

4 法人税

9-45 アメリカ・イギリス・ドイツにおける法人税改革の経験（平成9年9月19日税制調査会） アメリカ・イギリス・ドイツにおける法人税改革の経験

(未定稿)

	アメリカ〔連邦税〕 (1986年)	イギリス (1984年)	ドイツ (1994年)
特別措置の 合理化	① 投資税額控除の廃止 ② 加速償却制度（ACRS）の 縮減、合理化 ③ 貸倒引当金の原則廃止	① 在庫評価の特例措置の廃止 ② 機械・設備等についての 100%初年度償却、産業用建 物についての75%初年度償却 の段階的廃止	① 事業用建物についての特別 償却の廃止 ② 減価償却表の改正 …事業用自動車の耐用年数 の延長等 (注) 減価償却表の耐用年数 は法的拘束力を持たない が、現実には尊重される ため、増収が見込まれる。
基本税率	46% → 34% (注) 1993年度以降、基本税率 は35%となっている。	52% → 45%(84年度) → 40%(85年度) → 35%(86年度以降) (注) 1997年7月に成立した補 正予算により、基本税率は 31%となっている。	留保分：50% → 45% 配当分：36% → 30% (注) 1995年度以降、税額の 7.5%の付加税が課されてい る。
改正の理由	○ 税制をより公正・簡素なも のとし、資源の効率的な配分 に資することにより、経済成 長を促進 ○ <u>優遇措置の利用度の違いに よる企業間の税負担格差、及 び租税上の誘因による企業決 定の歪みの是正</u> ○ 投資促進 を目的として、優遇措置の廃止 による課税ベースの拡大と税率 の引下げ	○ 「個人、企業の活力尊重」 ○ 「簡素かつ効率的な財政」 といったサッチャー政権の考え 方に基づき、 <u>租税上の誘因によ り企業投資が歪められること等 を是正するため、時代に適合し なくなった租税特別措置の廃止 を行うとともに、税率の引下げ により企業コストの低減、企業 収益の向上を実現</u>	○ ドイツ企業の競争力確保 ○ 投資の促進、雇用の確保 ○ 旧東独地域の復興 のため、EC域内統合実施 (1993)を踏まえ、 <u>課税ベース を拡大するとともに、先進國中 で最も高い水準にあるドイツの 法人税率を引き下げ</u>
改正に伴う 法人税等の 増減収	・税率の引下げ △67億ドル ・課税ベース拡大 +385億ドル	・税率の引下げ △15億ポンド ・課税ベース拡大 +13億ポンド	・税率の引下げ △40億マルク ・課税ベース拡大 +47億マルク

(出所) 税制調査会関係資料集。

9-46 「法人課税小委員会報告」要旨（抄） （平成8年11月税制調査会）

「法人課税小委員会報告」要旨（抄）

I 基本的考え方

法人課税については、我が国産業の国際競争力が維持され、企業活力が十分発揮できるよう、産業間・企業間で中立的で経済活動に対する歪みをできる限り少なくするような方向で、本格的な見直しを行う必要がある。

また、我が国の法人税法は、昭和40年に全般的な整備がなされて以来、大幅な見直しが行われていないが、近年の社会経済情勢等も踏まえ、課税ベースの適正化の観点から全般的な点検を行う必要がある。

本小委員会では、「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」という方向に沿って、課税ベースの問題を中心に法人課税のあり方を検討した。

- 法人課税の税体系における位置付けは、厳しい財政事情や、国民がどのような公共サービスの水準や税体系のあり方を選択するかを踏まえて、中長期的な視点から決定されるものである。これは、本小委員会の検討範囲を超えている。
- 今後、法人課税にどのような負担が求められるにせよ、公正・中立で透明な税制とする観点から、できるだけ早期に、課税ベースの適正化を図る必要がある。

一 法人課税のあり方

（法人課税の概況及び性格）

- 法人課税は、国税、地方税ともに、我が国財政において重要な地位を占めている。
- 法人課税のあり方を考える際には、多種多様な性格を有する「法人」を一律に課税対象とする税であることに留意する必要がある。

- 中長期的に法人税の「負担」を誰がどの程度負うのかについて一義的に想定することはできず、一般的には法人（あるいはその株主）のみが法人税を「負担」と考えるのは適当ではない。

（税負担に関する論点）

- 我が国の法人課税が国際的にみて重く、産業の国際競争力や「空洞化」に影響していることから、法人課税を軽減すべきではないかとの問題提起がなされている。
- 「税負担」について国際比較を行う場合には、「税率」と「課税ベース」の双方について検討する必要があるが、後者については定量的な比較は容易ではなく、法人課税の「税負担」の高低は、容易には判断できない。
- 税制の差異も、企業が海外展開の際に考慮する要因の一つであろうが、はるかに重要なのは、為替相場の動向、賃金や土地の賃借料等の水準の格差、進出先の市場の状況（商品需要、労働力の質等）などである。
なお、企業の海外展開は、長期的にみれば、我が国と海外との水平分業を進め、全体の経済規模の拡大も期待できる。
- 法人課税の軽減を検討するとした場合、我が国の厳しい財政事情を考慮すれば、減税財源を公債発行で賄うことは適当でない。また、他税目の増税で財源を賄う場合には、税体系のあり方について、国民の合意を得て決定していく必要があろう。
- 将来においては、実質的な税負担軽減の可能性を議論し得るとしても、現時点において、その実質的な税負担の軽減を行う環境にはない。

（税率に関する論点）

- 我が国では、昭和63年の税制改革で、法人課税の表面税率（調整後）を5割を下回る水準まで引き下げたため、法人税率を37.5%とした。我が国の法人課税の表面税率（調整後）が他国と比べて相対的に高いことは否めず、狭い課税ベースの下で相対

的に高い税率を課す場合には、一般に、所得が相対的に多く生産性の高い企業に税負担が集中することになりかねない。

現在の厳しい財政状況の下で、税収中立を前提として、課税ベースを点検した結果、その拡大の余地があるならば、法人税の基本税率を引き下げ、他の主要先進諸国並みに近付けることが望ましい。

また、地方の法人課税についても、税収中立を前提として、同様の見地から、税率の引下げが望ましい。

- 中小法人、公益法人等・協同組合等の軽減税率については、基本税率との格差が大きいこと等を考慮し、両者の格差を縮小する方向で検討することが適当である。法人事業税の軽減税率等についても、同様の方向で検討する余地がある。

二 国際課税のあり方

- 近年の経済の国際化に伴う課税ベースの可動性の高まりは、租税回避の機会を急速に増大させつつあり、中長期的に各国の課税基盤を脅かし税収構造自体に歪みをもたらす可能性があるほか、税制に対する国民の信頼を損なうおそれがある。可動性の高い金融取引や企業活動に対する課税が困難になる結果、可動性の低い労働等に対しては「相対的」に重課となり、税の公平、中立が損なわれるおそれがある。
- 「税のダンピング」（外国資本を誘致するために優遇税制を導入する政策）を意識的に採用する国も目立ってきている。OECDにおいても、有害な租税競争を牽制するための協調行動について検討が始められ、リヨン・サミットの経済宣言においても、こうした対応の必要性が確認されている。
- 経済の国際化の中で、我が国の課税ベースの確保は重要な課題となりつつある。国際課税に関して国際協調を図っていくことの重要性が高まりつつあり、我が国としても、国際的ルール作りに積極的に対応して

いくことが求められてきている。

三 地方の法人課税のあり方

（税の性格）

- 法人住民税は、地域社会の費用について法人にも個人と同様幅広く負担を求めるため課する税であり、法人事業税は、事業がその活動を行うに当たって地方団体の行政サービスの提供を受けていることから、法人の行う事業を課税客体として課する税である。

- 法人住民税及び法人事業税は、法人税と課税根拠、課税客体などを異にしており、それぞれ独自の存在理由がある。

（地方の法人課税の意義）

- 諸外国に比べ日本は地方団体の果たしている役割が大きいこと等から地方税総額が大きく、税源をある程度法人に依存せざるを得ず、また、日本の地方団体は諸外国に比べ資本形成に係る支出が大きく、法人も受益を受ける事業を多く行っている。
- 現在の日本の地方の法人課税の地位には、地方団体が果たしている役割や歳出構造等からみて相応の理由がある。

（法人税の検討に併せた地方の法人課税の対応）

- 法人税の課税ベースが拡大する場合は、税収中立を前提として、法人事業税を中心に法人住民税法人税割も含めて税率の引下げを検討することが適当である。

（法人事業税の外形標準課税）

- 外形標準課税の導入は、事業に対する利益課税としての税の性格の明確化に加え、都道府県の税収の安定的確保、赤字法人に対する課税の適正化にも資する。
- 外形標準課税の問題は、業種別税負担や都道府県別税収の変動、消費税や地方消費税との関係など、なお検討課題が多く、今後更に検討を深めることが適当である。

四 課税ベースの拡大と税率の引下げの意義

(国際的にみた法人税改革の流れ)

- 主要先進国において、80年代半ばから、企業間・産業間の税の中立性の確保及び経済の活性化等を重視して、「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」との方向での法人税改革が実施されてきている。

(課税ベースの見直し)

- 社会経済情勢の変化や税制に対する要請(公正・中立・透明性等)を踏まえ、法人課税の課税ベースについて全般的な点検を行うことが必要となっている。
 - (i) 費用又は収益の計上時期の適正化…税制の立場から、各年の企業業績を的確に把握、確定するため、費用又は収益の計上時期の適正化が必要。
 - (ii) 保守的な会計処理の抑制…税法では、課税所得計算の適正化の観点から過度に保守的な会計処理(費用や損失の計上を収益の計上より優先)を抑制。
 - (iii) 会計処理の選択制の抑制・統一化…課税所得計算の裁量性を抑制し、制度の透明性の向上、企業間の税負担の格差の是正を図る観点から、税法では、会計処理の選択制の抑制・統一化が必要である。
 - (iv) 債務確定主義の徹底…課税の公正・明確化の観点から、税法では、不確実な費用や長期間経過後に発生する費用の見積り計上を極力抑制する必要。
 - (v) 経費概念の厳格化…税法では、経費の概念を厳格に捉える必要。
 - (vi) 租税特別措置等の一層の整理合理化等…租税特別措置等の一層の整理合理化、利用者が特定の者に偏在している措置の抑制が必要。
 - (vii) 国際課税の整備…国際課税のより一層の

整備を図る必要。

(商法・企業会計原則との関係)

- 我が国の法人税法の課税所得計算においては、これまで、商法・企業会計原則との調和が図られてきている。
- 商法、企業会計原則、税法は、それぞれ固有の目的と機能を持っている。
- 法人税の課税所得は、今後とも商法・企業会計原則に則った会計処理に基づいて算定することを基本としつつも、適正な課税の実現という税法固有の観点から必要に応じ、商法・企業会計原則と異なった取扱いとすることが適切である。

(課税ベースの拡大と税率の引下げの意義)

- 産業間で実質的な税負担が異なっていたり、税制が特定の産業・企業に奨励的ないし抑制的となっていることを改めることは、中立性の向上に資する。また、課税ベースの拡大に併せて税率を引き下げれば、これまで狭い課税ベースの下で高い税率を課されていた、生産性の高い企業の税負担が軽減される。

これにより、企業活力の発揮や新規産業・企業の創出、資源配分の変更を通じた生産効率の向上など経済社会構造の改革に資することが期待される。

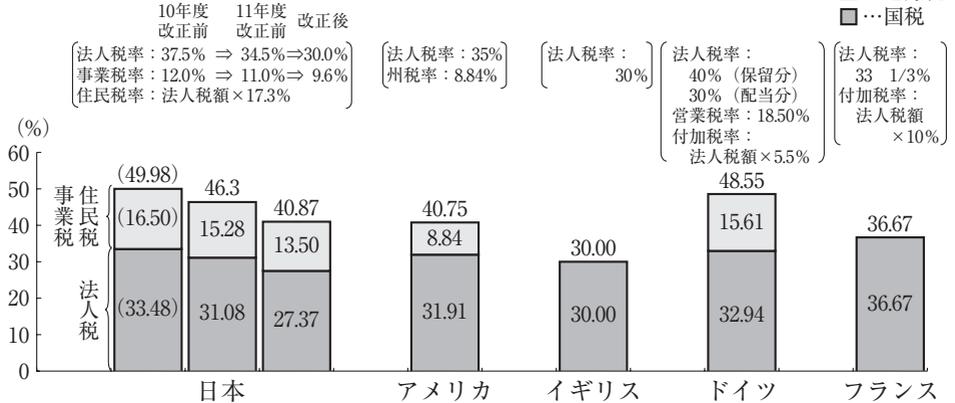
- 表面税率(調整後)を引き下げることができれば、海外からの我が国への投資意欲の減退や我が国企業の海外子会社が利益を我が国に還流させないという問題の緩和に資することが期待される。
- 赤字申告法人が多い現状に対して、相応の改善が図られることが期待される。

(以下省略)

(出所) 税制調査会「法人課税小委員会報告」(平成8年11月26日)。

9-47 法人所得課税の実効税率の国際比較（平成12年7月税制調査会）

法人所得課税の実効税率の国際比較



- (注) 1 日本の実効税率は、法人事業税が損金算入されることを調整した上で、「法人税」「法人住民税」「法人事業税」の税率を合計したものである。
 2 アメリカの「地方税」は、カリフォルニア州（州法人税）の例である。なお、一部の市では市法人税が課税される場合があり、例えばニューヨーク市では連邦税・州税・市税をあわせて実効税率は45.79%となる。このほか、一部の州・市では、法人所得課税のほか、支払給与等に対して課税される場合もある。
 3 ドイツの実効税率は、付加税(法人税額の5.5%)を含めたものである。なお、ドイツの「国税」は、連邦と州の共有税（50：50）であり、「地方税」は、営業収益を課税標準とする営業税である。また、留保分、配当分にかかる税率を一律25%にすること等の改革案が提出されている。
 4 フランスの実効税率は、付加税（法人税額の10%）を含めたものである。なお、フランスでは、法人所得課税のほか、職業税（地方税）が課税される。
 (出所) 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14日)。

9-48 引当金制度の概要（平成9年11月7日税制調査会）

引当金制度の概要

項目	趣旨	創設年	残高	うち		主要利用業種（上位3業種）
				調査項目外	調査項目外	
貸倒引当金	貸倒れによる損失の見込額	25	49,506	億円	84.4%	①金融保険業、②卸売業、③機械工業
賞与引当金	使用人に対して支給する賞与に充てるため	40	88,697		77.5%	①機械工業、②運輸通信公益事業、③卸売業
退職給与引当金	使用人の退職により支給する退職給与に充てるため	27	136,176		88.5%	①運輸通信公益企業、②機械工業、③化学工業
製品保証等引当金	製品の欠陥等の補修の費用に充てるため	45	2,125		92.8%	①機械工業、②建設業、③化学工業
返品調整引当金	たな卸資産の買戻しによる損失の見込額	40	調査項目外	調査項目外		・出版印刷業、化学工業、卸売業
特別修繕引当金	一定の大規模な修繕に要する費用に充てるため	25	調査項目外	調査項目外		・鉄鋼金属工業、化学工業、運輸通信公益事業

- (備考) 1 残高等は「会社標本調査結果報告」（国税庁）による。
 2 平成7年2月1日から平成8年1月31日までの間に終了した事業年度の計数である。
 3 「大企業」は、資本金1億円以上の企業による（相互会社は、大企業に計上）。

(出所) 税制調査会関係資料集。

9-49 主要国の税制上の引当金の概要 (平成9年1月税制調査会)

主要国の税制上の引当金の概要

わが国では6種類の税制上の引当金制度がありますが、アメリカ、イギリスでは原則として認められていません。

	日本	アメリカ	イギリス	ドイツ	フランス
	(平成6年度末残高)	負債性引当金は原則として認められない。	負債性引当金は原則として認められない。	負債性引当金に関し、税法上は一般的な規定がなく、企業会計に従い個別に認められる。	負債性引当金は、引当金に関する一般規定に基づき一定の要件を充足すれば認められる。
貸倒引当金 (注1)	46,726億円	×	×	○	○
返品調整引当金	N.A.	×	×	×	×
賞与引当金	87,769億円	×	×	○	○
退職給与引当金 (注2)	139,335億円	×	×	×	×
特別修繕引当金	N.A.	×	×	○	○
製品保証等引当金	2,511億円	×	×	○	○

(備考) 本稿は、主要国の税制上の引当金について、説明の便宜のためその概略を記したものである。

(注) 1 ①個別の債権について、具体的な判断をすることなく、法定率又は実績率で繰入を認めるものについて記載。

②アメリカでは、総資産平均残高5億ドル以下の金融機関についてのみ認められている。

2 ①退職一時金に関し、内部留保となるものを記載。

②ドイツでは、一定の要件を充たした場合に、税法上、退職年金引当金が認められる。

(出所) 税制調査会「これからの税制を考える—経済社会の構造変化に臨んで—」(平成9年1月24日)。

9-50 貸倒引当金制度の概要 (平成9年11月7日税制調査会)

貸倒引当金制度の概要

[繰入限度額]
 期末貸金の簿価×繰入率

[繰入率]
 法定繰入率と実績率との選択
 (法定繰入率)

① 卸売業、小売業 10/1,000
 ② 割賦販売小売業、割賦購入あつせん業 13/1,000
 ③ 製造業 8/1,000
 ④ 金融保険業 3/1,000
 ⑤ その他の事業 6/1,000
 (実績率)

前3年の貸倒損失の $\frac{12}{\text{合計額}} \times \text{各事業年度の月数の合計}$
 $\frac{\text{前3年の期末貸金の帳簿価額の合計}}{\text{各事業年度の数}}$

◎資本金1億円以下の法人の場合は、繰入限度額が16%増となる。

[取崩し]
 翌期全額を取り崩して、益金に算入する。

[平成7年度末残高] 49,506億円

[案]

法人の選択

$\left. \begin{matrix} \text{期 末 貸 金 額} \\ \text{期 末 貸 金 額} \end{matrix} \right\} \times \text{法定繰入率} \Rightarrow \text{廃止}$
 $\left. \begin{matrix} \text{期 末 貸 金 額} \end{matrix} \right\} \times \text{実績率 [過去3年間の貸倒割合]}$

[改正の経緯] (千分比)

年度	39	47	49	50	52	54	56	57	58	60
金融保険業	15→	12	10	8	5	-	3	-	*	-
その他の事業	20→	-	-	-	16	-	13	-	10	-
卸・小売	25→	-	-	-	20	-	16	-	13	-
割賦小売	15→	-	-	-	12	-	10	-	8	-
製造	12→	-	-	-	10	-	8	-	6	-
その他										

(注) *印…経過措置の縮減

(出所) 税制調査会関係資料集。

9-51 貸倒引当金の業種別法定繰入率（平成8年11月12日税制調査会）

貸倒引当金の業種別法定繰入率

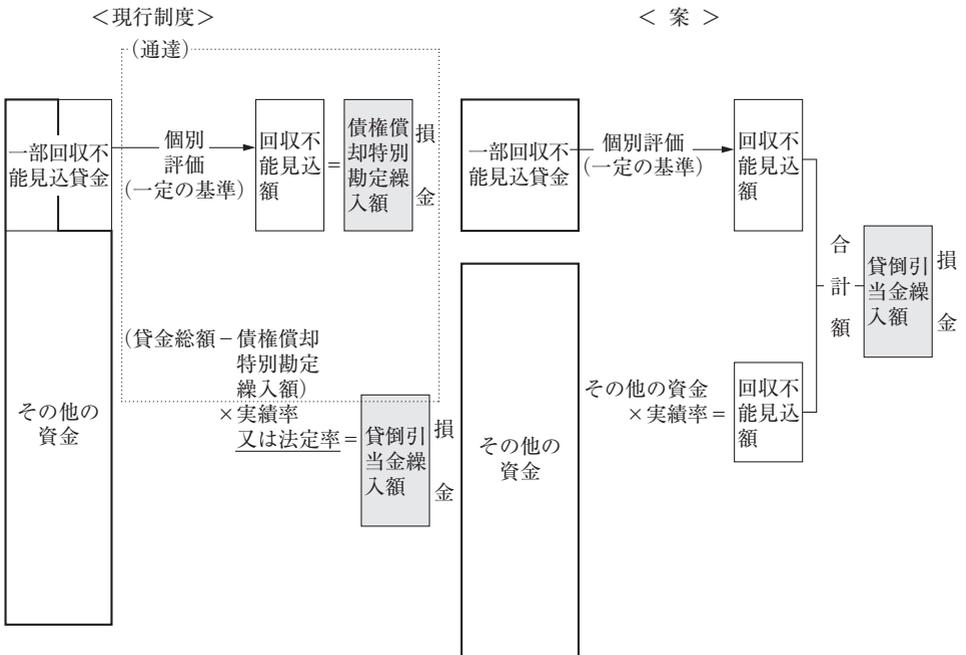
区 分	法 定 繰 入 率	(参考)
		貸 倒 れ の 実 績 (平2～平6の5年間の平均)
	(千分比)	(千分比)
卸・小売業	10	4
割賦小売業	13	3
製造業	8	3
金融保険業	3	2
その他の事業	6	4

(備考) 「貸倒れの実績」は、平成2年2月1日から平成7年1月31日までの間に終了した事業年度分の税務資料に基づくサンプル調査による。

(出所) 税制調査会関係資料集。

9-52 貸倒引当金の繰入限度額の計算（平成9年11月7日税制調査会）

貸倒引当金の繰入限度額の計算



(出所) 税制調査会関係資料集。

9-53 賞与引当金制度の概要 (平成9年11月7日税制調査会)

賞与引当金制度の概要

[繰入限度額]

○暦年基準方式

$$\left[\begin{array}{l} \text{期末以前} \\ \text{1年間の} \\ \text{1人当たり} \\ \text{賞与支給額} \end{array} \times \frac{\text{当年1月1日から} \\ \text{期末までの月数}}{12} - \begin{array}{l} \text{当年1月1日} \\ \text{から期末まで} \\ \text{の1人当たり} \\ \text{賞与支給額} \end{array} \right] \times \text{期末の} \\ \text{使用人数}$$

⇒ 3月決算法人(賞与は6月、12月)の場合、1月から3月までの期間分(3ヵ月分)に対応する賞与が引当金として計上される。

○支給対象期間基準方式
(賞与支給対象期間の定めがある場合に選択可能)

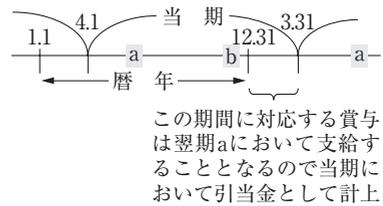
$$\left[\begin{array}{l} \text{期末以前} \\ \text{1年間の} \\ \text{1人当たり} \\ \text{賞与支給額} \end{array} \times \frac{\text{当期の} \\ \text{月数}}{12} - \begin{array}{l} \text{当期に支給した賞} \\ \text{与で、支給対象期} \\ \text{間のうち当期に係る} \\ \text{期間に対応する額} \\ \text{期末の使用人数} \end{array} \right] \times \text{期末の} \\ \text{使用人数}$$

⇒ 3月決算法人(支給対象期間が4月から9月までの期間が12月支給、10月から3月までの期間が6月支給との定めあり)の場合、10月から3月までの期間分(6ヵ月分)に対応する賞与が引当金として計上される。

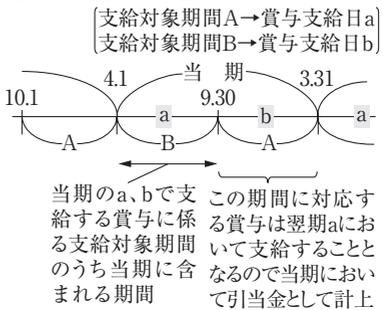
[取崩し]
翌期金額を取り崩して、益金に算入する。
[平成7年度末残高] 88,697億円

(出所) 税制調査会関係資料集。

① 暦年基準方式 [a・b…賞与支給日]



② 支給対象期間基準方式



9-54 退職給与引当金制度の概要 (平成9年11月7日税制調査会)

退職給与引当金制度の概要

[繰入限度額]

次のうち最も少ない金額

① (当期発生額基準)
当期末退職給与の要支給額 - 前期末退職給与の要支給額

② (累積限度額基準)
当期末退職給与の要支給額 $\times \frac{40}{100}$ - 退職給与引当金の期末現在額

③ (給与総額基準) ……………労働協約によらない一定の場合
使用人の給料、賞与等の支給総額 $\times 6\%$

[取崩し]
使用人が退職した場合等に一定の額を取り崩して、益金に算入する。
[平成7年度末残高] 136,176億円

[改正の経緯]

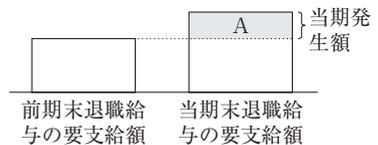
昭和31年度改正	累積限度額の引下げ	100%→50%
昭和45年度改正	給与総額基準の引上げ	4%→6%
昭和55年度改正	累積限度額の引下げ	50%→40%

(出所) 税制調査会関係資料集。

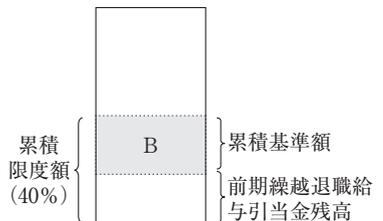
○ 労働協約等による場合…

A又はBのいずれか少ない額

① 当期発生額基準



② 累積限度額基準



9-55 主要国の減価償却方法の概要（平成9年11月28日税制調査会）

主要国の減価償却方法の概要

（未定稿）

		日 本	アメリカ (注1)	イ ギ リ ス	ド イ ツ	フ ラ ン ス
償却方法	建 物	定額法・ 定率法選 択	定額法	定額法 (事務所、店舗は) 償却不可	定額法	定額法
	機械装置	定額法・ 定率法選 択	原則定率法 但し、定 額法の選 択が可能	定率法	定額法・定率法選 択 但し、定率法の 場合定額法の償却 率の3倍が限度	原則定額法 但し、耐用年数3 年以上の一定の機械、 設備等について定率 法を選択可能
償却期間 (注2)	建 物 (注3)	23～65年	39年	25年	25年	20～50年
	機械装置	2～25年	5～20年	8年	3～25年	5～20年

(注) 1 アメリカは、資産を10種類に区分して加速償却を認める加速度償却制度（修正 ACRS）である。

2 償却期間については、以下の形式で規定されている。

日 本……減価償却資産の耐用年数等に関する省令

米 国……内国歳入法典

英 国……所得・法人税法

ドイツ……連邦・州大蔵省のガイドライン

フランス……判例

3 建物は鉄筋コンクリート造。日本の場合、超高層ビル（金属造）の償却期間は45年である。

(出所) 税制調査会関係資料集。

9-56 「地方法人課税小委員会報告」 一 要
旨一

（平成11年7月税制調査会）

「地方法人課税小委員会報告」 一 要旨一

一 地方法人課税に係る改革の必要性

＜地方法人課税の課題＞

- 個性豊かで活力に満ちた地域社会の実現を図るために、地方分権を推進することが重要な課題となっており、地方団体の自己決定権と自己責任を拡充し、受益と負担の対応関係をより明確化する観点から、地方税の充実確保が求められている。
- 薄く広く税負担を分担する仕組みに改革することを通じて、経済の活性化を促し、活力ある社会を築いていくことが重要な課題となっている。
- 法人事業税への外形標準課税の導入に

ついては、近年、これらの状況を踏まえて、その検討の必要性が特に高まっている。

＜地方法人課税小委員会の位置づけ＞

- 企業課税としての地方の法人課税のあり方について、専門的、理論的な検討を進めた。
- 法人事業税の仕組みの検討に当たっては、これまでの所得基準による課税の下での税収規模が大きく変化するようなことは前提としなかったが、法人事業税の税収規模は、今後の地方財政の状況や法人の税負担のあり方等を踏まえつつ、議論していくべきものとする。

＜諸外国の状況＞

- 諸外国における外形基準による地方法人課税の例をみると、地方団体の行政サービスに対する費用をサービスの受益者となる企業が分担するという点が、各国に共通した考え方となっている。

- 諸外国における課税標準のあり方等は非常に多様であるが、これは、各国ごとの社会経済や歴史などを背景として作り上げられたものであり、我が国でも、これまでの経緯や地方団体の役割などを踏まえて、我が国の実情に相応しい外形標準課税のあり方を検討することが適当である。

二 外形標準課税の意義

＜地方分権を支える安定的な地方税源の確保＞

- 地方の行政サービスは、安定的に供給されることが必要であり、地方団体がその責任を十分に果たすためには、自主財源の根幹をなす地方税は、できるだけ安定的で、変動の少ないものであることが望ましい。
- 法人事業税への外形標準課税の導入は、税収の安定性を向上させるとともに、地方税としての自主性を高めることとなり、地方分権を支える地方税体系の構築に重要な役割を果たす。

＜応益課税としての税の性格の明確化＞

- 法人事業税は、法人の事業活動と地方の行政サービスとの幅広い受益関係に着目して事業に対して課される税であることから、その課税標準は、法人の事業活動の規模をできるだけ適切に表すものであることが望ましい。
- 所得を課税標準とする現行の法人事業税は、事業活動の規模との関係が適切に反映されず、本来の応益課税の性格から見て望ましいあり方になっていないことから、外形標準課税の導入は、税の性格の明確化を図る観点からも、大きな意義を有する改革となる。

＜税負担の公平性の確保＞

- 全法人の6割を超える法人が欠損法人となっているが、課税標準に外形基準が導入されれば、欠損法人を含め、各法人

が事業活動規模に応じて税を負担することとなり、応益原則による地方税の負担をより公平に分担する税制の構築につながる。

＜経済構造改革の促進＞

- 外形標準課税の導入は、所得に係る税負担を相対的に緩和することとなり、より多くの利益をあげることを目指した事業活動を促し、企業経営の効率化や収益性の向上に資すると考えられ、経済構造改革に資することが期待できる。

三 望ましい外形基準のあり方

- どのような外形基準を用いてどのような課税の仕組みを構築することが望ましいか、納税者の視点を十分踏まえながら検討した。

＜基本的な考え方＞

- (1) 事業活動規模との関係、普遍性、中立性
 - 事業活動の規模をできるだけ適切に表すとともに、特定の地域や業種の法人に偏って存在する指標でなく、多様な法人に普遍的に見られる基準であること、さらには、企業の経済活動に対して中立的な基準であることが望ましく、また、課税標準の安定性も重要な条件である。

(2) 簡素な仕組み、納税事務負担

- 税制として簡素でわかりやすく、また、法人の通常の会計処理や他の税の納税のために既に行っている作業の中で把握できることや既存資料が活用できることなど、納税者の事務負担が小さいといった点に十分配慮する必要がある。

＜外形基準の四つの類型＞

- 法人事業税において導入を図ることとする場合に望ましいと考えられる外形基準として、下記の四つの類型について検討を行った。

(1) 事業活動によって生み出された価値

- 法人の事業活動の規模は、その事業活動によって生み出された価値の大きさという形で把握することが可能と考えられる。
- その算定は、生産要素である労働、資本財及び土地への対価として支払われたものが当該価値を構成すると考えられることから、法人の各事業年度における利潤に、給与総額、支払利子及び賃借料を加えることによって行うことができる。(以下「事業活動価値」(仮称)という。)
- 事業活動価値は、法人の人的・物的活動量を客観的かつ公平に示し、各生産手段の選択に関して中立性が高い課税標準となると考えられる。
- 事業活動価値を課税標準とする場合には、基本的には、法人事業税全体をこれによって課税する仕組みとすべきと考えるが、当面の経過的な措置として、所得基準による課税と併用することが考えられる。

(2) 給与総額

- 給与総額は、事業活動価値の概ね7割を占めていることから、人的活動量のみでなく、事業活動の規模を相当程度反映していると評価でき、実務上の簡便性もあると考えられる。
- 給与総額のみを法人事業税の課税標準とするよりも、所得基準による課税と併用することが適当と考える。
- 給与総額による課税と所得基準による課税とを併用することとした場合には、事業活動価値による課税に近似する仕組みとして性格付けることができる。

(3) 物的基準と人的基準の組合せ

- 給与総額に物的基準を組み合わせたことにより、物的側面と人的側面の両面か

ら、事業活動の規模をより適切にとらえられるのではないかと考えられる。

- 物的基準としては、事業所家屋床面積のほか、事業用資産(家屋及び償却資産)の価額や、各事業年度の事業活動に用いられた資産に相当するものとして、それらの資産の減価償却費を用いることも考えられる。
- この場合にも、所得基準による課税と併用することが適当と考える。

(4) 資本等の金額

- 資本等の金額(資本金と資本積立金の合計額)に着目した簡素な課税の仕組みとして、事務所数や従業員数を加味しながら、資本等の金額の大きさに応じた階層区分ごとに税額を定める方式が考えられる。
- この仕組みについては、所得基準による課税や他の外形基準による課税と組み合わせることを基本として考えることが適当である。

<その他>

- (1) 外形標準課税の対象とすべき範囲(個人及び収入金額課税法人の取扱い)
- 個人の事業については、事業税の性格に照らせば、基本的には、法人の事業と同様に扱うべきであるが、会計処理の面における個人と法人との格差、納税者の事務負担等に鑑み、外形標準課税は、当面、法人を対象とするのが適当と考える。
- 電気供給業、ガス供給業、生命保険業及び損害保険業の4業種については、基本的には現行の収入金額に基づく課税の仕組みを維持することとするが、今後、具体的な外形標準課税の導入の状況等を踏まえて検討する必要があると考える。
- (2) 税率
- 外形標準課税に係る税率構造については、受益に応じた税負担という観点から、基本的に、累進税率ではなく、比例税率

とするのが適当である。

- (3) 地方団体の課税の自主性
- 地方分権の時代においては、各都道府県が税率設定について自由度を有する仕組みとすることも重要である。

四 改革に伴う諸課題

<外形標準課税の導入に際しての課題>

- (1) 外形標準課税の導入に伴う税負担の変動

- 外形標準課税を導入すれば、基本的には一定の範囲で税負担の変動が生じるのは避けられず、欠損法人には新たな負担が生じるが、その負担は、各法人の事業活動の規模に見合ったものとどまるものであることに留意する必要がある。
- 税負担の変動に対しては、税負担能力に配慮する等の観点から、所得基準による課税と外形基準による課税とを併用すること等の方策が考えられる。

- (2) 納税事務負担

- 納税事務に関する負担をできるだけ小さくするという観点が重要である。
- 課税の公平性や中立性の確保の観点との整合性も考えながら、課税標準の内容や納税手続等の工夫により、簡素化を図っていくことが可能と考える。

- (3) 既存の地方税との関係

- 導入する外形基準の内容に応じて、既存の地方税との関係で所要の調整を行う必要が生じる場合も考えられる。

<税負担等への配慮に関する課題>

- (1) 中小法人の取扱い

- 課税の中立性・公平性の確保の観点や、応益原則に基づいた薄く広い税負担の実現という観点を踏まえつつ、中小法人の担税力に配慮することが適当と考えられることから、中小法人に対する一定の配慮を行うことが必要ではないかと考える。
- 所得基準による課税との併用によって欠損法人など収益性の低い法人の税負担

増を緩和することとすれば、中小法人の税負担に配慮する措置にもなるのではないかと考えられる。

- (2) 創業期の法人の取扱い

- 創業期の法人は、多くの場合、中小法人に該当するものと考えられることから、中小法人の税負担に配慮する措置が講じられれば、基本的には、当該措置によって対応することが可能ではないかと考える。

- (3) 雇用への配慮

- 雇用への影響については留意することが必要であり、外形標準課税の導入に当たっては、具体的な外形基準の選択や課税標準の中に占める給与に関する基準の取扱い、経過的な措置の定め方等において、適切な対応をする必要があると考える。

- (4) 経過的な措置

- 外形標準課税を導入するに当たっては、税負担の激変の緩和を図る等の観点から、適切に経過的な措置を講じていくことも必要であろう。

五 結び

- 法人事業税の外形標準課税は、重要な意義を有する改革であり、また、現下の都道府県の財政構造が不安定なものとなっていること等を踏まえれば、できるだけ早期に導入を図ることが望ましいと考える。なお、具体的な実施の時期については、景気の状態等を踏まえたうえで、判断する必要があると考える。

- 今後は、具体的な導入に向けて、各種の課題についてより一層検討を深め、その際、納税側・課税側の双方において、できるだけ事務的負担の増加を招かないような仕組みとすることが必要であり、また、地方団体の行財政運営の一層の効率化、地方行政の透明性の向上、情報公開の推進等に積極的に取り組み、納税者

の理解と協力を得るように努力していくことも重要である。

- 今後、本報告の考え方を踏まえつつ、地方分権の時代に相応しい法人事業税の改革のあり方について、都道府県や経済界等をはじめとして、各界各層で幅広く活発な議論が行われ、国民的な合意の形成が図られることを期待する。

(出所) 税制調査会「地方法人課税小委員会報告」(平成11年7月9日)。

9-57 銀行業等に対する外形標準課税の導入について

(平成12年5月23日税制調査会)

銀行業等に対する外形標準課税の導入について

(東京都)

- 1 目的
安定的な税収及び税負担の公平性の確保
- 2 根拠
現行事業税の課税標準の特例規定を活用(地方税法第72条の19)
- 3 納税義務者
都内で事業活動を行う法人のうち、銀行業又はこれに類する事業を営むもの。ただし、当該事業年度末の「資金量」の残高が5兆円以上の法人に限る。
(都市銀行、地方銀行、信託銀行、長期信用銀行、日本銀行等)
- 4 課税標準
当該事業年度の「業務粗利益」
※「業務粗利益」＝「資金利益」＋「役員取引等利益」＋「その他業務利益」
- 5 税率
3% (ただし、「特別法人」については2%)
- 6 分割基準
現行事業税の分割基準を適用

7 その他

(1) 5年間の時限措置とする。

(2) 平成12年4月1日以後に開始する事業年度から適用する。

(出所) 税制調査会関係資料集。

9-58 銀行業等に対する東京都の外形標準課税について

(平成12年2月25日税制調査会地方法人課税小委員会)

銀行業等に対する東京都の外形標準課税について

(平成12年2月22日)
閣議口頭了解

東京都知事は、平成12年第1回東京都議会定例会に「東京都における銀行業等に対する事業税の課税標準等の特例に関する条例案」の提出を予定しているところである。

この条例案は、地方税法第72条の19に基づくものであるが、およそ、税制については、国税・地方税を問わず、公平・中立等の租税原則に則ることはもとより、他の政策目的との整合性等にも十分な配慮がなされなければならない。

国としては、東京都案は、下記の問題を孕むものであると認識するものであり、東京都において慎重な対応を求めたい。

記

1. 銀行業等という特定の業種のみに対して外形標準課税を新たに導入すること、資金量5兆円以上の銀行業等に対象を限定することに合理的理由があるか疑問がある。
2. 地方税法第72条の19により外形標準課税を導入する場合には所得等を課税標準とする場合の「負担と著しく均衡を失することのないようにしなければならない」(地方税法第72条の22第9項)とされており、この規定との関係において、東京都案には疑問がある。

3. 法人事業税の税額は、法人税の課税所得の計算上損金の額に算入される（法人税法第22条第3項）こと等から、東京都案によれば、實際上、今後、東京都以外の地方団体の法人関係税及び地方団体全体の地方交付税原資が減少することになる。
4. これまで、政府税制調査会を中心に、47都道府県全てにおいて幅広い業種を対象に薄く広く負担を求める外形標準課税を導入することを検討してきている中で、東京都だけが独自に銀行業等という特定の業種について業務粗利益を課税標準として導入することが妥当か疑問がある。
5. 日本経済の状況を考えると、金融システムの安定を確保することが喫緊の政策課題である。このため、金融機関の健全

性強化のための自助努力に加えて、国としても公的資金を用い、最大限の取組みを行っているところである。今回の東京都案は、こうした金融安定化策と整合性を欠くものである。

東京都案が実施されることとなれば、銀行等の自己資本の減少とともに、不良債権処理の遅延、経営健全化計画の履行及び公的資金の返済への支障、金融再編への悪影響、金融機関間における競争条件の不均衡、といった問題が生じることが懸念される。

また、世界の金融センターを目指す東京金融市場に対する予見可能性、信頼性について、国際的な疑念を招くおそれがある。

（出所）税制調査会関係資料集。

9-59 産業活力再生特別措置法（仮称）に係る税制上の措置について

（平成11年7月9日税制調査会）

産業活力再生特別措置法（仮称）に係る税制上の措置について

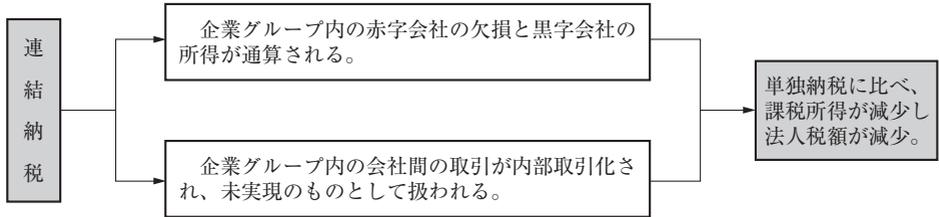
【事業再構築の 主な類型】	【税制上の措置】	【事業再構築の 主な類型】	【税制上の措置】
○ 新分野への進出等	特定の新規設備投資を行う場合の特別償却 （18%（事業構造変更を伴うもの24%） 中小企業が新規設備投資を行う場合の特別償却（30%）・税額控除（7%）	○ 合併	登録免許税の軽減 （不動産価額 0.3%（本則 0.6%） 資本等の額 0.1%（本則 0.15%） （注）消滅会社の資本等の額を超える部分は0.35%（本則 0.7%）
○ 営業の譲渡・譲受け	買換え特例 （圧縮割合80%（自治体に譲渡した場合等90%） 買換資産に土地を追加 登録免許税の軽減 （不動産価額 3.5%（本則 5.0%） 資本等の額 0.35%（本則 0.7%） 不動産取得税の軽減（6分の1を軽減）	○ 債務の株式化	登録免許税の軽減 （増資の特例 資本等の額 0.2%（本則 0.7%））
○ 共同出資子会社の設立	共同で現物出資をした場合の譲渡益課税の繰延べ（圧縮割合 100%） 登録免許税の軽減 （不動産価額 3.5%（本則 5.0%） 資本等の額 0.35%（本則 0.7%）	○ 大規模な設備廃棄	欠損金の特例 （欠損金の繰越し（7年間）と欠損金の繰戻し（1年間）との選択適用）

- （注）1 上記の税制上の措置は、平成13年3月31日までの措置とする。
 2 特定の組織変更を行った株式会社のストック・オプションの付与上限の引上げ（発行済株式総数の1/10→1/4）がなされた場合においても、現行のストック・オプション税制を適用する（税制上の手当ては不要）。

（出所）税制調査会関係資料集。

9-61 連結納税制度と税収減（平成11年6月22日税制調査会）

連結納税制度と税収減



(注) 減収額の試算の例

フランスにおいては、連結納税による税収減は、190億フラン（法人税収の約12%、94年度）と公表されている。

- (参考) 1 イギリスのグループ控除制度におけるグループ控除額（グループ企業間で移転された損失額の総計は、210億ポンド（95年度）である。〔イギリスの法人税率は31%、法人税収（95年度）は約236億ポンド〕
- 2 わが国の法人税の申告所得金額は36兆9539億円、繰越欠損金残額は65兆1719億円、赤字法人割合は64.8%となっている（「平成9年分税務統計から見た法人企業の実態」平成10年12月国税庁）。

(出所) 税制調査会関係資料集。

9-62 有害な租税競争の抑制（租税委員会報告書の概要）

（平成10年5月19日税制調査会）

「有害な租税競争の抑制」（租税委員会報告書の概要）

「有害な租税競争の抑制」
（租税委員会報告書の概要）
OECD（経済協力開発機構）

A. 報告書

1996年5月にOECD閣僚は、OECDに対し、「有害な税の競争が、投資と資金調達の決定に与える歪曲の効果、及び、各国の課税基盤に与える影響に対抗するための措置を開発し、1998年にその報告を行う」ことを要請した。

G7首脳は同年のリヨン・サミットにおいてこの要請を支持し、OECDに対し「各国が、個別に若しくは共同してこれらの有害税制の範囲を制限し得る多国間のアプローチの構築を目指し、この分野における作業を精力的に

推進する」よう、強く要請した。

OECD閣僚の要請を受け、OECD租税委員会は、租税競争プロジェクトを開始した。このプロジェクトの結果は、4月27、28日のOECD閣僚理事会に提出された。

1998年4月9日のOECD理事会は、報告書を承認した際、加盟国政府に対する勧告を採択し、租税委員会に対してこの分野における作業を続け、OECD非加盟国との対話を行うことを指示した。ルクセンブルグ及びスイスは、この理事会における報告書の承認及び勧告の採択に対し棄権した。

報告書は、OECD加盟国、非加盟国及びそれらの属領における、タックス・ハイブンを及び有害な租税優遇措置の形での有害税制について、金融その他のサービス活動等の地理的に可動性の高い活動に焦点を当てて検討している。

報告書は、まず有害税制を判定するための要素を定義し、さらに有害税制に対抗するため、19の多岐に渡る勧告を行っている。

勧告のいくつかは、有害税制に対抗するた

めの既存の国内法上若しくは租税条約上の措置を基礎とし、これらを強化するものである。しかし、新たな焦点として重要なのは、国際協調を強化することである。すなわち、防御措置の協調的な適用を提唱することに加え、加盟国における有害な租税優遇措置に対処するためのガイドラインが提案されている。このガイドラインを実施するための枠組みは、新たに設置される継続的な組織である「OECD 有害税制フォーラム」において策定される。フォーラムは、その他の勧告の実施及び追加的な勧告の策定の監督や、加盟国の問題意識を共有する非加盟国との対話も行う。

B. グローバル化：政府にとっての恩恵と課題

グローバル化は、20世紀の最も重要な経済現象の一つであろう。グローバル化とは、国家間の経済障壁をつき崩し、企業がグローバル戦略を立てるよう導くプロセスである。各国経済の自由化によりグローバル化への扉が開かれ、新技術によってグローバル化が実現した。このことが、さらに、世界中の多くの人々のより大きな繁栄へと繋がってきたのである。

しかし、グローバル化は各国政府に課題も投げかけてきている。グローバル化の恩恵を得るために必要な構造調整のコストをどのように配分するか、社会的弱者にどのように保護を与えるか、各国の政治、制度、社会的条件に照らして最適な歳入・歳出構造を主権的に決定できることをいかに確保するかといった課題である。

自由化は OECD の活動の根幹をなすものであり、クロス・ボーダーの貿易及び投資の流れを促進することを目指している。OECD は、クロス・ボーダーの経済活動に対する障害である二重課税の撤廃に非常な努力をしてきており、世界経済の成長に悪影響を及ぼしかねない有害税制を抑制するために同様の努力をしていくつもりである。

グローバル化は、例えば、課税ベースの拡大及び税率の引下げに焦点を当てた税制改革の牽引車となり、税制による歪曲効果を最小化することで、租税体系の発展に好ましい影響を与えてきた。

OECD 加盟国には、ある 2ヶ国が同じ課税レベルと課税構造を持たなければならない特別な理由はないことを認識しつつ、このような税制改革による効率化の恩恵を維持する責任 (committed) がある。

同様に、金融市場の自由化の進展は、貯蓄や資本の国際的な配分を改善し、企業の資本コストを引下げてきた。しかし、それは脱税や租税回避の機会を増大させてきている。このような新たな環境の下で、タックス・ヘイブンが栄えてきたり、可動性の高い経済活動を狙い撃ちにした租税優遇措置を採る政府が現れてきたりしている。

もし何もなされなければ、各国政府は、益々、可動性の高い経済活動を誘致したり繋ぎ止めたりするために、競争的な税の引下げをせざるを得なくなるだろう。このような縮小均衡へ向かう競争が行われ、立地判断や資金調達判断が主として税制に左右されることとなれば、資本や資金の流れが歪曲され、実体のある経済活動に対する公正な競争を達成することがより難しくなるであろう。

さらに、可動性の高い経済活動による所得から税収を得ることがより難しくなるであろう。もし、この税収減を補うための歳出削減が行われなければ、労働、消費及び可動性の低い経済活動に対する課税を強化せざるを得ない危険が極めて高い。このシフトは、租税体系の公平性を損ない、課税ベースの縮小を通じてさらなる歪曲をもたらすであろう。また、賃金以外の労働コストを上昇させることにより、雇用に対する悪影響ももたらすであろう。

有害税制を活用しない若しくは活用できない納税者が、タックス・ヘイブンや有害な租税優遇措置を簡単に利用できる納税者が回避

した税を代わりに取めなければならないいわれはない。

このような状況の持つ潜在的なインパクトは甚大である。例えば、一般的に低課税国であると考えられているカリブ海や南太平洋の島々に対する G7 諸国の海外直接投資は、1985年から1994年の間に、海外直接投資全体の伸び率を大幅に上回り、5 倍以上に膨らみ、2,000 億ドル以上となったと見積もられている。

各国政府は、このような課題に直面して無為に過ごしてきたわけではないが、現在までは、ほとんどの政府は、課税ベースや租税政策を防御するために、通常は個別に、良くても二国間で行動してきた。今日のグローバル化された環境においては、このような行動が補強されるだけでなく、多国間協力の強化により補完されなければならない。

G7、EU、OECD 等における進展を見れば、有害税制に対抗する協調的アプローチに対する政治環境は今や熟したと言えるであろう。

以上のような問題意識は OECD 加盟国に限ったことではない。アジア太平洋地域、ラテン・アメリカ、アフリカ及び旧ソビエト圏の国々は、これらの問題意識の多くを共有している。ある意味では、これらの諸国の方が、洗練された対抗措置を実施する執行能力に欠けている国が多いため、よりタックス・ヘイブンや金融・サービス活動の誘致競争に曝されていると言える。それゆえに、租税委員会は、これら諸国との対話を既に始めてきているのである。OECD 閣僚理事会は、OECD に対し、提案されているフォーラムを通じていかにして非加盟国との接触を強化できるかにつきさらに検討するよう要請している。

C. 有害税制の判定

報告書は、地理的に移動可能性の高い金融その他のサービス活動からの所得に対して課されるある国の税が、同様の所得に課される他の国の税よりも少ない場合として以下の 3 つの状況を区別している。

i) 当該国がタックス・ヘイブンであり、それゆえ、そのような所得に対し、一般的に無税若しくは名目的な課税のみである場合

ii) 当該国は個人または法人段階での所得課税から十分な税収をあげているが、上記関連所得を無税若しくは低課税とするような優遇措置を持つ場合

iii) 当該国は個人または法人段階での所得課税から十分な税収をあげているが、一般的に適用される実効税率が他方の国のものより低い場合

いずれの場合も、他方の国の立場から見れば、望ましくない効果を持ち得る。しかし、低課税要素以外の報告書に挙げられている要素（下記参照）に該当していなければ、iii) の場合は報告書の検討対象外とする。従って、報告書は、それ以下であれば有害税制を採っているとみなされるような何らかの一般的な最低実効税率を示唆することがないよう、注意を払っている。報告書の焦点は、タックス・ヘイブン及び有害な租税優遇措置にあるのである。

タックス・ヘイブン判定に必要な出発点は、当該国（課税管轄を持つ属領等の地域を含む。以下同じ。）が、無課税若しくは名目的な課税のみを行っており、非居住者に自分の居住国の課税を回避するための場所として利用させている（若しくはそのようにみなされている）かどうか、を検証することである。その他のタックス・ヘイブンの存在を確定させる主要要素としては、以下が挙げられる。1) 低課税若しくは無課税により恩恵を受けている納税者に関する情報につき、他国の政府との有効な情報交換を妨げるような制度・慣行があること、2) 透明性が欠けること、3) 実質的な活動が行われていることが要求されないこと（なぜなら、そのような国は、純粹に税のみを理由とした投資若しくは取引の誘致を企図していることを示唆しているからである）。無課税若しくは名目的な課税のみを行っていることは、タックス・ヘイブンを判

定する際の必要条件であり、また、当該国が非居住者が自分の居住国の課税を回避し得る場所となっているような状況があれば、タックス・ヘイブン判定の十分条件となり得る。

同様に、以下の4つの主要要素が有害な租税優遇措置の判定の助けになる。1) 当該制度が関連所得を無税若しくは低(実質)税率での課税としていること、2) 当該制度が「囲い込み(ring fence)」(訳注: 国内市場からの遮断)を行っていること、3) 当該制度の運用が不透明であること、4) 当該制度を持つ国が他国と有効な情報交換を行っていないこと。有害な租税優遇措置を判定する際には、無税若しくは低(実質)税率による課税が出发点となるが、有害性に関する評価は、報告書に掲げられている各要素の総合的な評価に基づいて行われる。この評価の過程で、有害な租税優遇措置は、無税若しくは低(実質)税率による課税と1つ以上のその他の要素の組合せにより判定される。

D. 勧告

勧告は、この分野においてより強力な国際協力が必要であることを認めて行われている。自国の納税者及び自国経済を競争上不利な状態に置く危険を冒すことなく、各国が個別に有害税制の蔓延に効果的に対抗することは益々難しくなっているのである。

従って、有害税制の問題への対処法を策定するに当たり、既存措置の補強及び国際協調の強化を行うことには十分な理由がある。

報告書に掲げられている勧告及びそれに付随しているガイドライン(別添)は、有害税制の問題を各々異なる角度から扱っている。そして、これらを全体としてみれば、タックス・ヘイブンや有害な租税優遇措置による有害な租税競争の問題に対処するための加盟国による包括的なアプローチとなっている。勧告の中には、各国に対して有害な租税競争に該当する制度の導入を抑制したり、撤廃することを要請するものもあれば、特定の形態の

有害税制から納税者が受ける恩典を減殺することを目的としたものもある。さらに、積極的に脱税及び租税回避をしようとする納税者を対象とする形の有害な租税競争が多いことから、脱税及び租税回避に焦点を当てることにより間接的な対処をしている勧告もある。

国内法上及び租税条約上の措置に関する勧告の多くの実効性は、それらを協調的に実行できるかどうか、ある程度依存している。このことから、勧告の一つに、ガイドラインの実行を監視し、既存の措置及び今後提案される措置の不断な評価を行い、対抗措置の有効性を査定し、そしてその有効性向上のための方策を提案するフォーラムの設置が挙げられているのである。フォーラムには、また、その他の勧告の実施状況を監視する職責もある。

これらの勧告に加え、報告書は、更なる検討を行えば新たな勧告に結びつき得る分野を挙げている。これらの分野の研究のために、フォーラムが利用されるだろう。

別添: 報告書における勧告の概要

I. 国内法上の措置

1. タックス・ヘイブン対抗税制(CFC)の導入及び強化

タックス・ヘイブン対抗税制(若しくはこれに類する税制)を持たない国は、その導入を検討する。既に持っている国は、有害な税の競争を抑制するとの趣旨に沿って、これを確実に適用する。

2. 外国投資基金対抗税制(FIF)の導入及び強化

外国投資基金対抗税制(若しくはこれに類する税制)を持たない国は、その導入を検討する。既に持っている国は、有害な税の競争に該当していると考えられる制度等の対象となっている所得や活動主体に対して該当制度が適用されるようにする。

3. 国外所得免除制度の適用の合理化

二重課税の防止につき国外所得免除方式を採用している国は、他国の有害な税の競争に該当していると思われる制度の恩恵を受けている国外所得が自国の国外所得免除制度の対象とならないよう検討する。

4. 海外資料情報制度の導入

居住者のクロスボーダー取引や海外活動に対する資料情報制度を持たない国は、そのような制度の導入を検討し、各国は、これらの制度から得られた情報を交換する。

5. アドヴァンス・ルーリング基準の公開

各国は、納税者が取引に入る前に税務当局から個別の税務上の状態に関する税務執行上の判断を知り得ることとしている場合（アドヴァンス・ルーリング）には、そのような判断の付与、否定または取消をする場合の基準を公表する。

6. OECD 移転価格ガイドラインの尊重

各国は、95年度版 OECD 移転価格ガイドラインを遵守し、移転価格税制を有害な税の競争を助長するような形で適用する（若しくは適用しない）ことを控える。

7. 銀行情報へのアクセスの確保

各国は、銀行情報へのアクセスに関する法令・執行・慣行について、税務当局による情報アクセスを阻害する要因を取り除くべく見直しを行う。

II. 租税条約上の措置

8. 情報交換の強化

各国は、有害な税の競争に該当する有害税制（タックス・ヘイブン及び有害な優遇税制）に関する情報の交換をより強化するプログラムを実施する。

9. 適用除外規定の導入

各国は、有害税制の対象となっている所得や活動主体に対する租税条約上の恩典付与の制限を目的とする規定（適用除外規定）を租税条約に導入することを検討し、既存の条約上の規定を同様の目的でどのように適用できるかにつき検討する。また、この観点から必

要であれば、適用除外条項を盛り込むため、又は、規定の明確化をするために、OECD モデル条約を改定する。

10. タックス・ヘイブン対抗税制等が租税条約に反しないことの明確化

国内法上の濫用防止措置（タックス・ヘイブン対抗税制等）が OECD モデル条約に反しないことにつき、全ての不明確な点、曖昧な点を除去すべく、OECD モデル条約コメントリーを明確化する。

11. 租税条約における適用除外規定リストの作成・維持

OECD 租税委員会が、OECD 加盟国が利用している適用除外規定（特定の活動主体若しくはある種の所得を条約上の恩典の対象外とする規定。9. 参照。）のリストを作成、維持し、当該リストが加盟国が条約交渉をする際の参考及びフォーラム（後述15. 参照）における議論の基礎として利用されるようにする。

12. タックス・ヘイブンとの既存の条約の終了、新規条約の非締結

各国は、タックス・ヘイブンとの既存条約を終了すること、及び、将来タックス・ヘイブンとは新規条約を締結しないとの方針を図る。

13. 各国間同時調査等の活用

各国は、有害な税の競争を構成する制度等から恩恵を受けている所得や納税者に関する協調執行プログラム（同時調査、特定情報交換プロジェクト、共同トレーニング等）の実施を検討する。

14. 徴収共助条項の導入及び活用

各国は、他国の租税債権を執行する（徴収共助）ための既存のルールを見直すことを奨励される。租税委員会は、租税条約に盛り込めるような徴収共助条項案を起草するための作業を行う。

III. 国際協調の強化措置

15. OECD ガイドラインの策定、フォーラ

ムの設置

加盟国は、有害な優遇税制に関する OECD ガイドライン（別添）を承認する。OECD ガイドラインやその他の勧告を実行するためにフォーラムを設立する。

16. タックス・ヘイブンリストの作成

フォーラム設立後1年以内に報告書の基準に従いタックス・ヘイブンのリストを作成するよう、フォーラムに指示する。

17. 属領等に対する牽制

タックス・ヘイブンと特別な政治的、経済的その他の関係を有する国は、そのような関係が有害な税の競争を助長しないようにする。特に、タックス・ヘイブンである属領を有する国は、当該タックス・ヘイブンとの間の関係が有害な税の競争を助長若しくは推進することに使われないようにする。

18. 税務執行の改善についての国際協力

租税委員会の戦略的マネジメント・フォーラムは、勧告の実施に際し税務執行当局をガイドする諸原則を策定し、これを積極的に推進する役目を負う。

19. 非加盟国へのアプローチ

新規に設立されるフォーラムは、ガイドラインを含む勧告を普及・推進するため、適当であれば他の国際組織のフォーラムを利用し、非加盟国との対話を進める。

別添：OECD 加盟国の租税優遇措置に関するガイドライン

序文

グローバル化による各国税体系の相互作用には好ましい面があることを認識しつつ、加盟国は、有害な税の競争を抑制し、これに対抗するために、個別に行動するのみならず協調して行動する必要があるとの結論に達した。有害な税制は、貿易や投資を歪曲する可能性があり、国内税制及び国際課税にとって脅威である。これらの税制は、各国の税体系の公平性を損ない、租税負担を所得から消費へシフトさせたり、資本から労働にシフトさせた

りし、ひいては雇用に対する悪影響をもたらし得る。各国が個別に有害な税制に効果的に対抗することは難しいと考えられるため、グローバルな経済成長を持続させるために公正な競争条件を達成するためには、非加盟国との対話を含む協調的なアプローチが必要である。移動可能性の高い活動に対する各国の競争を避けるために、国際協調は強化されなければならない。

1（スタンド・スティル：現状凍結）

加盟国は、税に関する法令上の規定であると執行上の措置であることに拘わらず、報告書第2章第3節に規定されている有害税制に該当するような、新規の措置を採用し、又は、既存の措置の強化若しくは対象の拡大をすることを控える。

2（有害税制リスト）

加盟国は、税に関する法令上の規定であると執行上の措置であることに拘わらず、報告書第2章第3節に規定されている有害税制に該当するような措置を認定するために、既存の制度の（自己）審査を行う。認定された措置は、有害な税の競争フォーラムに報告され、本ガイドラインがOECD理事会により承認された日から2年以内にリストに掲載される。

3（ロール・バック：既存措置の縮減・撤廃）

加盟国は、本ガイドラインがOECD理事会により承認された日から5年が経過する前に、第2条のリストに掲げられた有害な優遇税制の有害性を除去する。ただし、2000年末日時点で当該制度の便益を享受している納税者については、当該便益は遅くとも2005年末日時点までに撤廃される。これにより、そのような特定の税務上の便益は、当該日時以降は完全に撤廃されていることとなる。第2条のリストは、有害な優遇税制に該当しなくなった制度を除くため、毎年見直される。

4（相互レビュー）

自国若しくは他国の第2条のリストに掲げられていない既存の措置、又は、提案中若しくは新規の措置が、税に関する法令上の規定

であると執行上の措置であるに拘わらず、報告書第2章第3節に掲げられている判定要素に照らして有害税制を構成するかもしれないと信じる加盟国は、当該措置について、第1条を適用させ若しくは第2条のリストへ掲載させるために、フォーラムを通じて加盟国により審査することを求めることができる。フォーラムは、当該案件についての見解をまとめることができる（ただし拘束力はない）。

（以下省略）

（注）報告書は、「有害な租税競争：持ち上がるグローバルな問題」（英語、仏語）として出版されている。

（出所）税制調査会関係資料集。

9-63 デンバー・サミット（1997年6月21日）7ヶ国声明（抄）（仮訳）
（平成9年11月7日税制調査会）

デンバー・サミット（1997年6月21日）
7ヶ国声明（抄）（仮訳）

各国経済のグローバル化によって、租税に関する有害な競争という課題が深刻化した。リヨンでのコミュニケにおいて述べられているとおり、金融その他の地理的に移動可能な活動の誘致を目的とする税制に見られるような税に関する国家間の有害な競争は、貿易と投資を歪曲する危険があり、各国の課税基盤の浸食につながり得る。租税に関する有害な競争は税制の公平性と中立性を損なうものである。したがって、我々は、OECDが着手した作業を極めて重視している。我々は、来年のサミットでの検討に間に合うように、OECDがこの問題に関する作業の結論と勧告を作成することを希望する。

（出所）税制調査会関係資料集。

9-64 国際課税の現状と課題（平成12年11月7日税制調査会）

国際課税の現状と課題

<国際課税を取りまく環境>

経済活動の一層の国際化
○企業の事業形態の多様化
○個人の投資活動の多様化

情報化の進展
○電子商取引はクロスボーダー取引への参加を容易にする
○サービス取引、無形資産取引の重要性
○新たな形の取引の出現

有害な税の競争
○金融その他のサービス活動に対する優遇措置の導入

<国際課税に係る制度>

[趣旨]

- 国際的二重課税の排除
- わが国の課税権の確保

[制度の枠組み]

- 国内法
 - ・外国法人課税制度
 - ・外国税額控除制度
 - ・移転価格税制
 - ・過少資本税制
 - ・タックス・ヘイブン税制
- 国際課税ルール
 - ・二国間租税条約
 - ・条約モデル
 - ・各種ガイドライン

<現状認識>

- クロスボーダー取引の量的増加・質的变化は、課税の競争、課税繰延べや租税回避の機会を急速に増加
- このような傾向は、我が国の課税ベースを侵食するとともに、税制の公平性・中立性を著しく損なうおそれがある

<今後の課題>

[基本的な考え方]
○わが国の課税ベースの浸食防止
○税制の公平性・中立性の確保

[具体的な課題]
○事業形態の多様化への対応
○国家間の課税ベースの配分
○高度化するタックスプランニングへの対応
○執行上の困難さへの対処
○国際的なルール作り・議論への積極的な参加

（出所）税制調査会関係資料集。

9-65 日米における事業体に係る課税上の扱い（平成12年5月23日税制調査会）

日米における事業体に係る課税上の扱い

課税の 取扱い	国名	日 本		ア メ リ カ	
	法人格の 有無	有	無	有	無
法人課税		・普通法人（株式会社、有限会社、合名会社、合資会社など） ・公益法人等 ・協同組合等	・人格のない社団等 ・特定目的信託 ・投資信託（証券投資信託及び公募の投資信託を除く。）	・C-Corporation ・LLC（法人課税を選択したものに限り。）（注2）	・General Partnership ・Limited Partnership（法人課税を選択したものに限り。）（注2） ・Master Limited Partnership（一定のものを除く。）等
分配後法人課税 （導管的取扱い） （注1）		・特定目的会社 ・投資法人	・特定目的信託 ・投資信託	・Trust（事業を行うものに限る。） ・REIT	
構成員課税			・任意組合 ・匿名組合 ・信託（上記の信託を除く。）	・S-Corporation ・LLC	・General Partnership ・Limited Partnership 等

- (注) 1 日米とも一定の要件（支払担当要件等）を満たした場合、導管体（支払担当損金算入）として取り扱われる。
 2 米国においては、自動的に法人に分類される事業体以外のものは、法人課税とするか、構成員課税とするか、選択することができる。
 (出所) 税制調査会関係資料集。

9-66 「電子商取引：課税の基本的枠組」 (OECD 租税委員会報告書) の概要 (平成11年11月26日税制調査会)

「電子商取引：課税の基本的枠組」(OECD 租税委員会報告書) の概要

(1998年10月 OECD 電子商取引
 オタワ閣僚級会合に提出)

1. 納税者サービスの機会

電子商取引の技術は、納税者サービスを改善するための機会を提供する。

2. 電子商取引に適用される一般課税原則

- ① 中立・公平・簡素等の伝統的な課税原則は、電子商取引にも適用される。また、納税者及び税当局にとってのコストは最小化されるべきであり、課税ルールは簡潔でわかり易いものであるべきであり、課税制度は経済の変化に柔軟に対応すべきである。
- ② 現段階では、既存の課税ルールがこれ

らの原則を実現できると考えられる。ただし、新しい措置については、これらの原則の適用の助けとなることを意図しており、電子商取引に対する差別的取扱いを意図するものでない限り、排除されるわけではない。

3. 一般課税原則の適用における問題点と今後の課題

- ① 税当局は、納税者の本人確認と情報アクセスを確保すべきであり、今後、国際的に整合性のある電子署名による本人確認や記録保持、情報アクセスの仕組みについて検討していくべきである。
- ② 税の管理・徴収のための適切なシステムが確保されるべきであり、また、徴収共助の国際的枠組みを発展させるべきである。
- ③ 国境を越える取引に関する消費税は、消費地で課税されるべきであり、今後、消費地の定義や課税方法等についての検

討を各国間で行っていくべきである。

- ④ OECD モデル条約や移転価格ガイドラインに規定される国際課税原則の電子商取引への適用方法や執行方法の在り方に関する検討等、国際協力を推進していくべきである。
- ⑤ 税当局としても、電子商取引に関する様々な基準・標準の形成について注目し

ていくとともに、必要に応じて適切に対応していくべきである。

- 4. オタワ会議以降のプロセス
オタワ会議以降においても、民間との協議を継続するとともにOECD加盟国以外の国々とも接触しつつ、租税委員会における作業計画を進展させる。
(出所) 税制調査会関係資料集。

9-67 主要国の公益法人等に対する課税 (未定稿) (平成7年12月8日税制調査会)

主要国の公益法人等に対する課税 (未定稿)

		日 本	アメリカ	イギリス	ドイツ	フランス
収益事業又は非公益関連事業		軽減税率 (27%) で課税	通常の税率 (35%) で課税	通常の税率 (33%) で課税	通常の税率 (45.15%) で課税	通常の税率 (36 2/3%) で課税
みなし寄附金		あり	なし	なし	なし	なし
本来業務に係る金融収益		非課税	非課税	非課税	非課税	原則軽減税率で課税
課税諸庁表等の財提務出	一般	収益事業を営む公益法人等について、非収益事業に係るものを含めて「財務諸表」を提出	年次報告書を提出	—	税務署が3年毎に定期検査を実施	—
	宗教団体	同上	—	—	同上 (注4)	—

- (注) 1 主要国でも、宗教法人については、税制上の取扱いにおいて、基本的に「公益に関する団体」の一つとして位置づけられており、宗教法人のみを厳しく取扱っている国はない。
- 2 日本では、「公益法人等」は、民法34条に基づき設立された財団法人・社団法人及び学校法人、宗教法人、社会福祉法人等を指す。
- 3 アメリカでは、法律上は、宗教団体についても課税庁の事前審査が必要であるが、実務上は不要とされている。
- 4 ドイツでは、公認宗教 (カトリック、プロテスタント、ユダヤ教) 以外の宗教団体については、課税庁の事前審査及び定期検査の対象となる。
- 5 イギリスでは、国教会、既成宗教 (非国教派プロテスタント、カトリック、ユダヤ教等) を除き、慈善団体については、慈善団体委員会による事前審査及び慈善団体委員会への年次報告書の提出義務がある。

(出所) 税制調査会関係資料集。