そういう意味で，OECDは例えば電子課税であればなるべくグローバルな解決策となるように例えば仮に一時的な暫定措置の導入をするにしても，最低限これを守ってほしいというような指針を示して，それをEUなり関係国に示すという努力をしたりして，できるだけ国際協調に基づいた取組みが続くように，いろいろなところで努力しているところです。日本もそういった取組みをしっかり支援していく必要があると思っています。

〔ミニマムスタンダード以外の対応〕

それから，青山さんの関連では，BEPS合意についてはミニマムスタンダード以外の対応がどうなるのか，また定式配分の話についてもご意見を頂いたところです。定式配分についてですが，これは昔から移転価格の代替という形で議論されていたところがあります。ただ，概算的な形式基準によってこの税収を決めるということですので，どういう基準にするのか，基準を決めてもそのウエートをどうするのか，いろいろな問題を各国間で合意しなければいけないという意味で，なかなか難しい問題があると思っています。

そういう中で，ミニマムスタンダード以外の措置はどのように議論が進んでいくのかですが，これもやはり各国の税制ですとか税務当局の体制，それからBEPSリスク，いろいろ各国によって事情が違っていると思いますので，恐らく各国それぞれ適切な措置を取っていくことになると思います。日本においても，BEPSの問題意識もしっかり受け止めなければいけませんし，他方で企業活動への影響，各国の動向をよく分析しながら，どういうことができるのかと考えなければいけませんので，そういうことを踏まえてさまざまな論点，また必要な措置というのは丁寧に考えていかなければいけないだろうと思っているところです。

〔BEPS実施のモニタリング〕

それから，BEPSのモニタリングにつきまして，神山さんからご質問を頂きました。先ほどお話ししましたように，BEPSの行動計画のうち4つがミニマムスタンダードとなっていまして，そのモニタリングというのは先ほど申し上げましたInclusive Framework，包摂的枠組み

の中で議論されています。これは途上国も含まれるので，進捗状況というのはまちまちではあるのですが，そのレビューのプロセスは2020年にかけて行われていくということになると思います。

我々として，まずはこのミニマムスタンダードがしっかり行われていくことが重要だろうと思っています。特にこのBEPSの対応というのはできるだけ多くの国が参加して初めて真価を発揮できるようなものですので，そういう意味ではミニマムスタンダードをまずしっかりと導入してもらい，その上で他の措置についてもどのようにモニタリングなり，フォローアップを進めていくかというのをしっかり議論していかなければいけないのだろうと思っています。そういう意味で，質の向上というのにどのように当面対応していくかということを考えてみると，先ほど申しましたように，途上国への支援というのをOECD，IMF，世銀，そういった国際機関を通じてやっています。そういうところでしっかりと途上国がこういうBEPSのさまざまな措置が導入できるような取組みというのを応援していく必要があるのだろう。それに対して，日本もしっかり貢献し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（MLI）に関して，青山さんから幾つかご質問を頂きました。仲裁の関係でございますが，今，仲裁規定を選択する意思を表明している国は，我が国を含めて28カ国・地域という状況になっています。この仲裁規定を選択する国がより増えていくように，我々としてもしっかり議論していきたいと思いますし，そのように進むことを期待しています。

また，MLIの中での主要目的テストについてもご質問がありました。この主要目的テスト（PPT）については，OECD租税委員会の中に，PPTを適用する際の予測可能性ですとか法的安定性を高めるためのサブグループというのが立ち上げられたところです。そこで，その参加国はこのPPTを適用する際のベストプラクティスを共有し，予測可能性，法的安定性を確保するための施策を検討していく予定となっていますので，そういった議論を踏まえて条約交渉にも反映されていくのではと思っています。

〔外国子会社合算税制〕

それから，外国子会社合算税制について，幾つかご質問を頂きました。

神山さんから，スタンダードとルールの関係，また，tax certaintyとの関係についてのご質問がございました。

外国子会社合算税制ですが，平成29年度税制改正による改正前は，基本的には，外国子会社の税負担という形式的な基準で把握していましたが，これを，合算される所得にオーバーインクルージョンとなるものやアンダーインクルージョンとなるものが発生するということで，外国子会社の経済活動の実態に合わせるべく，BEPSプロジェクトの最終報告書の内容に沿って改正したところです。その際に，租税負担割合20％以上の外国子会社は，事務負担の観点から，合算課税を適用免除とする形にしました。

我々としては，平成29年度税制改正後の外国子会社合算税制は，BEPSプロジェクトの最終報告書で明確化されたルールを採用しつつ，経済実態を踏まえた制度としたことで，ルール的な手法とスタンダード的な手法を組み合わせた制度設計になっているのではないかと考えています。

そのような中で，神山さんがおっしゃるtax certaintyの確保は，我々も重要と考えていますので，平成29年度税制改正の考え方について，通達の趣旨を説明した文書やQ&Aの公表等を通じていろいろと情報提供を行い，適用関係の明確化を図っています。いずれにしましても，いろいろな機会を通じて新制度の適用関係をできるだけ明確にしたいと考えているところです。

〔受動的所得の対象〕

それからもう１つは，西澤さんから会計上の勘定科目等に依拠した場合に，意図せぬオーバーインクルージョンが生じてしまうのではないかというご指摘をいただきました。

受動的所得については，基本的には，実質的な経済活動を通じて得られたものを受動的所得の範囲から除外しており，会計上の勘定科目等に基づく形式的な基準だけで経済実態を見ることなくその範囲を決めているわけではないということは，ご理解いただければと思います。

デリバティブ取引につきましても，ヘッジ目的で行ったと認められるものは受動的所得の範囲から除外されていますが，これは，デリバティブ取引は，基本的には，実質的な経済活動がなくても稼得可能な所得と考えられる一方で，ヘッジ目的のデリバティブ取引は実質的な経済活動の一環と考えられるため，これを受動的所得の範囲から除くというものです。ヘッジ目的と認められるかどうかについては，一定の事項を帳簿書類に記載すれば，受動的所得から除外する，すなわち，能動的所得として取り扱われるようになっていますので，そのような取扱いをご理解いただければと思っています。

私からは以上でございます。

（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 プロジェクトとこれまでの進展」を終わらせていただきます。

引き続きまして，第２部の「国際的な議論の動向と日本における課題」に入らせていただきます。最初に細田さんの方からご説明をお願いいたします。

Ⅲ．国際的な議論の動向と日本における課題

（細田）　ありがとうございます。それでは，第２部ということで，33ページ以降からお話させていただきたいと思います。BEPS プロジェクトの流れにつきましては，今，大まかにお話させていただきましたが，それ以外の国際的な流れについて少しお話させていただきたいと思います。

〔G20財務大臣・中央銀行総裁会議共同声明（仮訳抜粋）（2018年７月21-22日於：ブエノスアイレス）〕国際課税関係資料（33ページ）

33ページにありますのは，今 G20はアルゼンチンが議長国ですが，ここで国際課税が１つの議題として挙げられていまして，そこで議論された結果，大臣間で取りまとめられた共同声明の和訳でございます。ここを見ていただきますと，国際的に議論されている事項が大体網羅されていますので，この内容について確認していきたいと思います。

１つ目が，１行目の終わりぐらいから２行目にかけて，税源浸食と利益移転パッケージ，いわゆる BEPS パッケージの世界的な重要性を再確認するということで，BEPS 対応の重要性というのが大臣間で確認されています。

それから２つ目，２行目の最後からですが，経済の電子化が国際課税制度にもたらす影響に対処するため，合意，コンセンサスに基づいた解決策を，2019年に進捗状況を報告の上，2020年までに追求すべく，共に取り組むことに引き続きコミットするとあります。これは後ほど申し上げますが，経済の電子化への対応は欧州でも今議論になっていますが，G20の国々が合意に基づいた解決策を2020年までに求めていこうということにコミットしているということです。各国ばらばらにやるというよりは，やはり OECD の議論の下でコンセンサスに基づいて

解決策を目指していこうという流れになっているということです。

３つ目が，情報交換の関係です。５～７行目に，「2018年中に税に関する金融口座情報の自動的交換を開始する予定の法域は，必要なすべての措置が期限内に講じられるよう確保すべきである。」とあります。また，OECD の強化された基準，これは実際に情報交換をちゃんとやっているかという基準を OECD がつくっているのですが，それを支持し，守っていないところには防御的措置，いわゆる制裁のようなものも検討されるということを言っていまして，情報交換，税の透明性の向上にも大臣間でコミットしています。

４つ目に，税の安定性，それから税に対する能力構築支援というのをしっかりと行っていく必要があるであろうということです。先ほど青山さんのお話からもありましたが，いわゆる tax certainty です。新しい BEPS 対抗措置を入れていく中で企業側の懸念，また途上国の懸念もあるでしょうから，そういうものへの対応として，予見性の向上とか効率的な紛争解決メカニズムといった，どのような施策が必要なのかということです。これは，IMF と OECD がリポートを毎年まとめていまして，G20に報告しています。そういうものが今後の議論や我々が制度を導入するための参考になってくると思います。また，税の支援というのは途上国がこういう BEPS 対抗措置を入れていくに当たって必要な能力を得るために重要な要素になっていくのだろうと思っています。

そういうところが，この国際的な議場で議論となっているところです。そのうち，幾つかについてこれからご紹介させていただきたいと思います。

〔国際的課税逃れ対策（BEPS・税の情報交換）について〕国際課税関係資料（34ページ）

この国際的な課税逃れ対策の柱として，BEPS プロジェクトに加えて，やはり税の透明性，情報交換というのも重要な取組みになってきます。BEPS プロジェクトは主に租税回避の対応が中心になりますが，税の透明性，情報交換という取組みというのは，むしろ脱税ですとか資産隠しですとかそういうものが主な念頭にあります。

〔税務当局間の情報交換〕国際課税関係資料（35ページ）

税務当局間の情報交換には３つ種類がありまして，１（要請に基づく情報交換）と３（自動的情報交換）が大きなものです。従来からやっている情報交換というのは１の要請に基づく情報交換ということで，相手国に情報交換の要請をして，それに基づいて情報を提供してもらうことが基本的な流れでした。

最近の流れは３にありますように，アドホックに必要なものだけということではなくて，一定の情報，例えば金融口座情報のようなものを大量に一括して定期的に情報を提供していくということをなるべく広いネットワークでできないかという流れになっていまして，実際にその動きが進んでいます。

〔グローバル・フォーラムについて〕国際課税関係資料（36ページ）

この情報交換の議論は結構歴史がありまして，元々はタックス・ヘイブンを特定しどのように対抗していくかというところから始まった議論が，むしろタックス・ヘイブンを取り込んで情報交換のネットワークを広げることによって適正にタックス・ヘイブンを含めて課税できるようにしていく方がいいのではないかということで議論が進められました。今，OECD の下にある「税の透明性と情報交換に関するグローバル・フォーラム」には153カ国が参加していますが，ここで実際に各国が情報交換をちゃんと行っているのかについて，お互いに審査をしてリポートを報告・公表するという取組みを行っています。

具体的な審査項目としては，例えば情報の記録・保存がちゃんとされているか，税務当局が情報を取得する権限を持っているか，税務当局間の情報交換がスムーズにタイムリーに行われているか，こういった点について法制面・執行面の両面からこのグローバル・フォーラムが各国の状況を審査しています。

〔自動的情報交換を巡る国際的取組みの経緯〕国際課税関係資料（37ページ）

元々任意のアドホックな情報交換というのは行われていたわけですが，アメリカでアメリカ市民の外国口座を情報収集できるような法律ができたことをきっかけにして，やはり多国間で金融口座情報を自動的に交換する枠組みが必要なのではないかということで，国際的に議論が進展いたしました。これもG20の取組みとして進められて，OECDが中心となりまして，４つ目の○印のところ，共通報告基準（Common Reporting Standard）といいますが，一定の情報の交換内容，フォーマットやタイミング，交換方法など形式を定めまして，それを各国がタイムリーに行うということをコミットする作業をずっと続けてまいりました。それで，足元では2017年組と2018年組と２つの組に分かれまして，自動的情報交換を開始するというところまでたどり着いたところです。

こういう制度を導入するには，金融機関から情報を集めるための国内的な制度も必要ですので，平成27年度税制改正におきまして，非居住者の口座情報の報告制度というものを国内で整備いたしまして，昨年１年間情報を収集したものを今年の９月末までに初回の情報交換に提出するというところまでたどり着いたというところです。これも，金融機関をはじめさまざまな方々のご協力があってかと思います。改めて感謝申し上げたいと思います。

〔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（CRS）〕国際課税関係資料（38ページ）

その制度のイメージが38ページです。国内の制度をOECDのガイドラインに従って整備いたしまして，国税庁が集めた非居住者に係る金融口座情報を各国の税務当局に提供します。また，諸外国の我が国居住者に係る金融口座情報について，国税庁に情報を頂いて，それを国内の調査等々に生かすという取組みをこれから始めるということになります。

〔CRSに基づく自動的情報交換の実施時期に関する国際的な状況〕国際課税関係資料（39ページ）

足元のコミットの状況ということで，39ページを見ていただきますと，2017年組と2018年組がありまして，合わせて102カ国がこの取組みにコミットしているという状況です。日本は2018年に初回交換を行うという組に入っています。

〔税務行政執行共助条約の概要〕国際課税関係資料（40ページ）

こういう情報を交換するためには，条約などを通じて守秘義務等を含めてきちんとした手続きで情報を交換する必要があるということで，40ページにあります税務行政執行共助条約，これは情報交換に加えて例えば各国の執行当局間で徴収をお互い助け合ったりする徴収共助といったものも含まれていますが，この条約を利用して，情報交換を行っているわけです。

〔G20の「国際的に合意された税の透明性基準を満足に実施していない法域のリスト」について〕国際課税関係資料（41ページ）

そういう情報交換の流れをきちんと各国が行っているかどうか，もちろんOECDでモニタリングをしているわけですが，それを実効性たらしめるために，41ページにありますように，

一定の基準を作り守っていない国についてはリストアップしていこうという取組みも，併せて行われています。これは，2016年，特にパナマ文書の議論があった中でこういう取組みはしっかり強化していこうということであったわけですが，2016年に基準ができまして，今年７月のG20において，改訂された基準が示されたところです。

これを見てみますと，何をもって情報交換をちゃんとやっているという基準になっているかというと，下のところに基準１，２，３と書いてあります。１つ目が，要請に基づく情報交換をちゃんとやっているかどうかということです。基準２は，今申し上げました税務当局間の金融口座情報の自動的交換を，古い基準だとやると約束していればよかったのですが，この７月からの新しい基準では実際に始めているということが要件となっています。３つ目は，先ほど申し上げました税務行政執行共助条約について，古い基準だと署名だったのですが，それをちゃんと発効していることが要件となっています。こういう要件をきちんと満たしていない場合には，ある意味ブラックリスト的に国の名前を公表しますということになっています。

今後の流れとしましては，新しい基準に抵触する国の数が，本年11月の終わりにありますG20アルゼンチンサミットに提出されることになります。この取組みは，ブラックリスト国を発表することが目的ではなくて，なるべくそういう国に情報交換を進めていただくということが目的ですので，まず年末に国の数を公表し，その基準に引っ掛かりそうな国に制度を改善する時間を与え，その上で，来年日本がG20の議長国になりますが，そのG20サミットにおいて，それでもなお基準をクリアしていない国については国名が公表され，2019年中には全ての新基準を用いた正式なブラックリストを策定することになっています。そういう国には，必要に応じて防御的措置が検討されるということで，こういう取組みと合わせて，情報交換の取組みを実効性たらしめようとしています。

〔行動１電子経済の課税上の課題への対処〕国際課税関係資料（42ページ）

42ページ以降，今度は電子課税の関連で少しお話しさせていただきます。元々電子課税の話は，BEPSプロジェクトの行動１で議論されていましたが，その行動１の報告書では，問題を２つに分けると，直接税と間接税と２つあったわけですが，直接税については既存のいろいろなBEPS対抗措置で当面対応できるのではないのかということでした。他方で，間接税については，国境を越えて提供されるサービスへの課税への対応が必要だろうということで，日本も対応を行ったということです。

このときに，直接税についていろいろなオプションが議論されたわけですが，そこでは合意に至らず，OECD租税委員会の下部組織である電子経済タスクフォースで議論が継続されることになっていました。

〔（参考）検討されたオプション〕国際課税関係資料（43ページ）

43ページはその際に検討されたオプションです。例えばPEをもう少し拡大したらいいのではないかとか，源泉徴収のような制度を入れたらいいのではないか，平衡税のようなものを入れて国外事業者だけに課税したらいいのではないかとか，いろいろ提案があったのですが，やはり実務上の問題，また国際約束との関係，いろいろ課題があって結論が出なかったところでした。

〔電子経済の課税上の課題への対応〕国際課税関係資料（44ページ）

そのような議論が続いたわけですが，特に欧州の中でIT企業の税負担率が低いのではないか，一般の企業より税負担が軽いのではないかという議論が非常に強くなって，フランスなどは特に急先鋒だと思いますが，また欧州委員会

などでもそういう議論があり，この電子経済の議論というのをしっかりと議論していかなければいけないのではないかという機運が高まってきたところです。

そういう中で，OECDにおいてもそういうユニラテラルな措置よりは，まずはグローバルな考え方をしっかり示すことが重要だろうということで，今年の３月に電子化に伴う課税上の課題に関する中間報告書を公表いたしました。基本的にPEなければ課税なしというような国際課税原則の見直しを行っていこうという長期的解決策の話，それから，欧州などで議論となっています暫定的措置について，もし導入するのであればこういう問題があるのでこういうことを考慮すべきではないかというようなことを示した上で，それを受けて欧州委員会においても自分たちの提案を公表しています。特に２つ目のところにあります暫定的措置として，オンライン広告，プラットフォーム提供，データ販売に係る収入に対して３％の税率でグロスの課税を行うといった提案が，欧州の中で議論されており，今年の年末にかけて合意することを，今のEUの議長国であるオーストリアは目指しているようです。

ただ，他方で議論の状況を見てみますと，賛成する国，反対する国いろいろあるようですし，欧州で税制のEU指令案を成立させるためには全加盟国が一致して承認する必要がありますので，そういう意味で各国の議論がどこまで欧州の中でまとまっていくのかというのは，まだ不確かではないかと思っています。

〔OECD「電子化に伴う課税上の課題に関する中間報告書」の概要〕国際課税関係資料（45ページ）

今後の中長期的な議論というのは，このOECDの電子経済タスクフォースで議論されていますが，そのベースとなるのが45ページにあります中間報告書です。

この報告書の中では，電子経済の特徴をまとめていまして，例えば物理的な拠点がないのに活動が可能である，知的財産のような無形資産に依存している割合が多いのではないか，あとはデータとかもしくはユーザーが参加することによる，いわゆるユーザー・パーティシペーションと言われていますが，それと知的財産権とのシナジーのようなものが大きな影響を及ぼしているのではないか，このような特徴を示しています。ただ，そういうユーザー・パーティシペーションという新たな概念が企業の価値創造に貢献できているかどうかはよくわからないというところで結論がでていません。そういう特徴を踏まえて今後のネクサス原則や，ネクサスを踏まえた収益の配分について今後議論していくということになっています。

また，先ほども申し上げましたように，暫定的な措置をもし導入する場合には，こういうことは守ってくださいというガイドライン的なものも併せて示しています。これは，インドではEqualization Levyということで具体的な課税があったりという動きもあるので，そういうのを踏まえてということです。

この議論が今後どう進んでいくかですが，このリポートでは各国の立場は３つ分かれていると言っています。１つはイギリスなどに代表される，なるべく電子経済にある程度絞った形で課税するような方向がいいのではないかという国です。一方で，この電子経済に関する特徴というのは，別にIT産業だけに限らずいろいろな産業にも影響し得るので，検討は幅広く行うべきではないかという立場の国，また，そもそも既存の取組みで概ね対応できているので，特段新しいことを考える必要がないのではないかという国の３つに立場が分かれているところです。今の足元の状況としては，恐らくなるべく狭く検討するか，広く検討するか，いずれにせよ何か対応しなければいけないだろうということで，今後どういう制度を考えていくのかというのを，2020年に向けて議論していくというような状況だと思っています。我々も，来年2019

年はG20の議長国になりますので，この議論が前に進むように積極的にこの議論に参画していきたいと思っています。

〔平成29年度与党税制改正大綱補論：今後の国際課税のあり方についての基本的考え方（骨子)〕国際課税関係資料（46・47ページ）

最後に，46ページ以降で今後のBEPSプロジェクトへの国内での対応につきまして，我々として問題意識を持っている事項をご紹介させていただきたいと思います。

こちらの資料は，与党の税制改正大綱で，これまでの国際課税のあり方を踏まえて，今後の基本的な考え方をまとめたものです。経済が変容している，途上国の経済規模が拡大している，クロスボーダーの直接投資が増えている，日本の海外投資が増えている，知的財産使用料の受取りが増えている，そういう内外の変化を踏まえて，我々の国際課税の考え方を，47ページの上のところにまとめています。

BEPSプロジェクトの合意事項の着実な実施を日本はリードしていって，グローバルに公平な競争条件を確立していくことが重要であり，その際には途上国の関与も考えていく必要があるということです。併せて，日本企業の健全な海外展開を支援するという観点と，租税回避を効果的に抑制するという観点をバランスを取って考えていく必要があるということです。また，知の国外流出のリスクにも留意する必要がありますし，先ほど申し上げました税の透明性の向上も重要です。

そのような観点を踏まえて，これまでも改正を行ってきましたし，今後も改正を行っていく必要があると思っています。

〔「平成30年度与党税制改正大綱（抄)」〕国際課税関係資料（48ページ）

そのような中で，具体的な課題として，48ページの下の段のところにあるように，３つ課題が挙げられています。１つ目に移転価格税制，特に無形資産の関連，２つ目に過大支払利子税制，３つ目に義務的開示制度が指摘されています。

それぞれについて，簡単にご紹介させていただきたいと思います。

〔行動８無形資産取引に係る移転価格ルール〕国際課税関係資料（49ページ）

無形資産の譲渡は，やはり，無形資産はモバイルであり，かつ，比較可能な独立企業間取引が存在しないことが多いということで，BEPSリスクが高いのではないかという問題意識です。そのような観点を踏まえて，今回，OECDの移転価格ガイドラインが見直されました。具体的には，１つ目に，無形資産の定義について明らかにすべきという点，それから２つ目に，無形資産の移転や使用に際して利益の価値創造に沿った配分，具体的には，開発，改善，維持，保護，使用，いわゆるDEMPEと言われるような重要な機能というのをきちんと考慮した上で利益の配分をする必要があるということです。また，無形資産の評価について，信頼できる比較対象取引が特定困難な場合は，ディスカウント・キャッシュ・フロー（DCF）法のような予測キャッシュ・フローを用いた価格算定法が有益な場面もあるということで，この点もガイドラインに明記されたところです。

また，併せて，評価困難な無形資産については，納税者と税務当局との間で情報の非対称性があるということで，取引時点で評価が困難な一定の無形資産は，予測便益と実際の利益が一定以上乖離した場合には，実現値に基づいて評価するということも可能にしてはどうかということで，こちらも移転価格ガイドラインに盛り込まれたところです。

〔評価困難な無形資産に係る移転価格ルールの策定〕国際課税関係資料（50ページ）

50ページに，評価困難な無形資産に係る移転価格ルールの策定の中身について書いてありま

す。

まさに比較可能な独立企業間取引が存在しなくて，信頼できる予測がないような評価困難な無形資産は，納税者と税務当局との間で情報の非対称性が存在しており，問題であるので，何らかの対応をしなければいけないということで，予測と実際の利益が一定以上乖離した場合に，その実現値に基づいて評価することを可能にしてはどうかということです。

ただ，その対象としてはやはり独立企業間取引が存在しない，また，予測が困難といった場合に限るべきですし，予見可能性の観点から適用免除基準のようなものも設ける必要があるということで，事前に関連者が予測することが不可能であったとか，バイやマルチの事前確認制度の対象であった場合，乖離幅が一定程度であった場合というようなことを最終報告書で定めています。

翻って日本の制度を考えてみますと，今の状況においては，いわゆるDCF法のような将来キャッシュ・フローを用いたような手法は，その位置付けが法令上明らかではないということで，納税者側にとっても，課税当局側にとっても，使いづらい状況になっているということです。そういうものを整備していく必要があるのではないか。そういう中で，やはり予測キャッシュ・フローやDCF法のような手法ですと，どうしてもぶれが大きくなりますので，情報の非対称性の問題も考えると，評価困難な無形資産に関するアプローチという考え方も併せて必要になってくるのではないか。そういうことで，今後，移転価格税制の見直しを考えるに当たって，我々も問題意識を持っており，検討を進めていく必要があると思っています。諸外国でも導入事例が徐々に出てきているところですので，それを踏まえて考えていく必要があるというのが，１つ目の課題です。

〔行動４利子控除制限ルール〕国際課税関係資料（51ページ）

２つ目の課題として，51ページですが，利子控除制限ルールです。これはBEPSプロジェクトの行動４では，利子は最も簡単に利益移転できる手法の１つであるということで，多額の利子の損金算入を生じさせ，通常の経済活動の範囲を超えて過大に支払われた利子の損金算入を制限すべきではないかということが提言されているところです。現行の日本の過大支払利子税制でも同じ仕組みが採用されていますが，BEPSプロジェクトの行動４の勧告では，固定比率ルールに基づき，所得に占める純支払利子の比率が一定割合を超える場合に，利子の損金算入を制限すべきということがメインになっていて，それに併せて，オプションで，グループ比率ルールですとか，いろいろなルールを付け加えることを考えてはどうかという提言をしているところです。

この利子控除制限ルールについて，足元の状況を見てみますと，アメリカでは昨年末の税制改革法で行動４の勧告に沿った改正が行われ，また，欧州でもEU指令において行動４の勧告に沿った制度の導入が定められているというような状況で，各国で対応が進められているところです。

〔【行動４】利子控除制限：「BEPSプロジェクト」の結論〕国際課税関係資料（52ページ）

そういう中で，具体的に日本として何を検討していかなければならないかということですが，論点は大きく３つあると思います。

１つ目は，対象利子の範囲です。日本では受領者側で課税されない関連者純支払利子が対象となっており，主に国外関連者に対する支払利子が対象になるということかと思います。これに対して，BEPSプロジェクトの行動４の勧告では全ての利子が対象になっているということです。

それから２つ目に，EBITDAの計算のとこ

ろで，日本では非課税の受取配当が加算されているわけですが，BEPSプロジェクトの行動４の勧告ではそれは加算されるべきではないとなっていることです。

それから３つ目に，純支払利子額とEBITDAの割合が，日本では50％ですが，BEPSプロジェクトの行動４の勧告では10～30％になっているということです。また，BEPSプロジェクトの行動４の勧告の中では，グループ比率ルールとして，グループで一定程度の比率であれば，固定比率ルールによる割合を超えていても，利子の損金算入を認めてもいいというオプションを付けても良いことになっています。

このような論点を我々は今後考えていく必要があると思っていますが，他方で，この行動４の勧告をそのまま導入しますといろいろ経済的にも影響が大きいと思います。どのような影響があるかというのをしっかりと考えていかなければいけないだろうと思っています。特に，国内銀行借入まで対象とすると影響が大きいというような声も聞きますし，そういうご懸念もよく伺いながら，租税回避への効果的な対応と日本企業の健全な海外展開支援とのバランスをしっかり取っていくという観点から，見直しを検討する必要があると思っているところです。

〔行動12義務的開示制度〕国際課税関係資料（53ページ）

これも租税回避を抑制する，また，租税回避スキームに速やかに対処するという観点から，一定の租税回避スキームを税務当局に報告させる制度を作ってはどうかというのがBEPSプロジェクトの勧告です。諸外国でいろいろな導入事例がありますので，そのような事例を踏まえて制度のいろいろなオプションというのをこの報告書で示しているところです。

〔（参考）報告義務に係る項目ごとのオプション・勧告〕国際課税関係資料（54・55ページ）

54ページ，55ページに報告書の概要を付けています。一定の租税利益がある，また，販売活動に着目して守秘義務や成功報酬が入っているようなスキームですとか，その取引自体が損出しスキームだったり，リースバックスキームだったりと，リスクに着目して対象となるスキームを特定する。また，報告義務者についても，プロモーター及び納税者，プロモーター又は納税者，いろいろな考え方があると思いますが，こうした考えをオプションとして示しているところです。いろいろな情報，執行制度がある中で，そういう他の制度との関連も考えながら，今後，検討していく必要があると思っています。

長くなりましたが，以上でございます。

Ⅳ．国際的な議論の動向と日本における課題に関する質問・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したいと思います。最初に青山さん，よろしくお願いいたします。

〔情報交換に向けた新しい取組み〕

（青山）　詳細なご説明，ありがとうございました。まず，最初の情報交換に向けた新しい取り組みに関してのところであります。この点での国際的な協調がどんどん進み，情報交換の新しいシステムが普及しますと，これからは専ら，特に金融口座情報の交換も含めて，執行状況の評価とそれに伴う協調の徹底に焦点が移ってくると思われます。

そこでわが国に翻って考えてみますと，わが国では国税庁が2017年から国際戦略トータルプランを公表して，情報収集等に始まりそれをどう活用していくのかといった執行段階を含めた戦略プランを，納税者の予測可能性に資するという観点で公表していると思います。このよう

な取り組みは，OECDの税務長官会合（FTA）のイニシャティブで各国で取り上げられていると思いますが，各国の実行状況はいかがでしょうか。これが１点目です。

次に，それにも関連しますが，多国籍企業にとって非常に関心のあります国別報告書の活用ぶりについて，新たに，これはまだ選ばれた先進国間だけですが，パイロットプロジェクトとしてICAP（International Compliance Assurance Program）というものが始まっています。このプログラムは，多国籍企業の国別報告書を１国１国が勝手に判断するのではなくて，どういう課税リスクがあるのかということを関係国が集まってリスク評価をし，ローリスク認定が行われると税務上の保証が与えられます。それにより，納税者にとってみると，ある国ではこう評価され，ある国ではこう評価されるという不安定性もなくなります。ターゲットと目されるのはローリスクの多国籍企業でありますが，彼らにとって予測可能性が高まるいいシステムということで試行が行われているわけですが，このパイロットプロジェクトにはわが国も参加していると報道されています。この成果等について，現時点でどのような評価をされているかということをお伺いできればと思います。

〔電子経済課税問題〕

２点目の電子経済課税の問題につきましては，第１部で私もヨーロッパの動向について触れました。しかし，2020年の最終報告書に向けて問題になる点は，恐らく電子的なデータを供給する側と使用する側で，当該取引の生み出す経済価値の測定や所得の帰属に関する物差しの統一が難しいといったことに集約されるのではないかと思います。わが国はちょうど米国とEUの間に立って立場表明がなかなか難しい状況だと思いますが，データの価値の評価に関してどのようにアプローチされるつもりなのか。そして，その際に，日本の電子産業界やユーザーの意見等はどのように集約されているのかということが伺えればと思います。

〔29年度改正が予告した改正事項問題〕

最後に，29年改正の際に予告されたこれからの改正事項ですが，先ほど３点ご説明いただきました。この３点について，簡単にコメントと質問をさせていただきます。１点目は，移転価格関係でした。特に知の国外流出のリスクに備えるためのこれからの課題として，ディスカウント・キャッシュ・フロー法といったような新しい評価方法，それから情報の非対称性への対応のラストリゾートとしての所得相応性基準の導入の課題についてであります。ディスカウント・キャッシュ・フロー法については，先ほども少し触れられましたが，キャッシュ・フローの割引率などを中心にきちんとしたガイダンスがないと，なかなか予測可能性が高まらないと思われます。また，所得相応性基準につきましては，例えばAPAや20％というこれ以上離れていなければいいというセーフハーバーはわかりやすいわけですが，それ以外の納税者の適用除外要件をどのように納税者の予測可能なように詳細にするのか，そしてそれをガイダンスで法定化するのかが，問われることになると思います。これについて，どのような検討状況にあるのか。なかなかお答えにくいと思いますが，もしお答えいただけるならお教えいただければと思います。

〔利子控除制限〕

次に，利子控除制限につきましては，これは何といってもわが国の現行過大支払利子税制の閾値が50％であるのに対してBEPSのガイダンスが10～30％ということで対応がやむを得ない状況と思いますが，対象が内外無差別の純支払い利子ということになってまいりますと，そもそも法人税制の中での利子の控除をどうするのかという問題とも絡まってきかねません。もちろんここでは過大という枠組みを付けていますので，一般的な資本コストの控除論，すなわ

ち，利子は損金算入しないのだとか，逆に資本について見なし利子をやるのだという学界が今まで議論してきたような方向に行くとは予想できませんが，無差別で利子控除制限をするという考え方は，今後そのような議論につながる心配はないのか。この点について確認できればと思います。

〔義務的開示〕

最後に，義務的開示は，わが国は最も取り組みが遅れている分野だろうと思いますし，税の透明性向上から見て，早期の制度化が必要だと考えます。ただし，この制度を充実していきますと，その情報に基づいて対応する処方箋の１つとしてよく論じられています一般的な租税回避の否認規定との関係も視野に入れた検討が必要になるのではないのかと思います。これは，恐らく将来的な課題だと思いますが，何かお考えがあればお教えいただきたいと思います。

それから，プロモーターの定義や報告義務の内容については，ビジネスの実態を反映した，過重な責任を負わせないという対応も必要だと思いますが，これらについては諸外国の例を参照されると聞いています。この点については，例えば先ほどの共通報告基準に基づく外国口座の報告義務について，わざわざ外国口座の報告義務対象にならないように外すための納税者による人為的な取り決めも義務的開示にしようというOECDでの新しい動きが最近紹介されています。これら国際協調の厳格化の動きはわが国の国内法を検討する場合の参考材料にされるのかどうか，こういったこともし可能であれば承れればと思います。以上でございます。

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

（神山）　私からは，「平成31年度以降の改正の方向性」と「電子経済への課税」の２つに分けて質問させていただきたいと思います。

まず，今後の日本の税制改正の方向性ということで，ここでは移転価格と過大利子支払税制について，１点ずつお伺いしたいと思います。

〔移転価格税制〕

まず移転価格税制は，既に青山先生の方からもご指摘がありましたが，所得相応性基準の導入によって，先ほどルール，スタンダードというお話をいたしましたが，やはりスタンダードの側面が強くなってきますと，その不確実性が高まるという恐れ，懸念があると考えられます。こういった所得相応性基準は事後的に課税せざるを得ない状況であるということで，それによって不確実性が納税者にとって高まるということと，G20などにおける国際的な流れとしてTax Certaintyの向上という話もありました。そういった方向性，国際的にTax Certaintyを高めるということの関係をどのように整合的に考えていったらよろしいでしょうかという点が１点目でございます。

〔過大支払利子税制〕

もう１点は，過大支払利子税制との関係です。比率をどうするかという問題が割とわかりやすいわけですが，他の問題としまして，既にご指摘もありましたが，利子の範囲をどう考えるかという点と，もう１つはグループの扱いをどうするかという点も今後問題になろうかと思われます。既にご指摘がありましたように，日本の過大利子支払税制は，関連者純支払利子等の額が対象なのに対して，BEPS行動４では，関連者に加えて第三者への支払利子も含まれています。BEPS行動４では，グループ比率による救済が一種オプションとして認められており，学界などにおいてはこのグループ比率が実は抜け穴になってしまうのではないかという懸念も表明されている状況です。

そこでお伺いしたいのですが，従来の日本の過大利子支払税制の仕組み，50％という高い比率では，やはり国際的な納得が得られづらいという状況，そういった状況にあるということでまずよろしいのでしょうか。もしやはり日本もこれは改正しなければいけないという国際的な圧力が強い場合，恐らく２つの道があるのではないかと考えられます。１つは固定比率ルールを中心に据えて，対象とされる利子の範囲を拡大して比率を下げるという方法です。もう１つは，グループ比率ルールをうまく日本経済に影響が出ず，かつ悪質な租税回避が行えないようにうまく活用するという方向があるのかもしれません。この点，どちらが日本や国際社会にとって望ましいのかが問題になってくると思われます。例えば前者であってもあまり経済活動に影響がないのであれば，こちらでいいのかもしれませんし，その辺り，何か調査等進んでいれば教えていただければ幸いに存じます。

〔電子経済と課税〕

２点目は，諸外国における電子経済と課税の関係です。既に前半のところで青山先生からもご指摘がありましたが，アメリカはBEATですとかGILTIと呼ばれるように，無形資産に限定せず，そして電子経済に限定せず，電子商取引等に限定せず，無形資産やより広い税源浸食に対する一種のミニマム税を導入しています。一方，イギリスやオーストラリアはグーグル・タックスと呼ばれますように，電子的な取引に対する迂回利益税，DPTと呼ばれたりしますが，そういったものを既に導入しています。さらにご紹介がありましたように，2018年３月21日に欧州委員会では，中長期的な税制改革までの暫定的な措置としてデジタルサービスに対する課税の導入を提言しています。これらは，既に前半でもご指摘のあったところですが，各国が一種のミニマム税を導入しつつあることを示唆しています。こういった主要国が独自にミニマム税を導入することでBEPSプロジェクト及びBEPSプロジェクトと同時進行しているG20等の国際的な協調の枠組みのゲーム構造が変化してしまい，今後は主要先進国が表面上はBEPSプロジェクトやG20の国際的な枠組みに協力するものの，内心は独自のミニマム税で対応していこうという戦略を取ることも考えられるわけです。この点，大変危惧をしております。

〔ミニマム税の検討〕

そこで２点質問がございます。１点目は，欧州のデジタル税のように，日本でも一種のミニマム税の検討というのは今後必要になってくるのでしょうかという質問です。２点目は，BEPS行動計画４の利子控除制限，日本で言うと過大利子支払税制の改正ということになりますが，各国は各種のミニマム税を入れています。そういったミニマム税を入れることによって，従来，これも青山先生からご指摘がありましたが，「PEなければ課税なし」という原則と「独立当事者間基準」に基づいて国際的な課税ルールを構築するという世界よりも，どちらかというと定式配分を呼ばれるような性格が強く出ているようにも解されます。

今後の国際課税はやはり「PEなければ課税なし」プラス「独立当事者間基準」を表面上は維持しつつも，それと整合的な形で何か落としどころを探す方向に行くのでしょうか，それとも，各国ばらばらにミニマム税を導入するような世界に行ってしまうのでしょうか。国際的な議論の最前線にいらして感じる肌感覚など，もしありましたら教えていただければ幸いに存じます。以上でございます。

（渡辺）　神山さん，どうもありがとうございました。それでは次に西澤さん，よろしくお願いいたします。

（西澤）　今後の課題について，私からは，二

点（過大支払利子税制と二重課税防止措置）について申し上げます。

〔過大支払利子税制〕

過大支払利子税制は，平成24年度税制改正により我が国に導入され，関連者宛の純支払利子の損金算入が一定条件を超えると制限されることになっています。

OECD の報告書では，非関連者宛の支払利子も対象とすることなどが挙げられており，これに沿って改正が検討されると思いますが，その際，「①ターゲットとする租税回避を明確化することの重要性」と，「②他の関連税制を考慮する必要性」について申し上げます。

（①ターゲットとする租税回避を明確化することの重要性）

国際的な合意に従ってルールを変更すること自体に違和感はございませんが，それを提唱した国の抱える固有の悩みなど，背景・事情を充分に理解の上，それと我が国の背景・事情の違いはよく考慮する必要があると考えます。即ち，我が国の環境下で，どういった租税回避を牽制すべきなのかを明確にした上で，それを防止することに注力することが肝要と考えるものです。

例えば，今回の税制改正で非関連者向け支払利子を対象とした場合，我が国においてはその太宗は国内金融機関向けの支払利子の損金算入を制限するに等しく，もし新たに利子の損金算入が制限されて増税になった場合，果たしてその支払利子が本当に制限したかった利子なのか明確にならないと，単なる「増税」になってしまいます。

少なくとも利子の受領者が日本の課税に晒されている場合は，BEPS は起き得ませんので，海外への支払利子を対象とすれば済みます。また，恣意的に操作した海外への所得移転を疑うのなら，関連者向け支払利子をターゲットにすれば足るので，我が国の場合は従来通りで良いように思われます。

（②他の関連税制を考慮する必要性）

次に，他国との制度比較を行うに際してですが，本税制だけに焦点を当て比較を行い，現行の過大支払利子税制に足りないものを補完せねばというアプローチになりがちですが，他の関連する税制など，本邦の法人税全体のマクロな視点で比較していく必要があると思われます。

我が国の現行制度は，既に OECD ベースでの税制を導入した英国などの欧州の国と比べると甘いように見えるかもしれませんが，借入して投資をするという事業活動のひとつの対価である「配当」について，我が国は益金不算入枠がより厳しい制度となっており，両方を勘案しますと，決して欧米諸国よりも甘い税制になっているとは思えません。この点を踏まえずに支払利子だけ厳格化しますと，各国企業を税制上イコール・フッティングに置くという，BEPS 行動計画の意図から外れ，我が国企業の国際競争力が損なわれることになりはしないかと懸念しております。

過大支払利子税制の改正は，我が国の低金利の資金を活用した事業活動の根幹を揺さぶるものになりかねませんので，慎重なご検討をお願いします。

〔二重課税防止措置の重要性〕

BEPS 行動計画では，主に「二重非課税」の防止と併せて「二重課税」の防止措置についても力点が置かれているにも拘わらず，後者については，法制化の段階で必ずしも充分な手当てが行われているとは言えない点も，大きな懸念要素のひとつです。外国の税制改正の動きもよく考慮の上，我が国の税制を改正するに際し，国際的な二重課税を回避する措置を早急に講じていく必要があると感じます。

例えば，M&A で米国の事業会社を買収し，その買収先が第三国に子会社，我が国からは孫会社を有しているケースがあると思いますが，米国は既に独自の租税回避防止ルール（サブパート・エフに加えトランプ税制にて GILTI や BEAT が追加されたことは前出の通り）を



有しており，必要に応じて買収された事業会社が米国で合算課税を受けているところ，本邦側でも第三国の孫会社に新たにCFC税制が適用され合算対象になりますと，同一の所得に日本と米国で二重に課税されることになります。税率が30％未満になる米国を例に申し上げましたが，多くの国々が税率30％未満であり，起こることは同じです。

M&Aでは，日本でできる取引を国外に移転しているわけではなく，BEPSが起きていないことは自明ですので，我が国がM&A後に課税権を本当に行使すべきものなのか疑問です。また，仮に課税権を行使しようとする場合，二重課税は少なくとも排除されるべきですが，本邦税制と相手国の税制は必ずしも整合していないため（例えば，海外では複数の事業体を纏めて納税しているため，個別の事業体レベルでの情報が取れない場合等），外税控除制度が機能するか否か明確ではありません。

「まともな国の，まともな課税を受けている，まともな会社の投資先」については，我が国のCFC税制の適用からはずすなど，ホワイトリストのような考え方を今後取り入れていかねば，今後，様々なオーバーインクルージョンが発生し，M&Aなどでの日本企業の国際競争力を削ぐことになりかねません。OECDのBEPS行動計画３の報告書においてもホワイトリスト方式が挙げられておりますので，適用範囲についてご再考頂ければ幸いです。

私からは，以上となります。

（渡辺）　西澤さん，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ご意見ご質問に対して，細田さんの方からご回答をお願いいたします。

（細田）　ありがとうございます。

〔金融口座情報の交換〕

税の透明性の関連，青山さんから交換された金融口座情報がどのように使われていくのかというお話がありました。OECDの税務長官会議をFTAといいますが，そこでは実際に非居住者の金融口座情報が交換されたところで，これを今後どのように有効活用するかを検討するための作業部会が設立されたところです。ここでは，交換されるデータの質をどうやって高めていくのか，またデータの分析手法などについて，各国の知見・経験を共有して効果的に国際的な脱税・租税回避に対応する方法を検討しているところです。

また，2017年にこの金融口座情報の自動情報交換を実施済みの国もありますので，そういうところからの情報収集を通じて，各国と協調して取組みの成果を最大限にしていくことを考えていくのだと思います。

〔ICAP〕

また，ICAP，複数の国の税務当局が多国籍企業グループのリスク評価を協調して行う取組みについてのご質問もありました。このプロセスでは，国別報告書を効果的に活用したリスク分析ですとか，また，効果的にリソースも活用できるということで，納税者・税務当局の双方に便益をもたらすのではないかということが期待されているところです。日本もこのパイロットプログラムに参加している８カ国のうちの１つです。何分初めての取組みであるということなので，各国におけるリスク評価の手続きの違いなどもあるわけですが，各国で協議しながら今後のプロセスの改善に向けた作業を行っているところです。そういうプロセスを踏まえながら，今後ICAPが本格的に実施される場合に備えて，我々としても日本としてのメリット・デメリットというのをしっかり考えていく必要があるのだろうと考えています。

〔電子経済〕

また，電子経済について青山さんからご質問を頂きました。なかなかお答えするのは難しいのですが，やはり電子経済の議論というのは，今後2020年に向けてグローバルな長期解決策というのが議論されていくだろうと考えています。そこでの今後の議論の詳細はなかなか申し上げづらいのですが，我々としましても，１つはG20の議長国として積極的に国際的な議論に参加していきます。また，その際には，経済界の意見等もしっかり伺いつつ議論していくということではないかと考えているところです。

〔移転価格税制〕

それから，移転価格税制の関係で，幾つか，青山さん，神山さんからご指摘及びご質問を頂いたところです。

無形資産取引は，ある意味独自性が強いものですから，比較対象取引というのはなかなか見いだし難いということで，既存の移転価格算定方法では価格算定が難しいケースがあるという指摘があります。そういう中で，BEPSプロジェクトでの議論を経て，無形資産取引に関してDCF法が有用であるということで移転価格ガイドラインの記載が拡充されたということです。

これについて，現時点では，納税者にとっても，税務当局にとっても，DCF法は不透明性・不確実性が高い状況ですので，移転価格ガイドラインの規定を踏まえて，DCF法に関する法令及び通達の規定を整備する必要があるのではないかというのが，我々の問題意識です。また，所得相応性基準をOECDではHTVIアプローチと言っていますが，これについても，移転価格ガイドラインに盛り込まれていますが，諸外国において順次適用可能とされています。また，一部の国では移転価格ガイドラインを直接取り込むような形で執行可能とされているような国もあると承知しています。国家間の課税権の配分調整という意味での国際的に重要なスタンダードである移転価格ガイドラインに含まれて

いるということで，日本の移転価格税制についてもこのスタンダードに即した制度を考えていかなければいけないのだろう，これが基本なのだとは思っています。

他方で，ご指摘いただきましたように，この所得相応性基準に関する規定ぶりが必ずしも明確ではなくて，不確実性の観点からご懸念があることも承知しているところです。そのため，日本の移転価格税制の見直しを検討する際には，移転価格ガイドラインの基本的考え方を逸脱しないように留意しながらも，BEPS リスクへの対応と納税者の予見可能性確保のバランスを踏まえながら，どのような場合に本当に必要なのかをしっかり考えながら，日本の制度を丁寧に検討していきたいと思っているところです。

〔過大支払利子税制〕

それから，過大支払利子税制につきまして，幾つかご意見を頂きました。

諸外国の状況を見てみますと，アメリカ，イギリス，ドイツ，欧州諸国は行動４の勧告に沿ったルールが導入されているということで，そういう状況を踏まえると，日本においても，将来，税源浸食が進む懸念があるということを，我々としても懸念しているところです。そういう中で，しっかりと見直しの検討を進めていく必要があろうということですが，他方で，この行動４の勧告に沿った制度設計をそのまま採用するということについては，国内金融機関のお話もありましたが，ご懸念の声が大きいということも承知していますので，そういったご意見も踏まえながら，租税回避への効果的な対応，それから日本企業の健全な海外展開の支援といったもののバランスを取って，経済界，関係省庁等とよく議論しながら，今後，丁寧に検討を進めていきたいと思っているところです。

青山さんからは，ファイナンスコスト，法人税のそもそも論的なところまで議論するのかというようなご質問がございましたが，いわゆるデットとエクイティの違いを前提とした法人税の課税ベースの見直しのような議論のことではないかと思います。こういうものについては，我々としては，いずれにしても BEPS 対策の観点からどのような対応が必要かというのをしっかりと検討していくべきだと考えていまして，そこから先の議論というのはある意味別の議論かと考えています。

また，神山さんからグループ比率に関するご質問もございました。確かに，事務負担の増加につながるのではないかというご意見もあるところですので，そういったご意見も踏まえながら，日本の制度としてどのような制度設計が適切なのかというのをしっかりとこれから検討してまいりたいと考えています。

〔義務的開示〕

義務的開示も検討課題となっていますが，特に，政府税制調査会では幾つか論点が示されていまして，この対象取引の基準設定に当たっては，制度目的を効果的に達成しつつ過剰な事務負担等をプロモーター及び納税者に与えないよう，何らかの客観的な基準を用いて開示対象となるスキームを特定することが必要であるとか，また既存の情報開示等の役割分担等を最適化する，また，開示の対象範囲，罰則等について他国の制度から大きく乖離しないようにするといったご指摘を頂いているところです。このようなご指摘も踏まえながら，今後，総合的に検討していく必要があると思っているところです。

他方で，一般的租税回避否認規定（GAAR）との関係については，BEPS プロジェクトの最終報告書では租税回避行為に対して租税当局がただちに対処できるので，そういう意味では抑止効果が高いのだというような指摘もあるところです。ただ，そういうものが実際に全体としてどういう意義があるのか，効果があるのかというのは，義務的開示制度の具体的な制度の関係も含めて，なかなか今申し上げることは難しいところなので，これ以上コメントは差し控えさせていただきたいと思っています。

〔外国子会社合算税制〕

最後に，外国子会社合算税制について，西澤さんからホワイトリストの導入を検討してはどうかというご指摘を頂いたところです。

確かに，経済界においては，アメリカの税制改革において法人税率が大幅に引き下げられたということで，アメリカの子会社に係る外国子会社合算税制の適用について，強いご懸念をお持ちであることはよく認識しているところです。ただ，いわゆる特定の国を免除するホワイトリストのようなものは，確かに他国で導入事例があることも承知していますし，簡素な方法ではあると思うのですが，我々が平成29年度税制改正で行いました，いわゆる租税回避リスクを外国子会社の所得や事業の内容によって把握するという考え方とは，どうしても相反するものとなってしまうということです。リスク自体は国によって変わるわけではなく，基本的には外国子会社の所得や事業の性質によって変わるものです。また，その国の中での軽課税地域リスクのようなものも考えられるところです。さらには，外交問題のようなものを惹起する可能性もありますので，なかなか難しい問題があるのだろうと思っています。

他方で，おっしゃるようなご懸念については理解できるところでございます。我々としては，平成29年度税制改正の趣旨を踏まえながら，ビジネスの実態も踏まえて，ご懸念の点についてどのような対応が可能か，経済界，関係省庁等とよく議論していきたいと考えています。

〔ミニマム課税〕

最後に，ミニマム課税につきまして，神山さんからご質問を頂きました。このミニマム課税の議論はなかなか難しいところですが，先ほども申し上げましたように，やはり独立企業間原則などの既存の制度の中で十分対応できていないという思いがある中で，各国このような動きが出てきているということでありますので，その動きが今後も続く可能性は十分あるとは思います。他方で，我々としては，このような措置が各国でばらばらに行われることがないよう，いかに国際的な協調した枠組みの中で議論していくのかということが重要だと思っています。そういう意味では，来年のG20の議長国としての役割というのもあるかと思いますし，そういう国際的な議論の中で日本としてどういう対応をしていくのかというのもしっかり考えていく必要があると思っています。

私からは以上でございます。

（渡辺）　細田さん，どうもありがとうございました。

この第２部で取り上げました問題につきましては，まだまだ議論は尽きないところでございますが，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ます。

パネリストの皆さまには，ご見識に基づきまして大変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。今後ともこの激動の国際課税の進展に注目してまいりたいと思います。

おわりに

（渡辺）　それでは，これで国際課税に関するパネルディスカッションを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70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）

森でございます。本日は，第70回租税研究大会の開催にあたりまして，多数の皆様にご参加いただき，心から御礼申し上げます。財務省の小野審議官，総務省の稲岡審議官におかれましては，公務ご多忙の中，パネリストとしてご出席いただき，誠にありがとうございます。また，ご出席の皆様方には，日頃より，協会の活動にご支援・ご協力を賜っており，この場をお借りして，あらためて厚く御礼申し上げます。

さて，わが国の経済状況は，雇用，所得，支出等の面で改善が見られますが，今後とも持続的な成長を実現するためには，思い切った成長戦略の実施とともに，財政健全化を進め，社会保障制度等を持続可能なものとすることが欠かせません。しかしながら，わが国の長期債務残高は，平成30年度末には1,100兆円を超えると見込まれ，GDP のほぼ２倍という，歴史的，国際的に最悪の水準が続いています。

そのような中，本年６月に公表された「経済財政運営と改革の基本方針」，いわゆる骨太の方針において，2020年度の基礎的財政収支黒字化目標の達成は困難となり，2025年度の黒字化を目指すと５年間先送りされたことは，誠に遺憾であります。長期債務残高の増加に歯止めがかからなければ，国際的な信認を得られず，わが国の財政は持続不可能な不測の事態に陥る懸念があります。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を早急に展開する必要があると考えています。

現在，政府は財政健全化に向けた取り組みを含め，経済社会の構造が大きく変化することを踏まえた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いわれる現状において，「所得再配分はどうあるべきか」「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ております。法人税については，「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，国際的に調和のとれた税制とすることが重要です。国際課税の分野においては，二重課税と課税逃れの問題に対し，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，国際的合意に基づき，企業の経済活動や競争力を阻害することのないように，予測可能で法的に安定した制度とすることが重要です。

最後に，消費税については，来年10月に確実に税率を引き上げることはもちろん，超高齢化社会の財政を支える基幹税として，今後さらに引き上げていく必要があると考えております。ただし，引き上げが消費を減退させる懸念もあることから，必要性について国民に丁寧に説明しながら進めるべきであると考えています。

以上，税制に関する意見を述べてまいりましたが，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，「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。

本日の大阪大会においては，まず，午前の部において，「所得税改革と各種税制の課題」をテーマに討論会を行っていただきました。また，この後は，「税制改革を巡る現状と課題」をテーマに討論会を予定しております。ご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楽しみにしております。

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るとともに，当協会の活動について，今後ともご支援，ご協力をいただきますようお願い申し上げまして，私の挨拶とさせていただきます。ありがとうございました。

所得税改革と各種税制の課題
～税制改正のあり方について検討していく～



●参加者（五十音順）

関西学院大学経済学部教授　上村　敏之

大阪府立大学経済学研究科教授　酒井　貴子

パナソニック(株)
経理・財務部税務統括室グループ税務課主務　阪上　知子

関西電力グループ/(株)ケイ・オプティコム
決算チームマネージャー　田中　正樹

司会　関西大学経済学部教授　林　宏昭

はじめに



（林）　皆さま，おはようございます。関西大学の林と申します。今日の午前の討論の司会をさせていただきます。どうぞよろしくお願いいたします。

まず，この大会は，午前中はいつも研究報告をしていただいているのですが，今年度は討論会ということで組ませていただきました。元々お配りしている資料に報告の一覧というのがあろうかと思いますが，そこに税制基本問題研究会という言葉が出ています。租研は東京にございますので，唯一大阪で定期的に開催している税制に関する研究会ということです。その前身に地方税の研究会を大阪で開催していまして，2015年から税制基本問題研究会ということで継続しています。

私は財政学が専門なのですが，メンバーとしては財政の人と税法の研究者が，ほぼ半数ずつです。研究会での報告は，研究者メンバーが中心で，外部の研究者や実務家にも報告していただいています。研究会はこの研究者だけではなくて，今日もご登壇いただいていますが，租研の会員企業の実務家の方にも参加していただいています。税に関しては，できるだけ実務家や企業の方にもご意見を伺いたいですし，われわれもこういうときは企業はどう動くのでしょうというようなことをむしろ教えていただいたりしながら，この研究会を進めています。

租研は来年，設立70周年を迎えます。それから，政府税調の方でも割と大きな議論が行われてきたということもありまして，大きなくくりといたしまして所得税改革と各種税制の課題について，基本的にはこのテーマに沿った形の報告を順番にお願いしていきました。この一連のシリーズがこの１枚のものになっているということです。

最初に私が報告させていただきました。これまでの税制改革論ということで，消費税が入った1988年，1989年のいわゆるシャウプ勧告以来の抜本改革という時代に，私自身もまだ当時大学院生でしたが，1986年の租研案の作成に参加させていただきました。ですので，私自身，もうかれこれ30年以上の租研との付き合いになっています。ここでの報告では，そのときの税制改革の議論の紹介をいたしました。

当時特徴的だったのは，税制改革によって負担配分がこう変わるというようなシミュレーションを行ったことです。これも私も参加しましたが，租研案に続いて，政策構想フォーラムのシミュレーションでは“600万円以下増税”が一人歩きして，それが売上税が頓挫した１つの理由だと後で言われてしまって，ちょっと意図と反するところはありました。こういったことも含めて，一般的な消費税導入の賛否，またマル優廃止に賛成，反対，そういう議論がいっぱいなされていました。そして，今日の税制改革議論の中でも，もう少し大きな全体の負担配分の在り方だとかという話をしてほしいですねというようなことを，お話しさせていただきました。

今日は研究者としてお二人，上村先生と酒井先生，それから企業のメンバーとして阪上さんと田中さんに来ていただいています。

本日の進め方といたしましては，最初に研究会での報告の内容をそれぞれ研究者のお二人からしていただきます。上村先生からは財政学・経済学の視点の報告を中心に，それから酒井先

生の方からは税法学の研究者でありますので，そちらの立場でのご報告を中心に紹介していただきます。それを受けた後で企業のお二人からも感想等々ご意見等を頂いて，後ほど個別のテーマに入ってまいりたいと思っています。どうぞよろしくお願いいたします。

そうしましたら，登壇者につきまして簡単に自己紹介をしていただきます。

Ⅰ．自己紹介

（上村）　皆さん，おはようございます。関西学院大学の上村でございます。私は大学生時代に税理士を目指していまして，学生時代に会計科目は受かったのですが，３科目については当時の税法免除を頂きまして，５科目はそろっています。その後，研究者になる道を選びました。専門は税制，あと社会保障制度等をやっています。よろしくお願いします。

（酒井）　大阪府立大学経済学研究科の酒井と申します。大学の方では租税法学ということで，法人税法や国際租税法を教えています。私も学生のころ税理士を目指していたのですが，研究の面白さということに興味を持ちまして，研究者としてさせていただいています。研究対象としては若干変遷がありまして，移転価格税制やらグループ法人課税，連結納税制度などを研究してまいりました。今日はどうぞよろしくお願いいたします。

（阪上）　皆さん，おはようございます。パナソニック経理・財務部グループ税務課の阪上知子と申します。私は，大学時代はそちらの大阪府立大学の酒井先生からご指導いただきまして，税務に興味を持ちまして，メーカーの税務職を選択いたしました。入社してから12年間ずっと税務業務に携わっていまして，現在では主に法人税，連結納税ですとか法人の地方税，消費税を主に担当しています。日頃は事業部門からの税の取り扱いの相談を受けたりですとか税務申告の業務の効率化，税務調査の対応や税制改正の要望意見を出させていただいたりという業務をしています。

本日はいろいろ勉強不足の点もあるのですが，一納税者の立場として素朴な意見ですとか疑問を出させていただき議論が深まっていけばいいなと思っていますので，どうぞよろしくお願いいたします。

（田中）　おはようございます。ケイ・オプティコムの田中正樹と申します。私は他の皆さまと比較できるほど税法に関する素養がないというところで，この場にふさわしくないような気がしていて，本当に恐縮しています。前のボードに関西電力グループと記載がございますが，この６月まで関西電力の経理室の方で，主として連結納税や新しい収益認識基準への対応などの担当をしておりました。この７月からケイ・オプティコムに出向いたしまして，決算ないし税務の統括を担当しております。本日はどうぞよろしくお願いいたします。

（林）　以上４名のメンバーで進めさせていただきます。

ではまず順に研究会での報告の紹介をしていきます。上村先生からは経済学者の方からの報告についての簡単なご紹介をしていただきます。

Ⅱ．今までの税制基本問題研究会での報告概要

（上村）　それでは皆さん，お手元にこういう１枚の紙があると思います。税制基本問題研究会で報告が定期的にありまして，その中の報告のうち，私は財政学に関する報告である鈴木報告，足立報告，矢吹報告，八塩報告，あと上村の報告について，内容を簡単に説明したいと思います。全体を通して，どんな特徴を持つ報告なのかということですが，鈴木報告と八塩報告は法人税に関する報告です。足立報告と矢吹報告と私の報告は所得税です。ただし，八塩報告は法人税と所得税のまさに狭間の問題を扱うような研究になっています。鈴木報告を除く４つの報告は，データの分析を重視するようなものになっています。鈴木報告と足立報告，八塩報告については，税制の中立の原則に関する報告になっています。一方，公平の原則に関する報告については，矢吹報告と私の報告になっています。

それでは，ごく簡単に１つ１つ見ていきたいと思います。

１．財政学に関する報告

⑴　鈴木報告「法人税の「国境調整」とは何か？」

鈴木先生の報告「法人税の国境税とは何か」ですが，トランプ政権が検討したと言われている国境調整付きの法人税 DBCFT という税金について，紹介されています。設備投資，資金調達，企業立地，貿易構造に対して中立的な税制だというような特徴を持っているという報告です。

⑵　足立報告「税・社会保障制度と労働供給」

次に，足立先生の報告「税・社会保障制度と労働供給」ですが，所得税の配偶者控除が有配偶者女性の就業率に与える影響について，分析されています。結果としては，配偶者控除は有



配偶者女性の労働供給を低下させている，高所得層の有配偶者女性の就業を阻害しているということですが，低所得層の有配偶女性については逆の効果が出ているという研究内容になっています。

⑶　矢吹報告「所得税改革の影響」

次に，矢吹先生の報告「所得税改革の影響」です。若干テクニカルになりますが，分布関数というものを用いて擬似的な世帯構成や所得のデータを作り，所得税改革についてシミュレーション分析を行う研究になっています。結果はいろいろ出しているのですが，配偶者控除の上限設定や配偶者特別控除の拡大は再分配効果を高めるとか，あと年少扶養控除の改革は子ども手当の創設を合せると再分配効果が非常に高いということを報告されています。

⑷　八塩報告「日本の中小企業所得課税」

次に，八塩先生の報告「日本の中小企業所得課税」の内容です。法人税や配当株式譲渡益課税の税率の低下によって，資本所得への優遇がなされています。その一方で，所得税の最高税率や社会保険の引き上げがあるということで，労働課税が非常に強化されています。ということがあると，中小企業オーナーが所得を資本に付け替えていきます。これは一種の節税行動ですが，インカムシフティングと言われています。それについて分析をして，その傾向がデータ上

見られるというようなことを示すような研究になっています。

⑸　上村報告「給与所得の税収から見た控除と税率の分析」

最後は私の「給与所得の税収から見た控除と税率の分析」という報告です。これも，実は先ほどの矢吹報告と似ている研究になっていまして，国税庁のデータを使って，個々の納税者のデータを疑似的に作成し，その擬似的なデータ上の分析によって所得控除や税率の持つ再分配効果を計算する，もしくは控除があると税収のロスが生じますので，それを計算するというような研究になっています。

結果としては，社会保険料控除の税収ロスは非常に大きいということです。あと，高所得者層ほど所得控除による再分配の効果が大きいということです。これは，所得控除を考えるときの１つの論点です。それと，低い税率によって所得税の税収がかなりもたらされています。当然と言えば当然ですが，逆に言うと，高い税率はほとんど税収に寄与していないということです。そういった結果を出しています。

こういう形で，財政学に関しては５つの報告がなされました。研究会を通じて私が思うことなのですが，私は財政学者なので財政学の学会はもちろん入っていて，財政学の研究はたくさん聞いているのですが，税法の先生方と交流することは非常に少ないということです。あと，研究会には企業の方々も来られているし，地方自治体の方も来られていますから，そういう現場の方々というか，実務の方々との交流というのは非常にこの研究会として私は貴重な機会を頂いていると思っています。研究しているとなかなかもらえない意見とかそういうことも言っていただけるので，非常にありがたいなと思っています。

租研の活動において，やはりこういう研究会というのはすごく大切だと思っています。と言うのは，どうしても税制改正要望を出す場合には，机上の空論にならないことが非常に大事なので，現場の声をどうやって吸い上げて税制改正の要望にまとめて，つないでいくかということは，なかなかできることではないです。そういうような機能がこの研究会にもあるのではないかなと思っています。

私からは以上です。

（林）　ありがとうございます。続いて，酒井先生の方からもご紹介をお願いします。

２．租税法学に関する報告

（酒井）　私の方からは，配布の表にあります報告のうち，租税法学に関するもの５つ，上から行きますと一高報告，漆報告，渕報告，酒井報告，小塚報告が租税法学に関するものになっています。そのうち，上４つまでが外国の法制度の考察をして，残り１つ，小塚報告は法人税収等のデータ分析の結果としてそれぞれ日本の法制度へ示唆を行おうとするものになっています。各報告の内容を簡単に１つ１つ順番に紹介していきたいと思います。

⑴　一高報告「IFRS 第15号と営業収益に関する益金算入時期」

まず，一高報告です。ここでは，主に法人の収益認識基準に関する IFRS15号について研究報告がなされました。IFRS は，正式名称が国際財務報告基準ということですが，この IFRS 15号についてはその実施が2018年１月１日から始まっていまして，３月にはわが国の会計基準29号で取り込まれまして，今年度の法人税法改正にも影響いたしましたので，よくご存じかもしれません。

一高報告の主な内容は，先ほど申しましたとおり，IFRS15号の紹介と分析です。そこでの基本的な考え方は，収益認識時を契約上の義務履行時とするものでした。その認識は５段階あ



りまして，最初は顧客との契約の確定，契約上の履行義務の確定，取引価格の確定などがありまして，トータルで５つの段階からあるとのことでした。このような収益の認識方法は，権利確定主義の分析に類似するとされます。そして，今回の IFRS15号の企業会計原則への取込みは，会計の認識基準と権利確定主義との親和性を増すものだと評価されています。ただ，結果として，各国私法の違いによって会計基準の解釈適用が異なってきます。それにより，財務諸表の比較可能性に影響があり得るのではないかという指摘がなされました。また，その報告では，法人税法における規定の整備があれば会計基準のうちに公正処理基準として尊重される部分とそうではない部分が出てくるだろうということです。そのことによって企業は法的に不安定な状況に置かれるのではないかという懸念を示されていました。実際，今年の改正では，収益認識基準に関連して法人税法22条の２の創設がありましたし，法人税法22条の４項も改正されています。６月には基本通達も出ていますので，今後課題も出てくるところかと存じます。

⑵　漆報告「信託を使った国際的租税回避への対応策」

次に，漆報告です。カナダの信託について，紹介がなされました。カナダ法におきましては，信託は一納税義務者と扱われます。そして，国際課税の場面では，信託が居住者であるのか，非居住者なのかということが問題になります。どちらと判定されるかで課税される範囲が異なってくるからです。その居住判定に当たり，カナダの判例や制定法は国際的な租税回避の対処のために，カナダの課税権を拡大するように管理支配基準を採用したり，又はみなし居住という制度を定めたりしたということが詳しく報告されました。わが国の信託税制を思えば，例外的に法人税の回避を防ぐために，法人課税信託といって信託が法人税の納税義務者になることはありますが，原則としては受益者へ所得が帰属するということで，受益者が納税義務者になっています。信託そのものが納税義務者になることはないということなので，カナダ法と日本法の比較は難しかったのかもしれませんが，カナダ法における信託課税の考察は信託税制の１つのバリエーションを示すものとして大変興味深いものであったということを報告いたします。

⑶　渕報告「納税者を守るための様々な方策とその限界」

次に，渕報告になります。渕報告では，エクセター大学の Stebbings 教授の著書を基に報告がありました。イギリスでは，13世紀には既に税を課すに当たり，議会における人民代表の同意が必要ということで，租税法律主義の原型にある考え方がもう採られていて，そして17世紀，この考え方を土台して納税者の権利保護が重視されていたということです。その権利保護の種類としては３つあって，議会，地域，それから裁判所を通じたものがあったということです。ビクトリア朝時代の産業革命が起こってさまざまな社会経済の変化の中，それら権利保護の考え方が形骸化していった様子が紹介されました。

なかでも，議会を通じた権利保護について挙げますと，ビクトリア朝以前では納税者権利保護の一環として立法手続きが厳格であるべきという認識がありまして，租税法案について立法に際してのさまざまな厳格な手続きや慎重な討議などが行われていました。しかし，ビクトリ

ア朝期になりこのような内容が形骸化していったということで，その理由の１つに，行政の側でのルール形成が事実上の立法として扱われたことがあります。結果として，議会の権限に基づく課税という原則が骨抜きにされていったということがいわれました。この辺りは，まるで日本の通達課税のことをいっているかのようで，興味深かったです。

報告の最後では，租税法律主義の概念の中には，法律の内容が十分練られてしっかりと理由付けられているものかどうかといった考え方が採り込まれなければならないのではないか，租税法律主義といったときには，立法過程にも注意が払われなければならないと締めくくられていました。日本の立法過程を考えてみても，これは重要な指摘だと考えています。

⑷　酒井報告「現物給付の範囲と課税のあり方」

次は酒井報告で，私がフリンジベネフィット，現物給付について報告させていただきました。フリンジベネフィットは，わが国では基本的には給与所得として課税されます。多くの場合，いろいろな理由からフリンジベネフィットは非課税扱いということが一般的な認識かと思います。

しかし，オーストラリアでは，フリンジベネフィットについては支給側，すなわち会社側で課税されるということです。これはフリンジベネフィット・タックスと呼ばれまして，所得税とは別個の租税です。フリンジベネフィットの価値を一定の評価方法で算定いたしまして一定の税率を掛けた金額について，支給側である会社が納税義務を負うというものです。フリンジベネフィット・タックスは，所得税の課税対象からフリンジベネフィットを排除するということをやって，所得税とフリンジベネフィット・タックスの統合というものをやっており，フリンジベネフィットへの１回課税を確保しているというものです。

このフリンジベネフィット・タックスは，元々高給の役員らの金銭的報酬を課税されにくいフリンジベネフィットへシフトするというような租税回避に対処することを１つの目的として創設されました。ただ，課税方法を変えたとしても，ベネフィットの評価自体は難しいままですし，事務負担も重い，また，比例税率で一律課税しているということから，逆進性の問題もあるということが指摘されました。

わが国をみますと，フリンジベネフィットは受給側課税を原則とし，いろいろな理由から多くの場合が非課税だというところ，オーストラリアのフリンジベネフィット・タックスの制度から言えることは，フリンジベネフィット・タックスによってフリンジベネフィットに所得課税の対象からはきっちり切り出して１回課税をしようとしています。その点の比較では，わが国では法人が支出する交際費の方に従業員へのフリンジベネフィットが含まれることがあり，交際費に含まれたフリンジベネフィットが損金不算入の規定の適用を受ければフリンジベネフィットについて会社側で課税される場合とされない場合が生じています。そこには不均衡があるのではないかということを指摘いたしました。

⑸　小塚報告「法人税の現状と課題」

最後，小塚報告では，法人課税の現状と課題ということで，約８年分の統計結果とその分析からわが国の法人税収の約85％が法人全体の10％に当たる法人，利益計上法人によるものであること，それから資本金1,000万円以下の法人の約６割が欠損法人であって，しかも欠損を出し続けているということが示されました。また，特に資本金1,000万円以下の欠損法人，いわば規模の小さい閉鎖的な法人では，事業所得が法人成りによって給与所得へ転換されているという傾向が指摘されています。ここでは，八塩報告におけるデータなども参考にされています。

結論として，所得転換に利用されがちな法人税というものは，税収確保の手段として効率的

ではないので，そういった法人を法人所得課税の対象から外してパススルー課税の対象としてはどうかということです。すなわち，個人所得課税の対象にして課税強化をすべきではないかという主張がなされました。

以上，簡単な要点のみとなりましたが，租税法学分野からの研究報告の概要となります。どの報告も，各位のこれまでの研究のバックグラウンドに基づいてなされた報告で，わが国の所得課税についての課題をいろいろな角度から指摘するものであったことを，報告させていただきます。以上です。

（林）　どうもありがとうございます。聞いていただいておわかりだと思いますが，税制改革についてということで，１つの大きな柱を作って報告していただいています。それぞれテーマを決めていただくときに，外部の先生にもこのシリーズの中の報告だということをお伝えして，それぞれの課題についての報告をしていただいているというところです。

したがって，このメンバーでさっき私がご紹介しましたが，80年代の租研での議論のように，こういう税率案がいいのではないかとか，或いは当時は一般的な消費税がありませんでしたので，一般消費税を導入していくべきではないかとか，１つの方向性をこのメンバーで検討して税制改革案を作っているわけではありません。そうではなくて，今，社会で，或いは専門家の中で検討対象となっている税制改革において議論しなければならないことについて，それぞれの立場からの研究，或いはご主張等を報告していただいたという内容になっています。

企業からのメンバーの方にも，それぞれの論点について企業の立場からのことでお伺いしたりしているということです。

今日は，会員企業からお二人にご参加いただいています。今の個別の内容はともかく，研究会での報告全般を振り返っていただいて，感想なり，或いは疑問点，ご意見等を伺いたいと思います。では，まず田中さんの方からお願いします。

３．企業メンバーからの意見

（田中）　ありがとうございます。私は，企業の一経理マンとして，現実の会社で起きている取引をどのように税法に当てはめるかという，もっぱら今現に存在する税法の解釈に腐心しているという状況です。他方この研究会では，皆さまのお手元にある資料のように，非常に多彩な議論，報告，研究がなされていまして，税に関してこれほど多様な問題意識があるのかと非常に驚いたという次第です。例えば，特に渕先生の英国ビクトリア朝における納税者保護など，企業にいるとまず発想しないようなテーマですが，こういった関心事項があるのだなということで，驚いています。

また，先ほど上村先生も触れられましたが，本研究会は，研究者の先生方及び企業のわれわれ実務家の接点ということで，非常に意義深い会合だと感じています。もちろんわれわれにとりましては，先ほど言いましたような先生方の多様な問題意識や研究成果に直接触れられる，そして直接お尋ねできる，非常に貴重な機会だと考えています。また一方，先生方にとりましても，企業の実務の実態或いはわれわれ実務家の素朴な疑問をお伝えすることで，何らか研究に生かしていただけるということがあれば非常にうれしい，と感じています。

これまで私は，税金を支払う企業の側の立場から租税に関わってきていますが，本研究会は逆に税金を集める側の立場から，今後適切に税収を確保するには税法とはどうあるべきかという，将来に向かった議論がなされてきたと考えています。その中で，特にデータ分析という，われわれが普段行なっている税法の解釈作業とは全然違うアプローチでのご報告に非常に興味を覚えました。

今，企業の立場ということで申し上げました



が，片や私一個人を振り返ってみますと，税金というのは勝手に給料から天引きされるものという認識でありまして，租税に対する関心が薄く，また特段の疑問も持っていないというのが正直なところです。ですので，先ほど税制改革，改正という話も少し出ましたが，今後どのような素晴らしい税制改革案が出たとしましても，私個人は当然として，われわれ国民が，ある程度財政でありますとか税制に関する知識を持っておかないと，なかなか建設的な議論ないし理性的な議論はできないなということを感じています。ついては，財政に関する国民に対する理解活動でありますとか，あとは租税に関する教育というものを，私個人としても日本全体としても充実していった方がいいのではないかなということを，研究会を通じて感じた次第です。

個別の研究のご報告に関しましては，足立先生が報告されたマイクロデータを用いた実証分析において，配偶者控除等が女性の労働供給に影響を与えているというご報告があったわけですが，一方で一部の所得階級では逆の傾向が見られたというような指摘もありました。ですので，今後はデータには表れてこない部分の研究，例えば女性ご自身へのインタビューによる女性の意識にも踏み込んでいただいて，またご報告いただければと，楽しみにしているところです。

私からは以上です。

（林）　ありがとうございます。また後ほど個別のテーマにも入りますので，その折にもご意見を伺いたいと思います。続いて，阪上さんの方からお願いします。

（阪上）　私の感想なのですが，日頃の会社生活を送る中では，やはり１つの会社での法人税を中心とした情報しか把握できていないという現状になっています。税法に関しましても，自分の会社に関連するような項目を中心として知識を習得していきますので，非常に視野が狭くなっているなと感じさせられました。

本研究会では，今ご紹介があったようにさまざまな分野でのご報告がありまして，今，概論だけご説明いただいてもかなり難しいかと思います。私もエッセンスしか理解できてない部分もあるのですが，法人税においても中小企業に関する部分のご報告があったり，マクロデータを使った分析に基づくご報告があったり，あとは海外の税制のご紹介から日本の税制に対する示唆のご報告があったりして，自分ではなかなかつかめないような情報を教えていただけるということで，非常に貴重な機会と考えています。

法人税以外の所得税ですとかその他の税制に関するご報告についても，会社での業務に直接関わりは薄いのですが，税制の全体像を知るよい機会と捉えています。税制改正の要望を行うという業務もやっていますが，うちの会社にとってこういう税制がちょっと不満だなとか，もっと控除をしてほしいとかいつも自己中心的な要望になってしまっている部分があるのですが，これらのご報告を聞くことで視野が広がって，一段高い目線で社会に最適な税制にするためにはどうすればよいかと考えるきっかけにもなっていると思っています。

具体的な発表テーマに関しての感想ですが，やはり企業としましては，鈴木先生からご報告のありました法人税の国境調整とは何かという



ご報告と，一高先生のIFRS15号の収益認識基準についてのご報告が非常に印象に残っています。鈴木先生の国境調整に関しては，昨年話題となっていましたアメリカでの国境税の導入に関して，見送られたタイミングであったと思うのですが，かなりタイムリーな報告をお聞きすることができました。国境税という税目については導入が見送られたという認識をしていたのですが，鈴木先生の話では，実はこっそり国境税に近い形で幾つかの税制改正が行われているというご説明がありました。例えば投資について即時償却ができるとか，利息についての損金算入限度額を設定するとか，VATや消費税に近いキャッシュ・フロー税制みたいな形の税が導入されたというご報告でした。また，そのようなVATや消費税に近いような税が企業の設備投資とか立地の選択，貿易構造に対して中立的だというご説明があって，メリットがあるのだということを初めて認識させていただきました。

日本で考えてみますと，法人税と消費税というのは，直接税と間接税という性質の違う税金で，併存することが当たり前という認識をしていたのですが，消費税だけにするという選択肢も理論的にはあるのだということにも触れられていて，なかなかそういうことはこの研究会に参加しなければ気付くことはできなかったかなと思っています。ただ，そのメリットである中立的ということを実現するためには，全世界で足並みをそろえて国境税を導入するということが必要ですので，現実的にはかなり難しいとは思うのですが，自分としましては，今後は企業の設備投資とか立地とか貿易構造にとって中立的であるかどうかという目線で，日本の税制改正についても考えていきたいなと感じたところです。

もう1つのIFRS15号は，弊社でもそもそもどういう取引がこの収益認識基準で会計処理が変更になるかという検討をまだ進めているところで，具体的な内容については理解がまだ十分ではないのですが，国税庁の解説が発信されるかなり前にこちらの研究会でのご報告を聞くことができて，事前に理解することができたかなと思っています。

一高先生のまとめのところでは，法人税法での別段の定めが充実した方が企業にとって安定的ではないかというまとめがあったのですが，会社としては税務調整の手間を減らしたいので，極力会計イコール税務となっていただきたいなと思っているところです。

また，消費税については，法人税以上に会計と差が出てくるような項目もあると認識しているのですが，弊社の場合は消費税は会計システムと連動して計上するという仕組みを取っていますので，これからシステム対応についても考えていかなければならないなと思っています。

その他全般ですが，先生方の報告の中では，民間給与実態ですとか所得水準ごとの適用されている税額控除額ですとかさまざまなデータが国税庁のホームページですとかいろいろな誰でも利用できる場所に置かれているというところを研究会で教えていただいて，日頃全然見たことがなかった，そういうものがあるのだなということを知ることができました。

また，それらのデータを用いたご報告というのは，やはり一法人としての意見よりもかなり説得力を持った形になりますので，やはりデータは大事だなと思いました。財務省などでも税制改正の検討時に恐らくこのようなデータ分析

などもされているのではないかなと思うのですが，あまり開示されているようなところを見たことがないので，もしそういうのをされているのであれば，もっと開示されたらいいのではないかなと感じています。また，会社としてもいろいろな国税庁とか財務省などのアンケートに回答しているのですが，それらの結果がどのように活用されているのかというところもあまり理解していませんので，もっとホームページですとかいろいろなところで開示してほしいなと思います。

これらの報告については，今の先生方の概要のご説明はエッセンスだけでしたが，『租税研究』に掲載されていますので，ぜひご興味のある分野については読み返してみるとかなり新しい発見があるのではないかなと個人的には思っています。ありがとうございます。

Ⅲ．各論

（林）　ありがとうございます。この一覧表の各報告は，校正等した後に『租税研究』の方に載せていますので，先ほどの阪上さんもおっしゃっていただいたように，ぜひご関心がおありのところはまた見ていただいたらと思います。

それから，今，最後におっしゃった財務省の関係のというようなお話ですが，今日，午後，総務省，財務省の審議官の方が見えてまたそういうお話をされます。午後は最近の税制改革でこんな議論になっています，こう変わりますというご説明が中心だと思います。この研究会は，必ずしも中の人間だけでやっているわけではなくて，外部の方にもお話しいただいています。財務省での分析や検討の紹介というようなことも，この研究会の中でぜひまた取り上げられるよう租研の事務局の方にもお願いしたいと思います。

この一連の研究についての紹介とそれからご意見等を伺ったところですが，資料をご覧になっていただいてわかるように，所得税・法人税を中心として研究会を進めてきました。ここでメンバーそれぞれのバックグラウンド等も踏まえて，法人税と所得税に分けて少し討論を進めてまいりたいと思います。

まず，法人税と言ってもこれはいろいろなテーマがあります。先ほどのお話でもありましたように，アメリカのことですとか，国際課税については割と税法の先生にご関心をお持ちの方が多い気がしています。ここで若干間口を広げて，酒井先生から国際課税を中心にしていただいて，法人税に関する議論を投げ掛けていただきたいと思っています。研究会のテーマの中ではBEPSという言葉は直接出ていないのですが，議論の中では出ている話ですし，以前にはBEPSに関する報告もされています。その辺りも踏まえて，酒井先生から少し国際課税の問題についてご紹介，ご議論いただきたいと思います。では，よろしくお願いします。

１．国際課税

⑴　BEPS問題

（酒井）　税制基本問題研究会において，今回のシリーズ以前になりますが，BEPSに関連する研究報告も幾つかありました。BEPSという言葉自体，既に経済新聞なんかでも見掛ける言葉となって久しいわけですが，少し説明いたしますと，BEPSはBase Erosion and Profit Shifting の略でありまして，「税源浸食と利益移転」が直訳となります。各国の税制の違いを利用して，グローバルに活動する企業によって，高い税率の地域から低い税率の地域へ課税ベースが移転されることをBEPSと呼んで，問題視されてきました。2012年あたりからOECDを中心に，公平な競争条件を実現しようということで，国家間で国際課税のルールを見直し，BEPSに対処していこうということで15項目が検討されまして，2015年には最終報告書が出ていました。それを受け，今，まさに国内法が改正されたり，租税条約の取り決めの見直しがなされて

いるということで，今の状況はポストBEPSとかBEPS実施フェーズといったいわれ方をしています。

過去，どういうふうな研究報告がBEPSに関連してなされたかということですが，11回目に当時立命館の野一色先生がBEPS行動計画１になりました電子経済の課税上の課題への対応に関連して報告されました。わが国では，OECDでの議論や欧州での対応に沿って，平成27年の税制改正におきまして，国境を越える電子商取引への消費税課税ということで，いわゆるＢ to Ｂ取引にはリバースチャージ，Ｂ to Ｃ取引には国外事業者登録制度が導入されたということで，当初制度の説明とか検討がなされたということです。資産の輸入については税関を通りますので輸入課税ができるわけですが，役務の輸入についてはどう対処しようかということが根本的には問題があったのですが，その辺は内外判定基準の変更などにとどまったとか，そういった基本的な議論から若干発展的な議論までを報告いただいたところです。

もっともBEPS行動計画１については，電子経済，デジタル経済を巡る直接税と間接税の両方を問題とするものでした。現段階では間接税にしか対処することができていません。直接税についてはここ最近になって議論が盛んで，2020年にはOECDから報告が出るとのことです。これについて，また日本も影響を受けることになるかと考えています。

また，その後，19回研究会では，一高先生が租税条約の濫用防止に関するわが国の課題といった形で報告されました。これはBEPS行動計画６に関連ということで，租税条約の濫用防止に関連したものです。

最終報告書で示された租税条約の乱用防止方法は，LOBとPPTというものがありました。LOBは比較的よく知られていますが，PPTは何かと申しますと，これはPrincipal Purposes Testの略で，主要目的テストと呼ばれるものです。条約を濫用して租税回避をすることを主な目的とするスキームの場合には，その租税回避を認めないというようなルールになっていまして，いわば租税回避否認規定，一般的否認規定と言われるGAARと同様なものと捉えられています。PPTの適用事例はまだあまりないというところですが，ただ最近，ルクセンブルクとカナダの条約でのPPTの適用が争われた事例があるようです。

⑵　GAAR

その次の報告で，私がGAARについての基本的考察というタイトルで報告させていただいています。これは，BEPS行動計画の６とか12に関連しています。GAARは，今述べましたとおり，一般的否認規定の略称になっています。私の報告では，サンプルGAAR，典型的なGAARを使いまして，租税回避事例にどのように適用されどのような問題が生じるかといったことを説明いたしました。典型的なGAARというのはどんなものなのかといいますと，スキームがありまして，そのスキームをもって課税上の利益を得る，税金が安くなる，そういったことを得ようとします。そういった目的を持つものについては租税回避だということで，それを否認するという非常に租税回避への対処策としては概括的なものになっています。

これは，特にそういった目的を持つものということでGAARの適用対象を決める目的テストというものがあります。この目的テストが各国のGAARでどんなふうに定められているのか，どんな問題が生じるのかといったことを検討しています。GAARをわが国は持っていないわけですが，行為否認計算規定があって分散的にGAARを持っているみたいな形になっているかと思います。２年前に出ましたヤフー事件最高裁判決において，法人税法132条の２の不当性要件を充足するかの判断基準として租税回避の意図があったかどうかということが，１つの要素と捉えられました。これは，部分的に目的テストを採用したというふうにいえるので

はないかなと思いました。ただ，その行為の目的は何か，意図は何かといったときに，かなり主観的な判断になりますので，今後の運用がすごく気になるところになります。

また，税制基本問題研究会の前身である地方税研究会では，無形資産と課税というタイトルで，現在は，一橋にいらっしゃる神山先生から報告がありました。これは，BEPS 行動計画の目玉部分，移転価格問題に関連しているものです。神山報告では，無形資産への移転価格税制の適用にあっては，無形資産ということで比較対象が見つからないという問題があり，独立企業間価格の算定は非常に困難だということを指摘されまして，価格ではなくて所得ベースの評価方法をみていくべきで，経済的手法を取り込む必要があるといった点を指摘されました。また，そういった課税強化の方向とは違う方向として，パテントボックスという無形資産，知財由来の所得に軽減税率を適用するといった租税優遇があるわけですが，それについては，各国間で租税競争の発生が認められますねということで，その運用にあっては知財由来の利益とそうではない部分の切り分けが難しい点も，指摘されました。

⑶　日本の対応

BEPS について以上のような報告がありましたが，では現状実施段階でわが国はどんな対応を採ろうとしているのかということで，今回の改正で注目されるのは，所得相応性基準ではないかと思います。所得相応性基準は，今，アメリカやドイツなどではあるということですが，日本にはまだないということです。BEPS 実施ということで，今回の改正に載ってくるのではないかと言われています。

なぜこのような所得相応性基準が必要になったかということで，アメリカがこの所得相応性基準を導入するときにどんな問題があったかと言いますと，開発段階の無形資産を二束三文でタックス・ヘイブンにある子会社に売り出して，その子会社で完成した無形資産について利用許諾をして，本国にある高税率国の親会社がその子会社に多額のロイヤリティを支払うということで節税するスキームがありました。こういうときに，無形資産の譲渡価格を事後的に見直そうとするのが所得相応性基準ということになります。この導入に当たっては，まずは無形資産とは何かを定義する必要があり，またそれを広く捉えていかないといけないということで，その概念が広がり過ぎて納税者にとって不明確さがあることになるのではないかということが既に指摘されていて，今後の税制改正の動きに注目したいということです。

次に問題になるのは，これは実施段階に入っているわけですが，BEPS 行動計画13です。多国籍企業の情報申告，情報報告制度というのが言われていますが，わが国では平成28年の税制改正で移転価格に係る文書化の制度が整備されています。これが，そんなにアグレッシブな租税回避に手を出していないような日本の企業にとって負担になっているということは，もう既にいろいろなところで指摘されています。なぜこんなものが必要なのかということで，先の例でタックス・ヘイブンの子会社は無形資産だけを持っていてほとんど何も資産を持っていないというようなことがあります。その情報は，課税庁からはなかなか見えず，企業の実態をまずは透明化しないとわからないということで，国別の情報申告とかローカルな情報を企業から出してくださいということが必要になったわけです。課税庁は，これら提出されたものについて，税務調査の選定のための準備資料ともなってくると言われていますので，注意が必要かなと思います。

あと，GAAR に関連して１点だけ述べさせていただきます。これについても，今後本格的な議論が進むものと考えられています。わが国は GAAR を持っていないということですが，メキシコとか韓国を除く多くの国では GAAR を持っているということです。BEPS 自体もそ

の問題への対処ということで，行動計画が最終報告書で出たわけですが，その議論の前提にもGAARはあったといわれています。多くの国が持っているので，GAARがあることが前提で議論が進んでいました。ただ，少し述べましたとおり，租税条約の濫用事例への対処としてPPTが盛り込まれています。日本が他国と条約を結ぶときもPPTは盛り込まれています。そうすると，PPTがあると同様な内容を持つということですので，条約にはGAARがあるけれど国内法ではないというような差が生じてくる，またPPTのある条約とない条約も出てくるというわけで，ここらあたりをどう考えるのかが問題になるかと思います。

BEPSに関連して，私からは以上です。ありがとうございます。

（林）　ありがとうございます。研究会の場では，言葉とかも含めて，初めて知ることも多いです。国際的な課税逃れに関してはいろいろな対応がされています。しかし，もちろん課税漏れですからなかなかデータそのものが集まりません。それで，データが集まるほどずっと漏れ続けていることはなくて，またデータがきちんと取れるようだと漏れていないわけです。先ほど上村先生の方から財政学からのアプローチではデータ処理等の分析をするというお話しがありましたが，国際課税についてはそれば難しく，われわれも勉強させていただいている状況であるということです。

そこで，研究会の場では，そういうときは企業はどうされるのですかと言って振ってしまうのです。今の国際課税，法人関係のところですので，企業の方からもお話しをうかがいたいと思います。まず阪上さんからご意見或いは感想を，今後またこんなことも検討してほしいということも含めてお話し下さい。よろしくお願いします。

⑷　BEPS対応への企業負担

（阪上）　今，酒井先生の方からBEPSに関するご説明がありましたが，一企業としての率直な感想としては，BEPS対応税制に関してかなり実務的な負担が多いなという印象です。このようなBEPSというのは，アマゾンですとか多国籍企業のかなり規模の大きい租税回避を念頭に置いてそのような租税回避の防止を目的としているのだと思うのですが，そのような租税回避が実際に今どれぐらい行われているとか，どのような国で行われているのかとか，そういった情報もなく日本の税制も変わっていくというところで，まだ付いていけていないという感じです。

酒井先生もおっしゃっていましたように，日本の会社はそんなに租税回避を意識しない善良な会社が多いということもありますし，例えばグローバルで利益率の低い会社には適用しないとか，そういった何らかの考慮をしていただいて対象となる会社を少なくしてもらえたらありがたいなという個人的な感想を持っています。

具体的な内容に関しては，はじめにご説明がありました国境を越える役務の提供に関する消費税の課税の改正というリバースチャージの日本での導入というのが一番身近なのですが，こちらについても，ほとんどの日本企業で課税売上割合が95％を超えるような会社ではあまり意識することなく来ていると思います。このリバースチャージ方式の導入によって，アマゾンなどからどれぐらい税収が増えたのかとか，購入の仕方による消費者の購入行動にどういう影響があったのかとかそういったところを，またどこかのタイミングで国税庁などから情報共有いただけたら納得性もあるなと思っているところです。

後半で触れられていました多国籍企業の企業情報の文書化CbCRですとかマスターファイルの導入に関してですが，弊社でもかなり海外子会社の数も多いし，支店も多いので，こういった制度の導入に当たって全世界に出張を行っ

て海外子会社へ説明するというかなり手間がかかっています。情報の回収方法についても，一部はメールでエクセルで回収したりというところも行っています。一時はコンサルティング会社のシステムを使って情報を回収するということも検討したのですが，IDやパスワードを忘れる海外子会社さんが非常に多くて全然機能しないということで，結局メールが一番確実という結論になっています。強いて言えば，悪いところばかりではなくて，企業としても文書化の過程の中でグローバルでこういう利益率になっているのだというところを改めて認識させられたり，またこれを国税庁が見るのだという認識で見ることで，弊社においてもこういうリスクがあるのではないかなということに気付くきっかけにはなっているかなということは思っています。

また，無形資産の所得相応性基準についてもご説明がありましたが，これは事後的に無形資産の評価を変えることができるというふうに認識しております。ただ，こういうことができるようになってきますと，税務調査において国税局の方から個人的な見解といいますか，何に基づいた指摘なのかというような，例えばこの評価が正しいのではないかということを言われたときに，なかなか議論がかみ合わないのではないかなという不安もあります。例えば海外子会社ではなくて，第三者との取引においても，現在の価格というのは将来の予測に基づくものが多いですが，それを将来，価格をやり直すということはしませんので，何か実務とは違和感があるなという認識をしています。当局においてもこういう企業の事情をくみ取っていただいて配慮がなされていただけたらありがたいなと思っています。

（林）　ありがとうございます。田中さんもお願いできますか。

（田中）　今，阪上さんがあったのとほぼ同様なのですが，やはり日本の企業というのは概して善良にやっているということですから，このBEPS対応のルールが入ってきて日本の税制改正がなされたということについては，過激な租税回避を行なっている欧米企業のおかげで被害をこうむった，という感情を持っています。ただ，ポジティブに考えれば，海外の企業と競争されている会社さんにとって公平な競争環境が整ったということは，大変素晴らしいことだと思います。

あと，企業負担ということですが，CbCRやマスターファイルを作成するに当たっては，やはり非常な負担感があるなというのは実感でして，現在CbCR等の作成免除基準が連結総収入1,000億円未満ということになっているのですが，加えて例えば国際関連取引が小さい会社については，これもまた除外するといったような配慮が頂けたらと感じています。

あとついでに申し上げますと，独立企業間価格の算定につきましても，国際関連取引の規模が小さく経験値が少ない会社にとりましては，大変作業の負担感が大きいと思います。コンサルティングをお願いする，或いは企業データベースからデータを持ってきて内製で作成する，いずれにしてもコストがかかるということで，国際関連取引の規模が小さい規模の会社にとっては，費用対効果ではないですが，ハードルが高い制度だなと感じています。ですので，独立企業間価格の算定に関して，今後ガイダンスの充実や，例えば企業グループ内の役務提供取引において総コストの５％を利益率とする簡便的なルールを他の取引にも拡大していくようなことを考えていただけると非常にありがたく思います。

（林）　ありがとうございます。特に国際課税は企業の皆さんの関心の高いところです。いろいろな議論があって，研究会の中でもこういっ

たテーマを取り上げないといけない，誰に頼んだらいいのだろうと考えたりしながらですが，その辺りを今後の課題にしていきたいと思います。

２．法人税・所得税

次に，大きくは法人税と所得税に関してです。所得税に関しては，先ほど報告のご紹介もありましたが，そもそも法人所得と個人所得との境目が曖昧で，そもそも所得をどう捉えるのかという議論です。それから，特に最近ですが，先ほどの報告の中でも配偶者控除について触れられていました。所得があって，控除を差し引いて，課税ベース，課税標準が決まるという流れになっています。所得そのものの考え方について，それから所得が決まったとしてその所得控除をどういうふうに考えていくのかということについて，議論していきたいと思います。これは，上村先生の方からお願いします。

⑴　簡素・中立性・公平性の確保

（上村）　今までの話を聞いていまして，この研究会に参加していつも思うことなのですが，企業の方々はやはり簡素な税制を求めるということが非常に強いです。税法学者はどうかわかりませんが，私たち財政学者は，租税原則だと中立性，公平性，簡素と３つあるのですが，どうしてもやはり中立性と公平性に非常に興味があって，簡素のところは，制度をあまりわかっていないからかもしれませんが，ちょっとおざなりになってしまっているところがあるかなと思います。だから，その辺はこの研究会で私が非常に学んでいるところであります。

今，林先生から頂いた話で，要は所得の考え方が非常に大切になっているなと思っています。例えば，基本的には税制は包括的所得概念が重要な大切な考え方で，すなわち消費又は資産の増加となったものは全て所得とするというのが原則の考え方です。つまり，この所得は課税でこの所得は非課税だという扱いはなかなかできないということが基本的な考え方です。ただ，そうすると，例えばフリンジベネフィットみたいな問題が出てきて，本当は課税すべきなのだけれど実務的に難しいものが出てきます。例えば一部の大きな会社のフリンジベネフィットがあるわけですが，それに課税できないのだったら，どうしてもそこの労働市場に対する影響や，要はその会社が非常に有利になるというひずみを与えてしまいます。このひずみのことは，私たち財政学者は中立性を阻害していると考えるのですが，そういう問題が出てくる。あと，捕捉できない所得がそうやって増えてくると，課税ベースが非常に狭くなるから，税率を高めないといけないという問題が出てきてさらにひずんでくるのです。そういうような問題が出てくるだろうと思います。

あと，所得の素早さというのが実は今，非常に問題になっているかと思います。今まで国際課税の話をされていましたが，グローバルな経済を考えると，多国籍企業が非常に所得移転しているということが問題です。そうすると，１つの国だけで法人税を考えることが非常に難しくなってきて，海外の動向も考えて，何かゲーム的なものが非常に入ってきます。根本的な解決策は，BEPS みたいなことをやっているように，全世界で租税をどうするかということを枠組みで考えないといけないのですが，どうしてもそこを逸脱してやってしまおうという国が出てくるところが問題になってきます。これは一種の中立性の問題です。

所得移転の話というのは，海外だけではなくて，国内にもあります。先ほど紹介しましたが，中小企業のオーナーによるインカムシフティングという問題は，まさにこの所得のスピードの問題です。給与所得者になるのか，その立場が事業者になるのかというのは，立場を選択できるところが税制上の非常に難しいところです。これも一種の中立性の問題です。この所得のスピードの話というのは捕捉にも関わってくるのですが，グローバルな社会においてはやはり資

本所得はどうしてもスピードが速いです。あと，労働所得はどちらかというとスピードが遅いので，そうすると税収を上げようと思うとどうしても労働所得に重課になって，資本所得はどうしても軽課になってしまいます。それがもたらす結果としては，実は所得の分配に非常に不平等が起こるというのが今の世界の状況なのかなと思っています。

なので，この所得の問題というのは，まさにスピードの速さとか，企業の中のインカムシフトの話だとかというものを考えながら相続税も考えて，法人税も考えます。これは公平性の話です。だから，中立性を考えながら結果として公平性が阻害されているので，公平性もさらに考えないといけないです。でも，そうするとだんだん簡素さが失われていくという非常にややこしい問題になっているのかなと思います。

取りあえず以上です。

（林）　法人所得か個人所得かという問題，或いは資本所得か労働所得かという問題を踏まえて，まず田中さんから今の点についてご意見を頂けますか。

⑵　フリンジベネフィットの問題点

（田中）今，フリンジベネフィットという用語があったのですが，いわゆる現物給付と理解しています。半分冗談ですが，一サラリーマンとしましては，こういう現物給付に今後課税が強化されるということになると，ちょっと勘弁してください，ということになってしまいます。とは言いましても，フリンジベネフィットが所得を構成するということについては，やはりこれは間違いがないだろうと思います。しかしながら，現物給付ということになりますと換金性があるとは限りませんので，給与所得者の担税力を高めるということは必ずしも言えないのではないでしょうか。

また，会社が指示して従業員を社宅に住まわせる，また社宅の入居費を多少安くするといったこともあるかと思います。こちらも現物給付かとは思いますが，これをもって従業者に利益があった，所得があったと言い切るのもなかなか難しいのではないかなと感じています。

そもそも現物給付の金額的な評価も難しいですし，あと現物給付があったことを把握すること自体が難しい場合も考えられますので，これに対してさらなる課税強化を図っていくということになると，慎重な議論が必要だと考えます。

（林）　ありがとうございます。フリンジベネフィットについてのご意見を頂きました。阪上さん，今の点，何か補足はありますか。

（阪上）　私もフリンジベネフィットについての意見なのですが，会社としてはやはりフリンジベネフィットというのは就職活動をされている学生さんに向けても会社を選択してもらう１つのアピールポイントかなと思っています。現状の日本の税制では，通勤交通費ですとか住宅手当など所得税で非課税となるものが多いと思うのですが，弊社としては非課税になるかどうかということはあまり意識せずに，従業員が働きやすい環境を整えるという目的でいろいろなものを導入しています。例えば従業員が自己研さんのために書籍を購入するという費用を負担したり，家事の代行サービス，保育サービス，介護サービスの費用の負担ですとか，家庭で使う常備薬の購入費用の負担とか，資格取得の費用の負担ですとか，幅広いものを用意しています。

税務の実務的な観点からしますと，やはりなかなか金額算定をするというところが難しいので，引き続き大体のものを所得税非課税という現行の税制が続けばいいなと思っているのですが，もしこういったフリンジベネフィットについて法人側で損金不算入とするというような税

制になっていくのであれば，一般的な会社は現金での給与にシフトしていくケースが多いのではないかなと感じています。個人的には，用途が特定されていますので，現金給付よりは課税は優遇されるべきではないかなと感じています。

（林）　ありがとうございます。特にフリンジベネフィットについては，所得なのだから所得税の対象とすべきというある種の筋論と，現場或いは感覚的にはそうではないのだという話が研究会の場でも交わされています。先ほど上村先生からもありましたが，給与がフリンジベネフィットに向かっていくとすれば，それはやはり中立的ではありません。それを防ぐために，曖昧なものに重課するとむしろ現金給与の方に行くだろうということです。しかしながら，現金での給付になると本当にその目的に使われるかどうかがわからないというような問題が出てきます。ある種のもぐらたたきみたいなことではあるのかもしれませんが，その中で何らかいい方向が見つけ出せるか，或いはその考察の材料にわれわれの研究会での報告が役立つことを願っています。

もう１つ，所得税に関連して，これも何回か研究会でも出てきた議論ですが，所得控除について上村先生の方から少し触れていただけますか。

⑶　所得控除の問題点

（上村）　財政学者はどこまで行っても中立性と公平性からどう考えるか，税制をどうするかということを考えているわけですが，やはり所得控除についても中立性と公平性の観点から分析をするわけです。例えば配偶者控除が扶養対象配偶者の労働供給に悪影響をもたらせているかという足立報告があるわけですが，これはまさに中立性の観点です。あと，矢吹報告と私の報告では，所得控除がどんな所得再分配効果を持っているのか，これはまさに公平性の観点で経済効果があるのかということを考えているということです。

先ほど冒頭で少しご紹介しましたが，所得控除というのは一定の金額なので，高所得者層ほど限界税率が高くなってきすから，高所得者層ほど所得控除の存在によって税負担が軽減されるということがあります。これが望ましいのか，望ましくないのかというところは価値判断によるわけです。ただ，基本的には所得控除というのは経費の計算のために設定されているわけであって，所得再分配を目的には多分していないと思います。にもかかわらず，結果として所得の再分配が行われて高所得者優遇になってしまっているというところが１つの論点です。

なので，この所得控除については，１つ１つの所得控除についてこの政策目的に照らしてどうあるべきなのかということについて考えるべきかと思います。つまり所得控除のままに置くのか，税額控除にすべきなのかということについて検討すべきかと，私は思います。例えば政策目的をもつ所得控除があります。私的年金の保険料とかそういうものは非常に政策目的を持っているような控除ですが，こういうものは特に高所得者層は自分で年金を持たなくても貯蓄を持っている可能性があるので，高所得者層を優遇するような所得控除ではなくて税額控除にしてもいいのではないかと思います。そういうように，個々の所得控除について一体何を政策目的にするのかということをちゃんと考えて，結果として望ましくない所得再分配が起こっているのだったら，それを検討し直すことが１つ必要なのかなと思います。

取りあえず以上です。

（林）　今の点，税法の立場で酒井先生から何か一言頂けたらお願いします。

（酒井）　所得控除に関してですが，まず財政

学の研究者からの報告にちょっと触れておきたいのですが，矢吹先生や上村先生の報告に触れまして，やはりデータを使った検討ということで，租税法学のアプローチとの違いがすごく面白いということです。例えば上村先生の報告に関連してですが，平均の年収が大体420万円という統計結果を見て累進税率構造を見ると，低い税率構造に納税者が集中します。そこから税収が主に上がってきているということは，直感的にもわかるのですが，それをデータから分析結果として出され，そしてそれを評価して所得控除や税率のもたらす税収上の効果を突き詰めていくというプロセスはとても説得力があって，税法学の研究と比べても圧倒的に面白いと思いました。

その上村先生の報告で５％とか10％といった低い累進税率の段階でほとんどの税率が出ているといった指摘を見て，所得税の税収調達能力は低いと言われていたかと思いますが，他方，小塚先生の報告では，閉鎖的法人でインカムシフティングがあることから，法人税も税収調達能力が低いということをおっしゃいました。そこに共通項として所得税も法人税も税収調達能力が弱っているなということが見いださせて，昨今基幹税として成長してきた消費税に期待できるというような論調もあるのではないかと思います。その中でも，所得再分配という重要な考え方に戻ったときには，やはり弱った所得税をうまく改善する，そしてその所得税の課題を見いだして研究していくということは続けていかなければいけないなと思っています。

所得控除に関連して足立先生の報告で取り上げられていました配偶者控除に関しては，感触として租税法学の中でも反対の声はあるのではないかなと思っています。今回，配偶者控除の対象は女性だけではないが，女性の就労を阻害する一要因にすぎないといったような結論を見るにつけ，配偶者控除を廃止したとしても，他の要因ということで女性の就労を阻害する税制以外の要素もありまして，賃金格差とか引いては特定業種での大学受験の段階からの差別といった存在が，最近は気になる次第です。

若干飛躍するかもしれませんが，私は最近GAARについて研究していますので，財政学のデータ分析とかを聞くにつれ，課税要件が明確でない例えば法人税法132条のような規定について経済的効果，税収への影響というのは，どういうふうに測れるのか，或いは測ることができないのかといったあたりは，だんだん興味が湧いてきているところです。以上です。

（林）　ありがとうございます。ご自分で今後の報告のテーマを手を挙げていただきました。所得が決まったとして，そこから所得控除と，いろいろな考え方があるという話だったのですが，この点いかがですか。では，阪上さんから。

（阪上）　今，所得控除のお話がありましていろいろ思っていたのですが，所得控除で身近なものとしては医療費控除ですとか扶養控除，配偶者控除などありますが，あまり自分の意思で控除額を変えることがなかなかできない控除が多い中で，最近話題に上っていますふるさと納税，寄附金控除については，結構いろいろなサイトが充実していまして，寄付をされる方の所得に応じた最も税額控除のメリットが受けられるシミュレーションが簡単にできるようなサイトがたくさんある状況になっています。国民の全員がこういったような税制に関する興味をふるさと納税以外の部分に関しても持っていければ，税制改正についてもみんなで考えていこうというより良い社会になっていくのではないかなと感じています。

（林）　ありがとうございます。では，田中さんからもお願いします。

（田中）　所得控除，税額控除，非常に制度が難しくていつも悩んでいるのですが，その意味で税制の簡素さがより高まっていくといいなと感じています。同じような話ですが，特定支出控除ですか，サラリーマンが業務に必要な書籍などを自分で購入したときに控除ができるといった制度ですが，これの適用がよりやりやすくなるように，今後制度が改善されていくことを期待しています。



（林）　ありがとうございます。この部分は，先ほど法人関係は企業の立場でお話しいただいて，所得税の方は一納税者としてのご意見を伺ってということで，非常に貴重な意見だと思っています。

それぞれにまだ言い足りないというところはあるかと思うのですが，ここでこの一覧をご覧いただきましたら，最初に私が話していまして，最後に神戸大学の玉岡先生に締めてもらっています。この研究会の税制改革に関する一連の報告を受けて，「これからの税制改革論」ということで玉岡先生から報告していただいています。今日はこちらには座っていただいていないのですが，一番前で座ってご参加いただいています玉岡先生の方から，研究会の今後も含めてお話しいただけたらと思います。

では，玉岡先生よろしくお願いいたします。

Ⅳ．これからの税制

１．納税者の意識改革

（玉岡）　ただ今ご紹介にあずかりました玉岡と申します。どうぞよろしくお願いします。自己紹介を皆さん簡単にしておられましたので，私も簡単にします。私は税理士志望ではなくて最初から学者志望だったのです。大阪弁で言うと「なんで税をそもそも払わんといかんのやろ」ということがきっかけで研究を始めたのです。それで，研究会での報告タイトルが林先生が「これまでの税制改革論」だったので，私は「これからの税制改革論」ということにして，しかも副題が大ぎょうでして，自分が生きていない来世紀のことまで考えてみようとしました。

税自身は多分皆さまと一緒で嫌いですが，税のことを研究するのは非常に大好きです。それで，税に関連する本をいろいろ読んでいるのですが，その中の１つにある小説があって，水木楊さんという方の『拒税同盟』という面白い本があって，その冒頭部分を簡単に読み上げますと「税は年貢ではない。納めるものではない。支払うものである。われわれは政府の奴隷ではない。主である。だから，われわれは自らを納税者と呼んではならない。新しい言葉を作ろう。われわれは払税者である」ということです。税は納めるものなのか，支払うものなのかというのは非常に大事な話ですが，どうも日本では納めるということについての同意というか，意識が根付いていて，それが日本の一種の納税文化になっているのかなと思います。

税という言葉は，思い出してもらいたいのですが，税はのぎへんが左にあって右が兌です。出来上がった穀物を取る，取り上げるというような意味が含まれています。極端な自由主義者によると，税というのは私有財産の泥棒であると言う人もいて，非常に厳しいです。私有財産を取られることには間違いはないです。ですから，取られるときには取られる側の同意がない

といけないということで，租税法律主義だとか或いは財政民主主義という言葉があります。ということは，最終的には取られる側のわれわれ納税者の意見というものを税を取る側は何らかの形で酌み取らないといけないということです。

２．税制改革の必要性

税制改革がなぜ必要かというと，現行の税の仕組みというものが今の経済活動にそぐわない形になっています。だから，今の経済活動にそぐうような形に変えていこうということです。そのそぐわないということを一番わかっているのは，やはり取っている側ではなくて払っている側で，そういう形で声を上げていっているということです。

税制改革の仕方について，２つあるのではないかと言ったのが，つい先日亡くなられました石先生です。２つというのは，１つは欧米型というもので，非常に綿密な研究をして，大胆な改革案を提案します。前のトランプのときもそうだったのですが，結局はその大胆な案というのは実行されないで終わります。それに反して日本型というのがあって，日本型というのは税調が２つあるのですが，特に党税調ですが，そこにいろいろな利害関係者の意見を集約して，アメリカ型みたいに大胆な改革はできないのですが，ピースミールに非常に今の経済の仕組みに合うようにゆっくりゆっくり変えていくというのが日本型だということです。租研に関して言うと，もう70年近く活動していて，各年度ごとにいろいろな研究をしたり或いは提案をしたり，毎年ですが，皆さんの意見を集約しているということです。最近の日本における税制改革では，どうやらそういう仕組みが変わってきまして，積み上げていって決めるという仕組みが何か上の方で鶴の一声というか，上の方で決めてしまって下から上がっていった声があまり届かないというような状況になりつつあるのではないかと，一種危惧しています。

租研を作ったというか創設に寄与したのが，シャウプ博士です。69年前にシャウプ勧告が出まして，そこで何か彼は租研みたいな団体を作ったらいいのではないかと言ったと思われていますが，シャウプ勧告の中で既に租研とおぼしき団体について言及していまして，それ以来ずっと続いているわけなのです。彼が晩年に論文で言ったことがあってそれは何かというと，税制改革に関連することですが，３つの英単語で言いますと tax architecture，tax engineering，最後に tax administration ということです。tax architecture というのは経済，社会全体を見据えてどういうふうな税制を構築するか。そのためにどういう課税ベース，所得に課税するのか，消費に課税するのかということを考える。２番目の engineering というのは，例えば所得を中心に課税するとしても，どういう方法で所得というのを捉えてどう課税するのかというのをもう少し詰める。最後の tax administration というのは，実務というか徴収の方法をどうするかというのを考える。

22世紀に向けての税制改革という大ぎょうなタイトルですが，長期推計というのが行われていまして，今後あと100年たたないうちに，ショッキングですが，GDP が今の半分ぐらいになります。１人当たりの GDP もかなり減ってしまいます。でも，少子高齢化で，財政需要というのは今よりももっと増えていくことが予想されます。そのときに，どういう社会全体の仕組みを考えていくか。それに対応するような税制というものはどういうものか。まさに tax architecture の議論になります。その tax architecture の議論というのを，実はこれまであまりしてこなかったのではないかというのが，自分も含めて反省点に当たります。それを今後どうするかということを租研を中心にしてまた話し合っていくことになると思います。

以上です。



Ⅴ．まとめ

（林）　ありがとうございます。税制については，長期の視点も含めて，或いはもっと幅広に検討していかないといけないというご指摘だと思います。時間が20分ぐらい残されています。一応テーマを設定してそれぞれお話を頂きましたので，あと最後に各登壇者の皆さまに一言ずつ振り返りというか，今後の希望も含めてお話しいただきたいと思います。これは田中さんの方からお願いします。

（田中）　本日お二人の先生からこれまでの研究会での議論を改めてまとめていただいて，大変よいおさらいの機会になったといいますか，整理ができたと感じています。また最後に玉岡先生から非常に心に迫るようなお話を頂きまして大変感銘を受けました。

今後ですが，研究者の先生方と企業メンバーがタッグになると言いますか，車の両輪という形で，ますます議論を活発にしながらこの研究会が発展していけばいいなと希望しています。ありがとうございました。

（阪上）　本日の討論会を振り返りまして，最初に本研究会の概要のおさらいを頂きまして，恐らく聞かれていた皆さんにとってはちょっと口頭だけでは難しかったかなと思う部分もあるのですが，私たちは幸いなことに直接さまざまな先生方からご説明を受けましたので，よい振り返りになったと思います。また，『租税研究』の方も読み返してみたいと考えています。

やはり企業としては，先ほど上村先生のご指摘もありましたが，簡素という観点がメインになって，税制改正要望についても自分の会社として楽になるような意見をどうしても言ってしまう形になっています。本日の議論を振り返り

まして，さまざまなテーマでさまざまな観点，公平・中立の観点からのご報告もありました。今後税制改正を要望するに当たっては，まずは簡素の面での要望を思い付いた後には，公平かどうか，中立かどうかというポイントについても検討することで，より良いい税制改正要望を挙げまして，当局の方にも受け入れていただきやすい形で活動していきたいと感じました。

ありがとうございました。

（林）　ありがとうございます。では，酒井先生よろしくお願いします。

（酒井）　この討論会もそうですが，本研究会では租税法の研究者だけでなく，財政学の研究者の方々の意見を拝聴できまして，また実務家の方々の現場での経験を拝聴できますので，本当に租税を巡る論点について広い視点が頂けます。この研究会に参加させていただいたころ早々に林先生から，租税法学における財政学の研究の捉え方としては立法論の話なのだよと教えていただき，財政学の先生のお話のポジションが自分の頭の中でできてすごく良く理解できるようになりました。法律学の本質というのは，法の解釈でありまして，解釈論が中心になって展開されていくこと，それが重視されるわけですが，租税法は毎年改正がありますので，立法論も非常に大事だということで，そういう意味でも本当にこの研究会では勉強させていただいているなと改めて感じました。

それから，企業の皆さまのご意見なのですが，本当に今，簡素が大事ということをおっしゃっていただきました。他にも研究しているだけでは気付けない論点をいろいろと貴重なご意見を頂けます。特に私は，連結納税制度を研究してきたなかで，理論的に正しいところをやろうと思うと，非常に制度が複雑になるのです。例えば投資簿価調整なんかは，アメリカそれからフランス，我が国でもやっていますが，他の国はやっていなかったりしているのです。そういったところを，精緻な制度のきちんと作ってもより複雑化してしまって，実際に現場でうまく機能しているのかなという視点を今後は大事に勉強していきたいと思います。

また，今回のシリーズでは，今日も玉岡先生からお話しいただきましたが，これからの税制改革論ということで，22世紀に向けた話も研究会で頂いています。技術革新が急速に進んでいる中で100年後を見通すというのはなかなか難しいということで，私は研究する中で数年先，5年から長くても10年先ぐらいを見据えながら本研究会の取り組みを通じて，租税法学が抱える問題を多面的に認識し，より良い法制度の構築に向けての研究を頑張っていきたいと思います。目下の取組みは，先ほど触れましたGAARの研究です。また，ブロックチェーンに関する租税属性の扱いなんかも研究していく予定です。今後，また研究成果をご報告できればと思っていますので，よろしくお願いします。今日は本当にありがとうございました。

（林）　どうもありがとうございます。では，上村先生からお願いします。

（上村）　今日はありがとうございました。私は仕事上，いろいろな団体の税制改正要望を見たり，もしくは意見を求められることがあるのですが，よくあるのは，税制改正要望というよりは減税要望というパターンが結構あって，これを全部実現したら日本は財政破綻しますよねということはまあまああるのです。ただ，そうなってしまうのはわかる気がします。やはり自分たちのことだけ考えると多分そうなるのです。だから，玉岡先生が言われたように，tax architecture，社会全体のことを考えるということが，税制改正要望には必要なのかなと思ってい

ます。特に租研の税制改正要望というのは，そういう意味ではバランスが非常に取れていると思います。そこの意識というのは，やはりこの研究会があるように，いろいろな人の声を吸い上げる仕組みが租研にもあって，この現場も多分そうだと思うのですが，そういう現場を経て出てきているのが，あのような税制改正要望になっているのかなという気がしました。

今日，これまでの研究会ではあまり意識していなかったのですが，今日の討論会でわかったことがあります。財政学者一般で言うと他の先生に失礼なのですが，私自身はやはり簡素についてはあまり意識できていなかったのは反省点です。今後そういうことを考えながら税制について考えたいと思います。どれだけ中立でもどれだけ公平でも，簡素さが失われていくと非常にまずい制度になります。中立さというのは多分簡素に非常に近いかもしれません。簡素というのは非常に重要な視点かなと思いました。

やはりこれで思うことは，先ほどのお話に戻りますが，こういう草の根ではないけれど，ボトムアップで税制について考えていくということが非常に大切で，先ほど玉岡先生も言われましたが，やはりトップダウンで決めることはあるのだけれども，ボトムアップ型で税制について声を上げていく，その声を上につなげていくような意思決定プロセスというのを日本全体で持たないといけない。民主主義の国なのでそれが大切だからそのルートはたくさんあった方がいいような気がします。そこが租研のこの場なのかなと思いました。以上です。

（林）　ありがとうございます。今後のことも含めて，それぞれご意見を頂きました。先ほど玉岡先生からありましたが，シャウプ勧告のシャウプ博士が，当時アメリカでもあったのですが，民間で税金を研究する機関というのが必要だと指摘されました。その意味では今，上村先生の方からも話がありましたが，租研は特定のプレッシャーグループではないわけです。減税してくれ，或いはこういうことをしてくれたら便利だということではなく，研究が大きな目的です。その上でこういう税制が望ましいという方向性を示す，或いは望ましい税制を考えるための材料を提供できるということが，租研のスタートなのだろうと思います。そこでわれわれの研究会がどこまで貢献できるかということだと思います。

一方で，各企業の要望もあります。それからボトムアップという話もありましたが，例えばこれは日本の場合そうだと思うのですが，消費税を上げるのに賛成ですか，反対ですかと問う国民投票をすると反対が勝ってしまう可能性が非常に高いです。ところが，でも消費税を上げないとこういうことが困りますよという話が出てくるとまた話は変わってくるというようなことを，民意と同時にきちんと示していかないといけないでしょう。これはもちろん政府としても示さないといけないことだと思いますが，そこに，われわれどこまで貢献できるのかなと思っています。

それからちょっと個別になりますが，国際課税で先ほど私はいろいろな隙間を縫った企業が幾つか出てきている状況でデータがないと申し上げました。とはいえ，税法の先生方の報告の中で何とか事件というもののご紹介があります。ある事件があってこういう判断がなされたという内容のご報告もあります。例えば１つの案件で，その企業が国際的にこういう活動をしているのであれば，こういう税負担をするべきという基準が今ひとつはっきりしていないのかなと私は思いました。どこにも税金は払っていないのはよくないというのはそうかもしれませんが，では，その企業はどういう税負担をどういう国にしていけば本来の望ましい姿なのか，中立的ということも踏まえて，或いは企業なので公平がどこまで当てはまるかわかりませんが，国際課税の正しい姿というのが，私自身もあまり意識していなかったのかなと今日改めて思いまし

た。それがあれば，例えば制度を修正して正しい姿にしていくための改正という説明があれば，多分企業の方も何かことが起きてから慌てて対応してそれに巻き込まれるということではなくなると思います。このままだとこういう悪いことが起きる，不都合なことが起きる，だからこういうふうに直すのだという説明がきちんと出来るように，あるべき国際課税の姿を議論していく必要があると思います。

地方税が割と国際課税に似ています。地方税というのは，最近は地方消費税や法人課税が議論になっていますが，地域ごとに入っているべきでしょうというのがある程度議論が立つわけです。そこら辺を参考にすれば，何か方向を出せるのではないかなと思っています。今後また研究会の方でも課題にしてまいりたいと思います。

企業の皆さんのご意見も頂き，研究者の方の関心事等も話してもらいました。今日の討論会は，われわれの研究会を自画自賛しているというようなというところも若干あったかもしれませんが，改めて『租税研究』の方もご覧いただいて，何かこういうテーマのことの報告，或いはこういうテーマについての議論の紹介はないのかといったことでお気付きの点がありましたらまた事務局の方にもお伝え下さい。何とか研究会のメンバーで対応できるのか，外の人に頼まないといけないかというのはまた検討しますので，ぜひそういうご意見ご希望等ありましたら事務局の方にご一報いただきたいと思います。

今日は２時間お付き合いいただいてありがとうございました。登壇者の皆さん，どうもありがとうございました。

第70回租税研究大会(大阪) 9月27日(木)午前10時～12時

討論会 「 所得税改革と各種税制の課題 ～税制改正のあり方について検討していく～ 」

■税制基本問題研究会での報告実績(平成29年4月～平成30年9月)

「租税研究」掲載号	所属	発表者	テーマ
平成29年7月号 (第813号 239頁)	関西大学	林 宏昭 氏	「これまでの税制改革論」
平成29年8月号 (第814号 11頁)	専修大学	鈴木 将覚 氏	「 法人税の「国境調整」とは何か？ 」
平成29年10月号 (第816号 124頁)	関西学院大学	一高 龍司 氏	「IFRS第15号と営業収益に関する益金算入時期」
平成30年1月号 (第819号 7頁)	新春座談会	右記の通り	＜新春座談会＞ 「これからの所得税・消費税のあり方～平成の税制改革を振り返りつつ～」 司会:林 宏昭 氏(関西大学) 学者:玉岡 雅之 氏(神戸大学), 小塚 真啓 氏(岡山大学), 漆 さき 氏(大阪経済大学) 企業:阪上 知子 氏(パナソニック㈱), 田中 正樹 氏(関西電力㈱) 租研:堀 治彦(事業部 調査研究・企画担当)
平成30年1月号 (第819号 57頁)	甲南大学	足立 泰美 氏	「税・社会保障制度と労働供給－家計のマイクロデータを用いた実証分析－」
平成30年2月号 (第820号 12頁)	大阪経済大学	漆 さき 氏	「信託を使った国際的租税回避への対応策ーカナダ法の紹介」
平成30年3月号 (第821号 157頁)	青山学院大学	矢吹 初 氏	「所得税制改革の影響」
平成30年4月号 (第822号 5頁)	神戸大学	渕 圭吾 氏	「納税者を守るための様々な方策とその限界 ～英国ヴィクトリア朝における納税者の権利保護に関する研究の紹介」
平成30年5月号 (第823号 5頁)	京都産業大学	八塩 裕之 氏	「日本の中小企業所得課税－オーナーによるインカム・シフティングの実態―」
平成30年5月号 (第823号 28頁)	関西学院大学	上村 敏之 氏	「給与所得税の税収からみた控除と税率の分析」
平成30年8月号 (第826号 45頁)	大阪府立大学	酒井 貴子 氏	「現物給付の範囲と課税のあり方―オーストラリアのFBTを参考に」
平成30年9月号 (第827号 20頁)	岡山大学	小塚 真啓 氏	「法人税の現状と課題」
平成30年9月号 (第827号 52頁)	神戸大学	玉岡 雅之 氏	「これからの税制改革論 - Tax Reform for the 22nd Century」

税制改革を巡る現状と課題



●参加者（五十音順）

甲南大学経済学部准教授	足立　泰美
関西学院大学法学部教授	一高　龍司
総務省大臣官房審議官	稲岡　伸哉
財務省大臣官房審議官	小野平八郎

司会	関西学院大学経済学部教授	林　　宜嗣

討論中に言及されている資料は，巻末「**資料編 1 頁～93頁**」に掲載されています。

はじめに



（林）　それでは，討論を始めたいと思います。先ほど，森副会長からお話がありましたが，日本の経済は以前に比べると少し良くなってきています。ただ，景気が良くても本当に根本的な構造的な経済は一体どうなっていくのだろう，或いはどうなっているのだろうと考えると，まだまだ油断はできない状況にあるのではないかと思います。

もちろん，財政が非常に悪いことは随分以前から言われていることです。その財政を何とかしなければいけない。受益と負担の不一致が起こっているわけですが，受益を減らすのか，負担を増やすのか。恐らく両方なのだろうとは思いますが，負担を増やすという議論も，当然これからは必要になってきます。

税制改革と言ったときの負担を増やすという場合，所得税で増やすのか，消費税で増やすのか，法人税で増やすのかといったように，どの税で増やせばいいのかという話は当然出てきますが，まずは国民負担率，或いは租税負担率をどの程度にまで持っていくべきなのかという議論，つまり，総額の議論が必要なのではないかと思います。

総額を考えるときには，当然，受益を現状のままにしておいて税だけ増やすのではなくて，受益も減らさないといけないといったように，受益と負担の一致を実現するためには受益と負担の両面からアプローチしなければいけないという，非常に悩ましい問題があります。ですから，今日は税の議論ですが，やはり場合によっては，受益のところにまで入り込まざるを得ない部分も出てくるかもしれないと思っています。

それから，税を増やしていかなければならないという状況の中で，どのような税体系をつくっていくべきなのか。かつて日本では，直間比率，つまり直接税の比率が高いので，間接税の比率を高めなければいけないといった議論がありました。ですが，現在は，直間比率論議はあまり登場しません。

そこで，所得，消費，資産のバランスをどうするかという，いわゆるタックス・ミックス論です。ですが，国税のタックス・ミックスと地方税のタックス・ミックスは，また違うかもしれない。国税も地方税も財源を調達する手段なのですが，その財源調達をする手段としての税の構造は，やはり国税と地方税ではおのずから違ってくる可能性もあります。

このように，税は，われわれの経済社会活動において非常に重要なソフトインフラではありますが，そのソフトインフラをどうするかということに関しての議論は，まだ道半ばではないかと思います。税体系の問題や，所得税はどうあるべきなのか，消費税はどうあるべきなのか，法人税はどうか。法人税も，とりわけ国際課税はどうあるべきなのか。そして，資産課税はどうか，地方税はどうあるべきなのかなど，税制論議は非常に多岐にわたっていて，一方で，相互に関係し合っている部分もあります。そのようなことも，本日の討論の中で整理ができればいいかなと思っています。

そこで，今日は，先ほどもご紹介がありましたが，小野審議官と稲岡審議官，足立先生，一高先生をお招きして，少し広い観点から財政・税制の議論を展開して頂きたいと思っております。前半は，国の財政と国税，そして後半部分で地方財政と地方税，このように２つのステー

ジに分けてまいりたいと思います。

まずは，財務省の小野審議官から，財政，税制の現状と課題について，それが終わりましたら，引き続き個別税制の現状と課題のお話を頂ければと思っております。なお，全体で２時間でございます。もちろん，ここにお集まりいただいた方々の中には，「こういうことを聞いてみたい」などということもあるかもしれません。もし時間がありましたら，ご質問をお受けすることができるかもしれませんが，時間が押しているようですと，そこは省略をさせていただきたいと思いますので，ご容赦いただければと思います。

それでは，小野審議官，よろしくお願いいたします。

Ⅰ．最近の税制の動向について

（小野）　小野でございます。どうぞよろしくお願いいたします。お手元にある「最近の税制の動向について」という資料を見ながら説明させていただきたいと思います。

１．経済社会の現状

〔主な経済指標の推移〕

まず，最初に「経済社会の現状」ということで，先ほど森副会長，或いは林先生の方からもお話がありましたが，足元の経済の状況でございます。**資料**②をご覧いただきますと，名目GDPは過去最高水準，失業率は25年ぶりの低水準，有効求人倍率も史上初ということで，全都道府県で１倍を超えています。企業収益は過去最高水準だということで，このような数字だけを見ますと，経済は極めて好調であることが見て取れます。

〔GDP ギャップの推移〕

資料⑧まで飛んでいただきますと，このように好調な経済なものですから，いわゆるGDP



ギャップも足元でプラスになってきているということで，需要が足りないという状況ではないということです。

〔人口動態と労働力人口〕

そうした中で，人口動態や労働力人口はどうなっているかというのが，**資料**⑨でございます。ご案内のように，総人口はピークを打って減っていく中で，労働力人口はここのところ増えているということでして，これも**資料**⑩をご覧いただきますと，増えているのがどこかということです。これもいろいろなところで言われていることです。やはり，女性と高齢の方の労働市場への参加が増えてきているという姿が見て取れます。

〔わが国の労働生産性〕

他方で，労働生産性という観点で見ますと，日本は諸外国に比べて非常に低い数字になっているということでして，**資料**⑫に内閣府の出しております潜在成長率のデータを付けておりますが，ご覧になっておわかりになるように，潜在成長率自体が足元で１％程度ということで，伸び悩んでいます。この辺をどうやってかさ上げしていくかということが，政府の取り組みとしては求められていくことになるのだと認識しております。

〔経済財政運営と改革の基本方針2018（抄）〕

いわゆる骨太の方針を毎年出しておりますが，今年直近のものを付けております。「今後の課題」というところで，今申し上げましたように，潜在成長率をどう上げていくかということで，そのために政府としてどのような取り組みをしていくかというのが下段の方に書いてあります。少子高齢化が進む中，持続的な成長経路の実現に向けた潜在成長率を引き上げるため，サプライサイドの改革として，一人一人の人材の質を高める「人づくり改革」と，成長戦略の核となる「生産性革命」に最優先で取り組むとともに，働き方改革を推進していくことになっているということです。

「革命」など，言葉の使い方はともかくとしまして，１つは働き方改革ということで，これについては，例えば所得税は，昨年30年度の改正でさまざまな控除の見直し等を行っております。これも１つ，働き方改革を後押しするような方向であると私どもは思っております。例えば，給与所得控除等を削って基礎控除を厚くしていくということで，今まではどちらかというと，いわゆるサラリーマンという働き方に重点を置いていた税制になっていたわけですが，これをいろいろな働き方をしていても，なるべく平等に扱えるようにしていこうという考え方で改革を行ってきているということです。

それからもう１つ，生産性を向上していくということでは，例えば法人税の方で，賃上げなり設備投資なりを行う企業を後押しするような特別措置を入れているようなことも，その取り組みの１つであるということです。

〔構造改革（今後の取り組み）〕

資料⑭，⑮に，まさに車の両輪としての人づくり革命，働き方改革，それから，未来投資戦略ということで，これはイノベーションの力を高めていこうといういろいろな政策ですが，こういったものを全て総合することによって，構造改革に取り組んでいくことによって，潜在成長率を上げていき，日本の将来を明るくしていこうという考え方でございます。

２．税制を取り巻く状況

〔一般会計における歳出・歳入の状況〕

そうした中で，もはや，もう前提条件になってしまっていますが，**資料⑯**以下は，日本の財政の状況でして，よくご案内のことだと思います。**資料⑰**は，いわゆる「ワニの口」といわれているグラフですが，構造的に税収を上回る歳出が続いているということです。

〔公債残高の累増〕

公債残高がこれだけ累増してきているということで，世界最高水準と言われておりますが，1,000兆円に近づこうとしているということです。

〔利払費と金利の推移〕

このような状況がいつまで続くのかということですが，ご案内のように，低金利がこれだけ続いているということで，これは国債の利払費がずっと安定的に低水準で推移しているということで，財政が今の状況で持っているのは，金利が低いことが非常に大きな要素でして，金利が上がってくると一挙に利払費が高まっていくということで，これは本当に財政破綻の危険性が高まっていく可能性があるということです。

〔一般会計税収の推移〕

それから，税収はどうなのだということで，税収の推移を付けておりますが，一番直近の30年度の予算で見積もっている数字が59兆円です。実は過去最高の税収が平成２年の60.1兆円で，バブルの絶頂期でした。このときの税収にまだ届いたことがないのですが，今，ようやくそれに届こうかとしているような状況です。

棒グラフを見ていただきますと，ここのところずっと税収は上がってきています。これは24年度と25年度の境目のところで，政権交代で今

の安倍政権になっているわけですが，その前がリーマン・ショックや東日本大震災等々で，税収は全体に落ち込んでいますが，政権交代以降は順調に税収は上がってきているということです。ただ，その構造を見ていただきますと，左側のバブルの絶頂期で一番税収が大きいのは，所得税です。26兆円，27兆円あったものが，現在は19兆円ということで，これは累次減税を重ねてきたことや，地方に税源移譲したこともあって，経済がいくら好調になっても，水準が当時の水準に戻らないといった構造になっているということです。

それから，点線は法人税です。法人税は景気の状況によって非常に凸凹しますが，これも税率の引き下げ等々をかなり行ってきた影響もありまして，足元は12兆円ぐらいということです。消費税をご覧いただきますと，税収が安定的であることは一目瞭然だと思います。階段になっておりますのは，税率引き上げで税収が増えてきているということで，今のところ，基幹税ということで所得税がまだぎりぎり税収の第１番ですが，来年10月に消費税が引き上げられますと，恐らくこれは逆転して，消費税が名実ともに一番重要な税になってくるだろうと思っております。

〔「中長期の経済財政に対する試算」（中長期試算）の概要〕

ただ，こうした税収が好調な中ではありますが，財政状況は大変厳しいということで，いわゆる中長期試算ということで，財政の将来推計を示しております。これは２つケースがありまして，①非常に高い名目３％を超す成長をするケースと，②ベースラインケースということで，ベースラインケースの方は名目1.7％という数字示しておりますが，高い成長を示した場合であっても，2025年の時点で，国・地方のプライマリーバランスのギャップが2.4兆円あるということです。ベースラインケースですと，8.1兆円あるということですので，財政が深刻な状況には変わりはないということです。

まずは，５年先送りされたわけですが，2025年度の国・地方を合わせたプライマリーバランス黒字化という目標に向けて，財政健全化を進めていくということです。さらに，来年10月に消費税が上がりましたら，これは歳出だけではなくて，歳入，恐らく消費税中心になると思いますが，この辺の将来的な10％以後の姿についても，本気で検討していく必要があるのではないかと思っております。

〔経済財政運営と改革の基本方針2018（平成30年６月15日閣議決定（抄）〕

それで，税制について**資料㉓**をご覧いただきますと，同じ骨太の方針の中に，税制に関する記述が幾つか書いてあります。「基本的考え方」というところの下線を引っ張っているところですが，「持続的な経済成長を維持・促進するとともに，経済成長を阻害しない安定的な税収基盤を構築する観点から，税体系全般にわたる見直しを進める」ということが書いてあります。消費税については，来年10月に上がることは決まっておりますので，明示的には書いておりませんが，やはり安定的な税収基盤ということからしますと，まずは消費税を予定どおり10％に上げていくことが，足元で一番重要なことではないかと考えているわけです。

その上で，税制改革ということで，段落を４つ書いております。１つは，個人所得課税と資産課税でして，再分配機能の向上や働き方の多様化への対応，格差の固定化防止などの観点から，引き続き検討を進めることが１つです。

それから法人税ですが，これまで進めてきた法人税改革を活用することで，賃上げや生産性向上への取り組みを促すとともに，租税特別措置法については，政策効果等を見極めながら見直しを行っていくという方針です。

３番目が国際課税です。「BEPS プロジェクト」の着実な実施を通じて，国際課税制度の再構築を進めていくということです。

４番目の最後の段落は，税制そのものではありませんが，ICT のさらなる活用等を通じて，納税者が簡便・正確に申告等を行うことができるよう納税環境の利便性を高めるということから，税務手続の電子化を一層推進していくということです。さらに，グローバル化や ICT 化が進展する中で，適正・公平な課税を実現するため，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取組を強化することが掲げられております。これは後ほど少し解説をします。

ということで，以上が総論的な話でして，以下，主要な税目ごとに，足元の検討状況や今後の方向性等についてご説明したいと思います。

３．消費税

〔経済財政運営と改革の基本方針2018（抄）〕

まず，消費税ということで，来年の10月１日に10％への税率引き上げが予定されているということでして，**資料㉘**以下に，先ほどの骨太の方針を再掲させていただいておりまして，その中で消費税の関係のところを取り出しております。

資料㉙をご覧いただきますと，下段の下線部の「消費税率引上げと需要変動の平準化」ということで，少子化対策や社会保障に対する安定財源を確保するとともに，現役世代の不安等に関し，個人消費の拡大を通じて経済活性化につなげるためには，消費税率の８％から10％への引き上げを実現する必要があることが，閣議決定で明示されているということです。総理も総裁選の中で，消費税率を上げることが最重要課題であることを発言されておりますので，来年の予定どおりの引き上げに向けて必要な準備を進めていくというのが，足元の税制全体の中で，私どもとしては一番大事な仕事だと思っております。

消費税に関しては，論点が４つほどございます。同じく骨太の方針の抜粋の続きを書いております。まず，**資料㉚**の⑴に書いておりますのが，消費税率引き上げ分の使い道の見直しです。５％から８％に上げるときには，上がった分の税収の５分の１を社会保障の充実，プラスアルファの分に使いまして，残りの５分の４は財政再建に回すという分担だったわけですが，今回の８％から10％への２％の引き上げ分については，現役世代の不安を解消して，これで個人消費の拡大を通じて，経済の活性化を図っていくという観点からは，必要な見直しでありますので，まずは10％に引き上げて，これを着実に実施していくことが１番目の課題です。

それから，**資料㉛**の⑵ですが，軽減税率制度が入ります。ご案内のように，酒・外食を除く飲食料品と一定の新聞が対象になるわけですが，これについては，特に事業者の方々には全く新しい制度ですので，いろいろなご負担をお願いするということです。日本では初めての制度でもありますので，まず，その準備に遺漏がないように着実に進めていくことが大切であると考えております。

〔個人消費の推移〕

それから，３番目として駆け込み・反動減の平準策ということでして，これについては資料を見ていただければと思いますが，**資料㉜**以下に書いてあります。消費の推移ですが，2014年４月に５％から８％に上がっておりますので，このグラフでいくと，どんと消費が落ちているところがまさにそこであります。その後，１回落ちて，消費が回復していっている姿ですが，これはグラフが２つに分かれていまして，下の方が2016年に発表された数字です。この間に GDP の基準改定が行われていまして，基準改定前の数字が少し低いグラフになっておりますが，これは基準改定後の数字で見ますと，消費の回復が比較的早かったことが見て取れるのではないかと思います。

〔形態別国内家計最終消費支出〕

それから，この消費の落ち込みを耐久財或い

はそうでないものに分けてみたものが**資料㉝**でして，やはり，ブルーのグラフの耐久財の落ち込みは，駆け込み需要とその反動減が非常に大きかったことが見て取れるということです。

〔消費税率８％への引き上げ時の駆け込み需要と反動減〕

そのスケールの推計をしたものが**資料㉞**でして，この駆け込み，反動減の規模ということで，個人消費のところで3.3兆円，そのうち耐久財で2.5兆円を占めています。さらに住宅投資が1.0～1.6兆円程度の規模になっているということです。

〔消費税（付加価値税）率の引き上げ前後の物価・経済の動き（日・独・英の比較）〕

では，消費税を引き上げたときにこのような事象が起きるのは日本特有の現象なのかどうかというのを見たものです。ドイツは2007年に16％から19％に３％引き上げました。イギリスについては2010年に15％から17.5％に引き上げたときの物価，消費，経済全体（GDP）の動きを示しているものです。

日本をご覧いただきますと，引き上げのときに，きれいに価格がどんと上がっていて，消費は見事に落ちています。GDPもそれに応じて落ちているのが見て取れると思います。ドイツ，イギリスをご覧いただきますと，これは非常に変動が少ないです。GDPに至っては，ほとんど変化が見られないようになっています。これは様々な要因が考えられると思いますが，日本では，どうしても税率引き上げと同時に，一斉に価格を上げなければいけないという意識が非常に強い一方で，ヨーロッパでは内税といいますか，総額表示を徹底していることもありますが，やはり事業者が自由に価格を決めているという意識が強いのではないかと思われるということです。

また**資料㉛**に戻っていただきますと，⑶の「駆け込み・反動減の平準化策」というところに，やはり欧州ではこのようなことが起こっていないという分析がされた上で，駆け込み需要・反動減が抑制されるよう，その方策について具体的に検討するということが方針として示されているということです。

それから⑷で，特に耐久消費財の駆け込み・落ち込みが大きかったことを踏まえて，これについては特に自動車と住宅を特出ししておりますが，このようなものの購入支援について，需要変動を平準化するため，税制・予算による十分な対策を具体的に検討することが書かれていまして，まさに平準化策と耐久消費財対策が，この年末の税制改正或いは予算編成の最大の課題の１つであると認識しております。

これは税・予算だけではなく，平準化という意味ですと，例えば駆け込み抑制や，引き上げ後にセールをやっていいですよといったような，ある意味規制緩和的なところもありますが，そのような価格政策のようなものも含めて，政府として検討していく必要があると思っているということです。

以上が消費税の関係です。資料はいろいろ付いておりますので，ご覧いただければと思います。

４．所得税

⑴　経済社会の構造変化

〔経済社会における構造の変化〕

少し飛んでいただきまして，続いて所得税の関係です。**資料㊷**以下は，最近の経済社会の構造変化ということで，先ほど見ていただいた人口動態が変わってきているということです。人口が減っている中で，労働人口は増えていって，女性やお年寄りの労働参加の割合が高まっているということです。さらに**資料㊸**をご覧いただきますと，雇用の中でも，やはり非正規の方，特に若い方に非正規が増えているということがあります。それから，**資料㊹**をご覧いただきますと，特に若年の非正規の方が増えているということで，この20年ぐらいを見てみると，若い

人の所得の水準が落ちているということです。

それから，働き方の多様化が進展しているということで，**資料**㊹の中に少し書いてありますが，今の所得税というのは，いわゆる終身雇用で１つの会社でずっと定年まで勤め上げて，年金生活に入っていくようなライフコースを前提に出来上がっています。いまやそのようなことではなくて，転職が当たり前，或いは兼職するのも当たり前，共働きも当たり前，高齢者が働くのも普通になるということで，やはり働き方が随分変わってきているという中で，所得税の構造をどうしていくかということが課題になっているということです。

⑵　所得税の構造

〔日本の所得税の構造（イメージ）〕

資料㊺は日本の所得税の構造をイメージで記しております。全体は総合課税，分離課税ということで，金融課税に関しては分離課税がかなり徹底してきているということですが，勤労性の所得については総合課税となっております。ただ，ご覧いただきますと，所得計算上の控除というものは，給与や年金ですが，こういう特定のサラリーマンや年金所得者であることをもってして，非常に大きな控除が付いているのが日本の所得税の非常に大きな特徴でして，これが今のいろいろな働き方の多様化している実態に合っているのかという問題意識で，ここ数年，所得税の見直しが行われてきているということです。

〔国民負担率（対国民所得比）の内訳の国際比較〕

資料㊼は先ほど林先生からもお話のあった国民負担率の数字です。全体はともかく，日本の場合は，特に消費課税がヨーロッパ諸国に比べて低いことがよく言われまして，逆に法人課税は高いと言われることもあるわけですが，実は個人所得課税の水準も，各国に比べると非常に低い水準になってきているということがございます。

これについてはやはり，平成元年に消費税を導入して，３％から５％に上げるときに合わせて，非常に大きな所得税減税を実施してきていることもありまして，所得税の負担水準全体が落ちてきているというのが大きな特徴です。

〔納税者の分布（所得税の限界税率ブラケット別）〕

資料㊽は納税者の分布を示したものです。今，最低税率が５％で最高税率が45％なわけですが，納税者の分布を見ますと，最低税率５％の税率の方が，実に納税者の６割です。10％のところまで含めると，８割以上の方がこのブラケットに入っているということで，全体の負担水準が非常に落ちてきているので，逆に言うと，これは政策的に所得再分配をやろうとするときに，財政が厳しい中で，非常に難しい構造になっているということです。

〔所得税の課税ベース及び諸控除のイメージ〕

他方で，控除のイメージです。これは全体の課税対象となる収入額に対するいろいろな控除の額を推計したものです。ご覧いただきますと，いわゆる所得控除という人的控除，その他の控除，基礎控除等々を含め，このようなもので全体の70兆円ぐらいが課税ベースから失われているわけですが，その外に各種所得についての控除ということで，先ほど申し上げた給与所得控除，公的年金控除で，合わせて実は80兆円が課税ベースから抜けているということで，ここのところがボリューム的に非常に大きいというのが日本の特徴であるということです。

〔平成30年度税制改正大綱（抄）〕

その上で，昨年の税制改正大綱を付けております。あと，この資料の一番後ろに，昨年度の税制改正の中身を付けております。給与所得控除等から基礎控除へのシフトと，基礎控除の逓減・消失化などといった見直しを行っていると

いうことですが，そうした見直しも踏まえつつ，引き続き見直しを継続していくということで，**資料**㊿の下線部の後段を見ていただきますと，「給与所得控除や公的年金控除といった所得計算上の控除については，働き方の多様化の進展状況も踏まえ，基礎控除へのさらなる振替を検討するとともに，その在り方について引き続き丁寧に検討する」ということです。

今回はわずか10万円の給与所得控除から基礎控除への振替を行いましたが，これをさらにやっていくという方向性が示されているということで，いわばサラリーマンという働き方を過度に支え過ぎないというか，税制をなるべく中立的な形にしていこうという方向性が出ているということです。それから，**資料**61までご覧いただきますと，人的控除については，昨年は基礎控除，一昨年は配偶者控除でも同じことをやっておりますが，逓減・消失型の所得控除方式を採用しているわけです。このような影響を見極めるとともに，引き続き検討していくことになっております。

その上で，もう１つ，所得税の課題として残された，まだ手を付けていないものが，次の段落ですが，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，個人年金等々の制度の在り方について，公平な制度を構築するような検討を行うという方向性が示されているということです。

⑶　老後の備え等に対する自助努力への支援

〔老後の備え等に対する自助努力（資産形成）への主な支援措置の現状（イメージ）〕

同じことが**資料**63にも書かれておりますが，問題意識は**資料**64をご覧いただきますと，これは働き方によって，左から正規労働者，非正規，自営業主さん，専業主婦と並んでいますが，このような働き方の在り方によって，老後に備えるためのいろいろな貯蓄手段や年金の手段が異なっているということでして，上の方のNISAや個人年金などは誰でも使えるわけですが，例えば財形貯蓄のようなものは，いわゆるサラリーマン，それも正規の方でないと使えないということですとか，企業年金でも確定拠出年金については，次の資料に書いてありますが，範囲をかなり広げたわけですが，例えば確定給付型の企業年金になりますと，これも正規の方でないと使えないといったことがありまして，税制もまちまちです。

こういった形で，働き方が多様化していく中で，どのような働き方をしても，なるべく公平な制度にできないかという問題意識でして，転職が増えていくことも踏まえると，年金制度などもポータブルにして，なるべく使いやすいものにしていくにはどうしたらいいかということで，多少検討に時間はかかると思いますが，次の課題として，この年末以降，検討を進めていくことになるのだと思っております。

以上が所得税です。

５．納税環境整備

〔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）〕

資料73以下で，先ほど申し上げた納税環境整備ということで，電子の進展等々に対応するための課題についての資料を付けております。**資料**74は政府税調で昨年海外調査をした結果です。左側が納税者利便の向上等に向けた取組ということで，ざっと見ていただきますと，例えば申告制度の国ですと，記入済申告書というものを入れたりとか，或いは申告の手続きとしてスマホで申告ができるようにしている国がかなり増えてきているということです。

他方で，右側が制度の信頼性向上に向けた取組ということで，これは，公平な課税をするという意味で，いろいろな情報を例えば調書の形で頂くような仕組みについても，諸外国ではかなり進んだ取組がなされてきていることを示しています。

資料76をご覧いただきますと，今申し上げたようなところが少し詳しく出ていますが，例え

ばこの４カ国においては，法定調書のようなものについて，かなり広いところから取ることができるということです。特にフランスのところなどをご覧いただきますと，インターネット上のプラットフォーム事業者，いまやシェアリングエコノミーのようなものが進んでいきますと，基本的に個人対個人の取引の所得をどのように把握していくかということで，まさに情報をこのような仲介事業者のようなところから取っていくという，今までになかったような取り組みをしていかなければならない。

あるいは，今の日本の制度ですと，税務当局の方から納税者を特定しないと，このような情報をくれということがなかなか言えないわけですが，これを特定せずに情報提供を要請するような権限が各国で入ってきているということでして，電子化は納税者の利便性をいろいろ向上するという取り組みと併せて，このような取組もやっていかなければならないというのが１つの課題です。

６．法人税

⑴　法人税を巡るこれまでの取り組み

〔これまでの法人税制における対応〕

あとはちょっと飛ばしていただきまして，**資料**㉛以下は法人税です。法人税については，**資料**㉞，㉟をご覧いただきますと，ここ数年の主な改革を書いておりますが，27年度改正と28年度改正の２カ年にわたりまして，成長志向の法人税改革ということで，実効税率の引き下げを行ってきております。結果として，今年度30年度から実効税率を29.74％ということで，一応，欧米に遜色ない水準まで税率が引き下がってきているという状況です。

〔成長志向の法人税改革：法人実効税率「20％台」の実現〕

その趣旨ということで**資料**㊱に書いてありますが，「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」ということであります。財政が厳しいものですから，財源を確保するという意味もあって，課税ベースを拡大することによって税率を引き下げるということで，法人課税をより広く分かち合う構造へと改革するということです。特定の産業だけが恩恵を被るのではなくて，なるべく広い方が負担を分かち合ってほしいということで，その中で稼いでいる企業についてはむしろ税負担を軽減していくという意味で，税率の引き下げを行ってきたということでして，このような取り組みで前向きな投資や賃上げを実施していっていただきたいという趣旨で行ってきたということです。

〔法人実効税率の国際比較〕

取りあえず，実効税率の引き下げは，現在，29.74％というところで議論が一応済んだ形にはなっておりますが，**資料**㊽をご覧いただきますと，今，これでドイツとほぼ同じような水準になっておりますが，実はご案内のように，アメリカがトランプ税制で下げた結果，これは地方も含めた数字ですが，27.98％ということで日本よりも下がってきているということですし，フランスもマクロン政権が法人税を下げると言っているようですので，さらにこの実効税率の引き下げという議論が，今後とも出てくる可能性はあろうかと思っておりますが，その際には，やはり税収中立といいますか，課税ベースを拡大していくことが大事ではないかと思っております。**資料**㊾以降に，アメリカの税制改革の中身なども付けております。ご参考までに，後でご覧いただければと思います。

⑵　国際的な議論の状況

〔「BEPS プロジェクト」〕

最後に，**資料**㊾以下に国際課税関係の資料を付けておりまして，時間もありませんので詳細な説明は省略させていただきますが，いわゆるBEPS プロジェクトの勧告を着実に実施していくということでして，恐らくこの年末についても，積み残しの課題について検討し，必要なも

のは法改正を行っていくことになろうかと思います。

〔OECD「電子化に伴う課税上の課題に対する中間報告書」の概要〕

さらに，**資料**⑬ですが，電子化に伴う課税上の課題ということで，やはり経済の電子化が進んでくると，どうやって所得を把握して課税をしていくかということが，非常に難しい問題になってきております。これを国際的に議論していこうという動きが，OECD 等で見られておりまして，2020年までには何らかの方向性を打ち出せればということで，今，検討が進んでおります。

非常に雑ぱくではありますが，国税の関係を概観しますと，以上のようなことでございます。どうもありがとうございました。

Ⅱ．税制改正への意見

（林）　どうもありがとうございました。それでは，足立さんから，ご意見或いはご質問をお願いしたいと思います。

（足立）　丁寧なご説明をありがとうございました。私の方からは，基幹税である所得税，消費税，法人税について，ご質問をさせていただきたいと思います。

〔所得税〕

まず，財務省の**資料**㉓，**資料**㊿～㊶ならびに**資料**⑨～⑩については，フリーランスや起業家が増えるなかで多様な働き方の促進とともに所得再分配の回復の観点から，平成30年度の給与所得控除の見直し，翌年度の配偶者控除の見直しそして今回の平成33年度からの給与所得控除および公的年金控除から基礎控除への振替が議論されております。この点について，２点ご質



問をいたします。

第１に，影響の度合いです。多様な働き方を促すという視点から基礎控除への振替が考えられていますが，基礎控除10万円の加算によって，どの程度の多様な働き方が促されるかの概算がありましたらお教えください。逆に，今回の給与所得控除および公的年金控除の上限の引き下げによって，負担が増える世帯がありますが，子育て世帯及び子育て世帯以外の世帯で，税負担はどのくらい増えますでしょうか。なお，税負担が生じるか否かではなく，世帯あたりの負担の度合いを明らかにすることが重要かと思います。実際に，消費が冷え込むほど負担の度合いが強いのでしょうか。

第２に，税率ブラケットと所得控除における影響の度合いです。上限設定の引き下げを行ったとしましても，納税者の税率ブラケットは第１ブラケットと第２ブラケットに課税対象所得が集約しています。このことから，税率ブラケットが変化しない限りでは，税負担への影響は大きくない，言い換えるのであれば，所得再分配の強化を目的にするのであれば，目的にかなっているとは言い難いように思いますが，この点はいかがでしょうか。今回の一連の見直しには配偶者控除などの所得控除が取り上げられていますが，所得再分配の強化であれば，高所得者への優遇が強い所得控除ではなく税額控除には注目しないのでしょうか。

これらのご質問の背景としまして，給与所得

控除は，経費の概算構造と補足率との兼ね合いで，諸外国と比べて高く設定されてきた経緯が国内にはあります。しかしながら，給与所得控除の上限設定が引き下げられたとしても，そもそも国内の給与所得控除の上限設定が高いことから，前回の適正化における影響は国税庁『民間給与統計実態調査』(2015年分)によれば，1000万円超えの階層は4.3％と僅かであると概算されています。加えて，納税者の税率ブラケットは第１ブラケット（10％）と第２ブラケット（20％）で納税者の83％を占めていますため，所得再分配強化への影響も低いと考えられます。この点から２つのご質問をいたしました。こちらが，所得税の質問です。

〔消費税〕

財務資料の**資料㉗**から**資料㊾**の消費税と軽減税率についてご質問いたします。

低所得者を配慮したサービスには，社会保障給付や社会保険料負担の軽減などが既に行われています。低所得者対象の他制度の実態も考慮したうえで，消費税の逆進性を踏まえた軽減税率制度の在り方を検討するなかで，軽減税率制度の導入コストも含めて，低所得者への配慮をどの程度まで実施するのが望ましいと考えていますでしょうか。

この質問の背景としまして，少子高齢化によって経済成長の制約があるなかで，社会保障の担い手の減少と医療・介護に関わる費用の増加を踏まえ，財政健全化と社会保障費の財源確保の観点から，消費税率の引き上げは重要になります。2019年10月の消費税率10％引き上げにあたって，消費税の逆進性による低所得者への配慮を踏まえ，平成31年10月には酒類および外食を除く飲食料品などに軽減税率制度が実施されます。

しかしながら低所得者への配慮は社会保障給付においてはもちろんですが，国民健康保険料や介護保険料などの社会保険料負担における軽減措置，上下水道の料金負担の軽減，乳幼児医療費制度による自己負担の軽減や保育料金の無料化など様々なところで実施されています。軽減税率導入コストや他制度との関係については，どのように検討なされているかをお尋ねしたく御質問いたしました。

〔法人税〕

最後に，法人課税については２点ご質問があります。財務省の**資料㉝**から**資料㉜**までの法人課税について２点御質問いたします。第１に，法人実効税率と個人所得税の最高税率の乖離が広がる場合に，「法人成り（個人事業を法人とする）」を引き起こす恐れがあります。この点について，どのような配慮がなされているのでしょうか。

第２に，設備投資には税率の引き下げ以外に投資税額控除がありますが，それぞれにおいてメリットとデメリットがあります。設備投資の促す政策を打つうえで，どの点を優先的に検討がなされているのでしょうか。

こちらを質問します背景には，国内では当期所得金額が増加し，現預金総資産比率で指標化される現預金の保有水準が先進国より突出しているにも関わらず，設備投資や人材投資に振り分けられていません。しかしながら，急速にグローバル化が進む世界的な動向を見据えると，企業の国際競争力の強化を図るためにも設備投資の拡大を促す政策は重要です。

一方で，英国では企業の税負担の軽減をはかるために，法人実効税率の17％までの引き下げを2020年に予定し，世界的にも引き下げ競争が生じる可能性がでています。我が国でも，法人実効税率や課税ベースの国際的調和を確保するためにも，法人実効税率の引き下げへの検討が引き続き今後も求められますので，以上のご質問をいたしました。

（林）　ありがとうございます。それでは一高さん，お願いいたします。



（一高）　小野審議官からご説明いただいた，個別税制と財政の現状と課題のうち，私からは，特に法人の課税ベースの在り方についてご質問とコメントを申し上げたいと思います。スライドで申しますと，財務省の**資料**㉞～㊴です。平成30年度の改正の点ですが，法人税改革の基礎に関わる論点で，かつ，実務上も理論上も重要で基本的な論点だろうと思っております。

〔収益の認識時点〕

ご案内のとおり，法人税法22条の２が定められて，IFRS 第15号を反映する収益認識に関する会計基準及びその適用指針との関係の明確化が図られています。この新しい会計基準によりますと，いわゆる履行義務の充足時，支配の移転時に，取引価格，対価の額を収益認識することが要求されます。そして，早い企業であれば既に適用が開始されている状況にあります。

財務省の税制改正の解説を見ますと，新会計基準は，法人税法上の実現主義や権利確定主義の考え方と大幅には変わらないという指摘がなされているところですが，無償の場合の取り扱いや返品，貸倒等の変動対価の扱いなどで違いあり得ることから，法人税法22条の２で取り扱いを明記したものと理解をしております。

併せて，返品調整引当金と長期割賦販売に関する規定が廃止されました。私見も，コンバージェンスを遂げた会計基準に法人税法を合致させていくという方向は，基本的な方向として問題ないと考えておりますが，以下４点に関して，質問と指摘をさせていただきたいと思います。

まず，コンバージェンスは，特に適用対象を限定しているものではありませんが，基本的には，やはり国際企業，連結財務諸表，或いは上場企業のニーズを念頭に置いて進められてきているところがあって，中小企業に関する会計指針は今も別に残っています。

こうした中で，今回，返品調整引当金の廃止があったわけですが，引当金の廃止を促進した平成８年の法人課税小委員会報告でも，返品調整引当金自体はあまり問題視されていなかった項目ではなかったかと思いますので，やや唐突感が否めません。残存した貸倒引当金は中小法人にも認められるということとのバランスも問われるように思います。財務会計上も，引当金の廃止がすう勢で，私も法人税法上，引当金の廃止をするという方向自体に反対するものではありませんが，今回，引当金の廃止と併せて，変動対価としての考慮も否定することになっていますので，かなり大きなインパクトを受ける企業も出てくるのではないかと思っております。引当金と変動対価の双方ともを否定するに至った理由や理論について，教えていただきたいと思います。

第２に，今回の法人税法22条の２は，原則である22条２項との関係で，より具体的に収益認識の基準について明確化したものですが，同様の明確化のための一般的な規定は，費用損失に関してもあっていいように思います。債務確定基準や，割引現在価値計算の可否等，通則化に値するような項目がいろいろあるように思いますので，そういった予定があるのかどうかについてお聞きしたいと思います。

それから，ややテクニカルな論点になりますが，第３に，収益認識に関する会計基準においては，いわゆる契約の結合の基準が，同会計基準のパラグラフ27にあります。恐らくこれとの

関係と思いますが，政府の税制改正の大綱によりますと，今後は収益の額を実質的な取引の単位に区分して計上できるということが言われています。この新会計基準の契約の結合の基準に則したものであれば，課税当局側，そして納税者の側，いずれの側から見ても，取引の一体的な把握が，今後は基本的に認められると考えていいのかどうかということを確認したいと思います。

そして第４に，例えば商品券に関する処理が，会計基準の適用指針に出ているのですが，これなどは，かなり現行の実務や裁判例と扱いが違います。こういった処理は新規定，つまり法人税法22条の２で否定されない限り，法人税法上の処理として認められることになるのかどうかという点を教えていただきたいと思います。

〔国際課税〕

次に，国際課税に関することです。ご報告いただいたスライドで申しますと，主に財務省の**資料⑫**に関わる部分かと思います。こちらで，BEPS プロジェクトについて整理がされていますが，特にわが国で積み残しの案件として指摘されている重要な項目の１つが，移転価格税制における無形資産の扱いかと思います。

既に，昨年10月の改定で OECD の移転価格ガイドラインにも価値創造への貢献に応じた所得の配分を達成するよう見直しがされています。この結果，費用分担契約を利用して，貢献の薄い納税者に多くの利益を帰属させるような課税逃れに対処していくという方向も決まっていて，利益分割法の適用や，評価困難な無形資産に関する扱いの指針なども，既に策定され公表されているところです。

特に，評価困難な無形資産に関しては，課税当局が事後の結果を，事前の価格決定における推定上の証拠として用いる場合の指針も示されていて，米国が1986年に導入した所得相応性基準に匹敵する内容を含んでいるかと思います。ただ，これは行き過ぎますと，当初適法であった処理が遡及的に覆される可能性もあって，租税法律主義の観点からも問題が生じます。わが国のグローバル企業は，わが国を含めた各国で，所得相応性基準がどのように国内法へ取り込まれていくのかについて，現在，注目しているところかと思います。

その米国ですが，最近の裁判例の影響などもあって，昨年の税制改正で内国歳入法典482条の改正がありまして，そこで無形資産の移転の評価に関して，いわゆる総合アプローチと，現実的選択肢の基準を明文化しています。一体的に移転される他の無形資産がある場合には，当該他の無形資産も考慮した無形資産評価ができることを明記し，他の現実的な選択肢となる取引が観念できる場合には，そこにおける利益を，いわば下限の利益として把握し，これを最低限，当事者に割り当てるように独立企業間価格の算定ができるというものです。これらは，従来から規則にあった考え方ですが，これを立法化したわけです。

さらに，無形資産の定義をのれん的な要素にまで拡張して，所得相応性基準の適用対象も広げました。所得相応性基準は，米国では，組織再編成を国境を越えて行った場合における一定の対処規定としても機能しています。特に将来収益を予測した DCF 法（割引現在価値計算）を用い，柔軟な比較対象の選定を通じて，例えば，これまで適用が困難だと考えられてきた，アメリカでいう独立取引比準法，わが国でいえば独立価格比準法（に準ずる方法）と同等の方法の適用が可能になる場合もあります。企業の側から見ると，不確実性が増すことも考えられます。

今申し上げたのは最近の動向です。そこでご質問なのですが，わが国での対応の方向性として，所得相応性基準を法令上明記していくことが予定されているのかどうか。そして，その導入の検討に際しては，米国の経験や動向はどのように考慮されているのか。特に国際的な事業再編や費用分担契約を通じた無形資産の国外流

出は，わが国でも懸念される問題と考えられているのかどうかという点について，教えていただきたいと思います。

〔タックス・プランニングに対する義務的開示制度〕

もう１点ですが，BEPS との関係で注目を集めている項目として，アグレッシブなタックス・プランニングに対する義務的開示制度がございます。これは開示の対象となる取引を，一般的属性と具体的属性を定めてあぶり出した上で，そういった取引を売る，或いは利用する者に対して，一定の情報を申告することを義務付ける仕組みでして，もしその義務を履行しない場合には一定の制裁もあります。提供された情報は，場合によっては，租税条約上の情報交換で他国にも移転しうるというものです。特に取引が国境を越えて行われるようなものの場合には，納税者がおよそ入手できないような情報にまで情報提供を求めることがないように配慮が求められているところです。

ただ，この義務的開示制度は，BEPS の中では，いわゆるベストプラクティスとして位置付けられているものであり，これを採用するかどうか，その中身の在り方も，それぞれの国の事情に応じて決めることが勧告されています。その意味では，わが国でこれを導入するかどうかを考える際には，そもそもアグレッシブなタックス・プランニングがどの程度わが国で流布しているのか，そしてアグレッシブなタックス・プランニングの徴憑となる属性を，あらかじめ識別しておく必要があります。例えばアメリカでは，かねてより Notice を発行することによって，そのような属性を認識して積み重ねがあるわけですが，わが国ではそのようなものも明示されていません。こういった中で，仮に導入するとしても，過剰な情報要求がされるのではないかといった懸念も，納税者や税理士などの専門家にも見られるところです。義務的開示制度の現在の導入の見通しや，アグレッシブなタックス・プランニングに対する現状認識について，教えていただければ幸いです。

（林）ありがとうございます。足立さんからは，所得税と消費税の，いわゆる低所得者対策，それから，現在の日本経済において重要な設備投資と法人税の関係について，経済効果も含めて質問がございました。

それから，一高さんは，国際課税等を中心に，まず，法人税の課税ベースの問題に言及されました。現在は税率に話題が集中していますが，課税ベースをどうするかということは，非常に重要な問題だと思います。その意味では，税率の引き下げと同時に，課税ベースを拡大するという動きがあるわけですが，グローバルスタンダードな適正な課税ベースはいかにあるべきかということです。それから，BEPS との関係で，無形資産の国外移転の話と，義務的開示制度についてご質問がありました。また，将来どうなるのでしょうかという質問もありましたので，お答えいただける範囲で結構ですので，お答えいただければと思います。よろしくお願いします。

（小野）　ありがとうございます。どれだけお答えできるかということですが，お答えできる範囲でお答えしたいと思います。

〔給与所得控除の見直し〕

まず，足立先生の方から，所得税の関係でいろいろご質問をありがとうございました。まず，最初のご質問として，基礎控除10万円の加算によって，どの程度多様な働き方が促されるのかということです。これは正直申しまして，これを定量的にお示しするのはおよそ難しいのですが，では基礎控除が10万円増えたからといって，みんなサラリーマンを辞めてフリーランスになるかというと，そのようなことは思っておりま

せん。ただ，むしろ，先ほど資料の中でも紹介しましたが，今回は10万円ですが，振替については，今後とも検討を継続していくことが，一応，与党の大綱でも示されております。そうしますと，将来的には給与所得控除がだんだん減っていって基礎控除が増えていくということで，サラリーマンであるということ自体で税制のメリットが非常に高い状況が変わっていく中で，これから職業を選択される方，或いは転職などを考えられる方々が，税のことをなるべく気にしないで，ある意味中立的でということですが，そのような働きを選択できるようなことになっていければというのが，本当のところであるということだと思います。単年度の改正だけではなくて，今後，少し長い目で見てどうしていくかということが大事なのではないかと思っているということです。

それから，負担の度合いは数字の話ですので，申し上げさせていただきますと，今回の見直しで負担増になる方々は，基本的には給与収入が850万円を超されている方々だけです。それより低い方々は負担増にはなりません。給与収入が850万円超の方々というのは，給与所得者全体で5,900万人ぐらいという数字を持っておりまして，そのうち430万人ほどということです。

さらに，850万円を超されている方でも，お子さんがいらっしゃる方等については，今回，負担増にはしないという措置を取っておりますので，このような方々が430万人のうち200万人程度いらっしゃるだろうと推計しております。従って，430万人から200万人を引きまして，230万人ぐらいの方については負担増になるということです。

負担増となる方々については，850万円の方だと，もうほとんど負担増は生じないのですが，給与収入が増えていけば，負担増の額が大きくなるということです。当然ですが，そのような数字になっております。例えば，給与収入が1,000万円の方ですと，年間にして４万5,000円ぐらいの負担増になることを見込んでいるということです。

いずれにせよ，負担増になる方々は230万人ということで，5,900万人のうち４％程度ということで，96％の方については負担増とならないことを考えると，消費を含めた影響はそれほど大きくないのではないかと見ているということです。

それから，その他のご質問としては，税率区分が第２区分までで８割を超しているということで，このような中で給与所得控除の上限設定を見直しても，所得再分配についての影響はそこまで大きくないのではないかということでして，そこははっきり申しまして，所得再分配の効果がこれで非常に高いとは思っていません。ちょっと繰り返しになりますが，ただ，やはり方向性として，今回，これからもこのようなことをやっていくということをお示しできたことがむしろ大事だと思っておりまして，やはりそのような姿を見ることによって，なるべく働き方に税制が影響を与えない形にしていきたいというところが，むしろ主眼です。

ただ，もちろん所得再分配は大事なことでして，これはその次のご質問にも関連しますが，４番目のご質問は，むしろ所得控除というよりは税額控除を考えてはどうかということでして，所得再分配ということでは，いろいろなことを考えております。今回やりましたのは，一応，上の方の負担を少し重くするということで，基礎控除を逓減・消失型にしたわけです。これは，アメリカやイギリスはそのような形の税制になっていることも参考にしてやらせていただいているということです。

足立先生がおっしゃるように，税額控除にすれば，より所得再分配効果が高いということはそのとおりですが，ご覧いただきましたように，第１ブラケットに６割，第２ブラケットまで合わせると８割いらっしゃる中で，この税額控除化をしようとすると，税率の高い方の人数が非常に少ないものですから，税率の低い方々が増税にならないようにするためには，実はお金が

非常にかかってしまうという問題がございます。基本的にわれわれは，財政が厳しいので，税収中立でやらなければいけないと考えるものですから，所得が高い方々に負担いただいて，なるべく下の方に移していくということなのですが，今のような構造になっているものですから，なかなか税額控除化というのは，まず財政的に難しいということが１つございます。

それから，実は所得控除方式というのは，そもそも日本の税法の立て付け自体が課税所得が基本になっておりまして，これに担税力を見いだして，所得控除というのは，まさにそれをいろいろ家族構成等々，いろいろな個人の事情を斟酌するという形で，所得金額から差し引いて，それに税負担を求めるという意味では，ある意味確立した体系になっておりますので，これを税額控除に改めることについては，考え方をかなり根本的に改めなければいけないということがあります。これは政府税調などでも議論していますと，経済学者というよりは，特に税法関係の方々は，やはり所得控除方式が日本の税体系としてはふさわしいのだという声も根強くありまして，なかなか一朝一夕に税額控除化に持っていくことは，現実には難しいというのが正直なところです。

〔軽減税率〕

軽減税率等々の低所得者対策をどこまで実施するかということです。ご案内のように，軽減税率は低所得者対策ということで実施することにしております。同時に，今回，10％への引き上げで増収になった分を使って，介護保険料の軽減や低年金の方への給付金といった形で，別途歳出面で低所得者対策を行うことになっておりますので，当然，これを併せた形で低所得者対策をどの程度行うべきかを考えなければいけないというのはそのとおりでして，そのようなことは認識しているつもりです。

ただ，程度というのも，定量的に申し上げるのはなかなか難しいということもありますので，取りあえず，バランスを見ながらやっていくというお答えになるということです。

〔法人成り〕

法人成りの問題でして，これは永遠の課題といいますか，昔からずっと言われている課題です。法人成りは，いわばその原因ということですと，実効税率と個人の所得課税の税率が違うということで法人化した方が得だということと，あともう１つ，これは同族会社のような形ですと，オーナーの方が給料をもらう形にすると，給与所得控除が適用できるということで，いわば経費がダブルで控除できる問題も昔から指摘されているということです。

今回，給与所得控除自体は縮減しておりますので，その限りにおいては，その部分の要因は多少減っています。ベクトルとしては減っている方向に行っているのだと思いますが，いずれにせよ問題が残っていることは認識しております。実はこのような個人事業主，同族会社，給与所得者の課税のバランス，勤労性所得に対する課税の在り方について配慮しながら，外国の制度も参考に総合的に検討することが，昨年，与党の税制大綱の検討事項というところに記載していただいていますので，なかなか急に解決策が見いだせるようなものではありませんが，引き続き検討をしていくということです。

〔設備投資減税と税率の引き下げ〕

設備投資減税のようなものと税率の引き下げのどちらをということですが，基本的には法人税改革ということで，これは基本的に恒久的なものだと思っていまして，これは全ての企業が恩恵を受けるということです。頑張って利益を稼げば税率が低くなるわけですから，どのような業界であってもメリットは受けるという意味で，きちんと税収中立でやる限りにおいては，税率の引き下げは恒久的なものとして，今後ともやっていくことについて否定はしないということです。

他方，投資税制とか，或いは今，賃上げ税制のようなものもありますが，これはどちらかというと，恒久的なものというよりは，少しスパンの短い，経済対策的なものとしてやっているということです。今あるいろいろな投資税制或いは賃上げ税制なども，一応，時限で期限を区切ってやってきているようなところで違いはあるのかなと思いますが，いずれにせよ，この辺はその時々でいろいろなご要請がありますので，バランスを見ながら全体をやっていくということかなと思っております。

〔法人税の課税ベース〕

一高先生のご質問です。まず，引当金変動対価等々の関係です。おっしゃるように，IFRSの新しい基準，収益認識に関する会計基準が，早い企業ではこの４月から適用されているということでして，基本は法人税の考え方は，企業会計に合わせていくけれども，ただ，税法上望ましくない部分があれば，それは税法で特別に規定を置いて特別な扱いをするという考え方ですので，今回も基本的に，IFRSの基準に沿った形ではありますが，税の考え方と異なる部分についてのみ，少し違う定めをしているということです。

法人課税については，企業会計のように対価として受け取るものの価額で認識するということではなくて，譲渡した資産の時価で認識するというのが，今までの基本的な考え方であるということで，先ほどご指摘の法人税法22条の２ということで，明文化していなかったのですが，それを今回，明文化したということです。

今回の新しい会計基準では，値引きや割り戻し，或いは貸し倒れ，買い戻しのような変動部分については，その部分を控除して収益を認識するという考え方だと承知しておりますが，値引きや割り戻しについては，その時点で時価ということで認識できますので，これは会計基準どおりということです。ただ，貸し倒れ，買い戻しの見込み額については，譲渡資産の時価となかなか関係性がつかないものですから，これは明文をもって，法人税の計算上，収益の額から控除しないということを明確化したということです。

それから，引当金です。返品調整引当金については，今回の新会計基準では，これ自体が認められなくなったということでして，引当金については，先ほどご指摘がありましたが，基本的には過去の政府税調の議論などでも，基本的に不確実な費用であって，公平性や明確性の点から問題があるという指摘がなされておりますので，順次見直しは行ってきているということです。

今回，この基準がありますが，適用は上場企業等々という大きなところでして，中小企業に必ずしもこれをそのまま適用する必要はないので，返品調整引当金を中小企業に限って残すということは当然検討はしましたが，いろいろな関係団体，或いは担当省庁等とも相談した結果，中小企業を含めて残す必要性はなかろうという判断の下に，今回は整理させていただいたという経緯です。

債務確定基準や割引現在価値測定等々について，同様に通則化してはどうかということです。今回のように，いろいろなIFRSの規定ができるなどという機会があれば，明確化という意味も含めて，なるべくそのようなことをやっていきたいとは思っております。今のところ，このようなものをいきなり明文化しようとする予定はありませんが，何らかそのようなきっかけがあれば，或いは実務上，このようなものを明確化してほしいというご要請があれば，検討していくことになるだろうと考えております。

それから，３番目，収益額の実質的な取引単位に区分して計上できるようになったということや，契約の結合の基準に従って，取引の一体的把握が，今後，基本的に認められると考えてよろしいかということですが，実は，これは法律ではないのですが，この新しい会計基準に沿った形で，法人税の基本通達も変えております。

今回，基本的に，この新しい基準に沿った形で法人税も対応するという取り扱いを定めておりますので，おっしゃるとおり，基本的に会計基準どおりであれば，税法上も認められることになると考えております。

商品券の処理についてのお尋ねがございました。これについても，実は通達の見直しを行っておりまして，基本的にはこの基準どおりなのですが，他方，税法の観点から考えると，過度に保守的な取り扱いや恣意的な見積もりが行われる場合に問題があると考えられる場合もありますので，一部，独自の扱いを決めております。会計基準上ですと，商品引換券については，顧客が権利を行使しない部分を，ちょっとこれはなかなかわかりにくいのですが，権利行使のパターンと比例的に見込んで収益認識するということになっております。基本的にはそれで構わないのですが，ただ，例えば発行年度ごとに商品券を管理していないような納税者，或いは発行時から10年を過ぎても一切行使していないような場合，未計上になっているような場合には，一括して益金に算入するという取り扱いを，税独自の世界ですが，定めているということです。

〔国際課税〕

最後に国際課税についてご質問がありました。BEPS プロジェクトで勧告された事項は，順次，法制化を進めておりますが，所得相応性基準は，残された大きな課題の１つです。現在，経済界等々からいろいろとご意見を伺いながら検討を進めております。

他方，最後のご質問の，義務的開示の問題についても，宿題になっていると認識しております。これは，まず，アグレッシブ・タックス・プランニングをどのように定義したらいいのか自体がよくわからないということと，仮に何らか定義してやる場合にも，まさに先生がご指摘のとおり，企業側の事務負担や予見可能性をどのように担保するかということが実はなかなか難しくて，検討しておりますが，恐らく，先ほどの所得相応性基準のようなものよりは，多少遅れていくのではないかと思っております。順番としては，恐らく移転価格税制の所得相応性基準の検討を先にやって，義務的開示のようなものは，引き続き準備しながら，うまい解決策が見つかれば入れていくという感じではないかと思っております。

以上です。

（林）　ご丁寧にお答えいただきまして，ありがとうございました。時間の関係で，私の中間総括は割愛させていただいて，続きまして，地方財政・地方税について稲岡審議官からお話を頂きたいと思います。よろしくお願いします。

Ⅲ．地方財政・地方税制の現状と課題

（稲岡）　総務省で地方税担当の審議官をしております稲岡でございます。よろしくお願いいたします。それでは，資料に沿ってご説明を申し上げますが，時間の関係もありますので，簡潔にご説明したいと思います。

１．総論：地方財政・地方税制の現状と課題

〔国税・地方税の税収内訳（平成30年度予算・地方財政計画額）〕

資料❷以降は，地方財政の果たす役割や，地方財政の状況が厳しいという資料ですが，少し飛ばしまして，**資料❼**をご覧下さい。地方の税収構造でございます。

国税は所得・法人・消費の３つの基幹税で大体８割の税収ですが，地方税全体を見ていただきますと，所得税に対応した個人住民税が約３割，法人税に対応した地方法人課税が２割弱，消費税に対応した地方消費税が約１割です。それから，地方独自の税として固定資産税が約２



割，その他自動車税，都市計画税等々となっております。下の図を見ていただきますと，市町村については，個人住民税と固定資産税が合わせて８割となっており，この両税は基本的に安定した税収ですので，市町村の方が税目としては安定した状況にあるということです。

〔地方税収（地方財政計画ベース）の推移〕

国税の方でもお話がありましたが，ここのところ税収は堅調に推移しており，地方税については，地方法人特別譲与税を含めた実質ベースでの税収としては，過去最高となっている状況が見て取れると思います。

〔人口１人当たりの税収額の指数（平成28年度決算）〕

租税については簡素・中立・公平といった租税原則があるわけですが，地方税についてはそれらに加えて，税源の偏在が少なく税収が安定的な地方税体系が望ましいと，政府税調の答申などでもご指摘を頂いております。最近問題になっているのが税源の偏在性であり，人口１人当たりの税収を，全国平均を100として指数化したものですが，真ん中の地方法人二税が最大・最小で6.1倍の差があり，この格差をどう解消するのかというのが，今，課題になっております。

〔地方税の充実と偏在是正に関するこれまでの措置等〕

実はこれまでも地方税の充実局面においては，偏在是正に取り組んできております。下のイメージ図をご覧いただきたいわけですが，仮に地方税の増収，或いは制度的な増税が図られた場合は，地方交付税の交付団体ですと，その分，地方交付税が減るということとなり，留保財源の問題はありますが，収入は変わりません。不交付団体については，この税収増がそのまま収入の増になりますので，地域間の財政力較差が拡大することから，地方税を充実する局面では，偏在是正に取り組んでいかなければならないということです。

過去に，例えば三位一体の改革で，所得税から個人住民税への税源移譲を行った際にも，従来，所得税に比べて緩やかではありますが，５％，10％，13％の超過累進構造であった個人住民税の所得割の税率を10％にフラット化したり，或いは20年度ですが，これは税収が増えていた局面で，リーマンショックの直前ですが，地域間の財政力格差の拡大に対応するため，地方法人特別税・譲与税制度を創設しました。その他，消費税率の引き上げにより地方消費税が増加することになりますが，この際にも法人住民税法人税割の一部の交付税原資化といった形で，偏在是正の取り組みを進めてきました。

２．各論：個別地方税制の現状と課題

⑴　地方法人課税

〔地方法人二税（法人事業税・法人住民税）の税収の推移〕

それでは，若干，個別税目についてご説明を申し上げたいと思います。地方法人二税ですが，大きな制度改正としましては，平成16年度の外形標準課税の導入です。それから，20年度に創設された地方法人特別税・譲与税です。さらに，近年の法人税改革に伴う法人事業税所得割の税率引下げと，外形標準課税の拡大が行われたというのが大きな改正です。

〔法人事業税所得割の税率引き下げと外形標準課税の拡大〕

先ほど国税の方で，法人実効税率のお話がありましたが，平成26年度までは，事業税の所得割の税率が，大法人で7.2％でしたが，法人税改革に伴いまして，外形標準課税の拡大と，所得割の税率の引下げが行われて，所得割の税率が半分まで下がったことによって，法人実効税率20％台の実現に大きく寄与しました。

〔消費税率の引き上げと地方法人課税の偏在是正〕

資料⓯は少し複雑ですが，偏在是正措置です。これまで偏在是正は，地方法人課税で２パターンで行われており，どちらもその一部を国税化するというものです。１つのパターンが，法人住民税法人税割で採られた措置ですが，この一部を国税化して全額を地方交付税原資とするというものです。もう１つは，同じ国税化なのですが，地方法人特別譲与税として人口と従業者数の客観指標により，その全額を都道府県に譲与するという仕組みで，こういった偏在是正措置がこれまで採られてきたということです。

〔現状と問題の背景等〕

今，なぜ偏在是正が問題になっているかということですが，**資料⓰**をご覧いただくとわかりますように，地方税収が堅調に推移し，地方法人特別税・譲与税を創設した当時の水準を上回ってきております。これにより，税源の豊かな地域とそうでない地域，東京とそれ以外ということになるかもしれませんが，その財政力格差が非常に拡大してきているという状況です。

資料⓱をご覧下さい。東京都の財源超過額（基準財政収入額から需要額を引いた額）が29年度で１兆2,000億円近くあるという状況です。或いは，東京都の基金が，ここのところ毎年3,000～4,000億円積み上がっており，2.6兆円近くあるという状況です。一方で，不交付団体については，臨時財政対策債を発行しなければならないといった厳しい財政運営が続いていることもあり，財政力格差の拡大への対応として，地方法人課税の偏在是正が課題になっているということです。

〔都市・地方の持続可能な発展のための地方税体系の構築〕

資料⓲，**資料⓳**は，偏在是正について，税制改正大綱や骨太などに記載されたものの抜粋です。この問題については，地方間で税収をどのようにするのかということですので，納税者の方々の税負担が増えるといった問題ではありませんが，31年度税制改正において，大きなテーマの１つとして議論される見込みです。

⑵　車体課税

〔車体課税（地方税）の現状〕

続きまして，車体課税です。これも先ほど財務省から，消費税の引き上げに伴う課題のところで何点かご説明がありましたが，耐久消費財である自動車と住宅についての取扱いが議論されております。**資料㉑**をご覧いただきたいと思います。現在，自動車の取得時には自動車取得税が都道府県税として課税され，保有時には自動車税，軽自動車には軽自動車税が課税され，車検時には自動車重量税が課されております。また，自動車重量税の約４割は地方に譲与されておりますので，車体課税の点線で囲まれている部分の2.6兆円のうち，2.2兆円が地方財源であり，地方にとって極めて重要な財源となっております。

〔平成31年度税制改正における検討項目〕

資料㉒は，車体課税についての31年度税制改正における論点です。１つ目は，消費税が10％へ上がる前後における駆け込み・反動減対策をどうするのかということで，これについては，一番下の閣議決定である骨太に書かれているとおり，対策を具体的に検討するとされており，車体課税についても，そのための工夫をしてい

かなければならないと考えております。

もう１つ，今，特に自動車業界等を中心に言われておりますのが，自動車の保有課税を引き下げるべきであるというご主張です。これは29年度の与党税制改正大綱で，「自動車の保有に係る税負担の軽減に関し総合的な検討を行い，必要な措置を講ずる」とされていたこともあり，また，消費税が来年10月から引き上げられることや，日米の自動車を巡る問題等，様々な背景があることから，減税要望がなされているものです。大きくはこの２つですが，あとは期限切れを迎えるエコカー減税やグリーン化税制についても，次の税制改正で整理が必要となります。

〔自動車ユーザーの税負担の水準〕

自動車業界等は，日本の車体課税は過重であると主張されており，右の赤いところの付加価値税を除いた自動車の保有に係る課税が，欧米よりも高いということです。軽自動車が国際標準なので，軽自動車まで下げるべきだというご主張です。

私どもとしては，ユーザーの税負担というのは，車体に係る税だけではなく，燃料なども含めて考えるべきだろうと考えています。右下の燃料課税をみますと，わが国の税負担は，アメリカよりは高いのですが，その他の国と比べて見れば低くなっています。

〔燃料課税と車体課税の国際比較〕

これをトータルで見ますと，**資料㉔**は財務省作成の資料ですが，これは年間どれくらいのガソリンを消費するかを仮定した上で，自動車に係る燃料課税，車体課税を合わせたもので比較したものです。アメリカより高いことは事実ですが，ヨーロッパ諸国と比べて特段高いということではありませんので，総合的に見る必要があると考えています。

〔自動車に関する行政サービスと車体課税の状況〕

先ほど車体に係る地方税収が2.2兆円と申し上げましたが，道路特定財源ではありませんが，道路関係，交通安全対策等に５兆円を上回る規模で費用を要している中で，これを単純に減税することにはならないと考えています。法人税改革が，課税ベースを拡大して税率を引き下げるという税収中立の形で行われたこととパラレルに考えれば，きちんと何らかの代替財源がない限り，保有課税の軽減は困難だということです。

⑶　森林環境税（仮称）

〔森林環境税（仮称）及び森林環境譲与税（仮称）の制度設計イメージ（案）〕

森林環境税は30年度の税制改正で内容が決まっております。具体的にどういった仕組みかというと，現在，個人住民税の均等割で，県分1,000円，市町村分3,000円，合わせて4,000円をご負担いただいておりますが，これに1,000円を上乗せして，国税として徴収するというものです。この部分については，市町村から都道府県を経由して国にいったん入り，森林環境譲与税として私有林人工林面積，林業就業者数，人口により按分して，大半は市町村ですが，市町村や都道府県に譲与されるという仕組みです。

〔森林環境税（仮称）及び森林環境譲与税（仮称）の創設フレーム（案）〕

先ほど均等割で1,000円，3,000円と申し上げましたが，東日本大震災を教訓として実施する防災施策に対応する分として，平成35年度までの10年間の措置として，県分，市町村分でそれぞれ500円の増税措置が採られております。このため，この措置が終了する36年度から均等割の税率が下がりますので，森林環境税は，国民の負担の実質的な増を伴わずに行うという観点から，課税は36年度から実施することとされました。

一方，説明は省略しましたが，31年度から新たな森林管理制度の下，市町村の役割が大きくなり財源が必要となることから，森林環境譲与税については31年度からスタートすることとしております。

〔各年度の譲与額と市町村及び都道府県に対する譲与割合及び譲与基準（案)〕

31年度から譲与を行うための財源については，将来の森林環境税の税収で償還することを前提に借入れを行う仕組みが採られました。森林環境税は，地方にとって久々の新税ということで，きちんと森林整備に使われることが非常に重要であると考えているところです。

⑷　地方消費税

〔地方消費税の清算制度について〕

資料㉝からは地方消費税です。これは昨年度の税制改正で清算基準の見直しを行ったのですが，**資料㊱**をご覧いただきたいと思います。地方消費税については，国税の消費税と併せて納付いただいておりますので，県への払込み段階では非常に偏在が大きな税です。大きな全国チェーンのスーパーマーケットの本店が東京にあれば，それに係る地方消費税は，いったんは全部東京に納付されるのですが，国税の消費税同様，地方消費税は仕向地原則に基づく税であるため，その税収は最終消費地に帰属させることが必要であり，この税収を都道府県間で消費に相当する額で清算をするというシステムが採られております。いったん入った税収を都道府県間でやりとりをするという仕組みです。

〔地方消費税の清算基準の抜本的な見直し〕

この清算基準については，30年度改正だけではなくて，27年度改正，29年度改正でも見直しを行ってきましたが，今回は抜本的見直しということで，持ち帰り消費など統計による消費の計上値と消費地がずれていると考えられているもの，或いは非課税取引について除外をして，統計カバー外の代替指標は人口を用いるという見直しを行ったものです。

⑸　ふるさと納税

〔ふるさと納税の概要について〕

最近，いろいろニュースにもなっておりますが，寄付金控除制度であるふるさと納税についてです。地方団体への寄付は，所得税，個人住民税ともに基本分として控除されるものですが，それと2,000円を除いた分を個人住民税から特例的に控除することにより，上限はありますが，2,000円を除いた額が所得税なり個人住民税から差し引かれ，実質的な負担が2,000円で税収の帰属地を変更できるというものが，ふるさと納税制度です。

〔ふるさと納税制度の健全な発展に向けたこれまでの取り組み〕

資料㊵のとおり，昨今，ふるさと納税額は非常に伸びてきており，平成29年度で3,650億円となっています。

もちろん，災害の被災地へのふるさと納税や，ある地域で行われている取組みを支援するためのものも多くありますが，過度な返礼品でふるさと納税を集める地方団体があります。そういった地方団体に対して，これまで累次にわたって，返礼品の割合は３割以下にしてくださいとか，地元とは何の関係もないものを送るのはやめて下さいということでお願いをしているところですが，現況を見ますと，そういったお願いだけではなかなか過度な返礼品の見直しが進まないというのが正直なところです。

〔ふるさと納税に係る制度見直しの検討〕

そこで，**資料㊺**のとおり，９月11日に野田総務大臣の閣議後会見で，「過度な返礼品を送付し，制度の趣旨を歪めているような団体については，ふるさと納税の対象外にすることもできるよう，制度の見直しを検討することとしました。総務省において，見直し案を取りまとめ，

与党の税制調査会においてご議論いただきたいと思います」と表明され，31年度税制改正は，偏在是正と車体課税，そして，ふるさと納税が，大きなテーマになるのではないかと考えているところです。

⑹　地方税の電子化

資料㊿以降は，地方税の電子化の関係の資料ですが，時間の関係で説明は省略させていただきます。

私からは以上でございます。

（林）　ありがとうございます。時間がなくて，急がせてしまいまして申し訳ありませんでした。それでは，足立さん，ご質問・ご意見をお願いします。

Ⅳ．地方財政・地方税制の現状と課題への意見

（足立）

〔法人関係２税と固定資産税〕

丁寧なご説明をいただき，ありがとうございます。総務省の**資料❼～❾**，**資料⓬～⓳**の地方税の基幹税でもあります法人関係２税と固定資産税について応益負担の視点からご質問いたします。

第１に，法人は地域に存在することで行政サービスの受益を均等に受けていると考えた場合に，黒字法人のみに行政サービスの受益が発生しているというのは，応益の原則という税の性格の説明としては難しいのではないでしょうか。このような場合に，法人住民税を定額のみとし法人税割の廃止といった検討はなされているのでしょうか。

第２に，事業活動に注目した法人事業税においては，事業規模に応じて行政サービスの受益が一定増えると仮定したならば，法人事業税は付加価値割のみとし所得割と資本割の廃止などは検討がなされているのでしょうか。

地方自治体の福祉サービスが増えるなかで，地方税収の約４割を法人が負担しており，特に超過課税を主に，法人偏重があります。一方で，法人が負担する地方税は課税ベースが重複するといった複雑な体系になっており，税の原則に従えば，より簡素で応益原則が地方法人課税で望ましいと考えられます。しかしながら実際は，法人住民税の法人割は黒字法人のみが税を負担しています。この点から２つのご質問をいたしました。

また第３に，固定資産税の負担調整については，どのような方針で検討がなされていますでしょうか。ご質問の背景には，固定資産税の二元性があります。固定資産税は，宅地においては地価公示価格等の７割を目途とし，かつ評価替に負担調整を実施するという制度の二重構造になっています。負担調整措置につきましては，地価上昇によって負担水準が低下する大都市に比べ，地価下落が生じている地方では負担水準が７割を超えることから，確かに納税者への配慮が求められています。

しかしながら公示価格を基準としています限り，税の変動は生じます。そもそも負担調整措置は昭和38年度の固定資産税評価委員会で暫定的措置として導入され，恒常的となり今に至っています。負担調整措置は制度を複雑にするだけでなく，本則規定との乖離を広げ，かつ固定資産税などの収入額は，基準財政収入額の基礎であることから，地方交付税算定などへの波及も生じます。フェア・マーケット・バリューを基準とした課税標準とし，評価を公示価格の７割をめどとする本則課税の一元化も考えられますが，今後の方針として，負担調整措置の課題はどのように検討がなされていますでしょうか。

〔公共インフラの老朽化と車体課税〕

もう１点，公共インフラの老朽化と車体課税の点からご質問したいのですが，総務省の**資料**

⓴～㉖の車体課税について，詳しくご説明いただきありがとうございます。こちらの車体課税に関してですが，地方税の原則であります応益課税を考えた場合に，将来膨らむ道路や橋梁へのコストを踏まえ，自動車取得税廃止による代替財源の安定的確保について，どのように制度設計がなされていますでしょうか。

質問の背景としましては，自動車取得税が道路特定財源として創設されている点にあります。道路や橋梁，トンネルの老朽化が著しく進むなかで，平成21年度以降に一般財源化されてからも，自動車取得税は維持・整備費の貴重な財源です。この自動車取得税が税制抜本改革法第７条で「自動車取得税の廃止等及び自動車税における環境性能割の導入」とし，取得税を廃止して取得税によく似た新たなしくみをつくることで，安定的な財源の確保とグリーン化の推進という矛盾した目標を盛り込んでいます。平成26年以降には自動車取得税を二段階に渡って引き下げ，消費税10％の時点で廃止しますが，代替財源に軽自動車税の増税を求めています。
しかしながら軽自動車は公共交通機関が衰退した地方を中心に，生活の足として重宝されており，税額が上がれば日常生活に影響があると指摘され軽課なども議論されています。これらの経緯を踏まえ，代替財源の制度設計の方向性をどのように考えていますでしょうか。私からは以上でございます。

（林）　ありがとうございます。それでは一高さん，お願いします。

（一高）

〔地方消費税の清算基準〕

稲岡審議官からご説明いただいた地方の税制のうち，私からは地方税制の現状と課題に関連するところで，総務省の**資料㊱**，**資料㊲**の地方消費税の清算基準についてご質問とコメントを申し上げたいと思います。

地方消費税に関しては，高齢化社会の進展を見据えて，かつての消費譲与税による譲与を改めて，地方分権，地方自治の本旨に鑑みて，地方税源の充実・確保の観点から導入されたという経緯がございます。これは平成６年の改正で，平成９年から施行されているものです。

地方税の応益的な性格を踏まえますと，最終的な価格形成への各事業所レベルでの貢献と，受益を踏まえた配賦ということもあり得ないわけではないが，消費税は，その消費地で課税するという論理と，徴税・納税コストの観点から，現状のような消費地に向けた配賦・清算のシステムが確立してきたと理解をしております。そうしますと，配賦基準をどうするかというのは，非常に重要な問題であり，先ほども詳しくご説明を頂いたところです。特にこれを地方の事情に応えつつ，消費地に適正に配分するために，配賦基準を洗練していく必要があります。

今回，平成29年度の改正と軌を一にして，人口ウエートを50％にまで引き上げた上で，従業者数ウエートを廃止するとされています。そして，引き上げ後の消費統計のウエートが50％になったわけですが，これと人口ウエートとがイーブンになったという，重要な改正がなされたと思っております。今回の改正で，ネット販売などに加えまして，百貨店なども販売額に関し，清算基準となる統計から除かれたということですが，これに関連して，３点のご質問とご指摘を申し上げます。

第１に，サービス産業の比重の高まりを踏まえて，人口ウエートを上げていくという方向で，今後も修正されていくということなのでしょうか。単に頭割りで計算することの限界，もちろん，一人一人の消費額は，本来，地域によって違いもあり得るわけですから，そういった中での頭割りの計算の限界は，どのように議論されているのかということをご質問したいと思います。

第２に，これと関連して，ネット販売に関する地方消費税の地方への帰属の在り方はどうあ

るべきなのかということです。これはなかなか捕捉するのが難しいわけですが，ネット販売に関しては，その販売額に係る消費分を別途，別段の仕組みで課税することも，理論的にはあり得るように思いますので，そのような可能性はないのかどうかということをご質問申し上げたいと思います。

第３に，社会保障財源部分の清算基準はどうあるべきなのでしょうか。議論を教えていただきたいと思うのですが，特に社会保障財源部分の存在は，最近の清算基準の中で，人口ウエートの高まりと何か関係があるのかということです。元来，社会保障財源部分は再分配に係るもので，個人的には地方消費税として仕組むことはなかなか難しい部分があるのかなとも感じておりますが，もし議論等があればお教えいただきたいと思います。

（林）　では，稲岡さん，よろしくお願いいたします。

（稲岡）　まず，足立先生からご質問のありました法人住民税法人税割は，赤字法人が負担をしないので，応益原則に立った地方税としていかがなものかというご指摘です。法人住民税は地域社会の費用について，個人だけではなく法人にも広く負担を求める税で，負担分任の人税でございます。ですので，負担能力に応じてご負担を頂くことが，否定されるものではないと考えているところです。

〔法人事業税の付加価値割の拡大〕

それから，法人事業税の付加価値割の拡大についてのご質問がございました。法人事業税の外形標準課税は，シャウプ勧告以来の都道府県税の課題であり，15年度税制改正において，16年度から大法人の一部に付加価値割と資本割を導入することになったわけです。この外形標準課税のうちの付加価値割については，政府税調などの取りまとめでも，法人の人的・物的活動量を客観的かつ公平に示すと同時に，各生産手段の選択に関し中立的であり，課税ベースが広く安定的であるなど，理論的に最も優れた特徴を有するとされております。資本割については，導入時の整理としては，事業活動の規模をある程度示すとともに，法人の担税力を示す側面も併せて持つということで，補完的に用いられているものです。

今般の法人税改革で，外形標準課税を拡大したわけですが，その少し前の政府税制調査会の法人課税ディスカッショングループが取りまとめた「法人税の改革について」の中では，「現在の付加価値割の比重を高め，法人所得に対する税負担を軽減していくことが望ましい。併せて，事業活動をより適切に反映し，税の簡素化を図る観点から，資本割を付加価値割に振り替えることが望ましい」とされているところです。付加価値割は事業活動規模を表すのに最もふさわしいので，学者の先生を中心とした取りまとめでは，付加価値割の拡大というご意見を頂いていたところです。

ただ，この外形標準課税の拡大というのは，経緯，或いは納税者の御理解もいただく必要がある課題ですので，今回，同じ割合で，資本割も含めて比例的に拡大をしたということですが，これは，27年度，28年度改正で行ったものですので，その影響も把握しつつ，今後の姿については検討していく必要があろうかと思っております。

〔固定資産税の負担調整措置〕

それから，固定資産税の負担調整措置についてのご質問がございました。評価替えに伴って税負担の上昇幅が大きくなる場合に，これを一定範囲に抑えるというのが負担調整措置でございます。今後というのはなかなか難しいわけですが，今回，平成30年度の税制改正で，負担調整措置を単純延長することとされました。これは，大都市を中心に地価が上昇していく場合で



は負担水準が下落します。一方，地方部では，ご指摘があったとおり，地価が下落して負担水準が上昇するということで，負担水準のばらつきが出てきている状況です。

このため，まずはそれを現行の６割～７割の据え置きゾーンの中に収れんしていくことに，優先的に取り組むべきであり，また，現下の最優先の政策課題はデフレからの脱却であるということですので，与党でのさまざまな議論の中で，先ほど申し上げたとおり，負担調整措置を継続することとされました。今後については，やはり地価の動向が最大のポイントですが，市町村の基幹税の充実確保という観点から，在り方については引き続き検討していきたいと考えております。

〔自動車取得税の廃止と財源〕

それから，車体課税に関連しまして，自動車取得税を廃止すると，その財源はどうなっているのかということですが，自動車取得税の廃止が決まったときの税収規模が約2,000億円であり，これについては，地方財政には影響を及ぼさないということで，おおむね半分は軽自動車税の引き上げ，7,200円から１万800円に引き上げさせていただきましたが，これにより対応し，残りの半分が，この10月に自動車取得税の廃止に伴って導入が予定されている環境性能割の税収で賄うことが，過去の大綱等ではセットされております。それから，車体課税一般で申し上げれば，先ほど私からご説明申し上げたとおりで，やはり，この財政状況の中で単なる減税は考えにくいということですので，代替財源の確保にきちんとしためどが必要ではないかと考えております。

〔消費税の清算基準〕

次に，一高先生からご指摘のありました消費税の清算基準の問題です。人口ウェイトを上げていくのかというご質問ですが，今回，私どもとしては，消費に相当する額で清算するということですので，そのデータがあれば，消費に係る統計データをできる限り活用するのが基本だ

と思っております。今回，地方財政審議会で，検討会も設けて検討を行って，いろいろ他に利用可能なデータはないかという観点からもさまざまなデータを探したわけですが，現時点では見当たらないということで，今使っているデータのうち，最終消費を表すものとしていかがなものかというものを除外していった結果として，統計のカバー率が下がって，結果として人口が50％になったということです。引き上げを意図して50％にしたものではありません。

それから，インターネット販売についてのご指摘です。これは29年度税制改正で，30年度の１つ前の税制改正ですが，清算基準として用いる統計データから除外することとされました。これは先生自身も，なかなか難しいのではないかというご指摘でしたが，私どもも，利用可能なデータを手元に持ち合わせているわけではありませんが，統計改革の動向などを踏まえながら検討していきたいと考えております。

それから，地方消費税の１％からの引き上げ分については，社会保障財源となっております。それに係る清算基準，別途の清算基準があってもよいのではないかというご指摘ではないかと思いますが，私どもとしましては，あくまでも，地方消費税は最終消費地に帰属させるものであって，そのために導入されている清算基準は，最終消費地に適切に帰属させるという観点から定められるべきものであって，使途の観点からこれを考えるのは，なかなか難しいのではないかと考えているところです。

以上でございます。

おわりに

（林）　ありがとうございます。本来ならば，私が総括をしなければなりません。ただ，私が司会をやっているうちに，「このようなことも聞いてみたい」などと，いろいろ出てまいりました。時間がありませんので，まとめながら，お答えは頂かなくて結構ですので，少しだけ私の考えを述べさせていただければと思っています。

さまざまな政策目標を達成するために構造改革が必要だといったとき，税だけで問題を解決するのは非常に難しい。例えば，投資の促進にしても，よく言われるオープンイノベーションを促進しましょうと言っても，オープンイノベーションというのは，いろいろな部門が協力しながらイノベーションを進めていくということですから，税だけで実現するのは難しい。産業クラスターなどでも，日本ではなかなかうまくいかないのは，やはり産官学金の連携がうまくいっていないからです。連携を促進するためには，やはり税だけではなくて，政策パッケージで考えなければいけないと思います。

それから，今，地方税の地域偏在が問題になっていますが，私は，今の東京一極集中が止まらない限りは，偏在是正の方式はエンドレスになるのではないかと思っていまして，やはり東京一極集中をどうするかということと同時に，その中で税がどのような役割を果たすべきなのか，或いは，東京一極集中が進んでも，それほど偏在しないような税制を作っていかなければならないのではないかと思います。

地方消費税の精算基準を最終消費地にするといった場合，最終消費地とはどこなのだろうということです。例えば，誰かが東京のレストランで食事をしたとき，東京が最終消費地なのか，それとも埼玉県の人が東京で食べている場合は，やはり埼玉県に税は帰属するのかということです。国税の場合はどの地域から税が徴収されてもいいわけですが，私は最終消費地というのは，消費者が住んでいるところと考える方が良いのではないかと思っています。最終消費地とは言っていますが，小売売上額があれば，当然，東京や大阪に売上げが集中していくことを考えると，やはり人口割ですっきりやった方がいいのではないかと思ったりもするところがあります。

それから，税収中立というところの議論なの

ですが，税の構造改革を進める場合に，例えば所得控除から税額控除に変更するといった場合は，これは税の中身の改革ですから，やはり税収中立で考えていかなければならないと思います。

ただ，１つの税目の中での税収中立というのはなかなか難しい。かつて所得税から消費税へという動きの中で消費税の税率が上がったときには，同じ税収であれば，所得税で受けとめるのか，消費税で受けとめるのかという議論があったわけです。ですから，これからは，税体系の中での税収中立という考え方も必要です。これはまさにタックス・ミックスの議論です。

例えば法人税の場合，法人税だけで税収中立ということをやろうと思ったら，税率を下げれば，タックスベースは広げていかなければいけません。しかし，果たしてこれでグローバルスタンダードのタックスベースになるかというと，なかなか難しいところもあって，そのような意味では，他の税との間で，つまり税体系の中での税収中立を考えていかなければならないのではないかという気がしております。

いずれにしても，税制改正，とくに抜本的税制改革ということになりますと，大変なエネルギーが必要ですし，価値判断も必要です。所得税の再分配機能を強化するといっても，一番高い所得層の税を増やすだけが再分配効果を強めるわけではありません。現行の所得税では10％の税率が適用されている80％の納税者のところの税率ブラケットを小さくしながら，その部分の累進度を高めていくようなことも必要かもしれません。ただ，所得税の再分配機能はどうあるべきなのかという議論がなされておりませんので，その議論を，もっと進めて行かなければならないという気もしました。

今後，抜本的税制改革が進んでいくことを期待しながら，この討論会を終わりたいと思います。今日は意見或いは質問をなさってくださった４名の方々に感謝申し上げます。どうもありがとうございました。

税制関係資料

財務省主税局

目　　次

最近の税制の動向について

１．経済社会の現状

（資料①）経済社会の現状……5
（資料②）主な経済指標の推移……5
（資料③）景気循環……6
（資料④）実質 GDP 成長率（寄与度）……6
（資料⑤）雇用・賃金の状況……7
（資料⑥）可処分所得と個人消費……7
（資料⑦）設備投資の動向……8
（資料⑧）GDP ギャップの推移……8
（資料⑨）人口動態と労働力人口……9
（資料⑩）就業者数増加の内訳……9
（資料⑪）我が国の労働生産性……10
（資料⑫）潜在成長率（内閣府）……10
（資料⑬）経済財政運営と改革の基本方針2018（抄）……11
（資料⑭）構造改革（今後の取組）……11
（資料⑮）未来投資戦略2018概要……12

２．税制を取り巻く状況

（資料⑯）税制を取り巻く状況……12
（資料⑰）一般会計における歳出・歳入の状況……13
（資料⑱）公債残高の累増……13
（資料⑲）利払費と金利の推移……14
（資料⑳）一般会計税収の推移……14
（資料㉑）「中長期の経済財政に関する試算」（中長期試算）の概要……15
（資料㉒）経済財政運営と改革の基本方針2018（平成30年６月15日閣議決定）（抄）…15
（資料㉓）経済財政運営と改革の基本方針2018（平成30年６月15日閣議決定）（抄）…16
（資料㉔）財政再建に関する特命委員会報告（抄）……16

３．消費税

（資料㉕）消費税……17
（資料㉖）消費税率の引上げ……17
（資料㉗）消費税率の引上げ（税制抜本改革）……18
（資料㉘）経済財政運営と改革の基本方針2018（抄）……18
（資料㉙）経済財政運営と改革の基本方針2018（抄）……19

（資料㉚）経済財政運営と改革の基本方針2018（抄）……19
（資料㉛）経済財政運営と改革の基本方針2018（抄）……20
（資料㉜）個人消費の推移……20
（資料㉝）形態別国内家計最終消費支出……21
（資料㉞）消費税率８％への引上げ時の駆け込み需要と反動減……21
（資料㉟）消費税（付加価値税）率の引上げ前後の物価・経済の動き
（日・独・英の比較）……22
（資料㊱）経済財政諮問会議（第２回，平成30年２月20日開催）
総理締めくくり御発言（抜粋）……22
（資料㊲）消費税率引上げによる需要変動の平準化に関するタスクフォースの
開催について……23
（資料㊳）消費税率引上げ時期の変更を踏まえた住宅ローン減税等の延長
（消費税率引上げ時期変更法）……23
（資料㊴）住宅取得等資金に係る贈与税の非課税措置……24
（資料㊵）平成29年度税制改正大綱（抄）……24
（資料㊶）車体関係諸税の概要（平成30年度）……25
（資料㊷）自動車重量税のエコカー減税の見直し（乗用車）29改正……25
（資料㊸）軽減税率制度……26
（資料㊹）消費税の軽減税率制度の概要……26
（資料㊺）軽減税率制度の対象品目……27
（資料㊻）「外食等」の範囲……27
（資料㊼）付加価値税率（標準税率及び食料品に対する適用税率）の国際比較……28
（資料㊽）軽減税率制度実施に向けた取組について……28
（資料㊾）軽減税率対策補助金
（中小企業・小規模事業者等消費税軽減税率対策補助金）……29

４．所得税

（資料㊿）所得税……29
（資料51）経済社会の構造変化……30
（資料52）経済社会における構造の変化①……30
（資料53）経済社会における構造の変化②……31
（資料54）経済社会における構造の変化③……31
（資料55）日本の所得税の構造（イメージ）……32
（資料56）所得税の構造……32
（資料57）国民負担率（対国民所得比）の内訳の国際比較……33
（資料58）納税者の分布（所得税の限界税率ブラケット別）……33
（資料59）所得税の課税ベース及び諸控除のイメージ……34
（資料60）平成30年度税制改正大綱（抄）……34
（資料61）平成30年度税制改正大綱（抄）（続）……35

老後の備え等に対する自助努力への支援

（資料㊷）老後の備え等に対する自助努力への支援……35
（資料㊸）平成30年度税制改正大綱（平成29年12月14日）（抄）……36
（資料㊹）老後の備え等に対する自助努力（資産形成）への主な支援措置の現状（イメージ）……36
（資料㊺）個人型確定拠出年金の加入可能範囲及び拠出限度額の見直し……37
（資料㊻）NISA 制度（非課税上場株式等管理契約に係る非課税措置）の概要……37
（資料㊼）少額からの積立・分散投資を促進するための「積立 NISA」の創設（平成29年度改正）……38
（資料㊽）金融所得課税の一体化……38
（資料㊾）申告納税者の所得税負担率……39
（資料㊿）主要国における給与所得課税と金融所得課税の概要……39
（資料(71)）主な金融所得に対する課税方式と論点……40
（資料(72)）平成30年度税制改正大綱（抄）……40

５．納税環境整備

（資料(73)）納税環境整備……41
（資料(74)）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）……41
（資料(75)）主要国における法人税の電子申告の状況について（未定稿）……42
（資料(76)）制度の信頼性向上に向けた取組（情報提供の仕組み）の各国比較……42
（資料(77)）政府税制調査会「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②」（平成29年11月）の概要……43
（資料(78)）平成30年度税制改正大綱（抄）……43
（資料(79)）仮想通貨の税制上の取扱いについて……44
（資料(80)）「仮想通貨取引等に係る申告等の環境整備に関する研究会」の開催について……44

６．法人税

（資料(81)）法人税……45
（資料(82)）法人税収の推移……45
（資料(83)）法人税をめぐるこれまでの取組……46
（資料(84)）これまでの法人税制における対応①……46
（資料(85)）これまでの法人税制における対応②……47
（資料(86)）成長志向の法人税改革：法人実効税率「20％台」の実現 28改正（与党税制改正大綱（27年12月16日））（抄）……47
（資料(87)）法人実効税率の引下げ……48
（資料(88)）法人実効税率の国際比較……48
（資料(89)）課税ベースの拡大等　28改正……49
（資料(90)）企業収益等の動向について……49

（資料㉛）企業の保有する現金・預金等の状況について……50
（資料㉜）平成30年度末までに適用期限が到来する法人税関係特別措置……50
（資料㉝）米国の税制改革……51
（資料㉞）税制改革法案について……51
（資料㉟）税制改革法における主な改正項目……52
（資料㊱）米国の実質経済成長率の見通し……52
（資料㊲）リーマンショック以降の米国の財政赤字の推移……53
（資料㊳）税制改革法の企業（業態別）への影響……53
（資料㊴）国際的な議論の状況……54
（資料㊵）「BEPS プロジェクト」について ……54
（資料㊶）「BEPS プロジェクト」について ……55
（資料㊷）「BEPS プロジェクト」最終報告書の概要 ……55
（資料㊸）OECD「電子化に伴う課税上の課題に関する中間報告書」の概要……56
（資料㊹）G20財務大臣・中央銀行総裁会議声明（仮訳抜粋）
（2018年３月19–20日　於：ブエノスアイレス）……56
（資料㊺）G20財務大臣・中央銀行総裁会議声明（仮訳抜粋）
（2018年７月21–22日　於：ブエノスアイレス）……57
（資料㊻）「平成30年度与党税制改正大綱（抄）」……57

参考資料

（資料㊼）参考資料……58
（資料㊽）平成30年度税制改正の概要（国税）……58
（資料㊾）１．個人所得課税の見直し……59
（資料㊿）１．個人所得課税の見直し（続き）……59
（資料(51)）１．個人所得課税の見直し（続き）……60
（資料(52)）２．デフレ脱却・経済再生（生産性革命の実現）……60
（資料(53)）２．デフレ脱却・経済再生（企業の事業承継・競争力強化）……61
（資料(54)）２．デフレ脱却・経済再生（観光立国・地方創生の実現）……61
（資料(55)）３．経済社会の国際化・ICT 化等への対応 ……62
（資料(56)）４．たばこ税の見直し……62

（資料①）

1．経済社会の現状

（資料②）

主な経済指標の推移

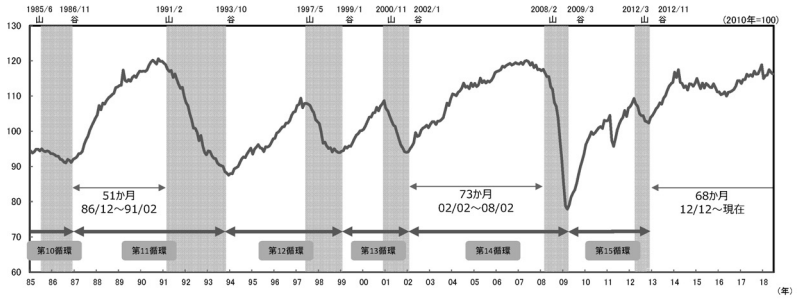
		安倍政権発足前	現在	備考
名目GDP		492．9兆円 （2012年10－12月）	552．8兆円 （2018年4－6月）	過去最高水準
個人消費 （2011年＝100）		102．4 （2012年12月）	104．9 （2018年6月）	
雇用情勢	失業率	4．3% （2012年12月）	2．5% （2018年7月）	約25年ぶりの低水準
	有効求人倍率	0．83倍 （2012年12月）	1．63倍 （2018年7月）	史上初めて 全都道府県で1倍超え
企業収益（経常利益） ※季節調整値		12．4兆円 （2012年10－12月）	24．3兆円 （2018年4－6月）	過去最高水準
設備投資 ※季節調整値		8．6兆円 （2012年10－12月）	11．6兆円 （2018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）	21 （2018年6月）	リーマンショック前以来 約11年ぶりの高水準
鉱工業生産指数 （2010年＝100）		94．7 （2012年12月）	102．4 （2018年7月）	
株価		10，230円 （2012年12月26日）	22，373円 （2018年9月10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」

（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＞

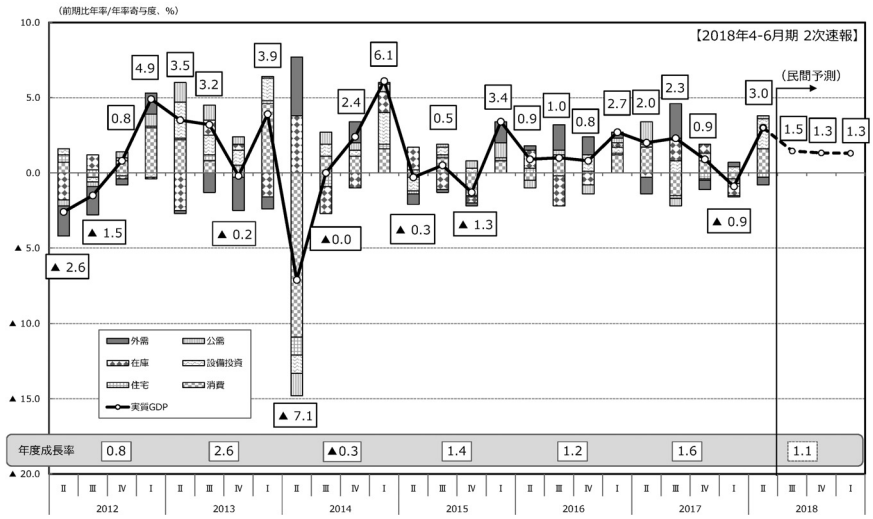
順位	期間	
1位	73か月間	2002年２月～2008年２月
2位	57か月間	1965年11月～1970年７月、いざなぎ景気
3位	51か月間	1986年12月～1991年２月、バブル

68か月間
2012年12月～現在
（2018年7月時点）

（出所）内閣府「景気動向指数」

（資料④）

実質GDP成長率（寄与度）



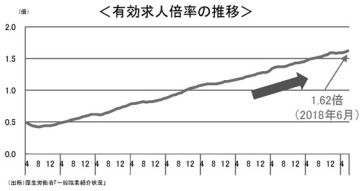
（注）2018年7-9月期以降の四半期成長率及び2018年度の年度成長率は「ESPフォーキャスト調査（8月号）」（8月8日公表）の民間機関予測値。
（出所）内閣府「国民経済計算」、日本経済研究センター「ESPフォーキャスト（8月号）」（8月8日公表）

（資料⑤）

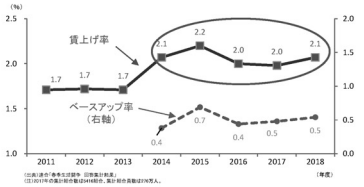
雇用・賃金の状況

○ 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、5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1.6%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＞



＜賃上げ率とベースアップ率の推移＞



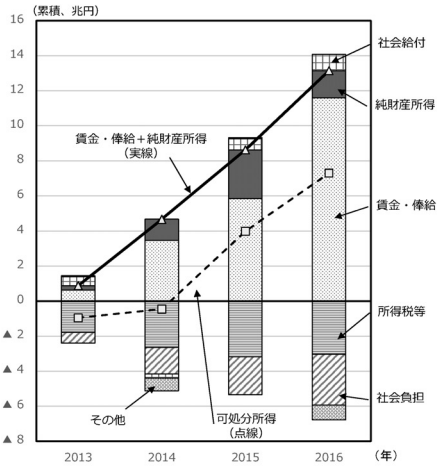
＜総雇用者所得・一人当たり賃金の推移＞



（資料⑥）

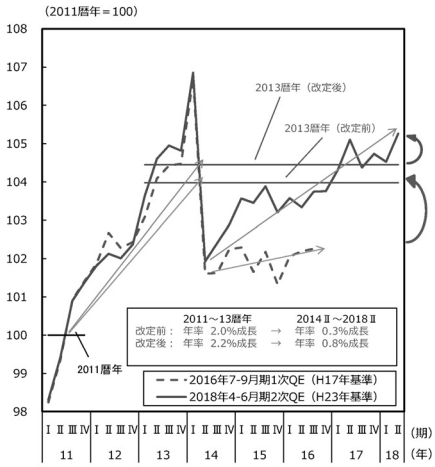
可処分所得と個人消費

＜可処分所得の内訳（累積増減額）＞



（注）2012暦年＝０としている。
（出所）内閣府「国民経済計算」

＜個人消費＞

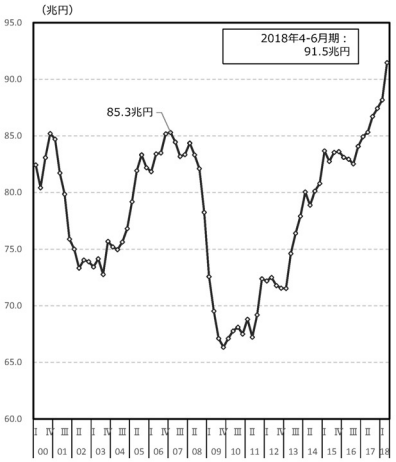


（注）改定前の成長率は、2014Ⅱ～2016Ⅲの平均成長率。
（出所）内閣府「国民経済計算（2016年7-9月期1次ＱＥ）（1993SNA）」
「国民経済計算（2018年4-6月期2次ＱＥ）（2008SNA）」

（資料⑦）

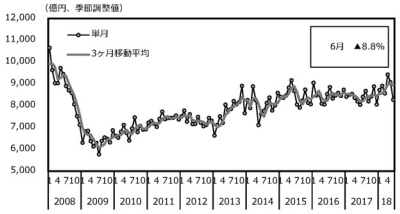
設備投資の動向

＜設備投資（名目）＞



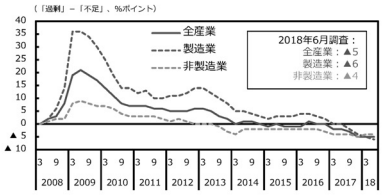
（出所）内閣府「国民経済計算」

＜機械受注（民需、除船舶・電力）＞



（出所）内閣府「機械受注統計調査報告」

＜設備判断＞

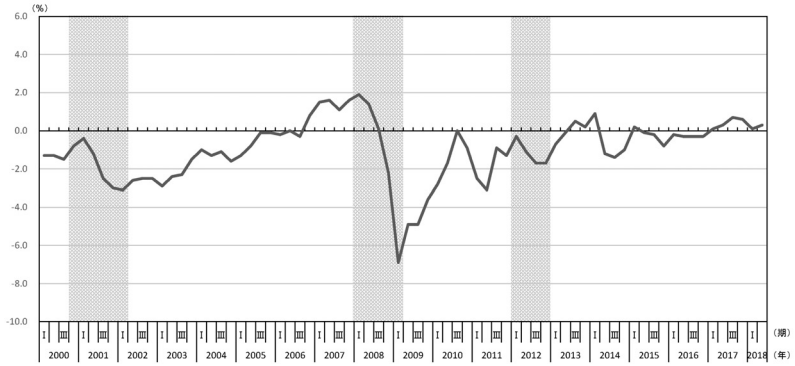


（出所）日本銀行「短観（全国企業短期経済観測調査）」

（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6期連続でプラスとなっている。



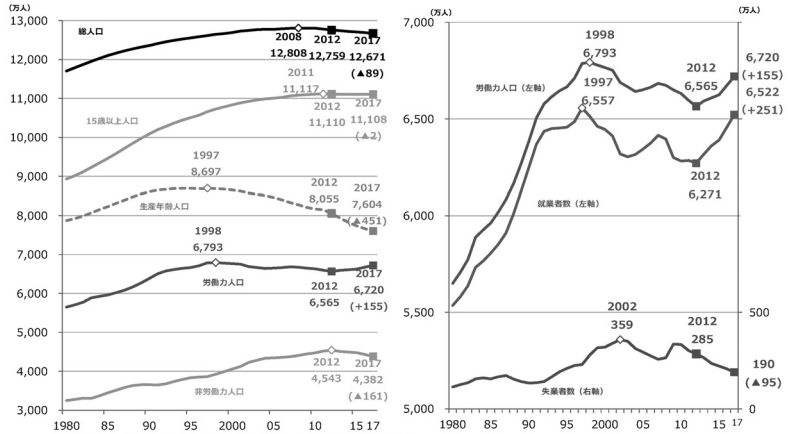
2011				2012				2013				2014				2015				2016				2017				2018	
I	II	III	IV	I	II	III	IV	I	II	III	IV	I	II	III	IV	I	II	III	IV	I	II	III	IV	I	II	III	IV	I	II
▲ 2.5	▲ 3.1	▲ 0.9	▲ 1.3	▲ 0.3	▲ 1.1	▲ 1.7	▲ 1.7	▲ 0.7	▲0.1	0.5	0.2	0.9	▲ 1.2	▲ 1.4	▲ 1.0	0.2	▲ 0.1	▲ 0.2	▲ 0.8	▲ 0.2	▲ 0.3	▲0.3	▲0.3	0.1	0.3	0.7	0.6	0.1	0.3

（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。

（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。

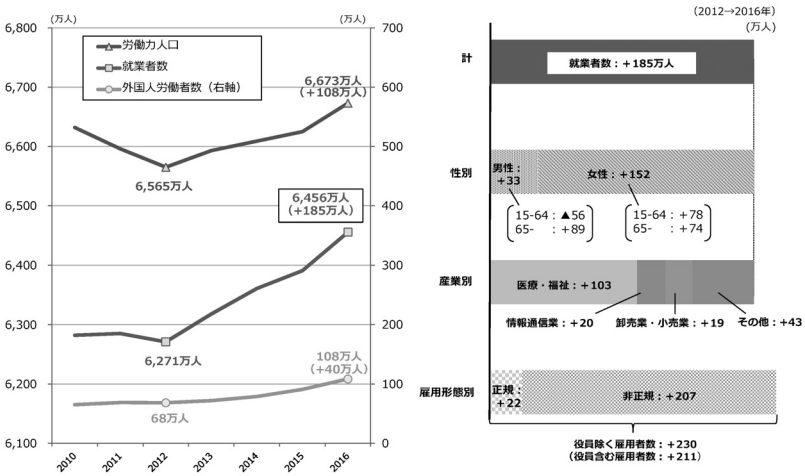


（注１）総人口は「人口推計」、その他は「労働力調査（基本集計、2002年以降の就業者数は詳細集計）」
（注２）カッコ内は2012年から2017年の増減数
（出所）総務省「労働力調査（基本集計・詳細集計）」「人口推計（各年10月1日現在人口）」

（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。



※カッコ内は、2012年から2016年の増加数。
出典：総務省「労働力調査（労働力人口は基本集計、就業者数は詳細集計）」、厚生労働省「外国人雇用状況」

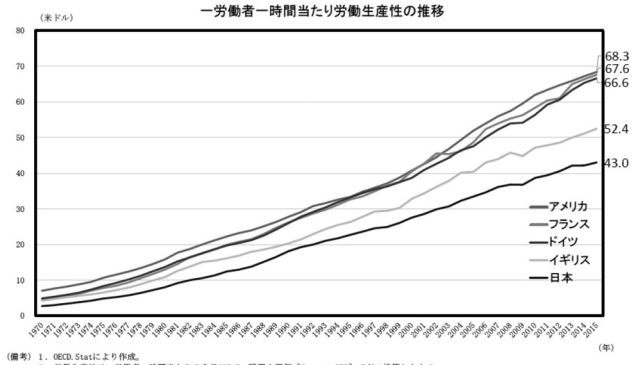
出典：総務省「労働力調査（詳細集計、産業別は基本集計）」

（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

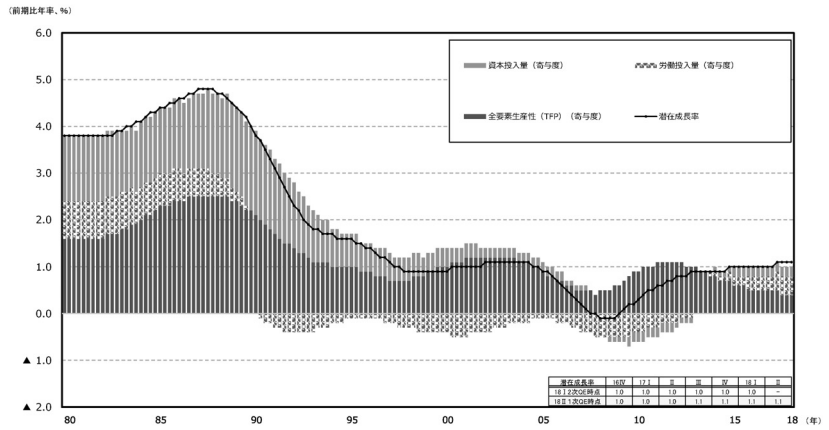


（備考）１．OECD.Statにより作成。
２．労働生産性は一労働者一時間当たりの名目GDPで、購買力平価［Current PPP］でドル換算したもの。

（出典）働き方改革実行計画（参考資料）

（資料⑫）

潜在成長率（内閣府）



潜在成長率	16IV	17 I	II	III	IV	18 I	II
18.2次QE時点	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0	-
18.1次QE時点	1.0	1.0	1.0	1.1	1.1	1.1	1.1

（注）2018年4-6月期1次QE時点
（出所）内閣府（2018年8月28日公表）
（備考）１.潜在成長率については、前提となるデータや推計方法によって結果が大きく異なるため、相当の幅をもってみる必要がある。
２.この推計にあたっては、潜在GDPを「経済の過去のトレンドからみて平均的な水準で生産要素を投入した時に実現可能なGDP」と定義している。

（資料⑬）

経済財政運営と改革の基本方針2018（抄）

平成 30 年 6 月 15 日
閣　議　決　定

１章　現下の日本経済

１．日本経済の現状と課題、対応の方向性

（１）日本経済の現状と課題

②今後の課題

需給ギャップが縮小しプラス基調に転じている一方で、潜在成長率は、労働力人口の高まり等により改善しているものの、労働生産性の伸びが傾向的に低下してきたことから足元で１%程度にとどまっているとみられ、その引上げが持続的な経済成長の実現に向けた最重要課題となっている。需給ギャップの縮小は、人手不足感の高まりという形に表れ、中堅企業・中小企業・小規模事業者において特に強まっている。少子高齢化が中長期的に経済成長を制約する要因となる中で、人手不足に対処しつつ、この制約を克服し、持続的な成長経路を実現していくためには、質・量の両面での人材の確保とともに、イノベーション力の強化など生産性の向上により経済のサプライサイドを強化し、潜在成長率を高めていくことが急務である。

２章　力強い経済成長の実現に向けた重点的な取組

少子高齢化が進む中、持続的な成長経路の実現に向け潜在成長率を引き上げるため、サプライサイドの改革として、一人ひとりの人材の質を高める「人づくり革命」と、成長戦略の核となる「生産性革命」に最優先で取り組むとともに、働き方改革を推進していく。

（資料⑭）

構造改革（今後の取組）

骨太方針2018 （2018.6）

～ 少子高齢化の克服による持続的な成長経路の実現 ～

人づくり革命の実現と拡大

(1)人材への投資
- ◆ 幼児教育の無償化
  - ・３歳から５歳：全ての子供の幼稚園、保育所、認定こども園の費用を無償化。幼稚園、保育所、認定こども園以外についても、保育の必要性があると認定された子供を対象として無償化
  - ・０歳から２歳：住民税非課税世帯を対象として無償化
- ◆ 高等教育の無償化
  - ・住民税非課税世帯の子供たちに対する授業料の減免措置や給付型奨学金の拡充
- ◆ 大学改革 ・各大学の役割・機能の明確化 ・大学教育の質の向上 ・学生が身に付けた能力・付加価値の見える化 ・経営力の強化
- ◆ リカレント教育 ・教育訓練給付の拡充 ・産学連携によるリカレント教育

(2)多様な人材の活躍
- ◆ 女性活躍の推進
- ◆ 障害者雇用の促進
- ◆ 高齢者雇用の促進 ・65歳以上の継続雇用年齢の引上げに向けた環境整備 ・高齢者の雇用促進策 ・公務員の定年引上げ

働き方改革の推進
- ◆ 長時間労働の是正
  - ・罰則付き時間外労働の上限規制（原則、月45時間・年360時間。労使協定を結んでも年720時間）
  - ・適用猶予業務については、上限規制の適用に向けた環境整備を進める
- ◆ 同一労働同一賃金の実現
- ◆ 高度プロフェッショナル制度の創設
  高度専門職に限って、時間ではなく成果で評価される仕組みを導入
- ◆ 最低賃金の引上げ
  年率3%程度を目途として引き上げ、全国加重平均1000円を目指す

新たな外国人材の受入れ ※移民政策とは異なる
- ◆ 一定の専門性・技能を有する外国人材を受け入れる新たな在留資格の創設
  業種の特性を考慮した業種別の受入れ方針を今後決定
- ◆ 従来の外国人材受入れの更なる促進 ◆ 外国人の受入れ環境の整備

2019年10月1日の消費税率引上げと需要変動の平準化

新経済・財政再生計画の策定

未来投資戦略2018 （2018.6）

～ 「Society 5.0」「データ駆動型社会」への変革 ～

重点分野とフラッグシップ・プロジェクト
- ◆ 次世代モビリティ・システムの構築
  - ・無人自動運転による移動サービスの実現（2020年）
- ◆ 次世代ヘルスケア・システムの構築
  - ・個人の健診・診療・投薬情報を、医療機関等の間で共有するための工程表策定
- ◆ エネルギー転換・脱炭素化に向けたイノベーションの推進
  - ・2050年を見据えたエネルギー制御、蓄電、水素利用等の技術開発
- ◆ FinTech／キャッシュレス化推進
  - ・金融・商取引関連法制の機能別・横断的な法制への見直し
- ◆ デジタルガバメントの推進
  - ・デジタルファーストー括法案の提出、ワンストップ化・ワンスオンリー化の推進
- ◆ 次世代インフラ・メンテナンス・システムの構築／PPP・PFI手法の導入加速
  - ・建設から維持管理のプロセス全体の3次元データ化
  - ・PPP・PFIの重点分野における取組強化
- ◆ 農林水産業のスマート化
  - ・農林水産業のあらゆる現場でAI・ロボット等の社会実装推進
- ◆ まちづくりと公共交通・ICT活用等の連携によるスマートシティ
  - ・「コンパクト・プラス・ネットワーク」加速、モデル都市構築
- ◆ 中小企業・小規模事業者の生産性革命の更なる強化
  - ・IT・ロボット導入の強力な推進

経済構造革新への基盤づくり

(1)データ駆動型社会の共通インフラの整備
- ◆ 基盤システム・技術への投資促進
- ◆ AI時代に対応した人材育成と最適活用
- ◆ イノベーションを生み出す大学改革と産学官連携

(2)大胆な規制・制度改革
- ◆ サンドボックス制度の活用と、縦割り規制からの転換
- ◆ プラットフォーマー型ビジネスの台頭に対応したルール整備

今後の成長戦略推進の枠組み
- ◆ 重点分野について「産官協議会」を設置
  ⇒ 2025年までに目指すビジョンを共有し、その実現に必要な施策等を来年夏までにとりまとめ

（資料⑮）



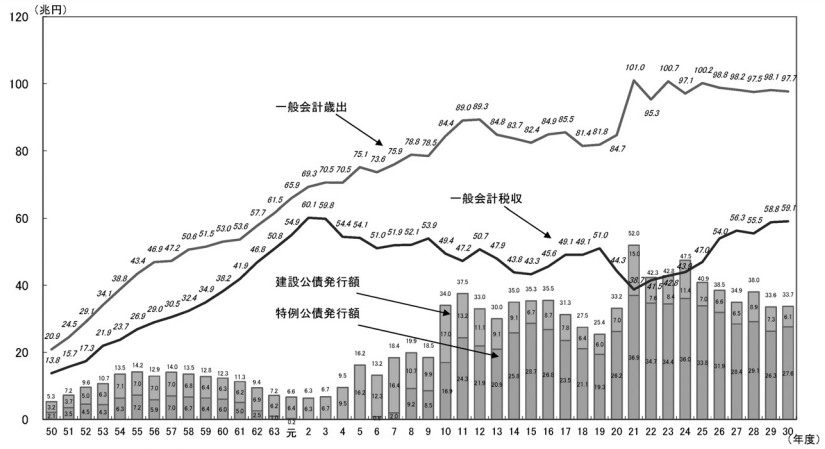
（資料⑯）

2. 税制を取り巻く状況

（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）を上回る状況が続いており、借金である国債の発行によって賄っている状況。

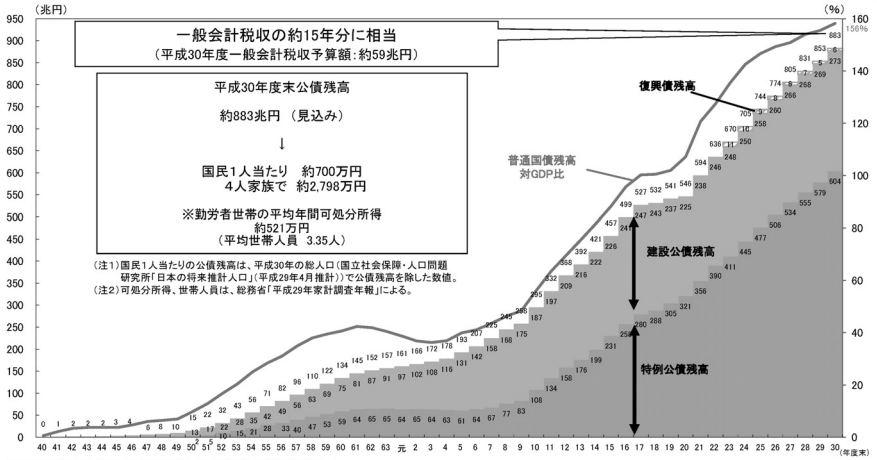


（注1）平成29年度までは決算、平成30年度は予算による。
（注2）公債発行額は、平成2年度は湾岸地域における平和回復活動を支援する財源を調達するための臨時特別公債、平成6～8年度は消費税率3%から5%への引上げに先行して行った減税による租税収入の減少を持つための減税特例公債、平成23年度は東日本大震災からの復興のために実施する施策の財源を調達するための復興債、平成24年度及び25年度は基礎年金国庫負担2分の1を実現する財源を調達するための年金特例公債を除いている。

（資料⑱）

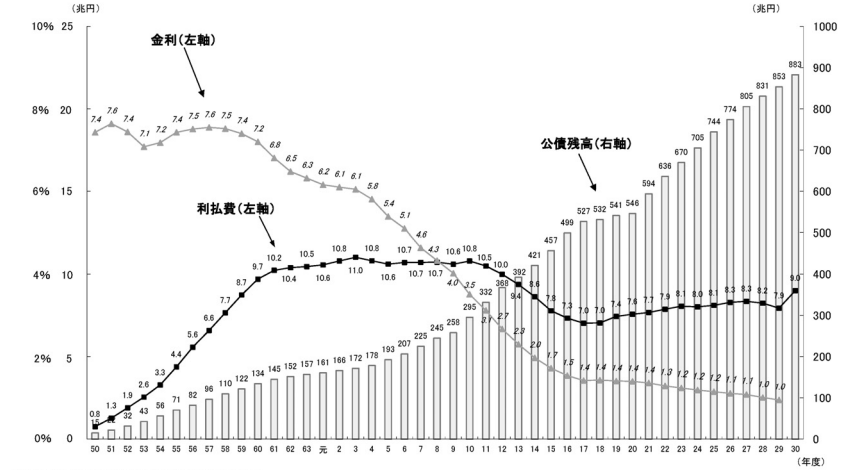
公債残高の累増

○ 我が国の公債残高（国の公債残高）は、年々増加の一途をたどっている。平成30年度末の普通国債残高は883兆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。



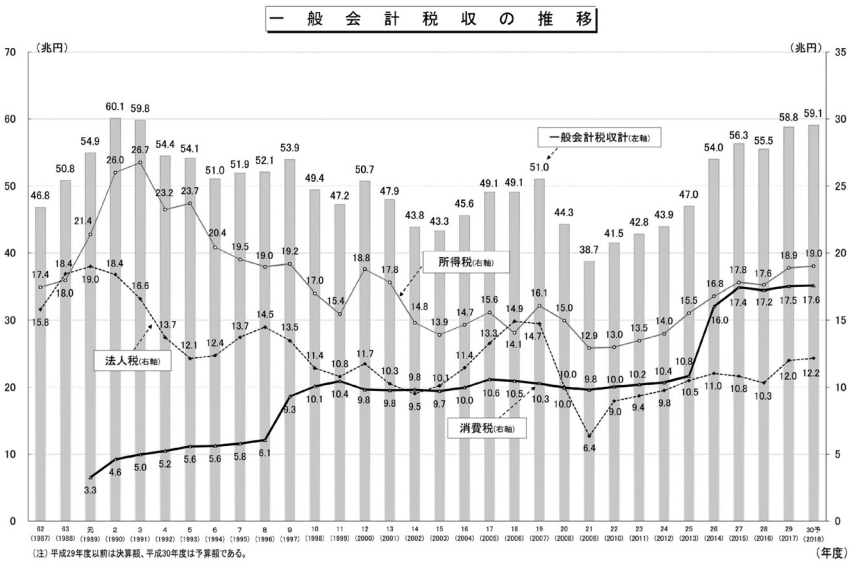
（注1）公債残高は各年度の3月末現在額。ただし、平成30年度末は予算に基づく見込み。
（注2）特例公債残高は、国鉄長期債務、国有林野累積債務等の一般会計承継による借換国債、臨時特別公債、減税特例公債及び年金特例公債を含む。
（注3）東日本大震災からの復興のために実施する施策に必要な財源として発行される復興債（平成23年度は一般会計において、平成24年度以降は東日本大震災復興特別会計において負担）を公債残高に含めている（平成23年度末：10.7兆円、平成24年度末：10.3兆円、平成25年度末：9.0兆円、平成26年度末：8.3兆円、平成27年度末：5.9兆円、平成28年度末：6.7兆円、平成29年度末：5.5兆円、平成30年度末：5.8兆円）。
（注4）平成30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828兆円程度。

（資料⑲）



（注１）利払費は、平成29年度までは決算、平成30年度は予算による。
（注２）公債残高は各年度3月末現在高。ただし、平成29年度末は補正後予算に基づく見込み、平成30年度末は予算に基づく見込み。また、公債残高は、東日本大震災からの復興のために実施する施策に必要な財源として発行される復興債（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：5.5兆円、平成30年度末：5.8兆円）及び、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（平成24年度末：2.6兆円、平成25年度末：5.2兆円、平成26年度末：4.9兆円、平成27年度末：4.6兆円、平成28年度末：4.4兆円、平成29年度末：4.1兆円、平成30年度末：3.9兆円）を含む。

（資料⑳）



（注）平成29年度以前は決算額、平成30年度は予算額である。

（資料㉑）

「中長期の経済財政に関する試算」（中長期試算）の概要

※ 平成30年7月9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

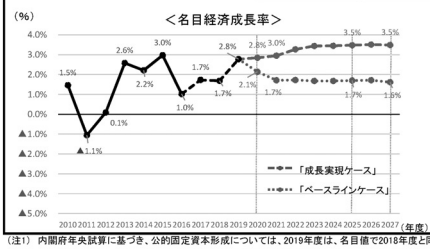
○ 経済シナリオ
- ①「成長実現ケース」：デフレ脱却・経済再生に向けた政策効果が過去の実績も踏まえたペースで発現（2020-27年度平均：名目3.3%、実質1.9%）
- ②「ベースラインケース」：経済が足元の潜在成長率並みで将来にわたって推移（2020-27年度平均：名目1.7%、実質1.2%）

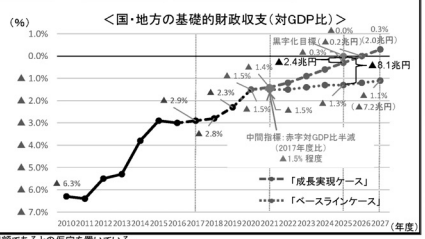
○ 財政前提
- 2019（平成31）年度：物価・賃金の動向や一定の歳出改革等を勘案し、結果として高齢化等を除く歳出の増加率が物価・賃金上昇率の半分程度と仮定して機械的に計算（注1）。
- 2020（平成32）年度以降の歳出：社会保障歳出は高齢化要因等で増加、それ以外の一般歳出は物価上昇率並に増加することを想定。
- 消費税率（国・地方）が2019年10月1日に10%へ引き上げられ、その増収分は教育負担の軽減・子育て層支援・介護人材の確保等と財政再建とに概ね半分ずつ充当（注2）。あわせて消費税の軽減税率制度の実施（注3）。

試算結果のポイント

○ 2018（平成30）年度の国・地方PB：①**▲１５．７兆円（対GDP比▲２．８%）**

○ 2025（平成37）年度の国・地方PB：①**▲　２．４兆円（対GDP比▲０．３%）**　②**▲８．１兆円（対GDP比▲１．３%）**





（注1） 内閣府年央試算に基づき、公的固定資本形成については、2019年度は、名目値で2018年度と同額であるとの仮定を置いている。

（注2） 「新しい経済政策パッケージ」。なお、「等」は従前より消費税率10%引上げ時に実施することとされていた年金生活者支援給付金などの社会保障充実策（1.1兆円）を、「財政再建」は後代への負担のつけ回しの軽減及び社会保障4経費に掛かる消費税率引上げに伴う支出の増とされている。

（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、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。なお、残りの所要額については、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㉒）

経済財政運営と改革の基本方針2018（平成30年6月15日閣議決定）（抄）

第３章　「経済・財政一体改革」の推進

３．新経済・財政再生計画の策定

（２）財政健全化目標と実現に向けた取組

（財政健全化目標）

財政健全化目標の設定に当たっては、歳出面・歳入面でのこれまでの取組を緩めることなく、これまで以上に取組の幅を広げ、質を高める必要がある。中長期の経済財政に関する試算（以下「中長期試算」という。）で示された成長実現ケースの下、着実な収支改善を実現することにより、2024 年度のＰＢ黒字化が視野に入る。

しかしながら、今後、景気回復が鈍化する可能性や社会保障関係費の増大も想定される。必要な場合には、景気を腰折れさせないよう機動的に対応し、経済成長を確実に実現する対応を取る必要がある。また、団塊世代が75 歳に入り始めるまでに、社会保障制度の基盤強化を進め、全ての団塊世代が75 歳以上になるまでに、財政健全化の道筋を確かなものとする必要がある。

このため、財政健全化目標については、

○　**経済再生と財政健全化に着実に取り組み、2025 年度の国・地方を合わせたＰＢ黒字化を目指す。**

○　**同時に債務残高対ＧＤＰ比の安定的な引下げを目指すことを堅持する。**

（資料㉓）

経済財政運営と改革の基本方針2018（平成30年6月15日閣議決定）（抄）

第３章　「経済・財政一体改革」の推進

４．主要分野ごとの計画の基本方針と重要課題

（５）税制改革、資産・債務の圧縮等

（基本的考え方）

デフレ脱却・経済再生を加速することにより、経済成長を実現し、税収増をより確実なものとする。また、公共サービスの産業化等を進め、経済活動に占める民間シェア向上による課税ベースの拡大等を通じた新たな税収増を生み出す。

急速な少子高齢化、働き方の変化など、経済社会の構造が大きく変化する中、持続的な経済成長を維持・促進するとともに、経済成長を阻害しない安定的な税収基盤を構築する観点から、税体系全般にわたる見直しを進める。また、真に必要な財政需要の増加に対応するための歳入改革努力について、今後歳出改革を進める中で考慮する。

（税制改革）

個人所得課税や資産課税について、働き方改革や人生100年時代を見据え、再分配機能の向上や働き方の多様化への対応、格差の固定化防止等の観点から、累次の改正の効果も見極めつつ、引き続き丁寧に検討を進める。

企業に対し、これまで進めてきた成長志向の法人税改革の活用等により、賃上げや生産性向上への取組を促すとともに、租税特別措置について、毎年度、適用状況や政策効果を見極めながら必要な見直しを行う。

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一層推進する。

ＩＣＴの更なる活用等を通じて、納税者が簡便・正確に申告等を行うことができるよう納税環境の利便性を高めるとともに、社会全体のコスト削減及び企業の生産性向上を図る観点から、税務手続の電子化を一層推進する。グローバル化やＩＣＴ化が急速に進展する中で、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。

（資料㉔）

財政再建に関する特命委員会報告（抄）

平成３０年５月２４日
自　由　民　主　党

Ⅱ．財政健全化目標の設定

１．財政健全化目標

政府・与党は、財政健全化目標について、フロー目標として、国・地方をあわせたPBを黒字化するとともに、ストック目標として、債務残高対GDP比の安定的な引下げを目指すことを掲げてきた。

フローとストックについての両指標はともに重要である。債務残高対GDP比の動向は金利と成長率によっても影響を受けるが、PB改善は国債発行額の抑制を通じて債務残高対GDPを着実に改善させる。

本委員会においては、内閣府の最新の「中長期の経済財政に関する試算」（以下、「中長期試算」）（2018年1月公表）について、アドバイザーによる検証を行った。PB収支がわずかな黒字である場合には、中長期試算の成長実現ケースのような高い成長率と金利を前提としても、2030年代前半には債務残高対GDP比が上昇に転じることが明らかとなり、中長期的に債務残高対GDP比を低下させるためには、PBを継続的に改善することが重要であるとの検証結果を得た。わが国の債務残高対GDP比は2012年以降も一貫して上昇しており、この上昇を止めるためには名目GDPが当初の見通し通り増加し続けることがまずは条件となるが、更に十分な成長が見込めるとしても金利上昇に備え、PB黒字化にとどまらず、利払費を含む財政収支の着実な改善を目指す必要がある。

（資料㉕）

3. 消費税

（資料㉖）

＜消費税率の引上げ＞

（資料㉗）

消費税率の引上げ（税制抜本改革）

○消費税率の引上げ

・平成26年４月１日　５% ⇨ ８%　（消費税　４% → 6.3%／地方消費税　１% → 1.7%）

・平成31年10月１日　８% ⇨ 10%　（消費税　6.3% → 7.8%／地方消費税　1.7% → 2.2%）

※ 平成27年度税制改正法：税率引上げ時期を変更（平成27年10月１日 ⇒ 平成29年４月１日）

※ 平成28年度税制改正法：軽減税率制度を導入（平成29年４月１日）

〔軽減税率〕　８%　（消費税　6.24%／地方消費税　1.76%）

（注）軽減税率対象品目は、酒類・外食を除く飲食料品及び定期購読契約が締結された週2回以上発行される新聞

※ 消費税率引上げ時期変更法：税率引上げ時期・軽減税率制度実施の時期を変更（平成29年４月１日 ⇒ 平成31年10月１日）

（資料㉘）

経済財政運営と改革の基本方針2018（抄）

平成30年６月15日
閣議決定

第１章　現下の日本経済

１．日本経済の現状と課題、対応の方向性

（１）日本経済の現状と課題

②今後の課題

需給ギャップが縮小しプラス基調に転じている一方で、潜在成長率は、労働力人口の高まり等により改善しているものの、労働生産性の伸びが傾向的に低下してきたことから足元で１%程度にとどまっているとみられ、その引上げが持続的な経済成長の実現に向けた最重要課題となっている。需給ギャップの縮小は、人手不足感の高まりという形に表れ、中堅企業・中小企業・小規模事業者において特に強まっている。少子高齢化が中長期的に経済成長を制約する要因となる中で、人手不足に対処しつつ、この制約を克服し、持続的な成長経路を実現していくためには、質・量の両面での人材の確保とともに、イノベーション力の強化など生産性の向上により経済のサプライサイドを強化し、潜在成長率を高めていくことが急務である。

また、経済の好循環の拡大に向けては、生産性の向上を、分配面においても力強く継続的な賃金上昇、所得の拡大につなげ、デフレ脱却を確実なものとする必要がある。加えて、成長の果実を都市から地方、大企業から中小企業へ波及させるとともに、多様な働き方の下で、若者も高齢者も、女性も男性も、障害や難病のある方々も、一度失敗を経験した人も、誰しもが活躍できる社会を実現することが不可欠である。

（資料㉙）

少子高齢化は、経済面で成長の制約要因であるとともに、財政面においては、若年人口の減少による医療費等の減少という側面がある一方で、社会保障の支え手の減少や、高齢者の医療・介護費による歳出増加圧力を通じて財政健全化の足かせとなる。特に若年層に強い社会保障に対する将来不安や、社会保険料の負担増、教育費用など子育て負担は、現役世代の消費意欲を抑制し、個人消費の回復が力強さを欠く要因にもなっている。全世代型社会保障を確立し、その持続性を確保する観点から、歳出改革の加速・拡大を図るとともに、2019年10月に予定されている消費税率の８％から10%への引上げを実施し、少子化対策や年金、医療、介護に対する安定的な財源を確保することが課題である。

財政健全化に向けては、これまでの目標である2020年度のＰＢ黒字化の達成が困難となったが、ＰＢ黒字化を目指すという目標を堅持し、この「経済財政運営と改革の基本方針2018」において、その達成時期を明示するとともに、裏付けとなる新たな計画を提示し、これを実行に移していくことが必要である。

（２）対応の方向性

②消費税率引上げと需要変動の平準化

今後の財政健全化の道筋を展望すれば、全世代型社会保障の構築に向け、少子化対策や社会保障に対する安定財源を確保するとともに、現役世代の不安等に対応し、個人消費の拡大を通じて経済活性化につなげるためには、2019年10月１日に予定されている消費税率の８％から10%への引上げを実現する必要がある。

前回の2014年４月の消費税率引上げの際には、消費税率引上げに伴い物価上昇率が大きく高まり、耐久財を中心に個人消費が税率引上げ直前の2014年１－３月期に前期比２％増加した後、引上げ直後の同年４－６月期には4.7%減少するなど駆け込み需要と反動減といった大きな需要変動が生じ、景気の回復力が弱まることとなった。加えて、企業においては、税率引上げ前後で設備稼働率が大きく変動するなど資源の利用に非効率性が生じた。

（資料㉚）

これに対し、ドイツや英国といった欧州諸国においては、付加価値税率の引上げ前後の景気変動が小さく抑えられている。前回の消費税率引上げ時の経験や欧州の事例にも学びつつ、2019年10月１日における消費税率の引上げに向けては、消費税率引上げによる駆け込み需要・反動減といった経済の振れをコントロールし、需要変動の平準化、ひいては景気変動の安定化に万全を期す。

第３章　「経済・財政一体改革」の推進

２．2019年10月１日の消費税率引上げと需要変動の平準化

2019年10月１日の消費税率10%への引上げに当たっては、教育負担の軽減・子育て層支援・介護人材の確保等の拡充や低所得者への配慮とともに、消費税率の引上げに伴う駆け込み需要・反動減といった経済変動を可能な限り抑制することが経済全体にとって有益であることから、以下の取組を進めるとともに、消費税率引上げの必要性やその影響を緩和する措置などについて、国民に分かりやすく広報を行う。

（１）消費税率引上げ分の使い道の見直し

社会保障の充実と財政健全化のバランスを取りつつ、人づくり革命の安定財源を確保するために、2019年10月１日に予定している消費税率引上げ分の使い道の見直しを行った。具体的には、消費税率の２%の引上げによる５兆円強の税収のうち、従来は５分の１を社会保障の充実に使い、残り５分の４を財政再建に使うこととしていたが、これを変更し、教育負担の軽減・子育て層支援・介護人材の確保等と、財政再建とに、それぞれ概ね半分ずつ充当する。このうち、介護人材の処遇改善について消費税率引上げ日の2019年10月１日に合わせて実施するとともに、幼児教育の無償化についてもこれを目指し、消費税率引上げによる経済的な悪影響を緩和することとする。

（資料㉛）

（２）軽減税率制度の実施

2019年10月１日の消費税率10%への引上げに当たっては、低所得者に配慮する観点から、酒類及び外食を除く飲食料品と定期購読契約が締結された週２回以上発行される新聞について軽減税率制度を実施することとしており、引き続き、制度の円滑な実施に向けた準備を進める。

（３）駆け込み・反動減の平準化策

我が国においては、消費税は1989年に導入されて以降、導入時及び税率引上げ時に、一律一斉に価格を引き上げる税制との認識が広く定着している。これに対し、1960年代から1970年代前半に付加価値税が導入され、税率引上げの経験を積み重ねてきている欧州諸国では、税率引上げに当たり、どのようなタイミングでどのように価格を設定するかは、事業者がそれぞれ自由に判断している。このため、税率引上げの日に一律一斉に税込価格の引上げが行われることはなく、税率引上げ前後に大きな駆け込み需要・反動減も発生していない。

消費税は消費に広く公平に負担を求める性格のものであることを踏まえた上で、2019年10月１日の消費税率引上げに当たり、税率引上げの前後において、需要に応じて事業者のそれぞれの判断によって価格の設定が自由に行われることで、駆け込み需要・反動減が抑制されるよう、その方策について、具体的に検討する。

一方で、下請等の中小企業・小規模事業者に対する消費税の転嫁拒否等が行われないよう、転嫁拒否等に対する監視、取締りや、事業者等に対する指導、周知徹底等に努め、万全の転嫁対策を講じるとともに、商店街の活性化、中小企業・小規模事業者のＩＴ・決済端末の導入やポイント制・キャッシュレス決済普及を促進する。

（４）耐久消費財対策

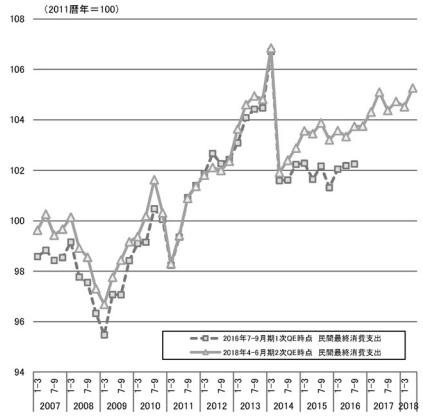
2014年４月の消費税率引上げ時に耐久消費財を中心に駆け込み需要とその反動減が生じたことを踏まえ、2019年10月１日の消費税率引上げに際し、税率引上げ後の自動車や住宅などの購入支援について、需要変動を平準化するため、税制・予算による十分な対策を具体的に検討する。

（資料㉜）

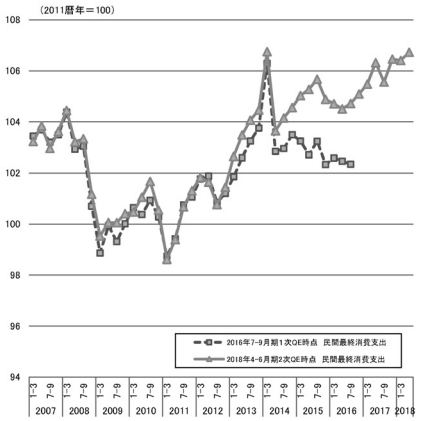
個人消費の推移

○ 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）≫



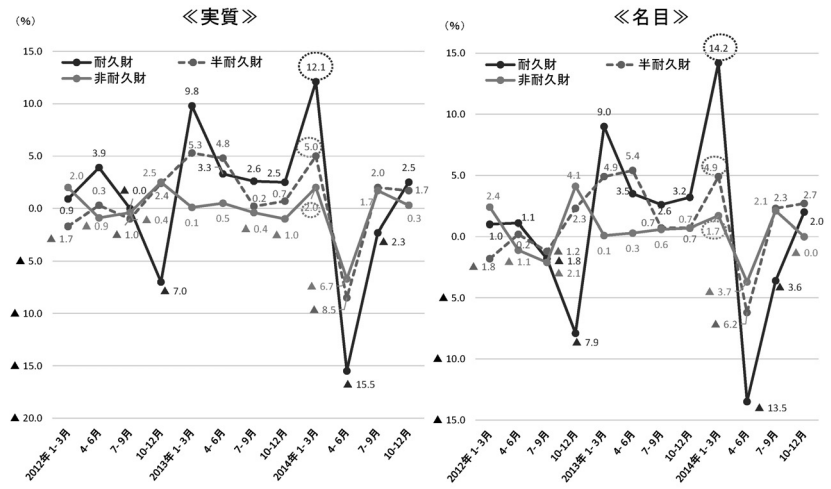
≪個人消費水準（名目）の推移（四半期）≫



（出所）内閣府「国民経済計算」
（注）2016年7-9月期1次QE時点は17年基準。2018年4-6月期2次QE時点は23年基準。

（資料㉝）

形態別国内家計最終消費支出



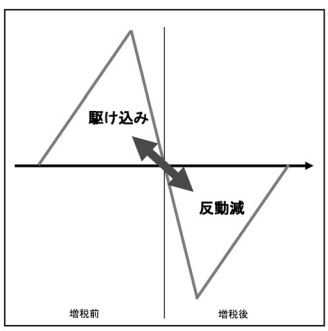
（出所）内閣府「国民経済計算」（2018年1-3月期 2次速報値）（前期比：季節調整系列）

（資料㉞）

消費税率8%への引上げ時の駆け込み需要と反動減

○ 駆け込み需要と反動減について、個人消費と住宅投資に係る規模が次のとおり試算されている。

【駆け込み・反動減のイメージ】



【駆け込み・反動減の規模】

◆ 個人消費3.3兆円程度
- ・うち耐久財2.5兆円
- ・うち半耐久財0.4兆円
- ・うち非耐久財0.5兆円

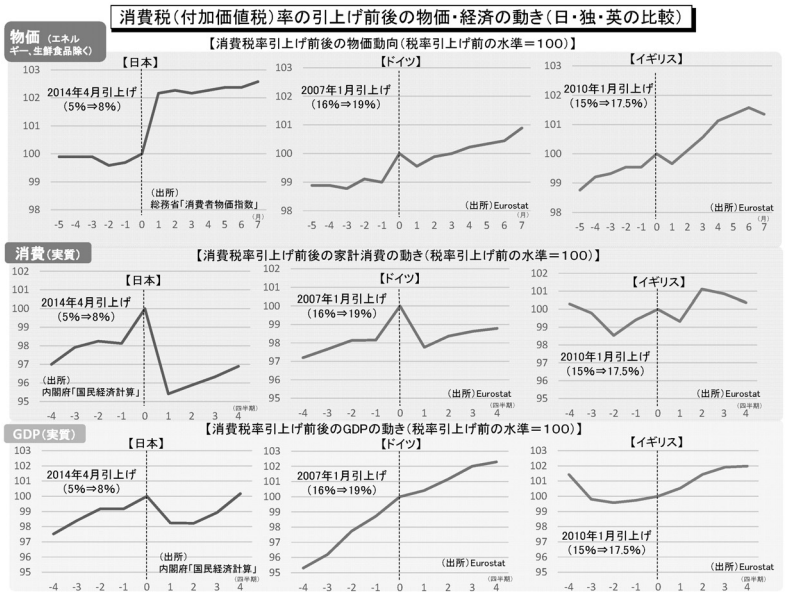
◆ 住宅投資1.0～1.6兆円程度
（着工戸数6～7万戸程度）

（出典）内閣府「日本経済2014-2015」（2015年1月）。08SNA基準に改定する前のGDP統計に基づく試算。

（注1）GDP統計上の家計最終消費については、目的別に88種類に分類されており、半耐久財は衣服など非耐久財は飲食料品などである。

（注2）住宅投資に係る規模については、消費税率引上げ以外の要因（相続税改正等）による影響が含まれることに留意が必要とされている。

（資料㉟）



（資料㊱）

経済財政諮問会議（第２回、平成30年２月20日開催）
総理締めくくり御発言（抜粋）

第一に、金融政策、物価等に関する集中審議を行いました。

続けて、２０２０年東京オリンピック・パラリンピック前後の日本経済の運営について議論を行いました。

民間議員からは、消費税率引上げやオリンピック・パラリンピック開催を契機とする需要の変動を乗り越え、安定的な成長軌道に乗せていかなければならないといった御意見を頂きました。

２０１４年の消費税率引上げ時の経験に鑑み、欧州の事例にも学びつつ、消費税率引上げによる駆け込み需要と反動減といった経済の振れをコントロールし、需要変動を平準化する具体策を政府一丸となって検討する必要があります。関係大臣の御協力をお願いします。

（資料㊲）

消費税率引上げによる需要変動の平準化に関するタスクフォースの開催について

（平成30 年4月13 日
内閣官房長官決裁）

1 平成26年の消費税率引上げ時の経験に鑑み、欧州の事例にも学びつつ、消費税率引上げによる駆け込み需要と反動減といった経済の振れをコントロールし、需要変動を平準化するための具体策を検討するため、消費税率引上げによる需要変動の平準化に関するタスクフォース（以下「タスクフォース」という。）を開催する。

2 タスクフォースの構成は、次のとおりとする。ただし、議長は、必要があると認めるときは、関係者の出席を求めることができる。

議　長 内閣官房副長官補（内政担当）
副議長 内閣官房内閣審議官（内閣官房副長官補付）兼内閣府政策統括官（経済財政運営担当）
内閣官房内閣審議官（内閣官房副長官補付）
構成員 内閣官房消費税価格転嫁等対策推進室長
公正取引委員会経済取引局長
消費者庁次長
総務省自治税務局長
経済産業省経済産業政策局長
国土交通省総合政策局長
内閣府大臣官房審議官（経済財政運営担当）
公正取引委員会経済取引局取引部長
消費者庁審議官
財務省主税局長
中小企業庁次長

3 タスクフォースは、必要に応じ、幹事会を開催することができる。幹事会の構成員は、関係行政機関の職員で議長の指定する官職にある者とする。

4 タスクフォースの庶務は、内閣府の協力を得て、内閣官房において処理する。

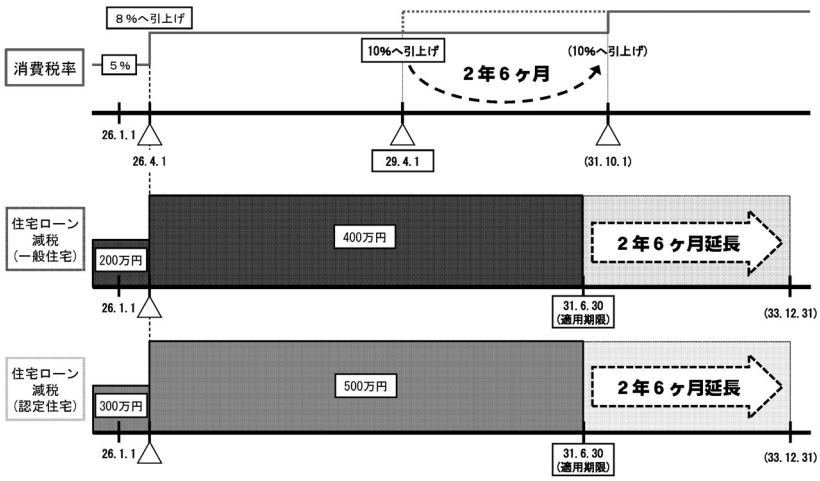
5 前各項に定めるもののほか、タスクフォースの運営に関する事項その他必要な事項は、議長が定める。

（参考）第１回：平成30年４月13日開催

（資料㊳）

消費税率引上げ時期の変更を踏まえた住宅ローン減税等の延長（消費税率引上げ時期変更法）

現行では平成31年６月30日までの適用期限とされている住宅ローン減税等の措置について、消費税率10%への引上げ時期の変更を踏まえ、その適用期限を平成33年12月31日まで２年６ヶ月延長する。
（注１）個人住民税の住宅ローン控除の特例及び被災者に係る住宅ローン控除の特例についても、同様とする。
（注２）すまい給付金及び住まいの復興給付金についても、同様とする。

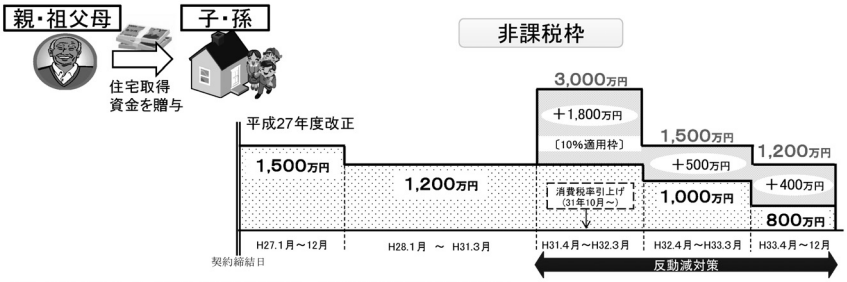


（資料㊴）

住宅取得等資金に係る贈与税の非課税措置

制度の概要

○ 親・祖父母等（贈与者）が住宅取得等の資金を贈与する場合、子・孫等ごとに契約締結の時点に応じた非課税枠まで非課税とする。
○ 受贈者：子・孫（20歳以上、合計所得金額2,000万円以下）
○ 平成27年１月１日から平成33年12月31日までの措置（前身の同様の制度は平成21年に創設）。



（注）1 上図は、耐震・省エネ・バリアフリー住宅向けの非課税枠。一般住宅の非課税枠はそれぞれ500万円減。
2 平成31年3月末までに請負契約を締結すれば、引渡しが31年10月を過ぎても、消費税率は旧税率（8%）を適用。
3 東日本大震災の被災者に係る非課税枠は、33年12月末まで、耐震・エコ・バリアフリー住宅：1,500万円、一般住宅：1,000万円。
ただし、消費税率10%が適用される住宅購入者の31年4月から32年3月までの非課税枠については、耐震・エコ・バリアフリー住宅：3,000万円、一般住宅：2,500万円。
4 床面積50㎡以上240㎡以下の住宅用家屋が対象。原則として贈与を受けた年の翌年3月15日までに住宅を取得する必要がある。

（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

5　車体課税の見直し

一部の自動車メーカーが燃費性能を偽った今回の不正は、エコカー減税制度の根幹を揺るがす問題である。燃費不正対策を強化するため、道路運送車両法を改正するとともに、税制においても、燃費不正が生じた場合の納税義務者の特例等の措置を講ずる。

自動車取得税及び自動車重量税に係るエコカー減税については、燃費性能がより優れた自動車の普及を促進する観点から、対象範囲を平成32年度燃費基準の下で見直し、政策インセンティブ機能を強化した上で２年間延長する。その実施に当たっては、段階的に基準を引き上げることとする。なお、自動車重量税については、ガソリン車への配慮等の観点から、時限的・特例的な措置を講ずる。

エコカー減税は、燃費水準の向上により、見直しを行わないと、政策インセンティブ機能が低下し、税収も減少していくという性質を有する。他方、道路等の維持管理・更新や防災・減災等の推進に、国・地方において多額の財源が必要となることが見込まれる。今後、適用期限の到来にあわせ、見直しを行うに当たっては、政策インセンティブ機能の強化、実質的な税収中立の確保、原因者負担・受益者負担としての性格、応益課税の原則、市場への配慮等の観点を踏まえることとする。また、次のエコカー減税等の適用期限到来に向けて、クリーンディーゼル車について、普及の状況や政策的支援の必要性等を総合的に勘案して、エコカー減税制度等における扱いを引き続き検討し、結論を得る。

平成28年度末で期限切れを迎える自動車税及び軽自動車税のグリーン化特例（軽課）については、重点化を行った上で２年間延長する。また、環境性能割導入以後のグリーン化特例（軽課）については、平成26年度及び平成28年度与党税制改正大綱に沿って必要な検討を行い、平成31年度税制改正において具体的な結論を得る。

なお、消費税率10%への引上げの前後における駆け込み需要及び反動減対策に万全を期す必要があり、自動車をめぐるグローバルな環境、自動車に係る行政サービス等を踏まえ、簡素化、自動車ユーザーの負担の軽減、グリーン化、登録車と軽自動車との課税のバランスを図る観点から、平成31年度税制改正までに、安定的な財源を確保し、地方財政に影響を与えないよう配慮しつつ、自動車の保有に係る税負担の軽減に関し総合的な検討を行い、必要な措置を講ずる。

（資料㊶）

車体関係諸税の概要（平成30年度）

税目		税率	税収（億円）
取得	自動車取得税（都道府県税）	・自家用　　取得価額の3% ・営業用及び軽自動車　〃　　2%	1,665
保有	自動車税（都道府県税）	（例）乗用車　排気量2,000ccクラス ・自家用　　39,500円（年） ・営業用　　9,500円（年）	15,258
保有	軽自動車税（市町村税）	（例）軽乗用車 ・自家用　　10,800円（年） ・営業用　　6,900円（年）	2,604
利用	自動車重量税（国税）	（例）乗用車 車両重量0.5t・1年につき ・自家用　　4,100円 ・営業用　　2,600円 （本則税率：いずれも2,500円）	6,661 うち国分　　3,950 うち地方譲与分　2,711

（注）税収は、国税は平成30年度予算額、地方税は平成30年度地方財政計画額。

（資料㊷）

自動車重量税のエコカー減税の見直し（乗用車）　29改正

	改正前		29年5月1日～30年4月30日		30年5月1日～31年4月30日	
	初回車検	2回目車検	初回車検	2回目車検	初回車検	2回目車検
電気自動車等（注1）	免税	免税	免税	免税	免税	免税
2020年度燃費基準＋50%達成	免税	免税	免税	免税	免税	免税
2020年度燃費基準＋40%達成	免税	免税	免税	免税	免税	
2020年度燃費基準＋30%達成	免税	免税	免税		▲75%軽減	
2020年度燃費基準＋20%達成	免税	免税	▲75%軽減		▲75%軽減	
2020年度燃費基準＋10%達成	▲75%軽減		▲50%軽減		▲50%軽減	
2020年度燃費基準達成	▲50%軽減		▲25%軽減		▲25%軽減	
2015年度燃費基準＋10%達成	▲25%軽減		▲25%軽減		（本則）（注2）	
2015年度燃費基準＋5%達成	▲25%軽減		（本則）（注2）			
2015年度燃費基準達成	（本則）					

（注1）電気自動車、燃料電池自動車、プラグインハイブリッド自動車、クリーンディーゼル車、天然ガス自動車。
（注2）ガソリン車への配慮、円滑な基準の切替えの観点から、経過措置として、平成29年5月1日～平成30年4月30日の間は、2015年度燃費基準＋5%達成しているガソリン車（ハイブリッド車、軽自動車除く。新車。以下同じ）、平成30年5月1日～平成31年4月30日の間は、2015年度燃費基準＋10%を達成しているガソリン車には本則税率を適用。
（注3）平成29年5月1日～平成30年4月30日の間に車検証の交付等を受ける場合、2015年度燃費基準+10%を達成している車には本則税率を適用。
また、平成30年5月1日～平成31年4月30日の間に車検証の交付等を受ける場合、2020年度燃費基準を達成している車には本則税率を適用。

（資料㊸）

＜軽減税率制度＞

（資料㊹）

消費税の軽減税率制度の概要

税制抜本改革法第７条に基づく消費税率引上げに伴う低所得者対策として、平成31年（2019年）10月から、軽減税率制度を実施する。

○　軽減税率の対象品目
- 酒類及び外食を除く飲食料品
- 定期購読契約が締結された週２回以上発行される新聞

○　軽減税率：８％（国分：6.24%、地方分：1.76%）　標準税率：10%（国分：7.8%、地方分：2.2%）

○　適格請求書等保存方式の導入
- 平成35年（2023年）10月から、適格請求書等保存方式（インボイス制度）を導入する。
- 適格請求書及び帳簿の保存が仕入税額控除の要件。適格請求書の税額の積上げ計算と、取引総額からの割戻し計算のいずれかの方法による。

（適格請求書等保存方式導入までの経過措置）
- 現行の請求書等保存方式を維持しつつ、区分経理に対応するための措置を講ずる。売上・仕入税額の計算の特例を設ける。

（適格請求書等保存方式導入後の経過措置）
- 適格請求書等保存方式の導入後６年間、免税事業者からの仕入れについて、一定割合の仕入税額控除を認める。

○　平成30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、安定的な恒久財源を確保する(平成28年度税制改正法附則)。

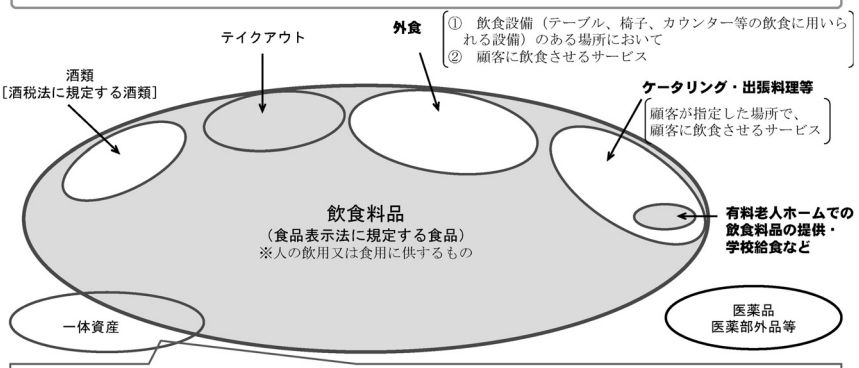
○　軽減税率制度の実施・運用に当たり混乱が生じないよう、政府・与党が一体となって万全の準備。（平成28年度税制改正法附則）
① 必要な体制を整備するとともに、事業者の準備状況等を検証し、円滑な実施・運用のための必要な措置を講ずる。
② 適格請求書等保存方式に係る事業者の準備状況、軽減税率制度の実施による簡易課税制度への影響等を検証し、必要な措置を講ずる。

（資料㊺）

軽減税率制度の対象品目

① 飲食料品の譲渡（食品表示法に規定する食品（酒税法に規定する酒類を除く）の譲渡をいい、外食等を除く）

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の譲渡



【一体資産の取扱い】
○ 例えば、おもちゃ付のおかしや紅茶とティーカップの詰め合わせ等、軽減税率の対象である食品が、あらかじめ他の資産と一体として販売される場合は、一体資産の販売価格（税抜）が1万円以下のもので、その価額のうち食品に係る価額が2／3以上を占めているときに限り、その全体が軽減税率の対象となる（一体資産全体の価格のみが提示されている場合に限る）。

（資料㊻）

「外食等」の範囲

軽減税率制度の適用対象外となる「外食等」は、以下のもの。

1. 外食 ：以下の要件を満たすもの
   ① 飲食設備（テーブル、椅子、カウンター等の飲食に用いられる設備）のある場所において（場所要件）
   ② 顧客に飲食させるサービス（サービス要件）

2. ケータリング・出張料理等 ：顧客が指定した場所で、顧客に飲食させるサービス

※ ただし、有料老人ホームでの飲食料品の提供や学校給食等は、生活を営む場所において他の形態で食事をとることが困難と考えられることから、「ケータリング・出張料理等」から除く。

軽減税率（「外食等」に当たらない）

牛丼屋・ハンバーガー店のテイクアウト
そば屋の出前
ピザ屋の宅配
屋台での軽食
（テーブル、椅子等の飲食設備がない場合）
寿司屋の「お土産」
コンビニ等の弁当・惣菜
（注） 飲食設備がある場合には、顧客に対して飲食設備での飲食か、持ち帰りかの意思確認をするなどして、軽減税率の適用対象となるかを判定する。

有料老人ホームでの飲食料品の提供や学校給食等

標準税率（「外食等」に当たる）

1. 外食
牛丼屋・ハンバーガー店での「店内飲食」
そば屋の「店内飲食」
ピザ屋の「店内飲食」
フードコートでの飲食

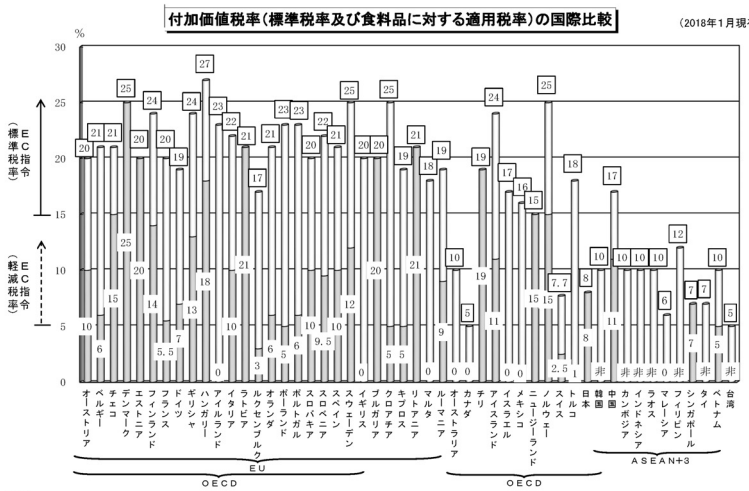
寿司屋での「店内飲食」
コンビニ等のイートインコーナーでの飲食
（例）① 顧客への意思確認により、イートインコーナーで飲食させるものとして提供された食品
② トレイに載せて座席まで運ばれる、返却の必要がある食器に盛られた食品

2. ケータリング・出張料理等

（資料㊼）

付加価値税率（標準税率及び食料品に対する適用税率）の国際比較

（2018年1月現在）



（備考）1. 日本の消費税率8%のうち、1.7%相当は地方消費税（地方税）である。
2. カナダでは、連邦税である財貨・サービス税（付加価値税）に加え、ほとんどの州で州税として付加価値税等が課される（例：オンタリオ州 8%）。
3. OECD加盟国のうちアメリカでは、売買取引への課税として付加価値税ではなく、州、郡、市により小売売上税（地方税）が課されている（例：ニューヨーク州及びニューヨーク市の合計 8.875%）。
4. ASEAN加盟国のうちミャンマーでは、売買取引への課税として取引高税が課されている。また、ブルネイには売買取引に課される税が存在しない。
5. 上記中、[非]が食料品に係る適用税率である、「0」と記載のある国は、食料品についてゼロ税率が適用される国である、「非」と記載のある国は、食料品が非課税対象となる国である。
なお、軽減税率・ゼロ税率の適用及び非課税対象とされる食料品の範囲は各国ごとに異なり、食料品によっては上記以外の取扱いとなる場合がある。
6. EC指令においては、ゼロ税率及び5%未満の軽減税率は否定する考え方が採られている。ただし、1991年時点でこれらを施行していた国は、引き続き適用することができる。

（出所）各国大使館聞き取り調査、欧州連合及び各国政府ホームページ等による。

（資料㊽）

軽減税率制度実施に向けた取組について

1．軽減税率制度等の事業者・消費者に対する広報・周知

【通達・Q&A】
○通達及びQ＆Aを公表

【広報】
○政府広報オンラインに軽減税率制度実施の特集ページを開設（各省庁のホームページにリンク）
○関係省庁のホームページにおいて軽減税率制度実施の特設サイトを開設
○軽減税率制度の概要を説明した動画を公開（政府インターネットテレビ等）
○各種メディアを活用した積極的な広報

【事業者向け冊子】
○分かりやすいパンフレット・リーフレット等により、きめ細やかに対応
○事業者に対するパンフレット（「よくわかる消費税軽減税率制度」）を送付

【説明会等】
○都道府県ごとに、商工会・商工会議所等の事業者団体、各業界団体、税務関係団体、地方公共団体等が参画した消費税軽減税率制度実施協議会を組織し情報共有等で連携
○各省庁から所管事業者団体に対し説明会の開催等について協力依頼文書を発出
○各省庁、事業者団体等による様々な会議等を活用して軽減税率制度等を説明
○事業者団体が主催する説明会等への講師派遣の実施

2．事業者支援策の周知・実施

【補助事業】
○複数税率対応レジの導入等支援
○受発注システムの改修等支援

【周知・サポート体制の整備】
○パンフレット（簡易版・詳細版）による事業者支援策の周知
○事業者支援措置（軽減税率対策補助金）等に係る動画を配信
○全国の商工会・商工会議所等に相談窓口を設置
○商工会・商工会議所等の実施する講習会、巡回指導・専門家派遣等に対して支援
○事業者支援措置に係る説明会等を実施

3．軽減税率制度及び事業者支援策に関する相談対応

○軽減税率電話相談センターにおいて、軽減税率制度（対象品目、税額計算方法など）に関する問合せに対応
○電話相談センター（税務署）に軽減税率専用ガイダンスを開設
○全国の税務署の専用相談窓口（改正消費税相談コーナー）で個別相談に対応
○軽減税率対策補助金事務局コールセンターにおいて、レジ導入、システム改修等の支援に関する問合せに対応
○全国の商工会・商工会議所等の相談窓口において、問い合わせに対応
○消費税価格転嫁等総合相談センターにおいて、消費税の転嫁等に関する相談や、軽減税率制度等に関する一般的な相談に対応

（資料㊾）

軽減税率対策補助金（中小企業・小規模事業者等消費税軽減税率対策補助金）

消費税軽減税率制度（複数税率）への対応が必要となる中小企業・小規模事業者等の方々が、複数税率対応レジの導入や、受発注システムの改修などを行うにあたって、その経費の一部を補助する制度です。

	レジ導入等の支援（A型）	受発注システムの改修等の支援（B型）
概　要	複数税率に対応するレジの新規導入や、既存レジの複数税率対応のための改修を支援します。（レジには、POS機能のないレジ、モバイルPOSレジシステム、POSレジシステムなどを含みます。）	電子的な受発注システム（EDI/EOS等）を利用する事業者が、複数税率に対応するために必要となる機能の改修・入替を支援します。
補助率	原則２/３ ・導入費用が３万円未満の機器を１台のみ購入する場合３/４ ・タブレット等の汎用端末は1/2（周辺機器とのセット購入のみ補助対象）	２/３
補助額上限	レジ１台あたり２０万円。新たに行う商品マスタの設定や機器設置に費用を要する場合は、さらに１台あたり２０万円が加算。複数台数申請等については、１事業者あたり２００万円を上限。	小売事業者等の発注システムの場合　１０００万円 卸売事業者等の受注システムの場合　　１５０万円 発注システム・受注システム両方の場合　１０００万円
補助対象	・レジ本体 ・レジ付属機器等（バーコードリーダー・キャッシュドロア・クレジットカード決済端末・電子マネーリーダー・カスタマーディスプレイ・レシートプリンタ・ルーター・サーバ） ・機器設置に要する経費（運搬費含む） ・商品マスタの設定費 （リースの場合も対象です） （具体的な対象機種等は、ホームページで公表します）	・電子的受発注データのフォーマットやコード等の改修 ・現在利用している電子的受発注システムから複数税率対応したシステムへの入替 ・電子的受発注に必須となる商品マスタや、発注・購買管理、受注管理機能の改修・入替（受発注管理とともに在庫管理、財務会計などが一体となったパッケージ製品・サービスについては、電子的受発注システムの機能を含むものであれば、初期購入費用の1/2を補助対象経費とし、これに補助率を乗じたものを支援します。） （リースの場合も対象です）
申請支援等	申請者自身による申請に加え、ホームページで公表する一部のメーカー、販売店、ベンダーなどによる「代理申請」等の利用が可能です。また、基本的には、申請書数枚と証拠書類で申請が可能です。	・専門知識を必要とするシステムの改修のため、申請者に代わって、事務局が指定したシステムベンダーなどが「代理申請」を行います。 ・ただし、事務局に登録されたパッケージ製品・サービスを自ら導入する場合は、申請者自身での申請となります。
申請期限	機器導入・改修後（申請期限：2019年12月16日） ※レジの設置・支払期限は2019年9月30日まで	・指定事業者による改修：システム改修・入替前 （申請期限：2019年6月28日，完了報告期限：2019年12月16日） ・自己導入：システム改修・入替後（申請期限：2019年12月16日） ※システム改修・入替期限：2019年9月30日まで

（参考）このほかに、レジの導入・改修やシステムの改修・入替等の費用には、日本政策金融公庫、沖縄振興開発金融公庫の融資制度も活用できます。

■詳細は、ホームページをご確認ください。随時更新されます。
⇒軽減税率対策補助金事務局ホームページ（www.kzt-hojo.jp）

■お電話でも問合せを受け付けております。
⇒軽減税率対策補助金事務局コールセンター（受付時間：平日９時～１７時／通話料有料）
TEL：0570（081）222　（ＩＰ電話等からの番号 03（6627）1317）

■お近くの商工会、商工会議所、中小企業団体中央会、商店街振興組合連合会にもご相談ください。

（資料㊿）

4. 所得税

（資料㊶）

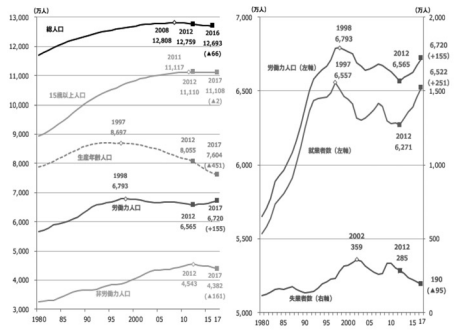
＜経済社会の構造変化＞

（資料㊷）

経済社会における構造の変化①

人口動態と労働力人口

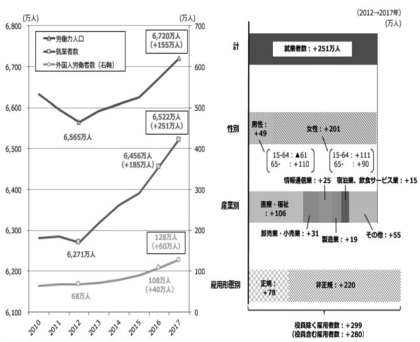
○ 少子高齢化の進展により、生産年齢人口は大きく減少してきているが、働く意思を有する労働力人口は、2012年以降増加している。



※カッコ内は2012年から2017年（総人口は2012年から2016年）の増減数。
出典：総務省「労働力調査（基本集計、2002年以降の就業者数は詳細集計）」「人口推計（補間補正人口）」

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。



※カッコ内は、2012年からの増加数。
出典：総務省「労働力調査（労働力人口は基本集計、就業者数は詳細集計）」、厚生労働省「外国人雇用状況」

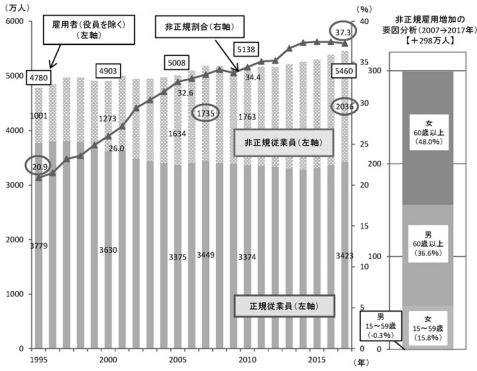
出典：総務省「労働力調査（詳細集計、産業別は基本集計）」

（資料㊸）

経済社会における構造の変化②

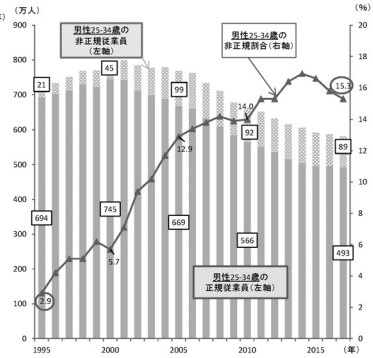
正規・非正規雇用者数の推移

○ 雇用者数が増加傾向にある中で、非正規雇用比率は上昇傾向にある。
○ 近年の非正規雇用者数の増加のほとんどは、60歳以上の男女と59歳以下の女性。



正規・非正規雇用者数の推移（男性25-34歳）

○ 若年男性については、人口減もあり減少傾向にある中で、非正規雇用者が概ね増加傾向。



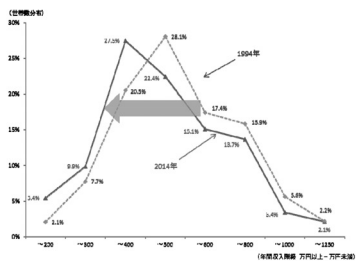
（出所）左図、右図：2001年以前は「労働力調査特別調査」、2002年以降は「労働力調査（詳細集計）総数」
中央図：「労働力調査（詳細集計）5歳階級」

（資料㊹）

経済社会における構造の変化③

年間収入階級別の世帯数分布の推移（若年世帯）

○ 若年世帯においては収入が全体的に低下。



（出所）総務省「全国消費実態調査」
（注1）二人以上の世帯（世帯主の年齢が30歳未満）。
（注2）若年世帯の年間収入階級1250万円以上については企業が少ないことから省略している。

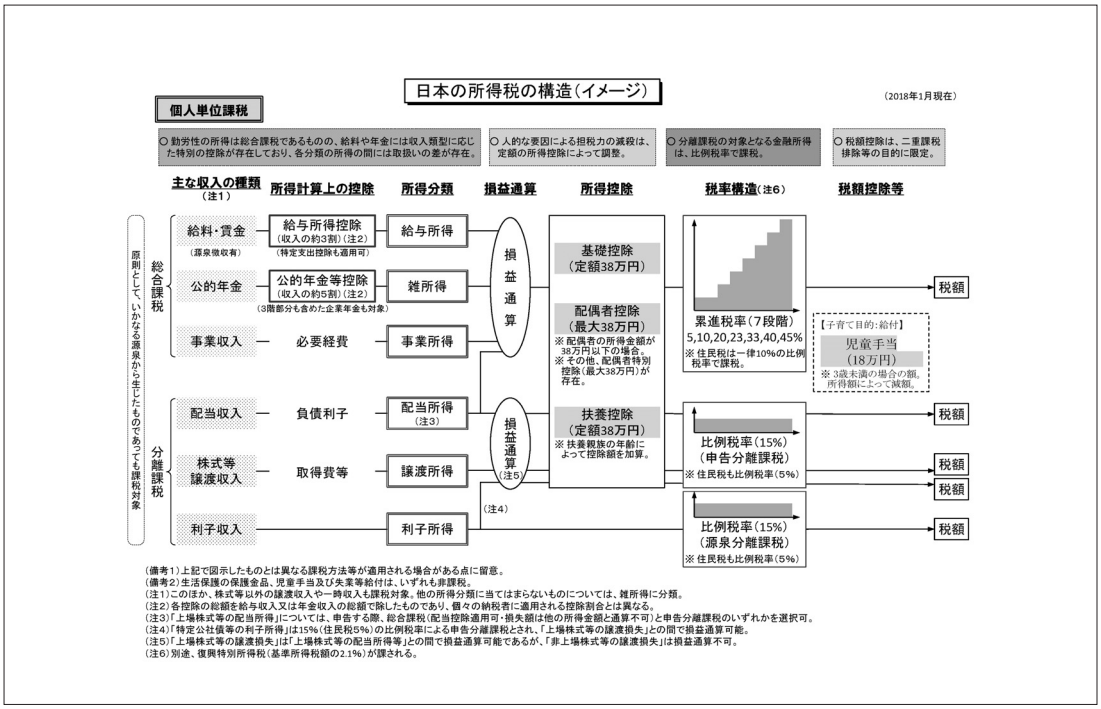
働き方の多様化の進展

○ かつては、「学校卒業後、1つの会社で定年まで勤めあげ、年金生活に入る」といったライフコースが典型的であったが、
- 特定の企業や組織に属さず、専門分野の能力等を活かして、フリーランスとして、業務単位で仕事を請け負う
- 会社員が平日の夜や週末の時間を活かして副業として事業の立ち上げを行い、事業が軌道に乗ったところで独立する
- 子育てをしながら会社員時代に培ったスキルを活かして在宅で仕事を請け負う
- 高齢者が、長年培った能力や経験を活かし、業務単位の仕事の請負や起業支援等の活躍をするなど、働き方の多様化が進展。

○「働き方改革実行計画」においては、「安倍内閣は、一人ひとりの意思や能力、そして置かれた個々の事情に応じた、多様で柔軟な働き方を選択可能とする社会を追求する」こととされている。



（資料㊺）

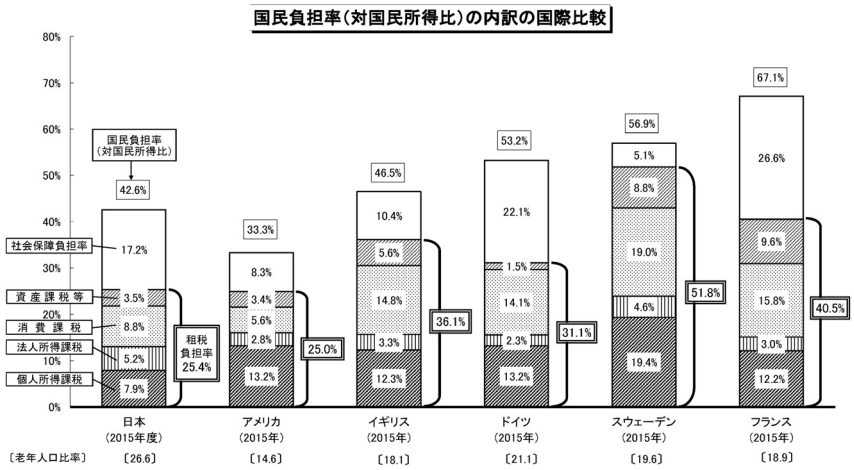


（備考1）上記で図示したものとは異なる課税方法等が適用される場合がある点に留意。
（備考2）生活保護の保護金品、児童手当及び失業等給付は、いずれも非課税。
（注1）このほか、株式等以外の譲渡収入や一時収入も課税対象。他の所得分類に当てはまらないものについては、雑所得に分類。
（注2）各控除の総額を給与収入又は年金収入の総額で除したものであり、個々の納税者に適用される控除割合とは異なる。
（注3）「上場株式等の配当所得」については、申告する際、総合課税（配当控除適用可・損失額は他の所得金額と通算不可）と申告分離課税のいずれかを選択可。
（注4）「特定公社債等の利子所得」は15%（住民税5%）の比例税率による申告分離課税とされ、「上場株式等の譲渡損失」との間で損益通算可能。
（注5）「上場株式等の譲渡損失」は「上場株式等の配当所得等」との間で損益通算可能であるが、「非上場株式等の譲渡損失」は損益通算不可。
（注6）別途、復興特別所得税（基準所得税額の2.1%）が課される。

（資料㊻）

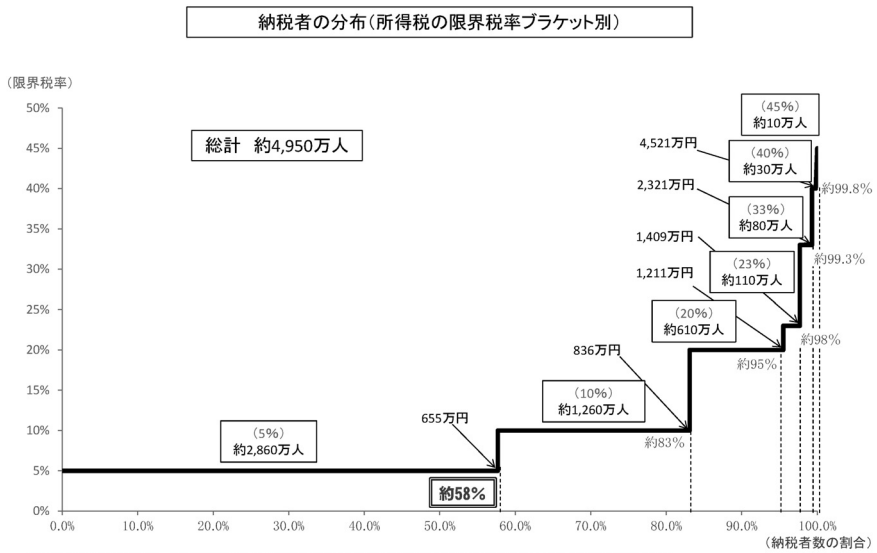
＜所得税の構造＞

（資料㊼）



（注）1. 日本は平成27年度（2015年度）実績、諸外国は、OECD "Revenue Statistics 1965-2016"及び同 "National Accounts "による。なお、日本の平成30年度（2018年度）予算ベースでは、国民負担率：42.5%、租税負担率：24.9%、個人所得課税：7.8%、法人所得課税：5.4%、消費課税：8.2%、資産課税等：3.5%、社会保障負担率：17.6%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2015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 2017 Revision Population Database"による）である。なお、日本の2018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29年（2017年）4月推計）による）は28.2%となっている。

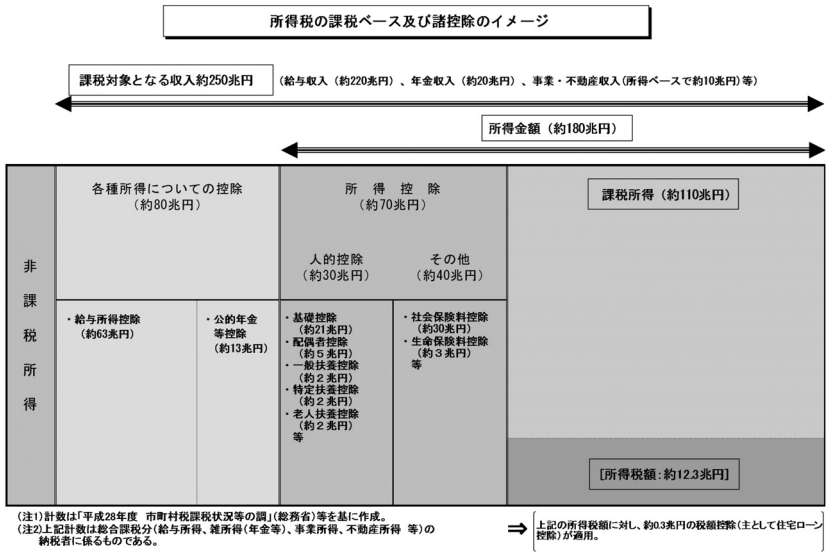
（資料㊽）



（注1）平成29年度予算ベースの推計値に、配偶者控除及び配偶者特別控除の改正（平成30年1月1日施行）を加味している。

（注2）矢印の金額は、夫婦子2人（片働き）の給与所得者で子のうち1人が特定扶養親族、1人が一般扶養親族に該当する場合の給与収入金額である。

（資料⑲）



（資料⑳）

平成30年度税制改正大綱（抄）

平成２９年１２月１４日
自　由　民　主　党
公　　明　　党

第一　平成30年度税制改正の基本的考え方

１　個人所得課税の見直し

(2) 今後の見直しに向けた基本的方向性

今回の個人所得課税の見直しにおいては、働き方の多様化への対応とともに、所得再分配機能の回復の観点から、各種控除の見直しを行ったところである。今後も、所得再分配機能の回復や税負担のあり方の観点から、引き続き見直しを継続していく。

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、税制のみならず、社会保障制度、労働政策等の面を含め、総合的な取組みを進める必要がある。

給与所得控除や公的年金等控除といった所得計算上の控除については、働き方の多様化の進展状況等も踏まえ、基礎控除への更なる振替を検討するとともに、今回の見直しの考え方やこれまでの税制改正大綱に示された方針を踏まえ、そのあり方について引き続き丁寧に検討する。また、経済社会のＩＣＴ化等の動向や諸外国の制度も踏まえ、適正な記帳の確保に向けた方策を講じつつ、事業所得等の適正な申告、所得把握に向けた取組みを進める。

（資料⑹）

平成30年度税制改正大綱（抄）（続）

人的控除については、平成29年度税制改正及び今回の改正により、基礎控除、配偶者控除及び配偶者特別控除について、逓減・消失型の所得控除方式が採用されることとなる。今後の制度のあり方については、給与所得控除等からの振替による影響を見極めるとともに、所得再分配機能をどの程度強化すべきかという点も踏まえながら、引き続き検討する。

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、地域の住民サービスを支える基幹税としての役割の重要性に鑑み、充実強化を図ることを基本として、制度のあり方を検討していく。その際、個人住民税は、地域社会の費用を住民がその能力に応じ広く負担を分任するとの性格を有すること、応益課税としての性格を明確化する観点から比例税率により課税されていることなど、その性格や仕組み等に留意する必要がある。

個人所得課税の見直しについては、個人の負担に直結するものであることから、累次の改正の影響も見極めつつ、国民の理解を得ながら、引き続き丁寧に議論を進めていくこととする。

（資料⑹）

〔老後の備え等に対する自助努力への支援〕

（資料㊸）

平成30年度税制改正大綱（平成29年12月14日）（抄）

第一　平成30年度税制改正の基本的考え方

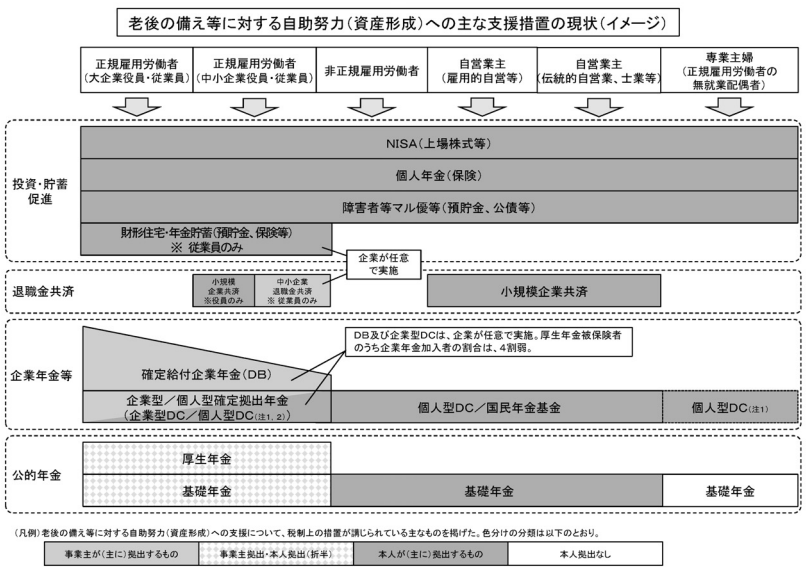
（２）今後の見直しに向けた基本的方向性

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。

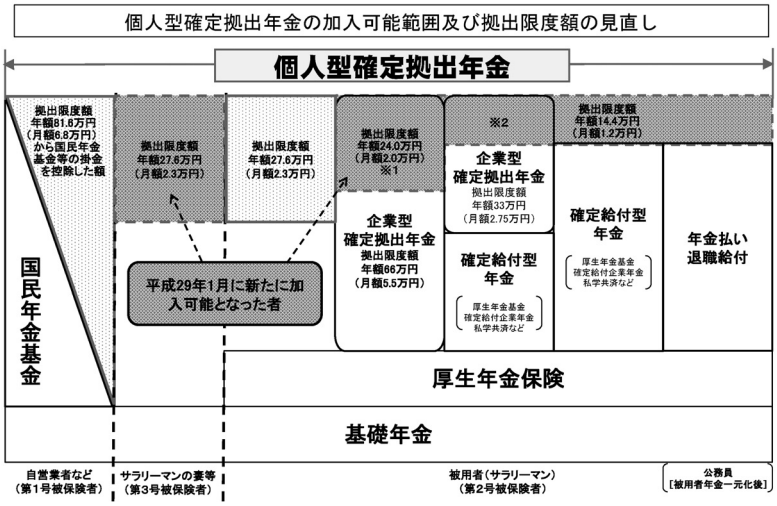
第三　検討事項

年金課税については、少子高齢化が進展し、年金受給者が増大する中で、世代間及び世代内の公平性の確保や、老後を保証する公的年金、公的年金を補完する企業年金を始めとした各種年金制度間のバランス、貯蓄商品に対する課税との関連、給与課税等とのバランス等に留意するとともに、今般の公的年金等控除の見直しの考え方や年金制度改革の方向性も踏まえつつ、拠出・運用・給付を通じて課税のあり方を総合的に検討する。

（資料㊹）



（資料㊺）



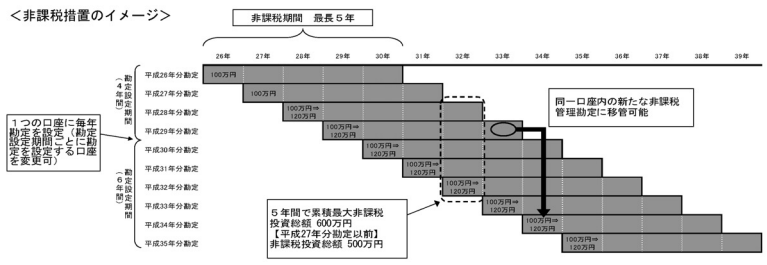
※1　企業型確定拠出年金のみを実施する企業の場合、企業型確定拠出年金への事業主掛金の拠出限度額を年額42.0万円とすることを規約で定めたときに限り、当該企業の従業員の個人型確定拠出年金への加入（拠出限度額：年額24.0万円）を認める。
※2　企業型確定拠出年金と確定給付型年金を実施する企業の場合、企業型確定拠出年金への事業主掛金の拠出限度額を年額18.6万円とすることを規約で定めたときに限り、当該企業の従業員の個人型確定拠出年金への加入（拠出限度額：年額14.4万円）を認める。

（資料㊻）

ＮＩＳＡ制度（非課税上場株式等管理契約に係る非課税措置）の概要

１．非課税対象	非課税口座内の少額上場株式等の配当、譲渡益
２．非課税投資額	非課税管理勘定の設定年に、次の金額の合計額で120万円（平成27年分以前は100万円）を上限（未使用枠は翌年以降繰越不可）。 ①その年中の新規投資額 ②その口座の他の年分の非課税管理勘定から移管する上場株式等の時価 （注）非課税期間終了時に移管する上場株式等については、上限（120万円）を超える移管が可能。
３．非課税投資総額	最大600万円（120万円×５年間） （注）平成27年分勘定以前は最大500万円（100万円×５年間）
４．保有期間	最長５年間、途中売却は自由（売却部分の枠は再利用不可）
５．口座開設数	**１金融商品取引業者等につき１口座**（口座内に各年分の非課税管理勘定を設ける仕組みとすることにより、毎年新たな口座開設は不要とする。）
６．開設者	居住者等（その年１月１日において満20歳以上である者）
７．口座開設期間	平成26年から平成35年までの10年間

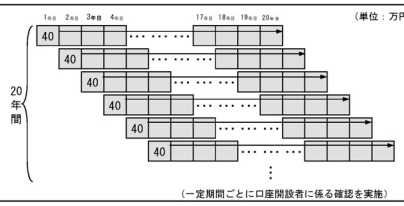
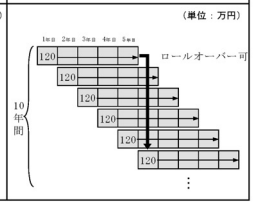
＜非課税措置のイメージ＞



（資料㊼）

少額からの積立・分散投資を促進するための「積立ＮＩＳＡ」の創設（平成29年度改正）

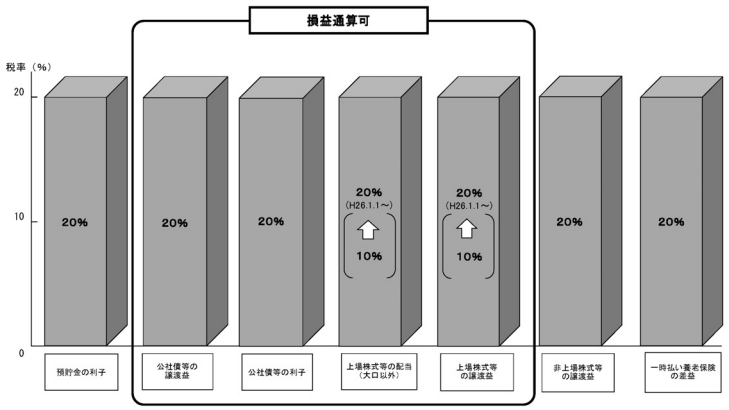
◎ 家計の安定的な資産形成を支援する観点から、少額からの積立・分散投資を促進するための「積立ＮＩＳＡ」を新たに創設する（現行ＮＩＳＡと同様、口座内で生じた配当及び譲渡益について非課税）。

	積立ＮＩＳＡ	いずれかを選択	現行ＮＩＳＡ
年間の投資上限額	40 万円		120 万円 （平成26・27年は100万円）
非課税期間	20 年間		5 年間
口座開設可能期間	20 年間 （平成30年～平成49年）		10 年間 （平成26年～平成35年）
投資対象商品	積立・分散投資に適した一定の公募等株式投資信託 （商品性について内閣総理大臣が告示で定める要件を満たしたものに限る）		上場株式・公募株式投資信託等
投資方法	契約に基づき、定期かつ継続的な方法で投資		制限なし
制度イメージ			

（資料㊽）

金融所得課税の一体化

○ **税負担に左右されずに金融商品を選択できるように、税率等の課税方式を均衡化**することが適当。
○ 金融商品間の垣根が低くなり、金融商品からのキャッシュフローを様々な所得分類に加工可能となっており、**税率等の課税方式を均衡化することが公正・中立・簡素の観点から必要**。

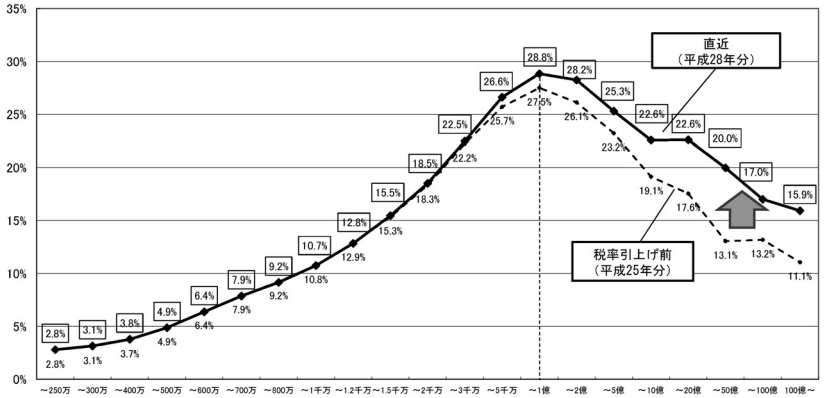


（注1）上記のほか、「定期積金の給付補填金」や「抵当証券の利息」等も20%源泉分離課税とされている。
（注2）税率20%の内訳は、所得税15%、住民税5%である。

（資料⑲）

申告納税者の所得税負担率

○　高所得者層ほど所得に占める株式等の譲渡所得の割合が高いことや、金融所得の多くは分離課税の対象になっていること等により、高所得者層で所得税の負担率は低下。
○　平成25年度改正において、上場株式等の譲渡所得等に対する10%（所得税：７%、住民税：３%）の軽減税率は平成25年12月31日をもって廃止され、平成26年１月１日以後は20%（所得税：15%、住民税：５%）の税率が適用されている。



（備考）各年分の国税庁「申告所得税標本調査（税務統計から見た申告所得税の実態）」より作成。　　（合計所得金額：円）
（注）　所得金額があっても申告納税額のない者（例えば還付申告書を提出した者）は含まれていない。
　　また、源泉分離課税の利子所得、申告不要を選択した配当所得及び源泉徴収口座で処理された株式等譲渡所得で申告不要を選択したものも含まれていない。

（資料⑳）

主要国における給与所得課税と金融所得課税の概要

（2018年1月現在）

	日本		アメリカ		イギリス		ドイツ		フランス	
給与所得課税	総合課税	10～55% 所得税：5～45% ＋ 個人住民税：10%	総合課税	連邦税：10～37% ＋ 州・地方政府税	総合課税	20、40、45%	総合課税	0～47.475% 所得税：0～45% ＋ 連帯付加税： 税額の5.5%	総合課税	97～54.7% 所得税：0～45% ＋ 社会保障関連諸税： 9.7%
利子課税	源泉分離課税	20% 所得税：15% ＋ 個人住民税：5%			段階的課税 〔分離課税〕	0、20、40、45%				
配当課税	申告分離と総合課税との選択	（申告分離） 20% 所得税：15% ＋ 個人住民税：5% 又は （総合課税） 10～55% 所得税：5～45% ＋ 個人住民税：10%	（連邦税） 段階的課税 〔分離課税〕 ＋ （州・地方政府税） 総合課税	連邦税：0、15、20% ＋ 州・地方政府税 ※株式譲渡益は、12ヶ月以下保有の場合、総合課税（10～37%＋州・地方政府税）	段階的課税 〔分離課税〕	7.5、32.5、38.1%	申告不要 〔分離課税〕 ※総合課税も選択可	26.375% 所得税：25% ＋ 連帯付加税： 税額の5.5%	分離課税と総合課税との選択注5	（分離課税） 30% 所得税：12.8% ＋ 社会保障関連諸税： 17.2% 又は （総合課税） 17.2～62.2% 所得税：0～45% ＋ 社会保障関連諸税： 17.2%
株式譲渡益課税	申告分離課税	20% 所得税：15% ＋ 個人住民税：5%			段階的課税 〔分離課税〕	10、20%				

（注1）日本では、特定公社債等の利子等については、20%（所得税15%、個人住民税5%）の税率による申告分離課税の対象となる。源泉徴収されたものについては、申告不要を選択できる。ただし、同族会社が発行した社債の利子でその同族会社の役員等が支払いを受けるものは総合課税の対象となる。日本の配当課税は、源泉徴収（20%（所得税15%＋個人住民税5%））のみで申告不要を選択することも可能。なお、本資料は、上場株式等の配当（大口株主が支払を受けるもの以外）についてのものである。日本の株式譲渡益課税は、特定口座において源泉徴収を行う場合、申告不要も選択可。
（注2）アメリカでは、配当課税は、適格配当（配当落ち日の前後60日の計121日間に60日を超えて保有する株式について、内国法人又は適格外国法人から受領した配当）についてのものである。給与所得等、配当所得及び長期キャピタル・ゲインの順に所得を積み上げて、それぞれの所得毎に適用税率が決定される。なお、州・地方政府税については、税率等は各々異なる（ニューヨーク市の場合、州税：4.00～8.82%、市税：2.7～3.4%＋税額の14%の付加税）。
（注3）イギリスでは、給与所得等、利子所得、配当所得、キャピタル・ゲインの順に所得を積み上げて、それぞれの所得毎に適用税率が決定される。
（注4）ドイツでは、資本所得と他の所得を合算したさきに適用される税率が25%以下となる場合には、申告により総合課税の適用が可能。ただし、申告を行った結果、総合課税を選択した方が納税者にとって却って不利になる場合には、税務当局において資本所得は申告されなかったものとして取り扱われ、26.375%の源泉徴収税のみが課税される。
（注5）フランスでは、2018年予算法で、利子、配当、譲渡益に係る所得税について分離課税と総合課税を選択できるようになった。

（資料⑦1）

主な金融所得に対する課税方式と論点

	総合課税	分離課税（比例税率） ※申告不要を含む
仕組み	対象所得を全て合算し、合計した所得の大きさに応じて累進税率を適用	給与所得や事業所得等の総合課税対象所得とは合算せず、対象所得に一律の税率（比例税率）を適用
現行制度における対象例	給与所得・事業所得等 非上場株式等の配当等 上場株式等（大口）の配当等	上場・非上場株式等の譲渡所得等 預貯金の利子等
	上場株式等（大口以外）の配当等（選択制）	
論点	● 所得の大きさに応じて負担を求める所得税の基本的考え方に沿った仕組み（原則） ● 累進税率を適用するため、所得再分配機能が高い ● 対象所得を合算する必要があるため、確定申告が前提 ● 株式の譲渡所得等については、譲渡のタイミングを調整し、損益を発生させる時期を選ぶことが可能であり、他の所得の多寡に応じて税負担を調整することが可能	● 金融商品の多様化が進む中、一般投資家が投資しやすい簡素で中立的な税制（確定申告をしなくても済む特定口座制度） ● 株式の譲渡所得等については、長い間に積み重ねられた含み益が一度に実現する場合があることに対する一定の配慮

（資料⑦2）

平成30年度税制改正大綱（抄）

平成29年12月14日
自由民主党
公明党

第一　平成30年度税制改正の基本的考え方

2　デフレ脱却・経済再生

(5)　その他考慮すべき課題

④　金融所得に対する課税のあり方については、家計の安定的な資産形成を支援するとともに税負担の垂直的な公平性等を確保する観点から、関連する各種制度のあり方を含め、諸外国の制度や市場への影響も踏まえつつ、総合的に検討する。

（資料㉓）

5. 納税環境整備

（資料㉔）

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。

（資料㉕）

主要国における法人税の電子申告の状況について（未定稿）

国名	アメリカ	イギリス	ドイツ	フランス
電子申告割合	68% （2014年）	98% （2013年）	n.a.	96% （2013年）
電子申告対象手続	○法人税申告書及び添付書類の申告	○法人税申告書及び添付書類の申告	○法人税申告書及び添付書類の申告	○法人税申告書及び添付書類の申告
電子申告義務化状況	一部義務化	原則義務化	原則義務化	原則義務化
電子申告を義務化した年	○2005年12月31日以降に終了する課税年度	○2010年４月１日以降に終了する課税年度であって、2011年４月１日以降に行われる申告	○2011年１月１日以降に開始する課税年度	○2012年12月31日以降に終了する課税年度 ※2000年12月31日以降に終了する課税年度より一部義務化し、順次対象者を拡大
電子申告義務対象者	○課税年度末時点の総資産が1,000万ドル以上で、暦年で250件以上の申告書等を提出する普通法人等 ※申告書、支払調書等あらゆる様式を含む	○全法人	○全法人	○全法人
電子申告義務の免除規定	○倒産、破産、災害等、IRS長官が正当な困難事由があると認める場合 ※申請が必要	○清算命令が出ている場合等	○ITにアクセスできない場合等、電子申告が著しく困難な場合 ※申請が必要	○電子的に添付することが困難な書類を提出する場合等 ※申請が必要
義務対象者が電子申告を行わなかった場合	○書面での申告は無申告とみなし、その後の電子申告が期限後である場合は、無申告加算税を賦課 ※無申告期間1カ月毎に、申告すべき税額の5%（最高25%。60日を超えた場合には下限あり）	○書面での申告は無申告とみなし、その後の電子申告が期限後である場合は、無申告加算税を賦課 ※無申告期間の長さと常習性に応じて、100～1,000ポンドと、申告すべき税額の10～20%を併科	○書面での申告は無申告とみなし、その後の電子申告が期限後である場合は、無申告加算税を賦課 ※無申告期間1カ月毎に、申告すべき税額の0.25%（最低25ユーロ、最高25,000ユーロ）	○書面での申告を受け付けた上で、加算税を賦課 ※申告すべき税額の0.2%（最低60ユーロ）

（出所）第10回政府税制調査会（2017年6月19日、海外調査報告）提出資料を元に作成（各国の電子申告割合は、海外調査時（2017年4～5月）に現地で聴取した最新の数値を記載）。

（資料㉖）

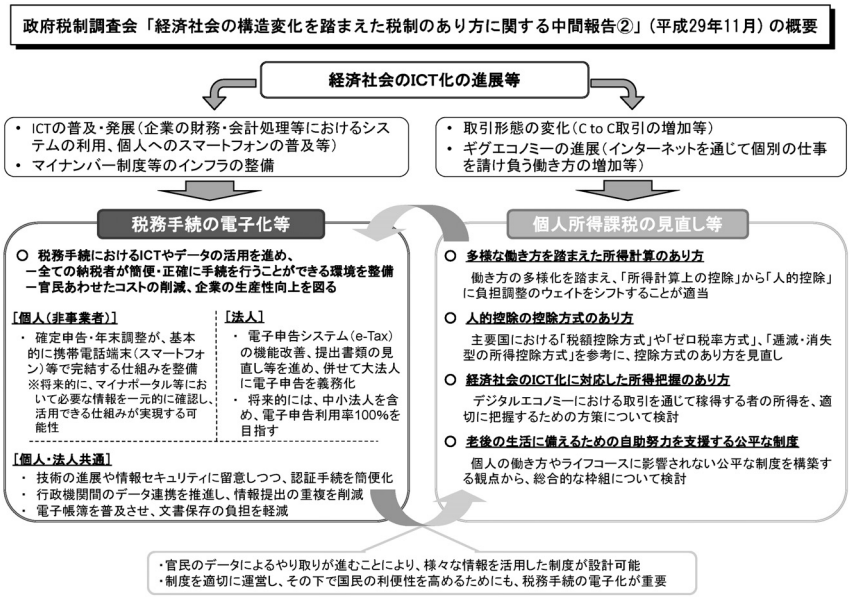
制度の信頼性向上に向けた取組（情報提供の仕組み）の各国比較

- 近年、経済活動におけるICTの利用拡大に伴い、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。
- そのような中、適正公平な課税を実現するため、各国の税務当局は様々な方法により、必要な情報を収集できるような制度的な対応を進めている。

	アメリカ	イギリス	ドイツ	フランス
第三者からの法定調書	銀行等の決済機関及び第三者決済機関を対象とした、売上等情報申告制度	― （注）	―	インターネット上のプラットフォーム事業者に対し、プラットフォーム利用者の収入等の情報に関する法定調書の提出を義務化（2020年から）
税務当局の情報提供要請権限	不特定の納税者に係る情報について、第三者への情報提供要請が可能	不特定の納税者に係る情報について、第三者への情報提供要請が可能	不特定の納税者に係る情報について、第三者への情報提供要請が可能	不特定の納税者に係る情報について、第三者への情報提供要請が可能

（注）HMRC（国税当局）は、決済業者等の法令で定められた第三者（データ保持者）に対し、不特定多数の納税者に関する一定のデータの提供を要請することが可能となっており、運用上、定期的に要請を行っている。

（資料㊼）



（資料㊽）

平成30年度税制改正大綱（抄）

平成２９年１２月１４日
自　由　民　主　党
公　　明　　党

第一　平成30年度税制改正の基本的考え方

１　個人所得課税の見直し

(2) 今後の見直しに向けた基本的方向性

給与所得控除や公的年金等控除といった所得計算上の控除については、働き方の多様化の進展状況等も踏まえ、基礎控除への更なる振替を検討するとともに、今回の見直しの考え方やこれまでの税制改正大綱に示された方針を踏まえ、そのあり方について引き続き丁寧に検討する。また、経済社会のＩＣＴ化等の動向や諸外国の制度も踏まえ、適正な記帳の確保に向けた方策を講じつつ、事業所得等の適正な申告、所得把握に向けた取組みを進める。

（資料⑲）

仮想通貨の税制上の取扱いについて

	仮想通貨を譲渡・交換又は決済手段として財・サービスの対価として使用した場合	ブロックチェーンの承認手続きの報酬として、新たに生じる仮想通貨を取得する場合（「マイニング」）
所得税	課税 ✓ 仮想通貨の譲渡・使用時の対価の額と取得価額の差が損益となり、利益がある場合には所得となる。 ✓ （為替差益と同様、）「雑所得」として総合課税の対象（事業所得となる場合を除く）。 ※給与所得者は、雑所得等が20万円超の場合には確定申告する必要。	課税 ✓ 取得した仮想通貨の時価と必要経費（マイニングに要した費用）の差額が所得（事業所得又は雑所得）となる。
法人税	課税 ✓ 仮想通貨の譲渡・使用時の対価の額と取得価額の差が損益となり、利益がある場合には所得となる。	課税 ✓ 取得した仮想通貨の時価と必要経費（マイニングに要した費用）の差が損益となり、利益がある場合には所得となる。
消費税	非課税 ✓ 平成29年度税制改正により、非課税とされた（平成29年７月１日以降の取引に適用）。	不課税 ✓ 承認手続き（マイニング行為）の相手方が存在せず、対価性がないため課税要件に該当しない。
相続税	✓ 相続人等が相続等により仮想通貨を取得した場合、その仮想通貨は相続税の課税対象となる。 ✓ 相続税における財産の価額は、相続等により財産を取得した時における時価によることとされている（相続税法第22条）。 ✓ 現行の財産評価基本通達には、仮想通貨に関する評価方法の定めがないため、同基本通達５項（評価方法の定めがない財産の評価）により、財産評価基本通達に定める評価方法に準じて評価することになる。同基本通達１項（評価の原則）では、「時価とは、課税時期･･･において、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額」とされており、仮想通貨については課税時期における仮想通貨取引所等が公表する取引価格により評価することが相当。	

（資料⑳）

平成30年４月26日
国　　税　　庁

「仮想通貨取引等に係る申告等の環境整備に関する研究会」の開催について

国税庁では、平成29年12月に仮想通貨取引に関する所得計算方法を公表するとともに、その内容について仮想通貨関連団体に対して顧客等への周知・広報を依頼するなど、関係者の協力も得ながら、仮想通貨取引等の適正な申告と納税に向けた環境整備に努めているところです。

今般、国税庁では、仮想通貨交換業者を所管する金融庁の出席・協力も得つつ、仮想通貨関連団体とともに納税者自身による適正な納税義務の履行を後押しする環境整備について検討するため、「仮想通貨取引等に係る申告等の環境整備に関する研究会」を開催します。

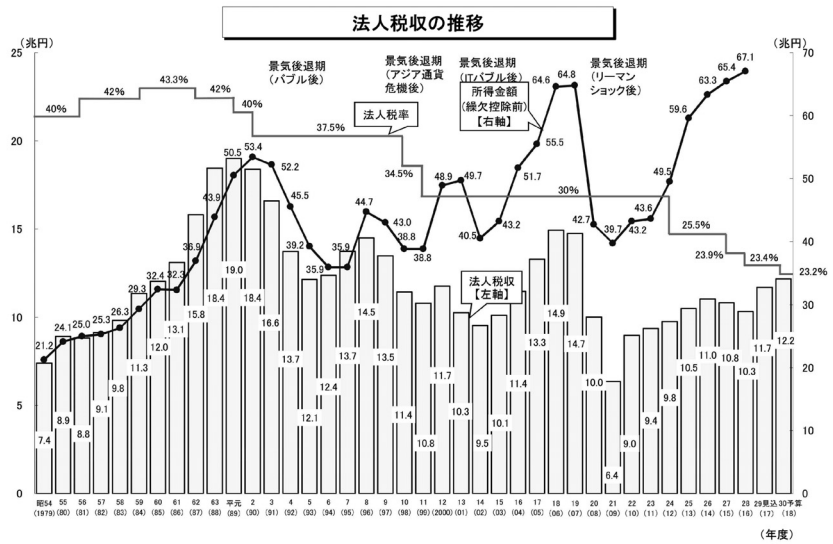
（参考１）当面の協議事項例
仮想通貨取引所利用者に対する所得計算上必要な情報の提供といった申告利便向上策

（参考２）第１回会合は、平成30年４月27日(金)に、中央合同庁舎第７号館内会議室にて開催します。

（資料㉛）

6. 法人税

（資料㉜）



（注） 1．法人税収は、平成28年度までは決算額、平成29年度は実績見込額、平成30年度は予算額による。
2．所得金額（繰欠控除前）は、国税庁「会社標本調査」による。なお、平成17年度までは2/1～1/31、平成18年度以降は4/1～3/31に終了した事業年度を対象としている。

（資料㉝）

＜法人税をめぐるこれまでの取組＞

（資料㉞）

これまでの法人税制における対応①

25年度改正

○ 設備投資や賃金引上げを促進するための思い切った政策税制
- 「生産等設備投資促進税制」の創設 *（→㉗廃止）*
- 「研究開発税制（総額型）」の拡充
- 「所得拡大促進税制」の創設　など

26年度改正

○ 復興特別法人税の1年前倒し廃止　＜法人実効税率＞ 従前37.00%→㉖34.62%

○ 設備投資や賃金引上げを促進するための思い切った政策税制
- 「生産性向上設備投資促進税制」の創設 *（→㉘縮減・㉙廃止（㉘改正））*
- 「研究開発税制（増加型）」の拡充
- 「所得拡大促進税制」の拡充　など

27年度改正

○ 成長志向の法人税改革：初年度　＜法人実効税率＞ ㉖34.62%→㉗32.11%（→㉘31.33%）

＜課税ベースの拡大等＞
- 欠損金繰越控除の見直し（大法人）
- 受取配当等益金不算入の見直し
- 法人事業税の外形標準課税の拡大（大法人）
- 租税特別措置の見直し（「研究開発税制（総額型）」の重点化、「生産等設備投資促進税制」の廃止など）

＜賃金引上げへの配慮＞
- ㉗・㉘の2年間の先行減税
- 「所得拡大促進税制」の拡充
- 地方版「所得拡大促進税制」の創設（法人事業税）

28年度改正

○ 成長志向の法人税改革：2年目　＜法人実効税率＞ ㉗32.11%→㉘29.97%（→㉚29.74%）

＜課税ベースの拡大等＞
- 租税特別措置の見直し（「生産性向上設備投資促進税制」の見直し（*→㉙縮減・㉙廃止*））
- 減価償却の見直し（建物附属設備・構築物の償却方法を「定額法」に一本化）
- 法人事業税の外形標準課税の更なる拡大（大法人）　※中堅企業への影響に十分配慮（激変緩和）
- 欠損金繰越控除の更なる見直し（大法人）　※改革の加速化に伴う企業経営への影響を平準化

（資料㊺）

これまでの法人税制における対応②

29年度改正

○ 研究開発投資や賃金引上げを促進、中堅・中小事業者を支援するための政策税制
- 「研究開発税制」の見直し （総額型の控除率の見直し、増加型の廃止）
- 「所得拡大促進税制」の見直し（大法人は重点化、中小法人は拡充）
- 「地域経済を牽引する企業向けの設備投資促進税制」の創設
- 「中小企業向け設備投資促進税制」の拡充

30年度改正

○ 持続的な賃金引上げと生産性向上のための設備投資を後押しするための政策税制
- 「所得拡大促進税制」の改組
- 「情報連携投資等の促進に係る税制」の創設
- 租税特別措置の適用要件の見直し

（資料㊻）

成長志向の法人税改革： 法人実効税率「20%台」の実現

28改正

（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。

特に、生産性向上設備投資促進税制については、予定どおりの縮減を行うとともに、企業の投資判断の前倒しを促すよう、平成28年度末の適用期限をもって廃止するものとする。

… 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。

（資料㊼）

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。

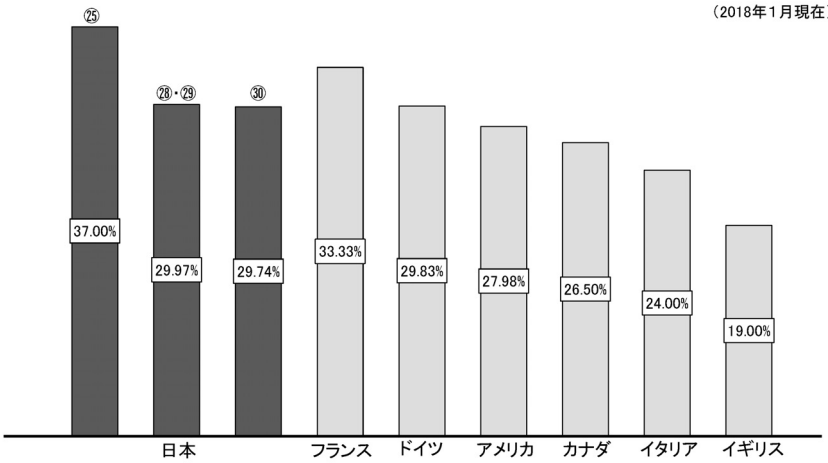
⇒ 国・地方の法人実効税率は、28年度において「20%台」を実現。

	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 ＊ 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%

（資料㊽）

法人実効税率の国際比較

（2018年1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、カナダはオンタリオ州。フランスについては、課税所得のうち50万ユーロ以下の部分の税率は28%。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）フランスにおいては、2018年から税率を段階的に引き下げ、2022年には25%となる予定。イギリスにおいては、2020年度から17%に引き下げる予定。
（出典）各国政府資料等

（資料⑧⑨）

課税ベースの拡大等

28改正

○ 租税特別措置の見直し

≪生産性向上設備投資促進税制の見直し≫（26年度改正で創設：租税特別措置）
－ 28年度： 期限どおり縮減（即時償却→５０％特別償却など）
－ 29年度： 期限どおり廃止 ［＝28年度改正法で明確化］ ほか

○ 減価償却の見直し（改正前：建物は「定額法」のみ、他は「定額法」と「定率法」の選択制）

⇒ 建物附属設備・構築物の償却方法を「定額法」に一本化

○ 法人事業税の外形標準課税の更なる拡大（大法人）

（27年度改正後：2/8→㉗3/8→㉘4/8）

⇒ 28年度改正後： →㉘5/8 ＊ 中堅企業への影響に十分配慮（激変緩和）

○ 欠損金繰越控除の更なる見直し（大法人）

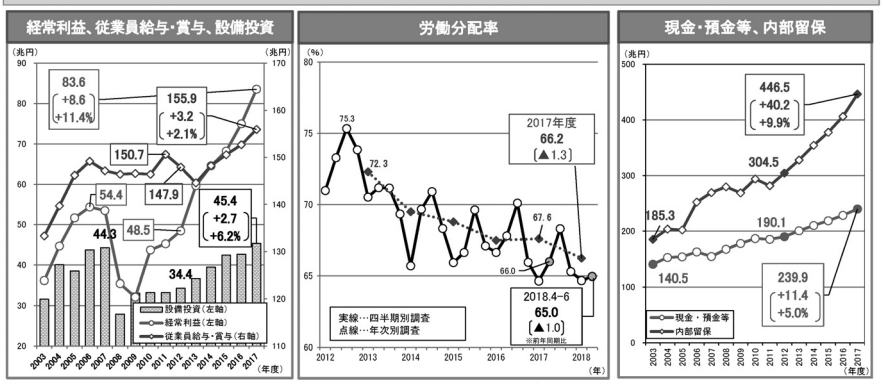
（27年度改正後：控除限度額 所得の80％→ ㉗65％→ ㉘65％→ ㉙50％→ ㉚50％）

⇒ 28年度改正後： ㉘60％→ ㉙55％→ ㉚50％

＊ 改革の加速化に伴う企業経営への影響を平準化する観点からの対応

（資料⑨⑩）

企業収益等の動向について



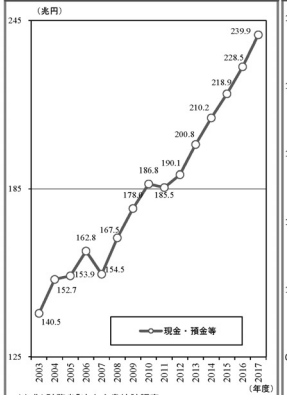
（年度）	フロー（兆円） 経常利益	従業員給与・賞与	設備投資	ストック（兆円） 内部留保	現金・預金等
2012	48.5	147.9	34.4	304.5	190.1
2016	+35.1 75.0 +8.6	+8.0 152.7 +3.2	+11.0 42.7 +2.7	+142.0 406.2 +40.2	+49.9 228.5 +11.4
2017	83.6	155.9	45.4	446.5	239.9

（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
（注3）労働分配率の年度別・四半期別の計数は、サンプル数の相違等の要因で接合しない
（注4）四捨五入の関係上、各年度と差額の数値が一致しないことがある
（注5）グラフ中括弧内の数値は、前年度（四半期別調査の場合は前年同期）との差、及び増減率

（資料⑨1）

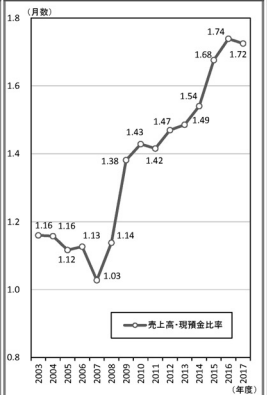
企業の保有する現金・預金等の状況について

現金・預金等の推移



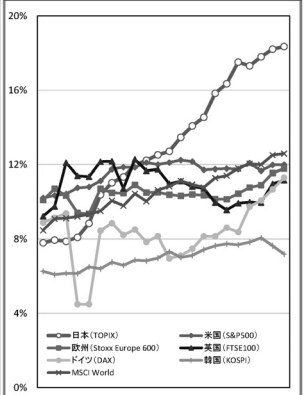
（出典）財務省「法人企業統計調査」
（注）現金・預金等は、現金・預金と有価証券（流動資産）の和

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）

主要各国の現預金対総資産比率の推移



（出典）ブルームバーグ

（資料⑨2）

平成３０年度末までに適用期限が到来する法人税関係特別措置

- 中小企業者等の法人税率の特例
- 研究開発税制（税額控除割合の特例等の措置）
- 中小企業投資促進税制
- 地域未来投資促進税制
- 特定中小企業者等が経営改善設備を取得した場合の特別償却等
- 中小企業者等が特定経営力向上設備等を取得した場合の特別償却等

- 沖縄関係税制：９項目

【①観光地形成促進地域（税額控除）、②情報通信産業振興地域（税額控除）、③情報通信産業特別地区（所得控除）、④産業高度化・事業革新促進地域（税額控除・特別償却）、⑤国際物流拠点産業集積地域（税額控除・特別償却）、⑥国際物流拠点産業集積地域（所得控除）、⑦経済金融活性化特別地区（税額控除・特別償却）、⑧経済金融活性化特別地区（所得控除）、⑨沖縄の離島地域（特別償却）】

- 公害防止用設備の特別償却
- 船舶の特別償却
- 自動車教習用貨物自動車の特別償却
- 関西文化学術研究都市の文化学術研究地区における文化学術研究施設の特別償却
- 共同利用施設の特別償却
- 特定地域における工業用機械等の特別償却（過疎地域、半島地域、離島地域、奄美群島、振興山村）
- 医療用機器の特別償却
- 事業再編計画の認定を受けた場合の事業再編促進機械等の割増償却
- 特定都市再生建築物等の割増償却

- 新事業開拓事業者投資損失準備金
- 保険会社等の異常危険準備金（積立率の特例の措置）
- 中小企業等の貸倒引当金の特例（繰入限度額の割増措置）
- 探鉱準備金又は海外探鉱準備金

- 中小企業者の事業再生に伴い特定の組合財産に係る債務免除等がある場合の評価損益等の特例
- 農業協同組合等の合併に係る課税の特例

計 30項 目

（資料㉝）

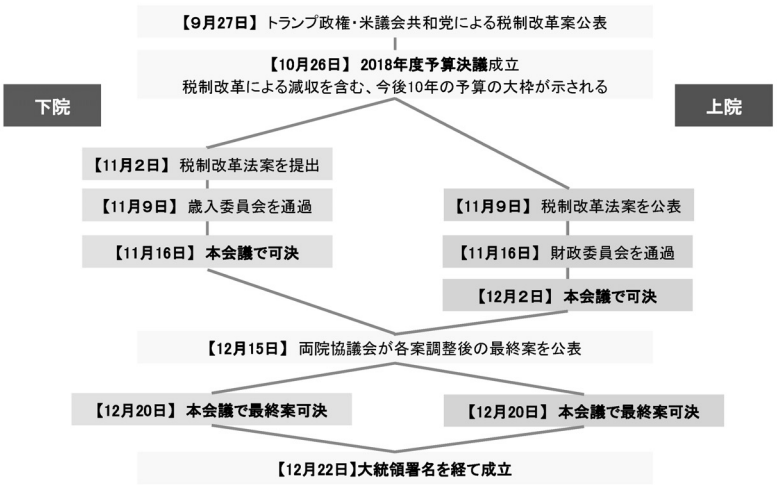
＜米国の税制改革＞

（資料㉞）

税制改革法案について

（※日程は米国時間）

米国の**税制改革法（「H.R.1: Tax Cuts and Jobs Act」）**は
12月22日（金）に大統領署名を経て、成立



（資料㉟）

税制改革法における主な改正項目

税制改革の柱
①個人所得税の減税　②簡素で公正な税制　③米国における雇用の創出　等

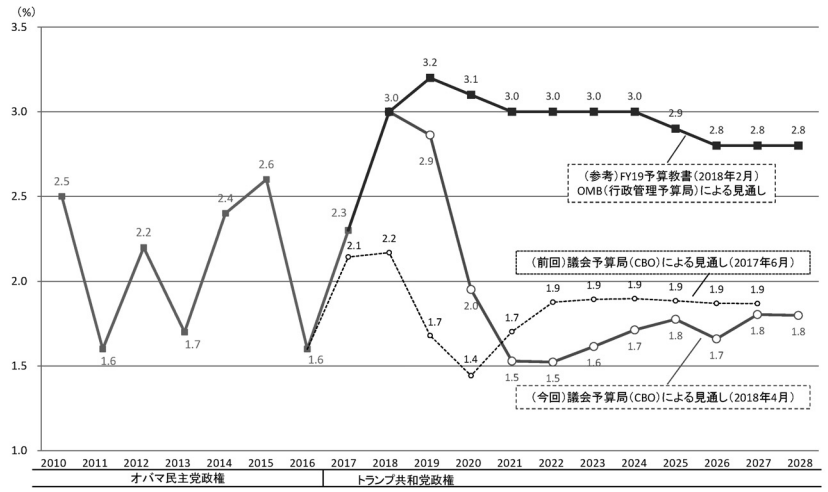
改正前	改正後（2017年12月22日成立） ※10年間で▲1.46兆ドル
個人所得税関係	**※2025年までの時限的措置**
・**税率**：7段階（10%、15%、25%、28%、33%、35%、39.6%） ・**概算控除**：【単身】$6,350 ・**人的控除**：$4,050/人 ・**児童税額控除**：$1,000	***制度を簡素化しつつ、所得税負担の軽減*** ・7段階（10%、12%、22%、24%、32%、35%、37%） ・概算控除に統合し、$12,000に拡大 ・$2,000に拡大。$500の家族控除を創設
遺産税（相続税）関係	**※2025年までの時限的措置**
・控除額：約$550万	・控除額を約$1,100万に倍増（廃止はせず）
法人税関係・国際課税	
・**連邦法人税率**：35%（地方分を含めた実効税率：40.75%） ・全世界所得課税	***米国経済の活性化や雇用の創出*** ・21%（地方分を含めた実効税率：27.98%）に引下げ ・課税ベースの拡大（租税特別措置の廃止等） ・領域主義課税の導入、海外留保金への課税（最大15.5%） ・税源浸食・濫用対策税の導入等
オバマケア	
・個人の保険加入義務	・廃止（歳出減）※2019年から適用

（注）特段記載のない場合、2018年の課税年度から適用。

（資料㊱）

米国の実質経済成長率の見通し

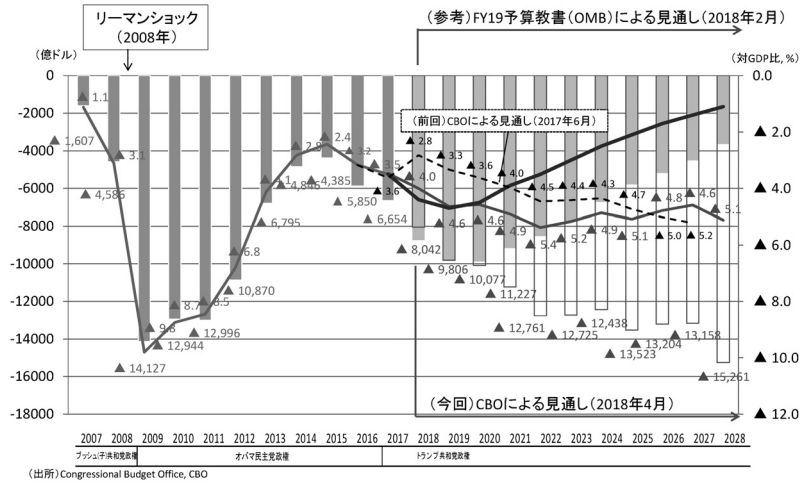
未定稿



（資料㊼）

リーマンショック以降の米国の財政赤字の推移

未定稿



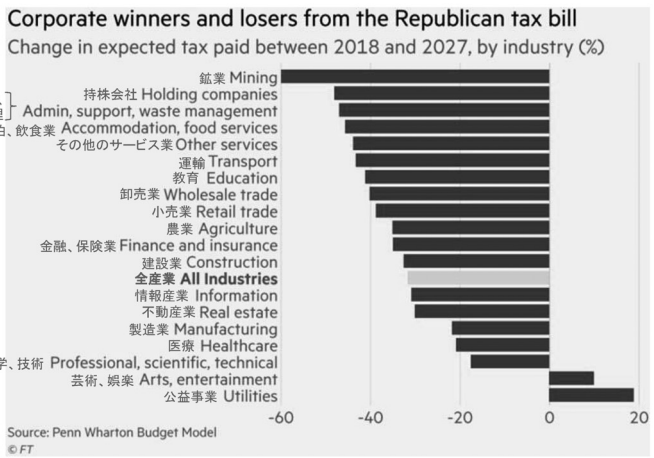
（出所）Congressional Budget Office, CBO

（資料㊽）

税制改革法の企業（業態別）への影響

未定稿

2018年～2027年における業態別法人税額の減少率（改正前と改正後の比較）



（出典）Financial Times, 12/21

（資料⑨⑨）

＜国際的な議論の状況＞

（資料⑩⑩）

「BEPSプロジェクト」について

○ BEPSプロジェクトとは（BEPS：Base Erosion and Profit Shifting）

・ 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

・ *グローバルな経済活動、ローカルな課税*： 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（二重非課税という課題の重要化）。

・ *負担の公平性*： 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。

○ 経緯

・ 2012年6月、OECD租税委員会（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。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117カ国）

（資料⑩1）

「BEPSプロジェクト」について

○ 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包摂的枠組みの下、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。
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、伊勢志摩サミット等）。

「BEPSプロジェクト」の三本柱

A. グローバル企業は払うべき（価値が創造される）ところで税金を支払うべき〔実質性〕
（企業が調達・生産・販売・管理等の拠点をグローバルに展開し、グループ内取引を通じた租税回避のリスクが高まる中、経済活動の実態に即した課税を重視するルールを策定）

B. 各国政府・グローバル企業の活動に関する透明性向上〔透明性〕
（グローバル企業の活動・納税実態の把握のための各国間の情報共有等の協調枠組みを構築 等）

C. 企業の不確実性の排除〔予見可能性〕
（租税に係る紛争について、より効果的な紛争解決手続きを構築するとともに、BEPSプロジェクトの合意の迅速な実施を確保）

（資料⑩2）

「BEPSプロジェクト」最終報告書の概要

A. 多国籍企業は価値創造の場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。

行動1 電子経済の課税上の課題への対応 → 国境を越えた役務の提供に対する消費税の課税方式を見直し（27年度改正）

（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 → 27年度改正で対応済。また、租税条約の拡充（含行動⑮）の中で対応
行動3 外国子会社合算税制の強化 → 租税回避リスクを外国子会社の個々の活動内容により把握するよう見直し（29年度改正）
行動4 利子控除制限 → 24年度に導入した過大支払利子税制について、法改正の要否を含め検討

（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 → 租税回避の防止等のためPEの範囲を見直し（30年度改正）。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 → 特に無形資産の取扱いについて、法改正の要否を含め検討

B. 各国政府・多国籍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12 タックス・プランニング → 法改正の要否を含め検討の義務的開示
行動13 多国籍企業情報の報告制度 → 28年度改正で（移転価格税制に係る文書化） 対応済

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⑭）の中で対応

（6） BEPSへの迅速な対応

BEPS対抗措置を効率的に実現するための多数国間条約を策定する。

行動15 多数国間条約の開発 → 参加（30年5月に国会承認）

（資料103）

OECD「電子化に伴う課税上の課題に関する中間報告書」の概要

〔2018年3月16日公表〕

背景

○　2017年3月のG20財務大臣会合（於：独バーデン＝バーデン）の共同宣言において、電子化に伴う課税上の課題に関して2018年春までに中間報告を提出することとされたことを踏まえ、2018年3月19-20日のG20財務大臣会合（於：亜ブエノスアイレス）にOECDから中間報告書を提出。

中間報告書の概要

○　電子経済への課税上の対応について、国際的な合意に基づく長期的解決策によって対応することが重要であるとして、今後以下の2つの重要な国際課税原則の見直しを必要に応じて実施することで合意。
- ✓ 各国の非居住者たる企業に対する課税を決定するネクサス原則（PE無ければ課税無し）
- ✓ 課税対象利得の算定及び配分を決めるアームズ・レングス原則（独立企業間原則）

○　また、グローバルな長期的解決策が合意に至るまで、電子サービスに対するExcise Taxといった形態の暫定的措置で対応することを志向する国があることを踏まえ、その導入に伴う課題※を指摘。

※暫定的措置導入に伴う課題：①投資・イノベーション・成長に対する負の影響、②経済的厚生及び消費・生産に対する負の影響、③消費者及びビジネスに対する想定される租税の経済的帰着、④過重課税（法人税との経済的二重課税）の可能性、⑤暫定的な課税措置として実施することの困難性、⑥法令遵守及び税務執行コスト

○　暫定的措置の導入を希望する国は、このような課題による負の影響を軽減する観点から、①国際的義務（租税条約、WTO協定等）の遵守、②一時的な措置であること、③対象を限定すること、④過重課税の最小化、⑤起業やビジネスの創造、小規模ビジネスに対する影響の最小化、⑥コスト及び複雑性の最小化、といった点を考慮する必要がある。

今後の対応

○　電子化の価値創造における貢献・役割に対する理解を更に深めるとともに、様々なオプションの実行可能性を検証するための技術的な対応を検討する。

○　2020年までに長期的解決策の取りまとめに向けて作業を進める（2019年にアップデートを行う）。

（資料104）

G20財務大臣・中央銀行総裁会議声明 （仮訳抜粋）
（2018年3月19-20日　於：ブエノスアイレス）

10. 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るとともに、国際協力及び成長志向の租税政策を歓迎する。我々は、「税源浸食と利益移転」パッケージの実施に引き続きコミットしており、これまでの進展を歓迎する。経済の電子化が国際課税システムにもたらす影響は依然として重要な未決着の課題である。我々は、経済の電子化が国際課税システムにもたらす影響を分析したOECD中間報告書を歓迎する。我々は、2019年に進捗状況の報告を、2020年までに合意に基づいた解決策を追求すべく共に取り組むことにコミットする。

11. 我々は、税の透明性について大きく進捗してきた。本年、透明性基準及び税の情報交換の必要事項を実施するための更なる進展が見込まれる。2018年中に税に関する金融口座情報の自動的交換を開始する予定の法域は、必要なすべての措置が期限内に講じられるよう確保すべきである。我々は、すべての法域に対し多国間税務行政執行共助条約への署名及び批准を求める。我々は、各法域による国際的に合意された税の透明性基準の遵守状況を評価するための基準の更なる強化の在り方についてのOECDの提言に期待する。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援助を引き続き支援する。我々は、「税に関する協働のためのプラットフォーム」の第1回会合の開催及び新たな国際課税の諸基準を実施するための開発途上国支援の取組を歓迎する。我々はまた、各国に対し、税の安定性向上を奨励する。

（資料105）

G20財務大臣・中央銀行総裁会議声明 （仮訳抜粋）
（2018年7月21-22日 於：ブエノスアイレス）

11．我々は、世界規模で公正、持続可能、かつ、現代的な国際課税制度を支持する。我々は、「税源浸食と利益移転」パッケージの世界的な実施の重要性を再確認する。我々は、経済の電子化が国際課税制度にもたらす影響に対処するための、合意に基づいた解決策を、2019年に進捗状況を報告の上、2020年までに追求すべく共に取り組むことに引き続きコミットする。我々は、全ての法域に対し多国間税務行政執行共助条約への署名及び批准を求める。2018 年中に税に関する 金融口座情報の自動的交換を開始する予定の法域は、必要なすべての措置が期限内に講じられるよう確保すべきである。我々は、国際的に合意された税の透明性基準を満足に実施していない法域を特定するためのOECDの強化された基準を支持する。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。我々は税の安定性、及び「税に関する協働のためのプラットフォーム」の傘下である世界的な「税行政に関する知見共有プラットフォーム」などを通じた税に関する能力構築支援の向上を支持し、ブエノスアイレスにおける「ラテンアメリカ租税犯罪捜査アカデミー」を歓迎する。

（資料106）

「平成30年度与党税制改正大綱（抄）」

5 経済活動の国際化への対応
（1）国際課税に関する制度の見直し

国際課税については、引き続き、日本企業の健全な海外展開を支えることにより海外の成長を国内に取り込むとともに、国際的な脱税や租税回避に対してより効果的に対応していく。このため、平成29年度税制改正大綱の「今後の国際課税のあり方についての基本的考え方」で掲げた、①「BEPSプロジェクト」の合意事項の着実な実施を通じた国際協調の推進、②「経済活動や価値創造の場と税が支払われるべき場所を一致させる」との「BEPSプロジェクト」の基本的考え方を踏まえた、健全な海外展開を歪める誘引の除去、③税に関する透明性の向上に向けた国際的な協調、という基本方針の下で臨む。また、企業部門の予見可能性の向上にも配慮する。

（中略）

「BEPSプロジェクト」の実施枠組みへの参加は100か国を超え、非居住者保有の金融口座情報の自動的交換が一部始まるなど透明性の向上に向けた取組みも進んでいる。今後も国際協調において主導的な役割を果たすため、わが国も引き続き国際合意に則った制度の整備を進める必要がある。特に、平成29年度税制改正大綱において中期的に取り組むべき事項として掲げた、移転価格税制、過大支払利子税制及び義務的開示制度については、「BEPSプロジェクト」における勧告や諸外国の制度・運用実態等を踏まえて検討を進める。

（資料⑦）

参考資料

（資料⑧）

平成30年度税制改正の概要（国税）

働き方の多様化を踏まえ、様々な形で働く人をあまねく応援する等の観点から個人所得課税の見直しを行うとともに、デフレ脱却と経済再生に向け、賃上げ・生産性向上のための税制上の措置を講じ、さらに、中小企業の代替わりを促進する事業承継税制の拡充、観光促進のための税として国際観光旅客税の創設等を行う。このほか、国際課税制度の見直し、税務手続の電子化の推進やたばこ税の見直し等を行う。

1. 個人所得課税の見直し

・給与所得控除・公的年金等控除から基礎控除への振替
・各種控除の適正化
・税務手続の電子化

2. デフレ脱却・経済再生

＜生産性革命の実現＞
・賃上げ・生産性向上のための税制
＜企業の事業承継・競争力強化＞
・事業承継税制の拡充
・事業再編の環境整備
＜観光立国・地方創生の実現＞
・観光財源の確保
・外国人旅行者向け消費税免税制度の利便性向上
・地方拠点強化税制の見直し

3. 経済社会の国際化・ICT化等への対応

・国際課税に関する制度の見直し
・外国人の出国後の相続税納税義務の見直し
・円滑・適正な納税のための環境整備

4. たばこ税の見直し

（資料⑩⑨）

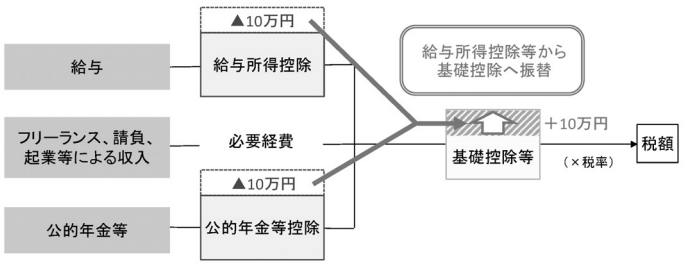
1．個人所得課税の見直し

○　働き方の多様化を踏まえ、特定の働き方だけでなく、様々な形で働く人をあまねく応援し、「働き方改革」を後押しする観点から、骨太の方針・29年度与党大綱を踏まえ、見直し。

○　所得税は家計に直結する税制。負担の急激な変動を避けるとともに、子育て世帯等に配慮。また、準備期間を十分に確保するため、平成32年（2020年）1月から施行。

○給与所得控除・公的年金等控除から基礎控除への振替

- 我が国の個人所得課税は、多様な働き方の拡大を想定しているとは言い難く、働き方や収入の稼得方法により所得計算が大きく異なる仕組み。
- 給与所得控除・公的年金等控除の一部を基礎控除に振り替えることにより、フリーランスや起業、在宅で仕事を請け負う子育て中の女性など、様々な形で働く人を応援することができ、働き方改革の後押しになる。



※ 給与所得と年金所得の双方を有する方については、片方に係る控除のみが減額される。

（資料⑩⑩）

1．個人所得課税の見直し（続き）

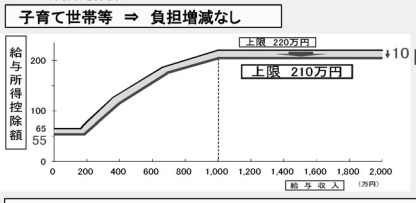
○給与所得控除の適正化

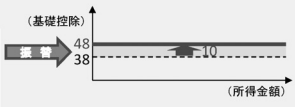
- 給与所得控除は、実際の勤務関連経費や諸外国の水準と比べても非常に高い水準。このため、「控除額を主要国並みに漸次適正化する」との方針の下、近年、上限を引き下げてきたところ。
- これまでの方針に沿って、控除額が頭打ちとなる給与収入を850万円超に引き下げるが、子育て世帯等(注)には負担増が生じないよう措置を講ずる。

⇒　前回の適正化（1,500万円→1,000万円）同様、96%の方には負担増なし。

（注）23歳未満の扶養親族を有する者及び特別障害者控除の対象である扶養親族等を有する者等（いわゆる「介護」を受けている者以外の特別障害者を含む）

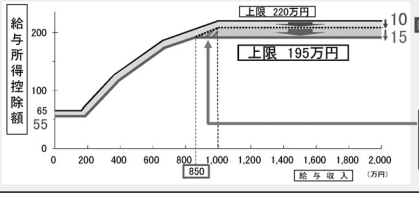
子育て世帯等　⇒　負担増減なし

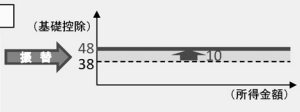




※　個人住民税については、33万円から43万円に引上げ。
以下同じ。

子育て世帯等以外　⇒　850万円超から徐々に負担増





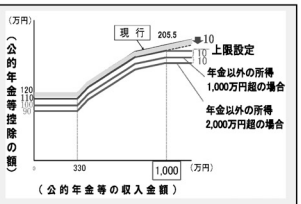
※ 850～1,000万円の方は、徐々に負担額が増加

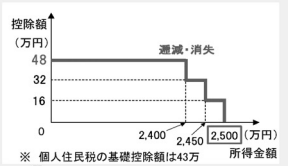
給与	850万円	900万円	950万円	1,000万円
負担増	なし	＋1.5万円	＋3.0万円	＋4.5万円

（資料⑪）

1．個人所得課税の見直し（続き）

○公的年金等控除の適正化	➢ 公的年金等控除は、年金以外の所得がいくら高くても、年金のみで暮らす方と同じ控除が受けられる制度。 ➢ 公的年金等控除について、 ① 公的年金等収入が1,000万円を超える場合の控除額に上限を設ける。 ② 年金以外の所得が1,000万円を超える年金受給者（0.5%）の控除額を引き下げる。
○基礎控除の適正化	➢ 基礎控除は生活保障的意味合いから設けられているが、所得が高いほど税負担の軽減額が大きい。 ➢ 生活に十分余裕のある者には措置する必要はないという考えに基づき、控除額について所得2,400万円超から逓減、2,500万円超（0.3%）で消失させる。
○見直しの効果	会社員：96%の方は、負担増減なし／給与850万円超の方の一部は負担増 フリーランス等の方々（含む起業する者等）：負担減 年金受給者：ほとんどの方は負担増減なし／年金1,000万円超又は年金以外の所得1,000万円超の方は負担増
○税務手続の電子化	➢ 経済社会のICT化や働き方の多様化が進展する中、税務手続においても、ICTの活用を推進し、全ての納税者が簡便・正確に申告等を行うことができる利便性の高い納税環境を整備する必要。こうした観点から、確定申告・年末調整手続の電子化を進める。





※ 個人住民税の基礎控除額は43万円。

（資料⑫）

2．デフレ脱却・経済再生（生産性革命の実現）

○ 賃上げ・生産性向上のための税制

➢ 企業が自己の収益を生産性向上のための設備投資や人材投資に振り向け、持続的な賃上げが可能となる環境を作り出すよう促すため、賃上げ・生産性向上のための税制上の措置を講ずる。

（1） 賃上げ及び投資の促進に係る税制
【要件】①賃金：賃金引上げ率対前年度3%以上
②投資：国内投資が当期の減価償却費の9割以上
③教育訓練：教育訓練費が前2期平均の1．2倍以上
【税額控除】
・①及び②を満たした場合：賃上げ額の15%の税額控除
・①、②及び③を満たした場合：賃上げ額の20%の税額控除
（控除上限：法人税額の20% ≒税負担換算：▲5%程度）

（2） 情報連携投資等の促進に係る税制
【要件】①投資：データ連携・高度利活用など、質の高い投資
②賃金：賃金引上げ率対前年度3%以上
【税額控除】（※特別償却（投資額の30%）との選択適用）
・投資額の5%の税額控除
（控除上限：法人税額の20% ≒税負担換算：▲5%程度）
※ ②の要件を満たさない企業でも投資額の3%を税額控除
（控除上限：法人税額の15%）

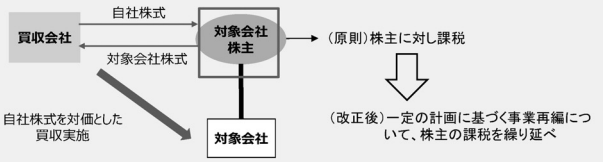
現行（平成30年度(2018年度)～）の法人実効税率 ：29．74%
→ 実質的な税負担：25%程度
→ 実質的な税負担：20%程度

（3） 租税特別措置の適用要件の見直し
所得が増加している（当期所得金額＞前期所得金額）にも関わらず、賃上げと国内設備投資のいずれもほとんど行わない（対前年度賃金引上げ率≦0% かつ 国内投資≦当期の減価償却費の1割）大企業については、「研究開発税制」等の租税特別措置の一部について、その適用を行わない。

※ 中小企業における賃上げの促進に係る税制
【要件】
①賃金引上げ率対前年度1.5%以上
②賃金引上げ率対前年度2.5%以上かつ教育訓練費（前期の1.1倍以上）等
【税額控除】（控除上限：法人税額の20%）
→賃上げ額の15%の税額控除
→賃上げ額の25%の税額控除

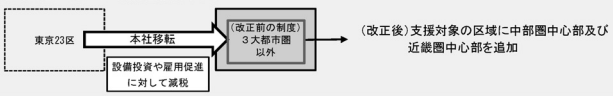
（資料⑬）

2. デフレ脱却・経済再生（企業の事業承継・競争力強化）

○ 事業承継税制の拡充	➢ 中小企業の経営者の高齢化が急速に進展する中で、集中的な代替わりを促すため、10年間の特例措置として、下記のような各種要件の緩和を含め、事業承継税制を抜本的に拡充する。 ① 猶予対象の株式の制限（総株式数の2／3）を撤廃し、納税猶予割合を80%から100%へ引き上げ、贈与・相続時に納税負担が生じない制度とする。 ② 雇用確保要件を弾力化。 ③ 複数（最大3名）の後継者に対する贈与・相続に対象を拡大。 ④ 承継後に会社を譲渡（M&A）・解散した場合に贈与税額・相続税額を再計算することによって、後継者の将来の税負担に対する不安に対応。 併せて、一般社団法人等を利用した課税逃れ等を防止するため、贈与税・相続税の課税を適正化。
○ 事業再編の環境整備	➢ ベンチャー企業などが自社外の経営資源や技術を積極的に取り込むよう促し、我が国企業の生産性を高める観点から、（大規模かつ迅速な取引が可能とされる）自社の株式を用いた事業再編（M&A）を円滑化。（M&Aに応じた株主に対する課税を繰り延べ） 

（資料⑭）

2. デフレ脱却・経済再生（観光立国・地方創生の実現）

○ 観光財源の確保	➢ 観光先進国の実現に向けた観光基盤の拡充・強化を図るための財源を確保する観点から、平成31年(2019年)1月7日以後の国際観光旅客等の出国1回につき1,000円の負担を求める国際観光旅客税を創設する。 ➢ 訪日外国人旅行者2020年4,000万人等の目標達成に向けて、ストレスフリーで快適に旅行できる環境の整備、我が国の多様な魅力に関する情報の入手の容易化及び地域固有の文化、自然等を活用した観光資源の整備等による地域での体験滞在の満足度の向上に財源を充当。
○ 外国人旅行者向け消費税免税制度の利便性向上	➢ 外国人旅行者の利便性の向上及び免税店事業者の免税販売手続の効率化を図る観点から、 ① 一定の条件の下、「一般物品」と「消耗品」の合計金額が5,000円以上となる場合も免税販売の対象とする（消耗品として購入下限額の判定をできることとする）。 ② 紙による免税販売手続（購入記録票のパスポートへの貼付・割印）を廃止し、免税販売手続の電子化を進める。
○ 地方拠点強化税制の見直し	➢ 東京から地方への移転を促す観点から設けられた、地方拠点強化税制について、東京23区から中部圏中心部や近畿圏中心部への本社の移転に対しても減税措置を設けるなどの見直しを行う。 ※ 地方拠点強化税制：東京一極集中の是正を図るため、東京23区から地方に本社を移転した際などに、設備投資や雇用促進に対して減税措置を設けるもの 

（資料⑮）

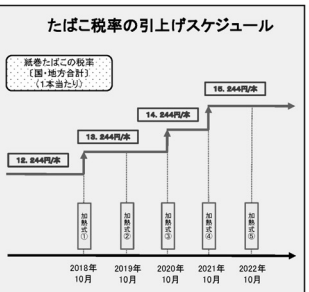
3. 経済社会の国際化・ICT化等への対応

○ 国際課税に関する制度の見直し	➢ 日本企業の健全な海外展開を支えつつ、国際的な脱税や租税回避に対して効果的に対応。 ➢ 「BEPS（税源浸食と利益移転）プロジェクト」を着実に実施する取組みの一環として、日本に進出する外国企業等の事業利益に対する課税の有無を決める「恒久的施設」の範囲について、租税回避を防止するための見直しを行う。 ➢ 今後も、「BEPSプロジェクト」の合意事項を踏まえ、移転価格税制、過大支払利子税制及び義務的開示制度について検討するなど、国際合意に則った制度の整備を進める。
○ 外国人の出国後の相続税納税義務の見直し	➢ 高度外国人材等の受入れと長期滞在を更に促進する観点から、外国人が出国後に行った相続・贈与については、原則として国外財産には課税しない（出国から2年以内に再び日本に住所を戻した場合には、租税回避抑制の観点から、出国後に行った贈与に課税）。
○ 円滑・適正な納税のための環境整備	➢ 経済社会のICT化等を踏まえ、納税者利便を向上させるとともに、社会全体のコスト削減や企業の生産性向上を図る観点から、税務手続の電子化等を推進。 ① 申告データを円滑に電子提出できるよう環境整備を進めつつ、大法人に電子申告を義務化。 ② 所得税の確定申告・年末調整手続の電子化を推進。（再掲） ➢ 金の密輸事件が多発している状況等に対応するため、関税法・消費税法等の罰則を強化。 ➢ 一般社団法人等を利用した課税逃れ等を防止するため、贈与税・相続税の課税を適正化。（再掲）

（資料⑯）

4．たばこ税の見直し

○ 紙巻たばこの税率の引上げ	➢ 高齢化の進展による社会保障関係費の増加等もあり、引き続き国・地方で厳しい財政事情にあることを踏まえ、財政物資としてのたばこの基本的性格に鑑み、1本当たり3円引上げ。 ➢ 消費者・葉たばこ農家・たばこ小売店等への影響に配慮し、平成30年(2018年)10月より1本当たり1円ずつ3段階に分けて実施。 ※ 事業者等の予見可能性を高めるため、見直しのスケジュールを法定。
○ 加熱式たばこの課税方式の適正化	➢ 近年急速に市場が拡大している加熱式たばこについて、加熱式たばこの課税区分を新設した上で、その製品特性を踏まえた課税方式に見直し。 ➢ 平成30年(2018年)10月から実施。開発努力を行った企業や消費者への影響に配慮し、5回に分けて段階的に移行。 ≪加熱式たばこの新課税方式≫ ① 重量計算を、「葉たばこ」と「溶液」の重量に見直し。 ②「価格」に応じた課税方式を導入。





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……66
（資料❷）地方財政の果たす役割……66
（資料❸）国・地方を通じた歳出の構造（イメージ図）……67
（資料❹）地方財政の財源不足と借入金残高の状況……67
（資料❺）地方公務員数の状況……68
（資料❻）地方財政計画の歳出の推移……68
（資料❼）国税・地方税の税収内訳（平成30年度予算・地方財政計画額）……69
（資料❽）地方税収（地方財政計画ベース）の推移……69
（資料❾）人口一人当たりの税収額の指数（平成28年度決算額）……70
（資料❿）地方税の充実と偏在是正に関連するこれまでの措置等……70

各論：個別地方税制の現状と課題

（資料⓫）各論：個別地方税制の現状と課題……71

1．地方法人課税

（資料⓬）地方法人課税……71
（資料⓭）地方法人二税（法人事業税・法人住民税）の税収の推移……72
（資料⓮）法人事業税所得割の税率引下げと外形標準課税の拡大……72
（資料⓯）消費税率の引上げと地方法人課税の偏在是正……73
（資料⓰）現状と問題の背景等①……73
（資料⓱）現状と問題の背景等②……74
（資料⓲）都市・地方の持続可能な発展のための地方税体系の構築……74
（資料⓳）経済財政運営と改革の基本方針2018（抜粋）
（平成30年６月15日閣議決定）……75

2．車体課税

（資料⓴）車体課税……75
（資料㉑）車体課税（地方税）の現状……76
（資料㉒）平成31年度税制改正における検討項目……76
（資料㉓）自動車ユーザーの税負担の水準……77
（資料㉔）燃料課税と車体課税の国際比較……77
（資料㉕）自動車に関する行政サービスと車体課税の状況……78
（資料㉖）地方の意見……78

３．森林環境税（仮称）

（資料㉗）森林環境税（仮称）……79
（資料㉘）森林環境税（仮称）等の創設について（案）
～平成30年度与党税制改正大綱より～……79
（資料㉙）森林経営管理法の概要　林野庁作成資料（一部加工）　……80
（資料㉚）森林環境税（仮称）及び森林環境譲与税（仮称）の制度設計イメージ
（案）　……80
（資料㉛）森林環境税（仮称）及び森林環境譲与税（仮称）の創設フレーム（案）…81
（資料㉜）各年度の譲与額と市町村及び都道府県に対する譲与割合及び
譲与基準（案）……81

４．地方消費税

（資料㉝）地方消費税……82
（資料㉞）地方消費税の概要……82
（資料㉟）消費税の多段階課税の仕組みと地方消費税の清算の考え方……83
（資料㊱）地方消費税の清算制度について……83
（資料㊲）地方消費税の清算基準の抜本的な見直し……84

５．ふるさと納税

（資料㊳）ふるさと納税……84
（資料㊴）ふるさと納税の概要について……85
（資料㊵）ふるさと納税の受入額及び受入件数（全国計）……85
（資料㊶）ふるさと納税制度の健全な発展に向けたこれまでの取組……86
（資料㊷）返礼割合３割超の返礼品を送付している団体数の推移……86
（資料㊸）返礼割合３割超の返礼品を送付している246団体（９月１日時点）　……87
（資料㊹）依然として地場産品以外の返礼品を送付している例……87
（資料㊺）ふるさと納税に係る制度見直しの検討～平成30年９月11日（火）
閣議後記者会見における総務大臣発言（抜粋）～……88
（資料㊻）ふるさと納税の使い途を明確化する取組や寄附者とのつながりを
重視した取組の例……88
（資料㊼）地域資源を活用するなど地域活性化に取り組む市区町村の例……89
（資料㊽）企業版ふるさと納税の活用（地方創生応援税制）……89

６．地方税の電子化

（資料㊾）地方税の電子化……90
（資料㊿）地方税の電子申告・電子納税を巡る状況……90
（資料51）eLTAX（エルタックス）について　……91
（資料52）平成30年度税制改正（地方税共通納税システム（共同収納）の購入）……91
（資料53）eLTAX の安全かつ安定的な運営のための措置（平成30年度税制改正）…92
（資料54）地方税の申告手続の電子化促進措置……92

（**資料㊺**）個人住民税における給与所得に係る特別徴収税額通知……93

（資料❶）

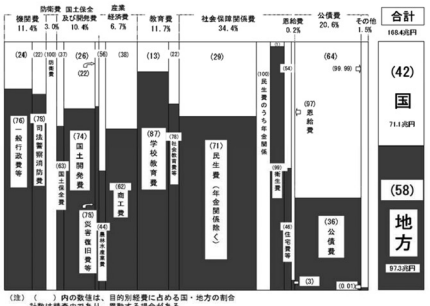
総論：地方財政・地方税制の現状と課題

（資料❷）

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28年度決算）
＜歳出決算・最終支出ベース＞



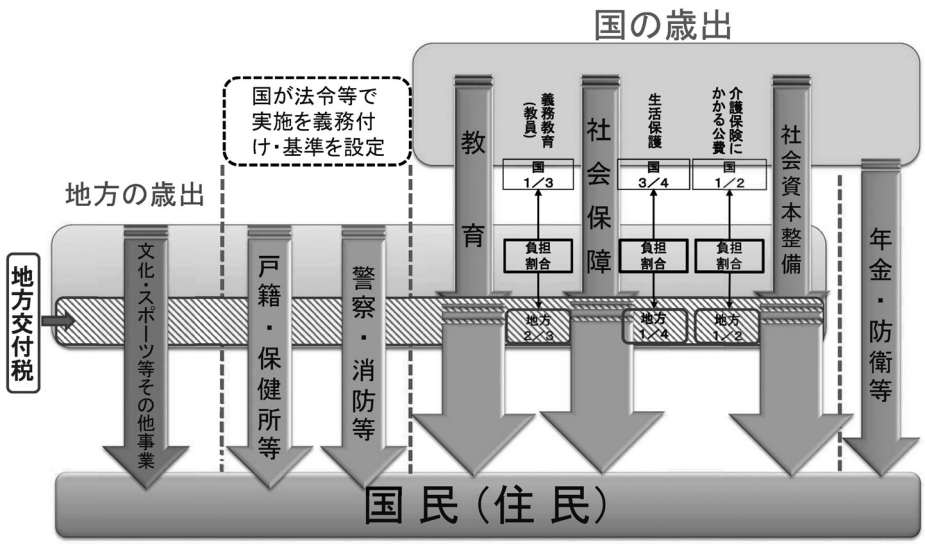
（注）（　）内の数値は、目的別経費に占める国・地方の割合
計数は精査中であり、異動する場合がある。

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、調整区域決定	○警等学校・特別支援学校 ○小・中学校教員の給与・人事 ○私学助成（幼～専） ○公立大学（特定の県）	○生活保護（町村の区域） ○児童福祉 ○保健所	○警察 ○職業訓練
	市町村	○都市計画等 （所在地域、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）



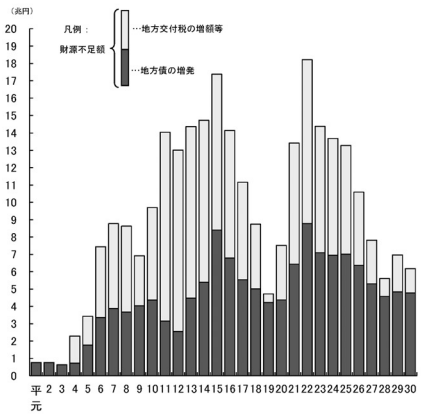
※国・地方の負担割合は法律上の負担割合

（資料❹）

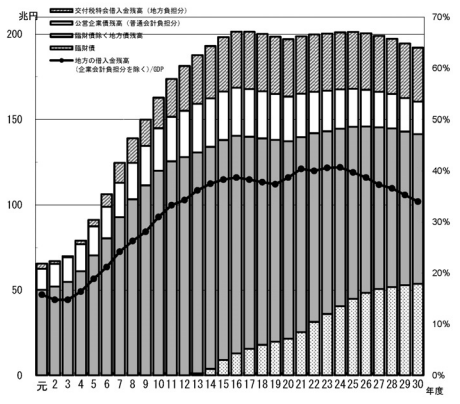
地方財政の財源不足と借入金残高の状況

○ 地方財政は、6.2兆円の財源不足が生じており、約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

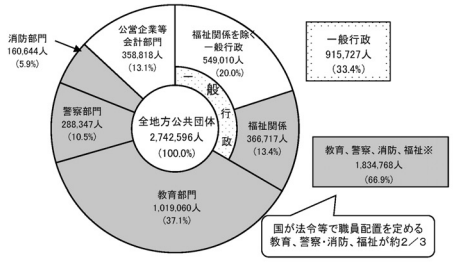


（資料❺）

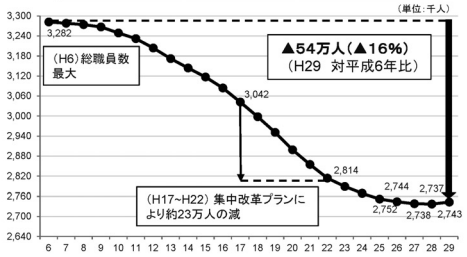
地方公務員数の状況

○ 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年から減少していたが、２３年ぶりに増加。

全地方公共団体の職員数（平成29年4月1日現在）



地方公共団体の総職員数の推移

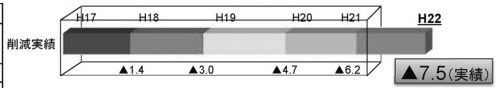


集中改革プラン（平成17年～平成22年の５年間）における定員管理の取組結果

（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



▲7.5(実績)

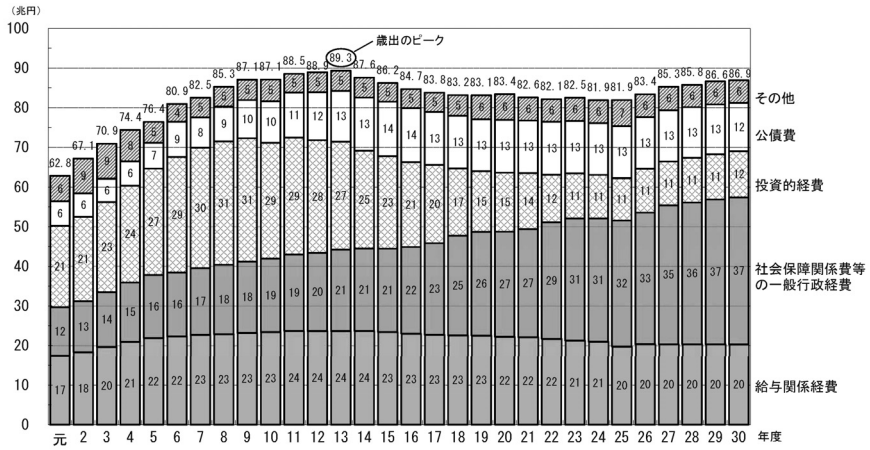
H17.4.1～H22.4.1の５年間の削減目標
各地方公共団体が定めた目標の平均 ▲6．4%
国の閣議決定で要請した目標 ▲5．7%

※国の同期間における削減実績 ▲5.3(実績)

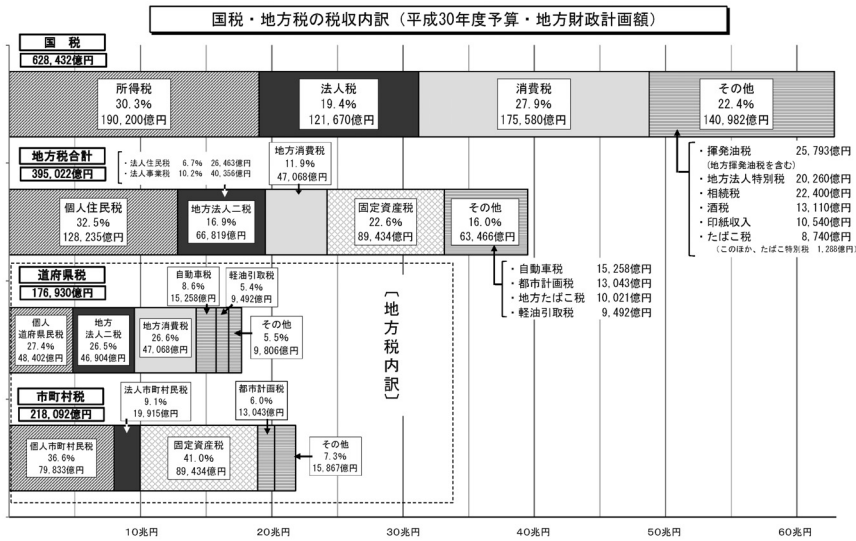
（資料❻）

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、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。

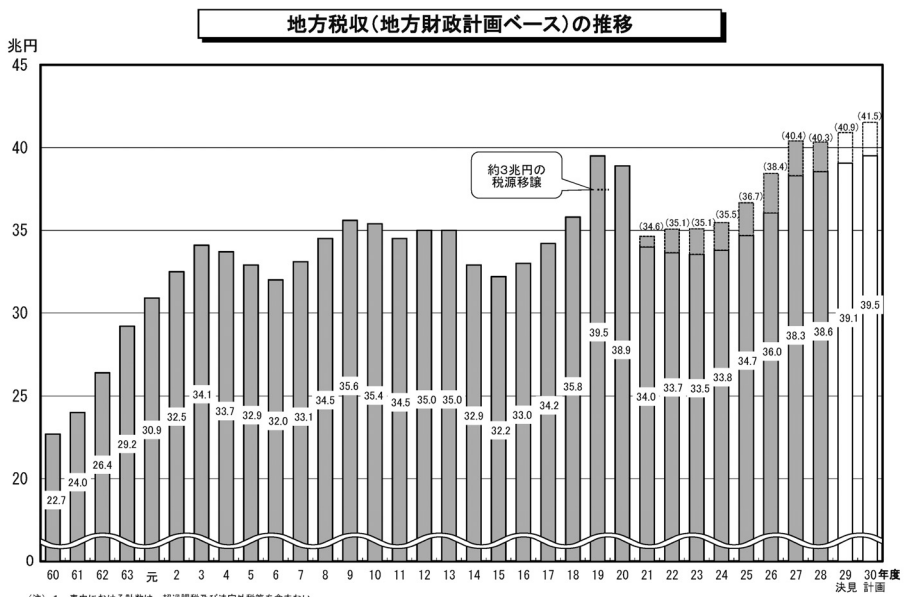


（資料❼）



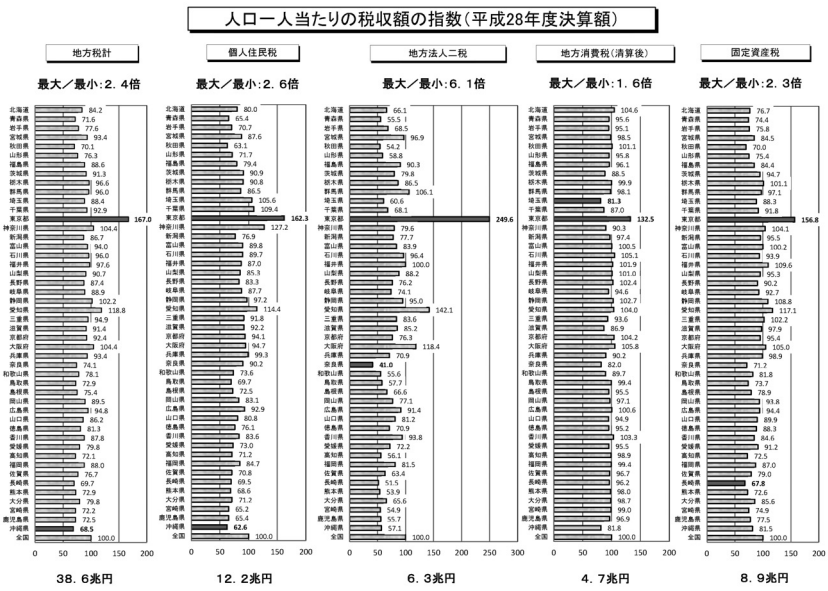
（注）1　各税目の%は、それぞれの合計を100%とした場合の構成比である。
2　国税は予算額（特別会計を含む）、地方税は、超過課税及び法定外税等を含まない。
3　国税は地方法人特別税を含み、地方税は地方法人特別譲与税を含まない。
4　計数はそれぞれ四捨五入によっているので、計とは一致しない場合がある。

（資料❽）



（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28年度までは決算額、29年度は決算見込額（H30.7時点）、30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。

（資料❾）



※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。
※地方消費税については、平成28年度決算における清算前の税収を、平成28年度に適用される清算基準に基づき清算を行った場合の理論値である。

（資料❿）

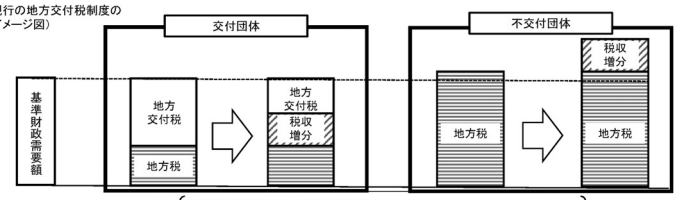
地方税の充実と偏在是正に関連するこれまでの措置等

○ これまで、地方税の充実とあわせ、地方税源の偏在是正に取り組んできた。

○ 地方税の充実を行うと、東京都など地方交付税の不交付団体への税源偏在問題が生じるため、今後の地方税の充実のためにも、偏在是正問題への取組が不可欠。

平成９年度	消費税率引上げ（３%→５%） ・地方消費税の創設　※消費譲与税を廃止
16～19年度	三位一体の改革 ・３兆円の税源移譲（所得税→個人住民税）　※平成16～18年度は所得譲与税 ・個人住民税所得割の10%比例税率化
20年度	地域間の財政力格差拡大への対応 ・地方法人特別税・譲与税制度の創設（法人事業税を一部国税化）
26年度	消費税率引上げ（５%→８%） ・法人住民税法人税割の一部交付税原資化 ・地方法人特別税・譲与税の規模を２／３に縮小（法人事業税への一部復元）
31年度	消費税率引上げ（８%→10%） ・法人住民税法人税割の更なる交付税原資化 ・地方法人特別税・譲与税の廃止（法人事業税への復元）

（現行の地方交付税制度のイメージ図）



〔地方税収の増により、交付団体については地方交付税が減少し収入は変わらない。一方で、不交付団体については、地方税収の増分、財源超過額が拡大する。〕

（資料⓫）

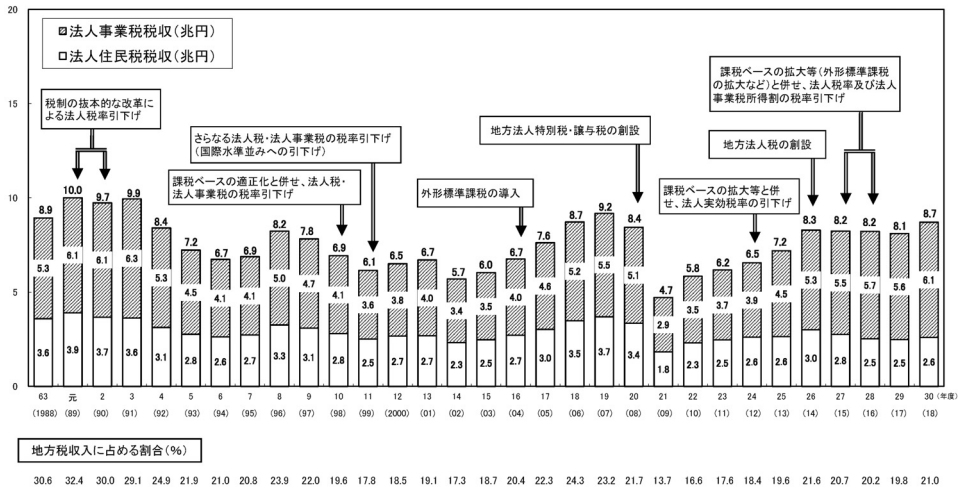


（資料⓬）



（資料⓭）

地方法人二税（法人事業税・法人住民税）の税収の推移



（注）1　28年度までは決算額であり、超過課税を含まない。また、29年度は決算見込額（H30.7月）、30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⓮）

法人事業税所得割の税率引下げと外形標準課税の拡大

法人事業税所得割の税率を引き下げ、外形標準課税を拡大してきた。

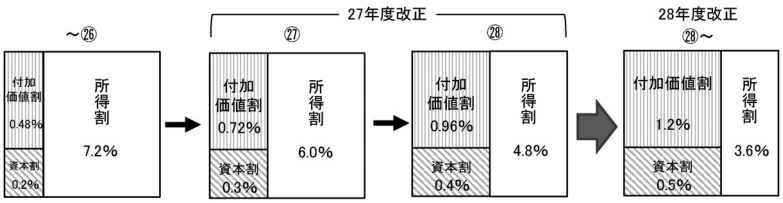
〔27年度改正〕　〔28年度改正〕

～㉖　2／8　→　㉗　3／8　→　㉘　4／8　⇒　㉘～　5／8

【税率】

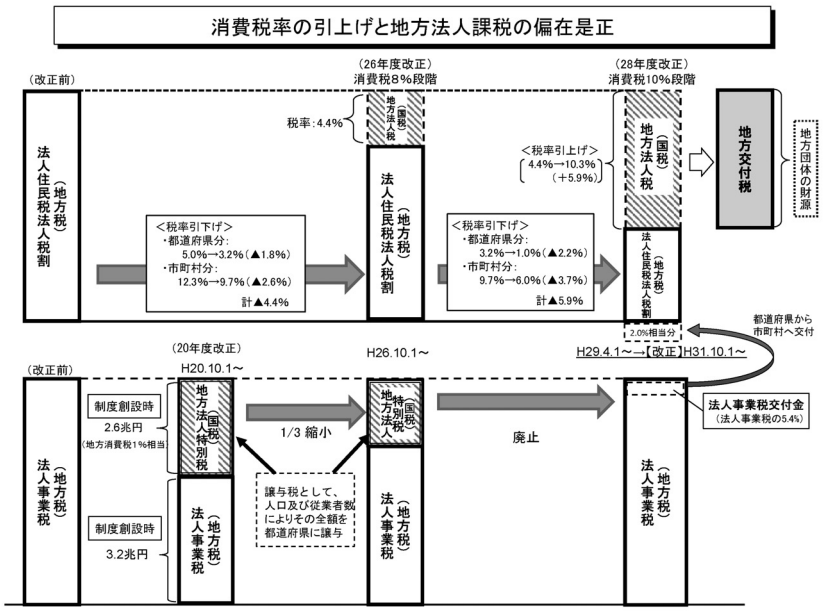
〔27年度改正〕　〔28年度改正〕

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%

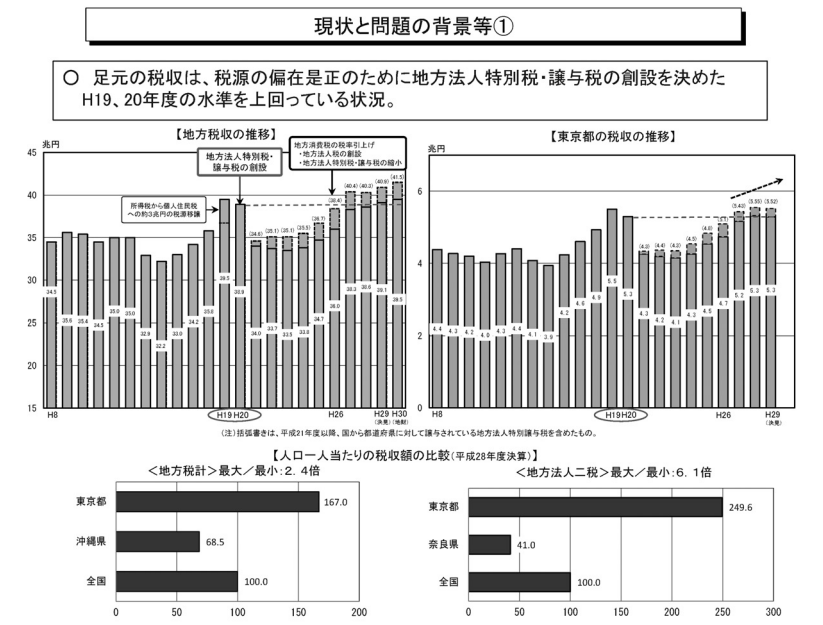


※　資本割における特例（圧縮特例、持株会社特例、個別特例）については、従前の特例の趣旨を踏まえ、維持。
※　所得割の所得400万円以下、400万円超から800万円以下の税率は、比例的に措置。
※　所得割の税率には地方法人特別税を含む。

（資料⓯）


消費税率の引上げと地方法人課税の偏在是正
（改正前）
（26年度改正）
消費税8%段階
（28年度改正）
消費税10%段階
法人住民税法人税割（地方税）
税率：4.4%
地方法人税（国税）
法人住民税法人税割（地方税）
＜税率引下げ＞
・都道府県分：
5.0%→3.2%（▲1.8%）
・市町村分：
12.3%→9.7%（▲2.6%）
計▲4.4%
＜税率引下げ＞
・都道府県分：
3.2%→1.0%（▲2.2%）
・市町村分：
9.7%→6.0%（▲3.7%）
計▲5.9%
＜税率引上げ＞
4.4%→10.3%
（＋5.9%）
地方法人税（国税）
法人住民税法人税割（地方税）
2.0%相当分
都道府県から市町村へ交付
地方交付税
地方団体の財源
H26.10.1～
H29.4.1～→【改正】H31.10.1～
（20年度改正）
H20.10.1～
（改正前）
法人事業税（地方税）
制度創設時
2.6兆円
（地方消費税1%相当）
地方法人特別税（国税）
制度創設時
3.2兆円
法人事業税（地方税）
1/3 縮小
譲与税として、人口及び従業者数によりその全額を都道府県に譲与
地方法人特別税（国税）
法人事業税（地方税）
廃止
法人事業税（地方税）
法人事業税交付金
（法人事業税の5.4%）

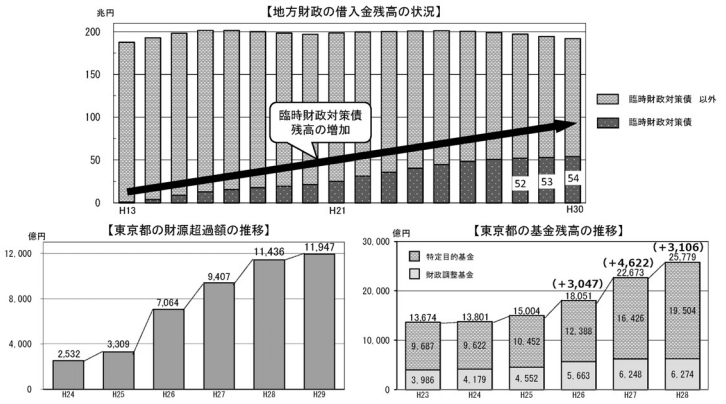
（資料⓰）


現状と問題の背景等①
○ 足元の税収は、税源の偏在是正のために地方法人特別税・譲与税の創設を決めた
H19、20年度の水準を上回っている状況。
【地方税収の推移】
兆円
地方法人特別税・譲与税の創設
地方消費税の税率引上げ
・地方法人税の創設
・地方法人特別税・譲与税の縮小
所得税から個人住民税への約3兆円の税源移譲
H8
H19 H20
H26
H29 H30
【東京都の税収の推移】
兆円
H8
H19H20
H26
H29
（注）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。
【人口一人当たりの税収額の比較（平成28年度決算）】
＜地方税計＞最大／最小：2．4倍
東京都
沖縄県
全国
167.0
68.5
100.0
＜地方法人二税＞最大／最小：6．1倍
東京都
奈良県
全国
249.6
41.0
100.0

（資料⓱）

現状と問題の背景等②

○ 地方税収が全体として増加する中で、
・地方交付税の交付団体では、臨時財政対策債の残高が累増するなど、厳しい財政運営が続いている
・一方、不交付団体である東京都は、財源超過額が1兆円を超え、基金も毎年度3～4,000億円増加。
○ 地域間の財政力格差が再び拡大する傾向。



地方法人課税における税源の偏在を是正する新たな措置を検討することが必要。

（資料⓲）

都市・地方の持続可能な発展のための地方税体系の構築

平成30年度税制改正大綱（抜粋）

（平成29年12月14日
自由民主党
公明党）

少子高齢化が加速する中、地域の実情に応じたきめ細かな行政サービスを地方公共団体が安定的に提供していくための基盤として、偏在性が小さく税収が安定的な地方税体系を構築することはますます重要性を増している。こうした観点から、消費税率引上げに併せ、法人住民税法人税割の地方交付税原資化を段階的に進めるなど、地方税源の偏在是正に取り組んできたところである。

近年、経済再生への取組みにより地方税収が全体として増加する中で、地域間の財政力格差は再び拡大する傾向にある。地方交付税の不交付団体においては、財源超過額が拡大し、その基金残高も大きく増加している。一方、交付団体においては、臨時財政対策債の残高が累増するなど、厳しい財政運営が続いている状況にある。

地方創生を推進し、一億総活躍社会を実現するためには、税源の豊かな地方公共団体のみが発展するのではなく、都市も地方も支え合い、連携を強めることが求められる。また、各地方においていきいきとした生活が営まれることは、都市が将来にわたり持続可能な形で発展していくためにも不可欠である。このためには、偏在性の小さい地方税体系の構築に向けて、新たに抜本的な取組みが必要である。

こうした観点から、特に偏在度の高い地方法人課税における税源の偏在を是正する新たな措置について、消費税率10%段階において地方法人特別税・譲与税が廃止され法人事業税に復元されること等も踏まえて検討し、平成31年度税制改正において結論を得る。

（資料⑲）

経済財政運営と改革の基本方針2018（抜粋）（平成30年6月15日閣議決定）

第３章　「経済・財政一体改革」の推進
４．主要分野ごとの計画の基本方針と重要課題
（３）地方行財政改革・分野横断的な取組等

（基本的な考え方）（抄）

今後の社会保障関係費の増加圧力の拡大、地域コミュニティや社会ネットワーク、福祉・教育・人づくり等に係る新たなサービス需要の増加、地域間の税源偏在といった課題に対処し、地方自治体が、より自立的かつ自由度高く、行財政運営できるよう、地方行財政の持続可能性向上に向けて取り組む。

（持続的な地方行財政制度の構築）（抄）

地域間財政力格差の拡大に対しては、税源の偏在性が小さく、税収が安定的な地方税体系を構築する。地方法人課税における税源の偏在を是正する新たな措置について検討し、平成31年度税制改正において結論を得る。

まち・ひと・しごと創生基本方針2018（抜粋）（平成30年6月15日閣議決定）

Ⅳ．地方創生に向けた多様な支援（地方創生版・三本の矢）

「わくわく地方生活実現政策パッケージ」をはじめ、地方創生の取組を推進するに当たっては、以下のとおり、情報支援、人材支援、財政支援の地方創生版・三本の矢で地方公共団体を強力に支援する。

３．財政支援（抄）

都市も地方も支え合い、連携を強めることが求められる。また、各地方において、いきいきとした生活が営まれることは、都市が将来にわたり持続可能な形で発展していくためにも不可欠である。このため、地方法人課税における税源の偏在を是正する新たな措置について検討し、平成31年度税制改正において結論を得る。

「地方法人課税に関する検討会」の設置

○　検討会の趣旨等
　地方財政審議会に、有識者や地方団体の代表者で構成される検討会を設置し、与党税制改正大綱等を踏まえ、地方法人課税における税源の偏在を是正する新たな措置について検討を行う。

○　検討会スケジュール
　・第1回　5月23日（水）［地方税財政の現状等］　・第2回　7月31日（火）［地方3団体ヒアリング等］
　・第3回　8月29日（水）［個別地方団体ヒアリング］
⇒　平成31年度税制改正に向け、税制改正議論が始まる前に検討会として取りまとめ

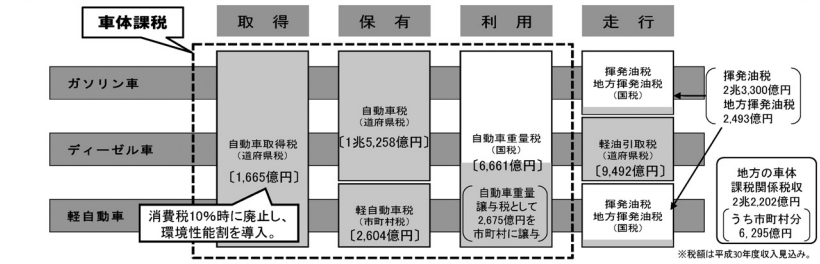
（資料⑳）

2. 車体課税

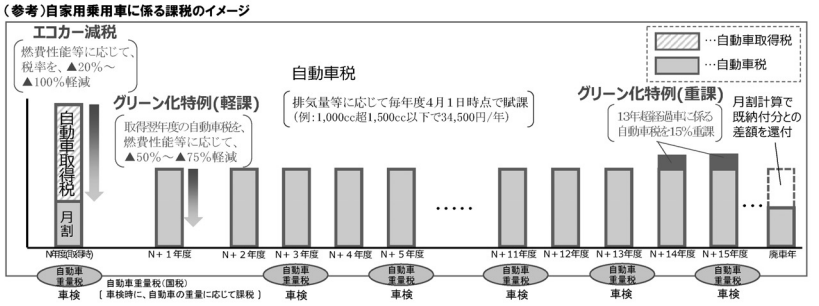
（資料㉑）

車体課税（地方税）の現状

○ 車体課税はその多くが地方財源（車体課税2.6兆円のうち2.2兆円が地方財源）。



（参考）自家用乗用車に係る課税のイメージ



（資料㉒）

平成31年度税制改正における検討項目

○ 消費税率10%への引上げの前後における駆け込み需要及び反動減対策
○ 自動車の保有課税（地方財政に影響を与えないよう配慮しつつ、自動車の保有に係る税負担の軽減に関し総合的な検討）
○ 期限切れを迎えるエコカー減税、グリーン化税制等の扱い

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）

5 車体課税の見直し

（前略）消費税率10%への引上げの前後における駆け込み需要及び反動減対策に万全を期す必要があり、自動車をめぐるグローバルな環境、自動車に係る行政サービス等を踏まえ、簡素化、自動車ユーザーの負担の軽減、グリーン化、登録車と軽自動車との課税のバランスを図る観点から、平成31年度税制改正までに、安定的な財源を確保し、地方財政に影響を与えないよう配慮しつつ、自動車の保有に係る税負担の軽減に関し総合的な検討を行い、必要な措置を講ずる。

経済財政運営と改革の基本方針2018
～少子高齢化の克服による持続的な成長経路の実現～

（平成30年6月15日 閣議決定）

第3章「経済・財政一体改革」の推進

2. 2019年10月1日の消費税率引上げと需要変動の平準化

（4）耐久消費財対策

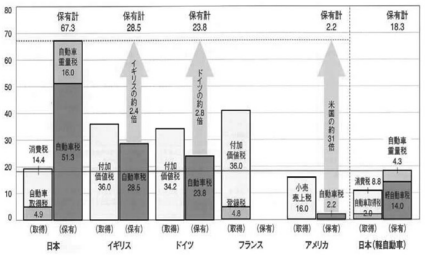
2014年4月の消費税率引上げ時に耐久消費財を中心に駆け込み需要とその反動減が生じたことを踏まえ、2019年10月1日の消費税率引上げに際し、税率引上げ後の自動車や住宅などの購入支援について、需要変動を平準化するため、税制・予算による十分な対策を具体的に検討する。

（資料㉓）

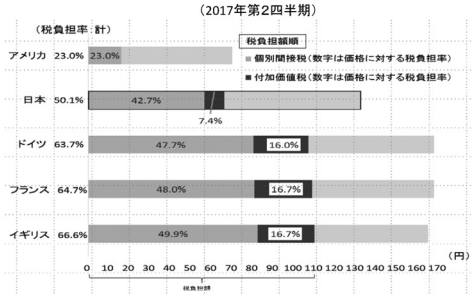
自動車ユーザーの税負担の水準

○ 自動車業界は、日本の保有課税は、国際水準と比較すると、過重であると主張。
○ 一方、走行段階における課税（燃料課税）の負担は、OECD加盟国の中でも低水準。
※日本の税負担率はOECD加盟国34カ国中で28番目。
○ 自動車ユーザーの税負担の水準は、車体課税と燃料課税を併せた議論が必要。

保有段階における税負担の国際比較
（日本自動車工業会資料　※2018年4月時点の税体系に基づく試算）



ガソリン1L当たりの価格と税の国際比較
（2017年第2四半期）



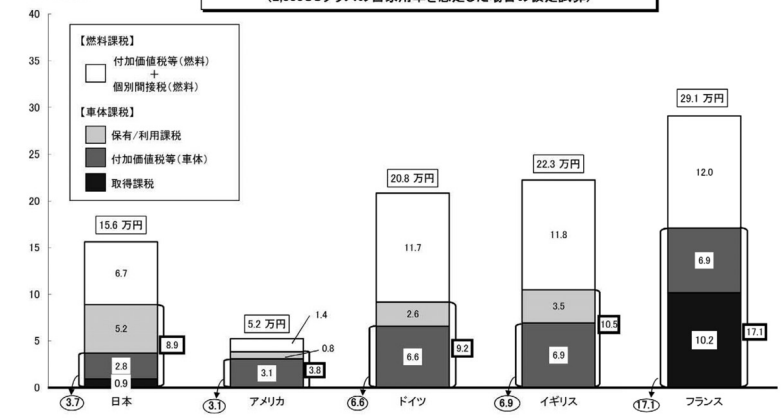
（資料㉔）

燃料課税と車体課税の国際比較

○ 日本自動車工業会は、自動車ユーザーの税負担総額に燃料課税も含めている。
○ 車体課税と燃料課税を合わせた税負担額で見れば、日本の水準は、国際的に見ても、低い。

財務省HPより

燃料課税と車体課税の国際比較（年間税負担額）
（2,000CCクラスの自家用車を想定した場合の仮定試算）



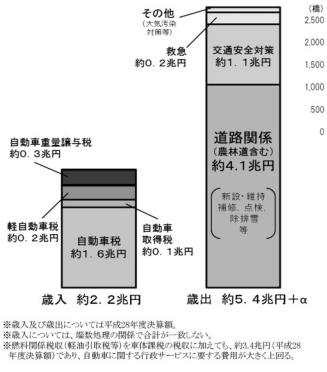
※1　税率は平成29年12月現在。車両重量約1.5t、年間ガソリン消費量1,000ℓ、車体価格（税抜本体価格）2,430,000円の自家用車を取得した場合の1年あたりの税負担額を算出。ただし、取得時に課税されるものについては、平均保有期間7年で均等償却し、取得時の税額の7分の1を1年分の税負担として計算している。
燃料価格（消費課税等の税込み）は日本141.5円/ℓ、アメリカ0.654ドル/ℓ、ドイツ1.357ユーロ/ℓ、フランス1.404ユーロ/ℓ、イギリス1.2ポンド/ℓ（2017年12月時点IEA調べ）。

（資料㉕）

自動車に関する行政サービスと車体課税の状況

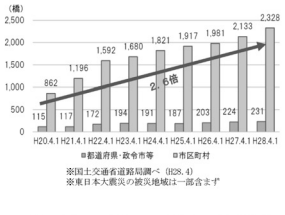
○ 応益課税は、地方税の原則の一つ。
○ 地方団体における道路等の自動車に関する行政サービスに要する費用は、車体課税の税収を上回っている。
○ 今後、ますます道路・橋りょう等の老朽化が進むことが見込まれる。

地方団体における車体課税の税収と自動車に関する行政サービスに要する費用



※歳入及び歳出については平成28年度決算額。
※歳入については、端数処理の関係で合計が一致しない。
※燃料関係税収（軽油引取税等）を車体課税の税収に加えても、約3.4兆円（平成28年度決算額）であり、自動車に関する行政サービスに要する費用が大きく上回る。

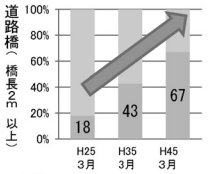
地方公共団体管理橋梁（2m以上）の通行規制等の推移

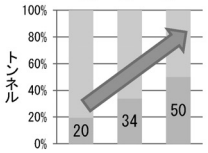


※国土交通省道路局調べ（H28.4）
※東日本大震災の被災地域は一部含まず



建設後50年以上経過する社会資本の割合





※国土交通省ＨＰ「インフラメンテナンス情報」より作成

（資料㉖）

地方の意見

地方六団体の意見（平成30年8月28日　自由民主党総務部会関係合同会議　主要要望項目（抄））

□地方税財源の確保

○ 自動車取得税の廃止までの間のエコカー減税及び自動車税におけるグリーン化特例の延長並びに環境性能割の導入に当たっては、地方の財政運営に支障が生じないようにするとともに、税制のグリーン化機能を維持・強化する観点から、基準の切替えと重点化を行うこと。

○ 自動車の保有に係る税負担の軽減に関する総合的な検討に当たっては、自動車税は都道府県の基幹税であり、車体課税に係る地方税収はエコカー減税の導入等により大幅に減少してきていることなどを考慮し、地方財政に影響を与えるような見直しとならないよう留意すること。

○全国知事会「地方税財源の確保・充実等に関する提言（抄）」（平成30年7月27日）

・・・自動車税は道路損傷負担金的性格も有するとされている都道府県の基幹税であり、税源の乏しい地方にとって貴重な自主財源となっていることや、車体課税に係る地方税収は平成21年度の自動車取得税へのエコカー減税の導入等により大幅に減少してきていることなどを考慮し、**地方財政に影響を与えるような見直しとならないよう留意すべき**である。

○全国市長会「平成31年度都市税制改正に関する意見（抄）」（平成30年8月31日）

・・・車体課税の税収は、都市自治体において道路・橋梁の老朽化等への対応財源として不可欠であることを踏まえ、**車体課税に減収を及ぼさず、都市自治体の財政運営に支障が生じる見直しとならないよう特に留意すべき**である。

○全国町村会「平成31年度政府予算編成及び施策に関する要望（抄）」（平成30年7月5日）

今後、自動車の保有に係る税負担に関する総合的な検討を行うにしても、**安定的な財源の確保等に配慮し、車体課税に減収を及ぼさず、町村財政に影響を来さないことを前提**とすること。

（資料㉗）

3. 森林環境税（仮称）

（資料㉘）

森林環境税（仮称）等の創設について（案）
～平成30年度与党税制改正大綱より～

パリ協定の枠組みの下におけるわが国の温室効果ガス排出削減目標の達成や災害防止等を図るため、森林整備等に必要な地方財源を安定的に確保する観点から、次期通常国会における森林関連法令の見直しを踏まえ、平成31年度税制改正において、森林環境税（仮称）及び森林環境譲与税（仮称）を創設する。

1．森林環境税（仮称）の創設［平成36年度から課税］

納税義務者等：国内に住所を有する個人に対して課する国税
税　　率：1,000円（年額）
賦 課 徴 収：市町村が個人住民税と併せて賦課徴収
国への払込み：都道府県を経由して全額を国の譲与税特別会計に払込み
そ　の　他：個人住民税に準じて非課税の範囲、減免、納付・納入、罰則等に関して所要の措置

2．森林環境譲与税（仮称）の創設［平成31年度から譲与］

譲 与 総 額：森林環境税（仮称）の収入額（全額）に相当する額
譲 与 団 体：市町村 及び 都道府県
使　　途：
（市 町 村）間伐や人材育成・担い手の確保、木材利用の促進や普及啓発等の森林整備及びその促進に関する費用
（都道府県）森林整備を実施する市町村の支援等に関する費用
譲 与 基 準：
（市 町 村）総額の9割に相当する額を私有林人工林面積(5/10)、林業就業者数(2/10)、人口(3/10)で按分
※私有林人工林面積については、林野率により補正
（都道府県）総額の1割に相当する額を市町村と同様の基準で按分
使 途 の 公 表：インターネットの利用等の方法により公表

3．制度創設時の経過措置

○ 平成35年度までの間における譲与財源は、暫定的に譲与税特別会計における借入れにより対応。市町村の体制整備の進捗に伴い、徐々に増加するように譲与額を設定しつつ、借入金は、後年度の森林環境税（仮称）の税収の一部をもって確実に償還。
○ 制度創設当初は、都道府県への譲与割合を2割とし、段階的に1割に移行。

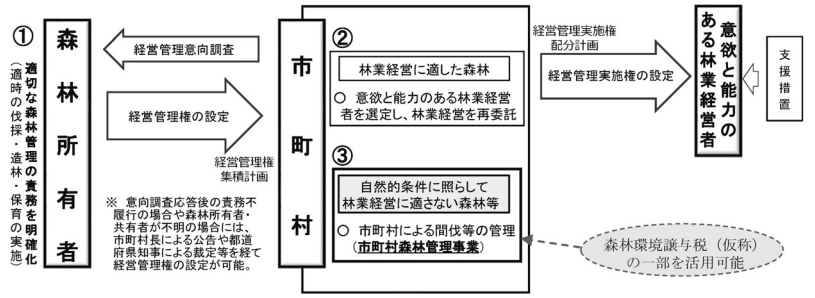
（資料㉙）

林野庁作成資料（一部加工）

森林経営管理法の概要

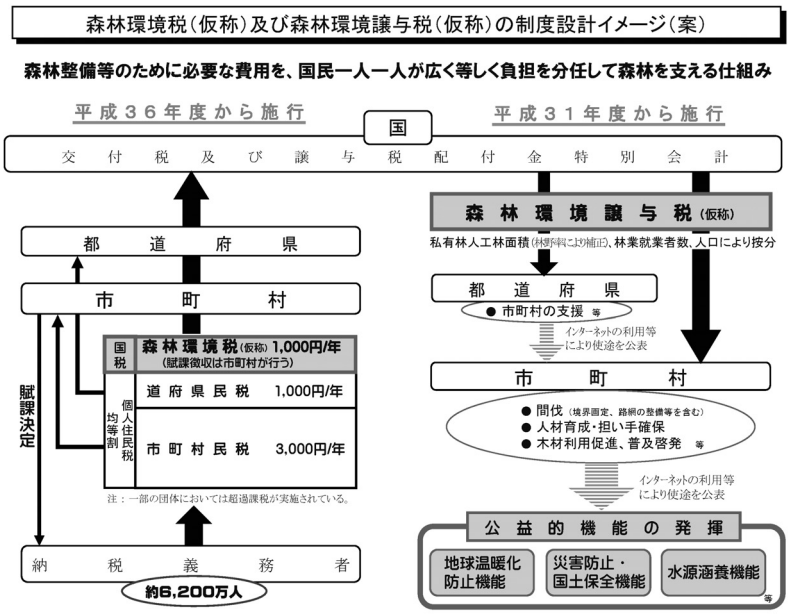
○ 林業の成長産業化と森林資源の適切な管理の両立を図るため、市町村を介して林業経営の意欲の低い小規模零細な森林所有者の経営を意欲と能力のある林業経営者につなぐことで林業経営の集積・集約化を図るとともに、経済的に成り立たない森林については、市町村が自ら管理を行う仕組みを構築する。

① 森林所有者に適切な森林管理を促すため、森林管理の責務を明確化するとともに
② 森林所有者自らが森林管理を実行できない場合に、市町村が森林管理の委託を受け意欲と能力のある林業経営者に再委託する。
③ 再委託できない森林及び再委託に至るまでの間の森林においては、市町村が管理を行う。



※ 都道府県は、市町村の実施体制の整備の状況等を勘案して、市町村の事務を代行することができる。

（資料㉚）

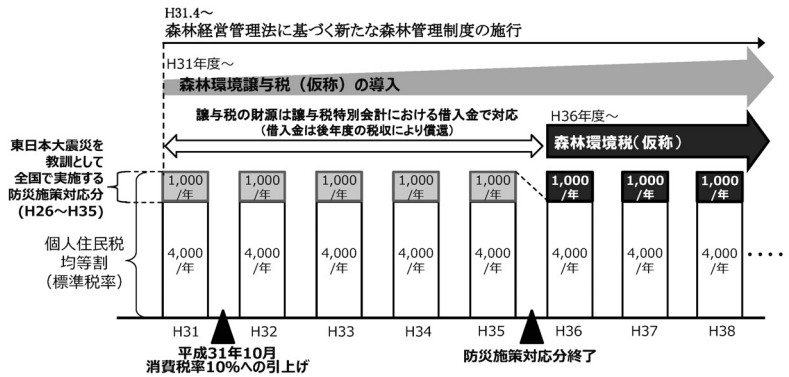


（資料㉛）

森林環境税（仮称）及び森林環境譲与税（仮称）の創設フレーム（案）

○ 平成36年度から森林環境税（仮称）の課税を開始し、国民の負担増を伴わずに、森林整備等に要する財源を確保。
○ 一方で、新たな森林管理制度の施行とあわせ、森林環境譲与税（仮称）は、平成31年度から譲与。
○ 平成35年度までの間における譲与財源は、後年度における森林環境税（仮称）の税収を先行して充てるという考え方の下、暫定的に譲与税特別会計における借入れにより対応。借入金は、後年度の森林環境税（仮称）の税収の一部をもって確実に償還。

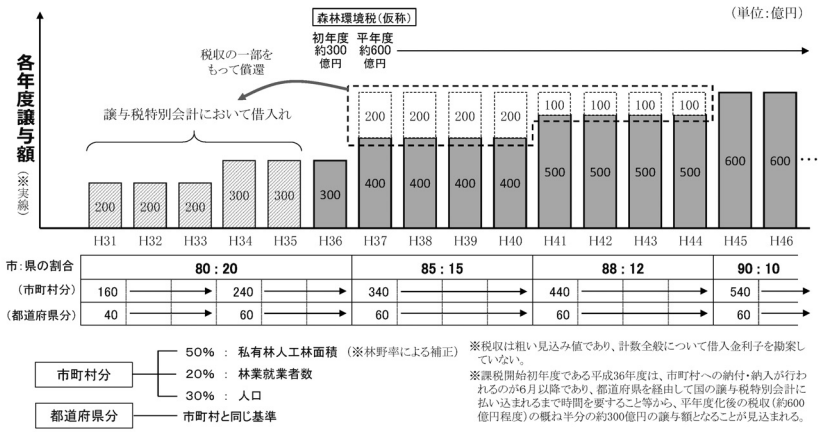
※森林経営管理法（平成31年4月施行）を踏まえ、森林環境税（仮称）の創設を含め、以上の内容を一体として法案化し、平成31年通常国会に提出。



（資料㉜）

各年度の譲与額と市町村及び都道府県に対する譲与割合及び譲与基準（案）

○ 市町村の体制整備の進捗に伴い、譲与額が徐々に増加するように借入額及び償還額を設定。
○ 森林整備を実施する市町村の支援等を行う役割に鑑み、都道府県に対して総額の１割を譲与。
（制度創設当初は、市町村の支援等を行う都道府県の役割が大きいと想定されることから、譲与割合を2割とし、段階的に1割に移行。）
○ 使途の対象となる費用と相関の高い客観的な指標を譲与基準として設定。



市町村分
- 50% ： 私有林人工林面積 （※林野率による補正）
- 20% ： 林業就業者数
- 30% ： 人口

都道府県分
- 市町村と同じ基準

※税収は粗い見込み値であり、計数全般について借入金利子を勘案していない。
※課税開始初年度である平成36年度は、市町村への納付・納入が行われるのが6月以降であり、都道府県を経由して国の譲与税特別会計に払い込まれるまで時間を要すること等から、平年度化後の税収（約600億円程度）の概ね半分の約300億円の譲与額となることが見込まれる。

（資料㉝）

4. 地方消費税

（資料㉞）

地方消費税の概要

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　　収	4兆7,028億円（平成28年度決算額） ※平成30年度地方財政計画額：4兆7,068億円　※税収（清算後）の2分の1を市町村に交付
3　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

○ 消費税・地方消費税の税率等

	～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＋地方消費税	**5%**	**8%**		**10%**（軽減税率時 8%）	
消費税	4%	6.3%		7.8%（軽減税率時 6.24%）	
うち交付税分	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	**1%**	**1.7%**<うち0.7%分は社会保障財源>		**2.2%**（軽減税率時1.76%）<うち1.2%分は社会保障財源>	
地方分合計	2.18%	3.10%		3.72%	

（注）地方消費税は消費税額を課税標準とするため、実際の税率は、1%時：100分の25、1.7%時：63分の17、2.2%時：78分の22である

（資料㉟）

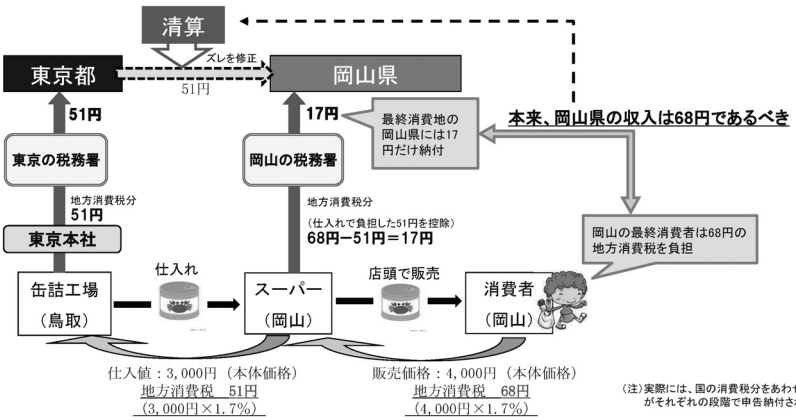
消費税の多段階課税の仕組みと地方消費税の清算の考え方

○ 地方消費税の税負担は、「最終消費者」に求めるものなので、税収も最終消費地の都道府県に入るべきもの

○ 一方、地方消費税の納税は各流通段階で事業者が行うため、納税地の都道府県と最終消費地の都道府県にはズレが生じる

○ このズレを修正するため、消費に相当する額に応じて税収を調整する「清算制度」を導入

地方税法第72条の114 「‥‥各道府県ごとの消費に相当する額に応じて按分し、‥‥」

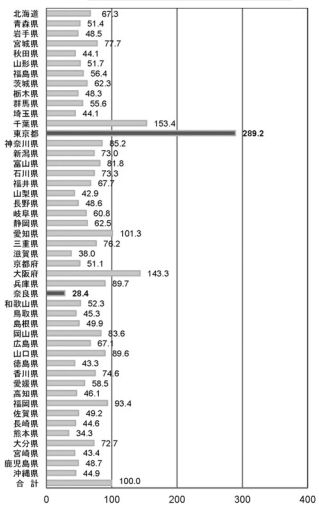


（注）実際には、国の消費税分をあわせた8%分がそれぞれの段階で申告納付される

（資料㊱）

地方消費税の清算制度について

国からの払込み段階
最大／最小＝10．2倍



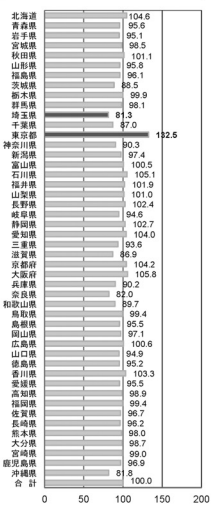
各都道府県の「消費に相当する額」に基づき、清算を行うことで、税収の適正な帰属が図られる

清算

清算基準（消費に相当する額）	ウェイト
①「小売年間販売額（商業統計）」と②「サービス業対個人事業収入額（経済センサス活動調査）」の合算額	75%
③「人口（国勢調査）」	17.5%
④「従業者数（経済センサス基礎調査）」	7.5%

（上記統計データの利用方法については、27及び29年度改正において、一部見直しを実施済み）

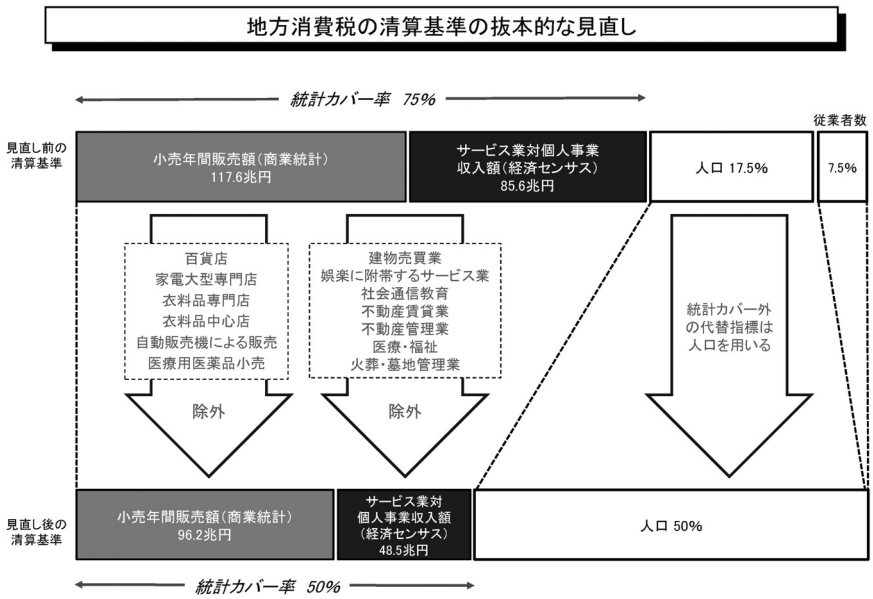
地方消費税（清算後）
最大／最小＝1．6倍



※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28年度決算額）

※右表は平成29年3月31日現在の清算基準に基づき清算を行った場合の理論値。

（資料㊼）



（資料㊽）

5．ふるさと納税

（資料㊴）

ふるさと納税の概要について

ふるさと納税（都道府県・市区町村に対する寄附金）のうち2,000円を超える部分については、一定の上限まで、原則として所得税・個人住民税から全額控除。

※ 平成27年度税制改正において、特例控除額の上限を所得割額の1割から2割に引き上げるとともに、ワンストップ特例制度（給与所得者等の寄附者が、確定申告をせずに寄附金税額控除を受けられる仕組み）を創設

【控除イメージ（※1）】

ふるさと納税額　30,000円

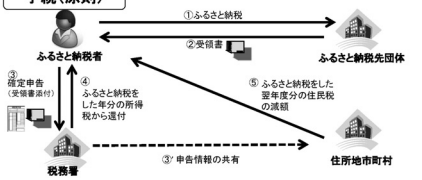
所得税と合わせた控除額　28,000円

適用下限額	【所得税】所得控除による軽減（※3）	【個人住民税】税額控除（基本分）（※3）	【個人住民税】税額控除（特例分）
2,000円	（30,000円－2,000円）×20%（※2）＝5,600円	（30,000円－2,000円）×10%＝2,800円	（30,000円－2,000円）×（100%－10%－20%（※2））＝19,600円

所得割額の2割を限度

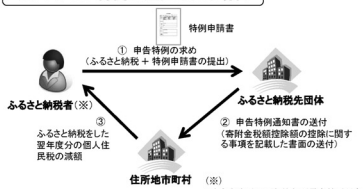
※1　年収700万円の給与所得者（夫婦子なしの場合、所得税の限界税率は20%）が、地方団体に対し30,000円のふるさと納税をした場合のもの。
※2　所得税の限界税率であり、年収により0～45%の間で変動する。
※3　対象となる寄附金額は、所得税は総所得金額等の40%が限度であり、個人住民税（基本分）は総所得金額等の30%が限度である。

手続（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日以後に行われる寄附について適用）

ワンストップ特例が適用される場合

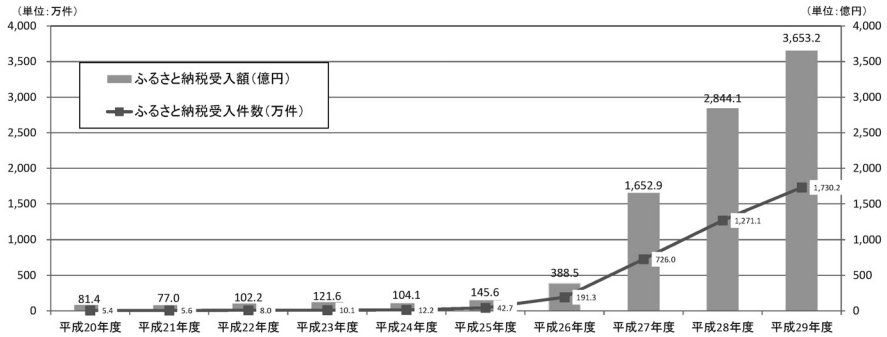


（※）
・確定申告が不要な給与所得者等が対象
・5団体以内のふるさと納税の場合

（資料㊵）

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29年度の実績は、約3,653億円（対前年度比：約1.28倍）、約1,730万件（同：約1.36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	平成29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）	365,316,666（70,567,197）
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）	17,301,584（3,760,741）

※ 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」から「平成29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㊶）

ふるさと納税制度の健全な発展に向けたこれまでの取組

平成29年　4月　　総務大臣通知を発出
- 「寄附額に対し返礼割合の高い返礼品」について、速やかに返礼割合を3割以下とするよう要請
- 「金銭類似性の高いもの」、「資産性の高いもの」、「価格が高額なもの」を送付しないよう要請

平成30年　4月　　総務大臣通知を発出
- **返礼割合が3割を超えるもの**を返礼品としている団体に対して、責任と良識のある対応を徹底するよう要請
- 地域資源の活用が図られるよう、「**地場産品以外の送付**」について良識のある対応を要請

（通知発出以降継続的に）　首長向けの講演やブロック毎の会議等あらゆる機会を通じて総務省から見直しを要請
通知に沿わない返礼品を送付している市町村に対して都道府県を通じて見直しを要請
総務省からポータルサイト運営事業者に対して協力を要請

7月　現況調査結果の公表に併せ、通知に沿わない返礼品を送付している12団体を公表
（茨城県境町、岐阜県関市、静岡県小山町、滋賀県近江八幡市、大阪府泉佐野市、福岡県宗像市、上毛町、佐賀県唐津市、嬉野市、基山町、みやき町、大分県佐伯市）

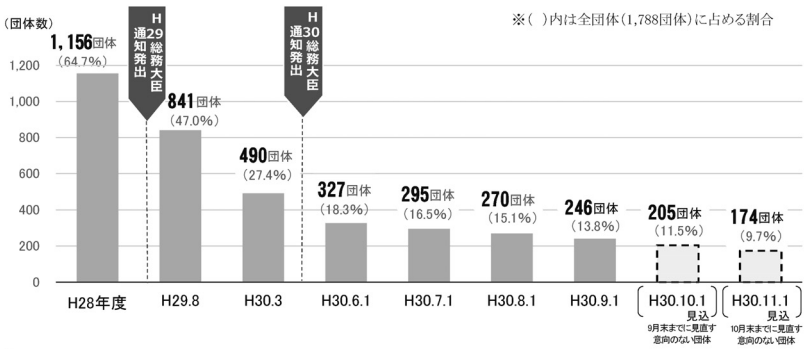
8月　8月1日時点の見直し状況を調査

9月　9月1日時点の見直し状況を調査

（資料㊷）

返礼割合３割超の返礼品を送付している団体数の推移

○ 返礼割合3割超の団体は着実に減少しているが、9月1日時点で246団体（全体の14%）が残っている。



○ これまでと同様の見直し要請では、一部の確信犯的な地方団体に対して自発的な見直しを期待できない状況。
（「他の団体が見直せば見直す」（A町）、「制度的な対応が行われることとなったら、その時考える」（B市）
「国が強制力を持てば素直に従う」（C市））

○ 見直しを行った地方団体から、正直者が馬鹿を見ないようにして欲しいとの切実な意見がある。

（資料㊸）

返礼割合３割超の返礼品を送付している246団体（9月1日時点）

	9月中に見直し	10月中に見直し	その他（見直し時期未定・見直し意向なし等）
北海道	江差町、上川町	月形町、北竜町、和寒町、佐呂間町、白糠町、標津町	芦別市、赤平市、松前町、福島町、木古内町、七飯町、森町、八雲町、長万部町、積丹町、仁木町、由仁町、浦臼町、新十津川町、雨竜町、沼田町、鷹栖町、当麻町、中富良野町、美深町、幌加内町、津別町、訓子府町、滝上町、興部町、雄武町、白老町、芽室町、大樹町、幕別町、池田町、浦幌町、釧路町、羅臼町
岩手県	雫石町、普代村	矢巾町	
宮城県		丸森町、亘理町	多賀城市、南三陸町
秋田県	にかほ市	秋田市	横手市、仙北市、三種町、五城目町、大潟村
福島県	猪苗代町、玉川村	伊達市	大玉村、北塩原村、湯川村、会津美里町、広野町
茨城県	利根町	水戸市、常総市、城里町	北茨城市、鹿島市、潮来市、守谷市、大子町、美浦村、河内町
栃木県		壬生町	矢板市、那須烏山市、茂木町、野木町
群馬県	草津町		渋川市、上野村、長野原町、片品村
埼玉県		新座市、鳩山町	戸田市、久喜市、小川町、皆野町、長瀞町、宮代町
千葉県	大多喜町	一宮町	市川市、館山市、茂原市、勝浦市、流山市、君津市、四街道市、白井市、酒々井町、栄町、睦沢町、御宿町
東京都	日野市		八王子市、狛江市、多摩市、檜原村
神奈川県			小田原市、厚木市、伊勢原市、南足柄市、中井町、大井町、松田町、山北町、愛川町
新潟県			三条市、南魚沼市、弥彦村、田上町、阿賀町、湯沢町
石川県		能美市	志賀町
長野県	野沢温泉村	小海町、高森町	飯山市、中川村
岐阜県	羽島市、揖斐川町、大野町	美濃加茂市、八百津町	瑞穂市、神戸町、御嵩町
静岡県	富士宮市		掛川市、御殿場市、小山町
愛知県			碧南市
滋賀県		愛荘町	近江八幡市、日野町
京都府	久御山町		宇治市、和束町
大阪府			岸和田市、泉佐野市※、箕面市、阪南市、豊能町、熊取町
兵庫県	加西市	尼崎市	
奈良県	三郷町、曽爾村		明日香村
和歌山県		九度山町	高野町、湯浅町、美浜町、白浜町
鳥取県			大山町
岡山県			笠岡市、総社市、吉備中央町
広島県	安芸高田市、海田町		
山口県	阿武町		和木町
香川県	宇多津町		直島町
福岡県	宗像市、宮若市、筑前町	糸島市、那珂川町	直方市、中間市、嘉麻市、添田町、糸田町、川崎町、赤村、みやこ町、上毛町
佐賀県	上峰町	佐賀市	唐津市、伊万里市、小城市、嬉野市、吉野ヶ里町、基山町、みやき町、玄海町、大町町、江北町、白石町、太良町
長崎県		島原市	長崎市、諫早市、対馬市、雲仙市、長与町、時津町
熊本県	南関町、湯前町		山鹿市、南小国町、御船町、山都町、多良木町
大分県	佐伯市、豊後大野市		臼杵市、竹田市、杵築市、国東市
宮崎県	小林市、新富町、川南町、諸塚村、美郷町	高鍋町	都城市※、日南市、西都市、えびの市、高原町、都農町
鹿児島県	伊佐市、中種子町		日置市、湧水町
沖縄県	宮古島市、与那原町		多良間村
合計	41団体	31団体	174団体

※大阪府泉佐野市は9月7日時点で未回答
※宮崎県都城市は別途、返礼品事業者に対してサービス向上費を支出しており、実質的には返礼割合3割超

（資料㊹）

依然として地場産品以外の返礼品を送付している例

外国企業の製品

佐賀県みやき町



Dyson Pure Hot + Cool Link
ファンヒーター30万円



ロボット掃除機 ルンバ 30万円



アプリ利用券（iPad付き） 36万円

ポイント、商品券等

大阪府泉佐野市（いずみさのし）



ピーチポイント 1～10万円
※航空券に引換え可能

佐賀県みやき町



全国共通お食事券 1～200万円
※返礼割合4割

全国流通のビール

大阪府泉佐野市（いずみさのし）



ビール1ケース 1万円

他地域産の肉・海産物等

大阪府泉佐野市（いずみさのし）



カナダ産豚肉2.5kg 1万円



国産いくら 500g 1万円

福岡県上毛町（こうげまち）



九州産黒毛和牛切落し1kg
1万円

佐賀県みやき町



HISギフトカード 2～200万円
※返礼割合5割

※ 金額は返礼品受取に必要なふるさと納税額。

（資料㊺）

ふるさと納税に係る制度見直しの検討

～ 平成30年9月11日（火） 閣議後記者会見における総務大臣発言（抜粋） ～

9月1日現在のふるさと納税の返礼品の見直し状況を取りまとめました。

全国的な見直しが進んでいる一方で、一部の地方団体では依然として必要な見直しが行われていないことが判明いたしました。

これまで、制度の趣旨に沿わない返礼品を送付する地方団体については、昨年4月と本年4月の2度にわたって、総務大臣名での通知を発出するとともに、あらゆる機会を通じて必要な見直しを要請し、市町村長お一人お一人の責任と良識ある対応をお願いしてまいりました。

しかしながら、依然として一部の地方団体において通知に沿った対応が行われていない実態があります。大変残念なことではありますが、これまでと同様に見直し要請を行うだけでは自発的な見直しが期待できない状況です。

その一方で、通知に従って返礼品の見直しを行った団体からは、「正直者が馬鹿を見ないようにしてほしい」との切実な声をいただいております。

また、先日の山形県への出張においては、ふるさと納税を有効に活用し、具体的な成果を上げている団体の取組を視察させていただきました。この制度を健全に発展させていくために、良い取組を伸ばしつつ、問題のある事例については、しっかりと正していく必要があるとの想いを強くしたところです。

そこで、過度な返礼品を送付し、制度の趣旨を歪めているような団体については、ふるさと納税の対象外にすることもできるよう、制度の見直しを検討することといたしました。

総務省において、見直し案を取りまとめ、与党の税制調査会においてご議論いただきたいと思います。

このような制度見直しにより、制度本来の趣旨を取り戻せると考えています。

また、一定のルールの中で地方団体同士が切磋琢磨することにより、全国各地の地域活性化に繋がるとともに、優れた地域資源が発掘されることも期待されます。

現在、ふるさと納税制度は存続の危機にあります。

このまま一部の地方団体による突出した対応が続けば、ふるさと納税に対するイメージが傷ついて、制度そのものが否定されるという不幸な結果を招くことになりかねません。

制度の趣旨に沿わない返礼品を送付している地方団体の首長におかれては、今回、制度の見直しの検討をせざるを得なくなったという現状を真摯に受け止めていただき、1日も早く必要な見直しを行っていただきたいと思います。

（資料㊻）

ふるさと納税の使い途を明確化する取組や寄附者とのつながりを重視した取組の例

※（）内は当該団体の平成29年度受入額

北海道夕張市（3.6億円）



- 「夕張高校魅力化プロジェクト」として、財政破綻を経験した夕張市ならではの地域課題を教材とした教育プログラムの実施や公営塾の開設に必要な費用を募集。
- 寄附者に対して、高校生の取組を伝えるとともに、公営塾の企画に寄附者を招待。

石川県輪島市（3.7億円）



- 熊本地震で被害を受けた作品の陶片と輪島塗漆器を組み合わせ、新しい器へと生まれ変わらせる「被災陶器再生プロジェクト」の費用を募集。
- 寄附者に対して、陶器の修復作業に用いる「金継ぎ」技術の体験イベントを実施。

長崎県五島市（1.4億円）



- 小中学校にプロジェクターやタブレット等を設置。ICTを活用した遠隔授業を通じて、他校、他県、外国と交流。
- 寄附者に対して、子ども達が授業を受ける様子をお礼の動画として制作し公開。

北海道遠別町（1.4億円）



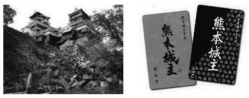
- 遠別農業高校の存続、活性化に向けて農業分野にドローンを活用するための調査研究を新たに実施。ドローン実習やタブレット端末購入に必要となる費用を募集。
- 寄附者に対して、事業報告とともに高校生のお礼のメッセージを送付。

岡山県真庭市（1.1億円）



- 地域おこし協力隊が中心となって、地域資源の発掘や世界への発信の場となるインターナショナルシェアハウスの開設費用を募集。
- 寄附者をシェアハウスのオープニングセレモニーに招待。

熊本県熊本市（12.1億円）



- 熊本地震からの復旧・復興に向けて、被災者の暮らしの再建や復興事業の推進などに活用するための費用を募集。
- 寄附者に対して、「城主証・城主手形」を送付するとともに、デジタル芳名板に氏名を登録。

（資料㊼）

地域資源を活用するなど地域活性化に取り組む市区町村の例

※（）内は当該団体の平成29年度受入額

北海道上士幌町（16.7億円）



- これまで全国的には知られていなかった地域の特産品のジェラートをふるさと納税を通じてPR。
- 販路が拡大され、工場が新設されるなど地域経済に好循環が生まれている。

宮城県石巻市（2.4億円）



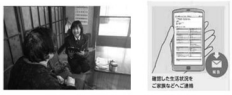
- 地域の豊富な水産資源を活用した缶詰を寄附者に送付。
- 東日本大震災による被害を受けた後、再建された工場で製造された品を取り扱うことで、復興に向けた取組を知っていただくとともに、市内の水産業の振興に寄与している。

岐阜県高山市（2.8億円）



- 市の特産である木材を使い、特別支援学校の生徒が手作業で作り上げる「木のぬくもりセット」を寄附者に贈る取組を企画。
- バリアフリー、ユニバーサルデザインのまちづくりを推進する市の取組のPRに一役買っている。

青森県むつ市（2.0億円）



- 郵便局社員が、市内で暮らす高齢者を訪問して、寄附者に状況をお知らせする「みまもり訪問サービス」を提供。
- ふるさと納税をきっかけとして、離れて暮らす家族とふるさとの高齢者をつなげていく。

秋田県湯沢市（3.3億円）



- 市内の高齢者世帯の家や空き家における「雪下ろし代行サービス」を寄附者に提供。
- ふるさと納税を通じて、地元を離れた方々の地域を想う気持ちを受け止めつつ、屋根の雪下ろしという地域課題の解決を図っている。

大阪府枚方市（2.8億円）



- 市長自らがエスコートする市内の文化財見学ツアーを実施。
- 市を訪れていただき、文化財への理解や愛着をもってもらうことで、移住促進や関係人口の増加につなげる。

（資料㊽）

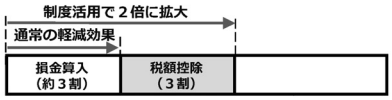
企業版ふるさと納税の活用（地方創生応援税制）

○ 地方公共団体と企業がWIN-WIN の関係を構築

［企業にとってのメリット］
・地域への寄附を通じ、社会貢献に取り組む企業としてのPR効果
・パートナーシップが生まれた地方公共団体の地域資源を活用した、新たな事業展開　など

［税制措置］
・プロジェクトに寄附をした企業には、通常の２倍の税負担軽減（法人住民税等の税額控除）

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



［寄附実績］
○平成２８年度
寄附件数：517件、寄附額：7.5億円
○平成２９年度
寄附件数：1,254件、寄附額：23.6億円

［寄附を活用した地方創生プロジェクトの例］
・地域産業を支える人材の育成のため、企業と連携して地元高校に工業系学科を新設（岡山県玉野市）
・地元Ｊリーグチームのホームスタジアムを、スポンサー企業の寄附を活用して改修し、市の魅力向上（佐賀県鳥栖市）

○ 企業版ふるさと納税の活用のカギは、知事・市町村長のリーダーシップ

・企業の賛同を得るには、プロジェクトの趣旨を知事、市町村長が自ら説明するトップセールス等が重要

［企業版ふるさと納税の活用の流れ］
① 都道府県・市町村が、総合戦略に位置付けられていて、かつ、地方創生を推進する上で効果の高い事業について、「地域再生計画」を策定
② 都道府県・市町村が内閣府に申請し、内閣府が認定
③ 企業が、その事業に対し、寄附
④ 企業が行った寄附について、法人住民税等の税額控除
（留意点）
・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となります。
・本社が所在する地方公共団体への寄附は対象外となります。
・寄附企業への経済的な見返りは禁止されています。

（資料㊾）

6. 地方税の電子化

（資料㊿）

地方税の電子申告・電子納税を巡る状況

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　65.8%
  （H29年度・法人道府県民税）

→ 利用率は着実に向上。

企業が行う電子申告による申告件数（下段は利用率）

	平成24年度	平成29年度
法人道府県民税・法人事業税	169万件 （44.4%）	269万件 （65.8%）
法人市町村民税	154万件 （39.2%）	282万件 （66.2%）
個人住民税 （給与支払報告書）	909万件 （12.0%）	3,482万件 （41.3%）
固定資産税 （償却資産）	38万件 （11.6%）	111万件 （30.5%）
事業所税	1万件 （5.8%）	2万件 （16.3%）

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都府県・10市町）
  - 電子納税利用率　1%程度
    （H28年度・法人道府県民税）

→ 民間電子決済サービス（MPN）開始後16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28年度	
口座振替		1,779団体 1億2,627万件	1,783団体 1億3,417万件	個人向け中心
コンビニ収納		876団体 6,477万件	1,174団体 9,794万件	個人向け中心
クレジットカード納付		67団体 30万件	192団体 170万件	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	81団体 1,013万件	法人向け中心
電子納税（ペイジー）	eLTAX 連動型	13団体 1万件	22団体 3万件	法人向け中心

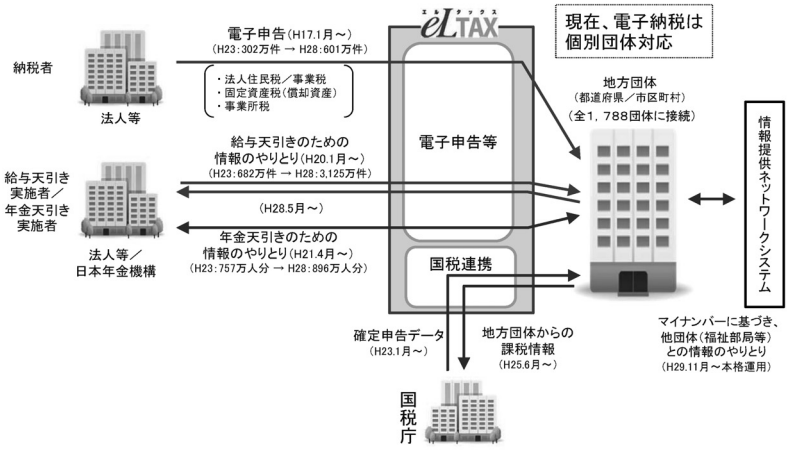
※国税においては、電子納税（インターネットバンキング）は平成15年から導入。

※平成29年度件数については調査中。

（資料㊶）

eLTAX（エルタックス）について

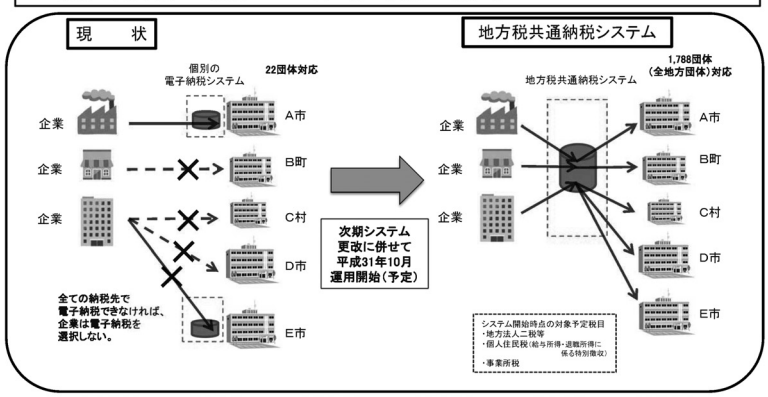
○ eLTAXは、一般社団法人地方税電子化協議会（全地方団体が会員）により運営される地方税の電子申告及び国税連携のためのシステム。eLTAXが担う役割は順次拡大し、「地方税の電子化」の基盤となっている。
※ e-Tax（国税の電子申告のためのシステム）は国税庁が管理・運営



（資料㊷）

平成30年度税制改正（地方税共通納税システム（共同収納）の導入）

全地方団体が加入・運営しているeLTAX（地方税のオンライン手続のためのシステム）を活用して、地方税共通納税システムを導入するとともに、システム運営主体が公金を取り扱うための法令上の規定を整備する。
⇒ ・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。



（資料㊸）

eLTAXの安全かつ安定的な運営のための措置（平成30年度税制改正）

これまでの経緯

H15.8　地方税電子化協議会の設立
H17.1　eLTAX（地方税のオンライン手続のためのシステム）開始＜当初は6府県が利用。順次、利用団体が増加。＞
H18.4　社団法人化＜構成団体：47都道府県＋15政令市＋2市＞
H22.4　全地方団体がeLTAXに接続するとともに、社団法人の構成員として加入＜構成団体：47都道府県＋1,750市区町村＞
H29.11　地方三団体からeLTAX運営主体の地方共同法人化等の要望　（→H30.4現在 1,741市区町村）
H30.3　改正地方税法成立
【主な内容】
・eLTAXの役割拡大（共通電子納税システム※の導入等）
※対象予定税目：地方法人二税等、個人住民税（給与所得・退職所得に係る特別徴収）、事業所税
・eLTAXの安全かつ安定的な運営のための措置（運営主体の地方共同法人化）

今後の予定

H30年度　地方3団体が選任する設立委員が、定款、初年度の事業計画・予算を作成し、総務大臣に認可申請
H31.4　地方税共同機構設立
H31.10　共通電子納税システムの運用開始　⇒将来は対象税目の拡大を検討

＜地方税共同機構の組織運営＞
○代表者会議【意思決定機関】：地方三団体が選任する首長・学識経験者により構成され、定款変更、予算・決算、事業計画等を議決するとともに、役員の任免、違法行為等の是正要求等により執行機関を監督。
○役員【執行機関】：理事長、理事（又は副理事長）、監事により構成され、業務執行、職員の任命、業務監査等を実施。
○業務：電子申告システム等の運営、共同収納関係事務、地方税に関する調査研究・広報・地方団体職員向け研修等を実施。

（資料㊹）

地方税の申告手続の電子化促進措置

経済社会のＩＣＴ化等を踏まえ、官民あわせたコストの削減や企業の生産性向上を推進する観点から、国税と同様に、申告データを円滑に電子提出できるよう環境整備を進めつつ、まずは大法人について、電子申告の義務化を図ることとする（平成32年４月１日以後開始する事業年度について適用）。

○　次の内国法人は、法人住民税、法人事業税及び地方消費税の納税申告書（確定申告書、中間申告書及び修正申告書をいう。）の提出を電子的に行わなければならないこととする。

（注1）電子的に提出を行わなければならない範囲には、申告書の添付書類も含むこととする。

人　格	基　準
普通法人（相互会社、投資法人、特定目的会社及び受託法人を除く。）、公共法人、公益法人等及び協同組合等	各事業年度の開始の日における資本金の額又は出資金の額が1億円超が対象

（注2）相互会社、投資法人及び特定目的会社、並びに国・地方公共団体（地方消費税のみ）は上記の基準にかかわらず対象。

○　申告データの円滑な電子提出のための環境整備として、以下の見直しを行う。

① 提出情報等のスリム化・提出先のワンスオンリー化
○ 国・地方を通じた財務諸表の提出先の一元化
法人税の電子申告により財務諸表が提出された場合には、国税・地方税当局間の情報連携を行い、それにより法人事業税の申告における財務諸表の提出を不要とする。
※　その他の法人税関係書類（法人税申告書等）についても、国税・地方税当局間の情報連携を推進する。

② 認証手続の簡便化
○ 法人の認証手続の簡便化
(1)　法人事業税の代表者及び経理責任者の自署押印制度を廃止し、代表者の記名押印のみで足りることとする（書面申告も同様）。
(2)　法人が行う電子申告に付すべき電子署名について、法人の代表者から委任を受けた当該法人の役員・社員の電子署名によることも可能とする。

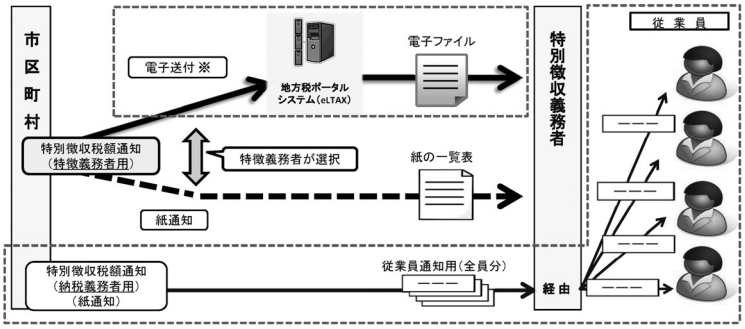
※ (1)については鉱産税についても同様。

上記のほか、電子的提出が困難な場合に例外的に書面申告を可能とする措置や、提出方法の拡充等について、企業の意見や地方団体の課税実務を十分に伺いながら、国税における措置等を踏まえ、引き続き検討。

（資料㊺）

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

平成30年度税制改正大綱（抄）

（平成29年12月14日、自由民主党・公明党）

第一　平成30年度税制改正の基本的考え方

6　円滑・適正な納税のための環境整備

(1)税務手続の電子化等の推進

（前略）給与所得に係る個人住民税の特別徴収税額通知（納税義務者用）については、電子情報処理組織（eLTAX）により特別徴収義務者を経由し、送付する仕組みを、地方公共団体間の取扱いに差異が生じないよう配慮しつつ検討する。

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）１．BEPS プロジェクトとこれまでの進展……97
（国際課税資料２）「BEPS プロジェクト」について ……97
（国際課税資料３）「BEPS プロジェクト」について ……98
（国際課税資料４）BEPS 実施フェーズ（Inclusive framework on BEPS）
参加国・地域（2016. 7 ～） ……98
（国際課税資料５）BEPS プロジェクトの包括的（holistic）アプローチ
-Cash box の例 ……99
（国際課税資料６）「BEPS プロジェクト」最終報告書の概要 ……99
（国際課税資料７）BEPS プロジェクトの概要と進捗状況 ……100
（国際課税資料８）国境を越えた役務の提供に対する消費税の課税の見直し
（27改正）……100
（国際課税資料９）国境を越えた役務の提供に対する消費税の課税の見直し
（課税方式）……101
（国際課税資料10）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 ……101
（国際課税資料11）（参考）行動13　多国籍企業の企業情報の文書化……102
（国際課税資料12）外国子会社合算税制：平成29年度税制改正 ……102
（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①
（平成29年度税制改正）……103
（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②
（平成29年度税制改正）……103
（国際課税資料15）外国子会社合算税制：見直しの主なポイント③
（平成29年度税制改正）……104
（国際課税資料16）外国子会社合算税制：見直しの主なポイント④
（平成29年度税制改正）……104
（国際課税資料17）外国子会社合算税制：見直しの主なポイント⑤
（平成29年度税制改正）……105
（国際課税資料18）製造業に係る所在地国基準の整備 ……105
（国際課税資料19）ペーパー・カンパニー等の整理に伴う一定の株式譲渡益の
免除特例 ……106
（国際課税資料20）【行動７】恒久的施設（PE）認定の人為的回避の防止：
平成30年度税制改正 ……106
（国際課税資料21）国内法上の恒久的施設（PE）の範囲（イメージ） ……107
（国際課税資料22）行動15　BEPS 防止措置実施条約の概要及び経緯 ……107
（国際課税資料23）BEPS 防止措置実施条約と各行動の関係 ……108
（国際課税資料24）BEPS 防止措置実施条約の署名国 ……108
（国際課税資料25）BEPS 防止措置実施条約（MLI）の対象国・地域等

（批准時の見込み）……109
（国際課税資料26） BEPS 防止措置実施条約（MLI）の適用に関する
我が国の選択（暫定版）……109
（国際課税資料27） 租税条約の概要……110
（国際課税資料28） 我が国の租税条約ネットワーク……110
（国際課税資料29）（参考）対外直接投資と租税条約ネットワーク……111
（国際課税資料30） 租税条約等交渉の現状……111
（国際課税資料31） OECD 有害税制フォーラムにおける優遇税制の審査について …112
（国際課税資料32） ２．国際的な議論の動向と日本における課題……112
（国際課税資料33） G20財務大臣・中央銀行総裁会議 共同声明（仮訳抜粋）
（2018年７月21–22日於：ブエノスアイレス）……113
（国際課税資料34） 国際的課税逃れ対策（BEPS・税の情報交換）について ……113
（国際課税資料35） 税務当局間の情報交換……114
（国際課税資料36） グローバル・フォーラムについて……114
（国際課税資料37） 自動的情報交換を巡る国際的取組みの経緯……115
（国際課税資料38） 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
（CRS）……115
（国際課税資料39） CRS に基づく自動的情報交換の実施時期に関する
国際的な状況……116
（国際課税資料40） 税務行政執行共助条約の概要……116
（国際課税資料41） G20の「国際的に合意された税の透明性基準を
満足に実施していない法域のリスト」について……117
（国際課税資料42） 行動１　電子経済の課税上の課題への対処……117
（国際課税資料43）（参考）検討されたオプション……118
（国際課税資料44） 電子経済の課税上の課題への対応……118
（国際課税資料45） OECD「電子化に伴う課税上の課題に関する中間報告書」
の概要……119
（国際課税資料46）「平成29年度与党税制改正大綱補論：
今後の国際課税のあり方についての基本的考え方（骨子）」……119
（国際課税資料47）「平成29年度与党税制改正大綱補論：
今後の国際課税のあり方についての基本的考え方（骨子）」……120
（国際課税資料48）「平成30年度与党税制改正大綱（抄）」……120
（国際課税資料49） 行動８　無形資産取引に係る移転価格ルール……121
（国際課税資料50） 評価困難な無形資産に係る移転価格ルールの策定……121
（国際課税資料51） 行動４　利子控除制限ルール……122
（国際課税資料52）【行動４】利子控除制限：「BEPS プロジェクト」の結論……122
（国際課税資料53） 行動12　義務的開示制度……123
（国際課税資料54）（参考）報告義務に係る項目ごとのオプション・勧告⑴……123
（国際課税資料55）（参考）報告義務に係る項目ごとのオプション・勧告⑵……124

（国際課税資料１）

１．BEPSプロジェクトとこれまでの進展

1

（国際課税資料２）

「BEPSプロジェクト」について

○ BEPSプロジェクトとは（BEPS：Base Erosion and Profit Shifting）

・ 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

・ *グローバルな経済活動、ローカルな課税*： 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（二重非課税という課題の重要化）。

・ *負担の公平性*： 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。

○ 経緯

・ 2012年6月、OECD租税委員会（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。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117カ国）

2

（国際課税資料３）

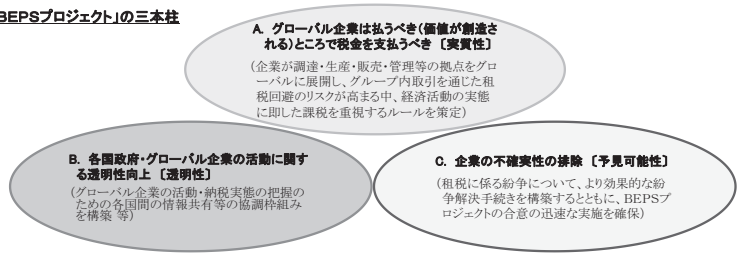
「BEPSプロジェクト」について

○ 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包摂的枠組みの下、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。
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、伊勢志摩サミット等）。

「BEPSプロジェクト」の三本柱



3

（国際課税資料４）

BEPS実施フェーズ（Inclusive framework on BEPS）参加国・地域（2016.7～）

（2018年8月23日現在）

正式メンバー国・地域　117カ国・地域

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

G20メンバー

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
リトアニア　計 36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

コロンビア
コスタリカ
OECD加盟申請中

計 10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　バルバドス
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　オマーン
モルディヴ　セントクリストファー・ネイビス　カタール
チュニジア　トリニダード・トバコ　バハマ諸島
ザンビア　モンゴル　セルビア　アンギラ
セントルシア　バーレーン　アラブ首長国連邦　マケドニア

計 71カ国・地域

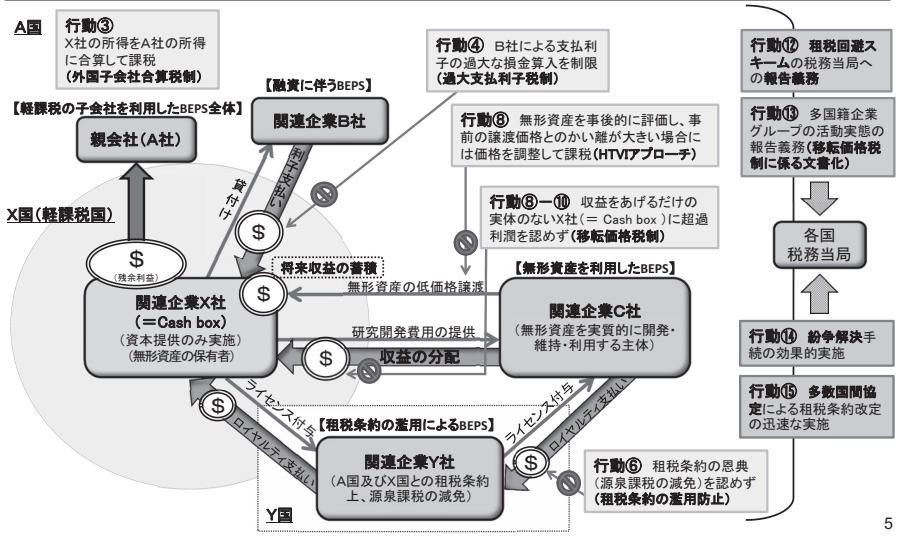
注1：BEPS正式メンバー国・地域は、対等な立場（equal footing）で議論・議決に参加し、合意事項全体にコミットする。
ただし、新たに加わった途上国等が合意事項を実施するタイミングについては、従来から参加している国とは異なることが許容されている。
注2：下線はBEPS包摂的枠組運営会合メンバーの出身国を、◎は議長出身国を、●は議長代理出身国をそれぞれ指す。

4

（国際課税資料５）

BEPSプロジェクトの包括的（holistic）アプローチ - Cash boxの例

資本（資金）提供等を行うが重要な経済活動等を行わない、いわゆる「Cash box」と言われる関連企業（X社）を軽課税国に置き、他の関連企業に資金提供を行った対価として多額の超過利潤を得るというBEPSの典型例に対し、BEPSプロジェクトでは以下のような包括的（holistic）アプローチにより対応。



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B2B取引及び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それぞれ策定した。

- 行動1 電子経済の課税上の課題への対応 → 国境を越えた役務の提供に対する消費税の課税方式を見直し（27年度改正）

（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 → 27年度改正で対応済。また、租税条約の拡充（含行動⑮）の中で対応
- 行動3 外国子会社合算税制の強化 → 租税回避リスクを外国子会社の個々の活動内容により把握するよう見直し（29年度改正）
- 行動4 利子控除制限 → 24年度に導入した過大支払利子税制について、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 → 租税回避の防止等のためPEの範囲を見直し（30年度改正）。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 → 特に無形資産の取扱いについて、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正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 多数国間協定の開発 → 参加（30年5月に国会承認）

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	電子経済の課税上の課題への対処を検討。	●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年に中間報告書を公表）。 ○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正（29年度改正）。
行動4	企業の支払利子について、純支払利子／EBITDA比率が10～30%を超過する場合には、超過部分の利子の損金算入を制限することを勧告。	○勧告の内容等を踏まえ、過大支払利子税制の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。	●優遇税制の審査対象をOECD非加盟国に拡大。優遇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モデル租税条約を改訂（2017年）。PE帰属利得の計算に関するガイダンスの策定（2018年3月）。 ○租税回避の防止等のためPEの範囲を見直し（30年度改正）。租税条約（行動15を含む）の拡充を図る。
行動8～10	・無形資産取引に係るBEPSに対応するため、①「DCF法」に関するガイドラインを拡充するとともに、②「評価困難な無形資産に関するアプローチ」（HTVIアプローチ）を導入。 ・事業のリスクを引き受けている者が、当該事業から生ずる所得を得るべきという考え方に基づき、移転価格ガイドラインを改訂。 ・グループ内役務提供によって生ずるBEPSへの対応及び取引単位利益分割法（PS法）の適用明確化のため、移転価格ガイドラインを改訂。	●移転価格ガイドラインの改訂（2017年7月）。HTVIアプローチの適用に関する補足ガイダンス及びPS法の適用に関するガイダンスの策定（2018年6月）。 ○HTVIアプローチの導入を含め、移転価格税制の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。 ○2018年5月に国会承認。

7

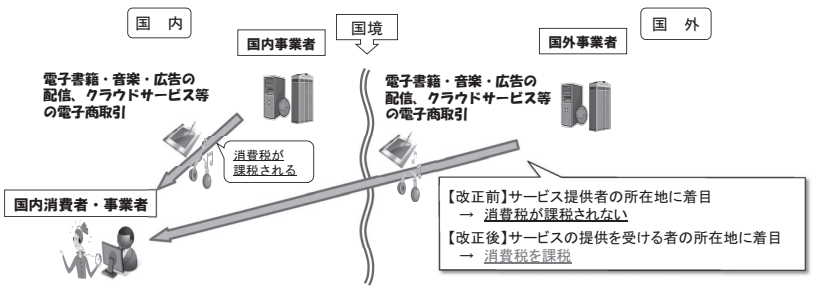
（国際課税資料８）

国境を越えた役務の提供に対する消費税の課税の見直し（27改正）

○ 国内外の事業者間で競争条件を揃える観点から、国外事業者が国境を越えて行う電子書籍・音楽・広告の配信等の電子商取引に、消費税を課税することとし、平成27年10月1日から施行。

○ 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。



8

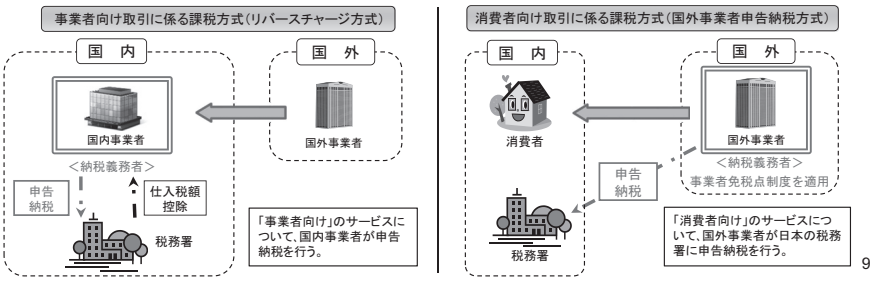
（国際課税資料９）

国境を越えた役務の提供に対する消費税の課税の見直し（課税方式）

○ サービス提供者が国外事業者である場合の課税方式について、
① 事業者向け取引[(1)]については、「リバースチャージ方式」[(2)]を導入し、
② 消費者向け取引[(1)]については、国外事業者が申告納税を行う方式とする。

(1)「事業者向け取引」はサービスの性質や取引条件等から、事業者向けであることが明らかな取引（広告配信等）。「消費者向け取引」は、それ以外の取引（電子書籍・音楽の配信等）。
(2)通常であればサービスの提供者が納税義務者となるところ、サービスの受け手に納税義務を課す方式。
(3)課税売上割合が95%以上の事業者においては、事業者の事務負担に配慮する観点から、リバースチャージ対象取引を申告対象から除外する。
(4)日本に事務所等を有しない国外の納税義務者は、国内に書類送達等の宛先となる居住者（納税管理人）を置くこととなる。

○ 「納税なき仕入税額控除」を防止する観点から、国外事業者の登録制度（国内に税務代理人を置くこと等が条件）を設け、国外事業者から提供を受けた消費者向けサービスについては、当該国外事業者が登録を行っている場合のみ、仕入税額控除を認める。



9

（国際課税資料10）

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。

【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国別の所得、納税額の配分等、多国籍企業グループの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、2016年１月以後（日本は2016年４月以後）開始の会計年度分から適用が開始され、会計年度終了後１年以内（日本の初回の提出期限は2018年３月末（2016年４月１日開始会計年度分））に親会社が親会社所在地国の税務当局へ提出し、当該税務当局は会計年度終了後18か月以内（翌年度以降は15か月以内）に子会社所在地国の税務当局へ自動的情報交換で共有（→初回交換は2018年６月末まで（日本は2018年９月末まで）に実施）。

○ **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

10

（国際課税資料11）

（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

11

（国際課税資料12）

外国子会社合算税制：平成29年度税制改正

○ 「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。

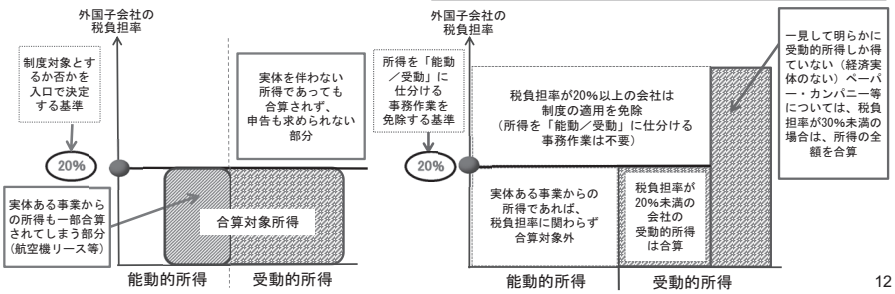
○ 平成２９年度税制改正においては、「ＢＥＰＳプロジェクト（行動３）」の合意や「平成２８年度与党税制改正大綱」で示された方向性を踏まえ、租税回避をより的確に抑制するとともに、日本企業の海外展開を阻害しないような制度とすべく、以下のとおり制度を見直し。

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



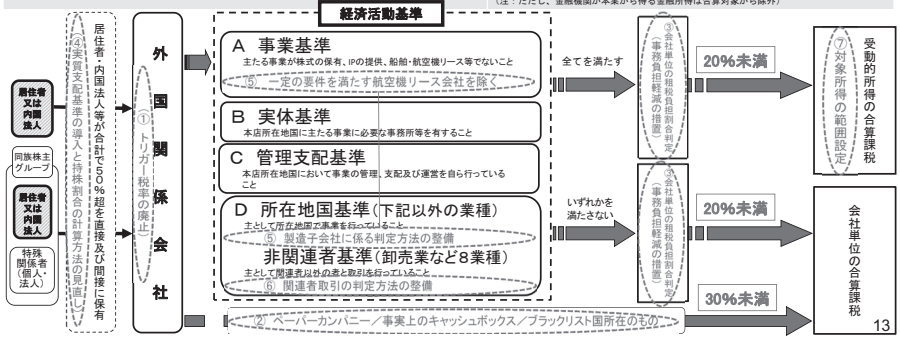
12

（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①　（平成29年度税制改正）

○　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）

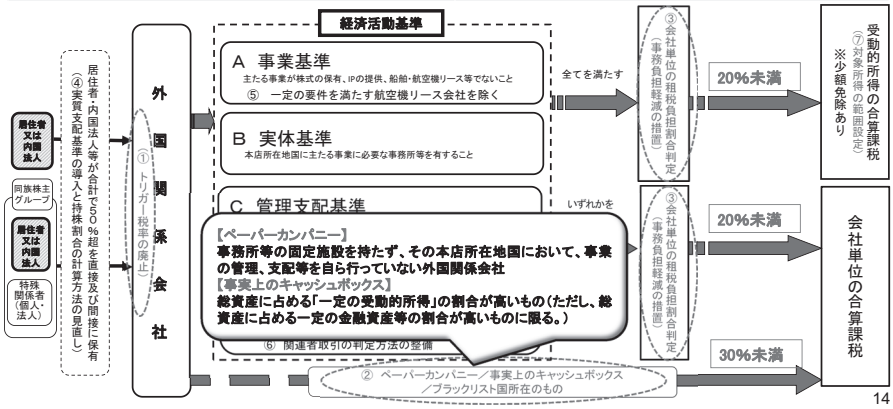


（国際課税資料14）

外国子会社合算税制：見直しの主なポイント②　（平成29年度税制改正）

○　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）

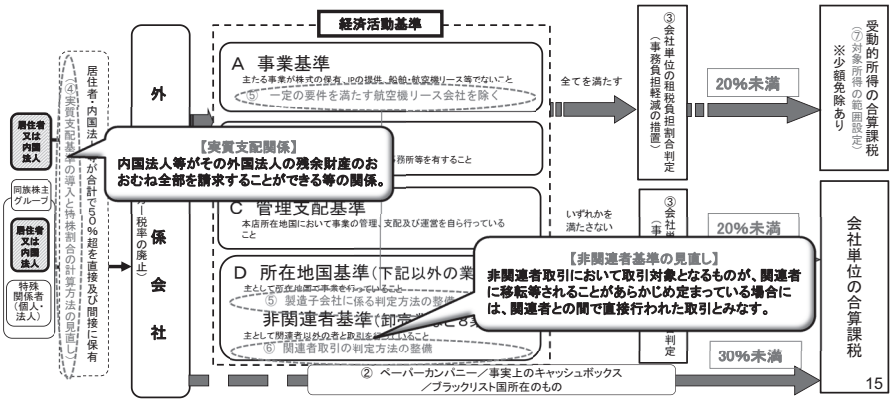


（国際課税資料15）

外国子会社合算税制：見直しの主なポイント③　（平成29年度税制改正）

○　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）



15

（国際課税資料16）

外国子会社合算税制：見直しの主なポイント④　（平成29年度税制改正）

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。

16

（国際課税資料17）

外国子会社合算税制：見直しの主なポイント⑤　（平成29年度税制改正）

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（前貝）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。

17

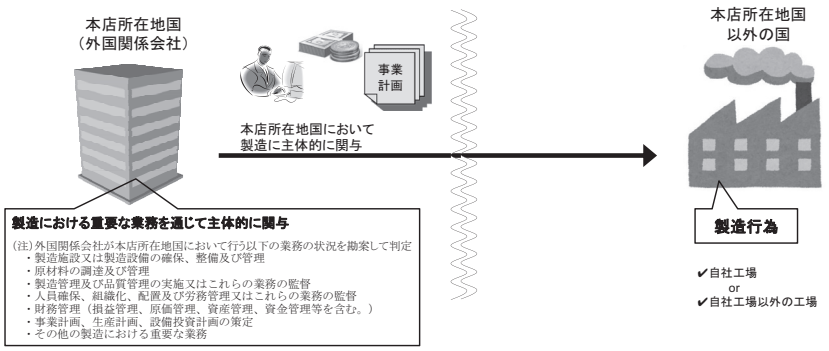
（国際課税資料18）

製造業に係る所在地国基準の整備

【平成29年度税制改正】

【改正前】
○ 主たる事業を「主として本店所在地国において行っている場合」に、所在地国基準を満たすこととされている。
○ 製造子会社については、本店所在地国において製造行為が行われている場合に、所在地国基準を満たすこととして取り扱われている。

【改正後】
○ 改正前の制度における取扱いを踏まえ、製造子会社が「主として本店所在地国において製品の製造を行っている場合」に、所在地国基準を満たす旨を明確化。
○ 上記と併せて、「主として本店所在地国において製品の製造を行っている場合」のほか、「本店所在地国において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」にも所在地国基準を満たすこととする。



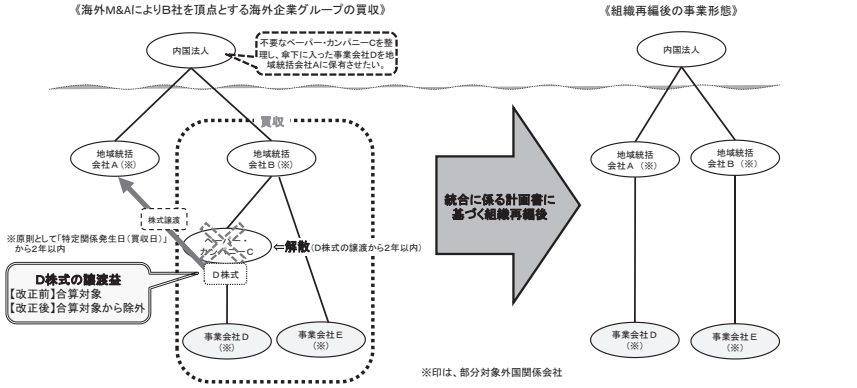
18

（国際課税資料19）

ペーパー・カンパニー等の整理に伴う一定の株式譲渡益の免除特例 【平成30年度税制改正】

【改正の概要】
○ 海外M&A等により新たに傘下に入った特定外国関係会社又は対象外国関係会社（ペーパー・カンパニー等）が、外国関係会社の統合に関する基本方針及び統合に伴う組織再編の実施方法等を記載した計画書に基づいて、一定の期間内（注）に、その有する外国関係会社の株式等を他の外国関係会社等に譲渡をした場合において、その譲渡後に当該ペーパー・カンパニー等の解散が見込まれること等の要件を満たすときは、その株式等の譲渡による利益の額を、外国子会社合算税制による合算対象所得から除外する。

（注）居住者等株主等による当該ペーパー・カンパニー等に係る直接・間接の株式保有割合等が50%を超えることとなった日（特定関係発生日）から原則として２年を経過する日までの期間内の日を含む事業年度。



（国際課税資料20）

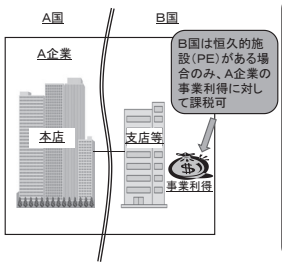
【行動7】 恒久的施設（PE）認定の人為的回避の防止：平成30年度税制改正

恒久的施設（PE: Permanent Establishment）とは、事業を行う一定の場所（支店等）・代理人をいう。例えば、外国企業が日本国内で事業を行う場合、日本国内にその企業のPEがなければ、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」の原則）。

【PEを巡る国際的な動向】
✔ 企業がPE認定されない活動のみをあえて行うこと等による、PE認定の人為的回避に対処するため、「BEPSプロジェクト」報告書（平成27年）にPE認定の人為的回避防止措置が盛り込まれた。また、同報告書を踏まえ、OECDモデル租税条約が平成29年11月に改訂された。 ＊ BEPS: Base Erosion and Profit Shifting（税源浸食と利益移転）
✔ 同措置を盛り込んだ、BEPS防止措置実施条約が合意され、我が国は平成29年６月に署名。また、最近の二国間条約（ロシア、バルト三国等）において、同措置を踏まえた定義を採用している。

【国内法の改正】
✔ 我が国の国内法におけるPEの定義について、人為的回避防止措置に対応する等、上記国際的スタンダードに合わせる見直しを行う。

＊ あわせて、PEに係る租税条約と国内法の規定の適用関係を明確化する等の所要の措置を講ずる。

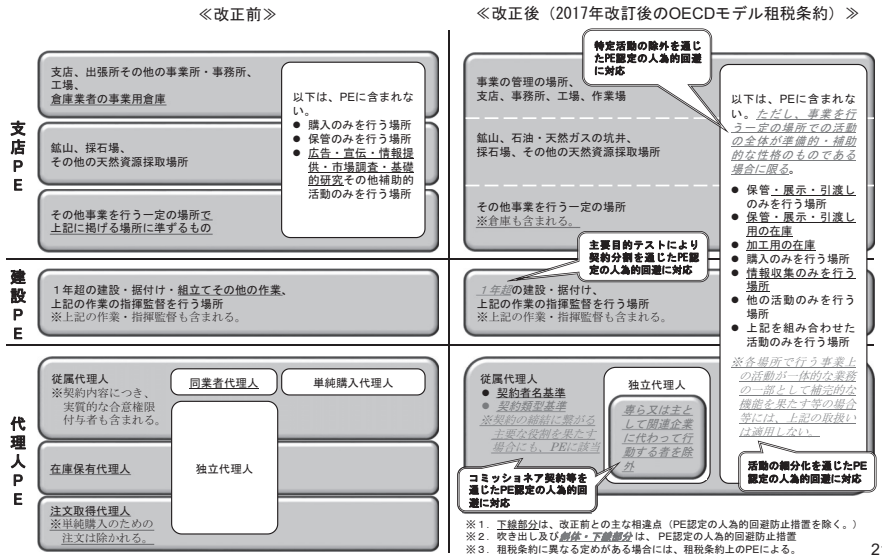


PE関連規定の見直し（概要）

改正前のPEの定義	主な改正事項
支店PE 支店、事務所、工場等 ＊保管・展示・引渡しなどの特定活動のみを行う場所を除く	・特定活動のみを行う場所も、その活動が、外国法人等の事業の遂行にあたり、準備的・補助的な性格のものでない場合はPEに該当
代理人PE 契約締結代理人等	・代理人の役割を限定することによるPE認定回避に対応 等
建設PE 12か月超の建設工事現場等	・PE認定回避を主目的として契約期間を分割した場合は、当該期間を合計して判定

（国際課税資料21）

国内法上の恒久的施設（PE）の範囲（イメージ）　【平成30年度税制改正】



※1．下線部分は、改正前との主な相違点（PE認定の人為的回避防止措置を除く。）
※2．吹き出し及び*斜体・下線部分*は、PE認定の人為的回避防止措置
※3．租税条約に異なる定めがある場合には、租税条約上のPEによる。

21

（国際課税資料22）

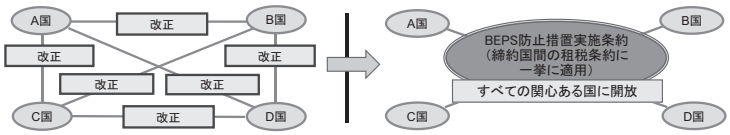
行動15 BEPS防止措置実施条約の概要及び経緯

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、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。



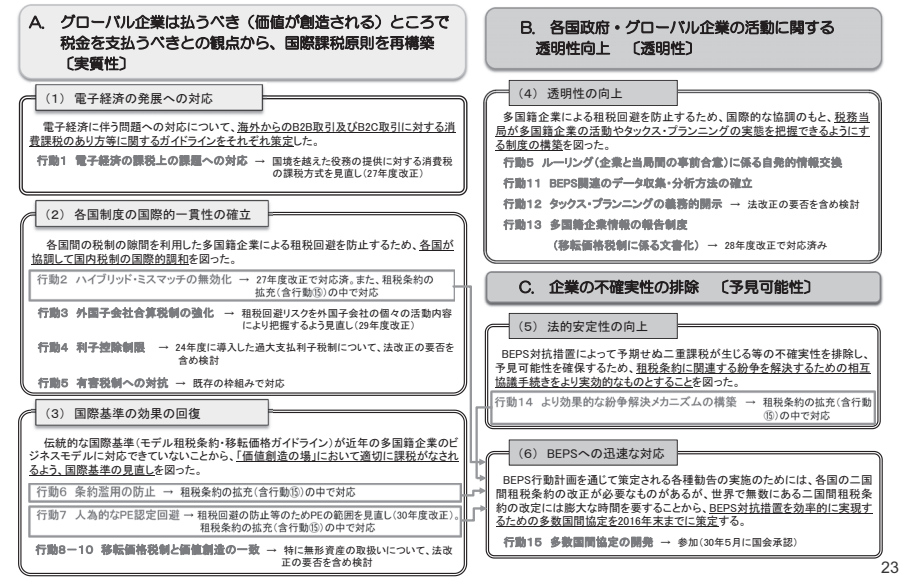
経　緯

○ 2016年11月24日：参加国による条文の採択。
○ 2017年６月７日：署名式（於パリ）において我が国を含む67カ国・地域が署名。
○ 2018年５月18日：第196回国会（平成30年通常国会）で承認。
○ 2018年７月１日：先に批准書等を寄託した５カ国・地域について発効。以後、批准書等を寄託した国・地域について順次発効。
○ 2018年８月１日現在：81カ国・地域が署名。内、９カ国・地域が批准書等を寄託（我が国は未寄託）。

22

（国際課税資料23）

BEPS防止措置実施条約と各行動の関係



23

（国際課税資料24）

BEPS防止措置実施条約の署名国

BEPS防止措置実施条約に署名した国・地域（2018年8月1日現在、81か国・地域）

アイスランド	アイルランド	アラブ首長国連邦	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
ウクライナ	ウルグアイ	英国	エジプト	エストニア
オーストラリア	オーストリア	オランダ（注2）	ガーンジー	カザフスタン
カナダ	ガボン	カメルーン	韓国	キプロス
ギリシャ	クウェート	クロアチア	コートジボワール	コスタリカ
コロンビア	サンマリノ	ジャージー	ジャマイカ	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（注3）	チュニジア	チリ	デンマーク	ドイツ
トルコ	ナイジェリア	日本	ニュージーランド	ノールウェー
パキスタン	パナマ	バルバドス	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	ペルー
ベルギー	ポーランド	ポルトガル	マルタ	マレーシア
マン島	南アフリカ	メキシコ	モーリシャス	モナコ
ラトビア	リトアニア	リヒテンシュタイン	ルーマニア	ルクセンブルク
ロシア				

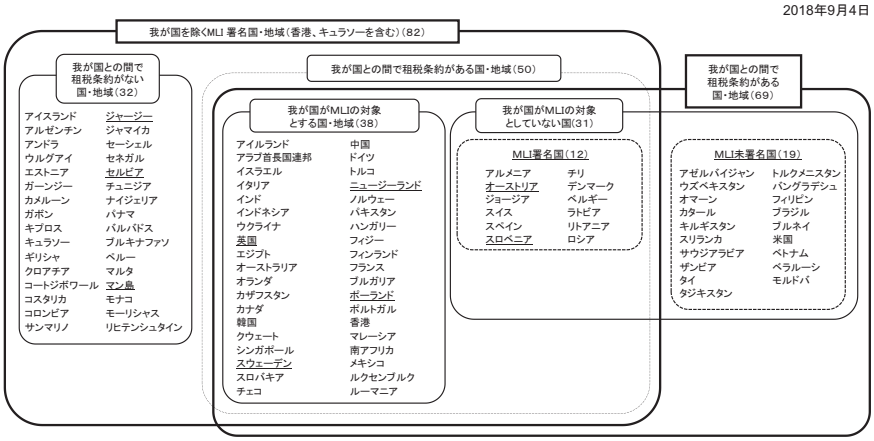
（注1） 下線付は、本条約を批准等した国・地域（9か国・地域）。
（注2） オランダはキュラソーが締結した租税条約を本条約の対象とすることを通告している。
（注3） 中国は香港が締結した租税条約を本条約の対象とすることを通告している。

24

（国際課税資料25）

BEPS防止措置実施条約（MLI）の対象国・地域等（批准時の見込み）

2018年9月4日



（注）下線付は、本条約を批准等した国・地域（9か国・地域）。

25

（国際課税資料26）

BEPS防止措置実施条約（MLI）の適用に関する我が国の選択（暫定版）

我が国が適用することを選択しているMLI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）

我が国が適用しないことを選択しているMLI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）

26

（国際課税資料27）

租税条約の概要

租税条約は、課税関係の安定（法的安定性の確保）、二重課税の除去、脱税及び租税回避等への対応を通じ、二国間の健全な投資・経済交流の促進に資するものである。

租税条約には、国際標準となる「ＯＥＣＤモデル租税条約」があり、ＯＥＣＤ加盟国を中心に、租税条約を締結する際のモデルとなっている。ＯＥＣＤ加盟国である我が国も、概ねこれに沿った規定を採用している。

【ＯＥＣＤモデル租税条約の主な内容】

○ 課税関係の安定（法的安定性の確保）・二重課税の除去

- 源泉地国（所得が生ずる国）が課税できる所得の範囲の確定
  - ー 事業利得に対しては、源泉地国に所在する支店等（恒久的施設）の活動により得た利得のみに課税
  - ー 投資所得（配当、利子、使用料）に対しては、源泉地国での税率の上限（免税を含む）を設定
- 居住地国における二重課税の除去方法
  - ー 国外所得免除方式又は外国税額控除方式
- 税務当局間の相互協議（仲裁を含む）による条約に適合しない課税の解消

○ 脱税及び租税回避等への対応

- 税務当局間の納税者情報（銀行口座情報を含む）の交換
- 滞納租税に関する徴収の相互支援

（参考）基本的な租税条約交渉の流れ（外務省主管）

① 交渉開始に向けた非公式の意見交換等 → ② 財務当局間の非公式協議 → ③ 政府間の正式交渉→ ④ 実質合意→ ⑤ 法制局審査 → ⑥ 署名→ ⑦ 国会承認手続（衆・外務委、参・外交防衛委で審査）→ ⑧公文の交換又は内部手続完了の通知 → ⑨ 公布 → ⑩ 発効

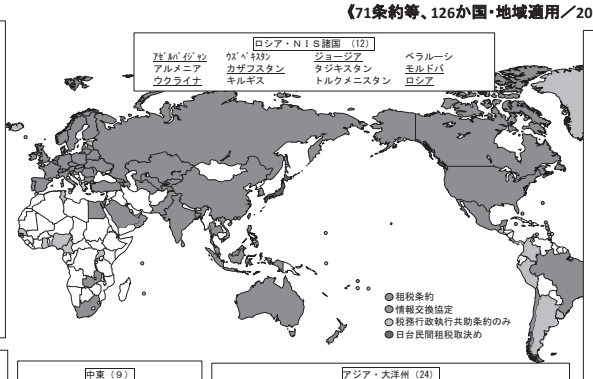
（注）署名、国会提出、公文の交換等及び公布に当たっては、外務省の閣議請議により閣議決定を行う。

27

（国際課税資料28）

我が国の租税条約ネットワーク

《71条約等、126か国・地域適用／2018年9月1日現在》



欧州（42）

アイルランド　フィンランド
イギリス　フランス
イタリア　ブルガリア
オーストリア　ベルギー
オランダ　ポルトガル
スイス　ポーランド
スウェーデン　ラトビア
スペイン　リトアニア
スロバキア　ルクセンブルク
スロベニア　ルーマニア
チェコ　ガーンジー（※）
デンマーク　ジャージー（※）
ドイツ　マン島（※）
ノルウェー　リヒテンシュタイン（※）
ハンガリー

（執行共助条約のみ）

アイスランド　クロアチア
アルバニア　サンマリノ
アンドラ　ジブラルタル
エストニア　フェロー諸島
キプロス　マルタ
ギリシャ　モナコ
グリーンランド

ロシア・ＮＩＳ諸国（12）

アゼルバイジャン　ウズベキスタン　ジョージア　ベラルーシ
アルメニア　カザフスタン　タジキスタン　モルドバ
ウクライナ　キルギス　トルクメニスタン　ロシア

北米・中南米（28）

アメリカ
カナダ
チリ
ブラジル
メキシコ
ケイマン諸島（※）
英領バージン諸島（※）
バナマ（※）
バハマ（※）
バミューダ（※）

（執行共助条約のみ）

アルゼンチン
アルバ
アンギラ
ウルグアイ
キュラソー
グアテマラ
グレナダ
コスタリカ
コロンビア
セントクリストファー・ネーヴィス
セントビンセントおよびグレナディーン諸島
セントマーティン
セントルシア
タークス・カイコス諸島
バルバドス
ベリーズ
ペルー
モンセラット

アフリカ（11）

エジプト　南アフリカ
ザンビア

（執行共助条約のみ）

ウガンダ　セネガル
ガーナ　チュニジア
カメルーン　ナイジェリア
セーシェル　モーリシャス

中東（9）

アラブ首長国連邦　クウェート
イスラエル　サウジアラビア
オマーン　トルコ
カタール

（執行共助条約のみ）

バーレーン　レバノン

アジア・大洋州（24）

インド　シンガポール　ニュージーランド　フィリピン　マレーシア
インドネシア　スリランカ　パキスタン　ブルネイ　サモア（※）
オーストラリア　タイ　バングラデシュ　ベトナム　マカオ（※）
韓国　中国　フィジー　香港　台湾（注３）

（執行共助条約のみ）

クック諸島　ナウル　ニウエ　マーシャル諸島

（注１）税務行政執行共助条約が多数国間条約であること、及び、旧ソ連・旧チェコスロバキアとの条約が複数国へ承継されていることから、条約等の数と国・地域数が一致しない。
（注２）条約等の数及び国・地域数の内訳は以下のとおり。
・租税条約（二重課税の除去及びに脱税及び租税回避の防止を主たる内容とする条約）：58 本、69 か国・地域
・情報交換協定（租税に関する情報交換を主たる内容とする条約）：11 本、11 か国・地域（図中、（※）で表示）
・税務行政執行共助条約：締約国は我が国を除いて 90 か国（図中、国名に下線）。適用拡張により 107 か国・地域に適用（図中、適用拡張地域名に点線）。このうち我が国と二国間条約を締結していない国・地域は 45 か国・地域。
・日台民間租税取決め：１本、１地域
（注３）台湾については、公益財団法人交流協会（日本側）と亜東関係協会（台湾側）との間の民間租税取決め及びその内容を日本国内で実施するための法令によって、全体として租税条約に相当する枠組みを構築（現在、両協会は、公益財団法人日本台湾交流協会（日本側）及び台湾日本関係協会（台湾側）にそれぞれ改称されている。）。

28

（国際課税資料29）

（参考） 対外直接投資と租税条約ネットワーク

日本の租税条約ネットワークは、既に日本からの対外直接投資残高の約99%をカバー（上位30か国は全てカバー）。

【我が国の直接投資（資産）残高上位30か国・地域】（2017年末残高）

1	アメリカ	32%	11	香港	2%	21	ルクセンブルク	1%
2	イギリス	10%	12	ドイツ	2%	22	マレーシア	1%
3	オランダ	8%	13	インド	1%	23	スイス	1%
4	中国	8%	14	ブラジル	1%	24	英領バージン諸島(注2)	1%
5	オーストラリア	4%	15	ベルギー	1%	25	デンマーク	1%
6	タイ	4%	16	カナダ	1%	26	バミューダ諸島(注2)	1%
7	シンガポール	4%	17	フランス	1%	27	メキシコ	1%
8	ケイマン諸島(注2)	2%	18	ベトナム	1%	28	南アフリカ	1%>
9	韓国	2%	19	フィリピン	1%	29	スウェーデン	1%>
10	インドネシア	2%	20	台湾	1%	30	アイルランド	1%>

（注1）日本銀行「国際収支統計」より作成。割合は、我が国の直接投資（資産）残高全体に占める各国の割合（2017年末）。
（注2）ケイマン諸島、英領バージン諸島及びバミューダ諸島については、租税に関する情報交換を主たる内容とする条約（いわゆる情報交換協定）を締結している。

29

（国際課税資料30）

租税条約等交渉の現状

（2018年９月５日現在）

1．租税条約

◇ 発効

2004年 3月　アメリカ（全）
2006年 6月　インド（部）
10月　イギリス（全）
2007年12月　フランス（部）
2008年11月　パキスタン（全）
12月　オーストラリア（全）
12月　フィリピン（部）
2009年12月　ブルネイ（新）
12月　カザフスタン（新）
2010年 7月　シンガポール（部）
8月　※バミューダ（新）
12月　マレーシア（部）
2011年 8月　香港（新）
8月　※バハマ（新）
9月　サウジアラビア（新）
9月　※マン島（新）
11月　※ケイマン諸島（新）
12月　オランダ（全）
12月　スイス（部）
12月　ルクセンブルク（部）
2012年12月　※リヒテンシュタイン（新）
2013年 6月　クウェート（新）
7月　※サモア（新）
7月　ポルトガル（新）
8月　※ガーンジー（新）
8月　※ジャージー（新）
10月　★税務行政執行共助条約
10月　ニュージーランド（全）
12月　ベルギー（部）
2014年 5月　※マカオ（新）
2014年 9月　オマーン（新）
10月　※英領バージン諸島（新）
10月　スウェーデン（部）
12月　イギリス（部）
12月　アラブ首長国連邦（新）
2015年12月　カタール（新）
2016年10月　ドイツ（全）
10月　インド（部）
12月　チリ（新）
2017年 3月　※パナマ（新）
7月　ラトビア（新）
8月　スロベニア（新）
2018年 8月　リトアニア（新）

◇ 署名・未発効

2013年 1月　アメリカ（部）
2016年10月　ベルギー（全）
2017年 1月　オーストリア（全）
2月　※バハマ（部）
8月　エストニア（新）
9月　ロシア（全）
10月　デンマーク（全）
2018年 1月　アイスランド（新）

◇ 実質合意

2017年12月　コロンビア（新）
2018年 2月　スペイン（全）
3月　クロアチア（新）
8月　エクアドル（新）

◇ 現在の正式交渉国

・アルゼンチン
・ペルー

（注）１「※」は、租税に関する情報交換規定を主体とするもの
２「★」は、情報交換・徴収共助等のための多国間条約
３「（全）」は、全面改正
４「（部）」は、部分改正
５「（新）」は、新規締結

2．その他

2016年 6月発効　台湾
2017年 6月署名　ＢＥＰＳ防止措置実施条約

（注）「日台民間租税取決め」は、民間機関である公益財団法人交流協会（現：公益財団法人日本台湾交流協会）と亜東関係協会（現：台湾日本関係協会）との間で作成された取決めであり、日本国が締結した国際約束（条約・協定等）ではない。

30

（国際課税資料31）

OECD有害税制フォーラムにおける優遇税制の審査について

- ✓ OECDにより定義された「有害税制（harmful preferential regime）」とは、
  - ① 金融・サービス業等の経済活動から生じる「足の速い所得（mobile income）」に対して通常より低い実効税率を適用し、
  - ② 外国企業のみを優遇する「囲い込み（ring-fencing）」を行うこと等により、外国の課税ベースを奪う効果を持つ優遇税制のこと。
- ✓ 我が国が共同議長を務める、OECD有害税制フォーラム（FHTP：Forum on Harmful Tax Practices）において、参加国の優遇税制が「有害税制」か判定する審査を行い、改廃を慫慂している。
- ✓ FHTPから「有害税制」と判定された場合、他国は、優遇税制の効果を打ち消す対抗措置をとることができる。

《 FHTPが審査した優遇税制（2018年5月現在）計163件》

改廃済	31件
改廃作業中	81件
「審査対象外（out of scope）」又は「有害でない（not harmful）」	47件
「潜在的に有害（potentially harmful）」（審査中）	1件（ヨルダン）
「実際に有害（actually harmful）」	3件（仏、伊、土）

※ 仏の知的財産優遇税制は、2016年11月に「実際に有害」と判定されたが、2018年5月現在改廃されていない。伊及び土の知的財産優遇税制は、「実際に有害」と判定されたのち改廃されたものの、優遇税制適用新規申請の受入れ期限がFHTPの基準を超過しているため、当該部分が「実際に有害」とされている。

31

（国際課税資料32）

2. 国際的な議論の動向と日本における課題

32

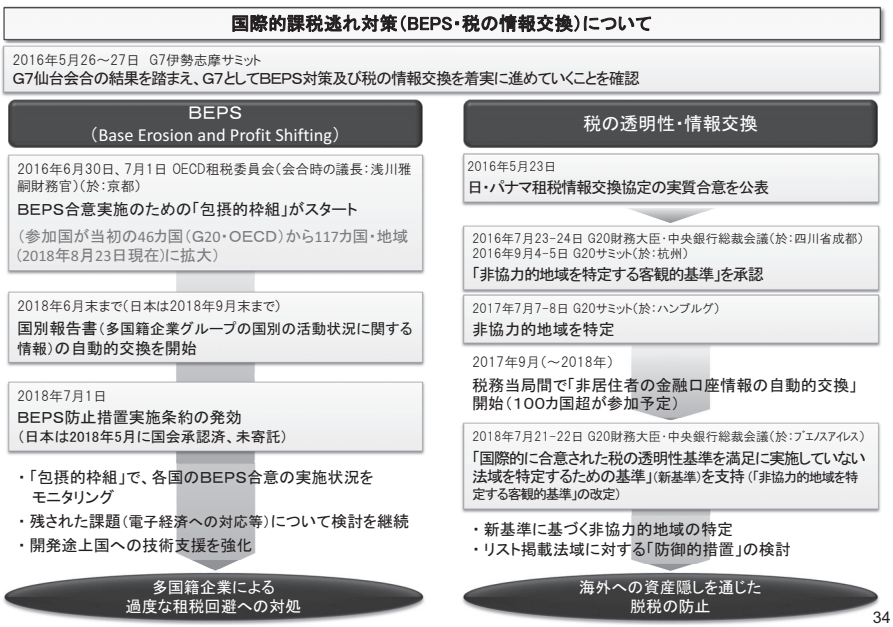
（国際課税資料33）

G20財務大臣・中央銀行総裁会議 共同声明　（仮訳抜粋）
（2018年7月21-22日　於 ：ブエノスアイレス）

11. 我々は、世界規模で公正、持続可能、かつ、現代的な国際課税制度を支持する。我々は、「税源浸食と利益移転」パッケージの世界的な実施の重要性を再確認する。我々は、経済の電子化が国際課税制度にもたらす影響に対処するための、合意に基づいた解決策を、2019年に進捗状況を報告の上、2020年までに追求すべく共に取り組むことに引き続きコミットする。我々は、全ての法域に対し多国間税務行政執行共助条約への署名及び批准を求める。2018年中に税に関する金融口座情報の自動的交換を開始する予定の法域は、必要なすべての措置が期限内に講じられるよう確保すべきである。我々は、国際的に合意された税の透明性基準を満足に実施していない法域を特定するためのOECDの強化された基準を支持する。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。我々は税の安定性、及び「税に関する協働のためのプラットフォーム」の傘下である世界的な「税行政に関する知見共有プラットフォーム」などを通じた税に関する能力構築支援の向上を支持し、ブエノスアイレスにおける「ラテンアメリカ租税犯罪捜査アカデミー」を歓迎する。

33

（国際課税資料34）



34

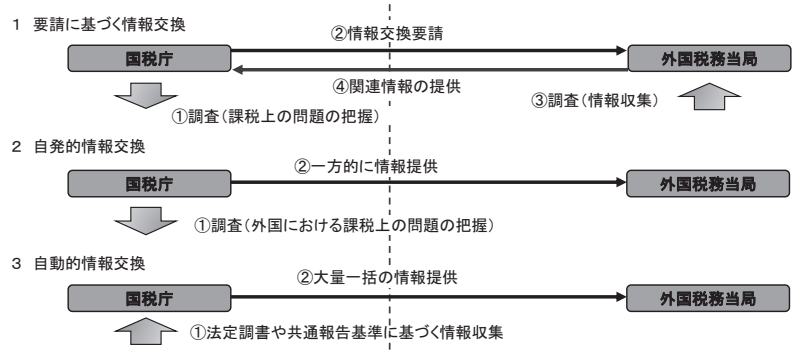
（国際課税資料35）

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】



35

（国際課税資料36）

グローバル・フォーラムについて

（2018年7月16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153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）の実施に合意し、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153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年後半から実施されている新基準による審査（第２次ピア・レビュー）は、法制面審査と執行面審査を同時に行う。我が国の審査は、2017年後半から開始し、2018年７月に対日審査報告書がグローバル・フォーラムにおいて承認（全体評価：Largely Compliant）された。
- 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。

36

（国際課税資料37）

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。

37

（国際課税資料38）

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（CRS）

≪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。

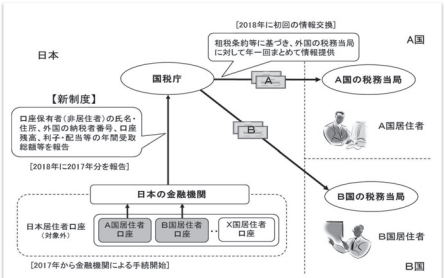
○　これを受け、OECDは、各国税務当局が自国の金融機関から報告される非居住者の口座情報（氏名・住所、外国の納税者番号、口座残高、利子・配当等の年間受取総額等）を租税条約等に基づいて税務当局間で自動的に交換するための国際基準（共通報告基準）を策定し、2014年７月に公表。G20は、共通報告基準（CRS: Common Reporting Standard）を承認し、所要の法制手続の完了を条件として、2017年又は2018年末までに、自動的情報交換を開始することに合意。共通報告基準に基づく自動的情報交換は2017年９月から開始されている（日本等は2018年に初回交換予定）。

≪上記合意を受けた日本の対応≫

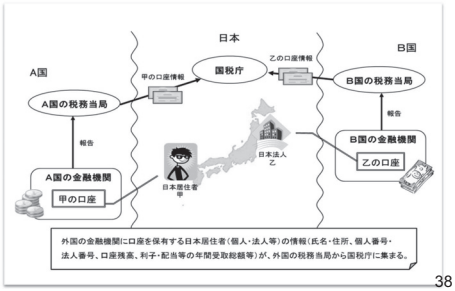
○　平成27年度税制改正において、金融機関による非居住者の口座情報の報告制度を整備。

○　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。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］



38

（国際課税資料39）

CRSに基づく自動的情報交換の実施時期に関する国際的な状況

（2018年９月１日現在）

2017年に初回交換		2018年に初回交換	
アイスランド	スロベニア	アゼルバイジャン	（中）香港
アイルランド	セーシェル	アラブ首長国連邦	（中）マカオ
アルゼンチン	チェコ	アンティグア・バーブーダ	チリ
イギリス	デンマーク	アンドラ	（丁）グリーンランド
（英）アンギラ	（丁）フェロー諸島	イスラエル	ドミニカ
（英）英領バージン諸島	ドイツ	インドネシア	トリニダード・トバゴ
（英）ガーンジー	ノルウェー	ウルグアイ	トルコ
（英）ケイマン諸島	ハンガリー	オーストラリア	ナウル
（英）ジブラルタル	フィンランド	オーストリア	ニウエ
（英）ジャージー	フランス	（蘭）アルバ	日本
（英）ターコス・カイコス諸島	ブルガリア	（蘭）キュラソー	ニュージーランド
（英）バミューダ	ベルギー	（蘭）セント・マーティン	パキスタン
（英）マン島	ポーランド	ガーナ	パナマ
（英）モントセラト	ポルトガル	カタール	パヌアツ
イタリア	マルタ	カナダ	バハマ
インド	南アフリカ	クウェート	バルバドス
エストニア	メキシコ	クック諸島	バーレーン
オランダ	ラトビア	グレナダ	ブラジル
韓国	リトアニア	コスタリカ	ブルネイ
キプロス	リヒテンシュタイン	サウジアラビア	ベリーズ
ギリシャ	ルーマニア	サモア	マーシャル諸島
クロアチア	ルクセンブルク	シンガポール	マレーシア
コロンビア		スイス	モナコ
サンマリノ		セントクリストファー・ネーヴィス	モーリシャス
スウェーデン		セントビンセント及びグレナディーン諸島	レバノン
スペイン		セントルシア	ロシア
スロバキア		中国	
	［49 か国・地域］		［53か国・地域］

（注１）アメリカは、2015年からFATCAに基づく自動的情報交換を実施している。
（注２）ナイジェリアは2019年に、アルバニア、カザフスタン、ペルー、モルディブ及びリベリアは2020年に、初回交換を予定している。
（注３）CRSの実施には税務行政執行共助条約の発効等が必要であり、同条約は、表中記載国のうち、アンティグア・バーブーダ、カタール、クウェート、ドミニカ、トリニダード・トバゴ、バヌアツ及びブルネイ以外の95か国・地域につき発効済。

39

（国際課税資料40）

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。
- 2018年９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125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、アルメニア、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、マケドニア旧ユーゴスラビア、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、カタール、ガーナ、ガボン、カメルーン、クウェート、ケニア、リウジアラビア、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、リベリア、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、（中）香港、（中）マカオ、ナウル、ニウエ、日本、ニュージーランド、パキスタン、バヌアツ、フィリピン、ブルネイ、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、アンティグア・バーブーダ、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、グレナダ、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、バハマ、パラグアイ、バルバドス、ブラジル、ベリーズ、ペルー、メキシコ

（注１）　下線は、発効済の国・地域（108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。
（注５）　香港、マカオは、中国により適用拡張。

40

（国際課税資料41）

G20の「国際的に合意された税の透明性基準を満足に実施していない法域のリスト」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法域のリストを2017年7月のG20 ハンブルクサミットに提出すること、及びそのための基準を作成することが要請される。

●2016年7月、9月：G20財務大臣会合（於：成都）、G20サミット（於：杭州）において、基準を承認。

●2017年7月：G20サミット（於：ハンブルク）に、基準に基づき策定した税の透明性に関する非協力的法域のリストを提出（トリニダード・トバゴ1カ国のみ掲載）。更新版リストを2018年11月のG20ブエノスアイレスサミットに提出することを要請。

●2018年7月：G20財務大臣会合（於：ブエノスアイレス）において「国際的に合意された税の透明性基準を満足に実施していない法域を特定するための基準」（新基準）を支持 。

旧基準	新基準
下記いずれかの条件に該当する国・地域をリストに掲載。	
✓「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）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不遵守（Non-Compliant）の法域 ✓ 下記の3つの基準のうち、2つ以上を満たさない法域	✓ 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・レビューにおける直近の総合評価が不遵守（Non-Compliant）の法域 ✓ 下記の基準2を満たさない法域 ✓ 下記の3つの基準のうち、2つ以上を満たさない法域
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「遵守（Compliant）」あるいは「概ね遵守（Largely Compliant）」	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・レビューにおける直近の総合評価が「遵守（Compliant）」あるいは「概ね遵守（Largely Compliant）」
基準2	
グローバル・フォーラム水準の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	グローバル・フォーラム水準の税務当局間の金融口座情報の自動的交換に必要な全ての国内法の施行及び2018年末までの交換の開始、並びに概ね全ての適切な関心のある関係法域との交換合意の2019年末までの発効
基準3	
「税務行政執行共助条約（多国間条約）」への署名	「税務行政執行共助条約（多国間条約）」の（当該法域についての）発効 又は要請に基づく情報交換及び自動的情報交換を可能とする二国間協定の発効による十分に広範な交換ネットワークの構築

【今後の見通し】

●新基準に抵触する法域の数を2018年11月のG20サミットに提出し、当該法域に基準クリアに向けた取組みを促す。

●新基準のうち2019年末までの目標とされている基準（基準2の一部）を除いて策定した暫定的更新版リストを、2019年6月のG20サミットに提出する。2019年末に、全ての新基準を用いた正式な更新版リストを策定する。

●リストに掲載された法域に対しては、防御的措置が検討される。

41

（国際課税資料42）

行動１　電子経済の課税上の課題への対処

背景及び行動計画の概要

○ 電子商取引等の電子経済に対し、現行の国際課税ルールでは直接税・間接税の課税が十分に行えていないおそれがあるため、BEPSを含む課税上の課題について対応を検討。

報告書の概要

○ 電子経済の発達に伴いBEPSが助長される一方、電子経済に特有のBEPSは存在せず、行動3（外国子会社合算税制の強化）、行動7（恒久的施設認定の人為的回避の防止）、行動8-10（移転価格税制）等の他の行動計画の勧告内容を実施することで、BEPSに対しては実質的に対応可能との結論に至った。

○ 付加価値税（VAT）について、国境を越えて提供されるサービスへの課税について以下を提示。
- ✓ B2B取引：原則として、課税地は顧客が所在する国とし、徴税の仕組みはリバースチャージ方式を用いる。
- ✓ B2C取引：課税地は顧客が居住する国とし、徴税の仕組みは国外の事業者が事業者登録を行った上で徴収する。

（注）日本は平成27年度税制改正において、国境を越えた役務の提供に対する消費税課税の見直しを実施済み。

○ 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。

42

（国際課税資料43）

（参考）検討されたオプション

1．Significant Economic Presenceに基づく課税

＜概要＞

○ 従来のPE概念が源泉地国に物理的なネクサスを求めているのに対し、源泉地国に十分な電子的なネクサス（例：ローカルのドメイン名、収集されたデータ量等）があり、一定の売上額をあげていれば、Significant Economic Presenceを有すると認定し、従来のPEと同様に、Significant Economic Presenceに帰属する所得に対して課税する。

＜課題＞

○ Significant Economic Presenceの認定要件の設定が困難。
○ Significant Economic Presenceに帰属する所得の算定が困難。

2．電子商取引に対する源泉徴収

＜概要＞

○ 国外からオンラインで提供される物品又は役務について、国外提供者への課税として、対価の支払に源泉徴収を行う。

＜課題＞

○ 源泉徴収の対象範囲の設定が困難。
○ B2C取引において、消費者に源泉徴収義務を課すことが困難。
○ GATTの内国民待遇義務に抵触するおそれ。

3．平衡税(equalisation levy)の導入

＜概要＞

○ 国内事業者には課税されているにもかかわらず、国外事業者には課税されない（さらに、居住地国でも課税されないこともある）といった課税上の不公平を是正するために、平衡税を課す。

＜課題＞

○ 平衡税の対象範囲の設定が困難。
○ GATTの内国民待遇義務に抵触するおそれ。
○ 源泉地国の平衡税と居住地国の法人税の二重課税が生じるおそれ。

43

（国際課税資料44）

電子経済の課税上の課題への対応

これまでの取組み

○ BEPSプロジェクトでは、主に以下について対応。 ＊ BEPS: Base Erosion and Profit Shifting（税源浸食と利益移転）
- 国境を越えて提供される電子サービスに対する消費課税（27年度税制改正で対応）
- 倉庫等でも一定の要件の下でPE認定できるようにPEの定義拡大（30年度税制改正で対応）

（参考）恒久的施設（PE: Permanent Establishment）とは、事業を行う一定の場所（支店等）・代理人をいう。例えば、外国企業が日本国内で事業を行う場合、日本国内にその企業のPEがなければ、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」の原則）。

国際的な議論の状況

○ 2018年3月16日、OECDが「電子化に伴う課税上の課題に関する中間報告書」を公表。
- 長期的解決策の取りまとめに向けて、「PE無ければ課税無し」等の国際課税原則の見直しの実施に合意
- 長期的解決策が合意に至るまでの暫定的措置の導入に伴う課題、導入する場合のガイダンスを提示

（参考） EUでは、同月21日、欧州委員会（EC）が、以下の2本柱から成る提案（EU指令案）を公表。
- 長期的解決策として、「重要な電子的プレゼンス」という新たな概念（売上・ユーザー数・オンライン契約数に着目）を導出し、課税根拠とする
- 暫定的措置として、3つのサービス（オンライン広告・プラットフォーム提供・データ販売）に係る収入に対して3%の税率で課税

今後の対応

○ 2020年までに長期的解決策の取りまとめに向けて作業を進める（2019年にG20へのアップデート）。

44

（国際課税資料45）

OECD「電子化に伴う課税上の課題に関する中間報告書」の概要

〔2018年3月16日公表〕

背景

○　2017年3月のG20財務大臣会合（於：独バーデン＝バーデン）の共同宣言において、電子化に伴う課税上の課題に関して2018年春までに中間報告を提出することとされたことを踏まえ、2018年3月19-20日のG20財務大臣会合（於：亜ブエノスアイレス）にOECDから中間報告書を提出。

中間報告書の概要

○　電子経済への課税上の対応について、国際的な合意に基づく長期的解決策によって対応することが重要であるとして、今後以下の2つの重要な国際課税原則の見直しを必要に応じて実施することで合意。
- ✓ 各国の非居住者たる企業に対する課税を決定するネクサス原則（PE無ければ課税無し）
- ✓ 課税対象利得の算定及び配分を決めるアームズ・レングス原則（独立企業間原則）

○　また、グローバルな長期的解決策が合意に至るまで、電子サービスに対するExcise Taxといった形態の暫定的措置で対応することを志向する国があることを踏まえ、その導入に伴う課題※を指摘。

※暫定的措置導入に伴う課題：①投資・イノベーション・成長に対する負の影響、②経済的厚生及び消費・生産に対する負の影響、③消費者及びビジネスに対する想定される租税の経済的帰着、④過重課税（法人税との経済的二重課税）の可能性、⑤暫定的な課税措置として実施することの困難性、⑥法令遵守及び税務執行コスト

○　暫定的措置の導入を希望する国は、このような課題による負の影響を軽減する観点から、①国際的義務（租税条約、WTO協定等）の遵守、②一時的な措置であること、③対象を限定すること、④過重課税の最小化、⑤起業やビジネスの創造、小規模ビジネスに対する影響の最小化、⑥コスト及び複雑性の最小化、といった点を考慮する必要がある。

今後の対応

○　電子化の価値創造における貢献・役割に対する理解を更に深めるとともに、様々なオプションの実行可能性を検証するための技術的な対応を検討する。

○　2020年までに長期的解決策の取りまとめに向けて作業を進める（2019年にアップデートを行う）。

45

（国際課税資料46）

「平成29年度与党税制改正大綱補論：今後の国際課税のあり方についての基本的考え方（骨子）」

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

46

（国際課税資料47）

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年度税制改正）

（2）今後の取組み
○ 「BEPSプロジェクト」について、引き続き、**段階的かつ着実に合意事項を実施**し、**グローバルに公平な競争条件の確立**を進める。
－「外国子会社合算税制」の見直し（平成29年度税制改正）
⇒ 租税回避リスクを、外国子会社の個々の活動内容（所得の性質等）を見て判断する方法に変更

47

（国際課税資料48）

「平成30年度与党税制改正大綱（抄）」

5 経済活動の国際化への対応
（1）国際課税に関する制度の見直し

国際課税については、引き続き、日本企業の健全な海外展開を支えることにより海外の成長を国内に取り込むとともに、国際的な脱税や租税回避に対してより効果的に対応していく。このため、平成29年度税制改正大綱の「今後の国際課税のあり方についての基本的考え方」で掲げた、①「BEPSプロジェクト」の合意事項の着実な実施を通じた国際協調の推進、②「経済活動や価値創造の場と税が支払われるべき場所を一致させる」との「BEPSプロジェクト」の基本的考え方を踏まえた、健全な海外展開を歪める誘引の除去、③税に関する透明性の向上に向けた国際的な協調、という基本方針の下で臨む。また、企業部門の予見可能性の向上にも配慮する。

（中略）

「BEPSプロジェクト」の実施枠組みへの参加は100か国を超え、非居住者保有の金融口座情報の自動的交換が一部始まるなど透明性の向上に向けた取組みも進んでいる。今後も国際協調において主導的な役割を果たすため、わが国も引き続き国際合意に則った制度の整備を進める必要がある。特に、平成29年度税制改正大綱において中期的に取り組むべき事項として掲げた、移転価格税制、過大支払利子税制及び義務的開示制度については、「BEPSプロジェクト」における勧告や諸外国の制度・運用実態等を踏まえて検討を進める。

48

（国際課税資料49）

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

49

（国際課税資料50）

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5年間、財務上の予測と実際の結果のかい離が、予測の20%を超えない場合（それ以降の年度について適用免除）

【参考】 米・独及び英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おり、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。なお、英国は2016年より、BEPS行動8-10の成果を移転価格税制に反映させ、所得相応性基準を受け入れている。

50

（国際課税資料51）

行動４　利子控除制限ルール

背景及び行動計画の概要

企業グループが、相対的に高課税の法人に借入を集中させることや、グループ間融資を用いて多額の利子の損金算入を生じさせること等によるBEPSに対処するため、過大に支払われた利子の損金算入を制限。

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）比率が基準値を超える場合、超過部分の利子の損金算入を制限。
・基準値は、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。
※日本の過大支払利子税制がこれに相当するが、対象利子の範囲や基準値などの面で相違。

○グループ比率ルール （オプション）
・企業グループ全体における純第三者支払利子の対所得（企業グループ全体のEBITDA）比率が基準値より高い場合は、企業グループ全体の比率までグループ内企業の利子の損金算入を容認。

○特別ルール（targeted rule）（オプション）
・固定比率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、損金算入を容認。

○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、超過利子の繰越控除等を容認。

51

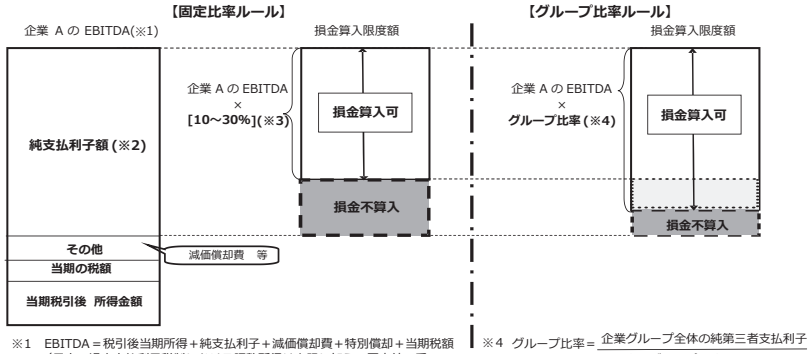
（国際課税資料52）

【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べき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、企業の支払利子について、一定の純支払利子／EBITDA比率（10～30%の範囲で各国が設定）を超えた部分の損金算入を否認することを勧告。

○ 日本の「過大支払利子税制」の基準値は50%であり、厳格化が必要。また、企業活動の実態も見極めつつ、対象となる利子やEBITDAの定義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
（日本の過大支払利子税制における調整所得は上記に加え、国内外の受取配当益金不算入金額を含む）

※2　日本の過大支払利子税制においては関連者純支払利子等の額が対象

※3　日本の過大支払利子税制においては　50％

※4　グループ比率＝ 企業グループ全体の純第三者支払利子 / 企業グループ全体の EBITDA

52

（国際課税資料53）

行動12　義務的開示制度

背景及び行動計画の概要

○ 租税回避を抑制するとともに出現した租税回避スキームに速やかに対処するため、プロモーター及び利用者が租税回避スキームを税務当局に報告する制度（義務的開示制度）の策定について検討。

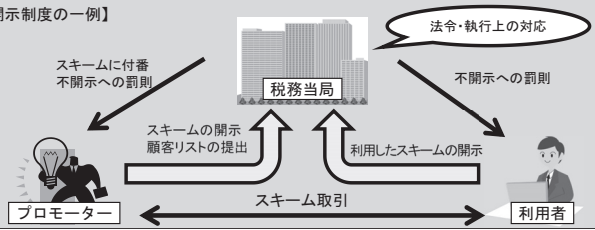
報告書の概要

○ 現在、米国、英国、カナダ、アイルランド、イスラエル、韓国、ポルトガル、南アにおいて、義務的開示制度が導入されていることから、これらの国の知見を踏まえた勧告を作成。

○ 勧告では、開示義務者、開示内容、開示手続等の主な項目について複数の選択肢を用意し、各国が自国の法体系のもとで最適な様式を選択することを認める形（モジュラー方式）を採用。

○ 義務的開示制度は、事前照会制度や自発的情報開示制度等の情報開示制度及び一般的租税回避否認規定と相互補完関係にあるところ、義務的開示制度の導入を検討する際には、それらの制度・規定との関係性についても精査する必要。

【義務的開示制度の一例】



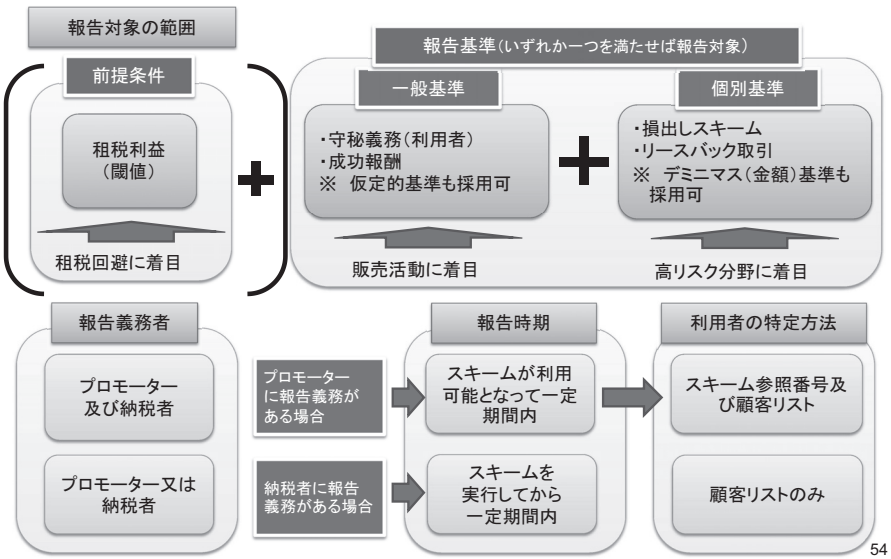
今後の対応

○ 各国が勧告を踏まえて、所要の措置を講ずる。我が国においても、勧告の内容を踏まえ、義務的開示制度の導入の必要性を検討する。

53

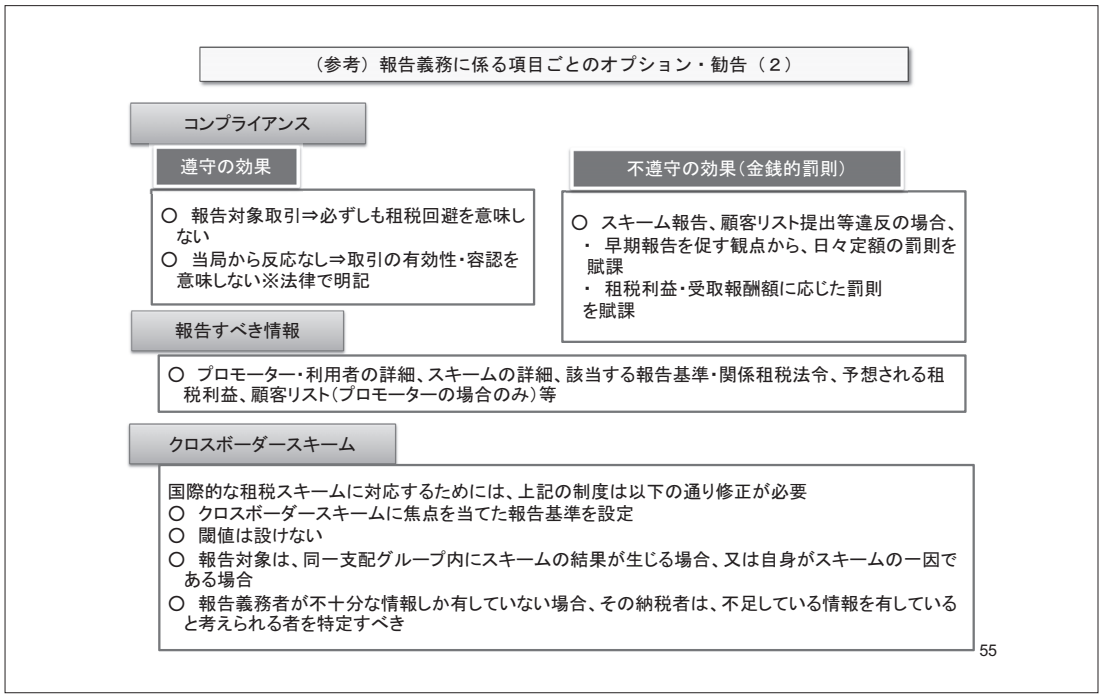
（国際課税資料54）

（参考）報告義務に係る項目ごとのオプション・勧告（１）



54

（国際課税資料55）


（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
55