

社会・経済の変化と税制、 OECD／G20「BEPS包括的 枠組み」「2つの柱」の合意

〔 (公社) 日本租税研究協会
第74回租税研究大会記録 〕

2022

オンライン開催

公益社団法人 日本租税研究協会

社会・経済の変化と税制、 OECD / G20「BEPS包括的 枠組み」「2つの柱」の合意

〔 (公社) 日本租税研究協会 〕
〔 第74回租税研究大会記録 〕

2022

公益社団法人 日本租税研究協会

社会・経済の変化と税制, OECD/G20 「BEPS 包括的枠組み」「2つの柱」の合意

(公社) 日本租税研究協会 第74回租税研究大会記録

令和4年9月14日(水)~15日(木) オンライン開催

会長挨拶

第74回租税研究大会開催にあたり……………宗岡正二

(第1日)

◆報告 資産負債アプローチと法人税の再生……………岡村忠生

◇討論会 税制改革を巡る現状と課題……………岩崎政明 (司会)
住澤 整/川窪俊広/一高龍司/宮永俊一

(第2日)

◇討論会 社会・経済環境の変化と税制 (税制基本問題研究会報告)
……………林 宏明 (司会)
上村敏之/酒井貴子/玉岡雅之/北村 亨

◇討論会 国際課税を巡る現状と課題……………吉村政穂 (司会)
西方建一/青山慶二/本田光宏/坂東太郎

目 次

オンライン開催

会長挨拶

第74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 宗岡 正二
(日本製鉄㈱ 相談役)

◆報告 9月14日(水)・午前

資産負債アプローチと法人税法の再生
—収益認識に関する国際会計基準と真剣に向き合う— — 3

京都大学大学院法学研究科教授 岡村 忠生

1. はじめに……………	3
1-1. 背景……………	4
1-2. 問題の端緒……………	4
1-3. 実現・稼得過程モデルと2つの問題……………	5
2. 資産負債アプローチ……………	10
2-1. 公正価値モデルの登場……………	10
2-2. 現在出口価値モデル……………	11
2-3. 現在出口価値モデルの具体例……………	14
3. 資産負債アプローチとこれからの法人税法……………	17
資料……………	19

税制改革を巡る現状と課題 37

司 会 明治大学法科大学院教授

岩崎 政明

参加者

財務省主税局長

住澤 整

総務省自治税務局長

川窪 俊広

関西学院大学教授

一高 龍司

三菱重工業㈱取締役会長（租研副会長）

宮永 俊一

はじめに.....38

I. 税財政の現状と今後の課題.....38

1. 税財政の現状.....38
2. 経済社会の構造変化と税制のあり方.....39
3. 所得税.....40
4. 相続税・贈与税.....43
5. 法人税.....45
6. 国際課税.....46

II. 今後の税制への意見.....47

(一高)

〔給与所得課税と小規模事業者課税の方向性〕, 〔退職一時金課税の方向性〕, 〔相続税と贈与税の一体課税〕, 〔法人向けの政策税制と米国税制の動向〕

(宮永)

〔財政再建における税制のあり方〕, 〔国際競争力確保と国際協調の中での税制のあり方〕, 〔労働生産性改善に向けた税制の果たす役割〕, 〔カーボンプライシング〕

(住澤)

〔給与所得課税と小規模事業者に対する課税のあり方〕, 〔退職金課税〕, 〔相続税・贈与税〕, 〔法人課税を巡る米国の動向〕, 〔安定財源の確保〕, 〔法人税と経済成長・国際競争力〕, 〔労働生産性の向上と税制〕, 〔カーボンプライシング〕

III. 地方財政・地方税制の現状と課題.....55

1. 総論：地方財政・地方税制の現状と課題.....55
2. 各論①：個別地方税制の現状と課題.....57
3. 各論②：地方税務手続の電子化等.....60

国際課税を巡る現状と課題 138

司 会 一橋大学大学院教授

吉村 政穂

参加者（五十音順）

財務省主税局参事官

西方 建一

千葉商科大学大学院客員教授

青山 慶二

筑波大学大学院教授

本田 光宏

三井物産(株)経理部税務統括室長

坂東 太郎

はじめに139

I. 市場国への新たな課税権の配分140

1. 総論140

2. 第1の柱143

II. 市場国への新たな課税権の配分に対する意見・質問147

(青山)

〔国際合意と国内法の見通し〕, 〔デジタル・サービス・タックスの廃止とタイミング〕,

〔利益 A の配分と移転価格配分との調整〕, 〔適用対象企業とネクススルール〕

(坂東)

〔仕組みの複雑さ〕, 〔ソースルール〕, 〔利益 B と移転価格ルールの関係〕

(本田)

〔多国間条約と国内法の改正〕, 〔多国間条約の発効〕, 〔税の安定性〕

(西方)

〔国際合意と国内法の見直し〕, 〔既存の一方的措置の廃止〕, 〔仕組みの複雑さの解消〕,

〔マーケティング・販売利益セーフハーバー (MDSH) と利益 B〕, 〔利益 B と既存の移転価格税制ルールの関係性〕, 〔ソースルール〕, 〔多国間条約と既存の租税条約・国内法〕, 〔多国間条約実現の見通し〕, 〔税の安定性〕

III. グローバル・ミニマム課税156

1. グローバル・ミニマム課税の概要156

2. GloBE ルール適用プロセス157

3. 各国の取り組み状況159

Ⅳ. グローバル・ミニマム課税に対する意見・質問159

(青山)

〔国内ミニマム課税〕, 〔実施フレームワーク〕, 〔CFC 税制との関連〕

(坂東)

〔実務ガイダンス〕, 〔導入スケジュール〕, 〔執行の簡素化と実務負荷の軽減〕, 〔将来的な Pillar 2 のルール見直しの可能性〕, 〔CFC 税制の位置付けの再整理, 事務負担の軽減〕

(本田)

〔第 2 の柱の位置付け〕, 〔外国子会社合算税制の見直し〕, 〔STTR の検討状況〕

(西方)

〔第 1 の柱と第 2 の柱の関連〕, 〔セーフハーバー〕, 〔実務上の分かりやすいガイダンス〕, 〔執行の簡素化・実務負荷の軽減〕, 〔将来的な Pillar 2 のルール見直しの可能性〕, 〔第 2 の柱と CFC 税制の見直し〕, 〔STTR の検討状況〕

おわりに167

<資料編>

◎税制関係資料（財務省主税局）

目次 資料 1 ～79ページ

◎地方税制関係資料（総務省自治税務局）

目次 資料 1 ～45ページ

◎国際課税関係資料（財務省主税局参事官室）

目次 資料 1 ～38

会長挨拶

第74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

宗岡 正二

(日本製鐵株式会社相談役)

第74回租税研究大会の開催に当たり、一言ご挨拶を申し上げます。

本年の大会も、昨年度に引き続き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、さる8月23日に、弊協会特別顧問の金子宏先生がご逝去されました。金子先生はわが国租税法学の基礎を築かれた第一人者で、弊協会の活動に対しても、長きにわたり温かいご指導を賜りました。心からご冥福をお祈りいたします。

新型コロナウイルス感染症の影響が続き、ロシアによるウクライナへの軍事侵攻も発生する中で、わが国経済は、雇用、所得の面で一部改善が見られるものの、依然回復ペースは鈍く、経済成長率は先進国の中で最も低い水準にあります。

こうした中で、わが国経済のポテンシャルを強化していくため、時代に相応しい成長戦略の確実な実施とともに、財政健全化を進め、社会保障制度等を持続可能なものとするのが欠かせません。

一方、わが国の長期債務残高は、令和4年度



末には、一千二百兆円を超えると見込まれ、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。

本年度の骨太方針において、2025年度の黒字化目標は明記されませんでした。財政再建に向けた姿勢がさらに後退したのであれば極めて遺憾であります。巨額の財政債務はわが国の重要課題であり、より現実的な経済や財政の見通しに基づき、財政健全化に全力で取り組まなければなりません。

次に税制ですが、新型コロナ等を機に、世界は大きく変化しており、税制においても、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。

所得税については、超高齢社会を支える財源として、税収調達機能とともに、格差が拡大しているといわれる現状の中で、所得再分配はどうあるべきか、引き続き議論を深めていく必要があると考えております。

次に、法人税ですが、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、昨年10月、経済のデジタル化に対する課税のあり方について国際的合意が得られ、細部を詰めていく段階になっています。国内法制化に当たっては、新たな国際的二重課税や過大な事務負担の発生源とならないよう、課税要件を明確にするとともに、企業の事務負担等にも十分配慮することが重要だと考えます。

そして、消費税については、税率が10%に引き上げられましたが、超高齢社会を支える基幹税として、今後更に税率を引き上げてい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、経済社会の実態に即した税制改革への取組が重要であると考えています。

さて、今年の租税研究大会では、本日午前の部において、京都大学の岡村先生から「資産負債アプローチと法人税法の再生」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、財務省の住澤主税局長、総務省の川窪自治税務局長にも、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「社会・経済環境の変化と税制」、そして「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。

お話しいただくのは、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す。私の租税研究大会開催に当たってのご挨拶とさせていただきます。

資産負債アプローチと法人税法の再生 —収益認識に関する国際会計基準と真剣に向き合う—

京都大学大学院法学研究科教授

岡村 忠生

1 はじめに

本日のテーマは、「資産負債アプローチと法人税法の再生—収益認識に関する国際会計基準と真剣に向き合う—」と、やや仰々しいものになりました。内容を一言で申しますと、収益認識に関するこれまでの法人税法の考え方を、国際会計基準の開発の経緯を参照しつつ、少し見直してはどうか、そのことを通じて、法人の確定した決算や Pillar2 と呼ばれている国際ミニマム税との整合性を図り、かつ、必要な範囲では法人税の独自性をしっかりと確保してはどうか、ということになります。

最初に、本日の報告の概要を申し上げます。まず、「1 はじめに」で、報告の背景と、問題の提起のようなことを申し上げます。背景とい



うのは、わが国の収益認識基準¹やそのモデルとなった国際会計基準²が国際ミニマム税 (Pillar2)³ やその国内版といえる QDMTT (Qualified Domestic Minimum Top-up Tax)⁴ を通じて、法人税の世界に直接入ってきていることを指し

¹ 企業会計基準委員会「改正企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」等の公表」(2020年3月31日)により公表された「改正企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」」をいう。以下同じ。

² 収益認識基準は、IASB, International Financial Reporting Standard 15, Revenue from Contracts with Customers (2014) (以下「IFRS15」という。)に基づくものである。

³ そのモデルルールとして、OECD(2021), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy? Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>.

⁴ Id., at 64.

ています。そして、このような会計基準が開発された理由やその理念と法人税の考え方との関係について、新しい考え方を述べます。次の「2 資産負債アプローチ」が本日の本題です。資産負債アプローチという会計上の収益認識の基礎にある見方について、おそらくその典型、純粋なものと思われる公正価値モデル・現在出口価値モデルを紹介し、これを法人税の眼から検討します。この検討では、平成30年度の法人税法改正（22条4項の改正と22条の2の新設）において、収益認識基準に対して最も懸念された事項である対価を基礎として収益の金額を計算することよりも、もっと問題があるのではないかと思われる事項、すなわち、実現主義あるいは、企業の稼得過程に基づく収益認識のあり方の問題点を指摘し、これが、法人税と企業会計との不明確な関係の主要な原因にあったのだ、という考え方を示します。この考え方から、最後に、「3 資産負債アプローチとこれからの法人税法」において、これからの法人税のあり方、法人税法の再生について、お話しいたします。

1-1. 背景

資料1頁をご覧ください。来年度に導入されようとしている国際ミニマム税（OECD BEPS 包摂的枠組みによるグローバル税源浸食防止規則（GloBE ルール）の第二の柱 Pillar2）と、導入は再来年度になるかもしれませんが、これを国内の子法人等にも適用する QDMTT においては、国際会計基準とこれに沿う各国の会計基準が、直接、課税ベースを決める場面が生じます。また、それ以降に導入される第一の柱（Pillar1、デジタル取引への課税）⁵においても、そ

の対象となる範囲は、やはり前述の会計基準に従って計算された連結財務諸表利益に基づくものとなります。つまり、こうした場面では、国際会計基準が、各国による一定の修正はありますが、たとえば収益認識の時期・タイミングに関しては、ほぼ直接的に適用される、直入されることとなります。

1-2. 問題の端緒

他方で、わが国の法人税については、収益認識基準への対応を1つの目的として行われた平成30年度法人税法改正において、公正処理基準、すなわち、収益の額および費用の額は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。」という法人税法22条4項の規定が改正されました。「別段の定めがあるものを除き、」という一節が挿入され、企業会計に従って計算する範囲が制限されるとともに、その別段の定めとして、22条の2という条文が新設されています。同条1項は、収益認識の時点を、「引渡し又は役務の提供の日」としています。このような法人税法の対応は、収益認識基準を「遮断」⁶したと評価することも十分に可能だと思いますが、しかし、同条2項では、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って……契約の効力が生ずる日その他の前項に規定する日に近接する日」に計上することも認めると規定していますので、公正処理基準が再登場しており、何とも微妙なところがあります。なぜ、こうしたアンビバレントなことになったのか、このことが、本日解明しようとするテーマの端緒になります。

法人税法が収益認識基準を斥けた理由としてあげられているのは、同基準が「対価の額を基

⁵ Pillar 2 に比べて検討が遅れているが、現状について、OECD (2022), Progress Report on Amount A of Pillar One, Two-Pillar Solution to the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/progress-report-on-amount-a-of-pillar-one-july-2022.pdf> を参照。

⁶ 吉村政穂「税制改正大綱を評価する—法人課税—」税研199号48頁、51頁（2018年）。

礎として」いることでした⁷。このように実際の対価による収益計上を認めないことは、同条4項の規定が、益金を資産の価額または役務の通常得べき対価の額としていることに明らかです。実際に収受した対価ではなく、価額（つまり時価）や得べき対価の額としているわけです。しかし、ここにも、微妙なところがあります。それは、資産と役務とで規定の文言が異なり、資産は「価額」といっているのに、役務については通常得べき「対価」だとしていることです。なぜでしょうか。これも、本日解明しようとするテーマの端緒です。

1-3. 実現・稼得過程モデルと2つの問題

さて、以上で表出した2つのこと、すなわち、公正処理基準に対する法人税法の微妙な態度、そして、収益の金額の計算方法を少なくとも言葉の上では統一できていないこと、これら2つは、共通する土壌から生じています。それは、法人税法における収益認識が、（権利確定主義に着色された）実現主義に基づいていることです。さらにいえば、所得は、収益を得るための事業活動の過程、これを稼得過程と呼びますが、この稼得過程の進行に伴う価値創造によって発生し、未実現利益（未実現の収益）として企業に蓄積され、それが引渡しのような時点で一気に実現して収益に計上されるという見方です。この見方に立てば、法人税法としては、稼得過程のいずれかの時点を実現だと言ってしまえばいいことになります。もちろん、その時点は、私法上の権利関係を基礎として、租税法の観点から、公平（一義的）かつ明確で事務負担の少ない時点を選び、そのような時点を実現（権利確定）とすることになります。また、収益の金

額については、資産では、その譲渡が有償であるか無償であるかを問わず、稼得過程の中で既に価値が創出されているので、実現の時点で、その創出された価値、実体として存在する価値に課税をする、という考え方になります。22条の2第4項が「価額」と述べているのは、この増加益を含んだ時価になります。ただし、私法上の権利の確定の役割を強調し、収益の認識時期だけでなく、収益の額（「価額」）についても、原則として対価として確定した権利の金額によって測定する（その代わり、租税回避のような例外的な場合をある程度の範囲で認め、そのときは時価を使う）という考え方は、あり得るだろうとは思いますが。

このような法人税法の実現主義は、企業会計における実現主義、国際会計基準などで使われている一般的な言葉では、実現・稼得過程モデルと呼ばれるものに相当します。このモデルでは、資産の販売では、稼得過程のいずれかの段階の完了時点を決定的事象（critical event）として⁸、対価が得られていることを条件に、収益を認識することになります。また、収益の金額は、実際に授受された対価の金額によって測定・検証されます。

このような実現・稼得過程モデルは、論理的必然ではありませんが、収益・費用アプローチ（Revenue and Expense View）、古い言葉で言えば、損益法という方法と組み合わせられるのが一般的です。収益と費用から、企業の利益を計測するという方法論です。このアプローチでは、収益と費用は、総額で認識しなければなりません。勝手に相殺することはできず、生じた金額をそのままグロス（原則として名目額）で、計測することになります。このように、実現・稼

⁷ 財務省『平成30年度税制改正の解説』270頁は、「法人税法においては、収益認識に関する会計基準のように対価の額を基礎として益金の額を計算することは、方法として採用できません。」と述べた。

⁸ 決定的事象アプローチは、進行アプローチ（continuous approaches）と対比して論じられる。EFRAG, The PAA in E Discussion Paper 3. Revenue Recognition, A European Contribution (2007) の第3-5章を参照。また、辻山栄子「収益の認識をめぐる欧州モデル」会計172巻5号1頁、12-16頁（2007年）参照。

得過程モデルは、一般には、収益・費用アプローチおよび総額主義と結びついています。

しかし、ある取引、たとえば顧客への製品の販売をしたとき、決定的事象の後にも、その取引によって生じる事象があります。特に問題となるのは、決定的事象以後に生じる負担、たとえば、貸倒れによる損失や製品保証のための費用、返品による対価の返還などです。こうした負担は、収益認識とは切り分けて、引当金などとして別に計上されることになります。

このような実現・稼得過程モデルは、現行法人税法の前提とするモデルです。このことは、感覚的、本能的に理解していただけたと思います。法人税法が企業会計上の実現・稼得過程モデルに対して修正を加えているのは、大きく2つあります。ひとつは、前述した対価の金額の測定、つまり、法人税法は、実現主義といいつつも、対価として実際に授受された金銭（キャッシュ・フロー）の存在を要件としていないことです。対価が法的な請求権として認識できれば、実現が認められます。さきほど、権利確定主義の着色と申し上げたのは、このことです。そして、もうひとつ大切なことは、費用側で、22条3項2号括弧書にある債務確定要件によって、別段の定めがない限り、引当金の計上を認めていないことです。この結果、ほとんどの場合、貸倒れや製品保証のような引渡後の負担は、経済的実質としては取引の一部であり、取引という一連の事象を構成するひとつの段階であるにもかかわらず、無視されてしまいます。法律上の確定した権利関係のみに基づいて課税関係を形成しようとする、こうした負担のような見込みの伴う要素は、捨象しなければならないことになります。

問題の端緒として先に述べた2つのことが生じるのは、法人税法がこのような法的に着色された実現・稼得過程モデルを取ることで考えられます。まず、稼得過程の中で資産の価値が増加して行くというモデルは、役務には適用できません。稼得過程アプローチにおける資

産とは、目に見える物理的なモノではなく、収益獲得に向けた活動を集積する概念（経過勘定科目）であり、工業簿記での原価計算のようなものにマージンを加えたイメージになると思います。これには、キャピタル・ゲインのような保有利益も含まれます。22条の2第4項がいう「価額」とは、このような企業活動（プロセス）の成果の集積という角度からの時価だと考えられます。ただし、その評価は、出口価値（市場参加者に移転すれば得られる対価）で行うのか、入口価値（市場参加者から取得するために支払わなければならない対価）なのかは、はっきりしません。というより、法人税法の稼得過程における価値の創出という見方は、価値創造というプロセスを見るものであり、そもそも出口価値や入口価値といった結果に基づく測定方法には馴染まないと思われます。

このような資産に関する稼得過程のイメージは、役務の提供、たとえば、ある時点において、顧客の質問を受けて専門的知識を提供するといった取引には、適用できないと思われます。稼得過程が瞬間的であり、企業活動の集積のような概念（勘定科目）が観念できないからです。そこで、同項は、「通常得べき対価の額」と述べたのでしょう。これは、明らかに出口価値を述べています。そして、この出口価値は、少なくとも法人税法の稼得過程（価値創造）の見方には、プロセスではなく結果を見ている点において、馴染みません。この結果、資産と役務とで、収益の額を計測する方法論が異なってしまうことになると思います。この不一致は、理論的には大問題です。

このことは、無償取引に関する従来の議論にも現れていました。従来の無償取引に関する課税理論は、ひとつには、最高裁の述べた清算課税説を論拠とするものでした。すなわち、財産分与として移転された不動産の値上がり益に課税をする論拠として、最高裁は、「譲渡所得に対する課税は、・・・資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、

その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のもの」と述べました⁹。これは、確立された最高裁判例です¹⁰。この清算課税説から、資産の無償譲渡や低額譲渡に対する法人税の課税についても、課税の対象となる収益は、実際に授受された対価ではなく、譲渡された資産に保有期間中に生じていた増加益であり、それは決して擬制されたものではなく、実体的な利益であるという考え方を導くことができます。これを、実体的利益存在説¹¹といいます。財産分与に関する最高裁判決で課税の対象となったのは、保有利益としてのキャピタル・ゲインでしたが、この判決理由は、企業の稼得過程の中で創出される価値についても、全く同じように当てはめることができます。つまり、企業が商品が無償譲渡や低額譲渡したとしても、課税の対象となる収益は、その対価ではなく、稼得過程で創造された価値だという説明です。稼得過程の中で創造された価値こそが、所得の源泉・本質であるというわけです。いうまでもなく、その測定は、独立当事者間取引価格になり、それが出口価値か入口価値かは問題になりません。そして、22条第4項は、このような価値を「価額」と呼んでいると理解されます。

しかし、このような実体的利益存在説、というより、その基礎にある最高裁の清算課税説は、役務についてはうまく行きません。役務は即時的に費消される（または資産化する）ので、役務自体については増加益のようなものを観念できないからです。役務自体が創造された価値だとはいえませんが、しかし、それは直ちに相手に提供されて消えてしまうので、資産の増加益のような何らかの実体的な利益が見えないのです。

現在、通説となっている適正所得算出説¹²、つまり、適正な対価を得て取引を行った納税者とそうでない納税者との税負担の公平のために、適正な対価を受け取ったものとして収益を計算するという考え方は、この難点を解決する理論と位置づけることも可能です。そして、22条の2第4項が、役務については、通常得べき対価の額だといっているのは、この適正所得算出説を念頭に置いていると思われます。しかし、この学説に基づく収益は、適正な対価の授受があったという擬制に基づくものであり、公平のための擬制であって、事実・実体的なものを直接捉えているではありません。そうすると、資産と役務の間で、収益の測定方法、少なくともその理論のレベルで、齟齬がある、収益についての概念が異なっていることになります。これは、課税に求められる一貫性や一義性の点で、好ましいものではありません。解消できるのなら、解消すべきです。しかし、法人税法が稼得過程と価値創造にこだわっている限り、つまり、実現・稼得過程モデルで収益を認識しようとする限り、それはできないと思います。

次に、問題の端緒としてあげたもうひとつのもの、すなわち、法人税法の平成30年度改正が見せた収益認識基準へのアンビバレントな姿、換言すれば、一方では、22条4項の改正と22条の2第1項の新設による公正処理基準（実質的には収益認識基準）の遮断、他方で、同条2項における同基準の受容になりますが、このアンビバレンスを追及すると、はるかに深い問題が見えます。それは、法人税法が、収益認識基準を遮断しよう、手を切ろう、振り解こうとしても、それができない、収益認識基準（のような会計基準）との関係を断てないという問題です。も

⁹ 最判昭和43年10月31日訟月14巻12号1442頁。

¹⁰ 中野浩幸「判批」別冊ジュリスト253号（租税判例百選第7版）82頁（2021年）。

¹¹ この用語について、清永敬次「無償取引と寄付金の認定」税経通信33巻13号2頁（1978年）参照。

¹² 金子宏「無償取引と法人税?法人税法22条2項を中心として」同『所得課税の法と政策』（有斐閣、1996年）318頁（初出1983年）。

もちろん、これは決して問題なのではなく、一定の範囲で法人税法が企業会計を受け入れているのは好ましいことだ、という意見もあると思います¹³。私も、そのこと自体には賛成です。しかし、手を切ろうとしているのか繋ごうとしているのが明確でないこと、いったい、どの関係が切れていて、どの関係が残っているのかははっきりしないことには、著しく不安定なものを感じます。理論的に気持ちが悪いと思います。ひとつの仮説ですが、22条4項の改正（「別段の定めを除き」の挿入）と、その別段の定めとしての22条の2第1項を読む限りでは、法人税法は企業会計、具体的には、収益認識基準との関係を、切断しようとしているとしか読めないと思います。平成30年改正の法人税法の姿勢、スタンスは、手を切る、ということにあります。しかし、現実には、つまり、具体的な法の適用場面を想定すると、それはできなかった、だから、同条2項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って」という言葉や、施行令18条の2第1項に同じ言葉が残ってしまった、公正処理基準を再援用しなければならなくなったと言うことだと思います。平成30年に改められた法人税基本通達にも、この言葉は登場していません（法基通2-1-1の11注2）。

では、なぜ、法人税法が自律的で自己完結性のあるルールを作ることができず、公正処理基準、具体的には収益認識基準を援用しなければならなくなったのでしょうか。その理由も、実現・稼得過程モデルにあると思われます。さきほど、企業会計での実現・稼得過程モデルにおいては、決定的事象を実現の時点とし、収益認識時期を定めることを述べました。そこでの問題は、何が決定的事象かを決める必然的な論理が何もないことです。仕入れた商品を顧客に販

売するというごく単純な稼得過程を考えても、企業は、販売する商品を選定し、販売の計画を立て、広告宣伝を行う、そして、商品を仕入れるなどの準備的行為を行い、顧客を見つけて契約を締結し、商品を必要な数量に分けて出荷するといった過程があります。そして、顧客側での事象として、着荷と検収、代価の支払いがあり、さらに、返品に応じることや、保証期間中の修理、代金の回収不能といった事態も考えられます。このような稼得過程のどれかひとつを決定的事象として選び出すわけですが、どれが適切かについて、理論的なものがあるわけではありません。さらに、決定的事象という一点のみで収益の全部を認識することも、正しいのかどうか分かりません。というより、少なくとも法人税法における増加益・価値創造という考え方からは、稼得過程を進むにつれて連続的・段階的に収益を認識する方が適切なのかもしれません。にもかかわらず、企業会計においても、収益認識基準が入るまでは、おおむね引渡しという段階を捉えて収益を認識していました。ただし、引渡しが具体的に何を指すのかについては、各企業に自主的に判断してもらうしかない、ということで、継続を条件に、一定の範囲で選択が認められていました。法人税法は、公正処理基準を規定する22条4項が1976年に導入されるまでは、通達や申告指導、課税処分によって一義的な認識の時点を示していた、というより、模索していましたが、公正処理基準の導入は、これをあきらめて、一定の範囲で企業の自主経理に委ねたことを意味します。実現・稼得過程モデルを取る限り、それぞれの企業でどのような事象を収益認識のタイミングとするかを、法令、さらには、通達を含めたとしても、およそ成文のルールとして、一義的に規定することは

¹³ 公正処理基準導入当時の議論として、武田昌輔「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」税大論叢3号110頁（1970年）参照。また、新井益太郎（司会）「座談会 期間損益をめぐる税務の取扱い」税経通信22巻14号145頁（1976年）も興味深い。

できないと思われます。

そうすると、22条の2第2項が、公正妥当な会計処理の基準と言いつけているのも、理解できます。同条1項で、表向きには、「引渡し」が収益認識のタイミングだと規定しましたが、実態としては、この「引渡し」という言葉では、具体的で一義的な認識時点、決定的事象を決め切れないわけです。このことは、棚卸資産の引渡しに関する通達（法基通2-1-2）に明かです。ここには、公正処理基準を導入したときと同様の事情があると考えられます。

ところで、法人税法の価値創造という考え方からは、前述のような連続的な収益認識のあり方、決定的事象には拠らない段階的な収益認識も考えられます。ここで参照すべきは、収益認識基準です。そこでは、ご承知のように5つのステップで収益認識が行われますが、その第2のステップ「履行義務の識別」、第4のステップ「履行義務への取引価格への配分」、そして、第5のステップ「履行義務の充足による収益の認識」は、潜在的には、あくまでも潜在的には、ですが、段階的な収益認識を可能とするものです。たとえば、先に述べた商品の選定から始まる稼得過程の各々を履行義務として識別し、それらに対価を配分して、各履行義務の充足により収益を認識して行くことが考えられはします。ただし、これはできません。なぜなら、履行義務の識別は、顧客との「約束」に基づかねばならないとされているからです。ですので、まだ顧客が現れていない時、すなわち、契約締結よりも前に収益を認識することはできないことになります。しかし、その後の段階では、たとえば、日本民法では、売買契約（民法555条）が締結されれば、すなわち、これを売ります、いくら払います、という意思の合致さえあれば、その時点で所有権が移転します。所有権を移転することは、当然に契約に含まれる「約束」の一部ですから、そこで一定の履行義務が充足されたと見ることは、理屈の上ではできるはずです。そして、ご承知のように、製品の保証や一

定の期間、返品を受けることなども、引渡後ではあっても顧客との約束に基づく履行義務ですから、これらに対応する収益の部分は、引渡後におけるこれらの義務の充足時点で認識されることになります。

では、このような収益認識基準による稼得過程に基づく収益認識に対して、法人税法はどのような姿勢を取っているのでしょうか。契約締結前の収益認識を認めていないことは同じです。しかし、引渡後の履行義務については、どうでしょうか。そのうちの22条の2第5項に規定されたもの、すなわち、売掛債権の貸倒れと返品を買い戻す義務の履行（正確には、返品を受けないままに期間を経過したことによる買い戻し義務からの解放）に対応する収益については、引渡時点で認識させることとしています。しかし、これら以外の引渡後に生じる履行義務については、明示的に引渡後の収益認識を否認する規定がありません。そうすると、引渡時点ではなく、その後の履行時点で認識する（履行時点では認識しない）ことが考えられます。実際、通達は、引渡後の履行義務のうち、据付工事（法基通2-1-1の2）、仕様に従っているという保証に止まらない保証（法基通2-1-1の3）、一定のポイント等（法基通2-1-1の7）について、引渡後の履行義務の充足時点で、収益を認識することを認めています。法人税法の総額主義を厳格に求めれば、こうした引渡後の履行義務についても、受け取った対価を引渡後の履行義務に対応する部分を含めて引渡時点において収益に計上した上で、費用側において、引渡後の履行義務に見積もられる費用を計上すること、つまり、引当金としての処理を行うべきことになるはずですが。そして、債務確定要件により、引当金の損金算入は認められないことになると考えられます。にもかかわらず、上記の通達は、ある程度、収益認識基準のやり方に歩み寄っているわけです。

しかし、ここには、さらに危うい問題があります。これは、かつて法人税法が経験したことがない問題です。その問題とは、履行義務への

対価の配分のあり方です。すなわち、現在の収益認識基準は、一応、顧客との「約束」という概念により履行義務を識別させていますから、稼得過程を勝手に切り分けるようなことは認められません。しかし、その「約束」とは、それ自体単独で法的強制力を持つもの、つまり、契約ではありません。契約において明示しない限り、契約内容の一部ともいえないと思います。

「約束」とは、契約を履行するために企業が自分で識別するものであり、それは、約束といいつつも、法的な合意を伴う必要はありません。自分で自分を拘束するだけです。法的強制力を持つのは、あくまでも契約、言い換えれば、両当事者の合意です。ですから、当初、企業が約束に基づく履行過程だと思ったのとは全く別の履行過程を経由しても、契約を最後まで履行できるのなら、それでいいわけです。たとえば、ある商品を販売するとき、当初は自分で製造することが了解されていたとしても、「私が作ったこれを売ります。」というように、そのことが契約の内容となっていない限り、他者から買ってきて引き渡してもいいわけです。そして、そのような「約束」によって識別された履行過程の各段階に対して、どのように対価を配分するかということが、法人税法にとって未経験の危うい問題なのです。法人税法は、履行義務の識別と対価の配分について、何ら規定をもっていません。新設された22条の2にも、前述の第5項を除いて、そのような規律はありません。

このように見ると、法人税法の現在の姿は、次のように描写できるでしょう。収益認識基準の開発を契機として会計基準から手を切ろう、独立しようとしながら、旧来の実現・稼得過程モデル、さらに、その背景にある収益費用アプローチ（損益法）と総額主義に拘泥するため、収益認識のタイミング、決定的事象を一義的に規律することができず、どうしても、会計基準に依拠することとなってしまった、ところが、その会計基準は、収益認識基準により書き換えられていた、というわけです。いかがでしょう

か。そして、現在の法人税法は、履行義務を識別して対価を配分するという基本的な収益認識の方法を規律する術、すなわち、どのように履行義務を識別し、対価を配分すべきかのルールを持っていないのではないかと、という問題が浮かび上がるわけです。

2 資産負債アプローチ

2-1. 公正価値モデルの登場

ここで、収益認識基準とその元になったIFRS15の収益認識に関する基本的な考え方、方法論を確認しておきましょう。収益認識基準やIFRS15では、収益は契約資産の増加または契約負債の減少により認識されます。収益と費用ではなく、資産と負債に着目しているので、資産負債アプローチと呼ばれます。旧来の損益法ではありません。契約資産または契約負債とは、契約によって生じた権利の価値から義務の価値を差し引いたもので、プラスであれば資産、マイナスであれば負債となります。したがって、収益認識において、ここで既に相殺計算、純額とするための計算が行われていることとなります。これは、旧来の総額法とは異なります。実際、IFRS15において、収益には revenue の語が充てられていることもありますが、income という語が使われている場合の方が多いです。

資産負債アプローチについて、IFRS の概念フレームワークに関する文書は、次のように述べています。「当審議会や他の基準設定者が長い年月にわたって見出し続けてきたことは、最初に資産と負債を定義し、これらの変動として収益 (income) と費用を定義する方が、最初に収益と費用を定義し、これらを認識した副産物として資産と負債を定義しようとするよりも、効果的かつ効率的で厳格だということである。」¹⁴

このような考え方は、今世紀初頭のエンロン事件・ワールドコム事件といった巨額の会計不正を契機として米国で制定された SOX 法¹⁵に基づき、SEC が連邦議会に提出した報告書¹⁶と

FASBによるその対応¹⁷⁾の中で、粉飾を防止するための公正価値に基づく会計として登場したものです。もっとも、この考え方は、リーマンショック後にある程度後退したとも評価されており¹⁸⁾、実際、IFRS15や収益認識基準には、実現・稼得過程モデル的な要素を見ることができます¹⁹⁾。それは、対価を稼得過程に配分し、その段階を経ることで収益を認識してゆくことに実質的には等しいような収益認識のあり方です。もちろん、収益認識基準は、稼得過程の各段階とはいわず、契約から識別された履行義務、顧客との約束に基づく履行義務とは述べていますが、先にも述べたように、履行義務といっても、場合にもよりますが、それは単独で法的に意味があるものではありません。つまり、履行義務は、法的な強制力によって識別されるということにはなっていません。そうすると、履行義務への収益の配分には、法的な裏付けはないことになります。

2-2. 現在出口価値モデル

法人税法のあり方を考える上で見ておくべきと思われるのは、資産負債アプローチの公正

価値モデルと呼ばれるものです²⁰⁾。これは、IFRS 15や収益認識基準の源流にあったものであり、SOX 法に基づく不正会計の防止のため、SEC や FASB がまず目指した方向です。経営者の裁量、というより、恣意的な操作の余地を制限しようとした点は、租税法律主義の下で一義的で明確な課税要件を設けるべき法人税法としても、着目する必要があると思われます。

この報告では、公正価値モデルと呼ばれるものが最も明確に現れている原典資料として、IASB が2007年に公表したアジェンダ・ペーパー5B（以下「AP5B」という。）を取り上げます²¹⁾。これは、IASBでの討議資料であって、決定された方針を示すものではありません。しかし、それゆえにこそ、妥協なく明解に理念を示していると思います。以下では、この AP5B に従って、現在出口価値モデルを説明します。**資料5頁以下をご参照下さい。**

「概要」から入ります。収益は、特定された資産の増加および特定された負債の減少を認識し、明確に測定することから生じる、とされます。「特定された」と述べているのは、全てではない、つまり、企業の全ての資産負債を測定

¹⁴⁾ IFRS, Conceptual Framework for Financial Reporting (2018), para. BC 4. 94 (c). なお、日本語訳として、IFRS 財団編・企業会計基準委員会・財務会計基準機構監訳『IFRS 基準＜注釈つき＞』（中央経済社、2021年）があるが、本文の訳は、これとは若干異なる。

¹⁵⁾ Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act of 2002. PL107-204, 116 Stat. 745.

¹⁶⁾ SEC, Study Pursuant to Section 108 (d) of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 on the Adoption by the U. S. Financial Reporting System of a Principles-Based Accounting System, July 2003, at III. B. この報告書は、SOX 法に基づき、連邦議会が SEC に要求したものである。

¹⁷⁾ FASB Response to SEC Study on the Adoption of a Principles-Based Accounting System, at 7 (2004).

¹⁸⁾ 首藤洋志「資産負債観と収益費用観に関する独立説から結合説への変容過程：歴史的な原価会計と公正価値会計との関連性に触れながら」経済科学67巻1・2号1頁、7-10頁（2019年）参照。

¹⁹⁾ 辻山栄子「新収益認識基準と会計基準国際化の功罪」企業会計72巻4号449頁（2020年）参照。

²⁰⁾ 資産負債アプローチと実現・稼得過程アプローチを比較し、前者の優位性を述べるものとして、IASB, An asset and liability approach (Agenda paper 4B), 14 November 2007
<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2007/november/iasb/revenue-recognition/ap4c-measurement-model.pdf>（最終確認：2022年10月8日）がある。徳賀芳弘「資産負債中心観における収益認識」企業会計55巻11号35頁（2003年）も参照。

²¹⁾ IASB, Measurement model summary (Agenda paper 5B) 22 October 2007.

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2007/october/jointiasbfasb/revenue-recognition/ap5b-measurement-model-summary.pdf>（最終確認：2022年10月8日）

するといったことではない、包括的な時価評価ではないということです。この「特定」は、後に確認するように、法的な強制力のある契約に基づくか否かによって行われています。事業の進行（performance）の測定からではありません。特定された資産負債の価値の変化によって収益または損失を認識しますから、このモデルは「測定モデル」と呼ばれます。次に、資産と負債は、残存する未行使の権利が未履行の義務よりも大きければ資産（契約資産）、逆であれば負債（契約負債）となります。つまり、契約資産と契約負債はネットの金額、純額であり、両者が同時に存在することはありません。次が最も重要な特徴ですが、権利と義務は、現在出口価値で測定されます。現在出口価値とは、市場参加者が残存する未行使の権利（未履行の義務）を取得するために支払う（要求する）金額です。契約は、締結当初とその後において、測定されます。したがって、このモデルで収益が認識されるのは、契約の基礎にある権利が義務を越える契約を締結したとき、および、その後、財やサービスを提供して契約上の義務を充足したときです。強制可能な契約を締結するまでは、収益は認識されません。それゆえ、双務契約でいずれかの当事者が履行前にペナルティなしに解除できるものについては、収益は認識されないことになります。このようなものも日本民法上は立派な契約なのですが、IFRS15は英米法の下で開発されており、収益認識基準も日本とは異なる契約概念を無修正で受け入れてしまっているのです。契約が法的強制可能なものに限定されているのです。最後に、認識される収益の金額は、契約資産の出口価値の増加または契約負債の出口価値の減少として求められます。このモデルは、公正価値モデルの代表であり、現在出口価値モデル（current exit price model）とも呼ばれます。

「収益認識とは何か？」に行きます。このモデルが収益だとみているのは、契約資産の増加または契約負債の減少です。したがって、(a)

顧客との契約の締結、および、(b)顧客への財またはサービスの提供から収益が生じることになります。まだ契約の対象となっていない資産、たとえば、具体的な販売が決まっていない棚卸資産の価値変化から収益が生じることはありません。収益とは、契約の正味ポジションの増加を表すものだからです。なお、設備や装置は、現在出口価値モデルによる収益認識の対象ではありません。モデルの対象が顧客との取引に限定されているからです。法人税法に取り入れるとすると、このあたりの問題は生じます。

「どのようにして強制可能な契約から資産や負債が生じるか？」ですが、ここで着目して頂きたいのは、法的な契約そのものを契約資産または契約負債としているのではない、ということです。そうではなく、契約を「約束」という単位に細分し、そこから義務と権利を導出しています。「約束」は、法的に定義されたものではありません。企業がその判断で識別するわけですが、ただ、そこを会計基準が規律しているわけです。そして、この規律の仕方がいかんによって、経営者の恣意や操作の余地が出てくるわけです。

「契約資産・契約負債と業務の進行や棚卸資産との関係」では、この点で注意しなければならないことを述べています。先に、商品の選定に始まる稼得過程の段階をお示しし、各段階を識別して対価を配分するという方法を述べましたが、この識別と配分を自由勝手にやってよいということになると、収益認識をどうにでも操作できることになります。そこで、約束という概念を使って、履行義務を識別することとしているわけですが、では、約束とは何か、という問題が出てくるわけです。稼得過程の全て、少なくとも契約締結後の全ては、契約の履行として顧客と約束したのだ、だから、履行義務として識別してよいのだ、といってしまうと、ほぼ連続的な収益認識が可能となり、配分のあり方による操作が可能となってしまいます。後にも述べますが、現在出口価値モデルであれば、仮

にそうだったとしても、履行義務を公正価値評価しますから、収益認識のタイミングは引渡基準からズレますが、操作可能性はほぼなくなると思います。操作に関してもうひとつ重要なポイントは、履行義務が充足された事実をどのように認定するかです。ここでも、法的な債務の消滅を使うことはできません。契約によって生じた債務が消滅するのは、契約そのものを履行したとき、つまり、契約内容に含まれた義務の全部を履行した時であり、その中の構成要素(会計基準が約束と称しているもの) 各々について履行により債務が消えてゆく、という構成は契約法の取るところではありません。履行とは何かは、契約法ではなく、会計基準が用意しなければならない概念です。そこで、この AP5B は、未行使の権利や未履行の義務を、費消や移転される資産、ほとんどの場合は棚卸資産になると思いますが、それとは別のものとし、つまり、棚卸資産の価値が増加したから収益だ、とは考えないこととし、義務の充足は、財やサービスの顧客への移転だ、としています。そして、そのような移転には、たとえば建設工事のように連続的に生じるものもあることを認めています。これは、工事進行基準の議論に結びつく大きな問題領域なのですが、ここでは、指摘のみに止めます。なお、AP5B は、義務の充足を判断するガイダンスを求めています。ご承知のように、IFRS15や収益認識基準では、支配の移転という概念が用いられています。それから、今回はそこまで議論できないのですが、このような移転（現在は支配の移転）による義務の履行と、棚卸資産の認識中止（Derecognition）との関係が問題となり、やはりガイドラインが必要だとしています。損益法であれば、資産が費用に変わるという説明でよいのですが、資産負債アプローチでは、支配の移転により収益が生じるという構図になっており、資産の認識中止とは直結しないからです。

「契約資産・契約負債に、どの義務が含まれるか？」では、「履行後」（引渡後）の義務など、

契約に明示的なものだけではないことに注意が必要です。

「どのように契約は測定されるか？」は、読んで頂くと分かるように、契約資産・契約負債（残存する未行使の権利と未履行の義務を合わせたもの）は、その現在出口価値で測定される、すなわち、残存する未行使の権利と未履行の義務を市場参加者に報告日に移転するために受領しまたは支払うことが見込まれる対価の額であるとされています。ここが、IFRS15や収益認識基準と決定的に違うところです。IFRS15や収益認識基準では、受領した対価を独立販売価格の比率に基づき配分しているのです。

「なぜ、現在出口価値という属性を使うのか？」では、利点として、5つ（報告日に残存する契約上の全ての権利と義務を表していること、報告日に存在する状況を反映していること、比較可能性を高めること、全ての義務にマージンが要求され、したがって、利益が契約の全期間に配分されること、権利と義務との測定のための明確な目標を与えること）を、AP5B はあげています。法人税法の観点からは、この中では、比較可能性を高める点、マージンが全体に配分される点が注目されますが、それにも増して、権利と義務との測定のための明確な目標を与えるという点が重要です。なぜなら、履行義務を現在出口価値によって測定することで、無償取引について、資産と役務の区別なく、実体的利益を課税の対象とすることができるからです。履行義務の現在出口価値の減少によって認識される収益は、現実にはそれだけ企業の経済的負担が減少しているのですから、実体的利益であることはたしかです。そして、履行義務の現在出口価値の減少は、顧客から収受した対価とは関係がありません。それゆえ、無償取引や非正常な対価による取引全般について、資産と役務の区別なく、実体的利益を課税の対象とすることになるわけです。問題点として、2点（契約に含まれる全ての義務を完全に特定すること、契約の当初の測定における誤りは、

損益となってしまうこと）が挙げられています。が、どちらかというと、履行義務の全てが把握しきれず、収益が早めに認識されてしまう方向での誤謬が出やすい構造になっています。注意して頂きたいのは、このモデルでは、通常、契約締結時で一定の収益が認識されることです。なぜなら、顧客を見つけて契約締結に至るまでに、通常、企業は相当の努力をしており、顧客との契約自体が出口価値をもつからです。もっとも、契約時点での収益認識は、現在出口価値の考え方からは正しいのですが、一般的ではありません。現在出口価値モデルは、共同プロジェクト²²が2008年に公表したディスカッションペーパー²³で斥けられましたが、その理由の1つはこの点にありました²⁴。もうひとつの理由は、市場における現在出口価値を見出すことが極めて困難または不可能であることにありました。ただ、私は、理念型としての収益認識モデルを現在出口価値などの公正価値に基づいて確立しておくことは、法人税法にとって必要なことだと考えています。実際面での困難は、移転価格税制で独立企業間価格を求める困難とそれほど変わらないのではないかと、別の言い方をすれば、独立企業間価格の算定方法がここでも応用できるのではないかと思います。

「測定の対象に、何が含まれるか？」では、実際に受け取った対価の扱いが問題になっています。契約時点で対価を得た場合も得ていない場合も、対価を得たからそれを収益にあげる、

対価自体を収益認識する、ということではありません。このことを、まず理解して下さい。では、対価にどのような意味があるかということ、出口価値が得られない場合の推定として用いられます。出口価値をどのように推定するかが問題となり、ここをどのように考えるかになります。

2-3. 現在出口価値モデルの具体例

それでは、AP5B の設例を見て、現在出口価値モデルのイメージをつかみたいと思います。最初の例は、現在出口価値モデルでは、契約締結時点である程度の収益が生じることを説明しています。

小売業者が顧客との間で、ある商品を150で販売する強制力のある契約を、6月30日に締結した。顧客は対価を前払いし、商品は7月10日に顧客に引き渡されることになっている。

全ての条件が等しければ、小売業者は、市場参加者に契約負債を移転するのに、150よりも小さい金額しか支払わなくて済むだろうと考えるはずである。なぜなら、小売業者は、この契約を締結するための費用、すなわち、販売活動に伴う直接費と間接費（販売コミッション、スタッフの賃金、販売施設の家賃など）を負担しているからである。小売業者は、黙示で、顧客に対して、

²² 2002年10月に、FASB と IASB との間で成立したノーウォーク合意に基づくものである。

Memorandum of Understanding, “The Norwalk Agreement”

<https://www.fasb.org/resources/ccurl/443/883/memorandum.pdf>（最終確認：2022年10月8日）

²³ IA SB, Discussion Paper Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers (IASCF, 2008).

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/revenue-from-contracts-with-customers/discussion-paper/published-documents/dp-revenue-recognition.pdf>（最終確認：2022年10月8日）

日本語訳として、ASBJ/FASF「ディスカッション・ペーパー 顧客との契約における収益認識についての予備的見解」（2008年）

<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/revenue-from-contracts-with-customers/discussion-paper/published-documents/dp-revenue-recognition-jp.pdf>（最終確認：2022年5月8日）がある。

²⁴ Id., para. 5. 18-5. 20.

こうした販売活動の全てに対する対価を請求していることになる。言い換えれば、顧客が支払うのは、商品自体の対価だけではない。したがって、小売業者は、市場参加者に契約負債を移転するのであれば、販売活動に対する対価を要求する（契約負債を引き受けてもらうのに、その分、少ない対価しか支払わない）はずである。そして、市場参加者も、契約を獲得する必要があるないので、これを受け入れるはずである²⁵。

このように見ると、引渡しまでは収益を認識しなくてよいという22条の2第1項は、収益の認識時期について、慎重、保守的であると思われます。もちろん、IFRS15や収益認識基準も、契約締結当初にこのような収益認識はしません。これらは、純粋な公正価値による資産負債アプローチから変質しているのです。

2つ目は、次のような例です。

エンジニアリング社がある機械を引き渡して据え付ける契約を結び、顧客は対価1,000を前払いした。その時点での契約負債の出口価値は900だったので、100の収益が認識される。この100は、契約を取るためのコストと利益を表している。

機械の引渡後、契約負債の出口価値が200になった、つまり、市場参加者が据え付けをするために要求する対価が200であったとすると、機械を引き渡した時点で、契約負債の減少額700（900—200）が収益として認識される²⁶。

このような場合、伝統的な実現主義・引渡基準では、機械の引渡し時か、据え付け完了時のどちらかで、1000の収益を認識していたと思いま

す。そして、それがどちらであるべきかが理論的には決めきれず、業界によって異なる会計慣行や自主経理に委ねざるを得なかったのだと思います。

3つ目の例です。

上記の例で、顧客は前払いをするのではなく、機械の据付時に対価を支払う。契約締結時点では、契約資産が100（権利1,000—義務900）あるので、100の収益が認識される。

顧客に機械を引き渡した後、契約資産の出口価値が800に増加したとする。これは、市場参加者が顧客から対価1,000を得る権利に対して支払う価格から、機械の据え付けをするのに要求する対価200を控除したものである。引渡時点で、契約資産の増加額700、すなわち、この時点での800の契約資産の出口価値から、契約締結時点での出口価値100を控除した金額を、収益として認識する²⁷。

適正な出口価値をどのように得るかの問題はありませんが、収益認識のあり方は、一義的かつ明解です。この方法であれば、法令で定めることができます。会計慣行に頼る必要はありません。法人税法は、自立できると思います。

4つ目の例です。

小売業者が顧客に機器を3ヶ月以内に引き渡す契約を提携し、顧客は契約時に対価100を支払った。この契約負債の当初の価値は90とする。したがって、契約時に対価100から契約負債90を差し引いた10の収益が認識される。

1ヶ月後、この機器の価格が上昇し、そ

²⁵ AP5B, at 10. 本報告の参照資料4頁のボックス。

²⁶ AP5B, at 10. 本報告の参照資料5頁の上のボックス。

²⁷ AP5B, at 11. 本報告の参照資料5頁の下ボックス。

の結果、市場参加者はこの機器を引き渡す履行義務を引き受けるために95を要求することになったとする。このとき、小売業者は契約負債を95に増加させる。ただし、この5の損失は、収益以外の損益として表示する。

機器を引き渡して履行義務を充足すると、契約負債は消滅するので、その減少額である95が収益として認識される。この95という金額は、顧客に引き渡した機器の価値を表している。

この設例では、契約負債の出口価値の減少が収益の金額となっているから、認識される収益の額の総額は、105（当初の10+95）となっており、これは、顧客対価を上回る²⁸。

もちろん、前述した5の損失を収益計算に含めれば、顧客対価100になります。これは、概念の問題というより、表示の問題とされます。

5つ目の例は、実現・稼得過程モデル、現在の法人税法の考え方との差異を明確に示しています。

ホームビルダー社は、2007年3月31日に、建売分譲住宅のナンバー2という物件を250,000で顧客に販売する契約を締結した。この時点では、土地の整備や建物の建築などは一切行われていない。

この契約時点で、顧客は返金なしの手付金25,000を支払った。残金は、引渡時に支払うこととされていた。引渡しは2008年1月31日に行われたとする。また、2007年3月の契約時点で、住宅を建築する義務の出口価値が240,000であるとする、この時点では契約負債となり、その金額は15,000,

すなわち、225,000の代価を得る権利から、240,000の建築義務の出口価値を控除した金額になる。

契約時点の2007年3月に、10,000の収益、すなわち、支払を受けた手付金25,000から契約負債15,000を控除した金額が、収益として認識される。

契約時点から引渡時点までの間に、ホームビルダー社はこの住宅ナンバー2の建築のために費用を支出しており、それは棚卸資産となる。棚卸資産である住宅ナンバー2は、2008年1月31日（原文の3月31日は誤り）に、認識中止され、費用となる。そうすると、ホームビルダー社の建築に係るマージンは、引渡時まで損益として報告されないことになる²⁹。

問題は、これが正しいのかどうかです。工事進行基準にも関係する論点ですが、価値創出という法人税法の考え方からは、建築の進行に従って収益とマージンを算出すべきだという議論もあり得ます。そのためには、収益を認識する範囲を、契約資産・契約負債の増減だけに止めず、棚卸資産に拡張することが考えられます。しかし、次のような方法もあり得ます。すなわち、契約上の義務が資産の製造や価値付加にある場合、その資産のコストに対する出口価値の増加を、製造所得（production income）として、収益とは別に報告するという方法です。つまり、資産の製造や価値付加からの所得とし、その資産を顧客に移転したときに認識する収益とを、別々に認識するというわけです。6つ目の例は、これを示すものです。

ホームビルダー社の例の続き。
住宅ナンバー2の建築コストが175,000,

²⁸ AP5B, at 11-12. 本報告の参照資料6頁のボックス。

²⁹ AP5B, at 13. 本報告の参照資料8頁のボックス。

完成時の出口価値が240,000であるとする。ホームビルダー社は、65,000の製造所得（240,000—175,000）を2007年3月31日から2008年1月31日までの期間に認識する。契約負債の履行直前の住宅ナンバー2の簿価は240,000である。

ホームビルダー社が、2008年1月31日に、契約負債を履行し、240,000の収益を認識した時点で、住宅ナンバー2を認識中止し、対応する支出240,000を認識する。この結果、2008年1月31日には、マージンは生じない。住宅ナンバー2の建築に帰せられるマージンは、建築期間中に製造所得として認識されている³⁰。

この例は、価値創出を反映する処理の可能性を示していますが、「収益」とは別のカテゴリーとして「製造所得」を設けるというアイデアです。そうすると、法人税法としては、製造所得も益金に含めることになるでしょう。こうなった場合、製造所得をどのように期間配分するか、どこまで企業の自主経理に委ねるかの問題ができます。これは、先に指摘したのと同質の問題です。

3 資産負債アプローチとこれからの法人税法

最後に、以上の検討をまとめ、これからの法人税法のあり方を展望します。まず、資産負債アプローチの優越性を述べる IFRS 概念フレームワークの記述を振り返りたいと思います³¹。資産負債アプローチが直ちに公正価値モデルに言及していない点には、注意して下さい。今世紀初頭、資産負債アプローチは、巨額の会計不正への対処という目的から公正価値モデルとセットで用いられ、公正価値モデルの理念型とし

て現在出口価値モデルが検討されましたが、リーマンショック以後、稼得過程を再評価する動きが出て、現在の IFRS15や収益認識基準が開発されています。法人税法の眼から見ると、IFRS15や収益認識基準には、履行義務（約束）の識別と対価の配分において相当の判断の余地があり、法的な規律が必要と思われます。しかし、履行義務が稼得過程と結びついているため、かつて、実現・引渡しの時点を法定できず、公正処理基準を導入して自主経理に委ねた経緯が思い起こされます。

このような実現・稼得アプローチと比較すると、資産負債アプローチの方が、法律で規律できる範囲が大きく、納税者の判断の余地が小さいと思われます。もちろん、出口価値の評価には、判断の余地があります。しかし、法的規律の観点では、稼得過程の中で何を実現と見るかについての決め手のない多義性と比較すると、評価方法を法定することはできると思います。測定方法の選択はありえますが、移転価格税制のように法令で規律可能です。

また、確認しておきますが、冒頭で述べた国際ミニマム課税（第二の柱）では、IFRS やこれに基づく各国の会計基準に従って所得計算を行いますから、その限りで、納税者も課税当局も、資産負債アプローチから逃れられないことになります。ですので、むしろ積極的に、資産負債アプローチをより公正なものに持って行く方向で、努力をした方がいいように思われます。

現在出口価値は、会計の世界では2008年のディスカッションペーパーで却下されていますが、公平な課税という法人税法の目的に対して、理念としては整合的であるといえます。また、出口価値が実体的利益を測定する点で、これまでの無償取引課税における資産の「価額」という概念と変わらないものです。22条の2第4項の「価

³⁰ AP5B, at 14. 本報告の参照資料9頁のボックス。

³¹ 前掲注13とこれに係る本文。

額」および「通常得べき対価の額」とも、結論としてはあまり変わらない（収益認識が実現主義より早まる点で若干違う程度）と思われます。また、現在出口価値モデルでは、収益認識のタイミングが測定（評価）と一体化されているので、タイミングを動かすと測定値も変化することとなり、タイミングを操作しようとする課税上のインセンティブがなくなる、といわないまでも、著しく減少することになります。

出口価値測定の簡便な方法として、契約時点で、契約による権利と義務を、対価が非正常な場合に限って独立企業間価格によって再測定し（そうでなければ、対価をそのまま用いることとし）、各事業年度末の時点で、履行義務の充足の度合い（稼得過程の段階ではなく、連続した数値で捉えられたもの）によって収益を計算することが考えられます。

最後に、法人税法22条2・4項、22条の2の意義と解釈について述べます。これらの規定の意義は、IFRS15や収益認識基準が公正価値モデルから変質した点、すなわち、公正価値ではなく対価の額を基礎とした点、および、未履行の義務の計測に稼得過程を持ち込んだ点を、法人税法として上書きしたことに見出されるべきであると考えます。つまり、収益認識に関する国際会計基準や収益認識基準の全てを遮断したのではなく、法人税法から見て問題がある、弊害があるような部分を修正したとみるべきだという主張です。そして、法人税法がなお公正処理基準に依拠している部分、すなわち、22条の2第2項の公正処理基準の理解については、IFRS15や収益認識基準の源流にあった資産負債アプローチに基づく公正価値モデルが参照されるべきであると思います。また、平成30年度改正後、法人の収益のほとんどは22条の2の対象となっていますが、そうならなかったもの、つまり、同条1項の「資産の販売等」にあたらないもの（たとえば、無償による資産の譲り受け）は、引き続き、22条2項により課税の対象となり、その際、同条4項の規律を受けるので、同項の

公正処理基準も同様に理解すべきです。「資産の販売等」にあたるものを規律する22条の2第4項の金額は、公正価値と解すべきであり、この規定の対象は、文言上は譲渡をした資産または提供をした役務になりますが、稼得過程としての譲渡や提供にはとらわれず、企業の契約ポジションの変化を適正に反映する金額、つまり、公正価値による収益認識の方向で解釈すべきであると考えます。

最後になりますが、国際ミニマム税の導入により、資産負債アプローチからは逃れられなくなりましたし、公正価値モデルによる収益認識の理念は、法人税法が参照し、尊重すべきものです。これからは、法人税法においても、資産負債アプローチに基づいた収益の概念を実定法化し、公平でしっかりとした課税ベースを構築してゆくべきであると思います。

拙い報告でしたが、最後までご静聴下さり、どうもありがとうございました。

資産負債アプローチと法人税法の再生 —収益認識に関する国際会計基準と真剣に向き合う—

岡村 忠生 (京都大学)

1 はじめに

1-1 背景

国際ミニマム税の課税ベース
GloBEルールの第二の柱 (Pillar 2)
QDMTT (Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax)
国際会計基準とこれに沿う各国の会計基準
デジタル取引税 (Pillar 1)の対象範囲
国際会計基準による課税ベースの計算
一定の修正はできるが、収益認識に関しては直入

1-2 問題の端緒

平成30年度改正
法人税法22条4項の規定
「別段の定めがあるものを除き」の挿入
法22条の2の新設
1項「引渡し又は役務の提供の日」収益認識基準を遮断
2項「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って・・・契約の効力が生ずる日その他の前項に規定する日に近接する日」に計上
アンビバレントな姿・・・問題1
4項「価額」と「通常得べき対価の額」
用語の使い分け・・・・・・問題2

1-3 実現・稼得過程モデルと2つの問題

法人税法の収益観

収益は、稼得過程で創出された価値として発生し、未実現のまま資産として集積され、引渡し（権利確定）の時点で実現する。

- 収益認識のタイミング

法人税法としては、稼得過程のいずれかを実現とすればよい。

公平性、一義性、明確性、簡素さによる選択

- 収益認識の金額

創出された価値、実体として存在する価値

22条の2第4項「価額」は、この増加益を含んだ時価

企業会計での実現・稼得過程モデル

タイミング

稼得過程のいずれかの完了が決定的事象(critical event)

対価が得られていることを条件に、収益を認識

収益の金額

実際に授受された対価の金額により測定・検証

収益・費用アプローチ(Revenue and Expense View)とセット

収益と費用は総額で認識

決定的事象以後に生じる負担

貸倒れ、製品保証、返品、(マイル、ポイント)

収益認識とは切り分けて、引当金などとして処理

法人税法は、債務確定要件で規制

法人税法が実現・稼得過程モデルを取るために、上記2つの問題が生じる。

- 「価額」と「通常得べき対価」

「価額」は、企業活動の成果の集積という角度からの時価

出口価値(市場参加者に移転すれば得られる対価)か

入口価値(市場参加者から取得するために支払う対価)

かは、はっきりしない。

出口や入口でなく、価値創造のプロセスを見ている。

稼得過程で創出された価値が資産に蓄積するモデルは、役務には適用できない。

「通常得べき対価」は、明らかに出口価値

稼得過程を見る「価額」とは馴染まない。

資産と役務とで、収益を計測する方法論が異なる。

無償取引に関する課税理論

最高裁による清算課税説(キャピタル・ゲイン)

「譲渡所得に対する課税は、資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものである」

実体的利益存在説

清算課税説を稼得過程で創出された価値に応用

収益とは、授受された対価ではなく、譲渡された資産に保有期間中に生じていた増加益である。それは、決して擬制されたものではなく、実体的な利益である。稼得過程の中で創出された価値こそ、収益の源泉であり本質である。法22条2第4項は、このような価値を「価額」と呼んでいる。

役務については？

即時に費消される（または資産化する）ので、役務自体については増加益のようなものを観念できない。

役務自体が創出された価値だとはいえるが、直ちに相手に提供されてしまうので、資産の増加益のような実体的利益が見えない。

適正所得算出説

適正な対価を得た者とそうでない者との公平のため、適正な対価を受け取ったものとして収益を計算

公平のための擬制に基づく収益であり、実体を捉えているのではない。

資産と役務の間で、収益測定の方法論に齟齬

課税に求められる公平性や一義性の点で、好ましいものではない。解消できるのなら、解消すべき。

- 法人税法のアンビバレントな姿

一方で、22条4項の改正と22条の2第1項の新設による公正処理基準（実質的には収益認識基準）の遮断

他方で、同条2項、施行令18条の2第1項、通達における受容
収益認識基準を遮断しようとしても、できない。

なぜ、自律的で自己完結性のあるルールを作れないのか？

何が決定的事象かを決める論理必然的なものはない。

決定的事象という一点のみで全ての収益を認識することも、正しいかどうか分からない。

法人税法は、かつては通達等で一義的な認識の時点を定めて（模索して）いたが、公正処理基準を導入し、企業の自主経理に委ねた。この結果、一定の範囲で選択可能となった。

実現・稼得過程モデルを取る限り、収益認識のタイミングを成文のルールとして一義的に規定することはできない。

稼得過程

商品選定、販売計画、広告宣伝、仕入れ、
顧客を見つけて契約締結
商品加工と出荷
顧客側での着荷と検収
代価回収
返品、保証期間中の修理、代価回収不能

実現（引渡し）の多義性（法基通2-1-2）

22条の2第2項には、公正処理基準の導入と同じような事情がある。

決定的事象には抛らない段階的收益認識はどうか。

ステップ2 履行義務の識別

ステップ4 履行義務への取引価格への配分

ステップ5 履行義務の充足による収益認識

稼得過程の各段階を履行義務として識別し、対価を配分してその完了（各履行義務の充足）により収益を認識してゆくことはできるか。

できない。

履行義務の識別は「約束」に基づかねばならないから。

収益認識基準による収益認識と法人税法

法22条の2第5項の制限

返品を受けずに期間を経過したことによる収益

これ以外の引渡後の履行義務への配分を明示的に否定する規定はない。

据付工事（法基通2-1-1の2）、仕様に従っているという保証に止まらない保証（法基通2-1-1の3）、一定のポイント等（法基通2-1-1の7）について、引渡後の履行義務の充足時点で、収益を認識できる。

履行義務への対価の配分のあり方

顧客との「約束」により履行義務を識別

稼得過程を勝手に切り分けるようなことは認められない。

しかし、約束は、それ自体単独で法的強制力を持つのではない。

履行過程の各段階に、どのように対価を配分するか。

法人税法には、履行義務の識別と対価の配分の規定がない。

2 資産負債アプローチ

2-1 背景

世界的な会計不信

経営者による操作 (earnings management)

ほとんどは、収益認識に関するもの

収益認識基準の不統一 (電話とCATVの新規契約一時金の扱い)

収益に関する概念上の不備・不整合

実現・稼得過程アプローチか資産負債アプローチか

包括利益報告におけるリサイクルの有無

巨額の会計不正・脱税事件 (エンロン、ワールドコム) で表面化

FASBは緊急タスクフォース(EITF)を組織 (2001年)

SOX(Sarbanes-Oxley)法 (2002年)

SECは、EITFに強い要請

経営者による操作可能性の排除

実現・稼得過程アプローチの問題

種々の選択肢

経営者の意思 (恣意) が入る。

ノーワーク合意 (IASBとFASB) (2002年10月)

国際会計基準審議会と連邦会計基準審議会が会計基準を共同開発

2-2 現在出口価値モデル

公正価値モデルのできるだけ純粋な形として、IASB, Measurement model summary (Agenda paper 5B) 22 October 2007¹ (以下「AP5B」) を取り上げる。

概要

- 収益は、特定された資産の増加および特定された負債の減少を認識し、明確に測定することから生じる。事業の進行(performance)の測定からではない。このモデルを測定モデルという。
- 資産と負債は、顧客との強制可能な契約から直接生じたものとして特定する。契約は、残存する未行使の権利が未履行の義務よりも大きければ資産 (契約資産)、逆であれば負債 (契約負債) である。
- 権利と義務は、現在出口価値で測定する。現在出口価値とは、市場参加者が残存する未行使 (未履行) の権利 (義務) を取得するために支払う (要求する) 金額である。契約は、締結当初とその後において、測定さ

¹ <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2007/october/jointiasbfasb/revenue-recognition/ap5b-measurement-model-summary.pdf>

れる。

- このモデルの焦点は、契約資産と契約負債にあるので、収益が認識されるのは、次のときである。
 - 契約の基礎にある権利が義務を越える契約を締結したとき
 - その後、財やサービスを提供して契約上の義務を充足したとき
- 認識される収益の金額は、契約資産の出口価値の増加または契約負債の出口価値の減少から求められる。

収益とは何か？

- 収益とは契約資産の増加または契約負債の減少である。これらは、(a) 財またはサービスを提供する強制可能な顧客との契約の締結、および、(b) 当該顧客への財またはサービスの提供から生じる。
- 収益は狭義の資産と負債の変化に結びついている。棚卸資産のような資産の変化から収益が生じることはない。収益とは、契約の正味ポジションの増加を表すものである。
- 財またはサービスとは、販売や再販売のために生産または購入された有形無形の品目である。そのような財またはサービスを販売する契約のみが収益を生じさせる。したがって、財またはサービスを生産するために使用する目的で保有する設備や装置を売買しても、収益は生じない。

どのようにして強制可能な契約から資産や負債が生じるか？

- 契約を締結すると、企業は顧客と約束（複数形）を交わす。こうした約束は、企業に、経済資源を顧客に移転する義務を課し、顧客から対価を受ける権利を付与する。
- この権利と義務とは不可分に結びついている。このモデルでは、残存する未行使の権利と未履行の義務とを合わせて（両者の純額で）、会計の単位とする。したがって、契約資産または契約負債が認識されることになる。これらは、契約のネットのポジションである。
- たとえば、顧客が対価を先に支払った場合、企業には契約負債が残る。未履行の義務の減少は、ネットポジションを増加させる。
- 顧客が先に支払わなかった場合、契約資産または契約負債が生じ、やはり、未履行の義務の減少は、ネットポジションを増加させる。

契約資産・契約負債と業務の進行や棚卸資産との関係

- 未行使の権利や未履行の義務は、費消される資産や移転される資産（棚卸資産）とは別のものである。したがって、義務を充足するものは、財やサービスの生産ではない。それは、財やサービスの顧客への移転である。
- したがって、顧客に移転するために資産を製造しても、契約による権利や義務は変化せず、契約資産や契約負債も変化しない。

- 契約による義務が継続的に充足される場合がある。
 - たとえば、顧客の土地に建物を建てる場合。建物は、建てられると同時に顧客のものとなる。
- このモデルを実施するためには、いつ、契約上の義務が充足されたのかを判断するガイダンスが必要である。また、いつ、棚卸資産のような資産の認識を中止するのかについてのガイダンスも必要である。

契約資産・契約負債に、どの義務が含まれるか？

- 含まれる義務には、契約において明示的なものだけでなく、事業慣行から生じる約束で、裁判所が強制するものが含まれる。たとえば、一定の返品を受けること。
- 経済的資源の移転の義務には、履行のために待機する義務がある。たとえば、金銭貸借の保証。
- 契約上の義務の中には、「履行後」の義務と呼ばれるものもある。たとえば、標準的な製品保証や返品、解約を認める義務。こうした義務の充足からも、収益が生じる。

どのように契約は測定されるか？

- 契約資産・契約負債（残存する未行使の権利と未履行の義務を合わせたもの）は、その現在出口価値で測定される。すなわち、残存する未行使の権利と未履行の義務を市場参加者に報告日に移転するために受領したまたは支払うことが見込まれる対価の額である。

なぜ、現在出口価値という属性を使うのか？

- 次の利点がある。
 - 報告日に残存する契約上の全ての権利と義務を表しており、それ以上でもそれ以下でもない。
 - 報告日に存在する状況を反映している。価格変動などの情報は、長期の契約には有用である。特に、損失や問題のある契約については、迅速な報告が行われる。
 - 比較可能性を高める。同様の義務は同じに扱われる。たとえば、製品保証の評価
 - 残存する全ての義務（「履行後」の義務を含む。）について、マージンが要求される。したがって、利益が契約の全期間に配分される。
 - 権利と義務との測定のための明確な目標を与える。現在出口価値という評価方法は、どれだけの収益（利益）を認識すべきかという問いに対して、一定の期間に実際に生じた資産または負債の実際の変化を明確に計測するという回答を用意することができる（特に、義務が一時ではなく継続的に充足される場合に）。
- この計測モデルでは、取引価格を権利の測定に用いる。この取引価格は、市場参加者が残存する権利義務を引き受けるときに請求する金額を上書

きするわけではない。そのため、以下の2つの問題点がある。

- 契約に含まれる全ての義務を完全に特定する必要がある。漏れたものがあれば、その時点では（漏れた義務が履行されるまでは）、収益と利益が過大に認識されることになる。
- 契約の当初の測定における誤りは、損益となる。契約締結時に認識される損益には、当初の契約の測定で生じた誤りの影響を含むことになる。

測定の対象に、何が含まれるか？

- 顧客が契約時点で対価の全部を支払った場合、企業は、残存する義務（黙示のものを含む。）から解放されるために支払う対価によって、契約負債は評価される。
- 出口価値は、通常は観察可能ではない。したがって、推定が必要になる。取引価格を用いることは、この点に適合する。しかし、企業は、それ自身の推定した価格を用いることも、それが市場参加者が用いるであろう価格と一致しないことを示す証拠がない限り、可能であろう。
- たとえば、下請け業者を利用する場合の価格を、契約管理と下請け業者の業務内容を顧客に保証するための対価の部分进行调整して、用いることができる。
- 出口価格は、構成部分(building block)アプローチによって推定することもできる。以下の3つの要素からなる。
 - キャッシュ・フロー。確定できない場合は、あり得るパターンに重み付けをした推定値
 - 市場参加者が要求するであろうマージン
 - 金銭の時間的価値
- 顧客が契約時点で対価を支払っていない場合は、債務不履行リスクと金銭の時間的価値を加味した強制可能なキャッシュ・フローの見込みにより測定することになる。

3 資産負債アプローチとこれからの法人税法

「当審議会や他の基準設定者が長い年月にわたって見出し続けてきたことは、最初に資産と負債を定義し、これらの変動として収益(income)と費用を定義する方が、最初に収益と費用を定義し、これらを認識した副産物として資産と負債を定義しようとするよりも、効果的かつ効率的で厳格だということである。」(概念フレームワーク para. BC4.94(c))

実現主義から公正価値モデルへ

実現主義・稼得過程アプローチより、資産負債アプローチの方が、法律で規律できる範囲が大きく、納税者の判断の余地が小さい。

理念としての現在出口価値モデル

会計の世界では却下されているが、公平な課税という法人税法の目的にとって整合的

測定される収益の額は、これまでの無償取引課税における価額や通常得べき対価の額（22条の2第4項）によるものとほとんど変わらない。

公正価値による契約資産・契約負債の測定から収益を算出する方法では、実現・稼得アプローチのような決め手のない稼得過程の選択肢は存在しない。

認識のタイミングは測定（評価）と一体化

非正常な対価とは無関係に収益を認識

難点は、現在出口価値を直接参照できない場合

移転価格税制と同程度であり、執行不能ではない。

測定方法の選択はありえるが、移転価格税制のように法令で規律可能

簡便な方法として、契約時点で、契約による権利と義務を、対価が非正常な場合に限って独立企業間価格によって再測定し（そうでなければ、対価をそのまま用いる。）、各事業年度末の時点で、履行義務の充足の度合い（稼得過程の段階ではなく、連続した数値で捉えられたもの）によって収益を計算することが考えられる。

法人税法 22 条 2・4 項、22 条の 2 の意義と解釈

法人税法 22 条 2 項、22 条の 2 の意義は、IFRS15 や収益認識基準が公正価値モデルから変質した点、すなわち、公正価値ではなく対価の額を基礎とした点、および、未履行の義務の計測に稼得過程を持ち込んだ点を、法人税法として上書きしたことに見出されるべきである。

22 条の 2 第 2 項の公正処理基準の理解では、資産負債アプローチに基づく公正価値モデルが参照されるべきである。

22 条 2 項により課税の対象となる収益は、同条 4 項の規律を受けるので、同項の公正処理基準も同様に理解すべきである。

22 条の 2 第 4 項の規定する金額は、公正価値と解すべきである。また、同項の対象は、文言上は譲渡をした資産または提供をした役務であるが、稼得過程としての譲渡や提供にはとらわれず、企業の契約ポジションの変化を適正に反映する金額と解すべきである。

第74回租税研究大会(2022.9.14)
岡村 忠生 (京都大)

参考

法人税法

第二十二條 内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする。

2 内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。

3 内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする。

- 一 当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額
- 二 前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額
- 三 当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの
- 4 第二項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、別段の定めがあるものを除き、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。

5 第二項又は第三項に規定する資本等取引とは、法人の資本金等の額の増加又は減少を生ずる取引並びに法人が行う利益又は剰余金の分配（資産の流動化に関する法律第百十五条第一項（中間配当）に規定する金銭の分配を含む。）及び残余財産の分配又は引渡しをいう。

第二十二條の二 内国法人の資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供（以下この条において「資産の販売等」という。）に係る収益の額は、別段の定め（前条第四項を除く。）があるものを除き、その資産の販売等に係る目的物の引渡し又は役務の提供の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する。

2 内国法人が、資産の販売等に係る収益の額につき一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って当該資産の販売等に係る契約の効力が生ずる日その他の前項に規定する日に近接する日の属する事業年度の確定した決算において収益として経理した場合には、同項の規定にかかわらず、当該資産の販売等に係る収益の額は、別段の定め（前条第四項を除く。）があるものを除き、当該事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する。

3 内国法人が資産の販売等を行った場合（当該資産の販売等に係る収益の額につき一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って第一項に規定する日又は前項に規定する近接する日の属する事業年度の確定した決算において収益として経理した場合を除く。）において、当該資産の販売等に係る同項に規定する近接する日の属する事業年度の確定申告書に当該資産の販売等に係る収益の額の益金算入に関する申告の記載があるときは、その額につき当該事業年度の確定した決算において収益として経理したものとし、同項の規定を適用する。

4 内国法人の各事業年度の資産の販売等に係る収益の額

として第一項又は第二項の規定により当該事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入する金額は、別段の定め（前条第四項を除く。）があるものを除き、その販売若しくは譲渡をした資産の引渡しの時における価額又はその提供をした役務につき通常得べき対価の額に相当する金額とする。

- 5 前項の引渡しの時における価額又は通常得べき対価の額は、同項の資産の販売等につき次に掲げる事実が生ずる可能性がある場合においても、その可能性がないものとした場合における価額とする。
 - 一 当該資産の販売等の対価の額に係る金銭債権の貸倒れ
 - 二 当該資産の販売等（資産の販売又は譲渡に限る。）に係る資産の買戻し
- 6 前各項及び前条第二項の場合には、無償による資産の譲渡に係る収益の額は、金銭以外の資産による利益又は剰余金の分配及び残余財産の分配又は引渡しその他これらに係る行為としての資産の譲渡に係る収益の額を含むものとする。
- 7 前二項に定めるもののほか、資産の販売等に係る収益の額につき修正の経理をした場合の処理その他第一項から第四項までの規定の適用に関し必要な事項は、政令で定める。

法人税法施行令

第十八條の二 内国法人が、法第二十二條の二第一項（収益の額）に規定する資産の販売等（以下この条において「資産の販売等」という。）に係る収益の額（同項又は法第二十二條の二第二項の規定の適用があるものに限る。以下この条において同じ。）につき、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って、法第二十二條の二第一項又は第二項に規定する事業年度（以下この条において「引渡し等事業年度」という。）後の事業年度の確定した決算において修正の経理（法第二十二條の二第五項各号に掲げる事実が生ずる可能性の変動に基づく修正の経理を除く。）をした場合において、当該資産の販売等に係る収益の額につき同条第一項又は第二項の規定により当該引渡し等事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入された金額（以下この項及び次項において「当初益金算入額」という。）にその修正の経理により増加した収益の額を加算し、又は当該当初益金算入額からその修正の経理により減少した収益の額を控除した金額が当該資産の販売等に係る同条第四項に規定する価額又は対価の額に相当するときは、その修正の経理により増加し、又は減少した収益の額に相当する金額は、その修正の経理をした事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入する。

- 2 内国法人が資産の販売等を行った場合において、当該資産の販売等に係る収益の額につき引渡し等事業年度後の事業年度の確定申告書に当該資産の販売等に係る当初益金算入額を増加させ、又は減少させる金額の申告の記載があるときは、その増加させ、又は減少させる金額につき当該事業年度の確定した決算において修正の経理をしたものとみなして、前項の規定を適用する。
- 3 内国法人が資産の販売等に係る収益の額につき引渡し

参照資料 1

等事業年度の確定した決算において収益として経理した場合（当該引渡し等事業年度の確定申告書に当該資産の販売等に係る収益の額の益金算入に関する申告の記載がある場合を含む。）で、かつ、その収益として経理した金額（当該申告の記載がある場合のその記載した金額を含む。）が法第二十二條の二第一項又は第二項の規定により当該引渡し等事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入された場合において、当該引渡し等事業年度終了の日後に生じた事情により当該資産の販売等に係る同条第四項に規定する価額又は対価の額（以下この項において「収益基礎額」という。）が変動したとき（その変動したことにより当該収益の額につき修正の経理（前項の規定により修正の経理をしたものとみなされる場合における同項の申告の記載を含む。以下この項において同じ。）をした場合において、その修正の経理につき第一項の規定の適用があるときを除く。）は、その変動により増加し、又は減少した収益基礎額は、その変動することによって確定した事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入する。

- 4 内国法人が資産の販売等を行った場合において、当該資産の販売等の対価として受け取ることとなる金額のうち法第二十二條の二第五項各号に掲げる事実が生ずる可能性があることにより売掛金その他の金銭債権に係る勘定の金額としていない金額（以下この項において「金銭債権計上差額」という。）があるときは、当該対価の額に係る金銭債権の帳簿価額は、この項の規定を適用しないものとした場合における帳簿価額に当該金銭債権計上差額を加算した金額とする。

法人税基本通達

(機械設備等の販売に伴い据付工事を行った場合の収益の計上の単位)

- 2-1-1の2 法人が機械設備等の販売をしたことに伴いその据付工事を行った場合(法第64条第1項((長期大規模工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度))の規定の適用がある場合及び同条第2項((長期大規模工事以外の工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度))の規定の適用を受ける場合を除く。))において、その据付工事が相当の規模のものであり、かつ、契約その他に基づいて機械設備等の販売に係る対価の額とその据付工事に係る対価の額とを合理的に区分することができるときは、2-1-1ただし書(2)に掲げる場合に該当するかどうかにかかわらず、その区分した単位ごとにその収益の額を計上することができる。

(平30課法2-8追加)

(資産の販売等に伴い保証を行った場合の収益の計上の単位)

- 2-1-1の3 法人が資産の販売等に伴いその販売若しくは譲渡する資産又は提供する役務に対する保証を行った場合において、当該保証がその資産又は役務が合意された仕様に従っているという保証のみであるときは、当該保証は当該資産の販売等とは別の取引の単位として収益の額を計上することにはならないことに留意する。

(平30課法2-8追加)

(ポイント等を付与した場合の収益の計上の単位)

- 2-1-1の7 法人が資産の販売等に伴いいわゆるポイン

ト又はクーポンその他これらに類するもの(以下2-1-1の7において「ポイント等」という。))で、将来の資産の販売等に際して、相手方からの呈示があった場合には、その呈示のあった単位数等と交換に、その将来の資産の販売等に係る資産又は役務について、値引きして、又は無償により、販売若しくは譲渡又は提供をすることとなるもの(当該法人以外の者が運営するものを除く。以下2-1-1の7及び2-1-39の3において「自己発行ポイント等」という。))を相手方に付与する場合(不特定多数の者に付与する場合に限る。))において、次に掲げる要件の全てに該当するときは、継続適用を条件として、当該自己発行ポイント等について当初の資産の販売等(以下2-1-1の7において「当初資産の販売等」という。))とは別の取引に係る収入の一部又は全部の前受けとすることができる。

(平30課法2-8追加)

- (1) その付与した自己発行ポイント等が当初資産の販売等の契約を締結しなければ相手方が受け取れない重要な権利を与えるものであること。
- (2) その付与した自己発行ポイント等が発行年度ごとに区分して管理されていること。
- (3) 法人がその付与した自己発行ポイント等に関する権利につきその有効期限を経過したこと、規約その他の契約で定める違反事項に相手方が抵触したことその他の当該法人の責に帰さないやむを得ない事情があること以外の理由により一方的に失わせることができないことが規約その他の契約において明らかにされていること。
- (4) 次のいずれかの要件を満たすこと。

イ その付与した自己発行ポイント等の呈示があった場合に値引き等をする金額(以下2-1-1の7において「ポイント等相当額」という。))が明らかにされており、かつ、将来の資産の販売等に際して、たとえ1ポイント又は1枚のクーポンの呈示があっても値引き等をするものとされていること。

(注) 一定単位数等に達しない値引き等の対象にならないもの、割引券(将来の資産の販売等の対価の額の一定割合を割り引くことを約する証券をいう。))及びいわゆるスタンプカードのようなものは上記イの要件を満たす自己発行ポイント等には該当しない。

ロ その付与した自己発行ポイント等が当該法人以外の者が運営するポイント等又は自ら運営する他の自己発行ポイント等で、イに該当するものと所定の交換比率により交換できることとされていること。

(注) 当該自己発行ポイント等の付与について別の取引に係る収入の一部又は全部の前受けとする場合には、当初資産の販売等に際して支払を受ける対価の額を、当初資産の販売等に係る引渡し時の価額等(その販売若しくは譲渡をした資産の引渡しの時における価額又はその提供をした役務につき通常得べき対価の額に相当する金額をいう。))と、当該自己発行ポイント等に係るポイント等相当額とに合理的に割り振る。

(変動対価)

- 2-1-1の11 資産の販売等に係る契約の対価について、値引き、値増し、割戻しその他の事実(法第22条の2第5項各号((収益の額))に掲げる事実を除く。以下2-1-1の11において「値引き等の事実」という。))により変動する可能性がある部分の金額(以下2-1-1の11において「変動対価」という。))がある場合(当該値引き等の事

参照資料 2

実が損金不算入費用等に該当しないものである場合に限る。)において、次に掲げる要件の全てを満たすときは、(2)により算定される変動対価につき同条第1項又は第2項に規定する事業年度(以下2―1―1の11において「引渡し等事業年度」という。)の確定した決算において収益の額を減額し、又は増額して経理した金額(引渡し等事業年度の確定申告書に当該収益の額に係る益金算入額を減額し、又は増額させる金額の申告の記載がある場合の当該金額を含み、変動対価に関する不確実性が解消されないものに限る。)は、引渡し等事業年度の引渡し時の価額等の算定に反映するものとする。

(平30課法2―8追加)

- (1) 値引き等の事実の内容及び当該値引き等の事実が生ずることにより契約の対価の額から減額若しくは増額をする可能性のある金額又はその金額の算定基準(客観的なものに限る。)が、当該契約若しくは法人の取引慣行若しくは公表した方針等により相手方に明らかにされていること又は当該事業年度終了の日において内部的に決定されていること。
- (2) 過去における実績を基礎とする等合理的な方法のうち法人が継続して適用している方法により(1)の減額若しくは増額をする可能性又は算定基準の基礎数値が見積もられ、その見積りに基づき収益の額を減額し、又は増額することとなる変動対価が算定されていること。
- (3) (1)を明らかにする書類及び(2)の算定の根拠となる書類が保存されていること。

(注)

- 1 引渡し等事業年度終了の日後に生じた事情により令第18条の2第3項((収益の額))に規定する収益基礎額が変動した場合において、資産の販売等に係る収益の額につき同条第1項に規定する当初益金算入額に同項に規定する修正の経理(同条第2項においてみなされる場合を含む。以下2―1―1の11において「修正の経理」という。)により増加した収益の額を加算し、又は当該当初益金算入額からその修正の経理により減少した収益の額を控除した金額が当該資産の販売等に係る法第22条の2第4項に

規定する価額又は対価の額に相当しないときは、令第18条の2第3項の規定の適用によりその変動することが確定した事業年度の収益の額を減額し、又は増額することとなることに留意する。

- 2 引渡し等事業年度における資産の販売等に係る収益の額につき、その引渡し等事業年度の収益の額として経理していない場合において、その後の事業年度の確定した決算において行う受入れの経理(その後の事業年度の確定申告書における益金算入に関する申告の記載を含む。)は、一般に公正妥当な会計処理の基準に従って行う修正の経理には該当しないことに留意する。

(棚卸資産の引渡しの日)の判定)

- 2―1―2 棚卸資産の販売に係る収益の額は、その引渡しがあった日の属する事業年度の益金の額に算入するのであるが、その引渡しの日がいつであるかについては、例えば出荷した日、船積みをした日、相手方に着荷した日、相手方が検収した日、相手方において使用収益ができることとなった日等当該棚卸資産の種類及び性質、その販売に係る契約の内容等に応じその引渡しの日として合理的であると認められる日のうち法人が継続してその収益計上を行うこととしている日によるものとする。この場合において、当該棚卸資産が土地又は土地の上に存する権利であり、その引渡しの日がいつであるかが明らかでないときは、次に掲げる日のうちいずれか早い日にその引渡しがあったものとするができる。

(昭55直法2―8追加、平30課法2―8改正)

- (1) 代金の相当部分(おおむね50%以上)を受受するに至った日
- (2) 所有権移転登記の申請(その登記の申請に必要な書類の相手方への交付を含む。)をした日

現在出口価値モデルによる会計処理 (AP5B)

契約締結前

- 顧客との契約が存在する前には、収益は生じない。
- このことは自明と思われるが、収益の定義から帰結される。

契約締結時

- 企業は契約による権利と義務から、契約資産または契約負債を認識する。
- 契約資産を認識した場合、その（ゼロからの）増分は、収益として認識される。契約負債を認識すれば、損失である。
- 契約締結時に顧客が対価を全額支払った場合、権利は行使されたが、義務は残されているので、その時点の契約の純ポジションは、契約負債となる。契約当初に認識される収益（損失）は、受け取った金銭が契約負債の現在出口価値を超える（に満たない）金額となる。
- 契約締結時に認識される収益は、契約を得たことから生じたものである。この収益が必ず利益となるかどうかは分からない。なぜなら、企業は契約を得るために支出をしているからである（ただし、この支出のいくらかは、過年度に既に認識されているかもしれない。）。注意して欲しいのは、このモデルでは、セールス・コミッションその他契約を得るための直接経費のような契約締結前の支出を、資産化する必要はないということである。
- 契約を得ることの価値を認識することは、契約からもたらされるであろう全ての利益を締結時に認識すべきことを意味するのではない。市場参加者が財やサービスの提供に係る対価として請求するであろう部分は、その時に認識される。

Suppose Retailer enters into an enforceable contract with a customer on 30 June for the sale of a good for CU150. The customer prepays and the good will be provided to the customer on 10 July.

All things being equal Retailer would expect to pay less than CU150 at 30 June to transfer the contract liability to a market participant. This is because Retailer incurs expenses in obtaining the contract, ie all of the (direct and indirect) expenses associated with its selling activities (sales commission, staff wages, rent of retail facilities, etc). Retailer implicitly charges the customer for *all* of these activities. In other words, the customer pays for more than just the good itself. Therefore Retailer would expect to be compensated by the market participant for these activities if it transferred its contractual obligations. And the market participant would be prepared to compensate Retailer because it would not need to incur those costs itself: the customer is in place, it would only need to fulfil all of the contractual obligations.

参照資料 4

AP5B, at 10.

契約締結後

財とサービスの提供による契約の変化

- 義務の充足に応じて(as)、収益を認識する。
- 対価の全額が契約締結時に支払われている場合は、財やサービスの提供により、義務が充足され、契約負債が減少する。

Suppose Engineering Co enters into a contract to deliver and install a machine. The customer prepay the contract price of CU1,000. Immediately after contract inception the exit price of the contract liability is CU900 and hence revenue of CU100 is recognised.

Suppose that after transferring the machine to the customer, the exit price of Engineering Co's contract liability decreases to CU200, representing the amount a market participant would charge to install the machine. The decrease in the contract liability of CU700 (ie CU900 – CU200) is recognised as revenue.

AP5B, at 10.

- 締結時に対価の全額が支払われていない場合は、義務の充足により、契約資産が増加する。残存する権利義務に市場参加者が支払うと思われる対価が増加するから。

Suppose that in the above example payment is due on completion of the installation of the machine. The exit price of the contract asset on inception is CU100 and hence revenue of CU100 is recognised.

Suppose that after transferring the machine to the customer, the exit price of Engineering Co's contract asset increases to CU800, representing the amount a market participant would pay for the customer's promise of CU1,000 less the amount it would charge to install the machine of CU200. The increase in the contract asset of CU700 (ie CU800 – CU100) is recognised as revenue.

- 収益は、顧客に提供された財とサービスの提供時における価値を表すものになる。

AP5B, at 11.

財とサービスの提供によらない契約の変化

- 財とサービスの提供ではない理由による契約資産または契約負債の現在出口価値の変化は、収益の外部で報告する。

参照資料 5

- 基礎となる財やサービスの価格の変動による変化は、収益の外で報告する。

Suppose Retailer enters into a contract with a customer to provide a widget in three months time for which the customer prepays in full CU100. Suppose that the initial measurement of the contract liability is CU90 and hence revenue of CU10 (ie CU100 – CU90) is recognised.

Suppose that after one month there is an increase in the price of widgets and that as a result, a market participant would now require CU95 to assume Retailer's obligation to provide a widget. Retailer increases the contract liability to CU95 and recognises the resulting loss of CU5 in profit or loss outside of revenue.

When Retailer satisfies its obligation by providing the widget to the customer, it extinguishes its contract liability. The resulting decrease in the contract liability of CU95 is recognised as revenue. This revenue reflects the value of the good being provided to the customer at the date that it is provided.

Note that in this example because the amount of revenue was derived from the decrease in the exit price of the contract liability, the total amount of revenue recognised over the duration of the contract was CU105 (ie CU10 + CU95), which is greater than the payment actually received from the customer.

AP5B, at 11-12.

- 契約資産・契約負債を財務報告書で表示する方法には、いくつかの選択肢があるが、ここでは扱わない。

3 - 1 広義の資産および負債のための会計処理

- 以上の収益認識モデルは、強制可能な契約から生じた資産と負債のみに関するものであったが、それだけでは、企業の経済的状況を忠実に表さない場合がある。そのような場合として、次のふたつがある。

利益または損失の発生 mismatches

- 契約締結後で契約履行前に、財やサービスを提供する義務の価格が増加することがある。この結果、損失が生じる。企業が、既に財を調達し（そのポジションを十分にヘッジし）ているが、その財の価値が再測定されない場合、義務の価値の増加を認識することは、不完全で潜在的に誤解を招くような描写となる。

Suppose Oil Co enters a fixed-price contract on 1 January with a customer to deliver 1000 gallons of oil in four equal instalments starting on 31 March. Suppose the customer pays in full in advance and Oil Co recognises a contract liability of CU3,000. Oil Co purchased all of the oil required to fulfil this contract on 1 January and measures its oil inventory at cost.

On 1 March 2007, the price of oil increases by 10%. Suppose that this increase in the price of oil results in the exit price of the contract liability increasing to CU3,300 and therefore that Oil Co recognises a contract loss of CU300. If Oil Co does not reflect any corresponding increase in the carrying amount of its oil inventory, then profit or loss depicts Oil Co as if it was economically identical to an entity that had not obtained any oil to fulfil the contract. In other words, it depicts Oil Co as if it was fully exposed in its contract to changes in market prices of oil.

AP5B, at 12.

契約期間を通じて生じる企業の資産と負債の変化の不完全な描写

- 企業が顧客に最終的に移転するために資産（棚卸資産）を製造する場合、移転するまでは、企業の契約上の義務に何の変化もなく、したがって、収益は生じない。その資産がコストの集計として計測されとしても、移転までは、その製造による資産の増加は、損益に反映されない。したがって、損益は、その契約期間を通じた資産と負債の変化の描写として不完全なものとなるかもしれない。

参照資料 7

Homebuilder is developing an estate of 10 houses. On 31 March 2007, it enters into a contract with a customer for the sale of House 2 of the development for the fixed price of CU250,000. At the time the contract is entered into, Homebuilder has not commenced work on House 2 (ie the house is sold to the customer ‘off plan’).

On entering into the contract the customer pays Homebuilder a non-refundable deposit of CU25,000. The remaining amount of the consideration (CU225,000) is due when the Homebuilder transfers the completed house to the customer. Assume that this occurs on 31 January 2008. Assume that the exit price of the obligations on 31 March is CU240,000 and the initial measurement of the contract liability is CU15,000 (ie remaining rights of CU225,000 – remaining obligation of CU240,000).

Following the principles in paragraphs 29–41, revenue of CU10,000 is recognised on 31 March (ie cash obtained of CU25,000 less contract liability incurred of CU15,000) and revenue of CU240,000 recognised on 31 January 2008.

Between 31 March 2007 and 31 January 2008, Homebuilder recognises its costs in building House 2 as an item of inventory. House 2 is derecognised and an expense is recognised on 31 March 2008. Homebuilder’s margin attributable to building House 2 is therefore not reported in profit or loss until 31 January 2008 when revenue and the building expenses are recognised in profit or loss.

AP5B, at 13.

- この例は、資産負債アプローチによる収益認識の弱点を示していると考えられる人もいます。彼らは、収益の源泉が財を製造する事業活動にあると考えるからである（製造による収益は、契約までは認識されないとしても）。彼らは、収益の範囲を拡張し、財やサービスの製造、販売、配送の過程の過程全体から生じる資産の増加（負債の減少）を取り込もうとしている。
- こうした懸念に対して、広い資産と負債、特に棚卸資産に着目する代替的な収益モデルを考えることもできる。
- しかし、これまで論じてきた収益モデルを、次のように拡張することもできる。資産を現在の場所と状況に持ち込むことにより生じた資産がそのコストを上回る部分の出口価値の増加は、所得の別の構成要素、製造所得として報告することができる。したがって、次の2つのものを認識することになる。
 - 資産を製造または価値を増加させたときの製造所得
 - 資産を顧客に移転したときの収益
- 資産の製造や価値増加による利益は、そのような活動が行われたときに認識される。収益が認識された時に認識される利益は、契約履行を完了する行為だけに関係するものになる（なぜなら、資産は顧客に移転され

参照資料 8

る日における出口価値で評価されるから)。

Continuing with the Homebuilder example in paragraph 45.

Suppose that Homebuilder incurs costs of CU175,000 in building House 2 and that the exit price of House 2 on completion is CU240,000. Applying paragraph 48, Homebuilder would recognise production income of CU65,000 (ie CU240,000 – CU175,000) over the period 31 March 2007 to 31 January 2008. And the carrying amount of House 2 immediately before the contract liability is satisfied would be CU240,000.

When Homebuilder satisfies its obligation and recognises revenue of CU240,000 on 31 January 2008, it also derecognises House 2 and recognises a corresponding expense of CU240,000. Therefore no *margin* is reported on 31 January 2008 because the margin attributable to building House 2 was recognised as production income over the construction period.

AP5B, at 14.

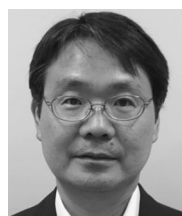
税制改革を巡る現状と課題



岩崎 氏 (司会)



住澤 氏



川窪 氏



一高 氏



宮永 氏

●参加者

財務省主税局長

総務省自治税務局長

関西学院大学教授

三菱重工業(株)取締役会長

住澤 整
川窪 俊広
一高 龍司
宮永 俊一

司会 明治大学法科大学院教授

岩崎 政明

討論中に言及されている資料は、巻末「資料編 1 頁～43 頁」に掲載されています。

はじめに

(岩崎) ただ今ご紹介いただきました岩崎政明でございます。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、先ほど会長からのお話にもありましたように、新型コロナウイルスの感染が3年間にも及び、これに加えてロシア・ウクライナの戦争状態が長期化するなど、予期せぬ事態の発生により、全世界的規模で金融資本市場に大きな変動が生じつつあります。また生産分野におきましても、原材料、食料、燃料等の価格上昇と供給制約が起これ、世界経済の不確実性が増してきております。世界各国はこのような国難ともいべき事態に対処するために、巨額な財政出動を繰り返してきておりまして、将来の財政不安が増してきている状況にあります。

このような状況下において、本年6月7日に閣議決定された政府の経済財政運営と改革の基本方針2022、いわゆる骨太方針2022でございますが、こちらにおいては経済成長と財政健全化の両立を図るとともに少子高齢化、グローバル化等の経済社会の構造変化に対応したあるべき税制の具体化に向け、包括的な検討を進め、そして昨年度の骨太方針2021等を踏まえ、応能負担に応じた再分配機能の向上、格差の固定化防止を図りつつ、公平かつ多様な働き方等に中立的でデジタル社会にふさわしい税制を構築し、経済成長を阻害しない安定的な税収基盤を確保するため、税体系全般の見直しを推進するという極めて重要な中長期の税制改革の方針が示されています。この方針の実現のために、本年度の税制改正ではどのようなビジョンの下にまず何から着手していかんか発展させていくかということが問題になろうと思われま。

本日は、多難な時代における国及び地方に関する税制の取り組み状況につきまして、住澤整

財務省主税局長、そして川窪俊広総務省自治税務局長をお迎えしてご説明を頂き、これに対して、租税法の専門的立場からは一高龍司関西学院大学教授、また経済実務の観点からは宮永俊一三菱重工業取締役会長・租研副会長に、それぞれご意見を開陳していただきながら討論させていただこうと思います。進行に当たりましては、前半と後半に分けまして、前半においては国の税財政につきまして住澤主税局長からご説明を頂いた上で、これに基づき討論をし、その後後半において川窪自治税務局長に地方の税財政につきましてご説明を頂き討論するというように取り行わせていただこうと思います。

それでは早速、国の税財政に関する中長期的な課題と現下の問題解決の方策につきまして、住澤主税局長からご説明をお願いいたします。

I. 税財政の現状と今後の課題

(住澤) よろしく申し上げます。主税局長の住澤でございます。租研の会員の皆さま、並びに今日ご出席の皆さま方におかれましては、日ごろから税制に対しまして深いご理解とご協力を頂いておりますことに対しまして、まずもって感謝申し上げます。それでは、早速説明に入らせていただきたいと思います。資料はかなり多めに用意してございますが、お時間の都合もございますので、ポイントだけかいつまんでご説明申し上げますので、あらかじめご了承くださいと思います。全体として税財政の現状から始めまして、所得税、相続税・贈与税、法人税、国際課税等の順番でご説明申し上げます。

1. 税財政の現状

〔一般会計税収の推移〕財務省資料(3ページ)

まず、税財政の現状につきまして、資料の3ページからお願いしたいと思います。こちらは、国の一般会計の税収の推移を、昭和60年代から

示したものです。7月に公表されました令和3年度の税収決算額が67兆円ということで、史上最高の金額になっています。その中で税目別の内訳を示しているのがこの折れ線グラフになりますけれども、現在は消費税が一般会計では最大の税目になっている一方で、所得税は若干差がありますけれども、それにほぼ並ぶような規模の税目になっているということで、わが国の国の税体系の中ではこの2つが一番基幹的な税目として機能し始めているというのが現状です。

その一方で、法人税につきましては、バブル期におきましては19兆円まで税収が達しておりましたが、現時点においては13兆円台というようなレベルになっているというのが現状です。

〔一般会計税収、歳出総額及び公債発行額の推移〕財務省資料（4ページ）

これは一般会計税収、歳出総額と公債発行額の推移を示しております。これはもう皆さまよくご存じのことと思いますが、税収が67兆円ということで史上最高の水準に達している一方で、歳出の方もこのコロナ禍をはじめとするさまざまな事態に対する対処のために140兆円台に達しておりまして、財政は非常に厳しい状況にあるということは、これまでもご指摘を頂いているところです。

〔普通国債残高の累増〕財務省資料（5ページ）

5ページですが、普通国債残高は令和4年度末には1,029兆円に上ると見込まれており、日本銀行の資金循環統計によれば、国庫短期証券を除いた国債の約半分を日本銀行が保有しているのが現状です。なかなか昨今の円安でありますとか金融を巡るさまざまな動きの中で、今後のマクロ経済運営、財政、金融両面から難しいかじ取りを迫られているということかと思えます。そういった中で、会長、そして岩崎先生からもご指摘がありましたように、財政規律の回復、財政の健全化に向けた取り組みをこの経済の再生とともに進めていくというのが非常に重

要な課題になってきているというふうに認識しています。

2. 経済社会の構造変化と税制のあり方

〔経済財政運営と改革の基本方針2022（令和4年6月7日閣議決定（抄））財務省資料（9ページ）

そこで、経済社会の構造変化と税制のあり方についての総論編ということで昨今の状況について申し上げますと、まず9ページですが、こちらは先ほど岩崎先生からもご紹介いただきました本年の骨太の方針の税制改革の関連部分です。内容は先ほど岩崎先生からご紹介がありましたので割愛いたしますが、この方針の下で、今後経済成長と財政健全化の両立とともに、構造変化に対応した税制の具体化に向けてさまざまな検討を進めていかなければならないということです。

〔岸田内閣総理大臣から政府税制調査会への「諮問」（令和3年11月12日）〕財務省資料（10ページ）

この骨太の方針に先立ちまして、昨年の11月に政府の税制調査会に対しまして、岸田総理から改めての諮問がなされております。経済社会の構造変化を踏まえて、成長と分配の好循環を実現するとともに、コロナ後の新しい社会を開拓していくことをコンセプトとして、新しい資本主義を目指していく。こういった観点から、持続的かつ包摂的な経済成長の実現と財政健全化の達成を両立させるために、公平かつ働き方等に中立的で新たな時代の動きに適切に対応したあるべき税制の具体化に向け、包括的な審議を求めるとことでして、政府税調の委員の皆さまの任期が来年になっておりますので、来年には中期的な税制のあり方について、いわゆる中期答申をおまとめいただく方向で今後精力的にご議論いただけるものと考えています。

〔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あり方」(令和元年9月)の概要①〕 財務省資料(11ページ)

11ページ、12ページには、令和元年に取りまとめていただいた、前回の中期答申のポイントがまとめてあります。11ページの上半分をご覧くださいますと、人口減少、働き方やライフコースの多様化、グローバル化、デジタル化、そして、財政の構造的な悪化という経済社会の構造変化に対して、令和時代における税制のあり方ということで、さまざまなご提言を頂いてまいりました。これを踏まえて、少しずつですが、毎年の税制改正においても取り組みを進めているところです。さらなるこの中期的な税制のあり方を考えるに当たり、現在、政府税調において、経済社会の構造変化についてのヒアリングなどを積み重ねていただいております。

〔政府税制調査会・有識者ヒアリング〕 財務省資料(13ページ)

13ページにポイントをまとめておりますが、デジタル化のさらなる進展、或いは企業を取り巻く環境の変化、そして何よりもこの税制に大きな影響を与えるものとして、働き方の変化、そしてライフスタイル・価値観の変化、こういったところについて6月まで議論を重ねてまいりまして、先週はこれに加えて、教育と格差の問題、そして孤独や孤立の問題を含めた社会資本のあり方についての考え方、こういったところについてもご議論いただいております。今後さらにこういったヒアリングを踏まえて、各税目のあり方についてご検討いただくということになってまいります。

〔政府税制調査会「わが国税制の現状と課題－21世紀に向けた国民の参加と選択－」(平成12年7月)〕 財務省資料(14ページ)

こういった経済社会の構造変化を踏まえて税制がどのように対応していくのかということは、非常に重要な論点ではありますが、そういった中

で現在のこの財政状況や、さまざまなわが国を取り巻く環境変化を踏まえて考える際に、やはりこの租税の果たすべき基本的な役割について、もう一度ご議論いただくことも重要な視点なのではないかというふうに考えています。

そういった観点から申しますと、2000年7月に加藤寛先生が政府税制調査会の会長として最後におまとめになりました中期答申「わが国税制の現状と課題－21世紀に向けた国民の参加と選択－」の中で、一番冒頭の部分で「公的サービスと政府の役割」について論じた上で、この次のページに「租税の基本的な機能」というところをこの議論の出発点としておまとめいただいております。

〔政府税制調査会「わが国税制の現状と課題－21世紀に向けた国民の参加と選択－」(平成12年7月)〕 財務省資料(15ページ)

長くなりますので説明は割愛いたしますが、ポイントとしては真ん中に下線が引いてあります「租税は社会共通の費用を賄うための会費」という考え方が提示されています。この考え方についてはさまざまなご意見もあるかと思いますが、消費税創設以来、税制改革を巡ってさまざまな議論が行われる中で、やはりこの社会を支えていくために必要な公的サービス、その財源・費用を国民ないし企業が広く公平に分ち合っていく、そういった考え方の下でこの社会共通の費用を賄うための会費としての租税というような考え方が広く語られてきたという面があろうかと思えます。

今後、財政、そして税制のあり方を考えていく上で、こうした考え方について、今この時点においてどのように考えるのか、この点についても国民的な議論が必要な段階に入っているのかなという気がいたしております。

3. 所得税

続きまして、各税目の現状と課題について申し上げます。まず所得税についてで

す。資料がいろいろありますが、ポイントだけ
かいつまんで申し上げます。

〔所得税収の推移〕財務省資料（18ページ）

18ページは所得税収の推移を示しております。
現時点の所得税収は、令和3年度決算額で21.4
兆円となっております。この水準は、平成元年
の水準と実は同じです。その税収の内訳を見て
も、この棒グラフで示しているのが税収の内訳
の中でいわゆる分離課税分と申しまして、利子
や配当或いは株式の譲渡所得、土地の譲渡所得
など、総合課税分と分けて分離課税で課税され
ている分の内訳を示していますが、これも平成
元年当時の7.6兆円と現在同じ水準になってい
ます。ただし、その内訳は若干の変化がありま
すけれども、このような格好で、平成元年とほ
ぼ同じ水準になってきているわけです。

〔近年の個人所得課税の主な見直し〕財務省資 料（19ページ）

そういった中で、近年の個人所得課税の主な
見直しとしては、19ページに第2次安倍政権以
降の個人所得課税の主な見直しの流れをまとめ
てありますが、主に総合課税分の中心となる勤
労所得に関しては、平成25年度改正で所得税の
最高税率の引上げをいたしましたのを皮切りに、
給与所得控除の見直しや配偶者控除の見直し、
また給与所得控除から基礎控除への振替えなど、
さまざまな見直しを行ってきているところです。

〔個人所得課税の実効税率の推移（単身の給与 所得者）〕財務省資料（20ページ）

これに伴いまして、20ページですが、個人所
得課税の実効税率についても、近年、少しずつ
変化いたしております、この平成24年の給与
所得控除の上限設定や、平成30年の給与所得控
除の上限引下げといった見直しが行われた後、
徐々にこの実効税率カーブは、給与収入で申し
ますと1,000万円台の半ばから後半あたりから
上の方で少しずつ上がってきているというのが

現状です。21ページは、夫婦二人の場合の図で
す。

〔近年の個人所得課税の主な見直し〕財務省資 料（19ページ）

その一方で、19ページの資産性所得の世界に
おいては、平成25年度改正で上場株式等につい
て、それまで適用されていた国・地方合わせて
10%の軽減税率が廃止され、20%に復帰する、
本則税率が適用されるというのと同時に、いわ
ゆるNISAの制度が創設され、その後、平成
27年度改正でiDeCoの創設、そして29年度改
正でつみたてNISAの創設といったことで、
主に個人の老後に備えた資産形成努力を支援す
るための制度の充実・拡充の方向で見直しが行
われてきていることはご承知のとおりでありま
す。

〔経済財政運営と改革の基本方針2022（抄）〕 財務省資料（26ページ）

そういった中で、26ページですが、今回の令
和5年度の税制改正の主なテーマの1つとして、
貯蓄から投資のための資産所得倍増プランを年
末までに策定する、その一環といたしまして、
NISAの抜本的拡充に取り組んでいくというこ
とになっています。

〔NISA制度（少数投資非課税制度）の概要（～ 令和5年まで）〕財務省資料（27ページ）

27ページには一般NISAとつみたてNISA
の概要を示していますが、年間の投資上限額、
非課税期間、そして口座開設可能期間、さまざ
まな論点がございまして、いずれにいた
しましても、中間層の皆さんが資本市場への参
加を通じて経済の成長の果実を享受しながら、
老後に備えた資産形成をしていくということに
取り組みやすい環境を整備する観点から、この
抜本的な拡充に取り組んでいくということが今
回重要な課題であります。

〔「新しい資本主義のグランドデザイン及び実行計画」及び「経済財政運営と改革の基本方針2022」におけるスタートアップ関連記述抜粋〕財務省資料（29ページ）

それと併せてスタートアップの関係につきましても、29ページですが、新しい資本主義のグランドデザイン、そして骨太の方針において、スタートアップ元年ということで、今後5年間でこのスタートアップの育成に取り組んでいく、そのための計画を本年末に策定するという事になっておりまして、その関連でも、エンジェル税制の充実をはじめ、さまざまな税制改正要望も頂いているということで、こちらの方も取り組んでいくということになります。

そういった中で、この所得税の負担構造について、先ほどの議論に一旦戻らせていただきますが、22ページをお開きいただきたいと思います。

〔申告納税者の所得税負担率〕財務省資料（22ページ）

こちらは、従来から「申告所得税標本調査」という国税庁の統計調査を基に議論されているグラフで、皆さまもご存じかと思いますが、申告納税者の合計所得金額に対する所得税負担率をグラフにしたのが一番太いこの折れ線であり、1億円を超えたところで負担率が低下する現象について、これまでさまざまな議論が行われてきております。この議論をするに際して、この1億円を超える所得の方々のプロファイリングをきちんとやっていくべきだといったような議論も、これまでさまざまな方面から頂いているところです。この申告納税者の方々は全体で630万人ということになりますが、1億円を超える所得のある方は2万1,000人ということになります。その中で、合計所得金額の内訳を見ますと、この右上がりになっている点線の折れ線が株式等の譲渡所得の所得に占める割合ということになりますが、高い所得層になればなるほどこの株の譲渡所得の占める割合が高

いということは従来からご説明しているとおりです。一方で、土地建物の分離譲渡所得が占める割合というのは、1億円は若干超える層においては3分の1ぐらいを占めているというのも現状であります。

〔申告納税者の所得税負担率〕財務省資料（23ページ）

さらにこれを子細に内訳を見たのが23ページですけれども、従来この問題は金融所得課税の問題として語られることが多かったように思いますが、上場株式等の譲渡所得等の割合というのは、実はこれは1億円超の所得、6兆円の中で見ますと、13.5%に過ぎないという数字が見て取れます。これは申告データの子細に分析しませんとわからない数字ですので、若干時間を要したのですが、分析してみると13.5%であります。それに対して多いのは非上場株式の譲渡所得であり、株式等の譲渡所得の中では3分の2を占めているというのが現状です。そして、数億円台のところたくさん分布しているこの分離長期譲渡所得、土地等の譲渡所得も4分の1ぐらいを占めているということでもあります。他には給与所得、或いは総合課税されている事業所得ないし配当所得といったものが15.2%というのが内訳です。

そういったことで、この辺の状況も踏まえて今後1億円の壁の問題についてどのように考えていくのかということも議論していただく必要があるのではないかと考えています。

〔申告納税者の負担率(所得税+社会保険料)〕財務省資料（24ページ）

一方、もう1つの切り口で整理したのが24ページのグラフです。こちらはその「申告所得税標本調査」という統計の中で、社会保険料控除のデータがありますので、これを基に社会保険料と所得税を合わせた負担率を図示したものです。ご覧いただけるとおり、中堅層のこのフリーランスなり、この自営業者の方々がどのぐ

らい負担していただいているかという水準を見ますと、大体2割前後から2割台の前半ぐらいのご負担を頂いている。その一方で、100億円を超えるような負担水準の方々が平均的にご負担いただいている率は16.2%ということでした、これは分離の譲渡所得に対する国税分の税率が15%であるということが一番大きな要因になるわけですが、こういった現状を踏まえて、社会全体の会費として今後この税負担のあり方をご議論いただく際に、国民全体の公平感からしてこの辺をどう考えるかということも1つのポイントになるのではないかと考えています。

この問題は、とかく分配の問題として昨今議論されたきらいがありますが、分配の問題に入る以前の問題として、会費の負担としての公平性といったところをきちんと議論していく必要もあるのではないかと考えている次第です。

〔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）〕財務省資料（32ページ）

続きまして、資料の32ページにお移りいただきたいと思います。先ほど総理の諮問の中でも、働き方に対して中立的な税制というキーワードが出てまいりました。近年政府の税制調査会、或いは与党の税制調査会においても、老後に備えるためのさまざまな自助努力に関する措置の中で、企業年金でありますとか個人年金に関連する制度について、働き方に対して中立的で公平なものにしていく必要があるということでご議論を頂いてきております。

この真ん中の黒線で囲った部分にその辺の關係が整理されていますが、まずもって企業年金を実施している企業というのがその吹き出しのところに書いてありますけれども、厚生年金の被保険者のうち企業年金加入者等の割合は4割弱ということですので、中小企業を中心に多くのサラリーマンの方々は企業年金のない企業で働いている、或いはそういった雇用されているという形態ではなくて、フリーランスであると

かアルバイトであるとかそういった形態で働いている方々も相当数おられるというのが現状です。

こういった中で、確定給付型の企業年金まで実施されているような企業で働いておられる正規雇用の労働者の方々というのは、ある意味、青天井で非課税の拠出ができるような環境で働いておられる一方で、自営業者等については極めて限定的な制度が適用されているというのが現状です。

〔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）〕財務省資料（33ページ）

33ページは個人年金、企業年金等に対する課税関係を諸外国と比較したのですが、英国或いはカナダなどの国におきましては、職域別にさまざまな制度が分立しているのではなく、一人一人の個人に対して共通の非課税枠が付与されていて、その中で、企業年金でそれを活用するのか、個人年金で活用するのかということが選択されていくという仕組みになっています。これまで政府税調においてもこういった制度を参考にして税制全体のあり方を検討する必要があるというご指摘を頂いてきているところです。

また、年金に関しては拠出、運用、そして給付の各段階を通じて公平な税制としていく必要があるということで、諸外国と比べますと給付段階の課税が非常に手薄になっているという現状もあります。また、退職一時金と年金給付の間の課税の中立性という観点からも問題が指摘されています。こういった点についても引き続き検討していく必要があるものと考えています。

4. 相続税・贈与税

〔令和4年度税制改正大綱（抄）〕財務省資料（35ページ）

続きまして、相続税・贈与税についてご説明申し上げます。35ページは、昨年末に取りまとめでいただいた与党の税制改正大綱の1文であります。諸外国の制度も参考にしつ

つ、相続税と贈与税をより一体的に捉えて課税する観点から、相続時精算課税制度と暦年課税制度のあり方を見直すなど、格差の固定化防止等の観点も踏まえながら、資産移転の時期により中立的な税制の構築に向けて本格的な検討を進めるというふうにいただいています。

〔年代別金融資産保有残高について〕財務省資料（36ページ）

その背景としては、36ページにありますように、近年、高齢化の進展に伴いまして、金融資産が60歳代以上の高齢層にかなり偏ってきているという現状があります。

〔相続税の申告から見た被相続人の年齢構成比〕財務省資料（37ページ）

また37ページにありますように、お亡くなりになって相続が発生する段階で、被相続人の方の年齢が非常に高齢化してきているということがあります。平成元年当時は80歳以上でお亡くなりになる方が4割弱でしたが、現時点、令和元年の数字で見ますと7割を超えているということで、80歳代以上の親御さんから50代以上のお子さんに相続が行われるといういわゆる老老相続が増加しているということで、若年層への資産移転が進みにくい状況になってきているのではないかという問題意識が1つの背景です。

これに加えて格差の固定化を防止していくという観点、これを含めてこれまでご議論いただいているということでもあります。

〔我が国の相続税と贈与税の関係〕財務省資料（38ページ）

38ページは我が国の相続税と贈与税の関係を簡単に図示したものです。赤い線が相続税の税率構造、緑色の線が贈与税の税率構造です。これまで贈与税の税率構造については、相続税の累進回避を防止する観点から、相続税よりも高い税率構造になっている、ステイプな税率構造になっているということが言われてまいりま

した。実際のところ相続税がかからない皆さんですとか、或いは相続税がかかる方であっても、かなり多くの方々にとっては、まとまった資金の贈与をしようとししますと、相続税の税率よりも贈与税の税率が禁止的に高いために、若年層への資産移転が進みにくいということが言われてきたわけです。このグラフで言いますと、青い色のこの楕円で囲っている辺りの方々ですと、なかなかまとまったお金を生前贈与しようとしても高い贈与税の税率に直面しますので、なかなかそれが行にくいということです。

その一方で、黄色い楕円が右側の方にありますが、この辺り、相続税でも最高税率が適用される層辺りまで参りますと、現在の贈与税の税率構造を前提にしてもなお分割して生前贈与を行うことによって、相続税の累進的な負担を回避することがある程度可能であるということになっております。

〔相続税の負担率と贈与税の負担率の比較〕財務省資料（39ページ）

実際に相続税の負担率と贈与税の負担率の状況を見てみたのが39ページですけれども、こちらのグラフは、相続税を申告していただいた方の実際の相続税の負担率と、それらの方々の記録が残っている相続開始前7年間にわたって行われた生前贈与に当たっての贈与税の負担率を比較してみたものです。財産価格が3億円以下の層におきましては、生前贈与に当たっての贈与税の負担率が相続税の負担率を上回っているのに対して、3億円超においてはその逆になっているという傾向がうかがえますが、これは先ほど税率構造のグラフのところでご説明したことが実際に現象として起こっているということをして裏付けるデータというふうに取り取ることができるのではないかと考えています。

そういった中で、こういった方向性で検討していくのかということにつきましては、今後政府の税制調査会におきまして専門家の皆さまにお集まりいただいてご議論いただきたいという

ふうに考えておりますけれども、40ページの方にお移りいただきたいと思います。

〔我が国と諸外国の相続・贈与に関する税制の比較〕財務省資料（40ページ）

こちらは、我が国と諸外国の相続・贈与に関する制度の違いを比較したものです。アメリカは、ご承知のように、遺産課税方式ということになっていますけれども、生涯にわたって累積の贈与額に対して課税されるということで、遺産税と贈与税が別の構造にはなっておりません。その年までの累積贈与額に対する税額を計算し、前年までに納付済みの税額を控除するという格好で精算課税を繰り返していくことによって、最終的には生涯にわたる贈与と遺産の額の全体の額に対して1つの遺産税が適用されるという格好になっているわけです。

一方でドイツ・フランスにおいては、アメリカほど完全な累積の課税は行われておりませんし、課税方式も遺産取得課税方式であるという違いはありますが、ドイツの場合で言うと10年間、フランスの場合は15年間という長期にわたって課税を繰り返すことによって、かなり一体的な課税が行われているというのが現状です。

それに対して我が国の場合は、贈与税と相続税が別体系になっているというのは先ほど申し上げたとおりでして、選択制でもって暦年課税と精算課税の制度が設けられておりますが、暦年課税の場合には相続税は3年間の贈与に関してのみ相続財産額に加算して相続税を課税する一方で、精算課税を選択いたしますと、選択後の生前贈与と相続財産額に対して一体的に課税が行われるわけですが、これに関してはさまざまな使い勝手の悪さといったようなことも指摘されているのが現状でございまして、なかなか利用が進んでいないというのが現状です。

この相続税と贈与税の一体的な課税ということを考える場合に、諸外国の例のように累積課税を繰り返す仕組みへの移行ということも理論的には考えられるということですので、

その辺も含めて政府税調においてはご議論いただきたいと思いますが、実際にこの累積課税をしていくということを考えますと、法定相続分課税方式という日本独自のハイブリッド型のこの課税方式の下では、毎年精算課税を繰り返すという作業は現実的ではないということかと思っています。

では、その遺産課税方式なり、遺産取得課税方式に直ちに移行できるのかということ、これに関しては実務面の問題もありますし、理論的にもさまざまな論点が生じてきますので、少し時間をかけて議論していく必要がある課題ではないかというふうに考えています。当面の現実的な対応策としては、この暦年課税制度における3年間の加算期間の見直しでありますとか、或いは精算課税制度における使い勝手の悪さの改善、こういったところを見直していくことによりまして、現在よりは相続税と贈与税についてより一体的な課税を目指すということも1つの方向性としては考えられるのではないかというふうに思っておりますけれども、いずれにしても、その辺も含めて専門家の先生方のお知恵を借りながらご議論いただければというふうに考えているところです。

5. 法人税

〔法人税収の推移〕財務省資料（45ページ）

続きまして、法人税です。45ページで法人税収の推移を示しております。先ほど申し上げましたように、バブル期には19兆円まで達していたわけですが、現時点においては13.6兆円というのが直近の決算額です。所得金額の推移を見ますと、この青い折れ線ですが、現在令和2年度が直近になりますが、70兆円に達しておりまして、バブル期或いはリーマンショック直前の非常に好調だったころの水準を上回る水準になっていまして、令和3年度の法人税収が13.6兆円まで回復しているというところを踏まえ、令和3年度の課税所得金額の水準も非常に高い水準になっているということが想像

できるわけですが、一方で、近年累次にわたって法人税率の引き下げが行われてきたこともあり、収水率としては13兆円台にとどまっているというふうに見ております。

〔これまでの法人税制における対応①〕 財務省資料（46ページ）

これまで法人税制におけるどのような対応が行われてきたかというのが46ページからまとめられています。平成26年度に復興特別法人税を1年前倒して廃止したのを皮切りに、実効税率の引き下げに向けて27年度・28年度改正における法人税改革が行われました。

〔これまでの法人税制における対応②〕 財務省資料（47-48ページ）

その後の税制改正の中では、研究開発税制、或いは賃上げ投資促進税制など、また2年度改正においてはオープンイノベーション促進税制、5G導入促進税制の創設などが行われ、3年度改正におきましてはDX投資促進税制でありますとかカーボンニュートラルに向けた投資促進税制の創設ということで、経済成長を目指したさまざまな取り組みが行われてきているところです。

〔主な企業向け租税特別措置〕 財務省資料（49ページ）

こういった中で、今年の税制改正におきましては、研究開発税制の一部又はDX投資促進税制、そして中小企業関係の租特、こういったものの期限が到来いたしますので、このあたりの議論をしていくということになってまいります。

〔与党税制改正大綱(令和3年12月10日(抄))〕 財務省資料（51ページ）

51ページに、昨年末の与党税制改正大綱の文章が紹介してありますが、昨年賃上げ税制を巡ってさまざまな議論を頂く中で、今申し上げ

たような法人税の改革、近年の流れについてのご議論を頂いた際、この法人税改革というのが賃上げや設備投資につながる形で意図した成果を上げてきたのかどうかということに関して、極めて強い疑念が与党の方では呈されたということで、そのあたりがこの文章に表現されているわけです。今後、いかにこれまでの法人税改革を成長につなげていくのか、またそういった設備投資ですとか賃上げの状況なども踏まえて、法人税制全体のあり方をどう考えていくのかということに関しては、与党においても引き続き議論がなされるものと考えています。

〔所得税法等の一部を改正する法律案に対する附帯決議（抜粋）〕 財務省資料（52ページ）

52ページは今年の税制改正法案の審議に当たり、衆参の財政金融委員会において附帯決議が付されたものです。さまざまな租税特別措置をこれまで実施してきているわけですが、EBPMの観点から、その効果検証についてより徹底して取り組む必要があるというご指摘を頂いておりまして、このあたりも踏まえて各種の租税特別措置のあり方については、今後検討を進めていく必要があると考えております。

6. 国際課税

〔新たな国際課税ルールについて〕 財務省資料（59ページ）

続いて国際課税ですが、これにつきましては、昨年10月にOECD/G20のBEPS包摂的枠組みにおいて、「2つの柱」についての合意がなされております。第1の柱の多国籍企業に対する課税の問題につきましては、来年の前半に多国間条約を署名すべく、現在この細部の詰めについて交渉が行われているところです。一方、第2の柱のグローバル・ミニマム課税につきましては、各国の国内法改正による対応ということになっておりますので、今年の年末の税制改正の中で具体化に向けて取り組んで参りたいと考えているところです。

その他、消費税のインボイスの問題でありますとか電子帳簿の問題等についても資料をお付けしていますけれども、時間の関係もありますので割愛させていただきます。よろしくお願いします。

Ⅱ. 今後の税制への意見

(岩崎) ありがとうございます。非常に簡潔にまとめていただきまして、感謝申し上げます。それでは、ただ今の住澤局長の国税に関する制度のご説明を前提としまして、専門家の方々からご意見ご質問をしていただきたいと思います。

まず一高教授からご意見ご質問をよろしくお願いします。

(一高) 関西学院大学の一高でございます。住澤局長ご説明ありがとうございます。私からは4点、ご質問とコメントを申し上げます。

〔給与所得課税と小規模事業者課税の方向性〕

第1は、スライド9以降にあります経済社会の構造変化、特に人口減少と働き方の多様化との関連で、給与所得課税と小規模事業者（いわゆるフリーランス等）向けの課税の方向性についてお尋ねをいたします。働き方改革を受けて、時間的・空間的な拘束の少ない給与所得者が増える一方で、顧客との従属的な関係に基づくフリーランスなどの事業所得者が増えています。最近では給与所得控除の有利さを制限する方向の修正（例えば給与所得控除の10万円カットと基礎控除への振替え）が続いていますが、給与所得者を事業所得者並みに扱うのであれば、実額による経費控除の拡大もセットで提案されるべきとも言えます。特定支出控除があり、その拡張も図られてきてはいますが、普遍性の高い旅費等の項目に集中していて、また非課税所得

との重複もあって、実際の適用例は今も一般的ではないと思われます。

他方で、現行の給与所得課税による簡素さや確実な徴収という利点を維持するのであれば、むしろフリーランス的な小規模の事業所得者に対し、給与所得者控除に類似する簡便な概算控除を選択肢として用意するということもあり得ない選択ではないように思われます。まず、こういった給与所得課税及び小規模事業者に対する課税の現状認識と今後の方向性について教えていただきたいと思います。

〔退職一時金課税の方向性〕

第2は、スライド32以下にあります企業年金、個人年金等に関する公平な税制構築との関連で、退職一時金課税の方向性についてお尋ねしたく存じます。老後の備えに対する課税上の配慮が職種の違いによる差別にならないように設計する一方で、所得税である以上、担税力に応じた課税を図っていくことが重要です。近時は合計所得金額に応じて公的年金等控除を減額する仕組みも導入されました。公的年金等に対する課税と比較されてきたのは、同じく老後の生活の糧に配慮した退職所得課税のあり方です。租税法においては、慶應義塾大学の佐藤英明教授の立法提案がよく知られています。1つには、直近3年の平均税率を少し工夫して計算し平均課税を行うものであるとか（佐藤英明「退職所得課税と企業年金課税についての覚書—『給与』をめぐる税制論序説」碓井光明ほか編『公法学の法と政策（上）』（有斐閣・2000年）425頁）、或いは、退職一時金も所定の年金口座への拠出分（限度額がある）のみを課税除外し、それ以外は一定の平準化措置を講じて課税し、口座からの年金受給分は公的年金等と同様に課税するというもの（佐藤英明「退職所得・企業年金と所得税—JIRAに関する研究ノート」日税研論集57号（2006年）83-90頁）があります。

退職一時金は賃金の後払いの性格を有し、年次の所得課税とは元来相性がよくなく、考慮要

素が複合的で、その立法論は容易ではありません。ただ、現行制度は基本的に新卒就職と定年退職を念頭に、退職所得控除を通じて一般的な退職一時金の範囲なら課税せずに、これを超えても2分の1は除外する制度設計になっていると解されます。

平成24年度、そして令和3年度の改正で、5年以内の退職で高額の退職一時金を受ける事案のみを念頭に、2分の1除外を排除するという対処を導入したわけですが、この改正はあくまで課税逃れの事案への対処にとどまります。しかも、条件次第では平準化した毎年の給与所得課税よりもはるかに高い税負担となって、合理性を欠く状況も想定されます。その一方で、5年で絶壁を設けていますので、容易に回避できる制度のようにも思われます。短期退職による課税逃れへの対処においては、平準化した毎年の給与所得を想定し、その場合の課税総額を上限とするような制限を置くことは考えられないのでしょうか。

また、5年ちょうど勤務した退職者の場合、退職一時金500万円までは、一般には非常に高額ですが、従来どおり2分の1除外が認められます。この点については、「近年の雇用の流動化等に配慮」したためと説明されています（財務省ウェブサイト「令和3年度 税制改正の解説」94頁）。退職所得課税における雇用の流動化への配慮は、かつては過度な退職所得の優遇を改める文脈で言われていたように解されますが（税制調査会「少子・高齢社会における税制のあり方」（平成15年6月）6頁）、今や退職所得に対して軽く課税をすることによって人材の移転を促すといった趣旨を含むと考えてよいのでしょうか。本来、短期的な退職の場合は給与所得とのバランスが、老後の生活に関わる退職は年金課税とのバランスが問われると思われますが、そういった視点からの本質的な今後の見直しはあり得るのかどうか、お尋ねしたいと思います。

〔相続税と贈与税の一体課税〕

第3は、スライド38以下にあります相続税と贈与税の一体的課税についてになります。相続税と贈与税の一体的課税の導入を通じ、移転時期の選択に対する中立性を高めて早期の世代間移転を促す効果が期待される一方で、生前贈与を通じた課税逃れへの対処としても一定の効果があることが期待されています。一体的課税として贈与税は暦年ベース等でいったん課税し、納付済みの贈与税額の合計を最終的な累積承継額に対する相続税額から控除する仕組みが、恐らく有力な選択肢だろうと思われます。ただ、平成27年以降、都心を中心に課税件数が増した状況において、過去の贈与を期間的な制限なしに累積する方式は執行上あまり現実的ではない可能性があります。理論上は金利の考慮を必要としますし、また税率の構造次第ではありますが、贈与や相続があるたびに累積承継額をベースに税額の精算をしなければ、なお贈与の分散が課税繰り延べをもたらして有利となります。

こうした細やかな精算を伴う累積的な「取得税」、アクセッションタックスですけれども、このような制度はシャープ勧告で提言され、現に昭和25年の改正でこの取得税方式がわが国で採用され、形式上は相続税に一本化されました。しかし執行上の困難から、昭和28年にはこの取得税方式は廃止され、現行法と同様に相続税と贈与税の2本立てになったという経緯があります。また、贈与税に関して毎年の110万円の非課税枠が廃止や圧縮されることになれば、対価性のある支払いの形式を整える、そういう課税逃れの行為を一層誘発することも懸念されます。

このように、一体的課税には新たな不平等や税金逃れを誘発するリスクもある中で、その導入に向けた検討における中心的な課題はどのようなものなのか。先ほど少し触れてはいただきましたけれども、またその制度の実現の見通しはどうかといった点も含めて、お教えいただければ幸いです。

そして一体的課税が導入されましても、引き続き相続税逃れへの対処は課題となります。最近の判例、最高裁令和4年4月19日判決（裁判所ウェブサイト）ですが、相続前の借り入れによる不動産の取得を通じた時価と評価額との開差を狙ったよくある税金逃れを認めなかったことから、この判例の射程を巡って実務上の不確実性が高まっているように思われます。定型的な税金逃れ策に対しては、立法上の明確な線引きの可能性はないのかどうか、お尋ねしたいと思います。

〔法人向けの政策税制と米国税制の動向〕

最後に、法人向けの政策税制と米国税制の動向との関連でお尋ねします。スライド45によれば、コロナ前までの最近では、法人税率は徐々に引き下げられてきたにもかかわらず、法人税収は微増傾向にあります。これは、法人の課税所得の増加傾向に支えられているように見え、また税率引き下げと課税ベースの拡大がうまくいき、公平・中立・簡素な税制に向かっているように見えなくもありません。しかし、スライド46～49にあるように、近時の法人税改正が政策税制を中心に展開されているとすれば、財務会計上の利益との乖離は広がっている可能性があります。田中晶国教授の実証研究によれば、最近、会計利益との乖離が拡大傾向にあり、その第1の要因は受取配当金益金不算入額ですが、政策税制による減免の増大が寄与している可能性もあります（田中晶国「企業利益と課税所得の現在地—その結合と乖離」租税法研究50号（2022年）133頁参照）。

こうした乖離自体の是非は政策評価に委ねるべきものではありませんが、グローバル企業の会計利益に対する税負担が低ければ、税収減のみならず、国民の反発やコンプライアンスの低下を招く危険もあります。アメリカでは、今年8月にバイデン大統領の署名で成立した Inflation Reduction Act of 2022に税率15%の代替ミニマム税が含まれていて、連邦議会は2,220億ドル

の税収増を見込んでいると言われます。ここで代替ミニマム税の課税ベースは財務会計利益を起点にしている、財務会計と税務会計の開差から生まれる問題への対処の意図が見て取れます。わが国の状況とは様々な違いがありますが、こうした法人課税を巡る米国の動向を、どのように観察しておられるのか、もし伺うことができれば幸いです。私からは以上です。よろしくお願いいたします。

（岩崎） ありがとうございました。それでは、引き続きまして、宮永租研副会長からのご意見を頂戴したいと思います。よろしくお願いいたします。

（宮永） 宮永でございます。私からは、安定財源の確保、経済活力と国際競争力の強化の観点から、4点質問をさせて頂きたいと思います。

〔財政再建における税制のあり方〕

まず1点目は、財政再建における税制のあり方についてです。令和3年度の一般会計税収は過去最高を更新しましたが、超高齢化により増大する社会保障費に加え、新型コロナウイルス感染症対策への支出により、長期政府債務残高は1,000兆円を超える状況となっています。日本円に対する市場の信頼性維持の観点でも、2025年度プライマリーバランスの黒字化などの財政健全化目標の堅持が求められる中、経済活動としてはコロナ禍から回復の傾向にあるものの、感染再拡大やロシアのウクライナへの軍事侵攻による国際情勢の悪化など不確実性が増しており、また社会保障費の増大も構造上の問題として避けられないことから、その達成はなかなか難しいと言わざるを得ません。まずはEBPMとPDCAを推進し、ワイズスペンディングの徹底により財政規律を維持する一方、税制・税収構造の見直しにより安定基盤の拡大

を図るなど、現実的な対応が求められていると考えます。

税収の安定基盤の拡大にあたりましては、本日のご説明にもございました公的サービスの受益と税の負担の関係や、経済社会における租税の機能を、国民にきちんと理解を頂くとともに、世代間の不公平性を極力排除し、幅広いコンセンサスを得ながら抜本的な改革を進めることが近道であると考えています。

その意味で、国民に幅広く負担を頂きながら、景気動向や経済社会の構造変化の影響を受けにくい財源であります消費税を充実・強化し、所得税でさらに補完しながら健全化を図ることが財政再建への現実解ではないかと考えております。諸外国と比較しましても、日本において財政状況の好転の余地が残された財源は消費税であることから、増大する社会保障費への全世代型の負担である消費税の将来的な拡充については、若年層も含めて真剣に議論する必要があるのではないのでしょうか。世代間の受益と負担の公平性の問題と、短・中期の経済活力の維持の論点も踏まえ、わが国の中長期的な税制のあり方につきまして、お考えをお聞かせ頂ければと思います。

〔国際競争力確保と国際協調の中での税制のあり方〕

2点目は国際競争力確保と国際協調の中での税制のあり方についてです。わが国の法人課税の実効税率は、アジア近隣諸国と比べると高い水準にあり、国際的に調和する（イコールフットリングな）税制の観点から法人税率の引き下げが議論されてきました。一方、昨年10月にOECD/G20の主導により合意されました「BEPS 包摂的枠組み」の「第2の柱」の最低税率課税により、法人税率引き下げ競争に歯止めがかかるとともに、欧米の一部での法人税率の引き上げの議論など潮目が変わりつつあり、わが国の法人税率のあり方としては、国際的競争力の確保と財政健全化の間で非常に難しい立

場にあるものと思われます。

また、わが国の対内直接投資は、OECD 諸国の平均値56%と比べて4.7%と極端に低く、国内で経済成長を促進し、国際競争力を強化するための大きな障碍となっています。経済構造として国内を中心に研究開発や製造を行う貿易立国から、海外投資による収益に立脚する投資立国への構造転換により、企業が海外市場で獲得した収益をいかに国内での研究開発や成長分野への投資に還流させて経済の活性化と国際競争力の強化に繋げるかが課題となってきました。従いまして、科学技術イノベーション、スタートアップ、グリーントランスフォーメーション、デジタルトランスフォーメーションへの投資やサプライチェーン強靱化等、企業がこれまで以上に野心的かつ戦略的な投資を行うインセンティブの拡大が早急に必要であり、タックスクレジットなど税制の果たす役割は大きいものと考えております。

また、急激な技術進歩や市場変動に対応すべく、企業におけるポートフォリオ転換や事業構造改革が活発かつ円滑に行われるよう、税制面からのサポートも引き続き重要と考えております。冒頭の法人税率の今後の立ち位置に加えまして、投資の拡大や事業構造の転換による経済成長及び国際競争力強化に資する中長期的な税制のあり方につきまして、お考えをお聞かせ頂ければと思います。

〔労働生産性改善に向けた税制の果たす役割〕

3点目は労働生産性改善に向けた税制の果たす役割についてです。少子高齢化社会で労働人口が縮小する中で、経済活力の維持・向上を図るためには、労働生産性を高める必要があります。しかしながら、わが国の労働生産性はOECD 加盟国の中でも低い位置に属しているのが実情です。勿論、労働生産性の指標を1人当たりの付加価値で見ると、正規・非正規・短時間労働者の区分に依らずに労働力1人当たりとして計算されますので、各国の雇用形

態の構成の影響を受けます。しかし、将来的な労働人口の減少が避けられない中で経済の活性化を図る為には、生産性向上に資する設備導入やデジタルトランスフォーメーションへの対応などハード面からの効率化に加え、雇用を守りながらいかに従業員の能力を高めて総和として高い付加価値の生産力を創出し続けるのが課題となっているものと考えます。

人的投資として成長分野への人的資源の円滑な移行やリカレント教育の促進とともに、ジョブ型の雇用形態やワーケーションへの取り組みなど働き方の多様化により、働く人のエンゲージメントと生産性の向上が求められております。さらに、身近に感じますところでは、製造業や中小企業の技術力の維持向上にあたり、高度な技能を持った熟練者の技術・ノウハウを絶やすことなく伝承する制度・環境づくりも大事ではないかと考えております。

各々の働き手が能力を高め、産業界がそれを効率的に運営し、政府がこれを支援する構図の中で、税制面の果たす役割につきましてお聞かせ頂ければと思います。

〔カーボンプライシング〕

4点目はGX（グリーントランスフォーメーション）におけるネットゼロとカーボンプライシングについてです。2050年のカーボンニュートラルの実現に向けて、官民連携で取り組みが進められています。特に産業界では多くの企業が独自のトランジション戦略や目標を掲げ、それに対するロードマップを設定のうえ、研究開発や設備等の投資活動や事業構造の転換を行っており、これをクライメート・トランジション・ファイナンスなどで金融市場が後押しをする、GX推進に向けた現実的なビジネスモデルの構築が精力的に進められております。成長志向型のカーボンプライシング構想における150兆円超の官民の投資支援として、政府が資金調達を行う「GX経済移行債（仮称）」につきましては、グリーン社会への市場形成及び企業の

脱炭素向け投資の加速が期待されますが、一方でこの償還財源の議論や、税制を通じた民間への負担増加による経済的影響につきましては、非常に気になるところでございます。

カーボンニュートラルへの取り組みは、産業界における新たな雇用と市場を創出し、将来的な経済活性化や国際競争力の強化に繋げるチャンスと捉えることができますが、これら技術の確立やビジネスモデルの充実化には相当程度の時間が必要とされます。そのため、カーボンプライシングの導入につきまして、特に短期間での脱炭素化に向けた各主体への行動変容を促す炭素税の導入は、各企業での主体的取り組みに対する原資が奪われることや、投資回収による時間軸的な観点も含め、経済への影響を多面的に分析の上、慎重に議論されるべきではないかと考えます。

また、この場合、気候変動対策が十分でない国の企業に対し、わが国企業の価格競争力が一時的に低下することから、炭素国境調整措置の導入の議論も含め、国際的な調和の視点からも整理される必要があるのではないかと考えています。

カーボンニュートラルへの取り組みは、経済成長や国際競争力が損なわれないように配慮しながら、各企業が中長期的なロードマップに対しマイルストーンごとの達成を着実に積み上げていくことで実現するものと考えています。タックスクレジットや炭素税を含め、中長期的な税制のあり方につきまして、現時点でどのようなお考えであられるかお聞かせ頂ければと思います。以上でございます。

（岩崎） ありがとうございます。かなり幅広のご意見いただきましたが、住澤局長、お答えできる範囲で結構ですので、お考えをお示しいただければと思います。

(住澤) はい。ご質問ご意見ありがとうございます。それでは、ちょっとたくさんご質問いただきましたので、それぞれかいつまんでお答えいたします。不十分なところがあれば再度お聞きいただければと思います。

〔給与所得課税と小規模事業者に対する課税のあり方〕

まず一高先生のご質問の1番目、給与所得課税と小規模事業者に対する課税のあり方の関係です。特定支出控除の利用がなかなか進んでいないというのは実際そのとおりですが、特定支出控除は、給与所得控除の上限設定と併せて拡大されたわけですが、それ以前と比べると、それ以前は年間1桁あればいい方というところだったのがかなり増えたというのはあろうかと思います。

また、そのときの制度の見直しで、特定支出を積み上げていって給与所得控除の2分の1と比較してその飛び出た部分を対象とするという考え方の整理が行われました。これは給与所得控除の性格について、半分は概算経費控除、そして残りの2分の1は他の所得との間の負担調整控除という性格があるであろうという考え方に基づいているわけです。

そうはいっても、この上限設定後においても最大でやはり200万円ぐらいの控除が行われるという水準になっておりますので、概算経費控除として見た場合でも、サラリーマンのさまざまな必要経費として考えられる家計調査とかさまざまなデータから得られる経費の水準と比べても、かなり高いというのが現状であろうかと思っています。それは給与所得控除の2分の1であっても相当程度高い。そういったような現状もあって、この特定支出控除の利用は限定的であるという面もあるのかなというふうに考えています。

一方で、小規模事業者の方々に対して概算控除をという考え方、これも租税法の先生方の中でもそういったお考えをお持ちの方がいらっし

やるということは承知いたしております。これに関しては、概算経費控除といった場合に小規模事業者の方が、1人の人間として働いていく上で必要になってくる経費と、さまざまな仕入などを始めとする必要経費と、必要経費の中にもさまざまなものがありますので、その間の線引きをどうするのかといったようなことなど、やや給与所得者の場合と異なる面もありますので、その辺をどうするのかという論点もあります。

また、フリーランスの方々の今後の経営の高度化といいますか、どういったふうな事業環境の整備をしていくかという視点から見ると、どちらかというときさまざまな経費についても記帳をきちんとしていただくということも重要な視点ではないかと考えていまして、そういった観点から、電子帳簿保存法の改正なども2年前に行ってきたわけですが、昨今、クラウド会計はじめフリーランスの方々でも手軽に利用していただけるような会計ソフトなども普及しているという現状に鑑みますと、むしろ経営の現状をきちんと把握していただいて高度な経営につなげていただくという視点からも、きちんとした記帳をしていただくという観点も重要になってくるのかなというふうに考えています。

〔退職金課税〕

それから退職金課税の関係です。まず、JIRAの構想、佐藤英明先生の構想につきましてご紹介いただきましたが、これにつきましては政府の税制調査会の方でも佐藤先生からプレゼンをしていただきまして、今後のあり方を考える上で非常に参考になるご提言をしていただいたものと考えております。

そういった中で、この退職所得課税を巡っては幾つかの論点が政府税調でも議論されておりますが、大別すると、ご指摘いただいた平準化の問題、給与の後払いとしての性格がありますので、一気に他の所得とあわせて総合課税により課税することは不適當であるということで分

離課税方式が取られ、2分の1課税が行われるということになっておりますが、勤続期間にかかわらず2分の1課税が行われるというやや平準化の手法としては乱雑なところがありますので、ご紹介いただいた佐藤先生のご提案のような平準化の手法に関する代替的な選択肢は幾つかご提案があるというところ です。

このあたりについては、今後退職所得課税、年金課税それぞれのあり方について考えていく中で、少し丁寧に議論した上で結論を得ていくべき課題ではないかと思っています。この他にも、勤続20年のところで控除額がキंकする問題でありますとか、年金給付と退職一時金との間の中立性の問題、こういった観点からも検討が必要だということでもあります。

それから、令和3年度改正における2分の1課税の除外措置についてのご質問でございますが、この令和3年度改正における見直しは、平成24年度改正のいわばその続編としての性格を持つものでして、24年度改正におきましては会社役員と公務員を対象にいたしまして、短期勤務者について2分の1課税を除外するという措置を講じたわけですが、一般のサラリーマンの方々の中で使用人として働いておられるの方々については措置が講じられておりませんでしたので、こういった方々についてもさまざまなデータを見ますと、一部にはやや租税回避的と思われる事例も散見されますので、こういった措置を講じたものでして、あくまでも本格的な退職所得課税の見直しとは別のものというふうにご理解いただければと思います。

そういった中でどこまで精緻な仕組みにするかということでは、制度の簡素性とのバランスもあらうかと思っております、ご指摘いただいておりますように、500万円のところまでは2分の1除外が認められるということですが、この水準は、一般的にモデル退職金として言われている5年勤続の方々の退職金の水準というのがおよそ120万～130万円ぐらいというところですので、その4倍ぐらいまでの水準

までは引っ掛からないようにしてあるということでありまして、雇用の流動化への配慮という言葉が確かにありますが、これは雇用の流動化をこれによって促進するというような意図ではなくて、雇用が流動化している中で一般のサラリーマンの方々についてもこの除外措置を適用するということでもありますので、どんな格好でこの退職金の支給が行われているかというあたりで、あまり一気に見直しを進めますとさまざまな弊害が生ずる可能性もありますので、そういった実態に対して丁寧に対応していくという観点から、かなり高いところでこのラインを引いたということでもあります。

〔相続税・贈与税〕

続いて相続税・贈与税につきましては、一気に遺産取得課税でありますとか遺産課税方式への移行ということをするについては、ややもう少し時間をかけて検討しなければいけないという部分がありますので、当面の対応としては、精算課税制度とこの暦年課税制度との選択制の下で、それぞれの制度の改善を図っていくということが考えられるのではないかとこのように考えているところです。

それから評価の問題について、先般の最高裁の判決におきまして、6項を適用した事例についての判決があったわけですが、これはご承知のとおり不動産を巡る問題でして、特にこの不動産のように個別性の高い財産の評価に当たって、法令上明確な線引きをするということとはなかなか極めて困難であらうというふうに考えています。他方で、財産評価基本通達の中における評価の手法について、見直すべき点があるのか、ないのかという点については、この判決も踏まえたところで今後検討する余地はあるのではないかとこのように考えています。

〔法人課税を巡る米国の動向〕

それから、法人課税を巡る米国の動向との関係ですが、まず財務会計上の利益と法人税法に

おける所得計算との関係については、特に平成10年度の法人税制改革のころから、ここは税務会計と企業会計は明確に分けて考えるという考え方が恐らく日本の法人税の考え方の中では定着してきているのではないかと。例えば企業会計上認められる引当金についても、税務上は認められないものも多々ありますし、そういう意味ではそこは分けて考えているというのが現状であらうかと思います。

一方で、ご指摘いただいているとおり、会計上の利益に対してこの税収との関係で十分な負担がいただいているのかどうかというあたりが、国民なり世論との関係で問題になり得るところは、これは国際的にもそういうことが生じてきているわけで、十分に注意して議論していかなければいけない点ではあると思いますので、アメリカの動向なども十分注視はしてまいりたいと考えています。ただ、直接的に税務会計上の利益がこれだけあるから単純にそれに対して何%の税負担がなければいけないというふうに短絡的な関係にはないというふうに考えておりますけれども、議論の動向については十分注意して見てまいりたいということでもあります。

〔安定財源の確保〕

それから宮永副会長からのご質問ですが、まず世代間の受益と負担の公平性も含めて中長期的な検討が必要だというお考えは、まさにそのとおりだと思っています。消費税については、特にこの働く世代など特定の世代に負担が集中することがないという特性もありますし、また負担を将来の世代に先送りしていくということも避けなければいけない。そこはまさにそのとおりだと考えています。今後、中長期的にこの税制について考えていく上で、消費税の役割は極めて重要になってきているということはこれまでと変わらないと思っておりますので、引き続きご議論いただきたいと考えているところであります。

そうした中で、やはり所得税の果たすべき役

割というのとも同時に考えていかなければいけないとは思っておりまして、広く公平にこの負担を分かち合っていくという中で、それぞれの税目の果たすべき役割についても併せて検討していく必要があるのではないかと考えています。

〔法人税と経済成長・国際競争力〕

それから、法人税の立ち位置について、またその経済成長、国際競争力との関係についてご質問がございました。国際課税の分野で、このBEPSプロジェクトが進んできた1つの背景には、やはり各国において、法人所得の中でも足の速い所得といったものに関してはきちんとした課税をすることが難しく、税率の引下げ競争なども起こるという中で、負担が、国内にとどまらざるを得ない勤労所得であるとか消費でありますとか、こういった課税ベースに偏っていくことに対する国際的な懸念の高まりというのがあったのではないかとこのように思います。

従って、第2の柱をはじめとするこの合意が昨年なされたというのは、この法人税を巡っても非常に大きな曲がり角に来ているのではないかと考えておりまして、こういった状況下での税体系において法人税が果たすべき役割については、引き続き国際競争力や経済成長との関係も含めて、十分な検討が必要な課題ではないかと考えています。そういった中でDXでありますとかカーボンニュートラルに向けた取り組み、或いは賃上げであるとか研究開発、さまざまな分野で政策税制を講じてきておりますので、その効果についてもきちんと見極めながら全体としての議論をしていく必要があるのではないかと考えています。

〔労働生産性の向上と税制〕

また、働き手の能力を高めていくということとの関係で、税制の果たすべき役割ということでご質問いただきました。賃上げ税制などの中におきましても、教育訓練費、これは一定割合増加させた場合には賃上げ税制の税額控除率を

上乘せするなど、こういった企業における人材育成に対する配慮ということは一定程度講じてきておりますけれども、その効果についても見極めるとともに、ぜひご活用いただきたいと考えております。

その一方で、やはりこの人的資本への投資というのを考えた場合に、非正規雇用が全体の雇用の中で4割に達しているでありますとか、フリーランスの方々も増えているといったような中で、社会全体として人的資本にどのように投資していくかという視点もまた重要になってきているというふうに考えますので、そこは公的部門がどういう役割を果たすか、そういった中で企業がそういった人材育成を社会全体として進めていく中でどういった役割を果たしていただけか、そういった視点も必要になってくるのかなというふうには感じております。

また、働き方が多様化する中で各個人の方々それぞれ能力を高めていくということも重要でありますので、先ほど企業年金・個人年金の関係で申し上げましたが、どのような働き方をしているかという税制上の取り扱いをそろえていくという視点も含めて、議論していく必要があるのではないかと考えております。

〔カーボンプライシング〕

最後に、カーボンニュートラルの関係で炭素税などカーボンプライシングに関するご質問を頂きました。カーボンニュートラルの実現に向けて、そのタックスクレジットや炭素税を含めたいわゆる経済的手法については、今後国際的な動向や我が国の状況、それから産業の国際競争力への影響、さまざまな踏まえるべき要素がありますので、そういったところを踏まえて専門的・技術的な議論を進めていくことが必要だという考え方を、与党の税制調査会でもお示しいただいております。現在、関係省庁においてそれぞれご検討いただいておりますが、税制当局としてもそれぞれの省庁における検討状況も踏まえて対応していきたいというふうに考

えております。以上でございます。

(岩崎) ありがとうございます。丁寧にご回答いただきまして、感謝申し上げます。所定の時間が来ておりますので、いったんここで国の税財政に関するお話は切り上げさせていただいて、続きまして、地方の税財政に関する現状と課題につきまして、川窪自治税務局長からご説明をお願いしたいと思います。よろしくお願いいたします。

Ⅲ. 地方財政・地方税制の現状と課題

(川窪) 川窪でございます。それでは、早速でございますけれども、資料をおめくりいただければと思います。租研の皆さま方、日頃よりありがとうございます。今日またこういう機会を頂きまして、感謝申し上げます。それでは、2ページから資料の方をご覧いただければと思います。

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〕総務省資料（2ページ）

まず、総論的な話ですけれども、簡単に申し上げます。地方側の歳出の役割というのは大きいものがあるというのが2ページです。

〔地方財政計画の歳出の推移〕総務省資料（3ページ）

その地方の歳出の中身といたしまして、近年は社会保障関係を中心といたします一般行政経費の支出が地方の支出の太宗を占めるという時代を迎えてきており、この傾向がずっと続いてきているということです。後に関係がありますので、そこだけ触れさせていただきます。

〔地方財政の借入金残高の状況〕総務省資料（４ページ）

地方の借入金残高も200兆円に近い金額が続いており、またいわゆる赤字地方債、臨時財政対策債も多額の残高が残っている状態にあります。

〔地方財政の財源不足の状況〕総務省資料（５ページ）

５ページが地方財源の地方財政の財源不足という資料です。財源不足といいますのは、地方の場合、地方税とあと交付税、これは国税の一定割合を交付税の元手・原資として使わせていただくということなのですが、地方税と、国税から交付を頂くことになっている交付税の原資、この２つを足したものが地方の見込まれる歳出に対してどれだけ足りないかというのが、いわゆるこの財源不足です。これも、願わくは財源不足が出る年と、逆に出なくて若干の剰余金をもって翌年に回せる年というのが繰り返すが、それが本来あるべき地方財政の姿なのだろうと思われそうですが、波は打つにせよ、毎年巨額の財源不足が長年続いているという状態でありま

〔国・地方の税源配分について〕総務省資料（６ページ）

６ページは国と地方の税源配分の資料ですが、国から地方への地方交付税などによる財源移転も含めて、地方の歳出を適切にバランスよく賄うことが必要だという観点から、さまざまな改革に取り組んできているという、そのベースになる資料です。

〔国税・地方税の税収内訳（令和４年度地方財政計画額）〕総務省資料（７ページ）

こちらは、国税と地方税の主な税目の絵ですので、ご覧いただければと思います。

〔地方税収（地方財政計画ベース）の推移〕総

務省資料（８ページ）

８ページは地方税収の最近の推移です。最近といいますか、過去数十年の推移です。地方税収、最近増加傾向ということで、過去最高の税収が令和３年度の決算見込みでは見られているわけですが、先ほど来申し上げておりますように、国・地方通じて巨額の財源不足が長年続いていて、借入金残高も巨額であるという状態の下で、今後の地方財政、どのように地方税を中心に運営していくのかという課題が突き付けられているという状況です。

〔令和３年度地方税収入決算見込額（地方財政計画ベース）〕総務省資料（９ページ）

次の９ページはちょっと飛ばしていただいて、１０ページお願いできますでしょうか。

〔主要税目（地方税）の税収の推移〕総務省資料（１０ページ）

地方税を語る場合に、この１０ページが税源の安定性が大事ですよということを説明するのによく使っています。

〔人口１人当たりの税収額の指数（令和３年度決算見込額）〕総務省資料（１１ページ）

１１ページは、地方税の場合には各自治体の財源になりますので、税収の偏在度をいかに少なくしていくかということが大切だということを述べるのに使っている資料です。

〔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〕総務省資料（１２ページ）

そうした観点から地方税制につきましては、そもそも足らざる財源を確保することが必要だということで地方税の充実確保に取り組んでいくことと併せまして、偏在性を縮小させていくという命題、それから安定性を確保し、できれば充実させていこうという命題、これらに制度的に取り組んできておりまして、毎年のようにとまではいきませんが、数年に一度重要

な改正を繰り返しながら、積み重ねながら対応してきているということが12ページで述べたい話です。この話のときに、先ほど地方の歳出構造が社会保障関係経費を中心とする構造にどんどん変わってきている、その傾向が強まっているという話を申しあげましたが、そういう傾向が強まれば強まるほど、安定性でありますとか偏在性の縮小というのはより必要性が高まっていくという性格のものだと考えていますので、そうした観点からの税制のあり方をこれからも追求していかなければいけないというのが12ページの話です。

〔地方税収と人口1人当たりの税収額の指数の推移〕総務省資料（13ページ）

そういう観点で偏在度が下がっていつているのだろうか、そして税目の構成比でありますけれども、安定的な税収が確保できるタイプの税が増えてきているのだろうか、そういう目で過去に振り返って見たものです。いずれも偏在度の縮小の観点、それから安定税収が見込める税目を充実確保していくという観点、いずれも一定の成果を見つつ、ただまだ総額として足りない中でどうしていくかという状況を迎えているというのが13ページのところです。

なお税目と言えば、ここで言う地方法人二税、こちらが一番安定度という意味では年度間の税収変動が大きいわけですが、こちらにつきましても各自治体への帰属という意味での安定性を高めていく、応益課税の性格を強めていくという観点から、後ほど申し上げます外形標準課税の拡充などの改革をやってきたというものです。

2. 各論①：個別地方税制の現状と課題

次のページ14ページ以降は、個別の課題ということにつきましてご説明したいというものです。

(1) 地方法人課税

15ページからが地方法人課税についてです。

〔法人課税の概要〕総務省資料（16ページ）

16ページをご覧くださいますと法人課税の概要とありますが、このように地方には幾つかのいわゆる法人課税の税目で課税方式が存在しております。

〔法人事業税所得割の税率引下げと外形標準課税の拡大〕総務省資料（17ページ）

その中でも地方の法人課税の中心をなしておりますのが法人事業税でして、この法人事業税については、外形標準課税を導入し拡大してきたという近年の歴史があります。外形標準課税は何かというところは、今日はちょっと踏み込んで申し上げませんが、17ページで述べていますことは外形標準課税が導入された後、平成27年改正、28年改正を通じまして、成長志向の法人税改革の流れの中で法人実効税率を引き下げていく一方で、この外形標準課税の割合を高めるということをそうした成長志向という法人改革、法人課税改革の中心課題の1つとして実施してきたというものです。

〔法人事業税の外形標準課税について〕総務省資料（18ページ）

その外形標準課税につきまして近年ちょっと心配だなと思われることがあるというのが18ページであります。1つは、外形標準課税は資本金1億円を超える企業の皆さま方、要は大企業の皆さま方に適用させていただいている課税方式です。ここはよく最近減資をされている企業の皆さんが、外形標準課税の対象から外れるということをして1つの目的、趣旨としてされているのではないかなというようなことが報道されたりなどしまして、そういう報道を見聞きされている方が、資本金1億円超の大企業になると、中小企業では課税されなかった税金が新たに付加的に追加的にかかるのかなと思っておられる

方もおられるのですけれども、これにつきましては、18ページの下の左の絵にありますように、資本金1億円超の大企業の方々については、所得割、所得に課する税率が低くて外形課税のご負担を頂いているのです。それに対して、中小企業の皆さんは、18ページの右下の絵ですけれども、大企業の方々に比べると高い税率の所得課税を頂いているということでありまして、この課税方式が組み合わせ型になっていて、中小企業とは異なるということですが、少なくともマクロでは外形標準課税が入っていることによって増税増収を図っているというのではなくて、基本的にはいわゆる税取中立の下で、課税の対象を所得ばかりに課税するのではなくて、所得課税を小さくして代わりに外形課税が入っているというのが大企業の法人事業税の課税方式の基本的姿です。

そういった意味で、世界を相手に法人実効税率の下でのいわばご商売を展開されている大企業の皆さんにとっては、外形標準課税が適用されるこの姿での課税というのは、成長志向型の税制のあり方として望ましいものという考え方で導入されていますし、また、だからこそ平成27年・28年改正ではこの外形標準課税の割合を膨らませるということをやってきたというものでございます。にもかかわらず、外形対象法人の数がかなり大きく減ってきているというところに1つの大きな問題意識、このまま減り続けるままでは、税制を導入している趣旨、目的から見ても、また或いは地方税制のあり方としてもいかなものかという議論があるというのが18ページです。

〔法人事業税の外形標準課税の対象〕総務省資料（19ページ）

そうした資本金1億円の上下というだけではなく、さまざまな企業の形態がある中で、最近ではホールディングスという形の下での経営をされる企業グループも大変増えているというふう

全体が1つの企業であったときには、企業全体が外形標準課税対象になる大企業として地方税制上扱われるわけですが、仮にホールディングスが同じような資本金1,000億円のようないわば巨大な企業のホールディングスであるにしても、個々の製造部門或いは販売部門が別会社となり、そして資本金がちょうど1億円或いは1億円以下であるというような場合には、このホールディングスの部分、オフィスワーカーの方だけが少数おられるということが多いのかもしれないですが、その部分だけが外形標準課税になって、あとの子会社側の会社は全て中小企業側の扱いになるという、この形の企業形態による差の地方税法の適用関係の差というのも考えなければいけない課題があるのではないかと思いますというのが19ページです。

〔令和4年度税制改正大綱（外形標準課税関係部分抜粋）〕総務省資料（20ページ）

20ページは、こうした課題、原因課題等を分析すべきということが昨年の与党大綱にありますので、これに基づきまして、現在まさにその分析、検討を行っているところです。

(2) 車体課税

21ページ以下、車体課税についての課題です。

〔自動車に係る課税関係（地方税）〕総務省資料（22ページ）

車体課税は、地方にとって重要な課税ですというのが22ページです。

〔自家用乗用車に係る課税のイメージ〕総務省資料（23ページ）

そして、車体といったときに、車は買ってから十数年使って最後廃車になっていくという車の十数年という使われ方の中で、買ったときには取得時課税があり、そして使い続けておられる間には保有時課税が毎年1回あるというのが23ページの絵です。

〔「令和3年度与党税制大綱」のポイント〕 総務省資料（24ページ）

そうした中で、令和3年度にこういう与党大綱がありまして、抜本的な見直しについても令和5年度改正では考えていくということがうたわれておりますし、またエコカー減税や地方税の環境性能割についての基準の見直しもちゃんとやっていくというようなことが書かれています。

〔政府における電動車の普及目標（乗用車）〕 総務省資料（25ページ）

電動車の普及がかなり進み始めました。本格的に進み始めたという認識を持っておりますし、近い将来相当な割合が電動車と言われる車になっていくだろうということを認識しております。そうした中にありまして、こうしたことを背景に、令和5年度税制改正では、電動化が本格的に進むということを踏まえた地方の車体課税のあり方についても議論が必要だということろでした。

(3) 固定資産税

固定資産税につきましては、27ページから所有者不明土地に関する決定というのを数枚載せさせていただいております。

〔所有者不明土地に関連する政府の決定〕 総務省資料（27ページ）

固定資産税のことを考えるときには、本来土地に係る負担調整措置のあり方ですとか、家屋や償却資産の課税のあり方ということが議論に中長期的にはなるかと思えますけれども、固定資産税は基本的には適正なる時価を何らかの形で算定して、そこに税率を掛けていくという税金であります。

〔所有者不明土地等に係る固定資産税の課題への対応（令和2年度税制改正）〕 総務省資料（30ページ）

従いまして、当面の目先に突き付けられている課題としては、こういった所有者が不明な土地に対する固定資産税そのものをどう課税していくかということと併せまして、「登記済通知のオンライン化等について（総務省資料28ページ）」とか「固定資産課税台帳情報の活用について（総務省資料29ページ）」とかをめくっていただくとあれなのですけれども、固定資産税を課税するに当たって地方の税務当局が保有している所有者関係情報をさまざまな行政主体が必要とする、この土地は一体誰のものなのだろうという命題の解決に向かってお使いいただくというようなことに関しても役割を果たしていこうというのが、固定資産税の役割の1つとして重視される時代がやってくる。それに対応していこうというのが、1つの重要課題になっているというのが今日のご説明のポイントです。

(4) 地方消費税

〔インボイス制度への円滑な移行に向けた総務省の取組み（R3年度）〕 財務省資料（32ページ）

それでは地方消費税につきましては32ページをご覧くださいますと、地方消費税固有の課題というよりも、消費税、地方消費税を通じまして、インボイス制度を円滑に実施していくことが今後の重要課題となっているわけですが、こうした中で、地方公共団体自らもインボイスを発行する立場であるということでもあります。

〔インボイス制度への円滑な移行に向けた取組み（R4年度）〕 財務省資料（33ページ）

また、インボイス制度を世の中に円滑に定着し運用していただくという意味からも、地方公共団体も相応の役割をきちんと果たす必要があるだろうというような観点からも取り組んでおりますというのが、この資料です。

3. 各論②：地方税務手続の電子化等

〔eLTAX（エルタックス）について〕総務省資料（36ページ）

以下34ページ以降、税務手続きの電子化などについての課題を述べておりまして、36ページに行っていただきますと、このベースになりますのがこのeLTAXというシステムです。なかなか生活者個人としては、今の時点ではeLTAXを使う場面というのはあまりないのですが、法人、企業或いは個人事業主のお立場で給与の支払いに伴う個人住民税の納付でありますとか、或いは地方法人二税の申告や納付でありますとか、こういった場面では非常によく使われておりますし、また地方団体は、1つの企業でも届け出先或いは納付先が多岐にわたりますので、それをこの1つのシステムによりできるということについては大変意義の高いシステムだと考えています。

〔地方税の申告等に係るeLTAX利用率の推移〕総務省資料（37ページ）

かなり利用率も高まってきておりますが、使っていただいてこそそのシステムでありますので、ぜひ更なる利用促進をお願いしたいというのが37ページです。

〔地方税共通納税システムについて〕総務省資料（38ページ）

納付にも使っていますというのが38ページです。

〔地方税共通納税システムの利用拡大に向けた取組〕総務省資料（39ページ）

その納付の方のシステムは相当な件数既に使われ始めているということを示しておりますが、これはまだまだ100%使われれば、この何十倍という使われ方が可能ですので、どんどん使っていただきたいというのが39ページです。

〔eLTAX利用率の引上げに向けた取組〕総務省資料（40ページ）

40ページに行っていただきますと、利用率の目標値としてさらにこの右肩に書いてあるような目標値を当面掲げて努力しております。

〔令和4年度税制改正（地方税務手続きのデジタル化）〕総務省資料（41ページ）

こういったためにもさらに使い道、使い勝手をよくしていくということに努力しております。申告申請対象手続きも全税目ができるようにし、そして全税目に向けて開発中でございますし、電子納付につきましても41ページの下半分にありますように、統一QRコードというものを当面はまず紙の納付書に印刷し、それに基づく電子納付ができるようにいたします。

〔令和3年度税制改正（個人住民税の特別徴収税額通知の電子化）〕総務省資料（42ページ）

42ページは特別徴収税額通知、天引き手続きの電子化です。

〔地方公共団体情報システムの標準化について〕総務省資料（43ページ）

それから43ページにさらに進んでいただきますと、地方公共団体情報システムの標準化もやっています。など、さまざまなことをやっていますので、ぜひまたお力をお貸しいただければと思います。

〔マイナンバーカードの普及促進に向けた総務省の取組〕総務省資料（45ページ）

最後の45ページは、これらをやるためにも、すみません。総務省の人間がしゃべるときには最後この話になってしまいますけれども、マイナンバーカードを全ての国民の皆さまにお持ちいただくということこそが重要だということでありまして、その取り組みに今政府を挙げて取り組んでおります。総務省はその中心となる役所として努力いたしております。ついに最近、

国民の皆さんの数を分母とし、マイナンバーカードの交付申請をしてくださった数を分子といたしますと、ついに50%を超えたところでございまして、やっと過半数を超えております。ですので、赤ちゃんとか非常にご高齢の方とかも国民の中におられることを考えますと、いわば納税者としていわゆる壮年期におられる、或いはいろいろな行政手続きをこういう電子でおやりになる世代の方々から見れば、実際半分以上の方がお持ちになっているという時代が来たなと思っているのですけれども、これを漏れなく皆さんがお持ちだという状態にしていきたいと思っております、ぜひ租研の会員の皆さま、或いはご関係の皆さま方にもお力添えを賜れば恐縮でございます。

ということで、私からの説明につきましては終わらせていただきたいと思います。ありがとうございました。

Ⅳ. 地方財政・地方税制の現状と課題への意見

(岩崎) ご説明ありがとうございました。それではただ今の川窪局長からのご説明に対して、まず一高教授からご意見ご質問をお願いいたします。

(一高) 川窪局長ご説明ありがとうございました。私から2点、コメントとご質問を申し上げます。

〔森林環境税〕

第1に、原理的な問題と関わるのですが、国税と地方税との関係、或いは地方税における普通税と目的税との境界のあり方などを巡る議論が、特にスライド12に出ている森林環境税に関してあるため、基本的なご見解をお尋ねしたい

と思います。「森林環境税及び森林環境譲与税に関する法律」が平成31年3月に制定されて、国税としての森林環境税の課税が令和6年から始まります。その趣旨は、わが国の温室効果ガス削減目標の達成や災害防止を図るべく森林整備等に必要な地方財源を安定的に確保することであるとされています。従前から37府県と横浜市が森林・水源の環境の保全等を目的に、住民税の超過課税を行っていて(平成29年11月)(片山直子「地方環境税をめぐる法的諸問題」租税法研究46号(2018年)62頁)、これが維持されれば住民には重複感が残ります。ただ、総務省の「森林吸収源対策税制に関する検討会—報告書—」(平成29年11月)では、現場に近い市町村の役割にも言及し、国の森林環境税は、府県の超過課税に取って代わるものではないとして(20頁)、課税自主権にも配慮しつつ、両者の共存を見越しています。もっともこうした共存状態に対しては、今日司会をなさっている岩崎政明先生が、多重の課税であって不適切であり、タックスシェアリングの手法の可能性も含め、課税の趣旨と、国税と地方税の本来的な役割に照らして分担のあり方を検討すべきと主張しておられます(岩崎政明「片山報告に対するコメント」租税法研究46号(2018年)62頁)。

また、住民税の超過課税に関しては、財政学者である関西大学の石田和之教授が、普通税であるはずの住民税が特定財源化して目的税的に運用されており、地方税法の趣旨にそぐわないと批判をしておられます(石田和之「普通税の目的税的運用の是非」地方税73巻6号(2022年)2頁参照)。確かに超過課税である以上、その必要性を住民に説明すべきではありますが、そのことと用途を限定する目的税化とは異なりますし、同一税目内で標準税率の範囲が普通税で、超過課税部分は目的税化しているとすれば、違和感があります。

神奈川県臨時特例企業税条例事件という判例(最判平成25年3月21日民集67巻3号438頁)がありますが、これに照らしてみても、仮に地

方税法の住民税に関する定め（強行規定）の趣旨に反する条例だとすれば、それは違法だということになるでしょう。令和6年以降の国税としての森林環境税と地方税（住民税）との関係について、基本的な見解をお尋ねできれば幸いです。

〔デジタル経済課税と法人住民税・事業税〕

第2は、新たなデジタル経済課税と法人住民税、事業税との関わりについてです。デジタル経済に対応した2つの柱からなる国際課税ルールの見直しは、外国法人に対する住民税と事業税にも影響を及ぼすため、その点も今後の課題だというふうに、与党「令和4年度税制改正大綱」12頁では言われています（稲岡伸哉「令和4年度地方税制改正と今後の課題」地方税73巻4号（2022年）10頁参照）。現在、外国法人に対する法人住民税と事業税は、恒久的施設（PE）がある場合のみ課され（地税24条3項・72条の2第6項・294条5項等）、当該PEの所在地に納税することとされています。事務所が複数あれば、分割基準に従い、住民税は従業者数で分割し（地税57条1項）、事業税は、その業種に応じて、製造業なら従業者数のみ、或いは非製造業等の場合は従業者数と事業所数を半分ずつ考慮して分割がなされます（地税72条の48第1項）。恐らくこうした基本的な仕組みは、第1の柱で考えられているPE等がない状況での課税とは適合しないので、修正を要することになると考えられます。

今後の課題であることは承知していますが、この点を含め、もし第1の柱で示されている設計を導入する際に、外国法人に対する住民税や事業税に関し、問題となる主な事項やその現在の検討状況、或いはその地方税に関する諸原則、応益性であるとか負担分任、あるいは地域的偏在や税収安定への配慮といった点と、どのような関わりがあるのかなどをお尋ねすることができれば幸いです。以上でございます。

（岩崎） ありがとうございます。それでは引き続きまして、宮永租研副会長からご意見をお願いいたします。

（宮永） 私からは、税収の確保、課税体系、納税環境整備に関連いたしまして、3点質問と見解を述べさせていただきます。

〔地方分権社会における税制のあり方〕

1点目は、地方分権社会における税制のあり方についてです。地方分権により、地域の自立性・持続性を高め、地域特性に基づく行政サービスの充実化を図るためには、まずは地方自治体の財源基盤を安定したものにすることが必要だと考えています。当然ですが、財源の充実化にあたりまして、受益には負担が伴うという応益原則の考え方を納税者に幅広く認識頂くとともに、納得感が得られる税制により進められる必要があります。

高齢化社会により地方における社会保障費の増大が続く中で、財源基盤の強化を図るためには、まずは地方自治体として歳出規模の適正化やPDCAサイクルの改善など、しっかりとした財政規律による健全化への取り組みを行うとともに、税収といたしましては、安定財源であり、応益原則の観点からも理解が得られやすい地方消費税の充実強化について議論を行っていく必要があるのではないかと思います。

地方法人課税につきましては、企業においても行政サービスを享受しており、また地方自治体にとりましても企業誘致等による税源の涵養のためのインセンティブになるという側面もあることは十分に承知しております。しかしながら、地方法人課税のうち法人所得課税につきましては、経済状況により税収が不安定となりやすいこと、東京一極集中化により地域間の偏在性が大きくなること、また地方法人税及び特別法人事業税による事後的な偏在是正措置は応益

原則には馴染まないことから、将来的には地方消費税の充実化を含めた抜本的な改革も必要ではないかと考えております。地方の自主性・自立性確保の観点から、どのような地方税制及び税収の構造が望ましいと考えておられるのか、お考えをお聞かせ頂ければと思います。

〔地方法人課税のあり方〕

2点目は、地方法人課税のあり方についてです。地方財政の充実化にあたり、「行政サービス」と「負担」の応益原則につきまして、企業や住民から十分な理解を得ながら、わかりやすい税体系の下、効率的な納税実務により進められるのが当然だと考えておりますが、現状の地方法人課税は税目が多く、外形標準課税の付加価値割の複数の課税ベースに見られますように、仕組みが極めて複雑化しているのではないかと考えております。また、応益原則の考え方として、外形標準課税はその性質に馴染むものですが、細かい点で見れば疑問に感じられるところもあります。

複雑な課税の仕組みは、納税者と地方自治体双方の実務負担となります事に加え、組織再編等による事業形態の多様化の中で、公平感のある課税を保つことが困難となるケースがあることから、税体系の簡素化に向けて改めて整理が必要ではないかと考えております。地方法人課税の税体系、税目や課税ベースのあり方につきまして、お考えをお聞かせ頂ければと思います。

〔地方税の電子化〕

3点目は、地方税の電子化についてです。地方税の申告・納税手続きにつきまして、地方法人二税や個人所得税（給与支払報告書）をはじめとするeLTAXを通じた申請・申告作業のオンライン化の導入、令和5年度の共通納税システムにおける固定資産税をはじめとする税目の拡大やQRコード活用による利便性向上など、デジタル化が着実に推進されており、地方における納税・徴収手続きの事務作業軽減に大きく

貢献されているものと感じております。

今後もさらなる利便性向上に向けた改善や地方税に係る通知の電子的送付につきまして、eLTAXやマイナポータルの活用など、納税者・地方自治体双方のペーパーレス化、事務作業の効率化を、引き続き積極的に推進頂きますようお願い申し上げます。

また、これからの電子化により収集した情報を地域間、省庁間、国と地方の間で連携の上、国全体としてどのように一元的かつ有効に活用するのかがまた別の課題だと考えられますので、この観点でも議論を継続頂ければと思います。以上でございます。ありがとうございました。

（岩崎） ありがとうございます。先ほど一高先生が私の見解を引用してくださっていましたので、簡単に補足させていただきます。

〔森林環境税〕

森林環境税の問題ですが、当初行われた地方公共団体ごとの森林環境税のような名称の税金というのは、それぞれが条例に基づいて住民税の均等割の超過負担を求めるという方法だったわけですが、森林を整備しなければいけない山間部の地方団体というのは、過疎が進んでいる、或いは所得があまり多くない方々が住んでいるという状況なので、そういうところで個別に住民税に超過負担をしようとする、たとえ500円追加であってもそれは厳しい、住民税すら払っていないというような方々が多いところでは、なかなかうまくいかないということがありましたので、森林環境税というのは公益的な目的の税金ですから、都市部の住民も含めて、多くの日本国民全体から一定の金額を払ってもらって、それを国の手で適正に必要な地方公共団体に分配していくという方法の方が適正ではないかというそういう趣旨を主張いたしました。その意味で、現行の制度の方がいいという趣旨なのです。

ただ、既に地方団体で導入してしまっているものについて、それを廃止しろというのはなかなか難しいことですので、これと共存するのだったらどういふにそれを調整していくかという問題が残るだろうというような課題を以前にお示しいたしました。

それでは、今のご意見について、川窪局長の方から何かご回答いただければありがたいと思います。

(川窪) それでは、順次お答え申し上げたいと思います。まず、一高先生、そして岩崎先生からご指摘いただいております森林環境税についてです。

〔森林環境税〕

こちらは、まさに国民全体に広く等しくご負担いただいて、そして森林面積等に基づいて地方に譲与するのですが、ここで言う地方というのは、その大半、もう大多数を市町村に譲与するという仕組みとして今回作った仕組みとなっています。これの個人住民税との関係につきましては、納税義務者の納付の利便とか、或いは国・地方を通じた行政コストを増やさないというような観点から、この森林環境税は1人年額で1,000円ご負担いただくのですけれども、こちらの徴収につきましては、個人住民税の均等割の徴収と併せまして、市町村において賦課徴収をしていただくということにさせていただきます。

元々個人住民税は市町村分と県分があるのですが、まとめて市町村で賦課徴収しております。均等割につきましては、そこへさらにこの国の方で導入した森林環境税1人1,000円も一緒に市町村で賦課徴収していただくということにしております。ご質問の中でご紹介いただきましたタックスシェアリングという考え方、これが帰属先の異なる税金を、ある徴税主体で一元的にまとめて賦課徴収した上で税収を分けていくというそういう手法であるというふうにいる

しますれば、まさにそういう手法を取り入れて作った税制というふうにお受け止めいただけたらありがたいなというふうに思っております。

また、県の超過課税との関係についてなのですが、既に施行されております。併せて、ちょうど同じ令和元年度から、森林経営管理法という法律が施行されておまして、市町村が森林の管理を行うという新たなスキームというのがあります。これに基づく新たな市町村実施管理の財源として活用していただくというようなことを念頭に置いて、森林環境増与税、これは国から流れていく譲与税につきましては、既存の各県の事業とは重複することなく、いわば上手に共存し得る仕組みになるはずだということで、そういうふうにしていこうということで制度化したものでございます。

実際どうだったかということなのですが、まだスタートして3年ぐらいではございますけれども、令和元年度のこの譲与を開始した以降に、超過課税、ほぼ全ての県が5年ごとに超過課税はもう1回設定し直す、期限が来てもう1回次の5年やるかやらないか決めるという仕組みになっているのですが、その5年の期限を迎えた全ての府県において譲与が開始された以降においても、両方の財源でどこにどう使うかということの役割分担を工夫していただきながら、超過課税については従来どおりの税率で延長されてきているという実態がございますので、現場におきましてもそれなりに役割分担をうまくやっていたきながら共存しつつ、いわばトータルとしては事業量を拡大する方向で機能しているのではないだろうかと考えているところです。

なお、ご質問の後半部分につきましては、国の森林環境譲与税の仕組みの話というよりも各県の独自課税が普通税という位置付けであるはずの個人住民税、その超過課税なのだけれども、何か目的税的に使われているかというご質問ご指摘だったと思います。これにつきましては、

元々地方税法上超過課税というものは財政上の特別な必要がある場合に行えるというふうに従来ずっとされていきましたので、税収の超過課税分の税収の使途を説明しながら実施していくというのは非常に多く見受けられた事例でした。

さらに平成16年度の地方税法改正におきまして、分権をさらに一步推進するという観点から、この要件を緩和いたしまして、財政上の特別な必要という条文から、財政上その他の必要という条文に改正をしております。これはすなわち一定の政策目的を達成する手段として超過課税をやってもいいよというふうに緩めたということでありまして、こういったことを総合的に考えますと、普通税ではありますが、その超過課税部分について、一定の政策目的に沿って財源を使っていこうということにつきましては、地方税法がそれを禁じているというような性格のものではなくて、工夫していただければというふうにわれわれとしては思っているところです。

〔デジタル課税・地方法人課税のあり方〕

次に、デジタル課税や地方法人課税のあり方についてです。ご指摘いただいた第1の柱につきましては、実際日本国内にPEを持たない外国法人にも課税していこうという国際的な制度ということですので、PEがなくても企業が売り上げを得る市場というものが存在しているということに着目して税負担を求めていこうという仕組みだと理解しています。こうした新しい考え方に基づく課税におきましては、地方税の世界でも従来のルールとか課税方法の枠内だけで考えるのではなくて、新たな国際ルールに適合的な仕組みを考えなければいけないのだろうと思っているところです。従来からこの地方法人課税は、ご指摘いただきましたように、物理的な事務所等の所在地の地方団体を課税主体とまず位置づけて、それが複数あるときには分割基準を使う、こういう仕組みになっているわけで、外国法人の場合は日本国内にあるPEをそこで言う事務所等と見なしてこの仕組みを使う

のだということで長らくやってきたわけですが、ただこの仕組み自体もう既に一定の変容を生みつつあります。

といいますのは、地方の税源を何とか確保していくということが大前提なのですが、その上で時代が変わっていく中で税源帰属が適正化するにはどうしたらいいのか、また偏在是正をするにはとか、或いは個別自治体の税収の安定化をより求めるというようなことを重視していく中にありまして、例えば特別法人事業税制度、譲与税制度のように、都道府県が徴収した事業税の一部を一度国に払い込んで譲与税として譲与するというような仕組みがもう既に導入されております。

こういうことを念頭に置いて考えると、最終的な地方法人課税の税収の地域ごとの帰属というものは、事務所等とかの所在地に分割基準を単純に当てはめたらどういう数字になるかという場合とは既に異なる結果になっているというようなことが、一定割合ですけれども、導入されてきているという時代の変化があります。こうした地方税制も変化が進んできている中において、国際課税の見直しに地方税はどのように対応していくべきなのかについては、幅広い観点、そして専門的知見も必要だと思いますので、検討を急いでまいりたいと思いますが、そのために現在地方財政審議会の検討会でご議論いただいているという状況にあります。

また、これは国税における制度設計と一体的に検討させていただくことが必要な課題だと思いますので、財務省の皆さま方ともよく相談させていただきながら考えていきたいなというふうに思っているところです。

〔地方分権社会における税制のあり方〕

続きまして、宮永副会長から頂きましたご指摘についてです。地方分権社会における税制のあり方ということにおきましては、先ほど申し上げましたような歳出構造の変化をどのように安定的に支えていくのかということが必要だと

考えておりますので、偏在性ができるだけ小さく安定的といういつものフレーズですけれども、そのことの必要性は強まってきていると感じています。こういった中で、地方消費税は税収が安定的、また偏在度が低いというような意味で、地方の社会保障を支える大切な存在ですし、これから重要な税源としてわれわれ運営していかなければならない、或いは将来のあるべき姿を検討していかなければならないと思っておりますが、国民一人一人に広くご負担いただくタイプの税ですので、他の税目を軽減していく文脈で地方消費税の将来を語るというのはなかなかやりにくい面もあるのかなと、正直に言えば感じておりますが、地方の基幹税それぞれを充実確保していくという取り組みの中で、地方消費税についてもあるべき姿を検討してまいりたいと申し上げたいと思っております。こんな答えですみません。

〔地方法人課税のあり方〕

それから、地方法人課税のあり方について、2つ目、大きくご質問いただいております。簡素化の観点、また外形標準課税などにおける公平感、こういった観点のお尋ねだったかと思えます。こちらにつきましては、地方法人課税の重要性は、お触れいただきましたように今後とも重要であり、また地方の基幹税として大切にしていかなければならないと考えています。その中で納得感とか公平性という観点から考えますと、まず簡素化につきましては、外形標準課税は確かに所得のみに課税するのに比べれば、一歩複雑さがあるというのはご指摘のとおりかと思いますが、この外形標準課税の対象は大法人のみとしておりまして、中小法人への課税は法人所得への課税とそして地方ならではの均等割、この2つで行うという仕組みが続いているわけでありまして、今後とも税制の簡素化には留意していきたいと思いますが、いわゆる特例措置の整理・合理化なども含めまして、さまざま簡素化には留意しつつ、将来のあり方を考えてい

きたいと思えます。

また、大法人への外形標準課税の付加価値割につきましては、その課税ベースが幾つかのものを足し上げていくという課税標準となっておりますけれども、これにつきましては、結果として生産手段の選択に中立性の高い課税標準を何とか実現できているのではないかと考えていますので、そうした税制面としての優れた性格と、それから納税事務負担との関係を今後とも考えながら税制のあり方、検討してまいりたいと思えます。

適用対象法人、外形の関係は、冒頭の説明で申し上げたとおりでありまして、一言補足いたしますと、外形標準課税は大法人に対する課税制度として定着し、また拡充してきているという歴史をたどってきておりますので、その部分は前提としながら、先ほど来申し上げたような状況の変化にどう対応していくべきかという観点から、地方財政審議会の検討会などでもご検討ご議論を頂いているところです。

〔電子化の推進〕

最後、電子化の関係につきましては、一言で申し上げまして、本当にスピーディに、かつ網羅的に取り組んでまいりたいと思っておりますので、あるものをぜひ徹底してお使いいただきたいと思えますし、またさらにバージョンアップも進めたいと思っておりますので、よりよいシステムへの向上に向けまして、ご意見ご提言、どんどんお寄せいただければと思っているところです。

最後の最後にご指摘いただきました情報の一元活用につきましては、地方税当局といいますのは、そうした情報を収集して、許されるならば提供するという側の役割があると同時に、他の分野でもし収集していただいている情報があればそれを使わせていただくという立場もあるかと考えていますので、デジタル庁を中心にご検討いただくのかもしれませんが、そうした今後の動きに関しましては、しっかりと

地方税当局，或いはその制度を担当する総務省としても，一緒になって考え，一緒になって深く関わりながら，さまざま検討を進めていきたいと考えているところです。私からは以上でございます。

おわりに

(岩崎) ありがとうございます。本日は，国，地方の税財政の状況を大変詳しくご説明いただきまして，それに基づいて現行の税制にどのような問題点があるのかということを分析していただき，それに対応する税制の改正の方向性をお示しいただくことができました。今後，今年度の税制改正大綱等でその具体的な内容が明らかになっていくということになると思いますが，それを私どもとしては勉強させていただいて，将来につなげていこうと考えています。本日は両局長には大変詳しいご説明ありがとうございました。また，一高先生，そして宮永副会長には大変有益なご質問を頂きまして，感謝申し上げます。

それでは，本日の討論会はこれでお開きとしたいと思います。

社会・経済環境の変化と 税制の課題



林氏(司会)



上村氏



酒井氏



玉岡氏



北村氏

●参加者(五十音順)

関西学院大学教授

大阪公立大学教授

神戸大学大学院教授

住友電気工業(株)経理部税務部国内グループ長

上村 敏之
酒井 貴子
玉岡 雅之
北村 亨

司会 関西大学教授

林 宏昭

はじめに

(林) 税制基本問題研究会の座長をしております関西大学の林と申します。皆さん、今日はよろしくお願いいたします。

簡単に研究会の紹介をさせていただきます。2009年から租研で税をテーマにした研究会を開催しております。大阪で開催しておりましたが、コロナ禍以降、オンラインを活用しながら、遠方からご参加いただくという形を取っております。研究会は財政学の研究者、税法の研究者、それから、今日もご参加いただいておりますけれども、会員企業のメンバーを加えて、ほぼ毎月実施しております。研究会の中ではそれぞれの研究者の関心に基づいて、専門に沿ったトピックの報告に加えて、外部の報告者による報告もお願いしております。2年に一度研究会の総括を行っておりますが、今回のクールは「社会・経済環境の変化と税制の課題」を基本的な共通テーマとしました。メンバーの研究者の報告については後ほどご紹介がありますが、この2年間で立命館大学の本部先生、同社大学の倉見先生という税法の先生方お二人、それから、社会の変化を知るという意味で慶應大学の社会学者である小熊先生にもご登壇いただきました。

この研究会では、ある程度筋立てをするための共通テーマというものを設定しております。これまで、消費税の導入や或いはシャープ勧告も含めて、「税制改正のあり方」、それから、前回は「租税原則」というテーマに沿って皆さんに報告をお願いしてきました。租研大会ではこの研究会の成果をご報告するという事になっておりまして、「社会・経済環境の変化と税制の課題」というテーマのもとで報告を行った内容を後ほどご紹介させていただきます。

社会変革というと、大変大きなテーマです。近年は、世界的な新型コロナウイルス感染症の拡大もそうですし、今日の日本では働き方改革、デジタ



ル化の推進が強調されています。また2022年に入ってから国際情勢の大きな変化といえますか、波が起きております。デジタル化や、IT化というのは随分以前にも言われたことで、いわば古くて新しい問題とも言えます。しかしながら、同じような課題、改革がうたわれたとしても、それに対する対応というのは時代によって変わってくるものだろうと考えております。

私は財政の分野なのですが、政府がどういう働きをするかということについても時代とともに変わってくる部分もあると思います。しかし一方で、その大きな根っこの部分、いわゆる経済学的には市場で物事が決まるのが効率性の面からは望ましいのだけれども、それではうまくいかない部分があるから、政府がそこを補うのだという大きな本筋は全然変わらない。ただ、対応すべき課題が時代によって変わってきます。これは税制も同じでしょう。租税は、公平でなければいけない。それから、税金は効率的でなければいけない。簡素なものでなければいけない。これが日本でうたわれている租税原則になるわけですが、ここのところはきちんと維持した上で、それぞれの時代に適した税制というものを考えていかないとはいけないのだと考えております。

そういった共通の問題意識の上でそれぞれ取り上げているテーマにつきましては、税制のなかで所得税だったり、法人課税だったり、消費税だったりというふうに色々ですけれども、今

言いましたように、共通テーマを念頭に置いて報告をしてもらいました。そして外部の先生にもこういう共通テーマでこの研究会を今現在進めていますということをお願いしているところです。

後ほど財政分野については関西学院の上村先生に、それから、税法分野の報告については大阪公立大学の酒井先生に取りまとめをお願いしております。今日は研究者から神戸大学の玉岡先生にもご参画いただいて、そして企業会員の住友電工の北村様にもご登壇いただいております。後ほどそれぞれのお立場からこの研究会についてどういうことを感じたのか、或いは何が課題であったのかというようなことをお話しいただくということになっております。

コロナ禍で難しい状況の中、事務局の皆さんには本当にお世話になりながら進めてまいりました。今日は2時間という限られた時間ですが、有意義な討論会になればと思っております。もし、質問等がありましたら事務局にご一報ください。研究会の中で共有させていただいて、事務局にお答えした方がいいものがあればお答えするという形で扱わせていただきたいと思います。

それでは始めます。最初に自己紹介をしていただこうと思います。まず、上村先生、お願いします。

(上村) 関西学院大学の上村です。こんにちは。私も林先生同様に、2009年からこの研究会に関わっています。当初は地方税研究会で、2014年から税制基本問題研究会に名前は変わりましたが、実に数えると14年、10年以上この研究会に関わらせていただいています。行政の世界は縦割りと言われているのですが、実は学問の世界もタコソボ化というか、縦割りが非常に進んでいまして、自分の関心領域しか研究しない研究者がとて増えています。その意味では異なる領域の学問分野を知る機会と



というのはとても重要なのですが、非常に少なくなっているのです。この租税研究会の税制基本問題研究会は租税という切り口で財政学者、税法学者、あと企業の方が集まっています。これは非常に貴重な機会だと思います。

財政学は経済学の応用分野でありますけれども、そのアプローチの方法は税法のアプローチと全然違いますし、実務的なところともだいぶ違います。その違いを乗り越えていくというか、お互いに理解を深めていくという意味ではこの研究会の意義があると思いますし、今日の討論会もそういった視点から見てもらえるとちょっと楽しめるのではないかと思います。本日はどうぞよろしくお願いします。

(林) それでは、続いて、酒井先生、お願いします。

(酒井) こんにちは。大阪公立大学法学部の酒井貴子と申します。本日はご参加ありがとうございます。私も2011年の秋ごろからこの研究会に参加させていただいております。私は日頃租税法を大学で教えている者なのですが、租税法は複合的な科目でありまして、この研究会では財政学の先生方のご研究を拝聴することができ、大変勉強になっております。本日はもちろん、租税法側の報告を担当させていただき



ます。どうぞよろしくお願いいたします。

(林) ありがとうございます。では、玉岡先生、お願いします。

(玉岡) 神戸大学の玉岡です。皆さん、おはようございます。私もこの研究会が発足した当初からずっと参加しております。研究歴が非常に長いのですが、主に研究していたのは消費税でして、変わったところでは租税教育であるとか、今日也多分出ると思いますけれども、インボイスです。インボイスの方も30年近く研究しています。最近は少し変わって、税務行政についての研究をしています。日本型税務行政システムと勝手に名付けていますが、どういふものか、どのようにして出来上がってきたかということについて最近の研究をしています。今日はよろしくお願いいたします。

(林) ありがとうございます。では、北村様、お願いします。

(北村) 研究会には2020年の11月から参加をしております。住友電気工業の北村と申します。弊社は電線を中心とした素材を製造・販売する

メーカーで、私の日頃の業務としましては、法人としての各種税目の申告納税や、税務コンプライアンスの維持、それから、税制改正に係る対応等を行っております。私自身は過去に税理士事務所に勤務していたことがあり、その際は主に中小法人とか、個人事業主の方々のビジネスを見させていただいたということもありまして、なるべく規模にかかわらず、事業者目線での意見が出せればというのを目標として参加させていただいております。本日もどうぞよろしくお願いいたします。

(林) ありがとうございます。これからは、まず前半でメンバーである研究者の各報告を財政学、それから、税法の視点からそれぞれ簡単に紹介をしていただきます。後半はそれぞれの発表・報告を踏まえた上で、報告内容に対するご意見、或いはちょっとまた別の切り口も含めて、登壇いただいている先生方のご意見等を頂きたいと思っております。

それでは、最初に研究会での報告内容を紹介させていただきます。まず上村先生からお願いいたします。

I. 社会・経済環境の変化と税制

(上村) 関西学院大学の上村です。それでは、私の方から約10分間でこれまでの税制基本問題研究会のシリーズ、社会・経済の変化と税制の課題における財政学関係の報告の簡単な紹介をさせていただきます。

〔社会・経済環境の変化と税制〕各研究報告の簡単な紹介（上村）（資料2）

今回のプロジェクトは約2年間の期間でしたが、この間の社会・経済環境の変化はとてもすごいものがありました。言うまでもなく、新型コロナウイルス感染症の拡大、最近で言う

資料2

社会・経済環境の変化と税制

- ・統一テーマ「社会・経済環境の変化と税制の課題」は2021～2022年度プロジェクト
 - －この間の社会・経済環境の変化は極めて大きい
- ・突発に生じる経済危機（短期）
 - －新型コロナウイルス感染症など
- ・少しずつだが確実に進む変化（中長期）
 - －少子高齢化、所得格差、社会保障の増大など
- ・税制はどのように対応すべきか

資料3

第1節 上村報告

「経済危機局面における財政再建と税制」

- ・経済危機局面の財政再建と税制について考察
 - －過去のデータ（特にリーマンショックと東日本大震災）によれば、大規模な経済危機は平均して6年に1回、経済危機のたびに財政は悪化
- ・危機の後には平時が来ることを考慮して政策を考えるべき
 - －1)一時減税は恒久化すべきでない（財政再建が困難に）
 - －2)景気後退局面の消費税の増税は避けるべき
 - －3)新型コロナウイルス感染症対策は特別会計で区分経理を

と、ロシアのウクライナ侵攻がありましたけれども、私たちは改めてグローバルな社会の中で生きているということを痛感したということと税制もまたその変化に対応しないといけないということを学んだわけです。新型コロナウイルス感染症やそういった突発的に生じる経済危機とは別に例えば少子高齢化とか、所得格差の拡大や社会保障や社会保障負担の増大、日本財政の悪化とか、少しずつだけれども、確実に進んでいるような変化もあります。こういった変化に対しても中長期的に持続可能な社会を形成するために税制はどう対応すべきかということを考える必要があります。

短期的な変化と中長期的な変化といった2つの変化がありますが、こういった社会・経済環境の変化に対応した税制の課題に取り組むという問題意識の下にこの2年間の税制基本問題研究会のシリーズは実施されたわけです。このシリーズでは財政学と税法の学問領域に大きく2つに分かれるのですが、そのうちの財政学関係の各研究報告について私の方から簡単に紹介させていただきたいと思います。紹介する順番はその研究報告が実施された順番ですので、順番に意味があるわけではありません。それでは、始めます。

〔第1節 上村報告「経済危機局面における財政再建と税制」〕各研究報告の簡単な紹介（上

村）（資料3）

第1は私自身の報告です。「経済危機局面における財政再建と税制」というタイトルです。この報告では新型コロナウイルス感染症の拡大という経済危機を契機にしまして、経済危機局面における財政再建と税制について考察しました。実のところ、大規模な経済危機というのは平均して6年に1回ぐらいの割合で生じています。実に頻繁に生じているということで、このような経済危機に対応できるのは基本的に財政のみでして、経済危機のたびに財政は悪化してしまいます。ただし、経済危機は永久に続くわけではありません。危機の後には平時が来ます。従って、経済危機の後に景気拡大局面が来るということを考えながら政策を考えておくべきだということです。

リーマンショックと東日本大震災のときの経験を踏まえると、経済危機局面においては減税を行うとしても、一時減税にとどめるべきで、減税を恒久化すると、財政再建が困難になります。また、そういった減税が効果的であるかどうかの検証も必要です。景気後退局面の消費税の増税は避けるべきで、景気拡大局面に実施すべきだということです。新型コロナウイルス感染症対策には巨額の財政支出を国債発行で行いましたけれども、その債務を特別会計で区分経理して、予算を透明化することが望ましいということを報告いたしました。

資料4

第2節 林（宏）報告 「これからの所得控除を考える」

- ・ 所得税の人的控除については様々な改革が実施
- ・ 人的控除について、世帯人員ごとの所得税負担を世帯所得（等価所得）の観点から分析
- ・ 1) 世帯人員が多いほど税負担は低下だが、高所得層の1人と2人は税負担が同じ
- ・ 2) 等価所得が高く、世帯人員が多いほど税負担は多いが、等価所得が低い階層において、世帯人員が多いほど税負担が低くなる
- ・ 人的控除の設計には、所得や世帯人員のみならず、世帯所得の観点からの評価が重要

KWANSEI GAKUIN UNIVERSITY

4

〔第2節 林（宏）報告「これからの所得控除を考える」〕各研究報告の簡単な紹介（上村） （資料4）

第2は、本日登壇されている関西大学の林宏昭先生の報告「これからの所得控除を考える」です。近年、特に所得控除の人的控除、扶養、配偶者、基礎についてはさまざまな改革が行われてきたわけですが、その背景には働き方の変化や家族形態の変化といった家族経済の変化、社会経済の変化があったと思います。この報告では人的控除について、世帯人員ごとの所得税負担を、世帯所得をここでは世帯人数ですけれども、それを調整した等価所得という指標から見たときにどのような調整がなされているかということについて検討しています。

給与収入を基本とすると、世帯人員が多いほど税負担は下がるということですが、配偶者控除の適用の条件によっては高所得層は1人と2人の税負担が同じになります。さらに等価所得を用いた場合、等価所得が高くて、世帯人員が多いほど、税負担は多くなります。ただし、等価所得が低い階層においては給与収入を基準とする場合と同様に世帯人員が多いほど、税負担が低くなります。給与所得収入と等価所得において課税前後のジニ係数を比較したところ、新しい税制の方が再分配効果は大きくて、給与所得よりも等価所得が再分配効果が大きいということがわかったということで、結局、人的控除

資料5

第3節 八塩報告 「中小法人による「欠損法人問題」と 近年の法人税率引下げについて」

- ・ 所得税と法人税の税率差を利用した「インカム・シフティング」
 - － 従来は「欠損法人問題」、近年は「法人税率と所得税率の逆転」→オーナーの節税行動は？
- ・ 1) 2000年代前半まで法人利益ゼロに集中
- ・ 2) 2010年代以降は集中が崩れる現象
- ・ 税率差がオーナーの節税行動に影響
 - － 軽減税率のあり方も見直す必要がある

KWANSEI GAKUIN UNIVERSITY

5

の設計においては所得とか、世帯人員のみならず、世帯所得、ここでは等価所得といった多面的な評価が重要だということが報告されました。

〔第3節 八塩報告「中小法人による欠損法人問題と近年の法人税率引下げについて」〕各研究報告の簡単な紹介（上村）（資料5）

第3は京都産業大学の八塩先生の報告「中小企業における欠損法人と近年の法人税率の引き下げについて」です。会社のオーナーは社長であって、役員でもあり、株主でもあるということで、要は、税率の低い所得形態に所得を移すというインカム・シフティングが行われている可能性があります。従来は欠損法人問題がありましたけれども、近年は法人税の税率が引き下げてになって、社会保険料が上昇して、所得税の税率も上昇しているということで、法人税と所得税の税率の逆転現象がオーナーの節税行動に何をどう及ぼしているのかということについて検証されています。

分析によると、2000年代前半までは法人利益ゼロ近辺で分布の集中が起きていましたが、2010年代ではそれが崩れています。つまり、法人税率と所得税率の逆転が生じて、オーナーの節税行動に影響を与えた可能性が指摘されています。

資料6

第4節 足立報告

「経済ショックと税制改革—国際比較—」

- OECD諸国が直面する新型コロナウイルス感染症の拡大への政策と税制改革
 - 米国・英国・独・仏における企業支援、雇用支援、家計支援、成長戦略、税（法人税・所得税・消費税）・社会保障政策と税制改革
- 各国の財政措置の効果
 - COVID-19ショックはSARS・リーマン・東日本大震災に比べ実質GDPは低下したが、倒産件数と完全失業率は低い
- 長期的に公的債務拡大への対応が重要
 - プライマリーバランス黒字化を目指した社会保障関係費を検討

KWANSEI GAKUIN UNIVERSITY

6

資料7

第5節 林（亮）報告

「所得税の税収調達機能に関する考察」

- 所得税の税収調達機能を「イロージョン」で検証
 - 徴収されるべき税収が徴収されていない現象
 - 「課税ベースのイロージョン」
 - 課税ベースの算定の段階で漏れているイロージョン
 - 約50%がCIT課税ベースから漏れている（低所得層ほど大きい）
 - 「税収のイロージョン」
 - 最大限徴収可能な所得税（包括的所得税CITを想定）から制度的に徴収できていないイロージョン
 - 約8割のイロージョンが所得控除、高所得層は分離課税が大きい
- 所得税は複雑な制度であるため、税収調達機能に及ぼす影響をシミュレーションによって見極める必要

KWANSEI GAKUIN UNIVERSITY

7

〔第4節 足立報告「経済ショックと税制改革—国際比較—」各研究報告の簡単な紹介（上村）（資料6）〕

第4は甲南大学の足立先生の報告「経済ショックと税制改革—国際比較—」です。OECD諸国が直面した新型コロナウイルス感染症の拡大の政策と税制改革について検討を行っています。各国はさまざまな政策を実施するに当たって多大な財政措置を行ってきましたけれども、近年の経済ショックに比べて、新型コロナウイルスショックでは、実質GDPが低下したものの、倒産件数や完全失業率は抑えられているということがわかりました。そういう意味では税制上のあり方の再設計を行って、長期的に公的債務の拡大への対応が必要なので、財政の長期的な正常化を検討する必要があるということです。日本はプライマリーバランスの黒字化を目指していますけれども、GDPの成長率を高めるか、社会保障システムを見直すか、国民負担の見直しが求められるということを報告されていました。

〔第5節 林（亮）報告「所得税の税収調達機能に関する考察」各研究報告の簡単な紹介（上村）（資料7）〕

第5は甲南大学の林亮輔先生の報告「所得税の税収調達機能に関する考察」です。所得税は基幹税ですけれども、累次にわたる税制改正に

よって税収調達機能が損なわれているというような可能性があるということです。それをイロージョンということで、これは徴収されるべき税収が徴収されていないという現象ですけれども、そのイロージョンに焦点を当てて、どの程度のイロージョンが現行制度に生じているのかということについて分析をされています。その試算によると、包括的所得税というものを望ましい税制度として考えた場合、その課税ベースに対するイロージョンが50%になっているということ、低所得者層ほどイロージョンの程度が大きいということ等々の結果が出ています。所得税を税収調達機能の視点から考えるときには、どの制度が税収調達機能にどのように及ぼしているのかということについてシミュレーションによって見極める必要があるということを報告されています。

〔第6節 富田・玉岡報告「納税意欲を考えた税制改革」各研究報告の簡単な紹介（上村）（資料8）〕

第6は神戸大学の富田先生、玉岡先生の報告「納税意欲を考えた税制改革」です。玉岡先生は今日の登壇者でもあります。少子高齢化や日本の財政状況を考えた場合、今後の租税負担は増えていくと予想されるわけですが、税負担を喜んで受け入れる人はほとんどいないと思われますし、誰もが嫌がる租税負担をいかに

資料8

第6節 富田・玉岡報告 「納税意欲を考えた税制改革」

- Tax morale（租税への抵抗感の緩和、納税意欲）を高める
 - － 租税の負担感（租税の3原則「公平」「中立」「簡素」、支出政策の透明性）に関連（財政学者）
- Tax moraleの計量分析の結果
 - － 政府への信頼度が低い人ほどtax moraleが低い
 - － 自営業者は他の雇用形態よりもtax moraleが低い
 - － リスク回避的な人ほどtax moraleが低い
- Twitterのテキストマイニング分析
 - － 消費税の増税に対する抵抗感や嫌悪感、不安
- 納税コスト、政策の透明性が租税への抵抗感や納税意欲の低下を生じさせる
 - － 手軽に納税できるシステム構築、いかに税が使われているかの明示



KWANSEI GAKUIN UNIVERSITY

8

受け入れてもらうかということは日本財政の重要な課題だということで、租税への抵抗感の緩和、税を払いたいと思う人たちの意欲、つまり、納税意欲を表すような tax morale を高めていくことが重要になっていくということです。

日本は比較的に他国よりも納税意欲は高いとされているわけですが、消費税の増税時には納税意欲は低下する状態も指摘されていて、租税の負担感（「公平」「中立」「簡素」という租税の三原則や支出、すなわち歳出の透明性が影響していると多くの財政学者が指摘してきました。そこで、本研究では租税に対する抵抗感や納税意欲の低下がどのような要因で引き起こされているのかということについて計量分析と Twitter のテキストマイニングで検証されたということです。

幾つかの検証があるのですが、政府への信頼度が低い人ほど tax morale が低い。自営業者は他の雇用形態の人よりも tax morale が低い。リスク回避的な人ほど tax morale が低い。以上の仮説が成り立つということが示されています。あと、消費税の増税についてですが、Twitter の分析によると、消費税の増税に対する人々の抵抗感や嫌悪感ということが感じられたということになっています。ということをとータルで考えると、基本的には手軽に納税できるシステムの構築とか、どのように税金は使われているかということについてき

ちり明示していくということが重要だと言われています。

以上で、私からの財政学関係の各研究報告を終わります。ありがとうございました。

（林） ありがとうございます。時間に限りがあるので、非常に駆け足でかいつまんで話していただいたのですが、この各報告については毎月の『租税研究』の方に掲載されておりますので、もしご関心がおありの方はそちらの方もまたご覧になっていただけたらと思います。

続けて、税法関連の報告につきまして酒井先生の方から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。

Ⅱ. 租税法関係の各研究報告

（酒井） 酒井でございます。

〔テーマ「社会・経済環境の変化と税制・・・租税法関係各報告」〕 租税法関係の各研究報告の概要（酒井）（資料10）

租税法各報告は、コロナ禍にあってもなくても存在し続けるような、しかし、経済社会の変化にあって起こってきた、或いは指摘されている租税法各分野の課題について、租税法研究者の先生方から報告がございました。これらの報告に際しては細かな打ち合わせもしていないのに、テーマがかぶることなく網羅的な検討ができたといえます。ただ、その分今回共通のテーマの下でどうまとめて報告するかについては苦心したところではあり、分野ごとにまとめて報告することになるかと存じます。全体を通して租税法分野での基本的なアプローチは、国内外の法令解釈を基本として法的論点を洗い出し、あらゆる改善策や見解を示すというようなオーソドックスな研究手法となっております。

では、全体を簡単に見通した上で、各報告の

資料10

テーマ「社会経済環境の変化と税制」 ……租税法関係各報告

部	分野	タイトル	担当
1	所得税関係	退職時給付に関する課税上の問題点 —国際的側面を含めて—	一高龍司
2	法人税関係	研究開発税制の展開	濱田洋
3	法人税関係	連結納税改革2020の評価と展望（再説）	小塚真吾
4	国際課税関係	EUにおけるプライバシー権・データ保護法制と 租税情報の交換	漆さき
5	消費税関係	EUにおける付加価値税の事例検討 —仕入税額控除とインボイスを中心に—	酒井貴子
6	地方税関係	個人住民税の今日的課題	坂巻綾望

概略をご説明することにさせていただきます。
なお、報告順ではなくて、税目順に並べ替えて
おります。まず働き方の多様化や人材流動化に
関係あるものとして第1節の退職所得課税と第
6節の地方税の住民税の報告があります。第2
節は厳しい経済環境の中で拡充のあった研究開
発税制、同様に法人税関係で、第3節ではグル
ープ通算制度の課題が報告されています。第4
節は国際課税関係で、国際的情報交換が進展す
る中で納税者権利保護のためのプライバシー権
に関連して報告があり、第5節では消費税課税
関係で、インボイス制度の導入で日本の消費税
の大きな変革を迎えるに際し、EU付加価値税
における関連事例の検討が行われました。では、
以下、個別に見ていきたいと思います。

〔第1節一高報告「退職時給付に関する課税上 の問題点—国際的側面を含めて—」租税法 関係の各研究報告の概要（酒井）（資料11）

第1節・関西学院大学の一高先生のご報告
「退職時給付に関する課税上の問題点」では、
働き方の変化やグローバル化がある中での退職
金税制を検討されました。まず退職所得課税に
あっては、2分の1課税や退職所得控除により
大きな税負担軽減があります。これは社会政策
的配慮に基づくと理解されてきた点など詳しい
検討がなされ、本来は給与所得との関係や退職
後の年齢や担税力を考慮した内容とすべきとさ

資料11

第1節

一高報告

「退職時給付に関する課税上の問題点—国際的側面を含めて—」

- ・退職所得の二分の一課税など軽減措置は、長期勤務への対価の一部累積たる性質と、退職後の生活保障という社会政策的配慮に基づくと解されるが、退職後の担税力に基づき判断されるべき
- ・令和3年度改正では、短期的な退職による課税逃れへの対処の範囲を役員以外にも広げ、勤続5年以内の者が受ける退職手当等（短期退職手当等）では収入金額から退職所得控除額を差し引いた残額のうち300万円超の部分について二分の一課税の対象外とした
→計算例の検討から、退職手当等の額が大きいかほど税額が大きくなってしまふので、給与所得として平準化して支給されたときの合計税額を目安に、税額に一定の上限を置くべきことを提言
- ・国際的な場面では、租税条約が退職金に係る具体的な定めを欠くので、退職所得課税が不明確。ただ年金での受取時に源泉地免税となるため、一時支給の場合との差が大きく、条約改定時に再検討が必要と示唆

れています。特に令和3年改正では、勤続5年以内の者が受ける退職手当等について課税逃れへの対処がありました。これについて適正化の余地があると指摘されました。国際的な場面では一般に租税条約が退職金に対する具体的な定めを欠いており、退職所得課税には不明確な点が多いこと、グローバル化にあって改正されるべき点の興味深いご指摘がありました。

〔第2節濱田報告「研究開発税制の展開」租税法関係の各研究報告の概要（酒井）（資料12）

第2節・兵庫県立大学の濱田先生のご報告
「研究開発税制の展開」では同税制を紹介され、国際比較をした上で日本の課題を示されました。まず日本では2003年以降、厳しい経済環境を背景に経済界の要望の下、試験研究費に係る税額控除制度を中心に拡充がありました。いわゆる総額型を基本としつつ、種類拡大など、さまざまな改正を経た後、いわゆる増額型が加わって、総額型との折衷的なものとなり、範囲拡大や税額控除上限の緩和もあったとの変遷のご説明がありました。

次にOECD報告書によると、企業による研究開発費の支出の増加をもたらしたという点では研究開発税制の有効性が評価されるということです。ですが、日本についていえば、欧米諸国より中小企業への支援が少ないことが指摘され、

資料12

第2節
濱田報告 「研究開発税制の展開」

- 日本では2003年以降、厳しい経済環境を背景に経済界の要望により、試験研究費に係る税額控除制度を中心に研究開発税制が拡充
- 改正を経て、中小企業やオープンイノベーション向けのものなど種類も増え、一定の支出総額に一定率を乗じた金額を税額控除する総額型を基本としつつ、支出増額分に一定率を乗じた金額を税額控除する増額型も加わり、総額型との折衷的なものとなり、さらに、支出対象も拡大、税額控除上限の緩和も
- OECD報告書の国際比較では、研究開発費の増加という観点で研究開発税制の有効性が評価されること、日本では欧米諸国より中小企業への支援が少ないのは、赤字法人にとって利用できないから（大企業との比較で約5倍の差）
- 適用上の解釈問題を含め制度が複雑で様々な事務負担がある点など中小企業にとって利用障壁があるから、見直しの必要性あり

その理由として赤字法人には同税制を利用することができない点を指摘されました。また、適用上の解釈問題を含め、制度が複雑なので、見直しの必要性があると指摘されました。

〔第3節小塚報告「連結納税改革2020の評価と展望（再説）」租税法関係の各研究報告の概要（酒井）（資料13）

第3節・岡山大学の小塚先生のご報告「連結納税改革2020の評価と展望（再説）」では、今年4月以降、従来の連結納税に代えて適用されるグループ通算制度に係る改正を連結納税改革と呼んでその課題を検討されました。まずはこの改革の特徴として、簡素化を目的とした所得計算の個別化と組織再編税制との連続性確保があることに着目されました。すなわちメンバー各社が個々に計算しつつ、グループ全体での計算を行わなければいけない局面で計算の誤りが判明した場合、当初申告の値で固定化することで、他のメンバーでの修正計算を不要とする形で簡素化を達成できるわけですが、そのために生じる経済実態と税負担の乖離に伴う対応が必要となる点を検討されています。

また、グループ加入時や連結開始時に組織再編税制の適格要件と同様な要件の充足により時価評価課税が行われないとされたことについて生じてくる計算上の扱いの不整合な点を指摘し、その解消が課題と非常にテクニカルな分析をさ

資料13

第3節
小塚報告 「連結納税改革2020の評価と展望（再説）」

- 連結納税改革（グループ通算制度）の特徴として、①簡素化を目的とした所得計算の個別化と、②組織再編税制との連続性確保、があることに着目
- ①は、メンバー各社が個々に計算しつつ、グループ全体での計算を行わなければいけない局面について、計算の誤りが判明した場合、当初申告の値で固定化することで、他のメンバーでの修正計算を不要とする形で簡素化を達成
→そのために生じる経済実態と税負担の乖離に伴う対応の必要性
- ②では、組織再編税制の適格要件と類似する要件の充足により、加入時における時価評価課税の不適用について、メンバー会社株式譲渡に係るベースの扱いと合わせてみれば、グループ全体を一つの会社と見立てることで損益通算を認めるものとし、性格づけうる
→そうすると①での計算やその他扱いとの間で不整合な点が生じ、解消が課題

れました。

〔第4節漆報告「EUにおけるプライバシー権・データ保護法制と租税情報の交換」租税法関係の各研究報告の概要（酒井）（資料14）

第4節・大阪経済大学の漆先生のご報告「EUにおけるプライバシー権・データ保護法制と租税情報の交換」では、EUにおけるプライバシー権・データ保護に関して、欧州人権条約（ECHR）、欧州基本権憲章（CFR）及び一般データ保護規則（GDPR）を取り上げて検討されました。以下、それぞれ略語を使います。租税に関する国際情報交換では、自発的情報交換、要請に基づく情報交換、及び、自動的情報交換の3つが基本になることがまず確認されています。そして、EUでプライバシー権を定めるECHRでは、一般的に手続的権利が重視されるのですが、課税への文脈ではプライバシー侵害が認定されることはあまりなく、現状このあたりは手続的権利の明確でない状況ということです。

次に租税に関する国際的情報交換は、基本的にGDPRの適用対象だと確認された上で、データの主体である納税者の権利は租税情報の特殊性から今後立法が必要とされ、さらにデータ保護についてはCFRの下で判断されてきたと確認されました。特に日本との関係では、GDPR

資料14

第4節

漆報告
「EUにおけるプライバシー権
・データ保護法制と租税情報の交換」

欧州人権条約 = ECHR
欧州基本権憲章 = CFR
一般データ保護規則 = GDPR

- ・租税に関する国際的情報交換は、OECDモデル条約26条にある①自発的情報交換、②要請に基づく情報交換、③自動的情報交換が基本
- ・プライバシー権を定めるECHR8条に関して一般に手続的権利が重視されるが、課税の文脈ではプライバシー侵害が認定されることはあまりないことから、手続的権利の明確化につながらない
- ・租税に関する国際的情報交換は、基本的にGDPRの適用対象となるが、データ主体（そのデータの対象となる者）の権利は、公共の利益の重要な目的を守るためGDPRに基づき制限されるところ、租税情報の特殊性から精緻な立法が今後必要
- ・データ保護については、それについて定めるCFR8条のもと判断されてきた
- ・GDPRに影響されるデータ保護法制は日本にも及び得るから、まずは情報流通インフラとして手続を整備し、租税の文脈での「情報プライバシー権」の位置づけなどを検討すべき

に影響されるデータ保護法制が及び得るということから検討が必要になる事柄について示されました。

〔第5節酒井報告「EUにおける付加価値税の事例検討」〕 租税法関係の各研究報告の概要（酒井）（資料15）

第5節・大阪公立大学の（報告当時は大阪府立大学）酒井報告は、「EUにおける付加価値税の事例検討」というタイトルで、日本では来年10月から仕入税額控除の手続要件として導入される、いわゆるインボイス制度の下で生じ得るさまざまな問題への懸念がありますので、EUの付加価値税に関係した欧州司法裁判所の関連事例を参考にしてみようという内容の報告です。EU付加価値税共通ルールの下、控除原則は基本原則と位置づけられ、仕入税額控除を根拠づけるインボイスが正確であれば、仕入税額控除を認める判例傾向があります。さまざまな事例と各種法令の検討から、EUの付加価値税とは前段階課税を確保する仕方が日本とは制度的に異なる点を指摘しまして、今後起こり得る日本の紛争に対してEU法との比較検討は参考となるだろうが、限定的でもあると結論いたしました。

〔第6節坂巻報告「個人住民税の今日的課題」〕 租税法関係の各研究報告の概要（酒井）（資料16）

資料15

第5節

酒井報告
「EUにおける付加価値税の事例検討」

- ・2023年10月からのインボイス制度の導入は、複数税率採用を契機とするが同時に前段階控除を確保することも意図され、適格請求書発行事業者登録制度も導入
- ・EU付加価値税の指令のもとで仕入税額控除は基本原則と位置づけられ、仕入税額控除を根拠づけるインボイスが正確であれば仕入税額控除を認める判例傾向。例えば、インボイスに登録番号の記載がなくとも前段階納付の事実を明らかにする正確なインボイスがあれば、仕入税額控除は認められるとの判断。
- ・しかし、実体の伴わない循環的取引であっても仕入税額控除を認めた事例では、日本にはない規定（EC指令203条）に基づく対応と分かった。
- ・日本とEUでは前段階納付を確保する仕方が違うので、インボイスに基づく仕入税額控除の有無について今後あり得る日本での紛争解決にあたり、EU法との比較検討は参考となるだろう、限定的でもある

最後になります第6節・東洋大学（報告当時は岡山商科大学）の坂巻先生のご報告「個人住民税の今日的課題」では、米国州税の考察から、日本における個人住民税に係る示唆を得ようとするものです。まず米国では州所得税の計算に連邦所得税の金額を連動させるケースが多いが、それによると、連邦の政策が州所得税にも反映される点が懸念されています。これに対し日本では所得控除や税額控除には地方税独自のものをを用いるから、国の政策が地方へ自動的に取り込まれるのを防いでいる点を評価しています。

次に米国では州所得税は居住地管轄及び源泉地管轄による課税を採用するため、国際課税の場合と同様に各管轄の競合から二重課税排除の必要が生じ、また、年度途中で州をまたぐ転居があれば、申告上、州の居住者の期間とそうでない期間を区別して、必要経費等を期間按分するということです。

一方、日本の個人住民税では、居住地管轄のみを採ることから現状では簡便であるが、近年見られる二地域居住の推進に当たり、日本の個人住民税をどのように課していくかの検討の中でアメリカの州税の議論が参考になることを示されました。

非常に駆け足となりましたが、租税法関連の各報告は以上です。ありがとうございました。

第6節

坂巻報告

「個人住民税の今日的課題」

- ・米国では、連邦所得税の金額を州所得税の計算に連動させるケースが多いが、それによると、連邦の政策が州所得税にも反映される点が懸念される
- ⇒これに対し、日本では、所得控除や税額控除には地方税独自のものをを用いるから、国の政策が地方税へ自動的に取り込まれるのを防いでいる点を評価
- ・米国では、州所得税は居住地管轄及び源泉地管轄による課税を採用するため、国際課税の場合と同様に管轄の競合から二重課税排除の問題が生じる
- また、年度途中で州をまたぐ転居があれば、申告上、居住者の期間と非居住者の期間を区別して、必要経費や人的控除等を期間按分するなどの必要がある
- ⇒日本の個人住民税では居住地管轄のみを採るから簡便だが、二地域居住の推進にあたり個人住民税をどのように課するかを検討の際、アメリカ州税の議論は参考となる

(林) 酒井先生、ありがとうございます。先ほども言いましたが、非常に駆け足で、これだけで全部の報告をご理解いただくのはなかなか難しいかと思いますが、また、『租税研究』の方もご参照ください。

冒頭で外部の先生にも報告をお願いしたと申し上げましたが、ここでタイトルだけ申し上げておきます。立命館大学の本部先生には「租税回避と法」ということで報告していただきました。租税回避というのはいろいろな局面で問題になるわけですが、それを税法の観点からご議論いただいたということです。

それから、報告時は西南学院大学に所属されておりましたけれども、現在は同志社大学の倉見先生には「ギグエコノミーと所得税制」という報告をしていただきました。働き方改革の中で多様性が出てくる中で、サラリーマンをしながら、事業所得を得る、いわゆる副業というような問題がある中で、それを所得税制の中でどういうふうに取り扱うかというご報告を頂きました。

それから、慶應大学的小熊先生には「日本の二重構造とその影響 歴史と社会構造の観点から」ということで、主に労働、或いは雇用関係の状況の変化の中で今現在起っていることを社会学者の観点からご報告をお願いしました。われわれにとって非常に参考になったところです。こちら『租税研究』の方には掲載してお

りますので、また参考にしてください。

では次に、今のお二人の先生以外に玉岡先生と北村さんにご登壇いただいておりますので、研究会でのシリーズの全体、報告の全体を振り返って感想や、或いは疑問点がもしあれば、それも含めて少しお話しただけだと思えます。では、まず玉岡先生からお願いします。

(玉岡) 経済社会の変遷と税制の問題というのは結構古くて、新しい問題でして、この20～30年というタイムスパンで見ると結構いろいろなところが変わっていることがわかります。例えば経済構造に関していいますと、第3次産業の比率が非常に大きくなってきて、就業者数で見ると、約7割前後が第3次産業で就業しているというふうになってきています。租税特別措置等を使ったりするわけですが、第3次産業が非常に大きいとき、どういう効き目があるかという検討は必要かと思えます。

直近で言うと、税収構造の変化がすごいと思っております。いつの間にか国税の税目の中で消費税収が一番多くなったということになっていました。先ほど上村先生の方から tax morale、自発的納税意欲と訳すのですが、この話がありましたけれども、昨日ふと tax の反対なので、expenditure morale という言葉を勝手に考えつきまして、何かというと、財政赤字が今非常に多くて、ある意味危機的な状況にあると思うのですが、そういう中で歳出というものを必要なものに限って本当に税収というか、財政全体を見ながら、歳出の方を抑えていこうというふうな意欲というのを expenditure morale ともし定義すると、現在日本で expenditure morale というのは非常に低いということです。tax morale は高いけれども、expenditure morale は低いということになろうかと思えます。

経済社会の変化と税制の変化ということで、経済社会が変わったから税制を変化させたとい



う側面と、税制の方で経済社会構造を変えるという2つの側面があると思うのですが、前者について見ますと、この数十年で変わったことは何かともう1度振り返ってみると、コロナがそうなのですが、未曾有の社会経済危機に対する財政措置で、それが財政構造の極端な悪化を招いたということです。先ほど expenditure morale が低いと言いましたが、おれを刷れば、財政支出がいくらでも可能であるというような、ある意味錯覚というのが、政策当局を含めて、国民の間にも広まっているのではないかと。それはよく後世代への負担があるから財政構造の悪化を防ぎましょうということを言われるのですが、今のところ、借換債を発行して、それが消化できているという状況ですので、増税によって赤字を解消することにはなっていないので、一部ではやっている MMT という理論があるのですが、彼らが描いているような世界に今現在なっているということです。

変わらなかったものというのを考えることができて、所得税の税収調達機能が、報告でもありましたけれども、あまり上がっていないということです。片や、法人税の減税、税率の引き下げ等もあって、先ほど申しましたように、消費税の税収は非常に大きくなったということになります。それから、変えないといけないものという視点もあるかと思うのですが、これはまた後の議論で出てくるかもしれませんが、

事前と事後の政策評価があると思われます。いろいろな政策を実施する前に事前に評価をする。終わった後、実施した後にその評価をするということが必要だと思いますけれども、そういう評価をやらないという伝統がどうも変わっていないということが非常に気になります。

変えないといけないもののもう1つは、納税コストに対する意識が非常に低いということです。納税コストを1円の税を納めるのにかかる費用、納税者側にかかる費用をできるだけ抑えるということが世界のあらゆる国で政策目標になっているのですが、どうも日本ではそういう目標自体があまり立てられていないということです。変えてはいけないもの、最後ですが、租税原則に沿った税制改革というのがあります。これについては今後とも変えないで実施しないといけないと思っています。

非常に雑ばくな感想ですが、私からは以上です。

(林) ありがとうございます。いろいろな視点からお話しいただいたと思います。続いて、北村さんの方からお願いいたします。

(北村) 北村でございます。玉岡さんのおっしゃっている納税コストは確かにすごく感じる場所ですので、ぜひ税制改正等の際にはよくお考えいただいた上で創設されるといいなと思います。

私から全般を通じての感想ということで申し上げますけれども、私はあくまで企業の中の人間ですので、その行動原理としてはどうしても株主さんをはじめとする関係者の利益を最大化させるというのが第一になります。しかしながら、その一方で、企業行動によって与える社会的な影響、或いは持続可能な世の中を維持するという側面を考えると、無鉄砲に利益を追求する。すなわち租税負担を軽減するということが



だけがわれわれの目指すべきところではないと考えていまして、国を維持して、豊かにする。それがまずありきで、その中でわれわれのような会社の発展できるような、要は、長期的な観点で企業行動を取る必要があろうと思っております。

とはいえ、そういった視点で税制改正要望を出すにも、社会にどういう問題があって、どういう選択肢があるのかという事情を正しく把握しておかないと、結局は適切な行動を取れないわけですし、その点、先ほどダイジェストでご報告いただきましたように、会社税務をやっているだけでは到底思いつかないような切り口ですね。例えば世帯所得を世帯人数の平方根、ルートで割った等価所得という概念で人的控除を評価するとか、他には情報交換規定とプライバシー権が相互干渉する。それをどうやって解消できるというのを考えると、初めて出会う論点や事実が多かったものですから、この研究会でとても勉強できたような気分させていただいており、非常にありがたく思っております。

以上、感想でございます。

(林) ありがとうございます。上村先生、酒井先生から簡単に全部の報告をご紹介いただいて、二人のメンバーからも感想を頂きました。ここから少し登壇者それぞれのお立場や観点からということで話を深掘りしていきたいと思

います。場合によっては報告のテーマになかったところまで話が広がっていくかもしれませんが、まず最初にお二人の専門家の方にそれぞれの専門の観点から各報告についての感想やご意見があればお話しいただきたいと思います。これも上村先生から先をお願いいたします。

Ⅲ. 各報告への感想・意見

(上村) 関西学院大学の上村です。それでは、私の方から今回の財政学関係の各種の報告について感想ないし意見を述べさせていただきます。財政学関係については6つの報告があったわけですが、同じ財政学関係とはいえ、かなり幅広いテーマを持つ報告が6つあったわけで、それを網羅的に捉えて感想ないし意見を述べるというのはなかなか難しい作業です。しかしながら、できるだけ統一的な視点から、この6つの報告について振り返りたいと思っています。

〔財政学関係の報告が扱った税制〕各報告への感想や意見 (上村) (資料18)

最初に財政学関係の各研究報告が扱った税制を挙げてみます。扱われた税制は主に基幹税ということで、私の報告は税制全般だったのですが、林宏昭報告は所得税、八塩報告は法人税と所得税、足立報告は税制全般、林亮輔報告は所得税、富田・玉岡報告は税制全般と特に消費税ということでした。従って、基幹税である所得、法人、消費の税金が主に扱われたということなので、これら基幹税に何らかの課題がまだ存在するというを示唆されていると思います。

〔社会・経済環境の変化をどうとらえるか①〕各報告への感想や意見 (上村) (資料19ページ)

各報告において社会・経済環境の変化とはどのように扱われたか、これについて考えてみま

資料18

財政学関係の報告が扱った税制

・扱われた税制は主に基幹税

- 上村報告・・・税制全般
 - ・「経済危機局面における財政再建と税制」
- 林宏昭報告・・・所得税
 - ・「これからの所得控除を考える」
- 八塩報告・・・法人税と所得税
 - ・「中小法人による「欠損法人問題」と近年の法人税率引下げについて」
- 足立報告・・・税制全般
 - ・「経済ショックと税制改革－国際比較－」
- 林亮輔報告・・・所得税
 - ・「所得税の収収調達能力に関する考察」
- 富田・玉岡報告・・・税制全般と消費税
 - ・「納税意欲を考えた税制改革」

資料19

社会・経済環境の変化を どうとらえるか①

・社会・経済環境の変化⇒税制

- 上村報告・・・マクロの税収の変化
 - ・「経済危機局面における財政再建と税制」
- 林宏昭報告・・・等価所得の変化
 - ・「これからの所得控除を考える」
- 八塩報告・・・
 - ・「中小法人による「欠損法人問題」と近年の法人税率引下げについて」
- 足立報告・・・マクロの税収の変化
 - ・「経済ショックと税制改革－国際比較－」
- 林亮輔報告・・・
 - ・「所得税の収収調達能力に関する考察」
- 富田・玉岡報告・・・
 - ・「納税意欲を考えた税制改革」

資料20

社会・経済環境の変化を どうとらえるか②

・税制⇒社会・経済環境の変化

- 上村報告・・・
 - ・「経済危機局面における財政再建と税制」
- 林宏昭報告・・・
 - ・「これからの所得控除を考える」
- 八塩報告・・・税率差によるインカムシフティング
 - ・「中小法人による「欠損法人問題」と近年の法人税率引下げについて」
- 足立報告・・・
 - ・「経済ショックと税制改革－国際比較－」
- 林亮輔報告・・・イロージョンの変化
 - ・「所得税の収収調達能力に関する考察」
- 富田・玉岡報告・・・消費税増税時の租税抵抗の変化
 - ・「納税意欲を考えた税制改革」

資料21

租税原則との関連

- ・ 公平
 - 上村報告「経済危機局面における財政再建と税制」：世代間公平
 - 足立報告「経済ショックと税制改革－国際比較－」：世代間公平
 - 林宏昭報告「これからの所得控除を考える」：世帯間の公平
 - 林亮輔報告「所得税の収収調達能力に関する考察」：所得階層間の公平
- ・ 中立
 - 林宏昭報告「これからの所得控除を考える」：世帯間の中立性
 - 八塩報告「中小法人による「欠損法人問題」と近年の法人税率引下げについて」：税制間の中立性
- ・ 簡素
 - 富田・玉岡報告「納税意欲を考えた税制改革」

した。この点は2つの方向性があると思います。先ほど玉岡先生が言われたことと私の考え方は結構似ていて、財政学者は同じように考えるのだなと思いました。1つ目は、社会・経済環境の変化が税制に与える影響と考えるパターン、2つ目は、税制が社会・経済環境の変化に影響を与える。この2つのパターンがあると思うわけですが、まずは社会・経済環境の変化が税制に与えるという立場の報告についてまとめてみました。私の上村報告は社会・経済環境の変化が例えばマクロの税収をどういうふうに変化させたのかを考察しています。この点は足立報告も同じです。林宏昭報告はさまざまな世帯を考えることで、これを等価所得の影響として分析をされていると思います。

〔社会・経済環境の変化をどうとらえるか②〕 各報告への感想や意見（上村）（資料20）

2つ目のパターン、税制が社会・経済環境を変化させるという立場ですけれども、八塩報告はまさに所得税と法人税の税率の差によってインカム・シフティングは起こっているかどうかということを分析されています。林亮輔報告は所得税のイロージョンで税収がうまく確保できていないということを分析されています。富田・玉岡報告は、例えば消費税の増税時の租税抵抗の変化を捉えているということです。

〔租税原則との関連〕各報告への感想や意見（上村）（資料21）

次に租税原則との関連性から各報告の立場を考えてみました。租税原則には公平・中立・簡

資料22

各報告の分析手法

- エビデンス（データ）にもとづく議論
 - － EBPM（Evidence-Based Policy Making）
- 何らかの比較による分析
 - － 上村報告「経済危機局面における財政再建と税制」：リーマンショックや東日本大震災と新型コロナウイルス感染症の比較
 - － 林宏昭報告「これからの所得控除を考える」：世帯間の比較
 - － 足立報告「経済ショックと税制改革－国際比較－」：国際比較
 - － 八塩報告「中小法人による「欠損法人問題」と近年の法人税率引下げについて」：2000年代と2010年代の税制の比較
 - － 林亮輔報告「所得税の税収調達能力に関する考察」：包括的所得税との比較
 - － 富田・玉岡報告「納税意欲を考えた税制改革」：雇用形態、政府への信頼度など
- 財政学の研究報告の特徴



6

素があるわけですが、まずは公平です。上村報告と足立報告は租税原則による位置付けがちょっと難しい研究ではあるのですが、財政再建を扱っているということでは世代間公平について考察されていると解釈できそうです。林宏昭報告は世帯と世帯の間の公平性、林亮輔報告は所得階層間の公平についても言及されていますので、そういうものと考えていると思います。中立に関しては、林宏昭報告は世帯間の中立性についても考察されていると解釈できますし、八塩報告は特にこれは間違いなく所得税と法人税の間の中立性の問題を扱っています。最後の簡素化については富田先生、玉岡先生の報告が簡素を扱った報告に該当するのではないかと思います。

〔各報告の分析手法〕各報告への感想や意見（上村）（資料22）

さらに各報告の分析手法ですが、幾つの特徴があります。1つ目は全ての報告についてエビデンスベース、データに基づく議論がなされているということで、いわゆる EBPM（エビデンス・ベースト・ポリシー・メイキング）が重視されているということだと思います。あとは何らかの比較による分析がなされているということも特徴だと思います。私の報告はリーマンショックとか、東日本大震災というような過去の経済ショックを手掛かりにして、新

資料23

主な政策提言の内容

- 税制による財政再建を進めるべき
 - － 上村報告「経済危機局面における財政再建と税制」
 - － 足立報告「経済ショックと税制改革－国際比較－」
- 所得控除による世帯間の公平・中立の確保を
 - － 林宏昭報告「これからの所得控除を考える」
- 所得税と法人税の税率差に着目した改革を
 - － 八塩報告「中小法人による「欠損法人問題」と近年の法人税率引下げについて」
- 所得税における税収調達能力の回復を
 - － 林亮輔報告「所得税の税収調達能力に関する考察」：所得階層間の公平
- Tax moraleを高め、租税抵抗を低める改革の実施を
 - － 富田・玉岡報告「納税意欲を考えた税制改革」



7

型コロナウイルス感染症のショックの比較を行ったわけです。林宏昭報告は世帯間の比較をして、足立報告は国際比較、八塩報告は2000年代と2010年の税制の比較、林亮輔報告は包括的所得税というものをベンチマークにしながら、それとの比較、富田・玉岡報告は雇用形態、政府への信頼度などの比較をされています。こういった分析手法は財政学の研究報告の特徴かなと思います。

〔主な政策提言の内容〕各報告への感想や意見（上村）（資料23）

最終的には財政学はやはり政策提言をするというのが重要な課題ではあるので、それについてまとめてみました。上村報告と足立報告は税制による財政再建を進めるべきという立場です。林宏昭報告は所得控除による世帯間の公平・中立の確保を目指す。八塩報告は所得税と法人税の税率差に着目した改革を目指す。林亮輔報告は所得税における税収調達能力の回復を目指す。富田・玉岡報告は tax morale を高めて、租税抵抗を低めるような改革の実施をということで、私の方で勝手ながらまとめました。

以上が各報告へのコメントないし意見でした。非常に幅広いテーマを持つ報告を統一的な観点からまとめて、やや強引ではあるわけですが、全体像をわかりやすくするためにこのような取りまとめをいたしました。以上です。

資料10

テーマ「社会・経済環境の変化と税制」 ・・・租税法関係各報告

部	分野	タイトル	担当
1	所得税関係	退職時給付に関する課税上の問題点 ～国際的側面を含めて～	一高龍司
2	法人税関係	研究開発税制の展開	濱田洋
3	法人税関係	連結納税改革2020の評価と展望（再説）	小塚真貴
4	国際課税関係	EUにおけるプライバシー権・データ保護法制と 租税情報の交換	漆さき
5	消費税関係	EUにおける付加価値税の事例検討 ～仕入税額控除とインボイスを中心に～	酒井貴子
6	地方税関係	個人住民税の今日的課題	坂巻綾望

（林） ありがとうございます。では、引き続いて、酒井先生の方からもそれぞれの報告を踏まえて、感想なり、或いはご意見なりというのを頂きたいと思います。よろしくお願いします。

〔テーマ「社会・経済環境の変化と税制」・・・ 租税法関係各報告についてコメント〕 意見 交換資料（酒井）（資料10）

（酒井） 酒井です。私の方では租税法各報告について先ほど十分に論点を説明できなかった部分を主に掘り下げていき、報告準備で気づいたことなどについて話していきたいと思います。なお、スライドに挙げた項目を全て見ていくとなりますと、持ち時間を大幅超過しますので、適宜後回しや割愛をさせていただきますので、ご了承ください。

〔第1節一高報告「退職所得の課税問題」〕 意見 交換資料（酒井）（資料11）

では、まず一高報告についてです。退職所得は、ご存じのとおり、退職後の生活の糧となるもので、他の所得と比較して大幅に税負担軽減がなされております。1)の例に示しておりますとおり、大企業で大卒の平均退職所得が約2,300万円でありまして、例えば大卒から60歳定年までであれば、勤続38年ということで計算してみますと、所得税は6万円ほどで、住民税も

資料11

第1節 一高報告 ・・・退職所得の課税問題

1) 退職所得への租税優遇（所得税法30条、89条）

①退職所得控除の額・・・税務力調整 + ②二分の一課税・分離課税・・・平準化措置
・勤続年数が20年までの場合
40万円×勤続年数
・勤続年数が20年超の場合
70万円×勤続年数－800万円
例) 退職金2289万円、勤続38年の場合の税負担は？

2) 令和3年改正；短期退職手当の扱い（所得控除等無視、R4年～）

	退職所得500万円	退職所得5000万円	給与所得1250万円×4年
改正前	87万5000円	688万4000円	778万2000円
改正後	9万5000円	1630万9000円	(=194万5500円×4年)

合わせますと、税負担は約17万円程度となります。そうすると、退職所得が平均以下ですと、ほとんどあるいは全く税金がかからないというような状況です。ただそこで、本来は、給与所得との関係や退職後の年齢や担税力を考慮した内容とすべきとされています。

特に2)ですけれども、令和3年改正では収入金額から退職所得控除額を差し引いた残額のうち300万円超の部分について2分の1課税の対象外とする短期的な退職による課税逃れへの対処の範囲を役員以外にも拡大したというものでした。ここに一高報告で示された数字だけ取り上げ、表にしております。見ていただきますと、退職手当の金額が大きいくほど増税額が大きいくという結果となって、一番右端に示しております給与所得として平準化して支給されたときよりも、かなり税額が大きくなる厳しい結果となっております。このことについて給与所得として支給されたときの合計税額を目安に税額に一定の上限を置くべきことを提言されております。

〔第2節濱田報告「研究開発税制について」〕 意見 交換資料（酒井）（資料12）

第2節濱田報告で、1)研究開発税制は複雑であり、いかに修正するかという点を今後の課題等もされておりました。法人税の中でもより複雑な制度として組織再編税制がありますが、

資料12

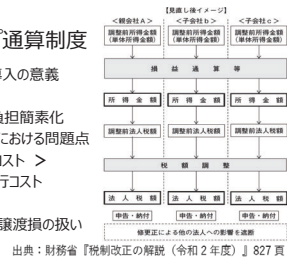
第2節 濱田報告 …研究開発税制について

- 1) 研究開発税制の複雑さ
 - ・HOYA事件（東京高裁令和4年3月30日判決）
分割後、試験研究費の特別控除に係る手続き欠如
- 2) 研究開発税制とパテントボックスなどについて（次ページ表）
 - ・税率引下げか、研究開発税制拡大か
 - ・知的財産からの収入に係る租税優遇の問題
 - …支出段階と収入段階の組み合わせ

資料13

第3節 小塚報告 …グループ通算制度

- 1) グループ通算制度導入の意義
 - ①申告作業の簡素化
 - ②修正の際の事務負担簡素化
- 2) 所得計算の個別化における問題点
連結納税制度の執行コスト > グループ通算制度の執行コストは本当か。
- 3) 繰越欠損金や株式譲渡損の扱い



それに絡んでの研究開発体制についても一言触れておられました。関連して、最近グループ内での組織再編後、試験研究費の特例が使えなくなった事例としましてHOYA事件があります。法人分割後に施行令で定められた一定の手続きを怠ったことから、分割後、試験研究費の特別控除ができなくなったということです。分割前までは認められていた特別控除が分割後に受けられず、企業にとっては思いがけず大きな税負担が生じてしまったという事例です。会社はこの手続きを定めた施行令は法律の委任の範囲を超えた違法があるとして、課税処分を取り消しを求めましたが、結局、第1審は組織再編前後で試験研究費の額の区分が合理的になされていたか、矛盾のないように計算されているかを認定する必要があることから、届け出を必要とする政令が法の趣旨に反するものではないとして課税処分を適法としました。控訴審でも地裁同様に会社側敗訴となっております。このような問題がありまして、多くの場合、節税の利用には手続きが紐づけられているので、利用に当たっては利用開始時だけではなく、組織再編時にも注意が必要となるということです。

2)の方は後回しとさせていただきます。

〔第3節小塚報告「グループ通算制度」〕意見交換資料（酒井）（資料13）

続いて、第3節小塚報告です。連結納税申告

では損益通算という大きなタックスベネフィットを与えながら、租税回避濫用を阻止しなければならず、おのずと複雑な制度となっております。代替して導入されたグループ通算制度により、具体的には申告時と修正や更生時の簡素化があったということが一般的な理解となっておりますが、濫用の可能性などへの対処も考えてみれば、新たな措置も必要で、複雑さはそれほど変わっていないのではないかと小塚報告では指摘されております。簡素化の措置がもたらすさらなる複雑さとデメリットを浮き彫りにした報告でした。具体的にはテクニカルな話になりますので、3)と併せ、割愛させていただきます。

〔第4節漆報告「情報交換制度の議論の背景」〕意見交換資料（酒井）（資料14）

第4節漆報告で経済社会の変化ということで、バックグラウンドを見てみますと、まず課税庁による納税者の情報収集については、アメリカで2008年スイスUBS事件を発端に海外への資産隠しに批判が集まり、アメリカでは2012年にFATCAという制度ができて、海外金融機関にグリーンカードホルダーを含むアメリカ人の口座がある場合の一定のものについて金融機関に対し、内国歳入庁（IRS）に情報提供しろという制度ができました。この当時、海外の口座を持つアメリカ人に対して海外の銀行から電話で口座を閉鎖しますかという個別の問い合わせ

資料14

第4節 漆報告

…情報交換制度の議論の背景

- 1) 近年拡大する自動情報交換制度
納税者に関する租税関連情報が大量に国家間でやり取りされる状況
課税庁による居住者の海外資産等の情報の把握
米国の場合) FATCA (金融機関対象) とFBAR (情報申告)
- 2) 租税分野におけるGDPRの適用
国際的情報交換もまたGDPRの適用対象
情報要請国と情報提供国の納税者保護レベルの違いの指摘
…関係者の手続保障を充実させる必要性

資料15

第5節 酒井報告

…インボイス制度の導入と比較法研究

- ・前段階課税の確保の違い
 - ①日本；来年10月から適格請求書等保存方式（インボイス制度）実施趣旨）軽減税率への対応 & 前段階課税の確保
適格請求書等発行事業者登録制度の導入
 - ②EU；インボイス方式；前段階課税の確保…EC指令203条、178条
（インボイスへの税額記載者による納付義務付け、インボイス保存要件）
登録制度＝課税事業者全体

せもかなりあったようです。

こういったように金融機関から課税庁への情報の流れという道筋がある一方で他方、FBARというのがありまして、アメリカ人自身が外国の口座に100万円以上の現金があればIRSに情報申告をしなければならないということで、海外の金融機関とアメリカ市民両サイドから海外資産の情報を集めているところなんです。この傾向は一気に世界に波及し、自動的情報交換制度と日本でも国外財産調書制度などが米国と比較して控えめながらも導入されております。一昔前は税務調査などで課税庁が「情報を取りに行く時代」が続いていたわけですが、その後「情報を出させる時代」と言われまして、個人の情報が課税庁に大量に移るということで、その情報の扱いや活用の問題だけでなく、今は納税者の情報に係るプライバシー権をどう守るかの段階になっておりまして、指摘のあった通り、まだ未発達なところについて今後、制度の拡充があるものと思います。その意味で漆報告は非常に発展性があると考えております。

2) については割愛させていただきます。

〔第5節酒井報告「インボイス制度の導入と比較法研究」〕意見交換資料（酒井）（資料15）

第5節酒井報告です。先ほど前段階課税の確保が日本とEUで違うと述べましたが、そのことを説明します。日本の消費税は複数税率採用

を契機としてインボイス制度を導入し、今後より前段階課税の確保が強化されることになっていきます。その理由の1つは適格請求書の記載の内容として税額が盛り込まれ、それを基礎に仕入税額控除を認めるようになるということ、もう1つは、適格請求書発行事業者、インボイスを発行できる事業者を登録制度にして、そこでは課税事業者に登録させるので、免税事業者からの仕入については仕入税額控除が認められないことになるからです。

他方のEUでは、インボイスに税額を書けるのは課税事業者に限られていまして、また、登録制度もあるにはあるのですが、課税事業者は全て登録しているというところで、登録番号もインボイスに記載がないといけないわけですが、さらに、インボイスに係る税額を書いた者がその税額を支払わねばならないという条文があります。これがEUのVATに係るEC指令203条であり、このような規定は日本はないです。203条については、課税取引の実態がなくても、インボイスに税額を記載したら、その者がその記載税額を支払う義務があるということにして、税収ロスを回避しているという解釈があります。また、EUの付加価値税を調和したものにするための指令において控除原則が基本原則と定められており、仕入税額控除が法的権利として明確に定められています。

日本では203条のような規定もなく、仕入税

第6節 坂巻報告 …住民税の今後の問題

- 1) 住民税の前年度所得課税の問題
 - ・例外的に退職所得は、原則、現年度分離課税
 - 理由) 退職直後に収入が大幅減少することが多く翌年度課税では負担重
 - …マイナンバー制度の充実による事務負担軽減で、他の所得も可能に
- 2) 二地域居住（デュアルライフ）の推進と住民税
 - ・二地域居住の推進；少子高齢化の中で持続可能な地域形成
 - 空き家対策にもなる
 - ・受益者負担の性質を持つ住民税を実態に合うようにどう課していくか
 - ・アメリカの州税は比較的実態に合わせたものだがかなり複雑

額控除が法的権利だと明文上明かにされたわけでもないの、EUの判例でいえば、例えば登録番号の記載のないインボイスでも、それに基づく仕入税額控除を認められる事例もあるということなのですが、これは日本では難しいと考えます。そういった法状況の違いを見極めていけば、特に登録制度は日本の消費税の前段階課税確保を支える制度でありますので、今後どれぐらいの強さで運用されていくのか。前段階課税、消費税の納付があるのに、インボイスの不備があるとき、仕入税額控除を認めるのか、認めないのか。柔軟な救済の道はないのか。導入後、紛争の際に着目しなければならないと考えております。

〔第6節坂巻報告「住民税の今後の問題」〕意見交換資料（酒井）（資料16）

最後に第6節坂巻報告です。この報告では個人住民税に言われる問題点が指摘されていて、よく言われる前年度課税問題ですけれども、こちらはスライドに書いてあるとおりですので、割愛させていただき、2)の方に移らせていただきます。

2) 二地域居住の推進と住民税についてです。コロナ禍で二地域居住が進み、また、これにより少子高齢化の中で持続可能な地域形成に役立ち、空き地対策にもなるということで、国交省を中心に推進されてきておりますが、坂巻報告

が指摘するように、受益者負担の性質を持つ住民税を実態に適合するようにどう課すかが問題となってきます。これに対しアメリカの州税は比較的実態に合わせた制度を持っているということなのですが、ただ、複雑なので、導入は難しいと私は思っております。実際に二地域居住では住居にお金がかかりますし、移動に体力も時間もかかるので、何か後押しする仕組みなしには二地域居住は広がらないのではないかと考えております。二地域居住に係る地方税の問題については財政学の先生方でのどのようにお考えか聞いてみたいところではあります。

いずれの報告も発展性のある内容で、全てに言及できないのが残念ですが、要点は示せたかなと思います。以上です。

（林） ありがとうございます。では、個別の報告へのご感想ということで、玉岡先生、北村さんから一言いただけたらと思います。まず玉岡先生、よろしくお願いします。

（玉岡） 個別というよりは全体的なコメントになってしまうかもしれないのですが、上村先生のコメントを受けまして、私なりに考えたことをお話ししたいと思います。

〔財政は税の中だけでなく経済社会全体の中で考えるべし〕

先ほど述べましたように、現在、非常に経済社会が変動しておりまして、かつて経験したことのないような社会の状況になっていると思います。実はこのような状況になったのは今回だけではなくて、例えば第1次世界大戦後なんかもそうでしたし、第2次大戦後も経済社会がすごく混乱して、財政構造も非常に変わりました。そういう点では似ているところがあります。その当時、どんな議論があったかという、われわれは財政屋ですので、今、税制の問題を扱っ

ているわけですが、税の問題を税の中だけでどうしても考えてしまうということになってしまいます。実は税の問題を考えるという前に経済社会がなぜ変動したかというのを考えないといけないということで、この20年ぐらいでいうと、失われた20年とか、失われた30年とか言われていますけれども、社会現象ですので、自然現象とは違って、必ず原因があるわけです。政策評価が必要という話をしましたけれども、ある政策によって意図的にというか、或いは意図せずにかもしませんけれども、成長が非常に止まって、1人当たりの所得も非常に下がって、雇用形態も非常に変わってしまった。ある意味何というか、経済成長の鈍化や所得の減少は必然的にもたらされたというような側面があると思います。

では、税の中だけで税の問題を考えるのではなくて、どうするかというと、経済社会全体との関わりで財政を考えるということです。今回の共通テーマに掲げられた理由の1つだと思うのですけれども、1つは、先ほど歳出の話をしましたけれども、歳出がどうあるべきかということ、片方できちんと考えないといけない。それと並行して、ずっと明治以来行われているのですけれども、予算改革論という議論があって、決算の結果を予算編成に反映できていないという100年以上変わっていないことがあるのですが、いいかげん変えないといけないと思っています。

消費税収が一番大きくなったと言ったのですが、基幹税をどうするか。やはり所得税が基幹税であるべきなのか。法人税収は増減を繰り返しますけれども、法人税にもやはり一定程度の役割を果たしてもらおうのか。あとは税ではありませんけれども、社会保障の負担をどうするかということが非常に問題かなと思います。

先ほど北村さんから納税コストの話が大事だとおっしゃっていただきました。税務行政の形がどうあるべきかという議論は進んでいないので、進めた方がいいかなと思っています。最近、

税務行政のデータベースというのがOECDを中心に作成されていて、日本もちろんその対象に入っているのですけれども、あまり喜ばしくないような数値が載せられていまして、納税者の視点で納税コストを下げる。それはひいては徴税側のコストも引き下げることにつながるのではないかなと思っていますので、その点について今後もっと研究も含めて、事実の調査も含めてやらなければいけないかなと思っています。

最後ですけれども、経済社会が変化して税制・財政構造が変化しているのですけれども、今世紀末ぐらいになると、日本の人口が半減するとか言われているので、そういうときに政府がどういうサービスをするべきか。それに合わせて税の負担はどうなるべきかということ、そういうことを見据えて、経済社会をどういう方向に変化させたいのかということについて、今からでも遅くはないので、議論を進めたらどうかなと思っています。

林先生、酒井先生の報告についても一言言ってよろしいですか。

(林) はい、どうぞ。

〔インボイス制度と脱税〕

(玉岡) 冒頭でインボイスの研究をしていると言いましたが、どうしても気になる点があって、一言だけ言いたいのですけれども、今導入に向けて、関係者の皆さんも非常に努力をされていて、まだ制度が変わるということを知らない方に対して広報等を一生懸命行っているみたいですが、マスコミを含めて、納税者側の問題を非常に重視していて、それはもちろん大事なのですが、実はインボイスで大変なのは、徴収する側が非常に大変でして、インボイスの歴史＝脱税との戦いの歴史と言い換えてもいいかなと思います。インボイスを用いたか

ら脱税が減るというのは完全に通念でして、インボイスを用いた脱税というのは非常に横行していて、それとどう戦うかというのが長い間の特に EU を中心とした歴史です。

日本に関していいますと、このたび適格請求書発行事業者のサイトができていまして、個別の発行事業者の情報が全部ダウンロードできるようになっていまして、びっくりしました。何が懸念されるかという、他国でもあったのですけれども、フェイクインボイス、偽のインボイスを発行するということが恐らく起こります。偽のインボイスを発行する事業者自体も現れます。そういうことが非常に懸念されますので、事業者情報のダウンロードはどうかと思いました。例えば EU などでは国内の事業者の取引であっても、リバースチャージという仕組みを用いたりして結構進んでいます。極端は中国の例なのですけれども、ゴールデンタックスプロジェクトというところで、本来インボイスを用いたら、クロスチェックといって、個別取引ごとにちゃんとチェックできないといけないのですけれども、クロスチェックを厳密に行おうとしました。ところが、今までの歴史ではクロスチェックはことごとく失敗しています。それを電子的に行うという取り組みを行っていますけれども、インボイスについて申請させて、その人が本当の発行者か。真性のインボイスであるのか。その発行したということを後からちゃんとチェックできるかどうかという仕組みを EU とかできちんと構築していますので、ぜひとも日本でもそういう仕組みを構築して、脱税が起こらないようにぜひともお願いしたいなと思っています。以上です。

(林) ありがとうございます。最後に提言もしていただきました。続いて、北村さんの方から、先ほども少し触れていただきましたが、個別の報告についてもう少しお話を頂けたらと思います。よろしくお願いします。

(北村) 私からは2点話をさせていただければと思います。

〔インボイス制度の運用〕

まず1つ目は、先ほどの玉岡先生の話ともかぶるのですが、インボイスに関しまして、酒井先生の方から報告があった部分、インボイス制度としては先行されている EU の欧州司法裁判所で幾つか争われた事例についてご報告があったところです。その中で特に印象に残っているのですが、形式的にはインボイス要件は満たさないけれども、実態を鑑みて、仕入税額控除が取れるといった判決についてご紹介いただきました。一方で、実態はないけれども、形式は備えているといった場合にまで仕入税額控除を認めるような判決もありましたが、結局のところ、EU においては形式的な安定性を確保しているということはもちろんですけれども、先ほども話題に出ましたが、前段階課税を差し引くという付加価値税としての実質について信頼性を確保するという運用がなされているのだろうなということを強く感じました。

その前段階の課税を控除するというのは当然の権利というのは当たり前のことなのですが、いま日本の消費税課税事業者はインボイスの準備で疲れ果てておりまして、当然の権利であるとしても、少しでも形式が不十分であった場合に、その権利をまるまる失うような感覚になっているのではないかなと想像します。私も準備に当たってそういうふうに感じています。そのあたりは秩序維持ということで当然に形式の整備というのは必要なわけですけれども、必要以上に厳格になり過ぎないように EU の裁判例も加味いただいて、基本的に仕入税額控除は当然の権利なのだといった運用に落ち着くとありがたいなと思っています。これがまず1点です。

〔納税意欲〕

2つ目ですけれども、納税意欲、すなわち tax morale を考えた税制改革に関してですが、日本は tax morale が高いという話がありまして、また、リスク回避的な人は tax morale が高いといった分析結果もありましたけれども、日本人とか、日本企業というのはリスク回避的で、かつ納税意欲が高いのではないかというのを私の個人的感覚としても思うところです。BEPS とか、国際協調主義ということで、税制は国際的な標準に集約されつつありますが、しかしながら、地域等による tax morale の違いというのは現に存在していて、その地域等に応じた制度運用というのは考慮されるべきなのだろうと思っています。もちろん税率とか、税源浸食について国際的に協調するというのは前提ではありますが、その点、日本では、先ほどのインボイス関連でいいますと、消費税に関して帳簿等保存方式というのを採用してきました、こんな仕入税額控除の方法は世界でも珍しいのです。だから、ここらでようやく世界に合わせるのだという説明がなされることがありますけれど、これは見方によっては、通常はインボイスでしかなし得ないような仕入税額控除を、これまでレアな帳簿等保存方式でもって長らく運用できていたという、日本人の高い tax morale 故にと誇らしく言えるのではないかと考えています。つまるところ、tax morale、納税意欲の高い、低いというのを加味できるとすると、納税コストを思いの外安くできるとか、或いは案外高いコストがかかるということも予見できるわけでした、今後の税制を検討するに当たって、納税意欲というのも案外重要な要素になるのではないかと考えました。それから、研究会でのご報告で、ツイッターのつぶやき内容をビッグデータとして利用した上で分析したというものがございまして、なかなか新鮮でした。

(林) ありがとうございます。あと45分ぐらい時間が残されています。また繰り返し報告

内容に触れていく可能性もありますけれども、特に上村先生、酒井先生、お二人の研究者のお立場でそれぞれご専門をお持ちですので、ここで改めてグローバル化ですとか、或いはデジタル化といったものが進む中で今後の税制のあり方、或いは方向性についてお2人からご意見、今現在考えていることについてのお話を頂けたらと思います。各報告で触れられなかった部分でももちろん結構ですので、お二人の知見に基づいて論じて下さい。

Ⅳ. 間口を広げた意見交換

(上村) 関西学院大学の上村です。それでは、今回のシリーズ「社会・経済環境の変化と税制」を踏まえまして、私の方から今後の税制改革の方向性、又は今後の税制の課題について間口を広げた、今までの議論では、それほど触れられていないところも含めて、幾つかの問題提供をさせていただきたいと思います。

〔社会・経済環境の7つの変化〕間口を広げた意見交換 (上村) (資料25)

「社会・経済環境の変化と税制」ということを考えたときに、私は7つぐらいあるのかなと思っています。実際にもっとあると思うのですが、あえて7という数字にこだわってみました。こちらにあるとおりなのですが、1つずつ話をしたいと思います。

〔少子高齢化・人口減少と税制〕間口を広げた意見交換 (上村) (資料26)

第1に少子高齢化・人口減少と税制です。これは社会保障政策との関係が重要になってきます。今の社会保障は全世代型社会保障の構築を目指しています。昔のように社会保障というのは高齢者を現役世代が支えるという形ではなくて、全ての世代のための社会保障を全ての世代で支えるという形に切り替えていくということ

資料25

「社会・経済環境の変化と税制」

・社会・経済環境の7つの変化

- ①少子高齢化・人口減少
- ②働き方の変化・多様化
- ③所得・資産の格差拡大
- ④グローバル化・ブロック経済化
- ⑤デジタル化
- ⑥地方分権化
- ⑦構造的な財政悪化



2

資料26

①少子高齢化・人口減少と税制

- ・全世代型社会保障の構築が進展
- ・それを支える税制のあり方を模索すべき
- ・やはり消費税が重要な財源か？
－しかし消費税への嫌悪感はいまだ強い？
- ・消費税以外に社会保障財源は何があるか？



3

資料27

②働き方の変化・多様化と税制

- ・働き方の多様化が進展
－非正規雇用、フリーランス、副業・兼業の増加
－COVID-19を契機とする柔軟な勤務地の選択
- ・働き方の変化・多様化に中立な税制とは？
- ・労働の流動化⇒失業増加⇒経済活性化に向けた税制のあり方
－人的な能力の形成を促進する税制とは？



4

なのです。税制はそういった全世代型社会保障を財源面で支えるということになります。だとすると、全世代型社会保障を支える財源調達手段としてどのような税が望ましいのかという問題が出てきます。普通に考えると、全世代が負担する税が消費税なので、全ての世代で全世代型社会保障を支えるという理念を考えたときに、消費税はベストの税だと思います。しかし、富田先生、玉岡先生の報告にもあったように、消費税は日本では租税抵抗が非常に強い税です。そのため、税率を引き上げるにはかなりのコストと時間をかけなければなりませんし、今は10%ですが、5%の時代から10%に引き上げるのに20年以上かかっています。そのため消費税以外に社会保障財源に何があるのかということも議論していく必要があるのかなと思

っています。

〔②働き方の変化・多様化と税制〕 間口を広げた意見交換（上村）（資料27）

第2、働き方の多様化が進んでおりまして、それに税制を対応させる必要が出てきています。非正規雇用、フリーランス、副業、兼業が増加していますけれども、今後さらに増えていくと思います。非正規雇用を前提にした税制を変化させる必要があるわけです。あと、新型コロナウイルス感染症の拡大を契機として、柔軟に勤務地を選ぶとか、そういうことができる企業が増えてきています。大切なのは、こういった働き方、生活の仕方の多様化の変化に対して税制は中立的であるべきということです。林宏昭先生や林亮輔先生の報告にもあったように、所得税のあり方を再検討することが必要になってくると思います。さらに今後の展望として労働の流動化がますます進むと考えられます。労働の流動化は能力の高い人、そういう人材をより生産性の高い働き方に移していくということではとても重要なのですが、一時的に失業が増加する可能性があります。そこで、能力の形成ということも考えながら、教育訓練や能力開発が重要になってきますが、そういった人的な能力の形成の促進させるような税制とは何か。これを議論する必要があります。

資料28

③所得・資産の格差拡大と税制

- 所得・資産の格差拡大は進展しているか？
 - － 実際は高齢化の影響も大きい
 - － きっちりデータで把握することが重要
- 問題は富の世代間移転
 - － 機会の平等を逸脱する可能性
 - － スタート時点の平等は確保すべきでは
- 機会の平等を確保するための税制とは？
 - － ふたたび、相続税や贈与税、資産所得税について考察する必要があるのか？



5

〔③所得・資産の格差拡大と税制〕 間口を広げた意見交換（上村）（資料28）

第3に資産・所得の格差の拡大があるのだったら、それに税制を対応させる必要があります。所得格差・資産格差の拡大ですが、実際は高齢化による要因も非常に大きいと思います。高齢者になるほど、所得・資産の格差は大きくなるので、社会が高齢化すると、社会全体の格差は拡大するわけです、ですから、格差拡大の実態はきっちりデータで把握することが大切です。ただし私は、問題は富の世代間移転だと思っています。財政の悪化に伴って将来の社会保障に期待ができないということを考えていくと、富の世代間移転を進めることに一定の合理性があります。ただし、富の世代間移転ができる人というのは、高所得者や資産家にある程度限定されますし、機会の平等を逸脱する可能性があります。親が金持ちだから、子どもは努力せずに金持ちになるという社会で良いのかということです。スタート時点の平等をどうやって確保するのかということを考えないといけません。要は、機会の平等ということなのですから、そういった平等を確保するための税制とは何だということについて議論すべきかと思っています。今は相続税や贈与税、資産所得税についてやや関心が低くなっているように思われますけれども、再び考察する必要があるのではないかと思います。

資料29

④グローバル化・ブロック経済化と税制

- グローバル化とブロック経済化が同時進行
 - － デジタル化によるクロスボーダー取引、企業活動
 - － 戦争、紛争、エネルギー問題、不透明な国際社会へ
- 法人実効税率の引き下げが一服した法人税
 - － 次の法人税改革の展開は何か？もう十分か？
 - － 限界実効税率（intensive margin）と平均実効税率（extensive margin）の区別
- 脱炭素社会の実現
 - － ゼロカーボン社会を目指す税制のあり方は？



6

〔④グローバル化・ブロック経済化と税制〕 間口を広げた意見交換（上村）（資料29）

第4にグローバル化・ブロック経済化が同時進行する中での税制のあり方です。デジタル化によってクロスボーダー取引や企業活動が活発化しています。その一方で、ロシアの問題とか、戦争、紛争、エネルギー問題とか、不透明かつ不確実性の高い国際社会になりつつありまして、それがブロック経済化を引き起こすという懸念もあります。そういった中で税制を考えることも必要なと思います。八塩先生の報告にあったように、特に法人課税が課題になるように思いますけれども、法人実効税率の引き下げが一服した法人税ですが、これからの法人税改革の展開は何なのか。もう十分なのかという論点もありそうです。このとき、限界実効税率と平均実効税率の区別が重要で、限界実効税率は設備投資をどのぐらい行うのかという選択に影響を与える一方で、平均実効税率はどの資産やどの国に投資を行うのか、その選択に影響を与えられられています。そして、脱炭素社会の実現を考える必要があります。ゼロカーボン社会を目指す税制のあり方とは何かについて、地球温暖化対策税や車体課税のあり方について再検討を要すると思います。

〔⑤デジタル化〕間口を広げた意見交換（上村）（資料30）

資料30

⑤デジタル化

- デジタル化による経済活性化
 - オンライン取引、シェアリングエコノミー、ビッグデータ解析、革新的なイノベーションなど
 - 一方で、プラットフォーム企業の寡占化
- 付加価値向上、生産性向上に資するデジタル化を支える税制のあり方は？
 - 日本のデジタル化は生産性の向上につながっていないとの指摘

資料31

⑥地方分権化

- やや忘れられている感じはあるが、地方分権化をもう一度、掲げてゆきたい
 - 地域創生はもりあがったが課題は山積
 - 国からの交付金（地方創生推進交付金）の議論に矮小化され、税制の議論はほとんどなかった
 - 森林環境税、国際観光旅客税（出国税）
- 地方分権に資する税制とは？

資料32

⑦構造的な財政悪化と税制

- COVID-19対応もあり、政府債務残高対GDP比は第2次世界対戦終戦後を超えて最悪の水準
 - 新型コロナウイルス感染症対応地方創生臨時交付金
 - ほぼすべてを国債発行で対応、今後の債務返済はいかにあるべきか？
 - 東日本大震災の復興は特別会計で経理区分し、復興増税で対応
- COVID-19対応を除けば、構造的に財政赤字を発生させるのは社会保障
 - 社会保障を持続可能にする税制は？

第5にデジタル化における税制のあり方です。言うまでもなくデジタル化が急速に進展しています。オンライン取引、シェアリングエコノミー、ビッグデータ解析、革新的なイノベーションなどです。それらに対応した税制の考察が必要ですし、そのデジタル化によってプラットフォーム企業が寡占化しているという現状について何らかの対応が必要だと思います。その一方で、デジタル化にうまく対応できない企業も多くあります。そのための付加価値の向上、生産性向上に資するデジタル化を支える税制のあり方について考える余地があります。特に日本の企業のデジタル化は生産性の向上につながっていないという指摘があります。

〔⑥地方分権化〕間口を広げた意見交換（上村）（資料31）

第6に地方分権化に資する税制です。地方分権化についてはやや忘れていっていると言われる感があるのですが、個人的には重要だと思っていますので、掲げました。地方創生は盛り上がったわけですが、現実的には課題が山積しています。実際は分権化が進んでいません。国からの交付金の議論に矮小化されたわけですが、森林環境税や出国税を除いて、税制における議論はほとんどなかったわけです。ですから、地方創生に資する税制とはという議論を再び行うことも重要かと思います。

〔⑦構造的な財政悪化と税制〕間口を広げた意見交換（上村）（資料32）

最後です。第7に新型コロナウイルス感染症の対応もあって、政府債務残高対GDP比は第2次世界大戦終了後を超えて、最悪の数字になっています。この点に関しては足立先生と私の報告があったわけですが、政府は新型コロナウイルス感染症の対応は、地方創生臨時交付金によって対応してきたわけですが、この財源はほぼ全て国債発行ということになされました。今後の債務返済をどうするかという課題があります。そして、新型コロナウイルス感染症を除けば、構造的に財政赤字を発生させているのは、これは社会保障なのです。やはり社会保

障を持続可能にするための税制はどうあるべきなのかという点もあります。

以上が私からかなり間口を広げてしまっている意見交換になっていますけれども、私が準備した7つの変化です。だいたい広げ過ぎたと思いますが、全てコメントを頂くことは多分難しいと思いますが、幾つかの点について議論できればいいかなと思っている次第です。以上です。

(林) ありがとうございます。いろいろな問題点を指摘してもらいました。必ずしも今回の全ての報告で網羅できているわけではありませんけれども、研究会を引き続き進める中でいろいろな場面、場面で取り上げていけたらと思います。

では、引き続いて、少し間口を広げた議論ということで、酒井先生の方からお願いをしたいと思います。よろしくお願いします。

(酒井) 酒井です。よろしくお願いいたします。同様に租税法関係各報告について概括的にコメントしたいと思います。

〔(2) デジタル化・グローバル化の中での今後の課題〕意見交換資料(酒井)(資料43)

まず所得課税についてですが、働き方の変化や人材の流動化にどのように税制を適合させるかということで、先に見たとおり、退職所得では勤続年数が20年を超えると、1年当たりの退職所得の控除の金額が急増する仕組みで、20年を超えた場合に特に勤務継続の誘導になりかねないというような指摘も可能だと考えています。ただ、もともと政策的に平均的な退職所得への非課税という方針があります。この方針は終身雇用や年功序列が維持されていた時代のものなので、それが崩れた今、整合的な政策について検討が進められなければならないのかもしれない。

資料43

(2) デジタル化、グローバル化の中での今後の課題

- ・所得課税(住民税含む)の分野(一高報告、坂巻報告)
 - …働き方の変化、人材の流動化等にどのように税制を適合させるか
- ・法人課税の分野(濱田報告、小塚報告)
 - …コロナ禍とイノベーション(人材確保等促進税制で十分か?)
 - …組織再編やグループ法人税制の複雑化の問題は深刻
- ・国際課税の分野(漆報告)
 - …情報交換制度の発展に伴い納税者の救済手段検討の必要性
- ・消費課税の分野(酒井報告)
 - …脱税への対処の必要性和、軽減対象課税資産の拡大も懸念

他方、アメリカでは老後の資産形成というのは個々人で行われておりまして、退職金については給与所得と同様な課税が行われています。イギリスでも1人当たり6個ぐらいの年金を持っているというような話も聞きましたし、複雑になっているところではありますが、それで行くと、日本でもiDeCoとか、NISAを通じて個人資産の形成の誘導があるところかと思っています。所得税の分野では所得税制の土台ができた時代とは働き方も大きく変化しています。労働環境や解雇規制も日本と他国で異なるわけですが、特に退職金課税については今回の一高報告によりさらなる検討が必要と考えた次第です。

次に法人税の分野では濱田報告と小塚報告がありました。まず濱田報告で少し言及されておられましたコロナとイノベーションとの関係について少し触れたいと思います。報告で言及された文科省管轄の研究所から出されたデータによりますと、コロナに対応するため、各企業はプロダクトイノベーションということで、2020年の1年間で全企業で3割ぐらいイノベーションがあったということだそうです。コロナ対応関連では業種にもよるところでありますし、これについて容易にコメントはできませんが、そのデータを見ていて印象的なのは、コロナにかかわらず、イノベーション活動のための阻害要因として投資や融資が不足したというよりも自社内における能力ある人材の不足を挙げている

資料37

第2節 濱田報告

…研究開発税制について

1) 研究開発税制の複雑さ

- ・HOYA事件（東京高裁令和4年3月30日判決）
分割後、試験研究費の特別控除に係る手続き欠如

2) 研究開発税制とパテントボックスなどについて（次ページ表）

- ・税率引下げか、研究開発税制拡大か
- ・知的財産からの収入に係る租税優遇の問題
- …支出段階と収入段階の組み合わせ

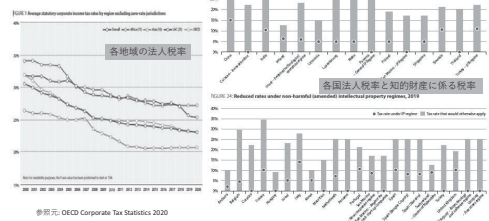
点です。令和3年から令和5年にかけての実施された人材確保促進税制では、一定増額のあった教育訓練費について税額控除をするなどといった対応もあったわけですが、グローバル化の流れの中では円安傾向と相まって、特に優秀なIT人材でしょうか、いい労働環境、いい給与を求めて他国に行く傾向が懸念されます。人材確保についての施策の更なる拡充が日本経済にとって重要な課題と考えております。グループ通算制度の導入では、実際にその簡素化に向けて一歩を踏み出したところなのですが、小塚報告ではさらに複雑化したところもあるという指摘がありました。

この濱田報告と小塚報告で共通して言われたのは、制度の複雑化があるので、できるだけ簡素化に向けた方向へという指摘がありました。このあたりは企業を基盤とした経済社会そのものが複雑化しておりますので、簡素化は一朝一夕には難しいと思います。ある程度複雑化したとしても、合理的・整合的な制度の構築が必要と考えております。

続いて、国際課税の分野では、漆報告で情報交換の発展から生じる納税者権利保護の指摘がありました。方向性としては日本に及んでくることを前提とした貴重な示唆を頂いたことと思っております。実はグローバル化とデジタル化に関係した国際課税のホットトピックスとしては、ご存じのとおり、デジタル課税とか、市場

資料38

2) について；税率引下げ競争と知財収入への租税優遇



国における課税権の話、最低税率の話があると思います。

〔第2節 濱田報告「研究開発税制について」意見交換資料（酒井）（資料37）〕

ここで先ほど後回しにした濱田報告の2つ目の項目について立ち返ってコメントしておきます。研究開発税制とパテントボックスの組み合わせについてです。研究開発税制の拡充と法人税の引き下げはトレードオフの関係にあり、日本では研究開発税制の方に力点を置く改正があったということですが、法人税率の引き下げは基本的には世界的傾向で、こちらのOECDの資料からとってきたグラフをスライドに示しているとおりです。

〔税率引き下げ競争と知財収入への租税優遇〕意見交換資料（酒井）（資料38）〕

そして、知財からの収入に対する税制優遇についても見ておくと、多くの国で低くなった法人税率よりもさらに低い税率が知財からの収入に適用されていることがわかります。こちらの右側のスライドの水色の上のところが法人税の税率ですが、赤いところが知財収入への税率です。中にはゼロ%というところもあり、これらは、字がつぶれて見えにくいかもしれませんが、いわゆる軽課税国と言われる国々です。

研究開発税制で初期投資段階の税負担を軽く

（２）デジタル化、グローバル化の中での 今後の課題

- ・所得課税（住民税含む）の分野（一高報告、坂巻報告）
 - …働き方の変化、人材の流動化等のように税制を適合させるか
- ・法人課税の分野（濱田報告、小塚報告）
 - …コロナ禍とイノベーション（人材確保等促進税制で十分か？）
 - …組織再編やグループ法人税制の複雑化の問題は深刻
- ・国際課税の分野（添報告）
 - …情報交換制度の発展に伴い納税者の救済手段検討の必要性
- ・消費課税の分野（酒井報告）
 - …脱税への対処の必要性和、軽減対象課税資産の拡大も懸念

10

〔(2) デジタル化, グローバル化の中での今後の課題〕意見交換資料(酒井)(資料43)

脱税に長年苦しむ EU でシステムの何が原因で脱税が横行するのかといいますと、一言でいえば課税庁側に納税者の取引情報が入ってくるのが遅いということが指摘されております。このあたりも先ほどご指摘があったとおりイン

[illegible]

〔主要国の付加価値税におけるインボイス制度の概要〕意見交換資料（酒井）（資料44）

— 96 —

〔(2) デジタル化、グローバル化の中での今後の課題〕意見交換資料（酒井）（資料43）

さらに複数税率の導入ということで、軽減対象課税資産の拡大も懸念されるということで、一言述べさせていただきます。最近のEUの動きなのですけれども、下限税率が5%を下回らないようにといったルールがありましたが、下限税率の引下げとその品目の拡大といった内容が2021年12月の改定でEC指令に盛り込まれております。背景には脱炭素化など、環境志向の製品等に係る付加価値税の税率を減らせるようになどといった配慮が指摘されているところです。この改定後、各国で税率改正の動きは見られませんが、さまざまな低い税率の設定が認められることになったので、脱調和のかじを切ったといえます。その際には、日本も複数税率を採用した点が引用され、複数税率排除のプレッシャーはなくなりつつあるというコメントをする論者もおりました。

EUでさらに細かな複数税率が出てきて今度は、その影響が日本に来ないとも限りません。日本ではインボイス体制が整ったとあって、今後軽減税率の対象品目の拡大につながらないよう注視していくべきであると考えております。このように、グローバル化社会では税制のいい面も、悪い面も影響し合っていくことと考えられ、われわれとしてはしっかりと比較法研究を行い、伝えていく努力が必要と考えた次第です。だいたい概括的な話になりましたが、以上です。ありがとうございました。

V. 総括

（林） 残された時間が25分ぐらいです。総括も含めて、玉岡先生、北村さんの方から一言お願いできますか。

（玉岡） 上村先生がきちんとまとめていただいたので、付け加えることはほとんどないのですが、論点が7つぐらいあったと思うのですが、少しだけ蛇足的に触れたいと思います。

〔紙ベースを電子ベースにするだけではないデジタル化〕

1つはデジタル化の話なのですけれども、現在大学でDXの担当をやっている、日々大変なのですけれども、よくあるのが手作業でやるのではなくて、デジタルにするという点ばかりが強調されるのですが、肝心なのはXの部分でして、そうすることによってどれだけ仕事の内容が変わるか。特に労働時間に対して影響があるか。労働時間を減らすか。より時間ができて、いいアイデアが生まれるか。その点の発想がないと、ただ単に紙ベースのものを電子ベースにするというだけの話ではない。同じことが税制のデジタル化、これは納税側、徴税側と両方あるのですけれども、Xの部分についてきちんと考えないと、かえって時間も、コストもかけてしまうということになりかねない。現実にはそういうことがあるので、税に関してもそういうことが起こらないようにしないといけないということです。

〔地方分権の基礎に立ち返った議論を〕

あと、もう1点だけ、古くて、新しいということで、地方分権の話なのですけれども、ちょっと人気がなくというか、下火になってきた感を私も受けているのですけれども、やはり大きな問題は、基礎からきちんと議論する必要があると思っています。地方分権に関して、分権という言葉は国の方から権力を分けるという意味で、あまり好きでないのですけれども、それはともかく、原点は何かというと、国と地方の役割分担というのがそもそもあって、それは仕事の内容をどうするか。事務配分というのですけれども、それと仕事の配分に伴って財源をどう割り振るか。どういう税を国に、どういう税を

地方に割り振るか。私がよく使う言葉で言うと、事務配分と財源配分の連立方程式を立ててそれを解くということです。戦後1回シャープ勧告のときにそういう方程式を書いて、一応解いたわけですが、その形は時がたつにつれて崩れてきました。今、未曾有の大赤字のこういう危機の状況の中でいま一度そういう連立方程式を設定するとすればどうなるか。解がそもそもあるのかということも含めて、基礎から議論しないといけないかなと思っています。簡単ですが、以上です。

(林) ありがとうございます。地方分権に関しては私もいろいろな場面で地方の役割と財源について議論をしてきました。大きな話でいうと、道州制の議論もしてきました。実際に実現するかどうかは別にして、道州制の議論では、大きな枠組みの検討の中で行政をどこがどのような財源で責任を持つべきかという観点での考察がありました。確かにおっしゃるように、そういう面が必要なのかなと思います。

では、続いて、北村さんの方から全体を通じて総論、或いは討論会を通じたご感想でも結構ですのでお願いします。

〔ゼロカーボン社会と租特〕

(北村) そうですね。上村先生の資料でちょっと気づいたことがありまして、ゼロカーボン社会を目指す税制のあり方というのは、特にわれわれ製造業の税務としては非常に注視をしているところでありまして、どこまで本気の政策にするかというところは図りかねるところではあるのですが、あくまで本気の政策であるとして、環境省は2050年にカーボンニュートラル実現と掲げておられるように、短期間の実現は不可能ですし、数十年という長期的な単位で取り組むしかない目標なわけですね。しかし、現行の日本の税制の枠組みですと、租税特別措

置法の中でインセンティブとして奨励するしかない。そうすると、租特はどうしても3年ぐらいの短期改正スパンになるわけですね。賃上げ税制のように、その時々の方々の影響を受けて、ころころ変わるという不安定な制度になりがちです。すなわち、企業側は長期的な取り組みとして成果を出しづらさという点を懸念しておりますので、ゼロカーボンについては、これは特別に、従来とは異なる枠組みで長期的な政策税制として導いていただけるとありがたいなと思っています。

(林) ありがとうございます。間口を広げた議論ということでお話を頂きました。そろそろまとめにかからないといけないタイミングになってきているのですが、まず中心的にご発表いただいた酒井先生と上村先生の方から、今日の討論会全体に関して感想なり、或いは研究会にとつての課題なりということをお願いいたします。

(上村) では、私の方から。いろいろ議論させていただいてありがとうございます。結局のところ、いろいろな課題がありますねというところが今回の討論の結論になってしまうように思っているわけですが、それとは別にやはり重要な点があるということを最後に言いたいと思います。つまり、やるべきことが多いのですが、それがしっかりできる環境整備をいかに進めるかもとても重要だということで、3つ挙げます。1つはデータの重要性です。もう1つはアジャイルですね。最後に多様性への対応です。

〔データの重要性〕

第1にEBPMという政策評価の考え方がとても重要なのですが、これは税制におい

でも同じだと思います。データに基づく政策評価と政策形成について日本はあまり得意ではなかったのですが、そういった議論をより一層進めていくべきですし、さらにデータを利活用できる環境をいかに整備するのかというところがとても重要で、私の評価ではやはりアメリカに比べると日本はそういった環境が、つまり、データの整備も含めて、なかなかまだまだ全然駄目だと思います。やはりそういう分析ができる土壌を整備していくことも大切だというのが1点目です。

〔アジャイル〕

2つ目のアジャイルですが、パンデミックを経たことで、デジタル化、働き方の改革とか、生き方の改革とか、大きな変化が今起こっているということを念頭に置かないといけないわけですが、社会が変わっていくときに、社会が変わっていると認識ができる国と認識できない国では恐らく制度設計に大きく差が出てくると思います。次の時代がどうなるのかということについて、時代に合った社会制度に税制も導入していかないといけないのですけれども、そのときに硬直的な政策決定プロセスがあることものがボトルネックになる危険性があります。今アジャイルな政策形成という考え方が出ていまして、アジャイルというのは素早いとか、機敏なとか、そういう意味ですけれども、こういうアジャイルな意思決定の下で税制をどういうように構築していくのかということも重要な考え方かと思っています。

〔多様性への対応〕

第3ですけれども、多様性への対応というのはとても今後大切になると思います。人口減少と少子高齢化というのは日本における最大の問題だと思いますけれども、持続可能性を高めるためにいろいろな試みがなされていますが、残念ながら決定打はありません。もちろん子育て環境の整備や移住促進とか、取り組みは進める

べきだと思いますけれども、それに応じて税制も変化させるべきですが、しかしながら、これは決定打ではないと私は思います。やはり決定的な政策は移民をどうするかということを真剣に考えないといけないと思っています。

今イギリスの有名校が日本の各地に校舎を建てているというのがニュースになっているわけですが、今後の日本社会はより一層国際化して、人口減少の懸念がいよいよ一層高まったときに移民に寛容な社会をどうやって形成するかという話が出てくると思います。そこでどこかの段階で移民政策が抜本的に変わったときに、変わる前の段階で税制をまた多様で国際的な人たちを日本に入ってくることを前提として受け入れていることで、それを満たすような税制にできるかどうか。公平性・中立性・簡素を満たすかどうか。あと、多様性の対応が非常に今後大切になってくると思うのです。

以上が、「社会・経済の環境の変化と税制の課題」ということで、今回のテーマと併せて、本日の討論会を経て思ったことです。以上です。

(林) ありがとうございます。では、酒井先生からもお願いできますか。

(酒井) ありがとうございます。今現在はVUCAの時代と言われて、2週間後も見通せないような、そういった時代かと思っています。本日の税財政の研究報告を改めて聞かせていただきまして、税財政に期待されていることは少なくないと改めて感じた次第です。

〔簡素で合理的な制度〕

特に上村先生のお話にもありましたとおり、グローバル化・デジタル化社会の中であって、どこの国に投資するかということで、選択の余地がさらに広がっている時代かなと思います。こちらの法人税関係の報告では制度が複雑なの

で、簡素化すべきという指摘が相次ぎました。確かに税率を下げる方向や優遇を拡大していく方向だけでなく、簡素で合理的な制度を用意しておくことが重要ではないかと考える次第です。よく言われるように、投資地としての魅力は制度的インフラにもあるのかなと考えております。

最近の動きで気になりますのは、やはり税制と社会の実態が合っていないのではないかとという指摘です。リーマンショックの後にもありましたが最近でも、大企業と分類できる企業が中小法人向けの優遇措置を利用しようとして減資するような動きも出てまいります。中小法人の定義を見直す必要があるのではないかと考える次第です。

〔比較法研究の重要性〕

冒頭では各報告は租税法学としてオーソドックスなアプローチが貫かれて、研究が進められておりますと申し上げましたが、最後を見いきますと、結論部分はバラエティーがあるように感じておりますので、そのことを少し最後に述べさせていただきたいと思います。ある報告ではグローバルな変化やグローバルな制度評価が可能となってきた中で日本の制度が不十分である点が明らかになってきたということでした。また、ある報告ではグローバル社会の中にあっては海外の制度を検討し、日本にどのような影響が及び得るかを知り、今何を議論していかないといけないかという視点の指摘がございました。

地方、他国の制度を知って初めて日本の制度の良さが評価できるとか、日本の制度の特徴がわかるといったことがありました。こういったところからは日本の制度のどこを強化していかなければならないかといったところのヒントを得られることができたのではないかなと思います。また、デジタル化やテクノロジーの取り込みの議論では、全体的に海外の方が進んでいるような印象があります。グローバル化した社会において、今更ながらではありますが、やはり

比較法研究は重要であると再認識した次第です。

本日報告させていただいたご研究はどれも発展性があるものでして、その面白さを十分にお伝えできたのか心配なところではあります。というのも、今日お話しさせていただいたのは、私の能力の限界もありまして、各先生方のご研究のごく一部に過ぎないというところにあります。私としては今回担当させていただきまして視野が広がり、自分の税法研究のサスティナビリティにも大いに役立つと実感した次第です。いい勉強の機会を頂きましてありがとうございました。お礼を申し上げます。以上です。

おわりに

(林) 4名の登壇者の皆さん、ありがとうございました。私はスケジュール的には最後に総括となっているのですが、私なりの感想を述べさせていただきます。そもそも「社会・経済環境の変化と税制の課題」というものすごく大きな共通テーマにしまして、始めたときには、これで最後のまとめの報告ができるのかなと思ったのですが、何とか今日の全体のまとめにたどり着けたと思っています。研究会で発表していただいた皆さん、本当に感謝いたします。

現在は、どうしてもいろいろな社会構造変化の中でこれに対応しないといけない、また別の問題に対応しないといけないということが次から次に出てくる。特に近年は、個々の課題に対して、対症療法的にターゲットを絞りながら改正を繰り返すことで、各税制が非常に複雑になってしまっているという印象を持っています。たとえば特定のグループや支出にメリットをもたらす税制は、政策的には財政支出や給付で対応することで税制は簡素なままにしておくという選択肢もあって良いと思います。

そもそも私自身の研究のスタートはバブル期前、1980年代後半から議論が始まったシャウプ

勧告以来とされる税制改革のときでした。

残念ながら、先日、金子宏先生がお亡くなりになりましたが、私が初めて金子先生と一緒したのはそのころでして、当時、木下和夫先生、橋本徹先生といった財政の先生と持たれた研究会の末席に加えていただきました。当時はバブルへと向かう時期で、そもそも日本の全体の税負担構造をどうするのか、それを望ましい方向へ変えていくにはどのような税制改革が必要か、といった非常に大きな問題意識がありました。その中で今申し上げた金子先生たちも含めて、財政学者と税法の先生方が一緒に集まって、研究会、勉強会、或いは改革案の設計に取り組んでいました。

その意味では私自身はこの研究会でほぼ半分財政学者と税法の先生方が関わって、研究会を持っているのは非常にありがたいことだと思っています。

もちろん先ほども話が出ていましたが、これからの方向性或いはあるべき姿について、統一して意見をそろえたりということは全くしておりません。その中で、それぞれにどういった問題があるのかということについていろいろな立場からお話しただいて、なるほどということがたくさんあります。

報告自体は毎回1時間取っております。1時間という、通常の学会発表なんかでは考えられない長い時間の報告をしていただいて、その後さらにその内容について1時間近く議論する場も設けております。本来『租税研究』でも、そういういろいろな意見の飛び交っているところも紹介できればいいのかもしれませんが、最終的に掲載するに当たってはできるだけその議論も反映しようとしています。これからの税制についていろいろな場面で検討をしていくための1つの材料に、我々の研究会と今日の討論会がなればいいなと思っています。

本日の内容に関してですが、上村先生から、今こんな問題に直面しているよということを改めて整理していただきました。それから、手法

については、古い私の昔話ですが、電卓を用いていろいろな計算をして、当時初めて出てきた表計算ソフトなんかでも使っていた時代と比べると、今は格段にいろいろなことができるようになっております。その中で現在は、先ほど上村先生の言われたデータをどう使うのかということが重要だと思います。明らかにしたいこと、或いは明らかにすべきことを明確にした上で、どのデータを使うのかということからきっちり考えて、制度の検討に当たって実証分析の結果を利用できたらいいなと思っているところです。

1点、中身の話に戻って申し訳ないですが、酒井先生から二居住地のところは財政の分野からの見解もという話がありました。これは地方分権とかの議論とも関係すると思います。地方税制のあり方として現在検討されていることは、例えば1人当たり税収が等しくなる、或いは歳入が等しくなることをとにかく目指していくとか、そのためにはこうした方がいいということがいろいろな税目ごとに積み重なっている状況です。一方で、私は、改めて住民の受益と負担という観点での考察が必要だと思っています。

受益と負担というのを考えたときに非常にすっきりするのは住民税なのですね。ただ、現実には、世帯の中に稼得者が複数いたり、或いは単身赴任とか、また単身赴任で海外に行っておられるとかというようなさまざまなケースが発生します。海外への単身赴任の場合には、給料は海外で振り込まれたりして、こちらの家族は場合によっては生活保護世帯のようなことになってしまう。もちろん生活には困っていないわけですが、このようなことも起きているのが現状です。

二居住地というと、それこそマイナンバーが機能をして、時間的なずれがなく、居住地と納税地がきちんと把握できればいいのだと思います。しかしながら、現状は1月1日の居住地で課税しているので、すぐに引っ越してしまうと生活の場と納税地とが合わないわけですね。これまではいろいろな人の動きがある中で、自

治体同士でお互いさまという部分もあったのか
もしれないですけども、本来住民が生活をして
いるところにそれなりに応じた税金を納める
というのが住民税の趣旨だと思います。また、
世帯が2分の1ずつ2地域で生活しているなら
ば2分の1ずつ納税が筋だとは思いますが、技
術的には非常にハードルが高い。このような問
題の検討が行われれば、それがまた地方分権と
いうような話にもつながっていくのだと思いま
すので、このあたりもぜひ研究会の中でまた詰
めた議論ができればいいなと思っているところ
です。

最後に私の方で少し地方税の話をさせていた
だきましたけれども、時間がちょうど予定して
いた時間になりました。いろいろな話が広がり

ましたので、聞いていただいている皆さんで、
この点は興味があったなというようなことがあ
ったかと思います。その点、もし何かご質問等
があれば、事務局の方にお伝えいただいて、そ
の報告を担当した者が必要に応じてお答えする
ようなことが可能かと思います。また、研究会
の方ではこんなこともテーマにできないかとい
うような、そのあたりについてのご意見もまた
頂けたらと思います。

多少は皆さんのご関心に合ったお話が出てき
たかなと思っておりますけれども、どうも2時
間ありがとうございました。登壇者の皆さん、
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74回 租税研究大会 (オンライン)

「社会・経済環境の変化と税制の課題」

各研究報告(財政学関係)の
簡単な紹介

関西学院大学経済学部
上村敏之

KWANSEI GAKUIN UNIVERSITY 1

資料2

社会・経済環境の変化と税制

- 統一テーマ「社会・経済環境の変化と税制の課題」は2021～2022年度のプロジェクト
 - この間の社会・経済環境の変化は極めて大きい
- 突発に生じる経済危機(短期)
 - 新型コロナウイルス感染症など
- 少しずつだが確実に進む変化(中長期)
 - 少子高齢化、所得格差、社会保障の増大など
- 税制はどのように対応すべきか

KWANSEI GAKUIN UNIVERSITY 2

資料3

第1節 上村報告
「経済危機局面における財政再建と税制」

- 経済危機局面の財政再建と税制について考察
 - 過去のデータ(特にリーマンショックと東日本大震災)によれば、大規模な経済危機は平均して6年に1回、経済危機のたびに財政は悪化
- 危機の後には平時が来ることを考慮して政策を考えるべき
 - 1)一時減税は恒久化すべきでない(財政再建が困難に)
 - 2)景気後退局面の消費税の増税は避けるべき
 - 3)新型コロナウイルス感染症対策は特別会計で区分経理を

KWANSEI GAKUIN UNIVERSITY 3

資料4

第2節 林(宏)報告
「これからの所得控除を考える」

- 所得税の人的控除については様々な改革が実施
- 人的控除について、世帯人員ごとの所得税負担を世帯所得(等価所得)の観点から分析
 - 1)世帯人員が多いほど税負担は低下だが、高所得層の1人と2人は税負担が同じ
 - 2)等価所得が高く、世帯人員が多いほど税負担は多いが、等価所得が低い階層において、世帯人員が多いほど税負担が低くなる
- 人的控除の設計には、所得や世帯人員のみならず、世帯所得の観点からの評価が重要

KWANSEI GAKUIN UNIVERSITY 4

資料5

第3節 八塩報告
「中小法人による「欠損法人問題」と近年の法人税率引下げについて」

- 所得税と法人税の税率差を利用した「インカム・シフティング」
 - 従来は「欠損法人問題」、近年は「法人税率と所得税率の逆転」→オーナーの節税行動は?
- 1)2000年代前半まで法人利益ゼロに集中
- 2)2010年代以降は集中が崩れる現象
- 税率差がオーナーの節税行動に影響
 - 軽減税率のあり方も見直す必要がある

KWANSEI GAKUIN UNIVERSITY 5

資料6

第4節 足立報告
「経済ショックと税制改革－国際比較－」

- OECD諸国が直面する新型コロナウイルス感染症の拡大への政策と税制改革
 - 米国・英国・独・仏における企業支援、雇用支援、家計支援、成長戦略、税(法人税・所得税・消費税)・社会保障政策と税制改革
- 各国の財政措置の効果
 - COVID-19ショックはSARS・リーマン・東日本大震災に比べ実質GDPは低下したが、倒産件数と完全失業率は低い
- 長期的に公的債務拡大への対応が重要
 - プライマリーバランス黒字化を目指した社会保障関係費を検討

KWANSEI GAKUIN UNIVERSITY 6

資料7

第5節 林（亮）報告

「所得税の税収調達機能に関する考察」

- 所得税の税収調達機能を「イロージョン」で検証
 - 徴収されるべき税収が徴収されていない現象
 - 「課税ベースのイロージョン」
 - 課税ベースの算定の段階で漏れているイロージョン
 - 約50%がCIT課税ベースから漏れている（低所得層ほど大きい）
 - 「税収のイロージョン」
 - 最大限徴収可能な所得税（包括的所得税CITを想定）から制度的に徴収できていないイロージョン
 - 約8割のイロージョンが所得控除、高所得層は分離課税が大きい
- 所得税は複雑な制度であるため、税収調達機能に及ぼす影響をシミュレーションによって見極める必要



7

資料8

第6節 富田・玉岡報告

「納税意欲を考えた税制改革」

- Tax morale（租税への抵抗感の緩和、納税意欲）を高める
 - 租税の負担感＝租税の3原則「公平」「中立」「簡素」、支出政策の透明性が関連（財政学者）
- Tax moraleの計量分析の結果
 - 政府への信頼度が低いほどtax moraleが低い
 - 自営業者は他の雇用形態よりもtax moraleが低い
 - リスク回避的な人ほどtax moraleが低い
- Twitterのデキストマイニング分析
 - 消費税の増税に対する抵抗感や嫌悪感、不安
- 納税コスト、政策の透明性が租税への抵抗感や納税意欲の低下を生じさせる
 - 手軽に納税できるシステム構築、いかに税が使われているかの明示



8

資料9

日本租税研究協会・第74回研究大会

税制基本問題研究会

租税法関係の各研究報告

概要

2022年9月15日（木）

大阪公立大学法学部

酒井貴子

1

資料10

テーマ「社会経済環境の変化と税制」

・・・租税法関係各報告

節	分野	タイトル	担当
1	所得税関係	退職時給付に関する課税上の問題点 ー国際的側面を含めてー	一高龍司
2	法人税関係	研究開発税制の展開	酒田洋
3	法人税関係	連結納税改革2020の評価と展望（再説）	小塚真啓
4	国際課税関係	EUにおけるプライバシー権・データ保護法制と 租税情報の交換	漆さき
5	消費税関係	EUにおける付加価値税の事例検討 ー仕入税額控除とインボイスを中心にー	酒井貴子
6	地方税関係	個人住民税の今日的課題	坂巻綾望

2

資料11

第1節

一高報告

「退職時給付に関する課税上の問題点ー国際的側面を含めてー」

- 退職所得の二分の一課税など軽減措置は、長期勤務への対価の一部累積たる性質と、退職後の生活保障という社会政策的配慮に基づくものと解されるが、退職後の拒税力に基づき判断されるべき
- 令和3年度改正では、短期的な退職による課税逃れへの対処の範囲を役員以外にも広げ、勤続5年以内の者が受ける退職手当等（短期退職手当等）では収入金額から退職所得控除額を差し引いた残額のうち300万円超の部分について二分の一課税の対象とした

→計算例の検討から、退職手当等の額が大きいほど税額が大きくなってしまいうので、給与所得として平準化して支給されたときの合計税額を目安に、税額に一定の上限を置くべきことを提言

・国際的な場面では、租税条約が退職金に係る具体的な定めを欠くので、退職所得課税が不明確。ただ年金での受取り時に源泉地免税となるため、一時支給の場合との差が大きく、条約改定時に再検討が必要と示唆

3

資料12

第2節

濱田報告

「研究開発税制の展開」

- 日本では2003年以降、厳しい経済環境を背景に経済界の要望により、試験研究費に係る税額控除制度を中心に研究開発税制が拡充
- 改正を経て、中小企業やオープンイノベーション向けのものなど種類も増え、一定の支出総額に一定率を乗じた金額を税額控除する総額型を基本としつつ、支出増額分に一定率を乗じた金額を税額控除する増額型も加わり、総額型との折衷的なものとなり、さらに、支出対象も拡大、税額控除上限の緩和も
- OECD報告書の国際比較では、研究開発費の増加という観点で研究開発税制の有効性が評価されるところ。日本では欧米諸国より中小企業への支援が少ないのは、赤字法人にとって利用できないから（大法人との比較で約5倍の差）
- 適用上の解釈問題を含め制度が複雑で様々な事務負担がある点など中小企業にとって利用障壁があるから、見直しの必要性あり

4

資料13

第3節

小塚報告

「連結納税改革2020の評価と展望（再説）」

- 連結納税改革（グループ通算制度）の特徴として、①簡素化を目的とした所得計算の個別化と、②組織再編税制との連続性確保、があることに着目
- ①は、メンバー各社が個々に計算しつつ、グループ全体での計算を行わなければならない局面について、計算の誤りが判明した場合、当初申告の値で固定化することで、他のメンバーでの修正計算を不要とする形で簡素化を達成
 - そのために生じ得る経済実体と税負担の乖離に伴う対応の必要性
- ②では、組織再編税制の適格要件と類似する要件の充足により、加入時における時価評価課税の不適用について、メンバー会社株式譲渡に係るベースの扱いと合わせてみれば、グループ全体を一つの会社と見立てることで損益通算を認めるものとした性格づけうる
 - そうすると①での計算やその他扱いとの間で不整合な点が生じ、解消が課題

資料14

第4節

漆報告

「EUにおけるプライバシー権
・データ保護法制と租税情報の交換」

欧州人権条約＝ECHR
欧州基本権憲章＝CFR
一般データ保護規則＝GDPR

- 租税に関する国際的情報交換は、OECDモデル条約26条にある①自発的情報交換、②要請に基づく情報交換、③自動的情報交換が基本
- プライバシー権を定めるECHR8条に関して一般に手続的権利が重視されるが、課税の文脈ではプライバシー侵害が認定されることはあまりないことから、手続的権利の明確化につなげていない
- 租税に関する国際的情報交換は、基本的にGDPRの適用対象となるが、データ主体（そのデータの対象となる者）の権利は、公共の利益の重要な目的を守るためGDPRに基づき制限されるところ、租税情報の特殊性から精緻な立法が今後必要
- データ保護については、それについて定めるCFR8条のもと判断されてきた
- GDPRに影響されるデータ保護法制は日本にも及び得るから、まずは情報流通インフラとして手続を整備し、租税の文脈での「情報プライバシー権」の位置づけなどを検討すべき

資料15

第5節

酒井報告

「EUにおける付加価値税の事例検討」

- 2023年10月からのインボイス制度の導入は、複数税率採用を契機とするが同時に前段階控除を確保することも意図され、適格請求書発行事業者登録制度も導入
- EU付加価値税の指令のもとで仕入税額控除は基本原則と位置付けられ、仕入税額控除を根拠づけるインボイスが正確であれば仕入税額控除を認める判例傾向。例えば、インボイスに登録番号の記載がなくとも前段階納付の事実を明らかにする正確なインボイスがあれば、仕入税額控除は認められるとの判断。
- しかし、実体の伴わない循環的取引であっても仕入税額控除を認めた事例では、日本にはない規定（EC指令203条）に基づく対応と分かった。
- 日本とEUでは前段階納付を確保する仕方が違うので、インボイスに基づく仕入税額控除の有無について今後あり得る日本での紛争解決にあたり、EU法との比較検討は参考とならうが、限定的でもある

資料16

第6節

坂巻報告

「個人住民税の今日的課題」

- 米国では、連邦所得税の金額を州所得税の計算に連動させるケースが多いが、それによると、連邦の政策が州所得税にも反映される点が懸念される
 - ⇔これに対し、日本では、所得控除や税額控除には地方税独自のものを用いるから、国の政策が地方税へ自動的に取り込まれるのを防いでいる点を評価
- 米国では、州所得税は居住地管轄及び源泉地管轄による課税を採用するため、国際課税の場合と同様に管轄の競合から二重課税排除の問題が生じる
 - また、年度途中で州をまたぎ転居があれば、申告上、居住者の期間と非居住者の期間を区別して、必要経費や人的控除等を期間按分するなどの必要がある
 - ⇔日本の個人住民税では居住地管轄のみを採るから簡便だが、二地域居住の推進にあたり個人住民税をどのように課するかの検討の際、アメリカ州税の議論は参考となる

資料17

（公社）日本租税研究協会
第74回 租税研究大会（オンライン）

「社会・経済環境の変化と税制の課題」

各報告への感想や意見
（財政学関係）

関西学院大学経済学部
上村敏之

 KWANSEI GAKUIN UNIVERSITY

1

資料18

財政学関係の報告が扱った税制

- 扱われた税制は主に基幹税
 - 上村報告・・・税制全般
 - 「経済危機局面における財政再建と税制」
 - 林宏昭報告・・・所得税
 - 「これからの所得控除を考える」
 - 八塩報告・・・法人税と所得税
 - 「中小法人による「欠損法人問題」と近年の法人税率引下げについて」
 - 足立報告・・・税制全般
 - 「経済ショックと税制改革－国際比較－」
 - 林亮輔報告・・・所得税
 - 「所得税の税収調達能力に関する考察」
 - 富田・玉岡報告・・・税制全般と消費税
 - 「納税意欲を考えた税制改革」

 KWANSEI GAKUIN UNIVERSITY

2

資料19

社会・経済環境の変化を どうとらえるか①

- ・ **社会・経済環境の変化⇒税制**
 - － 上村報告・・・マクロの税収の変化
 - ・ 「経済危機局面における財政再建と税制」
 - － 林宏昭報告・・・等価所得の変化
 - ・ 「これからの所得控除を考える」
 - － 八塩報告・・・
 - ・ 「中小法人による「欠損法人問題」と近年の法人税率引下げについて」
 - － 足立報告・・・マクロの税収の変化
 - ・ 「経済ショックと税制改革－国際比較－」
 - － 林亮輔報告・・・
 - ・ 「所得税の税収調達能力に関する考察」
 - － 富田・玉岡報告・・・
 - ・ 「納税意欲を考えた税制改革」

3

資料20

社会・経済環境の変化を どうとらえるか②

- ・ **税制⇒社会・経済環境の変化**
 - － 上村報告・・・
 - ・ 「経済危機局面における財政再建と税制」
 - － 林宏昭報告・・・
 - ・ 「これからの所得控除を考える」
 - － 八塩報告・・・税率差によるインカムシフティング
 - ・ 「中小法人による「欠損法人問題」と近年の法人税率引下げについて」
 - － 足立報告・・・
 - ・ 「経済ショックと税制改革－国際比較－」
 - － 林亮輔報告・・・イロージョンの変化
 - ・ 「所得税の税収調達能力に関する考察」
 - － 富田・玉岡報告・・・消費税増税時の租税抵抗の変化
 - ・ 「納税意欲を考えた税制改革」

4

資料21

租税原則との関連

- ・ **公平**
 - － 上村報告「経済危機局面における財政再建と税制」：世代間公平
 - － 足立報告「経済ショックと税制改革－国際比較－」：世代間公平
 - － 林宏昭報告「これからの所得控除を考える」：世帯間の公平
 - － 林亮輔報告「所得税の税収調達能力に関する考察」：所得階層間の公平
- ・ **中立**
 - － 林宏昭報告「これからの所得控除を考える」：世帯間の中立性
 - － 八塩報告「中小法人による「欠損法人問題」と近年の法人税率引下げについて」：税制間の中立性
- ・ **簡素**
 - － 富田・玉岡報告「納税意欲を考えた税制改革」

5

資料22

各報告の分析手法

- ・ **エビデンス（データ）にもとづく議論**
 - － EBPM（Evidence-Based Policy Making）
- ・ **何らかの比較による分析**
 - － 上村報告「経済危機局面における財政再建と税制」：リーマンショックや東日本大震災と新型コロナウイルス感染症の比較
 - － 林宏昭報告「これからの所得控除を考える」：世帯間の比較
 - － 足立報告「経済ショックと税制改革－国際比較－」：国際比較
 - － 八塩報告「中小法人による「欠損法人問題」と近年の法人税率引下げについて」：2000年代と2010年代の税制の比較
 - － 林亮輔報告「所得税の税収調達能力に関する考察」：包括的所得税との比較
 - － 富田・玉岡報告「納税意欲を考えた税制改革」：雇用形態、政府への信頼度など
- ・ **財政学の研究報告の特徴**

6

資料23

主な政策提言の内容

- ・ **税制による財政再建を進めるべき**
 - － 上村報告「経済危機局面における財政再建と税制」
 - － 足立報告「経済ショックと税制改革－国際比較－」
- ・ **所得控除による世帯間の公平・中立の確保を**
 - － 林宏昭報告「これからの所得控除を考える」
- ・ **所得税と法人税の税率差に着目した改革を**
 - － 八塩報告「中小法人による「欠損法人問題」と近年の法人税率引下げについて」
- ・ **所得税における税収調達能力の回復を**
 - － 林亮輔報告「所得税の税収調達能力に関する考察」：所得階層間の公平
- ・ **Tax moraleを高め、租税抵抗を低める改革の実施を**
 - － 富田・玉岡報告「納税意欲を考えた税制改革」

7

資料24

（公社）日本租税研究協会
第74回 租税研究大会（オンライン）

「社会・経済環境の変化と税制の課題」

間口を広げた意見交換
（財政学関係）

関西学院大学経済学部
上村敏之

1

資料25

「社会・経済環境の変化と税制」

・社会・経済環境の7つの変化

- ①少子高齢化・人口減少
- ②働き方の変化・多様化
- ③所得・資産の格差拡大
- ④グローバル化・ブロック経済化
- ⑤デジタル化
- ⑥地方分権化
- ⑦構造的な財政悪化



2

資料26

①少子高齢化・人口減少と税制

- ・全世代型社会保障の構築が進展
- ・それを支える税制のあり方を模索すべき
- ・やはり消費税が重要な財源か？
 - －しかし消費税への嫌悪感はいまだ強い？
- ・消費税以外に社会保障財源は何があるか？



3

資料27

②働き方の変化・多様化と税制

- ・働き方の多様化が進展
 - －非正規雇用、フリーランス、副業・兼業の増加
 - －COVID-19を契機とする柔軟な勤務地の選択
- ・働き方の変化・多様化に中立な税制とは？
- ・労働の流動化⇒失業増加⇒経済活性化に向けた税制のあり方
 - －人的な能力の形成を促進する税制とは？



4

資料28

③所得・資産の格差拡大と税制

- ・所得・資産の格差拡大は進展しているか？
 - －実際は高齢化の影響も大きい
 - －きっちりデータで把握することが重要
- ・問題は富の世代間移転
 - －機会の平等を逸脱する可能性
 - －スタート時点の平等は確保すべきでは
- ・機会の平等を確保するための税制とは？
 - －ふたたび、相続税や贈与税、資産所得税について考察する必要はないか？



5

資料29

④グローバル化・ブロック経済化と税制

- ・グローバル化とブロック経済化が同時進行
 - －デジタル化によるクロスボーダー取引、企業活動
 - －戦争、紛争、エネルギー問題、不透明な国際社会へ
- ・法人実効税率の引き下げが一服した法人税
 - －次の法人税改革の展開は何か？もう十分か？
 - －限界実効税率（intensive margin）と平均実効税率（extensive margin）の区別
- ・脱炭素社会の実現
 - －ゼロカーボン社会を目指す税制のあり方は？

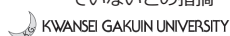


6

資料30

⑤デジタル化

- ・デジタル化による経済活性化
 - －オンライン取引、シェアリングエコノミー、ビッグデータ解析、革新的なイノベーションなど
 - －一方で、プラットフォーム企業の寡占化
- ・付加価値向上、生産性向上に資するデジタル化を支える税制のあり方は？
 - －日本のデジタル化は生産性の向上につながっていないとの指摘



7

資料31

⑥地方分権化

- やや忘れられている感じはあるが、地方分権化をもう一度、掲げてゆきたい
 - 地域創生はもりあがったが課題は山積
 - 国からの交付金（地方創生推進交付金）の議論に矮小化され、税制の議論はほとんどなかった
 - 森林環境税、国際観光旅客税（出国税）
- 地方分権に資する税制とは？

資料32

⑦構造的な財政悪化と税制

- COVID-19対応もあり、政府債務残高対GDP比は第2次世界対戦終戦後を超えて最悪の水準
 - 新型コロナウイルス感染症対応地方創生臨時交付金
 - ほぼすべてを国債発行で対応、今後の債務返済はいかにあるべきか？
 - 東日本大震災の復興は特別会計で経理区分し、復興増税で対応
- COVID-19対応を除けば、構造的に財政赤字を発生させるのは社会保障
 - 社会保障を持続可能にする税制は？

資料33

「社会・経済環境の変化と税制」

- 社会・経済環境の7つの変化
 - ①少子高齢化・人口減少
 - ②働き方の変化・多様化
 - ③所得・資産の格差拡大
 - ④グローバル化・ブロック経済化
 - ⑤デジタル化
 - ⑥地方分権化
 - ⑦構造的な財政悪化

資料34

日本租税研究協会・第74回研究大会
税制基本問題研究会

「社会・経済環境の変化と
税制の課題」
意見交換資料
(租税法関係)

2022年9月15日（木）
大阪公立大学法学部
酒井貴子

資料35

（1）テーマ「社会経済環境の変化と税制」
…租税法関係各報告についてコメント

冊	分野	タイトル	担当
1	所得税関係	退職給付に関する課税上の問題点 – 国際的側面を含めて –	一高龍司
2	法人税関係	研究開発税制の展開	濱田洋
3	法人税関係	連結納税改革2020の評価と展望（再説）	小塚真啓
4	国際課税関係	EUにおけるプライバシー権・データ保護法制と租税情報の交換	漆さき
5	消費税関係	EUにおける付加価値税の事例検討 – 仕入税額控除とインボイスを中心に –	酒井貴子
6	地方税関係	個人住民税の今日的課題	坂巻綾望

資料36

第1節 一高報告
…退職所得の課税問題

1) 退職所得への租税優遇（所得税法30条、89条）

①退職所得控除の額…拒税力調整 + ②二分の一課税・分離課税…平準化措置
・勤続年数が20年までの場合
40万円×勤続年数
・勤続年数が20年超の場合
70万円×勤続年数 – 800万円
例) 退職金2289万円、勤続38年の場合の税負担は？

2) 令和3年改正；短期退職手当の扱い（所得控除等無視、R4年～）

	退職所得500万円	退職所得5000万円	給与所得1250万円×4年
改正前	875000円	688万4000円	778万2000円
改正後	9万5000円	1630万9000円	(= 194万5500円×4年)

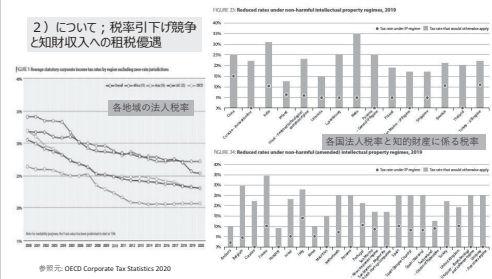
資料37

第2節 濱田報告

・・・研究開発税制について

- 1) 研究開発税制の複雑さ
 - ・HOYA事件（東京高裁令和4年3月30日判決）
分割後、試験研究費の特別控除に係る手続き欠如
- 2) 研究開発税制とパテントボックスなどについて（次ページ）
 - ・税率引下げか、研究開発税制拡大か
 - ・知的財産からの収入に係る租税優遇の問題
 - ・・・支出段階と収入段階の組み合わせ

資料38

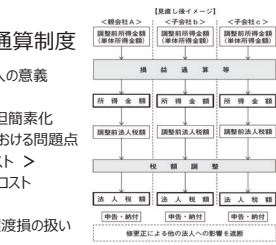


資料39

第3節 小塚報告

・・・グループ通算制度

- 1) グループ通算制度導入の意義
 - ①申告作業の簡素化
 - ②修正の際の事務負担簡素化
- 2) 所得計算の個別化における問題点
連結納税制度の執行コスト > グループ通算制度の執行コストは本当か。
- 3) 繰越欠損金や株式譲渡損の扱い



出典：財務省『税制改正の解説（令和2年度）』827頁

資料40

第4節 漆報告

・・・情報交換制度の議論の背景

- 1) 近年拡大する自動情報交換制度
納税者に関する租税関連情報が大量に国家間でやり取りされる状況
課税庁による居住者の海外資産等の情報の把握
米国の場合）FATCA（金融機関対象）とFBAR（情報申告）
- 2) 租税分野におけるGDPRの適用
国際的情報交換もまたGDPRの適用対象
情報要請国と情報提供国の納税者保護レベルの違いの指摘
・・・関係者の手続保障を充実させる必要性

資料41

第5節 酒井報告

・・・インボイス制度の導入と比較法研究

- ・前段階課税の確保の違い
- ①日本；来年10月から適格請求書等保存方式（インボイス制度）実施
趣旨）軽減税率への対応 & 前段階課税の確保
適格請求書等発行事業者登録制度の導入
- ②EU；インボイス方式；前段階課税の確保・・・EC指令203条、178条
（インボイスへの税額記載者による納付義務付け、インボイス保存要件）
登録制度＝課税事業者全体

資料42

第6節 坂巻報告

・・・住民税の今後の問題

- 1) 住民税の前年度所得課税の問題
 - ・例外的に退職所得は、原則、現年度分離課税
理由）退職直後に収入が大幅減少することが多く翌年度課税では負担重
 - ・・・マイナンバー制度の充実による事務負担軽減で、他の所得も可能に
- 2) 二地域居住（デュアルライフ）の推進と住民税
 - ・二地域居住の推進；少子高齢化の中で持続可能な地域形成
空き家対策にもなる
 - ・受益者負担の性質を持つ住民税を現実合うようにどう課していくか
 - ・アメリカ法の州税は比較の実態に合わせたものだがかなり複雑

資料43

(2) デジタル化、グローバル化の中での
今後の課題

- ・所得課税（住民税含む）の分野（一高報告、坂巻報告）
 - 働き方の変化、人材の流動化等のように税制を適合させるか
- ・法人課税の分野（濱田報告、小塚報告）
 - コナコ協とイノベーション（人材確保等促進制で十分か）
 - 組織再編やグループ法人税制の複雑化の問題は深刻か
- ・国際課税の分野（津波報告）
 - 情報交換体制の発展に伴い納税者の救済手段検討の必要性
- ・消費課税の分野（酒井報告）
 - 脱税への対処の必要性和、軽減対象課税資産の拡大も懸念

資料44

[illegible]

(注) 上記は、各国における簿記的取扱いの記載。なお、日本及び付加価値税の存在しない半国を除くOECD諸国ではインボイス制度が導入されている。

出典： https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/itn_comparison/110.pdf

出典： https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/itn_comparison/110pdf 23

資料45

主な参考文献

- ・本研究会各報告に採る月刊雑誌「租税研究」掲載の講演録とそこで引用の文献や各作成者の研究
- ・佐藤英明「過剰所得税課税と企業年金の課税についての覚書」|公法学会の方針、赤子：矢野吉久(上巻) | 1997年
- ・OECD Economic Tax Statistics 2020
- ・特選集「OECD 調査報告書」の期待と今後の方向 | 税研 34巻 2号
- ・増井和典「課税情報交換の交換と欧州八ヶ条約」|法政新報 123巻 11 - 12 頁 333頁
- ・中村直也「租税協定の交換と情報交換に関する「デジタルコネクト」と税務のグローバル化」
- ・溝口孝子「EU付加価値税の業務」(第2版) | (中央経済社)
- ・酒井淳子「即時決定による消費税の課税と課税一貫性税率と適格請求書等保存方式を中心とした租税協定の交換」21頁
- ・Robert A. von Bredereode, Policy Theory and Political Reality: VAT Rates in

資料46

日本租税研究協会・第73回研究大会
税制基本問題研究会

「社会・経済環境の変化と
税制の課題」
ご清聴ありがとうございました。

2022年9月
大阪公立大学法学部
酒井貴子

社会・経済環境の変化と税制の課題

(目次)

はじめに	1
第1章 財政学	
〔総論〕	2
〔各論〕	
第1節 経済危機局面における財政再建と税制	6
第2節 これからの所得控除を考える	9
第3節 中小法人による「欠損法人問題」 と近年の法人税率引下げについて	13
第4節 経済ショックと税制改革 ― 国際比較 ―	17
第5節 所得税の収調連機能に関する考察	21
第6節 納税意欲を考えた税制改革	26
第2章 税法	
〔総論〕	30
〔各論〕	
第1節 退職時給付に関する課税上の問題点 ― 国際的側面を含めて ―	33
第2節 研究開発税制の展開	37
第3節 連結納税改革2020の評価と展望（再説）	40
第4節 EUにおけるプライバシー権・データ保護法制と租税情報の交換	42
第5節 EUにおける付加価値税の事例検討 ― 仕入税額控除とインボイスを中心に ―	45
第6節 個人住民税の今日的課題	48
おわりに	52

令和4年9月

公益社団法人 日本租税研究協会

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、同年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メンバーを加えては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。近年は、研究会全体を通じて柱となるテーマを設定しています。これまで「税制改革」「租税原則」といったキーワードを念頭において研究報告を展開してきました。

2020～22年度は、研究会の統一テーマを「社会・経済環境の変化と税制の課題」と設定しました。2020年からは新型コロナウイルス感染症の拡大によって世界は大きな影響を受け、社会はさまざまな変革を迫られました。一方、日本では、長引く経済低迷からの脱却は課題であり続け、社会・経済環境の変化の中で「働き方改革」、「デジタル化の推進」等々対応するべき課題も山積しています。その中には、時代ごとに繰り返り取り上げられる「古くても新しい課題」も含まれますが、社会・経済の環境が変わっていく中で課題解決の施策にも変化が求められるということだと思います。

政府が果たすべき基本的な役割は時代を通じて不易なものだと思いますが、同時に社会・経済の変化への対応も求められます。財政運営に必要な財源となる税、そしてその仕組みである税制についても同様に、守るべき原則を大切にするとともに環境変化に応じた見直しが必要です。

本研究会ではこのような基本的な問題意識のもとで、各税制の今日的な課題と方向性について各メンバーが発表してきました。本報告書は、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上村委員、税法分野での報告は酒井委員に取りまとめをお願いしました。

研究会メンバーと事務局の皆様へ深く感謝いたします。

はじめに

このたびの税制基本問題研究会の統一テーマは「社会・経済環境の変化と税制の課題」である。2021～2022年度の2年間のプロジェクトだが、この間の社会・経済環境の変化は、すさまじいものがあった。言うまでもなく、新型コロナウイルス感染症の拡大であり、最近であればロシアのウクライナ侵攻である。私たちは、あらためてグローバルな社会の中で生きており、税制もまた、その変化に対応しなければならないことを実感した。

そして、突発的に生じる経済危機とは別に、私たちの社会・経済環境は少しずつだが、しかしながら確実に進んでいる変化もある。たとえば、少子高齢化の進展、所得格差の拡大、社会保障費や社会保険負担の増大、日本財政の悪化などである。中長期的に持続可能な社会を形成するために、税制はどのように対応すべきかについても考える必要がある。短期的な変化と中長期的な変化の違いはあるものの、社会・経済環境の変化に対応した税制の課題に取り組み問題意識のもとで、本報告書の第1章では、主に財政学、経済学の立場での検討がなされている。本章の構成は以下の通りである。第1節「経済危機局面における財政再建と税制」、第2節「これからの所得控除を考える」、第3節「中小法人による『大損法人問題』と近年の法人税率引下げについて」、第4節「経済ショックと税制改革―国際比較―」、第5節「所得税の税収調達機能に関する考察」、第6節「納税意欲を考えた税制改革」である。

以下、各節の要旨を掲載するが、社会・経済環境が大きく変化する時代に生きる私たちの税制も、その時代に合わせて臨機応変に対応しなければならないことが理解できるだろう。第1節から第6節では、それぞれの問題意識に合わせた対応のあり方についても言及されており、今後の政策のあり方の参考になると考えられる。

第1節「経済危機局面における財政再建と税制」

本論文は、新型コロナウイルス感染症の拡大という経済危機を契機として、経済危機局面における財政再建と税制について考察している。実のところ、大規模な経済危機は平均して6年に1回の割合で生じており、頻繁に発生している。このような経済危機に対応できるのは財政のみであり、経済危機のたびに財政は悪化する。

ただし、これらの経済危機は永久に続くわけではない。危機の後には平時が来る。したがって、経済危機のあとに景気拡大局面が来ることを考え、政策を考えておくべきである。リーマンショックと東日本大震災の際の経験を踏まえると、経済危機局面において一時的な減税を行うとしても、一時減税に留めるべきである。減税を恒久化すると財政再建が困難になる。また、そういった減税が効果的なのかの検証が重要である。景気後退局面の消費税の増税は避けるべきで、景気拡大局面に実施すべきである。新型コロナウイルス感染症対策には巨額の財政支出を国債発行で行ったが、その債務を特別会計で区分経理し、予算を透明化することが望ましい。

質 GDP が低下したものの、倒産件数と完全失業率は抑えられたきた。今後の長期的な課題として公的債務の拡大への対応が重要になる。COVID-19 による経済格差が拡大するなかで、税制へのあり方への再設計を行い、長期的な財政の正常化を検討する必要がある。

日本は、プライマリーバランスの黒字化を目指しているが、社会保障関係費が問題になる。給付と負担のバランスを回復するために、1) GDP 成長率を高めるか、2) 社会保障支出を見直すか、3) 国民負担の見直しが求められている。

第5節 「所得税の税収調達機能に関する考察」

所得税は基幹税であるが、累次に渡る税制改正により、税収調達機能が損なわれている可能性がある。そこで税収調達機能の観点から、イロージョン（徴収されるべき税収が徴収されていない現象）に焦点をあて、現行制度にどの程度のイロージョンが生じているかを検証した。先行研究によれば、課税ベースの算定の段階で漏れている「課税ベースのイロージョン」と、徴収可能な最大限の水増しから制度的に徴収できていない「税収のイロージョン」がある。最大限徴収可能な所得税を包括的所得税（CIT）と定義することで試算を行った。

試算によれば、CIT 課税ベースに対する現実の課税ベースは約 50%であり、約 50%が「課税ベースのイロージョン」として課税ベースから逃がっている。低所得層ほどイロージョンの程度が大きい。課税上の優遇措置は、高所得層ほど大きくなるが、数%程度でそれほどの大きなわけではない。「税収のイロージョン」のうち 8割が所得控除によって生じている。所得控除による税収減は低所得・中所得層に集中しているが、分離課税による減収は高所得層ほど大きくなっている。税収のイロージョンの主原因は所得控除と分離課税である。

所得税は非常に複雑な制度であるため、税収調達機能の観点から考える際には、それぞれの制度が税収調達機能に及ぼす影響をシミュレーションによって見極める必要がある。

第6節 「納税意欲を考えた税制改革」

少子高齢化や日本の財政状況を考えた場合、今後の税負担は増えてゆくと予想されるが、税負担を喜んで受け入れるものはほとんどいない。誰もが嫌がる税負担をいかに受け入れてもらうかは、日本財政の重要な課題である。租税への抵抗感の緩和、税を支払いたいたいという意欲、つまり納税意欲を表す Tax morale を高めることが必要である。

日本は他国よりも納税意欲が高いというデータもあるが、消費税の増税においては納税意欲が低下する状態も指摘されている。租税の負担感は、「公平」「中立」「簡素」という租税の3原則や、支出政策の透明性が影響していると、多くの財政学者が指摘している。そこで、租税に対する抵抗感や納税意欲の低下がどのような要因で引き起こされたのかを、計量分析とテキストマイニングを通じて検証した。

いくつかの仮説を設定して計量分析を行った結果、政府への信頼度が低い人ほど Tax morale が低い、自営業者は他の雇用形態の者より Tax morale が低い、リスク回避的な人ほど Tax morale が低い、以上の仮説が成り立つことが示された。さらに、消費税の増税に対して、どの程度の抵抗感を抱いているのかについて、Twitter のテキストマイニングを行って、消費税の増税に対する人々の抵抗感や嫌悪感、不安など、増税に対する抵抗の強さが感じられた。

第2節 「これからの所得控除を考える」

近年、特に所得税の人的控除（扶養、配偶者、基礎）については、様々な改革が行われてきた。人的控除について、世帯人員ごとの所得税負担を世帯所得（等価所得）の観点から見たとき、どのような調整がなされているかについて検討する。

給付所得階級別に社会保険料控除、生命保険料控除、地震保険料控除の適用割合を見ると、社会保険料控除は低所得者層を除いてほぼ 100%、生命保険料控除と地震保険料控除は給与が高いほど高い適用状況になっている。

給与収入を基準にすれば、世帯人員が多いほど税負担は下がるが、配偶者控除の適用の条件によって、高所得層は 1人と 2人（1人は配偶者）の税負担は同じになる。さらに等価所得を用いた場合、等価所得が高く、世帯人員が多いほど、税負担は多くなる。ただし、等価所得が低い階層においては、給与収入を基準にする場合と同様に、世帯人員が多いほど税負担が低くなる。給与収入と等価所得において、課税前後のジニ係数を計算したところ、2017 年税制よりも 2020 年税制の方が再分配効果は大きく、給与収入よりも等価所得の方が再分配効果は大きいことが分かった。

人的控除の設計については、所得や世帯人員のみならず、世帯所得（等価所得）といった多面的な評価が重要になる。

第3節 「中小法人による「欠損法人問題」と近年の法人税率引下げについて」

所得課税制度では、個人の所得に所得税、法人の所得に法人税が課税され、また個人の所得税率は給与や配当など所得の種類によって異なる。会社のオーナーは社長であり、役員であり、株主でもあることから、税率の低い所得形態に所得を移す「インカム・シフトリング」が行われている可能性がある。従来は「欠損法人問題」が存在したが、近年の法人税率の引き下げ、社会保険料率の上昇、所得税率の上昇により、「法人税率と所得税率の逆転」がオーナーの節税行動に影響を及ぼしたのかについて検証した。

「法人企業統計調査」の個票による分析によれば、2000 年代前半までは法人利益ゼロ近辺で分布の集中が起きていたが、2010 年代以降ではそれが崩れている。すなわち、2009 年の堅減税率引下げは前後で「法人税率と所得税率の逆転」が生じ、オーナーの節税行動に影響を与えた可能性が指摘できる。

したがって、軽減税率など中小企業への特例措置は、投資の促進などへの効果は小さく、むしろ大規模な節税を誘発することが指摘されている。この点の分析が必要であり、軽減税率の廃止も含めた検討が必要である。

第4節 「経済ショックと税制改革－国際比較－」

OECD 諸国が直面する新型コロナウイルス感染症の拡大への政策と税制改革について検討を行った。具体的には、米国・英国・独・仏における雇用・企業・家計支援、成長戦略、税（法人税・所得税・消費税）・社会保障政策ならびに各国の税制制度および税制改革について示す。

各国は様々な政策を実施するにあたり多大な財政措置を行ってきたが、それによって SARS・リーマン・東日本大震災の近年の経済ショックに比べ、COVID-19 ショックでは実

以上の分析によって、「納税コスト」「政策の透明性」が租税への抵抗感や納税意欲の低下を生じさせる要因である可能性が示された。手帳に納税できるシステムの構築や、どのような税が使われているかを明示することが重要である。さらに、租税・財政についての教育の普及も、今後の日本の税制の構築にとって重要な課題である。

財政学 〔各論〕

第1節 経済危機局面における財政再建と税制

関西学院大学経済学部 教授 上村 敏之

1. はじめに

新型コロナウイルス感染症は世界中で経済危機をもたらし、コロナショックによる経済危機は、世界各国の財政にも影響を与えている。とはいえ、経済危機の渦中にあっても、財政再建や税制のあり方を考える必要がある。

新型コロナウイルスの感染拡大のような経済危機が、どのぐらいの頻度で生じているかを考えると、意外に頻繁に経済危機は生じていることが分かる。日本で生じた経済危機をピックアップすれば、ニクソンショック、石油ショック、バブル崩壊、IT バブル崩壊、リーマンショック、東日本大震災、そして、新型コロナウイルスの感染拡大が挙げられる。1970 年から 2020 年までの 50 年間で 8 回、つまり平均して 6 年に 1 回は、経済危機に見舞われている。平均的には、6 年のうち 5 年は平時だが、1 年は経済危機となる。

このように頻繁に発生する経済危機は家計と企業を直撃し、主に対応できるのは財政だけである。ただ、経済危機が永久に続くわけではない。危機の後には平時が来る。経済危機の間は景気が後退するが、経済危機が去ると、景気は拡大する。

したがって、経済危機のあとに景気拡大局面が来ることを考え、政策を考えておくべきだろう。危機を脱した後に訪れる景気拡大局面も踏まえて、財政再建はどうあるべきか、税制はどうあるべきか、本稿では、特にリーマンショックと東日本大震災の経験を踏まえ、その後の景気拡大局面を含めた経済危機局面における財政再建と税制について考察する。

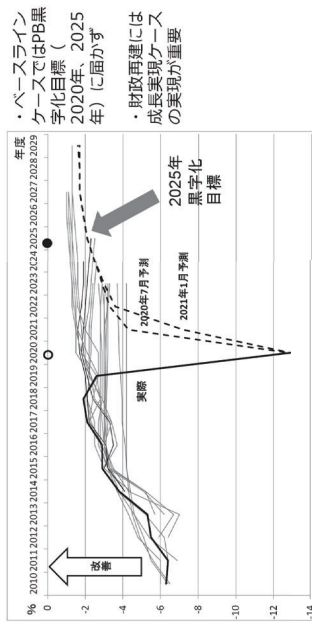
2. プライマリーバランス対 GDP 比と政府債務残高対 GDP 比

リーマンショックからの回復で、一時的にプライマリーバランスは改善したが、東日本大震災によって悪化した(図「国・地方のプライマリーバランス対 GDP 比の推移」参照)。しかしながら、アベノミクスが開始されると、プライマリーバランスは回復した。その際の歳出と税収の動向を調べてみる。

東日本大震災による一般歳出は、社会保障関係費、地方交付税交付金、中小企業対策費が大きく増加した。これは、新型コロナウイルスの感染拡大対策と同様の傾向である。また、景気拡大局面では、一般歳出の変化が小さくなる。これは、景気が回復しているにもかかわらず、歳出が減らず、行政改革が進まなかったということを表す。

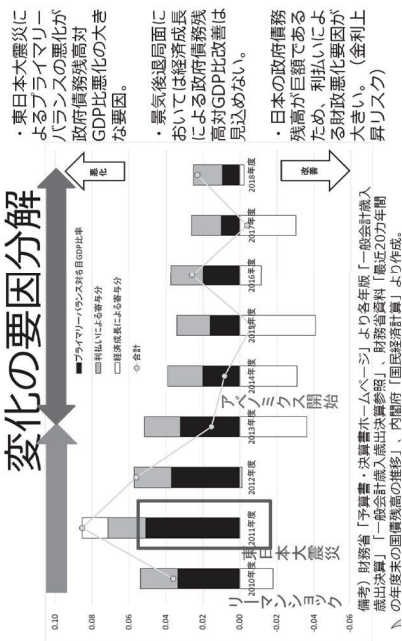
次に、税収について、税の種類別に変化の要因をみよう。リーマンショックから回復によって、法人税の税収の増加が、プライマリーバランスを改善させた。所得税によるプライマリーバランスの改善の貢献は小さい。2014 年度は消費税の増税によるプライマリーバランスの改善の効果が大きい。つまり、経済危機局面から脱して経済活動が戻ってきた場合、法人税や消費税の税収が増加する。2010 年度以降は、法人税の減税による税収減の累積効果よりも、消費税の増税による税収増の累積効果が大きく、それが財政再建に寄与した。

国・地方のプライマリーバランス対GDP比の推移：ベースラインケースと実際



備考）内閣府「中長期の経済財政に関する試算」より作成。2021年1月までを反映。

政府債務残高対GDP比の変化の要因分解



備考）財務省「予算書・決算書ホームページ」より各年版「一般会計歳入歳出決算」「一般会計歳入歳出決算要綱」「財政決算科「戦後20年間」の年度末の国庫残高の推移、内閣府「国民経済計算」より作成。

政府債務残高対 GDP 比の変化は 3 つに分離できる（図「政府債務残高対 GDP 比の変化の要因分析」参照）。プライマリーバランス対名目 GDP、利払いによる寄与分、経済成長による寄与分である。これらを用いて、リーマンショックと東日本大震災による政府債務残高対 GDP 比の影響をみる。

東日本大震災によるプライマリーバランスの悪化は、政府債務残高対 GDP 比悪化の大

きな要因であった。景気後退局面においては経済成長による政府債務残高対 GDP 比の改善は見込めない。日本の政府債務残高が巨額なので、利払いによる財政悪化要因が大きい。このことは、金利が上昇局面になったときに、政府債務残高対 GDP 比が上昇するリスクがあることを意味する。アベノミクス開始後は、経済成長による寄与によって、政府債務残高対 GDP 比が改善した。

3. 経済危機局面における税制改革

以上を踏まえて、経済危機局面における税制改革について考察する。

第一に、経済危機時点での政策的な減税を実施するとしても、一時減税に留めるべきである。経済危機は続くわけではなく、その後に景気拡大局面が来る。減税を恒久化するとは景気拡大局面で財政再建が困難になる。したがって、法人税や消費税の税率引き下げは避けるべきである。第二に、一時減税を実施するとしても、それが効果的かどうか、検証可能性を確保するべきである。狙いに沿った効果を持つか、補助金の方が優れていないか、事後的に検証できるようにしておく。たとえば、企業の DX を促進するには政策減税がよいのか補助金がよいのかについて、分析を事後的に可能とするべきである。第三に、景気後退局面における消費税の増税は避けるべきである。経済危機は貧困化をもたらすため、逆進性の高い消費税の増税は好ましくない。消費税の増税は、景気拡大局面になってから実施すべきである。

コロナ対策においては、国の一般会計では 2020 年度に 50 兆円を越える規模の補正予算が組まれたわけだが、この財源のほとんどは国債発行に頼った。今後、どのように返済してゆくかが問題になるが、東日本大震災の事例を参考にしたい。東日本大震災は 2011 年 3 月に起こっているが、その 1 年後に、東日本大震災復興特別会計が創設されている。この特別会計は、東日本大震災の復興に係る国の資金の流れの透明化を図り、復興債の償還を管理することが目的であった。復興債の財源として復興特別税が創設された。復興特別法人税、復興特別所得税、そして住民税の均等割の増税があった。

今回の経済危機においても、新型コロナウイルス感染症対策特別会計を設置し、対策費にかかる国債をコロナ国債として区分経理すべきである。その目的は予算の透明化である。東日本大震災に比べても、新型コロナウイルス対策費は巨額である。今後、どのように債務を償還するかが問題になるが、債務の規模を明確にしておくことが大切である。

第2節 これからの所得控除を考える

関西大学経済学部 教授 林 宏昭

1. はじめに

近年、特に人的控除に関しては、年齢によって扶養控除の金額の変更や、また所得水準によって配偶者控除や基礎控除が消失するといった改正が行われているが、その他の所得控除についてはかなり長い期間、税制改革の中で大きな議論が行われることなく推移してきている。

報告の主な目的は、所得控除の意義や現状を把握するとともに、人的控除については、世帯人員ごとの所得税負担を世帯所得（等価所得）という観点から見ればどのような調整になっているのかを示すことである。

2. 所得控除の概要

資料1は、現在の所得控除の一覧である。サラリーマンの給与所得を算出するための給与所得控除については今回は検討の対象外としている。

資料1
所得控除の一覧

雑居控除、医療費控除、社会保険料控除、小規模企業共済等掛金控除、生命保険料控除、地震保険料控除、寄附金控除、障害者控除、寡婦控除、ひとり親控除、勤労学生控除、配偶者控除、配偶者特別控除、扶養控除、基礎控除

日本国内に住所などがない、いわゆる非居住者の場合の所得控除は、雑損控除、寄附金控除、基礎控除の3つのみ。

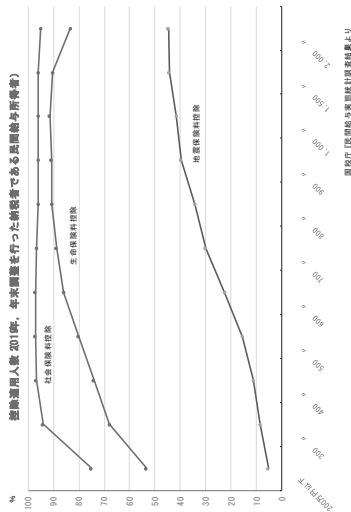
ここでは、各控除の制定時期と、それを巡る見解を主に税法研究者の論文を参考にまとめる。

3. 所得控除の適用状況

続いて、所得控除の適用状況について、国税庁の『民間給与実態統計調査結果（税務統計から見た民間給与の実態）』から、2019年の「年末調整を行った1年を通じて勤務した給与所得者」のうち、納税者である人のデータに基づいて、人数と金額について給与収入階級別に適用状況を見る。資料2で、給与階級ごとに各控除を適用している人の割合を見る。社会保険料については、低所得層を除いて適用割合はほぼ100%である。生命保険料控

除と地震保険料控除は給与が高い人ほど高い適用状況になっている。

資料2

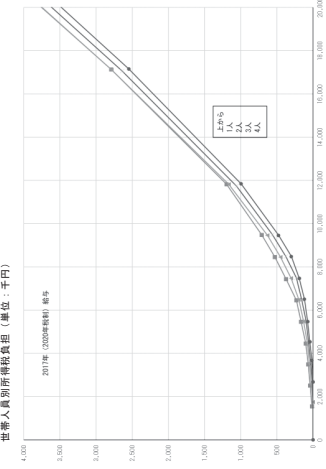


給与に対してどれだけのそれぞれの所得控除があるかを求めると、社会保険料控除については、社会保険料自体に上限があることから、その割合は所得が高くなれば下がる傾向にある。

4. 人的控除と所得税負担

ここでは、配偶者控除や扶養控除といった人的控除についての考察を給与収入と OECD等で用いられている世帯人員を考慮した世帯所得である等価所得を用いてその効果を考察する。給与に関するデータは2017年、税制は2017年のものと2020年のものを利用した（資料3～5は2020年税制による）。なお、計測にあたっては、関西大学大学院の田口方美氏の協力を得た。

資料3

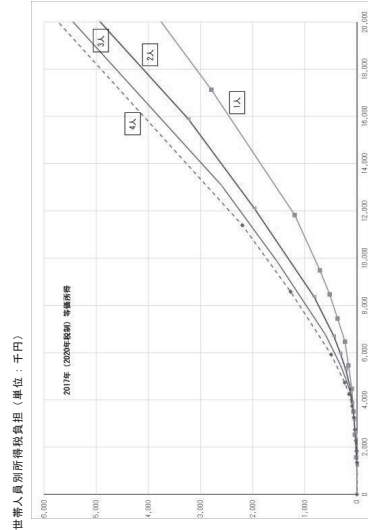


資料3で示されるように給与収入を基準にすれば、世帯人員が多いほど税額が下がるが、配偶者控除の適用の条件によって、高所得層は1人と2人（1人は配偶者）の負担が同じ

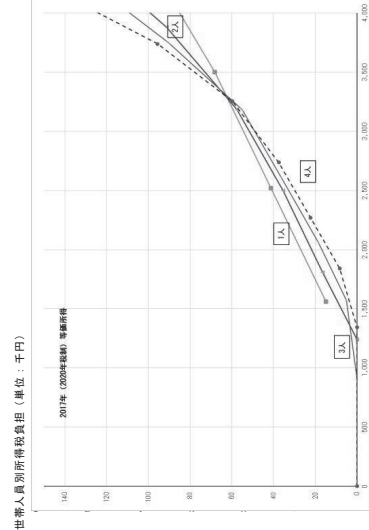
になる。

等価所得を用いた場合、特徴的なことは、資料 4 で示されるように等価所得の高い階層では、世帯人員が多いほど税負担が多くなっていることである。資料 5 は等価所得の低い階層だけと示して示したものであるが、この場合は、給与を基準とした場合と同様に世帯人員が多いほど税負担が低くなる。

資料4



資料5



給与所得者の分布状況と税負担から、課税前と課税後の不平等度が所得税によってどれだけ改善されるかを見る再分配効果は資料 6 のようにまとめられる。

給与収入をそのまま用いた場合、課税前のジニ係数が 0.287、そして 2017 年の税制を適用すると課税後が 0.262 ということで、ジニ係数を 8.8%程度縮小する再分配効果があったという結果になっている。税制改正によって給与の高い方で基礎控除や配偶者控除の適用がなくなることが考慮した 2020 年税制では、課税後のジニ係数が 0.2604 と 2017 年税制

よりも低くなっており、再分配効果が 9.5%で 2017 年税制よりも高くなる。

資料6

所得税による再分配効果 (20 歳の給与)

2017 税制 ジニ係数	給与 課税前 0.2876 課税後 0.2624 再分配効果 (%)	0.2876 0.2624 8.829	等価所得 課税前 0.2863 課税後 0.2589 再分配効果 (%)	0.2863 0.2589 9.583
	給与 課税前 0.2876 課税後 0.2604 再分配効果 (%)	0.2876 0.2604 9.4580		
2020 税制 ジニ係数	給与 課税前 0.2876 課税後 0.2604 再分配効果 (%)	0.2876 0.2604 9.4580	等価所得 課税前 0.2863 課税後 0.2589 再分配効果 (%)	0.2863 0.2589 9.583
	給与 課税前 0.2876 課税後 0.2604 再分配効果 (%)	0.2876 0.2604 9.4580		

等価所得で求めると、給与で求めるよりも若干ジニ係数は小さくなり、再分配効果で見れば、2017 年税制での 9.0%が 2020 年税制では 9.5%にまで高まることが示される。

5. まとめ

日本の所得税制は、シャープ勧告を基礎に構築され、1980 年代後半の「シャープ勧告以来」と言われる税制改革で税率構造が見直されたが、それ以降は、社会が直面する様々な課題に対応するために微調整が繰り返されてきた。改めて、税制の簡素さの追求も重視した税制改革論議の展開が必要で、その際、現在の税制の特徴や問題点を検討する上ではさまざまな現状分析が参考になると考えられる。

第3節 中小法人による「欠損法人問題」と近年の法人税率引下げについて

京都産業大学経済学部 教授 八塩 裕之

1 問題意識 一家族経営企業オーナーによるインカム・シフティングー

所得課税制度では、個人の所得に所得税、法人の所得に法人税が課税され、また個人の所得税率は給与と配当など所得の種類によっても異なる。家族経営企業のオーナーが、こうした所得形態ごとの税率差を節税に利用することが知られている。ポイントは、オーナーは会社の社長であり従業員であり株主でもあるため、事業形態や所得形態を比較的自由に変えて、税率の低い所得形態に所得を移すことができる点である。こうした節税は「インカム・シフティング」と言われ、世界中の研究者によって報告されてきた。本研究では、この問題に関する日本の実態を検討する。

日本では従来から、「欠損法人問題」が言われてきた。すなわち、中小法人の大半が欠損法人で法人税を払っていない問題であるが、この背後にオーナーの節税行動が存在すると主張があった。かつて日本の法人税率は高く、一方で給与に対する所得税は給与所得控除の適用で軽減されたため、事業で稼いだ所得をオーナーが法人に留保せず法人税負担を避け、それをすべて自身の給与で受け取ってしまう結果、多くの法人が欠損法人になっていると言われた（オーナーが受け取った給与の一部を法人に貸し付ければ、法人も資金調達できた）。

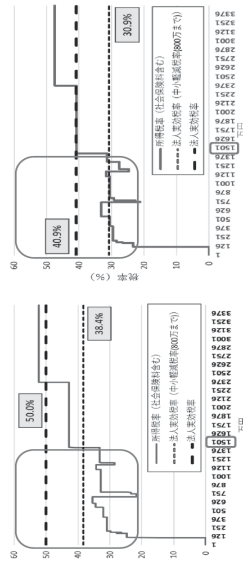
しかし制度的には、この状況は近年大きく変化した。すなわち法人税率は2009年以降、大きく下げられた一方、高齢化で年金や医療などの社会保険料率が上昇し続け、(保険料率を含む)所得税率が上昇した。その結果、所得税率が法人税率よりもむしろ高くなり、理論的にはオーナーは自身の給与をできるだけ少なくし、事業で稼いだ所得をできるだけ多く法人に留保したほうが税制上有利となった。本稿では、こうした近年の「法人税率と所得税率の逆転」が実際にオーナーの節税行動に影響を及ぼしたかどうか、を検証する。

2 日本の法人税率と所得税率の変化

・給与階級別の所得税（社会保険料含む）率と法人実効税率の推移

スライド2

2005年度（横軸は給与階級）

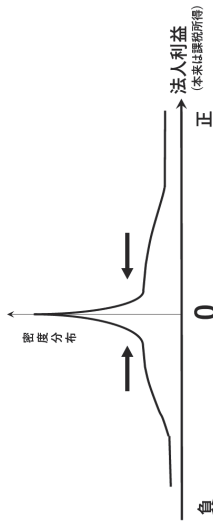


で示したものといえる。

企業所得 k （一定額）をオーナーはどう分割するか

「所得税率 $s < \text{軽減税率 } t < \text{本則税率 } u$ 」のケース

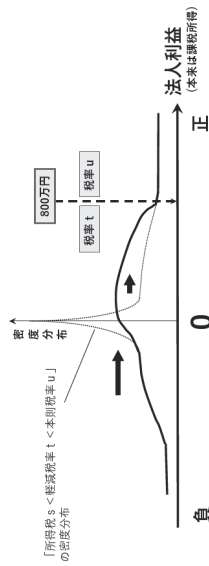
⇒ 法人利益 $= 0$ に分布が集中 一種のbunching。「欠損法人問題」



企業所得 k （一定額）をオーナーはどう分割するか

「軽減税率 $t < \text{所得税率 } s < \text{本則税率 } u$ 」のケース

⇒ 理論的には法人利益 $= 0$ で分布集中はおきない（「山崩れ」がおきる）



次に $t < s < u$ になると、分布は変化する。単純に節税の観点からすると、オーナーは軽減税率が適用される 800 万円まで法人に所得を留保し、残りをすべて給与とすべきである。これは極端としても、少なくとも生活資金のための自身の給与を確保したあとは法人に所得を留保する誘因が生じる。その結果スライド5のように、法人利益ゼロ近辺の「バunching」が崩れることが想定される。ただし、法人利益が 800 万円を超えると本則税率 u が適用されるため、その近辺で小さな分布の集中が起きることが想定される。

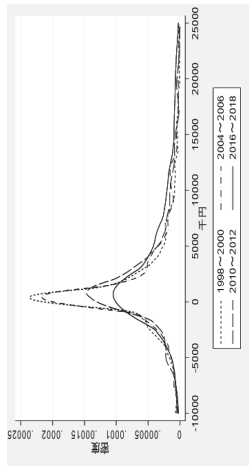
最後に $t < u < s$ になると、800 万円を超えてできるだけ多くの企業所得を法人に留保すべきである。この結果、スライド5のような 800 万円の手前での分布集中がなくなることを想定される（図は省略）。

4 データによる検証と政策的含意

先述のように 2009 年の軽減税率引下げで $s < t < u$ から $t < s < u$ に変化したのが、以下ではこれが実際に分布変化を誘発したかをデータで簡単に確認する。日本では税務統計の

個票を分析に使えず、本稿では財務のデータである「法人企業統計調査」の個票を用いる。

対象は資本金 1000 万円以下の家族経営法人である。また、多額の繰越欠損金がある法人は実質的に $t = u = 0$ であり、それらを分析から除くため繰越利益剰余金が非負の法人に分析を限定した。長期の傾向を見る為に、3 年間でデータの法人をプールして、その法人利益（税引き前当期純利益）の分布を描いた。



結果は上図のようになった。2000 年代前半までは法人利益ゼロ近辺で分布の集中が起きていたが、2010 年代以降ではそれが崩れ、正の部分若干厚くなっている。先述のように 2009 年の軽減税率引下げ前後で「法人税率と所得税率の逆転」が起きており、これはスライド4・スライド5の記述とかなり一致する状況である。このように、近年の法人税率引下げがオーナーの節税行動に大きな影響を与えた可能性がある。

最後に、上記がオーナーの節税行動を反映したと考えた場合、それによる政策的含意を一点だけ述べる。それは、軽減税率など中小企業への特例措置についてである。中小企業に対しては様々な特例が適用される一方で、海外の研究では、その実体効果（投資の促進など）は小さく、むしろ大規模な節税を誘発する点で問題が大きいとされる。日本でも軽減税率の引下げが法人への過剰な所得留保による節税を誘発する可能性があり、その実態分析が必要である。本則税率の引下げも進む中で、軽減税率の廃止も検討すべきかもしれない。

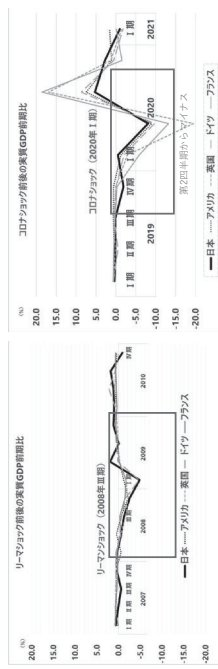
第4節 經濟シヨックと税制改革 — 国際比較 —

甲南大学経済学部教授 足立 泰美

本報告は、諸外国が直面している新型コロナウイルス感染（COVID-19）と税制との関係を示し、今後の経済成長を踏まえた持続可能な財政運営を目指した財源の確保と給付のあり方を検討することを目的としている。COVID-19は、2019年12月31日に中国武漢市で原因不明の肺炎事例がWHOに報告されたことに端を発する。翌年1月に同市で都市封鎖（ロックダウン）が発令、海外への団体旅行が禁止され、月末には世界保健機関（以降、「WHO」とする）が緊急事態宣言を発令している。わが国においても、同月に初感染者が報告されたのち、翌月にはイベントの中止・延期、小中学校の臨時休校が要請され、3月11日にWHOによるパンデミック宣言が発令された。COVID-19の累計感染者は、WH報告によれば2020年5月29日時点において、世界全体で570万人を超え、死者は35万人を上回った。

COVID-19の感染拡大をうけて、米国、EU、フランス、ドイツ、英国では緊急事態宣言の発令やロックダウンが実施され、各種の営業制限や外出、集会の制限・禁止が行われ、国外からの人々の移動も制限された。いわゆるソーシャルディスタンス（社会距離拡大戦略）である。これは、感染拡大のための手段として、人と人との間に物理的な距離を取ることで、感染を防止する策である。宿泊・飲食業を中心とするサービス業や生産部門など、企業は一時的な休業や人員調整に直面した。世界各国で経済活動が急激に落ち込み、2020年第2四半期の実質国内総生産は、第1四半期と比べて8%の減少に陥った。国境封鎖や外出制限によって人の移動が制限されるなかで、サービスの供給停止とサプライチェーンの寸断による供給ショックと、対面サービスの需要急減と耐久財の需要減少による需要ショック、これら供給ショックと需要ショックを介して、対面接触を行うサービス業を中心として所得や雇用にも波及し、感染の先行きの不確実性、失業の増加や所得の低減は、消費や投資の手柄による需要減と供給減による危機の連鎖を生んでいる。東日本大震災のような災害や世界金融のような危機とは異なる経済ショックである。

図1 リーマンショックとコロナショックの国政比較



出典) IMF-International Financial Statistics”より作成

近年、日本の経済状況にインパクトがあった危機として、2002年のSARS、2008年のリ

リーマンショック、2011年の東日本大震災として今般のCOVID-19が挙げられるが、国内におけるこれらショック前後の四半期毎の実質GDPは、COVID-19ショックが最も低下している。図1に示すように、世界的にもCOVID-19ショック前後における実質GDPの前期比と完全失業率とリーマンショックのそれと比較した場合に、日本、米国、英国、ドイツ、フランスの各国のGDP成長率の急激な低下は、リーマンショックと比べてCOVID-19の方が大きい。一定失業率が抑えられている。確かに、経済の停滞はCOVID-19が、リーマンショックを凌ぐ規模であったが、倒産率や失業率が抑えられている。このことから、この停滞が必ずしも雇用の著しい減少には直結していない。これは、経済悪化の連鎖拡大を避けるために、税・社会保険料への支援、雇用支援、企業支援、家計支援として成長戦略が行われたことが要因としてあげられる。

税・社会保険料への支援とは、付加価値税、所得税、社会保険料の猶予・減免をいひ、企業支援とは中小企業向けに給付、補助金、信用保証供与があげられる。家計支援には、個人・世帯向けの現金給付、失業手当拡充、家賃支払い猶予・免除、学生ローンの返済猶予がある。雇用支援には、雇用維持制度や復職支援給付がある。各国政府は、企業向けに事業継続のための支援策や政府保証による融資、あるいは税制優遇などを導入するとともに、雇用への影響を緩和する措置を行い、家計には、休業中の労働者の賃金を補助する既存の制度の拡充や新設などの対応を図ってきた。

このような COVID-19 への経済的支援として、特に本報告では税制に注目し、現行の税制、近年の税制改革、新型コロナウイルス感染症に係る税制措置の国際比較を行う。2020 年時点の各国の税制制度と比較した場合、米国では個人所得税は連邦・州レベルで課税し、連邦所得税は累進課税で州所得税は前年課税である。英国、ドイツ、フランスも累進課税方式である。付加価値税では、米国は連邦・州レベルで特定品目に課税しているのに対して、英国、ドイツ、フランスは主に標準税率及び軽減税率を、英国はゼロ税率を、フランスは特別税率を行っている。法人税は、米国はさらに軽減税率と社会保険負を設けている。フランスでは法人税率を設定し、フランスはさらに軽減税率と社会保険負を設けている。

近年実施した税制改革では、米国は、2017年の雇用の創出と簡素で公正な税制を目指した税制改革法を実施しており、2025年までの時限措置として、個人所得税率の引下げと控除見直し、遺産税及び贈与税の基礎控除の倍増措置、経済活性化と雇用創出から、租税特別措置の廃止と課税ベースの拡大と併せて、連邦法人税率が引き下げを実施した。また、社会保険では個人の保険加入義務であるオバマケアが廃止された。英国は2020年の税制改正で、電子書籍の付加価値税率のゼロ税率や輸入物品への会計処理の適用延期と定期申告改正で、電子書籍の付加価値税率のゼロ税率や輸入物品への会計処理の適用延期と定期申告改正で、電子書籍の付加価値税率のゼロ税率や輸入物品への会計処理の適用延期と定期申告改正から国際的なサブプライチエーンへの統合を促し、法人税の引き下げ、英国非居住者の土地印紙税の上乗せを行っている。ドイツは、長距離鉄道旅券の付加価値税率の軽減税率への変更や航空税の引上げから環境保護促進に繋がる税制改正を盛り込んだ。また、個人所得税である連帯付加税の部分の廃止と長期被保険者への基礎年導入率を進めている。フランスでは、航空券新税の導入、個人所得税の最低税率の引下げ、段階的法人税率の引き下げ、住居税の段階的廃止を行っている。

前述の現状のなかで、各国はCOVID-19に係る税制措置を行ってきた。例えば付加価値税では、米国は申告・納付期限の延長や航空乗客輸送税、航空貨物輸送税、航空機燃料に係る間接税の免除を行っている。英国は、消費税率の引き下げ、ドイツでは標準税率及び

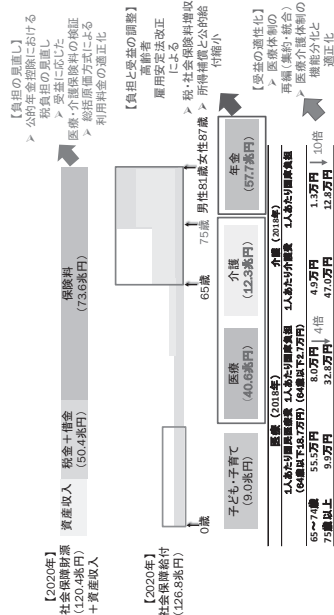
軽減税率の引き下げ、フランスでは、マスク・防護用品の軽減税率を実施している。所得税では、米国は申告・納付期限の延長を、ドイツは納税予定額の減額や延滞税や滞納処分免除を、フランスは申告期限の延長を行っている。法人税でも、付加価値税及び所得税と同様に、米国は申告・納付期限の延長、欠損金や損失繰戻還付や欠損金・損失繰越控除制度の緩和、損益通算制限の緩和をしている。ドイツは、納税の猶予、予定納税額の免除、延滞税や滞納処分の免除を、フランスは法人税の支払猶予や還付迅速化を実施している。

社会保険料では、米国は給与支払補償の雇用者負担分から社会保険料の税額控除を実施し、英国やフランスは法人の社会保険料の支払い猶予や納税猶予や還付の迅速化を行っている。

COVID-19 への危機対応における資金調達、国債増発は、国債増発に頼らざるを得ない。公的債務の拡大への対応は、財政支出が極めて膨大とならざるを得ず、公的債務が企業債務の拡大と並んで、マクロ的金融不均衡を拡大させ、金融システムの潜在リスクを大きくし、金利が正常化していく過程で、利払いが大きな負担になりかねない。我が国も新規国債発行の減額等を通じて、国債発行総額の抑制を介して市中発行額を抑えてきた。今後の長期的課題として公的債務の拡大への対応が重要になる。COVID-19 による経済格差が拡大するなかで、税制の在り方への再設計を行い、長期的な財政の正常化を検討する必要がある。

我が国では骨太2020「新経済・財政再生計画」で国・地方のプライマリーバランスの黒字化と債務残高対GDP費の引き下げを目標に、1) 社会保障関係費の実質的増加を高齢化増加分まで抑制、2) 非社会保障関係費の施策の優先順位を見直し等の歳出改革、3) 地方の2018年度同質水準の歳出確保を目指している。2015年の当初予算、2020年の当初予算および補正予算の歳入及び歳出では、経済成長による税増収によってプライマリーバランスの改善は認められるが、社保増加、非社保増加、地方増加、臨時特例措置によってプライマリーバランスは悪化している。社会保障関係費は、かつては低福祉・低負担とされてたが、1950年代から1990年以降高齢化が誘因となつて給付が増加する中で、世界的にも日本は高福祉低負担が指摘されており、給付と負担のバランスの回復のために1) GDP成長率を高めるか、2) 社会保障支出を見直すか、3) 国民負担を見直しが求められている。

図2 負担と受益の検討



出典：財務省「2020年12月1日現在の日本の財政状況」を基に筆者作成

高齢化を起因とした給付と負担のアンバランスと、社会保障給付の多くを医療、介護、年金が占めている。今後高齢化によって対象者数と1人あたり医療・介護給付額を考えると、「負担と受益の調整」「受益の適正化」の観点から高齢者世代内の負担と受益のバランスを検討が課題であろう。負担の見直しについては、公的年金控除における税負担の見直し、受益に応じた医療・介護保険料の検証、総括原価方式による利用料金の適正化、負担と受益の調整では高齢者雇用安定法改正による税・社会保険料増収、所得補償と公的給付縮小、「受益の適正化」では医療体制の再編（集約・統合）、医療介護体制の機能分化と適正化が考えられる。

第5節 所得税の税収調達機能に関する考察
—所得階層別の税収イロージョンの計測—

甲南大学経済学部 教授 林 亮輔

1. 本報告の問題意識

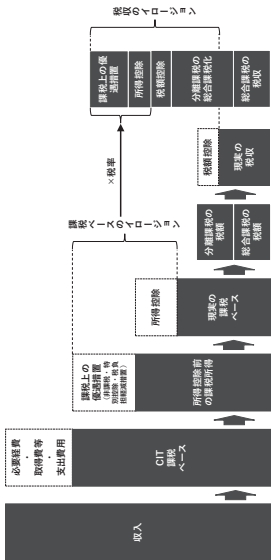
所得税は所得再分配機能の発端とともに、公共サービスの発給にとっても基幹的な役割を担っている。しかしながら、累次にわたる所得税制度の改正により、所得税の税収調達機能が損なわれている可能性がある。マスメディアの租税原則にもあるように、租税収入が十分に確保できていると十分な性の原則は、所得税制度を考える上で非常に重要な観点であり、今後の所得税制度のあり方を税収調達機能という側面から検証することは極めて重要である。このような問題意識のもと、税収調達機能という視点から所得税制度を考える上でのヒントを得るために、本報告では、徴収されるべき税収が実際に徴収されない現象のことである「イロージョン (tax erosion)」に焦点をあて、現行制度のもとでの程度のイロージョンが生じているかを所得階層別に検証した。

2. イロージョンの推計手順

イロージョンとは「課税ベースが狭くなるに伴い、徴収されるべき税収を実際に徴収していない現象」のことを指す。本報告のベースとなった石 (1979) では、イロージョンを2つのカテゴリーに分類して考えている。1つ目は制度的要因によって課税ベースの算定の段階ですでに漏れている「課税ベースのイロージョン」、2つ目は徴収可能な最大限の水準から、実際にどの程度の税収が制度的要因によって徴収されていないかという「税収イロージョン」である。本報告では石 (1979・2001) や鈴木 (2012・2019) と同様、イロージョンを修正した最大限徴収可能な所得税である「包括的所得税 (CIT: comprehensive income tax)」と現行の所得税を比較することで、イロージョンを明らかにした。

図1にはイロージョンの推計手順が示されている。STEP1:「所得控除前の課税所得」を推計する。STEP2: 人的控除や給与所得控除といった「所得控除」を推計する。STEP3: 利子・配当の非課税、各種特別控除、1/2課税といった「課税上の優遇措置」を推計する。

図1 イロージョンの推計手順



STEP4: 所得控除前の課税所得、所得控除、課税上の優遇措置から、各種の税法上の規定がなければこの水準まで課税ベースを理論的に拡大し得ることを示す「CIT 課税ベース」を算出し、現実の課税ベースとの差を求めることで「課税ベースのイロージョン」を推計する。STEP5: 分離課税、税額控除、課税ベースのイロージョン (所得控除、課税上の優遇措置) によって生じる「税収のイロージョン」を推計する。

3. 課税ベースのイロージョン

表1には課税ベースのイロージョンの推計結果が示されている。推計結果から明らかになった点は以下の通りである。

①最も重要なのが、一番右側の列に示されている「CIT 課税ベースに対する現実の課税ベースの比率 (E/A)」である。CIT 課税ベースに対する現実の課税ベースの比率は 49.5% であり、約 50% が課税ベースのイロージョンとして課税ベースから逃がっていることがわかる。

②所得階層別に課税ベースのイロージョンをみてみると、低所得層ほどイロージョンの程度が大きいたことがわかる。その理由として、「CIT 課税ベースに対する所得控除の比率 (D/A)」が低所得層ほど大きくなっていることがあげられる。

③課税上の優遇措置について所得階層別にみると、「CIT 課税ベースに対する課税上の優遇措置の比率 (B/A)」は、2,000 万円超の所得階層で 2.9% と最も大きな数値になっている。しかし、どの所得階層でも CIT 課税ベースに対して 0~3% 程度であり、所得控除ほど課税ベースのイロージョンに及ばず影響は大きくない。

表1 課税ベースのイロージョン (2019 年度)

単位: 1,000円	CIT 課税ベース A (B+C)	課税上の 優遇措置 B	所得控除前 課税所得 C	所得控除 D	課税ベース E (C-D)	課税上の 優遇措置 (B/A)	所得控除前 課税所得 (C/A)	所得控除 (D/A)	課税ベース (E/A)
1,000万円以下	4,643,624	89,696	4,553,928	5,343,306	△ 789,377	1.9%	98.1%	11.1%	-17.0%
2,000万円以下	14,234,439	270,572	13,963,866	10,917,747	3,046,119	1.9%	98.1%	76.7%	21.4%
3,000万円以下	25,176,760	76,686	25,100,074	18,725,549	6,374,525	1.1%	98.9%	66.5%	32.5%
4,000万円以下	38,169,012	210,183	37,958,829	23,464,647	14,523,282	0.6%	99.4%	61.4%	38.0%
5,000万円以下	41,307,445	16,071	41,291,374	23,642,608	17,501,767	0.4%	99.6%	57.2%	42.4%
6,000万円以下	35,131,458	122,448	35,009,010	19,052,204	15,956,807	0.3%	99.7%	54.2%	45.4%
7,000万円以下	26,576,425	100,345	26,476,079	13,795,219	12,680,861	0.4%	99.6%	51.9%	47.7%
8,000万円以下	20,940,292	76,744	20,863,547	10,176,102	10,687,445	0.4%	99.6%	48.6%	51.0%
1,000万円以下	27,671,784	102,554	27,569,230	12,287,387	15,281,792	0.4%	99.6%	44.4%	58.2%
1,500万円以下	27,078,360	141,163	27,037,197	9,667,146	17,370,051	0.5%	99.5%	34.9%	64.6%
2,000万円以下	10,435,864	89,738	10,346,126	2,366,820	7,979,306	0.9%	99.1%	22.7%	76.5%
2,000万円超	27,684,066	794,648	26,889,418	1,476,026	25,413,392	2.9%	97.1%	5.3%	91.8%
計	299,679,478	2,426,550	297,252,928	148,895,559	148,357,371	0.8%	99.2%	49.5%	49.5%

注) 100 万円以下の階層の「(計算上) 現実の課税ベース」はマイナスの値となっている。これは石 (1979) と同様の結果である。

4. 税収のイロージョン

表2には、税収のイロージョンの推計結果が示されている。現実の税収 (C) とは、現実の課税ベース (B) をもとにして求めた税収である。所得税制度によってどの程度税収減が生じているのかを示したものが D、E、F、G であり、課税上の優遇措置による税収減が D、所得控除による税収減が E、分離課税による税収減が F、税額控除による税収減が G であ

る。そして、DからGまでの合計(H)が所得税制度による税収減であり、税収のイロージョンに該当する。推計結果から明らかになった点は以下の通りである。

①税収のイロージョン(H)は約21兆円、そして、所得控除による税収減(E)は約17兆円であり、税収のイロージョンのうち約80%が所得控除によって生じていることがわかる。また、分離課税による税収減(F)は約3兆円であり、税収のイロージョンのうち約15%が分離課税によって生じていることがわかる。このことから、税収のイロージョンの主な原因は所得控除と分離課税であるといえる。

②税収のイロージョンを所得階層別にみると、所得控除による税収減(E)については低所得・中所得層に集中しているのに対し、分離課税による税収減(F)については高所得層ほど大きくなっている。このことから、税収のイロージョンの主な原因としてあげた所得控除と分離課税は、所得階層別に見た場合それぞれ異なったパターンを示していることがわかる。

表2 税収のイロージョン (2019年度)

単位: 100万円	CIT 課税ベース (A)	課税ベース (B)	現業の税収 (C)	課税上の優 遇措置 (D)	所得税制度による税収減			税収の税収 (C+H) (I)
					所得控除 (E)	分離課税 (F)	税収控除 (G)	
100万円以下	4,643,624	△791,377	28,821	4,485	267,265	3,211	1,382	276,343
200万円以下	14,234,439	3,046,119	173,628	13,529	545,887	9,560	4,189	572,465
300万円以下	23,176,760	8,176,526	441,794	16,298	1,026,439	25,978	10,493	1,079,208
400万円以下	38,169,012	14,512,382	744,499	16,418	1,831,498	61,477	40,608	1,950,001
500万円以下	41,307,445	17,501,767	890,665	17,037	2,470,073	102,576	95,766	2,688,453
600万円以下	35,131,459	15,957,107	915,970	14,895	2,323,282	107,275	121,132	2,566,584
700万円以下	26,576,425	12,680,861	826,474	13,441	1,847,839	91,104	104,327	1,942,554
800万円以下	20,940,292	10,687,446	889,763	11,116	1,473,936	78,982	78,962	1,442,996
1,000万円以下	27,671,724	15,281,792	1,619,838	16,230	1,944,559	116,788	95,584	2,173,161
1,500万円以下	27,006,960	17,910,051	2,710,758	28,222	1,930,685	177,654	78,378	2,214,938
2,000万円以下	10,435,964	7,979,306	1,174,946	21,649	570,991	119,745	21,217	733,602
20,000万円超	27,684,066	25,413,392	6,831,408	251,247	466,681	2,178,248	53,280	2,949,456
計	299,679,479	148,357,371	17,785,563	424,567	16,699,136	3,072,398	705,318	20,901,418

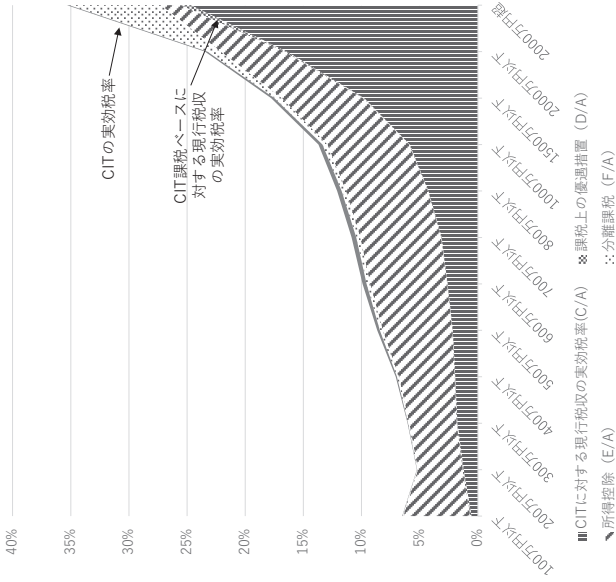
図2は表2の絶対額をCIT課税ベース(A)に対する比率で示したものである。最も下に位置している線は「CIT課税ベースに対する現行税収の実効税率(C/A)」である。最も上に位置している線は、仮に課税ベースを最大限拡大しCIT課税ベースとした際、CIT課税ベースから可能な限り税収を集めた場合とそれだけの税収が得られるかを示した「CITの実効税率(1/A)」である。そして、「CIT課税ベースに対する現行税収の実効税率(C/A)」と「CITの実効税率(1/A)」の乖離部分が税収のイロージョンに該当する。

①所得階層別でみると、2,000万円超の所得階層で「CIT課税ベースに対する現行税収の実効税率(C/A)」と「CITの実効税率(1/A)」が最も乖離しており、その差は10.7ポイントである。分母は同じCIT課税ベースであることから、この差は分子に該当する現行税収とCIT課税ベースから可能な限り税収を集めた場合の税収の違いによって生じており、高所得層ほど税収のイロージョンが生じていることがわかる。そして、高所得層の税収のイロージョンの主な原因は分離課税(CIT課税ベースに対する分離課税による税収減の比率(F/A))である。

②低所得・中所得層では「CIT課税ベースに対する現行税収の実効税率(C/A)」と「CITの実効税率(1/A)」の乖離の大部分を所得控除(CIT課税ベースに対する所得控除による税収減の比率(E/A))が占めており、低所得・中所得層の税収イロージョンの主な原因は所得控除にあることがわかる。

所得税は非常に複雑な制度になっていることから、税収調達機能という観点から所得税制度を考えていく際は、各制度が税収調達機能に及ぼす影響をシミュレーションによって見極める必要がある。

図2 税収のイロージョンに関する分析 (2019年度)



[参考文献]

- 石弘光 (1979)『租税政策の効果』東洋経済新報社。
- 鈴木健司 (2012)『所得税の所得階層別にみたイロージョンの計測』『日本福祉大学経済論集』第45号、pp.45-61。
- ——— (2019)『個人所得税のイロージョンの計測』『経済学論究』73巻1号、pp.29-49。
- Hiromitsu Ishi (2001) *The Japanese Tax System 3rd ed.*, Oxford University Press.

〔参考資料〕

- ・ 国税庁『国税庁統計年報』
- ・ — 『民間給与実態統計調査』
- ・ — 『申告所得税課本調査』
- ・ 内閣府『国民経済計算年報』

第 6 節 納税意欲を考えた税制改革

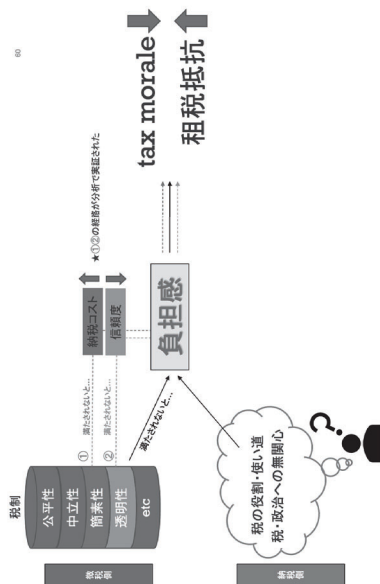
神戸大学大学院経済学研究科 博士課程後期課程 2 年 富田 愛優
神戸大学大学院経済学研究科 教授 玉岡 雅之

1. 問題意識

消費税の 8%から 10%への引き上げは 2 度延期された。経済情勢の悪化という理由もあったにせよ、国民の増税に対する強い反対も延期の一因となったことは事実である。これは国民の選好が税制改革に影響を及ぼした例の一つである。国民の同意を得ることができなければ改革の遅れを招くこととなる。改革を行う上では国民の選好は決して無視できないものであり、真剣に向き合う必要がある。

少子高齢化や日本の財政状況などを鑑みると今後一人当たりの租税負担は増加していくことが予想されるが、税の負担を喜んで受け入れるものなどほとんどいないであろう。多くの者が低い租税負担を望む一方で高い水準の公共サービスを望む。誰もが嫌がる租税負担をいかに受け入れようかを考えることがこれからの日本の財政における重要な課題である。負担を受け入れてもらうためには租税への抵抗感を緩和し、税を支払おう、あるいは支払いたいという意欲、つまり納税意欲を表す *tax morale* を高めることが必要である。日本の人々は他国の人と比べて納税意欲が高いというデータが得られているが、増税に直面した時、租税への抵抗が生じ、納税意欲が低下している状態であった。この現象の引き金となっているのは租税の負担感である可能性を本報告では提示している。租税の負担感は課税の 3 原則である「公平」「中立」「簡素」と言った性質や、支出政策の透明性が担保されていない場合に生じるものであることが、シャウブやシュメルダースなどをはじめとする多くの財政学者らによって指摘されている。こうした性質が満たされるかどうかは徴税側である国の政策に左右されるため、負担感は徴税側に起因するものであると言えるが、負担感が生じる原因は納税者側にもある。本来負担と給付はセットであるが、納税者が税の役割や税の使い途についてきちんと認識していなければ税の負担面ばかりが強調されることとなる。徴税側と納税側双方に負担感を生み出す要因があり、そしてその負担感が租税に対する抵抗感や納税意欲の低下を招いている可能性がある (図 1 参照)。本報告では、負担感との関係を意識しながら租税に対する抵抗感や納税意欲の低下がどのような要因で引き起こされるのかを計量分析とテキストマイニングを通して検証した。

図 1.



2. 納税意欲に影響を与える要因

納税意欲を向上、あるいは低下させる要因を明らかにするためにアンケート調査のデータをを用いて、計量分析を行った。分析に際し、以下の5つの仮説を設定した。

- 所得が高い人ほど tax morale は低い
- 政府への信頼度が低い人ほど tax morale は低い
- 自営業者は他の雇用形態の者より tax morale が低い
- リスク回避的な人ほど tax morale は高い
- 教育水準が高い人ほど tax morale は高い

分析の結果、今回使用したデータにおいては ii), iii), iv) の仮説が成り立つことが示された。ii) の成立により、政府への信頼度は政府が行う政策に対する信頼度をも意味することから、政策の透明性の担保が納税意欲の向上につながる可能性があることが示されたと言える。とができる機会を国民に保障すること、どのような結果が得られるかを明確に知ること、納税意欲も高まるだろう。また iii) に関しては政府への信頼度の上昇につながり、それに伴って納税意欲も高まるだろう。また iv) に関しては、確定申告により納税を行う自営業者は源泉徴収課税である給与所得者に比べ納税に要する時間や労力、金銭的負担といった納税コストが高い。この納税コストの違いが高者の間で負担感の違いを生み、高い負担感が納税意欲の低下を招いていることが考えられる。iv) に関して、リスク回避と納税意欲の関係性は、税をきちんと支払うか否か（脱税をするか否か）の意思決定問題を通して理解することができらるだろう。伝統的な経済学の枠組みに基づいた場合、脱税から得られる便益などを考慮した上で決定される。税務調査や罰則に関する法を強化することで脱税のリスクやコストを高めたことにつながり、それによりきちんと税を支払うインセンティブも高まる。これは課税の公

1 「消費税の増税および財政再建に関する意識調査（2019）」

科学研究費補助金プロジェクト（研究課題/領域番号:18H00687）の一環で行なったインターネット調査

平性の理論とも関連があるだろう。きちんと税を支払っている人がある一方で、税の支払いを逃れた人も、というような状況下では、納税意欲は低下するであろう。また、脱税や不正受給などを摘発された人の存在や、不正を行った場合どのような罰則を受けることになるのかをきちんと納税者に認識させることも重要であり、これは租税教育と関連がある。

3. 租税抵抗の強さと影響を与える要因

日本の人々は消費税の増税に対してどの程度の抵抗感を抱いているのか、また租税抵抗を生じさせる要因は何かを明らかにするために twitter のテキストデータを用いてテキストマイニングを行った。日本では2014年4月と2019年10月に消費税の増税が実施されたが、その実施前後3ヶ月の期間に「消費税」または「増税」というキーワードを用いてつぶやかれたツイートデータを集め、それらのツイートデータに対し①感情値の算出、②単語の出現頻度の分析、③クラスターリングの3つの処理を行なった。まず各ツイートに対し、ポジティブなのかネガティブなのかを判定しつつその感情の強さに応じて-1から1までの値（-1が最もネガティブで1が最もポジティブ）を割り出した（=①）。この数値の大小を通して感情値の強さを測っている。次に各ツイートにおける文章を形態素解析（品詞分解）したのち、形容詞のみをピックアップし³、各ツイート内でよく使われている形容詞表現の上位20単語を割り出した（=②）。この分析により、消費税や増税に対してどのような評価や感情が多く見られるかを読み取ることができる。最後に、ツイートデータ全体をトピック（話題）ごとにいくつかのグループに分けるクラスターリングを行なった（=③）。これにより、人々がどのような観点で消費税や増税について意見を述べているか、どのような理由で増税を嫌っているかを明らかにすることができる。なお、③は租税抵抗を生じさせる要因を導くための分析として位置付けている。

租税抵抗に関する分析はまだ試行錯誤の段階にあるため、本報告では取得したデータの内の一部（2014年3月31日と2019年9月30日に得られたツイートデータ）のみを用いて行なった分析を報告するに留めた。よって現時点で確たる結果を得られているわけではないが、おおよその傾向を掴むことはできた。感情値を算出した結果、各ツイートの感情値が平均的に非常に低い傾向にあることが明らかとなり、増税に対する抵抗の強さが感じられた。単語の出現頻度の分析からは、消費税の増税に対する人々の強い抵抗感や嫌悪感、不安といった感情を読み取ることができた。クラスターリングの分析からは、駆け込み需要、消費水準の低下、増税（制度変更）への対応の大変さ、増税によって得られる税収の使い道への不信感といった観点から消費税や増税について意見が述べられている（評価がなされている）ことがわかった。増税前に何を言うかといった目先の消費計画や、増税の負担面にはあまり目を向けた話題が特に多かった。以上のような結果が得られたものの分析には、まだまだ多くの課題が残されているため、今後修正をしていく中で結果が変わる可能性があり、また分析対象であるツイートデータはかなりバイアスを含むものであることから、結果の

2 2014年1月1日～6月30日の半年間と、2019年7月1日～2019年12月31日の半年間

3 形容詞は書き手の感情や主観に対する評価が表れる部分である。各ツイートは消費税や増税について書かれたものであり、したがって形容詞には消費税や増税に対する感情や評価が表れているため、形容詞を抽出している。

4 ツイート数（サンプリングサイズ）はそれぞれ、2014年3月31日は30万134件、2019年9月30日については22万8491件であった。

解釈には十分注意が必要である。

4. 政策的含意

本報告の分析を通して、負担感を左右する諸要素の内の一つである「納税コスト」と「政策の透明性」が租税への抵抗感や納税意欲の低下を生じさせる要因である可能性が示された(図1の①②経路参照)。よって「納税コスト」と「政策の透明性」、またこれに「租税・財政教育」を加えた3つの観点から政策的含意を述べる。

今後納税者の負担が増えていくことが予想される中で負担を国民に受け入れてもらうためには、納税者の負担感を出来る限り減らす努力が必要である。納税者に理解しやすい制度や手続に納税することのできるシステムの構築や、納税者が支払った税がどのような形で国民に明示することは徴税側が納税者に果たすべき責務である。財政の情報公開については、決算・会計検査だけでなく予算編成、執行過程を含めた全段階の透明性を高めることや、政策評価をきちんと行い国民に開示することが重要であり、これは徴税側の責務であると同時に納税者の権利でもある。日本国憲法では納税の義務的側面のみが強調されているが、多くの国では納税者権利憲章が制定されている。国が義務を強調するのであれば、同時に権利を保障しなければならない。「納税者の権利が保障されてはじめて「こころよく」納税しようという気が納税者の側に起こる」⁵⁾のである。一方で納税側にも果たすべき責務がある。それは租税や財政について関心を持ち、基礎的な知識をきちんと得た上で一市民として財政に参加することである。日本においては、源泉徴収制度も手伝って、税の役割や使いどころか、自分が年間にどれくらい税や社会保険料を支払っているかを知らない、という人が多く見受けられるだろう。納税環境の整備や財政の透明性の担保が実現されても、納税者がそれを知らなければ意味を成さず、納税者の負担感は緩和されない。税は一生涯付き合うものであり、なおかつ自分の生活にも大きく関わるものであり、義務教育や高等教育課程に限らず、生涯学んでいくべきものである。租税・財政についての教育をどのように普及させるかも今後の日本の税制の構築にとって重要な課題である。

5 玉岡雅之(2015)『私の租税教育論 ②』『税務弘報』63(12), p.120

第2章 税法 【総論】

大阪公立大学法文学部 教授 酒井貴子

はじめに

グローバル化やIT化により急速に多様化・複雑化した世界において、当初局地的だと考えられていた新型コロナウイルスの感染の影響は各方面に様々な形で一気に広がり、今なお問題が山積しているところである。税制基本問題研究会の統一テーマ「社会・経済環境の変化と税制の課題」とも第1章に示されたように税財政に期待される施策は少なくない。租税法各報告では、コロナ禍にあって存し続ける税制上の課題が、所得税、法人税、国際課税、消費税、地方税に分かれ示された。基本的なアプローチは、国内外の法令解釈を基本として、法的論点を洗い出し、あり得る改善策を示すというオープン・ドックスな研究手法である。

働き方の多様化や人材流動化に関する課題のあるものとして、第1節一高報告では退職金課税適正化に向けた考察と、最後に掲げた第6節坂巻報告では日本の個人住民税と米国の州税との比較法的検討がなされ、所得税制のあるべき方向性を示唆する。第2節濱田報告では、厳しい経済環境の中で広された研究開発税制に焦点を当てる。同様に法人税関係では、第3節小塚報告は、2022年4月より適用されるグループ通算制度を簡素化と中立性の観点から諸課題を指摘する。国際課税関係では、国際的情報交換が進展するなか納税者の権利保護のためブライパン一種とデータ保護も注目されるところ。第4節窪田報告ではEUでのそれら権利と審査構造に係る詳しい紹介があった。消費課税関係では、2023年10月からインボイス制度が実施予定であり消費税の大きな変革を迎えるに際し、第5節酒井報告ではEU付加価値税における関連事例との比較検討が行われた。以下個別にみていく。

第1節一高報告「退職時給付に関する課税上の問題点—国際的側面を含めて—」

一高報告は、働き方の変化やグローバル化での退職金税制を検討する。まず退職所得が二分の一課税されるのは、長期勤務の対価の一部累積といった性質と、退職後の生活保障という社会的政策的配慮に基づくと解されるが、本来、前者は給与所得との比較において、後者は退職後の年齢や担税力を考慮して、それぞれ立法に反映されるべきとすると、令和3年度改正では、短期的な退職による課税逃れへの対処の範囲を役員以外にも広げ、勤続5年以内の者が受ける退職手当等(短期退職手当等)では収入金額から退職所得控除額を差し引いた残額のうち300万円超の部分について二分の一課税の対象外とした。計算例の検討から、退職手当等の額が大きいほど改正の影響が大きい(増税額が大きい)ことを示し、給与所得として平準化して支給されたときの合計税額を目安に、税額に一定の上限を置くべきことを提言する。さらに、国際的な場面では、一般に租税条約が退職金に対する具体的な定めを欠いており、また日本に馴染みのない利益供与などもあり、退職所得課税には不明確な点が多いという。実際には、条約の特典(源泉地免税)を利用するために退職年金の支給が選択されているのではないかと指摘する。

第2節 濱田報告「研究開発税制の展開」

濱田報告は、研究開発税制を紹介し、国際比較した上で日本の課題を指摘する。まず、日本

では2003年以降、厳しい経済環境を背景に経済界の要望の下、試験研究費に係る税額控除制度を中心に政策税制の拡充があった。一定の支出総額に一定割合を乗じた金額を税額控除する総額型を基本としつつ、改正を経て中小企業を対象とするのやオープンイノベーション向けのものもでき、支出増額分に一定割合を乗じた金額を税額控除する増額型が加わり、総額型との折衷的なものとなり、また対象支出範囲も拡大や税額控除上限の緩和もなされた。OECD報告書の国際比較では、各国背景の違いを断りつつ研究開発費の増加という観点で研究開発税制の有効性が評価されるが、日本では欧米諸国より中小企業への支援が少ないのは、法人税額の少ない赤字法人には利用不可能な点を指摘する。更に適用上の解釈問題を含め制度が複雑で様々な事務負担がある点など中小企業にとり利用障壁があることから、見直しの必要性を説く。

第3節 小塚報告「連結納税改革2020の評価と展望(再説)」

小塚報告は、令和4年4月以降から従来の連結納税に代えて適用されるグループ通算制度導入に係る改正を「連結納税改革2020」と呼び、その評価と展望(再説)を行う。小塚報告は、この改革の特徴として、簡素化を目的とした所得計算の個別化と、組織再編税制との連続性確保があることに着目する。前者は、メンバー各社が個々に計算しつつ、グループ全体での計算を行わなければならない局面について、計算の根拠が判明した場合、当初申告の値で固定化することで、他のメンバーでの修正計算を不要とする形で簡素化を達成するも、そのために生じ得る経路実体と税負担の乖離に伴う対処の必要性について詳しく検討する。また、後者では、組織再編税制の適格要件と類似する要件の充足により、グループ加入時等における時価評価課税が行われないものとされたことについて、メンバー会社株式譲渡に係るベジシスの扱いと合わせてみれば、グループ全体を一つの会社と見立てることで損益通算を認めるものとして性格づけられるとしたうえで、そうすると先の計算の仕組みやその他扱い等との間で不整合な点が生じるとし、その解消が今後の課題と述べる。

第4節 漆報告「EUにおけるプライバシー権・データ保護法制と租税情報の交換」

漆報告は、EUにおけるプライバシー権・データ保護に関して、欧州人権条約(ECHR)8条、欧州基本権憲章(CFR)7-8条、及び、一般データ保護規則(GDPR)を取り上げ検討する。租税に関する国際的情報交換は、OECDモデル条約26条にある①自発的情報交換、②要請に基づく情報交換、③自動的情報交換が基本である。まず、プライバシー権を定めるECHR8条に関連して一般的に手続的権利が重視されるが、課税の文脈ではプライバシー侵害が認定されることはあまりないことから、手続的権利の明確化につながないとすると、次に、租税に関する国際的情報交換は、基本的にGDPRの適用対象となることを確認した上で、データ主体(そのデータの対象となる者)の権利は、公共の利益の重要な目的を守るためGDPRに基づき制限される場合などもあるが、租税情報の特殊性から精緻な立法が今後必要とする。さらに、データ保護については、それについて定めるCFR8条のもとで判断されてきたことを確認する。最後に、GDPRに影響されるデータ保護法制は日本にも及び得るからまずは情報流通インフラとして手続を整備し、租税の文脈での「情報プライバシー権」の位置づけなどを検討すべきとする。

第5節 酒井報告「EUにおける付加価値税の事例検討」

酒井報告は、インボイスと仕入税額控除に絞ってEU付加価値税の事例検討をする。日本で

は来年10月から仕入税額控除の手続要件として導入される所謂インボイス制度のもとで生じうる様々な問題への懸念がありEUの付加価値税でのインボイスを巡る欧州司法裁判所の事例を検討している。EU付加価値税の指令のもとで控除原則は基本原則と位置付けられ、仕入税額控除を根拠づけるインボイスが正確であれば仕入税額控除を認める判例傾向がある。登録番号の記載がなくとも前段階納付の事実を明らかにする正確なインボイスがあれば、仕入税額控除を認める判断が出されているが、特に実体の伴わない循環的取引であっても仕入税額控除を認めるはEC指令の203条という日本にはない規定に基づく対応と分かった。日本でのインボイス制度の導入は、複数税率採用を契機としてまた同時に前段階控除を確保することも意図され、同時的に適格請求書発行事業者登録制度も導入されている。前段階納付を確保する仕方は違うということがあり、インボイスに基づく仕入税額控除の有無について今後あり得る日本での紛争にEU法の比較検討は参考となるであろう限定的な点もあるとする。

第6節 坂巻報告「個人住民税の今日的課題」

坂巻報告は、米国の州税を検討することで、日本における個人住民税に係る示唆を得ようとする。まず、米国では州所得税の計算に連邦所得税の金額を連動させるケースが多いが、それによると連邦の政策が州所得税にも反映される点が懸念される。これに対し日本では、所得控除や税額控除には地方税独自のものを用いるから、国の政策が地方税へ自動的に取り込まれるのを防いでいる点を評価する。次に、米国では、州所得税は居住地管轄及び源泉地管轄による課税を採用するため、国際課税の場合と同様に各管轄の競合から二重課税排除の問題が生じ、また年度途中で州をまたぐ転居があれば、申告上、居住者の期間と非居住者の期間を区別し必要経費や人的控除を期間按分する必要がある。一方、日本の個人住民税では居住地管轄のみを採るから現状は簡便だが、近年みられる二地域居住の推進にあたり個人住民税をどのように課するか

の検討の中で、米国の州税は参考となることを示す。

租税法関連の各報告の概要は以上である。

税法 【各論】

第1節 退職時給付に関する課税上の問題点 一 国際的側面を含めて一

関西学院大学法学部 教授 一高 龍司

1. 社会・経済環境の変化と関係

多くの人が、コロナ禍でリモートワークを余儀なくされ、時間的・空間的な拘束が緩いフリーランスのような働き方を経験した。近時、副業・兼職を認める企業もあととされる。人が唯一の使用者との特に密接な関係で現役を終えずに、退職して職場を変えることもある。転職にも適した退職金に対する課税上の扱いを考えることには意味がある。本報告では、退職一時金に焦点を絞る。

社会の変化に目を向けたら、たとえば有期雇用契約の人が無期雇用契約に転換できるようになった。差別的な状況を改善するという意味では、同一労働・同一賃金と同じ方向の変化である。ただ5年超勤務することが無期転換の条件とされ、その直前で勤務関係が終了する例も見られる。有期雇用の人に退職金を支給しないのは同一労働・同一賃金の要請に反するとする主張（損害賠償請求）に対し、職責の違いから同じ退職金の支給までは要求されない旨の判例（最判2年10月13日民集74巻7号1901頁・メトロコマース事件）はあるが、反対意見もある。

企業の努力義務ながら、70歳までの就業機会の確保が求められ（改正高齢者雇用安定法、令和3年4月1日施行）、選抜坂としては、定年廃止、70歳定年、あるいは定年延長（選抜制）がある。少子高齢化が進む中、高齢者の人材を活かすことは理に適っている。退職金と年金を糧に定年後は働かないこと前提とすべき社会ではなくっている。働き方を巡るこうした変化と矛盾しない退職所得に対する課税上の扱いが求められる。

グローバル化は使用者と被用者の双方に影響がある。外国人を雇用する場合、採用地の違いによって、被用者が期待する退職金の内容や支給形態も異なりうる。有能なグローバル人材に日本での就労を躊躇させる税制は好ましくない。

ポストコロナの税収確保の要請を踏まえ、退職金税制には実務を激変させる影響力もある。本来、年金課税や給与所得課税とのバランスの視点も欠かせない。

現行法上は、長期間（定年）まで勤めて就労の対価は退職金として後払いされた方が、税引後では一般に有利になる。人材の流動化に向けた政策を反映するならば、高齢者の雇用促進策を伴う限り、短期的な退職金でも優遇を維持し、長期勤務後の退職金の優遇を限定する方向の修正もあり得る。自主退職の環境整備となり、強固な解雇規制による雇用調整の困難を多少とも和らげる方向に影響を及ぼす可能性がある。

2. 現行制度の基本

退職所得は、(A)「退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与」及び(B)「これらの性質を有する給与」（「退職手当等」）に係る所得である（所得税30条1項）。そして、退職所得の金額は、収入金額から所定の退職所得控除額を差し引いた残額に1/2を乗じて

算出するのが基本である（同条2項）。申告不要の源泉分離課税（所得税89条・121条2項・199条）である。これらを通じた優遇は、一般に長期勤務の報償ないし対価の一部累積たる性質を有することと、退職後ないし老後の生活保障という社会政策的配慮から正当化されてきた（最判昭和58年9月9日民集37巻7号962頁）。税負担の平準化の要請は当然として、本来、老後の生活の保障であれば年齢の考慮が欠かせないはずであるし、退職後の生活への配慮は、退職後の担税力に応じて判断されるべきとも言える。雑所得に係る公的年金等控除の近時の縮減（令和2年から適用）は、年金受給者にも所得に応じた負担（控除額の減額）を求めるものであるが、退職所得の場合は、退職時の一時の支払のみが対象であるから、例えば所定の金額を超過する非常に高額な退職手当等の部分に限って、控除額の減額や1/2除外の縮減を行うことが考えられる。

上記(A)の要件は、(1)勤務関係の終了（退職）、(2)従来の継続的勤務に対する対価の後払い、そして、(3)一時金としての支払という3要件に分解される（上記最判昭和58年9月9日）。他方、(B)の要件は、勤務関係が形式的には継続していても、(a)定年延長ないし退職金支給制度の改変による精算的支払や、(b)勤務関係の性質・内容・労働条件等の重大な変動があった実質的には従前の勤務関係の延長とはみられない場合であるといった「特別の事実関係」があれば充足される（最判昭和58年12月6日民集30巻6号1065頁）。

例えば外国籍会社株式(restricted stock unit)取得権を定年前に勤務先から与えられ、再雇用契約終了日に権利確定し、その1.5か月後に株式を受領した事実では、付与される株式は3年勤務を条件とする賞与であって、退職した場合には権利確定を退職時に早めるものにならず、(A)(B)のいずれにも該当しないと判示されている（名古屋地判平成26年5月29日税資264号順号12480）。(B)の要件を巡る裁判例（租税回避的事案を含む）も多く、役員の分掌変更を巡り、納税者敗訴の事案(例、大阪高判平成18年10月25日税資256号10309)も勝訴の事案（例、東京地判平成20年6月27日税資258号順号10977）もある。

法人税法上、退職給与引当金が廃止済みだが、所得税法には残っている（所得税54条）。役員退職給与は、会社法と整合させるべく損金経理要件は廃止されたが、不相当高額部分の規制（税法34条2項）等は残る。裁判では、同業類似法人のデータを持つ課税庁が圧倒的に有利な攻撃防御となる（最判昭和50年2月25日税資80号259頁の原則判等参照）。残波事件の第一審判決（東京地判平成28年4月22日税資266号12849）が、退職者による「経営や成長等に対する相応の貢献」を考慮した判断を示し、注目された。

3. 近時の改正

平成24年度改正で、勤続5年以上の法人役員（国会・地方議会議員、国家・地方公務員を含む）が受ける退職手当等（＝特定役員退職手当等）につき、1/2除外の適用を排除し、これ以外でも、令和3年度改正では、勤続5年以上の者が受ける退職手当等（＝短期退職手当等）に関し、収入金額から退職所得控除額を差し引いた残額のうち300万円超の部分について、1/2除外の適用を排除した（令和4年から適用）。

所得控除等を無視し、この短期退職手当等に関する単純な税額の計算例を示す。

計算例(R4から、所得控除等無視)

- ・4年勤務して退職金500万円の場合（分攤課税）
 - ・総額計 340万円×1/2=170万円
 - ・340万円×30%+40万円=162万円
 - ・340万円×1/2+40万円=190万円（退職所得の金額）
 - ・所得控除（控除率33%）
 - （改正前）340万円×33%=112.2万円
 - （改正後）170万円×33%=56.1万円
- ・4年勤務して退職金500万円の場合（分攤課税）
 - ・500万円×30%+40万円=190万円
 - ・340万円×1/2+4540万円=4680万円
 - ・300万円×1/2+4540万円=4680万円
 - ・（改正前）4680万円×1/2=2340万円
 - ・所得控除（控除率33%）
 - （改正前）2340万円×33%=772.2万円
 - （改正後）240万円×33%=79.2万円

計算例(R4から、所得控除等無視)

- ・4年勤務して退職金5000万円の場合（分攤課税）
 - ・総額計 1630万円9000円（改正前688万円4000円）
 - ・4年毎年給与1250万円の場合
 - ・年給与所得額
 - ・1250万円
 - ・1250万円×年率所得控除率(33%)=1055万円
 - ・税額4年計 1782万円2000円（改正前194万円5500円×4）

まず、4年勤務して退職金500万円を受け取った場合、令和4年分からは、退職所得に係る所得税額は9万5000円となり、改正前から1万円の増税となる。他方、4年勤務して退職金5000万円を受ける場合、令和4年分から所得税額は1630万9000円で、改正前の688万4000円よりも増税となる。退職手当等の額が大きいほど本改正の影響は大きい。この方向自体は支持できるものの、仮に平準化して4年間毎年1250万円を給与で受け取っていた（給与所得控除後1055万円）とすれば、年所得税額が194万5500円で、4年分の税額は778万2000円で済むから、1630万9000円という多額の税負担を要求することの合理性が問われる。平準化した給与所得を想定した税額（778万2000円）を上限とするほうが適切ではないか。なお、令和3年以前は、退職所得に係る上記税額（688万4000円）は、平準化された給与所得に係るの税額（778万2000円）よりも減額されていたものの、退職所得に対する社会政策的配慮による正当化の余地はある。設例の数値次第の面はあるが、給与所得控除の縮減による近時の増税が背景にある。

国会議員（任期は参議院6年、衆議院4年・解散あり。憲法45条・46条）も退職金を受けられる（国会36条）が、退職[互助]一時金の制度は既に廃止済み（平成18年）である。現行の「国会議員の歳費、旅費、手当等に関する法律」等に退職一時金の根拠規定は見あたらず、平成24年度改正（1/2除外の排除）は、国家会議員互助年金法の廃止に伴う経過措置の適用のある者以外には直接影響はないはずである。同様に、地方議会議員年金制度における旧退職一時金制度も廃止済みであり、この改正は所定の経過措置に伴う給付のみに適用がありうるものだったと解される。

4. 国際的側面

国内源泉所得とされるのは、退職一時金で、居住者であった期間に行った勤務等に係る部分であり、内国法人の役員の場合は、非居住者であった期間に行った勤務も含まれる（所得税161条12号ハ）。支払者には源泉徴収義務（所得税212条1項・213条1項1号）があり、非居住者に対しては1/2除外が適用されないが、居住者であれば負担する税額を超える源泉徴収税額部分の還付を受ける制度（所得税171条・173条）により、居住者との中立を図っている。一般に、租税条約には退職一時金に関する明文規定は存せず、給与所得、役員報酬又は政府職員に関する規定に従うと解される。退職年金を源泉地免税とする条約の下では、年金形式が選択されやすいであろう。なお、退職時やその後に受ける支払金の種類は様々であり、条約の適用関係は個々の事実と状況に依る。OECDモデル条約15条の注釈

は、退職前の特定の労務の支払、有給休暇等未消化分、退職前一定期間待機の対価、整理解雇手当、労働契約・法令違反の損害賠償金（和解金等）、退職後就業禁止義務の対価、年金掛金の返戻、従業員ストック・オプション等を含めて指針を示している。

5. おわりに

一般に退職手当等は、長期の過去勤務に対する対価の後払いであり、年次で決まる所得税とは元来相性が良くない。年次の所得計算と政策的考慮は切り分けて考えるべきである。最近の改正は課税逃れへの対処に主眼があり、本格的な見直しは引き続き検討課題である。租税条約では、一般に退職一時金と年金とで扱いが大きく異なる。前者に関する条約の定めは明確とは言い難く、典型的でない退職時給付への条約の当てはめがとりわけ問題となる。個々の条約の改定時には、年金の源泉地免税を維持すべきかの検討を要する。

第2節 研究開発税制の展開

兵庫県立大学国際商経学部 准教授 濱田 洋

【要旨】

現行の研究開発税制はその重大な課題として、適用にあたり複雑な要件、関連書類の準備等、煩雑な対応が必要とされる。かつては法人税法に置ける繰延資産としての対応が中心であったが如何にしてこの複雑の制度が形成されたものであるのかという点を出発点に、近年の税制改正の展開(特に法人税率引下げ環境下における制度拡張と修正の過程)及び2020年のOECD報告書⁶を概観するに、多様な要素が関連し形成された制度であって、立法対応として中小法人への適用可能性の拡大、研究開発環境の変化への対応、複雑な制度の見直し等が必要なものであると考えられる。

【目次】

- 1. はじめに
- 2. 現行制度の概要
- 3. 近年の制度改正の展開
- 4. 対比(OECD2020年報告書を中心に)
- 5. 中小法人
- 6. 企業会計制度と法人税法の乖離
- 7. サービス開発・役務開発
- 8. 検討・まとめ

【要約】

我が国の研究開発税制の規模は、法人税法の租税特別措置の中でも最大規模であり、近年では6000億円規模の減税規模となっている。研究開発に要する試験研究費のうち、主たるものとして下記のものに制度化⁷されている。

- ① 試験研究費の総額に係る税額控除制度(いわゆる総額型、現在は増額型と折衷)
- ② 中小企業技術基盤強化税制・・・中小企業者(適用除外事業者を除く)
- ③ 特別試験研究費の額に係る税額控除制度(いわゆるオープンイノベーション型)

試験研究費に関する適用概況(一部抜粋)

試験研究費の総額に係る税額控除	2015年度	2016年度	2017年度	2018年度	2019年度	2020年度
① 試験研究費の総額に係る税額控除	4,102	3,599	3,112	2,711	2,312	1,913
② 中小企業技術基盤強化税制	4	4	4	4	4	4
③ 特別試験研究費に係る税額控除	500	500	500	500	500	500
④ 試験研究費の総額に係る税額控除	4,106	3,603	3,116	2,715	2,316	1,917
⑤ 試験研究費の総額に係る税額控除	4,106	3,603	3,116	2,715	2,316	1,917
⑥ 試験研究費の総額に係る税額控除	4,106	3,603	3,116	2,715	2,316	1,917
⑦ 試験研究費の総額に係る税額控除	4,106	3,603	3,116	2,715	2,316	1,917
⑧ 試験研究費の総額に係る税額控除	4,106	3,603	3,116	2,715	2,316	1,917
⑨ 試験研究費の総額に係る税額控除	4,106	3,603	3,116	2,715	2,316	1,917
⑩ 試験研究費の総額に係る税額控除	4,106	3,603	3,116	2,715	2,316	1,917
⑪ 試験研究費の総額に係る税額控除	4,106	3,603	3,116	2,715	2,316	1,917
⑫ 試験研究費の総額に係る税額控除	4,106	3,603	3,116	2,715	2,316	1,917
⑬ 試験研究費の総額に係る税額控除	4,106	3,603	3,116	2,715	2,316	1,917
⑭ 試験研究費の総額に係る税額控除	4,106	3,603	3,116	2,715	2,316	1,917
⑮ 試験研究費の総額に係る税額控除	4,106	3,603	3,116	2,715	2,316	1,917
⑯ 試験研究費の総額に係る税額控除	4,106	3,603	3,116	2,715	2,316	1,917
⑰ 試験研究費の総額に係る税額控除	4,106	3,603	3,116	2,715	2,316	1,917
⑱ 試験研究費の総額に係る税額控除	4,106	3,603	3,116	2,715	2,316	1,917
⑲ 試験研究費の総額に係る税額控除	4,106	3,603	3,116	2,715	2,316	1,917
⑳ 試験研究費の総額に係る税額控除	4,106	3,603	3,116	2,715	2,316	1,917
㉑ 試験研究費の総額に係る税額控除	4,106	3,603	3,116	2,715	2,316	1,917
㉒ 試験研究費の総額に係る税額控除	4,106	3,603	3,116	2,715	2,316	1,917
㉓ 試験研究費の総額に係る税額控除	4,106	3,603	3,116	2,715	2,316	1,917
㉔ 試験研究費の総額に係る税額控除	4,106	3,603	3,116	2,715	2,316	1,917
㉕ 試験研究費の総額に係る税額控除	4,106	3,603	3,116	2,715	2,316	1,917
㉖ 試験研究費の総額に係る税額控除	4,106	3,603	3,116	2,715	2,316	1,917
㉗ 試験研究費の総額に係る税額控除	4,106	3,603	3,116	2,715	2,316	1,917
㉘ 試験研究費の総額に係る税額控除	4,106	3,603	3,116	2,715	2,316	1,917
㉙ 試験研究費の総額に係る税額控除	4,106	3,603	3,116	2,715	2,316	1,917
㉚ 試験研究費の総額に係る税額控除	4,106	3,603	3,116	2,715	2,316	1,917
㉛ 試験研究費の総額に係る税額控除	4,106	3,603	3,116	2,715	2,316	1,917
㉜ 試験研究費の総額に係る税額控除	4,106	3,603	3,116	2,715	2,316	1,917
㉝ 試験研究費の総額に係る税額控除	4,106	3,603	3,116	2,715	2,316	1,917
㉞ 試験研究費の総額に係る税額控除	4,106	3,603	3,116	2,715	2,316	1,917
㉟ 試験研究費の総額に係る税額控除	4,106	3,603	3,116	2,715	2,316	1,917
㊱ 試験研究費の総額に係る税額控除	4,106	3,603	3,116	2,715	2,316	1,917
㊲ 試験研究費の総額に係る税額控除	4,106	3,603	3,116	2,715	2,316	1,917
㊳ 試験研究費の総額に係る税額控除	4,106	3,603	3,116	2,715	2,316	1,917
㊴ 試験研究費の総額に係る税額控除	4,106	3,603	3,116	2,715	2,316	1,917
㊵ 試験研究費の総額に係る税額控除	4,106	3,603	3,116	2,715	2,316	1,917
㊶ 試験研究費の総額に係る税額控除	4,106	3,603	3,116	2,715	2,316	1,917
㊷ 試験研究費の総額に係る税額控除	4,106	3,603	3,116	2,715	2,316	1,917
㊸ 試験研究費の総額に係る税額控除	4,106	3,603	3,116	2,715	2,316	1,917
㊹ 試験研究費の総額に係る税額控除	4,106	3,603	3,116	2,715	2,316	1,917
㊺ 試験研究費の総額に係る税額控除	4,106	3,603	3,116	2,715	2,316	1,917
㊻ 試験研究費の総額に係る税額控除	4,106	3,603	3,116	2,715	2,316	1,917
㊼ 試験研究費の総額に係る税額控除	4,106	3,603	3,116	2,715	2,316	1,917
㊽ 試験研究費の総額に係る税額控除	4,106	3,603	3,116	2,715	2,316	1,917
㊾ 試験研究費の総額に係る税額控除	4,106	3,603	3,116	2,715	2,316	1,917
㊿ 試験研究費の総額に係る税額控除	4,106	3,603	3,116	2,715	2,316	1,917

出典 https://www.mof.go.jp/tax_policy/reference/stm_report/fy2020/gaiyos.pdf

この現行税制の基礎となった、研究開発税制の拡充が図られたのは、2003年税制改正であり、研究開発税制における我が国のエボックとなっている。厳しい経済環境を背景に、具体的には、試験研究費の総額に係る特別税額控除制度の制度を中心とした政策税制の拡充として、5000億円を超える大型の税制改正であり、経団連が法人税率の引下げではなく、かかる政策税制の拡充処置を選択したケースでもあり、以後、経団連は最大の政策税制としてかつ重要な高い税制であるとして、法人税率引下げと並び常に最上位項目として拡充を求めている⁸。その後、下記のような改正により、世界的な潮流に対応した大幅な法人税率の引き下げの代替措置、あるいは財源として、財務省と経団連や経済産業省の各種要望との間で調整が図られ、この中では研究開発費に関する税制の大幅な縮減やインセンティブを中心とした制度に構築する増額型を中心とするべきという意見の対立が見られたものの、最終的には総額型と増額型の折衷という形で落着いており、経済危機などを経て租税特別措置という枠組みの中で、時限措置を取り入れ、一方で恒久的措置というようなイメージを付与されながら、現在の研究開発に対する体制やイノベーションやモチベーション、或いは国際的な調和なども考慮しつつ制度が構築されてきているのが、今現在の研究開発税制であると考えられる。

- ① 2006年税制改正・・・総額型へ増加型が吸収、一本化
- ② 2008年税制改正・・・総額型への上乘せとして、増加型と高水準型(試験研究費のうち平均売上金額の10%超に対する控除)の選択性の導入
- ③ 2013、2014税制改正・・・総額限度額の上限拡大、上乘せ措置の拡充
- ④ 2015年税制改正・・・オープンイノベーション型の導入、試験研究費の税額特別控除制度の上限の変更
- ⑤ 2017年税制改正・・・総額型と増額型の折衷、試験研究費範囲の見直し(ビッグデータ収集、サービス開発)

また各国の科学技術政策当局が集まり、共通基盤に基づき国際比較を実施したOECD報告書では、少なくとも研究開発費の増加という観点では研究開発税制の有効性を評価⁹しているが、研究開発を支援する制度は租税制度のみならず、各国において多様であり、諸外国と比して我が国の制度は研究開発税制を中心とした制度であり、直接的な財政支援は限定的であるものと

⁸ 阿部泰久「法人税制」(コダカ書房、2017年)、57頁、68頁。

⁹ より具体的な評価としては各国の制度の相違等も考慮されるべきものであるが、他に主な報告として中小企業レベルでの増加効果が大企業より大きいこと等が報告されている。なお、OECDの研究は現段階ではまだ第一フェーズであり、イノベーションへの効果等は今後研究が行われる予定。

第3節 連結納税改革 2020 の評価と展望（再説）

岡山大学法学部 教授 小塚 真啓

グループ通算制度は、令和4年4月1日以降に始まる事業年度から従来の連結納税に代えて適用されることになった。この連結納税改革 2020 について、その特徴とみることで、所得計算の個別化および組織再編税制との連続性確保という2つの点に着目して評価を試みる。これら2つは、連結納税改革 2020 において掲げられた、制度的簡素化や中立性・公平性、そして競争力を十分に発揮できる環境の整備といった目的のうち、特に重視された事務負担の軽減を達成するための簡素化と組織再編税制を念頭において中立性確保に対応するものである。

グループ通算制度における事務負担を軽減するための制度の簡素化は、連結納税制度に存在したグループ全体の所得・税額の計算を採用せず、各社が計算を行うようにすること、を制度の志にして達成されているが、それに加えてグループ全体での計算を行わなければならない局面で計算の誤りが判明した場合には当初申告の値で固定化するという措置が随所に導入されている。この固定化により、ある会社で生じた計算の修正を別の会社の計算に影響させないことが実現し、ある一つの修正によって多数の修正が必要となるという事態が回避されて事務負担が軽くなる。しかし、その副作用として、グループ内で所得や損失の移転が生じ、ある会社の経済的利益に係る法人税を別の会社が負担したり、ある会社の法人税の負担によって別の会社が欠損金を計上したり、といった状況が生じる。このような経済実態と税負担の乖離は法人税法によって作り出されたものであり、法的な根拠を伴うものであるから、各社の税負担を経済実態と合致するような調整が無償取引として取り消される事態が生じかねず、私法関係が錯綜する恐れがある。グループ単位の税額計算を認め、グループが一体として経済活動を行うという実態に即した取扱いを行うということは、適切に取り扱われるというメリットを納税者側にもたすものだけでなく、そうしたグループが内部取引を利用して所得振替を行って課税を攪乱する事象の発生を抑制し、調査や処分などの対処の必要性を減じるという形で課税庁側にもメリットがある。今回の改革では後者のメリットがあまり意識されていなかったようにみられるが、それを意識し、経済実態に税負担を合わせるために必要となる事務負担の増加を正当化しうるものかどうかという観点から見直しが行われていくべきである。

グループ通算制度における組織再編税制との連続性確保は、通算開始時やグループ加入時の時価評価課税が適格組織再編成の要件によって行われないものとされたことに最もよく現れている。このことは、グループ内での株式譲渡が非課税とされた上で、グループ外への株式譲渡時に行われる投資簿価修正が株式取得価額であるアウトサイド・ベイスを純資産簿価であるインサイド・ベイスに合わせるものとされたこととも併せて考えれば、グループを一つの会社と見立てることで損益通算を認めるようにしたものであるといえよう。したがって、会社の取得による通算加入は、1つの会社が加入する会社の資産・負債を取得する吸収合併と擬制されていると考えることができるが、各社が所得・税額を計算するグループ通算制度の仕組みとは必ずしも整合しない。むしろ、通算を行うたびに組織再編が行われているという見方のほうにこそ説得力があるようにも思われる。

捉えられる。また、金額ベースで制度適用が約9%に留まっておく中小企業への支援が英米国よりも少ないことが見て取れ、赤字法人への制度適用が限定される我が国の特徴でもあり、赤字割合が高い我が国の中小企業の特徴が表出している。かかる点が我が国における制度的な課題であらう。

加えて、研究開発税制の対象となる試験研究費の範囲についても、研究開発費に関する会計基準との乖離¹⁰や「専ら従事」という文言の利用がなされているように、些か不確定な概念が多用されており、専門的な知見が必要とされ、多様な関与が想定されるオープンイノベーション環境下では、解釈上の課題が内在しているように思われる。

しかしながらそもそも試験研究は、基本的に工学的な或いは自然科学的な研究を従来対象とし、社会科学、人文科学の研究開発などに関する費用を含まないもので、サービス開発に伴って必要とされる費用、或いは内部的な便益の改善等に関わる、サービスの開発や役務提供開発の費用は研究開発税制の対象としては、一部改正が図られているものの制約が存在しており、現代の製造業のサービス産業化と呼ばれるような環境下において適切なものであるのかという点は更に検討されるべきであらう。

以上、研究開発税制を取り巻く環境は研究環境、イノベーションやモチベーション等多岐に渡る要素により構成されており、その複雑さは歴史的に構築されてきたものであると捉えられる。現在はWEB上で適用に関するガイドラインを公表するなど一定の対応がなされているが、アンケートでは常に複雑な制度であることが課題となっており、特に中小企業においては適用に関する障壁となっている。この複雑性に関する見直しもまた、研究開発税制における重要な課題として留意されるべきであらう。

¹⁰ 但し令和3年税制改正及び公表された通達において、試験研究費の範囲の見直しが行われ、試験研究「新たな知見を得るため又は利用可能な知見の新たな応用を考案するために行うものに限る。」とし、損金計上のタイミングに関しても調整が図られている。

通算加入を吸収合併と見立てるなら、加入させた会社を買収直後に売却する場合でも投資簿価修正を通じてアウトサイド・ペイシスをインサイド・ペイシスに一致させるのは当然ともいえるが、そのような見立ては絶対のものではない。買収直後であれば株式を取得するために要した金額がアウトサイド・ペイシスとして認められるべきであろうし、そのような要請は、買収時点に存在した含み損益が次第に実現していくことを踏まえれば、時間が経過するほど減少していく。これに対し、令和4年度改正では、買収した会社の資産の含み損益を除いた買収プレミアム・デイスカウントを時間の経過にかかわらずアウトサイド・ペイシスに取り込むこととされたが、非適格合併時に生じる資産調整勘定・負債調整勘定が償却されることと整合性が問われるし、特定の資産に帰せられない買収プレミアム・デイスカウントであっても事業活動の成功による利益の獲得といった形で時間の経過と共に次第に実現していくため、事実とも整合しない。また、通算加入を吸収合併と見立てるのなら、株式の売却等によって離脱する際には資産を売却したものと取り扱われるべきはずであるが、そのような取扱いは選択的にさえ認められていない。こうした不整合をどのように解消していくのかは今後の課題といえる。

第4節 EUにおけるプライバシー権・データ保護法制と租税情報の交換

大阪経済大学経済学部 准教授 漆 さき

OECD等のイニシアティブにより、国際的租税回避・脱税への対策および抑止として、租税分野における国際的情報交換が大きく進展してきた。他方、各国課税庁の納税者に関する情報取得能力の向上、デジタル化によるその情報の移転可能性の向上に伴い、納税者の権利保護とバランスをとる必要があるのではないかということが指摘されている。対置される納税者の権利としては、あるいはプライバシー権が言及される。近年、技術の発展とグローバル化に伴って、個人情報により大きなスケールで収集・共有されていること等から、プライバシー権と、関連する権利としてのデータ保護に注目が集まっている。

本報告は、こういった社会的な流れを背景として、本稿では、積極的に国際的な租税情報交換の仕組みを整備し、かつ世界的にも厳しいプライバシー権保護・データ保護の制度を有するEUを取り上げる。まず、租税情報交換に關し、その類型とそれぞれの性質を確認する。そして、欧州人権条約（European Convention on Human Rights: ECHR）におけるプライバシー権の保護と、EU基本権憲章（Charter of Fundamental Rights: CFR）、一般データ保護規則（General Data Protection Regulation: GDPR）におけるデータ保護につき、二つの権利と審査構造の違いを整理する。そのうえで、プライバシー権・データ保護権それぞれの枠組みにおいて、租税情報の交換がどのように審査されるのかを確認する。

国際的情報交換のルーツはOECDモデル租税条約26条にある。そこには①自発的情報交換、②要請に基づく情報交換、③自動的情報交換の3つが定められており、租税に関する国際的情報交換においては、基本的にこの3種類の情報交換が考えられる。①自発的情報交換は、一定の調査を通じて、他国の利益に関すると考えられる情報を取得した場合に、その情報を他国に提供するものであり、②要請に基づく情報交換は、一方締約国が、自国の課税に関する情報につき、他方締約国に提供を要請し、その要請に基づいて情報が交換されるものである。③自動的情報交換は、一定の分類の所得に関する情報を、システムデバッグに他国に共有するもの。定期的に、大量の情報をやり取りすることが想定されている。

ヨーロッパの人権保障は複層的であり、プライバシー権・データ保護についても例外ではない。EUにおけるプライバシー権・データ保護に関する法源として、欧州人権条約(ECHR)8条、ヨーロッパ基本権憲章(Charter of Fundamental Rights: CFR)7～8条、EU機能条約16条、欧州評議会条約108条などが挙げられる。報告では、その重要性和、判例の蓄積があることから、欧州人権条約及びヨーロッパ基本権憲章・GDPRについて取り上げた。

プライバシー権については、ECHR8条に「私生活を尊重される権利」についての規定があり、ECtHRによる判例の蓄積がある。CFR7条においてもプライバシー権が規定されているが、相応する権利がECHRに規定されている場合には、同一の意味に解するものとする。

ECHR8条は、1項において保護されるべき権利の範囲が広く解される一方で、当該権利の侵害があったとしても、2項に当たった場合にはその侵害は許容され、8条違反にはならない、という構造になっている。プライバシー侵害が正当化され得るかという文脈での

ECtHR の比例性の判断では、一般に手続的権利が重視されていると考えられている。しかし、課税の文脈で、手続的権利は、様々な検討要素のうちの一つとして事実ごとで判断される。そこでは、手続的権利の欠如と脱税・租税回避への対処の必要性は、それぞれにプライバシー侵害の程度を強める要素、その正当性を強める要素として対立的に働くことになる。これまでのところ、課税の文脈でプライバシー侵害が認定されることはあまりなく、ECtHR は、法的境界は国家の課税に関してはより柔軟になり得るという一般的なアプローチを採用していること、税務当局が情報を取得することに關してはより引いた態度を見せていることが指摘される。結果的に、手続的権利の明確化にはつながっていない。

CFR は、その 7 条にプライバシー権を、その 8 条にプライバシー権とは区別してデータ保護権を規定している。CFR7 条のプライバシー権は、ECHR の 8 条と同様に解されるものと考えられる。CFR8 条は、GDPR の前身である DPD の影響を受けて起草されており、本格的には、EU の二次法である DPD/GDPR に要請される条件を満たすことで、CFR8 条に定められる権利保障がはかれる。GDPR は課税分野にも適用されると考えられる。GDPR 適用範囲については例外規定があるものの、その範囲は狭く解される。ECJ では DPD につき、後に刑事訴訟に使われる可能性があるとしても、国際的な場面での租税法の適切な適用のために行われる情報交換は、当該例外規定には当たらないと判断された。また、GDPR には、適用範囲内であっても、データ保護が制限される場合が定められる。データ主体の権利は、公共の利益の重要な目的を守るため、必要かつ比例的であれば GDPR23 条に従って制限される。そこには、「EU 又は加盟国のその他の一般的な公共の利益の重要な目的、金銭上、予算上および税制上の問題、公衆衛生及び社会保障を含む特に EU または加盟国の重要な経済的財政的利益」を守る場合が含まれる。しかし、そのような立法を行う際には詳細な規定が必要とされ、納税者のデータ保護権・手続的権利の制約される場面の明確化が図られるものと考えられる。

プライバシーとデータ保護は、EU では、主となる条文&裁判管轄が異なり、保護の枠組みも異なる。欧州人権条約にはデータ保護のための独立条文はなく、8 条の範囲で検討されてきた。一方、データ保護は、欧州基本権憲章の 8 条に定められるデータ保護の条文に基づいて、EU 司法裁判所によって解釈されてきている。

基本権憲章の 8 条は、データ処理は特定された目的のために公平になされなければならない、ずデータの対象となる本人の同意あるいはその他の法的根拠に基づかなければならない、可能性があり、人権条約 8 条 2 項の下で正当化が要求される可能性が残っても、データ保護侵害はないものとする。しかし、データ保護侵害のない、適切なデータ処理は、プライバシー権の検討の下でも正当化しやすいと考えられる。プライバシー権の枠組みでは、総合考慮において手続の未整備があったとしても正当化がされ得るが、データ保護の場合には、法定の手続的権利の整備がない/権利保障の制限する場合には、それについての詳細な立法がなければ、データ保護権の侵害となり得る。これまで、プライバシー権の枠組みで要請に基づく情報交換が審査されてきているが、プライバシー権の枠組み、データ保護の枠組み双方における自動的情報交換の審査が今後行われる可能性があると考えられる。

現在、GDPR に影響を受けたデータ保護法制は世界的に広がりがつつある。データ保護法

制が第三国へのデータ移転をその適用対象に含むこと、保護法制の施行国と「本質的に同等」な保護水準の国にデータ移転が認められること（十分性認定）からすれば、その影響は日本にも及ぶ。日本においても情報流通のインフラとしての各種手続的権利保障を検討する意義はあると考えられる。実質的な権利としては、「情報プライバシー権」が提唱されているが、その内容については百家争鳴であることが指摘される。GDPR への対応として手続を整備すると同時に、租税の文脈における「情報プライバシー権」の性質や位置づけを検討する必要があるように思われる。

第5節 EUにおける付加価値税の事例検討

一 仕入税額控除とインボイスを中心に

大阪公立大学法学部法学研究科 教授 酒井 貴子

はじめに

日本では2023年10月から適格請求書等保存方式が実施予定であり、いわば日本でのインボイス制度導入を目前にして、日本の消費税法が模範としたEUの付加価値税の制度のもと仕入税額控除及びインボイス関連を中心に、基本的扱いや関連裁判例の動向を考察する。

1 適格請求書保存方式の採用

消費税法における仕入税額控除の手続要件は、2016年度改正で適格請求書等保存方式が導入決定され2023年10月から施行される。改正前の請求書等保存方式のもと前段階の納付の有無を確認することなく仕入税額控除を認めてきたことは世界でも稀であった。今回、日本の消費税法にこの特徴がなくなり、いわばインボイス制度採用は大きな変革と評価し得る。

適格請求書等保存方式の導入に伴う重要な変更を確認すれば、仕入税額控除を巡り、前段階課税を強化し、消費税課税が適正になされるよう制度が整備されたといえる。同方式の採用理由は、軽減税率導入を契機とすることが説明されたが、適格請求書により前段階課税の仕組みを機能させることも立法関係者により解説されている。

問題となるのは同方式導入でどのようなことが問題となり、また問題が起きたときにどう対処されるかである。実際EUのように仕入税額控除について控除権としての法的位置付けがなされたわけでもなく、適格請求書や仕入税額控除を巡る問題がどう解決されるかは現時点では言明し難いが欧州司法裁判所の判例の蓄積があるので考察する。

2 EU付加価値税の事例

1) EU付加価値税の概要

EU共通システムとして付加価値税に関する現行の定めは2006年VAT指令がある。1条では、同指令がEUの付加価値税の共通システムを設定するとの旨、1条の2ではEU付加価値税の考え方、特に仕入税額控除に係る箇所は、控除原則と呼ばれ重視される。同原則の具体的な定めはVAT指令第10条にあり、実体要件と手続要件がある。

実体要件には168条があり、課税事業者は他の課税事業者から課税売上のために用いられる物品等の購入により生じた付加価値税について控除権が生じるとある。他方、手続要件として、178条では仕入れ税額控除には諸規定を遵守したインボイスの保有を要件とされ、226条ではインボイスの必要的記載事項として適用税率や付加価値税、登録番号等が定められている。

203条では「インボイスに税額を記載した者により付加価値税は納付されなければならない」と定められ、前段階課税を強化するものといえる。同規定はインボイス記載の税額の納付のなされていることを前提として仕入税額控除を認める内容からも、趣旨は税収ロスの回避にあり、これによりインボイスに記載された税額が誤りである場合にも納付義務が生じることから、219条でインボイス発行後に記載事項の修正が認められることが重要とされる。

2) 事例検討

①インボイスの修正等

インボイスの紛失時にはそのコピー等をインボイスとみなし仕入税額控除が認められるという事例がある。またインボイス記載事項に不備があっても追記等により訂正され、手続要件が事後的に充足されれば、仕入税額控除が認められる判断がされてきた。EUにおいて仕入税額控除が付加価値税の基本であり、VAT指令167条においても控除権が法的権利として明確なことから、仕入税額控除の実体要件の充足といふのを重視して仕入税額控除を認められてきたといえる。特にインボイスの不備が後に訂正された場合、その効果は当初インボイスの発行時点で適し仕入税額の控除を認めると解釈されている。この判断は期間制限によって修正されたインボイスに基づく控除権行使が妨げられないことを意味するため、重要である。

Bosate 事件では、違法な税率の適用により税を支払い、それにより生じた収受不足分を取引相手方に請求でき、その請求を受けた相手方は不足分を支払った後、控除権行使の期間制限経過後も、仕入税額控除を受けられるかが問題となった。欧州司法裁判所は仕入税額控除を認める判断をした。理由付けでは、まず付加価値税の不可欠な要素として仕入税額控除は制限されてはならないという原則と、実体要件と手続要件を述べた上、実体要件を重視する方向の姿勢を示した。更に第一に、仕入税額控除の控除権の行使に関する期間制限の趣旨からの検討と、第二に、課税逃れ等の可能性がなかったことを確認をし、控除権の期間制限超過により事業者が修正インボイスに従って仕入税額控除は認められないという解釈は中立性の観点からも排除されねばならないとした。後の判例により修正のインボイスが出たときには発行日に遡って効果を持つとされ、このような判断を受けることなく修正インボイスで控除権が得られる。

②循環取引

ENSA 事件では、架空取引でも仕入税額控除が認められた事例である。X社が関連会社と共同になった電力の循環取引は、課税逃れ目的でなく、銀行から有利な融資条件を得ることを目的として行われた。課税当局はインボイスはあっても取引実体がないものに仕入税額控除を認めなかったが、欧州司法裁判所はこれを認める判断を示した。事業者の間で同金額でなされた同量の電力売買という循環取引が税収ロスをもたらさなかったという状況で、VAT指令がその架空取引に関してはその付加価値税の納付義務を課しつつ、インボイスに示された仕入税額控除を認めないとした国内法を排除するように解釈されるかについて、架空取引は課税取引が存在せずVAT指令168条にも仕入税額控除が認められないが、他方同203条によりインボイスに記載のある税額は納付義務が生じるから、架空取引でも売上の部分だけ納税義務が生じることが、付加価値税システムの基本に合致しないと述べ、またVAT指令は中立性と比例原則に照らして解釈されるべきところ、本件取引が税収ロスのリスクがないときには、架空取引を含めそれに伴う付加価値税を支払うインボイスに付加価値税を記載した者に要求する一方、架空取引の仕入れに關する仕入税額控除も認めよう解釈されるべきとされた。上位概念たる中立性の原則が尊重されたといえるが、本件循環取引はある種詐欺的行為であるから、このような判断が今後与える影響が懸念される。

③登録

Dankowski 事件では、取引相手方に登録がなくても仕入税額控除が認められるかが問題となっ

た。VAT 指令 213 条により事業者は事業開始等の届出を課税庁に対して行わなければならない、それに基づき登録番号を得る。登録番号はインボイスの必要記載事項となる。事業者 A は未登録であったが、事業者 B に対する商品等を販売する際、インボイスも発行した。課税当局は未登録事業者 A の発行によるものであることから、同インボイスに基づく仕入税額控除を認めなかった。欧州司法裁判所は、登録制度の下でも、付加価値税システムが適切に運営されているならば、その要件を満たすことができていないとしても、別の課税事業者に与えられる仕入税額控除に影響しないとし仕入税額控除を認めた。同裁判所は、仕入税額控除は付加価値税の基本原則であることにも触れた。類似事件でも同様な判断が見られる。

おわりに

考察の結果、第一に、控除原則が直接的に適用された例はないが、同原則の重視の解釈がなされたといえる。特に、形式要件は事後修正で治愈可能で、また、実体要件の充足がない場合でも、形式要件の充足があれば仕入税額控除が中立原則のもと例外的に認められるケースがある。正しいインボイス或いは情報があれば控除権の行使、仕入税額控除が認められる傾向を見た。但し EU 法では、仕入税額控除の法的位置付けが異なることから、これらが日本法で役立つかは不明な点がある。

第二に、日本法との比較を行えば、通格請求書発行事業者については課税事業者に一定要件のもと登録をさせて、それにより通格請求書を発行できることから、原則として前段階納付済み税額の控除が前提になるが、他方、EU では全ての課税事業者に登録が行われ、前段階課税の確保は VAT 指令 203 条が更なる裏支えとなっているといえる。しかし、同条により ENSA 事件のような苦しい対応を迫られる場合がある。

今回の検討は欧州司法裁判所に終ったため、各国法の下での個別の問題の解決策・判断というよりは、EU での統一的な解釈のためのものであろう。今後は各国法の下での紛争も検討したい。

第 6 節 個人住民税の今日的課題

東洋大学法学部 教授 坂巻 敬望

本報告では、個人住民税をめぐる最近の議論と課題を紹介したうえで、それらの課題について諸外国の状況を参考にすべく、アメリカ合衆国各州の所得税をとりあげて、考察を行った。

I 社会の変化と個人住民税

最近の社会の変化として、(1)働き方の多様化、(2)外国人労働者の増加、(3)二地域居住の推進をとりあげ、それらにともなって生じている個人住民税の課題を紹介した。

(1) 働き方の多様化

現在の個人住民税の所得割は、前年の所得を課税標準としていることから、①転職した方や定年退職した方など、収入が大きく減少した住民については、前年の所得に対する税額の負担感が強いこと、②そのような者にについては納税資金が手元にならないという状況が起り得ること、③納税者が転職を繰り返している場合や、複数の勤務先において少しずつの所得しか得ていない場合に、納税義務者の把握が難しいこと、が指摘されている。理論的にも、受益の程度は所得の大きさに反映されると考えて所得の大きさに応じて課税をするという理屈のもとでは、課税標準を現年の所得とすることが望ましい。さらに、所得割(退職所得を除く)の課税標準が前年の所得であるのに対して、所得割のうち退職所得、利子割、配当割、株式等譲渡所得割の課税標準は現年の所得とされており、所得の種類によって課税標準が前年の所得なのか現年の所得なのか一貫していない。働き方の多様化に照らせば、このことは望ましいことではないと指摘した。

(2) 外国人労働者の増加

外国人労働者の増加にともなって顕著となっている問題として、①個人住民税は賦課期日が 1 月 1 日とされていることから、1 月 1 日までに国外に転出して住民税を免れることができてしまうこと、②転職を繰り返したり少額の所得の仕事を持ちたりしている外国人が、特別徴収の対象とされず、かつ転出手続をせずに出国してしまった場合には、住民税を徴収することが難しいこと、が指摘されている。解決策として、納税管理人制度の強化、特別徴収義務の強化、現年所得課税への移行が提案されている。現年所得課税への移行については、これまでも、理論的には望ましいとされながらも、執行が難しいことから採用されてこなかった。最近では、税務行政の IT 化が進んだことから、実現可能性が高まっている。現年所得課税について法的に議論すべき点として、①課税方法を賦課課税方式とするのか、申告納税方式とするのか、②特別徴収のしくみをそのまま特別徴収として構成するのか、源泉徴収として構成するのか、③賦課期日は 1 月 1 日のままでよいのか、④課税標準は国税の総所得金額等を用いるままでよいのか、といった点がある。

(3) 二地域居住の推進

2020年に「全国二地域居住等推進協議会」が設立され（国土交通省が事務局）、地方団体は二地域居住を推進している。「二地域居住」とは、主な生活拠点とは別の地域に生活拠点を設け、一時的ではなく、年間を通しておおむね1カ月以上の期間を過ごすことをいう。

現行地方税法は、「住所」を有する者を所得割の納税義務者としているところ、「住所」は1箇所であることが前提とされていると考えられる。したがって、理論的には所得割の二重課税は生じないが、複数の地方団体による「住所」の判定が競合して争いになることがありうる。

二地域居住者に対してどのように個人住民税を課することが望ましいかについては、これまで議論がなされてきたが、議論をすべき点が残されている。居住期間に応じて複数の地方団体に所得割を分割することができないかといった問題や、1月1日を賦課期日としていることの見直しである。

II アメリカ合衆国における州所得税

アメリカ合衆国州所得税をとりあげて、以下の2点について紹介した。第1に、州所得税の計算には連邦所得税の金額が用いられていることが多いところ（連動方式）、この連動方式についてどのような議論がなされているか、という点である。第2に、二地域居住者がどのような扱いに扱われているのか、という点である。

1 連動方式について

アメリカ合衆国において所得税を有している州のほとんどは、その計算の出発点として連邦所得税の総所得金額又は調整後総所得金額を用いている。連動方式について議論されてきた問題は、(1)それが州の立法権に反しないかどうか、(2)連邦所得税の申告書において納税者が記載した金額や課税片が更正または決定した金額について、州所得税の計算においてそれが誤っているとして納税者が争うことができるのかどうか、という点である。また、連動方式のもとでは、連邦の政策が州所得税の計算においても反映されてしまうことについて懸念が示され、対応がなされてきた。例えば、連邦所得税においては同性の相手と婚姻した者についてはその相手を配偶者として扱うこととされているため、連動方式のもとでは、同性婚を認めていない州においても、同性の相手と他の州で婚姻した者についてその相手を配偶者として扱って所得計算を行うことになる。

2 二地域居住者について

各州は、合衆国憲法の制約のもとで、居住者についてはその全ての所得に課税することとし（居住地管轄）、非居住者については、その州で稼得した所得について課税することとしている（源泉地管轄）。したがって、二地域居住者に対しては、居住地管轄の競合、居住地管轄と源泉地管轄の競合、源泉地管轄の競合を生じる可能性がある。

(1) 居住地管轄について

居住地の判定において考慮されるべき要素は、各州において異なっているため、ある納税者について複数の州が自らの州の「居住者である」と主張する状況を生じうる。このような居住地管轄の競合による二重課税が合衆国憲法に反するとは考えられていない。

(2) 源泉地管轄について

所得の発生地において課税をすることを認めるしくみ（源泉地管轄による課税）のもとで、源泉地の決定や所得の性質決定をめぐって解釈上の争いが生じている。例えば、その州内で役務提供をしたことによる所得についてはその州内の源泉から生じた所得とするこを定めているニューヨーク州において、週の3日は州内の大学で授業をしているが、週の2日は州外の自宅で作事をしているため、給与を分割して申告することが認められるかどうかで争いになった（源泉地決定の難しさ）。また、例えば、ニューヨーク州は、非居住者に対して、州内に所在する有形資産の販売等から生じる所得について租税を課することとしているが、無形資産から生じる所得についてはそれが州内で行われている事業に用いられている場合に限り課税をすることとしているため、ニューヨークのアパートを売却した不動産の代金について利子を受け取ったという場合に、当該利子が有形資産から生じた所得なのかそれとも無形資産から生じた所得なのかあるいは役務提供から生じた所得なのか問題になった（所得の性質決定の難しさ）。

(3) 1年の途中に居住地を変更した納税者

各州は、居住地管轄と源泉地管轄を採用しているため、暦年中に居住地を変更した納税者は、住所変更前の州および変更後の州に対して、居住者であった期間と非居住者であった期間を区別して申告する必要がある。2つの申告書を提出することを求める州と、1つの申告書の中でそれを区別して申告することを求める州とがある。そして、居住者である期間について認められている免除や人的控除については、居住者である期間に対応する部分に期間按分することになり、また、必要経費の配分ルールが必要となる。また、居住地を変更した納税者については、ある所得の発生原因となる経済活動を行っていたときに住んでいた場所と所得を受領したときに住んでいる場所とが異なる場合に、いずれにおいて課税されるべきかが問題となる。

III わが国への示唆

第一に、わが国においては、個人住民税の課税標準として国税である所得税の総所得金額が用いられているところ、これは、所得の金額を計算する二重の手間を省くことができるというメリットを享受しつつ、政策的な特徴があらわれる所得控除や税額控除においては地方税独自のものを用いることができるから、国の政策が自動的に地方税にもとりこまれることを防ぐことができると思われる。

第二に、アメリカ合衆国州所得税は居住地管轄及び源泉地管轄による課税のしくみを採用しているため、居住地管轄の競合、源泉地管轄の競合、居住地管轄と源泉地管轄の競合（ただしこれは税額控除によって救済される）を生じうる。これに対して、わが国の個人住民税は、居住地管轄のみを採用しており、二重課税が生じる可能性はかなり小さい。わが国においても、配当割や利子割については源泉地管轄による課税として整理することもできないわけではなく、源泉地管轄につきまとう源泉地決定の難しさや性質決定の難しさに照らせば、そのような整理は望ましいことではない。

第二に、居住地管轄のみによる課税のしくみのもとでも、1年のうち居住期間に応じて複数の地方団体による課税を認めるしくみや、所得の発生（受領）時点において居住して

いる地方団体において課税を認めるしくみもありうる。そのようなしくみのもとでは、所得控除をも按分する必要があり、必要経費の配分についてのルールが必要になる。また、所得の発生原因たる行為をおこなったときに居住していた地方団体と、所得の受領をしたときに居住していた地方団体が異なる場合にどうするかという問題について検討をしなければならぬ。

おわりに

関西大学経済学部 教授 林 宏昭

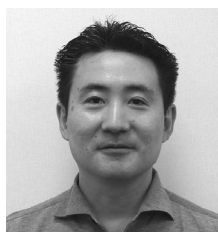
本報告書では、税制基本問題研究会において各メンバーが行った研究報告で示された、今日の社会・経済環境の変化に対応していくうえでの税制の課題をまとめました。それぞれの研究では、経済指標や経済分析を用いた財政学からのアプローチ、法律の意義や国際比較を通じて税法に基づくアプローチで、所得税、消費税といった基幹的な税を中心に考察しています。

税制基本問題研究会での各報告が、現在の、そしてこれからの税制を巡る議論の材料にしていければ、研究会としても大きな成果と言えると思います。

社会構造、また人びとの価値判断の多様化が進む中で、社会の変化はますます複雑化していくものと考えられます。その時々に対応しい税制のあり方を検討し続けることは我々研究者に与えられた役割であり、それを発表する機会を与えていただいている日本租税研究協会に深く感謝いたします。

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、よろしくお願ひ申し上げます。

国際課税を巡る現状と課題



吉村 氏 (司会)



西方 氏



青山 氏



本田 氏



坂東 氏

●参加者 (五十音順)

財務省主税局参事官
千葉商科大学大学院客員教授
筑波大学大学院教授
三井物産株式会社経理部税務統括室長

西方 建一
青山 慶二
本田 光宏
坂東 太郎

司 会 一橋大学大学院教授

吉村 政穂

討論中に言及されている資料は、巻末「資料編71頁～92頁」に掲載されています。

はじめに

(吉村) 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」、副題として「経済のデジタル化に伴う課税上の課題への対応」の Webinar を始めさせていただきます。本日司会を務めます吉村でございます。よろしくお願いいたします。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いらっしゃいますけれども、本日はその組織のメンバーとしての資格というよりは、パネリスト個人としてご参加いただいております。また意見も個人としてのものを言うてくださるようお願いしております。従いまして、ここではパネリストの方々のお名前を肩書きなしで「〇〇さん」と呼ばせていただきたいと思います。その点もご了解いただきたいと思います。

本日のパネルディスカッションのテーマは、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す。ここ数年同じテーマが続いておりますが、2021年10月に BEPS 包摂的枠組み (Inclusive Framework, 以後、略して「IF」と表記) における国際的合意が成立して以降、その具体化に向けた作業が進められています。第2の柱の GloBE ルールについてはモデルルール及びコメンタリーが既に公表され、日本を含めた各国の法制化を待つばかりとなっておりますので、皆さまのご関心も高いのではないかと思います。

ただ、国際課税ルールを書き換えるという非常に野心的な取り組みですので、当初設定されたスケジュールどおりには進んでいない面もあります。第1の柱についてはなお議論の尽くされていない論点があるということで、多国間条約の開放、署名が2023年に延期されることとなりました。また、GloBE ルールの国内法化についても不確実な状況が一部に見られるところです。例えば EU での指令化には欧州理事会の



全会一致が必要であるために、加盟国が1国でも反対する限りは指令として成立させることができないという状況があります。また、国外所得に対する最低税率課税という観点からは先行している米国であります。GloBE ルールとの共存条件を満たすための GILTI 改正を果たせぬままです。また、参加国の扱いを統一するために細かい点まで規定したルールが策定されていますが、整合性、明確性を追求する一方で、非常に複雑なルールとなっております。そのため、適用対象となる多国籍企業の間には簡素化を求める声が根強く存在しているところです。

本日は国際課税ルール見直しの2つの柱をそれぞれ取り上げまして、第1部、第2部と分けて議論してまいりたいと存じます。第1部はいわゆる第1の柱、Pillar 1 と呼ばれているルールについて取り上げます。新たに市場国に対して課税権を配分するための国際課税原則の見直しです。恒久的施設によって課税権を基礎付け、独立企業原則によって利益の帰属を決定してきた従来の考え方を見直し、市場を根拠として市場国への利益配分を認める内容となっています。既存の国際課税ルールの修正であり、実施には多国間条約の発効が必要となります。またこのルールが実施される際にはデジタル・サービス・タックスのような一国限りの措置が撤廃されることとなっています。

第2部はいわゆる第2の柱、Pillar 2 と呼ば

れているルールについてです。国際的に15%を最低税率とすることに合意し、各国が実施措置を導入する場合には共通アプローチを採用することになっています。先ほど触れましたとおり既にモデルルールと附属するコメンタリーが公表されています。日本においても令和5年度以降に税制改正を行う方針が既に示されたところで、税制改正に向けたプロセスが今後進められていくのではないかと思います。

進め方としましては、第1部、第2部それぞれにつきまして、最初に西方さんからご説明を頂きます。その後、青山さん、坂東さん、本田さんの順番でご意見、ご質問を頂戴し、さらに西方さんからお三方のご意見、ご質問に対してお答えいただくということにしたいと思います。

それでは早速ですが、第1部の市場国への新たな課税権の配分に入らせていただきます。最初に西方さん、説明をよろしく願いいたします。

I. 市場国への新たな課税権の配分

(西方) 財務省主税局の参事官を務めております西方でございます。吉村さんから今、ご紹介いただきましてありがとうございます。それから今日、租研大会にお呼びいただきまして、事務局の皆さまに感謝申し上げます。また、パネリストの皆さまにも日頃から大変お世話になっておりますので、この場で感謝申し上げます。私は2010年～2013年に主税局の中で国際課税を担当していたことがありました。そして、この7月に主税局に戻り、10年振りに国際租税の分野を担当しているわけですが、今、先生からもお話がありましたとおり、国際課税を巡る議論というのは非常にスピード感のある形でダイナミックに進んできておりまして、非常に目を見張るものがあります。課税の根本原則に立ち返って大胆に見直すような議論が続いてお



ります。

今日のプレゼンでは、まず冒頭で、普段国際課税にそれほど深くなじみのない方でもお分かりいただけるように、少し全体像をご説明させていただきまして、その後に2つの柱のアプローチそれぞれについて具体的な点も含めてご説明したいと存じます。時間の制約もありますので、もしかしたら資料の全部は説明できないかもしれませんが、要点のみに触れてご説明したいと思います。まず2ページ目をご覧ください。

1. 総論

〔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〕国際課税(西方)(2ページ)

まず、国際租税の従来の原則ですと、外国法人に課税する場合には、その外国法人の支店あるいは工場といった物理的な拠点がその国にある場合に限り、外国法人に課税ができるというのが原則でした。ですから、そうした支店あるいは工場、このような物理的な拠点、これを特殊用語で恒久的施設(Permanent Establishment: PE)と呼びますけれども、それがないと外国法人に課税ができないというのがこれまでの課税原則でした。ところが、経済の電子化に伴って電子的サービスを買ってくれる市場国においては、物理的な拠点がなくてもネットを介し色々なサービスを売ることができるようになりました。この下の事例で言いますとA国

が、例えばインドのような巨大な消費者市場を擁する国、B国がGAFAを擁するようなアメリカと仮定しますと、インド、この消費者国側はアメリカのIT企業に対してGAFAの支店が、つまりPEがない限り課税できないということになります。他方でB国の大企業は、例えばC国の法人税率が3%だと仮定した場合に、こういう軽課税国であるC国に子会社を設置して、ここから同様に電子的なサービスをA国の巨大な消費市場に販売するということになります。その莫大な法人所得というのはB国ではなくてC国に落ちるということで、C国では法人税率が3%しか課税されない。こういったグローバル企業グループの親会社があるB国政府も課税ができない。それから市場国であるA国でも課税できないということで、これが問題の所在ということでもあります。

現在の状況では、親会社が存在するB国でも課税権が浸食され、消費者を擁する市場国Aでも課税がしにくい。他方で、一番もうかる超過利潤の部分だけを子会社に別途切り出して低い税率で誘致する、そういったC国のやり方が本当にそれでいいのかということが議論になったというふうに考えられます。こうしたケースに限られませんが、低い税率で多国籍企業の子会社を誘致するというのが経済的に得だということになってしまうと、各国は税率の引下げ競争に陥ってしまい、世界各国がじり貧状態に陥ってしまいます。この状況を脱するべきではないか、というのが今回の見直しの議論の背景にあると考えられます。こうした問題は経済のデジタル化以前から表れていた課題ではありましたが、物理的な拠点を必須としないデジタル経済が盛んになると、より問題が先鋭化し、その結果が今回の大胆な国際課税原則の見直しにつながったと言えるのではないかと思います。

〔第1の柱（市場国への新たな課税権の配分）の考え方〕国際課税（西方）（3ページ）

では具体的にどういうふうに課税原則を見直

すかということで、「2つの柱」が立てられて、2つのやり方が提示されています。まず第1の柱が、市場国への新たな課税権を配分するという考え方であり、この対象となる企業は、後で出てきますけれども、売上高が200億ユーロ、所得ではなくて売上高が200億ユーロ、約2.6兆～2.7兆円という兆を超す企業、さらには利益率が10%を超えるような超大規模で高利益水準のグローバル企業グループが対象となります。今のところ全世界で100社程度、これに該当する企業が現れるのではないかと見込まれています。物理的な拠点が、市場国であるA国にない場合でも、ざっくり言えば、A国での売上に応じてこのグローバル企業グループの残余利益部分から課税ベースを市場国のA国に、あるいは市場国がもっと色々あればそれに配分をしようというのが基本的な考え方です。

このように市場国A国に課税権を認めると、子会社からサービスを売っている場合には子会社が所属するC国政府も課税権を持っているわけですが、あるいはその親会社が存在するB国もこの企業グループに対して課税権を持ちますので、市場国A国とC国、それからA国とB国の間で二重課税が生じます。この二重課税を処理するために、B国とC国のどちらがどれくらいの外国税額控除などを提供して二重課税の除去の義務を分担するかという問題が生じます。これについては、利益率が高い企業が存在する場合には、残余利益がより多く溜まっているとみなされる一方、この例で言えば軽課税国であるC国側がより多く外国税額控除などを行うことによって、二重課税除去の義務を負うということにしております。

〔諸外国におけるデジタル・サービス・タックス等の一方的措置の概要〕国際課税（西方）（4ページ）

第1の柱が生じた背景としてもう1つ考えられるのは、ヨーロッパ諸国で多く導入されたデジタル・サービス・タックス等の一方的措置の

導入の動きです。これは欧州企業が米企業、特にGAFAに対して、課税が進まないことに業を煮やしてデジタル・サービス・タックス（DST）を打ち出した点も考えられ、こういう巨大なIT企業に対しては所得ではなく売上に数%を課税する形を取るという点が特徴的かと思われます。欧州の中では資料に記載のあるとおり、イギリス、フランス、イタリア、スペイン、オーストリアなどが導入し、他にもインド、インドネシア、トルコといった途上国にも続々と広がっている状況です。

これに対しては、アメリカが当時はトランプ政権でしたが、報復として制裁関税をヨーロッパに課すということを発表しました。結局2021年10月から11月にかけて、アメリカと欧州のイギリス、フランス、イタリア、スペイン、オーストリアとインド、トルコの間で合意が成立し、これらのデジタル・サービス・タックス等の廃止まで、デジタル・サービス・タックス等の徴収額を第1の柱と実質的に同水準の税額にとどめるような形にして、そういった枠組みの中で導入すれば、制裁関税の発動は取りやめようということで合意したということになっております。

〔第1の柱の考え方（2019年3月のパブリックコンサルテーションで示された3つの考え方）〕国際課税（西方）（5ページ）

次に、5ページ目をご参考ですけれども、なぜその市場国に課税権を配分するのかということについて、OECDで色々議論された中で出てきた代表的な意見です。まず、イギリスが提唱したのがこのuser participationというユーザーの参加によって経済的利益、価値が生まれているのではないかとというのが1つ。それからアメリカが主に主張したものとしてはマーケティング上の無形資産ということで、多国籍企業が市場国、消費者がいる市場国で生み出したブランド価値、そういうものに課税すべき価値を認めるというのが2つ目。それから3つ目はイ

ンドが主張したことですけれども、やはり市場国で継続して売上を立てているのだということで、市場国側がきちんと課税できるようにしたいというのが3つ目の考え方であり、この3つの意見が合わさって第1の柱の課税の考え方が生まれてきたと考えられます。

〔第2の柱（グローバル・ミニマム課税）の考え方〕国際課税（西方）（6ページ）

続きまして第2の柱を先取りして概要だけ申し上げます。こちらはグローバル・ミニマム課税というふうに呼ばれております。こちらはグローバルに世界各国において最低でも実効税率で15%の租税負担を確保しようという考え方で。対象となる企業は年間総収入、売上が約1,000億円以上の多国籍企業ということで、先ほどのPillar 1に比べると少し下がり、日本の大企業でもかなり当てはまる可能性があります。典型的な例ではこの図のとおり、子会社が軽課税国であるC国側で、例えば11%しか実効税率負担をしていないといった場合に、親会社が存在するB国側で15%と11%の差の4%分を親会社のB国で課税することを可能にする仕組みがPillar 2、この第2の柱です。

〔第2の柱（グローバル・ミニマム課税）〕国際課税（西方）（7ページ）

次の7ページに行きますと、グローバル・ミニマム課税にも3種類ありまして、先ほど申し上げましたとおり、対象企業は世界中で約1,000億円以上売上有る企業となります。まず、この所得合算ルール（IIR）というものは、親会社が日本に存在し、軽課税国側に子会社がある場合で、先ほどのように、例えば軽課税国側で11%しか実効税率がない場合は、4%を日本側で日本の親会社に課税しますというルールです。2つ目が軽課税所得ルール（UTPR）ということで、今度は逆に親会社が軽課税国に存在し子会社が日本に存在する場合に、親会社がX国で11%しか課税されていない場合は日本で4%

分をこの子会社に課しますよという内容です。

それから一番下の国内ミニマム課税(QDMTT)というのは、いわば軽課税国のX国側にディフェンスの手段を与えるということで、軽課税国が1,000億円以上くらいのグローバル・ミニマム課税対象の企業に対してのみ、15%に至るまで課税をするということをきちんとやれば、日本側での課税はしませんよという内容で、そういったディフェンスの手段を与える仕組みかと思います。各国がもし合理的に振る舞えば、この3つを導入するでしょう。特に軽課税国は自国に多国籍企業の子会社が所在する場合にはQDMTTを導入し、そうした企業に対してのみ法人税を引き上げて実効税率が15%になるまで課税して、親会社が存在する例えば日本のような国から課税されないようにするかと思われます。多くの国がこの第2の柱に沿ってQDMTTを導入すれば、基本的に、例えば日本が軽課税国に存在する日本企業の外国子会社との関連で課税することも無くなり、税収の面でも第2の柱による税収は日本側にはあまり生まれしないのではないかとことも考えられます。

逆にこの軽課税国側がQDMTTを導入した場合、今まではグローバル企業の子会社がこのX国にあったわけですが、税率上のメリットがこれからはなくなるかもしれないということになり、これによって何が起ころのか少し個人的に興味があります。例えばX国に存在する子会社のメリットがなくなったということでどこかの国に移転してしまうのか、あるいはそうした子会社たちを引き留めるために、軽課税国のX国が何らか別のメリットを提供するのか、その辺は今後関心を持ってよく注視したいと思っています。

〔新たな国際課税ルールについて〕国際課税(西方)(8ページ)

これまでの話をまとめたのがこの1枚紙ですが、下のところに今後のスケジュールが書いて

あります。先ほど吉村さんからもお話がありましたとおり、第1の柱については2023年、来年の前半に多国間条約の署名、そして再来年2024年にこの多国間条約の発効を目指すということを考えております。それから第2の柱につきましては、既に大枠は合意しており、これは各国の裁量で執行するということですので、各国は基本的に2022年、今年中に国内法を改正し、2023年、一部は2024年の実施が目標というふうにされております。以上が総論のご説明ということで、これから第1の柱について少し詳しくご説明します。

2. 第1の柱

〔第1の柱(市場国への新たな課税権の配分)〕

国際課税(西方)(10ページ)

これは先ほど少し申し上げましたとおり、第1の柱の課税はあくまで残余利益部分を概念的に切り出して、その4分の1に対して配分利益として市場国に課税ベースとして割り振る仕組みというように言えます。残余利益を概念する上でグローバル企業グループの世界全体の収入、ざっくり言えばこの売上を出して、そこから費用等を差し引き、通常利益と言われる部分を差し引いた上で残余利益の4分の1を市場国に割り振るべきAmount A、利益Aと訳しておりますが、Amount Aというものとして各国に配るというふうに決められております。

〔利益Aのパブリックコンサルテーションの状況〕国際課税(西方)(11ページ)

そして、11ページに示されておりますとおり、利益Aは非常にテクニカルな複雑なルールでありますので、どのようにこれを適用するかということのルールについては、累次のパブリック・コンサルテーションの段階を経まして、原案がビジネス界等々に示されて意見を募集する形をこれまで取ってきております。

〔利益A進捗報告書に含まれる利益Aに関する

ルール] 国際課税 (西方) (12ページ)

続きまして12ページは利益 A に関するルールの全体像です。これからそれぞれについてご説明いたしますので、ここでは飛ばします。

〔利益 A の適用プロセス〕 国際課税 (西方) (13ページ)

13ページは利益 A を確定させる上でのステップを大体5つに分けた場合の概念図です。まず1個目として、どういう企業がこの利益 A、第1の柱の課税の対象となるのかというのが Step 1。その上で市場国、どの国に利益 A を配分することができるのかということを決めるのが Step 2。それから Step 3 がその課税ベースとなる金額を決定する計算の仕方。この利益 A の金額が出たところで、それをどの国にどれくらい配分するのかということを決めるのが Step 4。さらに Step 5 において、二重課税除去をどういう国がどれくらい負担して調整するのかということを決めます。

〔Step 1 : 適用対象企業の決定①〕 国際課税 (西方) (14ページ)

まず、適用対象企業の決定です。こちらは上の欄にございますとおり、利益 A の対象となるグローバル企業グループは当期の収入が200億ユーロ超ということと、かつ過去の利益率を加味した平均メカニズムによる利益率が10%超という2つのテストによって判定するということになっております。この過去の利益率を加味する平均メカニズムというのは、少し複雑ですが、初めて利益 A が適用される場合や、一度利益 A が適用されて、その後2期連続で適用対象外になった場合のみ適用するということです。

初めて利益 A が適用される場合の平均メカニズムの考え方については、その下に実例を書いております。当期でこの上の(a)の例にありますとおり25billion, 200億ユーロ超の収入があり、利益率も14%あるため、「当期テスト」

はパスしますということと、過去直前4期のうち2期以上利益率が10%を超えるか否かの「過去期テスト」ということで、この場合は超えていないということでテストを満たさず、利益 A の適用対象外ということとなります。「平均テスト」については、下の(b)の例に書いてありますとおり、当期とその直前4期の利益率の加重平均を出した上で判断を行うということになっており、この例では「平均テスト」を満たさないこととなっております。

〔Step 2 : ネクサスルールの概要〕 国際課税 (西方) (16ページ)

次の15ページは少し細かいので飛ばしまして、16ページにまいります。これが利益 A という残余利益の一部をどの国に配分するか、国を選ぶときの基準です。先ほど申し上げていなかったのですが、これはネクサスルールと申しまして、基本的にはそのグローバル企業がこの市場国から100万ユーロ以上の収入を得ている場合には、その国は利益 A の配分対象と認定されます。ただ、GDP400億ユーロ未満の経済規模が小さい国の場合には、もしその国で25万ユーロの収入、売上が立てば、その国は配分対象国となるというのがルールです。

下の例で言いますと、例えばB国は大国でGDP400億ユーロ以上ですが、ソースルールで特定されたこの国での売上というものが0.75millionで、1millionに満たないので、これは利益 A の配分を受けられない国となります。逆にC国の場合は400億ユーロ未満でGDPの規模は小さい国でありますけれども、売上が0.75millionで、25万ユーロ以上ですので、ネクサスを満たすということでこの国は利益 A の配分を受けられる国になるということになります。その場合はグローバル企業グループの全体の収入 R 分の C 国の収入0.75million に対応する分を課税ベースとしてこのC国は利益 A の配分を受けられるということです。

〔Step 2：ソースルールの原則及び共通ルール〕 国際課税（西方）（17ページ）

こちらがソースルールの原則でして、どこの国でその収入が生じたかということ特定するわけですが、それには信頼できる方法を使わないといけないということで、具体的な信頼できる指標によって特定するのが原則とされています。ソースルールの適用に当たっての原則の2つ目の矢印の例に書いてありますとおり、最終製品の最終顧客への直接販売から生じる収入の場合は「最終顧客の配達先住所」、あるいは「最終顧客に販売する小売店の場所」によって決めるということで例示されています。ただそういった信頼できる指標が見つけれない場合は、そのソースルールで許容されている限りにおいて配分キーを用いて配分する（アロケーションする）という別のやり方も認められておりまして、例えばこの部品の販売から生じる収入の場合は、GDP比に基づいて各国に収入を配分するというやり方も認められています。

収入の分類については、基本的には源泉地は収入のカテゴリーに従って特定するというものですし、複数のカテゴリーに該当する収入については支配的な性質で源泉地を決定します。

〔Step 3：課税ベースの決定－調整税引前利益の概要〕 国際課税（西方）（19ページ）

次の18ページは少し飛びまして、19ページの方にまいります。今度は課税ベースとなる調整税引前利益をどうやって決めるかというところを図示しております。基本は財務会計上の損益、これはIFRSとか日米の各会計基準などにより作成した連結財務諸表の損益がベースとなります。ここから配当部分を除外したり、税金費用等を除いたり、場合によっては加算するなどして最終的に純損失部分を差し引いて課税ベースとなる調整税引前利益を算出するということがあります。

〔Step 4：利益 A の配分式〕 国際課税（西方）（20ページ）

20ページにまいりますと、この利益 A からどのような形で各国に配分すべき利益を出すかというところが書かれています。先ほど申し上げましたとおり、巨大グローバル企業の残余利益に対して市場国側の課税権を認めようという考えに基づきますので、利益 A を求める上では、前のページで求めました調整税引前利益から全収入額の10%をいわば通常利益分として差し引いて、その上で残りを残余利益分と仮定した上で、その25%分が市場国側に配分する利益 A とします。これを先ほど触れたネクサスルールに適合した各市場国における売上規模に応じて、比例配分をしていくということで各国に配分していくことになっています。

〔Step 4：利益 A の配分－MDSH（マーケティング・販売利益セーフハーバー）の仕組み〕 国際課税（西方）（21ページ）

利益 A の配分の中でマーケティング・販売利益セーフハーバー（MDSH）という概念があります。これは一体何かといいますと、市場国側で利益 A を配分する前の段階で、子会社とか PE の残余利益部分に対してその市場国側で既に課税している場合には、その市場国に利益 A を改めて配分して課税してしまうと、その残余利益部分に二重課税が行われるということになりますので、既に市場国側で課税されている残余利益部分を求めようとするのがこのセーフハーバールールです。

この太字の計算式にありますとおり、セーフハーバー調整額は各事業体の会計上の利益から計算される国別の利益から通常利益に相当する利益（PEP：Portion of Elimination Profit）というものを差し引いて、それによって得られる残余利益に相当する利益に Y% というものを掛けてセーフハーバー額を求めるといった概念的なものが決められています。しかし、実は現時点でこの各数字をどう置くかというところが

各国の間で非常に激しい交渉の議題になっておりまして、様々な意見が出されているところです。

〔Step 5：二重課税の除去の仕組み -Identification〕国際課税（西方）（22ページ）

次は二重課税除去の仕組みでして、先ほど申し上げましたとおり利益 A を市場国側で課税する場合には、その多国籍企業が存在する所在地国の法人課税と二重課税が生じますので、この二重課税除去の義務をどの国がどの程度負担すべきか決定する必要があります。ここでは、まず二重課税除去の義務を負う候補国を特定するルールがありまして、利益が大きい国から積算してグループ全体の利益の95%以上を構成する国を候補国としますというのが1つ目のルールです。もし95%を満たさない場合でも50million ユーロ以上の利益額を有する国は二重課税除去の義務を配分される候補国として追加するというのが2つ目のルールです。これによって、利益が僅少である国については二重課税除去の対象から除外することとなっており、これは一種のデミニミス利益ルールというふうに呼ばれております。

〔Step 5：二重課税の除去の仕組み -Allocation〕国際課税（西方）（23ページ）

続きまして23ページにまいります。前のページで特定されました二重課税除去の義務を負う候補国において、そのグループ内の企業ごとに、まずは国別に収益性を比べて4つの階層（Tier）として分類してみることで、その上位、つまり収益性の高い子会社の存在する国から順番に、より重い二重課税を除去する義務を配分するといった仕組みになっております。つまり、より残余利益が溜まっている子会社が所在する国、これが軽課税国だったりすることが多いわけですが、そういった残余利益が溜まっている国がより重い二重課税除去の義務を負うという仕組みになっていると言えます。

このページの下段にあります、その収益性を何で測るかというのがRoDP（Return on Depreciation and Payroll）ということで、利益を減価償却費と人件費の合計額で割ったものを用いております。利益が同じ場合でも、有形資産と人件費が相対的に小さい子会社であれば収益性が高いと見なされまして、その子会社が所在する国が外国税額控除などを通じて二重課税を除去する義務が大きくなる可能性が高いというふうに言えます。

細かい話になりますが、この Tier 1 というのはグループ全体の平均の利益率、RoDP の15倍を超えるような非常に高い利益率の国がもし複数あれば、利益率の高い国にはより重い二重課税除去の義務を負わせるということで、同じ Tier 内で RoDP の高い国から優先的に負担額を配分する Waterfall と呼ばれる手法で義務を負わせるということにしております。

〔Step 5：二重課税の除去の仕組み -Allocation（適用イメージ）〕国際課税（西方）（24ページ）

次の24ページでそれを図示しております。まず右肩上のグローバル企業全体の数値で見ますと、利益が3,000、それから減価償却費・人件費が5,000ですので、利益率は60%と計算されます。一番左の J 1 国の子会社は減価償却費と人件費が非常に少ないため利益率が1,200%ということで、グループ全体の利益率60%の20倍ということになります。J 1 国はグループ全体の利益率の15倍の閾値である Tier 1 に入りますので、Waterfall 方式が適用されるということです。J 2 国にある子会社も、これを見ますと RoDP が950%でグループ全体の利益率60%の15倍を超えますので、これも Tier 1 に入ることです。

Waterfall が適用されますと、まずその国に所在する子会社たちをまとめて RoDP を計算し、利益率の最も高い国に計上される利益のうち、2番目に利益率が高い子会社が存在する国

の利益率を上回る部分に二重課税除去の負担額を配分する、それがこの①の25という部分です。次に①部分だけでは二重課税除去の義務として配分すべき金額の全てを賄えませんので、1番目と2番目に利益率が高い国の利益のうち、3番目に高い国の利益率を上回る部分に二重課税除去の負担額を配分します。ただし、この例では3番目に高いJ3国の子会社群は利益率の水準、100%の前にTier1の下限が来てしまっておりますので、Waterfallによる配分はTier1の下限で終わる、これが②の部分です。Tier1の配分が終わった後、Tier2ではTier1の場合とは少し異なりまして、各国の子会社たちのTierごとの利益の金額に応じて二重課税除去の負担額をいわば比例で配分する方法となっております。例えばTier2であれば利益率がグループ全体の利益率の1.5倍超から15倍以下のレンジとなっております、この域内にある各国の利益の額に応じて二重課税除去の負担額を比例配分するということで、J1、J2、J3がTier2のレンジでそれぞれ81、324、145の利益を有しますので、それに応じて利益が配分されるということです。これが③の部分です。少し複雑ですが、図示の上ご説明させていただきました。

〔利益Aに関するスケジュール〕国際課税（西方）（25ページ）

25ページが第1の柱の最後ですが、こちらにありますとおり第1の柱に係る多国間条約を来年前半に合意して署名することとして、その多国間条約は2024年に発効することを目指しております。この条約を担保する国内法につきましては、国際的な議論がこのスケジュールどおりに進むとすれば早くとも2024年度、令和6年度以降の税制改正で整備すると見込まれております。第1の柱については以上です。

Ⅱ. 市場国への新たな課税権の配分に対する意見・質問

（吉村） 西方さん、大変難しいルールでしたが、図表を駆使して短時間に分かりやすくご説明いただきました。どうもありがとうございます。それではここでパネリストの皆さんから順次ご意見、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） 千葉商科大学の青山でございます。では私から最初に、先ほど総論の部分とそれから第1の柱をご説明いただきましたので、それについてコメントさせていただきます。まずコメントの前に、ここまでこの2つの柱からなる国際課税ルールについてOECDのIFの中で合意が成立し、まさに実施に移らんとしているこの国際的な協調活動の中で、大変なリーダーシップを発揮されてきた西方さん以下財務省の代表団の方々のご尽力に対して、まず敬意を表したいと思います。また、財務省は、ポリシーとして色々な制度の枠組設計のみならず、具体的な個別の検討の段階においても、常に日本のビジネス界とのコミュニケーションを図っております。私も参加する経団連の研究会の場で意見交換くださったわけですが、そのような日頃の連携に対しましてもお礼を申し上げたいと思います。

〔国際合意と国内法改正の見通し〕

最初に2つの柱全体をカバーする内容についてのコメントになりますが、まず1点目は、国際合意と国内法改正の見通しについてです。8ページの表で今後の見通しが分かりました。目下のところ全体としてIFでの作業は順調に進捗していると伺っているものの、スケジュール



の面では、第2の柱の先行実施と第1の柱の多国間協定の遅延という跛行状態が確認されております。一方で国内法化に向けた政治的な協調面では、先ほども吉村さんからもお話がございましたが、EUでは2つの柱をパッケージで合意できることを求める根強い声等があって、指令案の合意を妨げております。またアメリカでは財務長官の積極的な姿勢にもかかわらず、グローバル・ミニマム税に対応したGILTI税制改正が行われておりません。また利益Aに係る多国間協定の国内実施について法的な難点が指摘されているなど、国際協調に向けた懸念が表面化しております。今後IFでの重要な執行細目を含めた協議の進捗と、G20ベースでの政治折衝の進展について財務省としてどのような見通しをされているのか、またそれらを踏まえると国内での我が国税制改正の取り組みのスケジュールについては修正の可能性があるのかを確認させていただきたいと思います。

〔デジタル・サービス・タックスの廃止とタイミング〕

総論の2つ目として、各国が実施しているデジタル・サービス・タックスの廃止の対象となる税目とタイミングです。プロジェクトが目指してきた一国限りの措置であるデジタル・サービス・タックスの廃止は、USTRを中心に具体的な要求を繰り返してきたアメリカ政府だけではなく、二重課税負担のリスクを負うデジ

タル産業界全体の関心事項でもあります。EU型のデジタル・サービス・タックスのみならず、インドの平衡税などについても、これらと比べて閾値が高く設定された利益Aと引き換えに全面的な廃止をG20ベースで実現できるか、廃止のタイミングも含めて現在の感触をお伺いしたい。また2つの柱の合意と両立し得ると主張しているEUのデジタル賦課金構想への対応についても、もし議論が行われているのであればお伺いしたいと思います。

〔利益Aの配分と移転価格配分との調整〕

以上が2つの柱全体を通じたものですが、第1の柱についてのコメント、質問を若干申し上げたいと思います。先ほどのご説明で例えば対象企業の特定について、平均化を図る具体的な算定過程、あるいは二重課税排除についてのWaterfall等の仕組みについて非常に分かりやすい説明を頂きました。これらの情報は非常に役に立ちます。その上で2点、コメントさせていただきたいのですが、1つは利益Aの配分と移転価格配分との調整です。これはMDSH（マーケティング・販売利益セーフハーバー）の仕組みとの関係ということにもなりますが、セーフハーバーの利益率はさらに1年遅れのスケジュールとなっている利益Bの仕組み、こちらの方は独立企業原則の枠内での基礎的販売活動に対する定率配分ということなのですが、これとも関連して関心と呼んでおります。これらは並行する2制度の執行コストのみならず、納税者の選択に関わる重要事項であって、将来両ルールのカバーする領域の多寡を左右すると思われます。個人的には将来利益Aの閾値が下がって、適用対象取引が増えてきてフォーミュラ方式への信頼性が高まりますと、両者の中間に存在する利益Bの活用度もおのずと高まり、移転価格の厳密な独立企業原則のカバー領域が相対的に縮小して課税権を巡る国家間の争いも緩和され、納税者にとっては予測可能性が向上すると期待できるのではと感じております。

そのような将来枠組みは IF で議論されているのでしょうか。源泉地国課税を信奉する途上国からは、そういう面での期待がありそうに思われるものですから伺いたいと思います。

その意味で、未定とされている MDSH（マーケティング・販売利益セーフハーバー）について、調整額の算定における利益率に関する議論の動向、先ほど西方さんからは激しい論争があるというふうにご紹介がありました。これについてももう少し詳しい情報がございましたら伺いたい、併せてデミニミス基準の導入などについてどのような議論があるのかについても伺いできたらと思います。

〔適用対象企業とネクサスルール〕

2 点目ですが、適用対象企業及びネクサスルールについてです。配布資料によりまして複数年数による適用対象グループの決定などは判明いたしました。対象企業が超巨大多国籍企業であることを前提に、その情報収集力を踏まえたコンプライアンスコストの範囲内で設計されていると思われますけれども、信頼できる方法による源泉地の決定や収入の分類など、市場国のデータ収集の技術的な複雑性、困難性は増しております。さらなる簡素化に向けた執行上の措置やガイダンスの必要性はあると思います。そこで先ほどの最後のスケジュールで10月の IF 会合で税の安定性等に関する執行、税の安定性に関するルール公表となっております。これについての現時点での検討の方向性についてお教えいただける範囲でお願いしたいと思います。

（吉村） 青山さん、どうもありがとうございます。それでは続きまして坂東さんからご意見、ご質問を頂きたいと思います。よろしく願います。



（坂東） 坂東でございます。本日は西方さん、丁寧なご説明を頂きましてありがとうございます。Pillar 1、特に利益 A については現時点で直接対象になる企業は限定的と理解しておりますけれども、潜在的な適用可能性や間接的な影響まで含めると、やはり多くの企業に関係し得るところと認識しております。そうした認識に立って私からは3点コメントさせていただきたいと思います。

〔仕組みの複雑さ〕

1 点目は仕組みの複雑さです。課税ベースを決定するための調整税引前利益の算定方法は Pillar 2 の GloBE 所得の算定方法と似てはいますが異なっておりますし、MDSH 調整額の計算で出てきます通常利益と国別利益も、利益 B の概念とも、GloBE 所得の概念とも異なる新しい指標になっています。それから二重課税の除去の方式についても、やはり難解なところがあります。なかなか肌感覚で数字を捉えるのが難しく、どのような商売を行うとどのような結果につながっていくのか、にわかにはちょっと想像できないところがあります。利益 A をグループ内のどの企業が負担するのかという問題にもつながってまいりますけれども、仮にその計算結果に基づいて現地の子会社に負担を求めたとしても、内容について理解を得ること自体が容易ではなく、納得感の醸成ひいては制度の浸透が難しいということが出てくるのではない

かと懸念しています。この複雑さを見ますと個々のパーツの理論的な側面へのこだわりが強過ぎるようにも感じられるのですが、Pillar 2と合わせられるところは合わせるなど、もう少し簡素な制度にすることを検討する余地はございませんでしょうか。

〔ソースルール〕

次に2点目はソースルールについてです。まず、利益Aの対象企業は収入の源泉地を特定するための信頼できる指標を収集する必要があると認識しておりますけれども、これは対象企業だけの問題ではありません。対象企業の販売先や卸売業者にとっても対象企業からの協力要請にどこまで応えられるかという現実的な問題がありまして、要はバリューチェーン全体にわたって関心を持っている事項であるということをお願いしておきたいと思います。

それから次に企業にとっての懸念点についてですけれども、収入の源泉地を特定するために、やはりどこまでの努力が求められるのかということがポイントになってきます。進捗報告書では相当程度配分キーの使用が認められることとなっていて、また時間的な猶予措置も導入されているということですが、特に卸売業者経由の販売あるいは部品の販売について最終販売地を特定するためのいわゆる「合理的なステップ」については、対象企業、ひいてはバリューチェーン全体に過度なストレスをかけないような内容としていただければと思いますし、各国で運用が異なると紛争の元ともなりますので、多国間条約の中で明記をしていただきたいと考えております。

〔利益Bと移転価格ルールの関係〕

それから最後に3点目は、本日の利益Aの議論からは少し離れてしまいますけれども、より多くの企業が射程に入る利益Bと既存の移転価格ルールの関係性についてコメントさせていただきたいと思います。

利益Bは基礎的なマーケティング・販売活動に関わる販社の利益をあくまで既存の移転価格ルールの範疇で標準化するものというふうに理解しております。しかしながら標準化を重視し過ぎると移転価格ルールから逸脱することになりかねないと思っております。

これは1つの例ですけれども、販社の取引形態には売買契約に介在するバイセル取引と、介在せずにコミッションを受け取るコミッションエア取引があります。これらの取引は形態こそ異なりますけれども、バイセル取引についてもコミッションエア取引同様に価格変動のリスクを取らずに販売サービスの提供を行うのみの場合もありまして、機能リスクの観点からはディストリビュータというよりはサービスプロバイダーとして扱われる、そういった場合があると思います。しかしながら基礎的なマーケティング・販売活動の定義を契約形態に基づいて決定した場合には、バイセル取引が一律に利益Bの対象となり、利益水準指標が一律リターン・オン・セールス（売上高営業利益率）になってしまうということが起こり得ると思っております。標準化を目指す方向性自体は理解できますけれども、その結果、移転価格ルールを外れてしまうのでは本末転倒などがあります。

それから既存のAPAがある場合もAPAの内容と矛盾が起きて、APAの更新が危ぶまれるという事態も想定されます。そうした中で利益Bに関するIFでの議論が移転価格ルールを尊重する形で行われるようにご尽力いただければありがたいと思います。私からは以上でございます。

（吉村） 坂東さんどうもありがとうございます。それでは続きまして本田さんからご意見、ご質問を頂戴したいと思います。どうぞよろしくお願いいたします。



(本田) 本田です。西方さん、今日は2つの柱の大枠合意の検討状況についての詳細な資料とご説明ありがとうございました。大枠合意の細部を詰めるという非常に困難な作業に改めて敬意を表する次第です。私の方からは、国際課税の実務と理論の双方に関連する観点から意見と質問を3つさせていただければと思います。

〔多国間条約と国内法の改正〕

1つ目は多国間条約と国内法の改正という点ですが、来年2023年の前半に多国間条約の署名予定という形でスケジュールが再設定されたところですが、多国間条約におきましては我が国と条約を締結していない国も参加するものと思われる。従いまして、内容としては既存の条約の規定の修正と、それから租税条約の未締結国との間では新たな課税権の設定という形で混在するような形となり、この点が多国間条約の技術的にも難しい論点の1つではないかと考えております。多国間条約では、この点についてどのように対応する予定か教えていただければ幸いです。また、各国では条約の批准に加えて国内法の改正も必要とされております。租税条約によって新たな課税権を設けるということではできないと考えられておりますので、国内法で対象法人に対して外国法人課税を新たに設けるような大掛かりな改正になるのではないかと考えられます。国内法上の固有の論点としては、手続き面なども含めて、こういった論点が検討対

象となっているか教えていただければ幸いです。

〔多国間条約の発効〕

2点目には、多国間条約の発効という点ですが、第1の柱の利益Aの検討の進捗状況をまとめたプロGRESSレポートのカバーノートでは、多国間条約の発効は、利益Aの新課税権の対象となる企業の大半が所在する居住地国及び利益Aの課税に伴い二重課税の排除を求められる主要国を含む、Critical Mass of Countriesの批准が条件となるという形で示されております。多国間条約の発効にこのような条件が付された背景、それから対象国の範囲はどのようなものになるのか教えていただければと思います。この点につきましては、米国では最近租税条約の批准の状況が遅延しており、それから、現在の議会の状況などを踏まえますと、利益Aの多国間条約の実現へのハードルが一層高まるのではないかとこのふうにも考えております。

〔税の安定性〕

3点目には、先ほどもコメントで出しましたが、税の安定性という点です。昨年10月の大枠合意では、税の安定性については、対象企業は利益Aに関する二重課税など全ての紛争について義務的・拘束的紛争解決の対象とされる一方、新興国・途上国では紛争処理の経験、それから執行能力の不足などがあることから、途上国については選択的な紛争解決を認めるという形で新興国・途上国の懸念への対処が図られていると思われます。途上国への配慮の部分が拡大する場合には、この税の安定性への影響も大きいと思われますが、この枠組みについて現在の議論の状況は如何か教えていただければと思います。私の方からは以上です。

(吉村) 本田さん、どうもありがとうございます。それではお三方からご意見、ご質問を頂きましたので、西方さんの方からご回答いただ

ければと思います。西方さんよろしく願いいたします。

(西方) かしこまりました。皆様さすが国際課税に非常にお詳しい先生方でいらっしゃるのです、とても示唆に富む色々なコメント、ご意見、ご質問を頂きましてありがとうございます。私の方から似たようなご質問については少しまとめた形で順不同でご回答させていただきますが、ご了承ください。

〔国際合意と国内法の見直し〕

まず国際合意とその国内法の見直しにあたり青山さんから、今後のIFの議論の進捗の見通しと国内法制化のタイミングについてのご質問を頂きました。現在第2の柱について実施細目のようなものに当たります、Implementation Framework というものが議論されており、交渉中です。実は、この細目に我が国が法制を整備する上で必要となる詳細な点がかかなり含まれており、他の国、ヨーロッパだと必ずしもそこまで細かいところまでは法律に書かないかもしれませんが、日本の法律はどちらかと言うと比較的細かく書く方なので、現状はImplementation Framework で議論されているものがきちんと決まるということを待っている状況です。こうした論点が早く明確になるようにOECDにも働きかけていますし、7月にアメリカのイエレン財務長官が来訪されたときにも、日米財務大臣会談がされたその後の共同声明で、早期のImplementation Framework の合意を求めるという一文を入れたりしております。ただ、ここはなかなかマルチの交渉の場の話なので、今の時点ではまだ確たることを申し上げられる状況にはないのですが、とにかくなるべく早くファイナライゼーションしてほしいと思っています。

外国の動きについてもお話がありましたとおり、アメリカのインフレ抑制法（Inflation Re-

duction Act）の方には、第2の柱を踏まえて当初盛り込まれると見込まれていたGILTI法案の見直しというものが盛り込まれておりません。新たに似たような形の15%の法人代替ミニマム課税というアメリカ独自のミニマム課税といった制度は導入されましたが、それは第2の柱の担保となるべきものとは異なるというふうに理解しております。他方でEUあるいはイギリス、韓国、これらの国においては第2の柱の法制化に向けた動きが活発に見られますので、こうした国々の動向をよく注視していきたいと思っています。我が国の第2の柱の法制化のタイミングにつきましては、こうした点も踏まえて外国の様子、あるいはImplementation Framework の交渉状況などを踏まえて、令和5年度以降の税制改正における国内法の改正、整備を考えています。

〔既存の一方的措置の廃止〕

続きまして青山さんからDST（デジタル・サービス・タックス）の廃止の対象やタイミングについてご質問頂きました。この点については、今後第1の柱の多国間条約の策定過程で、その廃止すべき既存のDSTのような一方的措置のリストを作ったり、それからその廃止のタイミングを決めたり、将来導入してはいけない一方的措置というものの定義について合意しようということを現在交渉しております、それがまとまれば明確化することだと思えます。昨年10月の合意自体は、ご案内のとおりIFの中の合意なのでG20の諸国も当然ですし、かなり多くの国が入っており、そこで一方的措置は廃止するというところで一応は合意したというように思っておりますので、そのように進むと良いなと思っております。

ご指摘がありましたのは、EUのデジタル賦課金（Digital Levy）については、当初コロナ禍からの経済復興等のための新たな財源として導入が検討されたというところがありましたが、昨年10月の合意を経て昨年の12月に欧州委員会

から提案された財源計画案においては、第1の柱の実施に伴う税収の一部をEUの財源とするという提案が出されていると認識しております。報道によると欧州議会における議論において第1の柱が実施されない場合にはDigital Levyの提案を検討すべきという議論がされているそうです。

〔仕組みの複雑さの解消〕

続きまして坂東さんから第1の柱と第2の柱について仕組みの複雑さというものを緩和する意味で、合わせられるところは合わせた方が良く、なるべく簡素な制度にすべきというご指摘を頂きました。これは非常に我々も大事な視点だと認識しております。第1の柱というのは先ほど申し上げましたとおり、経済のデジタル化によって既存の国際課税原則ではなかなか市場国で十分な課税ができないといった問題に対応するものであり、これまでにない新しい制度となっております。そのために市場国への適切な課税権の配分のあり方とか、既存のPE原則の下で既に課税された利益との調整、先ほどのMDSHの話ですけれども、そういった検討すべき論点がどんどんと生じてきている状況です。これをなるべく多くの国が参加し、受け入れてもらえるような制度にするという意味で、論点が非常に多岐にわたり複雑な交渉になっている面があります。

何とかこれを一貫した内容として構築するために各国が努力しておりますが、この反面として先ほどご指摘のあった、既存の国際課税の仕組みとは大分異なる仕組みになっているというのが事実だと思います。全体として制度的な一貫性を保ちつつ制度としてワークするという、実態として動くということはおっしゃるとおり非常に大事ですので、ビジネス界からもそのパブリック・コンサルテーションなどの機会を通じて、制度の明確化あるいは簡素化のご意見を今までも頂いていますし、これからも頂きたいと存じます。ただ、OECD事務局も大分忙し

そうで、次々とペーパーを出さなければいけないような状況なので、そこら辺は色々見ながらやらなければいけないと思いますけれども、財務省としましても、今日のような租研の場も含めて色々な場で皆様のご意見を頂きながら、OECDへのインプットに活用したいと考えております。

〔マーケティング・販売利益セーフハーバー（MDSH）と利益B〕

それから青山さんからマーケティング・販売利益セーフハーバーやあるいは利益Bの関係についてご質問頂いたというふうに考えておまして、このマーケティング・販売利益セーフハーバー、MDSHと利益Bの関係については、直接的に申し上げますと、実は今回プログレスレポートにおいて示されたセーフハーバーの条文案そのものを見ると、その国別に計算される残余利益に着目する形になっており利益Bそのものの数字というか記号が含まれていないということなので、そこに直接的な関係は一応はないという形になっています。ただ実態としてはもちろん関係しますので、利益Bについては移転価格に関する紛争を減少させ、納税者の予見可能性が高まるという期待がある一方で、行き過ぎた標準化というものに対する懸念もご案内のとおり、あります。また、独立企業原則を毀損するという懸念も作業部会の中でも議論がありまして、結構この議論は活発に行われております。引き続きIFの中でも色々と議論されていくと認識しております。

このマーケティング・販売利益セーフハーバーの調整額の算定において、先ほど出ましたこのPEP（Portion of Elimination Profit）の算定方法、それからMDSHの適用に係るデミニミス基準につきましては今後詳細な議論がまきに行われる予定です。この設計自体が、実は二重課税除去のアプローチをかなり参考にしていてといった議論が今までもありますので、見通しとしては、この二重課税除去に用いられる

色々な指標がベースになる可能性はあるというところですが、いずれにしてもそのセーフハーバーに合った形でそれを少し修正していくという議論になるのでは、というふうに見ております。

〔利益 B と既存の移転価格税制のルールの関係性〕

坂東さんから利益 B と既存の移転価格税制との関係性についてご指摘いただきました。要するに、この利益 B に関する議論が既存の移転価格税制を尊重する形で行われるべきといったご意見を頂いたと存じます。利益 B というのはご案内のとおり昨年10月の合意で、いわばキャパシティが低い途上国などのニーズに焦点を当てて国内の基礎的マーケティング・販売活動の独立企業原則の適用を簡素化、合理化するというふうに述べられておりますところ、基礎的マーケティング・販売活動とは一体何なのかという定義の問題や、どのような取引形態が対象になるかという点が今まさに活発に議論されているところですし、そのバイセル取引のみの狭い範囲に限るべきという国と、コミッション取引とかセールスエージェント取引などを含めたより幅広い範囲の取引を対象とすべきという国と意見が少し分かれている状況です。

いずれの場合であっても、ご指摘のような契約は形式としては売買契約だけれども、機能やリスクはサービスプロバイダーに相当しているという場合、サービスプロバイダーという経済的実態に合った Profit Level Indicator（利益水準指標）によって独立企業間価格を算定すべきということであります。従って、こうした取引に典型的な売買契約の Profit Level Indicator があります売上高営業利益率をもし一律に適用していくことになると、独立企業原則を毀損するということになりますし、既存の APA にも影響を与えかねないという懸念については我々も認識しております。

他方でキャパシティの低い国のニーズという

観点から言いますと、利益 B を可能な限り標準化して利便性を確保すべきという主張も強く、昨年10月の合意事項に基づいてどのような標準化が適切か、現在、作業部会において、先ほど申し上げたとおり非常に活発な議論が行われているところです。実は現状では、その途上国に加え、途上国ではない二重課税事案を多く抱える国も、利便性を寧ろ重視してこちらに支持をするという動きも広がってきておりまして、議論の方向性はかなり予断を許さないという状況かと思っていますので、我々としてもご指摘を頂いた懸念も念頭に置きながら取り組んでまいりたいと思っています。

また利益 B の具体的な執行方法については強制適用（mandatory）にするのか、選択適用（elective）形式にするのか、それから反証可能（rebuttable）オプションを設けるかというところについては、議論が引き続きなされているところです。

〔ソースルール〕

それから青山さんから、ソースルールについてのさらなる簡素化などのその方向性についてご質問を頂きました。また坂東さんからは、ソースルールについてバリューチェーン全体について過度なストレスをかけないような内容にしたいというご意見も頂きましたので、ソースルールに関連するものとしてまとめてお答えさせていただきます。個別に列挙された最終顧客への配送場所である Enumerated Indicator の情報がもし得られない場合には、Another Reliable Indicator とか Alternative Reliable Indicator といった対象企業独自のある程度柔軟な指標の使用が認められており、さらにその収入のカテゴリーによっては指標がもし入手できない場合は、マクロ経済データに基づいて収入を按分する配分キーの使用も認められておりますので、対象企業の販売先とか卸売業者が対象企業からの協力要請に応じなければならない、何か義務的な制度になるということでは必ずしもな

いという点にご留意頂きたいと思います。

それから卸売業者経由の販売や部品販売について、最終販売地を特定するための合理的なステップ (Reasonable Steps) の意義については、今回の利益 A 進捗報告書のパブリック・コンサルテーションでも数多くコメントが寄せられておりますので、全体的にビジネスの事務負担が過大にならないようにしなければならないということや、あるいは各国においてはなるべく統一的な運用がされるべきだということの重要性を認識しておりますので、そのような観点からさらに議論に参加していきたいと考えております。

〔多国間条約と既存の租税条約・国内法〕

それから本田さんから、多国間条約について既存の租税条約の規定の修正あるいは条約の未締結国との間でどういう形で新たな課税権が生じるのか、それから国内法としても固有の論点として手続き面も含めてどういう検討対象があるのかというご質問を頂きました。この点につきましては、まず利益 A を実施するための多国間条約というものは、既存の租税条約がある場合とない場合とにケースを分けて規定せず、新たな課税権の配分や紛争解決に係るルールを統一的な形で規定した条約になると見込まれます。それが既存の租税条約による制限、例えば「PE なければ課税なし」という制限をオーバーライドすると同時に、既存の租税条約の有無に関わらず、利益 A の統一的な実施を可能にするという枠組みを構築しようという形で現在まさに、交渉されております。

利益 A というのは、そもそも全くこれまでにない新しい制度になりますので、多国間条約で課税権を認めるということにとどまらず、その課税根拠となる国内法の整備が我々としても必要になると考えておりまして、それはご指摘のとおりです。課税ルールの多くの部分は条約と国内法で共通して規定することになりますけれども、国内法固有の論点としては、例えば申

告手続きの簡素化とかそういった執行面の論点が非常に大きいのではないかと考えております。それから具体的な議論の内容は中々現時点では細部までは申し上げられないのですが、10月の公表が一応見込まれておりますので、その10月の公表に向けて執行に関するパブリック・コンサルテーションの文章の作成が今、鋭意行われていると理解しております。

〔多国間条約実現の見通し〕

本田さんから重ねて多国間条約の発効に必要なそのクリティカルマスの範囲や背景など、それからこの多国間条約の実現の見通しについてご質問いただきました。利益 A というのは多国間で統一的な形で課税権を配分するというものですので、最終親会社の所在地国が参加することが非常に大事ということと、それから二重課税の除去義務を負う国、これは先ほど申し上げた軽課税国を含めてですが、そういった国がなるべくたくさん参加して初めてワークする多国間条約といった性格もありますので、そういう意味ではそういう国が多数参加して開始することが望ましいと考えております。クリティカルマスの具体的な要件というのは、実はまだ議論中ですのでここで申し上げられないのですが、やはりより多くの国の参加を求めると、それを待たなければいけないなど、時間的な遅れが生じますが、他方で早く少数だけでやっても実効性がないということで、この2つのバランスを取って決めていくのかなというところです。

他の国の批准の見込みというのを見通すのはなかなか難しいのですが、利益 A の実施を実効性あるものとする観点からは、おっしゃったとおり、やはりアメリカを含む多くの国が早期にこの多国間条約に参加することが重要であるということですし、その各国にとって受け入れ可能な内容にならざるを得ないということで、日本としても引き続き積極的に議論に参加していきたいと考えております。

〔税の安定性〕

本田さんから税の安定性について現在の状況のご質問を頂きました。第1の柱に関する税の安定性 (tax certainty) の議論ですが、これはご案内のとおり2つありまして、利益Aそのものについての certainty と、利益Aに「関連する争点」(related issues) についての certainty です。後者はすなわち移転価格税制やPE課税の話ですが、2つはそれぞれ別個の制度として検討されておりまして、前者の利益Aそのものについての安定性については、途上国を含め、全ての関係国において義務的・拘束的な紛争解決が確保されることになっております。

他方、後者の利益Aに「関連する争点」に係る certainty については、一定の途上国に選択的・拘束的紛争解決メカニズムの適用を認めるという形になっておりますが、この選択的・拘束的紛争解決メカニズムの対象国は、パブリック・コンサルテーションの文書に条件が示されておりまして、世界銀行の分類で低所得国から upper middle income countries (高中所得国) 以下の国であるというのが1つ目の要件です。2つ目がOECD又はG20の加盟国ではないということ。3つ目が、BEPS行動14のピアレビューにおいて相互協議に関して改善を要するという評価を受けていないこと。4つ目が、その相互協議統計上、暦年末の繰越件数が直近3年の平均で10件未満であることです。このような方向で議論されておりまして、経験や執行能力の不足の面で懸念を持つ途上国への配慮と、税の安定性への影響とのバランスをとるべく検討されてきたものと理解しています。少し長くなりましたが、以上でございます。

(吉村) 西方さん、どうもありがとうございます。最新の議論状況まで反映していただき、率直かつ分かりやすいご回答をありがとうございます。それでは以上で第1部の市場国への新

たな課税権の配分について終わらせていただきます。引き続き第2部、グローバル・ミニマム課税に移りたいと思います。それではまた同じく西方さんからご説明をお願いいたします。

Ⅲ. グローバル・ミニマム課税

1. グローバル・ミニマム課税の概要

(西方) 続きまして第2の柱についてご説明させていただきます。7ページに戻っていただけますでしょうか。

〔第2の柱 (グローバル・ミニマム課税)〕 国際課税 (西方) (7ページ)

先ほど第2の柱の3パターンの課税の仕方をこちらでお示し致しました。復習になりますが、対象となる企業はPillar 1の場合と違って年間総収入金額が7.5億ユーロ、約1,000億円以上の売上がある多国籍企業が対象です。各国ごとに最低でも実効税率が15%になるように課税をするというのが目的の仕組みで、3パターンの課税の仕方があるという点を7ページでお示ししております。

〔国内ミニマム課税 (QDMTT) のイメージ〕 国際課税 (西方) (27ページ)

27ページに飛びますが、こちらの3つのうちの一番下にあるQDMTTについて、日本でも導入しようと現時点では考えております。日本の場合、ご案内のとおり、国・地方を合わせての実効税率は大体30%、29.74%ですので、15%以下になることはないのではないかと普通は思われるわけですが、例えば、国税の租税特別措置を多く活用して、実効税率がぐっと下がって15%を割るケースもあるかもしれません。あるとしてもごく少数だとは思いますが、例えば、そのような15%を割るような形で租税特別措置等により実効税率が落ちてきた場合、ここにはその15%に戻すための、この右側の小さい上の

矢印がありますが、ここに QDMTT 課税をするための法制を立法するということになります。これは我々が何か稼ぎたいというよりはむしろこれをやらないと、例えば、日本企業の子会社が、第2の柱を立法しようとしているイギリスやフランスにあった場合には、イギリスやフランスからこの日本の親会社につき UTPR 課税を受けてしまう可能性があるということになりますので、外国からそのような Pillar 2 に基づく課税を受けないためのディフェンスとして、この立法をした方がよいと考えております。

〔第2の柱（所得合算ルールのイメージ）〕 国際課税（西方）（28ページ）

続きまして28ページが所得合算ルールのイメージです。こちらは IIR によるミニマム課税のイメージです。まず、その日本の企業の海外子会社について、図にありますとおり、財務諸表の税引前利益を使用しつつ、ここから灰色の部分、つまり有形資産の簿価と支払給与の5%を課税ベースから除外した上で、計算した実効税率と15%の差分の税率を掛けます。先ほど申し上げた適用除外というこの灰色の部分のカーブアウトと言いますが、この部分はその優遇税制等によって事業実態のある企業の誘致を図っている国やそれを利用している企業に一定の配慮を示すという観点で盛り込まれております。

2. GloBE ルール適用プロセス

〔GloBE（Global Anti-Base Erosion）ルールの概要〕 国際課税（西方）（29ページ）

次に29ページで、GloBE ルールの全体像をお示ししています。ステップは大体5つに分けられまして、まず適用対象となるグループ企業をどうやって特定するかというのが Step 1。特定後、所得をどう定めるかというのが Step 2。それからその対象租税をどういうふうに調整するか、あるいは、例えば、日本の CFC 課税のようなものとどう調整するかというのが Step 3。それから実効税率が15%を超えるのか

下回るのか、その実効税率の計算方法を示すのが Step 4。それから実際にどうやって IIR や UTPR によって課税するのかというのが Step 5 です。

〔Step 1：適用対象となるグローバル企業及び構成事業体（Constituent Entity）の特定〕 国際課税（西方）（30ページ）

まず GloBE ルールの適用プロセスの Step 1 ですが、こちらでその適用対象となる企業、あるいはその子会社などを特定します。ここでは、第1の柱とは全く違うやり方でして、先ほど申し上げましたとおり、まず連結ベースで7.5億ユーロのグローバルな年間総収入の有無を基準として判定するというので、直前の4会計年度のうち、2会計年度以上でこの閾値を満たすグローバル企業グループが対象です。次にそのグループの中でも色々な持ち分とか支配関係の子会社とか支店とかそういうものが含まれていますが、基本的にはその連結財務諸表上の連結対象とされる子会社、支店、これには法人のみならず別個の財務諸表を備えるようなパートナーシップなども含まれます。以下は少し細かいので省略致します。次に31ページです。

〔Step 2：GloBE 所得・損失（GloBE Income or Loss）の決定〕 国際課税（西方）（31ページ）

GloBE ルール適用プロセス②ということで Step 2 ですが、ここではその課税上の所得と損失を決定します。まず各事業体は、最終親事業体の連結財務諸表作成のために準備される、グループ内の取引相殺前の個社の財務諸表上の純利益をスタート地点として所得と損失の計算を行います。この場合、個々の事業体の財務諸表は、連結財務諸表で使用されている、IFRS の他、その主要国で一般的に受け入れられている会計基準、日本の J-GAAP などに基づいて作成される必要があります。Step 2-2 にありますとおり、その各事業体の子会社等の財務会

計純損益に対して、主に税務・会計間の差異調整を目的としてここに書かれているような調整を行います。国際海運所得の話は省略しまして、32ページにまいります。

〔Step 3：調整後対象租税 (Adjusted Covered Taxes) の決定〕 国際課税 (西方) (32ページ)

この Step 3 が調整後対象租税の額を決定するところでありまして、財務諸表上の当期税金費用に計上された対象租税の金額をベースに調整を加えるということでもあります。これはその税効果会計をベースとした繰延税金調整総額を対象租税に加算、減算することで調整するということと、例えば本店所在地国、日本において CFC 課税をされている場合などには、その実際の所得が発生している国・地域の構成事業体に CFC 租税を配分する、これをプッシュダウンと呼んでおりまして、次の33ページにそのプッシュダウンの図があります。

〔STEP 3-3：対象租税の他の構成事業体への配分〕 国際課税 (西方) (33ページ)

特に図の右側がその CFC 課税の例でありまして、例えばこの真ん中の A 国がもし日本だった場合には、その日本の C 社 (親会社) に対して日本が CFC 課税をした場合には、その CFC 課税の基となった外国子会社 D が所在する B 国の実効税率を計算する上では、日本で課税された CFC 課税分をその B 国での納税分にいわば足し上げて、実効税率計算上はかさ上げしてもよいというルールになっております。続きまして34ページにまいります。

〔Step 4：実効税率 (ETR) 及びトップアップ税額 (Top-up Tax) の計算〕 国際課税 (西方) (34ページ)

Step 4 では実効税率をどう計算するか、それによってどうやってトップアップ税率、上乗せ税額を決めるかというところです。一番下の

計算式をご覧くださいと、実効税率というのはまずその1つの jurisdiction ごとに、そこに所在する子会社や支店などの構成事業体の全ての調整後対象租税を足し上げて、それをその同じ jurisdiction 内に所在する構成事業体の全ての所得を足し上げたもので割るということで計算します。これがもし15%より少ない場合には、その差分の税率 (トップアップ税率) と、下の対象所得、つまりその国の所得から先ほど申し上げたカーブアウト部分を差し引いた部分を課税ベース額として求めて、掛けることでトップアップ税額が決まるという仕組みになっております。

それから付け足しますと、少し上のところに Step 4-3 のセーフハーバーという箇所があります。これは実効税率が15%を超える可能性が高い国・地域に関する実効税率計算を不要とするなどの簡素化措置について、実施枠組み (Implementation Framework) の中で検討・開発予定で、具体的にどういう形でセーフハーバーを設定するかということを議論しておりますが、産業界の皆様からご要望があった、いわばこの国・地域を指定して、この国だったらもう計算しなくていいというホワイトリスト方式というのは、実は OECD ではあまり理解が得られておらず、ここはホワイトリストの意味ではありません。ですが、他の意味でセーフハーバーの手法を現在議論しているところと理解いただきたいと存じます。

〔Step 5：所得合算ルール (IIR) と軽減税所得ルール (UTPR) の適用〕 国際課税 (西方) (35ページ)

35ページにまいりますと、所得合算ルールと軽減税所得ルールの実際の適用の場面です。原則はこちらにありますとおりトップダウンアプローチと言われており、例えば外国子会社の実効税率が15%未満であるために、その親会社が所在する日本が、日本にある親会社に課税するという場合ですが、そういう場合は日本にある

最終親会社にまずは IIR をかけることを優先するという原則があります。もし仮にその最終親会社がある国が第 2 の柱に伴う国内法制をまだ立法していないという場合には、その次の中間親法人のある国が IIR を課すことができるということです。例えばアメリカに最終親会社があった場合には、今回アメリカは第 2 の柱に係る法制を導入していないので、次の中間親法人のある国が IIR を課すことになると考えられます。あとは、例えば親会社が QDMTT を導入していない軽課税国に所在している場合、子会社がある日本が UTPR を導入している場合にはその子会社が存在する国の側が UTPR として課税することができます。これは UTPR が、IIR が発動されない場合のバックストップとして機能していると言えるかもしれません。

3. 各国の取り組み状況

〔諸外国における第 2 の柱 (GloBE ルール) の実施に向けた取り組み状況〕国際課税 (西方) (36ページ)

36ページには各国の法制の状況が書いてあります。先に申し上げてしまったところがありますが、まず欧州の方は、実はハンガリーが EU 内の全会一致をブロックしているという状況でありましたが、この 9 月 9 日にドイツ、フランス、イタリア、スペイン、オランダの 5 か国の財務大臣クラスが共同声明を発行しており、ハンガリーの反対でたとえ全会一致に至らない場合であっても、これらの政府は立法するという強いコミットメントを示したという状況であり、2023年に実施するという強い決意を示したということがあります。

それからアメリカは先ほど来申し上げてますとおり、当初 Build Back Better 法案に第 2 の柱に対応した立法が盛り込まれる予定だったのですが、最終的に議会で成立したインフレ抑制法 (Inflation Reduction Act) では GILTI は改正されなかったということで、アメリカ独自のミニマム課税というものが持ち込まれました。

しかし、これは第 2 の柱が求めるものとは似て非なるものということで、第 2 の柱に対応したものにはなっていないと理解しております。

イギリスの場合はここに書いてありますとおり、既に本年 7 月に「Multinational Top-up Tax」という法案を公表し、来年末、2023年末以降に開始する会計年度から適用するということを予定しているそうです。

〔新たな国際課税制度に係る今後の検討スケジュール〕国際課税 (西方) (37ページ)

37ページは今までのまとめのようなところではありますけれども、先ほど 8 ページでも触れましたように、第 1 の柱に係る多国間条約の方は 2023年前半の合意と署名を目指し、2024年中に発効を目指す一方、第 2 の柱については各国とも 2022年中の国内法改正と、2023年 (一部は 2024年) の実施が目標とされております。日本に関しては先ほど申し上げましたとおり、現時点では第 2 の柱についてはこの IIR・UTPR・QDMTT の 3 つのパターンの導入を図るべく、可能な限り本年末の与党の税制改正プロセスにお諮りして、来年の通常国会に提出していくことを目指したいと考えております。以上です。

Ⅳ. グローバル・ミニマム課税に対する意見・質問

(吉村) ありがとうございます。いよいよ国内での法制化作業も今後進められていくことになるかと思います。皆さまのご関心も高い分野であろうと思いますが、詳細にご説明いただきましてどうもありがとうございます。それでは先ほどと同様、パネリストのお三方から今、頂いたご説明に対するご意見、ご質問を頂戴していきたいと思います。最初に青山さんよろしく願いいたします。

(青山) 第2の柱についての詳しいご説明ありがとうございました。特にモデルルールが発表されコメントリーが詳細を明らかにしたことによって、かなり具体的な内容が明らかになったということで、しかもそれに加えて今現在の検討状況についての詳しい説明を頂戴しました。私からは3点ほどコメントさせていただきます。

〔国内ミニマム課税〕

1番目は国内ミニマム課税についてです。GloBEルール構想の中で予測されていた高課税国における追加税収効果については、今回この国内適格ミニマム税が登場することによって大きく減殺されると思われますけれども、これを内包したルール構想はBEPSへの最終処方箋、あるいは法人税を巡る底辺への競争への処方箋としては有効である点で評価すべきであると思います。ただし、適格性に関する要件合致如何のモニタリングは重要であって、ピアレビューで確保する方策などについて、租税競争プロジェクトをけん引してきた我が国は中心的な役割を期待されるのではないかと思います。先ほど西方さんからは既にこの国内適格ミニマム税について、我が国も実施する方向で検討とのご説明がありましたので、今後の方針はよく分かりました。

〔実施フレームワーク〕

2点目は実施フレームワークについてです。これは第1の柱に比べて7.5億ユーロということで閾値が低く対象法人が多くて、新規に発生するGloBEの情報申告書などを含めた納税義務者のコンプライアンスコストは大きくなると思います。その上で、これらに関する多くの事項の決定が実施フレームワークの方に任されています。特にビジネスの方で関心を持っているのは、実効税率の計算ということになると思います。というのは、我が国も含めてCFC税制をやっているところでは、その下での実効税率の計算という既に義務付けられたものがあっ

て、それと並行していくことによる負担の増加、これが大変気になっているところです。先ほどホワイトリストはどうもOECDではあまり理解が得られないということがありましたが、いわゆるセーフハーバーとして例えばCbCRの活用とか情報のテンプレート化など、こういったものについては、ビジネスからの要望が高いと思います。またその最終親事業体等での統一提出、それから当局間協定による同情報の共有など、こういったものもCbCRでの経験がありますので、これらを生かした簡素化がうまく図ればいいなと思います。これらの内容についての検討状況について追加的な情報がありましたらお教えいただきたいと思います。

〔CFC税制との関連〕

3点目は先ほどのご説明では触れられておりませんが、CFC税制との関連という問題です。今回このGloBEルールを国内法制化しますと、低課税国への租税回避的な所得移転に対して適用されてきた従来のCFCルールと課税範囲がかなりの部分重なることとなります。CFCルールについては我が国のハイブリッド方式での対応が近年複雑化してコンプライアンスコストが不当に高まっているという指摘が産業界から根強くあります。両制度の立法趣旨の違いから今回のGloBEルール追加後は、第1の柱と同様CFC税制とGloBEルールの並行施行とならざるを得ないと思いますけれども、重複するコンプライアンスコストを考慮してCFC税制の簡素化を期待する声が大きくなっています。BEPS行動3の勧告(2015年)におけるBEPS防止機能強化に向けたCFC税制への提言は、幾つかのオプションを示すにとどまっています。単一の制度提言を行っていません。デジタル化の中で議論された内容も踏まえて、ある意味もう一度行動3のあり方を考える必要もあると思われ、特に我が国では経済活動基準の中で営業実態の時代変化に沿わない形式的な事業基準のあり方が問われ続けてきており、こ

の点について個々の重要な修正が行われてきました。それらも踏まえて、今回 CFC 税制を見直す良いきっかけになると考えます。

なお立法趣旨の違いに加えて、GloBE ルールが7.5億ユーロの閾値で適用されるのに対して、CFC 税制は中小企業それから個人も対象とする制度立て付けであることから、移転価格と利益 A の関係と同様、双方のカバー領域を相互代替的な位置付けにはしにくいと思われます。令和 4 年の税制改正大綱で既存制度との関係にも配慮しつつという表現がありました。これに関してはもう既に経済産業省から来年度の改正要望が出たと伺っていますが、このような提案に対し、どのような検討がなされているのか、もし現時点で可能でしたらコメントいただきたいと思います。

(吉村) 青山さんどうもありがとうございます。それでは続きまして坂東さんにご意見、ご質問を頂きたいと思います。どうぞよろしくお願いいたします。

(坂東) 私からは少し多くなってしまいますが、Pillar 2 は産業界の関心の高いところですので、5 点質問・コメントさせていただきたいと思います。

〔実務ガイダンス〕

まず 1 点目ですけれども、実務上分かりやすいガイダンスが必要だと思います。本日 Pillar 2 全体の内容を大変コンパクトに分かりやすくご説明いただきましたけれども、細部を見ていきますとやはり非常に複雑な制度になっておりまして、数百社にものぼり得る子会社全てにこれを適用することを考えますと、適切に申告納税を行えるか不安のあるところ です。親会社が欠損の場合でも CFC 税制に基づく税額のプッシュダウンを行うことで良いか等、制度自体に

不明瞭な点もありますので、納税者の正確な税務処理に資するガイダンスが必要と考えております。

また制度だけではなく運用面でも不明瞭な点があります。例えば GloBE 所得を算定するために使用する子会社の財務諸表は連結財務諸表の基礎となる数値を使用することとされていますけれども、通常、連結財務諸表の基礎となる子会社の財務数値は速報値であって、かつ桁も丸めた数字ということになります。期末後数カ月以上かかる各子会社の確定値を待つのは現実的ではありませんので、税務上も会計上の重要性の考え方を受け入れて速報値を許容するということで良いのか、明確化が望まれるところです。あとは非連結の子会社や決算期のずれた子会社の財務数値もいつのものを使えば良いか明確ではないと思います。こうした運用面についても、特に実務上の柔軟性に配慮した形でガイダンスの発出をお願いできればと考えております。

〔導入スケジュール〕

2 点目は少しくどくなって恐縮なのですが、導入スケジュールについてです。英国が国際合意から 1 年遅れの 2024 年からの導入を決めたほか、先ほど欧州の 5 カ国の共同声明のお話もございましたが、EU としても 1 年遅れを想定していると理解しており、韓国、スイスも同様と聞いております。2023 年からの施行ではやはり準備期間が不十分というのは国際的にある程度共通した見方になっているように思うのですが、そうした中で日本が国際合意おりの履行に拘るとすればその理由は何か、仮に導入時期を遅らせる可能性があるとしたらそのきっかけは何か、先ほどご説明いただいたポイントとやや重複しますが、補足できるようなところがあればご教示いただければと思います。

〔執行の簡素化と実務負荷の軽減〕

3 点目は執行に関する簡素化と実務負荷の軽減

減についてです。まず、GloBE 情報申告書は原則として各国の構成事業体が各国当局に提出することとされていますが、CbCR 同様、親会社が自国の税務当局に提出して、それを税務当局間で情報交換するというのが合理的だと思います。当局間で協定を結んでいる相手国宛てであれば、親会社所在国経由での提出が可能ということではありますけれども、なぜ全ての国に協定締結を義務付けないのか疑問に思っております。仮に協定締結の義務付けが難しい場合でも、日本としてできるだけ多くの国を協定に巻き込んでいただきたいと思います。

それから QDMTT についてですが、こちらは GloBE ルールと同様の計算方法に基づくものだと思いますので、GloBE ルールと同様のプロセスで算定するのが効率的ということになります。そうしますと、情報収集や集計、それから税務調査対応、こういったものに親会社の相応の関与が想定されると思っております。従いまして、もし各国でルールが異なるようなことがありますと多大な実務負担が懸念されますし、その目的に照らしても、国ごとの裁量を認めずに GloBE ルールに基づくトップアップ税と同一の計算方法で統一すべきだと思います。またそもそも QDMTT を導入している国についてはセーフハーバーとして除外するということでも良いのではないかと思います。これらの論点に関しまして、Implementation Framework の議論の方向性を含めて、可能な範囲でお考えをお聞かせいただければと思います。

〔将来的な Pillar 2 のルール見直しの可能性〕

4 点目は少し気が早いかもしれませんが、将来的な Pillar 2 のルール見直しの可能性についてお伺いしたいと思います。先ほども申し上げましたとおり Pillar 2 はルールが非常に複雑であり、実際に運用していく中で色々和不合理な点が見つかる可能性もあるのではないかと想像しております。例えば先般、アメリカでインフレ削減法に基づいて導入が決まりました企業利

益に基づく最低税について、これはいったん納税すると将来の法人税と相殺できるクレジットになるということですが、Pillar 2 の実効税率の計算上、こうしたクレジットは発生時ではなく使用時に税の軽減効果を認識するものであるため、使用時に実効税率を押し下げて、結果としてトップアップ税が生じる可能性があるという見方があるようです。仮にこの見方が正しいとしますと、まさにアメリカが課税を強化するために入れた税制によってむしろトップアップ税が生じてしまうということになりますので、目的に適合しない課税が行われることになるのではないかと考えております。この例は別にしましても、あらかじめルールの見直しを検討する仕組みを用意しておかない限り、なかなか運用開始後に見直しに着手することは困難なのではないかと懸念しており、この点についてお考えをお聞かせいただければと思います。

〔CFC 税制の位置付けの再整理、事務負担の軽減〕

5 点目は青山さんもコメントされていましたが CFC 税制との兼ね合いについてです。Pillar 2 は今でこそ税率引き下げ競争の防止とレベルプレイングフィールドの確保に焦点が当たっておりますけれども、特に当初はより CFC 税制の目的に近い、軽課税国への利益移転による税源浸食の防止という目的が前面に出ていたように思います。その軽課税国への利益移転はすなわち租税回避行為であり、税率引き下げ競争がそれを助長していたということですから、全く別目的で 2 つの制度があるというわけでもないと思っております。そうした中で Pillar 2 の政策目的についてその変遷も含めて一度ご解説いただければと思いますのと、Pillar 2 導入を契機とした CFC 税制の位置付けの再整理の議論について、ぜひ門戸を開いていただければと思います。

一方で事務負担の軽減の方ですけれども、こちらについては様々ご配慮いただいていると認

識しており、感謝申し上げたいと思います。最近企業の中では生産性の向上がキーワードになっておりまして、人口減少や事業の複雑化に伴って人材が不足する中、事務負担をそれに関わる人件費だけの問題として捉えるのではなく、その人を高付加価値の収益機会に振り向けていたとした場合の逸失利益の問題、要は人の生産性の問題というふうに捉えるようになってきていると思います。日本企業の実産性の低さが指摘される中、欧米をはじめとするグローバル企業と伍して戦っていくためにはやはり人材の有効活用が重要ですので、Pillar 2でせつかく構築されたレベルプレイングフィールドで日本企業が十分な力を発揮できるように、事務負担の面でもお力添えをお願いできればと思います。長くなりましたけれども、私からは以上です。

(吉村) 坂東さんどうもありがとうございます。それでは続きまして本田さん、よろしく願いいたします。

(本田) 本田です。それでは私の方から第2の柱についてのコメントと質問をさせていただきますが、青山さん、坂東さんと重なる部分があればご容赦いただければと思います。3点質問とコメントをさせていただきたいと思います。

〔第2の柱の位置付け〕

まず1点目、第2の柱の位置付けという点ですけれども、これはスケジュールとも関連しますが、米国のこれまでのスタンスとしましては、第2の柱の実現を第1の柱よりも重視し優先してきたと考えられております。最近では第2の柱の合意を確保するという観点で2つの柱の切り離しの議論も見られております。また、元々第2の柱についてはドイツ、フランスが共同して主導しこの経済のデジタル化への税制上の課題と併せて議論されて、現在の包摂枠組みでは

2つの柱としてセットとして議論されてきたと思われませんが、この先進国の関心が特に強い第2の柱を優先、ないしは2つの柱を切り離して議論するという動きとなっているのではないかと考えられますが、その点はどのような状況か伺えればと思います。

〔外国子会社合算税制の見直し〕

2点目は、これも青山さん、坂東さんと同じ視点ですけれども、外国子会社合算税制の見直しという点です。GloBE ルールの導入によりまして、最低税率の課税の下では、このCFC税制の位置付けはその影響を受けて見直しが避けられないと考えております。他方、CFC税制の固有の問題として経済活動基準、以前の適用除外基準の判定の複雑さ、それから課税対象金額の計算上の技術的な難しさという点が最近指摘されており、訴訟も多くなってきております。そういう意味では制度創設当初、会社単位の合算課税という簡易な制度というメリットを志向したというふうに位置付けられておりますが、その面が失われてきているというのが現状かと思われまふ。今後の見直しに当たっては、こうしたCFC税制の固有の問題ですとか、現在のハイブリッド型の税制となっているという点、基本的な仕組みまで含めて見直すことも適当な機会ではないかと思われまふ。また、このような関連制度を含めた制度全体の考察や検討にはディスカッション・ドラフトといった方式を通じて、広くインプットを求めて国際租税ポリシーを形成するという見直す方法も有効な手段ではないかと思われまふ。近年の主要国の税制改正をはじめ、OECDの主要なプロジェクトの議論の進め方も、ディスカッション・ドラフトを通じて広くインプットを求めて最終的に合意形成をするという手法ですので、参考とすべき時期ではないかと思っております。

〔STTRの検討状況〕

3点目に、第2の柱の中では、GloBE ルー

ルと独立して、租税条約上の最低課税ルールという STTR も含まれており、昨年10月の大枠合意では、途上国にとって、この STTR が第2の柱の合意を達成するためには重要であるということを明記するとともに、途上国が租税条約に STTR を導入することを求めた場合にはそれを導入するという形になっております。第2の柱では、GloBE ルールが中心となって議論が進められており、STTR はあまり注目されていないと思われますが、今後の新興国、それから途上国との間の租税条約の締結、また、租税条約の適用においてもインプリケーションが大きいというふうに思っておりますので、この STTR の検討状況などについても伺えれば幸いです。私の方からは以上です。

(吉村) 本田さん、どうもありがとうございます。制度の簡素化に関する質問や、既存の CFC 税制との関係などを中心にお三方から幅広く質問が出たかと思います。それでは今のご意見、ご質問を受けまして、西方さんの方からご回答いただければと思います。どうぞよろしくお願い申し上げます。

(西方) 分かりました。色々ご質問、ご意見を頂きましてありがとうございます。まず本田さん、坂東さんから、その第2の柱の位置付けや導入スケジュール等々についてご質問頂きました。また、本田さんから先進国の関心が強い第2の柱を第1の柱よりも優先するとか、又は「2つの柱」を切り離して議論するという動きがあるのではないかというご質問を、坂東さんからは第2の柱の導入の時期に関するご質問も頂きましたので、まとめてお答えさせていただきます。

〔第1の柱と第2の柱の関連〕

まず国際課税の第1の柱と第2の柱は、その

大枠がパッケージとして、昨年10月に国際的に合意されました。しかし第1の柱はマルチ条約が必要だということで一緒に合意する必要があり、第2の柱の方は既に決まったモデルルールに従い、実施自体は各国の裁量で、各国の国内法のみで実施できるといった違いがあります。従いまして、各国におけるそれぞれの柱の実施に関しますと、実施のタイミングというのは必ずしも同時でなくてもいいのかなという感じしております。

第2の柱につきましては、既に OECD より各国の国内法のモデルルールが公表されておりますし、また主要各国においても先ほど申し上げましたとおり法制化に向けた動きがあると承知しております。我が国としてもこうした諸外国の動向、それから先ほど申し上げましたまさに Implementation Framework に立法上必要とする事項が多数含まれていることが見込まれますので、早いファイナライゼーションを求めてタイミングなどを踏まえたところで、令和5年度以降の税制改正に国内法の整備をしたいと考えております。他方、第1の柱につきましては、先ほど申し上げましたとおり実施に向けた目標が1年ずつ後ろ倒しにされましたので、仮に再設定されたスケジュールに沿って多国間条約の署名が2023年の前半までに行われるということをお前提とすると、我が国における法制化は、一般的には令和6年度以降の1年遅いタイミングになるかと考えております。いずれの柱につきましても、可能な限り早期に国内法を整備するというのが望ましいと考えております。

第2の柱の実施時期について、先ほど坂東さんからもご指摘いただいておりますが、実際の適用開始までに事業者の皆様の準備期間等必要であるということは我々も重々承知しております。今後とも産業界の皆様からよく意見をお伺いしながら、あるいは外国においてもいつ適用されるか、日本が適用していなくて外国が適用していると、先ほど申し上げたとおり日本の企業が外国から Pillar 2 の課税を受けてしまうと

ということもあるので、我々としてはやはり外国に遅れるわけにもいかないという、両睨みで考える必要があると思います。あとは日本企業が外国における申告納税というのが当然必要になる場合も考えておりますので、そういう意味でも適用開始の時期については検討してまいりたいと考えております。

それから青山先生からはQDMTT（国内ミニマム課税）についてのご指摘をいただきましてありがとうございます。まさにご指摘のとおり我が国としても国内ミニマム課税の立法化に向けて、きちんと準備を進めていきたいと考えております。

〔セーフハーバー〕

青山さんからのセーフハーバーの議論、検討状況、特にそのImplementation Frameworkの中で簡素化に向けたセーフハーバーの議論の検討状況についてご質問がありました。我々としてもこのセーフハーバーは産業界の皆様のご負担を軽くするという意味で、簡素化の議論は非常に大事だと思っております。ただ現在具体的な点についてはImplementation Frameworkの交渉中で、多岐に渡る話が色々と進んでいるものですから、具体的な話はここでは差し控えたいと思います。ただ1点申し上げるとすると、先ほども少し触れましたが、ホワイトリストです。例えば法定税率が高いとか、そういうjurisdictionをリストアップして、そこにある子会社や企業については、もう計算しなくていいといったホワイトリストのやり方については、その実効税率と法定税率が違うということや税の優遇措置も個々の企業によって適用措置が変わってくるということなので、jurisdictionという切り口で一律にホワイトリストを事前に確定するのはなかなか難しいというのがOECDの中での議論の状況です。

〔実務上の分かりやすいガイダンス〕

実務上の分かりやすいガイダンスの必要性に

ついて坂東さんからご指摘を頂きまして、親会社が欠損の場合のCFC税額のプッシュダウンができるのかできないのかなど、そういう制度の明確化あるいは実務の柔軟性に配慮したガイダンスの発出について、ご意見を頂きました。第2の柱につきましては現在、Implementation Frameworkの合意に向けて議論を続けているところですが、その中でまさにそのプッシュダウンの具体的なケースについて議論をしているところです。そこをGloBEルールと例えばCFCとどういう形で折り合いをつけるかというところを、今まさに議論しているところでして、こういう調整が必要な事項についてはこれから産業界の皆様からご意見を頂きながら、国際的な議論に参加していきたいと考えております。

令和5年度以降の税制改正において、このPillar 2に基づく国内法の整備を行っているわけですが、当然ながら国税庁においても税制改正後に法人税の基本通達等を改正するとか、パンフレットやあるいはFAQなどを通じて制度内容の周知等には力を入れて、制度の適正かつ円滑な執行に向けて対応してまいりたいと考えております。

〔執行の簡素化・実務負担の軽減〕

併せて坂東さんからは執行に関する簡素化、あるいはその実務負担の軽減についてGloBEの例えば情報申告書や、QDMTTに関するImplementation Frameworkの議論の状況についてご質問がございました。このPillar 2のGloBE情報申告書の提出につきましては、ご指摘のとおりモデルルールにおいては原則として各子会社などの事業体がその所在地国で提出することとされてはおりますが、一方でその最終親会社、最終親事業体等が所在する国・地域との間で、もし適格当局間合意というものが締結されていれば、そのjurisdictionとの関係では最終親会社が、例えば日本にあれば日本に提出するというだけで足りるという議論もありま

す。仮に租税条約に基づく適格当局間合意を義務にしまうと、第2の柱という国内法で実施することが可能なものでもあるにも関わらず、実施のために条約の策定が必要になってしまうということがあり、実施に時間を要するという事なので、そこは少し第2の柱の実効性が損なわれてしまうのではと考えられております。我が国としては、当該モデルルールの規定を前提として、安定的な運用の観点から各国間で適格当局間合意の締結が進められるということが望ましいと考えております。

また、QDMTTについてもご指摘いただきまして、GloBEルールに基づいて、Pillar 2のルールに基づいた各国統一的な制度を導入することが重要であるというご意見については非常に重要なご指摘だと考えております。現在、Implementation FrameworkにおいてQDMTTを含むPillar 2全体のルールについて、お互いがその適格性をきちんと議論する、先ほどピアレビューという話もありましたけれども、そういうルールを議論していきまして、お互いきちんとqualifiedかどうかを統一的に判断できるようなプロセスの検討が行われております。

〔将来的なPillar 2のルールの見直しの可能性〕

坂東さんから、将来的なPillar 2のルールの見直しの可能性について、あらかじめルール見直しを検討する仕組みを用意しておくべきではないかというご指摘も頂きました。ここは中々正直難しい感じはありますが、ただご指摘としては承りたいと存じます。いずれにしても今、第2の柱については非常に精力的な議論が行われておりまして、Implementation Frameworkでかなり多くの点を明らかにしようとしているところでございますので、そこにまず早期のファイナライゼーションに向けた議論に注力したいと思っております。

〔第2の柱とCFC税制の見直し〕

青山さん、本田さんから、CFC税制との関係について多数ご指摘いただきましてありがとうございました。あるいは坂東さんからもCFC税制の位置付けの再整理が必要だというご指摘、企業の事務負担の面から見直しをというご指摘を頂きました。CFC税制についてはまとめてお答えさせていただきますと、CFC税制は先ほどの話にもありましたとおり、実態のない外国子会社等を利用した租税回避に対処することを目的としています。これに対して、第2の柱におけるこの所得合算ルールというのは、グローバル企業グループが稼得する所得に対して国別に租税負担というものに着目して、国際的に合意された最低税率までの課税を実質的に確保することで、企業の公平な競争条件を確保するとともに、あるいは各国が法人税のrace to the bottomに陥ることを防ぐ、歯止めをかけるということを目的としております。先ほど青山さんからもお話がありましたとおり、両制度の目的は異なるというふうに認識しております。

第2の柱につきましては先ほどの話にもありましたとおり、市場国でなく軽課税国に拠点を置いてビジネスを行うことで税負担の軽減を図るということが、経済のデジタル化によってより容易になってきたということなので、各国の法人税収の基盤の弱体化とか、あるいは税制面での不公平な競争といった問題がより強く認識されるようになったという点が背景にあると考えられます。軽課税国への利益移転による租税回避の防止は、CFC税制などによって対応が図られているところでございますが、これに対して第2の柱の話は事業の実態があるかどうかということにかかわらず、あるいは租税回避のリスクがあるかどうかにかかわらず、あるいはない場合においても15%までは最低税率として確保するのだということを目的とした制度だと我々は理解しております。

CFC税制については先ほど青山さんからご指摘がありましたとおり、令和5年度税制改正

要望として経済産業省から改正要望が提出されており、具体的には3点ありました。1つはCFC税制の対象となる外国子会社の絞り込みを図ってほしいということ。2つ目が先ほどの話にもありました経済活動基準を実態に合わせて見直すべきではないかということ。3つ目については手続き面で外国子会社所得の親会社所得への合算時期を見直して、ずれがないようにした方がいいのではないか、あるいは第2の柱で実効税率を計算するということがありますので、CFC税制で同じような計算をするのであれば、双方で必要となる情報を相互に利活用できるようにしてほしいといった内容。大きく分けてこの3つを頂いたと理解しております。

当然これまで税制改正要望の処理の途中段階なので、結論はまだ出ておりませんが、我々の今の基本的な考え方ということで申し上げますと、第2の柱とCFC税制というのは、繰り返しになって恐縮ですが、それぞれ異なる目的を有する制度であるということに立ちますと、まず第2の柱を導入するからといって例えばCFCをやめるとか、CFCを弱めるということには我々としては乗れないところです。それぞれ違う目的でありますので、やはりそのCFCの租税回避防止の効果を弱めるような改正は、なかなか受けられないというところがあります。ただ、第2の柱の導入に伴って、先ほどからお話のありましたとおり、企業の事務負担が非常に増えるということは確かだと思っておりますので、そういう事務負担の軽減という観点で見直しを図りたいとは考えております。これからまさに、CFC税制の見直しは検討するところでございますので、今日のような機会を含めて皆様から色々なご意見を受けながら、意見交換をさせていただきたいと存じます。

〔STTRの検討状況〕

最後に本田さんから租税条約上の最低課税ルール、Subject to Tax Rule、STTRの検討状況についてご質問がありました。このSub-

ject to Tax Ruleについては、モデル規定のファイナライズに向けて現在もOECDで議論が行われているところです。昨年2021年10月の最終合意では、ある国において優遇税制を考慮した後の名目法人税率が最低税率9%を下回る場合には、その国が途上国から要請されたときに限り、STTRの導入義務が生じるというふうにされております。ですので、我が国の税率等を踏まえると、我が国がSTTRの導入を義務付けられるということは、基本的に想定されていません。ただそのSTTRの導入の必要性そのものについては、最終的な制度設計とか条約相手国の税制等も踏まえて個別に判断すべきと考えておりまして、導入による我が国への影響を考慮して今後検討していきたいと考えております。STTRに関する作業は実は第1の柱の主要論点の議論がかなり優先されている事情もありまして、少し議論は中断しているという状況にあります。以上でございます。

おわりに

（吉村） 西方さん、どうもありがとうございました。ここで時間となりましたので、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への対応について、その実施に向けた動きが進む中、最新の状況を基にご議論いただきました。今後さらに国内実施に向けた議論が具体化していくかと思います。昨年と比べてもかなり密度の濃い議論ができたのではないかと思います。本日の議論を拝聴して、私もより一層深い理解を得ることができたところです。パネリストの皆さんに改めて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

税政の現状と今後の課題

(1 ページ)	目次	4
(2 ページ)	1. 税財政の現状	5
(3 ページ)	一般会計税収の推移	5
(4 ページ)	一般会計税収、歳出総額及び公債発行額の推移	6
(5 ページ)	普通国債残高の累増	6
(6 ページ)	財政収支の国際比較（対 GDP 比）	7
(7 ページ)	債務残高の国際比較（対 GDP 比）	7
(8 ページ)	2. 経済社会の構造変化と税制のあり方	8
(9 ページ)	経済財政運営と改革の基本方針2022（令和4年6月7日閣議決定）（抄）	8
(10 ページ)	岸田内閣総理大臣から政府税制調査会への「諮問」（令和3年11月12日）	9
(11 ページ)	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
(12 ページ)	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	10
(13 ページ)	政府税制調査会・有識者ヒアリング	10
(14 ページ)	政府税制調査会「わが国税制の現状と課題－21世紀に向けた国民の参加と選択－」（平成12年7月）	11
(15 ページ)	政府税制調査会「わが国税制の現状と課題－21世紀に向けた国民の参加と選択－」（平成12年7月）	11
(16 ページ)	3. 所得税	12
(17 ページ)	(1)所得税の概要	12
(18 ページ)	所得税収の推移	13
(19 ページ)	近年の個人所得課税の主な見直し	13
(20 ページ)	個人所得課税の実効税率の推移（単身の給与所得者）	14
(21 ページ)	個人所得課税の実効税率の推移（夫婦子2人（片働き）の給与所得者）	14
(22 ページ)	申告納税者の所得税負担率	15
(23 ページ)	申告納税者の所得税負担率	15
(24 ページ)	申告納税者の負担率（所得税＋社会保険料）	16
(25 ページ)	(2)NISA・スタートアップ関連税制	16
(26 ページ)	経済財政運営と改革の基本方針2022（抄）	17
(27 ページ)	NISA 制度（少額投資非課税税制）の概要（～令和5年まで）	17
(28 ページ)	NISA 制度の見直しについて（令和6年～）	18

(29ページ)	「新しい資本主義のグランドデザイン及び実行計画」及び「経済財政運営と改革の基本方針2022」におけるスタートアップ関連記述抜粋	18
(30ページ)	エンジェル税制の概要	19
(31ページ)	(3)企業年金・個人年金等に関する公平な税制構築	19
(32ページ)	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）	20
(33ページ)	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
(34ページ)	4. 相続税・贈与税	21
(35ページ)	令和4年度税制改正大綱（抄）	21
(36ページ)	年代別 金融資産保有残高について	22
(37ページ)	相続税の申告から見た被相続人の年齢構成比	22
(38ページ)	我が国の相続税と贈与税の関係	23
(39ページ)	相続税の負担率と贈与税の負担率の比較	23
(40ページ)	我が国と諸外国の相続・贈与に関する税制の比較	24
(41ページ)	相続税の計算の仕組み	24
(42ページ)	贈与税の概要	25
(43ページ)	相続時精算課税制度	25
(44ページ)	5. 法人税	26
(45ページ)	法人税収の推移	26
(46ページ)	これまでの法人税制における対応①	27
(47ページ)	これまでの法人税制における対応②	27
(48ページ)	これまでの法人税制における対応③	28
(49ページ)	主な企業向け租税特別措置	28
(50ページ)	令和4年度末までに適用期限等が到来する法人税関係特別措置	29
(51ページ)	与党税制改正大綱（令和3年12月10日）（抄）	29
(52ページ)	所得税法等の一部を改正する法律案に対する附帯決議（抜粋）	30
(53ページ)	研究開発税制（全体像）	30
(54ページ)	デジタルトランスフォーメーション（DX）投資促進税制の創設	31
(55ページ)	カーボンニュートラルに向けた投資促進税制の創設	31
(56ページ)	賃上げ促進税制	32
(57ページ)	中小企業における賃上げ促進税制	32
(58ページ)	6. 国際課税	33
(59ページ)	新たな国際課税ルールについて	33
(60ページ)	第1の柱（市場国への新たな課税権の配分）	34
(61ページ)	第2の柱（グローバル・ミニマム課税）	34
(62ページ)	第2の柱（所得合算ルールのイメージ）	35
(63ページ)	新たな国際課税制度に係る今後の検討スケジュール	35
(64ページ)	7. インボイス制度への移行	36
(65ページ)	適格請求書等保存方式（インボイス制度）について	36
(66ページ)	インボイスと事業者の取引	37

(67ページ)	インボイス制度への円滑な移行のための経過措置について	37
(68ページ)	円滑な移行に向けた取り組み内容	38
(69ページ)	インボイス制度への対応に関する Q & A について（概要）	38
(70ページ)	独占禁止法等において問題となる行為	39
(71ページ)	これまでの主な取組	39
(72ページ)	デジタルインボイスを実現する（Peppol（ペポル）とは？）	40
(73ページ)	デジタルインボイスを実現する（Peppol を採用している海外での「声」）	40
(74ページ)	8. 納税環境整備	41
(75ページ)	電子帳簿等保存制度について	41
(76ページ)	電子取引データの出力書面等による保存措置の廃止（令和3年度税制改正）に関する宥恕措置について	42
(77ページ)	記帳水準向上・適正申告を図るための今後の議論の方向性①	42
(78ページ)	記帳水準向上・適正申告を図るための今後の議論の方向性②	43
(79ページ)	さいごに	43

税制の現状と今後の課題

令和4年9月14日

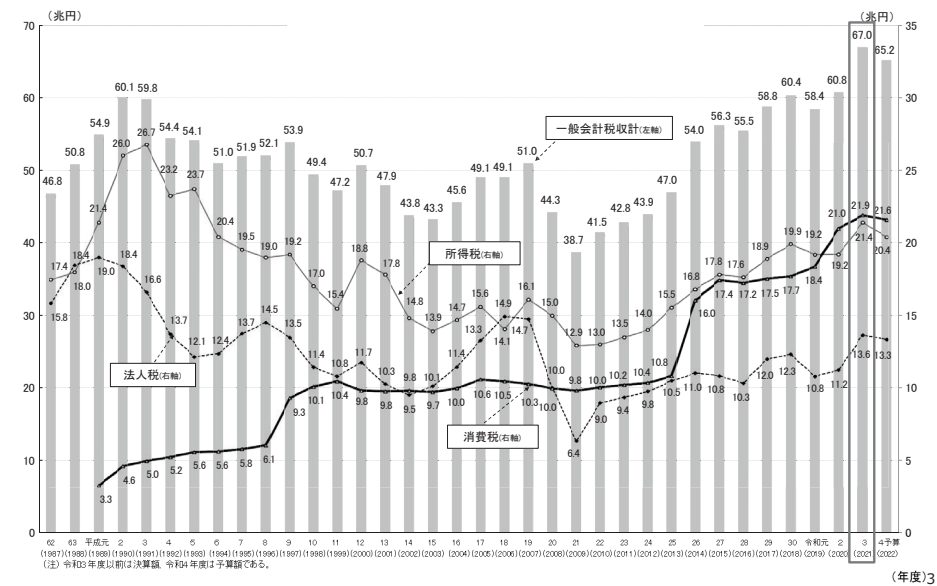
(1 ページ)

目次

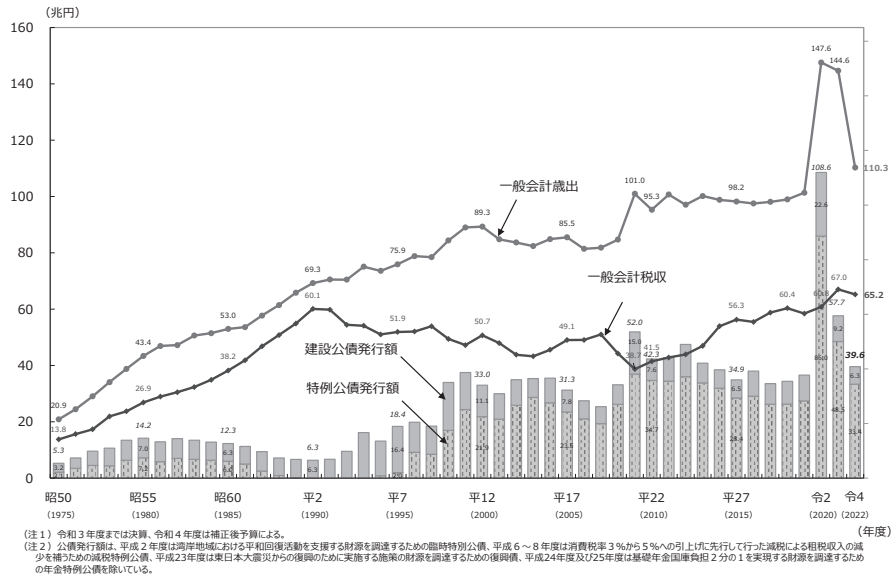
1. 税財政の現状	P. 2 ～
2. 経済社会の構造変化と税制のあり方	P. 8 ～
3. 所得税	P.16～
4. 相続税・贈与税	P.34～
5. 法人税	P.44～
6. 国際課税	P.58～
7. インボイス制度への移行	P.64～
8. 納税環境整備	P.74～

1. 税財政の現状

一般会計税収の推移

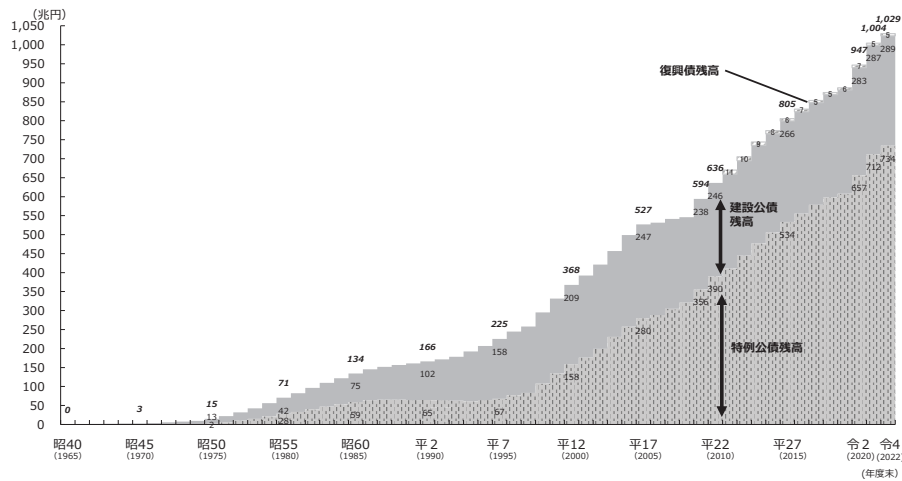


一般会計税収、歳出総額及び公債発行額の推移



普通国債残高の累増

○ 普通国債残高は、累増の一途をたどり、令和4年度末には1,029兆円に上ると見込まれています。



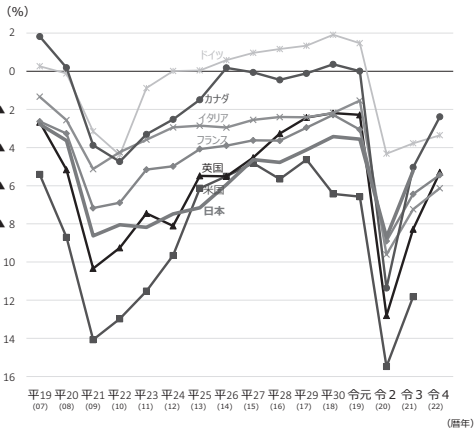
(注1) 令和2年度末までは実績、令和3年度末は補正後予算、令和4年度末は補正後予算に基づく見込み。
(注2) 普通国債残高は、建設公債残高、特例公債残高及び復興債残高。特例公債残高は、昭和40年度に発行した歳入補償債、国鉄長期債務、国有林野家賃債務等の一般会計承継による借換債、臨時特別公債、減税特別公債及び年金特例公債を含む。
(注3) 令和4年度末の翌年度償換のための前償換限度額を除いた見込額は1,009兆円程度。

財政収支の国際比較（対GDP比）

○ 財政収支は、平成20年（2008年）秋のリーマンショックの影響により、他の主要国と同様に悪化しました。その後、我が国の財政収支は改善傾向にありましたが、新型コロナウイルス感染症への対応のため、令和2年（2020年）はリーマンショックを超える赤字幅となりました。

暦年	平19 (2007)	平20 (2008)	平21 (2009)	平22 (2010)	平23 (2011)	平24 (2012)	平25 (2013)	平26 (2014)
日本	▲2.8	▲3.6	▲8.6	▲8.0	▲8.2	▲7.5	▲7.2	▲5.9
米国	▲5.4	▲8.7	▲14.1	▲13.0	▲11.5	▲9.7	▲6.1	▲5.5
英国	▲2.7	▲5.2	▲10.3	▲9.3	▲7.5	▲8.1	▲5.5	▲5.5
ドイツ	0.3	▲0.1	▲3.2	▲4.4	▲0.9	0.0	0.0	0.6
フランス	▲2.6	▲3.3	▲7.2	▲6.9	▲5.2	▲5.0	▲4.1	▲3.9
イタリア	▲1.3	▲2.6	▲5.1	▲4.2	▲3.6	▲2.9	▲2.9	▲3.0
カナダ	1.8	0.2	▲3.9	▲4.7	▲3.3	▲2.5	▲1.5	0.2

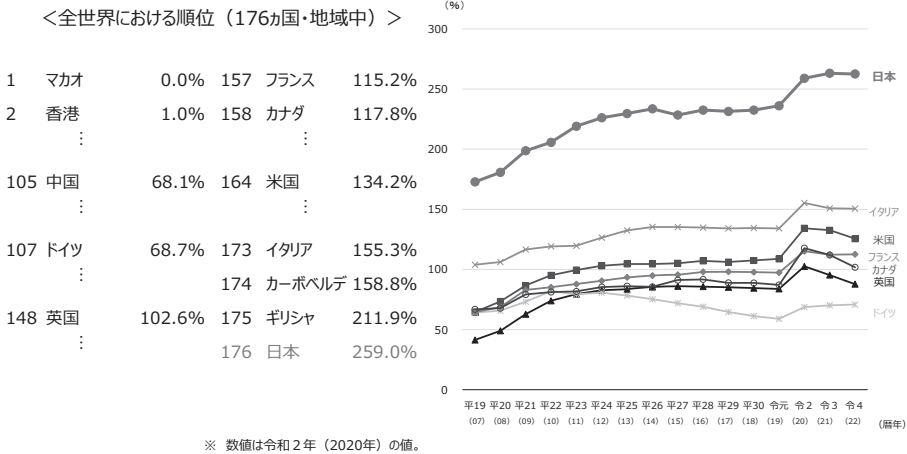
暦年	平27 (2015)	平28 (2016)	平29 (2017)	平30 (2018)	令和 (2019)	令2 (2020)	令3 (2021)	令4 (2022)
日本	▲4.6	▲4.8	▲4.1	▲3.4	▲3.6	▲8.7	▲5.2	-
米国	▲4.8	▲5.7	▲4.6	▲6.4	▲6.6	▲15.5	▲11.8	-
英国	▲4.5	▲3.3	▲2.4	▲2.2	▲2.3	▲12.8	▲8.3	▲5.3
ドイツ	1.0	1.2	1.3	1.9	1.5	▲4.3	▲3.8	▲3.4
フランス	▲3.6	▲3.6	▲3.0	▲2.3	▲3.1	▲8.9	▲6.4	▲5.4
イタリア	▲2.6	▲2.4	▲2.4	▲2.2	▲1.5	▲9.6	▲7.2	▲6.1
カナダ	▲0.1	▲0.5	▲0.1	0.4	0.0	▲11.4	▲5.0	▲2.4



(出所) OECD “Economic Outlook 111” (2022年6月8日)
(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。ただし、日本は社会保障基金、米国は社会保障年金信託基金を除いた値。
(注2) 日本は2021年、それ以外の国々は2022年が推計値。ただし、日本及び米国については、2022年の推計値は掲載されていない。

債務残高の国際比較（対GDP比）

○ 債務残高の対GDP比は、G 7 諸国のみならず、その他の諸外国と比べても突出した水準となっています。



※ 数値は令和2年（2020年）の値。
(出所) IMF “World Economic Outlook” (2022年4月)
(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) 日本、米国及びイタリアは、2021年及び2022年が推計値。それ以外の国は、2022年が推計値。

(8 ページ)

2. 経済社会の構造変化と税制のあり方

8

(9 ページ)

経済財政運営と改革の基本方針2022(令和4年6月7日閣議決定) (抄)

第4章 中長期の経済財政運営

1. 中長期の視点に立った持続可能な経済財政運営

(税制改革)

経済成長と財政健全化の両立を図るとともに、少子高齢化、グローバル化等の経済社会の構造変化に対応したあるべき税制の具体化に向け、包括的な検討を進める。

骨太方針2021等も踏まえ、応能負担を通じた再分配機能の向上・格差の固定化防止を図りつつ、公平かつ多様な働き方等に中立的で、デジタル社会にふさわしい税制を構築し、経済成長を阻害しない安定的な税収基盤を確保するため、税体系全般の見直しを推進する。納税環境の整備と適正・公平な課税の実現の観点から制度及び執行体制の両面からの取組を強化するとともに、新たな国際課税ルールへの対応を進める。

9

岸田内閣総理大臣から政府税制調査会への「諮問」（令和3年11月12日）

人口減少・少子高齢化、働き方やライフコースの多様化、グローバル化の進展、経済のデジタル化等の経済社会の構造変化を踏まえ、成長と分配の好循環を実現するとともに、コロナ後の新しい社会を開拓していくことをコンセプトとして、新しい資本主義を目指していく。

こうした観点から、持続的かつ包摂的な経済成長の実現と財政健全化の達成を両立させるため、公平かつ働き方等に中立的で、新たな時代の動きに適切に対応した、あるべき税制の具体化に向け、包括的な審議を求める。

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。

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	
令和時代の税制のあり方	※事務局作成
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	
・B E P S（税源浸食・利益移転）への適切な対応、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、マイナンバー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仕組み等について検討が必要。	
・受益と負担に関する国民的議論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	
12	

政府税制調査会・有識者ヒアリング	
開催実績（令和4年）	
4月4日 「デジタル化が社会に与える影響」 宮田 裕章(慶應義塾大学医学部医療政策・管理学教室 教授)、森川 博之(東京大学大学院工学系研究科 教授)、松尾 豊(東京大学大学院工学系研究科 教授) 4月15日 「企業の成長や起業」 孫 泰蔵(Mistletoe 創業者)、滝澤 美帆(学習院大学経済学部 教授)、星 岳雄(東京大学大学院経済学研究科 教授) 5月17日 「働き方の変化」 大内 伸哉(神戸大学大学院法学研究科 教授)、濱口 桂一郎(独)労働政策研究・研修機構 研究所長)、平田 麻莉(一般社団法人プロフェッショナル&パラレルキャリア・フリーランス協会 代表理事) 5月24日 「働き方の変化」 奥本 英宏(㈱リクルート 専門役員、リクルートワークス研究所 所長)、小室 淑恵(㈱ワーク・ライフバランス 代表取締役)、山口 慎太郎(東京大学大学院経済学研究科 教授) 6月9日 「ライフスタイル・価値観」 石寺 修三(㈱博報堂 博報堂生活総合研究所 所長)、牛窪 恵(㈱インフィニティ 代表取締役)	
有識者ヒアリングで提示された論点例	
- DXの推進、企業の成長や起業の観点から、企業の新陳代謝を容易にするとともに、労働市場の流動性を高めることが重要で、税制をはじめとする制度もそれに応じて見直ししていく必要。 - コロナ禍で、出勤を前提としないオンライン就業、首都圏と地方をまたぐ副業・兼業の可能性、週休2日にとらわれない就業スタイル等の新しい働き方に広がり、この価値観の変化をチャンスと捉えて議論していくことが重要。 - 働き方が多様化する中で、働き方に中立な税・社会保障の仕組みの構築が求められる。その際には、企業ではなく、個人をベースにする発想も重要。フリーランス事業者が増加する中で、定期的に就労・所得実態を捕捉する必要。 - 子育て支援に必要な財源は、社会全体で負担をしていく必要。 「Z世代」等の若い世代を中心とした新たな消費形態や志向は、将来への不安に対するリスクヘッジの考えを反映したものであるが、ポジティブに転換できるような仕組みを企業・社会が考えていくことが重要。 - 格差の拡大やデジタル化により、若い世代は自分たちよりも上の世代や上の階層に憎悪やギャップを感じる反面、同世代や似た階層には互助の精神を感じるようになっていく可能性。現在の、高齢者層は互助、若年層は自助重視という傾向は、今後混在していく可能性。	
13	

政府税制調査会「わが国税制の現状と課題 ―21世紀に向けた国民の参加と選択―」 (平成12年 7月)

第一 基本的考え方

一 租税の意義と役割

1. 公的サービスと租税

(1) 公的サービスと政府の役割

日々の生活に必要な様々な財やサービスが消費されています。この中には市場メカニズムに委ねておいては十分に提供されないものがあり、それらは政府が「公的サービス」として提供しています。外交、防衛や警察、消防、司法などは、誰もがその負担の有無にかかわらず便益を受け、ある人が便益を受けても他の人の便益を妨げないという性格から、市場からは全く提供されない可能性があります。また、生活や産業を支える基盤となる水道や道路などの社会資本、次代を担う人材を育成するための教育、安心できる生活を確保するための社会保障などは、市場のみに委ねた場合には必ずしも必要な量や水準が確保されないおそれがあります。

生命・財産を守り平和で安全な暮らしを確保するために、外交、防衛や警察、消防、司法といった公的サービスは、なくてはならないものです。これらは、およそ国というものが形成されるようになって以来その基本的な役割とされてきました。また、水道、道路といった社会資本は、便利で快適な生活を送ったり、産業を発展させ経済的に豊かな社会を築いたりしていくために、また、自然環境を守ったり災害を防いだりするために、重要な役割を果たすものです。さらに、教育によって子供たちが社会生活に必要な能力を取得していくこと、社会保障によって、貧しい人を社会全体で支えたり、病気、障害、高齢などに伴う生活上の不安を取り除いたりすることなどを通じて、より安定した社会を築いていくことが可能となります。

以上のように、公的サービスは、家計や企業の働きを補完し、広く社会の構成員全体の利益に適う役割を果たしており、私たち国民は、日々、様々な公的サービスの便益を享受しています。公的サービスは、社会を形成し、その社会を安全で安心できるものとし、経済活動などを通じて豊かなものとしていく上で欠かすことのできないものです。

(注) 政府がどの範囲の公的サービスをどの程度提供するかは、最終的に国民が選択する問題です。政府の役割を、外交、防衛や警察、司法などに限定すべきという考え方（いわゆる「夜警国家論」）もありますが、現代では、その範囲は、国民の生命・財産を守ることに始まり、社会資本の整備、教育、社会保障、産業政策など、幅広い分野にわたっています。

14

政府税制調査会「わが国税制の現状と課題 ―21世紀に向けた国民の参加と選択―」 (平成12年 7月)

(2) 租税の基本的な機能

公的サービスは、このように国や社会を成り立たせるために欠かすことのできないものですが、その提供には費用がかかりそれを賄う財源が必要となります。様々な公的サービスの中には個人が受ける便益が明確なものがあり、そのような場合には手数料や保険料といった形で費用を賄うことになります。しかし、公的サービスは、基本的には社会の構成員が広く便益を受けるものですから、個人にとつての受益と負担とを直接結び付けることができない性格のもので、このため、公的サービスの費用は、価格を付けその対価を調達できないことから、直接の反対給付を伴わない租税という形で賄うことになります。

このように、租税の基本的な機能は公的サービスの財源を調達することにあります。租税は、社会を成り立たせるためになくてはならないものですから、民主主義社会では、社会の構成員である国民が自ら負担しなければなりません。また、公的サービスによる便益は社会の構成員が広く享受するものであることから、租税は皆で広く公平に分かち合うことが必要です。このようなことから、租税は「社会共通の費用を賄うための会費」ということができます。

(注) 租税の最も基本的な機能は以上のような公的サービスの財源調達機能ですが、経済社会との関連では、税制は所得再分配機能を担っているほか、経済自動安定化機能も有しています。

① 所得再分配機能

市場による所得や資産の分配は、遺産や先天的能力など個人の努力以外の要因による格差が存在することなどから、社会的に見て望ましいものになるとは限りません。税制は、個人所得課税や相続税の累進構造などを通じ、社会保障給付などの歳出とあいまって、所得や資産の再分配を図る機能を担っています。

② 経済自動安定化機能

個人所得課税や法人課税は、好況期には名目経済成長率の伸び以上に税収が増加して総需要を抑制する方向に作用し、不況期には逆に税収の伸びが鈍化して総需要を刺激する方向に作用することで、制度改正などを伴わず自動的に景気を安定化する役割（ビルトイン・スタビライザー機能）を果たしています。

15

(16ページ)

3. 所得税

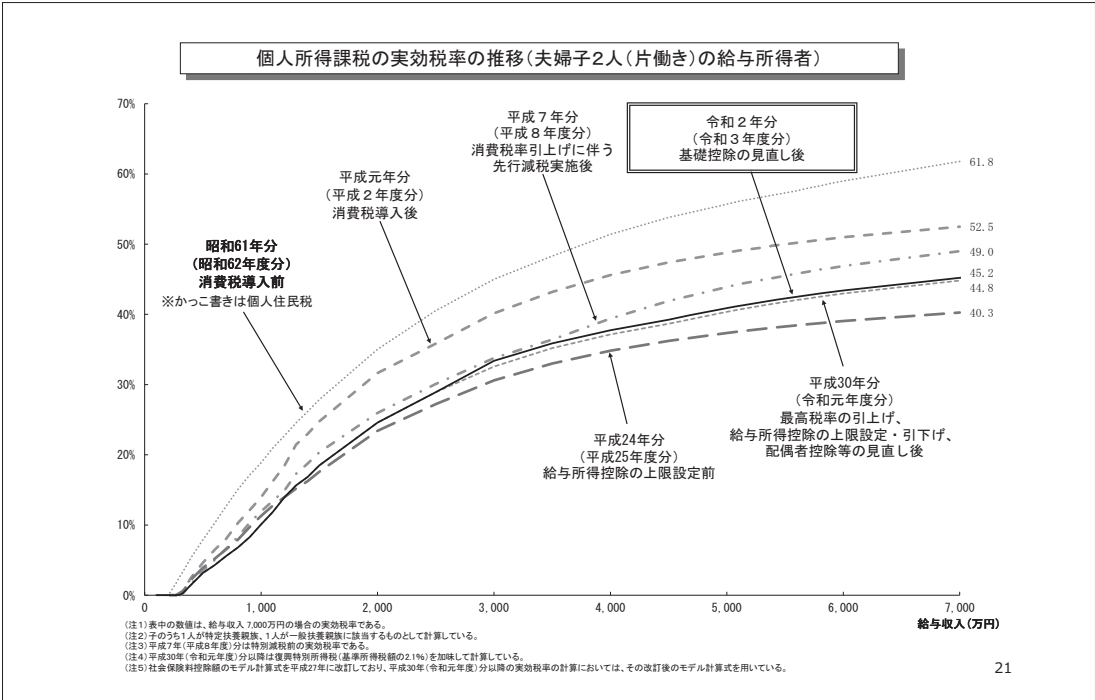
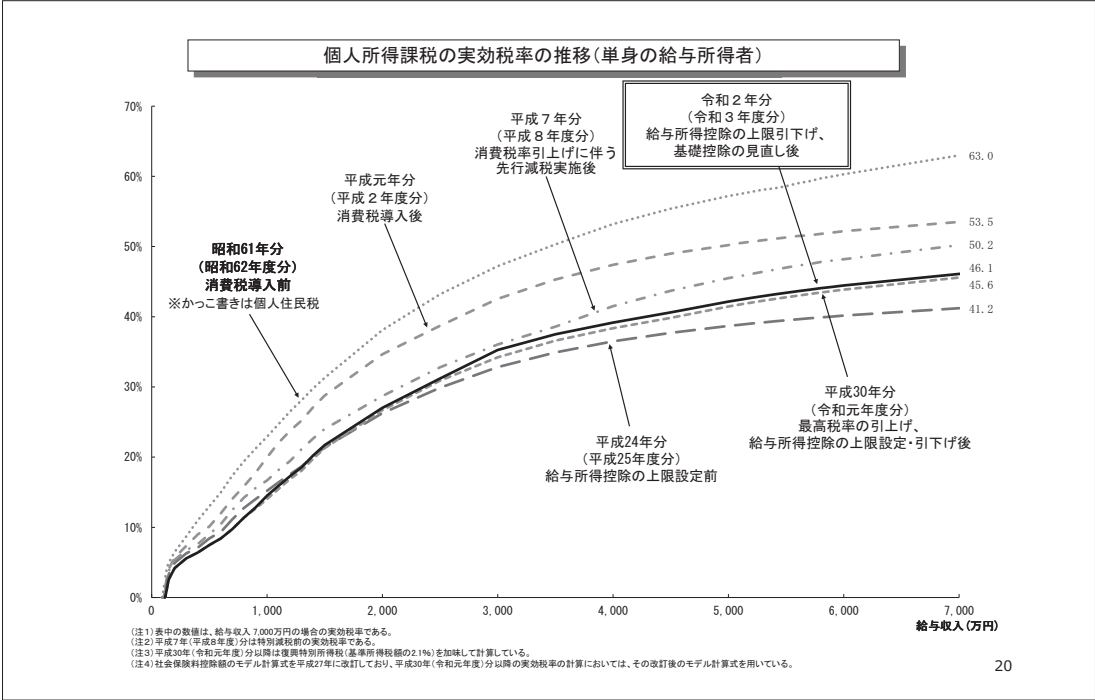
16

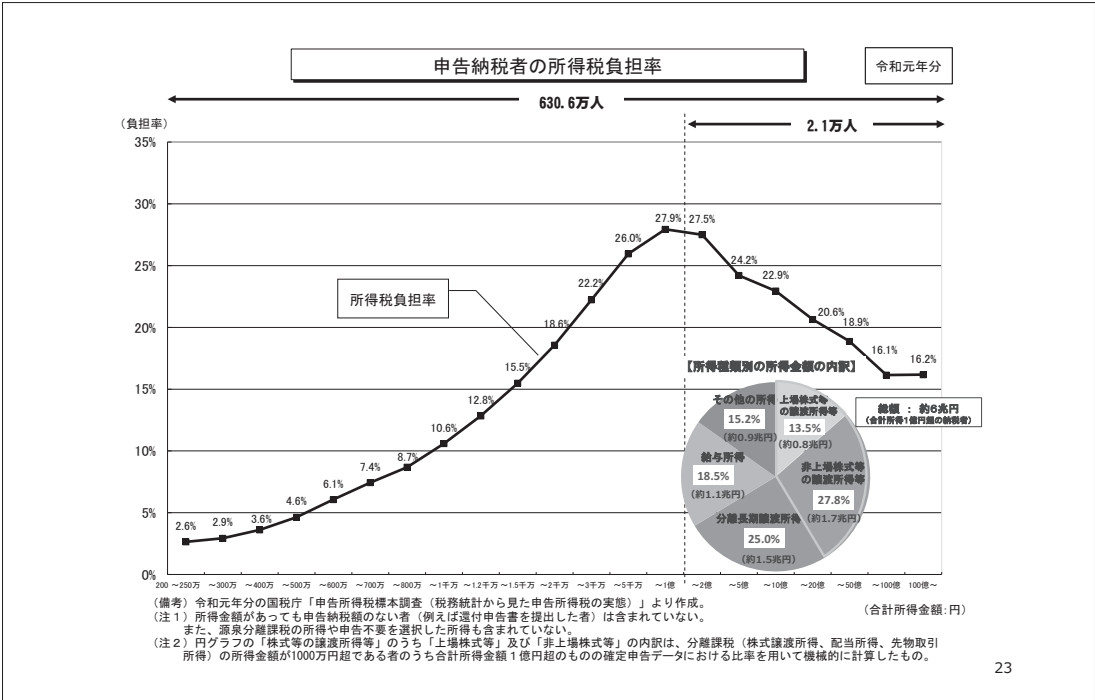
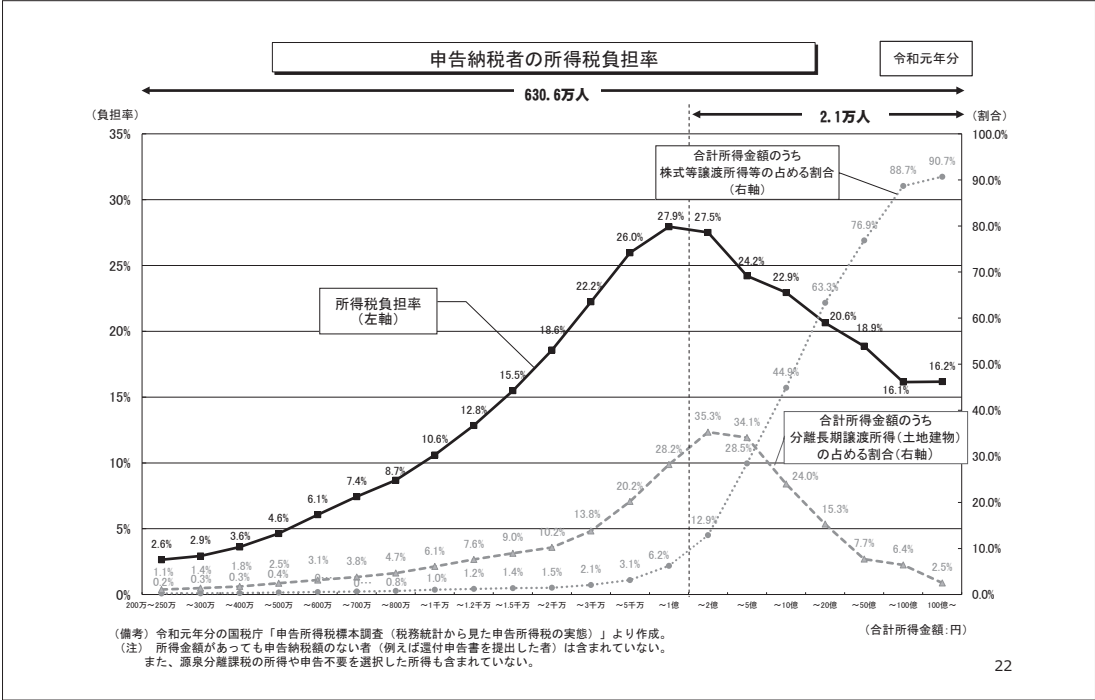
(17ページ)

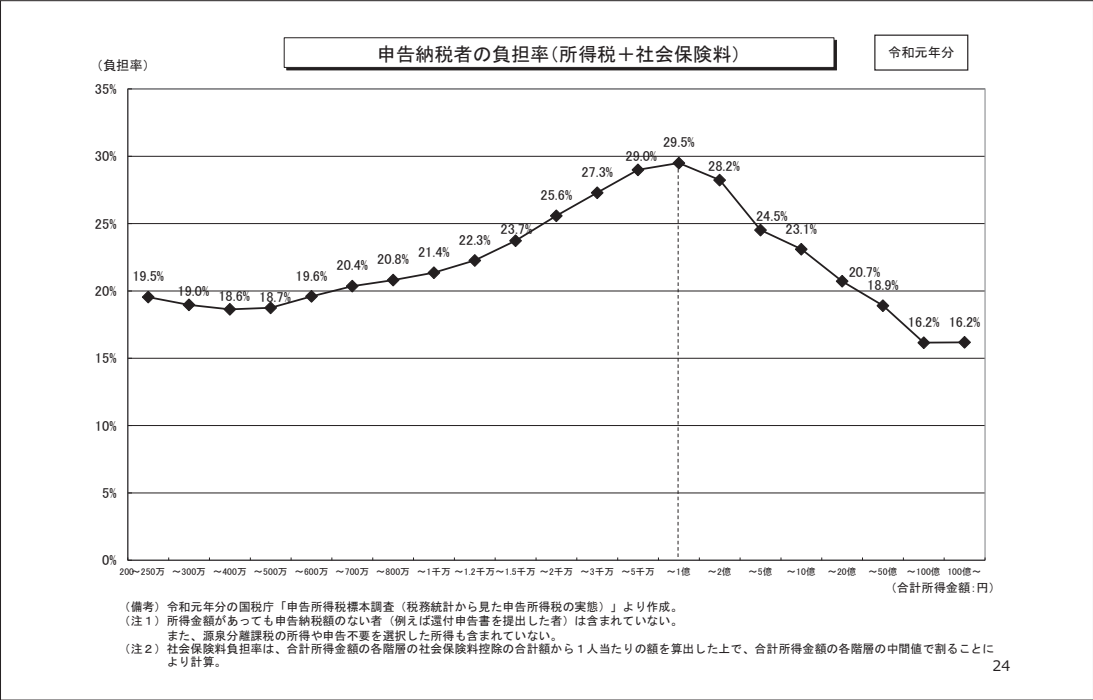
(1) 所得税の概要

17









(2) NISA・スタートアップ関連税制

25

経済財政運営と改革の基本方針2022(抄)

令和4年6月7日
閣議決定

第2章 新しい資本主義に向けた改革

1. 新しい資本主義に向けた重点分野

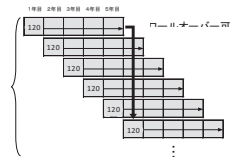
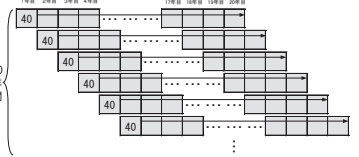
(1) 人への投資

- ・（「貯蓄から投資」のための「資産所得倍増プラン」）

我が国の個人金融資産2,000兆円のうち、その半分以上が預金・現金で保有されている。投資による資産所得倍増を目指して、NISA（少額投資非課税制度）の抜本的拡充や、高齢者に向けたiDeCo（個人型確定拠出年金）制度の改革、国民の預貯金を資産運用に誘導する新たな仕組みの創設など、政策を総動員し、貯蓄から投資へのシフトを大胆・抜本的に進める。これらを含めて、本年末に総合的な「資産所得倍増プラン」を策定する。その際、家計の安定的な資産形成に向けて、金融リテラシーの向上に取り組むとともに、家計がより適切に金融商品の選択を行えるよう、将来受給可能な年金額等の見える化、デジタルツールも活用した情報提供の充実や金融商品取引業者等による適切な助言や勧誘・説明を促すための制度整備を図る。

NISA制度（少額投資非課税制度）の概要（～令和5年まで）

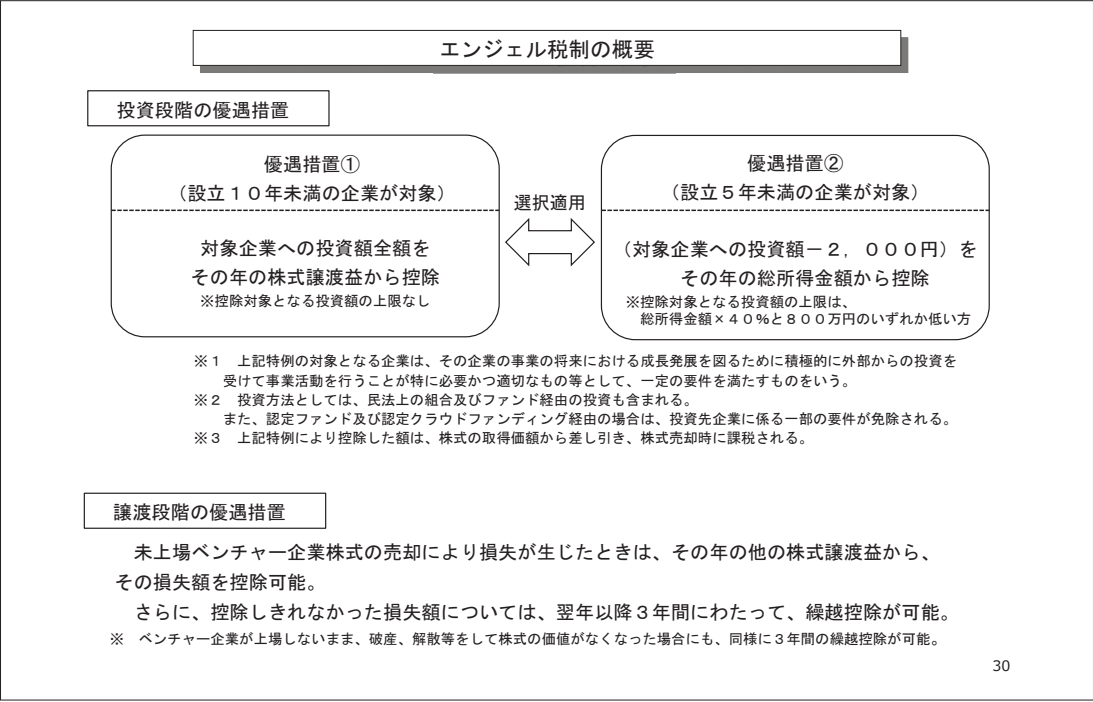
- 家計の安定的な資産形成を支援する観点から、平成25年度税制改正において、NISA（非課税口座内の少額上場株式等に係る配当所得及び譲渡所得等の非課税措置）を創設。
- また、平成29年度税制改正において、少額からの積立・分散投資を促進するため「つみたてNISA」を創設。

	一般NISA	つみたてNISA
年間の投資上限額	120万円 (平成26・27年は100万円)	40万円
非課税期間	5年間	20年間
口座開設可能期間	平成26年(2014年)～令和5年(2023年)	平成30年(2018年)～令和19年(2027年)
投資対象商品	上場株式・公募株式投資信託等	積立・分散投資に適した一定の公募等株式投資信託 (商品性について内閣総理大臣が告示で定める要件を満たしたものに限る)
投資方法	制限なし	契約に基づき、定期かつ継続的な方法で投資
制度イメージ		

(備考) このほか、平成27年度税制改正において、若年層への投資のすそ野拡大等の観点から、「ジュニアNISA」を創設。(20歳未満【令和元年度改正】令和5年1月1日以後:18歳未満)の者が非課税口座を開設、年間の投資上限額:80万円、非課税期間:5年間、口座開設可能期間:8年間(平成28年(2016年)～令和5年(2023年))

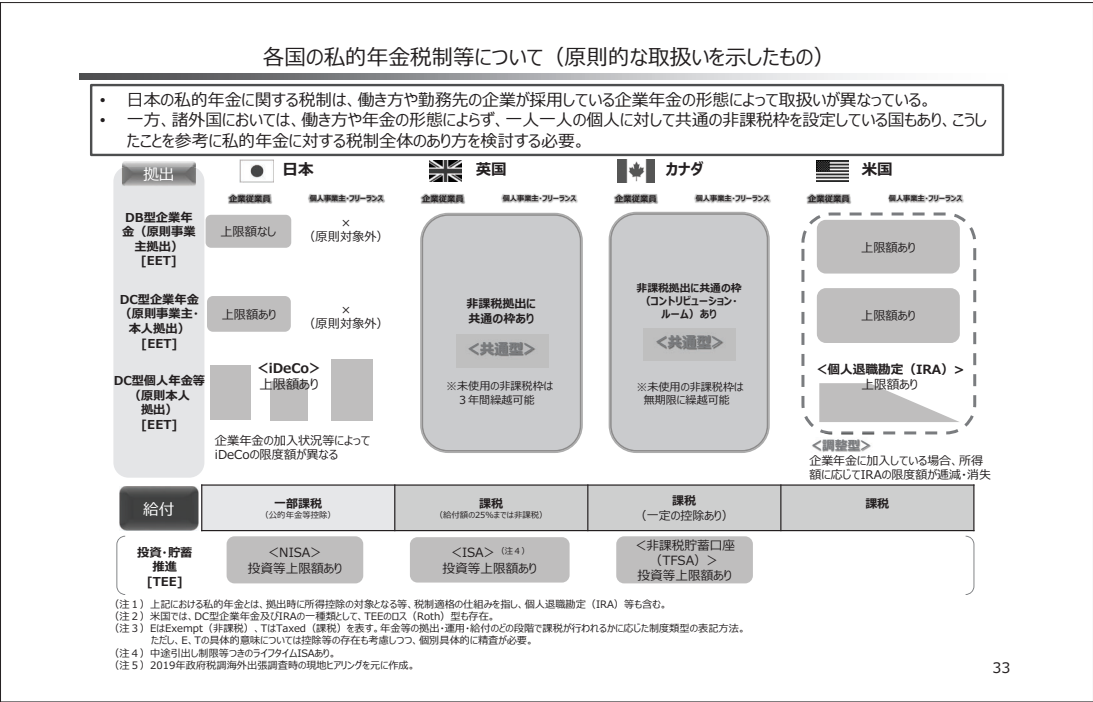
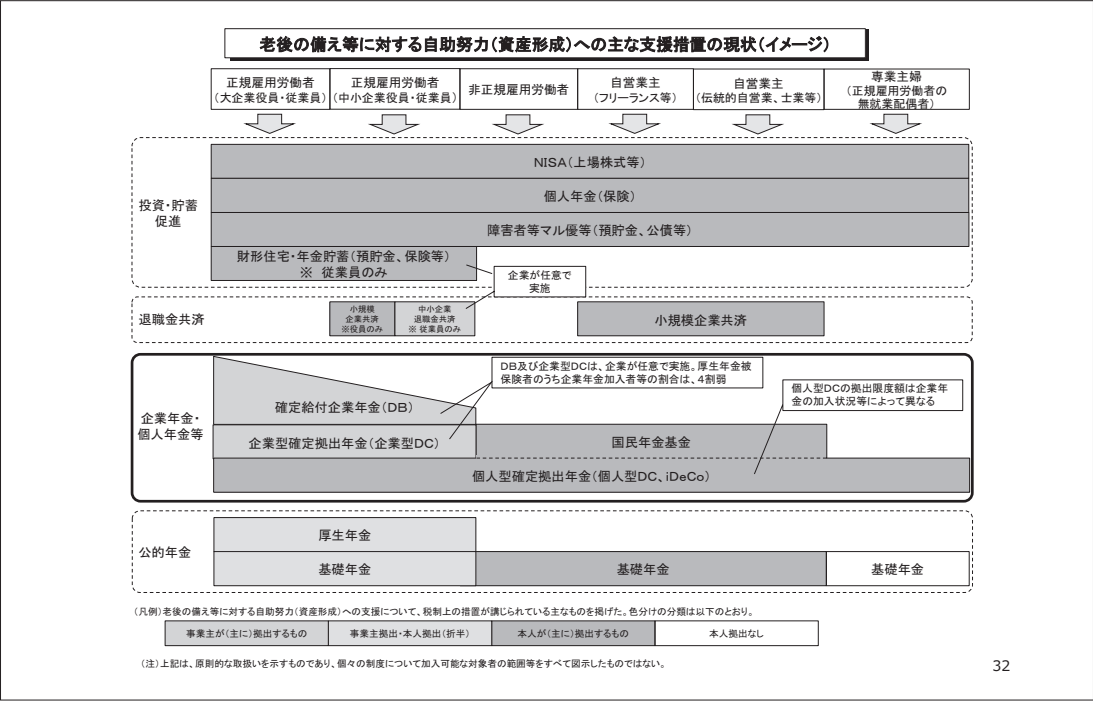
NISA制度の見直しについて（令和6年～）			令和2年度改正
	新NISA	（いずれかを選択）	つみたてNISA
年間の投資上限額	二階 102 万円 一階 20 万円 〔原則として、一階での投資を行った者が二階での投資を行うことができる〕		40 万円
非課税期間	二階 5 年間 一階 5 年間 （一階部分は終了後に「つみたてNISA」に移行可能）		20 年間
口座開設可能期間	令和 6 年（2024年）～令和10年（2028年）		平成30年（2018年）～令和24年（2042年）
投資対象商品	二階 上場株式・公募株式投資信託等（注） 一階 つみたてNISAと同様 〔例外として、何らかの投資経験がある者が二階で上場株式のみに投資を行う場合には一階での投資を必要としない〕		積立・分散投資に適した一定の公募等株式投資信託 （商品性について内閣総理大臣が告示で定める要件を満たしたものに限る）
投資方法	二階 制限なし 一階 つみたてNISAと同様		契約に基づき、定期かつ継続的な方法で投資
制度イメージ	（単位：万円） 5 年間 ※つみたてNISAへのロールオーバー可 ※現行一般NISAからのロールオーバー可 （備考）「ジュニアNISA」は延長せずに、現行法の規定どおり2023年末で終了。 （注）高レバレッジ投資信託など、一定の商品・取引について投資対象から除外。		
	（単位：万円） 20 年間（注） （注）同時に開設可能な最大年数		

「新しい資本主義のグランドデザイン及び実行計画」及び「経済財政運営と改革の基本方針2022」におけるスタートアップ関連記述抜粋	
新しい資本主義のグランドデザイン及び実行計画 ～人・技術・スタートアップへの投資の実現～（令和4年6月7日閣議決定） 3. スタートアップの起業加速及びオープンイノベーションの推進 (1) スタートアップ育成5か年計画の策定 規模拡大を重視する視点から、新規創業を重視する視点への転換を図り、新たな付加価値の創造を行う。 （中略） スタートアップの育成は、日本経済のダイナミズムと成長を促し、社会的課題を解決する鍵である。このため、以下の項目等について、<u>実行のための司令塔機能を明確化し、新しい資本主義実現会議に検討の場を設け、5年10倍増を視野に5か年計画を本年末に策定する。</u>（以下略）	
経済財政運営と改革の基本方針2022（令和4年6月7日閣議決定） (3) スタートアップ（新規創業）への投資 スタートアップは、経済成長の原動力であるイノベーションを生み出すとともに、環境問題や子育て問題などの社会課題の解決にも貢献しうる、新しい資本主義の担い手である。 <u>こうしたスタートアップが新たに生まれ、飛躍を遂げることができる環境を整備することにより、戦後の日本の創業期に次ぐ「第二創業期」の実現を目指す。このため、実行のための司令塔機能を明確化し、5年10倍増を視野にスタートアップ育成5か年計画を本年末に策定し、スタートアップ政策を大胆に展開する。</u>	



(3) 企業年金・個人年金等に関する公平な税制構築

31



4. 相続税・贈与税

令和4年度税制改正大綱（抄）

令和3年12月10日
自由民主党
公明党

第一 令和4年度税制改正の基本的考え方

2. 経済社会の構造変化を踏まえた税制の見直し

(2) 相続税・贈与税のあり方

高齢化等に伴い、高齢世代に資産が偏在するとともに、相続による資産の世代間移転の時期がより高齢期にシフトしており、結果として若年世代への資産移転が進みにくい状況にある。

高齢世代が保有する資産がより早いタイミングで若年世代に移転することになれば、その有効活用を通じた経済の活性化が期待される。

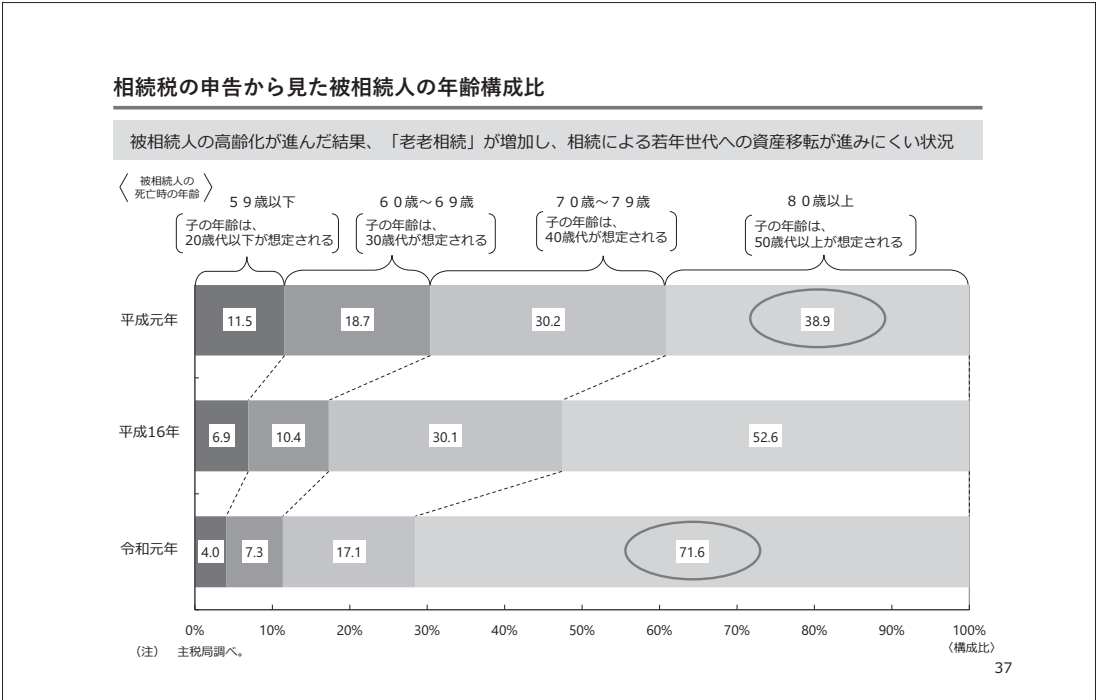
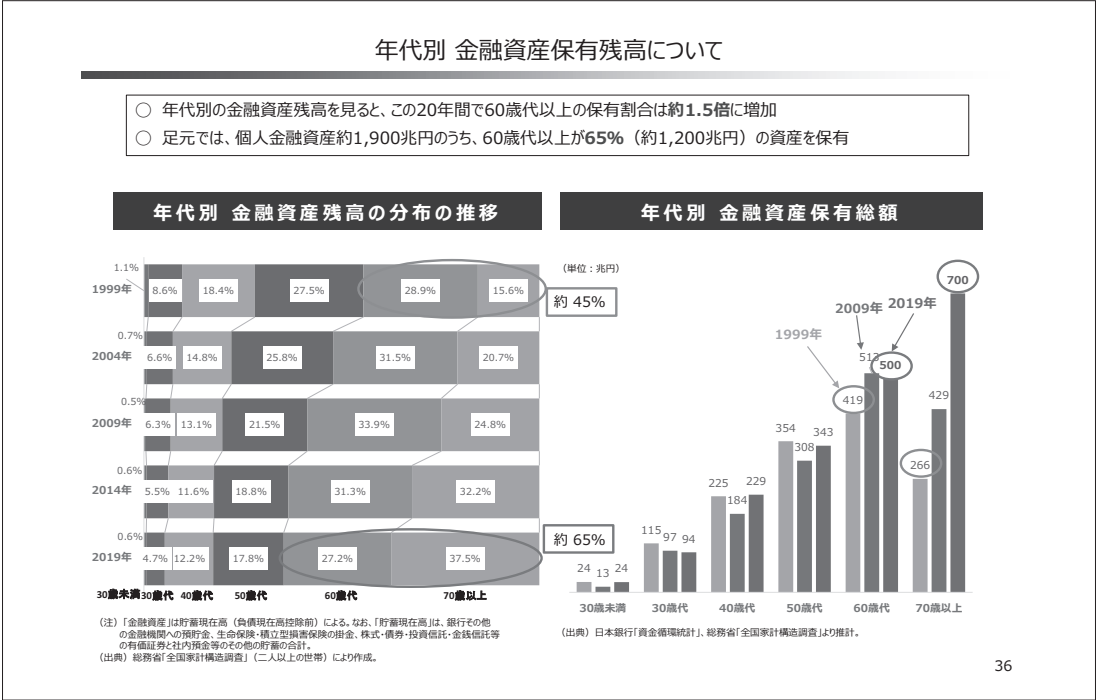
一方、相続税・贈与税は、税制が資産の再分配機能を果たす上で重要な役割を担っている。高齢世代の資産が、適切な負担を伴うことなく世代を超えて引き継がれることとなれば、格差の固定化につながりかねない。

このため、資産の再分配機能の確保を図りつつ、資産の早期の世代間移転を促進するための税制を構築していくことが重要である。

わが国では、相続税と贈与税が別個の税体系として存在しており、贈与税は、相続税の累進回避を防止する観点から高い税率が設定されている。このため、将来の相続財産が比較的少ない層にとっては、生前贈与に対し抑制的に働いている面がある一方で、相当に高額な相続財産を有する層にとっては、財産の分割贈与を通じて相続税の累進負担を回避しながら多額の財産を移転することが可能となっている。

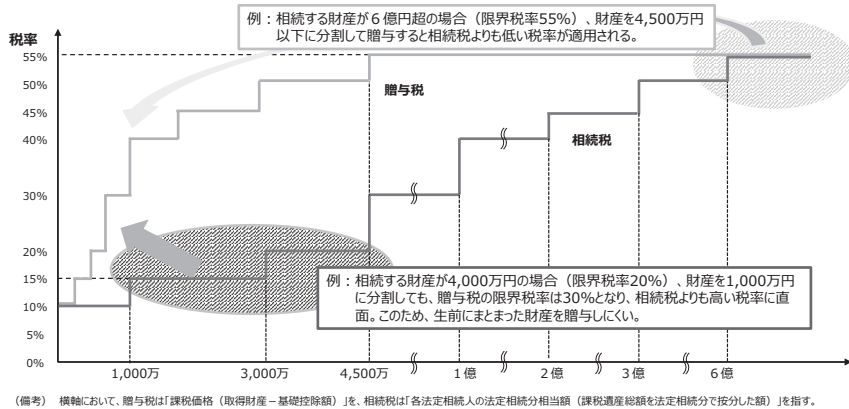
今後、諸外国の制度も参考にしつつ、相続税と贈与税をより一体的に捉えて課税する観点から、現行の相続時精算課税制度と暦年課税制度のあり方を見直すなど、格差の固定化防止等の観点も踏まえながら、資産移転時期の選択に中立的な税制の構築に向けて、本格的な検討を進める。

あわせて、経済対策として現在講じられている贈与税の非課税措置は、限度額の範囲内では家族内における資産の移転に対して何らの税負担も求めない制度となっていることから、そのあり方について、格差の固定化防止等の観点を踏まえ、不断の見直しを行っていく必要がある。



我が国の相続税と贈与税の関係

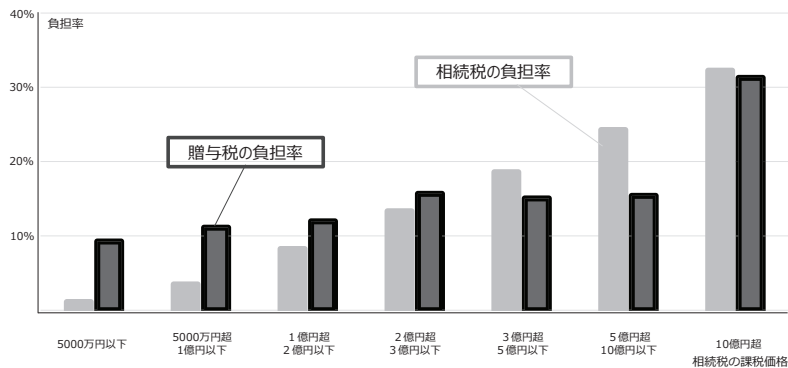
- 贈与税は、相続税の累進回避を防止する観点から、相続税よりも高い税率構造となっている。
 - 実際、**相続税がかからない者や相続税がかかる者であってもその多くの者にとっては、相続税の税率よりも贈与税の税率の方が高い**ため、**若年層への資産移転が進みにくい**。
 - 他方、相続税がかかる者の中でも相続財産の多いごく一部の者にとっては、相続税の税率よりも贈与税の税率の方が低い¹⁾ため、財産を分割して贈与する場合、相続税よりも低い税率が適用される。
- ⇒ 生前贈与でも相続でもコースに即した資産移転が行われるよう、相続・贈与に係る税負担を一定にしておくため、「**資産移転の時期の選択により中立的な税制**」を構築していく必要。



38

相続税の負担率と贈与税の負担率の比較

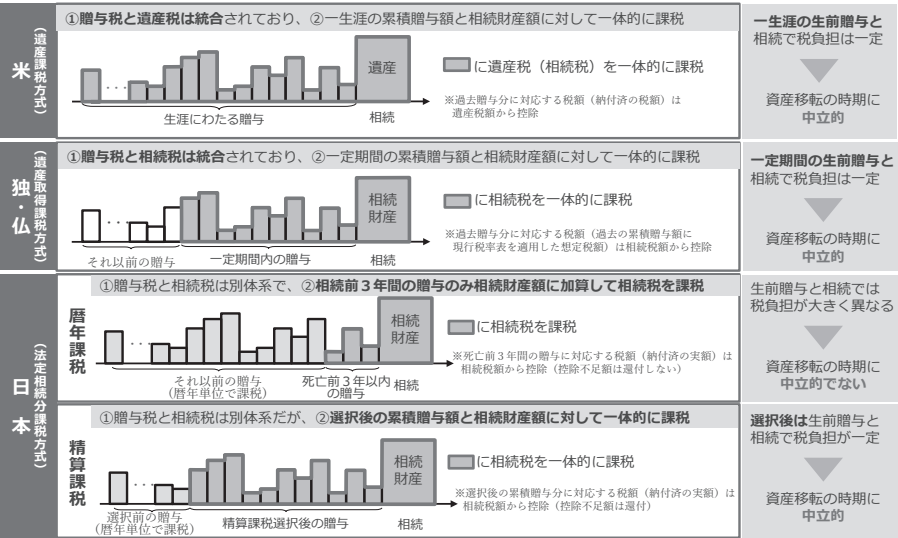
- 実際の申告データを基に、相続税の負担率と、相続を受けた人の過去一定期間における贈与税の負担率を比較すると、
 - ・ **相続税がかかる者であってもその多くの者にとっては、贈与税の負担率が相続税の負担率を上回っている**
 - ・ **相続税がかかる者の中でも相続財産の多いごく一部の者にとっては、贈与税の負担率が相続税の負担率を下回っている**
- という傾向がある。



（参考）相続税がかかる被相続人のうち、財産が3億円以下の者は約93%。
（備考）令和元年分の相続税の申告データ及び過去一定期間（平成24年分から平成30年分まで）の贈与税の申告データを基に作成。
相続税の負担率＝（贈与税額控除を足し戻した実質的な相続税の負担額）÷相続税の課税価格、贈与税の負担率＝贈与税額÷贈与税の課税価格
（出典）主税局調べ。

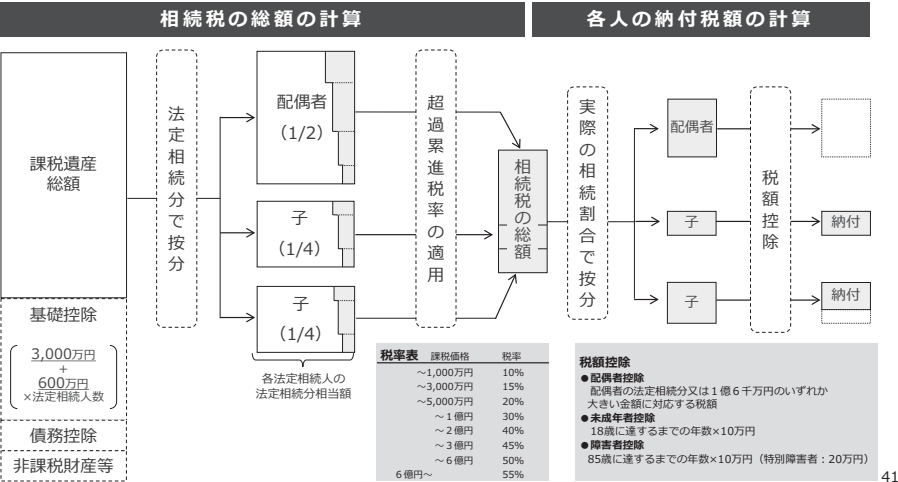
39

我が国と諸外国の相続・贈与に関する税制の比較



相続税の計算の仕組み

○ 我が国では、相続税の総額を法定相続人の数と法定相続分によって計算し、それを各人の取得財産の額に応じ按分して税額を計算する方式（法定相続分課税方式）が採られている。



贈与税の概要

- 贈与税は、個人から贈与により財産を取得した個人に対して、その財産の取得の時ににおける時価を課税価格として課される税で、相続税の補完税としての性格を持つ。

暦年課税	相続時精算課税
■ 計算方法 1 年間に贈与により取得した財産の合計額から 基礎控除額を控除した残額について、累進税率を適用 ●基礎控除 110万円 ●税 率 10%～55%の累進税率（8段階） ※直系尊属から18歳以上の者への贈与については累進緩和 ■ 課税状況 ●課税件数 36.4万件 ●贈与財産額 1.4兆円 ●納付税額 2,188億円	■ 計算方法 1 年間に贈与により取得した財産の合計額から 特別控除額を控除した残額について、一定の税率を適用 贈与者が死亡した場合には、相続財産と贈与財産を合算して相続税額を計算 ●特別控除 累積で2,500万円 ●税 率 20% ●適用要件 贈与者：60歳以上 受贈者：18歳以上の推定相続人・孫 ■ 課税状況 ●課税件数 4.0万件 ●贈与財産額 0.7兆円 ●納付税額 599億円

(注) 課税状況の計数は、令和2年分「国税庁統計年報書」による。

相続時精算課税制度

- 次世代への早期の資産移転及びその有効活用を通じた経済社会の活性化の観点から、平成15年度に導入
- 暦年課税との選択制
- 具体的な仕組み
 - ① 贈与時に、暦年課税よりも軽減・簡素化された贈与税を納付
 - ・ 贈与額2,500万円までは非課税
 - ・ 2,500万円を超えた部分に一律20% 課税
 - ② 相続時に、贈与額を相続財産に加算して相続税を計算し、贈与時に納付した贈与税額は相続税額から控除※
 - ※控除しきれない金額があれば還付



(注1) 相続時精算課税制度を選択できる場合（暦年課税との選択制） 贈与者：60歳以上の者 受贈者：18歳以上の推定相続人及び孫

(注2) 精算課税を選択した場合、暦年課税の基礎控除（毎年110万円）の適用は受けられない。

これまでの法人税制における対応①

25年度
改正**○ 設備投資や資金引上げを促進するための思い切った政策税制**

- ― 「生産等設備投資促進税制」の創設 (→~~②~~廃止)
- ― 「研究開発税制(総額型)」の拡充
- ― 「所得拡大促進税制」の創設 など

26年度
改正**○ 復興特別法人税の1年前倒し廃止** <法人実効税率> 従前37.00%→~~③~~34.62%**○ 設備投資や資金引上げを促進するための思い切った政策税制**

- ― 「生産性向上設備投資促進税制」の創設 (→~~③~~縮減・~~②~~廃止 (③改正))
- ― 「研究開発税制(増加型)」の拡充
- ― 「所得拡大促進税制」の拡充 など

27年度
改正**○ 成長志向の法人税改革：初年度** <法人実効税率> ~~③~~34.62%→~~⑦~~32.11%(→~~③~~31.33%)

<課税ベースの拡大等>

- ― 欠損金繰越控除の見直し(大法人)
- ― 受取配当等益金不算入の見直し
- ― 法人事業税の外形標準課税の拡大(大法人)
- ― 租税特別措置の見直し(「研究開発税制(総額型)」の重点化、「生産等設備投資促進税制」の廃止など)

<資金引上げへの配慮>

- ― ~~⑦~~・~~③~~の2年間の先行減税
- ― 「所得拡大促進税制」の拡充
- ― 地方版「所得拡大促進税制」の創設(法人事業税)

28年度
改正**○ 成長志向の法人税改革：2年目** <法人実効税率> ~~⑦~~32.11%→~~②~~29.97%(→~~③~~29.74%)

<課税ベースの拡大等>

- ― 租税特別措置の見直し(「生産性向上設備投資促進税制」の見直し(→~~③~~縮減・~~②~~廃止))
- ― 減価償却の見直し(建物附属設備・構築物の償却方法を「定額法」に一体化)
- ― 法人事業税の外形標準課税の更なる拡大(大法人) ※中堅企業への影響に十分配慮(激変緩和)
- ― 欠損金繰越控除の更なる見直し(大法人) ※改革の加速化に伴う企業経営への影響を平準化

46

これまでの法人税制における対応②

29年度
改正**○ 研究開発投資や資金引上げを促進、中堅・中小事業者を支援するための政策税制**

- ― 「研究開発税制」の見直し(総額型の控除率の見直し、増加型の廃止)
- ― 「地域未来投資促進税制」の創設

30年度
改正**○ 持続的な資金引上げと生産性向上のための設備投資を後押しするための政策税制**

- ― 「所得拡大促進税制」の改組(「大企業向け賃上げ及び投資の促進に係る税制」の創設)
- ― 「情報連携投資等の促進に係る税制」の創設 (→~~②~~廃止)
- ― 租税特別措置の適用要件の見直し(大企業の研究開発税制等の不適用措置)

元年度
改正**○ イノベーションの促進、中堅・中小事業者を支援するための政策税制**

- ― 「研究開発税制」の見直し(OI型の拡充、総額型の控除率の見直し等、高水準型を総額型に統合)
- ― 「中小企業における災害に対する事前対策のための設備投資に係る税制上の措置」の創設

2年度
改正**○ イノベーション強化に向けた取組を後押し等するための政策税制**

- ― 「オープンイノベーションの促進に係る税制」の創設
- ― 「5G導入促進税制」の創設

○ 連結納税制度の見直し(グループ通算制度への移行)コロナ
経済
対策**○ 厳しい状況に置かれている納税者に対する緊急に必要な税制上の措置**

- ― 中堅企業(資本金1億円超10億円以下の法人)に対する欠損金の繰戻しによる還付の特例
- ― テレワーク等のための中小企業の設備投資税制(中小企業経営強化税制に新たな類型を追加)

47

これまでの法人税制における対応③	
3年度改正	○ ポストコロナに向けた経済構造の転換・好循環の実現を図るための政策税制 「デジタルトランスフォーメーション投資促進税制」の創設 「カーボンニュートラルに向けた投資促進税制」の創設 「研究開発税制」の見直し（一般型（旧称：総額型）の控除上限の引上げ・控除率の見直し等） 「大企業向け賃上げ及び投資の促進に係る税制」の見直し（「人材確保等促進税制」への改組） 「繰越欠損金の控除上限の特例」の創設 - 事業再編を促す措置の創設（株式対価M&A、中小M&A）
4年度改正	○ 成長と分配の好循環の実現に向けた政策税制 - 賃上げに向けた税制措置の技術的な強化（「賃上げ促進税制」への改組） 「オープンイノベーション促進税制」の拡充 「5G導入促進税制」の見直し（対象設備の要件や税額控除率等）

主な企業向け租税特別措置					
※法人税関係の令和2年度の租特減収額：▲約1.6兆円					
(注)					
措置名		期限	税額控除率	特別償却率	令和2年度減収額 (実績推計) (注)
研究開発税制	一般型	令和4年度末 (税額控除率の特例等)	2%～14% (中小：12%～17%)	—	▲4,945億円
	オープンイノベーション型		20%・25%・30%	—	▲108億円
デジタルトランスフォーメーション投資促進税制		令和4年度末	3%・5%	30%	—
カーボンニュートラル投資促進税制		令和5年度末	5%・10%	50%	—
賃上げ促進税制 (旧：人材確保等促進税制・所得拡大促進税制)		令和5年度末	15%・最大30% (中小：15%・最大40%)	—	▲1,650億円
オープンイノベーション促進税制		令和5年度末	所得控除25% (税額控除率換算：5.8%)	—	▲13億円
5G導入促進税制		令和6年度末	15%(9%)→9%(5%)→3% (カッコ：全国5Gの条件不利地域以外)	30%	▲1億円
中小企業投資促進税制		令和4年度末	7%	30%	▲462億円
中小企業経営強化税制		令和4年度末	7%・10%	即時償却	▲768億円

(注) 『「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」(令和2年度)を基に試算した減収額(実績推計)』による。

令和4年度末までに適用期限等が到来する法人税関係特別措置

- ・ 中小企業者等の法人税率の特例
- ・ 試験研究を行った場合の法人税額の特別控除【税額控除率の特例等】
- ・ 中小企業者等が機械等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除
- ・ 地域経済牽引事業促進区域内において特定事業用機械等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除
- ・ 中小企業者等が特定経営力向上設備等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除
- ・ 事業適応設備を取得した場合等の特別償却又は法人税額の特別控除【デジタルトランスフォーメーション投資促進税制】
- ・ 特定船舶の特別償却
- ・ 港湾隣接地域における技術基準適合施設の特別償却
- ・ 関西文化学術研究都市の文化学術研究地区における文化学術研究施設の特別償却
- ・ 特定事業継続力強化設備等の特別償却【計画の認定期限】
- ・ 共同利用施設の特別償却
- ・ 特定地域における工業用機械等の特別償却【半島振興対策実施地域、離島振興対策実施地域及び奄美群島に係る措置】
- ・ 医療用機器等の特別償却
- ・ 事業再編計画の認定を受けた場合の事業再編促進機械等の割増償却【計画の認定等の期限】
- ・ 特定都市再生建築物の割増償却
- ・ 特定原子力施設炉心等除去準備金
- ・ 対外船舶運航事業を営む法人の日本船舶による収入金額の課税の特例【トン数標準税制】
- ・ 農業経営基盤強化準備金
- ・ 土地の譲渡等がある場合の特別税率【適用停止措置の期限】
- ・ 短期所有に係る土地の譲渡等がある場合の特別税率【適用停止措置の期限】
- ・ 特定の資産の買換えの場合等の課税の特例
- ・ 認定事業適応法人の欠損金の損金算入の特例【計画の認定期限】
- ・ 投資法人に係る課税の特例【特定資産の要件の特例の取得期限】
- ・ 退職年金等積立金に対する法人税の課税の停止

計 24 項目

50

与党税制改正大綱(令和3年12月10日)(抄)

1. 成長と分配の好循環の実現

(3) 未来への投資等に向けた経済界への期待

令和4年度税制改正においては、賃上げに係る税制措置を抜本的に強化するとともに、オープンイノベーション税制も拡充するなど、「成長と分配の好循環」を早期に起動させるために、思い切った税制措置を講じている。歳出面においても、科学技術の振興等を目的として、大胆な措置が講じられているところである。こうした取組みの趣旨を踏まえ、経済界に対しては、「成長と分配の好循環」の実現と、ひいては「コロナ後の新しい社会の開拓」に向けて、より積極的に役割を果たすよう求めたい。

近年、企業の前向きな投資や賃上げを促す観点から、法人実効税率の引下げをはじめとする様々な税制上の取組みを行ってきた。しかしながら、わが国の賃金水準は、実質的に見て30年以上にわたりほぼ横ばいの状態にあり、その伸び率は他の先進国に比して低迷している。人的資本や無形資産への投資の規模や、設備の経過年齢を見ても、主要国に見劣りする水準にある。その一方で、株主還元や内部留保は増加を続けており、コロナ禍を受けてもその傾向は変わっていない。企業がイノベーションよりも経費削減や値下げに競争力の源泉を求め続けた結果、経済全体としては縮小均衡が生じてしまってきた。そのような企業行動の変容をもたらすべく、コーポレートガバナンスの強化や様々な分野における規制改革等と並んで取り組んできた近年の累次の法人税改革も、意図した成果を上げてこなかったと言わざるを得ない。

「成長と分配の好循環」は、企業が果敢に事業の革新に取り組み、付加価値の高い製品・サービスを生み出すことでマークアップ率を高めるとともに、その利益を元に次なる投資を行いつつ、株主だけでなく従業員、取引先、地域社会などの多様なステークホルダーに継続的に還元し、企業収益の更なる増加につなげていくことで実現する。「コロナ後の新しい社会の開拓」に向けて、デジタルトランスフォーメーションや脱炭素化、「人」への投資などへの取組みがより一層重要となる中、他の先進国との間に生じてきた所得や競争力の差を縮小するためにも、企業においては、リスク回避や横並びの意識を排してアニマルスピリッツを取り戻し、イノベーションに挑戦することが期待される。政府においても、個々の企業が担うことは難しい研究開発支援や、非正規労働者やフリーランスを含めた社会全体の人的資本拡充など、企業が未来への投資に踏み切るに当たり必要となる環境の整備が、これまで以上に求められる。

このような認識の下、来年以降、経済界の取組状況等も見極めつつ、積極的に未来への投資に取り組む企業に対しては真に有効な支援を行うとともに、十分な投資余力があるにもかかわらず活用されていない場合に、企業の行動変容を促すためにどのような対応を講ずるべきかといった視点からも、幅広く検討を行う。

51

所得税法等の一部を改正する法律案に対する附帯決議(抜粋)

衆・財務金融委員会（令和4年2月21日）

本法律案の狙いである、成長と分配の好循環及びカーボンニュートラルの実現に向け、賃上げ及びオープンイノベーションの促進に係る税制の拡充や住宅ローン控除制度の見直し等の措置がどのように貢献したのかについて、効果を検証し、かつ公表することで政策効果を適切に把握できるように努めること。

参・財政金融委員会（令和4年3月22日）

成長と分配の好循環及びカーボンニュートラルの実現に向け、賃上げ及びオープンイノベーションの促進に係る税制の拡充、住宅ローン控除制度の見直し等の措置がどのように貢献したのか適切に把握することができるよう、政策効果の徹底した検証を行い、その結果を確実に公表すること。

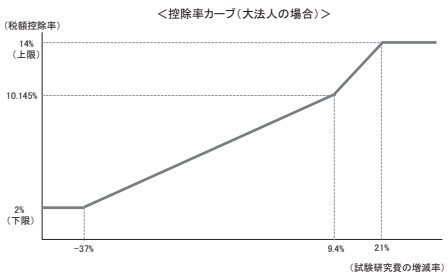
52

研究開発税制(全体像)

○ 各事業年度において、試験研究費の額がある場合には、その試験研究費の額の一定割合を税額控除。

一般型	
税額 控除率	試験研究費の増減に応じ、2%～14%※ (中小法人：12%～17%※) * 試験研究費が平均売上金額の10%超の場合： 上記割合×(試験研究費割合－10%)×0.5を加算※
控除 上限	法人税額の25%（研究開発を行う一定のベンチャーは40%） * 中小法人：10%上乗せ（増加率9.4%超の場合）※ * 試験研究費が平均売上金額の10%超の場合： 0～10%上乗せ※ * 売上が2%以上減少し、かつ、試験研究費を増加 させた場合：5%上乗せ※

※ 令和4年度末までの時限措置
一般型の控除率については 大法人：10%超、中小法人：12%超の部分



オープンイノベーション型

○ 特別研究機関等、大学等、その他の者と共同で行う試験研究に要する費用等（特別試験研究費）がある場合、その特別試験研究費の額の一定割合を税額控除

特別試験研究費の種類		税額控除率
共同試験研究・委託試験研究	特別研究機関等	30%
	大学等	
	研究開発型ベンチャー	25%
	国公立大学・国立研究開発法人の外部化法人	25%
	中小企業者	20%
知的財産権の使用料	他の者（民間企業等）	
	技術研究組合	20%
希少疾病用医薬品等に関する試験研究 特定用途医薬品等に関する試験研究		20%

53

デジタルトランスフォーメーション（DX）投資促進税制の創設

3改正

- デジタル技術を活用した企業変革を進める観点から、産業競争力強化法を改正し、同法に定める認定事業適応計画（情報技術事業適応に関するものに限る。）に従って導入されるソフトウェア等に係る投資について、税額控除又は特別償却ができる措置を創設する。（2年間の時限措置）

事業適応計画

- 事業適応計画の認定要件を満たした上、次の要件について主務大臣から確認を受ける必要。

1. デジタル（D）要件（データ連携・共有、レガシー回避、サイバーセキュリティ）

- ✓ 他の法人等が有するデータ又は事業者がセンサー等を利用して新たに取得するデータと既存内部データとを合わせて連携すること
- ✓ クラウド技術を活用すること
- ✓ 情報処理推進機構が審査を行う認定（DX認定）

2. 企業変革（X）要件（ビジネスモデルの変革、アウトプット、全社戦略）

- ✓ 商品の製造原価が8.8%以上削減されること等
- ✓ 生産性向上や売上高の上昇の目標を定めること
 - ・ 計画期間内で、ROAが2014年～2018年平均を基準値として1.5%ポイント向上
 - ・ 計画期間内で、売上高伸び率 $\geq$ 過去5年度の業種売上高伸び率 + 5%ポイント
- ✓ 投資総額が売上高比0.1%以上であること

課税の特例の内容

- 認定された事業適応計画に基づいて行う設備投資について、以下の措置を講じる。

対象設備	税額控除	特別償却
ソフトウェア	3%	30%
繰延資産	【他社とのデータ連携に係るもの】	
機械装置		
器具備品		
	5%	

※設備投資総額の上限：300億円

- （注1）クラウド技術を活用したシステムへの移行に係る初期費用（繰延資産）
 （注2）機械装置及び器具備品にあつては、ソフトウェア又は繰延資産と連携して使用するものに限る。
 （注3）税額控除の控除上限は、カーボンニュートラルに向けた投資促進税制と合わせて当期の法人税額の20%を上限。

54

カーボンニュートラルに向けた投資促進税制の創設

3改正

- 「2050年カーボンニュートラル」という高い目標を達成するために、産業競争力強化法を改正し、同法に定める認定事業適応計画（エネルギー利用環境負荷低減事業適応に関するものに限る。）に従って導入される①脱炭素化を加速する製品を生産する設備や②生産プロセスを大幅に省エネ化・脱炭素化するための最新の設備の導入投資等について、税額控除又は特別償却ができる措置を創設する。（適用期限：令和6年3月31日）

事業適応計画

【計画の主務大臣の認定】

1. 脱炭素化を加速する製品を生産する設備

（需要開拓商品生産設備）

- ① 需要開拓商品※の生産を行うために不可欠な機械装置であること
- ② 専ら需要開拓商品の生産に使用されること

（※）燃料電池・化合物パワー半導体等のうち、特に優れた性能を有するもの

2. 生産プロセスを大幅に省エネ化・脱炭素化するための最新の設備（生産工程効率化等設備）

- ・ 事業所等の単位で炭素排出量1単位当たりの付加価値額（炭素生産性）の目標が、「3年以内に7%又は10%以上向上」を満たす計画であること

（主な支援措置）

課税の特例（特別償却、税額控除）、金融支援

課税の特例の内容

- 認定された事業適応計画に基づく脱炭素化効果の大きい設備投資について、以下の措置を講じる。

1. 需要開拓商品生産設備

対象設備	税額控除	特別償却
機械装置	10%	50%

2. 生産工程効率化等設備

対象設備*	税額控除	特別償却
機械装置	5%	50%
器具備品	【目標が10%以上 向上の場合】	
建物附属設備		
構築物		

（*）導入される設備が事業所の炭素生産性を1%向上させることを満たす必要。

※設備投資総額の上限：500億円

（注）税額控除の控除上限は、デジタルトランスフォーメーション投資促進税制と合わせて当期の法人税額の20%を上限。

55

賃上げ促進税制

4改正

- 現行制度を抜本的に見直し、積極的な賃上げを促す観点から、継続雇用者の給与総額を一定割合以上増加させた企業に対して、雇用者全体の給与総額の前年度増加額の最大30%を税額控除できる制度とする。(2年間の時限措置) その際、一定規模以上の大企業に対しては、マルチステークホルダーに配慮した経営への取組みを宣言していることを要件とする。
- 賃上げや人材投資(教育訓練費)に積極的な企業に対しては、税額控除率を上乗せする。

		＜改 正 前＞ ※人材確保等促進税制		＜改 正 後＞	
【適用要件】					
■給与総額の増加率		新規雇用者の給与総額:対前年度増加率2%以上		継続雇用者の給与総額:対前年度増加率3%以上	
■マルチステークホルダーへの配慮 ^{※1}				従業員への還元や取引先への配慮を行うことを宣言していること	
【税額控除】		〔控除率最大20%〕		〔控除率最大30%〕	
■控除率を乗ずる対象		新規雇用者の給与総額		雇用者全体の給与総額の前年度増加額	
■控除率	基本	15%		15%	
	上乗せ (賃上げ)			+10%	継続雇用者の給与総額:対前年度増加率4%以上
	上乗せ (教育訓練費)	+5%	教育訓練費の前年度増加率20%以上 ^{※2}	+5%	教育訓練費の前年度増加率20%以上 ^{※3}
■控除上限額		当期の法人税額×20%		→(変更なし)	

※1 資本金10億円以上、かつ、常時使用従業員数1,000人以上の大企業に対する要件とし、自社のウェブサイト上に宣言内容を公表したことを経済産業大臣に届出。

※2 確定申告書に教育訓練費の明細書の添付(改正後:明細書の保存)が必要

※3 控除率10%の上乗せ措置の適用を受けない場合は、合計20%

56

中小企業における賃上げ促進税制

4改正

- 中小企業全体として雇用を守りつつ、積極的な賃上げや人材投資を促す観点から、控除率の上乗せ要件を見直すとともに、控除率を最大40%に大胆に引き上げた上で、適用期限を1年延長(令和6年3月31日)する。

		＜改 正 前＞ ※所得拡大促進税制		＜改 正 後＞	
【適用要件】					
■給与総額の増加率		雇用者全体の給与総額:対前年度増加率1.5%以上		→(変更なし)	
【税額控除】		〔控除率最大25%〕		〔控除率最大40%〕	
■控除率を乗ずる対象		雇用者全体の給与総額の前年度増加額		→(変更なし)	
■控除率	基本	15%		15%	
	上乗せ (賃上げ)	+10%	雇用者全体の給与総額:対前年度増加率2.5%以上	+15%	雇用者全体の給与総額:対前年度増加率2.5%以上
	上乗せ (教育訓練費)		かつ ^{※1} 教育訓練費増加等の要件の充足	+10% ^{※2}	教育訓練費の前年度増加率10%以上
■控除上限額		当期の法人税額×20%		→(変更なし)	

※1 教育訓練費増加等の要件:次のいずれかの要件

① 教育訓練費の前年度増加率10%以上

➡ 確定申告書に教育訓練費の明細書の添付(改正後:明細書の保存)が必要

② 中小企業等経営強化法の認定経営力向上計画における経営力向上の証明(改正後:廃止)

※2 控除率15%の上乗せ措置の適用を受けない場合は、合計25%

57

6. 国際課税

58

新たな国際課税ルールについて

課題

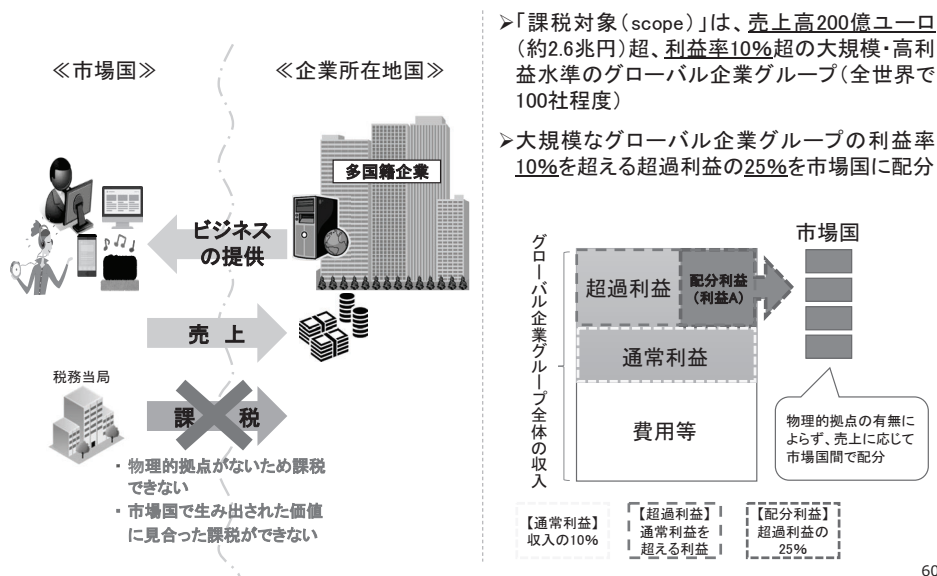
- 市場国に物理的拠点(PE: Permanent Establishment)を置かずにビジネスを行う企業の増加
 - 現在の国際課税原則では、国内に外国企業の支店等のPEがある場合にのみ、そのPEの事業から生じた所得へ課税できるため、市場国で課税が行えない問題が顕在化。
- 低い法人税率や優遇税制によって外国企業を誘致する動き
 - 法人税の継続的な引下げにより各国の法人税収基盤が弱体化。
 - 税制面において企業間の公平な競争条件を阻害。



- 2015年の「BEPS最終報告書」において、経済のデジタル化に伴う課税上の課題(法人課税)について、作業を進めることに合意。
※ BEPS: Base Erosion and Profit Shifting (税源浸食と利益移転)
- OECD/G20の「BEPS包括的枠組み」(現在は約140か国・地域が参加)において議論が進められ、2021年10月8日、2つの柱による解決策に合意。
- 第1の柱(市場国への新たな課税権の配分): 2023年前半に多国間条約の署名、
2024年に多国間条約の発効が目標。
(※) 議論の進捗を踏まえ、「2022年に多国間条約策定、2023年の実施」から再設定。
条約の批准に加え、各国国内法の改正も必要。
- 第2の柱(グローバル・ミニマム課税): 2022年に各国国内法改正、
2023年(一部は2024年)の実施が目標。

59

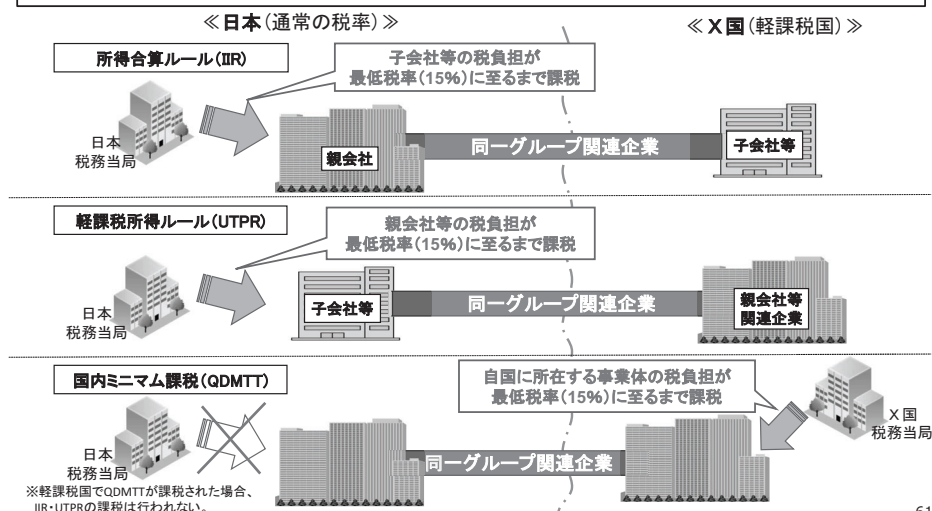
第1の柱(市場国への新たな課税権の配分)



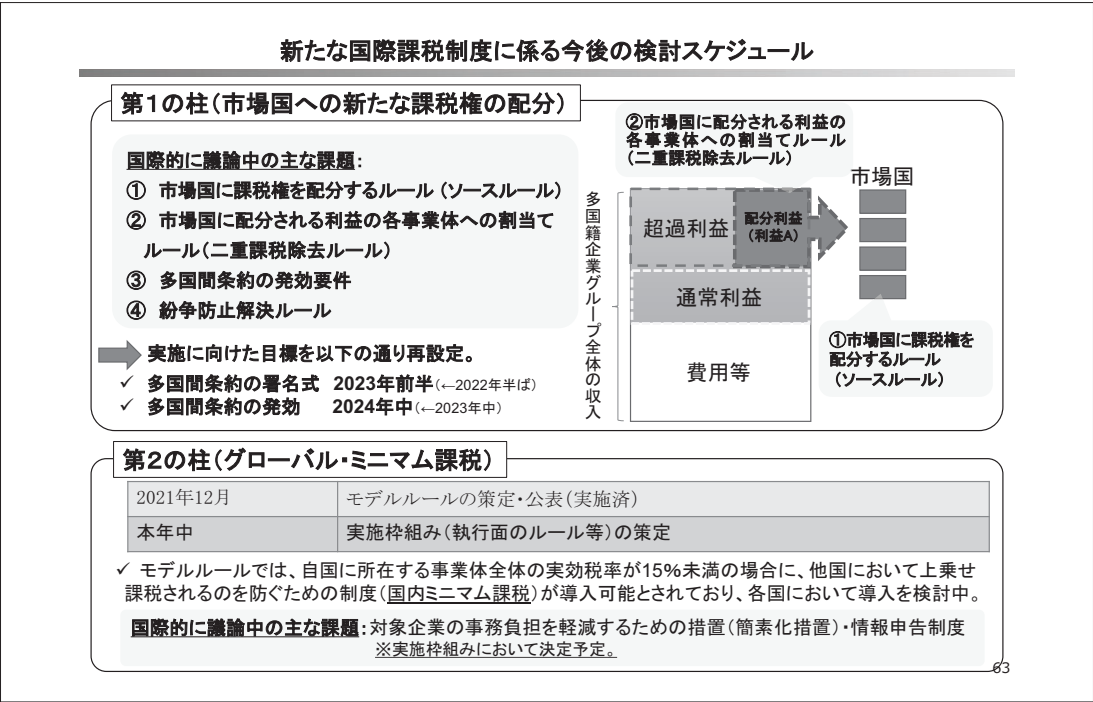
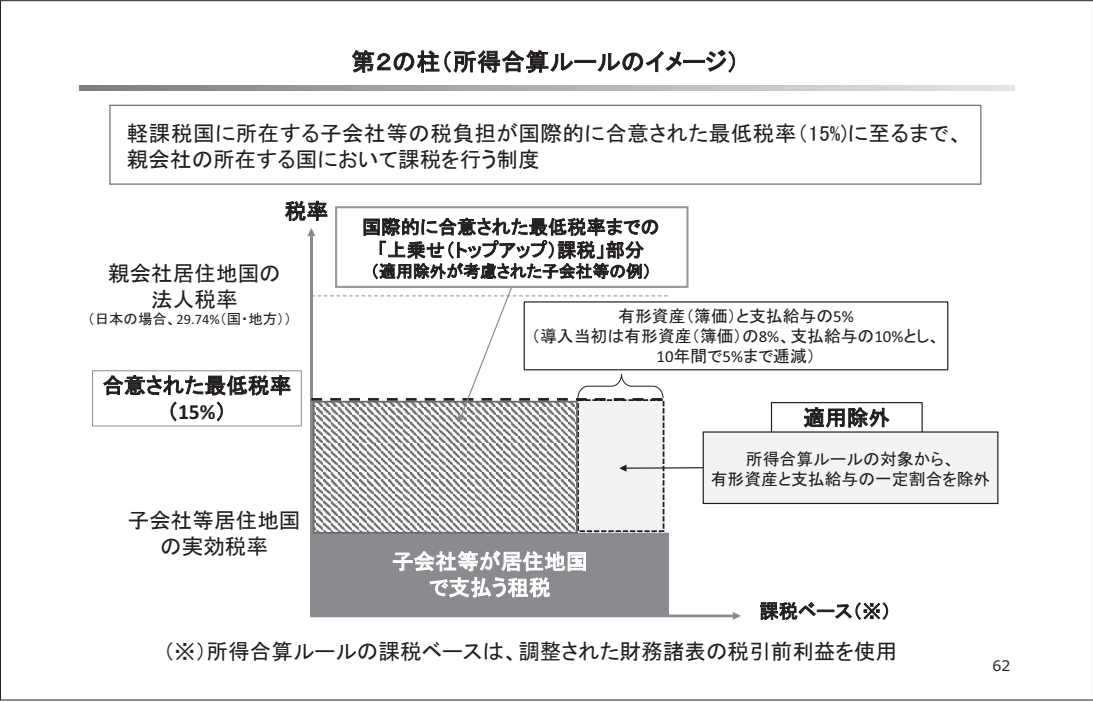
60

第2の柱(グローバル・ミニマム課税)

- 年間総収入金額が7.5億ユーロ (約1,000億円) 以上の多国籍企業が対象。一定の適用除外を除く所得について各国ごとに最低税率15%以上の課税を確保する仕組み。
- 日本においては、国際的な合意に沿って、以下の3つのルールを導入する方向で検討。



61



7. インボイス制度への移行

64

適格請求書等保存方式（インボイス制度）について

- **複数税率の下**で、事業者が消費税の仕入税額を正確に計算するために**必要不可欠な仕組み**。
- **付加価値税を導入するすべてのOECD諸国で実施**されている。

〔従来の請求書（単一税率）〕

請求書	
〇〇株式会社	株式会社
●年■月分	請求金額 43,200円
■月1日	割りばし 540円
■月3日	牛 肉 5,400円
：	：
合 計	43,200円

取引総額が分かれば仕入税額が計算可能



- 取引慣行上の請求書等で対応可能であり、税法で特段の**義務付けは不要**。
- 結果的に、免税事業者が交付する請求書等でも**仕入税額控除が可能**。

〔適格請求書（インボイス）イメージ〕

請求書	
〇〇株式会社	株式会社 (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	

R5年10月～

【追加の記載事項】

- ① 登録番号
- ② 適用税率
- ③ 消費税額
- ④ 軽減対象品目である旨

仕入税額を正確に伝える仕組みが別途必要



- 請求書等に「売り手」が**適用税率・税額を別記**することを**義務付ける必要**。
- 事後検証ができるよう、交付した請求書等の**保存**を「売り手」にも**義務付ける必要**。
- 税額計算や納税の義務が**免除される**小規模事業者にこれらの義務を課することは不可（→免税事業者からの仕入れについては**控除できない**）。
- 「インボイスを作成できる者」が作成したものなのか簡単に確認できるようにするための**登録番号が必要**。

65

○インボイスと事業者の取引

＜免税事業者が行う取引＞

【事業者間(BtoB)取引】

【対消費者(BtoC)取引】

免税事業者 → 簡易課税の事業者 簡易課税の事業者（課税売上高5000万円以下）は、インボイスの保存がなくとも控除が可能	インボイス不要
免税事業者 → 本則課税の事業者 経過措置により、免税事業者からの仕入れについても、制度移行後、 ・ 当初の3年間は8割、 ・ その後の3年間は5割 は仕入税額控除が可能	

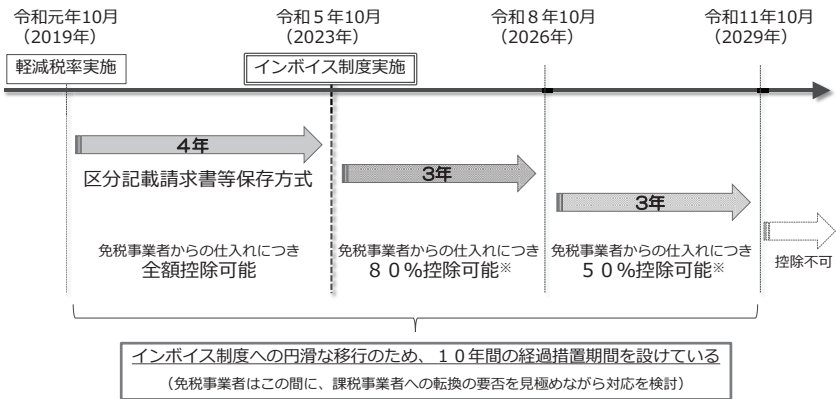
【免税事業者が行う取引】

- 消費者や免税事業者、簡易課税の事業者との取引は、インボイス移行の影響を受けない。
(参考1) 売上高1千万円以下の事業者が行う取引のうち約6割が消費者との取引。
(参考2) 課税事業者の4割弱は簡易課税事業者
(参考3) 非課税取引が多い事業者（金融、保険、医療、介護、不動産等）との取引では、現行制度でも控除対象外。
- さらに本則課税の事業者であっても、免税事業者からの仕入れについて経過措置が設けられている（当初の3年間は8割、その後の3年間は5割を控除可能）。

66

インボイス制度への円滑な移行のための経過措置について

- インボイス制度への円滑な移行のため、免税事業者や消費者などの適格請求書発行事業者以外から行った課税仕入れについて、制度実施後3年間は仕入税額相当額の80%を、その後の3年間は仕入税額相当額の50%を控除可能。



※ 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

67

＜円滑な移行に向けた取り組み内容＞

【周知広報のための取り組み】

- ・ 業界団体等を通じた呼びかけ(業界団体への講師派遣、業界紙や機関誌への広告掲載)
- ・ 非対面・対面形式による説明会の開催等
 - 〔 オンライン説明会・対面式説明会の開催/オンライン説明会のアーカイブ動画の配信 〕
 - 〔 コールセンターや個別相談窓口の設置 〕
- ・ 個々の事業者に対するプッシュ型の周知(免税事業者を含む全事業者に対するリーフレットの送付等)
- ・ 国税庁HPにおける情報発信の充実(特設サイトの開設、制度に関するQ&A、パンフレット、動画の掲載)
- ・ 税理士会、関係民間団体等との連携(制度周知、e-Taxによる早期の登録申請の勧奨)

【事業者の準備を支援するための取り組み】

- ・ 中小企業団体を通じた経営相談窓口の体制を強化
- ・ デジタル化の強力な推進のために、デジタル化への重要性への気づきを促すとともに、専門家を派遣しサポート
- ・ IT導入補助金により、中小企業のバックオフィスの生産性向上に向けて、会計ソフト・受発注システム等の導入を支援
- ・ 持続化補助金により、インボイス制度導入等の環境変化も見据えて取り組む小規模事業者を支援
- ・ デジタルインボイスの実装に向けた取り組みの推進
- ・ 改正電子帳簿保存法の活用を推進

【免税事業者をはじめとした事業者の取引環境の整備】

- ・ 免税事業者等に対する独占禁止法、下請法、建設業法に関するQ&Aと具体的事例の作成公表・アップデート
- ・ 各業界団体への法令遵守要請(Q&Aの送付 等)
- ・ 相談窓口での対応(下請かけこみ寺、駆け込みホットライン)
- ・ 下請Gメンや書面調査による状況把握
- ・ 公共調達における価格転嫁の必要性についての自治体への周知
- ・ 免税事業者が課税転換する際の環境整備

68

インボイス制度への対応に関するQ & Aについて（概要）

インボイス制度に関し、免税事業者やその取引先の対応について考え方を明らかにし、制度への理解を深め、必要な対応をご検討いただく際にご活用いただくことを目的として作成したものです。

インボイス制度で何が変わるのか

Q1 インボイス制度が実施されて、何が変わりますか？

課税事業者がインボイス発行事業者の登録を受けることで、インボイスを発行できるようになります。インボイスには消費税額等が記載されるため、その転嫁がしやすい面もあると考えられます。事業者は請求書等の記載事項やシステムの改修等への対応が必要となる場合があるところ、改正電子帳簿保存法の活用を図るほか、デジタル化の推進のための専門家派遣やITの導入支援などを行います。

Q4 免税事業者が課税事業者を選択した場合、何が必要になりますか？

課税事業者を選択した場合、消費税の申告・納税等が必要になりますが、課税売上高が5,000万円以下の事業者は簡易課税制度を適用でき、その場合は仕入れの際にインボイスを受け取り、保存する必要はありません。

課税事業者の留意点

Q5 課税事業者は、免税事業者からの仕入れについて、どのようなことに留意すればいいですか？

簡易課税制度を適用している場合は、インボイスを保存しなくても仕入税額控除ができるため、仕入先との関係では留意する必要はありません。簡易課税制度を適用していない場合も、取引への影響に配慮して経過措置が設けられており、免税事業者からの仕入れについても、制度実施後3年間は消費税相当額の8割、その後の3年間は5割を仕入税額控除が可能とされています。また、消費税の性質上、免税事業者も自らの仕入れに係る消費税を負担しており、その分は免税事業者の取引価格に織り込まれる必要があることにも、ご注意ください。

Q6 課税事業者が、新たな相手から仕入れを行う場合、どのようなことに留意すればいいですか？

簡易課税制度を適用している場合は、インボイスを保存しなくても仕入税額控除ができるため、仕入先との関係では留意する必要はありません。また、簡易課税制度を適用していない場合は、取引条件を設定するに当たり、相手がインボイス発行事業者かを確認する必要があると考えられます。免税事業者から仕入れを行う場合は、設定する取引価格が免税事業者を前提としたものであることを、互いに理解しておく必要もあると考えられます。

69

独占禁止法等において問題となる行為

Q

仕入先である免税事業者との取引について、インボイス制度の実施を契機として取引条件を見直すことを検討していますが、独占禁止法などの上ではどのような行為が問題となりますか？

1 取引対価の引下げ

取引上優越した地位にある事業者（買手）が、免税事業者との取引において、仕入税額控除できないことを理由に取引価格の引下げを要請し、再交渉において、双方納得の上で取引価格を設定すれば、結果的に取引価格が引き下げられたとしても、独占禁止法上問題となるものではありません。しかし、再交渉が形式的なものにすぎず、仕入側の事業者（買手）の都合のみで著しく低い価格を設定し、免税事業者が負担していた消費税額も払えないような価格を設定した場合には、優越的地位の濫用として、独占禁止法上問題となります。

2 商品・役務の成果物の受領拒否等

取引上の地位が相手方に優越している事業者（買手）が、仕入先から商品を購入する契約をした後において、仕入先がインボイス発行事業者でないことを理由に商品の受領を拒否することは、優越的地位の濫用として問題となります。

3 協賛金等の負担の要請等

取引上優越した地位にある事業者（買手）が、インボイス制度の実施を契機として、免税事業者である仕入先に対し、取引価格の据置きを受け入れる代わりに、取引の相手方に別途、協賛金、販売促進費等の名目で金銭の負担を要請することは、当該協賛金等の負担額及びその算出根拠等について、仕入先との間で明確になっておらず、仕入先にあらかじめ計算できない不利益を与えることとなる場合などには、優越的地位の濫用として問題となります。

4 購入・利用強制

取引上優越した地位にある事業者（買手）が、インボイス制度の実施を契機として、免税事業者である仕入先に対し、取引価格の据置きを受け入れる代わりに、当該取引に係る商品・役務以外の商品・役務の購入を要請することは、仕入先が事業遂行上必要としない商品・役務であり、又はその購入を希望していないときであつたとしても、優越的地位の濫用として問題となります。

5 取引の停止

事業者がどの事業者と取引するかは基本的に自由ですが、取引上の地位が相手方に優越している事業者（買手）が、インボイス制度の実施を契機として、免税事業者である仕入先に対して、一方的に、免税事業者が負担していた消費税額も払えないような価格など著しく低い取引価格を設定し、不当に不利益を与えることとなる場合であつて、これに応じない相手方との取引を停止した場合には、独占禁止法上問題となるおそれがあります。

6 登録事業者となるような従遇等

課税事業者が、インボイスに対応するために、取引先の免税事業者に対し、課税事業者になるよう要請すること自体は、独占禁止法上問題となるものではありませんが、それにとどまらず、課税事業者にならなければ、取引価格を引き下げるとか、それにも応じなければ取引を打ち切ることとするなど一方的に通告することは、独占禁止法上又は下請法上、問題となるおそれがあります。また、課税事業者となるに際し、例えば、消費税の適正な転嫁分の取引価格への反映の必要性について、価格の交渉の場において明示的に協議することなく、従来どおりに取引価格を据え置く場合についても同様です。

※ 上記において、独占禁止法上問題となるのは、行為者の地位が相手方に優越していること、また、免税事業者が今後の取引に与える影響等を懸念して、行為者による要請等を受け入れざるを得ないことが前提となります。

70

(71ページ)

デジタル庁作成資料

これまでの主な取組

○令和5年（2023年）10月の消費税のインボイス制度への移行を見据え、デジタルインボイスの利活用を通じ、事業者のバックオフィス業務の効率化・生産性向上を実現するとともに、新たな価値の創造・更なる成長を目指す。

デジタルインボイスの普及・定着

「デジタル社会の実現に向けた重点計画」
(2022年6月7日閣議決定)

標準化された電子インボイスの普及

「デジタル社会の実現に向けた重点計画」
(2021年12月24日閣議決定)

標準仕様の策定

「デジタル社会の実現に向けた重点計画」
(2021年6月18日閣議決定)

標準仕様の合意

「デジタル・ガバメント実行計画」
(2020年12月25日閣議決定)

電子インボイス推進協議会設立

(2020年7月)

請求書のデジタル化の必要性認識

「世界最先端デジタル国家創造宣言・官民データ活用推進基本計画」
(2020年7月17日閣議決定)

デジタル庁 発足

Japan Peppol Authority 発足

(2021年9月)

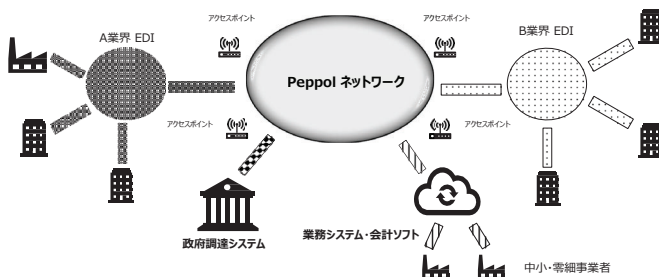
71

— 39 —

デジタルインボイスを実現する（Peppol（ペポル）とは？）

○「Peppol」（Pan European Public Procurement Online）とは、電子文書をネットワーク上でやり取りするための「文書仕様」・「運用ルール」・「ネットワーク」のグローバルな標準仕様。請求情報（請求に係る情報）を、売り手のシステムから、買い手のシステムに対し、人を介することなく、直接データ連携する仕組み。その際、売り手・買い手のシステムの「違い」などは問われない。

○ユーザーは、自らのインターフェース（既存のインターフェース）を活用し対応することが可能であり、負担が少なく、かつ、快適なUI/UXでデジタルインボイスをやり取りすることが可能となる。



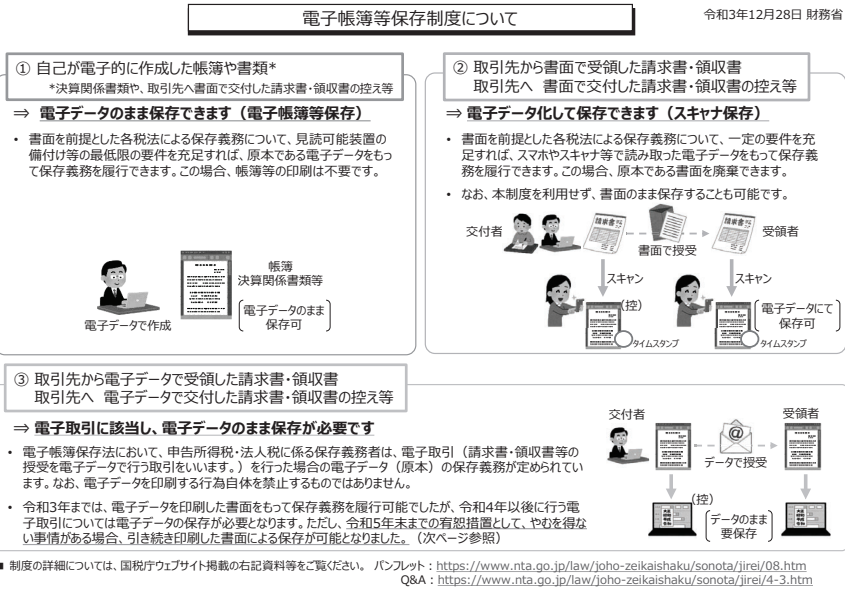
デジタルインボイスを実現する（Peppolを採用している海外での「声」）

○Peppolをベースとしたデジタルインボイスを採用している各国において、特に中小企業を中心に、「事務負担の軽減」「低廉な対応コスト」「請求代金の迅速な回収」といった点が評価されている。

○現在、グローバルでは、デジタルインボイスの活用による事務の効率化・生産性の向上だけでなく、新たな付加価値の創造等にもつながっている。



8. 納税環境整備



電子取引データの出力書面等による保存措置の廃止(令和3年度税制改正)に関する有恕措置について

令和3年度税制改正の電子帳簿等保存制度の見直しの概要

申告所得税・法人税に係る保存義務者は、令和4年1月1日以後に行われた電子取引(請求書・領収書等の授受を電子データで行う取引)の取引情報(請求書・領収書等)を、電子データのまま保存しなければならないこととされた。

(注) 改正前は、電子取引データを出力することにより作成した書面等の保存をもって、その電子取引データの保存に代えることが可能。

【令和4年度税制改正の背景】

- ✓ 大企業であっても施行(令和4年1月1日)までの間に、対応未完了(準備中)の事業者が多数いる。
- ✓ 中小企業においては制度の認知が十分に進んでいない。

令和4年度税制改正の概要(改正省令は、令和3年12月27日公布、関係通達&FAQは、同月28日発表)

- 令和4年1月1日から令和5年12月31日までの間に行われた電子取引データは、保存要件にしたがって保存できなかったことについてやむを得ない事情がある場合には、引き続きその出力書面による保存を可能とする(2年間の有恕措置)。
- この有恕措置の適用にあたって、納税者から税務署長への手続などは要しない。

有恕措置期間中における納税者の具体的な対応イメージ

- 電子取引の取引情報(請求書、領収書など)の電子データを、従前と同様に、書面に出力して保存しておく。
- 税務調査があった場合には、税務職員に対して「社内のワークフロー整備が間に合わなかった。」や「今後、保存に係るシステムを整備する意向は有している(現時点で未整備)。」など、その事情を口頭で回答する。

※ 電子取引データの保存義務違反に関しては、法令が厳格に適用されることにより「青色申告の承認取消しや経費が否認されるのではないかと」の
声も出ていたところ、国税庁より令和3年11月に以下の取扱いを公表済み。

…その取引が正しく記載されて申告にも反映されており、保存すべき取引情報の内容が書面を含む電子データ以外から確認できるような場合には、それ以外の特段の事由が無いにも関わらず、直ちに青色申告の承認が取り消されたり、金銭の支出がなかったものと判断されたりするものではありません。

76

令和3年11月19日
政府税調第6回総会
財務省提出資料

記帳水準向上・適正申告を図るための今後の議論の方向性 ①

複式簿記の普及・一般化

記帳水準の向上は、適正な税務申告の確保のみならず、経営状態の可視化による経営力の強化やバックオフィスの生産性向上、金融機関との資金繰り相談や取引関係の構築などにおける信頼の確保・向上の観点からも重要である。また、会計ソフトなどのICT技術の活用によって、簿記会計の専門知識を有さない納税者においても、大きな手間や費用をかけずに複式簿記による記帳や帳簿等の電子化を行うことが可能な環境が整ってきている。

このような状況を踏まえ、複式簿記による記帳を更に普及・一般化させる方向で、納税者側での対応可能性も十分踏まえつつ、所得税の青色申告制度の見直しを含めた記帳水準向上についての議論を進めていく。

優良な電子帳簿の普及・一般化

正確な記録及びトレーサビリティが確保された会計帳簿の保存は、会計監査や税務調査における事後検証可能性の観点に加え、内部統制や対外的な信頼性確保の観点からも重要である。こうした重要性に鑑みて、既存のインセンティブ措置に加えて、融資審査等における帳簿の活用範囲の拡大や税務調査における更なるデジタル技術の活用などを通じて、納税者における優良な電子帳簿の利用を促していくべきである。

あわせて、必要な機能を充足した会計ソフトの低価格化の見直しなどをはじめ、納税者において優良な電子帳簿の保存に対応するためのコストや事務負担の低減可能性について、関係者との意見交換等を通じた見極めを行いつつ、優良な電子帳簿の普及・一般化に向けた措置の検討を行う。その一環として、既に複式簿記が普及している法人については、税務上の更なる透明性確保と税制上の恩典適用とのバランスも含めて議論を進めていく。

77

記帳水準向上・適正申告を図るための今後の議論の方向性 ②

電子化を通じた簡便な税務手続の推進

納税者の利便性の向上及び適正な申告納税を確保する観点から、申告書等への記載が必要な情報をマイナポータル経由で取り込み、自動的に反映させていくため、関係法人・団体等の協力を得ながら、取り込み対象となる情報の範囲拡大や一層のデジタル化を図る等、より簡便に確定申告・年末調整を完了できる仕組みの検討を行う。

プラットフォーム事業者からの情報提供

インターネット上のプラットフォーム事業者を介したギグエコノミー、シェアリングエコノミーの近年の伸長を踏まえ、記帳の余裕のない多数の零細事業者、サイドビジネス的事業者の申告の便宜を向上させる観点から、プラットフォーム事業者からの情報提供の在り方について、国際的な議論を踏まえつつ検討を行う。

帳簿不保存・記帳不備への対応

適正な記帳や帳簿保存が行われていない納税者については、真実の所得把握にかかる執行コストが多めで、ペナルティ適用上の立証も困難。また、記帳義務不履行に対する不利益がない中で、記帳の動機に乏しい場合も存在。

記帳義務及び申告義務を適正に履行する納税者との公平性に鑑み、帳簿の不保存・不提示や記帳不備に対して適正化を促す措置の検討を行う。

特に悪質な納税者への対応

課税の公平性を確保するために、税務調査時に簿外経費を主張する納税者、虚偽の書類を提出する等調査妨害的な対応を行う納税者への対応策や、調査等の働きかけに応じない納税者、到底当初より申告の意図を有していたとは思われない納税者等、既存のけん制措置では必ずしも対応できていない悪質な納税者への有効な対応策の検討を行う。

78

さいごに

本日はご清聴いただきありがとうございました。
財務省主税局では、税に対する理解をさらに深めていただくため、様々な取組を行っています。以下、主なものをご案内させていただきます。

《もっと知りたい税のこと(令和4年6月)》



※1 財務省YouTubeチャンネルにて動画公開中
※2 電子書籍化し、無料配布中



パンフレット
動画

《令和4年度税制改正》



※ 財務省YouTubeチャンネルにて動画公開中



パンフレット
動画

《財務省主税局×うんこドリル》

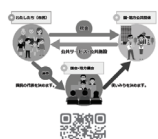


※財務省HPにて「冊子」と「ゲーム」公表中



冊子
ゲーム

《外部サイトへのコンテンツ提供》



Yahoo!きっず

《租税教育》



【国税庁HP】
<https://www.nta.go.jp/about/organization/tokyo/education/index.htm>

《税制メールマガジン》



メルマガ

税制メールマガジン

検索

【財務省HP】
https://www.mof.go.jp/tax_policy/publication/mail_magazine/index79

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

(1 ページ)	総論：地方財政・地方税政の現状と課題	48
(2 ページ)	地方財政の果たす役割	48
(3 ページ)	地方財政計画の歳出の推移	49
(4 ページ)	地方財政の借入金残高の状況	49
(5 ページ)	地方財政の財源不足の状況	50
(6 ページ)	国・地方の税源配分について	50
(7 ページ)	国税・地方税の税収内訳（令和4年度地方財政計画額）	51
(8 ページ)	地方税収（地方財政計画ベース）の推移	51
(9 ページ)	令和3年度地方税収入決算見込額（地方財政計画ベース）	52
(10 ページ)	主要税目（地方税）の税収の推移	52
(11 ページ)	人口一人当たりの税収額の指数（令和3年度決算見込額）	53
(12 ページ)	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	53
(13 ページ)	地方税収と人口一人当たりの税収額の指数の推移	54
(14 ページ)	各論①：個別地方税制の現状と課題	54
(15 ページ)	1. 地方法人課税	55
(16 ページ)	法人課税の概要	55
(17 ページ)	法人事業税所得割の税率引下げと外形標準課税の拡大	56
(18 ページ)	法人事業税の外形標準課税について	56
(19 ページ)	法人事業税の外形標準課税の対象	57
(20 ページ)	令和4年度税制改正大綱（外形標準課税関係部分抜粋）	57
(21 ページ)	2. 車体課税	58
(22 ページ)	自動車に係る課税関係（地方税）	58
(23 ページ)	自家用乗用車に係る課税のイメージ	59
(24 ページ)	「令和3年度与党税制改正大綱」のポイント	59
(25 ページ)	政府における電動車の普及目標（乗用車）	60
(26 ページ)	3. 固定資産税	60
(27 ページ)	所有者不明土地に関する政府の決定	61
(28 ページ)	登記済通知のオンライン化等について	61
(29 ページ)	固定資産課税台帳情報の活用について	62
(30 ページ)	所有者不明土地等に係る固定資産税の課題への対応（令和2年度税制改正）	62
(31 ページ)	4. 地方消費税	63
(32 ページ)	インボイス制度への円滑な移行に向けた総務省の取組み（R3年度）	63
(33 ページ)	インボイス制度への円滑な移行に向けた総務省の取組み（R4年度）	64
(34 ページ)	各論②：地方税務手続の電子化等	64

(35ページ)	ICT 化の進展に対応した主な施策（地方税）	65
(36ページ)	eLTAX（エルタックス）について	65
(37ページ)	地方税の申告等に係る eLTAX 利用率の推移	66
(38ページ)	地方税共通納税システムについて	66
(39ページ)	地方税共通納税システムの利用拡大に向けた取組	67
(40ページ)	eLTAX 利用率の引上げに向けた取組	67
(41ページ)	令和 4 年度税制改正（地方税務手続きのデジタル化）	68
(42ページ)	令和 3 年度税制改正（個人住民税の特別徴収税額通知の電子化）	68
(43ページ)	地方公共団体情報システムの標準化について	69
(44ページ)	税務システム標準仕様書【第2.0版】（概要）	69
(45ページ)	マイナンバーカードの普及促進に向けた総務省の取組	70

地方財政・地方税制の現状と課題



第74回 租税研究大会

令和4年9月14日

総務省 自治税務局長 川 窪 俊 広

<目次>

総論：地方財政・地方税制の現状と課題	1
各論①：個別地方税制の現状と課題	14
各論②：地方税務手続の電子化等	34



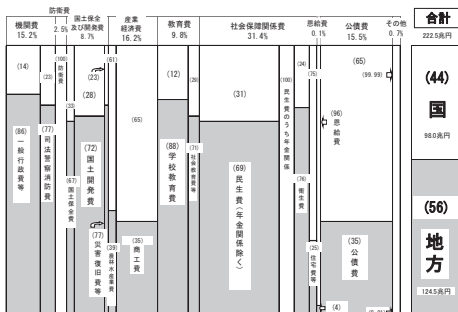
総論：地方財政・地方税制の現状と課題

1

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イトは国と地方の歳出決算・最終支出ベースで56％となっている。

○ 国と地方の役割分担（令和２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。

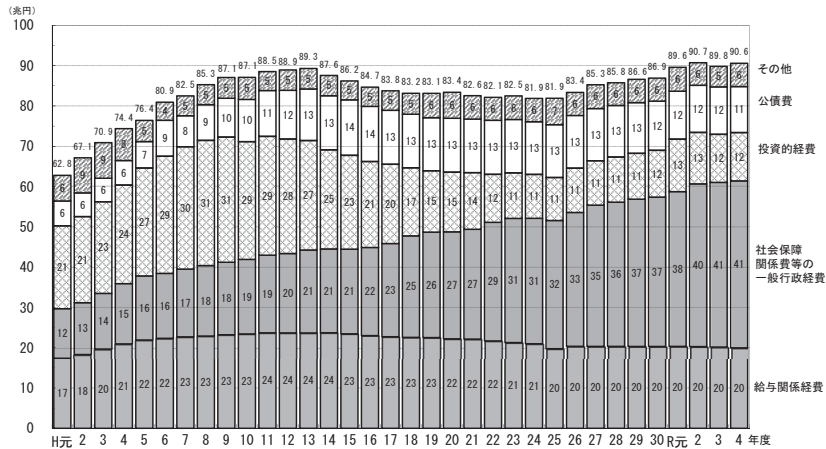
国と地方との行政事務の分担

分野	公営企業	農 業	組 社	その他
医 療	○医療後援会連合会 ○国連 ○日本赤十字会	○大宇 ○国武成成 (大宇)	○社会福祉連 ○日本福祉連 ○国連赤十字会	○国連赤十字会 ○国連赤十字会 ○国連赤十字会
都 市	○国連 (国連赤十字会) ○国連赤十字会 ○国連赤十字会 (国連赤十字会) ○国連赤十字会	○国連赤十字会 (国連赤十字会) ○国連赤十字会 (国連赤十字会) ○国連赤十字会 (国連赤十字会) ○国連赤十字会 (国連赤十字会)	○国連赤十字会 (国連赤十字会) ○国連赤十字会 (国連赤十字会) ○国連赤十字会 (国連赤十字会) ○国連赤十字会 (国連赤十字会)	○国連赤十字会 (国連赤十字会) ○国連赤十字会 (国連赤十字会) ○国連赤十字会 (国連赤十字会) ○国連赤十字会 (国連赤十字会)
学 校	○国連赤十字会 ○国連赤十字会 (国連赤十字会) ○国連赤十字会 (国連赤十字会) ○国連赤十字会 (国連赤十字会)	○国連赤十字会 (国連赤十字会) ○国連赤十字会 (国連赤十字会) ○国連赤十字会 (国連赤十字会) ○国連赤十字会 (国連赤十字会)	○国連赤十字会 (国連赤十字会) ○国連赤十字会 (国連赤十字会) ○国連赤十字会 (国連赤十字会) ○国連赤十字会 (国連赤十字会)	○国連赤十字会 (国連赤十字会) ○国連赤十字会 (国連赤十字会) ○国連赤十字会 (国連赤十字会) ○国連赤十字会 (国連赤十字会)
学 校	○国連赤十字会 ○国連赤十字会 (国連赤十字会) ○国連赤十字会 (国連赤十字会) ○国連赤十字会 (国連赤十字会)	○国連赤十字会 (国連赤十字会) ○国連赤十字会 (国連赤十字会) ○国連赤十字会 (国連赤十字会) ○国連赤十字会 (国連赤十字会)	○国連赤十字会 (国連赤十字会) ○国連赤十字会 (国連赤十字会) ○国連赤十字会 (国連赤十字会) ○国連赤十字会 (国連赤十字会)	○国連赤十字会 (国連赤十字会) ○国連赤十字会 (国連赤十字会) ○国連赤十字会 (国連赤十字会) ○国連赤十字会 (国連赤十字会)

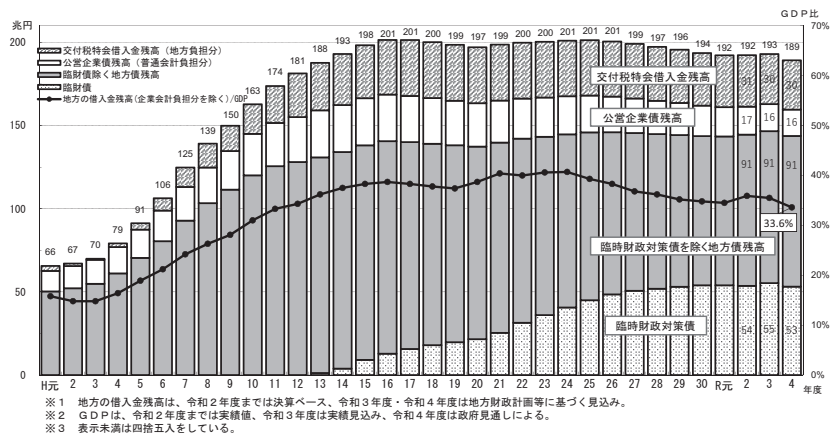
2

地方財政計画の歳出の推移

- 社会保障関係費(一般行政経費に計上)は高齢化の進行等により増加。
- 投資的経費は減少傾向にあったが、近年は、防災・減災、国土強靱化関連事業の増等により増加傾向。
- 給与関係経費は減少傾向にあったが、保健所の恒常的な人員体制強化のための保健師の増や児童虐待防止対策のための児童福祉司の増等により横ばい。



地方財政の借入金残高の状況

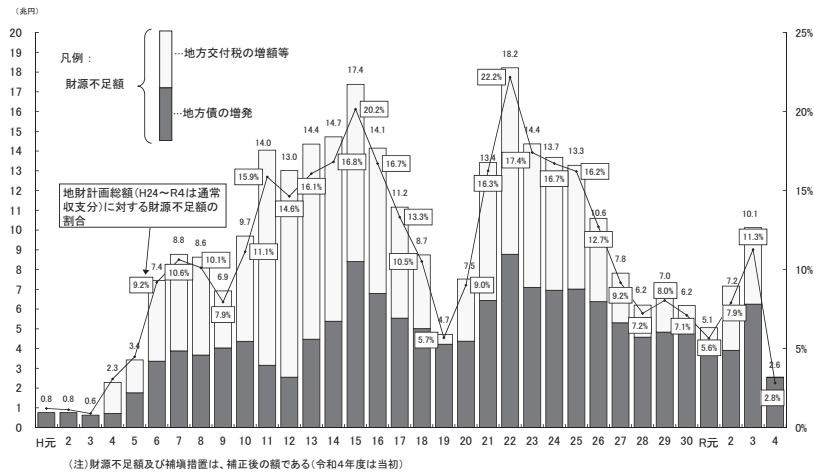


※1 地方の借入金残高は、令和2年度までは決算ベース、令和3年度・令和4年度は地方財政計画等に基づく見込み。
※2 GDPは、令和2年度までは実績値、令和3年度は実績見込み、令和4年度は政府見通しによる。
※3 表示未満は四捨五入をしている。

(参考) 公営企業借入金(企業会計負担分)の状況 (単位: 兆円)

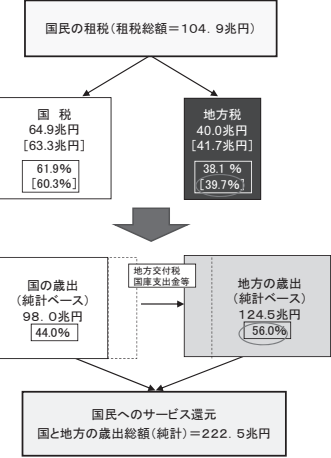
年度	H元	H2	H3	H4	H5	H6	H7	H8	H9	H10	H11	H12	H13	H14	H15	H16	H17	H18	H19	H20	H21	H22	H23	H24	H25	H26	H27	H28	H29	H30	R元	R2	R3	R4
公営企業借入金	19	20	21	22	24	25	26	28	29	30	31	32	33	33	33	33	32	32	31	30	30	29	28	27	26	25	25	24	23	22	22	21	21	20

地方財政の財源不足の状況



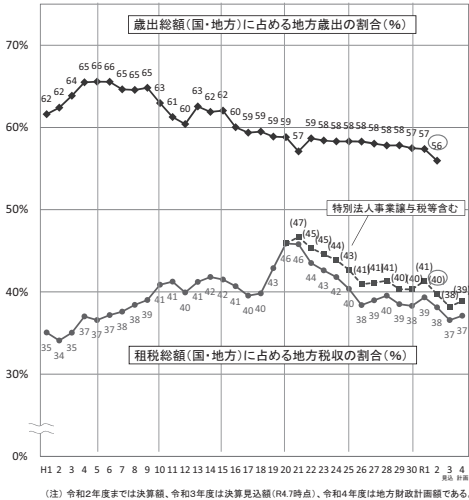
国・地方の税源配分について

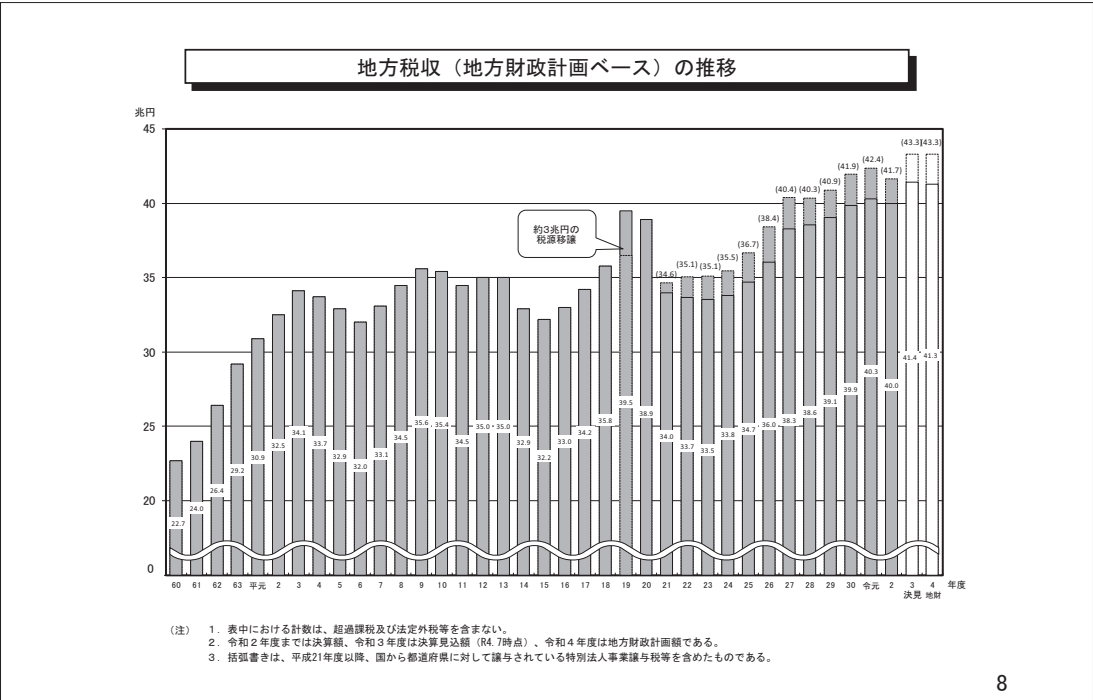
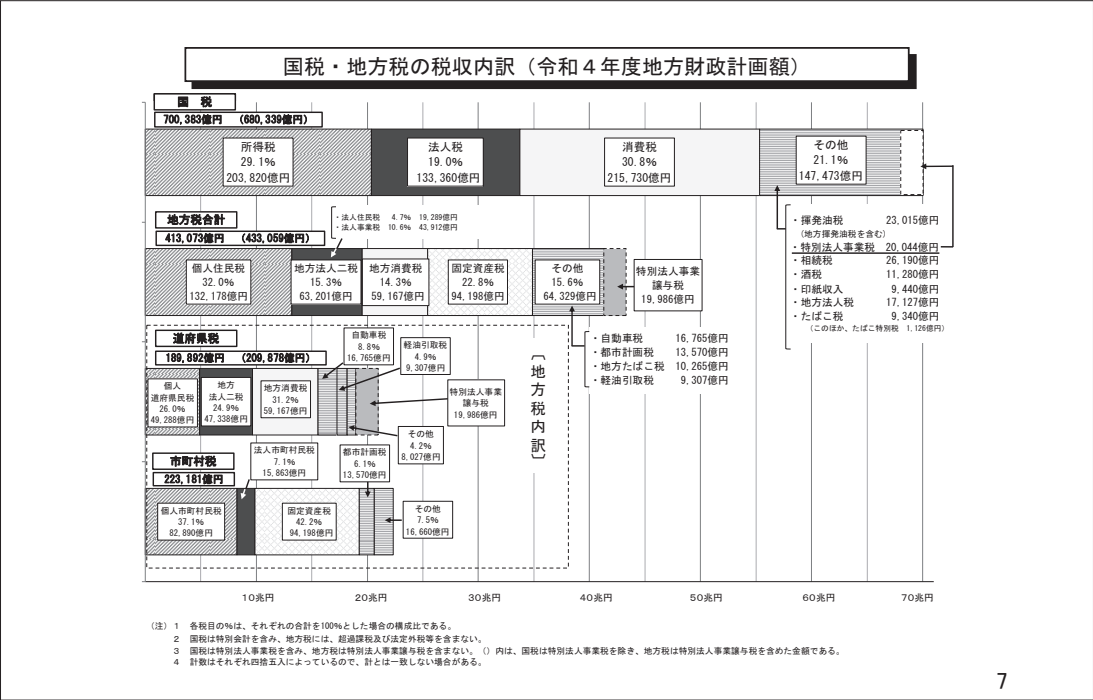
◎国・地方の歳入歳出(令和2年度決算)



(注) 調査中であり、数値が異なることがある。
(注) 地方税には、超過課税及び法定外税等を含まない。
(注) 国税は特別法人事業税を含み、地方税は特別法人事業税と税を含まない。
[]内は、国税は特別法人事業税を除き、地方税は特別法人事業税と税を含めた金額。

◎地方の税源・歳出配分の推移



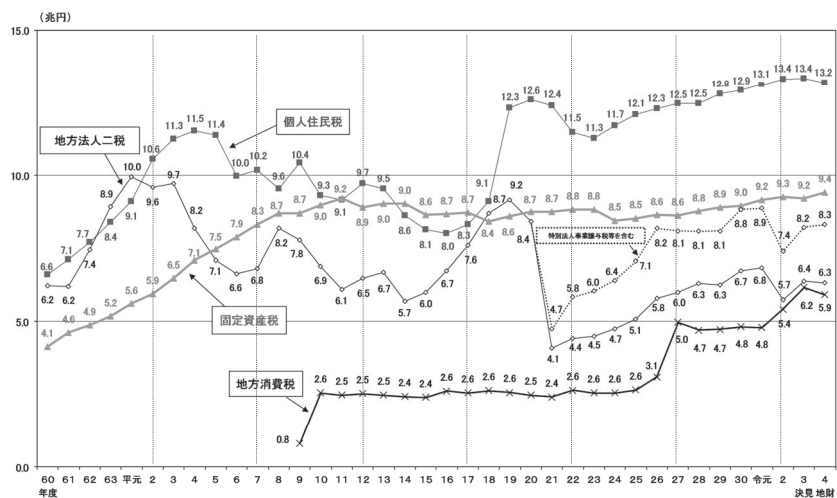


令和3年度地方税収入決算見込額（地方財政計画ベース）

	令和2年度 決算額	令和3年度 地財計画額	令和3年度 決算見込額 (令和4年7月)			令和4年度 地財計画額
	①	②	③	対R2決算 (③-①)	対R3地財 (③-②)	
個人住民税	13.4	12.7	13.4	+0.0	+0.6	13.2
地方法人二税 (特別法人事業譲与税を含む)	7.4	5.8	8.2	+0.8	+2.4	8.3
うち特別法人 事業譲与税	1.7	1.3	1.9	+0.2	+0.6	2.0
地方消費税	5.4	5.7	6.2	+0.7	+0.4	5.9
固定資産税	9.3	9.1	9.2	▲0.1	+0.1	9.4
その他	6.2	6.2	6.3	+0.1	+0.1	6.4
地方税計 (特別法人事業譲与税を含む)	41.7	39.6	43.3	+1.6	+3.7	43.3
地方税計 (特別法人事業譲与税を除く)	40.0	38.3	41.4	+1.4	+3.1	41.3

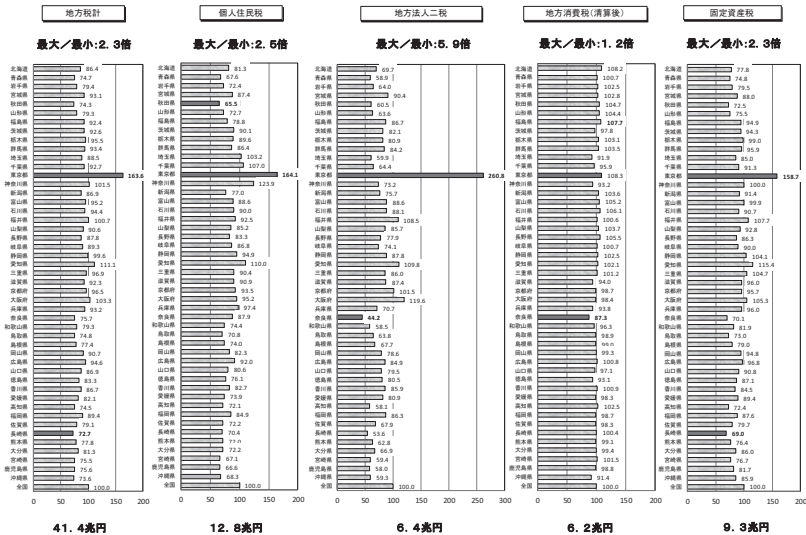
(注) 1. 令和3年度決算見込額(令和4年7月)は、地方公共団体からの速報値を集計したものである(最終的な決算額とは異同が生じることがある)。
2. 表中の計数は、超過課税分、法定外税等を含んでいない。
3. 計数はそれぞれ四捨五入によっているので、計とは一致しない場合がある。

主要税目（地方税）の税収の推移



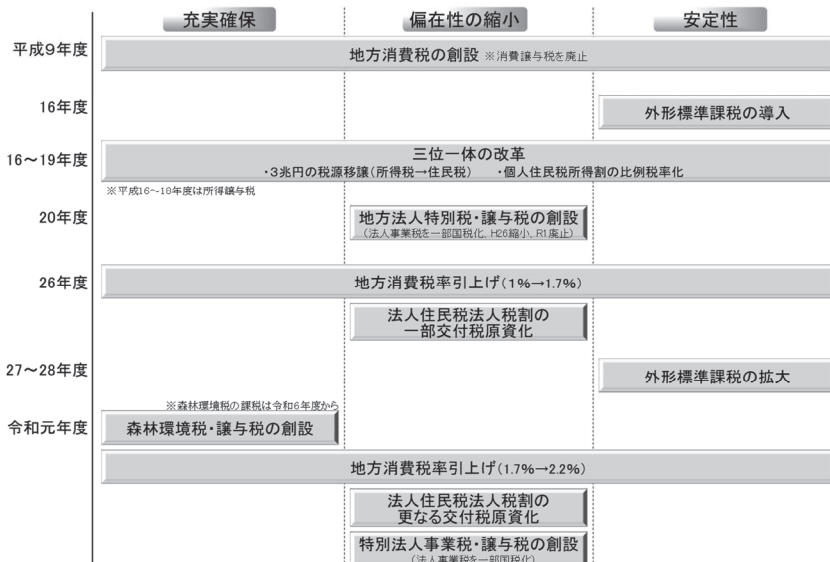
(注) 1. 表中における計数は、超過課税を含まない。
2. 令和3年度は決算見込額(令和4年7月)、令和4年度は地方財政計画額である。
3. 地方法人二税の平成21年度以降の点線は、国から都道府県に対して譲与されている特別法人事業譲与税等を加算した額。

人口一人当たりの税収額の指数（令和3年度決算見込額）



※1 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。
※2 地方消費税については、税引の消費額により得られる税額の理論値である。

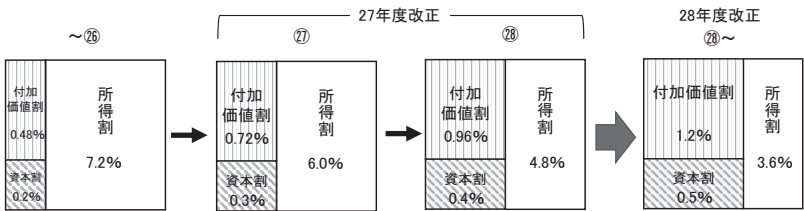
地方税の充実確保と偏在性が小さく安定的な地方税体系の構築



法人事業税所得割の税率引下げと外形標準課税の拡大

法人事業税所得割の税率を引き下げ、外形標準課税を拡大してきた。

～^{②⑥} 2/8 → ^{②⑦} 3/8 → ^{②⑧} 4/8 → ^{②⑧} 5/8

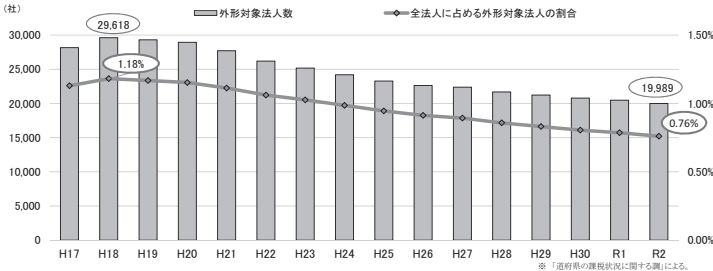


※ 資本割における特例(圧縮特例、持株会社特例、個別特例)については、従前の特例の趣旨を踏まえ、維持。
※ 所得割の所得400万円以下、400万円超から800万円以下の税率は、比例的に措置。
※ 所得割の税率には地方法人特別税又は特別法人事業税を含む。

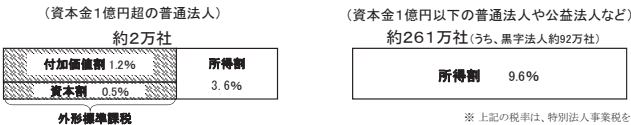
法人事業税の外形標準課税について

- 外形標準課税は、税負担の公平性の確保、応益課税としての税の性格の明確化、税収の安定性、経済活性化の促進等の観点から、資本金1億円超の普通法人に対して、平成16年度に導入。
- 外形標準課税対象法人人数は、平成18年度をピークとして、減少傾向が継続。

【外形対象法人数の推移】



【法人事業税の課税方式】

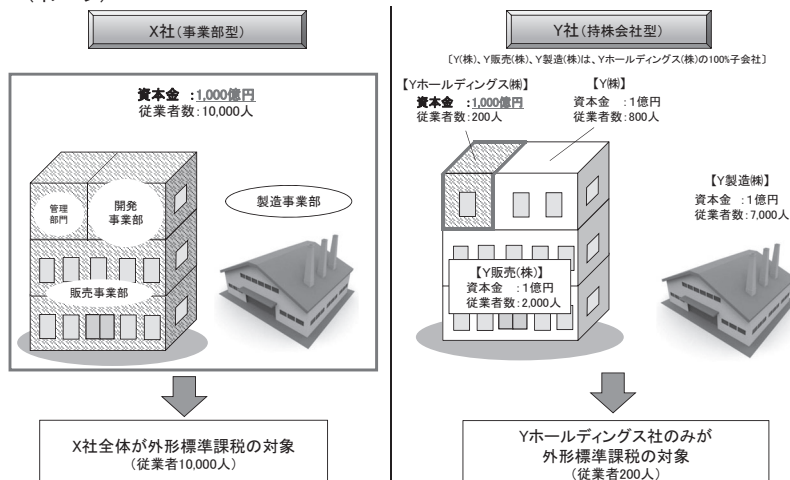


※ 上記の税率は、特別法人事業税を含む。

法人事業税の外形標準課税の対象

○ 外形標準課税の対象は資本金1億円超の普通法人であるため、資本金が1億円以下であれば対象とならない。

(イメージ)



19

令和4年度税制改正大綱（外形標準課税関係部分抜粋）

（令和3年12月10日
自由民主党
公明党）

第一 令和4年度税制改正の基本的考え方

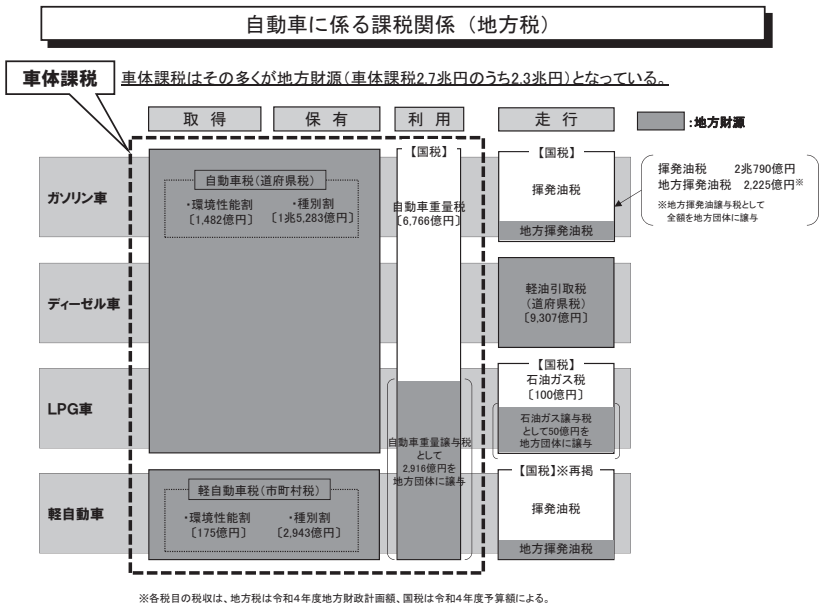
2. 経済社会の構造変化を踏まえた税制の見直し

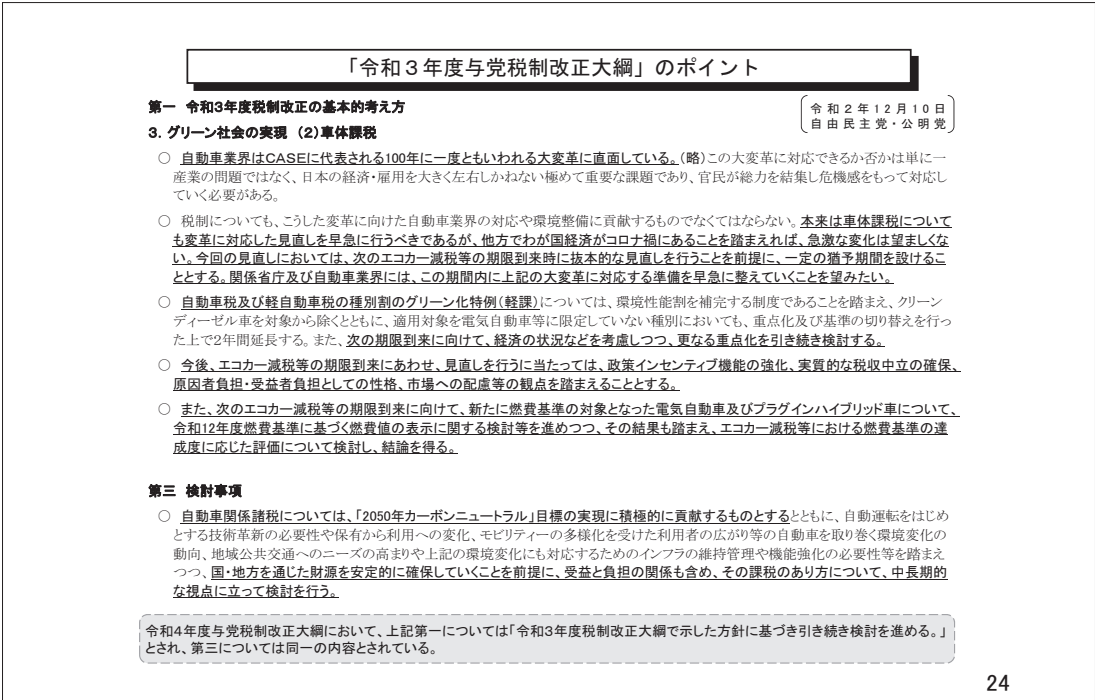
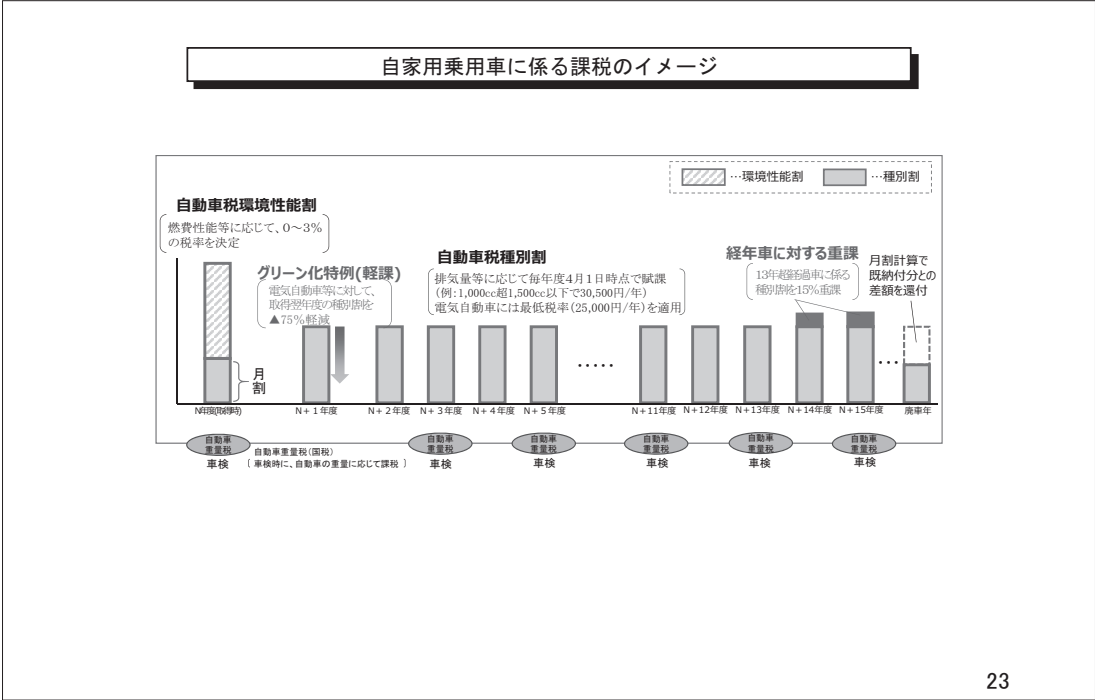
(3) 外形標準課税のあり方

法人事業税の外形標準課税は、平成16年度に資本金1億円超の大法人を対象に導入され、平成27、28年度税制改正において、より広く負担を分かち合い、企業の稼ぐ力を高める法人税改革の一環として、所得割の税率引下げとあわせて、段階的に拡大されてきた。一方で、経済社会の構造変化に伴い、外形標準課税の対象法人の数や態様は大きく変化しており、今後、こうした原因・課題の分析を進めるとともに、外形標準課税の適用対象法人のあり方について、地域経済・企業経営への影響も踏まえながら引き続き慎重に検討を行う。

20

2. 車体課税





所有者不明土地に関連する政府の決定

経済財政運営と改革の基本方針2021（抄）（令和3年6月18日 閣議決定）

第3章 感染症で顕在化した課題等を克服する経済・財政一体改革

5. 生産性を高める社会資本整備の改革

所有者不明土地等対策について、基本方針¹⁴⁹等に基づき、関係機関の体制整備も含めた所有者不明土地の円滑な利活用・管理を図るための仕組みの充実等を行う。

149「所有者不明土地等対策の推進に関する基本方針」（令和3年6月7日所有者不明土地等対策の推進のための関係閣僚会議決定）。

所有者不明土地等対策の推進に関する基本方針（抄）（令和3年6月7日 所有者不明土地等対策の推進のための関係閣僚会議決定）

3 地籍調査の円滑化・迅速化

土地の適切な利用の基礎データとなる地籍調査に関し、固定資産課税台帳の情報利用等による所有者探索の合理化や所有者不明の場合等でも調査が進む手続の活用、地域特性に応じた効率的な調査手法の導入、優先実施地域における重点実施等を盛り込んだ第7次国土調査事業十箇年計画に基づき、引き続き、円滑かつ迅速に推進する。また、これらの手法の普及が進むよう、地方公共団体へ支援を行うとともに、当該計画の進捗目標を達成するため必要となる予算の確保に努める。

また、地籍を明確化するための情報基盤である登記所備付地図の整備を進める。

5 多様な土地所有者の情報を円滑に把握する仕組み

関係行政機関や民間事業者が土地所有者に関する情報を円滑に把握できるよう、今国会で、登記所が他の公的機関（住民基本台帳ネットワークシステム、商業登記等）から、土地所有者の死亡や住所変更情報等入手し、個人情報保護にも配慮しつつ、不動産登記の最新化に繋げる仕組みや、海外に居住する土地所有者の日本国内における連絡先を登記事項とするなどの仕組みを構築したところである。今後、改正法の円滑な施行に向けて、法務局の体制整備や不動産登記システムと住民基本台帳ネットワークシステム等との円滑な連携を可能とする実効性のあるシステム整備を進める。

また、行政機関等に対して戸籍情報を電子的に提供する戸籍情報連携システムの整備を着実に進め、令和5年度中に運用を開始する。これらを含め、土地に関する各種制度、台帳間の情報連携を促進するとともに、連携を容易にするためのデータ形式の見直しやシステム間の調整を行い、オンライン化の取組も含めた情報連携の仕組みの構築に向けた検討を進める。

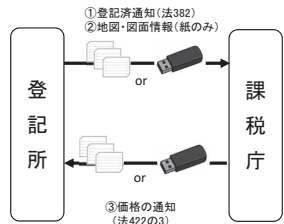
こうした仕組みを構築するまでの間も、自治体の協力による登記手続きの促進や、関係機関から自治体への照会による所有者情報の把握の取組を進める。

登記済通知のオンライン化等について

- 登記所から市町村への登記済通知（地方税法382条）等及び市町村から登記所への価格の通知（同法422条の3）については、従来、紙媒体もしくはUSBメモリ等の電子媒体により受渡しが行われていたが、令和2年1月の法務省のシステム更改に伴い、オンラインによる受渡しが可能に。
- LGWANに接続した端末により、登記所から通知される利用者ID及びパスワードを用いてログインすることで受渡しが可能。
- ※ オンライン化は、市町村と管轄登記所で協議し、準備が整った段階で順次開始。
- ※ オンライン化後も、必要に応じ適宜紙媒体による受渡しを併せて行うことは可能。
- ※ 令和3年4月からは、登記済通知に不動産番号（不動産を識別するための不動産登記固有の番号）が追加。

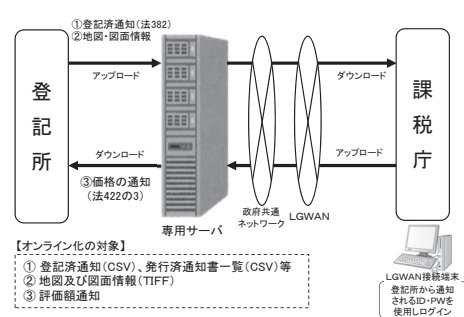
（従来）

紙媒体又はUSB等による受渡し



（R2. 1～）

LGWANを通じたオンラインによる受渡し



固定資産課税台帳情報の活用について

- 固定資産課税台帳に記載されている情報のうち、
 - ・ 所在市町村、地番・地目・地積、登記名義人の住所・氏名など登記簿記載情報は提供可能。
 - ・ 評価額・課税標準額、登記簿情報と異なる所有者や住所情報などは、私人の秘密を守る観点から、地方税法上の守秘義務の対象となり、原則として情報提供できない。
- ただし、法的措置の必要性、納税者保護などを勘案のうえ、別途、個別法において一定の要件を定めることにより、固定資産課税台帳の所有者情報が活用可能となる場合がある。
【固定資産課税台帳の情報提供を可能とした例】
 - ・ 林務担当部局 : 森林所有者の把握を目的とした情報活用
(森林法第191条の2 (H24年度以降所有者：平成24年4月1日施行、H23年度以前所有者：令和2年6月10日施行))
 - ・ 農業委員会 : 農地所有者の把握を目的とした情報活用 (農地法第51条の2) (平成26年4月1日施行)
 - ・ 空家等担当部局 : 空家等の所有者の把握を目的とした情報活用 (空家法第10条) (平成27年2月26日施行)
 - ・ 所有者不明土地等担当部局 : 地域福祉増進事業等の対象区域の土地所有者の把握を目的とした情報活用
(所有者不明土地特措法第39条第1項) (平成30年11月15日施行)
 - ・ 登記官 : 長期間相続登記が未了な土地の登記を促すための所有者の把握を目的とした情報活用
(所有者不明土地特措法第40条第3項) (平成30年11月15日施行)
 - ・ 表題部所有者不明土地の所有者の把握を目的とした情報活用
(表題部所有者不明土地の登記及び管理の適正化に関する法律第8条) (令和元年11月22日施行)
 - ・ 地籍調査部局 : 地籍調査対象となる土地の所有者の把握を目的とした情報活用
(国土調査法第31条の2第1項) (令和2年6月15日施行)

地方税法 (抄)

(秘密漏えいに関する罪)

第二十二條 地方税に関する調査（不服申立てに係る事件の審理のための調査及び地方税の犯則事件の調査を含む。）若しくは租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律（昭和四十四年法律第四十六号）の規定に基づいて行う情報の提供のための調査に関する事務又は地方税の徴収に関する事務に従事している者又は従事していた者は、これらの事務に関して知り得た秘密を漏らし、又は窃用した場合には、二年以下の懲役又は百万円以下の罰金に処する。

所有者不明土地等に係る固定資産税の課題への対応（令和2年度税制改正）

現に所有している者の申告の制度化

課題

- 課税庁は、「現に所有している者」(通常は相続人)の把握のため、法定相続人全員の戸籍の請求など、調査事務に多大な時間と労力。
- 納税義務者特定の迅速化・適正化のため、独自に、死亡届の提出者等に対し「現に所有している者」の申告を求めている団体も多い。 →実効性を高めるため、申告の制度化の要望

改正概要

- 登記簿上の所有者が死亡し、相続登記がされるまでの間において、現に所有している者(相続人等)に対し、市町村の条例で定めるところにより、氏名・住所等必要な事項を申告させることができることとする。

使用者を所有者とみなす制度の拡大

課題

- 固定資産を使用している者がいるにもかかわらず、所有者が正常に登記されていない等によって、調査を尽くしても所有者が一人も特定できないケースが存在。また、使用者からも調査に協力を得られない等、所有者特定に支障。
- 改正前の法律では、震災等の事由によって所有者が不明の場合に使用者を所有者とみなして課税できる規定があるが、適用は災害の場合に限定。
- こうしたケースについては、改正前の法律では誰にも課税できず、課税の公平性の観点から問題。

改正概要

- 市町村は、調査(※)を尽くしてもなお固定資産の所有者が一人も明らかとならない場合には、使用者を所有者とみなして、固定資産課税台帳に登録し、固定資産税を課すことができることとする。
- 使用者を所有者とみなして固定資産課税台帳に登録する場合には、その旨を事前に使用者に通知するものとする。

(※)「調査」とは、住民基本台帳、戸籍簿等の公簿上の調査、使用者と思われる者やその他の関係者への質問等。

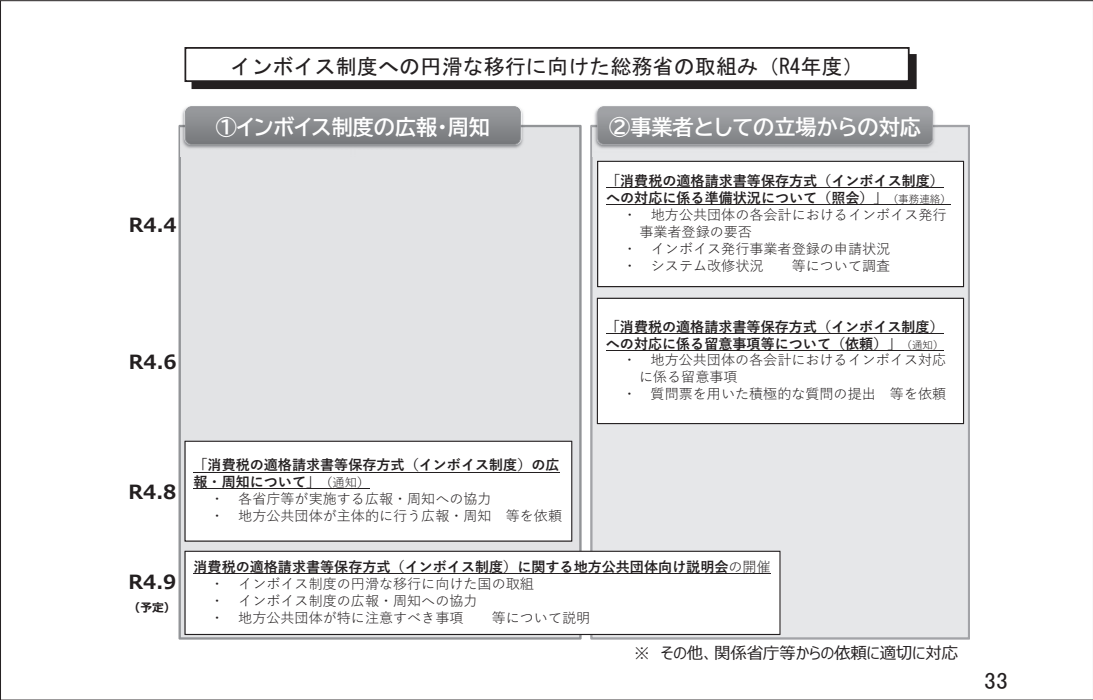
4. 地方消費税

インボイス制度への円滑な移行に向けた総務省の取組み（R3年度）

- インボイス制度への円滑な移行に向け、①インボイス制度の広報・周知、②事業者としての立場からの対応の観点から、地方公共団体に対し働きかけを実施。

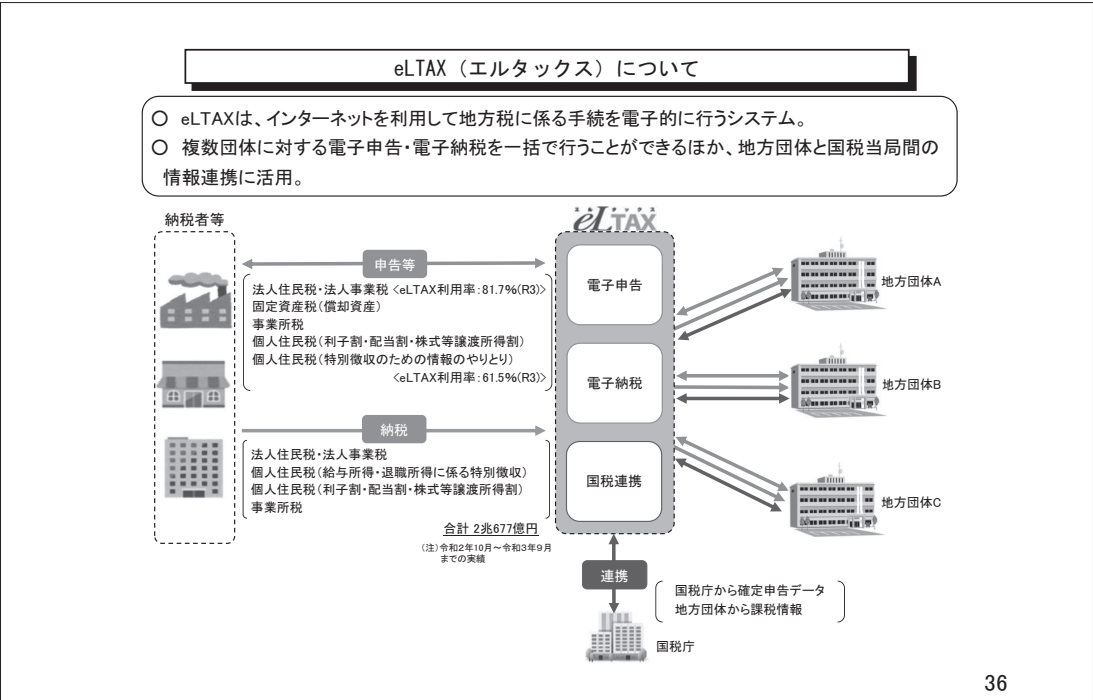
	①インボイス制度の広報・周知	②事業者としての立場からの対応
R3.6	『消費税の適格請求書等保存方式（インボイス制度）への対応及び広報・周知について（依頼）』（通知） ・ 地方公共団体等の事業者としての立場からの対応 ・ インボイス制度の広報・周知（国の相談窓口の案内、国税局・税務署への協力） ・ 職員向け研修会の開催、庁内関係課との連携、市区町村への周知 等について依頼	
R3.6	消費税の適格請求書等保存方式（インボイス制度）に関する地方公共団体向け説明会の開催 ・ インボイス制度の概要 ・ 地方公共団体が特に注意すべき事項 ・ インボイス制度の周知・広報への協力依頼 ・ 地方公共団体から寄せられた質疑への回答 等について説明	
R3.8	『消費税の適格請求書等保存方式（インボイス制度）に関する講師派遣申込先の変更及び民間事業者に対する広報・周知への協力依頼について』（事務連絡） ・ 講師派遣申込先の変更 ・ 商工部局等が行う民間事業者向け説明会におけるインボイス制度の広報・周知（国税職員の派遣、リーフレットの配付）への協力 等について依頼	
R4.1	『消費税の適格請求書等保存方式（インボイス制度）に関する国の取組等について（周知）』（事務連絡） ・ インボイス制度の円滑な移行に向けた国の取組 ・ インボイス制度について、国・地方公共団体が行うべき基本的な対応 ・ 水道事業及び下水道事業に関するよくある質問と回答 等について周知	

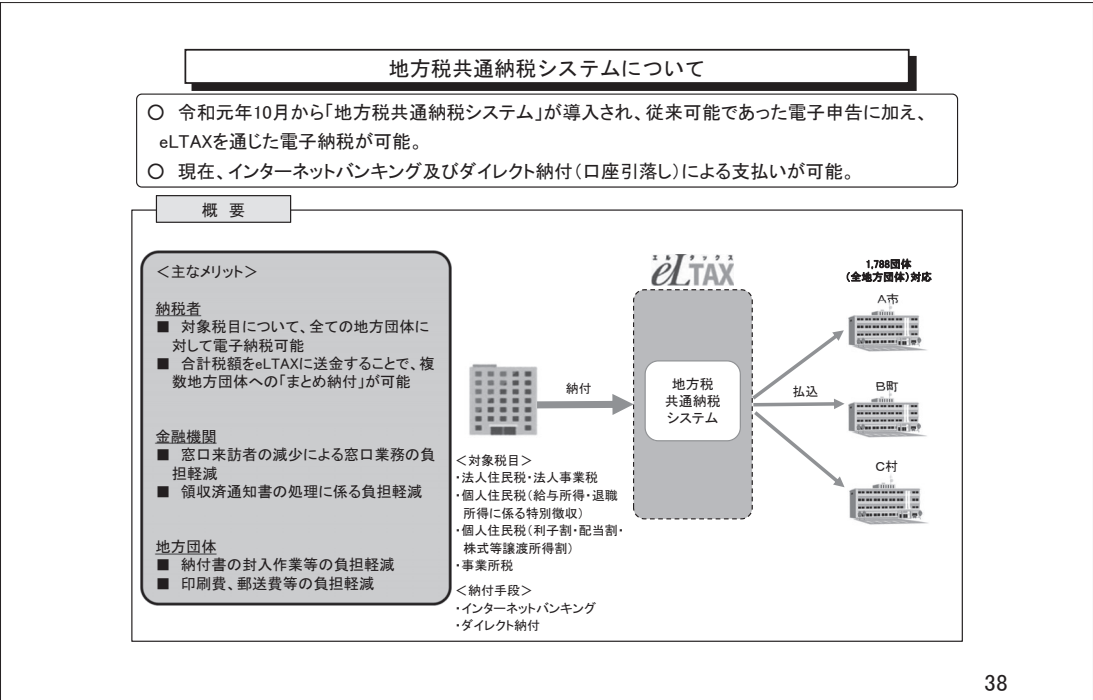
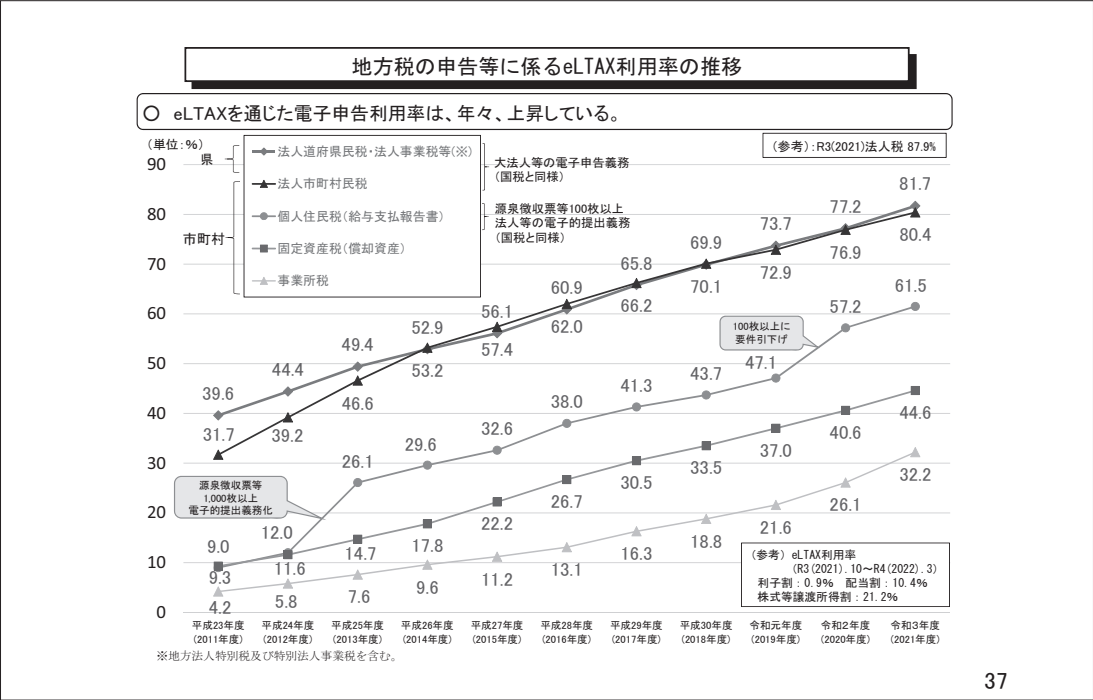
※ その他、関係省庁等からの依頼に適切に対応



各論②：地方税務手続の電子化等

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 軽自動車税	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 (H17.1～) 事業所税の申告開 始(H20.1～) 法人持ち家等の持 出開始(H20.3～)	給与支払報告書の電子 的提出の開始(H20.1～) 公的年金等支払報告 書の電子的提出の開始 (H21.1～)	公的年金の特別徴 収データの連携開 始(H21.1～) 特別徴収開始			QSS(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 (H17.12～)	固定資産税(償却 資産)の申告開始 (H17.1～)	
H22	全地方団体がeLTAXに接続							
H23 ～ H30		一定規模以上の事業 者に付し、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(H28.1～) 源泉徴収票・給与支払 報告書の電子的提出 の一元化(H29.1～)		所得税確定申告 書の連携開始 (H23.1～) 法定調書の連携開始 (H25.8～) 鉄道改正情報連携開 始(H25.9～) 市町村間で受渡した所 得税確定申告書情報 の国税庁への引継(H28.1 ～) 源泉徴収票情報連携 開始(H29.8～)	特別徴収税額通知 (特徴義務者用)の 電子化(H28.4～)	JNKS(自動車税納 付記録システム) 運用開始(H27.4～) 中古車新渡登録 記録登録、変更登録 抹消、継続抹消も 対応(H29.4～)		
R元	開業等に係る 申請手続の一元化 と通入力事務の 重複排除(R2.3～)			法人納税者の開業 票・異動等に係る 申請・届出の連携 開始(R2.3～)				地方税共通納税 システムの稼働 (R元.10～)
R2	財務諸表の提出の 一元化(R2.4.1～) 本法人に係る電子 申告義務化 (R2.4.1以降の事業 年度に係る申告)	給与支払報告書・公的 年金等支払報告書の電 子の提出基準の引下げ (R2.1～)		法人納税者の開業 票・異動等に係る 申請・届出の連携 開始(R2.4～)			申告システム改良 (徴収調書等への一 括電子申告、エラー チェック機能強化) (R2.12～)	
R3								個人住民税(利子 割・配当割・株式等 譲渡所得割)の 申告・納入手続の 電子化(R3.10～)
R4						軽QSS、軽JNKS 運用開始(R5.1～)		
R5 以降					特別徴収税額通知 (納税義務者用)の 電子化(R8.1～)			地方税統一QRコード 活用開始、固定資産 税や自動車税を支払 金税目への対象拡大 (R5.4～)





地方税共通納税システムの利用拡大に向けた取組

- 地方税共通納税システムの稼働開始(令和元年10月)からの2年間、同システムを通じた納付は進んでいる。
- 今後とも、地方団体や経済団体、金融機関等の関係者が連携し、更なる利用拡大に努めていく。

<令和元年10月から令和2年9月までの実績(稼働から1年間の実績)>

		地方法人二税	個人住民税(特別徴収分)	事業所税	合計
共通納税システムによる納付件数(払込件数)	件	170,370 (326,388)	225,111 (1,258,107)	3,367 (5,385)	398,848 (1,589,880)
共通納税システムによる収納額	億円	7,315	871	214	8,399

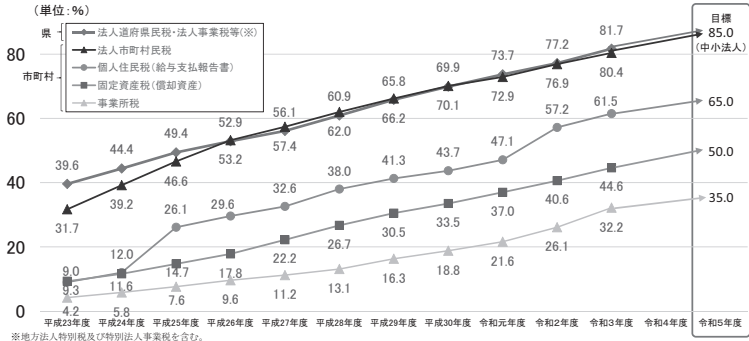
<令和2年10月から令和3年9月までの実績(直近1年間の実績)>

		地方法人二税	個人住民税(特別徴収分)	事業所税	合計
共通納税システムによる納付件数(払込件数)	件	360,928 (698,866)	744,480 (4,619,855)	6,883 (12,674)	1,112,291 (5,331,395)
共通納税システムによる収納額	億円	16,786	3,378	513	20,677

eLTAX利用率の引上げに向けた取組

- 総務省においては、「規制改革実施計画」(令和3年6月18日・閣議決定)における方針を踏まえ、地方法人二税や個人住民税(給与支払報告書)等のeLTAX利用率に係る目標を令和3年秋に設定。
- 当該目標の達成に向け、eLTAXの利便性向上等に努めていくほか、電子申告義務化の対象範囲の拡大等についても、納税者の意見を伺いながら、引き続き、検討。

■地方税の申告等に係るeLTAX利用率の推移と目標
(単位: %)



■eLTAXの利便性向上に向けた経済団体等の意見

- ・ e-Taxとのユーザーインターフェイスの統一
- ・ 法人に対するIDの複数付与
- ・ 電子署名の簡素化
- ・ 利用可能手続の拡大
- ・ 利用時間の拡大

令和4年度税制改正（地方税務手続のデジタル化）

1. eLTAXを通じた申告・申請に係る対象手続の拡大

【令和4年4月1日から施行】

- eLTAXを通じた申告・申請は、これまで、オンライン化のニーズに応じて、法人を対象とする手続を中心として拡大し、地方税法令上、対象手続を個別に規定。
- 今後はさらに、納税者等が地方団体に対して行う全ての申告・申請手続について、実務的な準備※が整ったものから順次、eLTAXを利用して行うことができるよう措置。

※ 今後、対象予定の手続（実施時期）：地方たばこ税の申告・ゴルフ場利用税の申告・入湯税の申告（令和5年10月）等

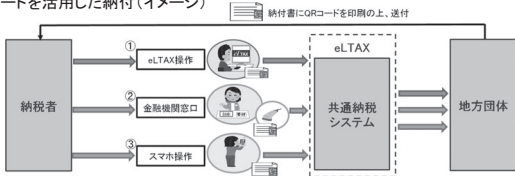
2. eLTAXを通じた電子納付の対象税目の拡大

【令和5年4月1日以後の納付について適用】

- eLTAXを通じた電子納付についても、主として法人を対象とする税目から順次、対象税目を拡大。令和3年度税制改正では、個人の納税者にも納付機会が多い固定資産税等4税目を対象に追加。
- 加えて今後、地方税統一QRコードを活用した電子納付の仕組みの構築に目途がついたことから（令和5年4月活用開始）、これを契機に、eLTAXを通じた電子納付の対象を、全ての地方税（※）に拡大。

※ 令和3年度税制改正で対象追加した固定資産税・都市計画税、自動車税種別制及び軽自動車税種別制の4税目については、地方税共通納税システムの対象税目拡大と合わせ、令和5年度から全地方団体が納付書にQRコードを印字して対応予定。その他の税目についても、希望する地方団体がQRコードを印字して対応。

■地方税統一QRコードを活用した納付（イメージ）

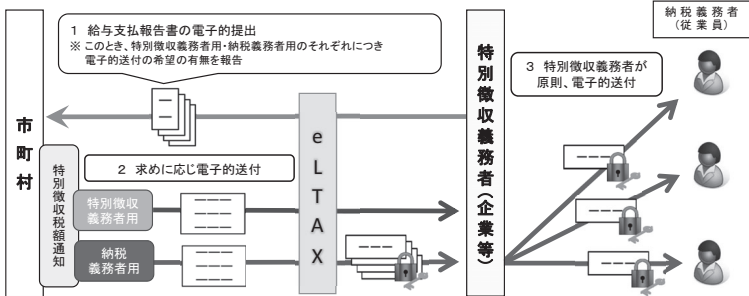


令和3年度税制改正（個人住民税の特別徴収税額通知の電子化）

- 特別徴収税額通知（納税義務者用）について、個々の納税義務者に電子的に送付できる体制を有する特別徴収義務者が求めた場合、市町村は、当該通知をeLTAXを経由して、当該特別徴収義務者に電子的に送付するものとする。この場合において、当該特別徴収義務者は、納税義務者に、当該通知を原則として電子的に送付するものとする。
- 特別徴収税額通知（特別徴収義務者用）についても、特別徴収義務者が求めた場合、市町村は、当該通知をeLTAXを経由して、当該特別徴収義務者に電子的に送付するものとする。
（現在、選択的サービスとして行われている「電子データの副本送付」（電子署名のないデータの送付）については、終了することとする。）

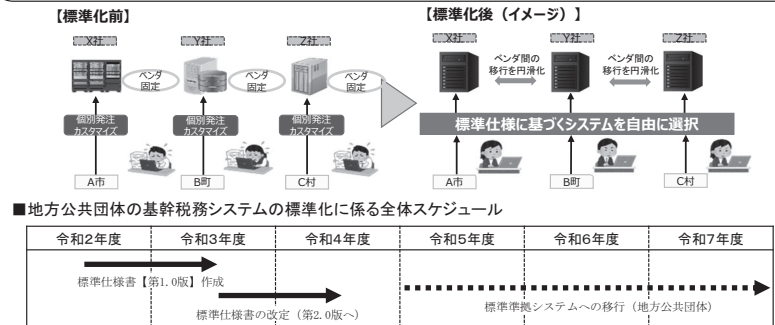
※ 令和6年(2024年)度以後の年度分の個人住民税について適用。

<電子化のイメージ>



地方公共団体情報システムの標準化について

- 地方公共団体の情報システムの標準化については、以下のとおり行うこととされている。
- ・「地方公共団体情報システムの標準化に関する法律」に基づき、住民記録、地方税(※)、福祉など、地方公共団体の主要な20業務を処理するシステムの標準仕様を、地方公共団体情報システムの標準化の推進を図るための基本的な方針の下、関係府省が作成する。
- ※ 対象税目等は、個人住民税(森林環境税を含む。)、法人住民税、固定資産税(都市計画税を含む。)、軽自動車税及びこれらに係る収納管理。
- ・各事業者は標準仕様に準拠して開発したシステムをガバメントクラウド上に構築し、当該システムを、地方公共団体が利用する。
 - ・地方公共団体は、令和7年度を目録時期として、標準仕様に適合したシステムへ移行することとされている。



税務システム標準仕様書【第2.0版】(概要)

自治体システム等標準化検討会(税務システム等標準化検討会)取りまとめ
(令和4年8月31日公表)

本仕様書の目指す姿、目的、対象等

目指す姿

- ・複数のベンダが広域クラウド(全国規模のクラウド)上でシステムのアプリケーションサービスを提供。
- ・各地方団体は、原則としてカスタマイズせずに利用し、発注・維持管理や制度改正対応の負担がほとんどなく、業務を実施可能。

目的

- ・カスタマイズを原則不要にする。
 - ・ベンダ間での円滑なシステム更改を可能とする。
 - ・地方行政のデジタル化に向けた基盤整備を行う。
- ⇒人口減少社会・デジタル社会における住民サービスの維持・向上

本仕様書の構成とポイント

第1章 本仕様書について

- 本仕様書の背景、目的、対象等を説明。

第2章 業務フロー等

- モデル的な業務フロー及び業務フローに示すタスクを整理したツリー図を提示。

第3章 機能要件

- 各業務を実施するために必要な機能要件を規定。
- 各地方団体において条例等に定める事項への対応方針を規定。
- 外部機関や標準化対象外システムとの連携方法を規定。
- エラー・アラートやEUC、バッチ処理(一括処理)等に係る要件を規定。

対象

- ・全ての市区町村とする。
- (一部、都道府県が行う事務もあるが本仕様書の対象外とする)

標準準拠の基準

- ・実装必須機能は実装が必要、標準オプション機能は事業者が選択的に実装し、それ以外の機能は実装しないことが必要。

想定する利用方法

- ・本仕様書に準拠していることを要件に付すだけで、システムの調達が可能となることを想定。

改定

- ・例年の税制改正や、地方団体等による機能改善の提案及び新たな技術開発等があった場合には、本仕様書の改定を想定。

第4章 帳票要件

- 各業務を実施するために必要な帳票要件や帳票印字項目・諸元、帳票レイアウトを規定。

第5章 その他要件

- 他業務と連携するためのデータ要件・連携要件や、セキュリティ等非機能要件については、デジタル庁等が策定するものによる旨を規定。

第6章 用語

- 本仕様書で使用している用語を定義。

参考

- 地方団体におけるシステムの新規構築時や更改時におけるシステム設計の検討等に資するように、業務概要(全体図)及びシステム構成図を提示。

マイナンバーカードの普及促進に向けた総務省の取組

総務省自治行政局資料

○ テレビCMやweb広告等各種媒体を用いた広報（6月22日～9月末）

【事業概要】 本年6月22日から9月末まで、新テレビCMを放映。
（6月21日に新テレビCM発表会を実施）
新たに、政府広報と連携した広報を実施。



【マイナポイント申込サポートポスター】

○ カード申請及びマイナポイント申込のサポート（6月30日～9月末）

【事業概要】 マイナポイント第2弾の本格スタートに合わせて、全国150か所の商業施設において、
カード申請及びマイナポイント申込のサポートを行うイベントを実施。



【申請サポート事業実施イメージ】

○ 携帯ショップでの申請サポート事業（7月27日～令和5年3月下旬）

【事業概要】 全国のドコモ、KDDI及びソフトバンクの店舗（約8,000か所）において、
従業員が来店者に対して、カード申請の声かけを行い、申請サポートを実施。
（来店予約者には、QRコード付き交付申請書を持参していただくよう、あらかじめ周知）

○ QRコード付申請書の再々送付（7月26日～）

【事業概要】 カード未取得者（約5,500万人）に対し、7月26日から9月上旬にかけて
順次QRコード付申請書を発送。
7月27日からは、有名タレントを起用したQRコード付申請書の送付をPRする新テレビCMを放映
自治体に対して広報素材を提供し、広報誌やホームページなどで周知してもらうよう働きかけ。



【新CMイメージ】

國際課稅關係資料

財務省主税局参事官室

目 次

OECD／G20「BEPS 包摂的枠組み」「2つの柱」の合意

(国際課税資料1)	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	73
(国際課税資料2)	第1の柱（市場国への新たな課税権の配分）の考え方	74
(国際課税資料3)	諸外国におけるデジタル・サービス・タックス等の一方的措置の概要（2022年9月時点）	74
(国際課税資料4)	第1の柱の考え方（2019年3月のパブリックコンサルテーションで示された3つの考え方）	75
(国際課税資料5)	第2の柱（グローバル・ミニマム課税）の考え方	75
(国際課税資料6)	第2の柱（グローバル・ミニマム課税）	76
(国際課税資料7)	新たな国際課税ルールについて	76
(国際課税資料8)	第1の柱	77
(国際課税資料9)	第1の柱（市場国への新たな課税権の配分）	77
(国際課税資料10)	利益Aのパブリックコンサルテーションの状況	78
(国際課税資料11)	利益A進捗報告書に含まれる利益Aに関するルール	78
(国際課税資料12)	利益Aの適用プロセス	79
(国際課税資料13)	Step 1：適用対象企業の決定①	79
(国際課税資料14)	Step 1：適用対象企業の決定②	80
(国際課税資料15)	Step 2：ネクススルールの概要	80
(国際課税資料16)	Step 2：ソースルールの原則及び共通ルール	81
(国際課税資料17)	Step 2：ソースルール全体像	81
(国際課税資料18)	Step 3：課税ベースの決定－調整税引前利益の概要	82
(国際課税資料19)	Step 4：利益Aの配分式	82
(国際課税資料20)	Step 4：利益Aの配分－MDSH（マーケティング・販売利益セーフハーバー）の仕組み	83
(国際課税資料21)	Step 5：二重課税の除去の仕組み－Identification	83
(国際課税資料22)	Step 5：二重課税の除去の仕組み－Allocation	84
(国際課税資料23)	Step 5：二重課税の除去の仕組み－Allocation（適用イメージ）	84
(国際課税資料24)	利益Aに関するスケジュール	85
(国際課税資料25)	第2の柱	85
(国際課税資料26)	国内ミニマム課税（QDMTT）のイメージ	86
(国際課税資料27)	第2の柱（所得合算ルールのイメージ）	86
(国際課税資料28)	GloBE（Global Anti-Base Erosion）ルール（グローバル・ミニマム課税）の概要	87
(国際課税資料29)	GloBE ルール適用プロセス①	87
(国際課税資料30)	GloBE ルール適用プロセス②	88
(国際課税資料31)	GloBE ルール適用プロセス③	88
(国際課税資料32)	Step 3－3：対象租税の他の構成事業体への配分	89

(国際課税資料33) GloBE ルール適用プロセス④	89
(国際課税資料34) GloBE ルール適用プロセス⑤	90
(国際課税資料35) 諸外国における第2の柱（GloBE ルール）の実施に向けた取組み 状況（2022年9月時点）	90
(国際課税資料36) 新たな国際課税制度に係る今後の検討スケジュール	91
(国際課税資料37) 令和4年度与党税制改正大綱（抜粋：国際課税制度の見直し）（抄）	91
(国際課税資料38) 外国子会社合算税制の仕組み	92

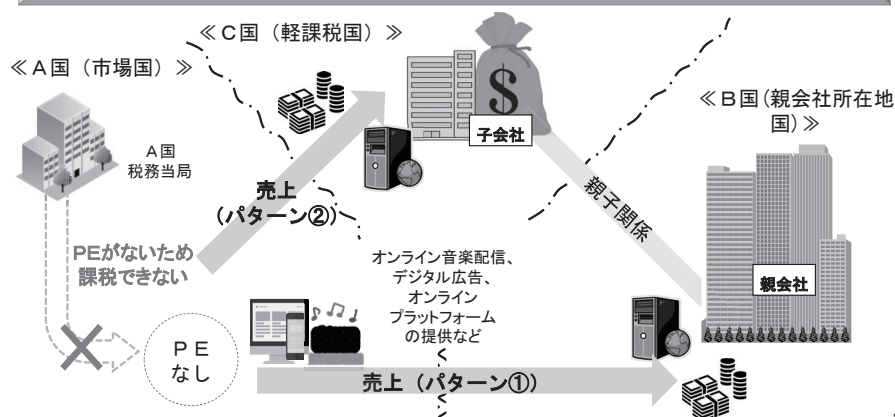
OECD/G20「B E P S 包摂的枠組み」 「2つの柱」の合意

2022年9月15日

(国際課税資料 1)

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

- 国内に外国法人の支店や工場などの物理的拠点(=PE)がある場合に限り、そのPEに紐づく事業所得に課税することができる。
※ PE : Permanent Establishment (恒久的施設)
- しかし、経済の電子化により市場国で課税が行えない事例が顕在化(パターン①)。また、軽課税国から事業を行うことで最低限の課税が行えない事例も発生(パターン②)。

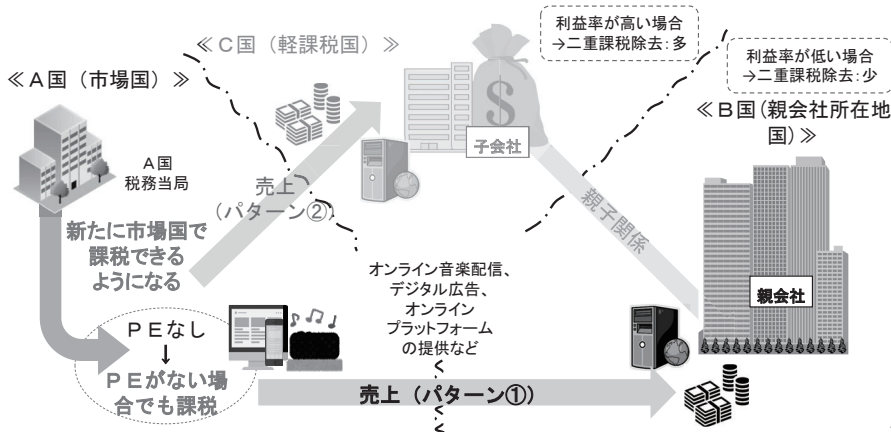


2

第1の柱(市場国への新たな課税権の配分)の考え方

第1の柱

○ PEがない場合にも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できるよう、市場国で課税できる利益について国際課税原則を見直す。



3

諸外国におけるデジタル・サービス・タックス等の一方的措置の概要(2022年9月時点)

米国は、2021年10月8日の合意後に英仏伊西インドとの間で、デジタル・サービス・タックス(DST)等に関して合意。第1の柱の制度発効までのDST等の税額を第1の柱の実施による税額と実質的に同水準に留める枠組み^(注)の導入を条件として、7か国のDST等に対する制裁関税の発動を取りやめることとした(7か国は制度発効時まではDST等を廃止する必要はない)。

デジタル・サービス・タックス

- 対象ビジネスの域内売上上に2%を課税。
- 2020年4月から施行。

デジタル・サービス・タックス

- 対象ビジネスの域内売上上に3%を課税。
- 2019年7月施行。同措置に反対する米国に配慮し、2020年1月に徴税を2020年末まで延期することを決定。その後徴税を再開。

デジタル・サービス・タックス

- 対象ビジネスの域内売上上に3%を課税。
- 2020年1月施行。

デジタル・サービス・タックス

- 対象ビジネスの域内売上上に3%を課税。
- 2020年10月法案が可決。2021年1月施行。

デジタル広告税(Digital Tax)

- 域内のオンライン広告売上上に5%を課税。
- 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

- 対象ビジネスの域内売上上に3%を課税予定。
- 2021年12月に法案を公表。2023年末までに国際合意に基づく第1の柱の多国間条約が発効していない場合に限り、2024年1月より課税予定。

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。

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。

デジタル・サービス・タックス

- 対象ビジネスの域内売上上に7.5%を課税。
- 2019年12月公布。2020年3月施行。

デジタル賦課金(Digital Levy)

- 2020年5月、COVID-19からの復興計画案に関して、財源の一つとしてデジタル賦課金の導入についても検討することを表明したが、2021年12月に発表されたEUの新たな財源案の提案には盛り込まれなかった。

(注) 2022年1月(印のみ同年4月)から第1の柱の制度発効日までの間(①)に課されたDST等の税額が、第一の柱導入初年度に課された税額に調整を加えた額(①の期間が2年であれば2倍)を上回っていた場合は、その超過額を第1の柱の税額から控除可能とする(控除しきれない分は繰越可能)。

4

第1の柱の考え方 (2019年3月のパブリックコンサルテーションで示された3つの考え方)

第1の柱

- 多国籍企業が売上をあげている国(市場国)でも一定程度課税ができるよう、市場の特性に着目した**3つの考え方**を組み合わせ、国際課税原則を見直す。



ユーザーの参加

- ・ SNSや検索エンジン等をユーザーが利用することにより生じた利益について、ユーザーがいる国が課税できるようにする



対象
ビジネス
の範囲

狭い



マーケティング上の無形資産

- ・ 多国籍企業が市場国で生み出したブランド価値を認め、それにより生じた利益について、市場国が課税できるようにする



広い
可能性



重要な経済的存在

- ・ 途上国でも執行が簡単な解決策として提案
- ・ 市場国で継続して売上をあげており、市場国との関係があると認められる場合、市場国が課税できるようにする



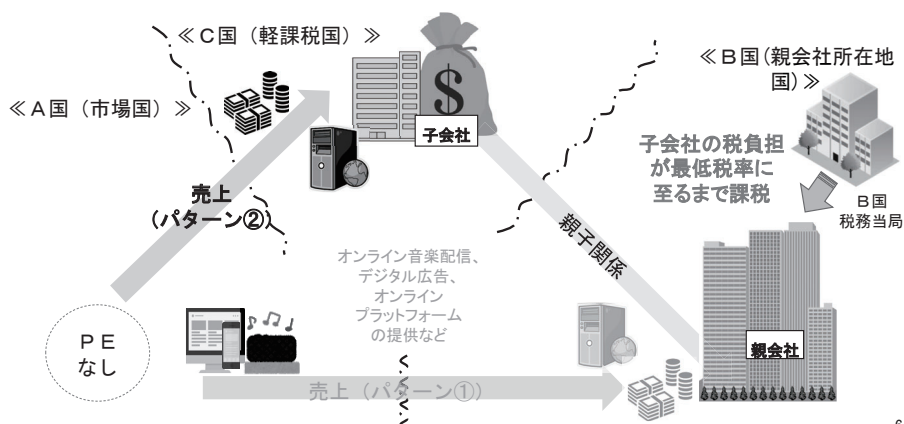
広い
可能性

5

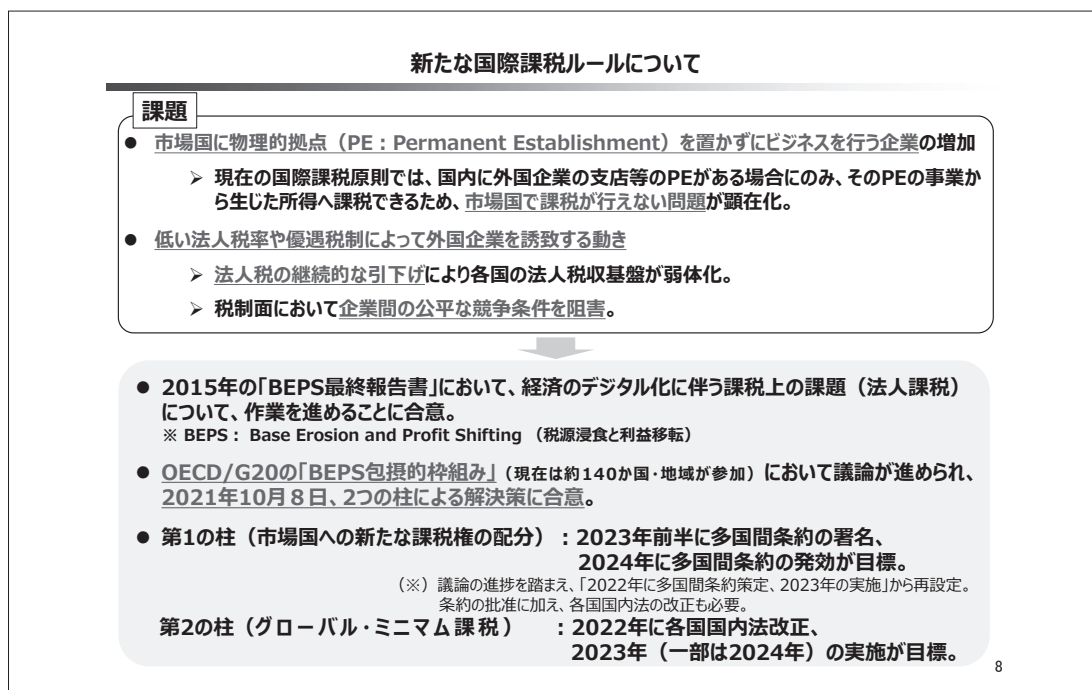
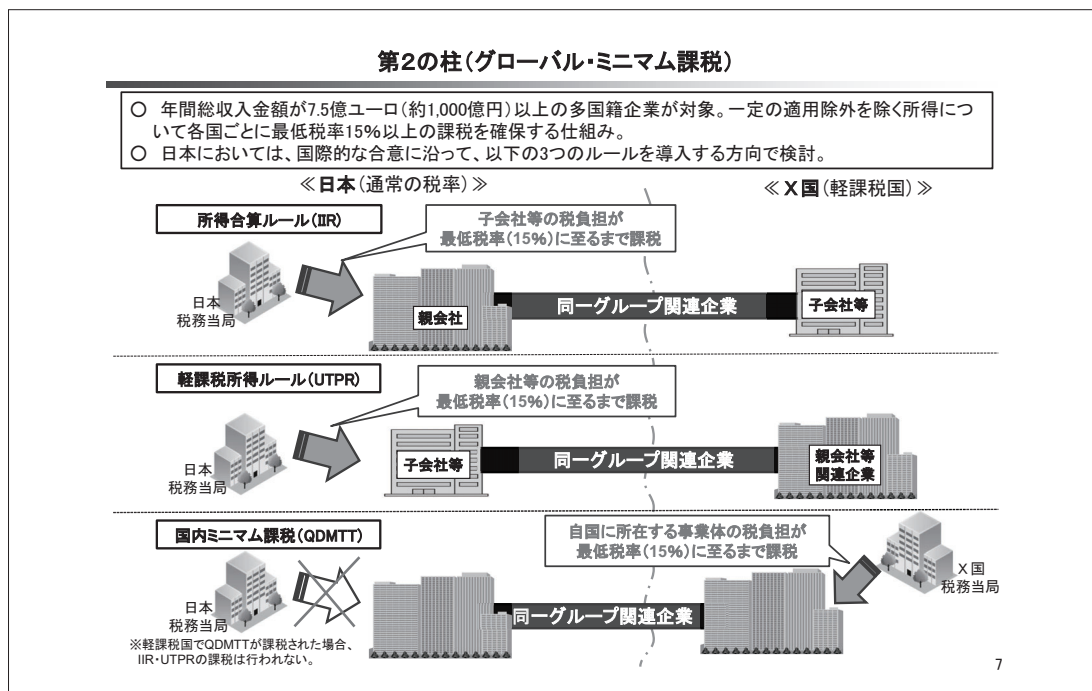
第2の柱(グローバル・ミニマム課税)の考え方

第2の柱

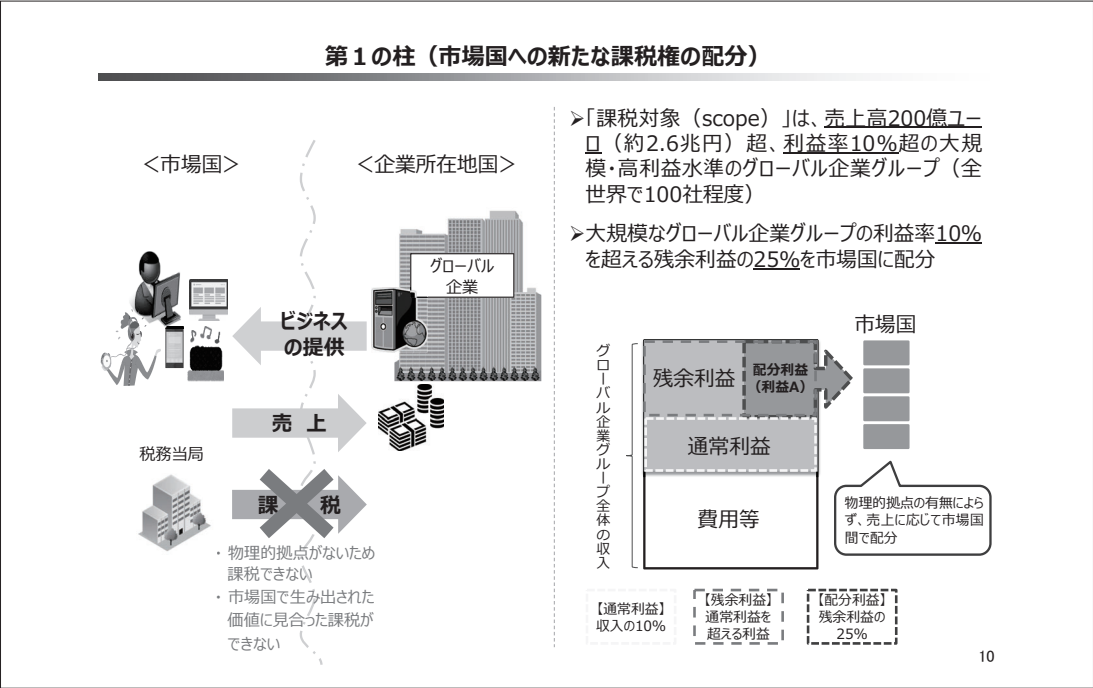
- 国際的に最低限の実効税率(15%)を定めた上で、それを下回る国(＝軽課税国)における最低税率での課税を確保。親会社所在地国が、親会社に対して、子会社の税負担が最低税率に至るまで課税(所得合算ルール)。



6

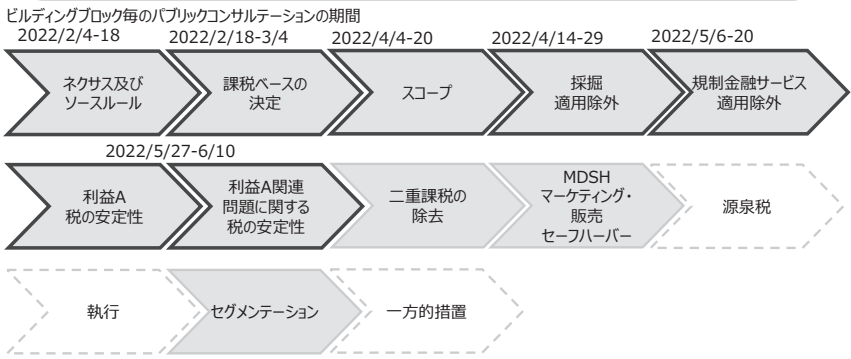


第1の柱



利益Aのパブリックコンサルテーションの状況

- 2022年2月より、ソースルール、課税ベース、スコープ等につき、順次、ビルディングブロック毎のパブリックコンサルテーションを実施してきた。
- 今般、利益A進捗報告書として利益Aに関するルールの全体像を公表し、利害関係者から意見を求めることとされ、2022年7月11日に進捗報告書が公表され、そのパブリックコンサルテーションが開始された（8月19日が意見提出期限）。
- なお、今般の進捗報告書には、執行（Administration）と税の安定性（Tax Certainty）に関する内容は含まれておらず、これらは、別途、10月のIF会合までに公表予定となっている。



11

利益A進捗報告書に含まれる利益Aに関するルール

- 利益Aに関するルールは7つの節と10の別表から構成され、その概要は以下の通り。

第1節：スコープ（第1条） 利益Aが大規模・高利益水準のグローバル企業グループ又は例外的な場合にグループの連結財務諸表で開示されているセグメントに適用されることを担保するための定量的な閾値により、利益Aの適用対象（インスコープ）となるグローバル企業グループ又はセグメントを決定	別表A：スコープのための補足規定 スコープについての補足的なルールを規定
第2節：課税（第2条） 市場国が新たな課税権を適用することを可能にする課税に関するルールを規定	別表B：適格採掘グループ（Qualifying Extractives Group）の収入及び利益の除外 採掘活動を行うグローバル企業グループの採掘活動に関連する収入及び利益の除外方法を規定
第3節：ネクサス及びソースルール（第3条、第4条） 定量的なネクサステスト（第3条）とソースルール（第4条）により、グローバル企業グループの残余利益の一部を利益Aとして課税できる市場国を特定	別表C：規制金融サービス（Regulated Financial Services）の収入及び利益の除外 規制金融サービスを行うグローバル企業グループの規制金融サービスに関連する収入及び利益の除外方法を規定
第4節：課税ベースの決定及び配分（第5条、第6条） 利益Aの配分式とMDSH（マーケティング・販売セーフハーバー）による調整とに基づき利益Aを各市場国に配分（第6条）する際の基礎となる、グローバル企業グループの損益に関する指標（第5条）を決定	別表D：対象セグメント グローバル企業グループ全体としてはスコープの閾値を満たさないものの、グループの連結財務諸表で開示されているセグメントがスコープの閾値を満たす例外的な場合における当該セグメントに対する利益Aに関するルールの適用を規定
第5節：利益Aに関する二重課税の除去（第7条から第11条まで） 二重課税の除去の義務を負う国と二重課税の除去が求められる額、二重課税の除去を受けることができるグローバル企業グループの事業体を特定	別表E：ソースルールの詳細 信頼できる指標又は配分キーに基づき、グローバル企業グループの収入の源泉地を特定するための詳細なルールを規定
第6節：執行 合理化された執行プロセスと税の安定性プロセスのルールが規定される見込み（これらの規定は別の報告書で公表される見込み）	別表F：資産の公正価値調整（Asset Fair Value Adjustment） 第5条（課税ベースの決定）の税金調整項目の1つである資産の公正価値調整を規定
第7節：定義 利益Aに関するルールに適用される定義を規定	別表G：取得持分簿価調整（Acquired Equity Basis Adjustment） 第5条（課税ベースの決定）の税金調整項目の1つである取得持分簿価調整を規定
	別表H：移転損失（Transferred Losses） 第5条（課税ベースの決定）の損失の繰越、制度の適用上の事業再編に伴う損失の取扱いを規定
	別表I：二重課税の除去の課税ベース 第7条から第11条までの二重課税の除去の適用上の個別の利益の指標を標準化された形で決定
	別表J：二重課税の除去 - 減価償却費及び給与に対する利益率（Return on Depreciation and Payroll） 第7条から第11条までの二重課税の除去の適用上の減価償却費と給与に対する利益率を決定

12

利益Aの適用プロセス

Step 1
適用対象企業の決定
(第1節)

利益Aの適用対象(インスコープ)となるグローバル企業かどうかを決定。
・利益Aの適用対象となるグローバル企業グループは、収入が200億ユーロ超、かつ、利益率が10%超のグループ(第1条第2項)。
・グローバル企業グループがこれらの閾値を満たさないが、グループの連結財務諸表において開示されているセグメントが単体でこれらの閾値を満たす場合は、当該セグメントが利益Aの適用対象となる(別表D)。
・採掘業及び規制金融サービス業に関連する収入や利益は除外される(別表B,C)。

Step 2
ネクサス及びソースルール
(第3節)

利益Aの下でグローバル企業グループの残余利益の一部を課税することができる市場国を決定。
・利益Aの配分対象となる市場国は、グローバル企業グループが100万ユーロ(GDP400億ユーロ未満の国は25万ユーロ)以上の収入を得ている国(第3条)。
・収入の源泉地となる市場国は、第4条及び別表Eに含まれるソースルールによって特定。

Step 3
課税ベースの決定
(第4節)

利益Aを各市場国に配分する際の基礎となるグローバル企業グループの損益の指標を決定。
・利益Aの課税ベースは、グローバル企業グループの連結財務諸表の最終損益が出発点(第5条第1項)。
・連結財務諸表の最終損益から利益Aの課税ベースとなる調整税引前利益の25%(利益A)を算出(又は税金所得)の加減算、受取配当の除外、政策上許容されない費用(賄賂等)の除外等の調整(book-to-tax adjustments)を実施(第5条第2項)。
・損失(別表Hに基づき計算された事業再編に伴う移転損失を含む)を繰越期間制限の範囲内で繰越し(第5条第3項)。

Step 4
利益Aの配分
(第4節)

利益Aを各市場国に配分。
・各市場国に配分される利益Aは、以下の配分式により決定(第6条第2項)。
・グローバル企業グループの収入の10%を超える調整税引前利益の25%(利益A)を算出
・利益Aをソースルールにより生じた収入の額に応じて、各市場国に配分
・利益Aの配分額は、市場国がグローバル企業グループの残余利益に既に課税権を有している場合、MDSH(マケティング・販売セーフハーバー)によって減額される(第6条第3項~第6項)。

Step 5
二重課税の除去
(第5節)

二重課税の除去を実施。
・市場国で利益Aが課税されることで、既存の法人税の下での課税との間で生じる二重課税は、第7条から第11条までに規定されるメカニズムによって除去される。
・二重課税の除去の義務を負う国と二重課税の除去が求められる額を特定するため、二重課税除去のルールが国別及び定量的に適用される。

Step 1 : 適用対象企業の決定①

● 利益Aの適用対象となるグローバル企業グループは、当期の収入が200億ユーロ超(収入テスト)、かつ、過去の利益率を加味した平均メカニズムによる利益率が10%超(利益率テスト)かに判定。

● なお、過去の利益率を加味する平均メカニズムは、「①初めて利益Aが適用される場合」や「②一度利益Aが適用されてから、2期連続で利益Aの適用対象外となった場合」にのみ適用。

➢ 「利益率テスト」では、以下のテストを全て満たす必要がある。

i. 当期テスト (the period test) ⇒ 当期の利益率が10%超

ii. 過去の直前2期のいずれにおいても利益Aの適用対象でなかった場合には、以下の平均メカニズムを適用

a. 過去期テスト (the prior period test) ⇒ 直前4期のうち2期以上の利益率が10%超

b. 平均テスト (the average test) ⇒ 当期+直前4期(計5期)の利益率の加重平均が10%超

「①初めて利益Aが適用される場合」の平均メカニズムの適用の考え方

(a)「過去期テスト」を満たさない例

	-4期	-3期	-2期	-1期	当期
収入	21bn€	21bn€	21bn€	25bn€	25bn€
利益率	9%	9%	9%	12.8%	14%

過去期テスト

直前4期のうち2期以上で利益率が10%を超えるか否か
超えない ⇒ 適用対象外

当期テスト

当期の収入が200億ユーロを超え、かつ、利益率も10%を超えるか否か

(b)「平均テスト」を満たさない例

	-4期	-3期	-2期	-1期	当期
収入	21bn€	21bn€	25bn€	25bn€	25bn€
利益率	8%	4%	11%	10.4%	10.8%

平均テスト

当期+直前4期の利益率の加重平均が10%を超えるか否か

$$= \frac{-4期 \sim 当期の収入 \times 利益率の合計}{-4期 \sim 当期の収入の合計}$$
$$= \frac{21 \times 8\% + \dots + 25 \times 10.8\%}{21 + \dots + 25}$$
$$= 9\% \Rightarrow \text{適用対象外}$$

14

— 79 —

Step 1 : 適用対象企業の決定②

➤「利益率テスト」では、以下のテストを全て満たす必要がある。

- i. 当期テスト (the period test) ⇒ 当期の利益率が10%超
- ii. 当期の直前2期のいずれにおいても利益Aの適用対象でなかった場合には、以下の平均メカニズムを適用
- a. 過去期テスト (the prior period test) ⇒ 直前4期のうち2期以上の利益率が10%超
- b. 平均テスト (the average test) ⇒ 当期+直前4期 (計5期) の利益率の加重平均が10%超

この部分を説明

「②一度利益Aが適用されてから、2期連続で利益Aの適用対象外となった場合」の平均メカニズムの適用の考え方

例1 : 平均メカニズムが再度適用される場合

	-4期	-3期	-2期	-1期	当期
収入	21bn€	22bn€	19bn€	25bn€	22bn€
利益率	11%	11%	4%	9%	11%
平均メカニズムの適用の有無	○	×	×	×	○
利益Aの適用の有無	適用	適用	非適用	非適用	非適用

当期の直前2期 (-1期, -2期) のいずれにおいても利益Aの適用対象でないため当期に平均メカニズムを再適用

利益率テストの判定結果
このケースでは、「当期テスト」と「過去期テスト」は満たすが、「平均テスト」を満たさないため、利益Aの適用対象外となる。

例2 : 平均メカニズムが再度適用されない場合 (上記例1と異なる箇所を下図で着色)

	-4期	-3期	-2期	-1期	当期
収入	21bn€	22bn€	19bn€	25bn€	22bn€
利益率	11%	11%	4%	12%	11%
平均メカニズムの適用の有無	○	×	×	×	×
利益Aの適用の有無	適用	適用	非適用	適用	適用

当期の直前2期 (-1期, 2期) のいずれかで利益Aの適用対象であるため平均メカニズムは不適用 (当期判定のみ)

利益率テストの判定結果
このケースでは、「当期テスト」を満たすため、利益Aの適用対象となる。

15

Step 2 : ネクサスルールの概要

- **ネクサスルール**とは、利益Aの配分対象となる市場国を特定するためのルール。
- 具体的には、グローバル企業グループが市場国から**100万ユーロ以上**の収入を得ている場合に、その市場国はネクサスを満たすこととされ、その市場国に対し、収入の額に応じて、利益Aが配分される。
- なお、**GDPが400億ユーロ未満の国**には、この閾値は**25万ユーロ**に設定される。
- グローバル企業グループがどの市場国から収入を得ているかは、ソースルールによって特定。

ネクサスルールの適用イメージ

グローバル企業グループ全体の収入 = R

	市場国	ソースルールで特定された収入	ネクサスを満たすか	利益Aの配分を受けられるか	利益Aの配分を受けられる割合
GDP 400億€以上の国と仮定	A国	€ 2 million	満たす	受けられる	$\frac{€ 2 \text{ million}}{R}$
	B国	€ 0.75 million	満たさない	受けられない	—
GDP 400億€未満の国と仮定	C国	€ 0.75 million	満たす	受けられる	$\frac{€ 0.75 \text{ million}}{R}$
	D国	€ 0.15 million	満たさない	受けられない	—

16

Step 2 : ソースルールの原則及び共通ルール

1. ソースルールの適用に当たっての原則

- グローバル企業グループは、全ての収入の源泉地を特定しなければならない。収入の源泉地は、**信頼できる方法**（①**信頼できる指標**又は②**配分キー**）によって特定（第4条第4項）。
- 源泉地は、原則、ソースルール毎に規定された①**信頼できる指標**によって特定。
例：最終製品の最終顧客への直接販売から生じる収入の場合は、「最終顧客への配達先住所」や「最終顧客に販売する小売店の場所」
- ただし、**グローバル企業グループが信頼できる指標を見つけれない場合は、各ソースルールで許容されている限りにおいて、②配分キー**を利用可能。
例：部品の販売から生じる収入の場合は、GDP比に基づき収入を各国に配分する「Component Allocation Key」

2. 収入の分類（Categorising Revenues）

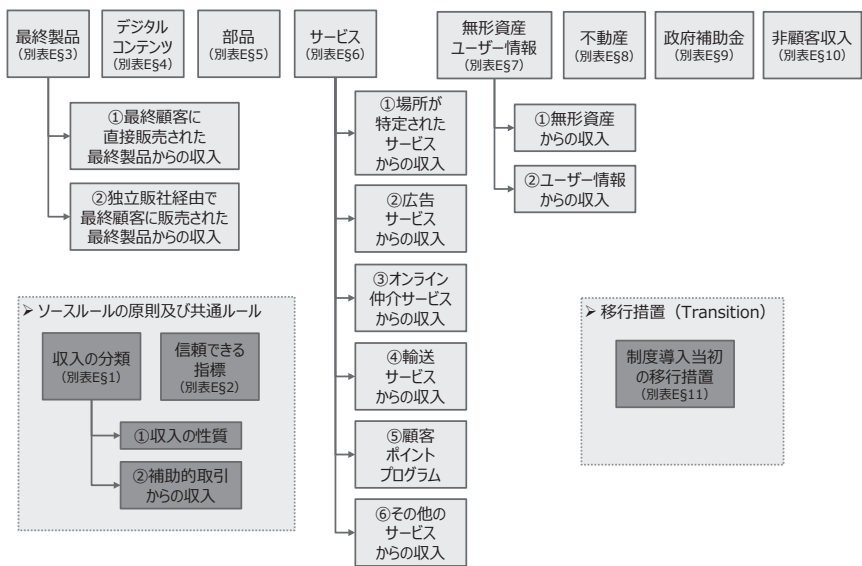
- 収入の源泉地は収入のカテゴリリーに従って特定。収入は、当該収入が生じた取引の通常の性質（ordinary character）又は支配的な性質（predominant character）により区分（別表E§1(A)パラ1）。複数のカテゴリリーに該当する収入は、**支配的な性質（predominant character）**で源泉地を決定（第4条第3項）。
- ソースルールのモデル法又は別表に規定されている収入のどのカテゴリリーにも当てはまらない収入は、最も類似した収入のカテゴリリーに従って源泉地を特定しなければならない（別表E§1(A)パラ3）。

3. 補助的取引からの収入（Revenues from Supplementary Transactions）

- 補助的取引からの収入（Revenues from Supplementary Transactions）は、当該取引が補助する収入に適用されるソースルールに従って源泉地を特定することができる（別表E§1(B)パラ1）。

17

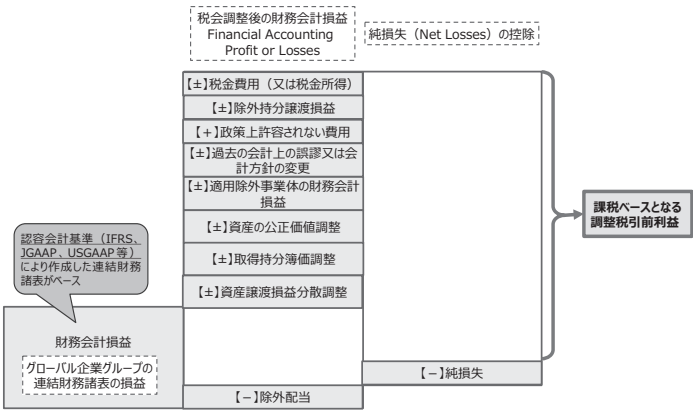
Step 2 : ソースルール全体像



18

Step 3 : 課税ベースの決定 - 調整税引前利益の概要

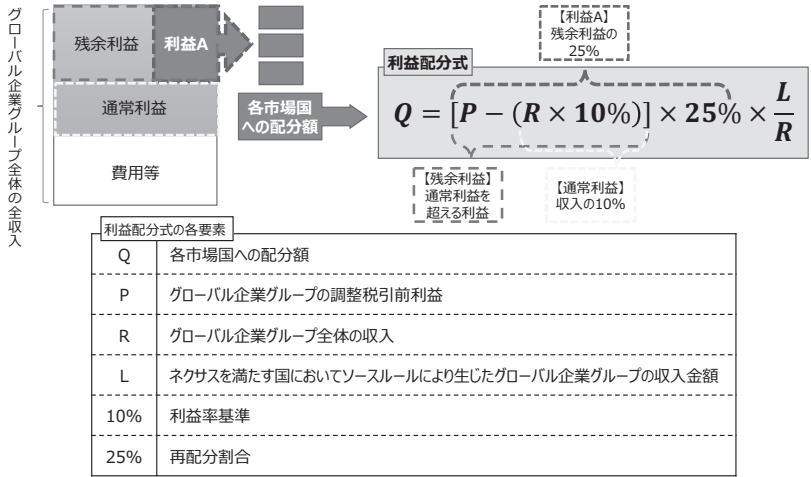
利益Aの課税ベースとなる調整税引前利益（Adjusted Profit Before Tax）は、グローバル企業グループの連結財務諸表の損益に対して税金調整（book-to-tax adjustments）及び純損失の控除を行った後の財務会計損益。



(※) 非支配持分（Non-controlling interest）に帰せられる損益を課税ベースから除外するか否かが継続検討事項となっている。

Step 4 : 利益Aの配分式

- グローバル企業グループの収入の10%を超える利益として定義される残余利益のうち25%を、ネクサスを満たす各市場国へ配分する際の金額は、下記の利益配分式によって算定される。
※最終的に配分される金額は、マーケティング・販売利益セーフハーバーにより、Qから減額される場合がある（次項参照）



Step 4 : 利益Aの配分 - MDSH（マーケティング・販売利益セーフハーバー）の仕組み

- MDSH（マーケティング・販売利益セーフハーバー）は、市場国がグループの残余利益に対して既に課税権を有する場合に、その市場国への利益Aの配分を減額するもの。
- 制度の一貫性の観点から、二重課税の除去と同様の国別かつ定量的なアプローチを採用（デミニスの導入については検討中）。
- 各市場国に配分される予定の利益（＝Q）からMDSH調整額（＝M）を減額した額が、最終的に各市場国に配分される利益となる。

$$\text{配分予定利益 (Q)} = (\text{調整税引前利益} - \text{グループ収入} \times 10\%) \times 25\% \times \frac{\text{各市場国の収入}}{\text{グループ収入}}$$

MDSH調整額 (M) = 「(EP-PEP)×Y%」と「Q」のいずれか小さい方

- ✓ **EP** (Elimination Profit) : 各事業体の会計上の利益から計算される国別の利益
- ✓ **PEP** (Portion of Elimination Profit) : EPのうち、通常利益に相当する利益
(※) PEPの計算方法は未決着であるが、通常の活動から得られる利益の水準を参照することが意図されている。したがって、EP-PEPは、残余利益に相当する。
- ✓ **Y** : EP-PEPのうち、MDSHに使用することのできる割合
(※) 利益Aが残余利益の一部であることを反映するものであるが、具体的な数値については未決着。

21

Step 5 : 二重課税の除去の仕組み - Identification

- 利益Aは既存の法人課税の対象となる利益を課税ベースとするため、利益Aに対する市場国による課税と法人所在地国による既存の法人課税との間には二重課税が生じる。この二重課税は、第7条から第11条までに規定されるメカニズムによって除去される。
- IdentificationとAllocationの2つのステップによって二重課税除去の義務を負う国を特定するとともに、二重課税除去の対象となる利益の金額を算定する（第8・9条）。
- 特定された国は、所得免除方式又は税額控除方式のいずれかによって二重課税を除去する（第10条）。
- 二重課税除去を受ける事業体を特定する方法は、追って議論（第11条）。

ステップ1 : Identification（デミニス利益ルール）

- 次のいずれかの基準を満たした国を、二重課税除去を行う候補国として特定する（＝利益が僅少である国を対象から除外）。

積算基準

利益が大きい国から積算して
グループ全体の利益の95%以上
を構成する国に含まれる

個別基準

積算基準を満たさないが
50百万ユーロ以上
の利益額を有する

22

Step 5：二重課税の除去の仕組み - Allocation

ステップ2：Allocation

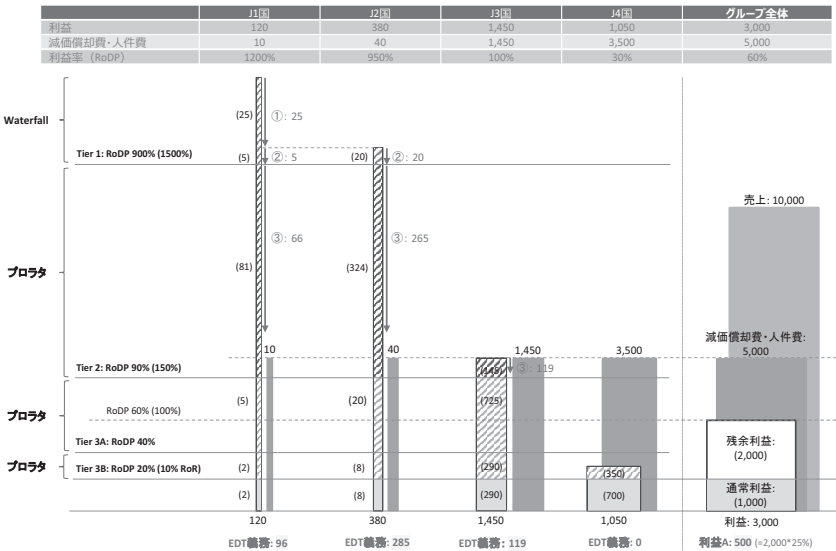
- ステップ1で特定された候補国を収益性に基づいて次の4つの階層（Tier）に分類し、上位のTierに属する国から順番に、利益Aに関する二重課税除去の義務を配分する（その結果、負担額のある国が二重課税除去を行う国として特定される）。

階層	対象	配分方法
Tier 1	● グループのRoDPの1,500%超（1.5倍超）の国別RoDP	Waterfall
Tier 2	● グループのRoDPの150%超（1.5倍超）の国別RoDP	プロラタ
Tier 3A	● グループの除去閾値RoDP超の国別RoDP（40%超である場合に限り）	プロラタ
Tier 3B	● グループの除去閾値RoDP超の国別RoDP（40%以下である場合に限り）	プロラタ

- **「RoDP（Return on Depreciation and Payroll）」**：利益を減価償却費と人件費の合計額で除したものであり、収益性の指標。「1,500%」「150%」はグループレベルで算定されるRoDPとの相対値である一方、「40%」は絶対値としてのRoDP。また、「グループの除去閾値RoDP」は、グループの売上利益率10%に相当する利益（通常利益）を減価償却費・人件費の合計額で除したRoDPの水準であり、二重課税除去の下限となる。
- **「Waterfall」**：同じTier内でRoDPの高い国から優先的に負担額を配分する方法。具体的には、最もRoDPの高い国の利益のうち、2番目に高い国の利益率を上回る部分に負担額を配分し、次に、1・2番目にRoDPの高い国の利益のうち、3番目に高い国の利益率を上回る部分に負担額を配分する（以下、繰り返し）。
- **「プロラタ」**：各国の各Tierの利益の金額に応じて負担額を配分する方法。例えば、Tier 2であれば、1,500%～150%の領域にある各国の利益の額に応じて負担額を比例配分する。

23

Step 5：二重課税の除去の仕組み - Allocation（適用イメージ）



24

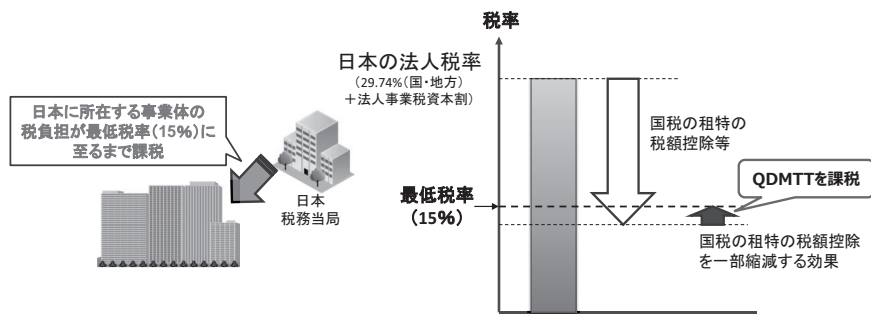
利益Aに関するスケジュール

スケジュール	
2022年 7月11日	➤利益A進捗報告書の公表、パブリックコンサルテーション開始
8月19日	➤利益A進捗報告書のパブリックコンサルテーション意見提出期限
9月12日	➤利益A進捗報告書のパブリックコンサルテーション会合
10月	➤IF会合、執行及び税の安定性に関するルールを公表予定
2023年 前半	➤多国間条約署名式
2024年	➤多国間条約発効

第2の柱

国内ミニマム課税(QDMTT)のイメージ

- **国内ミニマム課税(QDMTT: Qualified Domestic Minimum Top-up Tax)**は、自国に所在する事業体全体の実効税率が15%未満の場合に、他国において上乗せ課税されるのを防ぐため、各国が導入できる制度。
- 日本においては、国税の租税特別措置の税額控除の適用等により各企業グループの実効税率が15%を下回った場合に、QDMTTにより実効税率を15%まで引き戻す効果がある。

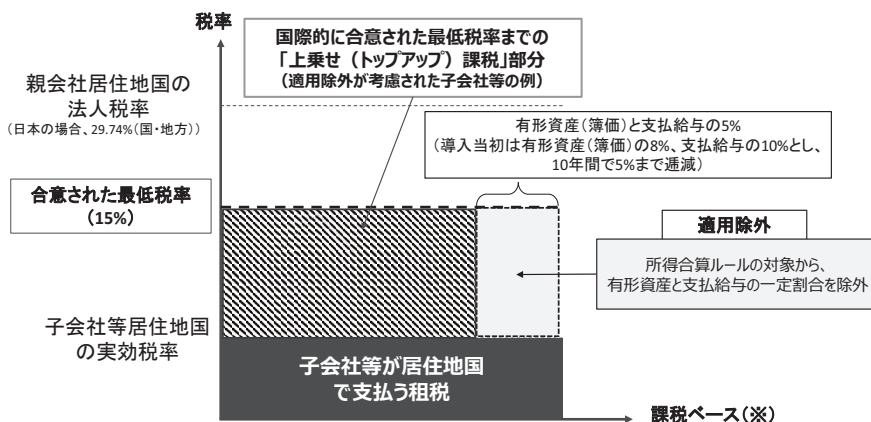


※ QDMTTの税額の計算においては、課税ベースとなる所得から、有形資産(簿価)と支払給与のそれぞれ5%に相当する額が控除される。(適用除外)

27

第2の柱(所得合算ルール)のイメージ

軽課税国に所在する子会社等の税負担が国際的に合意された最低税率(15%)に至るまで、親会社の所在する国において課税を行う制度



(※) 所得合算ルールの課税ベースは、調整された財務諸表の税引前利益を使用

28

GloBE (Global Anti-Base Erosion)ルール(グローバル・ミニマム課税)の概要

GloBEルールのポイント

- ・グローバル企業グループが各国・地域において稼得する一定の所得に対し、最低税率まで課税するルール。
- ・国・地域別の実効税率(ETR)を計算し、これが最低税率(15%)に満たない国・地域における対象所得に対する租税負担(ETRを参照)が15%に達するまで課税を行う(「トップアップ課税」)。

GloBEルール適用プロセス

Step1:適用対象となるグローバル企業グループ及び構成事業体(Constituent Entity)の特定

グローバル企業グループがGloBEルールの適用対象かを判定し、グループを構成する事業体(構成事業体)とその所在地国を特定。

Step2:GloBE所得・損失(GloBE Income or Loss)の決定

財務諸表上の純損益からスタートし、一定の調整等を通じて各構成事業体のGloBE所得・損失を決定。

Step3:調整後対象租税(Adjusted Covered Taxes)の決定

財務諸表上の対象租税(Covered Taxes)を特定し、一定の調整等を通じて各構成事業体の調整後対象租税を決定。

Step4:実効税率(ETR)及びトップアップ税額(Top up Tax)の計算

国・地域別のETRを計算し、最低税率(15%)を下回る国・地域について、各構成事業体のトップアップ税額を計算。

Step5:所得合算ルール(IIR)と経課税所得ルール(UTPR)の適用

Step4のトップアップ税額の割当てを受けた国・地域において、IIR/UTPRIによって課税。

29

GloBEルール適用プロセス①

Step 1:適用対象となるグローバル企業グループ及び構成事業体(Constituent Entity)の特定

Step1-1:GloBEルールの適用対象となるグローバル企業グループの特定

- ・連結ベースで7.5億ユーロ(約1,000億円)の年間総収入の有無を基準に判定(収入閾値)。直前4会計年度のうち2会計年度以上で当該収入閾値を満たすグローバル企業グループがGloBEルールの対象となる。

Step1-2:グローバル企業グループを構成する構成事業体の特定

- ・グローバル企業グループは、持分や支配関係等によって結合した複数の国・地域に所在する構成事業体によって構成される。
- ・構成事業体(IIR/UTPRIの適用対象)には、連結財務諸表上の連結対象とされる事業体(法人のほか、別個の財務諸表を備えるパートナーシップ等が該当)とそのPEが含まれる。PEは、本店(Main Entity)及び他のPEとは別個の独立した構成事業体として取り扱われる。

Step1-3:除外事業体(Excluded Entity)の取り扱い

- ・除外事業体は構成事業体に含まれない(ただし、上記の収入閾値の判定においては除外事業体の収入金額を含める。)
- ・具体的には、政府事業体、国際機関、NPO、年金基金、及び最終親事業体である投資ファンド及び不動産投資ビークルに加え、これらの事業体に支配されており、かつ、これらのために資産の保有や投資活動等を行う事業体が該当する。

Step1-4:各構成事業体の所在地の特定

- ・原則として、課税上の居住地国がその構成事業体のGloBEルール上の所在地とされるが、課税上の居住地を観念できないような場合等には、設立地が所在地とされる。(ただし、PEや「フロースルー事業体(Flow-through Entity※)」については特別ルールあり。)

※ フロースルー事業体とは、「課税上透明体(Tax Transparent Entity)」と「リバースハイブリッド事業体(Reverse Hybrid Entity)」の総称。

30

GloBEルール適用プロセス②

Step 2 : GloBE所得・損失(GloBE Income or Loss)の決定

Step2-1: 財務会計純損益(Financial Accounting Net Income or Loss)の決定

- 各構成事業体のGloBE所得・損失の計算は、最終親事業体の連結財務諸表作成のために準備される、グループ内取引相殺前の個社の財務諸表上の純損益(財務会計純損益: Financial Accounting Net Income or Loss)をスタート地点として行われる。
- 個社の財務諸表は、原則として、連結財務諸表で使用されている、IFRSのほか主要国・地域で一般に受け入れられている会計基準(許容財務会計基準(Acceptable Financial Accounting Standards)、J-GAAPを含む)に基づいて作成されている必要。

※ 事業体の純損益は、①PEと本店、及び②フロースルー事業体とそのオーナー等間で、一定のルールに従って配分する。また、全世界所得課税方式の下、PEで生じた損失が本店の課税所得計算において考慮される場合には、PEで生じたGloBE損失は本店のGloBE所得・損失の計算において費用として取り扱う。

Step2-2: 財務会計純損益の調整

- 各構成事業体の財務会計純損益に対して、主に税務・会計間の差異調整を目的として、以下の各項目を始めとした調整を加える。

【調整項目の具体例】

- | | | |
|----------|---|-------------------------|
| ✓ 税金費用純額 | ✓ 再評価法によって含められる損益 | ✓ 政策上の否認費用 |
| ✓ 除外配当 | ✓ 「GloBE組織再編成(GloBE Reorganization)」に関連した資産・負債の処分損益 | ✓ 過年度の誤謬と会計原則の変更に起因する損益 |
| ✓ 除外資本損益 | ✓ 非対称外国為替差損益 | ✓ 発生年金費用 |

Step2-3: 国際海運所得(International Shipping Income)の除外

- OECDモデル租税条約における国際海運輸に係る規定(同8条)を踏まえて、一定の国際海運事業から生じる所得(国際海運所得及び適格付随的国際海運所得(Qualified Ancillary International Shipping Income))を除外。

31

GloBEルール適用プロセス③

Step 3 : 調整後対象租税(Adjusted Covered Taxes)の決定

Step3-1: 対象租税(Covered Taxes)の特定

- 財務諸表上の当期税金費用に計上された対象租税(主に所得に対する租税が該当)の金額をベースに、以下の調整を加える。
 - ✓ 所定の調整項目による加算・減算(例: 費用計上されている対象租税の加算、GloBE所得・損失から除外される所得に対応する対象租税の減算)
 - ✓ 一時差異調整のための「繰延税金調整総額(Total Deferred Tax Adjustment Amount)」の加算・減算(Step3-2参照)
 - ✓ 課税対象となり、かつGloBE所得・損失計算に含まれた金額に関する資本又はその他包括利益(OCI)に記録された税額の加算・減算

Step3-2: 一時差異及び税法上の欠損金に関する調整

- 税効果会計をベースとした繰延税金調整総額を対象租税に加算・減算することによる調整(Step3-1参照)。
- GloBEルールの政策上の観点から、繰延税金資産(DTA)及び繰延税金負債(DTL)について、GloBE上で認識される額を(名目税率ではなく)15%へ制限するとともに、認識された繰延税金負債で5年以内に租税の支払がない部分は、関連する過年度の対象租税の減少と取り扱う。
- 上記の繰延税金調整総額に代えて、GloBE純損失に係る繰延税金資産のみを考慮する簡素な一時差異調整ルールの選択も可能。

Step3-3: 対象租税の他の構成事業体への配分

- 本店所在地におけるPE所得に係る租税、配当の分配に対する源泉税、CFC租税、透明体税制による租税など、所得の発生している国・地域と異なる場所でも課税が行われている場合には、当該所得発生国・地域の構成事業体にその租税を配分する(ブッシュダウ)。

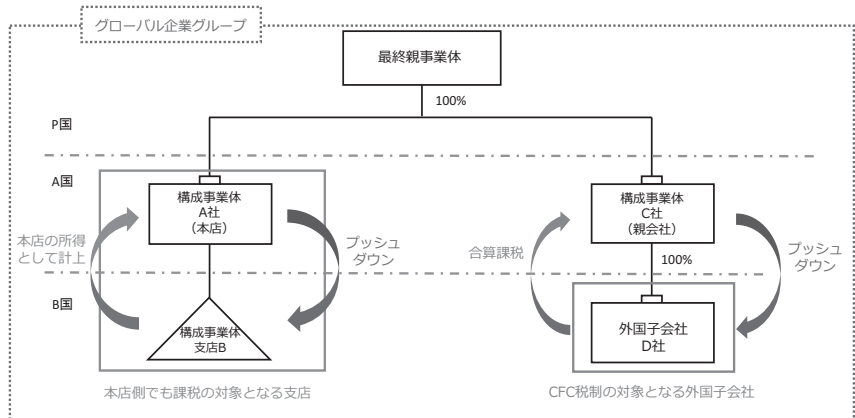
Step3-4: 申告後調整への対応

- 税務調査や修正申告等によって生じる過去年度に係る国内法上の租税債務の修正に対応するための特別ルール。
 - ✓ 影響の重大な(国・地域別で年間100万ユーロ以上)租税債務の減少が生じた場合、関連する過去年度のETR及びトップアップ税額の再計算を求める。また、これにより生じた税額は、進行年度における「追加当期トップアップ税額」として取り扱う(Step5-1参照)。
 - ✓ 逆に、租税債務が増加した場合、進行年度の対象租税の調整として取り扱う。
 - ✓ 影響の軽微な(国・地域別で年間100万ユーロ未満)租税債務の減少が生じた場合、上記の2つのルールのいずれかを選択可能。

32

STEP3-3: 対象租税の他の構成事業体への配分

- PE（支店等）の稼得した所得は本店側の所得として課税されているため、PEに帰属すべき所得に対応する部分の税額は、当該PEの対象租税として計上する。
 - CFC税制の適用により親会社に合算して課された税額のうち、合算された外国子会社の所得に対応する部分の税額は、当該外国子会社を対象租税として計上する。
- (注) 外国子会社に配分される受動的所得（GloBEルール上で定義）に係る対象租税の額は、当該受動的所得の額にトップアップ税率を乗じた額に制限され、超過した部分の金額は、親会社を対象租税に含まれる。



33

GloBEルール適用プロセス④

Step 4 : 実効税率(ETR)及びトップアップ税額(Top up Tax)の計算

Step4-1: 経課税国・地域の実効税率及びトップアップ税額の計算

- 国・地域別ETRは、一国・地域の全構成事業体の調整後対象租税をGloBE純所得(Net GloBE Income)で割ることで計算。
- ETRが最低税率(15%)未満の場合、当該国・地域のトップアップ税率に対象所得を乗じてトップアップ税額(調整前)を算出。
- これに「追加当期トップアップ税額(Additional Current Top-up Tax)」を加算、所定の条件を満たした国内ミニマム課税(「適格国内ミニマムトップアップ税(Qualified Domestic Minimum Top-up Tax)」)による税額を減額し、当該国・地域の最終的なトップアップ税額を算出。

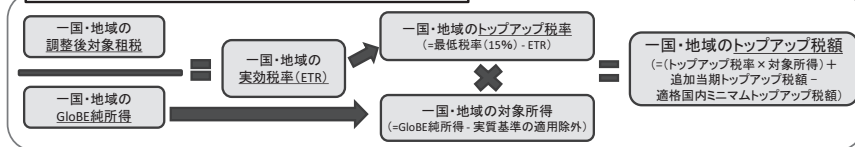
Step4-2: 経課税構成事業体へのトップアップ税額の配分

- Step4-1で計算されたトップアップ税額を、その国・地域に所在する構成事業体(経課税構成事業体)に対して、その有するGloBE所得の割合に応じて配分。(その後、Step5の課税規定により、経課税構成事業体の親事業体等において課税)

Step4-3: デミニマスの除外とセーフハーバー(“GloBE Safe Harbours”)

- デミニマスの除外: a) 3か年平均GloBE収入(Average GloBE Revenue)が1,000万ユーロ未満、b) 3か年平均GloBE所得・損失(Average GloBE Income or Loss)が100万ユーロ未満の両者を満たす場合、当該国・地域のETR計算を不要とする。
- セーフハーバー: ETRが15%を超える可能性が高い国・地域に関するETR計算を不要とするなどの簡素化措置を、「実施枠組み(GloBE Implementation Framework)」において検討・開発予定。

国・地域別ETR及びトップアップ税額の計算プロセス



34

GloBEルール適用プロセス⑤

Step 5: 所得合算ルール(IIR)と軽減税所得ルール(UTPR)の適用

Step5-1:IIRに基づくトップアップ税額の支払義務が生じる親事業体の特定

- ・トップ・ダウン・アプローチ(原則): 最終親事業体(Ultimate Parent Entity)が、全ての軽減税構成事業体のトップアップ税額に関してIIRを適用する一義的な義務を負う。最終親事業体がIIRの適用を求められない場合、下位の親事業体(中間親事業体(Intermediate Parent Entity))においてIIRが適用される。
- ・スプリット・オーナーシップ・ルール(例外): グループ外少数株主に20%超の持分を保有されている事業体(部分的被保有親事業体(Partially Owned Parent Entity))がIIR導入国に存在する場合、当該事業体にIIRが優先適用される。

Step5-2:IIRに基づいて親事業体で支払われるトップアップ税額の計算

- ・Step4-2で計算された軽減税構成事業体のトップアップ税額に親事業体の持分をベースとして算出される割合を乗じて算出される金額が、支払うべきトップアップ税額として当該親事業体に帰属。
- ・相殺メカニズム: 同一の軽減税構成事業体に関して、同一の資本構造内の複数の親事業体においてIIRが適用される場合、上位の親事業体に帰属するトップアップ税額を、下位の親事業体に帰属するトップアップ税額分、減額させる。

Step5-3:UTPRの機能と基本的なメカニズム

- ・最終親事業体がIIRを適用することが求められないケース等、軽減税国・地域で生じたトップアップ税額の全部あるいは一部がIIRの対象とされていない場合、IIRの対象とされていない部分がUTPRの対象となる(UTPRがIIRのバックストップとして機能)。
- ・最終親事業体の所在地が軽減税国・地域である場合、当該国・地域の軽減税所得から生じたトップアップ税額に関してUTPRを適用可能。
- ・所定の条件を満たす、海外展開の初期段階にあるとみなされるグローバル企業グループには、当初5年間UTPRは適用されない。

Step5-4:UTPRによる配分・調整のメカニズム

- ・Step5-3で特定されたUTPR対象のトップアップ税額は、適格UTPR導入国・地域(UTPR Jurisdiction)に対して以下の算式によって配分される。

$$50\% \times \frac{\text{当該UTPR導入国・地域の全ての構成事業体の被雇用者数}}{\text{全適格UTPR導入国・地域の全ての構成事業体の被雇用者数}} + 50\% \times \frac{\text{当該適格UTPR導入国・地域の全ての構成事業体の有形資産の帳簿価額}}{\text{全適格UTPR導入国・地域の全ての構成事業体の有形資産の帳簿価額}}$$

- ・配分されたUTPRトップアップ税額は、配分先の国・地域において損金算入の否認あるいは同等の調整(所得・税額加算等)を通じて課税。

35

諸外国における第2の柱(GloBEルール)の実施に向けた取り組み状況 (2022年9月時点)



- ・デジタル課税の第2の柱(GloBEルール)に関し、2021年10月、OECD/G20「BEPS包括的枠組み」において、2022年の各国国内法導入と2023年(軽減税所得ルール(UTPR)は2024年)の実施目標について合意。
- ・2021年12月には各国法制化の基礎となるモデルルール、本年3月には当該モデルルールのコメントに合意・公表。

第2の柱導入に関するEU指令



EU

- ・2021年12月22日、本年前半までの全会一致での承認を目指し、欧州委員会がEU指令草案を提案。
- ・本指令案では、「BEPS包括的枠組み」で合意されたモデルルールに沿った措置に加え、①同一国内のみで操業する企業グループ等に対しても所得合算ルール(IIR)の適用を求めるとともに、②各国において国内ミニマムトップアップ課税(DMTT)の導入を可能とすることを提案。EU指令採択後に、各国において法制化が必要。
- ・本年3月及び4月のEU経済財務大臣理事会(ECOFIN)において議論されたがポーランドが合意せず。6月17日のECOFINで再度議論され、ポーランドは賛成したものの、ハンガリーが反対に回り、採択に至っていない。10月のECOFINでの合意を目指している。導入時期は、2023年12月31日を想定。



米国

GILTI税制等の改正に向けた動き

- ・トランプ政権下の税制改革(2017年)の一環として、GILTI(Global Intangible Low-Taxed Income)税制を導入。米国法人が支配する外国子会社の全世界での税負担率が一定の水準に達するまで、米国親会社において課税する制度。現時点のGILTI税率は10.5%。
- ・2021年3月、バイデン政権の公約である「Build Back Better(BBB)」において、GILTI税制の改正等を提案(GILTI税率の21%への引上げ、子会社税負担率の全世界プレニングから国別プレニングへの移行等)。
- ・GILTI税率を15%とする妥協案を含むBBB法案は2021年11月に下院通過したものの、上院審議は2022年に持ち越し。
- ・本年8月、BBB法案の名称を変更し規模を縮小した「2022年インフレ抑制法」が成立するも、GILTI税制の改正は含まれず。



英国

IIRに関する法案の公表

- ・本年1月11日、英国財務省が英国での第2の柱導入に関するパブリック文書を公開(メット: 4月4日)。本文書では、本年夏に法案を提出後、2022年-23年財政法におけるIIRの法制化と、IIRは2023年4月1日、UTPR及びDMTTは最速で翌年4月1日の施行開始を提案。しかし、パブリックにおける他国に先駆けた施行に対する懸念を受け、6月、IIRの施行を2023年末まで延期することを公表。
- ・本年7月20日、第2の柱のIIRに対応する「Multinational Top-up Tax」に関する法案を公表。2023年12月31日以後に開始する会計年度から適用される。

36

新たな国際課税制度に係る今後の検討スケジュール

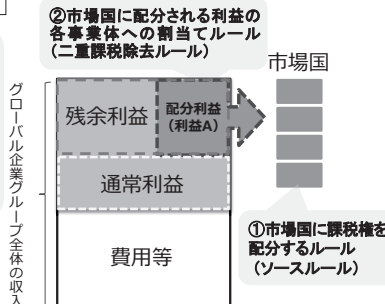
第1の柱(市場国への新たな課税権の配分)

国際的に議論中の主な課題:

- ① 市場国に課税権を配分するルール(ソースルール)
- ② 市場国に配分される利益の各事業体への割当てルール(二重課税除去ルール)
- ③ 多国間条約の発効要件
- ④ 紛争防止解決ルール

実施に向けた目標を以下の通り再設定。

- ✓ 多国間条約の署名式 2023年前半(←2022年半ば)
- ✓ 多国間条約の発効 2024年中(←2023年中)



第2の柱(グローバル・ミニマム課税)

2021年12月	モデルルールの策定・公表(実施済)
本年中	実施枠組み(執行面のルール等)の策定

- ✓ モデルルールでは、自国に所在する事業体全体の実効税率が15%未満の場合に、他国において上乗せ課税されるのを防ぐための制度(国内ミニマム課税)が導入可能とされており、各国において導入を検討中。

国際的に議論中の主な課題: 対象企業の事務負担を軽減するための措置(簡素化措置)・情報申告制度
※実施枠組みにおいて決定予定。

37

令和4年度与党税制改正大綱(抜粋:国際課税制度の見直し)(抄)

第一 令和4年度税制改正の基本的考え方

3. 国際課税制度の見直し

経済のグローバル化が進捗し、デジタル技術が経済活動の隅々まで浸透する中、モノを中心とした時代に形成された国際課税原則(「恒久的施設(P E: Permanent Establishment)なければ課税なし」等)が適切に機能せず、市場国で公平な課税を行えないといった問題が顕在化している。

また、過度な法人税の引下げ競争により各国の法人税収基盤が弱体化するとともに、企業間の公平な競争条件が阻害されるといった状況が生じている。

こうした国際課税上の課題への対応は喫緊の課題であるとの認識のもと、本年10月、OECD/G20「B E P S(注)包摂的枠組み」において、国際的な合意がまとめられた。本国際合意は、税制の不確実性をもたらす一国主義的な課税措置の拡散を防止する観点から、100年来続いてきた国際課税原則を見直し、市場国に新たな課税権を配分するものである。加えて、グローバル・ミニマム課税の導入は、法人税の引下げ競争に歯止めをかけるとともに、わが国企業の国際競争力の維持及び向上にもつながるものである。わが国は、B E P Sプロジェクトの立ち上げ時から、国際課税改革に関する議論を一貫して主導してきたところであり、本国際合意を強く歓迎する。

(注) Base Erosion and Profit Shifting: 税源浸食と利益移転

今後、本国際合意の実施に向け、多国間条約の策定・批准や、国内法の改正が必要となる。制度の詳細化に向けた国際的な議論に引き続き積極的に貢献するとともに、国際合意に則った法制度の整備を進める。その際、わが国企業等への過度な負担とならないように既存制度との関係などにも配慮しつつ、国・地方の法人課税制度を念頭に置いて検討する。

国際的な租税回避や脱税への対応については、引き続き、国際的な議論や租税回避の態様等を踏まえ必要な見直しを迅速に行っていく。また、コロナ後において見込まれる国境を越えたビジネスや人の往来の再拡大を踏まえ、非居住者の給与課税のあり方について、今後検討を行っていく。あわせて、国際課税制度が大きな変革を迎える中、国内法制・租税条約の整備及び着実な執行など適時に十全な対応ができるよう、国税当局の体制強化を行うものとする。

38

外国子会社合算税制の仕組み

- 外国子会社等の実質的活動のない事業から得られる所得に相当する金額について、内国法人等の所得に合算して課税。
- ただし、事務負担に配慮し、外国子会社等の租税負担割合が一定以上の場合には、本税制の適用を免除。

