租税原則の視点からみた税制の課題とポストBEPS

（公社）日本租税研究協会
第72回租税研究大会記録

2020

オンライン開催

公益社団法人　日本租税研究協会

租税原則の視点からみた税制の課題とポストBEPS

（公社）日本租税研究協会
第72回租税研究大会記録

2020

公益社団法人　日本租税研究協会

租税原則の視点からみた税制の課題とポスト BEPS

日本租税研究協会第72回租税研究大会記録

令和２年９月16日㈬～17日㈭　オンライン開催

会長挨拶
第72回租税研究大会開催にあたり……佃　和夫

（第１日）
◆報告　　AOA 再考　―２つの柱から ……岡村忠生

◇討論会　　税制改革を巡る現状と課題……岩﨑政明（司会）
住澤　整／稲岡伸哉／上村敏之／神山弘行

（第２日）
◇討論会　　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　宏昭（司会）
一高龍司／阪上知子／坂巻綾望／玉岡雅之

◇討論会　　国際課税を巡る現状と課題……渡辺裕泰（司会）
青山慶二／栗原正明／藤井大輔／吉村政穂

目　　次

オンライン開催

会長挨拶
第72回租税研究大会開催にあたり ―――――――――――――――― 1

公益社団法人日本租税研究協会会長　　佃　　和夫
（三菱重工業㈱　特別顧問）

◆報告　９月16日㈬・午前

AOA 再考―２つの柱から ―――――――――――――――― 3

京都大学大学院法学研究科教授　　岡村　忠生

はじめに…… 3

１．OECD 承認アプローチ …… 4
　1－1．租税条約の構造…… 4
　1－2．AOA の背景…… 6
　1－3．「帰属」の具体化（2010年改正と報告書）…… 8
　1－4．検討…… 9

２．新しい課税権（Amount A）を巡って ……10
　2－1．内容……10
　2－2．モデル条約との関係……13

３．国連モデル条約改定案……14
　3－1．内容……14
　3－2．モデル条約での位置と限界……15

４．検討……17
　4－1．デジタル課税と AOA の本質……17
　4－2．人の要素（significant people function）……18

4－3．所得課税の消費課税化……19

資料……20

◆討論会１　９月16日㈬・午後

税制改革を巡る現状と課題――――――――――――――――――――41

司　会　明治大学専門職大学院法務研究科教授
岩﨑　政明

参加者
財務省主税局長　住澤　整
総務省自治税務局長　稲岡　伸哉
関西学院大学経済学部教授　上村　敏之
東京大学大学院法学政治学研究科准教授　神山　弘行

はじめに……42

Ⅰ．今後の税制について……42

Ⅱ．今後の税制への質問・意見……50
（上村）
〔今後の財政再建の進め方について〕，〔新たな社会保障と税の一体改革〕，〔印紙税〕，
〔私的年金税制について〕，〔税制による再分配をどう進めるか〕
（神山）
〔危機的対応と非明示的偶発債務の膨張〕，〔政府保証債務の総額〕，
〔危機対応の財源確保〕
〔みなし超過利益に対する超過課税を導入した際の問題点〕，〔相続税法の改正〕，
〔グローバル化・デジタル化に対するCOVID-19の影響〕
（住澤）
〔財政再建，社会保障と税の一体改革パート２〕，〔印紙税の必要性〕，〔私的年金税制〕，
〔政府保証債務について〕，〔みなし超過利益に対する超過課税について〕，
〔相続税・贈与税〕，〔デジタル化に対応した国際課税の議論について〕

Ⅲ．地方財政・地方税制の現状と課題……57
１．総論：地方財政・地方税制の現状と課題……57
２．各論①：個別地方税制の現状と課題……60
３．各論②：地方税務手続きの電子化……61

Ⅳ．地方財政・地方税制の現状と課題への質問・意見……62
（上村）
〔地方法人課税の一部国税化について〕，〔地方税の個人と企業の負担配分について〕，
〔償却資産課税の見直し〕，〔森林環境税・譲与税〕，
〔広域連携における財源の在り方について〕
（神山）
〔地方の財源不足について〕，〔地方法人課税の偏在是正措置〕，
〔固定資産税の特例措置〕，〔森林環境税〕，〔地方税の電子申告率〕
（稲岡）
〔地方法人課税の一部国税化について〕，〔地方税の個人と企業の負担配分について〕，
〔償却資産課税の廃止〕，〔森林整備事業のモニタリングについて〕，
〔危機対応のための新たな財源候補〕，〔地方法人課税の偏在度の是正〕，
〔固定資産税の据置特例の課題〕，〔森林環境税に係る超過課税との関係〕，
〔償却資産の電子申告率〕

おわりに……67

◆討論会２　９月17日㈭・午前

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）

——68

司　会　　関西大学経済学部教授　林　宏昭
参加者（五十音順）
関西学院大学法学部教授　一高　龍司
パナソニック㈱経理・財務部税務統括室主幹　阪上　知子
岡山商科大学法学部准教授　坂巻　綾望
神戸大学大学院経済学研究科教授　玉岡　雅之

はじめに……69

Ⅰ．財政学……70

Ⅱ．税法……72

Ⅲ．今回のテーマに対する感想・質問……75

Ⅳ．財政学の観点，経済学の観点から……79

Ⅴ．税法の観点から……85

Ⅵ．今日の討論会の全般的な感想と意見……91

資料……95

◆討論会３　９月17日㈭・午後

国際課税を巡る現状と課題――――――――――――――――――――――――133

司　会　　日本租税研究協会参与・財務省財務総合政策研究所顧問
渡辺　裕泰

参加者（五十音順）

千葉商科大学大学院客員教授　青山　慶二
東レ株式会社税務室室長　栗原　正明
財務省主税局参事官　藤井　大輔
一橋大学大学院法学研究科教授　吉村　政穂

はじめに ……134

Ⅰ．第１の柱　国際課税原則の見直し ……134

Ⅱ．第１の柱　国際課税原則の見直しに対する意見・質問 ……144

（青山）
〔第１の柱〕，〔利益Ａについて〕，〔消費者向けビジネス〕，〔最終消費地の決定〕，
〔事前確認（APA）との関係〕

（吉村）
〔ネクサスについて〕，〔課税ベース算定について〕，〔Amount B について〕，
〔税の安定性について〕

（栗原）
〔第１の柱〕，〔対象となる範囲〕，〔利益 A のメリット〕，〔申告納付と税務調査〕，
〔デジタルサービス税（DST）〕，〔利益 B について〕

（藤井）
〔対象範囲（スコープ）について〕，〔ネクサス（課税根拠）について〕，〔課税ベースについて〕，〔利益配分について〕，〔事前確認（APA）との関係〕，〔利益 B について〕，
〔税の安定性について〕，〔申告・納付について〕，〔実施及び運用について〕，
〔デジタルサービス税（DST）について〕

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 ……154

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 ……160
（青山）
〔第２の柱関係〕，〔今後の問題について〕
（吉村）
〔会計上の利益を出発点とすることについて〕，〔適用除外について〕，
〔法域・国別ブレンディングについて〕，〔適用の調整について〕
（栗原）
〔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〕，
〔IIR〕，〔経済実体のある会社への課税〕，〔ブレンディングについて〕，
〔損失について〕
（藤井）
〔CFC 税制との関係〕，〔日本企業への効果について〕，〔実効税率（ETR）計算〕，
〔適用除外について〕，〔ブレンデングについて〕，〔CFC 税制との調整について〕，
〔損失の取扱について〕，
〔UTPR について〕，〔申告について〕，〔モデル国内法とガイダンスについて〕，
〔GloBE のオプショナリティ等について〕，
〔デジタルサービス税（DST），セーフハーバー等について〕

おわりに ……169

＜資料編＞
◎税制関係資料（財務省主税局）
目次　**資料**①～㊼

◎地方税制関係資料（総務省自治税務局）
目次　**資料**❶～㊼

◎国際課税関係資料（財務省主税局参事官室）
目次　**資料**①～㊶

会長挨拶
第72回租税研究大会開催にあたり

公益社団法人日本租税研究協会会長
佃　和夫
（三菱重工業株式会社特別顧問）

開催にあたりまして一言ご挨拶を申し上げます。

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

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

さて，わが国の経済状況は，これまで雇用，所得の面で改善が見られていたものの，経済成長率は先進国の中で低い水準でありました。また昨今は，新型コロナウイルス感染症等の影響により，世界経済は大きな打撃を受けています。

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

わが国の長期債務残高は，令和２年度末には一千百兆円を超える（１,182兆円）と見込まれ，GDP の２倍という，歴史的，国際的に最悪の水準が続いています。

そのような中，本年７月に公表された経済財政運営と改革の基本方針2020，いわゆる骨太方針においては，感染症拡大を踏まえた当面の経済財政運営と経済・財政の一体改革を推進することとしていますが，財政支出が著しく拡大する中で，2025年度の基礎的財政収支の黒字化達成は絶望的な状況になっています。

巨額の財政債務はわが国の重要課題であり，感染症拡大にかかる危機的状況を脱した後には,財政健全化に全力で取り組まなければなりません。

次に税制についてですが，感染症拡大の下でニューノーマルといった考え方が提唱されるなど，わが国を取り巻く経済・社会環境は大きく変化し，こうした変化に迅速かつ的確に対応できる制度の構築を追求する必要があります。

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

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

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

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

今後の国際課税においては，とりわけ国際的二重課税を効果的に排除する仕組みや投資交流を阻害しない税制の構築が重要と考えます。

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

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

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

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

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

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

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

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

AOA 再考―２つの柱から

京都大学大学院法学研究科教授
岡村　忠生

はじめに

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

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

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

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

１．OECD承認アプローチ

1-1. 租税条約の構造

●課税権分配ルールとソース・ルールの違い

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

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

OECDモデル条約11条（利子）

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

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

（中略）

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

５　利子は，その支払者が一方の締結国の居住者である場合には，当該一方の締結

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

国において生じたものとされる。・・・（後略）

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

●帰属所得主義とソース・ルール

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

そして，この７条にも，ソース・ルールはありません。

OECD モデル条約７条（事業利益）

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

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

（中略）

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

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

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

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

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

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

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

1-2. AOA の背景

●経緯

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

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

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

●恒久的施設の概念

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

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

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

---

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

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

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

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

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

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

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

1-3.「帰属」の具体化（2010年改正と報告書）

●PEが果たした機能，使用した資産，引き受けたリスクに基づく帰属

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

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

●２段階の分析

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

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

11 Id. at 12, n. 3.

12 Id. at 13, para 9.

13 Id. at 14–20.

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

15 前掲注９に掲げた部分。

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

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

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

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

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

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

1-4. 検討

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

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

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

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

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

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

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

２．新しい課税権（Amount A）を巡って

2-1. 内容

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2–2. モデル条約との関係

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

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

---

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

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

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

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

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

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

3．国連モデル条約改定案

3-1．内容

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

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

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

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

26　United Nations, supra, note 2.

27　Sarfo, supra note 20.

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

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

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

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

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

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

3-2. モデル条約での位置と限界

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

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

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

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

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

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

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

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

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

30　Sarfo, supra note 20, at 998.

４．検　討

4–1. デジタル課税と AOA の本質

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

●ネクサス

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

●「擬制」という共通要素

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

●課税権分配とソース・ルール

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

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

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

●PE 帰属のない国内源泉所得の申告納付

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

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

●「帰属」の意味

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

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

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

●PE帰属所得と外国税額控除限度額

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

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

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

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

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

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

4-3. 所得課税の消費課税化

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

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

［追記］

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

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

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

---

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

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

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

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

36 OECD（2020), supra note 33, at 18.

37 Id. at 184-191.

38 Id. at 60.

第 72 回租税研究大会(2020.9.16)
岡村 忠生（京都大）

ＡＯＡ再考 ― ２つの柱から

岡村 忠生（京都大学）

はじめに

ＡＯＡ（ＯＥＣＤ承認アプローチ）と新しい課税権

新しい解決策と既存の解決策

OECD 統一アプローチ第１の柱に基づく新しい課税(Amount A)

国連モデル条約改定案

ＡＯＡ（OECD 承認アプローチ）と帰属所得主義の見直し

わが国への影響

１　ＯＥＣＤ承認アプローチ

１-１　租税条約の構造

租税条約の実体法部分は、所得種類ごとの課税権分配ルールの集合

ソース・ルールが含まれている所得種類もある。

- 課税権分配ルールとソース・ルールの違い

ＯＥＣＤモデル条約１１条（利子）

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

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

（中略）

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

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

（後略）

パラ１と２は、課税権を分配

「生じ(arising)」の文言

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

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

２段階で、課税権の所在と制約を規定

パラ２の１０％が仮に０であっても源泉地国が変わるわけではない。

- 帰属所得主義とソース・ルール

パラ４

利子であっても、ＰＥに帰属すれば、７条（事業利益）を適用

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

第７条に、ソース・ルールはない。

ＯＥＣＤモデル条約７条（事業利益）

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

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

（中略）

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

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

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

「恒久的施設が取得したとみられる利得」という表現

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

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

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

「帰属」をどのように判断するかが問題

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

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

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

1-2　ＡＯＡの背景

- 経緯

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

- 恒久的施設の概念

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

  恒久的施設の本質論（不要論）は残る。

  個別独立の主体とみなしうるもの

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

  権利義務の経済的帰属点、所得計算の単位

ＡＯＡは、果たす機能を支える人的要素(people)を重視

課税権を根拠づける関係（ネクサス）、しきい値

継続性のある物理的侵入（恒久的施設）

デジタルへの置換え（バーチャルＰＥ）

重要な経済的存在

収益や所得の金額

ビジネスモデルの変化

ユーザーの参加、市場であること

機能や要素への還元・分解

ＡＯＡ（帰属所得主義）をとら（とれ）ない場面で必要か？

デジタル・サービスに対する源泉徴収

ソース・ルールのみで課税可能か？

所得税でない課税（付加価値税）

事業「者」の存在は、課税のために必要か？

1-3　「帰属」の具体化（２０１０年改正と報告書）

- ＰＥが果たした機能、使用した資産、引き受けたリスクに基づく帰属

「吸引力」の排除

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

２０１０年の７条改正における冒頭定冠詞の削除

The profits of enterprise → Profits of enterprise

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

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

独立主体の擬制は、７条に関係する範囲に止められている。

- ２段階の分析

1. 第１段階：恒久的施設を個別独立の企業と擬制

(i)　機能と事実の分析

恒久的施設を対象として、独立企業と擬制する。

企業（法主体）全体の中にある機能や部門、セグメントが対象なのではない。

第 72 回租税研究大会(2020.9.16)
岡村 忠生（京都大）

経済的に重要な活動と責任を特定

移転価格ガイドラインの拡張的適用(further application)

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

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

「人々」(people)の果たす役割の重視

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

人という要素の重視は、ＡＯＡの特徴のひとつ

ただし、人が不存在でも恒久的施設とされうる。

（重要な機能自体に帰属させるのではない？）

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

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

リスクの引受けや資産の経済的所有に関係する度合いは、業種ごとに異なる。

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

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

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

人が果たす機能以外の機能も、考慮される（認められる）か？

(ii)　資産の帰属

「経済的に所有（使用）される」の意味

（法的所有のように）納税者に決めさせるわけにいかない。

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

資産の経済的所有の帰属は、資本および利益の帰属に関係

資産の帰属と所得の帰属の差異

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

(iii)　リスクの帰属

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

当初の引受けと後の内部移転を含む。

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

棚卸資産の販売の場合は、在庫リスクと貸倒れリスク

リスクの帰属は、資本および利益の帰属に関係する。

資本はリスクに従う(capital follows risks)。

リスクをサポートできる資本を配賦

リスクの計測は、非金融部門ではより困難

(iv)　“free capital”の帰属

利子の性質を持つ控除されるリターンを生じさせない資金供与

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

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

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

帰属資本の算出には様々な方法があり、それぞれに長所短所

算出結果には幅が生じ、ひとつの値に決められない。

各恒久的施設の信用(creditworthiness)は、同一

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

(v)　内部取引(dealings)の認識

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

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

内部取引を認識するしきい値

会計記録は、出発点としては有効（文書化の要求）

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

関連企業より重い文書化の負担を課す意図はない。

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

1 - 4　検討

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

2　新しい課税権（Amount A）を巡って

2 - 1　内容

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

Amount A, B, C を創設

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

Amount A

ネクサス

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

対象

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

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

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

パソコンや関係商品、衣服やブランド商品、自動車など

原料や天然資源、原則として金融サービスは対象外

複数のしきい値（参考資料１頁）

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

課税ベース

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

各国への配分の要素

売上高等（今後の議論）

Amount B, Amount C

ＰＥとＡＬＰに基づくが、透明性を高め、紛争の予防と解決をはかる。

Amount B として、ベースラインとなるマーケティングと販売活動に、

一定の割合の固定された利益を配賦

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

Amount C は、ベースラインを越える活動がある国に配賦される超過利益

二重課税防止のため、拘束力ある紛争解決手続を用意

設例（2019 年 11 月公開協議文書）

多国籍企業グループ X、ストリーミング・サービスのみを事業

P 社（親法人）国 1

全てのコンテンツを所有するので、全ての超過利益を得る資格

Q 社（子法人）国 2

マーケティングと販売

国 2 ・・・物理的ネクサスと非物理的ネクサス

国 3 ・・・遠隔配信による非物理的ネクサス

Amount A

国 2 は、P 社に直接請求（Q 社に連帯納税義務）

国 3 も、P 社に課税

国 1 が、二重課税防止措置（国 1 と国 2、国 1 と国 3 の条約）

Amount B

国 2 に発生

国 3 には生じない（販売やマーケティングは行われているが）。

Amount C

国 2 は、ベースラインを越える活動があれば、課税

Amount A との重複

国 3 には生じない。

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

効果は、第 1 の柱より大きい（参考資料 2 － 3 頁）。

1. 所得合算ルール (Income inclusion rule)

軽課税の PE、子会社の所得を合算

2. 全世界所得課税への転換ルール (Switch-over rule)

国外所得免除方式の国

3. 軽課税支払いルール (Undertaxed payments rule)

受領側で非課税または軽課税の場合、控除否認か課税

4. 軽課税支払いに対する条約利益の制限ルール (Subject to tax rule)

租税条約の利益を、最低限の課税を受ける支払いに限定

2 - 2　モデル条約との関係

モデル条約７条（事業利益、Business Profits）との関係が問題

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

利子や配当のような個別所得類型のための規定？

ＡＤＳ所得は、ＰＥ帰属でない事業利益

事業利益は、帰属所得主義で規律されてきた。

ＰＥの存在を前提に、ＡＬＰによって帰属所得を算定

これに代わるものが必要

市場国、売上げのある国を判定する方法

ソース・ルール

所得の基因となる個別の取引の性質や内容に基づく源泉地判定

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

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

3　国連モデル条約改定案

本年８月５日に公表

国連モデル条約１２条にＢ（１２Ｂ条）を新設

１２Ａ条は技術報酬、１２条は使用料

ＯＥＣＤのような新たな課税権を創出するという位置づけではない。

3-1　内容

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

3-2　モデル条約での位置と限界

利子や配当、ロイヤリティなどと同様の扱い（新しい所得種類の設定）

ＰＥ等のプレゼンスは不要

ソース・ルール（支払者の所在国）による課税権分配

総額（グロス）への源泉徴収

ただし、ＰＥ帰属があれば、事業利益として総合課税

さらに、ＡＤＳ所得については、ＰＥなくとも純所得課税を選択可能

様々な限界と問題

ソース・ルールによる課税権分配

源泉地国（市場地国）とは？

対価支払者の国への課税権分配だけでよいか。

広告実施地やユーザ所在地といったソース・ルール？

ソース・ルールの正しさを、何によって判断するか？

結果として、税源分配は適切か？

選択制

課税権分配は、納税者による選択という概念になじむか？

米国は、ＯＥＣＤ統一アプローチを選択制にすることを要求

源泉徴収

ＡＤＳ所得は、源泉徴収になじむか？

執行上の問題

消費者からも源泉徴収（決済機関等への徴収義務の賦課）

適格利益課税

ＰＥ帰属（人的帰属、所得計算単位）不在の純所得課税とは？

収益率を用いたみなし利益への課税（Amount A と類似）

納税者による収益率の操作可能性

費用の配賦、事業セグメントの切り分けなど

執行の確保（ＰＥがない）

ＰＥ帰属所得との差

ＰＥがある国

ＰＥ帰属所得にしか課税できない。

みなし利益への課税はできない（統一アプローチとの差）

７条（事業利益）に踏み込んだ改訂を考えていないため

ＰＥを設けるか設けないかで、選択可能

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

4 検 討

4-1 デジタル課税とＡＯＡの本質

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

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

全世界所得課税にとっては、難題

一国一ＰＥの原則

ＡＯＡ的帰属にも、地理的要素

- ＡＬＰによるＰＥ帰属所得算定と外国税額控除限度額

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

国外源泉所得に対して日本の所得課税が行われた範囲が限度

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

モデル条約２３Ｂ条

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

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

「対応する」といった意味

Amount A の外国税額控除は、２３Ｂ条になじむか？

4 - 2　人の要素 (significant people function)

ＡＯＡの帰属を決める基礎となる機能分析は、「人」に依拠

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

少なくとも人を代替するＡＩやロボットといった要素は、加味する必要

さらに、これらの固有の機能への「帰属」

たとえば、公海上の船舶に設置されたゲーム機

アプリの機能

4 - 3　所得課税の消費課税化

消費者（の側の決済機関）による支払総額への源泉徴収

消費税との紛らわしさ

消費者への転嫁があれば、仕向地主義課税

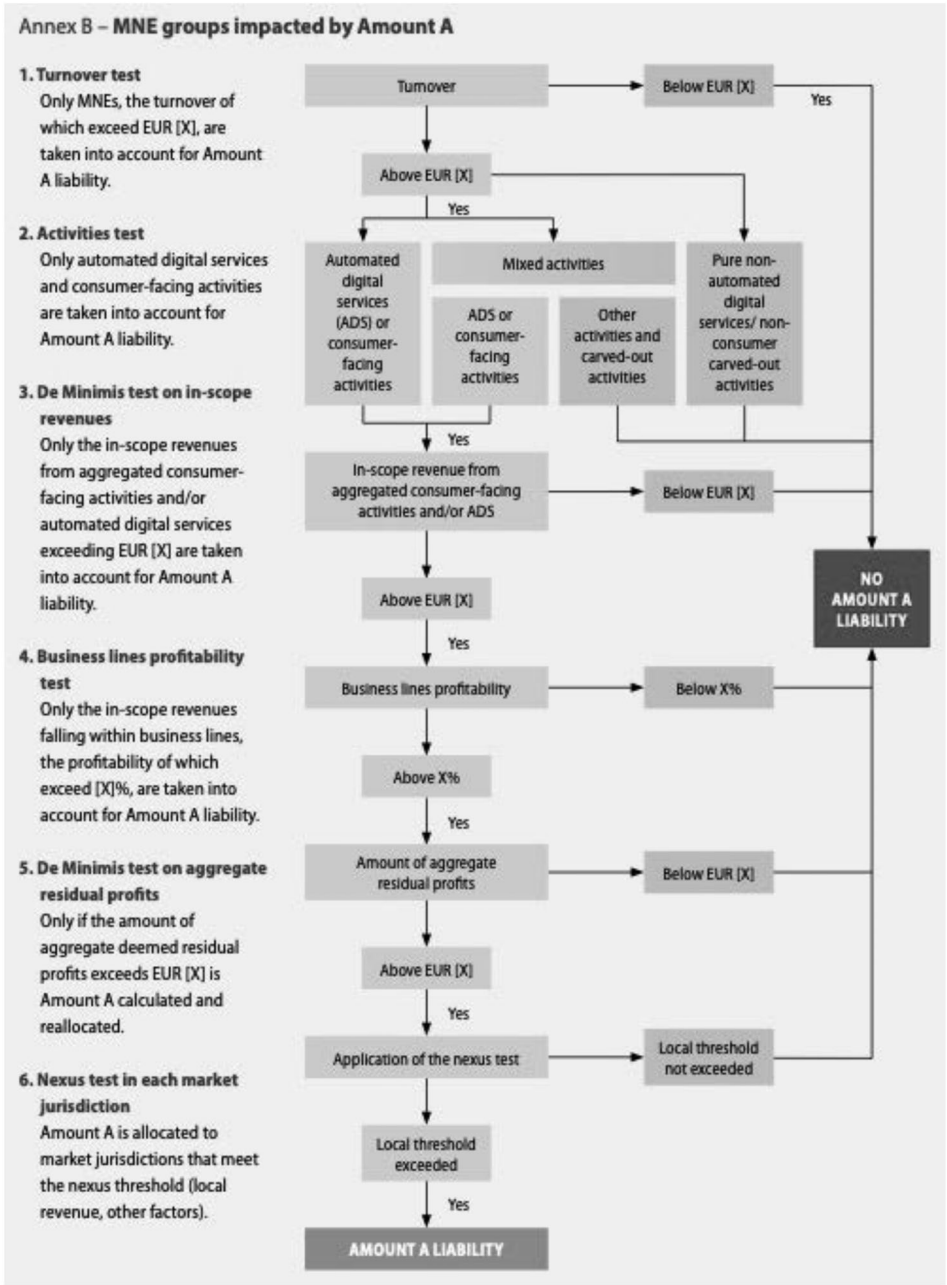
資本輸出・輸入中立性や二重課税の議論は不可能に

Amount B も、結局は、売上高に一定の割合を乗じた数値

　　逆に、ＰＥ所在地国に限る必要があるか？

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

参考資料



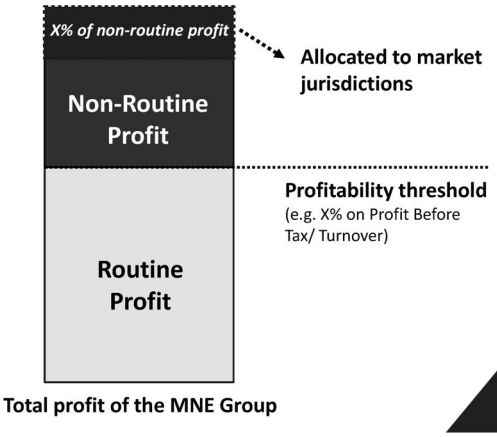
出所：OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS Progress report July 2019 – July 2020, at 56.

参照資料 1

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

Pillar 1: Amount A

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

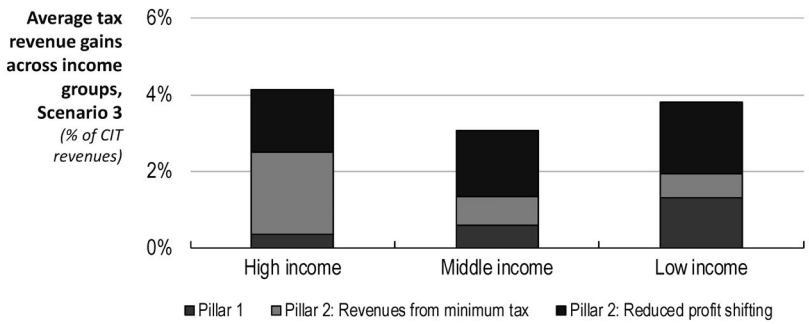


11

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

The revenue gains are broadly similar across income groups

Illustrative scenario on Pillar 1 and 2 design



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

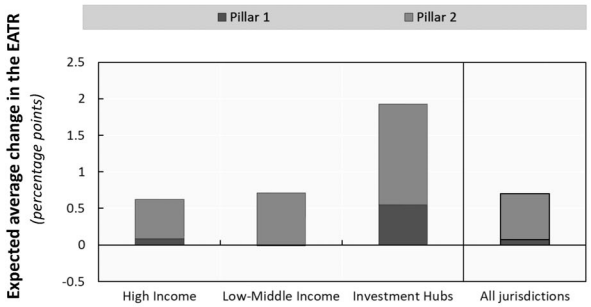
20

出所：同上

参照資料 2

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

Illustrative scenario on Pillar 1 and 2 design



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

23

出所：同上

参照資料 3

New Article 12B – INCOME FROM AUTOMATED DIGITAL SERVICES

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

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

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

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

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

(a) such permanent establishment or fixed base, or

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

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

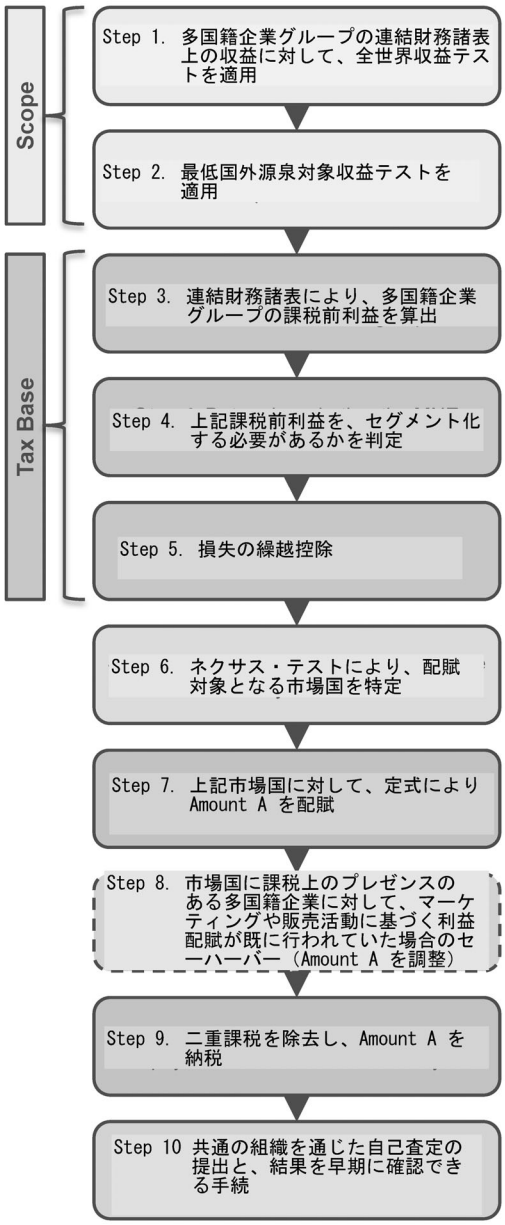
6. For the purposes of this Article, subject to paragraph 7, income from automated digital services shall be deemed to arise in a Contracting State if the payer is a resident of that State or if the person paying the income, whether that person is a resident of a Contracting State or not, has in a Contracting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

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

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

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

Figure 1.2. Amount A 適用プロセスの概観



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

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

参考資料 6

税制改革を巡る現状と課題

岩﨑 氏（司会）

住澤 氏

稲岡 氏

上村 氏

神山 氏

●参加者

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

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

はじめに

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

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

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

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

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

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

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

Ⅰ．今後の税制について

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

〔目次〕

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

つかの論点についてご説明を申し上げたいと思います。

１．緊急経済対策と財政の現状

〔新型コロナウイルス感染症緊急経済対策（国税関係）〕

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

〔令和２年度補正予算（第１号）の概要〕

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

〔令和２年度補正予算について〕

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

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

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

〔一般会計における歳出・歳入の状況〕

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

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

〔債務残高の国際比較（対 GDP 比）〕

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

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

２．経済社会の構造変化と今後の税制の在り方

〔政府税制調査会「経済社会の構造変化を踏まえた令和時代の税制の在り方（令和元年９月）」の概要①〕

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

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

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

〔政府税制調査会「経済社会の構造変化を踏まえた令和時代の税制の在り方（令和元年９月）」の概要②〕

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

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

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

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

⑴　人口減少・少子高齢化への対応

〔人口減少と少子高齢化〕

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

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

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

〔主な国の高齢化率〕

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

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

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

〔将来の社会保障給付の見通し〕

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

〔受益と負担のバランス〕

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

〔消費税の歩み〕

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

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

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

⑵　働き方やライフコースの多様化への対応

〔働き方やライフコースの多様化①〕

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

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

〔働き方やライフコースの多様化②〕

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

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

〔基礎控除への振替（30年度改正）〕

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

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

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

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

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

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

〔各国の私的年金税制等について（原則的な取扱いを示したもの）〕

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

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

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

〔申告納税者の所得負担率〕

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

〔相続税の申告からみた被相続人の年齢の構成比〕

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

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

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

〔貯蓄現在高階級別世帯数分布（高齢者世帯）（1994年→2014年）〕

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

〔わが国と諸外国の相続・贈与に関する税制の比較〕

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

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

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

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

⑶　グローバル化・デジタル化への対応

〔経済のデジタル化に伴う国際課税上の課題〕

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

〔解決策の第１の柱：国際課税原則の見直し〕

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

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

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

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

〔解決策の第２の柱：主要な２つのルール〕

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

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

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

〔税務手続のデジタル化（個人の皆様向け）〕

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

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

〔企業等の生産性向上を促すための電子帳簿等保存制度の見直し〕

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

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

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

〔電子取引の推進（データの授受や活用方法の多様化への対応）〕

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

〔電子帳簿保存の推進（取引データと帳簿・申告データの連携）〕

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

ご説明は以上で終わらせていただきます。

Ⅱ．今後の税制への質問・意見

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

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

〔今後の財政再建の進め方について〕

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

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

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

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

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

〔新たな社会保障と税の一体改革〕

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

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

社会保障と税の一体改革のスタートは，旧民

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

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

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

〔印紙税〕

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

〔私的年金税制について〕

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

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

〔税制による再分配をどう進めるか〕

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

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

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

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

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

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

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

〔危機対応と非明示的偶発債務の膨張〕

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

〔政府保証債務の総額〕

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

〔危機対応の財源確保〕

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

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

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

〔みなし超過利益に対する超過課税を導入した際の問題点〕

そこで第２の質問ですが，もし仮にアメリカ

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

〔相続税法の改正〕

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

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

〔グローバル化・デジタル化に対するCOVID-19の影響〕

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

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

（住澤）　貴重なご意見とご質問を頂きましてありがとうございます。

〔財政再建，社会保障と税の一体改革パート２〕

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

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

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

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

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

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

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

〔印紙税の必要性〕

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

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

〔私的年金税制〕

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

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

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

〔政府保証債務について〕

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

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

て，その中で原則的に禁止の規定が置かれているのはご存じのとおりです。

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

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

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

〔みなし超過利益に対する超過課税について〕

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

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

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

〔相続税・贈与税〕

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

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

進を回避することは，技術的には可能です。

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

〔デジタル化に対応した国際課税の議論について〕

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

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

Ⅲ．地方財政・地方税制の現状と課題

（稲岡）　総務省自治税務局長の稲岡でございます。本日はよろしくお願い申し上げます。お手元に「地方財政・地方税制の現状と課題」という資料を配布させていただいておりますが，これに沿ってご説明を申し上げたいと思います。

１．総論：地方財政・地方税制の現状と課題

〔地方財政の果たす役割〕

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

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

〔地方財政計画の歳出の推移〕

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

〔平成２年度と令和２年度の地方財政計画における歳入・歳出区分の比較〕

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

〔地方財政の財源不足と借入金残高の状況〕

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

〔国・地方の税源配分について〕

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

〔国税・地方税の税収内訳（令和２年度地方財政計画額）〕

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

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

〔地方税収（地方財政計画ベース）の推移〕

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

〔主要税目（地方税）の税収の推移〕

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

〔人口１人当たりの税収額の指数（平成30年度決算額）〕

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

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

〔地方税の充実確保と偏在性が小さく安定的な地方税体系の構築〕

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

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

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

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

〔税源移譲に伴う所得税・個人住民税の税率について〕

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

〔消費税率（国・地方）の引上げについて〕

資料⓭は，消費税の税率の資料です。

〔消費税率の引上げと地方法人課税の偏在是正〕

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

〔地域間の財政力格差の拡大〕

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

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

〔新たな偏在是正措置の考え方と効果〕

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

以上が地方財政の現状と近年の税制改正の主なものです。

２．各論①：個別地方税制の現状と課題

⑴　固定資産税

〔固定資産税の概要〕

資料⑲以降，個別税目について若干ご説明したいと思います。

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

〔固定資産税の令和３年度評価替えへの対応〕

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

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

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

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

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

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

〔宅地等に対する固定資産税の課税の仕組み〕

資料㉒が，住宅用地等も併せた負担調整の仕組みです。

〔商業地等の据置特例の現状と課題〕

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

〔平成30年度税制改正大綱（負担調整措置関係部分抜粋）〕

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

⑵　車体課税

〔車体課税（地方税）の現状〕

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

⑶　森林環境税

〔森林環境税及び森林環境譲与税の制度設計〕

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

〔森林環境譲与税の増額〕

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

⑷　新型コロナウイルス感染症緊急経済対策における税制上の措置

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

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

３．各論②：地方税務手続きの電子化

〔ICT 化の進展に対応した主な施策（地方税）〕

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

〔eLTAX（エルタックス）について〕

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

〔地方税共通納税システムの導入〕

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

〔令和２年度税制改正（地方税共通納税システムの対象税目の拡大）〕

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

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

資料㊹ですが，アンダーラインのところに書

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

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

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

〔令和２年度税制改正（特別徴収税額通知（納税義務者用）の電子化）〕

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

〔ICT による収納手段多様化〕総務省資料

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

私からは以上でございます。

Ⅳ．地方財政・地方税制の現状と課題への質問・意見

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

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

〔地方法人課税の一部国税化について〕

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

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

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

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

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

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

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

〔地方税の個人と企業の負担配分について〕

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

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

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

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

〔償却資産課税の見直し〕

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

〔森林環境税・譲与税〕

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

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

〔広域連携における財源の在り方について〕

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

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

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

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

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

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

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

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

〔地方の財源不足について〕

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

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

〔地方法人課税の偏在是正措置〕

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

〔固定資産税の特例措置〕

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

〔森林環境税〕

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

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

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

〔地方税の電子申告率〕

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

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

（稲岡）

〔地方法人課税の一部国税化について〕

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

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

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

〔地方税の個人と企業の負担配分について〕

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

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

〔償却資産課税の廃止〕

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

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

〔森林整備事業のモニタリングについて〕

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

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

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

〔危機対応のための新たな財源候補〕

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

〔地方法人課税の偏在度の是正〕

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

まして，現時点でさらなる措置を念頭に置いているものではありません。

〔固定資産税の据置特例の課題〕

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

〔森林環境税に係る超過課税との関係〕

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

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

〔償却資産の電子申告率〕

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

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

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

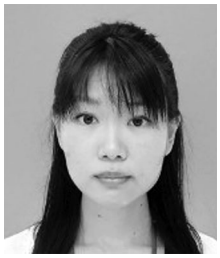
おわりに

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

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	一高　龍司
パナソニック㈱経理・財務部税務統括室主幹	阪上　知子
岡山商科大学法学部准教授	坂巻　綾望
神戸大学大学院経済学研究科教授	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も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，そちらをご覧いただきたいと思います。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。

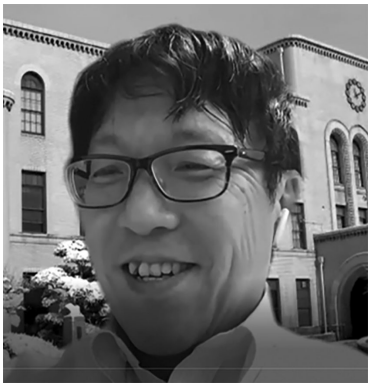
（林）　それでは，坂巻先生，お願いします。

（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ましては，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）　よろしくお願いします。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になり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出まして，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。特に応益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，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述べられています。

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を，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らどうか，という貴重なご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，どれぐ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。

簡素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）

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、租税回避に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

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。

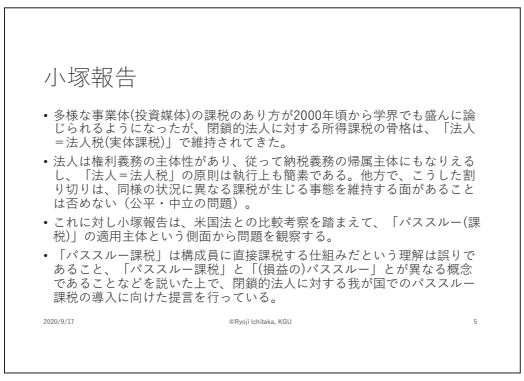
これに対して小塚報告は，米国法との比較考察を踏まえて，パススルーの適用主体という側面から問題を観察しています。大変興味深い指摘が少なからずあるのですが，パススルー課税は構成員に直接課税する仕組みだという理解は誤りである，或いはパススルー課税と損益のパススルーというのは異なる概念だといったことを説いた上で，わが国でも閉鎖的法人に対するパススルー課税の導入はなしうるとし，その場合にどういった点を考慮すべきかということが説明されています。

５．酒井報告（資料６）

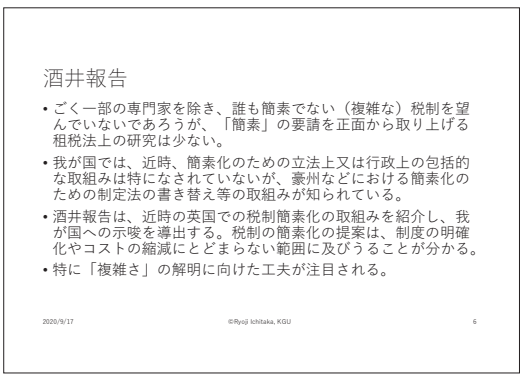
次が酒井先生のご報告で，そのタイトルは「税制の簡素化に向けた組織的取り組み―英国の例を参考に」（報告書（41ページ））です。簡素の問題は，税法の研究としてはあまり正面から取り上げられてこなかったのではないかと思います。わが国では，近時，立法や行政の面で簡素に向けた包括的な思い切ったアプローチは特に取られていませんが，オーストラリアや米国といった国で，条文の簡素化も含めた取り組みが90年代ごろからなされていることがよく知られています。

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

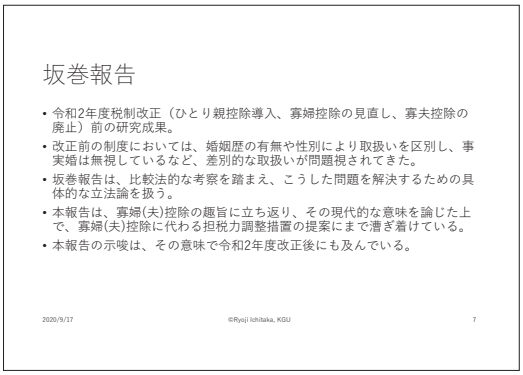
資料５



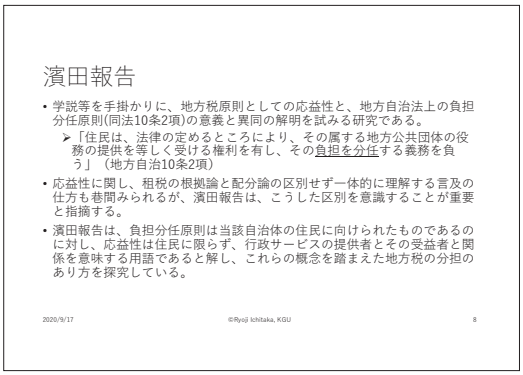
資料６



資料７



資料８



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います。よろしくお願いします。

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おりました。

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。

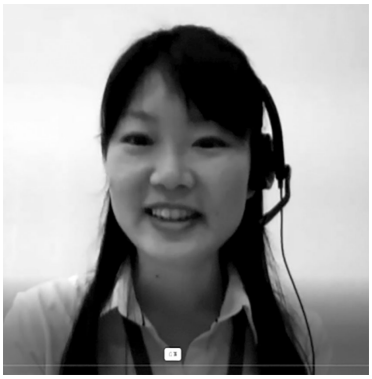
しかしながら，私の予想に反して，先ほどご報告がありましたように，税法学者たちの研究報告は「公平」にとどまることなく，「中立」や「簡素」にも踏み込んだ報告がなされました。たとえば，酒井報告においては「簡素」についての組織的取組みが紹介され，小塚報告においては「中立」の視点からも検討が加えられました。税目についても，濵田報告において地方税が取り上げられるなど，多岐にわたる税目が取り上げられました。他方で，財政学者たちからも，「中立」の視点のみではなく，「公平」に切り込んだ報告がなされました。私は，これまで「再分配」という言葉を明確な定義することなく用いておりましたが，八塩報告及び林（亮輔）報告によ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らっしゃ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のかどうか，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した。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して，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と改めて感じました。

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り，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りまして，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な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して，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などを読んでいますと，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，国家間の税の取り合いに関して，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感じておりますが，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お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います。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います。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する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と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思っており，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を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お伺いしたいと思います。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した。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回目でして，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してみたらどうかと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う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

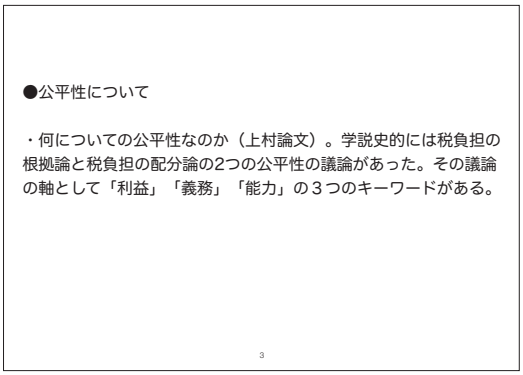
（玉岡）　ありがとうございます。最初に坂巻先生から公平・簡素・中立はこのままでいいのかということだったかと思いますが，これは報告でも申し上げたのですが，学問的な背景があって出てきた概念ではなく，いつの間にか学問の世界でもこの３つの原則が定着してしまったということで，ちょっと納得し難い面もあるのですが，いろいろな議論のたたき台になっていますので，それはそれでいいかと思っています。個別の点については今からお話しするところで触れたいと思います。阪上さんのご質問の点についても途中で述べたいと思います。それでは，今から少し私の方から公平・簡素・中立についてお話ししたいと思います。

１．公平性について（資料11-14）

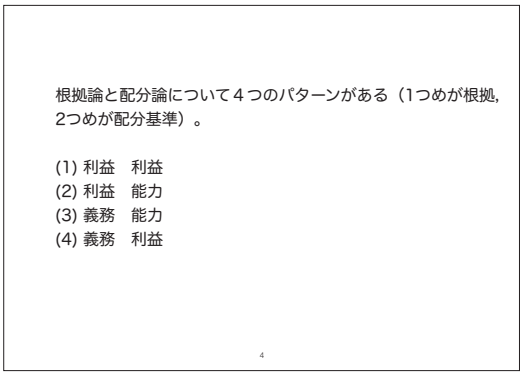
公平性については，何についての公平性なのかというのが上村先生のご報告でありました。学説を見ると，税負担についてその根拠とどうやって配分したらいいかという２つの軸の議論がありました。そのときにキーワードとして「利益」「義務」「能力」という３つのものがあります。パターン分けすると４つぐらいあるのですが，日本の場合はドイツ，或いはドイツ財政学の影響をかなり色濃く受けているので，３番目の根拠としては義務で，配分基準としては能力ということになります。利益というのは全体として政府からいろいろなサービスを受けているのだが，個別の利益はわかりにくい。個別の利益を測るのは難しいというので，結果的にいわゆる担税力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

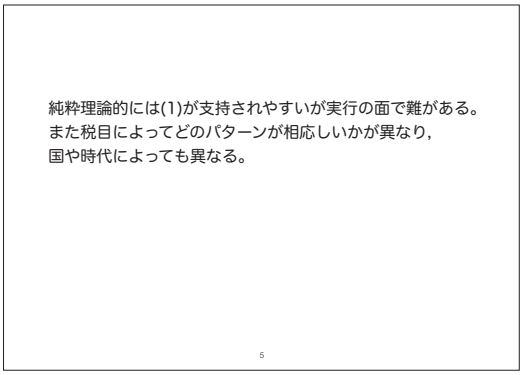
資料11



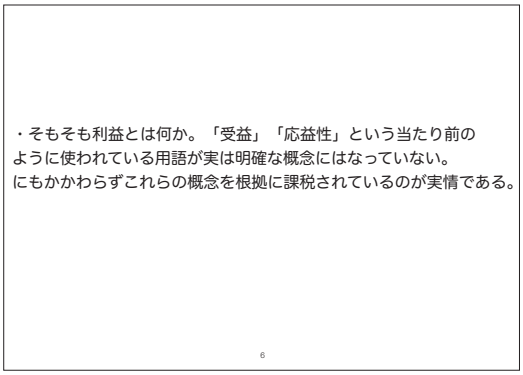
資料12



資料13



資料14



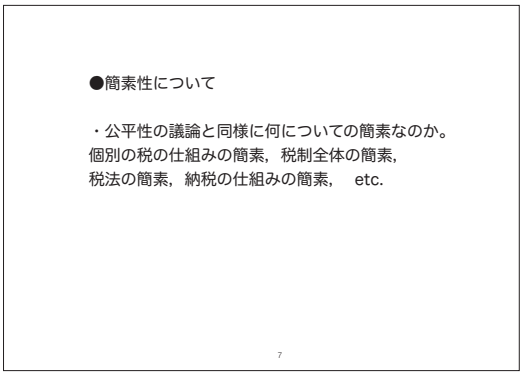
るのが非常に難しくて，それよりは，お金がないと消費できないわけですから，その消費面で担税力を測るということが公平だと考えられていました。また，当時は窓税（ウインドウタックス）というのがあったのですが，窓がたくさんある家は経済的に豊かな家で，従って，税も払ってもらえるだろうということで，窓の数に応じて税を払ってもらっていました。ところが，結果としてどうなったかというと，お金持ちの家でも窓の数を極力少なくして，家の中が真っ暗になったということです。課税当局から見ると，窓の数を数えればいいので，簡素なのですが，結果として経済活動をゆがめてしまい，中立的ではなかったということです。時代によって，国によ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

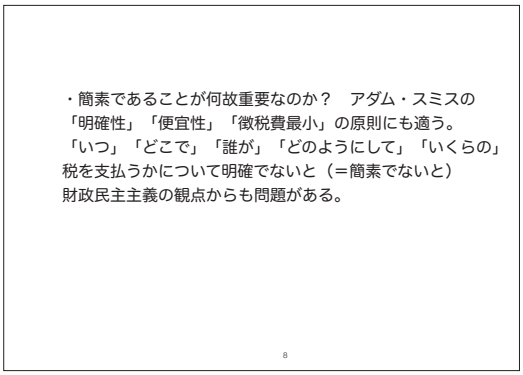
２．簡素性について（資料15–17）

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

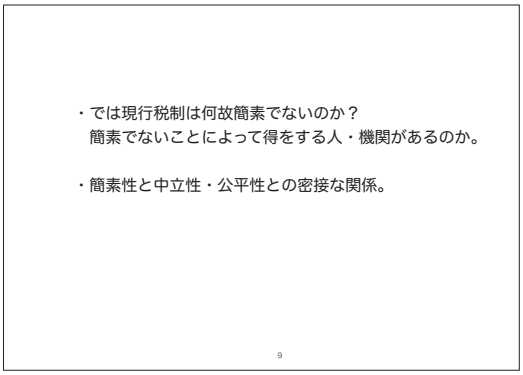
資料15



資料16



資料17



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さまざま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。

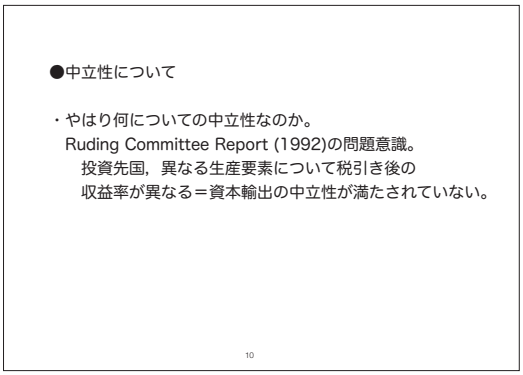
なぜ簡素が重要なのかということですが，スミスの原則にかなうということとともに，税を納める国民が主人公の世界で，いつどこで誰がどのようにして幾ら税を払うのかということが明確でないといけない。これが明確であるということは実は簡素であるということとつながるのですが，実際にいつどこでどのようにして幾らということに関してそんなに明確ではないということで，自分たちの稼いだお金を税として納めて，その使い道を自分たちの代表が決めていくという財政民主主義という概念があるのですが，その観点からも実は簡素でないことが非常に問題だということがわかります。

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が，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に，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れども，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，それはつまる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。

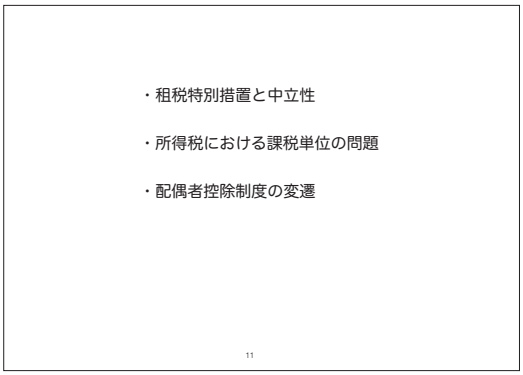
３．中立性について（資料18–19）

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



資料19



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まして，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，制度をいじるご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おりません。

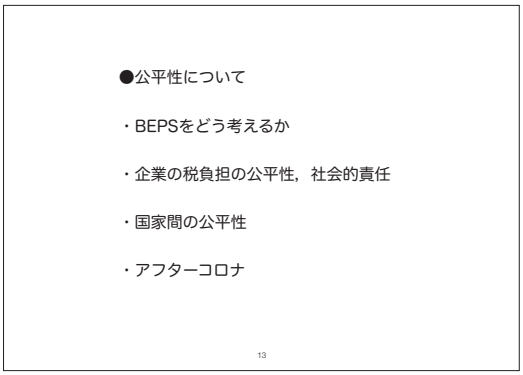
展望と書きましたが，議論をもう少し膨らませたいと思います。

４．公平性について（資料21）

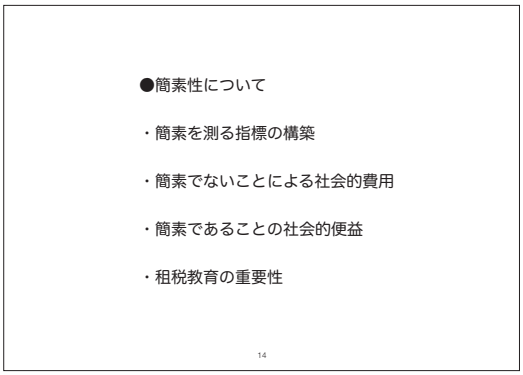
公平性についてということですが，BEPS をどう考えるか。これはご質問もありましたが，Base Erosion と Profit Shifting，これ自体についてはここ十数年というか，20年ほど，問題になっていますが，戦前，20世紀に入ったころから実はこれ自体が非常に問題であって，国際課税をどうするかということがずっと議論されてきて，モデル租税条約等ができてきたわけです。

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



資料22



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ゆ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配分すればいいかということについて，これは財政学，税法学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実は関連していまして，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ていて，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。

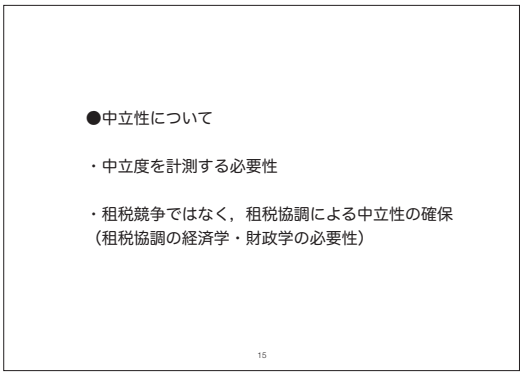
よくわかっているのは実は２番目で，簡素でないことによってどれだけの費用がかかっているのか。これは税だけに関連して述べますと，税を徴収するのに，税を徴収する側のコストと税を支払う側の費用です。前者は税務行政費用，後者は納税協力費用と呼んでいますが，これについては実は世銀とか，或いはOECDとか，或いはニュージーランドとか，先進的な国で税を徴収するのにかかる費用をかなり細かに計測しています。残念ながら，日本ではあまり進んでいません。

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。阪上さんからも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。

資料23



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する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が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と，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，税法学と協調，協働して，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て，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。

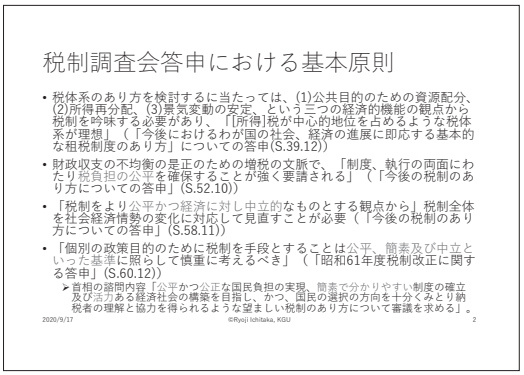
以下では，税法の分野で公平・中立・簡素，或いは地方税原則に関してこれまでどういう議論がなされてきたかの要点をお伝えいたします。

２．租税法の基本原則（資料25-29）

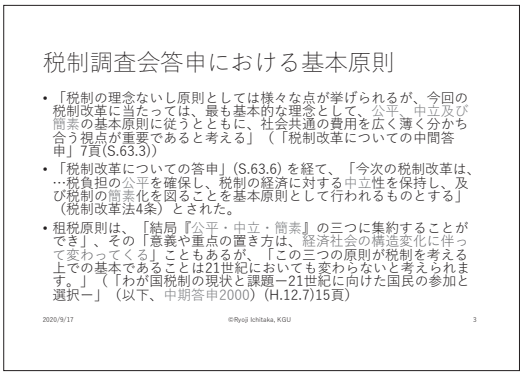
まず租税法の基本原則は公平・中立・簡素と少しニュアンスが違っていまして，多くの教科書が共通して基本原則に挙げるのは，租税法律主義と租税公平主義ないしは租税平等主義です。租税平等主義を租税法律主義の中に位置付ける教科書（谷口勢津夫教授）もあります。租税法律主義に内在する第１の要請は課税要件法定主義です。税を賦課・徴収する条件は法律に書かれていないといけないということです。税の民主的統制であるとか，為政者による恣意的な課税を排除するといった租税法律主義の民主主義的な或いは自由主義的な側面を担保するために不可欠の原則です。

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

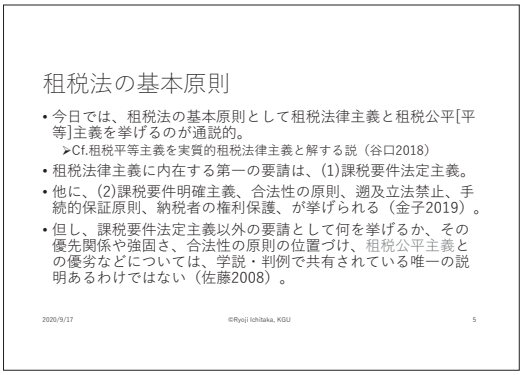
資料25



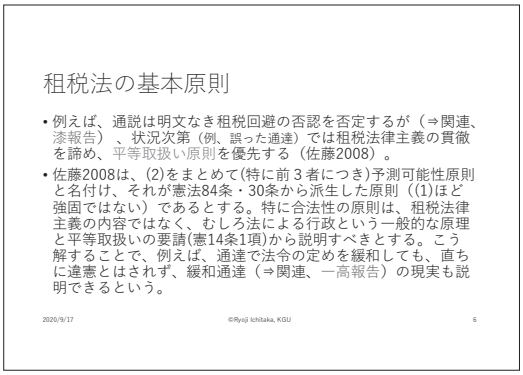
資料26



資料28



資料29



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律主義の優先順位も問題になります。

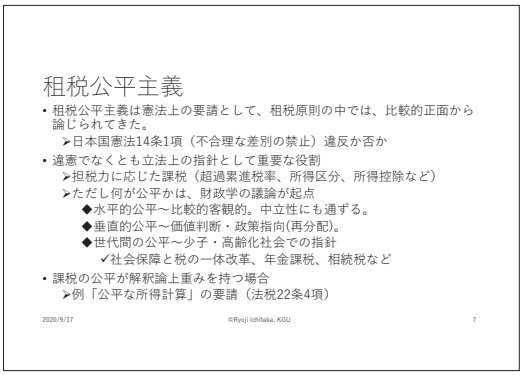
例えば，租税回避(関連して，漆報告を参照)の否認（通常の法形式への引き直し）はこれを要求する明文がなければできないというのが通説になっています。これは言ってみれば租税法律主義を租税公平主義に優先させている状況にありますが，他方で，例えば誤った通達が公表されているような場合には，租税法律主義の貫徹を諦めて，平等取扱原則を優先することもありえます。このように租税法律主義と租税公平主義との優劣関係を説明するのも一筋縄ではいかないということが言われています。

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律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，これは租税法律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学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もありますが，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

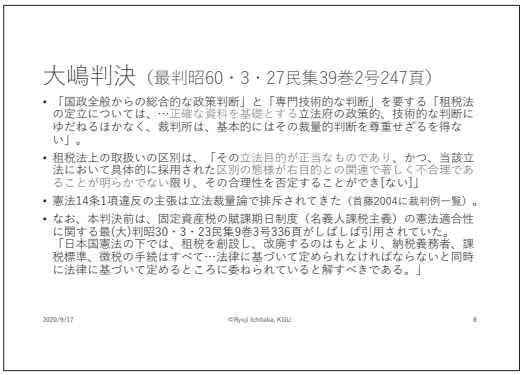


憲法問題，立法上の指針以外には，解釈論上課税の公平が根拠に挙げられることがあります。例えば，法人税法22条４項に公正処理基準がありますが，そこでは企業会計に単に依拠するだけでなく，公平な所得計算が要請されるので，会計慣行が常に公正処理基準に該当するとは限らないと解されています。

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

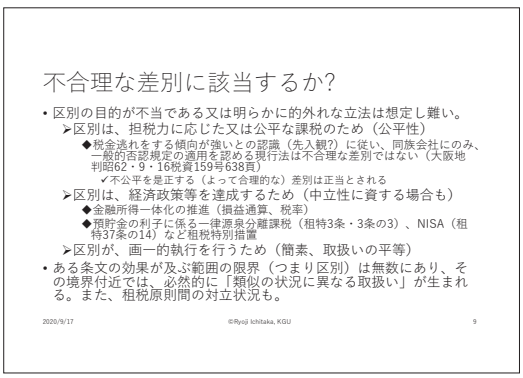


５．不合理な差別に該当するか（資料32）

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



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し，取り扱いの平等につながる場合もありえます。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。

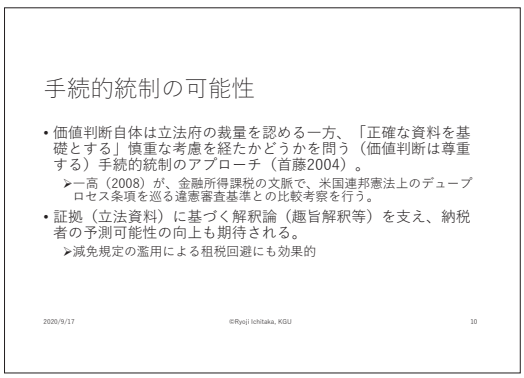
６．手続的統制の可能性（資料33）

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

資料33



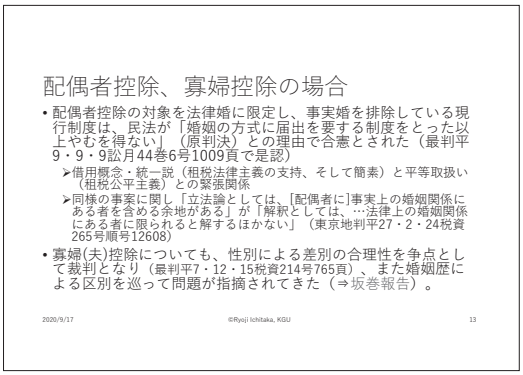
ないから不利だというよりも，むしろ自動的な給与所得控除がたっぷりもらえて有利だという，こちらの方の差別が強調されるようになっています。従属的な事業所得者，いわゆるフリーランス等が増加しているということが背景にあると思われます。

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で，そのとおり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

資料36



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，或いは特別の苦労，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が問題になり，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りますので，こういうのをもう少し広く捉えた上での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と，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ところ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ポ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ろうかと思います。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

次に簡素ついては，これまで税法の世界ではどちらかというと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学でも共有されているものと思います。その原因は何か，或いは簡素でないと何が問題なのか，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，簡素にしていない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ということに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。

（林）　どうもありがとうございました。それ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けれども，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えば，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

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いますが，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，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，どっち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ましょ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，社会が違う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るべきなのだろう，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ろうと思いました。

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る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。

まとめにも何もなりませんが，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だろうと思うのですが，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ると思います。

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。坂巻さんもどうもありがとうございました。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

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任」

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。

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、租税回避に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。

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。

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びうることが分かる。
- 特に「複雑さ」の解明に向けた工夫が注目される。

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。

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。

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。

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

資料13

純粋理論的には(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　©Ryoji 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り、「[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対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」。

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いと考えられます。」（「わが国税制の現状と課題ー21世紀に向けた国民の参加と選択ー」（以下、中期答申2000）(H.12.7)15頁）

資料27

1．公平

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）。

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、緩和通達（⇒関連、一高報告）の現実も説明できるという。

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）

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右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最(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。」

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。

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

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
  - ➢「実額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、従属的な事業所得者（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達（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）
  - ➢単身赴任者の帰宅旅費（課税）と外国人の帰国旅費（非課税とする個別通達）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、捕捉率の改善等は引き続き課題。

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○、新2号）
転任に伴う転居旅費	○（4号）	○（2号）
就職者・退職者(退族)分旅費	○（4号）	―
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号は明治20年以来（昭和40年法で現行の整備） ・5号は昭和41年度改正（定期券支給等なら非課税が従前実務） ・7号は昭和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

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）
  - ➢借用概念・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）。

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[しれない]」⇒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。

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」「特別の労度(苦労)」。～所得税法の基本構造か、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。
- 特別の労度への配慮
  - 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）、亡夫家族との意思疎通。
  - 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、仕事を持ち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肢も。

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いない（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」）

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の利用
- 法実証主義（実定法主義）的立場
  - 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
  - 補完的な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（cf.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

資料41

2．中立

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」の意味内容が問わることは余りなく、「公平」と同視されうる程度だが、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、非弾力的故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）。

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)

資料44

裁判例での言及の例

- 先物取引の差金決済等に係る損失の繰越特例（租特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「事業活動に対する税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集民219号491頁）

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）
- 「租税公平主義の一内容として、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ながないものの、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。レポ差額を貸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）

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

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。

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）
  - ➢ALI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。

資料49

3．簡素

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)簡素でないと何が問題か
- (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）

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さ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かんがみて、税制が複雑化することはいわば宿命的な傾向」である。わが国の納税者は、争訟による個別の問題解決を選好せず、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、一面一律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。

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、少額の支払調書の提出免除、法人税中間申告の免税点引き上げ、申告書添付書類の省略など）
- 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）
- （第二次答申(S.42.12)でS42年度改正で残された具体的項目の簡素化の方向を述べ、第三次答申(S.43.7)では、主に不服申立、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）

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、煩瑣な手続、社会経済事象の変化・複雑化への対応、個別的・事後的な紛争解決を好まない納税者・通達の精緻化・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。重要性の低い状況の納税者への負担軽減（申告書書類の減少・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簡素化で失いうるもの
  - 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、多義的概念の増加、課税逃れの増大）

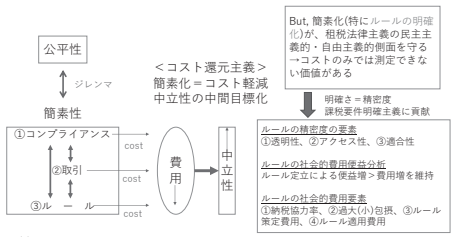
資料54

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。
  - 各種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）
- シャウプ勧告
  - 記帳慣行が不十分な中、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が学問的嚆矢。内在的主要因として税制上の「区別」を指摘。
  - 増井1994が「簡素」の本格的研究として登場。

資料55

「簡素」の分析枠組み（増井1994）



資料56

酒井報告

- 簡素原則～税制の明確性と徴税コストの低さ。
- 概念論にとどまらない具体的改革の取組として、英国財務省(HMT)内に設置されたOffice of Tax Simplification (OTS)の活動と評価を紹介し、示唆を得る。
- 英国では90年代に法令の表記を平易にする取組みがあった。OTS(2010年)の役割は「現行法の再検討とその簡素化の提案」。
- 「複雑さの指標(index of complexity, IOC)」(10要素)の開発⇒活用可能性がある。
- 内在的複雑さの要因（政策・立法・執行）～①非課税・控除項目数、②財政法(Finance Act)改正数、③Gunning Fog Index(読みやすさの指標)、④制定法頁数、⑤歳入関税庁(HMRC)指針の複雑さ、⑥申告書作成に要する情報量
- 複雑さの影響～⑦納税者数、⑧遵法コスト(納税者とHMRC)、⑨納税者の能力(低いほど上昇)、⑩誤謬・不注意、租税回避による歳入減

資料57

酒井報告(つづき)

- それぞれの指標につき5段階評価し、単純なウェイト付けをして当該立法を10段階で評価。OTS自身、評価において当面実用性を重視し、精緻化は今後の課題と認めている。
- OTSの報告書の実施率は6割を超えており、大きな改善を生んでいる。
- 具体的成果の例としてVATに関する報告書（事業者免税点、軽減税率などの項目がある）が挙げられる。総じて、綿密なデータ分析を経た、簡素化に留まらない総合的な税制改革の勧告がなされており、高く評価されている。
- 英国でのOTSを中心とする取組は成果を上げている。結論として、IOCの有用性の見極めを含め、我が国への応用可能性の検討が課題になる。

資料58

酒井報告の示唆

- OTSの取組みは、コスト還元主義や、明確性分析に限定されない広い範囲の複雑さの要因と影響を分析している。
- 複雑さの指標としてその原因のみならず、効果（影響）にも着目している。ただし影響面は「納税者の能力」など、普遍的な評価や短期的解決の難しそうな項目を含んでいる。
- 各指標の5段階評価は、機械的、主観的になされている面もあるようである（評価自体の"簡素化"）が、そこはかなり割り切りで具体的な制度提案まで漕ぎ着けているのかもしれない。
- 望月2020によれば、最近ではプラットフォーマーへの源泉徴収義務の拡大などにも分析・検討が及んでいる。

資料59

4．地方税原則

資料60

地方税・自主財政主義の基本

- 地方自治体は、日本国憲法上、地方自治の本旨に従い、その財産管理、事務及び行政を行う権能が与えられている（憲法92条・94条）。よって、この権能を行使する上で不可欠となる財源を自ら調達するための権能（課税権）も有すると考えられてきた。
- 一方で、地方自治体の組織及び運営に関する事項は法律（cf.地方自治法）で定めるものとされ（憲法92条）、課税の根拠となる条例の制定は法律（cf.地方税法）の範囲内でなしうる（同94条）。
- 学説上いわゆる固有権説と伝来説[承認説]を両極としつつ、通説は中庸な制度的保障説だと言われる（大牟田市電気税訴訟福岡地判昭55・6・5訟月26巻9号1572頁参照）。
- 戦前の中央集権体制への反省や、シャウプ勧告（地方団体の独立・住民自治の重要性に言及）が、議論の背景にある。

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）。

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も、[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」と言明する。
  - 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）に基づく賦課徴収を違法と判示。
  - 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。

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、応益の要素が存在」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、応益課税のみを貫くことも困難」である。「なお、地域住民による負担分任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）。

資料64

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。
  - 「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」（地方自治法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・涵養に向けた住民(構成員)に対する教育的効果をも狙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の所得の金額（繰越欠損金額が上限）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部分は、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（原判決破棄自判）。
- 一審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、請求認容）、控訴審は応益課税は理念のみで実定法上は「純然たる応能課税に近い」としていた（原判決取消）が、最高裁は、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。

資料65

濱田報告(つづき)

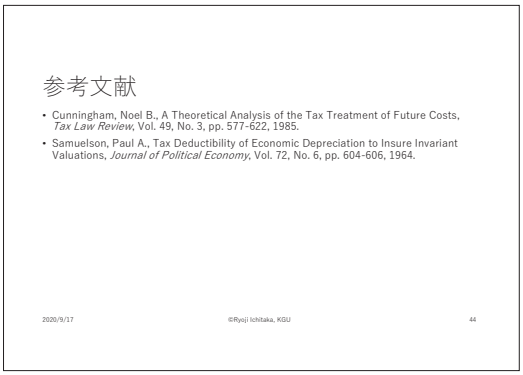
- 応益性に関する財政学上の説明（例）
  - 租税負担の配分に関する応能原則は再分配政策であり、地方政府には不向き。
  - 地方では公共サービスの便益の帰着の認識が比較的容易であり、便益を基準とした負担配分が納得が得やすい。
  - アダムスミス（利益説）系統よりも、シャウプ勧告の評価とマスグレイブ財政学の影響により応益原則が広まった。
- 租税法の学説上は、負担配分の基準としては、租税平等主義の下で応能説（応能性）がより強調される傾向がある一方で、応益性については批判的に捉えるものが多い。
- しかし、住民税の均等割や、法人事業税（外形標準課税の拡大）を踏まえると、応益性は必ずしも否定的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（非対価性）難しい。

資料66

参考文献

- 一高龍司「金融投資税制ー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『租税法律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）
- 首藤重幸「租税における公平の法理」日税研論集54号（2004年）3頁
- 首藤重幸「租税における簡素の法理」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「租税法律主義の現代的意義」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「『簡素』は税制改革の目標か」国家学会雑誌107号5=6号（1994年）548頁
- 水野忠恒「税制簡素化の方向」ジュリスト715号（1980年）92頁
- 望月爾「税法の平易化から税制の簡素化へーイギリスの『税法の書き直し』の取組みの紹介を中心にー」『現代税法と納税者の権利ー三木義一先生古稀記念論文集』333頁（法律文化社、2020年）

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.

〔税制基本問題研究会報告書〕

租税原則の視点からみた税制の課題

令和２年９月

公益社団法人　日本租税研究協会

（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ともなうものですから、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を逆に物語っている。

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なければならないことが分かると思う。

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って出てきたものではなく，シャウ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ッブズやアダム・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しうることを論じる。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っていくと考えられる。

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，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ることを指摘した上で，軽減税率の導入に関しても一定の理解を示す。

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。

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。1936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，1936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ール（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。なかでも利益説をどう捉えるかが現代的な租税原則を検討するときにも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，原則よりも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」と書いて能力に応じてという能力説的な記述がある。2番目のMaximが明確性とか確実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，原文を読むともっと多く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，実は一致せず出て行くものの方が多い。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る方は非常に少ないと思われるワグナーの原則だが，マス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いることである。

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でいる。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るもの」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プ勧告でシャウプ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月に抜本的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か。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。法人は擬制説の影響もあり，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か。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ないか。マスグレイブの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原則だが，税を支払う側から見て応益性・応益原則をもう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定義すべきかについて意見の一致があるわけではない」

KWANSEI GAKUIN UNIVERSITY

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つことが，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？

KWANSEI GAKUIN UNIVERSITY

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，納税者よりは担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，何らかの担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、それ自身で存続する有機体、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、担税者
  - 例）JSミル(1921)『経済学原理』
- 応能課税原則による公平性
  - 担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）
  - 担税力とは何か？捕捉できるか？

KWANSEI GAKUIN UNIVERSITY

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に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。所有権を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，マスグレイブ・マスグレイブ『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。

もともとの能力説は，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
  - カルドア(1955)『支出税』An Expenditure Tax
  - シャンツ＝ヘイグ＝サイモンズの包括的所得概念
    - Y（包括的所得）＝C（消費）＋ΔW（資産純増）

KWANSEI GAKUIN UNIVERSITY

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れない。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・ネーゲル『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，課税前所得＜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・ネーゲル(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（政府が存在して市場が発展）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

KWANSEI GAKUIN UNIVERSITY

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。

第一は，社会保障と税の一体改革は，利益説なのか能力説のどちらで解釈できるのか。消費税の増税部分は社会保障に使うという説明がなされており，利益説で解釈ができる。ただし，本来の利益説は所得再分配を排除するため，社会保障と税の一体改革を利益説で解釈することは，従来の利益説の拡大解釈になる。

一方，能力説でも解釈できる。社会保障を支えるために，応能負担を強化する改革が実施されていることは，社会保障と税の一体改革の負担は能力説からも説明できる。大切なことは，何が利益説で説明され，何が能力説で説明されているかを区別することだ。

第二は，企業課税における公平性についてである。通常，課税の公平性は個人課税が議論の前提だが，ここでは企業課税にも公平性の議論が適用できるかが問題になる。

法人が法人擬制説である場合，個人に還元されることから，能力説は適用にしにくい。利益説に関しては，たとえば法人事業税は応益課税として説明され，公共サービスの経費として損金算入となり，利益説による説明がなされている。暫定的には，企業課税の公平性は能力説で考えるのは困難だが，利益説は可能である。

以上，本研究では，課税の公平性について，一定の整理を行ってみた。

課税の公平性について

- 公平性は多義的である
  - 何の公平なのかを明確にすべき
- 利益説と義務説で課税の公平が異なる
- 利益説による課税
  - とりわけ国家による保護が重要
- 能力説による課税
  - 公共サービスは無視、水平的・垂直的公平
- 課税の公平と課税後所得の公平は区別を
  - 再分配の程度は正義のあり方によって変化

KWANSEI GAKUIN UNIVERSITY

第 3 節　日本の所得税改革について　所得控除と税額控除

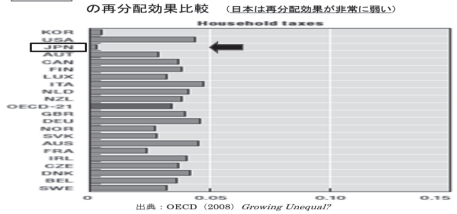
京都産業大学経済学部 教授　八塩 裕之

1. 問題意識

所得税・個人住民税（以下まとめて「所得税」とよぶ）の 2 つの機能として，公共サービス供給のための財源を調達する機能と高所得者から低所得者に所得を再分配する機能があげられる。しかし日本の所得税制度は，これら 2 つの機能が非常に弱くなっている。

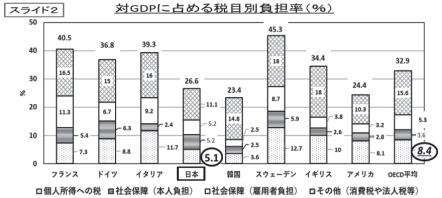
この点を国際比較で具体的に示すと，まず日本の所得課税制度（所得税と本人負担分の社会保険料）の所得再分配機能が非常に弱いことは，スライド 1 から明らかである。一方，財源調達機能の弱さはスライド 2 で示される。スライド 2 で所得税負担率の対 GDP 比をみると，日本の 5.1%は OECD 平均 8.4%の 6 割しかない。こうした所得税収の少なさは，財政赤字を引き起こした原因の一つともいえる。

スライド1　所得課税（所得税・住民税・社会保険料（本人負担分））の再分配効果比較　（日本は再分配効果が非常に弱い）



出典：OECD（2008）*Growing Unequal?*

スライド2　対GDPに占める税目別負担率（%）



- 日本の対GDP所得税（住民税含む）負担率はOECD平均の6割程度しかない。

これら 2 つの機能強化のために今回注目するのは，所得控除と税額控除である。日本の税制度は世界でも稀なほど所得控除（人的控除以外に給与所得控除や公的年金等控除も含む）を多用するが，これが高所得者の税負担を大きく軽減し，税の機能を大きく弱めている。

諸外国では所得控除のこうした問題が認識され，近年，所得控除を税額控除に変える改革が行われている。一部の国では，税額控除で低所得者に給付を行う「給付付き税額控除」制度も導入された。今回は，税額控除を積極的に活用する北欧のスウェーデンを取り上げ，

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　①

（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　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（夫婦子二人世帯）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

（夫婦子一人（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1000万で所得控除は400万を超える。

（万円）

給与 a	給与所得控除	基礎控除	配偶者控除	扶養控除	社会保険料控除	所得控除計 b	課税所得 c＝a－b
300	98	48	38	38	30	252	48
500	144	48	38	38	50	318	182
800	190	48	38	38	80	394	406
1000	195	48	38	38	100	419	581

＊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族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（夫婦子一人世帯。ただし家族構成は税に無関係）

⇒所得控除はわずか。税額控除は最大77万円

（万円）

給与 a	基礎控除	所得控除計 b	課税所得 c＝a－b	社会保険料税額控除	勤労税額控除	税額控除計
300	32.5	32.5	268	21	23.5	44.5
500	17	17	483	35	34.5	69.5
800	17	17	783	42.7	34.5	77.2
1000	17	17	983	42.7	34.5	77.2

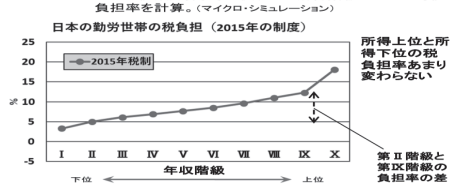
↓ 社会保険料の負担を税額控除で軽減

↓ 給付なし税額控除

4. 税制改革の簡単なシミュレーション

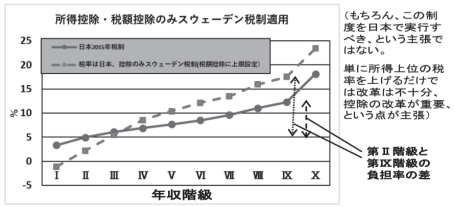
まず，スライド 13 は日本の勤労世帯を 10 の所得階級に分けて，日本の所得税制度のもとでの税負担率を計算した。その特徴は，（後述するスウェーデンと比べても）第Ⅰ～第Ⅸ階級までの負担率上昇が緩やかなことである（一気に負担率が上がる第Ⅹ階級はやや例外）。図の右下矢印で記した第Ⅱ階級と第Ⅸ階級の税負担率差は約 7%しかない。この理由として，高所得層の税負担率が比較的軽減されていることが考えられる。例えば，第Ⅸ階級の税負担率は約 12%で，税率表の最低税率（15%，所得税 5%＋個人住民税 10%）よりも低い水準である。

スライド13　日本の勤労世帯の所得（個票データ）に日本の税法を当てて税額計算。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。

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）
⇒　税収調達力・再分配ともに強化される



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。

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あります。

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な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[1]，基金と適年の廃止が進むなかで，受け皿として 2001 年には確定拠出年制度（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。

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，掛金の拠出時点で給与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考え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いています。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（柳瀬，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。一時金であれ年金であれ，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，結果的に高額所得者に恩恵をもたらしています。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 年代の企業年金改革は，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，企業年金間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しています。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講じることを前提に、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す。

第５節　所得税の累進度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－

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ている。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はなく，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ていない。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)

		所得分布															
		1985年	1987年	1988年	1989年	1993年	1995年	1998年	1999年	2000年	2004年	2007年	2013年	2015年	2016年	2017年	2018年
		課税前ジニ係数															
		0.1668	0.1681	0.1698	0.1714	0.1720	0.1749	0.1747	0.1744	0.1753	0.1816	0.1860	0.1843	0.1845	0.1840	0.1825	0.1849
		課税後ジニ係数															
税制	1985年	0.1581	0.1585	0.1599	0.1609	0.1603	0.1630	0.1625	0.1620	0.1628	0.1684	0.1723	0.1710	0.1712	0.1707	0.1687	0.1701
	1987年	0.1588	0.1592	0.1607	0.1617	0.1611	0.1639	0.1634	0.1629	0.1636	0.1693	0.1732	0.1718	0.1720	0.1715	0.1696	0.1709
	1988年	0.1595	0.1601	0.1615	0.1627	0.1623	0.1650	0.1646	0.1641	0.1649	0.1707	0.1747	0.1732	0.1734	0.1729	0.1710	0.1726
	1989年	0.1602	0.1608	0.1622	0.1635	0.1631	0.1659	0.1655	0.1650	0.1658	0.1716	0.1757	0.1742	0.1744	0.1739	0.1721	0.1737
	1993年	0.1602	0.1608	0.1623	0.1635	0.1633	0.1660	0.1657	0.1652	0.1660	0.1718	0.1759	0.1744	0.1746	0.1741	0.1723	0.1740
	1995年	0.1614	0.1622	0.1638	0.1651	0.1651	0.1679	0.1676	0.1672	0.1680	0.1740	0.1782	0.1766	0.1768	0.1763	0.1746	0.1765
	1998年	0.1617	0.1626	0.1642	0.1656	0.1657	0.1685	0.1682	0.1678	0.1687	0.1747	0.1789	0.1773	0.1775	0.1770	0.1754	0.1773
	1999年	0.1616	0.1624	0.1639	0.1653	0.1652	0.1680	0.1677	0.1672	0.1681	0.1741	0.1782	0.1767	0.1769	0.1763	0.1746	0.1765
	2000年	0.1615	0.1623	0.1638	0.1651	0.1650	0.1678	0.1675	0.1670	0.1679	0.1738	0.1779	0.1764	0.1766	0.1761	0.1744	0.1761
	2004年	0.1615	0.1623	0.1638	0.1652	0.1651	0.1679	0.1676	0.1671	0.1680	0.1739	0.1780	0.1765	0.1767	0.1762	0.1745	0.1763
	2007年	0.1623	0.1631	0.1647	0.1660	0.1659	0.1687	0.1684	0.1679	0.1688	0.1747	0.1789	0.1774	0.1776	0.1770	0.1753	0.1771
	2013年	0.1619	0.1626	0.1641	0.1654	0.1651	0.1678	0.1674	0.1670	0.1678	0.1736	0.1776	0.1761	0.1763	0.1758	0.1740	0.1756
	2015年	0.1619	0.1626	0.1641	0.1653	0.1651	0.1678	0.1674	0.1669	0.1678	0.1736	0.1776	0.1761	0.1763	0.1758	0.1740	0.1756
	2016年	0.1618	0.1625	0.1641	0.1653	0.1650	0.1677	0.1673	0.1669	0.1677	0.1735	0.1775	0.1760	0.1762	0.1757	0.1739	0.1755
	2017年	0.1618	0.1625	0.1640	0.1653	0.1650	0.1677	0.1673	0.1669	0.1677	0.1735	0.1775	0.1760	0.1762	0.1757	0.1739	0.1755
	2018年	0.1619	0.1627	0.1642	0.1654	0.1652	0.1679	0.1676	0.1671	0.1679	0.1738	0.1778	0.1763	0.1765	0.1760	0.1742	0.1758

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)

		所得税による改善度(所得再分配効果)(%)															
税制	1985年	5.23	5.75	5.84	6.11	6.79	6.77	6.95	7.09	7.16	7.24	7.33	7.23	7.23	7.24	7.56	8.01
	1987年	4.80	5.29	5.38	5.63	6.29	6.29	6.47	6.60	6.67	6.76	6.85	6.76	6.76	6.77	7.08	7.53
	1988年	4.36	4.79	4.86	5.08	5.64	5.63	5.78	5.89	5.95	6.01	6.09	6.01	6.01	6.02	6.28	6.65
	1989年	3.99	4.37	4.44	4.64	5.15	5.13	5.27	5.37	5.43	5.48	5.55	5.48	5.48	5.49	5.73	6.06
	1993年	3.96	4.34	4.40	4.59	5.06	5.04	5.17	5.27	5.32	5.36	5.43	5.36	5.36	5.36	5.59	5.90
	1995年	3.22	3.50	3.54	3.66	3.99	3.96	4.05	4.12	4.15	4.17	4.21	4.16	4.16	4.17	4.32	4.52
	1998年	3.04	3.27	3.30	3.41	3.67	3.63	3.71	3.77	3.79	3.80	3.83	3.78	3.79	3.79	3.91	4.07
	1999年	3.12	3.40	3.45	3.59	3.94	3.92	4.01	4.09	4.12	4.15	4.20	4.14	4.15	4.15	4.31	4.54
	2000年	3.18	3.48	3.53	3.68	4.05	4.04	4.14	4.22	4.26	4.29	4.34	4.29	4.29	4.29	4.47	4.71
	2004年	3.17	3.45	3.50	3.64	4.00	3.98	4.08	4.15	4.19	4.22	4.27	4.21	4.22	4.22	4.39	4.62
	2007年	2.71	2.97	3.02	3.16	3.52	3.51	3.61	3.68	3.72	3.77	3.82	3.77	3.77	3.77	3.94	4.19
	2013年	2.94	3.28	3.34	3.53	4.00	4.02	4.15	4.25	4.31	4.41	4.49	4.45	4.44	4.44	4.68	5.03
	2015年	2.96	3.29	3.36	3.54	4.01	4.03	4.16	4.26	4.32	4.42	4.50	4.45	4.44	4.44	4.68	5.03
	2016年	2.98	3.32	3.38	3.57	4.05	4.07	4.20	4.30	4.36	4.46	4.55	4.50	4.49	4.49	4.73	5.09
	2017年	2.98	3.32	3.38	3.57	4.05	4.07	4.20	4.30	4.36	4.46	4.54	4.50	4.49	4.49	4.73	5.08
	2018年	2.93	3.25	3.31	3.49	3.94	3.95	4.08	4.17	4.22	4.31	4.39	4.34	4.33	4.33	4.56	4.89

係数を比較するという方法を採らざるを得ず,『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いほど強くなる。所得税の累進度は，給与収入額の変化率に対する税負担額の変化率の比率である「税負担累進度」によって測定することができるが，この「税負担額の変化率／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たか把握することができる。

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ど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がわからない。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ない。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(税負担額の変化率／課税所得額の変化率)」

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，これらを推計することで，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			税負担の課税所得弾力性	課税所得の給与収入弾力性			所得税制改正
	単身世帯	夫婦世帯	夫婦子供世帯		単身世帯	夫婦世帯	夫婦子供世帯	
1985年	1.7184	1.7603	1.8565	1.427	1.2038	1.2331	1.3006	—
1987年	1.7244	1.7931	1.8893	1.432	1.2038	1.2517	1.3189	税率構造に関する改正，配偶者特別控除の創設。
1988年	1.7389	1.8214	1.9182	1.445	1.2038	1.2609	1.3279	税率構造に関する改正，配偶者特別控除の引上げ。
1989年	1.7396	1.8826	2.0261	1.440	1.2077	1.3070	1.4066	税率構造に関する改正， 基礎控除，配偶者 控除，配偶者特別控除，扶養控除の引上げ， 特定扶養控除の創設，給与所得控除の改正。
1993年	1.7396	1.8826	2.0446	1.440	1.2077	1.3070	1.4195	特定扶養控除の引上げ。
1995年	1.7389	1.9053	2.1125	1.425	1.2202	1.3370	1.4824	税率構造に関する改正， 基礎控除，配偶者 控除，配偶者特別控除，扶養控除，特定扶養控除の引上げ， 給与所得控除の改正。
1998年	1.7389	1.9053	2.1396	1.425	1.2202	1.3370	1.5014	特定扶養控除の引上げ。
1999年	1.6600	1.8189	2.0719	1.360	1.2202	1.3370	1.5229	税率構造に関する改正，特定扶養控除の引上げ。
2000年	1.6950	1.8737	2.2027	1.360	1.2459	1.3772	1.6191	（社会保険料控除の算定式の変更）
2004年	1.6950	1.7537	1.9777	1.360	1.2459	1.2890	1.4537	配偶者特別控除の上乗せ廃止。
2007年	1.8757	1.9406	2.1885	1.505	1.2459	1.2890	1.4537	税率構造に関する改正。
2013年	1.9028	1.9706	2.2214	1.505	1.2639	1.3089	1.4755	給与所得控除の改正。
2015年	2.0339	2.1973	2.4129	1.515	1.3424	1.4502	1.5925	税率構造に関する改正，（社会保険料控除の算定式の変更）
2016年	2.0361	2.1995	2.4146	1.515	1.3439	1.4517	1.5937	給与所得控除の改正。
2017年	2.0372	2.2005	2.4149	1.515	1.3446	1.4524	1.5938	給与所得控除の改正。
2018年	2.0372	2.2051	2.4173	1.515	1.3446	1.4554	1.5955	配偶者控除の引下げ。

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

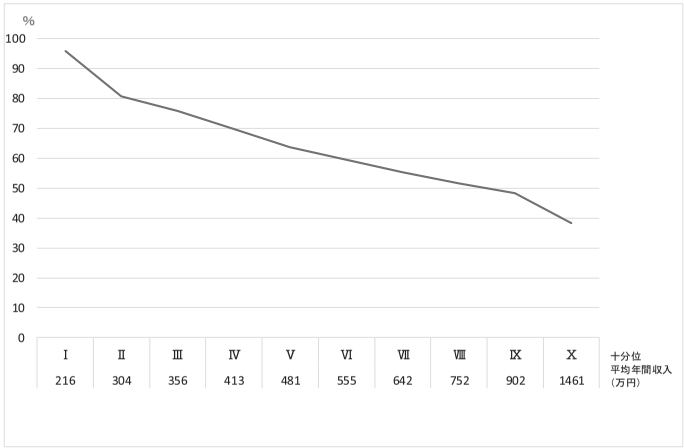
負担配分の公平性を検討する際には，公共サービスからの受益に応じて負担配分を決める応益原則と，税を負担する能力である担税力に応じて負担を求める応能原則とがあるが，ここでは応能原則に焦点を当てる。

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求めることである。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。フローの課税ベースには，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，フローの所得や消費を 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まで高い税率を適用することの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。

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る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　(A) （国と地方の純計額）	151.4	148.7	-2.7	165.8	167.8	2.0
国と地方の雇用者所得　(B)	31.2	31.8	0.6	27.6	28.5	0.9
社会保障給付のうち公費負担　(C)	24.5	24.2	-0.3	43.3	44.8	1.5
公債費　(D)	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』，社会保障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．消費税の簡素性

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率に近づいてきている。

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。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い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収が大きく変動しない安定性に関して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に統計を取るために，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エ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、租税法律主義と租税公平主義（租税平等主義）が挙げられる[3]。

租税法律主義は、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、租税法律主義の今日的な機能だとする理解[4]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、租税立法の内容とその実施における不合理な差別を禁止し、一般に担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。地方税に関しても、判例は、国民に義務を課し又は権利を制限する以上、憲法 84 条の規定（租税法律主義）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せない原理である[6]。

租税法律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としたもの（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。もっとも、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ることは稀である[7]。とりわけ租税公平主義に関しては、「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] 金子宏『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 日税資 259 号順号 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 日税資 266 号順号 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 1262 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関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、租税法規不遡及の原則（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）で覆された。また、課税要件法定主義との関わりでは、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兼務役員の使用人分賞与の損金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「租税法律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 巻 2 号 247 頁）とされ、国会を通じた民主的統制（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[8]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立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、これらは租税立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。もっとも、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、租税法律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、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、したがって租税法律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課題を検討している。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、租税法律主義に鑑み、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、租税法律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対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

[8] 谷口勢津夫『税法基本講義』（弘文堂、第 6 版、2018 年）18-25 頁。

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ず、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覚書」（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あ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ると結論づける。

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、所得控除か税額控除かといった点を挙げ、寡婦控除を子育てや介護をしながら所得を得ることの苦労や支出を考慮する制度として理解するならば、人的控除から物的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。そうした制度のもとでは、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対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

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かを示している。

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２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，控除率が逓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応じて限定している。

[10] 金子宏「大嶋訴訟について―給与所得課税のあり方―」税大ジャーナル５号（2007 年）3-5 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、一高・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○、新2号）
転任に伴う転居旅費	○（4号）	○（2号）
就職者・退職者(遺族)分旅費	○（4号）	－
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号は明治20年以来（昭和40年法で現行の型構） ・5号は昭和41年度改正（定期券支給等なら非課税が従前実務） ・7号は昭和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

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. 実費弁償的性格故の渡し切りの要請？

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る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 号順号 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 号順号 13026）[15]では，非常勤医師もこの通達の扱いに準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），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で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で勤務する外国人（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年以上の間隔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] 植松守雄編著『注解所得税法』（大蔵財務協会、第５版、2011 年）478 頁。
[14] 一高・前掲注１、123 頁で、この判決の出典の記載漏がある。お詫びして本文のとおり追記する。
[15] 同上、123 頁で、「高松高判平成 28 年 11 月９日税資 266 号順号 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。
[16] https://www.jinji.go.jp/kyuuyo/minn/minnhp/min26_index.html（2020 年５月 21 日確認）
[17] 一高・前掲注１、126 頁で、この裁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は否定されないが，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（同項柱書括弧書）。

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解すべき根拠はない」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が直接の争点である。労働の対価ではなく会社側の条件的支出（必要的経費）にすぎないとの会社の主張は排斥された。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。最高裁判決の上記引用箇所は，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 日税資 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

国外勤務者の在勤手当（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視される。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はかなり遠い。

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。もっとも，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] 郡司正人・奥田栄二『企業の諸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久しい。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してきている。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，もしくは企業の行う租税回避を抑止するソフトロー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ういう示唆を持つのか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，自社商品の安全や労働者の権利のような企業に直接関係するものから，環境問題や持続可能な開発等の，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変わ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されるものの，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つに分けて紹介する。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，基本的な考え方と，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，正当化され得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，その「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しても，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う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底上げ，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も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といいうる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乱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は態度を変えにくい，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つつあ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。

ある企業が稼得した利益（や損失）に対して所得課税を実施しようとする場合，最初に考えられる（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ろう（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るようになっている。

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テグレーション（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ピュテ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の事業体課税は，事業体が稼得した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おうと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て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撹乱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を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がその時点において直ちに明らかであるとは限らないから，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（や未補填の損失）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ないものとし，その合意に従って留保された利益（や未補填の損失）を当該株主などの間に配分することとしたとしても，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き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効果テストと，合意などの経済的効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てい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（や未補填の損失）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沿ったものであるが,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裕をそれ以外の企業が経済的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「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，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そう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，複雑さをもたらす 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。複雑さをもたらす要素は，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もりを要するため絶対的な数値ではないものの，OTS 内で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う利点もある。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もた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関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き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った。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との高い評価があった。英国制度にあった形で組織されており，まとめ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 綾望

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そ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く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，寡婦控除の課題は，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

	根拠条文	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	所法2条30号イ	死別又は離婚後、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	
	所法2条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	
寡夫控除	所法2条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	対象外でない

令和２年度税制改正後

	根拠条文	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	所法2条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	
	所法2条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	
ひとり親控除	所法2条31号	現に婚姻をしていない	子	500万円以下	35万円	対象外

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当に望ましいのか，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と位置づけるならば，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ない。寡婦（夫）控除の趣旨としては，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に基礎控除，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も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労があることを考慮した制度であると説明される。具体的な苦労の内容としては，①大きな環境の変化の中で就業する苦労が考えられる。たしかに，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などからすれば，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労が前提とされているように思われる。しかしながら，そのような苦労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のかどうかは，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。寡婦の特別な苦労の内容としては，②一人で育児家事を行う苦労も挙げられる。このような苦労を考慮するならば，上述したように，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労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肢がある。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に必要な部分に限定されている。こうした特徴からは，同制度は，単に子育てを促進する税制としてではなく，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る。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の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。

さらに神奈川県の平成25年の臨時特例企業税条例の裁判例[22]では、下級審で、法人事業税に対する趣旨の理解が、応益性と応能性に明確に別れた。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。現在は法人事業税に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てい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との関連が議論されが、やはりその中での議論としては、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を基礎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能性というものが強く推されている[23]ものと考えられる。

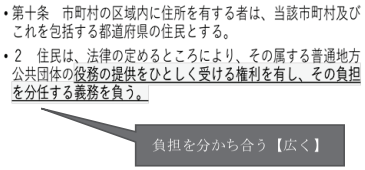
但し、この租税の公平という考え方に関しても、最近は特に世代間の公平とか負担の公平性、或いは特に受益と負担のバランスを保つというような考え方が重視され、そういった中では応益性、或いは受益と負担のバランスに関してももう少し変容していく、或いは租税の公平主義の中に応益性も含んで議論されていくということも考えられる。応能性と応益性を対比していくというよりは、それぞれが租税の公平主義の中で理解される可能性はあり得よう。

しかしながら、現段階では応益性に関しては、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。



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プ勧告に基いて、地方税法の提出理由ではシャウプ勧告に基づいて地方税収入を拡張していくという地方税法の基本的な趣旨が述べられており、地方税制の自主性を強化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こう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。このように捉えるならば、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追うことで、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かとも考えられる。

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。

以上のように現在は、応益性という中に負担分任の要素が包含さ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義成する原則であり、応益は受益に応じた負担を義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もらえれば、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

青山 氏

栗原 氏

渡辺 氏（司会）

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	青山　慶二
東レ株式会社税務室室長	栗原　正明
財務省主税局参事官	藤井　大輔
一橋大学大学院法学研究科教授	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人の方々でございます。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○○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，Pillar１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，Pillar２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いたしたいと思います。

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）　よろしくお願いいたします。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。どうぞよろしくお願いいたします。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たいと思っていますが，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が，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です。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 包摂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まとめております。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きている，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，今年の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まして，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，最初のポツに書いてあります「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こう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つ目のポツに書いております「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てはど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つ目のポツに書いていますが，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ければと思います。

〔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の柱の中身に入っていきたいと思います。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，どうぞよろしくお願いします。

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という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ことが，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○%，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して，日本語で何と言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○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）」の計算ということでして，こちらはIFRSのような適切な会計基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でして，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「ネクサス」，課税根拠を判定するネクサ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。ネクサステストとしては，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，「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いうことも，議論が行われています。

このネクサ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で，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ことをこのステップ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まかな概要，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が，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，「ネクサス（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ところ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というような議論，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，どういったものがふさわしいかというところで，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考える国々と，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っ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か，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ところ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という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ところ，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ということになっていますので，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値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ですので，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した。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。

〔ネクサスについて〕

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，ネクサスについてです。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サ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 Pillar１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。ネクサスについて，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した。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，大変なご苦労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，ますます心労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る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

ことになるのだろうと思いますが，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ないのかなど，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，かつたくさんの質問を頂き，どれからお答えしようかと思いますが，私がご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いますか，そこが非常に難しいのではないか。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で，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取り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こと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，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なけれ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ところは，両方あると思っていまして，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ことですが，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こと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ところです。

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で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が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ないですし，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「軽課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ような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する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の柱類似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ところ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ことを示しています。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させていただきたいと思います。

〔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が，「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まいりますが，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てきます。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れ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，若干付け加えさせ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思いますが，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いまして，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が，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包摂的枠組みの総会です。ここでレポートに合意することができましたら，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ところです。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こうということです。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なことをきちんと考えるということです。そして長らく出てきてい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，よろしくお願いします。

（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ところ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ると思われるのですが，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伺えればと思います。

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，ど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し，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なけれ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を作っていきましょう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いますか，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，栗原さんよろしくお願いいたします。

（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と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なければ，単年度課税でもある必要もありません。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した。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いまして，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とも評価できるのではないでしょうか。いろいろなご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ところについては，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」がい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」をというようなお話を頂いています。本来論から申し上げると，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，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いう懸念は，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ので，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いうことが考えられたり，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Pillar２の適用国が，Pillar２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，Pillar２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ことになります。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。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しすることになります。

〔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で，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で，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が，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せんので，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し，そもそも国内法で措置するということなので，選択適用は実際上あるとは思います。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いまして，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。

それから，栗原さんから「複数年度で考えたらどうか」というご質問を頂いておりまして，今現在，制度設計上は単年度ごとに実効税率を計算することになっていますが，先ほど触れました損失の繰り越しですとか，トップアップ税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し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を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した。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っていまして，パネリストの皆さんに感謝申し上げたいと思います。

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。

税制関係資料

財務省主税局

目　　次

税財政の現状と今後の課題

（資料①）１．緊急経済対策と財政の現状……3
（資料②）新型コロナウイルス感染症緊急経済対策（国税関係）……4
（資料③）新型コロナウイルスの感染拡大に伴う納税猶予の特例……4
（資料④）令和２年度補正予算（第１号）の概要……5
（資料⑤）令和２年度補正予算（第１号）の概要（続き）……5
（資料⑥）令和２年度補正予算（第２号）の概要……6
（資料⑦）令和２年度補正予算（第２号）の概要（続き）……6
（資料⑧）令和２年度補正予算について……7
（資料⑨）一般会計における歳出・歳入の状況……7
（資料⑩）債務残高の国際比較（対 GDP 比）……8
（資料⑪）２．経済社会の構造変化と今後の税制のあり方……8
（資料⑫）政府税制調査会「経済社会の構造変化を踏まえた令和時代の税制のあり方」（令和元年９月）の概要①……9
（資料⑬）政府税制調査会「経済社会の構造変化を踏まえた令和時代の税制のあり方」（令和元年９月）の概要②……9
（資料⑭）経済財政運営と改革の基本方針2020（令和２年７月17日閣議決定）（抄）……10
（資料⑮）２．⑴人口減少・少子高齢化への対応……10
（資料⑯）人口減少・少子高齢化……11
（資料⑰）主な国の高齢化率……11
（資料⑱）平成２(1990)年度と令和２(2020)年度における国の一般会計歳入・歳出の比較……12
（資料⑲）将来の社会保障給付の見通し……12
（資料⑳）受益と負担のバランス……13
（資料㉑）消費税の歩み……13
（資料㉒）付加価値税率（標準税率及び食料品に対する適用税率）の国際比較……14
（資料㉓）軽減税率制度の対象品目……14
（資料㉔）適格請求書等保存方式（インボイス制度）について……15
（資料㉕）インボイス制度実施に当たっての経過措置について……15
（資料㉖）消費税に係る総額表示義務の特例について……16
（資料㉗）消費税に係る総額表示義務付けについて……16
（資料㉘）日本・欧州主要国における消費者に対する価格の表示方式（未定稿）……17
（資料㉙）２．⑵働き方やライフコースの多様化への対応……17
（資料㉚）働き方やライフコースの多様化①……18
（資料㉛）働き方やライフコースの多様化②……18

（資料㉜）働き方やライフコースの多様化③……19
（資料㉝）税負担の調整のあり方（イメージ）……19
（資料㉞）基礎控除への振替（30年度改正）……20
（資料㉟）各国の私的年金税制等について（原則的な取扱いを示したもの）……20
（資料㊱）各国の私的年金税制等について（原則的な取扱いを示したもの）（続き）…21
（資料㊲）老後の備え等に対する自助努力（資産形成）への主な支援措置の現状
（イメージ）……21
（資料㊳）個人型確定拠出年金（iDeCo）の拠出限度額 ……22
（資料㊴）NISA 改正のイメージ ……22
（資料㊵）申告納税者の所得税負担率……23
（資料㊶）相続税の申告からみた被相続人の年齢の構成比……23
（資料㊷）貯蓄現在高階級別　世帯数分布（高齢者世帯）（1994年→2014年） ……24
（資料㊸）我が国と諸外国の相続・贈与に関する税制の比較……24
（資料㊹）２．⑶グローバル化・デジタル化への対応……25
（資料㊺）グローバル化の進展……25
（資料㊻）経済のデジタル化……26
（資料㊼）経済のデジタル化に伴う国際課税上の課題……26
（資料㊽）「経済の電子化に伴う課税上の課題に対するコンセンサスに基づく
解決策の策定に向けた作業計画」の概要……27
（資料㊾）解決策の第１の柱：国際課税原則の見直し①……27
（資料㊿）解決策の第１の柱：国際課税原則の見直し②……28
（資料51）解決策の第２の柱：主要な２つのルール……28
（資料52）税務手続のデジタル化（個人の皆様向け）……29
（資料53）税務手続のデジタル化（個人の皆様向け）（続き） ……29
（資料54）キャッシュレス納付の推進に向けた今後の取組……30
（資料55）企業等の生産性向上を促すための電子帳簿等保存制度の見直し
（令和２年度改正）……30
（資料56）電子取引の推進（データの授受や活用方法の多様化への対応）……31
（資料57）電子帳簿保存の推進（取引データと帳簿・申告データの連携）
（イメージ）……31

税財政の現状と今後の課題

令和2年9月16日

（資料①）

1．緊急経済対策と財政の現状

2．経済社会の構造変化と今後の税制のあり方

（1）人口減少・少子高齢化への対応

（2）働き方やライフコースの多様化への対応

（3）グローバル化・デジタル化への対応

1

（資料②）

新型コロナウイルス感染症緊急経済対策（国税関係）

◎　**納税の猶予制度の特例**
新型コロナウイルス感染症の影響により令和２年２月以降の収入に相当の減少があり、納付することが困難である事業者等に対し、無担保かつ延滞税なしで１年間納税を猶予する特例

◎　**欠損金の繰戻しによる還付の特例**
資本金１億円超10億円以下の法人の令和２年２月１日から令和４年１月31日までの間に終了する各事業年度において生じた欠損金額について、欠損金の繰戻しによる還付制度の適用を可能とする特例

◎　**テレワーク等のための中小企業の設備投資減税**
厳しい経営環境の下、中小企業がテレワーク等のために行う設備投資を迅速に支援するため、中小企業経営強化税制を拡充

◎　**文化芸術・スポーツイベントの中止等に係る所得税の寄附金控除の特例**
政府の自粛要請を踏まえて文化芸術・スポーツに係る一定のイベント等を中止等した主催者に対して、観客等が入場料等の払戻請求権を放棄した場合には、当該放棄した金額（上限20万円）について寄附金控除（所得控除又は税額控除）を適用

◎　**住宅ローン控除の適用要件の弾力化**
新型コロナウイルス感染症の影響による住宅建設の遅延等により、令和２年12月31日までに居住の用に供することができなかった場合等についても、一定の要件を満たすときは、期限内に居住の用に供したものと同様の住宅ローン控除が受けられるよう適用要件を弾力化

◎　**消費税の課税事業者選択届出書等の提出に係る特例**
新型コロナウイルス感染症の影響により令和２年２月以降の収入が著しく減少した事業者に係る消費税の課税選択について、課税期間開始後における変更を可能とする特例

◎　**特別貸付けに係る契約書の印紙税の非課税**
公的金融機関や民間金融機関等が、新型コロナウイルス感染症によりその経営に影響を受けた事業者に対して行う特別貸付けに係る契約書について、印紙税を非課税とする措置

2

（資料③）

新型コロナウイルスの感染拡大に伴う納税猶予の特例

○ イベントの自粛要請や入国制限措置など、新型コロナウイルスの感染拡大防止のための措置に起因して多くの事業者の収入が急減しているという現下の状況を踏まえ、無担保かつ延滞税なしで1年間、納税を猶予する特例を設ける。

※ 基本的に全ての税目が対象（印紙で納付する印紙税等は除く）。社会保険料についても、基本的に「国税の徴収の例による」こととされているため同様の扱いが可能となる。
※ 本特例は、令和２年２月１日から令和３年２月１日までに納期限が到来する国税について適用する。その際、施行日前に納期限が到来している国税についても遡及して適用することができることとする。

一　般（財産の損失が生じていない場合（注））	特　例
○ 一定の期間（原則１年）において、大幅な赤字が発生した場合に納税を猶予。	○ 令和２年２月１日以後における一定の期間（１か月以上）において、収入に相当の減少※があった場合について１年間納税を猶予。 ※ 前年同期比概ね２０%以上の減
○ 一時の納税ができないと認められる場合に適用。 ・ 向こう１か月の事業資金を考慮。 ・ 収支や財産状況を示す書類の提出が必要。提出が困難な場合は口頭説明も可（柔軟な運用）。	○ 一時の納税が困難と認められる場合に適用。 ・ 少なくとも向こう半年間の事業資金を考慮するなど納税者の置かれた状況に配慮し適切に対応。 ・ 左記柔軟な運用を継続。
○ 原則として、担保の提供が必要。	○ 担保は不要。
○ 延滞税は軽減（年１．６%）。	○ 延滞税は免除。

（注）新型コロナウイルス感染症の影響により財産に損失が生じた場合は現状でも延滞税は免除。

3

（資料④）

令和２年度補正予算（第１号）の概要

１．新型コロナウイルス感染症緊急経済対策関係経費　255,655億円

（１）感染拡大防止策と医療提供体制の整備及び治療薬の開発　18,097億円

- 新型コロナウイルス感染症緊急包括支援交付金（仮称）〔1,490億円〕
  （PCR検査機器整備、病床・軽症者等受入れ施設の確保、人工呼吸器等の医療設備整備、応援医師の派遣への支援等）
- 医療機関等へのマスク等の優先配布〔953億円〕、人工呼吸器・マスク等の生産支援〔117億円〕
- 幼稚園、小学校、介護施設等におけるマスク配布など感染拡大防止策〔792億円〕、全世帯への布製マスクの配布〔233億円〕
- アビガンの確保〔139億円〕、産学官連携による治療薬等の研究開発〔200億円〕、国内におけるワクチン開発の支援〔100億円〕、国際的なワクチンの研究開発等〔216億円〕
- 新型コロナウイルス感染症対応地方創生臨時交付金（仮称）〔10,000億円〕
  ※　緊急経済対策の全ての事項についての対応として、地方公共団体が地域の実情に応じてきめ細やかに実施する事業に充当。

（２）雇用の維持と事業の継続　194,905億円

- 雇用調整助成金の特例措置の拡大〔690億円〕
  ※　上記は一般会計で措置した週労働時間20時間未満の雇用者に係るものであり、20時間以上の雇用者については、労働保険特別会計で7,640億円を措置している。
- 中小・小規模事業者等の資金繰り対策〔38,316億円〕
- 中小・小規模事業者等に対する新たな給付金〔23,176億円〕
- 全国全ての人々への新たな給付金〔128,803億円〕
- 子育て世帯への臨時特別給付金〔1,654億円〕

4

（資料⑤）

（３）次の段階としての官民を挙げた経済活動の回復　18,482億円

- “Go To”キャンペーン事業（仮称）〔16,794億円〕
- 「新型コロナリバイバル成長基盤強化ファンド（仮称）」の創設〔1,000億円〕

（４）強靭な経済構造の構築　9,172億円

- サプライチェーン対策のための国内投資促進事業費補助金〔2,200億円〕
- 海外サプライチェーン多元化等支援事業〔235億円〕
- 農林水産物・食品の輸出力・国内供給力の強化〔1,984億円〕
- GIGAスクール構想の加速による学びの保障〔2,292億円〕
- 公共投資の早期執行等のためのデジタルインフラの推進〔178億円〕
- 中小企業デジタル化応援隊事業〔100億円〕

（５）今後への備え　15,000億円

- 新型コロナウイルス感染症対策予備費〔15,000億円〕

２．国債整理基金特別会計へ繰入　1,259億円

補正予算の追加歳出計　256,914億円

5

（資料⑥）

令和２年度補正予算（第２号）の概要

１．新型コロナウイルス感染症対策関係経費　318,171億円

（１）雇用調整助成金の拡充等　4,519億円

※　上記は労働保険特別会計への繰入や週所定労働時間20時間未満の労働者にかかる事業について、一般会計で措置した額であり、この他、同特別会計で8,576億円を措置している。

（２）資金繰り対応の強化　116,390億円

・中小・小規模事業者向けの融資〔88,174億円〕
・中堅・大企業向けの融資〔4,521億円〕
・資本性資金の活用〔23,692億円〕

金融機能の強化
金融機能強化法に基づく民間金融機関に対する資本参加スキームの期限を延長するとともに、資本参加枠を15兆円に拡充。

（３）家賃支援給付金の創設　20,242億円

（４）医療提供体制等の強化　29,892億円

・新型コロナウイルス感染症緊急包括支援交付金〔22,370億円〕
※　うち医療〔16,279億円〕、介護等〔6,091億円〕。
・医療用マスク等の医療機関等への配布〔4,379億円〕
・ワクチン・治療薬の開発等〔2,055億円〕

（注）このほか、令和２年度補正予算（第１号）で措置した新型コロナウイルス感染症対策予備費を活用し、学生支援緊急給付金531億円（令和２年5月19日閣議決定）、医療用マスク等の医療機関等への配布1,680億円及び診療報酬上の特例的な評価（国庫負担分）159億円（令和2年５月26日閣議決定）を措置。

6

（資料⑦）

（５）その他の支援　47,127億円

① 新型コロナウイルス感染症対応地方創生臨時交付金の拡充　20,000億円
② 低所得のひとり親世帯への追加的な給付　1,365億円
③ 持続化給付金の対応強化　19,400億円
④ その他　6,363億円

・持続化補助金等の拡充〔1,000億円〕
・農林漁業者の経営継続補助金の創設〔200億円〕
・文化芸術活動の緊急総合支援パッケージ〔560億円〕
・自衛隊の感染症拡大防止・対処能力の更なる向上〔63億円〕
・地域公共交通における感染拡大防止対策〔138億円〕
・個人向け緊急小口資金等の特例貸付〔2,048億円〕
・教員、学習指導員等の追加配置〔318億円〕
・教育ICT環境整備等のための光ファイバ整備推進〔502億円〕
・学校再開に伴う感染症対策・学習保障等〔421億円〕
・スマートライフ実現のためのAIシミュレーション事業〔14億円〕

（６）新型コロナウイルス感染症対策予備費　100,000億円

２．国債整理基金特別会計へ繰入（利払費等）　963億円

３．既定経費の減額（議員歳費）　▲20億円

補正予算の追加歳出計　319,114億円

7

（資料⑧）

令和２年度補正予算について

歳出		歳入	
一般歳出	**120.4兆円**	**税収**	**63.5兆円**
当初	63.5兆円		
1次補正	25.5兆円		
2次補正	31.4兆円		
地方交付税交付金等	15.8兆円	その他収入	6.6兆円
当初	15.8兆円		
１次補正	0.0兆円		
国債費	24.0兆円	**公債金**	**90.2兆円**
当初	23.4兆円	当初	32.6兆円
１次補正	0.1兆円	１次補正	25.7兆円
２次補正	0.5兆円（注）	２次補正	31.9兆円
計	**160.3兆円**	**計**	**160.3兆円**

公債依存度 56.3%

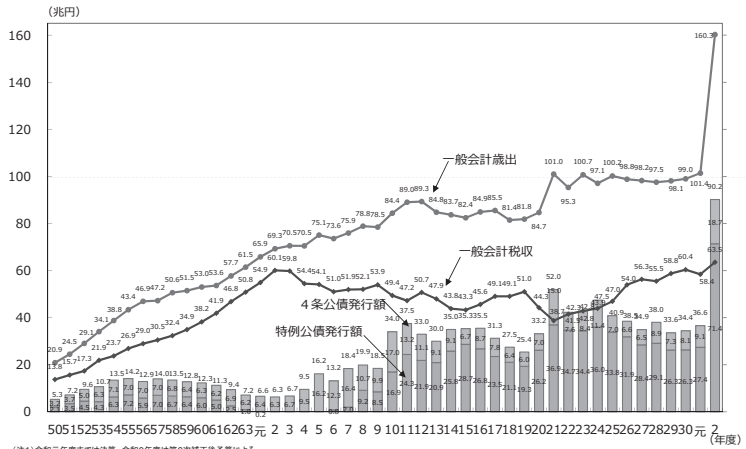
一般会計ＰＢ：▲9.2兆円 ⟹ ▲66.1兆円

（注）国債費の2次補正追加分0.5兆円のうち0.4兆円は、日本政策投資銀行の保有する交付国債の償還費であり、資金繰り支援のため、同行の財務基盤を強化するためのものである。

8

（資料⑨）

一般会計における歳出・歳入の状況



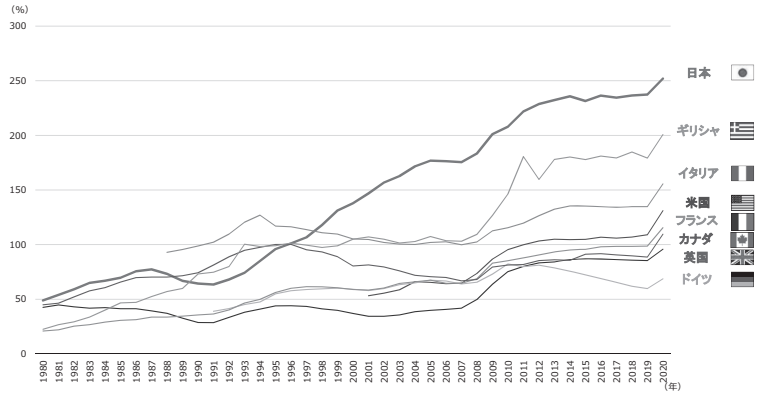
（注１）令和元年度までは決算、令和2年度は第2次補正後予算による。
（注２）公債発行額は、平成2年度は湾岸地域における平和回復活動を支援する財源を調達するための臨時特別公債、平成6～8年度は消費税率3%から5%への引上げに先行して行った減税による租税収入の減少を補うための減税特例公債、平成23年度は東日本大震災からの復興のために実施する施策の財源を調達するための復興債、平成24年度及び25年度は基礎年金国庫負担2分の1を実現する財源を調達するための年金特例公債を発いている。
（注３）令和元年度・2年度の計数は、臨時・特別の措置に係る計数を含んだもの。

9

（資料⑩）

債務残高の国際比較（対GDP比）

○ 債務残高の対GDP比を見ると、1990年代後半に財政の健全化を着実に進めた主要先進国と比較して、我が国は急速に悪化しており、最悪の水準。



（出典）1980年から2010年までの計数はIMF "World Economic Outlook Database"（2019年10月）、2011年以降の計数はIMF "Fiscal Monitor"（2020年4月15日公表）
（注１）数値は一般政府（中央政府、地方政府、社会保障基金を合わせたもの）ベース。
（注２）2019年、2020年についてはIMFの予測値を含む。

10

（資料⑪）

1．緊急経済対策と財政の現状

2．経済社会の構造変化と今後の税制のあり方

（1）人口減少・少子高齢化への対応

（2）働き方やライフコースの多様化への対応

（3）グローバル化・デジタル化への対応

11

（資料⑫）

政府税制調査会「経済社会の構造変化を踏まえた令和時代の税制のあり方」（令和元年９月）の概要①

※事務局作成

経済社会の構造変化

1. 人口減少・少子高齢化：人口減少・少子高齢化は今後も一層進行し厳しさを増す。社会保障等の諸制度やそれを支える負担を見直していく必要。

2. 働き方やライフコースの多様化：非正規雇用やフリーランスの拡大など働き方が多様化。多くの人々が育児や介護、転職や学び直しを含む多様な人生を送るようになり、ライフコースも多様化。特定の働き方等を前提とせず格差固定化につながらないよう、社会の諸制度を見直していく必要。

3. グローバル化の進展：我が国経済は貿易立国から投資立国へ構造転換。デジタル化の進展はグローバル化を加速。企業活動は最適な国・地域に展開され、物理的拠点なき事業展開が可能となり、無形資産が付加価値の中核となるビジネスが拡大。気候変動問題など地球規模課題が顕在化。

4. 経済のデジタル化：オンライン取引やシェアリングエコノミーが活発化。大量のデータを分析・活用する事業活動も拡大。それに伴い個人情報保護や課税等の面で課題。自動車は、CASE（ツナガル・自動化・利活用・電動化）の潮流の中、制度整備や社会的コストの負担のあり方等が課題。

5. 財政の構造的な悪化：税収は過去最高となったが高齢化等の影響で拡大する歳出を賄えておらず、税制は財源調達機能を十分果たせていない。低い失業率やプラスのGDPギャップにも拘らず多額の財政赤字。地方税財政も引き続き厳しい状況。成長との両立を図りつつ歳出・歳入の改革が不可欠。

令和時代の税制のあり方

1. 人口減少・少子高齢化への対応

・専ら勤労世代の所得に負担増を求めていくことは自ずと限界。グローバル化が進む中、企業負担については国際競争力への影響も考慮する必要。
・消費税は、国民が幅広く負担。所得に対し逆進的であるとの指摘がある一方、投資、生産、国際競争力、勤労意欲への影響や税収変動が小さい。
・全世代型社会保障の構築に向け消費税率が10%に引上げ。人口減少・少子高齢化とグローバル化が進む中、消費税の役割が一層重要になっている。

2. 働き方やライフコースの多様化等への対応

（1）個人所得課税における諸控除の見直し

・働き方の多様化や格差を巡る状況の変化を注視しつつ、働き方の違いによって不利に扱われることのない、個人の選択に中立的な税制の実現に向け、所得再分配機能が適切に発揮されているかといった観点も踏まえながら、諸控除の更なる見直しを進めることが重要。

（2）企業年金・個人年金等に関する公平な税制の構築

・働き方の違い等により有利・不利が生じない私的年金の税制上の取扱い、拠出・運用・給付の各段階を通じた適正な税負担等について検討する必要。
・貯蓄・投資等に関する税制は、様々な制度が並立しており、制度間に差異が存在。退職後の生活の準備を支援する観点からの整理・簡素化が重要。
・金融所得課税について、勤労所得との間での負担の公平感や所得再分配に配慮する観点から、総合的に検討していくべき。

12

（資料⑬）

政府税制調査会「経済社会の構造変化を踏まえた令和時代の税制のあり方」（令和元年９月）の概要②

※事務局作成

令和時代の税制のあり方

2. 働き方やライフコースの多様化等への対応（続）

（3）資産再分配機能の適切な確保と資産移転の時期の選択に中立的な税制の構築

・平成25年度税制改正における相続税の見直しの効果も踏まえつつ、資産課税が適切な再分配機能を果たしていくべく、不断の検討が必要。
・「老老相続」が増加する中、相続税と贈与税をより一体的に捉え、格差固定化を防ぎつつ、資産移転の時期に中立的な税制の構築を検討する必要。
・各種の贈与税非課税措置（時限措置）は、格差固定化につながりかねない側面。資産移転の時期に中立的な税制の構築とあわせ検討していく必要。

3. 経済のグローバル化やデジタル化等への対応

（1）グローバル化に対応した法人課税のあり方

・租税条約は課税関係の安定化や二重課税の除去等を通じ健全な投資・経済交流の促進に資する。租税条約ネットワークの質・量を更に充実するべき。
・課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる成長志向の法人税改革が行われ、我が国の立地競争力向上や企業の競争力強化が図られた。
・租税特別措置は、経済社会環境の変化に応じてゼロベースで見直し、真に必要なものに重点化することが重要。

（2）国際的な租税回避への対応

・BEPS（税源浸食・利益移転）への適切な対処、自動的情報交換で取得した金融口座情報等の効果的な活用が必要。

（3）経済のデジタル化に伴う国際課税上の課題への対応

・物理的拠点なく事業を行う外国企業に適切に課税できないといった問題に対し、国際的な合意に基づく解決策を2020年までにとりまとめるべく、積極的な役割を果たしていくべき。

（4）企業経営の実態を踏まえた連結納税制度の見直し

・企業が効率的にグループ経営を行い、競争力を十分発揮できる環境を整備するため、制度の簡素化により企業の事務負担を軽減する必要。

（5）気候変動問題等への対応

・気候変動対策や、自動車の電動化や保有から利用へのシフトを踏まえ、エネルギー・自動車関係諸税について中長期的な視点に立った検討が必要。

4. デジタル時代における納税環境の整備と適正・公平な課税の実現

・納税者利便の向上を図る観点から、マイナポータルやスマートフォンを活用した電子申告やキャッシュレス納付等を推進する必要。
・電子帳簿等保存制度の見直し等により、企業経営のICT化を後押しし、生産性の向上を促すことが重要。
・地方税共通納税システムの利用促進、地方税のポータルシステム（eLTAX）の機能強化、個人向け収納手段の更なる多様化を検討するべき。
・適正・公平な課税を実現するため、納税者に適正な情報開示を促す仕組みや、違法・不当な行為を抑止するための枠組み等について検討が必要。
・受益と負担に関する国民的論議を深めていくことが重要。子供達が税を考える機会を持てるよう租税教育の充実が必要。高等教育等での取組も重要。

5. 持続可能な地方税財政基盤の構築

・人口減少・少子高齢化をはじめ経済社会の構造変化に伴い、様々な課題が地域ごとに生じる中、地方公共団体が安定的に行政サービスを提供していくため、地方税の充実確保を図るとともに、税源の偏在性が小さく税収が安定的な地方税体系を構築する必要。

13

（資料⑭）

経済財政運営と改革の基本方針2020(令和2年7月17日閣議決定)（抄）

第１章 新型コロナウイルス感染症の下での危機克服と新しい未来に向けて

５．感染症の拡大を踏まえた当面の経済財政運営と経済・財政一体改革

（２）感染症拡大を踏まえた経済・財政一体改革の推進

感染症の下で新しい生活様式やビジネスが動き出している。デジタル化の活用をはじめ、動き始めた日本社会の進化を先取りする変革を一気に進め、「新たな日常」の構築による「質」の高い経済社会の実現を目指す。こうした観点から、「経済再生なくして財政健全化なし」との基本方針の下、2022年から団塊の世代が75歳になり始めることを踏まえ、骨太方針2018及び骨太方針2019等に基づき、デジタル・ガバメントの加速などの優先課題の設定とメリハリの強化を行いつつ、経済・財政一体改革を推進することとし、2020年末までに改革工程の具体化を図る。

（中略）

急速な少子高齢化や働き方の変化、「新たな日常」の構築など、経済社会の構造が大きく変化する中、骨太方針2019や税制調査会の答申などを踏まえ、持続的な経済成長を維持・促進するとともに、経済成長を阻害しない安定的な税収基盤を構築する観点から、引き続き、税体系全般にわたる見直し等を進める。あわせて、グローバル化やデジタル化を背景に、新たな経済活動が拡大する中で、適正・公平な課税を実現し、税に対する信頼を確保するため、制度及び執行体制の両面からの取組を強化する。

14

（資料⑮）

１．緊急経済対策と財政の現状

２．経済社会の構造変化と今後の税制のあり方

（１）人口減少・少子高齢化への対応

（２）働き方やライフコースの多様化への対応

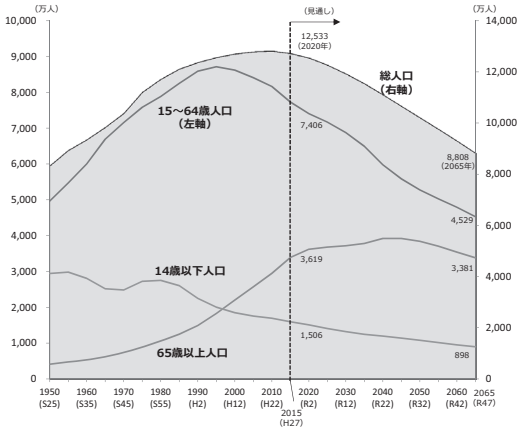
（３）グローバル化・デジタル化への対応

15

（資料⑯）

人口減少と少子高齢化

○ 生産年齢人口（15-64歳）は2065年に約4,500万人となる見通し（2020年と比べ約2,900万人の減少）。
○ 2065年には、老年人口（65歳以上）の割合が約４割に高まる一方、生産年齢人口の割合は約５割に低下する見通し。



（出所）総務省「国勢調査」、「人口推計」、国立社会保障・人口問題研究所「日本の将来推計人口（平成29年1月推計）：出生中位・死亡中位推計」（各年10月1日現在人口）

生産年齢人口（15-64歳）（万人）

	人数	2020年との差
2020年	7,406	―
2030年	6,875	▲531
2040年	5,978	▲1,428
2050年	5,276	▲2,130
2060年	4,793	▲2,613
2065年	4,529	▲2,877

年齢区分別人口数の割合（%）

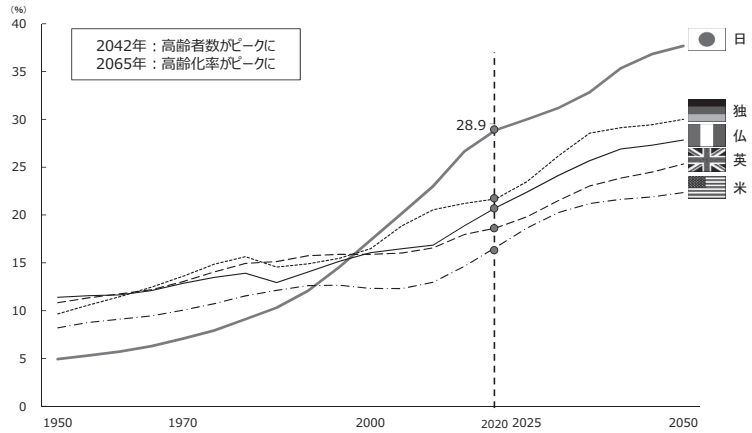
	14歳以下	15-64歳	65歳以上
2020年	12.0	59.1	28.9
2030年	11.1	57.7	31.2
2040年	10.8	53.9	35.3
2050年	10.6	51.8	37.7
2060年	10.2	51.6	38.1
2065年	10.2	51.4	38.4

16

（資料⑰）

主な国の高齢化率

○ 1990年代に我が国の高齢化率は急激に上昇し、先進国中最も高齢化が進んでいる国となった。今後も、高齢化が他国に類をみない速度で進んでいく見通し。



（出典）日本　～2019：総務省「人口推計」
2020～2050：国立社会保障・人口問題研究所「日本の将来推計人口（平成29年4月推計）」
諸外国　国連 "World Population Prospects 2019"

※高齢化率：総人口に占める65歳以上人口の割合

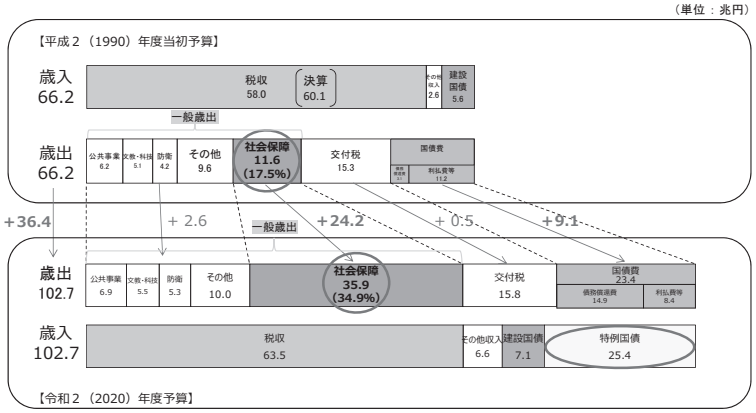
17

（資料⑱）

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

○ 特例公債の発行から脱却することのできた平成2年度予算と比較すると、令和2年度予算では、社会保障関係費が大幅に増え、特例公債（赤字公債）でまかなっている。

（単位：兆円）



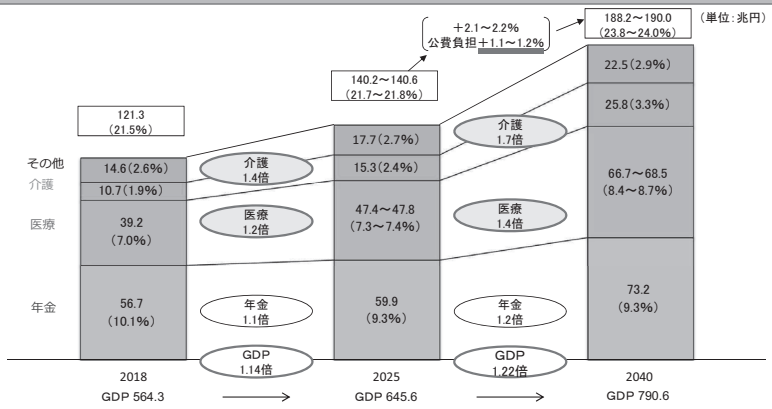
（注1）括弧内は一般会計歳出に占める社会保障関係費の割合。
（注2）平成2年度の一般歳出には、産業投資特別会計への繰入等を含む。
（注3）令和2年度の計数は、臨時・特別の措置に係る計数を含んだもの。

18

（資料⑲）

将来の社会保障給付の見通し

○ 高齢化の進展により、社会保障給付費は、今後も急激な増加が見込まれる。団塊の世代全員が75歳以上となる2025年、20～64歳の現役世代が大幅に減少する2040年に向けて、特に医療・介護分野の給付は、財源調達のベースとなるGDPの伸びを大きく上回って増加していく。
○ 受益と負担の均衡が取れた社会保障制度を一刻も早く構築していく必要がある。

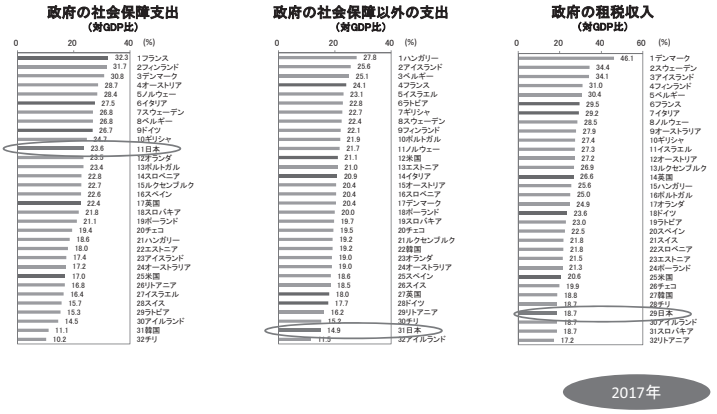


（出典）内閣官房・内閣府・財務省・厚生労働省「2040年を見据えた社会保障の将来見通し」（計画ベース・経済ベースラインケース）（30年5月）
（注）（ ）内の%表示はGDP比。

19

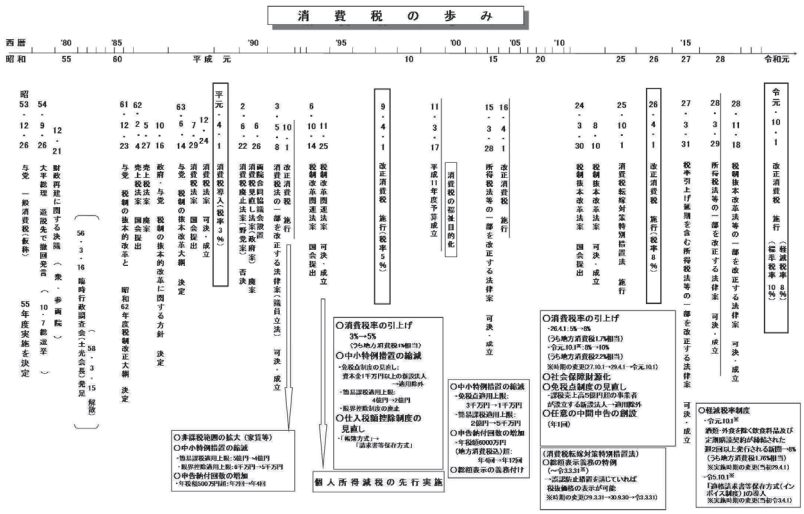
（資料⑳）

受益と負担のバランス



（出典）内閣府「国民経済計算」、OECD "National Accounts" "Revenue Statistics"等
（注１）日本は2017年度実績、諸外国は2017年実績（チリは2016年実績、オーストラリアは2015年実績）。
（注２）一般政府（中央政府、地方政府、社会保障基金を合わせたもの）ベース。

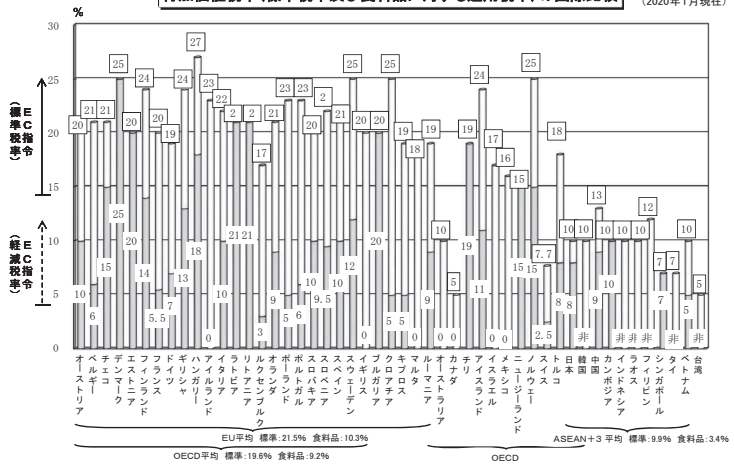
（資料㉑）



（資料㉒）

付加価値税率（標準税率及び食料品に対する適用税率）の国際比較

（2020年1月現在）



（備考）1．日本については、10%（標準税率）のうち2.2%、8%（軽減税率）のうち1.76%は地方消費税（地方税）である。
2．カナダでは、連邦税である財貨・サービス税（付加価値税）に加え、ほとんどの州で州税として付加価値税等が課される（例：オンタリオ州　8%）。
3．ＯＥＣＤ加盟国のうちアメリカでは、売買取引への課税として付加価値税ではなく、州、郡、市により小売売上税（地方税）が課されている
（例：ニューヨーク州及びニューヨーク市の合計 8.875%）。
4．ＡＳＥＡＮ加盟国のうちブルネイには売買取引に課される税が存在せず、マレーシアでは2018年９月に付加価値税が廃止され、売上・サービス税が導入され、
ミャンマーでは売買取引への課税として取引高税が課されている。
5．上記中、▨が食料品に係る適用税率である。「0」と記載のある国は、食料品についてゼロ税率が適用される国である。「非」と記載のある国は、食料品が非課税対象となる国である。
なお、軽減税率・ゼロ税率の適用及び非課税対象とされる食料品の範囲は各国ごとに異なり、食料品によってはと記以外の取扱いとなる場合がある。
6．ＥＣ指令においては、ゼロ税率及び5%未満の軽減税率は否定する考え方が採られている。ただし、1991年時点でこれらを施行していた国は、引き続き適用することができる。
7．ＯＥＣＤ平均は日本及び付加価値税の存在しないアメリカを除外している。ＡＳＥＡＮ＋３平均は日本並びに付加価値税の存在しないブルネイ、マレーシア及びミャンマーを除外している。

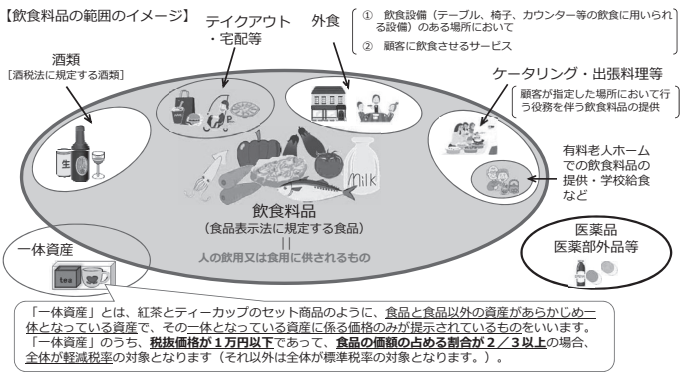
（出所）各国大使館聞き取り調査、欧州連合及び各国政府ホームページ等による。

22

（資料㉓）

軽減税率制度の対象品目

① 飲食料品の譲渡（食品表示法に規定する食品（酒税法に規定する酒類を除く）の譲渡をいい、外食等を除く）
② 定期購読契約が締結された週２回以上発行される新聞の譲渡



「一体資産」とは、紅茶とティーカップのセット商品のように、食品と食品以外の資産があらかじめ一体となっている資産で、その一体となっている資産に係る価格のみが提示されているものをいいます。
「一体資産」のうち、**税抜価格が１万円以下**であって、**食品の価額の占める割合が２／３以上**の場合、全体が軽減税率の対象となります（それ以外は全体が標準税率の対象となります。）。

23

（資料㉔）

適格請求書等保存方式（インボイス制度）について

○ **適格請求書等保存方式（インボイス制度）**

インボイスは、商品・サービスを提供する事業者が、買い手となる事業者に対して、正確な適用税率や消費税額等を伝えるための書類であり、軽減税率を適切に実施するために必要不可欠なもの。

単一税率の国を含め、付加価値税を実施している日本以外のすべての国で導入されている。

【現行の区分記載請求書等保存方式】

※ インボイス制度までの４年間における暫定的な仕入税額控除方式

～2023年9月

【イメージ】

請求書
○○㈱御中
㈱△△
●年■月分　請求金額　43,600円
■月１日　割りばし　550円
■月３日　牛　肉　※　5,400円
：
合　計　43,600円
（10%対象　22,000円）
（８%対象　21,600円）
※は軽減税率対象

【記載事項】
① 請求書発行者の氏名又は名称
② 取引年月日
③ 取引の内容
④ 税率ごとに区分して合計した対価の額（税込）
⑤ 軽減税率の対象品目である旨
⑥ 請求書受領者の氏名又は名称

（ポイント）
- 受領した請求書に④・⑤の事項がなければ自ら"**追記**"**が可能**
- **免税事業者でも発行可能**
- 区分記載請求書の"**交付義務**"**はない**

【適格請求書等保存方式（インボイス制度）】

2023年10月～

【イメージ】

請求書
○○㈱御中
㈱△△（T1234…）
●年■月分　請求金額　43,600円
■月１日　割りばし　550円
■月３日　牛　肉　※　5,400円
：
合　計　43,600円
10%対象 22,000円 内税　2,000円
８%対象 21,600円 内税　1,600円
※は軽減税率対象

【記載事項】
区分記載請求書に以下の事項が追加されたもの
① 登録番号
《課税事業者のみ登録可》
② 適用税率
③ 消費税額

（ポイント）
- 交付するインボイスは、これまでの**請求書や領収書に記載事項を追加する**イメージ（受領者による"追記"は不可）
- **免税事業者は発行不可**（諸外国においても、インボイスを発行できるのは、課税事業者のみ）
- 登録した事業者は、買い手の求めに応じて**インボイス交付義務・写しの保存義務が発生**

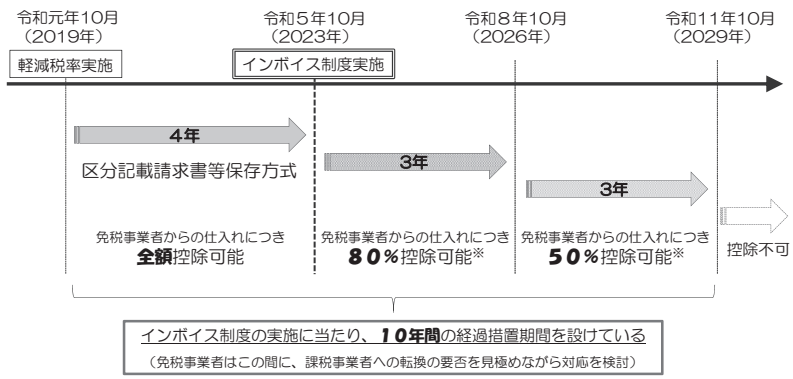
24

（資料㉕）

インボイス制度実施に当たっての経過措置について

○　インボイス制度の実施後は、免税事業者や消費者など、適格請求書発行事業者以外から行った課税仕入れに係る消費税額を控除することができなくなる。

○　しかし、激変緩和の観点から、免税事業者等からの仕入れについても、インボイス制度実施後６年間は仕入税額相当額の一定割合を控除可能な経過措置が設けられている。



インボイス制度の実施に当たり、**10年間**の経過措置期間を設けている
（免税事業者はこの間に、課税事業者への転換の要否を見極めながら対応を検討）

※　仕入税額控除の適用にあたっては、免税事業者等から受領する区分記載請求書等と同様の事項が記載された請求書等の保存と本経過措置の適用を受ける旨（８割控除・５割控除の特例を受ける課税仕入れである旨）を記載した帳簿の保存が必要

25

（資料㉖）

消費税に係る総額表示義務の特例について

○　総額表示義務の特例（転嫁対策特別措置法）

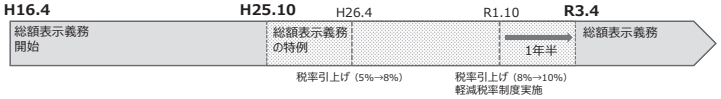
- 社会保障・税一体改革において、平成26年４月及び平成27年10月の二度にわたる消費税率の引上げ（税率10%への引上げについては、令和元年10月へ延期）を予定。

⇒ 事業者における値札の貼替え作業等の事務負担への配慮及び消費税の円滑かつ適正な転嫁の確保の観点から**総額表示義務の特例**を創設。

税込価格であると誤認されないための措置（**誤認防止措置**）**を講じているときに限り、税込価格を表示することを要しない（令和３年３月末まで）**

※　税込価格を表示しない事業者は、できるだけ速やかに税込価格を表示するよう努めなければならない。

○総額表示義務と特例スケジュール

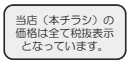


（参考）誤認防止措置の具体例（特例期間）

① 個々の値札等において税抜価格であることを明示

② 店内における掲示、チラシ等における表示により一括して税抜価格であることを明示

個々の値札等又は個別の商品価格の部分には、「○○○円」と税抜価格のみを表示し、別途、消費者が商品等を選択する際に目につきやすい場所に、明瞭に右のような表示



26

（資料㉗）

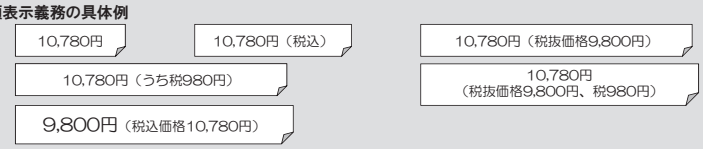
消費税に係る総額表示の義務付けについて

○　総額表示義務の考え方

- 『税抜価格表示』はレジで請求されるまで最終的にいくら支払えばいいのか分りにくい。
- 同一の商品･サービスでありながら「税抜表示」のお店と「税込表示」のお店が混在しているため価格が比較しづらい。

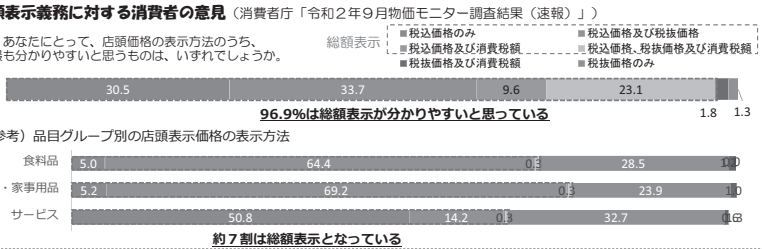
⇒ 事前に「消費税額を含む価格」を一目で分かるようにするため、平成15年度税制改正で**総額表示義務**を導入（平成16年４月１日から適用）。

総額表示義務の具体例



総額表示義務に対する消費者の意見（消費者庁「令和２年９月物価モニター調査結果（速報）」）

Q. あなたにとって、店頭価格の表示方法のうち、最も分かりやすいと思うものは、いずれでしょうか。



27

（資料㉘）

日本・欧州主要国における消費者に対する価格の表示方式（未定稿）
（2020 年 1 月現在）

	日　本	イギリス	ドイツ	フランス	EC 指令
表示方式 （総額/税抜）	総額表示	総額表示	総額表示	総額表示	総額表示
「総額表示」の詳細	税込の総額が表示されていればよい(注1)	税込の総額が表示されていればよい	税込の総額が表示されていればよい	税込の総額が表示されていればよい	税込の総額が表示されていればよい
経緯・根拠	消費税法改正により、2004年４月から総額表示を義務付け	・消費者保護法（1987年） ・価格表示令（1991年）により総額表示を義務付け	付加価値税導入以前から、総額表示を採用	付加価値税導入以前から、総額表示を採用	1998 年指令(注2)により、総額表示を義務付け
標準税理	10%	20%	19%	20%	—
付加価値税導入年	1989年	1973年	1968年	1968年	—

（注１）2013 年 10 月から 2021 年 3 月末までの間は、消費税転嫁対策特別措置法により、表示価格が税込価格であると誤認されないための措置を講じていれば、税込価格を表示しなくてもよいとする特例が設けられている。
（注２）消費者向け商品価格表示における消費者保護に関する指令。

28

（資料㉙）

1．緊急経済対策と財政の現状

2．経済社会の構造変化と今後の税制のあり方

（1）人口減少・少子高齢化への対応

（2）働き方やライフコースの多様化への対応

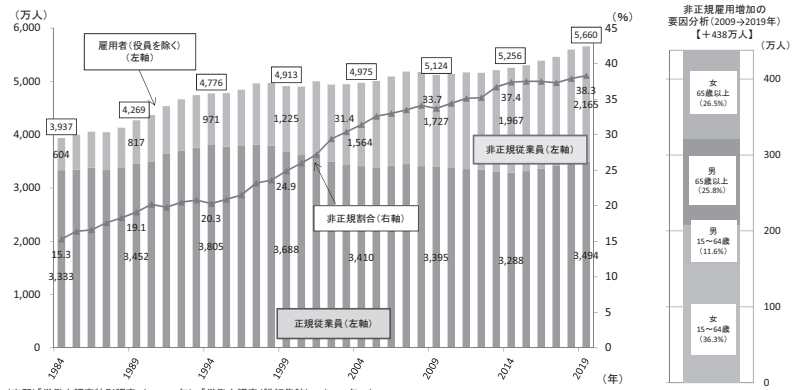
（3）グローバル化・デジタル化への対応

29

（資料㉚）

働き方やライフコースの多様化①

○ 平成の時代に、雇用者が緩やかに増加する中、そのペースを上回り非正規雇用者が増加。
2009年～2019年の非正規雇用者数の増加（+438万人）は、女性や高齢者の就業拡大が主な要因。

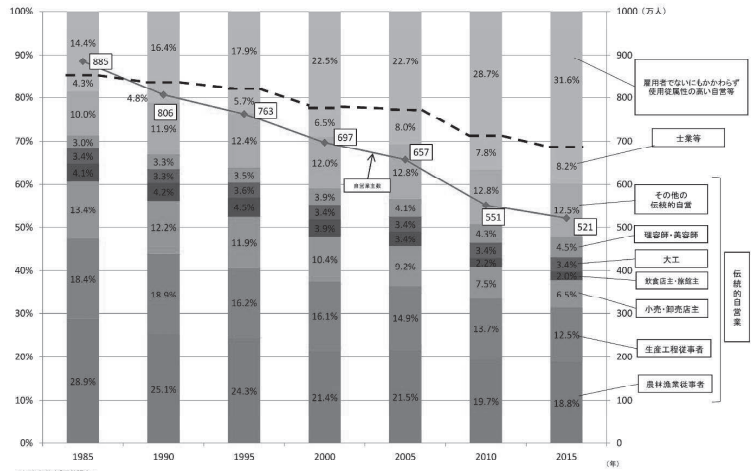


（出所）「労働力調査特別調査」（～2001年）、「労働力調査（詳細集計）」（2002年～）
（注1）「労働力調査特別調査」は各年2月の調査結果。「労働力調査（詳細集計）」は年平均値。両者は、調査方法、調査月などが相違することから、時系列比較には注意を要する。
（注2）2011年の数値は補完推計値を使用。
（注3）「非正規従業員」について、2008年以前の数値は「パート・アルバイト」、「労働者派遣事業所の派遣社員」、「契約社員・嘱託」及び「その他」の合計。2009年以降は「非正規従業員」として、新たに集計した数値。

30

（資料㉛）

働き方やライフコースの多様化②



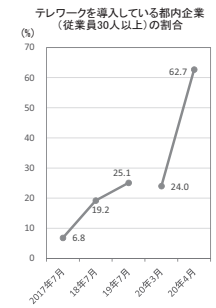
（出所）総務省「国勢調査」
（注1）山田久「働き方の変化と給料・社会保障制度への含意」（平成27年9月3日 政府税制調査会資料）の区分によると、「伝統的自営業」とは、農林漁業、製造業、小売・飲食店主など取引先との関係で使用従属性の低い従来型の自営業をいう。「士業等」とは、医師、弁護士、会計士・税理士、開業・装幀家など使用従属性の低い専門的職業をいう。「雇用者でないにもかかわらず使用従属性の高い自営等」とは、建築技師有りOSE、保険代理人・外交員など使用従属性の高い自営業主が多く含まれる職種もいい、前掲資料においては「雇用的自営等」とされている。
（注2）「自営業主」は、「雇人のある業主」、「雇人のない業主」及び「家庭内職者」。

31

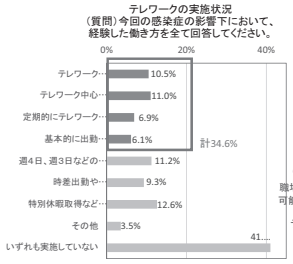
（資料㉜）

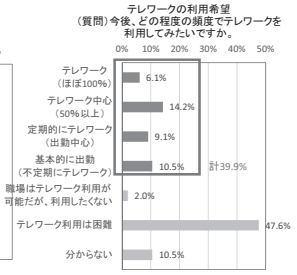
働き方やライフコースの多様化③

○ 東京都の調査によれば、テレワークを導入している都内企業の割合が本年3月の24.0%から4月の62.7%へと増加。
○ 内閣府の調査によれば、就業者の約35%が今回の感染症の影響下においてテレワークを経験し、就業者の約40%が今後もテレワークを利用すると回答。テレワーク経験者は未経験者に比べ、ワークライフバランスや職業選択・副業等への意識が変化した割合が高い。



（出所）2017年7月～19年7月は東京都「多様な働き方に関する実態調査」より、20年3月～20年4月は「テレワーク『導入率』緊急調査結果」より作成。





テレワーク経験者の意識変化

	（質問）今回の感染症拡大前と比べて、ご自身の「仕事と生活のどちらを重視したいか」という意識に変化はありましたか。				（質問）今回の感染症拡大前に比べて、職業選択、副業等の希望は変化しましたか。		
	生活を重視するように変化	変わらない	仕事を重視するように変化	分からない	変化した	変化していない	分からない
通常どおり勤務（いずれも実施していない）	34.4%	55.1%	5.1%	5.4%	27.6%	66.9%	5.5%
テレワーク経験者	64.2%	27.8%	5.1%	2.9%	46.3%	51.0%	2.8%

（出所）内閣府「新型コロナウイルス感染症の影響下における生活意識・行動の変化に関する調査」（令和2年6月）
（備考）インターネット調査（国内居住のインターネットパネル登録モニター。就業者の回収数6,685人。調査期間令和2年5月25日～6月5日）

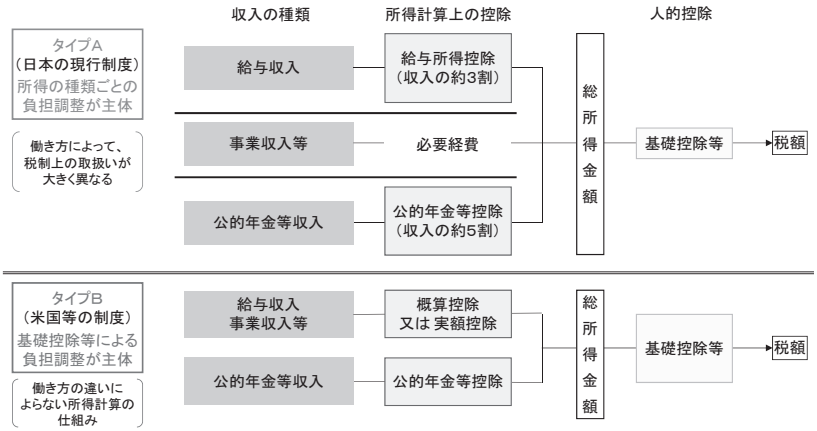
32

（資料㉝）

税負担の調整のあり方（イメージ）

○ **現在の所得税**は、様々な収入の中でも、**給与と年金のみに特別の優遇を認める仕組み**（タイプA）。これは、**実質的に会社員と同じような境遇にある請負労働者等、多様な働き方の拡大を想定していない**制度。

○ 米国等は、**基礎控除等による負担調整を主体**としており、**働き方の違いによらない仕組み**（タイプB）となっている。



33

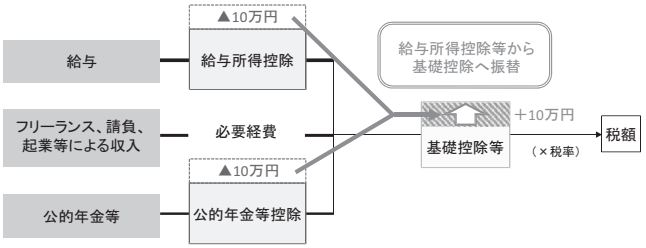
（資料㉞）

基礎控除への振替（30年度改正）

○ 我が国の個人所得課税は、**多様な働き方の拡大を想定しているとは言い難く、働き方や収入の稼得方法により所得計算が大きく異なる仕組み**となっている。

○ **給与所得控除・公的年金等控除の一部を基礎控除に振り替える**ことにより、フリーランスや起業、在宅で仕事を請け負う子育て中の女性など、様々な形で働く人を応援することができ、働き方改革の後押しになる。

［令和2年（2020年）分以後の所得税について適用］



※ 給与所得と年金所得の双方を有する者については、片方に係る控除のみが減額される。

34

（資料㉟）

各国の私的年金税制等について（原則的な取扱いを示したもの）

（2019年11月時点）

	日本		イギリス		フランス		ドイツ	
拠出	企業従業員	個人事業主・フリーランス	企業従業員	個人事業主・フリーランス	企業従業員	個人事業主・フリーランス	企業従業員	個人事業主・フリーランス
DB型企業年金（原則事業主拠出）［EET］	上限額なし	×（原則対象外）	非課税拠出に共通の枠あり ＜共通型＞ ※未使用の非課税枠は3年間繰越可能		上限額なし	×（原則対象外）	原則上限額あり	×（原則対象外）
DC型企業年金（原則事業主・本人拠出）［EET］	上限額あり	×（原則対象外）			個人年金貯蓄制度（PERP）の拠出枠を通じて企業年金等と拠出枠を調整 ＜調整型＞ ※未使用の非課税枠は3年間繰越可能	×（原則対象外）	上限額あり	×（原則対象外）
DC型個人年金等（原則本人拠出）［EET］	＜iDeCo＞ 上限額あり						＜リースター年金＞ 上限額あり	×（原則対象外）
	企業年金の加入状況等によってiDeCoの限度額が異なる						＜リューリップ年金＞ 上限額あり	
年金給付	一部課税（公的年金等控除）		課税		課税（概算控除あり）		課税	
投資・貯蓄推進［TEE］	＜NISA＞ 投資等上限額あり		＜ISA＞* 投資等上限額あり					

※ E はExempt（非課税）、T はTaxed（課税）を表す。年金等の拠出・運用・給付のどの段階で課税が行われるかに応じた制度類型の表記方法。ただし、 E、Tの具体的意味については控除等の存在も考慮しつつ、個別具体的に精査が必要。以降同じ。

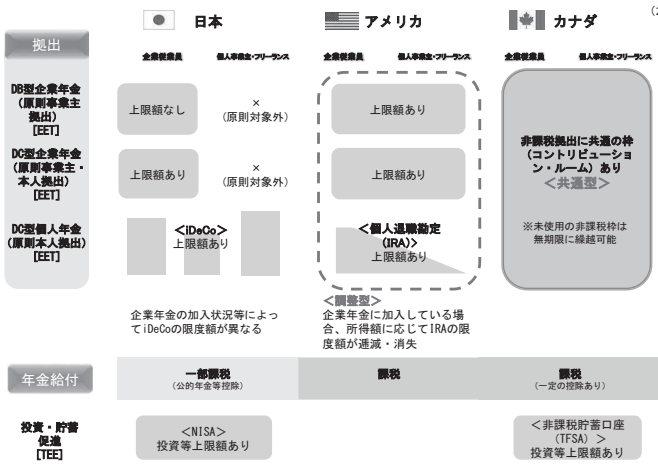
＊ 中途引出し制限等つきのライフタイムISAあり。

35

（資料㊱）

各国の私的年金税制等について（原則的な取扱いを示したもの）

（2019年11月時点）

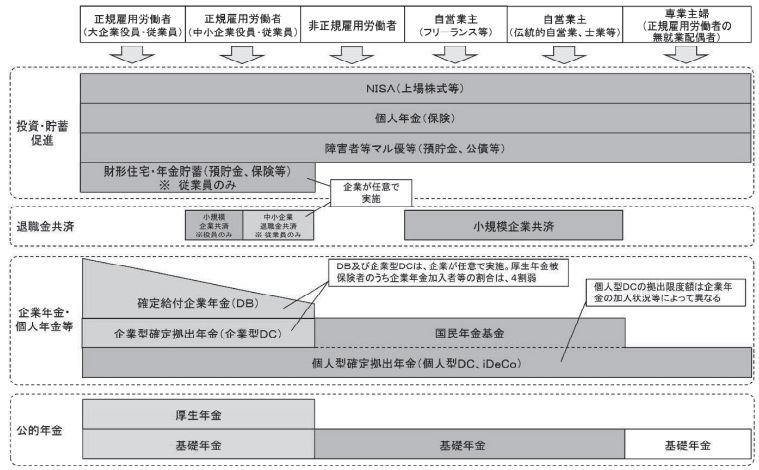


※本報告における私的年金とは、拠出時に所得控除の対象となる等、税制適格の仕組みを指し、個人退職勘定（IRA）等も含む。
※アメリカでは、DC型企業年金及びIRAの一種類として、TEEのロス（Roth）型も存在
※EはExempt（非課税）、TはTaxed（課税）を表す。年金等の拠出・運用・給付のどの段階で課税が行われるかに応じた制度類型の表記方法。
ただし、E、Tの具体的意味については控除等の存在も考慮しつつ、個別具体的に精査が必要。以降同じ。

36

（資料㊲）

老後の備え等に対する自助努力（資産形成）への主な支援措置の現状（イメージ）

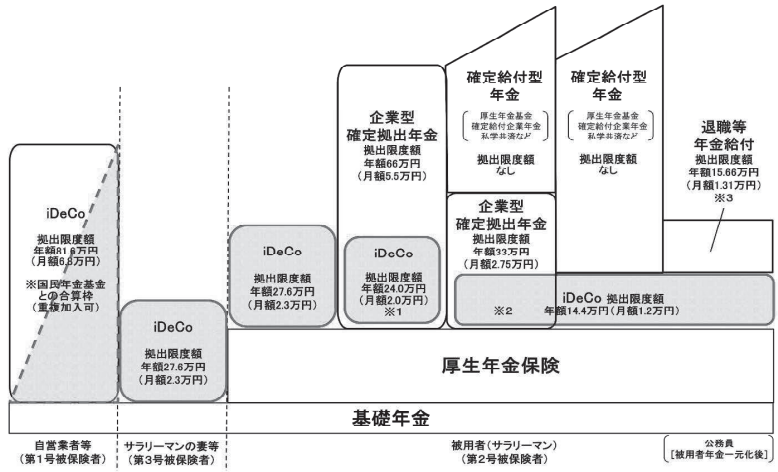


（注）上記は、原則的な取扱いを示すものであり、個々の制度について加入可能な対象者の範囲等をすべて網羅したものではない。

37

（資料㊳）

個人型確定拠出年金（iDeCo）の拠出限度額



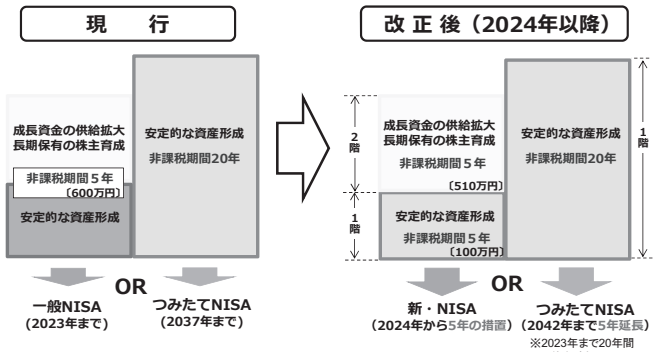
※1　企業型確定拠出年金のみを実施する企業の場合、企業型確定拠出年金への事業主掛金の拠出限度額を年額42.0万円とすることを規約で定めたときに限り、当該企業の従業員の個人型確定拠出年金への加入（拠出限度額：年額24.0万円）を認める。
※2　企業型確定拠出年金と確定給付型年金を実施する企業の場合、企業型確定拠出年金への事業主掛金の拠出限度額を年額18.6万円とすることを規約で定めたときに限り、当該企業の従業員の個人型確定拠出年金への加入（拠出限度額：年額14.4万円）を認める。
※3　退職等年金給付の保険料率の上限は、労使あわせて1.5%と決定されている。標準報酬の月額の上限62万円、標準賞与手当等の額の上限150万円であり、これらに基づき表中の拠出限度額を算出している。

38

（資料㊴）

NISA改正のイメージ

○ **2階建ての新・NISAを創設、1階はつみたてNISA類似（非課税期間は5年間）、2階部分は一般NISA類似**
○ **原則として、1階部分で積立投資を行った者が2階部分での非課税投資を行えるように**
　⇒ **より多くの国民が積立分散投資を経験**
（例外として、上場株式のみへの投資の場合は1階部分への投資なしに2階部分で投資可能）



※ジュニアNISAについては延長せず（2023年末で終了）

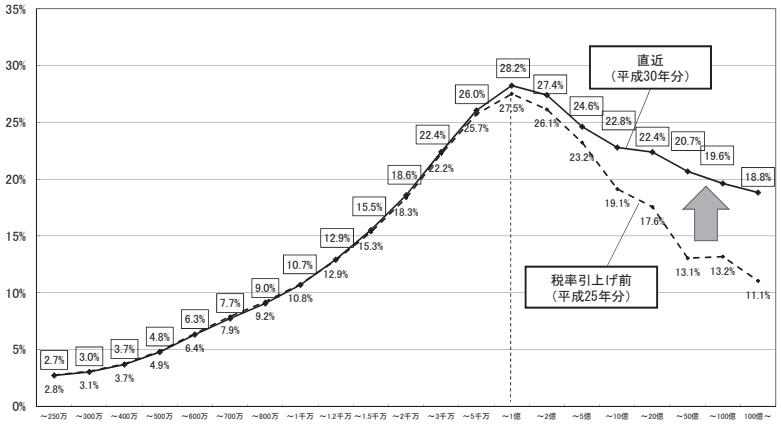
39

（資料㊵）

申告納税者の所得税負担率

○　高所得者層ほど所得に占める株式等の譲渡所得の割合が高いことや、金融所得の多くは分離課税の対象になっていること等により、高所得者層で所得税の負担率は低下。

○　平成25年度改正において、上場株式等の譲渡所得等に対する10%（所得税：７%、住民税：３%）の軽減税率は平成25年12月31日をもって廃止され、平成26年１月１日以後は20%（所得税：15%、住民税：５%）の税率が適用されている。



（備考）各年分の国税庁「申告所得税標本調査（税務統計から見た申告所得税の実態）」より作成。　　（合計所得金額：円）

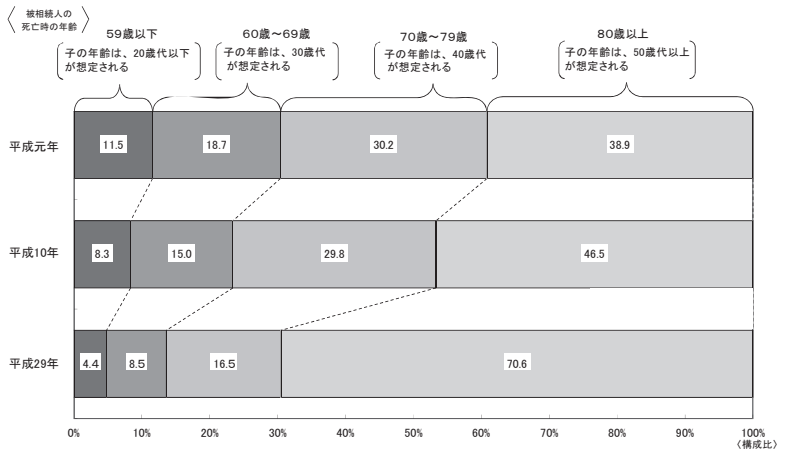
（注）　所得金額があっても申告納税額のない者（例えば還付申告書を提出した者）は含まれていない。
　　また、源泉分離課税の利子所得、申告不要を選択した配当所得及び源泉徴収口座で処理された株式等譲渡所得で申告不要を選択したものも含まれていない。

40

（資料㊶）

相続税の申告からみた被相続人の年齢の構成比

○　被相続人の高齢化が進んでおり、相続による若年世代への資産移転が進みにくい状況となっている。
　⇒　資産移転の時期の選択により中立的な制度の構築について検討していく必要。

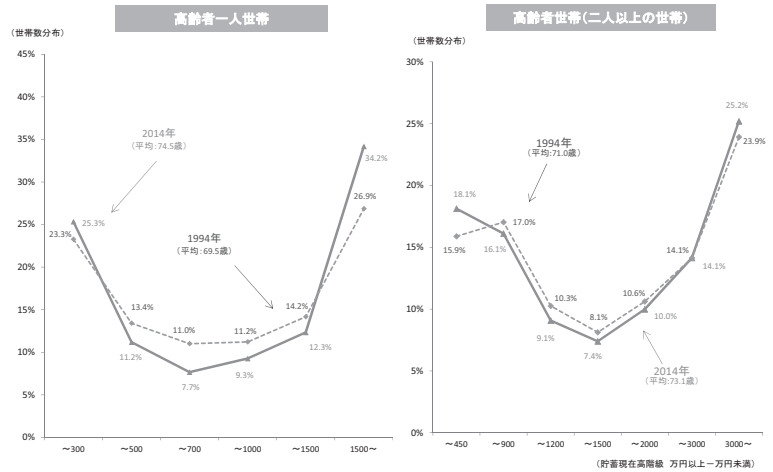


（注）主税局調べ。

41

（資料㊷）

貯蓄現在高階級別　世帯数分布（高齢者世帯）（1994年→2014年）

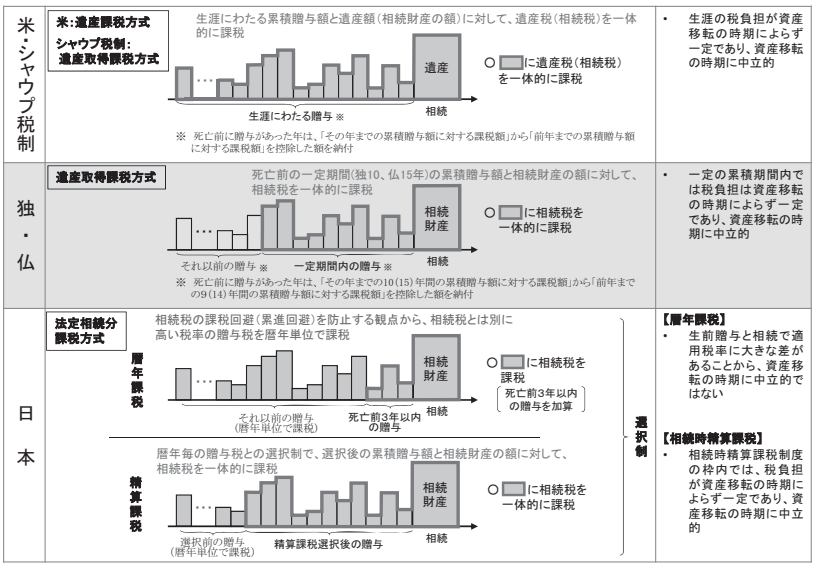


（出所）総務省「全国消費実態調査」
（注1）高齢者は、1994年については60歳以上、2014年については65歳以上。
（注2）高齢者世帯（二人以上の世帯）は、「高齢者夫婦世帯（夫65歳以上、妻60歳以上の夫婦のみの世帯）」。

42

（資料㊸）

我が国と諸外国の相続・贈与に関する税制の比較



43

（資料㊹）

1. 緊急経済対策と財政の現状

2. 経済社会の構造変化と今後の税制のあり方

（1）人口減少・少子高齢化への対応

（2）働き方やライフコースの多様化への対応

（3）グローバル化・デジタル化への対応

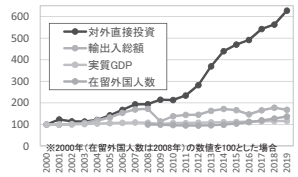
44

（資料㊺）

グローバル化の進展

○ 平成の時代に、国際的な貿易や資本移動の自由化を背景として、日本経済は貿易立国から投資立国へと構造を転換。
製造業の生産拠点の海外移転もあり貿易黒字が減少した一方、対外投資の蓄積により所得収支の黒字が拡大。
○ 生産、雇用、販売、マーケティング等が様々な国・地域に展開されるようになり、企業の活動が複雑化。

貿易、投資、在留外国人数の伸び（日本）

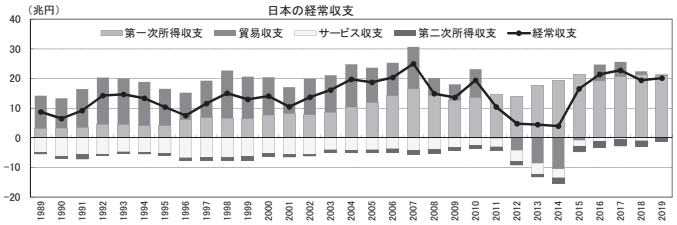


（出所）財務省、国民経済計算、法務省の各統計より作成

スマートフォンにおける
グローバルバリューチェーンの例

（出所）総務省「令和元年度 情報通信白書」

日本の経常収支



（出所）財務省

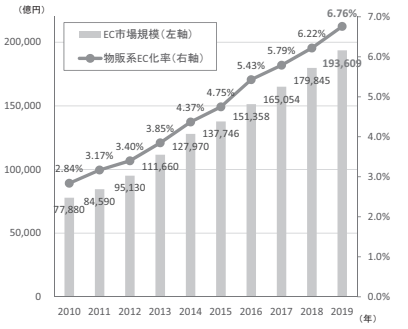
45

（資料㊻）

経済のデジタル化

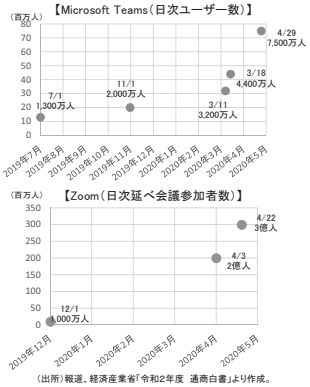
○ 経済や社会のあらゆる場面でＩＣＴやＩｏＴの活用が進展。商品の購入等様々な取引をオンラインで行うことが日常化。
○ 国境に関係なくコンテンツやサービスを提供する経済活動が進展。
感染症により経済・社会のデジタル化が加速。対面のコミュニケーションが制限され、ビジネス、教育、会議のオンライン化が進展。

日本のBtoC-EC（消費者向け電子商取引）市場規模の推移



（備考）「EC化率」は全ての商取引金額（商取引市場規模）に対する電子商取引市場規模の割合。
「EC化率」の算出対象は、以上のBtoC-ECでは物販系分野。
（出所）経済産業省「令和元年度 電子商取引に関する市場調査」

オンラインコミュニケーションツールの利用状況



（出所）報道、経済産業省「令和2年度 通商白書」より作成。

46

（資料㊼）

経済のデジタル化に伴う国際課税上の課題

背景

○ 電子商取引等の電子経済に対し、現行の国際課税ルールでは間接税・直接税の課税が十分に行えていないおそれがあるため、BEPS（Base Erosion and Profit Shifting；税源浸食と利益移転）プロジェクトの下、課税上の課題について対応を検討。

これまでの取組み

① 間接税
- 国境を越えて提供される電子サービスに対する消費課税（27年度税制改正で対応）

② 直接税
- 倉庫等でも一定の要件の下でPE認定できるようにPEの定義拡大（30年度税制改正で対応）

（参考）恒久的施設（PE: Permanent Establishment）とは、事業を行う一定の場所（支店等）・代理人をいう。例えば、外国企業が日本国内で事業を行う場合、日本国内にその企業のPEがなければ、その企業の事業利得に課税できない（「PEなければ課税なし」の原則）。

- 経済の電子化が現行の国際課税原則に与える影響を分析した上で、「PEなければ課税なし」等の国際課税原則の見直しの実施に合意。

47

（資料㊽）

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

● BEPS（税源浸食と利益移転）プロジェクト参加国（130以上の国・地域）の間で議論しており、2019年６月のG20財務大臣会合（於：福岡）及びG20サミット（於：大阪）に本作業計画を提出・承認。

● 本作業計画では、以下の**２つの柱からなる解決策**について検討し、2020年１月に解決策の制度の大枠について合意の上、**2020年末までに最終報告書を取りまとめる**こととしている。

解決策の２つの柱

第１の柱：

市場国に対し適切に課税所得を配分するためのルールの見直し

第２の柱：

軽課税国への利益移転に対抗する措置の導入

48

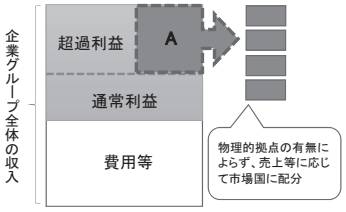
（資料㊾）

解決策の第1の柱：国際課税原則の見直し①

経済のデジタル化に伴う課税上の課題（国際課税原則の見直し）

市場国への新たな課税権の配分

- 大規模な多国籍企業グループの全体の利益の一定割合を市場国に配分
- 自動化されたデジタルサービスと消費者向けビジネスに限定



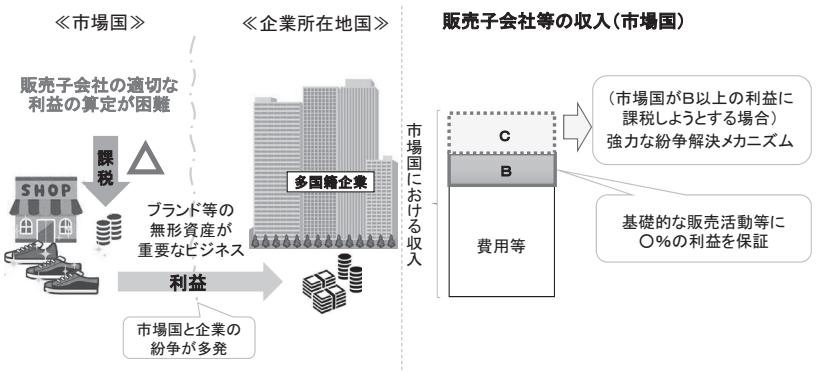
49

（資料⑩）

解決策の第1の柱：国際課税原則の見直し②

経済のデジタル化に伴う課税上の課題
（市場国の販売活動等の利益配分）

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



（資料⑪）

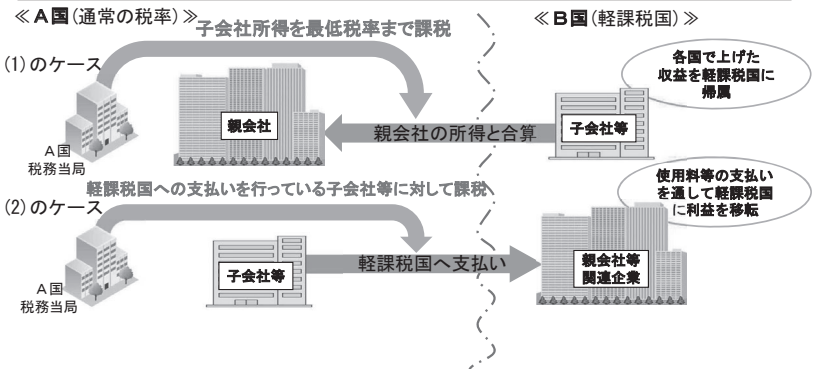
解決策の第2の柱：主要な2つのルール

第2の柱

○ 全ての多国籍企業グループが最低限の法人税負担をすることを確保するため、以下のルール等を導入。

⑴ 所得合算ルール：軽課税国にある子会社等へ帰属する所得を最低税率まで親会社の国で課税

⑵ 軽課税支払ルール：軽課税国への支払いを行っている子会社等に対し、支払会社の国で課税



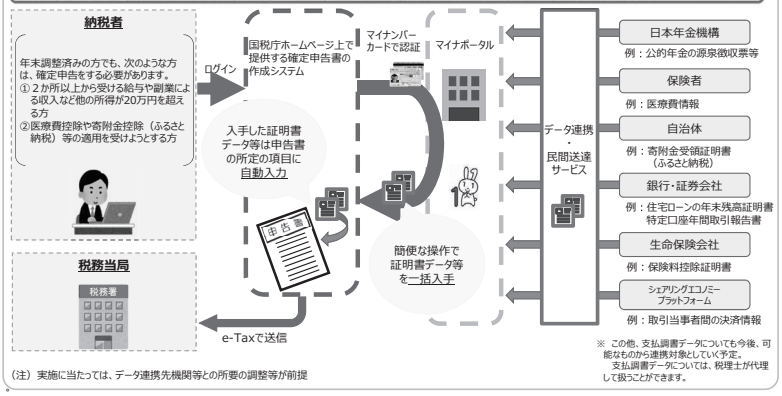
（資料㊷）

税務手続のデジタル化（個人の皆様向け）

【取組例】マイナポータルを活用した確定申告の簡便化のイメージ

確定申告に必要な控除証明書等の情報をマイナポータル経由で一括入手し、そのデータを確定申告書に自動入力できる仕組みの実現に向けた検討を行っています。

※ 仕組みの検討に当たっては、関係府省等と連携し、最新の各種セキュリティ対策の導入等、情報の取扱いに細心の注意を払います。



（注）実施に当たっては、データ連携先機関等との所要の調整等が前提

52

（資料㊸）

税務手続のデジタル化（個人の皆様向け）

【取組例①】スマートフォン・タブレットによる電子申告（確定申告書等作成コーナー）

これまでの取組

- ○ スマホ専用画面の提供【平成31年１月導入済】
  → 年末調整済の給与所得者で、医療費控除やふるさと納税などの寄附金控除を適用した還付申告に対応
- ○ ID・パスワード方式によるe-Tax送信に対応【平成31年１月導入済】
- ○ スマホ専用画面の利用対象者の拡大【令和２年１月導入済】
  → 全ての給与所得者、年金収入などの雑所得者、一時所得者にも対象を拡大
- ○ マイナンバーカード読取機能付のスマホ(※)を利用したマイナンバーカード方式によるe-Taxに対応【令和２年１月導入済】
  （※）令和２年４月30日現在において、Androidの127機種及びiPhone７以降の端末がマイナンバーカードの読み取りに対応済。

今後の取組

- ○ タブレット端末を利用したマイナンバーカード方式によるe-Tax送信に対応【令和３年１月導入予定】
  → ICカードリーダライタがなくてもマイナンバーカード読取機能付のスマホと連携することによりマイナンバーカード方式を可能とする。
- ○ マイナポータルを活用した所得税確定申告の簡便化に対応【令和３年１月導入予定】
- ○ 源泉徴収票をスマホのカメラで撮影し、自動入力する機能の提供【令和４年１月導入予定】
- ○ スマホ専用画面の利用対象者の拡大【令和４年１月導入予定】
  → 特定口座において株式等の譲渡や配当等の受入れなどの取引を行っている方にも対象を拡大

53

（資料㊹）

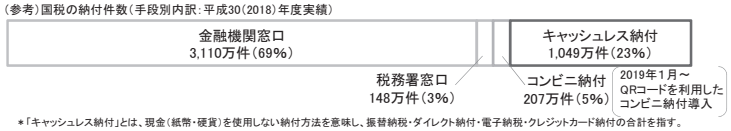
キャッシュレス納付の推進に向けた今後の取組

～スマート、スムーズ、スピーディな国税の納付を目指して～

現状と課題

- 国税の納付については、現状、全体の4分の3が金融機関や税務署の窓口で行われている。
- 納税者の利便性を向上させるとともに、現金管理等に伴う社会全体のコストを縮減する観点から、キャッシュレス納付を推進していく必要。

（参考）国税の納付件数（手段別内訳：平成30（2018）年度実績）



＊「キャッシュレス納付」とは、現金（紙幣・硬貨）を使用しない納付方法を意味し、振替納税・ダイレクト納付・電子納税・クレジットカード納付の合計を指す。

中長期的な目標

納税者が税務署等の窓口に赴くことなく、自宅や事業所で、スマート、スムース、スピーディに、納付できる姿
⇒ 令和7（2025）年度までにキャッシュレス納付比率4割程度を目指す

具体的な取組

利用勧奨、広報・周知	既存の納付手段の改善	新たな納付手段の提供（多様化）
・官民連携による周知強化 ・関係団体等と協力したダイレクト納付利用の働きかけ（注）	・ダイレクト納付及び振替納税の届出の電子化	（技術動向の今後の動向を見据えた） ・新たな決済手段の活用

（注）地方税共通納税システムが導入予定（令和元（2019）年10月～）。

54

（資料㊺）

企業等の生産性向上を促すための電子帳簿等保存制度の見直し （令和２年度改正）

○ バックオフィスの効率化による企業等の生産性向上を図る観点から、請求書や領収書等の授受及び保存について電子化を推進することが重要。また、クラウドを活用したサービスやキャッシュレス決済の普及などを踏まえ、国税関係書類の保存の在り方についても時代に即したものとなるよう見直していくことが必要。

○ こうした観点から、電子的に受領した請求書等をデータのまま保存する場合の要件（選択肢）について、①ユーザーが自由にデータを改変できないシステム（サービス）等を利用している場合、②発行者側でデータにタイムスタンプ(注)を付与している場合の2類型を追加する（令和2年10月１日施行）。

（注）一定の時刻からデータが変更されていないこと等を証明するための仕組み

（電子的に受領した請求書等をデータのまま保存する場合の要件）

改正前

a. データの受領後遅滞なくタイムスタンプを付与、又は
b. 改ざん防止等のための事務処理規程を作成し運用
（注）紙で受領した請求書等をスキャンしたデータを保存する場合には税務署長の承認が必要だが、もともと電子的に受領したデータについては同承認は不要。

改正後（左記に加え以下も可）

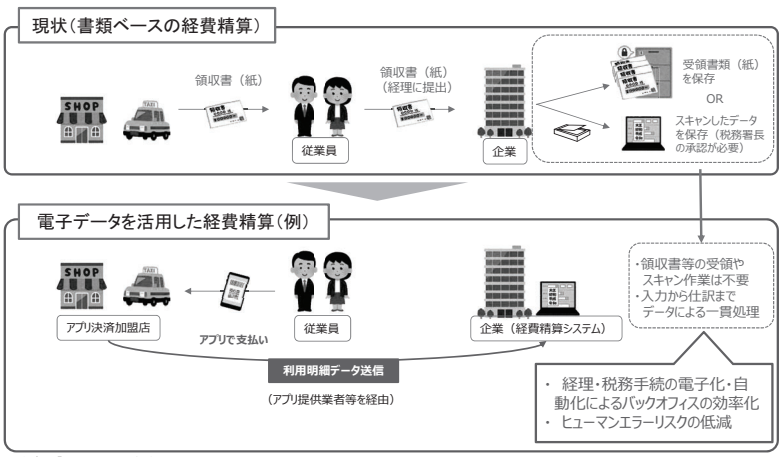
c. ユーザー（受領者）が自由にデータを改変できないシステム（サービス）等を利用
d. 発行者側でタイムスタンプを付与

※ いずれの場合もデータが適正に保存されていれば、紙の請求書や領収書等の受領やスキャン作業は不要。
⇒ 経理・税務手続の電子化・自動化により、バックオフィスの効率化に寄与

55

（資料㊻）

電子取引の推進（データの授受や活用方法の多様化への対応）



（参考）（「電子取引」の定義）

「取引情報（取引に関して受領し、又は交付する注文書、契約書、送り状、領収書、見積書その他これらに準ずる書類に通常記載される事項をいう。）の授受を電磁的方式により行う取引」をいう。（電子帳簿保存法2条6号）

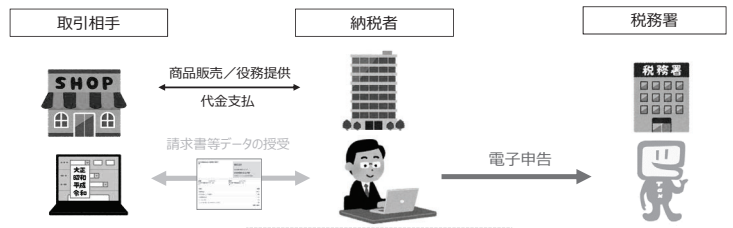
⇒ 電子取引を行った場合、所定の方法により、当該電子取引の取引情報に係る電磁的記録を保存する必要。

56

（資料㊼）

電子帳簿保存の推進（取引データと帳簿・申告データの連携）（イメージ）

○ 取引に係る請求書等データの授受の普及・促進（データの適正性を確保できるシステムを利用）
○ 請求書等データを活用した経理・税務手続の電子化・自動化
⇒ 帳簿に自動反映されたデータを申告書に自動反映し、電子申告を実施



・事務負担の軽減（バックオフィスの効率化）及び簡便かつ正確な経理・税務手続の実現
・クラウド会計ソフト等の活用によるデジタル化は、小規模事業者でも利用可能
・税務申告業務の削減のみならず、月次決算などをタイムリーに把握可能となることで、金融機関での融資相談や、各種支援事業への申し込みにおいても有用

57

地方税制関係資料

総務省自治税務局

目　　次

地方財政・地方税制の現状と課題

総論：地方財政・地方税政の現状と課題

（資料❶）総論：地方財政・地方税制の現状と課題……36
（資料❷）地方財政の果たす役割……36
（資料❸）地方財政計画の歳出の推移……37
（資料❹）平成２年度と令和２年度の地方財政計画における歳入・歳出区分の比較…37
（資料❺）地方財政の財源不足と借入金残高の状況……38
（資料❻）国・地方の税源配分について……38
（資料❼）国税・地方税の税収内訳（令和２年度地方財政計画額）……39
（資料❽）地方税収（地方財政計画ベース）の推移……39
（資料❾）主要税目（地方税）の税収の推移……40
（資料❿）人口一人当たりの税収額の指数（平成30年度決算額）……40
（資料⓫）地方税の充実確保と偏在性が小さく安定的な地方税体系の構築……41
（資料⓬）税源移譲に伴う所得税・個人住民税の税率について……41
（資料⓭）消費税率（国・地方）の引上げについて……42
（資料⓮）消費税率の引上げと地方法人課税の偏在是正……42
（資料⓯）地域間の財政力格差の拡大……43
（資料⓰）地方法人課税における新たな偏在是正措置（令和元年度改正）……43
（資料⓱）新たな偏在是正措置の考え方と効果……44

各論①：個別地方税制の現状と課題

（資料⓲）各論①：個別地方税制の現状と課題……44

１．固定資産税

（資料⓳）１．固定資産税……45
（資料⓴）固定資産税の概要……45
（資料㉑）固定資産税の令和３年度評価替えへの対応……46
（資料㉒）宅地等に対する固定資産税の課税の仕組み（平成30年度～令和２年度）…46
（資料㉓）商業地等の据置特例の現状と課題……47
（資料㉔）平成30年度税制改正大綱（負担調整措置関係部分抜粋）……47

２．車体課税

（資料㉕）２．車体課税……48
（資料㉖）車体課税（地方税）の現状……48
（資料㉗）令和元年度税制改正における車体課税の大幅見直し（全体像）……49
（資料㉘）自動車関係諸税の課税のあり方の検討……49

３．森林環境税

（資料㉙）森林環境税……50
（資料㉚）森林環境税及び森林環境譲与税の制度設計……50
（資料㉛）森林環境譲与税の増額……51
（資料㉜）森林環境贈与税の取組事例集（令和元年度）……51

４．新型コロナウイルス感染症緊急経済対策における税制上の措置

（資料㉝）４．新型コロナウイルス感染症緊急経済対策における税制上の措置……52
（資料㉞）新型コロナウイルス感染症緊急経済対策における税制上の措置について（地方税関係）……52
（資料㉟）徴収の猶予制度の特例……53
（資料㊱）中小事業者等が所有する償却資産及び事業用家屋に係る固定資産税及び都市計画税の軽減措置……53
（資料㊲）生産性革命の実現に向けた固定資産税の特例措置の拡充・延長……54
（資料㊳）自動車税・軽自動車税環境性能割の臨時的軽減の延長……54

各論②：地方税務手続きの電子化

（資料㊴）各論②：地方税務手続きの電子化……55
（資料㊵）ＩＣＴ化の進展に対応した主な施策（地方税）……55
（資料㊶）eLTAX（エルタックス）について ……56
（資料㊷）地方税共通納税システムの導入……56
（資料㊸）令和２年度税制改正（地方税共通納税システムの対象税目の拡大）……57
（資料㊹）成長戦略（令和２年７月17日閣議決定）（抄）【地方税通納税システムの対象税目拡大関係】……57
（資料㊺）令和２年度税制改正（固定資産税（償却資産）の電子申告率の向上に向けた環境整備）……58
（資料㊻）令和２年度税制改正（特別徴収税額通知（納税義務者用）の電子化）……58
（資料㊼）ICT による収納手段の多様化 ……59

地方財政・地方税制の現状と課題

MIC

第72回　租税研究大会

令和2年9月16日

総務省 自治税務局長　稲岡 伸哉

（資料❶）

MIC

総論：地方財政・地方税制の現状と課題

1

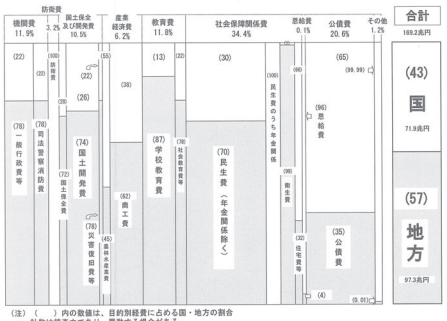
（資料❷）

2

地方財政の果たす役割

○ 我が国の内政を担っているのは地方公共団体であり、国民生活に密接に関連する行政は、そのほとんどが地方団体の手で実施されている。
○ その結果、政府支出に占める地方財政のウェートは国と地方の歳出決算・最終支出ベースで約3／5となっている。

○ 国と地方の役割分担（平成30年度決算）
＜歳出決算・最終支出ベース＞



（注）（　）内の数値は、目的別経費に占める国・地方の割合
計数は精査中であり、異動する場合がある。

国と地方との行政事務の分担

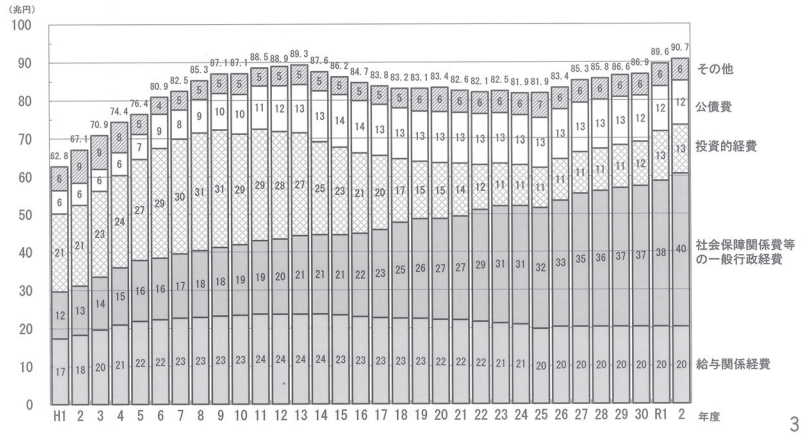
分野		公共資本	教育	福祉	その他
国		○高速自動車道 ○国道 ○一級河川	○大学 ○私学助成（大学）	○社会保険 ○医師等免許 ○医薬品許可免許	○防衛 ○外交 ○通貨
地方	都道府県	○国道（国管理区間以外） ○都道府県道 ○一級河川（国管理区間以外） ○二級河川 ○港湾 ○公営住宅 ○市街化区域、調整区域決定	○高等学校・特別支援学校 ○小・中学校教員の給与・人事 ○私学助成（幼～高） ○公立大学（特定の県）	○生活保護（町村の区域） ○児童福祉 ○保健所	○警察 ○職業訓練
	市町村	○都市計画等（用途地域、都市施設） ○市町村道 ○準用河川 ○港湾 ○公営住宅 ○下水道	○小・中学校 ○幼稚園	○生活保護（市の区域） ○児童福祉 ○国民健康保険 ○介護保険 ○上水道 ○ごみ・し尿処理 ○保健所（特定の市）	○戸籍 ○住民基本台帳 ○消防

（資料❸）

地方財政計画の歳出の推移

近年の地方財政計画の歳出は、高齢化の進行等により社会保障関係費（一般行政経費に計上）が増加する一方で、給与関係経費や投資的経費が減少している。

※令和元年度・２年度においては、人づくり革命等に係る事業費の計上により歳出が増加



3

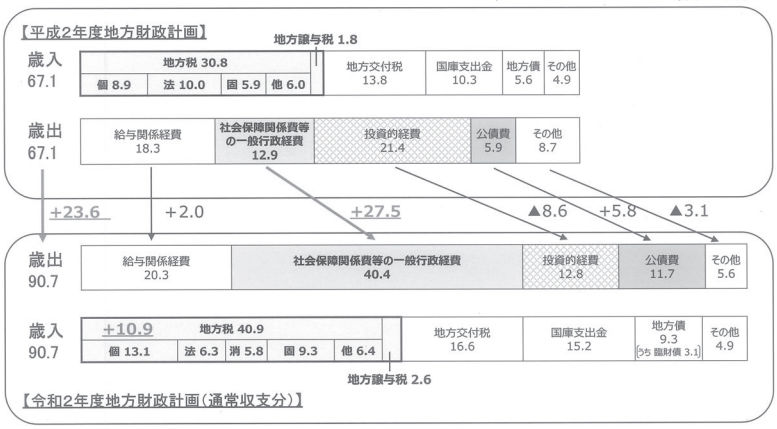
（資料❹）

4

平成２年度と令和２年度の地方財政計画における歳入・歳出区分の比較

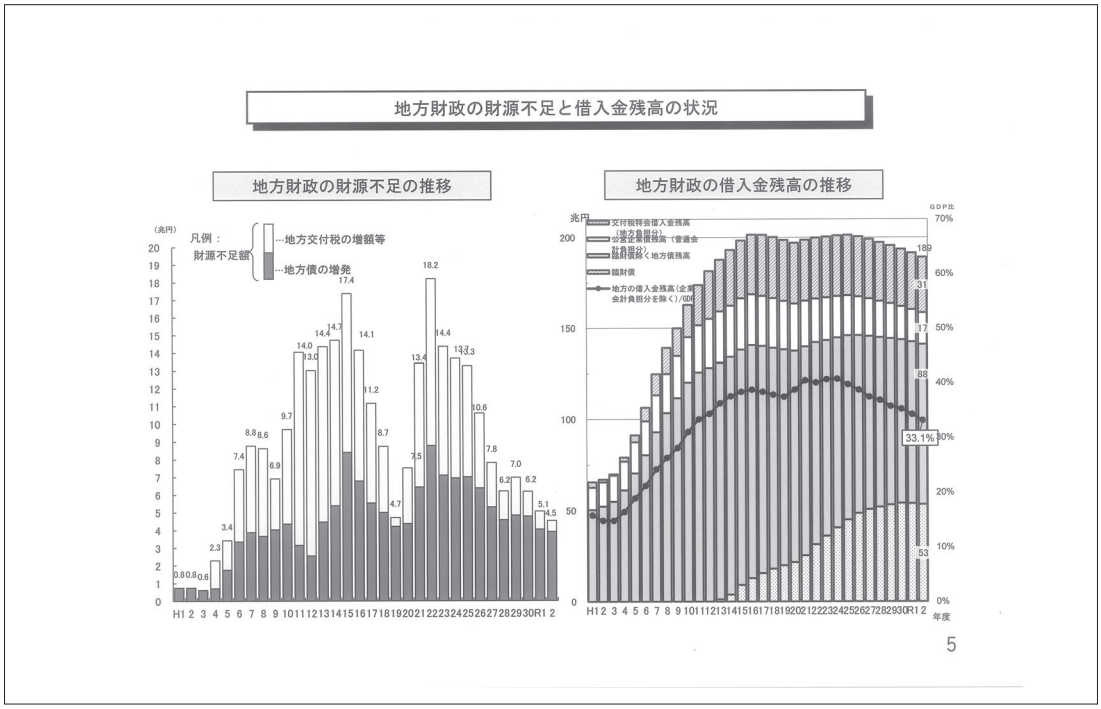
○ 歳出は、高齢化の進行等により社会保障関係費が増加する一方で、投資的経費等が減少している。
○ 歳出全体の伸びは+23.6兆円であるが、地方税・地方譲与税の伸びは+10.9兆円にとどまっている。

（単位：兆円）

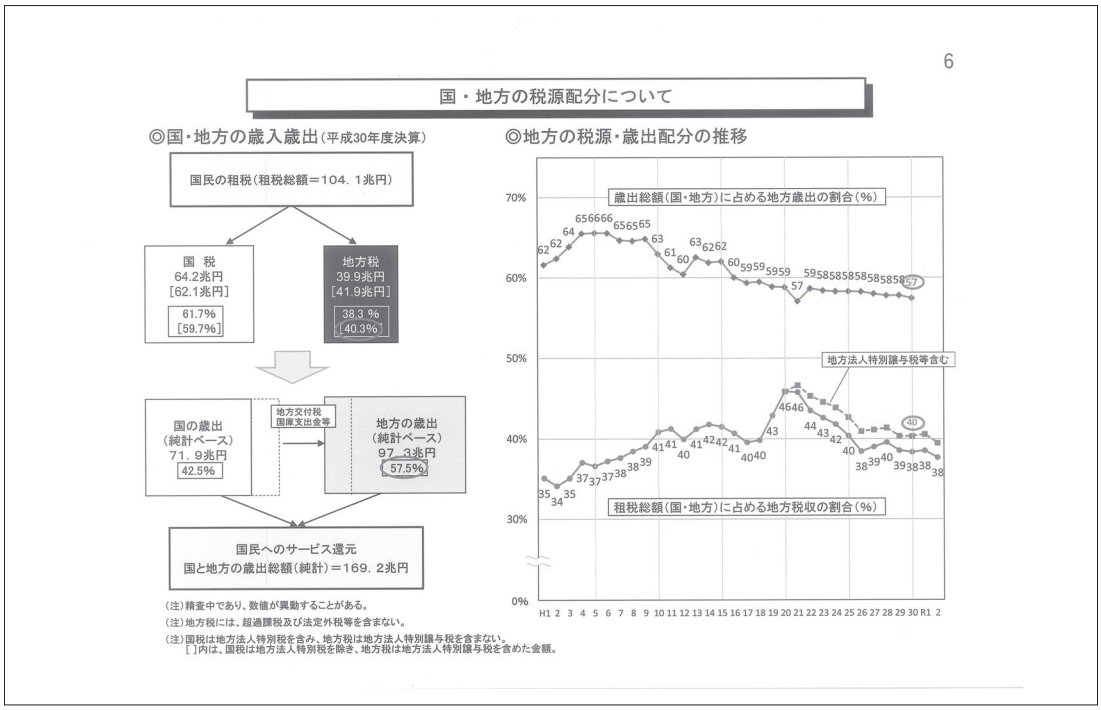


※図中の「個」は個人住民税、「法」は地方法人二税、「消」は地方消費税、「固」は固定資産税をさす。

（資料❺）

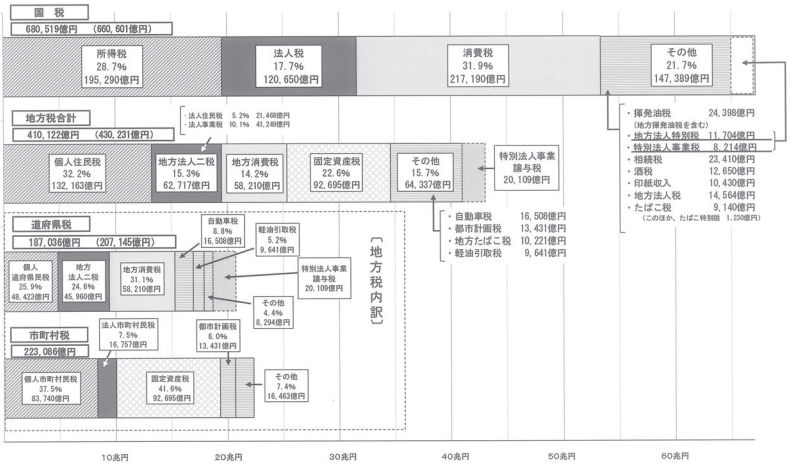

地方財政の財源不足と借入金残高の状況
地方財政の財源不足の推移
凡例：
財源不足額
…地方交付税の増額等
…地方債の増発
地方財政の借入金残高の推移
5

（資料❻）


6
国・地方の税源配分について
◎国・地方の歳入歳出（平成30年度決算）
国民の租税（租税総額＝104．1兆円）
国 税
64.2兆円
[62.1兆円]
61.7%
[59.7%]
地方税
39.9兆円
[41.9兆円]
38.3 %
[40.3%]
国の歳出
（純計ベース）
71．9兆円
42.5%
地方交付税
国庫支出金等
地方の歳出
（純計ベース）
97．3兆円
57.5%
国民へのサービス還元
国と地方の歳出総額（純計）＝169．2兆円
◎地方の税源・歳出配分の推移
歳出総額（国・地方）に占める地方歳出の割合（%）
地方法人特別譲与税等含む
租税総額（国・地方）に占める地方税収の割合（%）
(注)精査中であり、数値が異動することがある。
(注)地方税には、超過課税及び法定外税等を含まない。
(注)国税は地方法人特別税を含み、地方税は地方法人特別譲与税を含まない。
[ ]内は、国税は地方法人特別税を除き、地方税は地方法人特別譲与税を含めた金額。

（資料❼）

国税・地方税の税収内訳（令和２年度地方財政計画額）



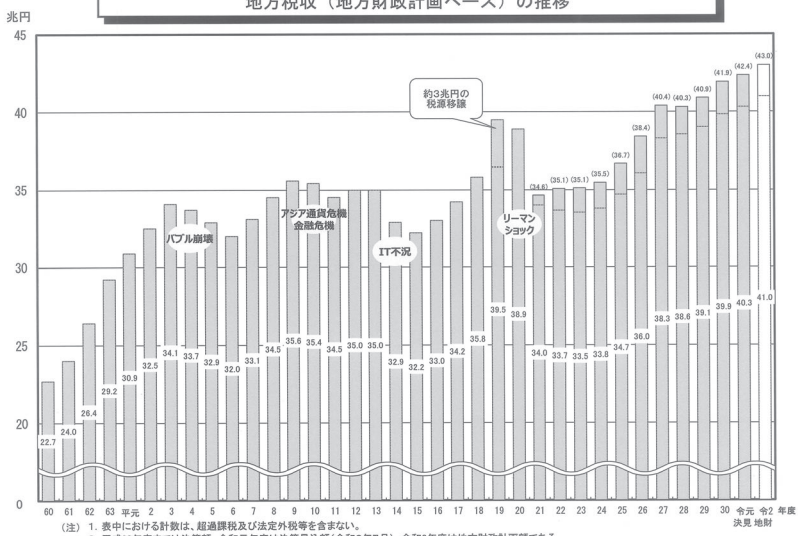
（注）１　各税目の%は、それぞれの合計を100%とした場合の構成比である。
　　２　国税は特別会計を含み、地方税には、超過課税及び法定外税等を含まない。
　　３　国税は地方法人特別税及び特別法人事業税を含み、地方税は特別法人事業譲与税を含まない。
　　（）内は、国税は地方法人特別税及び特別法人事業税を除き、地方税は特別法人事業譲与税を含めた金額である。
　　４　計数はそれぞれ四捨五入によっているので、計とは一致しない場合がある。

7

（資料❽）

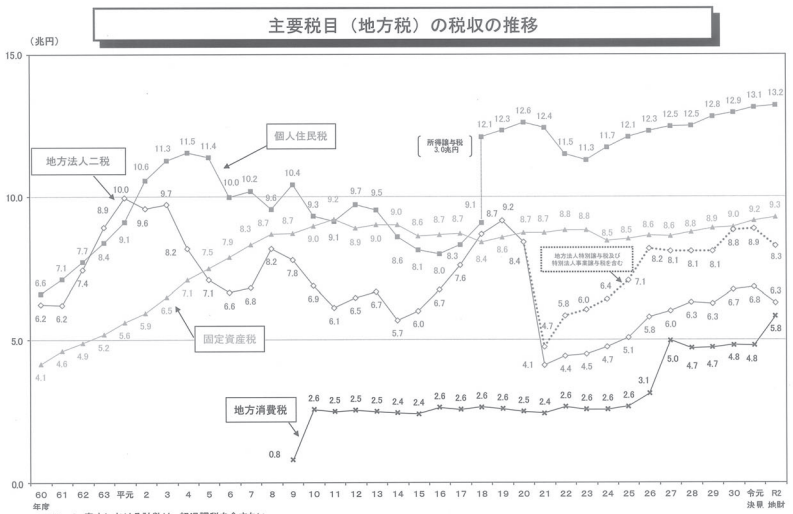
8

地方税収（地方財政計画ベース）の推移



（注）１．表中における計数は、超過課税及び法定外税等を含まない。
　　２．平成30年度までは決算額、令和元年度は決算見込額（令和2年7月）、令和2年度は地方財政計画額である。
　　３．括弧書きは、平成21年度以降、国から都道府県に対して譲与されている地方法人特別譲与税（～R1）及び特別法人事業譲与税（R2～）を含めたものである。

（資料❾）

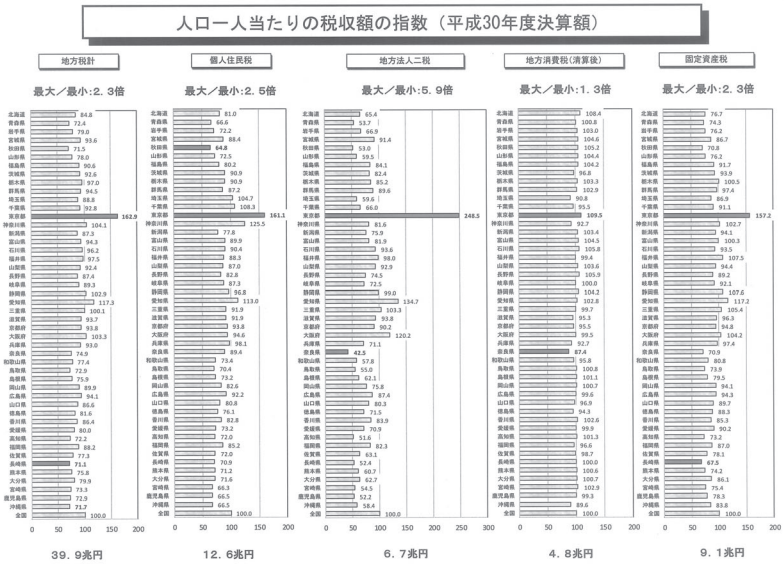


（注）1. 表中における計数は、超過課税を含まない。
2. 平成30年度までは決算額、令和元年度は決算見込額（令和2年7月）、令和2年度は地方財政計画額である。
3. 地方法人二税の平成21年度以降の点線は、国から都道府県に対して譲与されている地方法人特別譲与税（～R1）及び特別法人事業譲与税（R2～）を加算した額。
（㉑ 0.6兆円、㉒ 1.4兆円、㉓ 1.5兆円、㉔ 1.7兆円、㉕ 2.0兆円、㉖ 2.4兆円、㉗ 2.1兆円、㉘1.8兆円、㉙1.8兆円、㉚2.1兆円、㉛ 2.0兆円、㉒2.0兆円）

9

（資料❿）

10

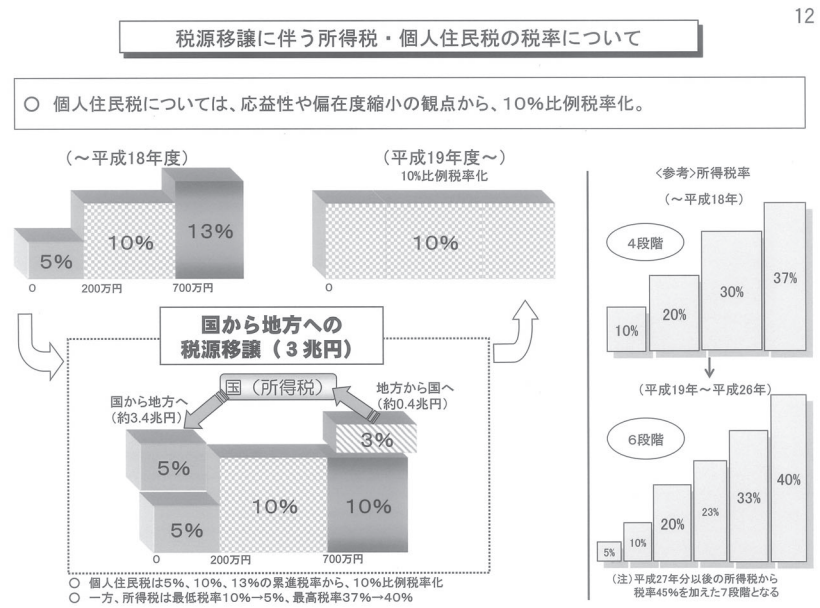


※上段の「最大／最小」は、各都道府県ごとの人口1人当たり税収額の最大値を最小値で割った数値であり、下段の数値は、税目ごとの税収総額である。

（資料⓫）

地方税の充実確保と偏在性が小さく安定的な地方税体系の構築
充実確保
偏在性の縮小
安定性
平成9年度
地方消費税の創設 ※消費譲与税を廃止
16年度
外形標準課税の導入
16～19年度
三位一体の改革
・3兆円の税源移譲（所得税→住民税）　・個人住民税所得割の比例税率化
※平成16～18年度は所得譲与税
20年度
地方法人特別税・譲与税の創設
（法人事業税を一部国税化、H26縮小、R1廃止）
26年度
地方消費税率引上げ（1%→1.7%）
法人住民税法人税割の
一部交付税原資化
27～28年度
外形標準課税の拡大
※森林環境税の課税は令和6年度から
令和元年度
森林環境税・譲与税の創設
地方消費税率引上げ（1.7%→2.2%）
法人住民税法人税割の
更なる交付税原資化
特別法人事業税・譲与税の創設
（法人事業税を一部国税化）
11

（資料⓬）


12
税源移譲に伴う所得税・個人住民税の税率について
○ 個人住民税については、応益性や偏在度縮小の観点から、10%比例税率化。
（～平成18年度）
5%
10%
13%
0
200万円
700万円
（平成19年度～）
10%比例税率化
10%
0
国から地方への
税源移譲（３兆円）
国（所得税）
国から地方へ
（約3.4兆円）
地方から国へ
（約0.4兆円）
3%
5%
10%
10%
5%
0
200万円
700万円
○ 個人住民税は5%、10%、13%の累進税率から、10%比例税率化
○ 一方、所得税は最低税率10%→5%、最高税率37%→40%
<参考>所得税率
（～平成18年）
4段階
10%
20%
30%
37%
（平成19年～平成26年）
6段階
5%
10%
20%
23%
33%
40%
（注）平成27年分以後の所得税から
税率45%を加えた7段階となる

（資料⓭）

消費税率（国・地方）の引上げについて

	～平成26年3月31日	平成26年4月1日～	令和元年 ～9月	令和元年 10月～	令和2年4月1日～
消費税(A)＋地方消費税(B)	5%	8%		10%（軽減税率時8%）	
消費税(A)	4%	6．3%		7．8%（軽減税率時6.24%）	
うち交付税分（α）	1．18%（法定率29.5%）	1．40%（法定率22.3%）	1．47%（法定率20.8%）		1．52%（法定率19.5%）
地方消費税(B)	1% 〔消費税額の100分の25〕	1．7% 〔消費税額の63分の17〕		2．2%（軽減税率時1.76%） 〔消費税額の78分の22〕	
地方分合計（α）+(B)	2．18%	3．10%		3．72%（※標準税率時）	

13

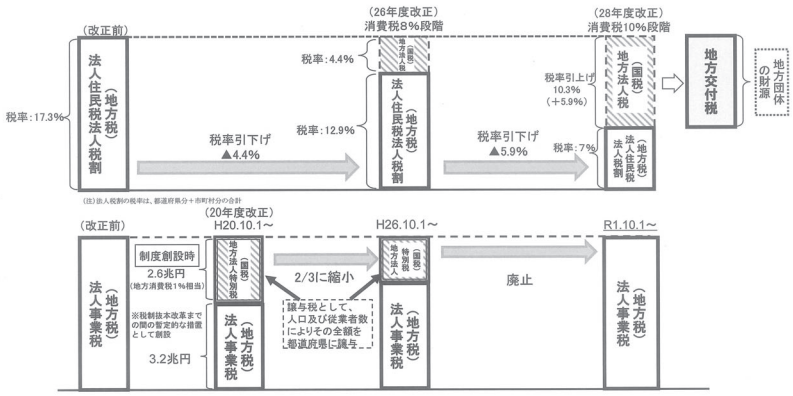
（資料⓮）

14

消費税率の引上げと地方法人課税の偏在是正

○ 地方消費税率の引上げに伴う、地方団体間の財政力格差拡大については、地方法人特別税・譲与税の偏在是正効果を維持しつつ、法人住民税（都道府県分・市町村分）の一部を国税化し、その全額を地方交付税原資化することにより、以下のとおり対応。

＜これまでの地方法人課税における偏在是正の取組＞



（資料⓯）

地域間の財政力格差の拡大

○ 地方財政については、平成23年度以降、いわゆる一般財源総額実質同水準ルールがある中で、交付団体では、一般財源は微増に止まっている。

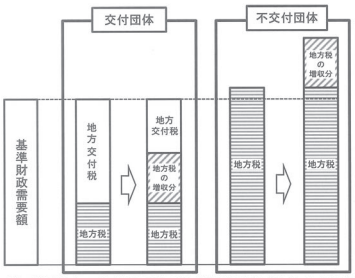
○ 一方で、**不交付団体の超過財源には地方交付税の財源調整機能が及ばない**ため、不交付団体においては、税収増により一般財源は大幅に増加。

【経済財政運営と改革の基本方針2018（抜粋）】

（平成30年6月15日閣議決定）

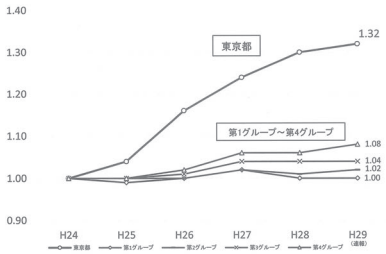
○ 地方の歳出水準については、国の一般歳出の取組と基調を合わせつつ、交付団体をはじめ地方の安定的な財政運営に必要となる一般財源の総額について、2018年度地方財政計画の水準を下回らないよう実質的に同水準を確保する。

【現行の地方交付税制度のイメージ】



（注） 交付団体においては、地方税の増収のうち、基準財政収入額に算入されない留保財源分（税収の概ね25%）だけ財源が増加する。

【都道府県の一般財源の推移】



（注）1 H30年度普通交付税算定上の「基準財政収入額」を「基準財政需要額」で除した数値で、東京都以外の団体を、第1グループ（0.4未満）、第2グループ（0.4以上0.5未満）、第3グループ（0.5以上0.7未満）及び第4グループ（0.7以上）に分類。
2 平成29年度については、指定都市に移譲された県費負担教職員の給与等に係る影響分を除外して試算。

15

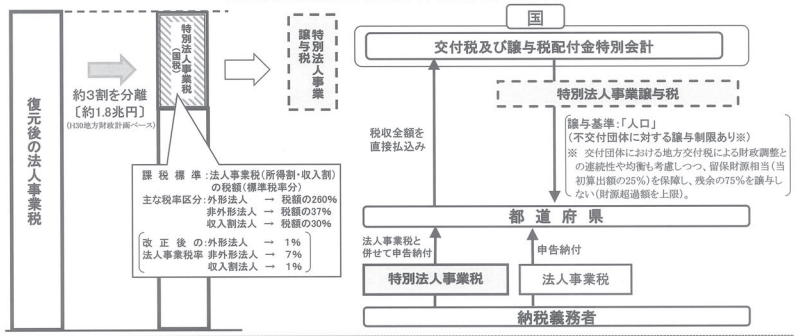
（資料⓰）

16

地方法人課税における新たな偏在是正措置（令和元年度改正）

○ 地域間の財政力格差の拡大、経済社会構造の変化等を踏まえ、県内総生産の分布状況と比較して大都市に税収が集中する構造的な課題に対処し、都市と地方が支え合い、共に持続可能な形で発展するため、特別法人事業税及び特別法人事業譲与税を創設。

＜特別法人事業税及び特別法人事業譲与税の仕組み＞



＜その他関連する事項＞

○ 都道府県の財政運営に支障が生じないよう、新たな偏在是正措置により減収が生じる場合に、地方債の発行を可能とする措置を講じる。

○ 経済社会情勢の変化に対応できるよう、法の施行後における検討に係る規定を設ける。

○ 令和2年2月以降に都道府県から国に払い込まれた地方法人特別税の収入額を、特別法人事業税の収入額とみなす等の所要の措置を講じる。

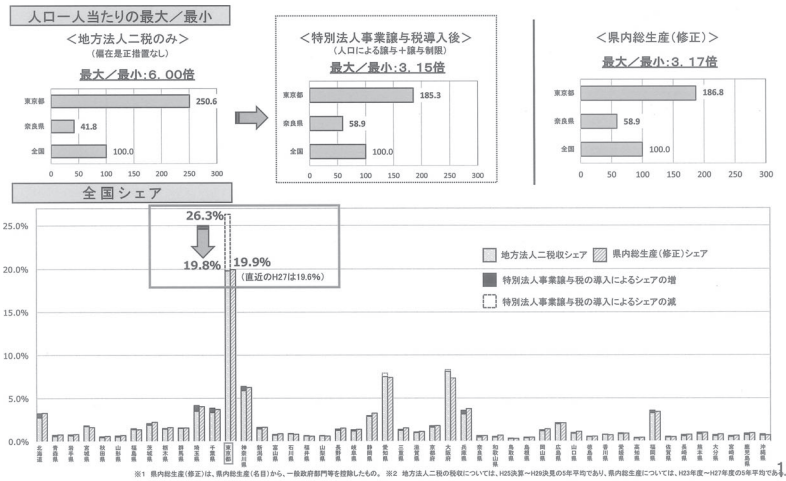
※ 新たな偏在是正措置により生じる財源は、地方が偏在是正の効果を実感できるよう、必要な歳出を地方財政計画に計上するなど、その全額を地方のために活用する。

（資料⑰）

新たな偏在是正措置の考え方と効果

○ 大都市における地方法人課税の税収は、県内総生産の分布状況と比較して集中している状況。
この構造的な課題を解決することが必要。

○ 新たな偏在是正措置の導入により、地方法人課税の税収と県内総生産の分布が概ね合致。



※1 県内総生産（修正）は、県内総生産（名目）から、一般政府部門等を控除したもの。 ※2 地方法人二税の税収については、H25決算～H29決見の5年平均であり、県内総生産については、H23年度～H27年度の5年平均である。

17

（資料⑱）

18

MIC

各論①：個別地方税制の現状と課題

（資料⑲）

1. 固定資産税

19

（資料⑳）

20

固定資産税の概要

○ 固定資産税は、シャウプ勧告を契機として行われた昭和25年の地方税制度の根本的改革に伴い創設。
○ 固定資産（土地、家屋及び償却資産）の保有と市町村が提供する行政サービスとの間に存在する受益関係に着目し、応益原則に基づき、資産価値に応じて、所有者に対し課税する財産税。
○ どの市町村にも広く存在する固定資産を課税客体としており、税源の偏りが小さく市町村税としてふさわしい基幹税目。

区　分	固　定　資　産　税
1．課税客体	土地、家屋及び償却資産 （土地：1億8,023万筆、家屋：5,861万棟）
2．課税主体	全市町村（東京都23区内は東京都が課税）
3．納税義務者	土地、家屋又は償却資産の所有者 （土地、家屋は登記簿上の所有者等を、償却資産は申告のあった所有者等を固定資産課税台帳に登録し課税） （土地：4,106万人、家屋：4,153万人、償却資産：457万人）
4．課税標準	価格（適正な時価） ※ 土地及び家屋は３年ごとに評価替え（次回は令和３年度が評価替え年度） ※ 償却資産は、取得価額を基礎として、経過年数に応じ、定率法（旧定率法）により償却
5．税　率	標準税率　1.4%
6．免税点	土地：30万円、家屋：20万円、償却資産：150万円
7．賦課期日	当該年度の初日の属する年の１月１日
8．税　収（H30決算額）	８兆9,958億円（土地3兆4,478億円、家屋3兆8,498億円、償却資産1兆6,982億円）

※１　税収以外のデータは、令和元年度実績。
※２　固定資産税の制限税率（2.1%）は、平成16年度の改正により廃止。
※３　税収は平成30年度決算額。

（資料㉑）

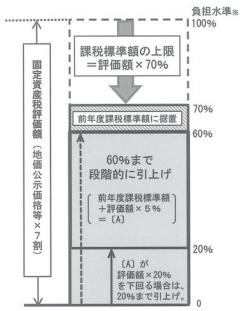
固定資産税の令和３年度評価替えへの対応

○　固定資産税においては、土地・家屋について、３年に１回、「評価替え」を行い、価格の変化を反映（次回は、令和３年度が評価替え年度）。

○　平成６年度以降、宅地については地価公示価格等の７割を目途として評価。

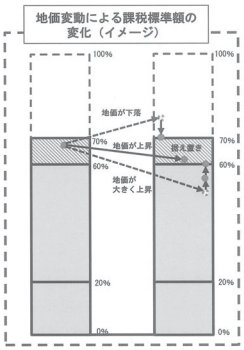
○　評価替えに際しては、価格の変動に伴う税負担の激変を緩和するための負担調整措置等も併せて検討を行い、必要な措置を講じてきており、令和３年度税制改正で令和３年度以降の負担調整措置等のあり方を検討。

【商業地等に係る課税の仕組み】



※ 負担水準＝前年度課税標準額／当該年度評価額

地価変動による課税標準額の変化（イメージ）

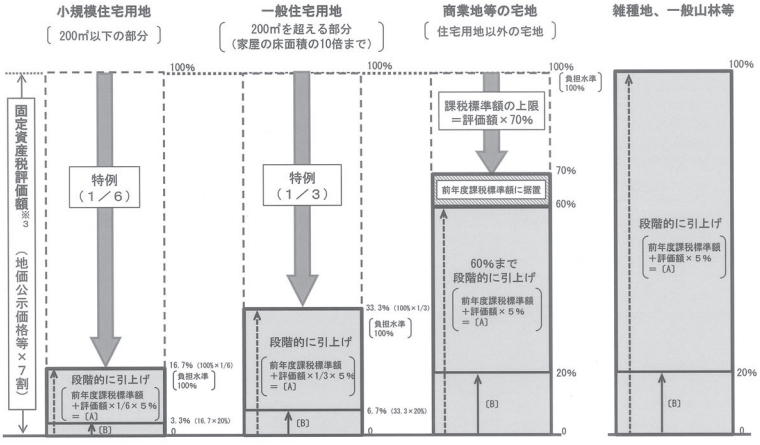


21

（資料㉒）

22

宅地等に対する固定資産税の課税の仕組み（平成30年度～令和２年度）



※1　負担水準 ＝ 前年度課税標準額／当該年度評価額（×住宅用地特例率（1/3又は1/6））
※2　住宅用地、雑種地、一般山林等の課税標準額は、評価額（又は評価額×住宅用地特例率）と〔A〕のいずれか低い方。
　　商業地等の宅地の課税標準額は、評価額×70%と〔A〕のいずれか低い方。ただし、前年度の課税標準が評価額の60%未満で〔A〕が評価額×60%を超える場合は評価額×60%、前年度の課税標準額が評価額の60%～70%の水準にある場合は前年度課税標準額に据え置き。
　　なお、〔A〕が評価額（又は評価額×住宅用地特例率）×20%を下回る場合は、評価額（又は評価額×住宅用地特例率）×20%に引上げ（＝〔B〕）。
※3　据置年度においても、地価が下落し課税上著しく均衡を失すると認める場合、評価額を下落修正することができる。

（資料㉓）

商業地等の据置特例の現状と課題

平成30年度
税制改正時資料

商業地等における負担水準(※)の現況（平成29年度・全国）

（※）H29課税標準額／H29評価額

70%以下 60%以上	99.5%
60%未満 50%以上	0.3%
50%未満 40%以上	0.1%
40%未満 30%以上	0.1%
30%未満 20%以上	0.0%
20%未満 10%以上	0.0%
10%未満 0%以上	0.0%

※ 地積ベース

同一市内において、評価額と税額の高低が逆転する不公平な事例

負担水準70%付近の土地		負担水準60%付近の土地
A駅西口付近の商業地①（192㎡）		A駅東口付近の商業地①（192㎡）
H29評価額：7,416万円	＜	**H29評価額：7,630万円**
H29課税標準額＝ 5,068万円（7,416万円×68.3%）		H29課税標準額＝ 4,670万円（7,630万円×61.2%）
H29税額 ： 71 万円	＞	**H29税額 ： 65 万円**

23

（資料㉔）

24

平成30年度税制改正大綱（負担調整措置関係部分抜粋）

（平成29年12月14日 自由民主党 公明党）

第一 平成30年度税制改正の基本的考え方

3 地域社会を支える地方税財政基盤の構築

(2) 土地に係る固定資産税の負担調整措置

固定資産税は、市町村財政を支える基幹税であり、今後ともその税収の安定的な確保が不可欠である。

土地に係る固定資産税については、平成９年度から負担水準の均衡化を進めてきた結果、平成29年度の商業地等における負担水準は、据置特例の対象となる60%から70%までの範囲（据置ゾーン）内にほぼ収斂するに至っている。

現下の商業地の地価の状況を見ると、三大都市圏では４年連続の上昇、地方圏では下落幅は縮小しているものの下落傾向が続いている。

そのため、平成30年度評価替えにおいては、大都市を中心に、地価上昇の結果、負担水準が下落し据置ゾーンを下回る土地が生ずる一方で、地方では、地価下落の結果、負担水準が70%を超えて上昇する土地が数多く生ずると見込まれるところであり、まずは、そうした土地の負担水準を据置ゾーン内に再び収斂させることに優先的に取り組むべきである。

このような状況及び現下の最優先の政策課題はデフレからの脱却を確実なものとすることであることを踏まえ、平成30年度から平成32年度までの間、土地に係る固定資産税の負担調整の仕組みと地方公共団体の条例による減額制度を継続する。

一方、据置特例が存在することで、評価額と税額の高低が逆転する現象が生じるなど、据置ゾーン内における負担水準の不均衡が解消されないという課題があり、負担の公平性の観点からは更なる均衡化に向けた取組みが求められる。

これらを踏まえ、税負担の公平性や市町村の基幹税である固定資産税の充実確保の観点から、固定資産税の負担調整措置のあり方について引き続き検討を行う。

（資料㉕）

2. 車体課税

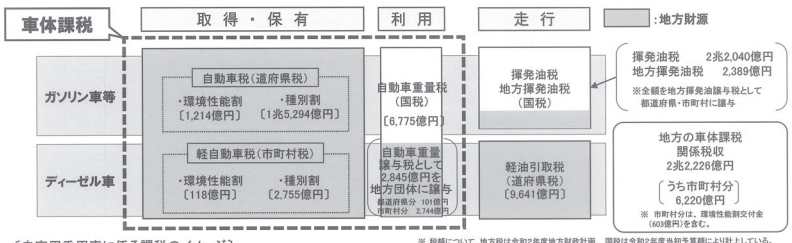
25

（資料㉖）

車体課税（地方税）の現状

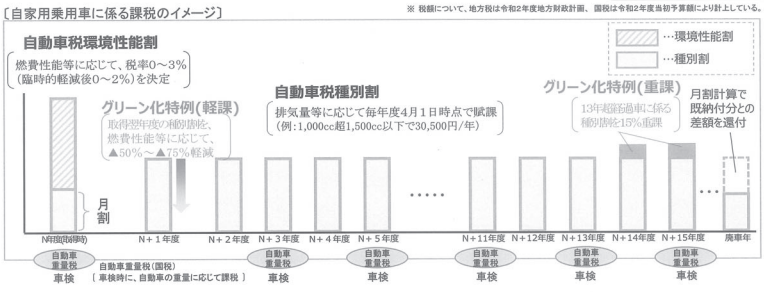
26

○ 車体課税はその多くが地方財源（車体課税2.6兆円のうち2.2兆円が地方財源）。



※ 税額について、地方税は令和2年度地方財政計画、国税は令和2年度当初予算額により計上している。

〔自家用乗用車に係る課税のイメージ〕



（資料㉗）

令和元年度税制改正における車体課税の大幅見直し（全体像）

○　消費税率10%への引上げにあわせ、自動車の保有に係る税負担を恒久的に引き下げることにより、自動車ユーザーの負担を軽減し、需要を平準化するとともに、国内自動車市場の活性化と新車代替の促進による燃費性能の優れた自動車や先進安全技術搭載車の普及等を図る。これにより、税制抜本改革法以来の累次の与党税制改正大綱において懸案事項とされてきた車体課税の見直しについては、最終的な結論を得たところである。

○　恒久減税による地方税の減収については、エコカー減税等の見直しや国税から地方税への税源移譲により、これに見合った地方税財源を確保することとする。これにより、地方における社会インフラの更新・老朽化対策や防災・減災事業のニーズにしっかりと対応する。

保有課税の恒久減税

○　自動車税種別割の税率引下げ（恒久減税）　1,320億円程度（平年度ベース）

- 令和元年10月1日以後に初回新規登録を受けた自家用乗用車（登録車）から引下げ。
- 軽自動車税種別割の税率は、変更しない。

○　地方税財源の確保　1,320億円程度（平年度ベース）

- グリーン化特例・軽課（自動車税種別割・軽自動車税種別割）
- エコカー減税（自動車重量税・自動車取得税）
- 環境性能割（自動車税）

　} 対象の重点化、基準の見直し　等

- 都道府県自動車重量譲与税制度の創設（自動車重量税の譲与割合の引上げ）
- 揮発油税から地方揮発油税への税源移譲

環境性能割の臨時的軽減　500億円程度（令和元、2年度の合計）

①　消費税率引上げに伴う対応として、令和元年10月1日から令和2年9月30日までの間に取得した自家用乗用車（登録車及び軽自動車）について、環境性能割の税率を1%分軽減する。（例：税率3%→税率2%　等）

②　①による地方税の減収については、地方特例交付金により、全額国費で補塡する。

27

（資料㉘）

28

自動車関係諸税の課税のあり方の検討

◎平成31年度与党税制改正大綱（平成30年12月14日自由民主党・公明党）（抄）
◎令和２年度与党税制改正大綱（令和元年12月12日自由民主党・公明党）（抄）

第三　検討事項（抄）

6　自動車関係諸税については、技術革新や保有から利用への変化等の自動車を取り巻く環境変化の動向、環境負荷の低減に対する要請の高まり等を踏まえつつ、**国・地方を通じた財源を安定的に確保していくことを前提に、その課税のあり方について、中長期的な視点に立って検討を行う**。

地方の意見

○全国知事会「令和２年度税財政等に関する提案（抄）」（令和元年11月）

・・・今後、地方の社会インフラの更新・老朽化対策や防災・減災事業などに対する財政需要が一層高まっていくと見込まれる中で、特に、自動車税は道路損傷負担金的性格も有するとされている都道府県の基幹税であり、税源の乏しい地方にとって貴重な自主財源となっていることや、車体課税に係る地方税収は2009年度（平成21年度）の自動車取得税へのエコカー減税の導入等により大幅に減少してきていることなどを考慮し、税源を確保するなど、地方財政に影響を与えないよう留意すべきである。

○全国市長会「令和２年度 都市税制改正に関する意見（抄）」（令和元年10月）

道路・橋梁等の老朽化対策など社会インフラ財源の確保は、都市自治体の喫緊の課題であり、財政需要が今後とも増嵩していくことから、自動車関係諸税は都市自治体の行政サービスの貴重な財源になっており、そのあり方の検討に当たっては、地方財政に影響を及ぼすことがないようにすること。

○全国町村会「令和２年度税制改正に関する要望（抄）」（令和元年11月）

道路・橋梁等の更新・老朽化対策や防災・減災事業が確実に実施できるよう、社会インフラ財源の確保は極めて重要である。

自動車関係諸税の在り方について今後検討を行う場合には、地方税収の安定的な確保を前提としつつ、地方の生活の足となっている自動車の利用実態を考慮すること。

（資料㉙）

3. 森林環境税

29

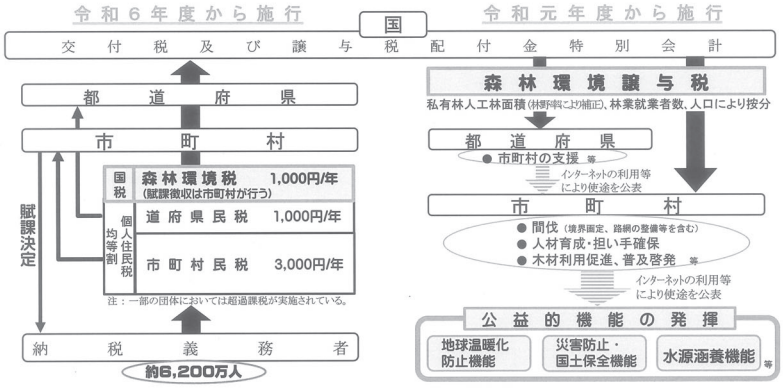
（資料㉚）

30

森林環境税及び森林環境譲与税の制度設計

パリ協定の枠組みの下におけるわが国の温室効果ガス排出削減目標の達成や災害防止を図るため、森林整備等に必要な地方財源を安定的に確保する観点から、森林環境税及び森林環境譲与税を創設する。

【制度イメージ】

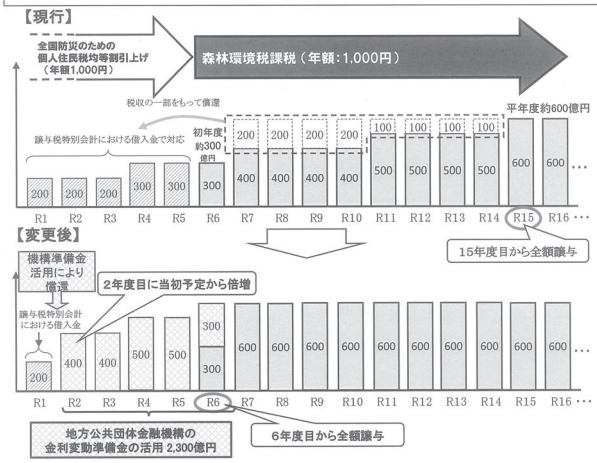


（資料㉛）

森林環境譲与税の増額

○　令和元年台風15号において倒木による停電被害が拡大したことをはじめ、近年、森林の保水力が低下したことなどにより洪水氾濫、山腹崩壊、流木被害などの甚大な被害が発生しており、森林整備の促進が喫緊の課題

○　このため、地方公共団体金融機構の金利変動準備金を２，３００億円活用し、交付税特別会計における譲与税財源の借入れを行わないこととした上で、森林環境譲与税の譲与額を前倒しで増額することにより、森林整備などを一層推進



【森林整備の推進】

倒木により電線断線

間伐により倒木を防止

林業を志す人への研修

31

（資料㉜）

32

森林環境譲与税の取組事例集（令和元年度）

森林整備

（森林施業の様子）

○森林組合と連携した森林整備（兵庫県養父市）

手入れ不足の森林の解消を図るため、市が初年度の試行的な取組として、森林組合と連携して、森林の経営管理権（5年）を取得したうえで、非経済林の保育間伐を実施（令和元年度は約100haを予定）。

この実施結果を活かし、次年度以降の森林整備等を円滑に実施するよう対策を講じる。

（森林施業の様子）

○手入れ不足の森林の整備支援（和歌山県かつらぎ町）

町面積の50％を占める人工林について、所有者の高齢化や経営意欲の減退、急斜面等が原因で手入れ不足の森林が増加。

森林災害の防止等を図るため、木材搬出が困難な森林での間伐や災害等で不通となった作業道の復旧支援を実施。

木材利用

○木材利用への積極的な取組（神奈川県川崎市）

公共施設の一部木質化、不特定多数が利用する民間建築物の木質化支援、林産地自治体や企業等と連携した木育イベントの開催等を実施。

（公共施設の木質化のイメージ）

人材育成

○森林整備人材育成講座の開催（愛知県岡崎市）

森林所有者や自伐林家、ボランティア活動等を行っている人工林の整備に関心のある方を対象に、森林整備に関する基礎的知識やチェーンソーの取扱い、安全な伐倒技術等を学ぶ講座を開催。

（人材育成講座の様子）

普及啓発

○小中学校の授業における森林環境教育（岩手県西和賀町）

町内の小中学校の授業の一部に森林環境教育を取り入れ、講義だけではなく、実際に木を切る体験を組み合わせ、木に直接触れ、木を身近に感じ、記憶に残りやすい授業を実施。

（体験授業の様子）

（資料㉝）

4. 新型コロナウイルス感染症緊急経済対策における税制上の措置

33

（資料㉞）

34

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

総　務　省
令和２年４月

1　徴収の猶予制度の特例

○　収入が大幅に減少（前年同期比概ね 20%以上の減少）した場合において、無担保かつ延滞金なしで１年間、徴収猶予できる特例を設ける。

※　令和２年２月１日から令和３年１月31日までに納期限が到来する地方税について適用。

2　固定資産税

◎　中小事業者等が所有する償却資産及び事業用家屋に係る固定資産税等の軽減措置

○　厳しい経営環境にある（※）中小事業者等に対して、令和３年度課税の１年分に限り、償却資産及び事業用家屋に係る固定資産税及び都市計画税の課税標準を２分の１又はゼロとする。

※　令和２年２月～10月までの任意の３ヶ月間の売上高が、前年の同期間と比べて、

３０%以上５０%未満減少している者	２分の１
５０%以上減少している者	ゼロ

○　この措置による減収額については、全額国費で補塡する。

◎　生産性革命の実現に向けた固定資産税の特例措置の拡充・延長

○　新型コロナウイルス感染症の影響を受けながらも新規に設備投資を行う中小事業者等を支援する観点から、適用対象に一定の事業用家屋及び構築物を加える。また、生産性向上特別措置法の改正を前提に、適用期限を２年延長する。

○　今回の拡充・延長による減収額については、全額国費で補塡する。

3　自動車税・軽自動車税環境性能割の臨時的軽減の延長

○　自動車税・軽自動車税環境性能割の税率を１%分軽減する特例措置の適用期限を６月延長し、令和３年３月31日までに取得したものを対象とする。

○　この措置による減収額については、全額国費で補塡する。

4　その他

○　イベントを中止等した主催者に対する払戻請求権を放棄した者への寄附金控除の適用に係る個人住民税における対応

○　住宅ローン控除の適用要件の弾力化に係る個人住民税における対応

○　耐震改修した住宅に係る不動産取得税の特例措置の適用要件の弾力化

（資料㉟）

徴収の猶予制度の特例

○ イベントの自粛要請や入国制限措置など、新型コロナウイルスの感染拡大防止のための措置に起因して多くの事業者の収入が急減しているという現下の状況を踏まえ、地方税においても、無担保かつ延滞金なしで1年間、徴収猶予を適用できる特例を設ける。

※ 基本的に全ての税目が対象（証紙徴収による地方税は除く）。

※ 本特例は、令和2年2月1日から令和3年1月31日までに納期限が到来する地方税について適用する。その際、施行日前に納期限が到来している地方税についても遡及して適用できることとする。

現　状（財産の損失が生じていない場合（注））	特　例
○ 事業につき著しい損失を受けた場合で、一時に納付・納入することができないと認められるときに、徴収を猶予。	○ 令和2年2月から納期限までの一定の期間（1か月以上）において収入が大幅に減少（※）した場合について徴収を猶予。 ※ 前年同期比概ね20%以上の減 ※ 一時に納付・納入が困難と認められる場合に適用
○ 原則として、担保の提供が必要。	○ 担保は不要。
○ 延滞金は軽減（年1．6%）。	○ 延滞金は免除。

（注）新型コロナウイルス感染症の影響により財産に損失が生じた場合は現状でも延滞金は免除。

35

（資料㊱）

36

中小事業者等が所有する償却資産及び事業用家屋に係る固定資産税及び都市計画税の軽減措置

新型コロナウイルス感染症の感染拡大防止のための措置に起因して、厳しい経営環境に直面している中小事業者等に対して、償却資産と事業用家屋に係る固定資産税及び都市計画税の負担を軽減する。

この措置による固定資産税及び都市計画税の減収額については、全額国費で補填する。

対　応

○ 以下の要件を満たす中小事業者等（※1）（原則として業種限定せず）を対象とし、以下に掲げる割合に軽減する。

（※1）「中小事業者等」とは、資本金の額又は出資金の額が1億円以下の法人、資本又は出資を有しない法人の場合、常時使用する従業員の数が1,000人以下の法人、常時使用する従業員の数が1,000人以下の個人

令和2年2月～10月までの任意の3ヶ月間の売上高が、前年の同期間と比べて、

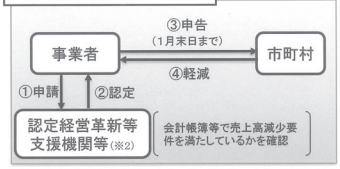
30%以上50%未満減少している者	2分の1
50%以上減少している者	ゼロ

○ 償却資産と事業用家屋を対象とする。

○ 令和3年1月31日までに、認定経営革新等支援機関等（※2）の認定を受けて各市町村に申告した者に適用する。虚偽の記載をした場合の罰則を設ける。

○ 当該措置は令和3年度の課税分に限定。

＜軽減措置の流れ（イメージ）＞



（※2）税務、財務等の専門的知識を有し、一定の実務経験を持つ支援機関など（税理士、公認会計士、弁護士など）

（資料㊲）

生産性革命の実現に向けた固定資産税の特例措置の拡充・延長

生産性革命の実現に向けた償却資産に係る固定資産税の特例措置について、新型コロナウイルス感染症の影響を受けながらも新規に設備投資を行う中小事業者等を支援する観点から、適用対象を拡充するとともに、適用期限を2年延長する。

今回の拡充・延長による固定資産税の減収額については、全額国費で補填する。

現行制度	対応
○ 以下の設備投資が対象。 ・ 機械及び装置、器具及び備品、工具、建物附属設備。 ※旧モデル比で生産性（単位時間当たりの生産量、精度、エネルギー効率等）が年平均 1%以上向上する一定のもの。 ※中小事業者等の認定先端設備等導入計画に位置付けられたもの。	○ 対象資産に、事業用家屋と構築物を追加。 ・ 事業用家屋は取得価額の合計額が300万円以上の先端設備等とともに導入されたもの。 ・ 構築物は旧モデル比で生産性が年平均1%以上向上する一定のもの。 ※事業用家屋・構築物ともに、中小事業者等の認定先端設備等導入計画に位置付けられたもの。
○ 生産性革命・集中投資期間（平成30年度～令和2年度）に限定。	○ 生産性向上特別措置法の改正を前提に令和4年度までの2年間に限り延長。

※特例率は現行と同様に、3年間、ゼロ以上1／2以下で市町村の条例で定める割合。

37

（資料㊳）

38

自動車税・軽自動車税環境性能割の臨時的軽減の延長

現行制度

対 象　令和元年10月1日から令和2年9月30日までの間に取得した自家用乗用車（新車・中古車）

措置内容　自動車税環境性能割及び軽自動車税環境性能割の税率を1%分軽減

〔登録車〕

税率	臨時的軽減
非課税	非課税
1.0%	非課税
2.0%	1.0%
3.0%	2.0%

〔軽自動車〕

税率	臨時的軽減
非課税	非課税
1.0%	非課税
2.0%	1.0%

※　環境性能割については、新車・中古車を問わず対象。

※　免税点は50万円（中古車については、全体の約９割が非課税）。

この措置による自動車税及び軽自動車税の減収額については、地方特例交付金により全額国費で補填。

対応

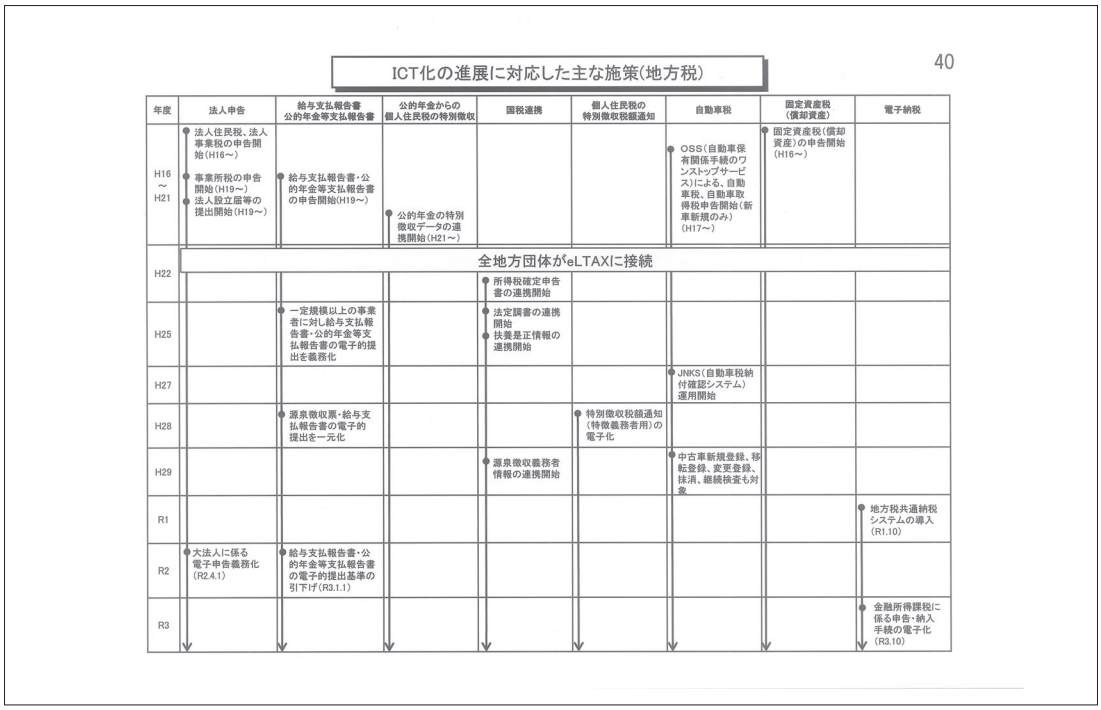
○ 自家用乗用車（登録車及び軽自動車）を取得した場合、自動車税環境性能割及び軽自動車税環境性能割の税率を1%分軽減する特例措置について、その適用期限を6月延長し、令和3年3月31日までに取得したものを対象とする。

○ この措置による自動車税及び軽自動車税の減収額については、全額国費で補填する。

（資料㊴）

MIC
各論②：地方税務手続きの電子化
39

（資料㊵）


40
ICT化の進展に対応した主な施策（地方税）
年度
法人申告
給与支払報告書 公的年金等支払報告書
公的年金からの個人住民税の特別徴収
国税連携
個人住民税の特別徴収税額通知
自動車税
固定資産税（償却資産）
電子納税
H16～H21
法人住民税、法人事業税の申告開始（H16～）
事業所税の申告開始（H19～）
法人設立届等の提出開始（H19～）
給与支払報告書・公的年金等支払報告書の申告開始（H19～）
公的年金の特別徴収データの連携開始（H21～）
OSS（自動車保有関係手続のワンストップサービス）による、自動車税、自動車取得税申告開始（新車新規のみ）（H17～）
固定資産税（償却資産）の申告開始（H16～）
H22
全地方団体がeLTAXに接続
所得税確定申告書の連携開始
H25
一定規模以上の事業者に対し給与支払報告書・公的年金等支払報告書の電子的提出を義務化
法定調書の連携開始
扶養是正情報の連携開始
H27
JNKS（自動車税納付確認システム）運用開始
H28
源泉徴収票・給与支払報告書の電子的提出を一元化
特別徴収税額通知（特徴義務者用）の電子化
H29
源泉徴収義務者情報の連携開始
中古車新規登録、移転登録、変更登録、抹消、継続検査も対象
R1
地方税共通納税システムの導入（R1.10）
R2
大法人に係る電子申告義務化（R2.4.1）
給与支払報告書・公的年金等支払報告書の電子的提出基準の引下げ（R3.1.1）
R3
金融所得課税に係る申告・納入手続の電子化（R3.10）

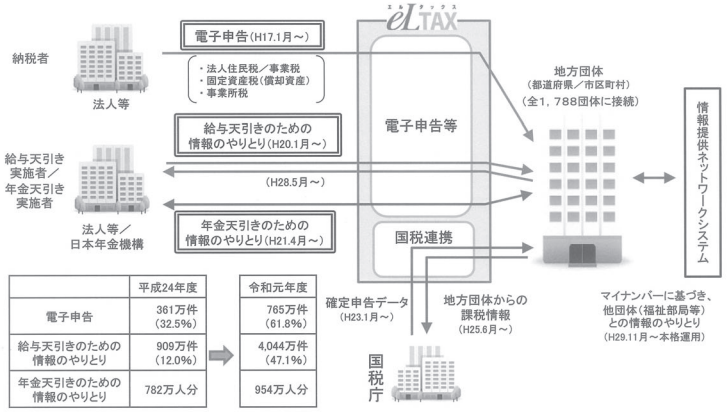
（資料㊶）

eLTAX（エルタックス）について

○ eLTAXは、地方税の電子申告及び国税連携のためのシステム。eLTAXが担う役割は順次拡大し、「地方税の電子化」の基盤となっている。

○ 平成31年4月1日から、すべての地方団体が共同して運営する組織として設立された地方税共同機構がeLTAXの運営主体。

※ e-Tax（国税の電子申告のためのシステム）は国税庁が管理・運営



	平成24年度	令和元年度
電子申告	361万件（32.5%）	765万件（61.8%）
給与天引きのための情報のやりとり	909万件（12.0%）	4,044万件（47.1%）
年金天引きのための情報のやりとり	782万人分	954万人分

41

（資料㊷）

地方税共通納税システムの導入

42

○ 法人は、その事業活動が複数の地方団体にまたがること、またその従業員が複数の地方団体から通勤するケースがあることから、地方税においては、紙ベースではなく電子的に申告等を行うニーズが、もともと高い。

○ eLTAXによる電子申告は、平成16年度の運用開始後、平成25年には全団体が利用することとなった。
令和元年10月から「地方税共通納税システム」が導入され、従来可能であった電子申告に加え、電子納税が可能となることから、法人の事務負担は大きく軽減。

※ 当面の対象税目：法人事業税・住民税、個人住民税（給与所得・退職所得に係る特別徴収）、事業所税
（令和3年10月1日～個人住民税の利子割、配当割、株式等譲渡所得割）

概 要

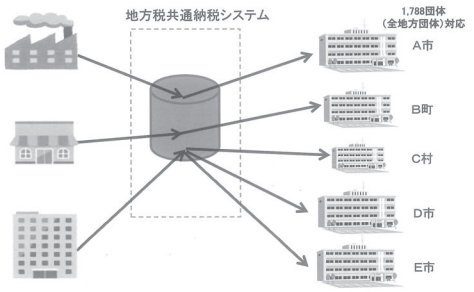
＜企業による納税＞

■地方法人二税等
申告件数：約431万件（法人市町村民税の場合）

■個人住民税（給与所得に係る特別徴収）
納税義務者数：約4,183万人
※支払回数：年12回

■事業所税
申告件数：約12万件

※ 個人住民税の利子割、配当割、株式等譲渡所得割については、令和3年10月1日以後の申告・納入から対象



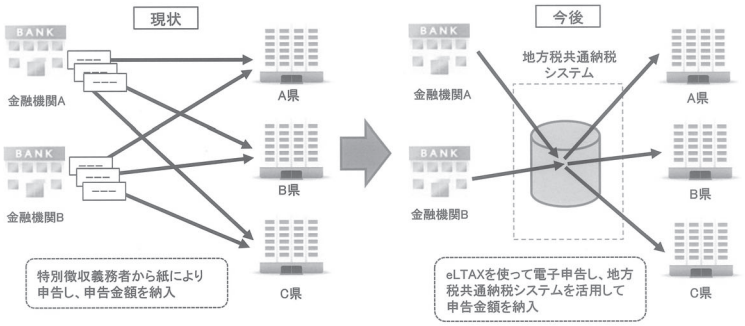
（資料㊸）

令和2年度税制改正（地方税共通納税システムの対象税目の拡大）

○ 地方税共通納税システムの対象税目について、新たに個人住民税の利子割・配当割・株式等譲渡所得割を対象とし、金融機関等の特別徴収義務者による申告・納入を電子化できるよう、所要の措置を講ずる。

※ 令和3年10月1日以後の申告及び納入について適用。

⇒ 現在、特別徴収義務者が紙により申告し、申告金額を納入している。一連の手続が電子化され、一度に複数団体に納入できれば、特別徴収義務者・地方公共団体の業務が大きく効率化・省力化。



全都道府県の申告件数（概数）（H30実績）　地方税共同機構調べ

利子割	配当割	株式等譲渡所得割
344,000	361,000	21,000

43

（資料㊹）

44

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

○成長戦略フォローアップ

6. 個別分野の取組

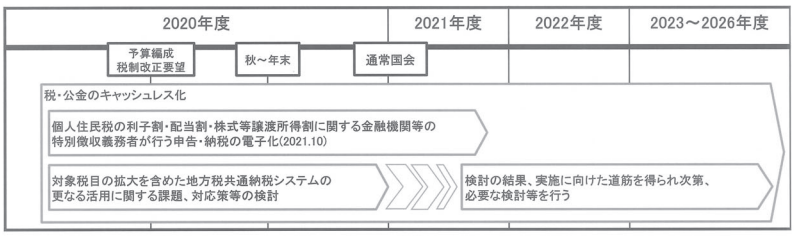
iii）スマート公共サービス

③世界で一番企業が活動しやすい国の実現

イ）税・社会保険手続の電子化・自動化

・地方税共通納税システムの対象税目の拡大として、2021年10月より個人住民税の利子割・配当割・株式等譲渡所得割に関する金融機関等の特別徴収義務者が行う申告・納税の電子化に取り組むとともに、地方団体及び経済団体等における検討の状況を踏まえつつ、納税者からの要望が多い税目への拡大について検討を継続し、システムの利用促進に向けた今後の方向性を得る。

○令和2年度革新的事業活動に関する実行計画



（資料㊺）

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

○ 固定資産税（償却資産）の電子申告について、納税者・地方公共団体双方の事務の簡素化・効率化の一層の促進に向け、eLTAXの利便性や機能の改善等を進め、電子申告率の向上に資するよう環境整備を図る。

背景

○ 地方税の電子申告については、全ての地方公共団体が対応し、利用率も着実に向上しているが、固定資産税（償却資産）の電子申告については、他の税目に比して、その利用率が低い状況にある。
○ また、納税者・地方公共団体双方から、申告事務手続きの簡素化・効率化を望む声が多い。

【電子申告率】

税目	令和元年度
法人道府県民税・法人事業税・地方法人特別税	73.7%
法人市町村民税	72.9%
固定資産税（償却資産）	37.0%

※ 上記電子申告率は、総務省調査による。

【日本税理士会連合会・令和2年度税制改正建議書（抜粋）】

申告事務手続の効率化に資するシステムの構築
（略）･･･納税者・課税庁双方について、申告・納税に係る電子的な環境の整備が必要である。例えば、eLTAXにおいて、複数課税庁に一括電子申告が可能なシステムや形式的なエラーチェック機能を導入すべきであり、また、地方税共通納税システムにおいて、対象税目を拡大するとともに、電子的な納税通知書を作成・送付する仕組み等を検討すべきである。

固定資産税（償却資産）の電子申告について、納税者・地方公共団体双方にメリットのある申告事務手続の簡素化・効率化を図るため、以下のeLTAXの改良を実施。
- 複数課税庁への一括電子申告の改良
- エラーチェック機能の強化

45

（資料㊻）

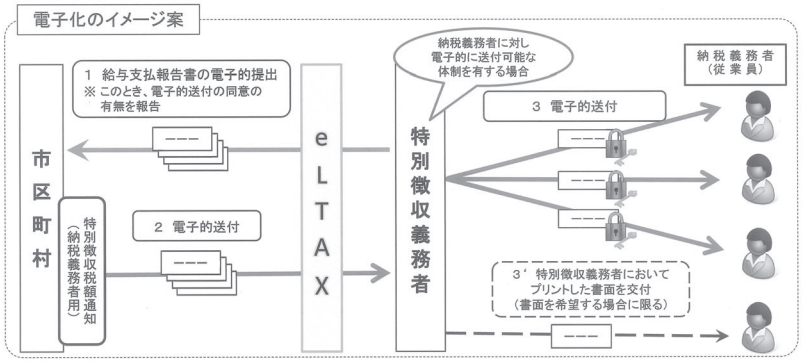
令和2年度税制改正（特別徴収税額通知（納税義務者用）の電子化）

46

○令和2年度税制改正大綱（抄）（令和元年12月12日 自由民主党・公明党）

給与所得に係る個人住民税の特別徴収税額通知（納税義務者用）の電子化については、地方公共団体及び特別徴収義務者の理解を得ることに留意しつつ、個人情報の適正な取扱いを確保した上で、個々の納税義務者に電子的に送付することができる体制を有する特別徴収義務者に対してeLTAXを経由し送付する仕組みの導入に向けた取組みを進める。

電子化のイメージ案



（資料㊼）

ICTによる収納手段の多様化

○　従来から行われてきた口座振替に加えて、コンビニ納税（平成15年度）、クレジットカード納付（平成18年度）など累次の制度改正により、収納手段は多様化しており、特に、個人向けの利便性は向上。

※　例えば、コンビニ納税には、平成30年度時点で、全ての都道府県、7割弱の市町村が対応している。

○　個人向け税目については、ICTによる収納手段の多様化によって、個人が様々な方法で納税できる環境を構築することが重要。個人を取り巻くICT環境の変化に対応し、また、普及が進んでいるスマートフォンやタブレット型端末を活用していくことが見込まれ、更なる収納手段の多様化を推進。

＜令和元年度における収納手段の状況＞

		口座振替	コンビニ収納	クレジットカード納付	ペイジー（MPN）
都道府県	対応団体	47団体	47団体	43団体	37団体
	利用件数	785万件	2,257万件	202万件	784万件
	利用件数における平成24年度との比較	1.1倍	1.38倍	8.42倍	1.45倍
市区町村	対応団体	1,736団体	1,224団体	221団体	70団体
	利用件数	1億2,483万件	8,589万件	89万件	313万件
	利用件数における平成24年度との比較	1.05倍	1.77倍	14.83倍	2.95倍

※　ペイジーによる納付とは、収納機関と金融機関を共同のネットワークで結ぶ『マルチペイメントネットワーク（MPN）』を活用して、パソコンやスマートフォンや携帯電話、ATMから支払うことができるサービスをいう。

47

国際課税関係資料

財務省主税局参事官室

目　　次

（国際課税資料１）第Ⅰ部……63
（国際課税資料２）BEPS プロジェクト……64
（国際課税資料３）「BEPS プロジェクト」について①……64
（国際課税資料４）「BEPS プロジェクト」について②……65
（国際課税資料５）BEPS 包摂的枠組み（Inclusive framework on BEPS）
参加国・地域（2020年１月現在）……65
（国際課税資料６）「BEPS プロジェクト」の三本柱……66
（国際課税資料７）「BEPS プロジェクト」最終報告書の概要……66
（国際課税資料８）経済のデジタル化に伴う国際課税上の課題……67
（国際課税資料９）経済のデジタル化に伴う国際課税上の課題……67
（国際課税資料10）OECD を中心とした検討の経緯……68
（国際課税資料11）「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（2019年６月）……68
（国際課税資料12）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）……69
（国際課税資料13）第１の柱　国際課税原則の見直し（市場国に対し適切に
課税所得を配分するためのルールの見直し）……69
（国際課税資料14）第１の柱（イメージ）……70
（国際課税資料15）第１の柱（概要）……70
（国際課税資料16）第１の柱：市場国への新たな課税権の配分……71
（国際課税資料17）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……71
（国際課税資料18）第１の柱の11の構成項目（「ビルディング・ブロック」）……72
（国際課税資料19）第１の柱：利益Ａの適用のプロセス①……72
（国際課税資料20）第１の柱：利益Ａの適用のプロセス②……73
（国際課税資料21）第１の柱：構成項目（「ビルディング・ブロック」）の主な論点①…73
（国際課税資料22）第１の柱：構成項目（「ビルディング・ブロック」）の主な論点②…74
（国際課税資料23）第１の柱：構成項目（「ビルディング・ブロック」）の主な論点③
（利益Ｂ，税の安定性，実施及び運用）……74
（国際課税資料24）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）……75
（国際課税資料25）第Ⅱ部……75
（国際課税資料26）第２の柱　軽課税国への利益移転に対抗する措置の導入……76
（国際課税資料27）第２の柱：軽課税国への利益移転に対抗する措置の導入……76
（国際課税資料28）第２の柱：主要な２つのルール（イメージ）……77
（国際課税資料29）第２の柱：所得合算ルールの概要①……77
（国際課税資料30）第２の柱：所得合算ルールの概要②……78

（国際課税資料31） 第２の柱：所得合算ルールの概要③……78
（国際課税資料32） 第２の柱：軽課税支払ルールの概要……79
（国際課税資料33） 第２の柱の各ルール……79
（国際課税資料34） 第２の柱の構成項目（「ビルディング・ブロック」）……80
（国際課税資料35） 第２の柱：構成項目（「ビルディング・ブロック」）の主な論点①…80
（国際課税資料36） 第２の柱：構成項目（「ビルディング・ブロック」）の主な論点②…81
（国際課税資料37） 今後について……81
（国際課税資料38） 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）……82
（国際課税資料39） 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））……82
（国際課税資料40） 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
……83
（国際課税資料41） 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） ……83

経済のデジタル化に伴う
課税上の課題への対応

令和２年９月

（国際課税資料１）

第　Ⅰ　部

1

（国際課税資料２）

ＢＥＰＳプロジェクト

2

（国際課税資料３）

「BEPSプロジェクト」について①

○ BEPSプロジェクトとは（BEPS：Base Erosion and Profit Shifting）

・ BEPSプロジェクトは、公平な競争条件（Level Playing Field）の確保という考え方の下、多国籍企業が課税所得を人為的に操作し、課税逃れを行うこと（BEPS）がないよう、国際課税ルール全体を見直し、世界経済並びに企業行動の実態に即したものとするとともに、各国政府・グローバル企業の透明性を高めることを目指すプロジェクト。

○ 背景

・ *グローバルな経済活動*、*ローカルな課税*： 企業が調達・生産・販売・管理等の拠点をグローバルに展開し、電子商取引も急増するなど、グローバルなビジネスモデルの構造変化が進む中、この構造変化に各国の税制や国際課税ルールが追いつかず、多国籍企業の活動実態とルールの間にずれが生じていた（二重非課税という課題の重要化）。

・ *負担の公平性*： 各国がリーマンショック後に財政状況を悪化させ、より多くの国民負担を求める中、多国籍企業の課税逃れに対する批判が高まった。

3

（国際課税資料４）

「BEPSプロジェクト」について②

○ 経緯

2012年６月　OECD租税委員会（当時の議長：浅川元財務官）が本プロジェクトを立ち上げ。

2013年７月　G20財務大臣からの要請も受け、「BEPS行動計画」を公表。行動計画の実施に当たり、OECD非加盟のG20メンバー８カ国（中国、インド、南アフリカ、ブラジル、ロシア、アルゼンチン、サウジアラビア、インドネシア）も議論に参加。

2014年９月　「第一弾報告書」公表。

2015年10月　「最終報告書」を公表。

同年11月　G20サミットにも報告し、首脳からは、支持とともに、合意事項を着実に実施するよう強い要請があった。

2016年６月　京都において、BEPS合意事項を実施に移すための「BEPS包摂的枠組み」を立ち上げ、参加国を大幅に拡大。（現在約140カ国）

○ 現在の取組（BEPS実施フェーズ）

・ BEPS実施フェーズにおける取組として、現在以下の主要課題に対処。
① 各国による合意事項の実施状況のモニタリング ⇒ BEPS包摂的枠組みの下、各作業部会におけるモニタリングを実施中。
② 残された課題についての、継続検討 ⇒ BEPS包摂的枠組みの下、各作業部会で議論を継続。
③ 開発途上国を含む幅広い国と関係機関が協調する枠組み（技術支援等を含む）の構築
⇒ IMF、OECD、国連、世銀等の国際機関並びに先進国及び開発途上国の協調の場としての「税に関する協働のためのプラットフォーム」の設置

・ 上記の取組みはG7・G20等で主要議題として取り上げられてきており、日本としても、2016年のG7議長国や2019年のG20議長国として、各国との協調をリード。

4

（国際課税資料５）

BEPS包摂的枠組み（Inclusive framework on BEPS）参加国・地域

（2020年1月現在）

メンバー国・地域　137カ国・地域

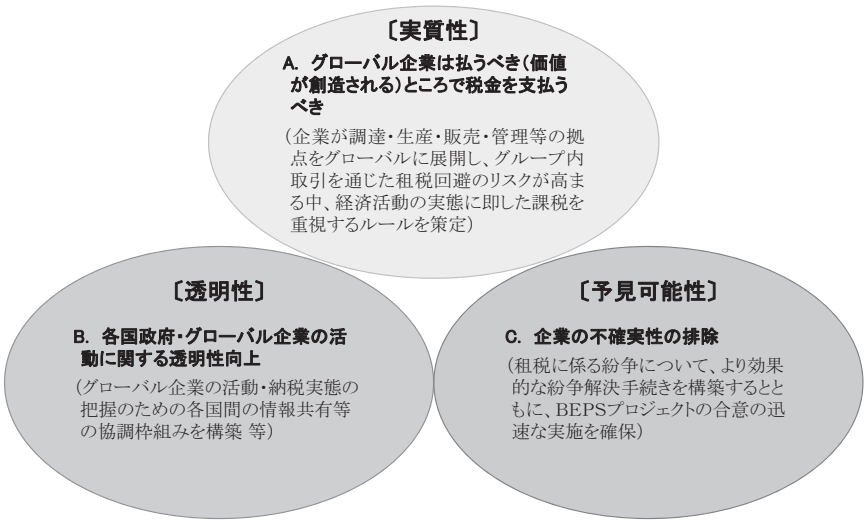
OECD加盟国（36カ国）		OECD非加盟国 ＝ BEPS Associate				
		京都会合（2016年6月）以前から参加していた国（10カ国）	京都会合及び会合後に参加した国・地域（91カ国・地域）			
			【京都会合で参加】			
オーストラリア	カナダ	アルゼンチン	ベナン	ブルネイ	ブルガリア	ブルキナファソ	カメルーン
フランス	◎ドイツ	ブラジル	コンゴ	クロアチア	キュラソー	D.Rコンゴ	エジプト
イタリア	日本	インド	ガボン	ジョージア	ガーンジー	ハイチ	香港
英国	米国	●中国	マン島	ジャージー	ケニア	リベリア	リヒテンシュタイン
韓国	メキシコ	インドネシア	マルタ	モナコ	●ナイジェリア	パキスタン	パプアニューギニア
トルコ		ロシア	パラグアイ	ルーマニア	サンマリノ	セネガル	シエラレオネ
		サウジアラビア	シンガポール	スリランカ	ウルグアイ		
		南アフリカ					
G20メンバー			【京都会合後に参加】				
ニュージーランド	チリ	コロンビア	アンドラ	アンゴラ	ベリーズ	バミューダ諸島	ボツワナ
ノルウェー	アイスランド	コスタリカ	BVI	ケイマン諸島	バルバドス	コートジボワール	ジブチ
イスラエル	オランダ	OECD加盟申請中	マカオ	ジャマイカ	タークス・カイコス	カザフスタン	マレーシア
ベルギー	ルクセンブルク		モーリシャス	モンセラト	パナマ	ペルー	セーシェル
フィンランド	スウェーデン		タイ	ウクライナ	ベトナム	オマーン	モルディヴ
オーストリア	デンマーク		セントクリストファー・ネイビス		カタール	チュニジア	トリニダード・トバコ
スペイン	ポルトガル		グレナダ	バハマ諸島	ザンビア	モンゴル	セルビア
ギリシャ	アイルランド		アンギラ	セントルシア	バーレーン	アラブ首長国連邦	北マケドニア
チェコ	ハンガリー		アルバ	ドミニカ共和国	ドミニカ国	カーボベルデ	クック諸島
ポーランド	スロヴァキア		アンティグア・バーブーダ		セントビンセント及びグレナディーン諸島		モロッコ
エストニア	スロベニア		フェロー諸島	グリーンランド	アルメニア	ジブラルタル	エスワティニ
スイス	ラトビア		ボスニア・ヘルツェゴビナ		アルバニア	ナミビア	ヨルダン
リトアニア			モンテネグロ	ホンジュラス			

注1：メンバー国・地域は、対等な立場（equal footing）で議論・議決に参加し、合意事項全体にコミットする。
ただし、新たに加わった途上国等が合意事項を実施するタイミングについては、従来から参加している国とは異なることが許容されている。
注2：下線はBEPS包摂的枠組運営会合メンバー（2020年）の出身国。◎は議長出身国、●は議長代理出身国。

5

（国際課税資料６）

「BEPSプロジェクト」の三本柱



6

（国際課税資料７）

「BEPSプロジェクト」最終報告書の概要

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

（1） 電子経済の発展への対応

電子経済に伴う問題への対応について、海外からのB2B取引及びB2C取引に対する消費課税のあり方等に関するガイドラインをそれぞれ策定した。

行動1 電子経済の課税上の課題への対応 → 国境を越えた役務の提供に対する消費税の課税方式を見直し（27年度改正）

（2） 各国制度の国際的一貫性の確立

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

行動2 ハイブリッド・ミスマッチの無効化 → 27年度改正で対応済
租税条約の拡充（含行動⑮）の中で対応

行動3 外国子会社合算税制の強化 → 租税回避リスクを外国子会社の個々の活動内容により把握するよう見直し（29年度改正）

行動4 利子控除制限 → 24年度に導入した過大支払利子税制について見直し（令和元年度改正）

行動5 有害税制への対抗 → 既存の枠組みで対応

（3） 国際基準の効果の回復

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

行動6 条約濫用の防止 → 租税条約の拡充（含行動⑮）の中で対応

行動7 人為的なPE認定回避 → 租税回避の防止等のためPEの範囲を見直し（30年度改正）
租税条約の拡充（含行動⑮）の中で対応

行動8－10 移転価格税制と価値創造の一致 → 特に無形資産の取扱いについて見直し（令和元年度改正）

B. 各国政府・グローバル企業の活動に関する透明性向上 〔透明性〕

（4） 透明性の向上

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

行動5 ルーリング（企業と当局間の事前合意）に係る自発的情報交換

行動11 BEPS関連のデータ収集・分析方法の確立

行動12 タックス・プランニングの義務的開示 → 法改正の要否を含め検討

行動13 多国籍企業情報の報告制度
（移転価格税制に係る文書化） → 28年度改正で対応済み

C. 企業の不確実性の排除 〔予見可能性〕

（5） 法的安定性の向上

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

行動14 より効果的な紛争解決メカニズムの構築 → 租税条約の拡充（含行動⑮）の中で対応

（6） BEPSへの迅速な対応

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

行動15 多数国間協定の開発 → 参加（31年1月に発効）

7

（国際課税資料８）

経済のデジタル化に伴う
国際課税上の課題

8

（国際課税資料９）

経済のデジタル化に伴う国際課税上の課題

① 国際課税原則の現代化の必要性

- **「PEなければ課税なし」**

  国内に外国企業の支店・工場等の物理的拠点（PE：Permanent Establishment ）がある場合にのみ、その外国企業の事業所得に課税することができる。

  ➡ **経済のデジタル化の進展により、市場国にPEを置かずにビジネスを行う企業が出現。市場国で課税が行えない事例が顕在化。**

- **「独立企業原則」に基づく利益配分ルール**

  多国籍企業グループ内部の国際取引では、その取引価格について、独立した企業同士であれば成立したであろう「通常の価格（独立企業間価格）」で取引が行われたものとみなして各グループ企業の所得を計算する（多国籍企業の利益を各国間で配分するルールとして機能）。

  ➡ **経済のデジタル化の進展により、多国籍企業が国境をまたいで行うグループ内における取引（無形資産取引を含む）を増大させており、独立企業間価格の算定が困難となってきている。**

② 軽課税国へのBEPSリスクの増大

➡ **経済のデジタル化の進展により、ビジネスにとって無形資産の重要性が増大。関連企業間の取引等を通じて、利益等を軽課税国に移転することが容易になっている。**

9

（国際課税資料10）

OECDを中心とした検討の経緯

2015年10月

「BEPS行動計画１最終報告書　デジタル経済の課税上の課題への対応」

○　経済全体が急速にデジタル化する中、税の観点からデジタル経済をその他の経済と区別することは困難。法人課税については2020年まで作業を継続することに合意。

2018年３月

「経済のデジタル化に伴う課税上の課題に係る中間報告書」

○　2020年までにコンセンサスに基づいた解決策の取りまとめに向けて作業を進める（2019年にアップデートを行う）ことに合意。

2019年６月

「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」

○　解決策の論点と今後の検討作業を取りまとめ。2020年末までに最終報告書を取りまとめるためこれらの作業の実施に合意。

10

（国際課税資料11）

「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（2019年６月）

●　BEPS（税源浸食と利益移転）プロジェクト参加国（約140の国・地域）の間で議論しており、2019年６月のＧ20財務大臣会合（於：福岡）及びＧ20サミット（於：大阪）に本作業計画を提出・承認。

●　本作業計画では、以下の**２つの柱からなる解決策**について検討し、2020年１月に解決策の制度の大枠について合意の上、**2020年末までに最終報告書を取りまとめる**こととしている。

解決策の２つの柱

第１の柱：

市場国に対し適切に課税所得を配分するためのルールの見直し

第２の柱：

軽課税国への利益移転に対抗する措置の導入

11

（国際課税資料12）

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）

１月末のBEPS包摂的枠組み会合で合意された2つの文書

① 第1の柱（国際課税原則の見直し）の統合的アプローチに係る「制度の大枠」

・「統合的アプローチ」を今後の交渉の基礎として承認。これに従い、作業計画を改訂。
・税の安定性向上が必要であり、効果的かつ拘束的な紛争防止・解決メカニズムの導入を検討。
・解決策の合意の際には、一方的措置を撤回する旨を約束することが期待される。
・第１の柱を「セーフハーバー」（企業の選択制）とする提案に関して、制度上の論点を検証。

② 第2の柱（軽課税国への利益移転への対抗）の進捗報告書

・「所得合算ルール」等の検討作業の進捗を歓迎。
・政策目的について見解の相違があるほか、実効税率の算定方法や最低税率の数値等の多くの課題について今後検討。

BEPS包摂的枠組みのステートメント

・2020年末までのコンセンサスに基づく解決策の合意へのコミットを確認。
・第１の柱を「セーフハーバー」とする米国の提案には多くの国が懸念を表明。
・上記のほか、義務的な紛争解決策の採否や適用範囲、デジタル化の度合いに応じた超過利益の配分率の設定の是非等についても加盟国間で見解の相違あり。
・次回会合(7月)において、重要な政策上の論点についての合意を目指す。

12

（国際課税資料13）

第１の柱

国際課税原則の見直し

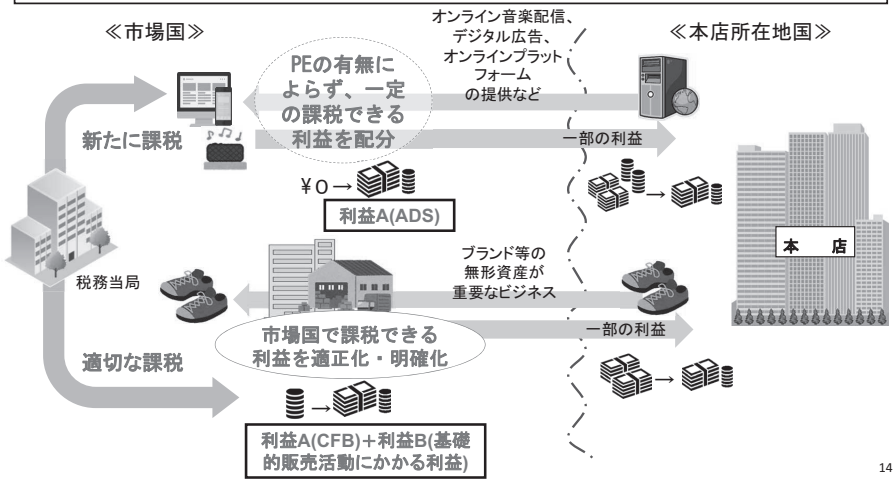
（市場国に対し適切に課税所得を配分するためのルールの見直し）

13

（国際課税資料14）

第1の柱（イメージ）

○　経済のデジタル化に対応し、市場国で課税できる利益についての国際課税原則を見直し、市場国で生み出された価値に見合った課税権を市場国に配分



14

（国際課税資料15）

第1の柱（概要）

市場国への新たな課税権の配分

- **利益A**
  - ✓多国籍企業グループ（またはビジネスライン）レベル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（「利益A」）を市場国で生み出された価値として、市場国に配分
  - ✓対象となるビジネスは、自動化されたデジタルサービス（「ADS」）及び消費者向けビジネス（「CFB」）
  - ✓多国間の効果的な紛争防止・解決手続

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

- **利益B**

  市場国で行われた基礎的販売・マーケティング活動について、独立企業原則（ALP）に基づき一定の課税権を市場国に保証。これにより、移転価格ルールの執行の簡素化及び取引価格に係る税の安定性が向上し、コンプライアンスコストの低減や紛争の減少が期待

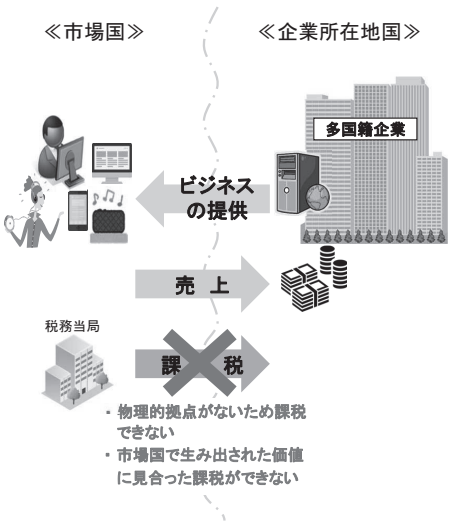
  ※これまでのルールでは、販売活動等の「利益」を巡って、課税当局と納税者の間で紛争が生じやすく、税の安定性が弱いという背景。

- **利益A以外の利益に対しても効果的な紛争防止・解決手続を検討**

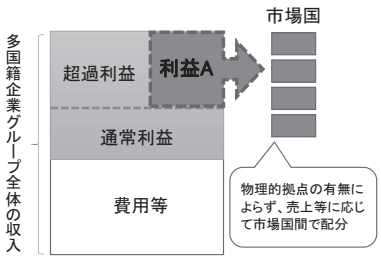
15

（国際課税資料16）

第1の柱：市場国への新たな課税権の配分



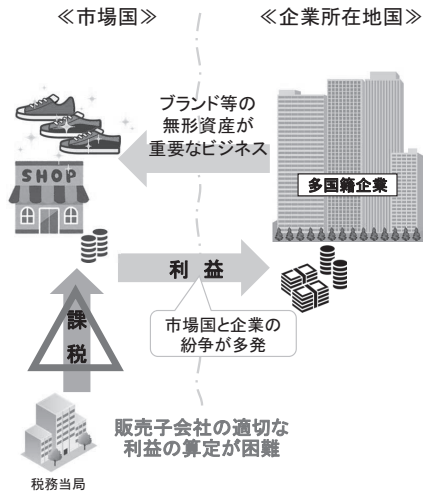
- 大規模な多国籍企業グループの全体の利益の一定割合を市場国に配分
- 自動化されたデジタルサービス（ADS）と消費者向けビジネス（CFB）を対象



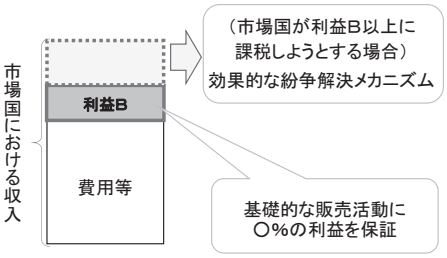
16

（国際課税資料17）

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

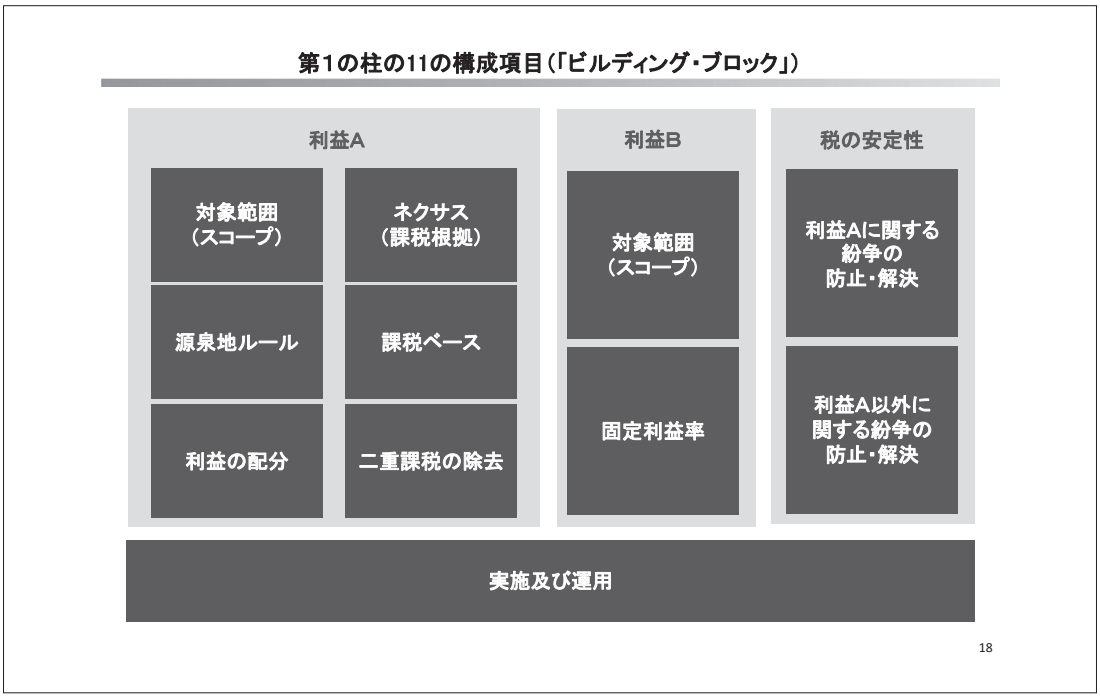


販売子会社等の収入（市場国）

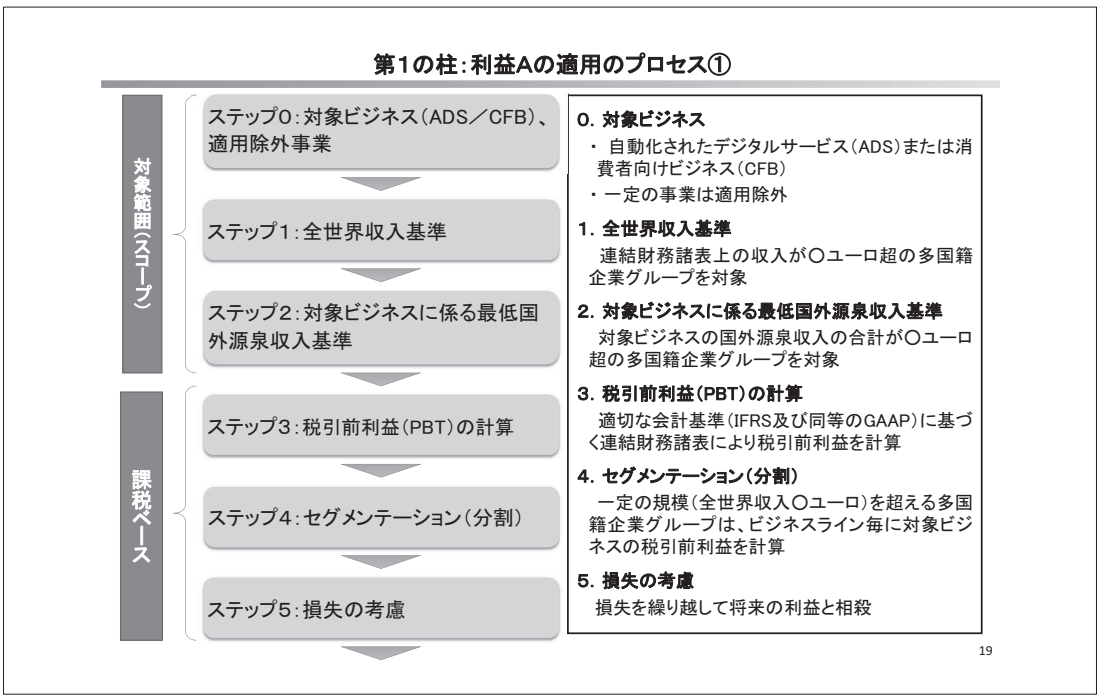


17

（国際課税資料18）



（国際課税資料19）



（国際課税資料20）

第1の柱：利益Aの適用のプロセス②

ステップ6：市場国の判定（ネクサス（課税根拠）テスト）

ステップ7：利益Aの定式計算、市場国への定式配分

ステップ8：市場国に物理的拠点を有する多国籍企業に対する販促・基礎的販売活動利益に係るセーフハーバー

ステップ9：二重課税除去及び利益Aに係る納税

ステップ10：共通プラットフォームを通じた申告書提出及び紛争防止・解決手続

6. 市場国の判定（ネクサス（課税根拠）テスト）

・源泉地ルールの適用
・ネクサステスト（売上閾値）

7. 利益Aの定式計算、市場国への定式配分

・ 超過利益 ＝ 税引前利益（ステップ3～5で算出）のうちみなし通常利益（○%）を超える部分
・ 利益A ＝ 超過利益×配分割合（○%）
・ 配分基準（ユーザー（ADS）又は最終消費者（CFB）の所在地等）に基づき、利益Aを市場国に配分

8. 販促・販売活動利益を用いたセーフハーバー

市場国に物理的拠点を有する多国籍企業グループについて、過度の利益配分を避けるため、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を配分しない等の調整を検討

9・10. 利益Aに係る納税者と二重課税除去国の特定

・ 利益Aに係る租税を負担すべき事業体を特定、市場国に納税
・ 当該事業体の税当局は二重課税を除去
・ 紛争防止のための任意の早期安定手続きや紛争解決のための義務的・拘束的な多国間枠組みを用意

20

（国際課税資料21）

第1の柱：構成項目（「ビルディング・ブロック」）の主な論点①

対象範囲（スコープ）

〇制度の骨格

- 全世界で一定額（閾値）を超える収入を有する多国籍企業グループが対象
- 対象となるビジネスは「自動化されたデジタルサービス（ADS）」または「消費者向けビジネス（CFB）」

〇主な論点

- ADSの定義（一般則、ポジリスト、ネガリスト）
- CFBの定義（一般則）
- 適用除外事業
- 閾値の具体的な金額（段階的アプローチ）
- 対象ビジネスに係る最低国外源泉収入基準の導入
- 米・セーフハーバー提案の扱い

ネクサス（課税根拠）

〇制度の骨格

- 利益Aに係る市場国のネクサス（課税根拠）は主に収入基準で判断

〇主な論点

- 収入基準の具体的な金額（ADS、CFB）
- CFB向けの追加要件（plus factor）

源泉地ルール

〇制度の骨格

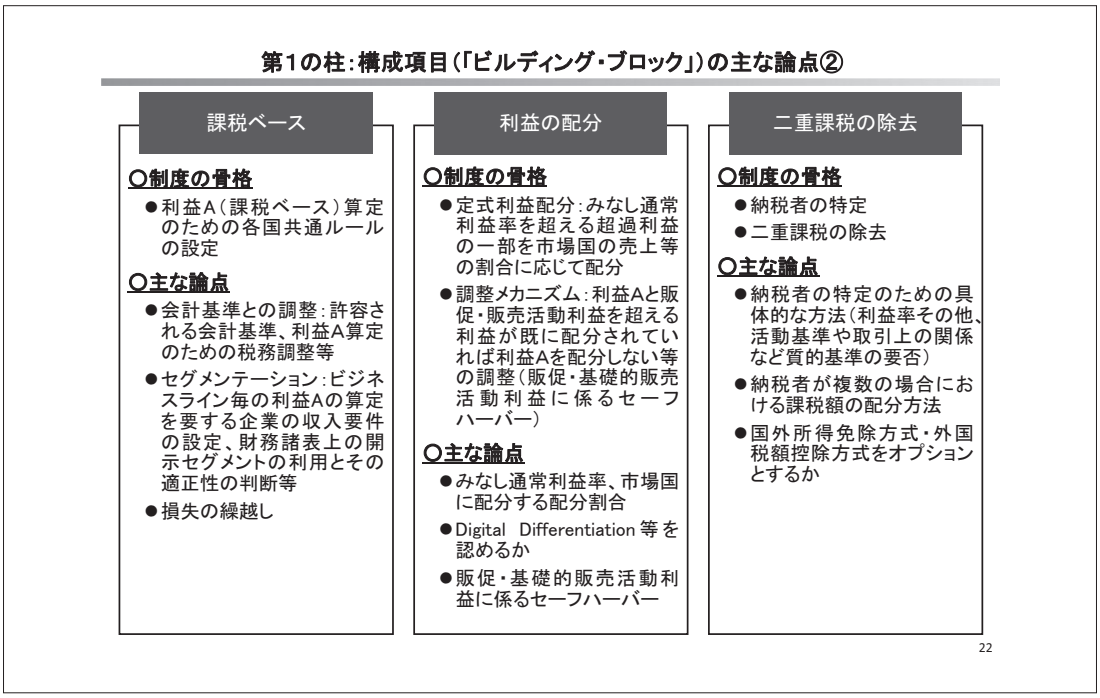
- 利益Aの各市場国への配分基準（利益の源泉がどこにあるかのルール）
- 基本的にはユーザー（ADS）又は最終消費者（CFB）の所在する国・地域が利益の源泉

〇主な論点

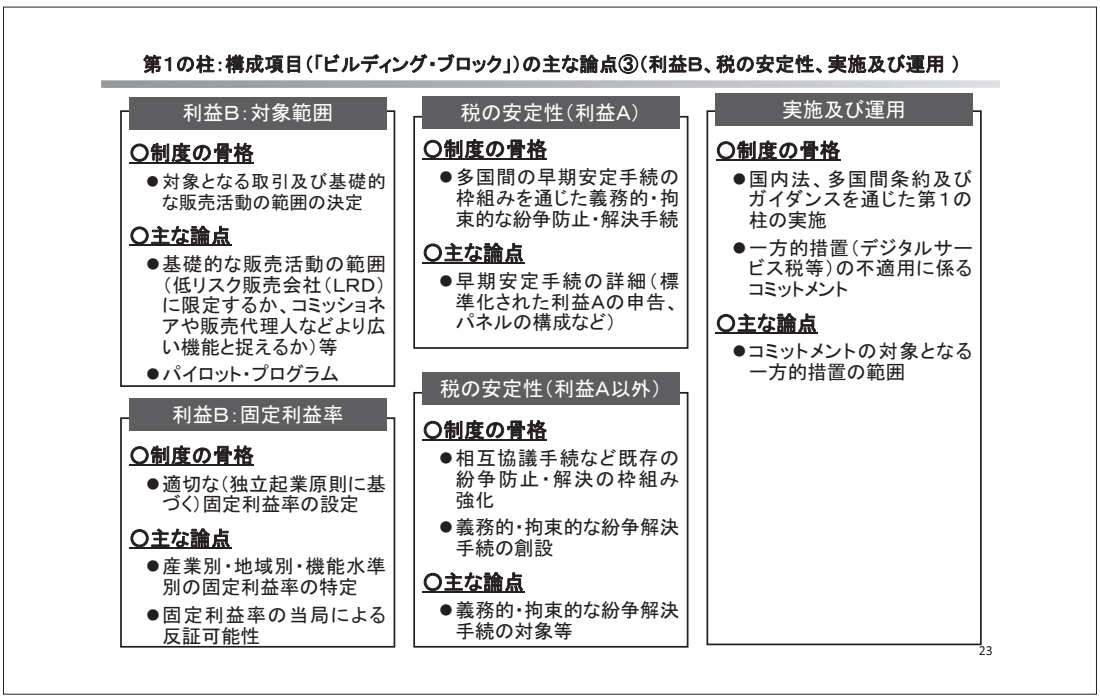
- 第三者経由でのモノ・サービスの販売や、フランチャイズ・ライセンス供与の場合における最終消費者の所在地の定義

21

（国際課税資料22）



（国際課税資料23）



（国際課税資料24）

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）

デジタル・サービス・タックス（DST）
- 2019年3月にEUでの合意を一旦断念
- 2020年5月、COVID-19の復興計画案において財源としてDSTの検討を表明

デジタル・サービス・タックス（DST）
- 対象ビジネスの域内売上に3%を課税
- 2019年7月施行。同措置に反対する米国に配慮し、徴税を2020年末まで延期

ウェブ・タックス
- 対象ビジネスの域内売上に3%を課税
- 2020年1月施行。今後施行令等を公表予定

デジタル広告税
- 域内のオンライン広告売上に5%課税
- 2019年10月法案が可決。2020年1月施行

デジタル・サービス・タックス（DST）
- 対象ビジネスの域内売上に7.5%課税
- 2019年12月公布。2020年3月施行

平衡税（Equalization levy）
- 2016年6月から外国法人に支払うオンライン広告等の支払いに6%を源泉徴収
- 2020年4月から新たにeコマースの提供等を行う外国法人の収入に2%を課税

デジタル・サービス・タックス（DST）
- 対象ビジネスの域内売上に2%を課税
- 2020年4月から適用

デジタル・サービス・タックス（DST）
- 対象ビジネスの域内売上に3%を課税
- 2020年2月法案を閣議決定。法案を国会で審議中

デジタル・タックス法案
- 対象ビジネスの域内売上に7%を課税
- 2019年11月法案を閣議決定。2021年から施行を目指す

電子取引税（Electronic transaction tax）
- 外国のデジタル企業に対して所得税又は電子取引税を課税。2020年5月法案が可決。今後、税率等詳細を公表予定

24

（国際課税資料25）

第 Ⅱ 部

25

（国際課税資料26）

第２の柱

軽課税国への利益移転に対抗する措置の導入

26

（国際課税資料27）

第２の柱：軽課税国への利益移転に対抗する措置の導入

背景

- ○ 経済のデジタル化・無形資産化により軽課税国への利益移転リスクが増大
- ○ 低い法人税率や優遇税制によって、多国籍企業を誘致する国・地域の存在

- ➢ 企業の公平な競争環境の必要性
- ➢ 法人税の引下げ競争や産業空洞化への対抗

第2の柱

多国籍企業グループが経済活動の拠点をいかなる国・地域に置くかにかかわらず、最低限の租税を負担することを確保する方策を導入（公平な競争条件（レベルプレイングフィールド）の確保）

27

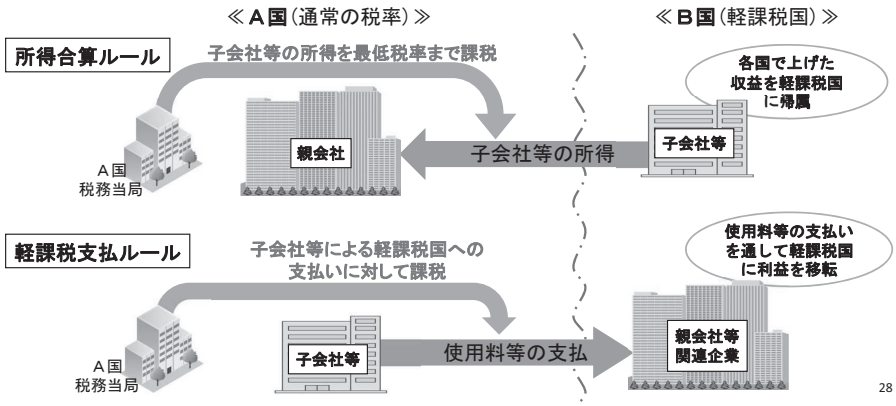
（国際課税資料28）

第2の柱：主要な2つのルール（イメージ）

○ 全ての多国籍企業グループが最低限の法人税負担をすることを確保するため、以下のルール等を導入。

(1) 所得合算ルール（IIR：Income Inclusion Rule）
軽課税国にある子会社等へ帰属する所得を最低税率まで親会社の国で課税

(2) 軽課税支払ルール（UTPR：Undertaxed Payment Rule）
軽課税国への支払いを行っている子会社等に対し、支払会社の国で課税

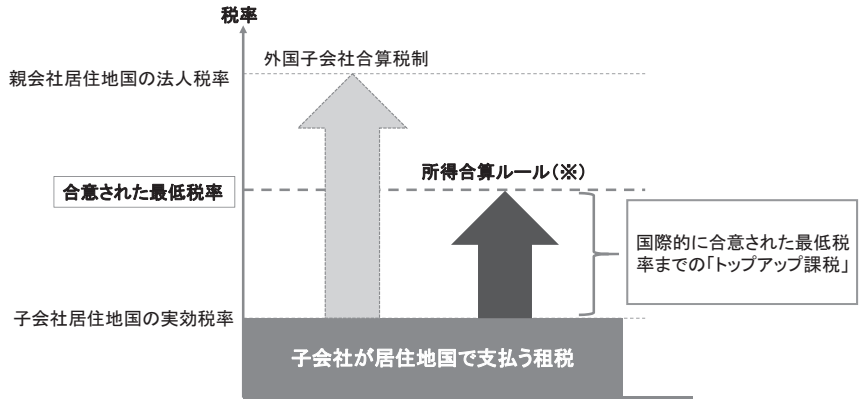


28

（国際課税資料29）

第2の柱：所得合算ルールの概要①

軽課税国に所在する子会社等に帰属する所得について、親会社の所在する国・地域において、国際的に合意された最低税率まで課税を行う



（※）所得合算ルール上の課税ベースは、調整された財務諸表の数値を使用

29

（国際課税資料30）

第2の柱：所得合算ルールの概要②

● 適用除外（カーブアウト）とブレンディング

■適用除外と制限

• 所得合算ルールの適用からの除外又は合算対象となる所得を制限するための調整

■ブレンディング

• 実効税率の算定に当たって、異なる源泉から生じる高課税所得と軽課税所得の混合可能な範囲を定め、合算の対象となる所得を制限

重複する課題・相互作用

● ブレンディングのオプション

事業体ブレンディング

企業グループの各事業体の所得のブレンディングを許容

国・地域ブレンディング

企業グループ内で同一の国・地域での所得のブレンディングを許容

全世界ブレンディング

企業グループの全ての国外源泉所得のブレンディングを許容

ブレンディング可能な所得の範囲の拡大・適用除外の必要性の減少

30

（国際課税資料31）

第2の柱：所得合算ルールの概要③

所得合算ルール（ IIR：Income Inclusion Rule ）

軽課税国に所在する子会社等（孫会社及び支店等PEを含む）に帰属する所得について、親会社の所在する国・地域において、合意された最低税率まで課税を行う制度

その他の主要論点

・米国GILTI（米国外軽課税無形資産所得）税制との共存（グランドファザーリング）

・最低税率【○%】

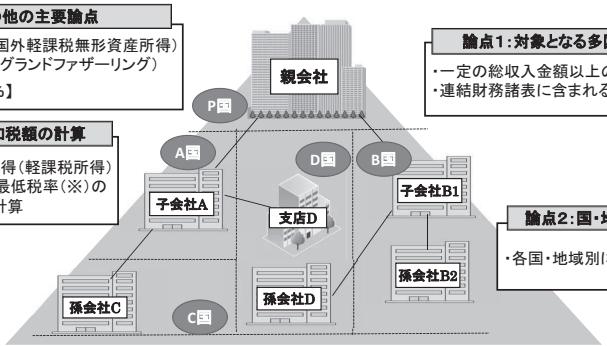
論点1：対象となる多国籍企業グループ

・一定の総収入金額以上のグループ（閾値）

・連結財務諸表に含まれる事業体が対象

論点4：追加税額の計算

・軽課税国の所得（軽課税所得）に実効税率と最低税率（※）の差分を乗じて計算



論点2：国・地域別ブレンディング

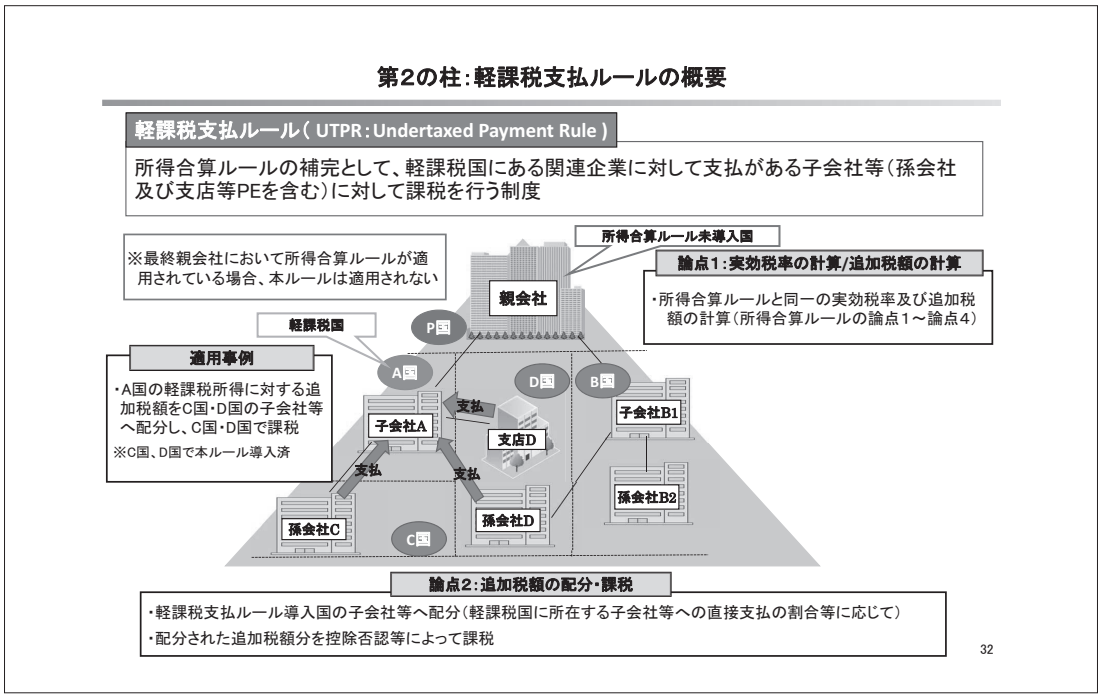
・各国・地域別に実効税率を計算

論点3：適用除外

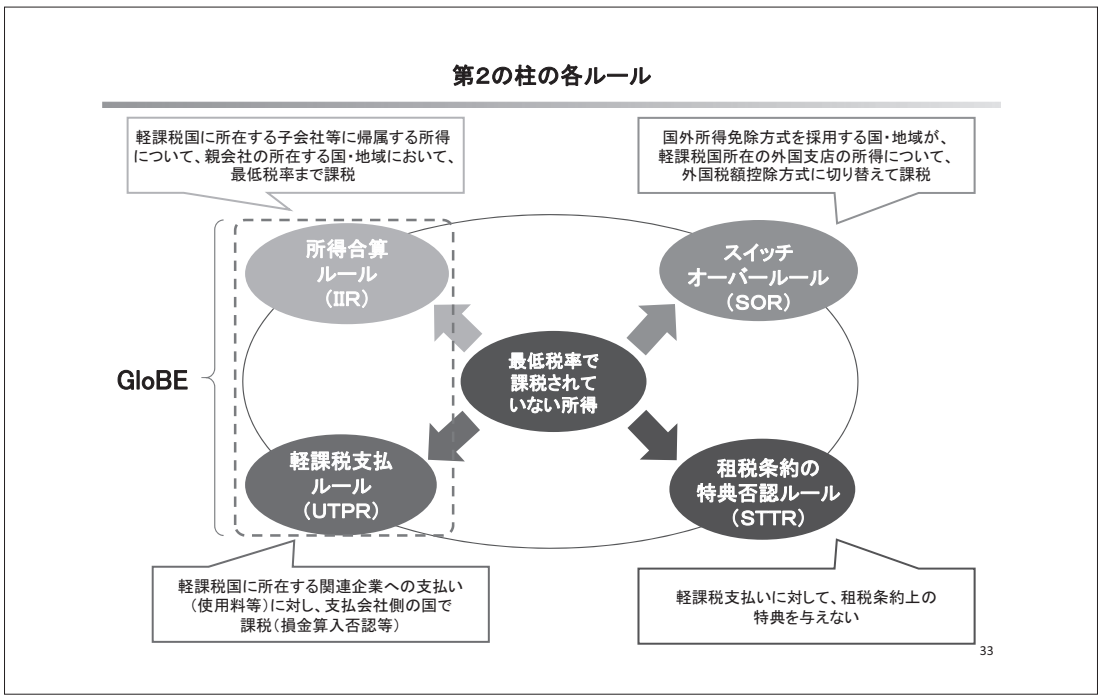
・有形固定資産（減価償却費用）及び支払給与の一定割合について、実効税率からの除外（一定割合について議論中）

31

（国際課税資料32）



（国際課税資料33）



（国際課税資料34）

第2の柱の構成項目（「ビルディング・ブロック」）

34

（国際課税資料35）

第2の柱：構成項目（「ビルディング・ブロック」）の主な論点①

GloBEのスコープ

〇制度の骨格

- 年間の連結総収入金額が一定以上の多国籍企業グループが対象（CbCRと同様とする方向）
- 適用除外事業体（投資ファンド、年金基金等）

〇主な論点

- 閾値以下の多国籍企業グループへのIIRの適用

実効税率(ETR)計算

〇制度の骨格

- ETR＝ 租税 / 調整された税引前利益
- 最終親会社の会計基準に基づく個社の財務諸表上の税引前利益
- 一定の永久差異（税務と会計上の差異）調整
- 各国・地域別の実効税率計算

〇主な論点

- 有形固定資産及び支払給与の一定割合について、実効税率計算からの除外（割合・対応する租税の取り扱い）
- CFC税制による租税の取り扱い
- 補助金及び税額控除の取り扱い
- 配当及び株式売却益の取り扱い

簡素化

〇4つのオプション

①CbCRを用いたETR計算
②一定以下の利益（割合）となる国・地域の適用除外
③ETRの複数年適用
④行政ガイダンス

所得合算ルール

〇制度の骨格

- 最終親会社での適用が原則（トップダウンアプローチ）
- 分割持分構造がある子会社については当該子会社におけるルールの適用
- 所得合算ルールの軽課税支払ルールに対する優先

〇主な論点

- 簡素な所得合算ルール
- 最低税率

35

（国際課税資料36）

第2の柱：構成項目（「ビルディング・ブロック」）の主な論点②

軽課税支払ルール

〇制度の骨格

- IIRのバックストップとしての位置づけ（最終親会社所在地国が軽課税である場合等に適用）
- IIRと同様のプロセスによるETR計算
- ①軽課税事業体への直接支払、②関連者純支払に基づく配分トップアップ税額の計算
- 支払側の国における課税

〇主な論点

- 配分されるトップアップ税額へのキャップ（制限）

租税条約の特典否認ルール

〇制度の骨格

- 支払受取者の所在地国が軽課税の場合に租税条約上の特典を否認

〇主な論点

- 対象となる支払者の範囲（関連者/非関連者）
- 対象となる支払の範囲（利子・使用料）
- 最低税率

スイッチオーバールール

〇制度の骨格

- 租税条約上の国外所得免除方式を外国税額控除方式へ転換
- 所得合算ルール適用ケースにのみ適用

執行とルールの調和

〇主な論点

- ルールオーダー（各ルールの適用順位）
- 租税条約との整合性
- 米国GILTIとの共存
- モデル国内法とガイダンス
- 多国間条約
- レビュープロセスの枠組み

36

（国際課税資料37）

今後について

37

（国際課税資料38）

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）

○　米国は、6月12日に、ムニューシン財務長官名で欧州4か国の財務大臣に対し、下記内容の書簡を送付。

・　第1の柱は、国際課税原則の根本的な見直しであり、全体的な検証や議論を経た後に実施されるべき。また、セーフハーバー（選択制）とすることが米国の考えでもあるが、セーフハーバー提案が拒否されたため、第1の柱に関する議論が行き詰っている。

・　今は新型コロナウイルスにより引き起こされた課題に注力すべき時期であり、第1の柱やデジタル・サービス税（DST）の議論はその妨げになりうる。そのため、米国は、OECDに対して、第1の柱の議論を、本年後半（later this year）の議論再開を視野に入れて、一時中断することを提案する。

・（第1の柱の段階的実施案のように）米国企業にのみ重く課税されるルールの変更は、暫定的な合意であっても賛同できない。

・　米国は引き続きデジタル・サービス税（DST）やその他類似の一方的措置に反対しており、そのような税を徴収・導入する国に対しては相応の措置で対応する。

・　第２の柱であるグローバルな最低税率の導入については、議論が進展しており、合意に近づいている。米国は、本年末までに結論を得るべく交渉することを完全に支持する。

38

（国際課税資料39）

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））

10. 我々は、世界規模で公正、持続可能かつ現代的な国際課税システムのための協力を継続していく。我々は、新型コロナウイルスのパンデミックが経済のデジタル化に伴う課税上の課題への対応に係る作業に影響を与えたことを認識する。我々は、G20/OECD「BEPS包摂的枠組み」が2020年10月の次回会合にそれぞれの柱の青写真に関する報告書を提出すべく、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続けることの重要性を強調する。我々は、残された相違点を乗り越えるために両方の柱における更なる進捗について引き続きコミットしており、グローバルなコンセンサスに基づく解決策に今年至るための我々のコミットメントを再確認する。我々は、国際的に合意された税の透明性基準の実施における進捗及び確立された自動的情報交換における進捗、並びに関心ある国のためのデジタルプラットフォーム向けモデル報告ルールに係る合意に示される進展を歓迎する。我々は、G20/OECD「BEPS包摂的枠組み」のBEPS年次進捗報告書を歓迎する。我々はまた、「税に関する協働のためのプラットフォーム(PCT)」の進捗報告書を歓迎し、途上国に対する持続可能な税収基盤を築くための税に関する能力強化に係る支援を継続する。

39

（国際課税資料40）

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

OECD事務局の公表

新型コロナウイルス感染拡大の影響により、７月に予定されていたBEPS包摂的枠組みの閣僚級会合の開催が困難となったことから、会合を10月に延期。

今後の主な日程

2020年	10月８・９日	BEPS包摂的枠組み総会（於：オンライン）
	10月14日	G20財務大臣・中央銀行総裁会議（於：オンライン）
	11月21・22日	G20サミット（於：サウジアラビア・リヤド）
	年末まで	最終報告書の公表

40

（国際課税資料41）

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）

○　経済のデジタル化に伴う国際課税上の課題への対応については、2020年末までに国際的な合意に基づく解決策をとりまとめるべく、ＯＥＣＤを中心に議論。
○　国際課税が、健全な企業活動を支援しつつ税源を守るという国家の基盤に関わる課題であることを踏まえ、国際的な議論に取り組むに当たっての基本的考え方を大綱に明記。

１　安定的かつ予見可能な投資環境の構築

○　一国主義的な課税措置は、企業のビジネス展開上の不確実性を増加させ、健全な企業活動に負の影響をもたらす
○　国際合意に基づいた解決策を早期に見出し、安定的かつ予見可能な投資環境を構築することが重要

２　企業間の公平な競争環境の整備

○　企業間の公平な競争環境を整備し、わが国企業の国際競争力の維持・向上につなげる必要
○　第１の柱は、わが国や市場国に適切に利益を計上している企業の税負担には大きな影響を与えないものとする必要
○　第２の柱は、軽課税国に利益を移転することで租税回避を行っている多国籍企業の税負担を適正化することによって、公平な競争環境を整備

３　新ルールの適用対象の明確化等

○　新たなルール導入に当たり、対象となるビジネスの範囲を適切に限定しつつその定義を明確に定めるなど、合理的かつ明瞭な制度とすることが重要

４　過大な事務負担及び二重課税の防止

○　過度な事務負担を企業に課さないように配慮
○　二重課税が生じないよう、強力な紛争防止・解決メカニズムを構築

５　法人税の引下げ競争への対抗

○　「底辺への競争」とも言われる法人税の引下げ競争を放置すれば、どの国の財政も立ちゆかなくなり、そのしわ寄せは特に中小企業や個人に及びうる
○　投資を惹きつけるための法人税の引下げ競争に歯止めをかけ、各国の税源を守る措置を国際協調の下で進めていくことが必要

41