

消費増税決定後の税制の課題 法人税を中心に

証券経済研究所講演(13年11月11日)
中央大学法科大学院教授 森信茂樹

1

消費税の軽減税率について (平成25年度自民党税制改正大綱)

- 消費税率10%引き上げ時に、軽減税率制度を導入することをめざす。
- そのため与党税制協議会で・・協議し、本年12月予定の2014年度与党税制改正決定時まで・・結論を得るものとする。
- 協議すべき事項
 - ・ 対象、品目、軽減する消費税率、
 - ・ 財源の確保
 - ・ インボイス制度など区分経理のための制度の整備
 - ・ 中小事業者等の事務負担増加、免税事業者が課税選択を余儀なくされる問題への理解
 - ・ その他、軽減税率導入にあたって必要な事項

2

消費増税決定後の税制の課題 法人税を中心に

諸外国における食料品に対する軽減税率の適用例

【沢品が否かの違い】

【フランス】

標準税率 (19.6%)	軽減税率 (8.5%)	備考
キゼビア	フォアグラ トリュフ	フォアグラ及びトリュフには、国内産を保護するための軽減税率が適用される一方、キゼビアは、高級品かつ輸入品であるため標準税率が適用されているといわれている。
マーガリン	バター	マーガリンに軽減税率が適用されないのは、バターを保護する旨意を保護するためといわれている。
普通のチョコレート	板チョコ	昔、チョコレートは高級品だったため、原則として標準税率が適用されるが、板チョコ等には軽減税率が適用される。
カカオ含有量50%以上のチョコレート製品	カカオ含有量50%未満のチョコレート製品	チョコレート製品については、カカオの含有量によって異なる税率が適用される。

【出所】各国開き取り調査等に基づく。

【外食と食料品の違い】

【イギリス】

標準税率 (23%)	軽減税率 (0%)	備考
フィッシュ&チップスやハンバーガーなど温かいデリカアクト商品	デリカテッセンなどスーパーの惣菜	イギリスでは、外食サービス(標準税率)と食料品(軽減税率)との区分けの指標として「気温より高く温められたかどうか」が採用されている。 なお、フィッシュ&チップス惣菜は、スーパーの惣菜は適合品であるとして、上記の取扱いに反発している。

【ドイツ】

標準税率 (19%)	軽減税率 (7%)	備考
ハンバーガー(店内飲食用)	ハンバーガー(持ち帰り用)	同じファーストフードのハンバーガーであっても、店内飲食用と持ち帰り用とで異なる税率が適用される。

【カナダ】

標準税率 (13%)	軽減税率 (0%)	備考
ドーナツ (5個以下)	ドーナツ (6個以上)	カナダでは、ドーナツなどのお菓子について「その場で食べるかどうか」を、適用税率を区分けする指標としている。 販売個数が少ない場合(6個以下)には、その場で食べるものとみなして標準税率が適用される。

3

『請求書等保存方式』と『インボイス方式』

「インボイス制度」は、課税事業者が発行するインボイスに記載された税額のみを控除することができる方式。

【日本】

請求書 14年11月20日 №

株式会社〇〇商事 株式会社△△商研
〒代田区霞の関3-1-1

下記のとおり御請求申し上げます

税込合計金額 ¥1,050,000 消費税額等 50,000

月日	品名	数量	単価	金額(税込)	消費税額等	計量
11/20	パソコン	5	174,000	870,000	0	0
	CDプレーヤー	8	8,000	64,000	0	0
	プリンター	3	22,000	66,000	0	0
	合計			1,000,000	0	0

記載義務なし

【イギリス】

A FULL TAX INVOICE

Sales Invoice No:174
 ○×△ TRADE LTD
 From: Any Street, Any Town
 To: N. Ould, 222 The High Street
 London NE14 4PT

VAT Reg. No:987 6543 21

Sale: Time of supply 16/01/02 Date of issue:18/01/02

Quantity	Description and Price	£ Net of VAT	VAT Rate	Net VAT
6	Radios, SW15 @ £25.20	151.20		
4	Record Players @ £23.6	94.40		
6	Lamps, T77 @ £16.50	99.00		
		338.60	17.5	59.25
	Total (Net)	338.60		Total VAT 59.25
	VAT	59.25		
	TOTAL	£397.85		

課税事業者の登録番号

適用税率・税額の記載を義務付け

- 「請求書等保存方式」は、帳簿の保存に加え、取引の相手方(第三者)が発行した請求書等という客観的な証拠書類の保存を仕入税額控除の要件としている。
 - 「インボイス方式」は、
 - ① 「インボイス」に税額の記載が義務付けられている。
 - ② 免税事業者は「インボイス」を発行できない。したがって、免税事業者からの仕入れについて仕入税額控除ができない。
- (注) 「インボイス」とは、適用税率や税額など法定されている記載事項が記載された書類。欧州においては、免税事業者と区別するため、課税事業者に固有の番号を付与してその記載も義務付けているが、「インボイス」の様式まで特定されているものではない。

4

資料情報制度の国際比較(個人)

納税者番号		日本	アメリカ	イギリス	オランダ	スウェーデン	韓国	
		○(注16)	○	○(注3)	○	○	○	
フロー	金融所得	配当	○	○	○	○	○(注1)	
		株主優待	○	○	○	○(注6)	○(注8)	
		株式譲渡	○	○	○	○	○	
	事業所得	×	×	×	×	×	○(注10)	
	給与所得	○	○	○	○	○	○	
	不動産譲渡	○	○	○	○	○(注8)	○	
ストック	国内送金、預金の入出金	×	○	×	不明	不明	○(注11)	
	海外送金	○	○	×	不明	不明		
	金融資産	預貯金口座開設	△(注14)	△(注2)	×	○(注7)	×	△(注12)
		預貯金残高		×	×			
	株式保有	×		○				
不動産	×	×		○	△(注13)			
金地金	×	×		不明	×			
海外資産	△(注15)	○	○	不明	○			

(注1)源泉分離課税
 (注2)記録簿が義務あり。当局から家賃があれば即示
 (注3)イギリスにおいては、納税者番号制度はないが、国民保険番号(National Insurance Number)が税務目的に一併用いられている。
 法定資料提出義務者は、税務当局の求めに応じて、法定資料を提出しなければならない。
 (注4)株式の報告対象は売却価格である。ファンド(投資信託と思われる)についてはキャピタルゲインが報告対象である。
 (注5)銀行は1月1日現在の貯蓄残高と株式保有情報を報告する義務がある。
 (注6)報告対象はいずれも売却価格である。
 (注7)2008年を最後に富裕税が廃止されたことから、貯蓄残高等、従来報告対象とされていた情報の提出義務がなくなった。
 (注8)経理項目として課税の旨の取組や判断等で行われるわけではない。
 (注9)すべての資金移動のデータが国別で提出される。一定額以上の移動の場合は、国税庁、金融監督院に資金の根拠となる帳簿の提示義務がある。
 (注10)法人機関である金融監督院がすべての金融機関が保有する関連情報を集約して保有する。国税庁は必要はそのデータにアクセスできないが、必要に応じてアクセスすることができる。
 (注11)国と海外からの不動産所得等の源泉となっており、所有者が居住国に對して不動産所得の報告義務があるわけではない。しかし、国税庁は国土海軍部から定期的に不動産所有権を要領(自身でデータ重複すると同時に、過去の不動産購入売却のフローデータも重複している。それら国税庁が独自に保有するデータから不動産ストックの推察が可能であることから×ではなくとした。
 (注12)1年あたり2000万円を超える者は「財産及び債務の明細書」を国税庁に提出する義務を負う。
 (注13)10,000万円を超える者は「財産及び債務の明細書」を国税庁に提出する義務を負う。2013年末時点の申告から適用。
 (注14)10,000万円を超える者は「財産及び債務の明細書」を国税庁に提出する義務を負う。2013年末時点の申告から適用。
 (注15)OECD「Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series」(28 January 2006)、(2013年6月20日)の韓国財務省、国税庁、税務研究院での調査に基づく比対分析(注)

法人課税の検討に当たって

- ・ わが国法人の負担は高いか
 法人実効税率による比較、社会保険料を含めた比較
 低下する米国法人実効税率(米系多国籍企業の租税回避)
- ・ 法人税引き下げの論理と減税効果
 投資増・生産性向上・雇用増・国際競争力
 他国に流出した企業所得の取り戻し(租税回避防止)
 外国企業の対日投資の呼び込み
 減税分は、投資・配当・賃金増?→「内部留保議論」
- ・ 今回の主役は地方法人税
 地方法人2税は収収偏在・不安定の問題があり従来から改革にむけて検討されてきた。暫定措置としての地方法人特別税の導入。年末までに改革案)。
 - 法人税改革と地方税改革を合わせて行うことが必要(政治決断が必要)
 - 地方分権・税源移譲論、三位一体型改革
- ・ 最大の課題は財源
 5%引き下げには2兆円の財源
- ・ 法人税パラドックスを引き起こすためには、課税ベース拡大と規制緩和・成長戦略とのパッケージが必要

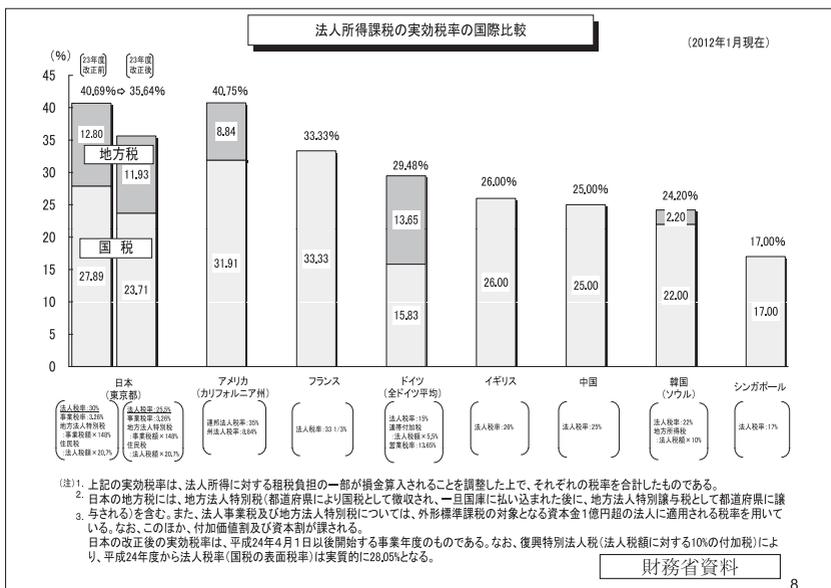
法人税に関する記述

・ 民間投資活性化等のための税制改正大綱(13年10月1日)

「復興特別法人税の一年前倒しでの廃止について検討する。その検討にあたっては、・・・・・・12月中に結論を得る。」

「なお、法人課税については、企業の国際競争力や立地競争力の強化のため、国・地方を合わせた表面税率である法人実効税率を引き下げるべきとの意見がある。わが国が直面する産業構造や事業環境の変化の中で、法人実効税率引下げが雇用や国内投資に確実に繋がっていくのか、その政策効果を検証する必要がある。表面税率を引き下げる場合には、財政の健全化を勘案し、ヨーロッパ諸国でも行われたように政策減税の大幅な見直しなどによる課税ベースの拡大や、他税目での増収策による財源確保を図る必要がある。こうした点を踏まえつつ、法人実効税率の在り方について、今後、速やかに検討を開始することとする。」

7



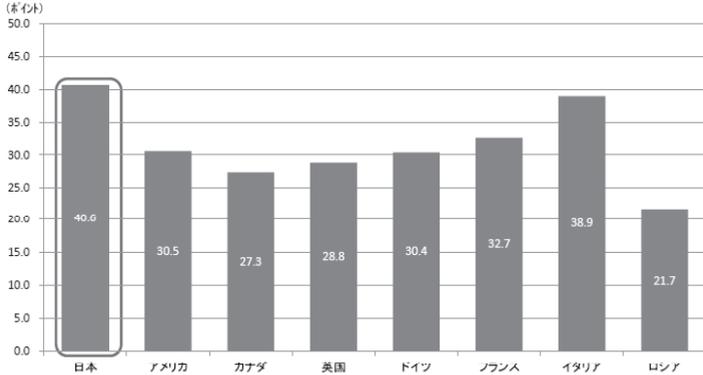
8

個別企業の財務データに基づく計測手法

法人実効税率の比較 経産省資料

○ 日本の法人税負担は諸外国と比べて高い。

【メリット】分子が実際の法人税額のため、税額控除等の影響が考慮されており、また欠損法人が除かれている。
 【デメリット】連結ベースで比較しているため、海外売上高や海外で納税した法人税等が含まれており、各国の法人税負担を正確に計算できていない。

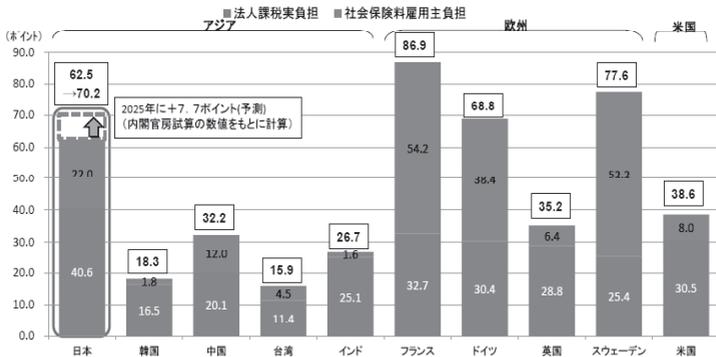


(注1)対象企業は、Nikkei225(日)、SP1200(米、仏、英、伊、加)、MICEX指数(露)に採用されている企業のうち、財務データが取得可能な企業(金融・保険業及び税金等調整前当期利益若しくは法人税等のマイナス、若しくは従業員数の記載がない事業年度を除く)
 (注2)各国企業の税金等調整前当期利益を100とし、法人課税実負担及び社会保険料事業主負担をそれぞれ指数化して合算
 (出所)法人税実負担については、Nikkei225(日)、SP1200(米、仏、英、伊、加) (以上、2008～2010FY)、MICEX指数(露) (以上、2007～2009FY)を用いて計算。

9

○ 日本の公的負担は英米に比べ高いが、仏独等よりは低い。

【メリット】分子が実際の法人税額のため、税額控除等の影響が考慮されており、また欠損法人が除かれている。
 【デメリット】連結ベースで比較しているため、海外売上高や海外で納税した法人税等が含まれており、各国の法人税負担を正確に計算できていない。

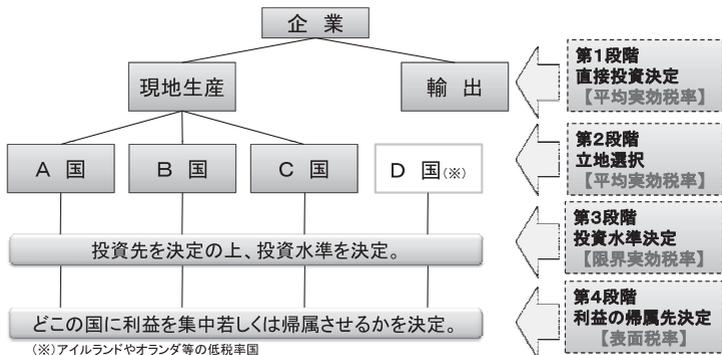


(注1)対象企業は、Nikkei225(日)、SP1200(米、仏、英、スウェーデン)、加権指数(台)、上海指数(中)、SENSEX指数(印)に採用されている企業のうち、財務データが取得可能な企業(金融・保険業及び税金等調整前当期利益若しくは法人税等のマイナス、若しくは従業員数の記載がない事業年度を除く)
 (注2)各国企業の税金等調整前当期利益を100とし、法人課税実負担及び社会保険料事業主負担をそれぞれ指数化して合算
 (出所)法人税実負担については、Nikkei225(日)、SP1200(米、仏、英、スウェーデン)、韓:SENSEX指数(台) (以上、2009～2010FY)、加権指数(台)、上海指数(中) (以上、2007～2009FY)を用いて計算。
 社会保険料事業主負担については、Nikkei225(日)、SP1200(米、仏、英、スウェーデン)、韓:SENSEX指数(印)、上海指数(中)、SENSEX指数(印)より従業員数、投資コスト比較(UETRO調査、2012年2月時点)等より、ワークフォースの平均賃金・基本給・社会保障・賞与を含む。韓国に適用される場合は中心値を採用し、社会保険料事業主負担率(労災等負担)に応じて異なる部分は下表の負担率を採用して計算。

経済産業省資料

10

- Mirrlees Reviewでは、Horstman and Markuse(1992)等の分析から、以下の4つの段階で、法人税が国際展開する企業行動に与える影響を整理できる。
- ・第1段階：自国で生産・輸出するか、海外で現地生産(直接投資)するかを決定。
 - ・第2段階：海外で現地生産する場合、どの国で生産するかを決定。
 - ・第3段階：投資先を決定の上、どの程度の規模で投資するかを決定。
 - ・第4段階：どの国に利益を集中若しくは帰属させるかを決定。
- 意思決定の各段階において参考とする税率は異なってくる。

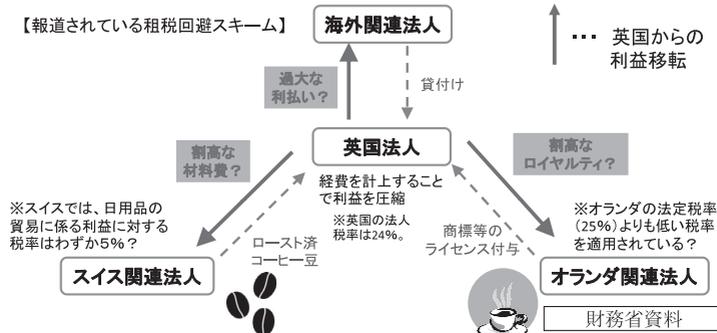


多国籍企業の租税回避が国際的な批判を浴びている①

スターバックス英国法人の租税回避(報道ベース)

- 1998年に英国での事業を開始して以来、30億ポンド(4500億円)の売上があったが、多額の損失が同時に計上されたため法人税の納付額はわずかに860万ポンド(13億円)。
- 2012年後半、同法人が低税率国に利益を移転しているとの報道がなされ、消費者の不買運動などの批判が高まった。英議会は、同法人の幹部を喚問。
- 同法人は2013年から2年間で最低2000万ポンド(30億円)の税金を支払うことをコミット。

【報道されている租税回避スキーム】



我が国の対外・対内直接投資の上位国・地域

対外直接投資

(単位:億円)

国・地域	直接投資残高 (2011年末)	直接投資(フロー)	
		2010年	2011年
1 アメリカ	213,708	7,968	11,530
2 オランダ	65,895	2,949	4,256
3 中国	64,677	6,284	10,046
4 ケイマン諸島	52,733	△ 1,583	74
5 オーストラリア	38,333	5,622	6,493
6 英国	37,384	3,855	11,217
7 タイ	27,287	1,883	5,578
8 ブラジル	26,390	3,745	6,538
9 シンガポール	24,582	3,219	3,517
10 大韓民国	13,938	936	1,944
11 香港	13,286	1,768	1,181
12 ドイツ	12,869	△ 310	1,732
13 インドネシア	12,269	409	2,876
14 フランス	12,266	475	89
15 インド	11,958	2,411	1,814
16 ベルギー	11,444	△ 157	△ 123
17 台湾	9,136	△ 101	885
18 マレーシア	8,697	906	1,148
19 カナダ	8,279	△ 157	349
20 仏独ドビ	7,932	433	807

対内直接投資

(単位:億円)

国・地域	直接投資残高 (2011年末)	直接投資(フロー)	
		2010年	2011年
1 アメリカ	55003	2780	△ 2702
2 オランダ	30978	△ 6606	△ 13
3 フランス	15906	1020	2809
4 ケイマン諸島	14322	507	△ 1051
5 シンガポール	12435	1324	624
6 英国	12329	4171	1480
7 ドイツ	7488	2084	22
8 スイス	4787	41	48
9 香港	3556	553	107
10 ルクセンブルク	3280	346	△ 328
11 台湾	1864	21	87
12 大韓民国	1720	234	158
13 カナダ	1516	47	61
14 スウェーデン	875	5	△ 206
15 オーストラリア	875	△ 5	70
16 イタリア	807	138	9
17 中国	435	276	89
18 マレーシア	427	166	41
19 スペイン	285	24	28
20 ニューゼaland	202	△ 10	△ 1

(備考) 直接投資(フロー)のマイナスの数値は、その年の投資の回収額が投資額を上回ったことを示す。
(出所) 日本銀行「国際収支統計」

13

すでに地方法人税の議論は始まっている

- 地方財政審議会「地方法人課税のあり方等を検討する検討会」(会長 神野直彦教授)報告書公表(平成25年10月)
法人住民税の交付税化を主張

- 全国知事会「地方税財政制度研究会」(座長 植田和弘教授)

国の消費税と地方法人課税の税源交換や地方共有税、「地方共同税」(地方税の一部を地方の共通財源と位置付け調整する仕組み)など、地方税制における税源偏在の是正方策について、法制的な課題を含め、幅広く検討し、13年度に報告とりまとめ。

- 東京都税制調査会(座長 横山彰教授)
- 財政制度審議会は地方法人特別税の恒久化?

14

地方法人税改革—地方事業税と法人住民税 (法人2税)の課題

税収の不安定性、偏在性の問題を解決するため、三つ巴の戦い

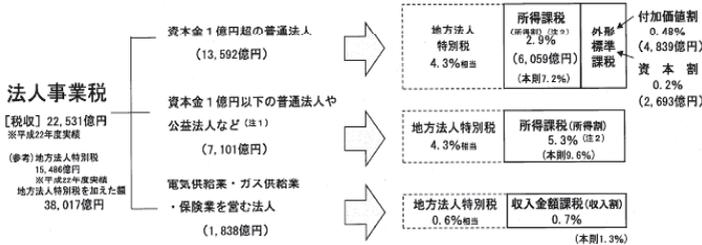
- ・法人事業税については、外形標準課税導入と暫定的な改革として地方法人特別税の導入が行われてきた。本年12月までに地方法人特別税は抜本的見直し。
- ・消費税増税法では、「抜本的な見直しを行うこと」と記載
- ・消費税率8%への引上げが偏在性を拡大、そこで総務省は、法人住民税の交付税化を提案。東京都は反発。
- ・財務省は、特別地方法人税の拡充を提案？

15

法人事業税の概要

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各種の施設を利用し、その他の行政サービスの提供を受けていることから、これらのために必要な経費を分担すべきであるとの考え方に基づいて、法人の行う事業そのものを課税客体として課する税である
(平成8年11月政府税制調査会法人課税小委員会報告)

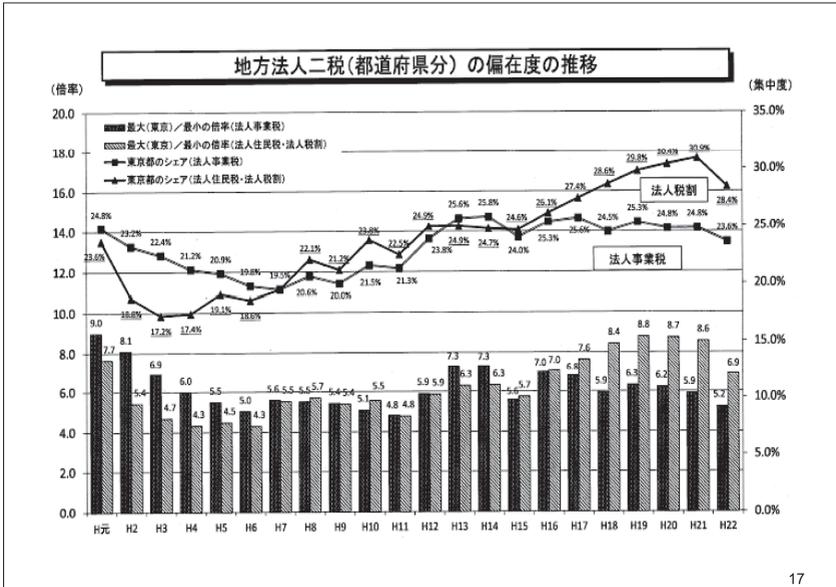
※消費税を含む税体系の抜本改革が行われるまでの間の暫定措置として、法人事業税の一部を分離して地方法人特別税を創設 (平成20年10月1日以後に開始する事業年度から)



(注) 1 特別法人(皇族・遺族・医療法人等)については3.6%の税率が適用される(本則6.6%)
 2 所得課税分の税率は年800万円を超える所得金額に適用される税率
 ※ 税率は、平成20年10月1日以降のもの
 ※ 制税率は標準税率の1.2倍
 ※ 税額は、平成22年度の課税対象法人の調定額を集計した値

※地方法人特別税の税率については「法人事業税所得割の税率」参照

16



17

地方団体間の財政力格差の是正の経緯

- 現行の地方法人特別税・譲与税は、平成20年に税源の偏在是正の観点から創設。
- 地方法人特別税・譲与税は、偏在性の小さい地方税体系が構築されるまでの間の措置であることを踏まえ、税制の抜本的な改革に併せて抜本的に見直しを行うとともに、地方消費税の充実とあわせ地方法人課税の在り方を見直すことで税源の偏在を是正する方策を講ずることとされている。

＜地方法人特別税・譲与税の仕組み＞

(改正前)

法人事業税

- 制度創設時：2.6兆円 (地方消費税1%相当)
- 課税種別：国
- 課税徴収：都道府県
- 法人事業税とあわせ、課税徴収

制度創設時：3.2兆円

(改正後)

地方法人特別税

地方法人

特別譲与税

- 1/2 人口
- 1/2 従業員数
- により按分・譲与

課税徴収した都道府県の税収へ

＜偏在是正効果＞ (単位兆円)

	想定	H22	H23
地方法人特別税等の規模	2.60	1.42	1.54
減収団体の影響額	▲0.4	▲0.19	▲0.20
うち東京都	▲0.3	▲0.16	▲0.15

＜税制技術改革法＞

- 地方法人特別税及び地方法人特別譲与税について、税制の抜本的な改革において偏在性の小さい地方税体系の構築が行われるまでの間の措置であることを踏まえ、税制の抜本的な改革に併せて抜本的に見直しを行う。
- 税制の抜本的な改革による地方消費税の充実と併せて、地方法人課税の在り方を見直すことにより税源の偏在を是正する方策を講ずることとし、その際には、国と地方の税制全体を通じて幅広く検討する」とされている。

(注)「地方法人課税のあり方等に関する検討会(総務省)資料より作成

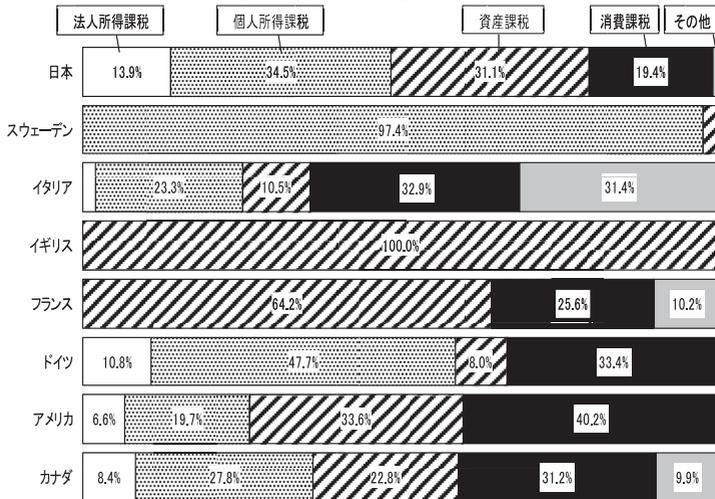
18

税制抜本改革法（「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律」）7条

- 三 法人課税については、平成二十七年度以降において、雇用及び国内投資の拡大の観点から、実効税率の引下げの効果及び主要国との競争上の諸条件等を検証しつつ、その在り方について検討すること。
- 五 地方税制については、次に定めるとおり検討すること。
 - イ 地方法人特別税及び地方法人特別譲与税について、税制の抜本的な改革において偏在性の小さい地方税体系の構築が行われるまでの間の措置であることを踏まえ、税制の抜本的な改革に併せて抜本的に見直しを行う。
 - ロ 税制の抜本的な改革による地方消費税の充実と併せて、地方法人課税の在り方を見直すことにより税源の偏在性を是正する方を講ずることとし、その際には、国と地方の税制全体を通じて幅広く検討する。

19

地方税収の構成割合の国際比較（2010年）



（注）ドイツ、アメリカ、カナダは州と市町村を合算した数値を使用。

（資料）OECD「Revenue Statistics 2010」

20

課税ベースの拡大策とは

- 11年度改正の項目
- 減価償却
- 租税特別措置(租特透明化法の活用)
- 地方税の課税ベース拡大策
 - 法人住民税・均等割の拡大
 - 固定資産税(特別措置の廃止・縮小)
 - 個人住民税の課税最低限の引き上げ

減価償却の見直し(11年度改正)

改正概要

- 減価償却制度については、平成23年度以降に取得をする資産の定率法の償却率を200% (現行250%)とする。

【企業の投資に係る税率の国際比較】

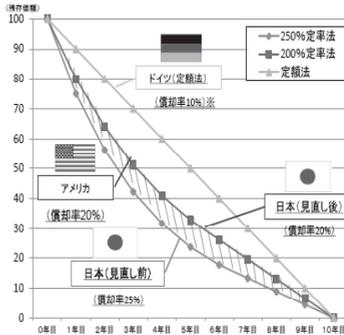
米国	英国	ドイツ	日本	
			250% 定率法 (見直し前)	200% 定率法 (見直し後)
15%	22%	23%	23%	23%(±0)

(参考)

- 法人実効税率5%引下げと200%定率法への見直し
 ・企業の活動全体にかかる税率が27%(-2%)、
 ・企業の投資にかかる税率が23%(±0)。

※ 耐用年数8年、取得価格500であり、また現行の各国の減価償却制度が定率法であるとは定めた場合。
 (出典) 新木村賢一(主要国)における法人税改革の効果～実効税率の変化に着目して～(株)より経済産業省が作成

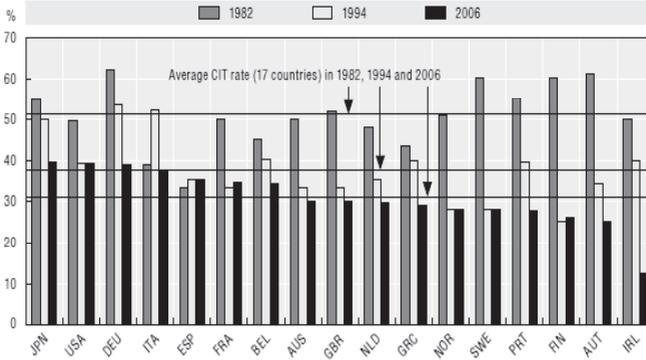
【減価償却制度の国際比較】 ※耐用年数10年の資産の場合



※ドイツでは、2009年及び2010年に適用したものは定率法
 (250%定率法が25%のいずれか低い方を適用できる(原則定額法))

法人税(法定)率の推移 (1982-2006)

Figure 1.2. Statutory corporate income tax rate: 1982-2006¹

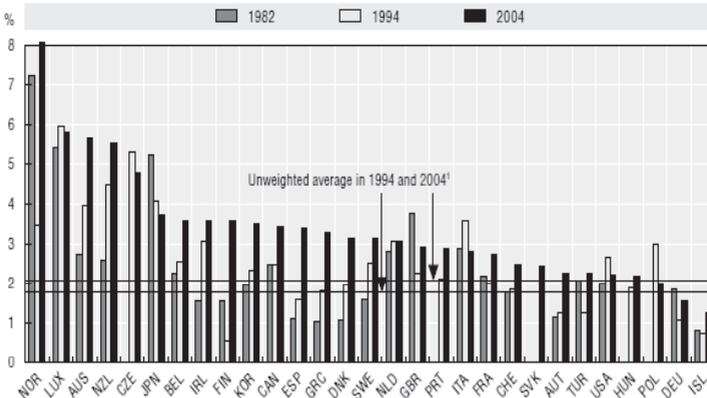


1. Data for 1982 was only available for 17 OECD countries (Japan, the US, Germany, Italy, Spain, France, Belgium, Australia, the UK, the Netherlands, Greece, Norway, Sweden, Portugal, Finland, Austria and Ireland). In the case of Ireland, there was a reduced corporate tax rate of 10 per cent for the manufacturing sector in 1982 and 1994.

Source: Institute for Fiscal Studies (IFS) and OECD Tax Database.

法人税収のGDP比

Figure 1.11. Taxes on corporate income as a percentage of GDP



1. Missing data in 1982 for the Czech Republic, Portugal, Slovak Republic, Hungary, Poland and Mexico; in 1994: the Slovak Republic and Mexico; in 2004: Mexico. The unweighted average does not include Norway.

Source: Revenue Statistics 1965-2005.

欧州諸国で法人税パラドクスはなぜ生じたか

$$\frac{\text{法人税収}}{\text{GDP}} = \frac{\text{法人税収}}{\text{法人企業の総営業利益}} * \frac{\text{法人企業の総営業利益}}{\text{経済全体の総営業利益}} * \frac{\text{経済全体の総営業利益}}{\text{GDP}}$$

第一項は、法人の租税負担（実行税率、ETR）で、多くの国で安定的な傾向を示している。課税ベースの拡大を行ったことを示している。

第二項は、全体の付加価値における法人部門の割合（share corporate sector）で、個人から法人へのシフトが進んだことを示している。

第三項は、GDPに占める企業所得の割合（profitability）で2000年代に増加している。これは、アントレナーシップの発揮が見られたことである。

（“Corporate Tax Policy, Entrepreneurship and Incorporation in the EU” Ruud A. de Mooij & Gaëtan Nicodème）

法人税のパラドクスが生じるためには、1）課税ベースの拡大と2）新規起業がおきるような規制緩和・成長戦略が大前提

（参考）利益計上法人と欠損法人

- 欠損法人割合は全体で72.8%となっている。
（なお、欠損法人割合は、中小法人で見ると73%、大法人49%、連結法人67.5%となっている）
- 全法人の1%に満たない利益計上・大法人（資本金1億円超）が 法人税額の60%近くを負担する構造となっている。

