

# 2017年 AOTCA マニラ会議レポート

## I 概要

2017年 AOTCA マニラ会議は、フィリピン税務協会 (TMAP) がホスト団体を務め、10月18日から21日にかけてマニラ市にあるホテルシャングリラ・マカティで開催された。会議には、加盟団体及び地元関係者約300人が出席、日本からは国際部構成員等約30人が参加した。

18日の午後は、AOTCA 専門委員会、監事会、役員会が行われ、専門委員会では、国際税務情報研究会会長代理である川田剛氏が専門委員長に選任された。翌19日の午前中は、定時総会が開催され、2018年事業計画及び予算等の審議が行われた。

19日午後から20日に開催された国際タックス・カンファレンスでは、日税連国際部の小倉毅副部長が「各国の税制改革」と題するセッションにて、日本の中小企業の税制改革の動向について説明した。

カンファレンス終了後のガラ・ディナーでは、フィリピンの伝統雑技が行われ、また各国の歌や踊りのパフォーマンスが披露され、会場を盛り上げた。

### 《AOTCA 関係者プログラム》

月日	時間	プログラム	スピーカー/参加者
10/18 (水)	14:00 - 15:00	記者会見	AOTCA 会長及び TMAP 会長
	15:00 - 16:00	専門委員会	
	16:00 - 17:00	監事会	監事、財務部長、事務局
	17:00 - 18:00	役員会	AOTCA 役員
	18:30 - 20:30	VIP カクテル・レセプション	AOTCA 役員、加盟団体代表者、ゲストスピーカーほか
10/19 (木)	8:00 - 9:00	タックスアドバイザー協会のグローバルフォーラム会議	AOTCA 会長及び担当役員
	8:00 - 9:00	受付	
	9:00 - 11:30	定時総会	
	11:30 - 12:00	記念撮影	
	12:00 - 13:30	昼食	

### 《国際タックス・カンファレンスプログラム》

月日	時間	プログラム	スピーカー/参加者
10/19 (木)	12:30 - 13:30	受付	
	13:30 - 13:45	開会あいさつ	池田隼啓 AOTCA 会長
	13:45 - 13:55	歓迎あいさつ	マリア・ローデス・リム TMAP 会長
	13:55 - 14:20	基調講演	キャサリン・マナハン租税裁判所長
	14:20 - 15:00	トピック1 特別講演「ポスト BEPS の動向」	デビッド・ラッセル AOTCA 名誉顧問
	15:00 - 15:30	コーヒープレイク	

	15:30 - 17:00	トピック 2 - 移転価格税制、ポストBEPS実施状況とその後の動向	モデレーター: アレックス・カブレラ(フィリピン)、スピーカー: カルロ・ナバロ(フィリピン)、ポール・ラウ(シンガポール)、ピーター・スー(台湾)、ティンカー・チェン(中国)
	17:00 - 17:30	トピック 3 - アメリカの税制改革とその影響	グレゴリー・ラモント 米国公認会計士
	18:30 - 22:30	ガラ・ディナー	18:30-19:00 第1部 カクテル 19:30-21:00 第2部 ディナー&エンターテイメント 21:00-22:00 第3部 カントリーパフォーマンス
10/20	9:00 - 9:10	来賓あいさつ	カエサル・デュレイ 内国歳入庁長官
(金)	9:10 - 9:40	トピック 4 - “モデル納税者権利憲章最終報告書”	マイケル・カデスキー AOTCA 顧問
	9:40 - 10:40	トピック 5 - 税務争訟仲裁と還付手続	モデレーター: ビクター・デ・ディオス(フィリピン)、スピーカー: カイ・エン・イエオ(シンガポール)、リアクター: ラストン・タンブナン(インドネシア) / トレイシー・レンス(オーストラリア)
	10:40 - 11:00	コーヒーブレイク	
	11:00 - 12:30	トピック 6 - 税制改革	モデレーター: ビクター・デ・ディオス(フィリピン)、スピーカー: M・テレサ・ハビタン(フィリピン) / ロック・ツァオ(中国) / 小倉毅 / ル・カン・ラム(ベトナム)
	12:30 - 14:00	昼食	
	14:00 - 15:15	トピック 7 - 租税とテクノロジー	モデレーター: ベネディクト・トゥゴノン(フィリピン)、スピーカー: キム・キジュン(韓国) / サンドラ・セガラ(マレーシア) / エンクズール・ジャンバル(モンゴル) / ジェレミー・チョイ(香港)
	15:15 - 15:30	トピック 8 - Paying Tax サーベイ	マリア・ローデス・リム フィリピン税務協会会長
	15:30 - 16:00	コーヒーブレイク	
	16:00 - 17:20	トピック 9 - 各国の動向: 税務行政のベスト・プラクティス	モデレーター: エレノール・ロケ(フィリピン)、スピーカー: シー・チョウ・ファン(台湾) / テレサ・チョウ(シンガポール) / マリサ・カブレロス(フィリピン) / コ・ジュンホ(韓国)
	17:20 - 17:30	閉会あいさつ	ユーニー・マタ・ペレス AOTCA 会長代理

以下、国際部委員による各セッションの報告を掲載する。

## II セッション報告

### 1 基調講演

#### フィリピン租税裁判所判事 キャサリン・T・マナハン

TMAP(Tax Management Association of the Philippines、フィリピン税務協会)は1992年にAOTCAが設立されて以来のメンバーであり、また今回、AOTCAの会議を主催することになった。各地から21の加盟団体を迎えることを光栄に思い、また、活発な意見が交わされることを期待する。

私は、TMAPの会長を務めた経験もあり、AOTCAの会議には、ほぼ毎年参加している。現在、税務を離れて、司法の分野で公務員として勤務しているが、民間の税務専門家とのコミュニケーションをこれまでも密にしており、公正で先進的な税制の提唱活動を継続して行なっている。『効率的で公正な税制の構築に向けて』という今回のAOTCAのテーマは、非常に適正で時宜にかなったものとする。

現在、多くの国々が、税制改革を検討し、実施しているところである。アメリカの議会においても、活発な議論が展開され、トランプ大統領も、より簡素で低負担、かつ公正な税制にしていくと主張している。

また、国際間のグローバルな経済取引が活発となっているが、その次に議論すべきは国際間の税制である。その改善の実現は、我々の肩にかかっている。

フィリピンのような開発途上国においては、貧困が蔓延している。経済発展だけではなく、不平等を是正し、包括的な経済成長の恩恵をすべての階層の国民にもたらすためには、税制改革が不可欠である。経済取引のグローバル化により、先進国企業の利益最大化のための租税回避に対する高度な対応が必要とされている。それらはBEPS行動計画の導入により実現されようとしている。しかしながら、一方では、経済の活性化と租税負担の公平との間には、ジレンマも発生していることを忘れてはならない。

さらに、貧困問題の解決には、税制改革とともに、各国の政治システムの安定が不可欠である。よりよい政府の構築とガバナンスの向上のためには、安定性があり、熱意に満ちた、力のある政府の指導者を見出していかなければならない。

税は国民の生活を向上させ、よりよい将来を子どもたちのためにもたらす手段である。特定の国における貧困や失業を解決していくためには、それらの問題を全世界に共通の課題ととらえ、政府だけではなく、企業、税務専門家や、その組織の力を必要とする。そして、公正、効率的な税制の実現のためには、税務専門家がそれを助ける役割を果たしていかなければならないのである。税務専門家には、専門知識を駆使し、個々のクライアントの利益を保護するだけではなく、国家の利益、国民の利益も守っていくという使命感が必要なのである。努力や反省とともに、革新的な考え方、勇気、そして政治的な意思というものが要される困難な道のりといえよう。

したがって、政策立案者は、単に、税収不足を補うための増税という考え方のみにとられるのではなく、国の税制の課題を検討して、適切な解決策を提示し、国内外における、公正かつ効率的な税制の構築に貢献しなければならない。そこに携わるのもまた、税務専門家の役割である。そのために、税務に対する教育や法の遵守の意識の向上も重要である。これら山積する課題の解決の実現のために、AOTCAが今日、このように発展していることをうれしく思う。このマニラ会議が、成功に導かれることを祈念する。

(報告：丸岡美穂委員)

## 2 特別講演「ポスト BEPS の動向」

AOTCA 名誉顧問 デビッド・ラッセル

| 4

まず、国際税制の改革は必要であるかということが考えられる。改革といえば政治家のある種のパフォーマンスとして利用され、うまくいかなければ経済活動を阻害する全く役に立たないものになってしまう。しかしながら、OECD によれば、世界規模で BEPS により年間 2,000 億米ドルの税収が減少しているとされている。これは、端的に言えば源泉地国と居住地国との間における課税権の配分が原因である。企業に関する国際税制は OECD モデル条約と国連モデル条約という大きな 2 つの柱がある。所得の種類に応じ PE (恒久的施設) が源泉地国にあるか否かで課税体系が異なる。例えば、利息や配当は源泉地法人で源泉税が課されるが、低率課税ないし非課税であったりすることが少なくない。これをうまく利用すれば、非居住者である親会社は、源泉地国に PE を置かずその利益をロイヤルティや利息の形で法人税率の低い国とオフショア諸国に利益移転することができ、合法的に法人税負担を減らすことができる。スターバックス等がこの手法を用いている。

ただし、今日のデジタル経済において PE というものが、どれだけの意味を成すものであるかを考える必要がある。OECD では PE の定義の拡大改定、CFC 税制 (外国子会社合算税制) の強化、源泉地課税の強化、租税条約乱用防止規定等を制定することで挑戦的な租税回避策に対抗しようとしている。

2017 年 6 月 7 日、68 の国・地域が、「税源浸食及び利益移転を防止するための租税条約関連措置を実施するための多国間条約 (MLI: *The Multilateral Convention To Implement Tax Treaty-Related Measures To Prevent Base Erosion And Profit Shifting*)」に署名した。既存の二国間その他の租税条約の効果を修正するに当たり、各国・地域は、MLI で可能な諸選択肢に関する仮決定も OECD に提出している。MLI には、強制力のある仲裁が規定されているが十分とはいえない。納税者が除外されていること、仲裁期間が非常に長いこと、仲裁期間中において納税者が両国から二重課税／二重罰科を避けられないこと等があるからである。

結論として、常に国際的なタックスプランニングが必要とされ、新しい規則は新しい手法や機会をもたらすことを意味する。多国籍企業は租税負担率の上昇に直面する可能性があり、低税率のオフショア諸国から事業実態のあるオンショアの低税率の国への移動が起こるのであろう。いずれにしろ、多国籍企業は、税率が高い国にありながら租税負担の最小化を追求し続けるであろうと考えられる。

(報告：佐藤亮治委員)

## 3 パネルディスカッション「移転価格税制、ポスト BEPS 実施状況とその後の動向」

○モデレーター：アレックス・カブレラ (フィリピン)

○スピーカー： カルロ・ナバロ (フィリピン)

ポール・ラウ (シンガポール)

ピーター・スー (台湾)

ティンカー・チェン (中国)

### 3-1 東南アジアにおける移転価格税制の進展状況

カルロ・ナバロ（フィリピン、Deloitte 東南アジア移転価格リーダー）

#### (1) BEPS行動計画8-10及び13のキーポイント

##### ○ 行動計画8-10

移転価格は価値が創出される場所に即して移転価格が決定されていることを明確にする。

##### ○ 行動計画13

納税者の法令遵守コストを考慮の上、課税庁に対する情報の透明性を拡大する。

| 5

#### (2) 東南アジアにおける行動計画8-10及び行動計画13への対応状況

##### ○タイ

2017年6月、税務申告書の一部として「移転価格報告書」の提出を要求する移転価格税制のドラフトを公表した。それは、(OECD加盟国以外のBEPS参加国である) アソシエイトメンバー国としてBEPSの最終フレームワークを含んだ行動計画13に合致したものである。

##### ○マレーシア

2017年7月、行動計画8-10及び行動計画13に対応する2012年の移転価格税制の改正を公表した。なお、2016年12月には国別報告書(CbCR、Country by Country Report)に関するガイドラインを発遣し、権限ある当局による多国間合意(MCAA、Multilateral Competent Authority Agreement)には2017年1月に署名している。

##### ○ベトナム

2017年3月、2017年5月1日以降に決算日を迎える企業に対しマスターファイル、ローカルファイル、国別報告書を作成するよう求めた行動計画13に関する規則を発遣した。しかしながら、行動計画8-10に関する規則ははまだ発遣されず、権限ある当局による多国間合意にも署名を行っていない。

##### ○シンガポール

2017年1月1日からの国別報告書の要求を満たすためのガイドライン(e-Tax Guide)が発行され、2017年6月には、権限ある当局による多国間合意に署名をしている。

##### ○インドネシア

2016年度をカバーするマスターファイルおよびローカルファイルを作成し、国別報告書の提出を要求する行動計画13に関する規則が2017年1月に発遣された。2013年に発行された移転価格調査に関する規則が行動計画8-10の原則に適応するように修正されている。なお、2017年1月26日に権限ある当局による多国間合意に署名している。

#### (3) BEPSの影響

所得の国際的配分-OECDの行動計画は、移転価格にどのような変化をもたらすのか

- ・ 所得の国際的配分の透明性：国別報告書
- ・ 全世界規模の税務調査
- ・ 知的財産の所有権、開発および使用
- ・ 利益分割／異常性基準
- ・ 事業の機能及びリスクの分析
- ・ 恒久的施設(PE)の定義

### 3-2 BEPS導入後の移転価格に関する最新動向 —シンガポール

ポール・ラウ (PWC シンガポール)

#### (1) シンガポールにおける BEPS 関連の動向

- 2017年6月7日：税源浸食及び利益移転を防止するための租税条約関連措置の実施に係る多国間協定に署名
- シンガポールが採用・選択した主要事項
  - ・ 主要目的テスト (PPT)
  - ・ 任意の救済条項 (課税条約等)
  - ・ 争訟解決の向上
  - ・ 拘束力のある和解 (最終提案オプションの選択)
  - ・ 恒久的施設 (PE) 認定のより広範な特定活動の免除テスト
- 2017年6月19日：所得税改正法案により、移転価格文書化の義務及び移転価格調整に対する課徴金の導入提案 (2017年10月2日に議会可決)
- 2017年6月21日：シンガポールが権限ある当局による多国間合意 (MCAA) 及び共通報告基準に基づく金融口座に関する自動的情報交換合意 (AEFAI) に署名
- 争訟解決におけるシンガポールの立場
  - ・ シンガポール居住者である納税者が二重課税回避合意 (DTA) に反する課税にあった場合は、その納税者は争訟解決のためにシンガポール内国歳入庁 (IRAS) の援助を求めることができ、IRAS は、相手国課税当局に対しその旨を通知する。
  - ・ 国際間租税争訟解決のための拘束力のある和解に関する規定を有する。

## (2) 移転価格に関する最新情報 (法改正)

- 二者に関係がある場合及び商業的または金融的關係がある場合は、独立企業要件を満たさない。
- 法改正により、独立企業要件が満たされない場合、IRAS は、以下の方法により移転価格調整を行うことができる。
  - ・ 所得の増額
  - ・ 控除の減額
  - ・ 損失の減額
- 実質優先の原則 (法的形式によるのではなく、その実質と経済的実態にしたがって会計処理するという原則) が要件として法定された。取引本来の性質に読み替えるという規定が導入された。
- シンガポールで取得した国外源泉所得への移転価格調整も、シンガポール国内で取得した所得と同様に扱われるため、課税の対象となる。
- 移転価格文書化の義務付け
  - ・ 2019年申告より、移転価格同時文書化を義務付け
  - ・ 移転価格調整に対する5%の課徴金 (正当な理由ある場合には、IRAS による免除あり)
  - ・ 移転価格文書化義務違反に対する罰金-10,000 シンガポールドル
  - ・ 移転価格同時文書により補完されない場合、関係者取引での過誤に対する救済はない

### 3-3 BEPS導入後の移転価格に関する最新動向 - 台湾

ピーター・スー (台湾、PWC)

#### (1) 台湾における最近の動向

国別報告書 (CbCR) とマスターファイル及び移転価格報告書の要件を修正することによる3層の文書化要件を採用した。

## (2) 移転価格税制の改正案

台湾財務省（MOF）は、BEPS行動計画13に従い、2017年7月27日に移転価格税制の改正案を発表した。改正案は承認され、2017年度以降に適用される予定である。

改正案が承認され、公布された基準が満たされた場合、法人は2018年5月31日までにマスターファイルを作成し、2018年12月31日までにマスターファイルと国別報告書を税務当局に提出する必要がある。

## (3) 三層構造からなる移転価格文書化及びガイドライン

国別報告書：連結グループの収入等について年次ごとにまたは報告が求められる。なお、決算日後1年以内に台湾財務省への提出が求められる。

マスターファイル：収入等について年次で報告が求められる。なお、税務申告書と同時に提出することが望ましいが、決算日後1年以内の財務省への提出が認められている。

ローカルファイル：台湾の多国籍企業のうち、年間の収入金額が5億台湾ドル超の企業、または収入金額が3億台湾ドル超かつ投資税額控除が2億台湾ドル超、または繰越欠損金が800万台湾ドル超の企業、または海外関連企業との取引が2億台湾ドル超の企業については、作成が要求され、当局の要請ある場合には提出する必要がある。

## (4) PWCによる事業への影響概観

### ① 税務コンプライアンスのための複雑さの増大

#### ○ 国別報告書とマスターファイルは申告時に提出を要求される。

- ・ 追加の情報収集（例：従業員数、各法域ごとの税金支払額）
- ・ バリューチェーンの分析
- ・ コントロールされた取引に関する詳細な情報（例：労働役務、知的財産、財務上の取り決めに関する取引）

#### ○ 移転価格文書化に対する追加の要請

- ・ データ収集（例：経営組織、文書提出プロセス、重要な関連者取引契約など）
- ・ 分析（例：リストラクチュアリングや知的財産の移転などの機能やリスクの再配分の移動）

### ② 追加開示情報の要請

#### ○ バリューチェーンと収益性に基づく一貫した移転価格戦略

- ・ マスターファイルおよび国別報告におけるグループバリューに関するデータの一貫性
- ・ 機能、リスク、無形資産、利益の合理的な分配
- ・ 一地域における利益配分と従業員人数の一貫性

#### ○ 海外利益の配分は「被支配外国会社（CFC）」および「実際の管理場所（PEM）」に関して質問の対象

- 低税率地域と関連した取引は税務当局により直接調査
- 監視対象グループ内のメンバー間の資金フロー

## 3-4 BEPS導入後の移転価格に関する最新動向 —中国

ティンカー・チェン（中国）

### 1. 中国における BEPS 関連の動向

- ・ 2015年9月：移転価格税制の改訂に関する基本的な議論
- ・ 2016年5月：権限ある当局による多国間合意（MCAA）に署名

- ・ 2016年7月：移転価格コンプライアンス（告示42）－ 2016年1月1日以降の関連当事者取引の提出と移転価格文書の管理についての修正
- ・ 2016年10月：事前確認制度（APA）（告示64）－ 2016年1月時点で有効な事前価格設定の管理の改善
- ・ 2017年3月：移転価格調査（告示6）－2017年5月1日以降の特別税務調査の修正と相互承認手続との行政令

## 2. 三層構造からなる移転価格文書化

### (1) マスターファイル：BEPS 行動計画 13 と同様

- ・ グループの利益創出に強い影響力を及ぼす付加価値変数
- ・ 個々のグループ・メンバーによる付加価値創出への貢献度
- ・ 主要なサプライチェーンと市場
- ・ 財務および税務上の位置付け等

### (2) 国別報告書（CbCR）：BEPS 行動計画 13 と同様

- ・ 全ての関連会社のリスト、全世界における利益の配分、租税の納付、関連する経済取引に関する情報等
- ・ 国別報告書提出義務（収入金額 55 億人民元超）

### (3) ローカルファイル：関連当事者との取引に関連する分析の範囲と品質に高い水準が要求される。特に以下の情報を含む。

- ・ グループ内取引に関するバリューチェーン分析
- ・ グローバルバリューチェーンにおける利益配分の原則とグループの利益の配分結果
- ・ 地域特有の要因（「LSA」）
- ・ 関連当事者の株式移転の価格設定方法
- ・ グループ間役務取引に関する開示要件の強化

### (4) 特殊事項ファイル

- ・ コストシェアリング契約（CSA）
- ・ 過少資本

（報告：浅利昌克委員）

## 4 「アメリカの税制改革とその影響」

---

グレゴリー・ラモント（公認会計士、元 PWC パートナー）

### 1. 米国税制に関する改善事項と税制改革の財源

現在議論されている米国の税制改革は、2017年9月27日に共和党が提案した“United Framework for Fixing Our Broken Tax Code”という税制改革案であり、米国の税制において改善されるべき点は、以下の3点である。

#### (1) 世界でも高率な法人税率

米国の連邦法人税は累進課税され、最高税率35%となっている。主要国の税率は、フランス34%、日本31%、オーストラリア30%、ドイツ30%、イギリス19%等である。米国では連法税のほか、44州で州法人税(3~12%)が課される。さらに、多くの市は市法人税を導入しており、例えば、ニューヨーク市の市法人税率は8.85%である。その結果、ニューヨーク市における連法法人税、州法人税、市法税を含めた法人実効税率は44.6%となる。

トランプ政権案では15%、共和党案の“Framework”では20%、民主党案では28%と現行の連邦法人税率を引き下げる方向で検討されている。

米国の法人税率の高さも競争力確保の観点から米国企業の海外シフトの一因とされているが、仮に米国の法人税率が引下げとなった場合でもアジア地域には大きな影響はない。それは米国の多国籍企業(特に製造業)においては、アジア太平洋地域が有力な市場であるとともに、同地域の低コスト国から米国向け製品を供給し続けるからである。



## (2) 国外所得に関する課税制度

### ① 資本参加免税・国外所得免税制度

国外所得免税制度(Participation Exemption)は源泉地国の利益が居住地国(本国)に配当されるまでは課税されない制度である。

米国はこの国外所得免税方式のない唯一の主要国である。これに対しEUではほぼ全ての加盟国はこの国外所得免税方式を採用している。この点はアジア太平洋地域の諸国も同様である(日本では外国子会社配当益金不算入制度として平成21年度税制改正で導入している)。

### ② 米国に国外所得免税制度がないことによる影響

米国には一定の外国税額控除はあるが、国外所得免税制度が本格的に導入されておらず、源泉地国から米本国に利益が還流されたときに米国の法人税率で課税される。外国税額控除が適用されない場合は、外国子会社からの受取配当は、外国での配当課税後の受取配当額に米国で法人税が課税される二重課税が起きる。

また、米国は他国と比較して法人税率が高いため、米国の多国籍企業は源泉地国での利益をそのまま居住地国に留める傾向にある。米国の公開企業の主要1,000社が米国の本国以外で留保する利益は2.61兆ドル(2016年12月末)と推測されており、これは2016年の米国GDP(18兆ドル)の14%に達する。非公開企業の留保利益も含めるとさらに多額の留保利益が米国外に存在することになる。ただし、この2.61兆ドルは全て現預金の状態で存在するわけではなく、源泉地国で再投資されている。

### ③ 米本国に利益を還流させる税制

米国外の利益を本国に還流させることで経済活性化に繋がると考えられ、米国も国外所得免税制度を導入すべきである。本国への還流の有無にかかわらず一定税率(5%~10%)で国外利益に対して、現金化された利益は高税率、無形資産のような現金でない利益は低税率で課税する方法が望ましい。

### ④ "Tax Holiday"(2004年)の経験

米国への還流を促進するためとは 2004 年に一度だけ米国本土への利益還流に際し 5.25%の一定税率を課す配当課税免除制度を導入したことがある。このときは 3,620 億ドルが米本国へ還流された。現状では、国外利益の還流税制措置により米本国に 1.5 兆ドル以上の還流が見込まれる。

多額の資金の米国還流が為替相場にも影響するという見解もある。しかし、多くのアナリストは、国外利益が既にドル建てされており為替相場への影響は大きくないと意見を述べており、2~5%のドル高が予想される。

### (3) 税制改革の財源

#### ① 付加価値税 (VAT)

米国は主要国の中で唯一、VAT (付加価値税) を連法税には採用していない国である。仮に 5% の VAT が適用された場合、10 年間で 1.6 兆~2.7 兆ドル (課税ベースの大小による) が見込まれる。ただし、付加価値税は逆進性が高いこと (民主党) や大きな政府につながる (共和党) ということに対する反発から政治的ハードルが高く導入可能性は低い。

#### ② 国境調整税 (Boarder Adjustment Tax、Bat )

BAT は急進的な考えであり、人件費の課税仕入れを認める付加価値税と同様のものである。輸出免税輸入課税 (輸出にかかる利益には 0%、輸入には輸入額に 20%課税) するものである<sup>1</sup>。10 年間で 1.2 兆ドルの税収が見込まれる。

#### ③ その他

税制改革の財源として各種の優遇措置の廃止も主張されている。具体的には、国内製造所得控除の廃止 (税収 3,000 億ドル)、加速償却の廃止 (税収 4,000 億ドル)、後入先出法の廃止 (税収 1,000 億ドル) 等がある。金融取引税 (Financial Transaction Tax、FIT) により株式、債券等に 1%課税することで 7,000 億ドルの増収を見込まれる。

## 2. 税制改革の実現性

ラモント氏は、現在共和党が上院で 52 議席 (100 議席中)、下院では 241 議席 (435 議席中) である点、また共和党議員の中でも税制改革に日和見的な立場をとる議員もいることから税制改革が承認される可能性は 50%であると見込んでいる<sup>2</sup>。

## 3. 質疑応答

Q1 法人税率の引下げだけの税制改革の実現可能性は。

A1 法人税率の引下げでは意味がなく国外所得免税制度も併せて成立させないと意味がない。

Q2 米国の税制改革が外国企業に与える影響は。

A2 米国企業はアジア太平洋地域を主要な市場としているので米国多国籍企業にはあまり影響がないだろうが、米国の法人税率引下げにより逆に米国内の外国企業において有利に働くかもしれない。

<sup>1</sup> 本質的には、人件費の仕入税額控除を認める付加価値税である。

<sup>2</sup> AOTCA マニラ会議後の 2017 年 12 月 22 日に税制改革法 (The Tax Cuts and Jobs Act) は、法人税率の引き下げを 1 年遅らせる等の修正がなされて成立した。国境調整税は、ウォルマート等の国内販売事業者の強い反発により導入が見送られた。

### 1. プロジェクトの起源と背景<sup>3</sup>

今日の社会においては、政府が法律に基づく課税権を有し、税制の執行と管理を行うことについて議論の余地は少ない。納税者には税法の定めに従う義務が課せられ、法定期限内に申告納付を完了することが求められる。このような国家の課税権と、納税者の納税義務は社会の中で一般に広く認識されてきたものであるが、納税者の権利についてはどうであろうか。

過去数十年間にわたり、税制の複雑化や税法を遵守しないことに対する厳罰化に見られるように、多くの国々において納税者の負担と責任は重くなってきているのに対し、納税者の権利保護の分野はあまり発展してこなかったように見受けられる。そして、納税者の権利保護のあり方について世界的に一致した意見は存在せず、その性質と水準は国によって大きく異なっている。

社会がますます自主申告納税制度の定着の方向に進む中で、納税者が（強制されるのではなく）自発的に躊躇なく法令遵守の行動をとる風潮を形成していくことは非常に重要である。そのために必要なのは、税制の公平性と信頼性をより顕著に社会に根付かせることである。すなわち、納税者が税制（税務行政と立法過程を含む）に対してより強い公平感と信頼感を持つならば、法令遵守の思考がより広く定着しやすく、結果として納税者、税務顧問、そして国家（税務当局）のすべてにとって利益になると考えられるからである。その公平感と信頼感を醸成するために必要なのが、納税者の権利と義務の適切なバランスの実現を保証する納税者権利憲章である。このモデル納税者権利憲章はそのような目的で立案されたものである。

### 2. 3つの専門家組織の協調

このプロジェクトは、CFE、AOTCA、STEP という3つの国際税務専門家組織が協力することにより開始された。これらの組織には、各国の税務専門家団体を通じて、合計で約50万人の税務専門家が所属し、その範囲は50か国に及ぶ。またこれら加盟国のGDPの合計は、世界の総GDPの75%にも達することから、この取り組みは世界的プロジェクトと位置付けることができる。

このプロジェクトは、上記3つの団体の9人の研究者によって構成する委員会でも所掌している。

### 3. 研究方法

先行する研究資料による調査のほか、多くの国々に対し質問票（164の質問）を送付し、41の国から回答を得た。回答項目の総数は6500に及んだ。モデル納税者権利憲章は、これら質問票の結果に即して見直しが行われ、実効性の有無について検討を重ねたうえでできあがったものである。

### 4. モデル納税者権利憲章

#### (1) 第一次レポート

200ページにわたる冊子で、37か国の財務大臣、長官、審判所長、OECD、EU 連合議会、国際連合、IMF、世界銀行、各メディアに対して送付された。そのうえで、欧州納税者委員会、OECD、国際連合を訪問し説明を行い、OECD などからフィードバックを受け、修正を加えた。

<sup>3</sup> Michael Cadesky, Ian Hayes, David Russell, "A Model Taxpayer Charter", Ch.1 Origin of Our Study, <http://www.taxpayercharter.com/page.asp?id=11> を抄訳。

## (2) 最終レポート

最終レポートにおいては、最初に導入原則を盛り込み、税務専門家に関する部分を補充したが、それ以外の部分は初期レポートと類似するものである。この完成版は、IBFDによって出版された。

## 5. モデル納税者権利憲章の概要

### (1) モデル納税者権利憲章の構成

第1条「概要と目的」、第2条「定義」、第3条「対象者と対象事項」、第4条「基本原則」、第5条「一般規定」、第6条「税務申告と情報申告」、第7条「税額査定手続」、第8条「税務調査手続」、第9条「不服申立て」、第10条「納税者の支援」、第11条「サービス基準」、第12条「通達と解釈」、第13条「納税者の記録保存」、第14条「プライバシーと守秘義務」、第15条「税務行政全般」、第16条「立証責任」、第17条「租税立法基準」、第18条「遡及効」、第19条「二重課税とその回避」、第20条「延滞税と加算税」、第21条「自発的開示」、第22条「立法手続」、第23条「租税法律主義」、第24条「租税公平主義」、第25条「弱者の支援」、第26条「苦情の取扱」、第27条「税務顧問」、第28条「憲章違反」、第29条「租税の徴収減免」、第30条「租税回避」、第31条「脱税」、第32条「汚職防止」、第33条「EU特別規定」、第34条「立法との連携」、第35条「導入と移行期間」、第36条「憲章の改正」、第37条「結語」

### (2) 第4条「基本原則」に規定される納税者の権利に関する10原則<sup>4</sup>

#### ①信頼性と公平性

税制は偏りや不当な優遇なしに、納税者に対して公平・公正に、そして十分な信頼性をもって構築され、管理されなければならない。

#### ②明確性

税制は個々の案件に対して確実性、明瞭性、公平性を提供できるように構築され、執行されなければならない。

#### ③効率性と実効性

税制はその目的達成のため、公正に低コストで構築、執行がなされなければならない。

#### ④訴訟と不服申立ての権利

税務に関する争訟が生じた場合、迅速かつ低コストで、独立性と客観性を確保した争訟手続が実行されなければならない。

税務争訟に関する税務当局側の行動は、独立機関からの監視のもと、報復の恐れを感じさせることなく行われなければならない。

#### ⑤適切な援助

自らの申告納税義務を果たすうえで困難に直面している納税者に対しては、税務当局によって、適切な援助が与えられなければならない。

#### ⑥秘密とプライバシー

納税者の業務及び記録は、公聴会や法廷、犯罪捜査を経る場合を除き、秘密にされなければならない。

#### ⑦適正な税負担

納税者は税法に規定された金額以上の納税を求められることはない。

#### ⑧代理人への委託

<sup>4</sup> Ibid. 3, Ch.2, "A Model Taxpayer Charter", Art. 4. Fundamental Principles, <http://www.taxpayercharter.com/charter.asp?id=15>

納税者はその選択により、代理人を立てる権利がある。

⑨比例的取扱

税務調査、徴収、更正決定、罰則および告発を含む公権力の行使は、状況に合わせて適切に行われなければならない。

⑩真実の推定

反証がない限り、納税者は真実の情報を申告していると考えなければならない。

(3) 第4条「基本原則」に規定される納税者の義務に関する10原則

①誠実性

納税者は法的に求められる情報開示を含み、すべての税務手続に関して誠実に応じなければならない。

②情報提供

納税者は合理的理由に基づき情報を要求されたときは速やかに提供しなければならない。

③協力的であること

納税者は、税務職員への対応、納税申告書の提出、情報申告、税務調査、納税の各場面において常に協力的でなければならない。

④期限内納付

納税者は納期限内に、不服申立ての対象となった税額の差引きや相殺をすることなく、税を完納しなければならない。

⑤法令遵守

納税者は税法を遵守しなければならない、そのために必要に応じて支援を求めなければならない。

⑥記録の保持

納税者は要求される期間が終了するまで、正しい会計記録と、証拠書類を常に保存しなければならない。

⑦注意義務

納税者は税務手続に関し、十分な注意を払い、真摯に取り組まなければならない。

⑧責任の留保

納税者は、代理人に税務書類の作成や提出を依頼しているか否かにかかわらず、税務当局に提出した情報の正確性と完全性について責任を負う。

⑨礼節

納税者は税務職員に対し尊敬と礼節をもって接し、その業務の執行を妨害することは許されない。

⑩国際法の遵守

納税者にはすべての国際的規則を遵守することが求められる。

(4) 第5条「一般規定」の規定内容<sup>5</sup>

①反証ない限り、納税者は誠実かつ信頼に足ると前提されなければならない。

②税務当局及び国には税制の信頼性を維持する責任がある。

③納税者は国の課税権や法令に従った税務職員の行動を妨害する、遅延させる、不法に干渉するといった不当な目的のためにこの憲章を利用してはならない。

④納税者は法により求められた金額以上の税を負担する必要はなく、法により可能でありかつ許容される範囲内での節税計画の実行は許されるべきである。

<sup>5</sup> Ibid. 3, Ch.2, "A Model Taxpayer Charter", Art.5 General Provisions, <http://www.taxpayercharter.com/article.asp?id=16>

- ⑤納税者にとって法の不知は、原則として法令違反や税の不納付を正当化する理由にはならず、延滞税や加算税を回避する理由にもならない。
- ⑥やむを得ない事情による申告期限の延長や延滞税、加算税の減免といった条項は立法により定められる必要がある。
- ⑦税法は、差別的な運用や、一定の納税者、職業や産業を罰する目的に利用されてはならない。
- ⑧納税者保護と税制の信頼性確保のため、税務当局は非合法と考える特定の税スキームや手法を公表しなければならない。

## 6. 今後の行動方針

- (1) モデル納税者権利憲章の最終レポートを全世界に拡散すること
- (2) ウェブサイトの充実
- (3) 16 から 20 ページ程度の要約版を作成すること
- (4) 複数の主要な言語による翻訳版を作成すること
- (5) モデル納税者権利憲章の採択実績を得ること
- (6) 国際会議を通じてさらに研究を深めること

報告者注) 脚注を設けていないものについては、このプレゼンテーションのために作成され配付されたスライドの記載内容に基づいている。

(報告：金山知明委員)

## 6 パネルディスカッション「税務争訟仲裁と還付手続」

- モデレーター：ビクター・デ・ディオス（フィリピン）
- スピーカー：カイ・エン・イエオ（シンガポール）
- リアクター：ラストン・タンブナン（インドネシア）
- トレイシー・レンス（オーストラリア）

### 1. プレゼンテーション

#### (1) 税務争訟解決

##### ① 税務調査と税務争訟の処理

- ・ 自らの事業に適用される税法を知りそれを正しく適用することが鍵である。
- ・ 納税者と課税庁は税法解釈において常に同意見であるとは限らない。
- ・ 地域特有の複雑な法律、ビジネスモデルの進化に伴い法域ごとに大きく異なる法遵守義務が見解の相違のリスクを高めている。

##### ② 税務調査への対処

- ・ 税務調査や査察は税務争訟に対応するために通常かつ不可避である。
- ・ 税務調査等はいつでも起こりうる。事業者が準備不足だと混乱を起こす可能性が高い。
- ・ 税務調査や査察に対抗する準備には税務・財務部門だけではなく事業全体で対応する。
- ・ 税金がもたらすリスクの理解、技術、IT 等に対する投資、法令遵守と正確な報告の維持が必要である。

##### ③ 調査対象の選定

調査対象納税者はアトランダムに選定される。しかし、課税庁は、リスクに基づいて納税者を絞るようになってきている。

- ・ 税務調査の引き金になるようなものとしては、書類の間違い、異常な取引形態、多額の還付請求、長期にわたる損失取引、以前脱税に関わった他の企業との取引等がある。

#### ④ 各国課税当局の情報共有

56 か国の課税当局は他国の当局と VAT/GST 情報を共有している。また、51 か国は VAT/GST 情報の国境を越えて共有をしている。

#### ⑤ 調査の決め手はデータ

- ・ 課税庁はリスクを処理し、課税漏れや脱税を捕捉するためにデータを用いている。
- ・ テクノロジーを利用することにより、課税庁はより多くの調査を行い、より多くの誤りを発見しているが、それがより多額の更正処分や罰則につながる。
- ・ 電子調査規定や書類保存規定の整備を怠ることは税務と事業のリスクの増大につながる。
- ・ データ保存義務を知り、適切なデータ保存法の採用、税務調査過程の理解、さらにそれらの日常的な点検と見直しを行うことによって事業者は税務調査対策を準備することができる。

#### ⑥ 調査手法

- ・ 82 か国中 59 か国で課税庁は税務調査を行うために抽出された電子データを用いている。
- ・ 82 か国中 72 か国で課税庁は納税者の VAT/GST 申告により提出されたデータまたは納税者の経理から入手したデータを用いて課税庁部内で調査を行っている。

#### ⑦ 税務争訟の解決及び防止

- ・ 納税者と課税庁との間の良好な関係が望まれるが、納税者は争訟の影響も検討する必要がある。
- ・ 争訟は必ずしも有害なものにとらえるべきではない。交渉や和解によって解決された場合は、異論のある問題を処理することにより関係を強化することもありうるからである。
- ・ 争訟が訴訟につながった場合であっても、争訟での専門家的な態度により、両者の関係の悪化の軽減や完全な防止が可能である。

#### ⑧ 法定外問題解決

- ・ 訴訟が税務争訟を解決する唯一の方法であるわけではない。訴訟は一つの方法ではあるが、訴訟以前に他の方法による解決が常に検討されなければならない。
- ・ 法域によるが、選択肢には課税庁による再調査、交渉及び和解が含まれる。

#### ⑨ 争訟を防ぐ

争訟を防ぐ最善の方法は、それが起きる前に止めることである。多くの国では、いくつかの公式または非公式な決定手続が採用されている。また、自発的修正に関しては罰則の軽減が認められていることが多い。

#### ⑩ 税法の明確化

- ・ 税法はいつも明確であるわけではなく、納税者と課税庁とがその解釈について合意できないこともある。改正により不確定さが増すこともあり得る。
- ・ 多くの課税庁は指針の発遣や拘束力のあるアドバンス・ルーリングを提示する。さらに、納税者は、個人または団体のいずれかとして、租税政策の議論に参加できる。
- ・ 多くの国では、新しい税制、立法とその影響について納税者や税務専門家からの意見を取り入れることを進めている。

#### ⑪ 訴訟

- ・ 交渉が不可能な場合、または、決裂した場合には、訴訟が唯一残された方法となり得る。
- ・ 訴訟は、短期間で解決する場合もあれば、解決に何年もかかり、上級審での審理と判決を必要とするものもあろう。常に詳細な証拠と強固な申立が勝訴のための重要な要素で

ある。

- ・ 出訴することは難解または不明確な法令に関して、明確な判断を得るために有効である。そのような判決は、それ以後の事案を拘束する。この手続的側面は、納税者だけでなく課税庁にとっても有用である。納税者が訴訟を提起する第一の動機となり得る。
- ・ 最新の進行中の租税訴訟に通じていることは納税者に税法改正の可能性を予測させるだけでなく、過去の課税庁の判断に対して反論する機会を得るのにも有用であろう。

## (2) VAT/GST 還付処理

### ① 国内 VAT/GST 税額控除

- ・ 仕入れに係る VAT/GST 税額控除（仕入税額控除）の計算は付加価値税においても最も重要な観点である。
- ・ VAT/GST 税額控除に関する国ごとの詳細な規定や還付に関する国ごとに異なる取り扱い、特に国際企業にとっては複雑な問題となる。
- ・ VAT/GST は、完全なビジネス・コストとなり得る。その場合は資金流出につながる。
- ・ VAT/GST 税額還付の現状
  - 120 か国中、43 か国では自動的に還付されるが、120 か国中、65 か国では、還付より繰延が優先し、その内、24 か国では繰延のみが可能である。
- ・ VAT/GST 税額還付が認められないまたは減額される場合
  - 適正な税額の未納付、VAT/GST 課税なしの輸入、国際グループ契約に基づく VAT/GST の支払は調査対象となる。また、貸倒れによる課税売上げの減額は税額還付が認められない。

### ② 国外 VAT/GST 税額控除

- ・ 国外 VAT/GST の税額控除や国外 VAT/GST の過大支払を減らすことは重要である。しかし、国外 VAT/GST 税額控除は難点があり、多くの国では不可能である。還付が認められる場合でも、長期間を要するのが一般的であり、還付請求は会社全体を巻き込んだ執拗で厳しい調査の対象となることがある。
- ・ 結果的に、還付請求なしまたは税額控除なしの国外 VAT/GST は、多くの国際企業にとって VAT/GST 過大負担の理由となり、その結果、資金流出をもたらす完全なコストとなる。
- ・ 国外 VAT/GST が、通常の事業コストとなっている理由
  - 控除不能の VAT/GST は、税として価格に付着しサプライチェーンの中でコストの一部を形成することとなる。
  - 国外 VAT/GST が税としてコストに付着する理由としては、国が国外事業者に税額還付をしないこと、事業者が国外 VAT/GST を追跡、確定しないこと、事業者が国外 VAT/GST 還付請求をしないこと、支出が適切な要件や書類によって補完されていないこと、支出額が税額控除の要件を満たしていないこと、還付請求が正式な理由により否認されること、還付請求が地元の税務調査で否認されることがある。
- ・ 事業者は国外 VAT/GST 還付策を適時に見直すべきである。事業がより国際的になり、国外で VAT/GST を負担する場合が増加しているからである。
- ・ 効果的に還付率を高めることはコスト削減につながる。専門的知識と時間的及び人的資源とを考慮して還付請求手続を社内で行うか、社外にアウトソーシングするかを判断する。
- ・ 非居住者として VAT/GST を還付請求しようとするとするなら以下のことを検討する。
  - どこへ請求すべきか。還付請求は認められるか。支払った VAT/GST は、還付可能

か。事業が要件を満たすか。還付請求は適法か。国外 VAT/GST 還付請求における別の方法としては以下のものがある。現地で VAT 登録事業者になること、または、非居住者として登録することである。

- ・ ヨーロッパ以外で国外事業者に直接 VAT/GST 還付を行う国はほとんどない(20 か国中、38 か国、38 か国のうち 35 か国はヨーロッパ諸国である。)

## 2 リアクターからのコメント

### (1) ラストン・タンブナン氏 (インドネシア)

税法の規定の内容の把握が重要である。インドネシアの場合、ときに、事前に罰則を回避できない場合がある。自己申告制になっているが、還付を受けるのに関して調査を受けるかもしれない。法人所得税を納め過ぎた場合には調査を受けなければならない。

税務に関しては、取引の末端に存在する税務関係者のみの責任ではない。むしろ一つのチームを構築して対応すべきであり、取引に中心にいる者は調査において状況説明する最適任者である。

インドネシアではリスク調査も行われている。企業が継続的に何年も損失を出している場合には調査対象基準に該当する。調査のノルマも存在する。

納税者、税務アドバイザー、税務当局は、規定を外れたところではなくきちんとした形で協議や和解をすることが望ましい。

インドネシアでは納税者が納得できない場合は、不服申立てをすることになっている。その後、税務不服審判所に訴えることができる。解決に至らない場合は訴訟になる。時間がかかる訴訟を避けるために、訴訟提起の前に解決の方法がないか検討する余地がある。

### (2) トレイシー・レンス氏 (オーストラリア)

現在オーストラリアで行われている税務調査のトレンドは、テクノロジーを活用したデータ解析の重視である。申告が遅れた場合は調査対象となる。移転価格がある場合は、申告の前にデータを管理することもありうる。

データをコンピュータで処理分析して調査対象者を抽出する。平均を下回る申告の場合に通知が行われ調査になる。

タックスアドバイザーとしては、資料をもって証明できるようにすることが大事である。多国籍企業や納税額の大きなところはオーストラリア国税庁も注視している。

(報告：浅見哲委員)

## 7 パネルディスカッション「税制改革」

○モデレーター：ビクター・デ・ディオス (フィリピン)

○スピーカー：テレサ・ハビタン (フィリピン)

ロック・ツァオ (中国)

小倉毅 (日本)

ル・カン・ラム (ベトナム)

## (1) フィリピンの大きな2つの将来目標

- ① 現在、国民の21.6%が貧困層である。2022年に貧困層15%、2040年には貧困層を根絶する。
- ② 現在、国民総所得（Gross National Income、GNI）は3,500米ドルである。これを2022年に5,000米ドル、2040年に11,000米ドルにする。  
この目標を達成するためにも税制改正が必要である。
  - ・ 簡素で公平かつより効果的な税制を目指す。
  - ・ 貧困層と中流階層全体の租税負担を軽減する。

## (2) 税制の簡素化

## ① 所得税

所得税の税率区分を現在の7から6に減らし、今後数年間で99%の納税者の適用税率を減減させる。

税率0%が適用される年間課税所得250,000ペソ以下の納税者が全体の83%である。また、現在、税率32%が適用される年間課税所得500,000ペソ程度の納税者は2021年以後、税率20%が適用されることになる。

## ② 零細事業者課税

年商300万ペソ以下の零細事業者に関しては、所得税、VAT、事業税（パーセント・タックス）に代えて6%で定率課税をする。

## ③ 贈与税

贈与税は年間10万ペソを超えた場合、単一税率6%で課税する。

## ④ 固定資産税

固定資産税は100万ペソ（居住用資産の場合は300万ペソ）を超える不動産に関し資産価値の6%で課税する。

## ⑤ VAT

VATは税率12%であるが、84の非課税項目がある。税率は高いが実際は抜け穴だらけである。非課税項目を見直し、課税ベースを広げる。非課税対象は、生鮮食品、医療および教育だけにする。

ASEANの中ではフィリピンのVATが一番高い。他は、インドネシア10%（37非課税項目）、タイ7%（35非課税項目）、ベトナム10%（25非課税項目）、マレーシア6%（14非課税項目）である。

## (2) 燃料税、自動車関連税、砂糖飲料税の引上げ

## ① 燃料税の引上げ

現在の所得税率（単位：ペソ）	
年間課税所得	適用税率
0-10,000	5%
10,000 超-30,000	500+10,000 超の金額×10%
30,000 超-70,000	2,500+30,000 超の金額×15%
70,000 超-140,000	8,500+70,000 超の金額×20%
140,000 超-250,000	22,500+140,000 超の金額×25%
250,000 超-500,000	50,000+250,000 超の金額×30%
500,000 超	125,000+500,000 超の金額 32%

2021年～の所得税率案（単位：ペソ）	
年間課税所得	適用税率
0-250,000	0%
250,000 超-400,000	250,000 超の金額×15%
400,000 超-800,000	22,500+ 400,000 超の金額×20%
800,000 超-2,000,000	102,500+800,000 超の金額×25%
2,000,000 超-5,000,000	402,500+2000,000 超の金額×30%
5,000,000 超	1,302,500+5,000,000 超の金額×35%

1997年の改正後燃料税の税率が引き上げられておらず、その結果、1,450億ペソが年間失われろという状態が20年間続いた。

燃料税引上げ案 (単位: ペソ)					
ペソ/1l	1997-2017	2018	2019	2020	2021*
ディーゼル他	0.00	3.00	5.00	6.00	6.24
ガソリン他	4.35	7.00	9.00	10.00	10.40

燃料税、自動車関連税の引上げは交通渋滞解消策でもあり、環境保護のためにもなる。

② 自動車関連税改正

③ 砂糖飲料税

砂糖を含んだ飲料に対し

1リットル当たり20ペソ課税する。

(3) まとめ

シンプルで、公平で、より効果を発揮する租税改革を目指す。また、貧困層への利益になるための税制改革が重要である。さらに、短期間で改革をして、長期間で国民が豊かになる政策を考えないといけない。それこそが、税制改革であり、それは未来への投資であり、架け橋となる。

(報告: 瀬山美恵)

1バレル 53.72USドルに基づいての店頭価格					
ペソ/1l	2017年	2018	2019	2020	2021
ディーゼル他	32	35	37	38	39.52
ガソリン他	46	49	51	52	54.08

19

## 7-2 中国の税制改革 ~その進展と将来展望

ロック・ツァオ

中国の税収は中央政府と地方政府に配分されている。増値税(VAT)、法人所得税、個人所得税は共通税で、中央政府と地方政府とに配分される。

2017年上期の税収総額は8兆74億人民元(GDPの20.99%)であり、その57%が増値税等の間接税である。つまり企業が主たる税収源であり、増値税のインボイスがないと経費計上できないため、レシートが重要となる。これは公平性に欠ける問題がある。

税制改革の目的は直接税の比率を高めることである。税制改革の対象は営業税、環境保護税、資源税、個人所得税、不動産税、消費税の6種類である。

### (1) 営業税

営業税は売上高に課税され、仕入れ高を差引きしないので二重課税の問題があった。そのため営業税を増値税に変更する取組みをした。2012年1月より、上海地区で試験的に、輸送などのサービスが当初の対象分野として実施した。この取組みは全国へと広げられ、2016年5月、対象となる事業、業種も拡大し、金融業、不動産業、建設業、無形資産譲渡等、様々な分野に対象が広がった。

しかし、増値税は税率が複雑でマイナスの側面がある。現在、税率区分は、17% (商品の販売または輸入、加工、修理や保守サービス、不動産賃貸等)、11% (輸送、郵便、電気通信サービス、建築業、不動産賃貸・販売等)、6% (金融等その他のサービス) である。その他区分の13%の税率は、2017年7月に廃止された (農業、天然ガス、水の税率は11%に引き下げられた。)

また、零細企業は3%、輸出は別税率を設定するなど、税率が対象により異なるという複雑さが問題である。

### (2) 環境保護税

税制改革前は、環境保護費という料金として徴収していた。2018年1月より料金を税金へ変

更する。環境汚染をしている特定の企業が、その埋め合わせをすることとなる。税率は、法の定めの下、地方政府が決定し、徴収も地方政府の税務当局が行う。

### (3) 資源税

原油、天然ガス、石炭等は、資源の量に応じて課税されていたが、資源の売買価額に課税するように変更した。トン当たり 0.3-5 人民元の課税が販売価額の 2%-10%の課税へと変更された。また、中国北部は水不足が深刻で水資源保護の税制も導入される予定である。

| 20

### (4) 個人所得税

課税・徴収が一番難しい。現在の税制は二つある。給与や役務収入は 35%~45%の累進課税、不労収入は定率で課税される。税源は主に給与所得と不動産売買所得である。個人課税は、自己申告と源泉徴収の 2 つの方法がある。

しかし毎月の源泉徴収は効率的でなく、企業と同様に、すべての所得を合わせて年 1 回の申告に変えようとしている。また、課税単位も個人単位から家族単位に変える。

個人所得の控除は、月 3,500~5,000 人民元である。2 人目の子供が許されたこと等による教育費の増加、両親の介護費、住宅ローン控除、医療費等を税控除の対象とするべきと意見が多いようである。

税率は、給与所得に対する最高限界税率 45%を下げるよう勧告されている。

異なる所得区分のものをまとめる包括的課税制度を一步ずつ達成するのが全体計画である。

### (5) 不動産税

増値税への移行で、税収を中央政府と地方政府のどちらがとるかとの問題が発生した。営業税は地方政府の税収だが、増値税は中央政府と 50%ずつの配分であり、増値税への移行は地方政府の減収となる。

そこで、不動産税の改革が浮上した。不動産価格は北京、上海、深圳等の大都市で近年高騰し、この 10 年間で 10 倍以上になった。商用目的の賃貸物件の取引にのみの課税が、これからは一定の例外を除き住宅物件にも課税される。既に上海と重慶で試験的に導入された。

不動産の個人、家族の不動産保有状況を把握すること、税率の設定、課税の方法等、検討課題は多い。

### (6) 消費税

エネルギー消費率の高い消費、環境汚染につながる物品、高級品への課税を強化する。中国では増値税は販売価格に消費税を上乗せされた内税である。消費税では、小売業者の販売価格に消費税を課す形へ変更していく予定である。その方が本来の消費税の性質に合っているとの理由からである。

## 7-3 日本における中小企業の税制改革

小倉 毅 (日本税理士会連合会)

### 1. 日本における中小企業の定義

日本における中小企業の税制改革を説明するにあたって、中小企業の定義は法律によって異なっている。中小企業基本法における中小企業は業種、資本金または出資の額、従業員数で区分されている。

一方、税法における中小企業は、資本金（出資金）1 億円以下の法人、従業員 1,000 人以下の

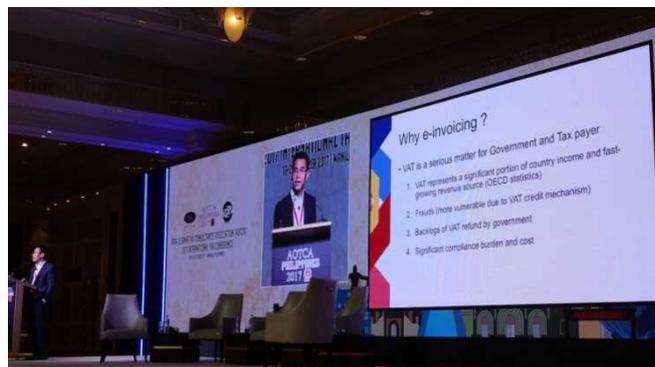
個人事業者とされ、業種による区分はない。

2015年の国税庁の資料によると日本の法人企業約300万社のうち99.2%を中小企業が占め、給与所得者のうち58.5%が中小企業に勤めている。また、法人税収で見ると13兆6,028億円のうち34.6%の3兆8,473億円を中小企業が納めている。

## 2. 日本の中小企業税制

中小企業税制は、日本の景気浮沈を左右する重要な要素である。そして、税の専門家である税理士は、特に中小企業を顧客として重要な役割を果たしている。

日本経済の活力の象徴である中小企業数が減少し続けている。そこで政府は従来の保護型の税制を見直すこととした。



| 21

## 3. アベノミクスと中小企業税制

2013年の初めに安倍晋三首相によって提唱されたアベノミクスは、金融緩和と機動的な財政投資、企業減税を柱とした総合的なポリシーミックスであり、持続的に日本経済を再活性化しようとするものである。これにより、デフレから脱却し、3%の名目経済成長とともに財政赤字の解消を目指している。例えば、雇用者の給与支給額が増えた場合に受けられる法人税の特別控除により、2015年度には2,191億円の減税が行われた。さらに、株式への投資意欲を盛り立てるため、受取配当金の益金不算入制度が拡大された。

2019年10月には消費税率を8%から10%に引き上げることが予定されているが、それにとともなう個人消費の落ち込みが予想されるため、住宅取得等特別税額控除など、税制による景気対策が行われている。

さて、2013年1月に日本経済再生に向けた緊急経済対策が政府与党から発表された。アベノミクスによる中小企業税制は、減税による所得拡大を図ったものである。設備投資関係の減税策は重複しており、手続きが煩雑だという印象があるが、雇用や賃上げの促進に関しては、比較的使いやすい制度となっている。

## 4. 2013年～2016年までの税制改正（社会構造）の課題

- (1) 景気浮揚の停滞感
- (2) 富の偏在による不公平感の拡大
- (3) 人口減少、少子高齢化が改善しないことへの焦り

2013～2016年の税制改革を検証してみると、①景気の浮揚は不十分であり、停滞感がある。

②富の拡大は一部の者に偏在し、不公平感が増している。③日本の人口は減少しており、少子高齢化が進行している。今までの対策では歯止めがかからず、有効な対策がなされないことが社会問題となっている。

そこで2017年の税制改正では、少子高齢化に対応し、子育てや介護の不安をなくし、女性や若者の活躍を進め、すべての人が幸せになれる「一億総活躍社会」の実現を謳っているが、そのためには働き方改革とイノベーションが特に重要である。今までのところ、その効果は感じられず、経済の好循環の恩恵を国民に行き渡らせなければならない。

また、不公平感の解消と国際課税への対応が求められている。

## 5. 2017年税制改正を含む今後の改正動向

- デフレ脱却・経済再生に向けた税制措置

- 名目 GDP 600 兆円経済を実現するため、税制において企業による一層の「攻めの投資」や「賃上げ」を促す取り組みの推進
  - (1) 競争力強化のための研究開発税制の見直し
    - 研究開発投資を増加させるインセンティブを更に強化する観点からの見直し
    - 第4次産業革命型のサービス開発のための試験研究を促進するため、対象費用の追加、変更の柔軟化や手続きの簡素化
  - (2) 賃上げを促すための所得拡大促進税制の見直し
    - 企業の賃上げインセンティブを更に強化する観点から、高い賃上げを行う企業への支援を強化するよう、所得拡大促進税制の見直し
    - コーポレートガバナンス改革、事業再編の環境整備
    - 中長期の企業価値創造を引き出すような経営陣へのインセンティブ付与のための業績連動報酬の柔軟な活用
    - スピード感のある事業再編を加速するため、事業の一部を切り離して独立会社とするスピノフ等の円滑な実施を可能とするような組織再編税制の整備
  - (3) 地域中核企業向け設備投資
    - 地域経済を牽引する中核企業が、地域経済に波及効果の高い先端性を有する事業に挑戦するために行う設備投資の促進
  - (4) 中小企業向け設備投資促進税制の拡充
    - 生産性の高い先進的な設備や生産ラインなどの改善に資する設備投資の促進
  - (5) 事業承継税制の更なる要件緩和
    - 親族外事業承継の導入に続き、雇用維持率の緩和などの要件緩和措置の導入

## 6. 国際課税関係

国際課税について関心が高まっており、政府も租税回避等について注意喚起している。経済のグローバル化、ICT化に対応した制度の見直しに取り組み、税制の改正が行われた。

終わりに、日本では今、衆議院が解散され、選挙活動が活発に行われている。次の日曜日が投票日となっている。その結果によっては、安倍首相が政策を少し変える可能性があり、税制も影響を受けるかもしれない。しかし、デフレ脱却と少子高齢化対策が重要な問題であることに変わりはないことから、将来の中小企業税制についても方向性は変わらないであろう。また、日本に投資を考えている海外投資家からすると日本の税制は複雑であり、海外からの直接投資の障壁となっている。複雑さを取り除き、単純化することで魅力ある税制にしなければならない。

(報告：茂木浩委員)

## 7-4 ベトナムにおける税制改革

ル・カン・ラム

税制改革は大きく2回あった。第1期が2011年～2015年、第2期が2016年～2020年である。ベトナムは天然資源や輸出入に対する税収に依存していたが、各国との租税条約締結により、状況は変わりつつある。税制改革も法人税、VATに関して広がってゆくと思われる。

### 1. 第1期税制改革

第1期税制改革は、安定的な税収を確保すること（課税ベースの拡大）、納税者の負担軽減、事業環境を向上させること（適正な税率と税制の透明性）が目標であった。

### (1) 税制改革

仕入税額控除方式をとる VAT が 10%の税率で導入された。小規模の中小企業は VAT を一部免除された（簡易課税制度あり）。

法人税率は 25%から 20%まで引き下げられ、2018 年は 18%（中小企業は 17%）となる。広告宣伝費の損金算入限度額が撤廃された。

特別消費税の対象となる物品が変更された。健康に良くない物品、例えば、タバコ、酒、ビールや賭博等については、税率が引き上げられた。

### (2) 税務行政手続の改革

税務に関わる多くの手順、書式等の手続を簡素化・改善し、コスト削減となった。納税者が申告に 150 時間以上かかった状況が税制改革の引き金となった。租税法律主義による税制改革を行うようになった。

また、税務行政の近代化と国際化に対応した。移転価格税制における事前確認制度が導入され、BEPS も 2017 年に導入された。

2014 年 3 月 18 日改正法により政府は多くの法令を改正・簡素化した。税法が非常に複雑で、企業はコンプライアンスの負担が大きかったが、大幅に軽減された。毎月の申告・納税は、4 半期ごととなった。納税の証明書類があれば、金額が軽減される制度が導入、税務当局においても電子手続を含む先進的なテクノロジーが導入された。

## 2. 第 2 期税制改革

第 2 期税制改革は、さらにテクノロジーを駆使した。第 1 期が主に納税者の会計、申告、納税に焦点を当てたものだったが、第 2 期は、申告後処理を改革するものである。すなわち、税務調査、不服申立て、犯則調査の手続等である。政府は納税者からデータの提出を受け、そのデータを使ってサービス提供を行い、タックスエージェントも納税者のために貢献する。

### (1) 第 2 期は 3 つの改革目標

- ① 第 1 期はマレーシアやタイの実務に倣って税制改革を進めた。第 2 期は事業者が負担する納税コストの小ささにおいて ASEAN のトップ 4 に入ることを目標とする。
- ② より効率的・効果的な税務行政を遂行するために、90%の法人が電子的税務サービスを活用し、うち 65%が電子申告・電子申請を行う。80%の納税者が税務当局の電子的サービスに満足することを目標とする。
- ③ 納税者の納税遵守を向上させ、申告すべき納税者の 95%が申告・納税し、その申告が期限内申告となること、税務当局はソフトウェアにより 100%自動的にチェックすることを目標とする。

### (2) 2016~2020 年の行動計画

組織的な改革としては、税制改革、組織の再編、人材育成である。税務当局の組織は、申告書処理、申告後処理、納税者サービス、成果観察の 4 部門に分ける。

税制改革は、多くの税法が改正され、5 つの主要税法が時代に即したものと改正された。現代の競争的な事業環境に合わせ、国内外の投資家にも対応できる法律へと変わった。組織の見直しにより、大口納税者担当部門が設置される。70%の税収が大口納税者によっているための対応だが、中小企業にも導入予定である。これらの行動の結果を、税務行政診断評価というシステム導入し、モニターすることになっている。

ベトナムでは、2017 年 3 月、行政命令 20 号と回覧文書 41 号が発遣された。これは BEPS の導

入、移転価格の報告及び文書化に関する要件を規定したもので、移転価格に関するチェックリストも入っている。最終的な親会社は国別報告書の提出が必要となった。税務当局の移転価格に対する取り組みは積極的で、これまで30日以内とされていた税務当局への文書回答期限は15営業日に短縮された。

(報告：瀬山美恵委員)

## 7-5 総括

各国とも所得に課税する直接税を減らし、消費税等の間接税を増やそうとする傾向がトレンドである。中小企業税制については、各国とも中小企業の負担を軽減しながらも、課税ベースを広げていく政策を考えている。

税制改革の比較対象国はシンガポール、韓国、タイ、マレーシアである。それは、電子申告、電子インボイスなど、電子システムツールが充実しており、税務行政のコスト削減、効率アップの点を重視しているからである。

納税意識の根幹基礎がきちんと整うまえに、税務行政の形だけが先に進むことに不安と違和感を覚える。納税意識は日本が一番高いと思われ、ぜひ日本を参考にしてほしいと考える。

(報告：茂木浩委員、瀬山美恵委員)

## 8 パネルディスカッション「租税とテクノロジー」

○モデレーター：ベネディクト・トゥゴノン（フィリピン）

○スピーカー：キム・キジュン（韓国）

サンドラ・セガラ（マレーシア）

エンクズール・ジャンバル（モンゴル）

ジェレミィ・チョイ（香港）

### 8-1 韓国の電子インボイス（E-invoicing）

キム・キジュン（韓国）

#### (1) なぜ E-invoice か

- ・ E-invoice は ICT の発展に歩調を合わせるように。現在世界中の政府が導入に取り組んでいる、いわばグローバルトレンドである。
- ・ 取引の透明性が確保され、課税当局としては課税ベースの明確化が図られる。
- ・ シンプルで標準化が簡単、正しい情報をタイムリーに提供でき、紙ベースよりはるかに簡単である。
- ・ 現在世界各国で導入に対する取り組みが行われているが、採用実績は多くない。義務化されていないことの他に、個人が安心できるレベルではないことが理由としてあげられる。
- ・ 政府がいくら旗を振っても納税者の信頼、参加がなければ機能しないからである。
- ・ そのためには納税者へのインセンティブが必要になる。

#### (2) 韓国ではどうしているか

- ・ 世界銀行の調査によれば、このようなシステム構築に必要なものは納税者の便益強化と不正防止策が機能していることである。
- ・ 韓国は大企業からはじまり徐々に中小企業に導入が行われ、その課程の中で標準化が図られてきたことが大きい。
- ・ 納税者へのインセンティブは大事であり、その点では韓国は世界をリードしているとの自負がある。義務化されていることもあるが、現在の導入率はほぼ 100%である。

### (3) 韓国での導入効果

- ・ **E-invoice** の義務化により明らかに、納税者のコンプライアンスコスト削減が図られた。
- ・ 脱税や不正を減らすことにもなった。
- ・ 実務家（税務士など）へのアンケートの結果によれば、70%以上の実務家が賛同しており、その正確性を評価し、納税者へのサービス向上にも繋がったと回答している。
- ・ **E-invoice** の課税庁サイドのインセンティブとしては、税務申告の簡素化、当局による納税者の E データの共有化により、納税者サービスを向上させることである。



## 8-2 マレーシア内国歳入庁のオンラインサービス (Online services by the Malaysian Inland Revenue)

サンドラ・セガラン・カルuppia (マレーシア)

### (1) 現状

- ・ マレーシアでは IRBM (マレーシア国税庁) が 2015 年 4 月に現在のオンライン・システムを導入しており、このシステムは **E-invoice** にも対応可能となっている。
- ・ マレーシアでは現在次に述べる 14 の分野におよぶ E サービスが提供されている。

### (2) 14 の分野での E サービス

#### ① E 登録

企業や社員の所得情報を電子的に登録するシステム

#### ② E 申告 (電子申告)

#### ③ 税務専門家による E 申告 (電子申告)

#### ④ E 支払 (電子決済)

1. 利用率は現在 25%程度

2. インターネット・バンキング口座を要し、現状は現金や小切手による決済が主流

#### ⑤ 退職従業員についての E 届出

源泉徴収対象従業員の退職時に提出

#### ⑥ 印紙税の電子化

1. 印紙税の賦課・納付の電子化をはかるもの

2. 不動産や株式などの譲渡等といった印紙税が賦課される取引の印紙税納付の電子化

#### ⑦ 毎月の従業員の税控除額計算の電子化

1. 雇用者の納税サポートシステムとして機能

#### ⑧ 電子台帳

1. 納税者が自分の申告データの処理の現況について確認できるシステム
2. 納税者は、氏名、住所等が正確か、納付税額（還付税額）等の確認が可能
- ⑨ 納税者の個人情報の電子化（E-Kemaskini）
  1. 納税者の電話番号、Email アドレス、住所、職業などを登録
  2. 納税者利便の向上に寄与
  3. マレーシアではスマートフォンから申告が可能
- ⑩ 零細の雇用者で給与支払いに関しコンピュータ化がまだ進んでいない事業所が利用するシステム（E-PCB）
- ⑪ 雇用者が従業員の給与情報と控除税額の確認や、オンライン・アップロードするシステム（E-Data PCB）
- ⑫ 納税者の電子申告を促進する仕組み（E-DATAPRAISI）  
雇用者から得た情報に基づいて IRBM が記入済申告書を電子的に納税者に送付するシステム
- ⑬ 税務専門家が利用するバッチシステム（一括処理システム）
- ⑭ 居住証明システム

これら以外の分野でも今後多くの分野での電子化がすすんでいくことは間違いない。

### 8-3 モンゴルにおける VAT 電子システムの導入（“Introduction of VAT electronic system in Mongolia”）

エンクズール・ジャンバル（モンゴル）

#### （1）モンゴル国の概要

- ・ 人口 300 万。2011 年は年率 7% の高度成長をしていたが、現在は経済不況に陥っている。
- ・ 天然資源が豊富だが、その市場価値が下がっており、それが経済状況の悪化に拍車をかけている。
- ・ 現在 IMF の勧告に従い財政再建途上である。

#### （2）VAT の電子化

- ・ VAT は 1990 年代に導入。1992 年に民主化、現代的な税制が確立した。
- ・ 1993 年に税率 13% で VAT が導入され、2000-2007 年は税率 15%、2007 年から現在の税率 10% となった。現在の税制は 2016 年からである。
- ・ 電子化は韓国、スロバキア、台湾およびエストニアを参考にして仕組みを導入した。VAT インボイスの宝くじシステムも導入している（世界で 9 カ国目）。
- ・ 電子化のメリット
  - ① システムが当局のシステムに直結しており、還付手続きが簡素である。
  - ② 消費者にも購買額に係る VAT の 20% を還付される。
  - ③ VAT の電子化により以前は 30~40% の規模といわれていた闇市場が縮小している。
  - ④ 前述の通り経済的には不況下であるが、2016 年の歳入を見ると VAT が 8.9% 増加となっており、その導入効果がよくわかる。

### 8-4 香港の租税とテクノロジー “Tax and Technology: Hong Kong”）

ジェレミイ・チョイ（香港）

#### （1）香港における E テクノロジーについて：電子申告

- ・ 香港には VAT はない。

- ・ 個人で電子申告を行っている人は人口 340 万人中、60 万人くらいであり、割合で言うと約 20% 程度である。
- ・ 個人用の電子申告のプラットフォームは他国同様整備されている。
- ・ 法人の電子申告は非常に少なく個人の 20% を下回る。その理由は税務専門家経由（代理人経由）の申告が多いからで圧倒的に紙ベースでの申告となっている。
- ・ これには理由があり、監査済の証明書が法人の申告には必須であり、財務諸表を電子ベースでの送付が現状できないために普及していない。
- ・ 法律上、申告書には会社の経営陣の署名が要求されており、この点も電子申告が普及しない大きな理由と言えよう。
- ・ 前述の通り代理人経由の申告がほとんどであることも理由のひとつである、
- ・ もう一つの要因としては、会社サイドの問題で、申告情報や財務諸表情報をデータ化するのをいやがる香港独特の現状がある。
- ・ 当局は積極的に電子化を推し進めてはいるが、難しいのが現状である。
- ・ CRS（Common Reporting Standard、共通報告基準）<sup>6</sup>が必要な企業については電子化が義務付けられており、金融セクターから徐々に拡大している。



## (2) 香港における E テクノロジーについて：ビッグデータの活用

- ・ 金融センターである香港において当局は財務金融関係ビッグデータを利用している。
- ・ 実際過去 10 年以上の当該ビッグデータが当局には蓄積されているといわれている。
- ・ 現在税務当局がこのビッグデータを利用して産業比較を行っており、特定の申告との比較資料として活用されている。例えば「この企業は業界平均より利益率が低い、その理由は」というような切り口である。
- ・ 法人税については低税率地域ということもあり、新システム構築や導入の動きは現状では見られない。
- ・ 当局は国別報告書（CbCR）に対応できるシステム構築を目指しており、上記の過去のビッグデータの活用を模索している。
- ・ 企業サイドからすると大企業は国別報告書への対応が課題として挙げられており、その対応に非常に多くの時間やマンパワーをとられてしまい大きな負担になっている。例えばボタンを 1 回押すことで国別報告書ができあがるようなシステム構築のニーズが急速に高まっているのが現状である。

## 8-5 フリーディスカッション

- E インボイスは義務か。そうだとするとみなが持ってないといけないことになるが、零細企業や貧困者はどうなるか。

（韓国）3つの方法がある。ASP<sup>7</sup>に依頼する方法、ASP を利用できない人は電話で税務サービス担当に連絡する。電話により電子インボイスができる。

<sup>6</sup> 2014 年 2 月 13 日、OECD が、世界中の金融機関が特定した非居住者口座を政府間で自動交換するために公表した共通報告様式。

<sup>7</sup> 電子取引法（Framework Act on Electronic Commerce）により認定されたアプリケーション・サービス・プロバイダー。ASP 利用料は、1 インボイスにつき 100 ウォン。

- コストがかかるのでは。  
(韓国) 韓国のインボイスは毎月発行する(1月分)。低コストでできる。コンプライアンスのための要件を考えれば電子インボイスは、有用である。
- マレーシアの電子サービスは義務かオプションか。  
(マレーシア) 電子申告は、企業レベルでは100%義務化されている。個人レベルは義務化されていない。個人は現在89%、今年では95%の個人が電子申告をしている。電子納税は義務化されていないので、24%位である。
- 電子申告のシステムは使いやすいのか。技術に疎い人でも大丈夫か。  
(マレーシア) インターネットの普及が急速に進んでいる。税申告についてもそれほど抵抗がない。
- モンゴルには消費者に還付や宝くじシステムがあるというがメリットは。  
(モンゴル) 税に対する関心が増え、税収が増えた。宝くじの収入がある。闇経済が縮小化している。電子化のメリットは大きい。
- VATは100%電子申告か。  
(モンゴル) それほどでない。人口も少ないし、機器の普及率もまだまだで60%程度であろう。
- 還付や宝くじも電子化されているのか。  
(モンゴル) アプリを利用することにより銀行口座への還付が行われる。宝くじも同様になっている。テレビでも放送されるが個人にも通知される。
- 納税者のうちどれくらいが電子申告しているのか。  
(香港) 340万人のうち60万人しか電子申告を利用していない。法人の利用はもっと少ない(理由は先述通り)。
- プラットフォームを利用しての電子化について、当局はどう取り組んでいるのか。  
(香港) 当局はすでにそれを用意して他国でも利用できるような内容にしている。電子申告については遅れている。

(報告：松岡宣明副部長)

## 9 納税に関する調査データ

---

フィリピン税務協会会長 マリア・ローデス・リム

冒頭、AOTCA マニラ会議におけるプログラムの順調な運営と昨日のガラ・ディナー成功のお礼の挨拶がなされた後、納税に関する調査の説明となった。

PwCは、世界銀行の事業調査プログラムの一環として12年間にわたり世界の190の経済地域においてサンプル企業の納税実態について調査を行ってきている。ここでは、その2017年のデータを元に要点を説明する。

## 1. 納税義務履行の実態

全世界のサンプル企業の平均によると年間 252 時間を税務処理にあてている。この中には、25 種類の税が含まれ、平均合計税率は 40.6%である。納税にかかるコストは減少しており、税率が 0.1% (税率上昇 44 か国、税率下降 38 か国)、時間が 8 時間、税金の種類が 0.8%のそれぞれ減少となっている。

世界平均で 8 時間の税務に係る時間の減少は電子申告制度の進歩による。

## 2. 申告納税事務手続インデックスの導入

今回から新たに、企業の申告納税後の納税事務について調査を始めた。申告納税後事務の指標としては、(1) DTF スコア (distance to frontier score) を用いている。これは、(2) VAT 還付手続に要する時間、(3) VAT 還付がなされるまでに要する期間 (週単位)、(4) 法人税調査に対応するための時間、それに (5) 法人税調査が完了するまでの期間 (週単位) によって計測される。

調査によると、VAT 還付手続に 14.2 時間、VAT 還付までに 21.6 週間、法人税調査対応に 16.7 時間、法人税調査終了までに 17.3 週間に要し、これらを合計すると DTF スコアは、61.24 となる。

- (1) 2015 年において 162 か国で VAT が採用され、その内 92 か国では VAT 還付が行われている。そして 65 か国では VAT 還付請求は調査の起因となっている (17 か国ではそれが包括的な税務調査に繋がっている)。
- (2) VAT 還付が認められる国では、VAT 還付手続に 14.2 時間 (VAT 還付までに 21.6 週間) を要している。
- (3) 法人税がある国は 180 か国であり、その内 74 か国では、当初申告の是正が税務調査につながる (38 か国では包括的な税務調査が行われる)。
- (4) 当初申告の是正 (調査によるものも含む) には平均 16.7 時間を要し、申告是正手続が税務調査に繋がると税務調査の終結までに平均 17.3 週間に要している。

## 3. VAT に関して

- (1) 162 か国で VAT が適用され、その内、130 か国では、調査対象企業が毎月 VAT 申告を要している。
- (2) VAT 還付手続にかかる時間が 0 である国が 9 か国あり、最長はフィジーの 73 時間である。
- (3) VAT 還付の最短は、オーストリア (3.2 週間)、最長は、カーボ・ベルデ (106.2 週間) である。VAT 還付手続は、高所得国は、低所得国 (約 27 時間) に比べ短時間 (約 8 時間) で済む。VAT 還付も高所得国 (16 週間) は、低所得国 (28 週間以上) に比べて短期間で行われる。
- (4) 調査対象企業は、法人税調査前に平均 6 時間の準備を要する。世界的には、法人税のある国のうち 59%においては企業の法人税申告是正が税務調査につながることはない。法人税調査があった場合には平均して 33 時間を要するのに対し、税務調査がない場合は是正には 5 時間余りを要するに過ぎない。
- (5) 高所得国では法人税調査に伴う申告是正に要する時間 (13 時間) は、低所得国 (28 時間) より短い。また、法人税調査が着手から終了までの期間は、低所得国では 16 週間、高所得国では 17 週間である。

## 4. 地域ごとの特徴

EU および欧州自由貿易連合諸国が申告納税後事務手続において最も良い結果が出ている。中央アメリカおよびカリブ海諸国は VAT 還付手続に要する時間および VAT 還付までの期間が最も長い。法人税調査着手後、終了までに最も時間がかかるのは中東地域である。

## 5. 結び

調査結果の方向性を検討すると、さらなる税制の改革および電子申告・電子インボイス等の改善、普及が期待される。

◇参考資料 PwC, *Key findings from the Paying Taxes 2017 data, "Paying Taxes 2017"*<sup>8</sup>

(報告：尾崎秀明委員)

## 10 パネルディスカッション「税務行政のベスト・プラクティス」

○モデレーター：エレノール・ロケ（フィリピン）

○スピーカー：シー・チョウ・ファン（台湾）

テレサ・チョウ（シンガポール）

マリサ・カブレロス（フィリピン）

コ・ジュンホ（韓国）

### 10-1 台湾

シー・チョウ・ファン（台湾）

(1) 納税者権利保護法 (Taxpayers' Rights Protection Act (TRPA)) が 2016 年 12 月 9 日成立し、2017 年 12 月 28 日から施行される。租税徴収法の納税者権利保護章 (5 条) が 23 条からなる TRPA に改編された。

- ① TRPA の目的は納税者の生存権、労働権、財産権、その他の基本的人権に法的保護を与えることである。
- ② 「経済的、社会的及び文化的権利に関する国際規約」を適用するという公約を履行するものでもある。
- ③ 背景には、納税者の不服審査 (20~30%)、租税訴訟 (16%) における勝訴率が低く、さらに、勝訴した場合でも行政裁判所が課税庁の処分を取り消し、事案を原処分庁に差し戻し再調査や再審理が行われていることがある。

(2) TRPA の焦点 1 (立法的視点)

- ① 租税優遇措置における合理的な理由の必要性
- ② 納税情報の透明化

(3) TRPA の焦点 2 (行政的視点①)

- ① 租税法律主義と税務通達の透明性との見直し
- ② 課税最低限としての最低生活費

(4) TRPA の焦点 3 (行政的視点②)

租税回避は脱税として取り扱われない。

(5) TRPA の焦点 4 (行政的視点③)

税務調査におけるデュー・プロセス (適正手続原則)

(6) TRPA の焦点 5 (行政的視点④)

推計課税における原則

## (7) TRPA の焦点 6 (行政的視点⑤)

税務上の罰則の原則

## (8) TRPA の焦点 7 (税務救済①)

- ① 租税不服審査委員会構成員は学者及び民間の専門家が 3 分の 2 以下であってはならない。
- ② 行政裁判所内に税務評議会を設置する。

## (9) TRPA の焦点 8 (税務救済②)

- ① 税務評議会は、原則として納税者の異議の範囲内で正確な納税額を決定するものとする。
- ② 再調査または再更正後、訴訟や不服審査があった場合には納税額の決定は 15 年以内になされなければならない。

## (10) TRPA の焦点 9 (納税者権利保護諮問委員会)

財務大臣は納税者の権利保護推進のために納税者権利保護諮問委員会を設置するものとする。

## (11) TRPA の焦点 10 (納税者権利擁護官)

課税庁は納税者の支援等をするために「納税者権利擁護官」を任命する。

## 10-2 シンガポール

テレサ・チョウ (シンガポール)

## (1) 納税者関係拡大プログラム (ETP)

- ① 2008 年以後
- ② 大企業と課税庁との相互利益となるオープンで協調的な関係を構築する目的
- ③ コンプライアンスの向上と効率的税務行政
- ④ 税務問題の議論、諮問の入手及び税務問題の早期解決のための定期的な交流

## (2) ETP の利点

- ① 納税者の利点
  - ・ より良い税務コンプライアンスの運営
  - ・ 適時の税務申告確定
  - ・ 明確性と確実性の獲得と相違点の早期解決
- ② 課税庁の利点
  - ・ 企業の事業活動をより良く理解できること
  - ・ 安定して予測可能な継続的歳入
  - ・ 効率的で簡素化された税務行政
  - ・ 長期にわたる税務紛争や法廷手続の回避
  - ・ 投資家の信頼を増大しそれにより魅力的投資地域であり続けることに繋がる予測可能性

## (3) その他のプログラム

- ① 事前価格協定 (APA) プログラム
- ② アドバンス・ルーリング
- ③ コンプライアンス保障援助プログラム (ACAP)
- ④ 自発的開示プログラム

## 10-3 フィリピン税務行政最新情報

マリサ・カブレロス (フィリピン)

## (1) 電子申告 (eFiling) の沿革

- ① eFPS (Electric Filing and Payment System、電子申告納税システム)が 2001 年 6 月 1 日に導入 (歳入規則 No.9-2001) され、現在に至る。

②eBIRForms (Electronic Bureau of Internal Revenue Forms、電子歳入庁書式)は、2012年10月16日に導入(歳入覚書回状61-2012)され、現在に至る。

(2) 確定申告期限の状況及び申告処理

4月15日の申告納付期限には、税務署と銀行において申告及び納付による大きな混雑があった。申告されたデータは全てデータ・センターで集中処理されるが、入力誤り等の危険性がある。フィリピン歳入庁は電子申告納税サービスにより納税者に簡便性と利便性を与えるために2000年電子取引法を施行した。対象となる納税者は年毎に拡大している。

(3) eFPS と eBIRForms

① 対象納税者

- ・eFPS：上位20,000法人、大規模納税者、政府調達機関のVAT及びパーセント・タックス<sup>9</sup>の源泉徴収、完全にコンピュータ化されたシステムを有する法人、コア資本金1,000万ペソ以上の法人、上位5,000人の個人納税者、財政優遇を適用される事業(PEZA、BOI 他)、全ての認可地方請負業者及び政府入札者、政府機関、認定輸入業者並びに通関手続証明書及びブローカー証明書が必要とされる輸入業者、税務マネジメントプログラム(TAMP)対象納税者
- ・eBIRForms：認可税務代理人/税務申告人及びその全ての顧客、認可印刷業者及び補足レシート/インボイス、一回限りの取引を行う納税者、納付無しの申告を行う者、政府所有または政府管理法人、地方政府機関

② eFPS と eBIRForms の運用状況

	eFPS	eBIRForms
利用時間	365日24時間	365日24時間
申告準備	原則としてオンライン	オフライン
申告書提出	オンライン	オンライン
電子納税	eFPS 認可銀行におけるインターネット・バンキング	・窓口 ・G-Cash <sup>10</sup>
適用申告種類	30種	37種

③ eFPS と eBIRForms の課題

- ・2つのシステム維持コスト
- ・電子申告を利用する納税者が過去5年間で3倍増となり、さらに増加見込み
- ・同じ複雑な電子申告システムの大規模、中規模及び小規模納税者に対する適用

(4) 2017年確定申告期

2017年確定申告期は、以前に比べるとはるかに順調に業務が行われた。申告受付における長蛇の列等は解消した。これは、所得税における電子申告の増加によるものである。

① eFPS と eBIRForms による所得税申告数

年	eFPS	eBIRForms	合計
2016年1月～4月15日	85,312	575,675	660,987
2017年1月～4月15日	100,916	655,484	756,400
増加数(増加率)			95,413 (14%)

② 全税目における電子申告の増加数

<sup>9</sup> VATが課税されない一定の事業者には課される事業税

<sup>10</sup> フィリピン大手の送金サービス

年度	eFPS	eBIRForms	合計
2015	3,287,087	6,585,925	9,851,012
2016	4,304,254	13,243,675	17,547,929 <sup>11</sup>
増加数（増加率）			7,696,917（78%）

（5）今後の課題：フィリピンの税制改革

- ① 税務行政の改善
  - ・納税者の区分化
  - ・書式の簡略化
- ② 加速化かつ包括化された税制改革
  - ・電子インボイス
  - ・電子連携
  - ・POS/CRM<sup>12</sup>

#### 4. 韓国の国外金融口座報告制度（Foreign Financial Account Reporting System）

コ・ジュンホ（韓国税務士会）

（1）背景

- ① 目的

オフショア租税回避及び資本流出から歳入を保護するため。
- ② 各国の現状
  - ・アメリカ 国外海外銀行及び金融口座報告（FBAR）（1970年代）  
国外不正行為防止法（FACTA）（2010年3月）
  - ・カナダ 国外所得確認書（FIVS）（1998）
  - ・韓国 国外金融口座報告制度（2011年6月）
  - ・日本 国外財産調書制度（2014年）

（2）制度の概要

- ① 提出義務者は、所得税法第1条の2に規定される居住者及び内国法人である。
  - ・居住者 居住者及び韓国内に183日以上居住する者
  - ・非居住者 183日以上国外において居住することを通常求められる職業者
  - ・国外居住者 過去10年間で5年以上韓国の居住者であった者
  - ・二重居住者 国外永住権を有する韓国人で過去2年間に183日以上韓国に居住した者
  - ・海外サービス 内国法人または内国法人とみなされる法人に完全支配された国外子会社に対する国外サービス
- ② 報告すべき国外金融口座の種類
  - ・基準 月次資産総額10億ウォン（90万米ドル）超
  - ・債務 国外資産からの国外負債の控除不可
  - ・計算 各月末において国外金融口座にある預金、株式、投資信託、債券、先物オプション、デリバティブ、保険等の合計
    - \* 国内の証券会社を通して保有する国外株式は報告対象に含まれない。
- ③ 国外金融事業所
  - ・国外金融事業所 内国法人により設立された国外事業所

<sup>11</sup> 2017年8月31日現在（2017年1月から8月）の電子申告件数は合計13,760,454件である。

<sup>12</sup> ポス・レジの導入にあたっては歳入庁への申請が必要とされている。

- ・非国外金融事業所 国外金融法人により設立された国内事業所
  - \* 課税年度における国外金融資産総額が前課税年度と変わらない場合であっても海外金融口座報告を行わなければならない。

④ 国金融口座の報告

- ・報告期間 6月1日から6月30日
- ・報告場所 居住者又国内法人を所轄する税務署
- ・報告方法 文書または国税庁（NTS）のホームタックス・ウェブサイトを通じた電子報告

\* 海外金融事業所からの国外金融所得は他の国内所得と合算して全世界所得として5月に申告しなければならない。それに加えて、国外金融報告書を別途6月に提出しなければならない。

⑤ 虚偽の報告をした場合の罰則等

- ・罰金 報告懈怠または過少報告した金額の20%以下の金額
- ・罰金加算 税務署による質問に対して無回答または虚偽の回答をした金額の20%以下の金額
- ・刑事罰 2年以下の投獄、または、報告懈怠若しくは過少報告した金額の20%以下の罰金、報告懈怠または過少報告した金額が50億ウォン（450万ドル）超のときは、名前の公表

⑥ 修正報告の期限と利点

- ・期限 税務署により罰せられるまでに修正報告書を提出
- ・利点 罰金が70%までの罰金の減額、除外されていた資金についての説明責任がなくなるので罰金加算の適用除外、名前の非公表

⑦ 違反に関する情報提供者

- ・報償金 賦課された罰金または加算税の5-15%の報償金（最大20億ウォン）
- ・支払 異議または不服申立てが終了した月の末日から2か月以内
- ・匿名等 匿名または偽名による報告は無報酬

（報告：中西良彦委員）

## 11 ソーシャルプログラム 「ガラ・ディナー」

インターナショナル・タックス・カンファレンスの初日の締め括りとして開催されたガラ・ディナーは予定より30分遅れでスタートした。音色のよい弦楽奏で迎えられた参加者は、各国ごとにテーブルに着き、ひと時の食事を楽しんだ後、中華人民共和国を先頭にパフォーマンスショーが始まった。

AOTCA マニラ会議の主催者代表の池田隼啓 AOTCA 会長もカンファレンス開会の挨拶の緊張した顔から徐々にくつろいだ顔になり、インドネシアのパフォーマンスでは神津信一日本税理士会連合会会長と一緒に舞台上がりショーを一段と盛り上げた。

日本は4番目に法被姿で登場し、開催国フィリピンの歌手フレディー・アギラが自作自演でヒットした“ANAK（息子）”と高橋真梨子の“for You”の2曲を歌った。“ANAK”は、日本では杉田二郎や加藤登紀子のカバー曲として知られており、歌の途中からは会場全体での大合唱が始まり、ショーは最高潮に達した。

一体となった会場は、次のベトナムによるパフォーマンスでは会場全体に大きな一つの輪ができ、最後を飾ったフィリピンのヒップホップダンスでは若い人を中心に多くの参加者が踊り、壇上では各国からの参加者が軽快なリズムに合わせて踊っていたのが印象的であった。AOTCA 会議の参加者が一つになったところで終宴を迎えたが、終わった後も会場内では各国・地域の参加者が深夜に至るまで語り合い、乾杯を繰り返す姿が見られた。

冒頭の池田会長による挨拶の中に「この会議の目的の一つは参加者の懇親を深めることである」とあったが、その言葉を実践するかのように、若い人達を中心に多数の参加者が各国のパフォーマンスショーを盛り上げ、一つになったエネルギーは来年モンゴルで開催される AOTCA 会議にしっかりと引き継がれるとともに、これからの AOTCA 会議の未来に大きな期待を抱かせるガラ・ディナーであった。

(報告：末木徳夫委員、大西勉委員)

## 日本税理士会連合会 国際部

部 長	前 原 明 弘	(名 古 屋 会)
副 部 長	小 倉 毅	(近 畿 会)
副 部 長	松 岡 宣 明	(四 国 会)
委 員	浅 見 哲	(東 京 会)
委 員	末 木 徳 夫	(東京地方会)
委 員	茂 木 浩	(千 葉 県 会)
委 員	大 西 勉	(関 東 信 越 会)
委 員	浅 利 昌 克	(北 海 道 会)
委 員	丸 岡 美 穂	(東 北 会)
委 員	尾 崎 秀 明	(名 古 屋 会)
委 員	畝 部 泰 則	(東 海 会)
委 員	中 西 良 彦	(北 陸 会)
委 員	金 山 知 明	(中 国 会)
委 員	佐 藤 亮 治	(九 州 北 部 会)
委 員	瀬 山 美 恵	(南 九 州 会)
委 員	有 銘 寛 之	(沖 縄 会)
特命委員	田 尻 吉 正	(東 京 会)
担当副会長	太 田 直 樹	(東 海 会)
専務理事	瀬 上 富 雄	(東 京 会)

### AOTCAマニラ会議 2017 レポート

—発行日— 2018年5月1日

—発行人— 日本税理士会連合会 国際部

〒132-0034 東京都品川区大崎1-11-8

日本税理士会館 8階

TEL 03-5435-0931 FAX 03-5435-0941

<http://www.nichizeiren.or.jp>