

大阪大会



副会長挨拶

第71回（租研70周年）研究大会大阪大会開催にあたり

公益社団法人日本租税研究協会副会長

森 詳介

（関西電力株式会社相談役）

本日は第71回租税研究大会開催にあたりまして、多数の皆さまにご参加いただき、心からお礼申し上げます。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。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。ご出席の皆さま方には常日ごろ、当協会の活動にご支援・ご協力を賜っており、この場をお借りしまして、改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のが欠かせません。しかしながら、わが国の長期債務残高は今年度末には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月に公表されました「経済財政運営と改革の基本方針2019」、いわゆる骨太方針においては、2025年度の基礎的財政収支の黒字化達成を着実に推進することとされていますが、これは先送りの許されない喫緊の重要課題です。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、社会保障費等の歳出改革を含め、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。

こうした情勢を踏まえまして、政府は税体系全般にわたるオーバーホールを進めております。所得税制につきましては、所得再配分はどうあるべきか。その中で税收調達機能や所得再配分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。

法人税改革は「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、そのためには国際的に調和の取

れた税制とすることが重要です。

国際課税の分野におきましては、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す。

消費税につきましては、本年10月の税率引き上げにとどまらず、超高齢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。

このように私どもといたしましては、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

ています。

さて、本日のお阪大会におきましては、まず午前の部において「デジタル経済の進展と国際租税の今後」と題してご報告を頂きました。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。ご参加いただく皆さまは税制・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いたしております。

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いただきますようお願い申し上げます。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。

デジタル経済の進展と国際租税の今後

京都大学大学院法学研究科教授

岡村 忠生

はじめに

本日の報告は、「デジタル経済の進展と国際租税の今後」というタイトルにございますように、いわゆるデジタル経済をめぐる国際課税について、考えてみたいと思います。報告のあらすじをあらかじめ申し上げますと、まず、1990年代後半から今日に至るこの問題に関する議論の流れを紹介し、OECD/G20によるBEPS行動計画やEUでの議論を説明します。ここでは、これまで国際課税の基盤と考えられてきた2つの原則、すなわち、恒久的施設(PEなければ課税なし)と独立当事者間取引基準が、デジタル経済の中で揺らいでいることを述べます。次に、これらに代わる、とは断定できませんが、BEPS行動計画で繰り返し確認されている「価値創造」という概念と新しい課税権と呼ばれるものに迫ります。最後に、このような考え方の1つの延長線上にあるデジタル・サービス税を取り上げ、その考え方を検討します。



1. デジタル経済の進展と国際課税の対応

1-1. 問題の契機

デジタル経済がもたらした、あるいは、顕在化させた問題を見ましょう。資料最初の例では、日本で仕入れた商品を日本に居住する多数の消費者を相手にある程度大量に販売するような場合、このような取引は、従来は日本に恒久的施設がなければできなかったのですが、販売システムを電子化し、サーバなど全ての設備を日本国外に所在させることで、日本は課税できない場合が生じています。次の例は、薬品などでデジタル化以前からあった問題ですが、デジタル

化を利用して容易に移転できる IP や評価が困難な IP のため、やはり問題が顕在化しているものです。では、これらで何が問題かというと、BEPS 行動計画や EU などでは、「価値創造」の場所と所得帰属の場所が整合していないことが問題だと考えられています。この点は、後に述べます。

1-2. G20福岡国際課税シンポ (2019. 6. 8)

次に、今年6月に福岡で開催されたG20¹について、資料に記しました。各項目の説明は省略しますが、BEPS 包摂的枠組み (Inclusive Framework²) による作業計画³の「2つの柱アプローチ」を検討の中心とする Issue Note⁴に従って検討が行われました。「2つの柱アプローチ」は、後ほど説明します。

1-3. BEPS 行動計画までの進捗

電子取引に関する国際租税の問題が OECD において始めて論じられたのは、1998年10月7-9日に開催されたオタワ首脳会議⁵であったとされています。ここでは、電子取引とそうでは

ないものとの中立性、公平の確保が論点とされ、効率性 (遵守・執行コストの最小化)、明確さと簡素さ、実効性と公正さ、柔軟性を課税の原則としてあげましたが、結局のところ、伝統的取引への課税原則を電子商取引にも適用する、適用できるというのが、結論であったと思われます。ただし、従来とは異なる課税管轄権の可能性も認識しています。

このオタワ会議後、OECD では、CFA (Committee on Fiscal Affairs) と、新たに設けられた5つの技術諮問グループ (Technical Advisory Groups, TAGs) による検討が進められました。TAGs については、BP (business profits) TAG が重要な報告書を次々と公表しています⁶。特に2005年の最終報告書は、既存概念や原則を再考する内容が盛り込まれました。市場国は所得源泉地か？、そして、インフラを利用するだけで、Nexus を認めてよいか？といった論点から租税条約上の PE 概念の修正や代替案を検討しており、このあと説明する BEPS 行動計画への流れを作ったと見る事ができます。ただし、結論は全般的に保守的であり、

¹ https://www.g20fukuoka2019.mof.go.jp/ja/meetings/#anc_03

² 134の国または地域がメンバー

<https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>

³ OECD (2019), Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm.

⁴ https://www.g20fukuoka2019.mof.go.jp/ja/meetings/pdf/20190608_3.pdf

⁵ OECD (2001), Taxation and Electronic Commerce: Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions, OECD Publishing, Paris,

<https://www.oecd.org/tax/consumption/Taxation%20and%20eCommerce%202001.pdf>

オタワ会議の記録として、OECD Ministerial Conference "A Borderless World: Realising The Potential of Global Electronic Commerce", SG/EC(98)14/FINAL

[http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=sg/ec\(98\)14/final&doclanguage=en](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=sg/ec(98)14/final&doclanguage=en)

⁶ OECD (2001), Attribution of Profits to Permanent Establishments, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264184527-en>.

OECD (2003), Place of Effective Management Concept: Suggestions for Changes to the OECD Model Tax Convention, OECD, Paris.

OECD (2005), Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-commerce? Final Report, OECD, Paris.

サービス提供に係る補助的 nexus ルールについては、CFA によるモデル条約の見直しを尊重するとしました。

その CFA では、所得課税（法人税を含めます。）に関して、2003年に OECD モデル条約コメントリーの改定を行い、5条（PE）と12条（ロイヤリティ）について、源泉地課税権を広げる方向を示しました。もっとも、CFA による検討で重要であるのは、消費課税に関する方向付けです。すなわち、オタワ会議での方向に従い、仕向地原則の確認とリバース・チャージ方式の提示を行いました⁷。詳細については省きますが、E-commerce ガイドラインと呼ばれる報告書を公表し⁸、B2B と B2C に分けて、原則と例外の許容される場合について述べました。また、消費課税ガイドラインと呼ばれる3つのペーパーでは、課税地の決定や事業者登録のあり方、また、B と C の区別について、検討をしています⁹。これらは、わが国の平成27年度消費税法改正を含めて、国際的な消費税、付加価値税の基礎となっています。

その後、約10年間は、公表された報告書などでの目立った動きはないのですが、いわゆるデジタル化の進捗や GAFA に代表される巨大デジタル企業の急激な成長があったこと、パナマ文書に記されたような巨額の国際的課税逃れが起こってきたことは、皆様ご承知の通りです。

1-4. BEPS 行動計画の進捗（2015年最終報告書まで）

BEPS 行動計画は、2012年6月に OECD 租税委員会で立ち上げられ、2013年2月に初期報告書が提示されました。そして、同年7月に15の行動計画が決定され、9月のペテルブルク G20がこれを支持し、開始されました。デジタル経済は最初の Action 1 に位置づけられ、2014年に Discussion-Draft¹⁰と Deliverable¹¹、2015年10月には最終報告書¹²が公表されています。この BEPS 行動計画 1 で最大の問題となったのは、デジタル経済とは何か、そもそも、そんなものがあるのか、という認識の問題でした。この点は、各国に違いというか、温度差があり、付加価値税中心の国の方が問題意識は高かったと思います。

最終報告書は、デジタル化の認識として、まず、電子商取引について一応の定義のようなものとして、「コンピュータネットワークを通じ、特にそのために用意された受注等のシステムを利用した商取引」と述べました。そして、その例として、決済サービス、App stores、オンライン広告、Cloud computing (Infrastructure-as-a-service など)、High frequency trading、ユーザ参加型ネットワークプラットフォームの各業態を取り上げて分析し、そこから、経済デジタル化の要素として、Mobility、データとユーザ

⁷ OECD (2001), supra note 5

⁸ OECD (2003), Consumption Taxation of Cross Border Services and Intangible Property in the context of E-commerce, Guidelines on the Definition of Place of Consumption, OECD, Paris.

⁹ OECD (2003), Place of Effective Management Concept: Suggestions for Changes to the OECD Model Tax Convention, OECD, Paris.

OECD (2003), Simplified Registration Guidance, OECD, Paris.

OECD (2003f), Verification of customer status and jurisdiction, OECD, Paris.

¹⁰ OECD (2014), Public Discussion Draft, BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy

¹¹ OECD (2014), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264218789-en>

¹² OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1-2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, at54. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

参加への依拠、ネットワーク効果、マルチサイド事業モデル、独占・寡占の傾向、Volatilityといったものをあげましたが、デジタル・ビジネスだけの囲い込み（ring-fence）は困難または無理としました¹³。もっとも、物理的プレゼンスなしに行われる事業は、既存のルールに対する挑戦であり、これへの対応、つまり、既存ルールの見直しの可能性を示唆しています。

また、消費課税（VAT/GST）では、これまでの線に従った一定の対応（B2Bはリバースチャージ、B2Cは事業者登録制）を示し¹⁴、日本も平成27年度改正で対応しました¹⁵。ただし、日本では事業者登録制とインボイスがないため、取引の内容に従って事業者向け取引、消費者向け取引という区分を行い、OECDの方針をかなり変更した内容となっています。

所得税については、資料5頁の図（Figure 5.1）を見て頂きたいのですが、市場国に現地子会社（左側）、タックス・ヘイブンに資産や利益を留保するための中間子会社（真ん中上）、通常課税の国に中間統括会社のようなもの（真ん中下）、そして、通常課税の国に親会社がある（右側）という古典的なパターンです（ただし、現在であれば、インバージョンにより親会社を軽課税国に移転するはずです。）。そして、次のようなBEPSリスクを認識しています。すなわち、市場国においては、課税対象となる存在（PE）の回避、所得配賦の最小化、控除の最大化を行い、中間国への利益送金では源泉税の回避（条約利用）を行います。通常課税の中間国でも、優遇措置（金融に関するものと思われる。）の利用やハイブリッドミスマッチ、

過剰な利子支払いなどで税負担を軽減し、かつ、源泉税も回避します。軽課税国の中間会社では、資産とリスクを帰属させ、所得を留保します。そして、親会社のある本拠地国では、CFCルールの際間、抜け穴を利用し、また、資産やリスクの帰属を減少させるとともに、利子やロイヤリティなどの控除をできるだけ取る、というわけです。最終報告書は、このようなパターンについては、ハイブリッド・ミスマッチの防止（行動計画2）、CFC（行動計画3）、侵襲的実務への対応（行動計画5）、租税条約乱用の防止（行動計画6）、PE（行動計画7）、移転価格税制（行動計画8－10）による対応が可能であるとししました。しかし、もう一度見て頂きたいのですが、このパターンは、特にデジタル経済と関係するものではありません。したがって、行動計画2以下の方策で対応できるはずだし、そうしなければならないのは当然のことです。穿った見方をすれば、最終報告書ではそのような例を選んで検討しておいた、といえるかもしれません。

このようにして、最終報告書は抜本的な改革案は見送り、2020年末まで、さらに検討を進めて報告書を作成するとししました。もっとも、最終報告書は、勧告には至りませんでした。その後には繋がる3つの方策を提示しました。重要な経済的プレゼンスに基づくNexusと所得配賦ルール、デジタル取引に対する源泉徴収、平衡税（equalisation levy）の3つです。次に見るように、これらは、実際に各国で導入されていくことになります。

¹³ OECD (2015), supra note 12, at 54.

¹⁴ OECD (2017), International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, Paris, at 69. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>

なお、2015年に最初の国際VAT/GSTガイドラインが作られた。

OECD (2015), International VAT/GST Guidelines,

<https://www.oecd.org/tax/consumption/international-vat-gst-guidelines.pdf>

¹⁵ 岡村忠生・酒井貴子・田中晶国『租税法』（有斐閣、2017年）246-258頁参照。

1-5. その後の各国の取組み¹⁶

このように、2015年10月の時点では、OECDは明確な方向性を示すことができなかったのですが、その背後では、いわゆる GAFA 問題などとして、デジタル化に深く関係した BEPS 問題がはっきりと見える形になってきていましたし、英国の迂回利益税はこの年の4月に成立していました。OECDは、次に見るような各国単独の一方的な暫定措置の導入に懸念を示していました。

この懸念は、EUにもあてはまります。というより、EUの目的はヨーロッパ単一市場の形成にあり、それは当然にデジタル市場も含むものですので、加盟国が勝手なことをやってもっては困るという懸念は、OECDより強かったと思われる。しかし、2015年4月、英国が diverted profits tax（迂回利益税）を導入しており、各国は先行して一方的措置の導入に動いていました。

2017年9月、欧州委員会は、原理的な解決を目指す長期的解決策と当面の問題緩和のための短期的解決策とを区別して検討を進めることとし、長期的解決策には相当の期間が必要が必要であることから、短期的解決策の選択肢として3つを提示しました¹⁷。デジタル化された企業の収益に対する衡平税（Equalisation tax）、デ

ジタル取引に対する源泉徴収、デジタルサービス・広告の収益に対する付加税の3つです。ちなみに、この文書には、伝統的な国内事業モデルの場合の実質的な平均税率（Effective average tax rate）は20.9%、国際事業モデルでは23.2%であるのに対して、デジタル国内事業では8.5%、B2C デジタル国際事業では10.1%、B2B デジタル国際事業では8.9%であるという、実に衝撃的な数値が掲載されていました（資料6頁）¹⁸。この文書は、OECDの取り組みの進捗に期待しつつ、3つの方策について意見を求め、米国からは慎重論が出たと伝えられています。しかし、12月の欧州理事会決議は、バーチャル PE の検討を指示しました¹⁹。なお、利益配賦については、CCCTB（Common Consolidated Corporate Tax Base、共通連結法人税課税ベース）の下で対応することになりました。

そして、大きく報道された2018年3月のEU指令案が出ます。その内容は、PEの拡張(a significant digital presence, SDP)と利益帰属ルールの改訂に係るもの²⁰、および、DST（Digital Service Tax）の導入に係るもの²¹から成ります。このDSTは、一定の内容・規模の電子取引収益に3%で課税するというものでした。SDPとDSTについては、後に検討します。

この指令案は、2019. 3. 12のECOFIN（経

¹⁶ 吉村政穂「デジタル課税の議論がもたらす国際課税の変革」租税研究2019年6月号233頁、吉村政穂「経済の電子化と租税制度!ヨーロッパの焦燥」ジュリスト1516号38頁（2018年）、青山慶二「デジタル経済の課税に関する国際動向」租税研究2018年5月号397頁などを参照。

¹⁷ COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE COUNCIL, A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market, Brussels, 21. 9. 2017 COM (2017) 547 final.

¹⁸ Id. at 6.

¹⁹ <https://www.consilium.europa.eu/en/meetings/ecofin/2017/12/05/>. CCCTBについては、European Parliament legislative resolution of 15 March 2018 on the proposal for a Council directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), P8_TA (2018) 0087を参照。

²⁰ Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence, COM (2018) 147 final.

なお、租税条約に関して、COMMISSION RECOMMENDATION of 21. 3. 2018 relating to the corporate taxation of a significant digital presence, Brussels, COM (2018) 1650 final.

²¹ Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on the common system of a digital services tax on revenues resulting

済・財務相理事会)で合意できず²²、今のところ成立する見込みもありません。しかし、というか、だから、というか、主要加盟国は、引き続き暫定措置の立法に向かっており、イタリア、フランス、英国、スペイン、オーストリアなどの例があります²³。また、米国は、連邦所得税として、GILTI (Global Intangible Low-Taxed Income) (と FDII) および BEAT (Base Erosion and Anti-abuse Tax) を導入しています。これらは、次に述べる OECD 作業計画の第2の柱に相当するものです。また、これは地方税である州売上税の事件ですが、Nexus Rule (第1の柱) に関係する領域で、連邦最高裁 Wayfair 逆転判決が下されました。物理的施設がなくとも州売上税の課税は可能であるという判示で、この判決により、連邦最高裁は判例変更を行いました²⁴。また、インドでは、平衡税 (Equalization Levy) 6%を2016年 (世界初) 導入していたことも、付言したいと思います。

以上に対して、日本は、G20福岡での麻生大臣発言にも窺われるように、慎重な姿勢を取っています²⁵。私が見るところ、日本にはインボイスや事業者登録がなく、新しい課税権があっても、執行が困難なのだろうと思います。逆に言うと、インボイスシステムがあれば、執行面

である程度のことはできるのだろうと思います。

1-6. OECD での進捗

お話を OECD に戻します。前述の EU 指令案と同時期の2018年3月に OECD から中間報告書が公表されました²⁶。ここでも、OECD は改革案を明示することはできませんでした。デジタルビジネスの特徴として、Cross-jurisdictional scale without mass (物質的な大きななしに大きな領域を確保できること)、IP など無形資産への依存、そして、データやユーザ参加と IP との有機的結びつきという3点をあげました²⁷。さらに、デジタルビジネスの特徴とそこでの価値創造の構造について、バリューチェーン分析などにより解明しようとしたことは、高く評価できると思います。資料では11頁~19頁に示していますが、本日は時間の関係で十分な説明はできません。中間報告書は、このように、一応はデジタル事業という対象を特定し、価値創造という内実の解明に接近しつつも、国際課税の改革については、3グループの主張を併記する形とし、最終報告書と同様、2020年末までに consensus-based solution に到達することとしました。3グループの主張とは、第1が高度にデジタル化されたビジネスモデルに対象

from the provision of certain digital services, (COM (2018) 148 final).

²² <https://www.consilium.europa.eu/en/meetings/ecofin/2019/03/12/>

²³ 溝口史子「諸国におけるデジタル課税制度の状況」税務弘報2019年9月号18頁。

²⁴ South Dakota v. Wayfair, Inc., et al., 138 S. Ct. 2080 (2019), vacating and remanding 901 N. W. 2d 754 (2017).

²⁵ 第23回税制調査会 (2019/6/12) 説明資料 [総23-1] 12頁

○経済の電子化に対応するため、国際課税原則の現代化、及び多国間でのアプローチが必須。

○解決策の1つ目の柱は、オンライン広告等の新たなビジネスモデルに対応する必要。電子化の影響以上に国際課税原則を見直せば経済に負の影響がありうるため、新たな課税権の対象は適切に制限すべき。2つ目の柱に関し、「底辺への競争」に以前から強い問題意識。日本は、2つの柱からなる解決策を支持。

○合意に向けて、電子化の影響は切り分けが難しいと認識の下、既存の国際課税制度と両立し、紛争防止・解決メカニズムを強化した、ルール変更で大きな負の影響を受ける国がない仕組みが必要。政治的な関与による後押しも必要。

²⁶ OECD(2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation-Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>

²⁷ 前掲注26, at 24.

を限定した国際課税ルールを見直す、第2がデジタル化された事業に限定せず、市場国での課税の観点から国際課税ルールを見直す、そして第3が、大きな変革は不要であり、2015年のBEPS行動計画で対応可能とする意見です。中間報告書は、このようにして、またもや問題を先送りしました。

ところが、本年2019年に入ると、事態は大きく動き出します。EUでは指令案が成立しませんでした。それは、これから述べるOECDでの進捗を見てのことかもしれません。まず、1月にPolicy Noteが公表され²⁸、これから説明する「2つの柱」が登場しました。2月には、これに基づく公開協議文書(Public Consultation Document)が公表され²⁹、3月初旬にコメントの提出締切が設けられていました。そして、G20福岡の直前、5月下旬に、作業計画(Programme of Work)が公表され³⁰、G20では2020年末までに成案を得ることで各国の財務大臣が合意したわけです。

1-7. 2つの柱

それでは、この作業計画の骨子である2つの柱を説明します³¹。

第1の柱は、管轄権との関係性(Nexus)の見直しと新たな帰属利益算定方法です。従来は、PEに対して帰属する所得を独立当事者間基準により算定して課税する、という考え方でした。これに対して、順序は前後しますが、利益の配

賦方法について、留意事項として3点、すなわち、二重課税防止の原則に沿い、新たな課税権に服する損益を決定する理論的な方法であること、事務負担を適切に軽減する簡素な方法を用いること、能力やリソースの制約を考慮して執行可能性を評価したものであることの3点をあげつつ、新たな方法として、次の3つを示しました。第1は、修正残余利益法(Modified residual profit split method)と呼ばれるもので、簡素、執行のしやすさの方向で現行の残余利益分割法を修正し、新たな課税権に服する残余利益の算定を行おうとするものです。その際、現行移転価格税制の方法に加えて、proxyの利用をすることが述べられています。現在の推定課税の延長にあるものと思われます。また、注意すべきこととして、現在の取引ベースとは異なり、全世界所得を分割するという方法になります。第2は、定式分配法(Fractional apportionment method)です。定式分配は、これまでOECD移転価格ガイドラインが一貫して排除してきた方法ですが、米国の州法人所得税やEUで検討が進んでいるCCCTBでは採用されており、これらで用いられた売上高、資産、支払給与という3要素に加えて、ユーザー数などを用いることとしています。第3は、最も粗いというか、精密な移転価格税制からの距離があるもので、分配ベースのアプローチ(Distribution-based approaches)と呼ばれています。これは、各市場国でのみなし利益率による配分を行

²⁸ Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy-Policy Note, OECD, 2019
<https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf>

検討として、岡直樹「デジタル所得課税を巡る最近の動向と展望」租税研究2019年6月号195頁。

²⁹ Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy Public Consultation Document
<http://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>

検討として、藤枝純・遠藤努「デジタル課税に関する近年の国際的動向」国際税務39巻5号73頁(2019年)。

³⁰ OECD (2019), supra note 3.

³¹ 以下は、OECD (2019), supra note 3に基づく。

うものです。

次に、PEに代わる新たなNexusルールです。次の3つの要素があげられています。第1は、一定規模のユーザ参加があれば課税権を認めるという考え方です。ユーザのデータやユーザが創り出す価値に対して課税をするという考え方にたつものです。英国案といわれています。第2は、市場無形資産があれば課税権を認めようというもので、デジタルに限定せず、マーケティング無形資産を広く対象とする特徴があります。米国案といわれています。第3は、重要な経済的プレゼンスがあれば課税権を認めるもので、当該管轄権との強い結びつきを示す一定の要素によることになります。たとえば、ユーザの存在、その国で生じたデジタルコンテンツの量、通貨、言語、配送地、マーケティング活動などです。インドなど新興国によるものといわれていますが、先に述べたEU指令案のSDPも、近いといえば近いのかもしれませんが。正確さと簡素さに課題があるとされています。

以上が第1の柱で、次に第2の柱、すなわち、包括的税源浸食防止策（Global anti-base erosion proposal）について説明します。2つのものからなっており、第1は、Income Inclusion Rule、直訳すれば、所得合算（取り込み）ルールということになります。軽課税のPEや子会社の所得を合算するもので、CFC税制を補完強化するものと考えられます。第2は、Tax On Base Eroding Payment、税源浸食支出に対する課税というものです。すなわち、Under-taxed Payments Ruleとして、受領側の国で非課税または軽課税の場合、支払側の国は控除否認か課税をする、さらに、Subject To Tax Ruleといいますが、租税条約の利益を、最低限の課税を受ける支払いに限定する、といった措置を導入することになります。第1のものと第2のものは併用可能であり、これらは、先に述べた米国の一方的措置であるGUILTIおよびBEATととてもよく似ています。

2. デジタル・ビジネスと価値創造

2-1. デジタル・ビジネスモデル

ここでは、前述した中間報告書での価値創造に関する検討を紹介します。まず、デジタル事業において非デジタル事業よりも高い利益が得られる原因理由を、デジタル市場の性質の観点から、Direct network effects: 直接の顧客の数がもたらす正の外部性、Indirect network effects: マルチサイド事業の顧客グループ間での外部性、Economies of scale: 規模によるコスト削減、追加コストの不発生、Complementarity: 複数の補完財が取引される（OSとアプリなど）に求めます。この中では、2番目のIndirect network effectsが重要で、顧客同士の情報交換により利益が増大するようなことは、デジタル化がなければ生じなかったと思われます。次に、この2番目の要素に係わるDigital multi-sided markets、多面的事業市場において、デジタル化が不可欠であることが述べられています。多面的（マルチサイド）として、代表的には民泊仲介業や配車業など（ホストとゲスト）がありますが、通信コストの減少によるユーザ間の国を越えた情報共有やネットワーク化（ユーザ同士の関係）によって売り上げが増加すること、また、顧客を差別化した価格設定が容易であること。さらに、バーター取引（メールなどの無償提供とユーザ情報の収集・販売）のような事業が成り立つことが述べられ、その下に記したような新たなビジネスモデルの登場例が示されています。この中では、最初にあげたMulti-sided platformsと呼ばれるものが、この後のDSTの議論との関係で重要です。

資料12頁に、デジタル・ビジネスの特徴を整理したFigure2.1を中間報告書からコピーしておきました。左側のIndirect network effects以下の要素によって、その次の列にあるMulti-sided platformsなどの特徴が見えると思います。すなわち、Indirect network effectsを利用し、Intermediary（中間者）として利益を得

る、ユーザ参加を最大限に利用する、さらに、価格決定や商品に対する責任については、自分自身は回避してユーザに負わせる、というわけです。これだけ見ても（見ると）、デジタルビジネスは、高利益が得られそうな感じがします。

2-2. 価値創造の3つのコンセプト

中間報告書は、「価値創造」の概念、これは BEPS プロジェクト全体のキー・コンセプトで、これに課税権を一致させようという努力が BEPS プロジェクトそのものだといってよいのですが、このような価値創造の概念について、かつて Porter という学者が示したバリュー・チェーン分析を用いて説明しようとしています³²。バリュー・チェーンの考え方とは、ごく簡単にいうと、垂直的な事業のチェーンがあればプレミアムを付け、仕入れのコストを抑制できるので、超過利益が生まれる、というものです。もっとも、この理論はデジタル化以前の通常の商品取引が閉鎖経済において行われるモデルで提唱されたものですので、その後、対象を情報などの無形のものやサービスに拡張し、国際取引をも対象とした理論が生まれています。Value Network 分析と Value Shop 分析がそれです。

バリューチェーン分析では、主に伝統的な垂直的統合を対象に、主たる事業と補助的事业を区別することで、超過利益を明らかにしようとしています。資料13頁の図では、主たる事業からも補助的事业からも、統合の利益が出てくることになります。それが右側のマージンの部分です。

資料14頁は、バリュー・ネットワーク分析です。先ほどからのマルチサイド・プラットフォームビジネスなどについては、この分析が有効であると思います。ここでも、主たる事業と補助事業に分けて分析をしますが、主たる事業

がちょうど車の車輪のように同時進行する点が、垂直的統合が段階的であるのと異なります。ウーバなどの配車サービス事業を考えるとよく分かりますが、Network promotion and contract management: ユーザ確保などと、Service provisioning: サービス提供と対価請求など、そして、Network infrastructure operation: 情報インフラの維持運営が、同時に、多面的に行われ、これらが揃って始めて、収益が得られるというわけです。

資料15頁は、バリュー・ショップ分析です。ここでは、主たる事業がサイクル的に行われていること、すなわち、Problem-finding and acquisition: 問題発見・提起→Problem-solving: 複数の解決案の提示と評価→Choice: 選択肢からの選択→Execution: 選択された解決案の実施→Control and evaluation: 解決の程度の評価といったサイクルでぐるぐると回ることの特徴があります。このような問題解決型の事業は、もちろん、伝統的な非電子取引にもありますが、クラウドコンピューティングのように、電子化による情報伝達そのものを商品とする事業が、念頭に置かれています。

2-3. ビジネスモデルと価値創造

資料16頁～19頁は、このような3つの分析に対応したビジネスモデルが、国際的に展開されている例です。実線は国境、点線も国境たり得る境界です。それぞれについて、具体的な価値創造、特に超過利潤の発生が、一体どの国にあるのかを、3つの分析手法のうちそれぞれの事業に適した方法手に、種々の要素を投入して分析しているわけです。特に、バリュー・ネットワークを用いてウーバーなどの Ride-for-Hire を伝統的なタクシー会社との比較で分析している17頁の部分は興味深く、また、突っ込みどこ

³² Porter, M., Competitive Advantage Creating and Sustaining Superior Performance (The Free Press, New York, 1985).

ろもあるかもしれませんが、本日は、時間の関係で省略いたします。中間報告書の該当頁（61頁以下）に、時間をかけてあたられるとよいと思います。

3. 新しい課税権 (new taxing right) とその執行

お話を本年5月の作業計画³³に戻します。この文書では、もっぱら第1の柱について検討において、新たな課税権という語が繰り返し用いられました。

3-1. 二重課税の排除

作業計画がまず懸念したのは、新たな課税権の実施に伴う二重課税や多重課税です。新たな課税権をそのまま実施すれば、既存の課税権と重複することは明かです。作業計画は、新たな課税権は、多国籍企業の全体利益を各国に配分するものであり、個別取引や個別主体の活動を対象とするものではないではないこと、したがって、どのメンバーに課税するかを直ちには決定できないこと、また、源泉地国の課税権と居住地国の二重課税排除措置の関係についても検討が必要であるとし、二重課税排除のためのメカニズム自体、言い換えれば、既存の条約（や国内法）の有効性を見直す姿勢を見せています。そして、二重課税排除のためには新たな規定が必要であり、多国間相互協議の検討が必要であること、紛争解決手続の強化と多国間のリスク分析が有効であることを述べた上で、二重課税の排除と紛争解決手続きとして、次の選択肢を示しました。第1は、現行租税条約の効果と新たな規定の必要性の検討です。これには、新たな課税権の下における、a. 納税義務者の特定、b. 経済的二重課税に関する現行規定（9条2項）の有効性、c. 法的二重課税に対する免除方式や外国税額控除の有効性を含むとされて

います。第2は、新たな課税権と既存の課税権の関係を、特に源泉徴収に関して明らかにすることです。第3は、現行の紛争解決手続です。現在は二国間のものですが、必要があれば、多国間のものも検討対象となります。第4は、多国間の協力によるリスク評価です。The Forum on Tax Administrationでの議論を参照するようにとの要請が入っています。

3-2. 執行 (Administration)

作業計画は、新たな課税の件執行のためには、まず、納税者の特定が必要であり、納税者が非居住者であれば、新たな執行（賦課）と徴収の手続が必要であると述べます。これは当然のことですが、執行管轄権の問題（外国の領土では行政権の執行ができないこと）は、PE概念に基づく課税で各国が満足してきた実質的な理由です。しかし、作業計画は、これを乗り越えることを考えます。

そして、1つの選択肢は簡素な事業者登録に基づく徴収メカニズム (simplified registration-based collection mechanisms) であるとし、これと、強化された情報交換・徴収協力のシステムを組み合わせれば、十分かもしれない、補完措置として、二重課税をもたらさない源泉徴収を検討してもよい、と述べています。ここでの事業者登録 (registration) とは、VATの事業者登録を指していることは明かです。そして、先にも述べましたが、VATがきちんと執行されていれば、PEがなくとも納税者を特定することは可能です。ですので、そうした国にとっては、新しい課税権の執行は、その内容にもよりますが、まだインボイスが実施されていない日本ほどは、困難ではないと考えられます。話がズレましたが、作業計画は、どのアプローチをとっても、数多くのデータ (data points)、たとえば、全体利益、事業ラインごとの総利益、

³³ OECD (2019), supra note 3.

売上高、ユーザなどのデータが、課税庁だけでなく、納税者自身にも必要であり、その取得のために、新たにデータや文書、報告の義務を課すことになる」と述べています。そして、現行のCbC 報告書の利用や新たな報告書が考えられるとしています。実は、これに類する議論が、BEPS 行動計画12の義務的報告制度（Mandatory Disclosure Rules, MRR）でも行われています。それは、納税者に対して、外国の関連法人など外国にある第三者のデータを収集させることが（どのように）できるか、という議論です。この問題は、この後にお話する DST においても、おそらく成否を握るようなポイントであると考えられます。

作業計画は、以上の議論の上、新たな課税権の執行について、以下の選択肢や問題点を指摘しています。第1は、新たな課税権を執行するための手段の開発です。徴収メカニズム（源泉徴収、報告義務、情報伝達など）の検討が必要になります。第2は、販売地の決定および報告に関して生じる技術的実際の問題されているものです。内容的には、a. 遠隔販売や第三者介在販売、マルチサイド事業における最終仕向地の確認、b. 新たな報告義務、c. 課税当局間の情報交換のプロトコルといったものになります。

このような作業計画の議論から、少なくとも日本にとって必要と思われるのは、ユーザなど第三者に関する／第三者を対象とする直接または間接の調査権限であると考えられます。間接というのは、前述した関連法人などのデータの取得を納税者に行わせることです。

3-3. 租税条約の改訂

作業計画は、物理的存在のない非居住者に対して新たな課税権配分し、独立当事者間基準ではない方法で利益を算定するためには条約改定が必要であるとし、改訂の選択肢や問題点として、以下を指摘しました。第1に、条約改定では、新たな nexus と利益分配ルールを取り込み、二重課税の防止と紛争解決手続に対応すること、第2に、BEPS 防止のための租税条約関連措置の実施に係る多国間協定（Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS）の改訂や追加、または、新しい多国間協定による現行条約の改定の推進を行うべきことです。しかし、たとえば OECD モデル条約の改定がどの程度のものになるのか、これだけでは、はっきりとは見えません。もし、上記をすべて実現するならば、歴史的な大改正になると思われます。

4. Digital Services Tax

4-1. 総論

ここで検討する Digital Services Tax(DST)は、基本的には2018年3月21日の EU 指令案³⁴における選択肢の1つとして示されたものですが、理論的な部分はこの指令案では明らかではありません。そこで、Wei Cui(崔威)教授の論文で示されたものに基づき³⁵、同教授の考え方に従って説明を行います。いうまでもないことですが、DST の背後には、現在の国際課税のルールでは、デジタルプラットフォーム企業の所得を価値が創造された国に配賦できないとい

³⁴ 前掲注21。

³⁵ Cui, Wei, The Superiority of the Digital Services Tax Over Significant Digital Presence Proposals (July 26, 2019). Forthcoming, National Tax Journal. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3427313> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3427313>

Cui, Wei, The Digital Services Tax: A Conceptual Defense (April 22, 2019). Tax Law Review, Forthcoming. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3273641> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3273641>

Cui, Wei and Hashimzade, Nigar, The Digital Services Tax as a Tax on Location-Specific Rent (January 23, 2019). CESifo Working Paper Series No. 7737. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3321393> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3321393>

う認識があります。こうした租税が出てくるのは、この認識がある程度まで世界的に共有されているからと考えられます。以下では、Cui 教授の論文に従い、EU 指令案および OECD 作業計画での Significant Digital Presence (SDP) による Nexus と所得分配ルールの見直しへの疑問と、SDP に対する DST の優位性の論理を説明します。

崔教授は、DST の実質的課税ベースを地域特定レント (location-specific rent, LSR) としています。LSR とは、たとえば、石油などの天然資源が存在することが最も典型的なものです。が、気候などもそうです。また、人的なもの、たとえば、治安や教育の程度なども含まれると思います。さらに、有名なホンダ事件では、ブラジルが与えていた税制優遇措置が location-saving と呼ばれましたが、類似するものです。

4-2. SDP と 2 段階の所得帰属

崔論文では³⁶、まず、SDP (significant digital presence, 直訳すれば相当程度のデジタル的存在) についての検討が行われます。OECD 作業計画の第 1 の柱で Significant Economic Presence とされていたものに相当するものです。論文は、次のように論じて行きます。従来の各国国内法や租税条約は、所得がどの国の課税に服するかを、2 段階で判定してきました。すなわち、1. その国に Nexus (PE) が存在する場合に、2. その国に所得を配賦して帰属させる、という判定です。では、Nexus は、なぜ必要なのでしょうか。これまでの通念 (convention) によれば、2 つの理由が考えられます。1 つは (1) 課税権配分的前提であり、もう一つは (2) 利益配賦のための必須概念です。Nexus が求められる理由は、これらのいずれかということに

なります。

DST を提唱した 2018 年 3 月の EU 指令案も³⁷、このような Nexus を従来は排他的に表してきた PE 概念の拡張と位置づけて、SDP を考えています。すなわち、EU 指令案での SDP とは、(a) ある加盟国のユーザへのデジタルサービスの収益が 7 百万ユーロ超、(b) ある加盟国に所在する単数または複数のデジタルサービスのユーザ数が 10 万人超、または、(c) ある加盟国に所在する事業ユーザと締結したデジタルサービスの契約数が 3 千超のいずれかを満たせば、経済的に重要な活動 “economically significant activities” が存在するという論理です。そして、このような SDP を従来の PE と同様に見て、所得を配賦します。その原則も、従来通り、独立当事者間基準 (ALP) を原則としますが、ただし、そこで主に用いられることになる利益分割法 (これは従来からありました。) について、これまでの R&D・マーケティング要素に加えて、加盟国ごとのユーザ数および取得データ量を含める拡張を行う修正をした利益分割法を用いることができるとしています。このような規定の作り方も、現行モデル条約に類似しています。

このような SDP への所得配賦を分析するために、第 1 段階 (Nexus) では、2 つの概念操作というか、整理が行われています。すなわち、①顧客／ユーザを無形資産と扱う、②SDP のない国にある有形資産 (サーバなど) と事業 (被用者) に関連する活動は、①の無形資産に帰属させる、という整理です。そして、第 2 段階 (所得帰属) では、第 1 段階で特定した活動に帰属する所得が決定されます。そうすると、問われるのは、このような二段階の方法が、単純に一定以上取引やユーザ参加のある国に所得を配賦

³⁶ Cui, Wei, The Superiority of the Digital Services Tax Over Significant Digital Presence Proposals, *supra* note 35, at 3-4.

³⁷ COM (2018) 148 final, *supra* note 21.

する、という一段階のものと何が違うのか、ということです。果たして、Nexus という概念が必要なのでしょう。Nexus は何らかの機能を果たしているのでしょうか。論文は、このことを問います³⁸。

さらに、Nexus 概念のパラドックスとして、論文は、次の点を指摘します³⁹。Nexus 概念(すなわち SDP) の挿入は、デジタル企業の非物理的で内部的な要素を作り出しますが、それは直ちに、内部部門間の独立当事者間取引という擬制によって消し去られます。つまり、消されるための概念を作り出していることになります。もし、デジタル・プラットフォームとユーザが独立当事者間の関係にあることが分かっているのなら、なぜ擬制的な nexus を挿入しなければならないのかが問われます。これは、独立当事者間取引があるとすれば、ごく自然な疑問になります。

しかし、独立当事者間取引の考え方は、外部性(以下で述べるユーザ参加による利益など)に十分に対応することはできません。これは、垂直的統合や規模の利益などによる超過利益に関して、古くから指摘されていたことです。移転価格税制に残余利益という概念があるのは、このことを表しています。残余利益分割法は、これを分割しようとするものですが、その基準を独立当事者間取引から求めるのは極めて困難、というより、もともと独立当事者には発生しないものなので、原理的には不可能です。先に見たように、二(多)面的事業にも外部性があります。1つのセットのユーザ(たとえば個人顧客、これは SDP となる。)ともう1つのセット(たとえば広告主、これも SDP となる。)とは、

異なる国に所在しています。SDP の考え方では、三者が相互に独立当事者間取引をすることになるはずですが、しかし、二面的ビジネスという概念自体、1つの事業が、2つのユーザを合わせて、その相互作用からの利益を得るという要素を含んでいます。この要素、外部性は、何らかの方法で両国に配賦されるべきことになりますが、その配賦の方法は、Nexus 概念とは関係がありません⁴⁰。

Nexus 概念の虚無性に進みます。このように見ると、Nexus 概念は、ユーザ参加などの要素からどれだけの所得が発生し、それをどのように配賦すべきかについて、何も語っていないことになります。それなら、Nexus は不要ではないのかと考えられるわけです。いっそのこと、SDP の存否は問題にせず、直裁に利益配賦をした方がいいのではないか、ということです。

以上の検討から、2段階の判定には2つの誤りがあるとも指摘されています⁴¹。第1は、所得算定義務の発生と算定方法とを混同していることです⁴²。PE 概念が存在することには、論理的には背反する(どちらも、とはいえない)2つの理由があるはず。①は、純粋に執行面から、最低限の閾値を定めるものとして必要だという理由、②は、PE 所在地国に帰せられる十分な所得があるという判断が行われたものを特定しているという理由です。これら2つの間には、ジレンマがあります。ですので、背反とされるのです。すなわち、①であれば、PE が存在しても PE に帰属する所得が必ずあるわけではありません。その国が課税する所得は、PE 判定とは別の方法で計算されます。実際、

³⁸ Cui, supra note 36, at 7-8.

³⁹ Id. at 8.

⁴⁰ Id. at 14-17.

⁴¹ Id. at 9.

⁴² Id. at 9-12.

かつての日米の全所得主義（force of attraction）では、PE 帰属の判定は不要というか、ありませんでした。PE に帰属しない所得であっても、その国は課税をしてきたのです。また、②であれば、PE 判定の際にすでに所得計算をしていることになります。それなら、その所得計算を用いればいいのではないかということになります。さらにいえば、PE 概念とは別に、その国に帰属する所得が判定できるはずです。実際、英国の迂回利益税（diverted profit tax）やオーストラリアの多国籍企業租税回避防止法（Multinational Anti-Avoidance Law, MAAL）では、PE 不存在でも課税をしています。原理的には、現在の所得税においても、PE 帰属を考えず、ソース・ルール（所得の源泉地判定基準）だけによって、所得計算ができると考えられます。

第2の誤りとされものは、ALS の無用性です⁴³。ALS の論理は、独立当事者の擬制ですが、PE と本社との取引は、法的なものではありません。このことから、日本も採用した AOA に基づく帰属所得主義では、ご承知かと思いますが、PE をあたかも子会社のようにみなして資本などを配賦する極めて擬制的な課税方法がとられています。しかし、資本金があるものとみなすことまでを、独立当事者間取引基準から導きうるのか、独立当事者間取引基準とは、そこまで私法上の法律関係（ここでは資本金の存在）から乖離できるものなのかについては、大いに疑問の余地があります。

4-3. DST の内容

ここでは、崔論文にある理念的な DST を主な対象とし⁴⁴、適宜、EU 指令案にも言及します。

DST の特徴・性質を述べます。まず、所得を直接配賦させるというアプローチがあげられ

ます。PE のような Nexus の挿入はありません。次に、価値創造と DST についてですが、二（多）面的事業では、企業が取引する異なるセットのユーザの間で外部性（さきほどの間接ネットワーク効果です。）が生じます。このことによって、企業は、一方のユーザに低額または無償で役務を提供し、この費用を他方のユーザから回収するなどができるわけです。二（多）面的事業そのものは、たとえば新聞や雑誌、民放のように昔からありますが、デジタル技術を利用した巨大多国籍企業の参入は新しいものです。

たとえば、Facetime を利用して、米国企業がフランスのユーザを対象とする広告を行う場合を考えます。米国企業の支払う広告料は、フランスのユーザへの役務無償提供部分（Facetime そのもののサービス）を含むことになります。Facetime の得た広告収入は、米国に PE があれば、米国で課税されます。しかし、この広告料の一部は、フランスのユーザの参加（Facetime 利用）から生じています。つまり、価値創造はフランスにおけるユーザ参加によるものと考えられます。この部分に対して、フランスは、Facetime がフランスに PE を有するか否かにかかわらず、課税することができません。

DST は、このようなユーザ参加による価値創造に対して、既存の所得税の枠組みの外で課税を行うものと位置づけられます。すなわち、地域特定事業利益（レント）への課税です。EU 指令案であれば、フランスは、フランス向け広告の収益に対して、3%で課税をすることになります。

このような DST に対してまず行われる批判は、デジタル事業とそうでないもののとの区別（Ring-Fencing）ができないというものです⁴⁵。これに対する反論として、しかし、租税条約は、

⁴³ Id. at 12-14.

⁴⁴ Id. at 14-17.

⁴⁵ Id. at 17-19.

アーティストやアスリートの所得など、様々な所得に対する規定を置いていることがあげられ、問題は、そうした区別が恣意的にならないかどうかにあると論じられます。地域特定レントやユーザ参加価値創造は、恣意的な概念ではないというわけです。

また、様々な二面的事業がある中で、DSTは全てに適用しなくてよいのかという反論もあり得ます。これに対しては、価値創造と所得帰属の不一致が明らかなものに限定してよいと述べられ、たとえば、新聞広告では、不一致は（ほぼ）生じていないとされています。さらに、一部の地域特定レントにしか適用されないことになるが、それでよいのかという議論については、そのことを理由に、DSTを否定することはできない、たとえば、天然資源採掘税を否定することはできないと反論されています。また、たとえば治験薬品開発によって得られた薬品からの利益に、参加患者の居住地国は、どのように課税してきたかを検討すべきであるとも述べられています。

要するに、DSTは、デジタル経済をring-fenceしているのではなく、対象とするLSRは、デジタル経済自体に固有な要素ではないというわけです。DSTは、石油採掘税などと同じであり、所得税でもないといわれます。

4-4. 一方的措置

DSTは、OECDの整理では、たとえEU指令に基づくものであっても、各国の一方的措置であってconsensus-baseとはいえません。何よりも、納税者にとっての実質的な問題として、所得税租税条約の下で認められている課税権との不調和（課税の重複）の可能性があります。崔論文は、この不調和の内容を精査し、①LSRに対する所得税とDSTとの二重課税、②当該国LSR以外の課税ベースによるDSTなどの租

税との競合に区別して論じています⁴⁶。②については、LSR発生地についての判断の違いによるDSTの競合や、たとえばインドの平衡税やイタリアのデジタル取引税との競合などが考えられます。

まず、①について、これが不調和であれば、何が問題かが問われます。たしかに、居住地国では、DSTは外国税額控除や国外所得免除の対象外ですし、源泉地国も、DSTを考慮せずに現在の課税をそのまま続けるでしょう。しかし、DSTは控除はされるので、歪曲はないのではないかと考えられます。むしろ、逆に、なぜDSTを所得税から税額控除すべきかが、はっきりしないのです。もっとも、DSTは、国外源泉所得に対応する費用であり、ひょっとすると、既存のPEのどこにも帰属しないかもしれないので、必ず控除できるとは限りません。

②の競合については、EU指令案では、DSTの歳入を加盟国に配分することとされています。これによって、EU域内では、DSTはconsensus-baseと位置づけられるのだと思います。また、OECDレベルで何らかのconsensus-baseの租税が入る場合には、関係国への歳入分配が措置されるものと予想されます。

課税権の調和については、総論として、租税条約に期待する考え方が強いと思います。しかし、租税条約の枠組みには限界があります。対象が所得税に限られること、所得配賦の基準（ALPおよびPE帰属）も内容としては不十分であって、条約自体は空虚であり、ほとんどは国内法によって規律されていること、二重課税防止の場面でも、条約は所得配賦について規定しておらず、したがって、ここでも国内法の規定する外国税額控除限度額計算などが行われること、などがあげられます。このような条約のあり方から示唆されるのは、新たな課税権配

⁴⁶ Id. at 19-24.

分を二重課税防止の目的に従属させるべきではないこと、既存の条約による所得配賦方法は、全体として DST とは無関係、レバントではないことです。

また、この議論からは、租税条約の目的自体が問われます⁴⁷。租税条約の目的は、国際協調（二重課税防止）自体にあるのか、つまり、所得税という限られた範囲で二重課税などの不整合を取り除くこと（だけ）なのか、それとも、所得税を「通じた」国際協調が目的なのか、「通じた」という表現は微妙ですが、言い換えれば、国際協調は所得税によってのみ、達成しなければならない、租税条約は所得税以外の租税を認めない、というか、所得税以外の租税はない前提で国際協調（二重課税防止）を達成するということなのか、ということです。これは、要するに、既存の租税条約（所得税の二重課税防止条約）が所得税以外の（名前のついた）租税をどう扱うか、どこまで対象にするかという興味深い問題なのですが、とにかく、後者、2番目の立場は、明らかに各国の課税権を制約しすぎています。各国は、所得税以外の租税を、条約相手国の所得税の納税者に対しても、さらに課すことができますし、固定資産税や消費税を考えれば分かるように、実際に課税しています。そして、むしろ、新たな課税権をめぐる国際協調は、新たな税を協調して課すことによるべきであり、新たな税を課すことは、既存の国際的義務には反するものではないと述べられています⁴⁸。これは正しいし、実際、先に述べた EU 指令案における DST 税収の各国への分配は、所得税の世界の外、規則の条約とは異なる条約において、行われるものです。

4-5. DST の問題

DST に関する私の見解を述べます。まず、

課税ベースの法的定義がきちんとできるかが問題となります。先の例では、Facebook がフランスにいる消費者向け広告について得た収益は、フランスが課税することになりますが、「フランスにいる消費者向け広告」というものを、どのように特定するかは分かりません。インターネットとこれを利用する Facebook は、ボーダレスです。もちろん、（ほぼ）フランスの領土だけで表示される広告を作ることはできますが、広告主にとって、そのような広告をする意味があるのは、ごく限られた場合であるように思われます。なお、いうまでもなく、フランス語は国際言語ですから、フランス語で作成された広告については、すべてフランスが課税する、という話にはなりません。少なくともフランス語を公用語とする国、たとえばスイスやセネガルにも、課税権はあるはずです。

このことは、法的定義の問題を越えて、LSR を課税ベースとすることの有効性を問うことにつながります。前述のように、DST は、デジタル経済を ring-fence するものではなく、LSR を対象とするものだというわけですが、LSR という要素は、石油や石炭の採掘のように、むしろ非デジタルな事業に現れやすいものかもあるようにも思われます。デジタル事業は、基本的にボーダレスであり、LSR が現れにくいというか、少なくとも補足は難しいのではないのでしょうか。

いずれにしても、DST は天然資源税のような見え方をする租税であり、所得税とは異なるものだ、という崔論文の主張があり、だから、所得税との二重課税問題はなく、条約の対象でもない、したがって、ちょうど各国が天然資源税や固定資産税をどうするかを一方的に決めているように、LSR を対象とする DST では、所得税のような各国の協調は不要であり、一方的

⁴⁷ Id. at 22-24.

⁴⁸ Id. at 23.



措置でよい、というわけです。

しかしながら、他方で、ではそもそも、なぜ LSR を対象とする DST が創設されようとしたのかというと、それは、現在の所得課税では、LSR がうまく課税できないからでした。SDP による Nexus やユーザ参加などを加味した新たな所得配賦方法は、これを修正しようとするものです。DST も、この考え方をさらに進めたものですから、所得課税の一種としての性質は強く、固定資産税のような意味での収益課税ではないと思われます。いうまでもないことですが、固定資産税のように資産の価値、LSR の価値自体を課税対象としているのではなく、デジタルサービスの収益、先の例では、Facebook の受け取る広告料が、LSR から創造された価値であり、得られた収益とされて、課税の対象となっているのです。ここには、DST が所得税に近接したものであることが現れている

と思います。そして、広告収益に対する DST の課税は、たとえば、もし相続贈与によって得た財産に所得税も課税すると、所得税と相続税が二重課税になるという意味で、DST と所得税とが二重になるように思われます。

なお、OECD 諸国の多数派は、米国とは異なり、付加価値税（VAT）を国の基幹税とする国々です（ただし、米国も地方税としては売上税が重要です）。BEPS プロジェクトにおける価値創造の概念は、VAT での付加価値を連想させます。実際、LSR は消費地すなわち仕向地で生じるとされており、仕向地に課税権を配分するという考え方は VAT と同じです。このように考えると、DST を VAT の一種と位置づけ、前段階控除の対象とする（最終消費者に転嫁すると考える）可能性もあると思われます。

おわりに

最後に、執行上の問題について、新たな課税権の執行の問題を含めて、お話ししたいと思います。新たな課税権もこの DST も、実体法の変化としては、極めて急激なものに見えます。国際連盟の時代、1925年にモデル条約の元になるものができたのですが、このころにできた国際課税の原則が、新しいものを求めて揺らいでいるわけです。しかし、仮に課税の原則や実体法を改めるにしても、その執行、特に調査権限が付いて来ることができるか、新しいものに対応できるかは、成否を握る問題です。具体的には、調査や徴収の相手方をどうするか、特に、執行管轄権の及ばない外国にいる個人や法人をどうするかになります。この問題は、OECD の新たな課税権の文脈では、ユーザの所在のようななんらかの Nexus の修正をするにしても、SDP を用いるにしても、所得配賦の段階で全世界所得を対象とするので、現れてくることになります。DST でも、先の例では米国の企業が Facebook（米国の企業と思われる）に支払った広告料を、フランスが捕捉しなければならないわけです。外国に執行管轄権が及ばないことは、動かないと思われますから、このままでは、執行は無理です。

OECD が consensus-base を強調している理由の1つは、このことにあると考えられます。各国が、新たな Nexus の要素について、自国で分かるものは、外国の Nexus に関するものであっても、調べる必要があるわけです。たとえば、もしユーザ数を入れるのであれば、プラットフォームの所在地国は、各国のユーザ数を調べて、その国に知らせることになりますし、最終的には、外国のための強制徴収まで進むことになります。もちろん、現在も情報交換や徴収共助は行われていますが、例外的な位置づけです。新しい課税権を実施する国際協力がどこまで可能か、もし実現できれば、実体法の変化以上の大きな出来事といえるように思います。

同時に、本日の議論全体は、納税義務者という概念を改めて問うものであったように思われます。Cui 教授のいうように、Nexus と所得配賦とを一括してしまうことは、実態としての事業主体を課税単位にはしないということです。そして、同教授が正しく指摘しているように、米国タイプの全所得主義の国際課税（わが国も AOA の採用までは全所得主義）では、PE に帰属しない所得も合算して課税をしていたのです。たとえ一部の所得が PE に帰属しないとしても、最終的には外国にいる本人に帰属するのだから、課税した方が公平だ、というか、課税しない理由はない、という考え方が、全所得主義にはありました。新しい課税権の場合、全世界所得を対象とする定式分配になりますから、やり方にもよりますが、ユニタリー・タックスのように、人格、法人の場合は法人格を越えた課税ベースについて、納税義務が算定されることもあり得ます。こうした方向性を延長すると、結局のところ、ある課税管轄権の領域内において、一定の閾値を超える価値創造があれば、その価値そのものを捕捉し、課税しようということになります。それが誰の納税義務となるかは、課税ベースや実体法の問題ではなく、執行の問題として整理をし、徴収共助や源泉徴収等を含めて、対応することになります。この執行の過程は、たとえ創造された価値が帰属する納税義務者が分かっていたとしても、その人に執行管轄権が及ばないので、徴収共助等を用いることとなり、同じようなことになると考えられるわけです。実体法上は納税義務者（課税単位・課税対象）を特定する必要はない、というこの考え方は、AI（Artificial Intelligence）やロボットへの課税に応用できるのではないかと思います。

以上、最後はかなり未来形のお話になりましたが、長時間、拙い報告におつきあいいただきまして、誠にありがとうございました。

付記

本年（2019年）10月9日に、OECDは、"Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under Pillar One"（第1の柱における統合的アプローチに向けた事務局案）と題する Public consultation document（公開意見募集文書）を公表しました⁴⁹。第1の柱における統合的アプローチについては、既に本年5月の作業計画において、来年（2020年）始めまでに合意を得ることが記されていました⁵⁰。ここでは、今回公表された統合的アプローチの事務局案を簡単に紹介します。

事務局案は、最初に、作業計画における提案から共通点を抽出し、次の点を確認します。すなわち、高度にデジタル化された事業が遠隔地で遂行され、かつ／または、利益率が高いこと、課税権を物理的存在によらずに、ユーザ／マーケットのある管轄権に再配置しようとしていること、独立当事者間基準を乗り越え、個別主体原則（the separate entity principle）から乖離するものであること、税制の簡素と安定および執行上の予見可能性を求めるものであることです⁵¹。事務局案の概要は、以下の通りです。

まず、対象範囲（scope）を、大規模かつ消費者⁵²（ユーザを含める。）を相手方とする事業（large consumer-facing businesses）とすることが述べられています。すなわち、消費財を供給し、または、消費者を相手方とする要素を持つデジタルサービスを提供することから収益を得ている事業が、対象事業とされています（ただし、採取事業などは除かれます）。その

理由は、このような事業は、グローバル化され、ますますデジタル化されてゆく経済の中で、物理的存在なしに、消費者の日々の生活の中に自らを投影し、消費者の層と相互作用し、有意意味な価値を創造するからだとされています。遠隔地にある消費者との結びつきと相互作用、データの収集とその活用、マーケティングとブランディングといった要素が指摘されています。もっとも、たとえば金融事業をどうするかなど、対象範囲を明確化するための議論は、今後の課題とされています。また、規模の閾値として、たとえばCbCレポートでの売上高7億5千万ユーロを使うことが示唆されています。

次に、新たなNexusルールを、遠隔地からの物理的プレゼンスのない消費者／ユーザを相手方とする活動の増加に対応するために、たとえば消費者との相互作用や結びつきによって、大企業による持続的で相当規模の市場国への参入（involvement）の全てを対象とするものとします。そして、その最も簡素なものとして、市場国での収益の額による基準（revenue threshold）を示しています。また、その収益にオンラインの広告を含めることも示されています。重要な点は、この新たなNexusルールを、既存のPEルールに上乗せする独立した（standalone）ルールとし、既存のルールへの意図しない副作用を防止することとしていることです。なお、このルールは、卸売業者や配送業者を介在させる場合にも適用されるとされています。

興味深いのは、新たな利益配賦の方法です。

⁴⁹ Public consultation document Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under Pillar One.

<http://www.oecd.org/tax/oecd-invites-public-input-on-the-secretariat-proposal-for-a-unified-approach-under-pillar-one.htm>

<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf>

⁵⁰ OECD（2019）, supra note 3 at 40.

⁵¹ Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under Pillar One, supra note 49 at 4.

⁵² 消費者（consumer）とは、事業者を含む概念である顧客（customer）ではなく、個人たる最終消費者、すなわち、事業ではない個人の目的のために財やサービスを消費する者とされています。

新たな利益配賦の方法が必要な理由は、既存の方法（OECD モデル条約 7 条・9 条）では、市場国における機能（function）の遂行、資産の存在、リスクの負担のいずれもない場合には、利益を配賦することができないことにあります。このような場合に対処するために、Amount A（後述）と呼ばれる金額に対する新たな配賦ルールが必要になります。もっとも、既存の独立当事者間基準と P E 概念を越えなければならないことは、既に Policy Note⁵³で確認されているところですが、他方で、独立当事者間基準は、これまでほとんどの通常の取引において合理的に作用してきたことも事実です。このため、新たな配賦方法を市場国における適切なレベルの事業活動に適用し、既存の移転価格ルールをそれがうまく作用する範囲で適用するという方針が示されました。実際には、次に述べる Amount B、Amount C として、既存のルールを改善したものになっています。このような方法は、一種に折衷策と考えられます。新たなルールは、既存の移転価格ルールと共に適用されることにより、市場国に合意された量の利益（the agreed quantum of profit）を配賦するために必要とされます。簡素さ、二重課税の防止、そして、現行よりも予見可能性を大きく向上させることが述べられています。また、既存のルールとの調和が重要であるとされています。ここでも、市場国に関して新たなルールの適用が行われることが重要です。

統一的ルールの最も重要な部分が、配賦額を決める Amount A～Amount C です。Amount A は、新しい課税権に基づく新しい Nexus への利益配賦の対象となる中心的部分、すなわち、消費者やユーザの所在国に配賦される部分です。対象多国籍企業のみなし残余利益（deemed residual profit）を、売上等の比率に基づく定式（formula）によって配賦した利益の金額にな

ります。その算定は、まず、多国籍企業の全体利益の算出から始まります。国際会計基準に基づく連結財務諸表による利益を用いることが示されています。その理由は、入手が容易であり、操作されにくいことにあります。次に、同意が得られるレベルの利益率に基づいて、通常の事業活動からの利益を算出します。より簡素な計算方法によるみなし通常利益（a deemed routine profit）を用いることもできます。みなし残余利益は、このように計算された通常利益を控除して残った利益のことです。最後に、みなし残余利益を事前に合意された売上高等の割合を用いて関係各国に配賦することになります。Amount A は、PE などの物理的存在とは無関係であり、独立当事者間基準とも無関係です。なお、事業ラインベースで算定することも考えられます。また、配賦割合については、今後、コンセンサスベースで検討されることとなります。

これに対して、Amount B と Amount C とは、新たな課税権に基づくものではなく、独立当事者間基準の修正です。独立企業原則に基づくものであり、新たな Nexus を適用するものではありません。Amount B は、紛争を減らし、予見可能性を高めるためのものと位置づけられています。内容としては、市場国における活動、特に販売（distribution）機能に係る利益に関する紛争が絶えないことから、ベースラインとなる活動を措定し、固定された数値を用いて計算された利益（fixed returns）の金額になります。Amount C は、市場国においてベースラインに止まらない機能が営まれる場合に、市場国が、既存の移転価格ルールに従って、Amount B を超えて課税権を主張できる金額です。特にこの部分については、拘束力と実効性のある紛争解決手続きの下におき、二重課税を防止することが明記されています。このように、

⁵³ Policy Note, supra note 28.

Amount B と Amount C は、セットとして作用し、従来の移転価格税制で配分されてきたものを、ベースラインとなる固定利益とそれを超える部分に切り分け、後者について二重課税防止を強化したものとなります。なお、Amount B における固定利益と Amount A におけるみ

なし通常利益との関係が気になるところですが、明らかではありません。

この公開意見募集文書は、検討中の問題として、ビジネスモデルによる扱いの区別、種々の定義や市場国への配賦量、二重課税防止などがあるとしています。

デジタル経済の進展と国際租税の今後

岡村 忠生 (京都大学)

1 デジタル経済の進展と国際課税の対応

1-1 問題の契機

日本で仕入れた商品を日本に居住する消費者に販売
 販売システム（サーバなど）が国外に所在
 従来は日本に恒久的施設
 日本で開発した IP を国外に移転し、これを用いた製品を日本で販売
 IP の国外移転や評価が不完全
 「価値創造」の場所と所得帰属の場所の不整合

1-2 G20 福岡国際課税シンポ (2019.6.8)¹

BEPS 包摂的枠組み (Inclusive Framework²) による作業計画³の公表
 2020 年末までに、最終報告書で解決策を示すことを確認

提起された課題 (Issue Note⁴)

Session 1: デジタル化によって生じる租税上の課題について

1-1:

- ・ 対応のための重要な考慮事項は何か。
- ・ 2つの柱アプローチとそれぞれの柱の内容をどう評価するか。

1-2:

- ・ デジタル化が提起した課題への最もよい対応は、どのようなものか。
- ・ 合意に至るための前提は、どのようなものか。

¹ https://www.g20fukuoka2019.mof.go.jp/ja/meetings/#anc_03

² 134 の国または地域がメンバー

<https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>

³ OECD (2019), Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm.

⁴ https://www.g20fukuoka2019.mof.go.jp/ja/meetings/pdf/20190608_3.pdf

Session 2: 租税回避と脱税への対処のための現在の努力について

2-1:

- ・ 今日までの BEPS 行動計画および CRS⁵など税の透明性確保策による達成をどう見るか。
- ・ これらの施策のこれまでの実施状況をどう評価するか。

2-2:

- ・ BEPS 行動計画の今後と 2020 年以降の包括的枠組みに何を求めるか。
- ・ 近い将来、国際租税に関して議論すべき最も重要な問題は何か。

1 - 3 BEPS 行動計画までの進捗

- ・ オタワ首脳会議 (1998 年 10 月 7-9 日) ⁶

電子取引課税のスタート

電子取引の様々な形態や非電子取引との中立と公平を確保

電子取引課税の原則として、効率性 (遵守・執行コストの最小化)、明確さと簡素さ、実効性と公正さ、柔軟性をあげる。

伝統的取引への課税原則を電子商取引にも適用する。適用できる。

新しい課税地の可能性を認める。

- ・ オタワ会議後の進捗

CFA (Committee on Fiscal Affairs) と TAGs (technical advisory groups)

5 つの技術諮問グループ(TAGs)を設立

BP (business profits) TAG が重要な報告書を次々と公表⁷

⁵ Common Reporting Standard (共通報告基準)。各国が自動的な金融資産情報の交換を行う。

<https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/common-reporting-standard/>

日本は平成 30 年に導入。国税庁の取組みについて、

<http://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/crs/index.htm>

⁶ OECD (2001), Taxation and Electronic Commerce: Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions, OECD Publishing, Paris,

<https://www.oecd.org/tax/consumption/Taxation%20and%20eCommerce%202001.pdf>

オタワ会議の記録として、OECD Ministerial Conference "A Borderless World: Realising The Potential of Global Electronic Commerce", SG/EC(98)14/FINAL

[http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=sg/ec\(98\)14/final&doclanguage=en](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=sg/ec(98)14/final&doclanguage=en)

⁷ OECD (2001), Attribution of Profits to Permanent Establishments, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264184527-en>.

OECD (2003), Place of Effective Management Concept: Suggestions for Changes to the OECD Model Tax Convention, OECD, Paris.

OECD (2005), Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-commerce? Final Report, OECD, Paris.

特に 2005 年の最終報告書は、既存概念や原則を再考

市場国は所得源泉地か？

インフラを利用するだけで、Nexus を認めてよいのか？

租税条約上の PE 概念の修正や代替案を検討

→BEPS 行動計画への流れ

結論は全般的に保守的。ただし、サービス提供に係る補助的 nexus
ルールについては、CFA によるモデル条約の見直しを尊重

CFA による進展

モデル条約コメントリーの 2003 年改定

5 条(PE)と 12 条 (ロイヤリティ)

消費課税

オタワ会議の確認⁸

仕向地原則の確認とリバース・チャージ方式の提示

E-commerce ガイドライン⁹

B2B の課税地

受領者の所在地が主たる基準(main criterion)

一定の場合、別基準(override criterion)を許容

B2C の課税地

受領者の所在地

遠隔地からの発送がないなど、いくつかの取引には不適用

3 つの消費課税ガイドライン¹⁰

顧客の business presence による課税地の決定

override criterion も検討

B2C に関する簡素な事業者登録制度などの検討

取引ステータス(B か C か) と顧客所在国の決定方法を検討

顧客の自己申請を基礎とし、支払情報などを加味

⁸ OECD (2001), supra note 6

⁹ OECD (2003), Consumption Taxation of Cross Border Services and Intangible Property in the context of E-commerce, Guidelines on the Definition of Place of Consumption, OECD, Paris.

¹⁰ OECD (2003), Place of Effective Management Concept: Suggestions for Changes to the OECD Model Tax Convention, OECD, Paris.
OECD (2003), Simplified Registration Guidance, OECD, Paris.
OECD (2003f), Verification of customer status and jurisdiction, OECD, Paris.

1 - 4 BEPS 行動計画の進捗 (2015 年最終報告書まで)

- ・ 2013 年ペテルブルク G20 で 15 の BEPS 行動計画を決定

デジタル経済は Action 1 に位置づけ

- ・ 2014 年、Discussion-Draft¹¹と Deliverable¹²
- ・ 2015 年、最終報告書¹³

デジタル化の認識

Electronic commerce

コンピュータネットワークを通じ、特にそのために用意された受注等のシステムを利用した商取引

決済サービス

App stores

オンライン広告

Cloud computing

Infrastructure-as-a-service など

High frequency trading

ユーザ参加型ネットワークプラットフォーム

経済デジタル化の要素

Mobility

データとユーザ参加への依拠

ネットワーク効果

マルチサイド・ビジネスモデル

独占・寡占の傾向

Volatility

しかし、デジタル・ビジネスだけの囲い込み(ring-fence)は無理¹⁴

¹¹ OECD (2014), Public Discussion Draft, BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy

¹² OECD (2014), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264218789-en>

¹³ OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, at 54.
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

¹⁴ OECD (2015), *supra* note 13, at 54.

物理的プレゼンスなしに行われる事業は、既存のルールに対する挑戦

もっとも、消費課税 (VAT/GST) では一定の対応¹⁵

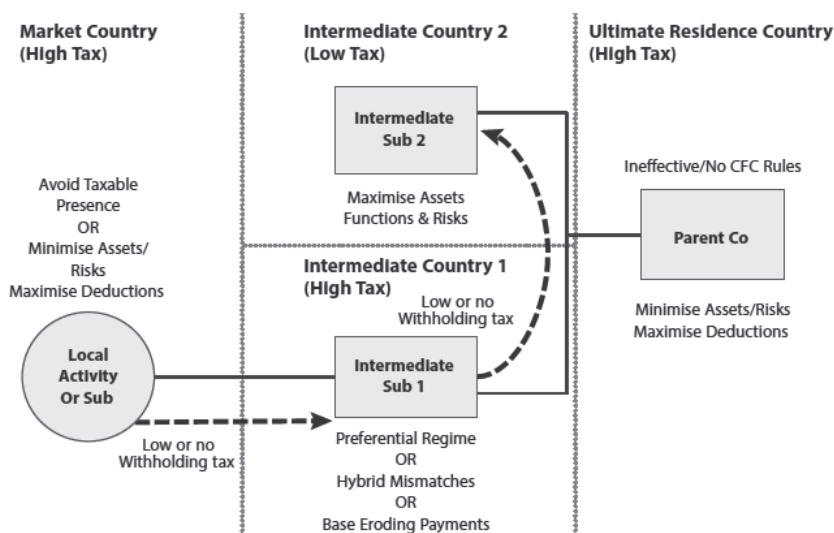
B2B はリバースチャージ, B2C は事業者登録制

日本も、平成 27 年度改正で消費税について一応は対応済み¹⁶

問題は、直接税 (法人所得税)

最終報告書での BEPS リスクの認識

Figure 5.1. BEPS planning in the context of income tax



OECD (2015) at 79.

市場国での税負担の排除または軽減

課税対象となる存在の回避

市場国への所得配賦の最小化

市場国での控除の最大化

源泉税の回避

中間国での税負担の排除または軽減

親会社国での税負担の排除または軽減

¹⁵ OECD (2017), International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, Paris, at 69.
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>

なお、2015 年に最初の国際 VAT/GST ガイドラインが作られた。

OECD (2015), International VAT/GST Guidelines,

<https://www.oecd.org/tax/consumption/international-vat-gst-guidelines.pdf>

¹⁶ 岡村忠生・酒井貴子・田中晶国『租税法』（有斐閣、2017 年）246-258 頁参照。

最終報告書は、ハイブリッド・ミスマッチの防止（行動計画 2）、CFC（行動計画 3）、侵害の実務への対応（行動計画 5）、租税条約乱用の防止（行動計画 6）、PE（行動計画 7）、移転価格税制（行動計画 8 - 10）による対応を勧告し、抜本的な原則の見直しについては見送った（2020 年までに報告書を作成）。

3 つの方策を提示（勧告には至らず）

重要な経済的プレゼンスに基づく Nexus と所得配賦ルール

デジタル取引に対する源泉徴収

平衡税 (equalisation levy)

1 - 5 その後の各国の取組み¹⁷

OECD は、各国単独の一方的な暫定措置の導入に懸念

・ EU の動向

EU の目的は、デジタル単一市場の形成

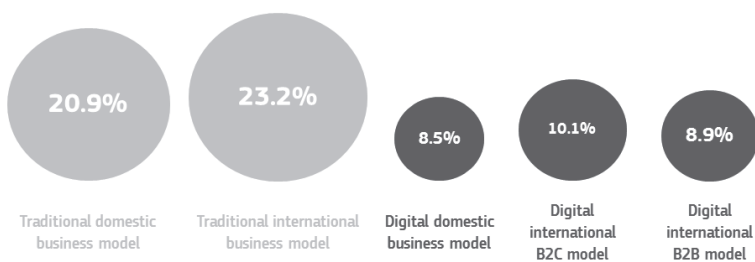
しかし、各国は先行して一方的措置

2015 年 4 月、英国が diverted profits tax (迂回利益税) を導入

2017 年 9 月に、欧州委員会文書¹⁸

デジタル事業と伝統的事業との実効税率の差異

Effective average tax rate in EU28



Source: Digital Tax Index, 2017, PWC and ZEW

出所：COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE COUNCIL, A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market, Brussels, 21.9.2017 COM (2017) 547 final, at 6.

¹⁷ 吉村政穂「デジタル課税の議論がもたらす国際課税の変革」租税研究 2019 年 6 月号 233 頁、吉村政穂「経済の電子化と租税制度—ヨーロッパの焦燥」ジュリスト 1516 号 38 頁（2018 年）、青山慶二「デジタル経済の課税に関する国際動向」租税研究 2018 年 5 月号 397 頁などを参照。

¹⁸ COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE COUNCIL, A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market, Brussels, 21.9.2017 COM (2017) 547 final.

長期的解決策と短期的解決策を区別

長期的解決策が好ましいが、相当の期間が必要

短期的解決策の選択肢として3つを提示

デジタル化された企業の収益に対する衡平税

デジタル取引に対する源泉徴収

デジタルサービス・広告の収益に対する付加税

OECD の取り組みの進捗に期待

パブリック・コンサルテーション¹⁹

米国の牽制

欧州理事会決議 (2017 年 12 月 5 日) ²⁰

バーチャル PE の検討を指示

CCCTB (連結共通法人税課税ベース) の下での対応

2018 年 3 月 21 日の EU 指令案

PE の拡張(a significant digital presence)と利益帰属ルールの改訂²¹

DST (Digital Service Tax)の導入²²

一定の内容・規模の電子取引収益に 3%で課税

2019.3.12 の ECOFIN (経済・財務相理事会) で合意できず²³

しかし、主要加盟国は、引き続き暫定措置の立法²⁴

イタリア、フランス、英国、スペイン、オーストリア

・米国の動向

連邦所得税で下記第 2 の柱に相当する制度を導入済み

GILTI (Global Intangible Low-Taxed Income) (と FDII)

BEAT (Base Erosion and Anti-abuse Tax)

Nexus Rule (第 1 の柱) に関する連邦最高裁 Wayfair 逆転判決²⁵

¹⁹ COM(2017) 547 final, supra note 18, at 10.

²⁰ <https://www.consilium.europa.eu/en/meetings/ecofin/2017/12/05/>

²¹ Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence, COM(2018) 147 final.

なお、租税条約に関して、COMMISSION RECOMMENDATION of 21.3.2018 relating to the corporate taxation of a significant digital presence, Brussels, C(2018) 1650 final.

²² Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, (COM (2018) 148 final).

²³ <https://www.consilium.europa.eu/en/meetings/ecofin/2019/03/12/>

²⁴ 溝口史子「諸国におけるデジタル課税制度の状況」税務弘報 2019 年 9 月号 18 頁。

²⁵ South Dakota v. Wayfair, Inc., et al., 138 S.Ct. 2080 (2019), vacating and remanding 901 N.W.2d 754

州売上税は、物理的施設がなくとも課税可能

- ・ インドは、平衡税(Equalization Levy)6%を 2016 年（世界初）導入
- ・ 日本は、慎重な姿勢

G20 福岡での麻生大臣発言²⁶

インボイスや事業者登録がなく、捕捉困難

1 - 6 OECD での進捗

2018 年 3 月中間報告書 (Interim Report)²⁷

デジタル・ビジネスの特徴²⁸

- ・ Cross-jurisdictional scale without mass.
- ・ Reliance on intangible assets, including IP
- ・ Data, user participation and their synergies with IP

3 グループの主張

- ・ 高度にデジタル化されたビジネスモデルを対象を限定した国際課税ルールの見直し
- ・ デジタル化された事業に限定せず、市場国での課税の観点から国際課税ルールの見直し。ユーザによる価値創造に懐疑的意見
- ・ 大きな変革は不要。2015 年の BEPS 行動計画で対応可能

2020 年末までに consensus-based solution

2019 年 1 月 Policy Note²⁹

(2017).

²⁶ 第 23 回税制調査会(2019/6/12)説明資料 [総 23-1] 12 頁

○ 経済の電子化に対応するため、国際課税原則の現代化、及び多国間でのアプローチが必須。
○ 解決策の 1 つ目の柱は、オンライン広告等の新たなビジネスモデルに対応する必要。電子化の影響以上に国際課税原則を見直せば経済に負の影響がありうるため、新たな課税権の対象は適切に制限すべき。2 つ目の柱に関し、「底辺への競争」に以前から強い問題意識。日本は、2 つの柱からなる解決策を支持。

○ 合意に向けて、電子化の影響は切り分けが難しいと認識の下、既存の国際課税制度と両立し、紛争防止・解決メカニズムを強化した、ルール変更で大きな負の影響を受ける国がない仕組みが必要。政治的な関与による後押しも必要。

²⁷ OECD (2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>

²⁸ 前掲注 27, at 24.

²⁹ Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note, OECD, 2019
<https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf>

検討として、岡直樹「デジタル所得課税を巡る最近の動向と展望」租税研究 2019 年 6 月号 195 頁。

2つの柱の登場

2019 年 2 月公開協議文書(Public Consultation Document)³⁰2019 年 5 月作業計画(Programme of Work)³¹1-7 2つの柱³²

Pillar 1. 管轄権との関係性(Nexus)の見直しと新たな帰属利益算定方法

従来は、PE に対して独立当事者間基準により帰属する所得に課税

1) New profit allocation rules

以下の点を考慮

- ・ 二重課税防止の原則に沿い、新たな課税権に服する損益を決定する理論的な方法であること
- ・ 事務負担を適切に軽減する簡素な方法を用いること
- ・ 能力やリソースの制約を考慮した執行可能性の評価

① 修正残余利益法(Modified residual profit split method)

簡素、執行のしやすさの方向で修正

新たな課税権に服する残余利益の算定

現行移転価格税制の方法に加えて、proxy の利用

全世界での分割

② 定式分配法(Fractional apportionment method)

分配要素にユーザ数を加味

③ 分配ベースのアプローチ(Distribution-based approaches)

各市場国でのみなし利益率による配分

2) New nexus rules

① User Participation

ユーザのデータやユーザが創り出す価値

英国案

② Marketing Intangibles

デジタルに限定せず、マーケティング無形資産を広く対象

米国案

③ Significant Economic Presence

³⁰ Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy Public Consultation Document
<http://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>

検討として、藤枝純・遠藤努「デジタル課税に関する近年の国際的動向」国際税務 39 巻 5 号 73 頁
 (2019 年)。

³¹ 前掲注 3。

³² 以下は、OECD (2019), supra note 3 に基づく。

一定の要素による強い結びつき

ユーザの存在、その国で生じたデジタルコンテンツの量、
通貨、言語、配送地、マーケティング活動

インドなど新興国

Accuracy と Simplicity に課題

Pillar 2. 包括的税源浸食防止策(Global anti-base erosion proposal)

1) Income Inclusion Rule

軽課税の PE、子会社の所得を合算

2) Tax On Base Eroding Payment

Undertaxed Payments Rule

受領側で非課税または軽課税の場合、控除否認か課税

Subject To Tax Rule

租税条約の利益を、最低限の課税を受ける支払いに限定

2 デジタル・ビジネスと価値創造 (Value Creation)

2-1 デジタル・ビジネスモデル

デジタル市場の性質

- Direct network effects: 直接の顧客の数がもたらす正の外部性
- Indirect network effects: マルチサイド事業の顧客グループ間での外部性
- Economies of scale: 規模によるコスト削減、追加コストの不発生
- Complementarity: 複数の補完財が取引される。OS とアプリなど

Digital multi-sided markets での取引

- マルチサイド・・・民泊仲介業など（ホストとゲスト）
- 通信コストの減少によるユーザ間の国を越えた情報共有やネットワーク化
- 顧客を差別化した価格
- バーター取引（メールなどの無償提供とユーザ情報の収集・販売）

新たなビジネスモデルの登場

- Multi-sided platforms:
Uber, Didi Chuxing, Airbnb, Xiaozhu, BlaBlaCar, Weibo, Amazon Marketplace, Taobao, Facebook, NetEase or Google, Deliveroo, Foodora, UberEATS
- Resellers:
Amazon e-commerce, Alibaba, JD.com, Spotify, Tencent's music distribution, or Netflix (where it purchases content)
- Vertically integrated firms:
Amazon e-commerce (warehousing and logistics), Xiaomi (end-user devices and applications), Huawei (hardware and cloud computing), Netflix (film production)
- Input suppliers:

デジタル・ビジネスモデルの特徴

Figure 2.1. Characteristics of stylised digitalised business models

	Multi-sided Platforms	Reseller	Input Suppliers	Vertically-integrated Firms
Indirect Network Effects	Yes	Yes	No	Yes
Intermediary	Yes	Yes	No	No
User Affiliation	High	Low	-	Low
Price Control and Liability	End-users	Reseller	Firm	Firm
Production of Final Good	No	No	No	Yes

Source: OECD own research; based on Hagiu and Wright (2015a, 2015b).

OECD (2018) at 31.

2-2 価値創造の3つのコンセプト

バリュー・チェーン分析(Porter³³)を基礎

どのようにして、企業が超過利潤を生み出すのか？

プレミアムを付けた売上げ・コストの抑制

デジタル化からの批判と反論

① 情報のフローの中で、価値付加は困難

情報を対象とした仮想バリュー・チェーン分析が登場

② 国内取引のみを前提

グローバル・バリュー・チェーン分析が登場

移転価格税制で応用

③ サービスへの適用が困難

Value Network 分析

ユーザやサプライヤ、顧客のリンクからの価値創造

ほとんどの多面的プラットフォームを包含

Value Shop 分析

ハードやソフト、専門知識などのリソースを総合し、顧客の要求に応えることによる価値創造

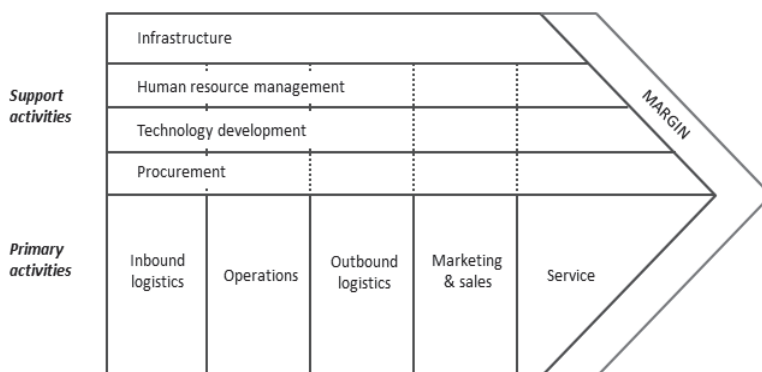
³³ Porter, M., Competitive Advantage Creating and Sustaining Superior Performance (The Free Press, New York, 1985).

1) バリュー・チェーン分析³⁴

伝統的な垂直的統合に有効

主たる事業と補助的事業の区別

Figure 2.2. The value chain



Source: Porter, 1985

OECD (2018) at 36.

Primary activities (段階的)

Inbound logistics: 調達

Operations: 主たる事業

Outbound logistics: 顧客への販売

Marketing and sales: マーケティング、広告

Service: 据え付け、メンテなど

Support activities

Procurement: バリュー・チェーンを用いた調達

Human resource management: リクルート、トレーニングなど

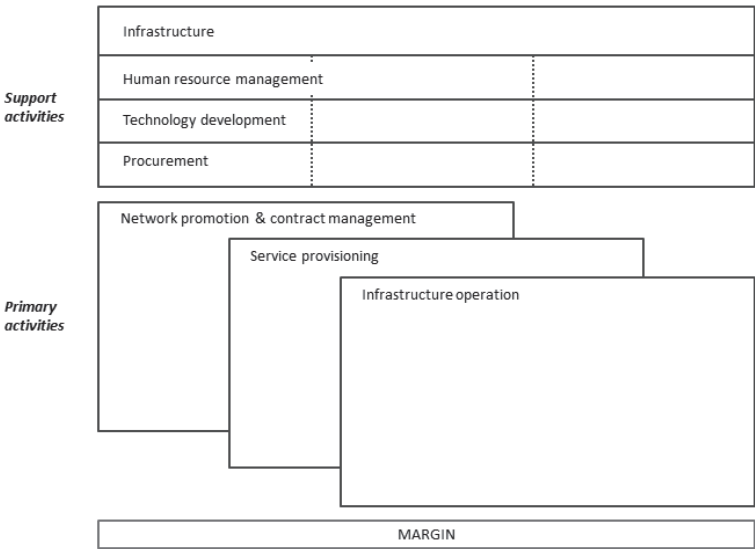
Technology development: 製品や製造過程の改善など

Firm infrastructure: 管理運営、ファイナンスなど

³⁴ OECD (2018), supra note 27, at 36.

- 2) バリュー・ネットワーク分析³⁵
ソーシャル・ネットワークなども含む。

Figure 2.3. The value network



Source: Stabell and Fjeldstad, 1998

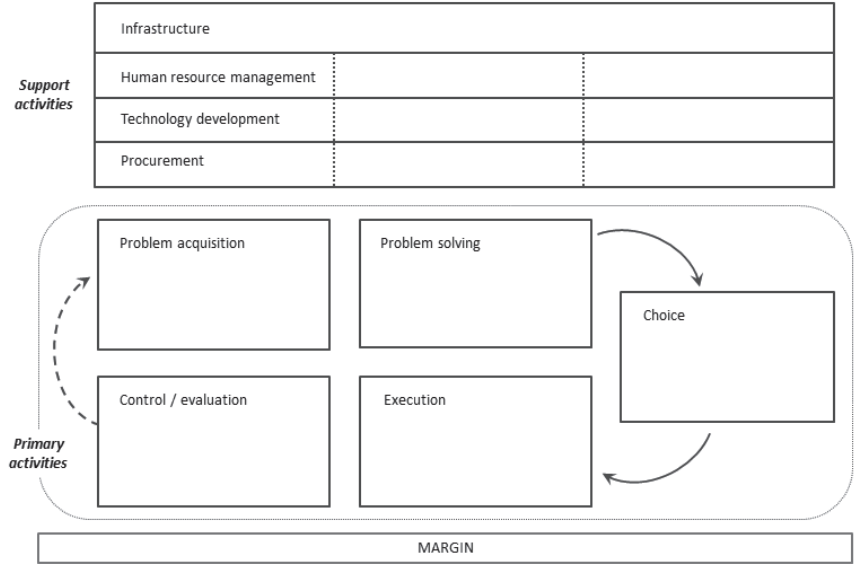
OECD (2018) at 39.

- Primary activities (同時的)
- Network promotion and contract management: ユーザ確保など
 - Service provisioning: サービス提供と対価請求など
 - Network infrastructure operation: 情報インフラの維持運営

³⁵ OECD (2018), supra note 27, at 39.
Stabell, C. and Ø. Fjeldstad (1998), Configuring Value for Competitive Advantage: On Chains, Shops, and Networks, Wiley, <http://dx.doi.org/10.2307/3094221>.

- 3) バリュー・ショップ分析³⁶
- Primary activities (サイクル的)
- Problem-finding and acquisition: 問題発見・提起
 - Problem-solving: 複数の解決案の提示と評価
 - Choice: 選択肢からの選択
 - Execution: 選択された解決案の実施
 - Control and evaluation: 解決の程度の評価など

Figure 2.4. The value shop



Source: Stabell and Fjedstad, 1998

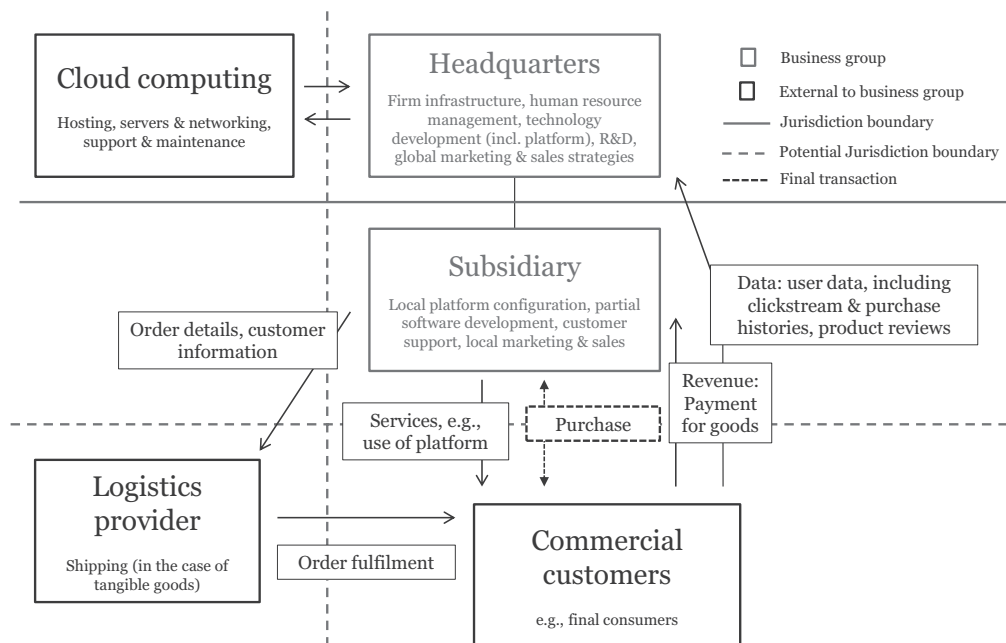
OECD (2018) at 41.

³⁶ OECD (2018), *supra* note 27, at 41.
Stabell & Fjeldstad, *supra* note 35.

2-3 ビジネスモデルと価値創造

1) バリュー・チェーン・・・ネット小売業³⁷

Annex Figure 2.A.1. Schematic of a general reseller business model



OECD (2018) at 61.

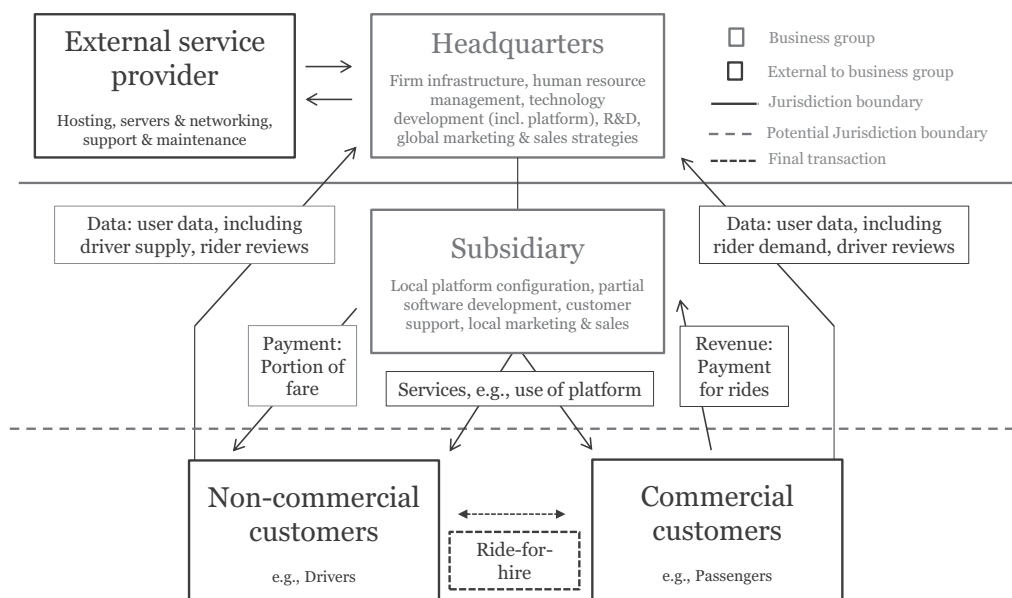
分析の観点

- ・ 収益 売買差益とプライム・サービス
- ・ IP パテントや事業上の技術に裏打ちされたプラットフォーム
- ・ データ 顧客個人情報を用いた顧客ごとの価格差別（時価の意味）
- ・ Value chain 分析（伝統的販売業との差）
 - Inbound logistics: 事業地域の広さ、現地固定施設(brick and mortar)の減少
 - Operations: デジタル施設への物的人的投資（アウトソース）、非現金
 - Outbound logistics: 小売店への搬送や在庫は不要。オンライン受注（外国可）、市場国付近のロボット化された fulfilment center で発送処理
 - Sales, marketing: 伝統的事业より緻密な顧客情報の収集分析によるマーケティング（代替商品提案を含む）や価格差別、pay per click 広告
 - Service: Eメールやチャット活用。顧客間の情報交換の場を提供
 - Technology: 技術インフラは必須。プラットフォーム確保のための対価

³⁷ OECD (2018), *supra* note 27, at 61.

2) バリュー・ネットワーク・・・Ride-for-Hire³⁸

Annex Figure 2.A.3. Schematic of a ride for hire business model



OECD (2018) at 67.

事業内容は、ドライバー確保と管理、配車 Platform (pay-as-you-go)、品質管理
Platform の調達や地域化の方法は不明。外部サービス (cloud computing) に依拠

- ・ 収益 料金の 20-30%。料金は需給関係でダイナミックに変化
- ・ IP 事業形態特許、配車アプリ、トレードマーク
- ・ データ 顧客とドライバーの個人情報を料金戦略に活用。サービスの向上にも利用
- ・ Value network 分析 (タクシー会社との差)

Network promotion and contract management:

アプリ (による情報提供) 必要。乗車後相互評価。大きな領域と運転手数

Service provisioning:

乗客と運転手のマッチング方法、ドライバー／乗客と事業者の所在地、利用後のフィードバック、乗客はプレミアムを払う可能性

Network infrastructure operation:

乗客に対する責任がドライバーにあることは、事業者に競争上利点
情報インフラの差異 (正確さ、データの商品開発への活用、価格差別)

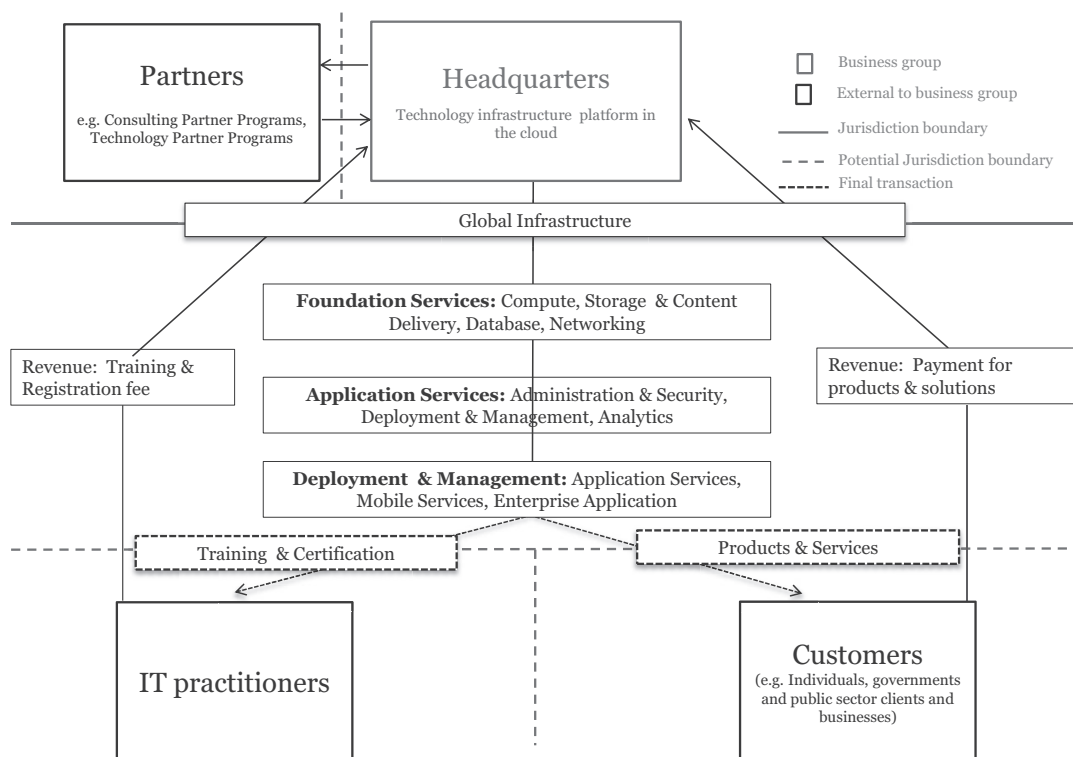
Technology:

運送事業者というより、デジタルサービス事業者。アウトソース可能

³⁸ OECD (2018), supra note 27, at 61.

3) バリュー・ショップ・・・クラウド・コンピューティング³⁹

Annex Figure 2.A.5. Schematic of a cloud computing business model



OECD (2018) at 75.

Infrastructure-as-a-service (IaaS), platform-as-a-service (PaaS), software-as-a-service (SaaS)としての事業。Amazon Web Services などの利用

Foundation services, Application services, Deployment and management services

- ・ 収益 pay-as-you-go (顧客は初期投資不要)。薄利多売の戦略も
- ・ IP ハードウェア、ネットインフラ、ソフトウェア、アルゴリズム
- ・ データ 守秘性
- ・ Value shop 分析 (比較できる伝統的事業はない)

Problem-finding and acquisition:

Value chain でのマーケティングと販売に相当

世界的／地域的 sales force を用意

価格を下げてシェアを確保

経済全体をデジタル化し、顧客は scale without mass を享受

³⁹ OECD (2018), supra note 27, at 75.

国境を越えた事業。

Problem-solving:

Infrastructure-as-a-service (IaaS):

計算能力のようなインフラ、計算サービス、記憶領域、ネットワーク

Platform-as-a-service (PaaS)

計算プラットフォーム全体をネットを通じて提供。アウトソースに利用

Software-as-a-service (SaaS)

ネットを通じたソフト利用

Choice:

オンデマンド・コンピューティング様々な解決策からの選択

Execution:

選択された解決策の実施

提供地（課税管轄権）は複数存在。Zone と Region

データの守秘性とプロセスの継続性が重要

Control and evaluation:

当初の問題をどの程度解決できたかの評価

トレーニング・プログラムによる技術の向上

Technology:

技術的ハードとソフトへの大きな投資

センシティブな分野では内部開発が多い。

ISP や電力事業者との関係

個別 Zone（データセンター）とこれをまとめた Region による管理

サービスは、バックアップなどのため複数の Zone にわたる。

全ての Zone が同じサービスを提供しているのではないが、他の Zone にもサービスは提供。ただし、遅延は発生

3 新しい課税権(new taxing right)とその執行

デジタル・ビジネスへの調査と価値創造 (Value Creation)の把握

2019 年 5 月作業計画 (Programme of Work)

もっばら第 1 の柱について検討

3-1 二重課税の排除

MNE の全体利益に新たな課税権を配分 (個別取引や個別主体の活動ではない)

どのメンバーに課税するかを直ちには決定できない。

源泉地国の課税権と居住地国の二重課税排除措置の関係が課題

二重課税排除のためのメカニズム自体も問題

既存の条約 (や国内法) の有効性

新たな規定が必要

多国間相互協議も検討必要

紛争解決手続の強化

多国リスク分析の有効性

以下の案を提示

1) 租税条約の見直し (特に以下を含む)

a. 関係当事者の特定

b. 経済的二重課税に関する現行規定 (9 条 2 項) の有効性

c. 法的二重課税に対する免除方式や外国税額控除の有効性

2) 新しい課税権と既存の課税権の関係

特に、源泉徴収

3) 現行の紛争解決手続

現在は二国間だが、多国間のものが必要

4) 多国の協力によるリスク評価

The Forum on Tax Administration での議論

3-2 執行 (Administration)

(1) 納税者が非居住者であれば、新たに執行 (賦課) と徴収の手続が必要

(2) 1 つの選択肢は、簡素な事業者登録に基づく徴収メカニズム (simplified registration-based collection mechanisms)。これと、強化された情報交換・徴収協力のシステムを組み合わせれば、十分かもしれない。補完措置として、二重課税をもたらさない源泉徴収を検討してもよい。

事業者登録 (registration) は、VAT の事業者登録を指している。

(3) どのアプローチをとっても、数多くのデータ (data points)、たとえば、全体利益、事業ラインごとの総利益、売上高、ユーザなどが、課税庁だ

けでなく、納税者自身にも必要。そのためには、新たにデータや文書、報告の義務を課すことになる。現行の CbC 報告書の利用や新たな報告書が考えられる。

新たな課税権の執行について、以下の選択肢や問題点を指摘

- 1) 新たな課税権を執行するための手段の開発
 - 徴収メカニズム（源泉徴収、報告義務、情報伝達など）
 - 2) 販売地の決定および報告に関して生じる技術的実際の問題
 - a. 遠隔販売や第三者介在販売、マルチサイド事業における最終仕向地の確認
 - b. 新たな報告義務
 - c. 課税当局間の情報交換のプロトコル
- ◇ ユーザなど第三者に関する／第三者を対象とする調査権限必要

3-3 租税条約の改訂

物理的存在のない非居住者に対して新たな課税権配分し、独立当事者間基準ではない方法で利益を算定するためには条約改定が必要。

改訂の選択肢や問題点として、以下を指摘

1. 条約改定では、新たな nexus と利益分配ルールを取り込み、二重課税の防止と紛争解決手続に対応すること。
2. BEPS 防止のための租税条約関連措置の実施に係る多国間協定(Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS)の改訂や追加、または、新しい多国間協定による現行条約の改定の推進

4 Digital Services Tax

4-1 総論

Digital Services Tax (DST) は、各国が一方的に導入した措置の理念型の 1 つ
現在の国際課税のルールでは、デジタルプラットフォーム企業の所得を価値
が創造された国に配賦できないという認識が、世界的に共有されている。

2018 年 3 月 21 日の EU 指令案⁴⁰における選択肢の 1 つ

以下では、Wei Cui 論文⁴¹に忠実に説明 (DST に対する 1 つの見解)

EU 指令案および OECD 作業計画⁴²での Significant Digital Presence (SDP)
による Nexus と所得分配ルールの見直しへの疑問

DST の SDP に対する優位性

DST の実質的課税ベースは、地域特定レント (location-specific rent, LSR)

4-2 SDP と 2 段階の所得帰属

2 段階の判定

1. その国に Nexus (PE)が存在する場合に、
2. その国に所得を帰属させる。

Nexus は、なぜ必要か？

これまでの慣行 (convention) は、

- (1) 課税権配分の前提、または、
- (2) 利益配賦のための必須概念

2018 年 EU 指令案も、PE 概念の拡張

SDP とは、

- (a) ある加盟国のユーザへのデジタルサービスの収益が 7 百万ユーロ超
- (b) ある加盟国に所在する単数または複数のデジタルサービスのユーザ数が 10 万人超、

⁴⁰ Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE, supra note 22.

⁴¹ Cui, Wei, The Superiority of the Digital Services Tax over Significant Digital Presence Proposals (July 26, 2019). Forthcoming, National Tax Journal. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3427313> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3427313>
Cui, Wei, The Digital Services Tax: A Conceptual Defense (April 22, 2019). Tax Law Review, Forthcoming. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3273641> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3273641>

Cui, Wei and Hashimzade, Nigar, The Digital Services Tax as a Tax on Location-Specific Rent (January 23, 2019). CESifo Working Paper Series No. 7737. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3321393> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3321393>

⁴² OECD (2019), supra note 3.

または、

- (c) ある加盟国に所在する事業ユーザと締結したデジタルサービスの契約数が 3 千超 (Article 4(3)).

以上のいずれかを満たせば、“economically significant activities”が存在

それは、“development, enhancement, maintenance, protection and exploitation of intangible assets”からなるものと考えられる。

SDP に対して、所得を配賦

- (1) 原則は、独立当事者間基準 (ALP)
- (2) 利益分割法を基本とし、以下のように拡張

R&D・マーケティング要素に、加盟国ごとのユーザ数および取得データ量を含める (Article 5(6))。

規定の書き方は、モデル条約に類似

SDP への所得配賦の分析

- (1) 第 1 段階(Nexus)では、2 つの概念操作

- ① 顧客／ユーザを無形資産と扱う。
- ② SDP のない国にある有形資産（サーバなど）と事業（被用者）に関連する活動は、①の無形資産に帰属させる。

- (2) 第 2 段階（所得帰属）では、第 1 段階で特定した活動に帰属する所得を決定

このような方法は、単純に一定以上取引やユーザ参加のある国に所得を配賦するのと何が違うのか？

Nexus 概念のバラドックス

Nexus 概念（すなわち SDP）の挿入は、デジタル企業の非物理的で内部的な要素を作り出す、それは直ちに、内部部門間の独立当事者間取引という擬制によって消し去られる。つまり、消されるための概念を作り出している。

デジタル・プラットフォームとユーザが独立当事者間の関係にあることが分かっているのなら、なぜ擬制的な nexus を挿入しなければならないのか。

二面的事業では、1 つのセットのユーザ（たとえば個人顧客、SDP となる。）ともう 1 つのセット（たとえば広告主、SDP となる。）とは、異なる国に所在している。SDP の考え方では、三者が相互に独立当事者間取引をすることになる。しかし、二面的ビ

ジネスという概念自体は、1つの事業が、2つのユーザを合わせて、その相互作用からの利益を得るという要素を含んでいる。

Nexus 概念の虚無性

Nexus 概念は、ユーザ参加などの要素からどれだけの所得が発生し、それをどのように配賦すべきかについて、何も語っていない。
それなら、Nexus は不要ではないのか。

2 段階の判定にある 2 つの誤り

(1) 所得算定義務の発生と、算定方法とを混同

PE 概念が存在する（論理的には背反する）2 つの理由

- ① 純粹に執行面からの最低限の閾値
- ② PE 所在地国に帰せられる十分な所得があるという判断

2 つの間にはジレンマ

- ①であれば、PE が存在しても PE に帰属する所得が必ずあるわけではない。

その国が課税する所得は、PE 判定とは別の方法で計算
実際、かつての日米の全所得主義 (force of attraction) では、PE 帰属の判定は不要

- ②であれば、PE 判定の際に、すでに所得計算をしている。

それなら、その所得計算を用いればいいのではないか。
PE 概念とは別に、その国に帰属する所得が判定できるのではないか。

実際、英国の迂回利益税(diverted profit tax)やオーストラリアの多国籍企業租税回避防止法(Multinational Anti-Avoidance Law, MAAL)では、PE 不存在でも課税

(2) ALS の無用性

ALS の論理は、独立当事者の擬制

PE と本社との取引は、法的なものではない。

4 - 3 DST の内容

(1) 直接所得配賦アプローチ

価値創造(user value creation)

二 (多) 面的事業では、企業が取引する異なるセットのユーザの間で外部性（「間接ネットワーク効果」という。）が生じる。このことによって、企業は、一方のユーザに低額または無償で役務を提供し、この費用を他方のユーザから回収するなどができる。
二 (多) 面的事業そのものは昔からあるが、デジタル技術を利用

した巨大多国籍企業の参入は新しい。

たとえば、Facetime を利用して、米国企業がフランスのユーザを対象とする広告を行う。

米国企業の支払う広告料は、フランスのユーザへの役務無償提供部分を含む。Facetime の得た広告収入は、米国に PE があれば、米国で課税される。

しかし、この広告料の一部は、フランスのユーザの参加（利用）から生じている。つまり、価値創造はフランスにおけるユーザ参加によるものである。この部分に対して、フランスは、Facetime がフランスに PE を有するか否かにかかわらず課税できない。

DST は、このようなユーザ参加による価値創造に対して、既存の所得税の枠組みの外で課税を行う。

地域特定事業利益（レント）への課税

EU 指令案であれば、フランスは、フランス向け広告の収益に対して、3%で課税をする。

(2) デジタル事業の区別(Ring-Fencing)に関する批判と反論

Ring-Fencing ができないという批判

しかし、租税条約は、アーティストやアスリートの所得など、様々な所得に対する規定を置いている。

問題は、恣意的な区別にならないかどうか。

地域特定レントやユーザ参加価値創造は、恣意的な概念ではない。

様々な二面的事業がある中で、DST は全てに適用しなくてよいのか。

価値創造と所得帰属の不一致が明らかなものに限定してよい。

たとえば、新聞広告では、不一致は（ほぼ）生じない。

一部の地域特定レントにしか適用されないことになるが、よいのか。

そのことを理由に、DST を否定することはできない。

たとえば、天然資源採掘税を否定することはできない。

治験薬品開発によって得られた薬品からの利益に、参加患者の居住地国は、どのように課税してきたか。

DST は、デジタル経済を ring-fence していない。

LSR は、デジタル経済自体に固有な要素ではない。

石油採掘税などと同じ。

所得税でもない。

4 - 4 一方的措置

所得税租税条約の下で認められている課税権との不調和（課税の重複）

内容を精査すると、

- ① LSR に対する所得税と DST との二重課税
- ② 当該国 LSR 以外の課税ベースによる DST などの租税との競合
また、LSR 発生地についての判断の違いによる DST の競合
たとえば、インドの平衡税やイタリアのデジタル取引税

①が不調和であれば、何が問題か？

居住地国では、外国税額控除や国外所得免除の対象外

源泉地国は、そのまま課税

しかし、控除はされるので、歪曲はないのではないかな。

逆に、DST を所得税から税額控除すべきかは、はっきりしない。

②の競合については、EU 指令案では、DST の歳入を加盟国に配分

他方で、租税条約の枠組みにも限界

- ・ 所得税に限られる。
- ・ 所得配賦の基準(ALP と PE 帰属)も不十分。ほとんどは国内法による。
- ・ 二重課税防止の場面では、条約は所得配賦について規定していない。

このような条約からの示唆

- ・ 新たな課税権配分を二重課税防止の目的に従属させるべきではない。
- ・ 既存の条約による所得配賦方法は、全体としてレバントではない。
- ・ 国際協調（二重課税防止）自体が目的なのか、それとも、所得税を通じた国際協調が目的なのか。

後者は、限定しすぎ

新たな課税権をめぐる国際協調は、新たな税を協調して課すことによるべき

新たな税を課すことは、既存の国際的義務には反するものではない。

4 - 5 DST の問題

課税ベースの法的定義

地域特定広告などが、あり得るか？

課税ベースの有効性

ボーダレスなデジタルエコノミーにおける地域特定性の意味

所得課税の重複（LSR を所得とする場合）

付加価値税としての構成（前段階控除）の可能性

おわりに

実体法の変化は、急激

執行（特に調査権限）に着目すべき

調査・徴収の相手方をどうするか。

これらの権限のない国への所得配分のあり方

執行での国際協調は不可欠

納税義務者の概念

Nexus と所得配賦の一括は、実態としての事業主体を課税単位にしないことを意味する。

実際、かつての米国の全所得主義は、PE 帰属のない所得も合算

ユニタリー・タックスでは、法人格は無視

新しい課税権も、帰属や法人格を考えない。

国際課税の未来形

課税管轄権内で一定の閾値を超える価値創造があれば、その価値そのものに課税

誰に帰属するかは、課税ベースや実体法の問題ではなく、執行の問題として整理をし、徴収共助や源泉徴収等を含めて、対応

将来的には、AI やロボットへの課税

PE 概念の拡散 → 納税者（課税単位・課税対象）概念の拡散

税制改革を巡る現状と課題



●参加者（五十音順）

総務省大臣官房審議官
大阪経済大学経済学部准教授
財務省大臣官房審議官
甲南大学経済学部准教授

稲岡 伸哉
漆 さき
小野平八郎
林 亮輔

司会 関西大学経済学部教授

林 宏昭

討論中に言及されている資料は、巻末「資料編23頁～47頁及び74頁～100頁」に掲載されています。

はじめに

(林宏昭) 関西大学の林と申します。2時間という限られた時間ですけれども、有意義な討論会にしたいと思います。今日の進め方について少しお話をさせていただきたいと思います。先ほどご紹介いただきましたように、財務省と総務省とそれぞれ審議官の方にご参加いただいております。前半は財務省の小野審議官の方から「財政・税制の現状と課題」ということで、主に国税を中心にお話をさせていただきます。それを受けて、漆先生、林先生という研究者の方からご意見、ご質問を頂き、それから、もう一度リプライをしていただくということで進めてまいります。後半は総務省の稲岡審議官の方から地方税・地方財政を中心にお話を頂いて、また、それにお二人の研究者からご意見、ご質問を頂きます。それに対してまたお答えいただくという流れで進めてまいります。

先ほど副会長のお話もありましたけれども、あと何日かで、消費税が上がるというタイミングで本日の討論会を実施することになりました。今後のことはわかりません。政治家というか、政治の世界では引上げはこれで終わりという話もありますし、テレビ等では混乱が生じていると報道されております。われわれからすると、そこを混乱と取り上げなくてもという部分もなくはないですけれども、少なくとも注目が集まっていることは確かです。

一方で、国内的にも人口の減少、高齢化が進み、年金問題も注目されています。学生たちに「年金のことを心配しているか」と言っても、正確にはわかってはいないのですけれど、心配はしているのですね。「何に一番関心がある」と言ったら、「年金がもらえるか」。40年先のことを今からそんなに深く考えるかとは思いますが、ただ、結局は、きちんとした財源の対策ができていくかということを、今の二十歳の人たちに示せるかどうかだと思っています。



先ほど会長のお話にもありましたけれども、公的債務は1,000兆円を超えています。ややもすると、学生たちに「1,000兆円の借金を皆さんが返済して」という話が出るのですが、でも、今の子からしてみたら、自分たちが知らない間に生まれる前からたまってきた話ではあるわけです。だから、関係ないとも言えませんし、かといって、今、二十歳の人たちに「これから社会に出たら何とか返していけよ」で済む話でもないと思います。

その中で税金を今後どうしていくのかを考えなければなりません。国内の話だけではなく、国際的にもいろいろな難しいことが出てくると思いますし、予想もしなかったような大きな変動、或いは自然の災害というふうなこともあるかもしれません。その中できちんとどういった税制を確立して、行政なり、地方自治体なりというところがどんな仕事をして、信頼してもらうのかというのはこれから非常に大きな話だと思っています。

今日は先ほど申し上げましたように租税研究協会の討論会で、「税制改革を巡る現状と課題」ということで、主に税制に絞ったお話になるかと思います。とはいえ、税金というのは、先に税金を集めてそれからどう使いましょうかという話ではなくて、これだけの財源が公的に必要だから必要となる税金です。そういう意味で言うと、社会保障も含めてどんなことをしていくのかというのが非常に重要な話だと思います。

すので、もしかしたらそのあたりまで話が広がるかもしれません。時間にも限りがありますので、どこまで深掘りができるかということは今後の展開次第ではありますが。

では、早速ですけれども、財務省の小野審議官の方から「財政・税制の現状と課題」、ということをお話を頂きたいと思います。では、小野審議官、どうぞよろしくお願いいたします。



I. 今後の税制について

(小野) 小野でございます。よろしくお願いいたします。それでは、お手元の資料を開いていただいて、全体で30分弱、ちょっと資料が大部なものですから、はしりながらご説明をさせていただきます。

〔一般会計における歳出・歳入の状況〕

まず税制の大前提ということで、林先生からお話がありました財政状況についての資料を何枚かお付けしております。最初のページはいろいろところで使っている資料でありまして、国の一般会計の歳出と歳入、税收の方を折れ線グラフで示し、下に公債の発行額を並べているものです。俗に昔はワニの口というような呼び方をしております、その口がどんどん広がっていつて閉まらないという状況を示していたわけですが、この絵を見ていただきますと、最近この歳出と税收が、まだ相当乖離はありますけれども、近づきつつあるというトレンドにあるということが見て取れるかと思えます。

税收を見ていただきますと、今年の予算上の税收ですけれども、62.5兆円ということです。左に目を移していただきますと、過去最高が60.1兆円というのがあります。これは平成2年度なのですから、これを30年ぶりに今年は抜くのではないかとということになっております。他方で、歳出の方です。最近抑制気味ではありますが、数字を見ていただきますと、消費税対

策の臨時特別措置を加えると100兆円を超えるような歳出になってきているという状況です。

〔債務残高の国際比較（対 GDP 比）〕

他方、今のフローの話ですが、ストックで債務残高がどれだけあるかというのが2ページ目でありまして、ご覧いただいておりますように、諸外国と比べると突出して高い債務残高ということです。あのひどいと言われたギリシャよりも相当上回って日本が首位にあるということです。最近の税收好調ということもありますので、最近は増え方のトレンドは減っておりますけれども、水準としては圧倒的に高いということです。

〔国・地方の税收の推移〕

おめくりいただきますと、税收の推移をもう少し短いスパンで並べたものです。棒グラフの下の部分为国税で、上の部分が地方税ということなのですが、よく総理が国会などで「この政権になってから税收が28兆円伸びました」というようなことをおっしゃいます。28兆円というのは、その矢印の間に書いてありますけれども、平成24年度から比較して、国と地方を併せて28兆円税收が増えているということです。ただ、これは根っこから28兆円が増えているというよりは、左側を見ていただきますと、平成19年度には国・地方を合わせて92兆円税收があったわけですから、これがリーマンショックの

影響でどーんと落ち込んでおりまして、その落ち込み分が大体28兆円の半分ぐらいということです。28兆円増えたと言っても、結局、リーマン前からのリバウンドということを考えると、おおむねその半分14兆円ぐらいかということです。

消費税率の引上げというものが5%から8%、それから、まさに来週からの8%から10%ということがありまして、これを一番右側の棒グラフの一番上の棒を見ていただきますと、これが約10兆円あるということです。28兆円増えたとは言っても、リバウンド分でおおむね半分14兆円で、さらに14兆円のうち消費税率の引上げ分が10兆円と考えると、純粋に経済の好転によって伸びてきた分というのはせいぜい4兆円かそこらということも言えるということです。

上の方に国・地方の歳出ということで折れ線グラフで示しておりますが、この間に歳出の方は、主に社会保障ですけれども、ずっと伸びてきておりまして、これも平成19年度と比べると22兆円増えているということです。税収も増えていますけれども、歳出も増えている。棒グラフの下に国・地方のプライマリーバランスPBの推移ということを書いておりますけれども、これは平成19年度で▲6.5兆円だったものが令和元年度▲15.1兆円ということで、プライマリーバランスは悪化しております。決して楽観できる財政状況ではないということです。

〔日本銀行の質的・量的緩和〕

それと軌を一にしてということなのですが、資料④に、これもご案内の日銀の質的・量的緩和の影響ということで付けております。日銀の保有国債、それから、保有しているETFの量が、2013年以来、格段に増えているということです。これを国際的に比べると、いかに日銀の資産というのが突出して大きなものになっているかというところが見て取れるかと思います。

〔平成2（1990）年度と令和元（2019）年度における国の一般会計歳入・歳出の比較〕

もう1枚おめくりいただきますと、これは歳出の30年ほど前の平成2年と現在の比較です。税収は先ほど申し上げたようにおおむね60兆円前後ということで、税収はおおむね30年前と同じなのですけれども、歳出をご覧いただければと思います。社会保障が平成2年には11.6兆円ということでしたけれども、現在は34兆円ということで、3倍に増えております。

他方で、社会保障以外の歳出、公共事業、文教、防衛等々ですけれども、ご覧いただきますように、全部合わせてもプラス1兆円にも満たないということでありまして、おおむねこの30年間の歳出の増加は社会保障の増加によっているということで、税収がほぼ変わらないということを考えますと、その分借金が増えているという構造が見て取れるかと思います。

〔受益と負担のバランス〕

資料⑥は、この財政状況を国際比較したもので、OECD諸国を並べていますけれども、日本の社会保障支出をGDP比で見ますと、この30カ国の中では真ん中よりちょっと上というところにあるということです。社会保障以外の支出は、人件費なども含むわけですが、これは最下位から2番目という数字になっております。右側の租税収入というのも下から3番目ということです。明らかに社会保障の世界で言うと中福祉で、負担の方は低負担で、負担と受益が見合っていないということで借金が積み重なっているということです。

〔主な国の高齢化率〕

これだけ社会保障が急激に伸びてきているという理由がありますけれども、高齢化のスピードが諸外国に比べても異例に速いということでありまして、高齢化率は2019年は28.6%ということですが、これがどんどん伸び続けまして、あと半世紀近くはこのトレンドが続くというこ

とです。2065年に高齢化率がピークになるということです。

〔「中長期の経済財政に関する試算」（中長期試算：2019年7月）の概要(1)〕

こうした財政の状況を政府として中長期試算という形でお示ししておりますけれども、その資料が資料⑧、⑨です。資料⑧をご覧くださいますと、今後数年間にわたってのGDPの成長率、或いは金利等について見通しを出しているわけですが、上の丸が成長実現ケースということで、名目3%成長していくという前提に立っています。下の丸の方がベースラインケースということで、より慎重な見方をしているということです。

〔「中長期の経済財政に関する試算」（中長期試算：2019年7月）の概要(2)〕

こういう経済前提で何が起るかということで、左側が国・地方のプライマリーバランスです。政府としてはこのプライマリーバランスを黒字化するということを目標にしております。この図ですと、2025年度、2026年度あたりに成長実現ケースというものであればほぼ均衡するというものなのですが、慎重な前提に立つとまだ全く足りないということです。政府としての目標は2025年度ですので、慎重ケースで行きますと、この時点で、丸で囲っておりますけれども、1.2%の赤字が残るということです。このギャップを歳出・歳入いずれかで埋めなければならないということです。

他方、真ん中は、国・地方の公債残高のGDP比ということです。この図をご覧くださいますと、下がっていく姿になっております。成長実現ケースの場合ですと急激に下がる。ベースラインケースの場合でも下がっていくように見えるということなのですが、実はこれは2028年度までしか数字が入っていないというところがわかりにくいところです。

〔「中長期の経済財政に関する試算」（中長期試算：2019年7月）の概要(1)〕

ちょっと戻って、資料⑧の右側の名目成長率と長期金利のところをご覧くださいますと、丸で2つ囲っております。28年度をご覧くださいますと、この慎重ケースですと、名目成長率が1.2%、名目長期金利が1.7%という前提に立っております。この時点で金利が成長率を上回っております。この後、こういうトレンドになるということになると、資料⑨の債務残高が下がっていくというグラフは28年度以降は反転して上がっていくということが見込まれているのです。この絵ではその部分は見えていないというところに注意が必要ではないかと考えております。

資料⑩はちょっと飛ばさせていただきます。

〔将来の社会保障給付の見通し〕

社会保障がこれまで高齢化等で増えてきたということなのですが、資料⑪に今後の社会保障給付の見通しの数字を付けております。2040年には188兆～190兆円程度ということになりまして、年金は成長率並みということなのですが、医療・介護は成長率を超えて伸び続けるだろうという予測になっております。上の方にかっこで+2.1～2.2%、公費負担+1.1～1.2%と書いてありますけれども、つまり、2040年度までの間にはGDP比で公費負担が1.1～1.2%程度伸びていくだろうという予測です。

先ほど見ていただきました中長期試算、2025年度に慎重なケースでプライマリーバランスの赤字がGDP比1.2%でした。これに将来伸びていくという1.1%ないし1.2%というのを足してみますと、合計でGDP比2.3～2.4%程度の収支改善が必要であるということが機械的計算で出てきます。GDP比2.3～2.4%というのは消費税率にすると4.6～4.8%ということになりますので、これは10%に上げて以降の話ですので、計算上もさらに消費税率は5%近い引上げ

をしないと計算上合ってこないということになっております。

しかも今は軽減税率というのが入っておりますし、今回8%から10%に上げるときは、上げた分の半分を教育無償化等々という新しい歳出に充てておりますので、そういうことを考えると、仮に増税の半分をお返しするというようなことをやり続けると、消費税率を倍上げないと勘定が合わないということになりますので、さらに9%、10%というような、これはもちろん税だけでやっていったときという仮の計算ではありますけれども、予測できる事柄だけでもそのぐらいお金が必要になっていくということですよ。

〔租税原則〕

というのが財政の前提でありまして、それを前提にして若干税の話で、ここに租税原則というのを掲げております。いろいろな原則がありますがけれども、よく言われる公平・中立・簡素ということなのですからけれども、やはりこういう財政状況を考えると、十分性、やはり必要な財政需要を賄うのに十分な租税というものが必要だろうという原則が重要なのではないかということを強調しておきたいと思っております。

〔主な経済指標の推移〕

資料⑬に主に最近の経済指標を付けております。最近経済が好転し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〕

時間の関係でちょっと飛ばさせていただいて、資料⑮をご覧くださいければと思います。税の話なのでありますが、ここに国民負担率の国際比較を付けておりまして、これは社会保障負担と租税負担で、租税負担はそれぞれ中身別に内訳を示しております。よく言われることで、皆さんご案内だと思いますけれども、まず消費課税については特にヨーロッパ諸国は非常に高い水

準ですので、日本はまだこれらの国に比べると相当低い水準にあるということがおわかりになると思います。

それから、一番下の個人所得課税も、諸外国を見ていただきますとおおむね日本よりかなり高い水準になっておりまして、日本の個人所得課税の水準というのも消費税と同様に低い水準にあるということを念頭に置いていただきながら、若干所得税と消費税の資料をご説明いたします。

〔個人所得課税の実効税率の国際比較（夫婦子2人（片働き）の給与所得者）〕

資料⑯が個人所得課税です。これは住民税も含めたものですが、実効税率の国際比較です。これは横軸が給与収入です。これはちょっとスケールが見にくいのですが、日本のグラフは諸外国の中で真ん中ぐらいのところに見えますけれども、上が3,000万円ですが、これを4,000万円、5,000万円まで持っていくと、日本のグラフがどんと伸びて、これが上位になります。なぜかという、最高税率が、日本はこの国の中では一番高いということによるという理由になります。

それから、1,000万円以下のところを見ていただきますと、この1,000万円以下のところは非常に低い水準になっておりまして、所得の低い層では実効税率は低いということになっておりまして、ボリューム的には、人口的には1,000万円以下のところにほとんどの方がいらっしゃいますので、ここのところの税負担水準が低いということが全体の所得税の負担のボリュームが低い、比率が低いということにつながっているということが言えるかと思います。

〔申告納税者の所得税負担率〕

これは申告所得を横軸に非常に高い方まで並べて、実質的な負担率というものを並べた表でありまして、ご覧いただいてわかるように、1億円を境に負担率が減っていったというこ

とが見て取れると思います。この理由は、当然累進税率ですので、上に行くほど負担率は高いはずなのですが、所得の大きい方というのは金融所得の割合が多いということで、金融所得は分離課税ということで、現在一律20%ということになっております。従って、この一定のところでは負担率が下がっていくという姿になるわけです。2本グラフがありますけれども、平成25年にこの税率を10%から20%に引き上げておりますので、この傾きが少し緩くなっているということですが、この辺もどうしていかということが所得税の1つの課題であろうかと思います。

〔ジニ係数の変化とその要因（所得再分配調査）〕

資料⑱にジニ係数の数字を幾つか付けております。これを付けている趣旨は、所得税の議論をするときに、最高税率を上げればいい、或いは金持ちから取ればいいという議論がよく出てきます。その中で日本の中でも格差が広がっているからということなのです。ジニ係数が確かに増えてきているということなのですけれども、ある意味この分析でいいますと、先ほど見ていただいたように、高齢化率が増えてきていることによって自然にそうになっています。

当然高齢の方ですと、高い収入がある方というのは極めてわずかですので、ジニ係数が高くなるのが当然の部分がありますので、この辺の影響が非常に大きいということを念頭に置いた議論をする必要があるのではないかということで、資料を幾つか付けております。お時間の関係でちょっと飛ばさせていただきます。

〔消費税の特徴〕

次に消費税ということで、消費税の特徴ということで幾つか付けております。白丸、黒丸がありまして、黒丸が消費税のデメリット、白丸がどちらかというとメリットということです。下のデメリットから申し上げますと、日々の消

費にまつわる税なので、痛税感、お買い物をするたびに税金を取られているという負担感を感じやすいということです。さらに高所得者ほど多くの消費をし、消費税を負担しますけれども、所得に対する負担率は減っていくという、いわゆる逆進性の問題があるということが言われております。

他方で、勤労意欲や貯蓄投資に対する中立性ということが言われますし、それから、資産をたくさんお持ちなのだけれども、所得はないというような方についても公平な負担を求めることができるというようなメリットがあるということです。さらに国境税調整がなされるということですか、下から4つ目、少子高齢化が進む中で所得税、法人税だけではなくな負担に限界があるということで、多くの方に負担いただく消費税というものが世代間の公平にも寄与できるのではないかという議論もあるということです。

〔社会保障給付費の増に伴う公費負担の増〕

先ほどもちょっと似たようなのが出てきましたけれども、社会保障給付費が増えていくということです。特に公費の負担割合が増えていきまして、右側の財源を見ていただきますと、税・財源を充てても足りない部分は国債で将来世代に負担を先送りしているということです。従って、税・財源の部分、消費税を社会保障に充てるという制度改革を行いましたけれども、消費税を充てるということによって社会保障の財源を賄っていこうということです。

〔個人消費水準（実質）の推移（四半期）〕

ということで、資料㉗、㉘がまさに来週火曜日に迫りました10%引上げに関連する資料ですが、この資料㉗のグラフ個人消費の推移ですが、2014年のところでどんと落ちております。これは4月に5%から8%に税率が引き上がったときですが、このときは駆け込み需要で上に上がって、反動減で下がっていると

いうことで、非常に経済にマイナスのインパクトが大きかったということです。

〔「消費税率引上げに伴う対応」の概要〕

今回はその反省に立って、いろいろな措置を取っているということです。下の箱に数字が幾つか入っておりますけれども、消費税率の引上げの影響ということで、今回2%の引上げで、おおむね1%当たり2.8兆円ぐらいの増収になりますので、2%で5.7兆円の増収になります。他方で、食料品については軽減税率ということで、今回8%に据え置きになりますので、それで1.1兆円程度は減収が立つということです。ただ、その減収を埋めるためにたばこ税なり、所得税の見直しなどによる財源を充てておりますので、それが0.6兆円程度です。差し引きトータルの国民の皆さまへの負担増は5.2兆円程度と計算されます。

さらに今回引上げた分について幼児教育の無償化、或いは社会保障の充実ということで、合計3.2兆円程度、これは歳出の方を増やすということになっておりますので、5.2兆円と差し引きで、経済への恒久的な影響は年間2兆円程度だろうということでありまして、実質的な増収は2兆円ということで、2%上げるのですが、2兆円というのは消費税率にすると0.7%分ぐらいなのですけれども、この程度の引上げであるということです。

景気に対する影響を抑制するためにいろいろな対策を打っておりますというのが一番下の箱でありまして、臨時特別の予算措置ということで、話題になっていますポイント還元ですとか、プレミアム付き商品券、さらには防災・減災という公共事業の追加といったようなものもろもろ、それから、税制上では住宅ローン減税を拡充したり、自動車の税負担を軽くしたりといったようなことをやっておりまして、合計2.3兆円程度の歳出措置、これは一時的なものも含むということなのですけれども、これで2兆円の穴を埋めていこうというのが政府の政策の大枠

です。

〔軽減税率制度の対象品目〕

来週から引上げと同時に導入される軽減税率についての資料を付けております。ご案内のように、お酒と外食を除く飲食料品、それから、定期購読契約がなされた新聞を対象に8%に据え置くという新しい制度が入るということです。

〔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)〕

諸外国で消費税を引き上げたときの物価・経済の動きという資料を付けております。日本をご覧くださいますと、これは前回の5%から8%へのところなのですが、物価はとにかく引上げと同時にどかんと上がります。消費はどんと落ちるということです。従って、GDPもそれに影響されて、引上げからかなり落ちるというのが見て取れるのですが、同じように3%程度引上げを行ったドイツ、イギリスはご覧いただきますと、この辺のラインが非常にスムーズに動いているというのがおわかりになるかと思います。この辺は商慣行ですとか、日本の場合は引上げと同時に値上げを行うといったようなところが多いということが影響しているのではないかとということで、資料③④をご覧くださいと思います。

〔「消費税の引上げに伴う価格設定について(ガイドライン)」の概要〕

今回は価格設定についてのガイドラインというものを政府として去年出しております。後でご覧いただければいいのですが、ここでは、引上げの前であっても、合理的な理由があれば、値上げをすることは当然のことながら構わないですし、引上げの後にセールを行うということ自体も規制されているものではないということです。「消費税をお戻しする」というような名前でセールを行うことはやめてくださいということは従前から申し上げていますが

も、そうではない形のセールであれば自由ですよということを申し上げながらやってきているということで、いろいろな要因があろうかと思えますけれども、少なくとも現時点で駆け込み需要というものは、前回の5%から8%へのときに比べると相当程度抑え込まれているのではないかと見られております。

〔EU加盟国における付加価値税率（標準税率）の引上げ回数〕

EU加盟国はおおむねどの国でもVAT、付加価値税というのは入っていますけれども、これまで引上げを何回やったかというのを集計してみても、それを何%ずつやったかというのを並べてみた表です。日本は今回2%なので、こういう数字なのですが、ご覧いただきますと、0%超～1%以下というのが42回ということで、非常に小刻みに上げているという国が多いということです。

〔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）〕

その他、消費税に関する資料を付けておりますけれども、お時間の関係で省略させていただきます。資料⑥をご覧くださいと思います。消費税は取りあえず10%ということで、これから先のことについてはまだ全く議論はしていないわけですが、今年のいわゆる骨太の方針というところで社会保障について改革をしていこうということで、骨太の方針2020において、給付と負担の在り方を含め、社会保障の総合的かつ重点的に取り組むべき政策を取りまとめることになっているということをご紹介します。

〔今後の課題〕

この政権になってから、25年度以降の税制改正の流れ、それから、今後の課題ということをもとめておりますので、ご覧いただければと思います。

〔「経済社会の構造変化を踏まえた令和時代の税制のあり方」（令和元年9月）の概要①②〕

最後にこの本体の資料とは別に2枚の紙で、政府税制調査会「経済社会の構造変化を踏まえた令和時代の税制のあり方」の概要というものをお配りしております。これはまさに昨日政府税制調査会の方でまとめた答申というものでありまして、この6年間の税制の動きと今後の課題についてまとめたものです。政府税制調査会のホームページに全文が載っておりますので、ご興味のある方はぜひご覧いただきたいと思います。

若干ポイントだけご説明しますと、経済社会の構造変化が1～5がありますけれども、さまざまな構造変化に対応して税制をどうしていくかということですが、1番目で人口減少・少子高齢化への対応ということがあります。もっぱら勤労世代の所得に負担増を求めていくことはおのずと限界がある。グローバル化が進む中、企業負担については国際競争力への影響も考慮する必要があるということで、所得税、法人税でいわば大きな税収を賄っていくことはなかなか難しいだろうということです。一方、消費税は国民が幅広く負担、先ほど消費税の特徴を幾つか申し上げましたけれども、こういう特徴があるので、今回10%に引き上げますが、人口減少・少子高齢化とグローバル化が進む中、消費税の役割が一層重要になっているというのがこの答申のメッセージです。

それから、2番目の働き方やライフコースの多様化等への対応ということで、ここは主に所得税の話です。諸控除の見直しということで、ここ数年来、基礎控除をはじめとしていろいろな控除の見直しをやってきておりますが、これを引き続きやっていくということです。さらに(2)のところですが、これから高齢化が進んで、老後の生活が長くなるという中で、ご自身で貯蓄なりをして老後に備えていただくというための企業年金、或いは個人年金、こういうものに関する税制についてどんな働き方をし

でもなるべく公平なものにしていこうという形での見直しを行っていこうというメッセージです。

次のページをご覧くださいますと、2番目の(3)というところが資産税の話です。資産税については、老々相続というものが aumentando 中、相続税と贈与税の一体化といったようなことを進めていこうというようなメッセージを出しているということです。

その他各税目について記載しておりますけれども、3の(3)のところをご覧くださいますと、経済のデジタル化に伴う国際課税上の課題への対応ということで、いわゆるGAFAと言われるようなIT企業、多国籍企業に対してどのように課税をしていくかということを国際的な議論を行っておりまして、2020年までに国際合意をするという方針が示されております。これを受けて、日本国内でも必要な対応を行っていく必要があるということも大きな課題の1つであるということです。

以上が答申のご紹介です。今後のいろいろな税制の課題ということについても答申の中に書き込まれておりますので、ぜひご覧いただけたらと思います。お時間の関係で駆け足で申し訳ありませんでしたけれども、私からは以上でございます。

Ⅱ. 今後の税制への質問・意見

(林宏昭) どうもありがとうございます。お時間への配慮もどうもありがとうございました。続けて、研究者の方からのご質問ということで、まず漆先生の方からお願いいたします。

(漆) 今、主に財政についてのお話を伺ったところですが、私の専門は租税法なので、財政状況を受けて出てきた税法の改正案について伺います。もしかしたら少しテクニカルで、わか



りにくいところがあるかと思いますが、ご説明にはなかった具体的な税制改正案として出ているものとして資料④以降の部分があります。私の質問は主にここの部分についてになります。

〔連結納税制度〕

まず、連結納税制度の全体について、かなり大きな観点で質問させていただきます。日本の連結納税制度は、平成14年税制改正の導入時には、その意義について「企業グループの実態に応じてグループ全体を1つの課税単位とすることでその実態に即した適正な課税が実現される」と説明されていました。そして、その結果として「企業の組織再編成を促進し、わが国企業の国際競争力の維持・強化と経済の構造改革に資することになるものと考えられる」と位置付けられていました。こういう考え方に立った制度の導入だったので、連結納税制度はいわゆる損益振替型ではなくて、連結納税型であるべきだという結論になっていたと思います。

損益振替型は企業集団の一体性に着目したものではないからというのがこの理由ですが、今回の改正では事務負担の軽減という目的のために個別申告方式への変更が提案されています。このことは、研究者によって、「経済的一体性のあるグループそれ自体に課税をするという発想を放棄して、一体であるのだから、法人格の壁を越えて損益通算を認めても構わないのではないか」という発想に転換したのではないかと

か、「企業グループの一体性を重視して、連結グループを1つの納税単位と捉える従来の考え方を改めて、連結税制の核心的な要素は損益通算であるという考え方の下に個別申告方式を採用したのではないか」というように分析されています。

今回の改正はいわゆる損益振替型への転換と捉えることができると思うのですが、これは導入当初とは制度の意義とか、趣旨の考え方にも変化が生じたと考えていいのでしょうかというのが1つ目の質問です。

〔連結納税制度の事務負担の軽減〕

次に連結納税制度の趣旨である事務負担の軽減についてです。資料④企業の事務負担の軽減を図ることで同様の経営を行っている企業グループ間での課税の中立性・公平性を確保することの必要というのが述べられています。これは事務処理能力の多寡によって組織再編税制を選択できる企業と選択できない企業が出てしまうことが問題であるというような意味だと理解しています。

同じスライドで組織再編税制との整合性というのが言われています。皆さんご存じかと思いますが、適格組織再編税制ではある法人と別の法人の間で資産が帳簿価額で移転して、それに伴って含み損も法人間で動くということがあります。適格合併だったら欠損金額が法人間で移動することもあります。法人格の壁を越えた欠損金の利用という意味で組織再編税制と連結納税は似たような機能を持ち得るかと思います。

この事務負担の軽減による中立性・公平性の実現と、組織再編税制との整合性を取るというのは両方併せて考えると、今後の方向性としては、法人の事務処理能力等に縛られないように、法人格の壁を越えて損失を利用できる場面を組織再編税制と連結納税制度のどっちを使っても同じような結果になるような足並みをそろえて整理していくという方向性で今後行くのかどうかというのが2番目の質問です。

〔損失の利用制限〕

3つ目は、損失の利用制限についてなのですが、今回の改正では個別申告方式を採用して、欠損金等を利用した租税回避防止措置を講ずるということで、会社間でのやりとりや事務を減らすことができ、使いやすくなる面はもちろんあると思います。特に個別申告方式になることで、連結納税を開始するときに加入時の時価評価が原則不要になるということ、それから、組織再編税制との整合性の観点から、支配関係が5年以内であっても、共同事業性があれば欠損金や含み損益の持ち込みが可能となる見直しというのは企業にとってはうれしいものかと思っています。

時価評価とか、欠損金の扱いについて組織再編税制との整合性を踏まえて検討ということなのですが、この点について、財務省の第3回連結納税制度に関する専門家会合というものの説明資料を参照させていただくと、具体的には支配関係が5年以内であって、かつ共同事業性がない場合には含み損の利用制限や欠損金の一部を切り捨てるというような検討が書かれています。現行制度のままだったら単体納税と連結納税は全然違う制度だから、欠損金の持ち込み要件は満たさないならば、全部切り捨てて使えないということになるのはわかるのですが、しかし、今回の改正提案のように、個別申告方式にするなら、別に切り捨てる必要は必ずしもないのではないのでしょうか。個別法人の中だけで所得との繰越通算を認めてもいいのではないかと、その辺はどうでしょうというのが3つ目の質問です。

〔国際課税〕

それから、資料④の国際課税についてです。最後にデジタル経済についての話も少し伺いましたけれども、デジタル経済については日本だけでどうこうという話ではないので、国際的なものが決まらなないと、日本の国内法に反映というのも難しいかなと思います。一方、金融口座

情報の自動的交換は始まっていますし、進めていくのがもちろん望ましいと思うのですが、自動情報交換だとものごくたくさんの情報が年に1回どんと来るということだと思います。

こういうふうに大量のデータを取得したときに、現状で国税庁ではどのように分析・活用しているのかということと、データマイニング等、さらに活用できるような仕組みづくりのようなものを中で進めていく動きがあるのかということをお伺いしたいと思います。

財政のお話を伺ったのに、租税法の話ばかり聞いてしまってすみません。

(林宏昭) ありがとうございます。法人税関係、それから、国際課税の中で特にデジタル課税ということでの質問がありました。また後ほどご発言いただきたいと思います。

では、続いて、林亮輔先生から質問等をお願いします。

(林亮輔) 甲南大学の林です。税制の現状について詳細にご説明いただき、ありがとうございました。先ほどご説明の中に租税原則の十分性というお話がありましたように、税の主要な目的は政府が行う活動に対して財源を調達するということですが、今日の租税政策では、課税が持つ効果というものを利用して資源配分、所得再分配、経済安定化といった財政の機能を果たすことが重要視されています。

今回消費税に関して詳細に説明をしていただきましたように、10月から消費税率が引き上げられることから消費税に注目が集まっていますが、私からは所得再分配という観点、そして、税収調達という観点から所得税に関する質問と、経済活力の強化という観点から法人税に関する質問をさせていただきます。

〔所得税と所得再分配について〕

まず第1の質問は所得税と所得再分配についてです。資料⑩にジニ係数が示されています。



世帯単位でみた当初所得ベースのジニ係数が近年上昇している背景には、高齢化の要因が非常に大きいということでしたが、近年わが国では政策目標としての公正な社会の構築に対する関心が高まっており、所得再分配のあり方をどう考えていくかが今後必要になってくると思っています。所得再分配の主役は社会保障ではありますが、税も分配状態を適正なものに変更する手段として利用されています。所得再分配という面において重要な役割を果たしている所得税ですが、近年、課税最低限の引き上げ、税率の引き下げ、ブラケット幅の拡大といった累次の累進緩和によって、所得再分配機能が弱まっているのではないかと指摘がなされているところ です。

そこで、所得税改革の方向性について質問させていただきます。先ほど資料⑩のところでも説明していただきましたように、わが国の所得税の特徴として、全体の納税者のうち10%以下の低税率が適用される者の割合が、アメリカ、イギリス、フランスに比べて非常に高いという点があげられます。このような状況の中で所得税の再分配効果を高めていくに当たって、最高税率をさらに引き上げていく、あるいは低税率適用のブラケット幅を縮小していくという選択肢があるかと思いますが、この点についてどのようなお考えを持たれているのかお伺いしたいと思います。

〔所得税の税収調達機能について〕

第2の質問は、所得税の税収調達機能についてです。累次の減税によって、所得税の税収はピーク時に比べて非常に大きく落ち込んでいるということが言われています。現在、国の増収策として消費税に焦点が当てられています、租税原則である中立性・公平性を同時に満たすためにも、やはり消費税と所得税を税制の両輪として考えていく必要があると思っています。低税率適用階層のブラケット幅を縮小し、税率を少しずつ上げていくということは、中高所得層の税負担増にもつながり、所得税の税収調達機能を強化することにもつながります。今後の国税における所得税のあり方について、所得再分配という面と税収調達という面からどのようなお考えを持たれているのかをお聞かせください。

〔法人税率について〕

続いて法人税についてです。法人税が企業の投資活動にどの程度影響しているかということに関しては、一義的な解答は出ていません。しかしながら、租研が実施されているアンケート調査でも、法人税が投資に及ぼす影響は徐々に大きくなっているという回答が増えています。ここ数年、日本の法人税率は引き下げられていますが、イギリスやフランスはさらに法人税率の引き下げを予定しており、今後国際的にさらなる法人税率の引き下げ競争が起きる可能性があります。

法人税率が引き下げられると、税収が逆に増加するほど経済活動が活性化するかどうかについては、いまだに確固たるエビデンスは存在していませんが、これだけ他国が税率を引き下げていくということになりますと、やはり日本も迅速に引き下げざるを得ないような気がします。昨今の税率引き下げについて、どのようにお考えなのかをお聞かせください。

〔法人税の課税ベースについて〕

さらに法人税を考える上では、法人税率だけではなく課税ベースについても考えていく必要があります。法人税収を維持するために、税率の引き下げと同時に課税ベースが拡大されていますが、税率だけでなく課税ベースに関してもグローバルスタンダードから外れていくというのは、中立性の原則からも望ましいとは言えないだろうと思っています。法人税の税率の引き下げと課税ベースに関して、今後の方向性について教えていただければと思います。

〔研究開発税制の見直しについて〕

また、資料③⑨には2019年4月から研究開発税制の見直しということが書かれておりました。研究開発税制についても質問させていただきたいのですが、企業の国際競争力の強化や、日本の立地競争力の強化ということを考えますと、研究開発投資も欠かすことができません。しかしながら一方で、十分に活用されていない租税特別措置もあります。

今日いただいた政府税制調査会の資料の2ページ目に、租税特別措置は経済社会環境の変化に応じてゼロベースで見直し、真に必要なものに重点化することが重要と示されております。利用されていない租税特別措置につきましてはスクラップするということも考えられますが、利用されていないということであれば、その理由はどこにあるのか、つまり、メリットがないから利用されていないのか、あるいはメリットはあるけれども活用する上で非常にコストがかかるから敬遠されているのかを見極めていく必要があります。この点についてはどのようにお考えなのか、考えがございましたら教えていただければと思います。

〔パテントボックス税制について〕

さらにパテントボックス税制に関して質問させていただきたいのですが、イノベーションのライフサイクルの初期段階に当たる研究開発時に適用される研究開発税制だけではなく、知的

財産を活用した商業活動というイノベーションのライフサイクルの後期段階における税の軽減を認めるパテントボックス税制が、各方面から要望されております。日本での知的財産権の所有や高度化を推進するとともに、研究開発機能の海外流出を抑制し、国内立地を促進するという観点から、研究開発に関する税制についてどのように検討されているのかという点についても、考えがございましたらお聞かせいただければと思います。

非常に幅広の質問をさせていただきましたため、お時間の許す範囲で構いませんので、ご回答いただければと思います。以上です。

(林宏昭) どうもありがとうございます。非常にたくさんの質問で、幅も広いということで、法人税関係、それから、所得税関係が中心かと思えます。連結納税制度の話もありましたし、どこからでもお答えをいただきやすい順序でお話していただいたらと思います。では、よろしく願いいたします。

(小野) どうもありがとうございます。ちょっと舌足らずで、ご説明も十分にできないで、本当に申し訳ございませんでした。

[連結納税制度について]

まず、ご質問いただいた順番にお答えいたしますと、連結納税制度です。これは政府税調で検討しておりまして、先ほどご指摘の資料④に、この夏にレポートを出しておりまして、ここにこういう見直しを行うという方向性を書いております。連結納税制度は、資料④をご覧くださいますと、これは現状の制度ですけれども、日本の場合は100%グループ、100%の保有関係があるグループを対象にして、これは親会社が一括して申告をするという制度でありまして、これはアメリカの制度を参考にして、平成14年度に入れたわけです。

今回見直しということの大きな主眼は、事

務負担が大変だからです。事務負担が大変という意味は、例えばいろいろな子会社があって、子会社の例えば1カ所で税務調査が入って、所得に変更があったりしたときに、全てに関連する会社で作業して見直しをしなければいけないということで、これは納税者の方も大変ですし、当局の都合で申し訳ないのですが、これは国税庁も大変だということがありまして、この辺がすごく大変なので、そんなに大変だったらまさに選択しないという方もいらっしゃるという声もあるので、ここを簡便にしようという発想から始まっています。

政府税調で議論していただいて、おおむねこういうふうにという方向は出ているわけで、先ほどの資料④のやつを後でご覧いただければいいのですけれども、一言で申し上げると、これは親会社でまとめて申告するのではなくて、それぞれ各社別に申告するということです。手続き面をそういうふうに戻そうということです。1つの会社で修正なり、更正なりが起ころうとしても、それを他の会社の所得に影響させないというような見直しができないかということで検討しているということです。

ただ、今回見直さないのは、100%支配関係のある法人であるという対象は今回変えるつもりはありません。そういう意味で言うと、手続き的には各社申告ということになるわけですが、これは、要するに、100%支配関係ということで、一体として見られるようなところにおいてのみ損益通算というものを認めるということです。それを損益振替型と呼ぶかどうかという、そこはそういう明確な定義があるわけでもないの、そこはまさに学問上いろいろご議論いただければいいのですけれども、われわれの気持ちとしては、100%のところを変えないので、ある意味一体性に着目したという思想がそんなに転換しているとは思っていません。主に事務手続きの必要性から見直しを行っていかうという趣旨です。

〔連結納税制度と組織再編税制〕

連結の話では組織再編税制と足並みをそろえていくということなのかというご質問ですが、答えはイエスです。実は本来元々そろっていなければおかしいというか、組織再編して、組織が1つのものになると連結で一体でやるというのが税制上元々違っていったというのがおかしいのですけれども、14年度に制度を入れて、それから、毎年いろいろな会社法が改正されるごとに新しい組織再編形態が出てくると、それを組織再編税制に年度、年度で改正でいろいろなものを追加してきたという経緯があります。そのときにどうしても年末の時間がない中で、連結の方までなかなかある意味思考が及ばなかったというか、そういうこともあって、若干差異が生じてきているということで、連結納税制度は全般的な見直しを行いますので、この際にきれいにそろえてしまおうと思っておりますし、今後とも改正をするときには足並みをそろえて改正していくということになるのではないかと思います。

〔欠損金の一部切り捨て〕

それから、欠損金の切り捨てみたいな話ですね。今の連結納税で言う申告主体が変わるということで、新しい主体になるので、切り捨てということはわかるけれども、そうではない個別申告方式であるということであれば、必ずしも切り捨てる必要はないのではないかと。それはおっしゃるとおりだと思います。今の連結納税制度でも全てが全て切り捨てているわけではないということはお案内のとおりでありまして、この欠損金の話というのは、結局、一体として見られれば通算していいでしょうという話なのですけれども、でも、赤字法人を拾ってきて、その欠損金を使って租税回避に使おうというようなことは避けなければいけないということで、2つの目的があります。

これは申告が各社別になったとしても、租税回避的に欠損法人を使うということは避けな

ければいけませんので、それを防止するために一定の欠損金の持ち込み制限といったようなものは引き続き設ける必要があるのではないかと思っているということです。連結納税制度については以上です。

〔金融口座情報の自動的交換〕

それから、漆先生の話で最後に金融口座情報の自動的交換の話です。これは実は執行機関は国税庁でやっておりますので、事前に伺っていたので、国税庁で聞いてきました。どういうふうに行っているかということ、年に1回、これは9月の末らしいのですけれども、去年初めて諸外国から金融口座情報が来たらしいのですけれども、去年1回目に来たのが口座数で55万口座が来たということです。今年も9月末なので、もうすぐ来るらしいのです。今年はずっと増えるらしいのですが、まだ数まではわからないということです。

これは全てデータで頂いているということです。口座の名義人から、そこにどういうものが幾らあるかという情報がデータで来ているということでありまして、国税庁の説明によると、これは国税庁の中のシステムに入っていて、個別の国税局なり、税務署でのいろいろな税務調査などで必要に応じて使っているというのが国税庁の答えでありました。

〔所得税の再分配機能〕

それから、林先生の方の話です。まず所得税の再分配機能を高めるためにどうするかということなのですけれども、最高税率を引き上げるべきかというのがかなりいろいろな問題があります。実はこれは平成25年度改正で引き上げています。40%から45%へというのをやっています。これは主に民主党政権のときに議論されて上げたのですが、その結果、日本の所得税率は世界でOECDの中で確か2番目だと思います。日本より高い国はスウェーデンだけだと思いますけれども、世界最高水準の税率にはなってい

るということです。

それから、税率の低い方、最低税率5%、2番目が10%ですけれども、5%の適用の方が、所得税を納めておられる方の大体5,000万人おられるうちの6割が5%の方です。10%のところまで入れると累計で8割を超します。8割の方が10%以下の税率になっているということです。今までのご質問は税収調達機能とも関連しますけれども、所得税で税収を稼ごうとするとどうしてもボリュームゾーンというか、人口の多いところから上げていかざるを得ないので、下から例えば5%を6%にするとか、5%を10%にするとか、そういう上げ方をすれば、税収はそれなりに稼げるわけですが、これは低所得者から上げていくということになりますので、政治的には極めて難しいことになると思います。

ブラケットを動かすというのも同じ問題があると思っています。従って、政府税調の報告書本体をもしネットか何かでご覧いただけると、政府税調でこの6年間まさに再分配をどうするかという議論をしてきた中で、主に議論してきたのは、控除のやり方を変えるということで再分配機能を高めるべきではないかということで、例えば所得控除です。今までどんなお金持ちの方でも基礎控除はあったわけですが、基礎控除をなくしたわけですね。来年の1月からなくなります。所得2,500万円を超す方は基礎控除がなくなるということになります。

そういう形で再分配機能を高めるという方法もあれば、或いは所得控除方式を税額控除方式にするということでも、所得控除ですとお金持ちほど税の低減効果が高いわけですが、税額控除にすると、そこは一定額になりますので、これも下の方に手厚い改革になるということで、今の所得税の枠組みの中で現実的な選択肢を考えると、そういう控除のやり方を変えていくということによって再分配機能を高めていくということなのではないかということが政府税調などでも議論されているということです。

或いは自民党、公明党の与党の税調でもそういう議論になっているということをご紹介させていただきたいと思います。

消費税の役割が重要になっていると申し上げましたけれども、当然所得税も重要です。所得税もまだ税収20兆円ほどありますので、非常に大事な税収ですので、これを大切にしながら、まさに再分配というような政策機能も充実させていくというのは当然のことだと思っております。

〔法人税の見直し〕

それから、法人税については当然諸外国の動向に応じて見直していく必要があると思いますけれども、先ほどご説明したような財政事情です。単なる減税ということはなかなか難しいですし、特に昨今は財源なしに減税するということになると、その効果がどれだけあるのか。仮に引き下げをして、その分例えば投資が増える、或いは賃金が増えるというような結果になっていくのかどうかというところがポイントだと思います。

〔内部留保の問題〕

昨今いろいろなことが言われております。内部留保の問題というのがあります。要するに、日本の企業というのは諸外国に比べると突出して内部留保の中身として現金が積み上がっているという異様な状況になっておりまして、そういうことをどう考えるかという議論がまずは必要なのではないかと思います。当然引き下げを仮に行うのであれば、課税ベースのご質問もいただきました。課税ベースの拡大ということもやっていく必要があると思います。

〔租税特別措置〕

ただ、租税特別措置は、今もかなりいろいろなものが残っていますが、実は大きなものというのはそんなになくて、税収にすると本当に小さなものばかりで、大きな租税特別措置は、一

に研究開発税制、これは6,000億円の減税です。ただ、これをなくすということは恐らく全く非現実的だと思います。いろいろな政策的にも、或いは政治的にも非現実的だと思います。

それから、次に大きいのが所得拡大促進税制という賃上げすると税金をまけてあげますという制度でありまして、今の政権の方針からいくと急に見直すということはなかなか難しいということです。あとは中小企業関係のいろいろなものがありまして、これもこれ以上という部分はあるので、かなり頭打ちに近くなってきていると個人的には思います。

〔欠損法人の比率〕

それから、課税ベースということを言うと、やはり国際的に見て、日本の場合、欠損法人の比率がなぜこんなに高いのかということです。約7割と言われておりますけれども、諸外国はせいぜい半分ということでありまして、逆に欠損法人でなぜ存続できるのかということ自体が問題でありまして、所得にける税金である以上は多くの方に負担していただかなければいけないということです。そういうことも含めて考えていくべきなのかなと、これも全く個人的な感想です。

〔研究開発税制〕

それから、研究開発税制は6,000億円と申し上げましたけれども、最も使われております。使われないものがあるとすれば、いろいろな理由があると思います。租税特別措置ですので、何がしか政策効果でインセンティブみたいなものを狙ってやるわけですから、それがうまく働かないようであれば、それは別の方策でやっていくということで、見直しを行っていくことだろうと思っております。

他方、手続きが煩雑なので、使えないという話は、研究開発税制でいうと、2年前ですから29年度改正のときに、これはご要望を受けて手当てしたのですけれども、研究開発税制でオー

ブンイノベーション型というのがありまして、企業と大学の共同研究などを行う場合には少し税額控除の率を高くしてあげているというのがあるのですけれども、実はその中身を結構厳しく縛ってしまっていて、大学の研究室の光熱費に充ててはいけないとかとなっていたのが非常に使いにくいとか、申請のときの書類が非常に膨大で、それだけのコストをかけるだけのメリットがないというようなお声を頂いて、それはご要望どおり見直しをしたという経緯があります。手続きの問題であれば、われわれは制度を作るときになかなか気が付かないこともありますので、そこは逆に言っていただければ、できるものはやっていくということだと思います。そういう措置を作るので、別に嫌がらせて使わせないようにするというつもりは全くありませんので、そこはむしろ実態をよく教えていただくということかなと思います。

〔パテントボックス税制のニーズ〕

パテントボックスについては、われわれも海外でこういうことをやっているというのはよくわかるのですけれども、日本でどれだけニーズがあるのかということです。何がしか減税をするということであれば、それによって投資が増えるとか、雇用が増えるとか、政策効果が必要なわけであって、単にパテントを買ってくるだけだと、そこで雇用や投資が増えるのかどうかよくわからないということです。

研究開発費ということであれば、研究開発税制という最大の租特があるということなので、研究開発税制との棲み分けとか、日本全体の産業政策をどうしていくかということの中でこういうことが必要なのだということになれば、当然検討したいと思います。ただ、数年前は割と私どもも要望としてはお聞きしましたが、最近はそのなにもわれわれの方にも強い声としては聞こえてきていないというのが現状であるということは申し上げておきたいと思います。以上です。

(林宏昭) ありがとうございます。まだいろいろ議論を深めたいところもあるかと思いますが、時間の関係もありますので、前半の小野審議官のお話を巡っての質疑はこれで終えたいと思います。どうもありがとうございました。

それでは、後半の方に入ってまいりたいと思います。稲岡審議官の方から「地方財政・地方税制の現状と課題」ということでお話をお願いいたします。よろしく願います。

Ⅲ. 地方財政・地方税制の現状と課題

(稲岡) 総務省の審議官をしております稲岡でございます。何とぞよろしくお願いいたします。お手元に「地方財政・地方税制の現状と課題」という資料を配布させていただいております。若干時間も押しているようですので、できるだけ簡潔にご説明を申し上げたいと思います。

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〕

資料②は、地方財政の果たす役割です。わが国の内政を担っているのは地方公共団体で、その最終支出ベースで見ますと、左下の黒く塗っているところが地方の支出です。国と地方のどちらが最終的にお金を出しているのかについては、もちろん防衛や年金といった国が全て負担をしている分野もありますが、かなりの部分が地方によって担われていて、最終支出ベースでは約6割を地方が支出している状況です。

〔国・地方を通じた歳出の構造(イメージ図)〕

これをポンチ絵的にお示ししたのが資料③です。

〔地方財政の財源不足と借入金残高の状況〕



先ほど小野審議官から国の財政についてご説明がございましたが、資料④は地方財政の状況です。令和元年度の地方財政計画ベースで4.4兆円の財源不足が生じており、地方の借入金残高についてはこのところ200兆円で、高原状態が続いております。

〔地方財政計画の歳出の推移〕

資料⑤は飛ばしていただきまして、資料⑥、地方財政計画における歳出の推移です。一目瞭然ですが、地方財政計画の規模自体はそれほど大きく変わっていない中で投資的経費が大幅に過去に比べて少なくなっていて、社会保障関係経費等の一般行政経費が増えております。社会保障関係経費等の一般行政経費の増が今後も見込まれるので、これへの対処というのが課題です。

〔国税・地方税の税収内訳(令和元年度予算・地方財政計画額)〕

資料⑦に国税・地方税の税収内訳を載せていますが、国は所得・法人・消費税が概ね3割、2割、3割、あとはその他の税といった構成です。地方税合計のところを見ていただきますと、個人所得課税である個人住民税が約3割、地方法人二税で約2割、地方消費税が約1割、固定資産税が約2割というのが全体の構成です。これを県と市町村に分解しますと、市町村は個人住民税と固定資産税で約8割で、この両者はか

なり安定した税収があるわけですが、道府県につきましては、ご承知のとおり、地方法人二税のウェートがかなり高いといった状況になっております。

〔課税ベースに着目した租税の分類〕

資料⑧は課税ベースに着目した租税の分類で、国税・地方税それぞれ所得課税、消費課税、資産課税等として、ここに掲げているような税が課されております。

〔地方税収（地方財政計画ベース）の推移〕

資料⑨が地方税収の推移ですが、平成19年度に国から地方へ、所得税から個人住民税への3兆円の税源移譲があり、39.5兆円という水準となりましたが、リーマンショック後、大きく減収し、以後、景気の回復等により、足元では最高水準ということになっております。

〔人口一人当たりの税収額の指数（5年平均（H25～H29決算））〕

資料⑩、資料⑪ですが、先ほど国税の資料の中でも租税原則というお話がありましたが、地方税としての1つのポイントが偏在性という問題です。国税であれば、東京で納税されようが、沖縄で納税されようが、あまり問題にはならないわけですが、地方税の場合はどの地方団体に税収が帰属するのかということが決定的な問題になります。この偏在性という問題についてどう対処するのかというのが大きな課題となっております。地方税全体を見ますと、1人当たり税収を全国平均を100として指数化したものですが、最大・最小が東京都と沖縄県で2.4倍となっております。地方の基幹4税と言っても良いと思いますが、個人住民税、地方法人二税、地方消費税、固定資産税と並べておりますが、やはり法人課税の偏在度が6倍ということで、極めて高くなっています。

それから、地方消費税も清算前、都道府県に納税された段階では、法人課税と同様、或いは

それを上回るくらい大きく偏在していますが、都道府県間の清算という制度によって最大・最少で1.3倍という形になっております。

一方、資料⑪をご覧くださいますと、それ以外の税目を見ますと、たばこ税などは喫煙率の影響でしょうか、1人当たり税収となると、北海道が一番多くなっておりますし、自動車税は1人当たり税収ですと東京都とか、大阪府とか、こういった地域は少なく、地方部の方が多くなっています。自動車取得税は愛知県が一番多くなっております。それから、軽油引取税、軽油にかかる税は東京都が最も少ないということであり、こういった多様な税目の組み合わせの結果が資料⑩の左の地方税計ということになっております。いずれにしてもこの偏在性というものについてどう対処していくのかが地方税制のここ数年の大きな課題でありました。

2. 各論：個別地方税制の現状と課題

(1) 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〕

地方法人課税ですが、資料⑭にこれまでの税収の推移を掲げております。景気の変動によって大きく変動するという事実と、これまで大きく言えば課税ベースを拡大し、税率を引き下げるという改正が累次にわたって行われてきたということが見て取れるかと思えます。

〔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〕

資料⑮は法人事業税の外形標準課税の資料です。外形標準課税につきましては平成15年度税制改正で創設されて、16年度からスタートしていますが、先般の法人税改革の中でこの外形部分を拡大し、所得割の税率を引き下げるという改正が行われ、現在は右下の姿、所得割が3.6%、付加価値割が1.2%、資本割が0.5%の税率で課税をするという形になっております。

〔地方税の充実確保と偏在性が小さい地方税体系の構築〕

先ほど来偏在性の問題をお話ししておりますが、これまでのここ20年ぐらいの地方の税制改正はその偏在性をどう是正をしていくかということが大きな課題でした。地方消費税は先ほど見ていただきましたように偏在性が小さい税目ですし、三位一体の改革で3兆円の税源を移譲いたしました。この際、従前は、個人住民税は5%、10%、13%という緩やかながらも累進税率であったわけですが、これを10%比例税率化し、偏在が少なくなるような改正を行いました。

また、法人課税の関係ですが、税収が平成20年度あたりは良かったので、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、さらに、地方消費税の引き上げに対応した法人住民税法人税割の交付税原資化ということを行ってきました。そして、最近では令和元年度税制改正で、地方法人特別税の廃止に伴って、その代わりとして特別法人事業税・譲与税制度を創設しました。

〔消費税率の引き上げと地方法人課税の偏在是正〕

資料⑦がその特別法人事業税創設前までに行われた偏在是正措置ですけれども、消費税率が上がり、地方消費税率も上がることになりました。地方消費税というのは偏在性が小さい税目ではありますが、その引き上げに伴って地方団体間の財政力格差が拡大し、これに対応しなければならぬということで、地方法人課税のうち法人住民税法人税割の税率は従来県分が5%で、市町村分が12.3%でありましたが、これを段階的に引き下げて、28年度税制改正において最終的に県分は1%、市町村分は6%とすることとされました。

一方、地方法人特別税・譲与税という制度は暫定措置でありましたので、これは廃止するというにしていたものです。

〔地方法人課税における新たな偏在是正措置〕

一方、このところの税収の回復に伴う財政力格差の拡大に対応するため、地方法人特別税の廃止に代わって特別法人事業税を創設しました。仕組みとしては地方法人特別税とよく似ておりますけれども、違っておりますのが譲与基準で、地方法人特別税は人口と従業者であったものを人口だけにし、さらに不交付団体、具体的には都道府県の不交付団体は現在東京都だけですが、不交付団体に対する譲与制限を設けて、偏在是正効果を確保したということです。

〔新たな偏在是正措置の考え方と効果〕

この結果について、資料⑨をご覧くださいますと、先ほど地方法人二税の最大・最小が6.0倍と申し上げましたが、特別法人事業税導入後、3.15倍ぐらいになると見込まれております。これは県内総生産の最大・最小とおおむね同じとなり、また、東京都につきましては2割ぐらいが県内総生産の全国シェアである一方、税収が25%を超えていたという状況を、この制度を導入した結果、おおむね両者が合致をするという形になります。

〔平成31年度税制改正大綱（抄）—収入金額課税関係部分—〕

10月1日からいよいよ消費税率が10%に引き上げられます。来年度の税制改正は、そういった消費税の引き上げの直後ということもあり、大きなテーマというものが今のところはないと見込まれておりますけれども、その中で若干、議論がなされる見込みがあるのが収入金額課税の問題です。

先ほど法人事業税で外形標準課税を拡大したというお話をさせていただきましたが、電気・ガス、それから、生損保の保険業につきましては、従来から所得課税ではなく、収入金額課税という形でご負担をいただいております。これにつきまして、電気・ガスの業界の方々からは一般の法人と同じ外形標準課税にしてほしいと

いう要望が昔からあったわけです。

資料⑳に記載してありますように「小売全面自由化され、2020年に法的分離する電気供給業及びガス供給業における新規参入の状況とその見通し、行政サービスの受益に応じた負担の観点、地方財政や個々の地方公共団体の税収に与える影響等を考慮しつつ」という文言が昨年末に決定された税制改正大綱に書き込まれましたので、この収入金額課税をどうするのかというのがこの年末の大きな課題です。

〔エネルギーシステム改革のスケジュール（電力）〕

電力・ガスの業界の方々からは、資料㉑に記載してありますが、自由化が進んでいくのだから、他の事業と同様の課税方式にして欲しいという要望があります。

〔都道府県別の法人事業税に占める収入割額（平成29年度決算）〕

資料㉒をご覧くださいと思います。業界からそういうご要望があるということは、とりもなおさず税負担が減る、要するに、減税になるということですが、特に収入割というのは、発電施設の立地地域の県に税収のウエートが高いという状況であり、収入割で大きな減収が立つと、こういった県に非常に大きな影響があるということです。

大綱の文言を見ていただきましても、そういった個々の地方団体の税収に与える影響ということも記載してありますので、こういったことも踏まえつつ、この年末に収入金額課税の問題が議論されると思います。

〔全国知事会要望（収入金額課税）〕

資料㉓は知事会の要望ですが、当然ながら収入金額課税制度を堅持をしてほしいという要望になっております。

(2) 車体課税

〔車体課税（地方税）の現状〕

資料㉔から車体課税です。その概要が資料㉕に記載してありますが、資料㉖をご覧くださいと思います。

〔車体課税の大幅見直し（全体像）〕

消費税の引き上げに伴う需要変動の平準化のための措置として、今年度の税制改正で自動車税の税率引き下げを行うこととされました。この10月1日以降に買った、登録した新車、軽自動車は関係ないのだけれども、自家用乗用車から引き下げを行うこととされております。これは恒久減税ということになり1,320億円ほど減収となるのですが、この財源としてグリーン化特例とか、エコカー減税、こういったものの基準を見直したものです。ただ、もし全部そういった基準の見直しで財源を確保すれば、自動車ユーザーの方々の中での負担が入り繰りがされるというだけです。全ての財源確保をこういった対象の重点化で対応するというのは難しかったものです。

一方、地方財政に影響を与えてはならないということで、国から地方への税源移譲、自動車重量税の一定割合を譲与する自動車重量譲与税制度がありますが、その譲与割合を引き上げるなど、地方の財源の確保を行ったものです。

〔自動車税の税率引き下げ〕

資料㉗が自動車税の税率引き下げの具体的な中身です。一般の方は1,000ccとか、1,500ccとか、2,000ccの車ということだと思いますが、それぞれ4,500円、4,000円、3,500円の引き下げということになっております。

〔需要平準化対策に係る環境性能割の臨時的軽減〕

それから、もう1つが資料㉙ですが、環境性能割の臨時的軽減です。自動車取得税が廃止されて、自動車税の中で環境性能に応じた課税を行うということで環境性能割が創設されて、こ

れも10月1日からスタートするのですが、消費税率の引き上げに伴う需要平準化対策のため、税率を1%ずつ軽減するという措置を講じております。これは1年限りの今年の10月1日から来年の9月30日までの措置とされております。

〔平成31年度与党税制改正大綱（抄）〕

資料⑩が昨年末の与党大綱です。アンダーラインを引いておりますけれども、税制抜本改革法以来、車体課税についてはさまざまな議論がなされてきましたが、今回自動車税の恒久減税という大きな措置を講じましたので、今般の措置をもって最終的な結論とするとされております。ただ、一方、検討事項で、技術革新、保有から利用への変化等を踏まえて、課税のあり方に中長期的な視点に立って検討を行うということとされておりますので、これは短期間で結論が出る話ではないと思いますけれども、自動車関係諸税について中長期的に検討が行われる見込みです。

(3) 森林環境税

(4) ふるさと納税

森林環境税、ふるさと納税は省略をさせていただきます、電子化についてご説明したいと思います。

(5) 地方税の電子化

〔ICT化の進展に対応した主な施策（地方税）〕

国税・地方税とも電子化の取り組みを進めてきておりますが、特に地方税につきましては、個々の千何百団体が課税団体ということであり、なかなか電子化といっても難しい面があったわけですが、電子化の協議会が地方団体全ての合意の下に設立されて、平成16年度から法人関係税の電子申告が開始され、以後、給与支払報告書などに拡大をしました。法人二税と給与支払報告書については全て電子的に申告ができるのですが、国税と違って電子的に納税することができませんでした。この電子納税について

も、10月1日から、消費税が引き上がるのと全く同じタイミングですけれども、地方税共通納税システムが稼働し、複数団体へ一括して電子的に納税をすることができるようになりました。

〔eLTAX（エルタックス）について〕

地方税の電子化の基盤のシステムはeLTAX（エルタックス）ですが、国税の電子申告納税システムはe-Tax（イータックス）と呼ばれております。それに地方、ローカルのLを付けてeLTAXと呼んでおります。これを通じて電子申告をする、或いは給与支払報告書の提出をするほか、国税との確定申告データの連携とか、扶養正情報のやりとりとか、こういったことがeLTAX経由で行われており、地方税の電子化の基盤となっております。さらに今年の4月からは、10月から共通納税が始まるということも踏まえまして、地方税共同機構という地方税法に基づく法人に位置付けたところです。

〔地方税共通納税システムの導入〕

資料⑪は地方税の共通納税システムの概要です、ご覧いただきたいと思います。

〔成長戦略（令和元年6月21日閣議決定）（抄）〕

地方法人二税等の申告税目で共通納税がスタートするわけですが、固定資産税とか、自動車税といった賦課税目についても取り組んでほしいというご要望があります。そこは正直申し上げて難しい面もあるわけですが、電子化は進めていかなければなりませんので、課題とか、対応策について検討を進めるということとされております。

〔ICTによる収納手段の多様化〕

最後は、これは個人の方が中心ですが、コンビニ収納とか、クレジットカード納付、こういった収納手段の多様化というものに都道府県、市町村ともに一生懸命取り組んでいただいております。また、最近スマートフォンなどを使っ

た納付というものも進んでおりますので、対個人向けといたしましてはこういった多様化を進めていくのが課題だと考えております。私からは以上でございます。

Ⅳ. 地方財政・地方税制の現状と課題への質問・意見

(林宏昭) ありがとうございます。

先ほどと同じ順序ですけれども、漆先生からご質問、ご意見をお願いします。

〔地方財源の偏在について〕

(漆) 私の方からは地方財源の偏在について2つぐらいお聞きしたいと思います。2019年度の税制改正では地方法人特別税というのが廃止されて、特別法人事業税と特別法人事業譲与税というのが創設されるということでした。この改正に当たっては地方法人特別税と地方法人特別譲与税の制度を廃止した後に新たな格差是正措置がどうなるのかというのが1つの注目すべき点だったかなと思います。

資料②③から資料②⑤ぐらいで示された具体的な方策を見ると、2016年度の税制改正によって地方法人特別税とか、地方法人特別譲与税制度は廃止するという事になっていましたが、代わりに入る制度が実質的に今までの制度とかなりよく似た仕組みになっています。両者の違いは、先ほどご説明にもあったとおり、按分基準が人口のみを基本としているとか、もしくは従来の譲与税化に加えて、より格差是正効果の高い交付税原資化も選択肢に入れていると言われていきます。

最初に地方法人特別税とか、地方法人特別譲与税制度というのが入ったときは、税制の抜本的な改革で、偏在性の小さい地方税体系の構築が行われるまでの間の暫定措置だという位置付けだったと思います。本来であれば、この制度

がなくなるときには税制の抜本的な改革についても検討するべきではないかなと思うのですけれども、暫定措置とよく似た仕組みをそのまま入れ直すというのは、抜本的な改革ではなく、これでこのままずっと行くということではないでしょうか。

東京都に地方法人二税の税収が過度に集中しているということを踏まえると、格差縮小に向けた税制改正が必要だというのは多分そんなに反対する人もいないのではないかと思います。しかし、その方法として近年実施されているような国税を各地方公共団体へ分配するという方法を取るというのは、地方公共団体の中でゼロサムゲームになってしまうということになるのではないかと思います。地方税は応益原則をベースとしていること、それから、地方自治の本旨の実現というようなことを考えると、総務省としてはそれが望ましいとお考えなのではないでしょうか。

〔車体課税について〕

それから、2番目は車体課税についてです。最初の点と関連するところもあるのですが、1人当たりの自動車関連税収を見ると、先ほど資料①でも言っていましたが、東京都と大阪府とその周辺の府県が小さくて、それ以外の道県は平均を上回るということになっています。所得を課税ベースとする税収は大都市圏にどうしても偏在するので、自動車関連税制というのはその偏在性を縮小させる作用を持っているのではないかなという見解もあります。地方財源の確保として自動車重量譲与税などが挙げられていますが、地方公共団体に財源を移譲するのではなくて、これもやはり譲与税を増やすという方向になっているかと思います。

それから、車体課税は、かつてはその一部が道路特定財源に位置付けられていたので、道路損傷負担金というような側面が強かったと言われますが、環境性能割とかの導入によって道路損傷負担金から環境損傷負担金への移行が明確



になったと言っている人もいます。税制の公平性の観点から、環境損傷負担金ということは、つまり、環境を損なう原因を作った人に負担をしてもらうということで、応能負担の原則からはちょっと遠ざかる部分があるかと思います。つまり、環境性能の低い自動車を持っていて、より重い税負担をする原因者という人が、担税力が小さい低所得者であるという場合も多分あると思います。そうすると、逆進的ではないかということです。

〔逆進性の問題について〕

それから、環境税一般についても、貧困世帯は可処分所得が少ないだけではなくて、プリウスではなくて軽自動車に乗るとか、エネルギー効率の悪い住環境に置かれているケースが多いので、かえって税負担の過大化を余儀なくされる可能性があるのではないかと思います。先ほ

ど車体課税についてはもう結論が出たのだということだったので、こんなことを言うのもあれなのですけれども、こういう逆進性の問題についてはこのままでいいのか、ご意見をお聞かせいただければ幸いです。どうもありがとうございます。

(林宏昭) ありがとうございます。大きくは2点かと思います。では、続けて、林亮輔先生からお願いします。

(林亮輔) 税制の現状について詳細に説明いただき、ありがとうございます。私の方からは、「今後の地方税の方向性について」という観点から質問させていただきます。と言いますのも、先ほど説明がございましたように、現在の地方財政において地方税が構造的に不足しています。

不足分に関しては地方交付税や補助金といった国からの財源移転で賄われており、自治体活動における住民の受益と負担の関係が断ち切られていることから、財政責任を伴った財政運営が妨げられています。この問題を解決するためには、やはり地方税を充実させ、国からの財源移転を減らすことが不可欠だと考えています。

しかしながら、地方税を単に増やすだけではなく、これから地方分権といったものを考えていく上で、今まで以上に地方税原則を意識した税制の構築が必要であると考えています。

〔今後の地方税体系について〕

その際、どのような方向性を目指すべきかということですが、福祉や教育といった個人向けサービスの比重が非常に大きくなっている地方財政において、行財政運営の規律を確保していくためには、応益原則に基づいた課税を強化するとともに、安定的財源の確保といった観点から、抜本的改革を行っていくべきだと考えています。また、先ほど税収の地域的偏在の話もございましたが、安定性と応益性を求めていくことで、税収の地域的偏在の是正にもつながっていくと思います。

先ほど資料⑩にも示されておりましたが、現在の法人課税に比重がかかった地方税体系では、東京一極集中が進む現在において、税収の偏在を避けていくことは非常に難しいと思われます。そこで質問ですが、税収の偏在の是正と応益性や安定性といった観点から、今後の地方税体系をどのように構築していくかといったビジョンがございましたら、教えていただければと思います。

〔法人課税全般について〕

続きまして、各論としまして法人課税についての質問をいくつかさせていただきます。法人税課税の整理統合の可能性です。先ほどご説明がありましたように、地方税は法人所得課税のウエートが大きいだけでなく、固定資産税、都

市計画税、事業所税など非常に多くの税目が法人に課されています。このように、法人課税は非常に複雑な体系となっていることから、今後整理統合の方向性というものを考えておられるのであれば、お聞かせいただければと思います。

〔法人事業税について〕

法人事業税についてですが、法人事業税は企業活動を行う際に地方公共団体から受けている便益に対する対価であるという位置付けを踏まえたと、所得割というのは応益課税であるかどうかは疑問です。先ほど資料⑮におきまして、所得割の税率が引き下げられていることが示されておりましたが、現行制度は所得割、付加価値割、資本割といったさまざまな制度が併用されていて、非常に複雑な仕組みになっています。応益原則と税制の基本である簡素化に照らし合わせ、法人事業税について今後整理統合を行う予定はあるのか、ご説明を頂ければと思います。

〔法人住民税について〕

法人事業税が企業活動に対する応益課税としてその根拠を位置付けているのに対して、法人住民税に関しては国税の法人税と同様、所得税の前取りとして課税されている、つまり、法人税の地方版と考えることが可能です。株主は全国に散らばっておりますので、法人住民税を応益課税という観点から捉えるということは非常に難しいと考えております。したがって、課税根拠の違いを踏まえ、今後法人住民税を地方税の中でどのように取り扱っていくのかについて、教えていただければと思います。

〔固定資産税について〕

最後に土地にかかる固定資産税についてお聞きしたいのですが、現在、住宅用地には軽減措置が取られています。日本の緩い土地利用規制の中では、業務用地の横に住宅用地が隣接しているということが多々あります。同じ地価であるにも関わらず、税負担が異なることで土地利

用に対して固定資産税が中立的ではないということが指摘されます。これについては、あえて都市部に住宅地を作るという土地利用政策だと考えることも可能ですが、業務用地に転換することで一気に税負担が増えることになるため、土地利用の効率化を阻害しているとも考えることも可能です。この点について、どのようにお考えかをお聞かせください。

以上、行政サービスに対する応益性の強化、資源配分に対する中立性といった観点から、法人に関する課税に対してどのように考えておられるのか、教えていただければと思います。以上です。

〔林宏昭〕 ありがとうございます。では、稲岡さんの方から、順序もお任せしますので、リプライの方をよろしくお願いします。

〔稲岡〕 両先生から貴重なご意見、誠にありがとうございます。お二人とも偏在という問題についてご関心があると受け止めております。私どもといたしましても、地方税の充実を図ることと、偏在という問題をどうするのかということをお必ずセットで考えていかなければならないという状況であり、地方税の充実確保と偏在の是正というのは車の両輪として常に考えていかなければならない課題だと思っております。

〔偏在の是正〕

漆先生からの特別法人事業税がこのままずっと続くのかどうかというご質問ですが、先ほど資料でご説明しましたとおり、偏在というのは、法人課税なので、当然あってしかるべきであります。ただ、あまりにその偏在が大きいと、それは何らかの是正をしなければいけない。今回は県内総生産というのを1つの目安にして、そこまでの偏在はあるにしても、それを上回る部分は是正をさせていただくという形で行ったということです。また、地方法人特別税は税制抜本改革までの暫定措置ということでし

たが、特別法人事業税は、将来に向かって安定的な制度とするため、恒久措置としておりますので、この措置によって現在直面している法人課税の偏在是正という問題については一応の対応はなされたと受け止めているところです。

〔車体課税の見直し〕

それから、車体課税です。これは今回資料にも付けさせていただきましたが、ご指摘のとおり、地方の方が一人当たり税収が多いこととあり、逆偏在と私どもは言っておりますけれども、地方の貴重な財源と考えております。譲与税を増やす方向なのかというご質問がありました。先ほどでもご説明を申し上げましたが、今回の車体課税の見直しは、恒久減税をし、それに対応して各種の特例を見直すということなのですが、その特例の見直しでは地方財源が不足する部分を自動車重量譲与税などで補填をするというものです。これは異例の措置が講じられたものですので、今後の車体課税について譲与税を増やすという方向があるというわけではありません。

〔環境損傷負担金について〕

それから、環境損傷負担金というお話もございました。確かに自動車税一般で申し上げますと、財産税的性格を有するとともに、道路損傷負担金性格を有するというのが教科書的な課税根拠であるわけですが、最近は環境に応じて税額が変わるという要素もあって、そういった点で環境損傷負担金というような位置付けをされる場合もあります。

その場合に逆進性というか、環境性能の良い車を持たない人に負担となるのではないかと、ご指摘かと思っておりますけれども、これにつきましては、総務省資料の資料⑨の環境性能割を見ていただきましても、環境インセンティブを利かせるための税制ということで、取得価額に税率をかけるということとされていますので、取得価額が高いか、安いというのが大きなポイ

ントになります。取得価額に応じて納税者の担税力が反映される形になっていると考えております。

〔地方税制の構築の方向性〕

続きまして、林先生からのご質問で、今後の税制の構築、地方税制の構築の方向性という点についてです。繰り返しになりますが、私どもは、地方税の充実確保を目指しております。偏在性の問題は避けて通れないので、非常にそこを苦しいながらも、何とか様々な対応をしながら進めてきているというのが今の状況だとご理解いただければと思います。

地方消費税の充実というのは非常に大切なことであり、従来消費税率5%段階では1%分が地方消費税、4%分が国税消費税であったものですが、10%段階では地方消費税が2.2%分で、1.2%分増えることとなり、地方消費税を確保するという努力をしてきたものです。一方の国の消費税も社会保障に充てる非常に貴重な財源ですので、国・地方が歩調を合わせて財政の健全化を進めるということを踏まえながら、税源配分の問題に取り組んでいかなければならないと思っております。

〔法人課税の整理統合〕

法人課税についてはさまざまなご意見をいただきました。法人に事業税なり、事業所税なり、法人住民税なり、固定資産税なり、さまざまな税が課されているのは複雑ではないか、負担が大きいのではないかというご指摘です。それぞれ各税目には課税根拠があり、事業税であれば、事業活動を行うに当たって都道府県から行政サービスを受けているということ、それから、固定資産税は資産の保有と市町村の行政サービスに一般的な受益関係がある点に着目して課税をしておりますので、整理統合を考えているわけではありません。

〔法人事業税の外形標準課税について〕

法人事業税の外形標準課税についてのご質問もございました。法人事業税は、従来、収入金課税を除けば所得課税でありましたが、事業活動の規模に応じて負担を求めるという外形標準課税の実現はシャープ勧告以来の課題でありました。資料でもご説明を申し上げましたが、平成15年度税制改正において創設され、平成16年度から外形標準課税がスタートして、これが法人税改革で拡大をしたということです。私どもとしましては、付加価値割が、その法人の事業活動規模を最も客観的かつ公平に表すので、外形標準課税として考えていたものですが、制度創設時にさまざまな議論があつて、資本割を入れるという形で決着し、これらを比例的に拡大するという形で現在に至っております。

外形標準課税の拡大というのは2点あり、1つは外形部分を拡大する、或いは外形の中でも付加価値割の方を拡大していくというベクトルの話と、それからもう1つは、現在、外形標準課税は資本金1億円超の法人、いわゆる大法人しか対象になっておらず、中小法人は所得課税のままということで、ここで税制ががらりと変わっており、中小法人をどうするかという点です。これは問題ではないかという指摘はいただいておりますが、政治的には、中小法人への拡大というのはなかなか難しいというのが今の状況です。

小野審議官から話がありましたが、政府税調が昨日答申を取りまとめて、その中でも最後のところの地方税の部分ですが、法人事業税の外形標準課税は、応益課税としての性格の明確化や税収の安定化等に資するものであり、今後もそのあり方について検討を行っていく必要があるという取りまとめになっております。この問題はなかなか難しい問題ですので、政府税調でもそういう記載になっているということでご理解いただければと思います。

〔法人税割について〕

それから、法人住民税のお話がございました。

今日は大阪市の方も多数お見えだと思いますが、地方消費税の引き上げに伴う偏在是正措置として、法人住民税の法人税割が、従来市分は税率が12.3%であったものが、この10月1日開始事業年度からは6%に下がり、法人住民税の税率が非常に低くなってきております。特に法人住民税の税収の大きかった地方団体からは、法人税割の交付税原資化についてお叱りを受けているところですが、そこは地方消費税が増える中で偏在是正措置を講じなければいけない、地方全体のことを考えてのことなのでご理解いただきたいということで何とか納得いただいて、今の形になっております。

法人住民税の法人税割は法人の事業活動が活発な地方団体にとって貴重な財源になっているということも事実です。もちろん偏在の問題はありますが、一方、そういった地域では企業との関係でいろいろな財政需要があるという話もありますので、法人税割は地方団体と法人をつなぐ重要な税目でありますし、過去の政府税調の中期答申では、法人住民税は地域社会の費用についてその構成員である法人にも個人と同様幅広く負担を求めるために課される税であるという位置付けがされているところです。

〔固定資産税について〕

それから、固定資産税の関係です。住宅用地特例、特に小規模住宅用地の6分の1という点についてですが、これについてはご指摘のとおり、商業地等と公平性の観点から大きな問題ではないかというご指摘もあるところです。ただ、現実問題として200㎡以下が6分の1になっているという状況の中で負担増を求めることができるのか、また、住宅政策上の見地から設けられているものですので、そういったことも踏まえて、今後取り扱いを検討することになるのではないかと思います。

あまりはつきりとしたお答えになっておらず、誠に恐縮ですが、ご理解を賜ればと思います。ありがとうございました。

おわりに

(林宏昭) どうもありがとうございます。私が頂いたメモでは取りまとめと書いてあるのですが、ちょっとだけ、感想めいたものになります。今日はお二人の審議官と研究者のお二人どうもありがとうございました。

これは質問ではなくて、感想なのですが、テーマは税制改革を巡る現状と課題です。税制改革は、タックスリフォームと言います。これは、再構築ではありません。いったんフラットにして、こういう税制を作っていこうという話ではない。本日の議論でもかなり現状がこうなっているからというお話がありましたが、そこをスタートにせざるを得ないのは確かです。

ただ、私自身が、最近、感じているのは、租税原則が度々取り上げられますが、その中で、簡素というのはあまり問題にされていないのではないかという印象を持っています。例えば消費税で軽減税率は反対だという声が非常に強かったです。なぜかという、ややこしいからです。ややこしいからなのですが、いざやるとなれば、もっと簡素なやり方があるのではないのかなと、私はそういう目で見ています。

それから、法人税は国もそうですし、地方もそうですけど、昭和40年代ですが、日本でも法人税廃止論がありました。それは最終的に個人がお金を使うのだから、個人のレベルできちんとつかめばいいのではないかということです。今の国際的にお金が動いて、どんどん税率が下がっていつている状況を考えますと、かなり先取りしていたのではないかと思います。その当時、木下和夫先生という財政学者で、税制調査会の会長代理を長く務められた方ですが、法人税廃止論も議論されていました。法人税を考えると、将来的にはそこまで議論を一回考えていいのではないかと思います。もちろん、内部留保の問題がありますので、全てが個人段階で課

税が可能なわけではありません。今これだけ下がってきて、所得を捉えるのが難しいということになってくると、かなり先見の明があったのかなという気がします。

とはいえ、地方も個人だけに税金を求めるのではなくて、企業課税も行っています。企業は生産活動をするのですから、それを税源にすることは根拠があります。地方は法人課税は要らないのではないかという声はあります。しかしながら、生産活動がすごく活発で、あまり人が住んでいないところは税収がなくていいのかということで考えると、生産に応じた税金も要るだろうと私は考えています。現在、いろいろな制度の構築をされている中で非常に苦勞されて

いるところだろうと思います。

地方の法人課税については、1980年代に消費税導入と所得税・法人税減税を組み合わせた抜本的税制改革が行われました。その後も、1995年の所得税の減税や消費税率の引上げなどの改正が行われています。税調でも数度に渡って、中期や長期の答申が出されていますが、様々な微調整が積み重なっている現在の状況で、抜本的な改革はなかなか難しいことだとは思いますが、租研も我々もその方向性について、引き続き検討していかなければいけないと思います。今日の討論会はこれで終了したいと思います。両審議官と研究者の皆さん、どうもありがとうございました。