

# 税財政の今後の課題と展望

日本租税研究協会創立60周年記念  
租税研究大会記録

社団法人 日本租税研究協会

# 税財政の今後の課題と展望

## 日本租税研究協会創立60周年記念租税研究大会記録

創立60周年記念租税研究大会開催にあたり .....今井 敬

東京大会 於 日本工業倶楽部 平成21年9月10日(木)~12日(土)

〈第1日〉

- ◆報告1 法人税における資本等取引と損益取引 .....金子 宏  
—『混合取引の法理』の提案— 垂井英夫
- ◇討論 税制の今後の課題と展望 .....水野忠恒  
岡崎浩巳／田中稔三／平川忠雄／古谷一之
- ◆報告2 税制改革の理想と現実 .....石 弘光

〈第2日〉

- ◇討論1 国際課税の潮流 .....増井良啓  
青山慶二／大矢俊雄／鈴木一路／八田陽子
- ◆報告 租税訴訟の回顧と展望 .....山田二郎
- ◇討論2 今、財政政策における戦略性を問い直す—持続可能な社会保障制度の確立  
と税／財政の一体的改革— .....小澤太郎  
國枝繁樹／駒村康平／土居丈朗／中里 透／林 正義

〈第3日〉

- ◆報告 わが国税務会計の商法依存と自立化—歴史と展望— .....安藤英義
- ◇討論 企業会計基準のコンバージェンスと会社法・法人税法の対応 ...岩崎政明  
坂本雅士／品川芳宣／成道秀雄／瀧 圭吾／吉村政穂

大阪大会 於 関電会館 平成21年9月15日(火)

大阪大会開催にあたり .....宇野郁夫

- ◆報告1 租税法からみた消費税 .....田中 治
- ◇討論 税制の今後の課題と展望 .....林 宜嗣  
佐藤文俊／戸谷裕之／中森朝明／安居孝啓
- ◆報告2 信託税制の過去と未来 .....佐藤英明  
～19年改正の位置づけと今後の展望

# 創立60周年記念租税研究大会にあたり

社団法人日本租税研究協会会長・新日本製鐵名誉会長  
今井 敬

本年11月をもって当日本租税研究協会は創立60周年を迎えます。60年間もの長きにわたる皆様方の租研事業への変わらぬご支援に、御礼申し上げますとともに、今後の租研の活動に対する決意を、申し述べさせて頂きたく、御挨拶申し上げます。

当協会が発足致しました昭和24年頃の日本は、荒廃した国土の復興と共に、社会の諸制度の整備についても、国を挙げて取り組んでおりました。こうした状況下、当協会は、民間の立場から、財政・税制問題を調査・研究することが重要だというシャープ博士の指摘に基づきまして、当時の経済界、学界、行政機関、その他各方面の有力者を発起人と致しまして、また、当時の経済団体連合会が幹旋役となりまして、昭和24年11月9日に創立されました。協会では、設立当初から、活発な委員会・研究会活動が行われ、税制に関する基礎的な仕組に関する意見提言から、時代の要請に応じた税制改正要望、更には中期的な観点をも踏まえた、具体的な意見提言を行ってまいりました。

日本経済のこれまでの60年を振り返りますと、戦後の目覚ましい経済復興、高度成長期を経て、日本の経済動向が、世界経済に影響を及ぼすまでになりました。その後、1980年代から1990年代にかけての、バブルの発生および崩壊の時期を経まして、2000年代に入り、ようやく戦後最長の緩やかな景気回復を辿ることになりましたが、2008年秋には、米国のサブプライムローン



の破綻に端を発した世界的な金融・経済危機と、戦後最大の世界的同時不況に直面致しました。

現在はやや持ち直しの動きが見られるものの、依然として、厳しい局面が続いています。

今日の日本は、こうした足下の経済金融問題とともに、多くの社会構造的な問題にも直面致しております。第一は、経済活動のグローバル化の中での、日本の脆弱な経済・社会構造の改善であります。そのためにも、時代にふさわしい経済成長戦略が求められます。第二は、少子化・超高齢化社会における、持続可能な社会保障制度の構築であります。第三は、巨額の長期債務残高と、その財政の健全化であります。

日本の活力は、取りも直さず国民の活力が原点であります。日本の富を生み出すのは、民間の経済活動であります。グローバリズムの時代に、日本の経済的ポジションを認識し、日本の産業の特性を生かす政策が求められています。

このような時期だからこそ、民間の活力を活かし、将来に対する国民の安心と、安定した生活が確保される為の施策が求められています。

そのためには、どのようなことが税財政に求められているのか、各方面から具体的な意見を求め、調査・研究を深め、意見・提言をおこなっていくことが租研の役割でございます。当協会が果たすべき役割は、これまで以上に、重要なものとなっておりますし、我々は、この役割を十分に認識し、果たしていきたいと存じます。

そのためには、60年間の長い歴史の中で、当協会が培ってきた財産を活用し、皆様からの期待に応えられるように、諸活動を活発なものとし、研究成果を発表していくとともに、政策に反映させていきたいと考えております。

この「租税研究大会」は、税財政に関する最新の情報に基づき、問題提起と意見交換、更には将来を展望していただく場として、毎年開催致しておりますが、設立の年から続いております。本年は、創立60周年記念の中心的事業として、規模を拡大して行っておりまして、多く

の講師の方々のご協力と多数の皆様のご参加を頂いております。心から御礼申し上げます。

当協会が60年にわたり、このような活動ができましたのは、ひとえに、会員の皆様をはじめ、関係各方面のご支援、ご厚意の賜物と深く感謝の意を表する次第であります。

10年前の50周年の際には、当時ご存命のシャープ博士から「税制は国家にとって不可欠の要素ですが、租研の活動は、日本の税制の成功に大きく貢献してきました。租税の諸問題に関する研究を通じて、また、租税立法に関する建議を通じて、租研は重要な貢献をしてきました。」と、租研の活動を評価するお手紙を頂きました。今後も、皆様から、そのような評価を頂けるような貢献を果たして行きたいと考えております。

当協会は、創立時の姿勢を原点に、租研に対する皆様方の期待に応えるべく、これからもより一層の努力をして参りたいと思っております。

当協会の更なる発展のために、従来にも増した皆様のご支援・御協力をいただきますようお願い申し上げまして、御挨拶と致します。



# 目 次

創立60周年記念租税研究大会にあたり

(社)日本租税研究協会会長 今井 敬

## 東京大会（日本工業倶楽部）

◆報告1 9月10日(木)・午前

### 法人税における資本等取引と損益取引 ————— 1

— 『混合取引の法理』の提案—

東京大学名誉教授 金子 宏

(「IV.自己株式の取得」は、甲南大会会計大学院教授・税理士 垂井英夫氏が担当)

はじめに.....	1
I. 序説.....	2
1. 問題の意義 2	
2. 戦前（額面超過金・払込剰余金の取扱い） 2	
3. 戦後（企業会計原則、法人税法・文献） 2	
II. 現物配当.....	3
1. 現物配当の導入（会社法）と問題の所在 3	
2. アメリカの判例・立法の動向 4	
3. 日本における立法と解釈のあり方 6	
III. デット・エクイティー・スワップ.....	6
1. 意義と方法－債権の株式への転換 6	
2. 債権評価－券面額説と評価額説 6	
3. 東京地裁平成21年4月28日判決の意義 7	
4. 平成18年度法人税法改正 7	
IV. 自己株式の取得 垂井英夫.....	9
1. 自己株式取得の現状 9	
2. 基本的視座等 10	
3. 自己株式取得と「会社の計算」 10	
4. 自己株式の取得と課税関係 11	
5. 自己株式の取得と源泉徴収義務等 12	
V. 総括.....	12
参考資料1・2.....	16

## 税制の今後の課題と展望 —20

司 会 一橋大学大学院法学研究科教授・租税法学会会長 水野 忠恒

参加者 (五十音順)

総務省自治税務局長 岡崎 浩巳

キャノン(株)副社長・租研副会長 田中 稔三

日本税務会計学会会長・税理士 平川 忠雄

財務省主税局長 古谷 一之

はじめに	21
I. わが国の財政・税制の現状と課題	21
1. 財政の現状	21
2. 税制の現状と課題	22
税収の動向／国民負担の動向／税制改正の概要／近年の主な税制の動き	
II. わが国の地方財政・地方税制の現状と課題	24
1. 地方財政の現状	24
2. 地方税制の現状と課題	25
地方税収の動向／税源配分について／地方税収の偏在について／地方消費税の現状等	
III. 財政・税制の現状と課題についての討論	28
産業界から見た経済の現状と税制／わが国の財政状況についての懸念／財政の健全化に向けた課題／地方財政における健全化に向けた課題	
IV. 個別税制の現状と課題	31
1. 所得税	31
所得税の現状と課題／金融所得課税について／給付付き税額控除について	
2. 法人税	33
法人税の現状と課題／国際課税の課題	
3. 消費税	34
4. 自動車関係諸税	34
5. 相続税	34
6. 納税環境整備	35
V. 個別地方税制の現状と課題	35
1. 給付付き税額控除について	35
2. 自動車関係諸税	35
3. 個人住民税の公的年金からの特別徴収制度	36
4. 納税環境整備	36
VI. 個別税制の現状と課題についての討論	37
法人税の実効税率の引き下げ／研究開発促進税制の拡充／贈与税・相続税の納税猶予	

制度／災害時の投資減税／グループ税制／消費税届出書期限について／買換え特例制度／固定資産税の建物評価／法人税制について／事業承継税制について／グループ法人税制について／申告期限について／実効税率について／固定資産税の家屋評価について	
おわりに	42

◆報告2 9月10日(木)・午後

税制改革の理想と現実 43

放送大学長（元税制調査会会長） 石 弘光

はじめに	43
1. 税制改革のあり方 43	
(1) 税制改革の進め方	
(2) 租税原則	
(3) 史上最高の理想的な税制改革－シャープ税制の成立－	
(4) 戦後の税制改革の変遷	
(5) 租税原則に立脚した税制改革と政策的活用との対立	
(6) 税制改革におけるタテマエとホンネ	
2. 政策税制としての租税特別措置 49	
(1) 租税特別措置とは	
(2) 政策税制としての租税特別措置	
(3) “活力”の解釈	
3. 世界における税制改革 53	
(1) 1980年代の世界における税制改革	
(2) レーガン税制改革	
(3) 日本における税制改革	
4. 税制調査会のあり方 56	
(1) 税制改革における欧米型と日本型	
(2) 世界の主要なタックス・リポート	
(3) 日本における政府税制調査会の歴史	
(4) 今後の税制調査会のあり方	
5. 税制改革の今日的課題 62	
(1) 二元的所得税の実現	
(2) 法人税の基本税率の引き下げ	
(3) 消費税率の引き上げと軽減税率、目的税の是非	
(4) 地方税の税源	
質疑応答	65

## 国際課税の潮流

司 会	東京大学法学部教授	増井 良啓
参加者 (五十音順)		
	筑波大学大学院ビジネス科学研究科教授	青山 慶二
	財務省主税局参事官	大矢 俊雄
	三菱商事(株)コントローラーオフィス税務室長	鈴木 一路
	KPMG 税理士法人パートナー	八田 陽子

はじめに	70
I. 国際課税の動向と国内法制	70
1. 国際課税の動向	70
国際課税の役割／金融システムの安定と課税／景気刺激策と課税／経済成長と課税／国際社会における議論の潮流	
2. 外国子会社配当益金不算入制度	73
外国税額控除制度の概要／外国子会社配当益金不算入制度導入の経緯／益金不算入制度の今後	
3. 外国子会社合算税制	75
外国子会社合算税制の概要／外国子会社合算税制における適用除外基準／外国子会社合算税制を巡る論点／インカム・アプローチに対する議論／諸外国の状況	
4. 外国子会社配当非課税制度導入による外国子会社合算税制の問題点	81
租税回避に対する耐久力／適用除外基準の検証／エンティティ方式及び所得別方式の論点／外国子会社合算税制についての経済産業省国際課税研究会中間報告	
5. 実務面から見た税制改正の影響と課題	83
税制改正の影響／実効税率の引下げ／益金不算入適用対象の調和／基準税率／インカム・アプローチ採用による実務負担増の懸念	
6. 合算税制における統括会社の問題点	85
統括会社の活用状況と低税率国の問題／主たる事業の判断／事業を有する持株会社への対応	
7. 指摘・意見へのコメント	86
外国子会社配当益金不算入制度／外国子会社合算税制	
II. 租税制度に対する国際的な取り組み	87
1. G20等における情報交換に関する OECD 基準遵守を中心とした国際的な租税回避防止に向けた取り組みの進展	87
OECD モデル租税条約第26条／国際的な租税回避防止の必要性／タックスヘイブンの定義／グローバル・フォーラムの始まり／OECD 基準の遵守状況／租税回避防止に向けた動きが増幅した契機／実効性の確保／情報交換に関する多国間アプローチの	

検討／本年のグローバル・フォーラムの概要／グローバル・フォーラムの主な成果／ピア・レビューメカニズムの方向性／諸外国が真剣に取り組むグローバル・フォーラム	
2. 租税条約ネットワークの拡充	96
租税条約の概要／租税条約交渉の現状／多国間アプローチの問題点	
3. 国連モデル条約改定と情報交換規定	99
4. 非協力的な国・地域に対する効果的な制裁措置	100
III. OECD に於ける最近の議論	100
1. OECD のモデル租税条約について	100
OECD モデル租税条約の現況／恒久的施設 (PE) の帰属利益計算と AOA／集団投資ビークルに対する租税条約の適用	
2. 移転価格ガイドライン	104
利益法の位置付け／移転価格ガイドラインの改定案／事業再編と移転価格	
3. AOA における問題点	107
資本配賦／ドキュメンテーション負担の増加	
4. AOA 反映後の海外支店と国外子会社の利得の取扱い	107
5. 事業再編に係る論点	108
事業再編後の機能とリスクの特定／移転された無形資産の価値測定	
6. AOA 採用による PE の位置付けへの影響	109
IV. まとめ	110

◆報告 9月11日(金)・午後

租税訴訟の回顧と展望 111

租税訴訟学会会長 山田二郎

1. はじめに	111
(1) 租研・租税法との出会い	
(2) 租税訴訟の動向	
2. 司法改革の「第1の波」と20世紀における租税訴訟の低調な救済率	112
(1) 近代国家と司法権の確立	
(2) 第二次世界大戦後の司法権の独立	
(3) 裁判所の違憲審査	
3. 司法改革の「第2の波」と21世紀における租税訴訟への期待	114
(1) 司法改革	
(2) 裁判所の違憲立法審査	
(3) 税務訴訟例	
4. まとめ	118
資料	119

今、財政政策における戦略性を問い直す —————122

—持続可能な社会保障制度の確立と税・財政の一体的改革—

司会 慶応大学総合政策学部教授 小澤 太郎

参加者 (五十音順)

一橋大学大学院経済学研究科／国際・公共政策大学院准教授 國枝 繁樹  
慶応大学経済学部教授 駒村 康平  
慶応大学経済学部教授 土居 丈朗  
上智大学経済学部准教授 中里 透  
一橋大学大学院経済学研究科／国際・公共政策大学院准教授 林 正義

はじめに .....123

I. 財政総論－財政健全化に向けて－ 報告：土居丈朗 .....123

1. わが国の財政状況と財政健全化 123

昨今の財政出動により、更に悪化したわが国の財政状況／税制改革の中期プログラム  
／国民負担率と社会保障財源の確保

2. 消費税を含む税制改革について 126

社会保障財源としての消費税の利点／世代間格差と消費税の利点／消費税にまつわる  
誤解－消費税は逆進的ではない－／世界的な法人税率の推移と国際的な調和

3. 求められる歳出改革－無駄の削減について－ 130

II. 社会保障制度の課題－持続可能な社会保障制度の確立に向けて－ 報告：駒村康平  
.....131

1. グローバル化と高齢化のなかでの社会保障制度の持続可能性 131

グローバル化経済と社会保障／急速に高まるわが国の高齢化率及び後期高齢者比率

2. 社会保障制度が抱える問題 133

所得保障政策の問題点／年金制度の評価ポイントと改革の目標／年金に係る世代間格  
差と消費税の必要性／非正規労働者の増加と国民年金・国民健康保険の空洞化／公的  
年金の立て直し：所得比例型＋最低保障年金モデル／公私年金の連携－世界的潮流－  
／ワーキングプアの実態－所得格差論から貧困論へ－／医療・介護における改革の方  
向性

III. 財政収支と財政健全化 報告：中里 透 .....139

1. 90年代以降の経済財政運営 139

これまでの経済財政運営の経緯／骨太の方針2006のコミットメント／財政タカ派と上  
げ潮派の論争

2. 財政健全化の進め方 142

増税か歳出削減か／金利と成長率に関する論点／サステナビリティの確保－金利と利  
払費の動向－／制度的担保の必要性－「骨太の方針2006」に代わる明確なコミットメ

ントの再構築	
IV. 税制・社会保障・労働市場規制の一体的改革 報告：國枝繁樹	145
1. 日本の財政戦略	145
「財政的児童虐待」の実態／所得再分配機能の低下／怪しい経済政策－ブドゥー経済学、トリクルダウン理論、ポンジー財政政策／ブドゥー経済学の帰結／トリクルダウン理論の帰結／ポンジー財政政策・財政赤字ギャンブル－わが国におけるポンジー財政政策－／埋蔵金伝説	
2. オバマ政権の財政戦略の教訓	150
新しい財政責任の時代－ブッシュ政権の失敗した考え方からの脱却－／オバマ政権の税制改革案	
3. 税制・社会保障・労働市場改革の一体的な改革	153
オバマ政権の財政戦略の教訓と日本の今後の財政戦略／税制・社会保障・労働市場改革の一体的な改革の必要性	
V. 社会保障と地方財政 林 正義	153
1. 社会保障と地方財政の実態と問題点	153
社会保障においてなぜ地方財政が重要なのか－社会保障と地方の関与－／社会保障分野における地方の役割の国際比較／社会保障における地域間格差の実態／より統一された社会保障制度へ	
2. 地方における社会保障財源の確保	159
地方の社会保障給付やサービスを充実するための財源確保／消費税について	
全体討論－今、財政政策における戦略性を問い直す－	161
I. 質疑応答	161
債務残高は政府資産とのネットで見るとのべきか／長期金利の上昇で財政が破綻した場合とその責任は／永久国債とした場合の影響／第2の埋蔵金はあり得るのか／個人に直接手当を供することによる需要主導の経済活性化	
II. 財政政策の戦略性を問う	165
1. 消費税率を引き上げないことは戦略として正しいか	165
2. 地方分権化と増税	168
3. 年金の新制度への移行過程	169
4. 社会保障改革の戦略性	170
5. おわりに	171
財政経済研究会報告書	174

## わが国税務会計の商法依存と自立化 204

### —歴史と展望—

専修大学商学部教授・一橋大学名誉教授・企業会計審議会会長 安藤英義

はじめに .....	204
I. 商法における株式会社の資本概念の歴史 .....	205
1. 昭和25 (1950) 年改正前の商法—資本確定の原則—	205
2. 昭和25 (1950) 年改正商法—授權資本／資本準備金—	205
3. 昭和37年 (1962) 改正商法—払込資本による資本概念の確立—	206
4. 確立した資本概念の存続	206
II. 平成13 (2001) 年6月改正商法における資本概念の揺らぎ—払込資本から離脱—	207
1. 改正の3要点	207
2. 資本概念への大きな影響	208
III. 会社法 (平成17年7月公布) における資本概念の崩壊 .....	208
1. 最低資本金、準備金の減少限度額の撤廃	208
2. 新しい資本概念は不在	209
IV. 資本概念の揺らぎ・崩壊の背景 .....	209
1. 国内における直接的・短期的な要因	210
2. 国内における間接的・長期的な要因	210
3. 国際的な要因	211
V. 商法の時代における税務会計の対応 .....	212
VI. 資本概念の揺らぎ・崩壊に伴う税務会計の独自化 .....	213
1. 平成13年改正法人税法における払込資本と留保利益の峻別	213
2. 平成18年改正法人税法における資本積立金額の概念の廃止	213
VII. 「払込資本と留保利益の区別」の歴史と海外の現状 .....	213
1. 「払込資本と留保利益の区別」の歴史	213
(1) 組合 (人的会社) における資本の区分經理—払込資本と留保利益の先駆的区分—	
(2) 株式会社における資本維持の理念—払込資本と留保利益の区別—	
(3) 財務会計における資本と利益の区別の原則：2つの次元	
2. 「払込資本と留保利益の区別」の海外の現状	218
(1) アメリカ	
(2) イギリス	
(3) IASB (International Accounting Standards Board)	
VIII. 資本に関する今後の展望 .....	219
1. 会社法における展望	219
2. 税務会計における展望	220
IX. 補足 .....	220

## 企業会計基準のコンバージェンスと会社法・法人税法の対応

221

司 会 横浜国立大学大学院国際社会科学研究所国際経済法学専攻長

岩崎 政明

参加者 (五十音順)

立教大学経済学部准教授

坂本 雅士

早稲田大学大学院会計研究科教授

品川 芳宣

成蹊大学経済学部教授

成道 秀雄

学習院大学法科大学院准教授

測 圭吾

横浜国立大学大学院国際社会科学研究所准教授

吉村 政穂

はじめに .....222

I. 税務会計研究会・中間報告 報告：品川芳宣 .....222

中間報告の概要と性格 222

中間報告のテーマ／連結先行と連単分離／企業会計基準の現況／法人税法の対応／中間報告の概要

II. 個別論点の検討 報告：測 圭吾・吉村政穂 .....225

1. 企業会計基準のコンバージェンス 225

(1) 企業会計基準改正の経緯

(2) 企業会計基準改正の特徴

(3) コンバージェンスの履行とその課題

2. 会社法（会計計算規則）の対応 227

(1) 平成14年商法改正

(2) 平成17年会社法の制定と会社計算規則

(3) 中小企業の会計に関する指針

3. 法人税法の対応 227

(1) 課税所得算定の基本原則（租税政策の基本原則）

(2) 確定決算基準の意義と機能

(3) 最近の税制改正の動向

基本的方向／企業会計からの乖離／企業会計との調和

4. コンバージェンスに対する法人税法の方向性 230

(1) 企業会計との基本的関係

(2) 確定決算基準

(3) 個別問題

収益認識／時価（公正価値）評価に伴う利得／引当金・繰延資産／減価償却制度／減損処理／企業会計基準／持分プーリング法の廃止／のれんの償却

Ⅲ. 確定決算主義 報告：坂本雅士 .....	233
1. 報告の目的	234
2. 確定決算主義の意義	234
3. 確定決算主義の論拠	234
4. 諸外国の課税所得計算における確定決算主義的視点	235
イギリス／アメリカ／ドイツ／フランス／主要国のまとめ	
5. IFRS 導入と連単財務諸表の関係	236
イギリス／ドイツ／フランス／IFRS への対応のまとめ	
6. 日本における会計制度の現状	238
7. 企業会計審議会「中間報告」の骨子	238
8. IFRS と連単財務諸表の関係－検討の視座－	238
9. IFRS 導入と確定決算主義－まとめ－	239
Ⅳ. 減価償却と減損会計 報告：成道秀雄 .....	240
1. 減価償却制度	241
(1) 沿革	
(2) わが国の現行制度	
(3) 確定決算主義と逆基準性	
2. 減損会計	242
(1) 沿革	
(2) 企業会計と法人税法の減損損失	
(3) 専用機械設備等の減損損失の計上の検討	
3. 税効果会計と財務諸表の比較可能性	244
Ⅴ. パネルディスカッション .....	244
1. 法人税法22条4項とコンバージェンス後の企業会計基準の関係	244
公正処理基準とコンバージェンス後の会計基準／中小企業の会計基準／複数の会計基準併用とその問題点／イギリスの事例／諸外国における会計基準と法律の関係／イギリスの事例／会計基準の相違と租税の公平性／諸外国の状況／会計基準の相違から生ずる問題点	
2. 確定決算主義の今後	248
社会的コストの削減と法人規模によるクライテリア／損金経理による法人の意思確定・客観性の担保	
3. 収益認識基準への影響	250
国際会計基準の動きと企業会計基準委員会の論点整理／法人税法の対象と会計基準の変化／収益認識基準における国際会計基準の影響	
4. 費用損失の認識基準への影響	253
公正妥当な会計処理の基準と国際会計基準／引当金	
5. 企業会計基準の変更と企業組織再編	254
組織再編成税制・政令による帳簿価額規定の影響／のれんの償却／のれんの取扱い	
6. 質疑応答	256
税務会計研究会中間報告 .....	261

# 大阪大会（関電会館）

大阪大会開催にあたり —————285

(社)日本租税研究協会副会長 宇野郁夫

◆報告1 9月15日(火)・午前

租税法からみた消費税 —————287

同志社大学法学部教授・日本税法学会理事長 田中 治

はじめに .....287

I. 消費税の論点 .....287

1. 基本的な論点 287

(1) 誰が納税義務者になるのか

消費者は事業者に消費税を預けているのか／事業者は消費税を預かっているのか

(2) 消費税の課税対象は何か

消費税の担税力は何か

(3) 消費税において仕入税額控除はなぜ設けられたのか

2. 消費税の実体税法上の仕組みをめぐる基本的な見解の対立 292

(1) 納税者は事業者か消費者か

(2) 消費税の課税対象は付加価値か売上高か

(3) 事業者が納付すべき税額は何ゆえに生じるのか

II. 納税義務者をめぐる紛争 .....293

1. 消費者と納税義務 293

消費者が納税義務者、事業者は単なる徴収義務者であるとする原告の主張が退けられた事例／消費税法上の納税義務者でない者が不正な還付申告をした場合

2. 取引価格と消費税との関係 294

3. 事業者の転嫁義務、転嫁請求権の有無 295

(1) 転嫁義務

(2) 転嫁請求権

4. 免税事業者の判定の際の基準期間における課税売上高の意義 296

5. 消費税と価格（あるいは取得価額） 297

6. 免税事業者制度、簡易課税制度の趣旨 298

7. 消費税の性格論と平成16年の総額表示の導入 298

III. 課税対象 .....299

1. 課税対象は付加価値 299

2. 消費税の担税力は何か 299

3. 実定法規の解釈 300

(1) 資産の譲渡とは	
(2) 事業とは	
(3) 対価とは	
4. 非課税取引の意味	301
IV. 仕入税額控除をめぐる紛争	302
1. 仕入税額控除の存在理由	302
2. 30条7項の法的性格	302
3. 30条7項の「保存」要件の解釈	303
おわりに	304

◇討論 9月15日(火)・午後

## 税制の今後の課題と展望 305

司会	関西学院大学経済学部教授	林	宜嗣
参加者 (五十音順)			
	総務省大臣官房審議官	佐藤	文俊
	大阪産業大学経済学部教授	戸谷	裕之
	関西電力(株)常務取締役・租税常任理事	中森	朝明
	財務省主税局税制第三課課長	安居	孝啓

はじめに	306
I. わが国の財政・税制の現状と課題	306
1. 財政の現状	306
2. 税制の現状と課題	307
税収の動向／国民負担の動向／税制改正の概要／近年の主な税制の動き	
II. わが国の地方財政・地方税制の現状と課題	309
1. 地方財政の現状	309
2. 地方税制の現状と課題	311
地方税収の動向／国・地方の税源配分について	
III. 財政・税制の現状と課題についての討論	313
経済対策と財政健全化／企業の経済活力の強化／地方税制／税と社会保険料／財政健全化について／地方税について／財政健全化と企業活力／企業活動と税の関係／税と社会保険料の関係／財政赤字と経済活動／個別間接税の問題／ガソリン税等／地域間格差の問題	
IV. 個別税制の現状と課題	319
1. 所得税	319
所得税の現状と課題／金融所得課税について／給付付き税額控除について	
2. 法人税	320

法人税の現状と課題／国際課税の課題	
3. 消費税	322
4. 自動車関係諸税	322
5. 相続税	322
6. 納税環境整備	322
V. 個別地方税制の現状と課題	323
1. 地方税固有の問題	323
自動車関係諸税／そのほかの制度改正／地方税の電子化	
2. 法人税について	324
企業活力を強化する法人税制の構築／法人実効税率の見直し／国際会計基準への統一化と法人税制／連結グループ間の寄付金等の問題	
3. 地方税	324
法人事業税／土地取引の活性化	
4. 所得税	325
5. 法人税の税負担	325
6. 事業税の問題	326
法人税の今後の方向性／企業会計の国際化と税制／グループ税制／今後の税制改正／所得税の給与所得控除／法人事業税の外形標準課税／土地取引活性化のための固定資産税や不動産取得税の特例	

◆報告2 9月15日(火)・午後

信託税制の過去と未来 330

～19年改正の位置づけと今後の展望

神戸大学大学院法学研究科教授 佐藤英明

はじめに	330
I. 平成19年改正の概観～何が変わったのか	332
1. 概観	332
所得課税：旧法／所得課税：新法／資産課税	
2. 個別の課税類型について	334
受益者等課税信託／受益者不存在信託／法人型課税信託／集合的信託／受益者の変更時の課税	
II. わが国の信託税制の由来～どこから来たのか	338
1. 受益者課税の沿革	338
実質主義的受益者課税	
2. 受益者不存在等の場合の課税の沿革	338
3. 集合的信託の課税の沿革	340
4. 特定目的信託等の課税の沿革	341

5. 資産課税の沿革	341
6. まとめ～3つの視点	343
Ⅲ. 残された問題～今後の改正に望まれる方向	343
1. 収益留保型信託税制の必要性	343
2. 新たな「委託者課税信託」の必要性	346
おわりに	347
参考資料	350

〈資料編〉

◎財政・税制関係資料（財務省主税局）目次	1
資料①～⑤③	
◎地方税制関係資料（総務省自治税務局）目次	57
資料①～⑱	

# 東京大会





# 法人税における資本等取引と損益取引

## — 『混合取引の法理』 の提案 —

東京大学名誉教授

金子 宏

(「Ⅳ. 自己株式の取得」は、甲南大学会計大学院教授・税理士垂井英夫氏が担当)



### はじめに

(金子) 本日は、「法人税における資本取引と損益取引」という題でお話をさせていただきます。その前にすこしだけ、日本租税研究協会(以下租研と呼ばさせていただきます)とわが国の租税法との関係について触れさせていただきます。さきほど会長からお話のあったとおり、租研は1949年にシャウプ博士の助言に基づいて創立されました。わが国の租税法の研究と教育の基盤はシャウプによって作られました。シャウプ使節団は非常に広い視野で税制の問題に取り組み、税制そのものの改革と併せて納税環境の整備ということにも大いに関心を向け、その点についても重要な勧告を幾つも行いました。その一環として大学の法学部では租税法の研究と教育を行うべきであるということを勧告されました。その理由は、租税制度の普及・発展に役立ち、またそれを通じて健全な税制についてのいろいろな意見が出てくるということであり、発想は租税研究協会の設立についての助言と同じことでもあります。そのような一節がシャウプ勧告の中に入っており、昭和26年に東京大学と京都大学に租税法の講座が設けられたわけです。



東京大学の場合は、講座が設けられた後、何人かの行政法の先生が交代で租税法の講義をしておられましたが、そのうちに私が最初の専担者として講義を行うようになりました。租研はシャウプ博士が生みの親であるわけですが、シャウプ博士は日本の租税法の研究・教育の生みの親でもあるわけです。

そういうわけで、租研とは、私はかねていろいろと関係をもち、またいろいろとお世話になってまいりました。本日その60周年の記念行事の1つとして講演をさせていただくのは、大変に光栄なことであります。

# I. 序説

## 1. 問題の意義

「法人税における資本等取引と損益取引」という問題は、非常に重要な問題でありまして、会計学の先生方はこの問題を重要な課題として、かねて研究し、いろいろな論文を書いてこられたわけですが、租税法の分野では重要な問題であるにも拘らず、従来、論文が書かれてきませんでした。このような切り口からの租税法の研究は、なされてこなかったように思います。

しかしこれは非常に重要な問題であり、今後一層重要性を増すのではないかと思いますので、本日ここでこの問題を取り上げることにしました。なお、以下では資本等取引のことを資本取引という場合が多いと思います。

本日のお話では3つの論点を取り上げたいと思います。1つは現物配当です。それから次はDESと略称されますが、デット・エクイティ・スワップと呼ばれる問題です。債権の株式化あるいは債権の株式への転換のことです。それから3番目が自己株式の取得であります。

第1番目と第2番目の問題を私がお話しし、第3番目の問題については甲南大学教授の垂井先生からお話をさせていただくことにしました。垂井先生はこの問題について優れた著書と論文を書いておられ、第一人者ですので、お話をいただくのに最も適切な方であると思います。

それでは、なぜこの問題に興味を持ったのかということからお話をいたしますと、資本取引と損益取引とは峻別できるものなのか。そうではなく1つの取引の中に資本取引の要素と損益取引の要素とが混合（在）している場合もあるのではないかと。ここで取り上げる3つの取引は混合取引（仮にそういう概念を用いております）であると理解すべきではないか。そのように理解した場合にどのような法人税法上の問題が生ずるのであろうか。この問題に私はかねて強

い関心をもっておりましたが、平成18年に制定された会社法が現物配当を認めるため、関心がますます強くなったわけです。また、この問題は、今後理論上も実務上も重要な問題となっていくものと思われまふ。ということで検討しようとしているわけでありまふ。

## 2. 戦前（額面超過金・払込剰余金の取扱い）

まず戦前の税法ですが、資本取引と損益取引の区別は戦前においてはそれほど厳密ではなかった。というよりも、問題としてそれほど意識されていなかったと言ってよいと思います。

例えば昭和25年の商法改正以前は、額面超過金や払込剰余金は、会社の純資産を増加させるから益金を構成すると解されており、それに対応して税務上も法人税の課税の対象とされていたわけでありまふ。

## 3. 戦後（企業会計原則、法人税法・文献）

ところが第二次大戦後になりますと、企業会計が発達して、企業会計原則にも、資本取引と損益取引とを明確に区別し、特に「資本剰余金と利益剰余金を混同してはならない。」（第1項一般原則3）旨が規定され、資本取引からは所得は生じないということがはっきりと規定されるに至ったわけでありまふ。

それから、法人税法の規定の中でもその旨が規定されました。昭和22年制定の旧法人税法は、昭和25年の改正で、「額面超過金及び利益剰余金の益金不算入」を規定しました（9条の2）。また昭和40年制定の現行法人税法の22条、これは各事業年度の所得についての基本的な規定ですが、第2項で各事業年度の益金の額に算入すべき金額は、各種の取引で資本等取引以外のものに係る収益の額をいうと規定して、資本等取引に係る収益を益金の範囲から除いております。

次いで3項では、損失について、損金の額に算入すべき金額は、損失の額で資本等取引以外

の取引に係るものをいうと規定して、ここでも資本等取引に係る損失は除いております。要するに、法人税法22条は、資本等取引からは損益は生じないということを明定しているわけであり、また吉國二郎さんが早い時期に書かれた法人税法の体系書でも、資本取引からは益金・損金は生じない旨が書かれていました。

そこで、法人税法22条の規定の意義を検討するという観点から、この問題を取り上げたわけです。

## II. 現物配当

### 1. 現物配当の導入（会社法）と問題の所在

この3つの問題の中で、まず現物配当の問題を取り上げてみたいと思います。現物配当は商法の下では規定が置かれておりませんでした。現物配当が許されるのかどうかについては、学説上は、全株主が同意すればよろしいという意見が多かったようですが、実際には例はほとんどなかったといわれています。

ところが、会社法ではそれが453条で認められるようになりました。今後は恐らく企業にとって現物配当は、いろいろな目的に使える便利な制度ですので、例が増加していくのではないかと思います。

そこで1つの設例から申し上げますと、法人がある財産を50で取得したとして、それが値上がりして現在は時価が100になっているとします。それを現物配当するとどうなるかという納税義務が生ずるのか、或いは生じないのかということがあります。

もしもこの現物配当が損益取引であるとしますと、配当する法人の段階では100から50を引いた50の所得が実現して、それが課税対象になるということになります。もし仮に時価が30に値下がりしていたとしますと、20の損失が生じて、それを控除できるということになります。

それから、配当を受けた株主の段階では、時価相当額の100が配当として課税され、この財産の取得価額は100に増加することになります。そこで、配当を受けてすぐ譲渡すれば、株主の段階では、株主の譲渡所得に対しては利益がゼロですから課税されないということになります。

他方で、もしもこれを資本取引だと考えますと、法人レベルでは50の含み益に対しては課税されません。それから、株主レベルでは100の配当を受けたわけですから、100が課税されます。取得価額は100ということになるのではないのでしょうか。この点については会計の専門家に尋ねてみると、或いは、取得価額は100ではないという意見が出てくるかもしれませんが、一応100であると考えておきます。

株主の段階ではいずれにしても100の配当があったわけですから、それに対して、個人だと配当所得として課税されます。現行法の金融所得の一体課税でいくと上場株式等の配当の場合は20%ということになります（上場株式等にかかる配当であれば10%）。それから法人の場合ですと、受取配当の益金不算入制度が働いてきますから税負担は意外に少ないということになります。法人の場合も個人の場合も、配当として課税されますが、その資産を配当直後に売れば、恐らくは利益は出てこないから譲渡益はゼロだということになると思います。

そうすると、損益取引ではなくて資本取引だと考えた場合には、法人段階の50の含み益、これは永久に課税対象から漏れてしまうということになります。

これが現物配当に関する大きな問題の1つです。日本ではこの点について、自明の理のように50の含み益が法人税の課税の対象になると考える傾向がありますが、必ずしも自明の理とも言い切れません。つまり、これは資本取引だと割り切れば、含み益に対しては課税できないということになってくると思います。

## 2. アメリカの判例・立法の動向

この問題は、わが国では従来は理論的にはあまり分析されてこなかったわけですが、アメリカでは早い時期からいろいろと議論されてきました。

有名な事件としてジェネラル・ユーティリティーズ会社事件というのがあります。重要な事件であるだけでなく、ストーリーとしても面白いと思います。簡単に申し上げますと、次のような事件であります。アイランズ・エディソンという会社があり、その株式はこの事件の当事者であるジェネラル・ユーティリティーズとジレットの2社が半分ずつ持っていました。ジェネラル・ユーティリティーズはエディソンの全株式の2分の1を2,000ドルという低い価格で取得したのですが、現物配当したときには約112万ドルに値上がりしていました。

別の法人としてサザン・シティーズ・ユーティリティーズ・コーポレーションという会社がありまして、その社長がエディソンの全株式を自分の会社で取得したいと思ひまして、ジレットとジェネラル・ユーティリティーズに、その旨の申し入れをしました。

ジレットはすぐ同意するのですが、ジェネラル・ユーティリティーズの方は、直接サザン・シティーズに売れば、多額の譲渡所得が発生して、たくさんの法人税を払わなければならない、また課税後の利益を株主に配当すれば株主に配当所得につき課税されるということで、躊躇するわけです。売りたいのだけれども、逡巡するという状況です。

そこで関係者の間でいろいろと相談しまして、結局次のようなアレンジメントをしたわけです。ジェネラル・ユーティリティーズは、現物配当としてエディソン株を株主に配当し、株主が、配当を受けたエディソン株を、サザン・シティーズに譲渡するということになりました。ジェネラル・ユーティリティーズは現物配当するのだから、それに対して法人税は課税されない、

また、株主の段階でも配当された株式の取得価額が時価にステップアップするので、譲渡所得は生じない、という理解の下にそういうアレンジメントをして、それを実行に移したわけです。

それに対して内国歳入庁は、現物配当は、資産の処分であり、そこからは譲渡所得が生ずるという理由のもとに、本件では現物配当株式の時価と取得価額との差額はジェネラル・ユーティリティーズの所得であるということで課税したわけです。それに対してジェネラル・ユーティリティーズは訴訟を起こしました。

ご存知のとおりアメリカには租税裁判所があります。その前身として当時はボード・オブ・タックス・アピールズ(Board of Tax Appeals)、租税審判所というのがあり、それが現在の租税裁判所に発展してくるわけです。ここではボード・オブ・タックス・アピールズのことを租税裁判所と仮に呼ばさせていただきますが、租税裁判所にジェネラル・ユーティリティーズは処分の取り消しを求めて出訴しました。

政府の側では、「ジェネラル・ユーティリティーズは株主に現金で配当することをまず決めた。そして、現金による配当支払い債務の履行として本件株式を交付したのだから現金配当支払債務の免除益が生じ、交付した株式の時価相当額の収益が生ずる。従って課税の対象なのだ。」と主張したわけですが、租税裁判所は、「いや、配当したのは株式であって現金ではなかった。」ということで、政府の主張を排斥して、結局ジェネラル・ユーティリティーズを勝たせたわけです。

そこで内国歳入庁は第4連邦控訴裁判所に上訴し、控訴裁判所で、債務免除益が生じたという第1の主張に加えて、第2の主張として、「このアレンジメントの唯一の目的は脱税であって、取引の実体はジェネラル・ユーティリティーズからサザン・シティーズへの譲渡である。株主はジェネラル・ユーティリティーズのエージェントとして利用されただけである。」という主張をしました。

第4控訴裁判所は、第1の主張については租税裁判所の見解に反対しましたが、この第2の主張を受け入れ、実際には株式はジェネラル・ユーティリティーズからサザン・シティーズへ譲渡されたのだという事実認定をしまして、政府を勝たせたのであります。

そこで、今度はジェネラル・ユーティリティーズが最高裁判所に上告しました。最高裁判所ではマクレノルズという裁判官が裁判所を代表して意見を述べました。マクレノルズ裁判官は、1914年から1941年までの長い間、最高裁の裁判官を務めたベテラン裁判官です。マクレノルズ裁判官の法廷意見は、第2の主張について、このような主張は事実審である租税裁判所の段階で提出すべきものであって、法律審である控訴裁判所の段階で新たにもち出すことは認められないとして、第2の主張を認めた裁判所の判決を破棄し、結局第1の主張についてだけ判断することとし、第1の主張については租税裁判所の判断が正しいということで、最終的にはジェネラル・ユーティリティーズを勝訴させたわけであります。

このように、最高裁判所は現物配当からは法人に所得が生じないのか、それとも含み益相当の所得が生ずるのかという点については何も判断しなかったわけです。ところがその後、最高裁はこの判決により、現物配当からは所得は生じないという解釈を採用したという理解が一般化してしまいます。そのため、この解釈はジェネラル・ユーティリティーズ・ドクトリン（以下GUDと略称）と通称されるようになりました。そして、その後、裁判所は、下級審の裁判所を含めて、一般にそういう解釈を行うようになったわけです。

その結果、このドクトリンは租税回避に広く使われるようになりました。極端な例をあげますと、ベビーカーの製造業者が卸売業者にベビーカーを1台30ドルで売っていたのを、今度は親会社に現物配当したとします。ジェネラル・ユーティリティーズ・ドクトリンに従いま

すと、製造会社には所得は生じないこととなります。そして現物配当を受けた親会社は、当時は受取配当が85%の益金不算入でしたから、配当に対する税金は非常に少なくて済み、それを30ドルで売れば、譲渡益は発生せず税金はただで済むということになります。というのは、現物配当に対して法人税を払っていますから、取得価額は30にステップアップしているからです。30で取得したものを30で売るわけですから、親会社には所得は生じないということになってしまうわけであり、大変な節税になるわけです。要するに親会社の段階で受取配当につき少し法人税を払えば、それで済んでしまうということになるわけです。GUDの結果としてそういう解釈が認められることになったわけです。

しかし、中にはGUDの適用を認めなかった例もあります。時間の関係で詳細は省略しますが、例えばラーネッド・ハンド裁判官が裁判長を務めていた第2控訴裁判所では、TTT事件という事件の判決で、取引には正当な事業目的がないという理由でGUDの適用を否定しました。ちなみにラーネッド・ハンド裁判官という人は大変な秀才で、『自由の精神』という本を書いておられるのでご存じの方も多いかと思いますが、最も若くして連邦控訴裁判所の裁判官になったという超優秀な裁判官であります。また、バンク・オブ・ストラットフォード事件で、第5控訴裁判所は、将来所得のつけ替えの否定の理論を用いて、GUDの適用を認めませんでした。

このような例外もあったのですが、GUDは広く裁判所によって適用されました。しかし、いろいろな好ましくない結果を生ずるということで批判も強くなりました。

ところが1954年の内国歳入法典の改正の際に、311条で、GUDそのものが法律上の制度として明文で採用されることになってしまったのです。

ただ、ベビーカーのような棚卸資産のうち、後入先出法を使っているものについては課税するというような例外が2、3定められていまし

たが、原則としては、含み益のある資産の現物配当からは所得は生じないということが、明文で規定されたわけです。

しかしその後、それに対する批判が大変強くなり、その後の30年の間に例外がどんどん付け加わり、法律上は原則として規定されてはいても、実際にはGUDそのものが、例外のような位置になってしまいました。

その後、1986年の改正、これはレーガン改革と呼ばれているものですが、これによってGUDは、若干の例外は残りましたが、正式に廃棄され、現在に至っているわけであります。

### 3. 日本における立法と解釈のあり方

それでは、わが国における立法論としてあるいは解釈論としてどう考えるべきか、これが一番重要な問題です。資本取引と損益取引は峻別するべきであるという前提の下に、現物配当は全体として資本取引であると考えれば課税対象にはならないという考え方が出てくるでしょう。そうではなくて、これは私の造語ですが、混合取引という言葉を使いたいと思いますが、現物配当の中には会社が持っている財産・資産の譲渡が含まれているので、それは資本取引と損益取引の混合取引であるという考え方も成り立ちます。対価が入ってこないという意味で、それは無償譲渡ですが、22条2項で無償譲渡からも時価相当額の収益が生ずることが規定されていますので、含み益も課税対象になるという結論になります。

これはわが国ではまだ全然議論されていない問題ですが、しかし根本にさかのぼって検討しなければならない問題であると思います。

この点についてどう考えるべきかについては、総括の部分でまとめてお話しすることにしたいと思います。

## Ⅲ. デット・エクイティー・スワップ

### 1. 意義と方法—債権の株式への転換

次は、デット・エクイティー・スワップの問題であります。これは債務の株式化という訳語が使われることが多いわけですが、最近はどこからかというデット・エクイティー・スワップと呼ぶことが多いと思います（以下では、DESと略記します）。景気がわるくなっているものですから、最近この取引が多くなっています。恐らく2000年ごろから増加してきて、現在では盛んに行われています。

例えば、銀行から融資を受けている会社が業績が悪化してきた場合に、その会社は銀行からの貸付金を自分の会社の株式に転換してくれないかということを経営者に申し込む例が多いわけですね。

銀行としては引き揚げたいのですが、長年の付き合いですからそういうわけにもいかず、このような要請に応ずるという例も多いのではないかと思います。銀行としては、半ば貸し倒れのような状態の貸付金だから取立ても困難だし、利息ももらえない。代わりに株式化しておけば企業が業績を回復したときに配当をもらえるという期待を持つ場合もあると思います。

会社の側から見ると、利息を払わなくて済み、その分キャッシュを保持できるという面がありますし、銀行が株主になってくれれば銀行のコミットメントが得られるということもあるものですから、株式に転換してくれないかという申し込みをするわけですね。そのような例が、最近の不況を反映して増加しているわけですね。

### 2. 債権評価—券面額説と評価額説

DESについて課税関係がどうなるのかという問題ですが、貸付金を株式に転換することは、要するに、債権を現物出資するのと同

じことです。現物出資は資本取引の一種ですから、資本取引である DES からは益金は生じないと考えるのか、それとも、500の貸付金を現物出資する場合に、その現在価値が例えば200に目減りしている場合には500の株式ではなく200の株式を発行すればよいという考え方（評価額説）をとって、会社としては500の債務を負担していたのに、200の株式を発行すれば事が済むわけだから、結局300の債務免除益（消滅益）が生ずるのではないか、この債務免除は収益となるのではないかという問題があるわけです。

会社法の専門家の間では、ご案内のように貸付債権の評価について券面額説と評価額説とがあります。券面額説というのは、債権の券面は500であるから500の株式を発行してもらうべきだという考え方で、そこでは500を出して500の株式をもらうわけですから利益は会社にも銀行にも生じないということになります。

それに対して評価額説というのは債権を現在価値で評価して、その評価額の現物出資がなされたという考え方です。この考え方では、現在価値が200に減少しているならば、500の貸付金を現物出資して200の株式をもらうのが正当な取引であるということになります。そうするとそこに300の債務免除益が生ずることになります。

2つの説が依然として対立しているのですが、最近はこちらかという人评价額説の方が有力であるように思います。

### 3. 東京地裁平成21年4月28日判決の意義

最近、今年の4月28日のことですが、東京地方裁判所がこの問題について判決を下し、評価額説の考え方に従って債務免除益に課税した課税処分を適法と判断しました。

この事件は、いろいろな条件がついた事件ですので、一般的な妥当性を持っているかどうかについては、問題は残りますけれども、東京地

方裁判所がいろいろな条件のついた事件とはいえ、評価額説を採用したということは大変に大きな影響を持ち得ることではないかと思います。

### 4. 平成18年度法人税法改正

それから立法におきましても、企業再建促進税制が平成17年度の法人税法の改正で導入されたのですが、平成18年度の改正において、この問題に関連する規定が入りました。つまり、「会社更生手続き開始後、あるいは民事再生手続き開始後に DES が行われた場合には、収益として債務免除益が生ずるが、その債務免除益からは期限切れになってしまった欠損金を繰り越し控除することができる。青色損失の控除に先立って、既に期限の切れた欠損金を繰り越して、その債務免除益から控除できる。」という趣旨の規定が入ったわけであります。

この規定が入ったこともあって、法人税の関係では、立法者が DES からは債務免除益が生ずる、つまり、債権の額面額と時価との差額の債務免除益が生ずるという考え方を採用したと理解されるようになり、評価額説が一般的な妥当性を持つのではないかという解釈論が強くなってきたわけです。

それに対する1つの反論としては、この規定は民事再生手続きとか会社更生手続き開始後に行われた DES に関する規定であるから、それ以前に行われた DES については、券面額説も成り立ち得るという考え方もあり得ると思います。しかし、法人税の専門家の間では、法人税法は、債権の券面額と時価との差額については債務免除益が生ずるという考え方を採用したという意見が強いように思います。

この考え方をとった場合に、先ほど言ったように、DES は全体として資本取引だと考えれば、仮りに債務免除益が生ずるとしても、それは課税の対象にならないということになります。また混合取引の考え方を取ると、券面額と時価との差額の部分は損益取引の結果生じた利益だから課税対象になるという考え方になります。

平成18年度の法人税法の改正は、債務免除益は課税の対象となるという考え方でできていると理解するのが普通の理解の仕方ではないかと思いますが、もちろん、先程述べたようにほかの理解の仕方もあり得ると思います。

それから、別の問題ですが、DESを行った場合に、銀行その他の債権者の側ではどういう課税問題があるかを検討しておく必要があります。DESは債権を安い値段で売ったのと同じですから、差額を債務者である会社に寄付したのだ、贈与したのだと見る考え方もあるかもしれません。

つまり、500のものを200で渡したのと同じですから、300を贈与したのと同じだと見て、債権者は寄付金控除ができるという考え方です。しかし寄付金控除の枠から外れてしまえば控除できないこととなりますから、債権者にとっては気の毒であります。それに、そういう解釈をとると、なかなか企業はDESの申し入れには応じないということで、企業の再建がそれだけ滞るということにもなりますので、私は、寄付金と見るのはあまり好ましいことではないと考えます。

私は、貸し付けた側では損金が生ずる、つまり500のものが200という現在価値に目減りして、それがDESによって実現したわけだから、300は貸倒れ損失として控除できると考えたいと思います。数年前に私は「ジュリスト」という雑誌の1219号に「部分貸し倒れの損金算入」という論文を書きました。国税庁の通達では、貸付金の貸し倒れ損失控除は、債権の全額が回収不能にならなければ認められないということになっていますが、私はアメリカの制度や理論を研究して、部分貸し倒れということもあり得るのではないかと考えました。

500の債権のうち300が回収不能になればその300は貸倒れ損失として控除できるのではないかということを書いたわけです。この場合も、500のうち300が部分貸し倒れとして貸倒れ損失控除ができると考えてよいのではないかと思います。

ただ、私の論文は学者の中では支持して下さる人が割に多いのですが、国税庁では税収減になるということもあると思いますが、あまり取り上げられていないと思いますし、金融庁でもあまり問題にしておりません。

国税庁も金融庁もあまり取り上げないものですから、実務の世界でもあまり取り上げられないということになってしまっていて、今のところ学説にとどまっているのですが、別に実害のある理論でもありませんので、適用されるようになっていくといいと思っているわけです。

たしかに、500のうちどれだけが貸し倒れになったのかという部分貸し倒れの認定は大変に難しく、国税庁がなかなか認めたがらないのもよく理解できます。

これは資本取引と損益取引の問題とはちょっと無関係な問題ではありますが、実務に関係するところが大きいと思いますので、ちょっと触れておきたいと思います。

DES取引についても、先ほど申しましたとおり、資本取引と損益取引の問題がありまして、債務免除益が生ずるということは素直に出てくる理屈ではありますが、根本にさかのぼって資本取引か損益取引かという問題をきちんと議論した上で結論を出すべきであると思っています。

この問題についても現物配当の問題と併せて、垂井先生のお話の後にまとめの部分で、もう一度お話をさせていただきたいと思います。それでは、ここで自己株式の取得に関して、垂井先生にバトンタッチをいたしますので、よろしく願いいたします。



## IV. 自己株式の取得

(\*この項は、甲南大学会計大学院教授・税理士 垂井英夫氏による講義になります。)

(垂井) 甲南大学の垂井と申します。今日は、このような席でお話をさせていただくことを、大変に光栄に思っております。

### 1. 自己株式取得の現状

私が自己株式を勉強しようと思ったのは、今から30年ほど前で当時は何ら見向きもされていませんでした。特に、当時、こんなイレギュラーな取引などというのは商法で論じるべきものではない、というような風潮だったのです。ただ、文献をさかのぼっていきますとアメリカでは1920年代後半から1930年代すでに盛んに取引が行われ、内国歳入法等の改正も行われています。わが国でも明治32年の商法に自己株式の取得禁止の原型がありまして、昭和13年(1938年)の商法改正は株式の消却、会社の合併など一部について取得を認めたのです。その後何点か商法の分野の論文を見ることができます。

個人的なこともあり、アメリカのシカゴに何回も行っていました。シカゴで、ある邦銀の方に紹介していただいてお話を聞きまして、自己株式を勉強してみようと思うきっかけになりましたのが、こういうお話でした。自己株式を取

得するために社債を発行するというので、社債を引き受けてくれという要請があるというのです。その理由は、これは資本コストの問題だと言われて、「ああ、そうか。こういうふうに使うんだ」と思いました。当時わが国では、自己資本比率が高い方が安全性の面から好ましい、とされていた時代でした。

自己株式は、わが国では商法において非常に厳しい規制があって、ほとんど取引されておられませんでしたが、アメリカでは当時盛んに取引されている原因の1つではないかと思いました。

昨今では、法制度も緩和・整備されて、租税法もそれに対応して整備されていきましたから、当時と比べますと非常に盛んに取引が行われ、コーポレートファイナンスの面からも活用されております。

これは、簡単に申し上げますと、利益配当はわが国ではほぼ固定的な率でされるのが慣習というか慣行になっております。その率を変えることは好ましくないので、利益配当の代替として自己株式の取得を用いるという方法が普及しつつあるようです。

これについては、一橋大学の花枝教授・青山学院大学の芹田教授の共同の実証研究の成果である「日本企業の配当政策・自社株買い—サーベイ・データーによる検証—」(2007年)を花枝教授から惠贈を受けました。それらの文献などを読ませていただきますと、そのようにうかがうことができます。わが国は、その面では未発達であるけれども、そういう方法が緒についたというふうに読むことができます。

それからもう1つ、予想外なこととして、通常、自社が筆頭株主になるようなことは、自己株式取得が緩和されるまではなかったわけですが、昨今では上場会社の十数社が筆頭株主になっているということ、そして、筆頭ではなくて、上位3位というふうに住持比率を抽出してみますと、もっと多くの会社が自社の大株主になっているというような現状にあります。前置きが長くなりましたが本論に入らせていただきます。

では、報告レジュメに従って進めてまいります。

## 2. 基本的視座等

まず、第一に私の立場を申し上げます。私は、自己株式や、会社分割、株式交換、株式移転などを勉強する際の基本的な視座は、「資本に課税が及ぶことは極めて危険なことである」と考えています。これが私の基本的な立場であります。

この考え方は全くの借用でして、これは、ここにおられる金子先生の「所得概念の法的構成」という著名な論文（「租税法における所得概念の構成」『所得概念の研究』14頁、28頁初出1966年）がありますが、そこに「既存の富に課税が及ぶことは極めて危険なことだ」というふうに論述されています。

私はその論文から学んだものをベースにし会社の組織再編、それから自己株式の取得などを考えるときに、やはり資本に課税が及ぶことは極めて危険なことだということを出発点にしており、以前から使わせていただいております。

今回の自己株式の取得につきましては、視点は今日の論題と同じで資本取引と損益取引であります。自己株式取得の取引を分析しますと、それは資本の払戻しの要素と、利益の分配の要素が含まれている、と考えられます。その取引は発行会社と株主との関係ですから、取引当事者として会社とその株主、必ず2者が登場します。そして2者だけが、2者に限って登場します。

株主は、通常の商取引、もちろんその発行会社と商取引を行うことがありますが、今回の論点は、そうではなくて、資本に関係する取引ということでもあります。つきましては増資とか減資とか利益の配当を受けるとかというような取引のことです。株主としての地位に基づくその発行会社との取引ということになります。

そして自己株式の取得というのは、その発行会社の資産が株主に向かって社外に流出します。したがって、ここで、実定法など制度を分

析するには、発行会社のレベル・観点で、それから、他方当事者である株主のレベル・観点から分析していくことになります。この分析視点から自己株式の取得は発行会社のレベルでは資本等取引になり、株主レベルでは損益取引になります。

これは、自己株式の取得のみでなく自己株式の処分につきまして、会社法は「募集株式の発行」という概念を用いて新株発行と自己株式の処分を一元的に規定しました。したがって、発行会社のレベルからは資本等取引になります。他方、売却株主のレベルからは、これは単に保有株式を発行会社に譲渡する、つまり、売買契約で移転していくものですから、それは損益取引ということです。そういう視点で自己株式の取引を分析していきます。つまり、取引主体による区分です。

## 3. 自己株式取得と「会社の計算」

第二に、自己株式取得と会社の計算、この「会社の計算」というのは、会社の計算規定を中心に考えています。つまり、会社法における計算ということではありますが、ここで注目すべきは、自己株式は資産といえるのだろうかということ、長い間の論争があったところです。現在では、自己株式は、企業会計も会社法の計算も、そして法人税法も資産から除外する、つまり資産とは認識しないというところに定着しました。

ただ、その議論を分析してみると参考になるのです。要するに、自己株式が株主に対してリターンを生じさせるか、株主にリターンをもたらすかという観点、すなわち経済的な観点から自己株式を考えてみますと、自己株式がB/Sに記載されるというのは、あれは資本を払い戻した抜け殻であって、株主にとって何らの経済効果を生むものではありません。

したがって、経済学的な観点、会計学的な観点から、資産とは到底認められないということになります。特に、会計学の研究者、学者の先生方は、ずっと以前から、自己株式は資産

たり得ない、ということを経力に主張してられました。

法人税法は、平成18年度改正で初めて明確に要件規定の中に、有価証券から除外するのだということを規定しました。初めてそこで名実ともに、法人税法、所得税法、つまり所得課税法は資産ではないということに落ち着いたわけです。そこで、第3の「純資産の減少」に進みます。

そうしますと、自己株式を取得する行為は、会社の純資産を減少させます。すなわち、売却株主に対して自己株式取得の対価として交付する金銭等の資産と交換関係にあるべき反対給付で入ってくる自己株式というものに資産価値がないわけですから、会社の純資産が減少します。この減少は、減資とか利益配当と同様の性質です。

ただ、企業会計及び会社法は、原資が、資本が充てられたのか、利益の部分が充てられたのか明確にならないので、B/S上は純資産の部の株主資本から控除しますが、資本の部分から控除するとか、利益剰余金から控除するとかということは規定していません。なぜなら、そこを明確にすることができないということが原因だろうと思います。

ところが、所得課税法においてはそうはいかないのです。先ほど申しましたように、課税が資本に食い込むことは極めて危険なことであるという基本的視座からは、やはり資本の部分と利益の部分を何らかの方法により区分する必要があります。自己株式の取得の対価として支払われる原資を分析して、資本が還元、返還された部分、それには課税関係を生じさせるべきではないのです。

ところが、会社は事業活動の成果としての課税済内部留保利益をもっています。法人税法は、利益積立金額と申しますが、それを原資にして分配されたものについては、配当課税をしておかないと、会社法の手続きに基づいて分配される、つまり利益積立金額を原資にした利益配当

と随分と懸け離れることになり、同様の取引について課税の中立性を失うことになります（課税の繰延べが生じる）ので、ここで区分が非常に重要な問題としてクローズアップされるわけです。

では、どのように考えるかということは、金子先生もずっと以前からこの問題については論じておられますし、金子先生の門下であられる水野忠恒先生や増井良啓先生など、ほかにも研究されている先生方がおられたと思います。課税済留保利益から利益配当の切り分けが重要であるという基本的考え方を論じてられました。実定法上は「みなし配当」課税になっています。現在の実定法の規定は、自己株式を取得する直前のその会社の「1株当たりの資本金等の額」を算出して（「取得資本金額」といいます）、これを基本にして、対価として払った金銭等資産の価額のうち、その「取得資本金額」を超える部分が利益、利益の分配だというふうを考えて、そのような規定になっております。

したがって、利益配当課税の繰り延べができないように、先順位で配当とみなす金額（利益配当）を確定させる規定になっています。

#### 4. 自己株式の取得と課税関係

もう1点、資本と利益を区分する意味は、**参考資料2・4頁（本誌19頁）**の「第四」のところにありますが、第1は、今申しあげました売却株主の観点からの利益の配当です。これは、みなし配当課税、配当とみなして課税されます。その原資は、会社がその事業活動から得た利益の蓄積である法人税法上の利益積立金額が原資になっている部分です。これは、みなし配当課税されます。そうではなくて取得資本金額、つまり資本金等の額が原資になっている部分は、譲渡所得として課税されます。ただ、この譲渡所得は一般的にある資産、例えば土地が値上がりし、キャピタルゲインに課税されるということと若干趣を異にしまして、ここで課税されるのは、つまり資本プレミアムです。すなわ

ち、売却株主以外の株主が会社に対して払い込んだその部分、例えば売却株主が1株1,000円で払い込んでいて（取得価額）、その後その会社は業績が良くて、株式時価が1,500円にアップしていたら、新株発行は時価発行するのが通常ですから、1,500円で新株を発行します。既存株主にとって、この差額500円が資本プレミアムの源泉になるわけで、この一部分が自己株式を取得するときに実現するというこの意味なのです。

したがって、ある特定の財産が貨幣価値変動等で含み益を持つというのは若干趣を異にします。

そのほか申し上げたいことが2～3ありますが、先ほど来申していますように、自己株式取得のうち資本の部分と利益の部分は明確に区分しないといけないということです。そうでないと資本に課税が及ぶことがあるかもしれないということで、明確に区分することが重要だということを申し上げましたが、その表れは、**参考資料2・4頁**の「第四」の「2. 発行会社の観点」のところです。

会社は自己株式を取得する対価のうち、資本に関する部分は資本金等の額から控除します。それから、利益に関する部分については、利益積立金額から控除するという規定になっていて、利益積立金額という概念というのは非常に重要な位置を占めています。

利益配当をする、もしくは、みなし配当などの、利益が株主に移転し課税されない限り利益積立金額は減算をされないということ、これは組織再編でもそのような規定が貫かれています。言い換えますと、株主に利益配当課税がされたならば、必ず利益積立金額が減算されるというふうな、利益積立金額は株主にとっては未実現の利益（いずれは株主に対し利益配当課税されるべきもの）を管理するという役割を担っています。

## 5. 自己株式の取得と源泉徴収義務等

それから、自己株式の取得に関しみなし配当部分については源泉徴収義務が対価を支払う会社の方に生じますが、特に非上場株式の価額の評価は難問ですから、見解の相違が出てくる場合があるのではないかと考えています。なお、上場株式、店頭登録売買銘柄等を市場取引により取得する場合は、みなし配当課税ではなくて、譲渡所得課税になります。

最後に、自己株式が時価と乖離した価額で取引された場合、その差額の部分は、どのような取引として認識されるべきか、について議論があります。

つたない話をこれで終わらせていただきます。

## V. 総括

（金子） 垂井先生、どうもありがとうございます。それでは、今日のまとめを簡単にすることにします。

資本取引と損益取引の峻別の必要性は、企業会計の世界では今後とも最も基本的な原則として維持されていくと思います。法人税の世界でもこの区別は所得計算上の基本原則として維持されていくと思います。

問題は、垂井教授からお話いただいた自己株式の取得問題も含めて、現物配当以下の3つの問題について租税制度ないし租税法の問題としてどう考えたらよいかということでありました。以下、現物配当に即して私の考え方を簡単に述べてみたいと思います。現物配当について述べることは、その他の2つの問題についても妥当すると思いますので、現物配当の場合を例に取ってお話ししたいと思います。

私は、現物配当は資本取引と損益取引の混合取引であって、配当に充てた資金の含み益が所得として実現すると考えるべきだという見解をとっております。

それは、次の2つの理由からです。1つは、



所得の範囲はなるべく包括的に構成する必要があるということです。シャウプ博士、それからシャウプ使節団においてシャウプ博士の右腕のような役割を果たしたサリー教授は、所得の範囲を包括的に構成しなければいけないということを強調されました。

それは、ある所得は課税の対象とするけれども、他の所得は課税の対象としないということになると、そこに不公平が生じてしまうことです。それから、ある所得を課税の対象としないということになると、そこに必要以上に投資が行われて、経済活動にゆがみが生ずるという問題もあります。

法人税についても、所得の範囲は広く構成されるべきであります。法人税の場合にも、公平の問題はもちろん重要ですが、それと併せて、というよりもそれよりもっと強調すべきことは、ゆがみの問題であろうと思います。経済的なディスティーションを生じないようにするためには、なるべく所得の範囲を広く構成するのが好ましいということになります。

現物配当をした場合にも、その配当される資

産について含み益が生じている場合が多いわけです。含み益は、未実現ではあるけれども、キャピタルゲインという形で生じているわけがあります。それが資本取引であるからという理由で課税の対象から除外されるということになりますと、その含み益は永久に課税の対象から除外されてしまうことになります。

もちろん配当を受けた法人が、配当した法人の帳簿価額を引き継ぐということにすれば別ですが、そうするためには法律の特別の規定が必要です。普通の場合ですと、現物配当を受けた法人なり個人なりは、それに配当所得として課税されるわけですから、取得価額を引き継ぐということはないわけで、当然取得価額がその資産の時価相当額までステップアップされるということになります。

そうすると、その財産を、配当を受けた法人なり個人なりが、ほかに譲渡した場合には、そのステップアップした金額が取得価額として控除されるということになりますから、配当した法人の段階で生じていた含み益は、永久に課税の対象から漏れてしまいます。この問題に対処

するためには、やはり現物配当の場合に含み益に課税するという必要があるのではないか。これが1つの理由です。

もう1つの理由は、アメリカの例からもわかるように、現物配当からは所得が生じないという考え方（GUD）をとると、租税回避に利用されることです。租税回避があからさまに行われるわけです。そしてそれが通ってしまうということになります。それは税制全体の観点から見て好ましいことではありません。

そういう観点からは、あらかじめ租税回避の可能性を少なくしておくことが好ましいわけで、その意味でもやはり混合取引と考えて、損益取引にあたる部分については所得が発生すると考え、そして課税の対象とするのがいいのではないかと考えられるわけであります。

このように、現物配当からも配当資産の時価と取得価値の差額に相当する金額の所得が配当する会社に生ずると考えるのが妥当であると思いますが、これは解釈論としていえることか、それともそのような取扱いをするためには法律上に規定を設ける必要があると考えるべきかについては、意見の相違があり得ます。解釈論としていうことも可能だと思いますが、しかしルール・オブ・ローの精神からすれば、このような今まで全く議論されてこなかった新しい問題、会社法の制定による現物配当の制度の導入に伴って生ずると予想される新しい、しかも非常に基本的で重要な問題について解釈できてしまうよりは、やはり法律できちんと定める方がよいのではないかと考えます。

なお、ホームページ等でご存知の皆さんも多いと思いますが、財務省の主税局は、現在、経産省と協議の上、グループ税制の導入を検討中とのことであります。連結法人ではないが、連結法人に類する企業グループの、グループ内取引について連結法人に準ずる取扱いをしようという制度で、非常に注目されます。その一環として子法人から親法人への現物配当について、譲渡損益の計上を繰り延べることが検討されて

いるようです。制度の具体的内容がどうなるのか、これから徐々にきまってくると思いますが、子会社の段階では現物配当資産の含み益に課税せず、配当を受けた親会社が取得価額を引き継ぐということになるのではないかとされています。これは、立法による問題解決の一例といえると思います。22年度改正に入るのかどうか、12月に入ると方向が見えてくると思いますが、その経済効果を含めて、大いに注目されるところです。

以上述べてきた混合取引の法理は、今日の論点として取り上げた3つの問題に共通することであります。この3つの問題以外にも、将来、資本取引と損益取引の区分について、いろいろな新しい問題が出てくる可能性がありますので、将来ともこの問題については検討・研究を続けていく必要があります。垂井先生が最後にあげられた例も、自己株式の取得と贈与の混合取引であると思います。

それからもう1つは、先ほど少しお話ししようと思っていた点ですが、アメリカで1986年にGUDが廃止されたときにどういう議論が行われたかということですが、そこではこういうことがいわれております。

まず第1には、アメリカの制度の下では、他の多くの国々と同様に、法人の所得に対しては法人の段階でまず法人税を課税し、それが配当されると株主の段階で課税するという2回の課税を行うシステムになっています。現物配当に対して法人レベルで課税を行わないと、このシステムと異なる結果になるということがいわれています。

2番目には、先ほどお話ししたように、企業の行動に対してディスティーション、つまりゆがみやひずみが生じてしまうということです。議会報告書ではGUDが、M&Aを必要以上に増加させたのではないかとということもいわれております。

それから3番目は、配当を受けた株主の取得価額が時価にステップアップされるから、結局、

法人レベルで課税しておかなければ、法人レベルの含み益は永久に課税の対象から除外されてしまうが、これは好ましくないということです。これは所得の範囲の包括性の問題に関連する問題点であります。

2番目に申しましたことは、税制が企業取引、私経済活動に対してディスターションを引き起こすのは好ましくないということです。それから1番目は、法人税と所得税の二重課税の仕組みの問題ということになります。

そのような幾つかの理由に基づいて、アメリカではGUDが1986年のレーガン改革で廃棄されたわけです。

私の見るところでは、レーガン改革自体は、一方で税率を引き下げる、他方では課税の範囲、課税ベースをなるべく広くするという意味で非常に前向きな改正でありました。またそれはシャープ勧告の考え方と同じなのです。所得の範囲をなるべく包括的にとらえ、その代わり税率は引き下げるとするのがシャープ勧告の考え方

であります。そしてシャープ博士の右腕のような役割を果たされたサリー教授が、やがてケネディー政権の成立と同時に財務省の財務次官補になって、租税政策を8年間にわたって担当されたわけです。そのときに課税ベースの拡大と税率の引き下げという方針を立てて、税制を改革しようとし、それが引き継がれてきてレーガン改革で、採用されて、相当の範囲で実現されたということになるわけであります。ですからレーガン改革は共和党政権の下で行われた改革ですけれども、非常にオーソドックスな改革であったということがいえるのではないかと思います。

今日お話しした現物配当の問題は、そのような課税ベース拡大の一環を成しているという意味で重要であると思うわけであります。

時間がまいりましたので、これで報告を終わらせていただきます。ご清聴ありがとうございます。

に減少するおそれがあるという理由からである<sup>6)</sup>。したがって、この趣旨に反しない限り、「債務の確定」の意義は、いくらかゆるやかなに解釈しても差し支えないと考えべきであろう(本目4\*、本項第3目9参照)。

(c) なお、法人税法および租税特別措置法は、一定の支出および損失について、損金整理を条件として損金の額に算入することを認めている(法税31条1項・42条1項・2項・52条1項・2項、租特55条等)。損金整理というのは、法人がその確定した決算において費用または損失として経理することをいう(法税2条26号)。損金整理の結果、企業会計は租税会計の影響を強く受けることになる。

(3) **資本等取引** 法人税法22条2項および同条3項3号は、資本等取引にかかる収益および損失を益金および損金の範囲から除外している。資本等取引というのは、①法人の資本金等の額(2条16号・17号の2、法税令8条・8条の2)の増加または減少を生ずる取引と、②法人が行う利益または剰余金の分配(資産流動化法115条1項の中間配当を含む)の2つを含む観念であって(22条5項)、このうち前者を狭義の資本等取引という。まず、狭義の資本等取引については、企業会計原則は、資本維持の要請から、資本取引と損益取引を厳格に区別し、企業の利益と損失は損益取引のみから生じ、資本取引からは生じないという考え方をとっており、しかも、資本剰余金の増減を生ずる取引をも資本取引の範囲に含めている(企業会計原則第1一般原則3、同注解(注2))。なお、会社計算規則48条～52条参照)。会社法も、①「株式会社会計は公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする」と定めており(431条、持分会社については614条)、また、②株主となる者が会社に払込みまたは給付した額のうち資本金に計上しないこととした額は資本取引によって生じたものであるという考え方のもとに、これを資本準備金として計上することを要求し(445条2項・3項、商法の旧288条の2に対応する規定。なお、445条4項参照)、さらに準備金の額の減少については、株主総会の決議を要求している(448条・449条、旧商法289条参照)。法人税法は、この企業会計原則および会社法の考え方を前提として、資本等取引による収益と損失を益金および損金の範囲から除外しているのである(昭和25年の商法改正以前は、額面超過金等は、会社の純資産を増加させるから益金を構成すると解されていた。行判昭和2年3月7日行録38輯343頁)。次に、法人の利益または剰余金の分配については、法人税法は、法人所得を法人の

6) アメリカにおける最近の理論の動向については、一高龍司「米国内国歳入法典における経済的履行基準の基礎理論—債務確定基準徹底の行方」総合税研研究10号1頁参照。

利益と基本的に同じものとして観念し、出資者に利益を還元する前の段階の所得を課税の対象としている(事業協同組合の各組合員への払戻金が剰余金の分配にあたることとした例として、大津地判平成元年5月8日行裁例集40巻5号435頁参照)。そのため、利益または剰余金の分配は、損金の範囲から除外されているのである(会社の純資産は流出するが損金とならないから利益積立金額が減少する。法税2条18号)。

法人が自己の株式を取得した場合には、従来は貸借対照表の資産の部に計上されてきたが、会社法のもとで、資産の部に計上せず、資本金の控除項目とされることとなった(会社計算規則108条2項本文後段・5号)ことに対応して、平成18年度改正で、法人税法上もその取得の時に資本金等の額を減少させる処理を行うことになった(2条16号、法税令8条1項20号・21号。なお、同9条10号参照)。したがって、自己の株式の取得は、現行法のもとでは資本取引である。なお、デット・エクイティ・スワップも、一種の現物出資であるから、資本取引に該当する<sup>7)</sup>。

## 2 企業会計と租税会計との関係

(1) **公正処理基準** 法人税法22条4項は、法人の収益・費用等の額は「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って計算されるべき旨を定めている

7) 平成18年度改正で、金銭債権(たとえば、銀行の不良債権)を現物出資して株式資本に転換する形のデット・エクイティ・スワップが行われた場合に、それによる増加資本金等の額は、給付資産の価額(時価)とされることとなった(法税令8条1項1号参照)。

これは、会社法199条1項が、「株式会社は、その発行する株式……を引受ける者を募集しようとするときは、その郵便、募集株式……について次に掲げる事項を定めなければならない。」と規定し、その事項の1つとして、「金銭以外の財産を出資の目的とするとき(現物出資のこと)」は、その旨並びに当該財産の内容及び価額」を掲げている(3号)ことに対応する措置である。そして、現物出資財産の価額は、裁判所の選任する検査役の調査と報告に基づき、最終的に裁判所が決定することとされている(207条1項～7項)から、この措置には実質的にも理由がある。

もっとも、会社法は、「現物出資財産が株式会社に対する金銭債権……であって、当該金銭債権について定められた199条1項3号の価額が当該金銭債権に係る負債の帳簿価額を超えない場合」には、「当該金銭債権についての現物出資財産の価額」については、検査役の調査・報告に基づく裁判所の決定の規定は適用しないこととしている(207条9項5号)。この規定からは、一見したところ、不良債権を券面額で出資に転換できように見える。しかし、①商法学者の間では、債権者であった者に発行する新株の数は債権の実額の価額を基準として決定されるべきであるという意見が強いこと(神田秀樹「会社法(第11版)」(平21・弘文堂)137頁等)、②時価をこえた評價額で受け入れた場合には、役員の実任問題が生じること、③債権者の側で時価をこえた評価には難色を示す可能性が大きいこと、④時価をこえた金額で受け入れられると差額について寄付金課税が行われる可能性があること、等にかんがみると、デット・エクイティ・スワップの場合に、金銭債権の時価をもって増加資本金等の額とすることは、合理性があるといえよう。

#### 14 債務免除益・受贈益および資産の純評価益（企業再建支援税制）

平成17年度の改正で、税制面で会社の再建を支援するため、会社更生法による更生手続中の会社および民事再生法による再生手続中の会社は、資産の評価換えを行い、評価益・評価損を益金・損金に算入することができるようになった（法25条2項・3項・33条2項・3項）。また、繰越欠損金の算入の順序については、期限切れ欠損金額を優先的に控除することとされた（法59条1項・2項、法61条116条の3・118条）。さらに、平成18年度の改正で、デット・エクイティ・スワップ（DES）による債務消滅益（負債のうち現物出資にあてられる部分の金額とその時価との差額に相当する金額）も、期限切れ欠損金額の控除にあてられることになった（法69条1項1号括弧内）。その結果、現行の企業再建支援税制のあらまは、次のとおりである。<sup>28)</sup>

法人については、会社更生法または更生特例法による更生手続開始の決定があった場合において、その法人が、(イ)当該決定があったときにおいてその法人に対して債権（法61条128条の4参照）を有する者から債務の免除を受けた場合（債権が債務の免除以外の事由により消滅した場合で債務消滅益が生ずる場合を含む）、(ロ)当該決定があったことに伴い、その法人の役員等から金銭その他の資産の贈与を受けた場合、および、(ハ)法人税法25条2項および33条2項による評価換え（会社更生法等の規定にかかると限る）を行った場合に該当するときは、これらの事実のあった事業年度前の各事業年度において生じた期限切れ欠損金額（連結事業年度において生じた個別欠損金を含む）のうち、(イ)の債務の免除額（債務消滅益の額を含む）、(ロ)の受贈益の金額、および(ハ)の評価換えによる益金の額から評価換えによる損金の額を控除した金額、の合計額に達するまでの金額は、青色欠損金に優先してその事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされている（50条1項、平成17年度、18年度改正）。

また、法人について、民事再生法による再生手続開始の決定その他これに準ずる事実（法61条117条参照）が生じた場合において、その法人が、(一)これらの事実が生じたときにおいてその法人に対し債権を有する者（その法人との間に連結完全支配関係のある連結法人を除く）から債務の免除を受けた場合（債権が債務の免除以外の事

由により消滅した場合で債務消滅益が生ずる場合を含む）、(二)これらの事実が生じたことに伴い、その法人の役員等から金銭その他の資産の贈与を受けた場合、および(ハ)法人税法25条3項および33条3項による評価換えをした場合に該当するときは、これらの事実のあった事業年度前の各事業年度において生じた期限切れ欠損金額のうち、(一)の債務の免除額（債務消滅益の額を含む）、(二)の受贈益の金額、および(ハ)の評価換えによる益金の額から損金の額を控除した金額、の合計額に達するまでの金額は、青色欠損金に優先してその事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされている（59条2項）。

なお、これらの規定の適用を受けるためには、確定申告書に欠損金の損金算入に関する明細を記載し、財務省令で定める書類の添付が必要である（3項）。

#### 15 特定資産譲渡等損失額

法人と特定資本関係法人（当該内国法人との間に、いずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式等の総数（自己株式等を除く）の50%超を直接・間接に保有する関係等のある法人）との間で、その法人を合併法人・分割承継法人または被現物出資法人とする特定適合合併等（適合合併・適格分割または適格現物出資のうち、共同で事業を営むための適格合併・適格分割または適格現物出資に該当しないもの）が行われた場合において、その特定資本関係がその法人の特定適合合併等の日の属する事業年度（特定適合合併等事業年度）の開始の日の5年前の日以後に生じているときは、その法人の適用期間において生ずる特定資産譲渡等損失額は、その法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しないこととされている（62条の7第1項）。ここに特定資産譲渡等損失額とは、(1)当該法人が特定資本関係法人から特定適合合併等により移転を受けた資産で、その特定資本関係法人がその特定資本関係が生じた日（特定資本関係発生日）前日から有していたもの（特定引継資産）の譲渡・評価換え・貸倒・除却その他これらに類する事由による損失の額の合計額から特定引継資産の譲渡または評価換えによる利益の額の合計額を控除した金額、および、(2)

28) 特定適合合併等事業年度開始の日から同日以後3年を経過する日までの期間（この期間に終了する各事業年度において、連結納税の開始または連結納税への加入に伴う時価評価益の計上（61条の11・61条の12）が行われる場合には、連結開始事業年度または連結参加直前事業年度の終了の日までの期間）、その経過する日が特定資本関係が生じた日以後5年を経過する日後となる場合には、その5年を経過する日。

28) この問題については、高橋祐介「企業再生と債務免除益課税」総合税制研究12号162頁、税研124号掲載の岡正晶・中村慈美・木島裕子各氏の論文を参照。

## 「法人税法における資本取引と損益取引」

## — 自己株式の取得 —

2009. 9. 10

甲南大学 垂井 英夫

※ 取引の状況 — コーポレート・ファイナンス、自社が筆頭株主のケースもある。

## 第一、基本的視座等

## 1. 基本的な視座

課税が「資本」にまで食い込むことはきわめて危険 — 「資本」と「所得」との区別が重要。

## 2. 分析視点

自己株式取得は、会社と株主（株主としての地位に基づく）間の取引 — 会社資産の流出。

- ・発行会社の立場（観点）で分析 ……資本等取引
- ・売却株主の立場（観点）で分析 ……損益取引

## 第二、自己株式取得と「会社の計算」

1. 自己株式は資産か — 株主にリターンを生じさせるか。
2. 自己株式は、取得原価をもって純資産の部から控除（会基7項）、これが基本。  
会社法上、自己株式はB/Sの純資産の部に控除の形式で記載（計規76条2項5号）。
3. 法人税法は、自己株式を「有価証券」から除外（2条21号）。

## 第三、自己株式の取得 — 純資産の減少

自己株式の取得は、会社の資産が売却株主に移転し、会社の純資産が減少する（自己株式は資産ではない）。

法人税法は、その取得を資本の払戻し、利益の分配と位置づけた。

その趣旨 — 取得の原資を「資本金等の額」に限ることは、「利益積立金額」が社内に留まり、「利益の配当」に対する課税の中立性を害する結果を生じ、合理的でも妥当でもない（課税の繰延べ）。

## &lt;資本と利益の区分の方法&gt;

1. 資本の払戻し部分 — 「取得資本金額」（直前の1株当たりの資本金等の額 — 簿価）  
原資は「資本金等の額」（法法2条16号、法令8条1項20号）。株数プロラタ。
2. 利益の配当\*部分 — 自己株式取得の対価として交付された金銭等の額（時価）が、  
取得資本金額を超える部分 — 原資は、「利益積立金額」（法法2条18号、法令9条1項10号）。

※ 会社法は、「剰余金の配当」という。

所得税法では、その原資が、課税済留保利益（利益積立金額）か否かに注目。

「利益の配当」の原資 — 会社が、その事業活動の成果として得た課税済留保利益  
＝利益積立金額（法第2条18号、令9条1項）。

株主にとって利益積立金額が会社内部にある限り未実現の利益（課税は繰り延べ）。

自己株式取得の原資の一部は、利益積立金。会社の資産が株主に移転（利益が株主に  
帰属・実現） — 利益の配当とみなす

#### 第四、自己株式の取得と課税関係

##### 1. 売却株主の観点

(1) みなし配当課税（所法25条1項4号、法第24条1項4号）

対価として交付された金銭等の額（時価）が、取得資本金額を超える部分を配当とみなす。つまり「資本」以外は「所得」。これは、株主に帰属していた未実現の利益が自己株式取得（という行為）により、実現した部分に配当課税する。 — 配当所得・受取配当

(2) 譲渡所得課税（所法33条、措法37条の10第3項4号、法第22条、同61条の2）。

取得資本金額（簿価）を収入金額・収益の額とし、売却株主の取得費・帳簿価額を譲渡原価とする。つまり、資本プレミアムの実現。

(3) 特例措置 ①「市場取引による自己株式の取得」は、譲渡所得課税（所令61条1項1号、2号、法令23条3項1号、2号）

② 公開買付け — 個人株主に限り、譲渡所得課税（措法9条の6第1項）したがって、これらの取引については利益積立金額を減算しない。

##### 2. 発行会社の観点

取得資本金額が資本金等の額から、また、配当とみなされる金額が利益積立金額から減算される（法令8条1項20号、同9条1項10号）。

「資本金等の額」、「利益積立金額」概念の存在意義

#### 第五、自己株式の取得と源泉徴収義務

発行会社は、配当の支払者として源泉徴収義務を負う（所法181条、182条）。売却株主が自らの所得として計算すべき所得の金額を発行会社が算定し、所得税を徴収・納付する義務である。

その所得の金額について、特に「非上場株式」の価額の評価は容易でないから課税庁との間で争いが少なくない（例 — オウブンシャ・ホールディング事件 差戻控訴審 東京高判 平19.1.30、判時1974-138）。

# 税制の今後の課題と展望



●参加者（五十音順）

総務省自治税務局長	岡崎 浩巳
キャノン(株)副社長・租研副会長	田中 稔三
日本税務会計学会会長・税理士	平川 忠雄
財務省主税局長	古谷 一之

司会 一橋大学大学院法学研究科教授・租税法学会会長 水野 忠恒

討論中に言及されている資料は、巻末「資料編」に掲載されています。

## はじめに

(水野) ただ今ご紹介いただきました水野でございます。日本租税研究協会60周年ということで、お忙しい中、お集まりいただきましてありがとうございます。

日本租税研究協会では、時々講演させていただきましても、今回の会場は非常に立派なお部屋で、野口英世が日本に帰ってこられたときに講演をされたのが、恐らくこの工業倶楽部の部屋だったのかなと映画を見た関係で思い出しております。

今日はそういう優雅な話ではございません。「税制の今後の課題と展望」となっております。現在は、今回の選挙の結果、政権が移るということで、具体的にはこれから首班が指名されて、新しい内閣の下で税制につきましても方針が出されてくるという状況です。この状況を前にして、このようなシンポジウムの機会というものを持つというのはいい機会でもございますが、他方で難しいこともございます。できるだけ有益なシンポジウムにしたいと思っております。

基本的には今までの税制がどういう経緯をたどってきていて、税制についてどのような問題が起きているのか、山積しているのか、そのようなことを中心に今後税制を議論する上で有益な情報の提供、それから、貴重なご意見をいただけたらと思っております。

まず、はじめに、財務省主税局と総務省自治税務局から資料を配布していただいております。この資料をもとに、総論的なお話になりますけれども、財務省主税局の古谷局長、それから、総務省自治税務局の岡崎局長からお話をいただきたいと思っております。両局長とも税制に長く携わってこられている方々で、課長のときから主税局、自治税務局にいらっしやいましたので、詳しくお話を伺えるものと思っております。

では、まず財務省の古谷局長からお願いいたします。



## I. わが国の財政・税制の現状と課題

### 1. 財政の現状

(古谷) 主税局長の古谷でございます。今日はよろしくお願いたします。水野先生からご紹介をいただきましたとおり、比較的長く主税局におりまして、税制をいろいろと企画・立案する仕事をさせていただいております。

お手元の「財務省主税局」と書いてあります資料のうち、まず「税制総論」を私から簡単にお話をしたいと思います。

現在の税制の置かれている状況をお話します。資料①(資料編3頁)は、よく見ていただく資料ですけれども、4月の経済危機対策後の補正後予算の姿を歳出、歳入で示しております。歳出総額が約102兆円になっておりますが、これに対して右側の歳入は税収が約46兆1,000億円、歳出の45%程度となっています。公債金収入が約44兆円で、歳入の43%程度です。税収の内訳は、右側をご覧くださいますと、所得税が15兆円強、法人税、消費税、その他の税目がそれぞれ10兆円程度と、15、10、10、10といったような構成になっています。

資料②は、昭和61年度からの一般会計におきます税収、歳出総額、公債発行額の推移をグラ

フにしてあります。よく私どもはこれを、右側に向かってワニが口を開けている格好ですから、「ワニの口の絵」と言って説明しています。平成19年度ぐらいまで、最近ようやくワニの口が閉じかかったかなと見ておったわけですが、昨年秋以降の世界金融経済危機に対し、財政面から何度も対応する一方、税収がかなり企業収益の悪化等で落ちており、またワニが大きく口を開けた状況になっております。

一番下の数字でご覧いただきますと、税収の歳出に占める割合が45%と5割を切りました。これは当初予算での数字ですので、今後税収がさらに落ち込みますと場合によっては公債の発行額の方が税収を上回ってしまう厳しい財政状況に足元がなりつつあるということです。

資料③～⑤は、国際的にも日本の財政が大変厳しいという資料であります。

ただ、わが国経済も足元がかなり持ち直してきてはおりますけれども、雇用状況は引き続き悪化を続けている状況で、財政の再建が大きな課題であることは変わりないのです。先週ロンドンで行われましたG20でも、景気回復が確実になるまで必要な金融支援や拡張的な財政・金融政策の実施を継続することが合意されております。現在の経済対策などのいわゆる出口戦略の問題も、今後景気回復がしっかりと確保された段階で議論することになっております。やはり経済には注意をしながら今後とも財政運営を続けていかなければいけないと思っております。

## 2. 税制の現状と課題

### 〔税収の動向〕

税収の状況を少し細かくご覧いただきたいと思えます。資料⑥-1は、一般会計税収です。平成20年度の決算が44.3兆円、21年度の予算で46.1兆円、平成2年度の税収のピークに比べますと約7割程度の税収しか入ってこないところまで落ち込んでおります。

資料⑥-2で、ごく最近の税収をご覧いただきますと、平成20年度の決算が44.3兆円で、補

正予算よりも2.2兆円税収が落ち込みました。これは当初予算の53.6兆円に比べますと9兆円強税収が落ちた格好になっております。さらに19年度（前年度）の51兆円に比べますと44.3兆円と、7兆円ほど落ちております。こうした落ち込みは戦後最大で、リーマンショック後の企業収益の悪化が大きく響いて税収もここまで落ちてしまったということです。

その上で、平成21年度予算は46.1兆円と見込んでおります。これは、昨年の暮れに左側の平成20年度補正46.4兆円をベースに見込んでおりますので、決算で2.2兆円落ちたことが21年度税収にとっては土台の減となって効いてまいります。

それに加えて、現在は経済状況がかなり低迷しております。特に法人税もそうですけれども、所得税でも残業やボーナスが相当落ち込んでおり、給与に係る所得税、配当に係る所得税がかなり悪くなっております。こうした影響で恐らく21年度は予算をかなり下回らざるを得ないと考えております。

来年度、平成22年度はそれが土台になって見積もることになりますので、現在進行中の21年度、さらには来年度、22年度にかけて税収が大変厳しい状況下で、今後の財政運営を考えていかなければいけないという状況にあります。

資料⑦は、今申し上げた税収の動向を所得税、法人税、消費税、相続税の各税目に並べております。特に、法人税が経済の動きに応じてかなり大きく波動しております。これに比べまして、消費税は、平成9年度から現在の5%に税率が上がっておりますが、その後ほぼ10兆円前後で安定的に推移をしているということで、税目ごとの経済への反応の仕方が見てとれると思っております。

### 〔国民負担の動向〕

税収の大きさを国民負担率という観点から見たのが、資料⑧です。マクロで見た租税負担率は、分母が国民所得ですけれども、税収がピークであった1990年度（平成2年度）で27.6%で



す。これが2009年度（平成21年度）予算では23.0%まで下がってきております。

一方で、ちょっと薄く黒いのが社会保障負担率ですが、高齢化の進展によって15.9%という数字まで着実に上昇を続けています。

国際比較は、資料⑨～⑩に掲げておりますので、ご覧いただければと思います。

資料⑪は、国民負担率で、上に白く乗っかっている部分が社会保障負担率、その下が租税負担率で、諸外国、主要先進国に比べて、日本は23.0%と低くなっております。

これは景気の状態、税収の状態によるところも大きいわけですが、よくいわれますように消費税率が5%と諸外国に比べて低い結果、ヨーロッパ諸国と比べて消費課税の負担率が低いのは当たり前ですが、所得課税もかなり負担が低くなっております。さらに最近の税収の低迷で法人所得課税のウェイトも必ずしも日本は高くないといった状況でございます。

#### 〔税制改正の概要〕

ちょっと視点を変えまして、足元の税制改正の中身、或いは最近の動きをご報告したいと思います。資料⑫、⑬は、平成21年度に実施しております税制改正の概要をまとめております。

ご承知のように危機的な経済状況に対して、昨年秋以降3年間は大胆な景気回復策を最優先に行い、その後、財政再建を行うことで、平成21年度の税制改正はそうした考え方の下に住宅、

土地税制、企業税制、或いは自動車関係課税など、需要を喚起する形の政策減税を主として実施をいたしました。

1つ1つについて詳細な説明は省略しますが、例えば2番目の法人関係税制にありますが、省エネ設備については初年度に即時償却、つまり100%の償却を可能にする措置を創設するとか、或いは中小企業について軽減税率を引き下げるといったような、これまでやったことのないような措置を講じております。

6番目の国際課税の面でも、外国子会社からの配当につきまして益金不算入にする措置を導入いたしました。この外国子会社からの配当の問題は、経済対策という面もありますが、海外で留保されている所得と国内に還流される所得について課税関係をなるべく中立にする形で、外国子会社からの配当についての国際的な二重課税の調整措置である間接外国税額控除に代えて、こうした益金不算入制度を導入しています。税制の考え方としてもかなり転換をする措置を今回は導入しています。

それに加えて、通常、税制改正というのは毎年1回行ってきているわけですが、4月の経済危機対策におきまして、異例ではありますけれども年度途中で税制改正を行いました（資料⑬）。

住宅取得等のために贈与税を500万円まで非課税とする措置とか、中小企業の交際費課税を軽減する措置、或いは研究開発税制につきまして税額が落ち込んでいることに対応して控除限度額を引き上げるといった緊急の対応を取るなど、追加的な税制措置を講じています。

今後とも経済状況の推移に応じて財政面、税制面でいろいろなことをなお考えていかなければいけないと思いますけれども、平成21年度改正におきましても政策税制の面で大胆な対応を取っていると思っております。

#### 〔近年の主な税制の動き〕

資料⑭は、近年の主な税制の動きを簡単に表しております。シャープ勧告以来の税制改革と

いうことで、昭和62、63年の消費税の創設を内容とします抜本的な税制改革以降の主な税制改革の流れをまとめております。

これからの税制改正ですけれども、ご承知のように現政権では、昨年末に「持続可能な社会保障の構築とその安定財源に向けた『中期プログラム』」を閣議決定いたしまして、景気回復と財政健全化の両立を図るべく中福祉・中負担のしっかりとした社会保障制度を構築し、そのための安定財源確保を中心に、景気回復後には消費税を含む抜本的な税制改革を実施するという方針の下に、その道筋と各税目の改革についての基本的な方向性について、今年の通常国会で可決・成立した税制改正法の附則に盛り込みました。

今後、どのように税制改革に取り組むのか、新政権の下で税制改正のプロセスを含めましてかなり大きな変革があると思います。昨年末に民主党は税制改革のアクションプログラムを公表しておられますので、これがベースになって今後の議論が進むのではないかと思います。少子高齢化や経済のグローバル化といった経済社会の変化への対応、社会保障の安定財源確保、或いは格差の是正、経済成長力の強化、税制のグリーン化といった課題に対応するため、税制全般にわたって今後とも議論していかなければいけない課題は山積していると思っております。

その方向性については現時点では申し上げにくいことをお許しをいただきたいと思っておりますけれども、これまで時々の状況に応じて、資料⑭にありますように、それぞれの税制について見直しを行ってきた経緯もございますので、こういったことを踏まえまして、今後いろいろな面から議論がなされていくのを私どもとしても期待をしたいと考えておるのが現状です。総論の私からのご報告はこれまでにさせていただきま

(水野) 古谷局長、ありがとうございます。続きまして、地方税につきまして総務省の岡崎

自治税務局長からお願いいたします。

## II. わが国の地方財政・地方税制の現状と課題

### 1. 地方財政の現状

(岡崎) 自治税務局長の岡崎でございます。よろしくお願いいたします。司会の水野先生からお話があったように、私もだいたい税が長くはなったのですけれども、8年ほど自治税務局で課長、審議官をやった後で、この2年間は大臣官房に行っておりまして、税から離れていました。その間は地域振興関係の仕事とか、官房の内部の人事等の業務もやっておりました。今年の11月あたりからは、定額給付金の担当局長を命ぜられました。一応その仕事も大方終わりました。この7月から税務局に戻りました。また地方税の仕事に携わることになりました。よろしくお願いいたします。

地方財政、税体系の現状について最初にお話をしたいと思います。

まず税の話に入る前に地方の財政状況ということです。資料①(資料編58頁)です。ご承知のように国も大変な状況ですけれども、地方も非常に厳しい財政状況が続いております。毎年、地方税をはじめ、いろいろな収入の見積もりといわゆる地方財政全体の歳出の見積もりを立てますと、財源が不足するという状況が毎年続いております。

平成21年度の地方財政を見たときに、財源不足は10.5兆円です。不況の影響による税収減等を反映しまして、一度ちょっと縮小しかかった地方財源不足額が増えてきました。地方財政対策を年末にやる中でこの不足額を地方債の増発と交付税の増額を図ることで埋めて、何とか毎年地方団体が運用している状況です。従って、地方債依存度もだいたい高くなってまいりまして、借入金残高も、200兆円に迫るところです。

地方団体の財政は、国と違いまして、昔は3,300、今でも1,800ほどの団体の集合体でありますので、全体のマクロの状況のほかに個別の団体はどうかということも見なければいけないと思います。もちろん相当なばらつきがあります。いいところ、悪いところがありますが、個々の団体の財政指標というのが右下にあるように悪化してきています。経常収支比率、公債費負担比率等々もこの10年間ほどで悪くなってきています。

借入金残高は、資料②です。ここではっきりしていますのは平成2年、3年ごろはだいぶブルもあって良かったのですが、それが崩れてからは増加の一途です。この5年ほどは200兆円前後で高止まりをしている状況です。その辺から増えていないというのは、後ほど申し上げますように相当な歳出の抑制をやっているということが1点です。

それから、国債は60年の償還が原則ですので、利払いが相当多いのですけれども、地方債の場合には大体20年ぐらいで借りていて、返しているということで、かなり元本も返していますので、借りる方が抑えられるとそんなに残高としては増えていかない、つまり、元本が減るものもありますので、今のところこの5年ぐらいは相当に頑張って200兆円程度でとどまっているということだと思います。

最近の大きな動きとして、この10年ほど合併を相当進めております。資料③です。かつては3,300ほどと言いましたが、今は1,753まで市町村が減ってきております。最近もぼつぼつと追加で合併するところがあります。一番市町村の数が減っているところと申しますのは、長崎県がほぼ4分の1の数になって、減少率が73.4%です。広島とか、愛媛とか、こういうところは7割以上市町村の数が減ったということです。

これに伴って、今は過渡期ですが、合併による効果は、これから徐々に出てくると思います。ただ、市町村の三役と議員さんは既に2万人近く減ったはずですよ。そういうところでは相当な



財政上の効果も出ているのだと思います。

先ほどちょっと歳出削減の話を上申しましたけれども、資料④にあるように、この8年ほどで決算ベースの生数字で79兆円から66兆円に減少しております。その下に内訳がありますが、都道府県が合計18%減で、43兆円から35兆円です。市町村は、これも合計で42兆円から37兆円で、11%減です。

ただ、この内訳を見ますと、財政力指数0.3未満の財政力が弱い団体、※3にありますように沖縄、秋田、長崎、鳥取、高知、鳥根ということで、その平均ですと3割減、29.4%減になっています。

それから、市町村も小さな町村ほど大幅に削減してきています。

資料⑤は、総人件費の抑制です。公務員数は、左側の過去5年間の実績で、17万人以上が純粹に減ってきております。給与も支払いベースで2.2兆円ほど減っております。それから、今後5年間の目標が右ですけれども、さらに17万7,000人を削減しようということです。これは一応各団体から目標を取って積み上げた数字ですので、そんなに狂わないと思っております。

## 2. 地方税制の現状と課題

### 〔地方税収の動向〕

ここから税の話になりますけれども、資料⑥は、国税・地方税の税収内訳です。地方税は基

本的には国税と同じ税収確保が目的ですが、地方の仕事の場合には法律、政令等で義務づけられている仕事はかなり多いものですから、税収増減によってやめられる仕事というのは少ないと思っています。従って、地方税に必要な大きな要件として1つは税収ができるだけ安定していることが望まれると思っております。

それから、もう1つは、1,800以上の団体の合計ですので、できるだけ地域によって偏っているような、つまり、非常にたくさん入る団体とほとんど入らない団体があるような税ではなくて、偏在の少ない税というのが望ましいわけです。安定性と少ない偏在性が必要と考えております。そういう目で見ますと、先ほど財務省の資料にもありましたが、景気の動向等で大きく税収に増減があるのが法人関係税だと思います。

そういうものが多いのは、都道府県です。法人二税は法人住民税、法人事業税の合計ですが、税収の28.3%を占めています。これを見ますと、国税よりもウェートが大きいのです。景気のブレで、市町村はまだいいのですけれども、都道府県は非常に税収が大きくブレという傾向が出ております。

**資料⑦**は、全体の税収の状況です。増えたり、減ったりしているわけですが、この19、20、21年度を見ますと、国税と違う点を申し上げますと、19年度に所得税から住民税に3兆円のいわゆる三位一体の1つとして税源移譲を行いましたので、その分が乗っかっております。従って、19年の伸びが非常に際立っております。

それから、21年度に、これも後ほど申し上げますが、地方法人特別譲与税というのを作りますと、それを従来の法人事業税と同様にカウントしますと37兆円程度になります。ただ、先ほど古谷局長からご説明がありましたように、この先を考えますと、同じように21年度計画を立てるときに想定していなかった土台減というものもあります。

それから、特に法人関係ですと3月決算法人の納税の帰属年度が国税と異なっておりまして、

国税の方は前の3月までの年度に入りますが、地方の方は翌年度になります。従って、税収が落ち込むときには地方の方が1年遅れて影響が出るということもありまして、21年度も計画割れすると思っておりますけれども、22年度に向けて考えますと非常に厳しい状況が予想されるところです。

**資料⑧**は、先ほどの国税とほぼ類似の表です。やはり法人の振れが非常に大きいことで、この辺をどう考えていくのかということだろうと思います。

#### 〔税源配分について〕

**資料⑨**ですけれども、基本的に国民の租税は国税・地方税でシェアをしておりますが、この割合が大体57%と43%になっております。一方で国の歳出は41%程度、地方は歳出の6割近くを担っておりまして、その財源として国から交付税、或いは国庫支出金ということで財源移転が行われているという図です。

従って、もう少し地方税を充実していいのではないかと用いているのですが、私がこの表を見ていつも言っていますのは、横の比較もありますが、縦の関係です。一番下にあるように、国と地方でサービスとしては150兆円近い歳出をしておきながら、租税として頂いているのは上にありますように92兆円というこのところを、国だ、地方だという前に、本当はもう少しきちんと解決していかないと、結局、将来へのつけ回し、国も、地方も将来につけが回っていくという状況がなかなか改善されないと思っております。

#### 〔地方税収の偏在について〕

**資料⑩**は、偏在度といいますか、それを何で見るとかというのは難しいのですが、人口一人当たりの税収で比べてみたものです。

地方税全体では東京はもちろん多いのですが、一番左で全国平均の一人当たり税収を100としますと、このぐらいの違いがあります。東京は大体全国平均の7割増し、一方で沖縄県は6割ぐらいしかないということです。単純にそれを

割りますと3倍ぐらいの差があるというのが県別の偏在です。ただし、これは市町村によって相当違うわけですが、県単位で見てもこのぐらい違うということです。

所得課税の住民税は大体それが3.1倍ぐらい、法人関係税はどうしても偏在が大きいものですから6.6倍という数字になっております。それから、地方消費税、固定資産税は2倍前後で、偏在が比較的少ない税だと認識をしております。

その偏在に関して20年度改正で行った解決策の1つとして地方法人特別税というのを行いました。資料①です。発想としては偏在の大きい法人課税のうちの法人事業税について一部を地方法人特別税という、形式上は国税ですが、共同の地方税のような形にして、それをもちろん地方に集めてもらうのですが、その全額を譲与税として人口、従業者数等の指標で配るといふものです。

これは考え方としては、当時の発想としては、2.6兆円というのは大体消費税1%相当ぐらいで、抜本改正をやるときにこの辺をまた整理する、それまでの暫定措置だという位置づけをしております。ただ、下の※1にありますように、このときの税収見通しでは2.6兆円になるはずだったので、その後税収見通しが悪化してまいりまして、今計算しますとこの部分は1.7兆円程度まで縮小しているのが現在の状態です。

#### 〔地方消費税の現状等〕

資料②で、地方消費税の話をしておきますと、5%の消費税をいただいておりますけれども、そのうちの4%が国の消費税、1%が地方消費税です。かつその4%の中にも1.18%分というのが地方交付税の財源になっております。

なぜこうなっているかというのはいろいろ経緯がありまして、昭和63年に一般的な消費課税としての消費税を入れるときに地方の個別間接税は廃止になったわけです。当時は電気税、ガス税、或いは娯楽施設利用税とか、いろいろあったのですが、そういうものが全部廃止

になる見返りで消費譲与税というのが作られまして、消費税の20%の額は地方に譲与するという仕組みができました。その後、平成6年の改正で9年から3%を5%にする際の改正の際にももとの個別地方間接税の穴埋め分プラス同時に先行減税しました個人住民税の減収の補填分として地方消費税というのを設けることになったわけです。

また、一方で所得税も相当減税をしましたので、その分所得税にかかる交付税が減るということもあり、1.18%に相当する部分が地方交付税ということで地方の取り分になっているという経緯でした。地方側からすると、それは全部ある意味では本来地方税だったもの見返りとか、もともと所得税の方にあった交付税分の見返りだということで、これは地方のももとの財源だという認識を持っているということです。

消費税は社会保障関係の財源という議論がされておりますが、資料③にありますように、社会保障は国と地方で支えていると、国費も今後相当増えてきますが、地方費も相当増えていくということです。

また、国費は現金給付的なものが多いのです。地方の場合には例えば19年の一番下に7.1兆円とありますけれども、施設の運営費的な、いわゆる現金給付とは違う現物給付的なものが相当あります。そういうものを含めると国と地方でお互いに負担をし合って、これからの社会保障を支えようということだと思います。こういう中でどういうふうに安定財源を作っていくのかということをごこれから考えていかなければいけないと思います。

取りあえず最初の説明としては以上で終わらせていただきたいと思います。

(水野) 岡崎局長、どうもありがとうございました。古谷局長から国の財政、そして岡崎局長から地方財政全般の観点からお話をいただきました。いずれも税収のところにはっきりと、平成16年あたりから少し回復の兆しが見られま



したが、昨年のアメリカ合衆国のサブプライムローン問題、それから、リーマン・ブラザーズの破綻といったことから、わが国も大きな打撃を受けている状況が税収の落ち込みというところに表れております。

このような大きな状況でございますが、続きまして企業、或いは民間といった立場からお話を伺いたいと思います。はじめにキヤノン副社長で日本租税研究協会副会長の田中様から今の局長のご説明に対するコメント、或いはご自身のご意見などを伺いたいと思います。

### Ⅲ. 財政・税制の現状と課題についての討論

#### 〔産業界から見た経済の現状と税制〕

(田中) ご紹介をいただきました租研の副会長を務めておりますキヤノンの田中と申します。よろしく願いいたします。ただ今古谷局長、岡崎局長から財政、税制につきましての全般的な現状及び問題点をお話いただきました。体系的に全体像を理解することができたと思います。大変ありがとうございました。私からは意見というよりは産業界の一員という視点から、この税制全般に関しまして日ごろ感じていることを中心にお話をさせていただきます。

現在の厳しい経済の状況に関しましてはようやく最悪期は脱したのではないかという新聞報

道が盛んに目に付きますけれども、現実にはまだまだ回復への展望が見えてきたとは言いがたく、先行きが非常に不透明な状況が相変わらず続いていると感じております。従いまして、当面は、先ほど古谷局長からのお話にもございましたとおり、景気対策、いわゆる景気を回復軌道に乗せるという対策、政策を迅速かつ確に実施することを最優先にすることが日本経済にとっては非常に重要なことではないかとわれわれも感じております。

そういう状況の中で税制の果たすべき役割というのを考えますと、税制はよく国の形を示すものといわれております。政策というのはわが国の目指すべき将来の方向性を示すもので、その政策の有効な実行手段の1つとしてこの税制というのが位置づけられると思います。従って、日本という国の重要なインフラとしての観点から税制を整理・活用して、政策と税制を結びつけることで、民間の実質的な取り組み、活動を政策が後押しするという構図ができるのが非常に重要なことではないかと感じております。

しかしながら、現実的にいいますと、わが国においては国民の税制に対する正しい認識が十分に周知徹底されているかという点、必ずしもそうとは言えないのではないかと思います。租税の意義、或いは役割を正しく理解いたしまして、社会の構成員として税を正しく納め、その使い道にも十分な関心を払い、さらには納税者として社会や国のあり方を主体的に考えるという自覚を育てることが重要ではないかと考えております。この点に関しましては財務省、総務省の両省とも連携をしながら、国民への租税教育というのを徹底いたしまして、当租研としても尽力してまいらなければならないかと考えております。取りあえず私からは以上でございます。

(水野) 田中様、ありがとうございました。続きまして、税理士の平川先生、お願いいたします。



### 〔わが国の財政状況についての懸念〕

(平川) お二方のご説明をお聞きしていますと、私どもはすぐ自分の業務に振り返って、国と地方の連結決算を想定します。そうすると、国が591兆円、地方は197兆円と大変膨大な借金を抱えているわけです。併せて788兆円です。もしわが国の基準金利が1%上がりますと、なんと8兆円ぐらいの金額がさらに国と地方の負担増となります。こんな状況を考えますと非常に空恐ろしいというのがまず実感です。では、果たしてこういう財政事情がわれわれの関与している企業や個人事業主というところにとどのような形で跳ね返ってくるかといったことを考えますと、早期にいろいろな対応策を策定しなければ将来の厳しい状況に対応できないのではないかと思います。

利払いの動向を考えても、この何年間かの経済危機が一段落しますと必ず利上げが出てくるということも予想されているわけですから、決して私が心配していることは過言なことではないと思います。いずれにしろ、これらの実状が想定されることに対して果たしてその影響がどんなことになるのか、金利が上がれば企業のコストが増加して、利益が減るし、個人の家計はますます苦しくなります。所得課税の方ではそういった時期に増税は無理なような感じがするわけです。

そんなことから考えますと、対応する方法は

限定されると思います。将来における財政状態がわが国の税制にどんな形で跳ね返ってくるのでしょうか。この場合、地方の197兆円の債務がそっくり利払いになるかどうか私はよくわかりませんが、少なくとも800兆円近いお金の利払い費が増えてくるということについては国・地方の財政上の合計貸借対照表を考えるとこれらの利払い費が気になりになるわけです。この辺を含めまして、将来に向かってこの課題に関わるとご説明がなかったようですので、両局長さんからこれに対するお考えをいただければと思っています。

(水野) 平川先生、ありがとうございます。田中副会長の方から報道では景気が回復しつつあるといわれているけれども、不透明な状況が続いており、今後も景気対策が日本経済にとって重要であるというお話をいただいております。そして、その中で税制を考えていく必要性があるというお話をいただきました。

それから、平川先生の方からは国公債の負担に関しまして、特に利払いを考えただけでも非常に負担が重くのしかかっているということです。

このようなご意見、コメントを踏まえまして、古谷局長、岡崎局長から補足的なご説明をいただければと思っています。古谷局長からお願いいたします。

### 〔財政の健全化に向けた課題〕

(古谷) お二方から貴重なコメントをいただきまして、おっしゃるとおりだと思います。私が用意いたしました資料④(資料編6頁)をご覧いただきますと、先ほどは説明は省略したのですが、平川先生からご指摘をいただいたように、国債の残高が約590兆円ということです。金利が最近是非常に低金利で推移しておりますおかげで、利払費も国債残高が200兆円に満たなかったころの利払費で何とか済んでおり、財政も今のところ持っておるわけですけれ

ども、平川先生がおっしゃったように、金利が1%上がっただけで591兆円の1%ですから約6兆円利払費が増えるといったような潜在的な負担を財政は被っている状況にあるわけです。

こういう状況で、世界的に最もわが国の財政が厳しいわけですし、財政再建に向けた努力というのは着実に進めていかなければいけないわけですが、一方で田中さんからお話がありましたように、当面はやはり未曾有の経済危機の下で政策的にも金融・財政両面でいろいろなことを考えていかなければいけない状況にあるわけです。

ただ、そういう中で将来の財政再建に向けた取組といった方針も政府としてきちんと示しながら、いわば出口戦略を念頭に置きながら当面のいろいろな対策を行っていくということがマーケットとの関係でも大変重要だと認識しております。さらにご覧いただきましたように、経済の動向に合わせまして現在の日本の税収構造は相当変動いたします。

これからのわが国の財政を考えますと、高齢化に伴う社会保障の費用などがどうしても増えていく中心的な経費ですので、それを安定的に賄えるような税収の安定化ということも大変大きな課題です。そういう面からこれからの税体系のあり方の議論をきちんと続けていくことが是非とも必要であると思っております。

(水野) ありがとうございます。それでは、岡崎自治税務局長、お願いいたします。

#### 〔地方財政における健全化に向けた課題〕

(岡崎) 基本的には古谷局長からお話がかったことは地方にも通用するのです。先ほど地方税で安定性を強調しましたが、国も地方も続いて税収を安定的に、かつ先ほどの資料でもお示したように、社会福祉系の歳入は必ず増えてまいりますので、その辺をどういう財源で安定的に、持続的に確保するかというのが非常に大事だろうと思っております。

それから、借入金の利払いについていいますと、若干国と違うといえ、20年から25年ぐらいで借り入れて、償還するというものが地方債に多いということです。それから、比較的10年単位で借り替える、或いは物によっては地方公共団体金融機構の資金のように長期固定金利というのもありますけれども、やはり傾向としては金利が上がれば徐々に苦しくなるというのは地方も同じだろうと思っております。

基本的に税収を今後いかに確保するかというのは古谷さんのお話のとおりですけれども、もう1つは地方の場合ですと非常に小さな団体もありますし、長期低利のできるだけ良質な資金をいかに確保するかということも対処策としては重要であろうと思っております。これは税の話と若干離れますけれども、今申し上げた共同調達機関としての地方公共団体金融機構とか、そういうこともだんだん充実しながら、小さな団体でも安心して、そんなにひどい条件ではなくて、資金調達できるような仕組みをこれからも考えていかなければいけないと思っております。以上でございます。

(水野) 岡崎局長、ありがとうございます。これまで全般的な経済情勢、それから、税制の現状などについてお話を伺ってまいりました。政権が交代するという大きな状況がございますけれども、今までの税制、それから、財政全般がどうなっているかということについてお話を伺いました。

確かにわが国の国公債の依存が高くなって、ついに税収よりも国債の方が上回ってしまうような状況にもなっています。これにどう対応するかということは内閣、或いは政権交代によることで対応の仕方が変わってくるかと思いますが、財政のこうした現状はそのままにしておくわけにはまいりませんので、今後の課題として認識せざるを得ない問題であるわけです。

そこで、今度は個別の税目、或いは税制上の論点に絞りまして、お話を伺って質疑などを進

めてまいりたいと思います。いわば各論的な税制上の問題ということになります。まず国税につきまして古谷局長の方から、お話を伺いたいと思います。

## IV. 個別税制の現状と課題

### 1. 所得税

#### 〔所得税の現状と課題〕

（古谷） 主な税目の現状と課題をかいつまんでお話をさせていただきたいと思います。資料⑮（資料編18頁）は、所得税です。所得税は、ピーク時の26.7兆円から、累次の減税、或いは最近における所得税から住民税への税源移譲といった制度改正によりまして、15兆円程度の税収規模になっております。

その間の所得課税の改正は、資料⑯でぱっと印象的にご覧いただきますように、累進構造を緩和いたしまして、税率構造を簡素化してきた歴史です。

昭和61年分というのが一番左に書いてありますが、消費税導入前の所得税の構造は所得税と地方の個人住民税を合わせまして88%という最高税率に向かって十数段階の税率の刻みを持った構造をしておりました。これが逐次フラット化という形で累進構造の緩和を特に中低所得者層を中心に実施してまいりまして、現行では、一番右の欄ですけれども、最高税率が50%まで下がっております。

6段階ほどの税率構造ですが、平成19年度の所得税から住民税への3兆円規模の税源移譲の際に、併せて税制のあり方としまして、地方の住民税と国の所得税の役割分担をはっきりさせようということ、住民税については一律10%の比例課税にいたしまして、累進構造はすべて国の所得税の方に集中するという形に仕組みを明確化いたしました。今後、所得税の課題というのはこの所得税の累進構造をどのように考えていくかということが1つあるのではないかな

と思っております。

資料⑰は、その昭和61年分から最近に至るまでの改正によります実効税率を並べたものです。ずっと下になだらかになってきておりまして、フラット化が進んだ姿が見てとれるかと思えます。

資料⑱は、その実効税率の国際比較です。収入1,000万円までの実効税率は先進国の中で一番低いところを日本は走っております。具体的な負担水準は、資料⑲にあります。

象徴的にお話をしたいのは資料⑳です。所得税の限界税率ブラケット別納税者数というやや難しいことが書いてありますけれども、要するに、日本の場合には税率が10%以下のところに納税者の8割の方が所属しておられるということです。消費税導入後の所得税の累次の改革によりまして、中低所得者層がかなり負担の低いところに集中しておられるという非常にフラットな税率構造に変えてきたことです。こういう状況で格差の是正といったことが議論される中で、所得税の所得再分配機能をどのように評価して、税率構造について考えていくかというのが今後の1つの課題ではないかと思っております。

#### 〔金融所得課税について〕

株の配当とか、銀行の預金の利子といった金融所得につきましては、近年の国際的な潮流もそうですけれども、いろいろな金融商品の間の課税の中立性ということや、貯蓄から投資とよくいわれますが、個人投資家のリスクテイクに対して税制面からもある程度の配慮をするといった考え方から金融所得課税の一体化を進めてきております。

イメージ的に一番わかりやすい資料㉑をご覧くださいと思います。これまで所得税につきましてはシャープ勧告以来、総合課税という考え方がいわれてきていますが、当面金融所得課税につきましては分離課税を基本にしまして、幅広く損益通算を行うことで一体課税を進めてはどうかというのが現時点での議論です。

現在、上の箱でご覧いただきますように、株式につきましては配当と譲渡損益の間で分離課税を前提に損益通算をしております。別途、預貯金の利子は20%の源泉分離課税、公社債の譲渡損益については、経過利子という考え方もありまして、非課税となっております。今後は、利子、公社債の譲渡損益、株の配当、譲渡損益を一体的に課税いたしまして、分離課税を前提に損益通算を広く認めるという方向で検討していったらどうかということが一体課税のイメージです。

一方、少額の投資をされる普通の方については、一定の配慮をしようということで、現在も資料⑳で具体的な検討課題になっておるわけですが、少額の上場株式等の配当や譲渡益については一定の非課税を認めるといった少額投資優遇制度をこれに組み合わせる形で一体課税を実施していったらどうかというのが現時点での金融課税に対する考え方のイメージです。

#### 〔給付付き税額控除について〕

所得税の控除に係わる検討テーマとして、最近税制を活用した給付措置が話題になっております。これは近年諸外国でも福祉雇用政策といった観点から、社会保障と税制を一体的に構築いたしまして制度を作ってはどうかという議論が行われております。いわゆる給付付き税額控除という問題です。資料㉕～㉗に諸外国の制度の概要を並べておりますが、大変恐縮ですがちょっと時間の関係でかいつまんでご紹介いたします。

例えばアメリカは、勤労所得税額控除ということで、低所得者に対して税額控除をまず行った上で、控除し切れない額はその人に給付を行うという仕組みです。よく負の所得税といわれますけれども、そういったものをイメージして、社会保障給付と税額控除を組み合わせる手段で一定の政策目的に対応することが、先進諸国でも最近は広く行われるようになってきております。

制度名のところを横にざっと見ていただくと

おわかりのように、幾つかの政策目的がございます。例えばアメリカの児童税額控除とか、イギリスの児童税額控除と書いてありますように、子育て支援の観点からこういう制度を入れている国もございます。それから、アメリカの勤労所得税額控除やイギリスの就労税額控除のように、低所得者の就労促進策としてこういう仕組みを導入している国もあります。

さらに資料㉘のとおり、カナダはGSTクレジットと書いてありますが、これはGoods and Services Taxクレジットということです。中低所得者世帯の付加価値税負担を軽減するために一定の給付を行うということで、いわば消費税の逆進性対策のような形でこの仕組みを導入している国がございます。

さらに資料㉙にあります、オランダは給付の仕組みのところに算出税額と社会保険料の総額から上記合計額を控除ということで、所得税の税額控除をして、控除し切れない分は社会保険料の負担から控除するということです。低所得者の社会保障負担の軽減のためにこういう仕組みを導入している国があります。国によっていろいろな政策目的でこういう仕組みを使っているということです。

さらに、ちょっと細かくなりますが、資料㉚の給付の仕組みというところをご覧くださいと、アメリカは負の所得税そのものの仕組みをとって、税額から控除して、控除し切れない額は給付するということです。イギリスは、税は税で負担した上で別途全額を給付する方式で実施しています。先ほどのオランダは税で控除できないと、給付はしないのですが、社会保険料から控除しています。このように実施方式も各国いろいろです。

わが国でもこうした給付付き税額控除制度を格差是正という観点から低所得者への福祉的な配慮の一環として議論してはどうかといったようなことがこれまでもいろいろな形で出てきております。今後生活保護や児童手当、或いは最低賃金といったこれまでの社会保障施策との関

係をどう整理するかといった点や、低所得者に対する給付になりますので、所得をどうやって正確に把握していくのかということが制度を導入する前提となります。納税者番号制度の導入の議論を含めて、そういった点についての具体的な議論を今後いろいろなところで行っていく必要があるという課題が、所得税の関係では1つ出てきているという点をご紹介申し上げたいと思います。

これについては、資料⑳にありますように19年11月の政府税調の答申におきまして、一定の検討課題が整理されておりますので、ご覧いただければと思います。

## 2. 法人税

### 〔法人税の現状と課題〕

2つ目が法人税です。資料㉑は、最近の法人税改正の主な流れを整理しております。これまで税率の引下げとか、投資減税、或いは研究開発減税、減価償却制度の見直しといったことを実施しております、企業の法人税負担については税率・課税ベースの両面でかなり負担軽減を行ってきております。

さらに真ん中に幾つかトピックス的に書いてありますけれども、企業会計とか、会社法、或いは信託法などの改正に合わせまして、組織再編税制、或いは連結納税、信託税制など、企業活動にとっての税制インフラ整備も進めてきております。法人税については私どもとしましては経済界と意見交換をしながらかなりのスピードで一定の対応はできているのではないかと考えております。

資料㉒は、わが国の法人税率の引下げの経過が書いてあります。また、資料㉓は、税率引下げの諸外国との比較です。実効税率で国際比較しますと、資料㉔にありますように、日本はアメリカと並んで、諸外国と比べて高い水準にあるわけです。今後とも国際競争力の強化、或いは国際的な税制の整合性の確保といった視点から法人税改革を進めていく必要があろうかと思

います。

一方で、資料㉕、㉖に企業の社会保険料負担も組み合わせた負担水準などを書いております。社会保障負担との関係も考えながら、どのような方向で企業の税制を見直していくのか、1つの課題だろうかと思います。

そういう中で、資料㉗に主要国の減価償却方法の概要、資料㉘に定率法で償却した場合のグラフの絵を付けております。平成19年度の改正で減価償却制度については懸案でした残存価額の問題や償却可能限度額の問題を解決しますとともに定率法について250%定率法を導入いたしました。

その結果、諸外国と比べて日本はかなり加速的な減価償却制度が導入されております。日本の法人税の課税ベースは償却制度を含めますとかなり小さくなっているという認識を持っておりまして、今後の企業税制の見直しの際に税率の問題と課税ベースの問題の両方を併せて議論を深めていっていただけるとありがたいと思っております（資料㉙）。

資料㉚が租税特別措置による増減収見込額です。所得税関係、法人税関係、その他ということで、総額ネットで5兆1,000億円ほど租特による減収額がございます。その内訳が資料㉛ですが、今後企業税制の課税ベースの議論になりますと、この辺りの租特をどうしていくかが議論になる可能性があると思っております。

### 〔国際課税の課題〕

それから、法人税の関係で、金融危機が顕在化したしました昨年秋以降、この金融危機の原因の1つとしていわゆるタックス・ハイブンの存在等が議論になっておりまして、G20を中心に、国際的な租税回避行為に対する取組が世界的な課題として挙げられてきております（資料㉜、㉝）。

これは当然税に関する情報交換といった問題や制度・執行両面での国際課税の整備、或いは一方で企業の海外進出を税制面からどのように支援すればいいのかといった多面的な課題であ

ろうかと思えますけれども、外国子会社合算税制や移転価格税制などにつきまして、今後とも実態に即した見直しをしていく必要がございます。この点については経済界とよく意見交換をさせていただきたいと思っております。

### 3. 消費税

消費税について現時点であまり申し上げることはありませんが、資料④③をご覧くださいますと、何度も見ていただいている棒グラフですけれども、先進諸国の中で5%という税率は一番低いということです。

消費税は世代を通じて広く負担を分かち合うという観点、勤労者に負担が偏らない税であるという点や、消費を課税ベースとしておりますので、貯蓄や投資に課税しないという点で経済に対してのディスティーションが少ないわけです。さらに先ほど見ていただきましたように、景気変動に対して税収が安定しているといった点を考えますと、少子高齢化、グローバル化といった下で財政の安定財源確保、特に社会保障を中心として今後の財政需要を賄うためには、やはり大事な検討対象である税目であると思っております。

### 4. 自動車関係諸税

昨年、道路財源の一般財源化ということが一応決着をいたしまして、今後の税制改革において自動車関係税制の簡素化、軽減といったことが課題設定されていたわけですが、民主党のマニフェスト等を拝見いたしますと、揮発油税等の暫定税率の廃止、或いは地球温暖化対策税の検討といったことが挙がっております。

資料④⑤をご覧くださいますと、揮発油税等の本則税率と暫定税率に分けて記述しておりますが、暫定税率が国で1兆6,700億円ほど、地方で8,000億円ほど、併せて2.5兆円ほどございます。議論の対象がこの2.5兆円という状況になっているわけです。

その一方で資料④⑥をご覧くださいますと、日

本と諸外国のガソリン価格・税負担額の比較でございます。ヨーロッパ諸国に比べますと、ガソリン税負担が低いこともありまして、日本のガソリン価格はこの程度であるということです。

こうした自動車関係税、エネルギー関係税を環境という観点から見てみますと、資料④⑦にありますように、OECDの整理では環境関連税制ということで、右側の箱にそのGDP比と税収の規模が並べております。日本はGDP比1.7%ということで、カナダやアメリカに比べますと高くなっておりますが、ヨーロッパ諸国に比べると低い、OECD平均より若干低いといった状況です。

こういう中で、主として北欧、ヨーロッパ諸国では炭素税の議論が進められておりまして、今後わが国においても環境対策等の観点から地球温暖化対策税というものがどのように議論されていくのか注目される場所だと思っております。(資料④⑧)

### 5. 相続税

資料④⑨をご覧くださいますと、相続税につきましてもバブルのときの資産価格の上昇に対応いたしまして、負担調整の観点からかなりの減税を実施してきております。さらに所得税の税率構造の改革もにらみながら、最高税率も50%まで下がっておりまして、基礎控除もかなり引き上げられてきています。平成21年度の改正では非上場株式等に係る事業承継税制も実現させていただいております。

下にございますように、現在相続税は100人が亡くなって、4人が相続税の対象になる、課税割合で4.2%です。これがバブルの頃には8%ぐらいあったのがほぼ半減してきているということです。平均的な負担割合も22%ぐらいをピークに現在ほぼ半分の11.9%まで下がってきております。今後は、格差の是正とか、公的な社会保障制度によって老後の生活が支えられているという意味で高齢者扶養が社会化されている、そういった点を踏まえて、資産が世代を移

転するときどういう負担を求めるかということが相続税における検討課題となってどうかと考えております。

## 6. 納税環境整備

最後に、納税環境整備です。これは先ほどの金融所得課税の一体化とか、給付付き税額控除といった検討とも関連いたしまして、所得の正確な把握を行って給付や負担をお願いするという観点から社会保障番号の検討などとも併せて納税者番号についても具体的な検討を進めていく課題になっているということを申し上げさせていただきます（資料⑤④～⑤③）。

以上、それぞれの税目の課題についてかいつまんでお話をさせていただきました。

（水野） どうもありがとうございます。所得税、法人税をはじめ、個別の税制全般について改正の経緯、論点等についてお話しいただきました。

続きまして、地方税につきまして岡崎自治税務局長にお話ししたいと思います。

## V. 個別地方税制の現状と課題

### 1. 給付付き税額控除について

（岡崎） 古谷局長の話の中で若干地方税関係といえますか、私が思ったところをちょっと申し上げますと、今後の1つの課題として給付付き税額控除のお話がありました。資料⑤⑤～⑤⑦（資料編28～30頁）でご覧いただけますとわかりますように、給付方式としては幾つかありますけれども、イギリスとか、ドイツではいただく税はしっかりいただいた上で、すべて給付でお返するというやり方をしております。

ちょうど私が去年以来担当しておりました定額給付金というのが完全な給付方式でした。もちろん政策目的等は違いますが、お金を国民に対して配るという意味では同じ点がござ

います。それをやった立場から申し上げますと、国民に広くお金を渡すというのは現実にはなかなか難しいことでした。いろいろな課題がありますが、まずは誰が配るかということですが、定額給付金の場合には市町村にお願いしたわけです。

私が、当時お願いしたのは簡単な仕組みでないとなかなか市町村も対応できませんということです。住民台帳の住所を基に配る所得制限は入れないという単純な仕組みです。

それでも、外国人はどこまで対象にするかとか、住所不定になってしまって、地方団体によって住民台帳自体が抹消された人がいたり、日本の場合にはかなり頻繁に転居がありますので、そういうものを転居の前後でどちらの市町村が配るかとか、相当いろいろな問題がありました。ですから、給付付き税額控除についての具体的な仕組みを考える場合にも難しい問題が多いと思います。

それから、アメリカなんかの給付付き税額控除も所得が増えるとだんだん低減して行って、最後はなくなるというような制限の仕組みがありますので、そういうものを取る場合には納税者番号みたいな税制上のインフラ整備というのが前提になるのではないかというふうな印象を持っております。

### 2. 自動車関係諸税

資料⑤⑧、⑤⑨（資料編71～73頁）は、道路特定財源だった財源のお話で、古谷局長からあったとおりです。

ただ、地方団体等の感じを申し上げますと、地方6団体でも若干意見が違っていて、去年というか、今年一度下がったのを上げたりした騒動がありましたけれども、今回もし国の政策として下げるのであれば、先ほどの8,100億円ほど地方団体の分も減ってしまいますので、きちんとそこは代わる財源を頂かなければいけないというのが大方の意見です。全国市長会には、下げること自体がいかげなものかという反対意

見もあるようです。これからいろいろな議論が必要だと思います。

資料⑯-1は、今年、21年度改正の目玉としてやりました自動車取得税の軽減措置です。

この大幅な改正で軽減措置を導入いたしました結果として、資料⑯-2のように、電気、ハイブリッド、クリーンディーゼル等はもともと軽減税率があったのですけれども、ゼロ%（非課税）になっております。それから、それ以外のものも20年、21年で大幅に軽減されているのがわかろうかと思えます。

先ほど言った8,100億円の暫定税率の減というのも実はもともとは9,000億円以上あったのですけれども、この軽減をしたおかげで、そもそも暫定税率の減収見込みが減ってしまったのですが、いずれにしても8,100億円ほどの穴をどうしようかというようなことが地方団体の関心事項になっております。

### 3. 個人住民税の公的年金からの特別徴収制度

あと2つはちょっと国税とは違う話題です。

資料⑰-1に個人住民税も公的年金から特別徴収をしようということがあります。いわゆる天引きをしようということが従来から課題で、実は20年税制改正で導入が決まりました。10月の年金支給から、年金からの特別徴収が始まるということです。

もちろんポイントにありますように、新しい税負担を求めるのではなくて、普通徴収といって、要するに、市町村に納税に来ていただいたものをその必要がなくなるという意味で受給者も便利になるし、市町村の方の徴収も効率化できるということがありまして、市町村から強いご要望があったものです。

実際に対象になりますのは公的年金を受給している方のうち年金額の多い2割ぐらいの方と考えております。それが600万人ほどになりますので、今は一生懸命PRしていきまして、この対象になる方にはもう既にほぼすべての市町村

で、資料⑰-2にあるようなリーフレット等を直接お送りしているような努力をいたしております。

既に所得税は随分昔から徴収しておりますし、介護保険料、国民健康保険料等もやっておりますので、同じことをやるわけですけれども、できるだけ混乱がないように努めたいと、これからも周知に努めたいと思っております。

### 4. 納税環境整備

地方税の電子化というのを一生懸命進めております。住民税は特に住所地課税ですので、大きな企業ですと従業員の住所地ごとに全部分けて送っていただいているということですが、電子化をしますと電子データで1カ所に、地方税ポータルというところに連絡をいただければ、そこが自動的に住所地に振り分けて、市町村に電子情報で配る、お届けするというようなシステムになります。(資料⑱-1)。

現在、都道府県は全部ですが、市町村は7割ぐらいが加入しておりますけれども、その加入を今年度中に全団体にするというのを目標にしております。それから、単にこれに加入するだけではなくて、これですべての皆さんの種類の電子申告等を受けられる仕組みを各市町村に整えていただくということを考えております。

資料⑱-2にありますように、現在はそういうことで始めているところですが、事業所税等の電子申告や給与支払報告書は各市町村に送っていただくのですが、これも電子データで送るようにしたいと思っております。これができると企業の側にも大きなメリットがあるのではないかと思います。

それから、これは行政の中の話ですが、今は税務署に行って、市町村が申告データなどをもらってきて、それで名寄せをしたりして、いろいろな所得の個人別の所得の合計を捕捉するというようなことをやっておりますが、23年1月からできれば、国税との間でも電子情報として



そういうデータのやり取りができるようにしたいと思っています。

これができますと、国税もそうですし、市町村の方も非常にメリットがあるということです。こういうことを一生懸命ご説明しながら、国と違いまして、意思決定主体が1,800あるものですから、簡単に「みんな右を向け」と言ったら向くわけではありませんけれども、こういう時代に対応したものについてはぜひ協力いただきたいということで各団体をお願いしているところです。

できるだけ早くこういう便利な仕組みが使えるようにいたしたいと思っていますので、どうぞご協力をよろしくお願ひしたいと思います。納税者の側、特に企業の側から市町村に言っていただけると大変効果があると思いますので、その辺もよろしくお願ひしたいと思います。私からは以上でございます。

(水野) ありがとうございます。岡崎局長から、定額給付金の話に始まって、道路財源との兼ね合いで自動車税制、さらには年金に対す

る特別徴収の話、それから、最後に地方税の電子化ですが、通常申告書の一番下に住民税関係がありますけれども、このようなものも電子化して、納税者の便宜にも資するというお話をいただきました。

そこで、今度は、民間企業の方からご意見、それから、今のご説明に対するコメントをいただきたいと思います。まず田中副会長からお願いいたします。

## Ⅵ. 個別税制の現状と課題についての討論

### 〔法人税の実効税率の引き下げ〕

(田中) それでは、私の方からは、産業界の立場から経済の活性化を後押しすると思われる法人税の実効税率の引き下げということと研究開発促進税制拡充という2点について発言をさせていただきます。

まず、はじめが法人税の実効税率の引き下げという点です。わが国の現在の法人課税の実効税率は、先ほど古谷局長からご説明のありまし

たとおり、今年の1月現在ではほぼアメリカと同水準の地方税込みで40.69%という水準です。しかし、世界的には法人税率引き下げという流れの中ですので、例えばヨーロッパを見ますと、イギリスが28.0%、フランスが33.33%、ドイツが29.83%と、およそ30%前後の水準となっております。

また、日本企業とともに競合しております例えば中国が25.0%ですし、韓国は24.2%です。韓国につきましては来年からさらに22%まで下がるということが既に決定しております。とうとうアジア諸国と比べましてもわが国の実効税率というのが非常に際立って高くなっているというのが現状です。

先ほどもご説明がありましたとおり、日本の税収において法人税が非常に重要な位置を占めているということは事実ですけれども、日本の企業が国際的な調和を確保しながら外国企業と同一の条件の下で競争を行えるようにするためにも、法人実効税率の引き下げ、税率の格差を解消する方向で検討していく必要があるのではないかと考えています。このことは日本経済の国際競争力の強化維持をもたらし、さらには海外の企業の日本国内への投資の増大を呼び込むことにもつながるのではないかと考えます。

よく誤解されがちなのですが、法人税率の引き下げというのは個別企業を優遇することを目的と考えがちですが、決してそういうことではございません。経済の成長エンジンであります企業部門の活力を引き出して、企業部門が雇用、賃金、設備投資、さらには株主に対する配当を増加させることができれば、その波及効果は非常に大きくて、家計、或いは個人消費、資本の蓄積等々にも大きなプラス効果が出るのではないかと考えております。一層の経済成長、さらにはそれに結びつく税収の増に貢献するのではないかと考えておりますので、ぜひこの点は皆様のご理解をいただきたいと考えております。

#### 〔研究開発促進税制の拡充〕

2番目が研究開発促進税制の拡充ということ

です。グローバルな競争が激化する中でとかく資源が少ないといわれているわが国が安定的な成長を続けていくためにはやはりイノベーションを継続し続けなければいけない宿命にあるわけです。研究開発投資というのは本来中長期的な利益の源泉で、継続的に実行していくことが望ましいわけですがけれども、例えば現在のような厳しい経済状況の中では企業のリスク負担能力が低下しているわけです。十分な投資が行われないで、将来の成長が犠牲になるというようなことを懸念しております。

また、わが国の研究費に対する政府の負担割合というのを主要国と比べてみますと必ずしも高い水準ではございません。しかも一方で諸外国では競って研究開発促進税制の拡充を図っております。従って、そういう中でわが国企業の国際競争力を維持・強化する上でも、具体的には例えば税額控除の限度額の引き上げ、或いは控除限度超過額の繰越の期間の延長等々をご考慮いただいて、研究開発促進税制をグローバル経済におけるわが国の競争力維持・拡充の視点から強化していくのが必須ではないかと考えます。

以上、この2点、法人税制を中心にして意見を述べさせていただきました。私からは以上でございます。

（水野） ありがとうございます。それでは、平川先生、税制の専門家という立場からご意見をいただければと思います。

（平川） 私の方からは、中堅・中小企業の立場において多少、多岐にわたりますが、いろいろとお願いしたい点がございます。

#### 〔贈与税・相続税の納税猶予制度〕

まず贈与税・相続税の納税猶予制度が、おかげさまをもちまして、平成21年度の税制改正で実現しスタートしたわけですが、実務的には、内容にはいろいろ問題点がございます。1つにはやはり同族株主等の親族の範囲の問題です。

いわゆる納税猶予の適用を受けてから5年間の経営承継後継者の遵守要件の項目の「納税猶予の停止」に関し、後継者の親族等が関わる認定対象外会社の要件について「親族の範囲」がかなり影響します。従いまして、現在の6親等内の血族、3親等内の姻族というようなことの範囲について、法人税制も含めて、見直しが必要であろうかと思えます。

さらに最近では親族の承継よりも親族外承継というのがかなり多くなっています。この親族外承継についてもしかるべき措置をおとりいただきたく、とりわけ親族外の方に認定対象会社の株式を取得してもらうときに、その株式を所有することによって企業支配の同族株主になってしまうときの原則的評価額は大きな課題で親族外承継を困難にしています。特例評価が何とか使えるような取扱いを検討をしていただきたいと思っております。

#### 〔災害時の投資減税〕

次に環境公共投資関係です。大規模地震対策のことについてご提案させていただきたいと思えます。われわれが関与している企業の中には地震があったときに2次災害に結びつきやすい業種がございます。このような業種の企業が地震対策の設備投資を行った場合に、それに対する投資減税を思い切ってやっていただきたいのです。このような民間企業自らの防災投資が増えることによって地震があつてときの2次災害が防止されてコミュニティを壊すようなことが民間投資により防げるといったこともあるわけですので、この辺についても十分ご検討いただきたいと思うわけです。

#### 〔グループ税制〕

次に昨今は財務省の方でグループ税制についてご検討なさっているようです。聞くところによりますと、資本金1億円超の会社を親会社とする子法人につきましては中小企業特例の適用がないというご意見もあるようです。これにつきましては資本金1億円超の親法人であっても実態上は、二通りございます。1つは上場企業

に類するような事業基盤が確率している大企業などの関係法人、もう1つは1億円超の資本金であっても同族株主が支配している会社でございます。この同族会社の子法人は中小特例が受けられないと大変大きな打撃を被るわけです。いわゆる数が多い中堅企業グループが大変大きな打撃を受けるということは日本経済にとって必ずしもプラスにならないと考えております。

#### 〔消費税届出書期限について〕

次に消費税です。消費税につきましては日本税理士会連合会等からもかねがね届出書提出手続きの問題についていろいろと改正要望が出されているわけです。現在の届出書の手続き期限について、例えば課税期間の初日の前日を課税期間中という改正要望が多いようですが、私はこの点については現行消費税が帳簿備付け方式などで納付税額等の定めを規定していて、法人税、法人地方税の申告と同時手続きで処理されている実状から法人税等の申告期限をベースにした届出書期限の柔軟化といったことがかなりリーズナブルな方式ではないかと思えます。更に例えて言うならば、法人税の申告期限の延長が認められている3カ月についても消費税も同様にさせていただくことも1つの方法です。

現在の規定では、各種届出書のいわゆる課税期間の初日の前日ということを経限にしているものが全部で6種類ございます。6種類の届出のものについてそれぞれ「前課税期間の申告期限」にさせていただくと、事業者の判断基準もスムーズに行くわけです。この辺も含めまして、いわゆる制度の柔軟化、将来の消費税の動向にも合わせた意味合いにおいて現時点で真剣に検討すべきではないかと思えます。

同じようにして、個人事業者については、いわゆる相続が起きたとき、相続税の相続開始の日の年中に消費税届出書を提出しなければいけないわけです。これは実際には事業が交代するわけですから、事業者変更の各種届出等手続きがかなり多いわけです。消費税届出書についても、相続税の申告期限までということになれば

期限の理解が定着いたします。直接税等の定着した申告の申告期限といったところまで手続きの日を持っていただくとかなり望ましいことではないかと思っております。

#### 〔買換え特例制度〕

もう1つお願いしたいことは特定事業用資産の買換え特例、法人は特定資産の買換え特例です。本年度税制改正で平成21年、22年の取得に対する課税繰延の特例制度が出ましたが、何といってもネックなのは圧縮割合が80%、残り20%は自己資金で手当しなければいけないわけです。プラス土地等流通税を考えますと、かなり資金負担が要るわけですので、思い切って、この辺は経済の活性化のために100%といった繰延要件が入ってみたら市況活性化に繋がるのかと、この辺もわれわれは実務の面から実感しているわけです。

#### 〔固定資産税の建物評価〕

最後に地方税です。固定資産税の建物の評価額についてはかねがねからいろいろな問題点があることはあるのですが、その理論的な問題点は今日は置いておきまして、むしろ私が実務で実感したことをお話して、いかに建物の評価額が一般の納税者と乖離があるかといったことをご説明したいと思います。

と申しますのは、昨今は中古のビル等を土地・建物で売買したときに建物価格がゼロという認識による売買が売主、買主で協議して行われるケースがかなりございます。1つには消費税の問題もあるわけです。いずれにしても建物というのは中古で買いますと、現在のエコ機能を持つためには大規模改修しなければいけないことで取り壊し、新設になることが通常と言えます。

そうすると、実際に存在する建物でも契約書上はゼロ評価と認識して契約されます。ところが、実際にその建物の譲渡年の中途の期限前納期分の固定資産税は、そこで決済します。この固定資産税相当分の買主負担分は法人税、消費税において建物価格なのです。建物ゼロに対し

ての固定資産税の残り部分を建物価格として決済しなければいけないということで、納税者の感覚からは非常に不都合なこともあるわけです。原因は何かというと、先ほど古谷局長がおっしゃった減価償却が国税でかなり進捗したわけですが、やはり固定資産税の建物評価額の評価方法について再検討していただきたいと思います。多くの納税者に係わりのあることですので、あえて提案させていただきます。

非常に数多い事柄を申し上げて申し訳ないのですが、中堅・中小企業が本気で納税に協力していくためには税制のリーズナブルな方向性が非常に大事だといったことをご認識いただければ幸いに存ずる次第です。

（水野） 平川先生、ありがとうございました。田中副会長から法人税引き下げ、研究開発減税の話、平川先生からは専門技術的なご要望などがございましたが、古谷局長、岡崎局長には今のご意見を踏まえた上であらためて補足的、さらに、この場でお答えいただくのは難しい問題もあると思いますので、それに対してどうお考えか、可能な範囲でご意見をいただけますでしょうか。まず古谷局長からお願いいたします。

#### 〔法人税制について〕

（古谷） 田中さんの方から企業税制について総括的なご意見をいただきました。田中さんがおっしゃられたことは私どもももともと思っております。先ほども資料でご説明しましたが、法人税の見直しについては30%まで基本税率を下げた過程では、課税ベースを広げながら税率を下げるといったような方向の選択をいたしました。その後、連結納税制度の導入などもありました後、どちらかというと最近の研究開発減税を大胆に実施するとか、減価償却制度の加速化といった課税ベースを圧縮する形で企業の負担軽減を行ってきております。

今後の企業税制の見直しは、税制改革全体のコンセンサスをどうやって図っていきながらそ

れを実現するかということだろうと思いますけれども、国の財政も厳しい中で、一方で財源手当も考えていかなければいけないわけです。課税ベースを広げて税率を下げていくのか、或いは最近のように投資に対する限界税率を低くするような方向での減税が効果的なのか、これからの日本の企業、産業がどのような方向で活力を維持していけるのかといったことと併せて議論を続けさせていただければありがたいと思っています。

#### 〔事業承継税制について〕

それから、平川先生から大変多岐にわたるご意見をいただきました。全てについてここでお答えすることもできませんので、持ち帰らせていただきたいと思いますが、1～2点申し上げますと、今回実施をいたしました事業承継税制はご指摘のように親族内承継が対象になっております。親族外の、例えば番頭さんに承継をするといったような場合は、現状はそんなに贈与や遺贈で行われている例が必ずしも多くないということで、こちらは中小企業庁の方でむしろ番頭さんが買い取るときの金融を付ける措置などが行われているようです。これについては、今後の事業承継の実態といったこともお聞きしながら検討を続けていく課題だろうと思っています。

#### 〔グループ法人税制について〕

それから、グループ税制のお話もございました。資本に係る取引に関する税制で組織再編税制や連結納税を導入しまして、数年が経過しておりますので、実務家の方々のご意見も伺いながら、改善すべき点があれば改善していきたいということで、関係者が集まって勉強させていただいております。そういう中で大企業の子会社が中小企業である場合にどう取り扱うかといった点も論点の1つになっていることは事実ですが、これも幅広くいろいろなご意見をいただきながら議論を続けたいと思っています。

#### 〔申告期限について〕

それから、消費税等々の申告期限の話がござ

いました。これもよくご承知のこととは思いますが、法人税の申告期限が延長されておりますのは、確定決算主義の下で大法人については監査もあるといったような特別な事情の下での特例ということもございますので、すべて消費税をそういったものと合わせることができるとかという点についてはいろいろ議論もあると思います。

いずれにしてもいろいろなご意見をいただきましたので、持ち帰って勉強させていただきたいと思っています。以上でございます。

(水野) ありがとうございます。では、岡崎局長、お願いいたします。

#### 〔実効税率について〕

(岡崎) 私からは2点です。田中さんからありました実効税率につきましては国税と地方税を合わせた法人の実効税率が国際競争力等を考えて、どのぐらいがいいのかということ議論していきたいと思っています。その上で国と地方の行っている仕事、日本の場合の役割分担等を踏まえて、それぞれの税率をその中で決めていくことになると考えております。

#### 〔固定資産税の家屋評価について〕

それから、平川先生からは固定資産税の家屋評価のお話もございました。確かに最近私もよく聞きますのは、非常に安い取引だったのに、固定資産税の評価額が高いといわれるわけです。基本的に家屋の評価については横の公平といいますが、同じような建物が2つあったときにそれが同じような税額になるようにということで、従来から売り急ぎとか、いろいろな個別事情の取引価格を使わずに、再建築価格方式というのを使っております。個別事情にあまり配慮するとかえって不公平が起きることがございます。それと家屋が多少古くなっている、存在する以上はいろいろな市町村の行政サービスの下にあるのではないかなというようなことから、そういう方式を取っているわけです。

ただ、いろいろ評価の方式については課題もありますので、もともと自治省時代は中央固定資産評価審議会というのがありまして、総務省になってからは地方財政審議会の固定資産評価分科会で、金子宏先生に座長をお願いしておりますけれども、ご意見をまたいろいろ伺いながら、できるだけ納税者が納得できるような評価の方式を、これは家屋に限りませんけれども、検討してまいりたいと思います。にわかには評価の方式を大幅に変えるというのは難しいと思いますけれども、いろいろなご意見をまた踏まえて検討していきたいと思っております。以上でございます。

## おわりに

(水野) ありがとうございます。本来ですとここでまた最後にお一言ずついただきたいと思っておりましたが、ちょうど時間が来てしまいましたので、このあたりで打ち切らざるを得ません。

はじめに全般的な状況のお話を伺いまして、その後、個別的な税目について詳しく現状の問題点等をお話いただきました。政権と政権の狭間にございまして、これから新しい政権の下で税制がどのように対応されていくのか、特に経済政策的な観点からは先ほど田中副会長からご意見がありましたような法人税率の問題、それから、重点的に研究開発減税を行っていくのかどうか、政権によって随分変わる可能性もございます。あとは金融関連税制ですが、今まで金融所得課税の一体化ということを進め

てきたわけですが、これもこのような状況の下でどのように扱われるのか、今後の課題であると思っております。

特に加えてコメントさせていただきますと、今後の税制がそもそもどういう政策形成のプロセスになるのだろうかという点です。従来は、最終的に今までは自民党の税制調査会が12月に大綱を出すという形で決着していたわけですが、今後これがどういうプロセスになるのか、非常に注目されることです。

また、先ほど古谷局長の方から勤労税額控除、それから、児童税額控除といったお話がございました。これについては選挙戦の中でいろいろな児童手当等の話が両政党の方から出されておりました。先ほどのご説明の中にあつた給付付きの税額控除というものが政府税制調査会で答申の中に取り込まれたことがございました。今年の6月ですが、その給付付きの税額控除はいわゆる税額控除して、不足分は給付するという新しい仕組みですけれども、それについてヨーロッパ諸国、北米諸国はどのように制度が進んでいるだろうかという調査を行いまして、これは近々報告書としてまとめられると思います。そういうような中で特に今度の選挙の中でも手当という形でいろいろな政策の方針が出されておりましたが、これから今後どのように展開していくのか興味を持たれるところです。

これで本日のシンポジウムは終わらせていただきたいと思っております。お忙しいところ参加していただきましたフロアの皆様、それから、報告者の方々、どうもありがとうございました。

# 税制改革の理想と現実

放送大学長（元税制調査会会長）

石 弘光

## はじめに

租研の大会には4～5年ぶりです。今年は60周年記念にお招きいただいて、誠にありがとうございます。

今は時節柄、先のことがわからない。あまり個別の税の細かいことをやってもと思いき、今日は少し大きな話をしようと思えます。税制改革というのは、過去にどういう形で構築され、どういう姿であるべきかというあるべき論をする。それから、テーマに掲げているように理想を掲げるのが望ましいのだが、現実にはでき上がったものを見ると、かなり乖離がある。現実を追っかけると、税制そのものが壊れてしまう。個別の業界、個別の特定の納税者のことばかり考えると、日本の税制があらぬ方向に行ってしまうこともあります。

基本的な考え方は、税制は社会のインフラであるから、日本国民全員が等しく接せられ、等しく公平に扱ってもらわなければいけない。それと同時に複雑なものはいけないし、かつ、歪んでいるような税制はもっといけない。ある目標を立てて税制改革を進めるべきだろう。

過去に日本が何をやってきたか。或いは世界



で、例えばレーガンの税制改革は何をやってきたかを踏まえて、今後の話も関連付けて少し大きなお話をしたい。

こういう税制改革の論議もあるということでお聞きいただければと思う。

## 1. 税制改革のあり方

### (1) 税制改革の進め方

税制改革はどのような格好で進めるべきかということに関しては、基本的な理念、目標がなければ困る。当てずっぽうにやっては困る。これから新しい政府税調ができるようだが、最初に

何のために税制改革をするかという基本的な理念、ビジョンを出してもらって、それに沿った形の議論がどうしても必要である。

これまで日本では、与党の税調、或いは政府税調があって、審議機関がやっていたが、民主党は大幅に変えようとしている。それと同時に、世界の中で日本の税調的な存在は、珍しかった。その反省も踏まえて、どうしたらいいかということについても、少し感想もあるので後ほど触れたい。

税制改革は、審議をして案を作っただけではしょうがない。税制改革案をどういう形で税法に移して、かつ、実際の税として執行するかというところまでいかないと駄目である。答申を作って、国会で審議し、法案を成立・実施する。税制改革の進め方があるのだが、これも税制改革を進める側にとって極めて重要なプロセスである。ただ、私の守備範囲をちょっと超えているかもしれないので、税制改革の基本理念・目標をどう構築するか、審議機関をどう設けるか、審議の手順と答申の作成のあたりを中心に議論をしたい。

## (2) 租税原則

税制にはさまざまな原則があり、通常、これを租税原則といっているが、この租税原則については、その国においても、時代においても、また、それにタッチする人の価値観によっても違って来るが、一般的には、公平、中立、簡素といわれている、FairnessとかEquity、それから、NeutralityとSimplicityが3つの大きな原則であり、このほかに、経済の活性化、或いは経済の成長に資する税制がいいという判断もある。特に、経済界、産業界は、税制に活力なり、経済成長を求めて、支援してもらいたいという強い要望があると思うし、これまで租研でもいろいろな研究が行われてきたと思う。

大ざっぱにいうと、公平・中立・簡素というこの3つのグループと、活力と経済成長という残りの2つのグループはちょっと違う。これは

ある意味でトレードオフになっているし、対立した概念であるとお考えいただいてもいい。

## (3) 史上最高の理想的な税制改革 —シャープ税制の成立—

いろいろな税制改革がこれまで地球上に現れ、かつ、ついでにいったのだが、私が見るところ、近代的な税制ができて、この世の中で一番理想的な税制改革はやはりシャープ税制の成立だったと思う。

この租研はシャープさんに作ってもらったようなものだから、その場でこういうお話ができるのは非常にハッピーなことである。ご承知のように、1948年にシャープさん一行が7人で、マッカーサーの指示に従って混乱した日本の税制を構築したいと日本に来た。まさにそのときは日本の経済も社会も、ましてや税制は壊滅状態であるから、俗に言われる白いキャンバスに絵を描けた。このシャープ勧告というのは、極めて膨大な資料、調査に基づいたシャープ・タックス・レポート、シャープ使節団の税制改革報告が出たわけである。これは今でも古典中の古典として、多くの財政学者や税制学者がひもといている。理論的な水準も高い。当時の税制の理論としては、これを超えるのは難しいぐらいにできている。

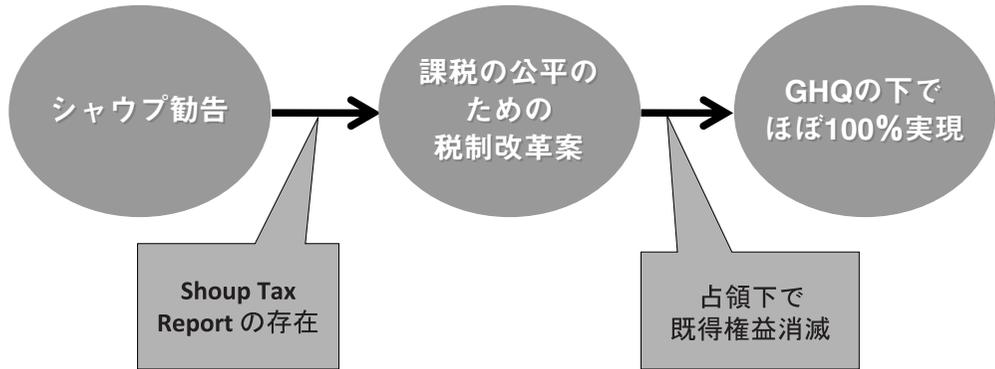
読んでみるとよくわかるが、シャープさんは、課税の公平に一番力を置いて日本の税制改革をした。公平 (Fairness) がなければ、すべての国民は税制を信用しない。従って、何よりも公平が実現する税制でないと、戦後の日本の税制として生き残れないだろうということで、公平を重点的にした税制改革を作った。

具体的には、例の包括的所得税による総合課税であり、法人税の擬制説であり、等々コンシステントな1つの体系として税制改革を出してくれた。(図1)

今から見ると超理想的である。財政学者なり税制学者がやってみたいという青写真をそのままタックス・レポートに置き換えたと言っても

図1

## 史上最高の理想的な税制改革 —シャープ税制の成立—



いいと思う。その後の研究によって、シャープさんたちは、アメリカでできなかったことを日本で実験的に試みたという評価もある。学者として、研究者として、やってみたかったことを存分に打ち出したと思う。

今なら、そんな話は受け入れられなかったと思うが、当時は受け入れられた。占領下で既得権益は全部吹っ飛んでいた時代である。今ですと、既存の税制にコミットして、さまざまな業界、さまざまな特定の業者、特定納税者が全部利害関係であるから、何か改正すれば、ある人はもうかるし、ある人は損をするという、loserとgainerの関係が正確であるが、このときはすべての人が全く白紙の状態での税制を迎えたという意味で、特別な時期だった。

これだけの超理想的な税制が、ほぼ100%実現した。これもGHQ、マッカーサーがあるが故に、こういう大きな改革ができたと思う。それと同時に、当時は価値観ががらっと変わっていたから、大きな変革をしたわけである。日本

の貴族的なものはなくなり、土地改革も行われ、労働組合もできたし、民主主義という形で出たから、税制改革が革命的な話ではなかったことで、ほぼ100%日本の税制に移し替えることができた。昭和25年から26年にかけて、シャープ税制として成立した。

### (4) 戦後の税制改革の変遷

シャープさんは、自分の税制が20年、30年と日本の戦後に残ると思っていたようだ。シャープさんは、その後50年ぐらい生きて、何度か日本にも来ているし、何度か直接にお会いしてお話を聞くことを得たが、シャープさんは、シャープ税制は少なくとも10年や15年はもつと思っていた。ところが、1950年に理想の税制を作った後、早くも3年後にはサンフランシスコ条約も結ばれ日本が独立したこともあって、GHQの力もなくなり、アメリカの占領下も終わったから、日本がかなり自由に政策決定ができるようになった直後から、シャープ税制の修正の過

程が始まった。

どういうことかという、課税の公平や中立などという、まさに税制全体を見渡すよりは、個別の産業なり、個別の所得を優遇して、成長のために税制を作りたいということであろうと思う。

典型的なのは1953（昭和28）年、シャープさんが一番強調していた株式の譲渡益は全額課税、損失は全額控除といった革命的なことはもうやめて、有価証券取引税に変わったように、この後20～30年、オイルショックが起きるまではさまざまな形で成長型の税制ができた。このときに租税特別措置が自由に使われたという意味では、政策税制が中核を占めている。（図2）

それをもって、現実的か、理想から乖離かというのは、評価の難しいところだが、少なくともシャープさんが理想としていた税制改革とは次第に距離を置いてきた。ただし、財政赤字が積もり積もって、1979年に大平首相が一般消費税を入れようと言ったところから、不公平税制の

是正がスローガンになって、財政再建のためには増税が将来必要となれば、不公平税制を是正しないと国民は納得しない。

具体的には、今まで非課税、或いは分離課税であったもの、さまざまな特例をこの際に縮小していこうという話になってきて、ややトーンが変わってきた。これが戦後の大体の大きな流れで、今日まで財政再建と不公平税制というのは、そのまま引き継がれていると思う。

不公平税制とはクロヨンであり、或いは金融所得の分離課税の問題であったが、今は、税金の無駄遣いを廃止するとか、或いは行革の話で、税制は焦点がずれているかもしれない。

## (5) 租税原則に立脚した税制改革と政策的活用 の対立

戦後の日本の税制改革を見て、対立的な概念として出てくるのが、租税の原則に立脚した税制改革を突き詰めていくのか、現実的な対応をするのか。これはシャープ勧告による税制改革

図2

# 戦後の税制改革の変遷



であり、公平・中立・簡素と政府税調が言っていた規範論を武器にやっていくことが片方とすれば、他方は、現実的な対応で、日本の経済の成長、安定なり、活性化なり、役立てたいという政策税制である。税制の政策的活用として、資本の蓄積、貯蓄増強、輸出促進、福祉の充実等、特定の政策目標遂行のために、準備金とか引当金を作るとか、減価償却を使うとか、或いは所得税の課税ベースの中の控除を増やすとか、いろいろなことがある。

結果的には、この2つを軸足にして行ったり来たりしている感じを持っている。(図3)

政策税制に偏りすぎると、これはいけないというので戻る。戻りすぎると、また景気が悪くなったり、経済成長がスローダウンして、やはり税制でてこ入れしなければいけないとこっちに行く。この両方の間を行ったり来たりしている。

財政学者や経済学者、税法学者は、シャウプさんの言っているような租税原則は忠実に守り

たいと税制改革にコミットする。それに比べて、経済界の人、或いは中央省庁で言えば、経済関係の経産省とか、農水省や厚労省の政策官庁は、政策的活用を主張する。原則論は、昔で言うと大蔵省や自治省であったかもしれない。

このせめぎ合いで、日本の戦後の税制改革が行われてきたという印象を受けている。

## (6) 税制改革におけるタテマエとホンネ

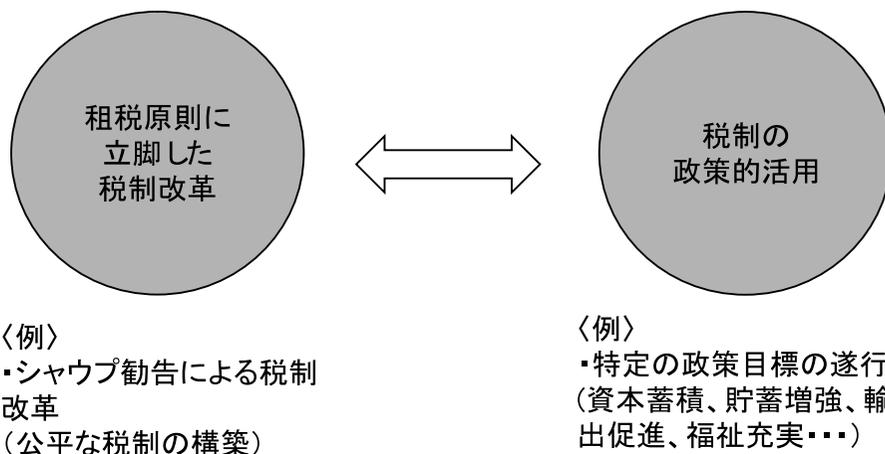
戦後、税制改革において、本音と建て前が随分使い分けられたと思う。現実には本音でやるしかない。とはいっても、本音をストレートに言うとか何かと批判も出てくるし、なかなか説得しにくいので、建て前は絶えず出していた。

この典型的な話が所得税の総合課税の原則だと思う。総合課税というのはあらゆる所得を1カ所にまとめて累進課税する、包括的所得税(Comprehensive income tax)が、所得税の1つの基準である。

今、二元的所得税とか、分離所得税とか、さ

図3

## 二つの対立



さまざまな別なタイプが出たが、シャープさんが来て言ったのは、所得税を課税の公平の基地にするならば、総合課税がいいということである。一番の問題は、資本所得である。利子・配当、キャピタルゲイン等々を総合課税の中で処理できるか。逆に言えば、シャープ税制の根幹は株の譲渡益、譲渡損失をすべてこの中で操作しようという総合課税だから、これを無視されたのではシャープ税制の存在はないのだが、その後、日本の税制改革はそれを無視してきた。(図4)

何をしてきたかという、1953(昭和28)年以降、日本独自の税制を作ることで、総合課税の穴が結果的に空いてしまった。分離課税であるとか、所得を免税するとか、さまざまな形で準備金、或いは引当金を作るという、課税ベースを縮小する形で、なし崩し的に修正した。とりわけ利子が分離課税になったのは、総合課税で累進税率という流れを大きく変えてきた。

1950年代に入ってから始まって、結局、1988年、竹下税制改革のあたりで、やっと利子が、

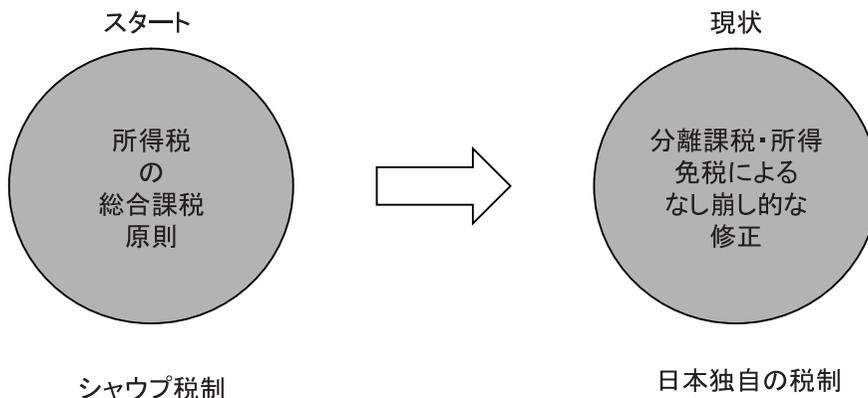
非課税であったものが分離課税になったり、長いことキャピタルゲインは非課税であったし、30~40年は、資本所得、金融所得といわれるものには総合課税の視点からいくと、本格的な税負担が行かなかった。

建て前は、あくまで総合課税である。所得税法では、本則は総合課税であると言いつつも、現実には絶えず分離課税でやる。初めから分離課税でまともにそこを建て前にすればいいのだが、そうはならなかった。

税制改革においても、建て前と本音がうまく使われてきた。別の言葉で言えば、理想と現実といってもいいが、これまで来たということである。今にして考えれば、理想を追いかけることはなはだ難しい。おのずから現実的な妥協は避けて通れない。

図4

## 税制改革におけるタテマエとホンネ



## 2. 政策税制としての租税特別措置

### (1) 租税特別措置とは

その理想と現実、或いは本音と建て前の中に入ってくるのが租税特別措置である。これはシャウプのころはなかった。こういう言葉もなかったし、そういう制度もほとんどなかった。

1953年以降、さまざまな形で租税特別措置が出てきたが、租税特別措置は概念上は難しいが、租税特別措置法という丸のほかに、この外枠のところに本則の一部を入れ込んだというようなことがあり、租税特別措置法と単なる租税特別措置とは違うのである。

一般的には、図5の①租税特別措置法と外枠の②が合わさって租税特別措置といっているが、この②はかなり恣意的な判断が生じ得る。それと同時に、また、本則に入れること自体、或い

は特別措置法に入れてしまうこと自体、そもそも恣意的な判断があったのだが、税務当局のいろいろな最終的な仕分けのところは、かなり判断があったと思う。

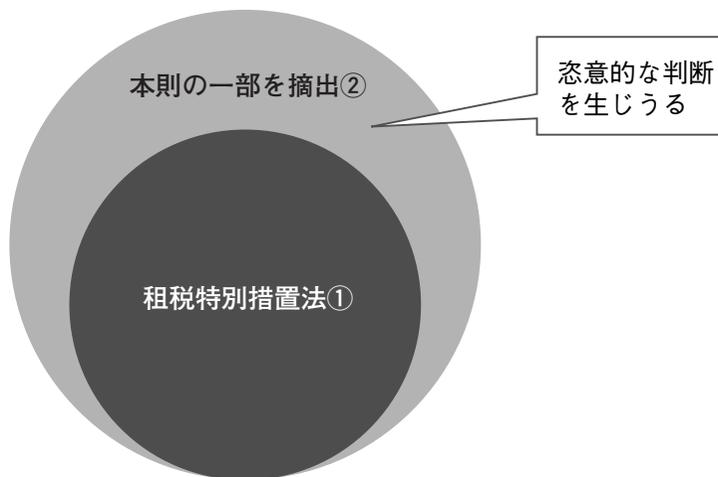
そこで、どんな形で租税特別措置が使われてきたか。租税特別措置が拡大すれば拡大するほど税制が現実的な対応をし、かつ、理想から離れてきた、1950年代から60年代は、租税特別措置が膨張した時代だが、表1の構成比で見るとわかるが、一貫して貯蓄の奨励である。所得税の世界においても、この貯蓄の奨励のために、郵貯から出てくる利子は非課税になったり、分離課税があったりしている。

内部留保は、準備金、引当金等々があって、非常に多くなったが、とかく不公平税制という視点から見ても非難があった。これは60年代後半からだいぶ減ってきた。

それから、技術の振興や設備投資は、加速度償却等があって、これは比較的ウエートが小さい。産業の助成では、特定の産業の重要物産は

図5

## 租税特別措置とは



$$\text{租税特別措置} = \text{①} + \text{②}$$

表 1

## 租税特別措置の事項別減収額と構成比：1950—64年度

(単位：10億円、%)

年 度	貯蓄の奨励	内部留保 の充実	技術振興およ び設備近代化	産業の助成	その他	合 計
1950	0.3 (23.0)	0.5 (38.5)	—	0.5 (38.5)	—	1.3
1951	2.2 (34.4)	0.7 (10.9)	1.1 (17.2)	2.4 (37.5)	—	6.4
1952	5.5 (18.5)	14.6 (49.0)	3.0 (10.1)	5.2 (17.4)	1.5 ( 5.0)	29.8
1953	11.0 (18.8)	30.3 (51.8)	4.0 ( 6.8)	11.6 (19.8)	1.6 ( 2.7)	58.5
1954	16.2 (23.5)	37.7 (54.6)	2.5 ( 3.6)	12.0 (17.4)	0.6 ( 0.8)	69.0
1955	27.4 (29.3)	39.2 (42.0)	2.8 ( 3.0)	12.8 (13.7)	11.2 (12.0)	93.4
1956	32.3 (33.9)	35.0 (36.7)	3.7 ( 3.9)	15.4 (16.2)	8.9 ( 9.3)	95.3
1957	30.2 (41.0)	19.6 (26.7)	11.0 (15.0)	15.4 (21.0)	△2.7 ( 3.7)	73.5
1958	37.8 (44.0)	18.6 (21.7)	10.8 (12.6)	22.3 (26.0)	△3.6 ( 4.2)	85.9
1959	42.5 (37.7)	38.4 (34.1)	9.5 ( 8.4)	23.8 (21.1)	△1.5 ( 1.3)	112.7
1960	51.0 (36.2)	50.3 (35.7)	14.0 (10.0)	26.5 (18.8)	△1.1 ( 0.8)	140.7
1961	56.5 (37.8)	50.4 (33.7)	14.3 ( 9.6)	30.3 (20.3)	△2.0 ( 1.3)	149.5
1962	65.6 (38.7)	50.1 (29.6)	13.5 ( 8.0)	38.2 (22.5)	2.2 ( 1.3)	169.5
1963	99.0 (49.5)	38.1 (19.0)	16.5 ( 8.3)	44.1 (22.1)	2.1 ( 1.1)	199.8
1964	120.7 (47.5)	74.6 (29.4)	20.2 ( 8.0)	31.1 (12.2)	7.4 ( 2.9)	254.0

(出所) 大蔵省主税局「現行租税特別措置関係資料」、1963年5月2日、税制調査会「昭和41年度の税制改正に関する答申及びその審議の内容と経過の説明」、1965年12月。

免税にするとか、輸出所得を免税にするとか、いろいろなことをやった。これもだんだん減ってきて、あくまで個人貯蓄の奨励が一番大きかった。

## (2) 政策税制としての租税特別措置

税制上の手段としては、例えば、貯蓄奨励では、ある時期、長期も短期も利子所得は全く非課税にした時期もあった。それから、免税所得もあったし、分離課税、特別控除、引当金、準備金、特別償却という形で、先ほど述べた1～5までの政策目標に対して、さまざまな組み合わせでこれを行った。(図6)

シャウプさんのころは、そもそも政策上の手段として、非課税とか、分離課税とか、引当金、準備金は、ほとんど無視できるぐらいである。政策目標も貯蓄奨励というものが既に課税の公平や課税の中立に相反するし、こういうものを入れてくると、税制が複雑になる。この政策税制として租税特別措置を入れたこと自体、

シャウプ税制とは異質な問題が出てきたと理解すべきだろう。

具体例として個人の貯蓄が一番いいが、1952年までは、利子所得に対しては完全に総合課税という建て前でやっていた。53年から分離課税を入れ、55～56年、これは確か一万田蔵相のときだと思ったが、完全に利子は免税にしてしまう、当時は総合課税が原則だから、これは非常に問題があると所得税の世界では議論されてきていた。(表2)

しかし、今考えてみると、その後、支出税といった、言うなれば消費支出に掛けるといった新しい所得税に対立するような概念が出てきた。それは、利子に掛けない。そういう点からいうと、非難しなくてもよかったかもしれないが、利子に対してしっかり所得税を掛けようという視点からいうと、さまざまな特例が入って来て、少なくともシャウプがやっていた全額利子に掛けるという発想からはだいぶ乖離したということである。

図 6

# 政策税制としての租税特別措置

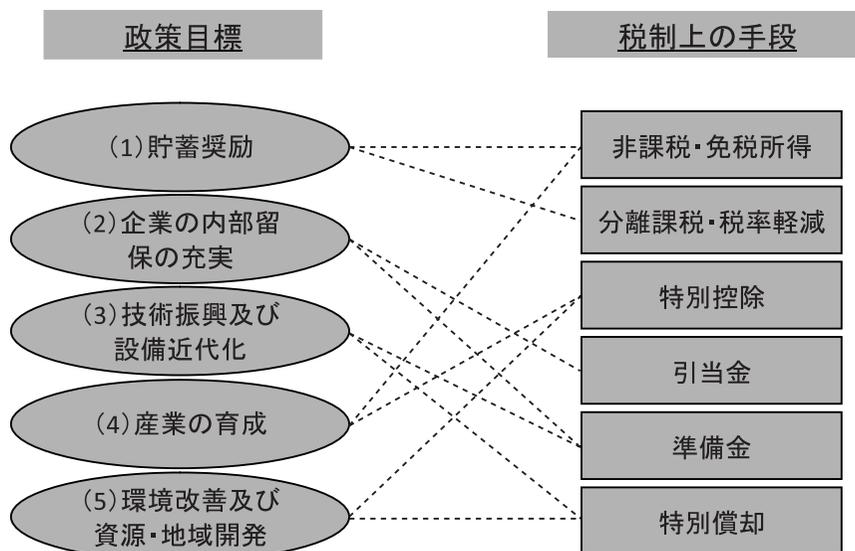


表 2

個人の貯蓄に対する税制

		1950年	1951年	1952年	1953年	1954年	1955年	1956年	1957年	1958年	1959年	1960年	
公社債・預貯金・貸付信託等	利子所得に対する所得税	(1947年～)	総合課税		ただし支払の際20%源泉徴収								
					分離10%課税		分離10%課税						
					長期貯蓄利子 分離5%課税								
		源泉選択 制度適用 (1940年～)	源泉選択 制度復活 *税率50%		全額免税						長期貯蓄3年間全額免税		
		(1947年～)	郵便貯金および日歩3厘以下の当座預金利子非課税										
		(1941年～)	国民貯蓄組合預金等の利子非課税										
	(1943年～)	納税準備預金利子非課税											
積金等の利子	償還差益定期	雑所得として総合課税											
		償還差益は 当分の間非課税 (1947年～)											

(出所) 大蔵省主税局「租税特別措置に関する問題点関係資料(その3) - 貯蓄奨励のための減免措置」、1960年8月12日(大蔵省資料Z 22-241)。

租税特別措置の流行も、時代とともに随分下がってきた。この図7で見ると、租税特別措置の規模は、租税特別措置によって出てくる減収というのは一応推計がされている。所得税・法人税で、徴収すべき税収がどれだけ欠落しているかというデータはすぐ出てくる。それと本来の税収を割り算すると、相対的に減収額の幅が大きいきほど租税特別措置の利用が大きかったという形で、1960年～1965年の60年代には1割強が、租税特別措置によって失われていた。

その後、不公平税制とか、税制を見直さなければいけないという掛け声で、だんだんと落ちてきて、結局のところ、オイルショックがあり、かつ、財政再建が掛け声として出てきて、不公平税制は直さなければいけないというころには、かなりこのウエートが減ってきている。

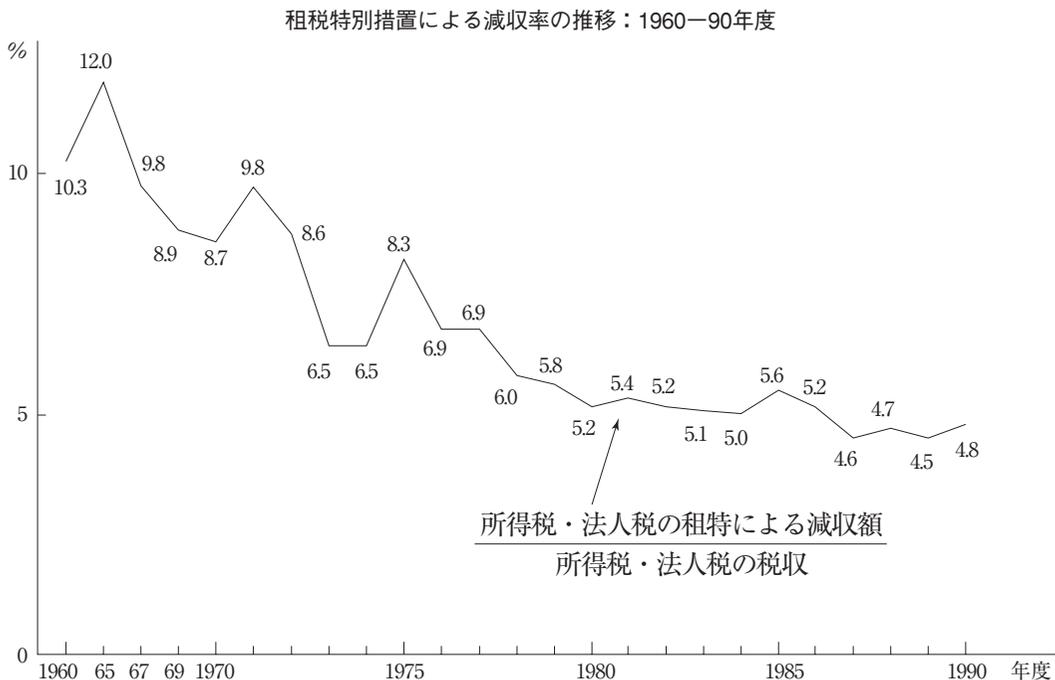
今は計算していないが、この4.8%や4.5%の辺りにまだいるのではないか、現在は、これよりは少なくなっていると思うが、いずれにしてもまだ残っている。民主党はこれを全廃して、

必要なものだけ残すと言っているが、これはなかなか大変な話である。

税調も随分これを議論して、一生懸命廃止すべきものを廃止すると、また新しいものが出てくる。絶対額として減らすのは至難の業であったという印象を受けている。

流れは非常に変わってきたのが、1980年代に入ってから、それもひとえに財政赤字の結果、将来、増税は避けられないのではないかということだ。ただ、1980年代はご存じのように、土光臨調が出てきて「増税なき財政再建」で華々しく増税の道を封じたから、潜在的に将来は少子高齢化等々の中で増税は避けられない。それと同時に、当時は財政赤字がこれだけ増えると思っていなかったが、これだけ増えてしまったから、どうしても増税は避けられない。歳出の無駄を切ると同時に、不公平は正はやらなければいけない。租税特別措置が不公正税制のやり玉に上がったという意味で、これは減ってきた。

図7



### (3) “活力”の解釈

絶えずわれわれを悩ませたのは「活力」という言葉である。活力というのはバイタリティーであり、税制によって経済を活性化するというのは、悪いことではないという価値観が当然ある。現に各国の税制改革の中には、バイタリティーという言葉も基本理念に入っているし、別な言葉で言えば、経済成長を促進するという意味でバイタリティー（活力）なのである。

ただ、この「活力」の解釈には2通りある。片方だけがとらえられてきたという気がする。一般的に、特に経済界の方々が言っている「活力」は、まさに政策減税が多い。インセンティブとして活用したい、つまり、設備投資を高めたいから減税しろ、或いは税率を引き下げて可処分所得を増やして個人消費を増やしたい、このように直接に政策的に、言うなれば個々の消費者、或いは個々の企業に対して、減税という形で刺激を与えたい。これがあって、投資が増えたり、消費が増えたり、或いは輸出所得を減税してやれば輸出促進につながる。こういう発想が、実はインセンティブという意味で、租税誘因と言っている1つの流れで、一般にはこっちの解釈を取る人が多い。

実はもう1つ、アメリカのレーガン税制改革の2期のときにいわれ、こっちの方が活力があるといつも税調でも議論していた。要するに税制が歪んでくる。なぜ歪むかという、この税制を政策的に利用するから税制が歪むのである。課税ベースを狭くすることは、1つの例が、設備投資減税などをすると、投資した分だけ課税ベースが減ってくるから、その結果、非常に有利になる。

例えば、利子である。汗水垂らして働いた勤労所得と比べて、利子もいろいろ運用によって汗水かくのかもしれないが、一般的に不労所得である。不労所得が優遇されると、勤労意欲も含めて、どうしてもそっちの方に税制が加担するという意味で、税制が歪んでくる。税の抜け

穴（ループホール）がいっぱい出てくると、その抜け穴探して経済が歪んでくる。

例えば、よくアメリカでいわれたのは、設備投資減税の結果は、設備投資減税があるから設備投資をしようという動機が出てくる。つまり、減税目当てで投資をする。本当にその投資が必要かどうかは二の次であるとなると、税制が生み出す税制の歪みである。

本当の民間活力を期待するなら、税制に課税の中立性という原則を押し当てて、政策減税を極力使わない。つまり、税制からの過分の期待も、税制からの過分の負担もなくして、ニュートラルにして、民間が同じ土俵で競い合った方がいいという発想も出てくる。具体的には課税ベースを広くする意味で、日本でいう租税特別措置を極力なくして、その代わり税率を下げる。そっちの方で広く減税の恩典を与える。その結果、民間活力が期待できる。こういうものが活力だという解釈もある。

ただ、政治家、或いは経済界の方々はみんな税制政策的にインセンティブとして活用する方である。経済財政諮問会議の委員と政府税調は大いに論争もしたし、活力をめぐる議論もしていたのだが、これは政策税制でやるか、租税原則論でやるかという対立であった。これもまた、形を変えた本音・建前論であり、理想と現実の建て前だったと思う。

## 3. 世界における税制改革

### (1) 1980年代の世界における税制改革

課税の公平という視点で税制改革は大きく1950年代、60年代は流れたと思うが、1980年代にまた別の意味の税制改革の基本的な理念が登場した。これはイギリスのサッチャーであり、アメリカのレーガンという人たちが言ったわけだが、税率はフラット化しろということである。つまり、累進税率は非常に歪みを与える。後から数字を出す、10段階、15段階、20段階もあ

るような累進税率は、所得がちょっと上がってもすぐに高いインカムブレードととらえられて、勤労意欲を失うとか、経済の促進という面から見ても累進税率は緩和して、そのかわり課税ベースを拡大する。これは所得控除とか、準備金、引当金をなくして、取りあえず課税ベースを拡大しろということである。フラット化と課税ベースの拡大こそ、課税の公平・中立・簡素である。課税のベースを拡大すると、課税ベースは少なくなって簡素に通じる。それから、フラット化という意味で、中立を保てる。課税ベースが拡大することによって、公平も保てる。つまり、累進税率を過度に高めて公平を高めるよりは、課税ベースの方で公平を高めることが1980年代にできた。

これが税制改革の理想になった。租税原則に忠実な考え方で、中曽根首相が1980年代の中ごろにシャープ勧告以来の抜本税制改革とうたった、またレーガンの発想、アイデアを借用したという意味で、あのころは非常にもてはやされた税制改革の基本的なターゲットだった。ただ、中曽根税制改革は幸か不幸か売上税が突出して、うそつき発言みたいなものが出されてつぶれて、レーガン税制改革で実現したような形でうまくいかなかった。

その1つが、税率のフラット化というのは減税になり、皆さん大好きである。ところが、課税ベースの拡大というのは増税になる。従って、財政再建も視野に入れば、増減税はない方がいい。税率のフラット化と課税ベースの拡大は対になっているべき概念なのだが、不幸なことに日本では減税になる税率のフラット化のみが採用されてきて、課税ベースの拡大についてはほとんど相手にされなかった。減税先行型の税制改革になり、また財政赤字を膨らまし、財政再建の先送りにつながった。1980年代はまさに、理想はフラット化と課税ベースの拡大だったが、現実にはフラット化のみが行われて、新しい歪みが出てきた。レーガン税制の使い方は日本において少しまづかったと思っている。

## (2) レーガン税制改革

レーガンは1981年からのレーガン第1期があって、その後のレーガン第2期と2つに分かれている。レーガンの第1期は、日本でいう政策減税型、政策活用型であり、租税特別措置を拡大する形でアメリカ経済を、あのころはサプライサイドという言葉があったように、その一環としてやろうとしたのだが、やはりうまくいかなかった。そのときに出てきた反省がレーガン第2期につながって、税率のフラット化と課税ベースの拡大によって、公平・中立・簡素を実現しようとした。

ただ、日本ではレーガン第1期のことが大いに喧伝されて、レーガンを見習えとしばしば言われたが、そうではないのだ。その根っこになっているのが、この財務省報告であり、この「公平、簡素及び経済成長のための税制改革」、「経済成長のため」というのを「活力のため」と置き換えて、言うなれば民間活力を阻害しない形で生かそうという意味では、「税制の歪みを排除、民間活力に期待」の方がレーガンの言う経済成長だった。だから、ここでいう財務省報告は、「税率のフラット化と課税ベースの拡大に」による公平・中立・簡素の実現といった、源流はシャープさんのところにあるような発想だった。(図8)

具体的には、表3のように、所得税の14区分の累進税率を3区分に変え、雑多な所得控除を大いに縮減した。法人税も税率をフラット化した。アメリカの法人税というのは、累進税率的に多段階で分かれていたが、これも均一にする。或いは、投資税額控除をやめる、加速度償却をやめるという形で、かなり課税ベースの拡大もやった。ここはアメリカと日本の違いで、納税者にとってはプラスもあるしマイナスもある。両方とも実現するところに、日本の税制改革と違った面がある。

アメリカは、修正されたフラット・レートとあるので、0が入って4段階であるが、非常に

## レーガン税制改革

1. 「公平、簡素および経済成長のための税制改革  
(大統領に対する財務省報告)」
2. 「税率のフラット化と課税ベースの拡大」による公平・中立・簡素の実現(レーガン税制改革第Ⅱ期)
3. 所得税の累進税率緩和(所得区分0～50%の14区分→15～35%の3区分へ)  
 雑多な所得控除の縮減
4. 法人税の税率フラット化(5段階の累進税率→33%の均一税率)  
 投資税額控除、加速度償却などの廃止

表 3

レーガン税制改革による所得税率の見直し		
課税所得 (ドル)	限界税率 (%)	
	現行	財務省案
3,710以下	0	0
3,710～6,000	11	
6,000～8,290	12	15
8,290～12,900	14	
12,990～17,460	16	
17,460～22,040	18	
22,040～26,850	22	25
26,850～32,630	25	
32,630～38,410	28	
38,410～49,980	33	
49,980～65,480	38	35
65,480～93,420	42	
93,420～119,390	45	
119,390～117,230	49	
117,230以上	50	

(注) 課税所得区分は、共同申告のケースである。

細かい累進税率の階層を一举に3段階にした。

### (3) 日本における税制改革

表4が、日本の言うなればレーガン税制改革の影響による所得税の区分であり、現行というのは1986年、シャープ勧告以来の抜本税制改革の前の10.5%から70%までである、累進税率の刻みを1987～1988年で直していった、10～50%に下げたというのが日本のフラット化の現象である。

さて、いろいろな試みはしてきたが、日本の場合には、理想と現実がかなりかけ離れたところで行われてきて、現実的な対応の方に力を取られた。しかし、理想を掲げていると、現実的なことに走ると気がとがめる。或いは、しかるべき人がこれではまずいと、税制がインフラ的な機能を果たさなくなるのではないかという形で、言うなれば元に少し歩み寄る。租税原則でやるか、政策活用型でやるか、綱引きが絶えず行われていた。

やはり租税原則でやるよりは、税制を政策的に活用する方が有利であったと感じる。日本の戦後の税制改革は、理想よりは現実的に対応してきた。

## 4. 税制調査会のあり方

### (1) 税制改革における欧米型と日本型

税制改革はどういう格好でやったらいいのか、日本は独自な形でやってきた。これが図9である。上の流れが欧米型、下の流れが日本型である。特に上の方はアメリカ・イギリスで、下は日本である。どこがどう違うかという、まず一国の首相なり大統領が、税制改革をしたいとなると、こういう形でやりたいと言う。先ほどのレーガン税制改革では、レーガン大統領が公平・簡素・経済成長のためにアメリカの税制を直したいといった問題意識を持つわけである。具体的に何をするかというと、まずそこでタス

表4

シャープ勧告以来の抜本改革・修正されたフラット・レート

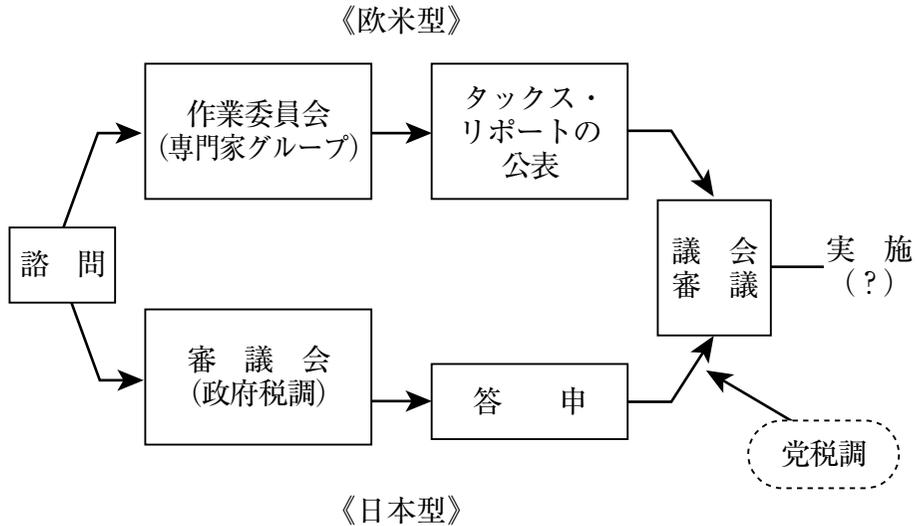
(%)

現行		改正案					
		1987年度分		1988年度分以降			
適用課税所得	税率	適用課税所得	税率	適用課税所得	税率		
50万円以下の金額	10.5	50万円以下の金額	10.5				
120	〃	120	〃	120万円以下の金額	10		
200	〃	200	〃				
300	〃	300	〃				
400	〃						
		500	〃	500	〃	15	
600	〃						
		700	〃	700	〃	20	
800	〃	800	〃				
1,000	〃	1,000	〃	1,000	〃	30	
1,200	〃	1,200	〃				
1,500	〃	1,500	〃	1,500	〃	40	
2,000	〃			1,500万円超の金額	50		
3,000	〃	3,000	〃				
5,000	〃	5,000	〃				
8,000	〃	5,000万円超の金額	60				
8,000万円超の金額	70						

(出所) 大蔵省主税局『税制主要参考資料集』、1990年。

図9

## 税制改革論議における2つの型



(出所) 石弘光『現代税制改革史』、320頁。

クフォース（作業委員会）を作る。これを専門家グループと言っているが、著名なアメリカの学者を集めてくる。7～8人から10人ぐらいになることが多いが、そこで大体4～5年もむ。或いは、そういう外部の学者に頼まないときには、財務省の中にいるエキスパートを集めて、取りあえずタスクフォースを作って、そして、タックス・レポートを作る。

シャープ税制改革は欧米型である。シャープ税制使節団がアメリカから送り込まれて、まさにタスクフォースである。シャープさんを入れて7人の専門家がタックス・レポートを作って、シャープ・タックス・レポートができて、それが議会で審議の対象になった。

この流れは、戦後、日本はたった1つ、アメリカから来た使節団がやったので作業委員会になったと思うが、その後、日本は審議会方式に切り替えた。民主党は自民党がやっていた審議会方式に対して、かなりかじ取りを変えるのではないかという印象を持つ。審議会もうまく機

能しているときと、マスコミ的に言うと官僚の隠れみのであったとか、利害関係者が暗躍したとか、さまざまな批評はあるが、審議会は答申を出してもらうまで、いろいろなグループがあるが、日本の場合には国民的な意見を聞くという意味で国民代表を入れる建て前でメンバーを選んで審議会を作る。

各省庁に重要な審議会があり、それも総理大臣の諮問であったり、或いは大臣の諮問であったり、局長の私的懇談会であったり、いろいろあったが、政府税調は、その審議会の中で一番格の高い、一番注目された審議会であった。これは確か1962年に、法制化されて総理府の下にできた審議会であり、税制改革をパーマネントな意味で議論し合う、国民的な議論の場を作ったのである。

それ以来、審議会というのが今日までずっと来て、民主党はこの政府税調スタイルをやめようと言っている。この政府税調は何をしたかという、大体20～30人の国民を代表する形で何

人か選んで正委員にする。例えば、学者グループ、或いは産業界から、労働組合から、或いは官僚OBから、或いは社会保障関係の人、特に文化人という意味では作家が入ったりしたが、30人ぐらいがここに入って、そこで自由に議論してもらう。

そのほかに、サポーティンググループとして特別委員、臨時委員があって、重層的な仕組みになり、これで事務局は大蔵省主税局なり自治省税務局が資料を作り、税調の会合を束ねてくれた。そこで3年に1回、中期答申みたいなものを出し、或いは特別な諮問があったときには特別な報告書を出した。

例えば、地価が暴騰して地価税を作る必要があるときには、土地税制改革について答申を作ったということもある。或いは、消費税を入れたいと議論したいときには、そういう小委員会を作ってやったとか、いずれにしても、欧米型のタックス・リポートという特定のグループが、専門的な知識でやったものと、この審議会で答申を作るのとはちょっとニュアンスが違う。

そこで、もう1つ、日本の税制改革特有なのだが、この党税調が非常に権力を持ちだした。党税調が政府税調以上に力を発揮したのは、1980年代中ごろ以降、或いは初めのころからだったかもしれない。つまり、1962年に政府税調ができて、60年代、70年代は政府税調の独壇場であったと思う。それに対して、党税調が党の立場からさまざまな形で意見を口にするという形で、最後は党税調の答申と政府税調の答申が両方並行的に出たのだが、大体、党税調の言っていることの方が通る。そのうち、党税調と政府税調は巧みに仕事を分けてきたと思う。これは私はうまくいったと思うが、政府税調は基本的な理念なり、基本的な仕組みについてのフレームワークを作る。それに対して、党税調は具体的な税率や時期、課税ベースの拡大等々の、時の方向性を示すとか、いろいろ目玉を入れてくれた。そういう意味で、これまで来たわけである。答申ができて、これが法案になって、議

会で審議されて実施される。

自民党一党独裁のころは、1955年体制といわれていたが、大体、自民党が多数であるから、この審議会或いは党税調で決めた答申というのは、ほとんどそのままそっくり議会で承認され法案化された。当然、法案の段階ではさまざまな味付けがあって、必ずしも審議会のとおりではなかったが、政治的な配慮もあって、そこで議会を通り実施される。

この仕組みからいうと、外国の学者から言わせると、政府税調の答申というのはすごく実施率が高い。それに比べて、欧米型のタスクフォースが作ったタックス・リポートというのは、アメリカでいうと、議会に出されて、パブリックヒアリングがあって、議会で散々まられるから骨抜きになる。財務省リポートもそうだ。実施率からいうと、どうも歩留まりがよくない。日本のやり方がいいと言う学者もいた。自民党の一党独裁という時期もあり、かつ、日本は長いこと減税が主体で税制改革をやってきたから、反対は少ない。

私がたまたま会長を引き受けたのは5代目だったろうか、税調会長も5代目になると、どうしても増税ムードが横行するから、増税ムードの中での税制改革は、減税ムードの中の税制改革とは全く違う。何が違うかという、政治家の神経の使い方は並大抵ではない。お役人なり委員は、選挙を経るわけではないから、生一本な勝手なことを言えるが、消費税1つとっても、上げるということ、或いは所得税1つとっても、増税については極めて政治家はセンシティブになる。党税調はそれに対して、当然いろいろなことを言ってくる。そこで、2つのパターンが出てきて、こういうものをベースにして、今後はどういうパターンにするかというのは大問題だと思う。

## (2) 世界の主要なタックス・レポート

欧米型のタックス・レポートは、学問的には価値が高いものが随分出ている（表5）。その中で一番これまでの税制改革に対して影響があったのは、シャープさんの日本が対象になったシャープ・タックス・レポートである。それから、カーター・レポートは、カナダで出ており、これは包括的所得税の元祖であり、随分学会には利用されているが、現実の世界では非常に難しいという面もあった。

ミード報告はイギリスであり、支出税(expenditure tax)という所得税に相對する、所得が消費されたときに掛ければいいというものである。他は、ブルー・プリントやアメリカ財務省報告など、かなりタックス・レポートとしては、税の理論を整理したという意味では価値が高いのだが、実現度からいくと、これはまさにへたってしまったというのが随分多い。

## (3) 日本における政府税制調査会の歴史

そこで、日本の場合は、もう1回、政府税調の成り立ちから見ていきたいが（表6）、ここに1959年に一応、先ほどは1962年にスタートと書いたが、設置期限が62年で、総理府の設置法で一応、この政府税調を3人で作ったが、実は政府税調という名前の審議会は、税制審議会とか税制懇談会とか、いっぱいある。これは、戦後、さまざまな形でアドホックに10人であるとか、6人であるとか、25人であるとか、数年間の設置で作られてきた。答申も出したしり出さなかったりしているが、言うなればシャープさんが来るというので、この1949年3月にできた税制審議会、これは日本の言い分を全部まとめた審議会である。

それ以降、税制調査会という名の下において、臨時税制調査会等々、幾つかできたのだが、これはみんなアドホックであり、数年で終わって

表5

世界の主要なタックス・レポート

名 称	対 象 国	作業開始年次	公表年次
①Shoup (シャープ)	日 本	1949年	1949年
②Carter (カーター)	カナダ	1962年	1966年
③Asprey (アスプレー)	オーストラリア	1972年	1975年
④Lodin (ロディン)	スウェーデン	1972年	1976年
⑤Meade (ミード)	イギリス	1975年	1978年
⑥Blueprints (ブルー・プリント)	アメリカ	1976年	1977年
⑦O'Brien (オブライエン)	アイルランド	1980年	1985年
⑧McCaw (マッカウ)	ニュージーランド	1981年	1982年
⑨The U.S. Treasury (アメリカ財務省報告)	アメリカ	1984年	1984年

(出所) 石弘光『現代税制改革史』、163頁。

しまつて、継続性がないという意味で、この井藤半彌先生の後、中山さんで1959年に税制調査会ができて、実際には62年あたりからスタートした。

つまり、いつの段階でカウントするかというのはカウントの仕方があるのだが、審議会は税制改革の中で取り入れられてきた。その意味では歴史がある。欧米型のタスクフォースのように、諮問が出た段階で誰かがやるというのではなくて、代替わりはあったが、一応、関連審議会は、表6にまとめた。

#### (4) 今後の税制調査会のあり方

図10は、新聞の切り抜きだが、民主党は右に書いたようなことをやりたいと言っている。左は現状であり、政府税調があって、首相の諮問機関で税制の大枠を議論する。与党税調、これは特に自民党税調であるが、税率などの細かい点をここがやる。例えば、地価税を議論したときには、地価税という名前ですら、政府税調の

段階では土地保有税（仮称）だった、そして、税率も基礎控除も決めていなかった。これが、自民党の税調で具体的に地価税制を決め、地価税という名前もそこで決まった。

従つて、政府税調と与党税調がつながっていたら、今後の消費税議論も、時期や消費税率アップを5%から7%にするか、8%にするか、10%にするかというのも、これは与党が決めるべき話であつただろう。それから、軽減税率をどうするとか、或いは目的税にするとか、このメニューは恐らく政府税調が利害得失を踏まえて作ったと思う。最近では政府税調はどちらかというメニューを作り、それに与党税調が具体的な味付けをするという形で両方が共存できたと思う。

ただ、政府税調は、昔から、国民の代表を入れるという形で、税制の非専門家が入り、広く国民の意見を踏まえて、税制改革案を作るやり方でやってきた。これは欧米流の専門家だけでやるのとは違う。私はそれに対して結構批判的

表 6

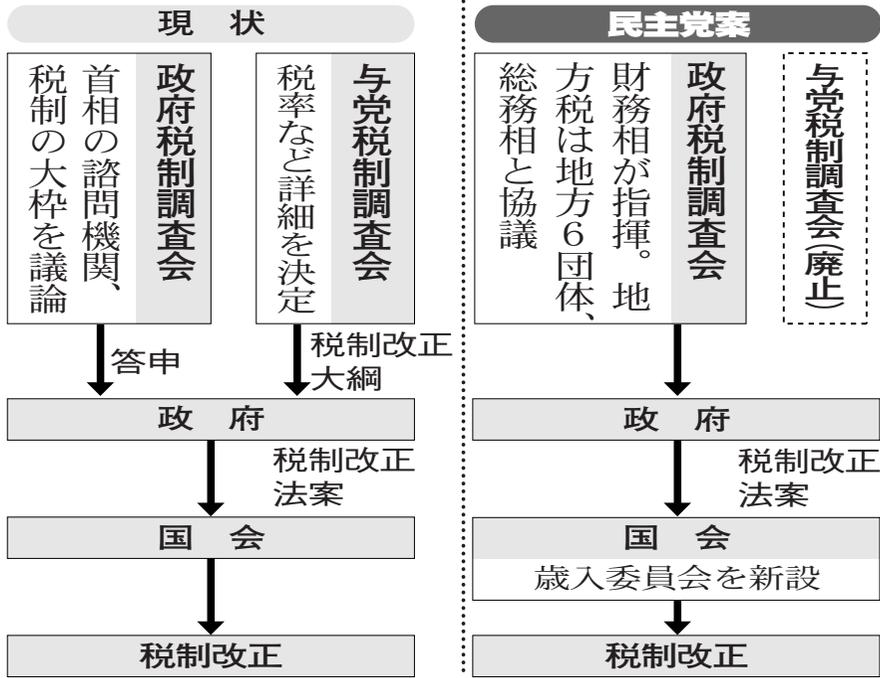
税制調査会と関連審議会の一覧

年次	名称	会長名	設置根拠	設置年月日	答申内容	答申年月日
1948年4月	税制調査懇談会 (委員36人)		閣議決定 (内閣に設置)	1948. 4. 10	別段答申行わず	-
1949年1月	税制審議会 (委員10人)	(永田 清) 汐見 三郎	閣議決定 (大蔵省に設置)	1949. 1. 7	答申 (1949年度税制改正)	-
1949年3月	税制審議会 (委員33人)	大蔵大臣	閣議決定 (内閣に設置)	1949. 3. 25	答申 (1950年度税制改正)	1949. 7. 11
1951年3月	税制懇談会 (委員6人)	-	省議決定 (大蔵省)	-	答申行わず	-
1953年8月	税制調査会 (委員25人)	小暮武太夫	閣議決定 (内閣に設置)	1953. 8. 7 〔設置期限なし〕	答申 (1954年度税制改正)	1953. 11. 12
1955年8月	臨時税制調査会 (委員25人)	原 安三郎	閣議決定 (内閣に設置)	1955. 8. 2 〔設置期限なし〕	中間答申 (1956年度税制改正) 答申 (最近の諸情勢に即応すべき税制改正について)	1955. 12. 8 1956. 12. 25
1955年12月	租税徴収制度 調査会 (委員15人)	我妻 栄	閣議決定 (大蔵省に設置)	1955. 12. 16 (設置期限) 当初1956. 9 改正1957. 9末 改正1958. 12末	滞納処分と強制執行等との調整措置に関する要綱 租税優先権に関する中間覚書 租税滞納処分手続に関する中間覚書 租税徴収制度の改正に関する答申	1956. 1. 27 1957. 6. 7 1958. 5. 26 1958. 12. 8
1957年6月	税制特別調査会 (委員) 当初10人 改正25人	井藤 半彌	閣議決定 (大蔵省に設置)	1957. 6. 14 (設置期限) 1958. 5. 31	答申 (相続税制度その他)	1957. 12. 25
1958年7月	臨時税制委員 懇談会 (委員30人)	井藤 半彌	閣議了解 (総理大臣委嘱)	1958. 7. 22 〔設置期限なし〕	意見要録 (1959年度税制改正)	1958. 12. 2
1959年4月	税制調査会 (委員30人)	中田伊知郎	総理府設置法 (内閣に設置)	1959. 4. 16 (設置期限) 1962. 3. 31	第1次答申 (1961年度税制改正) 第2次答申 (国税通期法) 最終答申 (1962年度税制改正)	1960. 12. 9 1961. 7. 5 1961. 12. 7

(出所) 大蔵省主税局「37年度税制調査会名簿等運営資料」、1962年8月10日(大蔵省資料Z22-381)。

図10

税制改正の流れ



で、やはり税制というのは専門家がちゃんと作って、国会等々で修正していく欧米流の方がいいのではないかとかねがね思っていた。政府税調の中で利害調整をやることになると、どうしても理想の税制改革からはだんだん離れて、現実的対応が表に出る。とりわけ経済界の人、そして、各省庁のOB、或いは労働組合の人、消費者団体の人が入ってくると、個々のパーツごとの議論に終始してしまう。取りあえず自分の守備範囲が非常に重要だから、守備範囲が表に出た議論になると、トータルで日本の税制をパッケージとして良くする・悪くするという議論が飛んでしまう。

それを支えたのが学者グループの委員だったと思うが、ただ、学者グループといっても恐らく2割ぐらいしかいなかったのではないかな。従って、パワーとしては小さかった。

そこで、民主党は何を考えているかという、これはまだこれから詰めるのだと思うが、与党税制調査会を廃止する。つまり、自民党税調み

たいなものを廃止する。これは民主党側からいうと、与党税調は租税特別措置の存続、改廃、或いは継続で、〇×△みたいなことをやっていて、言うなれば既得権益者との政治的に癒着がある。これはやめろということだ。

それでは、どうするかというと、政治家主導で財務大臣が指揮を執って、地方6団体あたり、或いは総務大臣などを入れた協議の場にして、政治家が主たる責任を持つ新政府税調を作ろうと、表向きはこういうことを言っている。恐らくそれが10人になるか、20人になるかわからないが、メンバーは全部政治家がやるのだろう。それで税制改革法案を作って、国会では予算委員会の代わりに歳入委員会を作って議論する。アメリカ型でもないし、従来の日本型でもない、政治家が主導した形で、法案までこぎ着ける。

政治家もいろいろな方がいっぱいいらっしゃるが、税制に精通した政治家というのはそれほど多くないと思われる。昔の山中貞則みたいに、まさに税制の鬼みたいな方がいられるわけでも

ないだろう。どうしても背後にあるさまざまな利害関係者の代弁になると、税制はインフラである、国民の共有の財産であるという視点から幅広く議論できる人が多分少なくなって、フレーム作りをするところがどうしても必要になる。それは基本理念をちゃんとすることである。

この新政府税調の下に基礎問題小委員会等々の小委員会がぶら下がって、そこに学者なり専門の税の担当者を入れて、絶対にそうしないと無理だと思いが、基本的な骨格を作って、それに目玉を入れるという格好に政府税調はなっていくのではないか。この並列に置いている現状のこの関係が上下の関係になって、政治家が判断する税制改革をするのではないか。

これが実現するならいいと思う。これからは増税時代だから、消費税率を上げるとか、所得税を増税するとか、法人税を軽減するとか、そういう課題は国民の負託を受けて当選してきた政治家が自分の職をかけて議論すべきだろう。最終的に財務大臣がキャップで判断するという仕組みは大いに結構だと思っている。委員だけでできている昔の政府税調、或いはそこに官僚が入ってくるものは、政治家は極めて目の敵にする。おれたちの利害関係が絡むような増税や何かを勝手に決めてもらっては困るという反発が非常に強いので、民主党の案はうまくいけばと思うが、ここもいろいろなせめぎ合いでがたがたになって、理想と現実が崩れてくるとは思う。

ただ、国家戦略局、或いは行政刷新会議を作られている中で、この政府税調がどういう位置付けになるかはこれから議論されるのだろう。政府税調はスタートして40~50年になるから、ぼつぼつ衣替えの時期であるという印象を持っている。現に、ここ4~5年、ほとんど政府税調は国民の声を代弁する形で何ら答申も出していないし、イニシアチブを発揮することもないので、おのずから代替わりにならざるを得ない。これからこの点について、国民全員がウオッチすべきではないかと思う。

## 5. 税制改革の今日的課題

最後に、私が考えている税制改革の今日的課題は何かということだけまとめておきたいと考えている。

### (1) 二元的所得税の実現

最初は所得税の改革である。これは、好むと好まざるとにかかわらず、二元的所得税でいくしかないと思っている。先ほどの本音と建て前で申し上げたように、建て前は総合課税だと、利子もキャピタルゲインも配当も、その他、勤労所得も一緒にして1カ所に高く積んで累進税率を掛けるという議論である。これはシャウプ的な意味での包括的所得税である。それがどうしてもシャウプ税制が包括的にそういうことをやった途端に、3年後ぐらいに駄目になったというのには理由がある。それは利子や配当やキャピタルゲインという性格の所得は、ボーナスであるとか、月々のサラリーという意味の勤労所得とはやはり違う。違うと同時に、金融所得としての、或いは金融商品としての価値が税制によって大きく歪曲されるのは好ましくないということもある。しかし、そういう不労所得を持っている人には応分の税負担をしてもらうという意味では、最高税率を掛けて、50%、60%、70%になれば最高税率で負担をかければいいというのも、それもシャウプさんの課税の公平の実現に非常にいいと思う。

ただ、現実には、例えば最高税率50%の利子課税を掛けたら、5%で得られる利子は税引き後は2.5%になってしまう。商品価値があまりなくなる。キャピタルゲインもそうだ。キャピタルゲインもいつとき3年間ぐらい全額課税で、キャピタルロスも全額損失を認めたが、それはロスばかりが申告されて、ゲインの方は課税ベースには出てこない。

北欧がやって、オランダもやっているという意味で、勤労所得と資本所得は分けて、別々な

税率体系にしないと無理だろうと考えるようになった。これはセカンドベストだろう。累進税率は勤労所得の方で、これは所得がはっきりしているから、それについては例えば10%から30、40、50%ぐらいは掛けてもいいかもしれない。それに比べて、金融所得と資本所得の違いは現物の土地建物のキャピタルゲインだが、いずれにしてもそのキャピタルゲインの利子や配当は50%も掛けられない。最低20%ぐらい。北欧辺りだと30%ぐらい掛けている。2つに分けて所得の概念どおりにやれということだ。

戦前、日本は分類所得税だった。明治以降、所得税ができたときにも、そういう形で来たが、それを5つも6つにも分けるのではなくて、2つぐらいに分けてもいいのではないかということである。

当面、金融所得の一元化をやろうということだ。政府税調は5～6年前から議論している。つまり、利子、配当、キャピタルゲインの間で損益通算となると、株で損した場合に利子から引けることが実は非常に大きな問題だったが、そこは目をつぶって金融所得だけひとくくりにして、損益通算をすることで課税の対象にするぐらいまで議論がいつている。キャピタルゲインと配当だけ10%の軽減税率になっている。つまり、株価対策になっているので、それを直して、二元的所得税の第1歩を踏み出すべきだと思っている。

## (2) 法人税の基本税率の引き下げ

それから、法人税の基本税率は、日本とアメリカは高く、40%ぐらいになっている。ドイツが高かったのだが下げた。アメリカも下げたと思う。日本もいつまでも世界で高い税率を誇るわけにもいかないので、先鞭を切って下げることはないが、他の先進国並みの基本税率ぐらいにする必要はあると考えている。

所得税、或いは消費税に比べて、法人税は税収確保の手段としては、これから重要度が落ちざるを得ないと考えている。グループや親会

社・子会社で掛ける連結納税も入ったから、税収確保というよりは、活力とか、経済成長ということは考えてもいいと思っている。基本税率を下げるというのは次の話題だが、難しいのは、消費税が引き上げ不可避となると、企業は減税して家計は増税だということの政治的なスローガンに、この基本税率の引き上げがどれだけ飲み込まれるか、まさにポリティカルマターの問題が残ると思う。

従来、消費税を導入したとき、1989年、あのときはネット減税にすべく所得税・法人税を大幅に減税した。或いは、1997年に3%から5%に上げたときも、やはり所得税・法人税は下げている。それと同じような議論が消費税を引き上げるときに通用できるか、恐らくこれが大きな問題だと思っている。

## (3) 消費税率の引き上げと軽減税率、目的税の是非

消費税の税率の引き上げは、今回新たに総選挙で話題になった。自民党は一応、景気の回復を待って上げようという言い方をしている。今度の与党の連立では、任期中は据え置くとやっている。いずれにしても五十歩百歩だ。数年後に消費税率を上げなければいけないかもしれない。消費税率に言及したことは、少子高齢化の問題、財政赤字の問題がのっぴきならなくなったということだろう。

消費税は導入して20年たつ。大平首相が導入しようと言って30年たつ。20年、30年たって、やっとなら消費税に対して国民のアレルギーも次第に薄くなったかなということと、社会保障財源としてこれ以外に見当たらないことで、国民の合意も次第に形成されてきた感じがする。各種の世論調査を見ると、消費税アップあくまで反対は大体50%前後で拮抗している。しかし、最近はどうも消費税のアップの方が大きくなってきたように思う。

個人的には消費税みたいな、年金とか医療とか、要するに国民の安全安心にかかわるような

社会保障制度の根っこになる税収は政争の具にしないで、消費税アップについては何年後に8%とか10%にするとか、政党間で政策協定を結ぶべきだと思う。そうしないと、選挙のたびに消費税を上げる・上げないとなり、上げるやつが駄目で、上げないやつがいいという話になって、国民がそれに対して右往左往するのはよろしくないと思っている。今後の消費税論争は、ある種の政策協定が必要と思っている。そのときに軽減税率を入れるか、目的税にするか、いろいろ議論した方がいいと思うが、個人的には軽減税率というのは、5%を10%にする、或いは2けたにするときに考えた方がいいので、軽減税率を入れるに当たっては8%ぐらいの標準税率ではまだ入れるべきではないと思う。軽減税率は食料品に適用するのだろうが、食料品の定義自体が非常に難しい。

それから、目的税の是非は、多分なるのだろうが、付加価値税を消費税と同じと考えた場合に、付加価値税を目的税にしているところはどこもない。付加価値税なり、或いは恐らくオーストラリアやカナダの付加価値税に当たるGoods and Services Taxも全部一般税である。一般税でやるのが筋だと思う。基幹税であるから、これから法人税の地位が落ちるとなると、消費税は所得税に次いで第2位の地位を占めるから、そういう基幹税で集めた税収は文教に使ってもいいし、ODAに使ってもいいし、或いははたまた国防に使ってもいいので、何も1カ所に固定しておく必要はない。目的税というのは難しかろうと思っている。ただ、日本は政府に対する批判が非常に強く、そういう中で消費税を上げていいが、何に使われるかわからない。従って、要するに特別会計でも作って社会保障に充ててくれということで合意に達するのなら、そのようにならざるを得ないのかと思いつつ、私はこれには極めて消極的である。

#### (4) 地方税の税源

最後は、地方税の税源をどうしようかという

ことで、これは古くて新しい問題で、私自身もそれほどはっきりしたことが言えるほどの構想を持っていない。いずれにしても、3年前に、所得税から3兆円を税源移譲した。大借金人から小借金人に税源が移ったのであまり意味がないと私はよく言ったのだが、本当に財政再建をやり、これから日本の財政の健全化をやるなら、国も地方も共に手を携えて自前の税制で増税するしかないと思う。片方から片方へ移せという話でも絶対にないのだろうと思う。

地方税の税源で何があるかということで、今は地方の知事が注目しているのは地方消費税である。ただ、地方消費税は、私はその創設のときに立ち会ったが、あれはある意味で地方の譲与税を地方消費税に振り替えたただけであり、決して地方が地方分権に基づいて汗をかいて集めた税ではない。あれは中央が集めた消費税の1%分を地域間の消費支出額と人口によって割り振っているだけで、本来は、自分で集めるべきであれば小売売上税というのでやるべきなのだが、これはまた難しいだろう。

学者の中でもこの地方消費税拡充に賛同する人も結構多くて、私の意見は少数派だが、取りあえず地方消費税についてどうするかというのをちゃんと理論的にした方がいいと思う。後は地方の個別の消費税をどうやって高めるかということ、或いは所得税や固定資産税について、超過税率も含めて地方独自の税を設定する。或いは、法人事業税の外形課税をもっと進めるとか、いろいろな方法があると思う。それをどうするかということだと思う。

地方は地方、国は国で、自己の税源獲得をしないと、日本の税制はうまくいかないと思う。税制改革は理想を掲げて、それに対してかなり実現ができないという意味での現実を踏まえて、税制改革は進むのだと思う。しかし、民主党が出てきたということはどうなるかは、非常に注目すべきであろうと思っている。

フロアの皆さんからご質問が出ればお答えしたい。私のご説明を終わらせていただきます。

ご清聴ありがとうございました。

## 質疑応答

(Q1) 税制に関する基本的な考え方として、税制の根幹、骨組みは堅持しつつ、給付ないしは税額控除で対応していく。政権が変わったときには、税額控除、日本でいえば租税特別措置がそれに近いと思うが、そういった税額控除というものを巧みに使いながら政策を実現していく。卓近な例であれば、子育ての優遇をする代わりに配偶者控除はなくすると、これはほかの国でもあると思うが、税制の骨格そのものは堅持して、政策の実現は租税特別措置の中で実現していく。こういった考え方について、先生はどのようにお考えになるかお伺いしたい。

(石) 私の主張は、租税特別措置や税制の政策的活用をやると、税制の骨格が崩れるというものである。税制の骨格を維持しながら租税特別措置を拡充しろとか、ほかの給付付き税額控除をやれとか言うのと、本体が傷付くと私は思っている。本体を維持するためには、租税特別措置等の政策的活用は廃止すべきだというのが私の主張である。

だから、本体はさておき、やはり今の例えば格差社会とか、経済が不況だからとか、株価ということを重視しろというのは、それはそれでわかるが、そうなると、私は本体は極めて傷つくと思う。

今の具体的なご質問について、1点だけお答えするが、給付付き税額控除は、今度は脚光を浴びており、実現を期待しているようだが、これは意見が割れるところで、実際にやるのは難しいと思う。税調では、給付付き税額控除については、少子化や子育てに役立てたいときに、扶養控除を引き下げて減税したい。その前に、所得控除よりは税額控除がいいという議論になった。ご存じのように、所得控除というのは減税すると所得の高い人ほど優遇され、税額控除

は所得の多寡に限らず一律で税額分だけ一定額が減る。問題は課税のない方について、税額控除の恩恵がいかないことから、そういった人については給付しようということで、扶養控除についての給付付き税額控除が、税調で議論になった。

ところが、今議論になっている給付付き税額控除は、どこの範囲まで税額控除を広げるか。例えば配偶者控除、扶養控除、或いは社会保障関係等々、すべて今は所得控除でやっているが、それは20区分ぐらいあると思うが、それを全部税額控除するのか。そういう議論もなく、単に給付付きでやると低額所得者まで全部カバーできるからいいのではないかと、極めて楽観的に言っている。アメリカやカナダはできる。それは制度がシンプルになっているし、社会保障税も一緒に徴収している。税の仕組みも日本ほど、給付の世界と税額控除の世界が分かれていないからである。一方、日本の場合には、税額控除は主税局、給付は厚労省になる。実務的な面で、この給付付き税額控除というのは、実現可能性からいうと、極めて難しいと思っている。概念も難しいし、実施も難しい。

そういう意味で、制度設計をちゃんとやるべきだと思っているが、これは非常に難しくろりと割り切っている。私はあくまでも税の本体を傷つけないような税制改革の方がいいと思っているから、少しご主張とは違う面があるかもしれない。

(Q2) 税制の根本的なことについて、民主党の案のようにすることが本当にできるのかどうか、先生のご意見を。

それから、私は民主党に期待している。84兆円の国家予算というのではなくて、総予算が207兆円あるのであれば、それをうまくすれば、子供手当とか、いろいろなものが全部解決していくのではないかと考えているのだが、現実の問題としてどんなのだろうかを教えてください。



(石) これはいろいろ数字が入り乱れているから判断が難しいが、恐らく207兆円のうちかなりのものが年金の手当であるとか、借金の返済等で支払うべき用途が決まっているところだと思う。

よく埋蔵金といわれるような自由になる金が、民主党の試算によると4兆円強が活用できるという話をしているが、例えば外国為替資金特別会計や財投のいろいろな特別会計などで、確かに数兆円ずつ出てきた。ただ、自民党が随分使ってしまったのではないかな。多分、そんなに残っていないと思う。そういう隠し金的とか、偶然に出てくる金とか、1回使うとなくなる。かつ、不安定の財源で、いつ出るかわからない。また、法律的な改正も必要だろう。これからの年金の財源や介護・医療の社会保障の毎年確実に出ていく財源に充てるのは間違いだと思う。出ていく方は確実に毎年出ていくのに、出てくるべきところの根っこにあるところが極めて不安定で、出てくるとも思えない。

従って、民主党が、財源論といわれたのは、

要するに、願望論、希望論、精神論、具体的には今言ったように時間がかかる。取りあえず、今年の補正予算とか、来年度の当初予算というような話ではなくて、これはかなり時間がかかって、やはり財政赤字を増やすのではないかと危惧している。

安定した財源を組むなら、やはり税制改革をしなければ駄目である。それは消費税であり、所得税だ。そういうもので恒常的な税収を確保して、恒常的な支出に充てる。ただ、神風的に出てくる財源がないとは言えないだろう。思いがけない税収は、過去の借金返済に充てるべきだ。思いがけない税収があるからといって、消費税を上げないというのは、私の立場から言えば無責任だと思う。

国民もはっきり眼力を持ってやるべきだというのが私の主張です。思いがけない税収が、出てきたら、将来の孫や子供の負担にならないように、現世代は借金の返済に充てる。ただ、現世代が使う年金や医療・介護は、現世代の負担でやるべきである。それを借金にしてしまうと

後世代に押し付ける。

それで問題は、マニフェストが100%実行できるなどとは思えない。これから修正していくのだろう。もう君子豹変すべしという社説があった。民主党の政策は、国民がどれだけ寛容度を持って認めるかによると思う。意外に国民は約束したことを守れとうるさいと思っている。期待したものが出てこない、子育て手当が切られたと怒る人がいるし、高速道路の無料化を怒る人もいるし、暫定税率をなくすなんてできないということがあれば、マニフェストが実行できなければ辞めると鳩山さんは言っていたが、そこまで追い込まれるかどうかだ。

私はマスコミと国民の寛容度に置いているが、寛容度のある人と厳しい人がいるから、これからの問題である。私は厳しい方だが、寛容度はありそうだ。

(Q3) 日本の国民は、減税に関しては寛容、増税の話になるとものすごく敏感になってしまう。政府に対して国民からものすごく強い不評が出るという話をされている。政権交代になって、今度は政府税調だけになって、党税調はなくなるという話だが、先生のお話になった埋蔵金というのか、そういった隠れた財産が出てくるかどうか、本当に不透明で私も期待はしていないが、ここでやってみて、やはりこれだけしかなかったということになると、国民も仕方がないということで、消費税増税にイエスの旗を振るようになっていくと思う。国民の納税意識をなるべく高めていきながら、国債発行をなるべく抑えてと私は考えているのだが、今後の展開をもう少し教えていただきたい。

(石) 小泉首相が5年半首相をやっていた中で、最初に上げないと言ってしまった。政府税調と会談をしたことがあって、任期中は上げないが、その議論はしている、うまいこと言っている。それで結局、5年半上げなくて、その間に構造改革はよかったと思うが、毎年、社会

保障費を2200億円削れという話が出てきて、それが医療崩壊であり、介護地獄であり、さまざまな国民の安心安全を脅かす元凶だと思う。高齢化社会では社会保障関係が毎年自然に1兆円増える。消費税の痛みはないが、安心安全のコストがもろにわれわれの方に来たのは事実であるから、国民もわかってきたのではないかと思う。

北欧はすごい高福祉高負担であり、スウェーデンはおわかりのように、日本の消費税に当たる付加価値税が25%で、平均的なサラリーマンの所得は半分以上持っていかれる。しかし、ちゃんと老後の保障はあるし、病気のときはただ、教育もただ、子育てや介護にも手厚いといった、手厚い福祉をもらっているから文句を言わない。日本はどちらかということ、自分の払った年金が消えてしまったなどというような国だと、信用できない。非常に不信感がある。

また、日本では、世代間の争いがあったりして社会連帯感が少ない。デンマークはほとんど税方式だから、年金も医療も全部現世代の人が後世代の人の負担をしているが、それは、現世代の人が負担するのは、自分が老人になったら、そのときの若者が助けてくれると思っている。そういうことが日本にはない。これまでの政治家の責任は重いと思う。これだけやらないと駄目だと厳しいことも言わなければいけない。

これまで税制改革は、ネット減税か税収の中立でやってきて、ネット増税はなかった。だから、財政再建ができない。今後は、民主党のように税金の無駄を省く、予算を見直す、これはいいと思う。だから、その成果が出るまで、本当に出るのかどうか、疑問なのだが、成果が出るとして、何年待てるかだろう。

それから、開き直って言えば、80兆円も100兆円も、或いは207兆円も予算がある中で、数兆円の無駄はあるだろう。企業だってみんな無駄がいっぱいあるではないか。家計だと無駄があるではないかという議論も出てくるのではないか。それでもう少しもむ。もんでいるうちに

ますます財政赤字が蓄積していくので、時間的余裕があるかどうか心配である。よほど腹の据わった政治家が出てきて、これで行くぞという形で国民に訴えるようなことが必要ではないかと思うが、見渡す限りいない。ますますこれから同じような惰性に流されるのではないかと心配である。

私たちの世代は食い逃げ世代だからいいが、どんだん現世代に負担してもらっている食い逃げ

世代だが、年金もそんなにももらえないという話になると、今の若い人はこれから気の毒だ。私は総じてベシミスティックだが、民主党に期待することもあるが、不安もある。どちらかという不安の方が大きい。それを少し皆さんと共有して、これから民主党なり、自民党の再生等々を踏まえてやるべきだと思っている。

(文責 (社)日本租税研究協会)