

第4節 法人税

1 政策決定過程

本節では、平成元年度から平成7年度税制改正までにおける法人税改正の政策決定過程を検討する。表2-4-1、表2-4-2に示すように、法人税は昭和63年の抜本的税制改革で税率（留保分）が引き下げられた（実施は平成元年と平成2年の4月から）。この第2章で扱う平成元年度から平成7年度税制改正の期間は消費税の改廃問題、所得税の減税問題に端を発する「直間比率是正」の税制改革、土地税制改革などが大きな問題となる一方、法人税の大きな改正はなされなかった。法人税改革は平成8年ころより再び重要な論点となるが、それについては第3章で扱う。

しかし、そうした中でも、論じておくべきいくつかの重要な動きがあった。具体的には以下で述べる四つのテーマであり、本節では、それらの問題の経緯を順番に検討する。第一のテーマは、平成2年のイラクのクウェート侵攻によ

表 2-4-1 法人税率の推移

適用事業年度 区 分	各事業年度の所得に対する税率								
	普 通 法 人					協同組合等		公 益 法人等	
	基本税率		軽 減 税 率						
			留保分	配当分	所得区分	留保分	配当分		留保分
昭59.4.1以降終了	43.3%	33.3%	年800万円以下 (資本金1億円以下の法人のみ)		31%	25%	26%		22%
60.4.1以降終了	〃	〃	〃		〃	〃	28%	23%	28%
62.4.1以降終了	42%	32%	〃		30%	24%	27%	22%	27%
平元4.1以降開始	40%	35%	〃		29%	26%	〃 〔一定の協同組 合等の所得10 億円超分30%〕	25%	〃
2.4.1以降開始	37.5%		〃		28%		27% 〔一定の協同組合等の 所得10億円超分30%〕		

（出所）財務省財務総合政策研究所財政史室編『昭和財政史—昭和49～63年度』第4巻「租税」（平成15年、東洋経済新報社）233～234ページ。

表 2-4-2 法人税実効税率の推移

適用事業年度				実効税率 (%)
昭	25.	4	終了	41.96
	26.	4	〃	46.65
	27.	1	〃	52.90
	30.	7	〃	51.14
	30.	10	〃	51.25
	33.	4	〃	49.22
	36.	4	〃	46.18
	39.	4	〃	45.57
	40.	4	〃	44.98
	41.	1	開始	43.79
	45.	5	終了	45.04
	49.	5	〃	(52.08) 48.83
	50.	5	〃	(52.77) 49.47
	56.	4	〃	51.55
	59.	4	〃	52.92
	62.	4	〃	51.55
平	1.	4	〃	51.04
	2.	4	〃	49.98

(注) () 書きは会社臨時税を含んだもの。

(出所) 財務省財務総合政策研究所財政史室編『昭和財政史—昭和49～63年度』第4巻「租税」(平成15年、東洋経済新報社) 236ページ。

る湾岸危機の際に、日本が国際貢献の点から多国籍軍に対して拠出した115億ドル(当時のレート1ドル=130円換算で約1兆5000億円)の財源捻出のための「法人臨時特別税」の実施である。この時にはほかにも、石油税の上乗せである「石油臨時特別税」が課税された。なお、この湾岸対応の増税は平成3年度の1年限りで終了するが、この経験をもとに翌平成4年度税制改正では、国際貢献のための財源を恒常的に確保しておくべきだとの主張が高まり、「国際貢献税構想」が一時的に浮上した(結局、実現せず)。それについても併せて検討する。

湾岸対応の法人臨時特別税は1年限りで終了するが、増税自体は1年では終わらなかった。すなわち、その後バブル崩壊による景気の急減速で税収不足が深刻となり、その対応として、この法人臨時特別税を「法人特別税」に衣替え

して、平成4年度から2年間更に増税を継続することとなったからである。この時には同様の理由で、自動車に対する消費税率の特例（4.5%）が適用されている。これが、本節の第二のテーマである。なお、この平成4年及び平成5年にかけては、こうした税収不足への対応に迫られる一方で、「第2節 所得税 その1」で述べたように）厳しい経済状況打開のための景気対策が強く求められた。税収ロスが大きくなる所得税減税を見送る一方で、（減税額が少額の割に効果が高い、と言われた）中小企業への投資促進税制の拡充などが実施されており、それについてもここで併せて論じておく。

第三、第四のテーマはこの第4節で平成7年度税制改正までではなく、平成12年度までのすべての期間を扱う。第三のテーマは国際課税である。本書が対象とする平成の時代は企業の国際化が急速に進んだ時期であったが、それによって国際課税制度の整備の重要性も大いに高まった。平成4年度の税制改正で過少資本税制が導入され、このほかにもいくつかの制度改正がこの時期に行われ、我が国の国際課税の枠組みは一応整ったとされる。更に、アメリカとの間で発生した移転価格税制を巡る問題（いわゆる「日米税金摩擦」）や、国際的な租税回避に対応するためのOECDでの多国間協議など、この時期は、日本単独では解決が難しい問題への対応も重要となった。その後もグローバル化の進行で国際課税の問題はますます重要となったが、政府税制調査会は平成12年に発表した中期答申でその現状と課題を網羅的に整理しており、それについても簡単に説明しておきたい。

最後に第四のテーマは、公益法人課税である。公益法人には様々な税法上の優遇措置が認められているが、一方で宗教法人などのずさんな経理処理が頻繁に問題とされるなど、それに対する不公平感が高まっていた。細川内閣が「直間比率は正の税制改革」を目指した平成6年度改正では、不公平税制の是正も重要なテーマとなり、こうした公益法人課税の優遇措置見直しが、ほかのいくつかの問題とともに論点の一つとして浮上した。「ほかのいくつかの問題」には（公益法人課税とは直接関係がないが）企業の使途秘匿金の課税強化や交際費課税の強化が含まれる。その後も、平成7年3月のオウム真理教による地下鉄サリン事件を契機とした宗教法人への規制強化や、平成8年以降の法人税抜本改革における課税ベースの見直し議論等を通じて、この問題は議論され続けたが、結果的に一連の改正は小粒にとどまり、抜本的な制度改正は行われないま

ま、平成12年度を迎えている。またこの問題は平成10年ごろから、認定NPO法人への課税の在り方（寄附税制の在り方）という少し異なる側面からも注目を浴びた。これらの一連の政策決定過程を順番に説明する。

2 湾岸戦争対応のための法人臨時特別税（平成3年度税制改正）

1990年（平成2年）夏、イラクが油田の領有権などを巡って隣国クウェートと対立、8月2日にイラク軍が侵攻を開始し、いわゆる「湾岸危機」問題が本格化した。これに対応するためにアメリカを中心とする多国籍軍がサウジアラビアのイラク・クウェート国境付近に進駐を開始したが、その後もイラク軍はクウェートから撤退しなかったため、1991年（平成3年）1月17日に多国籍軍はイラク軍への爆撃を開始、「湾岸戦争」に発展した。戦争自体は武力的に優位に立つ多国籍軍がイラクを圧倒し、2月28日にイラクはクウェートを撤退、イラクの敗戦が確定した。多国籍軍に直接参加できない日本は、アメリカからの要請に応える形で多国籍軍に対し115億ドル（約1兆5000億円）の資金を援助した。当時主税局長を務めた尾崎護は、その経緯を次のように説明している。¹⁾

湾岸平和財源法というように言われたわけであります。これは消費税問題が一応、一段落する前なんですけれども、平成2年8月2日にイラクがクウェートに侵入いたしました、湾岸問題というのが起きたわけですね。先ほど申しましたように、ロケット砲やなんかの炸裂する絵がお茶の間のテレビに毎日のように映し出されて、何となく日本中が緊張するという雰囲気の中で、まず一番最初に8月30日に、海部首相が政治決断だということで、10億ドルの支援を決めたわけです。10億ドルの支援というのはかなり思い切った支援のつもりでしたら、9月上旬に財務長官のブレイディーがやってまいりまして、上積みしろという話から始まったわけです。

結果を言いますと、結局、115億ドル出したんですね。最初に10億ドル出して、それが予備費使用で9月21日です。それから、補正1号を—これは湾岸のための国連平和協力法というのを審議するための臨時国会でありましたけれども、そこで補正1号でまた10億ドル出した。さらに補正2号というのが、これは翌年3月6日に成立しているんですけれども、ここで90億ドル。90億ドルという数字は皆さん、ご記憶あると思うんですが、90億ドル出して、これが円価換算

かなんかの関係があったりしまして、さらに追加で3年度の予備費で5億ドル、全部で115億ドルなんです。円に直しますと1兆5070億円、随分巨額の支出をしたわけですが、なかなかそれが評価してもらえなかったという苦しい出がある支出なのであります。

この財源を賄うために臨時的な増税が行われたが、それが「法人臨時特別税」であり、ほかにも「石油臨時特別税」が課税された。以下では、その政策決定過程を検討する。

この問題で増税が具体的に話題となったのは、(上記の尾崎護の口述にもある)多国籍軍の侵攻開始で巨額の戦費が発生し、それを賄うためにアメリカが日本に対し90億ドルを拠出するように求めた段階であった。90億ドルの積算根拠については、当時の事務次官であった小粥正巳が次のように述べている。²⁾

その積算根拠は何かといいますと、実際に戦争が始まってみると所要コストは、とても1ヶ月10億ドルなんていうものじゃない、1日で5億ドルは必要で、1ヶ月150億ドルだ。軍事行動は1月から始めて、3ヶ月で何とか終わらせるつもりなので、合計450億ドルになる。したがって、日本はその2割を分担して貰うから、90億ドル出してくれ、こういう何とも荒っぽい要求でありましたが…(中略)…。

当時はバブルによる税収増大で、15年ぶりに赤字公債脱却を果たした(平成2年度予算)直後であり、財源のあてがないままの赤字公債発行は最初から除外された。そのため、歳出カットか増税しか選択肢がなかったが、この選択が当時の政治状況もからんで一筋縄ではいかなかった。一方で、「日本の対応が遅い」といった批判を避けるためにも、決断を素早く行う必要があり、難しい選択を迫られることになった。

当初、大蔵省の内部では増税で対応すべき、との意見で一致していたとされる。それについて小粥正巳は以下のような証言を残している。

日本は脅かせば金をいくらでも出すというふうにはアメリカを始め多国籍軍に見なされても、とてもいかんということで何としても国民の痛みを伴う、増税によってこれに対応する、そういう考え方で省内が一致したわけであります。

具体的には、石油関係の税と法人税、たばこ税などの臨時的な引上げで対応することが検討された。平成2年度はつなぎで赤字公債を発行するが、平成3年度以降の臨時特別税でこれを返済する案が有力となっていた。³⁾

しかし、これに対して野党の公明党や民社党から反対が上がっていた。公明党や民社党は、増税だけでなく防衛費を中心とする歳出カット、特に、編成を終えて既に審議に入っている平成3年度予算政府案からの歳出カットを合わせて行うべきだ、と主張した。リクルート問題や消費税導入の影響で平成元年夏の参議院議員選挙で自民党は大敗、参議院で過半数割れを起こしていたため、法案成立には公明・民社の協力は欠かせない状況であった。また（「第5節 消費税その1」で述べるように）当時、消費税の修正問題を巡り、自公民の連携が強まった時期であり、政府・自民党はこうした公明・民社両党の要求を受け入れて、増税と歳出カットを組み合わせる案に転換する。当時の政治状況から「増税だけではうまく行かない」と大蔵省内で主張し続けたという、主税局長の尾崎護の口述は第1章で既に紹介した。⁴⁾

この結果、自公民の協議がまとまり、増税と（平成3年度の予算政府案からの）歳出カットを組み合わせて資金調達をすることが決定する。当時の保田主計局長とのやり取りに関する尾崎護の口述も第1章で引用したが、この問題に対する尾崎の強いこだわりを感じることができる。

この問題でもう一つの論点は増税の項目を何にするかであり、これについては通商産業省との関係が重要であった。先にも触れたように、当初から法人・石油・たばこへの増税が有力視されたが、増税の税目の決定に関する重要部分であり、これについては第1章との重なりはあるが尾崎の言を引用する。⁵⁾

石油税に課税するというのは、これはそういう時期、石油の消費の抑制という点からいっても非常に意味がある。それから、やはり石油はエネルギーのもとでありますから、企業活動ということを考えたときに、この湾岸問題が平和裡に早く解決するということが非常に大切だから法人税で財源を調達したらよいということで、その二つに絞ったわけなんです。

石油税や法人税をやるんだったら、たばこ税を増税しろということを通産省が非常に強く言ってきました、それに味方する声も自民党内などにかなりあり

ました。ただ、何となく法人税、石油税と違って、たばこに課税するというのは、まさに通産省が2本を背負うんなら、大蔵省も1本背負えというだけの理屈なんですね。こういうことで増税をやっちゃいかんと思ひまして、これまた頑張ったんですね。

結局、大蔵省が予算修正にまで踏み込んで歳出カットすることを決断したため、たばこ税の増税は落とされた。歳出カット（主に防衛費）や予備費の使用などで5000億円を調達し、残りの7000億円弱を法人税と石油税の臨時特別税で賄うことになった。法人臨時特別税は法人税の税額から300万円を引いた額に対して2.5%の税率をかける制度となり、石油臨時特別税は石油税の2分の1を上乗せする形で実施され、期限は1年間で定められた。当時の政策決定過程を振り返り、尾崎護は次のように述べている。⁶⁾

会議をして、主税局としては諸般の情勢を考えて、税だけで背負い込むのは得策じゃないということを強く主張して、主計局長が、それを聞いてくれたという省議の雰囲気は私は非常によかったと思うんですね。主計局長としては、やっぱり予算修正するというのは非常に辛いことだと思うんですけども、そういう一種の予算のメンツみたいなことにこだわらずに、それを聞いてくれたというのは、ほんとうに今でも感謝しております。そのために増税も円滑にいきましましたし、変な議論の種を残すということもなく、うまく流れたものですから、通産省のほうも不承不承、それで納得してくれたということでありました。

その後、湾岸戦争が早期に終結し、この対応は1年限りで終了する。もっともこの問題は翌平成4年度税制改正の際に「国際貢献税」構想という形でもう一度余波を与えており、最後にこの問題に触れておきたい。

湾岸対応の法人・石油の臨時特別税が平成3年度末で期限切れとなるに当たり、湾岸戦争の反省から、国際貢献のための恒常財源を確保すべきだ、との考えが強まり、平成4年度の税制改正議論の最中にこの構想が急きょ浮上した。また、次の3で述べるように、景気の急減速で税収が大きく減少し、赤字公債発行を避けるために追加財源が必要だったという事情も、こうした構想が有力となる大きな理由だったと思われる。具体的には、法人税と石油税の臨時特別税の恒久化に加え、自動車の消費税率上乗せ恒久化（導入当時、自動車だけ6%

にしていたものを恒久化)、更にたばことビールへの特別税で合計1兆3200億円(平年度)を確保し、そのうち5000億円を国際貢献資金に繰り入れ、残りを国際社会の平和・安定のための支出財源とする、という構想であった。増税の税目にたばことビールが入ったのは、先の湾岸危機の対応時にたばこ増税が検討されたのと同じ理屈であり、通産省が法人や石油・自動車の増税を認めることとのバランス上、「どうしてもたばこ、ビールの増税が必要」と主張したからとされる。⁷⁾

「国際貢献税」は具体的な税目も決まり、一時、新聞報道で「実施決定」と伝えられるほどであったが、⁸⁾ 結局実現しなかった。平成4年度税制改正論議の終盤にこうした議論が突如浮上したことに対する自民党内の反発や、税収の使途がいまいなことにに対する批判が伝えられており、これらが、構想が実現しなかった大きな要因と考えられる。加えて、当時の主計局長であり、この構想に深く関わったとされる齋藤次郎によると、この構想にたばこ、ビールの増税が入ったことに宮澤首相は強い拒否反応を示したという。⁹⁾ そのコメントも既に第1章で引用した。次の3で説明するように、当時、景気の急減速による財源不足が深刻であり、もともと法人臨時特別税を、形を変えて延長する案が検討されていたが、それにたばこやビールという大衆への増税項目が加わったことが問題視されたということである。「第7節 間接税(消費税以外)」の「たばこ税」の項で述べるように、嗜好品の代表であるたばこやビールは比較的増税しやすい税目とされ、度々その候補に挙げられるが、最後には「大衆増税」との批判が出て、対象から落とされることが続いていた。ここでは、それが構想自体をも葬ったことになるが、いずれにせよ、その後、こうした構想が大きな話題になることはなかった。

〔注〕

- 1) 尾崎護・元主税局長口述記録。
- 2) 小粥正巳・元事務次官口述記録。
- 3) 『日本経済新聞』平成3年1月27日朝刊。
- 4) 尾崎護・元主税局長口述記録。
- 5) 同上。
- 6) 同上。
- 7) 齋藤次郎・元主計局長口述記録。

- 8) 『日本経済新聞』平成3年12月14日朝刊。
- 9) 齋藤次郎・元主計局長口述記録。

3 法人特別税、そのほかの増税措置（平成4年度、平成5年度税制改正）

こうして湾岸危機対応の法人・石油の臨時特別税は1年限りとなるが、この増税措置は平成4年度改正で思わぬ形で脚光を浴び、形を変えて継続されることになる。その理由は、既に簡単に触れたように、バブル崩壊で税収が大きく減少し、平成4年度の予算編成で歳入不足が発生する可能性が高まったことである。「第2節 所得税その1」で記したように、当時、景気対策としての所得税減税の要望が非常に強まっていたが、財政当局としてようやく達成した赤字公債からの脱却を守りきるには、そうした要望をかわすだけでなく、むしろ増収を図る必要があった。そこで、租税特別措置などの廃止とともに、期限切れを迎える法人臨時特別税を、形を変えて延長する案が浮上したのである。ただし、一方で、景気対策のための減税要望も極めて強く、それを無視することもできなかった。そこで（減税額が少ない割に効果が大きい、とされた）中小企業の投資促進税制の拡充などの政策減税を、平成4年及び平成5年の経済対策で実施した。以下では、これらの政策決定過程について説明する。

まず、当時の財政状況については、尾崎護の後に主税局長となった濱本英輔のコメントによく表現されている。第1章との重なりはあるが、再度引用する。¹⁾

この年〔平成2年度〕を頂点にいたしまして税収は下り坂に向かうことになりました。平成3年度には前年度税収を割る事態になりました。これから後、しばらくずっと税収が前年を割る事態が続くことになります。平成4年度、5年度予算、ともにそうでございますけれども、減額補正後に、なお大幅な歳入不足を生ずる異例な事態となりまして、税収の弾性値も、たしか4年度がマイナス5.5、5年度が同じくマイナス1.4という空前の数値になりました。長い間、並々ならぬ財政再建努力、税体系の見直しの論議を積み重ねてきた後でございまして、ちょうど平成2年度に15年ぶりで特例公債の脱却を果たしましたまさにその直後に空前の減収をぶつけられるという状況でございました。私どもとしては、せっかく成就した財政均衡を何とか維持したいと思い入れており

ました。

すなわち、平成2年度予算で長年の悲願であった赤字公債からの脱却をようやく果たしたばかりであり、大蔵省としては赤字公債依存に逆戻りすることは何としても避けたい、ということであった。そのためには、盛り上がっていた景気対策としての所得税減税論をはねつけるだけでなく、むしろ増収措置をとる必要があり、その具体案として、平成3年度末に期限切れを迎える二つの特別措置の期限延長に注目が集まった。その一つが、先に述べた湾岸戦争対応で実施された法人臨時特別税である。もう一つは、自動車に対する消費税率の上乗せであり、先に消費税が3%で導入された際に、自動車についてはそれ以前の物品税が非常に高かったことを考慮し期限付きで税率6%を適用した措置であった。ただし、いずれも単純な期限延長ではなく、いったん制度を廃止した上で、改めて特別措置として増税を実施する方法が検討された。

こうした増税の延長には産業界を中心に批判が強くなかったが、最終的には認められた。これについて濱本英輔は次のように述べている。²⁾

当然のことですけれども、これに対しましては時限措置の実質的な延長であって許されんという話でございますとか、湾岸戦争という特別な事情で決めたものをそんなふうに手軽に延長させるわけにはいかないなどといって、前の年の臨時措置の取りまとめにご苦労をおかけした先々から強い非難がございました。ただ、私どもとしましては、平成4年度も大変だけれども、5年度はもっと大変だろうと思えたものですから、今までの法人特別税に代わる新しい法人特別税を設定しまして、1年ではなくて今回は2年の措置としてお願いしたい。それしか方法が見当たらない状況でございましたので、…（中略）…でも、最後には何とかこれをのんでいただくことができました。

具体的には、まず法人特別税は、各事業年度の法人税額から400万円を引いた額に対して2.5%の税率をかけた額を納税額とした。一方、自動車の消費税率についてはこれまでの6%の税率は廃止され、新たに4.5%の税率が設定された。いずれも期限2年として定められ、2年後の非自民・非共産の細川連立内閣による平成6年度の税制改正で廃止される。

平成4年度及び平成5年度の税制改正では、これ以外にも特別措置の廃止などによる増収対策が行われた。例えば平成4年度では、法人税の欠損金の繰戻しによる還付制度の適用が停止された。また、法人が利子・配当を受けた場合に源泉徴収される税は、法人所得全体が赤字だった場合には還付されたが、これを還付せず次年度以降の法人税額で差し引く制度などが平成5年度改正で創設された。こうした制度改正に対して、濱本は次のように述べている。³⁾

こんなことまでやらずに何とかならないのかという批判が大変強うございました。しかし、この4年の暮れ、12月、平成5年の税制を決めるところに、宮澤総理が記者会見で「少しでも赤字国債を出すはまだ金があるという話にどうしてもなりやすいんですね。締めがきかなくなってしまう。15年かかってやっとやめたのに」ということで、例えば、今、申しましたような細かいいろいろな措置の意味とといいますか、そういうものをこういう形で受けとめてお話をくださいましたことが、私どもも全くそういう気持ちでございましたのでうれしかったわけでございます。

このように、こうした増収策への批判は強かったが、それでも当時はまだ「どこかに聞く耳を感じた」時代であった。⁴⁾ しかし、この後更に景気は低迷して税収は減少を続け、一方で景気対策の歳出増加や減税が繰り返される。その結果、数年後には赤字公債の大量発行が常態化することとなる。

最後に、こうした増収策の一方で、厳しい財政状況の中で行われた減税（平成4年及び平成5年の経済対策で実施）についても、簡単に触れておきたい。経済状況は悪化を続けており、景気対策のための減税要求は極めて強く、「第2節 所得税その1」で述べたように）税収ロスが極めて大きくなる所得税減税は難しいとしても、ほかの税目で政府はそれに応える必要に迫られていた。そこで、「減税額は少ないが（実証的にはともかく）景気への効果は大きい」と言われた投資促進税制の拡充などの政策減税が浮上し、平成4年8月、平成5年4月（いずれも宮澤内閣）、平成5年9月（細川内閣）の3回の経済対策で実施された。⁵⁾ 特に、平成5年4月に決定した減税は、平成5年度予算が実質的に固まった後に、国会で与野党による不況対策協議会が立ち上げられ、そこでの協議を経て決まったものであり、減税額は720億円（平年度）と比較的規模も大

きかった。その内容は、教育や住宅取得に関する所得税減税に加えて、法人税では次の2点の投資促進税制の拡充が行われている。第一に、これまで中小企業者等に認められてきた機械の特別償却制度の拡充であり、具体的には、その特別償却率14%を30%に大きく引き上げるとともに、7%の税額控除の選択適用を併せて認めるという制度である（中小企業機械投資促進税制）。第二に、高度省力化投資促進税制の創設、すなわち、時短・就業改善や環境保全、輸入促進などに配慮した投資について、30%の割増償却若しくは7%の税額控除（中小企業はそれぞれ36%と8.4%）を認める、というものである。

なお、これらの経済対策で実施された投資促進税制は、いずれも期限1年程度で実施され、更に数か月延長された後、平成6年末で廃止される。租税特別措置による減税は不公平との批判もあり、平成以降は縮減傾向が続いており、この特別減税の廃止はその一環であった。しかし、その後も景気は本格的に回復せず、一方で財政状況も厳しさを増しており大規模な減税に踏み切ることも困難だったことから、その後も小規模な投資促進税制は活用され続ける。例えば、平成7年4月に決定した「緊急円高・経済対策」や企業のリストラ支援強化の新法制定の際に、特定の中小企業や設備など、その対象を極めて限定する形で、試験研究費の税額控除や減価償却資産の特別償却などが実施された。

〔注〕

- 1) 濱本英輔・元主税局長口述記録。
- 2) 同上。
- 3) 同上。
- 4) 同上。
- 5) 平成4年8月と平成5年9月の経済対策では、青色申告法人に適用される試験研究費の優遇措置（基盤技術研究開発促進税制）や中小企業者が事業用に特定の電子機器利用設備を取得した際に適用される優遇措置（中小企業新技術体化投資促進税制）などが期限付きで拡充された。

4 国際課税

本書で対象とする平成の時代は、経済の国際化が大きく進展した時期であった。特にバブルのころに日本企業の対外進出が一気に進んだが、その実態は表

表 2-4-3 経済の国際化

区 分		昭和57年	昭和62年	平成4年	平成4年／昭和57年
国 民 総 生 産		27,067 百億円	35,048 百億円	46,812 百億円	1.73
貿易	輸 出	138,831 百万ドル	229,221 百万ドル	339,650 百万ドル	2.45
	輸 入	131,931 百万ドル	149,515 百万ドル	233,021 百万ドル	1.77
直接投資残高	対 外	28,969 百万ドル	77,022 百万ドル	248,058 百万ドル	8.56
	対 内	3,998 百万ドル	9,018 百万ドル	15,511 百万ドル	3.88

(出所) 国税庁長官官房国際業務室・国税庁調査査察部調査課「税務行政における国際化」(『ファイナンス』平成5年12月号) 70ページ。

2-4-3に端的に示されている。国際化は税制にも大きな影響を及ぼしたが、それは主に次の二つの側面からであった。第一に、外国に進出する日本企業や日本に入ってくる外国企業に対する日本国内での課税制度の整備の必要性である。我が国では平成4年度税制改正で過少資本税制が導入され、これ以外にもこの時期にいくつかの制度改正が行われて国際課税制度の枠組みがほぼ完成した。第二に、諸外国との国際課税における協調の重要性である。特にバブル以降、対外進出を積極化させた日本企業に対し、アメリカが移転価格税制の活用による課税強化を打ち出し、その問題がOECDに持ち込まれて検討された。以下ではこれらの問題を順番に説明する。

なお、国際課税の大きな枠組みは平成4年度改正で出来上がったが、その後も国際化の進展で、この問題は重要であり続けている。本書で扱う期間の最終年である平成12年夏に発表された政府税制調査会の中期答申「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—」では、国際課税の論点整理を行っており、本項の最後にその内容についても簡単に触れておく。

(1) 国際課税制度の整備(平成4年度改正における過少資本税制の導入など)

日本の企業が日本国内だけで活動する時代には、その企業所得に対して日本の法人税を課税すればよい。しかし、その活動が国境を越えて外国に及んだ場

合や、日本にやってくる外国企業に対しては、その所得のうち日本で課税されるべき範囲はどこまでか、という問題が発生する。それに対して日本の課税範囲を明確にすることが国際課税の役割であり、その主要な枠組みは以下のとおりである。まず、我が国は、所得の源泉がどこであっても居住地が日本であればすべての所得に課税する、という「居住地主義」の課税方式をとる（ただし、外国源泉の所得に対し外国政府が課税する場合は、その分を「外国税額控除」で調整する）。一方で、居住地が日本にない外国企業でも、その所得の源泉が日本である場合は課税を行う。そうした考えの下で、国際課税制度を支える制度、すなわち非居住者・外国法人課税制度、外国税額控除制度・外国子会社合算税制（タックス・ヘイブン税制）・過少資本税制・移転価格税制を設けている。

また日本以外の他国も同様に自国の課税範囲を設定するが、その結果、ある企業や個人の経済活動に対し、二つの国が同時に課税する事態が起きることがある。これを防ぐために、二国間による租税条約が締結される。国際課税制度の枠組みは、こうした国内法の整備と租税条約の締結を通じて整備されてきたが、更にその在り方については、二国間だけでなく OECD のような多国間交渉での取り決めも重要となった。表2-4-4は我が国及びアメリカにおける国際課税関係の国内法整備の概要、並びに OECD における国際課税関係の多国間協議の状況を年表で示した。続いて表2-4-5は、我が国の租税条約の締結状況の概要を示した。

表2-4-4をみると、我が国でも早い時期から国内法の枠組みが作られており、昭和20～30年代には既に制度ができ始めている。アメリカに比べると若干遅いが、それでも昭和61年度改正で移転価格税制が整備され、続く平成4年度改正で過少資本税制が導入され、一通りの枠組みは整った。この平成4年度改正では、これ以外の制度も若干の改正がなされ、国際課税の整備が進んだ時期であった。

以下では、平成4年度に導入された「過少資本税制」の基本的な考え方を述べておく（より詳細な内容は『改正税法のすべて』（平成4年版）などを参照のこと。）。日本にある外資系子会社が資金を調達する場合に、海外の親会社からの出資を少なくしてその分を親会社から借り入れる形にすれば、利益分配を配当ではなく利子支払いで行うことになる。利子は配当と違って損金算入できるので、これを活用すれば外資系子会社の我が国での税負担が軽減されるのであり、

表 2-4-4 国際課税に係る基本的考え方の推移（平成12年度まで）

米国		日本		OECD	
1939 (昭14)	◎米スウェーデン租税条約 (以後、主要国との条約 ネットワークを構築)	昭28 昭30	◎外国税額控除制度の導入 ◎日米租税条約(以後、主 要国との条約ネットワ ークを構築)		
1962 (昭37)	◎外国子会社合算税制の導 入	昭37	◎外国税額控除制度の拡充 (間接外国税額控除制度 の導入)	1963 (昭38)	◎ OECD条約モデル(以後、 昭52、平4、平6、平7、 平9、平12、平15、平 17、平20年に改訂)
1968 (昭43)	◎移転価格税制に関する規 則の整備				
1969 (昭44)	◎過少資本税制の導入	昭53	◎外国子会社合算税制の導 入	1979 (昭54)	◎『移転価格課税』報告書 (昭59、62年に続編)
1980 (昭55)	(◎加州等でユニタリー課 税強化)				
1986 (昭61)	◎移転価格税制の強化： 『利益相応性基準』の導 入等	昭61	◎移転価格税制の導入		
1988 (昭63)	◎外資系企業に対する課税 強化(過少資本税制の改 組、資料提供義務の強化 等)	昭63	◎外国税額控除制度の見直 し(以後、平4、13、21 年等)		
		平3	◎移転価格税制の見直し (以後、平16～19年等)		
		平4	◎過少資本税制の導入 ◎外国子会社合算税制の見 直し(以後、平17～21年 等)	1992 (平4)	◎米国移転価格課税強化へ の提言→1993(平5)再
1993 (平5)	◎移転価格税制：『利益比 準法』の導入			1995 (平7)	◎『移転価格ガイドライ ン』(全面改訂)第一部 確定 ◎『金融国際化と課税』報 告書
1996 (平8)	◎移転価格税制に関する規 則の整備			1996 (平8)	◎『税制の墮落』報告書
				1998 (平10)	◎『有害な税の競争』報告 書(以後、平12、13、16 年に進捗状況報告書等)

(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) 338ページ。

表 2-4-5 我が国の租税条約ネットワーク
(44条約、54か国適用／平成12年3月現在)

地域	国名	地域	国名
西欧 (15か国)	アイルランド	アフリカ・中東 (5か国)	エジプト
	イギリス		ザンビア
	イタリア		トルコ
	オーストリア		南アフリカ
	オランダ	アジア (12か国)	インド
	スイス		インドネシア
	スウェーデン		韓国
	スペイン		シンガポール
	デンマーク		スリランカ
	ドイツ		タイ
	ノルウェー		中国 (注)3
	フィンランド		パキスタン
	フランス		バングラデシュ
	ベルギー		フィリピン
	ルクセンブルク		ヴェトナム
東欧 (6か国)	旧ソ連 (注)1	北米・中南米 (4か国)	マレーシア
	旧チェコスロヴァキア (注)2		アメリカ
	ハンガリー		カナダ
	ブルガリア		ブラジル
	ポーランド	大洋州 (2か国)	メキシコ
	ルーマニア		オーストラリア
アフリカ・中東	イスラエル		ニュージーランド

(注) 1 アルメニア、ウクライナ、ウズベキスタン、キルギス、グルジア、タジキスタン、トルクメニスタン、ベラルーシ、モルドヴァ、ロシアにそれぞれ適用される。

2 スロヴァキア、チェコにそれぞれ適用される。

3 香港、マカオには適用されない。

(出所) 税制調査会「税制調査会関係資料集」(平成13年3月) 76ページにより作成。

法人税率が比較的高い我が国では、こうした手法による節税が今後盛んになるおそれがあった。これを封じるのが「過少資本税制」である。具体的に述べると、日本にある法人（主に外資系企業の子会社など）の外国の親会社に対する負

債の残高（正確には、その事業年度の平均残高）が、その親会社が保有する子会社の資本持ち分の3倍を超える場合、その「3倍を超える部分」に対する利子支払いの損金算入を認めない、というものである。ただし「3倍」という数値については、同種の事業を営む内国法人で事業規模が一致するものなどの借入れ・自己資本比率などを参考に変更できるとした。

我が国では当時、こうした制度がなかったことで、大きな問題が起きたことはなかったようである。それでも、こうした制度を導入することについて、当時の主税局長の濱本英輔は次のように述べている。¹⁾

これが、実は大事な道具立ての一つであることはわかっておりましたけれども、日本にはございませんでした。外国では大体出そろっておりました。日本は、おもしろいことに過少資本税制の問題はまだそれほど当時は起こっておりませんでしたので、これだけ面倒な税制改革をいろいろやらなければいけないときに、何でこんなものを今やるのかを中で議論した記憶がございます。国際租税課の人たちは、「今、やっておけば問題は生じないんです。入ってからやると大変です」とこんこんと申しまして、では、実績はないんですけれどもやらせていただくということで突っ込んだわけでございます。その後、これがどういう経過をたどったか、私は詳しく知らないんですけれども、日本で過少資本税制が行われることにつきまして、早過ぎたとか、そういう議論は特に出ませんでしたし、現に、その後、この問題で指摘をされたケースもあるようでございますから、結果的にはよかったのかな。税制改正は、大体、事後に追いかけてやる癖がついておりますけれども、事前にやるのは多少の勇気が要る感じでした。

平成3年度及び平成4年度改正では、これ以外にも国際課税の改正がいくつか行われた。しかし、国際課税の場合は外国あつての法制度という面があり、国内企業に単純に法人税を課税するのとは異なる様々な問題も生じた。移転価格税制については後で触れるが、それ以外に例えば、外国子会社合算税制（タックス・ヘイブン対策税制）の問題があつた。この制度は従来、ある特定の軽課税国を「タックス・ヘイブン」と指定し、日本の親会社が子会社（経済活動の実態がないもの）をその国に設立した場合、その子会社の所得も、本来は日本で稼いだはずの所得が外国子会社の所得とされている、と判断して日本で課税する制度である。しかし、税率を低く設定して外国企業を呼び寄せようと

する諸外国の動きが後を絶たず、一国のうちの一定地域だけ低税率を適用するようなケースも多く見られた。その結果、「タックス・ヘイブン」をいちいち「指定」したのでは処理が追いつかないことから、この平成4年度改正で法人税負担が25%以下の国を「タックス・ヘイブン」とみなす仕組みに改めた。その判定は、外国にある子会社ごとに行うものとされた。しかし、この対応に対し、次のような現象が起きたという。²⁾

シンガポールだったかと思いますがけれども、日本の25%に対しましてシンガポールの法人税率は26%なんです。そういう世界だなと思ってびっくりしたんでございますけれども、追いかけてこといいますか、そういうことが起こる。

経済の国際化はこれ以外にも税制上の様々な問題を引き起こした。濱本は当時議論された、いくつかの事例を述べており、そのうち二つを以下に紹介する。³⁾

外国法人が日本の国内で設けまして会社をたたみますときに、持っていた土地を売りますと税金がかかりますので、ほとんどはそれを現物出資し、見返りに株式を外国法人が取得して、それを持ってかえって、その株式をだれかに売るわけです。それで税金を免れようとする動きが出てまいりました。これなんかもどうしたものかと思いましたがけれども、こうした外国法人に土地の現物出資の特例を認めないしかないというように、いろいろケースに応じまして、必ずしもきれいなやり方になっていないものもありますけれども、局内の知恵者がさまざまな知恵を次々ひねり出してくれたのはとても忘れがたい思い出でございます。

例えば海外に子会社を出し、その子会社が孫会社を出してる。孫会社が納付した外国法人税のうちで、海外孫会社から海外子会社に対して利益の配当が支払われて、さらに子会社から日本の親会社に配当が支払われる場合に、孫会社の分が二重課税になるのではないか。それを排除するためには税額控除を孫会社に及ぼすことによって問題を解決するというのが、当時、実行されたわけでございます。それではひ孫はどうなるんだという問題も、当時、出ておりました。そういうふうに、一つ解決しますと、その線のもう一つ向こうの問題を

どうするのかというところが常につきまとうことでございます。

国際課税は、このように、正に「一つ解決しますと、その線の向こうの問題をどうするのかというところ」であり、いたちごっこの感があった。そうした問題の重要性が高まり、法整備が進められたのが、バブルを経て経済のグローバル化が進んだ平成初期の時代であった。

(2) 移転価格に関する OECD でのガイドライン策定交渉

平成の初期には、日本とアメリカの間で様々な経済的な摩擦が起きたが、その一つは、昭和50年代から続く日本の対米貿易黒字の問題（日米貿易摩擦）である。日本の市場が規制や商慣行で必要以上に閉鎖的であり、それがアメリカからの製品輸入を抑制させているのではないか、との疑念がアメリカから強く出され続けており、それに対応するための施策が実施された。税制上の対応の一つは、平成2年度税制改正で創設された「製品輸入促進税制」である。この制度は、卸売・小売業者が輸入促進対象商品の輸入を対前年度に比べて1割以上増加させた場合、準備金の積立てといった優遇措置を与えることや、製造業者の場合は輸入対象商品の対基準年に対する輸入増加額の一部を税額控除、又は割増償却として認める、というものである（なお、「製品輸入促進税制」はその後、平成5年度での改正、平成7年の「円高・経済対策」での期限付き拡充などを経て、継続し続けた。）。税制以外にも、日米構造問題協議の結果、内需拡大の視点から、10年間で430兆円の公共投資を行うことや、「大規模小売店舗における小売業の事業活動の調整に関する法律」（昭和48年法律第109号）（以下では、「大規模小売店舗法」と表記することがある。）の改正による規制緩和が行われた。

平成初期に日本が直面したもう一つの対米摩擦は、アメリカの移転価格税制活用による在米の外国子会社への課税強化の問題である。アメリカは当時、巨額の財政赤字を抱えており、税収増への方策の一つとしてこの案が浮上した。在米の外国子会社は米国で得る収入に比べて課税所得が非常に小さいことが、移転価格を利用した過少申告（すなわち、在米の外国子会社が本国の親会社から購入する材料の価格などを不当に高く設定して経費を水増しし、米国で支払う法人税を圧縮させる）の疑いを引き起こした。移転価格税制とはこうした節税行為に対して、親会社などから購入する材料価格を、本来のあるべき価格である

「独立企業間価格」で評価し直した上で課税を行う制度であり、それを強化すべきだ、との論調がアメリカで高まった。外国企業は日本企業だけではないが、当時急激に海外進出を行った日本企業への反発も手伝って、在米の日本企業が狙い撃ちされるケースもあったようである。以下の報道は、ソニーの米国子会社に対する追徴課税の動きと絡めつつ、当時のアメリカの状況をよく伝えている。⁴⁾

米議員の間で、日系企業を含む在米外資系企業に対し課税を強化すべきだとの声が急速に広がってきた。これまでの日系企業批判、日本脅威論を背景にした主張に加え「増税を考えるより過少申告企業への徴税強化が先決」など増税論議と絡ませる議論が現れ、議員の関心を高めている。一方、政府側は内部資料の提供を通じ議員の批判を後押ししている。外資への課税強化をうたった外国課税平等化法案の今秋成立と、それを受けた歳入庁の徴税強化の可能性が一段と高まってきた。

米下院歳入委員会の監督小委員会（ピックル委員長）は10、12の両日、財務省や内国歳入庁（日本の国税庁に相当）の専門家呼びこの問題で公聴会を開く。それに向け議員の外資批判の動きが相次いでいる。

共和党保守派のヘルムズ上院議員は、ソニーの米現地法人であるソニー・アメリカの元従業員（米国人）が「同社は経理操作をして所得を過少申告している」と同議員らに告発した書簡を公表した。書簡によるとソニー・アメリカは親会社に種々の「サービス料」を払って利益を圧縮。その結果、1988年の売上高は約80億ドルあったのに所得は1000万ドルに過ぎなかったと述べている。

キャンベル、ハンター両下院議員（ともに共和党）は6月末、パネッタ予算委員長に書簡を送り「外資系企業の課税漏れ所得が500億ドル近くある。増税して米国納税者の負担を増やす前に外資系企業への徴税を強化すべきだ」と主張した。「500億ドル近く」の根拠は「87年の外資系企業の売上高6500億ドルに米企業の平均的利益率8%をかけ合わせて得た520億ドルが妥当な利益水準だが、実際の申告所得は56億ドルに過ぎない」というものだ。

また、1992年（平成4年）の大統領選挙に勝利した民主党のクリントンの対日強硬姿勢は、問題を増幅させることとなった。

もっとも、移転価格税制は税収の各国間の分捕り合戦でもある。日本でも昭

和61年に制度が創設されたが、平成3年度改正で課税強化を図り、⁵⁾ その結果、在日外国企業の追徴課税が強化された。当時の新聞はこれを「税金摩擦」と呼び、「国税庁、反撃にでる」という見出しとともに、次のように報じている。⁶⁾

日本コカ・コーラ約150億円、AIU 保険日本支社約20億円、日本チバガイギー約57億円、ヘキストジャパン約30億円、プロクター・アンド・ギャンブル (P&G) 日本支店約9億円——。今年になって国税庁が移転価格税制を適用し、追徴課税したことが明らかになった主な在日外資系企業と、その税額だ。

80年代半ば以降、米国の税務当局、内国歳入庁 (IRS) は移転価格税制を駆使して日系企業へ課税攻勢をかけてきたが、ここに来て「日本の国税庁も逆襲に転じた」と断言する公認会計士は多い。

こうした見方に対し、国税庁は「内外無差別という課税の大原則は踏み外していない」(浜中秀一郎国税審議官)と反論する。しかし、その国税庁が93事務年度(93年7月—94年6月)に外資系企業に指摘した所得の海外移転は、日本コカ・コーラなど10社の合計で約700億円。日本は移転価格税制を86年に導入したが、実質的にこれを適用した92事務年度までの6年間の実績(約50社に500億円)を大きく上回る額だ。

こうした中で大きな問題となったのが、1992年(平成4年)1月にアメリカが打ち出した移転価格税制に関する米財務省規則の改正案であった。この改正案では、移転価格税制の適用に際して従来の「独立企業間価格」ではなく、「比較対象利益幅 (CPI)」という概念を持ち出すことが示された。すなわち、同業他社などと比較し、利益率が一定幅以上に低い企業は移転価格による節税を行っている判断し、追徴課税を行う制度である。こうした方法については、実際には利益がないにもかかわらず、利益があるものとして課税されることから、日系企業から一斉に反発が上がった。その後、1993年(平成5年)1月に「比較対象利益幅 (CPI)」は「利益比準法 (CPM)」と改称され、移転価格税制を発動する条件の一つに加えられたが、日本にとって、こうした税制は受け入れられるものではなかった。

日本はこの問題を OECD の租税委員会に持ち込み、多国間協議の枠組みでの解決を試みた。日本側とアメリカ側の意見の相違について、当時の主税局長である濱本英輔は次のように述べている。⁷⁾

アメリカは、…（中略）…自由な競争市場において一定の期間、営業が行われた場合に、営業利益率はいずれは取れんするはずであると。それで、標準以下の営業利益率しか得られない企業の存立は資本市場が許さないはずだという理論なんですから。それに対して、これは極端な仮定のもとでの論理モデルであるところから側としては言ひまして、「現実の競争条理をごらん下さい。いかにして他社と利益幅を違えるかということで競争しているではないか。いろいろな国の国情もあって、経営の考え方も違って、さまざまな利益水準がそこに存在するもので、それを平均して適用することの危険性はわからないか」としきりに国際租税課でやってくれたわけですから。

交渉の結果、1995年（平成7年）に OECD で「移転価格ガイドライン」がまとまるが、そこでは日本の主張どおり、従来の独立企業間価格による算定方法に基づくことが確認された。それについて濱本は次のように述べている。少し長いが、当時の交渉状況なども伝える口述であり、引用してみる。⁸⁾

国際租税課はご承知のように非常に小家族でございます。ほんとうに少人数でやっているわけですから。とてもあれだけではやりきれないものですから、国税庁の国際業務室とか、調査査察部の調査課とかいうのが一緒になりまして議論をしました。結局、税務調査は、売り上げが幾らで原価が幾らで、それをどういふことで立証して利益幅を算出する。例えば、そば屋ならそば屋の利益幅を算出するときには水道代が幾らだとか、そばの原価が幾らだとかということを綿密に見て監察に行つて、これを抑えることをずっとやってきているわけです。国際課税の世界というのは、そういう意味での今までの国内の税務調査の技法と全く関係ない数学の式だとか、長い間のトレンドとか、そういうものを持ち出してやる話でございますから、調査部といつても、国内のつわものが行きましてもなかなか相手とかみ合わないわけですから。

どうやってやるのかなと思つて当時の苦勞話を聞かせてもらったんですが、例えば OECD の会場などでは、スクリーンがありまして、そのスクリーンに英文で条文案を1条ごとに映し出すんだそうでございます。映し出しまして、これでいいのか、それでは次のページということで確認されたことになるわけですから、その条文がそこに映し出されている間に一言、言わなければいけない。日本側は果敢にそれに対して意見を言ひまして、日本側の意見が、例えば「この言葉はおかしい。この言葉にかえてくれ」ということが赤で表示

される。そうするとアメリカが、今度は「その文案では文意が曲がっている。文意が通らないから修正するのならこう修正するんだ」と申しますと、今度はそれを青で直すわけです。今度、どちらかに決めなければならないわけですが、そうしたときに、イギリスが、例えばですけれども「今回は日本の意見に賛成する。つまり英語の使い方としてアメリカの使い方はおかしい。英語は、本来、こういうふうにするもの、極端に言えばそうなる」と彼も言っておりますけれども、つまり英語の使い方として、次に述べるような表現が日本の文意に近いし、アメリカの文案では別の概念が含まれてしまうから問題であるということで、イギリスがイギリスの英語でそれを直す。そして、そこへ落ち着することも何度もあったようでございます。

幾度となくパリに出かけていきまして、こうした論議を繰り返して協議を前進させてくれたわけですが、やっているうちに、ちゃんとしたことを言う国と少し無理のある発言が多い国というのは、みんなが見ておりますので、日本の信用はだんだん上がっていったと聞いております。もちろん、譲歩もありましたけれども、いろいろな工夫もありました。

国際租税課長は、今もそうかもしれませんけれども、自分の席の電話で直接アメリカやイギリスやドイツやフランスの担当者に電話をして細かい意見の調整をしているようでございますし、アメリカの担当者が会議に行きます前に、わざわざ日本に寄って、日本の国際租税課長とすり合わせをして、あるいは一通りの議論をしてから会議に臨んでいくということも、当時、ございました。日本の国際租税課の位置がそういうものになったと聞かされて、私も大変うれしかったことがあります。

その後 OECD は、国際課税における国際的な協力体制の確認や協議を行う場として重要性を増していった。例えば、タックス・ヘイブンの増加が有害な税の引下げ競争を引き起こす原因となっている、として1996年（平成8年）に OECD の租税委員会に租税競争プロジェクトが設置されたが、日本はフランスとともにその共同議長国を務めた。1996年（平成8年）のリヨン・サミットや翌1997年（平成9年）のデンバー・サミットで、この問題は首脳声明などの一項目として取り上げられるなど、注目を集める問題となった。そして、1998年（平成10年）4月には日仏が中心となって取りまとめた「有害な税の競争」報告書が OECD 閣僚理事会に提出されたが、⁹⁾ そこでは、タックス・ヘイブン

の定義やそれに対処するための国際協力の重要性などが述べられている。その後も、インターネット普及で増加する「電子商取引」の課税上の問題に関する議論がOECDの租税委員会で行われるなど、経済のグローバル化と共に一国や二国間ではなく多国間による協力の枠組みはますます重要になっている。

(3) 平成12年の政府税制調査会による中期答申による論点整理

先に述べたように、我が国では国際課税制度の枠組みは平成4年度改正でほぼ完成し、その後、本書の対象範囲である平成12年度まで大きな改正は行われなかった。しかし、経済のグローバル化は一層進展したため、当然のことながら問題の重要性はますます高まっている。例えば、パートナーシップという「新たな」事業形態に対する課税上の取扱いが各国間で異なることを利用した、国際的な租税回避の問題が注目を浴びている。一方、タックス・ヘイブンを活用した脱税・節税は巧妙化し、更に深刻になっている。そうした問題に対し、国内法の整備が必要なのは当然であるが、加えてOECDを中心とした国際協調の枠組みが特に重要となっている。

それらの課題について、本書が扱う最終年である平成12年夏に発表された政府税制調査会の中期答申「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—」が取りまとめを行っている。以下では、その「要約」部分を掲げて、国際課税に関する記述を終わることとする。¹⁰⁾

⑤ 国際課税

(国際課税の意義)

- 国境を超える経済活動に対する課税、すなわち国際課税の問題の中心は、他国の課税権との競合を調整（国際的な二重課税を排除）しつつ、一方で課税の空白を防止することにより、自国の課税権を確保することにあります。近年の経済活動の国際化等を背景に国際課税の問題がますます重要な課題となってきています。

(外国法人課税)

- 企業の事業形態の多様化を踏まえ、外国の多様な事業体の取扱いを含めた法人課税の対象について活動の内容などの実質的な基準により判断する税法上の認識ルールを作ることなどについて検討することが必要と考えます。

(二重課税の排除)

- 企業の外国での活動の多様化を踏まえ、外国税額控除の対象となる外国の税について明確化することが求められています。また、開発途上国との間の租税条約で認められることがある「みなし外国税額控除」については、課税の公平性といった基本原則などの観点から縮減・廃止に努めていかなければなりません。

(課税ベースの国家間調整)

- 企業の組織形態が多様化している中で、企業グループの国際的取引に係る各国の課税権の調整がますます重要になってきています。この点については、国内法上、移転価格税制などの仕組みが設けられ、租税条約に基づく相互協議やOECDにおける国際的なルール作りも行われています。移転価格税制については、サービスや無体財産に係る取引の急速な増加などに伴い、独立企業間価格の算定のあり方などの課題が生じており、適切かつ機敏に対応していくことが重要です。

(租税回避への対応)

- 国際化や情報化の進展は租税回避が行われる可能性を飛躍的に増加させていると考えられ、タックス・ヘイブン税制等の活用や執行当局による資料情報に対するアクセスの確保が一層重要になってきています。

(有害な税の競争への対応)

- 金融やサービスなどのいわゆる「足の速い」経済活動を外国から誘致するために税制上の優遇措置を設けることが、先進国も含めて国際的に広く行われることになれば、世界的な規模で課税ベースが浸食されるとともに、「足の遅い」労働や消費の税負担が相対的に重くなり税の公平性・中立性が著しく損なわれるおそれがあります。このような「有害な税の競争」への対応については、OECD等による国際的な取組みが重要です。

(国際的協調の必要性)

- 国際課税の問題への対処に当たっては、執行面も含めてOECD等を通じた国際的な協調の必要性が一層強く認識されるようになってきており、わが国としてもこれまでどおり国際的な議論に積極的に参加すべきです。

〔注〕

- 1) 濱本英輔・元主税局長口述記録。
- 2) 同上。

- 3) 同上。
- 4) 『日本経済新聞』平成2年7月7日朝刊。
- 5) 具体的な改正内容は以下である。従来は移転価格に関する税務調査の期間を過去3年間としていたところ、これを過去6年間に改め、課税強化を図った。
- 6) 『日経産業新聞』平成6年12月1日。
- 7) 濱本英輔・元主税局長口述記録。
- 8) 同上。
- 9) その報告書の概要は、『ファイナンス』平成10年7月号などに掲載されている。
- 10) 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—」要約（平成12年7月）36-37ページ。

5 公益法人課税

本節の最後に公益法人に対する課税問題について述べる。「公益法人」とは、大まかに述べると、宗教法人や社会福祉法人など「公益的」な事業を担う法人であり、営利企業とは異なるという理由から税制上の優遇措置が与えられてきた。しかし、その優遇措置が非常に大きいことから、それが制度の濫用につながっているとの指摘も多く、本書が扱う平成の時代を通じて、その在り方が議論され続けた。以下では、平成12年度までの期間にわたり、その過程を振り返っておく。

税法上「公益法人等」に分類される法人は、平成6年の制度では「民法34条法人」（学術、慈善その他公益に関する社団・財団の法人）のほかに学校法人や社会福祉法人、宗教法人など、約25万件であった（当時、「公益法人等」に認定されるには、所管官庁の認可が必要であった。）¹⁾ 平成初期の新聞報道をみると、公益法人について当時、次の二つの問題が指摘されたようである。一つは官公庁や地方自治体による、いわゆる「天下り法人」の増加であり、もう一つが、先に触れた公益法人等に適用される税制上の手厚い優遇措置（詳細は後述）や、宗教法人などのずさんな経理による脱税など、税の不公平にまつわる問題である。以下で扱うのは、このうちの後者の問題である。

公益法人課税について一連の改正経緯を先にまとめておくと、そのきっかけは、細川内閣による平成6年度税制改正であった。「直間比率の是正」を目指したこの年の税制改正では、改革への国民の批判をかわすために「不公平税制の是正」が重要なポイントとなり、その際、かねてから問題となっていた公益

法人への優遇税制見直しが論点となった。その後も、平成7年3月のオウム真理教による地下鉄サリン事件を契機に宗教法人等への課税強化論が高まって平成8年度に再度、改正がなされ、更にその直後の法人税抜本改革（平成8年以降本格化。これについては第3章で扱う。）でも議論の対象となる。ただし、結果的に一連の改正は小粒にとどまり、問題は大きく改善することなく平成12年度を迎えている。

一方、公益法人の課税問題は、平成10年ごろより少し異なる立場からも注目された。すなわち、平成7年1月の阪神・淡路大震災の復興支援で市民団体の役割が見直され、そうした団体に法人格を与える制度（「特定非営利活動促進法」）（平成10年法律第7号）（以下では、「NPO法」と表記することがある。）が整えられ、それに税制上の優遇措置（寄附控除の在り方）を与えることが検討された。このように、公益法人課税の在り方は平成6年以降、頻繁に議論の土俵に上げられることとなった。

（1）公益法人課税の概要と平成6年度以降の優遇措置の見直し議論

最初に平成初期の公益法人等に対する課税制度を概観すると、次のようになる。まず、法律上定められた33の収益事業（物品や不動産販売などの営利事業。表2-4-6に一覧を示した）以外は、原則として法人税は非課税とされた。また、収益事業に適用される税率も27%と、普通法人の37.5%、中小法人の28%より軽減され、更に、その金融資産収益も収益事業に属するもののみが課税対象とされた。そしてもう一点、公益法人に認められる寄附金の損金算入限度額が、収益事業から生ずる所得の30%（学校法人等の場合は50%と200万円の多い方）と、普通法人に比べると大きく設定された。²⁾ この寄附金限度額が重要となった理由は、公益法人が収益事業から（自らが実施する）公益事業に支出を行った場合、それを寄附とみなして損金に算入できる制度（「みなし寄附金制度」）が存在し、収益事業への課税が更に軽減されたからである。

このように、課税所得となる収益事業の範囲が限定された上に、その税率が低く、更に金融収益への特典や「みなし寄附金制度」が存在する、という手厚い優遇措置が存在したが、問題はそれだけではなかった。すなわち、宗教法人などを中心に、ずさんな経理処理などによる脱税の実態が頻繁に報道され、問題を増幅していた。例えば、非課税である公益事業からの所得と課税対象とな

表 2-4-6 収益事業の範囲

収		益 事 業	
1	物品販売業	21	鉱 業
2	不動産販売業	22	土石採取業
3	金銭貸付業	23	浴 場 業
4	物品貸付業	24	理 容 業
5	不動産貸付業	25	美 容 業
6	製 造 業	26	興 行 業
7	通 信 業	27	遊技所業
8	運 送 業	28	遊覧所業
9	倉 庫 業	29	医療保険業
10	請 負 業	30	洋裁、和裁、着物着付け、編物、手芸、料理、
11	印 刷 業		理容、美容、茶道、生花、演劇、演芸、舞踊、
12	出 版 業		舞踏、音楽、絵画、書道、写真、工芸、デザ
13	写 真 業		イン（レタリングを含む。）、自動車操縦若し
14	席 貸 業		くは小型船舶の操縦（技芸）の教授又は入試、
15	旅 館 業		補習のための学力の教授若しくは公開模擬学
16	料理店業その他の飲食店業		力試験を行う事業
17	周 旋 業	31	駐車場業
18	代 理 業	32	信用保証業
19	仲 立 業	33	無体財産権の提供等を行う事業
20	問 屋 業		

（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）188ページ。

る収益事業からの所得の区別がずさんであったり、³⁾ ほかにも住職や理事にヤミ給与を配るという悪質な脱税が後を絶たなかったようである。実際、平成5年10月の新聞報道によると、⁴⁾ 全国約25万の公益法人のうち、課税対象となる収益事業を営んでいた法人（2万強）の一部（約1100）を税務調査したところ、約3分の2、特に、宗教法人については8割以上から申告漏れが見つかったという。こうした報道を通じて、公益法人への課税上の優遇処置に対する不満も高まっていった。

一方、平成5年夏に成立した非自民・非共産の細川連立政権は（「第2節 所得税その1」で説明したように）「直間比率是正」による税制改革を目指したが、そうした改革への国民の批判をかわすために、不公平税制の是正を重要な課題に掲げた。その対応の一つとして、かねてより指摘されていた公益法人の優遇税制の見直しが浮上することとなった。

もっとも、この年に実施された改正は決して抜本的と言えるものではなかった。宗教法人等は政党の有力な支持団体であるケースが多く、その結果、課税対象となる収益事業の範囲拡大や金融資産収益の課税強化といった、大きな改正にはなかなか踏み込みにくい事情があったようである。⁵⁾当初は、収益事業に対する法人税率を27%から中小法人並みの28%にする改革が検討されたが、少子高齢化を迎えて経営が厳しくなる学校法人への増税を避けるという理由から見送られた。⁶⁾その結果、公益法人の寄附金の損金限度額を、収益事業による所得の30%から27%に引き下げる（ただし、学校法人の損金限度額は従来制度のままとする）、という小粒な改正にとどまることとなった。

なお、先に述べたように、この平成6年度税制改正では「不公平税制の是正措置」が論点となったが、その際に実施されたほかの改正についても、ここで簡単に述べておく。具体的には企業の使途秘匿金に対する課税強化と、中小企業における交際費課税の見直しの2点である。まず、使途秘匿金の課税強化は、当時頻発したゼネコン汚職をきっかけとした社会的批判を受けたものであり、細川内閣で大きな議論となった政治改革とも絡む問題であった。改正によって、（使途秘匿金につながりやすい）企業の使途不明金に対し、通常の法人税率37.5%に、更に40%の税率を上乗せする制度が創設された。

一方、交際費課税の強化は赤字法人の課税強化の一環であり、中小企業に認められる交際費の損金算入措置を縮小するものである。それまでの制度では、資本金5000万円以下の企業には年300万円（資本金1000万円以下は400万円）までの交際費の全額損金算入が認められたが、改正によって、そのうちの10%が損金不算入となった。なお、この交際費の損金不算入比率は、平成10年度の法人税抜本改革（第3章で扱う）で再度、20%に引き上げられている。

再び、公益法人に話を戻すと、平成6年度改正後も優遇措置は残ったため、この問題はその後も論点であり続けることになる。特に、平成7年3月にオウム真理教による地下鉄サリン事件をきっかけに、「宗教法人法」(昭和26年法律第126号)の改正がなされ、それとともに、公益法人課税制度の見直し議論が再度高まることになった(平成8年度税制改正)。当時の状況について主税局長であった薄井信明は、オウム真理教の問題が宗教法人、更には公益法人全体の課税制度の見直しに及ぶことの難しさを強調しており、そのコメントは第1章で既に引用した。⁷⁾

政府税制調査会の「平成8年度の税制改正に関する答申」は、改正の方向を次のように述べている。⁸⁾

① 公益法人等に対する課税

- (i) 社団・財団法人、学校法人、社会福祉法人、宗教法人等の公益法人等については、一般法人の事業と競合する収益事業に対して法人税が課税されるが、その際、軽減税率や寄附金の損金算入限度額の特例が適用される。

…（中略）…

公益法人等に対する課税については、今後とも、軽減税率、収益事業の範囲、金融資産収益に対する課税のあり方、寄附金の損金算入限度額の特例、収支報告書の提出といった諸点について、その活動実態等を踏まえて検討を加え、できる限り、適正化を図る必要がある。

- (ii) 一部の公益法人等の活動について世論の批判があるが、当調査会としては、各公益法人等が課税上の特典を享受していることを十分自覚するとともに、主務官庁が適時適切にその業務運営等の適正化を図ることを強く期待したい。

このように、答申は収益事業の範囲や金融資産収益など、課税ベースの見直しに踏み込んだ指摘を行っている。しかし、結局この年の改正でも、先の平成6年度改正と同様に「みなし寄附金制度」の損金限度額の引下げ（収益事業による所得の27%から20%に引き下げた。ただし、学校法人の限度額はそのままとされた。）にとどまり、課税ベースや税率の見直しに踏み込んだ大きな改正はなされなかった。

こうした経緯を反映し、平成8年ごろより本格化する法人税抜本改革で、この問題は再び論点となる。第3章で詳しく述べるように「法人課税小委員会報告」（平成8年11月）は、法人税全体の課税ベースの見直しに関する38の具体的な論点を掲げたが、公益法人の問題もその一つに挙げられた。しかし、これを受けて法人税の抜本改革が行われた平成10年度税制改正でも、公益法人に関する課税ベース見直しはなされなかった。むしろ、普通法人の税率引下げと併せて、公益法人等の税率が27%から25%に下げられ、更に、翌平成11年の「恒久的な減税」（第3章を参照のこと）で、それは22%（中小法人と同じ税率）に下げられた。表2-4-7には、平成12年時点における公益法人課税制度の概要を示し

表 2-4-7 公益法人等に対する法人税の課税制度の概要（平成12年）

課 税 対 象	収益事業から生ずる所得に対してのみ課税される。 (注) 収益事業の範囲は、物品販売業等33事業を政令で規定
適 用 税 率	22%の軽減税率 [普通法人の基本税率：30%]
寄附金に係る特例	公益法人等の寄附金の損金算入限度額は、収益事業から生ずる所得の20%（学校法人、専修学校を設置する準学校法人、社会福祉法人及び更生保護法人については50%と年 200万円のいずれか多い額）とされている。
みなし寄附金	収益事業部門から非収益事業部門への支出は、寄附金とみなすものとされる。
金融資産収益 (利子・配当等)	収益事業部門から生じるものののみ課税される。

(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) 188ページ。

ている。税率の引下げは法人税改革の一連の流れを受けたものであるが、当時の法人税改革のもう一つの論点であった課税ベースの見直しはなされず、問題はその後に残り続けることとなった。

(2) 特定非営利活動法人（認定 NPO 法人）への税制優遇（寄附金控除）について

公益法人課税の問題はその後、少し異なる方向からも注目を浴びた。すなわち、市民団体によるボランティア活動の重要性が高まったにも関わらず、その法整備が遅れていたことから、そうした団体にきちんとした法人格を与え、更に税制上の優遇措置を適用して、その活動を促進すべきだ、との機運が高まった。その結果、平成10年12月に「特定非営利活動促進法」が施行され、その2年後の平成13年度税制改正で、そうしたNPO法人のうち基準を満たすもの（認定NPO法人）に税制上の優遇措置を適用することとなった。すなわち、認定NPO法人を寄附金控除の対象とし、それに対する寄附額の損金算入（所得税の場合は所得控除）を認める（いわゆる「寄附金税制」の拡充）制度である。平成13年度改正は本書の対象範囲を超えるが、以下では改正議論の流れの中でその内容についても説明する。

市民団体などのボランティア活動が注目を浴びたきっかけは、平成7年1月

に発生した阪神・淡路大震災の復興支援活動であった。当時、多くのボランティア活動団体が現地に入り、支援活動に積極的に携わったことが報道され、その存在が広く知られるようになった。新聞報道によると、全国にそうした団体が約6万あるとされた。⁹⁾

一方で、そうした出来事を通じて、ボランティアを取り巻く制度の不備も明らかになった。当時の制度では、公益法人になるためには所管官庁の認可が必要であり、宗教や教育・社会福祉と直接的に関係をもたない市民団体が公益法人となることは難しかったため、大半は任意団体として活動を行っていた。しかし、法人格がないと事務所を借りる際にも不便が生じるなど活動が阻害されることが多く、そうした団体への新たな法人格適用などを定めた法整備を行うべきだ、との声が高まった。また、アメリカなどでは、そうした団体への寄附に対し所得控除を認めるなどの優遇措置が存在しており、日本でもボランティア団体への寄附行為を活発化させるために、そうした寄附金控除を強化すべきだ、との指摘がなされた。

ただし一方で、これまで述べてきたように、公益法人への優遇措置に対する批判も強く、優遇措置の拡大が節税・脱税の温床になり、新たな不公平を生じる可能性も指摘された。そのため、政府はそうした優遇措置を大きく拡張することに慎重であった。その後平成10年12月に、市民団体に「特定非営利活動(NPO) 法人」格を与える(都道府県知事の認証が必要)ことを柱とする「特定非営利活動促進法」が施行されるが、その際にも税制上の優遇措置(寄附金への優遇措置)を認めることはせず、その後の状況を見極めた上で、再度検討することとなった。

なお、このときに法制化されたNPO 法人に対する法人税制度について簡単に述べると、それは「人格のない社団」(例えば、町内会や政党要件を満たさない政治団体など)と同等の扱いが適用された。すなわち、法人税が課されるのは33種の収益事業のみとし、公益事業は非課税、金融資産収益も公益事業に係る分は非課税(この点は公益法人と同じ)とされたが、税率や「みなし寄附金」など、公益法人に認められるそのほかの優遇処置は一切適用されなかった(ただし、税率は中小法人と同様に扱われ、所得800万円までは軽減税率が適用される)。その上で議論の焦点となったのは、NPO 法人への寄附に寄附金控除を認めるかどうかであり、これに関して、平成10年3月に「NPO 法」が国会で可決さ

れた際、次のような附帯決議がつけられた。¹⁰⁾

特定非営利活動の健全な発展に資するため、次の事項について、それぞれ所要の措置を講ずるものとする。

- ②、特定非営利活動法人に関し、その活動の実態等を踏まえつつ、特定非営利活動の推進及び支援のための税制等を含めた制度の見直しについて、この法律の施行の日から起算して2年以内に検討し、結論を得るものとする

こと。

(①、③、④、⑤は省略)

こうした附帯決議を踏まえ、この問題は2年後である平成13年度税制改正で一定の決着をみるが、次にその内容を説明する。まず、当時の寄附金税制の内容をごく簡単に述べると、国・地方公共団体や学校法人・社会福祉法人等の特定公益増進法人に寄附を行った場合、一定限度額内でそれを損金算入（法人の場合）若しくは所得控除（個人の場合）することを認める制度である（表2-4-8に、この平成13年度税制改正後の寄附金税制の概要を示した）。当時の論点はNPO法人をその対象に含めるかどうかであったが、当時「正直言って疑問のある

表 2-4-8 公益活動等に対する寄附金

寄附の 区分	国・地方公共団体 に対する寄附金	指定寄附金	特定公益増進法人 に対する寄附金	認定NPO法人 に対する寄附金
寄附をした者の税制上の取扱い	〔・国公立学校 ・国公立図書館 など〕	〔・国宝の修復 ・学校の建設、教育研究費用 ・オリンピックの開催費用 ・赤い羽根募金 など〕	〔・日本育英会などの特殊法人 ・公益法人のうち、科学技術の試験研究や学生に対する学資の支給を行うもの ・学校法人 ・社会福祉法人 など〕	〔特定非営利活動を行う法人（NPO法人）のうち一定の要件を満たすものとして国税庁長官の認定を受けたもの〕
所 得 税	「寄附金（※）－1万円」を所得から控除		※ 所得金額の25%を限度	
法 人 税	全額損金算入		一般の寄附金(注)とは別に、以下を限度として損金算入 (所得金額の2.5%＋資本等の金額の0.25%)×1/2	
相 続 税	国、一定の公益法人、認定NPO法人等に寄附した相続財産は、原則として非課税			

（注）1 一般の寄附金とは、法人の支出する寄附金のうち、国等に対する寄附金、指定寄附金、特定公益増進法人及び認定NPO法人に対する寄附金以外のもので（所得金額の2.5％＋資本等の金額の0.25％）×1/2を限度として損金算入される。

2 被相続人が遺言により公益法人、NPO法人に寄附した財産については、原則として相続税は課税されない。

（出所）税制調査会基礎問題小委員会資料（平成14年10月）。

表 2-4-9 認定 NPO 法人の要件（概要）

基本的事項

- 適切な情報公開
 - ・ 収入源に関する事項
 - ・ 取引に関する事項
 - ・ 寄附金の募集に関する事項
 - ・ 報酬・給与に関する事項 等
- 事業内容の適正性
 - ・ 宗教活動、政治活動を行わないこと
 - ・ 役員、社員、従業員、寄附者などの特定の者に特別な利益を与えないこと 等
- 運営組織の適正性
 - ・ 役員や社員のうちにその親族等が占める割合が一定割合以下であること 等
- 経理の適正性
 - ・ 適正な記帳や帳簿書類の保存が行われていること 等
- 相当な業績の持続可能性
- 所轄庁の「法令等に違反する疑いがあると認められる相当な理由がない」旨の証明
- 法令等に違反する事実、不正の行為の事実がないこと

広く一般からの支援を受けているか

- 多くの者から一定以上の寄附金や助成金を受け入れていること

広く一般を対象とした活動を行っているか

- 事業活動や受益者が広範にわたっていること
- 会員相互の親睦、意見交換や会員に対するサービスの提供を行うものでないこと 等

その他国税で支援する対象としてふさわしい活動か

- 特定の物や特定の者に着目した活動でないこと
- 特定の者に対し、その者の意に反した作為又は不作為を求める活動でないこと 等

（出所）『改正税法のすべて』（平成13年版）11ページ。

NPO もたくさんある」との見方が出され、¹¹⁾ 結局、NPO 法人全体をその対象に含めることは見送り、国税庁長官が認定した「一定の条件」を満たす「認定 NPO 法人」だけをその対象とすることとなった。「一定の条件」の具体的な内容は『改正税法のすべて』（平成13年版）などに記されており、詳細は省くが、その概要は表2-4-9に示している。すなわち、情報公開や事業内容・経理などが適正に行われていることに加え、寄附が広く一般からなされていることなどがその条件であり、極めておおまかに言えば、「活動が相当の公益性を満たしていると考えられる」NPO に対象を限定した、ということである。

もつとも、こうした認定制限の結果、税制上の優遇を受ける認定NPOの数は大きく増えず（例えば平成22年2月時点で認定NPOの数は116とNPO法人の0.3%に過ぎない）、¹²⁾ この後、対象範囲拡大を求める声も出ることになる。その後民主党政権が寄附金控除の在り方の見直しを提起するなど、この問題も、公益法人課税の問題と同様に、その後に議論の余地を残すこととなった。

〔注〕

- 1) 税制調査会「税制調査会関係資料集」（平成6年度税制改正）591ページ。
- 2) 普通法人の場合、寄附金の損金算入限度額は以下とされた。

$$\text{損金算入限度額} = (\text{資本等の金額} \times 0.0025 + \text{所得金額} \times 0.025) \times 1/2$$
- 3) 例えば、おみくじやお札の販売は公益事業で非課税、絵はがきやろうそくの販売は収益事業として課税、などと分類されている。
- 4) 『日本経済新聞』平成5年10月16日朝刊。
- 5) こうした背景を示唆する報道が『日本経済新聞』平成6年1月23日朝刊などでなされている。
- 6) 『日本経済新聞』平成6年1月23日朝刊。
- 7) 薄井信明・元主税局長口述記録。
- 8) 税制調査会「平成8年度の税制改正に関する答申」（平成7年12月）15ページ。
- 9) 『日本経済新聞』平成7年4月23日朝刊は、全国余暇行政研究協議会の集計として、約6万という数字を挙げている。
- 10) 「衆議院内閣委員会議事録」（平成10年3月17日）。
- 11) 『日本経済新聞』平成12年5月23日朝刊で引用された経済企画庁担当者の発言。
- 12) 「税制調査会市民公益税制プロジェクト・チーム第4回会合資料」（平成22年2月24日）。