令和３年度　税制改正に関する租研意見

令和２年９月８日

公益社団法人　日 本 租 税 研 究 協 会

公益社団法人日本租税研究協会は、昭和 24 年に来日されたシャウプ税制使節団団長シャウプ博士の示唆に基づいて、学界・産業界の有志、主として経済団体連合会があっせん役になって民間の立場から財政・税制問題を調査・研究するために創立された団体であり、時代とともに変化する経済・財政事情をふまえて財政・税制をめぐる諸問題について、調査・研究を行うと共に広く情報発信を行ってまいりました。

当協会は、財政健全化、経済成長戦略、社会保障制度の改革等を一体的に推進するための「安定財源の確保」と「経済活力の強化」を基本とし、構造問題を抱える日本の経済社会実態の変化に即したあるべき税制改革への取り組みが必要であると考えており、今般これらの認識をふまえ、協会会員への意見調査を行い、税制改革に向けた提言である「令和 3 年度税制改正に関する租研意見」を取り纏めました。

なお、新型コロナウイルス感染症の拡大は日本を含む世界の国々で大きな問題を引き起こしました。本協会としてもこの点に関しては極めて重大な関心を持ってとらえており、財政に与えるインパクトなどの今後の動きを注視しながらも、本意見書では、これまでの提言と同様、日本における社会経済構造の問題を踏まえた税制改革に関する提言に焦点を当てることをお断りしておきます。本提言があるべき税制構築の一助になれば幸甚に存じます。

公益社団法人　日本租税研究協会　会長　佃　和夫

令和３年度税制改正に関する租研意見（概要）

総論

Ⅰ．はじめに

日本経済・社会の構造問題

①巨額の財政債務
②超高齢化の進行
③社会保障費の増大
④ニューノーマルへの未対応

改革の方向性
- 早期の財政状況改善
- 経済ダイナミズムの再生
- 超高齢社会において国民が安心して生活
- イノベーティブな社会創造（Society5.0）

とくに税制は重要な役割
↓
変化に迅速かつ的確に対応する制度構築を！

＜前提とする基本認識＞
- 徹底した行財政改革による財政再建
- 政府は市場メカニズムを尊重

Ⅱ．税制改革の基本的視点

○経済活力の視点	○財政健全化の視点	○真の地方分権を推進する視点
雇用・所得の確保 ⇔ 企業の活性化	「受益＞負担」という財政構造の解消（将来世代へ先送りしない）	財政の規律強化と責任をともなった地方行財政運営の実現
対応 ・企業の国際競争力強化 ・立地競争力の強化 ・生産性向上 ・新たなイノベーション	**対応** ・消費税の充実強化による財源確保 ・所得税改革による負担の適正化 （負担のあり方、経済活力の減退、個人間/世代間の不公平等に配意要）	**対応** ・応益課税の性格の強化 ・税源の偏在性が少なく、税収が安定的な地方税体系 （例：地方消費税の充実）

税制における基本原則

３つの原則間のバランスに十分留意し税制構築

- **公平性の原則**（応能負担･世代間公平確保）
- **中立性の原則**（企業･個人の行動への影響最小化）
- **簡素性の原則**（徴税・納税コストの少ない制度設計）

Ⅲ．税体系

税のバランス
広く・薄く・安定的なものに

所得課税での対応：
①税収調達機能　②所得再分配機能
→経済社会に対応した累進税率構造や控除のあり方見直し

消費課税での対応：　①国民全体で広く負担できる
②景気に左右されない　③経済活動に対する中立性を損なわない
→時代に即した税目（基幹税），**消費税率の更なる引き上げ必須**

法人課税/地方税での対応：
地方税における法人依存から脱却するとともに、福祉支出に対応する地方消費税の充実化

各論

Ⅳ．所得税

○所得再分配機能については、近年回復傾向にあるものの、引き続き、その役割を検討
○負担偏在是正と税収の伸縮性確保のため、**低税率適用範囲の縮小を含めた累進税率構造の見直し**
○経済社会の変化に伴うライフスタイルの多様性に応じた控除の制度とすべく
「所得の種類に応じた控除」と「人的控除」のあり方全体を見直し

Ⅴ．相続税・贈与税

○近時の改正により基礎控除引き下げ、税率見直し実現。今後とも、**相続税の機能（富の集中抑制）を適切に果たし得るようにするために、国民の納得、周知、理解を図る**
○贈与税は、資産の世代間移転を目的として導入された**結婚・子育て・教育・住宅取得等での過度な優遇措置については、格差の固定化防止の観点も含め引き続き検討**

Ⅵ．法人税

○**日本経済の成長促進**のため、**企業の国際競争力を強化・対内直接投資拡大**を目的として
引き続き、経済活動の環境整備としての法人税制の構築を進める
○**法人実効税率につき**、近年の諸外国の動向も踏まえ、**課税ベース等を含め、国際的な調和を図ることを目的に、早期にアジア近隣諸国並みまで引き下げる**
○**成長戦略の観点**から、より利用しやすい制度としての**研究開発税制等のイノベーションに資する制度の拡充**

Ⅶ．国際課税

○**企業の経済活動が国際化**する中、**各国の制度が異なる**ことによる二重課税等の**弊害がある一方、一部の多国籍企業による過度な課税逃れが問題視され、OECD/G20、更に、BEPS 包摂的枠組みによる対策検討が進捗**
○**国際課税の原則が見直される中で、企業の競争条件に関する公平性確保**のため、**国際課税上の準則や執行の整備、国際的二重課税を効果的に排除する仕組みや投資交流を阻害しない税制の構築**を目指す

Ⅷ．消費税

○財政の健全化・今後の社会保障費増加に対応する財源として、**国民が広く負担するものとして、今後も消費税の充実強化が不可欠な中で、その公平性・透明性の向上が必要**
○消費税収は社会保障に使途が限定され、受益面も考慮するなら低所得層に有利。逆進性対策とされる**軽減税率は、公平、中立、簡素の観点から様々な弊害があるため、軽減税率適用の対象が安易に拡大しないように厳格な歯止めを設けるべき**

Ⅸ．地方税

○地方分権社会の実現のため、地域行政サービスの費用をその**受益者が負担する応益原則の明確化**
現在の地方財政支出が福祉サービスをはじめとした対個人向けの割合を高めていることから、
地方税負担の比重を法人から個人に移すことが不可欠
○長期的には全体の税収を確保しつつ、**課税標準が重複する税目の統合等を含めた抜本改革**を検討

Ⅺ．納税環境の整備

○租税は民主主義の根幹であり、**情報提供や租税教育による意識改革への取り組み**が重要

目　　次

＜総論＞

Ⅰ.はじめに …… 1

Ⅱ.税制改革の基本的視点 …… 2

Ⅲ.税　体　系 …… 3

＜各論＞

Ⅳ.所　得　税 …… 4

Ⅴ.相　続　税　・　贈　与　税 …… 6

Ⅵ.法　人　税 …… 6

Ⅶ.国　際　課　税 …… 9

Ⅷ.消　費　税 …… 13

Ⅸ.地　方　税 …… 14

Ⅹ.そ　の　他　の　税 …… 17

Ⅺ.納税環境の整備 …… 18

参　考　資　料 …… 21

(参考)「国際課税に関する用語の説明」 …… 44

令和３年度税制改正に関する租研意見

令和２年９月８日
公益社団法人　日本租税研究協会
会長　佃　和夫

＜総論＞

Ⅰ.はじめに

現在わが国の経済・社会はさまざまな構造問題に直面している。なかでも、令和２年度末に長期政府債務残高（図表Ⅰ-1(1)参照)が 1,182 兆円(対 GDP 比 207%)になると見込まれる財政問題は国民経済に大きな影響を与えている。わが国の財政状況は、歴史的・国際的にみても最悪の水準となっている（図表Ⅰ-1(2)参照)。この状況は、過去の景気の停滞による税収の減少や数次に及ぶ経済対策の実施といった短期的な要因による部分もなくはないが、その背景の中心には、受益と負担のアンバランスを残したままの財政構造、超高齢化（図表Ⅰ-2 参照)による社会保障費の増大といった構造上の問題が存在する。

巨額の財政債務は、将来世代へ過重な負担を先送りし、世代間の不公平を著しく拡大させるだけでなく、財政運営の弾力性を損ない、国民に真に必要な公共サービスが供給できなくなるという事態をもたらしかねない。また、巨額の公債発行は金利の上昇を招き、個人・企業の債務負担の増加や資金の不足を引き起こし、国民生活や経済全般に甚大な悪影響を及ぼす恐れがある。とくにグローバル化時代にあっては、日本の財政状況の改善は世界経済の安定という点からも不可欠であり、日本が果たすべき役割は極めて大きい。

令和２年度においては、新型コロナウイルス感染症対策のため、総額 50 兆円を超える大規模な補正予算が２度にわたり編成されるとともに、納税猶予の特例など所要の税制上の措置が講じられている。本年７月 17 日に公表された経済財政運営と改革の基本方針 2020（骨太方針）では、感染症拡大を踏まえた当面の経済財政運営方針と骨太方針 2018 及び 2019 等に基づき経済・財政一体改革を推進することとしている。しかし、財政支出等が著しく拡大する中で、2025 年度の基礎的財政収支の黒字化達成は絶望的な状況になっており、今回改めて認識されたように、平時に財政健全化を進めておくことの重要性は、いくら強調してもし過ぎることはない。

巨額の財政債務はわが国の重要課題であり、感染症拡大にかかる危機的状況を脱した後には、財政健全化に全力で取り組むべきである。目下の経済対策に関しては、真に効果のある歳出に限定されるべきであることは言うまでもない。

経済に目を転じると、近年、わが国の経済状況は回復しつつあったものの経済成長率は先進国の中では低い水準であった。また今日、新型コロナウイルス感染症等の影響により、世界経済は大きな打撃を受けている(図表Ⅰ-3 参照)。今後わが国が経済のポテンシャルを強化していくためにも、新たなイノベーションを生み、競争力を強化するとともに、設備投資を促進することによって生産性を上げ、企業収益の拡大が雇用、所得の増大につながるという経済成長への「正のスパイラル」を志向することが重要である。そのためにも経済活動のグローバル化時代に相応しい成長戦略の確実な実施に官民を挙げて早急に取り組んでいか

なければならない。

わが国においては、経済ダイナミズムの再生を目指し、国民一人ひとりあるいは各企業の活性化を促すとともに、超高齢社会において国民が安心して生活を送ることを可能とするような制度の構築を遅滞なく進めることが求められている。これに加えて、感染症拡大の下で新しい生活様式やニューノーマルといった考え方が提唱されており、官民をあげて意識改革を図り、デジタルトランスフォーメーション（DX）に積極的に取り組んでいく必要がある。

このような認識の下、当協会は、これまで税制改正に関する意見書を提出し、望ましい税制の構築について提案を行ってきた。ここ数年来、法人税、所得税、相続税等、当協会が主張してきた方向への改正が実現している。しかしながら、引き続き検討を加え、改正を進めるべき課題も数多く残されている。また、世界経済の情勢等を含めて、日本を取り巻く経済・社会環境は日々変化していることから、こうした変化に迅速かつ的確に対応できる制度の構築を常に追求する必要もある。以上の問題意識を背景に、ここに令和 3 年度を含む税制改正についての当協会の意見をまとめた。

なお当協会は、これまでの意見書において、①財政再建や今後の財政支出の増加については、安易な税負担の引き上げではなく、徹底した行財政改革を断行することにより対応すべきであること、②市場メカニズムが機能する領域からは政府は撤退するとともに、国民は受益の抑制等を含む自己責任原則を受入れるという基本認識を税制改革の前提としてきたことを、ここで改めて確認しておきたい。

Ⅱ.税制改革の基本的視点

1.基本的視点

第一は経済活力の視点である。国民にとって、雇用があり、所得が確保されることが、安心・安定した生活を維持する大前提であり、そのためにも雇用を支える企業の活性化が不可欠である。雇用、配当等を通して消費や貯蓄が活発になり、豊かな国民生活を実現することが、さらなる企業の活力に結びつく。こうした「正のスパイラル」を実現するためにも、企業をはじめとした経済主体のダイナミズムを回復･強化する必要がある。とくに、グローバル化の進展によって国境を越えた企業活動が活発に行われるなか、日本企業の国際競争力の強化と日本の立地競争力の強化が極めて重要である。

加えて、人口減少や少子･高齢化の進行によって潜在成長率が弱まるとも言われているわが国においては、国際的に見ても高いとは言えない生産性(図表Ⅱ-1、Ⅱ-2 参照)の改善こそが経済の持続的成長にとって不可欠であり、そのためにも、革新的技術や新たな基幹産業を生み出すためのイノベーションを実現しなければならない。

経済活力の強化は、税源の育成と税収増加を実現し、財政健全化にも貢献することになる。税制改革においては、企業の国際競争力を確保･強化する等、経済活力を強化するという視点が極めて重要である。

第二は財政健全化の視点である。令和元年 10 月に消費税率が 10%に引き上げられたが、財政活動による国民の「受益」が「負担」を大きく上回り、債務が長期にわたって将来世代

に先送りされているという構造は変わらない。さらに今後、超高齢化の進行により社会保障費の増加が避けられないことを考えるなら、社会保障の効率化・重点化等、歳出の思い切った削減を行ったとしても、国民負担が増加することは避けられないと考えられる(図表Ⅱ-3参照)。その場合、国民負担のあり方は、経済活力の減退や、個人間・世代間の不公平性 等、課税によるマイナスの効果を極力排除できるものでなくてはならない。

第三は財政責任をともなった真の地方分権を推進する税制の構築である。地方分権改革は単に国から地方に権限や財源を移譲することではなく、地方財政の規律を強化し、責任をともなった行財政運営を実現するものでなくてはならない。そのためにも地方税における応益課税の性格を強める必要がある。また、わが国の場合、地方自治体が社会保障など行政サービスを安定的に供給するためにも、地方消費税の充実など、税源の偏在性が少なく、税収が安定的な地方税体系を構築するなど、地方税の抜本的な改革に向けて、政府は速やかに道筋を提示し、取り組む必要がある。

2.税制における基本原則

以上、わが国の社会経済情勢の変化をふまえた上で、今後の税制のあり方について、当協会の基本的な視点を示した。しかし、どのような状況・時代にあっても、公平・中立・簡素という税制の基本原則が満たされる必要がある。

公平性の原則は、人びとは負担能力に応じて税を分かち合うというものであるが、公平性は、現在世代内のみならず、現在世代と将来世代という世代間においても満たされなくてはならない。中立性の原則は、税収調達手段である租税が個人や企業の活動に対して与える影響を極力小さくするというものである。一定の資源を最大限有効に利用することが国民の福祉増大には必要であり、右肩上がりの成長が期待できない今日では、この原則の重要性が増してきている。簡素性の原則は、納税者にとって理解しやすく、徴税・納税双方のコストができるだけかからないような税制の仕組みを構築することである。

以上の三原則は常にすべてが同時に満たされるわけではなく、税制の構築に当たっては、原則間のバランスに十分留意する必要がある。また、時代とともに、重視すべき原則の優先順位が変動することもあり得る。

Ⅲ.税体系

わが国の課税バランス（国税・地方税計）は、令和 2 年度（予算ベース）で、所得課税が 30.4%、法人課税が 20.4%、消費課税が 35.5%、資産課税が 13.6%となっている（図表Ⅲ－1 参照)。長期的な視野に立ち福祉改革をはじめ各種の構造改革を積極的に進めたうえで、なお避けることのできない超高齢社会等の費用負担増は、国民がこれを広く薄く負担すべきであり、特定の企業や個人に負担を集中させることは望ましくない。今後、増大するであろう税負担を消費課税に求めることで課税バランスを改善し、あわせて超高齢社会での安定的な財源の確保に努めるべきである。とくに、消費税は国民全体で広く負担でき、かつ、景気に左右されにくい安定的な税であり、経済活動に対する中立性を損なわないというメリットも持っている。それゆえ、社会保障費が増加する時代にあっては、消費税はその財源として

最も相応しいものである。

消費税率が引き上げられたものの、社会保障費が効率化・重点化・適正化によって大幅に抑制されて財政健全化が達成されない限り、10%という水準では十分ではないこと、および10%という消費税率は国際的には依然として低い水準である(図表Ⅲ-2参照)ことから、超高齢社会の財政を支える基幹税として、さらに消費税率を引き上げる必要がある。

消費税とともに個人に対する基幹税である所得税については、これまでの税制改正や経済対策等により、税率の引き下げ、低税率適用範囲の拡大、各種控除の拡充による課税最低限の引き上げなどが行われてきた結果、税収調達機能は弱まっている(図表Ⅲ-3参照)。今後の日本を支える税体系としては、消費税の引き上げにより、広く全世代が負担することに加えて、景気に左右されにくい財源を確保するとともに、所得税がもつ税収調達機能と所得再分配機能の回復を視野に入れ、累進税率構造や控除のあり方等を見直すことが重要である。このように、超高齢社会においては消費税と所得税を両輪とした税体系を構築することが望ましい。

また、わが国の税体系の特徴の一つは法人所得課税の比率が高いことである。地方税、とくに都道府県税収総額に占める法人所得課税（道府県民税法人分及び法人事業税）の割合は高水準である。地方財政支出が福祉支出を中心に生活関連型にウェートを移している現在、税収が安定的でかつ地域的な偏在の小さい地方消費税の充実を図る必要がある。

＜各論＞

Ⅳ.所得税

1.所得再分配機能

累次の税制改正によって所得税の再分配機能は低下してきたが、最高税率の引き上げ、給与所得控除の縮小、配偶者控除及び配偶者特別控除に関する所得制限の導入等の税制改正により、近年、再分配機能は回復傾向にある。所得格差が拡大しているといわれる現状において、所得再分配はどうあるべきか、そのなかで所得税はどのような役割を果たすべきかについては、引き続き議論を深めていく必要がある。(図表Ⅳ-1(2)参照)。

2.負担偏在の是正と伸縮性確保

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は、わが国の場合、約83%(平成30年度予算ベース)に達しており、アメリカ(25%)、イギリス(3%)、フランス(0%)に比べ極めて高い。このように、わが国の所得税は、負担が中高所得層に偏る特異な構造となっている(図表Ⅳ-2(1),(2)参照)。また、ほとんどすべての階層においてわが国の所得税負担は先進国の中でも低く抑えられている(図表Ⅳ-3参照)。

所得税の伸びに大きく影響するのが税率構造であるが、過去の税制改正によるフラット化の影響もあり、所得の増減に伴う税収の自動伸縮の機能が低く、経済が成長し所得が伸びても税収があまり反応しない構造となっている。着実な経済成長を目指すわが国において、今後の財政運営に適切に対応するためにも所得税の伸縮性を回復する必要がある。

そのためには、低税率適用の所得ブラケット幅の縮小などに本腰を入れて取り組むととも

に、累進税率構造のあり方を検討する必要がある。

なお、低所得層、子育て勤労世帯に対しては、租税だけを見るのではなく、給付も含めた負担のあり方に配慮する必要がある。

3.諸控除の見直し

3-1　所得控除と税額控除

現行所得税においては、所得の種類に応じた負担調整の仕組みを採用しており、婚姻、育児、老齢等のライフサイクルの局面において、各種の控除が措置されている。これらの控除は個々人の事情に配慮できるという長所を持つが、公平性、中立性、簡素性といった租税原則に照らして見直す必要がある。とくに、所得控除には最低限度の生活の維持に要する原資に対する課税を控えるなどの目的があるものの、低所得層よりも高所得層に相対的に大きな税負担減の効果をもたらすものとなっていることから、税収調達機能の回復を中心とした所得税改革の中で、所得控除制度から税額控除制度への転換等を含めて検討されることが望ましい。

また配偶者控除等のあり方をめぐり活発な議論が交わされ、税制、社会保障制度、企業の配偶者手当など幅広く総合的な検討が求められているが、少なくとも税制が就労を抑制することがあってはならない。

その意味においても、税制のみならず社会保障制度を含めた検討が求められているが、ライフスタイルに合わせた多様な働き方を柔軟に選択できるように、配偶者控除等の見直しに留まらず、「所得の種類に応じた控除」と「人的控除」のあり方全体の見直を検討すべきである。

3-2　給与所得控除

近年、給与所得控除については、その上限額が引き下げられている。この改正によって高所得層の税負担は増加し、所得再分配機能の回復につながっている。

平成 30 年度の改正において、給与所得控除から基礎控除への振替が行われると共に、控除額が頭打ちとなる給与収入が 850 万円超に引き下げられている。フリーランスや請負など多様な働き方とのバランスも鑑みつつ、給与所得控除のあり方を見直すとともに、特定支出控除制度の対象範囲をさらに拡大することによって確定申告の選択の可能性を増やす必要がある。

3-3　高所得層の公的年金控除の見直し

年金については、拠出面では社会保険料控除、給付面では公的年金等控除によって、拠出・給付の両面で課税が減免される仕組みになっている。

年金課税については、税制抜本改革法で「年金の給付水準や負担のあり方など、今後の年金制度改革の方向性をふまえつつ、見直しを行う」とされ、拠出・運用・給付を通じて課税のあり方を総合的に検討することとなっている。

平成 30 年度の改正において、公的年金等収入が 1,000 万円を超える場合の控除額に上限

が設けられると共に、年金以外に高額の収入がある年金受給者の控除額引き下げが行われたが、拠出時非課税･給付時課税の考え方を取り入れ、世代間・世代内の公平確保の観点から引き続き見直しを進める必要がある。

4.金融所得課税の一元化

金融所得課税の一元化については、公社債等の利子及び譲渡損益並びに上場株式等に係る所得等の損益通算が既に可能とされている。今後とも、金融所得に対する租税の中立性・簡素化を高めるとともに、金融･資本市場の国際競争力の強化によって、資本の国際流動性を確保し、日本経済の活性化を図っていくことが必要である。

ただし、所得税に関しては公平性の観点から総合課税を進めるべきという意見もあるので、金融所得課税のあり方に関しては、引き続きの検討が望まれる。

Ⅴ.相続税・贈与税

相続税は、平成 25 年度の改正において基礎控除が大幅に引き下げられるとともに、税率の見直しなどが行われたことによって、相続税の機能は一定程度の回復が図られた（図表Ⅴ－1 参照)。今後とも、相続税の改革にあたっては、富の集中抑制という機能を合理的、かつ、適正に果たし得るよう、国民に周知するとともに、富の社会還元という観点も含め納得感、理解を得られるようにすることが重要である。

贈与税は、生前贈与による課税の回避を防止するという意味で、相続税を補完する役割を果たしているが、近年、高齢者が保有する資産を早期に次世代に移転することを促進し、その有効活用を通して経済社会の活性化に資するという改正が行われている。しかし、結婚、子育て、教育、住宅取得資金などの贈与についての過度な優遇措置は、格差の固定化につながる等の側面もある。令和元年度改正において導入された受贈者に係る所得制限は評価できる。同制度においては更なる見直しの余地がないかどうか、引き続き検討が必要である。

個人又は法人の事業の円滑な承継は、雇用の維持や地方経済の活性化に資するため、税制上の配慮の必要性は認められるが、かかる配慮が、単に課税を免れた上で富の集中を維持する措置として温存されることがないよう、その必要性と効果は引き続き検証されねばならない。

Ⅵ.法人税

1.経済成長を促す法人税制の構築

日本経済の成長を促進するためには、法人の国際競争力を強化し、法人がわが国の経済成長のエンジンとして十分な機能を果たせるように環境整備を行わなければならない。また、世界の経済力上位 10 か国における対内直接投資を対 GDP 比(2019 年)でみると、イギリス 69.8%、カナダ 59.7%、フランス 31.9%、アメリカ 43.8%、EU 全体 59.7%、OECD 全体 45.3%であるのに対して日本は 4.34%と極めて低い水準である(図表Ⅵ-1(1)参照)。

国際的に魅力ある市場として日本の立地競争力を高めていくには、「世界で最もビジネスがしやすい国」の実現に向けて、企業の経営環境を改善するための政策を総合的に進めてい

くことが重要である。企業活動や投資環境に影響を与える要因には人件費等のビジネスコスト、人材確保、行政手続きや許認可等の規制、市場の成長性などがあるが、法人税制も日本企業の国際競争力を左右する重要なソフトインフラである。この点は、当協会が会員を対象に実施した調査でも、企業活動に影響するとの回答が多く寄せられている。研究開発税制の見直しや中小企業の投資促進に向けた措置が講じられてはいるが、経済成長のエンジンである技術進歩や資本ストックの増加に資する税制の構築がさらに求められている。

わが国の税体系において法人税は大きな比重を占めており、その税収調達機能への期待は大きい。しかし、法人の競争力を高めるとともに、日本の立地競争力を強化することによって日本経済の成長を促すためにも、法人税制は、少なくとも国際的に調和の取れたものでなければならない。

2.国際的に調和する法人税制

わが国の法人課税の実効税率は、平成 27 年度 32.11%(国・地方合計)、平成 28 年度 29.97%(△2.14%)、平成 30 年度 29.74%(△0.23%)に引き下げられ、諸外国と比較すると、ドイツ(29.90%)並みの水準となった(図表Ⅵ-1(2)参照)。この方向は成長志向の法人税改革を推進し、経済の好循環の定着に向けた改革と評価できる。

しかし、イギリス(19.0%)は、令和 2 年 4 月から 17.0%への引き下げ、アジア近隣諸国は 25%を下回っている国もあり、トランプ政権下のアメリカでは 40.75%から 27.98%まで大幅な税率引き下げが行われている。政府においては「国が責任をもって、世界のトップクラスの事業環境を整備していく必要がある。」としており、官民を挙げて、魅力ある環境整備に努める必要がある。日本企業が国内生産活動の成果を保持し、海外の競合企業に対して競争力を確保するとともに外国企業の国内への投資を呼び込むためにも、早期に法人実効税率をアジア近隣諸国並みの水準まで引き下げることが重要である。

なお、わが国の法人税制においては税率だけでなく、課税ベース等を含めた他の仕組みについても、国際的に調和のある(イコールフッティングな)ものとすることが肝要である。

3.イノベーションと政策税制

政府は、日本のイノベーションランキングを 5 年以内に世界第 3 位(現在第 18 位)にするとの目標を掲げ、「技術もビジネスも勝ち続ける国」を目指すとともに、官民合わせた研究開発投資を対 GDP 比で 4%以上にするという目標を掲げている。少子化により労働力人口がますます減少していくわが国経済においては、経済の持続的な成長力を強化するため、生産性向上が不可欠であり、第 4 次産業革命及び Society5.0 を推進し、生産性革命やデジタル化を主導する最先端の技術分野や関連産業等の戦略分野におけるイノベーションの重要性はさらに高まっている。とりわけ近年の経済のデジタル化においては、クラウドコンピューティングサービスの急速な普及等をはじめ、世の中におけるイノベーションの潮流が大きなうねりとなってダイナミックに変化している。

このような状況において、政策税制は、透明化法の調査結果をふまえた見直しを進めていく必要があるが、日本企業の国際競争力の強化や日本の立地競争力の強化に資する研究開発

税制や設備投資促進税制は、成長志向の税制として恒久化や拡充することが何より重要である。そのためにも、重要な政策税制であるにもかかわらず、十分に利用されていない実態があるなら、その原因を調査し、利用されやすい制度に変更する必要がある。当協会のアンケートによれば、手続的な要件等の煩雑さから政策税制に関する適用のハードルを感じているとの回答が多い。また、イノベーション等は税制のみで実現するものではなく、他の政策とのパッケージ戦略が不可欠であることを付言しておく。

4.企業会計基準のコンバージェンスと法人税制

わが国における企業会計基準の国際財務報告基準(IFRS)へのコンバージェンスが進展している。また、連結財務諸表において IFRS を適用する法人が増加しており、現在、日本基準、米国基準、IFRS、修正国際基準の 4 種類の会計基準が選択適用されている。

企業会計基準のコンバージェンスと法人税法との関係においては、確定決算主義のあり方が問われることもある。確定決算主義は、確定した決算に表明された法人の意思を重視することにより課税所得の計算の信頼性、客観性及び簡便性を担保し、もって、法的安定性と納税コストの節約をもたらすことに意義がある。

「収益認識に関する会計基準」の公表にみられるように、IFRS へのコンバージェンスが進展し、法人税法にも影響が及んでいるが、確定決算主義については、維持か廃止かという二者択一の問題としてではなく、あくまでも確定決算主義という原則の下で例外をどのように定めるかという程度の問題として捉えていく必要がある。

いずれにしても、今後とも、法人税制において、企業会計基準のコンバージェンスに伴い個別財務諸表に適用される会計基準が変更される場合であったとしても、実態に変化がないにもかかわらず現行の税制上の措置が適用されなくなるなど経済活動に対する新たなコスト・課税上の負担が増加することがないように、また、法人が過大な事務負担を負うことがないように、確定決算主義の下、企業会計との調和を図りつつ柔軟に対応する必要がある。

5.連結納税制度(グループ通算制度)

連結納税制度は、令和 2 年度税制改正において事務負担軽減を図るための簡素化の観点等から改正が行われ、令和 4 年度よりグループ通算制度として適用が開始されることになる。今後は、事務負担等に考慮しつつ、適切な制度運用が行われることが望まれるとともに、改正前より継続して議論となっている地方税における同制度の導入をはじめ、新たな制度についても運用実態を踏まえた検討が必要である。

6.その他

6-1　受取配当の益金不算入の見直し

法人が受け取る配当について、持株割合 3 分の 1 超の株式の配当の場合は、その全額が益金不算入、3 分の 1 以下 5%超の場合にはその 50%、5%以下の場合にはその 20%が益金不算入である。

法人税が所得税の前取りである限り、法人間の受取配当は、二重課税防止の観点から課税

することには問題がある。さらにわが国の税制は、欧米諸国に比較しても厳しいものとなっており、国際的に調和した制度を検討する必要がある。

とくに、関連法人株式等（持株割合 3 分の 1 超 100%未満）の受取配当益金不算入に係る負債利子控除を撤廃することが望ましい。

なお、外国子会社からの受取配当金についても全額益金不算入とするとともに、外国子会社配当益金不算入制度における持株割合 25%については、これを引き下げることが必要である。

6-2　欠損金の繰越控除期間の延長等

法人税における欠損金の繰戻還付･繰越控除制度は、課税負担を平準化し、経営の中長期的な安定性を確保するうえで重要な制度であり、諸外国にも存在する税制である。

大企業を対象とした欠損金の繰越控除制度における控除限度額は段階的に引き下げられた(平成 30 年度以降は所得の 50%)が、欠損金の繰越控除期間(9 年、平成 30 年度から 10 年)は、アメリカ、イギリス、ドイツ、フランス、オーストラリア(ともに無制限)に比較して短い。より長期間で法人税の負担の平準化を図る観点から、これを延長することが必要である。

さらに、現在、適用が凍結されている大法人に対する欠損金の繰戻還付制度について凍結措置を解除するとともに、繰戻期間の延長を行う必要がある。

6-3　小規模企業税制

中小法人(資本金 1 億円以下)は一律に軽減税率(800 万円以下の所得に対して)15%の低い税率の適用があるほか、多くの優遇措置が講じられている。そのため、多額の所得があり、担税力が弱いとは言いがたい中小法人が軽減税率や各種の優遇措置を受けていることは、法人税法の趣旨に照らして問題であり、かつ公平性を欠くものとなっている。平成 29 年税制改正において中小法人の範囲につき一部見直しが行われたが、優遇措置を受ける中小企業の範囲や措置法による軽減税率等について引き続き検討する必要がある。

Ⅶ.国際課税

（本項目については「国際課税に関する用語の説明」（本冊子末尾に記載）を併せてご参照下さい。本文中に*を付している用語につき説明しています。）

1.グローバル化時代の国際課税制度のあり方

経済活動が国際化する中、各国が異なる税制を立法し執行することにより、同一の経済活動に対して複数回にわたり課税が行われ、或いは全く課税が行われない状況が生じる。このような状況を解消するために、各国は国内法と租税条約*により対処してきた。特に租税条約に関しては、近時、二国間条約の改定が続いており、多数国間条約を通じた条約の効率的な見直しと執行面の強化もなされてきた。

OECD が G20 の支持を受けて 2015（平成 27）年 10 月に公表した、BEPS* (Base Erosion and Profit Shifting：税源浸食と利益移転) の行動計画に関する最終報告書（以下、BEPS 最終報告書という。）に鑑み、わが国でも平成 27 年度以降の税制改正で国際課税関係の法

整備がなされた。令和元年度には、過大利子支払税制が見直されたほか、無形資産取引に関し、OECD 移転価格ガイドラインを反映する改正が行われ、BEPS 最終報告書の主要な項目の取り込みは、ほぼ一段落がついたと考えられる。2016(平成 28)年に京都で立ち上がった OECD/G20 Inclusive framework on BEPS(BEPS 包摂的枠組み, IF)を通じて国・地域間の協調は拡張しており、このような取り組みが進展することが望ましい。

もっとも、経済の電子化の進展に対応する国際税制のあり方については、令和元年 6 月に福岡で開催された G20 財務大臣・中央銀行総裁でも BEPS への対処において残された課題として確認され、現在最も注目を集めている論点である。IF において本年中に結論に至るべく検討が進んでおり、いわゆる「統合的アプローチ」の下で中核となる理念にやや曖昧さを残すものの、肝要なのは具体的な制度設計であるともいえる。企業の納税コストに配意しつつ、企業が国際的二重課税に巻き込まれることがないよう、首尾一貫した制度の構築を目指すべきである。

本年度の税制改正で、非課税で配当落ちとなった特定関係子法人株式の譲渡損を利用する仕組みへの対抗措置が導入されたことを含め、最近の国際課税上の対応は、税の抜け穴の防止に力点が置かれているが、むしろ国際的二重課税を効果的に排除する仕組みや投資交流を阻害しない税制の構築が、引き続きこの分野における中心的課題とされるべきである。

2.租税条約改正の推進

政府において租税条約の改正が積極的に行われている。経済のグローバル化が進展する中、国・地域間の二重課税を排除する租税条約は不可欠なものである。経済交流が一層拡大するよう租税条約の新規締結、改定など環境整備を図ることが重要であり、昨年 7 月に米国でも承認された日米租税条約はもとより、経済関係が強まっているアジア諸国や今後投資交流の活発化が見込まれる国々との条約改正･締結交渉を推進する必要がある。

個別の議論では、役務提供、親子間の配当、使用料、貸付金の利子に対する源泉税免除や引き下げ等の負担軽減措置と、移転価格税制に関する対応的調整義務*の条約への明記は、資本及び投資の交流に大きな役割を果たすことになることから、促進する必要がある。

条約の濫用防止規定の整備にあたっては、経済合理性のある取引には適用されないこととし、納税者の予測可能性と法的安定性が確保されるように適用要件を明確にすることが望ましい。

また、BEPS プロジェクトにおいて策定された租税条約に関連する措置としてわが国では 2018 年 5 月に「税源浸食及び利益移転を防止するための租税条約関連措置を実施するための多数国間条約」（BEPS 防止措置実施条約）が国会において承認され、同年 7 月に当該条約が発効している。現在、各国が自国の政策に照らし合わせいくつかの項目に留保を置く状況にあるが、租税条約のグローバルな協調と新たな展開について一層の進展を期待したい。

なお、租税条約の締結や改定の促進等ネットワークの拡充、国際課税に関する国際協議等の山積する業務への適切な対応は、日本の国益にかかわる重要な課題である。国際課税に関する行政担当部局の体制の一層の充実と人材の育成が望まれる。

3.外国税額控除制度*の見直し

わが国の外国税額控除制度は、外国法人税の額のうち、控除対象外国法人税の額とされるものに関し、所定の控除限度額の範囲で、納税者が同制度を適用し、国際的二重課税を排除する制度である。

控除対象外国法人税の額から除かれる項目には、法人税法等において税を課されない金額に対し課された所定の外国法人税が含まれるところ、令和元年度・2 年度改正でこうした除外項目への追加が続いている。わが国における制度の首尾一貫性を維持し、課税権を確保するための外国税額控除の制限は正当化されるものの、制度が過度に予防的となり、国際的に事業を展開するわが国の企業の競争力を損なうことがあってはならない。もし国際的に受け容れられ難い外国の税制や未解決の課題があれば、国際的な枠組みの中で見直しを促すことを通じた問題解決を図ることが望ましい。また、納税者が外国税額控除制度の適用対象となるか否かの予測可能性の確保も併せて重要となる。

控除限度額の管理に関しては、わが国は、一括限度額方式*を採用しつつ、控除枠の彼此流用を防止する措置を講じている。現行の一括限度方式は合理的であり、これを維持する必要がある。ただし、国際的な二重課税をより的確に排除するため、控除限度超過額、控除余裕額の繰越期間(3 年)を延長する必要がある。

4.移転価格税制*の見直し

海外の関連企業との取引について、当局が価格更正を行う移転価格税制においても、近年では、納税者と税務当局との協力的コンプライアンスの意義が認められつつある。「移転価格ガイドブック～自発的な税務コンプライアンスの維持・向上に向けて～」も公表されるなど、近時、国税庁により運用の明確化が図られており、納税者・税務当局双方に資するものとして評価することができる。もっとも、予測可能性を確保することができる事前確認制度(APA)*、国別報告書等の文書化制度*、国際的二重課税が生じた場合における紛争解決の仕組みである相互協議制度（MAP）について、手続処理の促進や企業の事務負担に配慮するとともに、仲裁制度を含む税務当局間のネットワークの拡充を推進し、当局間の見解の不一致により企業が犠牲にならないようにする必要がある。

令和元年度の改正で、評価困難な無形資産取引に係る独立企業間価格*に関し、予測から乖離する結果を基に課税する場合の根拠規定（所得相応性基準）*のほか、キャッシュフローの割引計算による評価技法（DCF 法）なども整備され、最新の OECD 移転価格ガイドラインに対応した。今後、企業の実態と実務負担を十分に踏まえ、国際的取引を阻害しない実務指針の公表が期待される。また、従来から課題と目されてきた寄附金課税との線引き、シークレット・コンパラブル*に対する透明性確保、支配権に関する国外関連者の定義などの問題についても、引き続き取扱いを明確化するべく改善していくことが望まれる。

多国籍企業の関連者間取引に対する移転価格課税については、今後とも多くの課題が発生してくることが予想され、引き続き、課税の透明性や予測可能性を確保する観点から、企業の実態を踏まえた適正な運用、制度の見直し等に取り組むことを期待したい。

5.外国子会社合算税制の見直し

平成 29 年度改正において、外国子会社合算税制*（タックスヘイブン対策税制）は、従来の仕組みを活かしつつも、外国子会社の税負担率が 20%（いわゆるトリガー税率）未満か否かを中心に把握する現行制度から、経済実体がない、いわゆる受動的所得は合算対象とする一方で、実体ある事業からの所得であれば、子会社の税負担率にかかわらず合算対象外とする制度へと大幅な転換が図られた。合わせて、ペーパーカンパニー（特定外国関係会社）に対する課税は強化された。現地子会社の税負担割合は、旧制度からの継続性と事務負担軽減の観点からなお考慮されるものの、平成 30 年度・令和元年度の改正で、実体のある外国金融持株会社は事業基準を満たすこととするなどの所要の整備がなされた。

取引に着目した新たな判定方法は、納税者の外国子会社への所得移転を効果的に防止できるルールとして BEPS 最終報告書で強調されたことをふまえて、国内法に反映されたものであるが、主体単位の課税と所得種類に基づく課税とが併存し、制度の複雑化と企業の事務負担の増加をもたらすのみならず、合算対象となる法人とその所得の範囲が大幅に増加することが懸念される。

新制度により、日本の国際競争力と日本企業の経済活動に支障が生じないようにするべきであり、今後とも、新制度の影響を把握しつつ、外国子会社を介した経済的合理性のある活動が合算課税を受けることがないように適宜見直しを行うと共に、通達等の発遣を含めて納税者へ効果的に情報やガイダンスを提供することが重要である。なお、制度上に従来から残る課題である、非課税所得の範囲等の租税負担割合の取扱い、組織再編成(現物分配を含む)及びグループ企業内の資産移転等があった場合の取扱いなどにも引き続き検討を加えていく必要がある。

6.デジタル経済の進展への適切な対応

進展するデジタル経済に関する課税問題*に関しては、2020 年（令和 2 年）までに合意を形成するべく OECD/G20　Inclusive framework on BEPS(BEPS 包摂的枠組み)での検討が継続している。2018（平成 30）年 3 月 16 日に公表された中間報告においては、電子化された事業の特徴としてあげられる情報の活用や事業利用者の参加がもたらす企業価値への貢献、当該事業に対する別個の課税の必要性などについての議論が行われており、各国の考え方は一様ではない。それでも、BEPS 包摂的枠組みにおいて、(1)課税が行われる国・地域へのネクサス（結びつき）と利益配分に関する原則、(2)無税・軽課税国への利益移転への対抗、という二つの柱が、長期的解決のための課題とされ、その作業計画は G20 大阪首脳宣言でも支持された。

こうした二つの柱の下で、具体的な制度の構築に至るための様々な論点に関し、各国の利害や主張が異なり、国際的合意の困難さが見受けられるなか、わが国は、引き続き国際的な枠組みにおける合意形成を促し、また牽引する役割が期待される。合意形成に際しては、関連する法令との矛盾や実務上の混乱を招くことがないよう、確立した国際課税上の諸原則との整合性を可能な限り維持するべきである。特に、軽課税国等への利益移転への対抗に関して言えば、わが国では、少なくとも当面は、改正済みの外国子会社合算税制や過大支払利

子税制に依拠してその効果を見極めるべきであり、トリガー税率方式への回帰や外国におけるデジタル課税等の独自措置への追随には慎重になるべきである。

7.その他検討課題

国際課税については、今後検討の余地がある項目がその他にもあることを付言しておく。例えば、導入の可否が検討されているタックス・プランニングの義務的開示制度があげられる。仮に導入に向けて検討が行われるとしても、BEPS 最終報告書の趣旨に沿うよう租税回避事案に限定して適用がなされる方向で検討が行われるべきである。

Ⅷ.消費税

1.公平性・透明性の向上

財政の健全化を進めるとともに、今後の社会保障費の増加にかかる財源を国民が広く負担するものとして消費税の充実強化が不可欠であるが、消費税率引き上げは「安心、安定した国民生活」を築くために不可欠であることを国民に十分説明し、理解と納得を深める努力を尽くす必要がある。そのためにも、消費税の公平性と透明性を向上させなければならない。これまでの税制改正によって、事業者免税点の引き下げ、簡易課税制度の適用上限の引き下げ等が行われ、消費税の公平性・透明性は高まったと考えられる。しかし、消費税制度に対する国民の信頼性をさらに高めるためにも、中小事業者の事務負担には配慮しながら、事業者免税点制度や簡易課税制度について見直す必要がある。

令和元年 10 月から消費税率が 10%に引き上げられた。また、4 年後の令和 5 年 10 月からインボイス制度が導入されることとなっている。免税事業者については、インボイス制度が導入された後、免税事業者等からの課税仕入れに係る経過措置が 6 年間にわたって段階を追って縮小されることとなる。しかし、消費税率が 10%となった状況において、消費税に対する国民の信頼を確保するためにも、小規模零細事業者を含めた全事業者へのインボイス制度の普及拡大が重要な課題となる。このため、インボイス制度の普及拡大のための広報、指導、相談体制を整備し、積極的に取り組んでいく必要がある。

なお、消費税制の改正に際しては、改正時の事務負担が大きいことから、納税義務者にとって過度な事務負担とならないよう十分配慮する必要があることは言うまでもない。

2.低所得層への対応

消費税の税収は社会保障に使途が限定されており、その受益面を考慮するなら低所得層に極めて有利な効果をもたらすことになることから(図表Ⅷ-1 参照)、消費税に特段の逆進性対策を講じることには慎重であるべきである。

消費税の軽減税率制度については、税率 10%への引き上げ時から導入された。しかしながら、軽減税率(複数税率)の適用については、公平、中立、簡素の観点からさまざまな弊害があるだけでなく、本来の税収を得るためには標準税率をさらに高めなくてはならない(図表Ⅷ-2 参照)など、問題も多い。

なお、軽減税率の適用対象には、「酒類及び外食を除く飲食料品」及び「定期購読契約が

締結された週 2 回以上発行される新聞」が含まれるが、それらの適否も含めて対象を明確なものとし、軽減税率適用の対象が安易に拡大しないように厳格な歯止めを設けるべきである。

また、現行法令上の取扱いにおいても、軽減税率の適用対象として国民の理解と納得が得られているか否かを含め、常に対象の見直し等を検討していくことが重要である。

3.消費税率引き上げ、軽減税率制度及びインボイス制度の定着と適正な転嫁

消費税率が引き上げられ、軽減税率制度導入が行われるなか、インボイス制度の導入も控えている。新たな制度が確実に定着し、消費税制度が国民に信頼される制度となるように積極的に取り組んでいくことが必要である。とくに、インボイス制度は、国民への理解と納得が得られることが重要である。

消費税は、取引における転嫁を通じて最終的に消費者が税負担することが予定されている税である。消費税が円滑かつ適正に転嫁されるように環境整備を行うことが重要である。そのためにも、消費税の転嫁拒否等の行為の禁止、消費税に関連するような形での安売り宣伝や広告を行うことの禁止、総額表示義務の緩和の取扱い、中小企業が共同で価格転嫁すること(転嫁カルテル)及び表示方法を統一すること(表示カルテル)の容認、通報者の保護等の諸問題について適切に対応し、国民への広報も含めて消費税率引き上げが着実に定着するように配意する必要がある。

Ⅸ.地方税

1.地方分権改革と地方税改革

地方公共団体の財政責任をともなった地方分権社会を実現するためには、行政サービスにおける受益と負担の連動を強める必要がある。そのためにも、地方税改革にあたっては、地域行政サービスの費用をその受益者が広く負担する応益原則を明確にする必要がある。

現行の地方税制度は、都道府県、市町村ともに多くの税目によって構成されているが、長期的には全体の税収を確保しつつ、課税標準が重複する税目の統合や零細税目の廃止など、抜本的な地方税改革を検討する必要がある。

また、地方税制では、法人課税の比重が大きくなっているだけでなく、法人には多くの税目が課されている。そのため法人課税の複雑化や課税ベースの重複という問題が生じている(図表Ⅸ-1(1)、Ⅸ-1(2)参照)。地方財政支出が福祉サービスをはじめとした対個人向けの割合を高めていることを考慮するなら、地方税負担の比重を法人から個人に移すことが、財政責任をともなった地方分権社会を実現するためにも不可欠である。

とくに法人住民税の法人税割や法人事業税の所得割等は応益負担といえるか疑問であるが、平成 28 年度税制改正において、大法人については法人事業税の所得割の税率を引き下げると共に、外形標準課税の拡充等が行われ、応益課税の原則に向けた改革も進められている。今後もさらに、他の税目も含めて地方法人課税を総点検し、応益に即した制度の再構築を行う必要がある。

地方税においてはとくに地域間の税源偏在が問題となっている(図表Ⅸ-2(1)参照)。そのため、偏在是正を目的として、法人事業税については、その一部を地方法人特別税化し、国が

徴収した後に地方法人特別譲与税（人口と従業者数で配分）として地方公共団体へ分配する制度が導入され、法人住民税法人税割については平成 26 年度税制改正で、税率を引き下げるとともに、引き下げ分に見合った税制として地方法人税（国税）を創設し、その税収全額を地方交付税原資とすることとされた。

消費税率の 10%への引き上げ時に実施された法令上の取扱いについて、地方法人特別税・譲与税の廃止と法人事業税の所得割の復元、法人住民税の税率引き下げと地方法人税の税率引き上げ等が行われたが、現行の地方税体系を残したままで、偏在を事後的に是正することは困難になってきている。

地方税における応益課税としての性格を強化するためにも、応能負担の部分は国税に移譲し、一方で地方消費税を充実･強化する等、国税と地方税のあり方を含めて、地方行政サービスを提供するための安定財源確保に向けた、抜本改革を検討することが重要である。このような抜本改革は地域間の税源偏在を是正することになる(図表Ⅸ-2(2)参照)。

2.住民税

個人住民税は「地域社会の会費」的性格を最もよく表していることから、課税ベースを見直すなど地方の基幹税として今後さらに拡充を目指すことが必要である。とくに個人住民税均等割については、「負担分任」の原則を強化するためにも、税率を引き上げることが相応しい。

法人住民税については、大都市では重要な財源となっているが、均等割が地域における「会費」的な役割を果たしているのかどうか、法人税割が利益法人にしか課税されていないことが望ましいのかどうか等の点をふまえ、他税への整理統合や国への移譲を含めた検討を行う必要がある。

少なくとも、現行の法人住民税が存続する間は、欠損金の繰戻し還付制度、外国税額控除の控除未済額の還付制度、連結納税制度については、法人税法上の取扱いと整合性のある税制とする必要がある。

3.事業税

応益課税の原則の観点から大法人について所得割を引き下げ、外形標準課税を拡充したことは評価する。しかし、事業税における所得割はそもそも応益課税であるかが疑問である。さらには、現行制度は所得割、付加価値割、資本割が併用されるなど、仕組みが複雑であるといった問題がある。応益課税の原則と税制の基本である簡素化に照らして、整理統合などの検討を行う必要がある。

現行の外形標準課税制度は、課税法人を資本金１億円超としているために、適用対象は大法人に限られている。行政サービスを受益している企業が応分の負担をするという応益課税の観点から、一定の配慮を行った上で、中小法人にも適用対象を拡大する必要がある。

なお、特定業種に適用されている収入金額基準については、令和２年度税制改正において改正が行われたが、租税の公平、中立性の観点から、そのあり方を引き続き検討していくべきである。

4.固定資産税

固定資産税(土地)については、依然として、地域間に負担の水準に隔たりが存在している(図表Ⅸ-3 参照)。なかでも、商業地等の負担の水準が高い地方公共団体は、「負担水準」の上限を 60%に引き下げる必要がある。また、住宅用地には負担軽減措置がとられていることから、隣接する土地であっても、住宅用地と業務用地とでは負担水準にも大きな差が生じている。今後の固定資産税の負担については、負担の水準の状況、行政サービスや財政の状況等をふまえたうえで、住宅用地に適用されている課税標準の特例の見直しなど、更なる適正化措置を講ずる必要がある。

家屋の課税価格は現在、いわゆる再建築価格方式によって算定されているが、この事務を執行するためには多大な事務量が必要である。一方、納税者にとっても算定の仕組みが分かりにくくなっている。事務量の大幅削減による行政の効率化と評価の客観性の観点から、家屋の評価を取得原価に改めるなど、評価方式について検討する必要がある。

償却資産への課税については、応益性を根拠として課税されてはいるものの、償却資産の大小と市町村の行政サービスとの間の関連性は希薄である。また、償却資産は事業所得を生み出すための費用としての性格を有していること、税負担が特定の設備型産業に偏重しており、国際的に見ても償却資産への課税は極めて異例である(図表Ⅸ-4 参照)。

償却資産については、平成 28～30 年度税制改正で、中小企業者等に対して、一定の機械及び装置の固定資産税について負担軽減措置が創設・拡充されているが、投資促進を図る観点から大法人を含めて課税対象の段階的縮小、廃止を含めて検討する必要がある。

なお、少なくとも、償却資産の評価(償却方法、残存価額)を法人税法の取扱いに合わせる必要がある。

5.事業所税

事業所税は、人口 30 万人以上の都市等が都市環境の整備及び改善に関する事業に要する費用に充てるため、都市の行政サービスと所在する事業所等との受益関係に着目して、事業所等において事業を行う者に対して課する目的税である。

しかし、人口や企業の大都市集中が続き、それにともなって発生する行政需要への対応が求められた昭和 50 年の創設時に比べて、現在では大都市の行政課題は大きく変化している。この点をふまえ、地方税における応益企業課税全体の抜本的改革の中で廃止を含めて見直す必要がある。

6.法定外税と超過課税

法定外税は、地方の課税自主権の具体的な行使であるが、その新設又は変更にあたっては、納税者の十分な理解を得なければならない。

標準税率を上回って課税する、いわゆる超過課税については、法人住民税、法人事業税といった法人分が中心であり、個人住民税に対する超過課税は水源環境保全などの目的で一部の地方公共団体が実施しているにすぎない(図表Ⅸ-5 参照)。個人にとって負担感のない法人

の超過課税に依存することは、安易な行財政運営に結びつくことに留意する必要がある。

また、超過課税や不均一課税については、地方公共団体ごとに統一性がなく、数多くの地方公共団体にまたがって活動している法人にとっては、これらの存在が納税コストの増加につながっている。企業活力を強化するためにも、恒常化している超過課税については廃止を含め検討する必要がある。

7.申告･納税方法の見直し

地方分権社会においては地方税の役割が大きくなるだけに、納税者の理解を得るためにも、税制及び申告を含めた納税方法の簡素化の重要性は増大する。

現行地方税制度は、都道府県、市町村ともに多くの税目によって構成されているが、企業等の事業活動が広域化し、かつ、多様化している点を考慮すると、地方公共団体ごとに納税事務を行うことは煩雑であり、事務負担も大きくなる。そこで納税手続きの簡素化の見地から、電子情報処理組織（eLTAX）の活用も含め本店所在地又は県単位での一括申告･納税制度を早急に検討する必要がある。

X.その他の税

1.印紙税

印紙税は、契約書や金銭の受取書(領収書)などの文書に課税されるが、一方、インターネット上の電子商取引やデータによる電子書類は、印紙税の課税対象とはならない。インターネット販売の拡大など、経済取引のペーパーレス化が進行する中で、こうした課税上のアンバランスはますます大きくなっており、課税の公平上、問題であることから印紙税全体について廃止を検討する必要がある。

2.自動車関係諸税

自動車関係諸税については、税制の簡素化、税負担の軽減、グリーン化の観点から見直しがされてきたところである。また、消費税率 10%引き上げに伴い、自動車取得税は令和元年 10 月 1 日に廃止されたが、車体課税については、グリーン化機能及び環境性能割を維持・強化することによって、自動車による環境への負荷を軽減する環境対策を推進することが望ましい。

自動車税及び軽自動車税の環境性能割や自動車重量税における原因者負担、受益者負担としての性格をふまえた課税制度について、納税者や国民が納得し、理解が得られるように、十分な説明責任を果たすことが重要である。

3.環境問題と税制

地球温暖化問題に対しては、国民的規模での主体的な取り組みを強化するとともに、わが国の環境技術を活かし、かつ、発展させることにより、経済成長と世界的な環境問題解決に実質的に貢献することを両立させることが重要である。

これまでの産業界の自主的な取り組みによって、日本の省エネ技術、新エネ開発などは世

界最高の水準を達成している。エネルギーを取り巻く大きな環境変化をふまえつつ、既に最高水準の環境対策が行われている中で、国内法人の国際競争力が失われ、海外生産への移転、国内産業・雇用の空洞化が進むことがないように、地球温暖化に関する税制についてはとくに慎重に対応する必要がある。

環境政策分野における財政の対応としては、環境保全に対する効果、経済に与える影響、国際的な動向等の総合的な観点からの検討が必要であり、国民の理解が十分に得られぬまま、安易に、特定の政策分野に税制を活用することには慎重を要する。

グリーン化税制については、従来の取り組みに加え、低炭素化に資するグリーン環境投資の拡大を通じた内需拡大、国民生活や企業活動において環境対策の推進に貢献するグリーン化措置をさらに推し進めるべきである。このため、地球温暖化対策、環境改善及びその技術革新に係る投資、研究開発税制等を創設・拡充し、更なる省エネの推進と省エネ技術の向上を図ることが必要である。

XI.納税環境の整備

1.租税教育と税に関する情報提供

租税は、国民生活に不可欠な財政活動を財源面で支える重要なインフラであるだけでなく、民主主義の根幹である。また、憲法で国民の義務に揚げられているように、税を納め、持続可能な社会を作っていくことは、民主国家の維持・発展にとって欠かせないことである。

しかし、わが国においてはこうした意識が十分に浸透しているとは言えない。

租税の意義・役割や納税者の権利・義務を正しく理解し、社会の構成員として税を納め、その使い道に関心を持ち、さらには納税者として納税環境や社会・国のあり方を主体的に考えるという自覚を育てることが重要である。

国や一部の地方公共団体等は、学校への出前授業や副読本の作成など、財政・租税教育の取り組みを行ってはいるが、必ずしも十分とは言えない。今後とも、租税に関する指導内容（意義、役割、納税の義務等）を明記した小中高の学習指導要領の確実な実施を図るとともに、教員等に対する税の啓発活動を支援するため、各地域で開催している教員向けの研修会等に対して、国等が租税教育の情報を提供するなど、財政・租税教育が確実に実施される環境の整備を図ることが重要である。

財政・租税教育とともに重要なことは、国や地方公共団体の行政運営の中で税に関する情報をわかりやすく提供することである。わが国における財政活動の受益と負担の関係性を理解し、国民の納税意識を強化するためにも、説明責任を果たす一環として有益な租税情報を提供することが重要である。

今後とも、国民に対して、財政の現状及び税に関する情報提供や租税教育の機会を増加させ、意識改革に取り組んでいくことが肝要である。

2.税務に関するコーポレートガバナンス

上場企業を中心に、会社法や金融商品取引法等に基づき、コーポレートガバナンスコードやスチュワードシップコードへの取り組みが進んでいる。その中で、税務に関するコーポレートガバナンス(以下「税務 CG」という。)についても、トップマネジメントの関与・指導の下に、経理・監査部門の管理運営体制の整備・強化、税務・会計手続きの整備・運用や、関連する人材育成等に力を注ぐといった、企業ごとの実態に即した取り組みが進展している。グローバルに事業が展開されている企業における税務 CG が、さらに充実されることが重要である。

税務当局においては、事務運営指針の制定などによって税務 CG の取組を進展させており、一定の評価ができる。引き続き企業の税務 CG への取り組みの実態を尊重し、企業のトップマネジメントへの働きかけを含め、税務コンプライアンスの一層の充実並びに執行の公平性及び透明性の確保に配意することが必要である。

3.行政コストの削減と納税者サービスの拡充

3-1　社会保障・税番号制度

マイナンバー制度は、公平な社会保障制度の基盤となる「社会保障･税番号制度」であり、これにより、国民の受益と負担の公平性･明確性が確保されるとともに、国民の利便性向上や行政の効率化、スリム化、行政コストの低減が図られねばならない。

マイナンバー制度の運用にあたっては、個人の全ての所得や資産等に関する情報を高度に電子化し集積することになるのでプライバシーの保護に配意し、国・地方公共団体は、システムの適正、かつ確実な運営を確保するとともに、監視・検知体制を整備し、セキュリティ面で管理を徹底することが重要である。

3-2　申告・納税手続の電子化

国税･地方税の電子申告･納税制度については、納税者の利便性が非常に高く、適正な申告･納税にも大きく貢献することが期待されているので、利用者のニーズを積極的に吸い上げ、利用率向上を図っていくことが必要である。さらに、電子政府･電子自治体推進の一環として、全国的に統一されたシステムとして、普及･拡大することを期待する。

とくに、e-Tax について、スマートフォンやタブレット端末からの利用拡大や添付書類のイメージデータによる提出を可能とするなど、電子申告・納税手続の簡素化が急速に進展しており、平成 30 年度の改正では大企業の電子申告の義務化もなされた。また、国税において、平成 29 年度からインターネット上でのクレジットカード納付が可能となるなど、一段の納付手段の多様化が進展していることを評価する。さらに、地方自治体においても同様に、多様な収納方法を普及・拡大させ、納税環境の整備を一層進めることが必要である。

今後とも、電子化を推進するためには、セキュリティ面での厳重な監視・検知体制の下、技術進歩の成果を積極的に取り入れ、電子帳簿保存・電子申告･納税手続きの一層の利便性や簡素化に努力する必要がある。

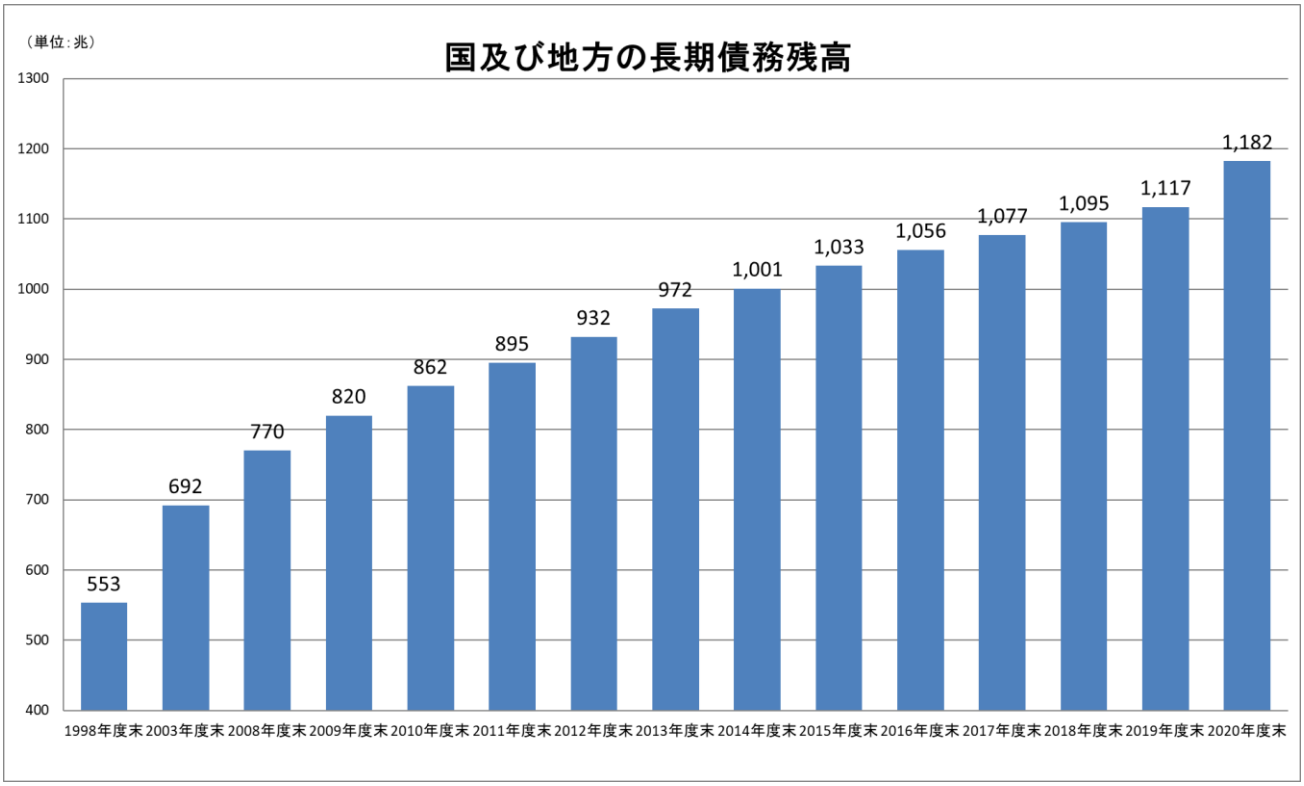
3-3　国と地方公共団体との連携、共同化、民間委託の推進

税制が十分に機能するためには、税の執行が適正に行われることが前提となる。近年、地方税の徴収率は改善傾向にあるが、それでも過去に比べると低水準である(図表XI-1 参照)。地方分権によって地方税の比重が大きくなることを考えるなら、適正な徴税執行の重要性はますます大きくなる。

適正な徴税による公正な社会を築くとともに、効率的な徴税体制を構築するためにも、国と地方公共団体、あるいは地方公共団体間の連携を強化しなくてはならない。また、可能な範囲で徴税業務の民間委託を進めることも必要である。

参　考　資　料

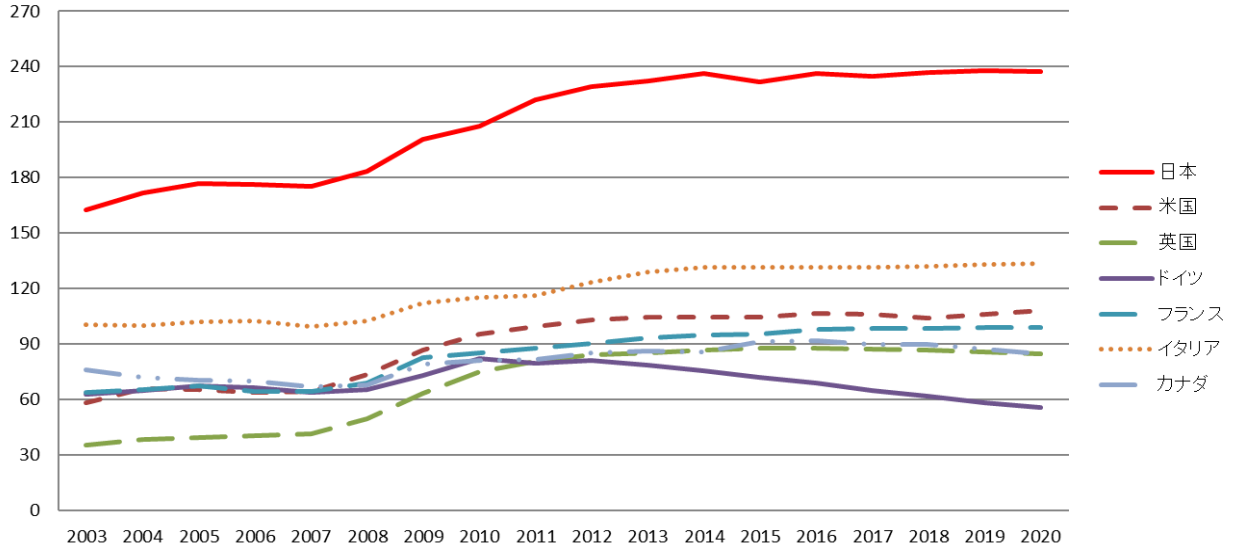
図表Ⅰ－1(1)　国及び地方の長期債務残高



（出典）財務省資料より日本租税研究協会　作成

・長期債務残高は 1998 年度末時点において 553 兆円であったが、2014 年度末には 1000 兆円を超過し、2020 年度末では 1182 兆円（対 GDP 比 207%）となる見込みである。

図表Ⅰ－1(2)　財政事情の国際比較
－ 債務残高の対 GDP 比の推移

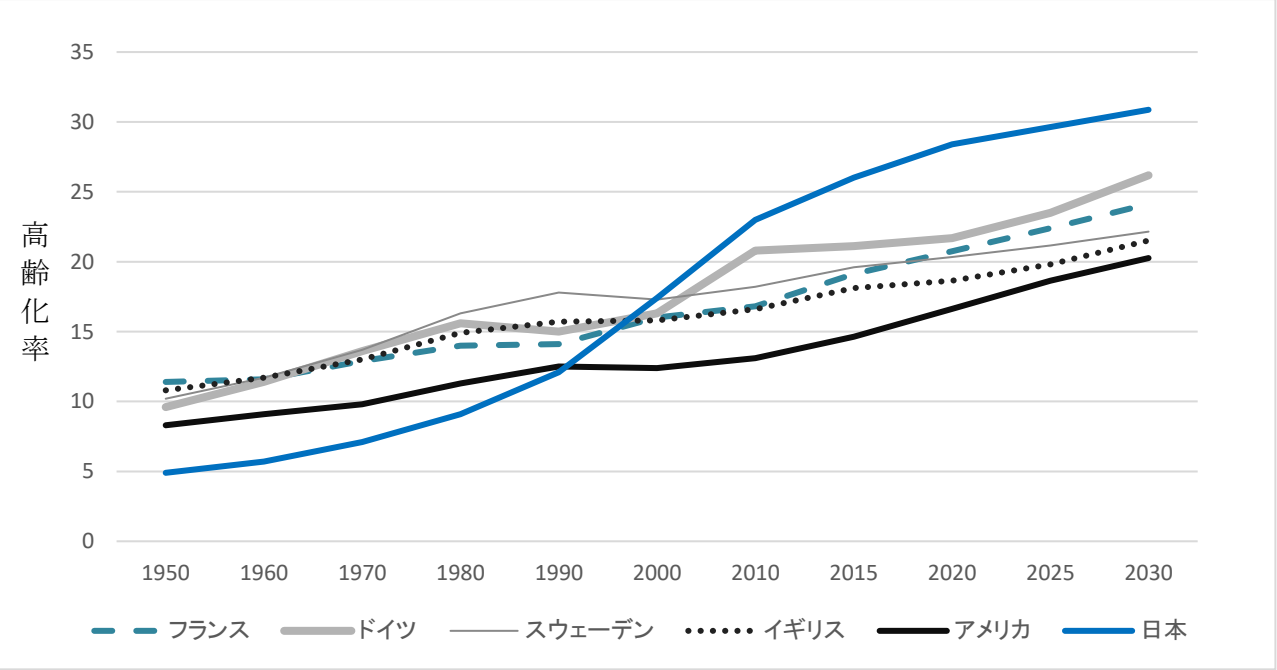


（注）数値は一般政府ベース

（資料）財務省「債務残高の国際比較(対 GDP 比)」及び IMF "World Economic Outlook Database"から、日本租税研究協会にて作成。

・債務残高の対 GDP 比率を見ると、わが国の財政事情は他の主要先進国の中で最悪である。
財政赤字は将来世代への負担の先送りであり、受益と負担の関係を断ち切り
不公平を生むばかりか、マクロ経済にも重大な影響を及ぼしかねない。

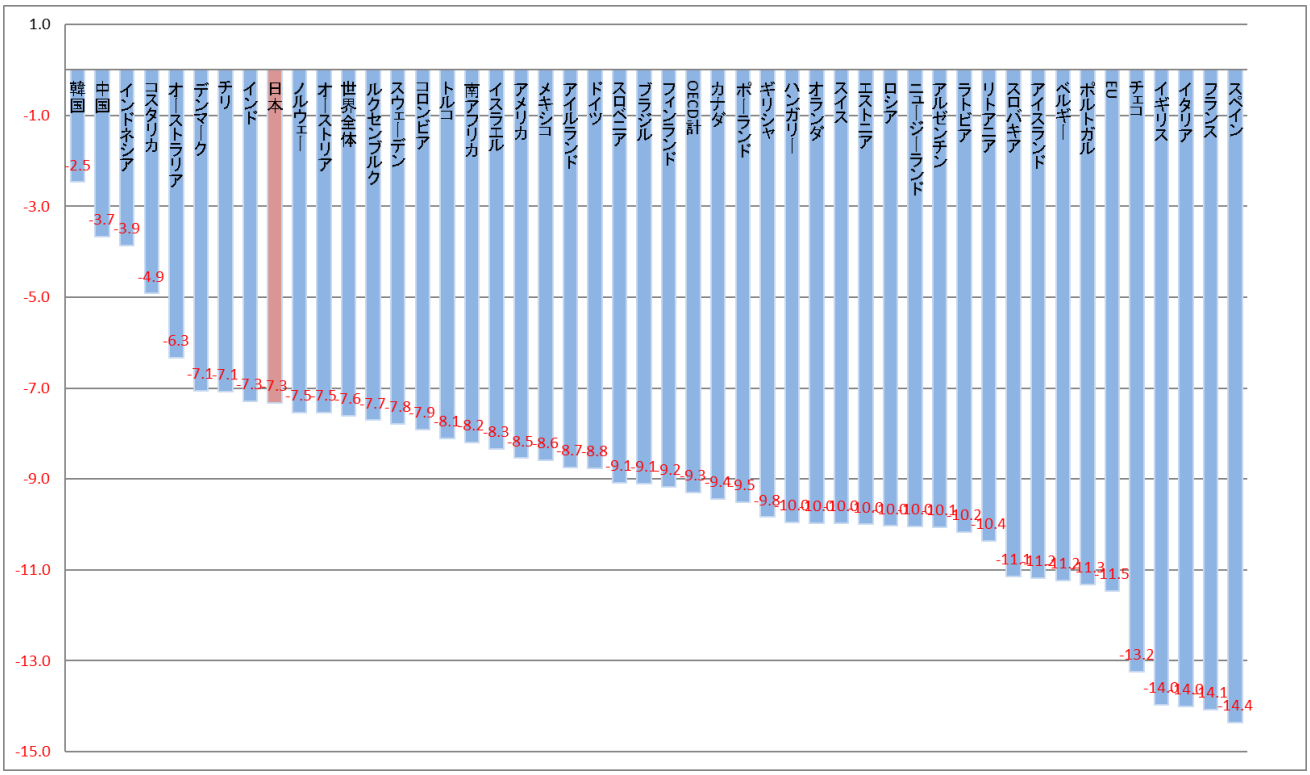
図表Ⅰ－2　高齢化の進行



（資料）国立社会保障・人口問題研究所『日本の将来推計の人口（全国)』
および国際連合"United Nations, Department of Economic and Social Affairs, Population Division (2019). World Population Prospects 2019, Online Edition."より日本租税研究協会作成。

・わが国では 65 歳以上人口比率(=高齢化率）は 2020 年には 28.4 %、30 年には 30.9%に達すると予測されている。同じ 30 年には、アメリカ 20.3 %、イギリス 21.5 %、ドイツ 26.2 %、フランス 24.1 %、スウェーデン 22.2 %という予想であることから、わが国の高齢化の程度がいかに大きなものであるかがわかる。

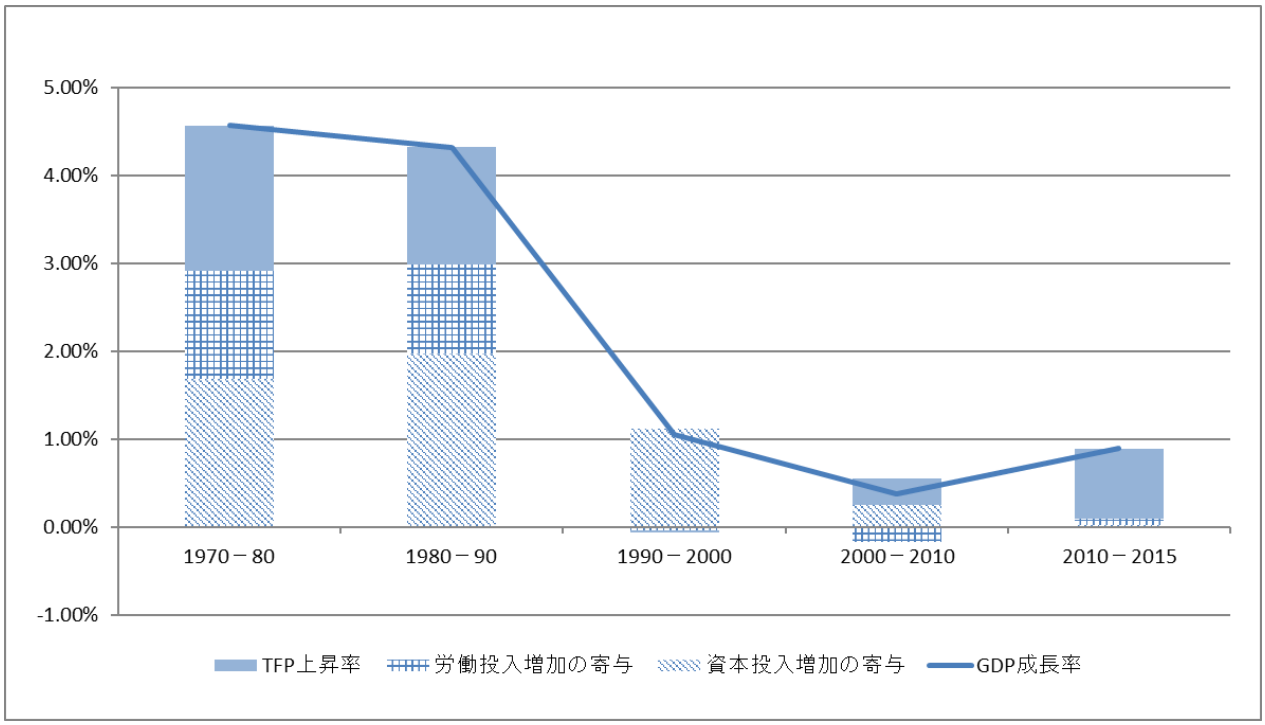
図表Ⅰ－3　経済成長率見通しの国際比較（2020）



（資料）OECD (2020), Real GDP forecast (indicator). doi: 10.1787/1f84150b-en (Accessed on 29 July 2020)から、日本租税研究協会にて作成。使用した指標は Double-hit scenario である。

・わが国の 2020 年の経済成長率見通しは-7.3％である。なお、OECD 平均は-9.3％であり、世界全体では-7.6％となっており、世界的な影響が見受けられる。

図表Ⅱ－1　経済成長率の要因分解

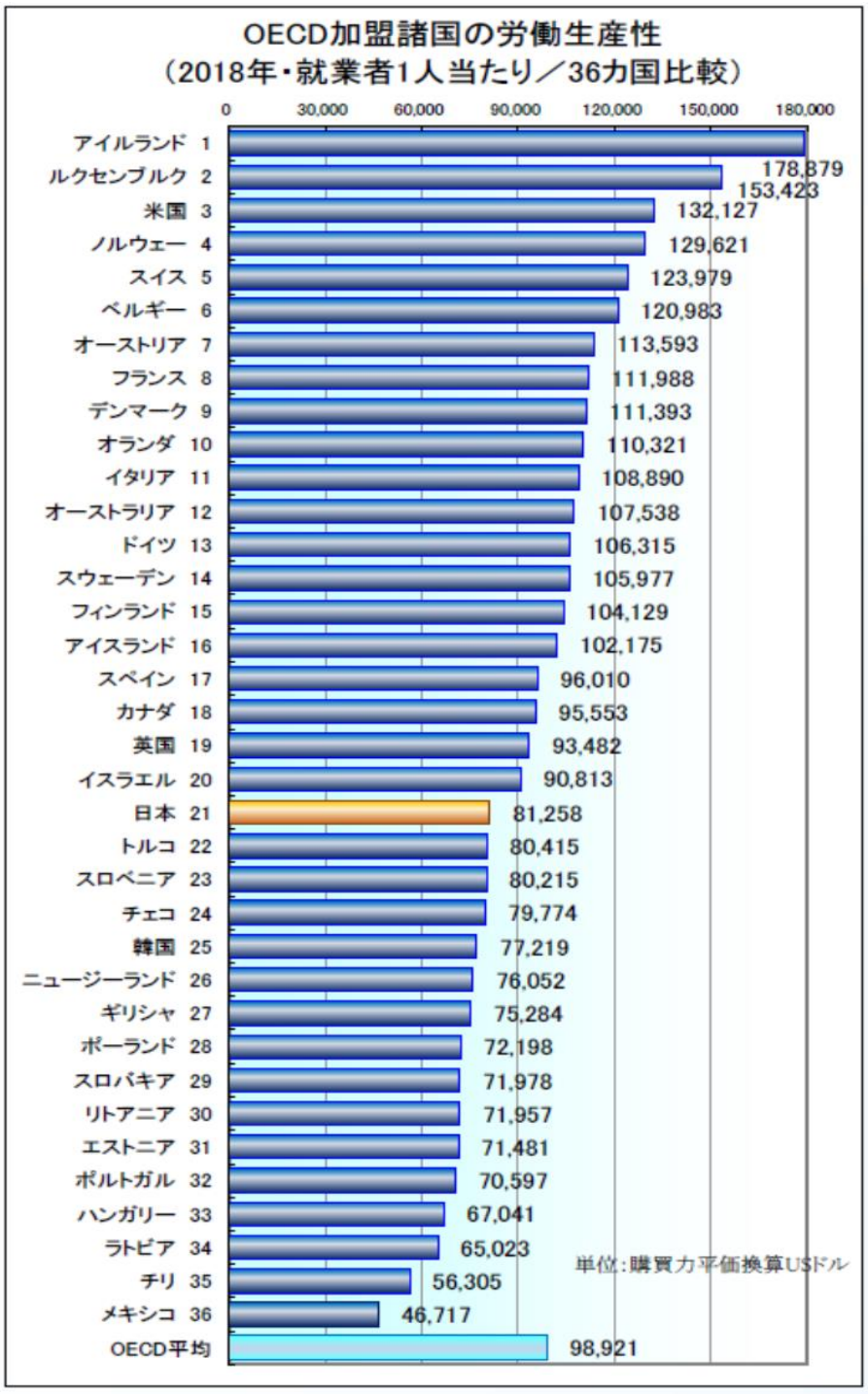


（資料）2000 年までのデータは JIP データベース 2015 を、2000 年以降のデータについては JIP データベース 2018 年を便宜的に参照している。
データ推計方法の差異等については、独立行政法人経済産業研究所　https://www.rieti.go.jp/jp/database/JIP2018/ を参照されたい。

・日本経済の 1970 年から 2012 年までの平均経済成長率（GDP 成長率）の要因分解である。1990 年までは 5%弱の GDP 成長率を達成したが、1990 年代に入り、経済成長は 1%を割込み、構造的に低迷している。
成長率低下の要因は、第一として労働投入の減少であり、1990 年代までは労働投入増加の寄与が 1%以上だったのに対し、以降はマイナスから 0%程の幅である。
第二は、1990 年代以降の生産性上昇（TFP 上昇率）の急激な低下であり、1990 年代までは 1%を超えていたが、1990 年代以降は大きく落ち込んだ。2010 年以降回復が見受けられるものの、生産性向上の重要性は明らかである。

	1970－80	1980－90	1990－2000	2000－2010	2010－2015
GDP成長率	4.57%	4.32%	1.05%	0.38%	0.89%
労働投入増加の寄与	1.22%	1.02%	-0.03%	-0.17%	0.07%
マンアワー増加	0.32%	0.40%	-0.56%	-0.49%	-0.04%
労働の質向上	0.90%	0.62%	0.52%	0.31%	0.11%
資本投入増加の寄与	1.69%	1.97%	1.11%	0.25%	0.03%
資本の量の増加	2.19%	1.56%	1.04%	0.12%	-0.03%
資本の質向上	-0.50%	0.41%	0.07%	0.13%	0.06%
TFP上昇率	1.66%	1.33%	-0.03%	0.31%	0.80%

図表Ⅱ－2　労働生産性の国際比較(2018 年)

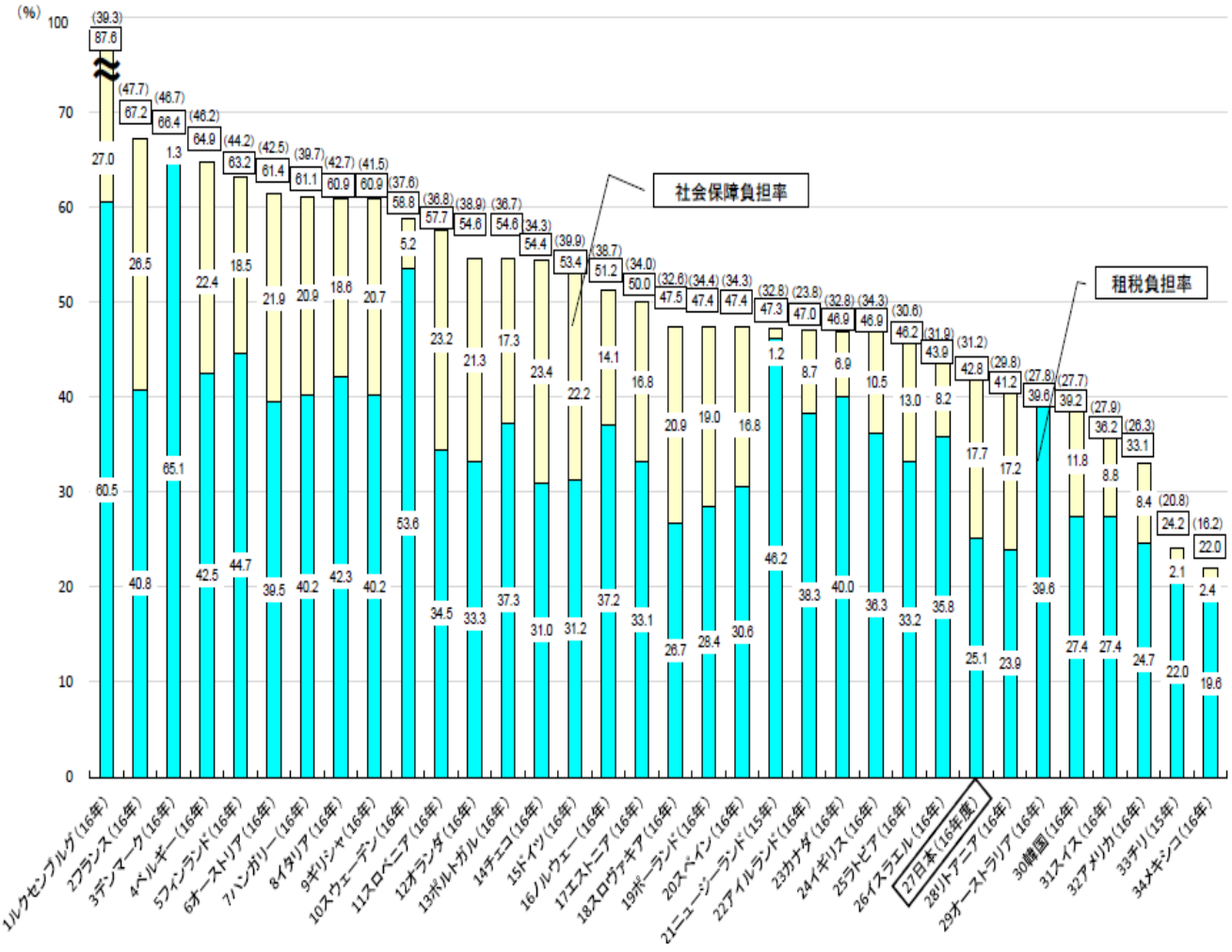


（注）OECD 加盟国の労働生産性水準を示したもの。
　　日本生産性本部が、購買力平価換算の国内総生産（GDP）を就業者数で除して算出している。
（出所）公益財団法人 日本生産性本部「労働生産性の国際比較」(2019 年版)

・労働生産性は主要先進国の中でも最も低く、OECD 加盟国中でも低位に属している。生産性は国民生活の豊かさを図る指標でもあり、これを改善することがわが国の大きな課題となっている。労働生産性を向上させるためには、民間資本ストックの増加、技術進歩の促進など、企業活動の活発化が不可欠である。

図表Ⅱ－3　国民負担の国際比較

－ OECD 諸国の国民負担率(対国民所得比、租税負担率と社会保障負担率合計)



(注１)　OECD 加盟国 36 カ国中 34 カ国の実績値。

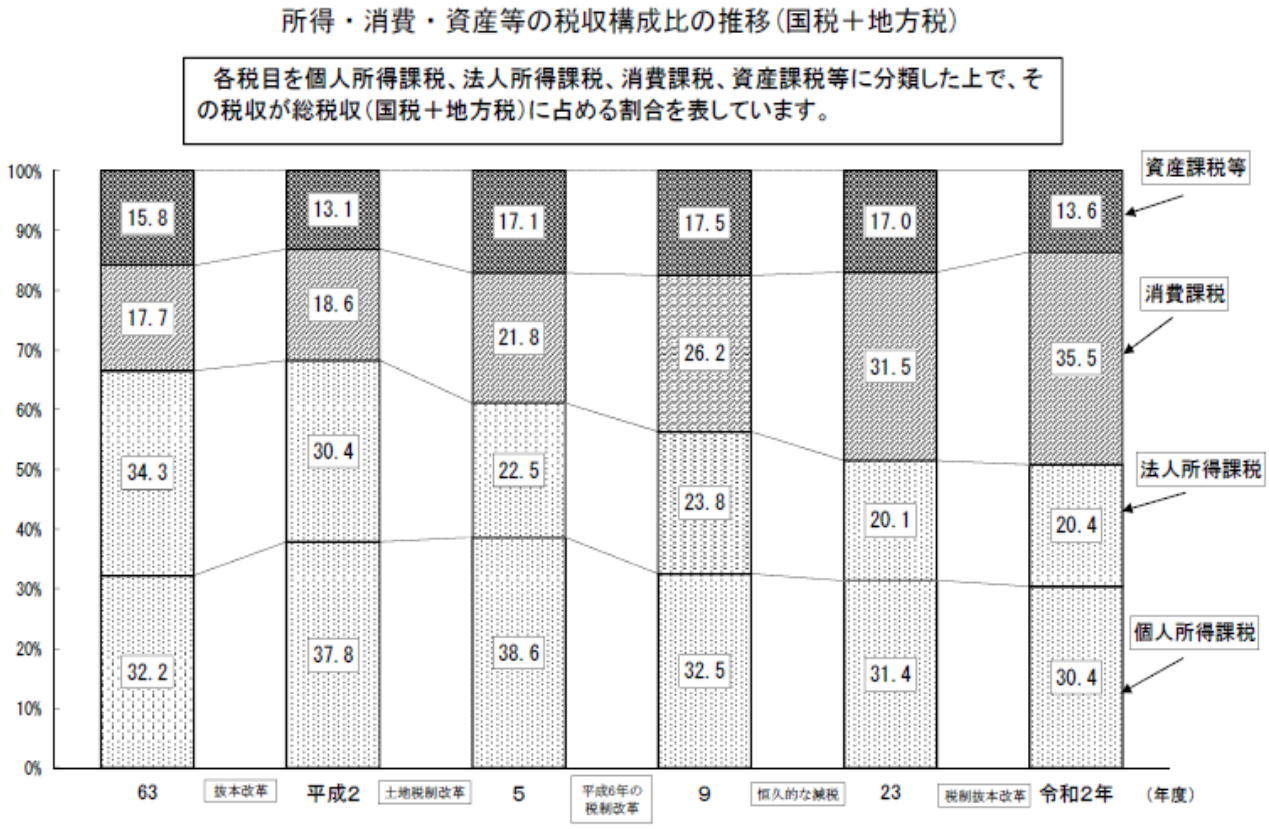
(注２)　括弧内の数字は、対 GDP 比の国民負担率。

(出典) 日本：内閣府「国民経済計算」等 諸外国：National Accounts (OECD) Revenue Statistics(OECD)

(資料) 財務省

・各国 16 年(度)の数値。なお、日本の令和 2 年度 (2020 年度) 予算ベースでは、日本の国民負担率は 44.6%(租税負担率 26.5%、社会保障負担率 18.1%)である。日本は OECD 加盟国の中でも低い部類に属していることが分かる。
このことが現時点でも受益と負担の不一致を生んでいるが、超高齢社会への移行にともなって、負担率がこのままの低い水準を維持することは難しい。

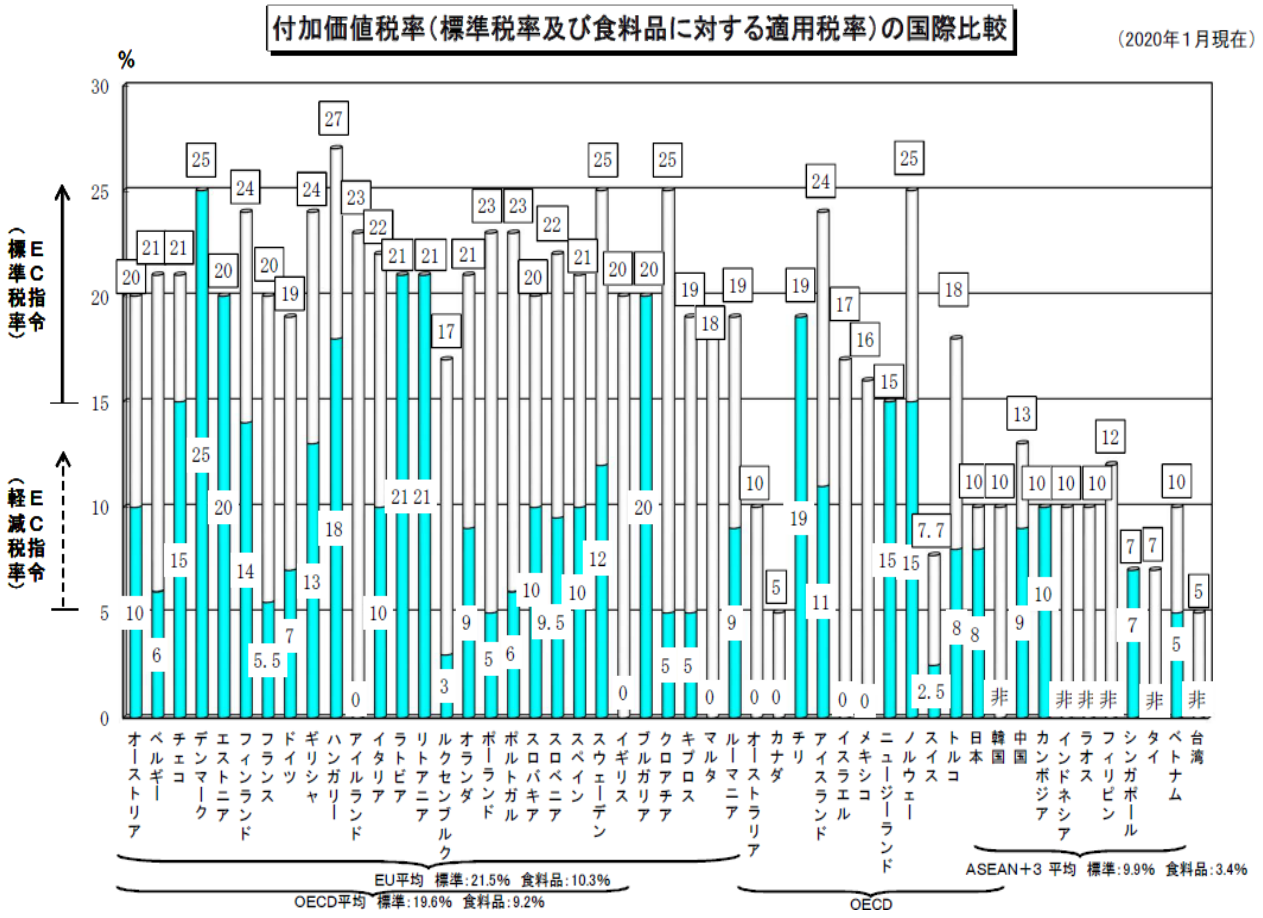
資料Ⅲ－1　所得・消費・資産等の税収構成比の推移（国税＋地方税）



（注）１．平成23年度までは決算額、令和元年度については、国税は予算額、地方税は見込額による。
２．所得課税には資産性所得に対する課税を含む。

（資料）財務省

図表Ⅲ－2　付加価値税率（標準税率及び食料品に対する適用税率）の国際比較



1．日本の消費税率 10％（標準税率）のうち 2.2％相当、８％（軽減税率）のうち 1.76％相当は地方消費税（地方税）である。

2．カナダでは、連邦税である財貨・サービス税（付加価値税）に加え、ほとんどの州で州税として付加価値税等が課される（例：オンタリオ州８％）。

3．ＯＥＣＤ加盟国のうちアメリカでは、売買取引への課税として付加価値税ではなく、州、郡、市により小売売上税（地方税）が課されている（例：ニューヨーク州及びニューヨーク市の合計 8.875％）。

4．ＡＳＥＡＮ加盟国のうちミャンマーでは、売買取引への課税として取引高税が課され、マレーシアでは 2018 年９月に付加価値税が廃止され、売買取引とサービスへの課税が導入されている。また、ブルネイには売買取引に課される税が存在しない。

5．上記中、色塗り部分が食料品に係る適用税率である。「0」と記載のある国は、食料品についてゼロ税率が適用される国である。「非」と記載のある国は、食料品が非課税対象となる国である。なお、軽減税率・ゼロ税率の適用及び非課税対象とされる食料品の範囲は各国ごとに異なり、食料品によっては上記以外の取扱いとなる場合がある。

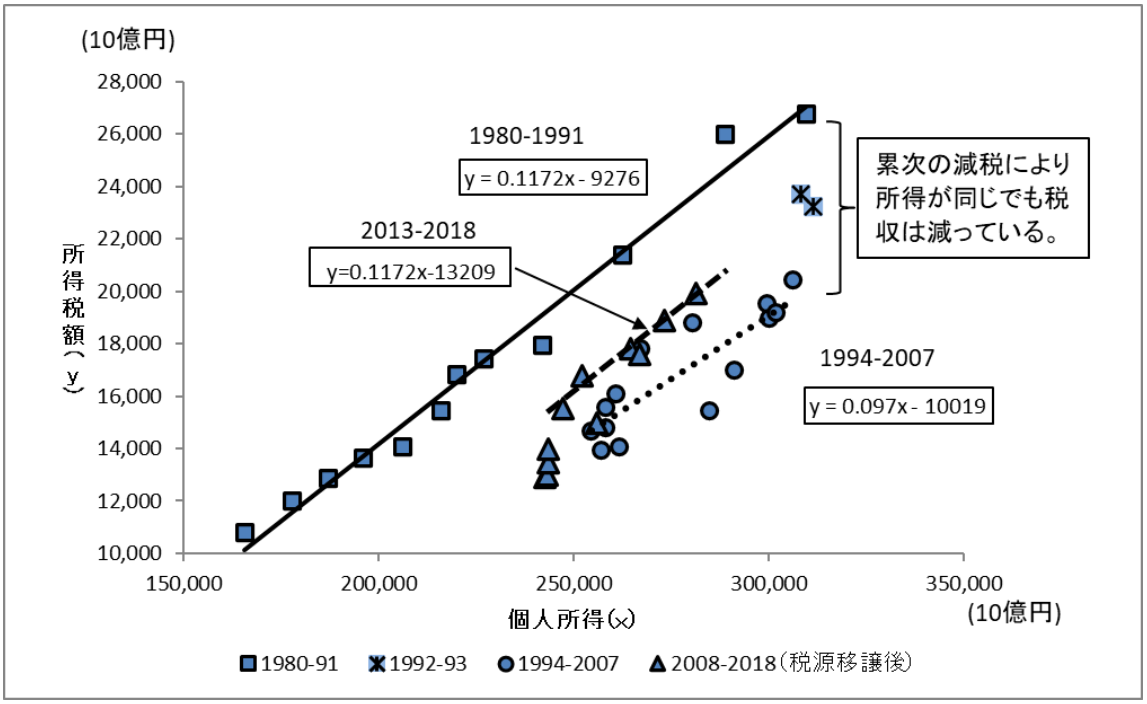
6．ＥＣ指令においては、ゼロ税率及び５％未満の軽減税率は否定する考え方が採られている。ただし、1991 年時点でこれらを施行していた国は、引き続き適用することができる。

（出所）各国大使館聞き取り調査、欧州連合及び各国政府ホームページ等による。

（資料）財務省

図表Ⅲ－3　所得税の累進構造と税制改正による累積効果

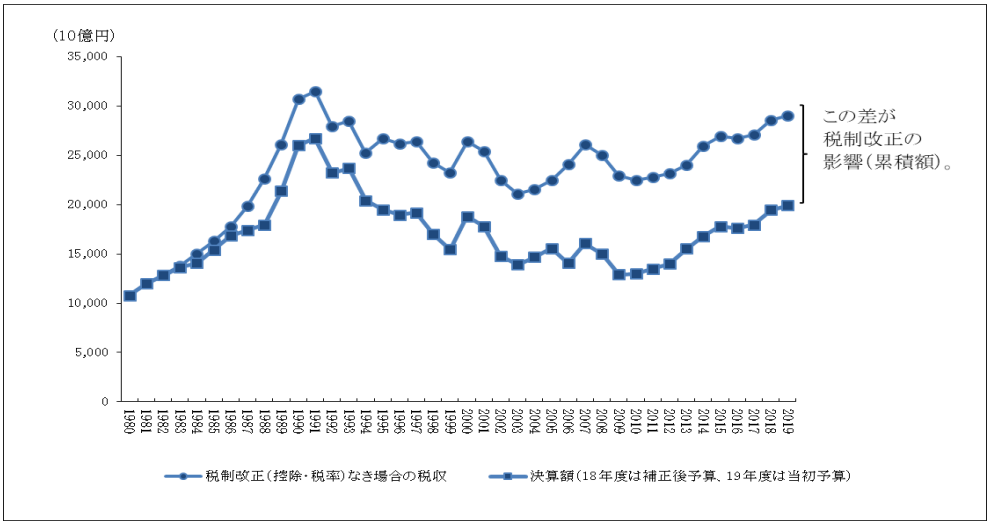
（1）所得税の税収調達機能は低下



（資料）日本租税研究協会『税制参考資料集』、内閣府『国民経済計算年報』より作成

・1980～91 年度では、個人所得が 1 兆円増加すれば所得税は 1,170 億円増加したが、94 年度以降は 900 億円の増加にとどまる、個人所得が同額であっても、94 年度以降では 80～91 年度に比べて所得税額が小さくなっている。このように所得税の税収獲得能力は明らかに低下している。三位一体改革による税源移譲後も以前とほぼ同じ線上にあるのは、所得項の縮小による増税効果が存在するからである。2013 年度には給与所得控除の頭打ちが導入されたことによって税収調達機能は強化されている。しかし、それでも、1980 年代に比べると弱い。

（2）税制改正による累積効果



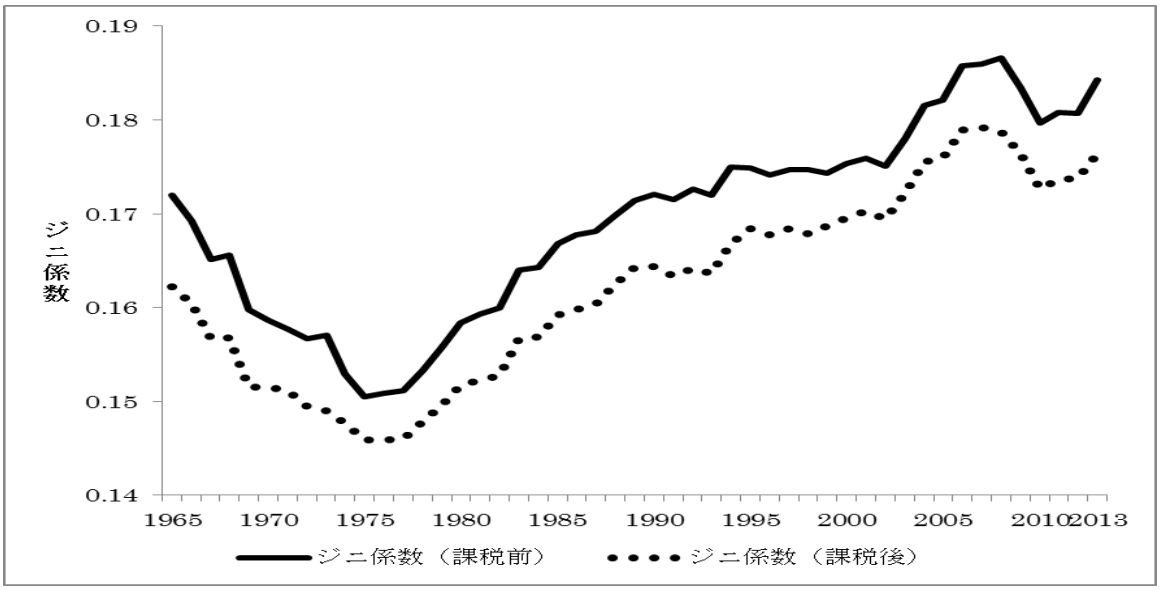
（備考）税制改正が行われなかったと仮定した場合の税収推計は技術的に困難であるが、1980 年度以降に実施された税制改正による増減収額を累積させることで試算した。ただし、特別減税は含まれていない。

（資料）日本租税研究協会『税制参考資料集』より作成

・2019 年度の現実の所得税収（予算額）は 19 兆 9,340 億円、1980 年度税制がそのまま維持されたとすれば税収は 29 兆 620 億円になっていたと推計され、税制改正によって実に 9 兆円の減収が生じた。また、税率改正による減収額の多くは 1990 年代後半以降に発生している。

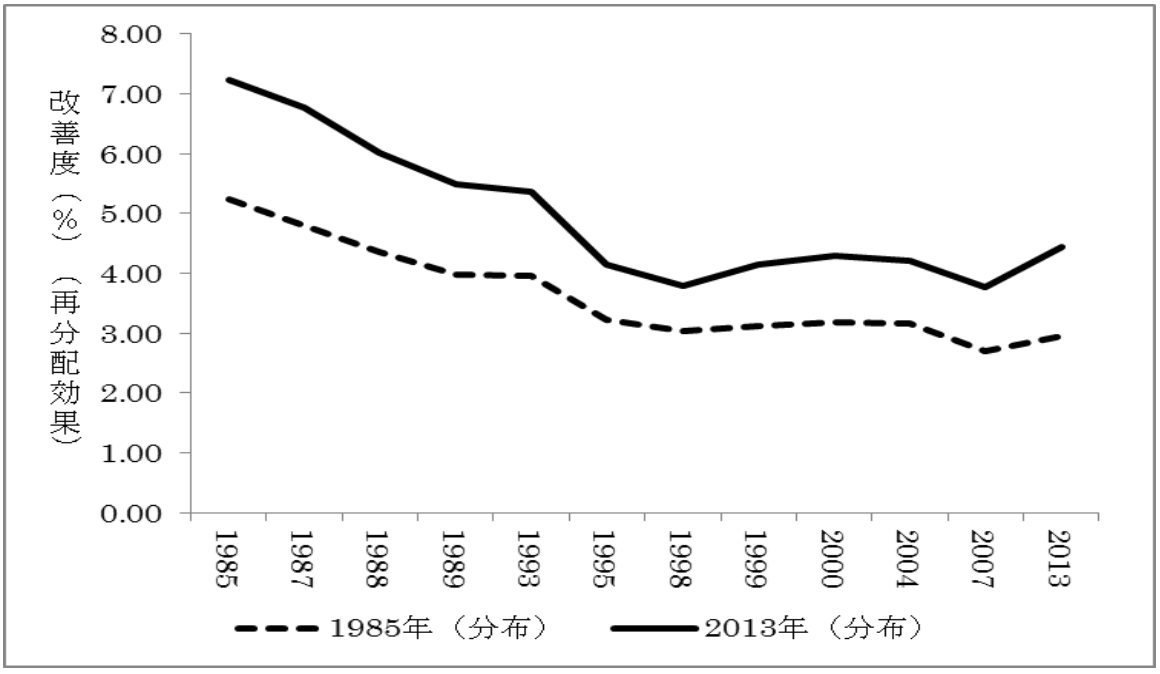
図表Ⅳ-1　所得税の再分配効果

(1)所得税課税前後のジニ係数の推移（民間給与所得者）



（備考）1年を通じて勤務した者の数値である。
（資料）国税庁「民間給与実態統計調査」より作成
・1970年代前半まで課税前給与収入格差は大きく縮小（ジニ係数が低下）したが、70年代後半からはほぼ一貫して格差が拡大している。所得税の課税後ジニ係数は課税前に比べて小さくなっており、格差を是正（所得分配を平等化）する機能を発揮している。
しかし、課税前の所得格差が拡大していることを反映して、課税後も格差は拡大している。所得税の再分配効果は課税前ジニ係数が課税後にどの程度変化したかで知ることができ、一般に、再分配効果（格差改善度）＝「(課税前ジニ係数－課税後ジニ係数）／課税前ジニ係数」で求められる。しかし、この定式では、課税前ジニ係数が変化すれば再分配効果にも影響が及ぶため、再分配効果を時系列的に比較するときには、課税前格差の影響が出てしまう。そこで、所得税制度の再分配効果の時系列変化を見るためには、課税前分配を固定し、税制改正のみの影響を抽出する必要がある。

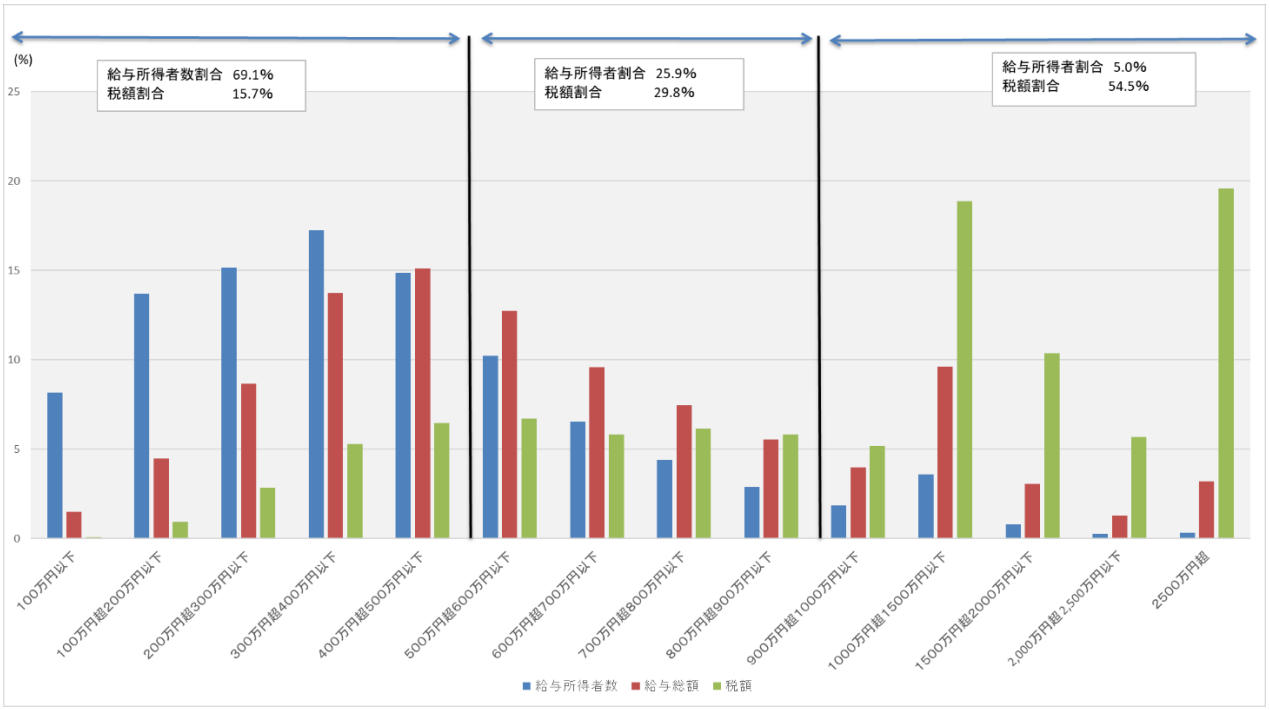
(2)所得分布を固定した上での、所得税制度改正による再分配効果の変化



（備考）定率減税、定額減税が無かったと仮定した場合の数値である。
（資料）図表Ⅳ-1(1)に同じ。
・所得分布を1985年に固定したケースと2013年に固定したケースを想定した。両年度ともに、再分配効果は小さくなっており、2013年度に、給与所得控除の頭打ちの導入によってやや回復している。

図表Ⅳ－2　給与所得者の階層別割合と税収の割合

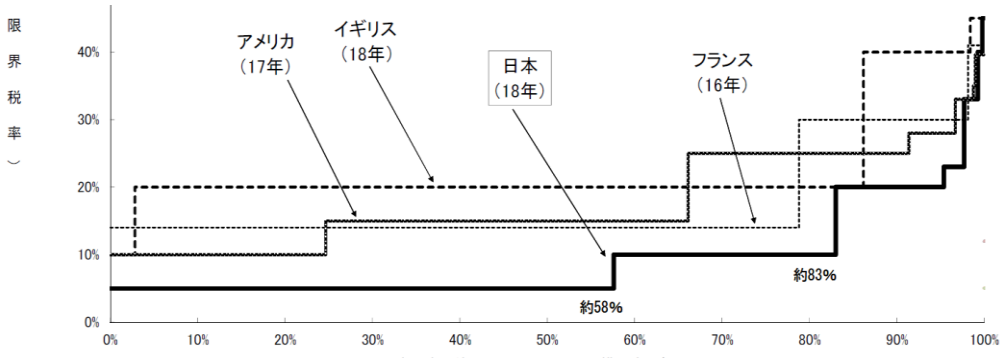
(1)　給与所得者数・給与収入・税額別割合



(資料) 国税庁『民間給与統計実態調査態』 (2018 年分) より日本租税研究協会作成

・年間給与収入が 500 万円以下の階層は、全給与所得者の 69.1%%を、給与収入額では 43.5% を占めているが、税額では 15.7%にすぎない。一方、1,000 万円超の階層は納税者数で 5.0% にすぎないが、税額では 54.5%に上っている。このように、現行の所得税は中高所得層に 負担が偏った構造になっている。

(2)　限界税率ブラケット別納税者数割合の国際比較（2020 年 1 月現在）



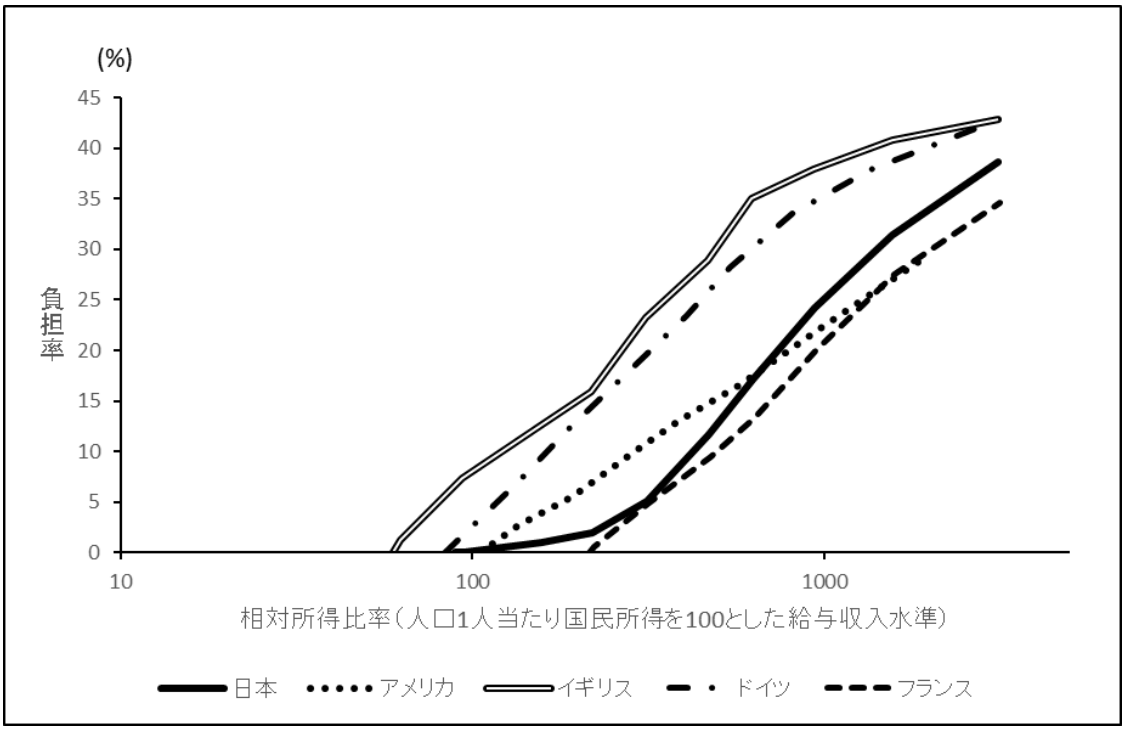
限界税率	0%超～10%以下	10%超～20%以下	20%超
日　　本（18年）	83%	12%	5%
アメリカ（17年）	25%	41%	34%
イギリス（18年）	3%	83%	14%
フランス（16年）	0%	79%	21%

（注）1．日本のデータは、平成30年度予算ベースの推計値に、平成30年度改正における個人所得課税の見直し（令和２年１月１日施行）を加味している。
2．諸外国のデータは各国の税務統計等に基づいて作成（ただし、日本と異なり、一部分離課税に係るものが含まれる）。
3．アメリカは個人単位と夫婦単位課税の選択制であり、フランスは世帯単位課税であるため、納税者数の割合は推計が困難である。このため、ここでは申告書数の割合を掲げている。
4．上表中のイギリスの「０%超～10%以下」の欄には、便宜的に、「給与所得等が無く、利子所得に対して20%の税率が課されている者及び/又は配当所得に対して7.5%の税率が課されている者」の割合を記載している。
5．ドイツは課税所得に応じて税率が連続的に変化するため、ブラケット別納税者数割合は不明。
6．各国の税率構造について、表中の課税期間においては、日本は７段階（5・10・20・23・33・40・45%）、アメリカは７段階（10・15・25・28・33・35・39.6%）、イギリスは３段階（20・40・45%）、フランスは５段階（０・14・30・41・45%）である。なお、2018年１月以降、アメリカはブラケット内の税率を改正し、７段階（10・12・22・24・32・35・37%）となっている。また、2020年１月以降、フランスはブラケット内の税率を改正し、５段階（０・11・30・41・45%）となっている。
7．構成割合については、端数処理の関係で、合計値が一致しないことがある。

（資料）財務省

・わが国においては、最低の 5%の税率が適用される給与所得者は全体の 58%程度に上り、全体の約 83%の給与所得者は 5、10%という低い税率が適用されている。他の主要先進国の所得税と比べて、わが国では低い所得階層でのみ適用税率が低くなっているだけでなく、納税者の多くに低税率が適用される構造となっている。

図表Ⅳ－3　階層別所得税負担率の国際比較

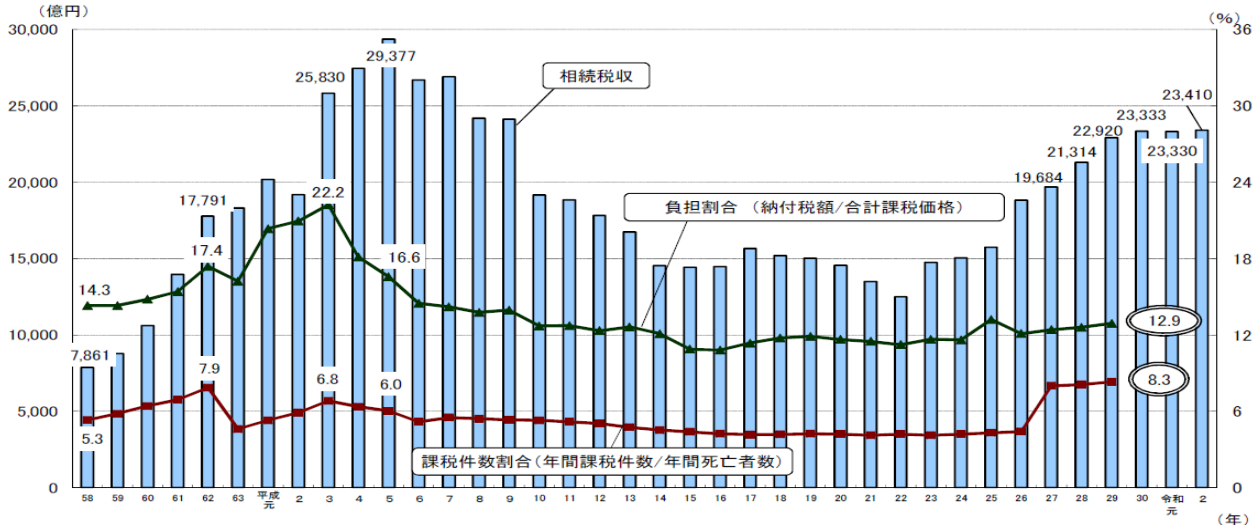


（資料）日本租税研究協会『税制参考資料集』より作成

備考：2019 年 1 月現在の税制による。夫婦子 2 人の世帯のケース。

・各国の所得水準の差を考慮するため、給与収入階層は、各国の人口 1 人当たり国民所得を 100 とした相対値を用いて表している。日本の低中所得層の税負担率は、フランスを除けば相対的に低くなっている。

図表Ⅴ－1　相続税の課税割合等の推移



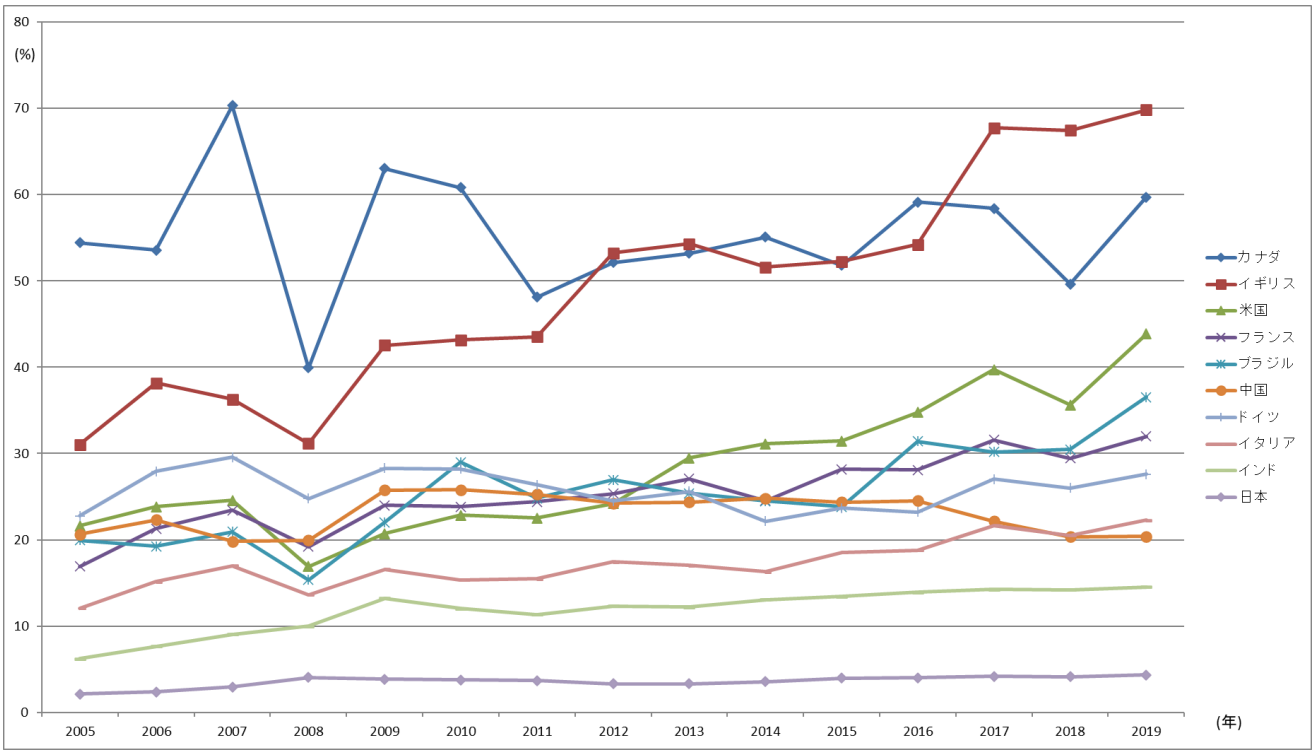
（注１）相続税収は各年度の税収であり、贈与税収を含む（平成 30 年度以前は決算額、令和元年度は補正後予算額、令和 2 年度は予算額）。

（注２）課税件数、納付税額及び合計課税価格は「国税庁統計年報書」により、死亡者数は「人口動態統計」（厚生労働省）による。

（資料）財務省

・竹下政権下での税制改革では、相続税、贈与税の最高税率が 75%から 50%に引き下げられるとともに、バブル経済によって地価が上昇したため、相続税の基礎控除が引き上げられた。その後、平成 25 年度の改正において基礎控除が大幅に引き下げられるとともに、税率の見直しなどが行われたことによって、相続税の機能は一定程度の回復が図られている。

図表Ⅵ－1　（1）経済力上位 10 カ国の対内直接投資残高の GDP 比の推移（年次）



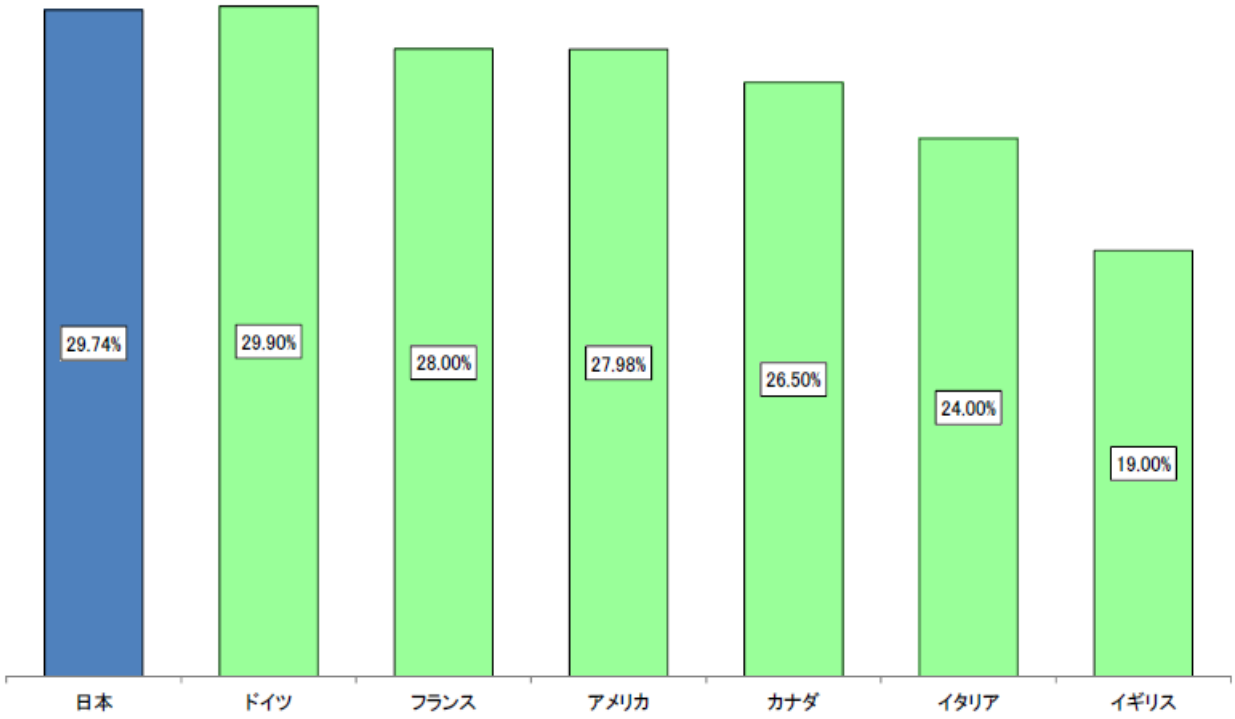
（出所）OECD（2020），FDI stocks（indicator）. doi：10.1787/80eca1f9-en（Accessed on 29 July 2020）

より日本租税研究協会作成

・わが国の 2019 年の対内直接投資残高の GDP 比は、経済力上位 10 か国の中で比較した場合、 4.34%と非常に低い水準にある。過去十年ベースでみた場合、リーマンショックが起きた 2008 年では各国とも落ち込んでいるものの、日本と比較した場合、各国ともに高い比率で推移している。

上位 10 か国の平均は 2019 年で約 33%であり、（1）のグラフに入ってはいないが、G20 全体 で約 32%、OECD 全体では約 45%、EU 全体は約 59%程の比率（いずれも 2019 年平均）になり、日本とは大きな差が生じ ている。

（2）法人所得課税の実効税率の国際比較（2020 年 1 月現在）



（注１）法人所得に対する税率（国税・地方税）。地方税は、日本は標準税率、アメリカはカリフォルニア州、ドイツは全国平均、カナダはオンタリオ州。

なお、法人所得に対する税負担の一部が損金算入される場合は、その調整後の税率を表示。

（注２）フランスにおいては、2018年から税率を段階的に引き下げ、2022年には25%となる予定。イギリスにおいては、2020年度から17%に引き下げる予定。

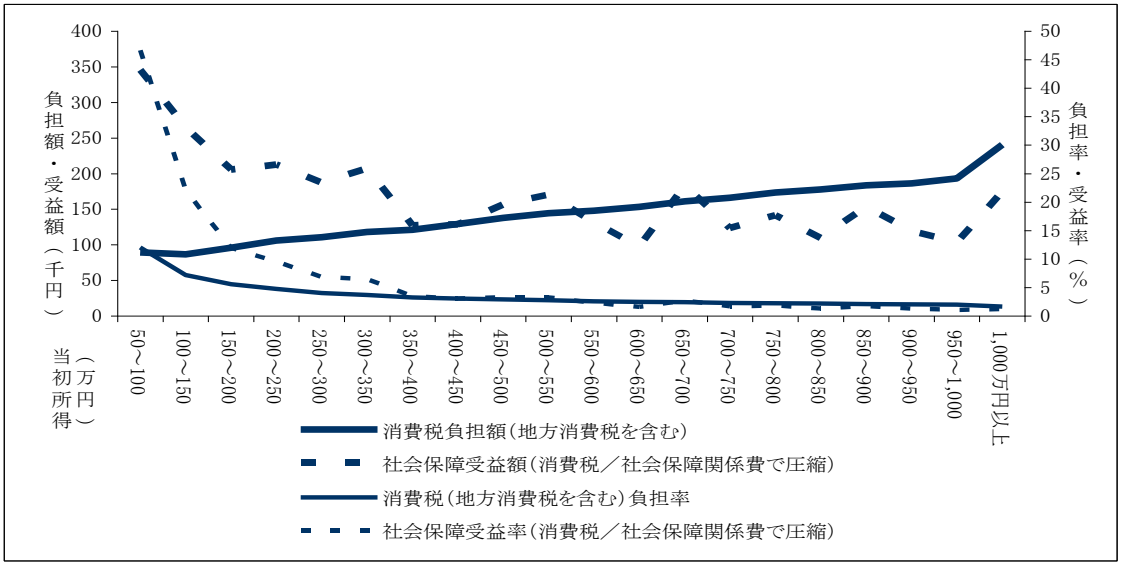
（出典）各国政府資料等

（資料）財務省

（備考）東京都の法人課税の実効税率（国・地方合計）は、27 年度 33.06%から平成 28・29 年度 30.86%（△2.20%）平成 30 年度 30.62%（△2.44%）に引き下げられた。

中国以外のアジア近隣諸国の実効税率は、韓国 27.50%、シンガポール 17.00%である。

図表Ⅷ－1　所得階層別の消費税負担と社会保障受益の関係（金額・率）

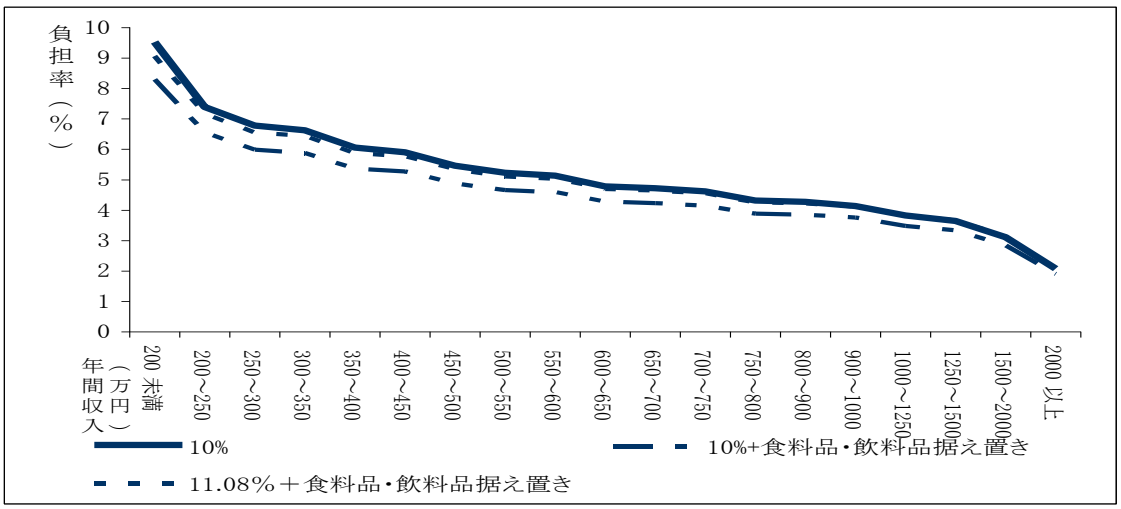


（備考）社会保障には消費税以外の財源も充当されていることから、2008 年度の消費税収入（12 兆 9,770 億円）／社会保障給付（94 兆 848 億円）の比率で、全階層の受益額を圧縮調整した。

（資料）厚生労働省『所得再分配調査』（2008 年）、総務省『全国消費実態調査』（2009 年）

・当初所得が 350 万円未満の世帯では社会保障の受益が消費税負担を上回り、受益超過になっているのに対して、700 万円以上の世帯では負担超過になっている。消費税の増税分は逆進的な負担構造になるが、受益面を考慮するなら消費税は低所得層に極めて有利な税である。このように、消費税が何に用いられるかによって所得再分配に及ぼす影響は異なり、消費税の使途を社会保障に限定することによって負担と受益の両面を考慮した帰着は大きな再分配効果を発揮すると考えられる。

図表Ⅷ－2　食料品の税率据え置きをカバーするための標準税率引き上げ後の所得階層別負担率

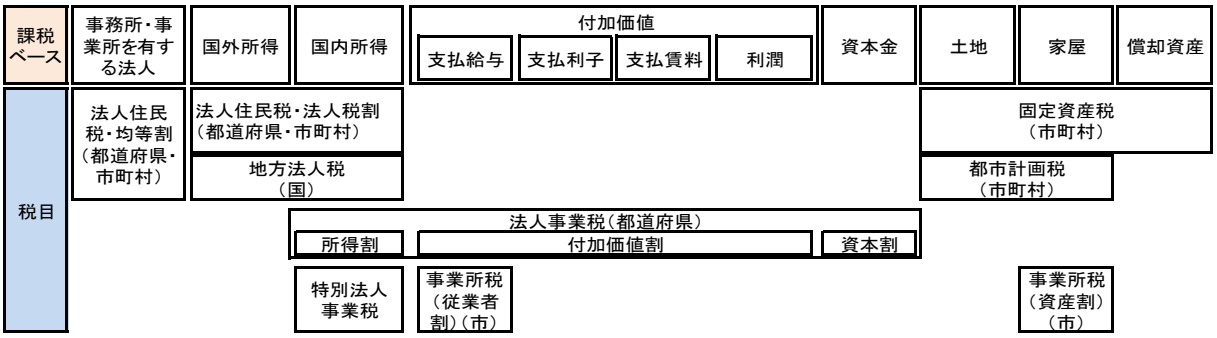


（資料）総務省『全国消費実態調査』（2009 年）

・総務省『産業連関表』（2005 年）によると、食料品（飲料品を含む）の家計消費は 40 兆 2311 億 7 千万円であり、住宅家賃などの非課税分を除いた課税消費（最終需要額）の 17.8％を占める。食料品の税率を 5％に据え置くと、約 2 兆円の税収ロスが発生する。税収ロス分を他の消費品目の課税でカバーすれば、標準税率は 11.08％となり、所得階層別負担率は食料品を 10％で課税した場合とほとんど変化が見られない。

図表Ⅸ－1

(1)　複雑な地方法人課税



※令和元年10月1日以後に開始する事業年度から、地方法人特別税は廃止、法人事業税が復元。復元に際して、法人事業税の一部を分離し、特別法人事業税が創設。

・法人が負担する税には、法人住民税、法人事業税という法人二税だけではなく、固定資産税、都市計画税、事業所税などがある。このように、法人課税は複雑な体系になっており、また、課税ベースの重複も見られる。

(2)　法人が一次的に負担する税と税収(2012 年度ベース)

（単位：100万円、%）

都道府県税				市町村税			
	収入額	個人	法人		収入額	個人	法人
普通税	14,135,732			1．普通税	18,726,659		
(1)法定普通税	14,110,128			(1)法定普通税	18,725,272		
道府県民税	5,628,848			市町村民税	9,070,771		
個人分	4,681,733	4,681,733		個人均等割	180,052	180,052	
法人分	832,024		832,024	所得割	6,762,066	6,762,066	
利子割	115,091	73,725	41,366	法人均等割	413,617		413,617
事業税	2,531,277			法人税割	1,715,035		1,715,035
個人分	177,618	177,618		固定資産税	8,580,408		
法人分	2,353,658		2,353,658	純固定資産税	8,489,044		
地方消費税	2,551,109	2,407,109	144,000	土地	3,399,016	1,963,680	1,435,336
不動産取得税	335,563	155,891	179,672	家屋	3,551,372	2,115,491	1,435,881
道府県たばこ税	288,934	275,078	13,856	償却資産	1,538,656		1,538,656
ゴルフ場利用税	50,670	45,127	5,543	交付金	91,364		91,364
自動車取得税	210,432	117,688	92,744	軽自動車税	184,272	103,058	81,214
軽油取引税	924,662		924,662	市町村たばこ税	887,112	844,570	42,542
自動車税	1,585,966	1,269,181	316,785	鉱産税	1,979		1,979
鉱区税	368		368	特別土地保有税	731		731
固定資産税	2,298		2,298	(2)法定外普通税	1,386		
(2)法定外普通税	25,604		25,604			0	
2．目的税	9,656			2　目的税	1,588,514		
(1)法定目的税	1,685			(1)法定目的税	1,587,109		
アロ狩猟税	1,685	1,685		入湯税	21,799	21,799	
(2)法定外目的税	7,972			事業所税	349,796		349,796
				都市計画税	1,215,485	823,259	392,226
				水利地益税	29		29
				(2)法定外目的税	1,405		
				遊漁税		0	
				その他			0
3　旧法による税	198	198		3　旧法による税	1		1
合計	14,145,586	9,205,034	4,932,579	合計	20,315,174	12,813,975	7,498,407
	100	65.1	34.9		100	63.1	36.9
地方法人特別税	1,669,821		1,669,821				
合計	15,815,407	9,205,034	6,602,400				
	100	58.2	41.7				

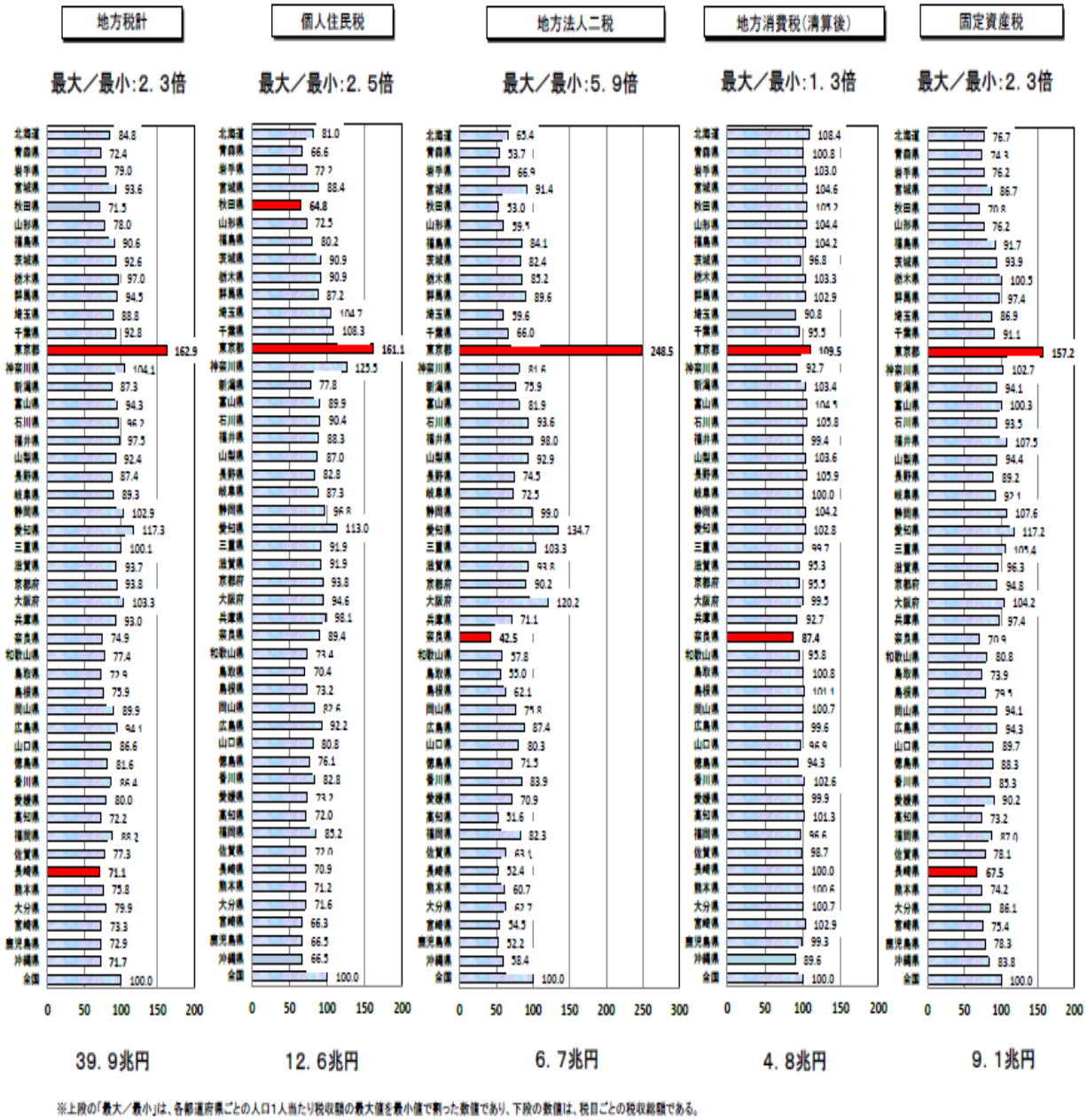
「地方財政白書」「固定資産税の概要調書」「産業連関表」「国民経済計算」等を用いて試算。

・地方法人課税は法人二税(法人住民税、法人事業税)に注目が集まるが、その他にも、固定資産税など法人が納税する税も多い。産業連関表や固定資産税概要調書等を用いて試算したところ、都道府県税(地方法人特別税を加えた場合)15 兆 8,154 億円の 41.7%（6 兆 6,024 億円)、市町村税 20 兆 3,152 億円の 36.9%(7 兆 4,984 億円)が一時的に法人に帰着する。このように、法人の負担は法人二税以外にも巨額に上っている。

図表Ⅸ－2　地方税収の地域偏在とその是正効果

（1）人口１人当たり税収額の指数（平成 30 年度決算）

地方税収の人口１人当たり税収額の指数（全国平均を 100 とした場合）



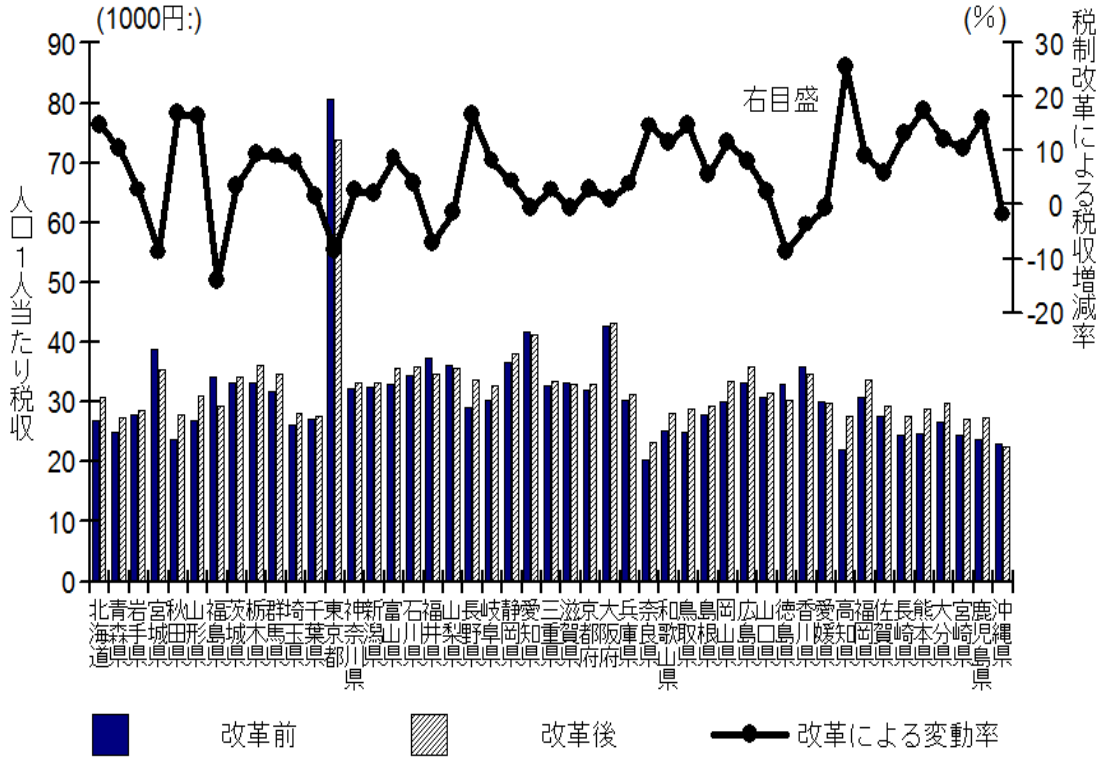
※上段の「最大／最小」は、各都道府県ごとの人口1人当たり税収額の最大値を最小値で割った数値であり、下段の数値は、税目ごとの税収総額である。

（資料）総務省

・都道府県別に人口１人当たり地方税収入を比較すると、地方法人二税（法人事業税、法人住民税）は、最大の東京都は最小の奈良県の 5.9 倍となっており、しかも、税収は 6.7 兆円に達していることから、地方税合計の地域偏在を大きくしている。地域偏在が最小の地方税は地方消費税であり、最大の東京都は最小の奈良県の 1.3 倍にとどまっている。地域偏在を縮小することは財政力格差の縮小につながり、地方交付税への依存を少なくする。

・固定資産税は、土地、家屋、償却資産の合計であるため、遍在度は小さくなっている。しかし、土地分については地価をベースに課税することから遍在度は大きいことに注意する必要がある。

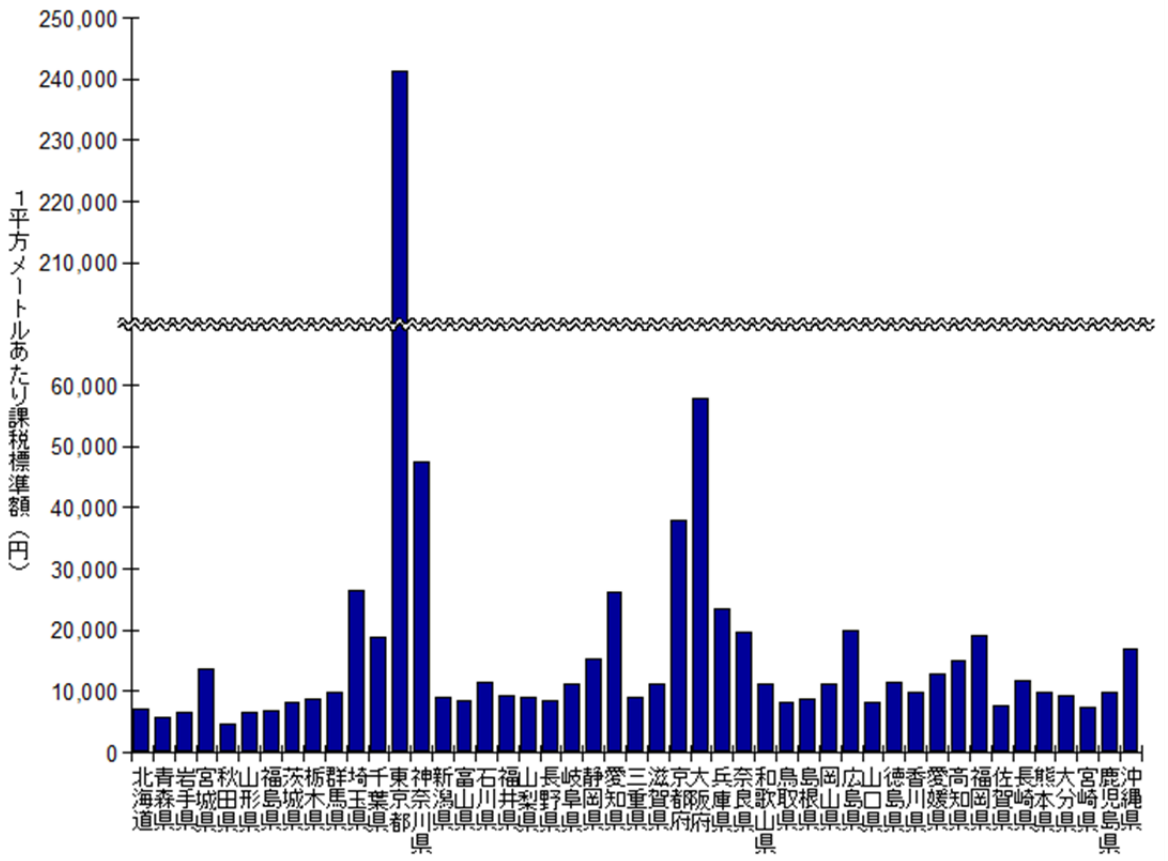
(2) 地方税全体の人口１人あたり指数の変化(2012 年度ベース)



（資料）総務省『地方財政統計年報』（租税研究 785 号掲載）

・地方法人課税改革として、①法人事業税は「付加価値」による外形標準課税とする。②ただし、現在の所得割部分は国に移譲し、地方消費税と交換する。③法人住民税法人税割は国税とし、地方消費税と交換すると、現行の法人二税（法人事業税＋法人住民税＋地方法人特別譲与税）の地域配分は大きく変化する。とくに、東京都の税収は 8.5%減少し、人口１人当たり金額も８万 580 円から７万 3,740 円に下がるのに対して、地方圏では概ね税収が増加する。

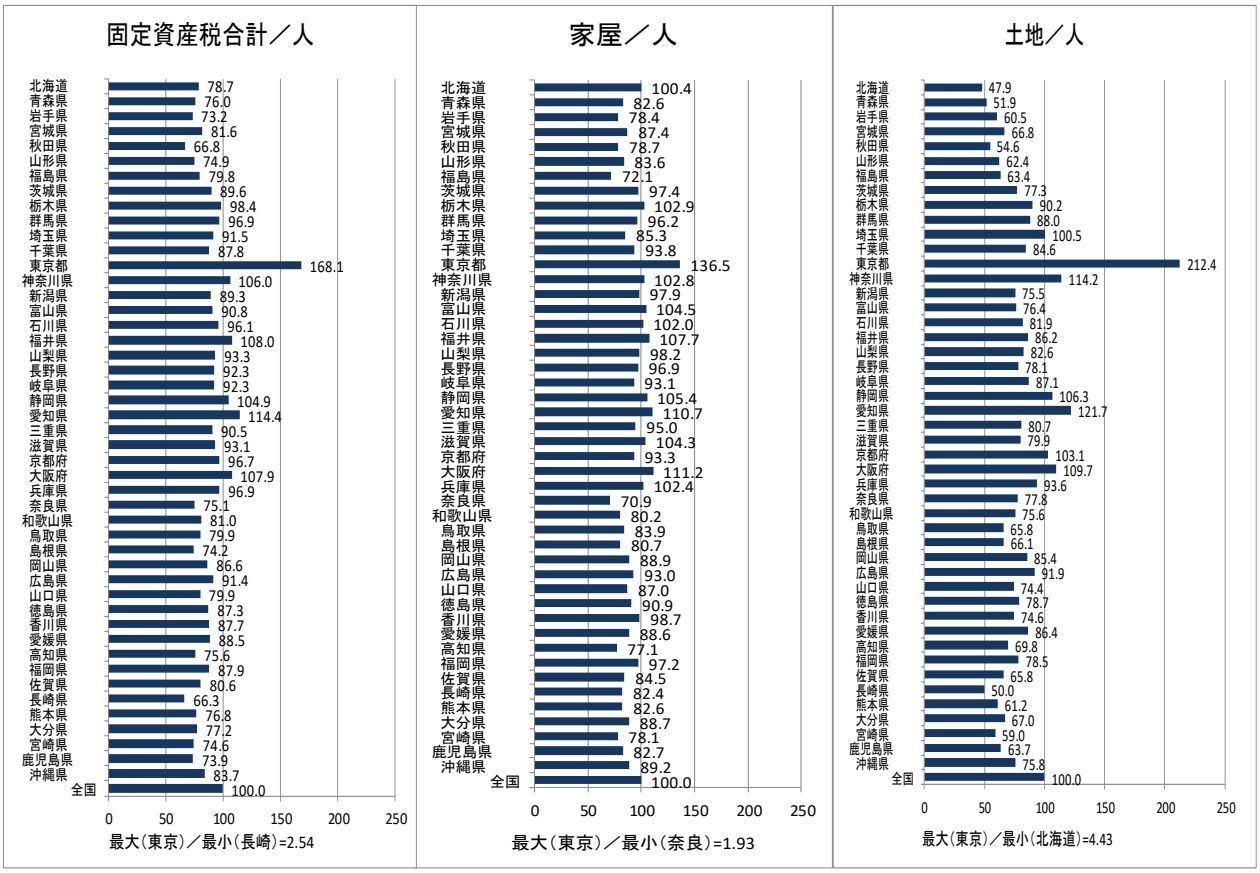
図表Ⅸ－3
(1) 固定資産税(法人所有土地分)の地域間格差 (2019 年度)



(資料)総務省『固定資産税概要調書』

・固定資産税(土地分)の課税標準は「適正な時価」とされている。しかし、適正な時価は地価公示価格などを基準に算定されることから、地価の高い東京や大阪では課税標準が高く、税負担も大きい。1m^2 あたりの課税標準額は最も低い秋田県で 4,742 円であるのに対して、東京都は 24 万 1,242 円、大阪府では 5 万 7,852 円となっている。固定資産税を、応益原則を具現する税だと考えるなら、こうした税負担の著しい格差が妥当かどうか検討する必要がある。

（2）固定資産税の地域間格差（2013 年度）



（備考）課税標準を用いて計算しているため、超過課税による税収増加分は含まれていない。

（資料）総務省「固定資産税概要調書」

・固定資産税合計では、最大の東京都は最小の長崎県の 2.54 倍である。この数値には土地分、家屋分だけでなく、原子力発電所の所在等によって地方に多くの税収をもたらしている償却資産分が含まれている。

そこで、家屋分と土地分とに区分して地域間格差を見ると、再建築価格方式によって課税標準が決定される家屋の場合には最大（東京都）は最小（奈良県）の 1.93 倍であり地域間格差は比較的小さい。これに対して土地にかかる固定資産税の場合には、最大（東京都）は最小（北海道）の 4.43 倍と格差が大きい。これは、土地の評価は地価公示価格の 7 割を基準に算定され、地価水準に著しい格差が存在するからである。このように、普遍性の原則を満たすとされる固定資産税であるが、課税標準の算定いかんで税収の偏在が発生する。

図表Ⅸ－4　償却資産に係る固定資産税の国際比較

－ 諸外国における資産保有に係る課税状況

諸外国における資産保有に係る課税状況

国名	税目	課税団体	課税客体、課税標準など	償却資産への課税
【北米】				
アメリカ	財産税	州、地方	不動産（土地・建物）：全50州で課税 動産：12州で非課税 製造用機械：24州で減免等（免税・非課税15州、減免等9州）	△ （※1）
カナダ	財産税／不動産税	州、地方	不動産（土地・建物）：全州（10州・3準州）で課税 動産：5州（4州・1準州）で非課税 機械設備：課税は2州のみ	△ （※2）
【欧州】				
イタリア	地方不動産税	市町村	土地・家屋	×
イギリス	カウンシル税	地方自治体	住宅用不動産	×
	事業用レイト	国（人口比で地方自治体へ分配）	非住宅用不動産（償却資産については土地と一体となった事業用資産についてのみ課税。例：クレーンは非課税、クレーン設置台は課税）	×
フランス	既建築地不動産税	州、県、市町村	既建築資産（恒久的に土地に固定されており、破壊せずに移動することが不可能である等が要件）橋、岸壁、固定され商業・産業用途に整備された船舶等も含まれる	×
	未建築地不動産税	同上	未建築資産（例：鉄道敷地、石切場、鉱山、泥炭鉱、墓地）	×
	居住税	県、市町村	事業目的以外の居住用資産（家具付の住居、その従属物、職業税の対象とならない家具付の場所）	×
	地域経済負担金（旧職業税）	州、県、市町村	地方事業税：自由業者の収入、事業用不動産の賃貸価格 補完税：付加価値	×
ドイツ	財産税	州	純資産額（B/S計上額）から基礎控除額を控除した残額（1995年連邦憲法裁判所決定により、部分的に違憲な制度を含むことを理由として、1997年以降徴収停止中）	× （※3）
	不動産税	地方	不動産A（農林業事業に供する資産：家畜、収穫物、農林業用機械など） 不動産B（不動産A以外の不動産：土地、家屋のみ）	× （※4）
【アジア】				
台湾	地価税	市	土地	×
	家屋税	市	建物/家屋	×
中国	都市土地使用税	地方	土地	×
	都市不動産税	地方	外資に課税（内外企業は対象外）	×
	不動産税	地方	土地、家屋、建物と一体不可分の設備（含償却資産）	×
韓国	財産税	市・郡	土地、建築物（建物、構築物、特殊な附帯設備）、船舶、航空機	×
	都市計画税	市・郡	土地、建物/家屋	×
	共同施設税	市・郡	土地、建物/家屋、船舶	×
	地方教育税	道	財産税に課する	×

※1：製造用機械については減免される州が多い
※2：機械設備については減免される州が多い
※3：徴収停止中
※4：農林業用機れ大のみ課税
（出所）経団連、日本鉄鋼連盟等

・諸外国では、償却資産への課税は極めて異例である。

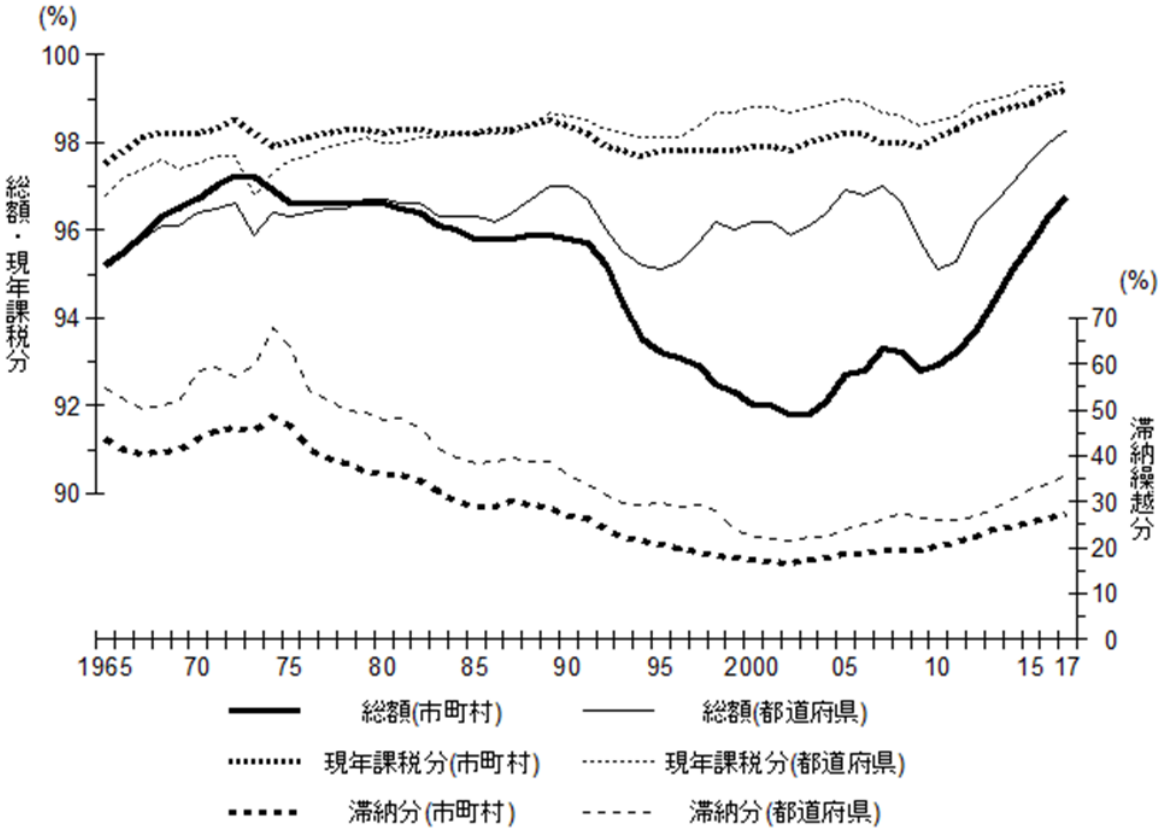
図表Ⅸ－5　地方税超過課税の状況（2018 年度）

		団体数	収入額（百万円）
都道府県	道府県民税個人均等割	37	24,619
	道府県民税所得割	1	2,731
	道府県民税法人均等割	35	10,397
	道府県民税法人税割	46	134,251
	事業税法人分	8	159,570
	自動車税	－	－
	合　　計	－	331,569
		団体数	収入額（百万円）
市町村	市町村民税	997	335,278
	個人均等割	2	1,712
	所得割	2	51
	法人均等割	384	16,335
	法人税割	991	317,180
	固定資産税	155	35,175
	土地	155	10,003
	家屋	155	15,428
	償却資産	154	9,744
	軽自動車税	17	436
	鉱産税	9	8
	入湯税	3	33
	旧法による税	－	－
	合　　計	－	370,930

（資料）総務省『地方財政白書』より作成。

・超過課税はその大部分が法人に対するものとなっている。道府県民税個人均等割について多くの団体が超過課税を実施しているが、その目的は水源涵養などであり、税収不足への対応ではない。

図表XI－1　地方税の徴収状況



（資料）総務省『地方財政統計年報』より作成。

・1972 年度に 97.2%であった市町村税の徴収率（総額）は 2002 年度には 91.8%に低下している。とくに滞納繰越分の徴収率はもともと低い値であるが、1970 年代の半ば以降、さらに低下している。地方財政が悪化している現在、徴収率を引き上げる工夫が自治体には求められている。

（参考）

国際課税に関する用語の説明

税源浸食と利益移転行動計画(BEPS 行動計画)

企業が調達･生産･販売･管理等の拠点をグローバルに展開し､電子商取引も急増するなど､グローバルなビジネスモデルの構造変化が進む中、この構造変化に各国・地域の税制や国際課税ルールが追いつかず、多国籍企業の活動実態とルールの間にずれが生じていた。

BEPS(Base Erosion and Profit Shifting)プロジェクトは、公正な競争条件(Level Playing Field)という考え方の下、多国籍企業がこのようなずれを利用することで､課税所得を人為的に操作し､課税逃れを行うこと(BEPS)がないよう、国際課税ルールを世界経済並びに企業行動の実態に即したものとするとともに､各国・地域政府･グローバル企業の透明性を高めるために国際課税ルール全体を見直すべく、OECD が立ち上げたプロジェクトで、G20 の支持も得て、15 の各行動計画の項目について、2015 年 10 月に最終報告書が公表された。

BEPS 最終報告書の概要

A. グローバル企業は払うべき（価値が創造される）ところで税金を支払うべきとの観点から、国際課税原則を再構築 〔実質性〕

（１） 電子経済の発展への対応

電子経済に伴う問題への対応について､海外からの B2C 取引に対する消費課税のあり方等に関するガイドラインを策定した。

行動１ 電子経済の課税上の課題への対応

（２） 各国・地域制度の国際的一貫性の確立

各国・地域間の税制の隙間を利用した多国籍企業による租税回避を防止するため、各国・地域が協調して国内税制の国際的調和を図った。

行動２ ハイブリッド・ミスマッチ取極めの効果の無効化

行動３ 外国子会社合算税制の強化

行動４ 利子控除制限

行動５ 有害税制への対抗

（３） 国際基準の効果の回復

伝統的な国際基準（モデル租税条約・移転価格ガイドライン）が近年の多国籍企業のビジネスモデルに対応できていないことから､「価値創造の場」において適切に課税がなされるよう、国際基準の見直しを図った。

行動６ 条約濫用の防止

行動７ 人為的な PE 認定回避

行動８-１０ 移転価格税制と価値創造の一致

B. 各国・地域政府・グローバル企業の活動に関する透明性向上 〔透明性〕

（４） 透明性の向上

多国籍企業による租税回避を防止するため、国際的な協調のもと、税務当局が多国籍企業の活動やタックス・プランニングの実態を把握できるようにする制度の構築を図った。

行動５ ルーリング（企業と当局間の事前合意）に係る自発的情報交換

行動１１ BEPS 関連のデータ収集・分析方法の確立

行動１２ タックス・プランニングの義務的開示

行動１３ 多国籍企業情報の報告制度（移転価格税制に係る文書化）

C. 企業の不確実性の排除 〔予測可能性〕

（５） 法的安定性の向上

BEPS 対抗措置によって予期せぬ二重課税が生じる等の不確実性を排除し、予測可能性を確保するため、租税条約に関連する紛争を解決するための相互協議手続きをより実効的なものとすることを図った。

行動１４ より効果的な紛争解決メカニズムの構築

（６） BEPS への迅速な対応

BEPS 行動計画を通じて策定される各種勧告の実施のためには、各国・地域の二国間租税条約の改正が必要なものがあるが、世界で無数にある二国間租税条約の改定には膨大な時間を要することから、BEPS 対抗措置を効率的に実現するための多数国間協定を 2016 年末までに策定する。

行動１５ 多国間協定の開発

BEPS 包摂的枠組み(Inclusive Framework on BEPS)

BEPS 行動計画の最終報告書の公表後、国際課税原則を今日的なものに改めるために設けられた BEPS プロジェクトの新たなステップであり、2019 年 12 月現在、OECD/G20 に留まらず、137 か国・地域のメンバーにより構成されている。とりわけ、最終報告書の残された課題につき、BEPS 包摂的枠組みの下で、メンバー国・地域が、対等な立場で議論・議決に参加し、合意事項全体にコミットすることとされている。

デジタル経済に関する課税問題

BEPS 行動計画の最終報告書において、解決しなかった諸問題のひとつに、デジタル経済に関する課税問題（行動 1）がある。高度にデジタル化された事業を行うグローバル企業の場合、恒久的施設となる物理的拠点を国外に置くことなく、国外の顧客との取引を通じ多額の利益を得ることができるため、既存の国際課税制度では、当該国外において相応の課税を行うことができないという問題がある。最終報告書の公表後は、BEPS 包摂的枠組みにおいてこの問題が扱われており、2020 年の最終報告書の策定を目標に検討が続いている。2018 年の中間報告の公表以降、利益帰属とネクサス（第１の柱）、及び、軽課税国への対応（第 2 の柱）という 2 つの柱に問題を分けて、解決策が議論されている。

第 1 の柱については、当初その基本理念として、(a)利用者による利益への貢献、(b)マーケティング上の無形資産、及び(c)重要な経済的存在が、それぞれ英国、米国及びインドを主要な支持国と

して唱えられたが、これらの「統合的アプローチ」を採用することで合意形成を優先している。現在、制度設計の細部（対象となる事業、新たなネクサスとその指標、利益配分準則、二重課税の排除方法など）が検討されており、その中核にあるのは、①多国籍企業の超過利潤（Amount A）を売上などの配分基準を用いて市場国に配分すると共に、②市場国所在の販売会社には基礎的な利益（Amount B）への課税を保証するが、③これを超える利益部分（Amount C）への市場国での課税は強力な紛争解決メカニズムに従うという仕組みである。

第2の柱に関しては、軽課税国への対処を念頭に、多国籍企業の所得が最低限の課税に服するよう、全世界的な税源浸食防止措置(Global Anti-Base Erosion, GLoBE)の選択肢が検討されている。具体的には、①所得合算ルール（親会社の国におけるミニマムタックス)、②外税控除方式への切り換え(switch-over)ルール、③軽課税国向け支払(undertaxed payment)ルール（支払側での損金算入の否定)、及び、④条約特典制限ルール(Subject-to-tax rule)が提案がされており、例えば①では、合算対象の範囲や最低税率の設定などが論点となっている。

租税条約

租税に関する国際間の二重課税の回避又は脱税を防止するために締結される条約をいう。各国・地域はその主権に基づき独自に課税権を行使するが、国際間における経済及び貿易等の頻繁化、増大化に伴い、国際的二重課税又は脱税に対する措置をとるとともに、二国間における健全な投資・経済交流の促進に資することが重要となり、競合する課税権の相互調整及び脱税防止のための条約が締結されている。わが国は、租税情報交換協定、税務行政執行共助条約等を含めて、139か国・地域との間で適用される76条約等を締結している（2020年6月1日現在。財務省ウェブサイト参照)。

対応的調整

租税条約の相手国・地域が、移転価格税制等に基づき、国外関連者との間の取引価格を独立企業間価格に引き直し、当該国外関連者の所得の金額又は税額を増額して課税した場合に、これに応じて取引の相手方である自国の企業の所得の金額又は税額を減じる処分を行うことを対応的調整という。

対応的調整は、租税条約の相互協議条項に基づく権限のある当局間の合意が得られた場合に履行されることとなっている。

外国税額控除制度

わが国の税制においては、内国法人の外国支店等で生じた所得を含むその内国法人の全世界所得を課税標準として法人税が課されている。しかし、外国支店等で生じた所得については、通常その支店等の所在地国においても課税されることとなるため、同一の所得に対してわが国と外国の双方で課税されることとなり、国際的な二重課税が生じる。

そこで、内国法人が各事業年度において外国法人税を納付することとなる場合には、所定の控除対象外国法人税の額を、わが国で課税標準とされた所得の金額のうちその源泉が国外にあるものに対応する部分の金額を限度として、当該事業年度の所得に対する法人税の額から控除するこ

ととされている。これを外国税額控除制度という。

平成 21 年度改正において、外国子会社受取配当益金不算入制度が導入され、従来の間接税額控除制度は廃止された。他方、平成 26 年度改正により、外国法人の恒久的施設帰属所得に係る所得ついても、外国税額控除が適用されることとなった。

一括限度額方式

わが国の外国税額控除制度においては，控除限度額を国別又は所得類型別に設定する方式ではなく，すべての外国の税額を一括して限度額を設定する一括限度方式を採っている。このため，日本より低税率の国と高税率の国でそれぞれ所得が発生した場合，前者の国について生じた控除限度額の余裕枠を用いて，後者の国で日本の税率を超えて課される税額を控除することができる。これを控除余裕枠の彼此(ひし)流用といっている。見方を変えれば、彼此流用は、低税率の国で生じた所得のうち、本来ならわが国で追加的に課税しうる部分にわが国の課税が及ばなくなること（これを shielding という）を意味しているが、適切な課税権確保の観点から、彼此流用は一部制限が加えられている。

移転価格税制

移転価格税制とは、移転価格（海外の関連企業との取引価格）を通じた所得の海外移転を防止し、独立企業原則に則したわが国の課税権を確保するため、海外の関連企業との取引が正常な取引価格(独立企業間価格)で行われたものとみなして所得を計算し、課税する制度である。

独立企業原則(独立企業間価格)

独立企業原則とは、移転価格税制等において関連企業間の取引価格を決定するために使用すべき国際的な基準であり、比較可能な独立企業間であれば得られたであろう条件に基づき取引価格（独立企業間価格）を算定すべきであるとする原則をいう。

シークレット・コンパラブル

税務当局が、法人に対して、独立企業間価格に関する所定の書類の提示又は提出を求めた場合に、当該法人がこれに応じなかったときは、税務署長は、同業類似法人の売上総利益率に基づく再販売価格基準法等の所定の方法によって、独立企業間価格を推定して、当該法人の所得等の金額を更正又は決定することができる。

この場合、税務当局が同業類似法人等に対する質問検査等により入手した取引情報は、守秘義務が課されているために、納税者がその資料の開示を求めても開示されない。このような比較対象取引情報をシークレット・コンパラブルという。これに基づく課税処分に対しては、納税者による検証や反論の機会を奪うといった批判もある。

事前確認制度(APA)

移転価格税制における独立企業間価格の算定に当たっては、納税者の予測可能性を確保し、納税者及び税務当局にとって多大なコストを要する移転価格課税の未然防止等を目的として、納税者の申出を起点とする事前確認制度が導入されている。租税条約上の相互協議を伴う事前確認も可能である。

わが国では、平成 13 年 6 月「移転価格事務運営要領の制定(事務運営指針)」に基づき、原則として 3～5 事業年度分の移転価格算定方法等について確認手続が行われている。事前確認の内容に適合した申告である限り、当該取引は独立企業間価格で行われたものとして取り扱われる。

費用分担取極(費用分担契約)

費用分担取極（Cost Contribution Arrangements（CCAs））は、資産・役務・権利の生産又は獲得の費用又はリスクを共同で分担し、参加者がこれらの資産・役務・権利に有する利益の性質及び程度を決定するため、法人間で合意された契約上の枠組みである。

このような取極めにより、実際の研究開発は高税率国の法人が担いながら、発生した利益を低税率国の法人に不相応に帰属させる事案も見受けられたが、BEPS プロジェクト（行動 8－10）の最終報告書等では、取極めに参加した者のリスク負担等の実際の行動が、利益を配分するにあたって重要であり、単純に費用の拠出者にリターンが帰属するのではなく、実際にリスクを支配する者に対し貢献度に応じてリターンを配分することが望ましいとしている。

所得相応性基準

評価困難な無形資産については、予測便益（ex-ante）と実際の利益（ex-post）とが乖離しがちであり、実際の利益が明らかになる前に移転価格評価を実行するのは難しい。このような場合に、税務当局が納税者の取極めを実際の利益に基づいて評価し、独立企業間価格を算定することを可能とするのが所得相応性基準である。これには後知恵課税との批判もあるが、OECD 移転価格ガイドラインも、予測と結果の乖離を、取引時の価格決定の適正性に関する推定上の証拠として考慮した上で課税する余地を認めるに至り、わが国においても、令和元年度改正（令和 2 年 4 月 1 日以後開始事業年度から適用）で、かかるガイドラインに即した制度（特定無形資産国外関連取引に係る価格調整措置）が導入された（租特 66 条の 4 第 8 項)。

利益分割法

取引に基づく利益分割法（Profit Split Method）は、移転価格税制の分野において、関連者間取引から発生する分割すべき合算利益を識別した上で、独立企業間であれば合意において予測又は反映されたであろう利益の分割をもたらすべく取引価格を算定する方法である。利益分割法は、企業内部の情報から分割基準（例、合算利益への寄与度）を導くことも可能であることから、比較対象取引を見つけることが困難なケースにおいて、なお独立企業間価格を算定するための方法として用いられることがある。

移転価格制度に係る文書化制度

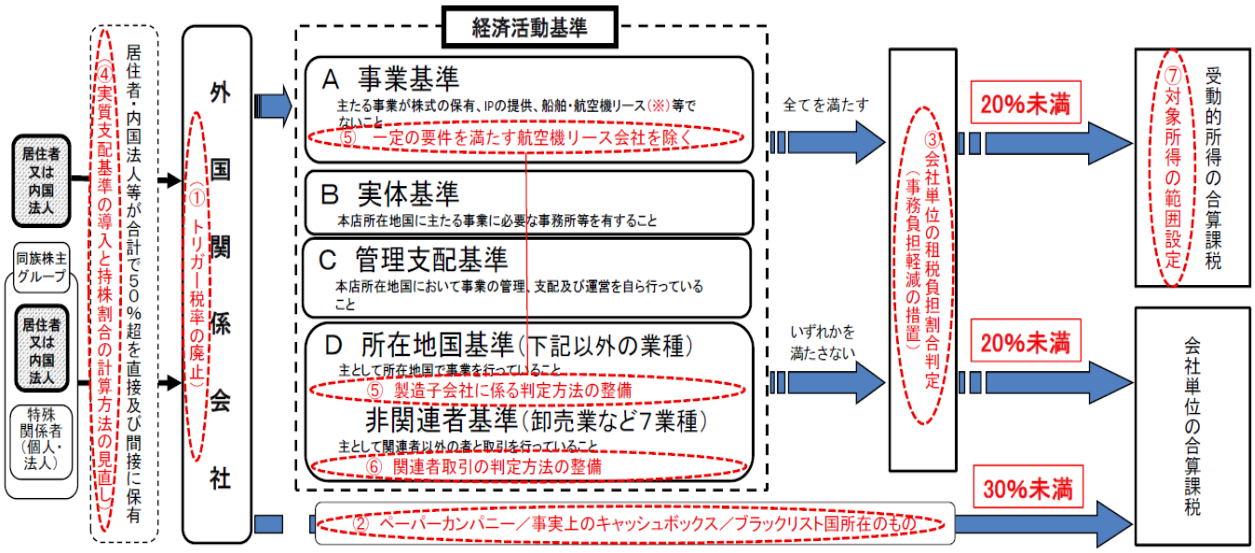
多国籍企業グループ内の取引を通じた所得の海外移転に対して、適正な課税（移転価格課税）を実現するためには、自国企業の国外関連者との取引（関連者間取引）に関する情報を要するのはもちろんのこと、当該グループがグローバルに行う取引の全体像を把握する必要がある。このため、企業のコンプライアンス・コストに配慮しつつ、税務当局のために透明性を高めることを目的として共通様式に基づいた多国籍企業情報の報告等に関するルールが整備され、移転価格税制に係る文書化制度が創設された。具体的には、多国籍企業グループに対して、①ローカルファイル（国外関連取引に係る独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類）、②マスターファイル（事業概況報告事項）、③CbC(Country by Country)レポート（国別報告事項）の三種類の文書を、共通様式に従って税務当局に提供（又は作成・保存）することが義務付けられている。

外国子会社合算税制

外国子会社合算税制とは、軽課税国等に所在する外国子会社を利用した租税回避を防止するために、所定の外国子会社の留保所得等を、株主である日本の親会社等の収益とみなして合算課税する制度である。タックスヘイブン対策税制ともいう。

平成 29 年度改正（平成 30 年 4 月 1 日以降に開始する外国子会社の事業年度から適用）で、BEPS プロジェクト（行動３）の最終報告書等を踏まえ、租税回避により効果的に対応するとともに、日本企業の海外展開を阻害しない制度とするべく見直しがなされた。改正前は、租税回避リスクを、第一次的に外国子会社の外形（現地の税負担 20%未満）により把握するものであったが、改正後は、租税回避リスクを、まず外国子会社の活動内容により把握し、次いで、事務負担を考慮して当該子会社の現地税負担率が 20%未満である場合に限り、受動的所得のみ又は会社単位の留保所得を合算課税の対象とする。併せて、所定のペーパーカンパニーやキャッシュボックスとされる子会社の留保所得については課税が強化され、現地税率が 30%未満である限り合算課税の対象とされる。

（参考）実際の外国子会社合算税制の適用の流れ



星野次彦「平成 29 年度税制改正案について」租税研究第 809 号より抜粋

電気通信利用役務の提供

電気通信利用役務の提供とは、 資産の譲渡等のうち、電気通信回線を介して行われる著作物の提供その他の電気通信回線を介して行われる役務の提供であって、他の資産の譲渡等に付随して行われる役務の提供以外のものをいう。具体的には、対価を得て行われる各種のインターネットを介した電子取引等が該当する（例えば、電子書籍・電子新聞・音楽・映像・ソフトウエアの配信、クラウド上のソフトウエアやデータベース利用、インターネットを介して行う英会話教室など)。

なお、通信そのもの、又は、その電気通信回線を介する行為が他の資産の譲渡等に付随して行われるものは、電気通信利用役務の提供に該当しないので、内外判定基準や課税方式はこれまでと変更はない。

リバースチャージ方式

リバースチャージ方式は、国境を越えた役務提供に係る付加価値税（消費税）について、国外の役務提供者から、国内の役務受領者に納税義務を転換する仕組みである。すなわち、国外の事業者は付加価値税を課さずに役務提供を行う一方、国内の事業者（役務受領者）が当該役務提供に係る付加価値税の納税義務を負う制度である。

役務提供を受けた事業者は、自身の付加価値税の申告納税に際して、リバースチャージ相当分の税額を合わせて計上すると同時に、同額を自身が支払った仕入税額として控除することとなる。よって、リバースチャージが実質的な意味を持つのは、当該事業者が非課税取引を行う場合であり、その場合、当該事業者に対する国内の供給主体と国外の役務提供者との競争条件を中立にする効果がある。

国外事業者申告納税方式

対消費者取引の内外判定基準は、役務提供者が事業を営む場所が原則とされているが、国外から電子的に提供される役務提供については、消費者が所在する国において付加価値税が適用される。この場合の課税方式が、国外事業者申告納税方式である。

消費税法上、この課税方式は、役務提供を行った国外の事業者が、電気通信利用役務の提供のうち「事業者向け電気通信利用役務の提供」以外のものについて、消費者の所在する国における適用税率によって申告、納税する方式である。

また、国外事業者が行う電気通信利用役務の提供のうち、事業者向け電気通信利用役務の提供以外のものについては、登録国外事業者から提供を受けたもののみ、国内事業者の消費税の申告において仕入税額控除が認められる。

PE 帰属所得の算定方式の統一ルール(AOA ルール)

OECD モデル租税条約は、2010 年の改定に際し、企業の利得に関する帰属主義の内容を見直し、PE に帰属する利得の計算について、子会社の場合の帰結により接近させるべく修正を行った。この PE 帰属所得を算定するアプローチを AOA（OECD 承認アプローチ）という。

AOA においては、PE に対する独立企業としての擬制をより厳格に行い、①PE の果たす機能と事

実の分析に基づいて、外部取引、資産、リスク、資本をPEに帰属させ、②PEと本店等との内部取引を認識し、③その内部取引が独立企業間価格で行われたものとして、PE帰属所得を算定することになる。

わが国では、平成26年度の税制改正により、「恒久的施設帰属所得」に係る所得の計算等において、AOAを反映する見直しがなされている。

恒久的施設(PE：Permanent　Establishment)

恒久的施設(PE)とは、事業を行う一定の場所であって企業がその事業の全部又は一部を行っている場所をいう。外国企業の事業所得に関しては、国内に当該外国企業のPE がない限り、わが国で課税を受けることはない(「PE なければ課税なし」)。

総合主義

総合主義とは、非居住者・外国法人の利得に対する課税に関して、国内に恒久的施設(PE)があれば、そのすべての国内源泉所得を総合して課税を行う仕組みをいう。総合主義は、PE に帰属しない国内源泉所得についても、すべて総合して課税の対象とするため、吸引力(force of attraction)を有すると言われる。

帰属主義

帰属主義とは、非居住者・外国法人の利得に対する課税に関して、国内にある恒久的施設(PE)に帰せられる所得についてのみ総合して課税を行う仕組みをいう。