会長挨拶
第72回租税研究大会開催にあたり

公益社団法人日本租税研究協会会長
佃　和夫
（三菱重工業株式会社特別顧問）

開催にあたりまして一言ご挨拶を申し上げます。

本年の第72回租税研究大会は，新型コロナウイルス感染症拡大防止のため，オンラインでの開催とさせていただきましたが，多数の皆様にご参加いただき,心からお礼申し上げます。

また，ご参加の皆様には，常日頃から，租研の事業活動に深いご理解と多大なご協力を賜っており，この場をお借りして,厚くお礼申し上げます。

さて，わが国の経済状況は，これまで雇用，所得の面で改善が見られていたものの，経済成長率は先進国の中で低い水準でありました。また昨今は，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ます。

こうした中，今後わが国経済のポテンシャルを強化していくためにも，思い切った成長戦略の実施とともに，財政健全化を進め，社会保障制度等を持続可能なものとすることが欠かせません。

わが国の長期債務残高は，令和２年度末には一千百兆円を超える（１,182兆円）と見込まれ，GDP の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７月に公表された経済財政運営と改革の基本方針2020，いわゆる骨太方針においては，感染症拡大を踏まえた当面の経済財政運営と経済・財政の一体改革を推進することとしていますが，財政支出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います。

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まなければなりません。

次に税制についてですが，感染症拡大の下でニューノーマルといった考え方が提唱されるなど，わが国を取り巻く経済・社会環境は大きく変化し，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追求する必要があります。

所得税制については,所得再配分はどうあるべきなのか，その中で税収調達機能や所得再分

配機能を有する基幹税である所得税はどのような役割を果たすべきかについて十分に検討されるべきと考えております。

また，労働力人口が減少していくわが国において，経済の持続的な成長力を強化するためには，生産性向上が不可欠です。このような状況において，法人税改革は，日本企業の国際競争力や日本の立地競争力の強化に資するものでなければならず，そのためには少なくとも国際的に調和のとれた税制とすることが重要です。

国際課税の分野においては，わが国でもBEPS最終報告書に沿った法整備がなされ，主要な項目の取込みは一段落しましたが，経済の電子化に対応する課税のあり方については，現在も注目を集める論点として国際的な検討が進められています。

今後の国際課税においては，とりわけ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重要と考えます。

そして，消費税については，昨年，税率が10％に引き上げられたものの，超高齢社会の財政を支える基幹税として，今後さらに，消費税率を引き上げてゆく必要があると考えております。

私ども租研は,民間研究団体として中立の立場から，税・財政の問題を調査・研究し，毎年，中長期的な課題を含め，あるべき税制改革について提言を行っております。

私どもは，これまでと同様に成長戦略と財政の健全化，社会保障制度改革を一体的に推進するためには,「経済活力の強化」と「安定財源の確保」を基本として,経済社会の実態の変化に即した税制改革への取組が必要であると考えています。

今年の租税研究大会では，本日午前の部において，京都大学の岡村（おかむら）先生から「AOA再考－２つの柱から」と題してご報告を頂きました。

この後開催する「税制改革を巡る現状と課題」では，財務省住澤（すみさわ）主税局長，総務省稲岡（いなおか）自治税務局長にも，公務ご多忙な中，討論会にご出席いただきます。

また，明日は「租税原則の視点からみた税制の課題」及び「国際課税を巡る現状と課題」という２つの討論会を予定しております。

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

最後になりましたが，ご出席の皆様方の今後ますますのご発展とご健勝を心からお祈りするとともに，当協会の活動につきまして，今後ともご支援，ご協力を賜りますようお願い申し上げまして，私の租税研究大会開催に当たっての挨拶とさせていただきます。

AOA 再考―２つの柱から

京都大学大学院法学研究科教授
岡村　忠生

はじめに

最初にちょっとしたジョークを申し上げます[1]。ジョークですので，事実かどうかは定かではありませんが，今から60年くらい前，ちょうど，OECD モデル条約の草案（ドラフト）ができたのが1963年ですので，その少し前の1961年にソビエト連邦のガガーリンが初めて宇宙船で地球を一周し，翌年にはアメリカのグレンも地球を一周しました。当時は米ソが競争で宇宙開発を進めていましたが，その中で，ひとつ，実務的に大きな問題が生じました。宇宙では，飛行士には様々な実験や観察の任務が課され，結果を「文書化」して地球に持ち帰るという「事務負担」があったのですが，無重力状態では，ボールペンのインクが出ないことが分かったのです。そこで，NASA は，無重力状態でも使え，さらに，大きな温度差など過酷な宇宙の状況にも耐えるような筆記具の開発に乗り出し，なんと約120億ドル（120億円ではありません。）を費やして新しい筆記具を作ったといわれています。では，ソ連はどうしたか，というと，彼らは鉛筆を持っていったということです。

本日の報告は，「AOA 再考―２つの柱から」と題するものです。２つの柱というのは，デジタル課税（本日はこの語を厳密な定義なしに用いますが，経済のデジタル化に対応するための税制上の措置と理解しておきます。）に関して OECD が示している新しい課税のあり方で「統一アプローチ」（Unified Approach）の中味を

1　See https : //www. neowin. net/forum/topic/142019-nasas-space-pen/（accessed 19 Aug. 2020）. これは，Radhakishan Rawal, Taxation of Digitalized Economy-Proposed UN Solution, Asia-Pacific Tax Bulletin, 2020（Volume26）, No. 3, at 1（2020）で紹介されたものである。

指しており，この中で特に，新しい筆記具，ではなくて，新しい課税権といわれるAmount Aの部分に着目して，Amount Aを巡る観点から，現在の国際課税の考え方であるAOA（Authorized OECD Approach），OECD承認アプローチとその基礎にある帰属取得主義がどのようなものであるかを見直し，現行OECDモデル条約への影響や，今後のわが国の国際課税への影響を考えます。なお，本日の報告要旨を提出した後，この８月５日に，国際連合から，デジタル課税に関する国連モデル条約の改定案が公表されました[2]。検討したところ，この改定案は，いわば鉛筆書きのスケッチのような段階で，今後どうなるかは分かりませんが，内容的には，本日のテーマに深く関わり，紹介した方がよいと思われましたので，これを加えて報告します。

１．OECD承認アプローチ

1-1. 租税条約の構造

●課税権分配ルールとソース・ルールの違い

ここでは，以下の議論との関係で，まずOECDモデル条約の構造を見ておきます。租税条約の実体法の部分は，利子や配当のような所得種類ごとに，条約締結国間で課税権を分配するルールの集合体であり，主に源泉地国の課税権を制限するルールから成ります。このルールが存在する前提には，居住地国にも源泉地国にも課税権が存在していることがあります。これは，当たり前のことですが，デジタル課税を巡っては，源泉地国とは何か，であるとか，居住地国でも源泉地国でもない国が課税をしたらどうなるか，といった問題があるので，あえて申し上げます。

さて，租税条約のこのような規定には，ソース・ルールを含むものがあります。ソース・ルールというのは，所得を生じさせる事象の性質や内容に基づいた所得の地理的帰属によって源泉地を決めるルールのことをいいます。このようなソース・ルールは，課税権の分配ルールとは，異なるものです。このことは，デジタル課税をどう位置づけるかで重要な論点となるため，ここで取り上げておきます。両者の違いを，OECDモデル条約の11条（利子）を例にとって説明します。

OECDモデル条約11条（利子）

１　一方の締結国において生じ，他方の締結国の居住者に支払われる利子に対しては，当該他方の締結国において租税を課すことができる。

２　１の規定にかかわらず，一方の締結国において生じた利子に対しては，当該利子が生じた締結国においても，その国の法令に従って，租税を課すことができる。ただし，当該利子の受益者が当該他方の締結国の居住者である場合には，その租税の額は，当該利子の額の10％を超えないものとする。・・・

（中略）

４　１と２の規定は，一方の締結国の居住者である利子の受益者が，当該利子の生じた他方の締結国内にある恒久的施設を通じて事業を行う場合において，当該利子の支払いの基因となった債権が当該恒久的施設と実質的な関連を有するものであるときは，適用しない。この場合は，第７条の規定（事業利益）を適用する。

５　利子は，その支払者が一方の締結国の居住者である場合には，当該一方の締結

[2] United Nation's Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Tax Treatment of Payments for Digital Services.
https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-08/TAX%20TREATY%20PROVISION%20ON%20PAYMENTS%20FOR%20DIGITAL%20SERVICES.pdf

国において生じたものとされる。・・・（後略）

この規定のパラ１は，利子が原則として居住地国で課税の対象となること，ただし，パラ２は，利子の額（グロス）の10％を上限として，源泉地国が国内法を設ければ課税ができることを規定しています。これらは，居住地国と源泉地国に課税権を分配する規定です。しかし，これらの規定を適用するには，その前提として，源泉地国，すなわち，利子の「生じた」国がどこかを決めなければなりません。これをソース・ルールというわけです。パラ５は，利子の支払者の居住地国を，利子の源泉地国とすると決めています（債務者主義）。このように，租税条約は，ソース・ルールと課税権分配ルールの二段階で，課税権の所在と制約を規定しているわけです。なお，いうまでもなく，仮にパラ２の上限税率がゼロであっても，また，源泉地国が利子に課税をする国内法を設けなかったとしても，源泉地国が変わるわけではありません。

●帰属所得主義とソース・ルール

ところで，11条のパラ４は，利子という所得種類であっても，PE に実質的に関連すれば，７条（事業利益）を適用すると規定しています。そうなると，パラ１と２は適用されないので，その前提であったパラ５のソース・ルールも，適用されないことになります。これは，日本の所得税法の利子所得の範囲の考え方（事業に関連する利子であったも，事業所得とはせず，利子所得とする）とは全く異なるものです。モデル条約では，それ自体を個別に見れば利子という属性を持つ所得であっても，PE 事業の中で用いられれば事業利益として課税を受けることになります。

そして，この７条にも，ソース・ルールはありません。

OECD モデル条約７条（事業利益）

1　一方の締約国の企業の利益に対しては，その企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内において事業を行わない限り，当該一方の締約国においてのみ租税を課することができる。一方の締約国の企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内において事業を行う場合には，２の規定により当該恒久的施設に帰せられる利益に対しては，当該他方の締約国において租税を課すことができる。

2　この条および［23A］［23B］条の規定の適用上，各締約国において１に規定する恒久的施設に帰せられる利益は，企業が当該恒久的施設および当該企業の他の構成部分を通じて果たす機能，使用する資産および引き受ける危険を考慮した上で，当該恒久的施設が同一のまたは類似する条件の下で，同一のまたは類似する活動を行う個別かつ独立した企業であるとしたならば，当該企業の当該他の構成部分との取引からの利益をも含めて，当該恒久的施設が取得したとみられる利益とする。

（中略）

4　他の条で別個に取り扱われている種類の所得が企業の利益に含まれる場合には，当該他の条の規定は，この条の規定によって影響されることはない。

７条のパラ１が課税権分配の規定で，やはり原則は居住地国が課税権を有するが，PE があれば，その PE に帰せられる利益について，PE の所在地国が課税できるとしています。ここには，「生じる」といった表現はなく，「帰せられる」と書かれています。「帰せられる」は，主体（納税義務者）と対象（課税物件）との結びつきを示す人的帰属を意味します。そのことは，「恒久的施設が取得したとみられる利得」という表現からも明らかです。事業利益（Business

profits）の範囲は，帰属によって画されているので，先ほどの利子をはじめ，ほぼ全ての所得種類（所得を生じさせる事象の性質や内容に基づいて分類された所得）が含まれうることになります。人的帰属は，どんな所得にも観念できますから（このことには，検討の余地はあります。），所得種類やソース・ルールとは次元の異なる概念，すなわち，所得自体の性質には無関係で，所得の獲得者に着目した概念になります。

AOA は，国際課税の原則として，PE への帰属によって課税権を分配する帰属所得主義を採用しています。ソース・ルールではありません。この後の議論では，デジタル課税の方法として，果たしてこのやり方が適切なのか，それともソース・ルールを使う方が適切なのかを議論します。ちなみに，わが国は，平成26年改正で AOA を導入しましたが，それまでは，全所得主義でした。全所得主義というのは，人的な帰属ではなく，ソース・ルールによって，国の課税権の範囲を画する考え方です。

今から述べることは，分かりやすさのために，物事を過度に単純化したものです。世界中のどこにも，これから述べるような純粋な税制を取る国はありませんが，あえて理念型を申し上げます。一方の極には，居住者には全世界所得課税を行い，外国税については国外源泉所得に対して課せられた国内税額を限度額とする外国税額控除を与える，非居住者には全ての国内源泉所得（全所得）に対する総合課税（純所得課税）を（可能な限り）行う，そして，所得の源泉地の判定は，ソース・ルール，すなわち，所得を生じさせる取引などの事象の性質や内容に基づいた源泉地決定ルールによる，という税制が考えられます。ここで鍵となる要素は，居住者と非居住者の区別，および，ソース・ルールです。PE への帰属は関係がないし，むしろ有害ともいえます。これに対して，他方の極には，居住者についても非居住者についても，国内に所在する PE に帰属する所得（帰属所得）のみを課税の対象とし，国外の PE に帰属するものは課税の対象としない（国外所得免除）という税制が考えられます。ここでは，PE の有無と帰属の判定が鍵となります。ソース・ルールは必要ありません。かつての米国や日本は，前の方に近い位置にいましたが，OECD モデル条約は，後の方の考え方に立つものです。そして，日本も米国も，OECD の方向に移動してきたわけです。しかし，繰り返しになりますが，デジタル課税は，帰属所得主義の下で実施できるようなものか，という検討課題があります。

帰属所得主義では，「帰属」を具体的にどのように判断するかが決定的な要素です。しかし，ただ帰属といっただけでは，様々な解釈の余地が生じます。国内法にも，所得税法12条，法人税法11条などに「帰属」の文言が登場しますが，これらの規定を巡る学説の対立（法的帰属説と経済的帰属説）はよく知られています。モデル条約７条の帰属についても，各国で様々に解釈が異なり，場合によっては二重課税も生じていたことが，AOA が必要となった理由です。

７条バラ４は，他の条に対して７条を劣後させています。しかし，たとえば利子について11条パラ４を見ると，この規定は，再度，７条にボールを投げ返しているので，結局，PE に帰属する利子は，７条の規律を受け，先に説明した意味でのソース・ルールの適用を受けないことになります。このような処理は，AOA を受け入れて改正された法人税法141条１号ロにみることができます。

1-2. AOA の背景

●経緯

先に述べた帰属に関する各国の共通理解の欠如は，1963年の OECD モデル条約案から指摘

[3] AOA に至る経緯については，OECD(2019), Model Tax Convention on Income and on Capital 2017(Full Version), OECD Publishing, C(7) para 4－9．

されていました[3]。このため，1977年に公表されたモデル条約では，７条に手が加えられ，さらに，1984年には銀行についての帰属のあり方を検討したレポート[4]，93年には帰属全般に関するレポートが公表されました[5]。その後，95年に「移転価格ガイドライン」[6]が公表されたことを受け，これを恒久的施設への帰属に応用する方向が目指されました。この検討の結果は，2008年の報告書で「OECD 承認アプローチ」として公表され[7]，その内容は，2010年の報告書[8]とモデル条約およびコメンタリーの改正として結実しました。

●恒久的施設の概念

モデル条約５条には，PE の概念について規定されています。この内容は，BEPS プロジェクトの議論を経て，2017年のモデル条約で大きく改定されました。ただし，規定の出来上がりは，やや長く複雑なものとなっており，７条のようにスッキリした文言の規定ではありません。PE は，７条の帰属を認識するための前提であり，帰属が生じる点，所得計算ができる単位ですので，AOA に不可欠な前提です。

しかし，ひるがえって PE の本質的な要素が何かというと，AOA やモデル条約コメンタリーは，人的な要素を重視しています[9]。人的帰属が AOA の肝ですから，所得の創出といった観点から，人的要素の重視は当然のことでしょう。しかしながら，デジタル課税の文脈では，課税権を根拠づける関係（以下「ネクサス」といいます。），数値としてのしきい値（たとえば最低限の売上高など）のような要素が前面に出てきます。すなわち，恒久的施設という言葉に表れている継続性のある物理的侵入（brick and mortar，レンガとモルタル）という伝統的な要素から，サーバー PE やバーチャル PE の議論を経て，課税を根拠づけるネクサスとしての重要な経済的存在（significant economic presence）といった要素へと重点が移ってきているのです。ユーザの参加や市場であることだけで，ネクサスを認める議論も有力です。しかし，もし PE をこのような要素に還元，分解してしまうと，所得計算のための帰属点が存在しなくなるため，AOA（帰属所得主義）による所得計算は（少なくともそのままでは）できないことになります。まさにここが，ポスト AOA の悩みどころです。

PE なしに行う課税とは，どのようなものになるのでしょうか。現在の制度で考えると，利子や配当に対する源泉徴収課税がそれにあたります。利子や配当への源泉徴収は，ソース・ルールさえあれば可能です。いくつかの国のデジタル・サービス・タックス（支払対価への課税）も，所得課税として整理すれば，これと同じものになると思います。つまり，PE でないネクサスを考えて，純所得課税を諦めれば，源泉徴収によるデジタル課税が可能であるということになります。そうすると，あとは，ソース・ルールの作り方の問題になります。なお，DST を消費課税的に理解すれば，消費課税では仕向地

---

4 “The Taxation of Multinational Banking Enterprises”, in Transfer Pricing and Multinational Enterprises : Three Taxation Issues, OECD, Paris, 1984.

5 Attribution of Income to Permanent Establishments, Issues in International Taxation No. 5, OECD, Paris, 1994.

6 OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, OECD, Paris, 1995.

7 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, OECD, Paris, 2008.

8 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, at 8 , OECD, Paris, 2010.

9 たとえば，2017年に改正された OECD モデル条約５条パラ５のコメンタリー C(5)para. 83には，「その活動が PE を形成する人」という表現がある。また，コメンタリー C(7)−8 para. 20，および，OECD（2010）, supra note 8, at 17 para. 22には，「重要な人の機能（significant people functions）」の概念が現れる。

原則を徹底する限り，PEのようなネクサスは不要と考えられますが，徴税実務的には，リバースチャージができないＢ２Ｃ取引で，納税義務者である事業者の存在に関する問題（事業者登録による確認など）が出てくると思われます。

1-3.「帰属」の具体化（2010年改正と報告書）

●PEが果たした機能，使用した資産，引き受けたリスクに基づく帰属

AOAは，帰属所得の算定において，PEが果たした機能，使用した資産，引き受けたリスクに基づく帰属を掲げ，同時に，全所得主義の「吸引力」（force of attraction）の排除を述べています[10]。吸引力とは，先の理念型のところで述べた非居住者の全ての国内源泉所得を可能な限り総合課税するという課税方法において，非居住者がPEを有する場合に，PEに帰属しない所得もPEに「吸引」されて総合課税を受ける現象をいいます。AOAは，これを拒絶するわけです。もちろん，ソース・ルールに基づく課税では，PE帰属の有無にかかわらず，国内源泉所得は全て課税の対象にするのが公平だ，ということになります。ここは，よって立つ理念の違いです。

2010年のモデル条約改正では，帰属所得主義が徹底され，７条の規定は，もはや企業（enterprise，ひとつの法主体の意味です[11]。）の全世界利益をPE所在地国に配分するという発想がなくなりました。そのことは，改正前の７条パラ１冒頭にあった定冠詞，The profits of enterprise の定冠詞 the が削除されたことに象徴されています。そして，ご承知のように，PEと企業のそれ以外の部分とを各々独立主体と擬制して，移転価格税制に関するOECDの「移転価格ガイドライン」を類推適用（applying by analogy）することになっています[12]。類推といっても，PEは法主体ではありませんから，法的な所有権の主体や契約当事者となることはできません。しかし，それが可能であるかのような擬制を行うわけです。それゆえ，移転価格税制を越えるような適用が必要になります。

●２段階の分析

そのような擬制を行うのが，AOAによる帰属所得の算定の第１段階です[13]。すなわち，PEを独立した当事者と扱うための準備をする段階です。これは，移転価格ガイドラインにはないものです。「フィクションとして」とAOAに関する2010年のOECD報告書が繰り返し述べていますが[14]，PEを独立当事者に仕立てるわけです。この第１段階は，この後ろに資料として掲げたものの４頁下「(i) 機能と事実の分析」から６頁までにある小文字のローマ数字の見出しを付けた５つのものになります。ここで重要なことは，資産の所有やリスクの負担など，通常は法的に行っている判断を，経済的な判断に置き換えていることです。報告書やモデル条約コメンタリーには，たとえば「経済的所有権（economic ownership）」という語が繰り返し出てきて，法学者にとって，これは概念矛盾というか，法的ではない所有というものは，あり得ないようにも思うのですが（占有のことでもありませんし），そこは譲ることにして，むしろ問題は，法ではないとすると，何に基づいて所有なり，リスクなりの帰属を決めるのか，ということになります。この点，AOAは，「重要な人々の機能（significant people functions）」という考え方を提示しており[15]，資産やリスク

10 OECD（2010），supra note 8, at 12 para 8 ； at 22 para. 50.

11 Id. at 12, n. 3.

12 Id. at 13, para 9.

13 Id. at 14–20.

14 Id. at 13 para. 11 ; at 223 para. 16など。

15 前掲注９に掲げた部分。

を，それらの経済的所有や引受け・管理に係る重要な機能を果たす人々の所在する恒久的施設に帰属させると述べています。これは，よく読むとトートロジカルですが，とにかく，人という要素の重視は，AOA の特徴のひとつであることは間違いありません。そして，いうまでもないことですが，このアプローチは，デジタル課税とは反対の方向を向いている（のではないか）と思われます。もちろん，AOA は，それ以外の恒久的施設の機能も，必ずしも価値が低いわけではないと述べてはいますが，AOA が PE の機能への帰属と考えている以上，ＡＩやロボットのような人間以外のものについて，帰属の対象となる機能を認めることができるのか否か，議論の余地がありそうです。

「(ii) 資産の帰属」（資料５頁）では，経済的所有の所在を納税者に決めさせるわけにはいかないことが述べられていますが，これも，近代国家において，契約自由の原則の下で，誰もが自由に財産を所有できることからは，違和感があります。PE がもし本当に独立した主体であるのなら，何を所有するかは自分で決められるはずだからです。ですので，PE の独立性は，額面通りに受け取るのではなく，あくまでも AOA におけるある種のフィクションと割り切った方がいいと思われます。

「(iii) リスクの帰属」（資料６頁）は，人の積極的な意思決定に伴う損失の可能性を指しています。そして，損失は，法的には企業全体で負担しているのですが，にもかかわらず，ひとつの PE に帰属する，というフィクションがあるわけです。ただ，人の積極的な意思決定については，その人の場所を特定できるか，という問題があります。つまり，このような判断をする立場にある人が，果たしてひとつの PE に所属しているか，という問題です。

「(iv)“free capital”の帰属」における“free capital”とは，利子のような控除可能なリターンを生じさせない資金供与，つまり，資本金のようなもののことをいいます。PE は独立企業であるから，その機能を果たすために必要な資本を有しているはずだ，という考え方に基づくものです。この資本の計算については，日本の国内法にも，資本配賦原則法などいくつかの方法を定めた規定が置かれていますが（法令188条），企業全体の資本をリスクウェイト資産の比率などで各 PE に分配しており，PE を完全に独立したものと見る計算ではありません。ですので，ある程度は企業全体を見るという意味でのフィクションの要素が認められるところだと思います。

「(v) 内部取引（dealings）の認識」では，契約という法的事実が使えないので，会計記録や文書化が要求されます。この文書化は，NASA が用意したような筆記具に例えられる部分です。鉛筆ではとても無理だと思います。

AOA による帰属所得の算定の第２段階は，比較的忠実に移転価格ガイドラインを適用してゆく段階です。もっとも，無形資産の扱いなどについて，2010年の報告書は，その後のＢＥＰＳプロジェクトに発展する議論をしています[16]。問題となるのは，本社の負担したコストをそのまま PE に配賦する場合をどう見るか，無形資産の共同開発（cost contribution arrangement）への擬制をどのような条件で認めるか，内部的な無償サービスをどこから dealing として認識するか，といったことになります。

1-4. 検討

AOA アプローチについて，まず問題となるのは，帰属所得主義における帰属の対象，帰属点とは何か，それは，PE なのか，PE の機能なのか，PE に所属する人（の活動）なのか，ということです。この背後には，そもそも，帰

16 OECD（2010）, supra note 8, at 29–33, 53–57.

属するとはどういうことなのか，という哲学的な問題があります。私は，課税所得計算をする点，単位に数値を寄せ集めることだと割り切ることとし，それ以上，深いことは考えられないように思います。

次に，ある所得なり取引なりが帰属するのは，ひとつの主体（PE または本社）だけなのか，それとも，本社にも PE にも帰属すると考えるのか，という問題があります。この問題は，他の問題も見てから，最後に検討することにします。

第３に，資産の所有などについて，法的分析が使えないので，代替するものとしての機能分析が用意されていますが，その基礎は何か，「経済的」とは，どういうことか，という問題があります。経済的帰属という言葉は，実質所得者課税の原則（所法12条，法法11条）を巡って古くからありますが，その内容は明確ではありません。もちろん，法的な所有にも，擬制の要素はあります。しかし，所有などの法的概念は，実定法や判例により，かなりの程度，安定した予測可能なものとなっています。AOA は，何が帰属を決めるのか，その決定的な要素を，もっとはっきりさせてよいように思われます。

第４に，その候補と考えられるのが，先に述べた「重要な人的機能」になります。人の重視，人への帰属は，人間こそが所得を生み出すことができるという考え方に結びつきます。これが，経済のデジタル化の中で，なお妥当するか，たとえば，ＡＩに基づく配車サービスや広告の表示提示，自動運転のタクシー等を見ていると，ＡＩやロボットが所得を生み出す，と考える方が自然ではないかとも思えます。

最後に，９条の７条化とでもいえるような現象が見られるように思います。モデル条約９条は，関連企業，つまり，移転価格税制に関係する規定です。AOA における特に第１段階は，既に見たように，法的関係を離れたフィクションを多用するものでした。このテクニックがうまく行くのであれば，移転価格税制にも同様の方法が使えるのではないかと思われます。このような議論は，取引の再構築や擬制といった観点からのものになります。BEPS 報告書での HTVI（評価困難な無形資産）アプローチやこれを受けた令和元年度の移転価格税制の改正には，このような考え方が垣間見えるのではないでしょうか。

２．新しい課税権（Amount A）を巡って

2-1. 内容

OECD の統一アプローチについては，昨年の租研大会でも報告いたしましたが，その後，特に２つの柱のうちの第１のもの，経済のデジタル化に対応するための新しい国際課税の提案の部分が，昨年11月に事務局から統一アプローチ（Unified Approach）がコンサルテーション文書として示され[17]，これに基づいた各国や団体等からの意見聴取や公聴会を経て，本年１月末に包括的枠組み（Inclusive Framework）参加国による承認を得た文書となり[18]，これが２月にサウジアラビアのリヤドで開催されたＧ20財務大臣中央銀行総裁閣僚会議で承認を得ました[19]。内容としては，自動化されたデジタルサービス（automated digital services）からの所得，以下（「ADS 所得」といいます。）と，検討中の部分がありますが，消費者に向き合う事業（consumer-facing business）からの所得を対象として，Amount Ａ～Ｃの３つの課税対象を

17 OECD（2019）, Public consultation document, Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One.

18 OECD（2020）, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy.

19 Communiqué, Realizing Opportunities of the G20 Finance Ministers & Central Bank Governors Meeting 21st Century for All 22-23 February 2020, Riyadh, Aaudi Arabia.

設け，市場国による課税の対象とするというものです。ただし，Amount B と C の対象は，より広いことも考えられます。

Amount A は，新しい課税権といわれるものです。上記の課税対象は，いずれも OECD モデル条約７条に規定された事業利益を構成すると考えられますが，Amount A については，PE なければ課税なしの原則や，同条と９条の規定する独立当事者間取引基準（Arm's Length Principle, ALP）の原則とは異なり，PE がなくとも，市場国との重要で継続的な関係（significant and sustained engagement with market jurisdictions）が認められれば，その市場国に課税権が認められるとします。そして，その市場国に配分される金額は，連結財務諸表ベースにより，多国籍企業を構成する複数の法主体の得た所得のうちの対象となる事業セグメントの残余利益（超過利益）を一定の定式（formula）を用いて算出し，その一定の割合に対して，売上高などの要素を用いた定式を適用して算出します。これが Amount A です。資料の最後の方の参考資料２頁に掲げた図が，Amount A を図示しています。市場国がこのように算出された Amount A に課税を行うのであれば，現在の租税条約の７条などの規定，さらに，租税条約の基礎にある AOA や帰属所得主義の考え方との折り合いをどう付けるか，二重課税をどう防止するかが問われることになります。なお，この Amount A については，参考資料の１頁に示したように，適用のための複数の段階からなるしきい値が設けられることとなっています。すなわち，多国籍企業全体の売上高のテスト，事業内容のテスト，対象事業の収益のテスト，対象事業の利益率のテスト，残余利益のテスト，各市場国に配賦される残余利益のテストが設けられています。

次に，Amount B と Amount C についてです。Amount A とは異なり，Amount B と Amount C は，PE への ALP の適用に基づくものとされています。ただし，もし完全にそうであるなら，このようなものをわざわざ設定する必要はないわけですから，やはり，一定の変形は行われています。すなわち，Amount B とは，PE のある市場国で行われる一定のベースラインとなる販売・マーケティング活動に対応する固定されたリターン（The fixed Return for Defined Baseline Distribution and Marketing Activities）と定義され，これを超える超過利益が Amount C となります。したがって，Amount B の「固定された」というところがまずポイントで，市場国でのベースラインとなる販売活動等に対して，あらかじめ定められた一定の割合（利益率）を適用して，その利益を算出することになります。この利益率は，ALP に基づくものとはされていますが，どのように算出するか，事業内容等によって（どの程度の）差異を設けるかは，今後の検討課題となっています。しかし，これが固定された率としていったん決まれば，納税者からは予見可能性が極めて高くなりますし，市場国からすれば，必ず一定の税収を期待できることになります。つまり，透明性を確保する点で，意義があるというわけです。Amount C は，市場国で Amount B のベースラインを越える活動が行われた場合に生じる数値ですが，ここでも，やはり，透明性や紛争予防を目的として，法的な拘束力のある紛争予防・解決手続の対象とすることがポイントです。このため，法的拘束力のある事前確認制度や相互協議手続が設けられることになると思われます。ただし，一部の報道では，このような Amount C は，放棄されるともいわれています[20]。いずれにしても，Amount B と C は，形式的には租

[20] Nana Ama Sarfo, Why the United Nations Digital Tax Proposal Deserves More Attention, 99 Tax Note Int'l. 995, 998（2020）.

税条約におけるPEとALPの要件を充足しているので，租税条約上の問題は生じないとされており，この点はAmount Aとは異なります。また，Amount Cが超過利益を内容とすることは，Amount Aと共通しますので，ここには，二重課税の可能性が生じることに注意して下さい。それから，Amount Aによる二重課税の危険は，Amount Bとの関係では，対象が超過利益とベースラインの利益というように異なるので，生じないとされています。しかし，どちらも一定の定式で計算されるみなされた金額であり，その基礎となる金額が連結ベースか個社ベースかで異なることから，これら定式の間の整合性や結果の妥当性などを精査する必要があるだろうと思います。

Xグループ　ストリーミング・サービス事業 ・親法人P（国１の法人） 　全てのコンテンツを所有、超過利益帰属 ・子法人Q（国２の法人） 　国２と国３（PEなし）の顧客にサービス提供

ここで，公開協議文書で示された具体例を見ておくことにしましょう[21]。多国籍企業グループXは，ストリーミング・サービスのみを事業としており，高い利益を得ていて，市場における平均利益や競争者の利益を超える超過利益を得ているものとします。国１の内国法人であるP社は，Xグループの親法人で，ストリーミング・サービスに関する全てのコンテンツを所有していることから，Xグループの全ての超過利益を得る資格（権利）があるとされています。Q社は，P社の子会社で国２の内国法人です。Xのストリーミング・サービスのマーケティングと販売がその事業です。Q社は，国２の顧客に直接ストリーミング・サービスを提供し，かつ，PEの存在がない国３の顧客にも遠隔的に提供するものとします。

このようなXの事業に対して統一アプローチを適用すると，次のようになります。まず，既にグループXは，国２では，課税の対象となるプレゼンスを，Q社の存在という形で有しています。しかし，Amount Aという新たな課税権の下では，あらためて，Xが国２に新たな物理的ではないネクサスを有するか否かを判断しなければならないことになります。そこで，この例で，Q社が収益のしきい値を超えているとすると，国２は，Xの超過利益とみなされるものの一部（Amount A）に対して，課税をすることができることになります。国２は，この所得に対する租税を，超過利益を得たP社に直接課すことができること，そして，Q社を連帯納税義務者とする可能性があると述べられています。国際的二重課税は，P社に対して，国１（P社の居住地国）が外国税額控除や国外所得免除を認めることで防止されます。Q社は，ベースラインとなるマーケティングと販売活動に係る固定されたリターン（Amount B）のみを有する納税者とされ，P社との間で，移転価格税制に基づく調整が行われる可能性があります。もし国２が，Q社はベースラインを越える事業活動を行っていると判断して超過利益（Amount C）への課税をする場合は，堅固な紛争防止・解決手続の下に置かれることになります。

国３については，Xの物理的存在がないので，新たな課税権を行使できる非物理的なネクサスがあるか否かを判断します。この例で国３において十分な売上げがあり，しきい値を超えるとすると，国３には，Xの超過利益とみなされた金額の配賦部分（Amount A）に対して，超過利益を有するP社を納税義務者とする課税を行うことができます。しかし，ベースラインとなるマーケティングと販売活動による所得（Amount B）に対する課税については，こうした活動は国３でも行われたはずであるにもかかわらず，PEが存在しないため，国３は（条

21　OECD（2019）, supra note 17, at 11–12.

約上は）行うことができません。また，この場合の二重課税の防止措置も，Ｐ社の居住地国である国１が行うことになると考えられますが，おそらく，租税条約上の根拠が必要な場合には，国１と国３との間の条約になると思われます。また，国１は，国内法において，外国税額控除の場合のソース・ルールを変更する必要があります。

以上のように見ると，統一アプローチの第１の柱とは，α）自動化されたデジタルサービスなど一定の事業活動が複数のしきい値を超えて行われた場合，PE の有無にかかわらず新たな課税権（ネクサス）を市場国に認め，ALS から離れた定式に基づいてみなされた超過利益の一定割合を課税ベースとする方策（Amount A），および，β）PE の ALP に基づく利益を，定式を用いたベースラインのみなし利益（Amount B）とこれを超える部分（Amount C）に分割することで，透明性を高め，二重課税や紛争を防止する方策の２つからなると整理することができます。

なお，第２の柱については，説明を省略しますが，本年２月に OECD から公表された経済的影響の分析（参考資料２～３頁）によると[22]，第１の柱よりもはるかに大きな税収を獲得することが分かります。米国は，既に第２の柱に類似する措置を導入していますが[23]，その方が実益が大きいことになります。

2–2. モデル条約との関係

このような第１の柱を，OECD モデル条約との関係で考えると，まず，Amount A との関係で，PE なければ課税なしと独立当事者間基準を規定する第７条（事業利得）との関係が問題となります。また，Amount B や C も，やはり事業利益に関する第７条に関するものとなります。つまり，第１の柱は（そして，第２の柱もそうですが），７条の規定する事業利益として，デジタル課税に対応をすることになると考えられます。もちろん，現時点で断言はできませんが，たとえば「ADS 所得」といった特別な所得類型と，そのための新たな規定を作ること，たとえば，利子や配当，ロイヤリティのように，そのために別に条文を設けるようなことは，OECD の公式文書などからは見えてこないわけです。とすると，事業利益に関する７条を改める形で，第１の柱を実施するように思えます。デジタル課税の対象は，利子や配当，ロイヤリティのような個別の所得種類ではなく，事業利益全般になるはずです。

しかし，ここで根本的な疑問が生じます。７条の対象となる事業利益の範囲は，PE という擬制された法主体に対して ALP を基準として帰属する所得として画されるわけですから，PE という概念をなくし，ALP を放棄したとき，どのような思考方法によって Amount A の対象となる事業利益とそうでない事業利益を切り分けるのか（切り分けられるのか）ということです。言い方を変えれば，もし事業利益が Amount A を含むとすれば，つまり，PE 帰属でない事業利益というものが存在することにするのであれば，それは，そもそも７条の範囲外に置かれることになってしまうのではないか（そのため，たとえば７Ａ条といった規定を新設することになるのではないか）ということです。そして，この角度から，Amount A を見ると，新しい課税権を根拠づけるネクサスの判断や売上高に基づくしきい値の判断において，サービスや商品が供給された国，売上があった国がどこであるかをどのように判断するのかに

---

22 OECD（2020），Tax Challenges Arising from Digitalisation - Economic Impact Assessment : Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, at 17–19も参照。

23 2017年に導入された “Global Intangible Low-Taxed Income”（GILTI）に対する課税（IRC § § 250, 951A(a)），および，“Base Erosion and Antiabuse Tax”（BEAT）による課税（IRC § 59A）。

ついて，明示的な検討が行われていないように思われます。繰り返しますが，ここでは，PE帰属という道具は，使えないのです。

既に述べたように，利子や配当，ロイヤリティであれば，モデル条約では原則として債務者の所在地国（居住者である国）を所得の生じた国とすることになります。このような源泉地決定をするルール，ソース・ルールは，利子や配当，賃料やキャピタル・ゲインに関しては，比較的決めやすいのですが，事業利益については困難です。その典型が棚卸資産の販売に係るソース・ルールですが，たとえばその資産の所有権が移転した場所（米国でかつて用いられたtitle passage ruleがそうです[24]。）とすると，操作の可能性が高く，かつ，所得が生じた場所とは異なることになる可能性があります。このことから，事業利益については，所得の内容（ソース・ルール）ではなく，その事業活動や，さらに事業を実際に行った者（法主体に限らず，支店などPEを含む。）を中心にそれらとの実質的な関連や人的帰属によって判断をすることになります。帰属所得主義に基づくAOAは，このような考え方の極致にあるものです[25]。

しかし，Amount AのようにPEを放棄したとき，何らかのソース・ルールを用いなければ，新しい課税権を有する国が決められないことになります。上記の例では，顧客の所在地国で判断しています。しかし，広告サービスでは，広告の対価が支払われる国ではなく，広告が行われる国とすることが述べられており，このような”revenue-sourcing rule”は，今後の検討課題とされています。

以上のように見ると，OECDは，事業利益という枠の内でデジタル課税の問題に対処しようとして，困難な作業を行ってきたと評価できるでしょう。ここには，無重力状態でも使える筆記具を作ったNASAの努力を思わせるものがあります。

3．国連モデル条約改定案

3-1．内容

国連モデル条約の改定案[26]は，本年８月５日に公表されたばかりですが，外国雑誌などでは比較的好意的に紹介されているようです[27]。その理由は，シンプルさ，すっきり感にあると思います。また，既に具体的な条約の改定案の形をとっている点，さらに，そのコメンタリーも併せて公表された点で，段階としては，OECDよりも進んでいます。しかし，逆に言えば，OECDの踏んだパブリック・コメントなどによる合意形成の段階を経ていないともいえます。また，解決される問題や解決方法は，限定的です。いわば，ソ連の鉛筆にたとえられるでしょうか。

その内容は，国連モデル条約に12Ｂ条を新設するというものです（参考資料４～５頁）。国連モデル条約12条はロイヤリティに関する規定，12Ａ条は技術サービスの対価に関する規定であり，この直後に，「自動化されたデジタルサービスからの所得（Income from Automated Digital Services）」と題する12Ｂ条の規定が設けられることになります。この規定は租税条約の規定ですので，源泉地課税権を制限することを内容としています。新たな課税権を認めるというものではありません。しかし，課税権を制限する前提として，制限される課税権が存在し

24　このルールを乱用しようとした有名な事件として，U. S. Gypsum Co. v. US, 304F. Supp. 627（ND Ill. 1969），modified on other grounds, 452 F2d445（７th Cir. 1971）（特に304F. Supp. at 639の図）参照。

25　これに対して，米国でtitle passage ruleを部分的に置き換えるものとして1986年税制改正で導入されたIRC§865は，売主の居住地国により所得の源泉地を決めるルールです。ある種の割り切りとして，興味深いと思われます。

26　United Nations, supra, note 2.

27　Sarfo, supra note 20.

ている，それを認めていることになります。各国が国内法で，12Ｂ条の規定が前提とする自動化されたデジタルサービスからの所得に対する課税を規定した場合，この規定が適用されて源泉地課税権の制限などが行われることになります。

12Ｂ条は，８つのパラグラフから構成されています。パラ１は，ADS 所得は支払いを受ける納税者の居住地国が課税の対象とすること，パラ２は，ADS 所得の生じる国も，これを課税の対象とすることができるが，その支払いの受益的受領者の居住地国が締結国である場合には，支払総額の一定の割合に制限されること（源泉徴収税率の制限）を定めています。これは，利子や配当などとほぼ同じです。Amount A のように課税権が生じるためのしきい値を設けることはしていません。つまり，PE に類似する考え方（その国へのある程度以上の侵入）によって課税権が生じるのではなく，その国を源泉地とする ADS 所得があれば，その国に課税権があるという考え方です。

興味深いのはパラ３です。この規定は，ADS 所得の受益的所有者は，その選択により，ADS 所得の生じる締結国に対して，ADS からの「適格利益（qualified profits）」に対して，その国の定める税率で課税されることを求めることができるとしています。つまり，源泉徴収に代えて，純利益に対する課税を選択できることになります。そして，この「適格利益」は，受益的所有者の利益率または ADS セグメントの利益率を，ADS が生じる国における ASD からの年間総収益に乗じた金額の30％と決められています。こちらも，Amount A のようなしきい値はありません。

パラ４は，ADS 所得の定義です。インターネットまたは電気通信ネットワークを通じた，人手をかけずに（requiring minimal human involvement）提供される一切のサービスに対する全ての対価の支払いをいうとされています。ただし，12Ａ条の対象となる技術サービスの対価は含まないとされています。

バラ５は，一方の締結国居住者である ASD 所得の受益的所有者が，ASD 所得の生じた相手国に所在する PE を通じて事業を遂行する場合（国連モデルでは類似するものとして固定的施設（fixed base）を通じて専門職サービスが提供される場合があり，それを含みます。）で，かつ，ASD 所得が PE と実質的に関連する場合，この規定ではなく，事業利得に関する７条または専門職サービスに関する14条を適用するとしています。つまり，このような PE 帰属がある場合，12Ｂ条は適用されないことになります。これは，次に述べるこの規定の限界となります。

バラ６と７とは，ソース・ルール（個々の取引や所得の内容に基づく所得発生地の判定ルール）です。バラ６は，ADS 所得の源泉地を債務者主義，すなわち，対価を支払う者が居住者である締結国，または，対価を支払う債務を生じさせ，その支払債務を負担した PE または固定的施設の所在する締結国と規定しています。パラ７は，やや興味深いのですが，一方の締結国の居住者が他方の締結国に有する PE を通じて事業を行う場合で，ADS 所得に係る支出が PE によって負担される場合には，居住者の居る国で生じたものとはされないと規定されています。また，この規定のコメンタリーは，債務の生じた国は，サービスの提供地国である必要はないと規定しています。

3-2. モデル条約での位置と限界

国連モデル条約は，ADS 所得を，利子や配当，ロイヤリティなどと同様の扱いとし，新しい所得種類の設定するところに特徴と分かり易さがあります。そして，利子や配当と同様，課税のために PE 等のプレゼンスは不要です。対価の支払者の所在国というソース・ルールによって，課税権分配を行ったわけです。対価の総額（グロス）への源泉徴収が，課税権の内容になります。ただし，PE 帰属があれば，事業利

益として総合課税が行われ（ここまでは，利子や配当と同じです。），さらに，適格利益については，PE がない国でも，純所得課税を選択可能としています。

このような課税方法には，いくつかの限界と課題が認められます。ソース・ルールによる課税権分配ですので，ソース・ルールの適切さが問題ですが，もともとの狙いである市場地国とはどのような国を想定しているのか，対価支払者の国への課税権分配だけでよいかが問われます。もし，広告の実施やユーザの参加といった要素を考えるのであれば，広告実施地やユーザ所在地といったソース・ルールが必要になり，結果としての税源分配が適切かを問われるでしょう。さらに，根本的な議論をすると，そもそも，ソース・ルールの正しさを，何によって判断するかは，ソース・ルールの泣きどころかもしれません。たとえば，日本にある不動産を売却した所得が国内源泉所得であることは誰も疑わないわけですが，これはものすごく直感的な判断であり，そのような直感が働かないもの，たとえば無形資産の使用料や譲渡益のようなものについては，いろいろな判断があり得るように思います[28]。

適格利益については選択制となっていますが，国家間で課税権を分配するということが，果たして納税者による選択という制度になじむか，という問題があります。ちなみに，米国は，昨年12月に，OECD 統一アプローチの第１の柱による課税を，選択制（従来の方法による税負担がより重くなる場合のセーフ・ハーバー）にすることを求めましたが[29]，国連の課税方法は，同様の結果になると考えられます。

源泉徴収については，ADS 所得が源泉徴収になじむかの問題があります。これは，執行上の問題，つまり，消費者からも源泉徴収ができるか，できないとすると，決済機関等への徴収義務の賦課が可能か，といったことになります。

適格利益への純所得課税については，PE 帰属のない，というより，人的帰属や所得計算単位のないような純所得課税とは，どのようなものかがはっきりしません。収益率を用いたみなし利益への課税としているので，Amount A や B と類似しますが，納税者による収益率の操作可能性，特に，費用配賦や事業セグメントの切り分けなどでの操作の可能性が，この案を検討した当事者から指摘されています[30]。さらに，PE がない場合の執行の確保や PE 帰属所得との差も問題となりそうです。しかし，逆に，PE がある国では，適格利益（みなし利益）への課税はできず，PE 帰属所得にしか課税できないことになります。ここは，OECD の統一アプローチとの差異であり，前述した限界です。７条（事業利益）に踏み込んだ見直しを考えていないために生じたものです。やはり，デジタルという宇宙で使うためには，そのための研究開発が必要であるということになるのかもしれません。

いずれにしても，以上の結果，納税者は，PE を設けるか設けないかで，適格利益と PE 帰属所得のどちらに課税を受けるかを選択できることになります。さらに，前述の適格利益課税の選択制を含めると，納税者は，結局のところ，源泉徴収，みなし利益課税，PE 帰属所得課税の３者から選択できることになります。このような選択をどう見るか，税制として脆弱とならないかは，重大な問題だといえるでしょう。

28　浅妻章如「帰属所得主義と恒久的施設課税の今後」金子宏・マーク・ラムザイヤー編『租税法と市場』（有斐閣，2014年）435頁参照。

29　2019年12月３日，米国財務省長官 Steven T. Mnuchin が OECD 事務総長 Ángel Gurría に宛てた書簡。https://home.kpmg/content/dam/kpmg/us/pdf/2019/12/treasury-letter-OECD-digital-services-tax.pdf

30　Sarfo, supra note 20, at 998.

４．検　討

4–1. デジタル課税と AOA の本質

Amount A を念頭に，デジタル課税への対応のために，モデル条約の７条とその周辺，つまり，AOA に基づくルールの何を改め，何を残すべきかを考えてみましょう。

●ネクサス

Amount A での PE によらない課税も，ネクサス自体は求めています。では，繰り返しになりますが，ネクサスとは，窮極的にはしきい値（最低限の数値）のことでしょうか。それは，執行上の問題にすぎないのでしょうか。帰属所得主義であれば，帰属を観念できる主体性を擬制してもおかしくないようなある程度の実態は必要だと考えられます。これに対して，国連モデルのようなソース・ルールによる課税であれば，ネクサスは不要です。そうすると，Amount A には，AOA の影響があるとみてよいでしょう。

●「擬制」という共通要素

定式に基づくみなし利益は，表面的に見れば，ALS とは真逆です。しかし，既に見たように，AOA に基づく PE 帰属利益の算定には，擬制という要素が散見されます。特に，リスクの認識や free capital の算定が，事実ではなく擬制に基づくことは明らかです。経済的所有も，法的観点からは，擬制というしかありません。したがって，擬制という点は，Amount A と共通していると思います。ただ，AOA における帰属は，精密な擬制に基づく構築物であり，10年を超える歳月をかけて築かれたものです。このような精密な努力を，Amount A についてどこまで行うかが問われそうです。

●課税権分配とソース・ルール

Amount A は，課税権分配ルールですが，さらに，ソース・ルールでもあるのか否かが問われます。もし万一，ソース・ルールであるとなると，Amount A の対象となる ADS 所得が PE に帰属した場合が問題となります。利子や配当であれば，これらが PE に帰属すれば（事業利益になれば），PE 所在地国が課税権を獲得します。そして，PE 所在地国から見て，PE 帰属を考えない場合のソース・ルールでは「国外源泉所得」となるもの（第三国を源泉地国とする所得）への二重課税（居住地国による課税を含めれば三重課税）が生じるので，PE 所在地国による二重課税防止措置（日本では外国税額控除）が用意されています。PE 帰属所得がソース・ルールを上書きするという AOA の原則をＡＤＳ所得については排除するかどうかが問われそうです。

逆に，こちらの方が可能性は高いと思いますが，Amount A はソース・ルールではない，言い換えれば，PE 帰属のない特殊な事業利益であるとすると，今度は，この AOA の原則の下で，たとえば，その所得を生じさせる事象の性質や内容に基づいて判断すればロイヤリティである所得が ADS 所得に含まれた場合，Amount A の課税権を有する国も課税できることになります。ここでの二重課税をどうするかが問われます。外国税額控除を与えるのであれば，その限度額計算のための何らかのソース・ルールが必要になります。

また，ソース・ルールであるか否かを問わず，Amount A のうち，PE に帰属する部分（Amount C に含まれると思われます。）についての二重課税の問題が生じます。

●PE 帰属のない国内源泉所得の申告納付

Amount A が PE 帰属のない特殊な事業利益であるとすると，このようなものに課税をすることは，AOA やそれ以前からの７条の想定外となることはいうまでもありません。もっとも，日本法では，法人税法138条１項２～６号の所得（国内にある資産の運用又は保有により生ずる所得，国内にある資産の譲渡により生ずる所

得など）が国内源泉所得とされ，PEがなくとも，また，PEに帰属しないものも，確定申告を要する純所得課税が行われます（法法141条）。Amount Aも，このような位置づけに置くことが考えられます。ただ，その場合，上記２～６号所得は日本との結びつきが直感的に理解できますが，Amount Aについて外国法人に申告納付を求めることは，難しいかもしれません。

●「帰属」の意味

帰属とは，一対一の対応なのでしょうか[31]。これは，信託課税や組合課税，未分割の相続財産からの所得への課税など，様々な場面で問われますが，PE帰属に関しては，所得がPEに帰属すれば，本人には帰属しないのか，という問いになります。もしそうだとすると，全世界所得課税は，困難になります。全世界所得課税では，PE帰属所得が本人とPEとに二重に帰属しているといわざるを得ないからです。ここにも，帰属所得主義が国外所得免除と結びつくことが現れています。しかし，そうではなく，本人とPEへの帰属は，一対一対応ではない帰属，複層的な帰属の存在を示してると見るべきであると考えます。

次に問われるのは，一国一PEの原則，つまり，日本国内に存在する非居住者のPEは，ひとりの非居住者についてひとつであるという原則です。ひとりの非居住者が，国内に全く異なる機能を果たす施設を複数設けても，PEとしてはひとつであり，損益は吸引されて通算されます。ここには，地理的な要素，ソース・ルール的な要素（地理的に一括した所得計算）が見られると思われます。内国法人であれば，通算は認められないからです。

これら２つのことは，少なくとも日本では，AOA的な帰属に，やや微妙な点があることを示しています。しかし，このことは，Amount Aを受け入れる余地を残している要素として，積極的に評価すべきであるとも考えられます。

●PE帰属所得と外国税額控除限度額

ALPによるPE帰属所得の算定と外国税額控除限度額との関係について指摘します。問題となるのは，外国税額控除限度額計算における国外源泉所得を，PE帰属所得（「国外事業所等に帰せられるべき所得」）を用いて行うことが，厳密に考えて適切なのか，ということです。外国税額控除限度額が設けられている理由は，国外源泉所得に対して日本の所得課税が行われた範囲を限度とするということだと考えられます。しかし，国外PEに帰属する所得には，内部取引によるものが含まれるので，その分，国外源泉所得が大きくなることがあります。これをどう考えるかが，問題です。ちなみに，外国税額控除に関するモデル条約23B条は，「外国税額控除は，・・・（居住地国の）所得税額のうち，外国で課税されうる所得に「帰せられる（attributable）」部分を超えないものとする。」と規定しています。外国が課税ベースとする所得の金額（PE帰属所得）が，仮に内部取引によるものであったとすると，居住地国は課税をしていないことになります。この場合，attributableな金額は存在しない，ゼロだ，と，居住地国が主張する可能性が生じます。同様に，Amount　Aに係る外国税も，連結ベースで算定されていますから，居住地国で課税された所得税額には含まれない，と主張される可能性があります。

4-2. 人の要素（significant people function）

既に述べたように，AOA的帰属を決める基礎となる機能分析は，「人」に依拠しています。それは，資産の経済的所有の帰属に関する重要な人の機能を特定し，経済的所有をPEに帰属

31　本稿の文脈とは異なりますが，一対一対応の意味について，藤谷武史「所得の「帰属」・再考（序説）一東京高判平成23年９月21日訟月58巻６号2513頁を手がかりとしてー」金融取引と課税３号113頁（2014年）参照。

させること，リスクの引受けに関する重要な人の機能を特定し，リスクをPEに帰属させることに，現れています。

しかし，人を代替するＡＩやロボットといった要素は，加味する必要があると思われます。AIやロボットの有する固有の（人にはない）機能への所得の帰属，たとえば，プラットフォーム事業でＡＩが行う自動車の配車などは，人と並んで，重要な機能として帰属を決める要素となるはずです。別の言い方をすれば，これらの果たす機能こそが，重要な人の機能の内容となっていると考えられます。

4-3. 所得課税の消費課税化

最後に，DST（Digital Service Tax）などのデジタル課税において，国連モデル条約のような消費者（の側の決済機関）による支払総額への源泉徴収を行うとすると，消費税と区別がつかず，消費者への転嫁があれば，仕向地主義課税になります。この場合，資本輸出・輸入中立性や二重課税の議論は，少なくとも実質論としては不可能になります。また，Amount Bも，売上高に一定の割合を乗じた数値ですので，課税ベースとしては消費税と同じようなものになります。PEがない国でもマーケティングや販売活動はありますから，Amount BをPEのない国にも配賦してよいようにも思われます。いずれにしても，統一アプローチが純所得を課税の対象としていることは，DSTとの違いとして重要であると思われます。

以上，本日の報告は，問題の指摘に終わった部分も多々ありますが，AOAの中にある様々な問題を見ていると，そこには十分，Amount Aをはじめとする統一アプローチの滑り込む余地があるように感じられます。ご静聴，ありがとうございました。

［追記］

本年（2020年）10月12日（日本時間18時）に，OECDのウェブサイトにおいて[32]，第１の柱に関するブループリント[33]（青写真）および第２の柱に関するブループリント[34]等が公表されました。同月14日のG20財務大臣・中央銀行総裁会議で承認を受け[35]，11月21日～22日のG20サミットに報告される予定となっています。今後は，2021年半ばまでに，グローバルなコンセンサスに基づく解決策に至ることとされています。

第１の柱に関する青写真では，Amount Aに関するより詳細な手順が示されると共に（参照資料６頁に，Amount A適用プロセスの概観[36]を和訳して掲載しました。），Amount Cという概念が消え，これに代わって，イノベーティブな拘束力のある紛争防止・解決策の検討を進めることとされました。この中には，関係国の課税担当者から構成されるパネルによるレビューも含まれます[37]。

また，米国の主張に基づき，第１の柱の全ての要素を，多国籍企業が選択をした場合にだけ適用できるようにする（第１の柱を一種のセーフ・ハーバーとする）ことについても，検討を進めることとされています[38]。

---

32 http : //www. OECD. org/tax/beps/beps-actions/action 1 /

33 OECD（2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation - Report on Pillar One Blueprint : Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

34 OECD（2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation - Report on Pillar Two Blueprint : Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

35 https : //www. mof. go. jp/international_policy/convention/g20/g20_201014. pdf（第６段落）

36 OECD（2020), supra note 33, at 18.

37 Id. at 184-191.

38 Id. at 60.

第 72 回租税研究大会(2020.9.16)
岡村 忠生（京都大）

ＡＯＡ再考 ― ２つの柱から

岡村 忠生（京都大学）

はじめに

ＡＯＡ（ＯＥＣＤ承認アプローチ）と新しい課税権

新しい解決策と既存の解決策

OECD 統一アプローチ第１の柱に基づく新しい課税(Amount A)

国連モデル条約改定案

ＡＯＡ（OECD 承認アプローチ）と帰属所得主義の見直し

わが国への影響

１　ＯＥＣＤ承認アプローチ

１-１　租税条約の構造

租税条約の実体法部分は、所得種類ごとの課税権分配ルールの集合

ソース・ルールが含まれている所得種類もある。

- 課税権分配ルールとソース・ルールの違い

ＯＥＣＤモデル条約１１条（利子）

1　一方の締結国において生じ、他方の締結国の居住者に支払われる利子に対しては、当該他方の締結国において租税を課すことができる。

2　１の規定にかかわらず、一方の締結国において生じた利子に対しては、当該利子が生じた締結国においても、その国の法令に従って、租税を課すことができる。ただし、当該利子の受益者が当該他方の締結国の居住者である場合には、その租税の額は、当該利子の額の１０％を超えないものとする。・・・

（中略）

4　１と２の規定は、一方の締結国の居住者である利子の受益者が、当該利子の生じた他方の締結国内にある恒久的施設を通じて事業を行う場合において、当該利子の支払いの基因となった債権が当該恒久的施設と実質的な関連を有するものであるときは、適用しない。この場合は、第７条の規定（事業利益）を適用する。

5　利子は、その支払者が一方の締結国の居住者である場合には、当該一方の締結国において生じたものとされる。・・・

（後略）

パラ１と２は、課税権を分配

「生じ(arising)」の文言

これらの規定を適用するためには、利子が「生じ」た国がどこかを判定するルールが必要

これを「ソース・ルール」（所得を生じさせた事象の性質や内容に基づいた所得の地理的帰属によって源泉地を決めるルール）という。パラ５は、これを規定

２段階で、課税権の所在と制約を規定

パラ２の１０％が仮に０であっても源泉地国が変わるわけではない。

- 帰属所得主義とソース・ルール

パラ４

利子であっても、ＰＥに帰属すれば、７条（事業利益）を適用

パラ１と２は適用されないので、その前提であったパラ５のソース・ルールも、適用されない。

第７条に、ソース・ルールはない。

ＯＥＣＤモデル条約７条（事業利益）

1　一方の締約国の企業の利益に対しては、その企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内において事業を行わない限り、当該一方の締約国においてのみ租税を課することができる。一方の締約国の企業が他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内において事業を行う場合には、2の規定により当該恒久的施設に帰せられる利益に対しては、当該他方の締約国において租税を課すことができる。

2　この条および［２３Ａ］［２３Ｂ］条の規定の適用上、各締約国において 1 に規定する恒久的施設に帰せられる利益は、企業が当該恒久的施設および当該企業の他の構成部分を通じて果たす機能、使用する資産および引き受ける危険を考慮した上で、当該恒久的施設が同一のまたは類似する条件の下で、同一のまたは類似する活動を行う個別かつ独立した企業であるとしたならば、当該企業の当該他の構成部分との取引からの利益をも含めて、当該恒久的施設が取得したとみられる利益とする。

（中略）

4　他の条で別個に取り扱われている種類の所得が企業の利益に含まれる場合には、当該他の条の規定は、この条の規定によって影響されることはない。

ＰＥは、事業を行う個別独立の主体とされ、これに「帰せられる」利益に対する課税権が分配されている。

「帰せられる」は、主体（納税義務者）と対象（課税物件）との結びつきを示す人的な「帰属」を意味する。

「恒久的施設が取得したとみられる利得」という表現

事業利益(Business profits)の範囲は、帰属によって画されている。

したがって、ほぼ全ての所得種類（所得を生じさせた事象の性質や内容に基づいて分類された所得）が含まれうる。

人的帰属は、全ての所得に観念できるから、所得種類やソース・ルールとは次元が異なる。

「帰属」をどのように判断するかが問題

国内法にも、所得税法１２条、法人税法１１条などがあるが、各国で理解が異なる。これが、ＡＯＡが必要とされた理由。

パラ４は、他の条に対して７条を劣後させている。しかし、１１条４は、再度、７条にボールを投げ返している。

恒久的施設に帰せられる利子は、ソース・ルールによる課税権分配の対象外（法法１４１条１号ロも同旨）

1-2　ＡＯＡの背景

- 経緯

  帰属に関する各国の共通理解の欠如は、１９６３年のＯＥＣＤモデル条約案から指摘されていたため、１９７７年に公表されたモデル条約では、７条に手が加えられ、さらに、１９８４年には銀行についての帰属のあり方を検討したレポート、９３年には帰属全般に関するレポートが公表された。その後、９５年に「移転価格ガイドライン」が公表されたことを受け、これを恒久的施設への帰属に応用する方向が目指された。この検討の結果は、２００８年の報告書で「ＯＥＣＤ承認アプローチ」として公表された。その内容は、２０１０年の報告書とモデル条約およびコメンタリーの改正として結実した。

- 恒久的施設の概念

  ２０１０年報告書は、恒久的施設の概念（５条）には触れないとした（代理人ＰＥへの帰属は論じている。）。その後、ＢＥＰＳ行動計画７（恒久的施設（PE）認定の人為的回避の防止）最終報告書に従い、２０１７年にモデル条約で大幅に改正

  恒久的施設の本質論（不要論）は残る。

  個別独立の主体とみなしうるもの

  ＡＯＡに不可欠な前提(“functionally separate entity approach”)

  権利義務の経済的帰属点、所得計算の単位

ＡＯＡは、果たす機能を支える人的要素(people)を重視

課税権を根拠づける関係（ネクサス）、しきい値

継続性のある物理的侵入（恒久的施設）

デジタルへの置換え（バーチャルＰＥ）

重要な経済的存在

収益や所得の金額

ビジネスモデルの変化

ユーザーの参加、市場であること

機能や要素への還元・分解

ＡＯＡ（帰属所得主義）をとら（とれ）ない場面で必要か？

デジタル・サービスに対する源泉徴収

ソース・ルールのみで課税可能か？

所得税でない課税（付加価値税）

事業「者」の存在は、課税のために必要か？

1-3　「帰属」の具体化（２０１０年改正と報告書）

- ＰＥが果たした機能、使用した資産、引き受けたリスクに基づく帰属

「吸引力」の排除

帰属しているのは、法主体としての企業(enterprise)の全体利益の一部ではない。企業に損失が生じても、ＰＥに所得はありえる。

２０１０年の７条改正における冒頭定冠詞の削除

The profits of enterprise → Profits of enterprise

恒久的施設と企業のその他の構成部分各々を独立主体とみなして、「移転価格ガイドライン」を類推適用(applying by analogy)する。

実際には、恒久的施設は法主体ではないので、所有権や契約は観念できない。移転価格税制を越える適用。

独立主体の擬制は、７条に関係する範囲に止められている。

- ２段階の分析

1. 第１段階：恒久的施設を個別独立の企業と擬制

(i)　機能と事実の分析

恒久的施設を対象として、独立企業と擬制する。

企業（法主体）全体の中にある機能や部門、セグメントが対象なのではない。

第 72 回租税研究大会(2020.9.16)
岡村 忠生（京都大）

経済的に重要な活動と責任を特定

移転価格ガイドラインの拡張的適用(further application)

恒久的施設は法主体ではないから、移転価格税制では法関係に依拠している判断（資産の所有者やリスク負担の所在）を、租税法上、法的関係なしに行わねばならない。

第１段階の主な任務は、モデル条約９条（関連企業）の適用の補完（適用できるようにする準備）

「人々」(people)の果たす役割の重視

リスクや資産を、それらの経済的所有や引受け・管理に係る重要な機能を果たす人々の所在する恒久的施設に、帰属させる。”free” capital”を含む資本も、これに従う。

人という要素の重視は、ＡＯＡの特徴のひとつ

ただし、人が不存在でも恒久的施設とされうる。

（重要な機能自体に帰属させるのではない？）

ここには、brick and mortar の恒久的施設と、人の役割という伝統的要素が反映されている。

重要な人々の機能(significant people functions)

リスクの引受けや資産の経済的所有に関係する度合いは、業種ごとに異なる。

リスクの引受けと資産の経済的所有との間で、関係する度合いが異なることもある。

金融セクターでは、金融資産とリスクへのこの関係の度合いは、同じとみられる(Key Entrepreneurial Risk-Taking function, KERT function)。

リスクの引受けや資産の経済的所有（に関する重要な人々）以外の恒久的施設の機能も、必ずしも価値が低いわけではない。

人が果たす機能以外の機能も、考慮される（認められる）か？

(ii)　資産の帰属

「経済的に所有（使用）される」の意味

（法的所有のように）納税者に決めさせるわけにいかない。

資産の経済的所有の決定に関する重要な人々の機能を果たす恒久的施設に帰属 ←トートロジカル、経済的所有概念の危うさ

資産の経済的所有の帰属は、資本および利益の帰属に関係

資産の帰属と所得の帰属の差異

経済的に所有する設備を使って製品を製造しても、その販売利益が必ず帰属するわけではない。

(iii)　リスクの帰属

ある恒久的施設自体の重要な人々の機能に固有な、または、それに由来する全てのリスクを、当該恒久的施設に帰属させる。

当初の引受けと後の内部移転を含む。

重要な人々の機能とは、リスクの引受けや管理に関する積極的な意思決定を必要とする機能を意味する。

棚卸資産の販売の場合は、在庫リスクと貸倒れリスク

リスクの帰属は、資本および利益の帰属に関係する。

資本はリスクに従う(capital follows risks)。

リスクをサポートできる資本を配賦

リスクの計測は、非金融部門ではより困難

(iv)　“free capital”の帰属

利子の性質を持つ控除されるリターンを生じさせない資金供与

出発点は、恒久的施設が、その機能、経済的に有する資産と引き受けたリスクをサポートするのに十分な資本を有すべきこと

恒久的施設については、関連企業間のようなリスクの保証（資本に余裕のある当事者が他の関連当事者にリスクの保証をする法的契約）は考えない。恒久的施設間のリスク保証も考えない。

恒久的施設に帰属するリスクを担保するに十分な資本を、当該恒久的施設に帰属させる。

帰属資本の算出には様々な方法があり、それぞれに長所短所

算出結果には幅が生じ、ひとつの値に決められない。

各恒久的施設の信用(creditworthiness)は、同一

“free capital”ではない資金（利子控除の生じる資金）についても、種々の方法で恒久的施設への帰属を算定

(v)　内部取引(dealings)の認識

前提として、恒久的施設はすべて同一の信用を有するものとし、相互の信用保証の余地を認めない。

内部取引については、その認識と、それを示す文書について、関連企業間より厳密な審査

内部取引を認識するしきい値

会計記録は、出発点としては有効（文書化の要求）

経済的実質に反しないこと、独立当事者のものと変わらないこと、ＡＯＡの原則に反しないことといった条件

関連企業より重い文書化の負担を課す意図はない。

2. 第 2 段階：比準分析に基づく擬制された個別独立企業の利益の決定
　移転価格税制ガイドラインの類推適用
　内部取引と独立当事者間取引の比較
　　両者の差異の調整の可能性
　利益が生じない取引の可能性

1 - 4　検討

- 「帰属」の対象は何か？
  恒久的施設、機能、人
- 「帰属」するのは、ひとつの主体だけか？
  全世界所得課税（＋外国税額控除）との整合性
- 法的分析を代替するものとしての機能分析
  移転価格税制での適用を越えるが、土台は何か？
- 重要な人的機能(significant people function)
  人の重視、人への帰属
- 7 条（事業利得）と 9 条（関連企業）との差異
  相対化、融合？
  9 条の 7 条化
    移転価格税制における取引の再構築（擬制）

2　新しい課税権（Amount A）を巡って

2 - 1　内容

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

Amount A, B, C を創設

従来のＰＥ（恒久的施設）に対してＡＬＰ（独立当事者間基準）により帰属する所得に課税する考え方を見直す。

Amount A

ネクサス

重要で継続的な関係(significant and sustained engagement with market jurisdictions)があれば、市場国に課税権

対象

① 複数の領域にわたる多数の消費者に向けた自動化されたデジタルサービス(automated digital services)の標準化された供給

オンラインサーチやソーシャルメディア・プラットフォーム、デジタルコンテンツ・ストリーミング、オンラインゲーム、クラウドコンピューティング、オンライン広告など。

② 消費者に向き合う事業(consumer-facing business)

パソコンや関係商品、衣服やブランド商品、自動車など

原料や天然資源、原則として金融サービスは対象外

複数のしきい値（参考資料１頁）

(i)　国別報告書基準（連結総収益７億５千万ユーロ）
(ii)　対象事業の収益
(iii)　新たな課税権のより配賦された金額が一定額未満
(iv)　利益率や利益額によるしきい値

課税ベース

① 連結ベースの多国籍企業の所得（セグメント化）
② ①の残余利益（超過利益）（定式に基づく割合による）
③ ②の一定の割合を各市場国への配分（定式による）

各国への配分の要素

売上高等（今後の議論）

Amount B, Amount C

ＰＥとＡＬＰに基づくが、透明性を高め、紛争の予防と解決をはかる。

Amount B として、ベースラインとなるマーケティングと販売活動に、

一定の割合の固定された利益を配賦

独立当事者間基準に基づく標準化された最低限の配賦額（割合）を決めておくことで、紛争を予防し、透明性を高める。

Amount C は、ベースラインを越える活動がある国に配賦される超過利益

二重課税防止のため、拘束力ある紛争解決手続を用意

設例（2019 年 11 月公開協議文書）

多国籍企業グループ X、ストリーミング・サービスのみを事業

P 社（親法人）国 1

全てのコンテンツを所有するので、全ての超過利益を得る資格

Q 社（子法人）国 2

マーケティングと販売

国 2 ・・・物理的ネクサスと非物理的ネクサス

国 3 ・・・遠隔配信による非物理的ネクサス

Amount A

国 2 は、P 社に直接請求（Q 社に連帯納税義務）

国 3 も、P 社に課税

国 1 が、二重課税防止措置（国 1 と国 2、国 1 と国 3 の条約）

Amount B

国 2 に発生

国 3 には生じない（販売やマーケティングは行われているが）。

Amount C

国 2 は、ベースラインを越える活動があれば、課税

Amount A との重複

国 3 には生じない。

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

効果は、第 1 の柱より大きい（参考資料 2 － 3 頁）。

1. 所得合算ルール (Income inclusion rule)

軽課税の PE、子会社の所得を合算

2. 全世界所得課税への転換ルール (Switch-over rule)

国外所得免除方式の国

3. 軽課税支払いルール (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

4. 軽課税支払いに対する条約利益の制限ルール (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 - 2　モデル条約との関係

モデル条約７条（事業利益、Business Profits）との関係が問題

事業利益の範囲内で対象となる自動化されたデジタルサービスからの所得（ＡＤＳ所得）を処理しようとしている。

利子や配当のような個別所得類型のための規定？

ＡＤＳ所得は、ＰＥ帰属でない事業利益

事業利益は、帰属所得主義で規律されてきた。

ＰＥの存在を前提に、ＡＬＰによって帰属所得を算定

これに代わるものが必要

市場国、売上げのある国を判定する方法

ソース・ルール

所得の基因となる個別の取引の性質や内容に基づく源泉地判定

純利益である事業所得に対する課税権の分配を、ソース・ルールによって行うことができるか？

本年１月の文書は、”revenue-sourcing rule”として今後の課題にしている。

3　国連モデル条約改定案

本年８月５日に公表

国連モデル条約１２条にＢ（１２Ｂ条）を新設

１２Ａ条は技術報酬、１２条は使用料

ＯＥＣＤのような新たな課税権を創出するという位置づけではない。

3-1　内容

- 自動化されたデジタルサービス(automated digital services)の支払対価に対する一定割合までの源泉徴収を、対価の生じた締結国に認める。パラ１、２
- ただし、納税者は、適格利益(qualified profits)に対する課税（所得の生じた締約国の国内法が規定する税率による純利益課税）を選択することができる。
  適格利益とは、上記締結国で得られた自動化されたデジタルサービスからの総収入に当該事業（可能であれは、自動化されたデジタルサービス事業部門）の利益率を乗じた金額の３０％である。パラ３
- 自動化されたデジタルサービスとは、インターネットまたは電子ネットワークを通じて、人手をかけずに（requiring minimal human involvement) 提供された一切のサービスをいう。パラ４
- 恒久的施設を通じて得られた場合は、上記の適用はない。パラ５
- 自動化されたデジタルサービスの所得は、支払者が居住者である国（恒久的施設から支払われた場合はその所在国）において生じたものとする（ソース・ルール）。パラ６，７

3-2　モデル条約での位置と限界

利子や配当、ロイヤリティなどと同様の扱い（新しい所得種類の設定）

ＰＥ等のプレゼンスは不要

ソース・ルール（支払者の所在国）による課税権分配

総額（グロス）への源泉徴収

ただし、ＰＥ帰属があれば、事業利益として総合課税

さらに、ＡＤＳ所得については、ＰＥなくとも純所得課税を選択可能

様々な限界と問題

ソース・ルールによる課税権分配

源泉地国（市場地国）とは？

対価支払者の国への課税権分配だけでよいか。

広告実施地やユーザ所在地といったソース・ルール？

ソース・ルールの正しさを、何によって判断するか？

結果として、税源分配は適切か？

選択制

課税権分配は、納税者による選択という概念になじむか？

米国は、ＯＥＣＤ統一アプローチを選択制にすることを要求

源泉徴収

ＡＤＳ所得は、源泉徴収になじむか？

執行上の問題

消費者からも源泉徴収（決済機関等への徴収義務の賦課）

適格利益課税

ＰＥ帰属（人的帰属、所得計算単位）不在の純所得課税とは？

収益率を用いたみなし利益への課税（Amount A と類似）

納税者による収益率の操作可能性

費用の配賦、事業セグメントの切り分けなど

執行の確保（ＰＥがない）

ＰＥ帰属所得との差

ＰＥがある国

ＰＥ帰属所得にしか課税できない。

みなし利益への課税はできない（統一アプローチとの差）

７条（事業利益）に踏み込んだ改訂を考えていないため

ＰＥを設けるか設けないかで、選択可能

結局、納税者は、源泉徴収、みなし利益課税、ＰＥ帰属所得課税の 3 者から選択できる。

4 検 討

4-1 デジタル課税とＡＯＡの本質

デジタル課税への対応の中で、モデル条約の７条とその周辺（ＡＯＡによる規律）の何を改め、何を残すべきか。

- Amount A での非ＰＥネクサスも、ネクサス自体は求める。
  - ネクサスとは、窮極的にはしきい値（数値）のことか？
  - 帰属所得主義であれば、帰属を観念できる主体性が必要
- 定式に基づくみなし利益も、擬制という点では、ＰＥ帰属と共通
  - リスクの認識や free capital など、ＡＯＡにも種々の擬制
  - 経済的所有も、法的に見れば擬制というしかない。
  - ＡＯＡにおける帰属は、精密な擬制に基づく構築物
- ソース・ルールによらない課税権分配
  - 利子や配当などの個別所得が事業所得になれば（ＰＥに帰属すれば）ソース・ルールが外れる。
  - その結果、ＰＥの（本来のソース・ルールでは）「国外源泉所得」（となるもの）（第三国での所得）への二重課税（本国を含めれば三重課税）が生じ、
  - ＰＥ所在地国による（本来のソース・ルールを用いた）ＰＥへの外国税額控除が用意される。
  - Amount A は、課税権分配ルールであるが、ソース・ルールでもあるのか（国連モデルのようなものではない）。
    - この議論は、外国税額控除にとって重要
- ＰＥに帰属しない事業利益
  - ＡＯＡの想定外？
  - 日本法では、法人税法１３８条１項２～６号の所得
    - 国内にある資産の運用又は保有、譲渡（２，３号）
    - 一定の人的役務提供（４号）
    - 不動産上の権利の貸付けなど（５号）
    - 国内業務又は国内資産に関し供与を受ける経済的な利益（６号・令１８０条５号）
  - ＰＥを前提とせず、ＰＥ帰属所得とは非通算として処理
    - 非課税とはしていない。
- 「帰属」の意味
  - 帰属とは、一対一対応か？
    - ＰＥに帰属すれば、本人には帰属しないのか？

全世界所得課税にとっては、難題

一国一ＰＥの原則

ＡＯＡ的帰属にも、地理的要素

- ＡＬＰによるＰＥ帰属所得算定と外国税額控除限度額

外国税額控除限度額計算における国外源泉所得を、ＰＥ帰属所得（「国外事業所等に帰せられるべき所得」）を用いて行うことは、整合的か？

国外源泉所得に対して日本の所得課税が行われた範囲が限度

しかし、ＡＬＰにより算定された国外ＰＥ帰属所得は、必ず日本の課税標準に含まれるわけではない。

モデル条約２３Ｂ条

Such deduction ・・・ shall not, however, exceed that part of the income tax ・・・, as computed before the deduction is given, which is attributable, ・・・ to the income・・・which may be taxed in that other State.

国内で生じた税額のうち、外国で課税されうる所得に「帰せられる」部分を超えないものとする。

「対応する」といった意味

Amount A の外国税額控除は、２３Ｂ条になじむか？

4 - 2　人の要素 (significant people function)

ＡＯＡの帰属を決める基礎となる機能分析は、「人」に依拠

- 資産の経済的所有の帰属に関する重要な人の機能を特定し、経済的所有を PE に帰属させる。
- リスクの引受けに関する重要な人の機能を特定し、リスクを PE に帰属させる。

少なくとも人を代替するＡＩやロボットといった要素は、加味する必要

さらに、これらの固有の機能への「帰属」

たとえば、公海上の船舶に設置されたゲーム機

アプリの機能

4 - 3　所得課税の消費課税化

消費者（の側の決済機関）による支払総額への源泉徴収

消費税との紛らわしさ

消費者への転嫁があれば、仕向地主義課税

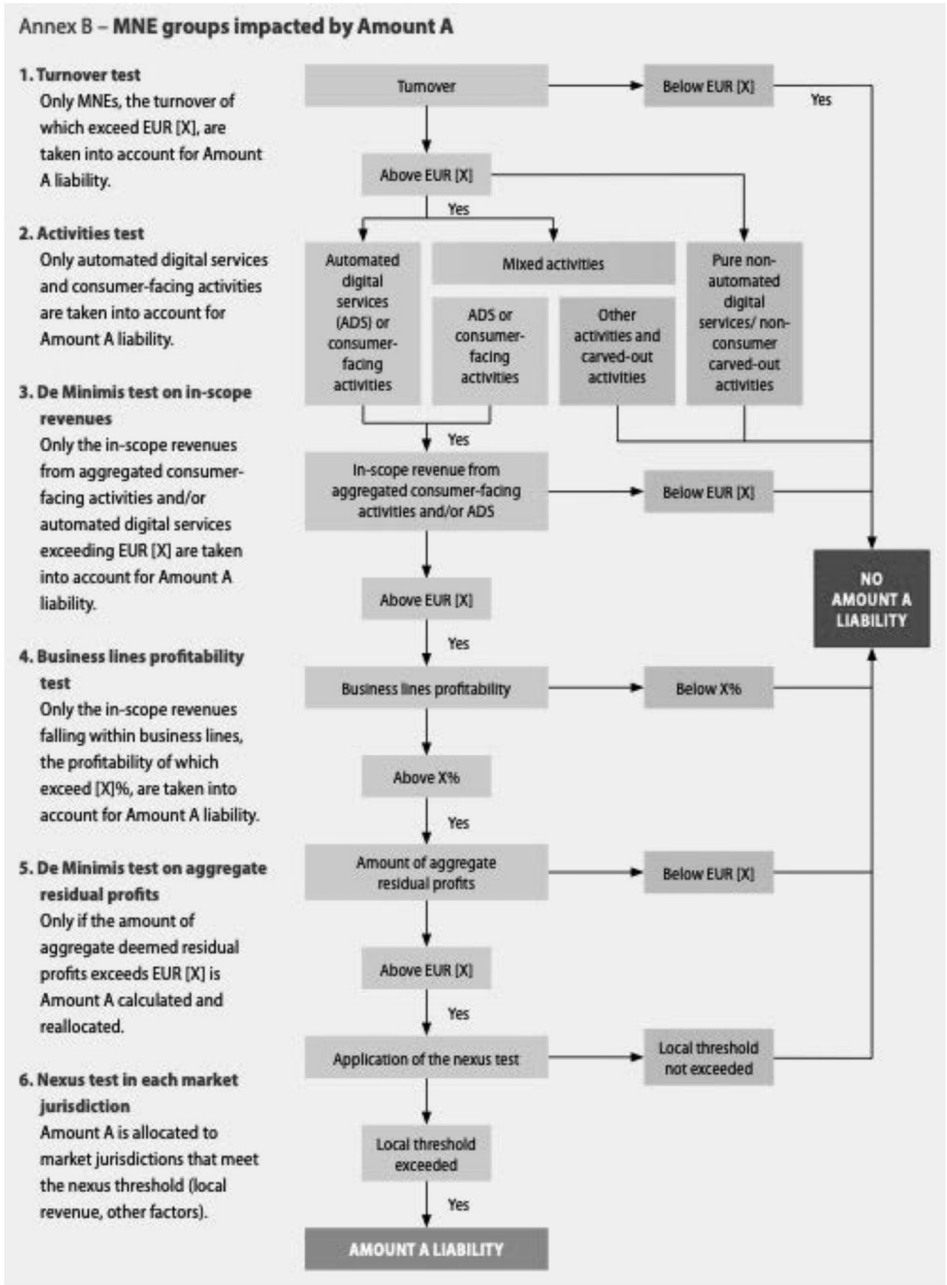
資本輸出・輸入中立性や二重課税の議論は不可能に

Amount B も、結局は、売上高に一定の割合を乗じた数値

　　逆に、ＰＥ所在地国に限る必要があるか？

統一アプローチが所得課税であることは、ＤＳＴ（Digital Service Tax）との違い

参考資料



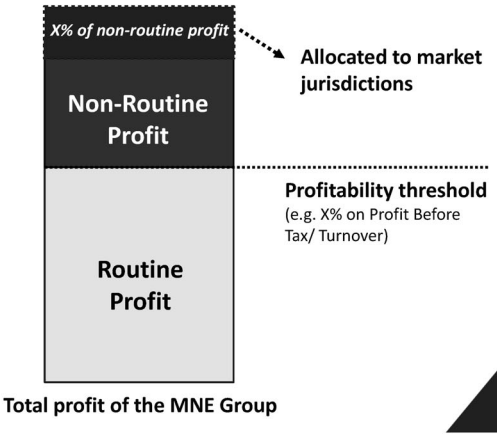
出所：OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS Progress report July 2019 – July 2020, at 56.

参照資料 1

Pillar 1 changes the way countries carve up the ‘tax pie’

Pillar 1: Amount A

- **Substantial reallocation of taxing rights** across jurisdictions
- **Going beyond physical presence** to determine taxing rights
- **Considers MNE groups as a whole** rather than entity-by-entity
- **Allocates some tax base to market jurisdictions based on a formula**

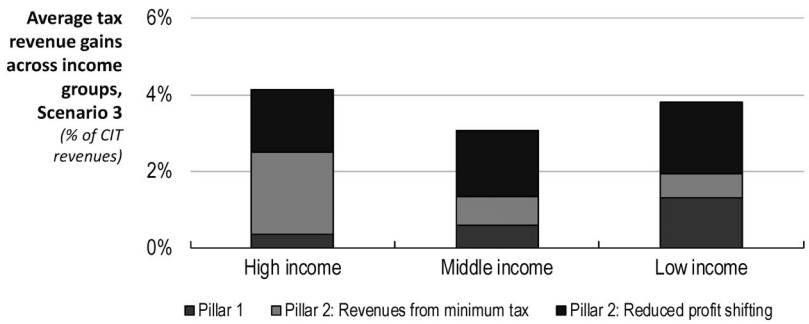


11

出所：OECD Webcast “Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy Update on the Economic Analysis & Impact Assessment”. (2020.2.13)
https://www.oecd.org/tax/webcast-economic- analysis-impact-assessment-february-2020.htm

The revenue gains are broadly similar across income groups

Illustrative scenario on Pillar 1 and 2 design



Note: Pillar 1 (Amount A only) estimates are based on an illustrative scenario where residual profit is defined with a 10% threshold on profit-before-tax to turnover, assuming a 20% reallocation of residual profit to market jurisdictions, with commodities and financial sectors excluded from scope. Pillar 2 estimates are based on an illustrative scenario with jurisdiction blending and a 12.5% minimum tax rate. High, middle and low income jurisdictions are defined based on the World Bank classification. Excludes investment hubs, which are jurisdictions with inward FDI above 150% of GDP.

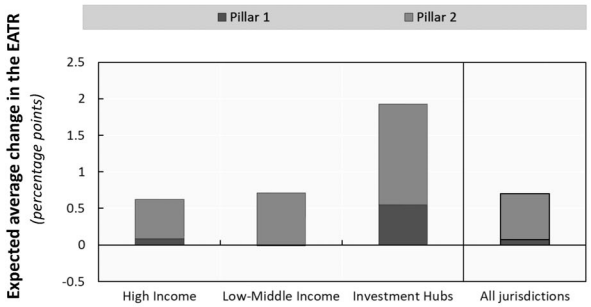
20

出所：同上

参照資料 2

Small increase in ETRs, with the biggest effect on investment hubs

Illustrative scenario on Pillar 1 and 2 design



Note: Pillar 1 (Amount A only) considers a 10% threshold on Profit/Turnover, 20% reallocation to market and a carve-out for Finance and Commodities. Pillar 2 considers a 12.5% rate with jurisdiction blending. The impact on zero-tax jurisdictions is not accounted for in this graph. The combined effect does not include interaction effects of both pillars. The number of jurisdiction is restricted to those available in Corporate Tax Statistics due to data limitations.

23

出所：同上

参照資料 3

New Article 12B – INCOME FROM AUTOMATED DIGITAL SERVICES

1. Income from automated digital services arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.

2. However, income from automated digital services arising in a Contracting State may also be taxed in the Contracting State in which it arises and according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the income is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed ____ percent (the percentage is to be established through bilateral negotiations) of the gross amount of the income.

3. Notwithstanding the provisions of paragraph 2, the beneficial owner of the income from automated digital services referred to in that paragraph may require the Contracting State where the income from automated digital services arises, to subject its qualified profits from automated digital services for the fiscal year concerned to taxation at the tax rate provided for in the domestic laws of that State. For the purpose of this paragraph, the qualified profits shall be 30 percent of the amount resulting from applying the beneficial owner's profitability ratio or the profitability ratio of its automated digital business segment, if available, to the gross annual revenue from automated digital services derived from the Contracting State where such income arises. Where the beneficial owner belongs to a multinational group, the profitability ratio to be applied shall be that of the group or, if available, of the business segment of the group relating to income covered by this Article.

4. The term "income from automated digital services" as used in this Article means any payment in consideration for any service provided on the internet or an electronic network requiring minimal human involvement from the service provider. The term "income from automated digital services" does not, however, include payments qualifying as 'fees for technical services' under Article 12A.

5. The provisions of paragraphs 1, 2 and 3 shall not apply if the beneficial owner of the income from the rendering of automated digital services, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State in which the income from automated digital services arises through a permanent establishment situated in that other State, or performs in the other Contracting State independent personal services from a fixed base situated in that other State, and the income from automated digital services are effectively connected with:

(a) such permanent establishment or fixed base, or

(b) business activities referred to in (c) of paragraph 1 of Article 7.

In such cases the provisions of Article 7 or Article 14, as the case may be, shall apply.

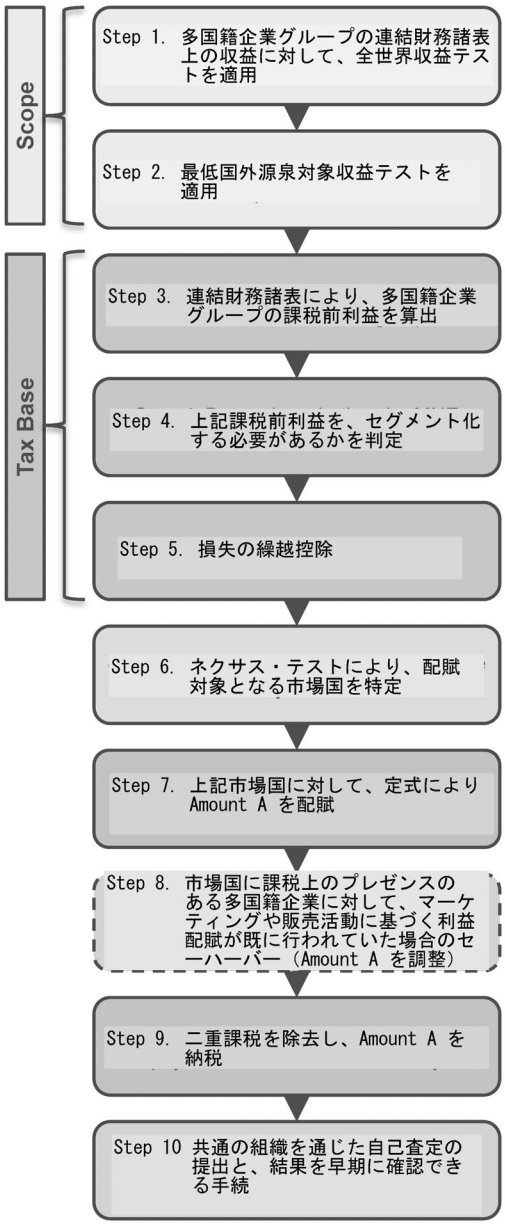
6. For the purposes of this Article, subject to paragraph 7, income from automated digital services shall be deemed to arise in a Contracting State if the payer is a resident of that State or if the person paying the income, whether that person is a resident of a Contracting State or not, has in a Contracting State a permanent

establishment or a fixed base in connection with which the obligation to make the payment was incurred, and such payments are borne by the permanent establishment or fixed base.

7. For the purposes of this Article, income from automated digital services shall be deemed not to arise in a Contracting State if the payer is a resident of that State and carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated in that other State or performs independent personal services through a fixed base situated in that other State and such expenses are borne by that permanent establishment or fixed base.

8. Where, by reason of a special relationship between the payer and the beneficial owner of the income from automated digital services or between both of them and some other person, the amount of the income, having regard to the services for which they are paid, exceeds the amount which would have been agreed upon by the payer and the beneficial owner in the absence of such relationship, the provisions of this Article shall apply only to the last-mentioned amount. In such case, the excess part of the income shall remain taxable according to the laws of each Contracting State, due regard being had to the other provisions of this Convention.

Figure 1.2. Amount A 適用プロセスの概観



1. 全世界収益テスト
一定の金額を超える収益のある多国籍企業グループだけが、Amount Aの対象となる。
2. 最低国外源泉対象収益テストの適用
対象事業活動からの国外源泉収益の合計額が一定の金額を超える多国籍企業グループだけが、Amount Aの租税を負担する。
3. 課税前利益の算定における連結財務諸表の金額の利用
連結財務諸表における一般に公正妥当と認められた会計基準から適切なものを特定し、多国籍企業の標準化された課税前利益の算定において課税上の調整を行う。
4. 課税戦利益のセグメント
多国籍企業グループは、Amount Aの不適用またはセーフハーバーが認められない場合、課税前利益のセグメント化と、セグメント化のための基準の提示のみを求められる。
5. 損失の計算
多国籍企業グループまたはそのセグメントに損失が生じた場合、損失は申告され、将来の利益を相殺するために繰り越される。そして、利益が生じた場合、利用可能な繰越損失で相殺することができる。
6. 各市場国におけるネクサス・テスト
市場国がAmount Aの配賦を受けられるかどうかを決定するために、（市場収益の閾値、および、その他の対顧客事業(Consumer Facing Businesses)のネクサス・テストを適用する。
7. 定式によるAmount Aの算定と配賦
Amount Aとして課税の対象となる金額は、三段階の定式（利益率の閾値を超える（残余利益の）割合、Amount Aとして再分配をする割合、分配の各要素に基づく割合）を、第5段階の計算をした後のグループまたはセグメントの課税ベースに適用して、算出される。
8. マーケティング・販売活動による利益のセーフハーバー
Amount Aの配賦を受ける国において課税上のプレゼンスを有する多国籍企業は、その国に二重に残余利益が配賦されることを防止するため、第7段階で算定されたAmount Aの金額を調整することができる制度（セーフハーバー）を検討する。
9-10. 二重課税排除義務を負う国の特定、Amount A の納税、早期確認手続き
Amount Aが確定された場合、多国籍企業グループが二重課税防止措置を求める国と、Amount Aを申告納付する主体とを決める。申告納付は、簡素化された行政手続きと早期に結果を確認できる手続き(an early certainty process)の下で行われるようにする。

出所：OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, at 18.

参考資料 6

税制改革を巡る現状と課題

岩﨑 氏（司会）

住澤 氏

稲岡 氏

上村 氏

神山 氏

●参加者

財務省主税局長	住澤　整
総務省自治税務局長	稲岡　伸哉
関西学院大学経済学部教授	上村　敏之
東京大学大学院法学政治学研究科准教授	神山　弘行
司会　明治大学専門職大学院法務研究科教授	岩﨑　政明

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

はじめに

（岩﨑）　ご紹介いただきました岩﨑政明でございます。明治大学の法科大学院で租税法を担当しております。本年度の討論会でも，司会進行を務めさせていただきます。どうぞよろしくお願いいたします。

さて，日本の国内経済は，過去７年８カ月に及びました安倍内閣の下でのアベノミクスに基づくさまざまな施策により，比較的安定した状態が続いておりました。この経済の安定成長によって，国税及び地方税の税収も徐々に増加して，それを前提とした財政再建のための税制改革が，国税及び地方税ともに進められ，とりわけ昨年には税制調査会の中期答申等によりまして，将来の方向性もある程度明確になってきていたと言うことができました。

ところが，今年の年初から，全世界的に広まった新型コロナウイルスのまん延によって，全世界のヒト・モノ・カネの流れがストップしてしまって，突然として予期せぬ全世界的な不景気が始まりました。日本を含む全世界の国々は，新型コロナウイルスによる経済の落ち込みを縮減するために，大規模な財政出動をしております。この後，財務省主税局長及び総務省自治税務局長から詳しくお話があると思いますが，わが国も本年度の当初予算を補正することによって，公債金による大規模な財政出動をしているところです。

新しく発行した公債金の償還はすぐに始まるものではありませんが，既に多額の償還金を毎年度計上して歳出を圧迫してきたわけですから，今後，勤労人口がどんどんと減少していく中で，多額の償還金を支払っていくことは，将来の国民において極めて大きな負担になろうということは想像するに難くないと思います。従って，こうした将来の負担増を軽減するための工夫が極めて迅速になされるべきであるというのが，新たな検討課題になっていくものと思われます。

本日は，こうした多難な時代における税制の取り組み状況につきまして，住澤財務省主税局長及び稲岡総務省自治税務局長にお越しいただいて説明していただき，これに対して税財政の専門的立場からは上村教授に，また，租税法の専門的な立場からは神山准教授にそれぞれご意見を開陳していただきながら，討論をさせていただこうと思っております。

進行に当たりましては，前半と後半の２つに分けまして，前半においては国の税財政について住澤主税局長からご説明を頂いた上で，これに基づいて討論をします。その後，後半に稲岡自治税務局長に地方の税財政についてご説明を頂き，討論をするように執り行わせていただきたいと思います。

それでは，早速，国の税制に関する中長期的な課題と現下の問題解決の方策について，住澤主税局長からご説明をお願いしたいと思います。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

（住澤）　ありがとうございます。ご紹介いただきました財務省主税局長の住澤でございます。本日は貴重な機会を設けていただきましてありがとうございます。早速，ご説明に入らせていただきます。お手元の資料の「税財政の現状と今後の課題」と題した資料に基づいて，お時間の制限もございますので，かいつまんでご説明を申し上げたいと思います。

〔目次〕

まず，**資料**①の目次をお開きいただきたいと思います。最初に，緊急経済対策，先般のコロナ感染症対策も含めた経済対策と財政の現状について簡単にご紹介をした後，今，お話がありましたが，昨年９月に取りまとめられた政府税制調査会の中期答申の内容を中心に，経済社会の構造変化と今後の税制の在り方について，幾

つかの論点についてご説明を申し上げたいと思います。

１．緊急経済対策と財政の現状

〔新型コロナウイルス感染症緊急経済対策（国税関係）〕

それでは，緊急経済対策と財政の現状から始めさせていただきます。**資料**②をお開きいただきたいと思います。先般の第１次補正予算の編成に当たりましては，**資料**②のリストにありますように，納税猶予制度の特例ということで，大幅に収入が減少された事業者の方々を中心としまして，無担保かつ延滞税なしで１年間納税を猶予する特例を設けた他，幾つかの税制上の措置も講じさせていただいたところです。

〔令和２年度補正予算（第１号）の概要〕

一方，歳出面の措置ですが，**資料**④です。こちらは第１次補正予算の概要ですが，１.⑵にありますように，全国全ての人々への新たな給付金ということで，いわゆる特別定額給付金，１人当たり10万円の支給ですとか，或いは中小・小規模事業者に対する新たな給付金ということで，いわゆる持続化給付金という新たな制度をつくるといったことで，多額の財政支出を計上したわけです。

〔令和２年度補正予算について〕

この第１次補正予算と第２次補正予算の概要をまとめたのが，**資料**⑧です。左側の一般歳出をご覧いただきますと，当初予算においては63.5兆円を計上しておりましたが，１次補正，２次補正を合わせると，一般歳出が約２倍の120兆円に膨らんでおります。

その後については，岩崎先生からもお話がありましたように，全額を公債金の追加発行で賄っておりまして，右下にありますように，１次補正で25.7兆円，２次補正で31.9兆円，合計57.6兆円の追加発行を予定しております。

その結果，公債発行額は90兆円を上回りまして，公債依存度は56.3％ということで，リーマンショック後の公債依存度は決算ベースで51.5％でしたので，これを上回る戦後最悪の財政状況と言っても過言ではない状況になっているわけです。

〔一般会計における歳出・歳入の状況〕

資料⑨のグラフをご覧いただきたいと思います。こちらは通称「ワニ口のグラフ」で，バブル崩壊後，一般会計歳出と一般会計税収の乖離がどんどん広がっていったということでよく言及されるグラフですが，今回の２回の補正予算の後の状況を見ますと，歳出160兆円に対して税収が63.5兆円で，この乖離が大幅に広がった状態になっているわけです。

この税収の水準については，当初予算の見積もりの数字を計上しておりますので，令和元年度の決算における税収の落ち込みが1.7兆円ありましたことや，経済動向の状況によっては，今後さらなる減額の可能性があるということです。

〔債務残高の国際比較（対 GDP 比）〕

続いて，**資料**⑩もよくご覧いただいている債務残高の GDP 比の国際比較です。もとより，日本は主要先進国中最悪の財政状況にあったわけですが，さらにこれが悪化をしています。

例えば，ドイツや英国などにおいて，コロナ後の経済状況に対応するために，一時的な付加価値税の減税を行っていることが時々話題になるわけですが，ドイツや英国といった国々は GDP 比の債務残高で見ても，主要先進国中極めて低い水準にありまして，ドイツに至っては，近年，財政黒字を計上してきたわけです。こういった財政の余力の差というのも，こういった状況では出てくることも痛感しているところです。

２．経済社会の構造変化と今後の税制の在り方

〔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在り方（令和元年９月）」の概要①〕

続きまして，**資料⑪**以降で，経済社会の構造変化と今後の税制の在り方ということで，昨年９月の中期答申で示された論点を中心にご説明してまいりたいと思います。

資料⑫にお移りいただきたいと思います。下段の方からご覧いただきたいと思いますが，今回の中期答申においては経済社会の構造変化ということで，人口減少や，働き方やライフコースの多様化，或いは経済のグローバル化，デジタル化といった現象を捉えまして，それに対応した税制の在り方について方向性をお示しいただいております。

人口減少・少子高齢化への対応という観点からは，下段の箱の一番上にありますように，消費税の役割が一層重要になっていることをご指摘いただいておりますし，他方，働き方やライフコースの多様化等への対応という観点からは，個人所得課税における諸控除の見直しの必要性や，企業年金・個人年金等に関する公平な税制の構築の必要性をご指摘いただいております。

〔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在り方（令和元年９月）」の概要②〕

資料⑬にお移りいただきまして，働き方やライフコースの多様化に伴いまして，格差の固定化をもたらさない社会が必要だという観点から，資産の再分配機能の適切な確保や，資産移転の時期の選択に中立的な税制の構築など，相続税・贈与税の在り方についても検討が必要だというご指摘をいただいております。

さらに，経済のグローバル化やデジタル化への対応としまして，３の⑶にあるような経済のデジタル化に伴い物理的な拠点なく事業を行っている外国企業に対する適切な課税の在り方の検討や，４にあるようなデジタル時代における納税環境整備の必要性といったご指摘もいただいているわけです。

〔経済財政運営と改革の基本方針2020（令和２年７月17日閣議決定）（抄）〕

こういった中期答申の内容を踏まえまして，**資料⑭**ですが，先般７月に閣議決定をしたいわゆる「骨太の方針」において，持続的な経済成長を維持・促進するとともに，経済成長を阻害しない安定的な税収基盤を構築する観点から，引き続き，税体系全般にわたる見直しを，この答申も踏まえて進めていくという方針が決定されているわけです。

⑴　人口減少・少子高齢化への対応

〔人口減少と少子高齢化〕

それでは，その個別の論点について，かいつまんでご説明してまいりたいと思います。**資料⑮**以降で，人口減少・少子高齢化への対応という論点です。

資料⑯のグラフは，よくご覧になっているグラフかと思いますが，わが国の人口構造について，今後の推定を示したものです。45年後に当たる2065年の段階で，わが国の生産年齢人口は約4,500万人まで減少するということで，現在と比べると約2,900万人の減少になることが見込まれております。

これを比率で見ますと，2065年には老年人口の割合が約４割に高まる一方で，生産年齢人口の割合は約５割まで低下をするということです。こういった人口の減少と急速な高齢化にいかに対応していくかということが課題になるわけです。

〔主な国の高齢化率〕

資料⑰にありますように，わが国の高齢化の状況は，既に先進国中トップに立っているわけですが，さらにこれが加速をしていくということです。

〔平成２（1990）年度と令和２（2020）年度における国の一般会計歳入・歳出の比較〕

こうした中で，**資料⑱**にお示ししているように，国の一般会計予算における社会保障関係経費の額が，平成２年と現在を比べると，24兆円ほど増加をしております。その分については，残念ながら特例公債の発行で賄わざるを得ないのが現在の財政状況です。

〔将来の社会保障給付の見通し〕

一方，将来の社会保障給付の見通しを**資料⑲**にお示ししております。こちらをご覧いただきますと，平成16年の年金制度改革によりまして，マクロ経済スライドが導入されたこともあり，年金についてはGDPの伸び率とほぼパラレルな伸びをしていくことが見込まれているわけですが，高齢化に伴う医療や介護に要する給付については，経済の伸びを大幅に上回って増大していくことが，現行の制度の下では見込まれています。

〔受益と負担のバランス〕

こういった中で，**資料⑳**のグラフにお示ししているように，先進国の中では，日本の場合，租税収入のGDP比が下から４番目という水準にある一方で，社会保障支出のGDP比は上から11番目ということで，受益と負担のバランスが大幅に崩れている状況ですので，引き続きさまざまな議論が必要になってくるということだと思います。

〔消費税の歩み〕

こういった中で，**資料㉑**にこれまでの消費税の歩みをお示ししておりますが，昨年10月から改正消費税法が施行され，消費税の税率が10％，そして軽減税率制度が新たに導入されたわけです。

昨年の中期答申においては，人口減少，グローバル化が進む中で消費税の役割が一層重要になってきているというご指摘も頂いておりますが，これも踏まえて，今後の改正の在り方について検討していく必要があろうかと思います。

消費税固有の論点としましては，細かい説明は割愛いたしますが，軽減税率制度の導入に伴いまして，今後導入が決まっておりますインボイス制度や，或いは来年の４月から，いわゆる総額表示義務が再実施されるわけですが，その円滑な施行が課題になってくるかと考えております。

⑵　働き方やライフコースの多様化への対応

〔働き方やライフコースの多様化①〕

続きまして，**資料㉙**にお移りいただきたいと思います。働き方やライフコースの多様化への対応ということで，所得課税・資産課税の課題について，簡単にご説明したいと思います。

資料㉚のグラフは，近年，非正規雇用の割合が増加をしてきていることをお示ししております。

〔働き方やライフコースの多様化②〕

また，**資料㉛**のグラフは，事業所得で申告をされている方々のうち，いわゆる典型的な自営業ではなくて，フリーランスと呼ばれているような，雇用されているわけではないですが，使用従属性の高い自営の形態の方々の割合が相当増えてきていることをお示ししているものです。

こういった中で，所得税の在り方についても働き方の如何を問わず公平な制度にしていく必要があるということで，ここ数年，政府税調でご議論いただいているところです。

〔基礎控除への振替（30年度改正）〕

これを踏まえて**資料㉞**ですが，平成30年度の税制改正におきまして，給与所得控除と公的年金等控除を10万円ずつ縮減いたしまして，その代わり，基礎控除を10万円増額するということで，働き方の多様化に対応した税制改正に取り組ませていただきました。この改正が，本年分の所得税から適用されるということですので，

その効果も見定めながら，今後，引き続き働き方の多様化に対応した税制の在り方について，諸控除の在り方も含めて検討していく必要があると考えております。

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

また，中期答申では，企業年金・個人年金等の私的年金の扱いについても課題とされております。**資料㊲**のポンチ絵をご覧いただきたいと思います。真ん中の「企業年金・個人年金等」の欄をご覧いただきますと，どのような働き方をされているかによって，税制上，非課税拠出のできる制度が相当程度異なっていることを図示しております。

正規雇用の労働者の方で，その企業で確定給付企業年金や確定拠出型の企業年金に加入されている方においては，非課税拠出の枠が相当程度大きくなっているのに対して，非正規雇用の方の多くやフリーランスの方になりますと，個人型の確定拠出年金等によるしかないということで，まず，職域によって相当の差があるということです。

また，企業で働いておられる方々の中でも，厚生年金の被保険者の中で，３階部分の企業年金に加入されている方の割合は４割弱ですので，６割強の方は個人型の確定拠出年金に頼らざるを得ないということで，働いている企業によっても相当差があるわけです。

〔各国の私的年金税制等について（原則的な取扱いを示したもの）〕

これに対して，**資料㉟**と**資料㊱**の国際比較をご覧いただきたいと思いますが，**資料㉟**のイギリスや**資料㊱**のカナダのような国においては，国民一人一人に一定額の非課税拠出のための枠が設定されておりまして，その中で，企業年金に加入されている方は企業年金で枠を使い，企業年金に加入をされていない方については個人年金等でこの枠を使うということで，どのような職域で働いていても，或いはどのような企業で働いていても公平な扱いが受けられるという制度が整備されております。

こういった制度の在り方も参考にしながら，今後，企業年金，個人年金を巡る税制上の取扱いについても検討していく必要があるということで，政府税調でもご議論いただいているところです。

さらに，年金給付の課税の在り方は，**資料㊱**で言いますと，下の方にまとめておりますが，日本においては，公的年金等控除の存在によりまして，かなり限定的な，部分的な課税しか行われていないわけですが，諸外国におきましては，出口における給付段階の課税がしっかり行われているということもありますので，拠出，運用，そして給付段階のバランスが取れた課税の在り方も今後の検討課題になってこようかと考えております。

〔申告納税者の所得負担率〕

また，働き方の多様化に伴いまして，格差がどのように拡大していくのかということもさまざまな議論が行われております。その関連で申し上げますと，**資料㊵**にありますように，金融所得課税について，国・地方を合わせて20％の定率の分離課税が行われているということもありまして，申告所得税の負担率が，所得が１億円を上回るところで逆に減少していってしまうことが，これまでも問題として指摘を頂いております。こういった課題についても，今後検討の中で議論をしていかなければいけないのではないかと考えております。

〔相続税の申告からみた被相続人の年齢の構成比〕

また，再分配の問題というところでいきますと，資産課税の在り方も重要な検討課題になってまいります。**資料㊶**のグラフは相続人と被相続人の年齢を示したグラフですが，平成元年当時においては，被相続人の中で80歳以上の方の

割合が４割弱でしたが，これが現時点（**平成29年**）においては７割まで拡大をしてきているということで，恐らくはお子さまの年齢が50歳以上ということで，老老相続と称されるような状況が拡大をしてきているということです。

こういった中で，若年世代への資産移転が進みにくい状況となっていることについてどう考えるかということで，資産の移転時期の選択により中立的な制度を構築していくことが必要ではないかというご指摘を頂いているわけです。

〔貯蓄現在高階級別世帯数分布（高齢者世帯）（1994年→2014年）〕

また，同時に，**資料**㊷のグラフにありますように，高齢者世帯の貯蓄の現在高の状況をグラフにしたものですが，1994年からの20年間におきまして，貯蓄の極めて多い世帯と，貯蓄の非常に少ない世帯の割合が上昇してきておりまして，二極化の傾向が見られるということです。いわゆる格差の固定化につながらないような制度の構築も，こういった中で必要性が指摘されているということです。

〔わが国と諸外国の相続・贈与に関する税制の比較〕

資料㊸をお開きいただきたいと思います。こういった中で，わが国の相続税・贈与税の制度と諸外国の制度を比較いたしますと，わが国の場合，暦年課税の贈与税と相続税が別の税目として存在しておりまして，相続税の累進回避を防止するという観点から，相続税とは別に高い税率の贈与税が暦年単位で課税をされる仕組みになっております。

そういった中で，生前贈与の促進といった観点もあり，平成15年度の税制改正で，暦年課税との選択制でもって，相続時精算課税制度というものが導入されておりまして，これを選択していただいた後は，生前贈与の額と相続財産の額を合算して相続税額を計算するという仕組みが導入されているわけですが，選択制ということもあって，その利用は必ずしも進んでいない状況にあります。

これに対して，アメリカですとか，ドイツ，フランスの遺産税・相続税におきましては，一定期間の生前贈与と遺産の額，或いは相続財産の額を全て合算しまして，遺産税なり相続税の額を計算するということで，相続税・贈与税と別税目を立てているわが国の制度とはかなり異なる制度が取られています。

これによりまして，どのようなタイミングで生前贈与なり遺産の継承をしても，生涯を通じた税負担の額は一定になるということで，遺産税なり相続税が果たすべき再分配機能が十全に発揮されるとともに，生前贈与に対するマイナスの作用も働かないということで，公平或いは中立な制度にはなっているということでして，こういった制度の在り方も参考にしながら，今後，わが国の相続税・贈与税の在り方について検討を進めていく必要があるというご指摘を頂いているわけです。

⑶　グローバル化・デジタル化への対応

〔経済のデジタル化に伴う国際課税上の課題〕

続きまして，グローバル化・デジタル化に関連する論点について，ご説明を申し上げたいと思います。**資料**㊹以降になりますが，グローバル化・デジタル化に関するデータについては，皆さまよくご存じと思いますので，割愛をさせていただきまして，**資料**㊼をお開きいただきたいと思います。

資料㊼には，経済のデジタル化に伴う国際課税上の課題ということで，これまでの取り組みも含めてまとめております。いわゆるBEPSプロジェクトの中で，現行の国際課税ルールでは，間接税・直接税を含めまして，課税が十分に行われていないということで，対応を行ってきているわけです。

まず，消費税について，平成27年度の税制改正において，国境を越えて提供される電子的なサービス。例えば，電子書籍の配信といったも

のに関して，消費税を課税するためのルールの整備を行っております。EU 諸国におきましては，2000年代の初めごろからこういった取り組みがなされておりますので，若干後れを取った形にはなりますが，わが国においても消費地課税の原則に基づいて，国境を越えて提供されてくるサービスについても，消費者が存在するわが国において課税をするというルールを整備したわけです。

また，直接税の分野におきましても，倉庫等につきまして，一定の要件の下で PE の認定ができるように，PE の定義の拡大を行うといったことが，30年度の改正で行われております。

そういった中で，経済の電子化により本格的に対応していくためには，PE がなければ課税しないという国際課税原則の抜本的な見直しが必要だということで，OECD を中心に検討が進められてきております。

〔「経済の電子化に伴う課税上の課題に対するコンセンサスに基づく解決策の策定に向けた作業計画」の概要〕

資料㊽にお移りいただきたいと思います。こちらは，昨年６月の G20財務大臣会合が福岡で行われた際に取りまとめました作業計画の概要を示しております。

経済の電子化に対応していく観点から，２つの柱で検討を進めていくということで，第１の柱は，市場国に対して適切に課税所得を配分するために PE 原則の見直しを進めていこうというものです。また，第２の柱は，軽課税国が存在するために利益移転の誘引が働いているということで，軽課税国への利益移転に対抗するための措置を導入するというものです。

こういった２つの柱につきまして，2020年末までに最終報告書を取りまとめるべく作業を進めていくということが，昨年６月の G20財務大臣会合で合意され，首脳会合に報告されたわけです。

〔解決策の第１の柱：国際課税原則の見直し〕

それぞれの柱の概要ですが，**資料㊾**をお開きいただきたいと思います。第１の柱ですが，経済のデジタル化によりまして，さまざまなサービスが国境を越えて提供される時代になっております。

消費税につきましては，消費地課税の原則という極めてクリアな考え方がありますので，いち早く見直しが行われているわけですが，所得課税の分野におきましては，恒久的施設，物理的な拠点がないところでは課税を行わないというのがこれまでの原則的な考え方ですので，こういった事態にうまく対応できないことが課題になってきたわけです。

こういった中で，市場国に対して新たな課税権を配分するための考え方として，右の図にありますように，ある程度大規模な多国籍企業グループ，売上高が相当程度大きな企業グループの全体の利益の一定割合を，市場国に配分するといった考え方に基づいて議論が進められております。

ただ，こういった議論を無限定に進めてまいりますと，わが国の企業に対しても大きな影響があります。そういった中で，対象を自動化されたデジタルサービス，いわゆる典型的なデジタル企業が提供しているサービスと，消費者向けビジネスに限定するということで，現在，どういう限定の仕方をするかということが主な論点となって検討が進められているわけです。

〔解決策の第２の柱：主要な２つのルール〕

続きまして，第２の柱ですが，**資料㊿**をお開きいただきたいと思います。こちらは軽課税国への利益移転に対応するための措置で，全ての多国籍企業グループが最低限，一定程度の法人税負担をすることを確保するために，軽課税国に存在している子会社に帰属している所得を，最低税率に達するまでは親会社の国で課税できるようにするルールとか，或いは軽課税国への支払いについて，支払い会社の国で課税をする

ために，一定程度損金算入を否認するといったルールの整備などが課題とされているわけです。

これらの課題につきまして，今年７月のG20におきましては，今年の11月にアメリカ大統領選が予定されていることなども考慮しまして，10月半ばに予定をされているG20に制度設計の「青写真」を報告するという作業の方向性で合意をされています。

〔税務手続のデジタル化（個人の皆様向け）〕

続きまして，デジタル化への対応ということで，さまざまな納税環境整備の課題についても取り組みを進めております。**資料㊷**には，マイナポータルを活用した確定申告の簡便化のイメージが示されております。例えば生命保険料控除につきまして，現在，サラリーマンの皆さんには保険料控除証明書を添付していただいて，年末調整の関係書類を提出していただくということをお願いしているわけですが，これについて，電子的な形で処理をするための取り組みが，今年の年末から始まろうとしております。

また，医療費の情報や住宅ローン控除関係の情報についても，できるだけマイナポータルに集約しまして，確定申告や年末調整の際にデジタル的な処理を行って，申告なり年末調整を行っていただけるためのシステムの整備を，国税庁を中心に進めている状況です。

〔企業等の生産性向上を促すための電子帳簿等保存制度の見直し〕

それから，**資料㊺**をお開きいただきたいと思いますが，電子帳簿保存法につきましても，さまざまな見直しに取り組んでおります。電子的に受け取った帳票類の保存については，データの受領後に納税者の方が改ざん防止のためにタイムスタンプを付与したり，改ざん防止のための業務規程を整備したりと，紙で受け取った帳票類をスキャナ保存する場合の要件を念頭においた制度となっていたわけです。

ところが，近年クラウド上の会計や経費精算のサービスが普及をしてきておりまして，ユーザー側において自由にデータを改変できない，発行者側である程度の監視が行われているので，ユーザーが勝手にデータを書き換えたりすることができないサービスが登場してきているわけです。

これに対応いたしまして，発行者側でタイムスタンプが付与された管理が行われるか，ユーザーが自由にデータを改変できないクラウドシステムなどによって管理されていれば，ユーザー側のタイムスタンプ付与や，業務規程の策定などの要件を解除するといった改正を，令和２年度の税制改正で行わせていただいております。

〔電子取引の推進（データの授受や活用方法の多様化への対応）〕

今後，**資料㊻**にありますように，こういった電子データを活用した経費の精算などが進んでまいりますと，企業において紙で領収書等を管理していただくとか，或いはスキャナでスキャンしていただくような作業も不要になってまいりますので，バックオフィスの効率化，生産性の向上といった意味で非常に役に立ってくるのではないかと考えております。

〔電子帳簿保存の推進（取引データと帳簿・申告データの連携）〕

ひいては，**資料㊼**にありますように，電子的にやりとりをされた帳票類と帳簿のシステムを連結することによりまして，自動的に申告書の作成につなげていくといったことも，今後，環境としてはやりやすくなってくるのではないかと考えておりまして，ウィズコロナ或いはアフターコロナの変化の中で，さまざまなデジタル化の必要性が言われている中で，税務行政，税務申告の分野におけるデジタル化についても，積極的に環境整備を図ってまいりたいと考えております。

ご説明は以上で終わらせていただきます。

Ⅱ．今後の税制への質問・意見

（岩﨑）　どうもありがとうございました。極めて盛りだくさんの内容について，とても簡潔にご説明いただきました。ありがとうございました。それでは，ただ今の説明に基づいて議論を始めたいと思います。はじめに，上村先生の方からご質問とご意見をおっしゃっていただければありがたく思います。よろしくお願いします。

（上村）　関西学院大学の上村です。専門は財政学です。特に税制，地方財政，社会保障制度について研究しています。まさに今，危機の真っただ中にいる私たちなのですが，歴史を振り返ると，こういう感染症や災害の危機は意外に頻繁に起こっています。危機対応は財政の役割でもありますが，危機対応ができるように，平時に財政再建を進めておくことはとても大切だと痛感しています。

〔今後の財政再建の進め方について〕

それでは早速，財務省の住澤局長のご報告について，私からは４つの質問と１つの意見を申し上げます。まず１つ目です。報告資料にあるように，今年度において新型コロナウイルス感染症緊急経済対策として，総額50兆円を超える巨額の補正予算が二度にわたって編成されています。さらに，納税猶予など納税上の特別措置が講じられています。

新型コロナウイルス感染症拡大の対応としては，歳出規模の拡大はやむを得ない判断だったと思いますけれども，その一方で，財政再建もまた重要であることは忘れてはいけません。新型コロナウイルス感染症の特徴が徐々に明らかになって，新しい生活様式も徐々に定着して，経済を止めることなく，新型コロナと向き合いつつ経済を回していくことの重要性を，近ごろは理解されてきたと思います。

しかし，補正予算を組んだ段階では，感染の拡大が最も心配されていた時期だっただけに，大きな補正予算を組むことが目的になってしまったように思っています。もちろんそれは，社会に安心感を与えるという意味では，一面としては正しかったと思います。しかしながら，歳出拡大によってプライマリーバランスが悪化して，2025年度の基礎的財政収支の黒字化目標は達成が絶望的だと思います。

そこで，今後どのように財政再建を進めていくべきなのか。これが１点目の質問です。私は複数の地方自治体の行政に関わりながら仕事をしているのですが，例えば，新型コロナウイルス感染症対応地方創生臨時交付金は，金額にして２兆円ですけれども，地方自治体のニーズを聞いて予算が組まれたようには思っていません。他の歳出項目も同様なのですが，執行によってしっかりと効果を見極めていくことが必要だと思います。

また，今後財源確保の議論が浮上する可能性があります。例えば，東日本大震災のときは復興国債の発行に対して復興特別税を創設しました。こういった税制上の措置の必要性はどこまで検討すべきなのか。これが第１点目です。

〔新たな社会保障と税の一体改革〕

２点目です。ご報告の資料にもありましたけども，社会保障における受益と負担のバランスが悪くて，受益と負担の均衡の取れた社会保障制度を目指すことは，今後の財政運営においてもとても重要になっています。

昨年，消費税の税率が10％に引き上げられて，ひとまず，社会保障と税の一体改革に示された改革のメニューは，その時点で終わったと考えていますが，残念ながらこの改革が終わっても，いまだに受益と負担はアンバランスになっているように思っています。

社会保障と税の一体改革のスタートは，旧民

主党政権の野田政権だったので，もう10年も前の話なのですけれども，今は新型コロナの感染症に目を奪われていますが，やはり社会保障と税の一体改革パート２を仕掛けていくというか，考えていくことが必要かと思っています。

前回のパート１では，消費税の税率引き上げが主な社会保障財源だったわけですが，私は社会保障財源に消費税は最も望ましいし，今後も重要な財源になると思っています。ただ，新しい自民党総裁は「今後10年間引き上げない」と言っているということで，他の財源も併せて考えていく必要があるかもしれません。ご報告にもあったように，昨今の格差の拡大を見ると，税による所得再分配の強化が求められているように思われます。

以上の観点から見ると，税制による所得再分配の強化と，社会保障制度の改革を統合したような社会保障と税の一体改革パート２が，今後の10年で必要なのかなと思いますがいかがでしょうか。これが２点目です。

〔印紙税〕

３点目は個別論点です。新型コロナウイルスの緊急経済対策として，特別貸し付けによる契約書の印紙税の非課税が措置されていますが，これ自体は必要だと思いますが，そもそもデジタル化を推進すべきわが国の税制において，印紙税がまだ必要な税制なのかどうかということをお伺いしたいと思います。

〔私的年金税制について〕

４点目も個別論点です。私的年金税制についてご報告がありました。マクロ経済スライドによって公的年金の給付の抑制が予見されていますので，老後資金の構築に向けて私的年金を拡充していくことは重要な課題だと考えています。私的年金税制の国際比較を見ると，日本以外の先進国では年金給付が課税となっています。日本だけが一部課税になっているということですが，これは公的年金等控除が適用されるということですが，実質的には非課税になっている方がかなり多い。これは他国よりも非常に有利な制度だと思います。

税制上のロジックで考えると，どこかの段階で課税することが望ましいと思われるわけですが，日本では拠出段階，運用段階，給付段階も全てほぼ非課税に近い形になっているということです。これは公的年金も同じですが，この点について，私的年金は普及させたいから，政策論として現時点では一定の優遇措置を取っていると考えるべきなのでしょうか。これが４点目です。

〔税制による再分配をどう進めるか〕

最後の５点目は，質問ではなく意見です。私的年金税制のように，老後の備えに対する支援が税制上も考慮されているわけですが，こういった仕組みを利用できるのはある程度の所得層に限られると思われるわけです。若い人の所得格差は大きくありませんが，年齢を経るにつれて所得格差は広がっていきます。

公的年金制度も私的年金制度も，基本的に現役時代の所得に応じて保険料の拠出金額が決まっていて，その拠出に応じて給付が決めるという仕組みになっていますから，給付段階の格差が残っていくというか，拡大していくことになります。その結果，高齢者になるほど，所得はもちろん，資産の格差が拡大することになります。

私たちの自由民主主義国家において，所得や資産の格差を税制でどこまで是正すべきかというのは永遠のテーマですけれども，社会において格差拡大に対する不満が蓄積されて，社会の安定性が行われる事態は避けなければいけません。今後の問題はフローだけではなく，ストックの格差をどうやって是正するのかという点にあると思われます。

本日は相続税についても報告を頂きましたが，日本社会が分断されないように，ストック面からの税制による再分配をどのように進めるかが，

今後の税制上の課題なのかなと思っています。これは質問ではなく意見です。どうぞよろしくお願いします。

（岩﨑）　ありがとうございました。議論は後ほどまとめてお願いすることにしまして，続けて神山先生から，ご意見とご質問をお願いしたいと思います。

（神山）　住澤局長，ご説明ありがとうございました。私からはコメント２点と質問４点をさせていただきたいと存じます。（注：本コメントは神山弘行「COVID−19と租税法」法律時報92巻12号94頁（2020年）に基づくところが大きい。詳細は同論文を参照。）

〔危機対応と非明示的偶発債務の膨張〕

まず，第１のコメントですけれども，危機対応における財政悪化についてです。COVID−19の感染拡大防止策及びコロナ禍で経済的困難に直面されている方々への緊急支援，以下，これを「危機対応」と呼びたいと思いますが，危機対応は必要不可欠の政策ではあります。一方，中長期的に眺めてみますと，経済的支援と財政規律確保のバランスをどのように取るのかという困難な状況に直面しているのが日本の状況であると理解をしております。

そこで，危機対応における財政規律の在り方を考える際に，国ないし地方公共団体が負う公的な債務を２つの軸で分類をすることが有益かもしれません（Hana Polackova, *Contingent Government Liabilities : A Hidden Risk for Fiscal Stability*(1998)）。第１の軸は，確定債務と偶発債務という分け方です。支出が確定的なのか偶発的なのかという分類です。direct liability と contingent liability といわれるものですが，将来の支払いが確定しているものを確定債務（direct liability），そして一定の条件が満たされると支払い義務を負うものを偶発債務（contingent liability）とする分け方があります。

２つ目の軸は，明示的債務（explicit liability）と非明示的債務（implicit liability）という分類軸です。明示的債務というのは，法律上又は契約上の支払い義務がある類型で，これに対して非明示的債務というのは，法律上の支払い義務はないものの，国民や利益団体からの圧力による支出の可能性が高い類型，このように明示的債務と非明示的債務という分け方があります。

この２つの軸で公的債務を分類し，マトリクスを組むと４類型に分類することができます。まず１つ目の類型は明示的かつ確定的な債務です。明示的確定債務の例としては，例えば国債費や公務員の人件費などがこれに当たります。

２つ目の類型は，非明示的かつ確定的な債務です。例えば，法的義務ではないけれども支払うことが強く期待されている，賦課方式の公的年金給付や将来における医療保険給付，社会保障費がここに該当するかもしれません。

３つ目の類型は，明示的かつ偶発的な債務です。例としては，公的な債務保証をあげることができます。政府保証や損害担保契約，さらに失業保険などの雇用保険等の公的な保険がここに入ってまいります。

そして，危機対応と密接に関連してくるのが４つ目の類型で，非明示的かつ偶発的な債務です。例えば，激甚災害が発生した場合の災害救援やコロナ禍における危機対応が，ここにカテゴリーとして入ってくるかと存じます。

コロナ対応におきまして，資金繰りが悪化した企業を支えるために，危機対応融資という形で第３類型，明示的かつ偶発的な債務ということで，損害担保契約や直接・間接の政府保証が相当な額に上っていると推察をされます。

これは明示的かつ偶発的な債務に該当するわけですが，政府保証というのは，その提供時点で市場における保証料相当額のコストを政府が負うことを暗に意味します。日本の予算は修正現金主義を採用しておりますので，政府保証提供時点に発生しているコスト，すなわち私的市場における保証料相当額が予算上認識をされず

に，将来債務者が債務不履行に陥り，政府が元本保証をしなければならない時点で，初めて明示的に歳出面で認識される法的な構造になっております。

これは歳出面で直ちに予算計上が必要となる直接融資と，歳出面での予算計上が直ちに必要ない政府保証を比較した場合に，議会や政府は現時点で財政コストを歳出予算において認識しなくて済む政府保証を選好するインセンティブを予算制度が与えており，社会的に最適な水準を超えて過度な政府保証が提供される可能性を高めてしまう恐れが指摘されております。

例えば，この問題に対応するために，アメリカでは1990年代に政府保証については，部分的に発生主義予算を導入して，政府保証提供時にコストを発生主義的に認識することで，直接融資と政府保証の選択時における意思決定の中立性を確保する制度改革を行っております。

従来の財政を巡る議論は，社会保障費を含めて確定債務の財源をどのように調達するかという点に主眼が置かれており，これは大変重要な点なのですけれども，一方で偶発債務に対応する歳入確保の視点が構造的に欠けてきたのではないかと考えております。言い換えますと，危機対応に弱い税制，危機対応に弱い予算構造なのかもしれません。

社会保障費の問題は最重要課題であり，丁寧な議論を重ねる必要がありますが，偶発債務のように潜在的課題を抱えている分野についても，国の財政破綻を避けるために真摯な議論が必要ではないかと考えます。以上がコメントでございます。

〔政府保証債務の総額〕

そこで第１の質問なのですが，コロナ対応において，現時点で政府保証の総額はどの程度まで膨らんできているのでしょうか。OECD（OECD, *Tax Policy Reforms* 2020（2020））やIMF（IMF, *Fiscal Monitor Database of Country Fiscal Measures in Response to the COVID-19 Pandemic*（2020））などでは推計がなされておりますが，どういったご認識でいらっしゃるか，現時点で教えていただければ幸いに存じます。

〔危機対応の財源確保〕

第２のコメントは，危機対応の財源に関してです。日本は巨額の国債発行の償還財源を，今後どのように確保するかという問題に直面することになります。危機対応の財源については，危機リスクを複数年度間で分散させる手法が考えられます。例えば，東日本大震災の復興特別税のように，中長期間の追加課税を導入することが選択肢の１つとして，今後議論されるのかもしれません。この手法の問題点としましては，危機が生じるたびに追加的な負担がその都度累積していくという点があります。今後予想されている首都直下型地震や南海トラフ地震などが顕在化した場合，都度，追加的な課税を重ねていくことにもつながるかもしれません。

また，他の選択肢を諸外国での議論も参考にしつつ少し考えてみたいと思うのですが，例えばデジタル課税の強化をさらに推進するという案が提示されています（OECD（2020））。

また，別の案として，COVID-19の世界的拡大によって棚ぼた的利益を享受した一部の企業，COVID-19の影響で超過収益を上げた企業に超過課税を行うという提案があります（Reuven S. Avi-Yonah, *COVID-19 and US Tax Policy What Needs to Change?*（2020））。この案は，実はアメリカで戦時中に導入されたみなし超過利益に対する超過課税が念頭に置かれている案であると理解をしております。さらに別の案としましては，資産課税の強化などが議論されております（Camille Landais et. al., *A progressive European wealth tax to fund the European COVID response*（2020））。以上がコメントです。

〔みなし超過利益に対する超過課税を導入した際の問題点〕

そこで第２の質問ですが，もし仮にアメリカ

の研究者が提案しているような，みなし超過利益に対する超過課税，COVID-19の影響で超過利益を享受した事業体に対する課税を日本に導入するとしたら，どのような問題点が考えられるでしょうか。さらに，もし，やはりこのような超過課税は難しいということであれば，日本では危機対応の財源確保のために，どのような方向性や選択肢が考えられるのでしょうか。この点をご教示いただければと存じます。

〔相続税法の改正〕

３点目と４点目の質問を簡単に申し上げたいと思います。第３の質問は，相続税法の改正の方向についての質問です。**資料**㊶におきまして，相続税の検討の方向性として，「資産移転の時期の選択により中立的な制度の構築について検討をしていく必要」とあります。

仮に老老相続が問題であるとすれば，資産移転を促進させるという観点からは，相続税負担を贈与税よりもより重くすることが自然な流れであるような気もいたしますが，なぜここでは資産移転時期の中立性が政策のターゲットになっているのでしょうか。その点を教えていただければと存じます。

〔グローバル化・デジタル化に対するCOVID-19の影響〕

４点目は**資料**㊽，グローバル化・デジタル化への対応のところです。2020年末までに最終報告書を取りまとめることとされてきましたが，今回のCOVID-19の影響を受けまして，主要国間での議論状況や報告書の取りまとめ時期について，もし何か変化の兆しなどありましたら，教えていただければと存じます。以上でございます。

（岩﨑）　ありがとうございました。ただ今，お二人の討論者から提起されました問題というのは非常に難しい問題であって，そう簡単に解決策が用意できるものとは違うかもしれませんが，現時点で課税当局としてのお考えとして，何か参考になる点を伺えればと思います。住澤局長，お願いいたします。

（住澤）　貴重なご意見とご質問を頂きましてありがとうございます。

〔財政再建，社会保障と税の一体改革パート２〕

まず，上村先生のご質問の方からお答えしたいと思います。１つ目のご質問は，東日本大震災の際の復興特別税の例も引かれながら，コロナ対応として膨らんでしまった財政支出或いは公債発行を踏まえて，今後の財政再建をどう進めるのかというご質問と，社会保障と税の一体改革パート２をどのように進めていくのか。その中で，所得再分配の強化が求められるのではないかというご質問がありました。

この２つをまとめてお答えするとすれば，まず，こういった経済状況或いはコロナ感染症の状況が今後どうなっていくのかというところが見通せない状況ですので，政府全体として新型コロナの収束に向けてしっかりと取り組みをしていくことが，まずは必要なのだろうと考えております。

東日本大震災の際は，大震災が発生しまして，ある程度被災の規模やそれに対する復旧・復興のための施策の規模を議論することが可能な環境の中で，復興財源の在り方を議論していったわけですが，今回の場合，コロナの対応というのは現在進行形という状況でもありますので，まず，その収束をしっかりと図っていくことが第一義的に必要なのだろうと考えております。

その上で，この事態が収束した後の問題ですが，デフレ脱却や経済再生の道筋を確かにしていくというこれまでの政府の方針は変わらないわけですが，それと同時に歳出・歳入両面での改革を続けることで，財政の健全化もしっかり

と進めていくことが，政府としてのこれまでの方針です。われわれとしても，この方針にのっとって，しっかりと検討を進めていきたいと考えております。

そういう中で，やはり，今，上村先生からもご指摘いただきましたように，消費税が10％に引き上がって，その役割がこれまで拡大してきている中で，或いは将来的にもその在り方が議論になってくる中で，税制全体として再分配機能をどの程度発揮していくべきなのかということは，重要な論点であろうと考えております。

もちろん，上村先生もご指摘いただきましたように，税制だけで再分配の全てを担うことができませんので，社会保障制度の在り方と併せての議論になろうかと思いますが，少なくとも格差の固定化をもたらさないような制度を構築していくことは重要な課題であると考えておりまして，先ほどご説明申し上げたような，相続税・贈与税の見直しをはじめとする課題や，金融所得課税の在り方は，今後重要な検討課題になるのだろうと考えております。

〔印紙税の必要性〕

印紙税についてのご指摘を頂きました。確かに印紙税は明治以来存在している税金でして，非常に古い税金であることは間違いのないところです。他方，それではもう必要性がないのかということになりますと，これだけの財政状況の悪化に直面している中で，印紙税の税収はいまだに約3,300億円の税収を上げております。

比較的軽度の負担を頂く中で，3,000億円を上回る財源を確保している印紙税の補完税としての役割というのは，いまだに重要なものであると考えております。

〔私的年金税制〕

次に，私的年金税制についてのご質問がありました。特に税制上，私的年金を普及させたいがために優遇をしているつもりは必ずしもないわけですが，拠出段階において所得控除が行われ非課税になっている一方で，現在，運用段階は非課税になっておりますし，給付段階でもご指摘いただいたように実質的に非課税になっている部分が大きいということで，十分な課税がなされていないことは事実です。

このような中で，先ほど説明の中でも申し上げましたように，拠出・運用・給付の各段階でバランスの取れた課税ということで，拠出段階で課税をしないのであれば，給付段階での課税をもう少し考えてもよいのではないかといったご指摘を，政府税調からも常々頂いておりますので，そういった検討はしていく必要があるかと考えております。

また，おっしゃるとおり，私的年金の制度が拡充されていくことによって，ある意味それを利用することが可能な方とそうでない方の間の格差の拡大につながる恐れもあるわけですので，先ほどご説明しましたとおり，どのような職域，或いはどのような企業で働いても公平な制度にするための見直しを進めるとともに，給付段階での課税の在り方というのも，これは基礎控除等の人的控除の在り方との組み合わせの議論もありますが，幅広く検討していく必要があろうかと考えております。また，ストックの格差に関するご指摘は，先ほど申し上げましたけれども，重要なご指摘かと思っております。

〔政府保証債務について〕

続きまして，神山先生のご質問についてお答えしたいと思います。まず，政府保証債務について非常に重要なご指摘を頂きました。確かに保証債務が顕在化をして財政負担になる危険は常に存在しているわけですし，そのリスクを的確に評価していくということは，非常に重要な論点であろうかと考えております。

一方，わが国の場合の政府保証についての考え方ですが，これは恐らく，神山先生はご存じの上でご指摘を頂いていると思いますが，政府保証については，「法人に対する政府の財政援助の制限に関する法律」というものがありまし

て，その中で原則的に禁止の規定が置かれているのはご存じのとおりです。

この規定の下で，政府保証を行う際には個別の法律をもって保証を行い得る対象を規定するということとす。例えば政策金融機関などが限定的に規定をされるということで，まず，国会のチェックを経ているわけです。その上で，政府保証を毎年付与するに当たりましては，各機関の状況等を踏まえて，政府保証による資金調達が適切かどうか個別に審査を行った上で，限度額を定めることになっておりまして，予算総則において各個別機関ごとの債務保証契約の限度額を定めて，国会の議決を経るという格好で国会の統制を受けているわけです。

こういったことで，無限定に政府保証が膨らんでいくことのないようにという財政統制は一定程度行われているわけですが，ご質問は政府保証の債務残高がどの程度膨らんできているかということです。

10年くらい前のリーマンショック後の政府保証債務残高の水準は，およそ45兆円程度でしたが，本年６月末時点での政府保証債務残高は35兆円余りですので，この10年間のうちに10兆円ほど減少してきているというのが政府保証債務の現状です。今後とも，政府保証が無限定に膨らんでいくことがないように，これは主税局の所掌ではありませんが，財政当局としても引き続き気を付けてまいりたいと考えております。

〔みなし超過利益に対する超過課税について〕

続きまして，２つ目の神山先生のご質問は，危機対応の財源としてのみなし超過利益に対する超過課税についてどのように考えるかということです。一般的なお答えとしては先ほど申し上げたとおりで，まずはこのコロナの収束に全力を上げていくことになるわけですが，仮にさまざまな財源調達を考える際の選択肢として考えた場合に，ご指摘いただいたようなみなし超過利益に対する課税というのは，今，お話にもありましたように，第一次世界大戦中或いは第二次世界大戦中のアメリカでも実施をされた例があり，また，超過利益税という形での課税であれば，他の諸外国においても実例はありますので，１つの考え方ではあろうかと考えております。

他方で，過去の実例に即して申し上げますと，やはり通常生じる利益，つまりコロナに関係なくさまざまな企業努力によって生じている可能性がある利益と，超過利益との間の線をどこで引くのかといったことが非常に困難であるという指摘が，過去においても存在をしていると承知をしております。そこはみなし超過利益ということで割り切らざるを得ないわけですが，どういう割り切り方をするのかといった点も，非常に大きな論点にはなるのだろうと考えております。

いずれにせよ，どういう財源調達をしていくのかということも含めまして，まずはコロナの収束を図った上で，今後経済再生と並行して議論していくべき課題ではないかと考えております。

〔相続税・贈与税〕

３つ目のご質問は，相続税・贈与税の関係です。ご説明の中でも，若干舌足らずでしたが，触れさせていただいたように，今回の政府税調の答申でのご指摘は，老老相続の実態を踏まえて，生前贈与を促進するという視点からだけご指摘を頂いているわけではなくて，格差の固定化を防止するために，より十全に機能する制度はどのようなものなのかという視点からのご提言を頂いているものと承知をしております。

そういう中で，現在の相続税と贈与税の関係を考えてみますと，相続税の累進回避を防止するために，贈与税についてはかなりきつい累進カーブを設定しているのが従来からの仕組みですが，限界がありますので，かなり多額の資産をお持ちの方の場合，今の相続税・贈与税の税率構造を前提としてもなお，生前贈与をかなり多数回にわたって行うことによって相続税の累

進を回避することは，技術的には可能です。

これに対して，諸外国の税制というのは先ほどご説明したとおり，基本的には相続税なり遺産税の税率が，生前贈与と遺産額の合算したものに対して適用されるという構造になっておりますので，どのようなタイミングで資産を移転しても，一生涯を通じた遺産税なり相続税の額は変わらないという意味で，遺産税なり相続税が想定をしている分配機能がきちんと発揮できる一方で，資産の移転時期に対しても中立的な税制になっていると理解できるのではないかと考えております。こういった制度の在り方も念頭に検討していくというのが，政府税調でのご指摘と受け取っております。

〔デジタル化に対応した国際課税の議論について〕

最後に，デジタル化に対応した国際課税の議論についてのご質問です。確かにこのコロナ禍におきまして，各国が経済的な困難に直面している状況ではありますが，10月半ばのG20に，「青写真」を報告するということで，現在，事務レベルで精力的に検討を進めている状況です。以上でございます。

（岩﨑）　ありがとうございました。それでは，いったんここで国の税財政に関する議論は切り上げさせていただきまして，続けて，地方の税財政に関する議論に移らせていただきます。稲岡自治税務局長からご説明をお願いしたいと思います。よろしくお願いします。

Ⅲ．地方財政・地方税制の現状と課題

（稲岡）　総務省自治税務局長の稲岡でございます。本日はよろしくお願い申し上げます。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が，これに沿って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〕

この資料は大きく分けて総論と各論の２つに分かれております。まず，総論について，**資料❷**をご覧いただきたいと思います。ご承知のこととは思いますが，地方財政の果たす役割については，わが国の内政を担っているのは地方公共団体であって，国民生活に密接に関連する行政は，そのほとんどが地方団体の手で実施されています。行政事務の分担の代表例が右側に書いてありますが，左下は最終支出ベースで国・地方のどちらが支出しているかを示しており，青い部分が地方の支出です。

防衛や年金など，国が100％のものもありますが，ここに記載していますように，青い部分の面積がトータルでは57％で，最終的に地方団体が約５分の３を支出しています。

〔地方財政計画の歳出の推移〕

次の**資料❸**をご覧いただきたいと思います。地方財政計画の歳出の推移です。見ていただきますと，全体の高さはあまり変わっていませんが，過去から見ますと，投資的経費或いは給与関係経費がかなり抑えられています。一方，社会保障関係費等の一般行政経費が大きく増加しているのが現状です。

〔平成２年度と令和２年度の地方財政計画における歳入・歳出区分の比較〕

資料❹は，平成の30年間でどのように地財計画が変わったかということで，平成２年度と令和２年度の地方財政計画を比較しております。社会保障関係費等の一般行政経費が27.5兆円の増，投資的経費は8.6兆円の減，その他3.1兆円の減などとなっており，トータルでは23.6兆円増加していますが，これは太宗が一般行政経費の増です。一方，税収は譲与税も含めて10.9兆円の増ですので，歳出の増加に対して税収の増加は相対的に小さくなっています。

〔地方財政の財源不足と借入金残高の状況〕

資料❺は地方財政の現状です。毎年の財源不足の推移ということで，リーマンショック後，地方財政の財源不足が18.2兆円まで拡大をしていましたが，これが景気回復等により縮小し，足元の２年度の地財計画では4.5兆円まで縮小したのですが，コロナの影響で，今後この拡大が懸念されます。借入金残高はストックベースですと200兆円程度，最近は若干減少しており改善が見られたわけですが，これも同様に，今後増加が懸念されます。

〔国・地方の税源配分について〕

資料❻は国と地方の税源配分についてです。先ほど申し上げましたように，歳出ベースでは左側の下から２つ目の欄，地方が５分の３ということですが，税収で見ますと，国税と地方税では３対２となっており，私どもはこの差を埋めていくこと，地方税の充実を図っていくことを１つの目標に掲げておりますが，根源的な問題として，サービスの還元と国民の租税負担に大きな乖離があり，全く足りていない状況にあります。

〔国税・地方税の税収内訳（令和２年度地方財政計画額）〕

資料❼は，国税・地方税の税収の内訳です。国税をご覧いただきますと，所得税が３割弱，法人税が２割弱，消費税は所得税を超えて３割強という形になっております。地方も，個人所得課税と，法人所得課税，消費税に対応する地方消費税がありますが，独自税目として固定資産税があり，この税収が約２割となっています。

都道府県と市町村を見ていただきますと，市町村は個人住民税と固定資産税を足すと８割となっており，安定した税目が割り振られているのが現状です。一方，地方消費税も安定した税目ですが，これについては半分は市町村交付金として市町村の歳入となっており，財政構造といいますか，このグラフだけではわからない点もあるということにご留意いただきたいと思います。

〔地方税収（地方財政計画ベース）の推移〕

資料❽が税収（**地方財政計画ベース**）の推移です。リーマンショック後の景気回復に伴って増加傾向にあったわけですが，今後厳しい状況が見込まれるところです。

〔主要税目（地方税）の税収の推移〕

資料❾が主要税目の税収の推移です。地方消費税の上がっているところは税率引き上げがあったものですが，極めて安定をした税収となっています。それから，真ん中あたりの固定資産税も９兆円前後ということで，税収としては安定しております。個人住民税は，税源移譲に伴いまして一定税率としたこと等もあり，近年は過去に比べれば安定をしております。一方，法人２税については景気の変動に極めて左右されやすいものです。

〔人口１人当たりの税収額の指数（平成30年度決算額）〕

国税では偏在というのは問題にならないのですが，地方税については，どこにその税収が帰属するのかというのは大きな問題です。一般的に人口１人当たりの税収額で偏在度を測っておりますが，地方税全体ですと，最大／最小で2.3倍となっています。

地方消費税は清算という仕組みがあり，これによって最大・最小で1.3倍となっており偏在度は小さいです。固定資産税や個人住民税は，地方税全体と同じような偏在ということですが，地方法人２税は偏在性が高くなっています。

〔地方税の充実確保と偏在性が小さく安定的な地方税体系の構築〕

資料⓫ですが，近年の地方税に係る税制改正の主なものを掲げております。基本的に私どもは地方税の充実に取り組んでおりますが，単に充実をするだけでは偏在が増す恐れがありますので，充実を図る際には偏在性の縮小への対応を併せて講じてきております。

例えば，三位一体の改革での税源移譲の際には，個人住民税の所得割は，所得税に比べれば緩やかではありますが累進構造であったものを，比例税率化したことで，遍在性の縮小にも寄与するものです。

それから，リーマンショック前の税収が好調だった時期に，地方法人課税の偏在が大きな課題となり，20年度税制改正で地方法人特別税・譲与税を創設しました。

それから，26年度と令和元年度の地方消費税率の引き上げの際には，併せて法人住民税の法人税割の一部交付税原資化という取り組みをセットで講じました。また，近年の法人課税の偏在への対応として，廃止された地方法人特別税・譲与税に代わり，特別法人事業税・譲与税制度を設けるといった取り組みを行ってきております。

〔税源移譲に伴う所得税・個人住民税の税率について〕

資料⓬は，三位一体の改革に伴う所得税から個人住民税への税源移譲の際の比例税率化の資料です。

〔消費税率（国・地方）の引上げについて〕

資料⓭は，消費税の税率の資料です。

〔消費税率の引上げと地方法人課税の偏在是正〕

資料⓮は，消費税率の引上げと地方法人課税の偏在是正の資料です。上の方に書いてありますが，地方消費税率を引き上げた際の財政力格差の拡大について，法人住民税の法人税割の一部を国税化し，その全額を交付税原資化したということで，従来，法人住民税の法人税割は，法人税額の17.3％という税率でしたが，８％段階で4.4％分を国税化し，10％段階では10.3％分を国税化し，これを交付税財源としたというものです。

〔地域間の財政力格差の拡大〕

一方，**資料⓯**ですが，近年の景気拡大に伴う税収増で，地方団体間の財政力格差が拡大をしていたということを示す資料です。**資料⓯**の下の方に折れ線グラフがありますが，簡単に申し上げれば，東京都の財政状況が他の道府県と比べて，ある意味別次元の状況にありました。これに対応し，**資料⓰**にありますように，新たな偏在是正措置として，特別法人事業税・譲与税制度を設けたものです。

これは地方法人特別税・譲与税と似たような制度ですが，税率が若干違っており，また，譲与基準に人口を採用し，不交付団体について譲与制限という措置を設け，偏在是正効果を確保したものです。

〔新たな偏在是正措置の考え方と効果〕

これによりまして，**資料⓱**にありますように，地方法人２税のシェアが，おおむね県内総生産のシェアと一致をするような結果となりました。

以上が地方財政の現状と近年の税制改正の主なものです。

２．各論①：個別地方税制の現状と課題

⑴　固定資産税

〔固定資産税の概要〕

資料⑲以降，個別税目について若干ご説明したいと思います。

まず，資料**⑳**は固定資産税ですが，ご承知のとおり，市町村の基幹税として，課税客体としては土地・家屋・償却資産，税率は1.4%，課税標準は適正な時価とされており，税収は９兆円となっています。

〔固定資産税の令和３年度評価替えへの対応〕

この固定資産税ですが，**資料㉑**のとおり，土地と家屋につきましては，３年に１回評価替えを行っております。償却資産は申告していただいておりますが，土地と家屋については毎年地方団体が賦課をするものです。これは相当な件数があるものですから，毎年評価をすることは実務的にも極めて大変だということで，３年に１回評価替えを行って課税をしております。

そのうち，土地についてですが，評価替えが３年に１回ですので，上がっている土地は３年分上がっている場合もありますし，下がっている土地は３年分下がっている場合もあります。下がっている場合は特に問題にならないのですが，上がっている場合に３年分一気に税の負担を上げるのはどうかということで，負担調整が必要とされています。

さらに，単に３年間の負担をなだらかにすることだけではなく，納税者の負担をどの水準にするかという観点も含め，負担調整措置が講じられております。左側にありますように，商業地については固定資産税の評価額は地価公示価格の７割とされ，いわゆる７割評価というものですが，その７割評価された評価額を100%としますと，課税標準の上限，ご負担いただく上限が70%まで引き下げられております。

また，下側に書いてありますが，負担水準，これは当該年度の評価額に占める前年度の課税標準額の割合ですが，これが60%を下回ると，60%までなだらかに上げていきます。こういった負担調整措置が，この３年間講じられております。

イメージとして，右側にありますが，地価が下落すると評価額が下がり，負担水準は上がりますので，70%まで下げるという形です。一方，地価が上昇すると評価額が上がり，負担水準が下がります。60%を下回って下がった場合は，60%に向けてなだらかに引き上げていくような措置を講じております。負担水準が60%～70%の間に収まっている場合は据え置かれます。

令和３年度が，いわゆる評価替えの年ですので，令和３年度以降の負担調整措置の在り方を検討しなければならないというのが現下の状況です。

〔宅地等に対する固定資産税の課税の仕組み〕

資料㉒が，住宅用地等も併せた負担調整の仕組みです。

〔商業地等の据置特例の現状と課題〕

資料㉓が問題点なのですが，据え置きゾーンがあることで評価額が低いのに税額は高いという逆転減少が生じる場合があって，このあたりをどうするのかが，従来から固定資産税の公平性の観点からの課題です。

〔平成30年度税制改正大綱（負担調整措置関係部分抜粋）〕

資料㉔は，30年度，前回の評価替えの年の与党税制改正大綱であり，ここでさまざまな指摘がなされております。いずれにせよ，今回，いわゆるコロナの影響についてどう対応するのかということも，当然課題となってくると思っており，令和３年度の評価替えは，さまざまなご議論がなされるのではないかと思っております。

⑵　車体課税

〔車体課税（地方税）の現状〕

資料㉖～㉘は車体課税の資料ですが，これは時間の関係で割愛をさせていただきたいと思います。

⑶　森林環境税

〔森林環境税及び森林環境譲与税の制度設計〕

森林環境税・譲与税制度については，**資料㉚**をご覧いただきたいと思いますが，これは国税として個人住民税の均等割に上乗せして課税をし，これを国から森林環境譲与税として，一定の客観指標によって，地方団体，大半は市町村ですが，市町村に譲与して，間伐等森林整備を行っていただくものです。

〔森林環境譲与税の増額〕

資料㉛をご覧ください。現在，個人住民税均等割の臨時的引き上げを行っておりまして，それが終わった段階で森林環境税を課税することとしております。それまでの間は，特別会計の借入金で譲与することとしていましたが，令和２年度税制改正におきまして，借り入れを行わずに，地方公共団体金融機構の公庫債権金利変動準備金を活用して譲与することになり，満額の譲与時期も早まったものです。

⑷　新型コロナウイルス感染症緊急経済対策における税制上の措置

〔新型コロナウイルス感染症緊急経済対策における税制上の措置について（地方税関係）

資料㉞は新型コロナウイルス感染症緊急経済対策における税制上の措置ということで，国税同様の徴収猶予の特例なり，中小事業者等が所有する償却資産や事業用家屋に係る固定資産税の思い切った軽減措置を講じさせていただいております。

３．各論②：地方税務手続きの電子化

〔ICT 化の進展に対応した主な施策（地方税）〕

地方税務手続きの電子化について，**資料㊵**はこれまでの取り組みを一覧表にしたものです。

〔eLTAX（エルタックス）について〕

資料㊶ですが，国税については e-Tax ということで，国税庁で電子申告・納税システムが運用されていますが，地方団体については，それにローカルの「L」を入れて「eLTAX」と呼んでいますが，現在，地方税共同機構という地方共同法人が運営しております。電子申告につきましても，ここを経由して地方団体になされますし，いわゆる事業者との住民税の天引き，或いは年金機構との天引きのためのやりとりや，国税とのデータ連携も eLTAX を通じて行うということで，いまや地方税の電子化の基盤となっています。

〔地方税共通納税システムの導入〕

資料㊷ですが，この eLTAX は申告までしかできなかったのですが，昨年10月から１つの財布に入れれば，各地方団体に振り分けてくれるような，地方税共通納税システムが導入され，この拡大が課題となっています。

〔令和２年度税制改正（地方税共通納税システムの対象税目の拡大）〕

資料㊸ですが，令和２年度税制改正では，いわゆる金融所得課税（個人住民税の利子割・配当割・株式等譲渡所得割）について，令和３年10月以降，この地方税共通納税システムで納付ができるようにすることとしております。

〔成長戦略（令和２年７月17日閣議決定）（抄）【地方税共通納税システムの対象税目拡大関係】〕

資料㊹ですが，アンダーラインのところに書

いてありますように，「地方団体及び経済団体等における検討の状況を踏まえつつ，納税者からの要望が多い税目への拡大について検討を継続」とされており，地方税についてご要望があるのは固定資産税とか，自動車税なのですが，これは賦課税目であり，申告という行為がないものですから，なかなか難しい面があるわけですが，今，さまざまな検討を行っている最中です。

〔令和２年度税制改正（固定資産税（償却資産）の電子申告率の向上に向けた環境整備）〕

資料㊺が，申告税目で eLTAX で申告できるもののうち，見ていただくと一目瞭然ですが，固定資産税の償却資産についての電子申告率が極めて低いことから，この改良について取り組んでいきたいというものです。

〔令和２年度税制改正（特別徴収税額通知（納税義務者用）の電子化）〕

資料㊻ですが，特別徴収税額通知といって，５月の下旬頃に従業員の皆さまに事業所から配られる，今年度分の住民税が何月から幾らずつ天引きされるとか，税額の根拠が書かれている書類がありますが，これについて，今，紙でお配りしているものですから，これを電子化してほしいというご要望があり，特にコロナの影響で，今年の５月あたりはテレワーク等を行っている中でそういったものを配る作業が非常に大変で，早く進めてくれという声も強くありました。現在実証実験などもして，ここに書かれているような仕組みで，電子的に対応可能な特別徴収義務者の方には電子的に送付をする形で進めていきたいと考えております。

〔ICT による収納手段多様化〕総務省資料

資料㊼は個人に係る収納手段ですが，地方団体において多様化の取り組みを行っていて，かなり進んでいるというご紹介です。

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

（岩﨑）　ありがとうございました。ご用意いただいたご説明内容について，一部を省略していただきまして，進行にご配慮いただきましてありがとうございました。それでは，ただ今の稲岡自治税務局長のご説明に対して議論に入りたいと思います。初めに，上村先生の方から質問とご意見をお願いいたします。

（上村）　ご報告ありがとうございました。再び，関西学院大学の上村です。それでは，稲岡局長のご報告について，私から４つの質問と１つの意見を申し上げます。

〔地方法人課税の一部国税化について〕

まず１点目ですが，国レベルでも，社会保障の受益と負担のバランスが大切なのですが，地方税においても応益課税の原則があり，地方自治体の行政サービスによる受益に対応した負担として地方税を構築することが望ましいとされています。

自治体による行政サービスは，広く薄く住民に，これは法人も含まれるわけですが，受益がもたらされるということですので，負担である地方税も広く薄く課税すべきということが主張されています。

こういった応益課税の原則から現行の地方税制体系を眺めたときに，応益課税になじむものとなじまない税目があると思います。例えば，法人事業税の所得割や法人住民税の法人税割などは，課税標準が事実上企業所得なので，広く薄く課税するようなものになっていないということです。

また，不景気でもきちんと公共サービスを提供することが地方自治体にとっては使命ですの

で，税収の安定性は非常に重要です。企業課税は所得が課税標準だと，どうしても税収が不安定になってしまうということがあります。

近年，地方法人特別税や地方法人税という形で，偏在是正の目的で改革が進められてきていますが，偏在是正の議論というのはどこまで改革を進めれば偏在が是正できるのかという，最終的には個人の価値判断に左右されるような議論になるところで，終着点がなかなか見えないなと思っています。

今後の改革においてはもっとシンプルに，応益課税になじまないものは国税に移すのだという形で議論を進めた方がスマートなように思うのですが，その点はいかがでしょうかというのが第１点目です。

〔地方税の個人と企業の負担配分について〕

第２点目です。社会保障経費のシェアが拡大しているというのが地方財政なのですけれども，個人向け受益と企業向け受益とに分類できるとして，公共サービスを分類するならば，やはり個人向け受益がどんどん増加しているのが実態です。

一方で，企業向け受益はなかなか増えないということなのですが，ところが地方税における企業課税の現状はあまり改革がなされていません。超過課税も，個人よりも企業の方が大きいわけです。

法人住民税，事業所税といった形の企業課税があるわけですが，これは行政サービスの対応ということを言うことで応益課税とされていますが，社会保障経費のシェアの拡大など，地方歳出の構造変化がかなり起こっていることを考えると，地方税の個人と企業の負担配分の在り方についても，考え直す必要があるのではないかと思っています。

地方自治体の社会保障サービスは，あらゆる世代の住民が受益を受けるものです。受益と負担の一致ということを考えると，やはり個人向け受益に対する税負担は個人課税の強化だと思います。例えば，今，住民税の均等割は非常に低く抑えられているわけですが，これを引き上げていくことは，受益と負担のバランスの回復という意味では望ましいと思われますがいかがでしょうか。これが第２点目です。

〔償却資産課税の見直し〕

第３点目です。これは個別論点ですが，固定資産税は応益課税の優等生で，教科書にもそのように書かれています。固定資産税の中にある償却資産課税は国際的に非常に珍しい課税で，徴税側の徴税コストも相当大きいと聞いています。各種の経済団体の税制改正要望が毎年出ていて，毎年常連のように「これはやめてくれ」というのが出てくるわけですが，この見直しを含めた改革についていかがでしょうかというのが第３点目です。

〔森林環境税・譲与税〕

第４点目です。最近の改正で新設された森林環境税並びに譲与税です。施業放置林というものが相当増加していまして，森林整備の重要性は論をまたないわけですが，森林整備の財源として森林環境税が創設された意義は大きいと思っています。

ただ，目的税なので，森林整備事業のマネジメントをきちんと行う必要があるということです。事業のマネジメントについては地方自治体が主体的に行うことになっていますが，これは国としてモニタリングしたり評価したりする仕組みが必要なのかどうか，これが４点目です。

〔広域連携における財源の在り方について〕

５点目です。これは質問ではなくて意見です。幾つかの地方自治体の行政運営に関わっていますが，地方自治体が地域経済を活性化しようとしてもなかなかうまくいかないことが多々あります。これはなぜかというと，地域経済は基本的にオープンエコノミーになっているので，資金の循環に漏れが生じることと，自治体の行政

区域の範囲が人々の行動や企業の活動範囲と必ずしも合っていないことに原因があると思います。

地方自治体は広域化した経済政策を実施する必要があると思いますが，人と企業の活動・移動は激しいので，例えば都市部の市町村の場合，どうしても狭いエリアにしか施策を展開できません。この場合，資金が域外に漏れてしまうということで，経済効果を十分に享受できません。この傾向は都道府県よりも市町村が明確にあると思います。

一方で，私は関西からつないでいるわけですが，関西広域連合のような非常に大きな公共団体もあるわけで，ここまで大きいと活動範囲を超えてしまっていて，構成自治体の利害になかなか合わないということも起こります。

今，総務省は連携中枢都市圏のような新しい広域行政を展開されています。この仕組みは，人々の経済活動の範囲をエリア設定して実施するということで，これは非常に大きな特徴だと思っています。

こういった広域連携は非常に重要です。ただ，この広域行政が独自財源を持っていないことが，今後非常に問題になるかなと思っています。強力な経済政策を広域で実施することが，今のままでは難しいように思います。今後は，広域連携において，税ではなくてもいいかもしれませんが，財源の在り方について検討が必要なのかなと思っています。最後は質問ではなくて意見でした。以上です。

（岩﨑）　ありがとうございました。では，続きまして，神山先生からご質問とご意見をお願いいたします。

（神山）　神山でございます。稲岡局長，ありがとうございました。私からは簡単にコメント２点と，少し多いかもしれませんが，簡単な質問を５点させていただきたいと存じます。

〔地方の財源不足について〕

まず，第１のコメントと質問は，地方の財源不足についてです。**資料❺**あたりで地方財政の財源不足の推移が提示されておりますが，今回のCOVID-19の影響で，地方公共団体の税収が減少するため，従来潤沢な財源を持っていた都市部ですら財政赤字が拡大するのではないかということが懸念されます。

そこで質問なのですが，地方交付税による支えもありますが，その増額にも一定の限界があります。当面は地方債の増発を検討せざるを得ない状況かと存じますが，中長期的に地方税の分野で危機対応の新たな財源候補はあり得るのでしょうか。この点，もし何かお考えがあればお聞かせいただければと存じます。

〔地方法人課税の偏在是正措置〕

第２の質問は，地方法人税の偏在是正措置に関してです。地方法人課税の偏在是正措置として，法人住民税の交付税原資化や特別法人事業税・譲与税の創設などが段階的に行われておりますが，これで一段落ではなく，今後の地方税を国税化，正確には地方交付税を原資化して再配分するという流れは続いていくという見通しでよろしいのでしょうか。お考えを教えていただければと存じます。

〔固定資産税の特例措置〕

３点目はより個別的な論点ですが，固定資産税の特例措置についてです。**資料㉙**あたりにありますように，据置特例の60％下限と70％上限の関係で，評価額と税額の高低が逆転をするという，ある意味特殊な状況が指摘されているわけですが，この逆転現象を改善するためには，幾つかやり方があろうかと思うのですが，具体的にはどのような政策の選択肢があり得るのでしょうか。これが３点目です。

〔森林環境税〕

次に４点目として，森林環境税について簡単なコメントと質問をさせていただきたいと存じます。森林環境税は税収が適切に活用されるよう，執行やモニタリングがされることが大前提ではありますが，都市部から山間部に財政的支援を行うという側面に加えて，現在世代が，まだ存在しない将来世代のために自然環境を良好に保つという意味で，適切に制度設計され執行されるのであれば，意義深い制度ではないかと考えております。また，理論的にも地域間の公平性の問題と世代間公平性の両面において，興味深い試みであろうかと存じます。

そこで質問なのですが，国の森林環境税が導入される前から，府県レベル，あとは１つの市があるわけですが，主に府県レベルでは法定外税として森林環境税と類似の税制を導入している府県が多数ありました。府県レベルで既に導入されている森林環境税の条例については，５年毎の見直し条項が多くの自治体で入っており，ちょうど見直しの時期に入っております。国が森林環境税の導入を決定したことによって，府県レベルの森林環境税の状況に何か変化，例えば規模の縮小や使途の変更などは現時点で観察されているのでしょうか。

また，もし今後国の森林環境税が実際賦課されていくことによって，重複しているなどの理由によって，府県が森林環境税を廃止ないし縮小する場合には，何か追加的な財政支援策は現時点で予定されているのでしょうか。以上が森林環境税に関するコメントと質問でございます。

〔地方税の電子申告率〕

最後に簡単に５点目の質問としまして，地方税務手続きの電子化について１点だけお伺いさせてください。**資料㊺**の名目別の電子申告率ですけれども，先ほどご指摘がありましたように，まさに固定資産税の償却資産の利用率のみ37％と，群を抜いて極端に低い状況ですが，その具体的な原因はどこにあるのでしょうか。もしおわかりでしたら教えていただければと存じます。どうぞよろしくお願いいたします。

（岩﨑）　ありがとうございます。それでは稲岡局長，お二人からの質問とご意見についてのお考えをおっしゃっていただければと思います。

（稲岡）

〔地方法人課税の一部国税化について〕

ありがとうございました。まず，上村先生からの第１点の，応益課税の観点から応能課税を国税化すべきではないかというご質問ですが，私どもは地方税については，地方団体が行政サービスを提供するに当たって必要となる費用について，いかに納税者の方々にご理解を得てご負担を頂くかという視点が重要であると考えております。

法人につきましても，地方団体の行政サービスを受けて事業活動を行っていることを踏まえて，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，個人同様幅広く負担を求める，法人事業税は，法人が事業活動を行うに当たって，都道府県から各種の行政サービスを受けることから，これに必要な経費を分担すべきである，こういったことを課税根拠としており，応益課税としての性格を有していると考えております。

特に法人事業税につきましては，このような観点から外形標準課税の導入，拡大が行われてきたところであり，応益課税としての税の性格の明確化が図られてきたものと考えております。従いまして，引き続き地方の基幹税として重要な役割を担うべきと考えておりまして，なかなか私どもの立場からスマートにということは難しいということを，ご理解を賜りたいと思います。

〔地方税の個人と企業の負担配分について〕

それから２点目の，社会保障サービスの拡大により，個人課税の強化が必要ではないかというご質問ですが，先ほども法人についての課税根拠ということでご説明申し上げましたが，個人も法人も資産の保有や事業活動に伴って，地方団体からさまざまな行政サービスを受けており，適切に税をご負担いただくことが適当であると考えております。このため，社会保障関係費の増加があるから，法人負担から個人負担へ重点を移していくことが適当なのかどうかについては，十分議論が必要ではないかと考えております。

それから，均等割についてのご指摘もありましたが，これはまさに地域社会の費用を等しく分担するということで，応益課税としての性格は明確でありますが，一方，所得にかかわらず定額でご負担いただくものですので，その引き上げは慎重な検討が必要ではないかと考えております。

〔償却資産課税の廃止〕

それから，３点目の償却資産課税についてですが，これは戦後，シャウプ勧告に基づいて，アメリカにならって導入したもので，今もアメリカの大半の州で行われているなど，日本特有のものであると受け止めてはおりません。

経済団体等から償却資産課税の廃止要望は常連というご指摘もありました。そういったご要望はあるわけですが，一方，固定資産税収は償却資産に係るもので1.7兆円で，非常に重要な税収ということもあり，地方団体からは制度の堅持について強い要望を頂いております。平成30年度の与党税制改正大綱におきましても，「償却資産に対する固定資産税の制度は堅持する」とされているところでございます。

〔森林整備事業のモニタリングについて〕

４点目の森林環境税に係る森林整備事業のモニタリングについてですが，森林環境譲与税を活用し，地域の実情に応じて，森林関係で幅広く弾力的に事業を実施することが可能ですが，法律上，使途について公表していただくことを義務付けており，そのような観点から，ご指摘のとおり，地方団体が主体的に森林整備事業のマネジメントを行うべきものと考えております。

一方，私ども総務省としても，林野庁と連携して，各地方団体の取り組み施策の実施状況を取りまとめていくことを考えており，例えば事業実績として，間伐実施面積や整備した路網の延長等を聞き取ることとしております。林野庁と連携しながら，これらの調査内容を分析して，優良事例などと併せて地方団体と共有することで，効果的な事業に活用されるように取り組んでいきたいと考えております。

それから，広域連携における財源の在り方についての検討というご指摘がありましたが，これはまさに地方行政の基本的な枠組みに関わる問題ではないかと受け止めております。

〔危機対応のための新たな財源候補〕

続きまして，神山先生のご指摘で，危機対応の新たな財源候補についてです。先ほど国税の方で，住澤局長からもお話がありましたように，コロナ対策は現在進行形でありますし，まずはその収束にしっかりと取り組むということでしょうし，当面の話としては，それに向けた税制上の対応といった議論がなされるのではないかと思っておりまして，現時点で危機対応のための具体的な財源候補を想定しているわけではありません。

〔地方法人課税の偏在度の是正〕

地方法人課税の偏在是正は今後も行うのかどうかというご指摘についてですが，令和元年度改正で創設した特別法人事業税・譲与税については恒久措置としております。前回の地方法人特別税は暫定措置でしたが，今回のものは恒久措置であり，現在直面する財政力格差の問題に対しては，この措置で対応できると考えており

まして，現時点でさらなる措置を念頭に置いているものではありません。

〔固定資産税の据置特例の課題〕

固定資産税の据置特例による逆転現象についての改善策ということですが，これは据え置きゾーンがあることによって生じる課題ですので，ドラスティックにはこの据え置きゾーンをなくす，或いはこの据え置きゾーンの幅を縮小すれば緩和がされるということではないかと思いますが，30年度税制改正時では，都市圏は地価上昇，地方圏では下落ということで，拡散を止めるといいますか，据え置きゾーン内に収れんさせることに優先的に取り組むこととされたところですので，先ほど申し上げたような選択肢があり得たとしても，優先順位としては，まずは据え置きゾーンへの収れんが30年度税制改正時の結論だったということです。

〔森林環境税に係る超過課税との関係〕

森林環境税と，府県が実施しております超過課税との関係ですが，国の森林環境税は，課税自体は令和６年度からということですので，関係府県等においてはそれまでの間に整理がされるのではないかと考えております。令和元年度末までに期限を迎えた団体では，例えば森林環境譲与税は，間伐や公共施設の内装の木質化事業に充て，独自課税は新たに都市緑化等に充てることとするなど，両者の考え方を整理した上で，超過課税を延長したところもあると承知をしております。

それから，超過課税については地方団体の課税自主権ということで，地方団体が地域の実情を踏まえて導入したものですから，それを廃止するのも地方のご判断ということですので，廃止に伴う追加的な財政支援は行うべき性格のものではないと考えておりますし，現時点において超過課税を廃止するような相談は受けておりません。

〔償却資産の電子申告率〕

償却資産の電子申告率が低調なのはなぜなのかというご質問ですが，令和元年度に経済団体や日税連のご協力の下に600社くらいアンケートを行ったところ，６割の事業者が電子申告を使っていないというご回答でした。

その理由ですが，自社で整備しているシステムでは，紙による申告しか対応していないということ，或いは税務会計ソフトや自社のシステムが，法人住民税と法人事業税の電子申告には対応しているのだが，固定資産税の電子化には対応していないということ，さらに，そもそも電子申告ができることを知らなかったというお答えがあったところです。

先ほどもご説明をしましたが，eLTAX の利便性向上のための環境整備を進めておりますし，やはり PR が大事だということがありますので，その周知に積極的に取り組んでいきたいと考えております。私からは以上でございます。

おわりに

（岩﨑）　ありがとうございました。本日は，住澤局長，稲岡局長から，国・地方の財政状況と現下の税制の特徴についてご報告いただきました。これに対しまして，討論者のお二人から非常に重要なご指摘があったところで，これは議論の尽きない問題点，論点が含まれていると思いますが，ちょうど当初予定しておりました終了時間となりましたので，本日の討論自体はこれで終了とさせていただきたいと思います。