

平成24年度税制改正に関する租研意見

平成 23 年 9 月 9 日

社団法人 日 本 租 税 研 究 協 会

目 次

I. はじめに	1
II. 税制改革の基本的視点	2
III. 所 得 税	4
IV. 相 続 税	6
V. 法 人 税	7
VI. 国 際 課 税	10
VII. 消 費 税	11
VIII. 地 方 税	12
IX. そ の 他	15
参 考 資 料	18

平成 24 年度税制改正に関する租研意見

平成 23 年 9 月 9 日

社団法人 日本租税研究協会

会長 今井 敬

I. はじめに

わが国は、内外の経済・社会構造の激しい変化の中で、短期、中長期共に多くの問題に直面している。その中で発生した東日本大震災は、東北地域に甚大な被害を与えただけでなく、サプライチェーンの崩壊、電力不足といった問題を全国的に引き起こした。さらには、急激な円高、資源高による企業の収益圧迫、雇用不安に加えて、海外においても、新興国の一部では成長を持続しているものの、欧米の成長力は乏しく、財政上の不安等もあり、不安定な状況にある。このようにわが国には多くの懸念要因が存在し、日本経済は暗雲漂う厳しい状況にある。

かかる足下の経済問題に加え、わが国はその根底に多くの構造的な問題を抱えており、将来に対する先行きへの不安や懸念が、社会・経済全般に一層深刻なものとしている。

構造的問題の第一は日本経済、産業の行き詰まりである。長年の低成長等により世界におけるわが国の経済的地位は著しく低下している。さらに東日本大震災が加わり、国内への投資の魅力低下が、日本企業の海外移転、海外における M&A の積極的展開や外国企業の日本拠点からの転出等を促し、産業の空洞化、雇用の喪失、経済成長の鈍化、それが、また投資の減退・流出に繋がるといった、負のスパイラルに陥り始めている。経済が活性化しなければ、投資も進まず、雇用も生まれず、そして財政も改善されない。全てが負のスパイラルに陥り、問題を深刻化させる。ここから脱却するためには、経済活動のグローバル化時代にふさわしい成長戦略の策定、電力安定供給の確保とエネルギー戦略の見直しとその実現に、官民を上げて早急に取り組んでいかなければならない。

第二は少子・高齢化の急速な進行である。少子化傾向に歯止めがかからず、高齢化の進行が社会構造に様々な影響を及ぼしている（図表 I-1 参照）。また、社会保障費用の膨張によって、社会保障の持続可能性に国民の不安と懸念が高まっている。政府は、社会保障・税一体改革成案において、今後の社会保障改革の基本的考え方、改革の具体的政策と工程を示したところであるが、国民が理解と納得が得られるように改革に関する説明責任を果たし、国民の信頼を得ることが何よりも重要である。

第三は巨額の債務を抱える財政構造である。わが国の国・地方の長期債務残高は、平成 23 年度末には 894 兆円（対 GDP 比 185%）になると見込まれているが、東日本大震災の復興、原子力発電問題の影響を含めると深刻の度はさらに深まることは確実である。欧米諸国では財政問題が経済に大きな混乱を誘発しているが、欧米諸国よりも厳しい財政事情を抱えるわが国においては、この懸念はさらに大きいと言える（図表 I-2 参照）。巨額の財政債務は、将来世代へ過重な負担を先送りし、世代間の不公平を著しく拡大するだけで

なく、財政運営の弾力性が失われることによって国民に真に必要な公共サービスを供給できなくなるという事態にも陥りかねない。また、巨額の公債発行は金利の上昇を招き、個人・企業の債務負担の増加や資金の不足を引き起こし、国民生活や経済全般に重大な悪影響を及ぼす恐れがある。財政健全化目標に基づき、確実にその改革案とそのスケジュールを明確なものとし、実行することによって、国民ばかりでなく、日本に対する国際的な信認を得ることが強く求められている。

これらの問題を解決するためには、東日本大震災からの復旧・復興を喫緊の課題として、さらに成長戦略と財政の健全化、社会保障制度の改革等を一体的に推進する必要がある、そのためにも、行財政におけるあらゆる面での力強い改革が求められる。また、改革の遅れは事態を更に悪化させるため、その実行へのスピードが求められている。

成長戦略と財政の健全化、社会保障制度の改革等の一体的改革が求められている中で、税制の改革は重要な役割を担っている。公平・中立・簡素といった租税の基本原則はもとより、上述した諸課題を正面からとらえ、国民の力、民間の活力を活かす、今の時代にふさわしい税制を早急に構築することが強く望まれている。そのためにも、消費税を含む抜本的な税制改革の早期実現が不可欠である。

以上のような基本認識を踏まえて、ここに中長期的な改正を含めた平成 24 年度の税制改正について、当協会の意見をまとめた。

Ⅱ．税制改革の基本的視点

1．経済活力の視点

国民にとって、雇用があり、そして所得が確保されることが、安心の大前提である。そのためには、社会のソフト・インフラである税制においても経済活力を増大させるという視点が不可欠である。とくに、少子・高齢化の進行によって潜在成長率が弱まるとも言われているわが国においては、生産性の改善こそが経済の持続的成長にとって不可欠であり、そのためにも、設備投資や技術進歩を推進することが喫緊の課題である（図表Ⅱ－1 参照）。

成長のエンジンである企業の活性化は雇用、配当等を通して、国民の豊かさと自律的な成長を可能にする。こうした「正のスパイラル」を実現するためにも、企業をはじめとした経済主体のダイナミズムを回復・強化する必要がある、国民一人一人あるいは企業がその活力と能力を存分に発揮できる税制の構築が求められる。また、経済活力の強化を通じた税源の育成とそれによる税収増加は財政健全化にも貢献することになる。

とくに、グローバル化の進展によって国境を越えた企業活動が活発に行われるなか、国際競争力の強化が企業活動にとってきわめて重要であり、わが国の租税制度が企業の国際競争力を確保・強化するものでなければならない。

2. 財政の健全化の視点

巨額の財政赤字を抱えるわが国において、財政健全化は喫緊の課題である。さらに、東日本大震災の復旧・復興を成し遂げるためにも、その財源を確保するとともに、超高齢社会への移行にともなう社会保障費の増加にも備えなければならない。こうした課題の解決に際しては、まずは民でできることは民に移行するとともに、政策効果を検証し効果の乏しい政策は廃止するなど、徹底した行財政改革を断行することは当然であるが、歳出削減のみで、財政健全化を達成することは困難である。

わが国においては財政活動による国民の「受益」が「負担」を大きく上回っており、長期に渡ってこの差を将来世代への負債として積み上げている。このような財政規律の欠如は到底許されるものではない。国民は、現在の受益の維持を求めるのであれば、国際的にも低い「負担」の増加を受け入れなければならない（図表Ⅱ－2 参照）。

財政健全化は一刻の猶予もならない緊急の課題であり、「経済が回復するまでないしは歳出削減が進むまでは、税制改革をすべきでない」といった先送り論はもはや許されないほどの厳しい状況に至っている。よって、「現在の世代が受ける受益は、現在の世代が負担する」原則を明らかなものとすべきであり、そのためにも、消費税を含む抜本的な税制改革について、具体的な工程を国民に示し、早期に実現の目処を付ける必要がある。

3. 東日本大震災の復興財源

東日本大震災における復旧・復興に係る財源については、5年間の「集中復興期間」中の復旧・復興事業に充てる財源のうち、時限的な税制措置として10兆円程度が見込まれている。税制措置は基幹税など多角的に検討されることとなっているが、復旧・復興事業に充てる財源として、まずは既存の歳出削減をさらに徹底すべきであり、他に国有財産売却、特別会計の見直しなどあらゆる財源を捻出すべきである。それでも不足する財源として、「次世代に負担を先送りすることなく現世代全体で負担すること」を原則として税制措置をすべきである。

東日本大震災は国難であり、国民一人ひとりがその痛みを分かち合うことに国民的な理解ができていられると思われる。このことから、その財源として、まずは所得税増税が考えられるが、さらに、国民が広く薄く負担し、経済的に中立性が確保できる消費税増税も検討の対象になる。法人税は、国際競争の確保の観点から増税すべきでないが、必要な場合には、税率を引き下げた上で、短期間の措置として増税が考えられる。

4. 税制基本原則の視点

どのような時代にあっても、税制は公平・中立・簡素という基本原則を満たさなくてはならない。国民が納得して税を納めるためには、まずは、税負担が担税力に応じて適正に配分されるという公平性の確保が不可欠である。また、税制の仕組みは、経済活動を歪めないように中立性を確保し、納税者の事務負担や納税コストができるだけかからないように、簡素で理解しやすい制度でなくてはならない。

とくに税負担の増加が避けられないわが国にあっては、これらの基本原則を踏まえて制度を改正していくことが、国民の支持を得るための必要条件である。

なお、税制改正にあたっては、納税者が納得する様に十分に説明責任を果たすとともに、改正の内容や手続きが国民にとって透明で、わかりやすいものとするのが、政府に課せられた責務である。

5. 地方分権改革と地方税改革の視点

地方分権改革は国と地方の役割分担を明確にするとともに、地方財政の規律を強化し責任をともなった行財政運営を実現するものでなくてはならない。また、わが国の場合、地方自治体が社会保障など地方行政を安定的なものにするためにも、地方消費税の充実など、税源の偏在性が少なく、税収が安定的な地方税体系を構築するなど、地方税の抜本的な改革に向けて、早急に道筋を提示すべきである。

6. 抜本的な税制改革の基本的方向

当協会としては、成長戦略と財政の健全化、社会保障制度の改革等を一体的に改革するためには、これまでも主張してきたように、「経済活力の強化」と「安定財源の確保」をキーワードとして、抜本的な税制改革によるあるべき税制の早期実現が必要であると考えている。

提言の骨子は、次のとおりである。

- ① 持続可能な社会保障制度の安定財源を確保するため、消費税を引き上げ、安定的でバランスの取れた税体系を目指す。
- ② 所得税は、税収調達機能、所得再分配機能を有する重要な基幹税であり、累次の改正によって失われてきた役割の回復を図る。
- ③ 法人税（国税＋地方税）は、成長戦略の実現、国際競争力の確保・強化のため、実効税率の引き下げ等により、国際的調和が取れた税制とする。
- ④ 地方税は、応益原則を明確にし、安定財源確保に向け、国税と地方税のあり方（地方消費税、地方法人2税等）を含めた抜本的改革を行う。
- ⑤ 納税環境整備として、社会保障・税番号制度は、消費税を含む税制の抜本改革における基盤となる必要不可欠な制度であり、実現に向け早期に取り組むべきである。

Ⅲ. 所得税

1. 税収調達機能と所得再分配機能の回復

所得税については、これまでの税制改正や経済対策等により、税率の引き下げ、その適用範囲の拡大、各種控除の拡充による課税最低限の引き上げなどが行われてきた結果、税収調達機能とともに所得再分配機能も弱まっている（図表Ⅲ－1 参照）。今後の日本を支える税体系としては、超高齢社会に向けて、社会保障への安定的な財源確保に向けた消費税の引き上げにより、景気に左右されない安定性を確保するとともに、一方で所得税の税

収調達機能を視野に入れ、累進税率構造を持つ所得税の働きを回復することにより、景気に対する自動的な伸縮性と所得再分配機能を確保することができる。このように、消費税と所得税を両輪としたバランスのとれた税体系を構築することが望ましい。

所得税の基幹税としての役割を再度認識し、累進税率構造や課税最低限をはじめとした課税ベースを見直し、その機能の回復を検討すべきである。

2. 負担偏在の是正と伸縮性確保

全体の納税者の内 10%以下の税率が適用される者の割合は、わが国の場合、約 80%（平成 21 年度予算ベース）に達しており、アメリカ（27%）、イギリス（15%）、フランス（39%）に比べきわめて高い。このように、わが国の所得税は、負担が中高所得層に偏る特異な構造となっている（図表Ⅲ－2 参照）。また、ほとんどすべての階層においてわが国の所得税負担は先進国の中でも低く抑えられている（図表Ⅲ－3 参照）。

所得税の伸びに大きく影響するのが税率構造であるが、過去の税制改正によるフラット化の影響もあって、所得の増減に伴う税収の自動伸縮の機能が低く、今後、経済が成長し所得が伸びても税収があまり反応しない構造となっている。着実な経済成長を目指すわが国において、今後の財政運営に適切に対応するためにも所得税の伸縮性を回復する必要がある。それは同時に、所得税が持つ所得再分配機能を強化することにもつながる。そのためには、低税率適用の所得ブラケット幅の縮小など累進税率構造の見直しを検討すべきである。

なお、低所得者、子育て勤労世帯に対しては、給付も含めた負担のあり方に配慮する必要がある。

3. 諸控除の見直し

3－1 所得控除と税額控除

現行所得税においては、婚姻、育児、老齢等の生活の局面において、各種の人的控除が措置されている。個々人の事情を斟酌することは所得税の長所であるが、税負担の公平性、中立性、税制の簡素性の観点から、人的控除について、所得控除から税額控除制度への転換等を含めて見直すべきである。

課税最低限以下であったり、税負担が税額控除額を下回る低所得者に対して税額控除できない分を給付するという給付付き税額控除制度については、若年層を中心とした低所得層支援、子育て支援、労働インセンティブの強化、消費税の逆進性緩和といった種々の視点から提案されている。こうした仕組みを既に導入している国もあることから、わが国においても検討すべき重要な選択肢の一つであると思われる。しかしその導入に際しては、目的の明確化と、目的にあった制度設計を行うとともに、既存の給付制度との整合性について十分な事前の検討が必要である。また、導入にあたって、給与、利子、配当等の申請者の所得情報を随時入手し申請者からの自己申告情報とのマッチングを行うための社会保障・税番号制度の導入等、正確な所得把握を行うことによって、不正受給、過誤支給を発

生させないことが重要である。

3－2 給与所得控除

給与所得に適用される現行の給与所得控除は、個々の被用者には特有の事情が存在するにもかかわらず、すべてに一定の方式を適用し算定している。雇用や勤務の形態が多様化している今日、給与所得控除を勤務の実態に即したものに変わっていくとともに、職務上の経費として認められる特定支出控除の対象範囲の拡大によって申告の可能性を多くするなど、柔軟化を図る必要がある。

なお、現行制度では高所得者層の給与所得控除は比例的に青天井となっていることから、制限を設定する必要がある。

3－3 高所得階層の公的年金控除の見直し

年金については拠出面では社会保険料控除、給付面では公的年金等控除によって、拠出・給付の両面で課税がなされないよう配慮されている。

年金課税については拠出時非課税・給付時課税の原則を取り入れるとともに、高齢者を一律に弱者と見なし優遇する制度、特に、高所得者の公的年金等控除等について見直しを検討すべきである。少なくとも、現行では青天井となっている高所得層の年金控除については制限を設定する必要がある。

4. 金融所得課税の一元化

現下の厳しい経済社会情勢を踏まえ、上場株式等の譲渡益・配当に対する軽減税率(10%)は、平成25年末までで、原則20%の本則税率の適用は平成26年1月からである。それに合わせて少額の上場株式等投資のための非課税措置が、平成26年から3年間の期限付きで措置されたところである。今後、資本の国際流動性を確保し、金融・資本市場の国際競争力の強化を通して、日本経済の活性化を図るためには、金融所得課税の一元化をさらに着実に促進すべきである。

IV. 相続税

1. 相続税と富の社会還元

相続税は、富の社会還元の役割を持つ重要な税である。バブル期の地価急騰に伴い、基礎控除の引き上げ、税率の見直しなど相続税が大幅に緩和されたが、その後の地価下落にもかかわらず基礎控除等の見直しが行なわれなかったため、相続税の課税割合（課税対象被相続人数の死亡者総数に占める割合）が4%程度まで減少するなど、相続税による富の再分配機能が低下している（図表Ⅳ－1 参照）。

2. 基礎控除・税率構造の見直し等

このような相続税を巡る環境の変化等から、基礎控除額（5,000万円に相続人1人当たり

1,000万円加算した額)については、地価の下落に対応して引き下げ、また、税率構造についても見直し、相続税の資産格差の是正とともに、富の社会還元の回復を図るべきである。

平成23年度税制改正大綱では、大幅な基礎控除の見直し、税率構造の見直しが行われているが、相続税の富の社会還元の回復に貢献するものと評価できる。ただし、国民に対する十分な説明責任を果たすとともに、国民の理解と納得を得る必要がある。

3. 贈与税の緩和

贈与税は相続税の存在を前提として、生前贈与による課税回避を防止するという意味で、相続税を補完する役割を果たしている。しかし、贈与税の制約のため親子間の財産の移転がしにくい面があるといわれたことから、相続時精算課税制度が創設され、相続税と贈与税との一体化が図られた。この制度は、贈与者が65歳以上の親、受贈者が20歳以上の子となっている。相続時精算課税制度による贈与税・相続税の課税の中立性を確保のうえ、贈与税を緩和（相続時精算課税制度の適用条件の緩和）し、高齢者が保有する資産を早期に次世代に移転し、その有効活用を通して、経済社会の活性化を図るべきである。

V. 法人税

1. 企業の活力を強化する税制の構築

法人（企業）は個人の所得（雇用、配当）を生み出し、投資により生産性を向上させる経済成長のエンジンである。とくに、経済のグローバル化と国際競争の激化の中で、わが国企業は生き残りをかけ、国内市場に限らず海外市場においても懸命に事業活動を展開しており、こうした企業の国際競争力を強化し、その活動が経済成長のエンジンとして十分な機能を果たすことが重要である。また、国内投資環境を国際的に魅力あるものとして外国からの投資を受け入れ国内経済の活性化を図ることも必要である。税制は日本経済の国際競争力強化のソフト・インフラであり、国際的にイコールフットイングな制度とすべきである。

したがって、雇用と所得発生の源を縮小し、日本企業の海外移転、産業の空洞化、海外企業の日本への投資回避等に結びつくような措置は回避すべきである。経済成長を達成し、税源をより大きく育てることによって、財政構造の改善を図る道を目指すべきであり、法人税制の改正は成長戦略の実現を最優先させなければならない。なお、既存の制度・対策についても、変化に即して適切かつ迅速に見直しを図る必要がある。

東日本大震災の復旧・復興財源として法人税の増税が浮上している。しかし、大震災をきっかけに企業活動の海外移転が進む可能性があることを考えるなら、わが国における企業活動環境の改善という政策課題に逆行すると言わざるを得ない。復旧・復興の財源を法人税に求めるのであれば、まずは、法人税率を引き下げ、その上での短期間の臨時的な措置とすべきであり、純増税は回避すべきである。

2. 法人実効税率の見直し

わが国の法人課税の実効税率(平成 23 年 1 月現在)は、40.69% (国税: 27.89%、地方税: 12.80%) と米国 (40.75%) と共に突出している。ヨーロッパ諸国は、イギリス 28.00% (本年 4 月に 26%に引き下げ実施、今後、平成 26 年までに 23%までの引き下げを予定)、フランス 33.33%、ドイツ 29.38%、またアジア諸国は、中国 25.00%、韓国 24.2%と比較して、日本は大幅に高い税率水準となっている。なお、国際競争力を強化する観点からは、法人税負担のみならず、社会保険料を含む企業の負担全体を視野に入れる必要があるとの意見がある。しかし、日本企業が競合しているのは、北欧諸国ではなく、主に東アジアを中心とした新興国等である(図表 V-1 参照)。

たしかに、企業活動に影響を与える要因は法人税だけではない。しかし、企業活動に影響を及ぼす主要な要因である人件費、原材料の調達コスト、市場の成長性等については、日本は不利な状況にあるばかりか、東日本大震災による直接的、間接的な悪影響、電力不足による供給制約、さらには急激な為替相場の変動等、国内における企業活動を取り巻く環境はさらに厳しさを増している。このような厳しい状況下にあつて、日本企業が国内において生産活動を活発に行い、海外の競合企業に対して競争力を保持するためにも、また、外国企業の国内への投資を呼び込むためにも、法人実効税率を引き下げ、国際的な税率格差を早急に解消する必要がある。

とくに、政府が目指すアジア経済戦略において日本を「アジアの拠点」とするためにも、日本の法人税率の引き下げは日本の事業環境の魅力を向上させる環境整備の中核の一つとなるものであり、アジアの成長とともに日本の経済成長に結びつけるべきである。

そこで当協会としては、国際競争力確保の観点から、当面は法人の実効税率を 5%程度引き下げ、さらにはアジア諸国との競争確保の立場からさらに引き下げを提言する。

3. イノベーションと政策税制

少子化に伴う人口減少により労働力人口が減少していくわが国経済において、経済の持続的な成長力を強化するためには、生産性を向上させることが不可欠である。したがって、イノベーションの重要性はさらに高まっており、最先端の技術分野や環境関連産業等の戦略分野における技術改革、研究開発、技術開発を促進することが不可欠である。

既存の政策税制については見直すべきものは見直しつつ、わが国の競争力向上や経済の活性化に真に有効な措置については、積極的に展開すべきである。とくに、日本産業の持続的成長と国際的競争力をもたらす企業の研究開発投資をさらに促進させるため、試験研究費にかかる税額控除制度について拡充・恒久化すべきである。また、繰越控除制度の控除期間も延長すべきである。

4. 企業会計基準のコンバージェンスと法人税制

国際会計基準については、企業会計審議会が、国際会計基準に関する中間報告(平成 21 年 6 月)を公表し、平成 22 年 3 月期より国際財務報告基準(IFRS)の任意適用を認め、平

成 24 年を目途に IFRS の強制適用の判断を行うこととされていた。しかし、企業会計審議会（大臣挨拶、平成 23 年 6 月）において、内外の情勢の激変を踏まえて、中間報告で「とりあえずの目標」とされている平成 24 年にとらわれず、総合的な議論をすることとされ、準備期間についても実態に即した 5～7 年の準備期間の設定を行うこととされた。

確定決算基準は、会社法上の確定決算に基づき課税所得を計算し、申告（法法 74①）することであるが、課税の簡便性、便宜性を確保し、さらに確定した決算に表明された企業の意思を重視することにより課税所得の計算の信頼性、客観性を担保し、もって、課税の安定、法的安定性を得ることに意義がある。今後、IFRS への税務上の対応を検討する上でも確定決算基準に関する議論は重要な位置を占め、IFRS の影響がわが国企業会計基準に及んだとしても、上記のような意義を有する確定決算基準それ自体が揺らぐことはないと考えられる。諸外国においても確定決算基準的な視点は多かれ少なかれ存在しており、そのような状況を所与として IFRS への対応がとられている。

したがって、今後も確定決算基準については維持か廃止かという二者択一の問題としてではなく、あくまでも確定決算基準という原則の下で例外をどのように定めるかという、程度の問題として捉えていくべきである。

いずれにしても、今後とも、法人税制において、企業会計基準のコンバージェンスの進展に伴い、個別財務諸表に適用される会計基準が変更される場合であったとしても、実態に変化がないにもかかわらず現行の税制上の措置が適用されなくなるなど経済活動に対する新たなコスト・課税上の負担が増加することがないように、また、企業が過大な事務負担を負うことがないように、確定決算基準の下、柔軟に対応すべきである。

5. 連結納税制度

平成 22 年度税制改正に伴い、連結納税制度が普及しやすい緩和措置が取られたところであるが、連結納税制度がさらに普及・拡大し、日本経済の発展に資するように、さらに次の点について、企業経営の実態に即して改善を行うべきである。

- ① 連結子会社の連結前欠損金の持ち込み制限の廃止
- ② 連結納税の開始に伴う資産の時価評価の廃止、除外要件の緩和

6. その他

6-1 欠損繰戻還付の復活と繰越控除期間の延長等

法人税における欠損金の繰戻還付・繰越控除制度は、課税負担を平準化し、経営の中長期的な安定性を確保するうえで重要な制度である。現在、適用が凍結されている大企業についても欠損金の繰戻還付制度について凍結措置を解除するとともに、繰戻期間の延長を行うべきである。さらに、欠損金の繰越控除期間（7 年）は、アメリカ（20 年）やイギリス、ドイツ、フランス、オーストラリア（ともに無制限）に比べると依然として短くなっている。国際競争力の確保の観点から、これを延長すべきである。平成 23 年度税制改正大綱において大企業を対象とした欠損金の繰越控除制度について制限（欠損金の控除限度額は所

得金額の8割)が取られているが、企業活動環境の改善に逆行するものであり、見直すべきである。

6-2 受取配当の益金不算入の見直し

関係法人以外の法人に係る受取配当についても、二重課税防止の観点から全額益金不算入とすべきである。また、関係法人及び関係法人以外の法人の受取配当に係る負債利子控除を撤廃すべきである。あわせて、外国子会社からの受取配当金についても、全額益金不算入とすべきである。

VI. 国際課税

1. 租税条約改正の推進

政府において租税条約改正が積極的に行なわれているが、経済のグローバル化が進展する中、日米租税条約のような租税条約は不可欠であり、経済交流が一層拡大するように環境整備を図ることが重要な課題となっている。そのためには、他の租税条約についても、引き続き早急に改定すべきである。

とくに、日米租税条約は日本のモデル租税条約の役割を担っており、新たな改正の交渉が開始されているが、日本経済の発展につながることを期待する。

さらに、経済関係が強まっているアジア諸国や今後投資交流の活発化が見込まれる国々との条約改正・締結交渉を推進すべきである。

また、移転価格税制に基づく相互協議や仲裁制度による国際的二重課税回避のために、国際的な税務当局間のネットワークの拡充を促進すべきである。

租税条約を推進するなかで、使用料や親子間の配当、貸付利子に対する源泉税免除や引き下げは、資本交流、投資促進に大きな役割を果たすことになるため、このような負担軽減措置をとるべきである。

2. 外国税額控除制度の見直し

国際的な二重課税回避のための外国税額控除に関して、わが国は、一括限度額方式を採用しつつ、控除枠の彼我流用を防止する措置を講じているところであり、現行の一括限度額方式を維持すべきである。

国際的な二重課税をよりの確に排除するため、控除限度超過額、控除余裕額の繰越期間(3年)を延長すべきである。

3. 移転価格課税の改善

移転価格課税については、運用の明確化を図るための事務運営指針の改正や事例集の公表等制度・運用面での一部改善がなされたものの、依然として不十分である。今後とも、移転価格課税の透明性や予測可能性を確保する観点から、無形資産の取り扱いや新たに制度化された独立企業間価格の算定方法の適用順位の取り扱い、独立企業間価格の幅の取り扱い

いの明確化、シークレットコンパラブルに対する透明性の確保、さらには価格算定文書の明確化を含め、企業の実態を踏まえたガイドラインの充実等適正な運用に一層取り組むべきである。

また、A P A（事前確認制度）は、移転価格課税リスクを事前に回避することができるが、一方では処理の長期化や事務負担の増大となるため、A P A手続きの明確化（定型化）を図り、申請企業の事務負担の軽減と処理促進を図るべきである。

さらに、最近、相互協議が一定期間に合意されない場合の仲裁条項の導入が、日オランダ租税条約や日香港租税協定で実現したが、今後、適用国を拡大していくべきである。

なお、国外関連者の定義が現行では50%以上の出資となっているが、支配権を明確にするために、これを50%超に見直すべきである。

Ⅶ. 消費税

1. 安定的かつバランスの取れた税体系における位置付け

財政は大幅な赤字であり、社会保障をはじめとした財政活動の多くを将来世代へのツケで実施しているといっても過言ではない。また、社会保障費が今後の高齢化の急速な進行にともなって増加することは確実であり、負担を社会全体で広く分かち合う安定的な財源を早急に確保する必要がある。消費税は国民全体で広く負担する景気に左右されない安定的な税であり、経済活動に対する中立性を損なわないというメリットも持っている。公平性を確保するための社会保障関係支出が増加する時代にあっては、安定的かつ財政全体で公平性と中立性のバランスを確保しうる消費税率の引き上げで財源を調達すべきである。

なお、税率引き上げに際しては、国民の十分な理解を得ることが不可欠であり、社会保障費も含めた徹底した行財政改革を並行して行う必要はあるが、歳出削減のみで費用を捻出することがもはや困難なことが明らかとなってきた。社会保障・税一体改革成案では、「まずは、2010年代半ばまでに段階的に消費税(国・地方)を10%まで引き上げ、当面の社会保障改革に係る安定財源を確保する」とこととされており、平成21年度税制改正法附則104条に示された道筋にしたがって平成23年度中に必要な法制上の措置が講じられることとなっている。財政運営戦略の目途である2015年までに財政健全化目標を達成するためにも、当協会としては、早期に第一段階の引き上げを実施し、2015年度までに10%に、さらにその後の引き上げを視野に入れ実行を図っていくべきであると考え（図表Ⅶ-1参照）。

政府は、財政赤字の更なる拡大を防ぐためにも、速やかに詳細な制度設計（税率、時期等）を国民に示し、早急に実現への目処を付けるべきである。

2. 公平性・透明性の向上

これまで、事業者免税点の引き下げ、簡易課税制度の適用上限の引き下げ、総額表示の義務付け等の改正が行われ、税の透明性・公正性は高まったと考えられるが、今後もさらに、簡易課税制度の見直し等仕組みの改善を行うべきである。

わが国の消費税は、取引慣行や納税者、税務関係者の事務負担に配慮した結果、帳簿方式が採用され、各事業者が税務署に納める税額は帳簿に基づいて計算されることになっている。今後の消費税率引き上げにあたっては、消費税額の正確な計算のためにも、納税義務者の事務負担に十分配慮した上で、インボイス方式への移行を検討すべきである。

3. 消費税の使途

消費税の使途を社会保障費に限定することについては、財政の硬直化につながる可能性があること、また、今後、社会保障以外の分野でも消費税の役割が増大する可能性等を考えるなら、一般財源とすることが望ましい。

しかし、国民の将来への不安が高まる状況下においては、使途を限定することにより社会保障へ財源が還元される仕組みを簡明にすることで、受益と負担の関係が直接結びつき国民にとっても明瞭となり理解が得られやすいという面がある。政府の社会保障・税一体改革成案が「消費税を原則として社会保障の目的税とすることを法律上、会計上も明確にすることを含め、区分経理を徹底するなど、その使途を明確にする」こととしたように、消費税の使途を限定することも現実的な対応であると考えられる。なお、使途を限定する場合には、その使途の国民への説明責任を果たす等 透明性を確保するなど弊害を防止する措置を講じることが重要である。

4. 単一税率と低所得階層への対応

消費税率の引き上げに際しては「逆進性緩和策が必要」とする考えがある。しかし、消費に広く薄く負担を求めることによって、税の中立性や簡素性を強化するという消費税導入の特質を踏まえるならば、できる限り単一の税率を維持すべきである。軽減税率の採用は、経済取引を歪める可能性が高くなること、所与の税収を得るためには標準税率を更に高めなくてはならないこと、事業者の事務負担や税務執行コストがかさむことなど、問題が大きいからである。逆進性緩和策としては複数税率ではなく、低所得階層に配慮した歳出面での措置や所得税における給付付き消費税額控除も含めた総合的な対応策を検討すべきである。

5. 消費税と個別消費税等

消費税に関しては個別消費税や流通税等との二重課税等の問題も指摘されているところである。したがって、税率引き上げに際しては、国民生活への影響も踏まえ、個別消費税との関連等、負担のあり方を検討すべきである。

VIII. 地方税

1. 地方分権改革と地方税改革

地方の財政責任をともなった地方分権社会を実現するためには、行政サービスにおける受益と負担の連動を強める必要がある。そのためにも、地方税改革にあたっては、地域行

政サービスの費用をその受益者が広く負担する応益原則を明確にすべきである。

現行の地方税制を見ると、法人課税の比重が大きくなっている。地方財政支出が福祉サービスをはじめとした対個人向けの割合を高めていることを考慮するなら、地方税負担の比重を法人から個人に移すことが、財政責任をともなった地方分権社会を実現するためにも不可欠である。

また、現行の法人課税においても、法人住民税の法人税割や法人事業税の所得割等は応益負担といえるか疑問である。それ以外の税目についても応益原則に照らして総点検を行い、応益に即した制度の再構築を行う必要がある。

さらには、地方法人二税の税収は、偏在度が高く地域間の財政力格差を生じさせていることから、平成 20 年度税制改正により、法人事業税の一部を分離し、地方法人特別税及び地方法人特別譲与税が創設された。しかしこれは、消費税を含む税体系の抜本的改革が行われるまでの間の暫定措置であり、応能負担の部分は国税に移譲し、一方で地方消費税を充実・強化する等、国税と地方税のあり方を含めて、地方行政サービスを提供するための安定財源確保に向けた、抜本改革の姿と道筋を早急に描くべきである（図表Ⅷ－1 参照）。

2. 住民税

個人住民税については、所得割の比例税率化によって応益課税としての性格がより強くなったが、個人住民税の「地域社会の会費」的性格を最もよく表していることから課税ベースを見直すなど、地方の基幹税として今後さらに拡充を目指すべきである。とくに個人住民税均等割については、「負担分任」の原則を強化するためにも、税率を引き上げることが相応しい。

法人住民税については、大都市では重要な財源となっているが、均等割が地域における「会費」的な役割を果たしているのかどうか、法人税割が利益法人にしか課税されていないことが望ましいのかどうか等の点を踏まえ、他税への整理統合や国への移譲を含めた検討を行うべきである。少なくとも、現行の法人住民税が存続する間は、欠損金の繰戻し還付制度、外国税額控除の控除未済額の還付制度、連結納税制度の適用を実施すべきである。

3. 地方消費税

地方自治体は、国民一人ひとりに社会保障のサービスを提供しており、このように地域住民に身近なところで、社会保障の充実と国民の信頼を高めることは極めて重要である。このため、国・地方を通じた社会保障制度の財源確保の観点から、税収が安定的でかつ地域的な偏在の小さい地方消費税の充実を図るべきである。

4. 事業税

企業に対する応益課税であるとして、法人事業税において外形標準課税が一部導入されたものの不十分である。現行の外形標準課税制度は、課税法人を資本金 1 億円超としたために、適用対象は大企業に限られている。行政サービスを受益している企業が応分の負担

をするという応益課税の観点から、一定の配慮を行った上で、中小法人にも適用対象を拡大すべきである。

また、事業税における所得割はそもそも応益課税であるか疑問である。さらには、現行制度は所得割、付加価値割、資本割が併用されるなど、仕組みが複雑であるといった問題が指摘されている。応益課税の原則と税制の基本である簡素化に照らして、整理統合などの検討を行う必要がある。

なお、特定業種に適用されている収入金額基準については、租税の公平、中立性の観点から、そのあり方を検討すべきである。

5. 固定資産税

固定資産税については、依然として、地域間に負担水準の隔たりが存在している。なかでも、商業地等の負担水準が高い地方公共団体は、負担水準の上限を60%に引き下げるべきである。

また、平成24年度は固定資産の価格の改定の年にあたるが、住宅用地と業務用地との間の負担水準にも大きな格差が存在している。今後の固定資産税の負担については、負担水準の状況、行政サービスや財政の状況等を踏まえたうえで、住宅用地に適用されている課税標準の特例の見直しなど、さらなる適正化措置を講ずる必要がある。

家屋の課税価格は現在、いわゆる再建築価格方式によって算定されているが、この事務を執行するためには多大な事務量が必要である。一方、納税者にとっても算定の仕組みが分かりにくくなっている。事務量の大幅削減による行政の効率化と評価の客観性の観点から、家屋の評価を取得原価に改めるなど、評価方式について検討すべきである。

固定資産税については、応益性を根拠として課税されてはいるものの、償却資産の大小と市町村の行政サービスとの間の関連性は希薄である。また、償却資産は事業所得を生み出すための費用としての性格を有していること、税負担が特定の設備型産業に偏重しており、国際的に見ても償却資産への課税は極めて異例である（図表Ⅷ-2 参照）。償却資産については、課税対象の段階的縮小・廃止を含めて検討すべきである。

なお、少なくとも当面、固定資産の減価償却制度（償却方法、残存価額）を法人税法の取り扱いに合わせるべきである。

6. 事業所税

事業所税は、人口30万以上の都市等が都市環境の整備及び改善に関する事業に要する費用に充てるため、都市の行政サービスと所在する事業所等との受益関係に着目して、事業所等において事業を行う者に対して課する目的税である。しかし、昭和50年の創設時に比べて大都市の行政課題が変化していること等を考えるなら、地方税における応益企業課税全体の抜本的改革の中で存廃を含めて見直すべきである。

7. 法定外税と超過課税

法定外税は、地方の課税自主権の具体的な行使であるが、その新設又は変更にあたっては、納税者の十分な理解を得なければならない。

標準税率を上回って課税する、いわゆる超過課税については、法人住民税、法人事業税、固定資産税（企業分）が中心であり、個人住民税に対する超過課税は水源環境保全などの目的で一部の地方公共団体が実施しているにすぎない（図表Ⅷ－3 参照）。個人にとって負担感のない超過課税に依存することは、安易な行財政運営に結びつくことに留意すべきである。

また、超過課税や不均一課税については、地方公共団体ごとに統一性がなく、数多くの地方公共団体にまたがって活動している企業にとっては、これらの存在が納税コストの増加につながっている。企業活力を強化するためにも、恒常化している超過課税については廃止すべきである。

8. 税目と申告・納税方法の見直し

地方分権社会においては地方税の役割が大きくなるだけに、納税者の理解を得るためにも、税制及び申告を含めた納税方法の簡素化の重要性は増大する。

現行地方税制度は、都道府県、市町村ともに多くの税目によって構成されているが、長期的には全体の税収を確保しつつ、課税標準が重複する税目の統合や零細税目の廃止を検討する必要がある。また、企業等の事業活動が広域化し、かつ多様化している点を考慮すると、地方公共団体ごとに納税事務を行うことは煩雑であり、事務負担も大きくなる。そこで納税手続きの簡素化の見地から、本店所在地又は県単位での一括申告・納税制度を早急に検討すべきと考える。

Ⅸ. その他

1. 印紙税

印紙税は、契約書や金銭の受取書（領収書）などの文書に課税されるが、一方インターネット上の電子商取引やデータによる電子書類は、印紙税の課税対象とはならない。インターネット販売の拡大など、経済取引のペーパーレス化が進行する中で、こうした課税上のアンバランスはますます大きくなっており、課税の公平性から問題であり、消費税の引き上げを含む抜本的改革の中で、廃止を検討すべきである。

2. 自動車関係諸税

自動車関係諸税が一般財源化されたことによって、受益者負担の観点から自動車ユーザーが道路整備財源を負担することを目的とした課税根拠はなくなったと考えられる。そのため、自動車関係諸税については、その暫定税率相当分や税目の改廃を含め、納税者や国民の理解が得られるようにそのあり方を総合的に見直すべきである。

3. 環境問題と税制

地球温暖化問題に対しては、国民的規模での自主的・主体的な取り組みを強化するとともに、わが国の環境技術を活かし、かつ発展させることにより、経済成長と世界的な環境問題解決に実質的に貢献することを両立させることが重要である。これまで産業界の努力によって、省エネ技術、新エネ開発など世界最高水準を達成している。既に最高水準の環境対策が行われている中で、国内法人の国際競争力が失われ、海外生産への移転、国内産業の空洞化が進むこととならないように、地球温暖化に関する税制の導入については慎重に対応すべきである。よって、環境政策分野における財政の対応としては、環境保全に対する効果、経済に与える影響、国際的な動向等の総合的な観点からの検討が必要であり、国民の理解が十分に得られぬまま、安易に、特定の政策分野に税制を活用することには慎重を要する。

グリーン化税制については、従来の取り組みに加え、低炭素化に資するグリーン環境投資の拡大を通じた内需拡大、国民生活や企業活動において環境対策の推進に貢献するグリーン化措置を更に推し進めるべきである。このため、地球温暖化対策、環境改善及びその技術革新に係る投資、研究開発費等への優遇税制を創設し、更なる省エネの推進と省エネ技術の向上を図るべきである。

4. 納税環境の整備

4-1 社会保障・税番号制度

社会保障・税に関わる番号制度は、年金、医療、介護といった社会保障制度を充実させ、「必要な人に必要なサービスの情報を適切に提供する」ことが可能となり、全ての人が支援を必要とする場合には効率的、かつ、適切に提供することを目的に導入を目指すものである。さらに、消費税を含む税制の抜本的改革においては、課税の公平性を確保することや国民の信頼を維持することは重要な課題であり、そのためにも社会保障・税番号制度は不可欠である。また、今後検討される給付付き税額控除の具体化にあたっては番号制度が前提となるものであり、金融所得の一元化を推進する観点からも正確な把握と適正な課税を実現するために必要な制度である。

なお、プライバシーの保護に十分配慮するとともに、特に、個人の全ての所得や資産等に関する情報を高度に電子化し集積することに対し、セキュリティ面での厳重な監視が必要である。政府においては、「社会保障・税に関わる番号制度」について今秋以降可能な限り早期に国会に法案提出を目指すこととされている。社会保障・税番号制度については、関係者の事務負担等に配慮しつつ、政府の案に沿って、早期に実現を図るべきである。

4-2 申告・納税手続の電子化

電子申告・納税制度は国税では整備されたが、地方税においては、都道府県では運用されているものの、一般市区町村の多くが未整備であり、納税者の期待に十分応えられていない。地方税の電子申告・納税制度については、電子政府・電子自治体推進の一環として、

早急に全国的に統一されたシステムによって整備されることを期待する。なお、電子化を推進するためには、その前提となる住基カード等の普及拡大を図るとともに電子認証手続きを含めた電子申告・納税手続きの簡素化が必要である。

4－3 更正の請求期間の延長

国税通則法上、納税者の更正の請求期間は、法定申告期限から1年以内である。一方、課税庁においては、所得税が3年間、法人税が原則として5年間の増額更正が可能である。納税者の更正の請求制度は、納税者の権利救済であることから、更正の請求期間を課税庁による増額更正期間と同じ期間に延長するべきである。平成23年度税制改正大綱にあげられており、実現を図るべきである。

4－4 その他の納税環境の整備

(1) 租税教育の推進

租税は、国民生活に不可欠な財政活動を財源面で支える重要なソフト・インフラであるだけでなく、民主主義の根幹である。しかし、わが国においてはこうした意識が十分に備わっているとは言えない。租税の意義や役割を正しく理解し、社会の構成員として税を納め、その使い道に関心を持ち、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ある。国や一部の地方公共団体は租税教育の取り組みを行ってはいるが、十分とは言えない。今後とも、教育機関等に租税教育を一層働きかけるなど、地道な努力を積み重ねるべきである。

(2) 税に関する情報の提供活動の活発化

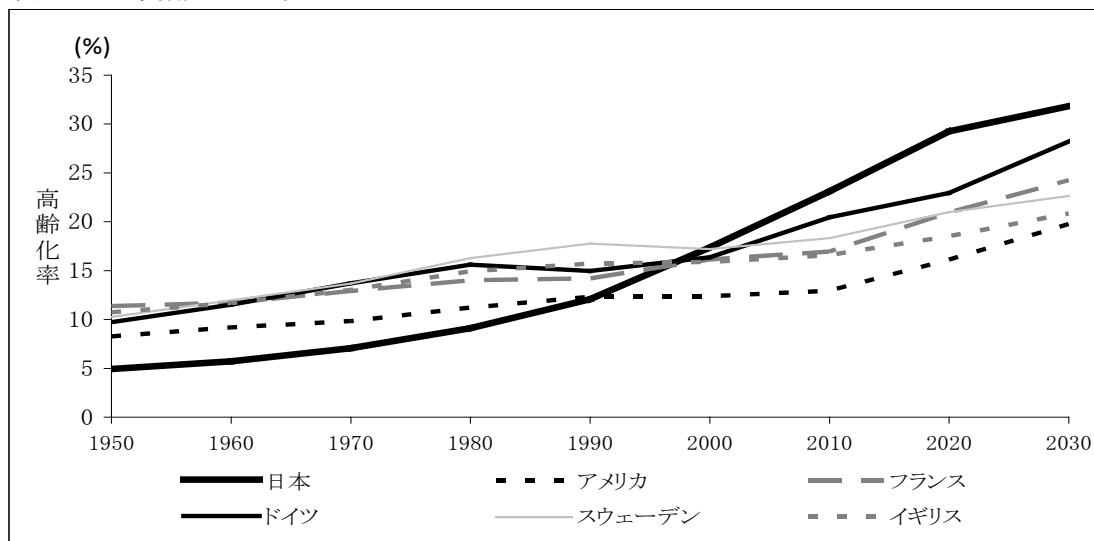
租税教育とともに重要なことは、国や地方公共団体の行政運営の中で税に関する情報をわかりやすく提供することである。わが国において財政活動の受益と負担が断ち切られているという問題を解決し、国民の納税意識を強化するためにも、説明責任を果たす一環として租税情報を提供しなくてはならない。

(3) 国と地方公共団体との連携、共同化、民間委託の推進

税制が十分に機能するためには、税の執行が適正に行われることが前提である。とくに近年、地方税の徴収率が低下しているが、地方分権によって地方税の比重が大きくなることを考えるなら、適正な徴税執行の重要性はますます大きくなる。適正な徴税による公正な社会を築くとともに、効率的な徴税体制を構築するためにも、国と地方公共団体、あるいは地方公共団体間の連携を強化しなくてはならない。また、可能な範囲で徴税業務の民間委託を進めることも必要である。

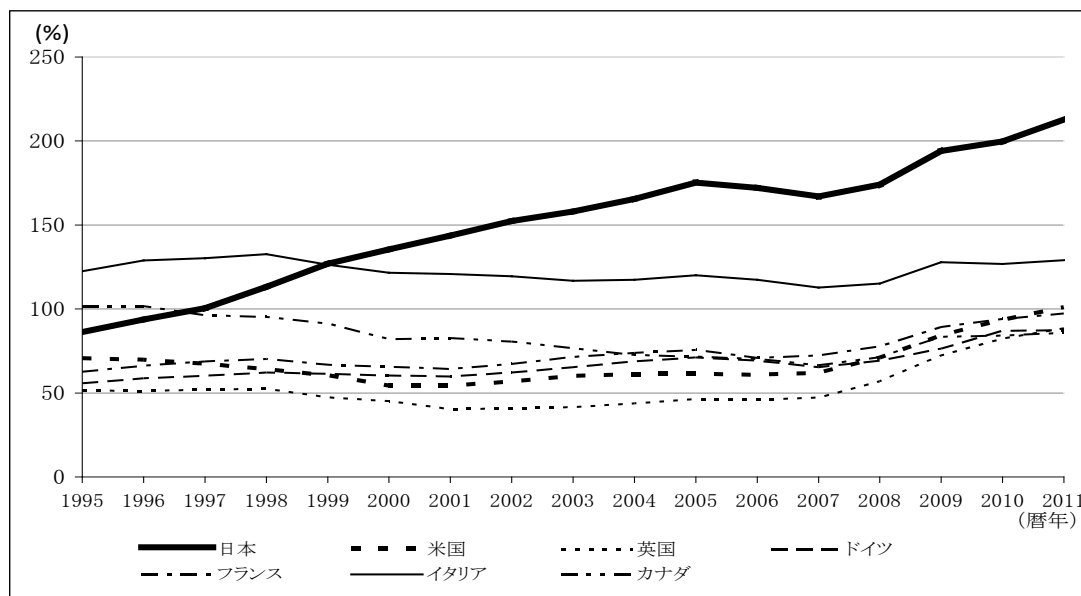
参 考 資 料

図表 I-1 高齢化の進行



- ・わが国では65歳以上人口比率(= 高齢化率)は2020年には29.3%、30年には31.8%に達すると予測されている。同じ30年には、アメリカ19.8%、イギリス20.9%、ドイツ28.2%、フランス24.3%、スウェーデン22.6%という予測であることから、わが国の高齢化の程度がいかに大きなものであるかがわかる。

図表 I-2 財政事情の国際比較
ー 債務残高の対GDP比の推移



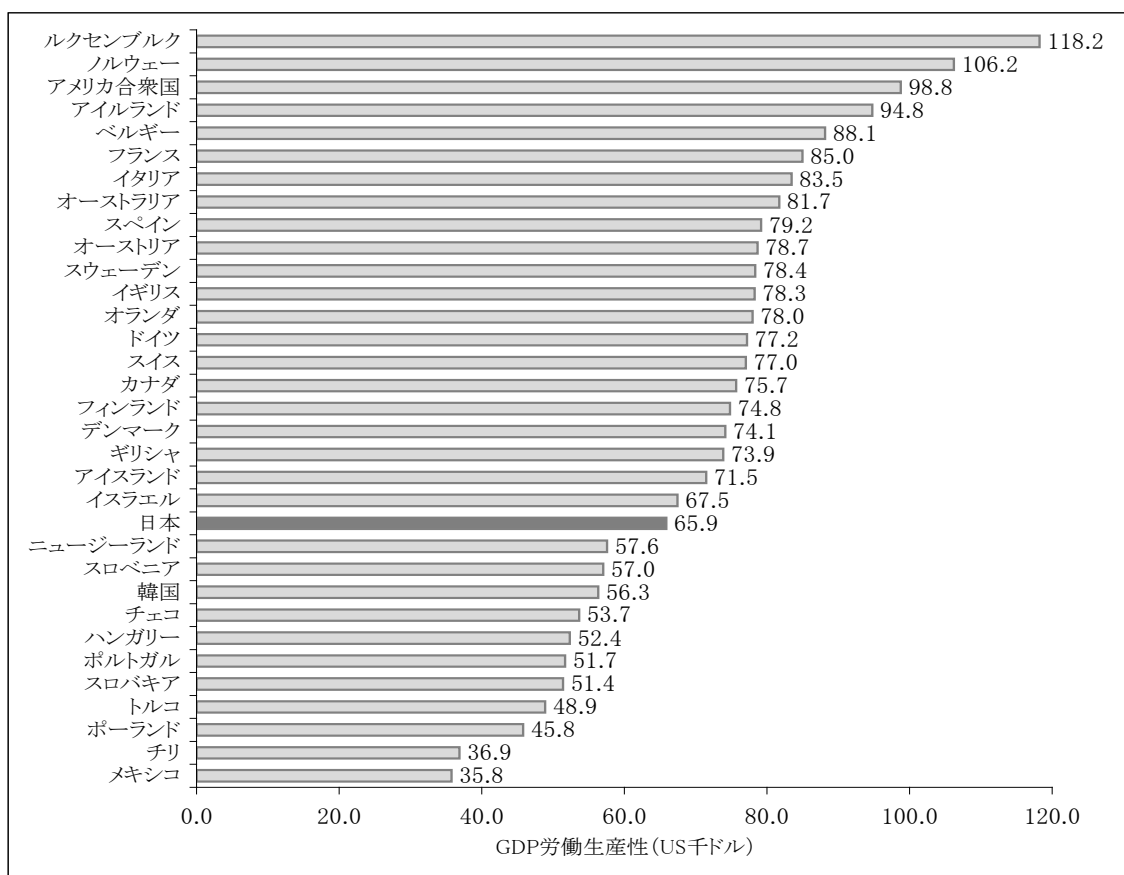
(注) 数値は一般政府(中央政府、地方政府、社会保障基金を合わせたもの)ベース

(出所) OECD "Economic Outlook 89" (2011年6月)

(資料) 財務省

- ・債務残高(SNAベース)の対名目GDP比率を見ると、わが国の財政事情は他の主要先進国の中で最悪である。しかも、比率は年々上昇している。財政赤字は将来世代への負担の先送りであり、受益と負担の関係を断ち切り不公平を生むばかりか、マクロ経済にも重大な影響を及ぼしかねない。

図表Ⅱ－１ 労働生産性の国際比較（2009 年）



（注）OECD加盟国の労働生産性水準を示したもの。

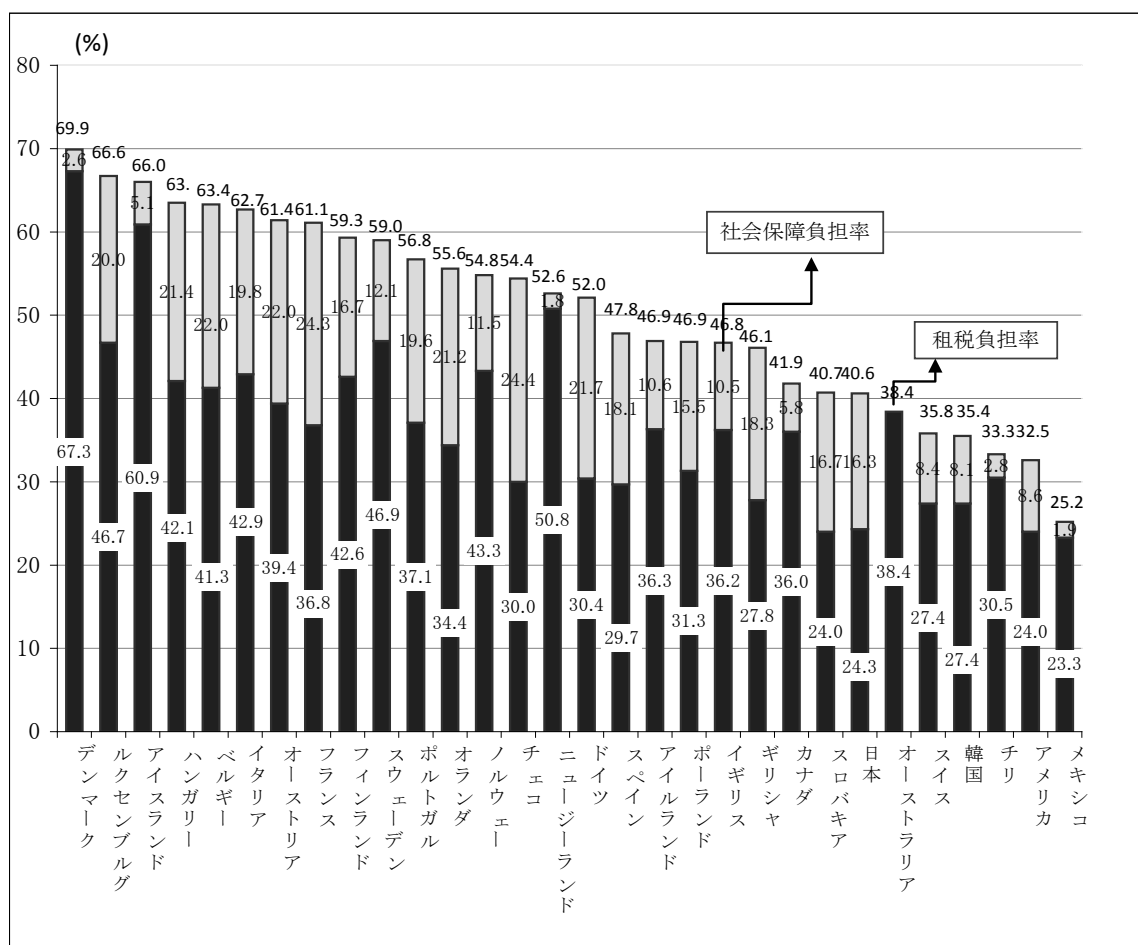
日本生産性本部が、購買力平価換算の国内総生産（GDP）を就業者数で除して算出している。

（出所）公益財団法人 日本生産性本部「労働生産性の国際比較」（2010年版）

- ・労働生産性は主要先進国の中でも最も低く、OECD加盟国中でも低位に属している。生産性は国民生活の豊かさを図る指標でもあり、これを改善することがわが国の大きな課題となっている。労働生産性を向上させるためには、民間資本ストックの増加、技術進歩の促進など、企業活動の活発化が不可欠である。

図表Ⅱ－2 国民負担の国際比較

－ OECD 諸国の国民負担率（対国民所得比、租税負担率と社会保障負担率合計）



(注1) 国民負担率は、租税負担率と社会保障負担率の合計。

(注2) 各国 2008 年（度）の数値、スイスは 2007 年度の数値。なお、日本の 2011 年度予算ベースでは、国民負担率：38.8%、租税負担率：22.0%、社会保障負担率：16.8%となっている。

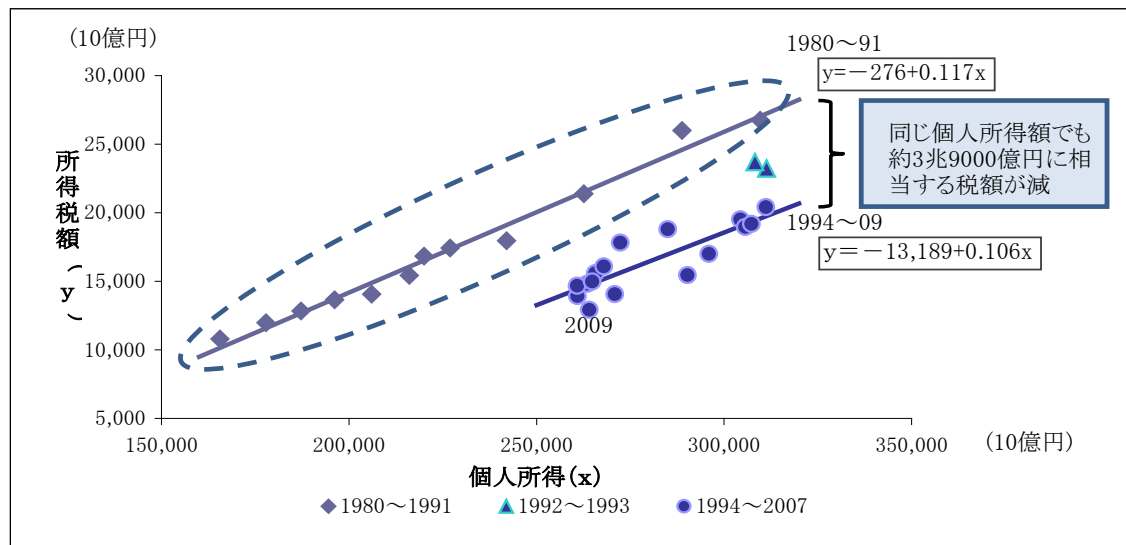
(出所) 日本：内閣府「国民経済計算」等、諸外国：OECD "National Accounts 1997-2009" 及び同 "Revenue Statistics 1965-2009"

(資料) 財務省

- ・デンマークの国民負担率は 69.9%（租税負担率が 67.3%、社会保障負担率が 2.6%）に達しているのに対して、日本のそれは 40.6%（租税負担率 24.3%、社会保障負担率 16.3%）である。日本は OECD 加盟国の中でも低い部類に属していることが分かる。このことが現時点でも受益と負担の不一致を生んでいるが、超高齢社会への移行にともなって、負担率がこのままの低い水準を維持することは難しい。

図表Ⅲ－１ 所得税の累進構造と税制改正による累積効果

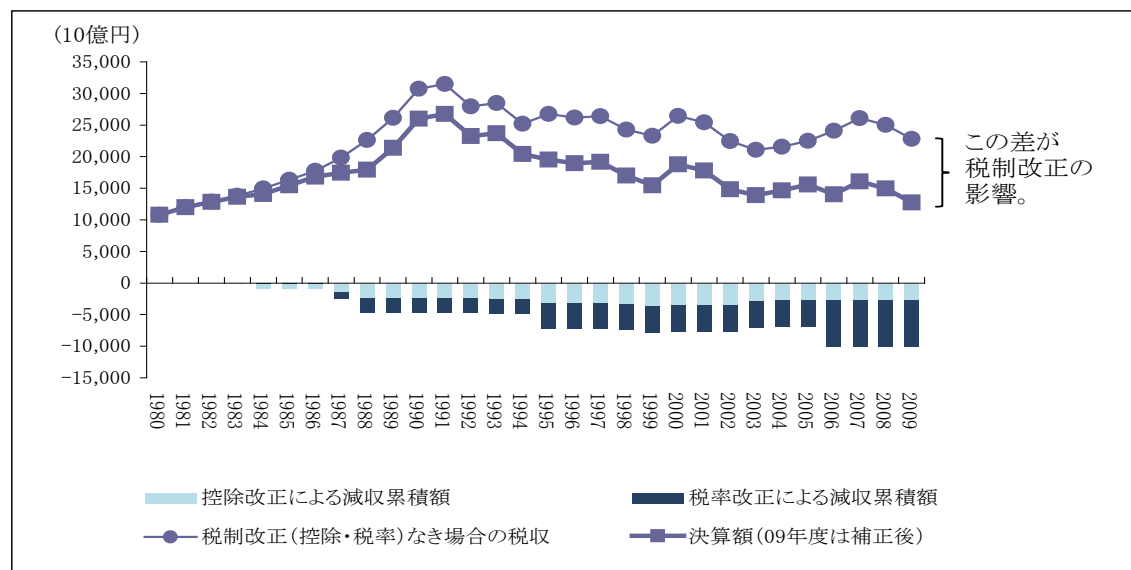
(1) 所得税の構造変化



(資料) 日本租税研究協会『税制参考資料集』、内閣府『国民経済計算年報』より作成

- ・ 1980～91 年度では、個人所得が 1 兆円増加すれば所得税は 1,170 億円増加したが、94 年度以降は 1,060 億円の増加にとどまり、個人所得が同額であっても、94 年度以降では 80～91 年度に比べて約 3 兆 9,000 億円だけ所得税額が小さくなっている。このように所得税の税収獲得能力は明らかに低下している。

(2) 税制改正による累積効果



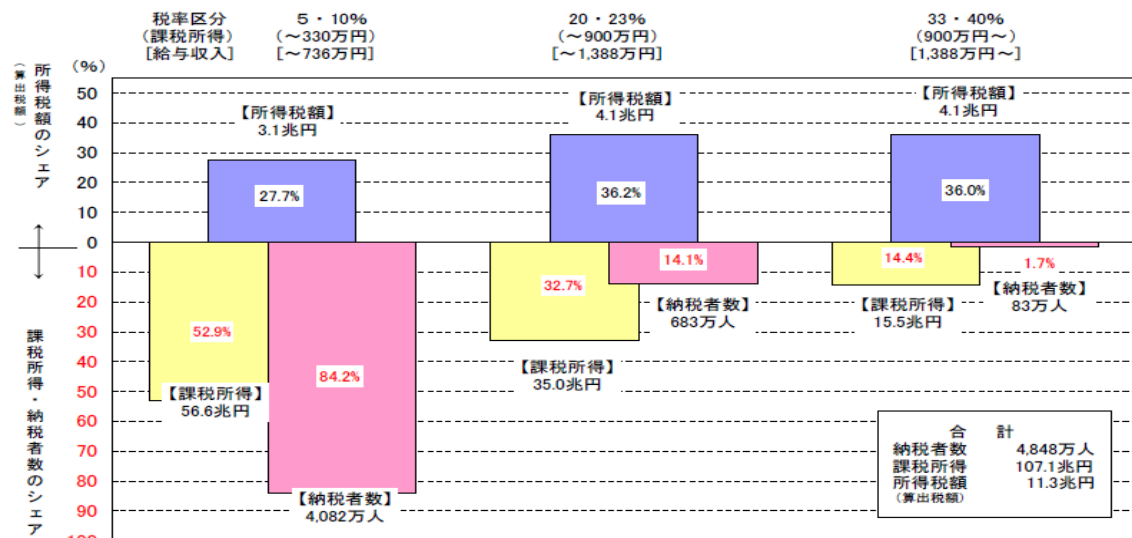
(資料) 日本租税研究協会『税制参考資料集』より作成

(備考) 税制改正が行われなかったと仮定した場合の税収推計は技術的に困難であるが、1980 年度以降に実施された税制改正による増減収額を累積させることで試算した。ただし、特別減税は含まれていない。

- ・ 2009 年度の現実の所得税収（補正後）は 12 兆 7,640 億円、1980 年度税制がそのまま維持されれば税収は 22 兆 8,080 億円となり、約 10 兆円の減収が生じた。税率改正による減収額が 7 兆 3,360 億円、控除改正による減収額が 2 兆 7,080 億円であり、税率改正が所得税収を大きく減少させている。また、税率改正による減収額の多くは 1990 年代後半以降に発生している。

図表Ⅲ－２ 給与所得者の階層別割合と税収の割合

(1) 所得階級別の納税者数等（未定稿）

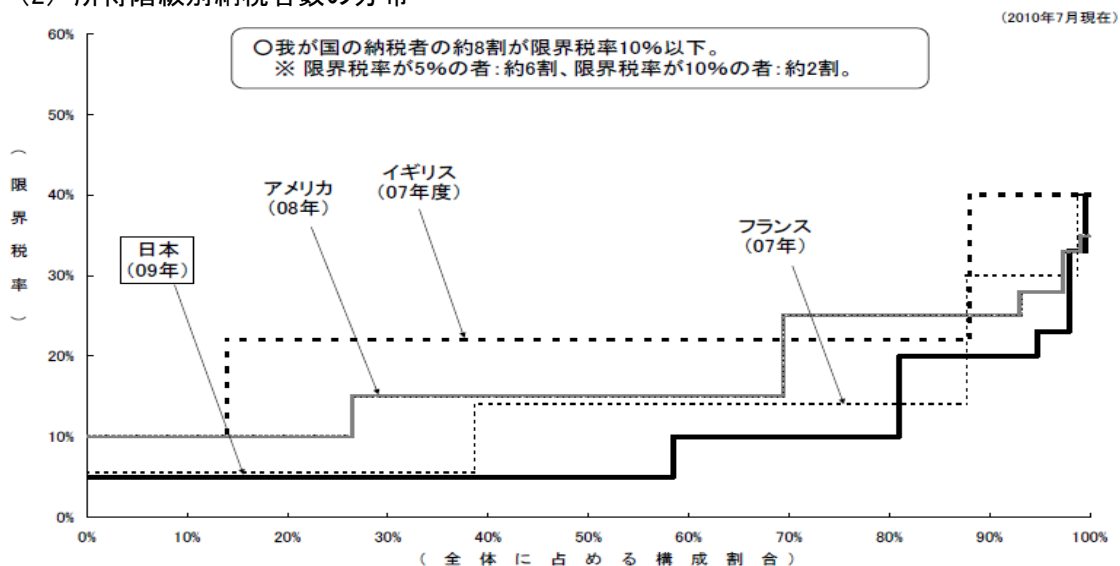


(注) 1. 各計数は、平成23年度予算ベースの推計値である(総合課税に係るものであり、分離課税に係るものは含まれていない)。
 2. 上記の各階級区分(①「～330万円」、②「～900万円」、③「900万円～」)は課税所得ベースのものであるが、これを仮に夫婦2人(子のうち1人が特定扶養親族、1人が16歳未満)の場合の給与収入ベースで算出した場合、①「～736万円」、②「～1,388万円」、③「1,388万円～」となる。

(資料) 財務省

- ・年間給与収入が330万円以下の階層は、全納税者の84.2%を、課税所得では52.9%を占めているが、税額では27.7%にすぎない。一方、900万円以上の階層は納税者数で1.7%にすぎないが、税額では36.0%に上っている。このように、現行の所得税は中高所得層に負担が偏った構造になっている。

(2) 所得階級別納税者数の分布

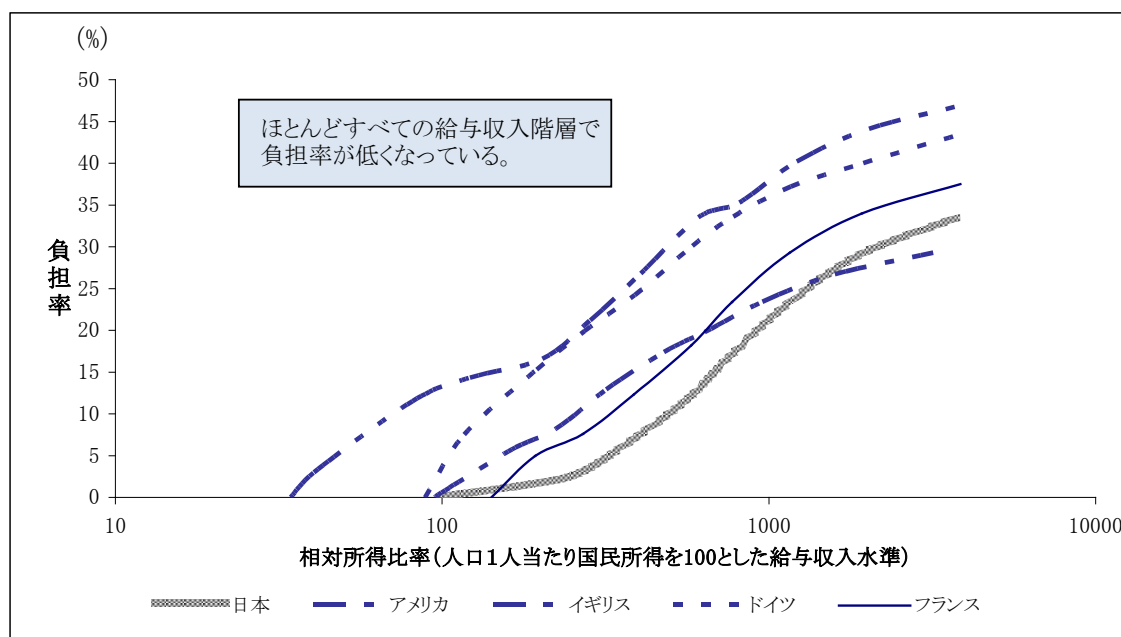


(注) 1. 日本のデータは、平成21年度予算ベースを基に推計したものである。
 2. 諸外国のデータは各国の税務統計に基づいて作成した。
 3. アメリカは個人単位と夫婦単位課税の選択制。フランスは世帯単位課税であるため、納税者数の割合は推計が困難である。このため、ここでは申告者数の割合を掲げている。
 4. ドイツは方程式方式のためグラフ上別納税者数割合は不明。
 5. 各国の税率構造について、日本は6段階(5・10・20・23・33・40%)、アメリカは6段階(10・15・25・28・33・35%)、イギリスは3段階(10・22・40%)、フランスは4段階(5.5・14・30・40%)である。なお、イギリスは2010年現在3段階(20・40・50%)となっている。

(資料) 財務省 税制調査会専門家委員会

- ・わが国においては、最低の5%の税率が適用される給与所得者は全対の60%近くに上り、全体の約80%の給与所得者は5、10%という税率が適用されている。他の主要先進国の所得税と比べて、わが国では低い所得階層では適用税率が低くなっているだけでなく、納税者の多くに低税率が適用される構造となっている。

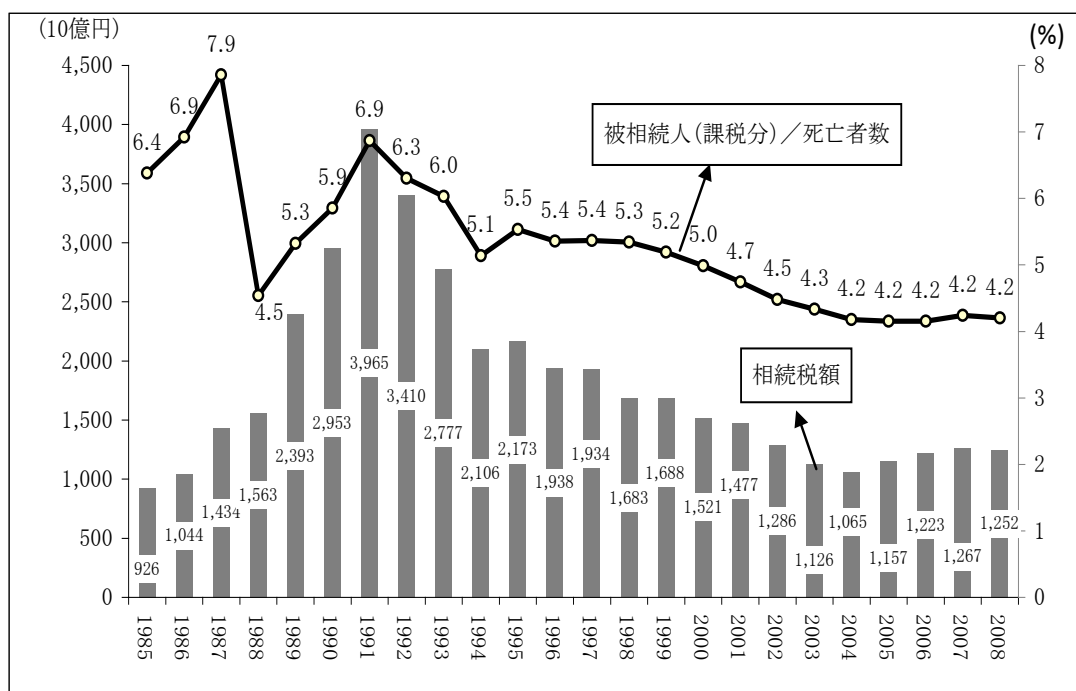
図表Ⅲ－３ 階層別所得税負担率の国際比較



(資料) 日本租税研究協会『税制参考資料集』より作成

- ・各国の所得水準の差を考慮するため、給与収入階層は、各国の人口1人当たり国民所得を100とした相対値を用いて表している。日本の所得税はほとんどの給与収入階層で、他の先進国よりも低い負担率となっている。この結果は、過去に実施された累次の減税によるものである。

図表Ⅳ－１ 最近の相続税の課税割合等の推移

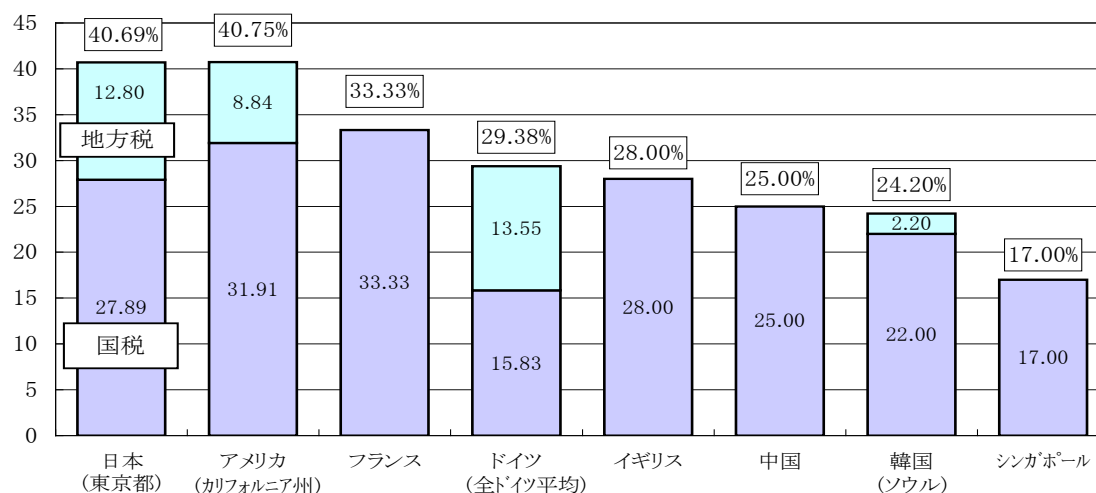


- ・竹下政権下での税制改革では、相続税、贈与税の最高税率が75%から50%に引き下げられるとともに、バブル経済によって地価が上昇したため、相続税の基礎控除が引き上げられた。その後地価が大幅に下落したが基礎控除は据え置かれたために、死亡者の内相続税が課税される者の割合は2008年度には4.2%にすぎない(バブル経済前の1987年には7.9%)。

図表V-1 企業の公的負担水準（法人所得課税、社会保険料）の国際比較

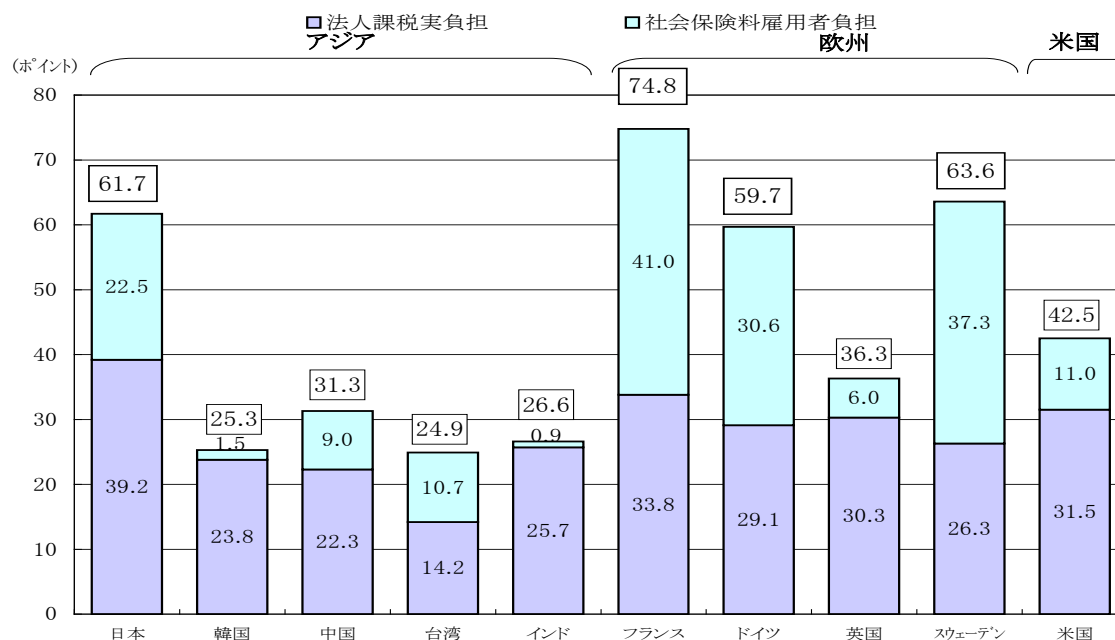
(1) 法人所得課税の実効税率の国際比較

(%) (2011年1月現在)



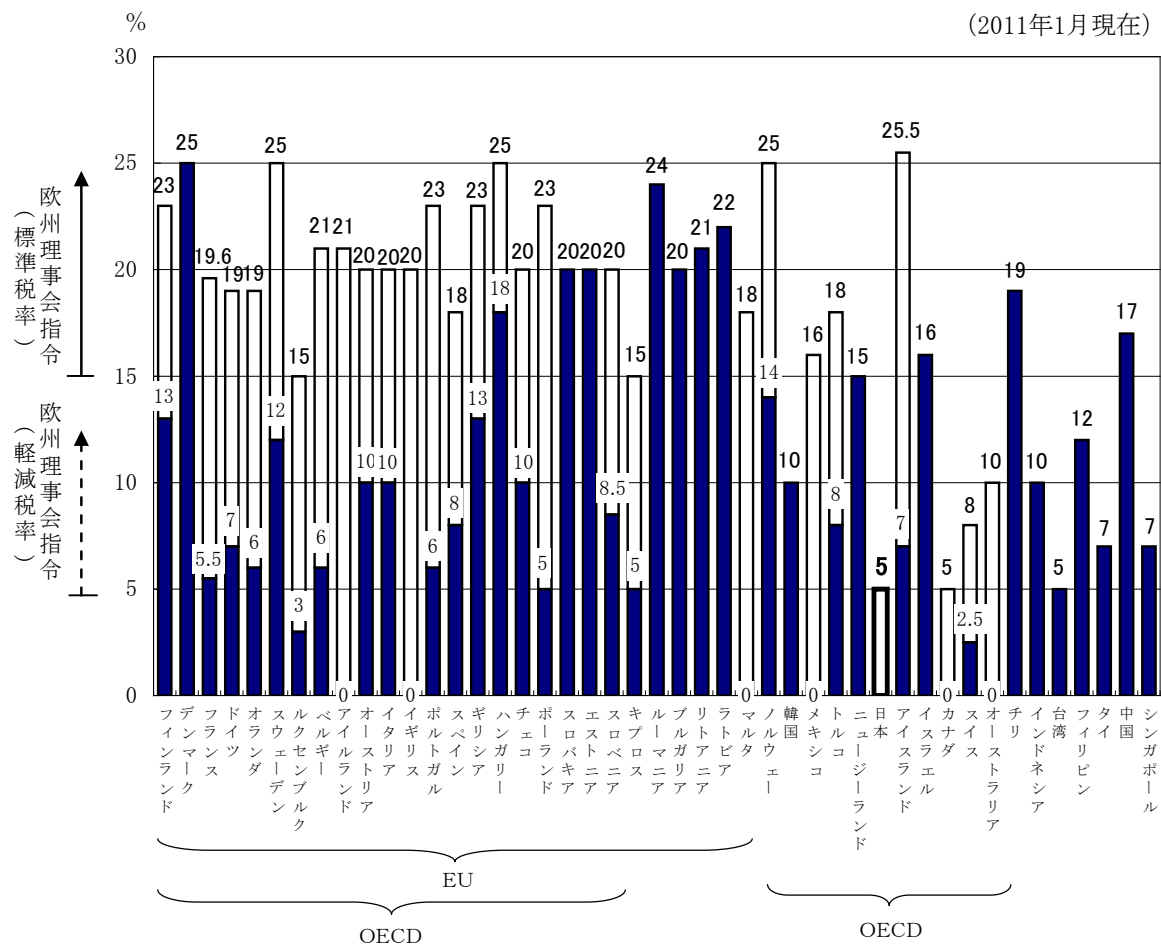
- (備考) 1. 上記の実効税率は、法人所得に対する租税負担の一部が損金算入されることを調整した上で、それぞれの税率を合計したものである。
2. 日本の地方税には、地方法人特別税（都道府県により国税として徴収され、一旦、国庫に払い込まれた後に、地方法人と特別譲与税として都道府県に譲与される）を含む。また、法人事業税及び地方法人特別税については、外形標準課税の対象となる資本金1億円超の法人に適用される税率を用いている。なお、このほか、付加価値割及び資本割が課される。
3. イギリスは、2011年4月に26%に引下げ実施、今後、2014年までに23%までの引下げを予定。
- (資料) 財務省 税制調査会

(2) 社会保険料負担を含めた企業の公的負担水準の国際比較



- (備考) 1. 対象企業は、Nikkei225（日経平均）、SP500（米）、S&P Global、加権指数、上海指数、SENSEX指数に採用されている企業のうち、財務データが取得可能な企業（金融・保険業及び税金等調整前当期利益がマイナスの事業年度を除く。）
2. 各国企業の利益を100とし、法人課税実負担及び社会保険料雇用者負担をそれぞれ指数化して合算
- (出所) 法人税実負担については、Nikkei225（日）、SP500（米）、S&P Global（英、独、仏、スウェーデン、韓）、上海指数（中）（以上、2006～2008年）、加権指数（台）、SENSEX指数（印）（以上、2005～2007年）より集計。
- 社会保険料雇用者負担については、同Nikkei225、SP500他より従業員数、投資コスト比較（JETRO調査、2009年1～2月時点）より、ワーカーズの平均賃金（基本給・社会保障・賞与含む、範囲がある場合は中心値を採用）及び社会保険料雇用者負担率（労災等負担に応じて異なる部分は下限の負担率を採用）を用いて計算。
- (資料) 経済産業省 産業構造審議会

図表Ⅶ－１ 付加価値税率（標準税率及び食料品に対する適用税率）の国際比較

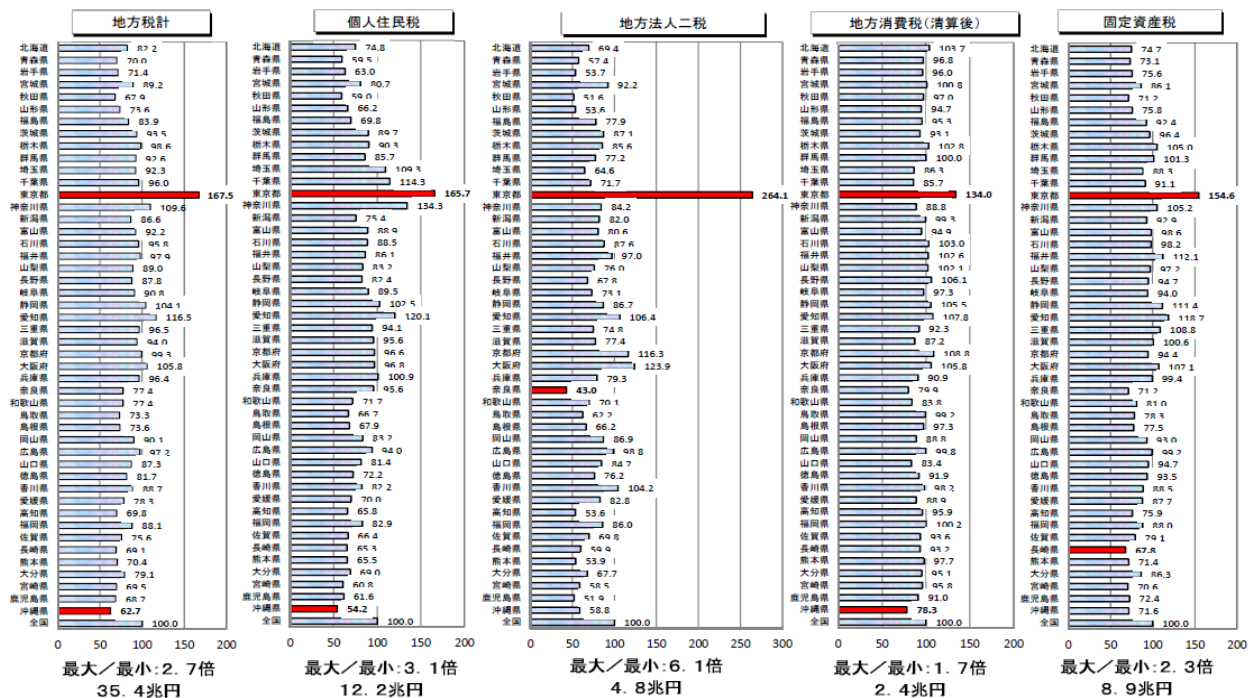


- (備考) 1. 日本の消費税率5%のうち1%相当は地方消費税（地方税）である。
 2. カナダにおいては、連邦の財貨・サービス税（付加価値税）の他にほとんどの州で小売売上税等が課される。（例；オンタリオ州 8%）
 3. アメリカは、州、都、市により小売売上税が課されている（例：ニューヨーク州及びニューヨーク市の合計8.875%）
 4. 上記グラフ中、濃い網掛けが食料品に係る適用税率である。なお、軽減税率が適用される食料品の範囲は各国ごとに異なり、食料品によっては標準税率が適用される場合がある。
 また、未加工農産物など一部の食料品について上記以外の取扱いとなる場合がある。
 5. 欧州理事会指令においては、ゼロ税率及び5%未満の軽減税率は否定する考え方がとられている。

(出所) 各国大使館聞き取り調査、欧州連合及び各国政府ホームページ等による。
 (資料) 財務省

図表Ⅷ－1 地方税収の地域偏在とその是正効果

(1) 人口1人当たり税収額の指数(2009年度決算)

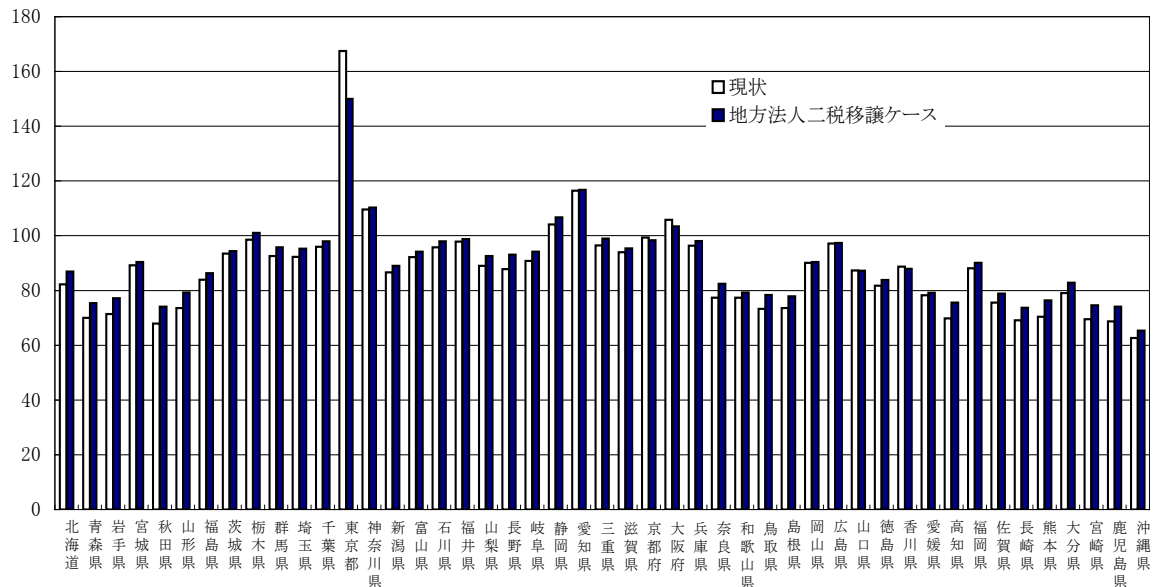


(資料) 総務省

- 都道府県別に人口1人当たり地方税収入を比較すると、地方法人二税(法人事業税、法人住民税)は、最大の東京都は最小の奈良県の6.1倍となっており、しかも、税収は4.8兆円に達していることから、地方税合計の地域偏在を大きくしている。地域偏在が最小の地方税は地方消費税であり、最大の東京都は最小の沖縄県の1.7倍にとどまっている。地域偏在を縮小することは財政力格差の縮小につながり、地方交付税への依存を少なくする。

(2) 地方税全体の人口1人あたり指数の変化

(地方法人二税の税収を地方消費税として振り分けた場合: 2009年度ベース)



- 地方法人二税の税収を清算後の地方消費税の税収に振り分けた場合、税収を振り分ける前は地方税計の最大と最小の倍率が2.7だったものが、振り分けた後ではその倍率は2.3と、地方税収の偏在がかなり小さくなる。

図表Ⅷ－２ 償却資産に係る固定資産税の国際比較

－ 諸外国における資産保有に係る課税状況（未定稿）

・ 諸外国では、償却資産への課税は極めて異例である。

国名	税目	課税団体	課税客体	償却資産への課税
【北米】				
アメリカ	財産税	州、地方	不動産(土地・建物)：全50州で課税 動産：12州で非課税 製造用機械：24州で減免等(免税・非課税15州、減免等9州)	△ (製造用機械が減免される州は多い)
カナダ	財産税or不動産税	州、地方	不動産(土地・建物)：全州(10州・3準州)で課税 動産：5州(4州・1準州)で非課税 機械設備：課税は2州のみ	△ (機械設備に課税する州は少ない)

【欧州】				
イタリア	地方不動産税	市町村	土地・家屋	×
イギリス	カウンシル税	地方自治体	住宅用不動産	×
	事業用レイト	国(人口比で地方自治体へ分配)	非住宅用不動産(償却資産については土地と一体となった事業用資産についてのみ課税。例：クレーンは非課税、クレーン設置台は課税)	×
フランス	既建築地不動産税	州、県、市町村	既建築資産(恒久的に土地に固定されており、破壊せずに移動することが不可能である等が要件)橋、岸壁、固定され商業・産業用途に整備された船舶等も含まれる	×
	未建築地不動産税	同上	未建築資産(例：鉄道敷地、石切場、鉱山、泥炭鉱、塩田)	×
	居住税	県、市町村	事業目的以外の居住用資産(家具付の住居、その従属物、職業税の対象とならない家具付の場所)	×
	地域経済貢献税	州、県、市町村	地方事業税：自由業者の収入、事業用不動産の賃貸価格 補充税：付加価値	×
ドイツ	財産税	州	純資産額(B/S計上額)から基礎控除額を控除した残額 (1995年連邦憲法裁判所決定により、部分的に違憲な制度を含むことを理由として、1997年から徴収停止となっている。)	×
	不動産税	地方	不動産A(農林業事業に供する資産：家畜、農林業用機械など) 不動産B(不動産A以外の不動産：土地、家屋のみ)	×

【アジア】				
中国	都市土地使用税	地方	土地	×
	都市不動産税	地方	外資に課税(内資企業は対象外)	×
	不動産税	地方	土地、家屋、建物と一体不可分の設備(含償却資産)	×
韓国	財産税	市・郡	土地、建築物(建物、構築物、特殊な附帯設備)、船舶、航空機	×
	都市計画税	市・郡	土地、建物/家屋	×
	共同施設税	市・郡	土地、建物/家屋、船舶	×
	地方教育税	道	財産税額、自動車税額	×

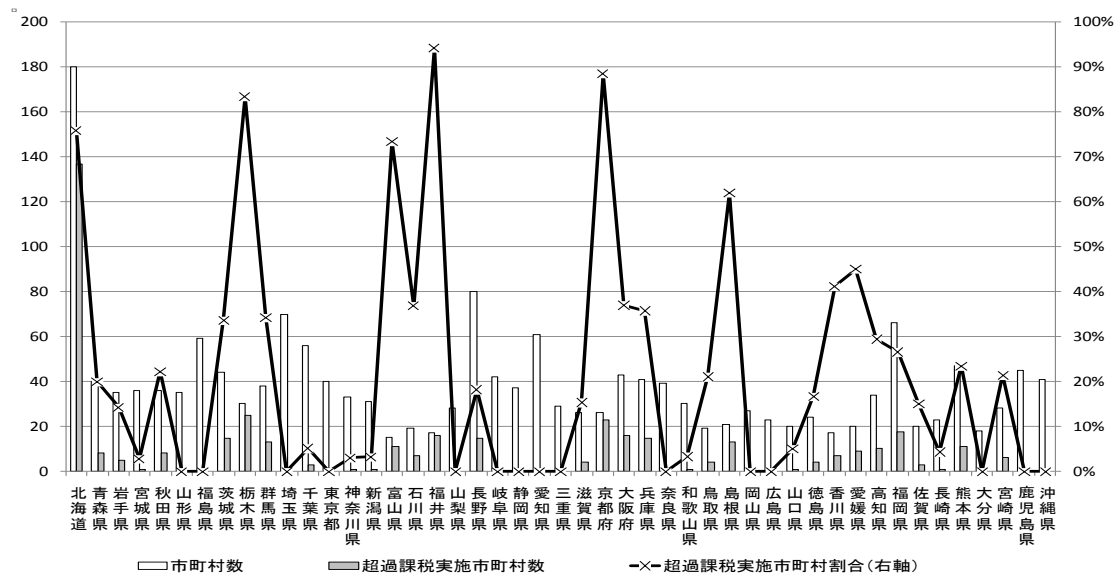
国名	固定資産税制の有無	課税客体	納税義務者	償却資産への課税
オーストラリア	○	土地	所有者(法人、個人)	×
オーストリア	○	土地、建物	所有者(法人、個人)	×
ベルギー	×	なし	なし	×
デンマーク	○	土地、建物	所有者(法人、個人)	×
フィンランド	○	土地、建物	所有者又は占有者(法人、個人)	×
ギリシャ	○	土地、建物	所有者又は占有者(法人、個人)	×
アイルランド	○	土地、建物	所有者又は占有者(法人、個人)	×
ルクセンブルク	○	土地、建物	所有者(法人、個人)	×
メキシコ	○	土地、建物、 事業用資産	所有者又は占有者(法人、個人)	○
ノルウェー	○	土地、建物	所有者(法人、個人)	×
オランダ	○	土地、建物	所有者又は占有者(法人、個人)	×
ニュージーランド	○	土地、建物	所有者(法人、個人)	×
ポーランド	○	土地、建物	所有者又は占有者(法人、個人)	×
ポルトガル	○	土地、建物	所有者(法人、個人)	×
スペイン	○	土地、建物、その他の一定の資産(※)	所有者(法人、個人)	△
スウェーデン	○	土地、建物	所有者(法人、個人)	×
スイス	○	土地、建物	所有者又は占有者(法人、個人)	×
インドネシア	○	土地、建物	所有者又は占有者(法人、個人)	×
マレーシア	○	土地、建物	所有者(法人、個人)	×
フィリピン	○	土地、建物、 機械その他設備	所有者(法人、個人)	○
シンガポール	○	土地、建物	所有者又は占有者(法人、個人)	×
タイ	○	土地、建物	所有者又は占有者(法人、個人)	×
インド	○	土地、建物	所有者又は占有者(法人、個人)	×

(※)ドッグ、タンク、貨物用ホーム、リフトのような建物に類する商業用設備並びに工業用設備。あるいは、市場や屋外倉庫にあてられた場所、ダム、放水路、貯水池、競技場等、建物以外の空間の都市開発工事や地ならしのような改修工事。

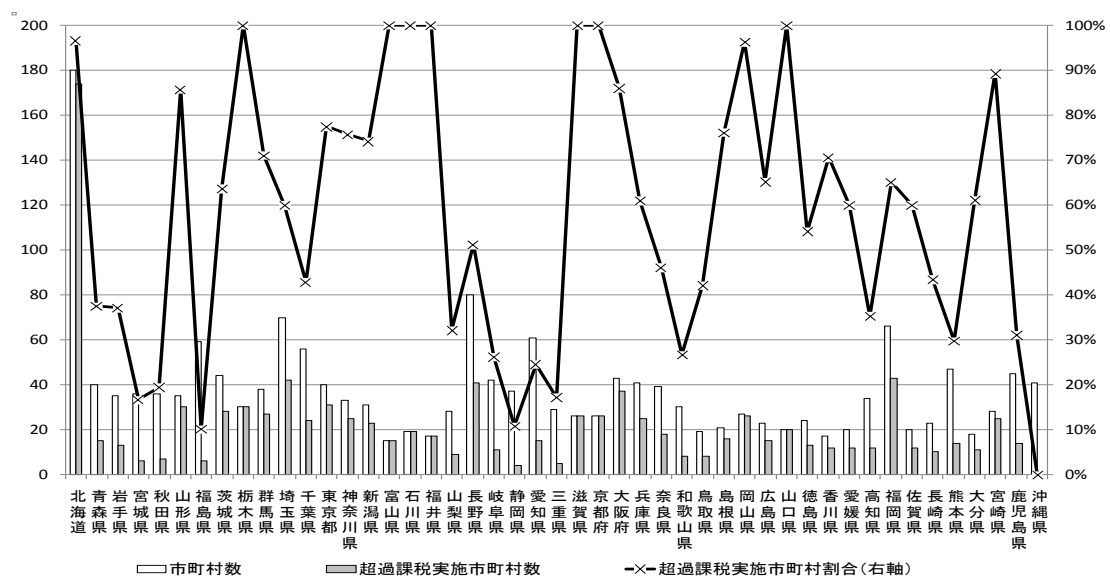
(出所) 経団連、日本鉄鋼連盟

図表Ⅶ－3 地方税超過課税の状況

(1) 個人住民税均等割の超過課税実施市町村



(2) 法人住民税均等割の超過課税実施市町村



- ・ 各都道府県下の市町村のうち、個人住民税均等割（上図）と法人住民税均等割（下図）の超過課税を実施している市町村の数および割合を示している。両図を比較すれば、明らかに法人住民税均等割の超過課税を実施している市町村が多く、超過課税が企業に偏っていることがわかる。