

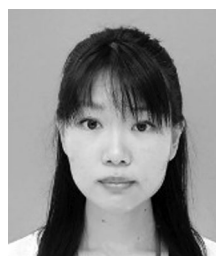
租税原則の視点からみた税制の 課題 (税制基本問題研究会報告)



林 氏 (司会)



一高 氏



阪上 氏



坂巻 氏



玉岡 氏

●参加者 (五十音順)

関西学院大学法学部教授

パナソニック(株)経理・財務部税務統括室主幹

岡山商科大学法学部准教授

神戸大学大学院経済学研究科教授

一高 龍司
阪上 知子
坂巻 綾望
玉岡 雅之

司 会 関西大学経済学部教授

林 宏昭

はじめに

(林) 皆さん、おはようございます。今回司会をさせていただきます関西大学の林でございます。日本租税研究協会は東京にあるわけですが、2009年から大阪の方で税制に対する研究会を開催しております。当初から私は座長ということで参画させていただいておりますが、2014年までは地方税研究会として進めてまいりました。それ以降、税制基本問題研究会として進めております。メンバーは財政学の研究者、税法の研究者が半々ぐらい、それから、企業の皆さん、特に税務関係に携わっておられる租研の会員企業の方からご参画を頂いております。研究会では研究者にそれぞれ自分の研究に沿った報告をしていただき、その後、「租税研究」に掲載するという形を取っております。

今回は2年間にわたる統一テーマを設定いたしました。前回の租研70周年記念のときには「税制改革」というテーマを設けましたが、今回は「租税原則」というものを共通テーマにさせていただきました。今の日本では一般に公平・中立・簡素の3つが租税原則と言われております。税金というのは強制的に徴収するものですから、当然法律に基づいて課税しなければいけません。その意味では公平・中立・簡素ということの他に租税法律主義ということも大事な原則です。

研究会では今の租税原則に沿った形で財政学の研究者、それから、税法の研究者にそれぞれ報告をしていただきました。またメンバー以外の先生からの報告として関西大学の石田先生から「地方税原則」についてお話を頂きました。本日は財政学に関しては神戸大学の玉岡先生、それから、税法に関しては関西学院の一高先生にそれぞれご紹介をしていただくということにしております。何分限られた時間ですので、それぞれの報告を詳しくご紹介する時間はありません。研究会での報告内容は「租税研究」に掲載されておりますので、もしこの部分をもっ

と詳しくということがありましたら、そちらをご覧くださいと思います。各報告の紹介を一通りしていただいた後に、またお二人に「租税原則」をテーマにお話を頂くという運びになっております。

それから、今日はその他に税法の坂巻先生とパナソニックの阪上さんにご参加いただいております。若いお二人の斬新な感想やご意見を頂けたらと思っております。

租税原則で公平・中立・簡素というのは教科書にも出てきますが、なかなか難しいテーマです。まずは玉岡先生、一高先生のお二人から順番にお伺いするわけですが、その前に、登壇者の方から簡単にお一人ずつ自己紹介を頂きたいと思います。まず玉岡先生、よろしくお願いします。

(玉岡) 皆さん、おはようございます。神戸大学の玉岡です。税制基本問題研究会にはその前の地方税研究会からずっと参加しております。本年の租研大会はどうなることかと思っていましたが、こういう形で皆さんと一緒に難しい税の問題を考えることができて、非常に光栄に思っています。本日はどうぞよろしくお願いします。

(林) ありがとうございます。それでは、続いて、一高先生、お願いします。

(一高) 関西学院大学の一高でございます。私は2011年に地方税研究会に入れていただきました。今日は税法の先生方の報告の要点を紹介し、それを踏まえて議論ができればと思っております。どうぞよろしくお願いいたします。

(林) それでは、坂巻先生、お願いします。

(坂巻) 岡山商科大学の坂巻と申します。私は税法を担当しております。本研究会には、2年前から始まったこの「租税原則の観点からみた税制の課題」というテーマから参加させていただいております。本日はどうぞよろしくお願いいたします。

(林) では、パナソニックの阪上さん、お願いします。

(阪上) パナソニック経理財務部税務統括室の阪上と申します。日ごろの業務内容としては、法人税や地方税、消費税の申告業務や、その業務の効率化の検討や事業活動を行っていく上での課税関係の事前確認などを行っております。最近は基本的にはリモートワークで行っておりますが、申告については申告システムがあり、書籍も電子書籍が増えてきておりまして、自宅でも問題なく働けていると思っておりますが、地方税の還付通知など、どうしても郵便物の確認などで必要な場合に定期的に出社している状況です。本日は会社の会議室から参加させていただき、一実務担当者の目線でコメントさせていただければと思っておりますので、どうぞよろしくお願いいたします。

(林) どうぞよろしくお願いします。それでは、早速ですが、最初に、研究会での報告の内容について、財政学の観点から玉岡先生にご紹介いただきたいと思います。では、よろしくお願いします。



I. 財政学

(玉岡) よろしく申し上げます。私は財政学の方を担当させていただきます。資料は特に用意しておりません。お手元に配ってある報告書をご覧くださいながらお聞きいただければと思います。

昭和に入っても、平成に入っても、令和に入っても、ずっと税制改革というのが続いております。税の中の仕組みがよくないので、直そうということになっていると思うのですが、その際に毎回持ち出されるのがいわゆる租税原則と言われるもので、ここ数十年日本では公平・簡素・中立というのが原則としてよく挙げられています。言い換えてみますと、現在の税制というのは不公平で、複雑で、中立的ではないということになるかと思います。そのように現在の税制が公平でなく、複雑で、中立でないことによって経済・社会活動に良くない影響を与えているのではないかとということで、いま一度望ましい税の原則、つまりどういう原則を満たしていれば、税がうまく機能し、経済・社会がうまく働いていくのかということについて改めてこの時代に考え直そうというのが報告の趣旨です。この財政学のパートでは6名の方の報告がありましたので、お手元の資料にそって、簡単にご紹介いたします。

1. 租税原則の回顧と展望（税制基本問題研究会報告書（6ページ））

最初の第1節ですが、これは私が担当しているところで、租税原則について過去どのようなことが学説的に言われてきたかを簡単に回顧しております。一番有名なのはアダム・スミスの租税原則です。原文では maxim という言葉を使って、日本語では公理ということになり、非常に強い意味合いで使っているのですが、そこで4つの原則を書いています。その紹介を行いました。19世紀になって、片や、ドイツの方でアドルフ・ワグナーという有名な財政学者がออกมาして、彼が4大原則・9小原則というかなり精緻な原則を出しました。

スミスの方はどちらかというと税を払う側にとって都合のいい原則を考えたのに対して、ワグナーの方は税を取る側にとって都合のいい原則を並べているということを話しました。日本では独自に地方税原則というのが設けられているのですが、これは学問的な背景があって出てきたのではなく、当時の自治省（税を取る側）が自分たちにとって都合のいい原則として考えたのです。特に応答性という原則はをしきりに地方税で強調するのはある意味日本独自です。

2. 課税の公平性について（税制基本問題研究会報告書（9ページ））

次に2節ですが、「課税の公平性について」です。これは上村先生がご担当で、非常に真正面から難しい問題を取り上げた報告でした。課税の公平性ということを考えたときに、まず何の公平性かということを明確にする必要があります、根拠として利益説と義務説に分けて考えたとき、利益説の公平性と義務説の公平性では想定している国家観が異なるということを述べられました。利益説についてはホッブズやスミスの学説が有名で、国家による保護の対価として租税というものを考えています。義務説から登場するのは能力説なのですが、そこでは公共サービスとは無関係に税負担をどうするか、特に支払能

力をどうするかということを重視して考えています。

最後に、課税の公平と課税後の所得の公平は分けて考えるべきだということかなり重要なことを指摘されており、課税所得の公平というのは、再分配の程度の在り方にも関連しますが、正義の在り方によってもその程度が左右されるということを描られています。

3. 日本の所得税改革について 所得控除と税額控除（税制基本問題研究会報告書（12ページ））

第3節では所得税の所得控除と税額控除について八塩先生が取り上げられました。現在の日本の所得税の仕組みがもたらす効果ですが、所得税は元々所得再分配機能を持っていると思われていますが、近年その力がだんだん弱くなっているということを指摘されています。他方で、世界的な潮流を見ると、所得税を計算するときに、所得控除ではなく、税額控除を使う国が増えています。もし日本でも所得控除ではなく、税額控除を使っていったらどうなるのかということ、スウェーデンの税制を参考にシミュレーションをして、所得控除を税額控除に変えていくことによって所得再分配の機能が日本においても強化されるのではないか、そういう形で所得税の改革を考えたかどうか、という貴重な指摘をされています。

4. 働き方改革と退職給付制度における中立な税制の構築（税制基本問題研究会報告書（18ページ））

第4節は「働き方改革と退職給付制度における中立な税制の構築」という足立先生のご報告で、原則で言うと中立になる税を考えて、特に退職給付制度について今現在の税制が中立性を確保しているのかどうかということを詳細に検討されたのですが、実際に退職給付制度や年金に関するいろいろな側面を見てみると、現在の日本の税制は中立性を確保しておらず、それが

最終的には働き方への妨げにもなっていることを明らかにしています。退職後の生活設計を支え、働き方改革という中で自由にするためには、中立的な税制の構築をもっと考えた方がいいという貴重なご指摘をされています。

5. 所得税の再分配機能に関する実証的研究—税率構造と控除制度の変化を踏まえて— (税制基本問題研究会報告書(21ページ))

第5節は、林亮輔先生の「所得税の再分配機能に関する実証的研究—税率構造と控除制度の変化を踏まえて—」という報告で、八塩先生の報告と同様に、所得税は基幹税の役割を日本でも果たしているのですが、近年再分配の機能が弱まっている。再分配の機能がどういう要因によって弱まってきたのかということについて、1つは税率の問題、もう1つは控除の制度の問題ということで、それぞれについて1990年代以降、どれくらい再分配の程度を弱めてきたかということを検証されました。トータルの再分配効果は、単身世帯については90年代以降の税制改正によって弱まっているのに対して、夫婦・夫婦子ども世帯はほぼ一貫して強化されているということがわかりました。今後税制改革を考えるとときにはこの控除制度、税率構造というものを考えつつ、再分配の程度がどうなるかということを見極めながら再構築した方がいいというご報告です。

6. 租税原則と消費税(税制基本問題研究会報告書(24ページ))

最後に第6節で、林宏昭先生の方から「租税原則と消費税」というご報告で、まず消費税と公平性の問題、負担の問題、いわゆる逆進性の問題を扱っておられます。それが軽減税率の導入によって幾分緩和されるものの、相変わらずまだ問題が残っているということです。そして中立性に関しても、元々は旧の物品税を廃止して、消費税は中立性を担保するものだということだったのですが、いつの間にか非課税や軽減

税率という制度が入ってきて、当初に期待されていた中立性が確保されないようになってきている。マクロの効果で見ても中立的でないということが考えられるということです。

簡索性についても言及されていまして、今後税額の計算を精緻にする、脱税を防ぐという意味でいわゆるインボイスというものが導入される予定になっています。これ自体は簡素ではなく、非常に複雑で、専門用語でいう納税協力費を飛躍的に上げていくことになります。インボイスは、標準税率、軽減税率を分けて計算することになるのですが、ある程度工夫をすればそのような厳密な仕組みを用いなくても、簡易的な方法で納税額を算出することができるという貴重なご指摘をされています。

論文最後の方で地方税原則についても消費税との関わりで触れられています。

多面的な側面で租税原則を扱っていますが、まだ解決されていない問題が多いので、引き続き、この原則について検討していくことが必要だということがわかりました。財政学のパートは以上です。

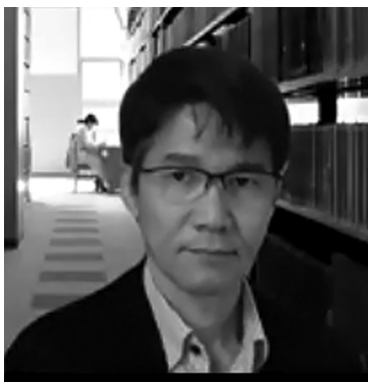
(林) 時間が限られているので、十分な紹介というのは難しかったかもしれませんが、どうもありがとうございました。

では、引き続いて、税法に関する報告について一高先生の方から簡単にご紹介いただきたいと思います。よろしくお願いします。

Ⅱ. 税法

(一高) 一高でございます。お手元の報告書の中では28ページ以降が税法パートの各報告及び論文の紹介の部分になります。

1. 各研究報告と租税原則との主な関わり(税制基本問題研究会報告書(32ページ))



総論に続いて32ページ以降で各研究報告の要点が紹介されております。

租税原則が何なのかということ自体は財政学を中心に、伝統的な議論を含めてなされてきたのですが、ここでは、一応近年の税制改革の指標とされる公平・中立・簡素のいずれと関わりが深いかという点から各報告を分類してみました。そして、もう1つは自主財政主義との関わりで、地方税原則に関しても報告がありました。それぞれのタイトルは、公平とは何かとか、中立と課税とか、そんなタイトルになっているわけではありません。むしろ具体的な解釈上、或いは立法政策上の重要なテーマを取り上げつつ、それぞれが公平・中立・簡素といった鍵概念と関係していて、研究もその鍵概念を土台に、或いはそれに照らしながらなされています。

2. 一高報告（資料3）

資料3

一高報告

- 租税公平主義の観点から、給与所得者の旅費の扱いに焦点。
- 主たる問題関心は、職務関連の旅費支給額の非課税所得該当性と、給与所得者自ら旅費を支出した場合の控除可能性（特定支出該当性）など。
- 二重の控除や消費支出の控除といった課税理論上の問題を論じる。
- 類似の事案に異なる取扱いがなされる状況の紹介や、法令上は明確でない通達限りでの取扱いのうち立法化すべきものの指摘などを含む。

2020/9/17

©Ryoji Ichihara, KGU

3

一高報告は「給与所得者の旅費と所得税」（税制基本問題研究会報告書（以下、報告書）32ページ）であり、主として租税公平主義との関わりで論じています。非課税所得項目や特定支出項目において、なぜこれほど旅費関係のものが多いのか。非課税所得の項目と特定支出の項目とを比較して何が言えるのか。課税の公平に資するルールや項目選択になっているのか。こうしたことを、裁判例も探りながら検討したいと考えました。

主たる関心は職務関連の旅費の非課税所得該当性と控除可能性です。二重の控除は受け入れ難いとか、消費支出を所得から除く扱いは説明し難いといった税法の基本的な考え方に照らして、現状を考察しています。類似の状況に異なる扱いがなされたり、通達限りでの対処もあり、一高報告はこうした問題を論じています。

3. 漆報告（資料4）

漆先生のご報告「租税回避と企業の社会的責任」（報告書37ページ）では、租税回避を取り上げています。租税回避は、解釈論上租税法律主義と租税公平主義との両立、或いは両者のバランスが先鋭に問われる問題です。通説的には租税法律主義を重視して、租税回避の否認は法律上の根拠がなければできません。その研究としては、個別の裁判例に関する考察を蓄積していく中で通底する説明原理を得ようとしたり、主要国における判例上、立法上の対処から、わ

資料4

漆報告

- 租税回避は、解釈論上、租税法律主義と租税公平主義との両立、バランスないし選択が最も先鋭に問われる領域の一つである。
- 一般には、個別事案に係る裁判例による法律の解釈や適用を巡る評釈のほか、主要国における判例上又は立法上の対処（近時はOECD/G20を中心とする国際的枠組みも）から示唆を得て我が国への応用を探索研究などがある。
- 本報告は、法哲学的な観点から、租税回避を行う企業の社会的責任（CSR）に着目する。具体的には、法実証主義的アプローチと、自然法論的アプローチに大別して、企業のCSRに即した立法の選択肢を示す。

2020/9/17

©Ryoji Ichihara, KGU

4

が国への応用可能性を探るといったものが多いかと思います。漆報告は、そういった伝統的なアプローチではなく、法哲学的な観点から、租税回避を行う企業の社会的責任（CSR）に着目して、具体的には法実証主義的アプローチと自然法論的アプローチに大別して、企業のCSRに即した立法の選択肢を示しているところなどに特徴があります。

4. 小塚報告（資料5）

次に小塚先生のご報告は「日本版パススルー課税制度に向けた覚書」（報告書（39ページ））というタイトルです。多様な事業体に対する課税の在り方は我が国の学界でも2000年ごろから盛んに議論されてきました。いろいろな着目点はあるのですが、閉鎖的な法人に対する所得課税をどうするのかということも重要な関心事の一つです。しかし、法人＝法人税という基本が維持されてきました。

法人は権利義務の主体であって、従って所得も帰属し、納税義務の主体にもなり得るのだと言われてきました。執行上も簡素だということで「法人＝法人税」という基本が維持されている面があると思いますが、他方で、これは同様の状況に異なる課税が生じる事態を維持する面があることは否めませんので、公平・中立の問題が出てきます。

これに対して小塚報告は、米国法との比較考察を踏まえて、パススルーの適用主体という側

資料5

小塚報告

- 多様な事業体（投資媒体）の課税のあり方が2000年頃から学界でも盛んに論じられるようになったが、閉鎖的法人に対する所得課税の骨格は、「法人＝法人税（実体課税）」で維持されてきた。
- 法人は権利義務の主体性があり、従って納税義務の帰属主体にもなりえるし、「法人＝法人税」の原則は執行上も簡素である。他方で、こうした割り切りは、同様の状況に異なる課税が生じる事態を維持する面があることは否めない（公平・中立の問題）。
- これに対し小塚報告は、米国法との比較考察を踏まえて、「パススルー（課税）」の適用主体という側面から問題を観察する。
- 「パススルー課税」は構成員に直接課税する仕組みだという理解は誤りであること、「パススルー課税」と「（損益の）パススルー」とが異なる概念であることなどを説いた上で、閉鎖的法人に対する我が国でのパススルー課税の導入に向けた提言を行っている。

2020/9/17

©Ryōi Ichihara, KGU

5

面から問題を観察しています。大変興味深い指摘が少なからずあるのですが、パススルー課税は構成員に直接課税する仕組みだという理解は誤りである、或いはパススルー課税と損益のパススルーというのは異なる概念だといったことを説いた上で、わが国でも閉鎖的法人に対するパススルー課税の導入はなしうるとし、その場合にどういった点を考慮すべきかということが説明されています。

5. 酒井報告（資料6）

次が酒井先生のご報告で、そのタイトルは「税制の簡素化に向けた組織的取り組み—英国の例を参考に」（報告書（41ページ））です。簡素の問題は、税法の研究としてはあまり正面から取り上げられてこなかったのではないかと思います。わが国では、近時、立法や行政の面で簡素に向けた包括的な思い切ったアプローチは特に取られていませんが、オーストラリアや米国といった国で、条文の簡素化も含めた取り組みが90年代ごろからなされていることがよく知られています。

そこで、酒井報告は、特に近時の英国での簡素化の取り組みを紹介して、わが国への示唆を導出しています。こうした取り組みにおいては、制度の明確化やコストの縮減にとどまらない範囲に簡素化の提案が及んでいることがわかります。酒井報告では簡素の反対側、つまり複雑さをどのように指標化するのかということに関す

資料6

酒井報告

- ごく一部の専門家を除き、誰も簡素でない（複雑な）税制を望んでいないであろうが、「簡素」の要請を正面から取り上げる租税法上の研究は少ない。
- 我が国では、近時、簡素化のための立法上又は行政上の包括的な取り組みは特になされていないが、豪州などにおける簡素化のための制立法の書き替え等の取り組みが知られている。
- 酒井報告は、近時の英国での税制簡素化の取り組みを紹介し、我が国への示唆を導出する。税制の簡素化の提案は、制度の明確化やコストの縮減にとどまらない範囲に及ぶことが分かる。
- 特に「複雑さ」の解明に向けた工夫が注目される。

2020/9/17

©Ryōi Ichihara, KGU

6

資料7

坂巻報告

- ・令和2年度税制改正（ひとり親控除導入、寡婦控除の見直し、寡夫控除の廃止）前の研究成果。
- ・改正前の制度においては、婚姻歴の有無や性別により取扱いを区別し、事実婚は無視しているなど、差別的な取扱いが問題視されてきた。
- ・坂巻報告は、比較法的な考察を踏まえ、こうした問題を解決するための具体的な立法論を扱う。
- ・本報告は、寡婦(夫)控除の趣旨に立ち返り、その現代的な意味を論じた上で、寡婦(夫)控除に代わる担税力調整措置の提案にまで漕ぎ着けている。
- ・本報告の示唆は、その意味で令和2年度改正後にも及んでいる。

2020/9/17

©Ryoji Ichikawa, KGU

7

る興味深い指摘がなされています。

6. 坂巻報告（資料7）

続いて坂巻先生のご報告は、「寡婦控除の課題と展望」（報告書（44ページ））と題するもので、令和2年度税制改正前の研究成果です。改正前の制度においては、婚姻歴の有無や性別によって取り扱いを区別し、事実婚は無視しているなど、取り扱いが差別的だとして問題視されてきたかと思います。そこで、坂巻報告では、比較法的な考察を踏まえて、こうした問題を解決するための具体的な立法論を扱っています。寡婦控除の趣旨に立ち返って、その現代的な意味を明らかにし、寡婦控除に代わる代替的な担税力調整措置の具体的な提案がなされています。

坂巻報告の示唆は、令和2年度税制改正後にも及んでいます。改正されたからといって、すべてが解決されたわけではないということがよくわかる示唆に富む内容です。

7. 濱田報告（資料8）

濱田先生のご報告は「地方税における応益性と負担分任」（報告書（47ページ））というタイトルです。学説を手掛かりに、地方税原則としての応益性と、地方自治法上の負担分任原則との異同を解明することを目的とする研究です。両者は類似しているけれども、違うところがあるということです。

まず応益性に関しては、租税の根拠論と配分

資料8

濱田報告

- ・学説等を手掛かりに、地方税原則としての応益性と、地方自治法上の負担分任原則(同法10条2項)の意義と異同の解明を試みる研究である。
 - 「住民は、法律の定めるところにより、その属する地方公共団体の役務の提供を等しく受ける権利を有し、その負担を分任する義務を負う」（地方自治10条2項）
- ・応益性に関し、租税の根拠論と配分論の区別せず一体的に理解する言及の仕方も巷間みられるが、濱田報告は、こうした区別を意識することが重要と指摘する。
- ・濱田報告は、負担分任原則は当該自治体の住民に向けられたものであるのに対し、応益性は住民に限らず、行政サービスの提供者とその受益者と関係を意味する用語であると解し、これらの概念を踏まえた地方税の分担のあり方を探究している。

2020/9/17

©Ryoji Ichikawa, KGU

8

論とが混同されている例が見られるという指摘があります。濱田報告では、負担分任原則は住民に向けられた原則であるのに対して、応益性は住民に限らず、行政サービスの提供者と受益者との関係を意味するものであるということが明示されていて、地方税の分担の在り方がこれらの概念を踏まえて提示されているところに特徴があるかと思います。税法関係は以上でございます。

（林） 一高先生、ありがとうございました。それでは、引き続いて、お二人に参加していただいておりますので、まず坂巻さんから、研究会全体の報告、或いは先ほど紹介いただいた内容を通じて、感想やご意見を頂きたいと思えます。よろしく願います。

Ⅲ. 今回のテーマに対する感想・質問

1. 租税原則の当初の意図と現在の感想

（坂巻） 岡山商科大学の坂巻です。私からはコメント2つとそれに関する質問をさせていただきます。

まず、今回の「租税原則」というテーマは、かなり壮大なテーマでした。2019年3月から1年半にわたって12名の研究者による報告がなさ



れました。当初、私は、税法学の研究者たちがこのテーマに取り組むのは簡単ではないのではないと思っていました。

税法学におきましては、租税原則といえば租税法律主義と租税公平主義が挙げられます。それらは解釈論におけるツールです。これに対して、公平・中立・簡素という租税原則は、望ましい税制に求められる要件であって、立法論のツールとして用いられているものです。私は、「中立」と「簡素」については、その意味するところはわかりますし、その要請を満たす税制が望ましいということを否定しないとしても、具体的な使いこなし方がよくわからないという状況でした。そのため、税法学者たちの報告は圧倒的に「公平」の視点によるものに偏るだろうと想像しておりました。「公平」につきましても、自身のよって立つ価値観を明らかにした上で論じなければ説得力を持たないため、これについて論じるのも簡単ではありません。

しかしながら、私の予想に反して、先ほどご報告がありましたように、税法学者たちの研究報告は「公平」にとどまることなく、「中立」や「簡素」にも踏み込んだ報告がなされました。たとえば、酒井報告においては「簡素」についての組織的取組みが紹介され、小塚報告においては「中立」の視点からも検討が加えられました。税目についても、濱田報告において地方税が上げられるなど、多岐にわたる税目が上げられました。他方で、財政学者たちから

も、「中立」の視点のみではなく、「公平」に切り込んだ報告がなされました。私は、これまで「再分配」という言葉を明確な定義することなく用いておりましたが、八塩報告及び林(亮輔)報告によりその用語の定義について考えさせられました。

このような多岐にわたる自由な報告がなされたのも、「租税原則」というテーマが壮大であったが故であると思います。財政学と税法学の対話が非常に活発になされました。また、私は、税法学者としてできること及びすべきことについて改めて考えさせられました。このようなテーマが設定されたことは、今思うと非常に面白いことであったと思うのですが、そこで、林先生にご質問したいと思います。このような租税原則というテーマを設定された当初の意図を教えていただきたいと思います。そして、その意図は達成されたのかということをお伺いしたいです。

2点目です。この租税原則についての報告のトップバッターは玉岡先生のご報告でした。「租税原則の回顧と展望」(税制基本問題研究会報告書(6ページ))と題するご報告でした。この報告では、「公平・中立・簡素」の3つの原則が租税原則として掲げられるようになった歴史的な流れが紹介されました。平成12年の税制調査会においてそれまでに提唱されてきたさまざまな租税原則は、結局、「公平・中立・簡素」の3つに集約することができると述べられていることが紹介されました。このような3つの原則がどこから出てきたのかということが紹介されたことで、税法学者特に私は、安心してこのテーマに取り組めたように思います。もしかすると財政学者の方たちは「公平・中立・簡素」について全く異なる理解をされているかもしれないという不安が解消され、最初にこれらの3つの原則についての理解を共有することができたと思います。

そこで、玉岡先生に質問です。最初にトップバッターとしてご報告をされてから、他の先生

方のご報告を聞かれて、この3つの原則が租税原則として掲げられていることについて現在どう思っているかお伺いしたいと思います。さまざまな租税原則がこれまでに提唱されてきたわけですが、結局、この3つが掲げられていることは適切なかどうか、他にも重要な原則があるとお考えなのか、この3つのうちそれほど重要ではないものがあるのか、お伺いしたいと思います。私からは以上です。



(林) ありがとうございます。後ほどまた玉岡先生のお話を伺うということにして、続いて、阪上さんからお願いします。

2. 研究会全般の感想と個別のご報告に対する感想と質問、疑問

(阪上) パナソニックの阪上です。私からは研究会全般を通じた感想と幾つか個別のご報告に対する感想と質問、疑問についてお話しさせていただきます。まず全般に関しての感想ですが、私はメーカーの経理部に日ごろ勤務しておりますが、1つの会社での法人税を中心とした実務の経験しか把握できておりません。税法に関しても、自分の会社に関連する項目を中心に知識を得ていきますので、非常に視野が狭くなっているなど改めて感じました。

本研究会では法人税についても中小企業に関する部分であったり、地方税、所得税、消費税など、幅広い税目についてご報告がされていたり、また、マクロデータを使った分析に基づくご報告もありました。あとは海外の税制のご紹介とそこから日本の税制に対する示唆のご報告など、自分ではなかなかつかむことができない多種多様なご報告、情報を得ることができた貴重な機会だったと思っております。

2019年度からは特に租税原則の視点からのご報告がされておまして、租税原則については企業の実務を行う上ではなかなか考える余裕が

ないのですが、ご報告でいろいろな税目での具体的な租税原則との関連についてお聞きすることができて、自分自身も考えを深めることができました。

また、企業として税制改正の要望意見を出す機会もあるのですが、どうしても自社で利用している制度、税制に対する使いづらさの不満ですとか、控除を拡大してほしいという要望ですとか、自己中心的な要望になってしまいがちなのですが、本研究会のご報告によって視野が広がり、一段高い目線で社会に最適な税制にするためにはどうすればよいのかということを考えるきっかけにできたと思っております。

個別のご報告に対する感想についてももう少しお話しさせていただきます。まず玉岡先生の「租税原則の回顧と展望」(税制基本問題研究会報告書(6ページ))のご報告ですが、租税原則の公平・中立・簡素、それと地方税では応益性という租税原則の学説の振り返りのご報告でした。企業の実務担当としてはどうしても「簡素」というところを求めてしまいますが、その「簡素」についてもアダム・スミスは納税者にとって明確で確実のように税の支払いが定めていなければならないという納税者側の「簡素」と徴税コストが最小でなければならないという徴収者側の「簡素」との両方を論じていたところ、ワグナーについては徴収者側の「簡素」の原則だけ論じるようになったというご報告が面白いなと感じました。

時代背景による変遷であって、日本の財政学者もその徴税コストの最小という徴収者側での「簡素」の原則を学んでいたということだったかと思いますが、現代ではきちんと納税者側の「簡素」についても復活して、広く認識されていると思っております。良かったなと思っております。

特に令和2年度の税制改正では連結納税制度からグループ通算制度への改正が挙げられていまして、こちらはグループ経営の多様化に対応するという中立性や公平性を確保するためという目的に加えまして、事務負担の軽減という簡素化についても大きな目的として掲げられております。通達やQ&Aなどを読んでみますと、かえって複雑になったと感じる部分もあるのですが、基本的な制度の考え方については簡素になったと思いますし、修正申告の際にグループ全体が影響を受けないということは企業にとっては非常にありがたい改正になったと感じております。もし機会がありましたら、税務当局の方にとっても簡素になったと感じられているのかどうか聞いてみたいと思っております。

また、玉岡先生の展望としまして、BEPSやタックスヘイブン課税など、国家間の税の取り扱いに関して、国家間の「公平」などの原則が必要とのコメントがありました。例えば今OECDで議論されていますデジタル課税では消費者がいる地で課税するなどの基準が議論されているかと思いますが、日本は人口が少なく、不公平な制度になって、望ましくない基準なのではないかと思っておりますが、その場合にどのような基準にすれば、国家間の公平が保たれるのか考えることは非常に難しいと感じており、この点で先生方のご意見があればぜひ伺いしたいと思います。

そして、一高先生の「給与所得者の旅費と所得税」(税制基本問題研究会報告書(32ページ))に関するご報告ですが、旅費について給与所得者と事業所得者の租税公平主義の観点からの報告だったかと思っております。現在コロナ禍で旅費、

交通費などの手当の在り方についてはいろいろ企業の方でも制度を変更するような動きが増えているかと思えます。通勤手当と出張旅費の違いについて改めて考えさせられます。パソナは最近本社を淡路島に移転されましたが、例えば東京から淡路島へ毎日出勤の方がいらっしゃる場合は全額通勤手当になって、非課税枠の15万円を超えると課税給与になってしまうのだろうか、それとも全額出張旅費なのだろうかと個人的に疑問を感じております。

また、在宅勤務が続く中で単身赴任を解除する方も増えてきているのではないかと思います。例えば自宅が東京で、勤務地が大阪で、そのような中、静岡へ出張するような事例が出た場合に、どこからが出張旅費で、どこまでが通勤手当なのか判断が難しい事例も増えてくるのではないかと感じており、今後は旅費、交通費、通勤手当という概念がなくなって、結果的に事業所得者のような実費精算の形に変わっていくことで公平な制度になる可能性もあるのではないかと感じています。

最後に濱田先生の「地方税における応益性」(税制基本問題研究会報告書(47ページ))のご報告についてですが、今のコロナ禍によってパソナの例のように本社を淡路島に移転したり、拠点数を減らしたり、全員がリモートワークで本拠地がない中で活動が続けていく会社も出てくるかと思っております。その際、現状の法人地方税・事業税のような建物の面積や、給与、勤務人数などに課税するような基準では財政が危うくなってしまうのではないかと懸念しております。そのような場合、応益性を測る基準として他にどのようなものが考えられるのかとても難しいと思っておりますが、この点についても先生方のご意見があれば伺いしたいと思っております。私からは以上です。

3. 租税原則を選んだ意図

(林) ありがとうございます。ものすごく難しく、簡単に一言ではお答えできないご質問も頂きました。坂巻さんから私に「そもそもなぜ租税原則を選んだのか」というご質問がありました。これは後ほど玉岡先生からも補足してもらえるといいのですが、先ほど申し上げたように、統一テーマというのは今回が2回目です。前回の70周年のときには税制改革ということで主に所得税、法人税で、こういう税制を取り上げようという切り口にしました。

今回はテーマを選定する際にいろいろ「この税金は」などと考えたわけですが、だったら、全部の税金を横断的に議論ができるような原則というのを1つ構えてみようと考えました。私は個人的にですが、世の中が複雑になって、地方税も含めて、利害関係も複雑になっている中で、税制としての公平性を高めるためにとか、税制がこういう公平性の問題を抱えているとか、それを直すための在り方を正面から議論しているケースが少ないのではないかと感じています。いろいろな研究があるので、別に批判しているわけではないのですが、もう少しそういった在り方ということを正面から議論してもいいのではないかと考えました。もちろんそれぞれ議論する際には個別の税金を取り上げるわけですが、その際に在り方論を試みたらどうか考えたというのが今回のテーマの意図です。

阪上さんを含めて、個別にもいろいろ質問を頂いております。もう1回改めて玉岡先生には財政学の観点、或いは経済学の観点で租税原則というのはどうなのだということ、それから、一高先生には税法の観点から見て、租税原則というのはどういうふうに位置付けられて、或いはどういうふうに語られているのだろーというようなことを今回の議論、個々のテーマ、今日いただいたご質問も踏まえて、論じてもらいたいと思います。

まずは玉岡先生、お願いします。

Ⅳ. 財政学の観点、経済学の観点から

(玉岡) ありがとうございます。最初に坂巻先生から公平・簡素・中立はこのままでいいのかということだったかと思いますが、これは報告でも申し上げたのですが、学問的な背景があって出てきた概念ではなく、いつの間にか学問の世界でもこの3つの原則が定着してしまったということで、ちょっと納得し難い面もあるのですが、いろいろな議論のたたき台になっていますので、それはそれでいいかと思っています。個別の点については今からお話しするところで触れたいと思います。阪上さんのご質問の点についても途中で述べたいと思います。それでは、今から少し私の方から公平・簡素・中立についてお話ししたいと思います。

1. 公平性について（資料11-14）

公平性については、何についての公平性なのかというのが上村先生のご報告でありました。学説を見ると、税負担についてその根拠とどうやって配分したらいいかという2つの軸の議論がありました。そのときにキーワードとして「利益」「義務」「能力」という3つのものがあります。パターン分けすると4つぐらいあるのですが、日本の場合はドイツ、或いはドイツ財政学の影響をかなり色濃く受けているので、3番目の根拠としては義務で、配分基準としては能力ということになります。利益というのは全体として政府からいろいろなサービスを受けているのだが、個別の利益はわかりにくい。個別の利益を測るのは難しいというので、結果的にいわゆる担税力を測るとされている所得税によって税を徴収するという形になりました。

ただし、この基準については今言ったように国や時代によって実際に違ってしまっていて、アダム・スミスの時代は所得税がまだ入っていなかったのですが、当時は所得を把握する、捕捉す

資料11

●公平性について

・何についての公平性なのか（上村論文）。学説史的には税負担の根拠論と税負担の配分論の2つの公平性の議論があった。その議論の軸として「利益」「義務」「能力」の3つのキーワードがある。

3

資料12

根拠論と配分論について4つのパターンがある（1つめが根拠、2つめが配分基準）。

- (1) 利益 利益
- (2) 利益 能力
- (3) 義務 能力
- (4) 義務 利益

4

資料13

純粹理論的には(1)が支持されやすいが実行の面で難がある。
また税目によってどのパターンが相応しいかが異なり、
国や時代によっても異なる。

5

資料14

・そもそも利益とは何か。「受益」「応益性」という当たり前の
ように使われている用語が実は明確な概念にはなっていない。
にもかかわらずこれらの概念を根拠に課税されているのが実情である。

6

るのが非常に難しく、それよりは、お金がないと消費できないわけですから、その消費面で担税力を測るということが公平だと考えられていました。また、当時は窓税（ウインドウタックス）というのがあったのですが、窓がたくさんある家は経済的に豊かな家で、従って、税も払ってもらえるだろうということで、窓の数に応じて税を払ってもらっていました。ところが、結果としてどうなったかというと、お金持ちの家でも窓の数を極力少なくして、家の中が真っ暗になったということです。課税当局から見ると、窓の数を数えればいいので、簡素なのですが、結果として経済活動をゆがめてしまい、中立的ではなかったということです。時代によって、国によってどういう税をどういう形でかければ公平なのかということについては全然異なっているということがわかります。

そもそも利益とか、応益性という当たり前の

ように使われている言葉なのですが、明確な定義や、受益、或いは応益というものを何で測るか、どういう基準で測るか、幾ら受けているのかということを計測するのは非常に難解で、厄介なことで、その研究もあるにはあるのですが、税の負担の方と比べると、受益、応益ということについての研究は実は非常に少ないというのが現状です。

2. 簡素性について（資料15-17）

簡素性についてですが、これも何についての簡素かというのは非常に不明確です。個別の税の仕組みの簡素性なのか、税制全体なのか、或いは税法なのか、納税の仕組みなのかということで、非常に曖昧模糊としています。しかし、これに関して昭和40年代に税調で簡素性について答申がありましたが、研究に関して言うと、先ほど阪上さんからご指摘がありましたが、簡

資料15

●簡素性について

・公平性の議論と同様に何についての簡素なのか。
個別の税の仕組みの簡素、税制全体の簡素、
税法の簡素、納税の仕組みの簡素、 etc.

7

資料16

・簡素であることが何故重要なのか？ アダム・スミスの
「明確性」「便宜性」「徴税費最小」の原則にも適う。
「いつ」「どこで」「誰が」「どのようにして」「いくら」の
税を支払うかについて明確でないと（＝簡素でない）
財政民主主義の観点からも問題がある。

8

資料17

- ・では現行税制は何故簡素でないのか？
簡素でないことによって得をする人・機関があるのか。
- ・簡素性と中立性・公平性との密接な関係。

9

素についてはなかなか注目されない。実際には非常にややこしく、これからまた消費税の納税に関してややこしいことがまぎまぎに待ち受けているということで、これについてはまた後ほど述べますが、なかなか注目されないけれども、もっと注目しないといけないと思います。

なぜ簡素が重要なのかということですが、スミスの原則にかなうということとともに、税を納める国民が主人公の世界で、いつどこで誰がどのようにして幾ら税を払うのかということが明確でないといけない。これが明確であるということは実は簡素であるということとつながるのですが、実際にいつどこでどのようにして幾らということに関してそんなに明確ではないということで、自分たちの稼いだお金を税として納めて、その使い道を自分たちの代表が決めていくという財政民主主義という概念があるのですが、その観点からも実は簡素でないことが非

常に問題だということがわかります。

では、なぜ現行の税制は簡素ではないのかというと、簡素でないことによって得をする人、或いは機関等があるのかとか、タックスプランニングのノウハウを販売しているところもありますが、そういうことがあるのか。簡素でないことによって、先ほどスミスのウインドウタックスの話をしました、ややこしいことによって、そのややこしさを利用して経済活動を、本来なら効率的なところに資源を配分するの、違うところに行くということです。BEPSなんかはそうですけども、結果としてまたそれが中立性をそいでいるし、そういう機会を利用できるどちらかというと経済的に豊かな方、或いは企業がそういう機会をたくさん利用して、それはつまりところ公平性を阻害しているということで、簡素性と中立性、公平性というのは実は非常に密接な関係があって、簡素をうまく担保することによって中立性、経済成長とか、公平性が実現できる。これは三十数年前のアメリカの財務省報告がそういう意図で書かれたのですが、そこで言われた問題点というのはいまだに生きていると思っています。

3. 中立性について（資料18-19）

最後の中立性についてですが、やはり何についての中立性なのかというものがはっきりしない。先ほど経済学の用語で資源配分という言葉を使いましたが、資本とか、或いは労働という

資料18

●中立性について

- ・やはり何についての中立性なのか。
Ruding Committee Report (1992)の問題意識。
投資先国、異なる生産要素について税引き後の
収益率が異なる＝資本輸出の中立性が満たされていない。

10

ものが、本当は税がなければ一番もうかるところに資源を配分していくのですが、税があることによって、本来は生産的なところにその資源を投入して、たくさんアウトプットを出すはずなのに、税の支払いが少なくなるということだけで資源配分が変わってきます。BEPS なんかがその典型例です。

この中立性について、30年近く前なのですが、EUの方でルーディング委員会ができて、そこで現行の税制が国際間の取引において中立的かどうかいろいろと検証しました。どの国に投資するか。どういう産業に投資するか。或いは先ほど言った資本とか、労働について税引き後の収益率はどうなっているかということを数字で検証したのです。そうすると、全然違っていました。投資先国も違うし、生産要素についても税引き後の収益率というのは異なっており、どこへ投資しても、税引き後の投資の収益率が同じという「資本輸出の中立性」は満たされていないということがわかりました。

現在でも中立性が満たされていないということについては、研究会の報告でもたびたびあったのですが、いわゆる租税特別措置というものがたくさんあって、そういうものを利用することによって、利用できる機関はその税の負担が軽減され、資源配分をゆがめている。本来生産的なところに用いられているはずの資源が用いられていないということになっています。

所得税における課税単位の問題もそうで、日

資料19

- ・租税特別措置と中立性
- ・所得税における課税単位の問題
- ・配偶者控除制度の変遷

11

本の場合は原則個人単位で課税されているのですが、そこに家族の要素を持ち込み、婚姻とか、労働に対して中立的でない税になっているということがわかっています。配偶者控除制度もその一例なのですが、制度をいじるとにまた新たな別の問題点が出てきて、なかなか議論が決着しないのです。根本的にその課税単位というものを見直すという議論もあるにはあるのですが、実際にその方向に向けて動くというところにはまだ至っていません。

展望と書きましたが、議論をもう少し膨らませたいと思います。

4. 公平性について（資料21）

公平性についてということですが、BEPSをどう考えるか。これはご質問もありましたが、Base ErosionとProfit Shifting、これ自体についてはここ数十年というか、20年ほど、問題になっていますが、戦前、20世紀に入ったところから実はこれ自体が非常に問題であって、国際課税をどうするかということがずっと議論されてきて、モデル租税条約等ができてきたわけです。

これは次の企業の税負担の公平性の議論とも関係するのですが、現代の税制というのは、私も財政学を勉強するまでは、税制というのは累進的にできていて、所得の再分配の機能があって、お金をたくさん稼いでいる人、或いは企業がたくさん税を払うと思い込んでいたのですが、実際に調べてみると、そうではないのです。た

資料21

●公平性について

- ・ BEPSをどう考えるか
- ・ 企業の税負担の公平性, 社会的責任
- ・ 国家間の公平性
- ・ アフターコロナ

13

くさん稼いでいるところが実は払っていないということがわかりました。

BEPS というのはその典型例で、本来社会的に責任がある企業が、すごくもうけているのに払っていないという状況があって、先ほど言った簡素でない税制とか、租税条約等があることによってそういうのをむしろ助長しているということがある。最後の方で述べるのですが、ある国一国だけでこの問題に対処できるわけではなくて、国際的な協調がもちろん必要です。大風呂敷を広げると、今後の社会、22世紀に入っていきますが、社会全体を左右するほど大きな問題であると考えています。

5. 国家間の公平性

国家間の公平性ですが、これについても実はあまり議論が進んでおりません。当初は途上国といわれる先進国の間で税収配分をどうするかという議論だったのですが、BEPSの問題にもあるように、そもそも入ってくるべき税が先進国であっても入ってこないということで、そういうのをどうやって防ぐかが非常に重要で、議論が全くないわけではないのですが、国家間で税収をどういうふうに分けたいかということについて、これは財政学、税法両方でもっと考えていかないといけないと思います。

6. アフターコロナ

これがアフターコロナということについても

資料22

●簡素性について

- ・ 簡素を測る指標の構築
- ・ 簡素でないことによる社会的費用
- ・ 簡素であることの社会的便益
- ・ 租税教育の重要性

14

実は関連してしまっていて、今、税収が最も必要な時代に入ってきています。それなのに、経済活動全体が低迷していて、さらに追い打ちをかけてるように、こういうふうな大変な状況になっています。昨今コロナというのが背景にあって、医療崩壊が非常に問題にされていますが、私は個人的には、医療崩壊はもちろん大変重要だと思うのですが、コロナの対策をするべき行政というか、公というか、ちょっと言葉はきついのですが、一種の行政崩壊と呼んでもいいような事態が見られる自治体が散見されます。

民間にいろいろ仕事を渡して、日本は世界的にも非常に公務員数が少ないのですが、特に地方自治体も非常に常勤の職員さんも少なくなってきたいて、こういう非常事態に対して十分対応できないくらい体力が落ちてきています。こういう時代だからこそ、改めて税をしっかりと取って、行政というか、いわゆる公助の部分の体制をしっかりしないと本当に持ちこたえられないと思っています。

7. 簡素性について（資料22）

簡素性についてですが、簡素を測る指標、どういうふうにして簡素を測るか。これは酒井先生の報告であったのですが、それを測る指標の構築というのが今後ますます必要になってくるだろうと思っています。それに基づいて簡素度というのを計測して、それによって、次のポツに関係するのですが、簡素であることによって

どんないいことがあるのか。簡素であることの社会的便益と書いていますが、そういうことがわかってくると思います。

よくわかっているのは実は2番目で、簡素でないことによってどれだけの費用がかかっているのか。これは税だけに関連して述べますと、税を徴収するのに、税を徴収する側のコストと税を支払う側の費用です。前者は税務行政費用、後者は納税協力費用と呼んでいますが、これについては実は世銀とか、或いはOECDとか、或いはニュージーランドとか、先進的な国で税を徴収するのにかかる費用をかなり細かに計測しています。残念ながら、日本ではあまり進んでいません。

例えば複数税率を用いることによってどれだけ費用が上がるかとか、消費税で言うと、納付回数が年何回であるかによってどれだけ費用が上がるか。このことについてあまり日本では関心が払われていないのですが、一番典型例は年末調整という仕組みで、本来なら税を取る側が支払ってもいいような費用を納税者側に全部おんぶにだっこで押し付けているところがあります。阪上さんからご指摘がありましたが、簡素に対してもっと注目をした方がいいと思います。簡素にやることによってどれぐらいいいことがあるのか、或いは簡素でないことでどれぐらいの費用がかかるのかといったことにもっと注目しないといけないと思います。

8. 租税教育の重要性

最後は租税教育の重要性です。租税教育の実態については報告したことがあるのですが、なかなか税の仕組みについて理解されていません。いわゆる重税感、自分の払っている所得税は重たいけれども、幾ら払っているかは知らないというサラリーマンがほとんどです。サラリーマンのほとんどは年末調整で終わってしまいます。他の国のようにサラリーマンであっても確定申告が必要であるということにはなっていないので、なかなか税について知る機会がないのです

資料23

●中立性について

- ・中立度を計測する必要性
- ・租税競争ではなく、租税協調による中立性の確保
(租税協調の経済学・財政学の必要性)

15

が、自分たちの支払っている税が幾らか、それはどこにどのようにして使われているのかということ、特に複雑であるかどうかということも含めて、まだまだ理解が不十分なので、生涯租税教育という言葉を私は使っていますが、生まれてからリタイアして亡くなるまで税について触れ、勉強する機会をもっと増やさないといけないと思っています。

9. 中立性について（資料23）

中立性については、先ほどの簡素の話と通じるのですが、中立度を計測する必要性です。先ほど「資本輸出の中立性」といいましたが、税引き後の収益率がどうなっているのかとか、現行の税制がどれだけ資源配分をゆがめているのかということについてももっと計測する必要性があると思います。

10. 租税協調について

最後の最後になりますが、これまで経済学、財政学では、学問の宿命というか、仕方がないところがあるのですが、どうしても時の学問のはやりがありまして、そちらにばかり研究の関心が向いてしまいます。今回のテーマに関して言うと、租税競争については非常に膨大な研究の蓄積があります。BEPSがそうなのですが、いまだに租税競争については研究の方が非常に多いのですが、今一番求められているのは競争ではなく、租税協調についてもっと研究する

必要があると思います。

租税協調に関して以前はEUの域内でどうするかという話を中心だったのですが、もっとワールドワイドに全世界で協調するとどうなるかという、協調することによって各国の政府にもっとたくさん税収が入ってくる。税収が入ってくるということは、公共サービス、公共財の供給がこれまで以上に十分できるということなので、租税競争ではなく、租税協調の経済学とか、財政学というものを、税法と協調、協調して、もっと研究する必要があるのではないかと思います。私からの報告は以上です。

(林) どうもありがとうございました。それでは、引き続いて、一高先生からお話をお願いいたします。質問等もありましたので、それも含めてお願いします。

V. 税法の観点から

1. 「租税原則と税法―議論の起点として―」

(一高) 承知しました。私の方からは「租税原則と税法」ということで、議論の起点として報告をいたします。なお、税法関係の各報告の趣旨は上述したとおりです。本日は時間の制約から、登壇者である坂巻先生と私の報告について少し詳しく言及いたしますが、他の各報告の要旨については、報告書と本日のスライドをご参照いただければ幸いです。

公平・中立・簡素の出所ですが、玉岡先生のご報告にもありましたが、過去の政府税制調査会の答申を見てみますと、昭和40年度改正の直前のものは税の機能の話をしている、その後、52年の答申を見ると、税負担の公平ということが言われ、58年には「公平かつ経済に対し中立」という表現が出てきます。そして昭和61年度税制改正に関する答申で、「個別の政策目的のために税制を手段とすることは公平、簡素及び中

立といった基準に照らして慎重に考えるべき」と言っています。これは首相の諮問自体が「公平かつ公正な」、それから、「簡素で分かりやすい」、或いは「活力」といった言葉で構成されていたのに対応した表現になっていると考えられます。はっきりと公平・中立・簡素を基本原則に捉えたのは、昭和63年の「税制改革についての中間答申」が最初ではないかと思います。直前にレーガン税制の有名な報告書(1984年)が簡素・公平・経済成長を掲げていたことも影響があると考えられますが、これ以降、税制改革法でも明確に公平・中立・簡素を税制改革の基本原則と位置づけており、2000年の有名な中期答申は、坂巻先生が言われたように租税原則はこの3つに集約されると言明しています。

以下では、税法の分野で公平・中立・簡素、或いは地方税原則に関してこれまでどういう議論がなされてきたかの要点をお伝えいたします。

2. 租税法の基本原則(資料25-29)

まず租税法の基本原則は公平・中立・簡素と少しニュアンスが違ってしまっていて、多くの教科書が共通して基本原則に挙げるのは、租税法律主義と租税公平主義ないしは租税平等主義です。租税平等主義を租税法律主義の中に位置付ける教科書(谷口勢津夫教授)もあります。租税法律主義に内在する第1の要請は課税要件法定主義です。税を賦課・徴収する条件は法律に書かれていないといけないということです。税の民主的統制であるとか、為政者による恣意的な課税を排除するといった租税法律主義の民主主義的な或いは自由主義的な側面を担保するために不可欠の原則です。

それ以外に、金子宏教授の教科書では課税要件明確主義、合法性の原則、遡及立法禁止、或いは手続的保証原則、納税者の権利保護等が挙げられていますが、課税要件法定主義以外に何を挙げるかは、論者によって異なることが佐藤英明教授の2008年の論文で示されています。他には特に合法性の原則をどう位置付けるかとい

資料25

税制調査会答申における基本原則

- ・税体系のあり方を検討するに当たっては、(1)公共目的のための資源配分、(2)所得再分配、(3)景気変動の安定、という三つの経済的機能の観点から税制を吟味する必要がある。「[所得]税が中心的地位を占めるような税体系が理想」(「今後におけるわが国の社会、経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方」についての答申(S.39.12))
- ・財政収支の不均衡の是正のための増税の文脈で、「制度、執行の両面にわたり税負担の公平を確保することが強く要請される」(「今後の税制のあり方」についての答申)(S.52.10))
- ・「税制をより公平かつ経済に對し中立的なものとする観点から」税制全体を社会経済情勢の変化に對して見直すことが必要(「今後の税制のあり方」についての答申)(S.58.11))
- ・「個別の政策目的のために税制を手段とすることは公平、簡素及び中立といった基準に照らして慎重に考えるべき」(「昭和61年度税制改正に関する答申」(S.60.12))
 - 首相の諮問内容「公平かつ公正な国民負担の実現、簡素で分かりやすい制度の確立及び活力ある経済社会の構築を目指し、かつ、国民の選択の方向を十分くみとり納税者の理解と協力を得られるような望ましい税制のあり方について審議を求める」。

2020/9/17

©Ryoo Ichikawa, KGU

2

資料26

税制調査会答申における基本原則

- ・「税制の理念ないし原則としては様々な点が挙げられるが、今回の税制改革に当たっては、最も基本的な理念として、公平・中立及び簡素の基本原則に従うとともに、社会共通の費用を広く薄く分かち合う視点が重要である」と考える(「税制改革についての中間答申」7頁(S.63.3))
- ・「税制改革についての答申」(S.63.6)を経て、「今次の税制改革は、…税負担の公平を確保し、税制の経済に対する中立性を保持し、及び税制の簡素化を図ることを基本原則として行われるものとする」(税制改革法4条)とされた。
- ・租税原則は、「結局『公平・中立・簡素』の三つに集約することができ」、その「意義や重点の置き方は、経済社会の構造変化に伴って変わってくる」こともあるが、「この三つの原則が税制を考える上での基本であることは21世紀においても変わらなないと考えられます」(「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—」(以下、中期答申2000)(H.12.7)15頁)

2020/9/17

©Ryoo Ichikawa, KGU

3

資料28

租税法の基本原則

- ・今日では、租税法の基本原則として租税法主義と租税公平[平等]主義を挙げるのが通説的。
 - Cf. 租税平等主義を実質的租税法主義と解する説(谷口2018)
- ・租税法主義に内在する第一の要請は、(1)課税要件法定主義。
- ・他に、(2)課税要件明確主義、合法性の原則、遡及立法禁止、手続的保証原則、納税者の権利保護、が挙げられる(金子2019)。
- ・但し、課税要件法定主義以外の要請として何を挙げるか、その優先関係や強固さ、合法性の原則の位置づけ、租税公平主義との優劣などについては、学説・判例で共有されている唯一の説明あるわけではない(佐藤2008)。

2020/9/17

©Ryoo Ichikawa, KGU

5

資料29

租税法の基本原則

- ・例えば、通説は明文なき租税回避の否認を否定するが(⇒関連、漆報告)、状況次第(例、誤った通達)では租税法主義の貫徹を諦め、平等取扱い原則を優先する(佐藤2008)。
- ・佐藤2008は、(2)をまとめて(特に前3者につき)予測可能性原則と名付け、それが憲法84条・30条から派生した原則((1)ほど強固ではない)であるとする。特に合法性の原則は、租税法主義の内容ではなく、むしろ法による行政という一般的な原理と平等取扱いの要請(憲14条1項)から説明すべきとする。こう解することで、例えば、通達で法令の定めを緩和しても、直ちに違憲とはされず、緩和通達(⇒関連、一高報告)の現実も説明できるという。

2020/9/17

©Ryoo Ichikawa, KGU

6

うことに関して議論があり、或いは租税公平主義と租税法主義の優先順位も問題になります。

例えば、租税回避(関連して、漆報告を参照)の否認(通常の法形式への引き直し)はこれを要求する明文がなければできないというのが通説になっています。これは言ってみれば租税法主義を租税公平主義に優先させている状況にあります。他方で、例えば誤った通達が公表されているような場合には、租税法主義の貫徹を諦めて、平等取扱原則を優先することもありえます。このように租税法主義と租税公平主義との優劣関係を説明するのも一筋縄ではないということが言われています。

課税要件法定主義以外のものを、例えば佐藤教授は予測可能性原則としてまとめられ、合法性の原則は租税法主義の実質的に外に出す捉え方をしておられます。私が担当した旅費関係のところにもありますが(報告書(34ページ))、

いわゆる緩和通達では、法律の条文によると本来課税されるべきものが課税されなかったりするわけですが、これは租税法主義違反の条文で直ちに無効になるのかというと、そうはなっていないのが現実です。こういうものも説明できるのではないかと言われています。

3. 租税公平主義(資料30)

続いて租税公平主義ですが、これは公平・中立・簡素の中で最も正面から租税法の中で検討されてきたものではないかと思います。違憲でないとしても、立法上の指針として重要な役割があり、担税力に応じた課税が求められるのですが、租税法上も、財政学の議論に依拠しながら、水平的公平、垂直的公平といった原則に言及されます。最近の議論では世代間の公平というのがありますが、これは租税法の中ではあまり注目されていないかもしれません。

資料30

租税公平主義

- ・租税公平主義は憲法上の要請として、租税原則の中では、比較的正面から論じられてきた。
 - 日本国憲法14条1項（不合理な差別の禁止）違反か否か
- ・違憲でなくとも立法上の指針として重要な役割
 - 担税力に応じた課税（超過累進税率、所得区分、所得控除など）
 - ただし何が公平かは、財政学の議論が起点
 - ◆水平的公平～比較的客観的。中立性にも通ずる。
 - ◆垂直的公平～価値判断・政策指向(再分配)。
 - ◆世代間の公平～少子・高齢化社会での指針
 - ✓社会保障と税の一体改革、年金課税、相続税など
- ・課税の公平が解釈論上重みを持つ場合
 - 例「公平な所得計算」の要請（法説22条4項）

2020/9/17

©Ryoji Ichikawa, KGU

7

憲法問題、立法上の指針以外には、解釈論上課税の公平が根拠に挙げられることがあります。例えば、法人税法22条4項に公正処理基準がありますが、そこでは企業会計に単に依拠するだけでなく、公平な所得計算が要請されるので、会計慣行が常に公正処理基準に該当するとは限らないと解されています。

4. 大嶋判決（資料31）

憲法問題としては有名な大嶋訴訟判決（最判昭和60・3・27民集39巻2号247頁）があり、ここで広範な立法裁量を実質的に認める判断基準が示されました。しかし、立法裁量は正確な資料を基礎にした政策判断でなければならないという条件に注目する学説（首藤重幸教授）も出ています。違憲の審査基準としては、立法目的が正当であり、区別の仕方が著しく不合理であることが明らかでない限りは違憲にはならないということが言われています。類似の状況に異なる課税上の取り扱いがなされる事実関係において、納税者が憲法14条1項違反だと主張する裁判例が数多くありますが、大嶋判決以降は、その枠組みに従ってこうした主張はことごとく排斥されてきました。スライドには、同判決前の事案でしばしば引用された、固定資産税の賦課期日制度（名義人課税主義）の憲法適合性に関する判例（最(大)判昭和30・3・23民集9巻3号336頁）も紹介しています。

資料31

大嶋判決（最判昭和60・3・27民集39巻2号247頁）

- ・「国政全般からの総合的な政策判断」と「専門技術的な判断」を要する「租税法の定立については、…正確な資料を基礎とする立法府の政策的、技術的な判断にゆだねるほかになく、裁判所は、基本的にはその裁量的判断を尊重せざるを得ない」。
- ・租税法上の取扱いの区別は、「その立法目的が正当なものであり、かつ、当該立法において具体的に採用された区別の態様が在目的との関連で著しく不合理であることが明らかでない限り、その合理性を否定することができない」。
- ・憲法14条1項違反の主張は立法裁量論で排斥されてきた（首藤2004に裁判例一覧）。
- ・なお、本判决前は、固定資産税の賦課期日制度（名義人課税主義）の憲法適合性に関する最(大)判昭和30・3・23民集9巻3号336頁がしばしば引用されていた。「日本国憲法の下では、租税を創設し、改廃するのはもとより、納税義務者、課税標準、徴税の手続はすべて…法律に基づいて定めなければならないと同時に法律に基づいて定めるところに委ねられていると解すべきである。」

2020/9/17

©Ryoji Ichikawa, KGU

8

5. 不合理な差別に該当するか（資料32）

不合理な差別に当たるとの主張が正面から受け入れられた租税判例は見当たらないわけですが、区別の目的が不当であるとか、明らかに的外れな手段であるとか、或いは歴史的に見て、不利な扱いを強いられてきた人がさらに不利な扱いを強いられることを目的としているような立法は現代において考え難いということがあって、実質的には広範な立法裁量になってしまっています。

区別というのは当然法律の条文の中にはたくさん出てくるわけですが、それはむしろ担税力に応じた公平な課税をするために例えば所得区分ごとに計算を定め、或いは区別は場合によっては経済政策を達成するためになされています。なるほど区別をすることによって公平性が犠牲にされる状況も多いかもしれませんが、それでも場合によっては中立性という租税原則に資す

資料32

不合理な差別に該当するか？

- ・区別の目的が不当である又は明らかに的外れな立法は想定し難い。
 - 区別は、担税力に応じた又は公平な課税のため（公平性）
 - ◆税金差れをする傾向が強いとの認識（先入観?）に従い、同族会社にのみ、一般的否認規定の適用を認める現行法は不合理な差別ではない（大蔵地判昭和62・9・16税資159号638頁）
 - ✓不公平を是正する（よって合理的な）差別は正当とされる
 - 区別は、経済政策等を達成するため（中立性に資する場合も）
 - ◆金融所得一体化の推進（損益通算、税率）
 - ◆贈与税の利子に係る一律源泉分離課税（租特3条・3条の3）、NISA（租特37条の14）など租税特別措置
 - 区別が、画一的執行を行うため（簡素、取扱いの平等）
- ・ある条文の効果が及ぶ範囲の限界（つまり区別）は無数にあり、その境界付近では、必然的に「類似の状況に異なる取扱い」が生まれる。また、租税原則間の対立状況も。

2020/9/17

©Ryoji Ichikawa, KGU

9

る場合も出てくるでしょう。或いは区別が画一的執行を行うためになされているれば、これは簡素の原則に支えられているかもしれませんが、取り扱いの平等につながる場合もあります。立法には区別がたくさんあるのですが、それをもって不当だと言うのは通常は非常に難しいということです。

6. 手続的統制の可能性（資料33）

手続的統制の可能性ということで、これを最初に主張されたのは私の知る限り前述の首藤教授ですが、価値判断自体は立法府の裁量を認める一方で、正確な資料を基礎とした慎重な考慮を経たかどうかを審査するという手続的統制が、この大嶋訴訟判決の下でもできるのではないかということを主張しておられます。私も少し過去にこの主張に照らしながら、比較法的な研究をしたことがあります。このアプローチによれば、立法資料を証拠として残していくという立法府の態度を促すことができます。そうしますと、いわゆる趣旨解釈なども証拠に支えられたものになって納税者の予測可能性が向上することも期待できますし、減免規定の濫用などに対しても効果的となる可能性もあります。

7. 給与所得者と事業所得者

最近では給与所得者と事業所得者との課税の公平といった場合に、大嶋訴訟の時代背景と違ってきていて、実額控除が給与所得者は認められ

ないから不利だというよりも、むしろ自動的な給与所得控除がたっぷりもらえて有利だという、こちらの方の差別が強調されるようになっていきます。従属的な事業所得者、いわゆるフリーランス等が増加しているということが背景にあると思われます。

私の担当箇所に関して申しますと、特定支出控除が、実額経費控除を部分的に果たすために用意されていますが、その適用対象からは会社負担で非課税になっている所得項目が全部外されているので、旅費系の支出は特定支出控除として実際には使われにくく、或いは給与所得控除の額が十分に大きいこともあります。非課税所得と特定支出の旅費項目とを比べてみますと、拙稿でも示した表（報告書（33ページ））ですが、ご覧のように両者は似通っています。職務上の旅費については特定支出控除がなかったのですが、令和2年からこれも加わりました。現在ずれている項目は（むろん各項目の中身・条件は非課税と特定支出とで相違もありますが）、例えば就職者とか退職者の旅費（非課税のみ）、或いは単身赴任者の帰宅費用（特定支出のみ）があります。他に、国外勤務の場合の在外手当は自分で負担しても特定支出になりませんが、会社からもらえれば非課税になるといった違いもあります。こうした不一致の理由を考えるのも面白いところです。

8. 配偶者控除、寡婦控除の場合（資料36）

坂巻先生のご報告に関わる話ですが、公平性の議論の中には配偶者控除や寡婦控除もあります。配偶者控除の対象が法律婚に限定されていて、事実婚を排除している現行制度も問題になってきましたが、民法が婚姻の方式に届出を要する制度をとった以上やむを得ないという原判決を維持した最高裁の判例が有名です。これは、要するに、配偶者は借用概念で、民法の概念をそのまま使っているのだから、そのとおりに考えるべきと言った判決なのですが、それが納税者の予測可能性の向上に資する統一的解釈という意味

手続的統制の可能性

- ・価値判断自体は立法府の裁量を認める一方で、「正確な資料を基礎とする」慎重な考慮を経たかどうかを問う（価値判断は尊重する）手続的統制のアプローチ（首藤2004）。
 - 一高（2008）が、金融所得課税の文脈で、米国連邦憲法上のデュープロセス条項を巡る違憲審査基準との比較考察を行う。
- ・証拠（立法資料）に基づく解釈論（趣旨解釈等）を支え、納税者の予測可能性の向上も期待される。
 - 減免規定の濫用による租税回避にも効果的

2020/7/17

©Ryoji Ichihara, KJGU

10

配偶者控除、寡婦控除の場合

- ・配偶者控除の対象を法律婚に限定し、事実婚を排除している現行制度は、民法が「婚姻の方式に届出を要する制度をとった以上やむを得ない」(原判決)との理由で合憲とされた(最判平9・9・9訟月44巻6号1009頁で是認)
 - 信用概念・統一説(租税法律主義の支持、そして簡素)と平等取扱い(租税公平主義)との緊張関係
 - 同様の事案に関し「立法論としては、[配偶者に]事実上の婚姻関係にある者を含める余地がある」が「解釈としては、…法律上の婚姻関係にある者に限られると解するほかない」(東京地判平27・2・24税資265号順号12608)
- ・寡婦(夫)控除についても、性別による差別の合理性を争点として裁判となり(最判平7・12・15税資214号765頁)、また婚姻歴による区別を巡って問題が指摘されてきた(⇒坂巻報告)。

2020/3/17

©Ryoji Ichitaka, KGU

13

で租税法律主義の支えがあるのと併せて、条文も簡便になるという意味では簡素でしょうし、解釈の上でもそうでしょうということになるのですが、他方で、同様の状況にある者に同様の扱いをという意味での平等取り扱いには達成しにくい面があると思います。

寡婦控除に関しても性別や婚姻歴による区別が問われてきました。この問題は坂巻報告において正面から取り上げられています。坂巻報告では過去の婚姻歴に基づく寡婦控除の適用の区別は、目的との関連で区別の態様が著しく不合理であると言えるかもしれないという指摘がなされており、現に令和2年度に改正がなされました。いろいろな制限、条件が中立性との関わりで問題になります。特に指摘されている点は、所得控除の対象にひとり親を取り込む場合における他の人的控除との整合性です。人的控除の方では法律上の配偶者等に今は限定しているところ、整合性を図らなくていいのかといった問題が出てくるという指摘がなされています。

元々は戦後未亡人の救済という趣旨から始まった寡婦控除ですが、これは現代的意味としては追加的費用の斟酌であったり、社会的に不利な者の救済、或いは特別の苦勞、こういうものが控除の根拠になりえます。そうすると、これは所得税の基本構造に支えられた控除なのか、それとも政策税制なのか問題になり、坂巻報告は分解された追加的費用等の根拠ごとに詳細に検討する内容になっています。法律婚でも共

働きの場合にも出てくる追加的費用等があるので、こういうのをもう少し広く捉えた上で所得控除の在り方も考えるべきだということが示唆されていると思います。坂巻先生に後ほど補足していただければ幸いです。

今般、事実上の婚姻関係と同様の事情という要件が入りましたので、これを巡ってもしかすると今後裁判例等も出てくるかもしれません。類似の概念は既に法人税法等にはありますが、今回は減免の対象から除外するという文脈での事実婚の認定であるという点が違うところかと思っています。

9. 租税法における中立性

中立性に進ませていただきます。租税法上の中立の問題ですが、これは位置付けが難しく、金子宏教授の教科書では租税公平主義の構成要素として示されています。或いは2004年の田中治教授の論文では、これは公平と同視される程度だが、経済活動における選択にゆがみを与えないということが含意されていると言われています。経済活動の自由な選択を支える憲法上の原理としては幸福追求権や営業の自由等があり得るだろうが、憲法違反だという状況は想定しにくく、むしろ逆に選択にゆがみを与えないからといって、例えば人頭税を導入するといったことになる、かえって公平負担の理念と相いれないということが指摘されています。ですから、中立性は公平なのだという一般論が通じる範囲には限界があることがわかります。

ただ、中立性が市場原理と結び付いているということは確かにそうと思われます。私が過去に引用した文献ですが、中立性の原則は、経済学的な見方ですが、市場への信頼がまずベースにあり、投資の相対的な価値を等しく減らすのが中立的な税だとしています。つまり、ある投資が、税がない世界では本来選ばれないものが選ばれるといったことが起こらないようにする。こういう税が中立的であると考えられます。

10. 租税法上中立性が比較的問われやすい状況

租税判例の中で、これは解釈上ということになりますが、「中立」という言葉が出てくるものにどんなものがあるかということで、比較的最近の判例を検索してみました。判決が中立に言及しているのは、先物取引、店頭デリバティブ、消費税、外国税額控除、タックスヘイブン対策税制、従業員の赴任旅費、そして最後のものはレボ取引という具合になっています。

これらを踏まえ、中立が比較的問われやすい状況を私なりにまとめてみますと、金融商品等の市場取引であるとか、同様の選択肢間での選択の切り替えが容易な状況、或いは国際課税です。さらには水平的公平を基礎にするような税目、そして企業課税(関連して、小塚報告参照)、比例税率の税目、個別の条文に関しその趣旨が中立性にあるということが言われているような場合があるかと思っています。最近の議論では、グループ通算制度の導入のところで組織再編成との課税の公平・中立ということが言われていたかと思っています。

11. 簡素は劣後的、副次的原則と見られがち

次に簡素については、これまで税法の世界ではどちらかという劣後的或いは副次的原則と見られてきたのではないかと思います。租税を通じて積極的に実現しようとする目的というよりは、徴税過程・納税過程における負担の問題なので、そういうことなのだろうと思います。ただ、重要な原則であることは間違いなく、簡素ということの意味が明確でないという玉岡先生のご指摘は税法でも共有されているものと思います。その原因は何か、或いは簡素でない何が問題なのか、問題解決の方法は何なのか、簡素にすればそれでいいのか。こういったことが問われるのではないかと考えました。

12. 税制調査会「税制簡素化についての第一次答申」

玉岡先生も言及された税制簡素化に関する第

1次答申は、わが国で正面から簡素化を目指した包括的な取り組みとして有名なものです。同答申の表現を見ていきますと、簡素でないという意味は、制度が複雑・難解(明確性の欠如)で、多くの事務量を要する(執行コストが高い)ことに集約できるだろうと思います。簡素でない原因として、緻密な計算規定や煩瑣な手続き、或いは経済事象の変化に対応するための立法の変化といったもののほか、税の抜け穴の防止も出てきます。これらが、事務量を増大し、納税者の生産性を阻むほか、税務行政の効率・適正化を削いだり、納税意欲を減退させるといったことが言われています。簡素にするためには、条文をわかりやすくするのみならず、納税者のさまざまな事務コストの軽減を図るべきということが言われています。

ただし、単純に原因を除去した場合、簡素にしている理由が失われてしまいます。毎年税制改正して現状にキャッチアップすることを放棄すれば、税制が分かり易くなるでしょうけど、時代遅れの条文になることは目に見えているわけで、やはり失うものは大きいという副作用が出てきます。

13. 学説の状況(簡素の分析枠組み)

簡素に関する租税法上の代表的研究としては、1980年の水野忠恒教授の論文が学問的嚆矢とされ、増井良啓教授の1990年の研究が本格的なものとして知られていて、2004年に首藤重幸教授の論文がさらに続いたという状況かと思っています。

スライドでは、増井論文の骨子を私なりに図示してみました。「簡素」はジレンマを抱えているとされます。簡素とならない原因として、コンプライアンス、取引自体の複雑さ、そしてルールの複雑さという3点があるのだけれども、どこかを簡素にすると、他が複雑になってしまうという複雑さの原因内部でジレンマを抱えているということと、もう1つは、簡素にしたら公平性が失われるという租税原則間の矛盾とを

抱えていて、非常に難しくなっているということが増井論文で指摘されています。

そこで、それぞれの簡素さを失わせる要因は何かというと、全部コストという問題に還元して、これを最小化させていこうではないか。そうすると中立性が上がるのだという、こういう世界で捉える見方がコスト還元主義だと言われています。ただ、簡素化してコストを下げるだけ、或いは場合によってはルールを明確化していくということだけでは先ほどのジレンマの問題が当然出てくるので、コスト還元だけでは説明できない部分があるのではないかということが指摘されています。

その上で、明確性の大切さが指摘されていて、ルールを単に簡素にするだけではなくて、明確にすべしとされ、明確にするための要素が指摘されています。なので、私の理解は誤っているかもしれませんが、ルールがどうあるべきかというところに増井論文の結論は収れんしているのではないかと思います。

これに対して酒井報告からは、最近の諸外国における取り組みはルールの明確性だけではなく、非常に広い対象を捉えて、具体的な税制の提案にまで取り組んでいるということで、対照して捉えると面白いと思いました。特にイギリスの取り組みの中では複雑さを指標化することによってチャレンジしていて、こういった取り組みがさらにプラットフォーマーへの源泉徴収の在り方にも応用されているということが最近の望月爾教授の研究から見えてきます。

14. 地方税原則

最後が地方税原則ということですが、時間がもう来ておりますので、こちらも大変恐縮ですが、スライドは用意しておりますが、濱田報告の要点は報告書でご確認いただければ幸いです。私の方からは以上です。

では坂巻さんと阪上さん、お二人の先生から財政学、租税法に基づいた租税原則についての議論をしていただきましたので、もう一度改めて研究会での報告や、今日の議論を踏まえて、現状としての全体的な感想、或いはご意見を頂けたらと思います。では、まず坂巻さんからお願いします。

Ⅵ. 今日の討論会の全般的な感想と意見

(坂巻) 玉岡先生と一高先生、ご報告ありがとうございました。一高先生に旅費に関して質問させていただこうかと思っていたのですが、ご報告を聞いて理解が進みましたので、私からは「公平」と「簡素」について1つずつコメントさせていただきたいと思います。

まず、私は「簡素」という視点を取り上げて研究をしたことがなかったのですが、今回の報告全体を通して「簡素」が非常に重要だということをひしひしと実感いたしました。税制が簡素であることが望ましいということはもちろんそうなのだろうと思っているわけですが、これまで私が「簡素」という視点をとりあげてこなかったのは、ある規定を簡素にすることによって犠牲になってしまうものとの数量的な比較が実際上難しいと思っていたからです。たとえば、寡婦控除についても、法律婚をしていた方が死別・離別をした場合のみを対象として、事実婚をしていた方の死別・離別を除外すると割り切ってしまうと、簡素にかなうことになります。所得税法においては一貫して法律上の形式に着目するというのは、事実婚をも同じように扱おうとするよりは執行が容易で「簡素」といえるでしょう。しかし、それによって犠牲にされる「公平」と数量的に比較衡量をすることは難しいことです。そのため、寡婦控除について、「簡素」の視点を脇において検討をいたしました。しかし、酒井報告において、簡素の指標化とい

(林) どうもありがとうございました。それ



う英国の取り組みが紹介されたことによって、この「簡素」についての研究が進んでいくのではないかと期待が持てました。また、この機会によく考えてみますと、私は税制を原則と例外とに整理することに努めておりますので、これも「簡素」に貢献しようという気持ちが背景にあるのだと自分の中で腑に落ちました。

つぎに、「公平」につきましては、誰と誰を同じく扱うことが「公平」なのかは、価値観によって左右されます。水平的公平は、同じ状況にある者を同じく扱うことを要請しますが、誰と誰が同じ状況にあると考えるかは、非常に難しいです。その例として寡婦控除を挙げさせていただきました。未婚のシングルマザーと婚姻歴のあるシングルマザーが同じ状況であるということを受け入れれば、つぎは、親の介護をしている未婚のシングルと親の介護をしている未亡人のシングルは同じ状況なのかが問題となります。結局、寡婦控除の趣旨に照らして「公平」を考えざるをえないわけですが、寡婦控除は戦後にできた制度であり、夫を失ってしまった方に対して控除を与えることが担税力を考慮することだと考えられていたわけですが、今日では共働きが多くなっていますから、そうともいえ

なくなっております。今日において寡婦控除はどのような意義があるのか。つきつめていくと、何を「公平」と考えるかについては価値判断をしなければならないことが多くあります。また、それは時代や社会の変化によって変わると考えられます。一高先生のご報告でも、働き方の多様化によって、それまでは特別不公平とは感じられなかった制度が不公平と感じられるものになることが示されました。「公平」について議論する際には、どのような価値観を前提にしているのかを明らかにして議論することが重要であると感じました。

私は、税法学者として何ができるのかと考えますと、ある税制が不公平であると答えを出すことはなかなかできません。ですが、「公平」を扱うことを諦めるのではなく、どのような価値観に基づいて公平であるまたは不公平であると人々が感じているのか観察しながら、一貫性のある公平な税制を模索し続けていきたいと思いました。以上です。ありがとうございました。

(林) ありがとうございます。では、阪上さん、お願いします。

(阪上) 先生方のお話で租税原則についてより深い理解ができたと感じております。その中でもやはり「簡素」について少し気になりましたが、一高先生のお話の中で簡素化によって失う部分も多いというお話があったかと思います。他の部分で複雑になってしまうというようなデメリットもあるというようなお話だったのかと思いますが、他方で、玉岡先生のお話の中では「簡素」が実現できれば、「中立」や「公平」を確保することができるというお話もありました。この点は、税制が簡素になることで、ややこしい租税回避をするような余地がなくなるという趣旨での中立・公平と理解しました。

日ごろ会社の中でも税制改正要望などを考える際に、どうしても簡素化してほしいという理由がメインで思いついてしまうのですが、その中でも中立性・公平性の観点でもメリットのある改正要望なのではないかというところを改めて考えた上で、要望の根拠をより具体性のあるものにできるのではないかという気がいたしました。ですから、本日のご報告を今後の実務の中でも生かしていきたいと感じました。ありがとうございました。

(林) どうもありがとうございます。私が最後の取りまとめ役となっておりますが、租税原則というのは、先ほど申し上げたように、あるべき議論をきちんとやりましょうということで、今日テーマにしたわけです。途中のお話で、この租税原則の中立・公平・簡素は一体どこから出てきたのかという話が出ていました。私が知る限り、租税原則、当時は課税原則となっておりますが、公平・中立、それから、最小徴税費、最小納税協力費なのですが、簡素、この3つの日本語は、多分昭和46年の教科書が日本語の文献では初めてだと思います。私の出身は関西学院なのですが、そこの教科書でこの3つが出て

きます。それはどこにさかのぼるかというところ、ジョン・F・デューという経済学者、1960年代にさかのぼります。山本先生という方がデューの研究をされています。

ちょうど私は学生時代にこの教科書だったので、ずっとそれになじんできました。とはいえ、公平かどうか、或いは中立かどうかの判断は難しいものです。フェアか、アンフェアか、どちらがいいかといったら、みんなフェアの方がいいと言うわけです。内容的にはすごく相対的なものです。これは授業でもよく言うのですが、フェアと言っても、ボクシングと相撲のフェアは違います。ボクシングは体重が違う人が戦うのはアンフェアです。でも、相撲はアンフェアとは言わないと考えるとフェアの概念自体、非常に相対的です。

公平に関しては、あいつはずるいというのがはっきりするので、水平的公平はまだわかりやすいです。垂直的、今お話の中でも累進的というのが出てきましたが、消費税を入れたときの税制改革論などは、垂直的公平の観点から累進性を緩和しようと言っていたわけです。ところが、時代が変われば、もっと累進的な税金が必要だという議論をする。そういう意味で、あるべき税制と言いましたが、それは時代というか、社会が変わると判断は異なるでしょう。この時代にもっと公平にするためにはどうすべきなのだろう、或いはこの社会で公平なのかどうかというようなことを少しずつ、或いは定量的に示すことが必要です。そういう客観的なものを使いながら、今目指すべき公平というのはどういうものなのかということが、われわれ特に経済をやっている人間には必要なのだらうと思いました。

税法の中で、公平は時代によって、社会によって、環境によって変わると考えると、例えばこの税金を公平のためにこうすべきだということを法律の中で明示的に示すことはなかなか難しいです。その上で負担の公平を実現するために、どういう法律で、どういう規定でという

ことをきちんと議論していかないと、その時々の人が適当なことをやるのでは、誰も納得しないわけです。その意味では経済的な分析と法律的なアプローチというのは両輪なのだろうと思っています。

まとめにも何なりません、今回は租税原則ということで研究会を進めさせていただき、こういう討論会の場も持つことができました。今回は初めて Zoom で、オンラインでの大会の開催でした。こんなことをできるのか。私はコロナの騒ぎがなければ多分定年までアナログ人間で生きていったらと思うのですが、今はこういうものを使うという状態になっています。今後どうなるかわかりませんが、コロナの影響の中で租税原則を検討すると、どのようなことが見えるのだろうということも考えないといけ

ないかもしれません。今後とも研究者の皆さんがそれぞれの得意分野で活躍して提言していただけたらと思います。

阪上さんも研究者が並んでいるなか参加していただき感謝しています。坂巻さんもうもありがとうございます。一高先生、玉岡先生も、短い時間で詰めて話していただくようお願いして、ご協力いただいてどうもありがとうございました。

税制基本問題研究会として活動しておりますので、会員の皆様には、こういうテーマの発表とか、或いは租税研究の中にこういうテーマの論文がないのかというようなこととか、もしお気付きの点があれば、ぜひ事務局にリクエストを頂けたらと思います。ちょうど時間になりました。どうもありがとうございました。

資料 1

(公社)日本租税研究協会
第72回租税研究大会(オンライン)

租税原則の視点から見た税制の課題
(税制基本問題研究会報告)

各研究報告(税法関係)の簡単な紹介

関西学院大学法学部 一高龍司

2020/9/17 ©Ryoji Ichitaka, KGU 1

資料 2

各研究報告と租税原則との主な関わり

- 公平性・中立性
 - 一高龍司「給与所得者の旅費と所得税」租研845号(2020)116頁
 - 漆 さき「租税回避と企業の社会的責任」租研849号(2020)141頁
 - 小塚真啓「日本版パスルー課税制度に向けた覚書」租研840号(2019)95頁
 - 坂巻綾望「寡夫控除の課題と展望」租研838号(2019)48頁
- 簡素化
 - 酒井貴子「税制の簡素化に向けた組織的取組み—英国の例を参考に」租研850号(2020)33頁
- 地方税原則
 - 濱田 洋「地方税における応益性と負担分限」

2020/9/17 ©Ryoji Ichitaka, KGU 2

資料 3

一高報告

- 租税公平主義の観点から、給与所得者の旅費の扱いに焦点。
- 主たる問題関心は、職務関連の旅費支給額の非課税所得該当性と、給与所得者自ら旅費を支出した場合の控除可能性（特定支出該当性）など。
- 二重の控除や消費支出の控除といった課税理論上の問題を論じる。
- 類似の事案に異なる取扱いがなされる状況の紹介や、法令上は明確でない通達限りでの取扱いのうち立法化すべきものの指摘などを含む。

2020/9/17 ©Ryoji Ichitaka, KGU 3

資料 4

漆報告

- 租税回避は、解釈論上、租税法律主義と租税公平主義との両立、バランスないし選択が最も先鋭に問われる領域の一つである。
- 一般には、個別事案に係る裁判例による法律の解釈や適用を巡る評釈のほか、主要国における判例上又は立法上の対処（近時はOECD/G20を中心とする国際的枠組みも）から示唆を得て我が国への応用を探る研究などがある。
- 本報告は、法哲学的な観点から、租税回避を行う企業の社会的責任(CSR)に着目する。具体的には、法実証主義的アプローチと、自然法論的アプローチに大別して、企業のCSRに即した立法の選択肢を示す。

2020/9/17 ©Ryoji Ichitaka, KGU 4

資料 5

小塚報告

- 多様な事業体(投資媒体)の課税のあり方が2000年頃から学界でも盛んに論じられるようになったが、閉鎖的法人に対する所得課税の資格は、「法人＝法人税(実体課税)」で維持されてきた。
- 法人は権利義務の主体性があり、従って納税義務の帰属主体にもなりえるし、「法人＝法人税」の原則は執行上も簡素である。他方で、こうした割り切りは、同様の状況に異なる課税が生じる事態を維持する面があることは否めない（公平・中立の問題）。
- これに対し小塚報告は、米国法との比較考察を踏まえて、「パスルー(課税)」の適用主体という側面から問題を観察する。
- 「パスルー課税」は構成員に直接課税する仕組みだという理解は誤りで、あること、「[法人＝法人税]」と「[損益の]パスルー」とが異なる概念であることなどを説いた上で、閉鎖的法人に対する我が国でのパスルー課税の導入に向けた提言を行っている。

2020/9/17 ©Ryoji Ichitaka, KGU 5

資料 6

酒井報告

- ごく一部の専門家を除き、誰も簡素でない(複雑な)税制を望んでいないであろうが、「簡素」の要請を正面から取り上げる租税法上の研究は少ない。
- 我が国では、近時、簡素化のための立法上又は行政上の包括的な取組みは特になされていないが、豪州などにおける簡素化のための制定法の書き替え等の取組みが知られている。
- 酒井報告は、近時の英国での税制簡素化の取組みを紹介し、我が国への示唆を導出する。税制の簡素化の提案は、制度の明確化やコストの縮減にとどまらない範囲に及ぶことが分かる。
- 特に「複雑さ」の解明に向けた工夫が注目される。

2020/9/17 ©Ryoji Ichitaka, KGU 6

資料7

坂巻報告

- 令和2年度税制改正（ひとり親控除導入、寡婦控除の見直し、寡夫控除の廃止）前の研究成果。
- 改正前の制度においては、婚姻歴の有無や性別により取扱いを区別し、事実婚は無視しているなど、差別的な取扱いが問題視されてきた。
- 坂巻報告は、比較法的な考察を踏まえ、こうした問題を解決するための具体的な立法論を扱う。
- 本報告は、寡婦(夫)控除の趣旨に立ち返り、その現代的な意味を論じた上で、寡婦(夫)控除に代わる担税力調整措置の提案にまで漕ぎ着けている。
- 本報告の示唆は、その意味で令和2年度改正後にも及んでいる。

2020/9/17

©Ryuj Ichitaka, KGU

7

資料8

濱田報告

- 学説等を手掛かりに、地方税原則としての応益性と、地方自治法上の負担分任原則(同法10条2項)の意義と異同の解明を試みる研究である。
 - 「住民は、法律の定めるところにより、その属する地方公共団体の役務の提供を等しく受ける権利を有し、その負担を分任する義務を負う」(地方自治10条2項)
- 応益性に関し、租税の根拠論と配分論の区別せず一体的に理解する言及の仕方も巷間みられるが、濱田報告は、こうした区別を意識することが重要と指摘する。
- 濱田報告は、負担分任原則は当該自治体の住民に向けられたものであるのに対し、応益性は住民に限らず、行政サービスの提供者とその受益者と関係を意味する用語であると解し、これらの概念を踏まえた地方税の分担のあり方を探究している。

2020/9/17

©Ryuj Ichitaka, KGU

8

資料9

第72回租研大会 税制基本問題研究会討論会 資料

神戸大学 玉岡雅之

資料10

概 論

資料11

●公平性について

- 何についての公平性なのか（上村論文）。学説史的には税負担の根拠論と税負担の配分論の2つの公平性の議論があった。その議論の軸として「利益」「義務」「能力」の3つのキーワードがある。

3

資料12

根拠論と配分論について4つのパターンがある（1つめが根拠、2つめが配分基準）。

(1) 利益 利益

(2) 利益 能力

(3) 義務 能力

(4) 義務 利益

4

資料13

純粹理論的には(1)が支持されやすいが実行の面で難がある。
また税目によってどのパターンが相応しいかが異なり、
国や時代によっても異なる。

5

資料14

・そもそも利益とは何か。「受益」「応益性」という当たり前の
ように使われている用語が実は明確な概念にはなっていない。
にもかかわらずこれらの概念を根拠に課税されているのが実情である。

6

資料15

●簡素性について

・公平性の議論と同様に何についての簡素なのか。
個別の税の仕組みの簡素, 税制全体の簡素,
税法の簡素, 納税の仕組みの簡素, etc.

7

資料16

・簡素であることが何故重要なのか? アダム・スミスの
「明確性」「便宜性」「徴税費最小」の原則にも適う。
「いつ」「どこで」「誰が」「どのようにして」「いくらの」
税を支払うかについて明確でないと(=簡素でないと)
財政民主主義の観点からも問題がある。

8

資料17

- ・では現行税制は何故簡素でないのか?
簡素でないことによって得をする人・機関があるのか。
- ・簡素性と中立性・公平性との密接な関係。

9

資料18

●中立性について

- ・やはり何についての中立性なのか。
Ruding Committee Report (1992)の問題意識。
投資先国, 異なる生産要素について税引き後の
収益率が異なる=資本輸出の中立性が満たされていない。

10

資料19

- ・ 租税特別措置と中立性
- ・ 所得税における課税単位の問題
- ・ 配偶者控除制度の変遷

11

資料20

展 望

資料21

- 公平性について
 - ・ BEPSをどう考えるか
 - ・ 企業の税負担の公平性, 社会的責任
 - ・ 国家間の公平性
 - ・ アフターコロナ

13

資料22

- 簡素性について
 - ・ 簡素を測る指標の構築
 - ・ 簡素でないことによる社会的費用
 - ・ 簡素であることの社会的便益
 - ・ 租税教育の重要性

14

資料23

- 中立性について
 - ・ 中立度を計測する必要性
 - ・ 租税競争ではなく, 租税協調による中立性の確保
(租税協調の経済学・財政学の必要性)

15

資料24

(公社)日本租税研究協会
第72回租税研究大会(オンライン)

租税原則の視点から見た税制の課題
(税制基本問題研究会報告)

租税原則と税法
ー議論の起点としてー

関西学院大学法学部 一高龍司

2020/9/17

©Ryōji Ichitaka, KGU

1

資料25

税制調査会答申における基本原則

- ・税体系のあり方を検討するに当たっては、(1)公共目的のための資源配分、(2)所得再分配、(3)景気変動の安定、という三つの経済的機能の観点から税制を吟味する必要がある。「[所得]税が中心的地位を占めるような税体系が理想」(「今後におけるわが国の社会、経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方」についての答申(S.39.12))
- ・財政収支の不均衡の是正のための増税の文脈で、「制度、執行の両面にわたり税負担の公平を確保することが強く要請される」(「今後の税制のあり方についての答申」(S.52.10))
- ・「税制をより公平かつ経済に對し中立的なものとする観点から」税制全体を社会経済情勢の変化に対応して見直すことが必要(「今後の税制のあり方についての答申」(S.58.11))
- ・「個別の政策目的のために税制を手段とすることは公平、簡素及び中立といった基準に照らして慎重に考えるべき」(「昭和61年度税制改正に関する答申」(S.60.12))
 - 首相の諮問内容「公平かつ公正な国民負担の実現、簡素で分かりやすい制度の確立及び活力ある経済社会の構築を目指し、かつ、国民の選択の方向を十分くみとり納税者の理解と協力を得られるような望ましい税制のあり方について審議を求める」。

2020/9/17

©Ryoji Ichitaka, KGU

2

資料26

税制調査会答申における基本原則

- ・「税制の理念ないし原則としては様々な点が挙げられるが、今回の税制改革に当たっては、最も基本的な理念として、公平、中立及び簡素の基本原則に従うとともに、社会共通の費用を広く薄く分かち合う視点が重要である」と考える(「税制改革についての中間答申」7頁(S.63.3))
- ・「税制改革についての答申」(S.63.6)を経て、「今後の税制改革は、…税負担の公平を確保し、税制の経済に対する中立性を保持し、及び税制の簡素化を図ることを基本原則として行われるものとする」(税制改革法4条)とされた。
- ・租税原則は、「結局『公平・中立・簡素』の三つに集約することができ」、その「意義や重点の置き方は、経済社会の構造変化に伴って変わってくる」こともあるが、「この三つの原則が税制を考える上での基本であることは21世紀においても変わらないと考えられます。」(「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—」(以下、中期答申2000)(H.12.7)15頁)

2020/9/17

©Ryoji Ichitaka, KGU

3

資料27

1. 公平

2020/9/17

©Ryoji Ichitaka, KGU

4

資料28

租税法の基本原則

- ・今日では、租税法の基本原則として租税法律主義と租税公平[平等]主義を挙げるのが通説的。
 - Cf. 租税平等主義を実質的租税法律主義と解する説(谷口2018)
- ・租税法律主義に内在する第一の要請は、(1)課税要件法定主義。
- ・他に、(2)課税要件明確主義、合法性の原則、遡及立法禁止、手続的保証原則、納税者の権利保護、が挙げられる(金子2019)。
- ・但し、課税要件法定主義以外の要請として何を挙げるか、その優先関係や強固さ、合法性の原則の位置づけ、租税公平主義との優劣などについては、学説・判例で共有されている唯一の説明あるわけではない(佐藤2008)。

2020/9/17

©Ryoji Ichitaka, KGU

5

資料29

租税法の基本原則

- ・例えば、通説は明文なき租税回避の否認を否定するが(⇒関連、漆報告)、状況次第(例、誤った通達)では租税法律主義の貫徹を諦め、平等取扱い原則を優先する(佐藤2008)。
- ・佐藤2008は、(2)をまとめて(特に前3者につき)予測可能性原則と名付け、それが憲法84条・30条から派生した原則((1)ほど強固ではない)であるとする。特に合法性の原則は、租税法律主義の内容ではなく、むしろ法による行政という一般的な原理と平等取扱いの要請(憲14条1項)から説明すべきとする。こう解することで、例えば、通達で法令の定めを緩和しても、直ちに違憲とはされず、緩和と通達(⇒関連、一高報告)の現実も説明できるという。

2020/9/17

©Ryoji Ichitaka, KGU

6

資料30

租税公平主義

- ・租税公平主義は憲法上の要請として、租税原則の中では、比較的正面から論じられてきた。
 - 日本国憲法14条1項(不合理な差別の禁止)違反か否か
- ・違憲でなくとも立法上の指針として重要な役割
 - 担税力に応じた課税(超過累進税率、所得区分、所得控除など)
 - ただし何が公平かは、財政学の議論が起点
 - ◆ 水平的公平～比較的客観的。中立性にも通ずる。
 - ◆ 垂直的公平～価値判断・政策指向(再分配)。
 - ◆ 世代間の公平～少子・高齢化社会での指針
 - ✓ 社会保障と税の一体改革、年金課税、相続税など
- ・課税の公平が解釈論上重みを持つ場合
 - 例「公平な所得計算」の要請(法税22条4項)

2020/9/17

©Ryoji Ichitaka, KGU

7

資料31

大嶋判決（最判昭60・3・27民集39巻2号247頁）

- 「国政全般からの総合的な政策判断」と「専門技術的な判断」を要する「租税法の定立については、…正確な資料を基礎とする立法府の政策的、技術的な判断にゆだねるほかになく、裁判所は、基本的にはその裁量的判断を尊重せざるを得ない」。
- 租税法上の取扱いの区別は、「その立法目的が正当なものであり、かつ、当該立法において具体的に採用された区別の態様が目的との関連で著しく不合理であることが明らかでない限り、その合理性を否定することができない」。
- 憲法14条1項違反の主張は立法裁量論で排斥されてきた（首藤2004に最判例一覽）。
- なお、本判決前は、固定資産税の賦課期日制度（名義人課税主義）の憲法適合性に関する憲（大）判昭30・3・23民集9巻3号336頁がしばしば引用されていた。「日本国憲法の下では、租税を創設し、改廃するのはもとより、納税義務者、課税標準、徴税の手続はすべて…法律に基づいて定められなければならないと同時に法律に基づいて定めるところに委ねられていると解すべきである。」

2020/9/17 ©Ryoji Ichihara, KGU 8

資料32

不合理な差別に該当するか？

- 区別の目的が不当である又は明らかに外的な立法は想定し難い。
 - 区別は、拒税力に応じた又は公平な課税のため（公平性）
 - 税金逃れをする傾向が強いとの認識（先入観？）に従い、同族会社にのみ、一般的否認規定の適用を認める現行法は不合理な差別ではない（大阪地判昭62・9・16税資159号638頁）
 - ✓不公平を是正する（よって合理的な）差別は正当とされる
 - 区別は、経済政策等を達成するため（中立性に資する場合も）
 - 金融所得一体化の推進（損益通算、税率）
 - 預貯金の利子に係る一律源泉分離課税（租特3条・3条の3）、NISA（租特37条の14）など租税特別措置
 - 区別が、画一的執行を行うため（簡素、取扱いの平等）
- ある条文の効果が及ぶ範囲の限界（つまり区別）は無数にあり、その境界付近では 必然的に「類似の状況に異なる取扱い」が生まれる。また、租税原則間の対立状況も。

2020/9/17 ©Ryoji Ichihara, KGU 9

資料33

手続的統制の可能性

- 価値判断自体は立法府の裁量を認める一方、「正確な資料を基礎とする」慎重な考慮を経たかどうかを用う（価値判断は尊重する）手続的統制のアプローチ（首藤2004）。
 - 一高（2008）が、金融所得課税の文脈で、米国連邦憲法上のデュープロセス条項を巡る違憲審査基準との比較考察を行う。
- 証拠（立法資料）に基づく解釈論（趣旨解釈等）を支え、納税者の予測可能性の向上も期待される。
 - 減免規定の濫用による租税回避にも効果的

2020/9/17 ©Ryoji Ichihara, KGU 10

資料34

一高報告

- 給与所得者と事業所得者との課税の公平
 - 「実態控除が認められない不利」から「自動的な給与所得控除の利点」へ
 - 背景に、従来の事業所得者（フリーランス等）の増加
- 特定支出控除が使われない理由
 - 十分な給与所得控除
 - 会社負担の非課税所得項目は対象外（旅費が典型例）
- 非課税所得旅費と特定支出旅費の詳細と比較
 - 非課税規定を拡大解釈する通説（所基通9-5）を類推適用する実務を扱う裁判例（立法的対処の必要性を指摘）
 - 単身赴任者の帰国旅費（課税）と外国人の帰国旅費（非課税とする個別通説）の違い
 - 通勤費支給の非課税扱い〜二重の控除、自己負担者との課税の公平
- 結論
 - 所得の種類を問わない負担調整措置は一般の所得控除に。
 - 事業所得者の利点は維持されており、損税率の改善等は引き続き課題。

2020/9/17 ©Ryoji Ichihara, KGU 11

資料35

非課税所得と特定支出控除(旅費関係)

	非課税 (所税9条1項)	特定支出控除 (所税57条の2第2項)
職務上の旅費	○ (4号)	— (令和2年から○、附2号)
転任に伴う転居旅費	○ (4号)	○ (2号)
配偶者・遺族等(遺族)分旅費	—	—
通勤費	○ (5号)	○ (1号)
単身赴任者等帰宅費用	—	○ (5号)
(国外勤務の在外手当)	○ (7号)	—
法令等の経緯	・ 4年は明治20年以来（昭和40年法で現行の整備） ・ 5年は昭和41年度改正（定期券支給等なら非課税が従前実態） ・ 7年は昭和27年度改正で創設	・ 昭和62年9月改正、昭和63年から適用 ・ 大嶋訴訟判決が契機 ・ 平成24年度改正 ・ 平成30年度改正で拡充

2020/9/17 ©Ryoji Ichihara, KGU 12

資料36

配偶者控除、寡婦控除の場合

- 配偶者控除の対象を法律婚に限定し、事実婚を排除している現行制度は、民法が「婚姻の方式に届出を要する制度をとった以上やむを得ない」（原判決）との理由で合憲とされた（最判平9・9・9訟月44巻6号1009頁で是認）
 - 信用概念、統一説（租税法律主義の支持、そして簡素）と平等取扱い（租税公平主義）との緊張関係
 - 同様の事案に関し「立法論としては、[配偶者に]事実上の婚姻関係にある者を含める余地がある」が「解釈としては、…法律上の婚姻関係にある者に限られると解するほかない」（東京地判平27・2・24税資265号順号12608）
- 寡婦(夫)控除についても、性別による差別の合理性を争点として裁判となり（最判平7・12・15税資214号765頁）、また婚姻歴による区別を巡って問題が指摘されてきた（→収参報告）。

2020/9/17 ©Ryoji Ichihara, KGU 13

資料37

坂巻報告

- 令和2年度税制改正（ひとり親控除導入等）前の研究成果。
- 旧法は婚姻歴の有無、性別により取扱いを区別し、事実婚は無視（公平性の問題）。
 - 「過去の婚姻歴に基づく寡婦控除の適用の区別は、目的との関連で区別の態様が著しく不合理であるといえるかも知れない」⇒平成2年度改正
- 婚姻、子ども、仕事の選択(所得制限)への影響（中立性の問題）。
- 公営住宅法上の収入(所得金額)の算定上、寡婦(夫)控除の対象に未婚のひとり親も含む読み替えを伴う改正が先行していた（同法施行令1条3号ホ）。
- 住民税の非課税対象に「単身児童扶養者」追加(R1年度改正、R.3年度分から)。事実婚状態にある場合は対象外。
- 所得控除の対象に「ひとり親」を取り込む際には、配偶者控除・扶養控除（法律上の配偶者・親族に限定）や、基礎控除・配偶者控除（所得制限あり）との整合性も検討を要する。

2020/9/17

©Ryoji Ichihara, KGU

14

資料38

坂巻報告(つづき)

- 戦後未亡人の救済(S.26創設)という趣旨の現代的意味は、「追加的費用のしん酌」「社会的に不利な者の救済」「特別の労務(苦労)」⇒所得税法の基本構造が、政策税制か。
- 子を預ける費用、家事依頼費用
 - 婚姻歴は無関係。実際に世話する人がいない場合のみ。共働き夫婦の場合も同様。児童扶養手当と寡婦控除との重複適用の問題はある。
- 特別の労務への配慮
 - 家事を一人で担う（配偶者の生活費＜貢献が前提）、仕事を探す（当初一定期間のみ）、職業選択上の制限（勤務時間等）、亡家族との意思疎通。
 - 職業選択上の制限は、小さい子どもが居る家庭に共通する事柄。
- 寡婦控除は、仕事をしながら子育てする苦労や費用を考慮する制度だとすれば、ひとり親も共働きも同じ。
- 人的控除から物的控除に転換し、米国法（育児費税額控除）を参考に、勤務関連費用を実額控除化するという選択も。

2020/9/17

©Ryoji Ichihara, KGU

15

資料39

「事実上婚姻関係と同様の事情」

- 寡婦控除の見直しを契機に「所得税法における事実婚の取扱いについて検討すべき」との指摘（坂巻報告）
 - Cf. 扶養控除の対象(親族)から婚外子(未認知)は除かれたまま（最判平3・10・17集民163号381頁）
- 寡婦控除、ひとり親控除に関し「事実上婚姻関係と同様の事情」にあると認められる者として財務省令で定めるものがない（所税2条1項30号イ(3)等）という条件
 - 控除を認めない要件としての事実婚の認定
 - 住民票の記載を起点に判定される（国税庁web、省令未確認）
 - 従来、税務調査におけるプライバシーの指摘
 - 同族関係者の判定（法税令1項4号「事実上婚姻関係と同様の事情」）
 - 特殊関係使用人（法税35条、法税令72条2号「事実上婚姻関係と同様の関係」）

2020/9/17

©Ryoji Ichihara, KGU

16

資料40

漆報告

- 租税回避への新たなアプローチとしての企業の社会的責任(CSR)
- 義務的なCSRと戦略的なCSRの利利用
- 法実証主義（実定法主義）の立場
 - 実定法が法の全てと見る立場故に、明文で否定されない租税回避は否定されない
 - 株主利益の最大化を図って良い
 - 求められるのは、租税の公平[公正]な負担(fair share)
 - 合法的なタックスプランニングを肯定
- 自然法主義的（自然法論的）立場
 - 立法府の意図に従った負担としてのfair share
 - 構造的なGAAR（立法の複雑化を回避）や透明性の向上（租税回避リスクの引き上げ）を肯定
- 結論
 - 2010年代以降、租税回避をしないことがCSRに（GAARや情報開示が後押し）
 - 市民の怒り⇒社会的営業許可の剥奪へ（ドスターバックスの自発的2万ポンド納税）
 - 国際的に一貫性のある、統一的基準に従った情報開示の義務づけが望ましい

2020/9/17

©Ryoji Ichihara, KGU

17

資料41

2. 中立

2020/9/17

©Ryoji Ichihara, KGU

18

資料42

租税法における中立(性)

- 中立性も租税公平主義の構成要素である（金子2019）。
- 租税法上「中立」の意味内容が問われることは余りなく、「公平」と同視される程度だが、経済活動における選択に歪みを与えないことは含意されてきた。よって中立性の観点からは、租税の政策的利用には否定的となる（田中2004）。
- 経済活動の自由な選択という点で、憲法上の基礎としては、幸福追求権（憲法13条）や、営業・財産権の自由（同22条・29条）が候補となるが、現に人権侵害や憲法違反をもたらす状況は起こりそうにない。他方で、歪みの排除を徹底した人頭税や、非弾力的に労働供給や生活必需品を重課する制度であれば、公平負担の理念とは相容れない（田中2004）。

2020/9/17

©Ryoji Ichihara, KGU

19

資料43

中立性と市場原理

- ・「中立性の原則は、市場が資源配分の最良のメカニズムであり、経済的行動を大きく変化させることなく税収を集める租税が、適切に設計された租税であるとの信念に基づいている。中立的な所得税とは、いかなる段階の課税においても投資間の相対的収益率が税引前と税引後で同じであるように、全ての投資から得られる所得に同率で課税するものである。実質的にそれは、全ての取引の収益性を等しく減少させる。この原則に反する所得税は、投資者の投資行動を歪め、社会に経済的損失をもたらす。」(Cunningham 1985, citing Samuelson 1964)

2020/9/17

©Ryoji Ichitaka, KGU

20

資料44

裁判例での言及の例

- ・先物取引の差金決済に係る損失の繰越特例（租税41条の15）は「税負担の公平・中立性を確保することにより、公正な価格形成及び…流動性に富んだ先物市場を形成することが必要であるとの観点から…創設された」（東京高判平30・3・8訟月64巻12号1794頁（原判決引用））。当該規定を店頭デリバティブ取引に係る差金決済にも拡大する平成23年度改正は「金融商品間の課税の中立性を高める観点からなされたもの」である（東京高判平25・4・18訟月60巻4号910頁）
- ・消費税法は「産業経済に対する中立性を確保するため」の仕入税額控除を伴う多段階課税を採用している（東京高判平29・5・11税資266号順号12901（原判決引用））。税制改革法10条2項参照。
- ・法人税の外国税額控除制度は、国際的二重課税の排斥と「事業活動に対する控制の中立性を確保しようとする政策目的に基づく制度」である（最判平18・2・23民集59巻10号2964号）。同様に、法人税法上の外国税額控除制度の目的として「海外取引に対する課税の公平と税制の中立性を維持すること」に言及された（最判平18・2・23民集219号491頁）

2020/9/17

©Ryoji Ichitaka, KGU

21

資料45

裁判例での言及の例

- ・「自国における税負担の公平性や中立性に有害な影響をもたらす可能性のある他国の制度に対抗する手段として、…タックス・ヘイブン対策税制を設けることは、国家主権の中核に属する課税権の内容に含まれる」（最判21・10・29民集63巻8号1881頁、最判平21・12・4集民232号541頁）
- ・「租税公平主義の内容として、憲法14条1項に由来する公平ないし中立性の原則がある。そして、公平ないし中立性の原則とは、課税の上で、同様の状況にあるものは同様に、異なる状況にあるものは状況に応じて異なって取り扱われるべきことを要求しているが、原告のいう課税平等の原則とは、これを指すものと解される。」（福岡地判平21・2・19税資259号順号11145、借上社宅の場合は従業員等の給与所得とはしないのに、転勤する従業員に支給した転居先での敷金、礼金等も含む赴任旅費を給与等として源泉徴収の対象とするのは課税平等の原則に反するとする原告の主張を排斥）
- ・「課税の公平性や経済取引に対する税制の中立性を確保する趣旨が重要であることは疑いがないものの、本件においてそのような解釈をすることは、解釈論としての域を超える」（東京高判平20・3・12税資258号順号10915、レボテラを賃付金の利子に係る国内源泉所得として源泉徴収を要求する国の主張を排斥）

2020/9/17

©Ryoji Ichitaka, KGU

22

資料46

租税の中立性が比較的問われ易い状況

- ・金融商品等の市場取引
- ・同様の選択肢間での選択の切り換えが容易な（逃げ足の速い）状況
- ・国際課税（資源配分の効率性を重視）
- ・主に水平的公平に基礎を有する税目（消費税等）
- ・企業課税→参照、小塚報告
- ・比例税率である税目
- ・立法趣旨で中立性に言及されている個別の規定、など

2020/9/17

©Ryoji Ichitaka, KGU

23

資料47

小塚報告

- ・パススルー課税では、損益はまず事業体（組合等）のものになるのであって、構成員が直接損益を稼得するのではない。
- ・法人課税（事業体課税）と「(損益の)パススルー」とは両立しうる（例、カーター方式(留保分を含めた完全統合方式)）
- ・パススルー課税と法人格の有無は、理論上は関係ない。
- ・米国法上パススルー課税の対象は共同事業であり、separate entityである。
- ・パートナーシップ課税においては、損益の帰属主体はパートナーシップであるが、パートナーは分配を受ける前に、その損益に対して、原則として契約に従って配賦され(allocate)、課税を受ける（未分配損益に対する課税）。
- ・分配割合が予め決まっていない公開会社などにパススルー課税は非現実的（事業体課税・法人税が適当）だが、法人であれ事業体の損益の最終的な帰属（権利者）が確定しているなら、パススルー課税を行う方が合理的である。

2020/9/17

©Ryoji Ichitaka, KGU

24

資料48

小塚報告(つづき)

- ・事業体課税・法人税には、最終的な帰属者を特定せずに済むメリットがある反面、最終帰属者に対する正しい税率から乖離するデメリット（累進性を攪乱する）がある。
- ・ただ、分配に合意があっても将来利益に左右され、経済的実質を欠く懸念があり、米国法上の対処（経済的効果テスト+実質性テスト）にも、公平性や効率性の点で疑問が呈されている。
- ・事業体課税・法人税 vs. パススルー
 - 公平性の点ではパススルーに軍配
 - 効率性、執行コストの面では、一長一短。
- ・パススルー課税の効果的な導入（結論）
 - ALJの1999年のSimple Private Business Firm (SPBF)に対する簡素化されたパススルー課税を、持分が1種類のみの閉鎖的企業に（最終的な受益者は出資比率に従い固定的）導入することは可能であろう。

2020/9/17

©Ryoji Ichitaka, KGU

25

資料49

3. 簡素

2020/9/17

©Ryoji Ichitaka, KGU

26

資料50

劣後的、副次的原則と見られがち

- ・租税を通じて積極的に実現しようとする目的や機能の問題ではなく、納税・徴税過程における負担やコストの問題。
- ・(1)「簡素」あるいは「簡素でない」とはどういう意味・状態か
- ・(2)その原因は何か
- ・(3)簡素でない何が問題か
- ・(4)簡素化(問題解決)の方法
- ・(5)簡素にすればそれで良いか(簡素化で失われるもの)

2020/9/17

©Ryoji Ichitaka, KGU

27

資料51

税制調査会「税制簡素化についての第一次答申」(S.41.12)

- ・「税制は複雑で難解であるという批判や非難」「税法の表現の平明化とともに、その精密な計算規定や煩雑な手続の簡略化を求む声」「事務量の増大」「企業の生産性の向上のみならず、税務行政の適正化・効率化を図る」「ますます一般納税者の理解を離れ、…納税意欲の減退を導く」。
- ・複雑化の原因の第一は「社会的要因」であり、これは「社会経済事象の絶えざる変動と複雑化につれて、税制が複雑化することはほぼ宿命的な傾向」である。わが国の納税者は、争訟による個別の問題解決を好まず、むしろ通達に依拠し、その画一化や精緻化を生んでいる。
- ・第二の原因は「税制の立案とその執行の態度」にある。「明確性を求める見地から、条理上当然のことと思われるものでも微細に規定する風潮を強くし、…抜け穴防止のための規定が数多く設けられ…、毎年のように税制改正」があることも関連し、逐年複雑化してきた。「多数の事案を公平に処理しようとする態度が、…画一的取扱いに結びつきがちであったため、課税所得概念等については社会常識や企業の会計慣行によるべき点が多い」のに、実態に即さない「独特の概念」を生んできた。

2020/9/17

©Ryoji Ichitaka, KGU

28

資料52

第一次答申(つづき)～簡素化の方途(直接税)

- ・記帳手続の簡略化(青色申告における簿記の簡略化、小規模事業者のへの現金主義の適用、課税所得計算の弾力化、会計慣行との差異の縮小など)
- ・申告手続の簡略化(税額控除の所得控除化、資産所得合算課税の簡略化、少額申告の特典の提出免除、法人税中間申告の免税点引き上げ、申告書添付書類の提出免除など)
- ・納税手続の簡略化(予定納税の免税点引き上げ、報酬等源泉徴収の基礎控除方式化、小規模事業者の源泉徴収税納付頻度の見直し、報酬等源泉徴収に係る基礎控除方式への変更など)
- ・税法、通達の構成の平明化(事象の本質をできる限り条文に明記する一方で、条文は内容を端的に短く表現する工夫が望ましいなど)
- ・(第一次答申(S.42.12)でS42年度改正で残された具体的項目の簡素化の第二次答申(S.43.7)では、主に不版申立、更正の請求等の権利救済の見直しに関し提言を行っている)

2020/9/17

©Ryoji Ichitaka, KGU

29

資料53

第一次答申から読み取ると…

- ・①簡素でないこととは
 - 制度が複雑で難解、多くの事務量を要する
- ・②簡素でない原因
 - 精密な計算規定、煩雑な手続、社会経済事象の変化・複雑化への対応、個別的・事後的な抜け穴防止を要する一般納税者・通達等の精緻化・画一化)、過度な明確さの要求、抜け穴防止、毎年の税制改正、独特の概念
- ・③簡素でないことによる問題
 - 事務量の増大、納税者の生産性を阻む、税務行政の適正化・効率化を損なう、納税意欲の減退
- ・④簡素化の方法
 - 条文を分かり易く(端的に、短く)する、記帳・税務会計の簡略化、重要性の低い状況や納税者への負担軽減(申告関連書類の減少・免除、納付頻度の減少、免税点の引き上げ、基礎控除方式への切り換え等)
- ・⑤簡素化で失うもの
 - 単純な原因除去の場合は、②の要因の反対(例、大雑把な計算規定、時代遅れの制度、争訟の増加、多義的概念的増加、課税遅れの増大)

2020/9/17

©Ryoji Ichitaka, KGU

30

資料54

首藤論文(2004)

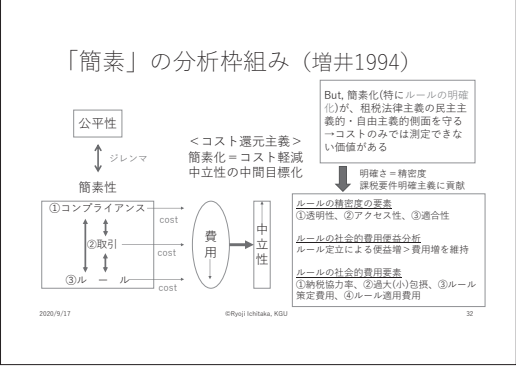
- ・簡素化の実質を費用の最小化と見て、納税・徴税の両面から分析した成果。
- ・米レーガン政権『公平・簡素および経済成長のための税制改革』(1984.11)
 - (1)支出税、(2)付加価値税、(3)課税ベースを拡大した所得税を検討し、(3)を提案。
 - 各権控除等減免措置の削減(これに伴い関係書類・事務手続も軽減)
 - 税率の引き下げ(フラット化)
- ・シャープ勧告
 - 記録慣行が不十分な中、納税申告制度を定着させるための簡素化の勧告
 - 公平性の観点から、富裕者は簡素に偏重すべきでなく、事業法人には複雑な制度を要する。
- ・過去の租税法学の成果
 - 水野1980が学問的権威、内在的主要原因として税制上の「区別」を指摘。
 - 増井1994が「簡素」の本格的な研究として登場。

2020/9/17

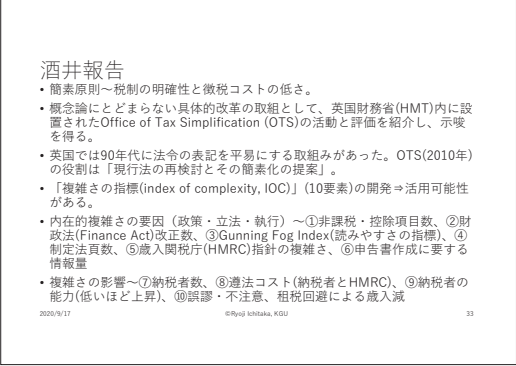
©Ryoji Ichitaka, KGU

31

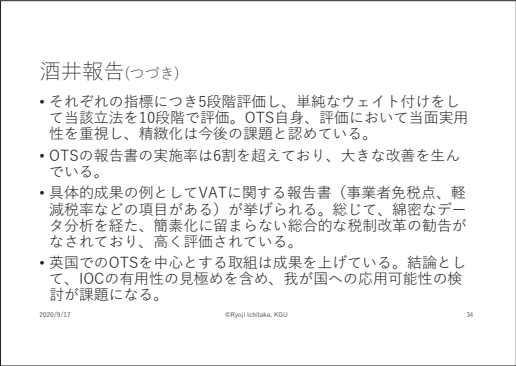
資料55



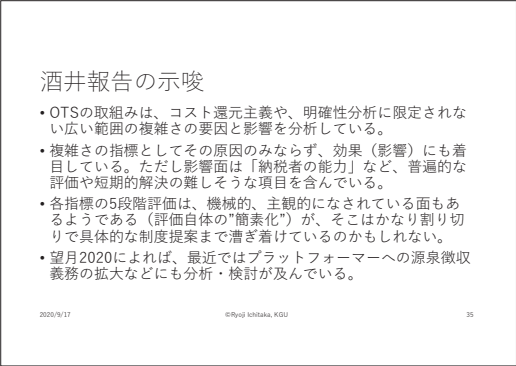
資料56



資料57



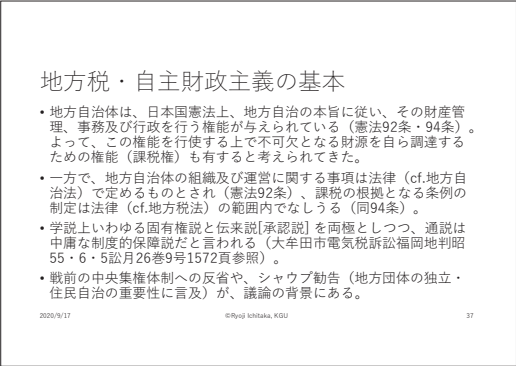
資料58



資料59



資料60



資料61

地方税・自主財政主義の基本(つづき)

- なお、租税法律主義（憲法84条）において、「租税」に地方税を含むか、「法律（の定める条件）」に条例を含むかを巡る論点もあるが、これは自治体の課税自主権を国が法律でどこまで制限できるのかを関心事としており、同条が担う民主的統制の担保、恣意的課税の排除、予測可能性の確保等は当然に地方税にも及ぶ（最(大)判平18・3・1民集60巻2号587頁参照）との理解が基礎にあったと解される（田中2011参照）。

2020/7/17

©Ryji Ichihara, KGU

38

資料62

地方税・自主財政主義の基本(つづき)

- 最判平25・3・21民集67巻3号438頁（神奈川県臨時特例企業税事件）参照。濱田報告）は、地方団体は、法定普通税は原則として課さねばならず（地税4条2項・5条2項）。別段の定めがない限りその定めは強行規定であるから、条例で、こうした強行規定の内容を変更することや、「強行規定に反する内容の定めを設けることによって当該規定の内容を実質的に変更すること、[地方税]法の規定の趣旨、目的に反し、その効果を阻害する内容のものとして許されない」と申明する。
 - 地方税法上、法人事業税（法定普通税）の課税標準の算定に際し認められる欠損金の繰越控除を実質的に否定する法定外普通税（総務大臣の同意を得たもの）に基づく課税徴収は違法と判示。
 - なお、欠損金の繰越控除は、各事業年度間の所得の金額と欠損金額を平準化し、「法人の税負担をできるだけ均等化して公平な課税を行う」という趣旨、目的から設けられた制度であると解される」として最判昭43・5・2民集22巻5号1067頁を参照している。

2020/7/17

©Ryji Ichihara, KGU

39

資料63

中期答申2000での言及より

- 租税の量を「何に応じて分かち合うか（「能力」か「利益」か）によって、応能課税、応益課税という分類があります。」
 - 租税の根拠論と税負担の配分基準とは本来別だが、利益説と応益説、そして義務説と応能説がそれぞれ結びつきやすく、両者を区分しない用語法もみられる（谷口2018）。
 - 租税負担の配分基準としては、租税平等主義の下で、応能説が一般に支持されている（谷口2018）。
- 「租税は、…公的サービスの費用を賄うものですから、応益の要素が存続」するが、手数料のように「負担と受益が個別に明確である場合と異なり、応益課税のみを費くことも困難」である。「なお、地域住民による負担分という性格を持つ地方税には、応益課税の考え方がより求められると考えられます」（⇒濱田報告）。

2020/7/17

©Ryji Ichihara, KGU

40

資料64

濱田報告

- 学説等を手組かりに、地方税原則としての応益性と、地方自治法上の負担分任原則(同法10条2項)の意義と異同の解明を試みる研究。
 - 「住税は、法律の定めるところにより、その属する地方公共団体の役務の提供を等しく受ける権利を有し、その負担を受益する義務を負う」（地方自治10条2項）
- 応益性に関し、租税の根拠論（コンセンサスあり）と配分論（多義的）とを区別することが重要。
- 負担分任原則も多義的だが、地方税に限定されず、受益者負担金等を含め、地方自治の実現・高揚に向けた住民(構成員)に対する教育的効果をも担う原則としての性格がある。住民税の均等割は、負担分任原則の表れの代表例。
- 神奈川県臨時特例企業税条例事件（最判平25.3.21判タ1391号113頁）では、資本金5億円以上の法人（同県内に事務所等を有する）を対象に、繰越欠損金を損金に算入しないで計算した所得の金額（繰越欠損金額が上乗）を課税標準として3%又は2%で課する法定外普通税の課税処分は、強行規定である地方税法の定め（法人事業税の課税標準）に反する（実質的な変更を含む）違法・無効な条例の定めに基づくものであり、違法と判示された（原判決破棄判例）。
- 一案は応益性に力点を置き（但し問題の企業税は違法と判示し、請求却否）、控訴審は応益課税は事案の中で未定法とは「税則的な応能課税に近い」としていた（原判決取消）が、最終裁は、法人事業税の性格については沈黙した。これは、応益性につき、租税の根拠論と負担配分の議論が混在する学説状況等を考慮して、最高裁が判断を回避したと解される。

2020/7/17

©Ryji Ichihara, KGU

41

資料65

濱田報告(つづき)

- 応益性に関する財政学上の説明（例）
 - 租税負担の配分に関する応能原則は再分配政策であり、地方政府には不向き。
 - 地方では公共サービスの便益の帰着の認識が比較的容易であり、便益を基準とした負担配分が納得が得やすい。
 - アダムスミス（利益説）系統よりも、シャープ勧告の評価とマズグレイブ財政学の影響により応益原則が広まった。
- 租税法の学説上は、負担配分の基準としては、租税平等主義の下で応能説（応能性）がより強調される傾向がある一方で、応益性については批判的に捉えるものが多い。
- しかし、住民税の均等割や、法人事業税（外形標準課税の拡大）を踏まえると、応益性は必ずしも否定的に捉えられるべきものではない。応益性と応能性を共に租税公平主義の中で理解することが可能ではないか。
- 学説上（財政学）、負担分任原則（地方自治10条2項）は、住民の権利・義務に関する一般規定であって、税負担配分に関する応益・応能とは無関係とされる。また、負担分任原則において、地方税を特別の給付に対する反対給付として理解するのは、租税の定義上（非対償性）難しい。

2020/7/17

©Ryji Ichihara, KGU

42

資料66

参考文献

- 一高簡司『金融投資税制—実体的統制と立法記録』日税研論集58号（2008年）37頁
- 金子宏『租税法』（弘文堂、第23版、2019年）
- 佐藤英明『租税法主義と租税公平主義』金子宏編『租税法の基本問題』55頁（有斐閣、2007年）
- 百藤重幸「租税における公平の法理」日税研論集54号（2004年）3頁
- 百藤重幸「租税における衡量の法理」日税研論集54号（2004年）87頁
- 田中治「租税における中立の法理」日税研論集54号（2004年）65頁
- 田中治「租税法主義の現代的意義」税法学566号（2011年）243頁
- 谷口勢津夫『税法基本講義』（弘文堂、第6版、2018年）
- 増井良啓「『衡量』は税制改革の目標か」国家学会雑誌107号5-6号（1994年）548頁
- 水野忠雄「税制衡量化の方向」ジュリスト715号（1980年）92頁
- 望月爾『税法の平準化から税制の衡量化へ—イギリスの『税法の書き直し』の取組みの紹介を中心に—』『現代税法と納税者の権利—三木義一先生古稀記念論文集』333頁（法律文化社、2020年）

2020/7/17

©Ryji Ichihara, KGU

43

資料67

参考文献

- Cunningham, Noel B., A Theoretical Analysis of the Tax Treatment of Future Costs, *Tax Law Review*, Vol. 49, No. 3, pp. 577-622, 1985.
- Samuelson, Paul A., Tax Deductibility of Economic Depreciation to Insure Invariant Valuations, *Journal of Political Economy*, Vol. 72, No. 6, pp. 604-606, 1964.

2020/9/17

©Ryōji Ichitaka, KGU

44

租税原則の視点からみた税制の課題

公益社団法人 日本租税研究協会

令和2年9月

(目次)

はじめに	1
第1章 財政学	
〔総論〕	2
〔各論〕	
第1節 租税原則の回顧と展望	6
第2節 課税の公平性について	9
第3節 日本の所得税改革について 所得控除と税額控除	14
第4節 働き方改革と退職給付制度における中立的な税制の構築	18
第5節 所得税の再分配機能に関する実証的研究 —税率構造と控除制度の変化を踏まえて—	21
第6節 租税原則と消費税	24
第2章 税法	
〔総論〕	28
〔各論〕	
第1節 給与所得者の旅費と所得税	32
第2節 租税回避と企業の社会的責任	37
第3節 日本版パススルー課税制度に向けた覚書	39
第4節 税制の簡素化に向けた組織的取組み—英国の例を参考に—	41
第5節 寡婦控除の課題と展望	44
第6節 地方税における応益性と負担分任	47
おわりに	50

はじめに

関西大学経済学部 教授 林 宏昭

日本租税研究協会では2009年から大阪で税制に関する研究会を開いています。2014年9月までは地方税研究会、2014年10月以降は税制基本問題研究会として、財政学と税法の研究者に会員企業のメンバーを加えてほぼ毎月開催しています。研究会では、それぞれの研究者の専門に沿ったトピックの報告に加えて外部の研究者による報告もお願いしています。

2019～20年度は、研究会の統一的なテーマとして「租税原則」を取り上げました。税は、公共部門にとって最も重要な財源で、その徴収には強制力をもつものから、納税者の納得のいくもので、なおかつ法律に基づいた課税でなければなりません。その基準になるのが租税原則で、税制の設計や改革の際にはこれに則した検討が必要です。

租税原則は、時代背景とともに多くの検討が行われてきましたが、今日の日本では「公平・中立・簡素」の3つの原則が示されています。本報告書は租税原則を共通の柱として進められてきた税制基本問題研究会での報告をまとめたものです。財政学分野での報告は玉岡委員、税法分野での報告は一高委員に取りまとめをお願いしました。

今年はコロナ禍でオンラインでの開催も行いました。メンバーと事務局の皆様には深く感謝いたします。

第1章 財政学 【総論】

神戸大学大学院経済学研究科 教授 玉岡 雅之

はじめに

経済活動を阻害せず、よりよい社会の実現のためには、そのために必要な政府の活動とそれを支える望ましい税制の構築が必須となる。望ましい税制という場合、税や税制に求められる必要な条件がある。それが財政学が始まって以来探求されてきた租税原則と呼ばれるもので、度重なる税制改革が続いているということは、租税原則で要請される要件が満たされてこなかったということに物語っている。

現代的な租税原則としては「公平・簡素・中立」がよく挙げられる。言い換えれば現在の税制は不公平で複雑で中立的でないということであり、経済活動をかなりの程度歪めていることになる。またBEPSに見られるように、税を徴収しないと機能できない現代の租税国家の存在を脅かすような存在も出てきており、従来の租税原則を今一度見直して経済社会を巡る現代的課題に応える必要が出てきていいると考えられる。

このような問題意識のもとに、第1章では主に財政学、経済学の立場から租税原則をめぐる現代税制が抱える問題点を検討している。本章の構成は以下のようなになっている。第1節「租税原則の回顧と展望」では租税原則学説を遡りながら今後の租税原則のあり方について展望している。第2節「課税の公平性について」では学説史を辿りながら現在における課税の公平性原則について考察を加えている。第3節は「日本の所得税改革について所得控除と税額控除」であり、所得控除と税額控除の効果を日本所得税制を前提に分析したものである。第4節は「働き方改革と退職給付制度における中立な税制の構築」であり、退職給付制度を対象に中立的な税制を考察している。第5節「所得税の再分配機能に関する実証的研究—税率構造と控除制度の変化を踏まえて—」においては税率と控除制度の変化から所得税の再分配機能を分析したものである。最後に第6節では「租税原則と消費税」を扱い、消費税を考察の中心に据えて租税原則のあり方を考察している。

以下、各節の要旨を掲載するが、租税原則をめぐっては今後とも継続的に考察を進めていかねばならないことが分かうと思う。

第1節「租税原則の回顧と展望」

本論文は租税原則についての学説を振り返りながら現代的租税原則に求められる観点を考察しようとするものである。日本における租税原則学説をまず検討し、アダム・スミスの租税原則の1つである徴税費最小原則の再検討を行う。スミスの租税原則が税を支払う側からの満たされるべき原則であったのに、ワグナーの租税原則については時代背景もあり、税を取る側にとって都合のよい原則であることを明らかにした。

日本における独自の地方税原則については学問的な背景があつて出てきたものではなく、シャープ勧告における応益性の原則をもとに当時の自治省が掲げた地方税原則を学界が採用したことを明らかにし、税制調査会における租税原則の変遷を見ながら現在の「公平・中立・簡素」の原則はアメリカ財務省報告の影響を受けながら平成9年に出てきたことを

明らかにした。

最後に租税原則について財政学と租税法で協力して考える必要性を強調した後に、法人の税負担の公平性や国家間の公平性について考察を進めるのが現代的な租税原則の課題であることを指摘した。

第2節「課税の公平性について」

課税の公平性は多義的なもので、何の公平なのかを明確にする必要がある。課税根拠は利益説と義務説に分けられる。利益説の公平性と義務説の公平性では、国家観が異なる。

第一に、利益説に立脚するホプズやアダム・スミスは、国家による保護が国民の利益であって、その利益に対する負担が課税の公平だと考えた。ロックによれば、所有権の保護による市場の発展が重要であり、そのための財源として租税が必要になる。

第二に、義務説から登場する能力説における垂直的公平や水平的公平は、公共サービスとは無関係に議論される。その際、支払能力の定義が重要になる。

第三に、課税の公平と課税後所得の公平は分けて考えるべきである。課税所得の公平は、再分配の程度のあり方にも関連するが、正義のあり方によって再分配の程度が左右される。

最後に、現代的なトピックとして、社会保障と税の一体改革と企業課税について、公平性の観点から解釈を行った。解釈をする場合、利益説なのか能力説なのかを区別することが大切である。

第3節「日本の所得税改革について 所得控除と税額控除」

日本の所得税（個人住民税も含む）の財源調達機能、所得再分配機能が弱い理由として本稿では所得控除と税額控除の問題に注目する。日本の所得税は世界でも稀なほど所得控除を多用するが、これによって高所得者の税負担が軽減されることが、税の機能を弱める結果につながっていると考えられる。一方、諸外国では近年、所得控除に変えて税額控除を導入する国が増えており、一部の国では給付付き税額控除も導入されている。こうした改革によって税の機能を強化することが可能となる。

本稿では税額控除を多用する北欧のスウェーデンの税制を取り上げ、所得控除を多用する日本の税制と比較する。そのうえで簡単なシミュレーションを行い、所得控除を税額控除に変える改革が税の機能を強化する点で大きな変化をもたらそうることを論じる。今後、高齢化で財源確保がますます必要となる中で、こうした改革はさらに重要となるといって考えられる。

第4節「働き方改革と退職給付制度における中立な税制の構築」

少子高齢化によって我が国の公的年金制度に係る財源の確保が難しくなるなかで、高齢者の所得保障のあり方が問われている。公的年金制度は、支給開始年齢の引き上げとマクロ経済スライドの給付水準の調整によって、その役割が縮小化し、企業の退職給付制度（一時金・年金）の浸透に期待が寄せられている。だが、退職給付制度は、財政方式、拠出・運用・給付の控除、資産移管、課税限度額において年金制度間で相違が生じていることから、家計や企業の資産選択を歪め、税制の中立性が損なわれている。一方で、転職などの働き方の多様化や退職金も含めた賃金形態の多様化などの社会動向が進むなかで、給与、

退職一時金、年金給付における異なる税制によって中立性が確保できないということとは、働き方への妨げにもなっている。退職後の生活設計をも踏まえ、今後、退職給付制度を浸透させていくのであるならば、中立的な税制の構築が重要な課題となる。

第5節「所得税の再分配機能に関する実証的研究—税率構造と控除制度の変化を踏まえて—」

基礎税として重要な役割を果たしてきた所得税であるが、近年、再分配機能が弱まっているという指摘がなされている。そこで本報告では、所得税の再分配機能は弱まっているのか、弱まっているとすればその要因は何かを定量的に検証した。

その結果、①税率構造に関する改正については、1990年代は再分配効果を弱体化させており、1980・2000年代は強化する方向に働いていること、②控除に関する改正については、一貫して再分配効果を強化する方向に働いていること、③税率構造のフラット化と控除の引き上げによるトータルの再分配効果は、単身世帯については1990年代の税制改正によって弱まっているのに対して、夫婦・夫婦子供世帯はほぼ一貫して強化されていることが明らかになった。今後、所得税の再分配機能により所得格差の縮小を図るとするならば、どのような税制改正がどの程度再分配効果に影響するかを見極めた上で、所得税制度を構築していかなければならないと言える。

第6節「租税原則と消費税」

1. 消費税と公平性

負担配分の公平性を検討する際には、公共サービスからの受益に応じて負担配分を決める応益原則と、税を負担する能力である担税力に応じて負担を求める応能原則とがあるが、ここでは応能原則に焦点を当てる。

消費税負担の構造が、所得に対して逆進的なことを指摘した上で、軽減税率の導入に關しても一定の理解を示す。

2. 消費税と中立性（効率的性）

一般的には中立性とは、課税によって引き起こされる経済構造の変化を最小にするべきだということである。消費税において、非課税や軽減税率（ゼロ税率）は超過負担を発生させることになり、経済学的には軽減税率の導入は望ましくないという結論になる。しかしながら、税一般で考えれば、労働供給や貯蓄行動に影響を及ぼさない定額の“一括固定税”が望ましいということであっても、現実には定額の税は住民税の均等割のようになかなり低額のものしか成立していない。

中立性を課税による経済活動に及ぼす効果に関する基準と考えるならば、特に日本では、消費税率引上げにともなう経済へのマイナスの影響も考える必要がある。消費税率の引上げは消費者が直面する価格を上昇させることになり、消費に対するマイナスの効果が生じらる。ただし、税率が20%を超える外国では、必ずしも消費税（付加価値税）の引上げが大きな経済の低迷を招くという大きな議論は起こっていない。むしろ日本の経験からは、財政再建との関連で、消費税の対象となる政府支出の圧縮が見られる。

3. 消費税の簡素性

軽減税率の実施にともなって、インボイスの導入が必要とされている。そして、このこ

とが商工会議所や税理士会といった関係団体からの軽減税率反対の声にもつながっているのだと考えられる。取引の全てに標準税率と軽減税率の取引が混在することを想定すれば、仕入れに関する税額控除を正確に算定するためにはインボイスが必要になるが、これはかなり大きな事務負担となる。

この点について、小売段階での売上げを標準税率適用分と軽減税率適用分に分けて売上げに對する税額を算出し、事業者間の取引（B to B）については標準税率を適用しておけば、売上げが混在しても納税額は算出することができる。

4. 地方税原則と地方消費税

地方消費税については、税収の安定性、税収の普遍性という面では地方税原則に叶うものであるが、都道府県ごとの帰属については、今後も検討の余地があることを指摘する。

財政学 「各論」 第1節 租税原則の回顧と展望

神戸大学大学院経済学研究科 教授 玉岡 雅之

はじめに

本報告のタイトルは大蔵省編纂の『昭和税制の回顧と展望』という2冊本から拝借している。1986年に取引税という大型の間接税を入れようとしたが実現せず、第2次大戦後に取引高税という当時悪夢のような税を経験して、1986年から53年後に大蔵省官僚が思っていた大型の間接税である消費税がやっと実現した。

このような大型の間接税は税率を引き上げれば税収がたくさん入ってくるということが期待されたが、実際はそうではなかった。それにはいろいろな理由があると考えられるが、日本人は自発的に税を支払おうという自発的納税意欲を表すタックスモラル（tax morale）が高いのと同時に、税を払いたくないという租税抵抗も高いという、一見矛盾するような両面を持ち合わせている。そういう中で税制改革を行っていくが、大きな税制改革を行うときに持ち出されるのが租税原則であるが、度々持ち出されるということは租税原則が満たされてこなかったということの裏返しである。本報告では主に租税原則を巡る学説を検討しながら将来に向けて租税原則を考えることにする。

1. 若干の先行研究の紹介

戦前の代表例では井藤半彌の『租税原則学説の構造と生成』がある。ドイツ財政学というところで租税はどうあるべきかということがかなり熱心に議論されてきた。ゲルロフという財政学者が強制獲得経済が財政の本質だと言って、井藤半彌がゲルロフ学説を日本流に紹介した。

時代はずっと後になって1974年に関西学院の山本栄一の「租税負担配分の基準：現代における租税原則の意義」が出た。この論文では公共経済学が勃興してきたことを背景に改めて租税原則を財政学・公共経済学・経済学で見直すとしたらどうなるかということが書かれている。なかでも利益税をどう捉えるかが現代的な租税原則を検討するときに肝になるということが強調されている。

2. スミスの租税原則

「公平・中立・簡素」というのが現代的租税原則だと一般的に理解されているが、スミスの言ったことがその元祖であると思われる。『国富論』のBook V, Chapter II Part II というところで、税について述べている箇所があり、そこで有名な4つの原則が書かれている。英語表記ではMaxim という表現をしており、これは数学の公理に非常に近い言葉である。原則よりもっと強い意味を持っている言葉である。1番目がいわゆる公平性に当たる原則で、最初の1文で利益説的な記述と、「in proportion to」と書いて能力に当てはまるという能力説的な記述がある。2番目のMaximが明確性とか確定性の原則といわれているもので、納税者にとって明確で確実なように税の支払い方は決められていなければならないということである。3番目が便宜性で、税は支払う側にとって都合のいいようにその仕組

みがつくられていないなければならないという原則である。4番目のMaximは日本語訳では徴税費最小の原則と訳されているが、原文を読むと多と多のことが書かれている。国庫に入ってくるものと人民のポケットから出て行くものが一致すればいいが、実は一一致せず出て行くものが多い。その理由として「discourage them from applying to certain branches」ということを挙げていて、資源配分がうまくいっていないこと、つまり現代的用語で言う超過負担が起こっていることを明らかにしている。

3. ワグナーの租税原則

教科書で多分習ったけれども恐らく原文で読んでいない方是非常に少ないと思われるワグナーの原則だが、マズグレイブとピーコックが編纂した『Classics in the Theory of Public Finance』という論文集に英訳して収められている。その中でワグナーの4大原則・9小原則といわれる租税原則が収録されている。注意すべきは、スミスの原則にはなかった財政上の原則、つまり財政収入上の原則が出てくることである。

スミスの原則は税を支払う側にとって必要な満たされるべき原則であったが、ワグナーの原則は19世紀後半のドイツという時代背景もあって、税を取る側にとって都合の良いような原則が列挙されている。

4. 地方税原則

地方税原則は地方財政の教科書には多分全て書かれていることだが、英語の文献で地方税原則と述べているものをいまだに見つけることができない。地方税原則は日本でだけ強調されているもので、神戸正雄(1937)「地方税制研究」にその源泉を遡ることができる。神戸は税源・税種の絶対的条件と相対的条件の2つを述べ、相対的条件の中で「課税物件が地方から利益を受けるもの」、「課税物件が地方の世話になり地方に迷惑を掛けず」そして「収入の動揺性が少ないもの」を挙げて地方をことさらに強調している。井藤半彌(1965)「地方財政・租税の原理」でも「利益原則の加味」を挙げていて、これらの研究の結果、自治庁・自治省の「地方税制の現状とその運営の実態」に書かれている5つの地方税原則(十分性、安定性、伸縮性、負担分任性、応益性)につながっているのである。

自治省が応益性の原則を地方税原則に明記した背景にはシャウブ勧告でシャウブ自身が戦前には自ら否定していた企業課税の応益性について固定資産税と事業税において肯定することがあった。ただし、応益性原則については島恭彦の地方に固有の応益原則というのは考えづらいという根本的な批判や橋本徹の応益原則の限界という重要な指摘がある。

5. 税制調査会における租税原則

税制調査会で租税原則をどう捉えてきたかを振り返ってみると、53年前の昭和41年に税制簡素化のみについて答申を出していることが分かった。そこでは直接税・間接税のみならず地方税についての簡素化が述べられているが、その後の税制改正で制度の改正が行われたものもあるが、いまだに手付かずのものもある。

昭和61年の臨時行政改革推進審議会で見慣れた用語が出てきている。公平・公正・簡素・選択・活力であるが、同じ年の10月に坂本の見直しで答申があり、公平・公正・簡

素・選択・活力に加えて中立性と国際性が加わり、公平・簡素・中立という用語が33年前の段階で出ているということが分かる。今から22年前の平成9年に、公平・中立・簡素の原則が並んで税調の答申に初めて出ている。トレードオフの関係が書かれているが、トレードオフに関しては昭和41年の答申でもはっきり述べられている。平成12年の段階で、税制の基本原則で初めて公平・中立・簡素が書かれることになり、今現在日本で見られている租税原則のはしりと言えなくもない。

この公平・中立・簡素の元になっているのが1984年のアメリカ財務省の報告で、公平・簡素・経済成長のための税制改革というタイトルで日本の公平・中立・簡素に非常に大きな影響を与えたと考えることができる。

6. 若干の展望

租税原則についての学説を眺めてきて、財政学と租税法の間で租税原則をどう考えるかについて非常なギャップがあることに気づいた。経済学・財政学では効率性を重視するが、租税法ではそうではない。簡素性にいたっては別に考慮する必要もないという意見もあった。公平性についてもかなり意見が異なる。

BEPSやタックスヘイブンが問題となっている中で租税原則のあり方も変わってきているのではない。これらの問題を経済学の効率性の観点から捉えるのは簡単であるが、公平性の観点からどう捉えるか。法人は税制説の影響もあり、受益や税負担の公平性について議論するのは馴染まないという意見が強かった。ところが法人はモノとしての側面があると同時にヒトとしての側面も持ち合わせているので、ヒトとしての側面に着目したときに法人について公平性を考えることができるのではない。また取るべき税収を取ることができない現状で、国家間の税の取り分についての公平性を考えることができるか。マズグレイブのinter-nation equityの概念が大変参考になるが、法人の税負担についてどう公平性を考えるか、それから発展して国家間の税の取り分についてどう考えるべきかということは非常に現代的な課題である。このような課題に財政学と租税法が力を合わせて取り組む必要がある。

税が取れない、国家間の公平性が阻害されているような現在にこそ必要な租税原則で、しかも税を取る側からではなくて税を支払う側から見ただけの原則はどういうものがあるか。応益性は専ら税を取る側から見ただけの原則で、税を支払う側から見ただけの原則をもう1回考え直して公平性の原則をどう再構築するか、それが今現在に残された租税原則の課題ではないだろうか。

第2節 課税の公平性について

関西学院大学経済学部 教授 上村 敏之

1. はじめに

租税研究には実証的分析と規範的分析があるが、近頃の研究は実証的分析に偏っているように思われる。あるべき税制を考える規範的分析も重要である。

租税原則「中立」「公平」「簡素」のうち、公平性の原則を扱う理由は、最も理解が難しいからである。マスグレイブ・マスグレイブ『財政学』には「各納税者は、政府の費用に對して公正な負担を負うべきことに同意する。しかし、公正な負担という概念をどのように定義すべきかについて意見の一致があるわけではない」とあり、人により公平性の認識に差がある。

公平に似た用語に、平等、公正、正義がある。平等は同じ状態または、同じものを与えることである。公平は多義的な言葉であり、そこに問題の本質がある。そのため、何の公平なのかを明確にすることが重要になる。公正と正義は、権利や分配状態の正しさを意味することが多い。ただし、正しい状態は社会の価値判断に依存し、一義的に決まるものではない。

いま、課税の公平性を考えることの意義

- 租税研究の2つの分析スタイル
 - － 実証的分析：税制はどのような経済的影響をもたらし、どのような負担をもたらすか（政府が外生変数）
 - － 規範的分析：税制はいかにあるべきか（政府が内生変数）
- － アトキンソン&スティグリッツ(1980)
- 租税原則（公平、中立、簡素）のなかで、最も理解が難しいのが「公平性の原則」
 - － 人によって公平性の認識に差がある
 - － マスグレイブ、マスグレイブ(1980)「各納税者は政府の費用に対して公正な負担を負うべきことに同意する。しかし、「公正な負担」という概念をどのように正義すべきかについて意見の一致があるわけではない」



2. 2つの公平性の概念

歴史的には、私的な封建君主による家産（かさん）国家が、近代化で無産国家になり、それでは国を統治できないため、租税国家が誕生した。その際、課税根拠によって、2つの公平性の概念が登場した。

第一は利益説である。ホッブズ『リヴァイアサン』に代表される社会契約説は、国家を個人の集合体だとするが、利益説も個人主義的な国家観で租税を考える。租税は公共サービスの対価であるとし、納税者は負担をするというよりも、積極的に納税をするイメージである。

利益説からは応益負担原則が登場し、受益と負担の関係をもちことが、一種の公平性だとする考え方が示される。経済学の祖アダム・スミスも利益説を支持した。

利益説における公平性

- 個人主義的国家観
 - － 国家は個人の集合体、社会契約説
 - － 例) ホッブズ(1661)『リヴァイアサン』
- 租税は公共サービスの対価
 - － 利益説、積極的に負担（貢納）する納税者
- 応益課税原則による公平性
 - － 公共財の利益に応じて負担を配分すべき
 - － 例) アダム・スミス(1776)『国富論』
 - ・ 受益と負担の関係性の重視することが公平
 - ・ 受益は測定できるのか？



第二は義務説である。義務説は、国家は個人を超えた存在であるとする有機主義的な国家観で租税を考える。この場合、公共サービスと租税の関係は無視される。義務説では、租税は強制力をもち、納税者よりは拒税者という捉え方になる。ジョン・スチュアート・ミルが代表的な論者である。

義務説からは応能負担原則が登場し、垂直的公平や水平的公平といった考え方が示される。この場合、何らかの拒税力を捕捉することで、公平性を確保することが求められる。

義務説における公平性

- 有機主義的国家観
 - － 国家は個人を超えた存在であり、それ自身で持続する有機体、温情主義的・家父長的な国家
- 公共サービスと租税の対応関係は無視
 - － 租税の強制性、徴税の論理、拒税者
 - － 例) JSミル(1921)『経済学原理』
- 応能課税原則による公平性
 - － 拒税力の大きさに応じて負担を配分するのが公平
 - － 垂直的公平、水平的公平（近年では世代間公平）
 - － 拒税力とは何か？捕捉できるか？



3. 古典にみる課税の公平性

18世紀に公平性の原則を掲げたアダム・スミスは、財政の資源配分機能を重視して小さな政府論を主張し、利益説にもとづく租税が望ましいとした。19世紀になって所得や富の格差の拡大が問題になり、ワグナーは公正の諸原則を掲げた。このとき、財政の再分配機能が重視され、大きな政府論や福祉国家論につながった。以下では、古典による課税の公平性をみてゆく。

ホッブズ『リヴァイアサン』には、「課税の平等は財産の平等ではなく、自分の身を守る

ために各人が国家に仰いでいる恩義が平等であるというところに立脚している」とある。国家による国民の庇護が一種の公共サービスであり、それに対する負担が課税である。さらに「課税の平等は・・・消費に課税することによって実現する」とあり、ホッブズは課税の平等の達成には、消費への比例税が望ましいと考えていた。

アダム・スミス『国富論』には、「全ての国の国民は、政府を支えるために、各人の能力にできるだけ比例して、つまり各人が国の保護の下で得ている収入にできるだけ比例して、税金を負担すべき」とある。ここでも国家の保護のもとづく利益説が示される一方で、アダム・スミスは収入に対する比例税を推奨した。

4. 利益説における租税

もともと利益説は、ホッブズ、ロック、ルソーなどの社会契約説が起源である。人間社会に政府が無ければ、ホッブズの自然状態「万人の万人に対する闘争」に陥る。そこで、人間はお互いの自由の一部を放棄して国家を創設する。この社会では、個人に代わって政府（警察）が個人を保護する。警察は公共サービスなので、その財源として租税が必要になる。

また、ロックによれば、この世の財は、もともと個人の労働によって生まれたことから、個人の所有権が重視される。所有権が政府が保護することで、市場が発展する。所有権の保護は、重要な公共サービスであり、それに対する負担として利益説の租税が必要になる。

なお、マズグレイブ・マズグレイブ『財政学』には「利益説は理論的には公共サービスに係る費用を支払うための税額部分について納税者に割り当てることはできるが、再分配の目的のために役立たせる租税を取り扱うことはできない。したがって、利益課税が公正であるためには、初めから適正な分配状態が想定されなければならない」とあり、利益説は所得再分配を想定しないことには留意すべきである。

5. 能力説における租税

アダム・スミスは収入に対する比例税を提示したが、その一方で生活必需品のための消費は非課税であるべきとした。つまり、課税最低限つきの比例税を推奨しており、これは一種の累進課税になる。アダム・スミスの場合、利益説を根拠にした租税が、現実の問題に対応する形で、能力説に近づいたことが特徴である。

もともと能力説は、公共サービスを無視して納税額の配分に興味をもつ。異なる人々への異なる扱いである垂直的公平や、等しい人々への等しい扱いである水平的公平が基本的な考え方とし、支払い能力への負担を公平とすることが目標になる。この際の支払い能力について、消費支出や包括的所得といった様々な考え方が提示されてきた。

ジョン・スチュアート・ミル『経済学原理』は「公平とは各納税者が均等な犠牲を被るべきであるものとして定義される」とし、犠牲説を提唱した。犠牲説は、のちに最適課税論へ発展する。累進課税を強化するほど、労働意欲や貯蓄意欲を阻害するといった、公平と効率のトレードオフが提示された。

能力説における課税

- ・ 公共サービスには無関心、納税額の配分のみに関心
 - － 政府の支出を無視。経済厚生を重視する最低課税論へ発展
- ・ 2つの公平の原則
 - － 「等しい人々の等しい取り扱い」 水平的公平
 - － 「異なる人々の異なる取り扱い」 垂直的公平
- － 何の公平か？
- － 支払い能力とは何か？
- ・ 支払い能力に応じた負担を公平とする（応能課税）
 - － 支払い能力・・・初期時点では能力そのものだった
 - － カルトア(1955)『支出税』An Expenditure Tax
 - － シヤンツ＝ヘンゲル＝サイモンの包括的所得概念
 - ・ (包括的所得) = C (消費) + ΔW (資産純増)



6. 課税で再分配するべきか

課税の公平性について考える際に、課税後所得の公平性と区別する必要がある。課税後所得の公平性とは、課税の公平性の問題というよりは、所得分配そのものの問題だ。課税後所得が公平なのかを評価することは難しい。何らかの価値判断や基準が必要になる。

課税で再分配を行うべきかどうかは論争である。素朴な功利主義では、積極的に再分配は行わない。一方、ロールズ『正義論』の独特の社会契約では、「無知のヴェール」のもとで所得再分配機能をもつ国家が正義となる。そのため、課税も所得再分配機能をもつ。

そもそも課税前所得とは何か、という問題もある。マーフィー・ネーグел『税と正義』によれば、自然状態では市場が発展せず、所得が非常に低いため、政府が導入されれば、課税後所得であっても所得は増える、という興味深い考え方を提示した。この場合、課税後所得<課税後所得となり、通常の公共経済学とは逆になる。利益説では、政府の存在が市場を支えるという点が非常に重要であり、その場合に課税前所得とは何か、という点も気をつける必要がある。

利益説から考えた課税前所得

- ・ マーフィー・ネーグел(2002)
 - － 自然状態「万人の万人に対する闘争」における所得 ⇒ かなり低いことは明確（自然状態には課税なし）
 - － そのため、いかなる課税後所得（政府が存在なしで市場が発展）も課税前所得（自然状態）よりは大きくなる
 - ・ 課税前所得（自然状態）<課税後所得（政府が存在）
- ・ ところが、通常の公共経済学の考え方では
 - ・ 課税前所得>課税後所得
- ・ 両者の考え方はまったく逆
 - － 利益説では政府の存在（公共サービス）が市場を支える
 - － 課税前所得の概念にも注意が必要



7. 現代的トピックへの適用

最後に、課税の公平性への考察を、現代的なトピックに適用したい。

所得控除を積極的に活用する日本の税制と比較しつつ、日本の所得税改革のあり方について論じる。

2. 所得控除と税額控除

まず、所得控除と税額控除の違いを簡潔に論じる。次の①式は所得控除を積極的に使う所得税制度（例えば日本）、②式は税額控除を積極的に使う税制度（例えばスウェーデン）の税額計算方法である。

(給与－各種の所得控除)×超過累進税率

＝所得税額

(給与－所得控除(基礎的なもののみ))

×超過累進税率－税額控除＝所得税額

①

②

重要な点は、所得控除は税率をかける前に引くため、その税負担軽減効果が税率に依存する点である。すなわち、高い税率に直面する高所得者ほど、その税負担軽減額は大きくなる。一方、税率をかけた後に引く税額控除は、税負担軽減効果が税率に依存しないため、こうした問題は生じない。この結果、所得控除を一部廃止・縮小して税額控除に変えるだけで、低所得者の税負担を増やさずに高所得者の負担を増やすことができる。その結果、所得再分配機能を弱めずに財源調達機能を強化できる。

また、税額控除を引いた後の所得税額がマイナスイナスになる場合、給付を行う国もある。こうした「給付付き税額控除」制度を実施できれば、低所得者への給付が可能となり、所得再分配機能が強化される（ただし、給付の実施には執行体制の整備・検討が欠かせず、簡単ではない）。

3. 日本とスウェーデンの税制比較

以下では税額控除を積極的に使う北欧のスウェーデンを取り上げ、日本との税制の違い、とくに控除の違いについて説明する。

まず日本の税制度について、給与所得者（夫婦二人世帯）に適用される主要な所得控除の実態をスライド10に示す。表によると、控除額は給与500万で318万、給与1000万では419万になる。このように中堅～高所得者でも所得控除は給与額の4～6割に及ぶが、とくに給与1000万の人は給与500万よりも控除が100万円余分に適用されるなど、給与とともに控除も増える構造は日本の制度の大きな特徴といえる。

スライド10 <日本>給与階級別の所得控除額
(夫婦二人(高校生)世帯(夫婦はどちらかのみが所得を稼ぐケース))
⇒給与1000万で所得控除額は400万を超える。

給与 a	給与所得控除 b	社会保険料控除 c	基礎控除 d	所得控除 e	所得税額 f
300	98	48	38	38	252
500	144	48	38	50	318
800	190	48	38	50	394
1000	195	48	38	50	419

* H30年度税制改正を反映済み
* 扶養控除は高校生以上の扶養親類に対して認められる

次にスライド12でスウェーデンの控除の状況を示した。まず、所得控除は30万円程度の基礎控除しかない。その一方で税額控除は大きく、2つの制度で最大77万円が認められる。こうした控除制度の違いは税負担に大きな違いをもたらすが、次にこの点を示す。

スライド12 <スウェーデン>給与階級別の所得控除・税額控除額
(未婚者一人世帯、ただし家族手当は税に非課税)
⇒所得控除はわずか。税額控除は最大77万円

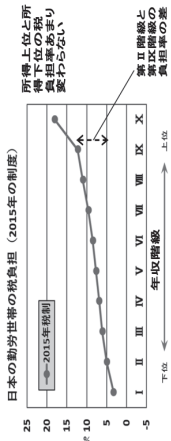
給与 a	基礎控除 b	所得控除 c	課税所得 d	社会保険料控除 e	所得税額 f	税額控除 g	税額合計 h
300	30.0	32.5	268	21	59.0	44.5	44.5
500	30.0	17	463	30	94.0	69.5	69.5
800	17	17	783	42.7	94.0	77.2	77.2
1000	17	17	983	42.7	94.0	77.2	77.2

社会保険料の負担率
税額控除は最大77万円

4. 税制改革の簡単なシミュレーション

まず、スライド13は日本の勤労世帯を10の所得階級に分けて、日本の所得税制度のもとの税負担率を計算した。その特徴は、(後述するスウェーデンと比べても)第I～第IX階級までの負担率が緩やかなことである(一気に負担率が上がる第X階級はやや例外)。図の右下矢印で記した第II階級と第IX階級の税負担率差は約7%しかない。この理由として、高所得層の税負担率が比較的軽減されていることが考えられる。例えば、第IX階級の税負担率は約12%で、税率表の最低税率(15%、所得税5%+個人住民税10%)よりも低い水準である。

スライド13 日本の勤労世帯の所得(個人世帯)に日本の税率を当てて税額計算、その後、10の所得階級ごとに平均税負担率を計算。(マイクロ・シミュレーション)



高所得層の負担軽減の理由の一つに、広く認められた所得控除がある。この点を示すために思考実験を行った。すなわち、税率表はかえず控除制度だけをすべてスウェーデンの制度に入れ替えて税負担率を再度、計算した。ただし、スウェーデンの税額控除(最大77万円)は大きすぎるため、ここではその上限額を半分の39万円にした(スライド17)。改革後税制の負担率を点線で、日本の税制の負担率(スライド13と同じ)を実線で重ねて記した。

第4節 働き方改革と退職給付制度における中立な税制の構築

甲南大学経済学部 教授 足立 泰美

わが国の退職給付制度（一時金・年金）において、財政方式、拠出・運用・給付の控除、資産移管、課税限度額において年金制度間で相違が生じていることから、退職給付制度における中立的な税制の構築が求められる可能性がります。

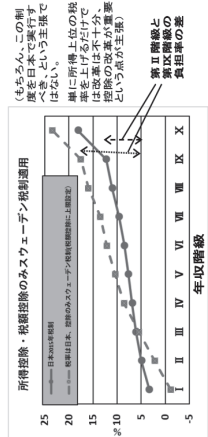
少子高齢化によって公的年金の社会保障に係る財源の確保が難しくなるなかで、高齢者の所得保障のあり方が問われています。我が国の公的年金制度は、支給開始年齢の引き上げとマクロ経済スライドの給付水準の調整によって、その役割が縮小化し、働き方に准じた企業の退職給付制度に期待が寄せられています。戦後の経済復興期には優秀人材確保を狙って退職一時金が設けられましたが、物価上昇と人手不足で大幅な賃金上昇が生じ、一時金支給額の平準化が経営上の課題となり、年金制度が導入された経緯があります。1960年代以降、厚生年金基金（以下、基金とする）と適格退職年金（以下、適年とする）が退職給付制度の柱となりました。しかし、2000年の退職給付に係る会計基準の変更によって、企業年金における積立不足を貸借対照表の負債に計上されることとなり、従来の基準では把握されてこなかった債務が顕在化し、基金と適年の廃止が進むなかで、受け皿として2002年には確定拠出年金制度（以降、DC：Defined Contribution Pension Plan とする）、2002年に新しい確定給付企業年金制度（以降、DB：Defined Benefit Pension Plan とする）が設立されました。基金や適年は積立不足からDCやDBへの移行があるなかで、退職給付制度自体を備えない企業も増え、高齢者の生活水準の確保が懸念されています。

このような企業年金制度を公的年金制度との関係から考えた場合に、公的年金制度は所得再分配機能を担うものの、企業年金制度は高齢者の所得保障の補強の役割が求められています。公的年金部分と企業年金部分には、取扱いが共通する部分もあれば、異なる部分もあります。そこに中立性を欠くという問題が生じます。たとえば財政方式においては、公的年金は賦課方式をとりますが、企業年金は積立方式です。賦課方式とは、積立金を保有せず運用収益はなく、給付を掛金のみで賄う仕組みであることから掛金負担が大きくなります。積立方式は、掛金および運用収益の双方で給付原資を賄う仕組みとなります。このような財政方式の相違が資金調達における中立性を欠きます。

年金所得への課税においては、中立性は担保されているのでしょうか。拠出時における保険料の事業主負担は損金ないし必要経費として所得計算上で控除され、本人負担分に対しては、公的年金制度であれば社会保険料控除ないし小規模企業共済等掛金控除が適用、企業年金制度である確定給付企業年金制度であれば生命保険料控除が適用されます。運用時に対しては、公的年金では課税が生じませんが、企業年金の積立部分には特別法人税が課されます。特別法人税とは、事業主が掛金を負担している積立金に課税される税になります。但し、厚生年金基金では努力目標水準まで非課税であることから、運用益課税は軽減されます。とはいえ、予め備える積立金が減少することで積立状況が悪化いたします。運用結果が赤字の場合であったとしても課税されるために、経営状況の悪化に加え年金資

1 企業年金の積立不足の状況は財務諸表の注釈には既に記載されていた。

【スライド17】 税率は日本のまま、所得控除・税額控除をスウェーデンの制度にした(税額控除の適用上限を半分(39万)にした) ⇒ 税収調通力・再分配にも強化される



改革の効果は大きい。低年収層は負担減となり、第Ⅰ階級はマイナスになる一方、高年収層は負担増となる。図の右に示した第Ⅱ階級と第Ⅸ階級の差は約15%になり、所得再分配機能が大きく強化される。また、所得上位層が増税になり、財源調達機能も強化されることがわかる。

5. おわりに

日本の所得税は所得控除の多用により、所得再分配、財源調達機能が非常に弱くなっている。高齢化で財政赤字が膨らむ中でその改革が必要である。今回の分析はあくまで数値例だが、それでも所得控除を税額控除に変える改革が重要な変化をもたらすことは示された。日本もこうした改革を真剣に検討すべきではないか。

産の運用に影響があることから、企業年金の普及の阻害要因になりかねません。なお、諸外国の企業年金制度における特別法人税は、積立金に課税をしている例はなく、国際的整合性からも中立性を欠いています。給付時では、公的年金等控除額を差し引いた額が雑所得として課税されます。退職一時金として給付される場合は、みなし退職所得となります。拠出時には控除が適用され、運用時には一部課税、そして給付時に課税を行うのは、掛金の拠出時点と給付所得に課税するのを、給付時点までの課税繰延への利益に対して課税を行う方に基づいています。このように、公的年金と企業年金は高齢者の資産形成を担う点で共通するものの、各制度の構造は異なっており、中立な制度を構築するのであれば、両者の課税のあり方は各理念のもとで検討することが望ましいです。

また、退職給付制度には一時金と年金がありますが、これら両者の間でも異なる税制措置があり、それによって中立性が欠けています。1960年代以降に企業年金制度が導入されましたが、税制上の優遇措置が原因で、多くの企業が退職一時金制度から企業年金制度に全面的に移行せず、その後の税制優遇の縮小化でも、退職一時金制度を選択する傾向が続いてきました（伊藤他, 1997; 今野・佐藤, 2002）。なかでも、企業規模が小さく、現金保有が高く、キャッシュフローが少ない企業であるほど、退職一時金を選択する傾向にあり、その理由に、外部積立型である企業年金と異なり、内部積立型の退職一時金は、内部資金として活用できることから、流動性リスクへの備えとして選択されやすいことがあげられています（御瀬, 2013）。特に近年、中小企業における企業年金の実施割合は低下しています。一時金であれば、退職給付制度を整えるには企業に一定のコストがかかるため、財政状態や経営業績が厳しい中小企業では退職給付制度を実施していない企業が増えています。

中立性の欠如は、これに留まりません。確定拠出年金や確定給付企業年金などの企業年金のなかでも、各種制度の税制措置が異なるゆえに、家計や企業の経済活動や資産選択を歪める可能性が高いです。拠出・運用・給付の控除に加え、課税限度額や資産移管においても退職給付制度の企業年金制度内でも相違が生じています²。たとえば、確定拠出年金の拠出限度額が企業型・個人型に応じて異なります。企業型確定拠出年金は企業が設立し掛金の拠出は企業が行いますが、企業が規約を定めた場合に従業員も企業の拠出額を超えず、かつ企業拠出額との合算が法律上の拠出限度額を超えない範囲で、上乗せ拠出（マッチング拠出）ができます。個人型とは、個人が銀行・保険会社・証券会社に専用口座を開設し掛金を拠出する制度であります。いずれのタイプも加入者は自ら控除でき運用益には課税されず、給付時においても公的年金等控除や退職所得控除などの手厚い税優遇を得られま

す。しかしながら、拠出限度額引上げに代表されるように単なる税制優遇拡大は、結果的に高所得者に恩恵をたらしています。このように拠出限度額一つとりましても仕組みが異なることから、家計や企業の資産選択を歪め税制の中立性が損なわれます。中立な制度の構築という観点では、企業間のポータビリティも課題となります。2000年代の企業年金改組は、経済の低成長と厚生年金基金と適年の積立・運用が困難になるなかで、企業内部のポータビリティが問題となり改善されてきました。今後は、企業年金間の資産移管だけでなく、退職給付制度全般や個人型確定拠出年金や少額投資非課税制度にも拡充し、各種私的年金等の資金を一元的に集約するしくみの整備が重要になります。実際に、退職給付を一時金で支払うのか、年金で支払われるのかで税制が異なります。また、勤続期間が20年を超えると、1年当たりの控除額が増加します。転職などの働き方の多様化や退職金も含めた賃金形態の多様化などの社会動向を踏まえた場合に、異なる税制によって中立性が確保できないということでは働き方への妨げになります。退職後の生活設計でも、今後企業年金を浸透させていくのであるならば、給与、退職一時金、年金給付における税制の中立性をどうするのか³が論点となります。

² 一例として、確定拠出年金の運営管理の中立性があげられます。2019年7月1日に、「金融機関等の営業職員における運営管理機関業務の兼務規制の緩和について」が施行され、加入者の利益を考慮した中立的な立場での運営が重要であることから、金融商品の販売を行う金融機関が確定拠出年金運営管理機関となっている場合に、金融商品の販売を行う営業職員が運営管理機関業務を兼務することを原則禁止とされています。一方で、加入者により充実した情報提供を行えるように、運営管理業務方法の提示と情報提供には、確定拠出年金運営管理機関の業務管理体制の整備と、加入者への忠実な業務を遂行することを前提に、中立性が損なわれない形で営業職員が兼務することができま

第5節 所得税の累進度に関する実証的研究
一税率構造と控除制度の変化を踏まえて一

甲南大学経済学部 教授 林 亮輔

1. 本報告の問題意識

基幹税として重要な役割を果たしてきた所得税であるが、近年、再分配機能が弱まっているという指摘がなされた。その背景には、最高税率の引き下げと中高所得層におけるブラケット幅の拡大による税率構造のフラット化、所得控除の引き上げによる課税最低限の拡大など、累次にわたる所得税制度の改正が行われた事があると考えられる。

しかしながら、たとえ最高税率が引き下げられたとしても、適用された給与所得者がきわめて少数の階層であれば、再分配機能へはほとんど影響しない。また、所得控除の引き上げは、限界税率の高い高所得層ほど税負担の軽減額が大きくなることから高所得層に有利であり、再分配機能を弱めるという考え方もある一方、改正前の税引き後所得に対する税負担の軽減額の比率が、所得水準が高くなるにつれて小さくなるなら、所得控除の引き上げは比率ベースでは低所得層を有利にし、再分配機能を強めるという考え方も存在する。税率のフラット化や所得控除の拡大という税制改正は、所得税の再分配機能を弱めたという判断に導きやすい。しかし、所得税の再分配機能の大きさを評価するためには、所得水準や所得分布、家族構成などの外生的要因による影響をどのように処理するかという問題や、再分配の定義、定義に沿った再分配効果の指標の抽出などが必要であり、慎重な判断が求められる。そこで本報告では、所得税の再分配機能は弱まっているのか、弱まっているとすればその要因は何かを定量的に検証した。

2. ジニ係数でみる再分配効果

所得分配状態を測定する指標は複数あるが、最も多く利用されているのがジニ係数である。しかしながら、一般に、課税前後のジニ係数を用いた所得税の再分配効果の検証は、税制改正の影響だけでなく、所得分布の違いや家族構成の違いといった外生的要因によっても影響を受ける。そこで、①1985年度と税制改正が行われた年度の給与所得税関数を推計し、②給与所得税関数を各年の所得分布に適用することで、所得分布を固定したときの課税後の仮想のジニ係数を計測し、所得税制度の再分配効果を求めた。表1には課税前後のジニ係数、表2には再分配効果をあらわす「ジニ係数改善度」（課税前ジニ係数－課税後ジニ係数）／（課税前ジニ係数）」が示されている。

その結果、課税後のジニ係数はすべての年で課税前ジニ係数よりも小さく、所得税が所得格差を縮小していることが明らかになった。しかし、2013年度に課税後ジニ係数がわずかに低下するまでは、所得税制度が変わるたびに課税後ジニ係数は大きくなっている。このことは所得税制の再分配機能が弱まっていることをうかがわせる。

しかし、本報告で用いた国税庁『民間給与実態統計調査』に掲載されているデータは給与収入階級別データであることから、所得分布や家族構成の違いによる影響を完全に取り除くことはできない。この点については、ジニ係数を用いた再分配効果の計測の限界とも言える。とは言え、所得税の再分配効果を抽出するためには、課税前後の現実のジニ

表1 所得税改正が所得再分配に及ぼした影響(定率・定額減税が無かったと仮定した場合)

所得分配率											
1985年	1987年	1988年	1989年	1990年	1991年	1992年	1993年	1994年	1995年	2000年	2013年
所得再分配率											
0.0560	0.0631	0.0631	0.0744	0.0720	0.0749	0.0727	0.0741	0.0753	0.0860	0.0845	0.0840
1985年	0.0581	0.0589	0.0599	0.0600	0.0603	0.0630	0.0630	0.0629	0.0630	0.0628	0.0628
1987年	0.0588	0.0594	0.0601	0.0611	0.0611	0.0639	0.0639	0.0639	0.0639	0.0639	0.0639
1988年	0.0595	0.0601	0.0607	0.0617	0.0617	0.0650	0.0650	0.0650	0.0650	0.0650	0.0650
1989年	0.0602	0.0608	0.0615	0.0625	0.0625	0.0660	0.0660	0.0660	0.0660	0.0660	0.0660
1990年	0.0609	0.0615	0.0622	0.0632	0.0632	0.0669	0.0669	0.0669	0.0669	0.0669	0.0669
1991年	0.0616	0.0622	0.0629	0.0639	0.0639	0.0676	0.0676	0.0676	0.0676	0.0676	0.0676
1992年	0.0623	0.0629	0.0636	0.0646	0.0646	0.0683	0.0683	0.0683	0.0683	0.0683	0.0683
1993年	0.0630	0.0636	0.0643	0.0653	0.0653	0.0690	0.0690	0.0690	0.0690	0.0690	0.0690
1994年	0.0637	0.0643	0.0650	0.0660	0.0660	0.0697	0.0697	0.0697	0.0697	0.0697	0.0697
1995年	0.0644	0.0650	0.0657	0.0667	0.0667	0.0704	0.0704	0.0704	0.0704	0.0704	0.0704
2000年	0.0651	0.0657	0.0664	0.0674	0.0674	0.0711	0.0711	0.0711	0.0711	0.0711	0.0711
2013年	0.0658	0.0664	0.0671	0.0681	0.0681	0.0718	0.0718	0.0718	0.0718	0.0718	0.0718
2014年	0.0665	0.0671	0.0678	0.0688	0.0688	0.0725	0.0725	0.0725	0.0725	0.0725	0.0725
2015年	0.0672	0.0678	0.0685	0.0695	0.0695	0.0732	0.0732	0.0732	0.0732	0.0732	0.0732
2016年	0.0679	0.0685	0.0692	0.0702	0.0702	0.0739	0.0739	0.0739	0.0739	0.0739	0.0739
2017年	0.0686	0.0692	0.0699	0.0709	0.0709	0.0746	0.0746	0.0746	0.0746	0.0746	0.0746
2018年	0.0693	0.0699	0.0706	0.0716	0.0716	0.0753	0.0753	0.0753	0.0753	0.0753	0.0753
2019年	0.0700	0.0706	0.0713	0.0723	0.0723	0.0760	0.0760	0.0760	0.0760	0.0760	0.0760
2020年	0.0707	0.0713	0.0720	0.0730	0.0730	0.0767	0.0767	0.0767	0.0767	0.0767	0.0767

表2 所得税改正が所得再分配に及ぼした影響(定率・定額減税が無かったと仮定した場合)

所得分配率											
1985年	1987年	1988年	1989年	1990年	1991年	1992年	1993年	1994年	1995年	2000年	2013年
所得再分配率											
0.0560	0.0631	0.0631	0.0744	0.0720	0.0749	0.0727	0.0741	0.0753	0.0860	0.0845	0.0840
1985年	0.0581	0.0589	0.0599	0.0600	0.0603	0.0630	0.0630	0.0629	0.0630	0.0628	0.0628
1987年	0.0588	0.0594	0.0601	0.0611	0.0611	0.0639	0.0639	0.0639	0.0639	0.0639	0.0639
1988年	0.0595	0.0601	0.0607	0.0617	0.0617	0.0650	0.0650	0.0650	0.0650	0.0650	0.0650
1989年	0.0602	0.0608	0.0615	0.0625	0.0625	0.0660	0.0660	0.0660	0.0660	0.0660	0.0660
1990年	0.0609	0.0615	0.0622	0.0632	0.0632	0.0669	0.0669	0.0669	0.0669	0.0669	0.0669
1991年	0.0616	0.0622	0.0629	0.0639	0.0639	0.0676	0.0676	0.0676	0.0676	0.0676	0.0676
1992年	0.0623	0.0629	0.0636	0.0646	0.0646	0.0683	0.0683	0.0683	0.0683	0.0683	0.0683
1993年	0.0630	0.0636	0.0643	0.0653	0.0653	0.0690	0.0690	0.0690	0.0690	0.0690	0.0690
1994年	0.0637	0.0643	0.0650	0.0660	0.0660	0.0697	0.0697	0.0697	0.0697	0.0697	0.0697
1995年	0.0644	0.0650	0.0657	0.0667	0.0667	0.0704	0.0704	0.0704	0.0704	0.0704	0.0704
2000年	0.0651	0.0657	0.0664	0.0674	0.0674	0.0711	0.0711	0.0711	0.0711	0.0711	0.0711
2013年	0.0658	0.0664	0.0671	0.0681	0.0681	0.0718	0.0718	0.0718	0.0718	0.0718	0.0718
2014年	0.0665	0.0671	0.0678	0.0688	0.0688	0.0725	0.0725	0.0725	0.0725	0.0725	0.0725
2015年	0.0672	0.0678	0.0685	0.0695	0.0695	0.0732	0.0732	0.0732	0.0732	0.0732	0.0732
2016年	0.0679	0.0685	0.0692	0.0702	0.0702	0.0739	0.0739	0.0739	0.0739	0.0739	0.0739
2017年	0.0686	0.0692	0.0699	0.0709	0.0709	0.0746	0.0746	0.0746	0.0746	0.0746	0.0746
2018年	0.0693	0.0699	0.0706	0.0716	0.0716	0.0753	0.0753	0.0753	0.0753	0.0753	0.0753
2019年	0.0700	0.0706	0.0713	0.0723	0.0723	0.0760	0.0760	0.0760	0.0760	0.0760	0.0760
2020年	0.0707	0.0713	0.0720	0.0730	0.0730	0.0767	0.0767	0.0767	0.0767	0.0767	0.0767

係数を比較するという方法を探らざるを得ず、『民間給与実態統計調査』を用いた本分析には一定の意義があると考えられる。

3. 税負担の弾力性でみる再分配効果

所得税は、所得水準が上がるにつれて税負担率が上昇するという累進税率構造を持っている。したがって、所得税が課せられることにより、課税前所得分配において生じている所得格差よりも、課税後所得分配において生じている所得格差の方が小さくなるという再分配効果が発揮されることになる。そして、この所得税による再分配効果は、所得税の累進度が大きくて強くなる。所得税の累進度は、給与収入額の累進率に対する税負担額の累進率の比率である「税負担累進率」によって測定することができるが、この「税負担率の変化率／給与収入額の変化率」は「税負担の給与収入弾力性」でもあることから、税制改正前後における税負担の給与収入弾力性を比較することで、税制改正により再分配効果がどのように変化しか把握することができると言える。

しかしながら、複数の税制改正が同一年度に行われている場合、税負担の給与収入弾力性ではこの税制改正が再分配効果を強めたのか、あるいは弱めたのかわからない。税制改正による再分配効果を検証する際には、税率構造の改正による効果と所得控除の改正による効果を区分しなければならぬ。税負担の給与収入弾力性は、①税率構造の制度変更により影響を受ける「税負担の課税所得弾力性(税負担額の累進率／課税所得額の累進率)」

第 6 節 租税原則と消費税

関西大学経済学部 教授 林 宏昭

現在、消費税に関しては、税率の引上げと軽減税率の是非、そして OECD からは 20%以上の税率への引上げが必要と指摘され、最近では軽減税率やインボイスなどいろいろな議論がある。ここでは、公平・中立・簡素を消費税について、租税原則を基本とした視点から考察する。

1. 消費税と公平性

負担配分の公平性を検討する際には、公共サービスからの受益に応じて負担配分を決める応益原則と、税を負担する能力である担税力に応じて負担を求める応能原則とがあるが、ここでは応能原則に焦点を当てる。

応能原則の水平的公平は同じ経済状況、或いは同じ担税力の人には同じ税負担を求め、一方、垂直的公平は担税力の高い人には高い税負担を要求することである。担税力を何で捉えるのかということが大きな問題となる。土地のようなストックを考えると、相続税はストックを基準にして累進課税が適用されている。フロアの課税ベースには、所得と消費があり、一般的には負担配分は所得を基準にして見ることが多い。消費に対して一定割合の負担を求める一般的な消費課税も逆進的であることが批判される。別の視点で、フロアの所得と消費を 1 年ではなくそれぞれの人の生涯を通して考えると、獲得した所得を全て消費するのであれば、消費税は生涯所得に対しても比例的ということになる。

図 1 は 2016 年の「家計調査」(2 人以上の全世帯)の十分位データを用いて所得(年間収入)に対する消費の割合を求めたもので、負担配分が逆進的であることが示される。消費課税が所得を基準にした場合に逆進的な負担になることは、ある意味宿命で、本来、逆進性を弱める目的で軽減税率を設定するのであれば、逆進性の強い項目を選ぶべきと考える。具体的には、水道・光熱といったライフラインに直結した項目である。

軽減税率等を導入することの根拠としては食料のような基本的なもので高い税率を適用することは是非を議論するべきと考える。消費税率が今後さらに引き上げられると言いうと批判もあるかと思いますが、ヨーロッパ諸国のような水準にまで引き上げるためには、基本的な食品は除外するという仕組みも必要ではないかと考える。

と、②控除の制度変更により影響を受ける「課税所得の給与収入弾力性(課税所得額の変化率/給与収入額の変化率)」に分解できることから、これを推計することで、各制度変更が再分配効果に及ぼした影響を検証した。結果は表 3 に示されている。明らかになった点は以下のとおりである。

第 1 に、税率構造に関する累次の改正は、1985 年度から 1988 年度にかけては再分配効果を強めているが、その後、2004 年度までは税率構造のフラット化が著しく進行しており、再分配効果が弱体化している。その後、2004 年度から 2015 年度にかけて行われた最低税率の引き下げや最高税率の引き上げにより、再分配効果が強化されている。

第 2 に、控除の引き上げによる課税最低限の引き上げは納税義務を負わない者を増やすとともに、低所得層ほど税負担の軽減率を大きくするため、とくに夫婦世帯や夫婦子供世帯において再分配効果を強化する方向に働いている。

第 3 に、トータルでの再分配効果(税負担の給与収入弾力性)は、税率構造のフラット化による効果と控除の引き上げによる効果のいずれが大きいかによって決まるが、控除引き上げの効果は配偶者や控除対象扶養家族の有無に影響され、単身世帯については 1990 年代の税制改正によって再分配効果は弱まっているのに対して、夫婦・夫婦子供世帯はほぼ一貫して再分配効果を強めている。最高税率の引き下げと中高所得層におけるブラケット幅の拡大による税率構造のフラット化、所得控除の引き上げによる課税最低限の拡大など、累次にわたる所得税制度の改正が行われたことにより、所得税の再分配効果が弱体化していると言われているが、再分配効果は家族構成によって異なるのである。

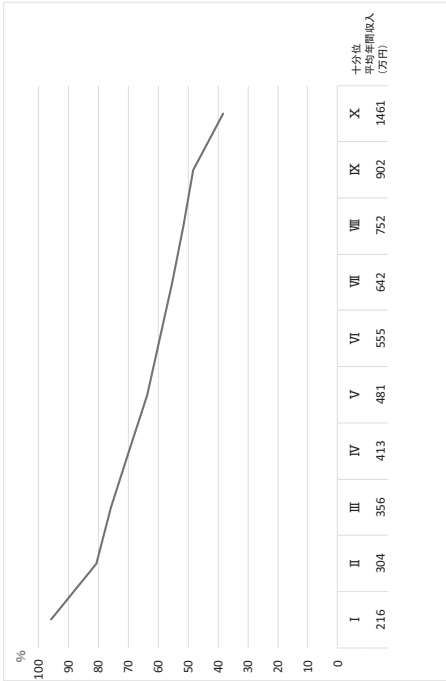
第 4 に、2007 年度、2015 年度の税率改正と 2013 年度の給与所得控除の頭打ちの導入は、すべての家族構成において弾力性を大きくしている。弾力性によって再分配効果を見る限り、全ての世帯において、2007 年度、2013 年度、2015 年度の再分配効果は 1985 年度の再分配効果を上回っているのである。

わが国の所得格差は拡大傾向にあり、政策目標として公正な社会の構築に対する関心が高まっている。今後、所得税の再分配機能により所得格差の縮小を図るとするのなら、どのような税制改正がどの程度再分配効果に影響するかを、シミュレーションによって見極めた上で、所得税制度を構築していかなければならないと言えるだろう。

表 3 所得税制度の改正と再分配効果

年度	税負担の給与収入弾力性		課税所得の給与収入弾力性		所得税制度	
	単身世帯	夫婦世帯	夫婦世帯	夫婦世帯	夫婦世帯	夫婦世帯
1985 年	1.7184	1.7603	1.8565	1.427	1.2038	1.2031
1986 年	1.7244	1.7831	1.8893	1.432	1.2038	1.2517
1987 年	1.7244	1.7831	1.8893	1.432	1.2038	1.2517
1988 年	1.7244	1.7831	1.8893	1.432	1.2038	1.2517
1989 年	1.7244	1.7831	1.8893	1.432	1.2038	1.2517
1990 年	1.7244	1.7831	1.8893	1.432	1.2038	1.2517
1991 年	1.7244	1.7831	1.8893	1.432	1.2038	1.2517
1992 年	1.7244	1.7831	1.8893	1.432	1.2038	1.2517
1993 年	1.7244	1.7831	1.8893	1.432	1.2038	1.2517
1994 年	1.7244	1.7831	1.8893	1.432	1.2038	1.2517
1995 年	1.7244	1.7831	1.8893	1.432	1.2038	1.2517
1996 年	1.7244	1.7831	1.8893	1.432	1.2038	1.2517
1997 年	1.7244	1.7831	1.8893	1.432	1.2038	1.2517
1998 年	1.7244	1.7831	1.8893	1.432	1.2038	1.2517
1999 年	1.7244	1.7831	1.8893	1.432	1.2038	1.2517
2000 年	1.7244	1.7831	1.8893	1.432	1.2038	1.2517
2001 年	1.7244	1.7831	1.8893	1.432	1.2038	1.2517
2002 年	1.7244	1.7831	1.8893	1.432	1.2038	1.2517
2003 年	1.7244	1.7831	1.8893	1.432	1.2038	1.2517
2004 年	1.7244	1.7831	1.8893	1.432	1.2038	1.2517
2005 年	1.7244	1.7831	1.8893	1.432	1.2038	1.2517
2006 年	1.7244	1.7831	1.8893	1.432	1.2038	1.2517
2007 年	1.7244	1.7831	1.8893	1.432	1.2038	1.2517
2008 年	1.7244	1.7831	1.8893	1.432	1.2038	1.2517
2009 年	1.7244	1.7831	1.8893	1.432	1.2038	1.2517
2010 年	1.7244	1.7831	1.8893	1.432	1.2038	1.2517
2011 年	1.7244	1.7831	1.8893	1.432	1.2038	1.2517
2012 年	1.7244	1.7831	1.8893	1.432	1.2038	1.2517
2013 年	1.7244	1.7831	1.8893	1.432	1.2038	1.2517
2014 年	1.7244	1.7831	1.8893	1.432	1.2038	1.2517
2015 年	1.7244	1.7831	1.8893	1.432	1.2038	1.2517

図 1 年間収入に対する消費支出の割合（十分位）



出所)『家計調査』(2016)より作成。

2. 消費税と中立性（効率性）

一般的には中立性とは、課税によって引き起こされる経済構造の変化を最小にするべきだということである。消費税において、非課税や軽減税率（ゼロ税率）は超過負担を発生させることになり、経済学的には軽減税率の導入は望ましくないという結論になる。しかしながら、税一般で考えれば、労働供給や貯蓄行動に影響を及ぼさない定額の“一括固定税”が望ましいということであっても、現実には定額の税は住民税の均等割のようにながり低額のものしか成立していない。

中立性を課税による経済活動に及ぼす効果に関する基準と考えるならば、特に日本では、消費税率引上げにともなう経済へのマイナスの影響も考える必要がある。消費税率の引上げは消費者が直面する価格を上昇させることになり、消費に対するマイナスの効果が生じる。ただし、税率が20%を超える外国では、必ずしも消費税（付加価値税）の引上げが大きな経済の低迷を招くという大きな議論は見られない。

消費税の経済への効果として、もう一点、政府支出の動向を見る。消費税を上げる一方で、例えば通常の支出を増やすことには批判も出される。表 1 は、SNA で示される政府支出から消費税の対象となる金額の動向を見たものである。政府支出から給与等の人件費、社会保障の現金給付のうち公費負担分、そして公債費を除いた部分、つまり政府が消費税を上乗せして購入された部分が消費税率引上げ時にどのように変化したかである。1996 年度から 97 年度にかけてと 2013 年度から 14 年度にかけて、消費税率が上がったときを見ると、どちらも金額が下がっていることがわかる。

表 1 消費税率引上げ時の政府支出

	1996年度	1997年度	差額	2013年度	2014年度	差額
政府支出総額	151.4	148.7	-2.7	165.8	167.8	2.0
国と地方の純計額)						
国と地方の雇用者所得	31.2	31.8	0.6	27.6	28.5	0.9
社会保険給付のうち公費負担	24.5	24.2	-0.3	43.3	44.8	1.5
公債費	25.6	26.2	0.6	34.6	35.9	1.3
(A)-(B)-(C)-(D)	70.1	66.5	-3.6	60.3	58.6	-1.7

出所) 政府支出総額、公債費『地方財政白書』、雇用者所得『国民経済計算・一般政府部門別勘定』、社会保険負担のうち公費負担『社会保障費用統計』。

増税だけを行って政府支出を減らすというのは財政政策としては明らかにデフレ策であり、1997 年度と 2014 年度には、いずれもこの状況になっている。

3. 消費税の簡索性

3 つめの租税原則である簡素の視点から消費税を考察する。

消費税に先立って中曽根内閣の元で提案された売上税はインボイスを導入しようとしたものであったが、事業者からの大きな反発も生じた。1989 年に消費税を導入したときには、事業者の税額算出の簡易さと、税負担の軽減を図る簡易課税や限界控除があった。

後になって益税問題が出てくることから、次第に改善されてきて、現在は限界控除制度はなくなり、簡易課税でも対象は制限されて、見なし仕入れ率が実際の仕入れ率に近づいてきている。

軽減税率の実施にとともなって、インボイスの導入が必要とされている。そして、このことが商工会議所や税理士会といった関係団体からの軽減税率反対の声にもつながっているのだと考えられる。全ての取引に標準税率と軽減税率の取引が混在することを想定すれば、仕入れに関する税額控除を正確に算定するためにはインボイスが必要になるが、これはかなり大きな事務負担となる。

この点について、私は中間取引も含めて全ての取引について軽減税率を適用しなくても良いのではないかと考えている。全ての取引の中には、重工業や素材産業もあり、基本的に軽減税率の対象となる財の取引を含まないものもある。このような取引を含めて、軽減税率導入のためにインボイスを義務化する必要があるのかという点については疑問があり、必ずしもインボイスを用いない計算方式も可能ではないかと考える。具体的には、小売段階での売上げを標準税率適用分と軽減税率適用分に分けて売上げに対する税額を算出し、事業者間の取引（B to B）については標準税率を適用しておけば、売上げが混在しても納税額は算出することができる。

飲食店などで標準税率で提供されるものについて、その材料である食料を小売店で購入した場合、仕入れに係る税額を標準税率で計算すればこの飲食店に益税が発生することに近くなるが、近所のスーパーで材料を購入して食事を提供する飲食店は一般的には非常に小規模な店舗で、チェーン店など規模の大きな飲食店の仕入れは、通常 B to B の取引で行われている。このような点から、私は小売段階のみ軽減税率で中間の税額控除は標準税率で算出する方が、簡素の点からは望ましいのではないかと考えている。

消費税の簡素の面では、一般の購入価格の表示の問題もある。消費税の導入当時参考にしてたヨーロッパの付加価値税は税込表示である。しかし、日本の場合は税率引上げの際、ある日を境に一斉に販売価格が上昇することになり、税率引上げの衝撃が大きくなっているのではないかと考えられる。

4. 地方税原則と地方消費税

最後に地方消費税の問題がある。税率が5%になった1997年度から地方消費税が創設された。地方税である地方消費税には、地方税原則をもとに考える必要がある。

地方消費税は、地方税原則の中でも税率が大きく変動しない安定性に関するとは非常に優れた税である。負担配分における応益性の重視という観点で考えらるならば、消費はそれぞれの家計の経済活動の大きさを示すものであり、経済活動の大きい人はたくさん公共のサービスを受益していると考えれば、応益と言えるのではないかと考える。

現在、地方消費税の都道府県ごとの帰属は清算方式を採っている。都道府県間の清算は消費額に応じて行うように、当初、各府県の小売売上高を基準にしていたが、近年そのあり方について議論が行われてきた。「商業統計」等に表される小売額は、小売を行う商店ごとと統計を取るために、たとえば東京や大阪の周辺県の人が都心部で買い物をした場合には都心部でカウントされることになる。国でも検討が進められ、現在は清算基準において人口のウェイトが高められている。

通常、間接税は仕向地原則が適用されるが、サービスは原産地（消費地）での課税になる。したがって、サービスに関しては実際の地域ごとの販売額の統計を使うべきではないかなど、検討の余地はあるものと考ええる。

むすび

消費税は、今後も重要な財源として期待される。その仕組みについては様々な選択肢があり、引き続き、納税者、事業者を巻き込んだ検討が必要である。

第2章 税法 【総論】

関西学院大学法学部 教授 一高 龍司

租税原則と言えば、一般に、租税の根拠論としての利益説と義務説のほか、アダム・スミス、ワグナー、マースグレイブなどによる租税に関する諸原則が想起される（本報告書における玉岡論文、上村論文を参照）。他方で、租税法の基本原則としては、一般に、租税法主義と租税公平主義（租税平等主義）が挙げられる³。

租税法主義は、課税における法治主義の現れであり、国民の自由を保障し、その財産権への制約となる租税を国会の民主的統制の下に置いて、課税権者の恣意を排除するための原則である。納税者の法的安定性と予測可能性を確保することが、租税法主義の今日的な機能だとする理解も浸透している⁵。最高裁も、「憲法 84 条は、…課税関係における法的安定が保たれる趣旨を含むものと解するのが相当」（最判平成 23 年 9 月 30 日裁判集民 237 号 519 頁）であるとした。一方、租税公平主義は、課税における平等原理の現れであり、租税法の内容とその実施における不合理な差別を禁止し、一般に租税力に応じた公平な課税を要請する原理である。いずれも日本国憲法の規定（14 条、30 条、84 条等）にその根拠を見出すことができる。地方税に關しても、判例は、国民に義務を課し又は權利を制限する以上、憲法 84 条の規定（租税法主義）が地方税にも適用されることを明言し、地方税の賦課徴収の要件も、「法律又は法律の範囲内で制定された条例によって適正な規律がなされるべきもの」であることを暗示した（最（大）判平成 18 年 3 月 1 日民集 60 巻 2 号 587 頁）。租税公平主義の要請についても、地方税と国税とで別意に解すべき理由は見当たらない。なお、地方自治体の条例に基づく課税自主権は憲法上制度として保障され（憲法 92 条・94 条）、この意味での自主財政主義は、税制改正上の原則として強調されることはあまりないが、地方自治の本旨に適う地方税制を構築する上で欠かさない原理である。

租税法主義との関わりでは、命令等への委任の範囲や遡及立法（適用）の問題が問われることがある。違憲判断の確定した裁判例としては、国民健康保険税（地方税）に係る税率決定の起点となる「課税総額」の確定を市の広範な裁量にゆだねていた条例は、課税要件条例主義及び課税要件明確主義に反するしたもの（仙台高秋田支判昭和 57 年 7 月 23 日行集 33 巻 7 号 1616 頁）が知られている。もともと、課税処分の違憲性を争点に含む事件において、問題の法令（条例）やその適用が、現に違憲であるとの判決が下されことは稀である⁷。とりわけ租税公平主義に關しては、「課税要件及び租税の賦課徴収の手続は、法律で明確に定めることが必要であるが、憲法自体は、その内容について特に定める

³ 金子安『租税法』（弘文堂、第 23 版、2019 年）78 頁

⁴ 同上、80 頁。

⁵ たとえば、福岡高判平成 21 年 7 月 29 日税賃 259 号關号 11251、東京高判平成 26 年 11 月 5 日民集 70 巻 2 号 448 頁、東京高判平成 27 年 1 月 15 日民集 70 巻 2 号 671 頁、長崎地判平成 28 年 5 月 10 日税賃 266 号關号 12852 参照。

⁶ 金子・前掲注 3、98 頁参照。

⁷ 例えば、福岡地判平成 20 年 1 月 29 日判タ 1263 号 172 頁は、土地建物等の長期譲渡所得の計算上生じた損失に關する通算と繰越の制限に関する租税特別措置法の改正は「原告に適用される限りにおいて、租税法不遡及の原則（憲法 84 条）に違反し、違憲無効というべきである」と判示したが、控訴審（福岡高判平成 20 年 10 月 21 日判タ 1294 号 98 頁）で撤された。また、大阪地判昭和 41 年 5 月 30 日行集 17 巻 5 号 591 頁が、旧法人税法の下で使用人課税役員の使用人分厚の概念算入の対象から同族判定株主等を除く法人税法施行規則の定めを「租税法主義に違反するもので適用できない」としたが、控訴審（大阪高判昭和 43 年 6 月 28 日行集 19 巻 6 号 1130 頁）は、この結論を維持しつつも理由付けを変更して違憲判断を避けている。

ことをせず、これを法律の定めるところにゆだねている」ところ、「租税法の定立について
は、国家財政、社会経済、国民所得、国民生活等の実態についての正確な資料を基礎とす
る立法府の政策的、技術的な判断にゆだねるほかはなく、裁判所は、基本的にはその裁量
的判断を尊重せざるを得ない」（最(大)判昭和60年3月27日民集39卷2号247頁）とさ
れ、国会を通じて民主的統制（つまり権力分立の要請）に重きを置いた違憲審査がなされ
てきた。租税法令の内容（実質）面の憲法適合性は、他に幸福追求権（憲法13条）のほか、
財産権（同29条）、職業選択の自由（同22条）や信教の自由（同20条）、生存権（同25
条）などの基本的人権との関わりにおいても問題となるが、こうした争点に関し正面から
違憲判断を下した裁判例は見当たらない。このことは、著しく不合理であることが明らか
な租税法の制定が未然に防止されてきたことを暗示しているとしても、当該立法が、正
確な資料を基に法案に対する国会の熟慮と慎重な検討を経た帰結であって、真に民主的統
制が機能している中で、憲法上の要請を十分に反映していることまでも保障しない。研究
者（又は研究論文）の役割には、上述の正確な資料に資する成果を提示することのほか、
税制改正に係る内容と経緯に対する論評を加えることも含まれる。

翻って、近時の税制改正における基本原則として、公平、中立及び簡素が要請されると
ころ、これらは租税法の内容のあり方に関する基本的な指針であって、租税法の基本原
則としては必ずしも位置づけられていない。もともと、公平及び中立の要請は租税公平主
義と整合し、税制改正は立法行為それ自体であって、租税法主義に従うことが前提であ
る。簡素さは、徴税・納税コストを引き下げる、社会的な無駄の排除に繋がるほか、一般に
課税要件明確主義に適合し、納税者の法的安定性と予測可能性を高め、したがって租税法
主義の機能ないし目的にも合致する。このように、税制改正の基本原則（公平、中立及
び簡素）は、租税法の基本原則と調和する。

本報告書に収録された税法に関する各論考は、いずれもこれらの基本原則が問題関心の
根底にあり、必要に応じて外国法の動向を参照しながら、我が国における具体的な問題を
検討している。一高龍司「給与所得者の旅費と所得税」（第1節）が、租税公平主義の観点
から、給与所得者の旅費の扱いに焦点を当てる。主たる問題関心は、職務に関連する旅費
を補てんするべく使用者から受ける給付の非課税所得該当性と、給与所得者が自らこうし
た旅費を負担した場合の控除可能性である。取扱いの区別が惹起する不平等性に留意しな
がら、二重の控除や消費支出の控除といった課税理論上の問題を挙げるほか、租税法主
義に鑑み、通達限りの取扱いのうち立法化すべきものを指摘している。今後は、給与所得
者に固有の負担調整は同所得の計算に反映させる一方、所得の種類を問わない負担調整は
一般の所得控除に組み替えて、制度の透明性と課税の公平を追求すべきであると主張する。

租税回避は、租税法主義と租税公平主義の両立が最も先鋭に問われる分野である。漆
さき「企業の社会的責任と租税回避」（第2節）は、企業の社会的責任（CSR）という概念
に租税回避をしないことが含まれるのか、そして、当該概念は租税回避の対応策に對して
どういう示唆を持つのかを検討する。租税法の文脈では、株主利益の最大化をCSRとする
法実証主義的立場と、立法に意図された税額を支払うことがCSRとする自然法主義的立場
に大別され、前者の立場は租税回避の合法性を重視するが、後者の立場からは、倫理的な

義務違反である租税回避を抑制するため、一般的租税回避否認規定の導入のほか、透明化
による租税回避の評判リスクのかさ上げといった対応策が提案されているという。租税回
避をしないことはCSRとして認識されるようになり得るのかもしれない、そのためには、さ
らなる透明化を義務付ける方向性が望ましいと主張する。

閉鎖的な法人に対する法人税の課税は、個人事業主や任意組合との比較において公平性
の問題を惹起し、法人税の存在意義とも関わる基本的な論点を提供する。小塚真啓「日本
版パススルー課税制度に向けた草案」（第3節）が、日本における「パススルー」の導入の
是非や導入する場合におけるべき手法を検討する。結論として、パススルーの導入は
閉鎖企業のみを対象とすべきであり、また導入の際には、閉鎖企業を株主などの構成員の
（利益および損失に対する）持分の種類が1つしかない企業とそれ以外の企業とに区分し、
後者の企業に係るパススルー制度にのみ、米国法に見られる実質性テストなども要求すべ
きと主張する。こうした仕組みであれば、パススルーに係る執行コストを抑えつつ、課税
の公平や経済的な効率性の改善が期待されるという。

税制の簡素さを向上させる近時の英国法上の取組からの示唆が、酒井貴子「税制の簡素
化に向けた組織的取組み—英国法の例を参考に」（第4節）で論じられる。英国における
Office of Tax Simplification (OTS) の活動を紹介する中で、特に、税制の複雑さの指標
(Index of Complexity) は、各税目の複雑さを数値化、視覚化するものであり、今後、活
用可能性があるという。また、OTS が公表した VAT に関する報告書では、簡素化にとどま
らない総合的な税制改革が推進されている点を詳述する。OTS には、簡素化をスローガン
に英国税制を改善させたとの高い評価があり、総じて同国での税制簡素化に向けた組織的
取組は成果を上げていくと結論づける。

所得控除の中でも、令和2年度に改正された寡婦控除（及び旧寡夫控除）は、性別と婚
姻の有無が直接関わる区別を伴うこともあり、租税公平主義等との関わりでその内容のあ
り方が問われてきた。坂巻綾望「寡夫控除の課題と展望」（第5節）は、同控除の論点とし
て、未婚のひとり親を控除対象に加えるかどうかにとどまらず、寡婦と寡夫の差異、所得
制限の設定、事実婚の取扱い、他の人的控除との整合性、子以外の扶養親族を有する未婚
者を対象に含めるかどうか、所得控除が税額控除かといった点を挙げ、寡婦控除子育て
や介護をしながら所得を得ることの苦勞や支出を考慮する制度として理解するならば、人
の控除なしからの控除へ転換して実額控除をするという選択肢があるという。性別といった
のもとでは、過去の婚姻歴、現在の婚姻状態、法律婚なのか事実婚なのか、性別といった
個人の事情を問う必要がなくなる。また、そのような支出には、消費と必要経費の両面が
あり、それを控除する制度として所得税法の基本構造からも説明することができると主張
している。

地方税に特徴的な原則では、濱田洋「地方税における応益性と負担分任」が応益性とい
う概念の多義性を指摘し、地方自治法上の負担分任原則（同法10条2項）との関わりでこ
の概念を捉え直す主張を行っている。近時は、地方税の会費的性格が外形標準課税（法人
事業税）や法定外税の根拠と目されることもあり、その基礎にある応益性の観念の明確化
は、地方自治の本旨に従った課税自主権の限界を考える上でも有用である。濱田報告は、
負担分任原則は、自治体の構成員（住民）が、自治体から役務の提供を受ける権利に對す
る義務として租税を負担すべきとする要請であり、他方で応益性は、受益に応じた負担を

* 谷口勢津夫『税法基本論義』（法文堂、第6版、2018年）18-25頁。

要請するもので、住民以外への拡張性も否定されないものと見る。その上で、地方税のあり方を考える際には、応益性と負担分任原則に、応能性を加えた三つの視点を要すると説く。

税法 【各論】

第1節 給与所得者の旅費と所得税

関西学院大学法学部 教授 一高 龍司

1. 問題意識と目的

本稿は、給与所得者課税について、租税公平主義の観点から、旅費の扱いに焦点を当てて考察する（令和元年7月1日現在で適用のある法令による）⁹。戦後の高度成長を経て、給与所得者が増加する中、累進度の高い税率の適用の結果が源泉徴収により確実に捕捉され、大衆の重税感が増した¹⁰。特に必要経費を制限なく控除できる事業所得者との取扱いの違いが問題視され、この点を争う最（大）判平成60年3月27日民集29巻2号247頁は、現在でも最も重要かつ基本的な租税判例と目されている。本判決は、給与所得控除のあり方が、租税公平主義との関わりで如何に重要であることを示している。

2. 給与所得控除の趣旨と経緯

給与所得控除の嚆矢は、勤労所得の10%を一律に控除する勤労控除（大正3年）であり、昭和28年度改正で給与所得控除と改称され、その大幅な拡充を図った昭和49年度改正で、控除率が遞減する現在の仕組みが整った。同控除の根拠として、(1)必要経費の概算控除、(2)担税力調整、(3)捕捉率調整、(4)源泉徴収に係る金利調整を挙げる「4分類論」は、昭和31年12月の臨時税制調査会答申に既に見られ、上述の昭和60年最判もこれを踏襲している。(2)乃至(4)をまとめて負担調整措置とみる「2分類論」は、昭和61年10月の税制調査会答申に見られ、同答申は、(1)を給与所得控除の半額と見た上で、項目を限定した実額控除との選択適用を提言した¹¹。昭和62年9月に立法化された特定支出控除は、特定支出が給与所得控除の全額を超過して初めて適用のあるものであった。

3. 特定支出控除の導入以降

特定支出控除の適用者が少ない理由として、給与所得控除額が十分にあり、使用者から支給されて非課税扱いを受けられる例が多いことが指摘されていた。平成12年7月の税制調査会中期答申では、雇用契約の多様化、職業選択に対する中立性に加え、他国の概算控除との比較を踏まえて、負担調整措置の必要性は薄れているとし、勤務費用の概算控除としての性格を重視する方向での検討が必要とした。平成24年度改正で、前述の昭和61年10月の答申と整合的な計算構造に改め、対象項目も拡張したため、適用対象者も年間2000人程度（平成26年）にまでは増えている¹²。

⁹ 以下は一高龍司「給与所得者の旅費と所得税」租税研究845号（2020年）116頁の要旨を記述するものであり、典拠の記載もこの趣旨に忠じて限定している。

¹⁰ 金子宏「大鳴訴訟について―給与所得課税のあり方―」税大ジャーナル5号（2007年）33頁。

¹¹ 4分類論及び2分類論については、谷口勢津夫『税法基本講義』（弘文堂、第6版、2019年）282頁参照。なお、一章・前掲注1、117頁注10において、「臨時税制調査会・前掲注4、31頁」とあるが、正しくは「税制調査会・同上（昭和61年10月）31-32頁」である。誤記をお詫びして訂正する。

¹² 第189回国会衆議院厚生労働委員会（平成27年9月2日）における足立康史委員の発言（同委員会議録第37号22頁）。

令和2年から、給与所得控除額が10万円減額され（基礎控除は増額）、今も概算控除への純化の過程にある。働き方の多様化を受け、給与所得控除を利用しえない従属的立場の事業所得者（フリーランス）との不公平性が強調されがちだが、後者は上限のない必要経費控除が可能であり、家事費との区別を含む捕捉率の違いがどの程度解消されたのかは不明である。

4. 非課税項目と特定支出控除の関係

所得税法9条（非課税所得）と同法57条の2第2項（特定支出）は、旅費に関し共通する項目を多く含む（次頁図表）。使用者から給付され、これが非課税扱いを受けると、特定支出からは除外される（二重の控除の否定）。

令和2年以降、非課税項目だけが特定支出でないものは、就職者と退職者（その遺族）の転居費と、国外勤務に係る在外手当となり、その逆は、単身赴任者等の帰宅費用である。むろん同種の項目でも要件に違いはあり、非課税限度額を超える部分の支出なら特定支出とされうる。

<図表>

	非課税 (所得税法9条)	非課税 (所得税法57条)	特定支出は非課税 (所得税法57条の2第2項)
職務上の旅費	○ (4号)	○ (4号)	— (令和2年から○、前2年)
転任に伴う転居費	○ (4号)	○ (4号)	○ (2号)
転任・退職前(通算)旅費	○ (4号)	○ (4号)	—
通勤費	○ (5号)	○ (5号)	○ (1号)
単身赴任者費用	—	○ (7号)	○ (5号)
(国外勤務の在外手当)	○ (7号)	○ (7号)	—
転居費	○ (7号)	○ (7号)	—
退職者等の転居費	○ (7号)	○ (7号)	—
法外等の経費	○ (7号)	○ (7号)	—

5. 職務上の旅費

給与所得者が「勤務する場所を離れてその職務を遂行するための旅行」に必要な支出に充てるため支給される金品は、その旅行について通常必要である限り、非課税所得とされる（所税9条1項4号）。費用弁償的な給付であるため、収入と経費を純額で考えて課税しない¹³。ただ理論上は、給与所得控除との重複が問題となる。給与所得者には帰属しない会社の経費だとする説明もあるが、非課税「所得」という法律上の位置づけとは両立し難い。職務上の旅費には、運賃等のみならず宿泊料も含まれ（所基通9-3）、通常必要性を満たす限り日当も該当しうる。事業所得者が同様の日当を顧客から受けても、この非課税規定は類推適用されない（最判平成2年7月20日税資180号354頁（是認判決））。

6. 実費弁償的性格の渡し切りの要請？

運送業者が雇う運転手が、遠隔地への配送業務を実施する前の月に支給された「運行費」が、職務上の旅費に当たったかが争われた裁判例がある（東京高判平成20年6月26日税資258号10976）¹⁴。判旨は、この運行費が翌月給与から差し引かれる（給与の前取り）

から職務上の旅費（非課税所得）には当たらないとしたが、むしろ「勤務する場所を離れて」という要件に該当しないことを理由とすべきであった。

7. 非常勤医師などへの一律の交通費の扱い

非常勤役員等の通勤費には、職務上の旅費に関する非課税規定を適用するという通達（所基通9-5）がある。裁判例（高松高判平成29年6月27日税資267号13026）¹⁵では、非常勤医師もこの通達の扱いに准じて扱う実務の下で、病院が非常勤医師に支払っていた出勤1回につき数万円のタクシー代が源泉徴収の対象となるかが争点となった。判決は、タクシー通勤は、例外的な場合を除き、社会通念上合理性のある交通手段とは認められないとして、納税告知処分等を肯定した。職務上の旅費なら、「最も経済的かつ合理的」という縛りはなく、旅行者の地位に相応する支出であれば非課税扱いは否定されない。その意味で判旨の応用範囲には留意すべきだが、本件では、実際にタクシー通勤をしていた医師がいなかったことも結論に影響した。元来、法律や通達の拡大（類推）解釈ではなく、立法的に対応すべき事柄である。

8. 単身赴任者の帰宅旅費は非課税か

単身赴任者の帰宅旅費の支給額は、職務上必要な旅行に付随して帰宅する場合であれば、職務上の旅費として非課税扱いを認める個別通達（昭和60年11月8日国税庁長官個別通達・直法6-7（例規）、直所3-9）がある。人事院の「民間給与の実態」（平成26年）¹⁶によれば、単身赴任手当を支給する事業所の約8割が帰宅費用も支給しているが、そのうち半分強が年上限を12回とする。よって、特定支出における月4回の上限は消えたが、その影響は当面限定的となる。非課税所得とする政策論があってもよい。

特定支出の対象となるのは、給与所得者の「旅行に通常要する支出」で、「最も経済的かつ合理的と認められる通常の経路及び方法によるものに要する運賃及び料金」に限定される（所税令167条の3第4項）。なお、死別又は離婚により配偶者がいない場合に子との別居が常況となったときも対象となりうる（所税令167条の3第3項）が、未婚のひとり親への言及がない。また共働きを支援する政策を推進するのであれば、就職当初から別居している夫婦に配慮した立法論も検討されてよい。

9. 外国法人の国内支店が勤務する外国人と家族の一時的な帰国を伴う渡航費

外国法人の国内支店が勤務する外国人（使用人及び取締役）とその家族に支給した、帰国を伴う海外出張のための往復の航空券（等級が高く高額なもの）でも、賞与認定せず（よって納税告知処分を暗に否定し）全額損金算入を認める裁決例（国税不服審判所昭和49年3月12日裁決・裁決事例集8集1頁）¹⁷がある。これに続き、国税庁長官個別通達（直法6-1（例規）、昭和50年1月16日）は、国内で長期間勤務する外国人が、概ね1年以上の期間で家族と共に帰国するための往復航空運賃は、「最も経済的かつ合理的と認められる

¹³ 同上、123頁で、「高松高判平成28年11月9日税資266号12928」とあるが、正しくは本文のとおりである。誤記をお詫びして訂正する。

¹⁴ https://www.jtjri.go.jp/kyuuyo/minu/minhp/min26_index.html（2020年5月21日確認）

¹⁵ 一高・前掲注1、126頁で、この判決の出典の記載漏れがある。お詫びして本文のとおり追記する。

通常の旅行」という限定を置いて、非課税扱いを認める。ただ職務上の旅費なら、こうした限定は明文上存せず、また単身赴任者の帰宅旅費の扱いとの公平が問われる。立法で対応しないし解決すべき事柄である。

10. 転任に伴う転居旅費

転任に伴う転居旅費は、費用弁償的性格の故に非課税所得となり、特定支出項目でもある。いずれも「通常必要」性が要求され、宿泊料等も含まれる。「最も経済的かつ合理的」の制約は無く、地位等に応じた等級の運賃でも非課税扱い是否定されないが、特定支出の運賃からは、客室の特別の設備の利用料を除いている（所税令 167 条の 3 第 2 項 1 号括弧書）。

11. 単身赴任手当は非課税か

前述の人事院の調査によれば、従業員 500 人以上の会社の 9 割以上が、単身赴任手当を支給しているが、住み込み等の場合（所税令 21 条 4 号）を除き、上述の転居旅費を超えるこうした手当までも非課税とする規定は存せず、特定支出にも当たらない。

12. 就職・退職に伴う転居に係る旅費

就職又は退職に伴う転居旅費（死亡退職に係る遺族の転居旅費も）の支給は、勤務費用とは言い難いため特定支出には含まれない。非課税扱い（所税 9 条 1 項 4 号）は政策的なものだが、企業活動の立ち上げと撤退の費用になぞらえれば、勤務費用と見る余地はある。退職時の転居旅費も、海外からの特別な人材確保のための契約上の負担などは、会社の費用であって給与ではないとの説明ができる場合もあるだろう。

13. 通勤手当

「通常必要」性と「最も経済的かつ合理的」の制限は、非課税所得（所税 9 条 1 項 5 号、所税令 20 条の 2）と特定支出（所税 57 条の 2 第 2 項 1 号）の双方にかかる。月額上限 15 万円の制限は特定支出にはないが、交通機関を利用する場合は 1 月の定期代が特定支出でも上限となる（所税令 167 条の 3 第 1 項 1 号）。航空機の利用に係る支出は特定支出控除の対象外である（同項括弧書）。

14. 通勤手当は通勤者の給与所得か

最判昭和 37 年 8 月 10 日民集 16 巻 8 号 1749 頁は、「勤労者が勤労者たる地位にもとづいて使用者から受ける給付は、すべて…給与所得を構成する収入と解すべく、通勤定期券またはその購入代金の支給をもって給与でない」という。当時（昭和 29 年・30 年）は、定期券の現物支給は 500 円を上限に非課税扱いとされ、これを超える部分に会社が源泉徴収義務を負うか否かの争点である。原審大阪高判昭和 35 年 12 月 15 日行集 11 巻 12 号 3303 頁は、給付により本来労働者が負担すべき費用を免れたと解した上で、諸手当も一般に賃金の構成要素であり実質的には労働の対価として支給されてきたとの国側の主張を概ね肯定した。最高裁判決の上引引用箇所は、こうした文脈

で下されたもので、二重の控除を生じないという意味で一貫性がある。

通勤費の非課税扱いは、明文上「通常の給与に加算」して支給することも条件となる。正社員のみに通勤費を支給する会社では、非正社員にとっては差別的な結果となる。広島高岡山支判平成 23 年 3 月 31 日税賃 261 号順号 11660 は、通勤費の非課税規定は、非正社員を差別するものではなく、非正社員の通勤費も給与所得控除によって概算控除されているというが、二重の控除が通勤費の支給のある者（正社員）にのみ享受されるので、差別的な側面は否めない。

15. 通勤手当の支給状況

ある調査から、通勤手当に関し、常勤の労働者よりも非常勤の労働者の方が一般にやや不利に扱われる傾向が見てとれる¹⁸が、「同一労働同一賃金」を旨とする近時の法改正により、かかる差別的取扱いには、今後は原則として違法となる¹⁹。

16. 国外勤務者の在外手当等

国外勤務者の在外手当（類似の特別の手当を含む）は、追加的負担を考慮すると正味の利益がないことが非課税の理由と解される（所税 9 条 1 項 7 号）。性質上生活費の支弁を含むが、長期の海外出張になぞらえて考えることもできる²⁰。現地の派遣先が給与を支払う場合は、支払者に源泉徴収義務が及ばず（所税 183 条 1 項）、わが国での捕捉が難しい状況もありうる。

17. おわりに

旅費の非課税扱いの中心的な理由は、費用弁償的性格に鑑み正味の利益が残らないことであるが、二重の控除の問題と、消費支出の補てんをも非課税とする問題がある。非常勤役員等の出勤手当や来日外国人に係る帰国費用の扱いは、立法化すべきである。

特定支出は、単身赴任者の帰宅費のように消費生活上の支出を含む。よって、特定支出と比較される勤務費用にも、事業所得者の必要経費とは異質なものを含むと考えられる。また、例えば通勤費のみで給与所得控除額の 1/2 を超え、他に特定支出はない場合、超過部分を追加的に控除する計算構造のため、結果的に他の勤務費用が無税される。かように給与所得の計算は、今も実額による経費控除からかなり遠い。

給与所得者に固有の負担調整は給与所得の金額の計算に反映させ、所得の種類を問わない負担調整は一般の所得控除に組み替えて、制度の透明性と課税の公平性を追求すべきである。もともと、こうした見直しは、徴税・納税コストの抑制と、所得種類ごとの特例措置や捕捉率の違いの縮減を伴って、次第に行うべきである。

¹⁸ 横司正人・奥田英二『企業の手当等の人事処遇制度に関する調査』（労働政策研究・研修機構、2014 年）9-23 頁参照。

¹⁹ 短時間・有期雇用労働者及び派遣労働者に対する不合理な待遇の禁止等に関する指針」（厚生労働省告示 430 号、平成 30 年 12 月 28 日）19 頁参照。

²⁰ 植松・前掲注 5、448 頁。

第2節 租税回避と企業の社会的責任

大阪経済大学経済学部 准教授 漆 さき

国際的な大企業の租税回避が大きな問題となっており、それに対し、国際機関がBEPS等をはじめとした国際的な対応を試み、また、各国が国内法による対応をできている。そういった状況の中で、租税回避という行為の倫理的側面の分析として、もしくは租税回避否認規定の理論的な根拠の1つとして、もしくは企業の社会的責任を抑制するソフトウェアのような機能を担う可能性のあるものとして、企業の社会的責任が議論されてきた。本稿は、企業の社会的責任という概念に租税回避をしないことが含まれるのか、そして、当該概念は租税回避の対応策に対してどのような示唆を持つのかを検討することを目的とする。最初に、企業の社会的責任という概念の変遷を確認する。社会的責任は倫理的な義務であって、法的義務とは区別される。企業に期待される社会的責任という概念は、1950年代頃に登場し、以降その対象範囲が広がってきていることが指摘される。具体的には、自社の開発等の、直接的なつながりがそれまでよりも薄い・広い範囲へと焦点が移ってきているとされる。また、近年は企業の社会的責任(CSR)の戦略的利用という議論がされていることを紹介する。CSRは企業がグローバル企業としての立場を正当化し、評判を維持して競争力を高める側面のあるものとして捉えられるようになってきている。

しかし、企業の社会的責任という一般的な文脈の中で租税が言及されることは多くない。租税を払うことがCSRに含まれるのか、という点も、CSRの抽象的な定義に照らして明確に答えが出るわけではなく、議論の余地がある。また、投資家や法人自身が租税戦略をCSRに含めているかどうかについては、2000年代までは含めていないという指摘が主であったものの、2014年にはESG投資インデックスの一部租税戦略に関する項目が取り入れられている。租税に関する法人の自発的な情報提供については、一貫して増加傾向にあり、その重要性を認識していると考えられるものの、適切な対応がなにかという点にコンセンサスが得られておらず、対応が一貫していないことが指摘される。

租税の文脈における企業の社会的責任に関して、租税法学者の見解をおおまかに二に分けて紹介する。1つは法実証主義的な立場であり、法人のCSRを株主利益の最大化だと理解する立場である。もう1つは自然法主義的な立場で、立法の意図した税額を納税することが法人のCSRと理解する立場である。それぞれの立場について、基本的な考え方や、そこから導かれる帰結や、問題視する状況に対する解決策を整理して紹介する。

まず、法実証主義的な立場について説明する。CSRの文脈では、しばしば法人が“Fair Share”、公平な負担分を払うべきだといわれる。この立場の下で想定される「公平な負担分」とは、基本的には法的に可能なあらゆる手段を尽くして減少させた税額、減った結果の税額だと考えられる。この考え方の下では、合法的な手段でコストを削減した結果が「公平な負担分」であるため、ここに倫理のような不明確なことを持ち出し、それが不十分だと評価することは不適切だとされる。さらにこの立場は、法人の義務は株主利益の最大化であり、法人はコストである租税を最小化すべきであって、最小化した税を超える部分は政府に対する不要な支払いであると考え、それを支払うことはむしろ株主に対する義務違

反になるとする。そのため、租税回避あるいはアグレッシブなタックスプランニングはコストの最小化につながり、むしろCSRにかなうことだという結論にもなり得る。しかし一方で、この立場の下でも、租税回避をしないことがビジネスにとって有益であって、長期的に見て株主にとって利益になる場合は、納税もCSR上、正当化される余地があることになる。

次に、自然法主義的な立場について説明する。この立場は、法人は、国家から市場の整備や自らの負担できない福祉の提供など、何らかの便益を得ているため、何らかの負担を負うべきだと考える。そして、法律の「公平な負担分」は、国民の代表である議会が合意したものだとする。そのため、法律の条文の文言に従っているとすると、納税額が議会の立法時の意図よりも少ない場合には「公平な負担分」には満たないものと捉える。法人が「公平な負担分」の支払をしないことによって生じる負の外部性も含め、それは法的な義務に反しないとしても、倫理的な義務には反することになり、対処の必要のある状態であるものとする。解決策としては、①不完全な租税立法の補完として一般的租税回避否認原則、もしくは②透明性の向上による、企業にとっての租税回避の事業上リスクの低下上げ、というものが提案される。②が達成された場合には、法実証主義的な立場から租税回避をしないことが株主利益になることとして認められる場合があり得る。

最後に、国家、企業、個人、それぞれの置かれた状況について概観し、租税回避をしないことがCSRという状態になっていく可能性について検討する。国家は、福祉国家を維持するために大きな歳入を必要とする一方で、国際的な資本獲得競争に勝つ必要があり、国際的な大企業の租税戦略に対して一貫しない態度をとらざるを得ず、そのことが複雑な税制や混在したメッセージとなっているとして、批判の対象となってきた。法人は、グローバル化によって国際的な競争に晒され、租税戦略を活用する圧力に直面する一方で、評判リスクの増大によってブランドを維持するためにCSRの戦略的活用に従事するようになっている。個人は、顧客やユーザーという立場で、自らをステークホルダーとして認識し、企業の行動を変え得る力があることが示唆されている。国家や法人がそれぞれに自発的に態度を変えにくく、厳しい状況に置かれていることを考慮すると、状況を変える要因としては世論の力が必要といえるかもしれない。

2010年代以降には、国際的に企業の租税行動に対する透明性を確保する方向への動きが活発になってきていること、投資インデックスに租税行動についての項目が導入される等、投資家からも租税行動に関心が示されていること等から、だんだんと「租税回避をしないことが社会的責任として位置付けられるようにも思われる。そして、一般的租税回避否認規定を導入する国の増加や、国際的な透明性確保への取り組みといった国内外の動きは、そういった流れを後押しするものと考えられる。また、法人の自発的な租税に関する情報公開は増加しつつあると指摘されるものの、未だ多いとはいえないこと、方針に一貫性が欠け、法人自身も対応に苦慮していると示唆されていることから、統一された基準での情報開示の義務付けといった方向性が望ましいのかもしれない。

第3節 日本版パススルー課税制度に向けた覚書

岡山大学社会文化科学研究科 准教授 小塚 真啓

本研究は、日本における「パススルー」の導入の是非や（導入するとした場合における）あるべき手法を、パススルーそれ自体の検討だけでなく、（パススルーを伴わない形で）事業体課税を実施する場合との比較検討をも前提として、明らかにしようとしたものである。

ある企業が稼いだ利益（や損失）に対して所得課税を実施しようとする場合、最初から考えられる（おそらく最も自然な）手法は、その企業の器である事業体（entity）に対して所得課税を実施するというものである（以下では「事業体課税」という）。実際、日本においては、個人事業主を除くほとんどすべての企業が（パススルーを伴わない法人税という名の）事業体課税のみを受けているようにになっている。

これに対し、パススルーは、企業の利益（や損失）を、その企業を「通り抜けた」先に存在する（はずの）構成員それぞれ別の利益（や損失）として（も）把握し、それらについて所得課税を実施しようとするものである。ただし、パススルーと事業体課税とは（少なくとも理論的には）排他的な関係に立つものではなく、むしろ互いに補完する関係にある。たとえば、企業利益の二重課税の解消を目的に措置されるインデグレーション（法人所得税と個人所得税との統合）の方式の一つとして、法人税を存置したまま、法人利益や法人税を株主に直接帰属させることを通じて調整を図るインデュエーションが存在するが、これは事業体課税とパススルーの両方を活用することで、単独では不足する部分を互いに補わせたものとみることができるのである。

パススルーを伴わない形で、事業体が稼いだ利益の受益者が誰であるのかにかかわらず、その事業体の状況にのみ着目して所得課税を行うようにするものであるから、課税を実施するために収集すべき情報が少なく済むなどのメリットがある一方で、当該利益を終局的に享受する受益者の状況が課税にあたって全く無視されてしまうため、個人所得課税の累進性の規制品というデメリットがつきまとう。他方、パススルーを導入すれば、企業利益の受益者の状況に応じて税負担が加重したり軽減したりすることができるようになり、上記のデメリットは解消ないし軽減される。しかしながら、企業の利益はその企業について（会計ルールなどを通じて）実現したものであっても、それらを終局的に受益する（はずの）株主などの構成員にどのように帰せられるべきものであるのかの受益者時点において直ちに明らかにあらわれない限り、その執行には相当の困難が付きまとう。すなわち、現代の企業は当期利益の一部のみしか株主などの構成員に配当として分配しないのが通例であって、その残余が（その企業の器であるところの）事業体に留保されることは異常ではなく、むしろ通常のことである。そして、そのような留保された利益も抽象的には株主などの構成員に経済的に帰属しているとはいえようが、株主などは分配を行うように請求する権利を一般的には持たず、企業の経営を担う取締役などの経営上の判断に基づいて分配が決定された場合には分配を受ける地位を有するに過ぎないから、そのような将来の分配を規律するに過ぎない権利の内容にのみ基づいて留保された利益を株主などに割り当てて課税することには（特に株式市場などでその株式などが取引されている

公開企業の場合において）公平の観点から問題があることが多いであろう。また、株主などの構成員は留保された利益（や未帰填の損失）が自分たちにどのように帰属することになるのかを予め合意しなければならぬものとし、その合意に従って留保された利益（や未帰填の損失）を当該株主などの間に配分することとしても、なお問題は残る。なぜなら、長期にわたる企業活動のある一時点での利益（や損失）について株主などの構成員が合意した内容は、課税庁の側では知悉が容易でない将来の利益（や損失）の発生まで織り込んだ場合には経済的な実質があるとはいえない、難い一時的なものであるなどの可能性が排除できないため、株主などがそれぞれ独立の当事者であって利害の対立が認められる場合ですら全面的に依拠することはできないからである。そのため、アメリカの連邦所得税においては、そのような合意の内容が（事業体をその時点で解散したと仮定した場合に起るはずの債務返済後の）残余の利益（や損失）の清算と矛盾したものとなっていないかをチェックする経済的效果テストと、合意などの経済的效果が一時的なものに過ぎなかったり、節税の利益を分け与えることのみを目的としたものであったりしないかをチェックする実質性テストとの二段構えになっているのであるが、実質性テストが十分に機能しているのかどうかについてはかねてより多くの疑問が呈され続けており、結局のところ課税の公平が損なわれたり、経済的な効率性が阻害されたりしている可能性は否定できないのである。

このようにパススルーを導入せずに事業体課税のみを行う場合だけでなく、パススルーを導入する場合についても、メリット・デメリットが存在するのであるが、次のような工夫を加えることでパススルーを効果的に導入することはできるかもしれない。すなわち、①パススルーの導入は、すべての企業を対象として行うのではなく、留保された利益（や未帰填の損失）の終局的な受益者（や負担者）が株主などの構成員である可能性が高い閉鎖企業のみを対象とするべきであろう。また、②閉鎖企業を株主などの構成員の（利益および損失に対する）持分の種類が1つしかない企業とそれ以外の企業とに区分し、前者について導入するパススルーの制度では（アメリカの連邦所得税にあるような）実質性テストなどを要求しないが、後者に係る制度では実質性テストなども要求するという区別が設けられるべきであろう。これらは、ALI（American Law Institute）が1999年に公表した報告書の内容に当たったものであるが、日本においてもほとんどの閉鎖企業は将来の利益（や損失）の株主などの構成員への帰属は出資比率によって決まっているように思われるから、そのような企業に関してはパススルーに係る執行コストを抑えつつ、その結果として生じた余剰をそれ以外の企業が経済的な実質を欠いた税負担軽減を追求していないのかをチェックするために回せるようになって、課税の公平や経済的な効率性を改善できることが期待されるのである。

第4節 税制の簡素化に向けた組織的取組み—英国の例を参考に—

大阪府立大学経済学研究科 教授 酒井 貴子

はじめに

本報告は、租税原則に掲げられた「中立、公平、簡素」のうちの「簡素」に着目し、理論から離れた現実的な取組として、英国における Office of Tax Simplification (以下、「OTS」と呼ぶ。)の活動を紹介するものである。本報告は、5つの構成からなるものであり、1では、簡素原則と税制と題し、日本での議論状況を簡単に眺めたうえで、ありうる研究発展性を探り、2では、OTSの沿革などの概要、3では、OTSの実績として、複雑さの指標の内容、および、OTSの提案の実施状況について述べる、4では、OTSが作成した報告書の例として、付加価値税 (value-added tax, VAT) の簡素化に向けた報告書の一部を紹介し、5ではOTSの活動に対する各界からの評価をみて、最後には、考察の結果をまとめて締めくくった。

1. 簡素原則と税制

租税原則として挙げられる「公平、中立、簡素」のうちの「簡素」は、他の原則と比較して注目されるものではないが、簡素でない税制は、明確さを書くことから予測可能性を阻害し、ひいては、徴税費用を高めることが問題となる。理念にとどまらない現実的な簡素化に向けた取組みを探索する必要があるといえ、OTSについて考察することは有用である。

2. OTS の概要

1990年代、英国において租税に関する法令を平易な文章に書き直すという動きがあった。OTSは、英国でのその動きの中で出てきた組織と位置付けられる。当時法令の書き直しを主導した組織は、1996年に創設された TLRP (Tax Law Rewrite Project, TLRP) である。しかし、TLRPの活動は、直接税に限定されていたことや、「平易な言い回しに書き換える」ということに重点が置かれたコアの政策にはタッチできていなかったことがあったため、税法条文自体の読み易さは改善されたものの、税制改革を導くものではなかった。そこで、税制簡素化にダイレクトに機能し、また、「プロセス」重視の組織が必要とされ、後の各法案レポートにおける OTS 起案につながった。

2010年 OTSは、「現行法の再検討とその簡素化の提案」を主な役割として、HM Treasury (HMT) 内に組織化された。構成員は、HMTとHMRCの職員、および、民間の専門家(実務家、および、税法研究者等)であるため、OTSは完全に独立した機関ではない。3に後述する実績を認められた結果、2016年には法定化されるに至った。OTSの主な機能は、Finance Actにおいて、「租税制度の簡素化に関して、要請に応じて、又は、OTSが適切と考えた場合に、大蔵大臣に対し助言を行うこと」と規定され、各種報告書の提出義務も同時に定められた。

3. OTS の実績

OTSの実績としては、次の2つを取り上げて検討した。

第一に、OTS内での利用のため開発された税制の複雑さの指標 (index of complexity, IOC) である。IOC算出に当たり、OTSは、複雑さをめらす10要素を着目し、ある税目についてそれらを数値化し合計することで、その税目の複雑さを視覚化することが可能である。複雑さをめらす要

素は、制度そのものからくる基本的複雑さとして条文の長さや改正数等、制度からの影響による要素として、納税者の数、納税者の能力、租税回避のされやすさといったものが一定の定式の下で数値化される。なお、ここで注意したいのは、複雑な税制は租税回避を惹起することが指摘されているが、租税回避のされやすさの物差しとしては、タックスギャップでは不十分であり、なお検討が重ねられるべきと認識されていることである。

IOCの算出には様々な統計分析や見積りを要するため絶対的な数値ではないものの、OTS内では作業優先順位を決定するのに十分な役割を果たすとされる。また、IOCにより、ある税目のどこに複雑さがあるかを発見し、また、改正前後でどの程度簡素化したかが認識しうるといふ利点もある。なお、IOCは、他の研究者により、各国税制の複雑さの比較等に使われるなどしており、今後、活用可能性があると考える。

第二に、OTSが2010年から、2015年までの間に提案等した諸項目の実施状況である。具体的には、2015年にOTSが公表した報告書に基づき、この5年間にOTSがなした9つのプロジェクトと大小400を超える提案等の実施率を簡潔な表にまとめ検討を行った。ここでの検討からは、その実施率は少なく見積もっても平均して6割を超えており、英国税制簡素化のため大きな改善をもたらしたことが確認できた。なお、この実績からOTSは法定化され永続的な組織となった。

4. OTS の報告例

OTSが公表した数ある報告書のうち、説明の便宜からVATに関する報告書に限定し、また、時間的制約から同報告書で扱われた項目のうち、事業者免税点制度、および、軽減税率の制度に焦点を絞って紹介した。ここでは、英国におけるVATの概要を概観した後、それら項目について順にみている。

まず、事業者免税点制度においては、データ分析の結果、高い免税点から、これを超えないよう事業活動を営む実務があることが分かり、経済成長が阻害され、また、過少申告、および、事業分割の誘因が指摘された。今後、免税点を引き上げる改正をした場合の税収増と課税事業者増に伴う事務的コストの増加の関係について分析結果を示すとともに、改正プロセスでの検討を促す勧告を行った。また、免税点を超えたときの急激な税負担を緩和する制度の周知も必要とされた。

次に、軽減税率の制度については、つぎはぎ的な改正が複雑さをめらすとともに紛争の源となっている点が指摘され、他国が採用するような開税コードに基づく軽減対象資産の枠付けとすることや、非課税項目を課税対象とすべしとするような勧告を行った。

上記に照会した報告書内容からは、総じて、綿密なデータ分析等を通じ、簡素化に留まらない総合的な税制改革に向けた勧告がなされている点が明らかになった。

5. OTS の評価

学界、実務家、および、政治家等からのOTSに対する評価をまとめた。大まかにまとめると、OTSの勧告内容が簡素化だけを目指したものでないことから、組織名が現状を表さないという指摘もありながら、独立的な機関でなくHMTのデータ活用による精緻な分析に基づく、OTSの勧告の多くが実施され英国税制の改革が大きく進んだ点、ロビー活動をかわすのに有用であるといった点を指摘するものがあつた。概ねOTSは、組織的活動による複雑さを最小限に抑えつつ、英国税制の簡素化に向けた組織的な試みとして成果を上げていることを高く評価された。

むすびにかえて

税制の簡素化は、簡単ではないが、OTS は、簡素化をスローガンに英国税制をその政策部分から改善させたのが高い評価があった。英国制度にあった形で組織されており、まともとして同国での税制簡素化に向けた組織的取組は成果を上げていいる。但し、OTS はその勧告後の改正結果に責任を持たないこと、HMT に監督責任がある点について、今後注意が必要であろう。税制の複雑さは、一国ではコントロールしがたいものであるし、税制だけでなく金融取引等の制度の複雑さに由来するものもある。OTS の開発した IOC による指標化も限界があるといえるが、その有用性がどこにあるかを探ることも今後の課題となろう。

第 5 節 寡婦控除の課題と展望

岡山商科大学法学部 准教授 坂巻 敬望

1. はじめに

本報告では、主に公平の観点から寡婦控除のあり方について検討した。寡婦控除については、平成 31 年度税制改正において未婚のひとり親を対象に加えるかどうかに自民党と公明党の間で調整が難航したために改正が見送られ、令和 2 年度税制改正によりようやく未婚のひとり親にも控除が与えられることとなった。本報告は平成 31 年度税制改正と令和 2 年度税制改正の間になされたものであるため、以下の内容は令和 2 年度税制改正前の所得税法に基づいているが、同改正により改正がなされた部分については括弧書きにおいて加筆した。

2. 寡婦控除の課題

寡婦は、夫と死別又は離婚した後婚姻をしていないことが要件とされているため、過去に婚姻歴がない未婚のひとり親は寡婦控除の対象とされてこなかった。平成 25 年に、寡婦控除の適用がなされないことにより著しい不利益を被っているとして、未婚の母らが総務大臣及び東京都知事らに対して救済を求めたことをきっかけに、平成 26 年には、日本弁護士連合会が、寡婦控除の制度は憲法 14 条の平等原則に反し違憲であるとして是正を求めた。そうした声の高まりに応じて、自民党公明党による平成 26 年度税制改正大綱の「検討事項」に寡婦控除が挙げられたが、毎年その改正は先送りになされてきた。平成 31 年度税制改正においても、「婚姻に基づく結婚の形が壊れないか」「未婚は伝統的な家族の形と相いれない」といった反発があったことから、寡婦控除の改正には至らなかった（令和 2 年度税制改正により「ひとり親控除」が設けられ、寡婦控除と同額の所得控除が未婚のひとり親にも適用されるようになった）。このように、これまでの寡婦控除をめぐる議論は、未婚のひとり親を寡婦控除の対象に加えるべきか否かにあった。

まず、未婚のひとり親を寡婦控除の対象に加える場合には、①未婚のひとり親の所得制限をどのように設定するかが問題となる。現行の寡婦控除においては、子を有している者とうではない者の所得制限に差異があり、子を有する場合でも男性か女性かによって所得制限に差異がある（令和 2 年度税制改正により、寡婦控除及びひとり親控除の所得制限が一律 500 万円に統一された）。また、②事実婚の取扱いについて所得税法全体における整理が必要である。現行法のもとでは、寡婦（夫）の要件である「死別」及び「離婚」は、法律婚を経た相手との「死別」「離婚」に限定されると解されるため、事実婚の相手との死別・離別を経験しても寡婦控除の対象とならない。また、法律婚の配偶者との死別・離別を経験した者は、現に事実婚状態にあるとしても、寡婦控除の対象から除外されていない。一方で、事実婚状態にあるひとり親にまで寡婦控除の対象にする必要はないとの指摘がなされている。配偶者控除を含め、所得税法全体における事実婚の取扱いについて整合性を図る必要がある（令和 2 年度税制改正では、事実婚状態の者は寡婦控除及びひとり親控除の対象から一律除外された。所得税法は事実婚状態の者に対して不利な待遇をしていることになる）。さらに、③子以外の扶養親族を有する未婚者を対象とすべきかが問題となる。

過去に婚姻歴のある者については、子以外の扶養親族を有する者、さらには扶養親族を有しない者も寡婦控除の対象とされる。これと同様に扶養親族を有する未婚者を対象に含めなければ、過去の婚姻歴に基づいた待遇の差異は残ることになる。そのような者を対象に含めるべきかどうかについては、扶養控除との関係を含め、寡婦控除の今日的意義について検討せざるをえない（令和 2 年度税制改正では、ひとり親控除の対象は子を有する者に限定されている）。

そして、寡婦控除の問題は、未婚のひとり親をめぐる問題にとどまらない。男女の平等を理念として掲げる現代社会においても寡婦と寡夫の待遇の差異が必要なのか（令和 2 年度税制改正により、寡婦と寡夫の差異の一部が解消された。）、所得制限の有無や事実婚の取り扱いについて他の人的控除の整合性をどのように整理するか、税制上の措置または直接給付の選択、所得控除または税額控除の選択、についても議論が必要である。

令和 2 年度税制改正前

	租税条文	要件	扶養親族等の有無	所得制限	控除額	事実婚状態の者の取扱い
寡婦控除	所収第 30 号イ	寡婦又は離婚後、婚姻をしていない	子	なし	35 万円	対象外でない
			子以外の扶養親族	なし	27 万円	
寡夫控除	所収第 30 号ロ	死別後婚姻をしていない	要件なし	500 万円以下	27 万円	対象外でない
	所収第 31 号	死別又は離婚後、婚姻をしていない	子	500 万円以下	27 万円	

令和 2 年度税制改正後

	租税条文	要件	扶養親族等の有無	所得制限	控除額	事実婚状態の者の取扱い
寡婦控除	所収第 30 号イ	離婚後婚姻をしていない	子	500 万円以下	35 万円	対象外
			子以外の扶養親族	500 万円以下	27 万円	
ひとり親控除	所収第 30 号ロ	死別後婚姻をしていない	要件なし	500 万円以下	27 万円	対象外
	所収第 31 号	現に婚姻をしていない	子	500 万円以下	35 万円	

3. 寡婦控除の展望

寡婦控除は、昭和 26 年に戦後の未亡人の救済のために導入された制度であるが、女性が仕事を持つことが一般的になった今日においては、当初期待された役割を終えていると考えられるため、今日における意義について検討する必要がある。

今後の方向性としては、寡婦控除廃止や寡婦控除を子育て支援税制に転換することを提案するものがある。政策的規定と割り切るならば、当該政策目的の正当性、その手段として直接給付よりも税制上の措置が本望に望ましいのか、税額控除よりも所得控除が望ましいのか、について議論を進める必要がある。

政策的な規定でない位置づけならば、担税力に応じた公平な課税のために寡婦控除が必要とされる理論的根拠を明らかにしなければならぬ。寡婦（夫）控除の趣旨として、第 1 に、寡婦は追加的費用を要するため担税力が低いと説明がなされてきた。所得税法においては、生活最低限の費用を課税除外するための基礎控除、配偶者控除、配偶者特別控除及び扶養控除が設けられているところ、寡婦（夫）についてはさらに余分な費用がかかるからより高い課税最低限を設けたものと理解される。それでは、寡婦（夫）の追加

的費用とはどのような費用なのであろうか。具体的な内容としては、子を有する寡婦は所得を得るために子を預ける費用がかかること、未亡人は亡くなった夫の家族とのコミュニケーションの費用がかかることが挙げられてきた。後者の説明は、今日における一般的な感覚からは説得力を持たないように思われる。前者のように、子を預ける又は家事を頼むことにより追加的支出が生じることを考慮したのとして寡婦控除を理解するならば、対象者は一定の年齢未満の子や介護が必要な扶養親族を有する者に限定すべきである。そして、過去の婚姻歴や現在の婚姻状態に関わらず、配偶者、両親又は祖父祖母など無償で子育てを手伝ってくれる者と同居している場合には、対象にする必要はないと考えられる。

第 2 に、寡婦控除は寡婦には特別な苦勞があることを考慮した制度であると説明される。具体的な苦勞の内容としては、①大きな環境の変化の中で就業する苦勞が考えられる。しかし、寡婦控除の立法時は女性のみが寡婦控除の対象とされていたことからすれば、専業主婦に永久就職したはずの女性がそこから離れて新たに仕事を探すという苦勞が前提とされているように思われる。しかしながら、そのような苦勞を所得税の計算において考慮すべきか、女性が働くことが一般的になった現在においてもそのような考慮の必要性があるかどうかは、明らかでない。米国において寡婦に対する税率の軽減が配偶者の死後 2 年間でとされているように、寡婦控除の適用を一定期間に限定するという方向性もありうる。寡婦の特別な苦勞の内容としては、②一人で育児家事を行う苦勞も挙げられる。このような苦勞を考慮するならば、上述のように、世話が必要な扶養親族を有する者でその世話を手伝ってくれる家族がいない者を対象にすべきであると考えられる。

そうした子育て又は介護をしながら働かなければならない苦勞や支出を考慮する方法としては、実額控除を行うという選択がある。人的控除から物的控除に転換することによって、婚姻の有無や事実婚か法律婚かという家族観にかかわらず適用することができる。そのような制度としては米国の育児費税額控除（Expenses for household and dependent care service necessary for gainful employment）が参考になる。同制度の特徴は、第 1 に、他者による世話が必要な者を扶養する納税者に対象が限定されていることである。具体的には、13 歳の被扶養者または身体的精神的に自己のケアを自ら行うことができない配偶者又は被扶養者を有する者に限られている。第 2 に、勤務関連費用、すなわち納税者が有償の勤務に就く（gainfully employed）ことを可能にする費用のみが対象とされていることである。教育費や育児費全般ではなく、それらのうち所得を得るための必要部分に限定される。こうした特徴からは、同制度は、単に子育てを促進するための税制としてはなく、所得税法の基本構造の一部として位置づけることもできる。すなわち、働くために子を預け又は家事を頼むことによる支出は、個人的な支出である消費の側面と所得を得るための必要経費の側面をあわせもっているが、それを明確に区分することができない。そこで、必要経費とは別にそのような支出を控除する制度として理解することができ。もちろん、わが国において寡婦控除に代えて導入するには、執行上の手間が大幅に増すことや高所得者に有利に働くといった問題について取り組む必要はある。

第6節 地方税における応益性と負担分任

兵庫県立大学国際商経学部 准教授 濱田 洋

地方税における特有の原則として応益性が存在することは特段異論がない。しかしながらその意義は多義的であり、総務省が発表している定義においても、「旧自治省によれば「応益性」とは、「地方団体の行政又は施設と関連性（応益性）があること」であり、「地方税のうちには、応益性のある税が必要とされ、（略）応益性が要請されることに伴い、地方団体ごとに課税権が分別され易いものであることも同時に必要である。こうした意味で、地方税には物税が適しているが、事業税、固定資産税等は最もこの趣旨に沿う税である²¹⁾」として非常に広範囲の意義を有するものとされている。

この応益性は多義的であり、地方税制度の改正の議論の場でも住民税の均等割の議論や法人事業税は外形標準の拡大等において、この応益性を基礎に地方税の会費的な性格として、或いは、赤字法人であっても負担を求めるべきであるような議論が行われ、多様な局面で使用されている。

さらに神奈川県平成25年の臨時特例企業税条例の最判例²²⁾では、下級審で、法人事業税に対する趣旨の理解が、応益性と応益性に明確に別れた。なお、最判では、この点について全く触れることなく、条例の無効を判断しているが、これは事業税の基本的な趣旨理解を学説においても判断が分かれていたことなどが起因しているものと考えられる。現在法人事業税においては外形標準課税が導入され（対象も拡大）て、制度構築段階では応益性というものが基本になっていると捉えられるが、具体的な対象の9割超がいまだ所得をベースとしており、制度の理解の指針としては応益性という原則は、現段階においても具体的な必ずしも一義的なものとして理解されるものとは捉えられないものと評価される。

これを裏付けるように、租税法規の文脈では租税公平主義というものの関連が議論されが、やはりその中で議論されていることは、地方税に対してかつて公平とは、政府から受けるサービスに応じて課税されるということ为基础とした時代はあったものの、今日では公平な課税については租税能力説を有力として、担税力に応じた課税という応益性というものが強く推されている²³⁾ものと考えられる。

但し、この租税の公平という考え方に關しても、最近では特に世代間の公平とか負担の公平性、或いは特に受益と負担のバランスを保つというような考え方が重視され、そういった中では応益性、或いは受益と負担のバランスに關してももう少し変容していく、或いは租税の公平主義の中に応益性も含んで議論されていくということも考えられる。応益性と応益性を対比していくというよりは、それぞれが租税の公平主義の中で理解される可能性はあり得よう。

しかしながら、現段階では応益性に關しては、租税法規の考え方からはやはり批判的に捉える意見も多く、また、やはり会費的な性格の追求とか、地方税法においては地域住民

²¹⁾ 地方財務協会『地方税制の現状とその運営の実態』（地方財務協会、2008）、4頁。

²²⁾ 最高裁 平成25年3月21日判決、判タ1391号113頁。

²³⁾ 水野忠恒『大系租税法第2版』（中央経済社、2018）、14頁。

や地域社会で活動する人々、そこにいる構成員が1つの団体性をもって相互に負担し合う会費的なものであるというような理解、応益課税の考え方が厳然としている。この中で地方自治法規定における負担分任の考え方が改めて着目される。

- ・第10条 市町村の区域内に住所を有する者は、当該市町村及びこれを包括する都道府県の住民とする。
- ・2 住民は、法律の定めるところにより、その属する普通地方公共団体の税務の提供をひとしく受ける権利を有し、その負担を分担する義務を負ふ。

負担を分かち合う【広く】

これは自治法の規定であり、必ずしも地方税に限定されるものではなく、また納税義務や地方自治に対する基本的な権利義務を定めたものであり応益性の根拠となるものではないとの意見もあるが、最近の地方財政審議会の意見や元々の地方税法の成り立ちのところであるシャウヴ勧告に基づいて、地方税法の提出理由ではシャウヴ勧告によって地方税収入を拡張していくというような部分を強く推している。自立した地方税制による自立した地方自治を目指す、或いはそれこそ地方自治の根拠・基礎を養うという形で地方税制の中に地方自治との関連や、地方税法の基本的な目的として地方自治の独立性或いは独自性を強化していくということが念頭に置かれている現況にあるものとも理解される。このように捉えらば、地方税における応益性の一定の根拠となりうるのではないだろうか。すなわちこの負担分任と応益性のリンク、地域における住民、構成員が役務提供の権利と負担の義務を担うことで、地方自治における権利義務関係から応益性が位置づけられるとも考えられる。

この自治法規定は、住民を基礎としているものであり、事業税の拡張の議論、法人事業税や住民税の均等割等における応益性の基礎としていると判断されようが、これは前記のように応益性と負担分任が結び付いているともいえる。つまり、負担を広く分かち合う分任という用語を採用しており、これは本来の行政サービスと連動し負担が変動する権利義務関係に裏付けられた応益という部分と、負担分任は、地方自治や地方自治の精神の現れのような負担分任としての理解にとどまるものではなく、構成員に負担を分かち合うという側面を原則的なものであり、いわば地方税の基本的な性格としてのいわゆる会費的な性格、地方税としての広く構成員に租税負担を求めるという意味での負担分任に峻別できるのではないとも考えられる。

なお、追加的ではあるがもう少し別の考え方としては、負担分任には、地方自治体など複数の課税主体が存在する中で構成員というものに着目した形で租税負担を決定していくという意味で、課税主体の決定に資するようなものとして考えていくこともできよう。

以上のように現在、応益性という中に負担分任の要素が含まれているものと考えられる。しかしながら、この地方自治法の規定は独立した、自立した地方自治を達成するための趣旨を持つものでもあり、このように応益性と負担分任を一体として捉え続けることにも疑問もある。特に近年はその特徴として住民等に租税負担を限定するものではなく、

法定外税等、いわば応益性を拡張的に理解する傾向にある（法的根拠はより必要であろうが）。自治体から受ける受益に対して負担を求めると考えられ、負担分任は、構成員を基礎として権利に対する義務として租税を負担すべきことを養成する原則であり、応益は受益に応じた負担を養成する原則として両原則を峻別して理解を行う可能性もあるのではないだろうか。

この峻別により、応益性を拡大するという中で租税公平主義、受益と負担のバランスをより強く理解していくという点からも（現状の地方自治体の財政構造、人口構造からは、単年度ベース、短期的な視点での受益と負担のバランスは負担分任を徹底するとした点は困難であろう）、地方税において、応能と応益の二者択一ではなく、いわば三巴の視点として地方税の原則を捉えることで、近年の多様なニーズを有する地方税のあり方に対応できる可能性があるともいえよう。

おわりに

関西大学経済学部 教授 林 宏昭

「公平・中立・簡素」という租税原則は、全てについて満点をめざすことはできず、多くの場合トレードオフの関係が生じます。したがって、税制の再構築や見直しにあたっては、どの租税原則を重視すべきか、またどういったバランスをめざすのか、という検討が不可欠です。

2019～20年の税制基本問題研究会での各報告が、税制を巡る議論の中で改めて租税原則を取り上げる際の材料にしてみられれば、研究会としても大きな成果と言えると思います。

本報告書で概要を示した各報告は、『租税研究』に掲載されています。税制基本問題研究会において取り上げるべきテーマ等がありましたら、事務局にご一報願いたく、よろしくお願い申し上げます。

国際課税を巡る現状と課題



渡辺 氏 (司会)



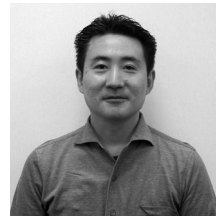
青山 氏



栗原 氏



藤井 氏



吉村 氏

●参加者 (五十音順)

千葉商科大学大学院客員教授

東レ株式会社税務室室長

財務省主税局参事官

一橋大学大学院法学研究科教授

青山 慶二
栗原 正明
藤井 大輔
吉村 政穂

司 会 日本租税研究協会参与・
財務省財務総合政策研究所顧問

渡辺 裕泰

討論中に言及されている資料は、巻末「資料編61頁～83頁」に掲載されています。

はじめに

(渡辺) それでは、パネルディスカッション「国際課税を巡る現状と課題」、副題「経済のデジタル化に伴う課税上の課題」を始めさせていただきます。パネリストは、ただ今ご紹介いただきました4人の方々とございます。この4人の方々は、それぞれ組織に属しておられるわけですが、本日は、その組織のメンバーとしてというよりも、パネリスト個人としての資格でご参加いただいていますし、意見も、個人としてのものを言っていただけるようお願いしております。従って、ご発言は個人としてのものということで、皆さまも受け止めていただければと存じます。従いまして、ここではパネリストの方々のお名前を肩書なしの〇〇さんということで呼ばせていただきたいと思いますので、その点もご了解いただきたいと思います。と存じます。

本日のパネルディスカッションは、先ほど申し上げました副題「経済のデジタル化に伴う課税上の課題への対応」についてであります。その中を、本年1月末のBEPS包摂的枠組み対応で合意されました二つの文書に沿って、第Ⅰ部、第Ⅱ部と分けて議論してまいりたいと存じます。

第Ⅰ部は、文書の中で第1の柱、Pillar 1と呼ばれているものです。すなわち、市場国に対して適切に課税所得を配分するための国際課税原則の見直しであります。所得源泉の見直しと、それに基づく全世界的所得配分を扱います。これまでは従来のPEに代わるものとしてユーザー参加、あるいはマーケティング無形資産、重要な経済的存在、この三つの案が議論されてまいりましたが、この三つを統合した上で消費者向け電気通信利用役務、それから自動化されたデジタルサービスについて市場国が課税できるように課税を配分することとしたものであります。

第Ⅱ部は、第2の柱、Pillar 2と呼ばれてい



ます。軽課税国に利益移転をすることによりまして課税が浸食されるケースが出てきます。それに対する対抗措置をどうしたらいいかということに関するものであります。第Ⅱ部は、現在までずっとやってまいりましたBEPSの流れの中にあり、比較的まとまりやすいのではないかという感じがいたしますが、第Ⅰ部の方は従来のPEなければ課税なしという大原則を根本からひっくり返す話ですので、国際間でどこまで話がまとまるのか、なかなか容易ではないなという感じがいたしています。

進め方といたしましては、第Ⅰ部、第Ⅱ部それぞれにつきまして、最初に藤井さんからご説明いただきまして、その後青山さん、吉村さん、栗原さんの順番で意見ご質問を頂戴し、さらに藤井さんからこのお三方のご意見ご質問に対してお答えいただくということにしたいと思えます。

それでは早速ですが、第Ⅰ部の国際課税原則の見直しについて入らせていただきます。最初に藤井さん、どうぞよろしくお願いいたします。

I. 第1の柱 国際課税原則の見直し

(藤井) よろしく願いいたします。財務省の藤井と申します。本日は、このような討論会に参加させていただく機会を頂きまして、大



変ありがとうございます。私は、昨年の租研大会に参加させていただいた陣田参事官の後任として、7月に担当になったところです。ここ数年来 OECD の場を中心として議論が行われているわけですが、いよいよ最終コーナーに向かってというところで、今年の夏、コロナの影響もあって遠出もできないものですから、一生懸命勉強して今日の大会に何とか間に合わせられたらと思ってやってまいりました。どうぞよろしく願いいたします。それでは、資料の共有をさせていただきます。

渡辺様からご紹介いただきましたように、第Ⅰ部、第Ⅱ部でそれぞれ第1の柱、第2の柱を分けてご説明させていただきたいと思います。第Ⅰ部では、第1の柱についてご説明させていただきます。昨年も1年前の段階までの議論の進捗をご議論いただいたと聞いていますので、主としてそれ以降の話を中心にお話しさせていただきますと思っていますが、最初に BEPS のここまでの流れにも簡単に触れさせていただければと思います。

〔「BEPS プロジェクト」について①〕 国際課税関係資料（3 ページ）

まず、BEPS プロジェクトです。ご存じの方も多いと思いますが、「BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) プロジェクト」は公平な競争条件 (Level Playing Field) を確保しようという考え方の下に、多国籍企業がグローバル化が

進む中で国際展開をする中で、課税所得を人為的に操作し課税逃れを行うということがないように、国際課税ルールの全体を見直していこう、それとともに各国政府・グローバル企業の透明性を高めていこうということを基に始まったプロジェクトです。

背景として、グローバルな経済活動の下で、場合によっては多国籍企業の活動について二重非課税という問題、そういう意味で活動の実態と国際課税のルールの間にずれが生じるという事態が起きていること、それから約十年前になりますが、リーマンショックが起きまして、各国が財政状況を悪化させる中で、多国籍企業に対して負担の公平性を求める声が高まってきていたということが、あります。

〔「BEPS プロジェクト」について②〕 国際課税関係資料（4 ページ）

このページは2012年6月に OECD の租税委員会、当時日本の浅川元財務官が議長をしていましたが、BEPS プロジェクトを立ち上げて以降の簡単な経緯、それから現在の取り組みを、簡単にまとめさせていただいています。この期間、日本は、一番下に下線を引かせていただいています。2016年の G7 の議長国や、昨年は G20 の議長国として、リーダーシップを取ってやらせていただいているところです。

〔BEPS 包摂的枠組み (Inclusive framework on BEPS) 参加国・地域〕 国際課税関係資料（5 ページ）

このページは、「BEPS 包摂的枠組み」の参加国・地域の名前を載せています。2020年1月時点において OECD 自体は36カ国が加盟国ですが、BEPS 包摂的枠組みは全体で137の国・地域が参加するということで、ある意味非常に野心的で大きな取り組みになっているということが言えると思います。G20のメンバーは左上の方、青空の色で囲んだところ。それから、国名の下に下線を引いてある国々があります。

これは注2にも書いてありますが、BEPS 包括的枠組み運営会合メンバーと呼ばれていまして、いわば議論を中心的に進める役割を担った国々であり、日本もそのメンバーとなっています。

〔「BEPS プロジェクト」の三本柱〕国際課税関係資料（6 ページ）

このページは、BEPS プロジェクトの3本柱、どういう観点から議論しているかということをもとめております。3つ丸を書いてありますが、実質性、透明性、そして予見可能性、この3つの柱に沿ってBEPS プロジェクトは進められてきているところです。本日この後議論させていただきますデジタル課税は、このうちの実質性の部分に関係するものです。

〔「BEPS プロジェクト」最終報告書の概要〕国際課税関係資料（7 ページ）

このページは、2015年にできましたBEPS プロジェクト最終報告書の概要をまとめています。先ほども申し上げました実質性、透明性、それから予見可能性それぞれについて、全部で15の行動というものが最終報告書でまとめられています。それぞれについて赤字で書いています。そして、その横に矢印で日本の税制改正でそれぞれどういった改正を行ったかということも参考に書いています。

このうち左上のところ、「行動1 電子経済の課税上の課題への対応」ということで、平成27年度改正では消費税についての課税方式の見直しという対応をしていますが、これに続きましてデジタル課税への対応が現在議論になっているところです。

〔経済のデジタル化に伴う国際課税上の課題〕国際課税関係資料（9 ページ）

それでは、「経済のデジタル化に伴う国際課税上の課題」の内容に入らせていただきたいと思います。まず9 ページですが、この議論が始まった背景について、簡単に3点申し上げます。

1 点目は、先ほど渡辺さんからもご紹介がありました「PE なければ課税なし」という国際課税の大原則ですが、こちらが経済のデジタル化が進展することによって、市場国に必ずしもPE を置かずにビジネスを行うことができるという状態になり、その結果として市場国で課税が行えないという事例が顕在化してきたということです。

次に、もう1つの国際課税の重要な原則である「独立企業原則」というものがありますが、こちらも特にデジタル化とともに無形資産の取引が年々重要なウエートを増してきているわけですが、その中で独立企業間価格を算定するのが難しくなっている、困難になってきているという事例が出てきているところです。

3 点目ですが、「軽課税国への BEPS リスクの増大」です。これ自体は昔からあるいわゆるタックスヘイブンの問題ということですが、近年無形資産の重要性が増大する中で、関連企業間の取引により利益を軽課税国に移転することが容易になっているということで、この問題に対してさらに焦点が当たってきているということです。

〔OECD を中心とした検討の経緯〕国際課税関係資料（10 ページ）

このページは、OECD でこの問題についてどのような形で議論してきたかということを表しているものでして、2015年10月、2018年3月、そして昨年（2019年）の租研大会でもご報告があったと思いますが、昨年の6月に作業計画というものがまとめられています。

〔「経済のデジタル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〕国際課税関係資料（11 ページ）

このページは、2019年6月に策定されました「作業計画」の内容の概要をまとめた資料になります。ちょうど昨年の6月、日本がG20の議

長国でしたので、福岡で行われました財務大臣会合、そしてその後大阪で行われたサミットにおいてこの作業計画が提出され、承認されています。中身としましては、渡辺さんからもご紹介いただきました第1の柱、第2の柱という2つの柱からなる解決策について検討し、今年の1月に制度の大枠に合意した上で、今年末をゴールとして最終報告書を取りまとめようという作業計画を取りまとめたものです。

〔経済のデジタル化に伴う課税上の課題：解決策の「制度の大枠」等（2020年1月）〕国際課税関係資料（12ページ）

次の12ページですが、これは今年の1月、「制度の大枠」をまとめたものについて概要を示した資料になります。2つの文書が取りまとめられて、それからステートメントという別の文書が提出されています。現在 OECD で我々も参加して議論しているものは、この制度の大枠に基づいて議論しているところですので、内容についてはこの後ご紹介させていただきますが、ここで申し上げたい点が2点あります。

1つは、①の第1の柱のすぐ下、最初のボックスに書いてあります「統合的アプローチ」です。昨年6月には3つほどアプローチが提案されていたわけですが、この3つを取りまとめまして unified approach と英語では言っていますが、この統合的アプローチに沿って今後議論していくということが合意されたというのが今年の1月です。

もう1つの点は、ご承知の方も多いと思いますが、①の4つ目のボックスに書いております「セーフハーバー」（企業の選択制）です。昨年の年末になりますが、アメリカが、第1の柱の適用に当たっては、企業はその適用を選ぶか選ばないか選択できるという仕組みにしようかという提案を出しまして、いわばこれまでの議論をひっくり返したような非常に大きな議論となりました。本年1月段階ではどうなったかといいますと、下の方のステートメントと書いてあ

る箱の中の2つ目のボックスに書いていますが、このセーフハーバーというものは、非常に根本的な提案ですので、他の多くの国は懸念を表明しました。いずれにしても、このセーフハーバーという議論も含めて、今年の7月に重要な政策上の論点についての合意を目指そうということになったのが、今年の1月の話です。その後さらに展開がありましたが、後ほど触れさせていただきますだけだと思います。

〔第1の柱（イメージ）〕国際課税関係資料（14ページ）

次のページからは第1の柱の中身に入りたいと思います。第1の柱、「国際課税原則の見直し（市場国に対して適切に課税所得を配分するためのルールの見直し）」です。

まず14ページ、第1の柱の目的は、市場国で課税できる利益について、これまでの国際課税原則の見直しを行いまして、市場国で生み出された価値、これを新たに再定義する形で、それに見合った課税権を市場国に配分しようという試みです。大きく2つのケースが考えられます。絵の中で上の矢印、下の矢印の2つを書いています。

まず上の矢印の方ですが、例えばオンライン音楽配信やデジタル広告といったビジネスを思い浮かべていただければと思います。このようなビジネスは、必ずしも市場国（この絵の左側）に PE がなくてもサービスの提供ができます。そうしますと、市場国では、現在の仕組みですと課税ができないということになるものですから、ここに新たに課税できる仕組みを作ろう、PE の有無によらず一定の課税できる利益を市場国に配分しようというのが、上の矢印の方の考え方です。

それから下の絵の方、こちらはちょうど絵の中ではスニーカーの絵が書いてあると思います。ブランド等の無形資産が重要なビジネスについては、PE がある場合もあると思いますが、無形資産が生み出す市場価値について必ずしも明

確な合意、コンセンサスがあるというわけではなく、紛争が起きるケースが増えてきています。そこで、これにつきまして、市場国で課税できる利益の適正化、明確化を図るということです。そういう意味で適切な課税を実現しようということが課題となっています。

この2つを第1の柱で解決しようということでは検討されております。

〔第1の柱（概要）〕国際課税関係資料（15ページ）

この後の議論に入る前に、できるだけ分かりやすい言葉でご説明させていただこうと思いますが、いろいろテクニカルな言葉が出てくると思います。

今回出てくるコンセプトとして「利益A」、それから「利益B」という新しいコンセプトが出てまいります。それらは何なのかというところをあらかじめご説明させていただければと思います。

利益Aは、多国籍企業グループのグループ全体で算定した利益のうち、通常利益を超える利益の一定割合、これを市場国で生み出された価値であるということで利益Aと呼び、これを市場国に配分しようという考え方です。利益Aの対象となるビジネスとして、OECDの議論では大きく2つのカテゴリーを設けています。1つは、「自動化されたデジタルサービス」、automated digital serviceの頭文字を取ってADSと呼びます。もう1つが「消費者向けビジネス」で、これはconsumer facing businessの頭文字を取ってCFBと呼びます。この利益A、ADS、CFBという言葉は繰り返し使わせていただきますが、どうぞよろしく願います。

市場国への新たな課税権の配分は、利益Aを市場国に配分するとともに、利益Aに関していろいろ紛争が起きた場合に効果的な紛争防止・解決手続きも同時に併せて創設することが骨子となっています。

下の方に移らせていただきまして、利益Bです。利益Bは、市場国で行われます基礎的マーケティング・販売活動、これにつきましてALP（独立企業原則）に基づいて一定の課税権を市場国に保証するものです。これを明確に利益Bと定義付けることによって、移転価格ルールの執行の簡素化、それから取引価格に関する税の安定性の向上を目指し、コンプライアンスコストの軽減、それから紛争の減少を実現していこうというのが、この試みです。

その下に矢印が書いていますが、この利益Bなども含めた利益A以外の利益につきましても、効果的な紛争防止・解決手続きを検討していこうということも、柱の1つになっています。

〔第1の柱：市場国への新たな課税権の配分〕国際課税関係資料（16ページ）

それでは、第1の柱の具体的な中身に入っていきたいと思います。16ページの左側の絵は、先ほど出てきたものと同じです。多国籍企業から市場国にビジネスの提供が行われて売り上げが上がるわけですが、物理的拠点が市場国にないものですから、市場国で課税ができないという状態が現在の状態です。これについて、どういう形で利益を配分するかということを書いたのが右側の模式になります。大きく長方形の縦長の絵が書いてありますが、全体が多国籍企業グループ全体の収入とお考え下さい。白くなっている部分が費用等ですので、灰色に塗っている部分が利益になります。この利益につきまして、考え方として、通常利益と超過利益の2つに分けます。その超過利益のうち一定の割合を、先ほど申し上げました利益Aと定義しまして、この利益Aを売上等に応じて市場国、この絵では市場国が4つありますが、市場国に配分するというものです。

〔第1の柱：市場国での販売活動等に係る移転価格ルールの定式化等〕国際課税関係資料（17ページ）

次に第1の柱のもう1つの話です。移転価格
ルールの定式化ですが、この絵の左側の部分は
先ほど出てきたものでありまして、ブランド等
の無形資産が重要なビジネスについては、課税
はしているのですが、販売子会社の適切な利益
の算定が困難になっている、その結果として市
場国と企業の間での紛争が多発しています。こ
れについて解決しようというものでして、その
解決の方法が右側の絵です。市場国における販
売子会社等の収入、下が費用で、その上に2つ
色を付けた四角があると思います。この真ん中
のところ、利益Bと付けていますのが、先ほ
どご説明させていただいたものなのですが、考
え方としては、基礎的な販売活動に当たる利益
として〇％、これを何パーセントにするかとい
うことが大きな議論になるわけですが、一定の
比率の利益を基礎的な販売活動に対応する利益
として市場国に保証するという考え方です。

なお、その上点線で黄色く囲ったところ、こ
れは実はこれまでの議論の中では利益Cとい
う言い方をしてきた部分です。最近これを利益
Cと呼ばなくなっているものですから、今回の
資料の中ではあえて空欄にしていますが、ここ
の部分は市場国の方で利益Bを超えて課税し
ようというようなことが起きた場合には、ここ
に関して紛争解決メカニズムで紛争を解決して
いこうとされているものです。

〔第1の柱の11の構成項目「ビルディング・ブ ロック」〕 国際課税関係資料（18ページ）

次は18ページですが、ブループリント、OECD
が10月に発表する予定のレポートの中では、第
1の柱について、11の主要な項目に分けて議論
が展開されています。「ビルディング・ブロッ
ク」という言い方をしています、日本語で何
と云えば良いかと思いましたが、取りあえず構
成項目という言い方をしています。利益Aにつ
いて6つ、利益Bについて2つ、それから税
の安定性について2つ、最後に実施と運用につ
いて、という11の構成項目が設定されています。

〔第1の柱：利益Aの適用プロセス①〕 国際 課税関係資料（19ページ）

19ページ、20ページは、利益Aをどのよう
に適用していくのかという流れを、フローチ
ャートで示しています。全部でステップが10ぐ
らいあります。まず、適用の対象となる企業、
ビジネスを定めるという作業です。対象範囲、
スコープを定めるという作業がありまして、ス
テップ0からステップ2という3段階のプロセ
スがあります。

最初のステップ0は、対象ビジネスとして自
動化されたデジタルサービス（ADS）、或いは
消費者向けビジネス（CFB）に該当するかとい
うことを判断することになっています。この
ADS、CFBとは一体何なのかという点は議論
があるところですが、OECDではADSについ
ては大きく3つのステップで判定しようと考えて
いまして、ポジティブリスト、ネガティブリス
ト、それから一般的基準という3つのステッ
プを設けています。ポジティブリストは、例え
ばオンライン広告、ユーザー情報を販売するビ
ジネス、検索エンジン、或いはデジタルコンテ
ンツサービスといったビジネスが挙げられてい
ます。これらに該当するものは、文句なくADS
と判定されます。それから、ネガティブリスト
も作ろうということになっていまして、これは、
後で出てまいりますADSの一般的な定義とも
関わるのですが、ある特定の顧客向けにカスタ
マイズされたようなサービスは、automatedと
いうADSの概念に該当しないということで、
ADSに当たらないと判断することにしていま
す。これらのポジティブリストかネガティブリ
ストに該当すればそれに従うのですが、これら
のいずれにも当たらない場合は一般的な定義で
考えるということになり、ADSについては2
つの要件があります。

1つは、「自動化された」という部分でして、
英語だとautomatedと言いますが、人間の関
与が最低限である、ミニマムな人間の関与であ
るかどうかということで判定するということで

す。2つ目の基準が、「デジタル」、電子的に提供されているかどうかという要件でして、これはインターネット経由、或いは電子的なネットワーク経由で提供されているものかどうかということです。

それから消費者向けビジネス（CFB）、こちらについてはADSとは違って、ポジティブリストやネガティブリストは必ずしも議論にはなっておりませんが、ADSと同様一般的な定義を設けまして、消費者に向けて通常販売されるタイプの商品・サービスを直接・間接に提供するビジネスかどうかで判定しようということになっています。

資料に戻りますが、一定の事業は対象ビジネスから適用除外にしてはどうかという議論がありまして、これは例えば資源関係のビジネス、金融、インフラといったビジネスについて適用除外にしようということが、ステップ0では議論されています。

次のステップ1ですが、多国籍企業の全世界収入を見まして、一定の金額を超える場合に対象にしようということです。全ての多国籍企業を対象にすると執行もなかなか大変な部分もありますので、一定規模以上の大企業を対象にしようということにしています。なお、資料の中でこういった閾値につきましては、今回は全部〇ユーロというような形で書いていますので、ご了解いただければと思います。

この全世界収入基準の次のステップ2は、対象ビジネスに特化した形で、国外源泉収入が一定の金額以上であるかどうかということを判定するということになっていまして、以上3つのステップで対象企業、対象ビジネスを選び取るということです。

これをクリアすると、次に、課税ベースをどうするかという議論が出てきてまして、ここでもステップ3～5という3つのステップを辿る形になります。まずステップ3は、「税引前利益（PBT：profit before tax）」の計算ということ

準に基づく連結財務諸表を用いまして、税引前利益を計算するということです。

次に、ステップ4は、これはやや聞き慣れない言葉ですが、「セグメンテーション」というものを場合によって適用するというプロセスがあります。これは全ての多国籍企業に対してということではないのですが、一定の規模を超えるような多国籍企業は、様々なビジネスを展開しているだろうということにして、ビジネスラインごとに分割して税引前利益を計算するということです。

そしてステップ5として、「損失の考慮」です。こちらは、損失の繰越しを認めよう、将来の利益と相殺する形にしようというステップを言います。

〔第1の柱：利益Aの適用プロセス②〕国際課税関係資料（20ページ）

続いて、ステップ6です。今度はどこが市場国になるかということです。これも専門用語で「ネクスス」、課税根拠を判定するネクスステストというものをいたします。ここでは源泉地ルールというものを適用しまして、それぞれのビジネス毎にどこに源泉地があるのかというものを判定しています。ネクスステストとしては、今議論になっているところですが、ADS、それからCFB、それぞれについて一定の売り上げを超えた場合に対象にしてはどうかというような議論が出ています。

ここでは書いていませんが、論点となっていますのは、ADS、CFB、同じ条件でやるのか、あるいは、CFBについてはもう少し要件を追加して考えたらいいのではないかと、「プラスファクター（追加的要件）」というような言い方をしますが、そういったものを考えていいのではないかとということも、議論が行われています。

このネクスステストを越えた後、いよいよですが、ステップ7のところで「利益Aの金額の計算」に入ります。右側の四角のところ、少し分かりにくいかもしれませんが、一応数式

に書いていますが、まず超過利益が幾らか計算するわけですが、先ほどのステップ3～5のところで算出した税引前利益のうち、一定のパーセント、みなし通常利益を超える部分を超過利益として計算するという考え方になります。その上で、この計算された超過利益のうち一定の配分割合が利益 A だというように計算します。そして、配分基準、これはユーザー又は最終消費者の所在地等に基づいて配分するわけですが、これに基づいて利益を市場国に配分するというのをこのステップ7で行います。お分かりのとおり、このみなし通常利益率のパーセントをどれぐらいにするか、或いはこの配分割合をいかにするかということによって大きく配分利益への影響も変わってまいりますので、非常に議論の焦点になっているところです。

次がステップ8です。これは非常に分かりにくいものですが、市場国に物理的な拠点を有する場合に、多国籍企業が販促、マーケティングですとか基礎的な販売活動を行っていると思います。これに対する利益がある場合に、セーフハーバー、適用除外を認めてはどうかという考え方が議論されています。右側の方に少し加筆していますが、過度の利益配分を避けるために、ステップ7までで算出された利益 A と一定率の販促・販売活動利益を超える利益が既に配分されていれば利益 A は配分しないという、かなり複雑な計算、調整になりますが、そういうものが今検討されています。これは、このステップ8を取り入れるかどうかということも含めて、現在議論されています。

ステップ9ですが、ここは「二重課税の排除」、それから利益 A を誰が納めていただくかという「納税者の特定」というステップです。まず利益 A を納税していただく事業体を特定します。これについては、納税者、多国籍企業のいろいろな負担も考えて、今検討されている方向性はグループの中で代表する企業を定めまして、また多国籍企業はいろいろな国で活動しているわけですから、その中の1カ国を主導的な税務

当局、これをリード・タックス・アドミニストレーションという言い方をしていますが、多国籍企業の代表 (coordinating entity) が課税当局の代表 (Lead Tax Administration) に対して利益 A の申告をするとともに、各国に納税するといった仕組みが考えられています。

その上で、いろいろな国に跨りますので、税務当局では二重課税の除去を行います。最後にステップ10ですが、ここでは「紛争防止のための任意の早期安定手続き」、或いは「紛争解決のための義務的・拘束的な多国間枠組み」を用意します。今回ここでは、義務的・拘束的な仕組みを設けることについてある意味目玉として議論が行われているところです。

以上が、利益 A への適用についての大きな概要、プロセスです。

〔第1の柱：構成項目（「ビルディング・ブロック」）の主な論点①〕国際課税関係資料（21ページ）

21ページからは、先ほども出てまいりましたビルディング・ブロックごとにどういった論点があるかを整理しています。ここでは、大体方向が見えているもの、それからまだ議論中のものを、混ぜて書いています。

「対象範囲（スコープ）」ですが、主な論点としましては、今申し上げました ADS の定義をどう詳細を定めていくか。それから CFB の定義、一般則を書くわけですが、この定義の言葉遣いをどうするか。それから適用除外事業をどう定めるか。それからいろいろ閾値が出てまいります、この具体的な金額をどうするか。対象ビジネスについての最低国外源泉収入基準を幾らに定めるかということです。一番最後、先ほど少しお話ししましたアメリカのセーフハーバー提案をどう取り扱うかということです。これは政治的な議論がありますので、恐らく最後まで残る論点かと思います。

それから、「ネクスス（課税根拠）」の論点ですが、収入基準について具体的な金額をどう定

めるか。それから CFB につきましては、追加要件 (plus factor) を設けるかどうか、設けるとすればどういったものを設けるかということが議論としてあります。

それから、「源泉地ルール」については、基本はユーザー、最終消費者が所在する国・地域を源泉とするわけですが、例えば第三者経由でモノ・サービスを販売する場合や、フランチャイズのライセンスを供与するといった場合にどう定めるかということころは、もう少し細かくルール設定が必要な論点です。

〔第1の柱：構成項目（「ビルディング・ブロック」）の主な論点②〕国際課税関係資料（22ページ）

22ページに進ませていただきます。「課税ベース」を設定するということです。財務会計に基づくわけですが、国によっては必ずしも会計基準として IFRS を使用していない場合に、IFRS と同等と認める会計基準は何であるかを定める必要があります。それから、税務会計との調整をする項目を何にするかといったところも議論になってまいります。

それから、先ほど出てまいりました「セグメンテーション」、これは大きな多国籍企業についてはビジネスラインごとに行うわけですが、これをどういう場合にセグメンテーションするか。基本的な考えとしては一定収入以上の企業に適用するということなのですが、その場合に、多国籍企業が作っています財務諸表上の開示セグメント、これを利用するということが1つの考え方なのですが、それを利用することが適正かどうかといった議論も行われているところ です。

それから「損失の繰越し」というところで、繰越期間ですとか何を繰り越すのかということころが議論となっているところ です。

それから、「利益の配分」です。利益の配分のところでは、先ほども出てまいりましたが、みなし通常利益率、それから市場国への配分割合

をどうするかということが論点になりますし、制度の骨格の方、2つ目の黒丸に書いていますセーフハーバーをどのように設けるかということころも議論の焦点です。

それから、国によっては「digital differentiation」、日本語に訳しようがなかったのでそのまま書いていますが、ADS と CFB の場合に利益の配分ルールを変えてもいいのではないかなという議論、或いは地域的な differentiation、地域によってこの配分の考え方が変わってくるのではないかなということで、どんどんルールが複雑になっていくこととのバランスが必要かと思いますが、そういった議論も出てきています。

それから、「二重課税の除去」ですが、これにつきましては納税者の特定のためにどういう方法を使うかということで、4つほどテストが提案されています。利益率に応じて考える、それから活動基準というものを考える、それから取引上の関係というような質的な基準を考えるとといったようなテストが出ていますが、量的基準、質的基準の両方があるものですから、こういったものがふさわしいかということころで、議論が継続されています。

それから、納税者が複数にわたる場合もあると思いますが、複数にわたる場合にどう課税額を配分していくかという議論もあります。

それから、二重課税の除去について、我が国のように外国税額控除を採用している国もあれば、国外所得免除方式を採用している国もあります。どちらかに寄せるのか、両方認めるのかというような議論もあるところ です。

〔第1の柱：構成項目（「ビルディング・ブロック」）の主な論点③〕国際課税関係資料（23ページ）

23ページ、利益 B です。利益 B の「対象となる取引」は、基礎的な販売活動ということになるわけですが、これについてできるだけ狭く捉えようとする国々と、これをできるだけ広

く考えようと、例えばコミッショネアですとか販売代理人といったように広く考えようという国々と、両方分かれて議論が行われています。これについては、例えばパイロットプログラムを実施してみて、その結果を見ながら定めていてもいいのではないかという議論も出てきているところ です。

それから利益 B については、一定の「固定利益率」を定めてこの利益 B を確定させるという考え方になっているわけですが、これについても 1 つに決めるのではなくて、産業別、地域別、或いは機能水準別に設定してはどうかというような議論もあります。これは、決めた場合に必ずしも一義的なものではなくて、税務当局、或いは多国籍企業の側からもっと適切なデータに基づいた利益率が出てきた場合に、それを認めるような反証可能性を認めてもいいのではないかというような議論も出てきています。

それから、「税の安定性」です。これは上と下、利益 A と利益 A 以外に分けてブロックがあります。利益 A については、早期安定手続きを通じた義務的・拘束的な紛争防止解決手続きを設けるということにはほぼコンセンサスがありますが、具体的にどういう手続きで行うのか。国によって憲法上の課題とか国内法制との関係をどう考えると、手続き的にはいろいろ細かい論点がありますし、パネルを設けるという議論がありますが、誰をパネリストとして選ぶのかということも議論があるところ です。

利益 A 以外の部分については、既存の相互協議手続きなどもあるわけですので、まずこれを強化するという議論もあります。それとは別に利益 A の場合と同じように義務的・拘束的な紛争解決手続きを設けてはどうかという議論もあります。ただ、こちらの後者の義務的・拘束的なものについては議論がまだまとまっていない状況です。

11 のブロックの最後、「実施及び運用」ということですが、めでたく合意ができた場合にこれを実施していくに当たっては、それぞれの国

の中での国内法の改正、それから多国間条約を結ぶ必要が出てくると思いますし、実際に実施していくに当たってのガイダンスというものを設けることが、第 1 の柱については必要になってくると思います。

それから第 1 の柱自体ではないですが、例えばその次のページに出てまいります、ヨーロッパの国々や、最近ではアジアでも、デジタルサービス税という一方的な措置というものが出てきています。この利益 A に対する課税に合意した場合に、この一方的な措置を不適用にすることをきちんと各国がコミットするということをこの合意の中に盛り込むべきだろうという議論があります。これにつきましては、では一方的措置とは何か、その範囲は何かということ、これも最終的に合意するときには何がこれに当たるかということは、きちんとみんなで合意しなければいけないという論点があります。

〔暫定的措置（デジタル課税）に関する諸外国の主な動き（2020年8月19日時点）〕国際課税関係資料（24ページ）

24 ページですがけれども、先ほど少し出てまいりました一方的な措置、デジタル・サービス・タックス（DST）を導入している国が多くあります。代表的な国は左側上から 2 つ目のフランスですが、昨年 7 月に DST を導入して、その後アメリカが報復関税をするといったことで、対立が深まっているというニュースが今年の初めに盛り上がったところかと思います。現在、OECD の議論のゴールと考えています 2020 年末まで徴税を延期することになっていきますので、関連事項として注目していかなければいけない話です。

その上に EU の取り組みがあります。これは COVID-19 の復興計画の中で、その財源にするという議論も行われているところでして、これもどうなっていくのか、この第 1 の柱の議論を議論する中で、並列して見ていかなければいけない議論と思っています。

少し長くなりましたが、私から第1の柱についての説明は以上です。ありがとうございました。

Ⅱ. 第1の柱 国際課税原則の見直しに対する意見・質問

(渡辺) 藤井さん、どうもありがとうございました。大変難しい込み入った話を短時間にしかも分かりやすく丁寧にまとめていただき、本当にありがとうございました。私自身も今までよく分かっていなかったことが明解になったように思われます。

それではここでパネリストの皆さんに順次ご意見ご質問を頂戴したいと思います。最初に青山さん、どうぞよろしくお願いいたします。

(青山) 藤井さん、大変詳しい説明ありがとうございました。10月のブループリントの発表前のタイミングで、その具体的な検討内容に踏み込んだ詳しいご説明を頂きまして、ありがとうございます。また、包摂的枠組みのステアリンググループの主要メンバーとして合意形成に尽力されており、かつその過程で経団連などとビジネスの声を国内及び包摂的枠組み会合などで積極的に聴取された参事官以下主税局の方々には、敬意を表したいと思います。また、コロナ環境下で、リモート会議等を通じて合意形成に向けた検討が続けられましたが、コロナの影響の下では、国際課税の中長期課題をじっくり検討するモメンタムが弱まっているのではないかと懸念する向きもありました。しかし、制度の詳細な枠組みについて、ビルディング・ブロックごとの検討成果が得られたことが本日確認できて、大変有益だったと認識しています。ありがとうございます。私からは何点か、コメントと質問を申し上げさせていただきます。



〔第1の柱〕

まず、全体の制度設計におきましては、利益AにB等が加わったことで、従来の独立企業原則と新配分規則が併存する、いわばハイブリッドな仕組みとなりました。従来の独立企業原則によって市場国への課税権配分が不十分な領域を今回は利益Aとして特定し、そこに焦点を絞る、更には、従来の方法を簡素化する利益Bを追加するという制度設計は大変合理的だというふうに考えます。評価困難な無形資産の扱いを中心に、飽和点に達していた独立企業原則の解釈と適用、これから脱却できるメリットもあって、これはビジネスにとって大変評価できるという反面、新旧両制度の並行実施案が、途上国を含んだマルチの場でスムーズに詳細合意を経て実施に移行できるのかについての懸念は、残ります。先ほどのご説明の中でも、例えば利益Bなどについては幾つかの論点に中で、産業別、地域別とか機能区分に分けていくというご説明がありました。これらは、ある意味、従来の独立企業原則を導入してきた中で実践されてきたプラクティスの方に近づくという面もあると思います。そういった意味で、先ほど申し上げましたハイブリッドな仕組みの制度設計がまだ進行中であるというのがよく分かりました。

そこで、これからいろいろな政治的な決定を待つわけですが、空欄のまま残されているパーセントを含めまして、ブループリント発表後の各項目の政治決定プロセスでは、ぜひとも

OECD がこれまで果たしてこられた国際課税ルールとの協調の精神、これは貿易を巡るフォーラムとの比較で申し上げているわけですが、その協調精神を損なわない前向きな政治的な判断を導き出されるよう、期待したいと思います。次に、質問事項につきましては3点に絞ってお尋ねいたします。

〔利益 A について〕

1点目は、利益 A についてです。新たなネクサスと配分方法に基づく、先ほどフローチャートでステップ10の具体的な仕組みが説明されました。その中で、具体的拠点のある企業についての利益 B との二重計上のリスクを避けるためのマーケティング、基礎的活動に係るセーフハーバーの導入が、ステップ8で紹介されましたが、これは二重負担を避ける意味で非常に有効な方策として歓迎できると思います。

即ち、これまで事前確認（APA）締結の経験が少ないか、或いは経験はあっても協議が難航する新興国の場合などでは、基礎的活動認定が難しいことに加えて、利益 B の認定及び既に超過収益が配分されているかどうかについての紛争も予想されると思います。この懸念を回避できるような詳細設計は行われているのでしょうか。その点についての感触をお伺いしたいと思います。さらに、これらを含めて、紛争防止のための入り口と出口の2段階パネルの設置も歓迎できると思いますが、現在 BEPS 行動14関連で行われている相互協議等のモニタリングの状況から見て、そのような紛争解決の手続きが実効性をもって確立できるのか、この辺の見通しは立っておられるのかということについての感じもお伺いできたらというのが1点目です。

〔消費者向けビジネス〕

2つ目は、利益 A の対象となるビジネスのスコープについてです。先ほどのご説明でも消費者向けビジネスの外縁は不明確だということ

を指摘されました。即ち、消費者向けビジネスと言っても直接・間接の消費者向けビジネスを含むということなので、それをどういうふうに定義するのかというのが難しいことだと思います。先ほどのご説明では、金融やコモディティなどの適用除外事業項目が議論されているということですが、例えば直接・間接でよく引き合いに出されます薬の販売などについての議論も行われていると聞いていますが、具体的に現時点で各論としてどのような議論が行われ、どのような整理が行われているのか、可能な範囲で教えていただければありがたいと思います。

〔最終消費地の決定〕

また、配分キーとして重要な最終消費地の決定についての課題は何なのか。先ほど第三者を通じた場合の問題点もご指摘されましたが、これについても追加的なご説明が頂ければと思います。

〔事前確認（APA）との関係〕

最後の3点目です。2国間では将来年度の独立企業間価格を合意する事前確認（APA）が既に広範囲に合意されています。これは、先ほどハイブリッドの新システムの要素を既に取り込んで合意している場合があるかもしれません。即ち、これらの合意においては、既に利益 A 等の配分の趣旨も含めて、両当事国が納得した APA です。決着済みになっているはずとも考えられます。但し、この新しい課税制度の施行のタイミングによっては、APA 当事国でも紛争が発生する可能性も想定されます。納税者にとっては遡及適用のリスクがあると言ってもいいでしょうか。事前確認を優先するなどの経過措置が考慮されているのかどうか、そういったことについてお教えいただければと思います。以上です。

（渡辺） 青山さん、どうもありがとうございます

ました。それでは次に吉村さん、どうぞよろしくお願いいたします。

(吉村) 藤井さん、丁寧なご説明どうもありがとうございます。BEPS プロジェクトが課税ベースのパイそのものを拡大する作業であったとすれば、今回取り組まれている経済のデジタル化への対応はパイを分け合う議論をしているということになります。まさに各国の多様な利害が入り乱れる論点になりますので、それを乗り越えてプロジェクトが進められているということで、非常に驚きを持って受け止めています。

先ほど言及もありましたような一方的措置が乱立する状態、国際課税が混乱する可能性というのが強調されていますが、その混乱を回避するために粘り強く交渉に取り組まれてきた参事官室以下日本政府関係者の皆様には改めて敬意を表したいと思います。

現在、11月にアメリカ大統領選挙を控えて政治的な不透明性があるものの、10月のブループリント報告書の公表に向けて、包摂的枠組み会合で検討が進められていると認識しています。その内容につきましては、既に海外の専門誌などでは一部紹介されているところでもありますし、意見表明もさまざまなされていますので、そういったものを取り込んでコメントできればと思っています。

個別の質問又はコメントに入る前に、基本的な問題意識として2つ持っています。1つ目が、先ほど申し上げたように、各国の利害が対立していることに由来する問題です。利害を調整して進めていかなければならないために、過度にルールが複雑化するのではないかという懸念を持っています。同時に、企業の負担軽減のためにどういった工夫がなされるかという点にも関心を持っています。

もう1点が、国内における既存制度との整合性です。国際的な会合でルールが作成されて、



各国それを持ち帰って国内法化、実装していくことになりますが、既に一部走り出している国も存在する状況で、国際的に整合性のとれた運用をどう確保するのかというのが課題になるかと思います。

〔ネクススについて〕

第1の柱について、4つの項目について質問があります。1つ目は、ネクススについてです。先ほど藤井さんの説明（国際課税関係資料21ページ）でも言及がありましたように、自動化されたデジタルサービスと消費者向けビジネスとで異なったネクスス基準が採用される可能性があるとのことでした。特に後者、消費者向けビジネスについてはプラスファクターが検討されているということで、一部の海外の税務専門誌の報道では物理的な拠点が要求される可能性があるとも伝えられています。これは多くの日本企業にとって非常にありがたい方向ではないかと思っています。

しかし、デジタルサービスだけに限定するのではなく、消費者向けビジネスも Pillar 1 の検討対象に加えられた背景には、デジタル企業だけをリングフェンシング（囲い込み）することへの反発が強かったからだと認識しています。ネクススについて、この両者を区別し、特に後者についてプラスファクターを検討していくことに対しては、デジタル企業に対するリングフェンシングだという反発の声が再び起こらない

のかと懸念もしているところです。その点で、差し支えない範囲で現在の議論状況を教えていただければと思います。

〔課税ベース算定について〕

2つ目が、課税ベース算定についてです。新型コロナの広がりもありまして、損失の扱いについて関心が高まっていると聞いています。可能な範囲で、損失の取り扱いについて教えていただければと思います。特にスタートアップ段階でコストがかかって損失が発生する、それを損失が発生した各市場に割り当てて、市場ごとに管理するという方式は不可能だと思いますので、グループ全体で損失を管理する方式になるかと思っています。

また、つらつら考えてみますと、一定の利益水準、閾値を超えた場合にそれが Amount A の課税対象になるというのですが、事業年度によって閾値を超えたり超えなかったりという企業もあるはずだと思います。例えば普段は利益率が2%ぐらいなのだけれども、たまたま十何パーセントになる年があったというケースで、たまたま閾値を超えた年だけ Amount A の対象になるのも少し奇妙だなと最近考えるようになりました。損失の繰り越しと同じように、こういうケースで複数事業年度の調整を図る議論は存在しないのかを少し教えていただければと思います。

〔Amount B について〕

3つ目が Amount B についてです。各国の合意可能性に関して、いろいろな利害、主張があることを先ほど藤井さんからご紹介いただきましたが、時間的制約がある中で、対象となる業種・業態を絞ったパイロットプログラムの方向性が検討されていると理解しました。ただ、途上国では Amount B に期待して自分たちの課税権を拡張するチャンスだと捉える向きもあったかと思っています。果たしてパイロットプログラム導入で一旦仕切り直しとなるのか、それと

も Amount B をさらに拡大する方向で議論が進められ、延長戦がずっと続いていくことになるのかといった点について、差し支えない範囲で見通しを教えていただければと思います。

〔税の安定性について〕

4つ目は、税の安定性に関するコメントです。最後にご紹介ありましたが、早期安定手続きが検討されているということでした。仲裁制度の導入に抵抗する国が多い中で、紛争の予防という前段階に軸足を移したのは、まさにコロンブスの卵と言えるのではないかと考えています。特にパネルの設置を通じて第三者的な紛争解決手続きが用意されることになれば、非常に歓迎すべき取り組みだと思います。依然として強く反対する国もあるというように思いますが、国際的な税の安定性を高めていく観点から、ぜひ実現していただければと思っています。以上です。

（渡辺） 吉村さん、どうもありがとうございます。それでは栗原さん、よろしくお願いします。

（栗原） 東レの栗原でございます。よろしくお願いいたします。藤井さん、丁寧なご説明どうもありがとうございました。ようやくゴールが見えてきたという印象を受けました。財務省の皆さまには、各国が合意しやすいようにご尽力いただきまして、感謝するとともに敬意を表したいと思います。税金軽減のプロジェクトではないので、大変なご苦勞をされているにもかかわらず批判的なコメントばかりが出ていると思います。新型コロナもありまして、ますます心勞が重なる状況と推察します。導入可能性が高まってきている状況ですので、本日は事務的なコメント、しかもお願いが多くなることをお許しいただきたいと思います。



まず、全体を通して追加の税負担と事務コストの増加を憂慮しています。特に新型コロナによる財政支出を支えるための財源として注目を浴びていると伺っていますが、経済のデジタル化により発生した税負担のゆがみを是正することと臨時的な財源を確保することは、分けて検討すべきです。せっかく合意できそうな段階に来たわけですから、コロナ前でいったん整理し、さらに財源が必要であれば、各国の事情に合わせて検討いただくことがよいと思います。

さて、本題の2つの柱ですが、参加各国が納得しやすいように、精緻な理屈の議論と比較的簡便な計算方法が検討されています。好ましいと思います。ただし、計算や申告事務は新興国及び事務負担能力があまり高くない企業でも運用可能なものにすることが望まれます。ブループリント合意後でもよいので、運用に関するガイドラインが出ることを望みます。OECD事務局をはじめ関係各国が事務負担を軽減できるように努力されていることに、改めて感謝いたします。また、日本の国益の確保と日本企業の競争力のご支援を引き続きお願いいたします。

〔第1の柱〕

次に、第1の柱についてです。欧州諸国、インド等のデジタルサービス税の導入と、アメリカの特別な注文により、議論が変化してまいりました。検討はその都度深まり、煮詰まってきたと感じています。導入を心待ちにしているわ

けではありませんが、議論をいったん終わらせる時期に来ていると思います。さて最初の質問ですが、第1の柱の導入はいつごろを想定されていますか。世界共通ルールですので、現時点では見通しが立たないかもしれませんが、2、3年後など大まかな目標で構いませんので、ご教示ください。

〔対象となる範囲〕

2つ目、対象となる範囲について、消費者向けビジネスは自動化されたデジタルサービスより具体性に欠け分かりにくい、対象に含まれるのだろうか、できれば対象から外してほしいという声を聞きます。合意した後、導入までの間にOECDから対象範囲に関するガイドラインのようなものが出るのでしょうか。ガイドラインの有無にかかわらず、これまでのBEPS対応税制で財務省及び国税庁が実施されてきた丁寧なご対応及びご説明をお願いしたいと思います。個人的には、消費者向けビジネスはやめべきと考えていますが、導入が避けられないのなら、今回導入を決定するものの、自動化されたデジタルサービスより適用を数年遅らせることも可能だと思います。いかがでしょうか。

〔利益Aのメリット〕

3つ目、利益Aを普及させるためには、メリットが必要です。対象となる取引は移転価格リスクがなくなるか、紛争の確実な解決手段が保証されている必要があります。今の案ではどのようなメリットがあるのでしょうか。

〔申告納付と税務調査〕

4つ目、利益Aの申告納付と税務調査はどのように行われるのでしょうか。ご説明いただいたように、利益Aの計算、配分元と配分先の決定、計算、二重課税の排除など、課題はたくさんあります。理屈は精緻であるべきですが、実務は単純、できれば機械的に計算できることが好ましいです。たぶん親会社が申告納付する

ことになるのだと思うのですが、市場国の税務当局の調査対応は難しいと考えています。また、いつ申告するのでしょうか。グループ企業全ての申告が確定した後とすると、事業年度終了後2年間程度経過した頃になるのでしょうか。

〔デジタルサービス税（DST）〕

5つ目、第1の柱が合意された場合、デジタルサービス税は撤回されると伺っています。どこまで合意されたら撤回されるのでしょうか。利益Aが主たる部分と思いますが、利益Aについて何らかの合意がなされ実行に移される見込みであれば撤回されるのでしょうか。新型コロナの復興財源目当てにデジタルサービス税に取って代わるような税金が出てくることを恐れます。

〔利益Bについて〕

6つ目、利益Bについては、移転価格文書化作業を軽減する観点から、面白い取り組みだと思います。新型コロナで各社の業績が悪化している中で、なぜ一定の利益を子会社に保証しなければならぬのかなど、少々逆風なコメントもあります。移転価格の文書化コストを負担しきれない中規模以下の会社には、良い話だと思います。選択制にしてはどうでしょうか。世界一律の固定利益率というのも抵抗感がある話でしょう。機能とリスクに応じた利益率を参考指標として提示する、どの利益率をどう使うかは企業の判断、それを関係当事国が申告者の意思として尊重すればよいと思います。否認リスクがゼロにならないとしても、軽減する効果はあると思います。今回合意に至らなかったとしても、継続して検討すべき課題であると思います。

（渡辺） 栗原さん、どうもありがとうございました。それでは、ただ今のお三方から出ましたご意見ご質問に対しまして、藤井さんの方か

らお答えをお願いしたいと思います。

（藤井） どうもありがとうございます。大変貴重で、かつたくさん質問を頂き、どれからお答えしようかと思いますが、私がお説明させていただいたビルディング・ブロックのステップの順番に整理してお答えしたいと思います。

〔対象範囲（スコープ）について〕

最初に、「対象範囲（スコープ）」のところで、「CFB」について青山さんと栗原さんからご質問いただいたと思います。青山さんからは、「消費者向けビジネスの外縁が不明だ」ということでした。特に「薬なんかはどうなるのだろうか」ということでした。それから、配分キーとして「最終消費地の決定」についてどういったことが課題かというご質問を頂いたと思います。栗原さんからも同様に、「CFBについてはできれば対象から外してくれないのか」とか、「ガイドライン」、それから「ADSの適用を遅らせられないか」といったご質問を頂いたかと思っています。

「CFB」については、冒頭ご説明させていただきましたように、基本は一般的な定義に即して判断するということです。消費者向けに通常販売されているもので、直接・間接に提供するビジネスということですので、ご説明させていただいたように、フランチャイズやライセンスといったものは含まれますが、一方で、例えば除かれるものとして、中間財や部品です。B to Bで販売されるようなものは、CFBではなくなるということだと思います。それから、ADSと共通になりますが、資源関係、金融、航空船舶、インフラといったようなビジネスも除外します。これらはCFBにも当たりませんということかと思っています。

スペシフィックにご質問を頂いた「製薬」ですが、特にこの対象範囲という意味では大きな議論があるものの1つです。OTCで私たちが

薬局に行って購入する薬とは別に、いわゆる病院に行って処方箋を出していただく薬がありますが、この処方箋薬がCFBに当たるのか、当たらないのかというところが、今日時点で言えばまだ結論は出ていないところです。なかなか日本にとっても大きな論点ではありますので、引き続き議論していかないといけないところだと思います。

それから青山さんからもう1つご質問いただいた「最終消費地」です。これは基本的にはユーザー、それから最終消費者の所在地国ということになるわけですが、例えば第三者経由の販売だとかライセンス、フランチャイズといったような場合に、どこが最終消費地になるかということです。これは結局データがないと決まらないわけなので、このデータを企業に出していただかなければいけないわけですが、データを提出すること自体の課題といたしますか、そこが非常に難しいのではないかと。口で言うのは簡単だけれども、実際に実行するのは難しいのではないかと。というところが、大きな課題ではないかなと思います。

それから、栗原さんからご質問いただいた「CFBを対象から外す」ということは、なかなかコメントのしようがないのですが、「ガイドライン」につきましては、そこは日本からも指摘させていただいていまして、実務に配慮した実施運営にできるようにしたいと思っています。

それから、「ADSよりも適用を遅らせてはどうか」という点は、そういう意味ではそれは吉村さんがおっしゃったリングフェンスの議論とも関わってくるかもしれませんが、分けることに非常に反対する世界ナンバー1の国がいますので、なかなか現実的ではないかなと思います。これは私の意見です。

〔ネクサス（課税根拠）について〕

次にネクサスについて、吉村さんから「CFBのプラスファクター」についてご質問を頂いた

と思います。この考え方の背景ですが、ADSはautomated digitalなものですから、一般的に物理的拠点がなくてもリモートで顧客と重要な関与がしやすいと考えられると思うのですが、CFBは、伝統的な考え方かもしれませんが、単なる売り上げだけではネクサスというふうにはならないのではないかと。という考え方があると思います。そういった考え方に立つと、ADSとCFBについて異なる課税根拠を置くという議論が立てられると思います。実際そういう議論があり、プラスファクターを設けてはどうかという議論かと思っています。

ただ一方で、そもそも論、この利益Aの考え方というのは市場国にPEがないところをどうするかという議論から出発しているものですから、物理的拠点をプラスファクターとして考えるということはどうなのだろうという考え方はあると思います。それから制度の簡素化という面から考えると、分けずに共通にすれば、閾値なんかもADSとCFBで分けずに同じにするという考えもあるのではないかと。というような意見もあって、そこはまだ収れんしていません。プラスファクターをどうするかについては引き続き議論があると思っています。それがネクサスのところです。

〔課税ベースについて〕

次に、課税ベースのところ、吉村さんから「損失の取扱い」についてご質問いただいたと思います。吉村さんからご指摘いただいたとおり、グループレベルで損失は計算して、これをシングルアカウントで管理し、繰り越された損失を翌期以後の利益と相殺するという方向で現在検討されています。1つ難しいと思ったのですが、ご指摘いただいたように、閾値の水準を決めるに当たって、利益率が上下するような企業をどう扱うかということが議論されています。日本語に訳せないのですが、profit shortfallという用語で議論が行われていますが、企業の利益がみなし通常利益率を下回る場合に、

このみなし通常利益との差額を損失と同じように繰り越しを認め、翌期以降に、みなし通常利益率を上回る利益が出た場合にこれと相殺するというのを考えてはどうかということが、案として出ています。

吉村さんもおっしゃっていたように、利益率の変動が激しいような企業と、比較的安定しているような企業との間の公平性ということを考えるのだったら、こういう案が考えられるのではないかという考えです。他方で非常にテクニカルな部分ですが、慎重な意見もあります。慎重な意見というのは、例えば損失の繰り越しは過去に投資したものに対しての費用の回収だから、繰り越しを認めて利益と相殺してはどうかという考え方なのですが、profit shortfallはそういった過去の投資に対応するものとは少し違うのではないか。同じように繰り越しを認めるというのは、考え方としてどうだろうかというような意見があります。

仮にこのprofit shortfallを認める場合には、そういう意味では損失とは違うものなので、損失と合算せずに別々に管理しなければいけない、そうすると複雑になるだろうという議論もあります。テクニカルな部分が多いと思いますが、これも議論がされているところです。

〔利益配分について〕

それから、利益配分について、これは青山さんから「マーケティング・基礎的販売活動に関してのセーフハーバー」の部分についてのご質問を頂いたと思います。資料でもご説明させていただいたように、ステップ8という形で今、提案が出ています。実は最近議論が出てきたばかりだということで、まだ十分に議論が詰まっていないというのが客観的な状況です。例えば多国籍企業がいろいろな活動をしている場合に、この販促・販売活動に係る部分をどうやって切り分けをするのかという点も、別のロジックを考えなければいけない。このセーフハーバーをやるときには、もしこういうルールを設けると

すると、一定の販促・販売活動に当たるものの一定率を何パーセントと定めなければいけないと思うのですが、それをどういう水準で定めるかといったような技術的な論点を今後議論していかねばいけないだろうということです。駄目だということではなくて、議論しなければいけない、詰まっていないということです。

青山さんから、「実効性」も確保しなければということをおっしゃっていただいて、全くそのとおりで非常に重要な点なのですが、このセーフハーバーについて言うと、まだ制度の詳細がそういう意味で進んでいないものですから、まだその段階の議論までは来ていないのですが、基本的にはマーケット国にマーケティングや販売の物理的拠点がある場合に、従来のALPに基づいて販売する利益、これが一方にあって、一方でこのセーフハーバーで計算する、販促・基礎的販売活動に関する利益、これをどう比べるかという考え方に立つのです。そのときに、ご質問いただいた基礎的販売活動とは何かという認定をする、或いは利益B、Cを認定するというような、えいやではないですが、固定率という形で置くかということころは、両方あると思っていてまして、必ずしも基礎的販売活動や利益B、Cの認定が必要ということではないかなと思います。ただ、いずれにしても非常に難しい論点かと思っています。

ただ、もしこのセーフハーバーがルールとして入れば、紛争防止解決手続きの対象にも当然入ってきますので、そういう意味で、実効性は、仕組み上は確保されるようになるのかなとは思っています。

〔事前確認（APA）との関係〕

それから、青山さんからもう1つ、利益配分で「APAとの関係」でご質問いただいていると思います。これも難しいのですが、我々としては、移転価格税制はグループ会社の間での取引価格の調整という制度であるのに対して、利益Aはグループ全体で超過利益を計算してそ

の一部を各国ごとに配分するという仕組みなものですから、制度として考えると一応別物だというふうに整理することはできる、オーバーラップしないと考えられるかなと思います。ただ、先ほど出ていましたセーフハーバーなんかが入ってくると、整理をもっとしなければいけないとは思っています。

これは最終的にまだ決まっていないので、最終的に制度設計した段階で税金を払うエンティティをどこにするかを決めるときに、現在の移転価格ルールに基づくグループ会社の所得水準、すなわち APA の内容を参照するということは当然あるとは思っています。以上が利益 A の関係です。

〔利益 B について〕

利益 B について、吉村さんからは「議論の見通し」、栗原さんからは「選択制にしてはどうか」というご質問を頂いています。

まず、利益 B というのは基礎的なマーケティング・販売活動に対応するものというのですが、できるだけ狭く、基礎的な部分に限定するという考え方と、できるだけ広く捉えるという考え方と両方あります。どちらかといえば狭いスコープでという国の方が多いという印象ですが、引き続き検討ということになっていまして、そういう意味もあってパイロットで実施してみてはどうかという意見が途上国側から出ているということです。ご指摘のとおりで、途上国はできるだけ広くしたい、日本を含めて先進国は狭くしたいということですが、利益 B の対象を拡大し過ぎると既存の ALP との間の乖離が生じてくるのが想定されますので、やはりそこは懸念材料と思っています。

「選択制」については、国家間の課税権の配分という議論にも関わる話なので、なかなか難しいとは思っていますが、ご説明の中で触れさせていただいた反証可能な推定という考え方があります。これは税務当局もそうですし、納税者、構成企業が自分で十分信頼できるような独

立企業間価格というものを入手してそれを提示すれば、それを認めるということは考え方としてはあり得ます。これは青山さんもご指摘のように、地域別や産業別にするというような検討も、それがいいのかどうかは少し分かりませんが、そういう議論もあるということなのです。

最後に「文書化義務が軽減されるのではないか」という点は確かにそうだなと思いました。ただ、議論がまだ行われていないところです。ただ、この固定利益率というものを使用して利益 B を実施するということになれば、ご指摘のとおり、文書化のコストは減るだろうとは思っています。

〔税の安定性について〕

それから、「税の安定性」のところについて幾つかご意見を頂いていまして、吉村さんからコロンブスの卵というお話を頂き、ありがとうございます。それから、栗原さんからは「利益 A の普及のために納税者のメリットが必要であり、例えば紛争の解決手段がメリットではないか」というご指摘を頂いていると思います。利益 A についてはレビューパネル、それからデターミネーションパネルという2段階のパネルを設けることによって紛争の防止を図ります。この方向性については特に反対はありません。利益 A にパネルを入れるのは当然だろうという方向になっていいますが、利益 A を超えたところについては、やはり仲裁というメカニズムを支持する先進国グループと、仲裁は駄目だ、無理だという途上国の対立の状況が現在も続いていまして、そこは引き続き頑張っていきたいと思っています。

それから、栗原さんがおっしゃっていただいたとおりで、「利益 A のメリット」については、1つはフランスの DST のような一方的な措置を回避すること自体がメリットというふうに言えるのではないかと思います。それから、税の安定性の確保が必須だということから、この安定性というのは当然かなと思っています。

ある意味、例えばアメリカがセーフハーバーを主張しているのは、この利益 A を入れればこういった法的安定性も入るから、選択制にしても多国籍企業の A を選ぶだろうという考えです。

〔申告・納付について〕

栗原さんからもう1つ、「申告と納付」についてもご質問をいただいています。申告については、これも方向性ということですが、事務負担がありますので、標準化した申告書様式を作って、これを用いて、グループを代表する企業（coordinating entity）が、グループ企業全体の申告書を主導的税務当局（lead tax administration）に提出します。その上で、lead tax administration が自動的情報交換の仕組みを活用して各国の税務当局に送付するという、仕組みとしたら回るのはないかということが、今検討されています。

それから、早期安定手続に入った場合も、やはり関係者が多くなりますから、この調整も coordinating entity と lead tax administration の間で調整していくことが想定されているところです。

それから、「利益 A の申告期限」ということについて、2年程度経過した頃というふうにコメントいただきましたが、現状は事業年度終了から12カ月以内という案が検討されています。またご意見を頂戴できればと思います。

〔実施及び運用について〕

「実施と運用」について、栗原さんからの「第1の柱はいつ頃どうなるのか」というご質問に対しては、まだ答えられませんというのが答えなのですが、まずはOECDで合意するのがステップですし、その上で日本の場合で言えば国内法を改正しないといけないですし、多国間条約を締結しなければいけません。これだけでも何年かかかることは容易に想像がつくと思いますし、何年か前にあったMLIと比較して考え

たときに、第1の柱は多くの国が同時のタイミングで適用することが非常に大きな意味を持つ仕組みだと思いますので、多国間条約の発効要件は、これはクリティカルマスの参加した時点で初めて発効するという重い要件をかけるようなことが考えられると思います。例えば日本において手続きが全部終わったとしても、他の国の手続きが終わるまでは実際には発効しないという他律的な要件がかかってくることもあるかなと思っています。

〔デジタルサービス税（DST）について〕

最後に、「DST」について栗原さんからご質問いただいています。これも非常に難しいのですが、Pillar 1 が合意されれば、DSTを導入するようにしているような国についてはもう適用しないというようなコミットは必ず立てなければいけませんし、導入していない国については導入しないというコミットを立てるということが、全体のパッケージの中での想定だと思います。ただ、難しいのは、DSTは国内法の措置であると思いますし、各国ごとに対応しなければいけないところがあるので、そこはよく注意して見ていかなくてはいけないということと思っています。

（渡辺） 藤井さん、どうもありがとうございました。現在議論中のいろいろ難しい話について、率直かつ分かりやすいご説明をありがとうございます。それでは、以上で第Ⅰ部の「国際課税原則の見直し」について終わらせていただきます。引き続き第Ⅱ部「軽減税国への利益移転に対応する措置の導入」に入らせていただきます。それでは最初に、藤井さんからご説明をお願いいたします。

Ⅲ. 第2の柱 軽課税国への利益移転に対抗する措置の導入

〔第2の柱：軽課税国への利益移転に対抗する措置の導入〕国際課税関係資料（27ページ）

（藤井） それでは第Ⅱ部、第2の柱の説明に入らせていただきたいと思います。第2の柱は「軽課税国への利益移転に対抗する措置の導入」ということですが、まず簡単に背景から振り返りをさせていただければと思います。

背景として、デジタル化、無形資産化が進むことによって、軽課税国への利益移転リスクが増大しているということがありますし、各国においても低い法人税率、それから優遇税制といったようなものを用いて企業を誘致するということが行われています。こういった中で、考え方として、企業の公平な競争環境を整える必要性が高いということです。それから、法人税の引き下げ競争を防止し、それから産業空洞化に対抗するということが必要だろうということで、今回この第2の柱というものが、公平な競争条件を確保するために出てきているということです。

〔第2の柱：主要な2つのルール（イメージ）〕
国際課税関係資料（28ページ）

28ページは、第2の柱の主要なルールが2つありますので、第1の柱と同様、絵でお示しています。2つのルールとは何かというと、1つ目が最も主要なルールなのですが、「所得合算ルール」と我々は呼んでいますが、英語で言うと Income Inclusion Rule と呼ばれているものです。これは、軽課税国にある子会社等に帰属する所得について、国際的に合意した最低税率まで親会社の国で課税ができるという仕組みでして、下の図で言いますと上の方に当たります。左側のA国が通常の税率、日本のような国で、右側のB国、これが軽課税国だとお考えください。この場合、親会社が左側A国に

あり、B国に子会社等がありまして、子会社等に収益が集中している、或いは集中させようとしているということで、そういうタックスプランニングをしていることに対して、この子会社等の所得に対して国際的に合意した最低税率までA国の方で課税できるようにするのが、所得合算ルールです。

次に2つ目のルールは、「軽課税支払ルール（UTPR：Undertaxed Payment Rule）」です。これは、所得合算ルールを補完するルールとして考えられているものでして、所得合算ルールで十分に対応できない場合に、軽課税国への支払を行っている子会社等に対して支払会社の国側で課税するルールです。これも下の絵でご覧いただければと思いますが、所得合算ルールの絵と下の軽課税支払ルールの絵では、よくご覧いただくと、親会社と子会社等の位置が逆になっています。下の方ですと、軽課税国に親会社があり、A国の方に子会社等があります。親会社に所得を集中させるということですので、この場合ですと、所得合算ルールでは十分に課税ができないのです。ではこの場合にはどうするかというと、子会社等から使用料等の支払が親会社に行われるわけですが、この使用料等の支払に関して通常ですとA国で損金算入が認められるわけですが、この支払に対して損金算入の否認等を行うことによって課税するというのが軽課税支払ルールの仕組みです。

〔第2の柱：所得合算ルールの概要①〕国際課税関係資料（29ページ）

29ページは、今、簡単に申し上げたものをまたちょっと違う絵でご説明しようとしたものです。真ん中に、「合意された最低税率」という点線があります。これは縦軸が税率になるわけですが、一番下のところが子会社等が軽課税国において課されている実効税率、真ん中が国際的に合意された最低税率（実効税率）、一番上が親会社の法人実効税率とお考えいただいた場合に、右側に濃く青く塗った矢印があると思い

ますが、所得合算ルールで課税する税額は、この子会社居住地国の実効税率が最低税率に達するまでの差分であり、この差分に達するまでの課税をトップアップ課税と呼んでいます。

〔第2の柱：所得合算ルールの概要②〕 国際課税関係資料（30ページ）

30ページですが、所得合算ルールについてここまでの議論の中で主に議論されてきた論点が、大きく2つあります。適用除外（カーブアウト）という論点とブレンディングという論点です。適用除外という論点については、この所得合算ルールの適用から除外する、或いは合算対象となる所得についてこういうものは制限したらいいのではないかという議論が行われてきています。内容は後でご説明します。

ブレンディングについては、対象が多国籍企業ですので、親会社の居住地国だけではなく、世界中いろいろな税率の国で活動しているわけですが、その企業の実効税率を計算するに当たって、どの単位でその実効税率を計算するかという議論です。大きく3つのアプローチがあります。左側から、事業体ごとに見るというブレンディングです。これは同じ国であっても2つ以上事業体があるということを想定しています。それから、真ん中が国・地域ごとに計算するものです。それから最後、右側が世界全体で計算するという考え方になります。ブレンディング可能な所得の範囲は、左から右に行くにしたがって大きくなります。国によって税率の高い国、低い国というのがありますから、大きく混ぜれば混ぜるほど税率は中和されていきますので、結果としてこの第2の柱の適用性というのは下がっていくと思われるわけですが、現在の議論としては真ん中の国・地域ブレンディングで行きましょうというのがほぼ大勢となっているところではあります。

〔第2の柱：所得合算ルールの概要③〕 国際課税関係資料（31ページ）

31ページは別のピラミッドの絵で所得合算ルール（IIR）について表しています。ピラミッドの頂点（P国）に親会社がありまして、それがA、B、C、Dといろいろな国で子会社や孫会社、支店を設けて活動しているという姿を想定しています。IIRを考える際には幾つか論点があります。

まず論点1です。対象となるような多国籍企業は、全ての多国籍企業ではなく、第1の柱でも同じような議論をしましたが、一定の規模以上のグループを対象にしましょうということです。具体的には、連結財務諸表に含まれる事業体を対象として、一定の総収入金額以上のグループを対象にしようという考え方です。

論点2ですが、先ほどご説明しました国・地域ごとに実効税率を計算します。論点3ですが、これも先ほどご説明しましたもう1つの論点であるカーブアウト（適用除外）の議論です。課税ベースから、有形固定資産（減価償却費用）と支払給与について、一定割合を実効税率の計算から除外してはどうかという考え方が議論されています。この一定割合をどれぐらいに定めるかということについては、現在議論中です。論点4ですが、追加税額です。先ほど出てきました最低税率と軽課税国の実効税率の差分を用いて、軽課税国の所得に、この実効税率と最低税率の差分を掛けて追加税額（トップアップ税額）を計算します。

以上、大きくこの4つの論点があります。その他の主要論点として、実はこの第2の柱類しの制度をアメリカが既にトランプ税制で導入しています。GILTIといわれます。これを、この第2の柱で今回導入しますIIR相当のものと認めるかどうかが大きな論点となっています。グランドファザーリングというような言い方で議論してきていますが、論点の1つとなっています。そして、もちろん国際的に合意される最低税率を何パーセントにするか、この税率によ

って多国籍企業の負担も非常に大きく変わってまいりますので、これをどうするかということも大きな論点としてあるところです。

〔第2の柱：軽課税支払ルールの概要〕国際課税関係資料（32ページ）

2つ目のルールである軽課税支払ルール（UTPR）の概要を、同じくピラミッドの絵でお示ししています。左側の真ん中に適用事例と書いていますが、この例ですと、A国に子会社Aがあるのですが、A国の軽課税所得に対する追加税額（トップアップ税額）をC国・D国の子会社等に配分してC国・D国で課税するというを示しています。この支払というのが青い矢印で書かれていると思いますが、この支払に対する控除を否認すること等によって、C国・D国で課税することを考えています。論点1は先ほどのIIRと同一ですが、論点2として一番下に書いているところですが、UTPR導入国の子会社等に追加税額を配分した上で、これを控除否認等によって課税するというのがこのUTPRの制度の概要になります。

なお、左上に赤い四角で囲んでいるところです。UTRは、先ほどIIRの補完と申し上げましたが、最終親会社においてIIRが適用される場合には、UTPRは適用しないというのが原則です。これは、UTPRというのは非常にいろいろな国にまたがり、いろいろな支払を見なければいけないということで、多国籍企業にとっては関連者間支払を把握する負担が大きくなる制度ですので、第2の柱の議論でも、できる限りIIRで済ませる、完結させるということを目指して議論されています。

〔第2の柱の各ルール〕国際課税関係資料（33ページ）

第2の柱には、4つのルールがありまして、今申し上げた2つのルール、IIR、UTPR、これらは2つ合わせてGloBEというような言い方もします。他にスイッチオーバールール、そ

れから租税条約の特典否認ルール（Subject to Tax Rule：STTR）という2つのルールがあります。スイッチオーバールールは、日本は関係ないのですが、国外所得免除方式を採用している国・地域が軽課税国所在の外国支店の所得について、外国税額控除方式に切り替えて課税できるというルールを認めようというものです。

それからSTTRです。これは、IIRやUTPRというのが途上国ではなかなか実施するのが難しいという場合に、これらを補完するものとして、軽課税支払に対して租税条約の特典を与えないという形で、第2の柱の目的を達成するために考えられているルールです。

〔第2の柱の構成項目（「ビルディング・ブロック」）〕国際課税関係資料（34ページ）

34ページは、第1の柱と同じように、第2の柱についてもビルディング・ブロックを設けています。こちらは全部で7つあります。IIR、UTPRの2つについて4つのブロック、それからスイッチオーバールールと租税条約の特典否認ルールについてそれぞれ1つずつ、それから最後に執行とルールの調和ということで、7つありますが、それぞれについて論点をご紹介します。

〔第2の柱：構成項目（「ビルディング・ブロック」）の主な論点①〕国際課税関係資料（35ページ）

まず、「スコープ（対象範囲）」の議論があります。先ほども申し上げましたが、制度の骨格としては、年間の連結総収入金額が一定以上となる多国籍企業グループを対象にしようという方向で議論が行われていまして、CbCRで使われている基準を使おうという方向です。他方で、明らかに租税回避をしているわけではないだろうと思われる事業体がありますので、例えば投資ファンド、年金基金等の事業体については適用除外を認める適用除外事業体とするという議論があります。

この閾値の水準をどうするのかという議論があるわけですが、これに加えて、閾値を設けた上で閾値を下回る多国籍企業グループに対しても IIR の適用を認めるか認めないかという議論があります。これはどういうことかといいますと、IIR は、最終的には条約ではなくて各国の国内法でルール化することが考えられています。ですから、これは各国の課税権に属するということですので、一定の閾値はあるわけですが、例えばある国において自分の国に所在する多国籍企業についてであれば、元々自国の課税権の対象となる多国籍企業なので、閾値を下回る場合でも IIR を適用することは、その国の課税権の範囲内と考える。日本であれば日本の多国籍企業ということになるわけで、そういう議論が行われています。

それから、真ん中の「実効税率 (Effective Tax Rate : ETR) の計算」ですが、まず ETR、これは分子分母を書いています、「調整した税引前利益」を分母として、「租税」を分子として計算しています。これが最低税率よりも高いか低いかにより、この第2の柱が適用されるかどうかを判断することになるわけです。税引前利益については、まず最終親会社の会計基準に基づいて、個社の財務諸表上の税引前利益を計算することになります。その上で、一定の永久差異については調整しようということです。この一定の永久差異というのが何かということになるわけですが、現状議論していますのは、例えば配当ですとか持分法損益、株式の譲渡損益、それから賄賂・罰金・反則金といったようなものについてどう取り扱うかが個別に議論されています。

その上で各国・地域別に ETR を計算することになるわけですが、この ETR 計算の主な論点として、下に4つほど挙げています。まず1つ目は、先ほどもご説明しましたが、課税ベース (分母) の方で有形固定資産と支払給与の一定割合を除いていいのではないかという議論です。この場合に一定割合をどう定めるか。それ

から、分母から除いた場合に、これに対応する形で分子の租税はどう扱うかという議論があります。

それから、CFC 税制で課された租税をこの ETR 計算上どう扱うかという論点がありますし、各国ごとに補助金或いは税額控除という形で企業を支援するわけですが、これをこの ETR 計算上の分母に含めるのか、或いは分子に含めるのかという論点もあります。税額控除などですと還付されるようなものもありますので、これを分母に入れるか、分子から除くかによって ETR 計算も随分変わってまいりますので、そこをどうするかということが議論になっています。

それから、配当及び株式売却益です。これらは、国によって取り扱いが異なりますので、これらをどう取り扱うかというのが議論としてあります。

それから右上の「簡素化」がこの第2の柱については非常に言われていまして、非常に複雑な制度になってまいりますので、この ETR 計算についてできるだけ簡素化できないかということで、4つのオプション、これはどれか1つというより、組み合わせもあるかもしれません。確定していませんが、提案されておりまして、1つ目は、実際の数値ではなくて CbCR のデータを用いたセーフハーバー用 ETR 計算し、これが一定以上の国・地域については、その後の ETR 計算を求めないというオプションです。2つ目は、一定以下の利益、或いは利益割合となるような国・地域については、ETR 計算から除外するという考え方です。3つ目は、基準年においては ETR を計算するわけですが、それを複数年適用してもいいのではないかという考え方です。最後に、行政ガイダンスによって低リスク国を特定してはどうかという、こういった簡素化のオプションが提案されています。

4つのルールそれぞれに入っておりますが、まず「所得合算ルール (IIR)」, この対象は多国籍企業ですので、親会社、子会社、孫会社と

何重にもバリューチェーンが考えられるわけですが、一番上の最終親会社で適用するという「トップダウンアプローチ」を原則として考えています。ただ、その上で子会社レベル、孫会社レベルになってくると、いろいろ持分が分かれます。或いは多国籍企業の外の方が持分を持つというような場合も出てまいります。そういった場合に、トップダウン、最終親会社で適用するのではなくて、分割の持分構造がある途中段階の子会社レベルで IIR を適用するということも検討されています。このあたり、非常に細かい議論になっていますが、テクニカルな議論は、10月のレポートが出た後もさらに議論が続けられることになります。

それから、IIR と 2 つ目の柱である UTPR のどちらを優先的に適用するかということですが、IIR を優先的に適用するという考え方です。

それから、「主な論点」で 2 つ書いていますが、「簡素な IIR」というものです。これは、IIR において、例えばジョイントベンチャーですとか関連会社、こういったものは必ずしも持分が 50% 超でない場合があるわけですが、こういったものに対してどのように適用していくかということについて、IIR を簡素な形で適用を考えるとということが今検討されています。

それから「最低税率」です。これは、恐らく最後まで残る議論です。

〔第2の柱：構成項目（「ビルディング・ブロック」）の主な論点②〕国際課税関係資料（36 ページ）

36 ページの左側、「軽課税支払ルール（UTPR）」ですが、制度の骨格である IIR のバックストップとして位置付けています。ETR は IIR と同様に計算しますが、トップアップ税額の配分の仕方は 2 つの方法がありまして、まず 1 つは、軽課税国に所在する事業体に対してグループ内で直接支払が行われる場合です。先ほどのピラミッドの絵ではそういう絵を付けさせていただきましたが、直接支払がある場合に

は、その直接支払の控除を否認するという考え方です。これがうまくいかない場合には、関連者間のネットベースでの支払に着目して配分されるトップアップ税額を計算します。ケース・バイ・ケースで見えていくといろいろ出てまいります。こういった点は恐らく 10 月に公表されるレポートで説明されると思いますので、そちらもご参照いただければと思います。

このように、トップアップ税額を関係事業体に配分していくわけですが、場合によっては、配分した税額が多くなり過ぎて、その国の所得よりも税額の方が大きくなってしまおうというケースが出てきますので、この UTPR の論点として、そういった場合にトップアップ税額の配分について一定の限度（キャップ）を設ける必要があるのではないかという議論も行われています。

3 つ目のルール、「租税条約の特典否認ルール（STTR）」、これは支払受取者の所在地国が軽課税国の場合に、租税条約の特典を否認するルールです。まだいろいろな議論が行われているところですが、主な論点として 3 つあります。1 つ目は、この「支払対象者を誰にするか」というところで、基本は関連者だと思うのですが、このルールを広く適用したいと思う国にとっては、関連者以外にも広げて考えていいのではないかという考え方が出ています。2 つ目は、今度は「対象となる支払の範囲」として、基本は利子・使用料が考えられているわけですが、それ以外のものにも広げていいのではないかという議論が出てきています。3 つ目は、その STTR において適用される「税率」をどう決めるかということです。これは、GloBE の最低税率が決まらなければ、こちらはもちろん決まらないので、そちらと合わせて決める形になってきます。全く同じにするというより、むしろそれよりも低くするとか、いろいろな考え方が出てくると思います。

最後に、「スイッチオーバールール」です。これは、日本は関係ありませんが、国外所得免

除方式の国が外国税額控除方式に転換できるというルールです。

右側の「執行とルールの調和」のところですが、重要な論点として、「ルールオーダー」があります。これは、先ほども申し上げましたが、IIRがUTPRよりも優先するということです。それから2つ目のポツで、「租税条約との整合性」というのを書きました。これは、IIRとUTPRの2つ、これは基本的には国内法で定めようということですが、この国内法と租税条約との間の整合性というのが問題になってきます。

それから、「米国 GILTI との共存」です。これは、米国では IIR と similar な GILTI という制度が既に導入されているわけですが、これを IIR であると認めるか否かが議論としてあります。認めるという方向で議論はしていますが、まだ決着はしていないということです。

それから、先ほど申し上げました GloBE は国内法で定めるわけですが、各国がばらばらに入ってしまうと結局意味がないことになりますので、OECD で合意した後に、実際に「モデル国内法」を作るという議論もありますし、「ガイドダンス」を作るという議論もあります。

それから、第2の柱全てではないとしても、その骨子、骨格となるようなものについて、例えば「多国間条約」を作ってはどうかといったような意見、議論も今後検討されると思います。

それから最後に「レビュープロセス」です。先ほど申しましたように各国国内法でルールを作っていくわけですので、これが第2の柱の合意に沿ったものであるかというのは、恐らく今後チェックしていくということが必要になってくると思います。

以上が第2の柱のご説明でございます。

〔ムニューシン米国財務長官からの書簡の概要（報道ベース）〕国際課税関係資料（38ページ）

最後に、今後の見通しについて、若干付け加えていただければと思います。

まず、もうご承知の方が多いのではないかとありますが、6月にアメリカのムニューシン財務長官が、ヨーロッパの4カ国の財務大臣に対して書簡を送付し、それがなぜか報道されたということでございます。この中でムニューシン長官が書いていることは大きく5つあるわけですが、1つ目はアメリカが提案したセーフハーバー提案が拒否されてしまったために、アメリカから見た第1の柱の議論は行き詰っています。次に、その後新型コロナウイルスという課題が起きてしまったために、集中してこの議論をすることができなくなっています。従って、第1の柱の議論は、1月段階では7月に合意しようと言っていたわけですが、これを延ばそう、今年の後半（later this year）に再開するようにしようという提案をしています。

3つ目のポイントは、これはヨーロッパの国などが第1の柱について、まず ADS について実施し、CFB についてはいろいろスコープについての議論もあるので、段階的に実施してはどうかという議論もあるわけですが、これについて大きく反発してしまっていて、アメリカの企業が多い ADS にだけ重く課税するというのは賛同できないということです。4つ目は、デジタルサービス税、その他類似の一方的な措置には反対ですし、最後に、今ご説明した第2の柱につきましては議論が進展していますので、これについては本年末までに結論を得るようにしたいという、こういった内容を6月段階でムニューシン長官が提案して、さてどうしようかということになったわけです。

〔G20財務大臣・中央銀行総裁会議コミュニケ（2020年7月18日オンライン会合）〕国際課税関係資料（39ページ）

今年の7月、ちょうど2カ月前に、オンラインではありましたが、G20財務大臣・中央銀行総裁会議が行われています。下線を引いたところですが、1つは、本来1月には7月と言っていた BEPS 包摂的枠組み会合を10月に延期す

るわけですが、10月に青写真(ブループリント)に関する報告書を提出するようにしようということです。グローバルなコンセンサスに基づく解決策に係る作業を前進させようという、ポリティカルなメッセージを出していただいています。

それからもう1つ、下線部分の下の方になりますが、今年中にグローバルなコンセンサスに基づく解決策をまとめるという我々のコミットメントをリコンファームするということで、ムニューシン長官のレターが6月に出た後、7月に再びG20としてのコミットメントを再確認するという形が取られています。

〔経済のデジタル化に伴う課税上の課題：今後の主な日程について〕国際課税関係資料(40ページ)

40ページは、今後の主な日程ということになります。今現在も、先ほど言いましたブループリントのレポートは事務的に議論して、できるだけどんどん前に進めようとしています。現在のゴールはこの10月8日、9日に予定されています BEPS 包摂的枠組の総会です。ここでレポートに合意することができたら、その翌週になりますが、これもオンラインですが、G20財務大臣・中央銀行総裁会議にこのレポートが報告されることが想定されています。恐らくこの段階でブループリントのレポートは正式に公表されるということになりますので、それを受けて産業界或いはいろいろな学会の方とのパブリックコンサルテーション(市中協議)というような形で意見交換するということが行われるのではないかと思います。理想としては、年末までに最終報告書のまとめを出すというのが現在のシナリオということでございます。

〔令和2年度与党税制改正大綱(抜粋：経済のデジタル化に伴う課税上の対応)〕国際課税関係資料(41ページ)

最後のページに付けていますのは、昨年令和

2年度の与党税制改正大綱に盛り込ませていただきました経済のデジタル化に伴う課税上の対応について、日本としてどういう姿勢で臨んでいくかということです。昨年の12月にこれをまとめていただきましたが、我々は、この5つの柱に沿って議論を行わせていただいております。

安定的かつ予見可能な投資環境を構築することです。一国主義的な課税措置というのはやはり問題なので、国際合意を何とか作っていかうということです。それから、企業間の公平な競争環境を作るというのは、長期的に考えて、我が国企業の国際競争力の維持・向上につながるだろうということです。ただ、その場合にルールは明確でなければいけないし、このルールが適用されることによって過度な事務負担、或いは二重課税が生じないようにをきちんと考えるということです。そして長らく出てきます法人税の引下げ競争、底辺への競争に対して、きちんと解決を見いだしていこうということです。

駆け足になりましたが、この5つの論点に沿って引き続き議論、交渉させていただきたいと思っています。長くなりましたが、私からのご説明は以上でございます。ありがとうございました。

Ⅳ. 第2の柱 軽課税国への利益移転に対抗する措置の導入に関する質問・意見

(渡辺) 藤井さん、どうもありがとうございました。それでは、パネリストのお三方から、今頂いたご説明に対する質問ご意見を頂戴したいと思います。最初に青山さん、よろしくお願ひします。

(青山) ありがとうございます。大変詳しい

ご説明を頂きました。ミニマムタックス構想の本スキームの中核をなすのが IIR というもので、そしてそれを補完する UTPR があるということ、そしてトップアップ課税の仕組みなどについて、大変豊富な図解で説明いただきましてありがとうございました。コメントと若干の質問事項を申し上げます。

まず、この第2の柱はコロナ禍の下での財政による支援措置の歳入確保対策として期待する向きもあると聞いています。そのため、むしろ第1の柱より注目する国もあると聞いていて、その増収効果が検討当初に比べて大きく注目される場所ではないかと考えています。しかし、一方で、わが国のようにアウトバウンド投資を促進しつつ租税回避にも対応するというスタンスで CFC 税制、タックスヘイブン税制を官民共同である意味育ててきた国にとっては、適用除外の理念を、実体基準といいますか実質基準で定着させてきたので、第2の柱の主軸となるミニマムタックス構想の下での IIR は課税制度として不整合であるように見えます。即ち、重複適用の観を呈するため、それによる二重課税リスクなどにより、場合によってはバリューチェーン、サプライチェーン変更を余儀なくされるところも出てきかねないのではないかと懸念されるのです。

そこで、BEPS 防止を達成するために、他の14項目から残された領域として取り組む本スキームの詳細設計においては、目的達成のためにできるだけ、比例原則に沿った制度・運用にすべきだと考えています。

〔第2の柱関係〕

そこで、質問として2点に絞って申し上げます。まず、第2の柱関係では、多国籍企業の本スキームの BEPS 防止という当初目的から見れば、説明の中でも触れられました米国の低課税グローバル無形資産 GILTI のように、全世界ブレンディングというものも理論的に志向されうられるのですが、コンプライアンスコストの大き

い国・地域別ブレンディングに集中することに対する反対意見、特にビジネスからのものですが、これはどのようにして配慮されたのかということをお伺いしたいと思います。

そして、追加されている法人税の引き下げ競争への対応という理念を考えますと、その趣旨は昨年の与党大綱でも触れられていたわけですが、仮に本スキームが合意されますと、我が国も一斉実施に乗り遅れるわけにはいかないという事情もあるかもしれないと思われます。そこで、各国は、自国の例えば CFC 制度を踏まえて、本制度を選択的に適用するなどのオプションの余地はどの程度残されているのでしょうか。これについて感触をお伺いできればと思います。

〔今後の問題について〕

2点目は、今後の問題についての質問です。新制度発足に一定の猶予期間を置くとなれば、既に先行するデジタルサービス税の実施期間は長くなる可能性があります。最終合意に併せて既存のデジタルサービス税の店じまいの仕方について、どのような対応をお考えでしょうか。これは先ほどの栗原さんのご質問とも関連します。併せて米国の主張する利益 A の合意の延期及びセーフハーバーとしての主張への対応について、包摂的枠組みの中でどのような突き詰めた議論をされているのかということも具体的に伺えればと思います。以上です。

（渡辺） 青山さん、どうもありがとうございました。次、吉村さん、どうぞよろしくお願いします。

（吉村） 私は、第2の柱の中でも特に IIR について質問したいと思います。質問とコメントで、4つの項目に触れます。

〔会計上の利益を出発点とすることについて〕

1つ目が、実効税率の計算に当たって、最終親会社の会計基準に基づく計算というのが出発点になっています。執行面、実際の企業負担に配慮すれば当然こういった方法になるかと思いますが、既に資料35ページで紹介がありましたように、永久差異或いは一時差異の調整をどうするかという問題が出てきていたかと思います。この差異調整の基本的な考え方について、議論の雰囲気といいますか、こういった方針で議論されているかということを教えていただければと思います。例えばこの例に挙げられているように、配当の扱いは会計と税務とで考えが異なっています。さらに厄介なのは、国ごとに見ても、軽減措置ないし配当免税が異なっていますので、そういった国ごとの違いもいちいち取り上げて調整するのが正確であることは間違いのないわけですが、これはやはり企業にとって非常に大きな負担になるかと思います。

正確に実効税率を計算する方向と、企業負担に配慮して簡素な制度を作るという方向とのバランスについて、何か示唆的な取り組み或いは議論を教えていただきたいと思います。

〔適用除外について〕

2つ目が、適用除外です。資料の31ページ一番下の論点3に関して、こちらは以前から実体基準での適用除外を求める声が要望としてあったかと思いますが、それに対応して今回定式ベースでの適用除外を設けることになったのかと思います。租税競争に底を設定するという制度の目的との関係で、正確性を追求するのか、それとも簡素な制度にするのかというところで、バランスを取っていかねばならないと先ほど申し上げました。これはコメントなのですが、適用除外について、こういった簡素な方向でルールが作られることには賛成いたします。

〔法域・国別ブレンディングについて〕

3つ目はブレンディングに関する質問です。

国・地域別でブレンディングを設定するのが有力ということですが、この点については他の方々からもご意見がありました。青山さんからもご質問がありましたが、既存のCFC税制との調整についてはどのような形で実現されるのかという点をお伺いしたいと思います。仮に制度が併存することになりますと、親会社でのCFC課税を各国・地域の子会社に改めて割り当てて実効税率を計算することが予想され、かなりルールが煩雑になるかと思います。仮に両者が併存するとしても、IIRについてはCFCとそろえて申告するというのはかなり企業の負担になるのではないのでしょうか。例えば申告期限を後のタイミングに設定するといった配慮が必要になってくると思います。

同じ個所で、第1の柱と同じく、損失が発生した場合の取り扱いについてお尋ねいたします。これは先ほどの質問、会計基準を出発点とすることと税法上の取扱いとの差異調整の話と重なるところもあると思いますが、損失の取り扱いについて現在の議論を教えていただければと思います。

〔適用の調整について〕

4つ目が、IIRとUTPRの調整についてです。ご説明いただいたとおり、IIRの方を優先的なものとして考えられているとのことでした。包括性・整合性の観点からIIRが第1ルールであって、UTPRはそのバックストップとして位置付けるべきだという考えが強いと聞いていましたので、そういった方向で整理されているかと思います。

そこで、資料32ページに赤く囲んでありますように、最終親会社においてIIRが適用されている場合にUTPRは免除されるという調整ルールがどのような形で執行されるのかについてお伺いしたいと思います。すなわち、本国がIIR導入国であるというだけで自動的にUTPRから免除されるといったオン・オフの形で判断されるのか、それともやはり実効税率による判

断であって、本国での IIR が適用されて実効税率テストをクリアしていることの疎明が必要なのかといった質問です。前者の方が非常に割り切った制度であって、特に企業としても国際的に整合する IIR を作っていきましようかと賛同しやすくなると思います。

また、これに関連するところですが、結局これらのルールが国内法として導入されることになってきますと、先ほど触れた IIR の優先性といった点を含めて、これらのルール間の整合性がどう担保されるのだろうかという疑問を持っています。

ご説明の中ではモデル国内法、或いはガイダンスを出す、さらに基本的な部分について多国間条約を準備されるといったお話がありました。各国の国内法を調和する措置は、できれば強力なものといえますか、十分に整合性を確保する方向で導入していただかなければならないと思っています。また、既に UTPR と似たような仕組み、つまり関連者間で支払が行われた場合に、支払先が軽課税国である、または軽課税企業であるという場合に、源泉地国において損金算入を否定し、追加的な課税を行うといった税制上の措置を導入している国が増えてきています。第1の柱導入に伴うデジタルサービス税の撤回と同じなのですが、第2の柱導入に伴って、そういった既存措置はどういう取り扱いになるのかという点も含めて、ルール調和に関心があるところです。以上です。

(渡辺) 吉村さん、どうもありがとうございました。では次、栗原さんよろしく願いいたします。

(栗原) ご説明ありがとうございます。第2の柱については4つの手法が紹介されていますが、IIR に注目が集まっています。第1の柱を含めて今回議論されているテーマの中で一番早

く導入されそうなテーマですので、IIR についてコメントしたいと思います。なお、個人的には導入に反対です。

〔IIR とタックスヘイブン対策税制との整合性、IIR の課税の趣旨、根拠について〕

まず1つ目です。既に青山さんと吉村さんからコメントがございましたが、IIR とタックスヘイブン対策税制との整合性、IIR の課税の趣旨や根拠について教えていただければと思います。タックスヘイブン対策税制は、経済実体のない会社などを利用して日本の租税を回避する行為を防止する制度と理解しています。重なる部分を除くと、IIR は経済実体のある会社への課税と整理できます。経済実体がある会社への課税は行わないというタックスヘイブン対策税制の考え方も矛盾するように思います。全く別な制度として導入するのか、タックスヘイブン対策税制の趣旨を変更してその一部として導入するのか、教えてください。また、経済実体がある会社には課税しない前提でこれまで投資してきているわけですから、既存の投資は対象とせず、新規投資分から制限するという考え方があってもよいのではないのでしょうか。タックスヘイブン対策税制も、抜本的な改正を経て少々複雑になってきています。正直なところ、対応するのが精いっぱいなので、もう少し間を置いていただけると助かります。

〔IIR〕

2つ目、IIR は日本企業にどのような効果があるとお考えでしょうか。合算課税分税金が増えますので、それだけを見るとダメージを与えてしまうと感じられます。見合った投資促進の政策も必要と考えていまして、必ずしも世界的な合意は必要ないと思いますので、ぜひご検討いただければと思います。

〔経済実体のある会社への課税〕

3つ目、経済実体のある会社への課税には抵

抗感がありますが、説明資料にもありましたように、工場など多額な投資を行っている会社には一定の所得控除を認めるなど、現実的な対応も必要と強く感じています。

〔ブレンディングについて〕

4つ目、ブレンディングについて、お願いがございいます。個人的には全世界ブレンディングを希望していますが、国・地域ブレンディングになる可能性が高いと伺っています。全世界では最低税率以上の税金を負担しているにもかかわらず、たまたま特定の国、特定の年度だけ最低税率に届かないと日本で合算課税されてしまう。理解はしていますが、この不幸な出来事を少しでも和らげるために、何らかの補正をお願いしたいと思います。

〔損失について〕

5つ目は、損失について伺います。損失の年度は課税されないと思いますが、1つの国に複数の子会社があり、そのうちの1つが赤字だった場合、どのように計算されるのでしょうか。相殺しきれない赤字は翌年度に繰り越して、翌年度の黒字と相殺できるのでしょうか。

最後に一言、最低税率まで負担しなさいというお話だと思いますが、ペナルティ課税というものでもなければ、単年度課税でもある必要ありません。ご説明にありましたように、複数年度で最低税率まで負担していればよいという制度設計も可能だと思います。ぜひご検討をお願いしたいと思います。今日はどうもありがとうございます。以上です。

（渡辺） 栗原さん、どうもありがとうございました。それでは、ただ今頂きましたお三方からのご意見ご質問に対してまして、藤井さんからご回答をお願いします。

（藤井） ありがとうございます。引き続きビルディング・ブロックに沿った形で考えを述べさせていただければと思います。

〔CFC 税制との関係〕

最初は総論的な話になりますが、お三方から「CFC 税制との関係」というご質問を頂いております。CFC 税制は経済実体がないと認められる外国子会社等の所得、或いは経済実体があると認められる場合であっても一定の受動的な所得（利子や配当、使用料）を内国法人等の所得とみなして課税するという制度です。一方、今回議論しています IIR は、多国籍企業グループの合意された最低税率までの租税負担を確保するという目的ですので、別の言い方をすると外国子会社等の経済実体があるかないかにかかわらず適用するということでありまして、政策目的が異なっているというのが我々の考えているところです。もちろん外国子会社等の所得を対象として株主レベルで課税するという点では、類似性はあるわけですが、政策として一方が他を排除するといったことではないと思っています。ただ、実際適用していく場合には、いろいろ重なってくる部分も出てくると思いますので、具体的な制度設計をしていくときには、丁寧に進めていかなければいけないと思います。

〔日本企業への効果について〕

それから、栗原さんから「日本企業にどういう効果があるのか」という、難しいご質問を頂戴いたしました。日本の多国籍企業が操業している国・地域の実効税率が、最低税率に達していない場合には租税負担は増えてしまうことはあり得ることと思います。ただ、第2の柱の目的が他の国の多国籍企業との Level Playing Field（公平な競争条件）を確保することだということを申し上げたいと思っております。日本の多国籍企業グループは、節税、租税回避等のタックスプランニングというのは相対的には少ないと言われていることを考えますと、長期

的に考えると、日本の多国籍企業にとっては必ずしも不利ではなく、GloBE 導入によって諸外国の多国籍企業グループの租税負担が相対的に押し上げられることでむしろ有利に働くというようにもお考えいただけるのではないのでしょうか。

それから、これは OECD でも分析していますが、いわゆる底辺への競争に歯止めをかけることによって、租税負担を回避するための投資が減少して、結果として投資効率が高まることも評価できるのではないのでしょうか。いろいろな意見があるかもしれませんが、そういった分析もあるところです。

それから、仮に IIR を導入しないと、それを補完する制度としての UTPR が適用される、すなわち、日本が IIR を導入しないと、日本の多国籍企業グループの外国子会社から軽課税国に所在する他の外国子会社等への支払に対して、支払側の国で UTPR が適用されてしまうリスクがあるということです。日本が IIR を適用していればそれを防止できるので、導入を検討する際にはそういった点を考える必要があると思います。

〔実効税率（ETR）計算〕

次に、「実効税率（ETR）計算」についてもご質問いただいています。まず、吉村さんから「会計と税の調整」について、「基本原則は何か」、それから、例えば「配当の取扱い」について質問頂いています。IIR の ETR 計算の分母となります課税ベースにつきましては、最終親会社の連結財務諸表のために準備します個社の財務諸表上の税引前利益からスタートした上で、一定のものについて永久差異調整を行うという仕組みです。では、何を調整するかについて統一的な視点で考えますと、例えば多くの国の税法上で同じような措置が取られているかどうかという「共通性」、それから課税ベース計算と ETR 計算への影響が非常に大きく出てし

まうかどうかという「重要性」、そういった切り口から何を調整項目とするのかというのは議論されるということで、先ほど申し上げたような受取配当や株式の売却損益、それからストックオプション等々がレポートの中では議論されているということです。

ただ、これを調整する際には、ETR 計算の事務負担は確実に増えるということになりますので、この事務負担の軽減、簡素化は別途議論しなければいけないということだと思います。この点は今後パブリックコンサルテーションをしていくときに議論していかなければいけないと思っています。

また、ご指摘の「受取配当」ですが、これは、ご指摘のとおり多くの国で資本参加免税の下で益金不算入になっているわけですが、一方で例えばポートフォリオの配当については課税する仕組みもあります。ただ、その場合に持分比率だとか保有期間について国によってまちまちになっていますので、ポートフォリオ配当を課税ベースに含めるのか、含める基準としてどのような閾値を設けるのかという議論はあります。ただ、具体的にそれを横串でどういうふうに仕切るかということについては、今、議論が継続して行われているところです。

〔適用除外について〕

それから、「適用除外」について、吉村さんから「定式での実体基準による適用除外」が正しいのではないかということでした。それから、栗原さんからも「工場設備投資に対する優遇措置」というようなお話を頂いています。本来論から申し上げますと、Pillar 2 は、先ほど申し上げましたが、外国子会社の経済実体があるかないかにかかわらず適用する制度なので、そういう適用除外は考えない、望ましくないと、割り切ってしまうという考え方に立つわけです。

ただ、一方でいろいろなご意見がありますし、経済実体があるところで生産しているのであれば、BEPS の懸念もないだろうということで、

実際の議論としては、有形固定資産或いは支払給与について、一定の定式に基づいて適用除外をする方向で議論が行われています。

その際に、facts and circumstancesに基づいて除外すれば、という議論ももちろんあるのですが、それではまた複雑になってしまいますので、定式でやろうという議論が大勢、主流だろうと思いますし、その方向で議論していきたいということです。

〔ブレンディングについて〕

それから、「ブレンディング」についても幾つかご質問を頂いています。栗原さんから、国・地域ブレンディングは、たまたま特定の国で特定の年だけ最低税率を下回ってしまうと合算されるが、それはどうなのかというご質問を頂いていますし、青山さんからはそもそも全世界ブレンディングの方が理論的に正しいのではないかと、その議論が採用されなかったのは何故かというご質問を頂いております。

まず、ブレンディングについてですが、現実の議論の中では多くの国は国・地域ブレンディングを支持していました。例えば軽課税国は、国・地域ブレンディングでは他の国・地域の所得とのブレンディングは認められないので適用対象となるケースが増えるという懸念をもちろん主張していましたし、産業界からは事務負担が当然増えるという議論もありました。一方で、全世界ブレンディングにすると、GloBEとしての政策効果というのはやはり棄損されてしまうのではないかと懸念は、政策論としては非常に数多くありまして、底辺への競争に対抗するということで考えると、理想的にはこの制度が入ることによってどこの国の税率も最低税率以上となることが最終ゴールかもしれませんが、そういった観点から国・地域別ブレンディングに対する根強い支持が聞かれたということだと思います。

それで、栗原さんがおっしゃったような特定の国、特定の年だけに課税が生じることは確か

にあるかと思います。それについてはテクニカルな議論が行われていまして、例えば子会社が存在している高課税の国で、一時差異などの偶発的な事象によってある年に限ってトップアップ税額が発生したというケースについては、そのトップアップ税額分を翌年度以降に繰り越して、翌年度以降の一定の期間内に同一国で生じた最低税率を超える租税債務の金額の範囲内で、翌年度以降のトップアップ租税債務と相殺することを可能とするという仕組みを考えてはどうかという議論が行われています。IIR tax creditという用語で議論していますが、そういった措置を入れることによって、今、ご懸念いただいているものについて対応が行われるということです。

〔CFC 税制との調整について〕

それから、CFC 税制との関係で、吉村さんから、「CFC 税制による租税をどのように割り当てていくのか、それをやるとかなり複雑になるのではないかと」というご質問を頂いています。この点、CFC 税制による租税は各国・地域に割り当てていこうという考え方があるのですが、一方で、ご指摘のようにCFC 税制はいろいろな国によって違う制度があります。したがって、いろいろなケースを考えていくと、GloBEの仕組みをかえって濫用というか悪用して、受動的な所得を意図的にCFC 所在国に移転することによって、結果としてトータルの税負担額を少なくするようなタックスプランニングもできるのではないかと考えられたり、或いは簡素化はもちろん考えなければいけないことで、両者の配分をよく考えようという議論が実際は行われています。非常にテクニカルなので、もう少しそこは考えていかなければいけないということです。

〔損失の取扱について〕

それから、「損失の扱い」について、吉村さんと栗原さんからご質問を頂いています。Pillar

2についても損失の繰り越しは認める方向で議論しておりまして、繰越期間は無期限にする方向で議論されています。この損失というのは、会計上の損失ですので、各国・地域ごとのGloBEの課税ベースに含められる費用と所得を比べて出てくる損失で計算するということです。

栗原さんからご質問いただいたのは、「ある国で複数の子会社があって、一方は赤字、もう一方は黒字だった場合どう計算するか」ということですが、これは2つのフェーズがあると思います。1つは、ある国がまずPillar 2の適用国が、Pillar 2の適用の対象になるか、すなわち最低税率よりもETRが高いかどうかを計算するETR計算上の損失の取り扱いです。もう1つは、Pillar 2が適用される場合に、トップアップ税額（追加税額）を計算する際に損失をどうカウントするかというフェーズです。

それぞれご説明させていただくと、まず、最初のETR計算が最低税率を超えるかどうかについては、同じ国に所在する構成事業体の所得と損失は通算することになりますので、通算の過程において損失事業体の損失が考慮されることになります。2つ目のフェーズ、トップアップ税額の計算に当たっては、同じ国に黒字企業と赤字企業があったとすると、黒字企業に対して赤字企業の損失を所得の割合に応じて配分するという仕方をするようになります。これはトップアップ税額計算上、所得とロスを清算することになりますので、少しわかりにくいかもしれませんが。それから最後、合算した結果、ある国・地域においてトータルとして損失になった場合は、その損失は繰越損失として繰り越すことになります。

〔UTPRについて〕

それから、吉村さんから「UTPR」についてご質問を頂いています。UTPRはIIRのバックストップだと言われており、それを「どう担保するか」ということですが、2つぐらいケース

として考えられると思います。例えば1つ目のケースは、親会社の国でIIRが適用されているケースです。先ほどの話ではそれで十分ではないかということですが、今検討されている話は、親会社がIIRを適用されていることと、それから親会社所在地国での実効税率が最低税率を超えていることです。この2つのことを証明する証明書を多国籍企業グループが自ら作成し、子会社の当局に提出します。それでUTPRの適用が免除される仕組みを考える方向で議論が行われています。これと併せて、IIRの導入国がどこかがわからないと困ると思いますので、OECDでIIRを導入している国のリストを作ることにも検討されています。

それからもう1つ考えられるケースは、親会社でIIRが適用されていないとしても、その多国籍企業グループが活動している全ての国・地域で最低税率を超えた実効税率を達成しているケースもあると思います。この場合も、事務的には大変かもしれませんが、これを証明する証明書を作成し提出していただく手続きを取ることによって、UTPRの適用を免除する方向で議論されています。

〔申告について〕

それから、「申告の期限」です。吉村さんから、CFC税制との関係で申告期限について同じタイミングではなく、一定配慮した方がいいのではないかというご質問を頂いて、確かにそうかもしれないなと思いながら伺っていました。現状、GloBEの申告期限についてまだ具体的な議論が行われていない段階ですので、今後の議論でご指摘いただいた話をしていくのかと思います。おっしゃるとおりで連結財務諸表を作成するためにかかる期間とか、いろいろ情報を収集して入力するための時間なんかも必要になってくると、全体で考えなければいけない気がいたします。

〔モデル国内法とガイダンスについて〕

それから、吉村さんから、「ルール間の整合性」の論点で、それをどのように担保するのかということ、もう既に国内法で UTPR 類似の制度を導入している国もあるではないかという質問です。これは、まずは国内法の措置なので、国内法で措置するとともに、その参照として各国共通のモデル国内法を作る。それからガイダンスを作る。それから重要な構成要素や原則を限る形になるのではないかと思います、その多国間条約を作るということも検討していくと思います。既存の類似の制度も含めて、多国間のレビューをしていくことは、最終的に国内法で措置することになる以上は必要になってきます。レビューの議論はされていますが、そのレビューをどのように行っていくかはまだ決まっていますので、それは今後そういう声を上げていただきながらしていくものと思います。

〔GloBE のオプショナリティ等について〕

それから、青山さんからの「第2の柱を選択的に適用していくこともあるのではないか」という質問です。これはルールステータスの問題です、そもそも国内法で措置するという事なので、選択適用は実際上あるとは思いますが、ただ、日本について言えば、合意内容を踏まえた IIR を進めていかなければいけないと思っ

てまして、仮に日本が IIR を入れていない場合、日本の多国籍企業の子会社に対して、その子会社所在地国で UTPR が適用されてしまうと、結果として同じ課税負担が生じますし、企業からすると結局追加的な負担がかえって IIR よりも UTPR の方が大きくなることもありますので、その点を考慮しなければいけないと思います。

額について翌年度以降に繰り越しをして考えることができる制度を導入していくことと併せて考えますと、実質的には複数年度を通じた考え方はある程度は入ってくるとお考えいただくことも可能かなと思います。

〔デジタルサービス税(DST)、セーフハーバー等について〕

「DST」、それから「セーフハーバー」等についてご質問いただいています。DST については、第1部の方でもお答えさせていただきましたが、全体として導入された場合には、DST 導入済みの国については、それを適用しない、取り除くということにさせていただかなければいけないし、未導入の国は導入しないということ、パッケージの一部に入れなければいけないと思います。これは国内法の措置だとは思いますが、その担保とコミットを取らなければいけないと思います。

利益 A を延期という主張はもちろんあるわけですが、現時点では第1の柱、第2の柱、合わせて目に見える成果を出すというのが日本の立場というのが、私が申し上げられることだと思います。それからセーフハーバー、これはアメリカの大統領選挙と関わってきますので、11月の初めにある選挙が終わってみないと、なかなかその議論は動かないと思います。ただ、このデジタル課税の議論自体、アメリカの参加ということが極めて重要です。だから、逆にアメリカが参加しないと意味がない部分がありますので、アメリカをどう制度の合意に持っていくのかという観点から考えていかないと、そういう観点からどういう政治的な合意を作っていくのかというのは、選挙結果にも随分影響を受けますので、確かにそれ以降の議論なのかと思います。

以上と思います。長くなってしまいました。

おわりに

(渡辺) 藤井さん，どうもありがとうございます。まだまだ議論は尽きないようでございますが，時間も40分以上超過していますので，ここで第2部を終了したいと存じます。本日は，経済のデジタル化に伴う課税上の課題について，最近の考え方等をご議論いただきました。なかなか難しいし，またよくわかっていない部分も多い問題ですが，今日はいろいろ率直に議論を伺わせていただいた結果，かなりのところで明らかになったところがあるのではないかと思います。パネリストの皆さんに感謝申し上げます。

それでは，これで国際課税に関するパネルディスカッションをお開きにさせていただきます。ご協力どうもありがとうございました。