税制改革の課題と国際課税の潮流

(社)日本租税研究協会

第62回租税研究大会記録

2010

社団法人　日本租税研究協会

税制改革の課題と国際課税の潮流

(社)日本租税研究協会
第62回租税研究大会記録

2010

社団法人　日本租税研究協会

税制改革の課題と国際課税の潮流

日本租税研究協会第62回租税研究大会記録

東京大会　於　日本工業倶楽部　平成22年９月15日㈬～16日㈭

第62回租税研究大会開催にあたり ……今井　敬

〈第１日〉

◆報告１　租税条約の解釈と国内法 ……増井良啓
　　―文理解釈の基本に立ち戻って―

◇討論　　税制改革を巡る現状と課題 ……水野忠恒
　　岩﨑政明／岡崎浩巳／宮内　豊／吉野和雄

◆報告２　財政再建とあるべき税制改革 ……井堀利宏

〈第２日〉

◆報告１　国際的租税回避否認規定によりもたらされる ……中里　実
　　国内的二重課税

◇討論　国際課税を巡る潮流 ……渡辺裕泰
　　青山慶二／今村　隆／福島節子／横山　正

◆報告２　米国の新しい包括的濫用防止規定について ……岡村忠生

大阪大会　於　関電会館　平成22年９月22日㈬

第62回租税研究大阪大会開催にあたり ……宇野郁夫

◆報告１　租税債務確定・租税争訟手続における課題と改正の方向性 ……占部裕典
　　～平成22年度税制改正大綱における『納税環境の整備』を踏まえて

◇討論　　税制改革を巡る課題と展望 ……林　宏昭
　　岡本誠司／佐川宣寿／玉岡雅之／前田高志

◆報告２　税法における『司法的積極主義』の意義と課題 ……谷口勢津夫

目　　次

東京大会（日本工業倶楽部）

会長ご挨拶……1

◆報告１　９月15日㈬・午前

租税条約の解釈と国内法——4

―文理解釈の基本に立ち戻って―

東京大学大学院法学政治学研究科教授　増井良啓

Ⅰ．はじめに……4
Ⅱ．前提……5
　１．これまでの議論の経緯……5
　２．条約と国内法の一般的関係……5
　３．租税条約の解釈……6
Ⅲ．８つの例……7
　１．限度税率……7
　２．ソース・ルール……8
　３．恒久的施設の認定……9
　４．恒久的施設に帰属する利得……10
　５．外国税額控除……11
　６．居住者……12
　７．仲裁決定……13
　８．情報交換……14
Ⅳ．おわりに……14

◇討論　９月15日㈬・午後

税制改革を巡る現状と課題——16

司　会　　一橋大学大学院法学研究科教授　　水野　忠恒
参加者（五十音順）
横浜国立大学大学院国際社会科学研究科教授　　岩﨑　政明
総務省自治税務局長　　岡崎　浩巳
財務省大臣官房審議官　　宮内　　豊
東京ガス株式会社常務執行役員・租研理事　　吉野　和雄

はじめに……17
Ⅰ．わが国の財政・税制の現状と課題……17
１．財政の現状と課題……17
２．税制の現状と課題……19
Ⅱ．わが国の地方財政・地方税制の現状と課題……21
１．地方財政の現状と課題……21
２．地方税制の現状と課題……22
Ⅲ．財政・税制の現状と課題について討論……24
国税・地方税改革の今後の取組／産業界から見た今後の税制／今後の税制改革の課題／今後の地方税制改革の課題
Ⅳ．個別税制の現状と課題……27
１．所得税……27
所得税の現状と課題／累進税率構造／給付付き税額控除／金融所得課税
２．法人税……29
法人税の現状と課題／国際課税／租税特別措置法
３．消費税……30
４．資産税……31
５．環境関連税制……31
６．番号制度……31
Ⅴ．地方税制（個別）の現状と課題……32
１．個人住民税……32
２．地方法人二税……33
３．地方消費税……33
４．固定資産税……34
５．地方環境課税……34
６．番号制度・地方税の電子化……35
Ⅵ．個別税制の現状と課題についての討論会……36
所得控除制度／累進税率構造の回復と金融所得の一体課税／経済の活性化と法人税制／個人住民税／事業税／固定資産税／経済活力増大の視点からの税制改革／法人税の引き下げ／地方税改革／所得税関係／法人税関係／個人住民税／地方法人二税／固定資産税／地方法人課税
おわりに……42

◆報告２　９月15日㈬・午後

財政再建とあるべき税制改革 ――――――――――――――――――――――44

東京大学経済学研究科教授　井堀　利宏

はじめに……44
Ⅰ．わが国の財政の現状と財政運営戦略……45
　１．日本の財政の現状……45
　　⑴　国・地方のプライマリー・バランス……45
　　⑵　債務残高対 GDP 比の国際比較……45
　２．財政再建と税制改革：課題……45
　３．中期財政フレーム……47
　　⑴　「強い経済・強い財政・強い社会保障」の一体的実現の中身……47
　　⑵　中期財政フレームにおける問題点……47
　４．財政運営戦略……48
　　⑴　財政健全化目標……48
　　⑵　経済財政の中期試算……49
　　⑶　試算の結果：「慎重シナリオ（社会保障歳出は高齢化要因で増加）」と目標との関係……50
　　⑷　試算の問題点……50
　５．必要な財政赤字縮小幅：簡単な試算……51
　６．財政再建には増税も必要……52
　７．消費税増税……52

Ⅱ．消費税について……53
　１．消費税の経済効果……53
　２．消費税と経済成長……54
　３．消費税と駆け込み需要……55
　４．税制改革の課題：消費税増税と法人税率引き下げ……55
　５．諸外国の事例……55
　　⑴　2007年１月のドイツの付加価値税の引き上げ……56
　　⑵　2010年１月のイギリスの付加価値税率引き戻し……56

Ⅲ．今後の財政運営と税制改革について……56
　１．「強い経済、財政、社会保障」……56
　２．2010年度予算における民主党政権の財政運営……57
　３．再分配重視の民主党公約：問題点……57
　４．社会保障における税の役割……58
　５．年金と税制改革……59

6．税制改革における目的税の役割……60
⑴　目的税の意義と弊害……60
⑵　地球環境問題と環境税……61
7．消費税増税と無駄の削減……61
8．財政健全化と拘束ある仕組み……62
9．財政ルールと歳出抑制効果……62
10．財政健全化と景気対策……63
おわりに：「中長期視点な観点でより持続可能な財政・税制改革を」……63
資料……65

◆報告１　９月16日㈭・午前

国際的租税回避否認規定によりもたらされる国内的二重課税 ——88

東京大学大学院法学政治学研究科教授　中里　実

はじめに……88
Ⅰ．租税回避否認規定の問題点……89
1．一般的租税回避否認規定……90
⑴　租税回避の定義……91
⑵　私法上の権利濫用……91
⑶　租税法独自の権利濫用……92
⑷　一般的租税回避否認規定における具体的指針の必要性……92
2．個別的租税回避否認規定……93
⑴　個別的租税回避否認規定……93
3．法人税法22条２項と私法上の法律構成……95
⑴　自動車会社の事案……95
⑵　新株発行の事案……96
⑶　租税法と会社法……97

Ⅱ．国際的租税回避否認規定の位置付け……97
1．租税回避が行われていない場合にも租税回避否認規定は適用できるか……97
2．形式的否認規定の形式性をどこまで貫くか……98
3．形式性を重視することは実質性を放棄すること……99
4．裁判所における社会通念の判断……100

Ⅲ．国際的二重課税と国内的二重課税 ……100
Ⅳ．移転価格課税によりもたらされる国内的二重課税 ……100
Ⅴ．タックスヘイブン対策税制によりもたらされる国内的二重課税 ……101

１．タックスヘイブン子会社からの配当と合算課税の関係について……101
２．タックスヘイブン子会社の日本支店の課税と合算課税の関係……102
Ⅵ．配当益金不算入 ……103
１．法人と株主との二重課税と国際的二重課税の関係……103
２．例外としてのタックスヘイブン対策税制……104
３．外国法人の本店から日本の支店への資産の移入……104
Ⅶ．まとめ ……105
１．外国子会社との調整の２方法……105
２．２つの方法の調整……107

◇討論　９月16日㈭・午後

国際課税を巡る潮流 ——108

司　会　　早稲田大学大学院ファイナンス研究科教授　　渡辺　裕泰
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
駿河台大学法科大学院教授　　今村　　隆
税理士法人トーマツパートナー　　福島　節子
財務省主税局参事官　　横山　　正

はじめに ……109
Ⅰ．最近の税制改正と国際課税ルールの動向 ……109
１．国際課税をとりまく環境と課題……109
２．国際課税の基本的考え方……110
３．外国子会社配当益金不算入制度……110
４．外国子会社合算税制……112
⑴　外国子会社合算税制の概要……112
⑵　外国子会社合算税制の見直し……112
トリガー税率の引下げ／適用除外基準の見直し／資産性所得に対する課税等
５．移転価格税制の見直し……113
⑴　移転価格税制における価格算定文書の範囲……114
⑵　非居住者・外国法人に対する公社債の利子に係る課税……114
⑶　情報交換についての国内法整備……114
６．OECD 移転価格ガイドラインの改訂……115
７．恒久的施設（PE）の帰属所得に関する検討……115
８．今後の国際租税政策の方向性……115
９．国際課税小委員会……116
Ⅱ．税制改正と国際課税ルールの動向についての意見、質問 ……116

外国子会社合算税制の資産性所得／OECD 移転価格ガイドラインの最適方法の考え方／移転価格税制の立法化／事業再編における立法化／今後の税制改正／OECD 移転価格ガイドラインと立法面、行政面の対応／移転価格税制の見直しの影響と移転価格ガイドラインの改定に伴う動向／税制改正と50％未満の出資関連企業の整合性／移転価格ガイドラインとインバウンド投資／Global Formulary Apportionment について／外国子会社合算税制の特定事業と資産性所得／OECD 移転価格ガイドラインの最適法について／移転価格税制における事業再編の扱いについて／移転価格ガイドラインの明確化について／税制改正と50％未満の出資関連企業の整合性／Global Formulary Apportionment について／移転価格ガイドラインとインバウンド投資／移転価格評価法におけるレンジについて

Ⅲ．租税条約ネットワークの拡充 ……125
１．租税回避を巡る国際的な議論の動向……125
⑴ G20ロンドンサミットのメッセージ……125
⑵ ピア・レビュー……125
⑶ 国際基準の遵守状況……125
２．我が国の租税条約のネットワークの現状……126
⑴ 投資交流の促進……126
⑵ 租税条約交渉の現状……127
⑶ 基本的な租税条約交渉の流れ……127
⑷ 租税条約の概要……127
⑸ 租税条約交渉に当たっての主要な要素……128
⑹ 投資交流の促進……128
⑺ 今後の租税条約ネットワークの拡充……128
３．日・オランダ租税条約……129
⑴ 改正のポイント……129
⑵ 相互協議にかかる仲裁制度の導入 ……129
Ⅳ．租税条約ネットワークの拡充についての意見、質問……131
納税者の保護／情報提供と「情報あさり」への対応／仲裁判断の公表／仲裁決定不受諾の場合／情報交換規定と実施体制／途上国との条約交渉の対処方針／仲裁制度の運用方針／仲裁制度の期待／仲裁制度の各国間の温度差／情報交換と守秘義務／情報提供／仲裁判断の公表／仲裁決定不受諾の場合／仲裁制度の効果／仲裁制度への期待／情報交換／途上国との条約交渉の対処方針
おわりに ……137

◆報告２　９月16日㈭・午後

米国の新しい包括的濫用防止規定について ――――――――138

京都大学大学院法学研究科教授　岡村　忠生

Ⅰ．はじめに ……138
A．報告の概略……138
1．内国歳入法典7701条（o）……138
2．罰則の厳格化……139
B．この報告の目的……140
1．「租税回避」と「否認」……140
2．実質主義とグレゴリー判決……140
3．広義の「否認」……141
4．租税回避と学問的真理……142
Ⅱ．7701条（o）とは……143
A．経済的実質主義の明確化
（Clarification of Economic Substance Doctrine）……143
B．二分肢テスト……144
1．２つの要件……144
2．Conjunctive Test……145
3．「取引」の観察単位……146
4．Coltec 判決……147
C．課税前利益の可能性……148
D．コモン・ロー……149
Ⅲ．罰則 ……150
A．行政罰（加算税）の制度……150
1．正確さに関する罰則金（Accuracy Related Penalty, §6662）……150
①賦課要件と責任／②免除軽減要件（§6662）／③タックス・シェルター／④合理的理由による免除（§6664（c））
2．指定取引（Listed Transaction）、要報告取引の罰則（Reportable Transaction）（§6662A）……152
B．改正による罰則と経済的実質との連携……152
1．新たな要件の追加（§6602（b）⑹）……152
2．経済的実質を欠く非開示取引への重課……153
Ⅳ．分析 ……154
A．法の変化と不変化……154
1．立法（制定法化）による効果……154
2．意図された租税利益……154
3．The Angel List（不適用取引のリスト）……154

B．罰則と開示要請……155
Ⅴ．おわりに ……155
資料 ……157

大阪大会（関電会館）

副会長ご挨拶――171

◆報告１　９月22日㈬・午前

租税債務確定・租税争訟手続における課題と改正の方向性――――――――――――――――――――――――――――――――――――――173

～平成22年度税制改正大綱における『納税環境の整備』を踏まえて

同志社大学大学院司法研究科教授　　占部　裕典

Ⅰ．はじめに ……173
　１．「行政不服審査法」改正の方向性……174
　２．「国税通則法」改正の方向性……175
　３．民主党政権下における改正の方向性……176
Ⅱ．「納税者権利憲章」の制定と内容……177
Ⅲ．租税手続法の課題と改正のあり方 ……178
　１．調査開始時にかかる規定……179
　２．調査のあり方……180
　３．調査の終了……181
　４．不利益処分にかかる理由附記……182
　５．勧奨による修正申告の手続規定の整備……184
　６．更正の請求の期間制限等……184
Ⅳ．租税救済法の課題と改正のあり方 ……186
　１．不服申立前置主義の廃止……186
　２．不服審判所の透明性・第三者性の確保……187
　３．誤った教示をした場合の救済……187
　４．国税不服審判所の審理手続きの整備……188
　５．地裁調査官制度の廃止……188
　６．総額主義的運営から争点主義的運営へ……188
　７．税務上の和解……189
Ⅴ．その他 ……190
Ⅵ．おわりに ……190
レジュメ ……191
資料 ……208

◆◇討論　9月22日㈬・午後

税制改革を巡る課題と展望

221

司　会　　関西大学経済学部教授　　林　　宏昭
参加者（五十音順）
総務省自治税務局税務管理官　　岡本　誠司
財務省大臣官房審議官　　佐川　宣寿
神戸大学大学院経済学研究科准教授　　玉岡　雅之
関西学院大学経済学部教授　　前田　高志

はじめに ……222
Ⅰ．わが国の財政・税制の現状と課題 ……223
　1．財政の現状と課題……223
　2．税制の現状と課題……225
Ⅱ．わが国の地方財政・地方税制の現状と課題……227
　1．地方財政の現状と課題……227
　2．地方税制の現状と課題……229
Ⅲ．財政・税制の現状と課題についての討論 ……230
　子ども手当と所得控除について／成長エンジン／課税自主権と納税者の納税にかかわる負担のコスト／地方消費課税／官の果たすべき役割は何か／所得分配／地方の組織のあり方／所得控除から税額控除へ／成長と税／社会保障制度改革／課税自主権／地方法人二税／地方税財源のあり方
Ⅳ．個別税制の現状と課題 ……237
　1．所得税……237
　　所得税の現状と課題／累進税率構造／給付付き税額控除／金融所得課税の一体化
　2．法人税……238
　　法人税の現状と課題／欠損法人割合の推移／国際課税／租税特別措置
　3．消費税……240
　4．資産税……240
　5．環境関連税制……241
　6．番号制度……241
Ⅴ．個別地方税制の現状と課題 ……241
　1．個人住民税……241
　2．地方法人二税……242
　3．地方消費税……242
　4．固定資産税……243

5．地方環境課税……243
6．番号制度・地方税の電子化……244
Ⅵ．個別税制の現状と課題についての討論 ……244
欠損金の繰戻還付・繰越控除制度／グループ法人課税制度／事業税／個人住民税／固定資産税／給付付き税額控除／法人課税／消費税／地域間格差の問題／地方消費税／納税環境の整備／法人税関係／地方税関係／給付付き税額控除／法人への実質負担／消費税／財政調整のあり方／地方消費税／納税環境の整備
おわりに ……249

◆報告２　９月22日㈬・午後

税法における『司法的積極主義』の意義と課題————251

大阪大学大学院高等司法研究科教授　谷口　勢津夫

Ⅰ．はじめに ……251
1．最近の税務訴訟の状況と「司法的積極主義」……251
2．税法の解釈適用における実質主義……252
3．司法の役割・責任論とそのための技法……254
4．租税回避の概念と租税回避への対処方法……255
Ⅱ．課税減免規定の限定解釈による否認論 ……255
1．外国税額控除余裕枠利用［三井住友銀行］事件……255
2．課税減免規定に関する適用除外要件（規定）の創造……256
3．課税減免規定の立法目的と納税者の事業目的（租税回避目的）との関係 ……257
Ⅲ．課税減免制度濫用の法理 ……258
1．外国税額控除余裕枠利用事件［旧大和銀行・旧三和銀行］……258
2．課税減免規定の限定解釈による否認論との関係……259
3．「濫用該当性の判断」と「濫用を許容しないとする価値判断」との関係……260
4．課税減免制度濫用の法理に関する権利濫用アプローチと租税回避アプローチ …260
Ⅳ．私法上の法律構成による否認論 ……261
1．映画フィルムリース事件［パラツィーナ］事件……261
2．課税要件事実の認定における租税回避目的の意義と機能……262
3．「経験則」の名の下での価値判断……262
Ⅴ．取引の全体的・一体的観察法 ……264
1．私法上の法律構成による否認論との関係……264
2．課税減免制度濫用の法理との関係……265
3．ドイツにおける全体的企図判例からみた評価……265
Ⅵ．おわりに ……266
資料 ……269
別添資料 ……272

〈資料編〉

◎財政・税制関係資料（財務省主税局）目次――――――――――――――――――――――――――― 1
資料①～⑳
◎地方税制関係資料（総務省自治税務局）目次――――――――――――――――――――――――――83
資料❶～㉛
◎国際課税関係資料（財務省主税局参事官室）目次 ――――――――――――――――――――――117
国際課税資料１～48

東京大会

第62回租税研究大会開催にあたり

社団法人日本租税研究協会会長
今井　敬
（新日本製鐵株式会社名誉会長）

本日は、第62回租税研究大会を開催いたしましたところ、多数の皆様と講師の方々にご参加いただき、心から御礼申し上げます。特に総務省岡崎自治税務局長、財務省宮内審議官には業務ご多忙中にもかかわりませず、パネリストとしてご出席いただき、誠にありがとうございます。また、ご出席の皆様方には常日頃、租研の事業活動にご支援・ご協力を賜っておりますことにつきまして、本席をお借りいたしまして、あらためて厚く御礼申し上げます。

さて、経済の現状については景気が引き続き持ち直しつつありますけれども、依然として雇用情勢は厳しく、デフレ脱却が喫緊の課題となるなど、経済情勢は厳しい状況にございます。今日はちょっと円安に振れているようですが、このところの円高や海外経済の減速懸念などが、わが国景気の大きな下振れリスクとなっております。このため、政府においては「新成長戦略実現に向けた３段構えの経済対策」なるものを決定したところですが、経済対策を早期に実施されて、日本経済回復につながることを切に期待しているところです。

このような足元の状況の下、わが国は多くの構造的な問題を抱えておりまして、将来の先行きへの不安や懸念から、社会・経済全般に閉塞感が生じております。

まず、日本経済については、近年世界におけるわが国の経済的地位が低下してきており、早期に活力ある経済社会を回復させる必要がございます。そのためにもグローバル化時代にふさわしい成長戦略の策定とその実現に官民を挙げて早急に取り組むことが望まれます。

次に、少子高齢化に伴う社会保障費用の膨張によって、その持続性に対して国民の不安や懸念が高まっております。早急に持続可能な社会保障体制の構築が望まれるところです。

３番目に国・地方の長期債務残高は巨大な額に達しておりまして、世界でもけた外れた財政赤字国になっており、このままでは将来の日本の国民生活や経済全般に重大な悪影響を及ぼす恐れがございます。早期に財政再建に向けた具体的な改革案の提示と実行が強く求められております。

このように、わが国では成長戦略、財政健全化、社会保障制度の改革など、一体的に強力に推進する必要がございます。税制改革において

もこのような一体改革の中で国民の力、民間の力を生かして、明るく元気な日本の未来を築くにふさわしい抜本的な税制改革を早期に実現することが不可欠です。

政府税制調査会では戦後日本の税制の根幹となったシャウプ税制にも匹敵する抜本的な税制改革を検討するといわれておりますが、将来に対する道筋が必ずしも明確となっておらず、先行きが不透明な状況にございます。

私ども租研といたしましては、民間の立場から税・財政の問題を調査・研究し、毎年、中長期的な課題を含め、あるべき税制改革についての提言を行っております。今後の税制改革におきまして、成長戦略、財政の健全化、社会保障制度の改革などを一体的に実現するためには、これまでも主張してはおりますが、「経済活力の強化」と「安定財源の確保」の２つをキーワードといたしまして、抜本的な税制改革によるあるべき税制の構築が必要と考えております。

まず日本経済の活力の回復、強化を図り、国民が安心と安定した生活が持てる制度を構築することが重要です。このためには民間部門の活動を活性化させ、それをエンジンとして雇用と所得を通して自律的な成長につながる「正のスパイラル」を実現し、まさに経済の好循環をもたらすことが優先すべき課題であると考えます。

そのためには企業をはじめとして、個人を含む経済主体にダイナミズムを回復・強化する必要があり、グローバル化時代にふさわしい企業の国際的競争力を維持・強化し、国民１人１人の活力や能力を存分に発揮できる税制の構築が何よりも重要と考えます。

また、国民が安心して安定した生活を営むためにも社会保障の持続性を確保し、かつ、財政の健全化を図る必要がございます。そのためにも安定財源を確保することが求められておりまして、消費税の引き上げを含む安定的でバランスが取れた税体系の構築が必要です。政府においては抜本的な税制改革について早期に制度設計と工程表を国民に提示し、実現に向けた道筋をつける必要があると考えております。

本東京大会におきましては午前中の増井教授

の研究報告をはじめ、４名の著名な教授による研究報告やこれから開催いたします「税制改革を巡る現状と課題」、もう１つは「国際課税を巡る潮流」、この２つの討論会を予定いたしております。ご担当される皆様は税制、財政に精通された方々ばかりでございまして、大変有意義なお話を伺えるのではないかと考えておるところです。皆様とともに大きな期待を込めて拝聴したいと存じます。

最後になりましたが、ご出席の皆様方のますますのご発展をお祈り申し上げますとともに当協会の活動につきまして今後ともご支援、ご協力をいただきますよう切にお願い申し上げまして、私の開会の挨拶とさせていただきます。ありがとうございました。

租税条約の解釈と国内法

―文理解釈の基本に立ち戻って―

東京大学大学院法学政治学研究科教授
増井　良啓

Ⅰ．はじめに

日本にとって、最初の本格的な租税条約は、日米所得税条約です。これは、講和直後の1954年に署名したもので、戦後日本の経済復興にとって重要な意味を持ちました。当時の日本経済は、米国からの資本導入を必要としていたからです。

日本租税研究協会は、設立の当初から積極的に租税条約の研究をしていました。1950年代の「租税研究」をひもときますと、日米所得税条約の交渉の初期の段階から、多くの講演会があったことがわかります。ひんぱんに会合をもった理由は、当時の経済界にとって、租税条約が重要な関心事項であったからでしょう。日本企業は、講和後になって本格的に、海外市場とじかに向き合うようになっていました。

租税条約は、日本の税制の展開に大きな影響をもちました。すなわち、1954年日米所得税条約の締結をにらんで、1952年と53年に法律を整えました。さらに、条約運用の経験をもとにして、1962年に大がかりな税制改正を行い、恒久的施設やソース・ルールなど、基本的な枠組みを整備しました。このときの枠組みが骨格となって、現行法になっています。このように、国内法の枠組み自体が、租税条約の影響を受けて発展してきたのです（増井良啓「租税条約の発展―1954年日米所得税条約をめぐる覚書」金子宏編『租税法の発展』掲載予定）。

本日は、「租税条約の解釈と国内法」と題して、やや込み入った法律論を展開します。テクニカルな論題ですが、国際的企業活動の実務に直結するため、各国でさかんに議論されています。しかも、無数の解釈問題があり、その多くは未解決です。そこで、対処の方針として、租税条約の個別規定の文言を丁寧に読むことによって、安定的な解決を導いていくべきではない

か。これが私の主張です。そのため、副題を、「文理解釈の基本に立ち戻って」としました。常に厳格な文理解釈を貫けと唱道するのではありません。文理解釈の基本から出発すべきであると申し上げたいのです。

以下、前提となることがらをお話ししたうえで（Ⅱ）、具体例をいくつか検討し（Ⅲ）、おわりに論旨をまとめます（Ⅳ）。

Ⅱ．前提

まず前提として、これまでの議論の経緯⑴、条約と国内法の一般的関係⑵、租税条約の解釈⑶、について述べます。

１．これまでの議論の経緯

一般に、租税条約の規定は、それほど詳細ではありません。そのため、規定の意味内容について解釈の余地が大きいですし、国内法との関係をどう考えるかも難しい点があります。

こういった問題があることは、早い時期から認識されていました。昭和37年４月に、税制整備を念頭において、植松守雄主税局臨時税法整備室長が有名な講演を行います。そこでは、条約と国内法の矛盾抵触があったらどうするか、問題意識を表明しています。昭和37年改正は、条約との矛盾抵触を減らすことをひとつのテーマにしていました。

条約と国内法をつなぐ受皿に相当する役目を果たすのが、「租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律」です。以下、この法律のことを「実特法」といいます。もともとは、日米所得税条約の締結以降、条約を締結するごとに個別に法律を制定していました。これらを昭和44年６月に吸収一本化し、統一的な法律にしたものです。

1980年代になると、日米間で移転価格事案が大きな問題となります。日本が移転価格税制を導入する前、米国が移転価格課税を行い、日米租税条約に基づく相互協議の結果として、日本が還付に応じます。国税に付随して、法人住民税と事業税を還付したところ、住民訴訟が起き（最判平成10年１月27日税資230号162頁）、相互協議の合意が国内法上どういった効力をもつかが問題とされました。

このような中で、租税条約をめぐって、日本でも研究が進展します。小松芳明教授の定評ある書物が版を重ねる中、村井正教授のグループの研究成果や、谷口勢津夫教授のモノグラフ、矢内一好教授の論文集、井上康一弁護士と仲谷栄一郎弁護士の研究書など、活況を呈します。国際的には、宮武敏夫弁護士が、租税条約に関する共同研究において日本の立場を積極的に発信されます。OECDモデル租税条約について、日本租税研究協会が川端康之教授の監訳を出版するのは、2003年のことです。

21世紀を迎え、問題領域が急速に拡大しています。最近の例を３つあげましょう。第１に、2003年署名の日米租税条約です。新条約は、多様な事業体への対応や、特典条項の導入など、新しい方向を打ち出しました。そこで、受皿となる実特法も改正され、複雑な規定を設けました。第２に、最高裁判所で、日本のタックス・ヘイブン対策税制が、対シンガポール条約の事業所得条項に違反するか否かが争われました。最高裁は違反しないと結論しており、この結論に至る過程で、租税条約と国内法との関係について興味深い判示を行っています（最判平成21年10月29日民集63巻８号1881頁、グラクソ事件）。第３に、透明性と情報交換に関する国際的運動です。日本は、対スイス条約に情報交換条項を導入したほか、バミューダ・香港・ケイマン諸島と租税情報交換協定（TIEA）を締結しました。これに伴い、国内法上の受皿である実特法も名前を変え、租税条約「等」実施特例法となりましたし、情報提供に関する規定を置きました。

２．条約と国内法の一般的関係

条約と国内法の一般的関係は、それぞれの国

の憲法体制に応じて異なります。日本国憲法98条２項は、「日本国の締結した条約……は、これを誠実に遵守することを必要とする。」と定めています。そこで、日本では、次のように考えられています。

まず、条約は国内法に取り込むための特段の法律がなくても、一般的に受容され、国内的効力があります。特段の変形措置を要せず、条約がそのままで国内的効力を持つ。

次に、条約の規定が明確であり、完全である場合、その規定は日本の裁判所で直接に適用することが可能です。しかも、条約の内容が国内法に優位します。つまり、条約を締結したあとで、その内容を覆す法律を制定することができない。それだけに、おいそれと条約で約束はできないし、いったん条約を締結した以上はその規定が何を意味しているかが重大な問題になります。

これが条約一般の話ですが、とりわけて租税条約についてはどうか。日本国憲法84条は、租税法律主義を定めています。租税を課すには、法律の根拠が必要です。そこで、98条２項の趣旨と84条の趣旨をうまく折り合わせて考える必要があります。この点につき、課税を制限する規定は課税要件明確主義の見地から国内適用可能性を判断し、課税の根拠になる規定は課税要件法廷主義の見地から国内適用可能性をそもそも認めないという有力説があります（谷口勢津夫『租税条約論』32頁（1999年））。つまり、課税の根拠となるのは法律であり、租税条約はあくまで課税を制限するものと位置づけるのです。租税条約の中には、このことを確認する規定を置く例があります（日米租税条約１条２項など）。

３．租税条約の解釈

租税条約の解釈については、OECD モデル租税条約の注釈をどこまで参考にするかとか、条約正文が複数の言語で書かれている場合の問題とか、国内法上の租税回避否認規定との関係とか、いろいろなものがあります。ここでは、特に、２つの対立軸を指摘しておきます。

第１の対立軸は、解釈の基本的アプローチとして、条約の文言をどこまで重視するかです。もともと、法律家は、条約のテクスト、当事者の主観的意図、条約の趣旨目的のいずれに比重を置いて解釈するかについて、異なる見解を有しています。法律家が100人いれば100通りの意見があるとさえいえ、解けることのない対立があります。その意味で、法学にとって永遠の課題のひとつです。

この点につき、ウィーン条約法条約31条１項は、「条約は、文脈によりかつその趣旨及び目的に照らして与えられる用語の通常の意味に従い、誠実に解釈するものとする。」としています。これは、条約解釈の基礎としてテクストの優位を強調し、同時に、当事者の意図を示す条約外の証拠や、条約の趣旨目的に対しても、一定程度の考慮を払うという立場です。

どうしてこういう立場をとったか。条約を誠実に解釈すべきであるのは、約束は守られるべきだからです（pacta sunt servanda）。用語の通常の意味に従うべきであるのは、当事者は、自らが用いた用語の通常の意味に現れる意図を有していたものと推定できるからです。そして、用語の通常の意味内容は、抽象的に判断すべきものではなく、条約の文脈により、かつ、条約の趣旨目的に照らして確定すべきものです（以上については、Official Commentary on a preliminary draft of the Vienna Convention, U. N. Conference on the Law of Treaties, U. N. Doc. A［vw］/［vw］CONF. 39［vw］［vw］Add. ２）。

私が本日、条約の個別規定の文言を丁寧に読みましょうと申しあげているのは、まさにこのような立場を実践することになります。

第２の対立軸は、国内法上の意義を重視するのか、それとも、条約上の意義を重視するのかです。租税条約上の用語は、双方の締約国において同じ意味をもつものとするのが、食い違いをなくすことに役立ちます。そのため、条約において用語の定義を置く例があります。しかし、

条約に特段の定義を置いていない場合にどうするか。その場合、解釈によって決する他はありません。

多くの租税条約は、国内法上の意義を参照するという規定を置いています。その典型例がOECDモデル租税条約３条２項です。その第１文にいわく、「一方の締約国によるこの条約の適用に際しては、この条約において定義されていない用語は、文脈により別に解釈すべき場合を除くほか、この条約の適用を受ける租税に関する当該一方の締約国の法令において当該用語がその適用の時点で有する意義を有するものとする。」つまり、文脈により別に解釈すべき場合を除いて、国内法令の適用時の意義でもって判断するのです。

さらに、第２文は、「当該一方の締約国において適用される租税に関する法令における当該用語の意義は、当該一方の締約国の他の法令における当該用語の意義に優先するものとする。」と定めています。たとえば、日本の法人税との関係で租税条約の解釈適用が問題になる場合、法人税法上の定義があれば、会社法上の定義に優先します。

こうして、条約の用語を解釈しているのだけれど、その意義は、条約を適用する国の国内法上の意義を有する。A国の課税が問題になる局面ではA国法上の意義で、B国の課税が問題になる局面ではB国法上の意義で、といういわば「泣き別れ」の結果になります。

Ⅲ．８つの例

以上を前提として、具体例をみていきましょう。８つの例を素材としつつ、条約の個別規定の文言をじっくり読むというアプローチを実践します。いずれの例も、基本的なものばかりです。しかし、日本では、未だ裁判所の判断が下されていません。その意味で、問題の先取りという性格をもちます。

なお、条約の解釈適用が争われる手続としては、租税条約上の相互協議手続や、私人間の民事事件をめぐる紛争処理手続などもあります。ここでは、日本の裁判所における課税訴訟を念頭におきます。ということは、日本で訴訟になる以前の段階、すなわち行政不服申立や税務調査においても、同じ議論があてはまります。

１．限度税率

租税条約は、源泉地国の課税権に制限を加えます。たとえば、日米租税条約11条２項は、日本源泉の利子について日本国が課税できるとしたうえで、その租税の額は、当該利子の受益者が米国の居住者である場合には、「当該利子の額の10％を超えないものとする」と定めています。

ここで、日本の国内法上、当該利子について15％で源泉徴収することになっていたら、条約のこの規定はどのような効果をもつでしょうか。規定の文言は、「当該利子の額の10％を超えないものとする」です。英語正文のテクストは、「shall not exceed 10 percent of the gross amount of the interest」です。Shall notと書いてありますから、10％を超えてはいけないことは明確ですが、10％以下の何％で源泉徴収すべきかを明示していません。論理的には、０％以上で10％を超えない範囲の任意の税率によって源泉徴収する可能性が残されます。これでは、税率が不確定ですから、課税ルールを執行できません。

そこで、疑義を解消するため、実特法が受皿規定を用意しています。実特法は、条約上の上限である10％を「限度税率」と呼んだうえで、国内法上の課税根拠規定の適用上、税率を限度税率10％と読み替えています（実特法３条の２第１項）。

源泉徴収を行うためにこのような受皿規定が必要であることは、1954年日米所得税条約の締結時から認識されていました。課税の根拠を提供するのは国内法であり、税率が一義的に明確でなければ源泉徴収はできません。ですから、

国内法でこの手当てを講じたのは、賢明なことでした。

しかし、次の局面ではどうでしょうか。たとえば、15％で源泉徴収してしまったところ、あとになって租税条約のこの規定の適用があることに気づき、還付を求めるという局面です。条約の「当該利子の額の10％を超えないものとする」という文言は、少なくとも10％以下でしか課税してはならないという規範を明確かつ完全に定立しています。従って、超過部分５％について、納税者の国に対する還付請求権を直接に基礎づける国内法上の効力を有すると考えるべきでしょう。この局面では受皿規定が不要だと解釈するのです。こう解する場合、実特法の省令で要求されている届出書は、証明手段であると位置づけることになります（増井良啓「租税条約実施特例法上の届出書の法的性質」税務事例研究114号56頁、74頁（2010年））。

さらに、「当該利子の額の10％を超えないものとする」という文言を、もう一度よく眺めてみましょう。この文言は、利子の源泉地国における課税方式について、何も述べていません。つまり、日本国が条約を結ぶことによって米国に約束したのは、利子のグロス金額の10％を超えない範囲で課税するという点のみです。課税方式として、源泉徴収でいくのか、申告納付でいくのか、については何の約束もしていない。したがって、日本の国内法で申告納付することになっている場合には、利子のグロス金額の10％を超えない範囲で申告納付すればよいことになります。たとえば、米国法人が日本居住者から非業務用の貸付金利子の支払いを受けるような場合です（井上康一＝仲谷栄一郎『租税条約と国内税法の交錯』256頁（2007年））。

これらの例は、条約規定の文理解釈によって、その国内法上の効力を考えていくべき例といえましょう。租税条約を締結することによって、日本国が何を明示的に約束したかが問題なのです。

２．ソース・ルール

租税条約は、所得源泉地の判定ルール、すなわちソース・ルールを定めることがあります。たとえば、日印租税条約12条６項第１文は、「使用料及び技術上の役務に対する料金は、その支払者が一方の締約国又は当該一方の締約国の地方政府、地方公共団体若しくは居住者である場合には、当該一方の締約国内において生じたものとされる。」と定めています。使用料を支払う債務者の居住地国に源泉がある。つまり、債務者主義を採用しています。

これに対し、日本の国内法では、使用料の源泉地は業務を行う場所にあると定めています。使用地主義です。そこで、租税条約と国内法とで源泉地を判定するルールが異なってしまう。そうなると、たとえば日本企業がインド企業からライセンスを受けて使用料を支払う場合、その源泉地が日本にあるかどうかを債務者主義で判定するのか、それとも使用地主義で判定するのか、という問題が出てきます。

この問題に対処するのが、所得税法162条第１文です。この規定は、租税条約に異なる定めがある限りにおいて、条約の定めによるとしています。国内法上は使用地主義だけれど、条約上の債務者主義に置き換えて判定するというわけです。この規定はもともと、昭和37年の税制改正で導入されたものに由来します。当時の日米租税条約には、所得源泉に関するルールがまとまった形で置かれていました。それが国内法と食い違う場合には、条約上のルールに置き換えることにしたのです。先に述べたように、昭和37年改正は、条約と国内法の調和を意識しており、条約を優先させる形で決着を図っていたわけです。

こうして国内法が置き換え規定を用意しているため、条約上のソース・ルールに置き換えて所得源泉を判定するという線で、実務は固まっています。もっとも、学説は分かれます。それは、条約上のルールを適用することによって、

納税者にとって不利になる場合があるからです。たとえば、先の例で、債務者は日本の居住者であるけれど、使用地が国外であったという場合を考えてみましょう。この場合、条約上の債務者主義ですと、債務者の居住する日本に源泉があります。国内法の使用地主義ですと、日本に源泉はありません。つまり、国内法だけを適用すれば日本は源泉地国として課税しないのに、条約のルールで判断すると日本が課税できることになる。そんなことでは、租税条約が源泉地国の課税権を制限するというもともとの趣旨に反するのではないか。そういう疑問が出てきます。

そこで、学説の中には、所得税法162条第１文によってソース・ルールが置き換わるのは、条約適用によって納税者が有利になる場合のみであると解釈するものがあります。納税者に不利になる場合には置き換わらないというわけですから、上の例でも、日本は課税しないことになります。

これに対し、必ず条約上の債務者主義に置き換わるのだという説も有力です。この説は、「条約を適用して課税が重くなってしまってもよいのか」という疑問に対して、２つの異なる応答を用意しています。その１は、大阪大学の谷口教授のもので、162条第１文は、条約の内容を新たに国内法の形に変形し創設しているのだとするものです。納税者に不利な結果を法律で決めている以上、文句はないだろうというわけです。その２は、井上＝仲谷両弁護士の説明で、条約上のソース・ルールはそのままで国内適用可能であり、適用してしまってよいのだというものです。ソース・ルールは、課税関係を律する基本的な事項であって、積極的な減免措置ではありません。ゆえに、たまたま結果として不利な場合が生じたとしても、かまわないというわけです。これらふたつの応答のいずれによっても、結論としては、全面的に置き換えることになります。

私自身は最後の説明を支持しています。もっとも、微妙な解釈問題であることは否定できません。外国の大学でこの話をすると、ほとんど必ずといっていいほど、違和感を表明する人がいます。この例は、条約規定の文理解釈だけで解決できるものではなく、条約の趣旨目的をどう考えるか、そして国内法の受皿規定をどう読むかを問いかけています。この点、私は、条約で債務者主義をとることを約束しており、国内法が有利不利を区別せず置き換えを命じている以上、文理に忠実に、置き換えるのがよいと考えます（増井良啓「租税条約におけるプリザベーション条項の意義」税務事例研究102号39頁（2008年））。

３．恒久的施設の認定

租税条約上、企業の利得については、「恒久的施設なければ課税なし」というルールがあります。企業の利得について源泉地国が課税できるのは、国内に恒久的施設がある場合に限るわけです。以下、恒久的施設のことを、簡単にPEといいます。

PEがあるかないかの認定は、実務的にきわめて重要で、多くの問題があります。ここでは、微妙な言葉遣いの大切さを指摘するために、建設作業PEの定義をみてみます。

たとえば、日中租税条約５条３項は、「建設工事現場又は建設、組立工事若しくは据付工事若しくはこれらに関連する監督活動は、６箇月を超える期間存続する場合に限り、『恒久的施設』とする」と定めています。これに対し、日本の法人税法では、建設作業等を１年を超えて行う場合に、PEがあるとしています。かたや条約が６ヶ月基準、かたや国内法が１年基準ということで、基準が食い違います。そこで、たとえば建設工事が10ヶ月かかったというような場合、果たしてPEありとされるのかどうかが問題となります。

この点については、①条約の基準が国内法の基準を全面的に置き換えるという説と、②国内法上の定義を狭くする範囲でのみ限定的に置き

換えるという説が、対立しています。この例で、①全面置き換え説ですと、６ヶ月基準で判断しますから、10ヶ月工事をやっていればPEありとされます。②限定置き換え説ですと、国内法の１年基準で判断しますから、10ヶ月だけではPEなしとされます。この２説の対立は、日本では、井上＝仲谷両弁護士の研究で明らかにされました。OECD租税委員会に勤務しているカナダ出身のJacques Sasseville氏も、この対立を次のように表現しています。すなわち、条約の建設作業PE規定が、６ヶ月以下であればPEなしとする除外規定（exception provision）なのか、それとも、６ヶ月以上であればPEありとするみなし規定（deeming provision）なのか、という対立です（IFA, Cahier de droit fiscal international, Vol. 94a, 46（2009））。

私は、「６箇月を超える期間存続する場合に限り」という文理に着目すべきであると考えます。英語正文のテクストは「only if」です。条約のこの文言は、除外規定である趣旨を表していると解するのです。つまり、国内法がより短い期間でもって建設PEを認定する場合を想定して、少なくとも６ヶ月以下であればPEなしとすることを条約で約束した。このような趣旨目的が文言から読み取れる。だから、国内法の１年基準で判断すべきであると考えるわけです。

文理解釈をきちんと行うためには、条約ごとに個別規定の文言を精査しなければなりません。実際、微妙に異なる表現をとる条約例があります。たとえば、日タイ租税条約５条３項では、「３箇月を超える期間存続する場合には、『恒久的施設』とする。」と定めています。英語正文のテクストも、「only if」ではなく、「if」だけです。この文理ですと、３ヶ月を超えたらPEありとみなすことを意味するという解釈が出てきてもおかしくありません。

４．恒久的施設に帰属する利得

2010年７月、OECDモデル租税条約７条が改訂されました。これは、ここ数年かけて議論してきた結果を反映し、租税条約の事業所得条項を独立当事者間基準の考え方を徹底する形で全面改定する重要なものです。新しいアプローチの特徴をよく示すのが、７条２項の次の規定です。

For the purposes of this Article and Article［23A］［23B］, the profits that are attributable in each Contracting State to the permanent establishment referred to in paragraph 1 are the profits it might be expected to make, in particular in its dealings with other parts of the enterprise, if it were a separate and independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions, taking into account the functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent establishment and through the other parts of the enterprise.

下線を引いたところからわかるように、本支店間取引や支店間取引のような内部取引をdealingsと呼んだうえで、内部取引からも利得が生ずることを明記しています。また、機能・資産・リスクを考慮することを明記し、移転価格ガイドラインの考え方を用いることをはっきりさせています。また、出だしのところで、７条と23条の両方を明示していますので、PE所在地国の課税だけでなく、企業の居住地国における二重課税排除措置についても独立当事者間基準を徹底することになります。そして、新７条３項は、いわゆる対応的調整を行うことを居住地国に義務づけています。

このように、新７条は大変重要な内容を含んでいます。日本国が、この新７条と同様の事業所得条項を租税条約に盛り込むのは、今後のことになるでしょう。では、日本の租税条約がこのような条項を設けたとすれば、その国内法上の効果についてはどう考えるべきでしょうか。いま、ある外国法人が日本国内にPEを有しており、日本がPE所在地国として課税する例を

想定します。

この点、①新７条に基づく利得計算が完全に国内法上の計算を置き換えるという考え方がありえます。新７条１項第２文は、現在の規定と異なり、「当該恒久的施設に帰せられる部分に対してのみ（but only so much of them as it attributable to that permanent establishment）」という文言をなくしてしまいました。そうではなく、「第２項の規定に従って（in accordance with the provisions of paragraph ２）」、PE 所在地国で租税を課することができるという文言になっています。ということは、PE 所在地国に対して、PE に帰属すべき利得への課税を積極的に認容したと読める可能性も否定できません。加えて、法人税法139条の源泉地置き換え規定を利用する余地もでてきます。

これに対し、②条約上の利得の計算は、日本国が源泉地課税できる上限を画するにすぎないという考え方があり、私はこちらを支持したいと思います。もともと、７条のルールは、第１項第１文で「PE なければ課税なし」という原則をうちたて、PE 所在地国が企業の利得に課税できる範囲を限定しています。新７条に関する OECD モデル租税条約のコメンタリーも、第１項の目的が PE 所在地国の課税権を制限することにあると述べており（パラ12）、この理解は、７条の改訂の前後を問わず継続しています。第１項第２文は、その延長として、PE がある場合に PE 所在地国に許容される課税範囲の上限枠を設定したと読むのです。実際、新７条の採択に至る過程で重要な役割を果たした OECD の PE 利得帰属に関する2008年報告書も、そのパラグラフ12において、「OECD 承認アプローチは、国内法の特徴や仕組みに影響を与えるものではなく、PE 所在地国で課税することができる帰属利得金額の限度額を設定しているにすぎない」と述べています。

このように、新７条は帰属利得金額の上限を設定するものだと考えますと、日本の国内法が独立当事者間基準を徹底していない部分については、条約上は課税しても許されているけれど、国内法上は課税する根拠がない、というギャップが出てきます。条約と国内法でデコボコが出てくるのです。このような状況ですと、さらに進んで、日本国が企業の居住地国として二重課税排除を行う場合、PE 所在地国が課税するにもかかわらず、日本法に従えば対応的調整が不要で結果的に二重課税が残るという場合も出てきかねません。

これはかなり悩ましい状態です。ギャップをなくすためには、法人税法施行令176条や188条などで定めている内容を全面的に改訂し、内部取引からも利得が生ずるなどヨリ厳密な意味における独立当事者間基準に適合する形に直していくことが必要でしょう。

５．外国税額控除

租税条約は、所得の源泉地国に対して、課税権を制限することを義務づけています。そのかわり、条約上のルールに従って源泉地国が課税している限り、居住地国は二重課税排除の義務を負う。これが、課税権配分の根幹的な構造になっています。たとえば、日米租税条約23条１項は、日本が居住地国である場合について、外国税額控除方式によって米国との国際的二重課税を排除することとしています。

この規定が居住地国に対してどこまでのことを命じているかも、条約の文言をよく読んで、考えていくべきことがらです。2009年度税制改正で、日本は、間接外国税額控除を廃止して、外国子会社配当益金不算入制度を導入しました。しかし、条約の規定には変更がありません。では、このような国内法の改正は、日米租税条約23条１項との関係で問題がないのでしょうか。このような疑問が生ずるのは、23条１項は、その（b）をみると、間接外国税額控除を想定して書かれているからです。

「日本国以外の国において納付される租税を日本国の租税から控除することに関する日本国の法令の規定に従い、

（a）日本国の居住者がこの条約の規定に従って合衆国において租税を課される所得を合衆国において取得する場合には、当該所得について納付される合衆国の租税の額は、当該居住者に対して課される日本国の租税の額から控除する。ただし、控除の額は、日本国の租税の額のうち当該所得に対応する部分を超えないものとする。

（b）合衆国において取得される所得が、合衆国の居住者である法人により、その議決権のある株式の10パーセント以上を配当の支払義務が確定する日に先立つ６箇月の期間を通じて所有する日本国の居住者である法人に対して支払われる配当である場合には、日本国の租税からの控除を行うにあたり、当該配当を支払う法人によりその所得について納付される合衆国の租税を考慮に入れるものとする。（以下略）」

結論として、私は、同項に違反しないと考えています。問題はその理由付けです。柱書に「日本国の法令の規定に従い」と書いてありますが、これは、（b）「考慮に入れるものとする」という文に係っている副詞です。ゆえに、日本の法令で何を決めてもよいということにはなりません。むしろ、違反しないという理由付けとしては、日本で配当を免税にしているから、国際的二重課税は存在せず、（b）の規定は結果的に空振りになると考えるべきではないでしょうか。つまり、（a）の但書と同じ考え方が、黙示的に、（b）にもかかっていると読むのです。

もちろん、多くの場合に、配当益金不算入のほうが間接外国税額控除よりも納税者の有利になるはずですから、条約適合性を問題にする実益はそれほど大きくありません。しかし、納税者の置かれた立場によっては、適合性が問題になる余地があるかもしれない。そこで、この８月に署名された新日蘭条約22条２項がそうしているように、外国子会社配当益金不算入制度を念頭においた規定に条約をアップデートしていくべきです。とりわけ、タックス・スペアリング・クレジットを認めている国との間の条約改訂が必要と考えます（増井良啓「外国子会社配当益金不算入制度の導入と租税条約」トラスト60『国際商取引に伴う法的諸問題（16・完）』105頁（2010年））。

６．居住者

居住者の定義は、租税条約の適用があるかないかを判断する出発点です。たとえば、日米租税条約４条１項は、「この条約の適用上、『一方の締約国の居住者』とは、当該一方の締約国の法令の下において、住所、居所、市民権、本店又は主たる事務所の所在地、法人の設立場所その他これらに類する基準により当該一方の締約国において課税を受けるべきものとされる者をいい、次の者を含む。（以下略）」と定義しています。この定義は、締約国の国内法を参照していると同時に、「課税を受けるべきものとされる」という文言を用いています。英文テクストでは、liable to tax です。

では、この規定は、居住者の定義として、全世界所得に課税される者であることを要件としているのでしょうか（李昌熙＝増井良啓「租税条約上の居住者概念は全世界所得課税を要件とするか―各国裁判例の分析」ジュリスト1362号121頁（2008年））。たとえば、日本の非永住者は、課税の対象が全世界所得よりも狭くなっています。しかし、日米租税条約上、非永住者も居住者にあたると解すべきでしょう。なぜなら、別途、送金ベースでのみ課税する場合について条約の特典を与えない旨の規定を置いているからです（日米４条５項）。このような文脈に照らして体系的解釈を行えば、非永住者も租税条約上の居住者にあたることが、前提となっていると考えるのが自然です。

以上は要件の話でしたが、効果のほうはどうか。双方居住者については、居住地の振り分け規定があります。たとえば、日米租税条約４条４項は、個人以外の者について、権限のある当局の合意によって振り分けることを定めていま

す。

「１の規定により双方の締約国の居住者に該当する者で個人以外のものについては、両締約国の権限のある当局は、合意により、この条約の適用上その者が居住者とみなされる締約国を決定する。両締約国の権限のある当局による合意がない場合には、その者は、この条約により認められる特典を要求する上で、いずれの締約国の居住者ともされない。」

では、この規定によって「この条約の適用上その者が居住者とみなされる締約国」が米国であると決定されたら、日本の国内法との関係はどうなるのでしょうか。個人については、実特法に受皿規定があり、日本の非居住者として所得税法と地方税法の規定を適用する旨が定められています（増井良啓「居住地振り分け規定の適用効果」税務事例研究108号37頁（2009年））。これに対し、個人以外の者については、どういうわけか、特段の受皿規定が見当たりません。あるいは、相互協議の合意の効力の問題として論ずれば足りると立法者が判断したのかもしれません。もしそうだとすれば、合意の内容として、一方の締約国の居住者であるというだけではなく、同時に他方の締約国の居住者でない旨をはっきりさせることが紛議を予防するために必要だと考えます。

７．仲裁決定

日本国は、2010年８月署名の新日蘭租税条約24条５項において、はじめて仲裁を導入しました。その第３文を引用します。

「当該事案によって直接に影響を受ける者が、仲裁決定を実施する両締約国の権限のある当局の合意を受け入れない場合を除くほか、当該仲裁決定は、両締約国を拘束するものとし、両締約国の法令上のいかなる期間制限にもかかわら

ず実施される。」

この規定振りを見ますと、国内法上の効力については、相互協議の合意と同じように考えればよいように思われます。国税庁相互協議室は、2010年９月１日に、「所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国とオランダ王国との間の条約第24条５に係る実施取決め」に署名しています。「実施取決め」の18によると、仲裁決定の実施については、「両締約国の権限ある当局は、仲裁に至った事案に関し相互協議の合意を行うことにより、仲裁決定の通知が行われた日の翌日から180日以内に、当該仲裁決定を実施する」と定められています。相互協議の合意を行うことにより、仲裁決定を実施するというわけです。

８．情報交換

冒頭に触れたように、ここ数年で急速に、情報交換と透明性に関する国際水準が上がってきています。情報交換条項に関するひとつの重要な論点は、当てずっぽうに探りを入れるためのfishing　expeditionとして許されない場合を、どう判定するかです。

たとえば、2010年日スイス租税条約25条Ａ第１項は、次のように定めています。

「両締約国の権限のある当局は、この条約の規定の実施又は両締約国若しくはその地方政府若しくは地方公共団体が課するすべての種類の租税に関する両締約国の法令（当該法令に基づく課税がこの条約の規定に反しない場合に限る。）の規定の運用若しくは執行に関連する情報を交換する。（以下略）」

したがって、法令の規定の運用若しくは執行に「関連する」情報であることが要件となっています。ここに「関連する」とは、英文テクストでは、foreseeably　relevantとされています。そこで、次のような問題が出てきます。2010年９月初旬のIFAローマ大会でイタリア出身のPasquale Pistone教授があげていた例を転用します。

①まず、明らかなfishing　expeditionで、この要件を満たさない例からいきましょう。「すべての日本居住者が、すべてのスイス銀行で開設している、すべての口座について情報を出せ」というのは、とうてい「関連する」という要件を満たさないでしょう。

②では、納税者個人を特定していればどうか。たとえば、「日本の居住者Ａさんが、すべてのスイス銀行に開設している、すべての口座について情報を出せ」という要請です。事実関係にもよりますが、調査対象となっている個人を特定している以上、「法令の規定の運用若しくは執行に関連する情報」場合にあたる可能性があるかもしれません。

③それでは、銀行を特定している場合はどうか。たとえば、「すべての日本居住者が、ある特定のスイス銀行に開設している、すべての口座について情報を出せ」という要請だとどうでしょうか。こうなると、かなり難しいのではないでしょうか。

このような問題がありますので、日本国政府としては、情報要請国になる場合と提供国になる場合の両方をにらんで、条約解釈としてどの範囲で情報交換を行うかについて、具体的な方針を示すことが望まれます。

Ⅳ．おわりに

以上、租税条約の解釈と国内法というテーマにそくして、８つの例をみてきました。具体例を検討することを通じて、条約の文言を丁寧に読んで安定的な解決を導くべきであると主張しました。ウィーン条約法条約が示すように、まずは文理解釈の基本に立ち戻り、条約の用いているひとつひとつの言葉を大切に読むことが出発点になると考えます。

本日のような問題を根本的に解決するには、条約と国内法を機敏にアップデートして、疑義のない形にしていくのがベストです。しかし、条約の改訂には10年、20年単位の時間がかかり

ます。そこで、解釈論によって妥当な解決をもたらすことが、重要な課題となります。

本日は、外国の裁判所や課税当局がどのような解釈をとっているかには、触れませんでした。租税条約の解釈をめぐっては、多くの外国裁判例があります。租税条約が同じ構造と文言を用いている場合、これらの外国裁判例は、貴重な参考資料になります。

さらに、解釈論のみならず、条約適用をめぐるより実際的な側面も重要です。たとえばOECDは、集団的投資媒体などを念頭において、租税条約の適用手続を円滑化するためのTRACE（Tax Relief and Compliance Enhancement）というプロジェクトを開始しています。

本日のご報告は大きな領域のごく一部であり、今後引き続き本格的な検討が必要であることを指摘して、報告を終えます。

税制改革を巡る現状と課題

●参加者（五十音順）

横浜国立大学大学院国際社会科学研究科教授	岩﨑　政明
総務省自治税務局長	岡崎　浩巳
財務省大臣官房審議官	宮内　　豊
東京ガス株式会社常務執行役員・租研理事	吉野　和雄

司会　一橋大学大学院法学研究科教授　水野　忠恒

討論中に言及されている資料は、巻末「**資料編１頁～116頁**」に掲載されています。

はじめに

（水野）　これからシンポジウムをはじめさせていただきます。進行係は私、水野がさせていただきます。本日のテーマは、「税制改革を巡る現状と課題」です。ここのところ経済的にもいろいろ問題が蓄積しており、また、政界の方が正直言って安定しない状況が続いてまいりました。

租税研究協会大会が９月の中旬に開かれますが、どういうわけかこの時期毎年何かしら起きるのですね。非常に印象的でありましたのは、３年前でしたでしょうか、租研大会の日に当時の安倍首相が辞職をするということが起きました。それから、昨年は８月の末に総選挙が行われて、自民党がとうとう政権を譲らざるを得ないというような状況がございました。今年も７月に参議院の通常選挙が行われまして、またこれでちょっと情勢が変わって、与党で過半数を占めることができない状況となって、昨日の民主党の代表の選挙ということがございました。

菅政権が継続することとなりますけれども、この間やはり政治の世界が安定しないこともございまして、大きな税制改革がなかなかできない状況にありました。今日はそのような現状につきまして財務省の主税局、総務省の自治税務局、それぞれに現状のお話をいただきまして、今後の方向について検討したいと思っております。

昨年以来ですけれども、盛んに政治主導で、特に鳩山首相は「官僚支配を打破する」と言っておりました。局長、審議官はそれぞれお話しづらいところもあるかと思いますが、もともとこの研究大会では明確な答えが出るとか、そういうものではございませんので、できるだけご自由にいろいろお話いただければと思っております。

それでは、最初に税制、それから、財政の現状ということでご説明をまずいただきたいと思っております。はじめに財務省の方の宮内審議官から「税制・財政を取り巻く現状」をお話いただきたいと思います。

Ⅰ．わが国の財政・税制の現状と課題

１．財政の現状と課題

（宮内）　財務省の宮内でございます。どうぞよろしくお願いいたします。資料に沿いまして、ご説明をさせていただきます。この代表選の期間中も、総理は、将来の社会保障のあり方と財源の問題は一体的に議論すべきであろう、と、また、その中にはもちろん法人税とか所得税もあるが、消費税も含めて議論しましょうということをご発言されておられます。今後、一体どのようになっていくか、まだ見えないところはありますが、税制論議の背景事情となる国の財政の現状について、私から最初にご説明をさせていただきます。

資料①（資料編４頁）は、一般会計予算の概要です。平成22年度の一般会計予算は92兆円で、当初予算ベースでは過去最大のものとなっています。左側の歳出では、社会保障関係費、国債費、地方交付税交付金等が７割強を占めております。右が歳入です。税収が円グラフの右側の37兆円に対して、国債発行が44兆円です。国債

発行額の44兆円は、平成21年度の１次補正予算を踏まえた数字です。基礎的財政収支の対象経費は、歳出から国債費を除いた71兆円ということです。

資料②は、一般会計税収、歳出総額及び公債発行額の推移です。この絵は、よくワニの形をしている絵として説明しているものです。上の折れ線グラフが歳出の総額、下の折れ線グラフが一般会計税収、棒グラフが公債発行額です。平成２年度以降、歳出と税収の差がどんどん開いて、ワニの口みたいになっているということです。

下に数字が並んでおりますが、歳出に占める税収の割合です。平成21年度の決算、平成22年度の予算が、それぞれ38.4%、40.5%と、歳出に占める税収の割合が２年続けて５割を割るという異常な状態となっております。さらに、上の棒グラフを見ますと、国債が、平成21年度決算では52兆円、平成22年度予算では44.3兆円で、いずれも税収を上回っております。国債の発行額が税収を上回るのは、戦争直後で経済が疲弊しておりました昭和21年度を除いては、初めての事態です。この異常事態が２年続いている状況です。

資料③は、平成21年度及び平成22年度の一般会計税収です。税収が特に落ち込んでいますけれども、平成20年度決算で44.3兆円ありました一般会計税収について、平成21年度当初予算では46.1兆円で組んでおりましたが、経済の状況が急速に悪化したことで、補正予算では36.9兆円、9.2兆円のマイナスとなりました。しかし、経済対策の効果などがありまして、平成21年度決算はそれよりは良い数字で、38.7兆円です。それでも、対当初増減で言いますと、7.4兆円のマイナスの結果となっております。

資料④は、主要税目の税収の推移（一般会計分）です。税収の推移と、どういう税制改正があったかということを簡単にプロットしたものです。一番右側は、平成22年度予算の税収です。所得税12.6兆円、消費税9.6兆円、法人税が大きく下がって6.0兆円ですが、これらの３つの税目が税収面で大きなウエートを占めています。所得税と法人税は、ピーク時に比べると、かなり減っていることが分かります。他方、消費税収は安定的と言えます。

このほかに、相続税が1.3兆円です。これは、ピーク時の平成５年度には３兆円ぐらいございましたが、その後、減税を行い、資産価格が下がったことによりまして、現在の相続税の税収は1.3兆円となっています。

資料⑤は、リーマン・ショックが起こって、各国とも非常に経済が振るわなくなり、財政も様々出動して傷ついているということもありまして、リーマン・ショックから１年半余り経ったトロント・サミットの宣言が書いてあります。

健全な財政についても言及されておりまして、回復を維持し、ショックに対応する柔軟性を持つこと、そして、高齢化という課題に対応するためにも、また、将来の世代に財政赤字や債務を残すことを回避するためにも、健全な財政が必要不可欠であることが書かれております。そして、その中ほどですが、先進国は2013年までに少なくとも赤字は半減させ、2016年までに政府債務の対 GDP 比を安定化又は低下させることにコミットをしたということです。ただし、日本については、日本の状況を認識し、最近発表された財政健全化計画を歓迎するという言い方になっております。

資料⑥は、諸外国（G７）の財政健全化目標です。どの国も、財政収支とか債務残高対 GDP 比をいつまでにどれだけ圧縮していくかという財政健全化の目標を掲げております。もちろん、足元の経済との関係で、こういった財政健全化にどのようなテンポで着手していくかはそれぞれの国の事情によって異なると思いますが、こういう財政健全化目標を立てて行動しようとしています。

日本も、６月にまとめました財政運営戦略で、健全化目標を定量的に掲げているところです。ただし、プライマリーバランスをどのようにしていくかという段階であります。

資料⑦は、財政収支の国際比較（対 GDP 比）です。毎年の予算の赤字の対 GDP 比の推移です。リーマン・ショック後、世界経済危機への対応でどの国も財政出動しておりますので、悪化しております。日本が8.0％であるのに対しまして、アメリカ、イギリス、ギリシャなどは、日本より悪い数字となっています。これは単年度のフロー収支です。

資料⑧は、債務残高の国際比較（対 GDP 比）です。こちらはストックですが、日本は200％弱という数字です。つまり、GDP の２倍の債務残高で、ストックで言いますと、日本は世界で最も借金を積み上げている国となっています。

資料⑨－１は、日本の財政運営をこれからどうしていくのかという戦略の概要で、本年６月22日に閣議決定したものです。フローの目標とストックの目標という、２つのベースの目標を掲げております。フローの目標では、国と地方の基礎的財政収支を2015年度までに2010年度から赤字を半減する、遅くとも2020年度までには黒字化していくこととしております。国についても、同様の目標となっています。それから、残高については、2021年以降において、国・地方の公債等残高の対 GDP 比を安定的に低下させることとしております。現在はどんどん増えてしまっているのですが、それを安定的に低下させていくことを目標として決定しております。

そのための財政運営の基本ルールについて、重要なところだけピックアップして申しますと、⑴財源確保のルールで、歳出を増加させる、あるいは、減税など歳入を減じることを伴う施策の新たな導入・拡充を行う際には、安定的な財源を確保することが決められております。また、⑶構造的な財政支出に対する財源確保で、社会保障費のような構造的な増加要因である経費には安定的な財源を確保することが必要だということを、基本ルールとしております。

資料⑨－２は、中期財政フレームです。①は新規の国債発行額の抑制です。平成23年度の予算編成でも44兆円を上回らないものとするよう、全力をあげることとしております。②が歳入面ですけれども、個人所得課税、法人課税、消費課税、資産課税等にわたる税制の抜本的な改革を行うため、早急に具体的内容を決定することとしております。そして、③が歳出面での取組です。基礎的財政収支の対象経費、つまり、国の一般会計歳出のうち国債費などを除いたものですが、これが、平成22年度は71兆円ですけれども、それを上回らないようにすることが書かれております。平成23年度から平成25年度までの間は、歳出の大枠の基礎的財政収支対象経費については、71兆円とするということです。

２．税制の現状と課題

資料⑩は、税制調査会の体制です。政権交代以降、税制についてもいろいろな変化が生じております。税制改正の手続き面ですが、政権交代の直後に、それまでの政府税調が即座に廃止され、政治家だけで構成する新たな税制調査会が毎年度の税制改正の内容を決定していくことになりました。

財務大臣が会長、総務大臣と国家戦略担当大臣が会長代行を務められ、議論はすべてオープンにして、税制改正の検討を進めることになりました。また、今年の年明け以降には、助言機関として学者による専門家委員会が立ち上がり、税制抜本改革に向けた議論が進められています。

専門家委員会の本体会合では、中長期的な税制抜本改革の実現に向けた具体的ビジョンの調査・研究をしています。そのほかに、納税環境整備の小委員会があります。ここは、税務手続の論点整理をしているところでありまして、この小委員会からの報告が、専門家委員会の本体会合を経由して、税制調査会本体会合に提出されることになっています。

さらに、国際課税小委員会がスタートいたしました。今後、政治家で構成する税制調査会において様々な議論を具体化していくことを念頭に置いて、この秋、冬に向けて議論を進めていくということになると思っております。

一方で、菅政権になりましてから、民主党に政務調査会が復活しまして、税制改正のPTが立ち上がり、議論がスタートしているところです。

資料⑫－１は、現政権が年末にまとめた平成22年度税制改正大綱を要約したものですが、５つの視点が掲げられております。１は、納税者の立場に立って、「公平・透明・納得」の３原則を常に基本とするものです。２は、「支え合い」。３は、税制と社会保障制度の一体的な改革。４は、グローバル化に対応できること。５は、地域主権です。こうした５つの視点を立てた上で、税制改革の進め方については、税制抜本改革実現に向けての具体的ビジョンとして、工程表を作成し、国民に提示する方針が示されています。

資料⑫－２、３は、主要課題の改革の方向性です。まず、納税環境整備です。納税者の立場に立つことで、納税者権利憲章、あるいは、国税不服審判所、番号制度等につきまして検討を行います。個人所得課税は、税率構造の改革等について改革を進めます。法人課税は、課税ベースが拡大した際には、税率を見直していきます。国際課税は、適切な課税・徴収を確保します。

資産課税は、格差是正の観点から、課税ベース、税率構造の見直しについて、平成23年度改正を目指します。消費税は、社会保障制度の抜本改革の検討などと併せて検討します。個別間接税は、酒・たばこなどについて、健康に配慮した税制や地球規模の課題に対応した税制の検討を進めます。さらに、市民公益税制については、改革に向けた検討を進めます。地方税は、後ほど自治税務局長からお話があろうかと思います。

以上が、去年の暮れに出たものですけれども、年が明けましてから、専門家委員会でも議論が進みました。**資料⑬－１、２、３**は、専門家委員会の中間的な整理の要約です。委員長の神野先生の名前で出された文書の要約です。税制抜本改革を進める上での課題と考え方として、まず、税収力の回復が必要であることが書かれております。支え合う社会を実現するために必要な費用は、国民が分かち合わなければならないということです。税制全般にわたる税制の抜本的改革を行って、国民の間で広く費用を分かち合う必要があるとされております。

さらに、⑵再分配機能の回復、⑶社会保障制度の安定的な財源を確保すること、⑷経済成長と税制と題しまして、税制抜本改革の実施によって、「強い社会保障」を「強い財政」で支え、「強い経済」を目指すという好循環を促す必要があるということ、⑸地域主権の確立のための税制、⑹納税者の納得・理解が必要であること、⑺全体として整合性のある税制抜本改革とそのためのスケジュールを、国民に明示すべきだといったことが書かれています。

以上が、新政権になってからの大きな動きでした。

資料⑭－１、２は、前政権、自民党・公明党の時代に成立した平成21年の所得税法等の一部を改正する法律に附則第104条が付いておりまして、税制の抜本的な改革に係る措置が規定されております。第１項についてみると、前政権の段階で、消費税を含む税制の抜本的な改革を行うため、平成23年度までに必要な法制上の措置を講ずる規定が出来上がっております。現政権もこの法律に拘束されているわけです。

第３項は、前政権の時代に、個人所得課税、法人課税、消費課税、自動車関係諸税、資産課税等について、税制改革を実施する場合の方向性が書かれています。これは前政権でまとめられた方向観ですが、現政権の個人所得課税、法人課税、資産課税等と見比べていただきますと、大きな方向観としてはそんなに違いはないのかなと、私は感じております。

個人所得課税は、どちらも格差是正や所得の再分配機能の回復という観点を重視するとしておりますし、法人課税は、課税ベースの拡大とともに実効税率の引下げを検討するということ、資産課税は、格差固定防止の観点から課税ベースや税率構造の見直しを行うということになっています。消費税の税率の問題について言及している点を除きますと、主な税目の改正に向けた方向観は、そんなに大きな差はないという印象を持っています。以上でございます。

（水野）　ありがとうございました。続きまして、地方税、あるいは地方財政につきまして全般的な最近の状況をご説明いただきたいと思います。岡崎自治税務局長、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．地方財政の現状と課題

（岡崎）　総務省の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。前半では地方財政の現状と地方税制の現状についてご説明します。

資料❶（資料編85頁）は、地方財政の財源不足の状況です。地方財政はずっと引き続き財源不足が続いております。平成22年度は18.2兆円足りないということでありまして、今までで最大の財源不足になっています。資料の囲みの部分にあるように個人所得の大幅な減少、企業収益の急激な悪化等で地方税、あるいは地方交付

税の原資になります国税５税の減少が非常に大きな原因になっております。

一方で、国でも自然増が言われておりますけれども、地方でもやはり社会保障系統の自然増が毎年歳出を増やしていることで財源不足がなかなか埋まらないことになっております。これを交付税の増とか、地方債の増で埋めるわけですけれども、基本的にはそれの元をたどれば国・地方の借金で埋めていることになります。

資料❷は、借入金残高の推移です。約200兆円で高止まりしております。増え方は止まっていますが、基本的に地方債の場合には国債よりも相当短いスパンの20年ぐらいの償還期限で返していることもありまして、返しながら借りていることで減らないのです。

国際的に見ますと、国の借金と地方の借金の残高が３対１ぐらいですけれども、OECDの諸国でいいますと、平均的で大体10対１ぐらいで、あまり地方に借金をさせない国が多いのです。これはわれわれとしては危機感を持っている大きな借金の数字になっております。ただ、国と地方の役割分担も国によって違いますから、単純に比較はできませんが、国の借金に対するボリュームでも相当大きなものと思っております。

そういう中で、各地方団体は歳出削減には苦労してきております。**資料❸**の平成11年度からの10年間を見ますと、地方の決算が79.1兆円あ

りましたのが65.8兆円になりまして10年間で13兆円以上減っております。中でも下の表にありますように、例えば都道府県ですと、全体で右側に20％減らしているのですけれども、中を３つに分けますと、財政力が強い県が※３にありますが、秋田、長崎、鳥取、高知、島根といった県が最も大きく歳出を減らしております。市町村でも平均では11％の減ですけれども､5,000人規模の小さい町村が最も激しく歳出削減をやらざるを得ないということです。

こういうところで私どもが心配していますのは、本当の地方の団体がかなり財政的にも苦しくなってきているということが言えると思います。また、相当歳出を切っていますし、事業も減らしていますので、地域の経済等への影響もかなり出ているのではないかと心配しております。

資料❹は、定員です。よく地方にはかなり無駄があるのではないかといわれます。定員も、もともとのベースがどうかという議論があるかもしれませんが、少なくとも平成６年から21年は右側の図にあるように大体毎年減らしておりまして、15年連続純減になっております。平成21年の状況が右下にありますが、17年から計画的に6.4％減らそうということですけれども、既に５年計画のうち４年間で6.2％純減しました。

一方で、若干心配を申し上げますと、ほとんど職員を減らして終わりではなくて、どうしても外注、あるいは臨時職員等に切り替わっておりまして、俗に言うワーキングプアみたいな臨時公務員の数が相当増えているのではないかということがいわれております。ただ、正規職員は相当減らしてきているということです。

資料❺は、地方公務員の給与水準です。ラスパイレス指数のところに※の説明がありますが、地方公務員が、国家公務員と同じような学歴と経験年数の職種の人だったら幾らもらうかという国家公務員の給料と比較しての数値です。昔は高いといわれていましたが、現在は98.5で、特に1,500団体以上の85％の団体数で国家公務員の水準より低いということです。

これは地方団体は給与水準が高いではないかといわれますが、この比較はあくまでもその市町村のところに同じような学歴、同じような経歴の国家公務員だったら幾らもらうかという比較ですので、もしその市町村が高いというのであれば、その地域に所在する出先の国家公務員の水準自体が高いということになるのではないかと思います。そういう比較です。

以上が地方財政を巡る状況です。

２．地方税制の現状と課題

資料❻は、国税と地方税の税収内訳です。主な税が何かがわかるものですが、上の２本が国税と地方税です。22年度ですと相当法人税等が減収となっていますので、国税は38兆円、地方税が33兆8,000億円余りです。特徴的なのは国税は消費税がかなりの柱になっておりまして、地方の場合には固定資産税がそれに代わる大きな柱、消費課税はちょっと少ないことです。

その地方税をまた、道府県税と市町村税に分けたのが下の２本です。これで特徴的なのはいわゆる法人住民税と法人事業税の二税のウエートが県は非常に高くて、24.8％は国よりも高いです。景気の変動で都道府県の税収は大きく動くという傾向があります。一方で、市町村の方は個人の住民税と固定資産税という比較的安定した税目が中心になっております。

資料❼は、地方税収の推移です。19年度に補助金等をカットしまして、代わりに税収をもらうことで、３兆円を税源移譲しております。それで19年は、３兆円分増えているのですが、22年度を見ますと、３兆円の税源移譲というものがなかったとしますと、平成元年ぐらいの水準に今はまた落ち込んできておりますので、国も地方も共通ですが、この１～２年の税収の落ち方が非常に激しいということです。

資料❽は、平成20年度ベースの国・地方の財源配分です。租税が84.7兆円です。この配分が

大体この年ですと55対45ぐらいの国税・地方税の配分になっておりますけれども、歳出の方は６割近くを地方が出しているので、もう少し地方税を充実していいのではないかということです。

この表でいつも私が申し上げるのは、それも問題ですが、税収が84.7兆円で、サービス還元、行政サービスの方が150兆円あります。ここの格差が大きすぎるのです。これの方がむしろ深刻な問題です。国だ、地方だという前にここのところをどうやって埋めていくか。歳出を抑制し、歳入増を図るかということが喫緊の課題と思っております。

資料❾は、民主党政権になって最初の税制改正大綱です。第３章９の地域主権の確立に向けた地方税財源のあり方のところの下線部です。「地方が自由に使える財源を拡充するという観点から国・地方税間の税財源の配分のあり方を見直します。社会保障など地方行政を安定的に運営するための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します」とあります。

国税ですとどこの税務署に入ろうが、とにかく１本なのですが、地方税の場合には国税と違いまして、1,700以上の地方団体のそれぞれについて税収ということになりますので、１つには税収の偏在性がない方が地方としてありがたいのです。

もう１つは地方の仕事というのは、福祉１つを取ってみても、財源の有無によってやめられるような仕事は少ないわけです。ですから、税収が安定していることが望ましいわけです。偏在性が小さいこと、安定していることを地方税のあるべき姿の目標に税制大綱でも掲げているわけです。

資料❿は、所得税法等の一部改正附則第104条です。説明は省略します。これは旧政権時代の法律です。

資料⓫－１、２は、人口１人当たりの税収額の指数です。何をもって偏在性を計るか難しいのですが、税収が１人当たり幾ら入っているかを見てみようということです。一番左の地方税の全体で見ますと、１人当たりの全国平均を100とします。そうすると、東京都は176ぐらい、平均より７割増しで入るわけです。一方で、一番少ない沖縄県は58％ぐらいしか入りません。これを割り返しますと、大体３倍ぐらいの格差が都道府県単位であります。市町村ではもちろんもっとあります。

それを順にいいますと、個人住民税は大体同じ３倍ぐらい、平均的です。法人関係税は6.6倍で、どうしても企業の多い都市に集中する傾向がございます。一方で、地方消費税は1.8倍で、偏在性の面でわれわれは清算という仕組みを取ることによって非常に偏在性が少ない税に仕上がっていると思っております。

たばこ税は人が吸うたばこの量はそんなに変わりませんから割合安定して、1.6倍ぐらいです。面白いのは自動車税や軽油引取税という税は、全く逆の偏在です。東京が一番少ない税金です。ですから、こういうものをうまく組み合わせることによって地方税全体の偏在性をならすような効果が出るのではないかと思います。私どもはこういう税は大事な税ではないかと思っております。

資料⓬は、主要税目（地方税）の税収の推移です。安定性の議論ですが、真ん中辺の白い菱形で示しているのが法人関係で、非常に上げ下げが激しいです。一方で、一番下にある地方消費税は国の消費税と同様に安定していることです。

最近ちょっと心配していますのは、一番上に出ています個人住民税です。個人の所得に係る税というのは減ったことはなかったのですが、最近ここ１～２年落ち込んでおりまして、やや例年にない状況です。減税がないのに、減収となっているということで心配いたしております。

以上、全般的に財政と税制の状況をご説明いたしました。

（水野）　ありがとうございました。国税・地方税につきまして宮内審議官、岡崎局長から現状のご説明をいただきましたが、これについてコメントを伺いたいと思っております。横浜国大の岩﨑様、先にお願いできますでしょうか。

Ⅲ．財政・税制の現状と課題について討論

〔国税・地方税改革の今後の取組〕

（岩﨑）　横浜国立大学の岩﨑政明でございます。国税については宮内審議官、地方税につきましては岡崎局長から現状について非常にわかりやすいご説明をいただきまして、とてもありがたく思いました。

国の財政、地方の財政に共通して言えることは、公債金の比率が極めて高くなりすぎていて、そのことから税制の抜本的改革が急務であるということです。それから、最近の傾向として、個人・法人を問わず、所得に対する税収が大きく落ち込んでいるというご説明がありまして、これからどう改善していくかが喫緊の課題であるということが明らかにされたと思います。

このような状況下で新政権におきましては平成22年度の税制改正大綱が示されて、先ほどご説明がありましたように、さまざまな新しい改革の方向が示されました。そのうちの一部は昨年度の法改正によって取り込まれましたが、残っている部分の課題がございます。

まず全体的なご質問としましては、今年度は国税・地方税でどのような問題から取り組みが進められると考えられるかにつきましてご教示いただければありがたいと思います。

（水野）　ありがとうございました。これに対するご回答はまたまとめてお話いただくことにいたします。もうお一方の東京ガス常務執行役員で、日本租税研究協会の理事をされていらっしゃいます吉野様からご意見を賜りたいと思います。よろしくお願いいたします。

〔産業界から見た今後の税制〕

（吉野）　東京ガスの吉野でございます。お二方の説明であらためて税財政の現状を理解いたしました。大変ありがとうございます。ただ今のお話にもありましたけれども、過去３年間の急速な税収の落ち込みの主な原因が法人税収入と所得税収入の減少にあるわけで、長引く経済停滞が背景にあるとは言いつつ、企業に身を置く者としては非常に忸怩たる思いを感じているところです。それだけに早期の経済の回復とさらなる成長を実現しなければならないと決意を強くしているところです。

そのためにも国際競争力を維持・強化できるような税制面でのご支援をぜひお願いしたいと感じております。もちろん当面の円高対応の経済対策、成長戦略の実現、財政再建の３つの課題の鼎立というのは容易ではないことは認識しているわけですけれども、これらの課題解決に際して税制の果たす役割というのがこれまで以上に重要になると思っております。政策実行におけるスピード感が今まで以上に求められているのではないかと思っておりまして、政局不安定の中でよく政治主導とはいわれておりますが、強い行政のリーダーシップを発揮していただきたいと思っているわけです。

ご質問というよりも感想めいたお話ですが、個別の税の課題につきましては後ほどのパート

で何点かご質問していきたいと思っておりますので、総論としては感想めいたことでお願いに替えて発言としたいと思っております。

（水野）　ありがとうございました。それでは、お二方からコメント、ご質問などがありましたので、あらためて、宮内審議官、国税の立場でまずお話しいただけますでしょうか。

〔今後の税制改革の課題〕

（宮内）　ご指摘、ご質問、どうもありがとうございます。この後の各論の中で、どういう課題があるかということもお話いたしますが、岩崎先生からお話があったように、今年度や近々に取り組むこととなっている課題は何かということをまとめて最初にご説明させていただいて、次にお答え等をさせていただきたいと思います。

昨年の税制改正大綱の中で、平成23年度の検討課題と明記されているものが数点ございます。国税にも地方税にもございますが、国税について申しますと、まず１点目は、租税特別措置の見直しです。今年度も、租税特別措置を抜本的に見直しております。租税特別措置のうち、産業政策等の特定の政策目的により税負担の軽減等を行う「政策税制措置」が、平成22年度改正前には、国税で241項目、地方税で286項目あったわけですが、これらをすべてふるいにかけて、平成22年度税制改正を含む４年間で抜本的に見直していきます。一遍に全部できないので、順にやっていきます。従いまして、年度末までに期限が到来する措置に、期限の定めのない措置等を随時加えたものを見直しの対象とします。これが１つめの課題です。

２点目は納税環境整備ですが、税制改正大綱には納税者権利憲章（仮称）の制定、国税不服審判所の改革、社会保障・税共通の番号制度導入、歳入庁の設置等について具体化を図るため、税制調査会の下にプロジェクトチームを設置します。特に最初の３つの項目については、１年以内を目途に結論を出しますということが書かれております。この大綱は去年の暮れに出たのですが、今年の春以降、税制調査会の下に納税環境整備小委員会ができています。そこで、先ほどの納税者権利憲章や国税不服審判所について議論されているところです。

それから、内閣官房を中心に、社会保障と税の共通番号制度につきまして省庁横断的な検討を行っているところですが、こうした納税環境整備の事柄につきましても、平成23年度改正の課題に挙がってくるものであろうかと思います。

３点目は、二重控除の問題を解消するための抜本的措置というものです。ご記憶にあろうかと思いますが、いわゆる１人オーナー会社、特殊支配同族会社のことですけれども、役員給与の一部を損金不算入とする制度が設けられておりましたが、これは平成22年度で廃止になりました。この制度は、役員給与が法人段階で損金に算入され、個人段階でも給与所得控除の対象となる二重控除の問題に対処するために設けられた制度ですので、それを是正する手法としてどういった方法があるか、給与所得控除を含めた所得税のあり方について議論していく中で、抜本的措置を平成23年度税制改正で講じるということが大綱に書かれております。これも大きな課題です。

４点目は、相続税の話です。先ほどございました課税ベース、税率構造の見直しについては、平成23年度改正を目指すということが大綱で書

かれております。

５点目は、地球温暖化対策のための税をどうしていくかということが書かれております。いわゆる環境税と言われるようなものも含めておりますが、こういったものについて、平成23年度実施に向けて成案を得るべく、さらに検討を進めるということが大綱に書かれておりますので、これも大きな課題と言えるかと思います。

次に、寄附金とか、公益活動を行う法人についての税制というのも大きな課題になっております。市民公益税制プロジェクトチームが税調の中に設置され、一定の方向性が出されておりますので、それに係る税制をどうしていくのかということが課題となっております。

それから、あと２点です。１つは金融証券税制です。株の譲渡益・配当の税率が10％と軽課されておりますが、一方で、ISA という少額の株の取引について非課税とする制度を平成24年度から導入することになっております。これは、株の譲渡益・配当の軽課措置の期限が来ることとの見合いで導入することになっておりますので、この措置を廃止するという方向が出ておるわけです。

それから、本年９月10日に閣議決定された新成長戦略実現に向けた３段構えの経済対策において、法人実効税率の引下げについては、課税ベースの拡大等による財源確保と併せ、平成23年度予算編成・税制改正作業の中で検討して結論を得るとされていますが、これも大きな検討課題になっていくであろうと思います。

（水野）　ありがとうございました。それでは、岡崎局長の方から地方財政、あるいは地方税制についてお願いいたします。

〔今後の地方税制改革の課題〕

（岡崎）　税制改正大綱である程度検討事項として宿題が出ているものを中心に申し上げます。詳しくはまた個別税目の議論のところで必要に応じてご説明いたします。項目で申し上げますと、一番初めに国税の方でお話になられた租税特別措置です。地方税でいいますと税負担軽減措置といっておりますが、内容は類似のものです。これにつきましては昨年随分苦労して、従来ないような見直しもいたしましたので、引き続き、特例の見直しを行っていくということだろうと思います。

その中で特に２つ大綱に明記をされて、１年間議論をして結論を出すように務めるとされている項目があります。大きなものですけれども、１つは事業税における社会保険診療報酬の非課税というのがございます。要するに、お医者さんの社会保険診療報酬には国税はかかっているのですけれども、地方税は非課税になっているという問題がございます。これを１年間議論して結論を得るように努めなければいけないというのが１点ございます。

それから、もう１つ、これは検討事項のところではないのですが、やはり書かれているのは新築住宅の特例という固定資産税があります。これについても1,500億円ぐらいの減収になっておりますので、１年間しっかり議論しろということが言われております。われわれの問題意識としますと、家を建ててから木造ですと３年間固定資産税が半分になるのです。４年目に苦情がすごく来るのです。半額になっているのを知らないのです。「急に倍になった」と言われるのですが、逆に言うと、知らないぐらいだから、ほとんどインセンティブ効果がないだろうというのがわれわれの言い分なのです。そこは立場によって議論がありますので、よく意見交換をしようということで国土交通省に働きかけをいたしております。そういうのが租税特別措置です。

あと幾つかございます。市民公益税制という寄附税制については、プロジェクトチームの座長に私どもの渡辺副大臣がなりまして、かなり税の方の改善方向といいますか、改革方向が見えておりますので、年末に向けてきちんとした整理をする必要があろうかと思っております。

いわゆる市民の活動について寄附税制等で支援をして振興していこうということです。国税・地方税でどのぐらい寄附した人に対しての減税といいますか、控除を与えるかというようなことで整理をしたいと思っております。

それから、国税と共通としておりますのは金融証券税制の扱い、あるいは地球温暖化対策のための税です。これも１年以内で結論を得ることになっておりますけれども、これも国・地方でどういうふうに仕上げていくのかということが大きな課題だろうと思います。

それから、いわゆる車体課税といいますか、自動車税・自動車重量税等について今年議論をしたいと思っております。大綱の中でも複雑になっているので、簡素化しろというようなことも含め、また、昨年のマニフェストもありますので、重要な議論項目だろうなと思っております。

法人等もというお話がありましたが、地方税もまた関係しますので、当然また年末に向けて議論していく必要があろうかと思っています。取りあえず以上です。

（水野）　ありがとうございました。かなり税目についても今後の検討課題を伺いましたが、全般的にいわゆる国の財政と地方財政が、なかなか財政再建の方向へ向かわないという難しい問題がございます。国の財政を申し上げますと、93兆円という最大の財政規模になりました。これに対して国公債の残高がとうとう900兆円になってしまうという問題で何とかしなければならないということです。

特にこれは菅首相が参議院の通常選挙の前に盛んに言われました。いわゆるギリシャの財政破綻を非常に深刻に受け止めて、わが国でも消費税を検討しなければいけないということです。これが選挙にどう響いたかということもありますけれども、菅政権に引き続き今後も検討していただくことになりますので、いろいろ期待をしたいと思います。

また、やはりショックな話は、税収が歳出全部を賄うことはできないということがございますけれども、昨今の経済状況が悪いことがあります。それから、所得税についても、これは個人が受け取るものですけれども、そちらの方も合わせて歳出にとって50％カバーするのに届かないという状況ですので、その分はまた国公債に頼らざるを得ないという話になってまいります。

今年度は既に各省庁からの予算の概算要求ですと96兆円になっているということですから、これはまた切磋琢磨されていくことと思います。歳入がなかなか伸びないという裏を返すと景気が良くないということです。ちょっと改善してはまた次の問題が起こって戻ってしまうという状況が続いておりますので、抜本的な改革のタイミングが難しくなっております。

今度はあらためまして今の税制について、特に個別的なそれぞれの税目と申しますか、各論的なことについて検討してまいりたいと思います。これについてすぐ答えるというわけにはいきませんが、まず国税・地方税について、特に今後の課題としてどういうことが考えられるだろうかということを、もう既にお話が出ておりますけれども、あらためて取り上げてまいりたいと思います。

まず宮内審議官の方からお願いいたします。

Ⅳ．個別税制の現状と課題

１．所得税

〔所得税の現状と課題〕

（宮内）　各論ということですが、各税目の今後の課題につきまして、お話をさせていただければと思います。

資料⑮（資料編24頁）は、平成22年度税制改正大綱（抄）です。まず、所得税から申し上げます。所得税につきましては、先ほど申しましたが、所得再分配機能、あるいは、財源調達機

能が低下している状況にあるということで、累進構造を回復させる改革を行って、所得再分配機能を取り戻す必要があるとされております。

下の③の「改革の方向性」として、１つ目は、的確に所得捕捉ができる体制を整えるということで、社会保障・税共通の番号制度を導入することです。この番号制度につきましては、検討会が内閣官房にございまして、議論が進められております。既に、幾つかの選択肢を公表して、国民の皆様からのパブリックコメントをいただいているという段階に入っているところです。

２つ目が、所得控除の見直しです。税額控除、あるいは、給付付き税額控除や手当への転換を進めるということが書かれております。この考え方の第一歩として、子ども手当との関係で申しますと、年少の扶養者に対する控除が廃止されたということです。

３つ目は、先ほど申しましたが、金融所得についてです。上の方に少し書いてあるのですが、累進性を喪失している理由の１つとして、「第二に」のところですが、分離課税している金融所得などに軽課、つまり10％の軽減税率になっていることが挙げられています。そこで、損益通算の範囲を拡大して、一体課税を進めるということが書かれているわけです。

資料⑯は、消費税が導入されたころからの所得税の税収の推移です。ピーク時に26.7兆円の税収があったわけですが、足元では12.6兆円で、14兆円も下がっております。いろいろな減税や住民税への税源移譲などの制度改正もございましたが、下に棒グラフで書いてありますのが分離課税の税収です。利子・配当、株や土地のキャピタルゲインから得られた税収が分離課税分です。バブルのころは、金利も高かったし、土地の値段も上がったことで、この税収は10兆円を超えるものでしたが、それが現在は２兆円台ということになっています。

資料⑰は、総合課税分の課税ベースのイメージです。課税対象となる収入は、全体で約240兆円です。そこから様々な控除を差し引いて残ったところが、課税所得の約100兆円です。そこから納めていただいている税収が、算出税額のベースで11.2兆円ということです。ここから、さらに住宅ローン控除による減税や外国税額控除を行うわけですけれども、大体11兆円です。課税所得が100兆円とすれば、平均的な税率は11％ぐらいになるわけです。

従いまして、これからいろいろな控除の見直しなどを行った場合に、課税ベースの所得控除のところが課税所得に入ってきて、その入ってきた部分の11％だけが税収につながるという概算になるわけです。仮に、10兆円ぐらいの控除の縮減を行えば、増収は1.1兆円になるということです。所得税の控除廃止の見直しをするといっても、得られる税収というのは、そんなに大きな額ではないというイメージであると思う次第です。

〔累進税率構造〕

資料⑲は、所得税の税率の推移です。消費税の導入前である昭和61年の税率構造の絵から現行までの絵が書いてあります。かつては、大変急な累進構造でした。最高税率も、所得税で７割ございまして、所得税プラス個人住民税は88％でした。

これにつきましては、負担の累増感を回避することを中心として、中・低所得者の負担軽減を図る考え方に立って、消費税の導入と併せて、所得税の税率の簡素化、フラット化をしながら減税を進めてきました。そして、一番右側の現行に至っているわけです。

資料⑳は、個人所得課税の実効税率の推移です。実効税率カーブが、だんだん右下に下がってきています。

資料㉒は、所得税の限界税率ブラケット別納税者数割合の国際比較です。税率構造が非常にフラット化した結果、わが国の場合には、納税者の約８割の方が、所得税の限界税率が10％以下となっています。限界税率が５％の最低税率の方も６割です。

資料㉓は、所得税の税率区分別の納税者数・

課税所得・所得税額割合の状況です。こうした税率構造の中で、所得税について多くの方々に負担をお願いすることはどの程度可能かという議論がございまして、現在の負担状況ですが、５％、10％の税率、つまり左側の箱ですが、納税者数は81％の3,785万人がここにいらっしゃる。ところが、課税所得は45.5％、納められる税収では21.8％です。右の方へ行きますと、納税者の数は減っていきますが、納税額は増えていくという姿が見て取れます。

こういうことを踏まえて、どこを税率構造として見直していけばいいのか、様々な議論がこれからあると思います。消費税の逆進性という議論とも絡んで、所得税の累進構造の見直しが議論されると思いますが、どういう改正が受け入れていただけるか、これから議論を重ねていかなければならないと思います。

〔給付付き税額控除〕

資料㉕－１、２、３は、税制を活用した給付措置の国際比較です。給付付き税額控除という仕組みの議論が大変盛んになっております。この資料は、諸外国のそうした制度を比較したものです。低所得者を中心に税額控除をいたしまして、控除しきれない場合、あるいは、納税のない方に対しては給付を行うというものです。後ほど、カナダの例について少しご説明をさせていただきます。

〔金融所得課税〕

資料㉖は、金融所得課税の関係です。第４章の２の①にありますが、平成24年から実施される上場株式等に係る税率の20％本則税率化に合わせて、ISAという少額上場株式等に係る配当・譲渡所得等の非課税措置を導入することになっております。決定事項になっているのですが、金融庁からは軽減税率の延長についての要望が出ており、この点を踏まえてどういう議論になっていくかが課題です。

２．法人税

〔法人税の現状と課題〕

資料㉗からは、法人税です。昨年の税制改正大綱、それから、**資料㉘**の本年６月の新成長戦略でも触れられているのですが、租税特別措置など、あらゆる税制措置を抜本的に見直し、課税ベースの拡大を含め財源確保に留意し、税率を段階的に引き下げることが書かれております。

資料㉙は、新成長戦略実現に向けた３段構えの経済対策です。そこでも、「法人実効税率の引下げについては、課税ベースの拡大等による財源確保と併せ、23年度予算編成・税制改正作業の中で検討して結論を得る」ということが記されているところです。

こうした中で、現状の法人税収について、お話をさせていただきます。**資料㉛**は、法人税収の推移です。法人税収は、バブルの時にピークを迎えて、それから減少し、足元の２年間では6.4兆円、6.0兆円と、企業収益の大幅な落込みに伴い減少しておりますが、税引き前の当期純利益の折れ線グラフをご覧いただきますと、平成17、18、19年あたりは、バブルのころよりも大きくなっています。しかし、法人税の税収自体は、バブルのころの水準を回復できておりません。その要因は、税率がかなり下がっていることと、課税ベースが縮小しているということが考えられます。

その要因の１つは、繰越欠損金が大きくなっていることです。昭和の最後のころの繰越欠損金は15兆円ぐらいでしたが、最近は70～80兆円になっています。特に平成20年度は、この繰越欠損金控除が法人税収の回復を弱くしている要因の１つになっていると思います。

もう１つの要因として、外国税額控除があります。**資料㉞**は、外国税額控除と租税特別措置による税額控除の推移です。企業が海外進出し、海外で獲得する利益が増えてきています。特に、海外の現地法人の内部留保が近年大きく増加しておりまして、こういったことが日本の課税

ベースを小さくしている要因ではないかと考えられます。

〔国際課税〕

こうした状況を踏まえまして、外国子会社からの受取配当に関する二重課税調整措置の見直しを平成21年度の改正で行っております（**資料㉟**）。この改正では、政策的に、外国子会社から国内親法人への利益の還流を進めることで、海外で稼いだ利益を国内へ還流し、経済活性化につなげようという政策的配慮もあり、大きな改正をしたところです。先ほど、吉野さんからも、国際競争力あるいは国際的な経済活動に配慮をというお話がございましたが、こうした改正は、正にそういった点に配慮したものです。

この改正をするまでは、間接外国税額控除ということで、**資料㉟**の左側にあるような仕組みでございましたが、これを受取配当益金不算入制度という形で非課税にしたということです。外国の子会社から、税のことはあまり気にせずに、国内の配当の時期とか額とかを決められるということで、二重課税調整措置の簡素化というような仕組みを入れたということです。

資料㊱は、外国子会社合算税制の見直しです。外国子会社の合算税制は、平成22年度改正で、トリガー税率を引き下げています。

資料㊲からは、法人税率の話ですが、日本の法人税率が30％であるのに対して、ドイツなどは15％まで下げております。また、アジア諸国は、中国が25％、韓国が22％、シンガポールが17％と税率を下げてきております。**資料㊲**は、主要国の法人税率（基本税率）の推移ですが、日本はアメリカと並んで高い水準の税率となっております。

そこで、わが国の企業の国際競争力の確保や対内投資の促進、雇用の維持といった観点から、法人税率の引下げを求める声が非常に強くなっておりまして、先週の閣議決定に至っているというところです。課税ベースの拡大等による財源確保と併せ、法人実効税率を引き下げていくことについて、平成23年度の税制改正作業の中で検討して結論を得るという形です。

〔租税特別措置法〕

その課税ベースですけれども、**資料㊶**は、租税特別措置法の規定による特例に係る増減収見込額（平成22年度ベース）です。先ほど申しましたように、租税特別措置の見直しが課題の１つとなっているわけですが、租税特別措置は、所得税、法人税、その他いろいろな税目にございますが、減収見込額は全体で約６兆9,000億円です。この中で、法人税関係については、そのうち約9,000億円です。大企業で約6,000億円、中小企業で約3,000億円といったオーダーになっているわけです。

法人税関係の租税特別措置で大きいものは何かと言いますと、研究開発減税が約2,300億円、中小企業の機械に関する特別償却を中小企業投資促進税制と言っていますが、これが約1,200億円です。所得税ですと、住宅ローンが8,000億円ほどです。それから、揮発油税については、ナフサの減税が３兆7,000億円あります（**資料㊹**）。先ほどの税率との関係で、課税ベースを拡大する方途としてどうしていくのかということも、政策的には大きな議論になるところだろうと思います。

３．消費税

次に、消費税ですが、**資料㊺**は、平成22年度税制改正大綱です。消費税のあり方については、今後、社会保障制度の抜本改革の検討などと併せて、使途の明確化、逆進性対策、課税の一層の適正化も含め、検討するとされております。

特に、逆進性対策につきましては、２つ目のパラグラフですが、「軽減税率も考えられますが、非常に複雑な制度を生むこととなる可能性があることなどから、『給付付き税額控除』の仕組みの中で逆進性対策を行うことを検討していきます」と書かれているということです。

資料㊾は、付加価値税率の国際比較です。先ほど触れられておりました軽減税率ですが、消費税の標準税率と軽減税率について、それぞれ

の国がどのような仕組みを採用しているかというグラフです。軽減税率は、低所得者への配慮として、１つの考え方ではありますが、標準税率と軽減税率の線引きをどうするかということで、実務的にはなかなか複雑な問題を抱えておりまして、どの国もなかなか大変であるということは聞いております。

資料㊿の主要国の付加価値税の概要では、各国の標準税率と、軽減税率を何に何％としているかということをまとめております。

さらに、**資料**51は、諸外国における食料品に対する軽減税率の適用例です。軽減税率をどういうふうに適用しているかということが例示されています。贅沢品かどうかということで分けるということで、フランスなどでは、キャビアは標準税率ですが、フォアグラ、トリュフなど国内で取れるような製品は軽減税率とするなど、線引きについて昔の物品税の時と同じような課題を抱えることになるという問題があるわけです。

右の一番下ですけれども、よく言われる話としまして、外食と食料品で軽減税率を適用するか否かを分けるということがあります。外食は標準税率ですが、食料品として買って帰ると軽減税率ということがあるわけです。カナダでは、ドーナツを買う場合、５つまでだとその場で食べられるだろうから外食ということで標準税率、６つ以上になるとその場では食べられないから持って帰るだろうということで軽減税率になっているということです。本当にそんなことでいいのかなと思いますが、こういった線引きに係る実務的な問題は出てくるだろうと思うところです。

資料52は、カナダにおけるGSTクレジットの概要です。消費税における低所得者に対する配慮ということです。カナダは、一定の所得水準以下の方の消費税の負担を緩和するために、定額の給付を行っています。GSTクレジットという低所得者への支給を行っております。ただ、その低所得者の所得把握がきちんとできるかどうかということがしっかりしていないと、不正受給が起きてしまうといった問題があり、こちらもなかなか執行体制を整えるという点については、実務的に詰めていかなければならない課題があるわけです。

４．資産税

次に資産税です。**資料**54の平成22年度税制改正大綱では、課税ベース、税率構造の見直しについて平成23年度改正を目指しますということが書かれています。

具体的には、**資料**56の最近における相続税の税率構造の推移や**資料**57の地価公示価格指数と基礎控除の推移にあるように、バブルの時に資産価値が非常に上がったものですから、その後に、負担調整ということで基礎控除の引上げあるいは税率の引下げという大きな調整的な減税を行いました。それがそのままになっています。ピーク時に約３兆円あった税収が、現在１兆2,700億円まで下がってきています。

そうした中で、課税割合といって、亡くなった方100人のうち何人が相続税に関係しているかという割合のことですが、以前は7.9人だった割合が今は4.2人まで下がっているということです。こうした中で、相続税の税率構造、基礎控除を見直していきたいというのが、政権の問題意識であるということです。

５．環境関連税制

環境関連税制につきましては、地球温暖化対策のための税について、平成23年度実施に向けた成案を得るよう、検討を行うことが宿題になっておりまして、この年末に向けて議論ということになっております（**資料**59）。経産省と環境省からは、既に要望が出てきていますし、党の方でも、政調のPTの中に環境税を検討するチームを作ると伺っております。

６．番号制度

最後に番号制度です。これも、先ほど申しま

したように、昨年暮れの閣議決定で、社会保障制度と税制を一体化するという基本的な視点の中で、社会保障制度の効率化を進めて、便益を高めるということで、社会保障と税に共通する番号制度を導入するということが書かれています（**資料㊺**）。目下、検討会を開いて議論が進んでいます。

資料㊽は、主要国における税務面で利用されている番号制度の概要です。各国の実施例を踏まえて、納税のための番号に特定するのか、それとも、社会保障と納税に使う番号にするのか。社会保障と納税だけでなく、もっと広く住民サービスのために番号を活用するのかという、幾つかの選択肢をお示しして、先ほど申しましたが、国民の皆さんの意見を聞くという手順に入っているところです。

最後の方が、ちょっと駆け足になりまして恐縮ですが、ざっと各税目等に関しての課題につきまして、ご紹介をさせていただきました。

（水野）　ありがとうございました。ただ今宮内審議官から今後の税制改正、税制改革の論点になり得るところを包括的にお話をしていただきました。今度は地方税につきまして岡崎局長からあらためて税制の個別の税目を中心にお話をいただきたいと思います。お願いいたします。

Ⅴ．地方税制（個別）の現状と課題

１．個人住民税

（岡崎）　それでは、私の方から地方税に関して各論的なお話を申し上げます。

まず個人住民税ですけれども、いろいろな課題につきましては所得税のお話と共通するものがございますが、**資料⑬（資料編98頁）**は、10％比例税率化による個人住民税の応益原則の強化です。平成19年に非常に大きな改革をいたしました。それまでは徐々に税率構造の段階を減らしてきたというものの、平成18年度までは３段階の税率で、いわゆる累進課税の体系だったわけですけれども、19年度に税率１本10％ということに大改革をいたしたわけです。

このときの考え方が真ん中の図にあるのですけれども、いわゆる13％の３の部分は国税に取ってもらおうということです。逆に５％のところについては国税の方から５％を移してきて、平らにしたということです。従って、その余波を受けてといいますか、右にありますように所得税率は４段階から６段階になっているというのが今の形です。

こういうことをやることによりまして、金持ちがたくさんいる都市部はたくさん入るけれども、地方は少ないという構図がかなりこれで是正されたと思います。それから、下にありますように、等しく10％の税を納めることで応益性を高めたということです。

これで控除の話になりますと、国税の場合ですと、所得控除というのは例えば100万円の所得控除があれば一番お金持ちの方は40万円の税の軽減になるし、５％のところの人であれば５万円しかならないということですが、税額控除に変わると一律になるということで、住民税の場合には１本ですので、どっちでも効果は同じだということになります。税額控除にすると、高所得者と低所得者の間の構造が変わってくるということはございませんので、今後いろいろ所得税で控除見直しを進められる場合に地方税をどうするかというのは所得税の対応を踏まえながら検討するということに税制改正大綱でもなっております。今後の議論の焦点です。

それから、もう１つ、新政権になってから少し高所得者層の税率を上げようではないかという話がありますから、それも住民税の場合にはこの税率構造ですから困難です。今はそういう税率構造になっているということが第１点です。

資料⑭は、個人所得課税における市町村の税務部局の役割です。これは直接地方税と国税の違いの話ではないのですが、ちょっとご認識いただきたいと思ったのは、個人所得課税につき

ましては税務署と市町村が所得税、住民税を取っているわけですけれども、非常に市町村が大きな役割をしているということです。例えば①にありますような扶養親族はやはり住民情報を持っております市町村、続き柄とか、年齢とか、世帯状況というのがわかるところでないと、本当にその人が扶養されているのかどうかというようなことを判断しづらいということがありまして、そういうところで確認した情報を税務署に提供しているというのが市町村役場の仕事です。

もう１つ②にありますが、名寄せというのを相当一生懸命やっております。氏名、住所、年齢、性別の４情報でやっておりまして、なかなか手間のかかることをやっております。給与支払報告書というのが4,800万人あります。ご承知だと思いますが、税務署には500万円以上払わなかった方の分は出さなくていいのです。市町村にはすべて給与として払った証明が来ますので、市町村が誰が幾ら受けたかという給与の全貌をつかんでいるわけです。年金も同様で、すべてのものが市町村には来ます。確定申告書の写しは税務署からいただくわけです。それをいただいて、全部住所、氏名、年齢、性別と突合するわけです。

その他、独自調査というのは、例えば原稿料ですと、国の方は天引きされていますので、ある程度は取れていますけれども、住民税は全く取れていません。そういうものを税務署に行って調べたりして、また名前と突合して課税をしておりますので、所得の名寄せという意味では市町村が一番個人についての所得情報を持っております。

さらに③番です。これは三税協力ということで道府県税、市町村税、国税の協力の一環として確定申告書については全体の２割ぐらいは役場で受けています。税務署に代わって受けていて、それを税務署に届けています。

こういう所得情報をしっかり持っていることが、例えば消費税に絡むかどうかは別にして、給付付き控除なり、給付をするようなときに所得制限等を考えるのであれば、市町村が相当その一翼を担わないとうまくいかないのではないかと思います。私は旧政権時代の定額給付金時の担当局長をやっておったのですが、やはり市町村だからあんな短期間に、あれは所得制限はなかったこともありますけれども、配られたのかなと思っております。

２．地方法人二税

資料⓯は、地方法人二税（法人事業税・法人住民税）の税収の推移です。10年、11年は国税と併せて税率を下げたりしたのですが、16年改正で外形標準課税というのを導入いたしております。

資料⓰は、外形標準課税の導入の趣旨及び制度の概要です。全体の事業税の４分の１を外形課税で、付加価値割と資本割ということです。これを入れるときは大変ご批判もありましたけれども、おかげさまでだいぶ定着をしたのかなと思います。特に地方行政の応益に対する負担をいただきたいという観点から行きますと、私は優れている税だと思います。

特に大手の金融機関なんかはそれなりの利益が上がっているのだけれども、先ほど宮内審議官からご説明があった莫大な繰越欠損金等で長いこと法人税も納めていないという中でこの外形分だけはご負担いただいているということです。大企業だけにしか今はかけておりませんけれども、今後またさらに拡充も検討する必要があるのかなと思います。

３．地方消費税

資料⓱は、地方消費税の現状等です。５％の消費税のうち１％相当が地方消費税なのと残り４％の中に税率にして1.18％分の地方交付税が入っております。これは地方交付税の財源として頂いているということですので、実際は2.82対2.18ぐらいの地方の収入区分になっているということです。

資料⓲は、社会保障関係費に関する地方負担等の将来推計です。予算総則で社会保障の３経費にあたると言っている国と違いまして、地方の方は一般財源です。ただ、こういう時代になりますと社会保障は地方もどんどん増えてまいります。国庫負担と地方負担で、地方はかなり諸々の負担も施設運営等でもしておりますので、そういうものを全部入れますとこんな感じです。地方の負担もこれから増加するということで、地方消費税のような財源というのは地方にも非常に重要な財源であるということです。

資料⓳は、住民福祉を支える地方消費税の引き上げを含む税制抜本改革の提言です。

本年７月に全国知事会がまとめましたもので、いろいろ地方消費税の重要性を言っております。⑶の消費税・地方消費税の引き上げを含む税制の抜本改革の実現に向けて、地方の立場から積極的に提言を行い、国民の理解を得ていく運動を推進し、責任を果たしていく決意だというふうなことを初めて書いております。要するに、一緒に汗をかこうということですけれども、「口だけでは駄目だ」と私なんかは言っております。

何ができるのかというと、例えば所得税であれば三税の協力の下に申告書を受けたりしております。消費税は実はあまりやっておりません。非常に税務署に遠いということで、北海道の市町村は消費税の申告も受け取りをしていただいているというようなことがありますけれども、もっともっと積極的に関与していっていいのではないか、お手伝いしていいのではないかというふうなことを申し上げておりますので、いろいろ地方側も勉強しているところだろうと思います。

４．固定資産税

固定資産税は、あまり大きなトピックがないので、省略いたしますが、**資料⓴**は、固定資産税の税収の動向で、大体3.4兆円ぐらいで土地に係る税収は最近数年は安定しています。かつては随分これが増えているといわれましたが、最近は安定いたしております。

それから、**資料㉑**は、固定資産税・都市計画税における税負担軽減措置等で、特例が非常に多いということですが、省略をいたします。

５．地方環境課税

資料㉒からいわゆる温暖課税、環境税系のお話です。**資料㉒**は、平成22年度税制改正大綱です。地方環境税の検討が第３章に書かれております。その中の④の下２行ですが、「地方公共団体は、温暖化対策について様々な分野で多くの事業を実施しています。このような地方の役割を踏まえ、地球温暖化対策のための税を検討する場合には、地方の財源を確保する仕組みが不可欠です」とうたっております。

それから、下の方の検討事項に書かれておりますが、国税・地方税共通の検討事項として温暖化対策税が書いてあるという中でどういうふうな仕組みにしていくのだろうかということが１つの課題です。

資料㉓は、所得税法等の一部改正する法律附則ですが、説明を省略いたします。

資料㉔は、地球温暖化対策税の全体像です。去年の環境省の案です。細かい点は省略いたしますが、要するに、石油・石炭の全化石燃料に、C の欄ですけれども、広く課税をします。その分ガソリン税なんかは少し縮むということなのです。

私がこれを最初に見たときに、今でもそういう印象ですけれども、環境省の案であれば、25％の CO_2 削減と言っている役所ですから、これをやることによってどのぐらい削減効果がありそうなのかというような議論をもう少し期待したのですが、全くなかったです。かつ軽油引取税については地方財源だから意見を言いませんという案だったのです。

そうではなくて、全体としてこういう仕掛けにしたら、この油種ではこのぐらい使用量が抑えられるというような議論が全然なかったのです。このときは確かに暫定税率分が失われそう

な時期でしたから、何とか２兆円ぐらいの温暖化税を代わってかけようという気持ちはわかるのですけれども、環境省的な発想からいうと、もう少し環境負荷がどうなるのかというような議論があっていいのかなと思いましたが、今年もどうもあまりその辺は明確でないような感じがいたしております。

資料㉕は、日本とEU諸国のエネルギー課税の税率の比較です。ガソリンとか、軽油が日本国内では高いといわれておりますけれども、外国と比べると決して高くなく、むしろ安い方だということです。

資料㉖は、環境自動車税（地方税）の創設です。これは去年の税調に出した資料で、環境自動車税というのを原口大臣が説明した資料です。民主党の昨年の衆議院選挙のマニフェストに自動車重量税は自動車税で１本化します。さらにこの下にもう少し説明が、マニフェストではない、インデックスというのでありました。それですと地方税として１本化するというようなことが書いてありましたので、それを受けて１本化しつつ、かつ課税標準としてCO_2の排出量に応じてかけるという部分を入れたらどうかというようなことをこの下のところに書いてあります。右上にありますように、既に欧州の主な国等でCO_2課税を車体課税に取り入れているというのがありますので、こうしたことを考えたらどうかというのがございます。

これについて税調の専門委員会の座長であります神野先生を座長とする研究会というのを３月に作りまして、７回議論をしていただいて、いろいろな問題点、課題を整理していただきました。今日（９月15日）の３時に大臣に座長から提出するということになっております。その報告書の中ではこういう基本的な考え方に基づいて具体的にどういう問題があるかというようなことを整理しておりますので、多少明日の新聞ぐらいに載るかもしれませんけれども、そういう研究会の勉強もしているということです。

ただ、これは非常に相手が多いのです。台数が多いですから、国民生活に影響がありますので、決めたらすぐというわけにはいかなくて、準備期間その他が要ると思いますし、議論も広範に行う必要があろうかと思いますけれども、その前提として、税が複雑だという批判もありますので、１本化し、かつ環境に好影響を与えるような税の仕組みを検討しています。

資料㉗は、地方公共団体の地球温暖化対策です。地方団体合計で1.5兆円ほど、京都議定書目標達成計画にある左側の区分の事業をしています。相当な事業をしています。

６．番号制度・地方税の電子化

資料㉙は、番号に関する原口５原則です。番号制度検討会に原口大臣が「原口５原則」と称して出したものです。やはり背番号制というような批判を浴びないためには１番にあるように権利を守るための番号だという権利保障の原則というのがいるだろうということです。それから、自分の情報をコントロールできる原則がいるだろうということです。プライバシー保護、最大効率化、国・地方協力の原則というような５原則を掲げて議論していただいたということです。大体こんなところかなと私も思います。

資料㉙は、「番号制度」を個人住民税で使用する場合のイメージです。番号制度は、何といっても、今は住民基本台帳を総務省で所管して、市町村で運営しておりますけれども、これとある程度リンクが要ると思います。そうでないと、年金のように１人の人に２つ番号が付く二重付番とか、そういうことが起きますので、新しい番号を作るにしても、この人で本当に間違いないかという検証は住民基本台帳とリンクして確認できるような仕組みが要るのだろうなと思っております。

資料㉚は、eLTAXです。これは国税の話になかった話です。地方税も電子化というのを進めておりまして、eLTAXと呼んでおります。このeLTAXはこの４月に1,750市区町村全部が、もちろん県は全部ですが、つながっており

ます。ただ、実際につながったものを使って申告サービスを受けているところはまだ788市区町村ということでありまして、これを一刻も早く全体に広げたいのです。そうすると、２番にあるようないろいろなサービス、例えばどこに事業所があろうが、地方税のポータルに一括して申請していただければ、自動的に振り分けられるというようなことができます。

それから、３番にありますように、今一生懸命進めておりますのが一番下の国税連携です。来年１月から国税とデータの連携をしようということです。今は例えば所得税の申告書の写しを紙でもらっておりますけれども、それを全部電子データでもらうようにしようということです。これができますと非常に便利になります。市町村の方も事務効率が向上すると思っております。

資料㉛は、地方税の電子化（給与支払報告書の例）です。例えば給与支払報告書ですが、住民税ですから各課税団体が違いますので、住所地ごとに郵送していただいておりますけれども、電子化しますと地方税ポータルの窓口に一括で電子データを送っていただくと自動的に振り分けて、各市町村にデータが行くというようなことですので、企業、市町村ともに大変便利になるという方向で地方団体にもお願いして整備を進めているところです。

以上でございます。

（水野）　ありがとうございました。地方税につきまして包括的にいろいろな問題を取り上げていただきました。これに対しましてまたコメントあるいはご質問をいただきたいと思います。横浜国大の岩﨑さん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会

（岩﨑）　それでは、ご説明いただきました個別税目の論点のいくつかについて、若干のコメントをさせていただきたいと思います。

〔所得控除制度〕

まず国税の所得税に関して、１番目として控除制度の見直しの論点がございました。従来、所得控除の制度は極めて精密にできておりまして、配偶者控除のほかに配偶者特別控除があり、扶養控除も被扶養対象者の状況に応じて金額が大きく変わるというように非常にきめ細かく決められていました。控除を受けられる方にとってはいい制度と言うこともできる反面、源泉徴収義務者にとってはすごく複雑な作業をしなければいけなくなるということや控除を受ける人にとってもさまざまなプライバシーに関する情報を使用者に提供しないと適切な控除が受けられないというような点で問題が指摘されておりました。

もし所得控除制度を税額控除に改めるとか、あるいは申告に基づく給付付き税額控除というようなものを導入するというのであれば、源泉徴収義務者の行うべき所得控除というのは基本的な内容だけ、形式的な処理で済むものだけに済ませて、個別の納税義務者の状況に応じて金額が変わってくるような部分の所得控除については申告によって行ってもらうというような方向に見直すということも１つの方策ではないかと考えております。今後どういう控除制度の見直しが行われるかに応じて若干違うとは思いますけれども、そういう点で全体的に見直す必要もあるのではないかと考えております。

〔累進税率構造の回復と金融所得の一体課税〕

２番目の論点が累進税率構造の回復という問題と金融所得の一体課税に関係する問題です。累進税率構造を見直しましょうということは、確かに平均的に適用される税率が低すぎるということから言えば、そのとおりだと思うのですが、累進税率が適用されるのは総合課税の対象になる所得に限定されています。その総合課税の対象になっている所得というのは大半は給与所得を中心とした勤労性の所得ですから、累進税率構造をあまりに大きく引き上げるというこ

とになれば、給与所得者に対して一番大きな影響が出ると考えられます。累進税率の適用対象となっていない分離課税の方の税率をそのままにしておいて、累進税率構造だけ変えるというのは所得間における公平性の観点から言って問題が出てきますので、分離課税の税率の改革と併せて検討する必要があると思っています。

その際に金融所得と呼ばれる利子、配当、有価証券の譲渡所得ですが、これは投資に対するリターンという性質では共通性がありますから、これらを一体的に計算することについては合理性があると思うわけですが、その税率をどのように設定するかということになりますと、それは総合所得に関する累進税率の平均的な税率とのバランスで検討するのが望ましいのではないかと思っております。

〔経済の活性化と法人税制〕

法人税につきましては、先ほどご説明がありましたように、課税ベースの拡大と併せて法人税率を引き下げるという動き自体は国際的な潮流でありまして、これはそのとおりであろうと思います。特に国際的な潮流では、経済先進国の多くは国税・地方税を合わせた法人の広い意味での所得課税の負担率は30％ぐらいのところにだんだん集約していく傾向にあると思います。日本、アメリカはそれより高いわけですから、国際競争力の観点からいうと、30％前後に改革していくのかなと思っております。その際、課税ベースをどの程度広げられるかというのが重要な課題になると認識しております。

ただ、問題は税率を下げれば経済は活性化するかというと、そんなことはなくて、法人の７割は欠損法人で、法人税を払っていないわけですから、たとえ税率を下げても意味はないわけです。結局、経済を活性化するための制度としては単に課税ベースを広げるとか、法人税率を引き下げるだけではない、もっと違う方策も併せて検討する必要があって、税制だけの問題ではないだろうと思っております。

〔個人住民税〕

次に地方税について、まず質問になるのですが、平成22年度の税制改正大綱によりますと、個人住民税については現年課税化を検討するということが言われていたのですが、現在どのような取り組み状況にあるかということがもしわかれば、教えていただければありがたいと思います。

〔事業税〕

２番目、法人事業税についてです。これは地域間格差が非常に大きい税目といわれていて、先ほどご説明いただいたとおり問題点はありますが、外形標準課税が導入されていて、これを今後もう少し拡充していくということが必要だろうと考えております。地方税ですので、地域で商売をすることの会費と考えれば、所得だけを重視するのではなく、商売を現に行っている地域に対して一定の経済負担をしていただくということはあり得ると思われます。外形標準課税を今後もう少し精密に見直していくということは賛成です。

〔固定資産税〕

３番目は固定資産税についてです。地価が比較的高い首都圏では、固定資産税収はあると思うのですけれども、地域によってはかなりひどい状況になっているところもあろうと考えられます。固定資産税の課税標準を、時価を基準にするだけだとなかなか税収をあげられない状況が起こると思いますので、評価方法を見直す必要もあるのではないかと私個人としては考えておりますが、ご意見を伺わせていただければ幸いです。

私のコメントは以上で終わらせていただきます。

（水野）　ありがとうございました。それでは、東京ガスの吉野さん、お願いいたします。

〔経済活力増大の視点からの税制改革〕

（吉野）　法人税と地方税でそれぞれご意見を

申し上げると同時にご質問をさせていただきたいと思います。法人税につきましてはただ今の岩﨑先生と全く同じ意見ですけれども、産業界としましては非常に経済停滞で悩んでいるところであるわけです。とりわけ日本の産業が競合しているアジアの新興諸国との比較では実効法人税率が極めて高いという状況がございます。

円高のお話は一時的なもの、あるいは税制とは直接は関係ないのかもわかりませんけれども、地球温暖化対応のための化石燃料課税の強化とか、いずれも製品価格の競争力や設備投資力をそぐものです。極端な話では生産拠点の海外移転となって、結果として日本の国富が海外に流出するというようなことも予想されるわけですし、また、本社機能の海外移転というようなお話がやや現実味を持って、一部の日本の企業であってもそういうお話が出ているというような状況に今はあるわけです。

税制改革にあたりましては経済活力の増大というのが不可欠な視点ですけれども、私ども企業は収益を上げて、収益の向上を通じて投資や技術革新の推進を図って雇用機会を増大させます。その労働生産性の向上に応じた処遇を通じて還元することによって勤労者所得水準とか、あるいは投資家に対する配当所得の水準を向上させるという機能も持っていると考えております。そうした観点で経済活力の増大が税源の育成と税収増加、ひいては財政健全化にも貢献すると考えております。

〔法人税の引き下げ〕

現状では先ほどお話がありましたように法人の71.5％が税金を払っていないという欠損状況にあるわけです。まずはそれを改善して、脱却していくという努力が私ども企業に求められるわけです。そういう観点も含めて、法人税で３点ほどお伺いしたいと思います。

税制のグローバルなイコールフッティングを求めている中で『課税ベースの拡大』という付帯条件が付いているわけですけれども、具体的にその点についてはどのような検討状況にあるのかということです。それから、先日の法人税引き下げ検討の閣議決定を踏まえて、あるいは経済産業省の当面法人税の５％引き下げという概算要求があるわけですけれども、そのご検討の状況を教えていただければと思っております。それから、最も厳しい状況に置かれております中小法人への軽減税率の引き下げについても現在どのような検討状況にあるのかということが２点目です。最後は技術開発投資とか、試験研究費用に対する税制面でのご対応、特に税額控除限度額の引き上げについてどのように検討されているのかということを教えていただければと思います。

〔地方税改革〕

地方税につきましてはコスト負担は受益者が広く負担するという応益原則の明確化について２点お伺いしたいと思います。１つは地方税収に占める法人課税のウエートが大きくなってきているわけですけれども、地方財政支出の目的といいますか、対価が個人向けサービスに向けられているということも考えますと、地方税負担の比重を法人から個人にシフトしていくことが必要ではないか。これは長期的にですが、そういうふうに考えておりますけれども、どのようにお考えなのかということです。

それから、先ほどもお話がありましたが、地方法人二税の地域間格差というのが非常に広がっているわけでありまして、地方行政サービスの財源確保という観点からは国税と地方税の調整、その持ち分といいますか、その調整についてどのように考えたらよろしいのかということについて伺いたいと思っております。以上でございます。

（水野）　ありがとうございました。お二方から意見、それから、ご質問をいただきました。宮内審議官、岡崎局長、あまり時間もないのですが、それに対してちょっとお話いただけますでしょうか。お願いいたします。

〔所得税関係〕

（宮内）　貴重なご意見、ご質問、どうもありがとうございました。まず、岩﨑先生のお話にありました給与所得の一体化は、全く同じ方向です。分離課税をそのままにしておいてよいのか、累進構造の回復という中で、そういうことを放っておいていいのかということは、**資料⑮（資料編24頁）**の平成22年度税制大綱をご覧いただきますと、同じ問題意識を現政権でも持っています。②の現状と課題の２つ目のパラグラフです。「現在の所得税は累進構造をとっていますが、実効税率は……一定所得以上は下降しており、累進性を喪失している状態と言えます」という言い方です。その原因としては、次のパラグラフの「第二に」のところですが、「分離課税している金融所得などに軽課していることなどが挙げられます」とあります。

これは何を言っているかと申しますと、通常、実効税率カーブというのは、**資料⑳**にあるように、なだらかに上に上がっていくものですけれども、所得額ごとに実体として幾らの税率になっているかというと、高額所得者のところは実効税率が下がっているという実体があります。それはなぜかというと、分離課税の部分が低い税率になっている中で、高額所得者は分離課税対象の所得が多いのです。つまり、10％で軽課されている部分で、かなり所得を上げられている高所得者がいるということがあるわけです。こういった点も踏まえて、金融課税の見直しが必要ではないかということが、現政権の問題意識でもあるわけです。

〔法人税関係〕

法人税について、岩﨑先生、吉野常務の両者からお話をいただきました。法人税については、課税ベースを拡大していく中で、財源を確保して、税率を引き下げていくという大きな枠組みであるわけですが、その中で、**資料⑨－１**をご覧いただければと思いますけれども、どうしても考えなければいけない話として、財政運営の基本ルールが重要になっております。

財政運営基本ルールの⑴財源確保ルールです。ここは要約されておりますが、閣議決定には、「新たに減収を伴う税制上の措置については、それに見合う新たな財源を確保しつつ実施することを原則とする」というペイ・アズ・ユー・ゴー原則が書かれております。こういった点も踏まえながら、今後、本年９月10日の閣議決定も踏まえつつ、税制調査会において検討がなされるものだろうと考えております。

それから、経済全体との関係で、**資料㉙**の新成長戦略実現に向けた３段構えの経済対策をご覧いただきますと、法人実効税率の引下げとは別に、企業の雇用促進のための企業減税について、閣議決定の中に書かれております。アンダーラインのところですが、「『雇用』を機軸とした経済成長を推進する観点から、政策税制措置を平成23年度税制改正において講ずる」とはっきり書かれております。また、「企業の環境関連の設備投資・技術開発等を推進するための税制上の措置を講ずる」と書かれております。経済活性化に資するため、こういった点についても検討を行うということです。そのためのプロジェクトチームを税制調査会に設けるということが、一番下の行に書かれているところでありまして、今後そういう方向でプロジェクトチームが作られていくのではないかと思います。

それから、中小企業の法人税率についてのお話がございました。民主党のマニフェストには、中小企業向けの法人税率の引下げが書かれています。中小企業が地域経済の柱であること、わが国の経済において重要な役割を果たしているということは間違いないわけですが、平成22年度の税制改正では、財政状況が厳しいということもありまして、実施に要する財源の確保が難しいことから、実施が見送られたということがございます。いずれにいたしましても、中小法人に対する軽減税率の引下げについては、マニフェスト期間中に財源を確保した上で実施するということになっておりますので、今後課税ベースの見直しなどにより財源を確保した上で

のことですが、検討を進めるということになろうかと存じます。

それから、研究開発税制についてお話がございました。これまで、当期の法人税額の20％を上限として税額控除を可能とするという仕組みがありましたが、平成21年度、22年度の２年間に限定して、控除の上限額を法人税額の30％に引き上げる措置を講じているところです。わが国の企業の競争力保持の観点から見て、研究開発投資が非常に重要な意義を有するということは認識しているところですが、他方で、租税特別措置の抜本的な見直しを行うこととされていることから、制度利用の実態、状況も踏まえながら、今後検討していく必要があると考えているところです。

（水野）　ありがとうございました。では、地方税について、岡崎局長、お願いします。

〔個人住民税〕

（岡崎）　幾つかご質問いただいたのに対して、時間もありません。端的にお答えいたします。まず岩崎先生の第１問で、個人住民税の現年課税化の問題です。確かに大綱に検討課題というような表現が書かれておりますけれども、正直申し上げまして、私の方でも、こういうことも書かれたのでということで、研究会なりを設置して少し勉強しようかと思って相談したのですけれども、政務三役との相談の結果としまして、今年はもっと急いでやることもいっぱいあるし、もうちょっと設置は待とうということになっておりますので、実はあまり検討が進んでおりません。

ただ、単に忙しいから待とうではなくて、問題意識もあります。例えば先ほど言いましたように所得の名寄せをしているわけです。個人のいろいろな所得を市町村が束ねて、この人は幾らの所得が本当はあるのだということをつかんでいるおかげで、それが例えば税だけではなくて、福祉の例えば保育料とか、介護保険料とかを決めるときの基準になっているわけです。そういう全体のシステムを考えないと、システムを軽々に変えられないのです。

つまり、所得が１月から12月まで終わった後で市町村は、国へ申告した資料も全部使って、６月の課税までの間に大体３月、４月、５月で名寄せ、その他の作業をしているわけです。そのデータがいろいろな福祉政策の基盤になっている以上、なかなか簡単に現年課税化に変えることは難しいのではないかというのがございます。

それから、もう１点です。通常の場合ですと、例えば税金を早く払える人に遅く払ってもらっているわけですから、それを早めることについてどこまで理解が得られるかという問題がありますし、一時的には２年分を取らなければいけないような状況をどうするかとか、課題はたくさんございます。

普通の人は退職したときが問題なのですが、退職所得については住民税も現年でいただいているわけです。最後の１年間の通常の所得に係る分の住民税が１年遅れて来るという問題ですので、そういう意味では本当の緊急的な課題ではないと判断されたのではないかと思いまして、今のところちょっと後回しになっているというのが正直なところです。

〔地方法人二税〕

それから、法人事業税については外形標準課税ですが、私どもとしても応益性というような観点で行きますと、赤字法人とはいえ、サービスを得ているのだから、外形標準課税の拡大は重要なテーマだと思っております。ただ、16年にこれの仕組みを入れるとき、最初の原案を考えたときの課長が私でございまして、とにかくすごい苦労いたしました。反対も相当当時は強かったのです。やはり利益の上がっていない法人にも負担をしていただくのだというところが非常にポイントです。

ですから、今は大法人に限ってやっているわけですけれども、方向性としては先生と同じよ

うな感じを持っているのですが、具体的にどういうタイミングでどういう工夫をしたらご理解いただけるのかというあたりはもう少しわれわれの中で議論してみないといけないなと思っているところです。

〔固定資産税〕

それから、固定資産税ですけれども、地価を課税標準としていいのかということについて問題ないかということですが、私どもとしては適正な時価という今の法律の仕組みでやむを得ないのかなと思います。都市部と地方でいいますと、企業の資産についてはいろいろまた状況が違うかもしれませんが、個人の資産についていうと、都市部は確かに地価は高いのですが、大体１人が持っている住宅の面積が大したことないです。地方は結構広い土地に上物が立派なのです。割合固定資産税は偏在が少ないといいますけれども、もう少し分析しますと、地方の市町村では建物に係る税金のウエートが多いのです。都市部では土地分が多いというようなことが傾向としてはございます。

そういう中で平成９年に相当議論がありましたので、土地についても、建物についても３年間据え置きの評価なのですが、地価がかなり落ち込んだところについては市町村長の判断で下落修正できます。中間年であっても、３年据え置きの途中の１年目、２年目であっても下げられる仕組みを導入しております。確かに地価についていろいろな動きがありますが、それはできるだけ正確に、特に下がるときには速やかに反映させる仕組みをもう少しきちんと使っていくことかなと思います。抜本的に大きく課税標準を変えるというのは難しいかなというのが感想です。

〔地方法人課税〕

それから、吉野理事のご質問で法人課税です。確かに地方財政支出のサービスの重点は医療とか、教育とか、個人サービスが多いのです。ただ、これは治安なども含めて、企業にとっても非常にメリットがあるサービスだろうと思っておりますので、必ずしも地方の法人課税をもっと減らして、個人に増やすという方向ばかりではないと思います。ただし、私の資料でも申し上げましたが、相当、法人については偏在性が

大きいというのはなかなか解消できない欠点です。そういう点で抜本改正をする中では個人の課税、あるいは消費を含むそういう課税等へシフトするということも検討していくべき課題だろうと思います。ただ、法人課税も、特定の市の名前は申し上げませんけれども、企業城下町的なところでは非常に大きな貴重な財源になっておりまして、そういうものをなかなか簡単に減らせないということもございます。

1点だけ最後に申し上げますと、尾身財務大臣と菅総務大臣のときに相当強烈な指示をいただきました。偏在是正の話で地方法人特別税というのを入れております。これは事業税の一部をある意味で国税にして、それを譲与税として別の基準で都道府県に配るということにしたのです。これについていえば、作るときに東京都は減収になりますから大変な反対をいたしました。それから、当時、野党だった民主党からも地方税を国税にするなんてとんでもないと、地方税の充実強化に反するということでご意見をいただいたりしましたので、なかなか簡単ではないのです。しかし、かなり偏在是正の効果が上がっているのは事実ですので、今後抜本改正等を検討する中で地方の法人課税のあり方というのを相当考えていかなければいけない、偏在性、安定性という意味でやはり重要な課題だろうと思っております。いろいろ勉強していきたいと思います。

おわりに

（水野）　どうもありがとうございました。ちょうどこの討論会の時間がまいりました。はじめに財政全般のお話をいただきまして、個別の税目に移らせていただいたのですが、これはどなたもお感じになることだと思いますが、非常にジレンマの状態に陥っております。国税について言えば、税収のみで50％を賄えないようなことでは非常に困ります。

といって、国債をこれ以上発行するのも非常に困ったことです。これはギリシャの財政破綻で首相自身が感じておられます。93兆円の予算のうち44兆円が国債ですけれども、今年度はどういう方向で進んでいくのか。最終的にはこれは政府の判断です。いわゆる税制の抜本的改革で、収入を賄わなければいけないのは確かですので、どういうタイミングでそれを行うのが一番よろしいのか。それだけに内閣、あるいは今は政府の税制調査会というのでしょうか、その判断のタイミングに大きな責任がかかってくるのではないかと思っております。

この税制の抜本的な改革につきましては課税ベースの拡大と税率の引き下げということですけれども、その中で技術的な問題も議論されていくことになります。特に消費税は、やはり安定的な財源が保たれているということがグラフにも示されているわけです。そこで複数税率の問題が出てまいりますが、他方で給付付きの税額控除という考え方がかなり一般化して、いわゆるカナダのGSTクレジットというものを使うと、面倒な複数税率もなくて、いいのではないか。だんだんそういう考え方が広がってまいりました。これはあらためて議論されることだと思いますけれども、どのタイミングで改革に踏み切るのか。

その点、地方税につきましては一番大きなのは税収が足りないということですが、地方税の場合は財政と一体化して交付税の問題も議論されるわけです。安定的な税収である固定資産税は数年前は非常に評価自体が難しく、固定資産税を中心に調整措置に頼らざるを得ない状況でした。

他方で企業課税としての事業税ですけれども、現在は4分の1が付加価値割になっておりますが、これをいつのタイミングで膨らませていくのかという問題が課題として残っております。簡単に申しますと、付加価値というのも消費税と対象は同じものですので、問題としては同じものを抱えることになるわけです。確かにこっちを取ると、あっちが駄目になりということな

のですが、そのあたりは新たに出発する菅内閣に期待したいと思います。

今日はパネラーの皆さんには随分お忙しい中来ていただきましてありがとうございました。フロアの皆様もお忙しいところ２時間にわたってご清聴いただきまして大変ありがとうございました。これで終わりにしたいと思います。ご清聴ありがとうございました。

財政再建とあるべき税制改革

東京大学経済学研究科教授
井堀　利宏

はじめに

東京大学の井堀です。よろしくお願いします。本日、最後のセッションということですので、皆さん、午前中から参加された方も多いと思いますので、お疲れだと思いますが、あと１時間半ほど５時までおつきあいいただければと思います。

私のタイトルが「財政再建とあるべき税制改革」**（資料は本誌65頁～87頁に掲載）**ということで、主に財政学の観点からこれからの日本の特に税制改革のどういう点が重要かという話をさせていただければと思います。ちょうど昨日民主党の代表選が終わりまして、菅さんが続投ということです。２週間ほどはどちらかというと政局の話が中心だったわけですけれども、ようやく今日から、税制改革も含めて、いろいろな経済政策を民主党政権としても本腰を入れてやるべき段階に来ていると思います。

ただ、皆さん、ご存じのように、日本の経済状況、それから、財政状況は非常に厳しいのです。民主党は衆議院では過半数を持っていますけれども、参議院では過半数を持っていません。予算はもちろん衆議院だけで通りますけれども、予算関連法案が衆議院だけでは通りませんので、政治的にも非常に厳しい状況にあるわけです。同時にマクロ経済環境、それから、財政状況が非常に厳しいので、なかなか痛みを伴う抜本的な財政再建策、或いは税制改革を打ち出しにくい状況です。

そうはいっても、時間的な余裕はいろいろな意味であまり残されていません。限られた時間の中でいかに抜本的で必要な政策をこれから強いリーダーシップの下に民主党政権がやっていけるのかどうかというのは非常に厳しい状況です。それがうまくいかないと、日本の財政だけではなくて、日本経済、日本社会が今後非常に大きな問題を抱えるという意味で現在かなり厳

しいと思います。その話を主に財政再建との絡みでお話ししたいと思います。

Ⅰ．わが国の財政の現状と財政運営戦略

１．日本の財政の現状

⑴　国・地方のプライマリー・バランス

この図はよく出てくる財政状況です（**資料２（本誌65頁）**）。これは日本の国と地方のプライマリー・バランス、基礎的財政収支のGDP比率です。2000年代に入っていわゆる小泉改革のとき、2000年代のはじめごろに日本の景気も若干良くなって、歳出削減も多少は進んで、消費税の増税は行いませんでしたけれども、所得税の特別減税の廃止等もあって、税収もそこそこ増えて、プライマリー収支は改善する方向に行ったわけです。2007年でマイナスの1.3％です。

この当時の政府の公式見解はご存じのように2010年代初頭までに基礎的財政収支を均衡化させるということでした。その方向に行きかけて、この段階の1.3％まで来たときに自然体でこのまま行くかというと、そうでもなくて、実はこのときに基礎年金の国庫補助率を３％分の１から２分の１に引き上げて、その財源の手当をしていませんでしたので、どっちみち1.3％から素直にゼロに行くかどうかというのはその当時も非常に厳しかったわけです。

その後、ちょうど２年前の2008年の今ごろの９月にリーマン・ショックが起きて、世界金融危機が起きたわけです。それから日本のマクロ経済もあまりよくならなかったし、同時に政府の方が景気対策で財政出動しましたので、その結果、日本の財政状況は大幅に悪化して、去年の段階でマイナスの8.6％の赤字になっています。これをさらにまた上の方向に持ってくるのは相当厳しい状況です。

⑵　債務残高対GDP比の国際比較

これはよく出てくる債務残高対GDP比の国際比較のグラフです（**資料３**）。これはＧ７の国の債務残高で、国と地方の借金総額のGDP比率ですが、2000年代、若干日本は横ばいになったのです。その後、2008年からさらに上昇しまして、2010年現在は197.2％と200％を若干切っているぐらいです。これはOECDのデータです。ほかの国もここ２年ぐらい財政状況が悪くなって上がっている。ただ、そのベースラインが日本に比べると相当低いところです。ご存じのように、ヨーロッパ諸国は60％がマーストリヒトの基準ですから、60％を目指してかなり削減をはじめて、最近少し増えていますけれども、それでも100％までにイタリアを除いて行っていません。

日本は昔から比べるとほぼ１本調子で増えていって、200％を突破する勢いです。日本の財政が安定的かどうかということを何で計るかというと、いろいろな指標があるのですけれども、一番よく使われているのは債務残高のGDP比率です。これはずっと右上がり傾向です。長い目で見るとほかの国はほぼ横ばいですけれども、日本もこの後に横ばいになるのか、どんどんどんどん上がっていくのか。どんどんどんどん上がっていくと、日本の財政は非常に厳しいということです。これがある程度横ばいになるとそこで安定化します。ただ、安定化しても、ほかの国に比べると相当高いので、大変は大変なのですけれども、さしあたって、安定化させなければいけない。

２．財政再建と税制改革：課題

そうすると、財政状況が非常に厳しいので、税制改革をする場合にどういう点が大きなポイントになるかというと、通常は税制改革といいますと、税制の中身を変えるというのが税制改革なのです。ある税を例えば増税して、ほかの税を減税するとか、ある税の中身の控除を見直して、それの税率を調整するとか、基本的には

税収中立で、一定の税収の下でいろいろな税の組み換えをするというのが税制改革の基本的な考え方です。

日本の場合はそういう税収中立の税制改革ができない。なぜかというと、先ほどのように日本の財政状況が非常に悪い。フローで見ても、ストックで見ても非常に財政状況が悪いので、これから抜本的な税制改革をする場合に日本の税制改革の大きな課題というのは税収を確保しなければいけないということです。要するに、増税をやっていくことです。トータルで増税しないと、税制改革の１つの重要な目的が確保できないのです。だから、財政健全化のために必要な税収を確保するという量的な税制改革が日本の場合は不可欠で、ここがほかの国の抜本的な税制改革と比べて不利な点です。

ほかの国の場合は、例えば消費税を上げたときにほかの税とか、法人税を減税するとか、いろいろな税収の組み合わせを変えることができるのです。そうすると、ある税は減税されてある税は増税されるわけですから、トータルでは国民の負担は増えない。もちろん企業や人によっては短期的に損得はありますけれども、国民全体で見れば取ったものはきちんと返ってきます。しかも税制改正をする以上は今までよりはいい形で税の使い道を考えるということですから、そのときの経済・社会環境に合わせた形で税制改革をやりますので、通常は税制改革をやるということはプラスです。

ところが、日本の場合はトータルで増税しなければいけないということなのです。トータルで増税するとなると、もちろん将来の人にとってみれば、その分財政赤字が減るという意味ではメリットが大きいけれども、現在に生きている家計や企業にとってみると税負担が増えるということなので、なかなかうまくいかない。そこが日本で抜本的な税制改正をする場合に、これは消費税の増税に限りませんけれども、どういう税制改正であっても、とにかく増税をしなければいけないというのが１つの問題となります。

もちろん財政健全化は歳出の話がある。要するに、税収と歳出との比較ですから、歳出を削れば税収中立で税収を増やさなくても抜本的な税制改革ができる。ただ、日本の税収は、景気変動もありますが、歳出構造と比較して税収構造を見ますと、恒常的に不足している状況です。景気が良くなったからといって、日本の税収が安定的に特に社会保障の財源を賄うには無理があるということですので、税収の確保が最大の目標です。

そのときに民主党政権、或いはその前の自民党政権でも無駄の削減というのが大きな話題になって、無駄を削減してから、その後で必要な消費税の増税を含む税制改革をやるのだということなのです。その意味で無駄の削減というのは非常にわかりやすい政策目標なのですけれども、無駄だと言ってしまえば当然削減しなければいけない。要するに、無駄というのは削減すべきものだということです。定義によるとそうなる。

ただ、実際問題として何が無駄かというのを定義するのは人によって当然違います。無駄の削減というのは政策目標としては非常にわかりやすいのですけれども、実際にそれがどの程度無駄の削減で財政、特に歳出の削減に寄与できるか、結果として財政健全化に寄与する程度というのは非常に限定的だろうと思います。これについては時間があったら後で去年の事業仕分け、それから、来月から始まる特別会計の仕分けの話も若干お話ししたいと思います。いずれにしても無駄の削減というのはわかりやすい政策目標なのだけれども、財政健全化に寄与する程度は非常に限定的なので、無駄の削減をしない限り抜本的な税制改正の話ができなくなる。結果として何が起きるかというと、何もやらないでずるずると沈没するという悪い均衡に陥ってしまう可能性が高いと思います。

３．中期財政フレーム

⑴　「強い経済・強い財政・強い社会保障」の一体的実現の中身

今日の午前中の議論で、或いは私の話の前の座談会で出てきたかもしれませんが、６月に菅さんが総理になって、中期財政フレームで今後３年間の予算編成をどうするのだということと今後10年間で日本の財政運営をどうするかに関して政府の現段階でのシナリオというのが出ております。今後の政府の予算編成、或いは税制改革も中期的にはこの方針と整合的に行われるはずです。その意味でこの中期財政フレームは今後３年間の話です。その後の財政運営戦略というのはプラス７年間で今後10年間です。それがどういう意味を持っているのかということを最初に見ておきたいと思います。

まず最初に中期財政フレームで今後３年間どうするかということなのです。菅内閣のキャッチフレーズは皆さんご存じのように「強い経済・強い財政・強い社会保障の一体的実現」ということなのですが、このフレームも非常に問題があるということを後でお話しします。とにかくこれを一体的に実現するために何をやるかです。

１つは国債発行額を抑制することです。来年度の新規国債発行額は、本年度の予算の水準は44兆円ですけれども、これを上回らないようにします。それ以降も国債発行額は44兆円から着実に縮減します。まず国債発行を抑制するということで、44兆円を上限にするというのが１つの目標としてあります。

それから、下に飛びますが、国債発行というのは歳出と税収との差額です。歳出面では何をやるかというと、基礎的財政収支対象経費は国の一般会計歳出のうち国債費等を除いたものです。要するに、国債費を除いた歳出に関しては前年度当初予算の同経費の規模を実質的に上回らないようにします。これはご存じのように71兆円です。国債費を除いた今年の予算です。来年以降３年間は国債費を除いた一般会計歳出を71兆円以下に抑えます。これは歳出に関するシーリングです。だから、国債に関しては44兆円以下にします。歳出に関しては国債費以外のものは71兆円以下にします。これで具体的な数字に関する目標を一応設定したのです。どのくらい拘束力があるかは別にしても、一応目標を設定しています。

それに対して税制改革に関する何らかの数値目標を出しているかというと、歳入面ではこういう文章があります。「個人所得課税、法人課税、消費課税、資産課税等にわたる税制の抜本的改革を行う」と書いてあります（**資料５（本誌67頁）**）。ただ、この抜本的改革は何を意味するのか。具体的にどの程度の増収をトータルでやるのか。或いは所得課税、法人課税、消費課税、資産課税等でそれぞれどの程度の増減税をするのかに関する数値目標は一切書いていません。だから、国債発行額の目標や歳出の目標に比べると、税制の目標は非常に抽象的で曖昧です。抜本的改革を行うというのは目標としてはほとんど何も言っていない。当然抜本的改革はやらなければいけないですから。ただ、歳入面に関してはほとんど何もコミットしていないという状況です。

⑵　中期財政フレームにおける問題点

税制改正に関してそういう意味で非常に問題が多い。では、この中期財政フレームで３年間今後やっていけるのかというと、ここも非常に問題があります。歳出に関して71兆円のシーリング、それから、国債発行は44兆円の上限設定と２つの数値目標を掲げているけれども、実はこの２つが整合的ではない可能性があります。どういうことかというと、71兆円の歳出シーリングを守ったとしても、国債発行を44兆円に抑えるのは非常に厳しいということです。国債発行を44兆円に抑えようとすると、71兆円よりももっと締めないと無理ではないかという話が当然出てくる。

これはどのくらい自然増収があるかとか、或いは今後民主党政権がする事業仕分け等でどのくらい無駄が出てくるかとか、そういったものにも依存するわけです。或いは埋蔵金をどこから発掘してくるかとか、それにも依存する。とにかくこの２つは整合性が非常に曖昧というか、危ない状況です。後でお話ししますけれども、どちらかというと71兆円の歳出シーリングはそれなりに守ることができるかもしれませんが、守ったとしても、国債発行の44兆円は非常に厳しいです。こっちの方がはるかに目標としては厳しい。

それから、もう１つは、この71兆円の歳出シーリングは総枠で国債費意外の歳出に関して71兆円を今後３年間かけるといっているのですが、使用経費別のシーリングを設定していないのです。これと似たもので、小泉さんが辞めて安倍政権に変わるときの2006年に「骨太2006」というのを出しました。あのときも2011年までの５年間の予算編成の方針に関して大枠の歳出のシーリングを出しました。そのときは例えば社会保障費、公共事業費、人件費等の各経費別に大枠としてどのくらい自然増に比べて縮減するのかに関して数値目標を出したわけです。

一番それですったもんだしたのがご存じのように社会保障費です。これは毎年自然増から2,200億円国費で削減するという目標を出しました。社会保障費は自然増から2,200億円削るわけですけれども、削るのが非常に大変です。2007年以降、2,200億円をどこから持ってくるかで非常に予算編成が大変だった。それも社会保障費の伸びを何とか抑制しようという１つの拠りどころにはなった。

今回の民主党政権の場合は社会保障費をどうするのかに関してのシーリングは全く設定しないで、71兆円の歳出総額のシーリングだけを挙げていますので、社会保障費を本当に削れるのかどうかというのが大きな問題です。しかも民主党政権というのは先ほどの菅政権のキャッチフレーズにありますように強い社会保障というのをうたっていますので、事実上社会保障費は聖域扱いです。来年度以降の予算編成でも社会保障費の自然増はそのまま認めるという形になっていますので、社会保障費は毎年増えるわけです。社会保障費一番日本の歳出の中で大きな項目ですけれども、もう既に28兆円ぐらいある。ここを聖域として、歳出総額を本当に抑制できるのかどうかというのが非常に大きな問題です。71兆円の歳出シーリング自体も非常に危ない。

それから、もう１つ税との絡みでいいますと、いわゆるペイゴウ原則というのが今回の中期財政フレームではかなり強調されています。このペイゴウ原則というのは新規の歳出をするときには何らかの財源を自前で手当するということです。細かい歳出に何らかの税源を手当するということは工夫次第であると思うのですけれども、大きなものとして社会保障費を聖域として増やしますので、ペイゴウ原則で仮に消費税の増税を考えると、消費税を増税して、その財源を社会保障の給付の増にあてるということで、社会保障の目的税として消費税を使うということがかなり色濃く出てくる可能性があります。それはそれで１つの使い道かもしれません。ただ、増税がすべてペイゴウ原則に縛られますと赤字削減には向かない。要するに、新規の歳出をすべて増税で賄うということですから、歳出削減ができないということなので、それはそれでまた問題があると思います。

４．財政運営戦略

⑴　財政健全化目標

今のは今後３年間の話ですけれども、その後、経済運営戦略という2020年までの戦略が出ています。こちらの方はさらに抽象的、曖昧になっています。要するに、財政再建をどうするかということしか書いていないのですけれども、フローの目標とストックの目標です。

フローの目標に関しては国と地方の基礎的財政収支を2015年までに半減して、2020年までに黒字化する。リーマン・ショックの前は2010年

代初頭に、去年か今年ぐらいまでの間に黒字化のはずだったのですが、それが10年先に延びました。それから、残高に関しては2021年以降において安定化させるということです。一番最初のグラフ（**資料３（本誌66頁）**）でどんどん増えているわけですけれども、2020年代になって初めてこれが横ばいになる。相当弱い財政再建目標です。

⑵　経済財政の中期試算

それを内閣府の方が試算をしています。今後10年間この収支目標とフローとストックの目標がうまくいくのかどうかに関して71兆円の歳出シーリングを３年間続けて、その後、収支目標がうまくいくかどうかに関して試算しています。それは「慎重シナリオ」と「成長戦略シナリオ」の２つのシナリオの下でやっているわけです。要するに、中期の試算ですので、マクロ経済がどのくらいちゃんと成長するかというのが大きい。

ご存じのように、経済が成長すると、税収が自然増収で増えます。そうすると、財政的にも非常にいいということになる。そのためにはある程度経済が成長しないといけないわけです。経済が成長するに越したことはないのですけれども、政府が「経済が成長しろ」と言って、日本経済が成長するような生やさしいものではない。今まで20年間日本政府は成長戦略に関してはずっと経済成長のためにいろいろな規制改革とか、いろいろな手を打ってきたのです。ところが、実際には日本の経済成長率は、2000年代の小泉政権のときに若干上がりましたけれども、ならしてみるとほぼゼロの近傍をうろうろしている実質経済成長率で、なかなか経済成長はうまくいかない。

ただ、「成長戦略シナリオ」というのは代表選のときに菅さんが強調していた成長戦略会議でこの前まとめられたシナリオで、目標値で名目３％、実質で２％を上回る経済成長をとにかく規制改革とか、いろいろなことをやって達成するのだということです。うまくいけば「成長戦略シナリオ」で名目３％、実質２％が出てくる。そうはいっても、うまくいかないかもしれません。「慎重シナリオ」は、日本だけで経済成長をやろうとしてもうまくいかないので、例えば外需の方ですけれども、今後10年ぐらい世界経済の回復が思わしくなければ日本経済もそれほど進展しないし、規制改革でもそう簡単にうまくいきません。「慎重シナリオ」と経済成長戦略がうまくいったシナリオの２つの要因を分けています。

資料11～12のグラフでいいますと、●の折れ線グラフが「成長戦略シナリオ」です。「成長戦略シナリオ」の場合は実質で２％ぐらいで、名目で３％ぐらいの経済成長が続くという想定なのです。ただ、「慎重シナリオ」（◆の折れ線グラフ）だと名目でも１％台、実質だと１％の低いところということです。実質で１％ぐらい、名目で２％ぐらいのギャップの２つのシナリオを想定しています。この●の方に行くと、政府の成長戦略がうまくいったわけです。うまくいかないのがこの◆なのです。どっちがもっともらしいかということなのです。

この「慎重シナリオ」というのがどういう経済的な背景で出てきたかというと、1990年以降の20年間の日本の技術進歩、イノベーションの平均値が今後も続くと思うと、大体このぐらいのシナリオなのです。こっちは1980年代以降です。1980年代というのは、日本経済は実質で５％成長した時期ですけれども、1980年代以降の平均的な技術進歩に今後戻ると考えると２％から３％ぐらい続くということです。だけど、90年代以降が日本の実力だと考えると、実力というのは技術進歩、イノベーションですが、それを考えると、こちらの方（慎重シナリオ）になってきます。大ざっぱにその時代です。だから、80年代を考慮に入れるか、入れないかという違いです。

もう１回80年代が戻ってくると考えると、「成長戦略シナリオ」の方がもっともらしいし、80

年代が戻ってこないと考えると「慎重シナリオ」の方なのです。80年代は今から考えると、80年代後半にバブルがありましたけれども、日本の経済成長率が５％を超えた時期であったので、そこに戻ってくるのはかなり厳しいかもしれません。

⑶　試算の結果：「慎重シナリオ（社会保障歳出は高齢化要因で増加）」と目標との関係

それから、もう１つ歳出に関していいますと、３年間中期財政フレームで伸ばして、その後はほかの歳出は横ばいになって、今後３年間とにかく71兆円でトータルで抑えているわけです。その後は社会保障費以外の歳出は物価上昇率しか増やしません。経済成長しても増やさないということです。社会保障歳出は高齢化するので、自然増はそのまま増やします。だから、３年たった後は、社会保障費はどんどん高齢化するので、増えるのですけれども、ほかの歳出は一切増やさないという戦略を取っています。３年間をトータルでどうするかということしか決めていません。

その結果としてどうなるかというと、それでやると、経済成長がうまくいっても、公債残高がどんどん増えてしまいます。「慎重シナリオ」だとどんどん発散してしまうという状況です。国の基礎的収支も経済成長がうまくいったとしても、2020年にほぼゼロになるということに足らないわけです。３％ぐらい足らない。「慎重シナリオ」はさらに足らなくて、５％ぐらい足らないと、今後ほとんど改善しないという状況になります。

結局、トータルで見ると、これは政府の公式見解のサマリーですけれども、2020年度で４％ポイント程度足らないのです。2020年の段階で幾ら経済成長がうまくいったとしても４％ポイントぐらい足らない。足らないということはどういうことかというと、裁量的に増税しないと、日本の財政は2020年代に少なくとも持たないということです。要するに、基礎的収支を均衡させるのは財政再建の量的な第１段階です。量的な財政再建の第１段階に４％ポイントぐらい足らないということです。この段階でゼロになってもまだ駄目なのです。金利が成長率に対してプラスにしなければいけないわけですけれども、どっちに転んでも４％ポイントぐらい足らないのです。

この試算は当然自然増収を含んでいる。経済が成長すれば税収も増えるわけですけれども、税収が増えたとしてもとても財政再建には足らないよということです。今はとにかく、今後10年ぐらいのことを考えますと、裁量的な増税をしないと、幾ら経済が良くなったとしても、大変だということです。それが試算の概要です。

⑷　試算の問題点

試算の問題点は「慎重シナリオ」でもそれでもまだ楽観的かもしれないのです。「慎重シナリオ」というのはどういうことかというと、今後10年ぐらい実質でプラス1.2%、名目で２％弱ぐらいの経済成長をするということですが、これが本当に続くかどうかです。90年代から今までの状況を想定すると、景気変動をならしても、その程度の経済成長は続くということは可能なのです。90年代以降の20年間と今後10年、20年を考えると、何が大きな違いかというと、人口減少が圧倒的な違いです。

要するに、日本は急速な少子高齢化で、高齢者の方が増えているのですけれども、20代から50代までの働ける勤労世代人口がもう既に去年から大幅に減ってきています。これが今後急速に減りますので、労働供給が今後大幅に減ってしまう。そうすると、ある程度のイノベーションを想定しても、マクロ経済見通しは非常に厳しくて、よほどのイノベーションがない限り、あと５～６年すると日本のGDPは１人当たりではなくて、トータルのGDPの成長率がマイナスになる可能性も出てくる。

政府の戦略ですと、今後10年、20年たっても経済成長率は１％台のプラスなのです。もちろ

んプラスになるのに越したことはないのですけれども、本当にプラスが続くかどうかというのは非常に厳しい状況です。要するに、日本人の数が減っていますから、１人当たりでは経済成長があるともちろんプラスになると思うのですけれども、トータルでプラスになるのはかなり厳しくて、これまで程度のイノベーションを想定すると、私の試算だとあと５年ぐらいで日本経済の成長率はマイナスになります。

それを相殺するには、60歳以上の高齢世代の人が働くか、女性がもっと働くか、この２つが必要なのです。どちらもどうもこれから先は頭打ちになる可能性があります。女性の社会進出が進んでいるけれども、これもかなり限界に来ています。それから、高齢者の方ももちろん元気な方がいるけれども、そこが今後増えて、20代、30代の数がどんどん減ってくるのを相殺するだけの数になるかというとかなり厳しいです。それが１つです。

それから、もう１つは、政府の言っている社会保障費の伸びの自然増は高齢化要因だけで増えるという形になっていますけれども、これはもちろんそうなのですが、それ以上に増える可能性もあり得る。１つは何かというと、子ども手当と、後で言いますけれども、若年世代の社会保障費、これは生活保護も含めてです。これが今後増える可能性があります。

それから、高齢者の医療費です。年金はともかく医療費に関しては75歳以上がどんどん増えるけれども、医療の技術進歩は想定していません。医療というのは技術が進歩すれば高額の医療費がかかる。要するに、医療の技術進歩が進んで、今まで亡くなられていた方が生存する可能性が高くなれば、当然そこにはお金が入ってくる。そういう意味で医療の技術進歩が進むと、医療費が今後増える。それを見込むと2014年以降の社会保障費の伸びはかなり少ないかもしれません。そう見ると結構厳しいシナリオだと思います。

財政再建目標に従うと、プラスの１％ぐらいは黒字にしなければいけないのだけれども、それが４％ぐらいの赤のままなので、４から５％ポイントぐらいの足りない部分をどうするかというのが差し当たっての最低限の量的な財政再建目標です。こういうものが消費税を含む抜本的な税制改革をする場合に量的な財政再建目標になります。

５．必要な財政赤字縮小幅：簡単な試算

政府のシナリオはマクロの経済モデルを作って、いろいろ計算した結果、出てくるのですけれども、大ざっぱに言うと、簡単な計算でも求めることができます。これは何かというと、長期的に何が必要かというと、公債残高のGDP比率を安定化させるということです。そのためにはこの恒等式が長期的に成り立っていかないといけないのです（**資料16（本誌72頁）**）。この最初の式の（歳出マイナス税収）というのは基礎的財政収支の赤字なのです。基礎的財政収支の赤字を金利と成長率の差と公債残高を掛けたもので埋め合わせて、これがちょうどゼロになるレベルが公債残高のGDP比が安定化することです。

例えば公債残高のGDP比が200％で安定化するとしますと、（公債残高対GDP比）のところは200％になりますので、金利と成長率がどのくらいかということになるけれども、ただ、金利が成長率の１％か２％ぐらい高いのです。政府のシナリオでも今後それを想定している。そうしますと、（金利マイナス成長率）×（公債残高対ＧＤＰ比）のところは２％から４％ぐらいです。そうすると、基礎的財政収支の（歳出マイナス税収）は現在プラスですので、ここはマイナスにならなければいけないので、マイナスになるということは基礎的財政収支が黒字にならなければいけない。目標とすべきバランス幅は将来３％から４％の黒字にしなければいけないのです。現在は８％ぐらいの赤なので、差し引きすると10％から12％ぐらいの黒にしないと持たない。それをどうするかということな

のですけれども、そのうち半分ぐらいを歳出再建努力と景気回復の自然増で賄うことができるとすると、残りの半分ぐらいは最低限の増税幅になるということです。

６．財政再建には増税も必要

この５％ぐらいの改善を歳出削減と自然増収でやるのは相当厳しい目標ですけれども、ここを非常に多めに見積もっている。そうすると、５％ポイントぐらいの改善幅です。GDP 比１％というのは消費税換算で２％ポイントぐらいの税収です。今の日本の GDP が500兆円ですから、１％で５兆円です。消費税というのは１％で2.5兆円の税収ですので、消費税２％ポイントで大体５兆円規模の税収に相当します。５％ポイントの引き締め幅というのは消費税換算すると10％です。今の消費税が５％ですけれども、それを少なくとも15％に上げないと持たないのです。この15％は最低限の数字です。

景気回復の自然増収があまり見込めない。しかも歳出削減努力があまりないとすると、この５％も飛びますので、この両方を足すと20％ポイントぐらい消費税を上げないと10年後に日本の財政は持たないかもしれません。20％ポイント上げるということは５％の消費税に換算すると25％です。そうすると、北欧諸国並みの世界最高水準ということになるわけです。それはどのくらい歳出削減と自然増収が増えるかにかかっていますけれども、ここが半分だというのはかなり厳しい、楽観的な数字です。半分あるとしても、少なくとも15％にしないと持たないということです。

５％の消費税を10％に上げるとか、そういう話が出ていますが、当然消費税を上げると、その中の一部はいろいろな形の経費で使わないといけないので、財政再建のために全部使えません。そう考えると、消費税を上げるときに財政再建の観点から言うと15％は最低限必要かなと思います。今すぐではなくて、10年間ぐらいのことを考えると、そういう形になります。

７．消費税増税

消費税増税の最大の目標は財政再建ですけれども、ただ、財政再建だけでは無理なので、当然増税すると、一部は弱者への手当が要ります。消費税は逆進性がありますから、低所得者の人から見ると非常に税負担が多いので、そこへの手当をどうするかという問題が当然出てくるわけです。菅さんもこの前の参議院選挙のときに還付をするとか、いろいろなことを言って、そういう発言がブレたということでだいぶ批判された。いずれにしても弱者への手当がある程度必要になってきます。

それから、当然社会保障給付への手当も必要になってくる。そのときに社会保障費が足らないからといって、社会保障費を増やすために消費税を増税してしまうと、これはほとんど何の意味もない。増やすのであれば、将来の社会保障給付への積立をしなければいけないのです。なぜかというと、社会保障費は今も増えているのですけれども、今後大幅に増えるのは今から５年から10年ぐらい先です。団塊の世代が75歳以上に差し掛かってくると、医療費がこれから急激にそのときに増えます。

医療費はもちろん保険料で賄っているわけですけれども、国庫補助を入れている。お年寄りの医療費というのはかなり国庫補助が入っています。今の民主党政権では高齢者の医療費をどうするかということで、特に高齢者の医療制度の抜本的見直しをやっています。ただ、後期高齢者という名前が悪いからといって、名前を変えただけで財政的にはほとんど何の効果もなくて、どっちみち医療費は国民全体で持たなければいけないので、保険料を上げるのに限界があるとすれば、最後は税金投入という形にならざるを得ないのです。

団塊の世代の方が75歳以上になって、医療費が急激に増えるときに、当然税金が必要になってきます。そのときになって、消費税であれ、何であれ税金を増やすというのは幾ら何でもそ

のときの勤労世代にとって非常に厳しいので、前もって将来の社会保障給付が増えるのに備えて積み立てておくための財源として今から消費税を上げるというのは当然必要かと思います。

現在でも非常に大変な財政赤字で、これの手当をしなければいけません。それから、もう１つ経済活性化のために法人税を減税しなければいけませんから、法人税減税の財源に消費税の増税を充てます。いろいろ考えると、弱者の手当も必要だし、法人税減税も必要だし、将来の社会保障給付の手当も必要ですから、赤字削減のために使えるお金はすべてではないわけです。そうすると、10％ポイント引き上げれば差し当たって大丈夫かもしれないというのはすべて消費税の増税を財政再建の方に使えばということなのですけれども、そうでない使い道も当然考えなければいけないので、非常に厳しいかもしれません。

Ⅱ．消費税について

１．消費税の経済効果

消費税の話に移ります。財政学或いは経済学の観点から消費税はどういう意味を持っているのかというと、消費税と所得税は経済的にはほぼ同じ税だということです。消費税と所得税は同じ税だという等価命題が財政学では有名な命題としてあります。これは何かというと、要するに、どっちにしても課税ベースが広い税なのです。だから、消費税でかけても、所得税でかけても、経済効果はそんなに変わらないはずです。細かい点ではもちろん違いはあります。ただ、大ざっぱに考えて、そんなに違いはないはずなのです。

なぜかというと、所得がどう使われるかというと、最終的には消費に回るわけです。人々は、家計は何のために消費するか。或いは何で消費できるかというと、お金を持っているから消費するわけです。お金の源泉というのは所得です。要するに、稼いだ所得で消費に回すということです。人々はなぜ働いて稼ぐかというと、稼いで、その所得を全部使わないで死んでしまうということは論理的にはあり得ないわけです。稼いだものは大体使うわけです。

そうすると、消費と所得はほぼ対応しますか。これを１年で考えると、もちろん貯蓄があります。稼いだものを消費に回さないで、貯蓄に回すことはあるわけです。ただ、一生を考えますと、貯蓄してしまって、使わなくて死んでしまう人ももちろんいるわけですが、合理的に考えると、最後のときに全部使い切らないと意味がない。

遺産の話を考えますと、親からもらう遺産が片方に来て、子どもに残す遺産がもう片方に来るわけです。要するに、自分が稼いだお金と親からもらった遺産の合計が子どもに残す遺産と自分が使う消費の合計になるわけです。ただ、親からもらった遺産と子どもに残す遺産がほぼ同じだとします。例えば土地を親からもらって、子どもに土地を残してもらうとほぼ同じです。そうすると、この２つが消えて、遺産をもらう額と残す額がほぼ同じと考えると、自分の稼いだものは自分で消費していると考える。

キャピタルゲインとか、経済成長が大きくなって、高度成長期には経済成長があれば土地や住宅の資産というのはどんどん上がってきたわけですけれども、今後それはあまり考えにくいです。地価もどんどん下がってくるという状況ですと、親からもらった遺産を子どもに残すときにこれからはあまり増えない状況です。ほぼ安定していると見なせば、その後の「所得＝消費」というのはそれほどおかしい式ではない。

そう考えますと、消費税というのは、消費をするときに消費税率分だけ消費が割高になるというのです。所得税というのは稼ぐときに稼いだものから所得税だけ取られるので、その分可処分所得が減るのです。だから、消費税だけをかけているケースというのは所得税はないのですけれども、消費をするときに（１＋消費税率）、

消費をした分に消費税分だけ税金を払わなければいけないのです。

所得税の場合は消費をする段階で可処分所得からその分所得税が減ります。そうすると、この（１＋消費税率）をこっち側に持ってくると、消費＝所得を（１＋消費税率）で割っているわけです。そうすると、（１＋消費税率）と（１－所得税率）が同じだったら、両方が全く同じ予算制約式になるわけです。

例えば所得税が20％だと、（１－所得税率）は１から0.2を引きますから0.8です。0.8というのは消費税に換算すると25％と同じです。つまり、（１＋0.25）分の１というのは1.25分の１ですから、これは0.8になる。消費税を25％で一律に消費にかけるということはフラットな所得税を20％でかけるのと経済的には同じです。たとえば、北欧諸国の消費税は20％です。北欧諸国の場合はご存じのように食料品の軽減税率と非課税の分がありますけれども、そこを仮になくして、すべての消費に関してかけます。

それから、所得も課税最低限、或いは累進構造とか、そういうのをなくて、稼いできたものに一律で20％をかけるようにしますと、この２つは全く同じです。25％の付加価値税というのはフラットで20％の所得税をかけているのと同じです。どちらにしても課税ベースの広い税というのは所得税でかけても、消費税でかけてもそんなに違いはないのです。問題はどちらの方がより公平で、効率的かという形になります。こっちは直接税、こっちは間接税で、どちらで取るのがいいかということです。

２．消費税と経済成長

そうすると、ほかの税に比べて特に消費税だから経済に余計な負担がかかるということは論理的にあり得ないわけです。消費税の場合はご存じのように80年代に消費税率を３％で導入してその後５％に上げたわけです。消費税は70年代の大平さんのときに消費税を上げようとしたときから、常に消費税を上げるということが経済的に負担だということになっています。この前消費税を上げたのは97年です。日本で言うと山一証券とか、金融危機のときにちょうど財政再建をしようとしたときに消費税が上がって、消費税を上げたのが日本の景気後退の原因だということで、与野党を含めて、消費税を上げると景気が悪くなるという認識を持っている人は非常に多いわけです。

消費税を上げて、その税金を全く無駄にどぶに捨ててしまうと当然もちろんマイナス効果がある。消費税を上げて、それをすべて例えば還付か何かで国民に返してしまうとすると、消費税で上がったものがちょうど戻ってくるだけなので、国民にとっては何ら自主的な負担はない。それを具体的にいいますと、消費税を上げた税収をすべて所得税の減税で返すということです。要するに、税収中立で消費税を上げて、出た税収はすべて所得税の減税で返してしまうとしますと、国民からすると消費税で上がった分が所得税で返ってくるわけです。そうすると、景気に関して特にマイナスの影響はない。

経済学で標準的な消費税の経済効果を挙げますと、消費税を上げて、その上げた税収を所得税で全部返すと経済にはプラスの効果が起きます。なぜかというと、貯蓄には税金がかかりませんので、消費税を上げて、所得税で返すと、貯蓄が増えるのです。この貯蓄が増えると、企業の投資の原資となるお金に回りますので、経済成長が増えて、結果としてプラスになるという効果が出てきます。

これはどういうことかというと、消費税を増税して、所得税が減税されると、一生の間で見ると家計にとって増減税はないのですけれども、働いているときは消費税が増税された以上に所得税が減税されます。なぜかというと、消費税は働いていない高齢者にもかかりますから、若いときは消費税で増税するよりも所得税の減税の方が大きいです。そうすると、勤労世代は可処分所得が増えますので、その増えた可処分所得を貯蓄に回すことができるという効果です。

それが所得、貯蓄を増やすという効果です。

これは１つの経済的な効果なのです。いずれにしても税金というのは取ってしまった税を有効に活用する限りにおいてはマクロ経済にプラスの効果があります。だから、消費税の増税が足を引っ張るというのはその消費税の使われ方が非常に悪い形で使われている場合に限定される。通常は消費税の増税はその限りにおいて財政赤字の削減も含めて有効に使われますので、消費税の増税が経済的に変な効果を生むというのは総体的に考えにくいのです。

３．消費税と駆け込み需要

それから、もう１つ消費税は駆け込み需要が当然あります。消費税というのは税率が変化する前と後で物価に影響を与えます。特に耐久消費財に関しては駆け込み需要が発生するので、消費税が上がる前の段階で消費が増えて、消費税の引き上げが終わった段階で反動の消費減が起きます。消費税を引き上げようとすると、引き上げ前に需要が増えて、引き上げ後に消費が落ちるので、「消費税を引き上げるよ」と言うと、その前に景気が良くなるけれども、消費税を引き上げた後、景気が悪くなる。

その観点からいくと、消費税を１回限り引き上げるのではなくて、段階的に引き上げた方がいいということです。要するに、毎年１％ずつ引き上げると、毎年１％ずつ駆け込み需要が起きますから、引き上げが続く限りにおいてはむしろ消費を刺激する。しかも今の日本のようにデフレ期には毎年、毎年物価が１％ずつ上がるという予想が出ると物を買った方が得になるので、消費意欲をむしろ刺激する。日本の消費が停滞している１つの原因はデフレです。要するに、消費を先延ばしすると物価が下がるので、今慌てて買う必要はないということです。待っていれば物の値段が安くなると、今よりは消費を先送りしようという気が起きます。

デフレ期には幾ら政府が国民に例えば定額給付金にしろ、子ども手当にしろ、お金を出しても、物の値段が将来に下がりますから貯蓄に回る可能性が強い。だから、お金を還付してもなかなか景気対策にならない。それよりはインフレマインドを起こさせる方が景気対策には効きます。毎年、毎年物価が上がるよと思うと、今から物を買っておく方が得だということです。最後に消費税率が上がった後に消費需要減が起きますから、そこで反動の効果が起きるわけですけれども、そのときに景気が回復すればいいかもしれません。

４．税制改革の課題：消費税増税と法人税率引き下げ

消費税はもちろん法人税の減税の原資になる。菅さんもこの前の代表選で、数日前ですか、法人税は５％下げるということを成長戦略会議で発言しましたが、５％の法人税の下げで１兆円の原資が必要です。財務省は財政健全化が至上目標ですから、１兆円の原資を法人税制改革の中に持ってこなければ駄目だということを言っている。そうすると、法人税の課税ベースを広げるとか、或いは租税特別措置を廃止するとか、縮減することで１兆円を持ってこないと５％の引き下げができないのです。ところが、租特は、削れるところはあると思いますけれども、１兆円も削るのはなかなか難しい。

結局、法人税の世界で税収中立ということをやろうとすると、法人税の引き下げは論理的に無理です。法人税を引き下げるためには消費税を増税するしかない。法人税の減税で、消費税を増税することは政治的に今はタブーになっている。消費税の税収の一部で弱者にメリットがあるようにして、一部を法人税の減税にすれば、それはそれで意味はあると思います。

５．諸外国の事例

ドイツが2007年に付加価値税を16％から19％に上げました。最近の例で行くと、イギリスが、リーマン・ショックの後、去年ですけれども、2009年の１年間付加価値税の17.5％を15％に

2.5%ポイント下げて、それをまた元に戻したというのが最近の先進国での消費税に関する事例です。どちらも税率の引き下げ、引き上げをやりましたので、駆け込み需要とか、反動効果はあるのです。ただ、マクロ経済に抑制的な効果があったかというと、それほどのこともないのです。

⑴　2007年１月のドイツの付加価値税の引き上げ

特にドイツの場合は消費税を引き上げたので、今後の日本の場合の参考になると思います（**資料24（本誌76頁）**）。ドイツは16%から19%に３%引き上げたのですが、そのうちの３分の２は財政再建に使って、あとの３分の１は企業の失業保険料の引き下げ等に使ったわけです。16%から19%に上げることを連立政権になって実施したわけです。ご存じのようにドイツもそれまでと違って大連立になった。大連立の連立政権になって、税率の引き上げというのが選挙のときに必ずしも明確な公約でなかったにも拘らず、大連立の後に引き上げが行われた。所得税の最高税率も同時に社会民主党に配慮して引き上げたのですけれども、最高税率が42%から45%への引き上げですから、日本は住民税を入れても今は50%ありますので、日本に比べればまだ低い。

どうなったかというと、この大きく変動している線が消費です（**資料25**）。ここの段階で消費税が引き上げられたので、その前に消費が増えて、引き上げた段階で反動で減る。消費税は引き上げる前の段階で消費が増えて、引き上げ後は反動で下がるのです。駆け込み需要とその後の反動というのが当然ある。ただ、引き上げた後はほぼ安定的に戻っている。物価も１%ポイントぐらい上がったわけですけれども、どんと上がっていくという状況ではありません。

それから、GDPの成長率もそれほど景気が悪くなって下がったというのではなくて、ほぼ安定的に動いている。景気変動の状況も若干あるのですけれども、ただ、消費税を引き上げたからといって、確かに耐久消費財に関して駆け込み需要というのがあるのですけれども、ならして見ると、３%上げたからといってドイツのマクロ経済が大きく変わったということはありません。

⑵　2010年１月のイギリスの付加価値税率引き戻し

イギリスの場合は逆に下げたのですけれども、下げたときに急に消費が増えたかというと、下げたときに増えるというよりは下げた後にまた元に戻るわけです。上げる前に消費が増えて、上げた後に下がるのです。消費税率がこれから上がるので、その前に買っておこうというのがむしろ効いている。消費税を段階的に引き上げるというのはその意味で景気に対してそこそこのプラスの効果がありますし、上げた後では財政再建にも寄与するし、その後、そんなに景気にマイナスの効果はないのではないかと思います。

Ⅲ．今後の財政運営と税制改革について

１．「強い経済、財政、社会保障」

ここから後は民主党政権の話です。「強い経済、財政、社会保障」というのが民主党政権のキャッチフレーズですが、この３つは基本的に両立しません。経済と財政と社会保障はもちろんそれぞれ強い方がいいのでしょうが、その３つを同時に強くすることは不可能です。だから、どこに優先順位を置くかということです。

「強い財政」というのは財政再建するわけですから当然緊縮財政になるわけですね。歳出をより徹底的に見直して、増税するということです。

「強い社会保障」というのは歳出の拡大です。社会保障歳出というのは最大の項目ですから、

これを増やすということで強い財政というのは基本的に無理です。この２つは短期的に無理です。だから、どっちを優先順位にするのか明確にしないと、財政、社会保障の両方を同時にやりますと言っても、これは絵に描いた餅で、優先順位をはっきりさせないといけません。

それから、「強い経済」は経済成長です。これは重要な目標です。ただ、これは強い財政・社会保障とは別に実現しなければいけないので、強い財政・社会保障が実現して、その結果として強い経済が出るというものではないです。強い経済というのは規制改革等で別個にやらなければいけない問題で、この２つとは切り離してやらなければいけない問題です。

「成長なくして増税なし」という議論がある。要するに、経済が成長して初めて自然増収で財政が良くなるという議論です。「成長なくして増税なし」という議論も１つの考え方なのですが、それが成立する条件は「成長なくして社会保障なし」のケースです。経済成長しない限りは社会保障は増やしませんということであれば、経済成長しない限りは増税しませんということも中長期的に両立します。

ただ、実際には経済成長とは無関係で、高齢化の要因で社会保障は増えざるを得ないのです。だから、「成長なくても、社会保障あり」を前提にする限りは成長がなくても、増税しないと強い財政はもたないのです。要するに、社会保障をどう考えるかというのがそのキーになる。経済成長があるなしに拘らず、社会保障をこれから強くしましょうというのが菅政権の目標であるとすると、この２つはとてもではないけど、もたない。強い社会保障の中身を見直さないといけない。

２．2010年度予算における民主党政権の財政運営

ここから後は若干民主党政権に対する批判的になります。今回の代表選では小沢さんと菅さんでマニフェストに対するスタンスが若干違って、小沢さんの方がマニフェストをちゃんとやれと、菅さんは最大限尊重するという形で若干弱めです。いずれにしても民主党が政権を取っても、民主党に投票した有権者はマニフェストのすべてを支持して投票したわけではない。

民主党がマニフェストを掲げて政権を取ったからといって、公約をすべて実行する論理的な必然性はない。選挙はあくまで相対的な選択で、有権者は民主党に入れたとしても、その当時の与党の自公政権よりは相対的にましだと思っただけの話であって、民主党政権を支持したわけではない。

それから、もう１つは、民主党政権といっても、社民党は抜けましたけれども、まだ国民新党が入っています。小数政党が入っているというのは連立政権では有権者の意向以上に少数政党の発言力が持つので、そういうバイアスもあります。そういう意味で民意を反映した予算編成になっていない。

それから、参議院選挙がありましたので、財政規律が非常に弱いです。特に子ども手当の月額１万3,000円を２万6,000円の満額にするかどうかが問題になっていますけれども、１万3,000円の子ども手当を所得制限なしということ自体がもう既にばらまきなです。しかも高校の実質無料化とか、これも社会保障に関連しますが、農家の戸別補償とか、どちらにしてもばらまきです。

３．再分配重視の民主党公約：問題点

どういうことかというと、税の観点からいうと、民主党の理念は大ざっぱにですが、「選択と集中」で課税して、「広く薄く」給付するという理念だろうと思います。要するに、税は取ったものを使うわけですけれども、取り方と歳出の仕方に関しては大きく分けて２つの原則がある。「広く薄く」ということと「選択と集中」です。

「広く薄く」ということと「選択と集中」ということは、取る方で適用するのか、社会保障、

給付の使う方で選択するのか、二通りのやり方がある。民主党の政策は割り切ると「選択と集中」で課税し、「広く薄く」給付するということです。どういうことかというと、取れそうな人から集中的に取る。例えば累進所得税を強化したり、相続税を強化したり、或いは大企業からたくさんお金を取るとか、取れそうな人からたくさん取るということです。「選択と集中」で取って、それを「広く薄く」全員にばらまくということです。

これはいわゆる累進所得税の強化とベーシックインカム給付という形で考えることができます。ベーシックインカムは民主党が掲げているというよりは民主党政権を支持する財政学者の一部の人が主張している議論です。国民全員に例えば年間400万円とか、500万円お金をばらまけということです。働いているとか、働いていないとかに拘らず全員にお金を出してしまうというものです。生活保護とか、社会保障を全部やめてしまって、全部ばらまくという形です。

要するに、「広く薄く」給付するということは、誰が貧しい人か、誰が豊かな人かというのを政府がちゃんと見分けるのが難しいので、とにかく全員にばらまいてしまうことになります。ただ、誰がどのぐらい稼いでいるかというのはある程度わかるので、こっちで取ってしまおうという話です。

子ども手当に所得制限を付けなかったというのも「広く薄く」給付するというので、かなりこれに近い方向です。今後、例えば相続税の強化とか、或いは所得税の累進税を上げて、最高税率を引き上げるという議論が民主党政権で出ていますけれども、累進所得税を強化して、「広く薄く」給付するという子ども手当を重視するとなると、「選択と集中」で課税して、「広く薄く」給付する方向にますます拍車がかかる可能性があります。

これはまずいと思うのです。私はむしろ逆が望ましくて、取る方は「広く薄く」取って、給付する方は「選択と集中」にするべきです。これが税金を取るのと社会保障の給付のあるべき姿です。こちらの方向に戻さないと、日本の社会保障、それから、税の公平と効率性は保たれないと思います。だから、今の政権にはなるべく理念を大転換してほしいと思っているわけです。

４．社会保障における税の役割

「広く薄く」というのは消費税とか、或いは所得税でも課税最低限を下げて控除を減らして、普通の人から所得税をちゃんと取ろうという意味です。逆に「選択と集中」は少数の個人や企業に限定するということです。そうすると、そこからの税収が非常に不安定になる。なぜかというと、ある人が集中的にお金を払おうとすると当然限界税率が高くなりますから、節税、脱税のインセンティブが出てきて、大きくなる。企業になれば外国に逃げ出しますし、相続税の累進構造を今以上に上げるとますます節税、脱税のインセンティブが出てくる。

それから、景気変動の影響を一番受けやすいのは、資産も含めて、高額所得者です。そこに多くの税を依存すると、景気変動によって非常に税収自体が不安定になります。だから、安定的に財源を確保しようとすると消費税になります。要するに、みんながそこそこ消費していますので、消費は非常に安定的です。税率が低いとそれほど脱税、節税するインセンティブがないので、そこそこの税収を確保することができます。

逆に給付面では「選択と集中」の方がいい。なぜかというと、対象を限定すると１人当たりの支援額を大きくできますし、厳しい財政事情でも遂行可能です。例えば子ども手当にしても、裕福な家庭の子どもに給付する必要は全然ない。本当に苦しい生活の大変な、子どもがたくさんいて所得が低くて、子育てに大変な子育て家庭を支援するために子ども手当を出すということであれば、今の児童手当のように年収制限をかければいい。今までの児童手当は年収制限をか

けていたわけですから、児童手当をもう少し拡充すれば済んだ話です。だから、年収が1,000万円を超えた人に出す必要はなくて、年収500万円を超えた人に子ども手当はいらないと思います。

それから、少子化対策であれば１人目から出す必要はない。子どもが２人、３人とたくさん生んだ人に限定して出せばいい。２人目以降に子ども手当を出して、１人目から出す必要はない。いずれにしても子ども手当の目的が少子化対策であれば、子どもをたくさん生んだ人に限定すればいいということです。それから、生活支援対策であれば年収制限をかければいい。

いずれにしてもできないわけはない。それをやらないで、一律にやるというのは「広く薄く」なのですが、それをやると非常にお金がかかるのです。月額１万3,000円でも２兆円の規模のお金が要って、これを２万6,000円にすると５兆円を超えるお金がかかってしまって、ほかの予算が飛んでしまう。この対象を絞れば１けた少ないお金で結構充実したお金が出てくる。これは高校の無償化でも全く同じことです。対象を限定することが非常に重要だろうと思います。

負の所得税とか、給付付き税額控除の話もそれと似たようなものがある。所得税の課税最低限以下の人で生活保護を受けていない人に何らかの手当をしなければいけないというのが大きな問題です。特にこれから消費税を引き上げてくると、生活保護を受けている方はそれなりにカバーされているし、特に生活保護の大きなメリットは、生活保護を受けている方は医療費がただです。実は生活保護費のかなりの部分というのは医療費なのです。だから、生活保護を受けると、お金のことを考えないで、幾らでも医療が受けられるので、逆に生活保護を受けていない所得税最低限以下の人は相当厳しい状況です。

そこをどうするか。その人たちを全部生活に保護に取り込んでしまうと生活保護費に莫大なお金がかかりますから、しかも生活保護というのはご存じのように「措置」なので、いったん生活保護に入ってしまうと自立インセンティブがない。特に働ける人が生活保護に頼らないで、お金を稼げばそれなりの手取りの所得が増えるということが必要です。課税最低限以下の人にもそれなりのメリットを出すというのが給付付き税額控除の精神です。だから、給付付き税額控除というのは所得が低いけれども、そこそこ働いている人に上乗せして給付することで、就労支援と同時に低所得者の人にお金を渡すことで生活保護に代替的なのです。

ただ、問題は課税最低限以下の人でも経済的に困っていない人がいるかもしれないということです。例えば資産がいっぱいあるとか、或いは子どもがいなくて、そんなにお金がかかっていないとか、例えば独身の人の場合は親からそれなりの支援を受けているかもしれないし、親と一緒に住んでいると、持ち家で住居費が要らないとか、自分の稼いだお金は少なくても自由に使えるお金が高いとか、いろいろなことがある。だから、その人の所得が低いからといって必ずしも経済的に大変かどうかというのは一概に言えないところもある。

そうすると、給付付き税額控除の制度設計をどうするかというのが非常に大きな問題です。給付付き税額控除で弱者の人をきちんと抽出するのは非常に難しいですが、１つのやり方は、子育て世帯に限定する。子どものいる世帯にしか給付付き税額控除を出さない。だから、働いていても、子どもがいない人にはお金は出さない。しかも子どもが例えば１人だと出さないで、２人以上子どもがいて初めて出すとか、そういう形で子どものいる人でお金の少ない人に関しては出すというのはそれなりに意味があるかもしれません。

５．年金と税制改革

ちょっと話が飛びますけれども、これからの税制改革の話をする場合は年金との関係が非常に重要になってきます。年金に対する課税をど

うするかというのが問題になる。ただ、年金自体が賦課方式と積立方式がごっちゃになっています。年金をもらっている高齢者の人に対してたくさん年金給付をもらっているからといって、全部そこを取ってしまっていいのではないかという議論もある。

実は年金も積立の分と賦課の分がある。積立の分の年金というのは私的貯蓄と同じく資産所得の役割を持っています。要するに、自分が積み立てたということは過去にたくさん自分が保険料を払い込んだわけですから、たくさんもらっているからといって、全部取ってしまうと年金を積み立てるインセンティブがなくなってしまいますから、積立の分に関してはあまり税金をかける必要はないと思います。

賦課の分というのは世代間の助け合いですから、賦課方式に対応する年金給付に関しては、特に高齢者でたくさんお金をもらっている人からは、或いはほかに資産にある人に関しては累進的に課税しても社会的に公平感は保たれると思います。

日本の年金の大きな問題は賦課と積立が公的年金に混在していることで、ここがいろいろな議論で混乱する基です。公的年金で賦課と積立が混在していますから、公的年金の賦課の分と積立の分を会計上分けるということがまず最初にやるべき話です。そうすると、それに対して年金の課税方式も当然住み分けることができて、賦課に関してはある程度累進的に課税しても、積立の分に関して課税はなるべく避ける方がいいだろうと思います。

6．税制改革における目的税の役割

消費税を、高齢者という観点から見ますと、目的税がこれからの大きな問題なのです。目的税というのは、確かにある目的にその税が使われるという意味でもっともらしい面もあるのですけれども、逆に言うと安易に消費税が引き上げられるという懸念もある。要するに、これからの高齢者というのは政治的発言力が非常に強い。なぜかというと、誰が政治的な発言力を持つかというのは、民主主義の世界ですから、平均的な人がどういう年齢かというので決まってくる。いわゆる経済学で言う中位投票者です。中位的な平均的な人の意向に沿って政治家というのは政策運営する。

20歳以上の有権者の平均年齢がどのくらいか。20歳以上の有権者の平均年齢がまだ50代であるとすると、50代はまだ社会保障の負担世代ですから、あまり社会保障が増えることに関しては政治的に困るよということになります。例えば連合とか、経営者団体は負担する側ですから、保険料が上がるのは大変だということで、もっと給付を合理化しろという要求が出てくると、それが政治的に影響されるところも出てくる。

日本の場合はどんどん高齢化が進んでいますから、有権者の平均年齢が60歳から70歳ぐらいになると、当然そういった人たちの政治的発言力が強くなる。今後日本の特に有権者の平均年齢は60歳を超えます。それが福祉目的税だということになると、消費税を引き上げて、これが全部福祉で返ってくるとなると、必要以上に引き上げられる可能性もあります。

(1) 目的税の意義と弊害

目的税はどういう意味があるかというと、伝統的に経済学というのは目的税は駄目だということになっている。これはなぜかというと、税と歳出のリンクを付けるというのは予算編成の自由度を縛りますから、本来であれば目的税は良くないのです。税金というのはちゃんと取る方は取る方の考え方で取って、使う方は使う方で別に取るというのが出てくる。

目的税の一番弊害として出てくるのは数年前では道路特定財源です。これは財政の硬直化、無駄遣いを招くという形で批判された。昔は道路が非常に不足していたので、道路への財源が必要だったけれども、だんだん道路が整備されてきたにも拘らず、道路特定財源があるからといって無駄な道路が作られるとか、或いは道路

でない形のいろいろなところに使われてしまう。要するに、硬直化するという弊害です。それが目的税の大きなデメリットです。

そうすると、社会保障で消費税を目的税化すると同じような問題が当然起きてきて、硬直化する可能性がある。必要でない社会保障給付にまで消費税が増えるという可能性があるので、ここは道路特定財源と全く同じです。

⑵　地球環境問題と環境税

同じような問題は環境税でもあります。環境税を目的税にしろという議論が結構あるわけです。要するに、環境税として税金をかけて、それを環境対策に使うという目的税です。環境税も今後の日本の税収構造を考えますと非常に大きな税項目です。世論調査で言うと、消費税と並んで環境税というのはかなり理解があります。或いは消費税以上に環境税に対する国民の理解というのはあるのかもしれません。環境税をまともにかけますと、相当規模の税収が入ってきます。それを環境対策という形で使うという選択肢もあるけれども、もちろんそれ以外の一般財源として使うという選択肢もあります。いずれにしても環境税というのは大きな問題になってきて、民主党政権でも、今年度はともかく、来年度ぐらいは環境税を入れるかどうかというのが大きな問題になると思います。

ただ、環境税を入れること自体で環境に負荷を与えます。CO_2 排出を抑制するという地球温暖化対策に民主党政権は非常に熱心ですけれども、京都議定書以降の CO_2 削減を本当にやるのだということで環境税を入れるとすると非常にコストも大きい。なぜかというと、CO_2 を抑制することは生産活動にマイナスの影響を与える。地球温暖化というのは地球全体の CO_2 削減が目的ですから、日本だけでやってもあまり意味がないのです。今 CO_2 を排出している国はどこかというと、ご存じのように中国、インド、それから、アメリカです。しかも今後ますます中国、インドの新興国が増えるわけです。日本やヨーロッパは CO_2 排出自体をそれほど大きな規模でやっているわけではないのです。

しかも日本の GDP 比で見て、日本の CO_2 の削減というのは非常に効率的です。世界でトップレベルの効率的なレベルでやっている。日本だけで CO_2 削減をさらにやっても世界全体の CO_2 を減らすことにあまり効果はない。地球温暖化防止というのは国際的な協力が不可欠なので、日本だけが環境税を増加してもその効果はなく、中国やアメリカ、インドを引き込まないといけない。それをやらないで、日本だけ先走ると、メリットがない割にコストの面で企業の競争力をそぐという意味でデメリットだけが起きてしまって、それに中国がただ乗りしてしまうという問題が起きます。環境税も非常に重要な税ですけれども、ここは慎重にやらないといけない。特に地球温暖化で CO_2 削減を目的でやるとすれば、国際的な協力を取り付けない限りやるというのは非常に危ないだろうと思います。

7．消費税増税と無駄の削減

無駄の削減の話は先ほどもお話ししましたが、去年から事業仕分けをして無駄の削減をやるのだと言ったわけですけれども、ご存じのように結果として出てきたものは額で見るとそんなに大したことはない。菅さんが財務大臣を経験して、それから総理になって、この前の参議院選挙のときに消費税増税を言い出して、それが民主党が負けた敗因だと言われている。ただ、世論調査で見ると、消費税に対する国民の理解というのは最近上がってきている。

これまで参議院選挙でも民主党に入れなかった有権者というのは、後でいろいろな調査を見てみると、消費税反対だから入れなかったというよりは菅さんの発言が非常に突然で、それへの不信感で入れなかったという人の方がむしろ多い。それから、全体で見ると、特に比例区で見ると民主党は自民党よりも勝っている。民主党が負けたのは１人区で負けたのが大きい。全

体で見て、民主党が大敗したわけではなくて、むしろ消費税の面で言うと勝っている。自民党はもちろん10％消費税というのを公約に掲げていました。

民主党側は政権を取って、無駄の削減というものを掲げたわけですけれども、結果としてあまり無駄の削減ができていないのはむしろ情報の非対称性が解消できるという意味でプラスだったかもしれません。これはどういうことかというと、野党はあまり情報がよくわからないので、自分が与党になれば何でも無駄の削減ができて、幾らでも財源ができると思っている。代表選で小沢さんが最近も言ったようなことなのですけれども、そういうことを野党時代の政治家は幾らでも発言する。

ただ、実際に与党になって、予算編成してみると実はそうではなかったということです。普天間の問題で、鳩山さんが与党になって、アメリカと沖縄を納得させることができると思って総理になってみたけれども、実際は非常に大変で、結局、できなかったと同じことです。要するに、与党の持っている情報と野党の持っている情報にはギャップが非常に大きい。

国民は野党というのは勇ましいことを言いますから、野党が言っていることを信じてしまう。その野党が与党になってもやはり駄目だったということになってしまうと、財政再建は地道にやらなければいけないなことがわかってしまう。それは政権交代の１つのメリットです。ずっと政権交代が起きていなくて、自公政権のままだと相変わらず民主党は無駄さえ削減すれば何兆円でもお金が出てくるという話をずっと言っているはずです。そうすると、国民もそれを信じてしまう。民主党が政権を取っても、結局、あまりお金が出てこなかったとなると、地道に財政再建をしなければいけないのだという形になるのだろうと思います。それは今後消費税増税の話が出てくる大きな項目なのです。

８．財政健全化と拘束ある仕組み

ただ、財政を健全化するときに１つの問題は増税が行われても財政再建とうまくルール化しないといけない。財政再建の１つのデメリットというのはせっかく増税しても、それが放漫財政を助長する懸念というのがあります。つまり、苦労して、税収が増えても、或いは少し景気が良くなって自然増収が増えて、財政状況が少し良くなると、今の日本の状況を考えますと、将来のことを考えないでそれをすぐ使ってしまうという方向にバイアスがかかる可能性が非常に強いわけです。

地方はいつの時代でも「国からお金をくれ、くれ」という話をしていますし、いろいろな利益団体はそれなりにお金が欲しいと、どこもお金が足りないわけです。だから、多少お金があるというと、すぐお金を使えという形になって、将来のために取っておこうということがない。要するに、将来の人、或いは若い人というのは政治的発言力があまりないので、財政再建への声は非常に弱いのです。

それはどういうことかというと、事後的に増税しても放漫財政を助長するだけなので、例えば1980年代のバブルのときに、東京都が象徴的ですけれども、税収がどんどん入ってきたのです。地方公共団体はどう使ったかというと、それをいろいろな形でばらまきに使った。90年代以降に税収が減って非常に困った。税収が好調のときにはそれがずっと続くだろうと思って、すぐにそれをばらまいてしまうという傾向が日本の場合は非常に強い。

９．財政ルールと歳出抑制効果

そのためには、財政赤字と、或いは財政再建と増税とをくっつけるということです。例えば財政事情が悪くなると自動的に消費税を増税します。税収とか財政事情が非常に悪いときには、ある程度歳出削減か増税を自動的に織り込むようなルールをあらかじめ作っておくこと、これ

は非常に大変なわけですけれども、そういうことがある程度必要です。

そういう時間を越えたコミットメントがないと、苦労して税収が増えても、それをすぐ使ってしまう。必要なのは借金返済と同時に、ここに「15年後」と書いたのですけれども（**資料39（本誌84頁）**）、これは団塊の世代が75歳以上になるのです。要するに、今よりももっと大変なのは将来の10年、20年先の社会保障費が急激に増えますので、それをどうするか。それに今から備えておかないといけない。

10. 財政健全化と景気対策

確かに今は円高で、景気対策が必要なのですけれども、問題はいつの世代が本当に大変なのかということです。麻生さんが「100年に一度の危機だ」ということを言って、本当に今が100年に一度の危機だったら、今が一番苦しいので、景気対策をじゃんじゃんやればいい。将来の方が苦しいのだったら、将来に負担を転嫁しない財政再建の方が望ましいわけです。

景気対策と財政健全化というのはもちろん補完的で、景気対策をやると自然増収で財政再建につながるという面もある。それでもむしろ代替的な面もあって、限られたお金をどこで使うかということです。本当に今が大変だったら今使えばいい。今よりも将来の方が大変だと思うと今使わない方がいい。ここは日本の今後の経済成長に対する、或いは社会保障に対するいろいろな中長期的な見通しの判断にかかっていると思います。その意味では本当に将来がむしろ大変で、幾ら成長戦略がうまくいったとしても、経済成長率が今後下がっていく可能性が強い。

それから、社会保障が賦課方式ですから、年金もそうなのですけれども、年金よりも深刻なのは医療費です。なぜかというと、年金は積立金がありますが、医療費は一切積立金がありません。しかも医療費は75歳以上になると急激に増えてきます。今後10年、20年先に医療費が急激に増えたときに、全く積立金がないと、そのときの支える世代は相当悲惨な状況になります。そのときに支える勤労世代が10年後、20年後に経済成長がどんどん進んで、お金がたくさんあれば全然問題ないのですけれども、１人当たりのお金がないときに、全体の数が減っていますから、これは非常に大変なのです。

そういう意味では、１つは当然経済活性化が必要なので、法人税の引き下げというものが非常に必要なのです。それと同時に弱者を特定化して、真の弱者にメリットが起きるようにすることです。あとは時間の関係で飛ばしますけれども、真の弱者を特定化するには納税者番号制度をきちんと入れて、誰が本当の弱者かということを特定化する必要があると思います。

おわりに：「中長期視点な観点でより持続可能な財政・税制改革を」

最後です。財政赤字の削減というのは日本の場合は本当に重要な政策課題で、最初にお話ししましたように非常に重要ですから、今までの抜本的な税制改革と大きな違いは量的な財政再建をせざるを得ない。ただ、だからといって、増税だけを最優先するわけではなくて、歳出、歳入の中身を見直すことも重要で、公平で効率的な税制、或いは公平で効率的な歳出構造にすることが重要です。そのために特に企業課税を見直して、国際的な標準に合わせるような形で法人税率の引き下げというのは避けて通れない問題です。同時に消費税の増税をして、もちろんいろいろな消費税の中での中身の問題も必要だと思いますけれども、効率的で公平的な財政制度を確立していきます。それから、これも時間がなくて触れませんでしたけれども、地方と国の税財源の配分の話も当然挙がってきます。必要最小限の増税を同時にするとともに税収構造の見直しも進めます。

それから、少子高齢化社会ですから、特にこれからは若い将来世代が希望の持てる社会が非常に重要で、そのための税制改正が必要です。

今の課題に備える税制改正も必要なのですけれども、中長期的視点から考えると、医療・年金のような社会保障改革、生活保護なんかも含めて、特に若い将来世代が将来に税や社会保険料負担を過大に背負い込まないようにするための税制改正或いは財政改革を行う必要があります。

その意味では今は財政状況が非常に厳しいですし、経済状況が厳しいのですけれども、今だけの痛みにとらわれない中長期視点に立った観点でより持続可能な税制改正をぜひ菅政権では実施していっていただきたい。特に民主党政権というのは自民党政権に比べると若い人が政策の立案等にかかわっていますので、若い人の意向をより反映する政策が実現できることを期待しています。

大体時間が来ましたので、若干租税特別措置とか、用意したものでしゃべれなかったこともありますけれども、以上をもちまして私の話に代えさせていただきたいと思います。どうもありがとうございました。

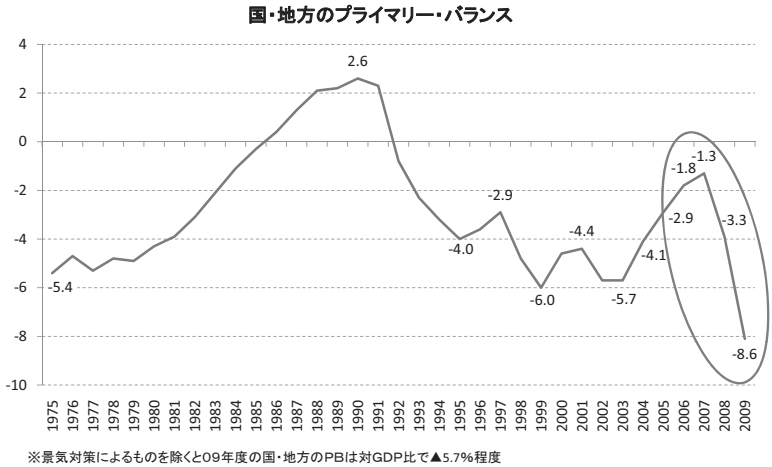
資料１

財政再建とあるべき税制改革

井堀利宏
東京大学経済学研究科教授
2010年9月15日

資料２

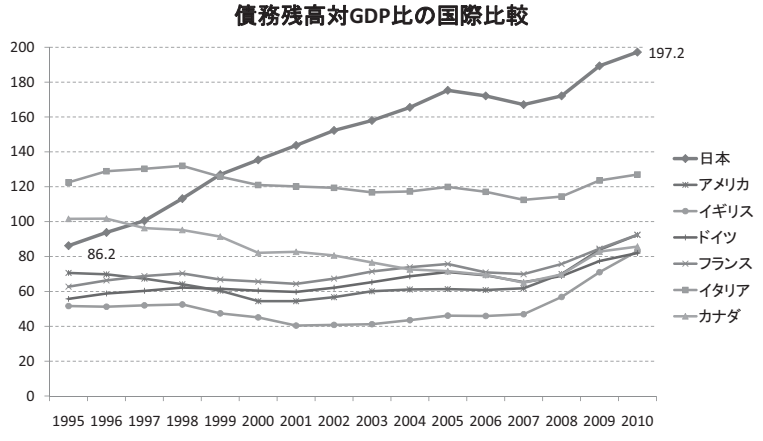
日本の財政の現状①



※景気対策によるものを除くと09年度の国・地方のPBは対GDP比で▲5.7%程度
（出典）内閣府「国民経済計算」、「中長期の道ゆきを考えるための機械的試算」（平成21年6月23日内閣府）

資料３

日本の財政の現状②



※数値は一般政府ベース
※本資料はOECDによる09年12月時点のデータを使用しており、2010年度予算案の内容を反映しているものではない。
（出典）OECD「Economic Outlook 86」（2009年12月）

資料４

財政再建と税制改革:課題

- 必要な税収を確保するという量的な税制改革、財政健全化が不可欠
- わが国の税収は歳出と比較して、恒常的に不足しており、安定的な財政・社会保障制度を確立するには、税収の確保が最大の課題
- 無駄の削減はわかりやすい政策目標であるが、実際に財政健全化に寄与する程度は限定的→「悪い均衡」

資料５

中期財政フレーム：「強い経済・強い財政・強い社会保障」の一体的実現

- 国債発行額の抑制:平成23 年度の新規国債発行額は、平成22 年度予算の水準（約44 兆円）を上回らない。それ以降も着実に縮減させる。
- 歳入面での取組:個人所得課税、法人課税、消費課税、資産課税等にわたる税制の抜本的改革を行う。
- 歳出面での取組：「基礎的財政収支対象経費」（国の一般会計歳出のうち国債費等を除いたもの）について、前年度当初予算の同経費の規模（「歳出の大枠」）を実質的に上回らないこととする。地方の一般財源の総額については、上記期間中、平成22 年度と実質的に同水準を確保。

資料６

中期財政フレーム：問題点

- ７１兆円の歳出シーリングと国債発行４４兆円上限設定の整合性？どちらを重視するのか？
- 主要経費別のシーリングを設定しないで、歳出総額を抑制できるか？
- 社会保障経費を聖域として、歳出抑制が可能か？
- 増税の使い道がペイゴウ原則に縛られると、赤字削減は困難

資料７

財政運営戦略：財政健全化目標

（１）収支(フロー)目標

① 国・地方の基礎的財政収支（プライマリー・バランス）：遅くとも2015 年度までに赤字対GDP比を2010 年度から半減して、遅くとも2020 年度までに黒字化する

② 国の基礎的財政収支：上記と同様の目標

③ 2021 年度以降も、財政健全化努力を継続。

（２）残高（ストック）目標

2021 年度以降において、国・地方の公債等残高の対GDP 比を安定的に低下させる。

資料８

経済財政の中期試算

（１）慎重シナリオ

内需・外需の環境について、慎重な前提の下に試算した経済のシナリオ←こちらの方が現実的か？

（２）成長戦略シナリオ

内需・外需の環境について、堅調に推移するとの前提の下に試算。「新成長戦略」で示された目標である名目３%、実質２%を上回る経済成長率を達成する経済のシナリオ。

資料９

試算の結果：「慎重シナリオ（社会保障歳出は高齢化要因で増加）」と目標との関係

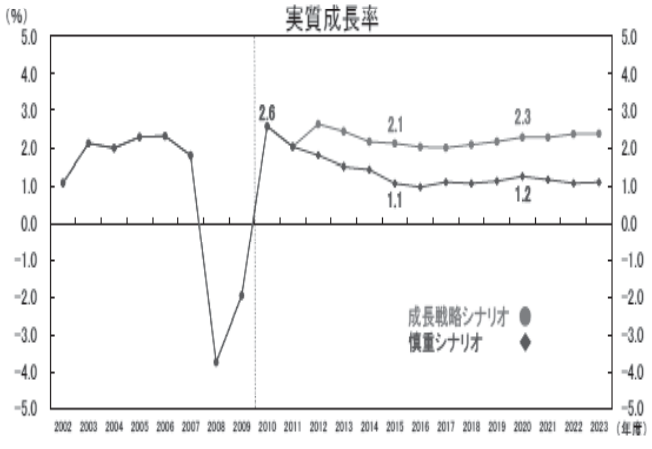
- 「財政運営戦略」における中期財政フレーム＋その後の期間：社会保障歳出は高齢化要因で増加、それ以外の一般歳出は実質横ばい（物価上昇率並み増加）と想定。
- 「財政運営戦略」における国・地方の基礎的財政収支の目標を達成するために必要な収支改善幅は、2015年度でGDP比１%ポイント程度、2020年度で４%ポイント程度。それ以降、公債等残高対GDP比を安定的に低下させていくためには、成長率と金利の相対的関係にも依存するが、４%ポイントを上回る収支改善幅が必要と見込まれる。

資料10

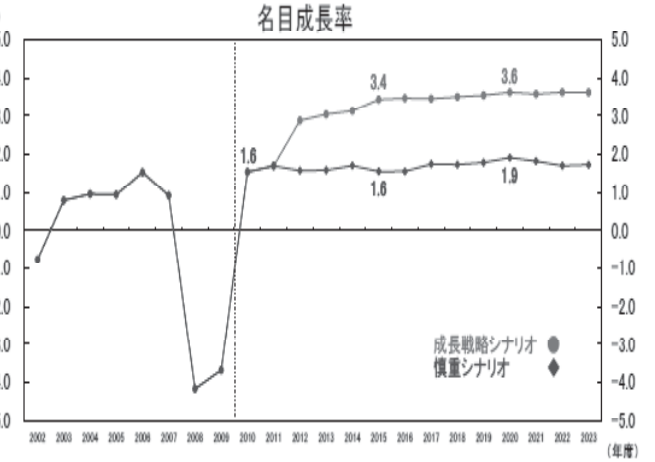
試算の問題点

- 「慎重シナリオ」でも、マクロ経済見通しは楽観的？
- 2014年以降、社会保障費の伸びはこの程度で落ち着くのか？
- 経済成長率のさらなる上昇が望ましいが、社会保障費の抑制も重要
- マイルドな財政再建で、財政は持つのか？
- 財政健全化のメリットを、定量的に示すべき
  →早めの増税＝将来の減税要因、世代別に財政健全化の損得を明示する

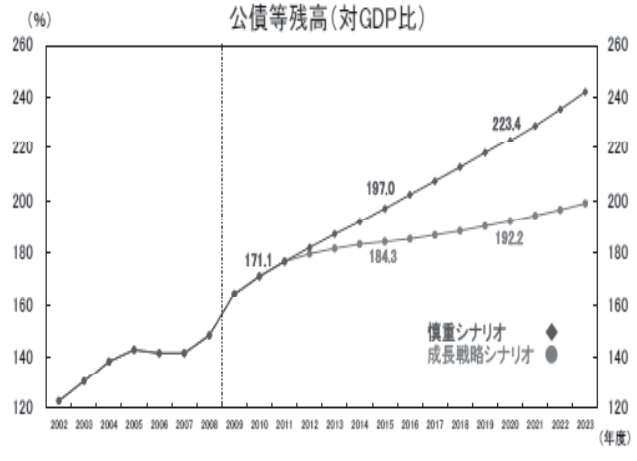
資料11


実質成長率
(%)
5.0
4.0
3.0
2.0
1.0
0.0
-1.0
-2.0
-3.0
-4.0
-5.0
2.6
2.1
2.3
1.1
1.2
成長戦略シナリオ
慎重シナリオ
2002 2003 2004 2005 2006 2007 2008 2009 2010 2011 2012 2013 2014 2015 2016 2017 2018 2019 2020 2021 2022 2023
(年度)

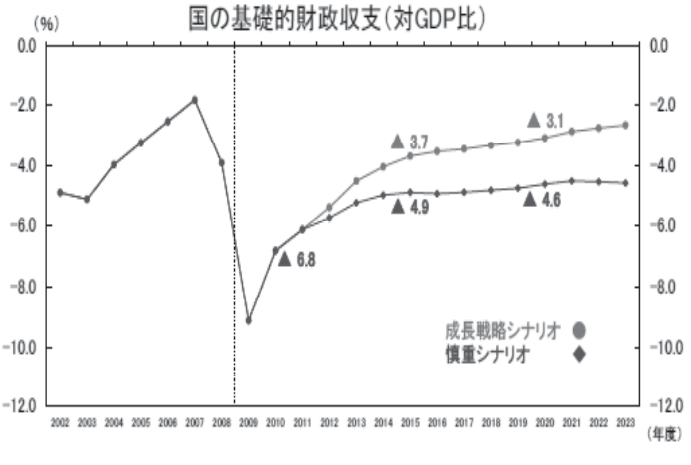
資料12


名目成長率
(%)
5.0
4.0
3.0
2.0
1.0
0.0
-1.0
-2.0
-3.0
-4.0
-5.0
3.4
3.6
1.6
1.6
1.9
成長戦略シナリオ
慎重シナリオ
2002 2003 2004 2005 2006 2007 2008 2009 2010 2011 2012 2013 2014 2015 2016 2017 2018 2019 2020 2021 2022 2023
(年度)

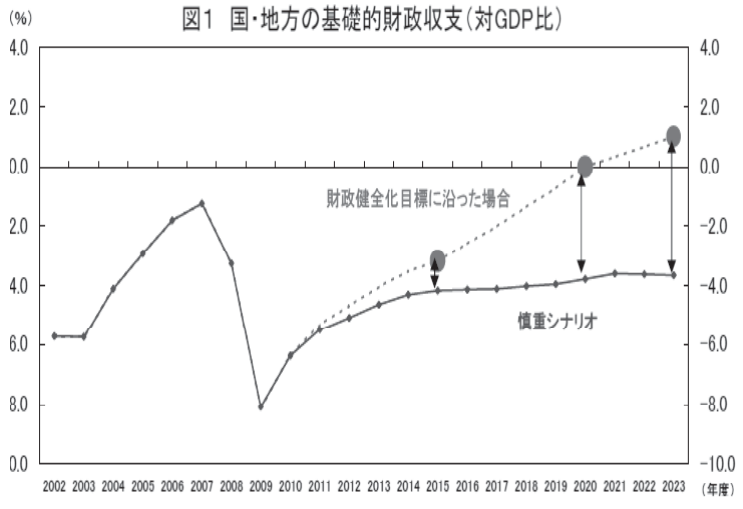
資料13


公債等残高(対GDP比)
(%)
260
240
220
200
180
160
140
120
171.1
197.0
223.4
184.3
192.2
慎重シナリオ
成長戦略シナリオ
2002 2003 2004 2005 2006 2007 2008 2009 2010 2011 2012 2013 2014 2015 2016 2017 2018 2019 2020 2021 2022 2023
(年度)

資料14


国の基礎的財政収支(対GDP比)
(%)
0.0
-2.0
-4.0
-6.0
-8.0
-10.0
-12.0
▲ 6.8
▲ 4.9
▲ 3.7
▲ 4.6
▲ 3.1
成長戦略シナリオ
慎重シナリオ
2002 2003 2004 2005 2006 2007 2008 2009 2010 2011 2012 2013 2014 2015 2016 2017 2018 2019 2020 2021 2022 2023
(年度)

資料15



資料16

必要な財政赤字縮小幅：簡単な試算

- （歳出マイナス税収）＋（金利マイナス成長率）×公債残高対GDP比率＝0
- 公債残高の対GDP比率を200%で安定化
- 金利と成長率とのギャップは1%から2%前後
- 目標とすべきプライマリー・バランスの黒字幅はほぼ3%から4%程度
- 2009年現在のプライマリー・バランスは、8%（対GDP比）の赤字→差し引き11%～12%程度の財政収支改善

資料17

財政再建には増税も必要

- 景気回復による自然増収＋歳出削減努力で5%ポイント（対GDP比）の改善？
- 歳出削減努力でもなお不足する引き締め幅として、5%ポイント（対GDP比）がさしあたって目処（最低限の目標）：消費税率換算で10%ポイントの増税は不可欠
- 歳出の量的な削減と中身の改革の両面から歳出構造を見直すとともに、増税の努力もする

資料18

消費税増税

- 消費税増税の目的：財政健全化（＝赤字削減）が最優先課題
- 増税で現在の社会保障給付を増大させると：財政健全化に寄与しない、将来の社会保障給付がさらに増加して、むしろ、財政を悪化させる、大きな政府の弊害が生じる？
- 増税で(1)赤字削減、(2)将来の社会保障給付への積立、(3)弱者への手当、(4)法人税減税をバランス良く実施すべき

資料19

消費税の経済効果

- 消費税と所得税の同等性（等価命題）
  予算制約式：　消費＝所得

消費税のケース：　（1＋消費税率）消費＝所得

所得税のケース：　消費＝（1－所得税率）所得

→　もし1／（1＋消費税率）＝1－所得税率なら、両方の課税は、同じ

例：消費税率25%＝所得税率20%

（ただし、フラットな所得税、遺産なし、合理的な個人）

資料20

消費税と経済成長

- 標準的なシミュレーション分析では、消費税は所得税と比較して成長にプラス

  課税のタイミング効果（消費税で貯蓄が増加、消費は減少しない）
- 貯蓄増加→資本蓄積、成長の促進（新古典派モデル：供給能力の増加が成長の源泉）

資料21

消費税と駆け込み需要

消費税率の上昇で相対価格上昇

- 駆け込み需要（ストック可能な消費財で発生）
- 引き上げが終わった段階で、反動の消費需要減
- 消費税率の引き下げでも同様の効果
  引き下げ前に需要減、引き下げ後に需要増

引き上げが終わったことが、消費にマイナス
（引き上げそのものではなくて）
中長期的には、相対価格効果は小さくなる
短期的には、景気変動と引き上げ時期を調和させるのが困難
段階的引き上げは、反動を先送りするプラスの効果あり

資料22

税制改革の課題：
消費税増税と法人税率引き下げ

- 他の税収を確保することができれば、国際比較で世界最高水準にある法人税率を引き下げるメリットは大きい。
- 消費税を増税する一方で法人税を減税する税制改革は、政治的に通らない選択肢になっている。
- 公平性の観点から、消費税収の一部で、真の弱者にもメリットが生じるように配慮する
  （還付の方が軽減税率よりも効果的、ただし、還付対象は真の弱者に限定する）

資料23

諸外国の事例

(1)ドイツ

（2007年：付加価値税率の引き上げ16%→19%）

増収分：財政赤字削減＋失業保険料引き下げ

(2)イギリス

(2008年12月～2009年12月：17.5%→15%→17.5%）

どちらも、駆け込み需要、反動効果はある程度生じた

中期的には、マクロ経済にそれほどの抑制的な影響なし？

資料24

2007年1月のドイツの付加価値税の引上げ①

１．背景

マーストリヒト条約の財政基準（債務残高対GDP比60%以内、財政収支対GDP比３%以内）を満たさない状況が４年間（2002年～2005年）継続。→ **財政再建の必要性**

ドイツ	2002年	2003年	2004年	2005年
債務残高対GDP比（%）	62.1	65.4	68.8	71.1
財政赤字対GDP比（%）	▲3.6	▲4.0	▲3.7	▲3.2

（備考）OECD「エコノミック・アウトルック81（2007年6月）」

メルケル大連立政権下で、キリスト教民主/社会同盟（CDU/CSU）及び社会民主党（SPD）が連立合意において以下の公約（2005年11月）

①付加価値税率の引上げを2007年より実施（CDU/CSUの公約 ）
②所得税の最高税率の引上げを2007年より実施（SPDの公約）

２．税制改正の内容　（※2007年１月より施行）

○ **付加価値税率の引上げ（16%→19%）**【増収見積額 229億ユーロ（約3.1兆円）】
→ 増収分の3分の2は財政再建に、3分の1は失業保険料の引下げに充当

○ **所得税の最高税率の引上げ（42%→45%）**【増収見積額 13億ユーロ（約0.2兆円）】

資料25

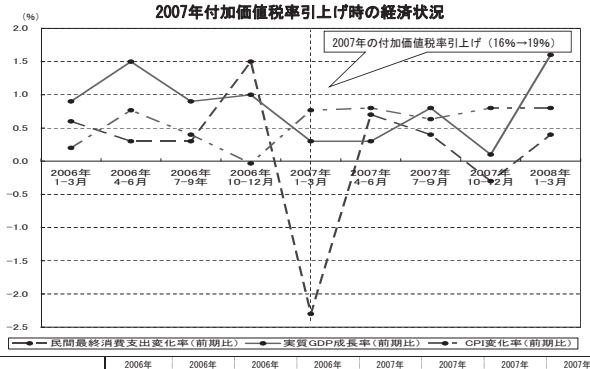
2007年1月のドイツの付加価値税の引上げ②

○　経済への影響（連邦中央銀行・連邦財務省等の当時の分析より）

・　付加価値税引上げの影響については、足元では、旺盛な設備投資により、**経済成長への影響は限定的**。他方、物価への影響については、原油価格の下落等も作用し、**物価上昇率は1%程度の軽微な上昇**にとどまっている。

・　中長期的な影響については、**財政健全化がシグナルとなって国民のマインドが上昇**するなど**経済にプラスの効果**が生まれると見られる。

2007年付加価値税率引上げ時の経済状況



	2006年1-3月	2006年4-6月	2006年7-9月	2006年10-12月	2007年1-3月	2007年4-6月	2007年7-9月	2007年10-12月	2008年1-3月
民間最終消費支出（対前期比）	0.6	0.3	0.3	1.5	▲2.3	0.7	0.4	▲0.3	0.4
実質GDP（対前期比）	0.9	1.5	0.9	1.0	0.3	0.3	0.8	0.1	1.6
CPI（対前期比）	0.2	0.8	0.4	0.0	0.8	0.8	0.6	0.8	0.8

資料26

2010年1月のイギリスの付加価値税率の引戻し

●イギリスにおいては、景気刺激等のため、2008年12月1日から2009年12月31日までの13ヶ月間、付加価値税の標準税率を時限的に17.5%から15%に引き下げていた。なお、2010年1月1日に標準税率は17.5%に引戻されたところ。

（注）イギリスにおいては、基礎的食料品、水、医薬品等に対してはゼロ税率が適用され、家庭用燃料・電力等に対しては軽減税率5%が適用されている。

○付加価値税率の引戻し（15%→17.5%）が消費等に対して与える影響 について（イングランド銀行、英国小売協会等の分析）

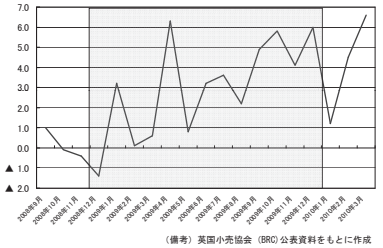
「付加価値税率が17.5%に戻ったことで、しばらくの間、CPIは3%を超えることになるだろう。しかし、そのような高水準は、一時的なものであり、インフレ継続要因とはならない。」　**（キング総裁（イングランド銀行）スピーチ　2010年1月19日）**

「2010年1月の小売売上の低下は、（VAT引戻しによる消費抑制だけでなく）、消費者の政治・経済情勢の先行き不安感による消費抑制や大雪などの悪天候が主因。」　**（ステファン・ロバートソン　ディレクターゼネラル（英国小売協会）2010年2月）**

「2010年3月の小売売上の上昇は、イースター休暇前の食料品等の需要増などの特殊要因が主因。消費に対して依然として慎重である一方で、1年前よりも消費者の購買意欲が高まりつつある。」　**（ステファン・ロバートソン　ディレクターゼネラル（英国小売協会）ほか　2010年3月）**

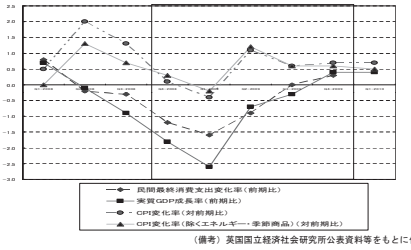
「2010年第１四半期の実質GDP成長率は前期比+0.4%。悪天候や年初に実施された付加価値税率引戻しが成長率の押し下げ要因となったことを考慮すると、イギリスの成長率は+0.4%以上であると推測される。」　**（英国国立経済社会研究所（NIESR）2010年4月）**

イギリスにおける小売売上（名目、金額ベース）の対前年同月比の推移（%）



（備考）英国小売協会（BRC）公表資料をもとに作成

経済状況（CPI変化率等）について（%）



（備考）英国国立経済社会研究所公表資料等をもとに作成

資料27

「強い経済、財政、社会保障」

- 新規の歳出増には甘い一方で、既存経費の削減は手つかずの状態。
- 「強い財政」＝（緊縮財政）と「強い社会保障」＝（歳出の増大）は両立しない
- 「強い経済」＝（成長）は重要な目標だが、「成長なくして増税なし」が成立する条件は、「成長なくして社会保障なし」のケース
- 「成長なくても社会保障あり」を前提とすれば、
  「成長なくても増税あり」を選択せざるを得ない

資料28

2010年度予算における
民主党政権の財政運営

- 民主党の主要な公約のすべてを有権者が支持しているわけではない
- 選挙は、あくまでも相対的な選択
- 連立政権では、有権者の意向以上に少数政党が発言力を持つ
- 民意を反映した予算編成になっていない
- 財政規律の軽視
- 選挙対策にバイアスがかかりすぎた

資料29

子ども手当
　子供一人当たり月額13,000円
　所得制限は設けない

高校の実質無償化
　公立高校生のいる世帯に対しては授業料を不徴収。
　私立高校生のいる世帯へは公立高校の授業料相当額（年額約12万円）　を助成（低所得世帯へは上乗せ⇒年収250万円未満：約12万円増、年収250～350万円未満：約6万円増）。
　公立高校に係る今回の措置に伴い追加的に必要となる費用は国が負担。

医師不足解消などの段階的実施
　診療報酬本体を10年ぶりの大幅プラス改定。
　医師不足の深刻な急性期入院医療に4,000億円程度の医療費増額（薬価改定が財源）。
　配分見直しにより救急・産科・小児・外科に重点。

農業の戸別所得補償
　戸別所得補償制度モデル事業の定額部分の補償交付金単価については1.5万円／10aとし、併せて変動部分を措置。
　水田利活用自給力向上事業については、各地域における激変緩和に留意しつつ実施

資料30

再分配重視の民主党公約：問題点

- 民主党の理念：「選択と集中」で課税し、「広く薄く」給付する←累進的所得税の強化と「ベーシックインカム」
- 財源を確保する課税原則は、「広く薄く」が望ましい。
- 課税対象が少数の個人に限定されると、そこからの税収は不安定になる。広く薄く課税してはじめて、多くの財源を安定的に確保できる。
- 再分配の給付面では、「選択と集中」が望ましい。
- 対象を限定することで一人あたりの支援額を大きくできるため、厳しい財政事情のもとでも、遂行可能

資料31

社会保障における税の役割

- 社会保障における税の役割として理論的に望ましい1つの考え方に、負の所得税体系がある。
- 負の所得税にはメリットとデメリットがある。
- 今後は、負の所得税のメリットをより重視して、税負担と社会保障給付のリンクを活かす方向で、給付付き税額控除などの制度設計を行うべき

資料32

年金と税制改革

- 税方式と保険料方式の守備範囲を明確にすべき
- 賦課方式であれば、受益と負担のリンクは薄く、世代間でのリスク分散機能が重要であるから、平均寿命を超える高齢者に対する極端な累進課税も正当化できる。
- 積立方式の場合には、年金所得は私的貯蓄と同じく資産所得になる。包括的所得税は長期的には望ましくない。

資料33

税制改革における目的税の役割

- 福祉目的税は、消費税を福祉目的の財源に限定するという大義名分をつけることで、増税に対する国民感情を和らげる効果
- 安易に消費税率が引き上げられる懸念もある
- 社会保障制度の中身を抜本的に見直して、福祉目的税という名の下に、安易に税負担や給付を拡大しないようにすべき

資料34

目的税の意義

- 目的税の基本的な特徴は税金の使い道をあらかじめ決定するという点にある
- 伝統的に経済学、財政学では、収入と支出の決定を分離して行う方が望ましい
- 目的税という縛りによって、将来の政権担当者の望ましくない行為を制約できる。
- 有権者が政治家に対してより厳しい目を向けるほど、目的税の意義は大きくなる

資料35

道路特定財源のあり方

- 特定財源制度は、財政の硬直化、無駄使いを招くとして、その改革が政治的な争点となった
- (A)最小限必要な道路整備に限定するとともに、暫定税率を廃止して、実質的に税率を引き下げる。
- (B)道路整備は一般財源でまかない、自動車関連税収を環境支出の特定財源に充てる
- 予算編成が国民の民意をきちんと反映できるかどうかが、道路特定財源など目的税の是非を判断するポイント

資料36

地球環境問題と環境税

- 民主党政権では、CO2排出量の削減に積極的であり、環境税が税制改革の具体的な選択肢となっている
- CO2排出を抑制することが必要であるとしても、市場（先物市場）や排出権取引で対応できるし、環境税以外の政策手段（環境規制、誘導、説得）も残されている。
- 地球温暖化防止には国際的な協力が不可欠であり、わが国だけが環境税を導入してもその効果は疑わしい

資料37

消費税増税と無駄の削減

- 無駄の削減で財政再建が可能だと主張してきた民主党が与党となり、無駄の撲滅を掲げて予算編成しても、結局は大して無駄の削減ができない。
- やはり消費税増税も視野に入れた財政再建をするしかないと、多くの国民が納得するかもしれない。
- 財政構造改革を先送りさせる「情報の非対称性」が、解消できる
- しかし、参議院選挙での民主党大敗は、消費税増税への不信感が依然として国民にあることを示した。

資料38

財政健全化と拘束ある仕組み

- 財政赤字への拘束：簡単ではない
- シーリング方式：補正予算には効かない
- 地方の財政移転をハード化：地方分権の目的を明確にする
- 予算編成バイアスを是正：複数年度予算？
- 長期目標に強制力：現在よりも将来を重視する
- 財政再建目標：ペイゴー原則、ストックの目標
- 増税を財政再建とリンク：課税ルールを事前に設定する

資料39

財政ルールと歳出抑制効果

- 財政再建のルール設定をしないと：（財政赤字拡大とは独立に、事後的に）増税すると、こうした税収の増加は財政赤字、公債残高の増加をもたらす

  →あらかじめ財政再建ルールを設定することが重要、あとで、事後的に課税することは、効果なし
- （事後的な）増税は、放漫財政を助長する懸念
- 増税の使い道を「小さな政府」あるいは「有益な歳出」に限定する

  →もっとも望ましいのは借金の返済、15年後の社会保障需要に備える基金の積立

資料40

財政健全化と景気対策

- どこ（いつの時点、どの世代）をターゲットに財政運営をすべきか？
- 現在がもっとも厳しい：「100年に1度の危機」→現在を底上げする景気対策
- 将来の方が厳しい→将来に負担を転嫁しない財政健全化が望ましい
- 景気対策と財政健全化が代替的か、補完的か？

資料41

法人税率の引き下げ

- 他の税収を確保することができれば、国際比較で世界最高水準にある法人税率を引き下げるメリットは大きい。
- 消費税を増税する一方で法人税を減税する税制改革は、政治的に通らない選択肢になっている。
- 公平性の観点から、社会保障制度を拡充することで、真の弱者にもメリットが生じるように配慮する

資料42

納税者の視点からの改革

- 納税額は個人情報か？
- 高額納税者ばかりではなくて、たとえば、非課税対象者のリストも公表する
- 納税者番号制度の導入は、公平な徴税制度の確立に不可欠
- 抜本的な税制改革では、納税者の民意を重視すべき
- 自らの納税額に応じて、政府の歳出の使い道をある程度拘束できる「納税者投票」→受益者負担の原則を間接的に適用

資料43

租税特別措置の見直し

- 租税特別措置は、特定の政策目的を実現するため、税額控除、特別償却、準備金等の各種特例措置を講じているもの。家計や企業を対象として、所得税、法人税を中心に多くの項目
- 2011年度税制改正で「少なくとも3割以上の廃止で1兆円超の財源を捻出する」としていたが、実際にはあまり見直しが進まなかった
- 租税特別措置が高度成長期において相応の役割を果たしてきたことは、一定の評価ができる

資料44

租税特別措置のデメリット

- 「公平・中立・簡素」という租税原則に反する例外措置
- 租税特別措置で税制を政策的に活用すると、現行の税制に歪みを生じさせる結果になり、効率的な資源配分が妨げられる。
- 税特別措置の適用を受けている企業の実態が不明であり、補助金に比べると不透明
- 「租特透明化法案」は透明化に効果がある？

資料45

租税特別措置と経済活動

- 租税特別措置本来の効果をクラウディング・アウトする相殺行動は、企業よりも家計の方が顕著
- 個人の場合には、ある望ましい目標に多くの家計を誘導するために誘発効果（クラウディング・イン）を利用できる機会も高くなる
- 社会的圧力は企業よりも家計にとって重要であるから、クラウディング・イン効果（誘発行動）も家計行動に関する租税特別措置の場合に、より重要
- 租税特別措置に経済活性化の役割を押しつけないで、法人課税本体をなるべく軽減するとともに、個人所得税・住民税や消費税の比重を増加することで、全体としての税収を確保する

資料46

おわりに

- 財政再建には財政赤字の削減が重要な政策課題
- 財政赤字削減のための増税のみを最優先するのは合理的ではない。
- 歳入、歳出の中身を見直し、公平で効率的な財政制度を確立することがより重要。
- その上で、必要最小限の増税を徐々に実施するとともに、企業減税の軽減など、税収構造の見直しも進める
- 少子高齢化社会の様々な課題に対処し、若い世代、将来世代が希望のもてる社会が実現できるように、税制改革を行う

国際的租税回避否認規定により もたらされる国内的二重課税

東京大学大学院法学政治学研究科教授
中里　実

はじめに

この東京大会では、増井教授が租税条約の解釈について報告を昨日してくださいました。条約の解釈に関しては、ウィーン条約法条約がございまして、これは基本的に国際法の世界ですから、租税の人間にとってなじみが薄く、非常にテクニカルなところがありまして、これについて本格的にきちんとしませんと、国際法の人から相手にされません。条約の解釈ですから、やはり国際法の方法論を借りて解釈する話です。今まで税務ではこうやっていたからということで、国際法のことを考えずに議論するわけにはいきません。条約の解釈についてウィーン条約法条約はご覧のとおり文理解釈が基本であり、これはもう当たり前の話なのですが、それすらも税務の世界に届いているかどうかわからなかったような状況の時代もありましたが、だんだん状況が変わってきております。

２日目の今日は、私が今度は条約の解釈ではなくて、国際的な租税回避否認をめぐる国内法の解釈というのか、問題点について多少のことを述べ、そして、岡村先生が午後から包括的な濫用防止規定についてお話します。アメリカでの立法の動向が日本に大きな影響を及ぼすと思いますので、今回のこの報告は注目をしているところです。これが全部まとまればかなりの方向性になるのだろうと思います。ただ、私の今日申し上げることはあまりそんな大した内容のことでもなくて、普段疑問に思っていることを漠然と述べることにとどまります。

今年の７月６日に生保年金の最高裁判決が出まして、実務に重大な影響を及ぼすような判決が、出たわけです。今、主税局も国税庁も生命保険会社もいろいろなところが対応に追われて大変なのではないかと思います。いつも念頭に置くようにしているのですが、理屈が通ってい

ることと実務が動くことの両方を常にわれわれは考えないと、租税の問題というのは結論が下せません。理屈だけ通すのであればある意味それはできますし、実務が動くだけであればそれはそれでできるのですが、その両方のバランスの中に真実があるような気がします。

生保年金については、いろいろな方がいろいろな論文を発表なさっています。11月に「ジュリスト」に生保年金の判決についての特集号が出ることになっております。そこで私は割引現在価値の求め方について、いろいろ数字を使って年金の種類ごとにこれはこうで、これはこうでということをやって、二重課税の調整措置について、理論的にはこうだという方法から、現実的にはこれでないと動かないという方法まで４つの方法を提案しております。そのときに今のようなことを非常に濃厚に思ったわけです。理屈も通っていなければいけない、しかし、実務が動かなければいけないという、この状況の中でどうしたらいいのかということだと思います。

それ以前もそうですが、特に司法制度改革以降、裁判所がいろいろな面でポジティブになっていらっしゃることがあるのではないかと思います。このこと自身、とてもいいことではないかと思います。日本は法律による行政の原理で動く司法国家ですから、その中で裁判所の役割というのが非常に重要な意味を持ってくるということです。裁判所の役割が強くなると、逆に言いますと行政庁の位置というのが、少し相対的には低下するかもしれません。これは悪くなるということではなくて、今まで司法部が比較的沈黙していたことに対して、司法部がより発言をするようになると、行政部の方はどうしてもその影響を受けることが起こってくるのではないかと思っています。これは租税法だけではなくて、刑事法等でも同様の傾向がでてくるかもしれません。行政不服審査法の改正、国税通則法の改正等も、いつ、どういう方向で行われるのかわかりませんが、そういうことも出てきていますから、これから予断を許さない状況だと思うのです。

ただ、１つだけ言えるのは、司法の役割が非常に強くなってきています。租税法の世界は税務の感覚でずっと動いてきたわけですが、司法の役割が強くなってきて、裁判所や或いは弁護士の先生、法務省、そういうところの法的な感覚というのが、今までも強かったわけですが、もっともっと影響力を増していく。その中で現実のプレーヤーである国税と納税者両方が、税務の感覚、これは当然わかっていなければいけない常識の世界なのですが、それだけではなく、プラスアルファで司法をにらんだ対応というのを迫られるということなのです。

私たちの感覚ですと、会計的にこうであるから通達とかを見てこうなっている、日常というのはこれでないと動かないわけです。それは実務が動くということですが、それに対してさらに、実務はそうかもしれないけれども、裁判所でそれがもつのかという視点を入れなければいけなくなる。これが理屈の方が重要になってくるということの意味です。司法制度改革の中で実務の重要性と法律理論の重要性というのが、両方ともバランスを取らなければいけないことになってきたわけです。会計事務所で行政手続法とか言われても、感覚が違うと思いますから困るかもしれません。でも、優秀な会計事務所や税理士事務所の先生方は、問題なくクリアされると思うのですが、発想は多少転換を求められることがあるのではないかと思っています。

そういう前置きの中で、現実の問題についてお話をするということになります。

Ⅰ．租税回避否認規定の問題点

実務の感覚がどうであるかはさておき、理屈の世界では租税回避が行われた場合には、租税回避否認規定がなければ租税回避否認は行えないというのは、これは裁判所に行ったらそうなのだろうと思います。それを覆すことは多分で

きないだろうと思うわけです。ところが、租税回避否認規定があれば何でもできるかという問題が次に起こってきています。しかし、租税回避否認規定がなければ否認できないのだけれども、租税回避否認規定があった場合にどの程度否認ができるかという問題について、あまり今までは議論されてこなかったのです。なぜかというと、租税回避否認規定がないにもかかわらず否認しようという動きをめぐって、否認規定がなければ駄目だという段階で議論がとどまっていたわけです。租税回避否認規定があった場合にそれがどの範囲で及ぶかに関してまでは、まだ十分に議論が行っていなかったというのか、そういう状況があったのではないかと思うわけです。

それが裁判所の動き、法務省の動き、それから、弁護士の先生方、例えば山田二郎先生とか、今村隆先生とか、ご出身は裁判所だったり、法務・検察だったりするわけですが、それぞれの信念でもってご活躍になって、少しずつ方向性が変化してまいりました。この中で、租税回避否認規定があるから、ではそれを適用したら問題は解決だということではないことが、だんだん個別の事例を通じて明らかになってきたのではないかと思うわけです。国税は当然それに対して対応するわけです。その問題についてごく簡単に述べたいと思います。

1．一般的租税回避否認規定

まず、一般的租税回避否認規定、これを入れようという動きが一部では非常に強いわけです。一般的租税回避否認規定が入ると、何かと便利だとご当局の方はお思いになるかもしれませんが、ただ、そう簡単な話なのかということをちょっとお話ししたいということです。これは、岡村先生の午後のお話と関連するわけで、岡村先生は、アメリカの濫用防止規定、これは否認規定とちょっと違いますが、についてしかるべくお話をなさると思います。岡村先生の先生である清永先生、租税回避否認の法理でもって学会に重要なる貢献をなさった方、その方の正統の後継者である岡村先生ですから、これはしかるべく非常に論理的なお考えをお持ちだと思うのです。この点について、ここで申し上げたいのは、一般的租税回避否認規定を設けると問題はすべて解決してしまうのだという、こういう感覚を持っている実務家の方はいらっしゃらないと思うのですが、もしいるとしたら、それは多分誤解なのではないかということです。

漠然とした規定を持つことは、何も持っていないのと実は同じだというところがあるわけです。何も持っていないのと同じというよりも、例えば立証責任的なところで多少の変化があるということはあるのかもしれません。立証責任と言うと話が違ってきますが、何となく攻めと守りが転換されるという傾向があるかもしれませんが、実質のポイントはあまり変わらないのではないかということです。これは法律家であれば、一般的規定があったからといって世の中はそうそう変わるわけではないことがすぐわかるのではないかと思います。民法１条があってもなくても恐らく結論は変わらないと思うのです。民法１条を廃止したら、信義誠実の原則がなくなり、世の中が変わってしまうというものではないのだと思うのです。一般条項と一般的租税回避否認規定を一緒にしていいのかどうかも謎ですが、一般的な規定というのは、非常に効力において限定されたものであるということは、われわれは認識しなければいけないわけです。

従って、一般的租税回避否認規定を設けたところで、現実にはなかなかこれは機能しにくいのではないか。護摩札を張っておくと問題がすべて解決すると仮に思って、一般的租税回避否認規定を作るとしたら、それは当局がそういう動きを示したとしても、当局にとってあまり助けにはならないのではないかという気がするわけです。ドイツの一般的租税回避否認規定も現実にはあまり適用されていない。ごく例外的には適用される場合もあると思うのですが、その

ようにごく例外的な場合には一般的租税回避否認規定がなくても、恐らく裁判所は同じような結論を出すはずなのです。それが裁判所というもので、司法部が強くなれば余計そうなるのではないかと思っています。

⑴ 租税回避の定義

租税回避の定義ですが、これは学問上の定義なので、別に法律上の定義というわけではありませんが、私法上の形成可能性の濫用だということです。同じ経済目的を達成するのに際しても、いろいろな私法上のアレンジメントが可能で、その中で笑ってしまうほど面倒くさい、迂遠な、迂回的なことをやると租税回避だという、ほとんど定義になっていないような定義です。アメリカの感覚では、笑いだしてしまうようなわざとらしいものを租税回避と呼ぶのだそうです。本当かうそか知りませんが、アメリカの大学の先生からそう聞きました。何でここまでやるかということが行われていたら、それは租税回避なのだということのようです。

⑵ 私法上の権利濫用

租税回避が私法上の権利濫用と一緒なのかという問題が起こってくるわけです。イコールだと言っているのではなくて、イコールなのかということなのです。権利濫用という概念は、いろいろこれはあると思うのですが、基本的には私法上の概念です。私たちが知っている権利濫用の一番重要な事件は、大審院の宇奈月温泉事件です。何か土地を買ったら、隅っこの方に温泉の配管か何かがなされていて、わざとそれについてクレームを付けるためにこの土地を買って、これをどけろと言った。隅っこの方にちょっと何かが通っていたからといって、別に大きな問題はないだろう。しかし、所有権は絶対だと考えれば、法律上はこれはどけろと言えるはずなのですが、そんなことを言ったって仕方がないではないかということで、大審院がもち出したのが、権利濫用の法理です。それは権利濫用だと。権利濫用というのは民法上恐ろしい効果を持っています。無効です。それから、場合によっては不法行為になる。多分不法行為になる場合が多いのではないかと思いますが、不法行為になり得る話ですから、私法上の権利濫用というのは相当強烈なものです。

権利濫用というのはこのように私法上の概念なのですが、租税回避も基本的に同様と解せるか。租税回避も基本的に権利濫用と同じものだと解せるかどうかという問題が起こってくるわけです。一部の研究者の中には、租税回避というのは権利濫用だから、租税回避否認規定がなくても否認ができるのだとおっしゃっている方もいらっしゃるようですが、これは何かの誤解ではないかと私は思っています。民法上の権利濫用はかなり強烈な話なのです。通常の租税回避の中で、民法上の権利濫用にまで当たるようなもの、私法上の権利濫用、本来の権利濫用に当たるようなものはそれほどないのではないかと思うわけです。そうすると、権利濫用の法理と租税回避とを結び付けて、租税回避は否認規定がなくても否認できるのだと考えるのは、もちろん両者は発想的には似ているところがあると思うのですが、ちょっと短絡的ではないか。別にそういう議論をなさっている方を批判するということではなくて、もうちょっと考えてみてもいいのではないかという気がするわけです。

結局、租税回避というのは、権利濫用そのものでない場合が多いのではないか、私法上の権利濫用にならない場合が多いのではないかと思っています。もちろんなる場合もあるのでしょうが、そういう場合にはもう言わずもがなで、否認規定がどうのという問題以前に、私法上の権利濫用のごとき強烈な租税回避がなされたら、これは無効ですから、それが無効なことを前提として課税をすればいいので、これは私法上のアレンジメントとして無効なのですから、租税回避否認規定がなくても否認したのと同様の課税ができるのは当たり前です。私法上無効だと考えればいいわけです。

そうではなくて、私法上の権利濫用までいかない、私法上の形成可能性の濫用、この濫用というのが微妙ですが、本当の意味の権利濫用と同じ意味での濫用という言葉では多分ないのだと思うのですが、それが行われた場合にどうなるかということです。租税回避が権利濫用そのものであるとすれば、私法上無効になってしまうから否認規定は要らない。しかし、私法上の権利濫用とまでは言えないような租税回避については、これは私法上は無効と言えないわけですから、特別な立法を使って対応するということではないかと思っております。

フィルムリース事件というのが、限りなく私法上の権利濫用に近かったのではないかと私は思っています。当時の租税訟務課長は今村隆先生ですが、いろいろ議論をさせていただきました。これは私法上の権利濫用だから、私法上無効となる可能性はありうると私は思っていましたが、やはりあれだけ強烈なものであっても、裁判所がそれを正面から認めてくれるかどうかという点は、なかなかそう簡単ではない。裁判所は結局はそういう認め方ではなくて、所有権が移転していないから減価償却を否定するという判決を出した。これは裁判所の非常に賢明な判断だったのではないかと思います。そうすると私法上の権利濫用に当たるような租税回避で無効となってしまうものは、多分あるとは思いますが、そんなに多くはない。そうではないもの、そこまで行かないものが多いのだという話だと思います。

⑶　租税法独自の権利濫用

権利濫用であれ、それから、権利濫用までいかない普通の租税回避であれ、それは私法上の話です。租税回避というのは私法上の形成可能性の話ですから、租税法の話と違うとは言いきれませんが、基本的には私法上の話なのです。それとは全然別に租税法独自の権利濫用に近いものもないわけではないのです。恐らくそれが外国税額控除事件だったのではないか。租税法上の権利濫用というのは何か変な言い方ですが、私法上の権利ではなくて、69条の外税控除の権利という制度が濫用されたという、これは私法上の権利濫用とは多分違う話なのです。権利濫用という言葉は使っていませんが、最高裁は、賢明にも、濫用という言葉を使って、69条を限定解釈したのです。

⑷　一般的租税回避否認規定における具体的指針の必要性

そういうふうに租税回避の概念を突き詰めて考えていくと、これはこれでどう考えていったらいいのだろうか。そのときに民法を無視して、あくまでも租税法の問題としてだけ考えることができるかといったら、私はできないと思っています。民法の議論と連動させながらいろいろ考えていく中で、今、一応の位置付けを申し上げたわけです。私法上の権利濫用になるもの、そこまで行かない租税回避、それから、租税制度の濫用、その３つを一応分けたわけですが、別にそれが正しいと言っているわけではなくて、そういう細かな議論というのを、これから多分若い世代の研究者の方々なり、或いは国税の方々なり、裁判所関係の方々なりがなさる必要があるのではないかということです。一緒くたで租税回避で終わりという時代は多分過ぎてしまったのでしょう。

そういう中で一般的租税回避否認規定を入れたとしても、租税回避の概念自体が何だかよくわかっていないわけですから、その否認規定を入れたとしても、非常に漠としたものになるわけです。これはもうなかなか具体的な適用は困難な場合が非常に多いのではないかと思います。

一般的否認規定を置いたときには、不可避的に、その一般的否認規定を具体的に適用するための指針が必要になってきます。では、それはどうするのか。通達で設けるといっても、通達で設けたところを裁判所が採用してくれるとは限らないわけです。一般条項というのはあってもなくても裁判所は似たようなことをやってく

れると考えれば、裁判官の良心に委ねられるところがあるのではないかという気がするわけです。これは租税回避で一般的な否認規定に当たるような話だから否認するという、要するに私法上の形成可能性の濫用を課税上無視して、通常の私法上のアレンジメントがなされたものとして課税する、すなわち、私法上のアレンジメントを無視して課税環境を考えることを裁判所がやる場合ということは、一般的否認規定があれば、ごく特殊な場合にはもちろんあると思うのですが、具体的にそれがどうであるかに関しては、結局は裁判所であれこれと議論をせざるを得ないということです。

一般的否認規定があれば、具体的に裁判所で議論をし、裁判所がこれは租税回避だと認定すれば否認が行われる点では、国税にとっては大進歩です。それまで一般的否認規定がない状況では、裁判所で議論をしても否認規定がないから駄目だということで否認が認められないわけですから、認められるようになっただけ大進歩なのですが、認められる場合というのはそんなに多いかというとそうではなくて、裁判所で個別具体的議論をして、やっと例外的に認められるということなのではないかという気がするわけです。一般的否認規定があるから、青色申告に何条を根拠として否認と書いてしまえばそれで済むかといったら、そんな話ではないのです。それ以前にもっと裁判官を説得する何か実質的な議論が必要だということではないかと思うのです。

何か著しく租税負担を減少させれば、全部租税回避だということで否認を認めるほど、裁判所は甘くないのではないかと思っているわけです。一般的租税回避否認規定はある場合には、裁判官を説得できればそれが適用されることによって、租税回避を否認できるという点では進歩であり、その点でないよりはいいのだけれども、あったからといってその規定の解釈についてはなかなか難しい問題があるということ、これはもう認識しなければいけないわけです。要するに、ゴマ札ですべての問題を解決するわけにはいかないということです。

2．個別的租税回避否認規定

⑴　個別的租税回避否認規定

では、個別的に租税回避否認規定はどうかということなのですが、これは具体的な取引を念頭に置いて、こういう場合には課税しますと書いてあるわけです。それを租税回避否認規定ということで、われわれがそういう性格付けで説明しているだけですから、条文はこういう場合には課税すると書いてあるだけですから、それを否認規定と考えなければそこまでなのですが、やはりできた経緯を考えると否認規定なわけです。細かい議論をしていると否認できないから、こういう場合には形式的基準でもってもう一緒くたに課税してしまおうというのが、個別的な租税回避否認規定です。

そうすると、どういう欠点があるかというと、何か一般的租税回避否認規定よりも個別的租税回避否認規定の方がいいというのが学説上の議論ですが、個別的租税回避否認規定には当然欠点があるわけです。それは形式的な一定の要件に当てはまると課税されてしまうのではないかというところ、つまり形式的だということなのです。実質的な基準がなくて、例えば組合その他を使って不動産所得の赤字が出た場合には、その赤字は使えない。別に租税回避をしていようがしていまいが、組合等を使って不動産所得の赤字が出ると使えないというのは、強烈な立法です。何ら悪さをしていなくて、ここまで引けて当然ではないかというのが引けないとなってしまうのです。それをわれわれは当然だと思っているわけです。しかし、本当にそうなのかというのが、常々疑問に思っていることです。

今、所得税法、法人税法に対応させる形で租税特別措置法の条文を、六法全書の編集の過程で割り振るという作業をしていますが、年中、改正がありますし、なかなか大変です。その措置法の中に、租税特別措置法41条の４の２の規

定を置いた場合に、それですべて済んでしまうと考えるのはなぜかというと、措置法にあるのだから、これで終わりと思ってしまうからでしょう。でも、本当にそうなのでしょうか。これは後でまた詳しく申し上げますが、法人税法なら法人税法があって措置法がある。所得税法なら所得税法があって措置法がある。両者は、一般法と特別法の関係に立っているわけです。

ところが、税務の方というのは、私もそうですが、租税特別措置法の解釈をするときには、租税特別措置法だけを解釈して、一般法である所得税法なり、法人税法なりとの関係は考えないことが多いわけです。つまり、措置法にそうなっていれば課税してしまう。これはタックスヘイブン対策税制や移転価格税制でも同じことですが、措置法でそうなのだからいいではないか。だから、措置法ではっきり課税すると書いていなくても、形式的要件から措置法だけ見ていると非課税にはできない、だから課税だとやってしまうわけですが、本当にそれでいいのでしょうか。措置法に明文で課税すると明らかにされてない場合は、一般法に戻るという感覚が措置法の解釈にはないのですが、それは正しい解釈方法なのでしょうか。

私たち法学部で一番最初に習うことは、一般法と特別法ということです。特別法というのは、特別に定めた限りにおいてのみ一般法に優位するわけです。何か特別法に定めると一般法の規定がなくなってしまうわけではありません。特別法に明確に定められた限りにおいて一般法に優先するわけですから、課税を決める、課税を拡大する租税特別措置法の条文については、課税することが明確に読み取れなければ課税できないという一般法に戻るはずだというのは常識的だと思うのです。

何よりもこれはご当局も認めているところですが、租税特別措置法が非課税規定だとしたら、非課税規定に厳格に当てはまらないと、原則である一般法の課税に戻るということを当局はやっていますよね。租税特別措置が課税を減免するものである場合には、そこに明確に書いていない限りは一般法である所得税法、法人税法に戻って課税する。しかし、タックスヘイブン対策税制や移転価格税制のような課税を重くする措置法の場合には、そこに明確に書いていなくても、一般法に戻らないというのが、これはちょっと裁判所で通るかということなのです。それが正しいかどうかは私が言えるほど影響力のある立場にはありませんが、裁判所で通るかどうかという議論があるのではないかと思うわけです。

そうすると、租税回避否認規定が措置法に仮にあった場合（国際的な租税回避の場合には、租税回避否認規定というのは多くの場合に措置法にあるわけです）、この措置法の規定というのは、一般法と特別法の関係で考えた場合に、そこで明確に課税と書いていない場合に、非課税に戻らないで措置法だけで解釈してしまって、措置法の解釈の問題としてここは明確には書いていないけれども、措置法だけを見て課税なのだと言ってしまっていいのかということは、突き詰めるとそう簡単ではないのです。個別具体的に見ていくと、いろいろな問題が起こってくるのではないかと思います。つまり、個別的租税回避否認規定の形式的基準によって、本来課税する必要のない行為についてまで課税が行われてしまう可能性があるとすれば、それを個別具体的に救済するのは、いつもとは言いませんが、司法の役割だし、裁判所はそういう場合にそれを救済するだけの高い見識をもった組織になっているのではないかと考えています。

生保年金の判決を見ますと、それが実務にどんな影響を及ぼすかということを、裁判所は当然わかっていてあえてなさったのではないかと思うのです。実務は混乱しますが、しかし、そうであってもそうだという。これは、あの判決に賛成・反対というのはいろいろな立場があると思うのですが、最高が踏み出してこう言ったことの意味は大きいのです。今の最高裁はかなり力強く司法の尊厳というのか、それを前面に

押し出す形で判決を下しているのではないでしょうか。

去年の夏から今年の夏まで十何件か、最高裁の判決が租税法で出ていますが、納税者勝訴が半数以上なのではないかと思うわけです。これはなかなか強烈でして、別に国税が悪いわけでも何でもないわけですが、要するに司法として言うべきことは言っておこうという気構えがそこから感じられるわけです。法律家というのは、裁判所の方であれ、法務省の方であれ、検察庁の方であれ、内心は１つですから、両側に分かれますが、しかし、どこかでリーガルマインドというのがあって、それはやはり感覚として共有されているのではないかと思います。この法律家としての良心というのが、中立的な立場で前面に出ているのが今の裁判所ではないかと思います。

そうすると、租税回避否認規定であるにもかかわらず、租税回避でもないのに否認してしまうのは許されるのかという問題が当然に出てまいります。いや、そんなものは、例えばタックスヘイブン対策税制について、措置法の中に特に非課税だと書いていなければ課税されるのだというのは、措置法だけ読めばおそらくそうなのかもしれません。でも、それは措置法が特別法であるということを忘れた議論ではないかと思うわけです。特に租税回避否認規定があって、租税回避でないことが行われている場合に、それが形式的要件から言うと適用されてしまう。それはそのまま放置していいのか。形式的な条文がある以上、一定程度は放置せざるを得ない。それはそうかもしれません。しかし、ごく例外的な場合に、租税回避でないものまで否認されてしまうのはおかしいのではないか。そういう場合には、一般法である所得税法なり、法人税法なりに帰って、非課税となってもいいのではないかという議論は、法律家の論理から言えば、個別具体的に何がそれに当たるかはともかく、そうむちゃくちゃではないということが言えます。100％違っているとまで言われるような議論ではないということだけはおわかりいただけると思うのです。もちろん、個別具体的にどうであるかはまた別な話です。

３．法人税法22条２項と私法上の法律構成

⑴　自動車会社の事案

ついでに後の議論にも関係してくる話なので、最近の事例も込みの話で申し上げますと、22条２項、これもなかなか微妙です。22条２項というのは別に租税回避否認規定ではないわけです。それにもかかわらず、22条２項については、なかなか強烈なことが行われるわけです。ここで客観的な時価なるものがあるということで、課税が行われてしまうことがあります。

最近の事例で申し上げますと、某自動車会社の旧商法の375条の事案があります。これは強制減資の事案です。当事者が低い価格で強制減資を決めたと課税庁は考えました。旧商法の375条の規定によると、これは一定の限度額、例えば100なら100という限度額が条文上375条から出てくるわけです。その100よりも低い金額で当事者は契約を結んで減資を行いました。それに対して国税は100を大幅に超える、例えば700とか、800とかの金額で減資が行われたものと認定して、課税を行ったわけです。この、商法375条が100と決めていたのに、700とか800を認定して課税処分をしていいのかという話だけを考えると、商法違反の課税処分が許されるかという問題のように一見思えるわけです。

でも、これは課税処分が商法違反とか、そういう話とはちょっと違う、もちろん関連はしてきますが、そういう話ではなくて、90でも80でもいいですが、当事者が100よりも下の金額で合意した、この当事者の合意が課税上認められるかどうかという、租税法における契約の尊重の話ではないかと思います。明文の規定がないにもかかわらず、当事者の結んだ契約上の金額を否定して課税をすることは、当事者の結んだ私法上のアレンジメントにおける金額を否定し

て課税をするわけですから、租税回避の否認ということになります。とにかく私法を無視して課税をする。それには租税法上の根拠条文が必要です。まして、商法375条を上回る金額でもって処分をしようというのですから、これは法律上の根拠が必要です。法律上の根拠があれば、別に商法の375条の100なら100という限界を超えて処分したって全然構わないわけです。しかし、そのような根拠条文が存在するかどうかというのがここでの問題です。

もちろん、当事者の100以下での、例えば90なら90でのアレンジメントが、これが民法上無効だというのであれば、かなりの処分ができると思うのです。しかし、これが有効だとしたときに、その契約を無視した課税ができるかという問題についてどう考えるかは、微妙です。その場合に、法人税法22条２項でいくのか、株式の問題ですから61条の２でいくのか。22条２項とは違って61条の２には、例えば対価という文言が使われているので、これをどう解釈するかとか、いろいろな問題が起こってくるのです。いずれにせよ一番の問題は、当事者が私法上有効な形で取り決めた価格を無視した課税は、許されるのかという問題なのだと思うのです。そして、もちろん、場合によると思うのですが、そういう課税処分が許されない場合というのは当然あるのではないかいう気がいたします。

新聞報道等でしか知りませんからそれ以上は言えませんが、この事案について事実を詳細に把握すれば、恐らく２つの議論、国税のような議論も可能かもしれませんが、このような処分は許されないという議論も当然に可能性ではないか。どちらが勝つかはこれは裁判所次第になるのではないかと思っているわけです。

⑵　新株発行の事案

それから、今までは私法上の合意の話だけしてきたわけですが、価格についてどうかという問題に行ってみましょうか。例えば新株の有利発行というのがなされた場合、有利であるかどうかという問題に関しては、何か例えば受贈益課税の関係で、有利発行がなされていて、時価で見てそれが有利発行かどうかが決まって、その差額について例えば受贈益課税とか、寄付金課税がなされるということ、これにはいろいろな論点がありますが、今は１つの論点だけ申し上げます。当事者が例えば100という金額で新株を発行した。これは有利か不利かということに関して、課税庁が22条２項で受贈益課税を行うとして、事後的に判断できるかという問題が起こってくるわけです。そんなの当たり前ではないかというのが、多分税務の感覚だと思うのです。22条２項から見て、そういう言葉は使っていないかもしれませんが、適正な時価で処分してしまっても何の問題もないではないかという考え方は成り立つと思うのです。

しかし、これは会社法の構造を無視した議論だと言わざるを得ません。ご承知のとおり、会社法にはあまりこれを広げて考えるわけにはいきませんが、経営判断原則というのがございます。取締役会が一定の判断をした場合に、それが取締役の裁量権の範囲内であれば、それを裁判所は基本的に認容して、例えば株主代表訴訟でもって役員に責任を負わせないというのが経営判断原則です。経営判断原則という言葉が重要なのではなくて、これは役員には経営上の裁量が当然あるだろうと。それを認めるかどうかという裁量を裁判所が持っているわけで、司法裁量を否定することはできませんから、裁判所の司法の裁量の範囲内で、これはもう別にあのときはあれで仕方がなかったのだと言えば、これは代表訴訟で役員が負けることがありません。

それから、会社法上、取締役には第三者責任というのがございます。例えば債権者等の第三者に対する責任においても、アメリカの判例などでは経営判断原則が効いてきます。日本でも経営判断原則と呼ぶかどうかはともかく、取締役がやったことが、裁量の範囲内であって、裁判所もそれをオーケーだとした。そうしたら、第三者責任はないということです。この第三者

責任においても一種の経営判断原則が効いて取締役が守られるわけです。要するに会社の判断が守られるわけです。

これは商法の有名な先生に聞いたのですが、この第三者に国税庁は含まれるかと私は聞きましたら当然含まれるということでした。ということは、国税庁が、役員が経営判断の下に一定の裁量の範囲内でちゃんとしたことをやって、そして、裁判所もそれを認めたら、事後的に国税がこれについてあれこれ言って課税処分をすることはできない場合もあり得ることを、例外的だとは思いますが、認めざるを得ないのではないでしょうか。そういう解釈が正しいのかどうかわかりませんが、私は今そう考えているわけです。

特に、価格については、レックス・ホールディングスの事件、これは株式の買取請求の価格の問題ですが、株式の価格が適正なものであったかどうかは、取締役会が内部的に決められた一定の手続きに従い、外部のいろいろな専門家の意見を聞いて評価した、例えば監査法人等の意見を聞いて評価をして、一定の手続きに従ってやった場合には、これは一応認められるとされました（平成21年５月29日最高裁決定）。裁判所の裁量を認めるということは、その前提としての取締役の裁量がそこにあるはずですから、その決めた価格は適正なのです。だとすれば、有利発行であるかどうかも、取締役会がそこで一定の手続きに従い、外部の意見を聞きながら決めた価格であれば、それを不適切であるということで、これに対して、適正な時価ということで事後的に22条を使って課税処分を打てるかどうかですが、できる場合もあると思うのですが、できない場合もあるのではないかと思うわけです。

⑶　租税法と会社法

このように商法の話というのは、通常は租税法とのかかわりでは計算規定のことばかりが出てくるのですが、計算規定以外のいろいろなところが商法と絡んできます。租税法と私法の議論では民法だけ出てくる場合が多かったわけですし、商法は出てきたとしても会社の計算のところだけだったわけですが、会社法の今のような部分が、租税法との関係で問題になる時代がきているのではないかと思います。先ほどの自動車会社の事案とか、新株発行の事案、これはいっぱいあると思うのですが、そう思うわけです。

これは緻密な議論が必要なので、そう簡単な話ではないと思いますが、課税庁は客観的な時価なるものを天から降ってきたものとして、事後的な判断でもって課税処分を貫徹できるかと考えるわけにはいかないかもしれません。多分、課税庁はもっと緻密に考えていると思うのですが、会社法の議論さえ必要になってくると思うわけです。

やっとはじめにが終わりました。

Ⅱ．国際的租税回避否認規定の位置付け

１．租税回避が行われていない場合にも租税回避否認規定は適用できるか

次に、国際的租税回避否認規定の位置付けです。これも「はじめに」の繰り返しになりますが、租税回避否認は不自然な私法上の法形式の利用が行われた場合に、通常の法形式が用いられたかのように見て課税関係を考えることです。つまり、あるべき姿に戻すということです。あるべき姿がこれだったとして、租税回避が行われると税額が引き下げられるわけです。これに対して、あるべき姿まで戻すのが租税回避否認です。これが学問上の定義です。では、租税回避が、これがあるべき税額で、租税回避が行われてこんなに低くなったのを、処分でこのあるべき額よりも上回った場合に、これは租税回避の否認だと言えるか。この差額については、あるべき姿よりも上回る部分については租税回避

の否認ではないわけです。ついでにいただきますという話です。これは程度の問題ですから、一定程度はいいのかもしれません。それは幅の範囲内ですから、裁判所の判断としていいとされる場合もあると思うのですが、あるべき税額がここまで下げられたときに、処分により例えばあの天井まで届いてしまったらどうかと。これはいくら何でもやりすぎだろうと考えるのが裁判所ではないかと思うわけです。何でもそうですが、程度問題ですから、あまり形式的な要件からいってそれでいいのだといつもなるわけではないでしょう。形式的な要件でこの条文を適用した結果、本来あるべき姿よりも超えて、100倍も税金がかかったと。それだって形式的な条文を形式的に適用しただけだから別に問題ないと仮にすれば、裁判官はそれはやはりなかなか認めてくださらないのではないか。要は程度問題なのです。あまり法律の学者が程度問題で鉛筆をなめるような議論をするのはどうかと思うのですが、裁判所というのはそれを許すほど甘い組織ではないと思うのです。

そうすると課税庁は、形式的な要件に合致しているから、それでいいのだと安心することはできないし、納税者の方もいくら何でもこれはひどいのではないかという場合には、しかるべく理論武装は可能ではないか。それは租税回避の否認をはるかに越えているではないかといえる場合もあるのではないでしょうか。いや、条文には租税回避の否認とは書いていないと。こういう場合には課税しろと書いてあるだけだから課税したのだ。これでどこまで済むかという話なのです。法律に常にはありませんから、例外のない規則はないわけで、必ず何らかの例外的な取り扱いが出てくるわけです。それが法律の法律たるところです。

これは公共政策大学院等で授業をしていると、法律専攻以外の学生がとまどうわけです。「何だ、そのあいまいなのは。どうやって判断するのだ」「いや、われわれにはリーガルマインドというのがこの辺に埋め込まれているんだ」と言うと、「数式で示せ」といわれるわけです。とまどう人の気持ちもわかります。わかるのですが、裁判官がどう行動するかに関しては、やはりあまり極端だったらそれは通らないのでしょう。宇奈月温泉事件を見ればわかるとおりです。形式論理を追求しても、あまり極端な場合には駄目だということになるわけです。どういう場合に駄目になるかというと、いわく言い難いわけで、個別具体的に判断するしかないとしか言いようがないわけですが、課税庁も形式に乗ったからすべていいのだとは言いきれないところがあるのではないか。それがどういう場合か知りませんが、そういう例外的な場合があるのではないかということは認めざるを得ないのではないかと思います。要するに否認というのは懲罰ではありませんから、あるべき姿に戻せばいいのですが、それをちょっと越える場合もあるかもしれません。しかし、天井まで行ってしまうとなると、これはちょっと問題だということです。

さらに今の問題を一般的に述べると、租税回避が行われていない場合にも、租税回避否認規定を適用できるのか。あるべき姿以上に課税できるのかという話です。租税回避が行われていなくても課税が行われてしまうことは、形式基準を用いる以上、一定程度はもちろん不可避ですが、それでも程度問題なのではないかということです。

2．形式的否認規定の形式性をどこまで貫くか

ただ、課税庁は程度問題を考えて、ここではちょっとあまり極端だから課税をやめておくという、そういう裁量は課税庁にはないわけです。そうすると、課税庁は法律を粛々と形式主義で解釈して、処分を打つしかありません。課税庁がけしからんというのは、これも違うわけです。課税庁はやらざるを得ないのです。それをちょっとこの辺はいいのかとさじ加減で処分を遠慮するような課税庁では、これは逆に困るわけで

す。ただ、課税庁がそういう処分を形式主義に基づいてした場合に、裁判所がどうするかというときに、課税庁が負ける場合もあり得る。それは課税庁が悪いわけではない。行政部の義務と司法部の義務が違うから起こることなので、どちらが勝ったとか負けたとかいうよりも、日本国の法律制度が円滑に機能していることなのではないかと思えてならないわけです。

形式的否認規定の形式性をどこまで貫くのか。この問題は、結局裁判所が個別具体的に判断せざるを得ないということです。今のようなことを論文で、理論として書くことは非常に難しいのですが、過去の判例を見てこうだという議論を組み立てることはできるかもしれません。ケースロー（case law）というのか、判例法のようなものが何か出てくるのです。絶対に否認できないようなというと言いすぎですが、例えば外税控除の事案（平成17年12月19日最高裁判決等）の場合には、法人税法69条からいうと、外税控除をやはり認めなければいけなかったのかもしれません。それを別の理由をつけて認めなかったわけです。そういう納税者が極端なことをやった場合に、形式的にこれはもう当然課税できないだろうといった場合にも、あまりひどいと裁判所は何らかのことを見つけ出してくるわけです。では、逆に課税庁のやっていることがあまりに極端だと、裁判所というのはどちらの味方でもありませんから、納税者が極端に形式性を追求した場合も、課税庁が極端に形式性を追求した場合も、やはりあまり程度がすぎるとそこには限界線が引かれる。それが司法国家の意味だし、裁判というのはそういうものなのではないでしょうか。そういう裁判の制度を信頼するという考え方の下で日本国憲法はできているわけです。

この前、非常にびっくりしたのですが、消費税の免税事業者、1,000万円、昔は3,000万円ですか、あれを支払額で判断をすることに対する批判を聞きました。これは対価なのですから当たり前だという判決（平成17年２月１日最高裁判決）が、3,000万円だった時代に出されているわけです。これについてある講演会で言われたのですが、「この最高裁の判決は間違っている」と言われました。「いや、法律家が最高裁の判決を間違っていると断言するというのはなかなかできることではない」、日本国憲法の下で最高裁の出した結論が、法律の解釈として正しいという前提の下にわれわれは動いているわけで、それに賛成とか、反対とかというのはもちろんあると思うのです。この判決の射程範囲はここまでだとか、こうするとここは不都合が起こるということは言っていいのですが、「間違っている。自分の方が正しい」というのは、なかなかもってそう簡単に言えるものではありません。

そのことをおっしゃった方は法律関係の方ではないので、これは法律学の jurisdiction の外ですから、最高裁の判決が間違っていると言っても別にいいのでしょうが、私が法科大学院の授業で「この最高裁の判決は間違っている。自分の論理の方が正しい」と言ったら、或いは、学生から非難を受けるかもしれません。もちろん、別の考えもあり得ることは言っていいと思うのですが、そういうことです。

３．形式性を重視することは実質性を放棄すること

形式性を重視するということは、実質性を放棄することだということです。ここに問題があるわけです。それ故に、実質性を放棄することは、一般的な否認規定を否定することだと述べたのです。例えば、課税庁が、個別的租税回避否認規定については形式性を追求することがあり得ます。その場合に、形式的にこうなのだから、実質的に租税回避に当たるかどうか、そんなものは判断する必要がない。形式的要件に当てはまればそれでいいのだと、個別的否認規定については言い、他方で一般的否認規定も必要だとその方が言っているとします。すると、一般的な否認規定というのは形式的ではありませ

んから、実質的な審査が必要なのです。こちらでは形式的な審査を放棄して、実質的な審査が可能だというのは、これは矛盾なのです。だから、個別的否認規定の形式性を強調する方は、一般的否認規定を欲しがってはいけないのかもしれません。そんなことを言うと批判を受けそうですが、そこには何らかの矛盾がありそうです。その辺がなかなか微妙な問題です。

４．裁判所における社会通念の判断

結局、そうすると落としどころは何か。これは社会通念です。もちろん、何でも社会通念でで判断するというわけにはいかないのですが、興銀税務訴訟（平成16年12月24日最高裁判決）が貸し倒れの判断基準を社会通念だと述べましたが、あれは非常に賢い判決でした。これは何を意味するかというと、裁判所が判断しますということを言っているわけです。貸し倒れの判断基準について、納税者も課税庁もあまり張り切らなくて結構です、裁判所が社会通念で判断しますということです。社会通念といったってアンケートを取るわけではありませんから、裁判所が社会通念だと言うのが社会通念ですから、要するに裁判所が判断するという意味です。裁判所が判断すると言わずに、社会通念という言葉なのです。だから、新株発行の価格が妥当かどうかも社会通念だし、租税回避がない場合に否認規定を発動できるかどうかも社会通念だしという、事実認定以外に社会通念がどこまで拡大できるのかわかりませんが、この社会通念というのはキーワードなのではないかと思うわけです。

Ⅲ．国際的二重課税と国内的二重課税

次に「国際的二重課税と国内的二重課税」で、今日の本論に入っていきます。国際的二重課税の排除措置は、それなりに存在します。これに対して、国内的な二重課税があちこちで起こっていて、それについては放置されている場合があるわけです。しかし、措置法限りの措置でもって国内的二重課税が惹起される場合に、一般法である所得税法、法人税法に帰らずに、措置法だけ見て、形式的にそれはそうなのだから、国内的二重課税があったって別にいいのだと言えるかという問題は、これは結構深刻な問題ではと思えてなりません。もちろん法人と株主のいわゆる経済的二重課税、すなわち法人段階の課税と株主段階の課税という、経済的二重課税は容認されているのですが、それ以外の国内的な二重課税を租税回避否認規定によってあえて作り出すことができるのかという問題です。

もっと言いますと、単に措置法に形式的にあてはまりうるというだけの理由で、所得のないところに所得を創出することが許されるのかという問題です。所得のないところに所得を作り出して、形式的にやむを得ないというのであれば、裁判所というのは世の中で役割を果たしていないことになってしまいますし、それほど日本の裁判所は甘い存在ではありません。国税が形式性を追求するのは、これはこれで職務上やむを得ない。そうすると、一定の処分について裁判所が国税と別の判断を下すこともあり得るのではないか。もちろん、例外的にです。いつもそうだなんていうことはないので、例外的なことを言っているわけです。

Ⅳ．移転価格課税によりもたらされる国内的二重課税

個別的な否認規定の形式性の追求によって、国内的二重課税が惹起される場合として、「移転価格にもたらされる国内的二重課税」が考えられます。外国の子会社から受け取った配当と、当該会社に対する移転価格課税の適用の関係ということですが、これは前に租研でお話をしました（中里実「移転価格課税と他の課税との二重課税―外国子会社配当益金不算入制度導入の影響」租税研究720号、2009年10月）が、移転

価格課税が行われた後に配当が支払われた場合には、これは益金を加算しないという措置が行われているわけです。しかし、逆に、配当が行われた後に移転価格課税がなされている場合も当然あるのですが、この場合にも救っていいのではないかと、前にこの租研の大会で申し上げたことがあります。なぜかというと、国内的な二重課税が惹起されるからだという、ただそれだけのことなのです。

ほかにも例えば移転価格課税とタックスヘイブン対策税制の両方適用される場合というのはそんなにないと思いますが、仮にあったとしたらそこで二重課税が起こり得ますから、その回避をどうしたらいいのかという問題があります。会社段階と株主段階以外の国内的な二重課税が、タックスヘイブン対策税制とか、移転価格税制の適用によって惹起される場合に、それをどの程度放置できるのか、場合によっては引っ込めなければいけないのかということに関しては、常に形式主義だけで押し通すことは多分難しいのではないかと思うわけです。私がそう思うというよりも、裁判所がそれを許さないのではないかと私が予想しているということです。

私は立法当局でも、公的な解釈権限を持っている者でもありませんから、こういう解釈が正しいなんていうことをそう軽々しく言えるわけではありませんし、言ったところで誰も聞いてくれません。ただ、裁判所がこうなのではないかという予想はある程度できますし、その予想する際に外国でこうなっているからこうだとか、理論的にこうだからこうだということは、多分、学者というのはそういうことを言うのが仕事だと思いますので、それは言っていいのだと思うのです。自分が正しいというのは、なかなかそういうトレーニングは受けていないので、自分の言っていることは正しくて、ほかの人の言っていることは間違っているというのは、あまり法律の研究者の態度ではないのかもしれません。こういう考え方もあり得るのではないか、裁判所だったらこうではないかというのを予想することがここでのポイントだと思います。

Ⅴ．タックスヘイブン対策税制によりもたらされる国内的二重課税

1．タックスヘイブン子会社からの配当と合算課税の関係について

次に、タックスヘイブン対策税制によりもたらされる国内的二重課税ですが、タックスヘイブン子会社からの配当と、タックスヘイブン対策税制による合算課税との関係について、これも前に書いたことがあります（中里実「デフレ下の法人課税改革」（有斐閣））が、合算課税が行われた後に配当がなされた場合には、これは条文の定めがありますから二重課税が排除されます。といっても、その条文の定めに期限が付いていますから、期限後は国内的二重課税を放置していいのだということです。しかし、これはタックスヘイブン対策税制の中で放置していいと明文で書いてあるわけですから、政策論としてはともかく、ある意味これは仕方がないわけです。これに対して裁判で文句を言っても仕方がないわけです。

ただ、今、現実に問題になっている事件がありまして、株式の譲渡益課税の後に合算課税がなされたという事案があるわけです。大阪の方で議論されている事案ですが、タックスヘイブン対策税制の合算課税が、株式の譲渡益課税の後になされた場合がありました。ここであまりその詳しい事案について触れる時間はありませんが、大阪のシンガポールとの絡みでのタックスヘイブン対策税制の事案ですから、ご興味のある方は見ていただきたいと思います。これは譲渡益課税の後に合算課税がなされていて、所得のないところに所得が作り出されている感を否めないわけです。恐らくこの場合には、合算課税が否定される可能性もあるのではないかと思っています。

いずれにせよ、国内的な二重課税の話につい

ては、そんなに簡単にこんなの当たり前ではないかとか、二重課税の何が悪いのかということはできないのではないかと思っています。大阪のタックスヘイブン対策税制の最高裁での議論について、非常に注目しています。これは個人の事案と法人の事案の両方があるのですか。詳しいことはよくわかりませんが、割と興味深い判決が出る可能性はあるのではないかと思っています。

２．タックスヘイブン子会社の日本支店の課税と合算課税の関係

それからさらに、タックスヘイブン子会社の日本支店の課税と合算課税の関係というのが、大きな問題になるのではないかと思っています。日本法人がタックスヘイブンに、例えばケイマンに子会社を作ったとします。このケイマンの子会社は単なるペーパーカンパニーで実体も何もないというのは言いすぎですが、とにかくタックスヘイブン子会社です。そのタックスヘイブン子会社の支店が日本国内にあり事業活動を行っている。そうするとこれは実体があるのです。タックスヘイブンには実体がないですが、支店は日本で立派に例えばビルを持つなり、借りるなりして営業をしている。こういう例は結構あります。本店はタックスヘイブンの弁護士事務所のロッカーの中のファイルだけれども、支店は立派であるという場合です。

そうすると、これは実体がないのかあるのか、タックスヘイブンでは実体がないけれども、日本では実体があるので、法人というのは一体と考えると、本店の実体はないが、全体としては実体のある法人です。それは日本法人だと事実認定ができてしまえばいいのですが、なかなかそうはいかないわけです。こういうふうに本店はペーパーだけれども、日本支店が十分な事業活動をやっていて、かなり稼いでいるという場合に、この日本支店というのは、外国法人の日本支店です。１号外国法人で、１号所得等を得ているわけですから、当然のことですが、外国法人に対する法人税の課税を受けるわけです。これは当たり前のことです。

ところが、この外国法人税の課税を受けた、税引き後の所得というのは支店・本店一体ですから、留保所得ということです。法人の内部に留保される、本店に送ってもいいわけですが、別に送らなくてもいいのでしょう。留保所得になります。そうすると、タックスヘイブン対策税制が適用されて、タックスヘイブンの子会社の所得が株主である親会社の所得に合算されると、先ほどの外国法人税との関係で、国内的な二重課税が起こってしまうわけです。もちろん、それは二重課税ではない、１つは外国法人という子会社レベルでの課税で、もう１つは、親会社に対する課税だから、納税義務者が違うからこれは二重課税ではないのだということが、どこまで言えるかということです。

タックスヘイブン対策税制というのは、昔の改正税法のすべての解説を私は見てみましたが、子会社の所得を親会社に対して課税するとはっきり書いてあります（昭和53年のタックスヘイブン対策税制導入時の資料を調べ直したところ、法案立案担当者の解説において、タックスヘイブン対策税制により親会社において合算課税される所得は、子会社の所得そのものであるということが、直接に記述されている（「昭和53年度版　改正税法のすべて」タックスヘイブン対策税制の導入、156頁））から、それはまぎれもなく子会社の所得に対する課税なのです。納税義務者が親会社なだけです。改正税法のすべてが正しいと仮定すればですが。だとすると、今の二重課税はどうなのですか、許されるのでしょうかという問題が残ってくるわけです。

こういう場合に、日本に対して払った税金を外国税額控除するという通達がございます。租税特別措置法関係通達66の６－20（外国法人税の範囲）がそれで、「措置法第66条の７第１項及び措置法令第39条の14第２項第１号に規定する外国法人税の額には、特定外国子会社等が法第138条又は所得税法第161条に規定する国内源

泉所得に係る所得について課された法人税、所得税及び法第38条第２項第２号に掲げるものの額を含めることができる。」と定めています。

日本も、確かに、本店所在地国であるタックスヘイブンから見て外国だから外国税額控除なのだと言うのですが、何か制度自体が微妙な感じがします。また、この通達の適用範囲も制限されていますし、控除限度額の問題もあります。

タックスヘイブン対策税制の趣旨・目的、それから、いろいろあるのだと思いますが、そういうのを考えた場合に、こんな場合にまで課税する必要があるものなのかどうかということは、きちんと裁判所が考えると思うのです。国税はもちろん形式要件に当てはまる以上は、それで処分せざるを得ないと思うので、これをいいとか、悪いとか言っても、担当者に気の毒というものです。しかし、裁判に行ったときに、ではそれが通るかと聞かれたら、なかなか・・・。特別法としてのタックスヘイブン対策税制で、そんな場合にまで課税することが要求されているのでしょうか。一般法に帰るということは無視してしまっていいのでしょうか。要するに租税回避があった場合に課税するという制度を用いて、租税回避ではない場合に国内的二重課税をあえて惹起してまで課税する必要があるのでしょうか。つまりそういう場合に課税しなくていい場合もありうるのではないでしょうか。特別法だけで判断して本法に戻らないという扱いがどこまで許されるかということに関して、形式論理だけで押し切ってくれるほど、裁判所は甘くはないと思うのです。

何しろ最高裁の判決に割引現在価値という言葉が使われる世の中なのです。私は７月６日の判決が出たときに、これは実務が混乱するかということで、国税庁なり、主税局は大変なのではないか思ったのと同時に、ついに、「金融取引と課税」という本や「キャッシュフロー・リスク・課税」という本で、租税法におけるファイナンス理論の適用に関して検討を行った私の考え方が、もはや異端とはいえなくなったということで、一種の感動を覚えました。最高裁判決が現在価値とか、割引とか、そういう言葉を使ってくれたと。長年私が単純なモデルを使ってキャッシュフローとか、リスクとか、現在価値とかやってきましたが、ああいう感覚で論文を書いても、法律学の議論として最高裁で認められる時代が来たのだという点においては、率直に喜びました。

だから、今度の「ジュリスト」の特集には数値例を多く出します。ただ、「ジュリスト」では、モデルは文字式ではなく、数学アレルギーの方にも受け入れられるように、全部整数で書いてあります。ある先生が、中里の数字のモデルは小数点以下の扱いが不正確であるという批判を書かれたそうですが、わざとわかりやすく概数に丸めているのですから、あまり先生方は細かいことを言わないでください。小数点以下が間違っているではないかとか、小数点以下何位まで書かなければいけないという、そういうやぼなことは、そんなのは大人同士の了解だと思っていますから、先生方はそれで批判されることはないと思いますが、よろしくお願いいたします。実は、文字式で書くよりも、丸めた整数で書く方が大変な場合も少なくないのです。

いずれにせよ、国内的二重課税は相当問題だと思っています。具体的な問題が起こりつつあるのではないかという話も聞いていますので、ちょっと興味を持っているところです。

Ⅵ. 配当益金不算入

１．法人と株主との二重課税と国際的二重課税の関係

それから、配当の益金不算入です。法人と株主との二重課税の問題と、国際的二重課税の問題というのは、分けなければいけないのです。外国法人からの受取配当の益金不算入というのは、両方をいっぺんに済ませているわけです。源泉税は別として、法人段階と株主段階の課税

と国際的二重課税の排除の話を１つで全部やってしまっているわけで、非常にシンプルでいい制度だと思いますが、ここに何か問題が複雑化させる要因が含まれているような気がします。ものの考え方としてどうなのか、私もよくわからないのですが、法人と株主段階の二重課税の基本構造を守りつつ、でも、国際的二重課税として排除してしまっているわけですが、そちらが先で、後が国際的二重課税の排除の話なのか、よくわかりません。先に受取配当の益金不算入で、それから配当について先方で課された外国法人税について直接外国税額控除、これが後ですから、順番としてはそういう順番になるのかもしれませんし、混乱します。国際的な話と国内的な話をいっぺんに済ませているところからいろいろ問題が出てきます。すると、両者がずれてくる場合があり得るのではないかと思います。

２．例外としてのタックスヘイブン対策税制

タックスヘイブン対策税制は受取配当益金不算入の例外ということになっていますが、これも何でタックスヘイブンの場合だけ例外なのか。向こうでの税率が低いからということなのでしょうが、なかなか微妙な問題が起こってきます。移転価格との関係で、これも前に租研の大会でお話をしました（前掲参照）が、受取配当の益金不算入は入ったけれども、移転価格で別途課税強化するのだということが仮にあったとして、それが理論的に妥当かどうか、私は必ずしも妥当ではないと思っています。そこは見解の対立が起こるだろうということを申し上げておきましたが、具体的な問題がいつ起こるのかはちょっとわかりません。

配当益金不算入についてもうちょっといろいろとお話しようと思っていたのですが、混乱するだけですから、ここではパスいたしたいと思います。

３．外国法人の本店から日本の支店への資産の移入

もう１つついでに触れたいのが、これは全然関係ない話で、国内的二重課税の話ではないのですが、外国法人の支店が事業用資産を持っていたという場合です。事業用資産でなくてもいいのですが、例えばアメリカの本店から日本の支店に資産を移したときに、支店での帳簿価格がどう付くかという話がありまして、これは私はある税理士の先生と意見が違ってびっくりしたものです。私がどちらであったかということはここでは重要ではないのですが、棚卸資産とかだったら、持ち込み（移入）のときの金額でもって日本支店に計上されるわけです。株式だったらどうなるかとか、いろいろな問題を考えると興味深い問題が出てきます。例えばアメリカで100で取得したものが持ち込みのときに300であるときに、支店に100で帳簿に載せるのか、300で載せるのかというのは、なかなか微妙な問題です。法人税法施行令188条に、棚卸資産については持ち込みのときの価額と書いてありますが、事業用資産については条文を見ても書いていないわけです。株式とかだったらどうするのだという問題です。１つの考え方は、100で向こうで買ったものをこちらに持ち込むときに、別に日本で課税されていないのだから、100のままでいいではないかという考え方があるのです。200について課税するかどうかは、外国の話ですから日本は関係ないわけです。これに対して、本店と支店とできるだけ独立な関係者として見るという発想だとすれば、これは300で載せていいのではないかという気がするのです。

私はそう思うのですが、どうも「根拠もないのに何でそんなことを言うのだ」という考え方も強そうです。これに対しては、こちらも「根拠もないのになぜそんなことを言うのだ」と同じことを言いたいわけですよね。「いや、実務はそうだ」「根拠のない実務は根拠がないので

はないか」ということで、これは水かけ論になってしまうわけです。私は実務を知りませんからおかしなことを言っているのかもしれませんが、今の問題というのは割と深刻な話を引き起こすわけです。それがさらに複雑化すると、日本法人のタックスヘイブン子会社の支店に資産を本店から持ち込むときの話が出てきたら、何が何だかわからなくなってしまうことがあります。だから、ついでに mention したのです。

いろいろな解説書を読んでも何も書いていないところを見ると、あまり考えてこなかったのではないか。いや、国税が考えていないはずはない、何か考えているはずだ、といういずれの推測も成り立ち得ます。どこにも書いていない。では、どうしたらいいのだろうという、この辺は謎としてここにとどめておきたいと思います。

Ⅶ. まとめ

1．外国子会社との調整の２方法

最後のまとめのところですが、外国子会社と日本の親会社との利益の調整の問題というのは２つあって、連結法と持分法です。利益を合算する方法と株式保有に応じて配当やキャピタルゲインとして処理する方法です。これは連結に理論的に２種類あるというのと全く一緒です。合算してしまう方法と持分法と両方あるということです。外国子会社と日本の親会社との関係については、常に２つの調整がありうるのですが、この２つの方法が法人と株主との間の二重課税の話と、国際的な二重課税の話のそれぞれについてどう適用されるかに関して、どの程度正確に、議論されてきたのかという点について、疑問があります。抽象論として議論することはできませんし、今まであまりにも抽象的なことを言っているのでわかりにくいと思いますが、後で個別の事例でもお考えになりながら考えていただきたいのです。なかなか整理されきっていない話がいっぱいあるということです。

生保年金でも二重課税という言葉がいろいろなところで使われますが、人によって意味することが違うわけです。資産税と所得税の二重課税、それから、所得税内部での二重課税もあります。貯蓄の二重課税と経済学の人はよく言いますが、稼いだ所得に課税され、税引き後の所得から生まれる利子にも課税されるということです。これは二重課税という言葉を使うよりも時間選好という言葉を使った方が正確です。二重課税には違いないので、何か悪いことのように聞こえてしまいますが、それ自体は所得税の本質なので悪いとかいいとか言ってもはじまりません。そういう話とか、キャピタルゲインの話とか、いろいろな二重課税が複層的に出てきて、今の生保年金の判決の後を受けて、どんな場合に判決の射程を及ぼすのかということで、いろいろな方がいろいろなことを言っているのです。

ただ、私は本当にこれを突き詰めて考えてみたのですが、自分が正しいという自信があるわけではありませんが、あれと同じような扱いが出てくる場合というのは、実はあまりないのではないか、いや、そんなことないだろうとおっしゃる方もいらっしゃるかもしれませんが、後で「ジュリスト」を読んでみてください、そういう気がします。もちろん、年金の場合もありますし、学資保険とか、何かそういうものについては同様の扱いが必要です。要するに元本があってそこから運用益が生まれるわけです。相続時に元本というか、何か資産があるわけです。それについて相続税が課される。元本の運用益についてだけ課税がされればいいのだけれども、運用益と一緒に元本も払い出される場合に、その元本にも課税してしまうから二重課税になるわけです。なぜ元本も課税されてしまうかというと、減価償却のようなメカニズムがないからでしょう。

生保年金だって相続時にはいっぱい価値があったのが、１回払い出しをすると現在価値が落ちます。２回払い出しをするとさらに現在価値

が落ちます。この現在価値の落ちた分というのは、いわゆる減価償却資産の減価償却と同じですから、その分を引けということをあの判決は言っているわけです。したがって、減価償却が認められている資産だったら、二重課税にならない。このような考え方で100％カバーしているかどうかはともかく、減価償却の認められている資産だったら二重課税にならないというのが私の出した結論です。そして、生保年金のように、元本の払い出しにまで完全に所得税の課税が及ぼされているような資産はなかなかないのです。

１つ、２つ考えたのは、個人の発明家がぽっと何か思いついて、趣味的な発明で経費をいっぱいかけて発明したのだけれども、この経費が事業所得の経費等として落とされていないという場合です。所得も何もないので経費どころではなく、申告も何もしていないような人がお金をいっぱい使って、特許権を生み出して死んだ。そうすると、自家創出の取得価格ゼロの特許権ですから、減価償却はないです。でも、相続したときに、例えば１億円なら１億円に対して相続税がかかるわけです。しかし、減価償却はない。通常は買ってくれば減価償却は特許権についてはありますが、今の場合にはないわけです。相続税がかかって、それからの収益に対して、だんだん価値が減っていくのですから、その減価償却なしに所得税がかかるということになります。しかし、そういう場合はその他に一体現実にあるだろうか。

定期借地権がそうだという話もあるのです。定期借地権を使って事業をしているとします。権利金部分について償却を認めておりません。でも、期限がありますからどんどん定期借地権

は減っていくわけですから、償却を認めないとおかしいではないかと言うのですが、最後に権利金部分を全額落とせるのです。最後に落としてしまったら、それが妥当かどうかはともかく一応落としているではないかということで、あまり問題はないのではないかというのが私の結論なのですが、「いや、そんなことはない。無限に広がるのだ。株式もそうだし、債券もそうだし、特許権もそうだ」といろいろなことをおっしゃる方がいるのですが、あれがそんなに広がることはないだろうと今のところ思っているわけです。しかし、その話を今日はしにきたのではないのです。

２．２つの方法の調整

二重課税という言葉が定義されずに、私どももそうなのですが、あまりにも安易に使われてしまう結果としていろいろな混乱が生ずるということです。この混乱を排除するために国際的な二重課税、国内的な二重課税、法人段階と株主段階の二重課税、それから、先ほど言った時間選好の問題の二重課税というふうに、いろいろ分けてみようというのが実は今日一番言いたかったことです。国内的二重課税という言葉はあまり使わないですが、国内的二重課税があるのは事実で、これを無視してしまって形式論理で課税してしまうことでいいのか。二重課税という言葉に世論は敏感かもしれません。いかにも悪いことのように聞こえるではないですか。しかし、本当はそんなことを言ったって仕方がない場合もあります。どうしても避けられないものがあるし、所得税の制度というのはそもそも時間選好の問題の存在を前提としてできているわけです。貯蓄の二重課税を、それを悪いと言ってしまったら仕方がないのです。いかにも二重課税と言うと、よくないことをしているように聞こえます。裁判所の方はそれで動くとは思いませんが、何となくそういうことがあるのです。しかし、国内的二重課税について、当局は二重課税が起こっても形式論でいくしかない。それでいらっしゃる以外ないと思うのですが、何というか、理論武装をよほど国税の方は国税の方でしていただき、納税者は納税者の方で別途理論武装をしていただくことが必要なのではないかと思っています。

以上で終わりにさせていただきます。

国際課税を巡る潮流

●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
駿河台大学法科大学院教授	今村　　隆
税理士法人トーマツパートナー	福島　節子
財務省主税局参事官	横山　　正

司会	早稲田大学大学院ファイナンス研究科教授	渡辺　裕泰

討論中に言及されている資料は、巻末「**資料117頁～168頁**」に掲載されています。

はじめに

（渡辺）　それでは、パネルディスカッション「国際課税を巡る潮流」をはじめさせていただきます。

パネリストはこちらの４人の方々です。パネリストの方はそれぞれ組織に所属されているわけですが、ここでは各組織の代表ということでご意見を述べていただくわけではなくて、個人としての資格でご発言をいただくということにご留意をいただきたいと思います。従いまして、このパネルでもお名前は肩書なしのさん付けで呼ばせていただきますので、どうぞよろしくお願いいたします。

今日のこのパネルディスカッションは２部構成になっております。第１部は、「最近の税制改正と国際課税ルールの動向」ということで、昨年来、外国子会社配当益金不算入制度の導入、あるいは外国子会社合算税制の見直し、それから、移転価格税制の見直し、そういうことが行われております。また、今年の７月にはOECDの移転価格ガイドラインが改訂されました。これらにつきましてその内容とか、影響等について議論をしたいと思っております。

第２部は、「租税条約ネットワークの拡充」についてです。２年前の９月15日にリーマンショックが起きまして、それ以来情報交換をめぐりまして国際的な議論が非常に活発化いたしております。また、財務省の参事官室を中心にして、非常に熱心に我が国の租税条約ネットワークの拡充、改訂が行われております。それから、相互協議につきましても、うまくいかない場合に仲裁制度を導入しようということがOECDから言われていましたが、日本が最近結んだ租税条約の中にもそういうものが入ってきているようですので、そのあたりを議論したいと思っております。以上の２部構成です。

それでは、第１部の「最近の税制改正と国際課税ルールの動向」についてのディスカッションをはじめさせていただきます。最初に横山さんからご説明をいただきまして、その後、今村さん、青山さん、福島さんからご意見を頂戴し、さらに横山さんからお三方の意見、質問等に対するご説明なり、お答えなりをいただくと、そういう順番で進めさせていただきたいと思います。

まず、横山さん、よろしくお願いいたします。

Ⅰ．最近の税制改正と国際課税ルールの動向

１．国際課税をとりまく環境と課題

（横山）　ご紹介いただきました横山でございます。

まず、最近の「税制改正と国際課税ルールの動向」についてです。経済取引の国際化、グローバル化、企業の海外進出形態の複雑化・多様化といった中で、我が国をはじめ各国・地域の課税当局の課税管轄権をまたぐような取引や企業活動が拡大しております。各国・地域の課税当局は、これらの取引や企業活動に対して独自の租税制度を作って執行を行っているわけですから、もちろん国際的な協調の動きはあるものの、二重課税の問題が生じたり、また、課税の空白が生じ得ます。国際課税上の課題はこのような問題に関しまして、国とか地域の間の課税管轄

権をどう調整するか。具体的には二重課税をどう排除するかとか、いかに課税の空白を作らないかということです。特に近年、さらなる経済成長、活性化のために健全な経済交流促進の必要性が高まっておりまして、これと整合的な国際課税のあり方が求められています。それと同時に各国の財政需要とか、税の公平性に鑑みまして、国際的租税回避に対してきっちり対応していく重要性も高まっています。

しかしながら、先ほど申し上げたように課税管轄権を越える、管轄権が競合する、そういう性格上、国際経済取引の拡大、実態の変化により、国際課税における課題への対応が困難化しております。また、昨日午前に、増井教授が貴重なお話をされましたとおり、国際課税に対応するインスティチューションとしては、国内法とか、租税条約、あとは国際慣習法、こういうものが密接にかかわっております。国内法のみで解決できない特殊性も、私たち当局にとって課題への対応を複雑化させていると言えます。

本日はこのような国際課税上の課題について当局として近年どのように取り組んできたか、また、国際的にはどういう努力が行われているか、そういうことを中心にお話しまして、併せて我が国の国際課税分野における今後の方向性についても若干お話させていただければと存じます。

２．国際課税の基本的考え方

それでは、我が国の国際課税の基本的な３つの考え方について、お手元の**国際課税資料の１（資料編119頁）**をご覧いただきたいと思います。この矢印に書いてございますように、３つの基本的な考え方は、「我が国の適切な課税権の確保」「我が国経済の活性化」「国際的な二重課税の調整」です。その考え方をイメージ的に見ていただきますと、下の天秤の図にございますとおり、「我が国の適切な課税権の確保」と「我が国経済の活性化」、この両方を天秤にかけてバランスを取りながら考えなくてはいけない。課税権の確保とか、租税回避行為の抑止にあまり力点を置きすぎると、納税者の方の負担とか、経済取引への影響が大きくなり、経済取引を阻害して経済効率性を損ねるということになりかねないですし、片や租税回避というものも防止しなければならないということです。しかも、それを執行管轄権をまたぐような事業形態、取引形態がどんどん拡大・変化していく中で行うというので、これはまさに私たちにとってチャレンジングな任務です。

ですから、私ども国際課税分野で立法の企画立案のお手伝いをする者といたしましては、常にこの天秤を頭に置きながら国際課税制度のあり方を考えているところです。これから平成21年度税制改正、22年度改正をご説明いたしますが、このような文脈を踏まえてお聞きいただければご理解されやすいのではないかと思っております。

３．外国子会社配当益金不算入制度

それでは、平成21年度改正に関して、最初に外国子会社配当益金不算入制度の導入について、**国際課税資料７**をご覧いただきたいと思います。平成21年度改正におきまして、外国子会社から親会社たる内国法人への配当に関する二重課税排除方式につきまして、画期的な改正を行いました。従来我が国の居住者、内国法人につきましては、国内源泉所得、国外源泉所得の両方、

つまり全世界所得に対して課税しつつ、国外源泉所得に関して外国に支払われた税額については、原則外国税額控除ということで、我が国で支払うべき税額の範囲内で控除することにより二重課税を排除してきました。

我が国の居住者、内国法人自身の国外所得に関して自身が外国に支払った税額につきまして、我が国で二重課税排除のために調整が行われるのが、いわゆる直接外国税額控除です。また、外国子会社からの配当につきまして、当該子会社が外国で支払った税額のうち、親会社の受取配当に対応する部分について二重課税の調整を行うのが間接外国税額控除というものです。

内国法人につきまして、全世界所得を課税の対象とする一方、二重課税排除方式としましては、基本としては外国税額控除制度、これまでどおりの制度を基本とするのですが、外国子会社からの配当に限りまして課税を免除する、要するに国外所得を免除するという制度が導入されました。つまり、間接外国税額控除制度を廃止して、内国法人である親会社の所得の計算上、外国子会社からの配当を益金として算入しない、外国子会社配当益金不算入制度を導入いたしました。

この制度改正の背景としまして、**国際課税資料７**の下方のグラフに示されている状況がありました。つまり、2001年度から2007年度におきまして、海外子会社からの受取配当フローにつきましては徐々に増えておりました。2.2倍ということなのですが、片や外国子会社の方にためられる内部留保につきましては、これを大幅に上回って26.5倍となっておりました。毎年、外国子会社の利益のうち、内部留保に回されるのが我が国へ還流されるよりも上回っていたという事情がございます。

外国税額控除方式につきましては、資本輸出を行う日本から見まして一定の条件が満たされれば、国内または外国といったように、我が国企業の投資先の判断につきまして、我が国の法人税が中立になるという意味で、資本輸出中立性が保たれる。つまり、全世界所得に対する法人の実効税率というものは、国内に投資しても、海外に投資しても同じということがメリットとされているのですが、この前提はあくまでも外国子会社からの配当が毎期全額還流されて、課税の繰延べが行われないことです。

しかしながら、実態を見ますとこのグラフに表れているように、相当部分が外国子会社に留保されてしまうということで、この前提が崩れてしまっていたということです。これにつきましては、全世界所得に課税する一方、間接外国税額控除方式という二重課税排除を行うシステムでは、我が国よりも法人実効税率の低い軽課税国にある子会社からの配当について、日本に配当する際に、我が国との税率の差分だけ、追加的に我が国で課税されてしまうことが一因であるという指摘がございました。

このような中、外国子会社が獲得する利益を配当の形で、必要な時期に、必要な金額を我が国に還流してもらい、それを設備投資や、研究開発、雇用等幅広く多様な分野で使っていただく。そういうことによって我が国の成長の源泉の１つにできないかという考え方が出てきました。そこで、外国子会社配当益金不算入によって、国内への還流自体の意思決定に対して税制が中立となるよう環境整備を図ったところです。また、間接外国税額控除制度を廃止しましたので、制度が簡素化されて、納税者である内国法人にとりましては、事務負担の軽減も図られたところです。

この制度は平成21年４月１日以後開始される事業年度において、外国子会社から受け取る配当について導入されたわけですが、統計的に見ますと21年４月から22年の３月の還流額を前年同期比で見ますと、約5,000億円増えたという統計上のデータもあります。しかし、外国子会社から内国法人へ配当として還流される額につきましては、税だけではなくいろいろな要素が影響を与えると考えられますので、税制改正による国内還流への影響というものの分析はそう

簡単ではないと思っております。その影響については、今後慎重な検証が必要であると思っております。

４．外国子会社合算税制

⑴　外国子会社合算税制の概要

次に、外国子会社合算税制（いわゆるタックスヘイブン税制）の見直しです。**国際課税資料の９**をご覧いただきたいと思います。外国子会社合算税制は、我が国の企業が、税負担の著しく低い、これはいわゆるトリガー税率以下の外国にある子会社等を通じて国際取引を行うことによって、結果的に我が国での税負担を不当に軽減、回避することを防止する制度です。

その概要は、端的に申し上げますと、一定の要件を満たす外国子会社の所得に相当する金額について、親会社たる我が国の内国法人の所得とみなしまして、それを当該内国法人の所得に合算して課税するというものです。ただし、子会社が税負担の著しく低い外国にあるとしても、それが実体ある事業を行っているということであれば、言い換えますと、我が国の税負担を不当に軽減・回避する以外の意味で、事業に経済合理性があると考えられる場合には、その子会社の所得相当額のすべてを合算課税の対象としない、これは今回の税制改正前なのですが、そういう適用除外基準を設けております。

この合算課税につきましては、トリガー税率が、今回の税制改正前は25％以下だったのですが、これに該当し、かつ、適用除外基準に該当しない場合に、この外国子会社の所得全体、といっても親会社の持ち株比率が100％でない場合は持ち株比率に応じた所得ですが、これに相当する金額、それ自体が合算課税の対象になります。一方、トリガー税率に該当しない、もしくは該当したとしても、適用除外基準を満たす場合には全く合算されない、という意味で、外国子会社という経済主体に着目して親会社の所得に合算するか否か、要するにオール・オア・ナッシングという、そういういわゆるエンティティ・アプローチ（entity　approach）を採用していました。つまり、所得の種類で合算するか否かというアメリカ的なインカム・アプローチ（income　approach）というものは加味しておりませんでした。

⑵　外国子会社合算税制の見直し

次に、**国際課税資料10**をご覧いただきたいと思います。外国子会社合算税制の見直しのポイントといたしましては、１.トリガー税率の引下げ、２.適用除外基準の見直し、３.資産性所得に対する課税等の３点ですが、その概要と見直しの背景をご説明したいと思います。

〔トリガー税率の引下げ〕

次の**国際課税資料12**をご覧ください。そもそも、この税制の適用に当たって、当初はタックスヘイブン国をリスト形式で判定しておりました。平成４年にそのリスト形式をやめまして、トリガー税率25％という判定形式に変えました。その後、我が国の企業が進出するアジア地域を含めまして、世界的に法人実効税率は低下してきております。特に、近年、アジア諸国の法人税率も下がってきておりまして、中国、マレーシア、ベトナム、韓国等、日本企業がよく進出している進出先についても、**国際課税資料12**の一番下の方で示されていますように、25％以下となっております。

このように外国で事業を行う我が国の法人の子会社は、トリガー税率には該当してしまうのですが、実際は、中国等において実体のある活動を行っている企業も多くあります。そのため、結局は、合算課税に至らないにもかかわらず、トリガー税率に該当するかどうかというのをまず判定するための事務作業が必要ということと、該当した場合に適用除外基準を満たしていることを示すための事務作業も必要であり、企業側で申告に当たって相当の事務負担になっていたというご指摘がございました。

これを背景にいたしまして、トリガー税率につきましては25％以下から20％以下に引下げま

した。一般的な法人実効税率で見れば、中国、マレーシア、ベトナム、韓国等は、入り口からしてタックスヘイブン税制の対象から外れることになりました。ただし、この判定基準というのは、その国の一般的な実効税率ではなく、各子会社が実際にどのくらいの実効税率で負担をしているかに基づいて行われることとなります。

〔適用除外基準の見直し〕

第２に、**国際課税資料13**をご覧ください。EUをはじめとしまして地域経済圏の形成が進行する中で、日本の親会社から見て、１つの子会社が、同じ地域内の孫会社の持ち株会社として統括機能を発揮する、また、地域内で物流統括機能を発揮するというように、地域統括会社、ミニ本社として孫会社を統括する形で事業展開が行われるようになってきております。

イメージについては、この資料で描いてあるポンチ絵のとおりです。従前の適用除外基準ですと、これらの統括会社は適用除外基準を満たしていないという扱いになっておりました。しかしながら、経済の実態、企業展開の実態を踏まえまして、適用除外基準を緩和いたしました。事業の実体を伴っていると認められる統括会社、これは具体的には事業持株会社、物流統括会社の２つの類型なのですが、その所得について資産性所得を除きまして、合算課税の対象外とするようにいたしました。これにあわせて従前の人件費10％相当額を控除する措置については廃止いたしました。

〔資産性所得に対する課税等〕

最後の３点目ですが、これはかなり新しい要素なのですが、いわゆる資産性所得への課税です。**国際課税資料14**をご覧いただきたいと思います。ポートフォリオ株式・債券の運用による所得、使用料等につきましては、親会社から子会社への付け替えが容易であろう、租税回避のリスクも比較的高かろうという指摘がありました。このため、トリガー税率に該当する子会社の資産性所得相当額につきましては、親会社の所得として合算することになりました。つまり、トリガー税率に該当し、かつ、適用除外基準を満たさない場合、言い換えれば、この税制上トリガー税率に該当してしまい、事業の実体があると判定されない場合は、その子会社の所得相当額はすべて合算です。トリガー税率に該当するが、適用除外基準を満たしており、つまり、事業の実体があるとされても、資産性所得相当額だけは合算対象にするということで、従来のオール・オア・ナッシングの純粋なエンティティ・アプローチを修正いたしました。所得の種類にも着目いたしまして、トリガー税率に該当する場合は、適用除外基準を満たす場合も資産性所得相当額のみは合算するという、インカム・アプローチも加味した、いわば日本型ハイブリット・システムを導入いたしました。

この３点は、要するに国外に進出する企業の事業形態の変化とか、諸外国における税負担の動向に対応いたしまして、トリガー税率を引き下げ、適用除外基準の緩和も行って、目指すところとしては、我が国の企業の国際競争力の維持を図る一方、租税回避を一層的確に防止する観点から、資産性所得については課税上の扱いを見直したというものです。

この改正は、先ほど冒頭の天秤で申し上げますと、経済の実態を踏まえまして、我が国の経済、活力の維持に配意するとともに、租税回避のリスクに対応すべく措置を行ったという、まさに天秤のバランスを取りながら行ったものです。

５．移転価格税制の見直し

次に、移転価格税制の見直しについてご説明いたします。**国際課税資料17**をご覧いただきたいと思います。企業の予見可能性の確保や、税務執行の透明性、円滑化の観点から、従来、通達で定められている内容を省令化すること等によりまして、独立企業間価格の算定上考慮すべき事項とか、価格算定文書の範囲の明確化を図りました。

具体的には、第１に、独立企業間価格の算

定・検証に当たりまして、国外関連者との間の取引価格の交渉過程等を検討する場合の、特に留意すべき事項等を国税庁の通達である移転価格事務運営要領において、明確化いたしました。これについては、合弁会社（これは内資と外資50%、50%の場合も含みますが）についての独立企業間価格を検証する場合、特に配意すべき点について、移転価格事務運営要領、要するに通達に盛り込まれたところです。

第２に、移転価格調査における納税者の協力が得られない場合に推定課税を行える規定が租税特別措置法の第66条の４第６項にあるのですが、独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類等として、調査時に提出または提示が求められているものについて、従来、国税庁の通達で規定しておりましたが、これを省令で明確に位置付けることにいたしました。

⑴　移転価格税制における価格算定文書の範囲

具体的な中身は、**国際課税資料19**です。左の移転価格事務運営指針、これが従前の通達です。右側が今度明確化することになった省令です。左右で若干文言の違いはございますが、求められる趣旨の中身に相違はないと考えていただいて結構です。こういう形で明確化を図りました。

⑵　非居住者・外国法人に対する公社債の利子に係る課税

その次に、**国際課税資料21**をご覧いただきたいと思います。これは非居住者等が受ける振替社債等の利子等の非課税措置に係る改正です。振替社債等というのは、電子化されて証券保管振替機構での振替制度の対象となる公社債等です。

海外投資家から我が国金融資本市場への投資の促進を図って、我が国の市場活性化のために租税特別措置が取られたということです。そのポイントといたしましては、シャドーのかかった改正事項の３点です。

我が国の国債、地方債は、現在国内でしか発行されておりません。この利子は、内国法人、居住者（国内投資家）向けについては課税されておりますが、海外投資家に対して支払われる利子については既に非課税措置が設けられております。国内で発行される社債については、国内外投資家に対する利子について課税されておりますが､国外で発行される社債(民間国外債)については、海外投資家が買うことが前提となっていますが、その海外投資家に支払われる利子について、時限付きで非課税となっておりました。今度の22年度改正では、第１に、国内で発行される社債等につきまして、海外投資家に対する利子については、非課税制度が３年の時限措置で新たに設けられることとなりました。

第２に、公社債等についての非課税適用手続きについて簡素化を図りました。

第３に、民間国外債の利子非課税制度につきましては、従来適用期限があったものを撤廃して、恒久化いたしました。

⑶　情報交換についての国内法整備

次に**国際課税資料23**です。海外当局との情報交換についての国内法整備を図らせていただきました。税務当局間の情報交換については、第２セッションでより焦点を当ててご説明させていただきたいのですが、ここでは22年度改正の中身のみご説明させていただきたいと思います。

税務当局間の情報交換の重要性に鑑みまして、近年、各国で情報交換を行う前提として租税条約や当局間の取極といった国際約束を積極的に締結する動きが加速化しております。我が国でもこのような流れを受けまして、租税条約、また、それに加えて行政取極の締結によりまして、情報交換ネットワークを迅速に拡充するとともに、より効率的、円滑に情報交換を実施するために、国内法を整備いたしました。

そのポイントといたしましては、資料の中央にある【改正事項】ですが、第１に、条約だけではなく、行政当局間の合意、取極により情報を交換できるようにしました。第２に、情報提

供が行われる場合の条件を明確化したということによって、情報交換ネットワークの拡充の確保が図られるとともに、情報交換の実務の円滑化も図られることになりました。

６．OECD 移転価格ガイドラインの改訂

次に OECD の移転価格ガイドラインの改訂についてご説明したいと思います。その内容については**国際課税資料25、26**をご覧いただきたいと思います。この改訂につきましては、本年の７月に同理事会で了承されました。

第１に、独立企業間価格の算定方式の適用順位の見直しです。従前の移転価格ガイドラインでは、移転価格算定方式の位置付けとしまして、いわゆる利益法は、伝統的な算定方法である基本三法に劣後するものと位置付けられておりまして、あくまでも基本三法が利用できない場合に限ってラストリゾートとして使えると位置付けていました。しかし、無形資産に係る取引のウエートの高まりとか、基本三法を適用する際の公表データの入手可能性の限界等を背景といたしまして、実務上、利益法適用の必要性が高まる中で、今回の見直しではこういうヒエラルキーと申しますか、適用の優先順位を廃止いたしまして、事案の状況に応じた最適な算定方法を選択することとしまして、その選択プロセスで考慮する点として、４つの点を新たに盛り込むこととなりました。

第２に、比較可能性分析についても明確化することといたしまして、要は納税者側の負担にも考慮しつつ、必要な検証と情報についての傾向、ガイダンスが示されました。

第３に、レンジについては比較可能性を高めることによって、レンジが適切に使用されるよう、その使用についての指針が追加されました。なるべく異常値については外すなどの内容でございます。

第４に、事業再編につきまして企業グループ内における機能、資産、リスクの再配分自体を、移転価格税制の対象となる取引として観念することとなりました。つまり、企業内グループにおいて、機能、資産、リスク、こういうものの国境を越えた移転を伴いつつ事業再編が行われておりますが、そのような移転については、取引が行われたものと観念いたしまして、その対価が独立企業間価格であるのかないのかという検証が行われるということです。

この移転価格ガイドラインの見直しを踏まえまして、我が国としても必要な法制面での手当につきまして、今後、税制調査会で検討が行われていくことと存じますし、それを踏まえて国税庁におかれても運営指針等の必要な見直しが図られていくことになるかと思います。

７．恒久的施設（PE）の帰属所得に関する検討

次に、**国際課税資料の27**をご覧ください。これにつきましては細かく申し上げませんが、PE の帰属所得の計算につきまして、本年７月、独立企業間原則を厳格に適用する、OECD で承認されたアプローチ、いわゆる AOA（Authorized OECD Approach）を反映した OECD モデル条約の改定が承認されました。これを踏まえて我が国としてどのような対応が必要であるかといった点については、今後の検討課題と承知しております。

８．今後の国際租税政策の方向性

今後の国際租税政策の方向性ですが、これにつきましては**国際課税資料24**をご覧いただきたいと思います。これは、政府に置かれました税制調査会で昨年末にまとめられました平成22年度税制改正大綱です。そこの第３章「改革の方向性」というところに書いてあるのですが、大きく言って２つあるかと存じます。

１つ目としては適切な課税・徴収の確保の観点からクロスボーダーで活動を行う者の適切な課税の確保や、国外資産等に係る情報の的確な把握、企業活動活性化のための税務執行に係る

ルールの明確化、適正化を図るための具体的な策を検討することです。

２つ目としては、租税条約については国際課税を巡る状況等を勘案しつつ、ネットワークの迅速な拡充に努めるということです。この国際課税につきましては、本年６月に閣議決定されました新成長戦略の行程表の中にも、国際課税上の措置というものが幾つか盛り込まれておりまして、経済成長等の視点を踏まえながら国際課税の問題を考えていくこととなると存じます。

９．国際課税小委員会

最後に、国際課税小委員会、これは政府税制調査会に設置された小委員会ですが、その直近の動きについて簡単にご紹介申し上げます。現在、税制調査会に神野東京大学名誉教授を委員長といたします専門家委員会が置かれておりまして、その下に国際連帯税を含む国際課税の分野に関する諸課題に係る、理論的、学術的な側面について検討を行うために、中里東京大学教授を座長といたしまして、８名の有識者からなる国際課税小委員会が設けられております。去る９月６日に第１回会合が開催されております。

この委員会では、第一に、国際連帯税を巡る国際的な動向の整理等を行うとともに、第二に、企業活動の国際化等を踏まえた国際課税のあり方、国際的租税回避の防止に向けた今後の課題について議論を行っていただくこととなっております。まだ検討を開始されたばかりですので、その詳細をご紹介することはできませんが、今秋を目途に一定の取りまとめを行っていただく方向と承知しております。以上です。

（渡辺）　横山さん、どうもありがとうございました。限られた時間の中で、過去の改正について、てんびんのバランスを取りながらやっているのだというお話、それから、それぞれの改正について、どういう考え方の基にこれをやったのかということを要領良くご説明いただきまして、誠にありがとうございました。

それでは、ただ今のご説明等について、パネリストの皆さんからご質問、ご意見等を頂戴したいと存じます。今村さん、青山さん、福島さんの順でお願いいたします。それではまず、今村さん、お願いいたします。

Ⅱ．税制改正と国際課税ルールの動向についての意見、質問

〔外国子会社合算税制の資産性所得〕

（今村）　わかりやすいご説明をどうもありがとうございました。私の方から何点かご質問したいのですが、まず外国子会社の配当益金不算入につきましては、これはかなり議論されていますので省略します。

次の外国子会社合算税制の見直しにつきまして、特に資産性所得に対する合算課税という点が非常に興味深いので、この点についてご質問させていただきたいのです。本日の午前中（東京大会第２日報告１）の中里先生のお話にもありましたが、タックスヘイブン税制の規定は、個別否認規定なわけで、適用除外要件とかいろいろ設けていますが、中里先生が形式基準ではないのかというご批判をされていました。しかしながら、最近出ましたグラクソ事件の最高裁平成21年10月29日判決は、日本のタックスヘイブン税制につきまして、実質的に合理的かどうか、そこまで審査しているのです。それで適用

除外要件が合理的だということと、もう１つは、タックスヘイブン税制を適用したときに外税控除を認めていることの２点で合理性があるということで適法だとしております。形式基準というだけでは駄目で、中身の合理性も問題になると私も思っております。そういう観点で見たときに、今回の改正は、非常に私としては賛成でありまして、統括子会社については経済合理性があるということでタックスヘイブン税制から外し、一方で資産性所得については、実体基準や所在地国基準を満たしても合算するということで、より租税回避の否認の趣旨が明確になって、合理性がより高まったと思っております。そういうことを前提に質問したいわけです。

ご報告の**国際課税資料14（資料編132頁）**を見ていただきますと、私が質問したい点は、資産性所得の合算課税の場合の具体的な要件として、どういう資産性所得かということで、例えば保有割合10％未満の株式等の配当にかかる所得とか、債券の利子とか、いろいろ書いてありますが、これと従来からあった事業基準、いわゆる持ち株基準と比較した場合に、大体挙げられている項目はほぼ同じだと思うのですが、ただ、資産性所得の場合には少し限定されています。例えば株式につきましても取引所または店頭における株式等の譲渡に限るとか、こういう限定が付いているわけです。租税回避の否認規定という趣旨からすると、持ち株基準については外国に子会社を設けてやる合理性がないではないかということで、持ち株基準で適用されるということになっていると思うのです。その考え方を徹底すれば資産性所得の場合も同じ基準でいいのではないかという疑問が生じるのです。そこをまずお聞きしたいというのが１つです。

〔OECD 移転価格ガイドラインの最適方法の考え方〕

次に２点目です。移転価格の関係で、税制の見直しで文書化の問題は当然だと思いますが、興味があるのはOECD 移転価格ガイドラインが出されたことに伴いまして、今後どうなっていくのか。いわゆる基本三法中心の方法ではなくして、すべての方法が対等になってしまうわけです。そういう場合に今後どうなっていくのだろうかということでお聞きしたいわけです。

OECD 移転価格ガイドラインで何が最適かということで、**国際課税資料26**の１番目の○のところで、基本三法が中心だというのは廃止するとした上に、「さらに選択プロセスにおける考慮すべき点として、イ、各方法の長短所、ロ、取引の性質、機能分析を踏まえた方法の適切さ、ハ、情報の入手可能性、ニ、比較可能性の程度の４つを挙げていて、これを考慮して何が最適かを考慮するのがOECD 移転価格ガイドラインの立場のようです。非常に抽象的な考慮要素なので、今後、我が国にもこういう最適方法のルールを導入することになろうかと思いますが、今度どう考えていけばいいのか、そこらあたりを教えていただければと思います。

〔移転価格税制の立法化〕

あともう１つは、移転価格税制について我が国で裁判例が４つほどありますが、やはり基本三法あるいは「基本三法に準ずる方法」についても、課税要件や立証責任が非常に問題となっているわけです。ここあたりも今後の問題としてぜひ何か立法化しないと、今日の中里先生のお話で、司法が積極的にやっていくべきだというお話もありましたが、さすがに事実上の推定だけでは非常に難しくて、何らかの立証責任等についての立法化が必要ではないのかというのが私の意見なのです。その点どのようにお考えかというのが小さな２つ目であります。

〔事業再編における立法化〕

最後が移転価格の関係でもう１つ問題が、同じく**国際課税資料26**の一番下に書かれております事業再編も移転価格の対象にするということです。例えばこれまで親会社と子会社間でバイ・セルで取り引きしていたのを事業再編して問屋形式に契約を変えたとき、我が国で移転価格税制を適用する場合には契約の引き直し、問屋形式の実質は、元どおりの売買ではないのか

という引き直しも必要な場合があろうかと思うのです。そこあたり、我が国に事業再編についての移転価格税制を適用するに当たって、契約の引き直しの立法化が必要だとお考えなのかどうか、以上お聞きしたいと思います。

（渡辺）　今村さん、どうもありがとうございました。

それでは次に、青山さん、よろしくお願いいたします。

〔今後の税制改正〕

（青山）　それでは、私の方からも横山さんのご説明された税制改正と国際課税ルールの全体の動向の総論の部分についての質問と、それから、後半部分で個別の問題として、移転価格にかかる質問に分けて申し上げたいと思います。

最近の税制改正についての詳しいご説明の中で、特に我が国の適切な課税権の確保というものと、経済交流の活性化が必要であるという２本立てでのご説明は、非常にわかりやすく承りました。現に21年、22年改正というものがそのラインで行われてきて、特に外国子会社合算税制において日本型ハイブリットというご説明をされましたが、エンティティベースだけではなくて、仮に適用除外基準を満たしていても投資所得については対象にするのだということで、租税回避に対する備えもきちんとされたところは、非常に前向きな方向での進展ではないかと考えております。

私が１つ総論のところでお伺いしたいのは、併せて移転価格も改正しました、ポートフォリオ所得についての投資の自由化についての改正もしましたというご説明でしたが、外国子会社の配当といわゆる外国子会社合算税制についてはこれで一段落だと思いますが、移転価格についてはまさにOECDで新ガイドラインが出ましたので、まだこれからの国内法改正というのがより重要になってくるのではなかろうかと思います。

もう１つ、見落としてはいけないと思っておりますのが、21年、22年の改正は主として我が国からのアウトバウンドの経済活動に対する課税の適正化という観点での改正だったと思います。もちろん21年、22年の改正がインバウンドの投資、ここでインバウンドと申し上げているのはポートフォリオではなくて、むしろ我が国で本格的な事業活動を展開しようとする外資系企業を対象として、より使いやすい税制のインフラになるのかどうかという観点での日本の税制の見直しということです。確かに少子高齢化で日本のマーケットが縮小して外に出ていく投資について、税制を整備しなければいけない必要性がより高いのはわかりますが、もう１つ、やはり日本の中における経済活動を活性化するという意味では、インバウンドの投資に対する税制を充実することも重要だと思います。そういう観点では、実は21年の外国子会社配当非課税制度というのは、日本にいわゆる地域拠点を設ける多国籍企業、日本に例えば持株会社的な機能を果たす法人を設立して、アジアで事業を展開したいという企業にとっても大変魅力のある制度だったと思います。そういった意味のPRというものはあまり今までされてこなかったのではないかと思われます。

そういったことで考えますと、ポートフォリオ投資だけではなくて、実物投資を日本に呼び込むための税制改正という位置付けで、今後さ

らに主税局として何かお考えの税制改正がおありであれば教えていただければと思っています。その際には、恐らく日本で事業をやるための投資となりますと、日本での例えば事業体課税のあり方、たとえば、パススルーシステムが認められる事業体を更に拡充すべきかどうかといったことも含めて、事業体課税の整備の問題にも及んでくると思いますので、このあたりについてのお考えを伺えればというのが１点目です。

〔OECD 移転価格ガイドラインと立法面、行政面の対応〕

２点目の移転価格のところは、これはもう今村さんの方からもかなりコメントがございましたが、やはりOECDのガイドラインの下で、一番大きいのは最適手法ルールだと考えておりますし、その最適手法ルールに基づく国内法の改正が必要であると考えます。今までも移転価格税制は法令が担当する部分と、それからいわゆる事務運営指針等の通達でもって具体的な執行方針を明らかにしていく部分との役割分担が、これは我が国だけではなくて、国際法的にも例えばOECDのガイドラインというものがものすごく解釈指針として意味を持っていたことを見ましても、役割分担ができているわけです。今回の新ガイドラインの改訂を受けて国内法上どのような法令面、通達面での改正が行われるのかについて、概要の方針がございましたらお聞かせいただきたいというのが１点です。

それからもう１つ、これは最適手法原則を採用することになってきますと、一見しますとまず納税者が申告しますので、納税者のイニシアチブがより高まったということになろうかと思われます。先ほどの今村さんの質問にもございましたように、何が最適なのかについて明確なガイダンスがないと、当然のことながら納税者側と当局側からのこれが最善だということについての主張が交錯して、緊張感が高まることが予測されます。そういったことで申し上げますと、当局にとっても最適手法の立証をめぐる、いわゆるコンプライアンスコストというものが高くなってくるわけです。そうしますと現在の基本三法、そして、それ以外の法というヒエラルキーが付いている下でも、いわゆる第三者取引の調査権限やシークレットコンパラブルの問題については、かなり議論を呼んで参りました。もしヒエラルキーがなくなって、本当に最適手法の原則が適用されることとなったときに、今申し上げたような調査権限、あるいはシークレットコンパラブルの活用というものが、またより緊張感を持って受け止められるのではないかと思われます。このようなところについては、立法面だけではなく執行にもかかわる問題なので、横山さんのみでお答えいただける質問ではないかもしれませんが、立法面・行政面でどのような対応が考えられるのかに関して、納税者の予測可能性や制度の透明性を高める観点も踏まえてお答えいただければと思います。以上です。

（渡辺）　青山さん、どうもありがとうございました。

それでは、福島さん、よろしくお願いいたします。

〔移転価格税制の見直しの影響と移転価格ガイドラインの改定に伴う動向〕

（福島）　私からは、実務家の視点でコメントを述べさせて頂き、ご質問をするという形で進めさせていただきます。４点ほどありまして、はじめの２つが今回の税制改正に伴っての文書化に向けて企業の方々が実務上どのように動きはじめているかに関することです。後の２つが、OECD移転価格ガイドラインの改訂に関連して実務面での危惧を持っていること等を含めてご質問をさせていただければと思います。

税制改正に伴う、企業の動きといたしましては、何らかの形でやはり調査対応として文書を作っていく、文書をそろえていこうとされ、準備に入っている段階です。必ずしも海外で作成済みのドキュメンテーションを本社に集めて対

応をするということばかりではありません。具体的には今まではグローバルで一定のポリシーに基づいて、海外の各グループ会社がドキュメンテーションを作っているという状況でないケースがやはり散見され、本社主導の対応が不可欠との認識を持ちはじめておられます。海外で作成済みのドキュメンテーションは本社の移転価格の考え方を反映することはもちろんですが、ドキュメンテーションを義務化されている国での税務対応ということがどうしても主になり、移転価格の算定方法、取引の切り出しの仕方等についても現地対応という傾向にあったところです。今回の税制改正により、本社の方で統一的な移転価格のポリシーに基づいてモジュールを作り、いわゆる文書化のひな型を作り、そのひな型の中に例えば販売会社のひな型、製造会社のひな型、研究開発のひな型、そして、将来的にはそういったひな型を基に海外での文書化を作るのが合理的なのではないかという流れがやはり出てきております。しかし、既に海外で多数のドキュメンテーションを作成されている企業もたくさんありまして、そういったところでの整合性という観点で我われ今かなりチャレンジを感じているところです。

そういう中の論点のひとつは移転価格算定方法です。日本は基本三法優先ということでなっておりますが、海外でも同じような優先順位かと言いますと、必ずしもそういうところがないところもあります。今年、改正されたOECD移転価格のガイドラインにあります最適法（best method、most appropriate method）を使いなさいという国も多くあります。今回、OECD移転価格ガイドラインの改正で、基本三法の優先順位を高める方向でない方向が出ているということであれば、できればそういった方向で国内法の見直しについても検討いただけるのが望ましいと思っております。この点について検討状況の情報をもし共有いただけるようであれば、伺わせていただきたいと思っております。

〔税制改正と50％未満の出資関連企業の整合性〕

第２点といたしましては、50％未満の出資関連企業においても移転価格上、問題になり得るような実質的な支配があるのかについては、いろいろな観点から事実関係を確認した上で調査のときに検討しなさいという形になっております。文書化を作成する、もしくは日本で文書化を作成する際に、そういったいわゆる合弁、もしくは一部出資の会社をどう見るのか、いわゆるコントロールしていると考えるのか、していないと考えるのかというところの基準をかなり明確にしていく必要が出てくるかと思います。しかも、海外では日本と同じような国外関連者基準ではなく、国によっては20％台の持分割合で国外関連者の基準を切っているところもありますし、そういったところとの整合性について、何か今回の改正に伴っていろいろご検討をいただいていたのであれば、お話しいただければと思っております。

この点、重要性が高いと感じておりますのは、日本の主たる自動車メーカー、電機メーカー、いわゆる一般のメーカー企業では最近やはりジョイントベンチャー、いわゆる合弁形態での事業が非常に増えていることがあります。電気自動車の技術とか、カーナビ等で共同で事業をはじめるとか、従来は国内で販売ルートを多く確保されていて、海外の販路がそれほど重要性が

高まっていなかった企業においては、海外の企業を一部買収することによって海外の新規市場での販路を広げていこうという流れが出ております。そのようなケースでは、必ずしも100％でない、もしくは50％の持ち分さえも持たない会社に投資されるところも今後増えてくる、円高もありますのでさらにそういう傾向が出てきていると思います。こういったところで国外関連者の定義についてお話を伺わせていただければと思っております。

〔移転価格ガイドラインとインバウンド投資〕

残りの２つは、OECD の移転価格ガイドラインの件についてになります。まず１点目がやはり事業再編についての動きが非常に気になっております。我われは、先ほど青山さんもおっしゃっておられたインバウンドとアウトバウンドの両方をいろいろお手伝いをさせていただいておりますが、日本企業が海外に出て、海外である国からある国へ機能を移してリスクを移すとか、事業再編をする状況は頻繁に起きております。いわゆる事業のシンプル化、コスト削減を考えての事業再編、リスクの集中化、シェアードサービスの会社をつくったりとか、いろいろなことが起きております。

今度逆を言えば、日本に来ているインバウンドの企業は、グローバルなコストセービングの観点から、いろいろなサービス、もしくは機能・リスクを日本から一部海外に移さざるを得ないというような状況も出ております。そういったところで両方のケースでの事前確認申請も出ていると思います。今年夏に OECD 移転価格ガイドラインの９章が出まして、国内法制度の整備もありますが、今後やはり国同士が協調していただかないと企業活動に影響するということです。危惧しておりますのが、ビジネス上の必要性で組織再編を行った時の課税に関する不確実性が高まることに不安を感じているところであります。

〔Global Formulary Apportionment について〕

最後に、今回のガイドラインの中に「Global Formulary　Apportionment」という、全世界的定式配分と訳されている考え方についてのコメントが書かれています。これはカリフォルニア州のユニタリータックスというのをもしご存じであれば概念が簡単におわかりいただけると思うのですが、要するに全世界で所得を幾ら稼いでいるかの課税所得の総額を計算し、各国への配分の基準を決めて、その基準に基づいて各国で分ければいいではないかとする考え方です。要するに稼いでいるものに色づけはできないのだから、合理的に按分され二重課税にならなければどこで課税されてもいいのではないかという根本的な企業としての考え方が根本にあります。特に今回のガイドラインではこの考え方に批判的、後ろ向きな意見が出ております。

従前はアメリカは全世界的定式配分の考え方に対して批判的な意見を述べていたと記憶しているのですが、最近米国の連邦下院の歳入委員会で公聴会があり、アメリカからかなり無形資産が国外に出ていったり、R&D のアクティビティが国外に出ていくところも反映し、一部にはそういった意見をサポートするような学識経験者からの意見が出て、税務当局の意見は、以前より多少あいまいな表現になってきているように感じられるようにも聞いております。

ここら辺について、何か日本の方でも今回のガイドラインの件がありますので、ご検討いただいているようであればお話を伺わせていただければというのが、私の４点目になります。以上です。

（渡辺）　福島さん、どうもありがとうございました。

それでは、今のお三方のご意見、ご質問につきまして、横山さんの方からどうぞご発言ください。

〔外国子会社合算税制の特定事業と資産性所得〕

（横山）　ありがとうございます。先生方から

誠にごもっともなご質問をどうもありがとうございます。先生方のご質問の中で若干重複するものは併せてお答えさせていただきたいと思います。

第１点目は今村先生の外国子会社合算税制の見直しに関連しまして、適用除外基準の判定上の特定事業の範囲と、資産性所得の種類として特定所得を生じる事業、この定義との間で、若干カバレッジが違うのではないのか、後者の方が狭いのではないのかというご指摘をいただきました。

これは誠にそのとおりでして、最初の方の特定事業の範囲というのは、基本的には課税上の理由だけで、そのほかの経済合理性がなくても、日本から海外へ行き得るだろうという観点から、主たる事業が移動しやすいし、かつ、そういうものが主であれば、これはエンティティとしてやはり合算課税の対象にすべきではないかという哲学で設けられたものです。

片や後者の方は、要するに資産性所得というもので、例えば主たる事業は先ほど申しました適用除外基準でいえば、実体があると認められるのだけれども、少なくともここは非常に付け替えが容易なので、事業実体があったとしても、ここだけは合算されますというところなのです。より後者の方が限定的になるというのは、そういう目的に照らしてという整理だと思います。

あと、先ほど先生がおっしゃられたように、例えば上場株式等に限るとか、そういう限定を付けていますのは、やはりこれは納税者の方のコンプライアンスコストからしても、当局からしても、後でいろいろ検証するときに非上場株とかそういうものまで含めるというのは、結構大変です。それを親会社とか子会社の方で情報を収集して申告するのは非常に大変だとか、そういうことを総合的に勘案してこういう相違が生じたものです。

〔OECD 移転価格ガイドラインの最適法について〕

２番目の OECD 移転価格ガイドラインの改訂による最適法の導入につきまして、いろいろなご指摘が先生方からございました。このガイドラインを作るに当たっては、我が国当局もきちんと OECD の議論に関与していますし、また、産業界等のご意見も踏まえてやってきているので、中身については私ども十分にインボルブされております。しかし、この改訂は、本年７月にまだ採択されたばかりでして、具体的にこれをどう実施していくかにつきましては、どこまでを国内法等で手当しなければいけないか、どこからどこまでを国税庁の例えば通達等で行うかについては、まさに私ども走りながら考えているところです。

この改訂については、関係省庁からもこれに関連した税制改正要望も出ておりますから、今後の税調で扱われることになると思います。先ほど申しましたが、**国際課税資料24（資料編142頁）**にあります、今後の国際課税の「改革の方向性」という中で、執行ルールの明確化というものが求められています。そういう観点からどういう基準をもって最適とすることについては、先ほどご指摘もありましたが、事案の状況に応じて最も適切な方法という４つの柱がガイドラインにございます。４つの柱については、同ガイドラインでも相当詳細に書いていますが、それでもまだ不明確な部分があり得るとすれば、それはいろいろ産業界のご意見なども踏まえつつ、執行ルールを整備していく、また、各国の経験も踏まえて、その後、適切に見直していく努力を通じてルールの具体化・明確化が図られていくのではないかと、そのように思っております。

〔移転価格税制における事業再編の扱いについて〕

次の移転価格税制における事業再編の扱いについてですが、これについての法的な問題点とか、これをどう法律に引き直すのかとか、これをどういう執行ルールでやるかについて、まさにこれから検討しなくてはいけないところだと思います。その中で、例えば今村先生方がご指

摘になったように、契約の引き直しについてどう考えるのか、そういうところも当然論点になると思います。そういうことを踏まえながら検討させていただくことになります。最適法の話に戻りますが、立証責任の話は非常に重要な論点だと思います。こういう論点も踏まえながら検討させていただくということであろうかと思います。

〔移転価格ガイドラインの明確化について〕

移転価格ガイドラインの関係で、福島先生がおっしゃった文書化の件ですが、これは各国で区々になっているというところがございます。各国当局は、自国の法制に基づいて行うので、どうしても区々になるところはあると思うのです。これにつきましては、基本的には各国で定められた義務に従っていただかなければいけないのは当然なのですが、いろいろ執行を行っていく上で、また問題点があればガイドラインの明確化ということが図られていくのかもしれません。

〔税制改正と50%未満の出資関連企業の整合性〕

もう１点、福島先生からご質問があった持ち分について、50%未満のものが増えているとか、そういうことでいろいろご指摘がございました。日本の移転価格税制というのは基本的に、形式基準として、持ち分50%以上のものを移転価格の検証の対象としておりますが、実質基準もあります。私の認識といたしましては、基本的に形式基準というのは非常に重要でして、例えば50%、50%の場合を含む共同出資のケースにつきましては、22年度改正において、国税庁の執行ルール、要するに通達で、一般論ですが、独立企業間価格の算定上、特に考慮すべき事項を明確化するという見直しが行われたところです。

なお、50%未満の場合はどうなるのかについては、そういうご指摘の問題ももちろんあるというのは認識しつつ、今後どういう問題があるかについていろいろ考え、必要なものについては対応していくということなのだと思います。

〔Global Formulary Apportionment について〕

Global Formulary Apportionment についてのOECDの議論ですが、これにつきましては、OECDの方でもやはり移転価格ガイドラインの見直しにおいて議論になっております。これは、独立企業原則というのは、基本的に先進国に有利な移転価格の決め方のルールである、むしろGlobal Formulary Apportionment方式で、一定の部分は途上国が取れるようにした方がいい、途上国の執行能力を超えている、というご批判も途上国等からございます。その中で、独立企業原則についても一応検討を行いまして、以前からGlobal Formulary Apportionmentにつきましては否定されているわけですが、今度のガイドラインでは、あらためて否定することを確認したということで、これは直さないこととなったと承知しております。

ただ、アメリカにおいて、またこういうGlobal Formulary Apportionmentの議論が出てきているというのは、似たようなところはあるかもしれないのですが、やや途上国とは違った側面もございまして、無形資産が諸外国にアメリカから出ていく中で、ALP（独立企業原則）でやるよりも、Global Formulary Apportionmentで一定部分はやはりアメリカの所得として落とす方式の方がやりやすいのではないかと、恐らくそういう観点からこういう議論が出ているのではないかと思います。ただし、米議会公聴会におきましても、アメリカの当局側の方がおっしゃっているのは、やはりOECDのスタンダードはALPであり、OECD加盟国といった先進国においてはALPでやるのだから、アメリカだけがGlobal Formulary Apportionmentということになれば、二重課税が生じ得るということで、ALPでいくべきだということです。いずれにせよ、OECDとしては、ALPを、今回の改訂作業の中で再確認したという状況です。

〔移転価格ガイドラインとインバウンド投資〕

最後の青山先生のインバウンド投資に向けた税制改正について、いろいろご指摘がございま

した。私どもとして当然アウトバウンドだけではなくて、インバウンドの投資促進についてもいろいろ考えていかなくてはいけない。それはすべからく税で行われるべきことではないのですが、そういう視点も踏まえながら、今後いろいろ税制について考えていかなくてはいけないのかと存じております。

国際課税の分野につきましては、これまでも租税条約のネットワークの拡充とか、22年度改正で対応したところもありますし、また、本年６月には新成長戦略で、日本に立地する企業の国際競争力と外資系企業の立地促進が挙げられていて、法人実効税率について、課税ベースの拡大も前提なのですが、見直しを行うことも視野に入っております。いずれにしろ青山先生のご指摘も非常に重要だと思います。そういうことを念頭に置きながら私どもも企画立案のお手伝いをさせていただきたいと思っております。

（渡辺）　横山さん、どうもありがとうございました。

それでは今の横山さんのご発言、ご説明に対しまして、さらに追加的に何かご発言をなさりたい方がいらっしゃいましたらどうぞ。

〔移転価格評価法におけるレンジについて〕

（青山）　では１点だけ、今の議論で出ていなかったところで、移転価格のガイドラインの中ではレンジについての議論もかなり前のバージョンに比べると詳しくなりました。これはそもそも比較対象取引に関してコレクトなコンパラブルというのがない場合があって、それについて統計的な手法も含めてどう対応するのかという形で具体的なコメントが増えたと思います。レンジについてまずご検討する予定の対象の項目の１つになるのかどうか、次に、仮に国内法で検討するとすればどういった点が問題になるか、このあたりについて教えていただければと思います。

（横山）　ここのレンジの部分につきましてどう対応するかというのは、基本的には今後議論していくことになるので確たることは申し上げられないのですが、OECD ガイドラインにおいて、より詳細なというか、実践的な指針というものが示されておりますので、これは当然当局の方でも、産業界の方でも検討されていると思います。

具体的にどう対応するかにつきましては、我が国における運用の実態というのも見つつ、当然に予見可能性とか、透明性の確保というものは必要ですので、産業界や関係する省庁から、いろいろご意見も伺いながら考えていきたいと存じております。

（渡辺）　それではこの辺で第１部を終わりにいたしたいと思います。これまでの改正もさることながら、今年７月に承認されました OECD 移転価格ガイドラインの改訂、これについては今後、我が国の移転価格税制にも非常に大きな影響を与えることになるだろうと思います。どういう法制度になるのか、あるいはどういう執行になるのか、皆様とともに注目してまいりたいと存じます。

移転価格ガイドラインにつきましては、租研の方からガイドラインの改訂案についての本が出版されておりますし、「租税研究」には宮武先生のご講演の内容が載っております。第９章の事業再編については、まだ日本語版がディスカッションドラフト部分しか出ておりませんが、そういうものも参考にしていただければと存じます。

それでは、第２部の方に入らせていただきます。「租税条約ネットワークの拡充」ということにつきまして、最近の国際的な情報交換をめぐる議論、あるいは条約の拡充、改訂、あるいは仲裁の話、その辺をまず横山さんからご説明をいただきたいと存じます。よろしくお願いいたします。

Ⅲ．租税条約ネットワークの拡充

１．租税回避を巡る国際的な議論の動向

（横山）　ありがとうございます。ご説明申し上げます。お手元の**国際課税資料29（資料編147頁）**をご覧ください。国際課税におきまして、言うまでもなく税務当局間の情報交換が租税の回避や脱税を防止するインフラとして重要な役割を持っております。この情報交換につきましては、二国間の租税条約等や多国間徴収共助条約、こういったものに基づいて各国の税務当局間で行われております。なお、多国間徴収共助条約については本日はご説明いたしませんが、日本はまだ徴収共助の面でいろいろ論点がございまして未加盟でして、今後検討が必要だと思っております。

近年、情報交換の分野で大きな進展がございますので、まずその進捗状況についてご報告をさせていただきたいと思います。2008年の秋以降、いわゆるサブプライム問題に端を発して、世界的に金融資本市場が動揺、混乱し、また、危機になったという中で、金融システムの安定化の観点から、いわゆるタックスヘイブンへの不透明な資金の流れが国際的に問題視されるようになりました。これを背景として、昨年４月のG20ロンドンサミットを契機に、国際基準に則り、税務当局間で納税者に関する情報交換を行うことについて、従来いわゆるタックスヘイブンといわれてきた国や地域を含めて、各国・地域が国際基準にコミットする動きが加速しております。

⑴　G20ロンドンサミットのメッセージ

G20ロンドンサミット首脳宣言でいわれていることをかいつまんで申し上げますと、すべての国・地域に国際基準の遵守を求めまして、これに非協力的な国・地域に対して制裁を行う用意があるという、かなり強烈なメッセージです。この国際基準とは、当局間の情報交換に関するOECDの基準でして、2005年に改訂されたOECDモデル租税条約第26条に示されているものです。その具体的な規定については、**国際課税資料32**にございます。

その改訂のポイントといたしましては、**国際課税資料29**の中央の（注）のところに書いてございますが、金融機関が所有する情報を交換する、いわゆる銀行機密を理由に情報交換を行わないことは否定される。また、自国の課税利益がなくても情報を入手し交換をするというものです。これについて、日本は全く問題はありません。

⑵　ピア・レビュー

また、これらの国際的な議論の流れを受けまして、透明性及び情報交換に関するグローバル・フォーラムにおきまして、OECD加盟国や、いわゆるタックスヘイブンといわれる国・地域をはじめとしまして、90カ国強の国・地域が参加して、税に関する透明性、情報交換について、各参加国・地域が法制度の整備状況や実施状況の両面にわたりお互いに審査をし合う「ピア・レビュー」を行うこととなっています。ピアというのは同僚といったような意味でして、要するに対等な立場でお互いがお互いを審査し合うということになっております。

⑶　国際基準の遵守状況

このような国際基準の遵守に非協力的な国・地域に対する国際的な目は益々厳しくなってきたことを受けまして、以前はタックスヘイブンといわれていた国・地域も、姿勢としては国際基準にコミットする方向になっております。

具体的には**国際課税資料38**を見ていただきたいと思います。これは英語で誠に恐縮なのですが、ごく簡単にご説明します。これはOECD事務局がその時点で利用可能な情報に基づきまして、自身の責任で作ったものです。左側の表

が2009年の４月現在、右側が2010年の９月現在です。どちらの表につきましても３段表で上段、中段、下段となっております。一番上の段が、国際基準を実質的に遵守している国・地域、中央の欄が、遵守についてコミットしているけれども、実質的には実施していない国・地域。一番下が、そもそも遵守していないし、コミットすらしていない国・地域となっております。

左右の表の同じ欄を比較しますと、左の表の一番下のボトムのコミットしていない国・地域というのは、右の表の中央や一番上の方に上方遷移しております。また、左の表の中央にある、コミットはしているのだけれども、実質的には実施していない国・地域も、右の表を見ると、相当数が一番上の欄へと上方遷移しております。つまり、遵守状況につきましては相当進捗が見られることがわかります。要するにこの表を見る限りは、公然と国際基準にコミットしていないという国はないことになります。

具体的なデータで申し上げますと、昨年４月のロンドンサミット以降、本年６月下旬までに署名された情報交換協定数は、世界で500近く増加したといわれております。これは国際的な動向を踏まえた大きな進捗であると考えております。

ただし、先ほどのOECDの遵守状況の表から見られますように、遵守にコミットする国・地域が増えてきていること、また、情報交換協定数が増えていること自体は一定の前進なのですが、それが形式的なものであって、実体が伴っていなければ絵に描いた餅になってしまいます。従って、先ほどのグローバル・フォーラムにおいて、ピア・レビューを通じて、情報交換に関する制度面だけではなく、実際にしっかりと執行面でやっているかどうかの検証を行っていくこととなっております。作業日程としては、本年３月から本格的にピア・レビューを開始しておりますが、2014年前半を目途に審査作業を終えることとしております。

我が国もピア・レビュー作業を進める中核的組織の副議長を務めておりまして、積極的にこの作業に貢献しているところです。

２．我が国の租税条約のネットワークの現状

次に、我が国の租税条約のネットワークの現状についてご説明申し上げます。**国際課税資料44**をご覧ください。我が国の租税条約は現在48ありまして、59カ国・地域に適用されています。条約数と適用国・地域数に相違がございますが、これは、旧ソ連とか旧チェコスロバキアとの条約については、その後分離独立した国が旧条約を継承していることなどによるものです。例えば、ウクライナ、ベラルーシといった地域につきましては旧ソ連との条約を継承しておりますので、条約よりも適用地域・国の方が多くなっております。

この世界地図を見てもおわかりのとおり、我が国の租税条約ネットワークは、地理的なカバレッジの点ではもう相当広がってきております。

⑴　投資交流の促進

国際課税資料43の下の段に日本の対外直接投資残高でみたベスト20を掲げております。それを見ていただくとわかるのですが、我が国の直接投資残高に占める割合は、既存の租税条約ネットワークで見ても既に９割弱をカバーしております。シャドーのところが既にカバーしている地域です。白い部分はまだカバーしていないのですが、基本合意をしている香港、ケイマンまで含めれば、現在でも既に約95％以上をカバーしております。この意味で、経済的な結び付きの観点からはかなり網羅してきていると言えます。

ただし、租税条約のカバレッジや必要性を考える場合には、スタティック（静態的）だけではなくダイナミック（動態的）、要するに今は経済的な結び付きがあまり強くなくても、租税条約を結ぶことによってさらに経済的な結び付きが強まるとの視点も踏まえる必要があります。

⑵　租税条約交渉の現状

国際課税資料45を見ていただくと、平成16年の日米租税条約改正以降、相当のペースで既存の条約の改正、あるいは新規の条約を締結することを通じまして、我が国が租税条約ネットワーク拡充に努めてきたことがおわかりになると思います。この租税条約につきまして、その内容からして、税当局である財務省も当然に関係しているのですが、あくまでも条約ですので、政府内でいいますと、主管は外務省となります。

⑶　基本的な租税条約交渉の流れ

国際課税資料44の一番下の、「(参考)」と書いてある囲み欄をご覧下さい。租税条約締結に向けた流れが書いてあります。条約交渉開始、基本合意、署名、国会承認、公文の交換、発効・公布ということで、先ほど申した「基本合意」というのは左から２番目となります。この条約交渉開始以降は、外務省が主管で行うこととなります。

条約交渉、これを正式交渉と私たちは言いますが、それに至る前段階として、まず、税務当局間で非公式な意見交換や協議を行って、相手国の法制とか条約についてのポリシースタンスについて理解を深めます。それで条約交渉を開始できる程度にまで論点を当局間で狭めていき、論点を整理することになります。そして、外務省を含めた外交交渉である条約交渉の開始にこぎ着けると、交渉を経て、条約の中身・サブスタンスについてまず基本合意を行います。その後、条文を精査して署名を行います。それから、国会の承認をいただいて、公文の交換、発効・公布ということになります。

公表につきましては、基本合意、署名といった節目で行われることになりますので、基本的には基本合意以降が公表されます。ただし、条約交渉開始について外交上の観点から公表されることもあれば、公表されないこともあるということになっています。

署名につきましては、両国の政府間で条約の案文について合意したという意味での署名ですから、その後、両国での議会の承認手続きが当然必要になりますが、条約の条文が確定したということなので、この時点で具体的な条文が公表されることになります。

⑷　租税条約の概要

次に租税条約の概要を申し上げます。**国際課税資料42**に OECD モデル租税条約の概要がございます。基本的にこれを踏まえて実際の租税条約が作られておりますので、基本的な構成はここに書いてあるとおりです。

その主な内容は３つあります。１番目としては、二重課税の調整です。具体的には、源泉地国で課税できる所得の範囲の確定があります。例えば、事業所得については、支店等の活動で得た所得のみに課税するとか、配当、利子、使用料といった投資所得については、源泉地国における税率の上限（キャップ）を設定するというものです。また、発生した二重課税の排除方式として、例えば、外国税額控除方式とするのか、国外所得免除方式とするのかです。２番目としては、脱税、租税回避への対応です。例えば、税務当局間の納税者情報の交換です。３番目、その他としては、税務当局間における相互協議です。その中に、後でご説明しますが、仲裁制度も含まれます。これに加えて、徴収共助とか、内外無差別待遇などがございます。

租税条約は、租税に関して国会承認を必要とする条約形式での国際的な取極ということであり、必ずしも以上３つのすべての要素をカバーしなければならないというわけではありません。これらすべて、あるいは大部分カバーしておりますものについて、私どもは、フルパッケージの租税条約と呼んでおります。その一部のみを主体とするものについては、ミニ租税条約とも呼ぶことができるかもしれません。

例えば本年８月に発効した、日・バミューダ租税協定については、情報交換規定に加え、年金とか、学生や政府職員の所得といった個人の

所得についてのみ課税権の配分規定を設けております。逆に言いますと、租税回避リスクを考慮いたしまして、法人の所得については課税権の配分規定を設けておりません。従って、これは情報交換を主体としたものです。この意味で日・バミューダ租税協定につきましては、情報交換を主体としたミニ租税条約と呼ぶことができるかもしれません。

このモデル条約の概要を見ていただきますと、本日最初にお話をした天秤の考え方がここにも当てはまることがお分かりかと存じます。私どもが外務省とともに租税条約の交渉に参画するに際しては、このような観点を念頭に置きつつ、その中身等を考えていくこととなります。

⑸　租税条約交渉に当たっての主要な要素

それでは、より具体的に、私どもが我が国の租税条約の交渉に参画するに当たっての主要な要素を３つ申し上げますと、１つ目は、両国間の経済交流の深度を踏まえて、二重課税の調整とか、情報交換の必要性です。また、２つ目は、投資所得に対する相手国の税率の水準とか、他国企業との間の競争条件、投資環境の整備の必要性です。３つ目は、既に租税条約がある場合につきましては、現行の条約に改正すべき事項があるかないかです。最後の点につきましては、例えば、投資所得の限度税率について、現行の条約のものが高い場合には引き下げるというものです。これは先ほど申し上げました日米租税条約が典型的なものでして、これが先進国型のモデルです。

情報交換につきましては、例えば、新しいスイスとの条約については、情報交換規定を盛り込むようなものとなっていますし、ルクセンブルクとの条約につきましては、もともと情報交換規定自体はあったのですが、銀行機密は否定されていませんでしたので、銀行機密を否定するものとなっています。この主要な要素の中には、相手国の要望も入りますが、当然にして、実際に海外で事業展開をされている、あるいは、これから展開されようとしています実業界のニーズも入ります。それらを踏まえつつ、外交面も合わせて考えて交渉していくことになります。

⑹　投資交流の促進

国際的な投資交流とか技術の利用を一層促進する観点から、**国際課税資料43**の上段の表にありますとおり、OECD モデルからさらに進化させ、投資所得に対する源泉地国の課税を大幅に軽減いたしました日米租税条約を我が国のモデルとして租税条約の交渉を行っております。具体的には、OECD モデルと日米租税条約を比較していただければお分かりになると思いますが、例えば、日米租税条約では、配当の一般について OECD モデルの15％より低い10％にしているとか、親子間でも OECD モデルは５％なのに対し、免税または５％というようにしております。

また、同じ表の一番下の段にあります、新興国向けの条約の１つである日ブルネイ条約を OECD モデル、日米租税条約と比較していただくとわかるのですが、新興国等については、源泉地国でなるべく税収確保をしたいというところがあって、日米に比べればより高い限度税率となっております。なお、古い条約につきましては、限度税率が高いものが結構ございます。

⑺　今後の租税条約ネットワークの拡充

我が国として、今後とも租税条約ネットワークの拡充を行っていく必要があると考えますが、具体的に、租税条約ネットワーク拡充は、既存の条約の見直しと、租税条約がない国・地域との新規条約等の締結を通じて行われることとなります。既存の条約の見直しにあたっては、投資所得について限度税率を引き下げていく方向となると思います。加えて、情報交換、条約上の特典の濫用防止等の観点から条文の見直しを図っていくこととなると思います。経済交流が進んでいる国・地域については、既にかなり条

約を締結していますので、新規にこれから条約を締結する国・地域となりますと、経済的な結び付きを動態的に考えて、今はあまり経済交流がないのだけれども、今後を期待して、例えば資源外交の一環として資源国についても検討していく必要もあろうかと思います。また、我が国にとって情報交換の必要性という観点も考えていく必要もあります。前のセッションで情報交換をめぐる最近の国際的な議論との関係で申し上げたように、従来いわゆるタックスヘイブンといわれがちな国・地域とも、情報交換を主体とした取極を結んでいくべきだという国際的な動向もあります。この中で、私どもとしましても、限られたマンパワーの中でいろいろな要素を総合的に勘案して、外務省とご相談しながら広い意味での租税条約ネットワークの拡充に努めていこうとしている次第です。

なお、いわゆる租税条約につきましては、○○条約という名前と、○○協定という両方の名称がありますが、我が国の既存の条約等については、名称が異なるだけで、これはすべて国会承認条約で、法的な性格には何ら変わりはありません。相手国との関係で、英語で Convention という言葉で結ぶこととなれば「条約」と訳すし、Agreement という名称で結ぶこととなれば「協定」と訳しているだけです。

3．日・オランダ租税条約

既存の条約の見直しの例で、直近のものとして、本年８月25日に署名されました、日・オランダ租税条約を例にご説明いたしたいと思います。**国際課税資料46－１**をご覧いただきたいと思います。その中で直近の大きな進捗として、相互協議にかかる仲裁制度が盛り込まれていますので、これについてもご説明いたします。

⑴　改正のポイント

日・オランダ条約の改正のポイントは、**国際課税資料46－２**にありますが、１つ目として、投資所得については、日英条約並みに限度税率を引き下げています。これは日米よりも微妙に配当所得の免税要件について緩いので、若干進んでいると言えるのかもしれません。いずれにせよ、限度税率を引き下げたり、免税範囲を拡大しておりまして、投資交流の促進に向けた配慮をしてございます。

２つ目として、一方、第三国の居住者とか、自国居住者による免税といった条約上の特典を濫用するという恐れも増大しますので、濫用防止措置を設けております。

３つ目としては、二重課税排除のための税務当局間の協議、これは相互協議ですが、それに関して仲裁手続きを盛り込んでいます。これについては後ほどご説明いたします。

４つ目としては、日蘭間で課税上の取り扱いが異なる団体、要するにパススルーエンティティについて規定を創設しました。また、皆さんご存じの方が多いかもしれませんが、我が国の匿名組合契約を利用したオランダ側の居住者と法人に関しましては、匿名組合契約に基づく利益の分配金というものが、両国間で二重非課税状況になっていた問題につきましては、我が国で課税することを妨げないということで穴を埋めました。

⑵　相互協議にかかる仲裁制度の導入

次に、相互協議にかかる仲裁制度の導入についてご説明いたします。日・オランダ条約の改正につきましては、我が国の租税条約の歴史の中でもかなり画期的でして、税務当局間の相互協議に関しまして仲裁制度が初めて導入されました。税務当局間の相互協議につきましては、我が国においては国税庁の国際担当審議官がこの任に当たっております。経験者であられる青山先生の前でご説明するのも僭越なのですが、仲裁規定のない現行条約のような相互協議の規定ですと、そもそも相互協議に期間制限がございませんので、論理的には相互協議を開始してから最大限どのくらい期間がかかるかがわかりませんし、結果的に最終的に合意ができるにせ

よ、相当の期間がかかるかもしれない。また、最終的に合意に至らない場合は、結局、納税者の所得に対する二重課税が排除されないので、相互協議に相当の時間がかかった上に、さらにその後国内の救済手続きに移らざるを得ないということで、納税者側にいろいろな意味での負担がかかるということで、仲裁制度の導入を望む強いご希望が産業界からもあったところです。

この租税条約の仲裁規定につきましては、多くの国で法的な問題、検討課題があったといわれていまして、OECDでも検討が行われました。その結果、2008年7月には、OECDモデル租税条約第25条に仲裁規定が付け加えられました。コメンタリーにも仲裁の手続きに関する合意のひな型が追加されました。これを契機にしまして、仲裁規定を入れる動きが国際的により広まったということで、日蘭租税条約についても導入されることになりました。

日蘭条約の具体的な規定の中身については、**国際課税資料47**をご覧いただきたいと思います。まず左側から見ていただきたいのですが、左側の図のA国で課税処分①が、税務当局から親会社に対して行われるとします。条約の規定にこれが適合しないと認める納税者が自己の居住国であるA国の税務当局に対して②の相互協議の要請を行います。要請を受けたA国の税務当局がB国の税務当局に対して相互協議の申し入れを行って、相互協議③が開始される仕組みとなっております。この相互協議が開始されてから2年以内に当該事案について解決、つまり、二重課税排除に向けて両当局間で合意できない場合であって、かつ納税者が要請をされる場合には、両当局間で解決されずに残った事項、要するに、5つの論点があって、4つは解決したけれども1つ未解決というものについて、その部分だけが仲裁に付されることとなります。

仲裁に当たっては仲裁委員会が組成されまして、仲裁判断が検討されることとなります。一番下の図で委員長らしき女性が中央にいらっしゃって、2人の男性が並んでいますが、これが仲裁委員会のイメージです。この仲裁委員会というのは、例えばオランダのハーグとか、世界のどこかにある恒久的な組織ではございません。その事案ごとに設けられるアドホックな組織でして、仲裁委員会は国際租税に関する事項について、専門的知識とか経験を有する3名の仲裁人から構成されます。この3人がどう任命されるのかと申しますと、まず両当局が1人ずつ任命します。次に、その任命された2名がさらに3人目たる委員長を仲裁人として任命します。すべての仲裁人は、締約国、つまり、日本、オランダの税務当局の現役の職員であってはいけません。仲裁にかかる事案にこれまで関与した者であってもいけません。費用負担については、当局が任命した者については、その当局が負担し、それ以外の共通費用については、両当局で折半することになります。

右側に移りますが、仲裁判断については3人の仲裁人の単純多数決によって決められます。ですから、必ず決められます。2票以上の票が入った方に決まるということです。

次に、資料の右側の図をご覧下さい。仲裁判断については、条約上の義務として、両当局が拘束されます。仲裁判断が示されますと、この仲裁判断を忠実に踏まえた上での具体的な課税関係の合意①が両当局間で行われ、納税者に対して、その合意の通知②が行われます。通知を受けた納税者の方が、この合意を受諾するか否かについては自由であります。もしも受諾が行われる場合には、この合意が実施されることとなります。

この仲裁制度の導入により、相互協議の開始とともにストップウォッチがともかく動きだしますので、2年たっても両当局間で合意に至らない場合は、納税者が仲裁の申し立てさえすれば仲裁手続に移行します。この仲裁では、基本的に2年以内に判断が示されますので、納税者から見れば、相互協議が開始されて2年経っても当局間で合意できないため、仲裁の申請を即時に行った場合には、4年というスパンで見れ

ば二重課税が確実に排除されるということになります。期間の意味でも結果の意味でも、納税者にとっての予見可能性というものは大きく高まりますし、救済の確実性も担保されることで、納税者の利便性に大きく資するものと考えております。

今後とも既存の租税条約の改正交渉や、フルパッケージ型の新規の租税条約締結交渉に当たっては、その中身についての交渉パッケージのバランスを図る上で、仲裁制度の導入が１つの検討ポイントになると考えております。

最後ですが、いずれにいたしましても、昨年の税制改正大綱に述べられていますように、今後とも政府としては租税条約のネットワークの拡充に努めていこうということになっております。以上です。

（渡辺）　横山さん、どうもありがとうございました。実業界のニーズも踏まえて租税条約ネットワークを非常に精力的に拡充していただいていることがよくわかりました。従来は条約を結ばないということにしていましたタックスヘイブンとの間でも、ミニ条約というものをお考えになって、どんどんやっておられる姿がよくわかりました。また、ここ数年話題になっております仲裁についても、日蘭租税条約で初めて入った中身は何かということのご説明を、初めて伺ったような気がいたします。ありがとうございました。

それでは、お三方から順次ご意見、ご質問等をいただきたいと思います。最初に今村さん、よろしくお願いいたします。

Ⅳ．租税条約ネットワークの拡充についての意見、質問

〔納税者の保護〕

（今村）　非常に興味深いお話をありがとうございました。まず、私の方から最初は、情報交換をめぐる問題についてご質問したいのです。ミニ条約なり、情報交換協定ということでいろいろな国、特にタックスヘイブンといわれていたような国とも、そういう条約なり協定を結ぶというのは非常にいいことだと思います。そこでちょっと幾つか確認させていただきたいのです。我が国の納税者の立場に立ったときに、情報交換協定を結ぶなり条約を結んだ場合に、我が国の国税側の情報を提供する場面もあるわけです。そういう場合に守秘義務の問題とか、日本の納税者の保護の問題についてどのように考えられているのかという質問です。

具体的には、OECD モデル条約26条２項は、情報交換をする場合の守秘義務について、当該締約国が入手した情報と同様に秘密として取り扱うということで、提供者側の基準でいっていると思います。我が国の国税の守秘義務というのは非常に厳しくて、例外の場合も非常に限られているわけです。それが我が国の納税者として見た場合には、情報交換協定で相手国に提供された場合に、相手国の守秘義務が緩くて、我が国の納税者の企業の情報がそちらで漏れてしまうことがあるのではないかという懸念なのです。そこあたりをどのようにお考えなのか。特に OECD モデル条約26条２項に対して我が国は意見を述べたりしていますので、そこあたりの現時点でのお考えをお聞きしたいのが１点目です。

〔情報提供と「情報あさり」への対応〕

それと次にもう１つは、昨日の増井先生のご講演でもお話されていましたが、いわゆる「情報あさり」ということで Fishing expedition ですが、相手国から情報提供を求められて、それが非常に包括的な情報あさりみたいな要請がなされた場合には、我が国としてはどのような方針なり、そこあたりどういうご検討をされているのかというのがお聞きしたい点であります。

〔仲裁判断の公表〕

もう１つ、仲裁制度の問題です。日蘭租税条約で仲裁制度が我が国で初めて導入されたのは非常に画期的なことだと思います。仲裁制度に

ついていろいろまたお聞きしたいわけですが、どうも日蘭租税条約の実際の実施取り扱いについて、既に何か最近公表されたと聞いております。具体的に日蘭租税条約の仲裁の手続きの場合に、納税者としてちょっと気になるのが、仲裁決定が公表されるのかどうかです。公表についてどのような方針なのかそこあたりをお聞きしたいと思います。

〔仲裁決定不受諾の場合〕

さらに、先ほど**国際課税資料47（資料編167頁）**でご説明がありましたが、仲裁委員会で仲裁決定がなされた後、あくまでも納税者がこれを受諾する場合には両締約国がその仲裁決定に拘束されるわけです。受諾しなかった場合、多分ほとんどないかと思いますが、もう１回振り出しに戻って一から相互協議をやり直すのか、それとも何か仲裁決定がせっかく出ているわけですから、納税者としては最低限そこの保証は事実上あるというふうに、最低限それ以上の相互協議はないと考えていいのかどうか、そこあたりをお聞きしたいと思います。以上です。

（渡辺）　ありがとうございました。

それでは、青山さん、お願いいたします。

〔情報交換規定と実施体制〕

（青山）　私からは、１つは情報交換についてです。情報交換規定自体はどの国とも同じようなモデルに従って締結されると思いますが、その実施の中身については、経済取引の緊密さあるいはその貿易投資量の相互交流のいかんによってニーズがかなり違ってくると思います。OECDではその中で最も進んだ形では、例えば同時調査あるいは合同調査まで含めた議論もされているやに伺っております。この情報交換の新しいスタンダードに基づいて、我が国が情報交換規定の下でどのレベルまで具体的な実施体制を組むのかということです。これは必ずしも立法にかかる話だけではないのでなかなかお答えづらいかもしれませんが、もしスタンスがおわかりでしたらお伺いしたいのが１点目です。

〔途上国との条約交渉の対処方針〕

それから、２つ目は、条約ネットワークの拡大についてです。先ほど資源外交も含めていろいろなところとやっていて、最近の締結事例を拝見しますと、途上国との新しい条約が随分増えてきているということです。途上国は先ほどの移転価格ガイドラインのところでの話でもございましたが、今、アジアの途上国も大変な経済力を付けてきていますし、その中で租税条約の持つ機能、課税権の配分ということで申し上げますと、源泉地国としての課税権をできるだけ確保したいという要望が強いわけです。そうしますと、いわゆる途上国・先進国間の条約のモデルである国連モデルに従った条約交渉における主張というものがどうしても強く出てくるのではないか。そうしますと、我が国は今までOECDモデルに従った日本型モデルをベースとした条約交渉のスタンスをお持ちになっておられたわけですが、途上国との条約交渉が増えるに従って、そのような国連モデル型の条約スタンスの国との交渉の対処方針は変わってくるのかどうか、そのあたりについてお聞かせいただける範囲でお願いしたいというのが２点目です。

〔仲裁制度の運用方針〕

３点目は仲裁ですが、仲裁につきましては、後ほど詳しい実施方法についてご説明いただけるかもしれませんが、１つは諸外国がどんどん条約面で仲裁制度を入れてきております。しかし、別途いろいろ情報を取りますと、必ずしも条文が増えるほどには実際に仲裁が行われた実績報告というのは上がってきておりません。そうすると、これは議論の中でも言われていますが、仲裁規定というのは、相互協議自体を促進して相互協議がうまく回るようにするという効果がより大きいのではないかとも考えられます。そういったことも含めて、これから具体的な仲裁についての運用方針について、一般的にお話を承れればと思います。以上です。

（渡辺）　青山さん、ありがとうございました。

それでは、福島さん、よろしくお願いいたします。

〔仲裁制度の期待〕

（福島）　私の方からは、仲裁制度に関して、こういった１つの例ができたことを非常に歓迎しているということから、まずお話をさせていただければと思います。現状、無形資産にかかわる移転価格課税、それから、今後は事業再編にかかわる移転価格課税、こういった大型の課税が生じることが予想されます。また、なおかつ各国の財政状況は非常に厳しい状況ということになりますと、当然のことながら相互協議での解決がなかなか難航しかねない状況になってきます。こういった中でやはり企業としては、仲裁という、何らかの形で期間を限り、最終的な結論を出していただける。いわゆる相互協議の合意不成立ということがなく解決できるような制度が、セーフティネットという形であるというのは非常に心強いところです。１つの条約に限らず、もっと広げていっていただきたいというところがあります。

また、もう１つは、最初の方で青山さんもおっしゃっていましたが、逆の立場でインバウンドという、いわゆる私どもの方でいろいろ企業さんの対応をさせていただいている中で、例えば典型的にこの地域（リージョン）の外資系のヘッドクォーターというのは、今、シンガポール、香港といったあたりが非常に多くなっております。そういったいわゆるリージョンのヘッドクォーターを置く場所として日本が、税率のことがちょっとあるのですが、それ以外の制度として非常に制度が整ってきているとすると、租税条約のネットワークが非常に広がっていることと、それから、仲裁規定が、何らかの形で移転価格課税があった場合に、そういったものの解決策があるということは非常に心強いものになります。

私どもが現状をいろいろな国と移転価格の問題について対応させていただいている中で、ちょっと先行きが見えないような国との状況もありますが、仲裁規定合意の優先順位が高くはなりにくい国であっても、幾つかネットワークを広げていく、要するに流れを作っていくことで、お互いにこういった仲裁制度を活用することに意味があると考えます。大型課税があり得るところからどんどんネットワークを広げていくと、やはりそのネットワークというのは、より幅広く、そういったネットワークに入っていかざるを得ない流れができてくれば、より企業さんにとって今後の活動がしやすくなってくるのではないかと考えております。そういった意味でも今回の日蘭租税条約でこういった規定が入り、また、当然それが活用されることがもう１つの状況になってきます。

企業サイドの事情を申し上げますと、最近は移転価格の課税、特に大型があった場合にはどうしてもステークホルダーの方々への説明ということで、どういった状況でどういった課税が起きたということをある程度開示しているケースも増えてきております。それが相互協議を申立てられると発表されていらっしゃる場合には、相互協議の状況、それから、その最終的な結果がどうなってきたかというのは、必要な対応をきちんと行なっているということを説明する上で求められる情報になります。特に最終的に合意に至るという保証があるかどうかというのは、非常に重要なポイントになってきております。こういった租税条約の中で相互協議がうまく機能していることを示すと同時に、仲裁制度が入り、また、その制度が実際に運用され、事実として制度が活用されて、結果が出てきているというあたりが目に見えてくると、ますます企業の国外、グローバルの活動に関して非常に力強いものになるのではないかと考えております。

〔仲裁制度の各国間の温度差〕

そういったことを含めて、租税条約の中に仲裁制度を入れるという交渉を進めておられると

思うのですが、各国間でやはり温度差があると思います。この件についてはやはりそういったニーズを感じていらっしゃる企業が多い国とそうでない国では違いがあると思いますが、そういった温度差も感じておられるのかどうか。もし、何らかのコメントをいただければ助かります。

（渡辺）　福島さん、どうもありがとうございました。

それでは、横山さん、今のお三方のご意見、ご質問等について、どうぞご発言ください。

〔情報交換と守秘義務〕

（横山）　ありがとうございます。まず、今村先生のご質問で、情報交換協定と守秘義務との関係なのですが、我が国の租税条約や、情報交換協定といわれるいわゆる条約ですが、情報提供の相手国に対し、交換される秘密情報について、それを秘密として取り扱う、そういう義務を負わせる、といった守秘義務の規定をすべての条約に盛り込んでおります。ただし、相手国がどの程度の守秘義務を負うかということについては、基本的には条約の内容や、さらには相手国の国内法の規定内容によって決まるものでして、一義的にこの水準というように決まるものではございません。

しかしながら、我が国が提供する情報の秘密というものが、相手国で侵害されることがないように相手国の秘密保護法制等、さまざまな事情を考慮する必要があります。そういう中で、例えばそもそも相手国と条約を結ぼうとする場合に、条約上の義務にするのか、行政協定上の義務にするのか。条約と行政協定の違いは、条約の場合であれば国内法をオーバーライドして義務をかけることが可能ですが、行政協定の場合だと、相手の国会までは縛ることができないので、行政当局間での協定ということになろうかと思いますが、そのような義務にするのか。条約上の義務の場合に、具体的にはどういう書きぶりにするのか。行政協定の場合だったらどういう書きぶりにするのか。そういう点も含めて、適切な条約ないし行政協定となるように、総合的に勘案して交渉を進めていくことが必要となると思います。その中で解決策がないということであれば、なかなか締結は難しいということになります。

なお、先生がご指摘のとおりに、相手国の秘密保護法制が不十分である場合に、条約の一方の締約国が、その法令に基づいて得た情報と同様に秘密として取り扱うとの限定を付すと、相手国において十分な秘密保護が図られなくなる。要するに相手国の秘密保護の程度が問題となるような場合には、それと同等に扱われると困るということで、そういう場合にはこのような限定を外すというのは合理的だと考えております。

いずれにしろ私どもといたしましては、相手国の秘密保護法制等の事情を考慮せずに一律に特定の条約のポリシーを持って臨むのではなくて、相手国の個々の状況に応じて、秘密が侵害されないように、国際的取極をそもそも結ぶのか否か、結ぼうとする場合の取極のレベルを条約にするのか、行政協定にするのか、さらに、規定ぶりを具体的にどうするのか、こういうことを総合的に勘案してまいりたいと思っております。

〔情報提供〕

２番目は、やはり今村先生のご質問で、Fishing expedition の件です。この論点につきましては、国際的にも問題点は認識されておりまして、ご存じのように OECD モデルの第26条のコメンタリーでは、「foreseeably relevant」、要するに「関連すると予見できる」、というような基準が示されており、一定の歯止めはかかっているわけです。ただ、その relevant というものがどの程度の relevancy を必要としているのか。情報漁りにならないためには、情報提供の要請者がどの程度、納税者の情報の特定をすればいいのか、これは OECD の中でも温度差がございます。

例えば、近年まで銀行機密を持っていたような国につきましては、比較的高い特定性を求めて、それがない限りにおいては情報漁りだ、問題だということになります。片やアメリカや北欧のような国については、それに比べると特定性のレベルがそれ程高くなくても Fishing expedition に当たらないのだということになります。そういう議論が OECD の中でございまして、具体的な例に基づき、こういう場合はどうなのか、そういう議論をまさに行っているところです。

ちなみに我が国につきましては、私どもが聞いているところでは、禁止されている Fishing expedition のようなものが生じていると伺っておりません。つまり、そういうものを外国から要求されたり、逆に日本からも要求しているということは聞いておりません。ご参考までに日米租税条約とか、日英租税条約につきましては、同じように関連性の部分につきまして、条約できっちり規定を設けているところです。また、例えば、先ほど申しました日・バミューダ情報交換協定につきましては、情報提供の要請者が、要するにバミューダから見れば日本ですが、調査の対象となる納税者を特定する事項や情報を被要請者が保有等していると認める根拠などを提供することを求めております。こういうことによって情報漁りの防止が担保されているところです。

〔仲裁判断の公表〕

仲裁について３人の先生からいろいろご質問をいただきました。まず、今村先生からいただいた仲裁判断の公表についてですが、条約上は、相互協議を行っていく上での先例的価値を有さないという扱いとなっております。先生がご指摘されているのは、ほかの納税者にとって先例的価値があるのではないのか、そういう趣旨でのご質問だと存じます。この点につきましては、条約を実際に実施するに当たっての実施取極を国税庁とオランダ当局との間で結んでおります。これによりますと、仲裁判断について公表すべきか否かにつきましては、事案ごとに判断することになっております。つまり、日蘭の税務当局と納税者のすべてが合意すれば公表されることとなっています。

〔仲裁決定不受諾の場合〕

仲裁条項について、これも今村先生のご質問なのですが、仲裁を受諾しない場合にはどうなってしまうのかということです。先ほどの図にもございますが、もし、納税者の方が仲裁手続を申請されて、仲裁手続が行われ、二重課税は確実に排除されることとなると思いますが、その結果（仲裁判断を忠実に踏まえた上での具体的な課税関係についての両当局間の合意①）が「気に食わない」ということであれば、仲裁手続を含め、相互協議手続はそこで終わることとなります。あとは、不服の残る納税者の方のほうで、裁判等の国内での救済措置に移行していただくことになろうかと思います。

〔仲裁制度の効果〕

仲裁制度についてどういう効果が実際にあるのかということなのですが、これについてはいろいろ青山先生がご紹介になったようなご指摘もありまして、私がお聞きする限りでは、実際に仲裁に移行した例があまりないとのことです。その理由の１つとして聞いたことがあるのは、やはり仲裁手続が置かれることによって、むしろ仲裁に至る前に当局間で合意するという、そういうインセンティブが強くなるということです。要するに、必ずしも使うことに意味があるのではなくて、手続が存在すること自体にも意味があるということです。

〔仲裁制度への期待〕

福島先生からの相互協議についての期待ということで、租税条約ネットワークがもっと広がり、その租税条約のネットワークの中でさらに仲裁規定が入れば、国際的に展開される企業にとっても役立つというのは、全くそのようなことであろうかと存じております。

私たちも仲裁制度の導入というのは、納税者の方々にとり、法的安定性とか予測可能性に資するので、企業のグローバル活動のために、企業の活路のために有益な環境整備と考えております。ということで、私たちとしては条約の見直しの際には、この仲裁条項を入れることも１つの検討課題として交渉に臨むことになろうかと思っております。

なお、仲裁規定の導入に向けての外国の温度差についてですが、いろいろな国がございまして、先進国は基本的に仲裁規定を入れることにポジティブだと思います。ただし、国際課税上の問題が起きている新興国の中には、自分たちがある意味でかなり大胆な課税を行って、そこで仲裁人が出てきて、ちょっと大胆過ぎるのではないのということで、それが修正されるような判断を示されることについて、必ずしも好ましいと思わない国もあるかもしれません。そういう意味で、新興国については、一般的に仲裁制度の導入には慎重なスタンスということを承知しております。

ただし、この租税条約というのはパッケージでございますので、仲裁条項を入れるのか、入れないのか。入れることのコスト、入れないことのコストというのは全体のパッケージの中で考えていきますので、条約のパッケージをどう組むか、そういう外交交渉の中で決まってくるものだと存じております。

〔情報交換〕

次に、青山先生から２つご質問がありました。１つ目は、情報交換協定締結後の合同調査等の執行当局間の協力ですが、情報交換のより積極的な活用のあり方について、国際的に議論が行われていると承知しております。また、情報交換の一形態であるのかもしれないのですが、お互いに調査を同時にやる、ないしは、合同で入って情報交換が行われるということについては、法的な論点についてもいろいろ議論がありましょうし、そういうことを踏まえて国税庁の方でも検討をされていると承知しております。いずれにせよ、先行する諸国の経験というものもありましょうから、そういうものを横にらみで見つつ、国税庁で検討が行われているものと承知しております。

〔途上国との条約交渉の対処方針〕

最後に青山先生からご質問がありました、途

上国との条約交渉において、片や私たちはOECDモデルを基本的としたスタンス、向こうは、場合によっては国連モデルに基づいて、より源泉地国の課税権を認めるというスタンスで条約交渉に臨む、ではどうするのですかということについてなのですが、基本的にこれも全体のパッケージを考えつつ交渉するものです。やはり経済的な重要性とか外交上の重要性・必要性を考え、いろいろ全体のパッケージで考えた場合に、この途上国と結ぶ必要があるとなった場合、OECDモデルに則ったスタンスで押してみても、相手が国連モデルで譲らなければ、結局は条約自体が結べないこともあり得ます。その辺は、ギブ・アンド・テイクで、全体的にバランスの取れたパッケージとなるべく、総合的に判断して、個々の状況に柔軟に対応していくという方針であると思います。以上でございます。

おわりに

（渡辺）　横山さん、どうもありがとうございました。今の横山さんのご説明等に対しまして、何かご意見はよろしいですか。それではちょうど時間でございますので、これで第2部を終了させていただきたいと思います。

我が国の租税条約ネットワークは、どんどん拡充をしておりまして、大変目覚ましいことだと思います。今、片方でFTA（自由貿易協定）が注目されておりますが、同じように租税条約もやはり我が国の経済にとっても非常に重要なものですので、さらに拡充されていくことを望みたいと思います。仲裁制度も初めての例として導入されました。これが今後どういうことになっていくのか、一緒に注目をしてまいりたいと思います。

それでは、本日の討論会「国際課税を巡る潮流」をこれで終わりにさせていただきます。ご協力大変ありがとうございました。

米国の新しい包括的濫用防止規定について

京都大学大学院法学研究科教授
岡村　忠生

Ⅰ．はじめに

京都大学の岡村忠生と申します。本日は、第62回租税研究大会で報告をさせていただき、大変光栄に存じます。

本日の報告は、アメリカ合衆国で本年（2010年）３月30日に成立いたしました「包括的濫用防止（租税回避否認）規定」General Anti-Abuse Rule, General Anti-Avoidance Rule, GAAR 内国歳入法典7701条（o）と、関連する罰則規定をご紹介し、その意味と日本への示唆について、お話したいと思います[1]。

Ａ．報告の概略

報告をはじめるに当たりまして、最初に全体の概略を述べておきます。お手元の**資料「米国の新しい包括的濫用防止規定について（以下資料といいます。本誌157頁～169頁に掲載）」**の「はじめに」「新しい否認規定」をご覧下さい。

１．内国歳入法典7701条（o）

この「包括的濫用防止規定」は、長い歴史を持つ米国の連邦所得税において初めて導入されたものであり、その意味で大変注目されるものです。ただ、その立法そのものは、オバマ政権が大変苦労をした「健康保険および教育の調整に関する法律」（H. R. 4872, the Health Care and Education Reconciliation Act of2010）の一部（Sec. 1409. Codification of Economic Substance Doctrine and Penalties）に組み込まれた形で行われました**（資料１頁）**。標題は、Codification of Economic Substance Doctrine and

1　本稿は、第62回租税研究大会（東京大会）第２日報告２の録音原稿を、加筆修正したものである。

Penalties、経済的実質主義の明確化とそれに伴う罰則規定と訳しておきます。

この種の立法に対しては、それまでから慎重論や反対論が実務家[2]や企業団体[3]、専門職団体[4]、学界[5]、それに歳入庁関係者[6]などからもあがっていましたが[7]、今回、特に猛反対があったとかいったことはなかったと思います。この法律についての研究論文や実務解説記事は、現在のところ、数点程度公表されています[8]。

この規定、内国歳入法典7701条（o）は、一言で言えば、これまで判例法の中で集積してきた「実質主義（Economic Substance Doctrine）」といわれる考え方を確認したものです。それだけに過ぎません。したがって、立法したからどうなるのだ、何が変わるのだ、といわれると、（ほぼ）何も変わらない、ということになります。これまでの判例法もしくは判例法理についてのひとつの理解、その中で最も一般的だと思われる理解を確認したということにすぎない、ということになります。この点は、包括的否認規定を立法する意味として、後ほど論じます。

２．罰則の厳格化

では今回の立法に取り立てて意味がないのか、といいますと、そうではありません。この7701条（o）自体は従来の判例法の確認したということなのですが、この7701条（o）という規定を基礎とする罰則が、整備・強化され、厳格化しているのです。つまり、7701条（o）による「否認」（と一応言うことにしますが）は従来の判例法を用いた場合と（ほとんど）変わらないけれども、それに引っ掛かった場合の罰則金、すなわち、日本の加算税に近い性質を持つ「正確さに関する罰則金（Accuracy Related Penalty）」が、従来より重くなっているわけです。

さらに、この罰則金は、後に述べます内国歳入法庁に対する取引の開示（disclosure）と密接に関連しています。簡単に言えば、開示をしていなかった取引については、罰則が重くなるわけです。40％で課すことができるようにしています。これまで日本を含む外国企業は、移転価格税制の適用を受けた場合に、この Accuracy Related Penalty によって痛い目に遭うこ

2　See, e. g. , Steptoe & Johnson Attorneys Repeat Their Plea for Noncodification of Economic Substance Doctrine, 2005 TNT 220-20.

3　See, e. g. , Tax Executives Institute, TEI Urges Rejection of the Economic Substance Provisions in the Senate Farm Bill, 2008 TNT 51-40.

4　ニューヨーク州法律家協会の意見である。Letter from Erika W. Nijenhuis, Chair, New York State Bar Association, to Senate Finance Committee Chair Max Baucus, D-Mont. , and ranking minority member Chuck Grassley, R-Iowa, and House Ways and Means Committee Chair Charles B. Rangel, D-N. Y. , and ranking minority member Dave Camp, R-Mich. (Sept. 22, 2009), 2009 TNT 182-25.

5　See, e. g. , Dennis J. Ventry Jr. , Save the Economic Substance Doctrine From Congress, 118 Tax Notes 1405 (2008).

6　See, e. g. , Crystal Tandon, Economic Substance Codification Would Create More Problems Than it Solves, Says Korb, 118 Tax Notes 777 (2008).

7　Mark J. Silverman & Amanda P. Varma, The Future of Tax Planning: From Coltec to Schering-Plough, 126 Tax Notes 341, 354 (2010).

8　2010年10月15日現在。本稿が参照したものとして、Monte A. Jackel, Dawn of a New Era: Congress Codifies Economic Substance, 127 Tax Notes 289 (2010) ；Martin J. McMahon Jr. , Living with (and Dying by) the Codified Economic Substance Doctrine (June 11, 2010). University of Florida Levin College of Law Research Paper. Available at SSRN: http: //ssrn. com/abstract = 1623822；Martin J. McMahon Jr. , Living With the Codified Economic Substance Doctrine, 128 Tax Notes 731 (2010) ；Amy S. Elliott, Practitioners Blast Economic Substance Guidance, 128 Tax Notes 1212 (2010) ；Jeremiah Coder, News Analysis: Living With GAAR Lite ? , 127 Tax Notes 1187 (2010) ；Zoe Prebble & John Prebble, The Morality of Tax Avoidance, 43 Creighton L. Rev. 693 (2009-2010)；Lee A. Sheppard, Economic Substance Codification: Did We Do The Right Thing ? , 2010 TNT 196-2.

とがあったのではないかと思いますが、今後は、経済的実質を欠くと言われると、それだけの重い罰則金がかかってくるわけです。ここのところはひとつ十分に注意をしてかかる必要があると思います。

B．この報告の目的

次に、本日の報告の目的について述べます。背景から説明をしなければならないので少し長くなりますが、ご容赦下さい。

1．「租税回避」と「否認」

さて、以上のように、今回の立法の特徴をごく大まかに述べましたが、これだけでも、既にいくつかの疑問のようなものが、皆様に生じているのではないかと思います。これまで、少なくとも日本では「租税回避」というのは、脱税ではないとされてきました。すなわち、租税回避とは、課税要件規定（その規定を充足すれば納税義務が発生します、という課税のための要件を定めた規定）を充足することを回避する行為であり、結果として、課税要件を充足しない行為である、と考えられてきました。したがって、租税回避の「否認」とは、課税要件を充足しなくても充足したことにしちゃいましょう、という課税になります。充足したと「擬制」をして課税をするのです。要件の充足はありません。ここが大切です。

このことから、課税要件は法律で決めなさい、という租税法律主義の下で、そもそも、そのような「否認」すなわち擬制による課税ができるのか、という議論が長らく行われてきました。租税回避の「回避」というのは、課税要件の充足を回避することであり、充足してしまえば、言い換えれば回避することに失敗すれば、もはや租税回避ではなく、脱税の問題になります。ここには、おそらく異論の余地はないと思います。

2．実質主義とグレゴリー判決

そうすると、この7701条（o）という規定は、果たして、日本で議論されてきた「租税回避の否認」をする規定、否認規定といえるのかどうかは疑問になります。むしろ、そうではなく、もともと米国では、課税要件の解釈や事実の認定、要件へのあてはめについて、「実質主義（Economic Substance Doctrine）」という考え方が支配しており、この規定はこれを確認しただけではないのか、と見られるわけです。租税法の解釈適用においては、他の法分野と同様、法規の文言を単に形式的機械的に扱うのではなく、そこに込められた意味や対象となる事実が生じた背景を十分に考え、その場その場において合理的な結論が導出されるように、必ずしも法規の文言にとらわれない運用をしなければならない、それが、ほんとうの意味で法規に忠実な解釈適用である、これが、実質主義という考え方だと思います。実質主義といいますと、その適用例として、しばしばグレゴリー事件が登場します、

グレゴリー事件がどんな事件だったかと申しますと、イブリン・グレゴリー夫人（Evelyn F. Gregory）が、ある同族会社の株式を持っていて、その同族会社の主な資産は、大きく値上がりした優良企業の株式でした。イブリンは、何とか値上がりした株式をなるべく税負担が軽い形で自分の手にしたい。今は会社の中に入っていますが、それを自分のものにしたいと考えたわけです。いろいろなやり方があったわけですが、イブリンのアドバイザーなる人が言い出したやり方は、次のようなものでした。まず、この同族会社が、ほんの一瞬だけ子会社をつくります。これはエイブリル（Averill）という会社なのですが、ちょうどイブリンという名前とエイブリルという子会社の名前が対応していて、とてもかわいらしい名前の子会社をつくるのです。子会社エイブリルを一瞬だけつくって、エイブリルに値上がりした上場株式を同族会社から現物出資として移転します。同時に、エイ

ブリルの株式をスピンオフし、イブリンが取得する。このスピンオフは、日本での適格分割型分割に相当する取引で、日本では適格要件が満たせませんが、アメリカでは当時、適格分割型分割に該当しました。そして、一瞬だけつくったエイブリルという会社を直ちに解散する。エイブリルを解散しますと、日本なら会社に清算分配に係る譲渡損益課税、株主にはみなし配当課税があるのですが、アメリカでは、前者は適格なのでありませんし、株主にもみなし配当の規定がないので、株主は低率のキャピタル・ゲイン課税のみを受けて、清算分配を取得することになります。イブリンは、値上がりした上場株式を、キャピタル・ゲイン課税のみによって取得し、時価の取得価額を付けることができました。普通だったら、通常所得である配当として課税される同族会社の中で生じた利益が、イブリンの下でのキャピタル・ゲイン課税だけで済んだという、一種の税負担軽減行為だったわけです。

第一審は納税者を勝訴させましたが、控訴審では、高名な Learned Hand 裁判官が次のように述べて、国側勝訴の判決をしました。「文（sentence）の意味は、それを構成する単語ひとつひとつの意味には止まらない。それは、メロディーの美しさが、単音（note）の美しさに止まらないのと同じである。そして、どれだけ（ルールが）精緻化されても、全体が見渡せるところ、全てが一体として創造されたところへの回帰は、決して不必要にはならない。」。実質主義についての含蓄に富む判決文であると思います。もちろん、連邦最高裁も控訴審判決を認容しました。

実質主義をどう理解するかは、米国でもいろいろと議論のあるところです。しかし、いずれの理解を取るにしても、7701条（o）という規定が設けられたのは、日本とは異なる風土の中であることを銘記すべきであり、この規定は、前述した意味での租税回避に対する包括的否認規定とは言い切れないこと、このことをまず念頭に置いて下さい。

3．広義の「否認」

もっとも、租税回避という言葉は、近年、その意味が広がり、拡散してきたように思います。先に述べたような古典的で厳密な意味での租税回避を認めて、つまり、課税要件が充足されていないことを認めた上で、擬制によって課税をしようという処分や裁判例よりも、むしろ、その前の段階での「否認」、すなわち、課税要件の充足がある、という処分や裁判例が、注目を集めていると思います。やり方としては、課税要件規定の解釈、または、要件事実の認定によることになります。

課税要件規定の解釈については、たとえば、今述べた控訴審と上告審のグレゴリー判決は、実質主義によって、納税者の立場（申告内容）を認めなかった、その意味で「否認」をした、と理解するのが、アメリカでは普通だと思いますが、しかし、結果を後から見ると、スピンオフについての組織再編成規定の適用範囲の問題であると理解することも可能です。この事件の事実関係は、規定の適用範囲を越えていたのだという解釈が、アメリカにもあります。法律要件の方を絞ることによって、課税要件規定の適用があるというやり方で否認をすることはできます。問題となるのは、その要件を絞るのが、どんなときで、どこまで絞るのか、といったことになるのでしょう。それは、普通の（税負担軽減ではない）場合とは違う特殊な実定法解釈なのか、それとも、普遍的にそういう解釈をしている（一般的な税法の解釈原理がある）のか、ということも、考えていいのかもしれません。

要件事実の認定については、課税要件規定が、私法上の行為（たとえば売買、交換などの契約）を対象に規定されているという立場を取る場合には、私法上の行為に対する（私法上の？それとも税法から見た？）評価を変えれば、課税要件に包摂されていなかった行為も包摂できます。これが、私法上の（事実認定または法律構成による）否認といわれるやり方です。

いずれの方法も、広い意味での「租税回避」、、、

というのが何のことなのかが難しいのですが、とりあえず、結果として課税要件の充足があることになるものを含む「租税回避」について、その否認のために、税法の解釈なり事実認定（私法上の法律構成に対する評価）なりをする、というのであれば、つまり、そうではない場合とは異なる特別な課税要件規定の解釈なり要件事実の認定なりをするのであれば、そこで論理的に欠けているポイントは、では、そればどのような場合ですか、広義の租税回避とそうでないもの（節税）を、どうやって区別するのですか、ということになります。

私は個人的には、このあたりが非常に胡散臭いというか、およそ論理になっていない、と昔から思っているのですが、今日、7701条（o）という規定を紹介したり検討することのひとつの意義として、どのような場合にこの規定が適用されるのか、その要件を見ることがあるのではないかと思います。

一般に、形式上は実定法の要件をクリアするけれども、それをそのまま認めると、著しく不合理な結果となる、ということは、およそ言語を用いた法的ルールの記述では、必ず生じうると思います。これは、自然界の法則、たとえば万有引力の法則とか、三平方の定理とか、とは異なります。人間が言語を用いてルールを記述するのには限界があり、どうしても意を尽くせない部分が出てくるのだろうと思います。税法のルールに関して、納税者の有利な方向にそういうことが起こった場合、課税庁からは、当然、何らかの例外的な処理をしたいという要求が出てくるでしょう。このことは、日本もアメリカも共通です。アメリカについて、一体どんな場合にそれが認められるのかを見ることには、意味があると思います。これから説明するよう、7701条（o）の対象となるかどうかの判断は、たとえば刑事罰の対象となる猥褻かどうかといった人の感覚に頼った主観的なテスト、これをSmell Test（においをかぐテスト）といいますが、こういうものではありませんし、あってはならないと思います。もし、今述べた日本での広義の租税回避論が、Smell Testによって否認対象を判断しているのだとすると、7701条（o）の要件を見ることには、意味があると思います。

４．租税回避と学問的真理

さらにまた、次のようなことについても、7701条（o）を見ながら、考えてみるといいのかもしれません。租税回避は法の濫用である、法律回避、脱法行為であるともいわれますが、一体何が濫用されているのか、私法なのか税法なのか、ということ、さらにまた、しばしば主張される法の欠缺の議論、この場合には税法の課税要件規定の欠缺だと思いますが、その欠缺を補充できるとすると（できない、という考え方ももちろんあります。）、それを誰がやるのか、裁判所が考えられますが[9]、7701条（o）は、立法府の関与や制定法と判例法の関係について、考えさせると思います。

もう少し、やや蛇足ですが、この際ですから、日ごろ考えていることを言わせていただきますと、日本で租税回避ということを議論しているのは一体なぜなのかということをあらためて考えてみる必要もあるのではないかと思っています。租税回避については、昭和30年代から随分いろいろな議論をやってきたわけですが、では、一体何を学問してきたのかということも問われているように思います。否認の可否であるとか、あるいは方法論について学問をやってきたのでしょうか。もしそうなら、租税回避の否認についての予測可能性は、かつてより果たして高まっているのでしょうか。税法学もいやしくも学問である以上、客観性や普遍性を求められると

9　谷口勢津夫「税法における裁判による法創造論序説―ドイツにおける最近の議論の紹介」税法学563号233頁（2010年）。

思います。つまり、自然科学の実験のように、誰がやっても同じやり方をする限りは同じ結論が出る、ということでなければなりません。学問的真理は、個人の主観によってねじ曲げることはできないはずです。そうだとすると、これまで、租税回避を果たして学問としてとらえてきたのかどうか、頭の隅に置いた方がいいように思います。人間という生物は単体では生存できないため、共同生活を営む、そのために言語を発達させ、約束やルールでお互いを拘束する、さらに、国家や正義、公平といったことをひとりひとりがそれぞれに観念したりする、その中でルールを回避する現象が生じたとき、人々がどんな風に反応するか、というのが租税回避の議論です。人間とルールの有様を、もっと突き放して観察することも、必要ではないかと思います。

以上、長くなりましたが、前置きであります。

Ⅱ．7701条（o）とは

A．経済的実質主義の明確化（Clarification of Economic Substance Doctrine）

それでは、7701条（o）の説明に参ります。**資料２（本誌158頁）**の「Ⅱ.7701条（o）とは」というところです。7701条（o）という規定のタイトルは、経済的実質主義の明確化（Clarification of Economic Substance Doctrine）となっています。もともと、7701条というこの条文全体が、内国歳入法典の定義規定、日本では所得税法や法人税法などの第２条に相当する条文です。この定義規定のひとつの項、（o）項として、つまり、定義をする規定として、実質主義を入れたわけです。

しかし、では、この規定を入れたことによって何か変わったのかというと、冒頭で述べたとおりで、具体的には、**資料の12**にあるように、§7701（o）⑸（C）がDetermination of Application of Doctrine Not Affected、と書いてあります。Not Affected、つまり、実質主義というドクトリンの適用に関して、本条は影響を与えないとわざわざ規定をしているわけです。要するに何も変えないということを、わざわざ立法したという、何か禅問答のような話になっているわけです。

実質主義の内容自体についても、この項の⑸（A）が経済的実質または事業目的を欠いた場合に租税利益（tax benefit）を与えないというコモン・ロー上の原則（the common law doctrine）だ、と述べており、このことからも、この法規定がなくても変わらないと考えられます。

そうなると、この立法に一体どんな意味があるのかが、問われるだろうと思います。経済的実質主義の「明確化」といっても、この部分では、特に何かを説明しているとか、言い換えているとか、つまり、言語としての明確化ということはありません。

もともと、アメリカでは、この種の包括的否認規定の立法が何度も俎上に載せられながら立ち消えになってきた歴史があります[10]。その理由のひとつは、こうした規定は法文として記述できないのではないか、または、すべきではないのではないか、という慎重論にありました[11]。しかも、その慎重論は、課税庁側から聞こえてくることもあったのです[12]。税負担を回避しよ

10　従来の議論について、Philip R. West, Antiabuse Rules and Policy : Coherence or Tower of Babel ? , 118 Tax Notes 1161（2008）, 一高龍司「タックス・シェルターへの米国の規制と我か国への応用可能性」フィナンシャル・レビュー84号63頁、75−78頁（2006年）、松田直樹「実質主義と法の濫用の法理－租税回避行為の否認手段としての潜在的有用性と限界」税務大学校論叢55号１頁、51−59頁（2007年）。

11　岡村忠生「租税回避行為の規制について」税法学553号185頁、205−213頁（2005年）。

うとする納税者の立場に立てば、課税庁はこんな場合に否認ができます、という否認規定が設けられると、じゃあ、そうでない場合には否認できないのですね、ということになり、否認規定をさらに回避するようなスキームが編み出されることになる、言い換えれば、包括的否認規定は、否認に関する一種の安全地帯ルール、セーフ・ハーバーとして作用する（のではないか）という懸念もありました[13]。そのような見方は、今回の7701条（o）についても、当てはまらないわけではありません。そのことは、この後、説明します。

ただ、なかなか苦労して立法をしているところもあって、例えば冒頭にある適用要件の部分、資料にある7701条（o）⑴ですが、適用要件はこうです。“In the case of any transaction to which the economic substance doctrine is relevant.”、とこう書いてあるのです。要件は、“relevant”（関連がある）、これだけです。“relevant”だったら当てはめると言っているわけです。こんなものは、何も言っていないと同じです。関係あると思えば当てはめますという、それだけの話なのです。およそこんな法律なんて見たことがないというコメントが挙がっているのですが[14]、このぐらいの非常に緩いつくり方をしているわけです。およそ実質的な要件を決めずに適用を認めていることから窺われるように、否認規定の「回避」という懸念に配慮した立法になっていると思います。

この規定は、日本での否認規定（たとえば法人税法132条）の「不当に減少させる結果」といった要件はもちろん、日本での広義の「租税回避」も要件とはしていません。ドイツのAO 42条のような「濫用（Missbrauch）」も要件にありません。こう見ると、この規定は、何か特別な場合だけではなく、どんな場合にも適用されうる普遍的な規定であり、実質主義はそうした法原理だということになるでしょう。ここは、日本においてよく言われる、（広義の）否認を限定的なものにすべきだという考え方とは違うのです。ただ、実際の適用がどうなるかは、今後を見てゆく必要があります。

いずれにしても、この規定の立法に意義があったとすると、それは、議会、立法府が、判例法の現状を確認したということになると思います。立法府が出てきているわけです。

そうすると、このことからある種の弊害みたいなことも考えられます。いったん制定法化してしまうと、その後、コモン・ローあるいは判例法としての否認法理の発展はどうなるのかということが出てくるわけです。つまり、今後、否認法理、判例法理が発展するの阻害する結果にならないか、という問題です。これも、後ほど、少し日本との関係で議論をしたいと思います。

B. 二分肢テスト

1．2つの要件

資料「B. 二分肢テスト」にいきます。この二分肢テスト（two prong test）こそが7701条

12　たとえば、歳入庁の主席法律顧問であったDonald Korbも、実質主義は事案に依拠する程度が高いとして、立法に反対していた。Allen Kenney, KORB Speculates on Codification of Economic Substance Doctrine, 105 Tax Notes 932（2004）. また、前掲注6。

13　2002年のことであるが、アメリカ法律家協会（American Bar Association）の租税部（Tax Section）は、経済的実質主義の制定法化に反対していた。その反対理由が、広範で柔軟な裁判所による評価を、明示的で包括的な制定法によって置き換えることは、経済的実質主義を著しく弱めてしまう、ということにあったことは、興味深い。ABA Tax Section Questions Economic Substance Provisions in H. R. 5095, 2002TNT 178-12.

14　Jeremiah Coder, Alexander Addresses Determination Of Economic Substance Relevance, 127 Tax Notes 1076, 1077（2010）（A remark by David P. Hariton of Sullivan & Cromwell LLP）. 歳入庁も、具体化を拒絶している。Notice2010-62, 2010-40I. R. B. 411.

（o）の中心であり、それはまた、これまでの判例法のひとつの立場、それは最も一般的な立場ですが、これを議会が確認したと評価することができます。

二分肢テストとは、ふたつの要件のいずれもが満たされなければならないというテストです。その要件として、（A）その取引によって、税負担軽減以外に、納税者の経済的ポジションが有意味に変化すること、（B）納税者に、税負担軽減以外に、その取引を行う相当の（substantial）目的があること、のふたつが求められています。前者は客観面、後者は主観面に関するテストです[15]。

このうち（A）には、注目すべきことがあります。商品としてのタックス・シェルターを考えればよく理解できるのですが、汎用性、つまり、何も変わらない（税負担のみ減少する）ことが、いろいろな人や企業に買ってもらうためには大切になります。意味のある取引は何もしなくていい、ただ税負担だけを減少させようとするところが特徴であり、そうできれば理想的なシェルターになります。たとえば、リース税制改正前のセール・リースバックで、形式的な所有だけは移すが、目的物に対する利用の権限や実態、危険負担は変わらない、といった場合を考えてください。

この点は、日本の租税回避の定義とは違うところです。日本の租税回避の定義では、ある経済的効果を達成しつつ、つまり、何か経済的ポジションを変えながら、それに伴う税負担を通常のあり方、立法者が考えていたあり方よりは減少させる、できれば全然なくしてしまうことを租税回避と呼んでいたわけです。タックス・シェルターは、そういうものではありません。ある取引で発生する税負担を減少させる、という発想でなく、何もないところから損失を作り出すように持っていきます。これははるかにアグレッシブかつテクニカルであり、そのスジの専門家（プロモーター）がつくって販売しているのです。

（B）は、主観的といっていますが、納税者を尋問して心の中を探るというわけではなくて、客観的資料の中からそう言えるかを判断します。

2．Conjunctive Test

さて、このふたつの要件は、どちらもが満たされねばならない、これを英語で Conjunctive といいますが、両方揃わなければなりません。ただ、どちらのために両方必要なのか、つまり、否認するためなのか、否認されないためなのかについては、裁判例によって違いがありました。否認のために Conjunctive を求めると、否認されないためには、どちらかでよいという意味の Disjunctive test になります。**資料２（本誌158頁）**の注１から３に、タックス・シェルターに関するいずれも有名な裁判例を、どちらの考え方で判決されたか、あるいは、どちらとも言い切れない考え方で判決されたのかに分けて掲載してあります。たとえば、この後で紹介をします Coltec という判決**（資料２・注１の最初）**は、経済的実質主義を敷衍した重要な判決ですが、二分肢テストを conjunctive に適用しています。しかし、そうではない判決もあり、7701条（o）の立法は、このような裁判例間の対立を、立法で解決したと評価されています。ただ、先に述べましたように、入り口のところでは何も変えていないよ、とも言っていますし、それに、三権分流の考え方から、議会がどこまで裁判所に口を出せるか、といったことも気になりますので、様子を見た方がいいのかもしれません。

なお、既に日本でも紹介されているのですが[16]、三分肢テストというものを、裁判例の中には採用したものがあります。**資料４**のＥというと

15　岡村忠生「税負担回避の意図と二分肢テスト」税法学543号３頁（2000年）。
16　松田前掲注10。

ころです。7701条（o）の立案段階では、取引がその目的との関係で合理的な手段といえるかどうかという「合理的手段テスト」を含めた三分肢テストを採用しようという動きがありました。しかし、裁判例の多数は二分肢テストでしたし、事業目的の中に取り込めるのではないかという考え方もあったことなどから、法律には入りませんでした。ですから、その意味では、合理的手段を取ることまでは要求されていないことになります。

３．「取引」の観察単位

それからもう一点、これも指摘されていることですが、この Conjunctive か Disjunctive かという問題より、むしろ、取引をどう把握するか、その把握の単位というか、経済的効果なり事業目的なりを判断するひとつの取引のまとまりとは何か、取引をどう観察するのか、という問題の方が、重要ではないかと思われます。納税者も課税庁も、一連の取引の中から適当に都合のよいところを切り出せば、あるいは、都合のよいように取引をまとめれば、それぞれ言いたいことが言えることになってくるわけです。ですから、その取引とは何かという問題、これは非常に難しいですが、大切だと思います。

このことに関連して、**資料12（本誌168頁）**で、7701条（o）の規定の⑸定義の特則の最後（D）に、「取引とは一連の取引を含む。The term “transaction” includes a series of transactions.」と書いてあることにも注意してください。これは、いわゆる段階取引の法理（step transaction doctrine）のことを言っているのです。段階取引の法理というのは、相互依存関係などがある複数の取引（といっても、単数の取引とは何かがはっきりしないところもあるのですが）は、ひとまとめにするという取引の観察方法です。

グレゴリー事件でも、一連の取引の中で、出発点から到達点に向かう一連の取引（組織再編成）の中で、結果にとって意味のないごく一時的な取引または状況を課税上無視するという処理をしました。エイブリルというかわいらしい名前の子会社が一瞬だけできましたが、このことは無視しましょう、エイブリルという会社はなかったことにしましょう、こういう理由付けをしたからです。これは、段階取引の法理の萌芽的なものと考えられます[17]。

また、**資料４・Ｄの１**には、所得税規則§１.6011−４（b）⑴という規定をあげています。これは、条文番号からも分かりますように、7701条（o）に関する規則ではないのですが、7701条（o）での「取引」の語は、この規則の意味で使われていると思います。そして、その下線部の最後、“plan”（計画）という語に注目してください。一連の取引とは、ひとつの計画にしたがったものであり、計画によって仕切られるわけです。刑法で習った目的的行為論を思い起こす方もいらっしゃると思います。

プラン（計画）という言葉は、特にアメリカの法人税法の世界では、かなり重要でやや特別な意味を持っている言葉です。さまざまな組織再編成の課税繰延の要件の中で、ひとつのプランに従って組織再編成が行われたかどうかということが、しばしば制定法の文言として出てきています。

この背景にあるのは、現物出資（組織再編成の基本パーツです。）についての次のような課税繰延要件です。いま、何人もの人たちが現物出資をして会社をつくるとします。このときアメリカの課税繰延の要件というのは、その何人もの人たちの出資をひとつのまとまったものとして、その結果８割以上の支配を獲得するということなのです。351条という規定です。ひとつのまとまりのある出資というのは一体何です

17　岡村忠生「グレゴリー判決再考―事業目的と段階取引―」税大論叢40周年記念論文集86頁（2008年）。

かと言われると、それはまとまった株主たち、これは個人でもよくて、非関連でも全然構わないのですが、こういう人たちがひとつのまとまりと評価できる形で現物出資を一斉に行うことなのです。この要件があるので、取引をまとめて観察する必要が生じます。一斉といっても、日本の分割型分割みたいにその１日で、ということではありません。何日以内とかは決まっていませんし、決めようともしません。私も、そんなことは決めない方がいいと思います。こういうのが、コモン・ロー的発想なのでしょう。

日本でも、やはりこのような考え方を入れておかないと、たとえば、含み益資産は適格組織再編の対価にして課税を繰り延べて移転し、含み損資産は組織再編成の相手と売買契約をして損を出して譲渡する、みたいなことが行われれば、どうするのでしょうね。

４．Coltec 判決

さて、**資料２（本誌158頁）**の注１にあげたColtec という裁判例があります。この裁判例は、7701条（o）についての立法資料[18]にも出てくる有名なものですので、少し紹介させていただき、タックス・シェルターと二分肢テストについて考えることにします。Coltec 事件では、Coltec 本社がその子会社のひとつを売却し、大きな利益を得たのですが、その裏側で、その連結子会社のふたつが、アスベスト訴訟を受けていました。大体10万件くらいのアスベスト訴訟の被告になっていて、もし訴訟に負ければ、というよりたぶん負けるのですが、そうなると３億7,500万ドルぐらい損害賠償債務が発生するだろうと予測されていました。被告は別法人の子会社ですが、アメリカでは、この種の連結グループにおいては、ベール・ピアシングというのですが、ベールというのは何かを隠すベール、ピアスというのは、耳などに穴を開けるピアスのことで、ベール・ピアシングというのは、そのベールを突き刺す、つまり、日本でいうところの法人格否認の一部になるかと思います。要するに連結子会社がそのような不法行為債務を持っていた場合には、連結親会社も賠償をしなければならない可能性が高く、この事件は間違いなくそうだろうといわれていました。

このような背景で、ある大手会計事務所が、次のような節税策を売り込みました。それは、以下の３つのステップからなる取引で、Coltec 社は、税負担回避を目的のひとつとして（と認定されています。）、これに乗りました（事案は少し簡略化します。）。① Coltec 社は、休眠状態にある子会社のひとつを、損害賠償処理のための特別な目的の会社とします。この事件では、ペンシルベニア州にあった休眠炭坑会社を、Garrison 訴訟処理会社という名前に変えました。② Coltec 社は、条件付債務（contingent liability）（敗訴した場合に Coltec 社も負うことになる損害賠償債務、約375百万ドル）と、その金額に見合う時価総額の資産（主に別の子会社が振り出した手形）を、Garrison 社に出資しました。このとき、Coltec 本社における Garrison 株の取得価額は、条件付債務がない場合の金額になります。ここが、このスキームのポイントです。③ Coltec 社は、Garrison 株を第三者に売却する。もちろん、対価はごく僅か（50万ドル）でした。こうして Coltec 社は大きな損失を発生させ、それを使って先に述べた子会社株式売却益を相殺し、残りの損失は繰り越して将来使えるようにした、というわけです。

これを否認した課税庁は、３つの理由を述べました。第１は、Garrison 株の取得価額は375百万ドルにならない、という債務出資に関する制定法課税要件の解釈論、第２は、債務出資に関する個別的濫用防止規定の適用、そして第３に、経済的実質主義による否認です。

18　H. R. Rep. 111–443, 111th Cong. 2 d Sess. at 292–297.

これに対して、第一審では、第１の解釈論は納税者の言い分が通り、また、第２の個別否認規定も、本件には効果がないと解釈されました。そして、興味深いのは第三の主張に対する判示です。経済的実質主義は、憲法違反だといっています。これだけはっきりした判決は始めて見ましたので、**資料２（本誌158頁）**の注の１行目の後ろから２行目の括弧書きの中にそのまま引用しました。

控訴審では、第１、第２の点はやはり納税者の主張が認められましたが、第３の経済的実質主義については、課税庁の主張が認められ、課税庁が勝訴しました。裁判所は、経済的実質主義とは、経済的実質を欠く取引は、たとえ歳入法典の文言に従っていたとしても課税上無視される、と明確に述べています。裁判所は、代表的な多くの先例を引用しながら、また、有名な権威ある体系書を参照しながら、経済的実質主義は確立した判例法理であり、裁判所はこれに従わなければならないと述べ、原審を厳しく批判しています。経済的実質主義は、税法の法律目的を実現するための裁判所の努力の成果であり、連邦最高裁は、裁判所が制定法の目的を達成するためにその文言を踏み越えたとしても、それは権力分流を侵したことにはならない、と判示していると述べています。

この控訴審の判決文は、「制定法の目的」や「連邦議会の意図」といった語を繰り返しています。規定の文言には書かれていない議会の意図、立法の目的を、少なくともこの事件の裁判官達ははっきり理解している、という一種の自信が読み取れるように思います。この点は、日本とは違うのでしょう。日本では、特に委員会段階での国会自身が作成した立法資料があまり整備されておらず、立法の趣旨目的などがはっきりしないこと、これはしばしば指摘されてきました。こうしたものがないのに、果たして日本でできるのか、議会ではなく行政機関が立法の趣旨目的を語れるのか、という問題がひとつ指摘できます。

しかし、さらに深い問題は、もし日本で経済的実質主義を用いるのであれば、それだけの深い理解をもって税法の解釈適用ができる裁判官が必要になりますので、これをどうやって育ててゆくか、という点にあるのではないかと思います。経済的実質主義は、表面的に事実を法にあてはめても合理的な結論が出ない場合に、そのような通常の解釈適用を越えたところで作用する原則です。これはかなり高等なテクニックであり、使い方を間違えば、法治主義や法の支配が侵害されてしまいます。ですから、経済的実質主義を使ってゆくためには、税法、少なくとも所得課税に関する法律全体を通じるような考え方、原理原則といったものを、それがあるのかないのかを含めて十分に理解している必要があります。法曹養成の過程で税法について十分に時間をかけた深い勉強をさせておかないと、裁判官になって他の事件もやりながら税法を勉強するというのでは、経済的実質主義のようなことには不安感が出て、裁判所はなかなか乗ってこないかもしれません。租税事件を扱う裁判官には、課税庁やタックス・シェルターのプロモーターと同じレベルが求められているのではないでしょうか。この点は、司法による法創造をいう場合も同じだろうと思います。

C．課税前利益の可能性

7701条（o）に戻ります。**資料12**の原文では、⑵Profit Potential、すなわち、利益獲得可能性のところです。経済的実質の有無の判断において、これまでの多くの裁判例や学説は、課税前に利益が生じうるかどうかを重視してきました。最初から課税前の利益が生じ得ないが、課税後であれば利益が出るような取引、つまり、もっぱらタックス・ベネフィットを享受するだけの取引であれば、経済的実質はない、と判断されるわけです。ただ、その逆、つまり、課税前利益の可能性があれば実質はあることになるかというと、そうは言い切れません。このことを、この⑵の部分の規定では、「考慮をする（taken

into account）」という言い方で表現しています。ただ、判例法と比べて内容をある程度明確化しており、課税前利益と課税後利益の現在価値を比較したとき、課税前利益が十分に（substantial）見込まれること、と定義しています。

課税前利益に関して、従来の判例は、**資料３（本誌159頁）**中程に掲げたように、⑴納税者が主張する租税以外の利益が、実は得られていない、⑵取引には、利益を獲得する可能性がない、⑶リスクと利益獲得可能性はあるが、十分ではない、⑷租税以外の利益が得られる合理的可能性があればよい、といったことを延べ、否認の根拠としています。これらは裁判例の大まかな傾向を示すもので、必ずしも明確に区分できるわけではありませんが、7701条（o）は、これらの中では⑶、つまり、十分な（substantial）課税前利益を求める立場になっています。ちょっとだけでは駄目だというわけです。

これを先のColtec事件で見ますと、納税者は、Garrison訴訟処理会社の設立には、Coltec社の企業価値を高め、Coltec社を潜在的債務から解放するという経済的目的があったと主張したのですが、控訴裁判所は、前者の企業価値については、Garrisonの設立自体についてはそう言えるが、Garrisonに条件付債務を引き継がせたことはそれとは別である、としました。これは、先に少し触れましたが、経済的実質主義を適用する場合の観察の対象となる取引またはその単位の問題だと思います。後者の潜在的債務を避けることについては、新たな子会社に債務を移転しても、法人格否認（veil-piercing）が働く可能性は変わらないだろう、と判決は述べています。これが、レジュメの⑴として書きました、納税者が主張する租税以外の利益が実は得られていない、ということです。

ただ、これには別の見方も可能です。すなわち、アスベスト訴訟による潜在的債務の移転という「取引」だけを他から分離し、課税上、無視したという見方です。このように見ることができるとすると、この否認方法は、グレゴリー事件の控訴審が、スピンオフによって子会社をごく一時的に設立したことを、課税上無視した否認方法と類似していることになります。

日本で現物出資というと、多分ひとつの取引であって、そこに出資される種々の資産および負債、これらをひとまとめに観察するのだろうと思います。ところが、この控訴裁判所は、債務と流動資産を区別し、流動資産を突っ込んだのはいいけれども、債務を突っ込んだことは区別し、そこに経済的実質はない、と言ったのです。非常に興味深いところですし、我々にはなかなか理解の難しいところではあるかと思います。

課税前利益の算出に当たっては、地方税や外国税のこと、また、税務に関する会計上の利益のこともあるのですが、大筋の話ではないので、省略いたします。ただし、こういったところは、従来の裁判例では必ずしも明らかになっていなかったところですから、明確化するというところでは意味のあるところだろうと思います。日本企業との関係で言うと、外国税の扱いについては規則が出ることになっていますから、注目する必要のあるところかもしれません。

しかし、同時に、行政規則が、これまで判例法として発展してきたものを、こうやって固定できるのかという問題もあります。仮に行政規則でこうだと決めたとしても、裁判所が実質主義によってそれをさらに上書きし、行政規則ではセーフだけれども、やはりアウトだ、、、と言うかもしれません。そういうものが実質主義ですので、注意する必要があります。

D．コモン・ロー

資料４の「D. 諸定義」では、この法律にコモン・ローという語が登場するのが興味深いところです。コモン・ローというのは、判例によってケース・バイ・ケースに積み重ねられてきた不文法を一般には言うと思います。米国は、法の支配が貫徹した法治主義国だと思われていますが、それは特定の個人（独裁者）だけの判

断で国のあり方を決めたり人々に義務を課したりしない、という意味においてそうだ、ということで、国の統治では、司法裁判が日本よりずっと前面に出てきています。制定法の持つ地位が、ドイツや日本よりは低いということもできます。たとえば、一部の州では、いわゆる罪刑法定主義が貫徹されておらず、コモン・ローによる処罰、つまり、明文の法規定がなくても刑罰を科すことが認められています。刑法は民商法とともに州の法律で、州の裁判所が裁判をします。大半の州では、州裁判所の主要な裁判官を選挙で選んでいることが背景にあると思います。

連邦所得税は、もちろん制定法に基づく制度ですが、7701条（o）⑸（A）がこうしてコモン・ローといっているのは、経済的実質主義は制定法化できない、あるいは、すべきではない、という判断を示しているのだと思います。ひるがえって日本では、法律が命令、すなわち行政立法に細部を委ねることは認められていますが、裁判所に実質主義に関する判断をまかせてコモン・ローを形成する、というような制度ができるかどうか、ということになると、いろいろと課題が出てくるように思います。

資料４（本誌160頁）の個人（家事）取引の除外については省略しますが、歳入法典でtrade or businessという場合、趣味などで日本の雑所得が生じるような場合も含んでいます。

Ⅲ．罰則

そこで、**資料５**の罰則に参ります。はじめの方で申しましたように、ここは、今回の立法ではっきりと変わったところであり、立法の狙いであったといえるでしょう。実務への影響が大きく、いろいろと懸念が生じているところです。

A. 行政罰（加算税）の制度

１．正確さに関する罰則金（Accuracy Related Penalty, §6662）

まず、日本でいう加算税に相当する行政罰について、説明します。

①賦課要件と責任

日本では、ある程度機械的に過少申告加算税を課しますが、米国では、要件を決めて課しています。**資料５**にその代表的な要件を記しましたが、⑴の懈怠やルールの意図的な無視のところは、ある程度責任主義的、つまり、納税者に故意または過失といった責められる事情があるかどうかを問うものになっています。課税庁が、日本よりも納税者の側に踏み込んできている感じがします。**資料13**に条文をあげておきましたが、懈怠や無視についても、6662条（c）に定義を置いています。

続いて、⑵は増差税額が大きい場合、⑶は資産等の評価が大きく誤っている場合ですので、これらの要件自体は、結果だけに基づいています。やはり**資料13**を見ていただくと、増差税額が大きいとされる境界や、ここでは省きましたが、評価の誤りが大きいとされる要件（200％以上）が規定されています。この評価の誤りについては、移転価格税制について特則があり、注意しなければならないところです。罰則金の賦課は、増差税額（underpayment）の20％が原則ですが、一定の過大評価に基因する場合は40％（§6662（h））になります。

②免除軽減要件（§6662）

要件が機械的に見える⑵と⑶ですが、実は、免除または軽減要件がやや複雑に規定されています。まず、⑵については、（i）納税者の行った課税上の取扱に「相当の根拠（substantial authority）」があるか、または、（ii）その項目が申告書等で適切に開示（adequately disclosed）されるとともに、納税者がそのように

扱ったことに合理的理由（reasonable　basis）がある部分に帰せられる増差税額については、罰則金が免除されます。

はじめの方の「相当の根拠」に関して、弁護士など専門家のオピニオン・レターが利用されてきました。専門家の意見が尊重されるのは、判断の第三者性ということがあると思いますが、1970−80年代の個人タックス・シェルターでは、オピニオン・レターが濫用気味に使われたと言われています。そのことから、タックス・シェルターであれば、まず、法人については上記の軽減免除の適用はありません。また、個人についても、(ii) 開示の方の免除は適用されず、また、(i)「相当の根拠」による免除についても、それが認められる可能性が50％を超えると合理的に確信したことが要求されることになっています。

③タックス・シェルター

興味深いのは、繰り返し「タックス・シェルター」と述べていることから分かりますように、「タックス・シェルター」が定義されて用いられていることです。すなわち、パートナーシップその他のエンティティ、投資の計画（plan）もしくは取引（arrangement）、または、その他計画もしくは取引であって、その主要な目的を連邦所得税の回避または逋脱（evasion　or avoidance of federal income tax）におくもの、となっています。これは、非常に広く漠然として要件で、もし日本でこんなことを法律にしようとすると、たぶん内閣法制局に待ったを掛けられるのではないかと想像します。

もっとも、話が少し脇にそれますが、たとえば暴力団対策法やストーカー規制法といった法律では、非常にオープンな、言い換えれば厳密さのない要件を規定しています。こうした法律は、暴力団やストーカーに対する国民的な厳しい警戒意識と、これらの法律によって強い権限を与えられた警察に対する信頼があってはじめて立法できたのだと思います。タックス・シェルターについても、暴力団と同じように根絶しなければならないという厳しい認識と、その規制に当たる国税庁に対する納税者の幅広い信頼が必要であり、これらを今後どのように醸成するかがひとつの課題だろうと思います。そんな風に考えますと、たとえば米国の罰則適用も、今申しましたように、ディスクローズした人、つまり、協力してくれる人については、適用しない形になっているわけです。ディスクローズがあれば取引相手がわかり、プロモーターなどを把握できるわけです。

先ほどは司法による法創造、裁判所による否認法理の形成、といったことを言いましたが、しかし、現在の日本の租税手続では、課税処分がないと何も動かないわけですから、まず、課税庁がアクションを起こさなければならないわけです。日本で否認規定をつくったとき、この「しなければならない」というのが、不作為は許されない、という意味になってくるのかどうかが問題です。今日の警察が暴力団に向き合う姿勢はそうなっていますが、国税庁についても、同じようなことを考えておく必要があると思います。

しかも、タックス・シェルターの否認は、暴力団対策とは異なり、今も述べました「法創造」、つまり、行政立法の側面があることに注意が必要です。多くの課税処分は裁判所までは行きませんから、課税庁または不服審判所の判断が最終的なルール、つまり法になります。従来の行政立法についての考え方を、多少は変えることになるのかもしれません。いずれにしても、大きな責任が国税庁にかかってくるように思います。そのようなやり方をするかどうかは、日本の国としての判断になるのでしょう。

④合理的理由による免除（§6664（c））

話を免除要件に戻します。6662条における免除は以上の通りですが、さらに、別の条文である6664条（c）に免除規定が置かれています。この免除は、原則としてタックス・シェルター

の場合も適用され、また、先に述べた評価が大きく誤っている場合についても、一部を除いて適用されます。この免除は、合理的理由による例外的免除（Reasonable Cause Exception）といわれるもので、過少申告に合理的理由（reasonable cause）があり、納税者が誠実に（in good faith）行動したと認められる部分に係る過少申告額には、罰則が適用されないことになります。このように罰則とその免除によって、できるだけ効果的に納税者を誘導しようとしているわけです。

2．指定取引（Listed Transaction）、要報告取引の罰則（Reportable Transaction）（§6662A）

少しややこしくなってきていますが、さらに、タックス・シェルターを念頭に置いた罰則が、6662A 条として2004年に設けられています。この規定の対象となるのは、指定取引（Listed Transaction）、何だか指定暴力団みたいですが、そういう潜在的に悪質な取引で歳入庁長官があらかじめ指定した取引と、要報告取引（Reportable Transaction）、これも歳入庁長官が租税回避または脱税の可能性があると判断し、規則が取引情報の開示を要求する取引類型に属する取引、すなわち、取引の主要な目的が租税回避または脱税にある取引、このふたつが対象になっています。そして、これらの取引によって生じた課税所得の過少部分に最高税率を乗じた金額を基準に、取引が制定法の要求に従って適切に開示報告されていれば20％、それがなければ30％の罰則金が課されます。なお、この罰則を適用された場合、公開会社は有価証券報告書にその旨を記載しなければならないことになっています。さらに、非開示そのものに対する罰則もあって、$10,000（自然人）または$50,000、指定取引では$100,000（自然人）または$200,000となっています。タックス・シェルターに対する戦いは、ここでは、報告をさせるという方法を採っているわけです。なお、先に述べた合理的理由による例外的免除は、この6662A 条による罰則金にも適用されます。

この規定で注目されるのは、指定取引、要報告取引として、歳入庁が一定の取引類型をあらかじめ特定していることです。つまり、先回りをして、穴を塞いでいるわけです。そのふさぎ方は、報告をさせるという方法です。否認ではありません。否認できないかもしれないけれど、それでも報告義務は課しているわけです。また、否認できた場合の罰則を、報告していなければ重くしています。このあたり、先の例に戻ると、暴力団員だから、という理由だけで身柄を拘束して身体の自由を奪うことはできませんが、暴力団員かどうかは、警察がきっちりと把握しておく、ということになります。こういうことが租税の世界で起こっていると理解していただければいいのではないかと思います。

米国の罰則金制度、かなりややこしかったですが、特徴をあげるとすると、要件を定め、善良な納税者については罰則を免除すること、また、指定された取引を報告させ、報告を軽減要件としていることです。

B. 改正による罰則と経済的実質との連携

1．新たな要件の追加（§6602（b）⑹）

さて、ここまででだいぶお疲れになったと思いますが、今回の立法による罰則の改正については、ここからが本題です。経済的実質主義を規定した7701条（o）の立法と同時に、この規定の対象となった経済的実質を欠く取引については、罰則金賦課と免除の適用が大幅に厳格化されました。すなわち、7701条（o）に規定する経済的実質を欠くとき、または、これに類する規定の要件を満たせないときは、20％の加算税を課すという規定が、6662条（b）⑹として設けられました。**資料13（本誌169頁）**の上から３分の１ほどに線が引いてあります。それだけなら、これまでと変わりないのですが、この要件に基づく罰則金については、6662条の免除

規定も6664条の免除規定も、適用が完全に排除されています。

２．経済的実質を欠く非開示取引への重課

今、実務家達が一番悩んでいる問題は、このような経済的実質を欠く取引で否認された場合に、もし開示がなければ、これを Non-disclosed Non-economic Substance Transactions といいますが、経済的実質がなく、かつ、開示もなければ、罰則金の率が２倍の40％になります。40％という税率、日本では、仮装隠ぺいによる重加算税の感覚だと思います。そうすると、経済的実質があるかないかわからないような取引については、基本的に申告書で開示をしておくことにした方がいいのか、それとも、それはむしろ適当ではないと考えるのか、あるいは、どこまでのどういった開示をしておくのが適当かというところに迷いが生じます。まだ３月31日に法律ができたばかりで、開示に関するルーリングもこの９月13日にあまり当たり障りのないものがひとつ出たばかりということもあり[19]、実務家と歳入庁の間でいろいろな綱引きが行われ、文献が散見されるところです[20]。

19　Notice 2010-62, 2010-40I. R. B. 411.

20　Monte Jackal, Public Comments vs. Private Letter Rulings : Which Is Preferable ? , 129 Tax Notes 1415（2010）；Jeremiah Coder, Understanding Taxpayers' Problems, 129 Tax Notes 275（2010）.

Ⅳ．分析

Ａ．法の変化と不変化

それでは、余った時間で、米国の議論の紹介や検討をしておきたいと思います。**資料７（本誌163頁）**の「分析」のところです。

１．立法（制定法化）による効果

まず、この立法（制定法化）による効果ですが、議会から税務行政、裁判所、租税専門家へのメッセージ（経済的実質主義の積極的適用を支持）や、議会による裁判例の追認といった側面があると思います。また、いくつかの点、例えば現在価値で課税前利益を見ましょうとか、あるいは、外国税をどうしますかといったところは明確化したわけです。

しかし、ひょっとするとそういったことを全部ひっくり返すような裁判例が出てくるかもしれないし、それをやったからといって憲法に違反するかというと、多分そうではないだろうと思います。そうすると、今回の立法によって予見可能性が上がったかと言われると、向上したとは素直には言えないし、むしろ向上させないことを狙ったという穿った見方をすることもできるかもしれません。

また、「経済的実質」の概念も変わっていないのですが、ただ、二分肢テスト（Conjunctive Test）で統一されたこと、「合理的手段」（三分肢）が除外されたことには、意味があると思います。これで見通しがよくなったこともたしかですが、しかし、今後の判例法の発展に枠をはめてしまったのではないかとも考えられます。

今後は、“transaction” “meaningful change” “substantial’ ‘といった概念を巡って問題が出てくると思います。とりわけ重要となるのは、取引の把握の仕方、経済的実質に則した観察の方法です。

２．意図された租税利益

次に、議会が意図的に与えた租税利益をどのように扱うのかが問題となっています。どういうことかというと、国が一種の隠れた補助金（租税歳出）として租税を使う場合です。経済的実質がないのがわかっているけれども、ある特定の行為を納税者にさせたいので、その分については税金を安くしましょうという規定があり、納税者が事業上の目的も何もなく、また課税前利益も出ないけれども、しかし、そういう租税優遇措置を求めて食い付いたときに、それを否認するのかという問題です。委員会報告書は、議会が明示的に与えた租税利益については、7701条（o）は適用しないとしているのですが、制定法には規定されませんでした。

３．The Angel List（不適用取引のリスト）

これに関連して、いわゆる The Angel List、すなわち、歳入庁に対して、この規定の不適用となる取引をリストにして出せ、とか出さない、といった押し問答が出てきています[21]。立法関係資料には、一定の取引類型については適用なし、とはっきり書かれているのです。**資料の７から８**にかけて掲載しました。

しかし、財務省、歳入庁は、リストの確認に否定的です。理由は、今回の立法の趣旨から、規則で判例法・慣習法を動かせないことにあります。さらに、時間の関係で説明を省略しますが、**資料の８**下からの「C. 問題となる領域」も、実務からは適用除外とすべきであるといわれている領域です。

ここにあげた裁判例などを丁寧に見ていくと、

21　Amy S. Elliott, Practitioners Blast Economic Substance Guidance With No Angel List, 2010 TNT 177-1；Amy S. Elliott, Practitioners Skeptical of IRS Assurances on Economic Substance Relevance, 2010 TNT 133-2.

経済的実質主義、少なくとも7701条（o）の規定したような実質主義はこれまで問題とされていなかったような領域があることが分かります。それを今回明確化してくれという要望は、非常にもっともではないかと思います。

B. 罰則と開示要請

繰り返しになりますが、開示要請と罰則は、今回の改正で明確に変わった部分です。**資料８（本誌164頁）**の「B. 罰則と開示要請」に書きました Announcement2010−９（2010年の９番目のアナウンスメントの意味）ですが、これは、納税者が申告におけるポジション（所得計算に当たっての考え方）を課税庁に認めてもらえるかどうか、自信がないということがあったら、そのことを申告で明らかにしなさい、というアナウンスメントです。

少し脇にそれますが、さらに重い問題としてFIN48があります。これは、財務諸表において、タックス・リスク（否認の可能性と増差税額の積）を明らかにすることを、アメリカの会計基準が要求しているのです。たとえば、当社はこういうリースをやっています、しかし、リースではなくて金融だとされるかもしれません、その可能性と増加する税額の積を財務諸表上で潜在的債務として書きます、ということです。これがなぜ問題にされているかというと、課税庁がそれを見て、調査や処分と端緒とするからです。

これは独り言ですが、外資系の日本企業は米国での財務上の連結対象になっていますから、日本でのタックス・リスクについても、アメリカにおいてこの FIN48による評価と公表が行われています。

Ⅴ. おわりに

最後に、以上のことから、今後、学問的に検討した方がいいのではないかと思われる課題について、簡単に述べさせてください。

まず、租税法における法の存在形態、すなわち制定法と不文法の問題があると思います。経済的実質主義が「法」であるとすると、制定法や行政規則のような成文法は何ができるのか、経済的実質主義を育ててきた判例法の発展がこれからどうなるのかが、アメリカでは問題です。経済的実質主義が、制定法として（判例法以外の形態で）、果たして存在し得るのかを考えてみる必要があると思います。また、仮に経済的実質主義を制定法によって固定したとしても、また別の不文法が出てくるかもしれません。

次に、これに関連して、法の欠缺と創造の問題についても、検討が必要ではないかと思います。租税回避は法の欠缺（本来あるべき要件が欠けていること）が原因であり、その否認は法の創造（欠けている課税要件を補充すること）であるという理解があります。そのように考えますと、欠缺かどうかを、誰がどのように判断するのか、という議論になり、議会が衆議によって判断して法律をつくる、ということになるはずです。しかし、それだけではうまく行かない場合があるという認識に立つのであれば、議会における衆議以外のどんな方法で欠缺を判断し、課税要件を補充する法律以外の何を創造するのかが問題になります。

欠缺の判断において、法の濫用を考えるのであれば、何が濫用されているのかが問題になります。判断や法創造の主体についても、日本では、行政の役割をよく見る必要があります。行政庁の判断が、多くの場合、裁判所まで行かずに確定してしまうからです。オーストラリアで包括的否認規定の運用に Screening Panel と呼ばれる第三者機関を入れたりしていることなどからは、専門家による第三者的な判断についても、調べてみるといいのかなと考えたりします。

創造する「法」とは何かも、行政と裁判所の関係を考えながら、検討していくことになると思います。アメリカの経済的実質主義が学問の対象になっているのは、裁判官が、先例拘束の下で制定法や行政規則と同様に先例をきちんと

調べて引用しながら判決を下しているからです。そうでないと、法的不安定だけが生じ、判例法理が育たないと思います。行政については、指定取引や要報告取引が背景にあり、これも罰則によって担保された「法」です。日本でも、実定法やその授権を受けた行政立法とは異なる「法」がイメージされることになるのでしょう。また、そのとき、国会が何をするのかも、7701条（o）の立法を見ていると、興味深いところです。

最後に、日本は租税法律主義の国ですから、その中で否認をどう考えてゆくかも課題になります。アメリカが経済的実質主義を使う場面で、日本はどんなふうにしているのかは、興味深いと思います。

大変拙い報告でしたが、以上で終わらせていただきます。ありがとうございました。

資　料

米国の新しい包括的濫用防止規定について

岡村 忠生（京都大学）

I.　はじめに

A. 新しい否認規定

「健康保険および教育の調整に関する法律」

H.R. 4872, the Health Care and Education Reconciliation Act of 2010

内国歳入法典7701条(o)等の新設（2010年3月30日成立）

Sec. 1409. Codification of Economic Substance Doctrine and Penalties

米国ではじめての「包括的濫用防止（租税回避否認）規定」（？）

General Anti-Abuse Rule, General Anti-Avoidance Rule, GAAR

経済的実質主義の考え方を制定法として確認

判例法の制定法化

従来と差異はない（？）

罰則の厳格化

20%または40%の加算税 (Accuracy Related Penalty)

B. この報告の目的

「租税回避」とは？

Smell Test?

私法の乱用？

法の欠缺？

司法（私法）による法創造？

「租税回避」を議論するのは、なぜか？

「租税回避」について、何を学問してきたのか？

否認の可否、方法？

予測可能性は高められたか？

II. 7701条(o)とは

A. 経済的実質主義の明確化 (Clarification of Economic Substance Doctrine)

（明確化できるか？　立法できるのか？）

§7701(o)(5)(c)---Determination of Application of Doctrine Not Affected

これまでの判例法の確認を、議会（委員会）が行う。

適用要件・・"any transaction to which the economic substance doctrine is relevant"

B. 二分肢テスト

1. 2つの要件

二分肢テストの客観面(A)と主観面(B)

(A) その取引によって納税者の経済的ポジションが有意味に変化すること

商品としてのタックス・シェルター

汎用性・・・何も変わらない（税負担のみ減少する）ことが重要

(B) 納税者にその取引を行う相当の(substantial)目的（税負担軽減以外）があること

2. Conjunctive Test

従来の判例

(1) 取引が否認されないためには、両者が満たされなければならないとする判例

⇔ Disjunctive Test （どちらかでよい）

Coltec判決などは[1]、Disjunctive Testを明確に否定

(2) いくつかの（主要）裁判例は、否認のためには両者ともを欠くことを要請[2]

否認についてConjunctive

(3) より的確な要素を考慮すべきとの裁判例[3]

これら裁判所間の対立を、立法で解消

しかし、むしろ重要な問題は、取引の把握のされ方（把握の単位）

税負担軽減効果がある取引を区別して取り出せば、否認できる。

---

1 Coltec Industries, Inc. v. United States, 454 F.3d 1340 (Fed. Cir. 2006), *rev'g* 62 Fed. Cl. 716 (2004)(where a taxpayer has satisfied all statutory requirements established by Congress, as Coltec did in this case, the use of the "economic substance" doctrine to trump "mere compliance with the Code" would violate the separation of powers). *See also* Pasternak v. Commissioner, 990 F.2d 893, 898 (6th Cir. 1993); Klamath Strategic Investment Fund v. United States, 568 F.3d 537, (5th Cir. 2009).

2 Rice's ToyotaWorld v. Commissioner, 752 F.2d 89, 91-92 (4th Cir. 1985); IES Industries v. United States, 253 F.3d 350, 358 (8th Cir. 2001)

3 ACM Partnership v. Commissioner, 157 F.3d at 247; James v. Commissioner, 899 F.2d 905, 908 (10th Cir. 1995); Sacks v. Commissioner, 69 F.3d 982, 985 (9th Cir. 1995).

C. 課税前利益の可能性

否認されないための必要条件ではない。2つのテストでの考慮要素。

内容はある程度明確化

課税前の利益と課税後の利益の現在価値を比較したとき、課税前の利益が十分に (substantial) 見込まれること

従来の判例は、租税以外の利益として、何を求めてきたか。

＝ 何を否認してきたのか。

(1) 納税者が主張する租税以外の利益が、実は得られていない[4]。

(2) 取引には、利益を獲得する可能性がない[5]。

(3) リスクと利益獲得可能性はあるが、十分ではない[6]。

(4) 租税以外の利益が得られる合理的可能性があればよい[7]。

(3)の立場で統一

地方税も考慮

外国税は、場合によっては費用扱い

規則に委任（未制定）

会計上の利益（メリット）は考慮しない[8]。

エンロン事件では、タックス・シェルター取引について、財務会計上のメリットが主張された[9]。

---

[4] Coltec Industries v. United States, 454 F.3d 1340 (Fed. Cir. 2006).

[5] Knetsch, 364 U.S. at 361; Goldstein v. Commissioner, 364 F.2d 734 (2d Cir. 1966).

[6] Goldstein v. Commissioner, 364 F.2d at 739-40; Sheldon v. Commissioner, 94 T.C. 738, 768 (1990)

[7] Rice's Toyota World v. Commissioner, 752 F. 2d 89, 94 (4th Cir. 1985); Compaq Computer Corp. v. Commissioner, 277 F.3d 778, 781 (5th Cir. 2001); IES Industries v. United States, 253 F.3d 350, 354 (8th Cir. 2001); Wells Fargo & Company v. United States, No. 06-628T, 2010 WL 94544, at *57-58 (Fed. Cl. Jan. 8, 2010).

[8] *See* American Electric Power, Inc. v. United States, 136 F. Supp.2d 762, 791-792 (S.D. Ohio 2001), *aff'd*, 326 F.3d.737 (6th Cir. 2003); Wells Fargo & Company v. United States, No. 06-628T, 2010 WL 94544, at *59 (Fed. Cl. Jan. 8, 2010).

[9] *See, e.g.,* Joint Committee on Taxation, Report of Investigation of Enron Corporation and Related Entities Regarding Federal Tax and Compensation Issues, and Policy Recommendations (JSC-3-03) February, 2003 ("Enron Report"), Volume III at C-93, 289.

D. 諸定義

1. 「取引」(transaction)とは？

「取引」に対して規定が適用される。

「連続した取引を含む」とのみ規定

段階取引の法理(the step transaction doctrine)を含意

Coltec判決との関係

規則での考え方(Reg. § 1.6011-4(b)(1))（Reportable transactionsに関して）

The term transaction includes all of the factual elements relevant to the expected tax treatment of any investment, entity, plan, or arrangement, and includes any series of steps carried out as part of a plan.

2. 経済的実質主義

Common Law Doctrine として定義？

3. 個人（家事）取引の除外

事業または所得獲得のための取引に限定

4. Determination of Application of Doctrine Not Affected

経済的実質の有無の判断のあり方・・・立法がなかったのと同じ？

“in the same manner as if this subsection had never been enacted”

E. 合理的手段テスト(Reasonable Means Test)

法案段階では、三分肢テスト[10]

Disjunctiveな二分肢テストによる国敗訴判決の影響

取引が（税負担軽減以外の）目的との関係で合理的な手段であること

事業目的テストの一部との理解（JCT報告書の脚注）は、後に削除

[10] 従来の議論について、一高龍司「タックス・シェルターへの米国の規制と我が国への応用可能性」フィナンシャル・レビュー84号63頁、75-78頁（2006年）、松田直樹「実質主義と法の濫用の法理－租税回避行為の否認手段としての潜在的有用性と限界－」税務大学校論叢55号1頁、51-59頁（2007年）。

III. 罰則

A. 行政罰（加算税）の制度

1. 正確さに関する罰則(Accuracy Related Penalty, §6662)

賦課要件を規定

(1) Negligence or disregard of rules or regulations.
(2) Any substantial understatement of income tax.
(3) Any substantial valuation misstatement under chapter 1.
など

増差税額(underpayment)が対象

原則20%、一定の過大評価に基因する場合は40%(§6662(h))

(2)の免除・軽減要件（タックス・シェルターの場合は不適用）

納税者の行った課税上の取扱に相当の根拠(substantial authority)がある。

または

その項目が、申告書等で適切に開示 (adequately disclosed) され、かつ、納税者がそのように扱ったことに合理的理由(reasonable basis)がある。

合理的理由による免除(Reasonable Cause Exception, §6664(c))

過少申告に合理的理由(reasonable cause)があり、納税者が誠実に(in good faith)行動した場合

タックス・シェルターの場合も適用

租税専門家の分析・意見を納税者が信じた場合

納税者のポジションが認められる確率が50%を超える場合

2. 指定取引(Listed Transaction)、要報告取引の罰則(Reportable Transaction)(§6662A)

対象取引(§6707A(c))

指定取引・・・歳入庁長官が租税回避取引として指定したもの

要報告取引・・歳入庁長官が租税回避または脱税の可能性があると判断し、規則が取引情報の開示を要求する取引類型に属する取引

＝ 取引の主要な目的が租税回避または脱税にある取引 (§6707A(b)(2))

これらの取引によって生じた過少税額(understatement amount)が対象

過少となった所得に最高税率を乗じた金額

開示された取引・・・20%

適切な開示のない取引・・・30%

公開会社は、この罰則の適用をSEC報告書に記載しなければならない。

なお、非開示に対する罰則(§6707A)

$10,000（自然人）または$50,000

指定取引では$100,000（自然人）または$200,000

合理的理由による免除の厳格化

開示のない取引には免除不適用

納税者がその扱いが適切であることを合理的に信頼したことを要求

Disqualified tax advisor, Disqualified opinion

B. 改正による罰則と経済的実質との連携

1. 新たな要件の追加 (§6662(b)(6))

§7701(o)に規定する経済的実質を欠くとき、または、これに類する規定の要件を満たせないとき

20%の加算税

増差税額(underpayment) を対象

2. 経済的実質を欠く非開示取引への重課 (§6602(i))
(Non-disclosed Non-economic Substance Transactions)

加算税率を40%とする。

経済的実質を欠く非開示取引

課税上の取扱に関連する事項が申告書またはその添付書面において適切に開示されていない取引で、§6602(b)(6)の適用を受けるもの

3. 合理的理由(Reasonable Cause)による免除の不適用 (§6664(d)(2))

§6602(b)(6)の適用を受けた取引には、この免除を不適用

IV. 分析

A. 法の変化と不変化

1. 立法（制定法化）による効果

議会の税務行政、裁判所、租税専門家へのメッセージ（積極的適用）

議会による裁判例の追認

予見可能性は向上したか。

2. 「経済的実質」の概念は変わっていない。

二分肢Conjunctive Testで統一

ただし、“transaction” “meaningful change” “substantial“といった概念は、制定法の解釈問題として浮上。

「合理的手段」（三分肢）の除外

「合理的手段」の要請に対して厳しい批判

タックス・プラニングの余地は残る。

3. 意図された租税利益

委員会報告書は、議会が明示的に与えた租税利益については、§7701(o)は適用しないとしている。

しかし、制定法には規定されなかった。

4. The Angel List（不適用取引のリスト）

立法段階で議論され、 立法関係資料に残されたが[11]、規定はされなかった。

規定による制定が求められているが、財務省、歳入庁は否定的。

立法の趣旨から、規則で判例法・慣習法を動かせないことが理由

求められている理由は、経済的実質を欠けば罰則があるから。

立法段階で、適用がないとされた領域

(1) 借入か自己資本か

[11] JCX-18-10, “Technical Explanation of the Revenue Provisions of the ‘Reconciliation Act’ of 2010, as Amended, in Combination With the ‘Patient Protection and Affordable Care Act,’” 152-153 (Mar. 21, 2010); JCX-11-10, “Technical Explanation of the Revenue Provisions Contained in the American Workers, State and Business Relief Act of 2010, as Passed by the Senate on March 10, 2010,” 189-190 (Mar. 11, 2010).

(2) 国外投資（事業体を国内に置くか国外か）

(3) 法人の設立、組織再編成のための取引、一連の取引

(4) 関連法人の利用（§482、その他個別規定について問題とならない場合）

B. 罰則と開示要請

改正で明確に変わった部分

「罰則」（行政罰、加算税）の位置付け、日本との差異

責任主義的要素

取引の開示

租税専門家の責任

処罰要件と開示

Announcement 2010-9[12]

納税者が不明確と考える課税上の立場を歳入庁に開示させる。

FIN48[13]も問題となり得る。

C. 問題となる領域[14]

従来は認められてきたが、Conjunctive Testを文字通りに適用すると否認の可能性

求められる「実質」に程度の差があるのではないか？（前掲 The Angel List）

1. 所得の実現（課税時期）

Cottage Savings連邦最高裁判決[15]

「実現」の判断について、経済的実質主義の適用を排除

2. 法適用の要件を充足するための取引

子会社完全清算(§332)

株式取得を資産取得とみなす規定(§338)

---

[12] 2010-7 IRB 408.

[13] FASB Interpretation No. 48, Accounting for Uncertainty in Income Taxes, an interpretation of FASB Statement No. 109 (2006).

[14] Monte A. Jackel, Dawn of a New Era: Congress Codifies Economic Substance, 127 Tax Notes 289, 297-98 (2010). §7701(o)についての論文としては、さらに、McMahon, Martin J., Living with (and Dying by) the Codified Economic Substance Doctrine (June 11, 2010). University of Florida Levin College of Law Research Paper. Available at SSRN: http://ssrn.com/abstract=1623822

[15] Cottage Savings Association v. Commissioner, 499 U.S. 554 (1991).

3. 出資と分配

分配について、経済的実質を要求しない租税裁判所判決[16]

出資について、要求する判決[17]

4. DebtとEquity

選択は自由と考えられる[18]。

5. 外国法人と内国法人

§7874などの個別規定があることから、7701(o)の適用はない（のではないか）。

6. 法人の設立、組織再編成

The Angel Listにはあるが、Coltec判決からは、取引の観察単位が問題

7. §304取引

株式譲渡に対する「みなし配当」的課税

個別規定がある場合の7701(o)の適用問題

8. 外国税額控除

外国税を費用とすべき場合について、規則に明示的委任

国敗訴の影響・・・Compaq判決[19]、IES判決[20]

9. パートナーシップ持分取得価額

§752による取得費引継

10.導管的取引

Northern Indiana判決[21]、UPS判決[22]

---

[16] Countryside Limited Partnership v. Commissioner, T.C. Memo. 2008-3.
[17] Caruth v. United States, 688 F. Supp. 1129 (D. Ct. 1987), *aff'd,* 865 F.2d 644 (5th Cir. 1989).
[18] Kraft Foods Co. v. Commissioner, 232 F.2d 118 (2d Cir. 1956).
[19] Compaq Computer Corp. v. Commissioner, 277 F.3d 778 (5th Cir. 2001).
[20] IES Industries, Inc. v. United States, 253 F.3d 350 (8th Cir. 2001).
[21] Northern Indiana Public Service Corp. v. Commissioner, 115 F.3d 506 (7th Cir. 1997).
[22] United Parcel Service of America v. Commissioner, 254 F.3d 1014 (11th Cir. 2001).

V. おわりに

租税法における不文法

制定法としての経済的実質主義はあり得るか。

法の欠缺と創造

どのように判断するのか？

法の濫用・・・私法の濫用か、税法の濫用か？

判断の主体

行政庁の役割

指定取引、要報告取引

罰則・開示との連動

加算税と免除（機械的賦課でよいか）

オーストラリアのGAAR Screening Panel

専門家の役割

何を創造するのか？

租税法律主義の意義

条文

I.R.C. §7701. Definitions

(o) Clarification of Economic Substance Doctrine-

(1) APPLICATION OF DOCTRINE- In the case of any transaction to which the economic substance doctrine is relevant, such transaction shall be treated as having economic substance only if--

(A) the transaction changes in a meaningful way (apart from Federal income tax effects) the taxpayer's economic position, and

(B) the taxpayer has a substantial purpose (apart from Federal income tax effects) for entering into such transaction.

(2) SPECIAL RULE WHERE TAXPAYER RELIES ON PROFIT POTENTIAL—

(A) IN GENERAL- The potential for profit of a transaction shall be taken into account in determining whether the requirements of subparagraphs (A) and (B) of paragraph (1) are met with respect to the transaction only if the present value of the reasonably expected pre-tax profit from the transaction is substantial in relation to the present value of the expected net tax benefits that would be allowed if the transaction were respected.

(B) TREATMENT OF FEES AND FOREIGN TAXES- Fees and other transaction expenses shall be taken into account as expenses in determining pre-tax profit under subparagraph (A). The Secretary shall issue regulations requiring foreign taxes to be treated as expenses in determining pre-tax profit in appropriate cases.

(3) STATE AND LOCAL TAX BENEFITS- For purposes of paragraph (1), any State or local income tax effect which is related to a Federal income tax effect shall be treated in the same manner as a Federal income tax effect.

(4) FINANCIAL ACCOUNTING BENEFITS- For purposes of paragraph (1)(B), achieving a financial accounting benefit shall not be taken into account as a purpose for entering into a transaction if the origin of such financial accounting benefit is a reduction of Federal income tax.

(5) DEFINITIONS AND SPECIAL RULES- For purposes of this subsection—

(A) ECONOMIC SUBSTANCE DOCTRINE- The term "economic substance doctrine" means the common law doctrine under which tax benefits under subtitle A with respect to a transaction are not allowable if the transaction does not have economic substance or lacks a business purpose.

(B) EXCEPTION FOR PERSONAL TRANSACTIONS OF INDIVIDUALS— In the case of an individual, paragraph (1) shall apply only to transactions entered into in connection with a trade or business or an activity engaged in for the production of income

(C) DETERMINATION OF APPLICATION OF DOCTRINE NOT AFFECTED- The determination of whether the economic substance doctrine is relevant to a transaction shall be made in the same manner as if this subsection had never been enacted.

(D) TRANSACTION- The term "transaction" includes a series of transactions.

I.R.C. §6662. Imposition of accuracy-related penalty on underpayments

(a) Imposition of penalty.--If this section applies to any portion of an underpayment of tax required to be shown on a return, there shall be added to the tax an amount equal to 20 percent of the portion of the underpayment to which this section applies.

(b) Portion of underpayment to which section applies.--This section shall apply to the portion of any underpayment which is attributable to 1 or more of the following:

(1) Negligence or disregard of rules or regulations.

(2) Any substantial understatement of income tax.

(3) Any substantial valuation misstatement under chapter 1.

(4) Any substantial overstatement of pension liabilities.

(5) Any substantial estate or gift tax valuation understatement.

(6) Any disallowance of claimed tax benefits by reason of a transaction lacking economic substance (within the meaning of section 7701(o)) or failing to meet the requirements of any similar rule of law.

(7) Any undisclosed foreign financial asset understatement.

(c) Negligence.--

For purposes of this section, the term "negligence" includes any failure to make a reasonable attempt to comply with the provisions of this title, and the term "disregard" includes any careless, reckless, or intentional disregard.

(d) Substantial understatement of income tax.--

(1) Substantial understatement.--

(A) In general.--For purposes of this section, there is a substantial understatement of income tax for any taxable year if the amount of the understatement for the taxable year exceeds the greater of--

(i) 10 percent of the tax required to be shown on the return for the taxable year, or

(ii) $5,000.

(e) Substantial valuation misstatement under chapter 1.--

(f) Substantial overstatement of pension liabilities.--

(g) Substantial estate or gift tax valuation understatement.--

---

(h) Increase in penalty in case of gross valuation misstatements.--

---

(i) INCREASE IN PENALTY IN CASE OF NONDISCLOSED NONECONOMIC SUBSTANCE TRANSACTIONS.

(1) IN GENERAL. — In the case of any portion of an underpayment which is attributable to one or more nondisclosed noneconomic substance transactions, subsection (a) shall be applied with respect to such portion by substituting '40 percent' for '20 percent.

(2) NONDISCLOSED NONECONOMIC SUBSTANCE TRANSACTIONS. — For purposes of this subsection, the term 'nondisclosed noneconomic substance transaction' means any portion of a transaction described in subsection (b)(6) with respect to which the relevant facts affecting the tax treatment are not adequately disclosed in the return nor in a statement attached to the return.

(3) SPECIAL RULE FOR AMENDED RETURNS.— In no event shall any amendment or supplement to a return of tax be taken into account for purposes of this subsection if the amendment or supplement is filed after the earlier of the date the taxpayer is first contacted by the Secretary regarding the examination of the return or such other date as is specified by the Secretary.

(j) Undisclosed foreign financial asset understatement.--

I.R.C. § 6664. Definitions and special rules

(c) Reasonable cause exception for underpayments.--

(1) In general.--No penalty shall be imposed under section 6662 or 6663 with respect to any portion of an underpayment if it is shown that there was a reasonable cause for such portion and that the taxpayer acted in good faith with respect to such portion.

(2) EXCEPTION. — Paragraph (1) shall not apply to any portion of an underpayment which is attributable to one or more transactions described in section 6662(b)(6).

(d) Reasonable cause exception for reportable transaction understatements.--

(1) In general.--No penalty shall be imposed under section 6662A with respect to any portion of a reportable transaction understatement if it is shown that there was a reasonable cause for such portion and that the taxpayer acted in good faith with respect to such portion.

(2) EXCEPTION. — Paragraph (1) shall not apply to any portion of a reportable transaction understatement which is attributable to one or more transactions described in section 6662(b)(6).

大阪大会

第62回租税研究大阪大会開催にあたり

社団法人日本租税研究協会副会長
宇野　郁夫
（日本生命保険相互会社会長）

本日は、第62回の租税研究大阪大会に、多数の会員の皆様と講師の方々にご参加いただき、誠にありがとうございます。

後ほど東京からも財務省の佐川審議官、総務省の岡本税務管理官にお越しいただきますが、業務ご多忙の中、パネリストを務めていただきますことに、この場をお借りいたしまして、心から御礼を申し上げておきたいと思います。

また、ご出席の皆様方には常日頃、租研の事業活動にご支援・ご協力を賜っていることにつきまして、あらためて御礼を申し上げます。ありがとうございます。

さて、現在の状況につきましては、ご承知のように景気が徐々に持ち直す気配を示しておりますけれども、依然として雇用情勢は厳しく、デフレ脱却が喫緊の課題となっております。

また、先行きにつきましても、このところの円高や諸外国の景気減速懸念とわが国経済の下振れリスクが存在しております。

このような足元の状況に加えまして、わが国は多くの構造的な問題を抱えております。

第１に、近年、世界におけるわが国の経済的地位が明確に低下してきております。日本経済に早期に活力を取り戻すべく、グローバル化時代にふさわしい成長戦略の策定とその実現に、官民を挙げて取り組むことが強く望まれます。

第２に、少子高齢化の進行です。社会保障費の膨張や人口構造の変化により、社会保障制度の持続は困難となることが懸念されております。

持続可能な制度を早期に再構築することが強く望まれます。

第３に、政府・地方の長期債務残高が巨額に達し、世界でもけた外れの財務赤字国となっております。このままでは、将来の国民生活や経済全般に重大な悪影響を及ぼすことは明らかです。財政再建に向けた具体的な改革案を、直ちに提示し、実行していくことが強く求められております。

このようにわが国では成長戦略、財政健全化、社会保障制度の改革等を一体的に強力に推進する必要がございます。

税制におきましても、このような一体改革の中で、国民の力、民間の力を活かし、明るく元気な日本の未来を築くにふさわしい抜本的な改革を実現することが不可欠です。

当協会におきましては、民間の立場から税・

財政の問題を調査・研究し、中長期的な課題を含め、あるべき税制改正についての提言を毎年行っております。

そして、今後の抜本的な改革には「経済活力の強化」と「安定財源の確保」の２つがキーワードとなると考えております。

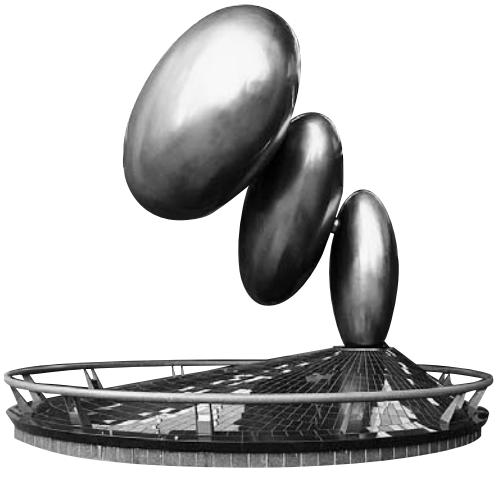
「経済活動の強化」のためには、企業の国際競争力を維持・強化し、地方も含めた日本全体の潜在力を発揮させる税制の構築が何よりも重要です。

また、国民が安心して安定した生活を営むためにも、財政健全化を図り、社会保障の持続性を確保する必要がございます。そのための「安定財源の確保」には、消費税の引き上げを含む安定的でバランスの取れた税体系の構築が必要と考えます。

政府におきましては、抜本的な税制改革について早期に制度設計と工程表を国民に示し、実現に向けた道筋をつける必要があると考えております。

本日の大阪大会におきましては、「税制改革を巡る現状と課題」と題した討論会、並びに「租税債務確定・租税争訟手続における課題と改正の方向性」と「税法における『司法的積極主義』の意義と課題」の２つの報告を予定しております。ご担当いただくのは、皆様ご高承のとおり、税制に精通された専門家の方々ばかりで、大変貴重なお話をお伺いできることと存じます。ぜひ本日のプログラムに期待し、ご清聴いただきますようよろしくお願い申し上げます。

最後になりますが、ご出席の皆々様方のますますのご発展をお祈り申し上げますとともに、当協会の活動につきまして、今後ともご支援・ご協力をいただきますよう切にお願いいたしまして、私のご挨拶とさせていただきます。ありがとうございました。



租税債務確定・租税争訟手続における課題と改正の方向性

～平成22年度税制改正大綱における『納税環境の整備』を踏まえて

同志社大学大学院司法研究科教授

占部　裕典

Ⅰ．はじめに

おはようございます。過分なご紹介をいただきましてどうもありがとうございました。民主党政権下になりまして、税制は消費税とか、法人税率の引き上げとか、そちらの方に多くの関心が行っているかと思います。本日午後の討論会も恐らくメンバーからいたしまして財政学的な視点からの税制の議論等が華やかに活発に交わされるのではないかと思っております。私の方は、本日は税制の中では非常に地味な領域といってもよろしいかと思いますが、租税債務確定手続や租税争訟手続についての現在の課題等をお話させていただき、現在進行中のこのテーマでの改正の動きに関心をもっていただけましたらと思っております。

本日のテーマは「租税債務確定・租税争訟手続」ですので、申告書の提出（債務の確定）から確定額の修正、納付・還付までの一連の手続、確定後の不服申立、訴訟までの流れのなかで現在、非常に問題であると考えられて、これまでも現在も議論が活発に交わされている問題あたりのお話を中心に進めさせていただきたいと考えております。

現在の改正議論の状況はといえば、自民党の政権下で政府はいわゆる国税通則法改正と申しますか、租税債務の確定・租税争訟手続の中核を占めます国税通則法の改正に影響を与える行政不服審査法案を国会に上程したことがございますけれども、ご存じのように廃案になった経緯がございます。そこでは、行政不服審査法、いわゆる不服申立の一般法、それから、行政手続法、これも行政手続の一般法ですけれども、

といったものの見直しといった部分的改正案を受けて、それに波及してまいります税務の領域について国税通則法の若干の手直しを法改正という形で議論を進めておりました。

民主党政権下になりまして、債務確定手続、あるいは租税争訟手続領域につきましては平成22年度税制改正大綱というもののなかでかなり明確にどこをどういうふうに改正するかという骨格が示されてまいりました。民主党のマニフェスト等におきましても納税環境の整備の要請は非常に強くうたわれております。恐らく、これらはそういった勉強会等が民主党（政権下）で続けられてきて、そういった課題を現政権が緊急の課題として承知された上で平成22年税制改正大綱に盛り込まれたものではないかと思っております。

その税制改正大綱の内容ですけれども、税制調査会の専門家委員会というものがございまして、納税環境整備小委員会という形で今申し上げたような議論がされておりまして、内閣府のホームページに公表されております。その委員会の配布資料というものを本日の**資料（本誌208頁～220頁に掲載）**として掲げております。

平成22年度税制改正大綱というのを**資料１（本誌208頁）**に掲げておりますけれども、そこでは納税者権利憲章の制定、あるいは不服審判所制度の改革、社会保障と税共通の納税者番号制の導入についての検討、それから、歳入庁の設置等々について納税環境の整備は急務であるとうたわれております。平成22年度税制改正大綱の内容につきましては後ほど詳しく検討を加えさせていただきたいと思っております。

こういった流れの中で、今現在の債務確定手続、いわゆる租税手続法なり、租税争訟法の中で現行制度を見たときに存するいろいろな問題点がこれまでも議論されてきましたが、そういった総論、各論を含めまして、どういう点を今後議論に取り上げ、どのような方向で検討する必要があるのかなど、そういったことを個人的な視点からお話し申し上げたいと思います。

なお、本日お話し申し上げることは公的な委員の立場からではなく、あくまでも、私個人の立場からの検討であることをお含みください。

１．「行政不服審査法」改正の方向性

現在の国税通則法は昭和37年に制定されたもので、ほぼ50年たっておりまして、その間ほとんど抜本的な改正はなされておりません。これは異常といえば異常といえます。ここ20年の間に行政法の領域というのは非常に目覚ましい発展を遂げておりまして、行政手続法の制定をはじめとして、行政事件訴訟法等の改正も行われております。また、行政不服審査法の改正にも着手しているという段階ですけれども、それから比べますと税務の領域というのは納税者の権利保障という視点からは非常に遅れていて、租税確定手続あるいは租税争訟手続についてはあらゆる行政分野で最も遅れた領域だと言えるのではないかと思います。

税務の領域は租税確定手続、いわゆる行政手続法の領域では後れを取っています。不服申立、あるいは訴訟のところも、ご承知のように国税通則法というものが行政不服審査法なり、行政手続法、行政事件訴訟法の特例を形づくっておりまして、その改正がなかなかストレートに国税通則法に反映されないというところもありまして、非常に立ち遅れた状態ということになっているということです。**レジュメ１の「はじめに」（本誌191頁）**のところに行政不服審査法なり、行政手続法のここ数年の改正動向なり、それとの関係で国税通則法が改正についてどういう対応をしてきたかということを少し書き記しております。

行政手続法は平成５年に制定されまして、申請に対する処分、不利益処分、行政指導、届出など、さらにはいろいろな法案を作るときの意見公募手続等について、非常に細かな手続規定を置いておりますけれども、ご承知のように国税通則法74条の２という条文が行政手続法の租税への適用を原則排除しております。この排除

規定の関係で、ほとんどその恩恵といいますか手続保障は納税者において被っていないという状況です。一部行政指導のところで若干適用規定がございますけれども、あってないに等しいような、あまり意味をなさないようなものかと考えております。

行政手続法が導入されるときに国税通則法を中心とした、あるいは所得税法等のいろいろな個別税法ごとの手続規定のところでは一貫した、体系化した手続的な規定を持っているといわれておりました。例えば、青色申告に理由附記というのがございますけれども、行政手続における理由附記の判例は青色申告の理由附記の規定からいろいろ理論が深められてきたということもあって、多くの行政法学者は「税は税で独自の手続的体系を持っている。だから、あえて行政手続法の適用を認める必要はないという考え方があった」とも聞き及んでおります。ただ、一方で、行政手続法の適用については、税にはいろいろ特質がありますので、それを踏まえてあらためて検討すべきであるというようなこともあり、いろいろな議論が積み重なって適用除外になったとも聞き及んでおります。

この行政手続法の一部改正がその後に行われまして、法案の内容は**レジュメ１（本誌191頁）**の下に書いてございますが、行政手続法の一部を改正する法律案という形で平成20年を中心に国会に上程されましたけれども、基本的には多くの部分で改正を見るに至っておりません。ちなみに、その中でも税務に使える、税務で適用されるという形で予定、期待されていた条文等もございます。

例えば**レジュメ２**のｂ（イ）ａというところで「何人も、法令に違反する事実がある場合において、その是正のためにされるべき処分又は行政指導（その根拠となる規定が法律に置かれているものに限る。）がされていないと思料するときは、当該処分をする権限を有する一行政庁又は当該行政指導をする権限を有する行政機関に対し、その旨を申し出て、当該処分又は行政指導をすることを求めることができる。」（行政手続法の一部を改正する法律案36条の３第１項）という規定案がありますが、導入が予定されておりました。例えば更正の請求をしたけれども、あるいは更正の請求期間経過後に嘆願書を出したけれども、応答してくれないといったような場合についてはこの規定に基づいて減額更正処分をせよということが求められるのではないかということで、行政手続法の一部改正と租税の現場への影響、適用ということでかなり期待された部分もございましたけれども、結局、現在はそこまでにも至っていないわけです。ちなみに先ほど申し上げた規定は、多くの方が嘆願書等の場面での活用を期待されていたようですが、適用にあたってはかっこ書の条件がありますのでその条文は基本的には使えない内容です。そのあたりは一部誤解があったわけですけれども、非常に期待された規定ではありました。

２．「国税通則法」改正の方向性

さらに、行政不服審査法の一部改正も同時に予定されておりまして、その議論が深められたことによって併せて国税通則法の改正というのも議論されていたわけです。**レジュメ２**の下の方に、行政不服審査法の改正法案を受けまして、国税通則法もどうあるべきか、どう改正すべきかということで日本税理士連合会、あるいは日本弁護士連合会等よりさまざまな内容の意見書が提出されました。その中身は非常に重要なことを言っておりまして、後ほどそういった中身も言及しながら改正の動向なり、進むべき方向性を議論させていただきたいと思います。

平成20年を中心に行政手続法の一部改正あるいは行政不服審査法の改正というようなものの法案が出来上がりまして、それを受けて国税通則法も改正される予定でした。非常に議論としては活発に交わされました。ただ、行政手続法なり行政不服審査法の改正を受けてということで議論の中心となり、独自の国税通則法の内容といいますか、広範囲な議論というのはそのと

きに必ずしもなされたわけではございません。しかし非常にここ数年そういった議論というのが各界で徐々に高まってきているのは確かでございます。残念なことに、そういった議論は先ほどお話ししましたが、平成20年の国会に法案等が上程されましたけれども、結局は審議未了に終わりまして、廃案になったということです。

３．民主党政権下における改正の方向性

その後、民主党政権下になりまして、先ほど申し上げました「22年度税制改正大綱」とサブタイトルが「納税者主権の確立に向けて」ということで、21年12月22日に税制改正大綱が公表されました。そこでうたわれておりますことは**レジュメ５（本誌195頁）**に落としておりますけれども、**資料の方では１から２（本誌208頁～209頁）**にかけての記載です。

納税者権利憲章を早急に制定する必要があります。これはOECD加盟国ではわが国だけが立ち遅れているということで、納税者権利憲章を制定するとして、平成22年の税制改正大綱にはうたっております。「納税者権利憲章（仮称）を早急に制定します」と書いてありますが、この納税者権利憲章の中身については、いわゆる法的な効力を持たせるのか、どの程度裁判規範性を与えるのか、どういった内容まで書き込むのか、といったようなものが今後議論になるということで、税制改正大綱で見直すということになっているものと思います。

それとの関連で、税制改正大綱では更正等の期間制限が問題であるということが書いてあります。通常の更正の請求の期間制限というところにこの税制改正大綱は着目しております。課税庁側の更正の除斥期間が３年から７年であるのに、納税者からの税額の修正（確定金額の変更）は更正の請求という手続（国税通則法23条１項）を経なければできません。それも法定申告期限から１年以内であるということで、特に両者の期間制限（除斥期間）のバランスが平仄が取れていないということで納税者理解を得られないので、見直す必要があるということです。税制改正大綱は、権利憲章の制定の次に更正の請求についての見直しということをうたっております。

その次に、国税不服審判所の改革ということを記していますが、国税不服審判所の現状がまず組織的に問題があるという指摘です。審判官の多くを国税庁の出身者が占めておりまして、このことは国税不服審判所の裁決の透明性といったことで非常に問題があるという指摘かと思います。その他に証拠書類の閲覧・謄写ということで納税者の審理手続が制限されているということで、審理の手続等についても指摘がございます。さらに、国税不服審判所との関係で大きな問題としては、組織や人事のあり方の他に、不服審査前置主義の見直しということを言っております。

多くは国税のことを念頭にここでお話しすることになるかと思いますけれども、書かれている内容はパラレルに地方税にも該当するということでお考えいただいていいのではないかと思います。たとえば国税の不服申立ては二審制を取っておりますけれども、地方税は原則一審制です。しかし、両者とも不服審査前置主義を採用しておりまして、このことについて見直しが必要であるということです。

その次に、不利益処分の理由附記ということが書かれてあります。青色申告者に限って更正の理由附記が認められております。行政手続法等では広範囲な行政処分について理由附記が認められておりますが、税務行政の領域というのは理由附記が青色申告者に対する更正に限られていて、手続保障という視点からは最も遅れているという状態になっています。この理由附記などについても見直しが必要であるというようなことが書いてあります。

国税不服審判所の組織・人事といったハード面から、不服申立前置主義、さらに処分の理由附記の範囲といったようなことから、納税者手

続保障の視点に立って制度等を見直すということをうたっております。

税制改正大綱は、３番目に本日お話しできるかどうか時間的に微妙なところですけれども、社会保障・税共通の番号制度導入ということを記しています。納税者番号制というものがいわゆる給付付き税額控除という建て付けを取りますと不可欠であるということで、納税者番号制の導入がうたわれています。ここでは社会保障制と税制を一体化するために納税者番号制ということも必要であるということで、当然それは、組織面では、４番目に、社会保障制度と税制を一体化するという意味で、歳入庁構想というものを平成22年税制改正大綱ではうたっておりました。恐らく歳入庁設置の議論というのはこのような議論のなかで一番遅れているのではないかと推測いたしますけれども、税制改正大綱のなかでは、非常に大きな項目として歳入庁の設置というものが検討課題に挙げられております。なお、税制改正大綱がいう罰則の適正化というのはもう既に改正が終わっておりまして、既に罰則の適正化というのは実施されています。

そういったことは民主党の政策集にも同じように列挙されているということです。資料の方には右上の方に手書きでページ数を打っておりますけれども、**資料３（本誌210頁）**からが民主党の政策集で、ほぼ同じようなことが納税環境の整備としてうたわれているわけです。

今、言ったような民主党政権下での平成22年度税制改正大綱に則しまして、そういったもの、さらにもっと改正すべき点、もっと議論や検討すべき点も含めて、お話しさせていただきたいと思います。

Ⅱ.「納税者権利憲章」の制定と内容

まず納税者権利憲章の制定と内容ですけれども、この点につきましてはお配りしております**資料の４、５**です。OECDの報告書で「各国の納税者の権利と義務」というのがどういう状況であるかということが取りまとめてあります。OECD加盟国で納税者権利憲章というものがないというのは、この資料だけを見ますと、日本はなしということで、他国の制定年等を見ましても非常に立ち遅れているというところがございます。

ここで議論になりますのは、まず１つは納税者権利憲章の性格、いわゆる法的な拘束力の問題だろうかと思います。公文書という形でこういう権利が保障されていますよということを文書化して公表するというような国から法律にその権利を盛り込むといったような国まで少しバリエーションがあるかと思います。

納税者権利憲章というのをどういう形で制定するか。最も一番簡単な方法というのは国税通則法なり、各税法の納税者の権利にかかわる部分、義務にかかわる部分というのを文書化して納税者にわかるように配るという程度のものから、ある程度納税者権利憲章という形で別途国税通則法の冒頭に盛り込むとか、あるいは別途納税者権利保護法みたいなものを盛り込んで、その冒頭に盛り込むかとか、いろいろ考え方はあるように思います。法的な性格というものは各国、OECD加盟国間バリエーションに富んでおりますので、どの程度の法的拘束力、さらにその中身として何を書き込むかということが最大の論点で、検討課題になるだろうと思います。

現在、行政手続法なり、行政不服審査法については、第１条に「国民の権利・利益の保護」というのが法の目的としてうたってあります。ただ、国税通則法につきましては一切そういうことは盛り込んでおりません。租税制度については、納税者の権利を保護するための規定というのが非常に乏しいのが現状です。言い替えますと、徴税の原理の方が優先するような規定が多くを占めておりまして、納税者の権利を保護するという規定はごく限られていて、不十分であるということです。そこで、こういったもの

は大綱で示しているように納税者の視点に立てば不可欠なものであろうということになるかと思います。

納税者権利憲章に法的拘束力を持たせなければ「絵に描いた餅になる」ということもございますけれども、この内容はどの程度納税者の権利というものを各論の中に書き込めるかにかかっているかと思います。その書き込んだものをある程度集約したものを納税者権利憲章の中で羅列していきまして、ある程度各論を抽象化したものを並べるというようなイメージになるのではないかなと個人的には想像しております。

そのときに「裁判規範」として基本的には各論というところが個々の紛争解決の具体的な裁判規範になるわけですけれども、総じて納税者権利憲章という形で総論で抽象的に書き込まれたところも併せて法解釈の指針になるという形での規定の下で、裁判規範として運用されるということがふさわしいのではないか、といったような意見を個人的には持っております。

現在いろいろな税制改正についての関連のホームページを見ますと、日本弁護士連合会のホームページには、権利憲章というのを単に国税通則法の第１章ぐらいに入れるのではなくて、納税者権利保護法というものを別途制定して、徹底した納税者の権利保障を図るという形での新法としての制定ということがうたわれているかと思います。これは日本弁護士連合会の税制委員会、あるいはその有志が取りまとめた内容かと思いますけれども、そこまで納税者権利憲章について進んだ議論というのも一方ではございますということかと思います。

調査手続きとか、処分手続き、不服申立、訴訟手続きといったものを含めた各論の規定を総称したものを納税者権利憲章として持って、その上で裁判規範としての法的拘束力を持たせるというのが納税者の視点から考えれば望ましいといえるのではないかなと私は考えております。ここはまた各論の議論を積み重ねた結果、方向性が見えてくるものだと考えております。

レジュメ６（本誌196頁）の下のあたりに先ほど申し上げました日本弁護士連合会の税制委員会が作っておりますホームページの中に納税者権利憲章としてどういったものを列挙するかということが記されております。(一)から(六)まで具体的に列挙されておりましたので、そこに掲げております。非常に抽象的な言い回しですけれども、納税者の権利として包括的なものがそこにかけられているかと思います。

具体的な中身に入ってまいりますと、それほど税制改正大綱では強く意識されているとは思われないものであっても喫緊の課題と考えられるものもあります。税制改正大綱は税制改正に列挙されたこと以外でも納税者の権利にかかわるものというのは恐らく検討するという方向性を示しているかと思いますので、もう少し広範囲なところから、手続法を見ていきたいと思います。各論的なお話に入らせていただきます。

Ⅲ．租税手続法の課題と改正のあり方

まず**レジュメ７**の租税手続法の課題と改正のあり方というところで、最初に税務調査について手続的なお話を書かせていただいております。確定手続きの手続過程のなかで最も遅れているということができます。税務調査における納税者の権利規定の整備が非常に遅れていて、これは不可欠といえる状況にあるのではないかと考えております。質問検査権の規定を中心にして、関係条文は質問検査権の規定を中心にわずか数条です。現行法の下では、税務調査の事前通知から調査の場所・範囲対象・日時といったものの通知、誰を立ち会わせるかという立会権の問題などを含めて、税務調査官の合理的な裁量に委ねられているというところがございます。これは、昭和47年、あるいは昭和48年に税務調査についての根幹になるような最高裁判決（川崎民商事件・荒川民商事件）がでまして、その当時の最高裁判決の考え方が今なお税務調査の根

幹にあるということかと思います。

１．調査開始時にかかる規定

お手元にお配りしております**資料６（本誌213頁）**に「税務調査の流れ」というイメージ図がございますけれども、その中で**資料７**から最高裁判例が掲げてあります。**資料８**に下線を引いた箇所がございますけれども、これは質問検査権についての所得税法234条の条文の解釈といいますか、調査官にどれだけの裁量があるかというところ（判示部分）に下線を引っ張ってあります。

下線部のところに「この場合の質問検査の範囲、程度、時期、場所等実定法上特段の定めのない実施の細目については質問検査の必要があり、かつ、これと相手方の私的利益との均衡において社会通念上相当な程度にとどまる限り、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねるものと解すべく…」というのがあります。

ポイントは、権限がある税務職員の合理的な選択、裁量に委ねられているということになっておりますけれども、これは税務署の職員に自由裁量があるということをいっているわけではないと思いますけれども、現実、あるいは裁判例を見てみますと、特に、下級審判例等の動向を見てみますと、裁量の逸脱・濫用等があり、違法であるといわれることというのはまず皆無であるということです。なかには調査官が自分で勝手に調査先の建物の鍵を開けてなかに入ってというので、国家賠償請求訴訟で税務調査（の質問検査権）の違法性というのが認定されたケースというのが数例ございますけれども、そういったものを除きましたら皆無の状態で、自由裁量的な判断に実態に近い状態で税務調査は実施されているというふうな印象を、多くの判例のなかから個人的には持っております。

そうしますと、税務調査が租税債務の確定にあたって非常に重要な地位を占めておりまして、どういう制度が必要かということですが、これは以前からかなり言われているところです。**レジュメ８（本誌198頁）**の下のあたりからご覧いただきたいと思います。まず事前通知が必要であるということです。事前通知なしにいきなり実地調査のための訪問をして調査を開始する、現実にはこういった場合は今日では非常に少ないかと思いますが、やはり規定は必要でしょう。

現在、税務調査につきましては、国税庁は実務取扱要領等で（いわゆる通達によって）、原則として事前通知の必要性というのをうたっております。例外的に事前通知をすることによって不正行為をする恐れが高いといったような場合には事前通知の必要はありませんけれども、それ以外は事前通知をすべきであるというような実務の運用がなされております。ただ、必ずしもそれがすべて貫徹されているわけではございませんので、そういう実務運営指針等に基づいて運用されているのであれば、それをそのまま法律に移していただきたい、いわゆる事前通知というものを手続規定のなかに盛り込む必要があるのではないかということかと思います。

事前通知につきましてはご承知のように税理士法34条という規定がございます。**資料９**に「調査の事前通知及び意見聴取」の関係条文を掲げております。**資料９**ではあらかじめ申告書提出者に日時、場所を通知して調査をする場合においては、税理士に対してその調査の日時、場所を通知しなければならないという規定がございますので、普通、税理士が付いていれば事前通知は税理士に対してはあり得るということになるかと思います。税理士の権利としてこの事前通知を法的にどのように構成することができるのかといった問題はあるでしょうが、まずは納税者に対して手続規定は必要であると思われます。

ただ、ここでも条文上は「あらかじめ申告提出者に日時、場所を通知して調査する場合」と書いてあるのですけれども、どういう場合にあらかじめ申告書提出者に日時、場所を通知する場合に該当するのかどうかという定めはございません。若干ここでも解釈上争いがございます

けれども、一応税理士法34条には事前通知の規定がございます。税理士の方に通知があって、いわゆる納税者の方に事前通知の規定がないというのが日本です。

なお、税理士法は税理士固有の権利というものを多く認めておりますので、恐らく申告書に印鑑を付いて、署名して、申告書を提出した以上は、当該申告についての税務調査は税理士の権利として認めようという趣旨だと考えますと、税理士を付けていない納税者も含めて、事前通知というのを法律の条文に盛り込むということが不可欠ではないかと思います。

事前通知の内容ですけれども、調査の理由、調査の範囲、場所、そういったようなものをある程度具体的に告げるというのが納税者の権利という視点からは望ましいし、ひいてはある程度そういうものを明確にしておいた方が調査がスムーズに進んで、効率的な調査もできるというところもあります。納税者に対して事前通知をする、あるいは税理士に事前通知をするといった場合にある程度、対象者の範囲とか、対象物件の範囲等も通知する、可能な限り通知する（事前通知と併せて告知をする）というのが制度の建て付けとしてはふさわしいのではないかと個人的には考えております。

２．調査のあり方

税務調査のあり方ですけれども、**レジュメ９（本誌199頁）**に少し書いております。例えば、税務調査の冒頭からあらゆる電子メールをチェックしたいとか、帳簿書類等を見る前に取締役会等の議事録なり、稟議書等をチェックしますから全部出してくださいという形で調査が行われると、納税者はなぜそういうものを出さないといけないのか、なぜそこまで見られるのか趣旨がわらないままに、一方的に調査が進むというようなことも十分に想定できるということなどから、税務調査のあり方についても具体的に中身をある程度コントロールできるようにしておく必要があるのではないかなと思います。

先ほど申し上げた最高裁判決などは昭和40年代後半の判決ですので、いわゆる行政手続法とか、そういった手続的な権利というものが今のように高く評価される時代ではなかったかと思います。最高裁判例を錦の御旗にして、税務調査のあり方というものを考えていくというのは今現在ではかなり無理があります。そうしますと、事前通知の内容等についても、ある程度の調査官の裁量の逸脱・濫用をコントロールできるような規定というものが必要になってくるのだろうと思います。

調査の方法なり、特にここでは誰にどの範囲でとか、先ほど事前通知のところでそういったものを書き込んではどうかというお話を申し上げましたけれども、どういう場合にどこまで範囲を広げて調査できるかとか、調査の方法、あるいはどういう場合に反面調査が可能かとか、そういったことも含めて書き込めるものは書き込んで、各論的な手続規定を少し整備する必要があると考えております。

冒頭に少し検討すべきだったかもしれませんけれども、いわゆる税務調査はご承知のように大きく分けて３つあると、一般的にテキスト類には書いてあります。贈与税とか、相続税とかの資金出処等を尋ねるといったような、純粋な任意調査的なものから、質問検査権といわれる間接強制が伴なう任意調査、さらに国税犯則法に基づく強制調査と３種類に大きく分けられるかと思います。

全く純粋な任意調査についても納税者はお尋ねが来ると非常にびっくりしてしまって、何としてでも正確に書いて出さないといけないという形で四苦八苦するというようなこともあります。質問検査権の行使の要件も大切ですけれども、そういった調査一般について納税者にわかる規定がいるのではないかと思います。これらは、納税者権利憲章の方にも書き方として反映するようなものだろうと思っております。

もう１つは、２番目の間接強制を伴う任意調査である質問検査権の行使（税務調査）がどう

いう場合にできるかという質問検査権の必要性の問題というのがありまして、これも日本でははっきりしておりません。質問検査権の条文を読んだときに、「調査について必要があるとき」という権限行使のための要件が記載されていますが、たとえば、質問検査権に基づいて調査をするための理由として、御社とは５年間接触していないので調査に参りましたという程度で質問検査権の必要性という要件を充足したことになるのか、といった問題があります。先ほどの調査の事前通知などの際に、なぜ調査に来たのかということ（調査の理由開示）を告げる必要があるかというところともかかわってきます。

判例からは、必要性の判断についてかなり緩やかで、申告書の内容の適切性を調査するために参りましたというぐらいで必要性の要件を充足しているということになります。そうすると、何でも取りあえずは質問検査権の権限行使のための要件（発動要件）になり得るというのが恐らく現状ではないかと思います。この必要性の要件をどの程度、解釈上絞るかですけれども、ここは質問検査権行使の必要性について広範囲な裁量を認めるような考えから非常に絞りをかけて必要性の要件を判断すべきであるという考え方まで、議論が日本ではわかれております。判例等からはこの点についても非常に広範囲な裁量が認められます。しかし、一方で、学説は非常に狭く考えるという見解もあって、このあたりの必要性の要件についても少し要件規定を整備する必要があるのではないかというような気もいたします。ある程度具体的な適用要件ということを示すことによって質問検査権の行使の必要性を判断するというような建て付けに規定を近づける方が望ましいのではないか、という思いがいたしております。

３．調査の終了

調査の終わりの場面での手続規定ですけれども、現在では調査が終わると何もなければ申告是認という形で是認通知を出すと実務の取扱い（実務運営指針に基づいて）になっております。ただ、現実にはなかなか申告是認通知というのは出ないという認識しております。パーフェクトで何の指導事項も存しなかったといえない限り、恐らく申告是認通知は出してくれないのではないでしょうか。税額が動かなかったから申告是認通知をもらえるというような意識が多くの納税者にはあるかと思いますけれども、「これは今後こういうふうに気を付けてください」とかいう指導を受けると、申告是認通知はもらえません。

そうすると、申告是認通知の実務の取扱いをどうするかということでございますが、やはり何も問題なければ是認通知を出すという取扱要領をまずは法律の規定に移し換えるというのはすぐできるかと思います。ただ、申告是認通知をもらうことに、納税者にとって何の意味があるかということになるかと思います。よく言われることですが、税理士にとっては申告是認通知をもらって、申告内容についての税務処理に問題がないというお墨付きを課税庁からもらっておくと、その後の納税者からの損害賠償請求訴訟等では非常に意義があるということにはなります。しかし、納税者自身にとっては申告是認通知というのは現状では法的な効力もなくて、さしたる意味もないという考えもできます。

申告是認通知にある程度法的な意義を盛り込んだ場合については、たとえば申告是認通知を出したところまでの調査対象については蒸し返しができませんということも十分に考えられます。その後の調査でさかのぼって、その年度についてもう１回調査をかける場合でも調査の対象外になる、いわゆる「蒸し返し禁止原則」というものを働かせる、という形での運用なり、立法なども十分に評価に値します。調査の終了時について申告是認通知ということを制度化するのであれば、それに対して何からの法的意義を認め、そうすればどういう法的な効果が生ずるのかということを検討する必要があるように思います。恐らく申告是認通知が出た場合には、

もう１回調査を行って蒸し返すということはできない、いわゆる再調査の対象除外効果（遮断効）とか、蒸し返し禁止原則といわれるものが及ぶということになるべきかと思います。

それから、調査に際しての第三者の立会いの問題ですが、先ほどの昭和47年、48年の２つの最高裁判決がございますけれども、第三者の立会を認めるかどうかというのも調査官の合理的な裁量の範囲内であるということになっています。裁量であるというのは第三者を立ち会わせると納税者のプライバシーといったものが侵害されて、私的利益の侵害になると一般的に解されており、そういうものがなければ、税務署の調査官の裁量で認めてもいいというようなことが言われております。具体的には、税理士事務所の担当者を立ち会わせることができるかどうか、あるいは代表者以外の者を立ち会わせることができるかといった議論になるかと思います。税務調査官の合理的な裁量に委ねられているとして、非常に広範囲な裁量が認められているところですが、下級審判決等を見ますと、第三者の立ち会いを認めれば、納税者の取引先とか、営業の秘密等プライバシーにいろいろ波及する問題があるので、立会いは調査官の判断で拒めるということになっています。そういうものがないような場面では恐らく認めるべきであって、一番内容をよく知っている担当者に立ち会わせるというのがプライバシーの侵害という点などからも問題がないということであれば、立会を拒否されれば調査官の裁量権の逸脱になるというような可能性も出てくるのではないかと考えられるわけです。

反面調査についてもいろいろご意見がおありかと思います。実態は非常に自由裁量的に運用されているかと思いますけれども、納税者を調べて、どうしても反面調査により補完する必要があるという場合だけ可能だというように厳格にその要件を縛るという方向性で考えていく必要があると思います。そういったことは現行の質問検査権の規定からは必ずしも明確に出てまいりませんので、そういったことも含めて、調査過程のところでは規定をしっかり整備していく必要があるのではないかと思っております。

４．不利益処分にかかる理由附記

調査が終わった段階の決定、更正の場合の不利益処分にかかる理由附記ですけれども、**レジュメ９（本誌199頁）**の⑵というところです。理由附記は行政手続法では不利益処分については処分基準を定めて聴聞等の機会をあたえ、またあらゆる行政処分の発動に際しては理由附記をしなければならないという形の規定がございますけれども、これが先ほど来申し上げておりますように、国税通則法の排除規定で税務の現場には下りません。いわゆる青色申告者に限って更正の理由附記の規定があります。これも、たとえば重加算税とかいったような附帯税の賦課処分、不利益処分は及ばなくて、いわゆる更正の決定書の中身についてのみ理由附記が及ぶという建て付けにしてあります。ここでは、不利益処分すべてに理由附記を付けるかどうかという議論がまず１つあり得るかと思います。白色、青色すべてに不利益処分を行政手続と同じように要請するかどうかということがまず１つあり得るかと思います。

その次にいわゆる不利益処分については非常にたくさんのケースがございます。お手元にお配りしております**資料10（本誌217頁）**に国税の不利益処分の件数というものを掲げてあります。対応するような形で国税の後に地方税関係の資料を付けております。

地方税の件数は**資料12**のところに記載がありますが、地方税においては普通徴収による賦課決定方式を多くの場合取りますので、２億1,800万件という記載にはなっておりますが、地方税の場合は少し特殊ですので、国税に限って少し議論させていただきます。基本的に地方税にも当てはまる議論だともお考えいただいて結構なのですが、国税で説明させていただきますと、税務にかかる最高裁判決の積み重ねで理由附記

の理論の進化というものがありまして、租税法の青色申告の理由附記の規定を使って理論的進化があり、その成果が行政手続法に反映させられたといっても過言ではないと考えております。

その理由が曖昧であれば課税処分が取り消され、理由がなければ無効になります。いくら本税が正しくても処分理由がなければ無効確認訴訟等で無効にできるというような形で、最高裁判例は確定しているわけです。最高裁判例はその対象を、青色申告者についての条文を前提にして考えておりまして、不利益処分については原則青色申告者に対する更正の本税分についてしか理由附記の法理は及ばないと考えております。そうしますと、重加算税等のほかの不利益処分については及ばないというところがありますので、その不利益処分のところで青色、白色をどうするか、それに関連して、不利益処分の範囲をどこまで広げていくかというところが問題としてあるかと思います。件数的に不利益処分は広範囲なものがございますので、これにすべて理由附記を付するのがいかがなものなのかというような議論になるかと思います。

行政手続法はすべての不利益処分を原則的に対象としますが、税務は非常に件数が多いということを見ていきますと、内容によっては機械的な行政処分といったものから、ある程度税務署長の判断を伴うような行政処分というものがございますので、その範囲については、そこを使い分けて、少しその対象をあらゆる行政処分ではなく狭めるということも十分理由としては成り立ち得るのかと思います。ただ、重加算税というのは非常に争いが多いと考えております重加算税の賦課要件等については、少なくとも白色申告も含めて理由附記は最低限、要るのだろうと思います。

白色申告書にかかる処分には理由を付けにくいと思われるかもしれませんけれども、白色申告書にかかる処分であっても不服申立て（異議申立）をすると、異議申立の段階ではすべてちゃんと理由が付いてくるわけです。決定の理由は法的には必ず付けなければなりませんので、理由が付くわけです。処分庁に対して異議申立をすれば理由が付くというのであれば、はじめから理由は付けることが可能だろうと考えれば、青色ほど具体化しなくても、白色であってもそれ相当の理由を付すことができるのではないか、恐らく推計課税的なものにイメージが及ぶかもしれませんけれども、ある程度の理由を付すことは必要であろうと考えております。理由附記の対象となる行政処分の範囲についてはさらに検討する必要があると思いますけれども、白色申告にかかる更正等、重加算税の賦課決定あたりはすくなくともその必要性というのは高いのではなかろうかと考えております。

もう少し申し上げますと、この理由については何をどの程度書かせるのか（理由附記の程度）ということを具体化した方が条文の建て付けとしては好ましいのではないかと考えております。最高裁判例によれば、帳簿書類を義務づけております青色申告者に対してですけれども、帳簿に書いてあることを調査で否認するに際しては非常に厳格な理由附記が要ります。帳簿に記載されたことを覆すわけですから非常に厳格な理由附記が要ります。そうでないようなものについてはそれほど厳格なものは要らないというような二区分説に立って理由附記の程度を考えているかと思います。一般的に行政処分の種類や内容によってどういう程度のものが必要かということはある程度共通しているかと思いますので、その内容の程度差はありますけれども、取り上げる項目というのはある程度一般化して、法律に盛り込むということは十分に可能であろうと考えております。

重加算税につきましては判例等も多く、会社の関係者が偽りその他不正の行為といったものをしたときに会社代表者はそのような行為を認識している必要があるのかどうかとか、下級審判例等を含めて議論が錯綜しているところがございますので、ある程度こういったものというのは判例で解釈の煮詰まりを待つというのもあ

るかと思いますけれども、ある程度合理的な判断基準に応じた理由が立てられるところは法律のなかに理由附記の項目を盛り込むということが必要かなと思います。

５．勧奨による修正申告の手続規定の整備

調査の過程のところで少し留意すべきところではないかと思いますけれども、**レジュメ13（本誌203頁）**の⑶に勧奨による修正申告の手続規定の整備というのがございます。わが国の制度は税務調査をして更正するというのは、**資料10（本誌217頁）**の方を見ていただいたらわかるかと思うのですが、非常に限られています。更正に代わる勧奨による修正申告という形で、税務の現場ではほとんど税額の変更決定は行われていると考えますと、この勧奨による修正申告の手続規定を整備しない限りは更正のところだけの不利益処分をいじくっても、それほど納税者の権利に資するところはないのでと考えられます。

勧奨による修正申告というのは行政手続法でいいますと非常に行政指導に似ているというところがございます。行政指導に似ているということですと、行政手続法で行政指導の内容等については書面を必要に応じて用意する必要があるわけですけれども、国税通則法ではその部分にかかる規定は排除されております。メモ等で調査官と納税者、あるいは税理士との間でやり合う場面があるかもしれませんけれども、何について指摘を受けて、何について合意に達したかということは少なくとも文書にしてまとめておくということは非常に意義があります。

結果的には増額になり、不利益処分が想定されるところです。不利益処分としての増額更正であれば理由附記が青色申告者に際してはあるのですが、勧奨による修正申告で応じた場合にはありません。表向きは納税者が合意したという形になりますので、あとあと内容について不満があっても不服申立もできませんし、訴訟にものってきません。さらには１年を過ぎて、更正の請求もできないという場面が多々ありますので、非常に大きな不利益を納税者が被るということを考えると、何か理由附記にかわるようなものが必要であるということです。そうしないと十分勧奨の修正申告の過程における納税者の権利が十分に守れないと考えることができます。そこのあたりの手続規定の整備というのも不可欠であろうと思います。書面による行政指導とか、合意内容を書面にするとか、そういったようなことというのも１つ、理由附記にかわるものとして検討の余地があるのではないかなと思います。

ただ、昨今は以前に比べると更正処分を受けるという企業といいますか、納税者が増えているような印象もあります。いわゆる株主代表訴訟との関係があるのかもしれませんけれども、非常に増えているように思います。個人的には更正を受けて、更正処分の附記理由をみて、それで後々に備えるというのが本来の国税通則法の建て付けではないかと思っております。勧奨による修正申告という制度がないと税務行政は回らないという一面もありますけれども、これを税務の現場において非常に大きな租税債務の確定手続の１つとして残すのであれば、ここでも手続規定というのは不可欠だろうと思います。

６．更正の請求の期間制限等

それから、調査後といいますか、申告後といったら方がよいのかよくわかりませんが、更正の請求の期間制限の問題ですけれども、これは先ほどの税制改正大綱で行きますと、除斥期間との関係で更正の請求期間とのアンバランスを是正すべきであるとされているということでございました。**レジュメ13**の⑷の更正の請求期間ですけれども、これは何年まで更正の請求可能か、更正の除斥期間の何年と一致させるのかというのが恐らく最大の問題になるのだろうと思います。

資料11が更正・決定のできる期間ということ

ですが、法人税はちょっと別にしまして国税通則法では、納税者に不利な増額更正は３年で、納税者に有利な場合は５年で、偽りその他の不正の行為、税を免れた場合は７年という建て付けになっております。議論としては３年か５年かというところで見解が分かれるのではないかと想定されます。もしこれを３年で切ってしまいますと、あと２年の更正の除斥期間というものを課税庁は減額更正について持ち続けることになります。３年の更正の請求のあとの２年、減額更正をしてほしいというときに、今の課税庁の立場の更正の請求が出ないと減額更正処分をしないという取扱いから行きますと、やはり今のようにその間は嘆願書にならざるを得ないようになってきます。さらに場合によってはその部分は今と同じように国税通則法23条２項の特別の更正の請求規定というものが想定されるようになります。ですから、３年とした場合については、残り２年間更正の除斥期間、課税庁が更正権限を持っているけれども減額の更正には動かないとしますと、あと２年部分についてどうするか。現在の特別の更正の請求規定を入れるのかどうか。仮に入れるとすると、今の特別の更正請求事由でいいのか、一方でもっと課税庁に対する減額更正義務のような法的に確立していく必要があるのではないか、といった議論が生じてきます。５年に更正の請求期間を広げるべきであるという声も大きいのではないかと思います。

もう１つは特別の更正の請求事由に該当しない場合に嘆願書を出すということになるかと思いますけれども、その嘆願書の扱いをどうするかということに思いが及ぶと非常に複雑なことになって、納税者の権利に資するという点では中途半端な制度かなと思います。そうしますと、ここは５年に除斥期間を合わせてしまうというのが望ましいのではないかなと個人的には考えております。３年という意見も根強くあるのは承知しておりますけれども、理論的には５年ではないかと考えております。

更正の請求については請求期間のみが議論されるというのが一般的ですけれども、更正の請求をする場合は理由をある程度特定しないといけません。更正の請求については理由を特定して、それについて判断を仰ぎます。更正の請求を受けた税務署長は調査をしてその判断するという建て付けに、法律の規定はなっております。

ただ、現実にはＡという更正の理由で更正の請求をしたら、逆にＢという理由で増額が見つかって、増額更正処分をされましたというようなこともあるかと思います。更正の請求については更正の請求の理由に対応した形での応答のみが課税庁側に許されていると現行法も読めるのではないかと思いますので、更正の請求を機に増額更正をするとか、そういったようなことというのは現行法でも許されないと私自身は考えておりますけれども、そういった実務的取扱を明確に排除するという意味であれば、理由について特化した応答という形での規定がいるのではないかなと思います。

現在は更正の請求をして、長い間応答がないと、税務調査をやっていて、増額の更正処分が下りるのではないかなというような気がしてきます。そうすると、普通は更正の請求をして、ちょっと応答がないとすると、まず応答がないことに対して不作為の違法確認というのをして、減額してほしい税額の更正処分を義務づけるという意味で不作為の違法確認と義務づけ訴訟というのを併合提起して万全を期すというふうなこともやっていることもあり得ると聞きます。そういうことを考えると、本来の規定を素直に読むと個々の請求理由で判断したものを処分として出すという建て付けにならざるを得ないということです。解釈として非常に議論があり得るのであれば、やはりここも法整備が必要かなと思います。

次に、これは比較的意識されていない、顕在化していない大きな問題かと思いますけれども、**レジュメ13（本誌203頁）**のウというところに更正の請求の範囲というのがございます。ここ

は更正の請求という制度は、申告した額がおかしいと思えば、申告の範囲内で減額の更正の請求で争えるとするわけですけれども、100で申告しまして、その後に増額の更正でさらに50が上積みされて150になりましたとします。このときに、納税者が更正の請求で争えるのはあくまでも100の部分であって、150まで争えないというのが国税通則法の23条に書いてあります。ただ、更正の請求は150をベースにすすめていくことになります。国税通則法23条の括弧書きを読むとそう書いてあります。更正の額をベースに争えると書いてあるのですが、その意味は更正の増額分には切り込めずに、更正の申告ですので、あくまでも請求できるのは100までの範囲ということです。そうすると、増額更正の分については別途取消訴訟等で争いをしないといけないという建て付けになりますので、ここは更正の請求段階で増額更正があるのであれば、その増額更正のなかのここもおかしいという形で申告額プラス増額更正分も含めてストレートに更正の請求の対象に載せるという手もあり得ると思います。

更正の請求をしていなくて増額更正された額を争う場合については、例えば、100で申告書を出して、更正の請求期間が経過した後、増額更正処分がなされて150になりましたと。そこで争うときに申告した額にもおかしいものが見つかって、また増額更正にも我慢できないというので、70を争いたいとした場合について20は余分で、50までしか争えないというのが現在の規定の解釈かと思います。それは更正の請求を経ていないからだといわれておりまして、「更正の請求の排他性」というか、更正の請求規定の絶対性というのを非常に強く裁判例等が認めているところからきているともいえます。この更正の請求の排他性というか、絶対性を非常に強く認めるという見解は、現行法の解釈からはそこまで強く出てこないと個人的には思うのですが、単に自分の税金を取り戻すためには更正の手続きを経ないといないという意味であって、訴訟になったときにも更正の請求を経ていないものは争えませんとか、そういったところまで更正の請求の排他性というものが及ぶのかなという疑問はあります。

そうしますと、そこのあたりの整理というのが今後不可欠で、更正の請求段階で増額更正があるのであれば、更正の請求段階で申告額も増額も含めてすべて争わせてやる、更正の請求を経なくても、増額更正があると申告額まで含めて争わせてやるという建て付けでよろしいのではないかと思います。これは法解釈が難しいのであれば、改正が必要であろうとなるかと思います。そうすることによって納税者の権利救済というか、権利保障が更正の請求を通じて非常に厚くなると思います。

重加算税についての問題点とか、そういったものはちょっと省略させていただきます。先ほど申し上げたように、これは理由附記を付けさせる対象にすべきだという形になるということだけ一言付け加えさせていただく程度にしたいと思います。

Ⅳ．租税救済法の課題と改正のあり方

１．不服申立前置主義の廃止

次に不服申立と税務訴訟の話ですけれども、そこは先ほどの税制改正大綱によりますと、不服審判所の組織・人的構成の見直しというのが１点ございました。その他に不服審査前置の見直しというのがございました。不服審査前置の見直しというのは地方税にも同じように当てはまるものだと考えております。この点の議論につきましては**レジュメ13（本誌203頁）**以降ですけれども、冒頭に申し上げました頓挫しました行政不服審査法の改正では異議申立審査請求という行政一般の不服申立の２段階制を廃止して、審査請求１本にするという考えでございました。

レジュメ17（本誌207頁）に行政不服審査法案の概要というのを付けております。廃案になった行政不服審査法案の概要ですけれども、ここで審査請求というものを異議申立というものと一元化するという形で考えられておりました。ただ、大量に行われる処分などは、税務調査、税務の領域における処分というのはそういうものだと思うのですが、異議申立と変わらないようなものかと思うのですが、再調査の請求というのができるという個別規定での対応が可能であるということにしておりました。それから、審理員とか、行政不服審査会等を設けるとか、そういった審議の客観性とか、公平性の確保も、改正が予定されておりました。行政不服審査法案には盛り込まれておりました。

そういう影響もあって、ここの議論も冒頭に申し上げておりましたように議論はここ数年活発化しておりました。行政不服審査の前置不要という考え方はかねてより言われていたところですけれども、前置を廃止するということは前置でいくか訴訟でいくかは納税者の選択になるということですので、例えば行政不服審査法で行った方が費用的にははるかにかからなくて、経済面では非常に有利なわけで、事情は納税者によっていろいろだと思います。それを前置で縛るのはいかがなものかということです。

税務調査等で具体的に争点も明確になっていて、不服申立、異議申立をしても、あるいは裁決をもらうにしても結論は見えている、争点はすでに煮詰まっていて、直に訴訟にいきたいという納税者もいるわけです。そういうものを排除する理由は殊更ないと考えられるかと思います。そうしますと、不服審査前置というものは廃止して、選択した方が納税者の権利救済には非常に迅速に対応できるということになるかと思います。ここについては、税制改正大綱もそうですけれども、検討するという意味は廃止の方向であるというような形の議論を予定しているのではないかと思っております。

２．不服審判所の透明性・第三者性の確保

国税不服審判所の組織なのですが、これはいろいろ議論があるかと思います。国税庁から全く外してしまって、第三者的なものにする話から、透明性を高めるためには今の国税不服審判所の人事の任命のやり方とか、あるいは審判官の国税職員からの出向等を抑えるとか、そういう形で第三者性・透明性は高められるという議論もあるかと思います。その中で議論は煮詰まっていくものだと思いますが、なかなか困難な問題です。

もっと極端な議論を言えば、地方税と国税を１本化にした不服審判所構成というものも議論としてはあり得るところです。ただ、地方税の場合は固定資産の評価審査委員会という特別な不服審査についてどうするかという問題があります。国税で相続税の財産評価ができるのだから、それも１本の審判所でやってしまえという議論もあり得るかと思います。このあたりは非常に大きなダイナミックな議論になりますので、今後の、国税不服審判所による透明性等の確保の自助的な努力も含めて、議論を重ねていき、民意をくんだ形での方向性ということにならざるを得ないかと思います。

ここは歳入庁構想とも絡みますので、非常に大きな問題かと思います。本来の趣旨からいえば第三者的なもので、国税以外の、組織的には第三者性を保った上で、国税局の職員というのも審判官として可能だろうという建て付けにせざるを得ないと思うのですが、その場合についても何年間かは現場に戻れないとか、いわゆる調査業務に戻れないとか、そういった整備が必要になってくるだろうとは思います。非常に難しい問題ということでご容赦いただきたいと思います。

３．誤った教示をした場合の救済

誤った教示をした場合は条文等も現在ござい

まして、これをさらに請求期間の誤り等を含めて規定を整備するかどうかということでございまして、時間の関係で省略させていただきたいと思います。

４．国税不服審判所の審理手続きの整備

国税不服審判所改革と平行して、審理の手続きの整備というのは不可欠です。現在、審理は職権主義的な構造で行われておりますので、対審的な構造をさらに取り入れていくことが必要ではないかということで、一方的な職権主義的な審査構造や手続というのは見直す必要があるということになるのだろうと思います。

平成22年税制改正大綱にもございましたけれども、処分行政庁が提出した証拠について閲覧のみが認められて、例えば不服審判所が収集した証拠資料等については閲覧も、謄写もできないとか、非常に制限された状況にありますので、そういったものは広く納税者に閲覧・謄写を許す、開示という方向での改正が不可欠でして、これは税制改正大綱にうたわれているとおりかと思います。

５．地裁調査官制度の廃止

レジュメ14（本誌204頁）の⑸の地裁の調査官制度というのは国税庁から派遣された調査官について弊害があるのではないかという懸念がありますので、これをどうするか。一方で、廃止という議論もあり得るかと思いますけれども、これも慎重に検討する必要があるということかと思います。

６．総額主義的運営から争点主義的運営へ

レジュメ14の⑹ですが、少し重いというか、大きいテーマになります。先ほどの理由附記について、後から理由附記を補うとか、追加するとか、異議申立の段階で決定に理由が付いたから、当初の理由附記の瑕疵が治癒されたとする考え方を最高裁判所は一切許さないということで非常に厳格に理由附記制度をとらえているわけですけれども、訴訟の段階になりますと理由の差替えというのはいとも簡単に行われるというのが現在の状況ではないかと思います。

Ａという理由で争っていたのがあるところからＢという理由に差替えられて、それを巡っての争いになるという形です。そういう考え方というのは現在の税務訴訟の不服申立でもそうかと思いますけれども、税額さえ正しければ理由は問わないという総額主義というのが行政救済法のわが国の特徴かと思います。

少し専門的な言葉で言いますと、訴訟物は違法性一般である、あらゆる理由であるということです。それからいきますと、税務の現場では自由に理由を変えて、税額さえ正しければいいというのが総額主義という形からいけば肯定されるということになります。一方で、学説上は理由と税額というのは一体となって判断されるべきであるとして、理由が変われば処分も変わるということです。Ａという理由からＢという理由に裁判を通して変えることは許されないという争点主義的な考え方というのも一方で学説上は強く主張されております。

ただ、判例では最高裁は総額主義を取っておりまして、基本的には理由の差替えは全く自由とは言いませんけれども、理由の差替えが手続的に違法であると判断したケースはごく稀にしかありません。理由の差替えというのは柔軟に認められているというふうな理解でよろしいかと思います。争点主義に立つ論者も理由と税額は一体として行政処分だという言い方をして、争点主義に相反する立場を取るのですが、争点主義論者も理由の差替えのところでは課税要件事実、いわゆる前提になっている事実がある程度関連性または一体性があれば差替えは可能ですよということを言います。

それは最高裁判所が、**資料13（本誌220頁）**に付けておりますけれども、比較的差替えを柔軟に認めるという判決を出したことを意識して

いるかと思うのですが、課税要件事実の一致があれば争点主義論者も自由に理由の差替えを認めるという傾向に立っておりますので、結果的に理由の差替えは、時機に後れて提出しない限りは、民訴法157条の規定に引っかからない限りは、自由なのですという認識ではないかと思います。

具体的には裁判が長引きますと、更正の除斥期間を過ぎた後に現実に理由の差替えが行われます。行政上は別途更正処分さえできないのに、理由の差替えが裁判の中で行われて、別の更正処分が行われるのと同じような実態を取るというようなことさえ生じ得ます。理由の差替えというものは青色申告の更正理由附記なりの規定から考えていくのか、別途主張制限とか、別のところから理由の差替えについて制約を加えるのかという議論はあるかと思いますけれども、理由の差替えについては一定の制約はいるのだろうと思います。

この理由の差替えのところで、例えば訴訟になると、もはや税務調査はできないとか、そういったことも１つあり得るということかなと思います。米国では訴訟になるとそこで税務調査を１回ストップさせます。ですから、差替えが非常にしにくくなるということにつながると思います。そういった建て付けにするということも１つ検討課題としてはあり得るのかなという気がいたします。

この総額主義という考え方は租税救済法一般を貫く日本では大原則だと思いますが、これを争点主義的な枠組みといいますか体系に現行の救済法を変えていくというのが納税者の権利救済という視点からいえば恐らく望ましいのだろうと思います。ただ、デメリットもあります。争点主義的思考を取ると、何度も何度も、その後に更正処分が行われて、訴訟が長引いて、一回的な解決が図れないなどといった弊害がありますから、そういったものと併せて総合的に検討せざるを得ないと思います。一般的に言えば争点主義的な枠組みの方が納税者の権利については保護されるといえるのではないかと思います。

７．税務上の和解

時間が押しておりますが、**レジュメ15（本誌205頁）**のところで税務上の和解をどうするかというのがございます。税務調査のところで勧奨による修正申告は実質的には和解であると考

える人も多くいるかと思いますけれども、訴訟や不服申立の中でも、税務調査の段階でも和解というのを認めたらどうかという議論がございます。これは諸外国にあるからということにもなるかと思うのですが、いわゆる集結合意といわれる制度です。クローズド・アグリーメントと申しますか、これで蒸し返しはあり得ません、これで確定する、以後、税務調査はあり得ないという意味での和解ですけれども、こういったものもどうするかということも今後検討課題の１つとして十分あり得るのではないかと思います。訴訟実務にたずさわるものにとっては、インパクトのある制度ではないかと思います。

Ⅴ．その他

その他といたしまして、大綱で関係するところで納税者番号制というのをお話し申し上げる必要があるかと思いますけれども、時間の関係で１点だけ申し上げますと、納税者番号制度の導入の背景が大きく変わってきています。いわゆる給付付き税額控除をするためには納税者番号制は不可欠であるということかと思います。

そうすると、例えば地方税の１年遅れの税額の確定などといった方式はこの枠組みでは取れないという形になるなど、いろいろ付随する多くの問題があるかと思いますけれども、納税者番号制度に限っていいますと、現在国税なり地方税が取っている法定調書やお尋ねを含めていいますと、諸外国で行われている納税者番号制を導入したときに取っている情報量に相当するものを既に取っていると評価できるかと思います。今現在もう既に取っていますと考えますと、これは住所、名前等を書いているところが番号に変わるだけだというようなイメージが非常に近いというような認識が私にはございます。そうすると、今までは一生懸命打ち込んでいた住所と名前が納税者番号だけでいいということになります。取る情報を広げるかどうかという問題が議論になるかと思いますけれども、今現在で取っている情報というのは諸外国が取っている情報の内容とそれほど大差がないということがあります。導入にあたってのハードルはどんどん低くなっているのではないかなと思いますけれども、やはりプライバシー保護という鬼門があります。納税者番号制というのは官と民というか、納税者と課税庁側の間に納税者番号を記載するもう１つ民という民間が入りますので、そこでのプライバシー保護なり、情報管理が徹底されるということであれば、納税者番号制導入に向かってのハードルはどんどん小さくなると言えます。

Ⅵ．おわりに

少し時間が超過しましたけれども、冒頭で申し上げた権利憲章には各論で申し上げたようなことを抽象化したものを権利憲章に盛り込むという形である程度各論と併せて権利憲章のところで裁判規範性を持たせるという形が個人的には望ましいと考えております。本日お話し申し上げたような手続法や救済法の改正というのは政府において議論されているのですが、納税者すべてに直接影響を及ぼすことではないと考えるのか新聞等では取り上げられてこないのです。

また、こういった領域はどちらかというと政治家にもなかなかポイントにならないと思うのでしょうか。新聞等にも取り上げる機会が少ないかと思いますけれども、納税者の権利保護は極めて重要です。50年たった国税通則法の内容から見れば、それは本当に行政領域の中でガラパゴス状態になっているような印象がございます。早急に改正という方向でのもとでの議論の整備が必要であると思います。

つきましては、先生方、皆様方に十分ご理解をいただいた上で改正の方向に向けて今後とも関心を深めていただき、ご支持をいただければと思っております。少し時間を超過して恐縮でございますけれども、どうもご清聴ありがとうございました。

レジュメ

第６２回租税研究大会（大阪大会）
報告者　占部裕典

租税債務確定手続き・租税争訟手続きにおける課題と改正の方向性

はじめに

１、「行政不服審査法」改正の方向性

事前救済に関する法律としては、行政運営における公正の確保と透明性の向上を図ることを目的として制定された「行政手続法」（平成 5 年制定）は、事前行政手続に関する一般法として、「申請に対する処分」「不利益処分」「行政指導」「届出」「意見公募手続」等について規定するが国税通則法第 74 条の２（ 行政手続法の適用除外）の規定により、税務行政についてはほとんどが適用除外となっている。

一方、事後救済制度として、「行政不服審査法」「行政事件訴訟法」がある。（いずれも昭和 37 年制定）があり、一連の司法制度改革の潮流の中で、行政救済制度の改革も進められることとなり、平成 16 年に、国民の権利利益のより実効的な救済手続の整備を図るために、「行政事件訴訟法」の抜本改正が行われたが、国税通則法第 74 条の 2（ 行政手続法の適用除外）の規定により、その影響はなかった。

国税通則法は、一般法としての「行政手続法」及び「行政不服審査法」に対する特別法として位置付けられ、優先適用されることになっているところ、これら規定の改正はすくなからず国税通則法に影響をあたえる。

自民党司法制度調査会は、「準司法手続」の改革に向けた議論について精力的に改正にむけての作業を行い、平成 18 年 3 月 20 日に、「21 世紀社会にふさわしい準司法手続の確立をめざして」という提言をとりまとめた。さらに、自民党司法制度調査会は、平成 17 年 12 月 14 日、「準司法制度改革の成果と今後の指針」と題する「緊急提言」を取りまとめている。

総務省に設置された「行政不服審査制度検討会」は、17 回にわたる検討会を経て、平成 19 年 7 月 17 日に、行政不服審査法及び行政手続法改正要綱案の骨子を示す「最終報告」を公表した。

（参考）行政手続法の一部を改正する法律案

新たな制度の創設等

行政手続法の一部を改正する法律案（衆議院解散に伴い廃案。以下「改正行政手続法」という。）で法律の要件に適合しない行政指導の中止等を求める制度が創設（改正行政手続法第３６条の２と第３６条の３。対象となる行政指導の範囲は同じ）

ア 法律の要件に適合しない行政指導の中止等を求める制度

法令に違反する行為の是正を求める行政指導について、国民の側から行政機関に対し中止等を求める権限を付与するもの

(ｱ) 法令に違反する行為の是正を求める行政指導（その根拠となる規定が法律に置かれているものに限る。）が行われた場合

ａ その相手方は、当該行政指導が当該法律に規定する要件に適合しないと思料するときは、当該行政指導をした行政機関に対し、その旨を申し出て、当該行政指導の中止その他必要な措置をとることを求めることができる。

ｂ 行政機関は、上記ａの申出があったときは、必要な調査を行い、当該行政指導が当該法律に規定する要件に適合しないと認めるときは、当該行政指導の中止その他必要な措置をとらなければならない。

(ｲ) 法令に違反する事実の是正のための処分又は行政指導を求める制度

行政機関に対し法令に違反する事実の是正のためにされるべき処分又は行政指導を求める権限を国民の側に付与するもの

ａ 何人も、法令に違反する事実がある場合において、その是正のためにされるべき処分又は行政指導（その根拠となる規定が法律に置かれているものに限る。）がされていないと思料するときは、当該処分をする権限を有する一行政庁又は当該行政指導をする権限を有する行政機関に対し、その旨を申し出て、当該処分又は行政指導をすることを求めることができる。

ｂ 行政庁又は行政機関は、上記の申出があったときは、必要な調査を行い、その結果に基づき必要があると認めるときは、当該処分又は行政指導をしなければならない。

２、「国税通則法」改正の方向性

日税連は、平成 19 年 12 月 19 日、「行政不服審査法の改正に伴い国税通則法の改正を求める意見」を機関決定した。日税連の意見書は、行政不服審査法改正に伴う整備関連として行うべき「国税通則法改正意見」と、行政不服審査制度検討会の最終報告の考え方にそった「改革の方向性」に区分して意見を述べている。

意見書の骨子は次のとおり。（日税研メールマガジン vol.14(平成 20 年 2 月 19 日発行)(財)日本税務研究センター参照）

【整備関連としての国税通則法改正意見】

（１） 異議申立てを廃止し、再調査請求制度を創設すること。

（２） 審査請求期間を 2 ヶ月以内から 3 ヶ月以内に延長すること

（３） 審査請求の標準審理期間を設けること。

（４） 証拠書類の閲覧・謄写を認めること。

（５） 審理手続を充実させるために、

①口頭意見陳述を認める対審的構造の手続規定を整備すること。

②争点主義的運営に基づく手続規定を整備すること。

【改革の方向性としての意見】
（１） 再調査請求は審査請求の前置ではなく納税者の選択とすること。
（２） 全ての課税処分に理由附記を義務づけること。
（３） 第三者機関（審査会等）への意見送付手続を行うこと。
（４） 国税審判官の任用基準を策定すること。
（５） 行政庁の不作為について、処分を求める制度を設けること。
（６） 通則法の抜本改正として。
①「国民の権利利益の保護及び救済を図る」との包括規定を創設すること
②審査請求手続を経ないで直接訴訟提起できる制度を創設すること
③行政手続法除外規定を廃止すること
なお、平成 19 年 12 月 13 日に公表された、与党の「平成 20 年度税制改正大綱」は、「国税に関する不服申立て手続について、行政不服審査法の見直しに伴い、次に掲げる所要の規定の整備を行う。」と記載し、次の改正案を明記している。
①「異議申立て」を「再調査請求（仮称）」に名称変更する。
②不服申立期間を処分があったことを知った日から 3 月以内（現行 2 月以内）に延長する。
③再調査請求（仮称） についての決定を経ずに審査請求をすることができる期間を 2 月（ 現行 3 月） に短縮する。
④審査請求人の処分に対する質問、争点及び証拠の整理等の手続規定の整備を行う。
⑤その他所要の整備を行う。

【国税通則法の改正に関する意見書】（2009 年５月７日）日本弁護士連合会
・ 納税者に対して不利益処分をする場合には理由を附記すること（74 条の 2 関係）
【理 由】日本弁護士連合会「国税に関する不利益処分の理由附記及び処分基準の公表についての意見書」（平成 19 年 11 月 5 日）及び日本弁護士連合会「行政不服審査法改正に伴う国税不服審査制度改革についての意見書」（平成 19 年 11 月 5 日）3 頁から 4 頁までに記載のとおり，行政手続法 14 条（不利益処分の理由の提示）を適用除外とすべきではなく，理由附記を実現すべきである。
・処分基準を公表すること （74 条の 2 関係）
【理 由】日本弁護士連合会「国税に関する不利益処分の理由附記及び処分基準の公表についての意見書」（平成 19 年 11 月 5 日）に記載のとおり，行政手続法 12 条（処分の基準）を適用除外とすべきではない。
・再調査前置主義・不服申立前置主義を改め，選択制にすること（75 条 1 項，3 項，5 項関係，115 条関係）
【理 由】日本弁護士連合会「行政不服審査法改正に伴う国税不服審査制度改革についての

意見書」（平成 19 年 11 月 5 日）3 頁に記載のとおり，再調査前置主義を採らなければならない必要性は存しない。
・不服申立前置主義についても同様である。
・審理手続の口頭意見陳述に対して原処分庁の出頭義務を明文で規定すること（改正後の 95 条の２関係）
【理 由】日本弁護士連合会「行政不服審査法改正に伴う国税不服審査制度改革についての意見書」（平成 19 年 11 月 5 日）７頁に記載のとおり，原処分庁に出頭義務があることを明記すべきである。
・審理手続において，審査請求人等の発問に対する原処分庁の回答義務を明文で規定すること（改正後の 95 条の２関係）
【理 由】日本弁護士連合会「行政不服審査法改正に伴う国税不服審査制度改革についての意見書」（平成 19 年 11 月 5 日）７頁に記載のとおり，原処分庁に回答義務があることを明記すべきである。
・審判官等が作成した質問調書や鑑定人の提出した資料などすべての資料について閲覧を認めること（改正後の 97 条の３関係）
【理 由】日本弁護士連合会「行政不服審査法改正に伴う国税不服審査制度改革についての意見書」（平成 19 年 11 月 5 日）９頁に記載のとおり，すべての資料について閲覧を認めるべきである。
・証拠書類その他の物件について審査請求人等の謄写を認めること（改正後の 97 条の３関係）
【理 由】日本弁護士連合会「行政不服審査法改正に伴う国税不服審査制度改革についての意見書」（平成 19 年 11 月 5 日）９頁に記載のとおり，証拠書類等の謄写も認めるべきである。
第 169 回国会（2008 年）において、不服申立ての手続を原則審査請求に一本化することや、審理員による審査請求の手続、行政不服審査会等による諮問手続の設置、審査請求期間の 3 ヶ月への延長などを内容とする行政不服審査法の全部改正法案が内閣より、提出された。当該法案は、2 度の継続審査とされた後、第 171 回国会（2009 年）が 2009 年 7 月 21 日、衆議院解散による審議未了により廃案となった。

３、民主等政権下における改正の方向性
平成 22 年度税制改正大綱～納税者主権の確立へ向けて～（平成 21 年 12 月 22 日）
第３章 各主要課題の改革の方向性…… 11
１．納税環境整備…… 11
（１）納税者権利憲章（仮称）の制定…… 11
（２）国税不服審判所の改革…… 11
（３）社会保障・税共通の番号制度導入…… 11

（４）歳入庁の設置…… 12
（５）罰則の適正化…… 12
（６）納税環境整備に係るＰＴの設置…… 12

（１）納税者権利憲章（仮称）の制定
国民主権にふさわしい税制を構築していくため、納税者の税制上の権利を明確にし、税制への信頼確保に資するものとして「納税者権利憲章（仮称）」を早急に制定します。
納税者の権利を守るための具体的な改革として、更正等の期間制限が課税庁からの更正と納税者からの修正で異なる点について見直していきます。特に課税庁の増額更正（事後的な納税額の増額）の期間制限が３～７年であるのに対して、納税者からの更正の請求（事後的な納税額の減額）の期間制限が１年であることは納税者の理解を得られにくく、早急に見直す必要があります。
（２）国税不服審判所の改革
国税不服審判所の現状は、この重要な役割を果たすには十分ではありません。特に、その機能を果たすために最も重要な審判官の多くを国税庁の出身者が占めていることは問題です。そのほかにも証拠書類の閲覧・謄写が認められていないなどの問題があります。
これらの観点から、国税不服審判所の組織や人事のあり方、不服申立前置主義の見直し、不利益処分の理由附記などについて、行政不服審査制度全体の見直しの方向を勘案しつつ、納税者の立場に立って、適正な税務執行が行われていることが国民に明らかになるよう、必要な検討を行います。
（３）社会保障・税共通の番号制度導入
社会保障制度と税制を一体化し、真に手を差し伸べるべき人に対する社会保障を充実させるとともに、社会保障制度の効率化を進めるため、また所得税の公正性を担保するために、正しい所得把握体制の環境整備が必要不可欠です。
（４）歳入庁の設置
歳入庁は、国税と国が管掌する社会保険料の徴収を行うこととなりますが、国税徴収対象や賦課基準が類似の税について自治体が希望する場合、地方税等の徴収事務を受託することも検討します。
（５）罰則の適正化
納税者の税制上の権利の裏返しとして、納税者には適正に税制上の義務を履行することが求められます。義務を適正に履行しない納税者に対しては、厳正かつ的確に対処する必要があります。課税の適正化を図り、税制への信頼を確保するためには、罰則の適正化も重要です。他の経済犯とのバランスなどを考えながら、罰則の見直しを行う必要があります。
そのほか、日本弁護士連合会税制委員会 有志（代表・青木康國）等による作業（ホームページ参照）

１、「納税者権利憲章」の制定と内容

行政手続法・行政不服審査法の各一条には国民の権利利益の保護（救済）が法の目的。国税通則法をはじめとして国税関係・地方税関係にはそのような規定は存しない。
我が国の租税制度においては，納税者の権利を保護するための規定が乏しく，納税者の権利利益の保護・救済が十分でない。そこで、たとえば、納税者権利保護法（仮称）の制定に関する立法提言（2010 年（平成 22 年）２月 18 日）
日本弁護士連合会　現行の国税通則法を分割して，租税手続（租税債務の確定・徴収）に関する規定と納税者の権利保護救済関係の規定とを切り出して，「納税者権利保護法（仮称）」を新法として制定し，もって納税者の権利利益の保護・救済制度を充実すべきである。
国税通則法は、歳入の確保のための徴税の便宜という観点から制定されているともいえようか。
先進諸外国には必ずあって，我が国においてのみ制定されていない納税者権利憲章を，実定法規範（裁判規範性のあるもの）として規定する。

①調査，②処分（課税処分及び徴収処分を含む），①異議申立て，②審査請求，③訴訟，という手続の流れに沿った規定を整備して，納税者権利憲章の具体化を図る。

（１）納税者権利憲章について
先進諸外国では，納税者が適正手続や適正救済等に関する権利を有することを「納税者権利憲章」として制定している（資料参照）。我が国ではその規定を欠いているために，納税者の意見や主張等は課税庁の有する裁量権限のなかで埋没してしまう。そこで権利憲章の制定が具体化してきた（各国，その内容等には格差がある。）。
その制定に当たっては，その定めが，単なるプログラム規定に止まるものではなく，具体的な権利保障として機能しなければならないであろう。どのような内容を、どの程度の具体性をもって、裁判規範性のあるものとして定めるが問題となる。

上記日弁連・日税連等の報告書、日本弁護士連合会税委資料参照→納税者権利憲章の項目としては，先進諸外国に共通した項目を採用する必要がある。
＊納税者権利憲章（日本弁護士連合会税委）
以下の納税者の権利を保護するものとすること
（一）納税者は，適正な手続によらなければ租税を課されることはなく，適正な手続によらなければ租税債務の履行を強制されることのない権利を有する。
（二）納税者は，租税に関するすべての手続において，専門家（弁護士等）を代理人として選任しその援助を受ける権利を有する。
（三）納税者は，課税庁の違法又は不当な課税処分・徴収処分その他の処分に対して，適正な手続によってその権利利益の救済を図る権利を有する。
（四）納税者は，課税庁の職員による違法又は不当な行為に関し，公平中立な機関に対し

て苦情を申立てる権利を有する。
（五）納税者は，課税庁より情報の提供を求められた場合には，その情報が必要な理由，その情報の利用方法，その情報を提供しなかった場合の納税者の不利益につき，説明を求める権利を有する。
（六）納税者は，課税庁が知り得た納税者に関する情報を，法律に別段の定めのある場合を除き，第三者に対して開示されない権利を有する。

２、租税手続法の課題と改正のあり方

（租税手続法について）
わが国でもっとも遅れている税務調査における納税者の権利規定の整備が不可欠である。質問検査権の規定を中心にしてわずか関係規定は数条である（資料参照）。
現行法のもとでは課税庁職員の合理的裁量に委ねられている旨の判例がある（資料参照）。税務調査にはいくつかのものが存するが現状は最高裁判決が課税庁（調査官）に広範囲な裁量を与えており，ややもすれば自由裁量的な運用がされている。わが国では，納税者は自分にどの程度の権利保障があたえられているかさえ十分に承知をしていないのではと解されることさえ多い。調査は事前通知を原則とすることが必要である。

＊最高裁昭和４７年１１月２２日 （川崎民商事件）資料参照
（１）調査の必要性・程度等について
裁量行使基準に違反する場合であるが、調査の前提となる事実関係に誤認がある場合、調査の目的・動機に不正がある場合、信義則上で違法となりうる場合、平等原則違反の場合、比例原則違反の場合などが考えられる。
比例原則違反を取り上げると（１）調査権限を行使するか否か、（２）どの程度調査をするか、（３）どのような調査手段を選択するか、である。（１）も比例原則はあてはまるが調査をしてみなければ規制権限を行使すべきかわからないことがあるので、この点での比例原則の拘束は弱い。調査を行うについての合理性ないし合理的必要性があればよいことになる。
（２）については、比例原則が厳格に妥当するところであり、調査により収集される情報はその目的に照らして必要ということになる。（３）については、報告の徴収、立入検査（実地調査）、質問などの調査手段を一括して法律の規定は授権をしている。いずれの手段をとるかにより相手方の被る負担も大きい。比例原則により調査目的の有効な達成の見地とともに、相手方の負担の最小ということも考慮しなければならない。いずれの方法による方が納税者の負担が小さいか衡量されなければならない。調査を行うに必要的合理性が認められない場合、調査目的に照らして調査の範囲が必要最小限をこえている場合、相手方の負担軽減が考慮されずに調査手段が選択された場合などをあげることができる。
（２）事前通知等について

「実施の日時場所の事前通知、調査の理由および必要性の個別的、具体的な告知のごときも、質問検査を行なううえの法律上一律の要件とされているものではない」という判示は、法律上事前通知が義務づけられている場合もないではないという趣旨に理解できるし、事前通知・理由開示はいついかなる場合でも必要とされるわけではないが具体的事情によって必要とされる場合もあるという趣旨にも理解することかできる。しかし、「質問検査の範囲、程度、時期、場所等実定法上特段の定めのない実施の細目については、右にいう質問検査の必要があり、かつ、これと相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な程度にとどまるかぎり、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられているもの」としていることから行政庁の裁量を広く認め、調査日時等の事前通知や調査理由等の告知を当然に必要とはされていないと解するほかはない。質問検査についての事前通知を義務づけた法律はほとんどなく、行政手続法においても３条１項１４号において行政調査にあたる行為を適用除外にしている。

よって、現在では個別の法律の規定のないかぎり、調査の必要性と相手方の私的利益の衡量によって決するほかはない。基本的には資料の改竄、隠匿のおそれ、緊急性の高さ、資料収集の効率性、私生活や営業活動への配慮、立入等に対する制裁の有無、程度を考慮することになろう。

＊「調査について必要があるとき」の意義

最高裁昭和４８年 7 月１０日判決（荒川民商事件）の枠組みは不動のものとして判例は推移

申告内容が正しいかどうかを確認することでも認められる(一般的必要説)判例

（包括説）税務官庁としては客観的資料は乏しいが申告内容の適否について一応の疑いが存するときこそ、その客観的資料を得るために質問検査権の行使が必要（判例)。申告書の内容を確認するというのでも大丈夫と解している。

（個別疑問説）具体的に机上調査等にもとづいて疑問点が存するときに、質問検査権の行使が可能となる。

課税庁の課税処分は 2 次的・補完的なものである。納税者の権利を侵害しやすく罰則規定も用意されていることなど。

中間説(折衷説)で大丈夫では。

最高裁 48・7・10 判決は、「客観的必要性」が要求されると述べるが、それがどの程度のものを要求するかについては明らかではない。

① 調査開始時にかかる規定

ア、事前通知

事前通知なしにいきなり実地調査のための訪問をして調査を開始することがある。納税者の事業の遂行等に支障をきたすとともに、税理士等の立会や十分な反論ができないおそれがありうる。

わが国においては，納税者ではなく税理士法３４条に「あらかじめ申告書提出者に日時・場所を通知して調査する場合において…あわせて申告代理書面を提出している税理士に対してその調査の日時・場所を通知しなければならない」と定めている。この規定においても「あらかじめ申告書提出者に日時・場所を通知して調査する場合」を前提とする定めとなっている（どのような場合に「あらかじめ申告書提出者に日時・場所を通知する場合」に該当するのかの定めはない。）。
現在は実務においては通達で原則として事前通知を行う（なぜ法律にできないか）。
＊税理士に対する「調査の事前通知」規定や「意見の聴取」規定は税理士固有の権利か。
税理士法３０条（税務代理の権限の明示）、３３条の２（計算規定・審査事項等を記載した書面の添付）、３４条（調査の通知）、３５条（意見の聴取）

イ、事前通知の内容
調査の理由不備が現状である。
納税者側が充分な準備・対応ができるような理由告知を行うことが必要であろう。
質問検査権の行使の必要性との議論が一方で不可欠であるが，判例等の流れからは十分な理由づけは期待できないのではないか。
調査等の場所的範囲，対象者の範囲，対象物件の範囲についても多能な限り、納税者に事前通知とあわせて告知すべきであろう。

② 調査のあり方
聞き取り調査の作成，調査資料の預り・返却の手続，調査の手段，反面調査等の必要性等について規制する定めを欠いている。
電子メイルについての悉皆調査、稟議書等の調査を冒頭から理由をいわずに求めてくるなど問題が存する場面がある。

③ 調査の終了
調査結果の通知の定めを欠いているため，いつ調査が終了したのか不安定なことがある。
申告を是認する旨の通知制度を実務では実施しているがなかなか是認通知が交付されることはない。仮に交付されたとして申告是認通知の意義が乏しいのが現状であろう。税理士は納税者からの損害賠償請求訴訟等において意義があるかもしれないが，納税者自身にはさして法的な効力がなく、今後このような視点からの検討も必要であろう（蒸し返し禁止原則，調査の対象除外効果との関係など。）

（２）不利益処分にかかる理由附記等
現行の行政手続法では，その第三章不利益処分の章で，行政庁は不利益処分をなすには，あらかじめ「処分基準を定め，これを公にしておくよう努めなければならない。処分基準

を定めるに当たっては，不利益処分の性質に照らしてできる限り具体的なものとしなければならない」（１２条），「不利益処分をする場合には，同時に，当該不利益処分の理由を示さなければならない」（同法１４条１項）と規定している。［どのような処分があるか］
前述したように国税通則法７４条の２第１項は「行政手続法の第三章の規定は適用しない」旨定めている。処分理由を知るために異議申立をするという皮肉な事態も想定されうる。ただし、仮に同法１２条の適用が税務においてストレートに適用されうるとしても適用にはかなりの限界があろう（重加算税の賦課要件等を明らかにするなどの点では意義があろう。）。
一定の処分について処分基準を定め、かつ、これを公表し、すべての処分について、文書によって処分の理由を付記するものとすること、理由を付記するには、①根拠となる法律の名称、条文その他の規定、②その法律に基づいて更正したことの理由等、③事実認定を行った場合には、その根拠となった事実関係、④納税者から弁明又は反論がなされている場合には、これに対する判断、⑤その他参考となる事項を具体的かつ明確に記載しなければならないものとすることなどが求められよう。
また、その後、処分の対象となった税目及びその対象年度について納税者に不利益な新たな処分をすることができないものとすること（偽りその他の不正の行為に該当すると認められる事実があった場合はこの限りではないとすること）についてはなお検討が必要であろう（和解との関係にも留意）。

＊質問検査の実施の際の第三者の立会い
東京地裁平成９年６月２６日判決・税務訴訟資料２２３号１１１６頁
第三者の立会いの可否については、法律上特段の定めがなく、調査理由の開示の問題と同様に、相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な程度にとどまる限り、権限ある税務職員の合理的な選択、裁量に委ねられている事項の一つであるところ、税務調査において一般私人の立会いを認めれば、被調査者及びその取引先の営業上の秘密ないしプライバシーに質問検査が及んだ場合には、税務職員と異なり守秘義務を負わない一般私人がその内容を聞知することになり、被調査者の取引先等の営業上の秘密を守るという守秘義務を定めた法の趣旨が実質的に損なわれる事態が、税務職員の質問検査を契機として生ずるおそれがあり、税務職員としての守秘義務が納税者の要請の故に免除されるものでもないから、税務職員がこうした事態を考慮して、調査に関係のない第三者の立会いを拒否したとしても、これは税務職員の裁量に委ねられた権限の範囲内の行為内の行為であるというべきである
＊調査の人的範囲
「所得税法五条においては、将来において課税要件の充足があるならばそれによつて納税義務を現実に負担することとなるべき範囲の者を広く『所得税を納める義務がある』との概念で規定していることにかんがみれば、同法二三四条一項にいう『納税義務がある者』

とは、以上の趣意を承けるべく、既に法定の課税要件が充たされて客観的に所得税の納税義務が成立し、いまだ最終的に適正な税額の納付を終了していない者のほか、当該課税年が開始して課税の基礎となるべき収入の発生があり、これによつて将来終局的に納税義務を負担するにいたるべき者をもいい、『納税義務があると認められる者』とは、前記の権限ある税務職員の判断によつて、右の意味での納税義務がある者に該当すると合理的に推認される者をいうと解すべきものである。」（最高裁判所第三小法廷昭和４８年７月１０日判決・最高裁判所刑事判例集２７巻７号１２０５頁 ）
法人の代表者、代理人、使用人その他の従業者
個人（所得税の場合も同様）の場合も同様だが、そのようなものの家族はどのように解するか。
特定職業人の拒否特権の限界（国税通則法の制定に関する答申昭和３６年７月参照）
取引先等に対する反面調査
反面調査の要件、反面調査の範囲　広義説（裁量説）・補完要件説

参考（日本弁護士連合会税制委員会 有志による納税者権利保護法案参照）
＊実地調査
・ 質問の相手方の限定（どこまでの者を調査対象とするか）
・ 代理人等の立会権（納税者に代わって、国税庁等の職員の質問に対して回答することができるもの）の原則肯定
・ 質問及び検査は、犯罪捜査のために行われるものと解してはならない（現行法の厳格化）
・ 国税庁等の職員が質問検査を行う場合は、国税庁、国税局、税務署又は税関の長（以下、「国税庁等の長」という。）は、質問及び検査を受ける者（質問及び検査の対象者）に対し、事前に、質問及び検査を行おうとする日時及び場所、税目、対象となる課税期間、質問及び検査を行う具体的理由及び調査を行う担当者の氏名を、書面により通知しなければならないとすること（日時変更の権利等）
・ 事前通知をする場合には、納税者の権利利益の内容を明らかにした書面を併せて交付しなければならないとすること
・ ただし、検査をしようとする物件が隠滅される等調査の目的を達成することが著しく困難になると認めるに足りる相当な理由がある場合は、この限りでないとすること
＊反面調査
・ 納税者を対象とした調査だけでは当該調査の目的が達せられないと認められる場合に限り、納税者の親族、取引先その他の関係者に対し質問及び検査（反面調査）を行うことができるものとすること
・ 反面調査を行う場合には、調査の対象となった納税者及び反面調査の対象となる関係者に対して、事前に、反面調査を行おうとする日時及び場所、調査の対象とる納税者、税目、

対象となる課税期間、反面調査を行う具体的理由及び調査を行う担当者の氏名を、書面により通知しなければならないとすること
・ 事前通知をする場合には、納税者の権利利益の内容を明らかにした書面を併せて交付しなければならないとすること。調査の対象となった納税者及びその代理人は反面調査に立ち会うことができるとすること
・ ただし、検査をしようとする物件が隠滅される等調査の目的を達成することが著しく困難になると認めるに足りる相当な理由がある場合は、事前通知をしないことができるものとすること（補足性）

＊ 調査の終結
（１）処分をしない場合
・国税庁等の長は、質問及び検査の結果、処分する場合を除き、納税者に対し、次のような内容を記載した書面（以下、「不処分通知」という。）を、税務調査終了後直ちに納税者に交付するものとすること
イ調査対象者の氏名（法人の場合は代表者名も付記）又は名称
ロ調査を実施した税目
ハ調査を実施した税目に係る対象年度
ニ調査を担当した国税庁等の職員の所属及び官職並びに氏名
ホ所轄税務署長氏名
ヘ税務調査が終了したこと及び処分をしないこと
・ 不処分通知を交付した場合には、調査を実施した対象年度の税目について、再度、調査の対象とすることはできないとすること。ただし、偽りその他不正の行為に該当すると認められる場合は除くものとすること

（２）処分をする場合
・税務調査の結果、当該税務調査の対象とされた納税申告書が法律の規定に従って計算されていない事実など正当な課税標準又は税額と異なる事実（以下、「問題点等」という。）が認められ、課税標準又は税額を是正する必要があると認められる場合には、処分をする前に、次のとおり手続を行うこととすること
・税務調査が終了し、問題点等が認められた場合、国税庁等の職員は、納税者及び代理人に対して当該問題点等の内容について、法律上の根拠、事実認定の根拠その他当該問題点等があると認めた理由を具体的かつ詳細に説明する義務を負うとすること
・当該問題点等に関する国税庁等の職員の説明に対して、納税者及び代理人が弁明を申し出た場合又は反論をしようとする場合には、国税庁等の職員はその機会を与えなければならないとすること
ニ 国税庁等の長と納税者は、協議の結果、課税標準及び税額について合意することができる。

（３）勧奨による修正申告の手続規定の整備
行政指導として手続法の保護の対象とする。更正処分に代置するものとして，勧奨による修正申告の実態を十分に理解する必要がある（資料参照）。
書面により行政指導を行い、協議内容を書面にして渡すことが必要である。なお、納税者が合意に基づき申告書を提出した場合には、課税庁は、当該申告書の提出を受けた後直ちに納税者に対して不処分通知を交付しなければならないとするなど、検討の余地があろう。

（４）更正の請求の期間制限等
ア、更正の請求期間
期間を延長して，更正の除斥期間と一致させる（減額更正の期間と一致させるか議論はありえよう。）。現行法は，納税者による自主申告制度をとりながらその納税者側からの是正については原則１年となっているが合理的な理由がない。不公平であり納税者の救済に欠ける。

イ、更正の請求の理由
判決でその範囲を徐々に拡大してきている。このような苦労を納税者に課すことは不合理である。特別の更正の請求理由を含めて検討すべきであるが、除斥期間が延長すれば特別の請求規定事由は意味がなくなる。

ウ、更正の請求の範囲
更正の請求で更正による増額部分には切り込めない（国税通則法２３条１項かっこ書参照）。現行規定の改正が必要であろう。

（５）附帯税（特に重加算税）等の賦課要件の明確化

３、租税救済法の課題と改正のあり方

（租税救済法について）
（１） 不服申立前置主義の廃止
異議申立，審査請求，訴えの提起については，すべて納税者による選択制とする。
国税通則法１１５条，７５条３項・４項では，課税処分等に対して，訴えを提起するにはこれに先立って審査請求をしておくことが義務付けられており，審査請求をするにはこれに先立って異議申立をしておくことが原則として義務付けられている。しかし、税務調査において対立が明確で，かつ課税処分に対してこれら前置された不服申立をしても課税処分が維持される結果となることが相当程度明らかな場合がある。このような場合にまで，不服審査の前置を強制することは納税者の救済に反する。

（２）国税不服審判所の透明性・第三者性の確保
現行の国税不服審判所制度は，審判所長の人事について「国税庁長官が財務大臣の承認を受けて任命する」（国税通則法７８条）と定め，審判所長の権限について「国税庁長官の発した通達に示されている法令の解釈と異なる解釈により裁決をするとき又は法令の解釈の重要な先例となる裁決をするときは，あらかじめ国税庁長官に申し出て指示を受けなければならない」（同法９９条）と定めている。審判所審判官等の役職者は，原処分を行う立場にある税務署・国税局の職員からの出向がほとんどである。そこで、国税不服審判所の透明性・第三者性の確保が求められている。組織の性格（位置づけ）や原処分庁職員との人事交流の制約などが検討されるべきであろう（歳入庁構想とも関係）。

（３）誤つた教示をした場合の救済

（４）国税不服審判所の審理手続の整備
ア、審理手続の対審構造化
口頭意見陳述の手続において処分行政庁の出頭義務及び審査請求人の発問に対する原処分庁の回答義務を明文で規定すること，国税不服審判所が有する全ての証拠書類につき審査請求人等の閲覧･謄写を認めること等，手続を整備する（日弁連税委提案）。
現行法の審査請求手続では一方通行的、職権主義的構造がとられているが，対審構造的審理によって納税者の救済を図る必要があろう。

イ、証拠資料の閲覧・謄写等
審査請求手続では，証拠開示について，処分行政庁の提出した証拠について閲覧のみが定められ，その謄写が明示されていない（国税通則法９６条）。そのうえ，審判所が自から収集した証拠については閲覧すら認められていない（同法９７条９６条）。

（５）地裁調査官制度（裁判所法５７条）の廃止

（６）総額主義的運営から争点主義的運営へ
・国税不服審判所では争点主義的運営がとられているといわれているが、訴訟を含めて総額主義的運営が広く認知されている。

・理由の差替え
現在の実務では，課税庁が特定の理由によって課税処分をしていながら，異議申立，審査請求，訴訟の途中で当初の理由の誤りが判明しても原処分を維持しようとして次々と別の理由を後出し又は差替えることが行われている。
最高裁判決（資料参考）のもとで「課税要件事実の同一性」の範囲内で差し換えが自由に

行われているので大差はないが。

（７）税務上の和解
租税手続における救済の一手段として，税務調査，異議申立手続・審査請求・訴訟の各段階において和解が行えるようにすべきかを検討する時期にきている（合法性の原則などの関連問題がある。）。現実にはこのような和解は存するといえよう。アメリカ等では和解制度が設けられ大半の事件が和解によって解決しているといわれる（集結合意）。

参考（日本弁護士連合会税制委員会 有志による納税者権利保護法案参照）
＊審査審理
・ 担当審判官は審査請求の目的となった処分にかかる行政機関の長（国税局の職員の調査にかかる処分についての審理にあっては当該国税局長、以下「原処分庁」という。）が理由付記によって納税者に示した処分理由以外の理由を根拠に処分の適法性を審査できないようにすること
・ 担当審判官は、相当の期間を定めて、原処分庁から、答弁書を提出させるものとすること
・ 審査請求人又は参加人は、審理手続が終結するまでの間、担当審判官に対し、首席国税審判官が審査請求に係る事件の審理のために所持するすべての書類その他の物件の閲覧又は謄写を求めることができるものとすること。この場合において、担当審判官は、第三者の利益を害するおそれがあると認めるとき、その他正当な理由があるときでなければ、その閲覧又は謄写を拒むことができないものとすること
・ 担当審判官は、口頭意見陳述の請求があったときは、期日及び場所を指定して、審査請求人、参加人、原処分庁を招集しなければならないものとすること
・ 担当審判官がすべての審査請求人等を招集したときは、当該審査請求人等は、指定された期日及び場所に出頭しなければならないものとすること
・ 担当審判官は、口頭意見陳述期日において、当該申立てをした者に口頭で審査請求に係る事件に関する意見を述べる機会を与えなければならないものとすること
・ 当該申立てをした者は、口頭意見陳述の期日において、担当審判官の許可を得て、審査請求に係る事件に関し、原処分庁に対して、質問を発することができるものとすること
・ 当該質問に対し，原処分庁は、正当な理由がない限り、そのとき又は後日改めて、回答しなければならないものとすること
・ 租税行政庁は、偽りその他の不正の行為に該当すると認められる場合がない限り、異議決定又は合意により終結した事案の課税標準及び税額に関し、新たに調査又は処分をすることができないものとすること。
＊訴訟提起
・ 国税に関する法律に基づく処分に不服のある者は、不服申立てをすることができる処分

について、異議申立て又は審査請求を経ることなく、処分があつたことを知つた日（処分に係る通知を受けた場合には、その受けた日）の翌日から起算して 6 月以内に、裁判所に対して、訴えを提起することができるとすること

・理由の差替えの禁止

国は、訴訟において、理由付記により納税者に示した理由を差し替えて適法性の主張をすることは許されないとすること

・原処分庁の調査の制限

原処分庁は、訴訟が係属中、当該事件について調査をすることができないとすること

＊合意による終結

・ 国は、訴訟手続において、紛争の早期解決のために納税者との合意のもとに訴訟手続を終了させることができるとすること

・ 合意により訴訟手続が終了した場合、処分行政庁は、合意の内容を誠実かつ迅速に実行しなければならないとすること

＊ 認容判決等の一事不再理

・ 原告の請求を認容した判決が確定した場合又は合意により事件が終結した場合、原処分庁はこの判決の基礎となる事案について、新たに調査を行い、又は判決の結論又は合意の内容と抵触する更正決定等をすることができないとすること

・ 判決の言渡し後、判決が確定する迄に為された更正決定等は判決の確定により当然に無効になるとすること

４、その他

（１）納税者番号制度－給付付き税額控除・手当て

（２）青色申告制度と白色申告制度（記帳義務との関係を含む）

（３）その他

源泉徴収された金額に誤りがある場合、その誤りを是正し、過大に徴収された金額の返還を求めるための所要の規定を整備すること（当事者訴訟等の検討）、電子情報処理にかかる規定の整備等

おわりに

この改革を実施するためには，実行性あらしめるためには。

行政不服審査法案の概要

1　手続の一元化等

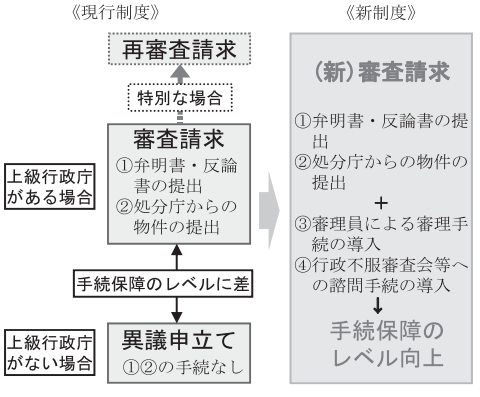
①不服申立ての種類の一元化

　手続保障のレベルが低い現行の「異議申立て」を「審査請求」に一元化する。
　一元化された後の新たな「審査請求」は手続保障のレベルを向上させる。

②審理の一段階化

　審査請求の手続保障のレベルを向上させることに伴い、再審査請求を廃止する。

※　大量に行われる処分などについては、審査請求の前段階として、「再調査の請求」を個別法で設けることを認めることとする。



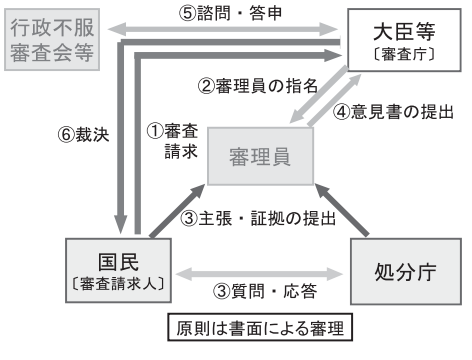
2　審理の客観性・公正性の確保

①審理員による審理手続の導入

　審理をより公正なものとするため、大臣等〔審査庁〕は、処分に関与した者以外の者の中から審理員を指名する。
　審理員は、審査請求の審理（主張・証拠の整理等）を行い、大臣等〔審査庁〕に対して裁決に関する意見書を提出する。

②行政不服審査会等への諮問手続の導入

　より客観的かつ公正な判断が得られるよう、行政不服審査会等を新設し、審査請求の判断過程に関与する。



3　審理の迅速化等

①標準審理期間の設定

　審理の遅延を防ぐため、大臣等〔審査庁〕は、審査請求がされてから裁決をするまでに通常要すべき標準的な期間を定めるよう努める。

②審理手続の計画的な遂行

　審理事項が多数・錯そうしているなど事件が複雑である等の場合、迅速かつ公正な審理を行うため、審理員は、審理事項・手順を整理し、審理の終結予定時期を決定する。

③審査請求期間の延長

　処分があったことを知った日から60日となっている審査請求期間を３か月に延長する。

4　施行期日

公布日から２年以内で政令で定める日に施行することとする。

※　整備法において、関連法律の規定の整備等を行うこととする。

（出典）総務省ホームページ国会提出法案平成 20 年 4 月 11 日行政不服審査法案概要から抜粋

平成 22 年税制改正大綱（抄）

平成 21 年 12 月 22 日　閣議決定

第３章 各主要課題の改革の方向性

１．納税環境整備

（１）納税者権利憲章（仮称）の制定

「代表なくして課税なし」の言葉に象徴されるように、議会制度は税と共に発展してきたといっても過言ではありません。つまり、議会制民主主義における税のあり方は、あくまでも税を納める主権者たる国民の立場に立って決められるべきものです。国民主権にふさわしい税制を構築していくため、納税者の税制上の権利を明確にし、税制への信頼確保に資するものとして「納税者権利憲章（仮称）」を早急に制定します。

納税者の権利を守るための具体的な改革として、更正等の期間制限が課税庁からの更正と納税者からの修正で異なる点について見直していきます。特に課税庁の増額更正（事後的な納税額の増額）の期間制限が３～７年であるのに対して、納税者からの更正の請求（事後的な納税額の減額）の期間制限が１年であることは納税の理解を得られにくく、早急に見直す必要があります。

（２）国税不服審判所の改革

税が議会制民主主義の根幹であることを考えれば、個別の課税事案に対して納得できない納税者の主張を聞く「国税不服審判所」は、民主主義にとって極めて重要な機関です。

しかし、国税不服審判所の現状は、この重要な役割を果たすには十分ではありません。特に、その機能を果たすために最も重要な審判官の多くを国税庁の出身者が占めていることは問題です。そのほかにも証拠書類の閲覧・謄写が認められていないなどの問題があります。

これらの観点から、国税不服審判所の組織や人事のあり方、不服申立前置主義の見直し、不利益処分の理由附記などについて、行政不服審査制度全体の見直しの方向を勘案しつつ、納税者の立場に立って、適正な税務執行が行われていることが国民に明らかになるよう、必要な検討を行います。

（３）社会保障・税共通の番号制度導入

社会保障制度と税制を一体化し、真に手を差し伸べるべき人に対する社会保障を充実させるとともに、社会保障制度の効率化を進めるため、また所得税の公正性を担保するために、正しい所得把握体制の環境整備が必要不可欠です。そのために社会保障・税共通の番号制度の導入を進めます。

（出典）内閣府ホームページ税制調査会専門家委員会納税環境整備小委員会第４回、第６回～第９回までの公開資料から抜粋しています。（ただし７～８を除く）

番号は基礎年金番号や住民票コードなどの既存番号の活用、新たな付番など様々な選択肢が考えられます。付番・管理する主体については、（４）で詳述する歳入庁が適当であると考えます。以上、徴収とも関連しますが、主として給付のための番号として制度設計を進めます。その際は、個人情報保護の観点が重要なことは言うまでもありません。

（４）歳入庁の設置

年金制度改革と並行して、年金の保険料の徴収を担っている日本年金機構（2010 年１月に社会保険庁より改組予定）を廃止し、その機能を国税庁に統合、歳入庁を設置する方向で検討を進めます。

歳入庁は税と社会保険料の賦課徴収を一元的に行います。行政の効率化が進み、行政コストも大幅に削減できます。国民にとっても、税は税務署、保険料は社会保険事務所など別々の場所に納付する手間が省けます。

歳入庁は、国税と国が管掌する社会保険料の徴収を行うこととなりますが、国税と徴収対象や賦課基準が類似の税について自治体が希望する場合、地方税等の徴収事務を受託することも検討します。

（５）罰則の適正化

納税者の税制上の権利の裏返しとして、納税者には適正に税制上の義務を履行することが求められます。義務を適正に履行しない納税者に対しては、厳正かつ的確に対処する必要があります。

課税の適正化を図り、税制への信頼を確保するためには、罰則の適正化も重要です。他の経済犯とのバランスなどを考えながら、罰則の見直しを行う必要があります。

（６）納税環境整備に係るＰＴの設置

以上、（１）納税者権利憲章（仮称）の制定、（２）国税不服審判所の改革、（３）社会保障・税共通の番号制度導入、（４）歳入庁の設置、等について、具体化を図るため、税制調査会の下にプロジェクト・チーム（ＰＴ）を設置します。特に、（１）（２）（３）については１年以内を目途に結論を出します。

なお、社会保障・税共通の番号制度やこれを付番・管理する歳入庁の設置については、税制のみならず、社会保障制度も関連することから、税制調査会のＰＴと並行して、内閣官房国家戦略室を中心に、府省横断的に検討を行うこととします。

民主党政策集 INDEX2009（抄）

2009年7月23日

税・社会保障共通の番号の導入

厳しい財政状況の中で国民生活の安定、社会の活力維持を実現するためには、真に支援の必要な人を政府が的確に把握し、その人に合った必要な支援を適時・適切に提供すると同時に、不要あるいは過度な社会保障の給付を回避することが求められます。このために不可欠となる、納税と社会保障給付に共通の番号を導入します。

納税者権利憲章の制定と更正期間制限の見直し

国民の納税者としての意識を高め、より強固な民主主義を構築していくための第一歩として、確定申告を原則とし、給与所得者については年末調整も選択できるという制度を導入します。また、これを実現するにあたって、納税者の権利を明確にするために「納税者権利憲章」を制定します。

納税者の権利を守るための具体的な改革として、納税額の更正等の期間制限が課税庁からの更正と納税者からの修正で異なる点について見直していきます。特に課税庁の増額更正（事後的な納税額の増額）の期間制限が5年であるのに対して、納税者からの更正の請求（事後的な納税額の減額）の期間制限が1年であることは納税者の理解を得られにくく、早急に見直しが必要です。

国税不服審判のあり方の見直し

納税者の権利を重視し、国税不服審判所のあり方や手続きを見直します。

税が議会制民主主義の根幹であることを考えれば、個別の課税事案に対して納得できない納税者の主張を聞く国税不服審判所は極めて重要な機関です。しかし現状は、この重要な役割を果たすには十分ではありません。特に、その機能を果たすために最も重要な審判官の多くを財務省・国税庁の出身者が占めていることは問題です。

そのほかにも証拠書類の閲覧・謄写が認められていないなどの問題があることから、国税審判のあり方やその手続きについて、納税者の権利を十分に確保することを基本に見直します。

徴税の適正化

毎年、1兆円弱の新規滞納が生じている現状にかんがみ、徴税の適正化を図ります。また個人・法人合計で1000億円近くも加算税が生じている状況を是正するため、罰則の強化や重加算税割合の引き上げを行います。

消費税の還付額が年間3兆円にも達していますが、その中に相当額の不正な還付が存在します。これを防止するため、還付に係わる調査機能を強化します。

納税者権利憲章について

現　状

○OECD 報告書（「納税者の権利と義務」〔2003〕）によれば、

・「納税者憲章（Taxpayers' Charter）」は、「納税者の税務に関する権利・義務をわかり易い言葉で要約しかつ説明して、こうした情報をより多くの納税者に周知させ理解させようとする試み」と定義される。

・その性質については、「法令の説明文書（手引文書）であって、それ自体は法的な文書ではない。一般的に、納税者憲章は、関係法令に含まれているもの以上に権利義務を加えるものではない」とされている。

・また、基本的な記載事項例としては、
⑴納税者の権利（①情報提供や支援を受ける権利、②不服申立ての権利、③正当な税額のみを負担する権利、④予測可能性の確保、⑤プライバシーの権利、⑥個人情報の保護）、
⑵納税者の義務（⑦誠実に対応する義務、⑧協力義務、⑨正確な情報・書類を期限内に提出する義務、⑩記帳・帳簿の保存義務、⑪期限内に納税する義務）、
⑶税法上の義務不履行の場合に納税者が制裁が課されうること（⑫行政上・刑事上の制裁措置）、
が掲げられている。

○現在、OECD 加盟国中、憲章を制定している国は、30 ヶ国中、24 ヶ国となっている（2009 年末現在・OECD 調べ等）（G7 では 5 ヶ国で制定（米・英・仏・伊・加））。

主な論点

○　趣旨・目的、記載事項、文書の位置付け等についてどう考えるか。

OECD 加盟国における納税者憲章の制定状況（主な国）

（2009 年 11 月現在：未定稿）

国名	納税者憲章	制定年(注1)	性格(注2)	備考
カナダ	納税者権利憲章	1985年	公文書	
ニュージーランド	納税者憲章	1986年	公文書	
イギリス	納税者憲章	1986年	公文書	○当初 1986 年に公文書として制定されたものは、2003 年に事実上廃止。 ○2009 年・財政法により、憲章の作成・公表の根拠規定を創設（2009 年 7 月）。同年 11 月、歳入関税庁により憲章作成・公表。
フランス	①納税者憲章 ②調査を受ける納税者の権利と義務に関する憲章	①2005年 ②1987年	①公文書 ②公文書	①「簡便、尊重、公正」の 3 大理念に基づき、利用者と税務当局それぞれの権利・義務をわかりやすくまとめたもの。2005 年 5 月に納税者委員会に提示された後、公表された。 ②1987 年の租税手続法の改正により、税務当局が税務調査実施前に同憲章を納税者に交付することとされた。
アメリカ	納税者としてのあなたの権利	1988年	公文書	○1988 年の税制改正法において、納税者の権利等を簡潔に説明した声明文を財務長官が作成・配布することとされた。
アイルランド	納税者憲章	1989年	公文書	
スウェーデン	納税者権利憲章	1996年	公文書	
オーストラリア	納税者憲章	1997年	公文書	
韓国	納税者権利憲章	1997年	公文書	○国税基本法（1997 年改正）により、国税庁長官が憲章の制定、告示及び交付を行うこととされた。
トルコ	納税者権利宣言	2005年	公文書	
オーストリア	納税者憲章	2008年	公文書	
スペイン	納税者権利保障法	1998年	法律	－
イタリア	納税者権利法	2000年	法律	－
ドイツ	なし	－	－	－
日本	なし	－	－	－

（注1）　制定年とは、各国において最初に納税者憲章が制定された年であり、上記に示した納税者憲章が制定された年ではない場合がある。
（注2）　公文書とは、課税当局発表のもので、納税者の権利等をわかりやすくまとめた声明文あるいは法律において規定している納税者の権利を平易にまとめた公式文書をいう。

税務調査の流れ（イメージ）

準備調査（事案の選定）

・申告書等の審査、資料情報の活用（非違の端緒を把握）

調査着手

・原則、事前通知（ただし、調査の必要に応じて無予告）

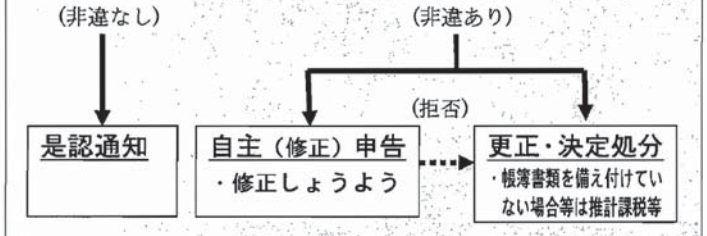
権限行使

実地調査

・帳簿等の確認、追加的な証拠書類収集
（質問及び検査、官公署等への協力要請等）

・調査の際の指導　等

調査終了



主な論点

【事前通知】
- ・事前通知（要否、内容、記載の程度、効果等）
- ・納税者本人、反面調査先、税理士・弁護士等

【権限行使】
- ○権限行使のための要件
  - ・調査の必要性
  - ・事前通知（再掲）
  - ・身分証明書の提示等
- ○相手方（名あて人）
  - ・調査対象者たる納税者本人
  - ・取引関係にある者（反面調査）
- ○対象物件
  - ・帳簿書類その他の物件
- ○行使する権限の内容
  - ・質問及び検査
  - ・官公署等への協力要請等
- ○実効性担保措置等（罰則、推計課税等）
- ○その他
  - ・第三者の立ち会い

【終了通知等】
- ○調査の終了通知（要否、内容、記載の程度、効果等）
  - ・非違がない場合
  - ・非違がある場合
- ○修正申告のしょうよう

最高裁判所第三小法廷昭和 48 年7月 10 日判決・最高裁判所刑事判例集 27 巻7号 1205 頁）

「所論は、質問検査権の行使は明白かつ現在の必要性の存在を要件としなければ許されないとしたうえ、被告人に対する本件質問検査は差し迫つた必要もないのに、事前の通知もなく、かつ調査の理由および範囲を明白に示すことなく行なわれようとしたものであり、いまだ適法な質問検査の着手にいたらなかつたものであるとして違憲（三一条、三五条、三八条一項）および法令解釈の誤りをいうが、実質はすべて所得税法の前記規定の解釈に関する単なる法令違反、事実誤認の主張であり、適法な上告理由にあたらない。」

「所論のうち、所得税法の前記規定の違憲（三五条一項、三八条一項）をいう点は、実質は前記規定の解釈に関する単なる法令違反の主張であり、また、前記規定の犯罪構成要件としての不明確性を主張して違憲（三一条）をいう点は、右規定の文言の意義は後記一〇、において示すとおりであつてなんら明確を欠くものとはいえないから、その前提を欠き、適法な上告理由にあたらない。」

「所論は、所得税法の前記規定は、「当該職員」の範囲を定める法令が存せず、白地刑法を許容する結果となるとして右規定の違憲（三一条）をいうが、「当該職員」の意義は、後記一〇、に示すとおり規定上明確であり、前記規定はなんらいわゆる白地刑罰規定と目すべきものではないから、所論の前提を欠き、適法な上告理由にあたらない。」

「所論のうち、質問検査に応ずるか否かを相手方の自由に委ねる一方においてその拒否を処罰することとしているのは不合理であるとし、所得税法の前記規定の違憲（三一条）をいう点は、前記規定に基づく質問検査に対しては相手方はこれを受忍すべき義務を一般的に負い、その履行を間接的心理的に強制されているものであつて、ただ、相手方においてあえて質問検査を受忍しない場合にはそれ以上直接的物理的に右義務の履行を強制しえないという関係を称して一般に「任意調査」と表現されているだけのことであり、この間なんら実質上の不合理性は存しないから、所論の前提を欠き、所論のその余の点は、すべて前記規定の解釈に関する単なる法令違反の主張であつて、いずれも適法な上告理由にあたらない。」

「所論のうち、原裁判所は被告人に無罪を言い渡した第一審判決を事件の核心たる主要な事実について実質的な事実の取調を行なうことなく破棄し、自判において有罪を言い渡したものであるとして判例違反をいう点は、記録によれば、原審において右の点に関する事実の取調が行なわれていることが明らかであるから、その前提を欠き、また、原審における自判の結果被告人の審級の利益が害されたとして判例違反をいう点は、引用の各判例はなんら所論のごとき趣旨の判断を示したものではないから、本件に適切でなく、また、所論のうち、原審における訴訟手続が直接審理主義、口頭弁論主義に反するとして違憲（三一条、三七条）をいう点は、記録によれば、原審における事実の取調は適法な公判手続において行なわれ、証人に対する弁護人の尋問も尽されていることが認められるから、その前提を欠き、被告人の審級の利益が害されたとして違憲（三一条、三七条）をいう点は、実質は刑訴法四〇〇条但書の解釈適用に関する単なる法令違反の主張であつて、所論はいずれも上告適法の理由にあたらない。」

「所得税法二三四条一項の規定の意義についての当裁判所の見解は、次のとおりである。

所得税の終局的な賦課徴収にいたる過程においては、原判示の更正、決定の場合のみではなく、ほかにも予定納税額減額申請（所得税法一一三条一項）または青色申告承認申請（同法一四五条）の承認、却下の場合、純損失の繰戻による還付（同法一四二条二項）の場合、延納申請の許否（同法一三三条二項）の場合、繰上保全差押（国税通則法三八条三項）の場合等、税務署その他の税務官署による一定の処分のなされるべきことが法令上規定され、そのための事実認定と判断が要求される事項があり、これらの事項については、その認定判断に必要な範囲内で職権による調査が行なわれることは法の当然に許容するところと解すべきものであるところ、所得税法二三四条一項の規定は、国税庁、国税局または税務署の調査権限を有する職員において、当該調査の目的、調査すべき事項、申請、申告の体裁内容、帳簿等の記入保存状況、相手方の事業の形態等諸般の具体的事情にかんがみ、客観的な必要性があると判断される場合には、前記職権調査の一方法として、同条一項各号規定の者に対し質問し、またはその事業に関する帳簿、書類その他当該調査事項に関連性を有する物件の検査を行なう権限を認めた趣旨であつて、この場合の質問検査の範囲、程度、時期、場所等実定法上特段の定めのない実施の細目については、右にいう質問検査の必要があり、かつ、これと相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまるかぎり、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられているものと解すべく、また、暦年終了前または確定申告期間経過前といえども質問検査が法律上許されないものではなく、実施の日時場所の事前通知、調査の理由および必要性の個別的、具体的な告知のごときも、質問検査を行なううえの法律上一律の要件とされているものではない。そして、質問検査制度の目的が適正公平な課税の実現を図ることにあり、かつ、前記法令上の職権調査事項には当然に確定申告期間または暦年の終了の以前において調査の行なわれるべきものも含まれていることを考慮し、なお所得税法五条においては、将来において課税要件の充足があるならばそれによつて納税義務を現実に負担することとなるべき範囲の者を広く「所得税を納める義務がある」との概念で規定していることにかんがみれば、同法二三四条一項にいう「納税義務がある者」とは、以上の趣意を承けるべく、既に法定の課税要件が充たされて客観的に所得税の納税義務が成立し、いまだ最終的に適正な税額の納付を終了していない者のほか、当該課税年が開始して課税の基礎となるべき収入の発生があり、これによつて将来終局的に納税義務を負担するにいたるべき者をもいい、「納税義務があると認められる者」とは、前記の権限ある税務職員の判断によつて、右の意味での納税義務がある者に該当すると合理的に推認される者をいうと解すべきものである。

一一、以上のとおりであつて、所論は、すべて刑訴法四〇五条の適法な上告理由にあたらない」

税理士に対する「調査の事前通知」及び「意見の聴取」について【条文】

○税理士法（抄）

（税務代理の権限の明示）

第三十条　税理士は、税務代理をする場合においては、財務省令で定めるところにより、その権限を有することを証する書面を税務官公署に提出しなければならない。

（計算事項、審査事項等を記載した書面の添付）

第三十三条の二　税理士又は税理士法人は、国税通則法第十六条第一項第一号に掲げる申告納税方式又は地方税法第一条第一項第八号若しくは第十一号に掲げる申告納付若しくは申告納入の方法による租税の課税標準等を記載した申告書を作成したときは、当該申告書の作成に関し、計算し、整理し、又は相談に応じた事項を財務省令で定めるところにより記載した書面を当該申告書に添付することができる。

２　税理士又は税理士法人は、前項に規定する租税の課税標準等を記載した申告書で他人の作成したものにつき相談を受けてこれを審査した場合において、当該申告書が当該租税に関する法令の規定に従つて作成されていると認めたときは、その審査した事項及び当該申告書が当該法令の規定に従つて作成されている旨を財務省令で定めるところにより記載した書面を当該申告書に添付することができる。

３　（略）

（調査の通知）

第三十四条　税務官公署の当該職員は、租税の課税標準等を記載した申告書を提出した者について、当該申告書に係る租税に関しあらかじめその者に日時場所を通知してその帳簿書類（その作成又は保存に代えて電磁的記録の作成又は保存がされている場合における当該電磁的記録を含む。以下同じ。）を調査する場合において、当該租税に関し第三十条の規定による書面を提出している税理士があるときは、あわせて当該税理士に対しその調査の日時場所を通知しなければならない。

（意見の聴取）

第三十五条　税務官公署の当該職員は、第三十三条の二第一項又は第二項に規定する書面（以下この項及び次項において「添付書面」という。）が添付されている申告書を提出した者について、当該申告書に係る租税に関しあらかじめその者に日時場所を通知してその帳簿書類を調査する場合において、当該租税に関し第三十条の規定による書面を提出している税理士があるときは、当該通知をする前に、当該税理士に対し、当該添付書面に記載された事項に関し意見を述べる機会を与えなければならない。

２　添付書面が添付されている申告書について国税通則法又は地方税法の規定による更正をすべき場合において、当該添付書面に記載されたところにより当該更正の基因となる事実につき税理士が計算し、整理し、若しくは相談に応じ、又は審査していると認められるときは、税務署長（当該更正が国税庁又は国税局の当該職員の調査に基づいてされるものである場合においては、国税庁長官又は国税局長）又は地方公共団体の長は、当該税理士に対し、当該事実に関し意見を述べる機会を与えなければならない。ただし、申告書及びこれに添付された書類の調査により課税標準等の計算について法令の規定に従つていないことが明らかであること又はその計算に誤りがあることにより更正を行う場合には、この限りでない。

３　国税不服審判所の担当審判官又は地方公共団体の長は、租税についての不服申立てに係る事案について調査する場合において、当該不服申立てに関し第三十条の規定による書面を提出している税理士があるときは、当該税理士に対し当該事案に関し意見を述べる機会を与えなければならない。

４　前三項の規定による措置の有無は、これらの規定に規定する調査に係る処分、更正又は不服申立てについての決定若しくは裁決の効力に影響を及ぼすものと解してはならない。

国税の主な不利益処分の件数

（単位：件）

		処分	根拠規定	件数	
不利益処分	課税	加算税の賦課決定	通32①②、33③		
		過少・無申告加算税	通65①、66①	325,203	（※1）
		不納付加算税	通67①	325,154	
		重加算税	通68①	57,814	
		税額等の更正・決定	通24、25、26	12,136	（※2）
		青色申告の承認の取消し	所150①、法127①	（59,587）	（※3）
	徴収	督促	通37	1,925,262	
		納税の告知	通36	243,705	
		充当	通57	164,445	
		差押え	徴47①	93,437	
		換価代金等の配当	徴133	54,462	
		交付要求（参加差押え）	徴82①	30,574	
		公売公告	徴95①	2,776	
		繰上請求	通38①	586	
		第二次納税義務者に対する告知	徴32①	180	
		延納・物納の許可の取消し	相39㉙、48②③	171	
申請に対する処分		納税の猶予の不許可	通47②	789	（※4）
		延納・物納の不許可	相39②、42②	111	

（注）平成20事務年度の計数。ただし、相続税については平成19事務年度の計数。

（※1）「加算税の賦課決定」は、所得税、法人税、相続税、贈与税及び消費税の合計。なお、申告所得税については人員ベースの計数（重加算税と過少申告加算税の賦課があった場合には、重加算税分についてのみ1件としてカウント）、相続税・贈与税については相続人・受贈者ベース、法人税及び消費税については延べ件数ベースの計数（重加算税と過少申告加算税の賦課があった場合には、それぞれ1件としてカウント）である。

（※2）「税額等の更正・決定」は、所得税（着眼を除く実地調査）、法人税（実地調査）、相続税及び贈与税の合計で、一部減額更正を含む。

（※3）個人（88）及び法人（59,499）の合計だが、法人については2期連続で無申告であるなど、ほとんどが課税調査に基づかない取消し。

（※4）「納税の猶予の不許可」は、サンプル調査に基づく推計値。

更正・決定のできる期間

【申告納税方式による国税】

区分			通常の場合	脱税の場合
増額更正	期限内申告後の更正		法定申告期限から3年（法人税については5年）（通70①一）	法定申告期限から7年（通70⑤一）
	期限後申告後の更正	法定申告期限から3年経過前の期限後申告に係る更正	次のいずれか遅い日（通70①一） ・法定申告期限から3年 ・申告書提出日から2年 （法人税については法定申告期限から5年）	
		法定申告期限から3年経過後の期限後申告に係る更正	法定申告期限から5年（通70②四）	
	決定後の更正		法定申告期限から5年（通70③）	
減額更正			法定申告期限から5年（通70②一・二）	
決定			法定申告期限から5年（通70③）	
純損失等の金額に係る更正			法定申告期限から5年（法人税については7年）（通70②二・三）	

地方税の主な不利益処分の件数

（単位：件）

		処分	根拠規定	件数	
不利益処分	課税	賦課決定	法151、法319、法364 等	約2億1,800万件	（※1）
		加算金の賦課決定			
		過少申告加算金	法72の46①、法144の47① 等	15,125	（※2）
		不申告加算金	法72の46②、法144の47② 等	12,559	
		重加算金	法72の47、法144の48 等	60,043	
	徴収	差押え	法68、法167 等	219,225	（※3）

（注） 平成20年度の計数。調査により把握している項目のみ計上している。

（※1）地方税については、全体の課税件数のうち、9割以上が賦課課税されている。

（※2）「加算金の賦課決定」は、法人事業税、ゴルフ場利用税、軽油引取税、自動車取得税、道府県たばこ税、道府県民税（利子割、配当割、株式等譲渡所得割）及び道府県法定外普通税の合計。

（※3）「差押」は、道府県税（個人の道府県民税を除く）の合計。

○最判昭 56 年 7 月 14 日　法人税更正処分取消請求事件（青色申告者）

「　原審が適法に確定したところによれば、(一) 宅地の分譲販売等を業とする上告人は、本件係争事業年度において本件不動産を 7600 万 9600 円で取得しこれを 7000 万円で販売したものとして、右事業年度の法人税につき青色申告書による確定申告をした、(二) これに対して、被上告人は、本件不動産の取得価額は 6000 万円であるとして、他の理由とともにこれを更正の理由として更正通知書に附記し、本件更正処分をした、(三) ところが、被上告人は、本訴における本件更正処分の適否に関する新たな攻撃防禦方法として、仮に本件不動産の取得価額が 7600 万 9600 円であるとしても、その販売価額は 9450 万円であるから、いずれにしても本件更正処分は適法であるとの趣旨の本件追加主張をした、というのであって、このような場合に被上告人に本件追加主張の提出を許しても、右更正処分を争うにつき被処分者たる上告人に格別の不利益を与えるものではないから、一般的に青色申告書による申告についてした更正処分の取消訴訟において更正の理由とは異なるいかなる事実をも主張することができると解すべきかどうかはともかく、被上告人が本件追加主張を提出することは妨げないとした原審の判断は、結論において正当として是認することができる。そして、右のように解しても、所論引用の判例の趣旨に反するものではない。原判決に所論の違法はなく、論旨は採用することができない。」

※参考

	取得価額（Ⓐ）	販売価額（Ⓑ）	利益（損失）（Ⓑ－Ⓐ）
更正処分	6, 000 万円	7, 000 万円	1, 000 万円
納税者の主張	7, 600 万 9, 600 円	7, 000 万円	▲600 万 9, 600 円
追加主張（国）	7, 600 万 9, 600 円	9, 450 万円	1, 849 万 400 円

税制改革を巡る課題と展望

●参加者（五十音順）

総務省自治税務局税務管理官	岡本　誠司
財務省大臣官房審議官	佐川　宣寿
神戸大学大学院経済学研究科准教授	玉岡　雅之
関西学院大学経済学部教授	前田　高志
司会　　関西大学経済学部教授	林　　宏昭

討論中に言及されている資料は、巻末「**資料編１頁～116頁**」に掲載されています。

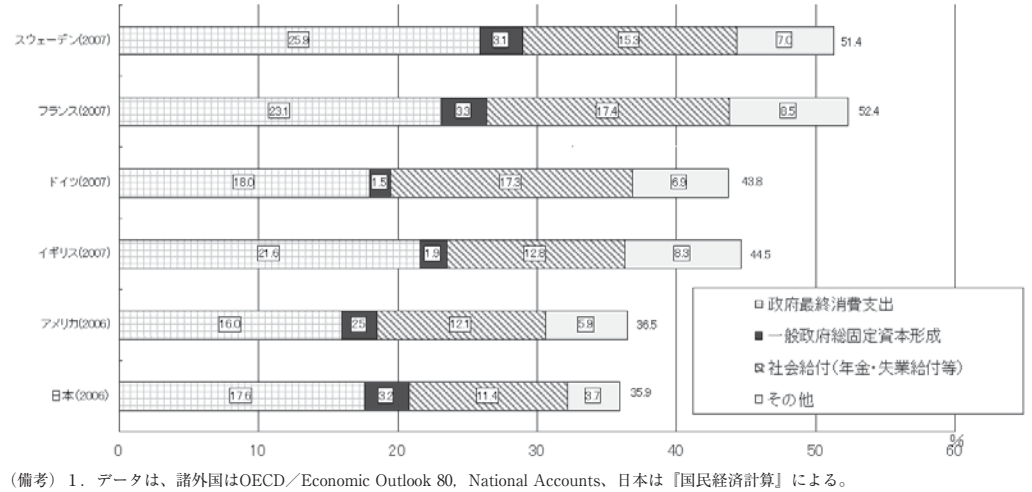
はじめに

（林）　それでは、これから私の方で司会をさせていただきます。総務省、財務省のお二人の方に来ていただいておりますので、前半は総論的なことをそれぞれ説明していただいて、その後、両先生から質問とご意見等を伺って、またそれにお答えいただくということで進めてまいります。後半は、もう少し各税の内容といいますか、各論に踏み込んだ形でお二方からご説明いただいて、それを受けてまたご質問、ご意見ということで進めてまいります。

討論をはじめるにあたり、私の方から簡単に最近の税制議論を取り巻く環境についてお話させていただきます。政権交代等いろいろな変化が起きている時代ではありますが、現在どういった大きな流れの中で税制改革の議論をするのかということでまとめました。もちろんこれ以外にも議論に発展することがあると思いますが、ここでは簡単に申し上げます。１つは「小さな政府論と税制」ということです。**図１**は財務省のホームページから持ってきたものですが、最近、盛んに税制の議論では、まず支出の見直しだという議論がございます。特に、後で申しますが、増税という議論のときには、まず歳出カットが先決だということに議論としてはなりがちです。

図では、小さな政府論を検討するために、ほかの国と比較できる形で政府の規模を示しております。見ていただいたらおわかりのように、日本とアメリカは先進国の中では非常にこの割合が低い状況にあることが示されます。当然無駄遣いはなくさないといけませんし、それから、効率的な行政運営が求められるわけですが、この規模自体をどんどん縮めていくということで

図１　国民経済（ＧＤＰ）に占める財政の役割



（備考）１．データは、諸外国はOECD／Economic Outlook 80，National Accounts、日本は『国民経済計算』による。
２．社会給付は、現物給付を除く。
３．その他は、利払い費、土地購入費（純）、補助金の合計。 資料）財務省ホームページ。

は、ほかの国で実現されているような行政水準の達成はなかなか難しいのではないかということです。その中での税制の議論だということをまず最初に申し上げておきたいと思います。

次に、選挙等々でも、消費税の引き上げが具体的な税率まで含めて議論になっておりました。税負担の引き上げについては、消費税が中心になるかもしれませんが、もう１つ所得税も取り上げるべきだと思います。90年代以降といいますか、80年代後半からの税制改革の中で所得税の負担のあり方も随分様変わりしております。具体的には90年頃と比較すると所得課税の負担は全ての所得階級でかなり下がっています。その中で税負担の引き上げを検討する際には、規模のある程度大きなものとして消費税だけでいいのかということ、これは私自身の問題意識でもあるということです。

それから、３番目に国と地方の税源配分の問題があります。地域主権という言葉が民主党政権になって随分言われるようになりましたが、国と地方の税源のあり方、地方の財源のあり方、そして消費税に関しては地方消費税はどうなるのかということも含めて、国との地方のあり方ということが大きな論点になるかと思います。

そして４番目として、最近よく主張される議論で、社会保障と税制の一体改革という課題があります。それぞれ論者によって内容は異なっておりますが、このあたり社会保障制度の改革も含めた、あるいは相互の関係を配慮した形での税制改革議論が必要だろうと思います。

それから最後に、経済成長と税制ということです。これはもっぱら企業課税の議論になるかと思いますが、企業の税負担をどうすれば良いのか、あるいは国際的な流れの中で企業の税負担はどのように変化していくべきなのか、さらに地域主権という中で企業の税負担というものはどうするべきなのかということも議論になるかと思います。

以上のような点がこれからの討論の中で幾つかポイントになって出てこようかと思います。

もちろんお二人の先生方にそれぞれの視点で質問もしていただきますので、私の方で取り上げなかった新たな問題も出てくるかと思います。

前置きはこれぐらいにいたしまして、先ほど申し上げました、前半の総論の議論ですが、おおむね予定では15分ずつぐらいと考えております。まず、財務省の佐川審議官から「わが国の財政・税制の現状と課題」ということでお話を伺いたいと思います。どうぞよろしくお願いいたします。

Ⅰ．わが国の財政・税制の現状と課題

１．財政の現状と課題

（佐川）　それでは、お手元の**「資料　財務省主税局」**という厚い資料でございます。**目次（資料編１頁）**を見ていただきますと、「Ⅰ．税制総論」がありまして、ここが最初の１時間のうちの15分で、「Ⅱ．税制各論」は、後半の１時間の冒頭でご説明させていただきたいと思います。

それでは、税制総論の**資料**①から、簡潔にご説明させていただきます。前半でご説明する話は、まず、税制論議の背景事情となる財政の現状です。

ご承知かもしれませんが、平成22年度一般会

計予算という歳出と歳入の円グラフが２つございます。一般会計予算は、92兆円という大変大きな規模で、過去最大でございます。

左側の歳出を見ていただきますと、国債費、地方交付税交付金等という大きなものがあって、一般歳出の中でも、社会保障が全体の半分以上あり、社会保障、国債費、地方交付税交付金等で７割を占めます。

右側の歳入でございますが、租税及び印紙収入が37兆円である一方、公債金収入が44兆円ということで、大変形の悪い歳入構造になっていると言えます。

資料②をお開きいただきますと、一番上の折れ線が歳出総額、下の折れ線が一般会計税収、棒グラフが公債発行額でございます。われわれは、いつも「ワニの口」と申しておりますが、平成２年頃から歳出と歳入の間がワニの口のように開いてきて、一時、平成14～15年度から18年度ぐらいで少し閉まったのですが、最近、また大きく開いております。

特徴的なのは、一番下の「歳出に占める税収の割合」のところで、平成21年度の決算と平成22年度の予算がそれぞれ38.4％、40.5％となっていて、50％を切っているということでございます。平成21年度、平成22年度は、税収よりも公債発行額が多いという状況で、これは戦争直後の昭和21年度以来の話でございまして、大変緊急的な事態にあると私どもは認識しております。

資料③は、平成21年度及び平成22年度の一般会計税収ですが、平成21年度予算が真ん中にあります。昨年、当初予算は46.1兆円と見込みましたが、リーマンショック以来の景気もございまして、補正で9.2兆円落として、36.9兆円としました。その後、決算で38.7兆円まで戻しておりますが、それでも当初の46.1兆円から比べると随分落ちております。特に法人税は、平成21年度の当初予算が10.5兆円だったのが、決算で結局6.4兆円になっております。平成19年度が確か15兆円ぐらいありましたので、15兆円、10兆円、５兆円ぐらいのペースで法人税収が落ちているというのが、ここ数年の傾向でございます。

資料④ですが、主要税目の税収の推移ということで、少し長めの期間を表示しております。税収については、所得税と消費税と法人税の３つが基幹税目でございまして、この３つが大宗を占めております。所得税と法人税は景気によって相当動いておりまして、もちろん減税等もしておりますし、消費税を入れたこととの兼ね合いもございますので相当動いておりますが、消費税は比較的安定していることが見ていただけると思います。

資料⑤は、今年６月のトロント・サミットについてですが、リーマンショックから１年半経ったところで開かれたサミットでございます。ポイントだけ申しますと、上の方の「先進国において」から始まる文章ですが、２行目の「健全な財政は、回復を維持し、新しいショックに対応する柔軟性を提供し、人口の高齢化という課題に対応する能力を確保し、並びに将来の世代に財政赤字及び債務を残すことを回避するために必要不可欠である」というのが、主要先進国の合意でございまして、その２行下の一番右から「先進国は、2013年までに少なくとも赤字を半減させ、2016年までに政府債務の対 GDP 比を安定化又は低下させる財政計画にコミットした。日本の状況を認識し、われわれは、成長戦略とともに最近発表された日本政府の財政健全化計画を歓迎する」ということで、日本は少し緩いのですが、そこは発表したばかりということで認めていただいているというところでございます。

資料⑥ですが、先進各国ともに財政赤字に対する危機感は持っておりまして、財政収支の目標、あるいは、どういうテンポでどのように削減していくかといったような目標をそれぞれが持って、財政健全化を進めているということでございまして、わが国も、後ほどご説明しますが、中期財政フレームで同じような定量的な目

標を掲げているというところでございます。

資料⑦です。これはよくご覧になっていただいているかもしれませんが、フローの財政収支の国際比較ということでございまして、右側の折れ線グラフを見ていただくと分かりますように、近年、リーマンショックで各国とも相当に財政出動をしておりますので、ここ２年ぐらいかなり悪化しております。単年度で見る限りにおいては、日本よりも英米の方がさらに悪くなっているといったような状況にあるわけでございます。

ところが、**資料⑧**ですが、ストックの債務残高の対 GDP 比で見ますと、これも右側のグラフですが、日本が200％弱ということで、イタリア、ギリシャ以上に圧倒的に高い数字にあり、先進国の中では相当悪いという認識が広がっているわけでございます。

資料**⑨－１**ですが、どのような財政健全化目標をわが国で持ったかということでございます。これは、財政運営戦略の概要で、今年の６月22日に閣議決定している政府の方針でございます。

上の箱の左側がフローの目標でございまして、国・地方の基礎的財政収支を、遅くとも2015年度までに2010年度から赤字対 GDP 比を半減、2020年度までに黒字化ということを言っております。また、ストックの目標は、2021年度以降において、国・地方の公債等残高の対 GDP 比を安定的に低下させることが大きな今の目標でございます。

そのためのルールがその下に幾つか書いておりますが、一番重要なのは、財政運営の基本ルールの⑴「ペイ・アズ・ユー・ゴー原則」とわれわれは呼んでおりますが、「歳出増・歳入減を伴う施策の新たな導入・拡充を行う際は、恒久的な歳出削減・歳入確保措置により安定的な財源を確保」することとされており、代わりの財源を用意したときに初めて歳出増や歳入減ができますということが、基本のルールでございます。それから、⑶にありますように、「社会保障費のような構造的な増加要因である経費には安定的な財源を確保」するといったような、幾つかの基本ルールを定めているところでございます。

資料⑨－２ですが、この中期財政フレームで、ここ３年間どうするかということが、同じ閣議決定の中で定まっているわけでございます。①の国債発行額のところは、平成23年度、来年度の新規国債は約44兆円、今年度の水準を上回らないものとする。それから、②の歳入面での取組は、税制の抜本的な改革を行うため、早急に具体的内容を決定する。それから、③は歳出面での取組で、これは下の箱の数字を見ていただくと分かりますが、基礎的財政収支というのは全体の予算から国債費を除いたものですが、この基礎的財政収支をここ３年間は71兆円で固定しましょうということが目標になっているわけでございます。

以上、簡単に財政の概略をご説明申し上げました。

２．税制の現状と課題

資料⑩からは、正に税の話になるわけでございまして、税制調査会の体制が書いております。ご承知のように、昨年政権交代がありまして、税制についてもいろいろと手続き面で変化が起きております。これまでの自民党・公明党の連立政権においては、与党税調というものがございまして、そこで税を決める。それから、別途、政府税調というものがありまして、そこでいろいろな中長期的な議論も行うということで、両方でやっていたわけでございますが、昨年の政権交代直後に、与党税調も政府税調も即座に廃止されたわけでございます。

その後どのようにしたかというと、政治家だけで構成する政府の税制調査会というものを設けて、財務大臣が会長、総務大臣と国家戦略担当大臣が会長代行ということになっておりまして、議論を全部公開して、オープンでやっていきましょうということで、こういう税調が始まったわけでございます。

その下に、市民公益税制 PT や納税環境整備 PT 等のプロジェクトチームがぶら下がっておりまして、その下に専門家委員会という箱がございますが、ここでは学者の方々に集まっていただきまして、中長期的な税制の抜本改革の実現に向けたビジョンの調査研究をしていただいているところでございまして、その下にも納税環境整備小委員会や国際課税小委員会といったような小委員会が設置され、随時開催されているということでございます。この専門家委員会は、今年の１月に立ち上がって議論しているというところでございます。

資料⑪ですが、税制改正大綱というものが昨年12月22日に閣議決定されているところでございます。詳細をその次の資料からご説明させていただきたいと思います。

資料⑫－１に、税制改正大綱の要点を書いております。上の箱は税制改革の視点ということでございまして、「公平・透明・納得」の三原則を常に基本とすることや「支え合い」のために必要な費用を分かち合うという視点など、５つの視点が並んでいるわけでございます。

そうした中で、税制改革の進め方ということで、下の箱にありますように、税制抜本改革実現に向けての具体的ビジョンとして、工程表を作成し、国民に提示するといったようなことが、この大綱の中で大きく定められているわけでございます。

資料⑫－２、３では、各税目の改革の方向性を書いております。ポイントだけ申し上げますと、まず納税環境整備ですが、納税者権利憲章の制定については、午前中に占部先生からお話があったかもしれません。それから、国税不服審判所の改革、番号制度等々。それから、個人所得課税では、所得再分配機能を回復し、税率構造の改革、あるいは所得控除から税額控除・手当へ転換する。法人課税では、課税ベースが拡大した際には、法人税率を見直していく。**資料⑫－３**の資産課税ですが、これも格差是正の観点から、課税ベース、税率構造の見直しについて、平成23年度、来年度の改正を目指すということを書いております。それから、消費税も、社会保障制度の抜本改革の検討などと併せて検討していく。その他、個別間接税、市民公益税制といったところが、昨年12月にまとめられた大綱に示されている方向性でございます。

資料⑬－１ですが、これは右肩に専門家委員会委員長、神野直彦と明記されておりまして、東大の神野先生がこの委員会の委員長となっております。表題にございますように、税制調査会専門家委員会の「議論の中間的な整理」とありますので、神野委員長の責任で、全体の議論の中間的な整理を行ったというものでございます。

資料⑬－２以降に、「税制抜本改革を進める上での課題と考え方」とございますが、⑴の税収力の回復ということで、「破綻を回避し、安心と活力のある社会を実現するために」ということで、１行目の後ろの方に「租税とは、『支え合う社会』を実現するために必要な費用を国民が分かち合うものである」と定義しております。以下、⑵再分配機能の回復、⑶将来の人口構造と社会保障制度の安定的な財源確保、⑷経済成長と税制といったように、先ほど林先生が整理されたような項目についての整理が行われているということでございます。

資料⑬－３ですが、１点だけ、一番上の１つ目のマルの最後の行ですが、「税制抜本改革の実施により、『強い社会保障』を『強い財政』で支え、『強い経済』を目指すという好循環を促す必要がある」としております。また、一番最後の行ですが、「税制をどう改革するのかを、スケジュールとともに国民に明示すべきである」と、この中間的な整理では締めているということでございます。

ここまでが現政権の取り組んできた話です。最後に、ご参考でございますが、**資料⑭**です。実はこの所得税法等の一部を改正する法律といいますのは、平成21年と書いておりまして、つまり、前政権、自民党・公明党時代の政権が成

立させた法律でございます。この前政権の法律の附則に第104条とありまして、「税制の抜本的な改革に係る措置」というものが、その上に書いております。

ポイントは、第１項のところに線を引いておりますが、「消費税を含む税制の抜本的な改革を行うため、平成23年度までに必要な法制上の措置を講ずる」とあります。ただ、現在平成22年度でございますので、来年度、厳密に言えば平成24年の３月までに必要な法制上の措置を講ずるということが、国会で成立した法律の附則に書かれているということでございますので、そういう意味では、新しく政権を担っている今の政権もこの法律の下にあるということでございます。

それから、第３項の個人所得課税以降、それぞれの税目についての方向性が出ているのですが、例えば、個人所得課税であれば、格差の是正とか所得再分配機能の回復などが書かれております。**資料⑭－２**を見ていただきますと、法人課税については、国際競争力等の観点から、課税ベースの拡大とともに、実効税率の引下げを検討するとか、消費課税については、社会保障給付や少子化に対処するための費用に充てられることの明確化を前提に、消費税の税率を検討する。それから、資産課税については、格差の固定化の防止の観点から見直す。そして、納税者番号制度、地方税制、税制全体のグリーン化などについても書かれております。

先ほどざっとご紹介しましたが、実は昨年の現政権で作った大綱と104条の各項目を見ますと、税制の抜本改革の時期への言及のところは別ですが、全体の各項目、所得税や法人税などの方向性は、実はかなり似ているのではないかと私などは思っているところでございます。

大変駆け足になりましたが、私からは以上でございます。

（林）　ありがとうございました。財政の現状も含めて税収の動向、それから、現在の議論の

政府の方での進め方とポイントをお話いただいたと思います。所得税など個別の税制は後ほどまたお話を伺うということにいたしまして、引き続きまして、総務省の岡本管理官から、「わが国の地方財政・地方税制の現状と課題」ということでご説明いただきたいと思います。どうぞよろしくお願いします。

Ⅱ．わが国の地方財政・地方税制の現状と課題

１．地方財政の現状と課題

（岡本）　それでは、引き続きまして、**「総務省自治税務局」**という資料でご説明させていただきます。

資料編83頁を開いていただきますと目次がございます。１番の地方財政の現状、２番の地方税制の現状、ここまでをまず説明させていただきたいと思います。

資料❶を見ていただければと思います。先ほど国の予算のご説明がございましたが、地方財政のマクロの歳入、歳出の見通しを示すものを地方財政計画と呼んでおります。その地方財政計画、地財計画の推移がこの表ですが、そこの財源不足額の割合が下の方にございます。

一時期、特にバブル期などはほぼ解消したという時期もありますが、その後ぐっと落ち込ん

でまいりまして、平成19年ぐらいまではかなり回復してきた時期もございましたが、ご存じのとおり、リーマンショック以降、また大きく落ち込んでおります。22年度のところを見ていただきますと、18.2と一番下にございますのが、これは18.2兆円財源が不足しているということと、その財源不足額の割合が22.2％ということでございます。この表からわかるとおり、近年で最大の財源不足額となっておりますし、この財源不足額を国と地方の借金によって穴埋めして、将来に負担を先送りしているという厳しい状況にあるというのが現状でございます。

続きまして、**資料❷**は、地方の借入金の残高の推移です。地方の方も残高はどんどん増えてきております。近年は、後ほどご説明します行革の進展等や税収がやや回復してきたということもあって、高止まりの傾向を見せておりましたが、先ほど言ったような財源不足額でございますので、今後さらに増加するということが予想されるところです。

資料❸で、若干税の議論から離れますが、地方歳出について触れさせていただきたいと思います。地方自治体の歳出、要するに使っているお金ですが、平成11年度は決算ベースで79.1兆円でした。20年度は65.8兆円で、13.2兆円（16.8％）も減少しているということでございます。ここでご留意いただきたいのは、社会保障関係経費は毎年高齢化に伴ってどんどん増えております。その増えている要素を飲み込んだ上でこれだけ歳出の減少をしているということでございまして、大幅なカットをその他の分野等でしている、せざるを得ない状況にあるということでございます。

特に都道府県全体で、一番右を見ていただきますと20.1％の減となっておりますが、ここで３つに分類しまして、財政力指数というのは、要するに低い方が厳しいわけですが、財政力指数0.3未満の団体というところを見ていただきますと、34.1％減ということでございますから、そういうところに非常にしわ寄せも来ている。市町村全体で見てみますと、全市町村の合計で11.7％減ですが、市町村を規模別に分類してみますと、5,000人規模の町村というところで見てみますと、33.1％の減ということでございますから、大変厳しい財政運営の中、支出も縮減しているということが見てとれるかと思います。

資料❹をお願いいたします。一方で、定員管理、地方公務員の数ということですが、国でも行革を進めていますが、地方公共団体は国を上回る行革をしてきております。２段目にありますように、22年までに6.4％減が計画なのですが、21年までの４年間で6.2％の減となっておりますし、グラフの方を見ていただきますと、平成７年から15年連続して純減し、そのころから比較しますと42万人減っているということでございます。

ここで、左側の丸グラフになりますが、自治体は制約がある中で職員を減少させているということをご理解いただきたいと思うのですが、教育部門の関係、また、警察、消防、福祉の関係は国の規制でこれ以上下げてはいけませんなどの法令等の基準がある中、全体で下げてきているということでございます。私も市役所に勤務していましたが、今、生活保護の方が大変増えています。生活保護の方80世帯に対して一人ケースワーカーを正規職員で配置するという原則があり、どの自治体も配置人数を増やしています。そういう人員を増やしている中でのこういう状況ということでございます。

資料❺をお願いいたします。地方公務員の給与ということもいつも議論になるわけでございますが、給与水準について国と比較する、ラスパイレス指数という指数がございます。これに関して、平成16年から国家公務員を６年連続して下回っているという状況にございますし、給与削減の取り組みということで、中段上の方にございますが、独自の給与カットを行っているところが多数に上ってきておりまして、実施団体1,139団体、削減額も2,500億円ということでございまして、こういう状況で努力をしてきて

いるということです。

２．地方税制の現状と課題

そこで、税の話に戻らせていただきまして、**資料❻**を見ていただければと思います。国税の説明は先ほどございましたが、地方税に関して申し上げさせていただきますと、２段目に地方税合計ですが、種類としまして、まず道府県税、市町村税と、主体に伴いまして２つあります。

そこで、地方税の方で見ていただきますと、個人住民税、地方法人二税、地方消費税、固定資産税などがあるわけですが、下のところに行きますと、道府県税に関しますと、地方法人二税の割合が非常に高くなっているというのが特徴であろうかと思います。市町村税の方は、一番下ですが、市町村民税と固定資産税という非常に安定した財源になっておりまして、これで社会保障経費等を賄っていくという大きな仕組みになっております。

資料❼は地方税収の推移ということです。平成19年のところを見ていただきますと、小泉政権下ですが、いわゆる所得税から個人住民税への３兆円の税源移譲が決められ、平成19年から実施されました。平成22年度の地方税は33.8兆円、３兆円の税源移譲がそもそもあったわけですから、これを差し引いて考えますと30.8兆円になりますから、これも平成元年のころから見ても一番低い水準になっているという見方もできると思っております。

資料❽は、国と地方の税源配分ということでございます。数値は平成20年度ということになりますが、国税、地方税の割合は、大体６対４だったのですが、近年、国税の落ち込み等もございまして、今は54.1％と45.9％になっていまして、歳出のベースになりますと、国歳出が41.2％、地方歳出が58.8％とかぎ括弧で書いてあるところになるわけですが、この差は補助金や地方交付税などで財源移転をしているという仕組みとなっております。

ここで１つ特徴的なのは、租税が国、地方を併せて84.7兆円なのですが、一番下の国民へのサービス還元のところを見ていただきますと、国・地方純計で150.5兆円ということですから、この間は、わかりやすく言えば借金で補っているという状況にある。国、地方を通じて大変厳しい状況にあるということが見てとれます。

そこで、**資料❾**ですが、以上のような状況を踏まえまして、望ましい地方税体系をいろいろと考えていくということになろうかと思います。去年の平成22年度税制改正大綱ですが、第３章９、中段のちょっと下のアンダーラインを引いているところですが、「地方が自由に使える財源を拡充するという観点から国・地方間の税財源の配分のあり方を見直します。社会保障など地方行政を安定的に運営するための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します」ということが示されていますので、基本的にはまずこういう流れが１つあるのではないかと考えております。

また、**資料❿**は、先ほどご説明がございましたいわゆる附則104条のところですが、地方税制は七号のところに書いてありますが、先ほど申し上げたことと同様の趣旨が記述されているということでございます。

そこで、１つ課題になりますのは、後ほどご指摘があるでしょうが、自治体は多種多様ですので、地方税の場合はどうしても偏在性という問題があります。**資料⓫－１**は、人口一人当たりの税収額を指数化しまして、全国平均を100とした場合にそれぞれの都道府県がどのようになるものか税目ごとに見たものでございます。

そこで、地方税計というところを見ていただきますと、東京都が176.4と、一番下の沖縄県が58.4ということで、まず全体としていいますと、3.0倍ということになっております。

個人住民税の場合は、これも一番下のところから説明していきますと3.0倍ということなのですが、地方法人二税に関していいますと、一番下が奈良なのですが、東京都とやはり差がありまして、一番大きく6.6倍ということで、非

常に差が出てくるところがございます。一方で、地方消費税は1.8倍、固定資産税が2.2倍ということでございます。

資料⓫－２では、地方たばこ税は1.6倍とかなり少なくて、自動車税は2.0倍なのですが、これは個別に見ていただきますと、どちらかというと逆の偏在性でありまして、栃木県が142.8で、東京都が71.4という状況になっております。軽油引取税も似たような状況でありまして、3.5倍ですが、一番低いのは東京都ということになっております。

資料⓬が、いわゆる地方税の主要税目の税収の推移ということでございます。長いスパンで見てみますと非常にわかりやすい表になっていまして、個人住民税でありますとか、固定資産税、地方消費税は、非常に安定しているのですが、地方法人二税に関しましては、最近でも19年度9.2兆円でしたが、22年度、これは計画ベースですが、５兆円ということで、非常に大きく落ち込んでいるということでございます。基本的には先ほどの改革の方向にもありましたように、地方消費税のウエートを高めていき、地方法人課税は相対的なウエートを低めていく、というのが大きな方向性としてあるのではないかと考えているところでございます。

駆け足になりましたが、以上で終わります。

（林）　どうもありがとうございます。国も地方もお金が足りないというところが前半かなり前面に出ていた気がします。先ほど出てきた「強い財政」というのは、どうなれば強いのだろうということも考えながら聞かせていただきました。

それでは、引き続きまして、まず前田先生から、財務省、総務省それぞれの担当の方からのお話に基づきまして、総論についてご意見、ご質問をいただきたいと思います。よろしくお願いします。

Ⅲ．財政・税制の現状と課題についての討論

（前田）　前田でございます。私に与えられた時間が、佐川さん、岡本さんのお話について、それぞれ３分ずつということで限られており、お聞きになっていていろいろとご不満な点もあろうかと思いますが、お許しください。

〔子ども手当と所得控除について〕

まず、佐川さんの方には、大きく２つのお尋ねをしたいと思います。最近の税制改正の動きといいますか、新しい民主党政権になりまして、私は非常に疑問を感じていることがあります。それは子ども手当の導入と、その財源確保のための扶養控除（今後は配偶者控除も）の廃止に関する話でございます。私は財政学を30年ほど勉強させていただいているのですが、実は扶養控除や配偶者控除などいわゆる所得税の控除の部分につきましては、個人個人の税金を支払う能力を支払う指標として控除が設けられていると習ってきたわけです。ところが、ご承知のように子ども手当は、子育て支援ですとか、社会保障の一環として、子供一人につき１万3,000円を、昨日の新しい厚生労働大臣の話では、やはり２万6,000円を実施するなどと言っておられましたが、それを給付するということです。その背景には子育て支援であるとか、子供を取り巻く経済的な問題、家庭の生活が苦しいという話があります。昨年度の税制改正の中で、格差是正のため、再分配機能を高めるという話が

あって、それはそれでわかるですが、格差の拡大と貧困化は別の話でございまして、今、わが国が問題なのは、税制とは直接的には別の貧困の拡大であると思います。

ところで、税金というのは、それぞれの負担能力に応じて税金を負担するのが公平であるということでございますが、所得の分配がどういう状態にあるかということと、税金を負担する能力を測って公平に税を負担配分しようという話は明らかに違う話です。したがいまして、税の世界では応能負担とか応能原則といいますが、担税力に応じて負担配分するために扶養控除とか、配偶者控除とか、基礎控除というものがあるわけです。控除の額自体が高い、低いは別にしまして、個々人の担税力を適正に測る際に、所得をその指標として用いるのであれば、担税力を構成しない部分、担税力を有する所得を確定するために、所得控除が用いられてきたはずです。ところが、そのために必要なお金を扶養控除を廃止して調達する子ども手当は、あくまで社会保障の施策であります。「次代の社会を担う子ども一人ひとりの育ちを社会全体で応援する」ことや「子育ての経済的負担を軽減し、安心して出産し、子どもが育てられる社会をつくる」といった政策目的の話と、税金を公平に分担する、課税を公平に行うために所得控除が設けられてきたという話とは、本来、異なった話であるはずなのに、新しい政権になってから、その点が混同されているのではないかという非常に強い危機感を持っております。

そうした不安がありまして、佐川さんはお答えにくい点であろうかと思いますが、政治主導ということでこの税制改革が進められていることの、それはある意味で民主的であり、素晴らしいことであるのですが、「政治主導」されている方々に、租税理論の基本的な部分が理解されていないのではないか、という不安があるわけです。それについてわれわれはどのように考えたらいいのだろうかということを、いや、そうした心配はないのだと、われわれが支えるからということでお言葉をいただいたらありがたいのですが、それがまず１点でございます。

〔成長エンジン〕

それから、もう１つは、先ほど貧困化が問題だと言いましたが、貧困化の問題の原因は、要するに成長エンジンである企業の活動が非常に弱っているということです。ご承知のように、労働生産性でいいますと、わが国の労働生産性は先進７カ国のうち最低です。それから、OECD30カ国の中では20番目でしかすぎません。それから、よくご承知のように、国際的ないろいろな競争力の基準で見ましても、56カ国中の半分以下のポジションにあるわけです。

かつて日本の企業が元気で、経済成長率も高かったときに仕組まれた法人税制のあり方、考え方を、日本の企業の体力が非常に弱っている現在において、基本的なスタンスを変えずに続けていくというのはいかがなものであろうかと思います。アメリカのレーガン税制改革のときには、ご承知のように、特定の古い旧態依然とした企業に対するいろいろな優遇措置を見直して中立性を高めましょうということでした。ところが、わが国の場合は既にそういう旧態依然とした租税特別措置はかなり整理されてきていて、これから日本を引っ張っていく成長エンジンとなるような企業に対しては、むしろ租特措置というもので優遇していき、なおかつ、特定の頑張っている企業に集中している税負担を軽減する、そういう思い切った発想の転換をしないと、今、わが国が陥っている非常な閉塞状態を打破することはできないのではないかと考えます。そうした覚悟が新しい政権におありかどうか、官僚として支えておられるお立場からお考えをお聞かせいただければと思います。

〔課税自主権と納税者の納税にかかわる負担のコスト〕

次に、総務省の岡本さんにお尋ねしたいことは、近年、地方分権改革が進められるなかで、課税自主権ということがよく言われます。課税自主権で地域主権や地方分権で狙いとするとこ

ろは、地方公共団体の非効率な部分を是正しまして、それこそ強い地方財政にしようということであろうと思っております。それはそれで結構な話なのですが、一方で、果たして地域、地域によって税金が違うということが納税者から見ていいかどうかということも考えていただきたい。最近いろいろと企業の方とお話しまして、そのことに対する不満が非常に強まっております。そういう意味で課税自主権と、特に企業を中心とした納税者の納税にかかわる負担のコストをどのように考えたらいいかということをお聞かせいただきたいと思います。

〔地方消費課税〕

もう１点は、先ほど成長エンジンということを申し上げましたが、企業の活動を支えるために地方税制がどうあるべきかを考えますときに、岡本さんからもお話がありましたが、私は、税収の安定的な確保や地域間の偏在の問題などを考えたとき、地方における企業課税のウエートを減らして、むしろ地方消費課税を拡充する方向がどうしても必要ではないかと思います。もう少し具体的に申しまして、地方公共団体が地方に対する企業課税をどこまであきらめるといいますか、縮小するお覚悟がおありなのかどうか、それについて政権がどのようにお考えだろうかということをお聞かせいただければありがたいと思います。

以上、お二方より２点ずつご教授いただければありがたいところでございます。

（林）　ありがとうございます。

後ほどまとめてお答えいただくということにいたしまして、まず引き続いて玉岡先生からもご質問をお願いします。

（玉岡）　今から申しますのは、質問とかコメントとかというのではなくて、最近のはやりで言うと、いわゆるつぶやきに当たるようなもので、そのつぶやきに反応していただければ幸いです。

〔官の果たすべき役割は何か〕

国も地方も大変な財政状態で、今日お集まりの皆さんもどうすればこの状況を打破できるのか、そのような答えを求めてやってきているのではないかと思います。私もそういう答えがあれば、もちろん勉強はしているのですが、ぜひ知りたいと思っています。

答えがなかなか求められないというときに２つ原因があると思うのです。１つは問題として非常に難しくて解けない、中学生が大学生の問題を解くような感じで難しすぎる。もう１つは、こっちが大事だと思うのですが、答えを出そうと思えば問題をきちんと設定しないといけない。問題をきちんと設定しないから答えが出ない。逆に言うと、問題をきちんと設定すれば答えはかなり直前まで迫っているということです。

具体例を出しますと、この１～２年ですが、「無駄を省けば」ということがずっと言われておりました。私も小学生の気分になってよく考えるのですが、無駄を省けばというときの無駄というのは一体何かということを考えると、実はこれは非常に簡単ではない。無駄の定義は非常に難しくて、数字で表すこともできれば、できないものもあって、場合によっては、無駄だと思っている人が「これが無駄だ」と言うのが無駄だという定義もできます。では無駄の反対は何かというと必要なものととりあえず考えることができる。では必要なものというのは何か。

これは行政がやっていることについて考えると、非常に難しくてなかなか答えは出てきません。そういう難しいことであるにも拘わらず、あたかも「無駄をなくせば」という一言で問題が解決すると思われて、これはちょっと問題の立て方が間違っていると思います。

もう１つ具体例を挙げると、これは数年前ですが、民でできることは民でやりなさいという話がありました。これ自体は全然間違っていないとは思うのですが、原理的に考えて、民でできないことはほとんどない、ほぼすべてのことができる。問題は逆で、官にしかできないことは何か。税を取ってしかできないことは何かということについて問題設定がきちんとされていたかというと、どうもよくわからない。それが例えば今の郵政の改革などの問題につながっていると思います。

〔所得分配〕

先ほど前田先生のお話にもありましたが、所得の分配の問題があって、貧困とかあるいは格差の問題があって、例えば格差の是正を、後ほど言いますが、所得税等を使って累進度を回復するような形で対処するということですが、あくまでも所得税でできるのは二次的な話で、第一次所得分配があって、その後でどうするかということです。つまり税を使って所得分配そのものを変えることはできない。最初の貧しさというのは解消できないということなので、これは先ほども言われていたように峻別しないといけないと思います。

今日は１冊の本を持ってきました。『租税国家の危機』という、シュンペーターという人が書いた本ですが、これは1918年、第１次大戦の末期ですが、経済学者でシュンペーターという、技術革新で有名な方が書いた本、講演をまとめた本なのです。後に彼はオーストリアの大蔵大臣になっています。当時のオーストリア、あるいはドイツというのは、今の日本以上に財政が危ない状態で、結果的に国家破産をしてしまったのですが、彼は租税国家というのはこのまま存続できるのかという、そういう危機感を持って話したことなのですが、いわゆる財政社会学という当時のはやりの学問で、問題設定をしています。

どういうものかというと、財政赤字ということですぐ考えるのは、歳出を減らすか、歳入を増やすか、つまり財政の手段を何かうまく用いれば財政赤字は解消できるのだと思うわけですが、それは間違いであると。つまり財政とか、税とか歳出とかをいじれば、それさえやればうまくいくのだと思っているけれども、そうではない。経済や社会構造が劇的に変化しているときに政策だけで何かやろうと思うと、それは間違っているのだと、経済や社会の構造の変化にちゃんと対応しないといけないということです。彼の出した答えというのは、税を取らないとやっていけない国家だから、税を取っていないとき、つまり財産を持っていた当時の国家に戻ればいいという、とてつもない答えを出したのですが、問題設定の大切さというものを言ったのだと思います。

つい先日、厚生労働省から「厚生労働白書」が出ました。そこで１つ注目すべき点は、社会保障というのは、ベバレッジ報告以降ですが、そこで言われる社会というのは国家で、社会保障イコール国家保障だったわけです。その国家が保障する体制が21世紀になって、日本はそうですが、崩れてきていると。再生するにはどうするかというと、文字どおり社会全体で保障するような体制に持っていく。「厚生労働白書」で参加型の社会保障というものを言っています。参加型というのは、国あるいは地方が一方的に支えるというのではなくて、住民とか、もちろん企業も入ると思うのですが、社会全体で社会保障を考えていくということです。

私は兵庫県在住で、兵庫県の例しか知りませんが、兵庫県のある自治体では、例えば自治会とか、町内会とかあるいはいわゆる隣組、そういう組織をかなりうまく使って、例えば要介護認定率が非常に他の自治体より低いというとこ

ろもあります。では、そういう組織があるところはいいけれども都市部はどうするのだということになりますが、都市部でそのようなつながりを持たせるにはどうしたらいいかという取り組みも実際に行われております。

〔地方の組織のあり方〕

ということで、地方の実情は当然地方がよく知っているということで、その意味でも地方分権は非常に大事だと思うのですが、その地方分権をやっていくときに財源をきちんと保障するのが大切だと思います。事務配分と財源配分はペアで考えないといけないと思うのですが、事務配分に見合うような財源配分をきちんとやっていく。そのときに、後ほどまた出ると思うのですが、例えば地方消費税というものを拡充していったとしても、なおかつ、地方団体間で格差は残ります。その格差を今までのように国と地方の間で解消するのか、あるいは地方団体の中で、地方間の中でどう解消するか。それは道州制を含めて地方の組織のあり方の議論ともつながると思うのですが、それをどう考えるかということが私の考える問題設定です。

以上、つぶやきを終わります。

（林）　なかなか難しい問い掛けだったと思います。

まず、前田先生の方で、格差の議論から、所得税の担税力の話、手当の話ということでご議論いただきました。所得税に関しては各論に入る後半でも議論が出ると思います。また先ほどのご質問の中で、税制を含めて政治主導でいろいろなことが決まってきている印象がありますが、特に税制については、中におられてどういう対応をされるのか、政治家主導の税制改革で問題はないのかというお尋ねがあったかと思います。それから、もう１つは、これは地方税にも同じ質問が当てはまると思うのですが、成長のためにということで企業に税負担を求めない、あるいは減らすということも含めて、どこまで覚悟をされておられるでしょうかということです。前田先生からはもう１つ、課税自主権は、非常に大切だというご指摘がありましたが、一方では地域でばらばらの税制は問題であるとも言えます。この点についてはどうお考えでしょうかという質問が総務省の岡本管理官の方にあったと思います。

それから、玉岡先生の整理はなかなか難しいですが、基本的には官が果たすべき役割は何かということが大きな問題意識になっているのだろうと思います。日々の生活をしていて、今月これだけお金が足りないよ、これはどうしようかという議論をするのとは別に、生活態度を改めないといけないのではないかと、そこを見直すところからはじめようではないかということもご指摘されたのだと思います。

その意味で、私は先ほど国も地方もお金が足りないと現状の説明がありましたと申し上げました。国も地方も官が果たすべき役割について、個別にこれは民間でもできるでしょうという議論があります。これは仕分けなどでもよく出てくるわけですが、公の中におられて、これは官がやはり責任として果たすべきだろうという分野があると思います。それを果たす上で今の税制で税収が十分に確保されているのか、あるいは不十分なのかどうなのかということを少しお考えいただけたらいいかなと思います。

では佐川さんからよろしくお願いします。

（佐川）　最初の前田先生のご質問は比較的答えやすいのではないかと思います。林先生のように整理されて「政治主導をどう見るか」と問われると、これは答えられないものですが、税は正に政治の原点でございますので、当然国民の代表たる政治家の方が決めるものだと考えております。

〔所得控除から税額控除へ〕

本当は後段の話になるかもしれませんが、前田先生から、子ども手当と扶養控除の廃止の関係の整理についてのご質問でございますので、明確にお答えしておいた方がよろしいかと思っ

ております。大変恐縮でございますが、先ほどの**資料の㉔（資料編33頁）**です。前田先生のおっしゃることはよく分かります。ある意味で、伝統的な議論で言えば、税の垂直的公平と水平的公平という議論の中での水平的公平をどう考えるのだというご指摘かと私は受け止めました。所得が全く同じときに、家族構成の違いで担税力を調整するために所得控除があるのだろうと思いますが、そこを混同しているのではないかというご指摘ではないかと私は理解をしました。

そういう意味で、現政権が昨年決定した税制改正大綱の考え方は、前田先生のお考えとはかみ合っていないのかもしれませんが、**資料㉔**において、所得税については、所得控除から税額控除・手当へという、こういう発想が非常に大きな命題になっております。したがって、下線のところだけ見ますと、「所得控除を一律の税額控除に変えれば、限界税率の低い低所得者ほど所得比で見た負担軽減効果が大きい仕組みになります。手当は相対的に高所得者に有利な所得控除に代えて現金給付を行うものであり、定額の給付であることから相対的に支援の必要な人に実質的に有利な支援を行う」、こういう基本的な考え方になっておりまして、そういう意味で、年少扶養控除を廃止して子ども手当を配っているというのが、この政策の発想の根源にございます。これが１点目です。

〔成長と税〕

それから、２点目の成長が大事だという点は、これは当然おっしゃるとおりだと私は思っております。労働生産性も含めて全体の経済のパイが大きくならない限りは、税収も伸びません。これは全くおっしゃるとおりだと思っておりますし、現政権もそこの意識は相当強いものがありますし、新成長戦略実現会議というものも開いております。

そういう中で、成長と税の関係についてですが、前田先生から租特も含めてしっかりやった方がいいのではないかというお話もございましたが、**資料㉙**を開いていただきますと、表題が「新成長戦略実現に向けた３段構えの経済対策」となっております。ステップ３の上段部分で、法人実効税率の引下げについては、「課税ベースの拡大等による財源確保と併せ、23年度予算編成・税制改正作業の中で検討して結論を得る」というのが１点、大きな話です。

それから、２点目は先ほどの租特の話ですが、総理が雇用を随分強調しておられて、やはり雇用は大事だと。今の雇用情勢ですから当然そうなのですが、そういう意味では、下線部にありますように、「『雇用』を機軸とした経済成長を推進する観点から、政策税制措置を平成23年度税制改正において講ずる」、あるいは次の下線ですが、「企業の環境関連の設備投資・技術開発等を推進するための税制上の措置を講ずる」として、最後の行ですが、「税制調査会に雇用促進税制等の検討を行うプロジェクトチームを設置し、早急に議論を開始する」ということで、今はそういう体制になっているということでございます。

〔社会保障制度改革〕

それから、玉岡先生のご意見はなかなか答えづらいのですが、１点だけご紹介申し上げますと、真に必要な人に重点的に手を差し伸べることができるような社会保障制度の改革を行うと、またそのために、「支え合い」が要るのだということが、大綱に書いてあります。玉岡先生の最初のお話で、どのようにしたら解があるのかということでございますが、これもそのまま総理の国会の答弁だけ読ませていただきますと、８月４日の参議院の予算委員会で、自民党の林芳正議員に対する答弁でございますが、「現在の日本の財政状況の厳しさを、林議員からのご指摘も含めて、あるいは国際会議などの場を通してひしひしと感じておりましたので、この財政の健全化という大きな仕事は、これはどなたが総理になろうとも、どの政党が政権を取られようとも避けて通ることはできない課題であると認識しておりまして、これからも財政健全化に向けての努力は精一杯、力の限り取り組んで

いきたい、このことをまず申し上げたいと思います」とおっしゃっていまして、とにかく超党派でいろいろと議論していきたいということを強くおっしゃいました。

私からは以上です。

（林）　ありがとうございます。

それでは、引き続いて岡本管理官からお願いします。

〔課税自主権〕

（岡本）　まず、前田先生からのご指摘で、課税自主権にかかわるいろいろなご質問が１点ございました。課税自主権に関しましては、最近、減税を掲げる自治体なども出てきまして大変関心が高まってきております。基本的に課税自主権の拡充というのは、目指すべき方向だろうと思っております。ただ、いろいろな理由・意義があると思っておりまして、例えばまさにここにいらっしゃる方は税に関心がある方が多いと思うのですが、もっと税金に住民が関心を持ってもらおうと。そして、例えば高福祉をするのであれば、場合によってはもっと負担がいる。逆に、お金を節減して、低いサービスだけれども我慢する。そういうことを住民の人がみんなで考えて決めていこうということがまずあるのだろうと思います。一方で、極端に、例えば企業課税などで、幾らでも増やしていいということで増やし、あまりにアンバランスが出るようなことがあれば、先ほどご指摘を賜ったように、企業活動に非常に障害を生じるようなこともあるでしょうし、そこのところは大変難しいところもあります。

一方で、後ほどご説明いたしますが、企業の方、納税する方の利便性ということに関していうと、全国統一で仕組みとしてできた方が便利なところが間違いなくありまして、国税庁でｅ−Tax というものを作っていますが、地方団体では eLTAX という仕組みを作っています。これに自治体ごとに入ってもらう、入ってもらわないがありますと非常に効果が薄れてきます。そういうところはなるべく全国統一でやる。そういうバランスを考えていろいろと今後進めていくということになろうかと思うのですが、１点言えますのは、税源配分の議論をしているときに、いや、税源配分などではなくて、課税自主権で対応すればいいではないかという意見が出ることがありますが、これは論点としては違うと思っていまして、非常に金額的にも差がある話でございますから、課税自主権は課税自主権の話だし、税源配分は税源配分の話として区別して考える必要があると思っております。

〔地方法人二税〕

そこで、２点目のご指摘の地方法人二税でございますが、基本的な方向性としては、先ほど最後に申し上げましたとおり、消費課税のウエートを高めて、相対的には企業課税のウエートを低めていくということがあろうかとも思いますが、相対的にと申し上げたのでして、19年度に9.2兆円の法人二税が今５兆円まで急減している状況、地方財政の状況を踏まえると、地方団体としても大変厳しい状況にあるということを踏まえる必要があるのではないかと考えております。

〔地方税財源のあり方〕

玉岡先生からのご質問でございますが、玉岡先生は大きな危機感を持っていらっしゃると思っていまして、その危機感は大変共有できるところです。多分お聞きの皆さんも日本財政は大丈夫かなと思っている方は大変多いと思うのです。そういう意味でいうと、危機感を持って、ではどういう出口を探していくかというときに、それはいろいろなやり方があるのであって、私も今のご指摘の一部にしか答えられないのですが、地方自治体でいいますと、非常に多くの仕事を実はこなしているのですが、自由度がないということがあります。自由度を高めたい、自分のお金のウエートを高めた中で、自分の知恵と工夫で対処していきたい。ところが、今は補助金行政が大きいですから、国にお願いして、

国から補助金を取ってくるということをしないと知恵と工夫は出せないというところがありますので、地方税のウエートを高めていくということが必要なのかなと思いますが、それで格差を全部埋めるということは到底できないわけですから、そこのところの格差を埋めるやり方はみんなが納得できるような仕組みを今後ともいろいろと考えていかなくてはいけないのではないかと思っております。

以上でございます。

（林）　ありがとうございます。

両先生また追加でということがあるかもしれませんが、時間的にも若干押しておりますので、引き続いて後半に入って参りたいと思います。先ほどの所得税から給付へのシフトということも含めて少し各論の議論がはじまっておりますが、まず財務省の佐川審議官から個別の税目についての検討課題ということでご紹介いただきたいと思います。よろしくお願いします。

Ⅳ．個別税制の現状と課題

１．所得税

〔所得税の現状と課題〕

（佐川）　**資料⑮（資料編24頁）**、所得税から簡単にご説明を申し上げます。**資料⑮**には、閣議決定における所得課税の問題意識が載っております。ポイントだけ申し上げますと、最初の下線ですが、最後の方、「所得再分配機能や財源調達機能が低下している状況にあります」という認識になっております。

そのために何をするかというのが、「③改革の方向性」とありますが、第１は、所得補足のための番号制度、第２が、先ほどご説明しました所得控除から税額控除・手当へ、第３に、金融資産等に関しては、損益通算の範囲を拡大し、金融所得の一体課税を進めるといったようなことが概略書いてあるわけでございます。

資料⑯ですが、所得税収の推移でして、平成２年度、３年度頃は26兆円あった所得税収が、累次の減税や先ほどご紹介のあった住民税への税源移譲等々で、今は12兆円ほどになっております。一部の方に、昔の税率に戻せば、今の12兆円が26兆円に戻るではないかという方もいらっしゃるのですが、この下の棒グラフは実は分離課税分の税収を示しておりまして、例えば、平成２～３年度頃には利子や譲渡所得で10兆円の税収がございました。今は2.5兆円ぐらいしかございませんので、この差を埋めるのはなかなか大変だということでございます。その他、今までの改正の経緯が書いてあります。

資料⑰です。総合課税分の課税ベースのイメージで、分かりやすく説明する時に使っている資料ですが、全体で課税対象となる収入が240兆円ぐらいございます。そのうち控除を引いていきますと、実は課税所得は100兆円ぐらいしかなくて、現在の所得税のうち総合課税分が11.2兆円ですから、所得税で増収しようとして控除を10兆円減らすと1.1兆円ぐらいの増税になるというような漠とした印象でございます。そういう意味では、配偶者控除で約５兆円、一般扶養控除で約３兆円とありますので、10兆円の控除を縮小するというのはなかなか大変な作業だと思います。

〔累進税率構造〕

それから、**資料⑲**は、過去から見て、随分と所得税率がフラット化しているということが分かる図です。消費税の導入等がございましたので、負担の累増感の軽減という意味で、所得税の簡素化、フラット化を進めてきているというものです。

その結果として、実効税率のカーブが徐々に下がってきているというものが**資料⑳**でございますし、諸外国と比較したものが**資料㉑**でございます。

資料㉒ですが、これは各国でどのブラケットにどれぐらいの人がいるかというものです。一番太線が日本なのですが、所得税の一番低い限

界税率である５％のところに約６割の人がいらっしゃって、限界税率の10％のところまでに約８割の方がいらっしゃるということなので、他国と比べると限界税率の低いところに随分多くの人がいるということでございます。

それを端的に示しているのが**資料㉓**でございます。これは便宜的に３つに分けております。限界税率が５％・10％の人が一番左の箱、20％・23％の人が真ん中、33％・40％の人が一番右の箱になっております。一番左の箱の５％・10％の納税者が3,785万人と、全体の約８割がいるわけですが、給与収入でいくと785万円ぐらいまでの人で、その税額は2.6兆円です。ところが、右の方に行きますと、一番重いところで納税者数は97万人で２％しかいないのですが、所得税額だと4.8兆円あると、このような構図になっております。したがいまして、税率構造をどう見直すかという議論をするときに、こういうものを見ながら、様々な議論が出てくると思っております。

資料㉔は、先ほどご紹介しましたので、省略させていただきます。

〔給付付き税額控除〕

資料㉕－１以降は、大綱にもありますが、最近、給付付き税額控除という単語がよく見受けられます。給付付き税額控除というのは、要するに低所得者の税額を控除しても控除しきれない場合に給付をするというものです。説明は省きますが、アメリカ、イギリス、ドイツ、フランスとありますが、制度の名前だけ見ていただきますと、勤労所得税額控除とか、児童税額控除とか、目的は様々でございます。

次の**資料㉕－２**のカナダを見ますと、GSTクレジットと言いまして、付加価値税の逆進性対策を目的とするものですから、一口に給付付き税額控除といっても、何のためにやるかということで随分仕組み方も違ってくるので、そこはいろいろとご議論が必要だろうと思っております。

〔金融所得課税の一体化〕

資料㉖は、金融所得課税の一体化についてですが、基本の税率が20％であるところを、今、平成23年まで10％に減税されているのが、一番右下の上場株式の配当と譲渡損益でございます。

上の箱にありますが、税率の20％本則税率化にあわせて、平成24年から少額上場株式等に関する非課税措置のISAという制度を導入しようとして、それは既に閣議決定しているのですが、この軽減税率10％の延長を金融庁が要望しておりますので、また年末にかけて議論になるだろうと思っております。

以上、所得税でございます。

２．法人税

〔法人税の現状と課題〕

法人税です。**資料㉗**は、昨年12月に閣議決定された平成22年度税制改正大綱ですが、⑵の下線部で「租税特別措置の抜本的な見直しなどを進め、これにより課税ベースが拡大した際には、成長戦略との整合性や企業の国際的な競争力の維持・向上、国際的な協調などを勘案しつつ、法人税率を見直していく」と書いております。

資料㉘が新成長戦略の閣議決定でございまして、競争力強化と外資系企業の立地促進のため、法人実効税率を主要国並みに引き下げ、その際には、財源確保に留意すると書いております。

資料㉙は、先ほどご覧いただいた、本年９月10日の閣議決定でございます。

資料㉚は、法人数はあるけれども、実際に法人税を納めている企業はやはり大企業が中心であることを表すものでございます。

資料㉛は、法人税収の推移でして、棒グラフが税収、折れ線グラフが税引き前の当期純利益でございます。法人税収は平成元年に19兆円ありますが、折れ線グラフを見ていただきますと、平成元年と比べて平成17年から19年の方が当期純利益は高いにもかかわらず、法人税収はバブルのころには追いついていません。これは、法人税率を引き下げてきたこともありますし、課

税ベースが縮小してきたこともあろうかと考えております。

〔欠損法人割合の推移〕

資料㉜は、欠損法人割合の推移ですが、景気が良くても悪くてもこの割合はあまり上がってこなかったものが、昭和50年以降、特に近年はこういう不況の中で71％台という高い欠損法人割合になっているということでございます。

資料㉝は、繰越欠損金の話でございまして、棒グラフの下側が繰越控除後の所得金額で、上側が繰越欠損金の控除額です。ここ数年を見ていただきますと、10兆円前後の繰越欠損金を控除しておりますので、こういうところも課税ベースに効いていると思っております。

資料㉞は、外国税額控除と租税特別措置による税額控除の推移でして、右側の棒グラフが租税特別措置による税額控除、左側の棒グラフが外国税額控除となっています。平成16年から右側の棒グラフが大きく伸びていますが、これは、研究開発税制を平成16年に見直して総額型にしておりますので、大きな研究開発減税になっているところでございます。左側のグラフは、近年海外で稼いでいる方が多いので、外国税額控除の金額が増えてきているということで、これも課税ベースに効いてきております。

〔国際課税〕

資料㉟は、外国子会社からの受取配当益金不算入制度でして、以前は、日本の法人税率より低い税率の国で稼いだ子会社の配当を日本に戻すと日本の税率で課税され、現地に留保しておけば現地の税率で課税される制度でしたので、なかなか日本に利益が還流してこないのではないかというご議論がありました。そのため、外国子会社の配当を日本に戻した場合に日本では益金不算入とし、現地に残る分だけ課税ということにしたのが平成21年度の改正でした。下のグラフに見られるように、平成20年度に比べると平成21年度の方が、外国子会社からの配当として還流している額が多くなっています。

資料㊱です。これもタックスヘイブン税制ですが、近年アジアに日本の企業が相当進出しておりますので、トリガー税率を25％から20％に引き下げることによって、中国や韓国、マレーシアやベトナム等がトリガーの対象から外れるということでございます。

資料㊲は、主要国は各国とも法人税率を右肩下がりに引き下げてきているということが見て取れると思います。日本も下げてきておりますが、この中ではやや高いかなということでございます。

資料㊳は、地方の法人課税も合わせた実効税率の国際比較でございます。この表が、日本の法人の実効税率は高いと言われているものでございます。右の３つがアジア諸国ですが、アジアは随分低くなっています。

ただ、実際は、実効税率だけの問題ではなく、政策税制もあるし、課税ベースもあるし、具体的な実質の負担率がどうなっているのだというご質問もよくいただきます。そういう意味では、各国の比較は相当難しいものですから、KPMG税理士法人に委託して調査した各業種別の各国の法人負担について、**資料㊴**で紹介しております。説明は省略しますが、こういう状況になっております。

資料㊵は、**資料㊴**を裏付けるものですが、企業の負担には税だけでなく社会保険料もありますというのが、この資料でございます。ヨーロッパ諸国では、税よりも社会保険料負担が高くなっており、これを併せて見る必要があるという議論もございます。

〔租税特別措置〕

資料㊶は、租税特別措置による増減収見込額です。減収が約７兆円、増収が約２兆円、差引きで約５兆円が租税特別措置により減収となっています。５兆円というのは大きいなと思うかもしれませんが、法人税関係が**資料㊷**にあります。一番大きいものは研究開発税制で、次が特別法人税の課税停止。この特別法人税というのは退職年金の積立金課税を止めているものでございます。あとは中小企業関係です。法人税関

係全体ですと、およそ9,000億円となっています。

資料㊸は、先ほど少し言及しました試験研究費の税額控除額の推移でございます。平成16年から大きく伸びて、5,000億円、6,000億円になっていますが、平成20年度で控除額が低くなっているのは、税収が下がってきていることの結果だろうと思います。

資料㊹は、先ほどの租税特別措置による増減収見込額約５兆円の内訳でございます。法人税関係以外の主なところは、所得税関係では住宅ローン減税が約8,000億円。一番大きいものは、実は、「その他」にあります石油化学製品に使うナフサの原料でガソリン税が免税になっておりまして、これが約３兆7,000億円。これが一番大きな租税特別措置でございます。

以上、法人税でございました。

３．消費税

資料㊺ですが、最後の２行に、消費税のあり方については、今後、社会保障制度の抜本改革の検討などと併せて、検討していきます、と書いております。

資料㊻は、先ほど見ていただいた主要税目の税収の推移です。

資料㊼は、平成元年に消費税制度が導入されて以後の改正の経緯でございます。

資料㊽ですが、消費税の使途については、目的税化し、社会保障あるいは高齢者経費以外の少子化などに使うべきだという各党のご議論がございますが、現実の整理としては、毎年の予算書の中で、国の消費税分は高齢者３経費、基礎年金と老人医療と介護に充てると書いております。そして、消費税収は約12兆円ですが、この12兆円を国と地方で分けると、国が6.8兆円、地方が5.3兆円になります。この国分の6.8兆円がそのまま高齢者３経費に充てられていますが、高齢者３経費そのものは今16.6兆円あるので、半分にも満たないというのが現状でございます。

資料㊾は、各国の付加価値税率のグラフであり、黒く塗ってあるところが軽減税率でございます。

資料㊿は、主要国の付加価値税の概要でございますので、ご参考にしていただければと思います。

資料(51)は、諸外国の軽減税率の適用例です。例えば、フランスであれば、キャビアは標準税率である一方で自国産のフォアグラやトリュフは軽減税率であるほか、マーガリンとバターの違いなどがあり、イギリスであれば、温かいか、温かくないかの違い、それから、面白いのはカナダのドーナツでございまして、５個以下だと標準税率ですが、６個以上はその場で食べられないので持ち帰るであろうということで、軽減税率ということになっていまして、なかなか軽減税率の設定は難しいことが分かります。

資料(52)は、カナダにおけるGSTクレジットの概要です。これが先ほど申しました付加価値税の逆進性対策ということでございますが、厳密に付加価値税分を還付しているわけではございません。２つ目の黒丸にありますように、本人には年間で2.2万円、児童には1.2万円、平均的には約2.8万円を各世帯に配るということで、この下のグラフように、年収で286万円ぐらいのところまでは一定額を配っていって、それ以上所得が上がっていくと低減していくといったような配り方をしているということでございます。

４．資産税

資産税ですが、**資料**(54)です。中段の下線に「格差是正の観点から、相続税の課税ベース、税率構造の見直しについて平成23年度改正を目指します」と書いております。

資料(55)ですが、ポイントは、バブルのころに土地の資産価格が大きく上がり、負担調整が必要だということで、随分減税をしてきたということでございます。

資料(56)は、相続税の税率構造です。階段状の表の下に基礎控除がありますが、昭和63年12月

以前の基礎控除は2,000万円に400万円×相続人の数を加算した額だったのですが、現行は5,000万円に1,000万円×相続人を加算した額で、配偶者と子ども２人で8,000万円の基礎控除があります。これをどう考えたらいいかというのが相続税の課題でございます。

５．環境関連税制

環境関連税制です。**資料**㊾ですが、上の箱に、地球温暖化対策のための税、いわゆる燃料課税、CO_2 を出すものにつきましては、当分の間として措置される税率、これはガソリンの暫定税率の上乗せ分ですが、それも含めて平成23年度実施に向けた成案を得るべく、検討を進めるということになっております。

それから、下の箱ですが、車体課税については、エコカー減税の期限到来時、平成24年４月ですので１年先ではありますが、それまでに見直しを検討することとなっております。

資料㊷が、昨年度の環境省の要望です。既に新しい環境省の要望が出ておりますので、少しミスリードかもしれませんが、昨年度の要望が右側の図でございます。昨年度の要望では、ガソリン税の上乗せは乗せたまま、石油石炭税でこの「C」というところを増税したいと言っております。

資料㊹ですが、CO_2　課税と申しますが、厳密に CO_2 の排出量の１トン当たりで一定の税率を掛けることには、各国いずれもなっておりません。フィンランドの付加税や、デンマークの CO_2 税はガソリンから天然ガスまでほとんど一緒でございますので、ここは CO_2 の排出量に比例して掛けています。全体の大きさを見ていただきますと、やはりどの国もガソリンや軽油に重課しているというのが、各国の特徴でございます。

６．番号制度

最後は番号制度ですが、税制改正大綱では、１年以内に結論を出すということが書かれております。

ポイントは**資料**㊻、㊼でありますが、税務上での番号を考えますと、**資料**㊼にあるとおり、税務面で利用する「番号」が最低限満たすべき要件として、①悉皆的に付番されていること。全員に付番するということが必要でございます。それから、②混乱しないように一人一番号です。引越等があったとしても、とにかく一人一番号は付いていること。それから、③源泉徴収義務者、会社が給料を払っている従業員との関係でも、そういう番号が必要ですので、官－民だけではなく、民－民－官の関係で利用できる番号であることが必要です。それから、④中小企業などいろいろな方がお使いになるので、目で見える番号であることが必要です。以上の４つが税務面で使う番号の要件だと考えております。

資料㊽は、各国で番号をどのように使っているかということをまとめたもので、社会保障番号なのか、住民登録番号なのか、税務番号なのかといった分類ごとにまとめられているものです。

最後、長くなりましたが、**資料**㊿の１枚紙がございます。これが、本年６月末に、菅総理を中心とした閣僚等がメンバーとなっている番号制度検討会が発表した中間取りまとめでございます。この中間とりまとめが７月から８月にかけてパブリックコメントにかかったところでございまして、その結果についてはまだ発表に至っていないと認識しております。以上です。

（林）　かなりの情報量を整理していただき、どうもありがとうございました。

それでは、引き続いて、総務省の岡本管理官からご説明をお願いします。

Ⅴ．個別地方税制の現状と課題

１．個人住民税

（岡本）　それでは、引き続きまして、**資料**⓭

（**資料編98頁**）からご説明をさせていただきたいと思います。

まず、個人住民税ということでございます。個人住民税は、地域社会の会費として住民が広く能力に応じて分担してもらうという性格を有しているものなのですが、近年大きな改正として、税源移譲がございました。18年度まではそこの左上のような仕組みだったのですが、19年度から10％で比例税率化されました。従前の10％を超える部分につきましては、逆に地方から国へ移譲し、そして、国から地方への移譲がある。いろいろな差し引きをしまして10％一律ということになったわけでございますが、そういう中で応益原則ということに関しましては強化されたと思っております。一方で、所得税の方は累進性を強化して、そういう機能が強化されるということもありました。

これはマクロの話ですし、地方のそれぞれの立場からいいますと、例えば東京は非常に所得が高い人が多かったわけですから、13％のところに当てはまった方が大変多かったわけですが、そこが10％になったことにより、地方団体間の格差の是正ということも意図としてあったところです。

資料⓮は、国税、地方税、県税、市町村税を併せて３税とも言いますが、それぞれ協力しているということで、市町村の部局も国税庁と連携しまして、いろいろとやりとりをしており、市町村は個人情報が特にありますので、そこのところでお互い連携し合いまして公正な課税を一緒に協力して進めていくということをしています。これは社会保障番号の話と関連する資料でもあるのですが、そういう資料を付けさせていただいております。

２．地方法人二税

資料⓯は地方法人二税に関してでございます。先ほど申し上げましたとおり、地方法人二税は、地方税の基幹税目ですし、特に都道府県にとって非常に大きな税収源になっておりますが、先ほど申し上げましたように、非常に景気に左右されやすいという問題があります。かつ、地域間の差が大きいというのも先ほどご説明したとおりです。

そういう中で法人事業税の一部を国税に移譲した上で、地方に譲与税として配分して格差を縮める、地方法人特別税の議論もあり、実施されているところでありますが、申し上げたいのは、いろいろと課題があるということでございます。

そこで、その１つの方策として、**資料⓰**ですが、法人事業税の課税のあり方といたしまして、外形標準課税というものを導入しております。外形標準課税の導入に関しましては、上のところに４つございますように、税負担の公平性の確保、応益課税としての税の性格の明確化、基幹税の安定化、経済の活性化等々という観点から、発足当初いろいろと議論があったのですが、最終的には今の形では、資本金１億円を超える法人（大法人）を対象としまして、４分の１を外形標準課税するということで決着したわけでございます。ここのところは中小企業への負担の配慮等もございまして、一定のところ、１億円以上というところで切らせていただいているということでございます。外形標準課税の拡大というものも１つ課題に今後なっていくだろうと考えております。

３．地方消費税

次に、**資料⓱**は地方消費税に関してでございます。消費税全体の説明は先ほどございましたが、地方の財源という観点も含めてあらためて見てみますと、４％が国税の消費税、地方消費税が１％、この１％の地方消費税のうち、県税ではありますが、２分の１が市町村へ交付金として交付されております。また、消費税の一定割合、29.5％が、ここの割合でいうと1.18％ということになりますが、地方交付税の原資という状況になっております。地方消費税は平成６年の税制改正で導入されたわけですが、その前

は消費譲与税制度があり、その前にはさらに地方独自のさまざまな間接税があって、それを廃止して振り替えたという経緯もございますが、いずれにしましても、非常に重要な税源であると考えているところでございます。

そこで、**資料⓲**にありますように、先ほどもご説明がございましたが、国も大変社会保障関係経費は増えていきますが、地方も大変多く負担していくということです。

ここにありますような大きな項目で、例えば今、医療というものが大変話題になっています。地方は特に先生がいない、そういう医療体制の確保がないというのが地方の不安感の１つになっています。また、救急医療体制、予防接種等各種検診、母子保健対策等々、社会福祉の問題等もございます。そういう意味で言うと、強い社会保障を作りあげるため、また、国民に安心感を与えようとして、今の制度を基本的に維持しようとすれば、歳出がどんどん増えていくというような状況にある中で、財源がどうしても必要ということでございます。

資料⓳は、22年７月16日に全国知事会がまとめたものですが、地方団体としても、その充実・確保に向けて役割を果たしていく必要があるということで、**資料⓳の**⑵で、地方消費税の役割が書いてありますが、今後のサービス需要を賄える水準に引き上げていく必要があるということ。さらに地方に関しましては、社会保障給付でお金の負担に加えまして現物給付、対人サービスということがあると思っておりますが、その対人サービスを充実していく。「強い社会保障」の実現のためには、地方消費税の引き上げを通じた安定的な財源の確保が不可欠ですし、それに関しましては当然国民の理解を得ていく運動をやらなくてはいけない、そういうことも**資料⓳**の下から３行目に書いておられるということでございます。

４．固定資産税

資料⓴ですが、固定資産税でございます。この丸が付いているところは評価替えということで、３年に１回するというルールになっておりますが、基本的には非常に安定的な傾向を示しているということがいえるかと思っております。

資料㉑ですが、地方税の中でも税負担軽減に関しまして、固定資産税はかなりいろいろと議論がある項目でございまして、さまざまな軽減措置がありますが、一番下にあります固定資産税・都市計画税関係の新築住宅に係る特例措置は、３年間２分の１ということになっているのですが、あまり知っていらっしゃるという方もおられないかもしれません。そういう中で、そういう制度をどう考えるのかという議論も今後必要になってこようかと思っていますし、税負担水準をそもそもどうするかという議論も当然あり得るところかと思っております。

５．地方環境課税

資料㉒ですが、これは先ほどご説明がございましたので、ペーパーとしては同じになりますので省略いたします。

資料㉓、㉔も省略させていただきます。先ほどご説明がありましたように、環境省、経産省さんからいろいろな要求が出て、今後議論されていくことになろうかと考えております。

資料㉕も省略いたします。

資料㉖については１つご説明させていただきたいのは環境自動車税に関する話でございます。これは、昨年の12月７日に税制調査会に総務省が提出した資料でございます。民主党のマニフェストには左の上のようなことが書いてあります。

欧州の動向としましても、右上のとおり、CO_2を課税標準にして導入して車体課税などをしていくという流れがあるわけございますが、この自動車に関する税をどう考えていくのかということでございます。右下にございますように、環境損傷負担金的性格、要するに環境に与えた程度ということですが、今までは道路に与えた程度、道路損傷負担金という議論があったので

すが、道路特定財源がなくなっていますので、性格としても変わってきているということ、それから、財産税的性格というものは当然あるということです。これは資料が付いていなくて恐縮なのですが、自動車関係税制に関する研究会ということで、神野直彦東大名誉教授に取りまとめていただいて、９月15日に報告書が取りまとめられまして、基本的にはこの右下にあるように、環境損傷負担金的性格はCO_2排出割、財産税的性格は排気量割という、こういう大きな２つの考え方で整理して、その環境自動車税というものを税収中立を前提として考えていくということが適当ではないかという取りまとめがされているところでございますので、今後議論をされていくということを期待しております。

資料㉗は、環境対策に関しまして、国も当然大きな役割を果たしていますが、地方も大きな役割を果たしていますよという、その数字でございます。これは精査中でございます。

６．番号制度・地方税の電子化

番号制度に関しましては、先ほどご説明がございましたので基本的に省略します。

資料㉘は、第３回検討会と書いてありますが、社会保障・税に係る番号制度に関する検討会というものがあって、そこに当時の原口総務大臣が出した資料です。５原則ということで、こういうことを踏まえて検討していく必要がありますよということです。

資料㉙もそのような関連の資料ということでございます。

最後になりますが、**資料㉚**で、先ほど質問にお答えさせていただくときにも説明したeLTAXという仕組みがあります。このeLTAXという仕組みには今まで全団体までは入っていなかったのですが、今年の４月に全団体に入ってもらいました。

例えばどういうメリットが企業の皆さんにあるかということですが、**資料㉛**です。例えば給与支払い報告書というものを、例えば企業の皆さんは支店がある市町村ごとに振り分けて郵送で送らなくてはいけないものが、このeLTAXシステム、地方税ポータルを使って、電子的にぱっと送れるようになるわけですから、明らかに負担が軽減されるということになるわけですが、これが自治体でまだ導入していないところがありますから、われわれとしてはぜひ導入してくださいということを言っております。

一方で、自治体の側からは、せっかく導入したのだけれども、企業さんから電子の報告書がないということを言われることもあるのです。ただ、企業の側からすると、地方団体が全団体が入っていないわけですから、それよりも今までどおり郵送した方がいいということになる。お互い立場があるのですが、そのままですと話が進まないわけで、やはり大きな方向としては、この電子申告等ができるように自治体は整備していくし、企業の皆さんも楽になるわけですから電子申告していただくということで、より良い方向に向かっていくということが必要かなと思っております。

以上でございます。

（林）　ありがとうございました。

それでは、前田先生から、今の各論につきまして、ご意見、あるいはご感想等も含めて５分ぐらいでお願いします。

Ⅵ．個別税制の現状と課題についての討論

（前田）　時間制約と場所柄、法人関係について意見を言わせていただきますので、それに関するお考えをお二人からお聞かせいただければと思います。

まず、佐川審議官にご意見をお伺いしたいことは、先ほど来申し上げておりますように、わが国は人件費ですとか、土地コストですとか、市場の成長性ですとか、さまざまな面での調達コストですとか、明らかにライバルとなる国よ

り劣っております。そうしたディスアドバンテージを考えれば、せめて税制上のアドバンテージを与えないと、これから企業の成長は困難なのではないかと考えます。

そうしたことで実効税率の考え方も、10年前はイコールフッティングで良かったのですが、イコールフッティングではなくて、むしろ世界中から注目されるような思い切った引き下げが必要ではないかと思います。

〔欠損金の繰戻還付・繰越控除制度〕

これは非常に漠然としたことですので、もう少し具体的な細かなことについてご意見を申し上げますと、来年度の税制改正に向けまして租税研究協会のメンバーの方々からも出されていることでございますが、大企業に関しまして欠損金の繰戻還付ですとか、繰越控除制度についてぜひとも復活させてほしいというご意見がございます。

それから、先ほど繰欠の話がございましたが、繰越欠損金の控除期間につきましては、延長はなされてきていますが、それでもほかのライバル国などと比較いたしますと、やはりまだ短いということを考えますと、これの大幅な延長が必要ではないかと考えます。

〔グループ法人課税制度〕

それから、グループ法人課税制度でございますが、これは先ほど私は所得税の最近の改革に懐疑的な意見を申しましたが、グループ法人課税制度の導入に関しましては、これは企業の組織形態の選択に対して極めて中立的で非常に優れた改正であったかと思います。しかしながら、そうした制度のいいところをさらに伸ばすために、例えば連結納税制度の関連において、連結納税制度における連結子会社の連結前欠損金の持ち込みの制限を廃止でありますとか、それから、連結納税の開始に伴う資産の時価評価の廃止でありますとか、それから、除外要件の緩和など、一層の条件整備をすることが必要であると思います。グループ法人課税制度の導入によって、連結納税制度を採用する企業を増やす土台ができたわけですから、これをもっと後押しする必要があると私は考えますが、ご意見はいかがでしょうかということです。

〔事業税〕

それから、総務省の岡本さんに対しましての質問は、やはり法人関係でございますが、先ほど地方税は応益であるということが言われていたわけですが、それの関連で言いますと、法人住民税をこの応益性の観点からどう説明するのかという、従来からある議論についてです。応益であればなぜ法人住民税を所得課税を中心にしてやっていくのか。要するに税金を払っていない企業は応益の条件を満たしていないという、いわゆる従来事業税につきまして言われた問題と同じ問題が残ってくるわけです。

先ほど来、言っておりますように、地方における法人課税のウエートを下げるためには、例えば法人住民税の法人所得税割というものを大幅に見直す必要があると思いますが、いかがでしょうか。

〔個人住民税〕

逆に個人で言いますと、個人住民税の、これも言い古されたことでございますが、均等割につきましては、明らかに非常に低い水準で推移しています。別に均等割を上げたからといって法人住民税を下げるための財源が確保できるというものではございませんが、やはりすべてにおいて法人の負担と個人の負担とのバランスが非常に欠落しているのではないかと考えます。

〔固定資産税〕

同じことが固定資産税にも言えます。固定資産税の、いわゆる小規模土地の課税標準の６分の１特例がずっと続けられているわけですが、それに対して法人企業に対する減免というのは非常に限られたものであって、そのバランスをどう考えるのか。あるいは私は個人的には償却資産課税の必要性は認めるわけですが、ただ、企業の負担の関係から言いますと、その償却資産課税に対する明らかに企業の納税者の方からの不満は高まっていると思います。そうした地

方税における法人税、法人課税における負担軽減について、具体的にどのようにお考えになるかということについてお聞かせいただきたいと思います。

以上でございます。

（林）　法人関係を中心にご意見、ご質問をいただきました。

それでは、玉岡先生からも引き続きお願いします。

〔給付付き税額控除〕

（玉岡）　まず国税について３点お聞きしたいと思います。１点目は、総論的には前田先生の話とかぶりますが、給付付き税額控除について、なぜ所得控除から税額控除に移るのかという、課税最低限の議論もありますが、制度を変えるときに十分時間をかけて議論して、それで漏れがないように制度設計をして、それから実施するのがどういう税をつくる場合でも望ましいと思います。具体的に税額控除をどのように実施するのかということで、私が考えるには、多分これは世帯単位で税額控除を考えないとまずいだろうと思っているのですが、今考えられている給付付き税額控除というものが世帯単位で制度設計するのか、あるいは現在は個人単位課税ですが、個人単位課税の制度の枠組みの中で給付付き税額控除をやるのかどちらなのか。個人単位の場合も家族内に高所得の人がいる場合にどうなのだという問題がありますので、どっちを取ってもややこしいので、その辺を今現在どのように考えられておられるかということをまずお聞きします。

〔法人課税〕

２番目が法人課税についてです。資料を使ってご説明もありましたが、企業が負担している税ですが、実効税率というのは表面的な税の負担を見ているだけで、課税前利益に対して租税特別措置等を考えた上でどれだけ税負担をしているかということで、実質負担税率という言葉があります。実効税率を下げて、ペイ・アズ・ユー・ゴーで片方で租特を廃止してということがあるとは思うのですが、ターゲットとする成長エンジンとなるような企業、産業に対して、実質負担税率というものをどういう水準にするのか。多分下げないとしんどいと思うのですが、決めたとおりペイ・アズ・ユー・ゴーで、その産業の中で代わりに租特を廃止して実効税率を下げたのだという形にするのかどうか。政策判断だと思うのですが、その辺についてはどうお考えかということです。

〔消費税〕

３番目は消費税についてです。これも将来のことで、政治のことでどうなるかわからないのですが、今の雲行きからすると複数税率になるだろう、食料品について軽減税率、非課税、あるいはゼロ税率ということが考えられます。資料でご説明されたように、何が食料品で、何が軽減税率かというのは非常にややこしくて、私は消費税ばかり二十何年勉強していまして、それでわかったことは、税率は基本的に１本でやった方がいい、それで生じる逆進性は財政措置全体で考えた方がいいというのが共通の見解だと思うのです。でも多分そのようにはならなくて、どうしても複数税率になってしまうと思うのですが、食料品の定義等をめぐって非常に大混乱が生じると思うのですが、どうお考えなのかということをお聞きしたいです。

〔地域間格差の問題〕

次は地方税ですが、１点目は、格差の問題で、一人当たり税収で見ていろいろな税目がどれぐらいの格差があるかと、都道府県別に見ています。地方消費税を増やしていったときにどうなるかということで、格差が縮まる方向に行くだろうと。でも地方消費税を拡充したとしても、なおかつ、格差は残るわけです。同じ県内であっても市町村に対する交付金の配分の仕方は今現在の基準がありますので、それによっても都道府県内の市町村での格差があるということで、偏在性の少ない税目を拡大していったときにな

おかつ残る格差にどう対処するか、これは財政調整、財源調整の話ですが、それについてどうお考えかということが１点です。

〔地方消費税〕

２点目は、これも地方消費税ですが、現在、清算という仕組みで各都道府県に消費地に税収が行くように割り振っているわけですが、その清算の仕方を現行どおりのものを踏襲するのか、あるいは消費税の税率が引き上げられたときに何かもっと別の方式に変えるのかどうかということです。もっと進むと、今は国税におんぶに抱っこの状態ですが、地方の方で独自に地方消費税というものを課税、徴収するのかどうか、それについてどうお考えかということです。

〔納税環境の整備〕

３番目は、これは国税、地方税共通ですが、あえて地方税の方でお聞きします。納税環境の整備というところで、eLTAX の話がありました。常々疑問に思っているのは、日本では納税協力費というのですが、企業や個人が税を納める際に帳簿をつけたりとかするのに掛かる税以外の費用のことを指します。日本では納税協力費についてはかなり関心が低く、研究も少なく、諸外国の研究を見ると、納税協力費というのは規模の大きな企業、事業ほど相対的に掛ける費用は少なくなってきている。つまり小規模の事業ほど税を納めるに際して対売上げなどで見て相対的にたくさん費用を負担しているということで、この納税協力費用を下げる方向にした方がいいと思うのです。eLTAX とか、あるいは国税と連携して電子納税を進めていくと思うのですが、納税協力費をどうやって下げていくかということについてお考えをお聞きしたいと思います。

以上です。

（林）　玉岡先生から幾つか質問をいただきました。お二方に、まず前田先生からの主として法人関係のご質問、それと玉岡先生からの各税目についてのご質問に対してお答えをお願いします。

〔法人税関係〕

（佐川）　前田先生のご質問で、１点目の法人税の大幅なアドバンテージが必要ということについては、経済界、経産省からも言われておりますので、問題意識としては十分理解をしております。税制改正大綱にあるとおり、課税ベースの拡大による財源確保と併せて、税調で議論をされていくということだと思っています。

それから、２点目の欠損金の繰戻還付とか繰越欠損金の延長の話は、ペイ・アズ・ユー・ゴーの世界でどうやって議論していくのかと考えております。

それから、３点目のグループ法人課税のところは、ご評価いただきまして、ありがとうございます。今後、さらなる範囲の拡大とか、それから、SRLY ルールのさらなる拡充のような話は、当局として、租税回避行動をどのように考えるかということが非常に重要な課題でありますので、今回導入しました制度の様子を見ながら、また経財界、経産省と議論していきたいと思っております。

〔地方税関係〕

（岡本）　先ほど前田先生からご指摘をいただきました法人住民税、法人税割に関しまして、そもそも地方の法人課税をどう考えるかということにもつながってくるかと思いますが、地方にとって法人は非常に大事な存在でございますし、一方で地方団体としてもその役割を当然果たしている。産業活動の基盤の整備であるとか、例えば企業誘致であるとか、そういうインセンティブ等を考えまして、また、実際問題として非常に法人課税のウエートも先ほど申し上げましたように大きいということも含めますと、法人二税というものが非常に重要な役割を果たしているという中でどういう改革をしていくかということかと思います。

併せて、法人住民税の均等割の話等々もされ

まして、個人住民税の方の均等割のところは低いのではないかというご指摘がありました。これも前から議論があるところでもございますが、法人住民税の均等割のところでも、例えば従業員数50人以下の小規模な事業所については軽減税率を適用していますから、個人だけ非常に低く、法人にだけ過重に負担いただくというのはわれわれも当然考えていません。ただ、その一方で、法人への所得課税のあり方については、先ほど申しましたように、これは法人事業税の方ですが、外形標準課税を導入している中で、この割合を今後どうしていくのかというのは、当然検討課題ということになってくるのではないかと思っております。固定資産税も併せていろいろと議論を今後深めていく必要があろうかと思っております。

（林）　佐川さんに対する玉岡先生からのご質問で、所得税に、給付を組み込むとすると課税単位についていっそうの議論が必要ではないかということでしたが、これについてはいかがでしょうか。

〔給付付き税額控除〕

（佐川）　まず、給付付き税額控除の話で、１点目のなぜ所得控除から手当なのかということについては、先ほどお答えしたもので回答とさせていただきます。世帯単位なのか、個人単位かということについては、先ほどは詳しくご説明していませんが、各国両方あります。したがいまして、先ほど申し上げましたように、何のためにどのように配るのかということをきちんと議論しないといけないのだと思っております。

〔法人への実質負担〕

それから、２点目の法人の実質負担の話は、先ほどの**資料㊴（資料編50頁）**のKPMG税理士法人の表を参考にしていただければと思います。それから、研究開発税制を随分使っている一部の業界は、やはり10％ぐらい実質負担率が下がっているということもあります。それ以上さらに引き下げるという議論であれば、そこは44兆円の国債発行、国の財政状況も含めてどう考えるかということだと思います。

〔消費税〕

それから、３点目の消費税ですが、逆進性について、社会保障をどう配分するかということを含めて議論すべきではないかという点は、全くおっしゃるとおりだと思います。ただ、全体の方針は、先ほどご紹介した税制改正大綱に沿ってということですが、逆進性対策として、軽減税率がいいのか、給付がいいのかということについては、本当にいろいろなご議論がありますので、これから議論させていただきたいと思います。

（林）　ありがとうございます。

岡本さんに、偏在の少ない税源にしたとしても、なお残る問題があるのではないかということと、それから、徴収に関する議論がありました。これについてはいかがでしょうか。

〔財政調整のあり方〕

（岡本）　まず、１点目の偏在の話ですが、先ほどのお答えと近くなってくると思うのですが、先ほど申し上げたように、地方税の格差は都道府県単位で見ていますが、大体３倍、地方消費税は1.7倍ですから、そういう意味でいうと、地方消費税の充実ということになると偏在性は低くなっていくとは思いますが、いずれにしても、今後も財源調整は必要です。しかし、これはそのウエートが高まっていく中で地方税というものが大事だと自治体も思うし、住民の人も思う。そのようになったときの支出のあり方なり、システムのあり方は絶対変わっていくのではないかと思っております。いずれにしてもどのような財政調整をしていくのかというのは、多分一番初めのご指摘にありましたように、国のあり方をどうするのか、福祉というのは均一的に引き続きやっていくというふうにするのか、自治体によってものすごく柔軟なものとするのか、仕組みによって変わっていきますが、少なくとも最低限の保障は必要なのかなという気がいたしております。

〔地方消費税〕

もう１つ、消費税が軽減税率というか、複数税率になったときにどうなるかということで、地方消費税は多くの検討課題を抱えることになろうと考えております。そういう意味でいうと、国税でいろいろと議論があるように、地方消費税もいろいろと議論が出てくるところかなと思っておりまして、時間がないのでこれ以上具体的に説明できませんが、問題が出てくるのかなと思っております。

〔納税環境の整備〕

３番の納税協力のところに関しましては、繰り返しですが、納税される側のコスト削減は非常に大事だと考えておりますが、まずはステップ・バイ・ステップと思っていまして、先ほど申し上げたように、電子申告で対応できていない自治体がまだかなりありますから、まずその対応団体を増やしていくということがあるだろうと思いますし、一方で国税連携ということで、自治体と国税との協力ということで来年１月から始まる。そういう行政間の協力によっていろいろな方の負担を軽減するということもありますから、それは方向性としては誠にごもっともでございまして、努力してまいりたいと思っております。

おわりに

（林）　ありがとうございました。すみません、司会の不手際で若干時間がオーバーしております。皆さんの方もまだもう少しこれは確かめたいなということがおありかと思います。私もありますが、時間がこういう状況でございますので、また紙面等で中身を見ていただく、あるいはまたご質問等あれば、事務局を通じてしていただくということでご容赦いただきたいと思います。

今日はお二人、財務省と総務省から来ていただいて、それぞれお立場もあると思いますが、かなり踏み込んだお考えも聞かせていただけた

と思います。どうもありがとうございました。
それから、前田先生、玉岡先生、質疑に参加いただきまして、どうもありがとうございました。

税法における『司法的積極主義』の意義と課題

大阪大学大学院高等司法研究科教授
谷口　勢津夫

Ⅰ．はじめに

ご紹介いただきました谷口でございます。本日は、「税法における『司法的積極主義』の意義と課題」と題して、１時間半、報告をさせていただきます。

本日の報告につきましては、既にご案内にも書いておりますように、最近、税法の分野でも、特に租税回避事案を巡って、司法の役割あるいは裁判所の責任が問われ、注目を集めるようになってきております。判例の中には、これに応えるかのように、税法の解釈適用について、これまでにないような、かなり踏み込んだ判断を示すものがみられるようになってきました。この報告では、このような傾向を「司法的積極主義」と呼ぶこととした上で、いくつかの租税回避判例の検討を通じて、その意義や課題を明らかにしていきたいと考えております。

１．最近の税務訴訟の状況と「司法的積極主義」

はじめに、最近の税務訴訟の状況について、簡単に触れておきたいと思います。最近の税務訴訟の納税者勝訴率は、一部勝訴も含めますと、

国税庁の統計によれば平成15事務年度以降はほぼ10％以上で推移しております。平成18事務年度は17.9％という納税者勝訴率になっております。

ただ、この６月で終わった平成21事務年度については、5.0％で、前年度に比べて5.7％ダウンしています。前年度に比べて半減というような状況なのですが、これだけで、納税者勝訴率が今後も下がっていくとみるのは、時期尚早だと思います。例えば、昨年12月３日のガーンジー島の法人所得税事件や今年７月６日の生命保険年金二重課税事件における最高裁での逆転判決みると、今後の行方をもう少し長く慎重に見守っていく必要があると思っております。

最近の税務訴訟については、納税者側の勝訴率が高いというだけではなくて、国側勝訴の判決をみても、裁判所はかつてよくみられたような、ちょっと言いすぎかもしれませんが、通達を読むかのごとき感覚を払拭できなかったような判決、税務行政追従的な判決があまりみられなくなり、裁判所が独自に積極的に踏み込んだ判断を示すようになったと思います。平成15年以降の最高裁判決だけをみても、後で取り上げます外国税額控除余裕枠利用事件、映画フィルムリース事件のほか、外国親会社ストックオプション事件、オウブンシャホールディング事件、タックス・ヘイブン対策税制と日星租税条約の抵触事件など、注目すべき判決が次々と下されております。

先ほども言いましたが、この報告では、税法の解釈適用について独自に積極的に踏み込んで判断するような裁判所の態度というような意味で、「司法的積極主義」という言葉を使っております。ただ、この言葉本来の意味は、憲法訴訟における違憲審査権の行使に当たって、裁判所が、立法府及び行政府からなる政治部門の判断に積極的に介入する態度をいうわけですが、裁判所の積極的な踏み込んだ判断というようなところをとらえて、現在の税務訴訟における裁判所の判断の仕方あるいは態度を、「司法的積極主義」と呼んでみたわけです。

そのような裁判所の態度は、租税回避事案において特に強くみられるように思います。そのような租税回避判例の検討が本日のメインのテーマではありますが、その検討に入る前に、裁判所がなぜ租税回避事案において「司法的積極主義」の立場を取るようになってきたのか、その理論的背景や経済・社会的な背景について、簡単にみておきたいと思います。

本日の話は、簡単な資料**「税法における『司法的積極主義』の意義と課題」（本誌269頁～271頁）**をお配りしておりますので、それに即して進めることにいたします。

２．税法の解釈適用における実質主義

まず理論的な背景についてお話ししたいと思います。**資料１（本誌269頁）**中ほどにBlumensteinというスイスの税法学者の言葉を引用しておりますが、「租税というものは経済生活の諸現象の上に建てられるものである。」（＊報告者　注：*E. Blumenstein*, Die Auslegung der Steuergesetze in der schweizerischen Rechtsprechung, Archiv fuer schweizerisches Abgaberecht Bd. 8, Heft 5／6（1939), 161, 188.）といわれることがあります。この言葉が意味するのは次のことであろうと思います。

すなわち、租税という建物は、経済取引ないしその成果を対象にし、それを土台にして建てられるものではあるが、その課税の仕組みを定める税法は、経済取引を規律する私法を念頭に置いて、私法上の概念や法律関係を課税要件要素（Steuertatbestandsmerkmale）として取り込み、課税要件を定める場合が多い。つまり、租税という建物の建材として、税法は私法上の概念や法律関係を使用する場合が多い、ということを意味しているのだろうと思います。

そのように、土台は経済取引であるけれども、その上に建てられる建物の建材は、私法上の概念や法律関係であるというふうなことから、どういうことが起こってくるかというと、その土台としての経済取引に関する経済的思考と、建材としての私法上の概念、法律関係に関する法律的思考とが、その建物の中で対立し、建て付けの悪さが生じてきます。つまり、税法は、建て付けの悪い法律だ、ということができようかと思います。

税法のそのような建て付けの悪さを解決するために、古くから税法の分野で主張されてきたのが、経済的実質に即した解釈適用という考え方です。経済的実質に即した解釈適用を要請する考え方を実質主義あるいは実質課税の原則というのですが、その意味するところについて、ある論者の説明によると、次のように述べられ

ています。

「租税の賦課・徴収は、租税法律主義の意図するところにより租税法の定めに基づくものであるが、その対象となるものは現実の経済取引であって、その経済取引と租税法を結びつけるものが、租税法の解釈・適用の問題である。この解釈・適用に当たって要請される最も重要な基本原則の一つに実質課税の原則（又は実質主義ともいう。）がある。」（＊報告者注：金子宏ほか編『実践租税法大系（上）基本法編』（税務研究会・1981年）53頁［品川芳宣執筆］）

税法の建て付けの悪さというものが顕著に表れるのが租税回避の場面であると思います。租税回避の定義についてはいろいろなものがありますが、要は、納税者において、立法者が課税要件を定めるに当たって想定している私法上の取引形式ではなくて、それとは異なる取引形式を選択することによって、納税者が当該課税要件の充足を回避し、租税負担の軽減・排除という租税上の利益を得ること、といってよいと思います。

ここで、「立法者が課税要件を定めるに当たって想定している私法上の取引形式」と言いましたが、教科書などでよくみられる表現として、「通常の取引形式」というような表現があります。そこでいう「通常の」についてですが、立法者が法律を定めるに当たって想定しているような取引形式を「通常の」と呼んでいるわけでありまして、逆にそれとは異なるような取引形式は、立法者の想定外であるという意味において「異常な」と呼ばれることもあります。「通常の」とか「異常な」というと、ちょっと別の色の付いた言葉として受け取られるかもしれませんが、租税回避を考える場合の「通常の」とか「異常な」という言葉については、こういうふうに、その課税要件を定めるに当たって立法者が想定している取引形式であるか、想定外の取引形式であるかがポイントであろうかと思います。

この点についてさらに敷衍しますと、私法の世界においては私的自治、契約自由が支配しますので、立法者の想定内の取引形式であれ想定外の取引形式であれ、そのどちらを選択するかは、納税者の自由です。すなわち、納税者には私法上の選択可能性が当然認められておりまして、そのいずれの取引形式も自由に選ぶことができるわけです。

ところが、納税者がこの私法上の選択可能性を行使することによって、税法の世界においては、通常の取引形式を用いて定められた課税要件の充足を回避して、立法者の想定に反して租税負担の減免の利益を得ることが行われるのですが、これが租税回避といわれるのです。

このような定義によれば、租税回避のために私法上の選択可能性を利用するということは、税法の側からみると、私法上の選択可能性の濫用と評価されることになります。繰り返しになりますが、これは私法の側では濫用ということにはなりません。私法の世界ではいずれの取引形式の選択も自由であって、濫用とは評価されないのですが、税法の側からみると、私法上の選択可能性が濫用されている、租税回避だということになるわけです。

このように、租税回避の場面で問題となる通常の取引形式と異常な取引形式は、私法上の法形式の点では異なるのですが、達成される経済的成果、すなわち、経済的実質の点では同じですので、租税回避については、私法上の法形式を重視する法律的な思考と、税法の対象とする経済取引の経済的実質を重視する経済的思考、との対立が顕著になるのです。租税回避事案において法律的思考と経済的思考との対立が先鋭化するところに、司法的積極主義が登場してくる理論的な背景があると考えられます。

なお、気を付けなければならないのは、税法の建て付けが悪いからといって、直ちに、実質主義あるいは経済的思考の方にウエートを置くべきであるということにはならない、ということです。あるいはそのような結論を志向することにはならない、ということです。この点に関

しては、租税回避目的を裁判官がどのように評価するかが重要な意味を持つと思われますが、この問題については後で検討することにします。

もう一方、司法的積極主義の登場してくる経済・社会的な背景を簡単にみておきます。それは、端的にいえば、現在の経済社会において租税回避スキームが非常に活発化しているとか、あるいは複雑・高度化しているとか、あるいは国際化している、というような経済・社会的な実態があろうかと思います。別の角度からみると、租税回避スキームというのが商品化しているとみてもよいかもしれません。

こういう経済・社会の実態に対して立法的にこれに対応しようとすると、法律を改正して租税回避を阻止することでは、迅速性といいますか、あるいは個別的対応という点で、不十分であると思われているわけです。そこで登場してくるのが、租税回避事案において司法の役割を重視する、あるいは司法の責任を重視する、という考え方であろうかと思います。

3．司法の役割・責任論とそのための技法

お手元に**「第62回租税研究大会報告用別添資料～判例抜粋～」（以下別添資料という。本誌272頁～278頁に掲載）**をお配りしています。まず、そういう司法の役割論、あるいは司法の責任論というものについて触れた判決の例といたしまして、**別添資料１（本誌272頁）**の外国税額控除余裕枠利用事件の大阪高裁判決（＊報告者注：大阪高判平成14年６月14日訟月49巻６号1843頁）の中での課税庁側の主張をみておきたいと思います。１頁の真ん中よりちょっと下の「これに対し」というところからご覧ください。

「我が国においては、租税法律主義を比較的厳格に適用すること、また、明文の租税回避否認規定がなければ否認をし得ないと解されていることなどから、ともすれば、租税法の解釈・適用が硬直的、形式的な判断に流れやすく、そのため、もともと外国のアレンジャーにねらわれやすい面がある。また、事後的に新たな立法を行うことにより租税回避防止を図ることにも限界がある。

したがって、このような租税回避行為の濫用事案においてこそ、具体的妥当性を確保するための司法の役割が存するのであり、具体的妥当性確保の見地から事実認定、法律解釈を展開する裁判所の活動により、一定の範囲内において正義が確保されることにこそ司法権の存在意義があるのであり、これがされないことは、正に司法の役割の自己放棄にほかならない。」

もう１つ例を挙げるとすれば、別添資料には出ておりませんけれども、オウブンシャホールディング事件で、１審判決は第三者割当増資を構成する個々の行為に着目して法人税法22条２項の適用を否認したわけですが、この１審判決に対して、控訴審判決（＊報告者注：東京高判平成16年１月28日訟月50巻８号2512頁）は次のように述べております。

「原審は、関係当事者の意思及びその結果生じた事実を全体として見ず、一部を恣意的に切り取って結論を導いた誹りを免れず、争点について判断し、紛争解決に導くべき裁判所の責任を疎かにするものと評せざるを得ない。」

これらをみても、租税回避事案において司法が積極的な役割を果たすべきであるというふうな司法の役割論あるいは責任論というものが主張されたり、あるいは判決文の中で述べられるようになってきているという点が注目されると思います。

なお、このような司法の役割論あるいは責任論は、広い意味では司法制度改革の流れの中に位置づけることができるかもしれませんが、その検討は別の機会にしたいと思います。

さて、司法の役割・責任を果たすために、裁判所はどのような技法ないし手法を用いるのか。この点を特に租税回避への対処方法についてみておきますと、これまで裁判例に表れてきた代表的な方法としては、１つ目に、課税減免規定の限定解釈による否認論があります。これは外

国税額控除の余裕枠利用事件において下級審で採用された考え方ですが、上告審の方で、別の事件でありますけれども、同じような事案が争われた事件で、外国税額控除制度の濫用というような考え方が登場しました。これを私は「課税減免制度濫用の法理」と呼んでおりますが、これが２つ目です。３つ目として、私法上の法律構成による否認論があります。４つ目として、私のネーミングですが「取引の全体的・一体的観察法」というような事実認定の方法があろうかと思います。

これらについては後で個別的に検討することにしますが、その前にこれらの位置づけを整理しておきたいと思います。租税回避に関してはドイツで非常に古くから議論されてきたところであり、わが国の租税回避論もドイツの議論の影響を強く受けていることから、ここでは租税回避に関するドイツの議論を念頭に置きながら、先の４つの方法の位置づけを整理しておきたいと思います。

４．租税回避の概念と租税回避への対処方法

ドイツでは、租税回避は、脱法行為と同じく、法律回避の一場合として位置づけられています。日本で、脱法行為が税法の分野で問題になった事件としては、一括支払システム事件があります。最高裁まで行った事件（＊報告者注：最判平成15年12月19日民集57巻11号2292頁）ですが、あの事件で問題になったような行為は脱法行為といえようかと思います。ドイツでは、租税回避のそのような位置づけからして、租税回避については、税法の許される解釈適用の限界を越えたところから、租税回避の概念が成立するとか、あるいは租税回避が始まる、というような説明がされます。

一般論として、法律回避の中に含まれると考えられている租税回避について、ドイツでは、法律回避の議論を念頭に置きながら、対処方法についての整理がなされるのですが、法律回避については、大きく分けて、法律の解釈による対処と、事実認定のための事実の解釈による対処とに分けて、対処方法が議論されます。

先ほど挙げました４つの方法のうち、法律の解釈による対処方法に対応するのが、**資料１（本誌269頁）**の①と②、すなわち、①課税減免規定の限定解釈による否認論と②課税減免制度濫用の法理だと思います。他方、③私法上の法律構成による否認論と④取引の全体的・一体的観察法が、事実認定のための事実の解釈による対処方法に対応するものだと思います。

時系列的にみますと、課税減免規定の限定解釈による否認論と私法上の法律構成による否認論というのが先に出て、その後、取引の全体的・一体的観察法と私が呼んでいるものが、私法上の法律構成による否認論の延長線上という形で出てきて、その後に、課税減免制度濫用の法理が出てくることになるわけですが、この報告では、ドイツの議論に従ってこれらを整理して、法律の解釈による対処方法の方から、まず検討していくことにしたいと思います。

Ⅱ．課税減免規定の限定解釈による否認論

１．外国税額控除余裕枠利用［三井住友銀行］事件

そこで、課税減免規定の限定解釈による否認論からはじめます。検討に入る前に、外国税額控除余裕枠利用事件がどういう事案であったかを簡単にみておくことにします。

簡単にいえば、ある外国法人が、その外国法人の所在地国の政府に対する外国税額控除の限度額に余裕枠がないために、第三国への投資による運用益に対して第三国でかかる源泉税が自国の政府に対する外国税額控除を通じて回収できないという事情にあったわけですが、その外国法人が、日本の内国法人である銀行を通じて、第三国に投資して、日本政府に対する外税控除

の利益を間接的に、銀行を通じて、享受するというふうな事案であったかと思います。

このような事案について課税減免規定の限定解釈による否認論を採用したのが、先にも少し言及した大阪高裁の平成14年６月14日の判決ですが、その内容をみておきたいと思います。**別添資料３（本誌274頁）**の10行目辺りからちょっと読み上げさせていただきますと、「租税法律主義の見地からすると、租税法規は、納税者の有利・不利にかかわらず、みだりに拡張解釈したり縮小解釈することは許されないと解される。」ここまでは前置きですが、課税減免規定の限定解釈による否認論に関する説示はここからです。「しかし、税額控除の規定を含む課税減免規定は、通常、政策的判断から設けられた規定であり、その趣旨・目的に合致しない場合を除外するとの解釈を取る余地もあり、また、これらの規定については租税負担公平の原則（租税公平主義）から不公平の拡大を防止するため、解釈の狭義性が要請されるものということができる。」と判示されていますが、その中の「その趣旨・目的に合致しない場合を除外するとの解釈」というのが、課税減免規定の限定解釈というものであって、これによって当該課税減免規定の適用を否定するというのが、課税減免規定の限定解釈による否認論ということになろうかと思います。

２．課税減免規定に関する適用除外要件（規定）の創造

この、課税減免規定の限定解釈というものは、そもそもどういう意味を持つのかということについて考えてみますと、これは、別の角度からみると、課税減免規定に関する適用除外規定あるいは適用除外要件を創造する行為です。ですから、純粋に法規の意味を明らかにするという解釈という行為を越えて、新たな課税要件を創造しているとみることができます。

すなわち、現在の法人税法69条１項の中には括弧書きがありまして、「内国法人の通常行われる取引と認められないものとして政令で定める取引に基因して生じた所得に対して課される外国法人税の額を除く。」と定めていますが、これは平成13年度改正で設けられたものです。まだこの適用除外要件が定められていなかった当時から、その要件が69条１項の中にあるかのような解釈をしたわけです。したがって、これは要件を創造する行為であって、法律規定の意味を明らかにするという狭い意味での解釈とは違う行為だと思います。

これを、ドイツで広く普及しております法学方法論の観点からみますと、目的論的制限（teleologische Reduktion）と呼ばれる、法創造の一種とされるような行為です。すなわち、この適用除外要件がなかった当時からその要件があったように解釈するわけですので、いってみれば、適用除外要件の欠缺があるにもかかわらず、その欠缺がないように、その欠缺を補って、補充して法を適用するということが行われたわけです。

要するに、課税減免規定の限定解釈による否認論は、私人がその課税減免規定に適用除外要件が定められていないことに着目して、当該規定の趣旨・目的からすれば当該規定の適用を受けられないような行為について、当該規定による課税減免の利益を受けようとしたことに対して、そのような行為にかかる適用除外要件の欠缺を補充して、そのような行為に対する租税利益を否認する、というような方法であるとみてよいかと思います。

この事件に即していえば、法人税法69条の趣旨・目的からすれば、外国法人税の「納付」という行為に該当しないような外国法人税の支払について、そのような支払にかかる適用除外要件の欠缺を補充して、外国税額控除の適用を排除するという方法だといってもよいと思います。

先ほど読み上げた判決文によりますと、課税減免規定の限定解釈というのは、「課税減免規定の趣旨・目的に合致しない場合を除外するとの解釈」とされておりますけれども、同様の解

釈方法は、わが国では、アメリカのグレゴリー判決で採用された解釈技術として紹介されています。

このアメリカのグレゴリー判決というのは、わが国でもしばしば紹介され、検討されている判決ですが、そのグレゴリー判決で採用された解釈技術に関して、ある論者は次のように述べています。すなわち、「一定の政策目的を実現するために税負担を免除ないし軽減している規定に形式的には該当する行為や取引であっても、税負担の回避・軽減が目的で、その規定の本来の政策目的の実現とは無縁であるという場合がある。このような場合には、その規定がもともと予定している行為や取引には当たらないと考えて、その規定の縮小解釈ないし限定解釈によって、その適用を否定することができると解すべきであろう。これは、アメリカのグレゴリー事件の判決によって認められた法理（プロパー・ビジネス・パーパスの法理）であるが、わが国でも、解釈論として同じ法理が認められてしかるべきであろう。」（＊報告者注：金子宏『租税法（第15版）』（弘文堂・2010年）119頁）

また、別の論者によれば、「一定の政策目的等を達成するためにわざわざ導入された課税減免規定の解釈・適用にあたり、納税者の採用する（租税支払の減免を主要な目的とする人為的で事業目的のない）私法上の取引形式は、当該課税減免規定の射程範囲外であり、したがって、（当該課税減免規定が適用されない結果として）課税が行われることを認めるのが、この方式の帰結である。当事者が課税減免規定の適用を受けることのみを目的として事業目的のない不自然な取引を行った場合に、そのような不自然な取引形態は当該課税減免規定の本来予定していないものであるとして、その適用を否定すれば、結果として租税回避の『否認』を行うのと同様の効果を得ることが可能となろう。」（＊報告者注：中里実『タックスシェルター』（有斐閣・2002年）223頁）と述べられています。

３．課税減免規定の立法目的と納税者の事業目的（租税回避目的）との関係

このように、課税減免規定の限定解釈による否認論を唱える論者の考え方をみますと、課税減免規定の限定解釈による否認論というのは、課税減免規定の立法目的と、納税者の事業目的、あるいは事業目的の対概念としての租税回避目的、とを関連づけて立論されたものとみることができるように思われます。すなわち、課税減免規定は、その本来予定している事業目的のある行為には適用されるが、その立法目的と無縁な租税回避のみを目的とする行為には適用されない、というふうな考え方として立論されたものということができると思います。

要するに、課税減免規定の限定解釈による否認論は、課税減免規定の立法目的との関連において納税者の事業目的あるいは租税回避目的を基準とする、または重視する解釈論であると理解することができます。ここでいう「解釈」というのは、先ほども述べましたように、狭い意味での解釈というよりもむしろ、法創造の領域に属するような「解釈」というべきもの、鍵括弧を付けていうべきものだと思いますけれども、そういうふうな、租税回避目的を重視するとか、あるいは基準とする「解釈」論というのが、課税減免規定の限定解釈による否認論の本質であろうと思うわけです。

では、次に、そのように租税回避目的というものを解釈論の中に持ち込む意味といいますか、あるいは意図というのは、どこにあるのかということを考えてみたいと思います。まず、租税回避というのは不当であるということが一般にいわれております。その不当ということの意味なのですけれども、先ほど租税回避の定義のところで述べましたように、納税者が通常の取引形式を選択するのではなくて、異常な取引形式、立法者の想定外の取引形式を選択することによって租税上の利益を得るというのが租税回避ということなのですが、そうすると、通常の取引

形式を選択した納税者と、異常な取引形式を選択した納税者との間で、課税上の不公平が生ずることになるわけです。この不公平が生ずるということをもって、租税回避が不当であるというわけです。すなわち、租税回避というのは、租税正義の要請である租税負担公平の観念に反するということになるわけです。

このように不当と評価される租税回避については、それがどのような態様で試みられるかによって、その態様いかんによっては、税法の解釈者すなわち税務官庁や裁判官の気持ちが、租税正義の実現、言い換えれば、租税負担の公平実現の見地から、何とかして、課税要件法の緩やかな解釈によって何とかして、租税回避を阻止しようという方向に動くということは、あり得ることだろうと思います。特に裁判官については正義の実現ということが使命ですので、納税者間の不公平をもたらす租税回避については、正義に反するということから、その法律の解釈を通じてこれを何とか阻止できないかと考え、そのための操作というか、あるいはそのための技法を駆使するということはあり得ようかと思います。

先ほど述べました課税減免規定の限定解釈というのは、そのような緩やかな解釈の１つであろうかと思います。すなわち、その規定の意味内容を明らかにするというような意味での、狭義の解釈とは違って、法律上明文の規定では定められていないような要件を、定められているかのごとく解釈するという、一種の要件の創造を行うというようなことが、その限定解釈の意味であるということは先ほど述べましたが、そういう解釈は、正義を実現するための一種の技法とみることができようかと思います。要するに、課税減免規定の限定解釈による否認論というのは、裁判官の正義・公平感覚に訴えて、裁判官に租税回避を阻止する解釈論を展開させようとするところにそのねらいといいますか、企図といいますか、そういったものがあるとみてよいと思います。

Ⅲ．課税減免制度濫用の法理

１．外国税額控除余裕枠利用事件［旧大和銀行・旧三和銀行］

そのような企図、ねらいがより前面に出たのが、次にみる、課税減免制度濫用の法理と私が呼ぶ考え方です。課税減免制度濫用の法理と私が呼ぶ考え方を採用したのは、外国税額控除余裕枠利用事件の、先ほどは三井住友銀行の事件でしたが、それとは別件の旧大和銀行事件の平成17年12月19日（＊報告者注：民集59巻10号2964頁）と、旧三和銀行事件の平成18年２月23日（＊報告者注：訟月53巻８号2461頁）の最高裁判決です。

別添資料３から４（本誌274頁～275頁）にかけて前者の判決を引用しておりますけれども、この課税減免制度濫用の法理と呼ぶ考え方を示している部分だけを読むとすれば、**別添資料４**の上の方の下線を引いた部分です。「本件取引に基づいて生じた所得に対する外国法人税を法人税法69条の定める外国税額控除の対象とすることは、外国税額控除制度を濫用するものであ［る］」と述べておりますが、外国税額控除制度の濫用という表現をより一般化するとすれば、課税減免制度の濫用の法理と呼んでいいのではないかと思います。同じような判断はその次の旧三和銀行事件でも示されておりますが、「本件各取引は、外国税額控除の制度を濫用するものであ［る］」というように判示されています。

この２つの判決文をみると、同じようなことを書いているわけですが、文章の長さ自体がかなり違いますし、表現も違います。これにはそれなりに意味があると考えるのですが、その点については後で時間があれば簡単に触れさせていただきたいと思います。

２．課税減免規定の限定解釈による否認論との関係

さて、この２つの判決で示されたような考え方をどういうふうに位置づけ、評価するのかを考えてみたいと思います。先ほどみました大阪高裁の平成14年の判決が示した課税減免規定の限定解釈による否認論との関係から、まず、みていきたいと思います。

この２つの最高裁判決で示された考え方については、課税減免規定の限定解釈による否認論の延長線上でとらえる有力な見解があります。すなわち、最高裁判決は「法律上の根拠がない場合に否認を認める趣旨ではなく、外国税額控除制度の趣旨・目的にてらして規定の限定解釈を行った例であると理解しておきたい。」（＊報告者注：金子・前掲書119頁）と評する見解です。この２つの判決で示された考え方を以下では私のネーミングに従って「課税減免制度濫用の法理」と呼ばせていただきますが、課税減免制度濫用の法理というのは、そのねらいといいますか、企図の点では、確かに、課税減免規定の限定解釈による否認論の延長線上にあるととらえてよいと思います。

旧大和銀行事件の最高裁判決に関する調査官解説をみますと、次のように濫用阻止の必要性を強調しております。ちょっと長くなりますが、読ませていただきます。

「特に、本件で問題となったような取引は、いずれも、本来は外国法人が負担すべき外国税額について、これを日本の銀行が、手数料その他の対価を得て引き受けて、それを自己の外国税額控除の余裕枠を利用して国内で納付すべき法人税額を減らすことによって回収するというものであって、外国法人税額控除制度の本来の趣旨目的とは全く異なる方法で同制度を利用するものであり、同制度の濫用と評価することができるものである。……。

……。このスキームは、外国企業にとって極めて都合のよいものであると同時に、我が国の財政には看過することのできない悪影響を与えるものであるということができる。……。外国税額控除を利用した租税回避スキームの場合には、いったん海外に流出した利益はわが国には戻ってこないのであり、本来わが国に入るべき税収の多くが海外に流出することになるということもできる。

このように考えると、外国税額控除制度の濫用に歯止めをかける必要性は高いものである。そこで、このような事件の発生を防止するために、平成13年に法人税法の改正がされるに至っている。」（＊報告者注：杉原則彦・法曹時報58巻６号1981頁、1987頁～1988頁）

ここで述べられていることをみると、最高裁判決は、ある意味、財政政策といいますか、税収確保といいますか、そういった政策論にまで踏み込んだ判断を前提にして、外国税額控除制度の濫用を阻止したのだと、この調査官解説は述べているように解されます。こういうふうなねらいからすると、法的な正義の実現というよりももっと広い意味で財政政策の実現、あるいはその財政政策を阻害することを阻止するというふうな観点まで盛り込んで、租税回避の否認に対して、厳しい判断を下したことになると理解することができます。

元最高裁判事が著書の中で次のようにも述べています。すなわち、「法律の規定の趣旨を無視して、条文のすき間を探して課税を免れようとするやり方については、裁判所の態度はかなり厳格です。……。その限界はむずかしい点がありますが、あまりにも姑息な手段を使って税を免れるようなケースには厳しいのではないかと思います。」（＊報告者注：滝井繁雄『最高裁判所は変わったか―一裁判官の自己検証―』（岩波書店・2009年）195頁～196頁［滝井発言］）

このようなことも述べられておりますので、正義の実現、さらには税収の確保といったところまで踏み込んで租税回避を阻止するというようなことを、裁判所に判断させたという点では、先にみたような司法の責任論の影響があるので

はないかと思います。

しかしながら、課税減免制度濫用の法理という最高裁判所で採用された考え方は、その方法論の点では、課税減免規定の限定解釈による否認論とは断絶している、延長線上にはない、と私は理解しております。つまり、課税減免規定の限定解釈による否認論というのは、法人税法69条の「納付」という文言に着目して、あくまでもその「納付」という文言の解釈という枠内で、69条の趣旨・目的を斟酌して、69条の中に適用除外規定が定められていないという欠缺を補充するというふうな考え方であったと思います。したがって、あくまでも「納付」という文言の解釈というスタンスは崩していないと考えますが、最高裁の採用した考え方は、「納付」という文言の解釈という枠を取っ払って、69条の趣旨・目的それ自体を基準にして、あるいは趣旨・目的を要件として、といってもよいかもしれませんが、この趣旨・目的に反する行為を濫用だと端的にいっているわけです。濫用と認定して、その規定の適用を否認するということです。ここには「納付」という文言の解釈というような思考は、もうみられないと思います。ですから、課税減免規定の限定解釈による否認論と課税減免制度濫用の法理、この両者の間には、方法論の点では断絶があるとみるべきであると私は考えております。

３．「濫用該当性の判断」と「濫用を許容しないとする価値判断」との関係

ところで、課税減免制度濫用の法理という最高裁判所の考え方については、濫用にあたるかどうかという濫用該当性の判断と、濫用を許さない、許容しないとする価値判断との関係に注意しておくべきだろうと思います。課税減免制度の趣旨・目的というものを探知することができれば、その制度の利用が当該制度の濫用すなわち目的外利用に該当するかどうかということを判断することはできます。

しかし、濫用に該当するから、直ちに、否認すべきである、あるいは許容しない、という価値判断は、濫用該当性の判断からは導き出せないと思います。論理展開にワンクッションを置かないと、こういう、濫用だから許容しないという判断は出てこないはずです。そこで、両者を媒介する論理として、どのようなものが考えられるかというと、例えば、課税減免制度には、明文の規定では書かれていない、不文ではあるけれども、その不文の濫用規制要件というようなものが内在しているのだ、というような論理が考えられます。そのような論理を介在させれば、濫用該当性から濫用否認の判断を導き出すことができると考えられるのです。その濫用は許さないということは、明文では書かれていないけれども、不文の形で当該規定の中に含まれているということを、括弧書きで、介在させれば、その濫用は許容されないと判断することができるとは思います。

とはいえ、税法の定める課税減免規定の中に、常に、そのような、濫用は許さないという不文の要件が内在しているという考え方は、租税法律主義の自己否定であるといっても過言ではないと考えるところです。結局、課税減免制度濫用の法理というのは、ここまで突き詰めて考えると、租税法律主義と抵触すると考えますので、その許容性については消極的に考えております。

４．課税減免制度濫用の法理に関する権利濫用アプローチと租税回避アプローチ

先ほど旧大和銀行事件と旧三和銀行事件の２つの判決で、外国税額控除制度の濫用と書かれている部分の表現の違いを指摘しておきました。何がいいたいのかを簡単に述べておきますと、旧大和銀行事件の方は、「本件取引に基づいて生じた所得に対する外国法人税を法人税法69条の定める外国税額控除の対象とすることは」という部分がこの文章の主語です（**別添資料４・本誌275頁**）。69条の下で与えられている外国税額控除権を行使するということが主語だと言い

換えてもよいと思います。外国税額控除権の行使が外国税額控除制度の濫用だということです。そういう読み方をすると、これは広い意味では権利濫用に当たるということです。

これに対して、旧三和銀行事件の方は、非常に短くて、「本件各取引は」という部分が主語になっております（**別添資料４・本誌275頁**）。この「本件各取引は」という部分をもう少し敷衍すると、「法人税法69条の要件に該当する取引」と読むことができます。つまり、私法上の選択可能性を利用して、わざわざ69条の要件に該当するような取引を行うと読むわけです。そうすると、そのような取引によって租税上の利益を得るということになりますから、この判決は、これを私法上の選択可能性の濫用とみて、租税回避のことを外国税額控除制度の濫用と呼んでいるのだと理解することもできると思います。

判決を書いた方がそこまで意識しておられるかどうかはちょっとわかりませんが、明らかに文章の書き方が違いますので、２つの判決を評価するときに分けて考えておく必要があろうかと思います。

Ⅳ．私法上の法律構成による否認論

１．映画フィルムリース事件［パラツィーナ］事件

続きまして、私法上の法律構成による否認論に入らせていただきます。これは先ほどの外国税額控除余裕枠利用事件などでも主張されたところですが、他の租税回避事案においても主張されております。ただ、これを採用した判決として一般に挙げられるのは、映画フィルムリース事件に関する大阪高裁平成12年１月18日判決（＊報告者注：訟月47巻12号3767頁）くらいであろうかと思います。映画フィルムリース事件は、ラフにその事案の骨子のみに着目していえば、映画フィルムを対象とした一種のセール・アンド・リースバック取引の事案だとみることができようかと思います。すなわち、セール・アンド・リースバック取引は、現行の法人税法や所得税法では、明文の規定で、売買取引ではなく融資取引として扱うことが定められていますが、そういう明文の定めのないところで、映画フィルムの売買取引を金融取引であるとみることができるかが問題になった事案です。金融取引とみるというような事実認定は何を目的としているかというと、売買取引であれば、映画フィルムの所有権を取得するので、その映画フィルムの減価償却費を計上することができますが、金融取引だから所有権は取得していないから、減価償却費の計上を否認することができる、という結論を導く目的で、そのような事実認定を行おうとしたのだと考えられます。

私法上の法律構成による否認論の内容を確認するために、**別添資料５（本誌275頁）**の上から３行目辺りを読ませていただきます。

「課税は、私法上の行為によって現実に発生している経済効果に則してされるものであるから、第一義的には私法の適用を受ける経済取引の存在を前提として行われるが、課税の前提となる私法上の当事者の意思を、当事者の合意の単なる表面的・形式的な意味によってではなく、経済実体を考慮した実質的な合意内容に従って認定し、その真に意図している私法上の事実関係を前提として法律構成をして課税要件への当てはめを行うべきである。したがって、課税庁が租税回避の否認を行うためには、原則的には、法文中に租税回避の否認に関する明文の規定が存する必要があるが、仮に法文中に明文の規定が存しない場合であっても、租税回避を目的としてされた行為に対しては、当事者が真に意図した私法上の法律構成による合意内容に基づいて課税が行われるべきである」。

最後の「仮に」というところからの部分が、私法上の法律構成による否認論のポイントかと思います。

２．課税要件事実の認定における租税回避目的の意義と機能

さて、私法上の法律構成による否認論が何を意味するのかはいろいろな人が議論をしているわけですが、最近公表された法務省の租税訟務課長の方の書かれた論文（＊報告者注：岸秀光「租税回避事件の動向（『私法上の法律構成による否認』と『処分証書の法理』を中心として）」訟月55巻１号別冊133頁）を読みますと、「純粋な私法上の法律構成による否認」という言葉を使っておられますが、この「純粋な私法上の法律構成による否認」という言葉はどういう意味で使われているかというと、「私法上の法律関係を私法的（経済実態を重視する税法的観点からではない。）に検討して、いかなる権利義務関係が生じているかを確定し、それに即して課税を行う」（＊報告者注：岸・前掲論文143頁）という意味で使われております。「私法的に検討する」という部分に括弧書きがありますが、「私法的に」というのは、「経済実態を重視する税法的観点」と対比して、用いられていますので、ここにも、冒頭で述べた法律的思考と経済的思考の対立がみられます。ともかく、純粋な私法上の法律構成による否認論は、税法的・経済的な観点から当事者の真の意図した法律関係を認定して課税を行うという手法とは異なるということですが、後者のような手法、すなわち、税法的・経済的な観点から当事者の真の意図した法律関係を認定して課税を行うという手法を、仮に先ほどの「純粋な」との対比で「不純な私法上の法律構成による否認」というとすれば、大阪高裁が述べている考え方は、まさに、不純な私法上の法律構成による否認を認めたということになると思います。

判決文のどの部分からそういうふうにいえるかというと、判決文の中で「租税回避を目的としてされた行為に対しては」云々という記述があります。私法上の法律構成による否認論として課税庁、あるいはそれを採用した大阪高裁がいわんとする考え方は、租税回避目的を事実認定の基準として重視する考え方だと考えられます。しかも、取引に租税回避目的があるということは、その取引の真実性を疑わせる間接事実になるという考え方であるといえようかと思います（＊報告者注：岸・前掲論文147頁参照）。このような考え方のことを、私法上の法律構成による否認論という考え方だと私は理解しております。

このような、租税回避目的を事実認定の基準として重視する考え方は、私法上の法律構成が問題となる事案だけではなくて、例えばいわゆる武富士事件のような住所の国外移転のような事実行為についても採用されることがあります。その判決（＊報告者注：東京高判平成20年１月23日訟月55巻２号244頁）については**別添資料５（本誌276頁）**に付けておりますが、時間の関係で割愛させていただきます。

３．「経験則」の名の下での価値判断

さて、租税回避目的を事実認定の基準とする考え方が私法上の法律構成による否認論だと考えた上で、さらにこれを展開しますと、次のことがいえると思います。すなわち、租税回避目的を、当事者の選択した法形式が真実の法律関係と異なることを強く推認させる重要な間接事実とみるのであれば、その前提として次の価値判断があるかと思います。

すなわち、「租税回避目的という経済的に不合理・不自然な目的をもって当事者の選択した法形式は、経験則によれば、取引通念上特段の事情のない限り選択したであろう法形式とは異なるから、取引通念に照らし通常の法形式を想定して定められた課税要件への該当性の判断においては、反証のない限り、真実の法律関係に合致しないものとして無視し、通常の法律関係に引き直すべきである」、というような価値判断が、先に述べたような、租税回避目的を事実認定の基準とする考え方に先行していると理解されます。

そのような、「租税回避目的があるような行為は、通常の取引形式とは異なって、異常な取引形式なのだ。だから、通常の取引形式に引き直すべきである」という価値判断が、私法上の法律構成による否認論の前提としてあるとすれば、次にどういうことがいえるかというと、「当事者は租税回避目的をもって、ある法形式を選択した。その場合には、その法形式が真実の法律関係と異なるということが強く推認される」ということになろうかと思います。

そうすると、「特段の反証のない限り、その法形式とは異なるような課税要件法上想定されている通常の法形式を基準にして、課税の適否を判断すべきである」との推認が裁判上働くことになるのではないか。そのような推認ルールが成立すると思います。このことを前提としますと、私法上の法律構成による否認論については、次のような性格づけができると思います。

すなわち、私法上の法律構成による否認論のねらいあるいは企図が、租税回避事案における契約解釈または契約の法的性質決定に関する裁判上のルールの確立にあることをも考慮すると、それは、立証責任の分配を考慮して課税要件法を解釈し、その適用に関する裁判上のルールを確立するに当たって、税法の目的、特に租税負担の公平の実現あるいは租税正義の実現といってもよいかと思いますが、そのような税法の目的を総合的に考慮して、租税回避の経済的な不合理性または異常性、換言すれば、租税回避の不当性というような見地から、課税要件法を訴訟法上再構成して、その中に先ほど述べたような裁判上の推認ルール、すなわち、租税回避目的をもって選択された取引形式は通常の取引形式とは異なることが強く推認されるという裁判上の推認ルールを、確立することができると思います。そして、そのような推認ルールとして、私法上の法律構成による否認論が性格づけられることになると思います。

まさに今述べたことを実体法のレベルでもしいうとすれば、「租税回避目的をもって選択された取引形式というのは、通常の取引形式に引き直されるべきである。このことをもし法律の否認規定なしに認めるとすれば、現在の通説においては租税法律主義に違反する」ということになろうかと思います。このことを裁判上の推認ルールとしていえば、これは実体法の議論ではありませんので、明示的には租税法律主義との抵触、バッティングは避けられそうですが、しかし、裁判上の推認ルールとしてではあれ、これに従って、租税回避目的をもって行われた取引形式は通常の取引形式とは異なるということが強く推認され、特段の反証のない限りは通常の取引形式に引き直して課税することが裁判上容認されることになれば、これはやはり租税法律主義の考え方が、訴訟法のレベルではあれ、損なわれると思います。

また、裁判上の推認ルールはまさに事実認定のレベルで議論しているわけですが、本来法律論でやるべきことを事実認定のレベルで片付ける、処理することは、事実認定のあり方としては好ましくないと説かれています。もし実体法上否認規定がない場合に、訴訟法において推認ルールを働かせて、結果的には実体法上否認規定がないにもかかわらず、租税回避を否認することが行われるとすれば、これはまさに法律論でやるべきことを、事実認定のレベルで処理している、ということになると思います。

映画フィルムリースの事件で、最高裁は、大阪高裁とは異なり、私法上の法律構成による否認論にはよらずに、減価償却資産の要件該当性、法律上の要件該当性という見地から、減価償却資産には該当しないという判断を示しました（＊報告者注：最判平成18年１月24日民集60巻１号252頁）。結論においては、大阪高裁と同じなのですけれども、その結論を導く理由づけ、あるいはそこへ持っていく論理、手法は大きく異なります。大阪高裁は、事実認定のレベルで先ほど述べたような推論を働かせて、「売買取引ではなくて、金融取引だ。だから、所有権の取得はなく、減価償却費は計上できないのだ」と

いう結論を導き出したのですが、最高裁の場合は減価償却資産の要件に該当しないという実定法の解釈に終始したというわけでありまして、法律論で処理しました。だから、最高裁のようなことが可能であるということであれば、敢えてそれをなぜ事実認定のレベルでやるのかというところが問われないといけないわけですが、私法上の法律構成による否認論はその、まさに法律論で処理すべき事柄を、事実認定のレベルで処理しようとしたところに大きな問題があるともいえようかと思います。

また、映画フィルムリース事件最高裁判決の調査官解説によれば、この判決の意義として次のようなことが述べられています。すなわち、「本判決は、租税回避行為につき、税法に明文の根拠のない一般的な否認法理を用いることなく、個別の税法の規定の要件解釈により対処するという方向性を示したものということができ、重要な意義を有するものと考えられる。」（＊報告者注：谷口豊・法曹時報60巻８号2529頁）

映画フィルムリース事件の大阪高裁判決に関する私の理解のように、大阪高裁が、私法上の法律構成による否認論を採用し、訴訟法上の推認ルールによって租税回避の否認ルールを作って、実体法のレベルでは否認規定がなくても、訴訟法のレベルで否認ができるという考え方を示したということであるとすれば、この調査官解説のような考え方、理解というのは、まさにそのあたりを問題にしているのではないかと考えた次第です。

いずれにせよ、私法上の法律構成による否認論に対しては、先ほど引用した租税訟務課長の論文によると、「最高裁は消極的のようである。」（＊報告者注：岸・前掲論文152頁）とされていますが、私もそのようにみております。明文の否認規定がない場合に否認は認められないという租税法律主義の考え方を、訴訟法上潜脱するという点が、まず問題であり、しかも法律論で処理すべきところを事実認定で処理したという点でも問題であるという点からも、裁判所としては消極的な態度をとっているのではないかと思われるところです。

Ⅴ．取引の全体的・一体的観察法

最後に、取引の全体的・一体的観察法と私が呼ぶところの考え方について、残りの時間を使ってお話したいと思います。取引の全体的・一体的観察法とかなり仰々しい名前ではありますけれども、私なりに定義しますと、「私法上の複数の契約ないし取引行為を課税上全体として一体的に把握し、そのような一体的に把握された取引事実をもって、課税要件事実として認定する考え方ないし方法」というようになろうかと思います。事実認定に当たって個々の取引事実をみるのではなくて、複数の契約や取引というものを全体としてみて、それを要件、規範に当てはめていくという考え方として、取引の全体的・一体的観察法というものを考えているわけです。

１．私法上の法律構成による否認論との関係

では、このような考え方はどこで登場したのかということですけれども、最初にみた外国税額控除余裕枠の利用事件の１審段階では、この考え方は課税庁側の主張に含まれていました。私法上の法律構成による否認論が１審段階で主張されていたわけですが、私法上の法律構成による否認論は、少なくとも１審段階ではもう１つ注目すべき内容を含むものでした。

先に取り上げたのは三井住友銀行事件の大阪高裁判決でしたが、その原審・大阪地裁（＊報告者注：大阪地判平成13年５月18日訟月48巻５号1257頁）の判示の一部を**別添資料６と７（本誌277頁～278頁）**に載せております。**別添資料７**のエのところです。「上記イあるいはウの判断にあたっては」、これは私法上の法律構成による否認の判断にあたっては、と読んでもらったらよいのですが、私法上の法律構成による否認

の判断にあたっては、「複数の当事者間で行われた個々の契約が存在するとしても、全体があらかじめ計画された一連のスキームであるならば、全体を一体のものとして判断すべきであ［る］」と判決の中で述べられています。

この部分で述べられている考え方を、私は取引の全体的・一体的観察法と呼んだわけです。そのネーミングについては後で述べますドイツの同じような考え方を参考にしたのですけれども、１審段階では私法上の法律構成による否認論との絡みで、取引の全体的・一体的観察法が出ていたのです。ただ、この考え方はその後の控訴審の段階では主張されなくなりました。ほかにも、例えば航空機リース事件（＊報告者注：名古屋地判平成16年10月28日判タ1204号224頁）という別件でも当初はこの考え方が主張されていたわけですが、課税庁側がこの主張を取り下げる格好になりましたので、取引の全体的・一体的観察法は訴訟の場面からはいったん消えたかのように思ったわけです。したがいまして、この考え方自体があまり深く追求して検討するほどの意味もないと思っていたところです。

２．課税減免制度濫用の法理との関係

ところが、先ほど取り上げました外税控除余裕枠利用事件の最高裁判決が**別添資料３と４（本誌274頁～275頁）**にありますけれども、**別添資料４**の方の上から３行目の部分が、本件取引が外国税額控除制度の濫用にあたるという判示の部分の書き出し部分です。この部分の「ところが」というところからですが、「本件取引は全体としてみれば」云々というふうな書き出しになっています。

旧三和銀行事件も同じような書き出しでありまして、「本件各取引は、これを全体としてみると」というふうな書き出しになっています**（別添資料４中ほど）**。これを仮に「取引を全体としてみる方法」と呼ぶとすれば、取引を全体としてみるというようなことをもって、外国税額控除制度の濫用という結論まで導く判示は、何を意味しているのかと考えたときに、１審段階とかで出ていた、私が取引の全体的・一体的観察法と呼ぶべき考え方が、この段階で復活したのかと考えたわけです。

ただ、最高裁は、この判決文からもわかりますように、外国税額控除制度の濫用という結論を導く部分で最初に「取引を全体とみる」というようなことを述べているのですが、これに対して、１審段階では私法上の法律構成による否認論の延長線上でこういう考え方が示されていました。

３．ドイツにおける全体的企図判例からみた評価

取引を全体としてみる方法、あるいは取引の全体的・一体的観察法というものをどういうふうに位置づけたらいいのかということについて、この１審段階と最高裁とで同じなのか、違うのかというあたりが興味深いところではありますが、時間の関係でそのあたりの詳細なことは割愛させていただきます。

結論のみをいわせていただくならば、私がドイツの議論も参照しながら考えますところでは、ドイツには全体的企図判例（Gesamtrechtsprechung）と呼ばれる考え方がありますが、これは、取引を全体としてみるという事実認定の方法で、連邦財政裁判所の判例法上確立されたものです。この判例法の考え方やその基礎にある考え方を検討したところからすると、取引の全体的・一体的観察法を最高裁が採用したと考えた場合でも、それはやはり１審の考え方とは違うだろうと思います。最高裁が、取引を全体としてみるということを敢えて説示したのは、最高裁が課税減免制度濫用の法理を規範として定立したがためではないかと考えられます。課税減免制度濫用の法理に基づく規範に事実を当てはめるとき、その個々の取引なり事実をみていただけでは濫用とは結論づけられないのですが、しかし、取引を全体としてみて、その規範に当てはめると、本件事実は濫用と評価されるべき

ものであるということがいえるから、全体としてみることを、まずやらなければならなかったのではないか、そう理解しています。

したがいまして、この事件で、取引事実を全体としてみることを最高裁が説示したからといって、これを事実認定の方法として一般化できるかどうかは別問題だろうと思います。要するに、課税減免制度濫用の法理という規範を定立した判決であれば、事実認定の方法として全体としてみることをしなければならないかもしれないけれども、そういう規範を定立しない場合についてまで、事実認定の方法として一般的にこういうものを採用すべきであるということを、最高裁が判示したとは考えられないと思います。

したがいまして、取引の全体的・一体的観察法というのはなかなか位置づけが難しいのではないかと考えておりますし、ドイツの判例なんかをみても、日本の現在の議論とはちょっとかみ合いにくいところもありますので、また勉強して、皆さんに別の機会にご報告できればと思います。時間があれば、ドイツの全体的企図判例についてももう少し立ち入った話がしたかったのですが、時間の関係で割愛させていただきます（＊報告者注：詳しくは、谷口勢津夫「税法における取引の全体的・一体的観察法の意義と問題－税法に『税法秩序の自力防衛』原則は内在するか－」税法学561号（2009年）158頁を参照されたい）。

Ⅵ. おわりに

そろそろ時間が参りましたので、最後に「おわりに」ということで、**資料３（本誌271頁）**には司法的積極主義と租税法律主義ということが書いてありますが、その点についてまとめとして若干コメントして、今日の話を終えたいと思います。

裁判所が、司法的積極主義という流れの中にあるとすれば、この流れの中で裁判官は狭い意味での解釈にとどまらず、法創造という領域にも踏み込んでいるのではないか、というのが本日の報告の出発点にある認識です。その場合の、

その法創造を行う場合の、根拠といいますか、別の言い方をすれば法創造の源泉といった方がよいかもしれませんが、その法創造の源泉として重要な意味、役割を担っているのは何かというと、それは租税法規の趣旨・目的であろうかと思います。

課税減免規定の限定解釈による否認論では、この規定の趣旨・目的を重視して、それを基準にして、その文言を限定的に解釈する考え方が採用されていますし、課税減免制度濫用の法理という考え方では、さらに一歩踏み込んで、制度の趣旨・目的自体を要件あるいは基準として、濫用に当たるかどうかを判断することとされたわけです。裁判所が積極的に踏み込んだ判断をするに当たって租税法規の趣旨・目的は非常に重要な意味を持っていると考えるところです。

特に、課税減免制度濫用の法理については、趣旨・目的自体があたかも規範であるかのように、その趣旨・目的に反しないかどうかによって、その規定の適用があるか、ないかを決めるところまで来ているのです。私はそのような現象を「租税法規の趣旨・目的の法規範化現象」と呼んでいます。あるいはそういう傾向をそのように呼んでいるわけです。しかし、そこまで租税法規の趣旨・目的を重視することが果たして妥当かどうかは検討しておかなければならないと思います。

もともと、租税法規の趣旨・目的は、まずもって、租税法規の解釈において文理解釈を補うものです。文理解釈でその規定の意味が一義的に確定できない場合には趣旨・目的を斟酌して、その意味を明らかにする、というように、あくまでも文理解釈との関係で、これを補うものとして重視されるべきものと思うわけです。それを越えて、あたかも規範であるかのごとく趣旨・目的を扱うのは租税法律主義の下ではやはり許されないと思います。

特にわが国では、租税法規の趣旨・目的を示す一次的な資料が整備されていない状況にあるわけです。私はこの報告でも租税法規の趣旨・目的とか、課税減免規定の趣旨・目的とか、あたかもそれが明らかであって、共通の理解があるかのごとく今まで話してきました。「では、法人税法69条の趣旨・目的は何ですか」ということについてどこまで共通の理解があるのかというと、これはなかなか難しい問題だろうと思います。

アメリカなどのように、立法趣旨あるいは立法目的について立法理由書のようなものが整備されていれば、租税法規の趣旨・目的を明らかにする手がかりがあろうかと思いますけれども、そういうものが整備されていないわが国においては、趣旨・目的を強調して、それを解釈適用の基準にするところまで行くと、裁判所といえども行きすぎではないか。司法的積極主義という流れを私は否定するものではなく、むしろそれは重要な流れであるとは思っておりますけれども、やはり限界はあるのではないか、と思っております。

それから、もう１点。この報告では租税回避目的に注目して報告してまいりました。ただ、裁判官による法創造を促すために、租税回避目的を強調しすぎることにも問題があると思います。租税回避目的で行う行為は、確かに、納税者間の不公平をもたらします。したがって、不当であるといえようかと思います。しかし、租税回避行為は不当であっても、それを否認する明文の規定がない限り、それは許された行為であるとみるべきです。もっといえば、適法な行為であると私は考えております。

つまり、租税回避は、課税要件の充足を免れることによって租税負担を不当に減少させるが、それは適法であると考えるところです。租税回避は、不当だが適法な税負担の軽減と定義されるべきだろうと思うわけでありまして、その不当性の側面ばかり強調するというのは明らかにバランスを欠くのではないか。むしろ適法であるという側面も強調するべきではないかと思っております。こういうふうに租税回避が適法であるという側面を強調する考え方を私自身は

「リベラルな租税回避観」と呼んでおり、私自身はこちらの方に足場を置いていると申し上げておきたいと思います。

もし租税回避目的を殊更に強調することによって、裁判官に法創造を促して、例えば課税減免制度濫用の法理にみられるように、租税法律主義の下で強調される厳格な法解釈、また場合によっては一定の厳格な要件の下では法創造も許されると私は考えますけれども、それらの限界を越えることがあってはならないと考えます。また、私法上の法律構成による否認論のように、租税回避目的を強調することによって、事実認定を歪めるようなことがあってもならないと思っております。したがいまして、租税回避目的を強調することによる司法的積極主義に対しては、一定の限界を明確に認識しておく必要があろうかと思います。

以上、ご清聴ありがとうございました。

資　料

「税法における『司法的積極主義』の意義と課題」

谷口勢津夫（大阪大学）

【報告概要】
近時、税法の分野でも、特に租税回避事案をめぐって、「司法の役割」あるいは「裁判所の責任」が問われ、注目を集めるようになってきている。判例の中には、これに応えるかのように、税法の解釈適用について、これまでにないようなかなり踏み込んだ判断を示すものがみられるようになってきた。
本報告では、このような傾向を「司法的積極主義」と呼ぶこととした上で、いくつかの租税回避判例の検討を通じて、その意義や課題を明らかにすることにしたいと考えている。

Ⅰ．はじめに

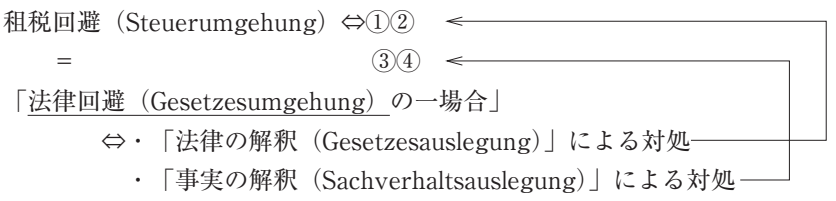
○最近の税務訴訟の状況と「司法的積極主義」

○税法の解釈適用における実質主義
・「租税というものは経済生活の諸現象の上に建てられるものである。」（E. Blumenstein）
租税という「建物」←-税法- - -「建材」（課税要件要素 Steuertatbestandsmerkmale）
≒私法上の概念・法律関係
↑
「土台」＝経済取引
↓
・税法の「建て付け」の悪さ（経済的思考と法律的思考の対立）
↓
・「経済的実質」に即した解釈適用
租税回避＝私法上の形成・選択可能性（←「建材」）の濫用

○司法の役割・責任論とそのための技法
①課税減免規定の限定解釈による否認論
②課税減免制度濫用の法理
③私法上の法律構成による否認論
④取引の全体的・一体的観察法

2／3

○租税回避の概念と租税回避への対処方法



Ⅱ．課税減免規定の限定解釈による否認論

○外国税額控除余裕枠利用［三井住友銀行］事件・大阪高判平成14年６月14日訟月49巻６号1843頁

○「課税減免規定の限定解釈」→課税減免規定に関する適用除外要件（規定）の創造
＝現行法人税法69条１項括弧書
cf. 適用除外規定の欠缺（隠れた欠缺）の補充＝目的論的制限（teleologische Reduktion）

○課税減免規定の立法目的と、納税者の事業目的（⇔租税回避目的）との関係
→課税減免規定の限定解釈による否認論＝税法の解釈論において納税者の租税回避目的を基準とし、あるいは重視する考え方

Ⅲ．課税減免制度濫用の法理

○外国税額控除余裕枠利用事件①旧大和銀行事件・最判平成17年12月19日民集59巻10号2964頁
②旧三和銀行事件・最判平成18年２月23日訟月53巻８号2461頁

○課税減免規定の限定解釈による否認論との関係

○「濫用該当性の判断」と「濫用を許容しないとする価値判断」との関係

○課税減免制度濫用の法理に関する権利濫用アプローチと租税回避アプローチ

Ⅳ．私法上の法律構成による否認論

○映画フィルムリース［パラツィーナ］事件・大阪高判平成12年１月18日訟月47巻12号3767頁

○課税要件事実の認定における租税回避目的の意義と機能
　→課税要件事実に関する真実の法律関係（＝主要事実）の認定における「重要な間接事実」
　→「目的論的事実認定」の基準
　　住所国外移転［武富士］事件・東京高判平成20年１月23日訟月55巻２号244頁

○「経験則」の名の下での価値判断→「裁判規範としての一般的否認規定」

Ⅴ．取引の全体的・一体的観察法

○外国税額控除余裕枠利用［三井住友銀行］事件・大阪地判平成13年５月18日訟月48巻５号1257頁

○外国税額控除余裕枠利用事件①旧大和銀行事件・最判平成17年12月19日民集59巻10号2964頁
　②旧三和銀行事件・最判平成18年２月23日訟月53巻８号2461頁

○私法上の法律構成による否認論との関係

○課税減免制度濫用の法理との関係

○ドイツにおける全体的企図判例（Gesamtplanrechtsprechung）からみた評価
　・税法に内在する「税法秩序の自力防衛」原則
　・広義の目的論的「解釈」（類推や目的論的制限を含む）→法創造

Ⅵ．おわりに

○「司法的積極主義」と租税法律主義

別　添　資　料

【第62回租税研究大会報告用資料～判例抜粋～】

◆外国税額控除余裕枠利用［三井住友銀行］事件・大阪高判平成14年６月14日訟月49巻６号1843頁

（当審における被告の主張）

⑴　租税回避行為に関し司法に期待される役割

ア　急速な国際化の進展とともに、国際的取引における租税回避行為はますます巧妙化してきており、その形態は、タックス・ヘイブンの利用、租税条約の濫用による方法など様々であるが、実際の国際的租税回避戦略においては、各国の国内法、租税条約、外国為替管理法、金融事情、会社設立手続、地理的政治的経済的環境等を徹底的に研究し、各種の方法を組み合わせ、企業全体の全世界的租税負担を極少とするように複雑な秘密性のあるスキームを作成する高度な戦略が採られる。

このような国際的租税回避戦略は、各国の税制や税率の差異、タックス・ヘイブンの存在等を不自然な形態で、かつ、経済的合理性がないにもかかわらず、極限まで巧みに利用するものであり、これらの国際的租税回避行為は、1987年のOECD租税委員会報告書「国際的租税回避行為と脱税」に沿って述べれば、〔１〕租税負担の公平の原則に反し、〔２〕国家財政に深刻な影響を与え、〔３〕適正な国際競争や国際資本の流れをゆがめることになり、〔４〕特定の企業が国際的租税回避の利益を享受し、他の者はこれを享受できないという不公平をもたらすことになる。さらに、国民に対する法律の権威を失墜させ、納税道義あるいは申告水準の低下をもたらすという弊害をも生じるものであって、到底放置できないものである。

このような国際的租税回避行為による課税逃れに対し、各国はそれを阻止する立法的措置を講じているだけでなく、各国の裁判所もこれを許さないという姿勢を明確にしてきている。

これに対し、我が国においては、租税法律主義を比較的厳格に適用すること、また、明文の租税回避否認規定がなければ否認をし得ないと解されていることなどから、ともすれば、租税法の解釈・適用が、硬直的、形式的な判断に流れやすく、そのため、もともと外国のアレンジャーにねらわれやすい面がある。また、事後的に新たな立法を行うことにより租税回避防止を図ることにも限界がある。

したがって、このような租税回避行為の濫用事案においてこそ、具体的妥当性を確保するための司法の役割が存するのであり、具体的妥当性確保の見地から事実認定、法律解釈を展開する裁判所の活動により、一定の範囲内において正義が確保されることにこそ司法権の存在意義があるのであり、これがされないことは、正に司法の役割の自己放棄にほかならない（中里実鑑定意見書：乙20の２）。

イ　しかも、租税回避行為は、本質的に、課税逃れであることを知って制度を濫用するものであり、特に、本件各取引においては、原告が確定申告をする前に本件各取引に係る外国税額控除

の適用を受けられないことが明らかになった場合には、その受けられない部分についてはペプシコ社及びロシコ社が負担することとなっており（甲２の７項、甲３の９項）、原告自身も、本件各取引において法六九条の適用が否定される可能性があることを認識しつつ、あえて本件各取引を実行したものと認められるのであり、そこに租税回避行為の濫用事案であることの本質が見えているのである。したがって、このような本件各取引に同条の適用を否定したからといって、原告は基本的にそのような事態をも予定しているのであるから、租税法律主義が要請する法的安定性、予測可能性を害することにはならないのである。

ウ　本件の外国税額控除制度の濫用行為によって、我が国が受けた損失並びに原告及び外国企業の収益は、別紙表１「本件取引による被控訴人の損益等」に記載したとおりである。すなわち、別紙表１ないし３記載のとおり、外国税額控除を適用することにより、合計で２億6000万円余りの租税収入が失われることになる。ところが、原告は、合計で5500万円程度の収益を上げたにすぎず、租税回避の利益の大半である二億円余りは、外国企業に流れているのである。

この事実は、本件各取引における外国のアレンジャー（外国企業）による提案が、いかに外国企業に都合のいいスキームであるかを端的に表すものである。

（当審における原告の主張）

⑵　被告の当審主張⑴（租税回避行為に関し司法に期待される役割）に対する反論

ア　合理的な思考の支配する私的経済取引の世界において、人が税負担の最も少ない取引形式を選択することはごく自然なことであり、租税回避行為（租税法規が予定しない異常な法形式を用いて税負担の減少を図る行為）といえども、法律の根拠がない限り税法上否認することは許されない。

その意味において、租税回避行為は税法上許された一種の租税節約であるということができ、これを禁圧することが司法裁判所の役割などであり得る道理がない。

別言すれば、ある種の租税回避行為が容認できないというのであれば、その類型ごとに速やかに個別の否認規定を設けて立法的に問題の解決を図るべきであり、その責任は司法裁判所にではなく立法府にある。

イ　被告は、甲２の７項、甲３の９項の存在を根拠に、原告が、税額控除の適用が否定される可能性があることを認識しながら、あえて本件各取引を実行したと論難するが、上記各条項は、税額控除については頻繁に法改正が行われているところから、限度額の圧縮等により税額控除を行い得なくなった場合に備えた約定であって、本件各更正処分のごとき税務否認を予想した約定ではない。

ウ　本件において、原告が控除を求めている外国税額が、本件各取引により原告が得た利益と対比し、比較的高額となっているのは、現行法がいわゆる所有期間案分の制度を設けていないことから生ずる当然の結果であって、上記の事実をもって制度の濫用ということはできない。

すなわち、法68条１項所定の所得税額の控除に関しては、法人が利払期直前に経過利子込みの価額で公社債の買い取り、利払期間全体に見合う所得税額の控除を受けて税負担の軽減を図ることを防止するため、施行令140条の２第１項１号が、いわゆる所有期間案分制度を設け、元本の所有期間に応ずる部分の所得税額のみを控除の対象にする旨を定めている。

これに対し、法69条１項所定の外国税額の控除の場合には、所得税額の控除とは違って、もともと控除限度額の枠内における控除しか認められない上、別途いわゆる高率負担部分の除外

計算の定めもあるところから、所有期間案分制度の導入は意識的に見送られた。

したがって、現行法が、それらの限度額の枠内において利払期間全体に見合う外国税額の控除を認めていることは明白であり、被告が主張する逆ざやの問題は、結局、上述の所有期間案分制度を採用するか否かの立法政策如何にかかわっているということができる。

（当裁判所の判断）

「前記４において認定判断したところによれば、本件各取引から貸付金利息に係る所得、すなわち利子所得を得て、本件各外国源泉税を納付したのは、原告ということになるが、以下、法69条１項を限定解釈し、原告が同条項にいう本件各外国源泉税を納付したものではないとの認定判断をすることが可能か否かについて検討する。

租税法律主義の見地からすると、租税法規は、納税者の有利・不利にかかわらず、みだりに拡張解釈したり縮小解釈することは許されないと解される。しかし、税額控除の規定を含む課税減免規定は、通常、政策的判断から設けられた規定であり、その趣旨・目的に合致しない場合を除外するとの解釈をとる余地もあり、また、これらの規定については、租税負担公平の原則（租税公平主義）から不公平の拡大を防止するため、解釈の狭義性が要請されるものということができる。

したがって、租税法律主義の下でも、かかる場合に課税減免規定を限定解釈することが全く禁止されるものではないと解するのが相当である。

ところで、具体的にどのような限定解釈が可能であるかは、各課税減免規定を通じて一般化することはできず、各法規の文言、関連規定の定め方、制度の趣旨・目的等から、当該課税減免規定から要請される解釈を探るべきである。」

「法69条は、国際的二重課税を排除して、日本国企業の国際取引に伴う課税上の障害を取り除き、事業活動に対する税制の中立性を確保することを目的とすることにかんがみると、同条は、内国法人が客観的にみて正当な事業目的を有する通常の経済活動に伴う国際的取引から必然的に外国税を納付することとなる場合に適用され、かかる場合に外国税額控除が認められ、かつ、その場合に限定されるというべきである。

したがって、内国法人が、本来69条の適用の対象者ではない第三者に、外国税額控除の余裕枠を利用させ、第三者からその利用に対する対価を得ることを目的として、そのために故意に日本国との関係で二重課税を生じさせるような取引をすることは、前述した法69条の制度の趣旨・目的を著しく逸脱するものというべきであり、当該行為にはおよそ正当な事業目的がなく、あるいは極めて限局された事業目的しかないものであるから、内国法人が同取引に基づく外国法人税を納付したとしても、法69条の制度を濫用するものとして、同条一項にいう『外国法人税を納付することとなる場合』には該当せず、同条の適用を受けることができないとの解釈が許容されてしかるべきである。」

◆外国税額控除余裕枠利用［旧大和銀行］事件・最判平成17年12月19日民集59巻10号2964頁

「⑴法人税法69条の定める外国税額控除の制度は、内国法人が外国法人税を納付することとなる場合に、一定の限度で、その外国法人税の額を我が国の法人税の額から控除するという制度で

ある。これは、同一の所得に対する国際的二重課税を排斥し、かつ、事業活動に対する税制の中立性を確保しようとする政策目的に基づく制度である。

⑵　ところが、本件取引は、全体としてみれば、本来は外国法人が負担すべき外国法人税について我が国の銀行である被上告人が対価を得て引き受け、その負担を自己の外国税額控除の余裕枠を利用して国内で納付すべき法人税額を減らすことによって免れ、最終的に利益を得ようとするものであるということができる。これは、我が国の外国税額控除制度をその本来の趣旨目的から著しく逸脱する態様で利用して納税を免れ、我が国において納付されるべき法人税額を減少させた上、この免れた税額を原資とする利益を取引関係者が享受するために、取引自体によっては外国法人税を負担すれば損失が生ずるだけであるという本件取引をあえて行うというものであって、我が国ひいては我が国の納税者の負担の下に取引関係者の利益を図るものというほかない。そうすると、本件取引に基づいて生じた所得に対する外国法人税を法人税法69条の定める外国税額控除の対象とすることは、外国税額控除制度を濫用するものであり、さらには、税負担の公平を著しく害するものとして許されないというべきである。」

◆外国税額控除余裕枠利用［旧三和銀行］事件・最判平成18年２月23日訟月53巻８号2461頁

「法人税法69条の定める外国税額控除の制度は、内国法人が外国法人税を納付することとなる場合に、一定の限度で、その外国法人税の額を我が国の法人税の額から控除するという制度であり、我が国の企業の海外における経済活動の振興を図るという政策的要請の下に、国際的二重課税を防止し、海外取引に対する課税の公平と税制の中立性を維持することを目的として設けられたものである。

ところが、本件各取引は、これを全体として見ると、本来は内国法人が負担すべきでない外国法人税について、内国法人である本件銀行が対価を得て引き受け、これを自らの外国税額控除の余裕枠を利用して我が国において納付されるべき法人税額を減らすことによって回収することを内容とするものであることは明らかである。これは、我が国の外国税額控除の制度をその本来の趣旨及び目的から著しく逸脱する態様で利用することにより納税を免れ、我が国において納付されるべき法人税額を減少させた上、この免れた税額を原資とする利益を取引関係者が分け合うために、本件銀行にとっては外国法人税を負担することにより損失が生ずるだけの取引をあえて行うものというべきであって、我が国ひいては我が国の納税者の負担の下に取引関係者の利益を図るものにほかならない。そうすると、本件各取引は、外国税額控除の制度を濫用するものであり、これに基づいて生じた所得に対する外国法人税を法人税法69条の定める外国税額控除の対象とすることはできないというべきである。」

◆映画フィルムリース［パラツィーナ］事件・大阪高判平成12年１月18日訟月47巻12号3767頁

「本件は、控訴人が、本件売買契約により《甲５》から買受けた本件映画が《甲３》の組合員らに共有的に帰属する減価償却資産に当たるとして、控訴人の《甲３》に対する出資割合に応じて当該資産に係る減価償却費を損金の額に算入したことに対し、被控訴人が、本件売買契約は事

実認定・私法上の法律構成による否認により、売買契約としては不成立ないし無効であるとして、本件映画が減価償却資産には当たらないとしたものである。

課税は、私法上の行為によって現実に発生している経済効果に則してされるものであるから、第一義的には私法の適用を受ける経済取引の存在を前提として行われるが、課税の前提となる私法上の当事者の意思を、当事者の合意の単なる表面的・形式的な意味によってではなく、経済実体を考慮した実質的な合意内容に従って認定し、その真に意図している私法上の事実関係を前提として法律構成をして課税要件への当てはめを行うべきである。したがって、課税庁が租税回避の否認を行うためには、原則的には、法文中に租税回避の否認に関する明文の規定が存する必要があるが、仮に法文中に明文の規定が存しない場合であっても、租税回避を目的としてされた行為に対しては、当事者が真に意図した私法上の法律構成による合意内容に基づいて課税が行われるべきである。

《中略》

以上の事実によれば、《甲４》は、《甲５》（ないし《甲６》）を単なる履行補助者として、本件映画等の根幹部分の処分権を保有したままで、資金調達を図ることを目的として、また、《甲３》（ないし控訴人ら組合員）は、専ら租税負担の回避を図ることを目的として、原始売買契約ないし本件売買契約を締結したと認めるのが相当である。

したがって、原判決も認定するとおり、本件取引のうち本件出資金は、その実質において、控訴人ら組合員が《甲３》を通じ、《甲４》による本件映画の興行に対する融資を行ったものであって、《甲３》ないしその組合員である控訴人は、本件取引により本件映画に関する所有権その他の権利を真実取得したものではなく、本件各契約書上、単に控訴人ら組合員の租税負担を回避する目的のもとに、《甲３》が本件映画の所有権を取得するという形式、文言が用いられたにすぎないものと解するのが相当である。」

◆住所国外移転［武富士］事件・東京高判平成20年１月23日訟月55巻２号244頁

「⑴　住所の認定について

法令において人の住所につき法律上の効果を規定している場合、反対の解釈をすべき特段の事由のない限り、その住所とは、各人の生活の本拠を指すものと解するのが相当であり（最高裁判所昭和29年10月20日大法廷判決・民集８巻10号1907頁参照）、生活の本拠とは、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものである（最高裁判所昭和35年３月22日第三小法廷判決・民集14巻４号551頁参照）。そして、一定の場所が生活の本拠に当たるか否かは、住居、職業、生計を一にする配偶者その他の親族の存否、資産の所在等の客観的事実に、居住者の言動等により外部から客観的に認識することができる居住者の居住意思を総合して判断するのが相当である。なお、特定の場所を特定人の住所と判断するについては、その者が間断なくその場所に居住することを要するものではなく、単に滞在日数が多いかどうかによってのみ判断すべきものでもない（最高裁判所昭和27年４月15日第三小法廷判決・民集６巻４号413頁参照）。

⑵　租税回避の目的等について

前記引用に係る原判決の『事実及び理由』中の『第３　争点に対する判断』の１⑽及び⑿（……）において認定した事実によれば、被控訴人は、平成11年10月ころ、Ｈ公認会計士から本件

贈与の実行に関する具体的な説明を受け、本件贈与後、定期的に国別滞在日数を集計した一覧表を作成してもらったり、H公認会計士から香港に戻るよう指導されるなどしていたのであるから、本件贈与以前から、香港に居住していれば多額の贈与税を課されないことを認識し、本件贈与の日以後の国内滞在日数が多すぎないように注意を払い、滞在日数を調整していたものと認められる。

さらに、上記事実に、〔1〕贈与者が所有する財産を国外へ移転し、更に受贈者の住所を国外に移転させた後に贈与を実行することによって、我が国の贈与税の負担を回避する方法が、被控訴人が香港に出国する相当以前から、いわゆる節税方法として一般に紹介されていたこと、〔2〕亡Dは、平成9年2月ころ、F弁護士から、上記の贈与税回避方法について一般的な説明を受けていたこと、〔3〕香港子会社の設立及び被控訴人の代表者就任は、亡Dの提案によるものであったこと（以上の事実について前記1⑷）、〔4〕被控訴人は亡Dの実子であり、平成5年11月の贈与につき多額の贈与税を負担したことがあったこと（前記1⑶）、〔5〕被控訴人は、平成9年5月8日、亡D、F弁護士、Iなどを交えた会合に出席したこと（前記1⑷）、〔6〕被控訴人は本件贈与契約の当事者であり、かつ、上記の方法による贈与税回避の利益を直接に受ける本人であることを総合すれば、被控訴人は、平成9年6月29日に香港に出国した際においても、贈与の実行の時期や贈与税の負担回避の具体的方法の詳細は別として、香港に居住すれば将来贈与を受けた際に贈与税の負担を回避できること及び上記の方法による贈与税回避を可能にする状況を整えるために香港に出国するものであることを認識し、出国後は、本件滞在期間を通じて、本件贈与の日以後の国内滞在日数が多すぎないように注意を払い、滞在日数を調整していたものと認めるのが相当である。」

◆外国税額控除余裕枠利用［三井住友銀行］事件・大阪地判平成13年5月18日訟月48巻5号1257頁

「⑵私法上の法律構成による否認の可能性

ア　所得に対する課税は、私法上の行為によって現実に発生している経済効果に則して行われるものであるから、第一義的には私法の適用を受ける経済取引の存在を前提として行われる。

しかしながら、その経済取引の意義内容を当事者の合意の単なる表面的形式的な意味によって判断するのは相当ではなく、裁判所による事実認定の結果として、納税者側の主張と異なる課税要件該当事実を認定し、課税が行われることは当然のことであるといえる。

イ　仮装取引

すなわち、当事者が外形上取引を仮装し、同外形に応じた経済的効果は発生していない場合には、これをもって課税要件を充足したものと解することができないのは明らかである（なお、通謀虚偽表示の結果、当該契約が無効とされ、結果として課税要件を充たさない場合があり得るが、これは、前記⑴イのとおり、通謀虚偽表示により契約が無効となるか否かが問題となるのではなく、その結果として、当事者間で利得の保有が確保されなくなる場合に問題になるにすぎない。したがって、私法上の契約の効力自体が直接問題となるものではない。）。

ウ　真実の法律関係

また、当事者間の契約等において、当事者の選択した法形式と当事者間における合意の実質

が異なる場合には、取引の経済実体を考慮した実質的な合意内容に従って解釈し、その真に意図している私法上の事実関係を前提として法律構成をして課税要件への当てはめを行うべきである。

ただし、上記の解釈は、要件事実の認定に必要な法律関係については、表面的に存在するように見える法律関係に即してではなく、真実に存在する法律関係に即して要件事実の認定がなされるべきことを意味するに止まり、真実に存在する法律関係から離れて、その経済的成果や目的に即して法律要件の存否を判断することを許容するものではない。

この限度で、かかる解釈も、租税法律主義が要請する法的安定性、予測可能性を充足するものである。

エ　なお、上記イあるいはウの判断にあたっては、複数の当事者間で行われた個々の契約が存在するとしても、全体があらかじめ計画された一連のスキームであるならば、全体を一体のものとして判断すべきであり、そのような一連の取引は、個々の契約がそのとおり実行されていたとしても、そのことゆえに各契約が各契約所定の内容のものとして当然有効となるものではない。」

財政・税制関係資料

財務省主税局

目　　次

Ⅰ．税制総論

（資料①）平成22年度　一般会計予算の概要……4
（資料②）一般会計税収、歳出総額及び公債発行額の推移……5
（資料③）平成21年度及び平成22年度の一般会計税収……6
（資料④）主要税目の税収の推移（一般会計分）……7
（資料⑤）20か国トロント・サミット宣言（抜粋・仮訳）……8
（資料⑥）諸外国（G７）の財政健全化目標……9
（資料⑦）財政収支の国際比較（対 GDP 比）……10
（資料⑧）債務残高の国際比較（対 GDP 比）……11
（資料⑨－１）財政運営戦略の概要（平成22年６月22日　閣議決定）⑴……12
（資料⑨－２）財政運営戦略の概要（平成22年６月22日　閣議決定）⑵……13
（資料⑩）税制調査会の体制……14
（資料⑪）平成22年度税制改正大綱（抄）……15
（資料⑫－１）平成22年度税制改正大綱（平成21年12月22日閣議決定）
（税制改革の視点・進め方）……16
（資料⑫－２）平成22年度税制改正大綱（平成21年12月22日閣議決定）
（各主要課題の改革の方向性）⑴……17
（資料⑫－３）平成22年度税制改正大綱（平成21年12月22日閣議決定）
（各主要課題の改革の方向性）⑵……18
（資料⑬－１）税制調査会専門家委員会「議論の中間的な整理」の要約⑴……19
（資料⑬－２）税制調査会専門家委員会「議論の中間的な整理」の要約⑵……20
（資料⑬－３）税制調査会専門家委員会「議論の中間的な整理」の要約⑶……21
（資料⑭－１）＜参考＞　所得税法等の一部を改正する法律
（平成21年法律第13号）（抄）⑴……22
（資料⑭－２）＜参考＞　所得税法等の一部を改正する法律
（平成21年法律第13号）（抄）⑵……23

Ⅱ．税制各論

⑴　所得税

（資料⑮）平成22年度税制改正大綱（抄）……24
（資料⑯）所得税収の推移……25
（資料⑰）総合課税分（給与所得、雑所得（年金等）、事業所得、不動産所得　等）
の課税ベースのイメージ……26
（資料⑱）（参考）給与所得者の所得税額計算のフローチャート……27
（資料⑲）所得税の税率の推移（イメージ図）……28

（資料⑳）個人所得課税（所得税＋個人住民税）の実効税率の推移
（夫婦子２人（専業主婦）の給与所得者）……29
（資料㉑）個人所得課税の実効税率の国際比較
（夫婦子２人（専業主婦）の給与所得者）（未定稿）……30
（資料㉒）所得税の限界税率ブラケット別納税者（又は申告書）
数割合の国際比較（未定稿）……31
（資料㉓）所得税の税率区分別の納税者数・課税所得・所得税額割合
（推計）の状況（未定稿）……32
（資料㉔）平成22年度税制改正大綱（抄）……33
（資料㉕－１）税制を活用した給付措置の国際比較（未定稿）⑴……34
（資料㉕－２）税制を活用した給付措置の国際比較（未定稿）⑵……35
（資料㉕－３）税制を活用した給付措置等の国際比較（未定稿）⑶……36
（資料㉖）金融所得課税の一体化について……37

⑵　法人税

（資料㉗）平成22年度税制改正大綱（抄）……38
（資料㉘）新成長戦略（抄）（平成22年６月18日　閣議決定）……39
（資料㉙）新成長戦略実現に向けた３段構えの経済対策（抄）
～円高、デフレへの緊急対応～……40
（資料㉚）法人の内訳（法人数、法人税額及び雇用者数）……41
（資料㉛）法人税収の推移……42
（資料㉜）欠損法人割合の推移……43
（資料㉝）所得金額と繰越欠損金控除額の推移……44
（資料㉞）外国税額控除と租税特別措置による税額控除の推移……45
（資料㉟）外国子会社からの受取配当に関する二重課税調整措置の見直し
（平成21年度改正）……46
（資料㊱）外国子会社合算税制の見直し（平成22年度改正）……47
（資料㊲）主要国の法人税率（基本税率）の推移（未定稿）……48
（資料㊳）法人所得課税の実効税率の国際比較……49
（資料㊴）法人所得課税及び社会保険料の法人負担の国際比較に関する調査
（平成18年３月）（未定稿）……50
（資料㊵）社会保険料事業主負担の国際比較（対国民所得比）（未定稿）……51
（資料㊶）租税特別措置法の規定による特例に係る増減収見込額
（平成22年度ベース）……52
（資料㊷）租税特別措置法の規定（法人税関係）による減収見込額の内訳
（平成22年度：平年度）……53
（資料㊸）試験研究費の税額控除額の推移……54
（資料㊹）租税特別措置法の規定による特例措置の増減収見込額（主なもの）……55

⑶ 消費税

（資料㊺）平成22年度税制改正大綱（抄）……56
（資料㊻）主要税目の税収（一般会計分）の推移……57
（資料㊼）消費税制度改正の歩み……58
（資料㊽）消費税の使途……59
（資料㊾）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
（未定稿）……60
（資料㊿）主要国の付加価値税の概要（未定稿）……61
（資料51）諸外国における食料品に対する軽減税率の適用例……62
（資料52）カナダにおける GST クレジットの概要 ……63
（資料53）『請求書等保存方式』と『インボイス方式』 ……64

⑷ 資産税

（資料54）平成22年度税制改正大綱（抄）……65
（資料55）最近における相続税の課税割合・負担割合及び税収の推移……66
（資料56）最近における相続税の税率構造の推移……67
（資料57）地価公示価格指数と基礎控除（58年＝100）の推移 ……68
（資料58）家計資産残高の推移……69

⑸ 環境関連税制

（資料59）平成22年度税制改正大綱（抄）……70
（資料60）エネルギー課税の状況……71
（資料61）自動車関係諸税・エネルギー関係諸税の概要
（平成22年度予算・地方財政計画額）……72
（資料62）平成22年度改正に向けた環境省の要望の概要……73
（資料63）欧州諸国における環境関連税制の主な変遷（未定稿）……74
（資料64）日本と EU 諸国の CO_2排出量１トン当たりのエネルギー課税の
税率の比較（未定稿）……75

⑹ 番号制度

（資料65）平成22年度税制改正大綱（抄）……76
（資料66）「番号制度」を税務面で利用する場合のイメージ ……77
（資料67）税務面で利用する「番号」が最低限満たすべき要件……78
（資料68）主要国における税務面で利用されている番号制度の概要（未定稿）……79
（資料69）主要国における法定資料制度の概要（個人）（未定稿） ……80
（資料70）社会保障・税に関わる番号制度　～３つの視点からの「選択肢」～
＜国民の権利を守るための番号に向けて＞……81

平成22年度 一般会計予算の概要

一般会計歳出

・社会保障関係費（27.3兆円）、国債費（20.6兆円）、地方交付税交付金等（17.5兆円）の三大経費で全体の約7割を占める

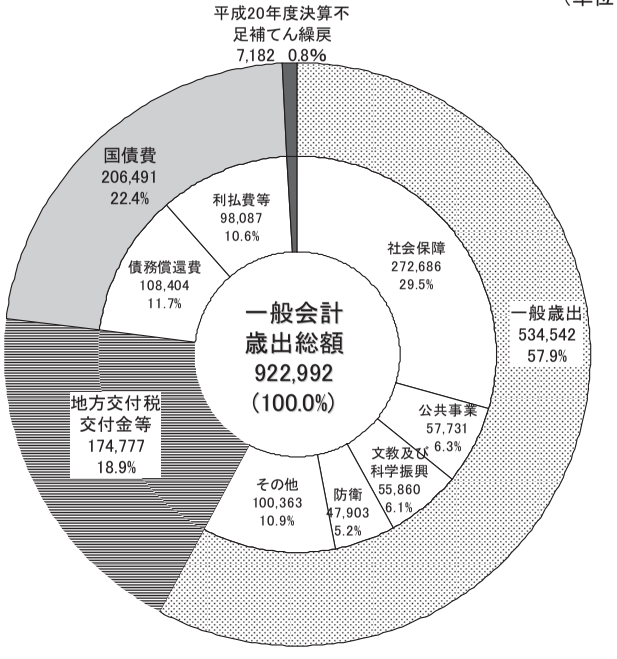
一般会計歳入

・租税及び印紙収入は4割程度にとどまる

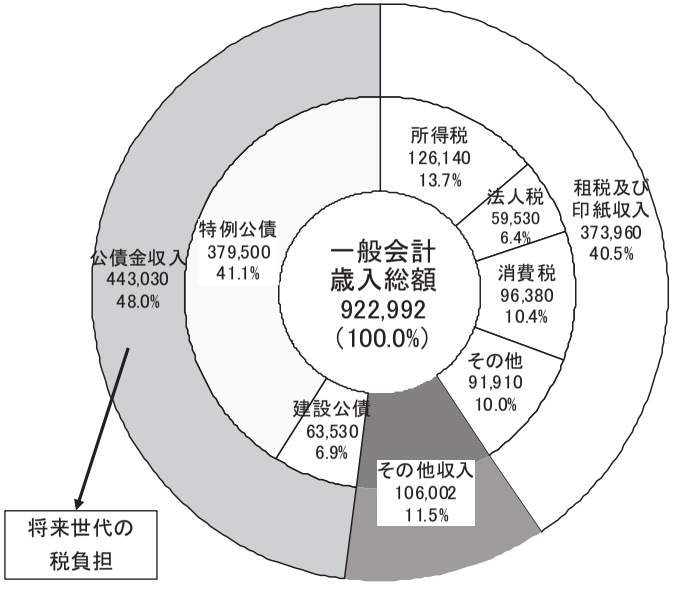
・残りのうち44兆円程度（48.0%）が公債金収入

（単位：億円、%）

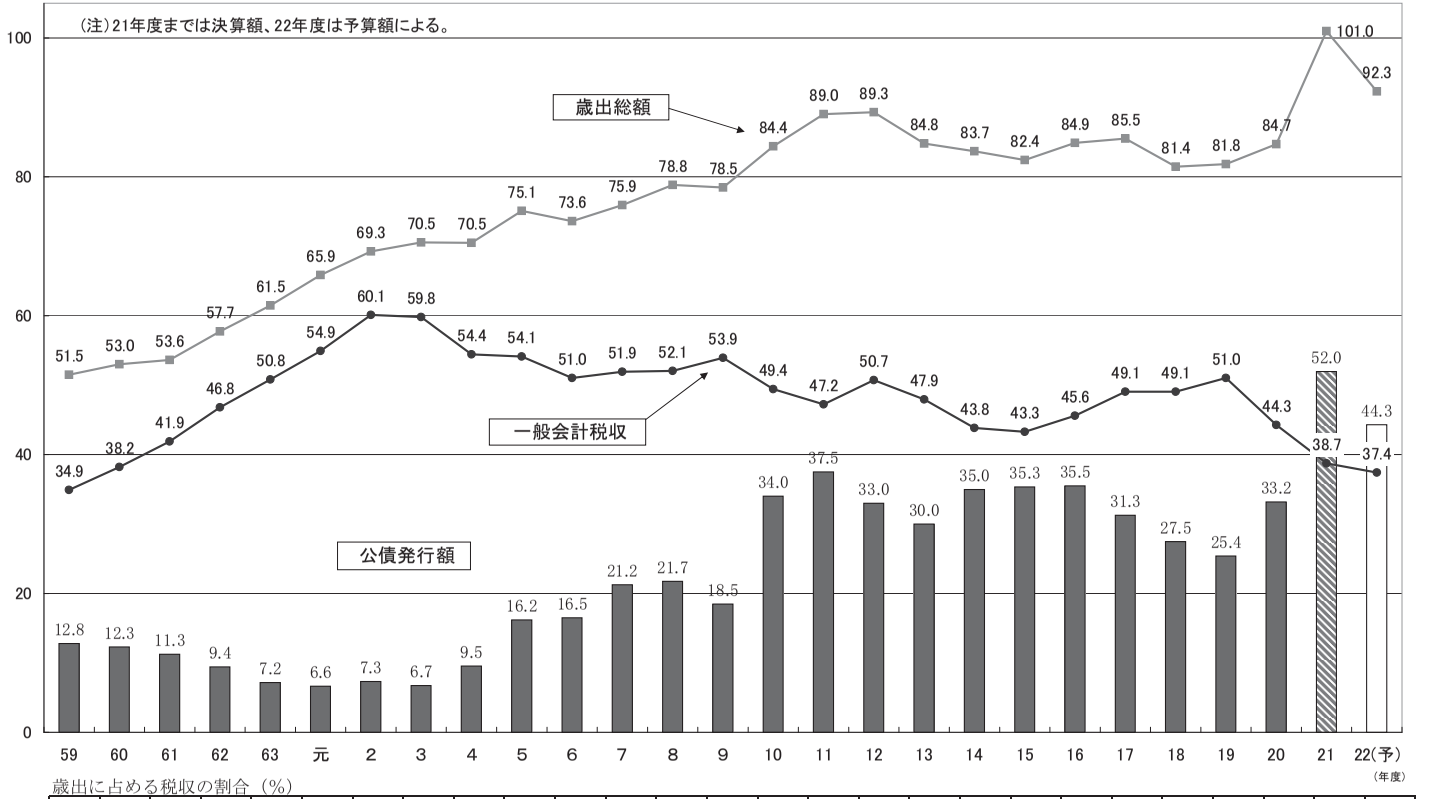
歳出



歳入



一般会計税収、歳出総額及び公債発行額の推移



歳出に占める税収の割合（%）

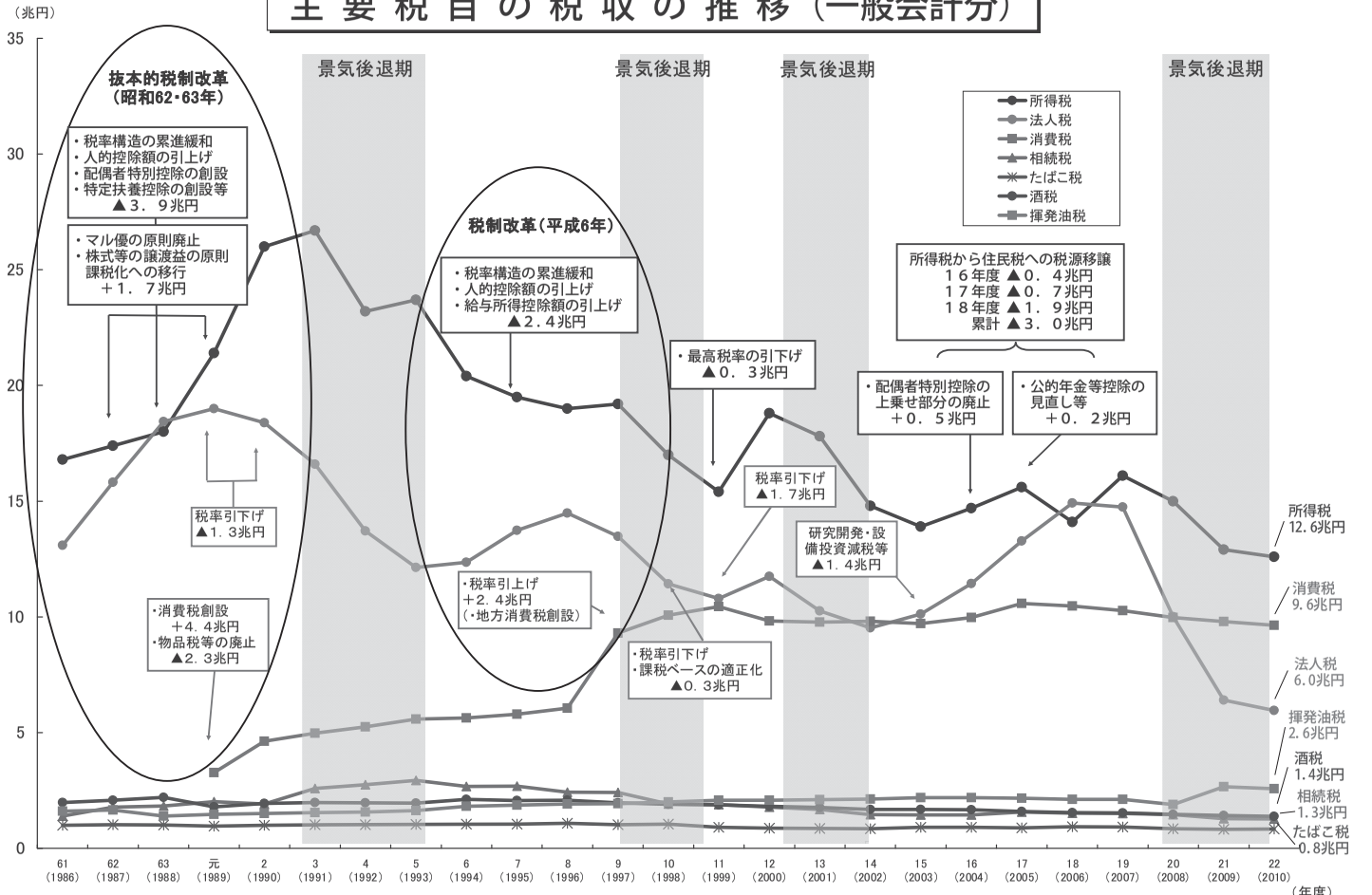
59	60	61	62	63	元	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22(予)
67.8	72.1	78.1	81.1	82.7	83.4	86.8	84.8	77.2	72.1	69.3	68.4	66.0	68.7	58.6	53.1	56.8	56.5	52.4	52.5	53.7	57.4	60.2	62.3	52.3	38.4	40.5

平成21年度及び平成22年度の一般会計税収

	20年度	21年度予算			21年度決算			22年度
	決算額	当初予算額	補正後予算額	補正額		対補正増減	対当初増減	予算額
	（兆円）	（兆円）	（兆円）	（兆円）	（兆円）	（兆円）	（兆円）	（兆円）
一般会計分計	44.3	46.1	36.9	△ 9.2	38.7	1.9	△ 7.4	37.4
所得税	15.0	15.6	12.8	△ 2.8	12.9	0.1	△ 2.7	12.6
法人税	10.0	10.5	5.2	△ 5.4	6.4	1.2	△ 4.2	6.0
消費税	10.0	10.1	9.4	△ 0.7	9.8	0.4	△ 0.3	9.6
その他	9.3	9.9	9.5	△ 0.3	9.7	0.1	△ 0.2	9.2

（注）単位未満の端数処理は、それぞれ四捨五入によっている。

主 要 税 目 の 税 収 の 推 移（一般会計分）



（注１）計数は、21年度までは決算額、22年度は予算額である。また、グラフ中の税制改正による増減収見込額は、平年度ベースの金額である。
（注２）1年限りの措置として、平成6年度に▲3.8兆円、平成7年度に▲1.4兆円、平成8年度に▲1.4兆円、平成10年度に▲2.8兆円の特別減税を実施。

20か国トロント・サミット宣言（抜粋・仮訳）

［2010年6月26-27日　於：カナダ・トロント］

１０．　我々は，回復の持続，雇用の創出，及びより強固で，より持続可能で，より均衡のとれた成長の達成のために協調行動をとることにコミットしている。これらは，各国の状況に即して差別化される。本日我々は以下に合意した。

・ 先進国において，財政刺激策を遂行し，今後実施される「成長に配慮した」財政健全化計画を伝達し，それを将来に向けて実施すること。健全な財政は，回復を維持し，新しいショックに対応する柔軟性を提供し，人口の高齢化という課題に対応する能力を確保し，並びに将来の世代に財政赤字及び債務を残すことを回避するために必要不可欠である。調整の経路は，民間需要の回復を持続させるため，注意深く水準調整されなければならない。幾つかの主要国が同時に財政調整を行うことは，回復に悪影響を及ぼすリスクがある。必要な国で健全化が行われないことが，信認を損ない，成長を阻害するリスクがある。このバランスを反映し，先進国は，2013年までに少なくとも赤字を半減させ，2016年までに政府債務の対GDP比を安定化又は低下させる財政計画にコミットした。日本の状況を認識し，我々は，成長戦略とともに最近発表された日本政府の財政健全化計画を歓迎する。深刻な財政課題がある国は，健全化のペースを加速する必要がある。財政健全化計画は，信頼に足る，明確に説明され，国の状況に即して差別化され，経済成長を促進する措置に焦点を当てる。
・ 幾つかの新興国において，社会セーフティ・ネットを強化し，コーポレート・ガバナンス改革，金融市場の発展，インフラ支出及び為替レートの柔軟性の向上を強化する。
・ 我々の成長見通しを増加及び持続させるために，G20メンバー全体において構造改革を追求する。
・ 世界的な需要のリバランスを更に推進する。

金融政策は，物価の安定を達成するために適切なものであり続け，それにより回復に貢献する。

諸外国（G7）の財政健全化目標

	財政健全化目標	財政健全化のペース		債務残高対GDP比（2010年）	名目成長率の見通し（財政収支改善の時期の平均）
		政府見通し（財政収支対GDP比）	財政収支改善幅（年平均）		
アメリカ	・オバマ大統領の一期目の任期終了（2013年）までに、ブッシュ前政権から引き継いだ財政赤字（約1.3兆ドル、対GDP比9.2%（2009年1月））を半減させる。 【2010年度大統領予算教書、2011年度大統領予算教書】 ・2015年度までに、基礎的財政収支を均衡。（そのための政策提言を行う超党派の財政委員会(Fiscal Commission)を設立） 【2011年度大統領予算教書】	▲9.9%（'09） ↓ ▲4.3%（'13）	約1.4%/年 （連邦政府ベース）	92.6%	平均3.8%
イギリス	・2015年度までに、公的部門（一般政府＋公的企業）の構造的経常的収支を黒字化 ・2015年度までに、公的部門の純債務残高対GDP比を減少 【2010年度緊急予算】	▲10.1%（'10） ↓ ▲1.1%（'15）	約1.8%/年 （公的部門ベース）	79.1%	平均5.1%
フランス	・ 2013年までに、一般政府の財政収支対GDP比を▲3%以内とし、2016年までに同収支を均衡させる。【安定化プログラム（2010年2月欧州委提出）】 ※財政赤字解消の期限を定め、各年の予算法及び社会保障財政法を拘束する「財政計画基本法」を制定すること等を内容とする憲法改正を行うことについて検討中。	▲8.2%（'10） ↓ ▲3.0%（'13）	約1.7%/年 （一般政府ベース）	83.6%	平均3.8%
ドイツ	・2013年までに一般政府の財政収支対GDP比を▲3%以内とする。【安定化プログラム（2010年2月欧州委提出）】 ・連邦政府の構造的財政収支対GDP比を▲0.35%以内に制限（2011年より移行期間とし、2016年より適用）。【憲法改正（2009年7月）】	▲5.5%（'10） ↓ ▲3.0%（'13）	約0.8%/年 （一般政府ベース）	78.8%	平均2.8%
イタリア	・2012年までに、一般政府の財政収支対GDP比を▲3%以内とする。 【安定化プログラム（2010年1月欧州委提出）】	▲5.0%（'10） ↓ ▲2.7%（'12）	約1.2%/年 （一般政府ベース）	118.2%	平均3.4%
カナダ	・中期的に財政収支を均衡させる。 【2010年度予算計画（2010年3月閣議決定）】	▲3.1%（'10） ↓ ▲0.1%（'14）	約0.8%/年 （連邦政府ベース）	83.3%	平均5.0%

（出典）「政府見通し（財政収支対GDP比）」「成長率の見通し」：各国資料、「債務残高対GDP比」：IMF「世界財政調査」，欧州委員会「2010年春の経済見通し」

（参考）・EUにおいては、過剰財政赤字手続を開始するための基準として、原則として、一般政府の財政赤字対GDP比については3%、債務残高対GDP比については60%を超えないことを定めている。なお、過剰財政赤字手続が開始されると、勧告、警告を経て制裁措置が発動される。
・EUは、欧州理事会の結論文書（2009年12月）において、財政健全化は、遅くとも2011年には開始し、毎年構造的財政赤字の対GDP比0.5%を超える削減に取り組むことを決定。

財政収支の国際比較（対GDP比）

（%）

暦　年	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
日　本	▲ 6.7	▲ 6.9	▲ 5.8	▲ 7.2	▲ 8.5	▲ 8.2	▲ 6.5	▲ 7.9
米　国	▲ 4.1	▲ 3.2	▲ 1.9	▲ 0.9	▲ 0.7	▲ 0.1	▲ 2.2	▲ 5.5
英　国	▲ 5.8	▲ 4.2	▲ 2.2	▲ 0.1	0.9	3.7	0.6	▲ 2.0
ドイツ	▲ 9.7	▲ 3.3	▲ 2.6	▲ 2.2	▲ 1.5	1.3	▲ 2.8	▲ 3.6
フランス	▲ 5.5	▲ 4.0	▲ 3.3	▲ 2.6	▲ 1.8	▲ 1.5	▲ 1.6	▲ 3.2
イタリア	▲ 7.4	▲ 7.0	▲ 2.7	▲ 3.1	▲ 1.8	▲ 0.9	▲ 3.1	▲ 3.0
カナダ	▲ 5.3	▲ 2.8	0.2	0.1	1.6	2.9	0.7	▲ 0.1
ギリシャ	▲ 9.1	▲ 6.6	▲ 5.9	▲ 3.8	▲ 3.1	▲ 3.7	▲ 4.4	▲ 4.8

暦　年	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
日　本	▲ 8.0	▲ 6.6	▲ 5.2	▲ 3.5	▲ 2.8	▲ 3.4	▲ 8.4	▲ 8.0
米　国	▲ 6.3	▲ 5.8	▲ 4.6	▲ 3.6	▲ 4.2	▲ 7.7	▲ 11.9	▲ 11.6
英　国	▲ 3.7	▲ 3.6	▲ 3.3	▲ 2.7	▲ 2.7	▲ 4.9	▲ 11.3	▲ 11.5
ドイツ	▲ 4.0	▲ 3.8	▲ 3.3	▲ 1.6	0.2	0.0	▲ 3.3	▲ 5.4
フランス	▲ 4.1	▲ 3.6	▲ 3.0	▲ 2.3	▲ 2.7	▲ 3.3	▲ 7.6	▲ 7.8
イタリア	▲ 3.5	▲ 3.6	▲ 4.4	▲ 3.3	▲ 1.5	▲ 2.7	▲ 5.2	▲ 5.2
カナダ	▲ 0.1	0.9	1.5	1.6	1.6	0.1	▲ 5.1	▲ 3.4
ギリシャ	▲ 5.7	▲ 7.4	▲ 5.3	▲ 3.8	▲ 5.4	▲ 7.7	▲ 13.5	▲ 8.1

（出典）OECD "Economic Outlook 87"（2010年6月）

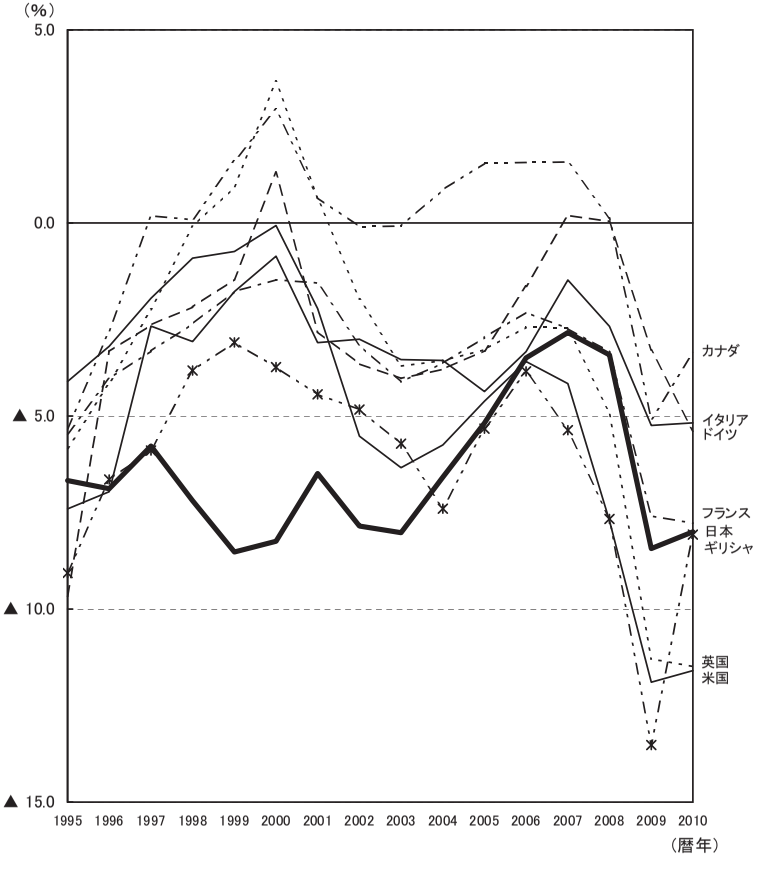
※　数値は一般政府ベース、ただし、日本及び米国は社会保障基金を除いた値。
　　仮にこれを含めれば、以下のとおり。

（%）

暦　年	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
日　本	▲ 4.7	▲ 5.1	▲ 4.0	▲ 5.8	▲ 7.4	▲ 7.6	▲ 6.3	▲ 8.0
米　国	▲ 3.3	▲ 2.3	▲ 0.9	0.3	0.7	1.5	▲ 0.6	▲ 4.0

暦　年	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
日　本	▲ 7.9	▲ 6.2	▲ 4.8	▲ 3.4	▲ 3.0	▲ 3.8	▲ 9.0	▲ 8.8
米　国	▲ 5.0	▲ 4.4	▲ 3.3	▲ 2.2	▲ 2.8	▲ 6.5	▲ 11.0	▲ 10.7

（注）日本の財政収支については、単年度限りの特殊要因を除いた数値。



債務残高の国際比較（対GDP比）

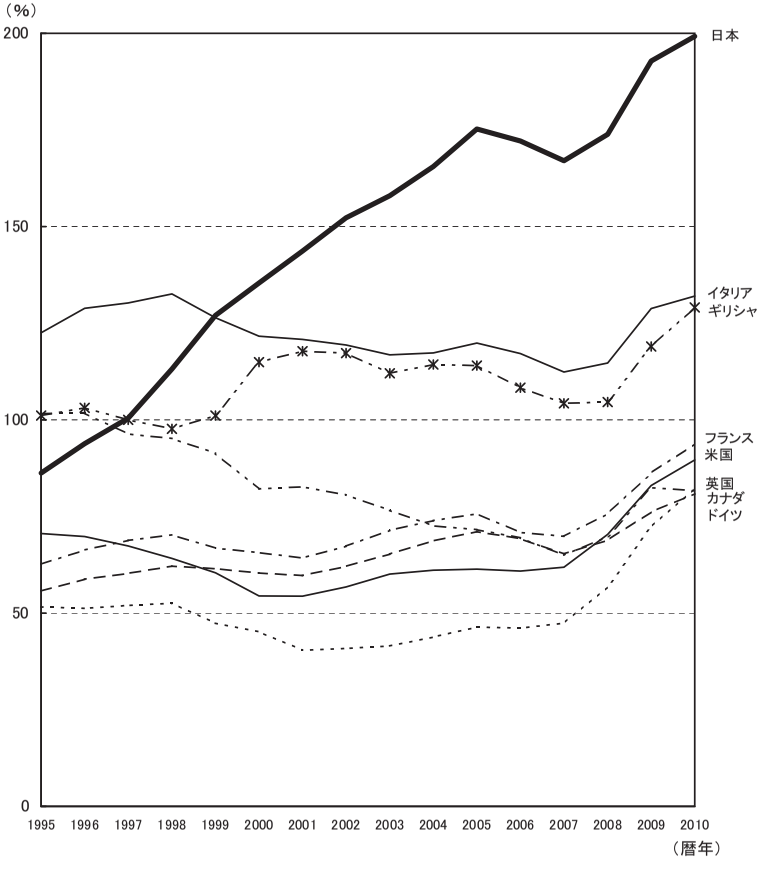
（%）

暦　年	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
日　本	86.2	93.8	100.5	113.2	127.0	135.4	143.7	152.3
米　国	70.6	69.8	67.4	64.1	60.4	54.5	54.4	56.8
英　国	51.6	51.2	52.0	52.5	47.4	45.1	40.4	40.8
ドイツ	55.7	58.8	60.3	62.2	61.5	60.4	59.7	62.1
フランス	62.7	66.3	68.8	70.3	66.8	65.6	64.3	67.3
イタリア	122.5	128.9	130.3	132.6	126.4	121.6	120.8	119.4
カナダ	101.6	101.7	96.3	95.2	91.4	82.1	82.7	80.6
ギリシャ	101.1	103.1	100.0	97.7	101.1	114.9	117.7	117.2

暦　年	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
日　本	158.0	165.5	175.3	172.1	167.0	173.8	192.9	199.2
米　国	60.1	61.1	61.4	60.9	61.9	70.4	83.0	89.6
英　国	41.5	43.8	46.4	46.1	47.4	56.9	72.3	82.3
ドイツ	65.3	68.7	71.1	69.2	65.3	68.8	76.2	80.9
フランス	71.4	73.9	75.7	70.9	69.9	75.7	86.3	93.8
イタリア	116.8	117.3	119.9	117.1	112.4	114.7	128.8	132.0
カナダ	76.6	72.6	71.6	69.5	65.0	69.7	82.5	81.7
ギリシャ	112.0	114.3	114.0	108.3	104.3	104.6	119.0	129.1

（出典）OECD "Economic Outlook 87"（2010年6月）

※　数値は一般政府ベース。



財政運営戦略の概要 （平成22年6月22日　閣議決定）

財政健全化目標

収支(フロー)目標	残高（ストック）目標
① 国・地方の基礎的財政収支（プライマリー・バランス） ・ 遅くとも**2015 年度までに赤字対GDP比を2010 年度から半減** ・ 遅くとも**2020 年度までに黒字化** ② 国の基礎的財政収支：上記と同様の目標 ③ 2021 年度以降も、財政健全化努力を継続	**2021年度以降において、国・地方の公債等残高の対GDP比を安定的に低下**させる

※内外の経済の重大な危機等により目標の達成等が著しく困難と認められる場合には、達成時期等の変更等の適切な措置。

財政運営の基本ルール

（1）財源確保ルール（「ペイアズユーゴー原則」）
　歳出増・歳入減を伴う施策の新たな導入・拡充を行う際は、恒久的な歳出削減・歳入確保措置により安定的な財源を確保。
（2）財政赤字縮減ルール
　収支目標達成のため、原則として毎年度着実に財政状況を改善。
（3）構造的な財政支出に対する財源確保
　年金、医療及び介護の給付等の施策に要する社会保障費のような構造的な増加要因である経費には安定的な財源を確保。
（4）歳出見直しの基本原則
　特別会計を含め全ての歳出分野の無駄の排除を徹底し思い切った予算の組替え。
（5）地方財政の安定的な運営
　財政健全化は国・地方が相協力しつつ行う。国は、地方の自律性を損ない、地方に負担を転嫁するような施策は行わない。

中期財政フレーム

①国債発行額の抑制	・平成23 年度の新規国債発行額について、平成22 年度予算の水準（約44 兆円）を上回らないものとするよう、全力をあげる。 ・それ以降の新規国債発行額についても、着実に縮減させることを目指し、抑制に全力をあげる。
②歳入面での取組	・個人所得課税、法人課税、消費課税、資産課税等にわたる税制の抜本的な改革を行うため、早急に具体的内容を決定することとする。財政健全化目標の達成に向けて、必要な歳入を確保していく。
③歳出面での取組 （平成23～25年度）	・平成23 年度から平成25年度において、「基礎的財政収支対象経費」（国の一般会計歳出のうち国債費等を除いたもの）について、少なくとも前年度当初予算の同経費の規模（歳出の大枠）を実質的に上回らないこととし、できる限り抑制に努めることとする。 ・地方の一般財源の総額については、上記期間中実質的に22年度と同水準を確保する。 ・歳出増につながる施策を新たに実施又は拡充しようとする場合には、当年度当初予算の「基礎的財政収支対象経費」の規模が上記の「歳出の大枠」の範囲内となるよう、恒久的な更なる歳出削減により、これに要する財源を賄うこととする。

○中期財政フレームに基づく各年度の予算編成：各閣僚別の概算要求枠を設定し、その範囲内で優先順位をつけて要求する
○中期財政フレームの改訂：毎年半ば頃、翌年度以降3 年間の新たな中期財政フレームを定める

平成23～25年度における「基礎的財政収支対象経費」

（単位：兆円）

	歳出の大枠		
	23年度	24年度	25年度
基礎的財政収支対象経費 【22年度　70.9】	71	71	71
うち　経済危機対応・地域活性化予備費等 【22年度　1.0】	1.0	1.0	1.0

（注）平成23年度以降の経済危機対応・地域活性化予備費の取扱いについては、予算編成過程で検討。

税制調査会の体制

税制調査会

本体会合

○毎年度の税制改正についての調査審議
○税制全般の将来ビジョンについての調査審議

企画委員会

財務大臣（会長）、総務大臣・国家戦略担当大臣（会長代行）
財務副大臣、総務副大臣、内閣府副大臣（国家戦略室長）、
財務大臣政務官、総務大臣政務官、
国民新党政務調査会長（オブザーバー）

国家公安委員長
他の各省副大臣

市民公益税制ＰＴ
（10回開催）

○市民が担う公益活動を資金面で支える寄附税制等を検討

※『「新しい公共」円卓会議』の検討状況も踏まえつつ検討

納税環境整備ＰＴ

○納税者権利憲章（仮称）の制定
○国税不服審判所の改革
○社会保障・税に関わる番号制度

を検討

※「社会保障・税に関わる番号制度に関する検討会」の検討状況を踏まえつつ検討

控除廃止の影響に係るＰＴ
（5回開催）

○所得税・個人住民税の控除見直しに伴う医療・福祉制度に関する負担基準の見直しなどの検討

助言・報告

専門家委員会

本体会合

基礎問題検討小委員会
（3回開催）

○専門家委員会における検討の準備作業

納税環境整備小委員会
（10回開催）

○納税者権利憲章（仮称）の制定
○国税不服審判所の改革
○社会保障・税に関わる番号制度

を専門的・実務的見地から検討

国際課税小委員会
（1回開催）

国際課税の分野に関する諸課題（国際連帯税を含む）に係る理論的・学術的な側面などについて検討

（注） 平成22年9月6日時点

平成22年度税制改正大綱（抄）

平成21年12月22日
閣　議　決　定

第５章　今後の進め方

このたびの大綱で、税制調査会は年度税制改正だけでなく、第１章では基本的考え方、第３章では中長期的な改革の方向性も示しました。

今後、経済財政運営の方針、中長期的な財政健全化の道筋、社会保障制度改革、真の地域主権に向けた国・地方の役割分担や地方消費税も含めた地方税制のあり方、低炭素社会の実現に向けた取組に関する政府全体の検討を踏まえながら、税制の抜本改革を実現していく必要があります。

そのためには、このたびの大綱を踏まえ、さらに議論を深掘りする必要があります。

議論を深掘りするに当たっては、過去の経験からも学ぶ必要があります。その意味で80 年代以降の内外の税制改革の総括も必要です。

そのため、第２章で述べた通り、専門家委員会を近日立ち上げ、税制全般にわたり詳細な検討を進めます。専門家委員会の議論には政治家も加わります。専門家委員会には、税制抜本改革実現に向けての具体的ビジョンの全体像について助言を求めていくことになりますが、それに当たっては、80 年代以降の世界的潮流の中での内外の税制改革を総括しつつ、検討すべき課題を見出していきたいと考えています。そうした課題の中には、給付付き税額控除の制度設計や国際課税などの実務的・技術的な検討課題もあります。

税制調査会は、専門家委員会のこうした助言を受けながら、内閣官房国家戦略室とも連携しつつ、歳出・歳入一体の改革が実現できるよう、税制抜本改革実現に向けての具体的ビジョンとして、工程表を作成し、国民の皆様にお示しします。

同時に、国民を代表する政治家が各々国民と議論を交わし、国民の納得を得た上で、工程表に基づき税制の抜本改革を実現します。

平成22年度税制改正大綱（平成21年12月22日閣議決定）
（税制改革の視点・進め方）

税制改革の視点

税制全般の抜本改革を進めるに当たっては、以下の５つの視点に特に重点を置く。

１．納税者の立場に立って「公平・透明・納得」の三原則を常に基本とする

２．「支え合い」のために必要な費用を分かち合うという視点を大事にする

３．税制と社会保障制度の一体的な改革を推進する

４．グローバル化に対応できる税制のあり方を考える

５．地域主権を確立するための税制を構築する

税制改革の進め方

○　中長期的な改革の方向性は次頁以降のとおり。

→ 平成22年度税制改正はこうした取組の第一歩

○　今後、専門家委員会の助言を受けながら、内閣官房国家戦略室とも連携しつつ、歳出・歳入一体の改革が実現できるよう、税制抜本改革実現に向けての具体的ビジョンとして、工程表を作成し、国民に提示する。

各主要課題の改革の方向性

○納税環境整備

納税者権利憲章（仮称）の制定、国税不服審判所の改革、社会保障・税共通の番号制度導入、歳入庁の設置等について、税制調査会に設置するPT等において検討を行う。

○個人所得課税

所得再分配機能を回復し、所得税の正常化に向け、税率構造の改革、所得控除から税額控除・給付付き税額控除・手当への転換等の改革を推進する。

個人住民税については、今後の所得税における控除整理も踏まえ、控除のあり方について検討を進める。

○法人課税

租税特別措置の抜本的な見直し等により課税ベースが拡大した際には、成長戦略との整合性や企業の国際的な競争力の維持・向上、国際的な協調などを勘案しつつ、法人税率を見直していく。

○国際課税

国際課税を巡る状況等を勘案しつつ、適切な課税・徴収を確保するとともに、企業活動活性化のために税務執行に係るルールを明確化・適正化すべく、必要な方策を検討する。また、租税条約について、ネットワークの迅速な拡充に努める。

○資産課税

格差是正の観点から、相続税の課税ベース、税率構造の見直しについて平成23年度改正を目指す。

○消費税

今後、社会保障制度の抜本改革の検討などと併せて、使途の明確化、逆進性対策、課税の一層の適正化も含め、検討する。

○個別間接税

「グッド減税・バッド課税」の考え方に立ち、健康に配慮した税制や地球規模の課題に対応した税制の検討を進める。

○市民公益税制（寄附税制など）

「新しい公共」の役割が重要性を増していることに鑑み、市民公益税制に係るPTを設置し、改革に向けた検討を進める。

○地域主権の確立に向けた地方税財源のあり方

国と地方の役割分担を踏まえるとともに、地方が自由に使える財源を拡充するという観点から国・地方間の税財源の配分のあり方を見直す。地方消費税の充実など、偏在性が少なく税収が安定的な地方税体系を構築する。

税制調査会専門家委員会「議論の中間的な整理」の要約

平成２２年６月２２日
専門家委員会委員長　神野　直彦

専門家委員会は、税制調査会の要請を踏まえ、「80 年代以降の内外の税制改革の総括」のテーマについて、３月から４月にかけて議論を行った。以下は、各委員から出された意見等をもとに、委員長の責任において、議論の概要をまとめたものである。審議の時間が限られていたことから、概括的な議論が一巡した段階であり、各論点について議論を尽くせているわけではないことに留意いただきたい。

１．80 年代以降の内外の主な税制改革とその評価

（１）海外における 80 年代以降の主な税制改革について

○　海外の主要先進国においては、

①　欧州では、1970 年前後という早い時期より、高齢化の進展などに伴う福祉国家化や財政赤字削減の観点から、所得課税の税収規模を維持しつつ、付加価値税の創設・税率引上げなどによって、財源調達機能（「税収力」）と税・社会保障を通じた再分配機能の維持・強化を図ってきている。

②　他方、アメリカについては、連邦税制において所得課税を中心とした税制が維持されているが、これは欧州諸国と比較して高齢化が進んでおらず、また公的社会保障の比重が相対的に低いことが背景にあると考えられる。また、連邦と州の関係もあり、付加価値税は導入されていない。

（２）我が国における 80 年代以降の主な税制改革について

○　我が国の 80 年代以降の主な税制改革の基本的な考え方は、少子高齢化社会に対応するため、社会共通の費用を広く薄く分かち合うという考え方の下、直接税中心の税体系から、所得・消費・資産等のバランスのとれた税体系へというものであった。

○　ところが、実際には、近年、我が国経済の成長率が長期にわたり低い水準で推移する中で、

①　歳入面では、所得税などの度重なる減税や景気後退などにより税収が減少する一方、

②　歳出面では、急速に高齢化が進んだことにより社会保障支出が一貫して増加し、

この両方の構造的な要因により我が国財政は危機的な状況に陥り、現政権に引き継がれた債務残高は主要先進国に例のない水準となっている。フローベースでも、平成 22 年度予算において、当初予算ベースで戦後初めて税収が公債発行額を下回るなど、我が国の税収力は著しく弱く、財政赤字の大きさは深刻な事態にある。

○　税による再分配機能については低下してきている。他方、税に社会保障も併せた再分配機能は上昇してきているが、これは財政赤字に頼って実現されている面がある。

２．税制抜本改革を進める上での課題と考え方

（１）税収力の回復 ― 破綻を回避し、安心と活力のある社会を実現するために

○　国民が安心して暮らせる活力のある社会の実現は政府の重要な役割である。そして、租税とは、「支え合う社会」を実現するために必要な費用を国民が分かち合うものである。

○　現在の危機的な財政状況を放置すれば、欧州の一部で生じているようなマーケットを通じた国債の信認低下や金利の急激な上昇を招き、財政がさらに悪化して政策の自由度が制限されるだけでなく、社会保障をはじめとする公共サービスの実施が不可能になるという最悪のシナリオも想定しうる。また、金利の上昇が個人・企業の債務負担の増加や民間設備投資への悪影響をもたらす懸念もある。そして、これらを通じて国民生活や経済全般に重大な影響が及ぶおそれがある。さらに、財政赤字は将来世代への負担先送りを意味し、世代間の不公平が拡大する原因ともなる。

○　前政権から引き継がれたこうした負の遺産の解決を図り、国民が安心して暮らせる活力のある社会を実現するためには、政権交代を機に、現政権において、無駄の削減などの歳出の見直しと併せ、税収力を回復することが急務となっている。そのためには、実際に相当程度の増収に結びつくよう、個人所得課税、法人課税、消費課税、資産課税等の税制全般にわたる税制の抜本的な改革を行って、「支え合う社会」の実現に必要な費用を国民の間で広く分かち合う必要がある。

（２）再分配機能の回復

○　国民が安心して暮らせる社会を実現するためには、格差の拡大とその固定化を食い止めることが重要な課題であり、社会保障制度と併せて、税制の再分配機能の回復を図ることが重要な課題である。

○　このため、所得や資産に対する課税において、累進構造を回復させる改革を行って、税制の再分配機能を取り戻す必要がある。

○　なお、給付を含めた税財政の再分配機能を真に発揮させるためには、税収力の回復を同時に図ることが必要である。それを怠り、再分配を財政赤字を増やす形で行えば、現在の世代と将来世代との間の不公平感・格差の拡大につながるおそれがある。

（３）将来の人口構造と社会保障制度の安定的な財源確保

○　支え合う社会を実現するに当たり、税制による再分配には自ずと限界があり、社会保障制度を通じた再分配の役割が重要である。したがって、それを支える安定的な財源を確保するための税制改革が急務である。

○　高齢者の急増、勤労世代の減少という将来の見通しを踏まえると、勤労世代に偏って負担を求めるのは困難であり、社会で広く分かち合う消費税は重要な税目であると考えられる。

（４）経済成長と税制

○　経済成長と国民負担率の関係については、先進国の傾向を見てみると、近年において、経済成長率が高い国の中には、国民負担率が低い国もあれば高い国もある。

○　我が国については、税収力を回復し、持続可能な財政・社会保障制度の構築やセーフティネットの充実を図ることによって、国民の将来不安が解消され、家計が消費を増やすといったプラスの効果が期待される。セーフティネットの確立、経済活性化、財政健全化は一体の関係にあり、税制抜本改革の実施により、「強い社会保障」を「強い財政」で支え、「強い経済」を目指すという好循環を促す必要がある。

○　経済のグローバル化との関係では、近年の新興市場国の台頭等を背景に、税制を国際競争力の観点からさらに議論すべきとの意見と、税負担と国際競争力とを安易に結びつけて議論すべきでないとの意見の両論があった。また、法人税率の引下げを行う場合、課税ベースの拡大と併せて実施すべきである。

（５）地域主権を確立するための税制

○　国と地方の役割分担を踏まえるとともに、地方が自由に使える財源を拡充するという観点から国・地方間の税財源の配分のあり方を見直すことが必要である。

○　社会保障など地方行政を安定的に運営するための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ことが必要である。

（６）納税者の納得・理解

○　税制抜本改革を進める上では、納税者の納得・理解が重要であり、税制の公平感の再構築や課税逃れ防止、所得の正確な捕捉等が必要である。

○　格差の是正、公正性の追求という観点から、所得の高い者に対しより負担を求めるというメッセージを出すことは重要である。

○　消費税の使途について、社会保障と関連付けて理解を求めることが重要である。

（７）全体として整合性のある税制抜本改革

○　税収力の回復と社会保障の安定財源確保、税の再分配機能の回復及び地域主権の確立のための税制の構築を図り、セーフティネットの確立、経済活性化、財政健全化の好循環を促すためには、納税者の納得や理解を得て、全体として整合性のある税制の抜本的な改革を考える必要がある。

○　そのためには、個人所得課税、法人課税、消費課税、資産課税等の税制全般を見直す必要がある。

○　特に、高齢化が進み人口構造が変わる中で消費税を重視する方向で国民により幅広く負担を求める必要がある一方、再分配等の観点から累進性のある所得税に一定の役割を担わせる必要があり、税体系上、両者は車の両輪としてそれぞれの役割を担うべきである。

○　納税者の納得や理解を得るためには、税制をどう改革するのかを、スケジュールとともに国民に明示すべきである。

〈参考〉　所得税法等の一部を改正する法律　（平成 21 年法律第 13 号）（抄）

附　則

（税制の抜本的な改革に係る措置）

第 104 条　政府は、基礎年金の国庫負担割合の２分の１への引上げのための財源措置並びに年金、医療及び介護の社会保障給付並びに少子化に対処するための施策に要する費用の見通しを踏まえつつ、平成 20 年度を含む３年以内の景気回復に向けた集中的な取組により経済状況を好転させることを前提として、遅滞なく、かつ、段階的に消費税を含む税制の抜本的な改革を行うため、平成 23 年度までに必要な法制上の措置を講ずるものとする。この場合において、当該改革は、2010 年代（平成 22 年から平成 31 年までの期間をいう。）の半ばまでに持続可能な財政構造を確立することを旨とするものとする。

２　前項の改革を具体的に実施するための施行期日等を法制上定めるに当たっては、景気回復過程の状況、国際経済の動向等を見極め、予期せざる経済変動にも柔軟に対応できる仕組みとするものとし、当該改革は、不断に行政改革を推進すること及び歳出の無駄の排除を徹底することに一段と注力して行われるものとする。

３　第１項の措置は、次に定める基本的方向性により検討を加え、その結果に基づいて講じられるものとする。

一　個人所得課税については、格差の是正及び所得再分配機能の回復の観点から、各種控除及び税率構造を見直し、最高税率及び給与所得控除の上限の調整等により高所得者の税負担を引き上げるとともに、給付付き税額控除（給付と税額控除を適切に組み合わせて行う仕組みその他これに準ずるものをいう。）の検討を含む歳出面も合わせた総合的な取組の中で子育て等に配慮して中低所得者世帯の負担の軽減を検討すること並びに金融所得課税の一体化を更に推進すること。

二　法人課税については、国際的整合性の確保及び国際競争力の強化の観点から、社会保険料を含む企業の実質的な負担に留意しつつ、課税ベース（課税標準とされるべきものの範囲をいう。第五号において同じ。）の拡大とともに、法人の実効税率の引下げを検討すること。

三　消費課税については、その負担が確実に国民に還元されることを明らかにする観点から、消費税の全額が制度として確立された年金、医療及び介護の社会保障給付並びに少子化に対処するための施策に要する費用に充てられることが予算及び決算において明確化されることを前提に、消費税の税率を検討すること。その際、歳出面も合わせた視点に立って複数税率の検討等の総合的な取組を行うことにより低所得者への配慮について検討すること。

四　自動車関係諸税については、簡素化を図るとともに、厳しい財政事情、環境に与える影響等を踏まえつつ、税制の在り方及び暫定税率（租税特別措置法及び地方税法（昭和25年法律第226号）附則に基づく特例による税率をいう。）を含む税率の在り方を総合的に見直し、負担の軽減を検討すること。

五　資産課税については、格差の固定化の防止、老後における扶養の社会化の進展への対処等の観点から、相続税の課税ベース、税率構造等を見直し、負担の適正化を検討すること。

六　納税者番号制度の導入の準備を含め、納税者の利便の向上及び課税の適正化を図ること。

七　地方税制については、地方分権の推進及び国と地方を通じた社会保障制度の安定財源の確保の観点から、地方消費税の充実を検討するとともに、地方法人課税の在り方を見直すことにより、税源の偏在性が小さく、税収が安定的な地方税体系の構築を進めること。

八　低炭素化を促進する観点から、税制全体のグリーン化（環境への負荷の低減に資するための見直しをいう。）を推進すること。

平成22年度税制改正大綱（抄）

平成21年12月22日
閣　議　決　定

第３章　各主要課題の改革の方向性

２．個人所得課税

（１）所得税

②　現状と課題

所得税については、累次の改正により、税率の引下げ・その適用範囲（ブラケット幅）の拡大が行われるとともに、各種控除の累次にわたる拡充によって課税最低限の引上げが行われてきており、所得再分配機能や財源調達機能が低下している状況にあります。

現在の所得税は累進構造をとっていますが、実効税率はなだらかに上昇し、一定所得以上は下降しており、累進性を喪失している状態と言えます。

その原因としては、第一に、所得控除が相対的に高所得者に有利なこと、第二に、分離課税している金融所得などに軽課していることなどが挙げられます。

格差が拡大する中、所得税には所得再分配機能の発揮が求められています。特に、中間層が低所得層へと落ちていく下への格差拡大を食い止めることは喫緊の課題です。

累進構造を回復させる改革を行って所得再分配機能を取り戻す必要があります。

③　改革の方向性

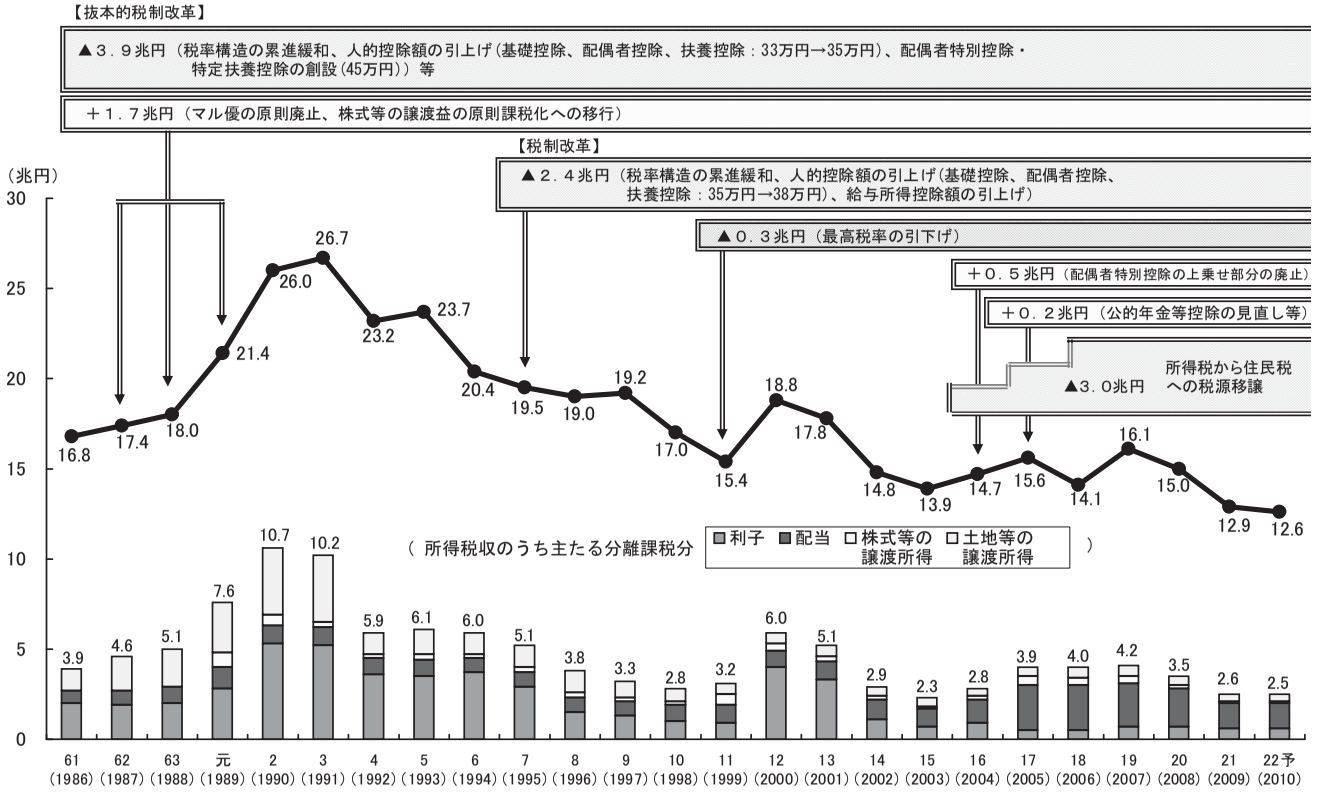
所得再分配機能を回復し、所得税の正常化に向け、税率構造の改革のほか、以下のような改革を推進します。

第一に、的確に所得捕捉できる体制を整え、課税の適正化を図るために、社会保障・税共通の番号制度の導入を進めます。ただし、一般の消費者を顧客としている小売業等に係る売上げ（事業所得）や、グローバル化が進展する中で海外資産や取引に関する情報の把握などには一定の限界があり、番号制度も万能薬ではないという認識も必要です。

第二に、所得控除から税額控除・給付付き税額控除・手当へ転換を進めます。

第三に、本来、全ての所得を合算して課税する「総合課税」が理想ではありますが、金融資産の流動性等にかんがみ、当面の対応として、景気情勢に十分配慮しつつ、株式譲渡益・配当課税の税率の見直しに取り組むとともに、損益通算の範囲を拡大し、金融所得の一体課税を進めます。

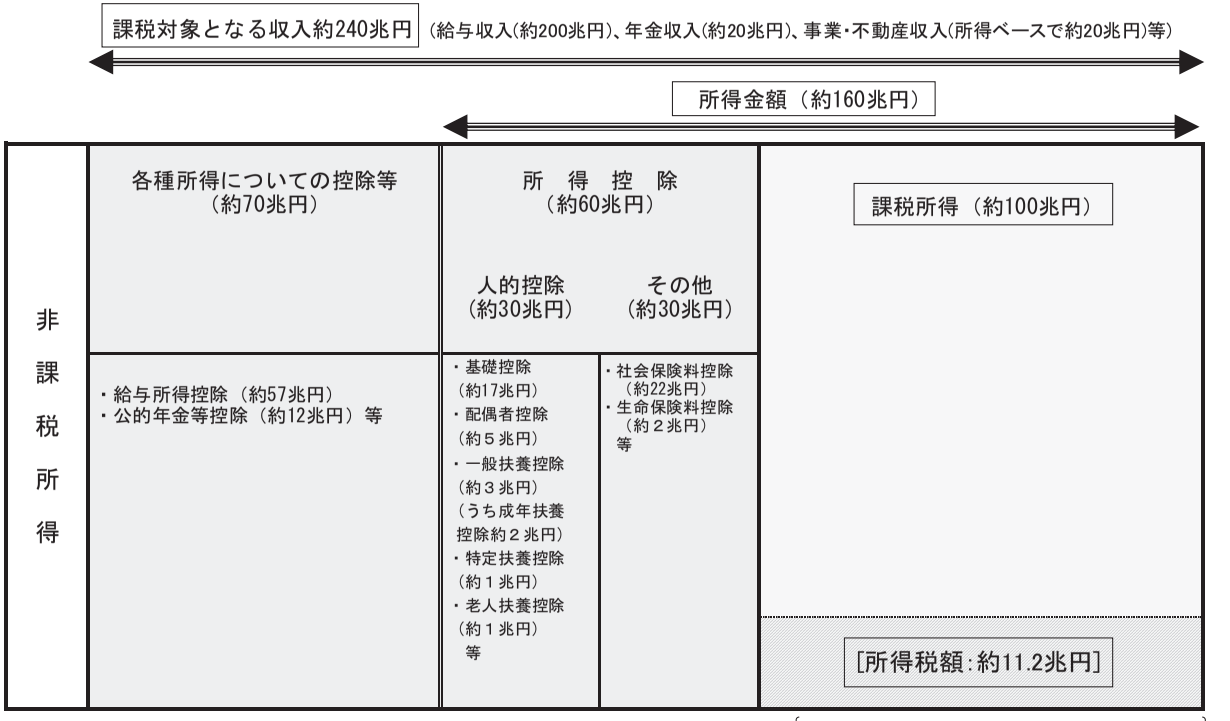
所得税収の推移



（注1）所得税収は、21年度以前は決算額、22年度は予算額である。なお、所得譲与税による税源移譲（16年度△0.4兆円、17年度△1.1兆円、18年度△3.0兆円)後の計数である。
（注2）利子、配当には法人分が含まれる。
（注3）株式等の譲渡所得については、株式等の譲渡所得が主たる所得に該当する者に係る申告納税額及び株式等の譲渡所得に係る源泉徴収税額の単純合計（20年度は推計値）。
（注4）土地等の譲渡所得については、土地等の譲渡所得が主たる所得に該当する者に係る申告納税額である（63年度以前及び20年度は推計値）。

総合課税分（給与所得、雑所得（年金等）、事業所得、不動産所得 等）の課税ベースのイメージ

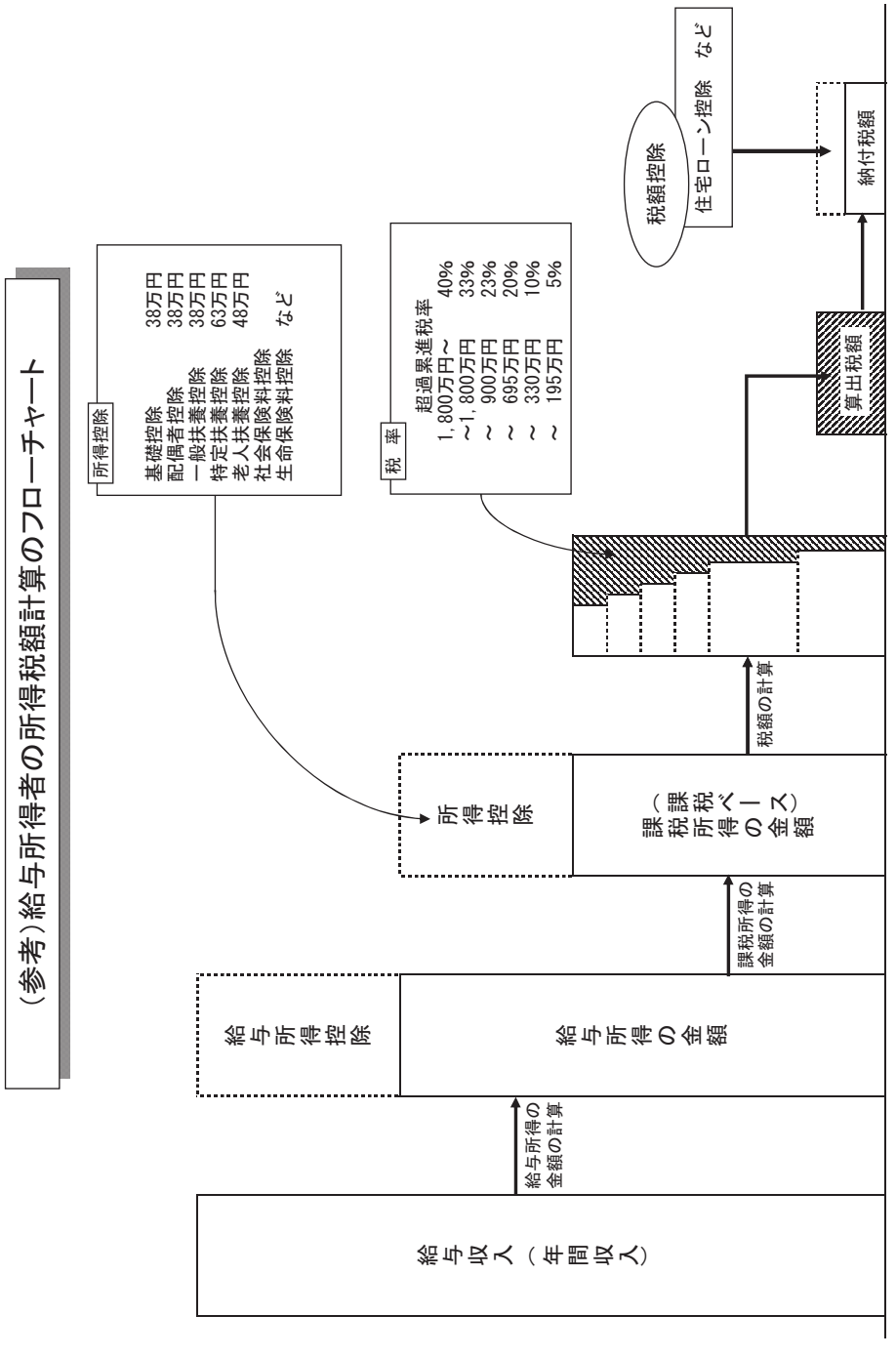
○ 現在課税対象となる収入は約240兆円、課税所得は約100兆円。
○ 課税所得約100兆円に対して所得税額は約11.2兆円。
⇒ 現在の税率を前提にすれば、約10兆円の控除縮減で増収額は約1.1兆円。



（注1）22年度予算ベース等。ただし、年少扶養控除廃止、特定扶養控除縮減を加味。
（注2）上記計数は納税者に係るものである。

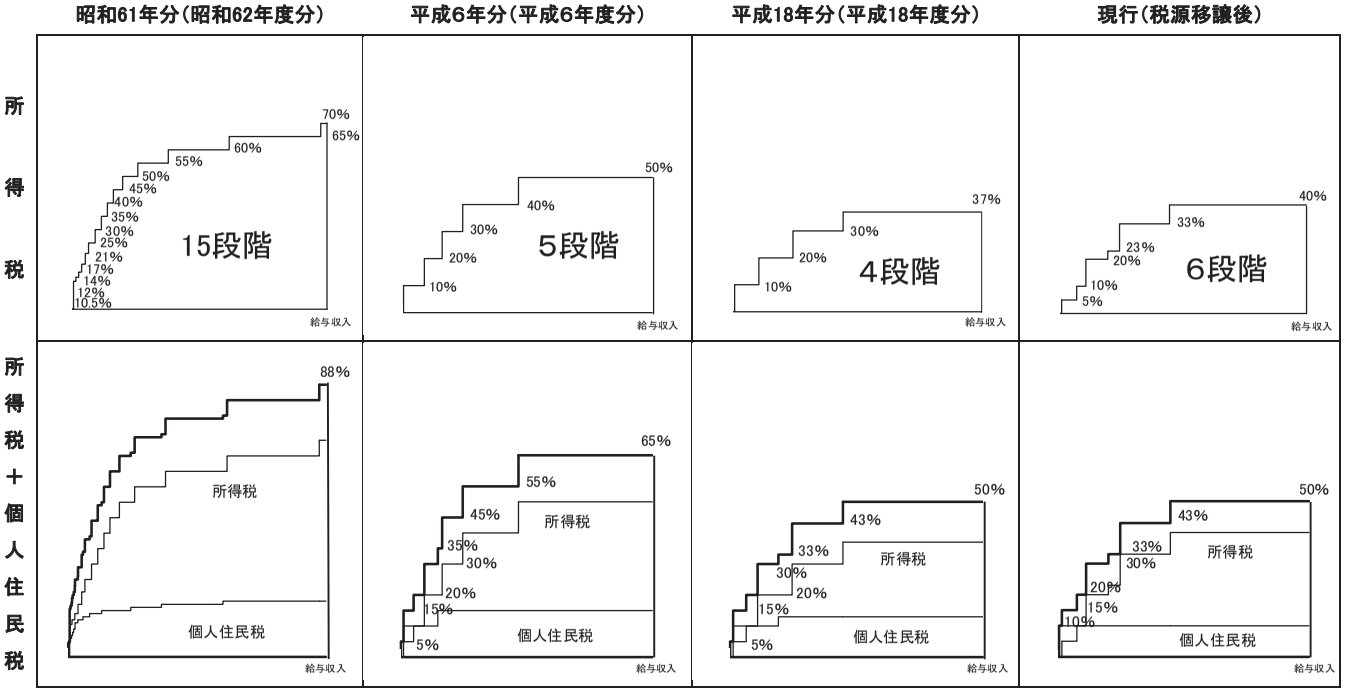
⇒ 上記の所得税額に対し、約0.8兆円の税額控除（主として住宅ローン控除）が適用（22年度予算ベース）。

（資料⑱）


（参考）給与所得者の所得税額計算のフローチャート
給与収入（年間収入）
給与所得の金額の計算
給与所得控除
給与所得の金額
課税所得の金額の計算
所得控除
課税所得（課税ベース）金額
税額の計算
算出税額
税額控除
住宅ローン控除　など
納付税額
所得控除
基礎控除　38万円
配偶者控除　38万円
一般扶養控除　38万円
特定扶養控除　63万円
老人扶養控除　48万円
社会保険料控除
生命保険料控除　など
税率
超過累進税率
1,800万円～　40%
～1,800万円　33%
～　900万円　23%
～　695万円　20%
～　330万円　10%
～　195万円　5%

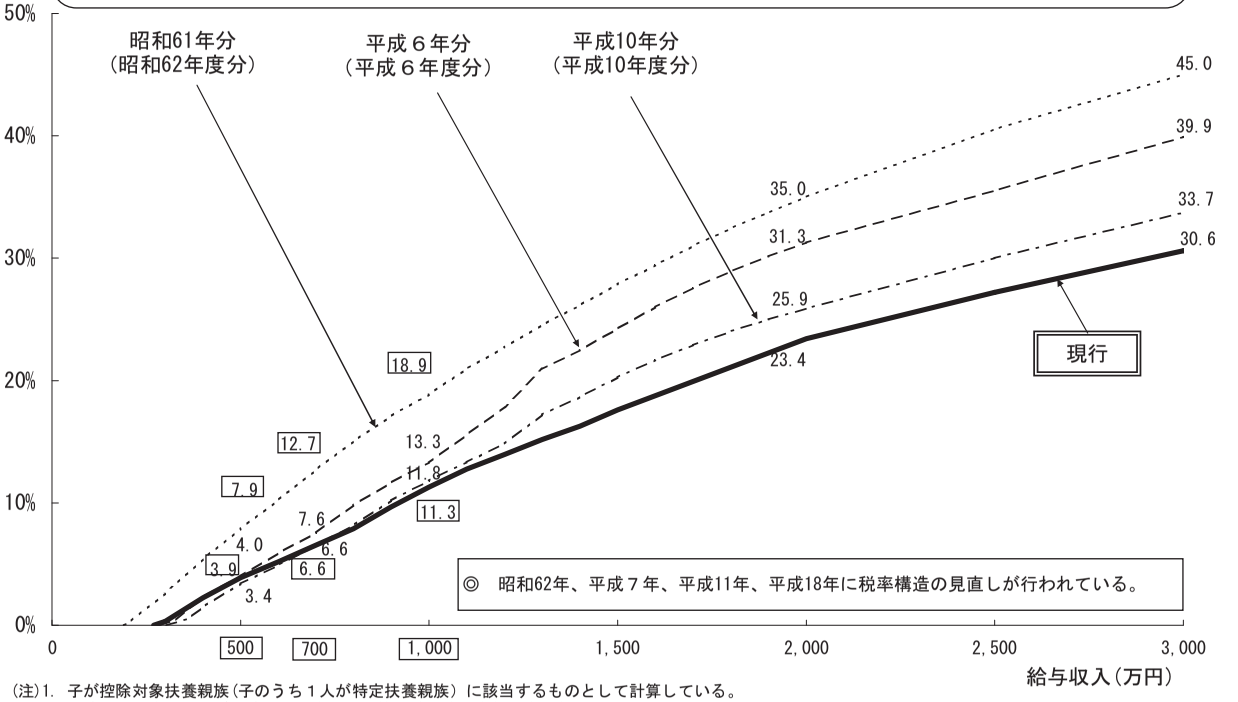
所得税の税率の推移（イメージ図）

○ 昭和61年当時の所得税は、10.5%～70%の15段階の税率構造であり、個人住民税と合わせた最高税率は88%。
○ 現在は5%～40%の6段階の税率構造であり、個人住民税と合わせた最高税率は50%。



個人所得課税（所得税＋個人住民税）の実効税率の推移（夫婦子２人（専業主婦）の給与所得者）

○　累次の改正により所得再分配機能は低下。　（昭和61年分）　（現　行）
- 給与収入　500万円の場合の実効税率　7.9%　→　3.9%
- 給与収入　700万円の場合の実効税率　12.7%　→　6.6%
- 給与収入1,000万円の場合の実効税率　18.9%　→　11.3%

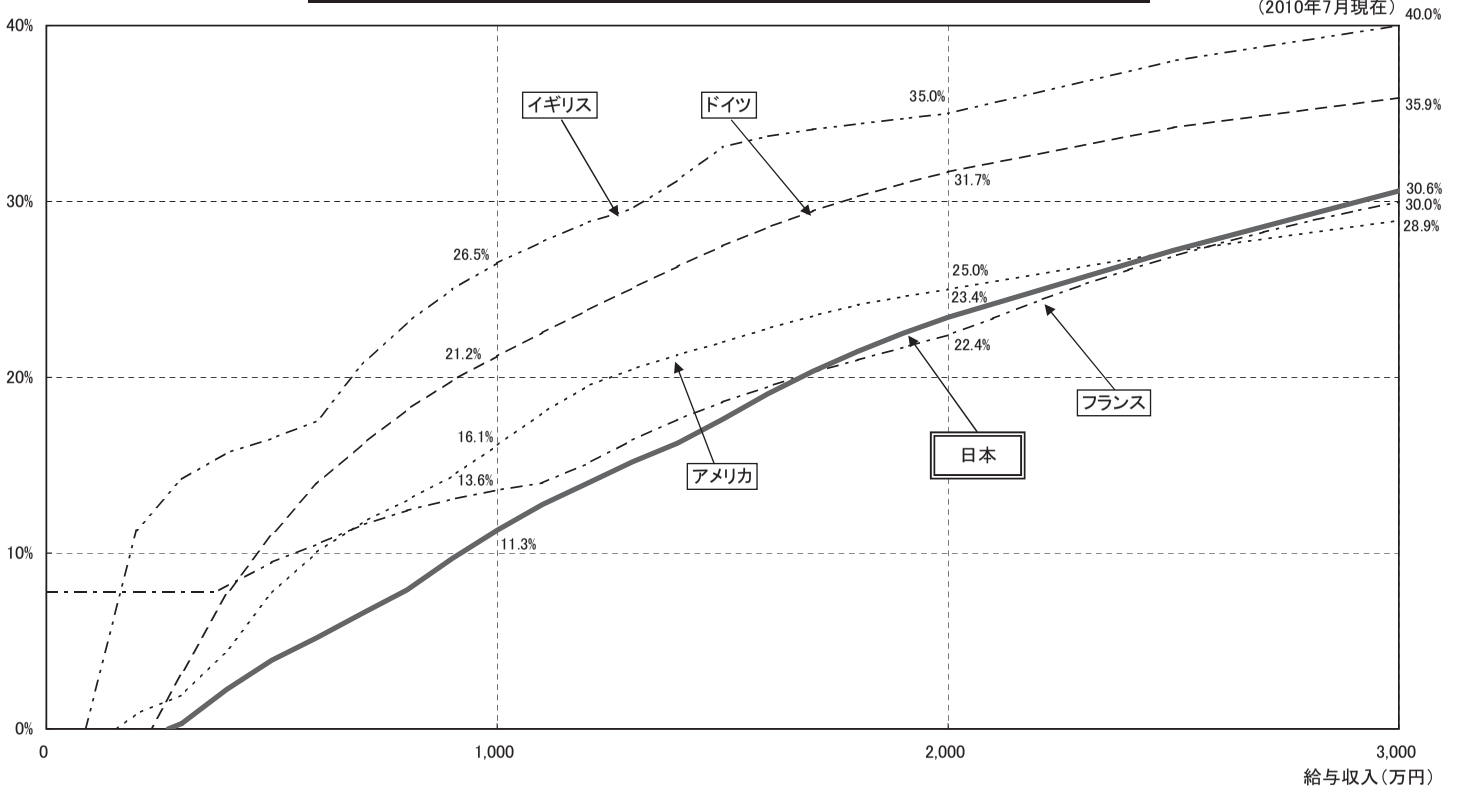


（注）1.　子が控除対象扶養親族（子のうち１人が特定扶養親族）に該当するものとして計算している。
2.　平成６年（度）分及び平成10年（度）分は特別減税前の実効税率である。
3.　表中の数値は、給与収入 500万円、700万円、1,000万円、2,000万円及び3,000万円の場合の実効税率である。

個人所得課税の実効税率の国際比較（夫婦子２人（専業主婦）の給与所得者）

未定稿

（2010年7月現在）



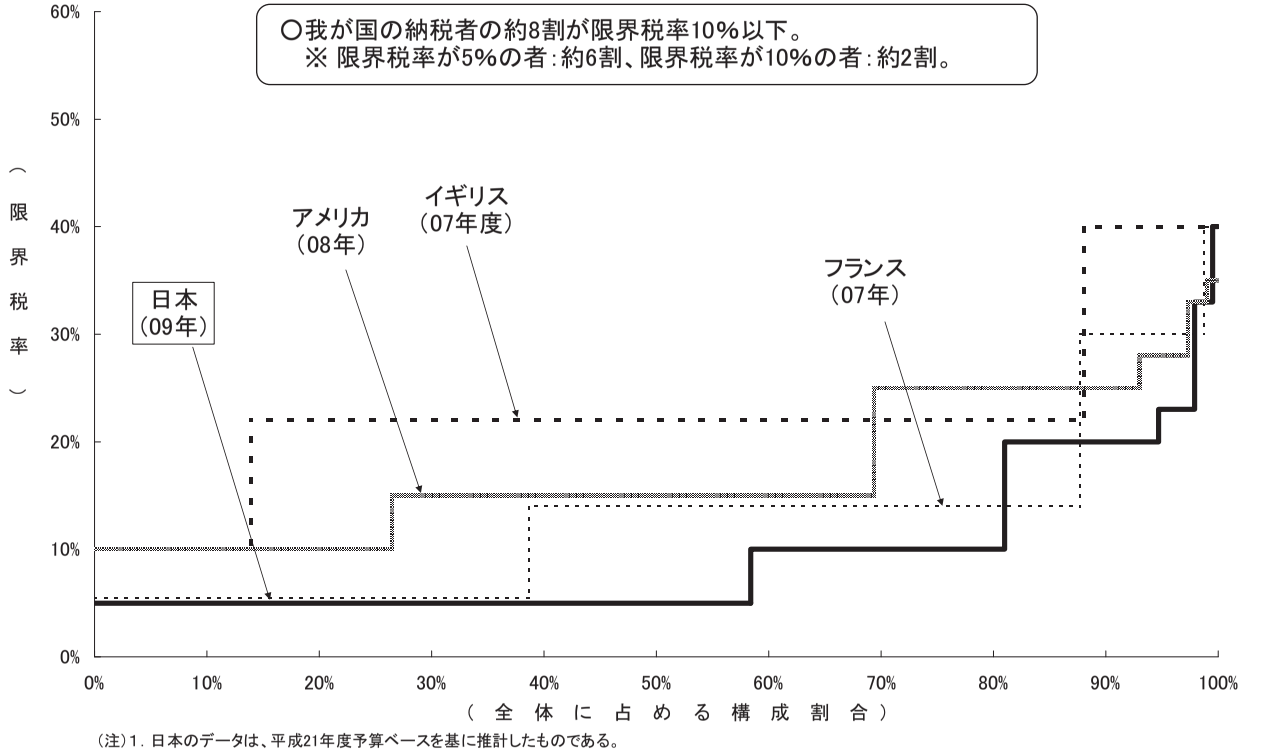
（備考） イギリスの就労税額控除及び児童税額控除については、税額から控除されるものではなく、納税額とは別に、全額が給付されるものであることから、個人所得課税の実効税率として、実際に納付している税額を国際比較する際には、これらを含めずに計算している。なお、給付額は世帯年間収入に応じて逓減することから、仮にこれらを含めて計算しても、給与収入1,000万円、2,000万円及び3,000万円の場合、個人所得課税の実効税率は上記と変わらない。

（注）1. 個人所得課税には、所得税及び個人住民税等（フランスでは、所得税とは別途、収入に対して一般社会税（CSG）等が定率（現在、合計8%）で課されている）が含まれる。
2. 日本は子が控除対象扶養親族（子のうち1人が特定扶養親族）に該当するものとしている。アメリカは子のうち1人を17歳未満としている。
3. 日本の個人住民税は所得割のみである。アメリカの住民税はニューヨーク州の所得税を例にしている。
4. アメリカでは、一定の納税者について上記において行った通常の税額計算とは別の方法による計算を行い、高い方の税額を採用する制度（代替ミニマム税）がある。
5. 邦貨換算レート：1ドル＝92円、1ポンド＝134円、1ユーロ＝115円（基準外国為替相場及び裁定外国為替相場：平成22年(2010年)5月中における実勢相場の平均値）。
6. 表中の数値は、給与収入 1,000万円、2,000万円及び3,000万円の場合の各国の実効税率である。

所得税の限界税率ブラケット別納税者（又は申告書）数割合の国際比較

未定稿
（2010年7月現在）

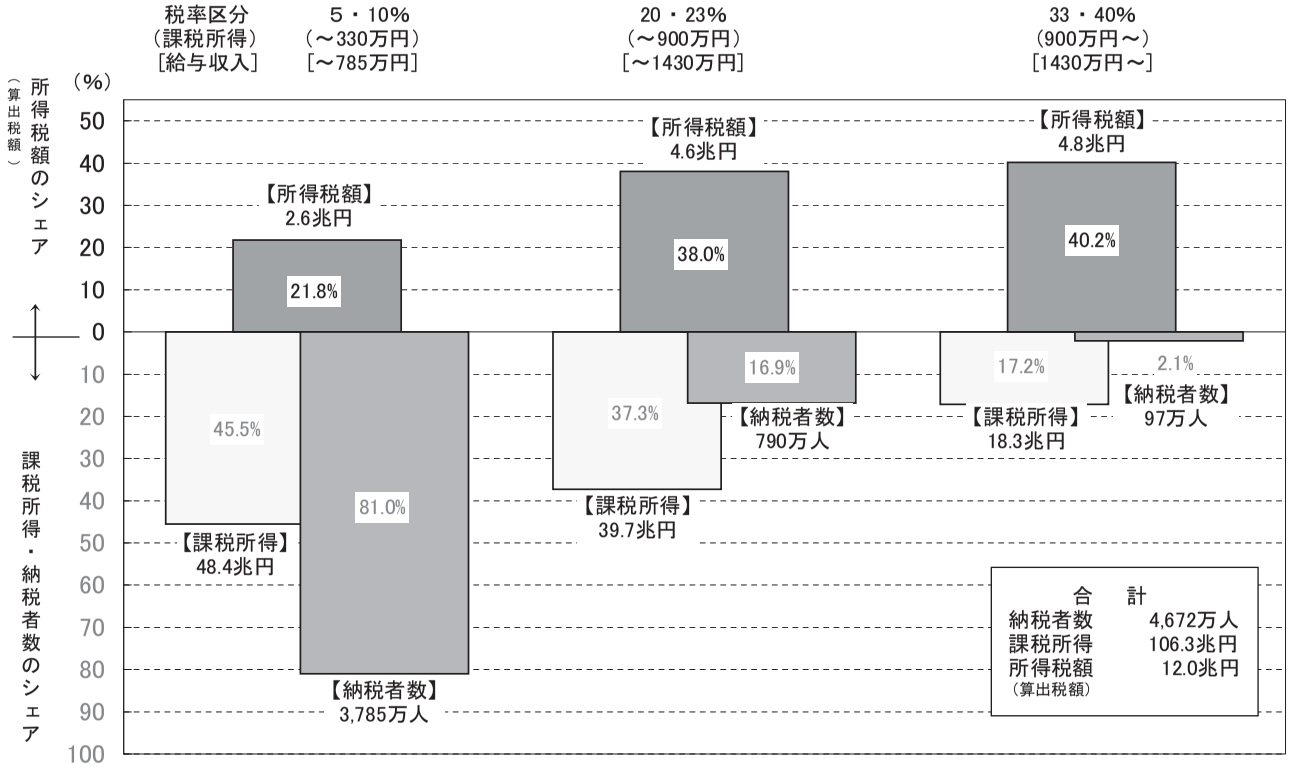
○我が国の納税者の約8割が限界税率10%以下。
※ 限界税率が5%の者：約6割、限界税率が10%の者：約2割。



（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、ここでは申告書数の割合を掲げている。
4. ドイツは方程式方式のためブラケット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。

所得税の税率区分別の納税者数・課税所得・所得税額割合（推計）の状況

未定稿



（注）1. 各計数は、平成21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、これを仮に夫婦子2人（子のうち1人は特定扶養親族に該当）の場合の給与収入ベースで算出した場合、①「～785万円」、②「～1,430万円」、③「1,430万円～」となる。

平成 22 年度税制改正大綱（抄）

（平成 21 年 12 月 22 日
閣　議　決　定）

第３章　各主要課題の改革の方向性

２．個人所得課税

（１）所得税

④　所得控除から税額控除・給付付き税額控除・手当へ

現行所得税の所得控除制度は、結果として、高所得者に有利な制度となっています。なぜなら同額の所得を収入から控除した場合、高所得者に適用される限界税率が高いことから高所得者の負担軽減額は大きくなる一方で、低い税率の適用される低所得者の実質的な軽減額は小さくなるからです。

例えば、０歳から 15 歳までの子どもを対象とする扶養控除は子育て支援の機能を有していますが、同じ 38 万円の所得控除を適用した場合、高所得者が 10 万円を超える減税になるのに対して、低所得者では２万円の減税にもなりません。

所得控除を一律の税額控除に変えれば、限界税率の低い低所得者ほど所得比で見た負担軽減効果が大きい仕組みになります。

手当は相対的に高所得者に有利な所得控除に代えて現金給付を行うものであり、定額の給付であることから相対的に支援の必要な人に実質的に有利な支援を行うことができます。

（略）

さらに、所得再分配機能を高めていくために、「給付付き税額控除」の導入も考えられます。これは税額控除を基本として、控除額が所得税額を上回る場合には、控除しきれない額を現金で給付するといった制度です。給付とほぼ同じ効果を有する税額控除を基本とすることから、手当と同様に、相対的に低所得者に有利な制度です。

給付付き税額控除は多くの先進国で既に導入されています。我が国で導入する場合には、所得把握のための番号制度等を前提に、関連する社会保障制度の見直しと併せて検討を進めます。

以上で述べた税額控除・給付付き税額控除と手当などの社会保障政策のベストミックスで「支え合う」社会を構築していきます。

（略）

税制を活用した給付措置の国際比較（未定稿）

（2010 年 7 月現在）

	アメリカ		イギリス		ドイツ	フランス
制度名	勤労所得税額控除	児童税額控除	就労税額控除	児童税額控除	児童手当	雇用のための手当
制度導入年	1975 年	1998 年	2003 年	2003 年	1996 年	2001 年
導入の目的	○ 低所得者に対する社会保障税の負担軽減 ○ 就労・勤労意欲の向上	○子供を養育する家庭（特に中所得世帯）の負担軽減	○ 低所得者に対する支援 ○ 就労・勤労意欲の向上	○子供の貧困対策として、子供を養育する低所得世帯の支援	○最低限必要な生計費の保障	○雇用の創出・継続の支援
対象者（適用要件）	○低所得勤労者（投資所得が3,100ドル（約28.5万円）を超える者は対象外）	○17歳未満の子供を養育する中所得者（所得が一定額以下の者については対象外）	○16歳以上で、週16時間以上就労し、子供を養育する者 ○25歳以上で、週30時間以上就労している者　等	○原則16歳未満の子供を養育する者	○原則18歳未満の子供を養育する者	○低所得勤労者
給付の仕組み	税額から控除 （控除しきれない額を給付）		全額給付 （税額から控除せず）		全額給付 （税額から控除せず）	税額から控除 （控除しきれない額を給付）
執行機関	内国歳入庁		歳入関税庁		家族金庫（注）	公共財政総局
給付額（控除税額）	○ 夫婦子２人の場合、勤労所得の40％（上限5,036ドル（約46.3万円）） ○ 所得が一定額を超えると減額	○ 子供１人当たり原則1,000ドル（9.2万円） ○ 所得が一定額を超えると減額	○ 夫婦子2人の場合、最大4,600ポンド（約61.6万円） ○ 世帯収入が一定額を超えると減額 給付額の減額措置は、就労税額控除及び児童税額控除を一体で計算	○ 夫婦子２人の場合、最大5,145ポンド（約68.9万円）	○ 子供１人当たり2,208ユーロ（約25.4万円） ※ 児童控除（所得控除）と比較し、いずれか納税者に有利な方のみを適用 （中低所得者は児童手当、高所得者は児童控除が有利となる）	○ 夫婦子２人の場合、勤労所得の7.7％に155ユーロ（約1.8万円）を加えた額（上限1,116ユーロ（約12.8万円）） ○ 勤労所得が一定額を超えると減額

（備考）邦貨換算レートは、1ドル＝92 円、1ポンド＝134 円、1ユーロ＝115 円（基準外国為替相場及び裁定外国為替相場：平成 22 年(2010 年) 5 月中における実勢相場の平均値）。

（注）家族金庫とは、連邦雇用庁の出先機関であるが、上記児童手当の執行に際しては、連邦中央税務庁の指揮・監督下にある。

税制を活用した給付措置の国際比較（未定稿）

（2010 年 7 月現在）

	カナダ			韓国
制度名	GST クレジット	児童手当	就労所得手当	勤労所得税額控除
制度導入年	1991 年	1993 年	2007 年	2008 年
導入の目的	○ 低・中所得者世帯の付加価値税負担の軽減	○ 子供の貧困の解決 ○ 子供を養育する家庭の負担軽減	○ 就労・勤労意欲の向上	○ 就労・勤労意欲の向上
対象者（適用要件）	○ 低・中所得者	○ 18 歳未満の子供を養育する者	○ 低所得勤労者	○ 原則18歳未満の子供を養育する低所得勤労者（資産の総額が1億ウォン（783.8万円）以上の者、5,000万ウォン（391.9万円）以上の住宅を保有している者、もしくは、住宅を2軒以上保有している者については対象外）
給付の仕組み	全額給付 （税額から控除せず）		税額から控除（注） （控除しきれない額を給付）	税額から控除 （控除しきれない額を給付）
執行機関	歳入庁			国税庁
控除税額（給付額）	○ 夫婦子２人の場合、762 C$（約 6.7 万円） ○ 所得が一定額を超えると減額	○ 夫婦子２人の場合、6,632 C$（約 58.4 万円） ○ 所得が一定額を超えると減額	○ 夫婦子２人の場合、勤労所得のうち 3,000 C$（26.4 万円）を超過した分の 25%（上限 1,680 C$（約 14.7 万円）） ○ 勤労所得が一定額を超えると減額	○ 勤労所得の15%（上限120万ウォン（約9.4万円）） ○ 勤労所得が一定額を超えると減額

（注）翌年に認められることが見込まれる受益額の一定部分については、所得税額に関わらず事前に給付を受けられる。

（備考） 邦貨換算レートは、1カナダドル（C$）＝88 円、100 ウォン＝7.838 円（裁定外国為替相場：平成 22 年（2010 年）5 月中における実勢相場の平均値）。

税制を活用した給付措置等の国際比較（未定稿）

（2010 年 7 月現在）

	オランダ				スウェーデン
制度名	基礎税額控除	勤労税額控除	所得依存複合税額控除	勤労高齢者税額控除	就労税額控除
制度導入年	2001 年		2009 年	2009 年	2007 年
導入の目的	○ 就労・勤労促進		○ 税体系の簡素化(注1)	○ 高齢者の就労・勤労促進	○ 就労・勤労促進
対象者（適用要件）	全納税義務者	全ての給与収入者及び自営業者	以下の要件をすべて満たす片親、もしくは夫婦のうち所得の低い配偶者 ○ 勤労所得額が4,706ユーロ（約54.1万円）超の給与収入者及び一定の自営業者 ○ 家庭で12歳以下の児童を扶養すること	勤労所得のある62歳以上の者 ※9,041ユーロ（約104万円）超55,831ユーロ（約642.1万円）までの勤労所得が対象	全ての給与収入者及び自営業者
給付の仕組み	算出税額（社会保険料を含む）から上記合計額を控除（原則、給付は行われない）				算出税額と社会保険料の総額から控除（給付は行われない）
執行機関	租税関税総局				国税庁
控除税額（給付額）	○ 一人当たり最大1,987ユーロ（約22.9万円）の税額控除 ○ 夫婦の場合で、一方が一定以上の所得を有しており、かつ、他方が税額控除を使い切らない場合は、上記に加え最大1,722ユーロ（約19.8万円）の支払い(注2)	○ 一人当たり最大1,489ユーロ（約17.1万円）(注3) ○ 勤労所得が一定額を超えると減額(注3)	○ 最大1,859ユーロ（約21.4万円） ○ 勤労所得が33,232ユーロ（約382.2万円）を超えると上記の額	○ 62歳の場合、所得の5%（上限2,340ユーロ（約26.9万円）） ○ 63歳の場合、所得の7%（上限3,276ユーロ（約37.7万円）） ○ 64歳の場合、所得の10%（上限4,679ユーロ（約53.8万円）） ○ 65歳及び66歳の場合、所得の2%（上限936ユーロ（約10.8万円）） ○ 67歳以上の場合、所得の1%（上限468ユーロ（約5.4万円））	○ 年齢と勤労所得額に応じて決定する特別額から基礎控除額を引いたものに、地方税率を乗じた額 ○ 最大約2.1万スウェーデン・クローネ（約25.3万円）

（注 1） オランダでは、2009 年 1 月より、従来、就労・勤労促進目的で導入されていた複合税額控除及び就労・勤労促進及び購買力の強化の目的で導入されていた追加複合税額控除が所得依存複合税額控除へ統廃合された。

（注 2） オランダにおける還付（給付）可能な基礎税額控除の金額は、2009 年より 15 年をかけ、原則、毎年 6.67%の割合で消滅することが決定されている。

（注 3） オランダにおける勤労税額控除は、所得及び年齢に応じて控除額が決定される。表中の数値は、一定以下の所得を有する 57 歳未満の者の場合を示している。

（参考） 上記の記述は、特に明記されていない場合、65 歳未満の者に対する記述である。なお、オランダにおける所得税の最低税率は 33.45%（65 歳未満の場合）、スウェーデンにおける所得税の最低税率は 31.56%（2010 年の地方税率平均値）である。

（備考） 邦貨換算レートは、1ユーロ＝115 円、1スウェーデン・クローネ＝12 円（裁定外国為替相場：平成 22 年（2010 年）5 月中における実勢相場の平均値）。

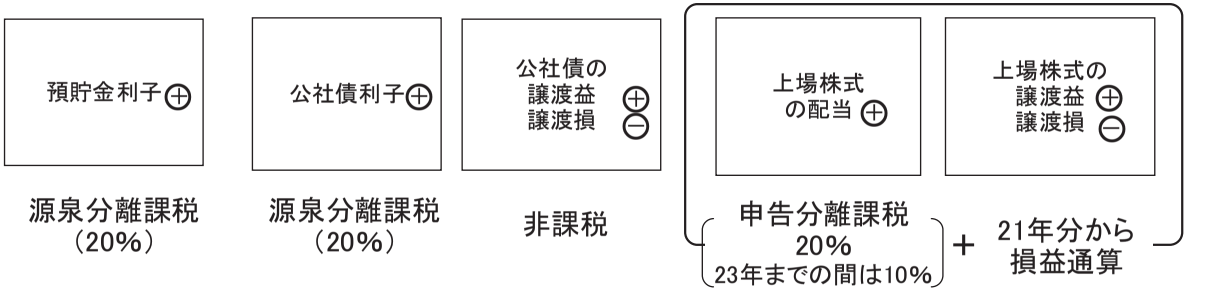
金融所得課税の一体化について

○ 平成22年度税制改正大綱（抄）　（平成21年12月22日　閣議決定）

第3章　各主要課題の改革の方向性　2. 個人所得課税　（1）所得税　③改革の方向性
　本来、全ての所得を合算して課税する「総合課税」が理想ではありますが、金融資産の流動性等にかんがみ、当面の対応として、景気情勢に十分配慮しつつ、株式譲渡益・配当課税の税率の見直しに取り組むとともに、損益通算の範囲を拡大し、金融所得の一体課税を進めます。

第4章　平成22年度税制改正
2. 個人所得課税　（2）金融証券税制
①　非課税口座内の少額上場株式等に係る配当所得及び譲渡所得等の非課税措置の創設
　金融所得課税の一体化の取組の中で個人の株式市場への参加を促進する観点から、平成24年から実施される上場株式等に係る税率の20%本則税率化にあわせて、少額上場株式等に係る配当所得及び譲渡所得等の非課税措置を導入します。

11. 検討事項〔国税・地方税共通〕
（1）　金融商品間の損益通算の範囲の拡充に向け、平成23年度改正において、公社債の利子及び譲渡所得に対する課税方式を申告分離課税とする方向で見直すことを検討します。



平成22年度税制改正大綱（抄）

平成21年12月22日
閣　議　決　定

第３章　各主要課題の改革の方向性

３．法人課税

（１）現状と課題

我が国の国税と地方税を合わせた法人実効税率は、国際的にみると高く、国際競争力などの観点から税率引下げの必要性が指摘されるところです。他方で、法人所得課税の負担に社会保険料事業主負担をあわせてみると、国際的にも必ずしも高い水準ではないという見方もあります。また、租税特別措置により、実質的な企業の負担には産業によってばらつきが見られます。

（２）法人税の改革の方向性

このところ法人課税の分野では、主に租税特別措置により特定の分野や活動に限られた財源を集中することで我が国経済を後押しする手法がとられてきました。しかし、諸外国をみれば、この間に課税ベースの拡大と併せた法人税率の引下げが進んできています。そこで、我が国でも、第２章で述べた通り、租税特別措置の抜本的な見直しなどを進め、これにより課税ベースが拡大した際には、成長戦略との整合性や企業の国際的な競争力の維持・向上、国際的な協調などを勘案しつつ、法人税率を見直していくこととします。

（３）中小法人に対する軽減税率の引下げ

我が国において地域経済の柱となり、雇用の大半を担っているのは中小企業です。こうした中小企業を支えることは、税制にとっても重要な課題の一つです。このため、租税特別措置の見直しに当たっても、中小企業にはできる限りの配慮を行います。また、公益法人などに対する税率との均衡等も勘案しつつ、厳しい経営環境の中で必死に利益を上げている中小企業を支援するため、中小法人に対する軽減税率を引き下げることが必要です。これについては、課税ベースの見直しによる財源確保などと合わせ、その早急な実施に向けて真摯に検討します。

新成長戦略（抄）（平成22年6月18日　閣議決定）

≪21世紀の日本の復活に向けた21の国家戦略プロジェクト≫

フロンティアの開拓による成長

Ⅲ．アジア展開における国家戦略プロジェクト

7．法人実効税率引下げとアジア拠点化の推進等

日本に立地する企業の競争力強化と外資系企業の立地促進のため、法人実効税率を主要国並みに引き下げる。その際、租税特別措置などあらゆる税制措置を抜本的に見直し、課税ベースの拡大を含め財源確保に留意し、雇用の確保及び企業の立地環境の改善が緊急の課題であることも踏まえ、税率を段階的に引き下げる。

また、日本を「アジア拠点」として復活させるため、高度人材等雇用への貢献度等と連動したアジア本社・研究開発拠点等の誘致・集積を促す税制措置を含むインセンティブ制度について、2011 年度からの実施を目指して検討する。

（以下略）

新成長戦略実現に向けた3段構えの経済対策（抄）
～円高、デフレへの緊急対応～

平成22年9月10日
閣　議　決　定

Ⅱ.「3段構え」の対応について

ステップ3　平成23年度の対応―新成長戦略の本格実施

平成23年度においては、新成長戦略実現会議等も活用し、新成長戦略を本格実施することにより、デフレの脱却と雇用を起点とした経済成長を目指していく。このため、以下の対応を図る。

法人実効税率の引下げについては、日本に立地する企業の競争力強化と外資系企業の立地促進のため、課税ベースの拡大等による財源確保と併せ、23年度予算編成・税制改正作業の中で検討して結論を得る。

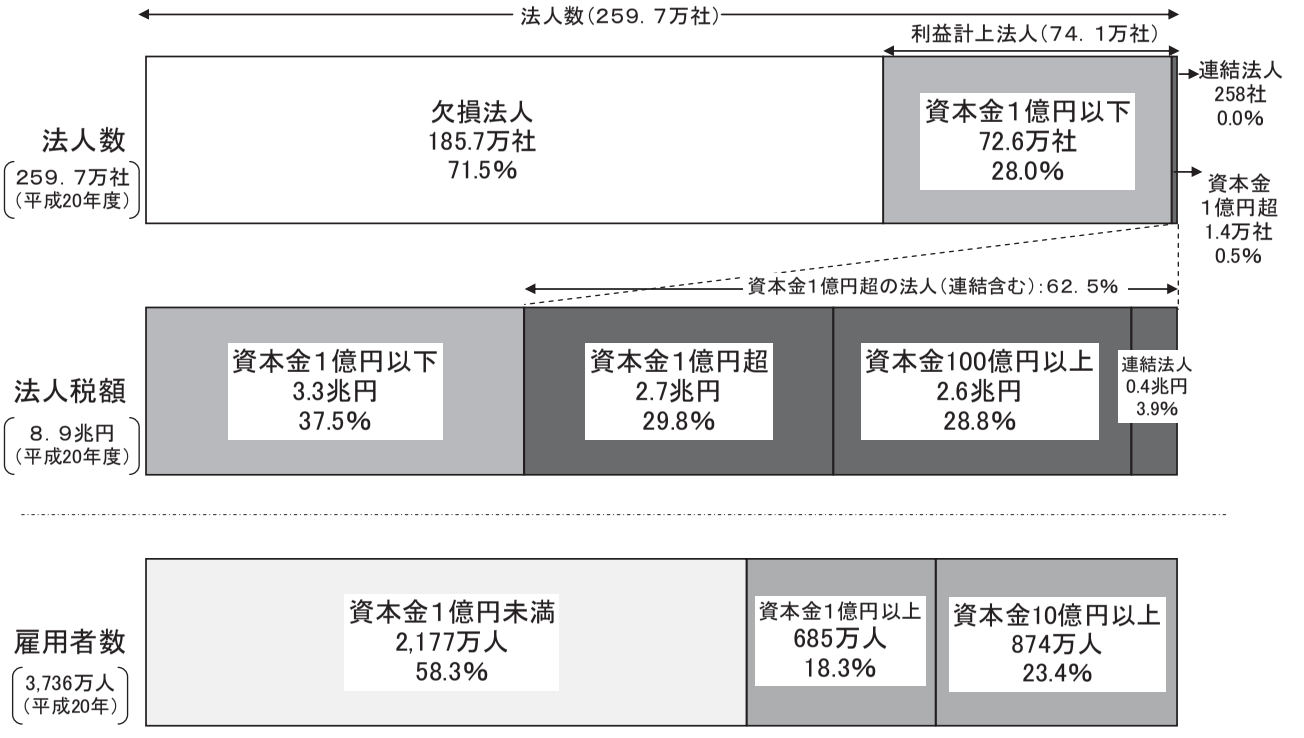
（2）雇用促進等のための企業減税

・新成長戦略の実現、特に、「雇用」を機軸とした経済成長を推進する観点から、政策税制措置を平成23年度税制改正において講ずる。このため、①健康・環境分野等をはじめとする雇用の創出のほか、②正規雇用化、③育児支援、④障がい者雇用などの視点を踏まえ、例えば、雇用の増加に応じ、企業の税負担を軽減する措置を講ずるなど、有効な税制措置の具体化を図る。

・また、企業の環境関連の設備投資・技術開発等を推進するための税制上の措置を講ずる。

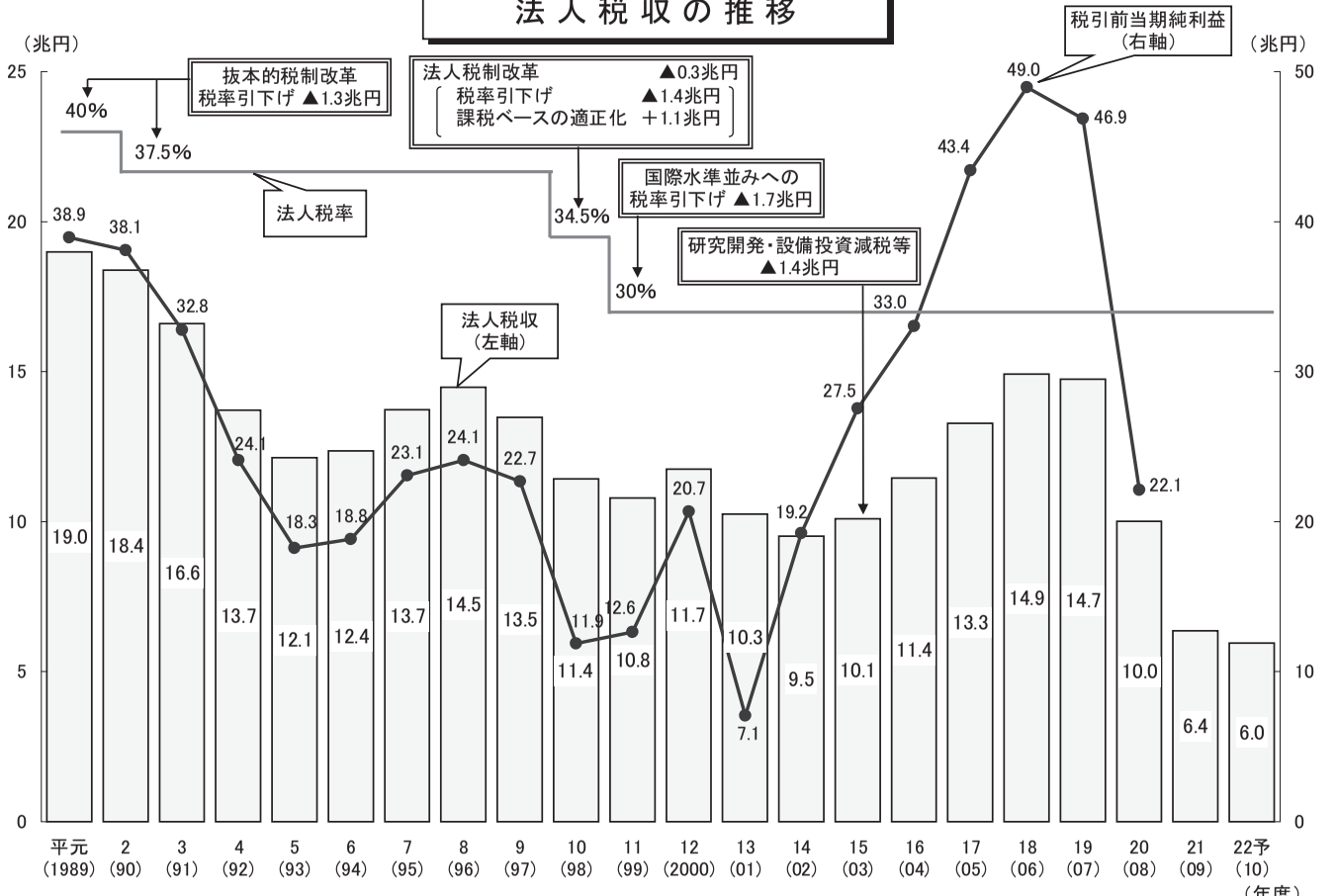
・このため、「日本国内投資促進プログラム」の検討と並行して、上記の税制措置について、税制調査会に雇用促進税制等の検討を行うプロジェクトチームを設置し、早急に議論を開始する。

法人の内訳（法人数、法人税額及び雇用者数）



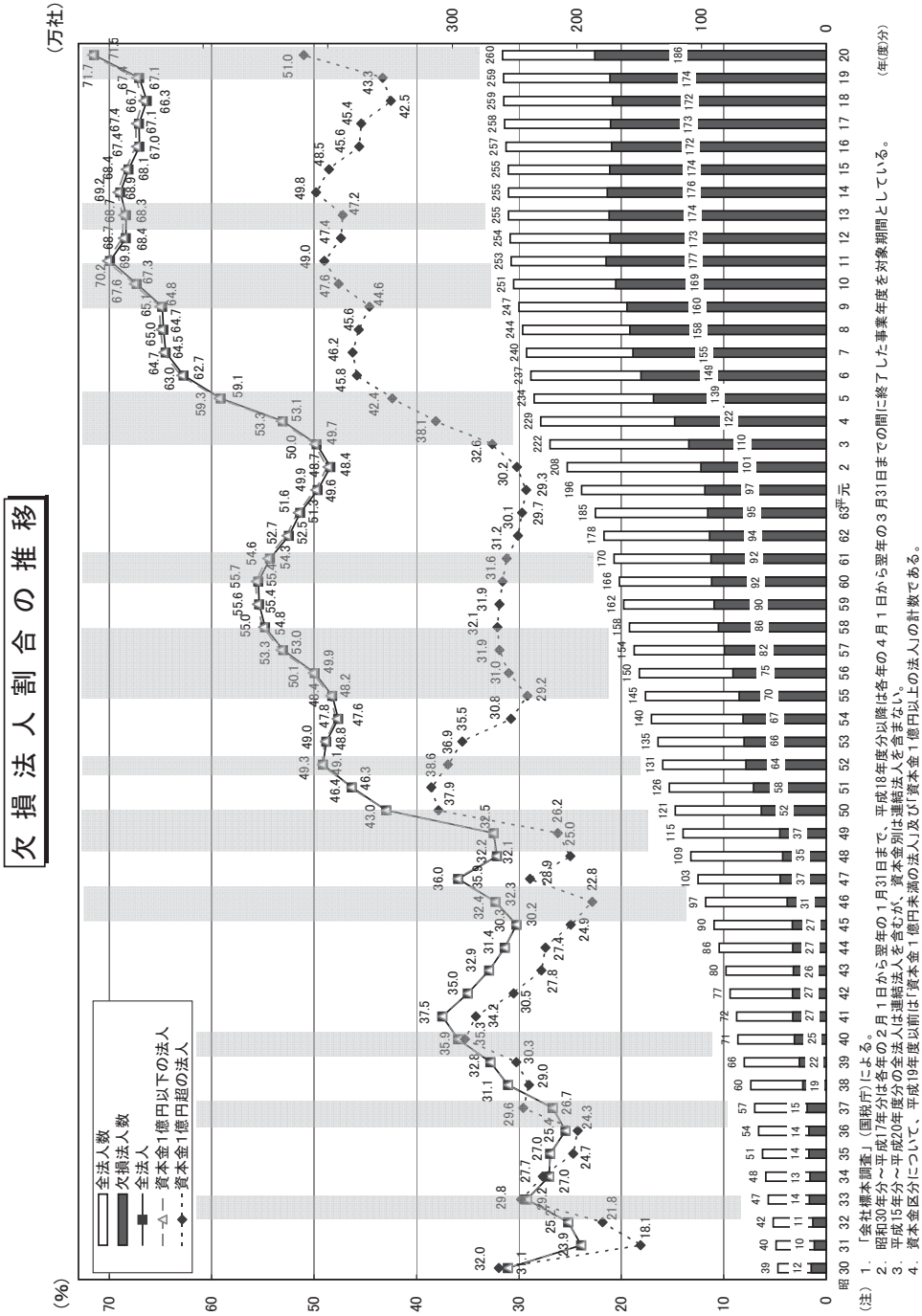
（注）1．法人数については、連結子法人を除いている。
　　2．雇用者数は「1年を通じて勤務した給与所得者」と「1年未満勤続者」との合計である。
（出所）「会社標本調査（20年度分）」及び「民間給与実態統計調査(20年分)」（国税庁）

法人税収の推移



（注）１．法人税収は、21年度までは決算額、22年度は予算額による。
　　２．税引前当期純利益は、法人企業統計調査（財務総合政策研究所）による。

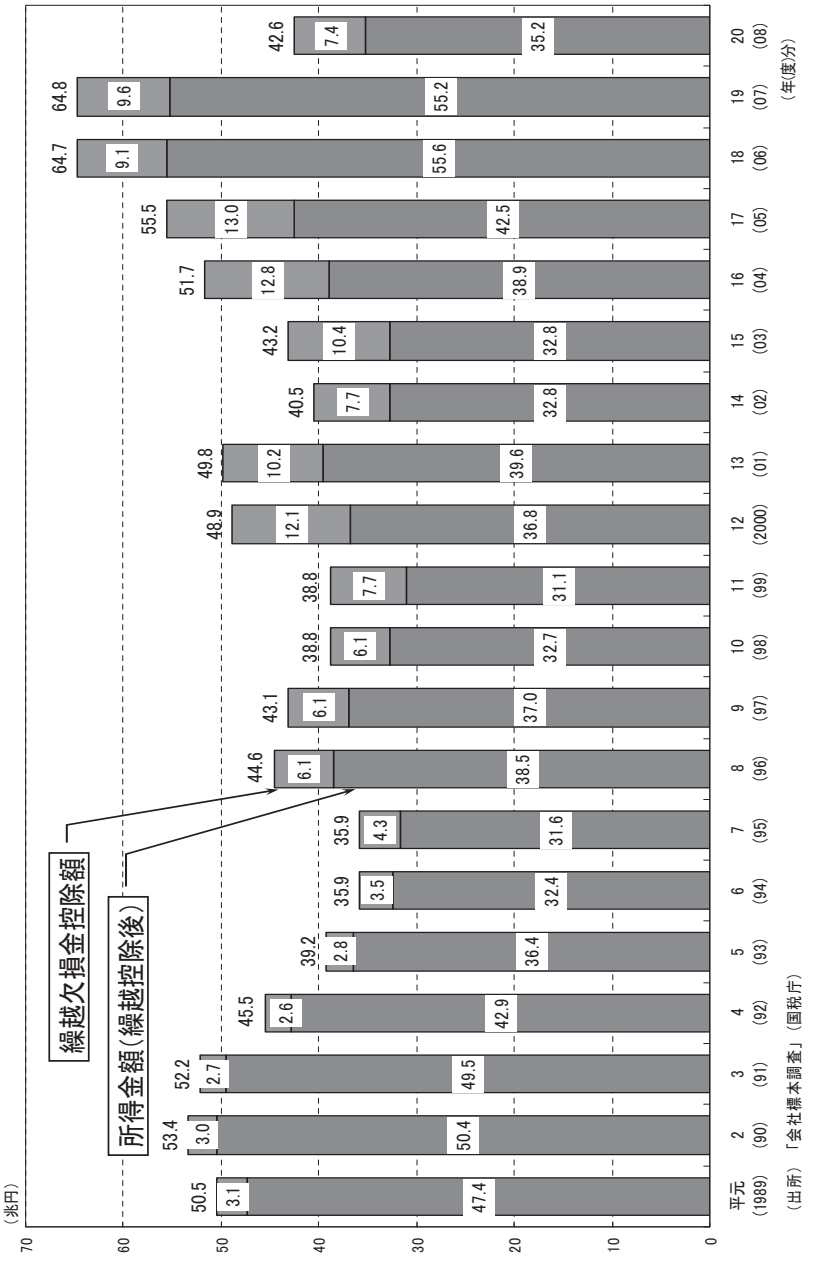
（資料㉜）



（注）1．「会社標本調査」（国税庁）による。
2．昭和30年分～平成17年分は各年の２月１日から翌年の１月31日まで、平成18年度分以降は各年の４月１日から翌年の３月31日までの間に終了した事業年度を対象期間としている。
3．平成15年分～平成20年度分の全法人は連結法人を含むが、資本金別は連結法人を含まない。
4．資本金区分について、平成19年度以前は「資本金１億円未満の法人」及び「資本金１億円以上の法人」の計数である。
5．網掛け部分は、景気後退期を示している（内閣府設定の景気基準日付を参照）。

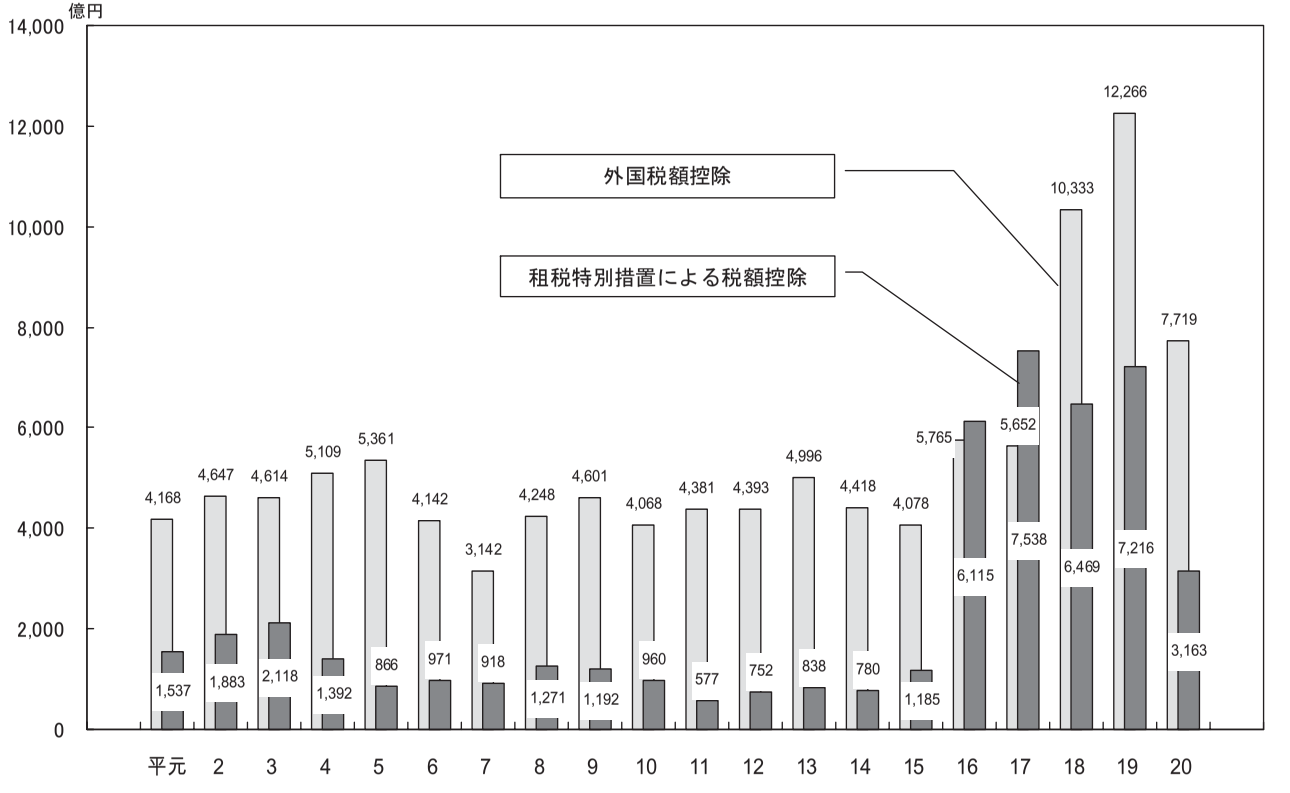
（資料㉝）

所得金額と繰越欠損金控除額の推移



（出所）「会社標本調査」（国税庁）

外国税額控除と租税特別措置による税額控除の推移



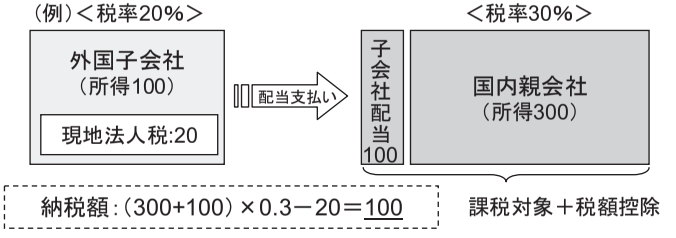
（注）１．「会社標本調査」（国税庁）による。
２．平成17年分以前は各年の２月１日から翌年の１月31日まで、平成18年度分以降は各年の４月１日から翌年の３月31日までの間に終了した事業年度を対象期間としている。

外国子会社からの受取配当に関する二重課税調整措置の見直し（平成21年度改正）

《21年度改正前》

○ 間接外国税額控除制度

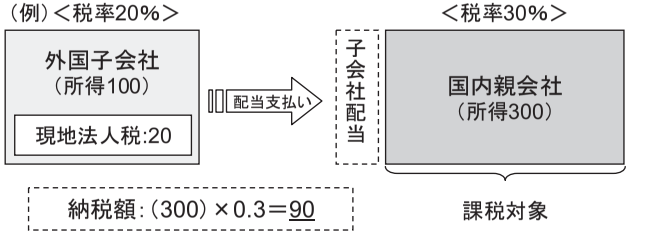
（外国子会社からの配当について、我が国で課税した上で、外国で支払った税額を調整）



《21年度改正後》

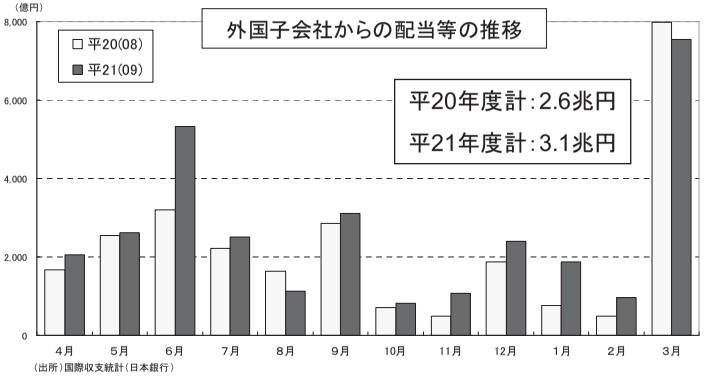
○ 受取配当益金不算入制度

（外国子会社からの配当は、我が国では益金不算入）



⇒ **外国子会社が、税制に左右されずに国内への配当の時期やその額を決められるようになった。**

（注）実際に課税されないのは、配当額の95%。



外国子会社合算税制の見直し（平成 22 年度改正）

○　国外に進出する企業の事業形態の変化や諸外国における法人税等の負担水準の動向に対応し、わが国企業の国際競争力を維持する観点から、外国子会社合算税制について、いわゆる「トリガー税率」を「２０％以下」に引き下げる等の見直しを行う。

○　同時に、租税回避行為を一層的確に防止する観点から、一定の資産性所得を新たに合算課税の対象とする等の見直しを行う。

１．　トリガー税率の引下げ

○ トリガー税率（※）を、「２５％以下」から「２０％以下」に引下げ

※　外国子会社合算税制は、一定の税負担水準以下の国・地域にある一定の子会社等の所得に相当する額を、内国法人等の所得に合算して課税する制度であり、トリガー税率は、その一定の税負担水準を指す。

※　トリガー税率の引下げにより対象から外れる国としては、法人税率（実効税率）で見た場合、中国、韓国、マレーシア、ベトナム等が挙げられる。（但し、税負担の判定は、各子会社の実際の税負担を基に行われる。）

２．　適用除外基準（※）の見直し

○ 企業実体を伴っていると認められる統括会社（事業持株会社・物流統括会社）の所得（下記３．の資産性所得を除く。）について合算対象外となるよう措置

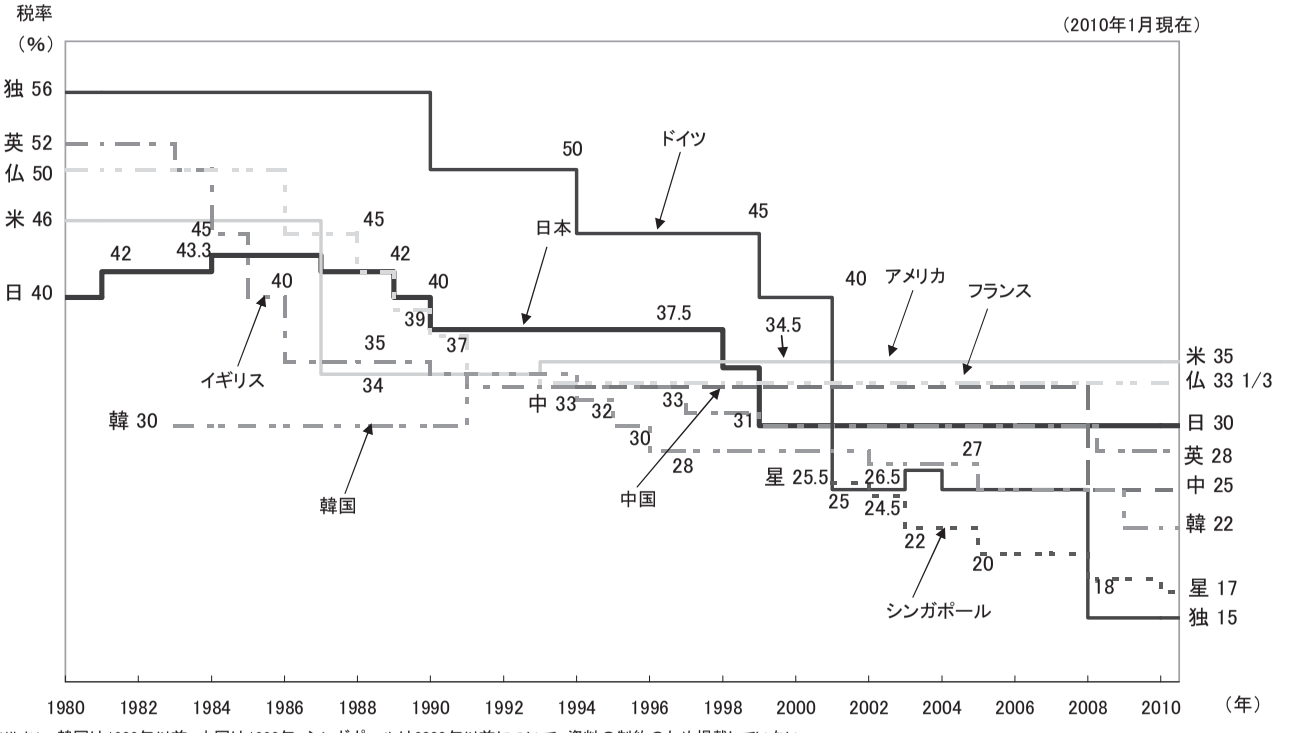
（注）現行の人件費の１０％相当額を控除する措置については、廃止

※　企業としての実体等があるものと認められる基準（事業基準・実体基準・管理支配基準・所在地国基準又は非関連者基準）

３．　資産性所得に対する課税等

○ 資産運用的な所得として外国子会社が受けるポートフォリオ株式・債券の運用による所得、使用料等について親会社の所得に合算して課税

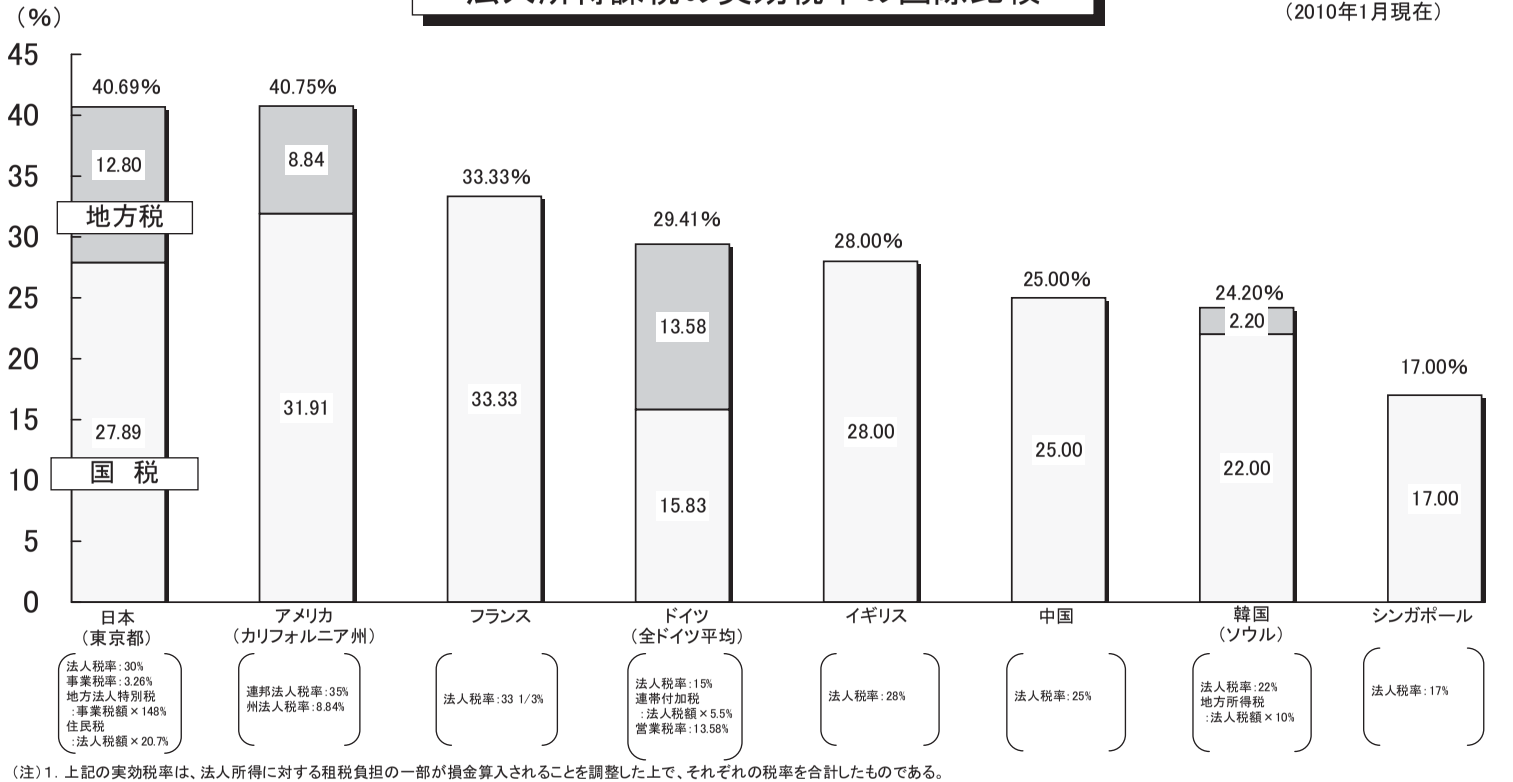
主要国の法人税率（基本税率）の推移（未定稿）



（備考） 韓国は1982年以前、中国は1993年、シンガポールは2000年以前について、資料の制約のため掲載していない。
（注1） 日本、ドイツ及びフランスについては留保分に係る税率の推移を示している。
（注2） 上記は国税について示している。なお、上記のほかに、日本では事業税及び住民税、米国では地域により州・市の法人税、ドイツでは連帯付加税（連邦税）及び営業税（市町村税）、フランスでは年間売上高763万ユーロ以上の法人に対し法人利益社会税が課されるほか、法人概算課税及び国土経済税（地方税）、韓国では地方所得税（地方税）等が課される。

法人所得課税の実効税率の国際比較

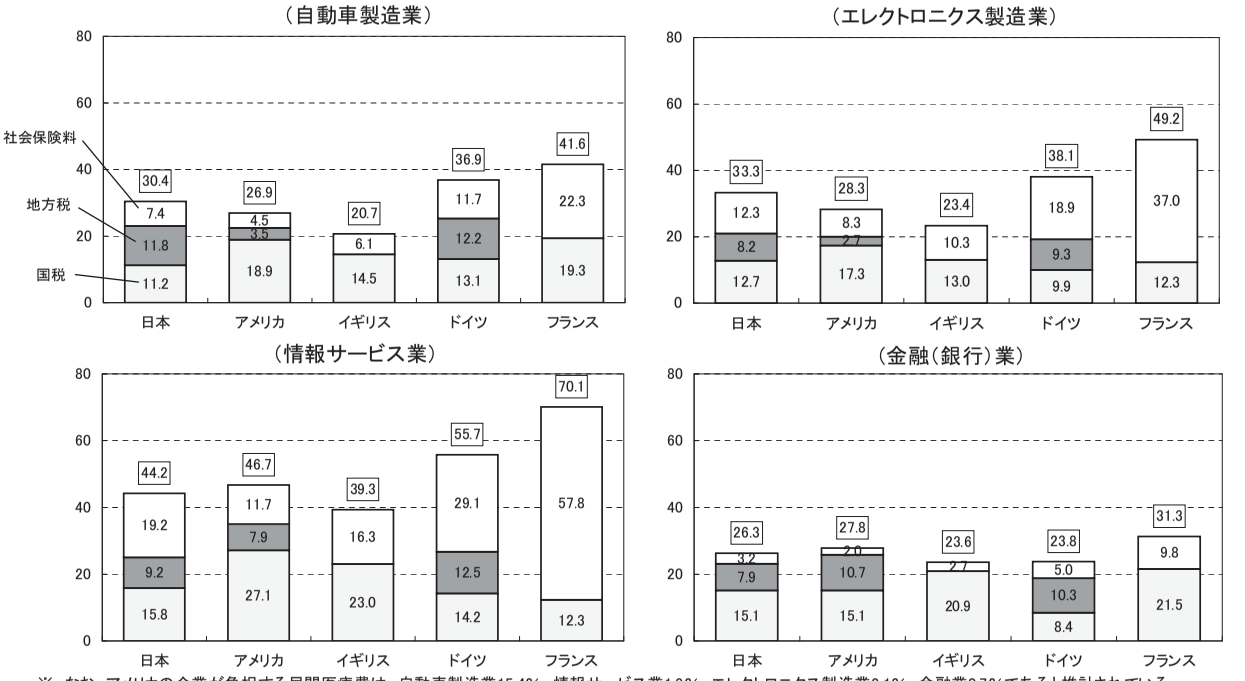
（2010年1月現在）



（注）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. アメリカでは、州税に加えて、一部の市で市法人税が課される場合があり、例えばニューヨーク市では連邦税・州税（7.1%、付加税［税額の17%］）・市税（8.85%）を合わせた実効税率は45.67%となる。また、一部の州では、法人所得課税が課されない場合もあり、例えばネバダ州では実効税率は連邦法人税率の35%となる。
4. フランスでは、別途法人利益社会税（法人税額の3.3%）が課され、法人利益社会税を含めた実効税率は34.43%となる（ただし、法人利益社会税の算定においては、法人税額から76.3万ユーロの控除が行われるが、前記実効税率の計算にあたり当該控除は勘案されていない）。なお、法人所得課税のほか、法人概算課税及び国土経済税（地方税）等が課される。
5. ドイツの法人税は連邦と州の共有税（50:50）、連帯付加税は連邦税である。なお、営業税は市町村税であり、営業収益の3.5%に対し、市町村ごとに異なる賦課率を乗じて税額が算出される。本資料では、連邦統計庁の発表内容に従い、賦課率388%（2008年の全ドイツ平均値）に基づいた場合の計数を表示している。
6. 中国の法人税は中央政府と地方政府の共有税（原則として60:40）である。
7. 韓国の地方税においては、上記の地方所得税のほかに資本金額及び従業員数に応じた住民税（均等割）等が課される。

法人所得課税及び社会保険料の法人負担の国際比較に関する調査（平成18年3月）

未定稿



※ なお、アメリカの企業が負担する民間医療費は、自動車製造業15.4%、情報サービス業1.8%、エレクトロニクス製造業2.1%、金融業0.7%であると推計されている。

【調査手法について】

○ 財務省の委託によりKPMG税理士法人が試算した。

○ 上記グラフは、法人所得課税負担及び社会保障負担の［税引前当期利益＋社会保障負担］（総売上から社会保障負担以外の費用を引いた額に等しい値）に対する比率を国際比較したもの。法人所得課税負担は、法人所得を課税標準とする諸税を対象としており、また、外国当局による課税は対象としていない。

○ モデル企業の立地場所は、日本は東京、アメリカはカリフォルニア州及びテネシー州（自動車製造業）、カリフォルニア州及びニュージャージー州（エレクトロニクス製造業）、カリフォルニア州（情報サービス業）、カリフォルニア州及びニューヨーク市（金融業）、イギリスはロンドン、ドイツはデュッセルドルフ、フランスはパリと仮定した。

○ 各業種における我が国の売上げ上位4～5社の2005年度財務諸表をベースとして、業種毎のモデル企業の財務諸表を作成。各国の税制（国税、地方税）、社会保険料制度を一定の前提の下で適用し、各国における企業の負担額を計算。

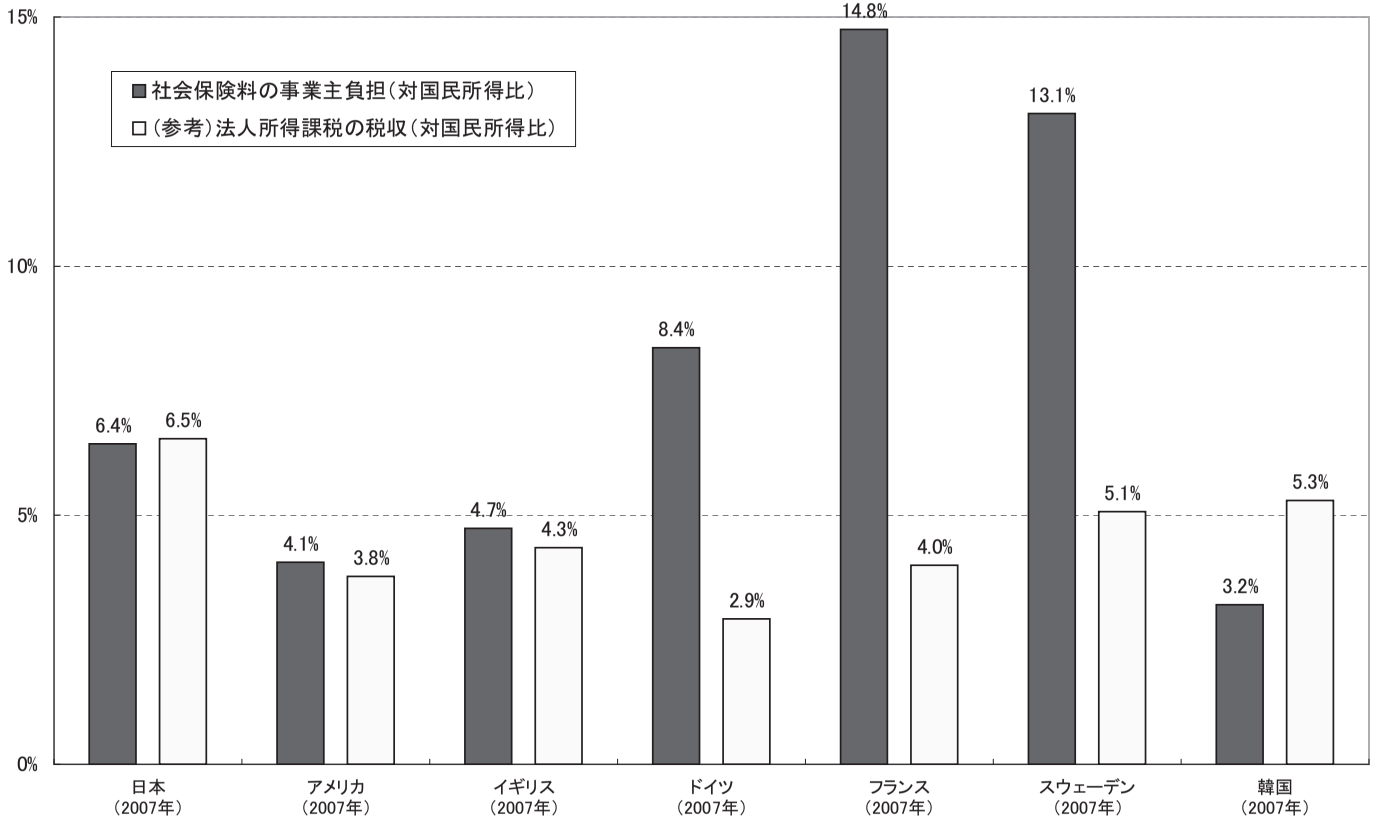
○ 課税ベースの計算においては、恒久的な影響を与える永久差異項目（試験研究費等の税額控除、受取配当益金不算入、交際費・寄付金等の損金算入、外国税額控除、地方税額控除等）のみを試算に反映し、税負担の前払いまたは先送りとみなせる一時差異項目（貸倒引当金及び減価償却等）の影響は反映していない。

○ 四捨五入の関係上、各項目の計数の和が合計値と一致しないことがある。

＊前提条件の置き方によって負担は変わりうるため、試算結果についてはある程度の幅をもって解釈する必要がある。

社会保険料事業主負担の国際比較（対国民所得比）

（未定稿）



（注）社会保険料事業主負担については、法人事業主及び個人事業主の負担分の他に、公共部門の社会保険料納付義務者の負担分も含まれている。
（出所）OECD "Revenue Statistics 1965-2008"及び同 "National Accounts 1996-2007"

租税特別措置法の規定による特例に係る増減収見込額（平成22年度ベース）

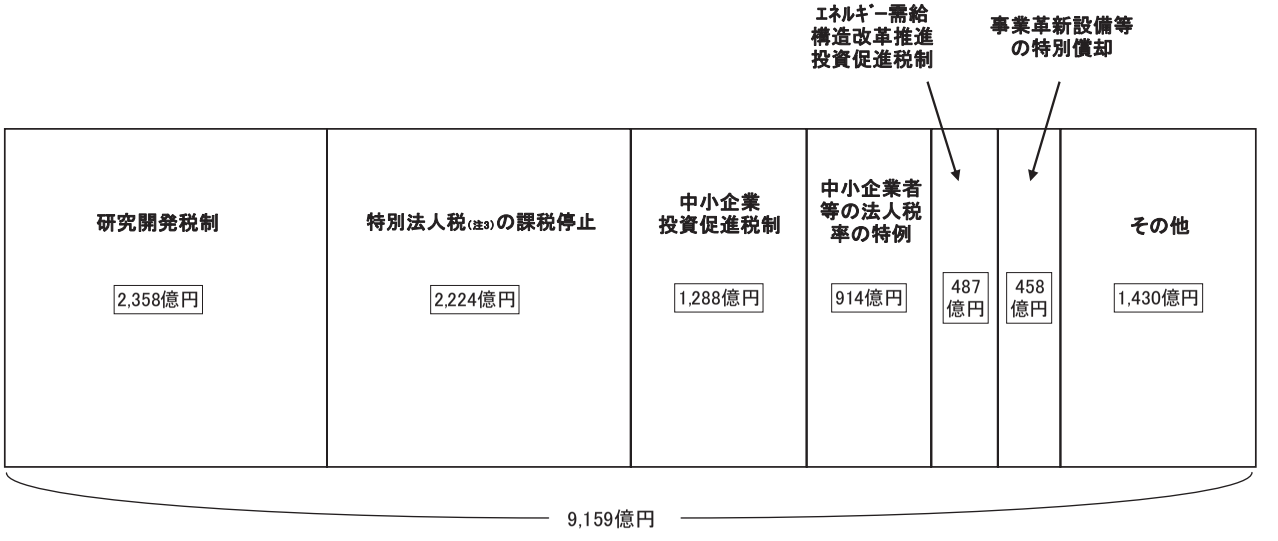
（単位：億円程度）

	減収見込額	増収見込額	差引計
所得税関係	▲ 14,217	—	▲ 14,217
法人税関係	▲ 9,159	＋ 2,676	▲ 6,483
大法人（資本金１億円超）	▲ 5,993	＋ 1,940	▲ 4,053
中小法人（資本金１億円以下）	▲ 3,166	＋ 736	▲ 2,430
その他	▲ 45,901	＋ 16,723	▲ 29,178
合計	▲ 69,277	＋ 19,399	▲ 49,878

（注１）上記は、租税特別措置法の規定による特例について、平成22年度に適用される措置に基づく増減収見込額（平年度ベース）を試算したものである。なお、①データ上の制約など増減収額を見込むことが困難であるもの、②増減収額が僅少（1億円未満）であると見込まれるもの、③制度の内容から増減収額は生じないと考えられるものは、含まれていない。

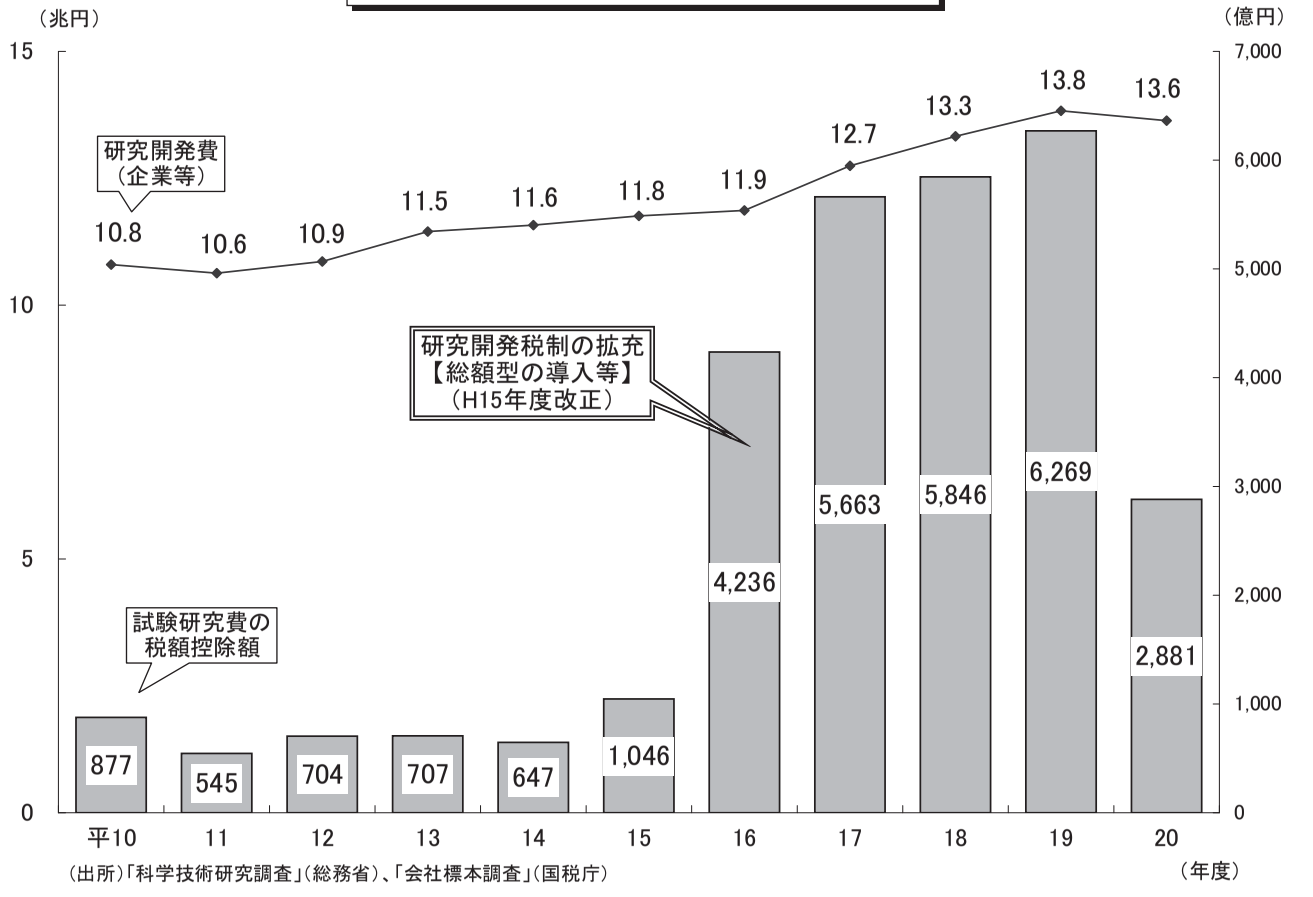
（注２）個人、法人で共通の措置については、主として想定される適用対象者に応じて、所得税関係、法人税関係のいずれかに計上している。

租税特別措置法の規定（法人税関係）による減収見込額の内訳（平成22年度：平年度）



（注1）個人・法人で共通の措置については、主として想定される適用対象者に応じて区分し、法人税関係として整理したものについて取りまとめている。
（注2）増収額を見込んでいる法人税関係の措置としては、交際費等の損金不算入（+2,676億円）がある。
（注3）「特別法人税」とは、退職年金等積立金に対する法人税である。
（注4）増減収見込額は、参・予算委員会資料「租税特別措置法の規定による増減収額試算」（平成22年4月）による。

試験研究費の税額控除額の推移



（出所）「科学技術研究調査」（総務省）、「会社標本調査」（国税庁）

租税特別措置法の規定による特例措置の増減収見込額（主なもの）

（単位：億円程度）

【法人税関係】
- ○試験研究を行った場合の法人税額の特別控除（研究開発税制）・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・▲ 2,358
- ○退職年金等積立金に対する法人税の課税の停止・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・▲ 2,224
- ○中小企業者等が機械等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除（中小企業投資促進税制）・・▲ 1,288
- ○中小企業者等の法人税率の特例・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・▲ 914
- ○エネルギー需給構造改革推進設備等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除（エネルギー需給構造改革推進投資促進税制）・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・▲ 487
- ○事業革新設備等の特別償却・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・▲ 458

【所得税関係】
- ○住宅借入金等を有する場合の所得税額の特別控除（住宅ローン減税）・・・・・・・・・・・・・・・・・・▲ 8,057
- ○確定申告を要しない配当所得・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・▲ 2,404
- ○公的年金等控除の最低控除額等の特例・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・▲ 1,707
- ○青色申告特別控除・・▲ 584

【その他】
- ○石油化学製品の製造のため消費される揮発油の免税等（ナフサ免税）・・・・・・・・・・・・・・・・・▲ 36,967
- ○地価税の課税の停止・・・▲ 1,806
- ○土地の売買による所有権の移転登記等の税率の軽減・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・▲ 1,147
- ○小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・▲ 966
- ○自動車重量税の免税等（エコカー減税）・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・▲ 724
- ○農地等についての相続税の納税猶予等及び特定貸付けを行った農地又は採草放牧地についての相続税の課税の特例・・▲ 634
- ○直系尊属から住宅取得等資金の贈与を受けた場合の贈与税の非課税及び住宅取得等資金の贈与に係る相続時精算課税制度の特例・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・▲ 456

【増収項目】
- ○揮発油税及び地方揮発油税の税率の特例・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・+ 13,304
- ○自動車重量税率の特例・・+ 3,419
- ○交際費等の損金不算入・・+ 2,676

（注）増減収見込額は参・予算委員会資料「租税特別措置法の規定による増減収額試算」（平成22年4月）に基づく。

平成 22 年度税制改正大綱（抄）

（平成 21 年 12 月 22 日
閣　議　決　定）

第３章　各主要課題の改革の方向性

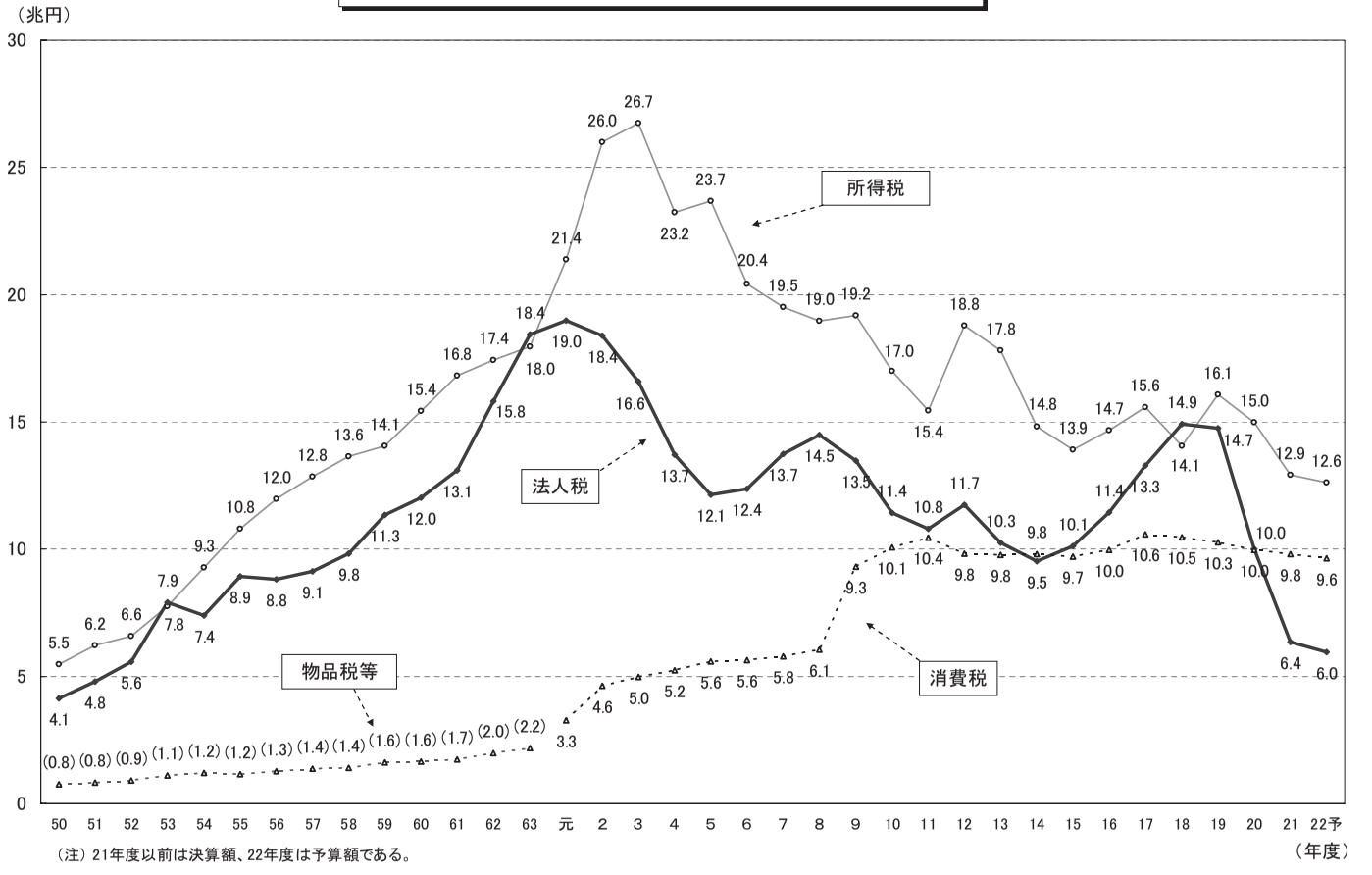
６．消費税

消費税については、三党連立政権合意において、「現行の消費税５％は据え置くこととし、今回の選挙において負託された政権担当期間中において、歳出の見直し等の努力を最大限行い、税率引き上げは行わない」との方針を示しています。

消費税は景気に比較的左右されない税目であり、我が国の基幹税目となっています。一方、消費税には所得が低いほど負担感が強い、いわゆる逆進性が指摘されるところです。逆進性対策として、軽減税率も考えられますが、非常に複雑な制度を生むこととなる可能性があることなどから、「給付付き税額控除」の仕組みの中で逆進性対策を行うことを検討していきます。

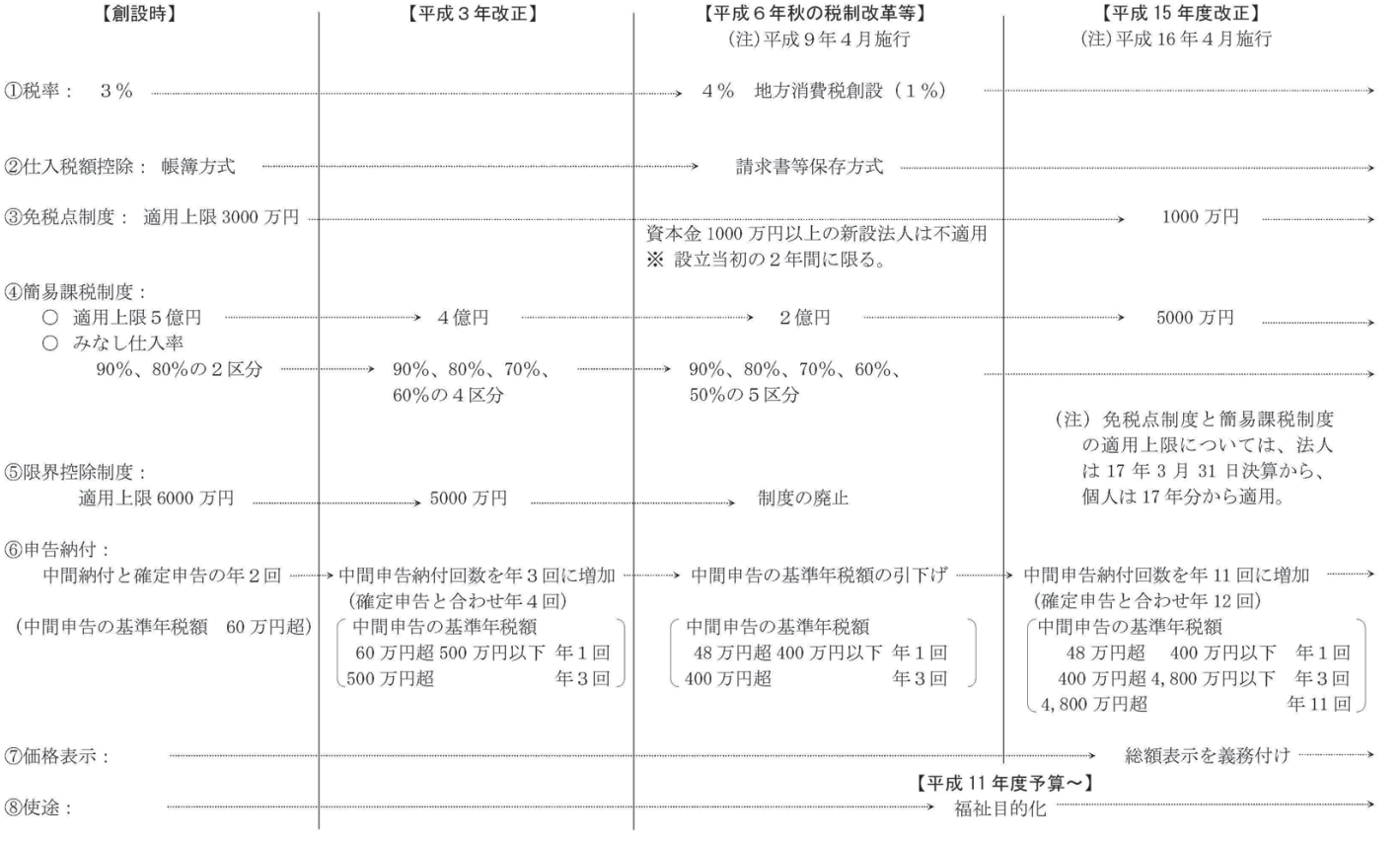
消費税のあり方については、今後、社会保障制度の抜本改革の検討などと併せて、使途の明確化、逆進性対策、課税の一層の適正化も含め、検討していきます。

主 要 税 目 の 税 収（一般会計分）の 推 移



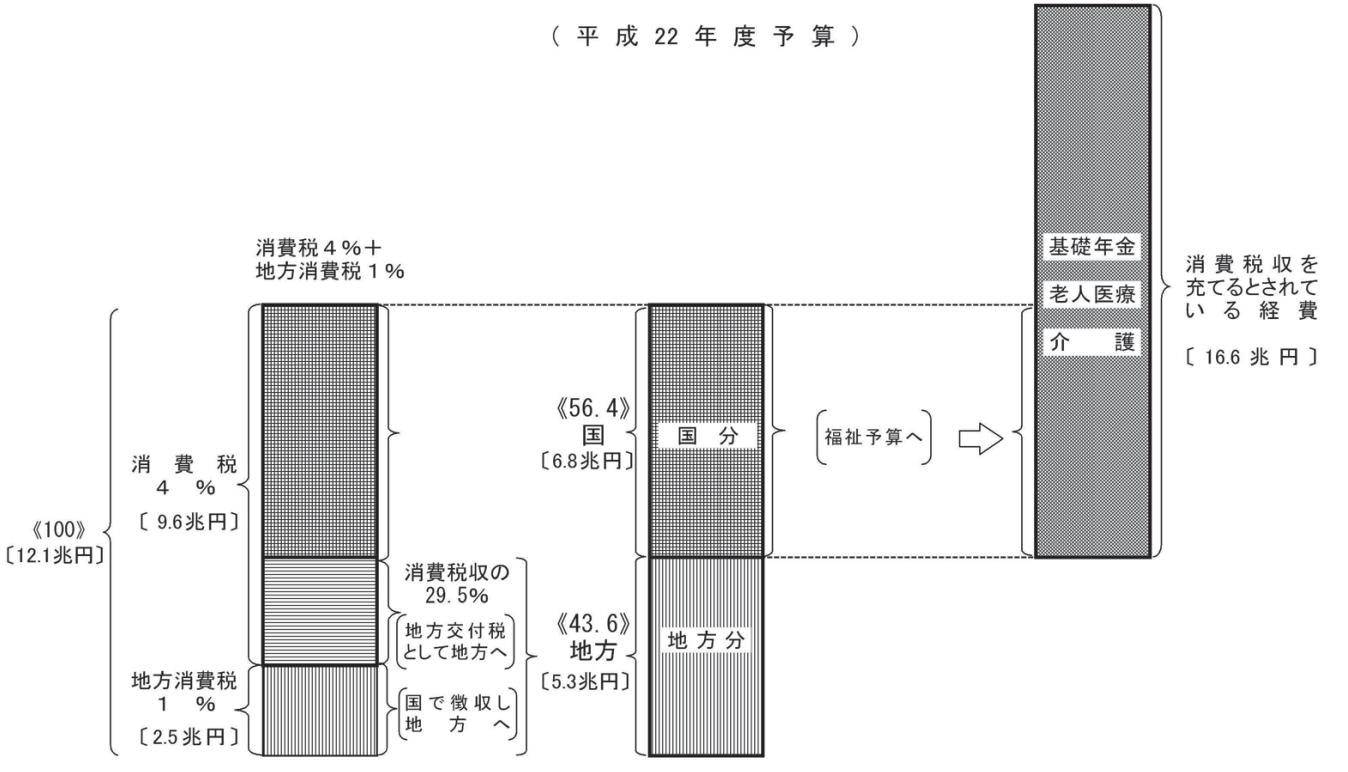
（注）21年度以前は決算額、22年度は予算額である。

消費税制度改正の歩み


【創設時】
【平成３年改正】
【平成６年秋の税制改革等】
（注）平成９年４月施行
【平成 15 年度改正】
（注）平成 16 年４月施行
①税率：　３％
４％　地方消費税創設（１％）
②仕入税額控除：　帳簿方式
請求書等保存方式
③免税点制度：　適用上限 3000 万円
1000 万円
資本金 1000 万円以上の新設法人は不適用
※ 設立当初の２年間に限る。
④簡易課税制度：
○ 適用上限５億円
４億円
２億円
5000 万円
○ みなし仕入率
90%、80%の２区分
90%、80%、70%、60%の４区分
90%、80%、70%、60%、50%の５区分
（注）免税点制度と簡易課税制度の適用上限については、法人は 17 年３月 31 日決算から、個人は 17 年分から適用。
⑤限界控除制度：
適用上限 6000 万円
5000 万円
制度の廃止
⑥申告納付：
中間納付と確定申告の年２回
中間申告納付回数を年３回に増加
（確定申告と合わせ年４回）
中間申告の基準年税額の引下げ
中間申告納付回数を年 11 回に増加
（確定申告と合わせ年 12 回）
（中間申告の基準年税額　60 万円超）
中間申告の基準年税額
60 万円超 500 万円以下　年１回
500 万円超　年３回
中間申告の基準年税額
48 万円超 400 万円以下　年１回
400 万円超　年３回
中間申告の基準年税額
48 万円超　400 万円以下　年１回
400 万円超 4,800 万円以下　年３回
4,800 万円超　年 11 回
⑦価格表示：
総額表示を義務付け
【平成 11 年度予算～】
⑧使途：
福祉目的化

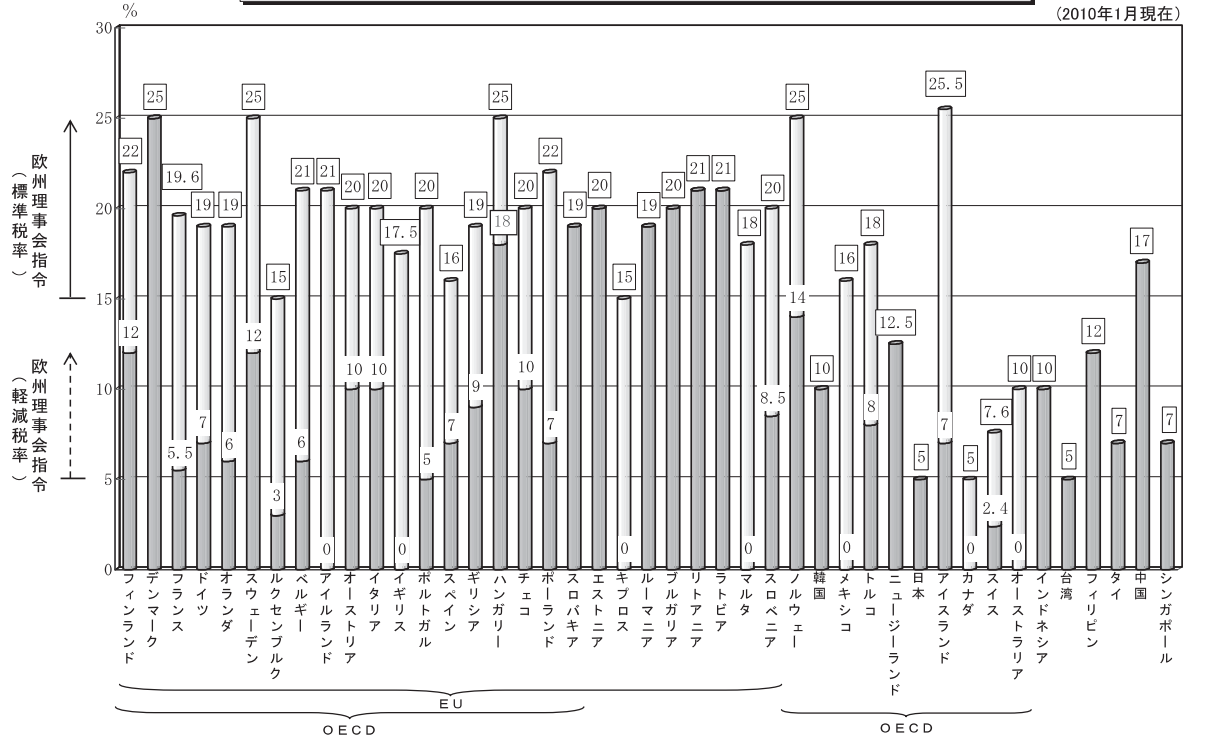
消　費　税　の　使　途

○　消費税の収入が充てられる経費（地方交付税交付金を除く）の範囲（基礎年金、老人医療、介護）を予算総則に規定（平成11年度予算～）



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(未定稿)

（2010年1月現在）



（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、郡、市により小売売上税が課されている。(例:ニューヨーク市 8.875%)
4. 上記中、▯ 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採られている。

（出所）IBFD"European Taxation Database"、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。

主要国の付加価値税の概要（未定稿）

（2010年1月現在）

区分		日本	EC指令	フランス	ドイツ	イギリス	スウェーデン
施行		1989年	1977年	1968年	1968年	1973年	1969年
納税義務者		資産の譲渡等を行う事業者及び輸入者	経済活動をいかなる場所であれ独立して行う者及び輸入者	有償により財貨の引渡又はサービスの提供を独立して行う者及び輸入者	営業又は職業活動を独立して行う者及び輸入者	事業活動として財貨又はサービスの供給を行う者で登録を義務づけられている者及び輸入者	利益を得るために経済活動を独立して行う者及び輸入者
非課税		土地の譲渡・賃貸、住宅の賃貸、金融・保険、医療、教育、福祉等	土地の譲渡（建築用地を除く）・賃貸、中古建物の譲渡、建物の賃貸、金融・保険、医療、教育、郵便、福祉等	不動産取引、不動産賃貸、金融・保険、医療、教育、郵便等	不動産取引、不動産賃貸、金融・保険、医療、教育、郵便等	土地の譲渡・賃貸、建物の譲渡・賃貸、金融・保険、医療、教育、郵便、福祉等	不動産取引、不動産賃貸、金融・保険、医療、教育等
税率	標準税率	5% （地方消費税を含む）	15%以上	19.6%	19%	17.5%	25%
	ゼロ税率	なし	ゼロ税率及び5%未満の超軽減税率は、否定する考え方を採っている	なし	なし	食料品、水道水、新聞、雑誌、書籍、国内旅客輸送、医薬品、居住用建物の建築、障害者用機器等	医薬品（医療機関による処方）等
	輸出免税	輸出及び輸出類似取引	輸出及び輸出類似取引	輸出及び輸出類似取引	輸出及び輸出類似取引	輸出及び輸出類似取引	輸出及び輸出類似取引
	軽減税率	なし	食料品、水道水、新聞、雑誌、書籍、医薬品、旅客輸送、宿泊施設の利用、外食サービス等 5%以上（2段階まで設定可能）	食料品、書籍、旅客輸送、肥料、宿泊施設の利用、外食サービス等 5.5% 新聞、雑誌、医薬品等 2.1%	食料品、水道水、新聞、雑誌、書籍、旅客輸送、宿泊施設の利用等 7%	家庭用燃料及び電力等 5%	食料品、宿泊施設の利用等 12% 新聞、書籍、雑誌、スポーツ観戦、映画、旅客輸送等 6%
	割増税率	なし	割増税率は否定する考え方を採っている	なし	なし	なし	なし
課税期間		1年（個人事業者：暦年 法人：事業年度） ただし、選択により3か月又は1か月とすることができる。	1か月、2か月、四半期又は加盟国が任意により定める1年を超えない期間	1か月(注)	1年 （原則として1か月ごとに予定申告納付を行う）	3か月(注) ただし、選択又は課税庁の命令により課税期間を1か月とすることができる。	1か月(注)

（注） 課税売上高等が一定額以下の場合は、上記以外の課税期間を選択することができる。

諸外国における食料品に対する軽減税率の適用例

贅沢品か否かの違い

【フランス】

標準税率（19．6%）	軽減税率（5．5%）	備　考
キャビア	フォアグラ トリュフ	フォアグラ及びトリュフには、国内産業を保護するため軽減税率が適用される一方、キャビアには、高級品かつ輸入品であるため標準税率が適用されているといわれている。
マーガリン	バター	マーガリンに軽減税率が適用されないのは、バターを製造する酪農家を保護するためといわれている。
普通のチョコレート	板チョコ	昔、チョコレートは高級品だったため、原則として標準税率が適用されるが、板チョコ等には軽減税率が適用される。 チョコレート製品については、カカオの含有量によって異なる税率が適用される。
カカオ含有量50%以上のチョコレート製品	カカオ含有量50%未満のチョコレート製品	

（出所）各国聞き取り調査等に基づく。

外食と食料品の違い

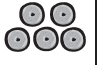
【イギリス】

標準税率（17．5%）	軽減税率（0%）	備　考
フィッシュ＆チップスやハンバーガーなど温かいテイクアウト商品	デリカテッセンなどスーパーの惣菜	イギリスでは、外食サービス（標準税率）と食料品（軽減税率）との区分けの指標として、「気温より高く温められたかどうか」が採用されている。 なお、フィッシュ＆チップス業界は、スーパーの惣菜は競合品であるとして、左記の取扱いに反発している。

【ドイツ】

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

【カナダ】

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

カナダにおけるGSTクレジットの概要

（2010年7月現在）

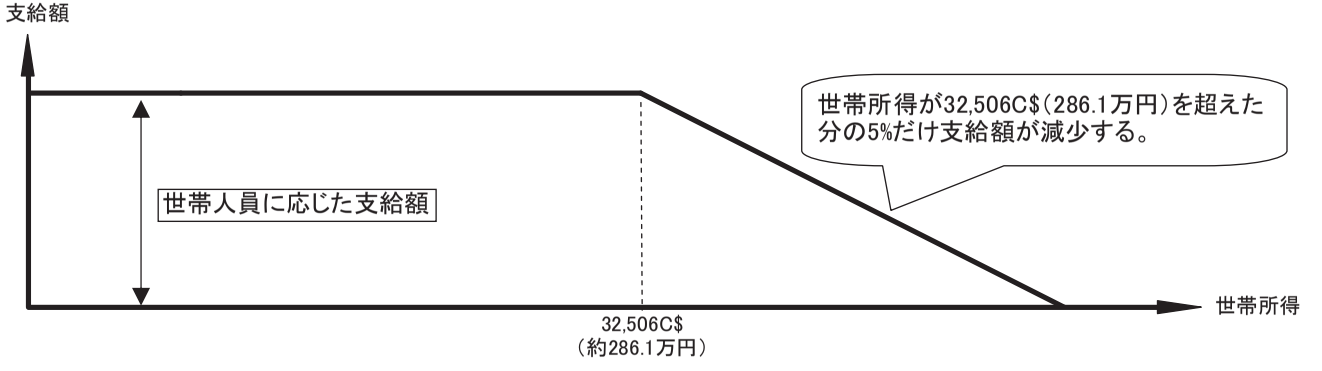
- カナダにおけるGSTクレジットは、低・中所得世帯の付加価値税（GST：Goods and Services Tax）負担の軽減を目的とした直接給付制度であり、所得が一定額を超えると給付額が減少する仕組みとなっている。なお、給付の額と実際のGST負担額とが連動しているわけではない。

- 年間給付額は、本人分及び配偶者分：各250C$（約2.2万円）、扶養児童分（18歳以下）：1人131 C$（約1.2万円）。一世帯当たりの平均的なGSTクレジット支給額（2003年）は322C$（約2.8万円）。

- GSTクレジット支給総額は、GST税収（連邦）の約10%（2003年）。

- 給付の適用を受けようとする者は、申請に際して、本人と配偶者の社会保険番号、夫婦それぞれの所得、及び扶養児童の情報等を、当局に報告しなければならない。

（参考）GSTクレジット支給額のイメージ



（注）邦貨換算レート：1カナダドル（C$）＝88円（裁定外国為替相場：平成22年（2010年）5月中の実勢相場の平均値）。

『請求書等保存方式』と『インボイス方式』

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

［日 本］

請 求 書

14 年 11 月 20 日　　No.

株式会社 ○○商事　様

株式会社 △△商事
千代田区霞が関3-1-1

下記のとおり御請求申し上げます

税込合計金額	￥1,050,000―	税率	5 %	消費税額等	50,000

月	日	品名	数量	単価	金額（税抜・税込）	摘要
11	20	パソコン	5	174,000	870000	
		ＣＤプレーヤー	8	8,000	64000	
		プリンター	3	22,000	66000	
		合　計			1000000	

コOヨ H160

［イギリス］

A FULL TAX INVOICE

Sales Invoice No.174

O×△ TRADE LTD　　VAT Reg. No.987 6543 21
From: Any Street, Any Town

To: N.Obody, 222 The High Street
London NET4 4PT

Sale: Time of supply 16/01/02　　Date of Issue: 19/01/02

Quantity	Description and Price	£ Net of VAT	VAT Rate	Net VAT
6	Radios, SW15@£25.20	151.20		
4	Record Players@£23.6	94.40		
6	Lamps, T77@£15.50	93.00	17.5	59.25
		338.60		

Total (Net) 338.60　　Total VAT 59.25

VAT 59.25

TOTAL £397.85

○ 「請求書等保存方式」は、帳簿の保存に加え、取引の相手方（第三者）が発行した請求書等という客観的な証拠書類の保存を仕入税額控除の要件としている。

○ 「インボイス方式」は、

① 「インボイス」に税額の記載が義務付けられている。

② 免税事業者は「インボイス」を発行できない。したがって、免税事業者からの仕入れについて仕入税額控除ができない。

（注）「インボイス」とは、適用税率や税額など法定されている記載事項が記載された書類。欧州においては、免税事業者と区別するため、課税事業者に固有の番号を付与してその記載も義務付けているが、「インボイス」の様式まで特定されているものではない。

平成22年度税制改正大綱（抄）

平成21年12月22日
閣　議　決　定

第３章　各主要課題の改革の方向性

５．資産課税

（１）相続税・贈与税

相続税は格差是正の観点から、非常に重要な税です。バブル期の地価急騰に伴い、相続税の対象者が急激に広がったことなどから、基礎控除の引上げや小規模宅地等の課税の特例の拡充により、対象者を抑制する等の改正が行われました。バブル崩壊後、地価が下落したにもかかわらず、基礎控除の引下げ等は行われてきませんでした。そのため、相続税は100 人に４人しか負担しない構造となり、最高税率の引下げを含む税率構造の緩和も行われてきた結果、再分配機能が果たせているとは言えません。また、金融資産の増加などの環境の変化が見られます。

今後、格差是正の観点から、相続税の課税ベース、税率構造の見直しについて平成23年度改正を目指します。

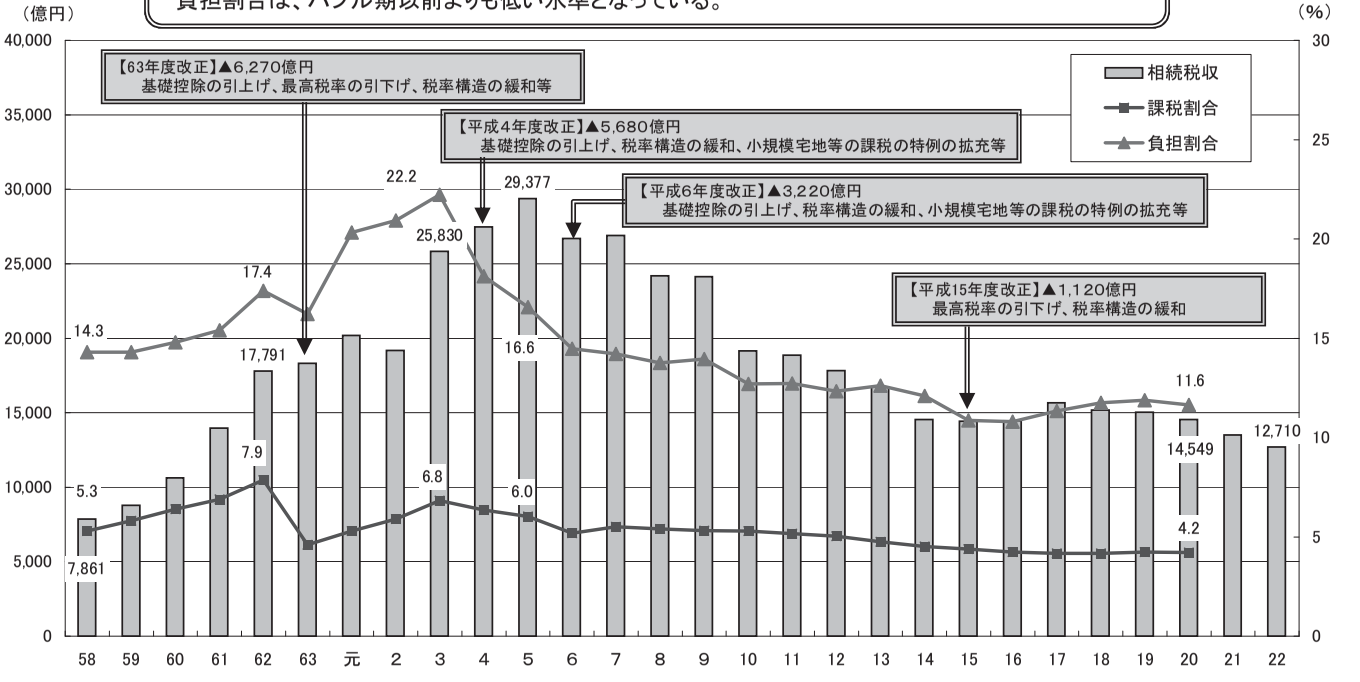
その見直しに当たっては、我が国社会の安定や活力に不可欠な中堅資産家層の育成や事業の円滑な承継等に配慮しつつ、本人の努力とは関係のない大きな格差が固定化しない社会の構築や課税の公平性に配慮すべきです。

さらに、相続税の課税方式の見直しに併せて、現役世代への生前贈与による財産の有効活用などの視点を含めて、贈与税のあり方も見直していく必要があります。

また、法人等を利用した租税回避への対応など、課税の適正化の観点からの見直しを引き続き行っていきます。

最近における相続税の課税割合・負担割合及び税収の推移

バブル期以後は、課税割合、負担割合及び相続税収とも減少傾向にあり、特に、課税割合及び負担割合は、バブル期以前よりも低い水準となっている。



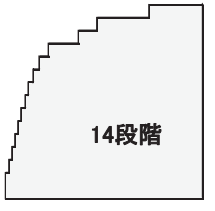
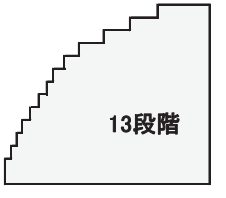
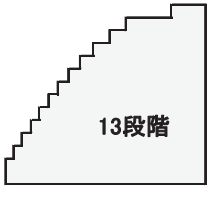
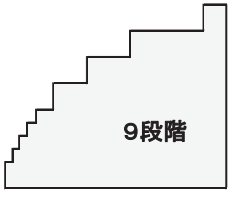
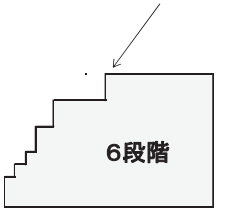
（注1）課税割合は、各年の課税件数／死亡者数であり、負担割合は、各年の納付税額／合計課税価格である。

（注2）相続税収は各年度の税収であり、贈与税収を含む（平成22年度は予算額）。

（注3）減収額は改正時の改正減収見込額（平年度）による。なお、土地の評価額の適正化を考慮した平成4年度の改正減収見込額は、▲390億円である。

最近における相続税の税率構造の推移

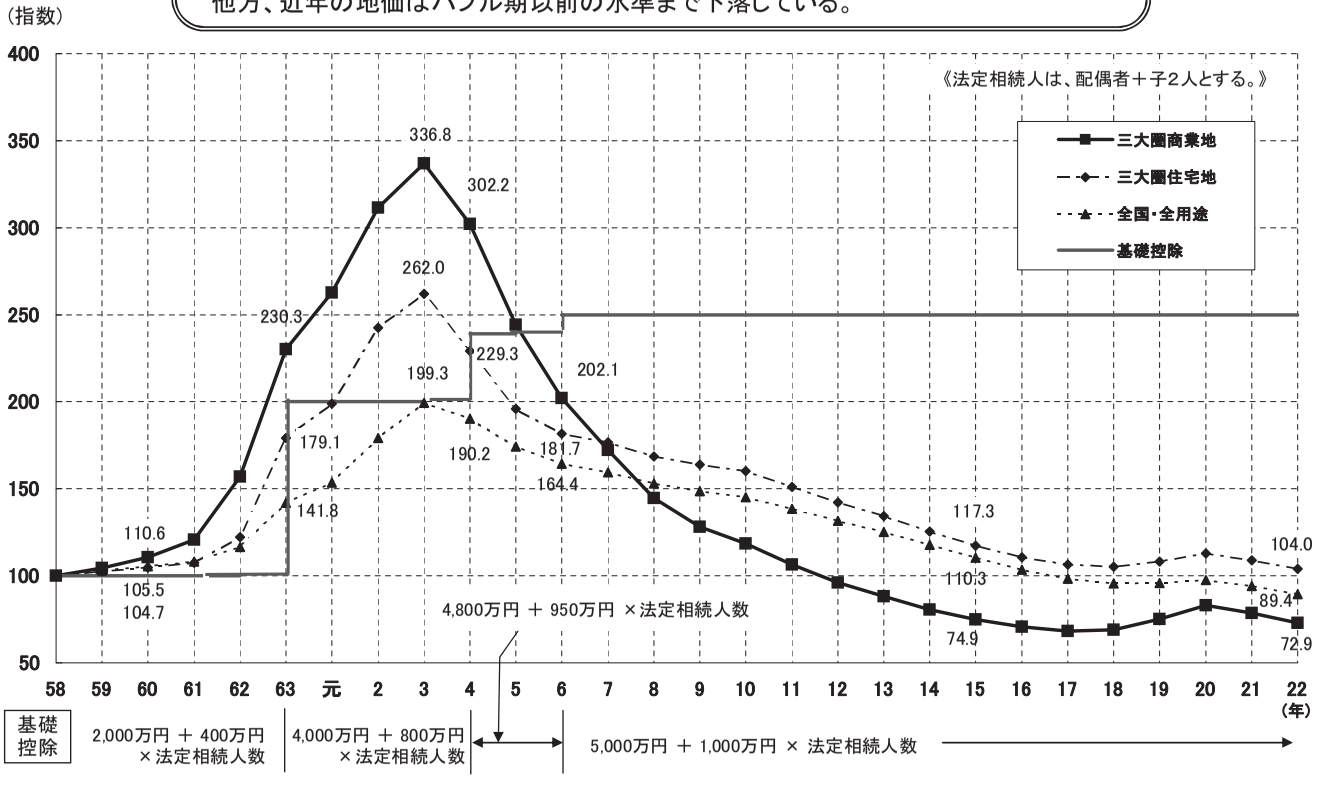
税率構造については、昭和63年以降累次にわたり、最高税率の引下げを含む累進構造の緩和が行われている。

区　分	昭和63年12月改正前	昭和63年12月改正 （昭和63年1月1日以降適用）	平成4年度改正 （平成4年1月1日以降適用）	平成6年度改正 （平成6年1月1日以降適用）	平成15年度改正（現行） （平成15年1月1日以降適用）
税率構造 （イメージ図）	5億円超 （最高税率　75%）  	5億円超 （最高税率　70%）  	10億円超 （最高税率　70%）  	20億円超 （最高税率　70%）  	3億円超 （最高税率　50%） 
基礎控除	2,000万円 ＋ 400万円 × 法定相続人数 （3，200万円）	4,000万円 ＋ 800万円 × 法定相続人数 （6，400万円）	4,800万円 ＋ 950万円 × 法定相続人数 （7，650万円）	5,000万円 ＋ 1,000万円 × 法定相続人数 （8，000万円）	同　左

（注）基礎控除の（　）内は、法定相続人が3人（例：配偶者＋子2人）の場合の額である。

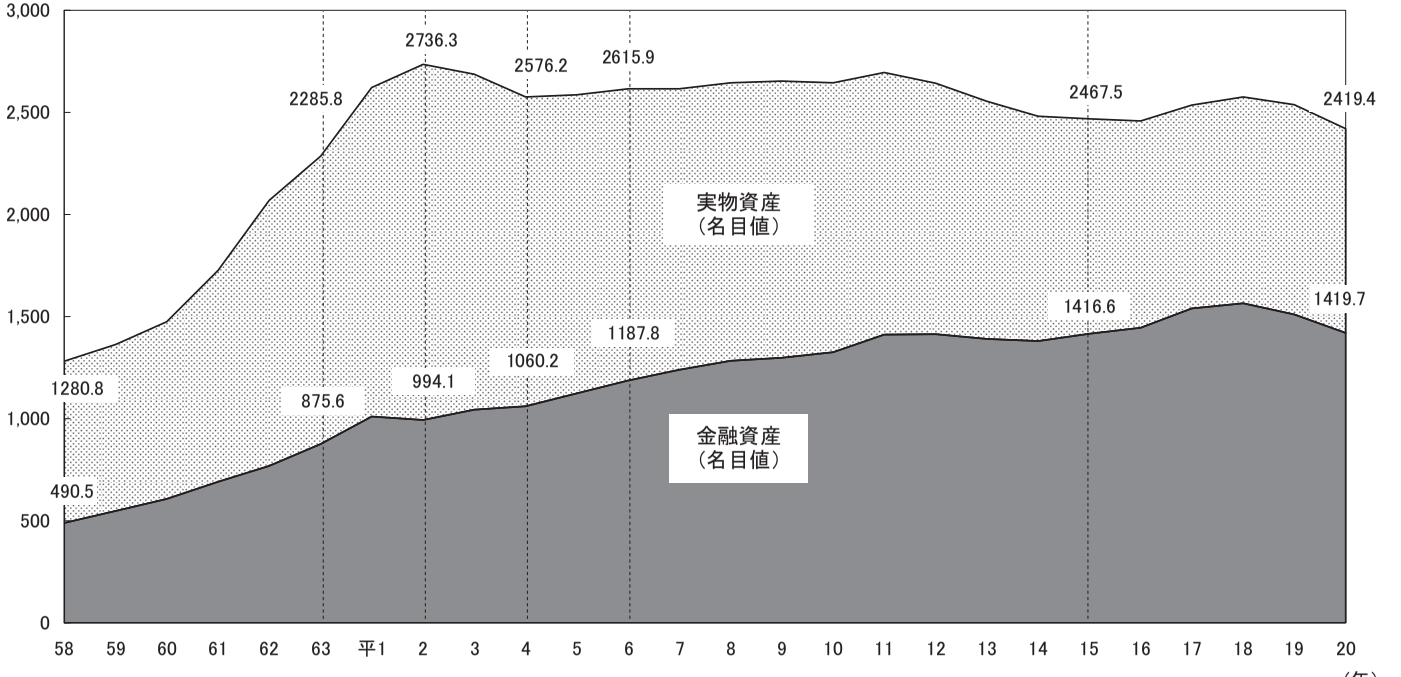
地価公示価格指数と基礎控除（58年＝100）の推移

現在の基礎控除は、バブル期の地価の急騰に伴い引き上げられてきたもの。
他方、近年の地価はバブル期以前の水準まで下落している。



家計資産残高の推移

家計資産残高は、バブル期以後おおむね横ばいとなっているが、金融資産残高については増加傾向にあり、近年では実物資産残高を上回る額となっている。



（注）「実物資産」とは、純固定資産（住宅等）、再生産不可能有形資産（土地等）等、金融資産以外の資産の合計をいう。
（資料）「国民経済計算年報」（93SNAによる。）

平成22年度税制改正大綱（抄）

（平成21年12月22日 閣議決定）

第４章　平成22年度税制改正

11. 検討事項

〔国税・地方税共通〕

（２）地球温暖化対策のための税については、今回、当分の間として措置される税率の見直しも含め、平成23年度実施に向けた成案を得るべく、更に検討を進めます。

車体課税については、エコカー減税の期限到来時までに、地球温暖化対策の観点や国及び地方の財政の状況も踏まえつつ、今回、当分の間として適用される税率の取扱いを含め、簡素化、グリーン化、負担の軽減等を行う方向で抜本的な見直しを検討します。

これらを法律において規定することとします。

所得税法等の一部を改正する法律（抄）

附　則

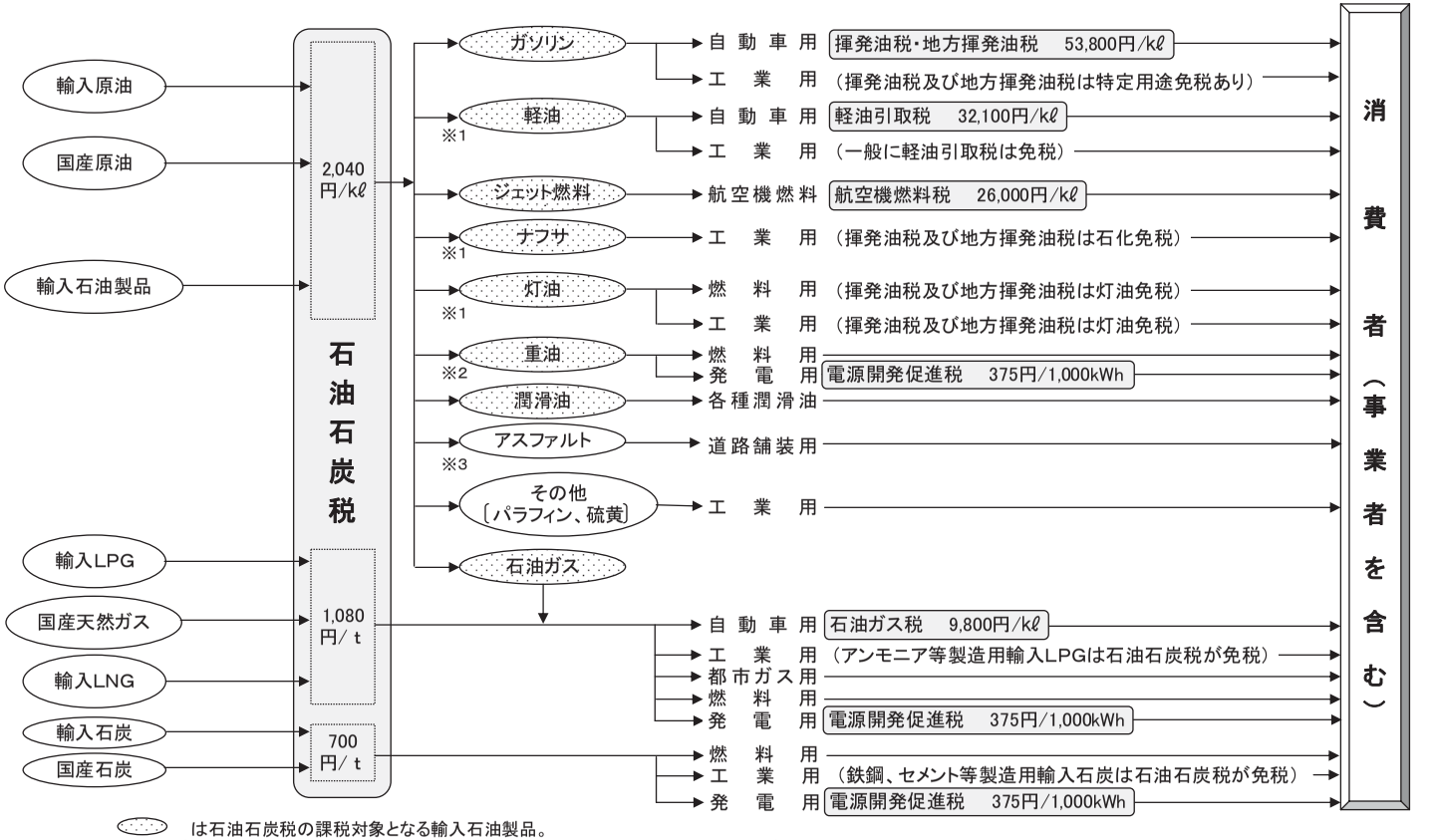
（地球温暖化対策のための税についての検討）

第百四十八条　政府は、地球温暖化対策のための税について、新租税特別措置法第八十八条の八第一項及び地方税法等改正法第一条による改正後の地方税法（昭和二十五年法律第二百二十六号）附則第十二条の二の八の規定により当分の間規定する税率の取扱いを含め、平成二十三年度の実施に向けた成案を得るよう、検討を行うものとする。

（車体課税についての検討）

第百四十九条　政府は、車体課税（自動車重量税、自動車取得税、自動車税及び軽自動車税の課税をいう。以下この条において同じ。）について、新租税特別措置法第九十条の十二並びに地方税法等改正法第一条による改正後の地方税法附則第十二条の二の二第二項並びに附則第十二条の二の三第二項及び第三項に規定する自動車重量税及び自動車取得税の特例の適用期限が到来するまでに、地球温暖化対策の観点並びに国及び地方の財政の状況を踏まえつつ、新租税特別措置法第九十条の十一第一項及び第九十条の十一の二第一項並びに地方税法等改正法第一条による改正後の地方税法附則第十二条の二の三第一項の規定により当分の間規定する税率の取扱いを含め、簡素化、グリーン化（環境への負荷の低減に資するための見直しをいう。）、負担の軽減その他車体課税を取り巻く状況の変化に適確に対応するための措置について検討し、その結果に応じて、所要の見直しを行うものとする。

エネルギー課税の状況



は石油石炭税の課税対象となる輸入石油製品。

※1　輸入石化用ナフサ等は石油石炭税が免税、国産石化用ナフサ等は石油石炭税が還付
※2　輸入農林漁業用A重油は石油石炭税が免税、国産農林漁業用A重油は石油石炭税が還付
※3　国産石油アスファルトは石油石炭税が還付

自動車関係諸税・エネルギー関係諸税の概要（平成22年度予算・地方財政計画額）

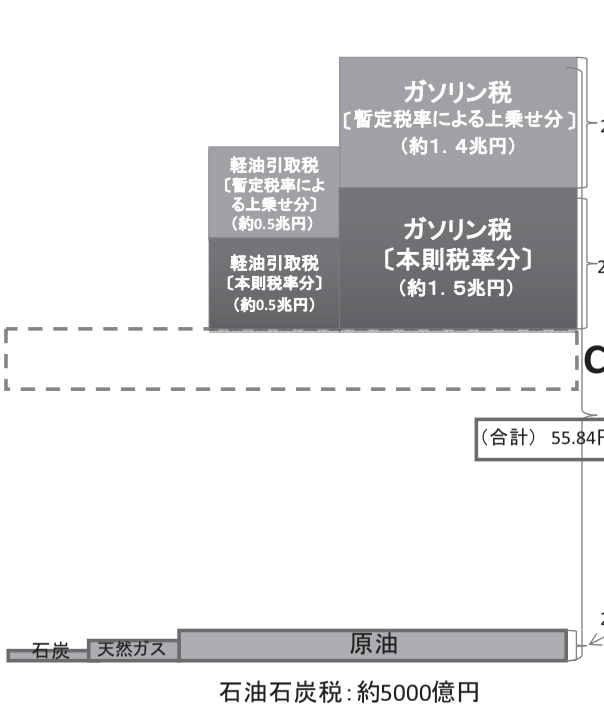
	税　　目	課税物件	税　　率	22年度税収	備　　考
国税	揮発油税	揮発油	48,600円／kl （本則税率：24,300円／kl）	億円 25,760	・国の一般財源
	地方揮発油税	揮発油	5,200円／kl （本則税率：4,400円／kl）	2,756 （うち地方譲与分　2,756）	・地方の一般財源として全額譲与
	石油ガス税	自動車用石油ガス	17円50銭／kg	240 （うち地方譲与分　120）	・税収の1/2は地方の一般財源として譲与
	自動車重量税	乗用車、トラック、バス、軽自動車、バイク等	（例）乗用車 車両重量0.5t・１年につき ・自家用　5,000円 ・営業用　2,700円 （本則税率：いずれも2,500円）	7,535 （うち地方譲与分　3,065）	・税収の一部を公害健康被害の補償費用の財源として交付 ・税収の407/1000は地方の一般財源として譲与
	石油石炭税	原油、石油製品、天然ガス、石油ガス、石炭等	・原油、石油製品　2,040円／kl ・天然ガス、石油ガス等　1,080円／t ・石炭　700円／t	4,800	・燃料安定供給対策及びエネルギー需給構造高度化対策財源
	航空機燃料税	航空機燃料	26,000円／kl	910 （うち地方譲与分　140）	・空港整備財源及び地方空港対策費
	電源開発促進税	一般電気事業者の販売電気	千キロワット時につき 375円	3,300	・電源立地対策及び電源利用対策財源
地方税	軽油引取税	軽油	32,100円／kl （本則税率：15,000円／kl）	8,432	・地方の一般財源
	自動車取得税	乗用車、トラック、バス、軽自動車等	・自家用　取得価額の5% ・営業用及び軽自動車　〃　3% （本則税率：いずれも3%）	2,286	・地方の一般財源
	自動車税	乗用車、トラック、バス等（軽自動車等を除く）	（例）乗用車 排気量2,000ccクラス ・自家用　39,500円（年） ・営業用　9,500円（年）	16,272	・地方の一般財源
	軽自動車税	軽自動車、小型二輪車、原付自転車等	（例）軽乗用車 ・自家用　7,200円（年） ・営業用　5,500円（年）	1,792	・地方の一般財源

（注）１．税収は、国税は当初予算額、地方税は地方財政計画額である。
　　２．揮発油税、地方揮発油税及び自動車重量税の税率は租税特別措置法、軽油引取税及び自動車取得税は地方税法附則による特例税率。

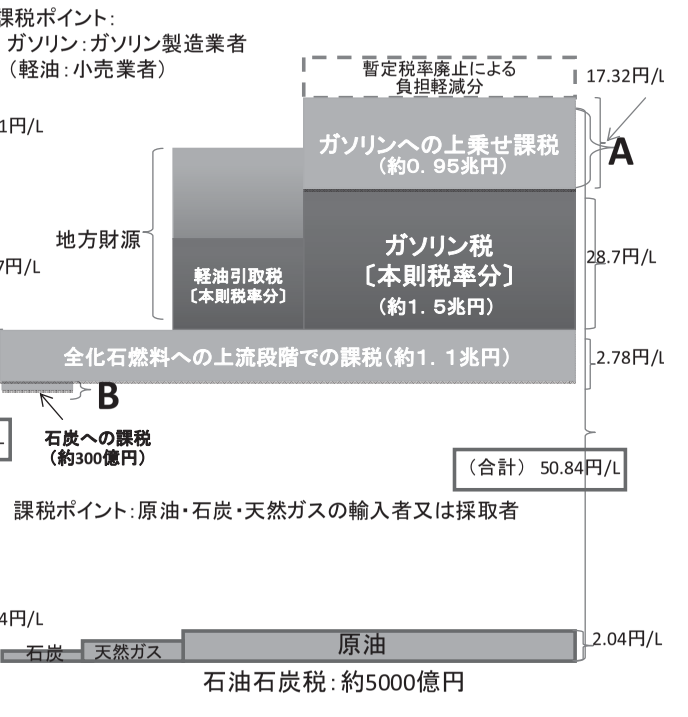
平成22年度改正に向けた環境省の要望の概要

※　【○円／L】は、ガソリンの税率

〔 現行制度 〕



〔 導入後 〕



欧州諸国における環境関連税制の主な変遷

未定稿

イギリス	**1993～99 年　既存のエネルギー税制の引上げ** 炭化水素油税（ガソリン、軽油、重油等）について、税率を物価上昇率以上に毎年引上げ（エスカレーター制度）。 **2001 年　既存のエネルギー税制の対象外エネルギーに新税を導入** 炭化水素油税が課税されない事業用の電気、石炭、天然ガス等に新たに気候変動税を課税。 ※　政府と気候変動合意を締結した業界団体には気候変動税が軽減、目標達成のため排出量取引の利用が可能。
ドイツ	**1999 年　既存のエネルギー税制の引上げ、既存のエネルギー税制の対象外エネルギーに新税を導入** 鉱油税（ガソリン、軽油、重油等）を引上げ。鉱油税が課税されない電気に新たに電気税を課税。 **2006 年　既存のエネルギー税制の対象を拡大** 鉱油税について、課税対象外の石炭に課税対象を拡大し、エネルギー税に改組。
フランス	**2007 年　既存のエネルギー税制の対象外エネルギーに新税を導入** 石油産品内国消費税（ガソリン、軽油、重油等）が課税されない石炭に新たに石炭税を課税。 **2010 年から既存のエネルギー税制に上乗せする「炭素税」の導入を予定していたが、違憲判決を受けて無期限延期** 既存のガソリン、軽油等の税金に上乗せして炭素含有量に応じた新税を導入予定（2009 年 12 月 18 日両院で可決）だったが、①電力、②欧州排出権取引に参加する大手企業が対象外となっていることから、「課税の公平さを欠き、地球温暖化防止という目的に合致しない」として憲法院にて違憲判決が出された（同年 12 月 29 日）。
オランダ	**1992 年　既存のエネルギー税制に加え新税を導入** 鉱油税（ガソリン、軽油等）に加えて炭素含有量・エネルギー量を基準とした一般燃料税（石炭は新規課税）を導入 ※　一般燃料税導入以前は、一般燃料課徴金が課されていた。 **2004 年　炭素含有量等に応じた税をやめ、既存のエネルギー税制に統合** ガソリン、軽油、重油等については一般燃料税を鉱油税に統合。既存のエネルギー税制がなかった石炭についてのみ一般燃料税を「燃料税」として存続。 ※　家庭等による小規模なエネルギー消費を対象に 1996 年に導入された規制エネルギー税をエネルギー税に改組。
フィンランド	**1990 年　既存のエネルギー税制に炭素含有量に応じた付加課税部分を設定** 既存の燃料課税（ガソリン等）の付加課税部分として炭素含有量に応じた税率を設定（ただし、天然ガスは半額）。 ※　1994 年に炭素含有量及びエネルギー量に応じた税率に、1997 年には再度炭素含有量に応じた税率に考え方を変更。 ※　2008 年には、EU-ETS 参加部門以外への増税に力点を置いたエネルギー関連諸税の税率引上げを実施。
スウェーデン	**1991 年　既存のエネルギー税制に上乗せして炭素含有量に応じた新税を導入** 既存のエネルギー税制（ガソリン、軽油、重油等）に上乗せして炭素含有量に応じた二酸化炭素税を導入。 ※　エネルギー税を軽減する一方、二酸化炭素税はほぼ毎年税率を引上げ。 **2001 年　「税制のグリーン化」の開始（家庭部門の電気に係るエネルギー税・二酸化炭素税の増税。以降ほぼ毎年増税。）** ※　EU-ETS 参加部門に対する CO2 税の免税措置が欧州委員会により承認された（2008 年）。
デンマーク	**1992 年　既存のエネルギー税制に上乗せして炭素含有量に応じた新税を導入** 既存のエネルギー税制（ガソリン、軽油等）に上乗せして炭素含有量に応じた二酸化炭素税を導入。 ※　EU 域内におけるエネルギーに係る最低税率が守られることを条件に、EU-ETS 参加部門に対する CO2 税の免税措置が欧州委員会により承認された（2009 年）。

（出典）各国政府資料及び OECD 資料

日本とEU諸国のCO2排出量1トン当たりのエネルギー課税の税率の比較

【未定稿】
（2010年4月現在）

○　欧州各国とも、エネルギー課税全体として見れば単純なＣＯ２比例とはなっておらず、ガソリン、軽油に重課している。

	ガソリン	軽油	重油	石炭	天然ガス
日本	24,052（円） 揮発油税　：23,173 石油石炭税：　879	13,207（円） 軽油引取税：12,418 石油石炭税：　789	753（円） 石油石炭税：753	301（円） 石油石炭税：301	400（円） 石油石炭税：400
イギリス	39,701（円） 炭化水素油税：39,701	35,657（円） 炭化水素油税：35,657	6,275（円） 炭化水素油税：6,275	887（円） 気候変動税：887	1,441（円） 気候変動税：1,441
ドイツ	38,743（円） エネルギー税：38,743	25,009（円） エネルギー税：25,009	5,934（円） エネルギー税：5,934	501（円） エネルギー税：501	4,120（円） エネルギー税：4,120
フランス	35,926（円） 石油産品内国消費税：35,926	22,776（円） 石油産品内国消費税：22,776	844（円） 石油産品内国消費税：844	502（円） 石炭税：502	891（円） 天然ガス消費税：891
フィンランド	37,115（円） 液体燃料税 －基本税　：33,883 －付加税　：2,830 －戦略備蓄料：　403	19,352（円） 液体燃料税 －基本税　：16,306 －付加税　：2,860 －戦略備蓄料：　186	3,058（円） 液体燃料税 －基本税　：　－ －付加税　：2,931 －戦略備蓄料：　128	2,982（円） 電気・特定燃料税 －基本税　：　－ －付加税　：2,912 －戦略備蓄料：　70	1,573（円） 電気・特定燃料税 －基本税　：　－ －付加税　：1,510 －戦略備蓄料：　63
デンマーク	33,800（円） 鉱油エネルギー税：30,837 CO2税　：2,964	22,743（円） 鉱油エネルギー税：19,796 CO2税　：2,947	17,297（円） 鉱油エネルギー税：14,276 CO2税　：3,021	15,997（円） 石炭税：12,720 CO2税　：3,277	21,808（円） 天然ガス税：18,887 CO2税　：2,920

（注）為替レート：1ポンド＝約161.17円、1ユーロ＝約137.43円、1デンマーク・クローネ＝約18.45円（2008年4月から2010年3月までの為替レートの平均値、Bloomberg）

平成22年度税制改正大綱（抄）

平成21年12月22日
閣　議　決　定

第３章　各主要課題の改革の方向性

１．納税環境整備

（３）社会保障・税共通の番号制度導入

社会保障制度と税制を一体化し、真に手を差し伸べるべき人に対する社会保障を充実させるとともに、社会保障制度の効率化を進めるため、また所得税の公正性を担保するために、正しい所得把握体制の環境整備が必要不可欠です。そのために社会保障・税共通の番号制度の導入を進めます。

番号は基礎年金番号や住民票コードなどの既存番号の活用、新たな付番など様々な選択肢が考えられます。付番・管理する主体については、（４）で詳述する歳入庁が適当であると考えます。

以上、徴収とも関連しますが、主として給付のための番号として制度設計を進めます。その際は、個人情報保護の観点が重要なことは言うまでもありません。

（　略　）

（６）納税環境整備に係るＰＴの設置

以上、（１）納税者権利憲章（仮称）の制定、（２）国税不服審判所の改革、（３）社会保障・税共通の番号制度導入、（４）歳入庁の設置、等について、具体化を図るため、税制調査会の下にプロジェクト・チーム（ＰＴ）を設置します。特に、（１）（２）（３）については１年以内を目途に結論を出します。

なお、社会保障・税共通の番号制度やこれを付番・管理する歳入庁の設置については、税制のみならず、社会保障制度も関連することから、税制調査会のＰＴと並行して、内閣官房国家戦略室を中心に、府省横断的に検討を行うこととします。

（　略　）

２．個人所得課税

（１）所得税

③ 改革の方向性

所得再分配機能を回復し、所得税の正常化に向け、税率構造の改革のほか、以下のような改革を推進します。

第一に、的確に所得捕捉できる体制を整え、課税の適正化を図るために、社会保障・税共通の番号制度の導入を進めます。ただし、一般の消費者を顧客としている小売業等に係る売上げ（事業所得）や、グローバル化が進展する中で海外資産や取引に関する情報の把握などには一定の限界があり、番号制度も万能薬ではないという認識も必要です。

（　略　）

④　所得控除から税額控除・給付付き税額控除・手当へ

（　略　）

給付付き税額控除は多くの先進国で既に導入されています。我が国で導入する場合には、所得把握のための番号制度等を前提に、関連する社会保障制度の見直しと併せて検討を進めます。

「番号制度」を税務面で利用する場合のイメージ

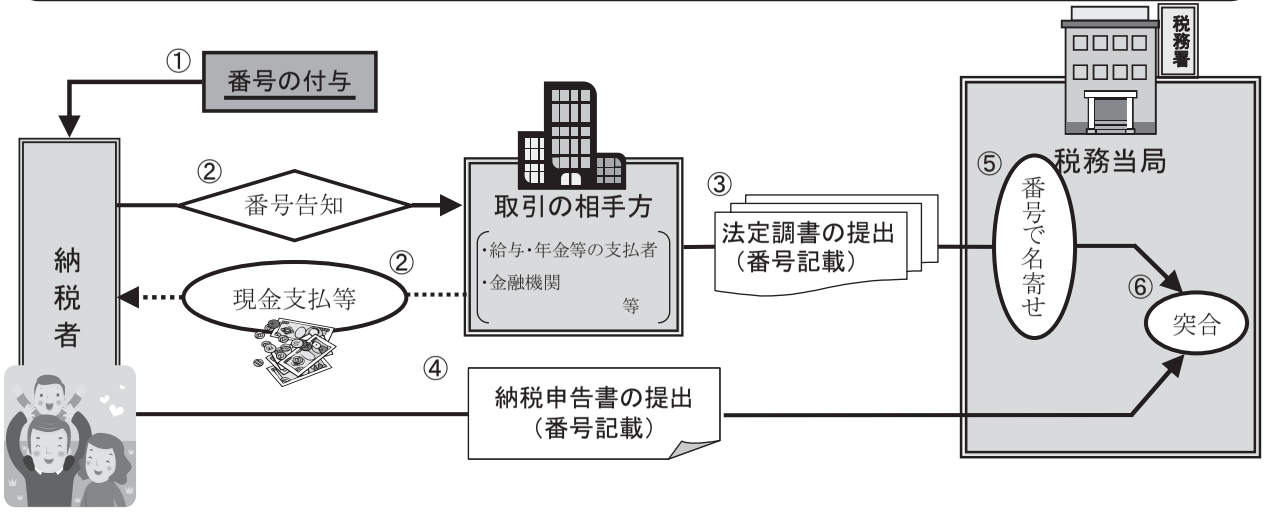
税務面における「番号制度」とは、納税者に悉皆（しっかい）的に番号を付与し、

（1） 各種の取引に際して、納税者が取引の相手方に番号を「告知」すること

（2） 取引の相手方が税務当局に提出する資料情報（法定調書）及び納税者が税務当局に提出する納税申告書に番号を「記載」すること

を義務付ける仕組みである。

これにより、税務当局が、納税申告書の情報と、取引の相手方から提出される資料情報を、その番号をキーとして集中的に名寄せ・突合できるようになり、納税者の所得情報をより的確に把握することが可能となる。



税務面で利用する「番号」が最低限満たすべき要件

① 「悉皆（しっかい）的に付番されていること」

（課税の公平を確保できるよう、課税所得を生じうる者に悉皆（しっかい）的に付番されていること）

② 「一人一番号が確保されていること」

（番号による名寄せ・突合が効率的かつ正確に行えるよう、納税者の住所、氏名の変更が速やかに把握され、一の納税者に対し同じ一つの番号が付与されている関係が確保されていること）

③ 「民－民－官の関係で利用できること」

（納税者本人（民）が取引相手方（民）に番号を告知し、取引相手方（民）がその番号を記入した法定調書を税務当局（官）に提出するという「民－民－官」の関係で利用できる番号であること）

④ 「目で見える番号であること」

（取引相手方（第三者）が、法定調書に記載すべき納税者本人の番号を容易に確認できるよう、目で見える番号であること）

主要国における税務面で利用されている番号制度の概要（未定稿）

（2010 年 1 月現在）

		番号の種類	適用業務	付番者（数）	人　口（注3）（2008 年現在）	付番維持管理機関	現行の付番根拠法	税務目的利用開始年
社会保障番号を活用	イ　ギ　リ　ス	国民保険番号（9 桁）	税務（一部）（注1）、社会保険、年金等	非公表	6,038 万人	雇用年金省歳入関税庁	社会保障法	1961 年
	ア　メ　リ　カ	社会保障番号（9 桁）	税務、社会保険、年金、選挙等	約4 億 2,000 万人（累計数）	3 億 406 万人	社会保障庁	社会保障法	1962 年
	カ　　ナ　　ダ	社会保険番号（9 桁）	税務、失業保険、年金等	約 4,188 万人（累計数）	3,331 万人	人的資源・技能開発省	雇用保険法	1967 年
住民登録番号を活用	スウェーデン	住民登録番号（10 桁）	税務、社会保険、住民登録、選挙、兵役、諸統計、教育等	全住民	922 万人	国税庁	個人登録に関する法律	1967 年
	デ　ン　マ　ー　ク	住民登録番号（10 桁）	税務、年金、住民登録、選挙、兵役、諸統計、教育等	全住民	549 万人	内務省中央個人登録局	個人登録に関する法律	1968 年
	韓　　国	住民登録番号（13 桁）	税務、社会保障、住民登録、選挙、兵役、諸統計、教育等	全住民	4,861 万人	行政安全部	住民登録法	1968 年
	フィンランド	住民登録番号（10 桁）	税務、社会保障、住民登録等	全住民	531 万人	財務省住民登録局	住民情報法	1960 年代
	ノルウェー	住民登録番号（11 桁）	税務、社会保険、住民登録、選挙、兵役、諸統計、教育等	全住民	477 万人	国税庁登録局	人口登録制度に関する法律	1971 年
	シンガポール	住民登録番号（1 文字＋8 桁）	税務、年金、住民登録、選挙、兵役、車両登録等	全住民	484 万人	内務省国家登録局	国家登録法	1995 年
	オ　ラ　ン　ダ	市民サービス番号（9 桁）	税務、社会保障、住民登録等	全住民	1,643 万人	内務省	市民サービス番号法	2007 年（注4）
税務番号	イ　タ　リ　ア	納税者番号（6 文字＋10 桁）	税務、住民登録、選挙、兵役、許認可等	約 6,323 万人	5,983 万人	経済財政省	納税者登録及び納税義務者の納税番号に関する大統領令	1977 年
	オーストラリア	納税者番号（9 桁）	税務、所得保障等	約 3,099 万人（累計数）（注2）	2,143 万人	国税庁	1988 年度税制改正法	1989 年
	ド　　イ　　ツ	税務識別番号（11 桁）	税務	約 8,100 万人	8,213 万人	連邦中央税務庁	租税通則法	2009 年

（参考）　フランスには、納税者番号制度はない。
（注1）　イギリスでは、給与源泉徴収や個人非課税貯蓄など一部の税務で国民保険番号が利用されている。
（注2）　オーストラリアでは、個人及び法人に同一体系の納税者番号が適用されている。
（注3）　人口は“Monthly Bulletin of Statistics”（国際連合）による。
（注4）　オランダでは、もともと 1986 年に税務番号が導入され、1988 年以後は、税務・社会保障番号として、税務・社会保障目的で利用されていた（財務省所管）。

未定稿

主要国における法定資料制度の概要（個人）

（2010年1月）

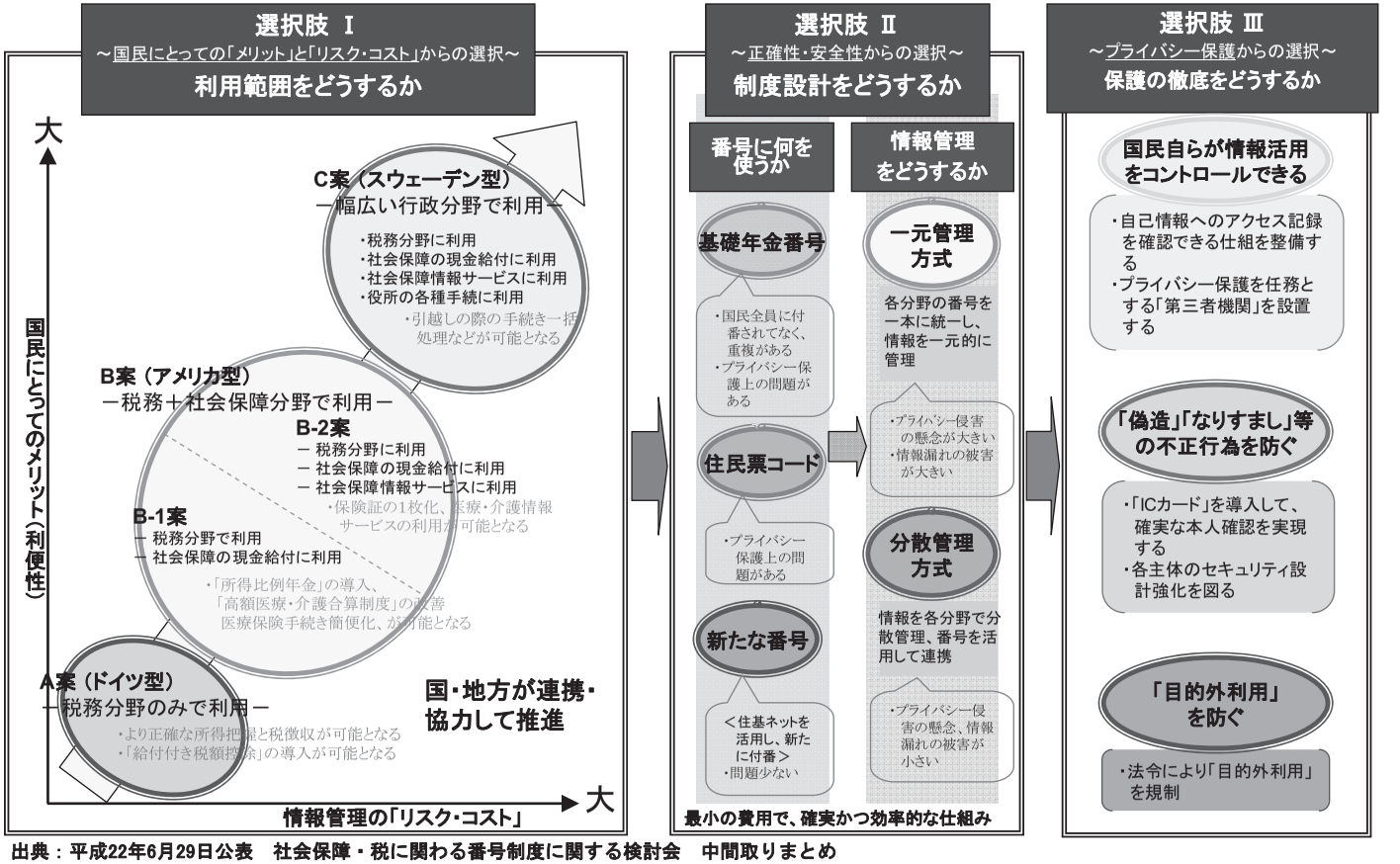
		日　本	アメリカ	オーストラリア	イギリス（注4）	フランス
フロー	金融所得					
	・利子	×（源泉分離課税）	○	○	○	○
	・配当	○	○	○	○	○
	・株式譲渡	○	○	○	○	○
	事業所得	×	×	×	×	×
	給与所得	○	○	○	○	○
	不動産譲渡	○	○	×	○	○
	国内送金、預金の入出金	×	○	×（注3）	×	×
	海外送金	○	○	×（注3）	×	×（但し、記録保存義務あり）
ストック	金融資産					
	・預貯金口座開設	×	×（但し、記録保存義務あり）	○	×	○
	・株式保有	×	×	×	○	×
	不動産	×	×	×	×	×
	貴金属	×	×	×	×	×
	海外資産	×	○	×	○	○

（注）　1．「法定資料」とは、取引の内容等を記載した資料を税務当局に提出することを義務付けている資料をいう。
2．上記法定資料の有無は、主なものについて記載しており、一定の提出省略範囲等があることに留意する必要がある。
3．オーストラリアにおいては、「国内送金、預金の入出金」及び「海外送金」に係る一定の取引について、マネーロンダリング及びテロ資金対策のための政府機関に対する報告義務が設けられているところ、その情報を税務当局も利用することができる。
4．イギリスにおいては、法定資料の提出義務者は、税務当局の求めに応じて、法定資料を提出しなければならない。
5．ドイツには、法定資料制度は原則として存在しないが、代替的役割を果たし得る制度として、関係者の情報提供、官庁間の相互協力、裁判所及び連邦、自治体の諸官庁の課税情報の通知義務がある。

（参考）　納税者番号	なし	あり	あり	あり（注）	なし

（注）　イギリスにおいては、国民保険番号（National Insurance Number）が税務目的に一部用いられている。

社会保障・税に関わる番号制度　～3つの視点からの「選択肢」～
＜ 国民の権利を守るための番号に向けて ＞



出典：平成22年6月29日公表　社会保障・税に関わる番号制度に関する検討会　中間取りまとめ

地方税制関係資料

総務省自治税務局

目　　次

1　地方財政の現状

（資料❶）地方財政の財源不足の状況……85
（資料❷）地方の借入金残高の推移……86
（資料❸）地方一般歳出（決算ベース）の削減状況……87
（資料❹）地方公共団体における定員管理の取組状況について……88
（資料❺）地方公務員の給与水準……89

2　地方税制の現状

（資料❻）国税・地方税の税収内訳（平成22年度予算・地方財政計画額）……90
（資料❼）地方税収の推移……91
（資料❽）国・地方の税源配分について（平成20年度）……92
（資料❾）平成22年度税制改正大綱（抄）……93
（資料❿）「所得税法等の一部を改正する法律」（平成21年法律第13号）　附則（抄）94
（資料⓫－１）人口一人当たりの税収額の指数（平成20年度決算）⑴……95
（資料⓫－２）人口一人当たりの税収額の指数（平成20年度決算）⑵……96
（資料⓬）主要税目（地方税）の税収の推移……97

3　地方税制各論

⑴　個人住民税

（資料⓭）10％比例税率化による個人住民税の応益原則の強化……98
（資料⓮）個人所得課税における市町村の税務部局の役割……99

⑵　地方法人二税

（資料⓯）地方法人二税（法人事業税・法人住民税）の税収の推移 ……100
（資料⓰）外形標準課税の導入の趣旨及び制度の概要 ……101

⑶　地方消費税

（資料⓱）地方消費税の現状等について ……102
（資料⓲）社会保障関係費に関する地方負担等の将来推計（未定稿） ……103
（資料⓳）住民福祉を支える地方消費税の引き上げを含む税制抜本改革の提言（抄）104

⑷　固定資産税

（資料⓴）固定資産税収の動向 ……105
（資料㉑）固定資産税・都市計画税における税負担軽減措置等（平成21年度末） …106

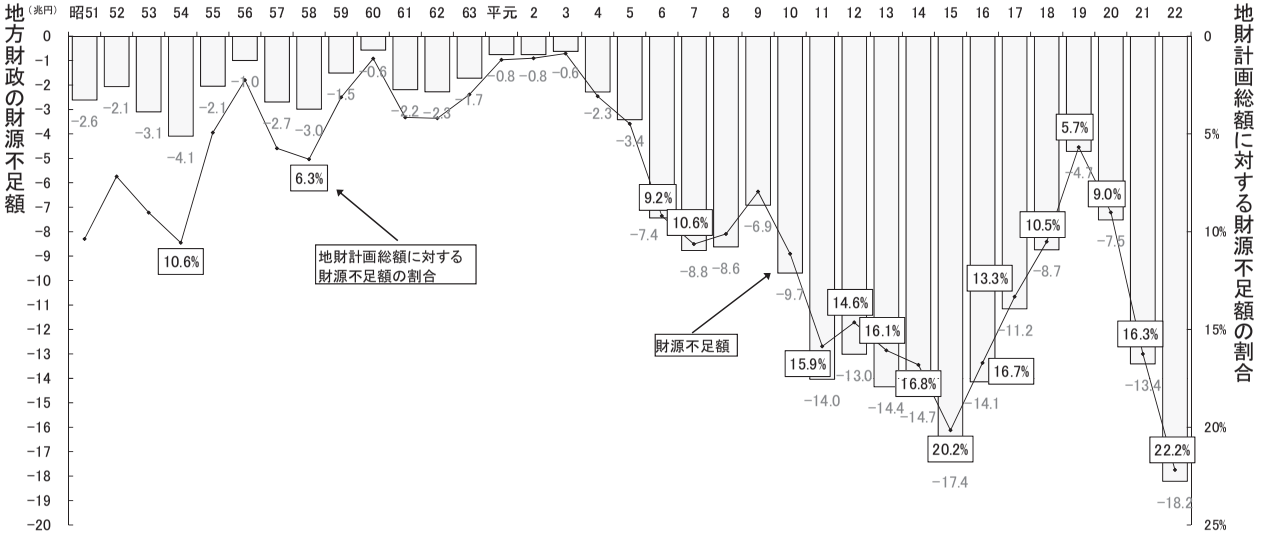
⑸　地方環境課税
（資料㉒）平成22年度税制改正大綱（抄）　……107
（資料㉓）所得税法等の一部を改正する法律附則（抄）　……108
（資料㉔）地球温暖化対策税の全体像（税制調査会　環境省提出資料）　……109
（資料㉕）日本と EU 諸国のエネルギー課税の税率の比較（未定稿）
（環境省作成資料）　……110
（資料㉖）環境自動車税（地方税）の創設（税制調査会提出資料）　……111
（資料㉗）地方公共団体の地球温暖化対策について（未定稿）
（税制調査会提出資料）　……112

⑹　番号制度・地方税の電子化
（資料㉘）番号に関する原口５原則（第３回検討会資料（総務省））……113
（資料㉙）「番号制度」を個人住民税で利用する場合のイメージ
（第２回検討会資料（総務省））……114
（資料㉚）eLTAX について　……115
（資料㉛）地方税の電子化（給与支払報告書の例）　……116

地方財政の財源不足の状況

○ 個人所得の大幅な減少や企業収益の急激な悪化等により、地方税や地方交付税の原資となる国税5税が落ち込む一方で、公債費が高い水準で推移することや社会保障関係経費の自然増等により、平成22年度には18.2兆円の財源不足となり、地方財政計画の約22.2%に達する規模となっている。

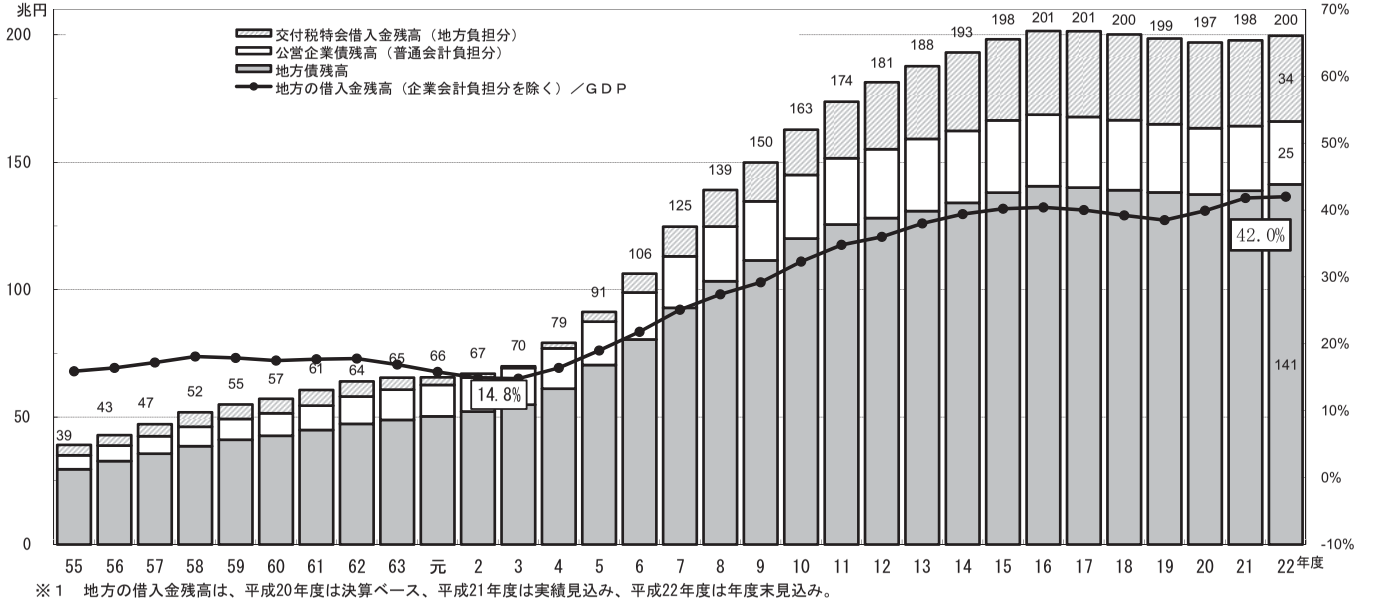
○ 毎年度の地方の財源不足は、国と地方の借金により穴埋めされており、結局は将来への負担の先延ばしとなっている。



（注）財源不足額及び補てん措置は、補正後の額である（平成22年度は当初）

地方の借入金残高の推移

○ 地方財政は、22年度末見込で約200兆円もの巨額の借入金残高を抱えている。
（公営企業債（企業会計負担分）をあわせれば228兆円）



※１　地方の借入金残高は、平成20年度は決算ベース、平成21年度は実績見込み、平成22年度は年度末見込み。
※２　ＧＤＰは、平成20年度は実績値、平成21年度は実績見込み、平成22年度は政府見通しによる。
※３　表示未満は四捨五入をしている。

（参考）公営企業債残高（企業会計負担分）の状況

（単位：兆円）

年度	S55	S56	S57	S58	S59	S60	S61	S62	S63	H元	H2	H3	H4	H5	H6	H7	H8	H9	H10	H11	H12	H13	H14	H15	H16	H17	H18	H19	H20	H21	H22
公営企業債残高	12	13	14	15	16	16	17	18	18	19	20	21	22	24	25	26	28	29	30	31	32	33	33	33	33	32	32	31	31	30	29

地方一般歳出（決算ベース）の削減状況

（単位：億円）

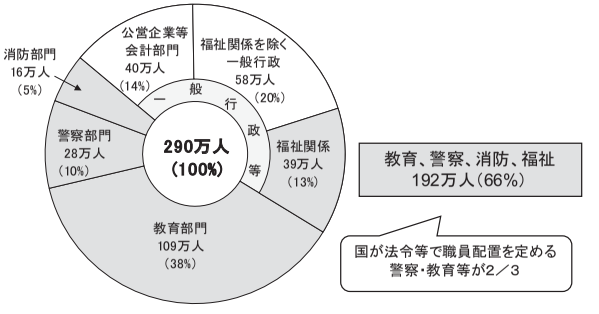
		H⑪年度	H⑳年度	削減率(%)
都道府県	全都道府県（合計）	430,880	344,249	▲ 20.1
	財政力指数0.45以上の団体（※1）	11,272	9,622	▲ 14.6
	財政力指数0.3以上0.45未満の団体（※2）	7,179	5,051	▲ 29.6
	財政力指数0.3未満の団体（※3）	5,404	3,564	▲ 34.1
市町村	全市町村（合計）	419,733	370,818	▲ 11.7
	10万人規模の市（※4）	270	261	▲ 3.3
	5万人規模の市（※5）	157	135	▲ 14.2
	5，000人規模の町村（※6）	41	27	▲ 33.1

※1　２５団体（東京，愛知，神奈川，大阪，千葉，埼玉，静岡，茨城，栃木，福岡，京都，広島，兵庫，三重，群馬，滋賀，岡山，岐阜，宮城，長野，香川，石川，富山，山口，福島）の平均
２　１７団体（新潟，山梨，奈良，福井，愛媛，北海道，熊本，大分，佐賀，和歌山，山形，徳島，青森，岩手，鹿児島，宮崎，沖縄）の平均
３　５団体（秋田，長崎，鳥取，高知，島根）の平均
４　人口９～１１万人の市（２９団体）の平均
５　人口４～６万人の市（６８団体）の平均
６　人口４～６千人の町村（１０４団体）の平均
（注）Ⅰ　地方一般歳出の総額については、都道府県と市町村との間の相互重複額を控除しているため、表中の「全都道府県（合計）」と「全市町村（合計）」との合算額とは一致しない。
Ⅱ　表示単位未満四捨五入の関係で、計が一致しない個所がある。

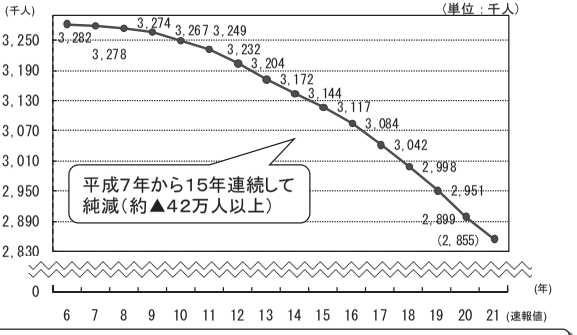
地方公共団体における定員管理の取組状況について

国は、地方に、国と同じ▲５．７%の定員純減を要請しているが、地方公共団体は、Ｈ１７～Ｈ２２でこれを上回る▲６．４%の定員純減を着実に実施中であり、Ｈ２１年までの４年間で▲６．２%の純減を達成した。

全地方公共団体の部門別職員数（H20．４．１現在）



地方公務員数の推移

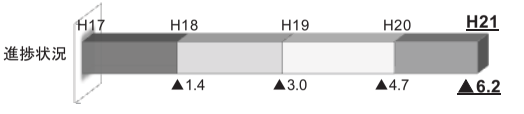


集中改革プランにおける純減目標（H21.8.1時点取りまとめ）及び純減目標の進捗状況（H17～H21）

区　分	H17～22年純減数	H17～22年純減率	H17～21年純減率実績（H21速報値）
都道府県	▲ 72,000	▲ 4.5	▲ 4.2
一般行政部門等	▲ 34,000	▲ 12.1	▲ 11.4
政令指定都市	▲ 25,000	▲ 9.4	▲ 8.7
市区町村	▲ 91,000	▲ 8.6	▲ 8.3
合　計	▲ 188,000	▲ 6.4	▲ 6.2

※ 目標については、公表団体の集計（H21.8.1時点取りまとめ）
※ 一般行政部門等の目標は、一般行政部門及び公営企業等会計部門の数値目標が個別に把握できる団体の合計

H17．4．1～H21．4．1の４年間で、**▲6．2%の純減を達成**



H17.4.1～H22.4.1　の5年間の純減目標
集中改革プランにおける地方公共団体の目標　**▲6．4%**
国の閣議決定で要請している5年間の純減目標　**▲5．7%**

地方公務員の給与水準

・ラスパイレス指数（※）（全団体平均）は、９８．５（昨年より０．２ポイント低下）
→平成１６年から６年連続で国家公務員を下回る。
・８５．１%の団体（１，５７１団体）は、ラスパイレス指数が１００未満
※学歴や経験年数の差による影響を補正し、国家公務員給与を100として計算した指数（H21．4．1現在）

ラスパイレス指数の推移

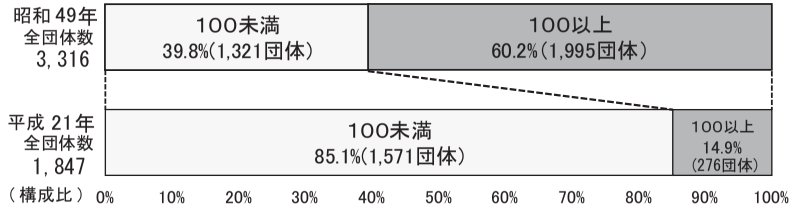
区 分	昭和38年	昭和49年	平成元年	平成11年	平成15年	平成20年	平成21年
全地方公共団体平均	105.5	110.6	103.0	101.2	100.1	98.7	98.5

給与削減の取組み

地方の過半数の自治体が人事委員会勧告に基づかない独自の給与カットを行い、人件費を年間約2,500億円抑制した。

○実施団体数　１，１３９団体
（全団体数1,847団体のうち61.7%）
○削減額　　約２，５００億円
※平成21年4月1日現在

ラスパイレス指数の分布状況



＜参考＞平均給与月額の状況

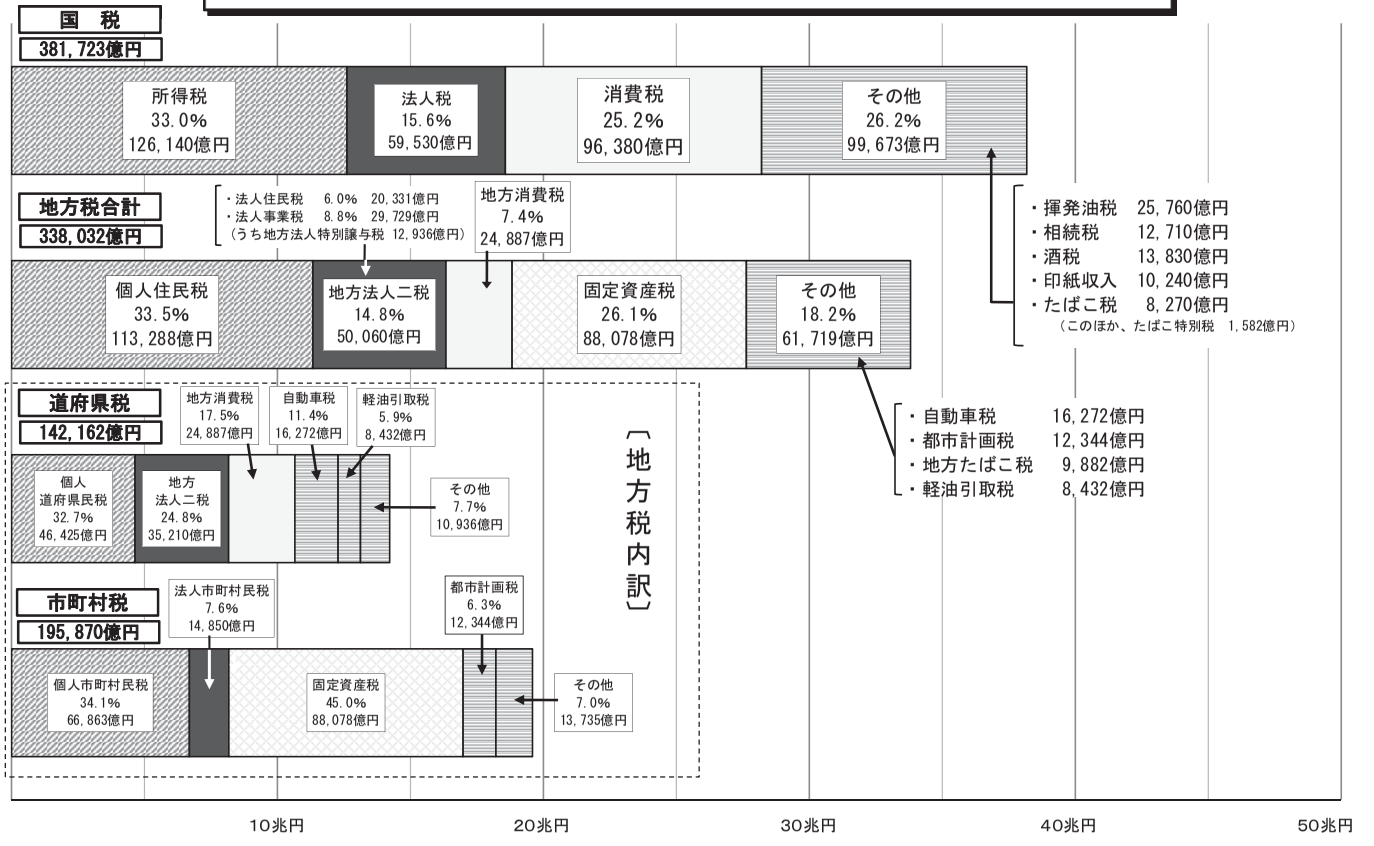
本給のみで比較するラスパイレス指数は低下しており、諸手当を含む平均給与月額で見ても・・・

○国が増加している一方、地方は減少している。
○地方の方が、平均年齢が高いにもかかわらず、平均給与月額は国を下回っている。

平均給与月額と平均年齢（全職種）　（単位：円・歳）

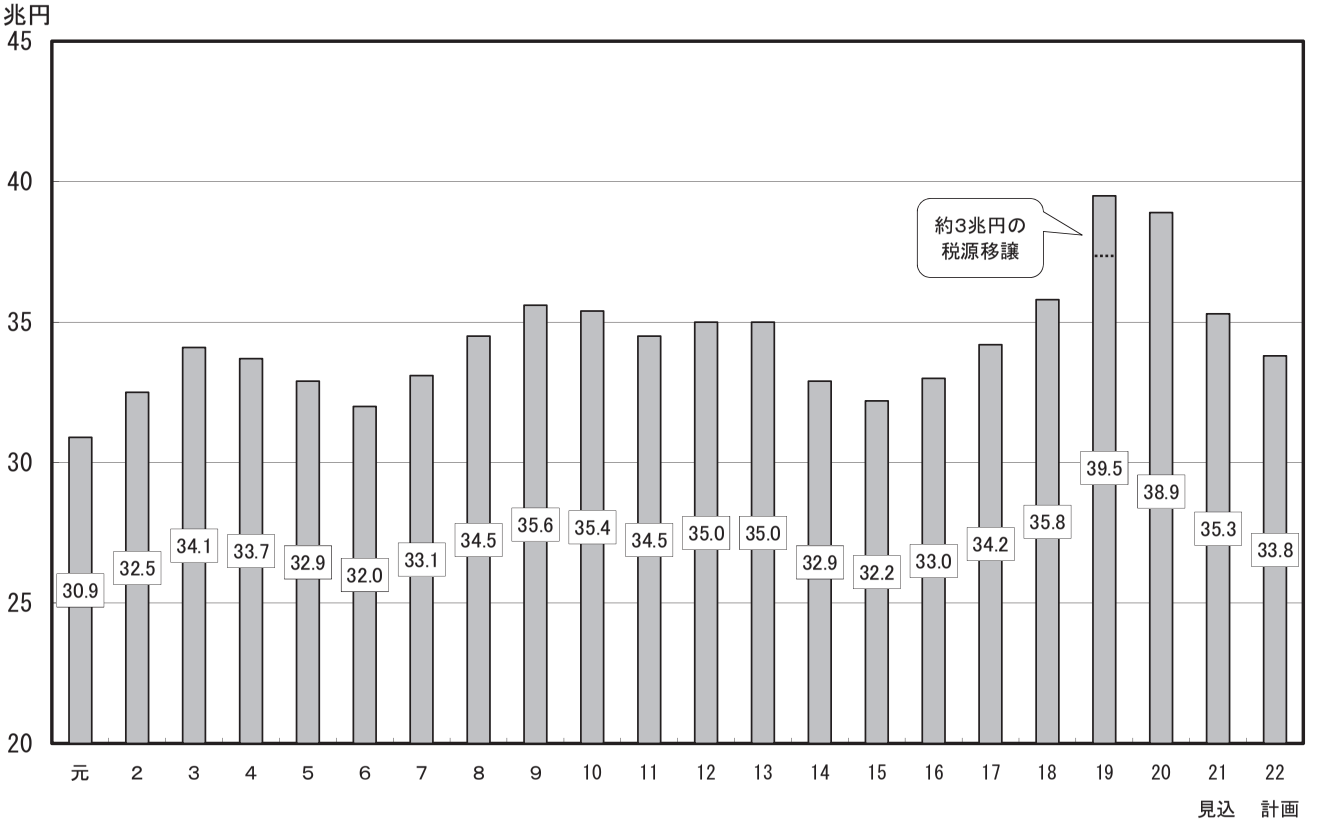
区　分	H20	H21	21 － 20
国（A）	403,984 (41.6)	406,463 (41.9)	2,479 (0.3)
地方（B）	394,608 (43.1)	389,618 (43.1)	△4,990 (0.0)
B－A	△9,376 (1.5)	△16,845 (1.2)	

国税・地方税の税収内訳（平成22年度予算・地方財政計画額）



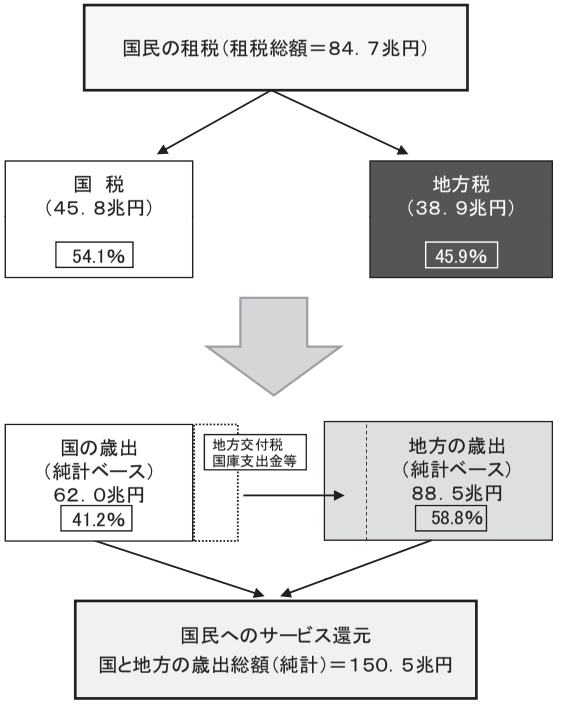
（注）1　各税目の%は、それぞれの合計を100%とした場合の構成比である。
2　国税は予算額（特別会計を含む）、地方税は、超過課税及び法定外税を含まない。
3　国税は地方法人特別税を除いた額、地方税は地方法人特別譲与税を加えた額である。

地方税収の推移



（注１）　表中における計数は、超過課税及び法定外税を含まず、地方法人特別譲与税を含む。
（注２）　平成20年度までは決算額、21年度は決算見込額、22年度は地方財政計画額である。

国・地方の税源配分について（平成20年度）



（注）現在精査中であり、異動する場合がある。

（注）地方税には、超過課税及び法定外税を含まず、地方法人特別譲与税を含む。
国税には、地方法人特別税を含まない。

◎税源配分の推移

年 度	租税総額	国　税	地 方 税
H18	89．9兆円	54．1兆円 **〔60.2%〕**	35．8兆円 **〔39.8%〕**
H19	92．2兆円	52．7兆円 **〔57.1%〕**	39．5兆円 **〔42.9%〕**
H20	84．7兆円	45．8兆円 **〔54.1%〕**	38．9兆円 **〔45.9%〕**
H21見込	72．1兆円	37．7兆円 **〔52.3%〕**	34．4兆円 **〔47.7%〕**
H22計画	72．0兆円	38．2兆円 **〔53.0%〕**	33．8兆円 **〔47.0%〕**

（注）地方税には、超過課税及び法定外税を含まず、地方法人特別譲与税を含む。
国税には、地方法人特別税を含まない。

平成22年度税制改正大綱（抄）

（平成21年12月22日 閣議決定）

第１章　税制改革に当たっての基本的考え方

２．税制改革の視点

第五に、地域主権を確立するための税制を構築していきます。地域再生のためにはもちろんのこと、市民に一番身近な自治体が、自らの権限と責任で自らの税制のあり方を定め、そこから得られる税収によって住民が求める行政サービスを提供することは、納税者としての意識を高め、税の無駄遣いを防ぐことにもつながります。今後、地域主権を確立するためには、国と地方の役割分担の大幅な見直しと併せて、それぞれの担う役割に見合った形へと国・地方間の税財源の配分のあり方を見直します。

第２章　新しい税制改正の仕組み

１．新しい税制調査会の設置

地方税制については、地方の声を反映する仕組みを構築することが必要です。税制調査会では、平成22年度税制改正に当たり、全国知事会、全国市長会、全国町村会との意見交換を行いましたが、今後、国と地方が対等に協議する場の法制化の議論との関連を整理しつつ、地方税制に関する地方の声を十分反映できる仕組みを検討します。

第３章　各主要課題の改革の方向性

９．地域主権の確立に向けた地方税財源のあり方

（１）国と地方の税源配分のあり方の見直し

地域主権改革を推進し、国の役割を限定して、地方に大幅に事務事業の権限を移譲します。国と地方の役割分担を踏まえるとともに、地方が自由に使える財源を拡充するという観点から国・地方間の税財源の配分のあり方を見直します。

社会保障など地方行政を安定的に運営するための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します。

（２）地方税に関する国の関与のあり方の見直し

地方自治体が事務事業のみならず税の面でも創意工夫を活かすことができるよう、課税自主権の拡大を図ります。

（３）地方の意見を反映する仕組みの構築

国が地方に優越する上下関係から、対等の立場で対話していける新たなパートナーシップ関係に転換します。そのために、国と地方が対等に協議する場の法制化の議論との関連を整理しつつ、地方税制に関する地方の声を十分反映できる仕組みを検討します。

「所得税法等の一部を改正する法律」（平成 21 年法律第 13 号）　附則（抄）

（税制の抜本的な改革に係る措置）

第百四条　政府は、基礎年金の国庫負担割合の二分の一への引上げのための財源措置並びに年金、医療及び介護の社会保障給付並びに少子化に対処するための施策に要する費用の見通しを踏まえつつ、平成二十年度を含む三年以内の景気回復に向けた集中的な取組により経済状況を好転させることを前提として、遅滞なく、かつ、段階的に消費税を含む税制の抜本的な改革を行うため、平成二十三年度までに必要な法制上の措置を講ずるものとする。この場合において、当該改革は、二千十年代（平成二十二年から平成三十一年までの期間をいう。）の半ばまでに持続可能な財政構造を確立することを旨とするものとする。

2　前項の改革を具体的に実施するための施行期日等を法制上定めるに当たっては、景気回復過程の状況、国際経済の動向等を見極め、予期せざる経済変動にも柔軟に対応できる仕組みとするものとし、当該改革は、不断に行政改革を推進すること及び歳出の無駄の排除を徹底することに一段と注力して行われるものとする。

3　第一項の措置は、次に定める基本的方向性により検討を加え、その結果に基づいて講じられるものとする。

一　個人所得課税については、格差の是正及び所得再分配機能の回復の観点から、各種控除及び税率構造を見直し、最高税率及び給与所得控除の上限の調整等により高所得者の税負担を引き上げるとともに、給付付き税額控除（給付と税額控除を適切に組み合わせて行う仕組みその他これに準ずるものをいう。）の検討を含む歳出面も合わせた総合的な取組の中で子育て等に配慮して中低所得者世帯の負担の軽減を検討すること並びに金融所得課税の一体化を更に推進すること。

二　法人課税については、国際的整合性の確保及び国際競争力の強化の観点から、社会保険料を含む企業の実質的な負担に留意しつつ、課税ベース（課税標準とされるべきものの範囲をいう。第五号において同じ。）の拡大とともに、法人の実効税率の引下げを検討すること。

三　消費課税については、その負担が確実に国民に還元されることを明らかにする観点から、消費税の全額が制度として確立された年金、医療及び介護の社会保障給付並びに少子化に対処するための施策に要する費用に充てられることが予算及び決算において明確化されることを前提に、消費税の税率を検討すること。その際、歳出面も合わせた視点に立って複数税率の検討等の総合的な取組を行うことにより低所得者への配慮について検討すること。

四　自動車関係諸税については、簡素化を図るとともに、厳しい財政事情、環境に与える影響等を踏まえつつ、税制の在り方及び暫定税率（租税特別措置法及び地方税法（昭和二十五年法律第二百二十六号）附則に基づく特例による税率をいう。）を含む税率の在り方を総合的に見直し、負担の軽減を検討すること。

五　資産課税については、格差の固定化の防止、老後における扶養の社会化の進展への対処等の観点から、相続税の課税ベース、税率構造等を見直し、負担の適正化を検討すること。

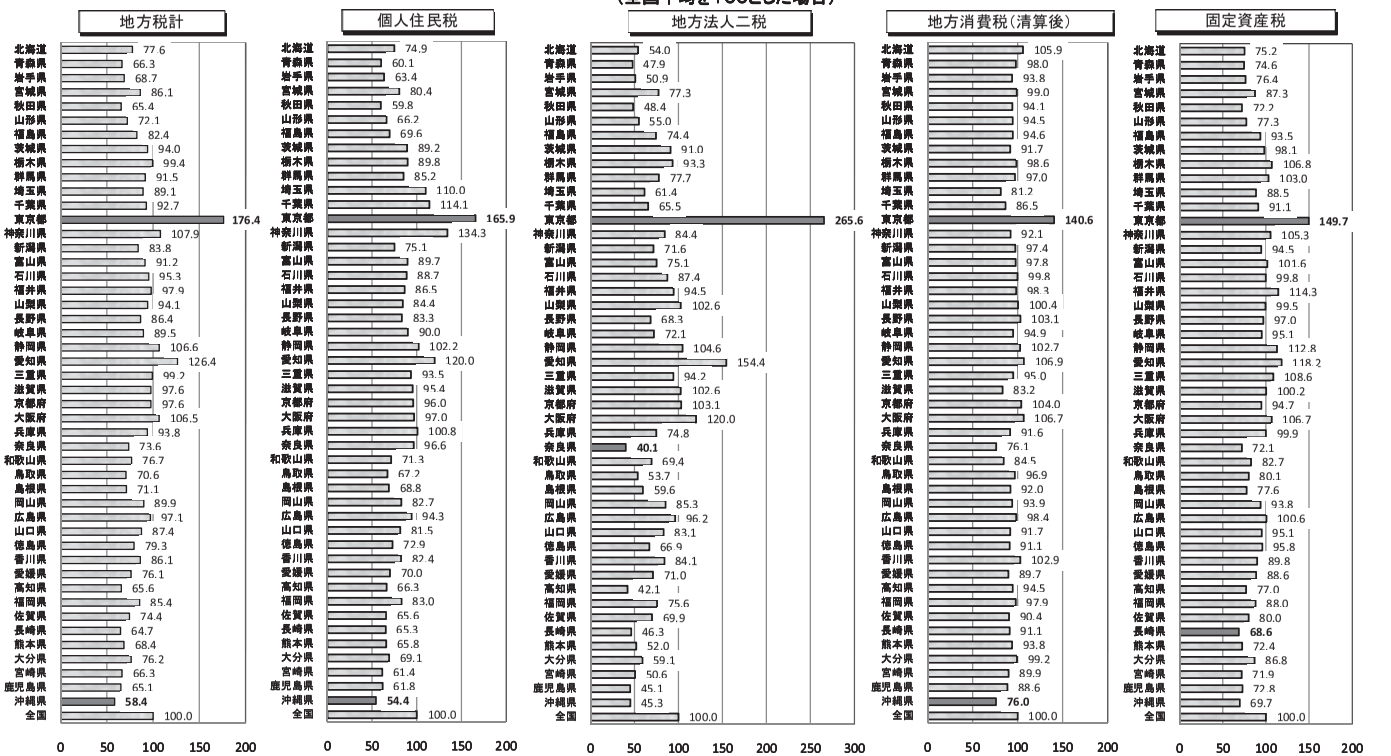
六　納税者番号制度の導入の準備を含め、納税者の利便の向上及び課税の適正化を図ること。

七　地方税制については、地方分権の推進及び国と地方を通じた社会保障制度の安定財源の確保の観点から、地方消費税の充実を検討するとともに、地方法人課税の在り方を見直すことにより、税源の偏在性が小さく、税収が安定的な地方税体系の構築を進めること。

八　低炭素化を促進する観点から、税制全体のグリーン化（環境への負荷の低減に資するための見直しをいう。）を推進すること。

人口一人当たりの税収額の指数（平成20年度決算）

（全国平均を100とした場合）



※「最大／最小」は、各都道府県ごとの人口１人当たり税収額の最大値を最小値で割った数値である。

（注１） 地方税収計の税収額は、超過課税、法定外普通税及び法定外目的税を除いたものである。

（注２） 個人住民税の税収額は、個人道府県民税（均等割及び所得割）及び個人市町村民税(均等割及び所得割）の合計額であり、超過課税分を除く。

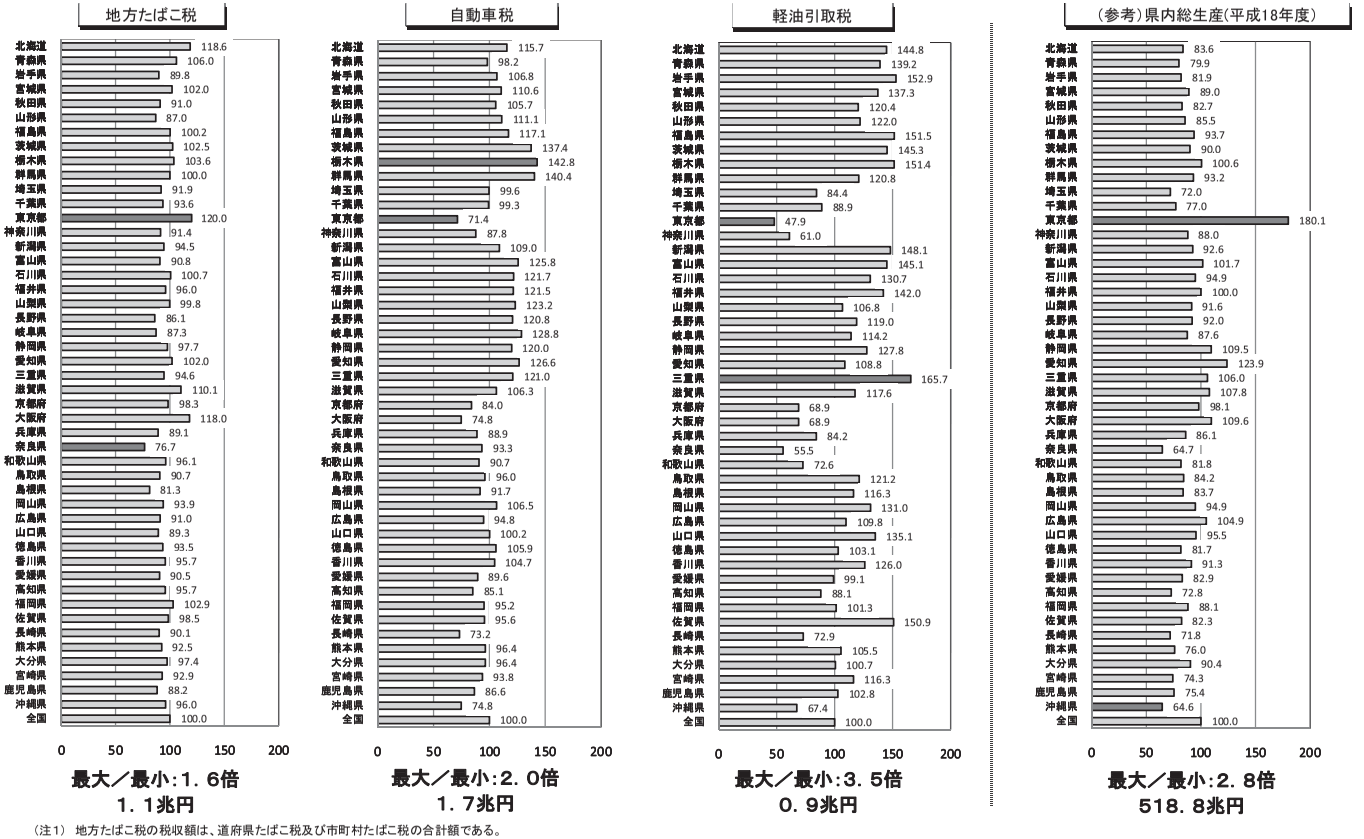
（注３） 地方法人二税の税収額は、法人道府県民税、法人市町村民税及び法人事業税の合計額であり、超過課税分を除く。

（注４） 固定資産税の税収額は、道府県分を含み、超過課税分を除く。

（注５） 人口は、平成21年３月31日現在の住民基本台帳人口による。

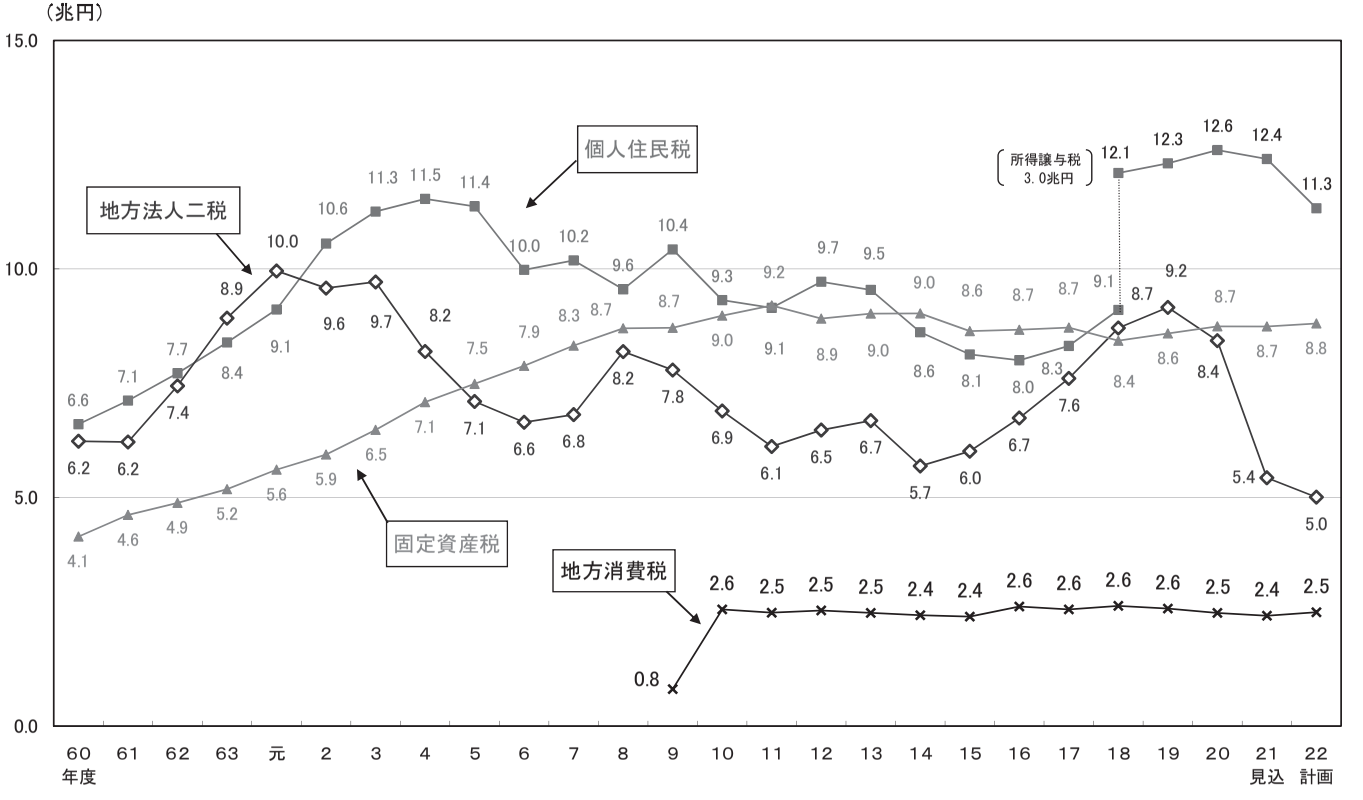
人口一人当たりの税収額の指数（平成20年度決算）

（全国平均を100とした場合）



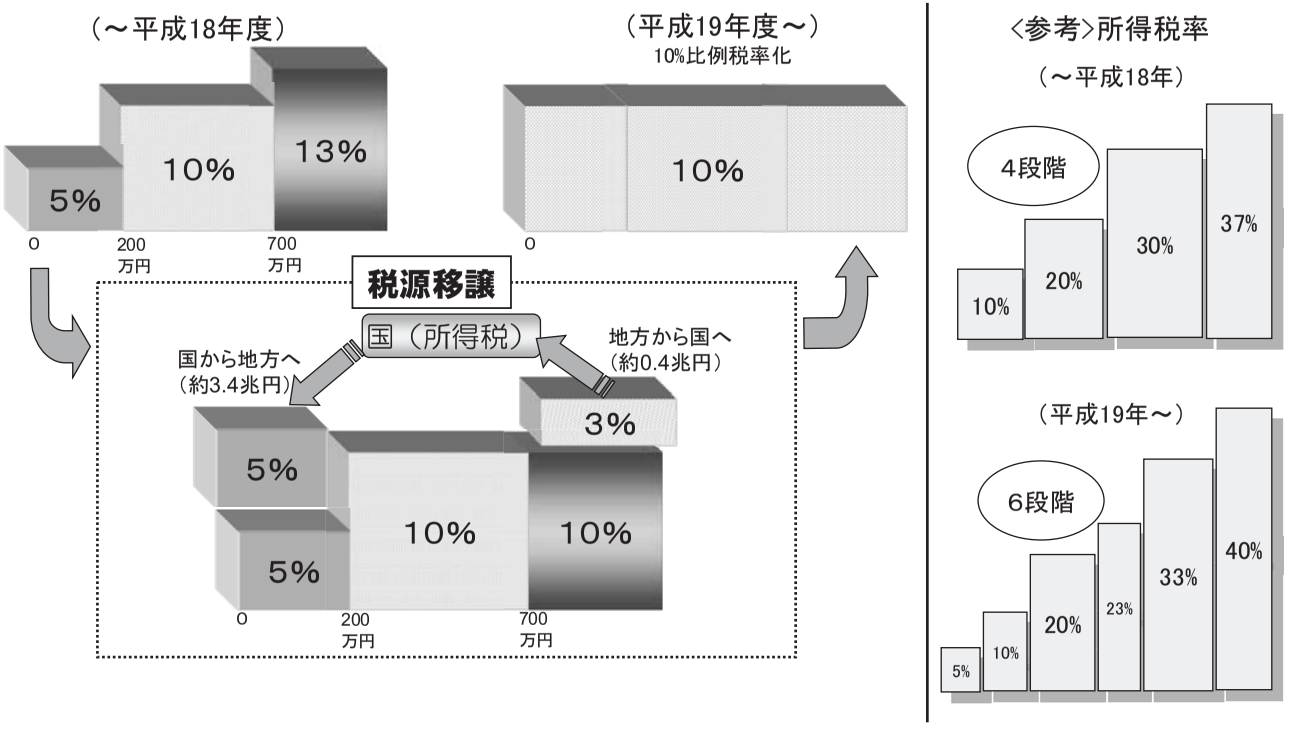
（注１） 地方たばこ税の税収額は、道府県たばこ税及び市町村たばこ税の合計額である。
（注２） 自動車税の税収額は、超過課税分を除く。
（注３） 人口は、平成21年3月31日現在の住民基本台帳人口による。
（注４） （参考）は平成18年度の人口1人あたりの県内総生産額である。

主要税目（地方税）の税収の推移



（備考） 1 計数は、超過課税及び法定外税等を含まない。
2 平成20年度までは決算額、21年度は決算見込額（速報値）、22年度は地方財政計画額である。
3 地方法人二税には、地方法人特別譲与税を含む。

10%比例税率化による個人住民税の応益原則の強化



○ **所得にかかわらず、等しく10%の税を納めることで、<u>個人住民税の応益原則を強化</u>**

○ **一方、所得税は最低税率10%→5%、最高税率37%→40%と<u>累進性を強化</u>**

個人所得課税における市町村の税務部局の役割

市町村の税務部局

① 扶養親族の認否に関する情報

※ 市町村の税務部局においては、確定申告書等において申告された扶養親族について、市町村の保有する住民情報（続柄、年齢、世帯状況等）や、当該扶養親族の名寄せ後の合計所得金額等に基づき、控除対象となる扶養親族であるか否かの確認を行っている。

② 名寄せ後の合計所得金額等に関する情報

- 給与支払報告書 **約4，800万人**
- 公的年金等支払報告書 **約1，200万人**
- 確定申告書の写し **約2，400万人**

（上記3つ合計 **約8，400万人**）

- 住民税申告書
- 独自調査等による情報

※市町村では所得の名寄せを実施

③ 市町村における所得税の確定申告書の収受

（所得税の確定申告書総数の概ね2割程度を収受）

市町村の税務部局は、
市町村で確認した①扶養親族の認否に関する情報の提供 等により、国・地方を通じた適正かつ公平な課税に大きく貢献

課税資料情報
（確定申告書の写し等）

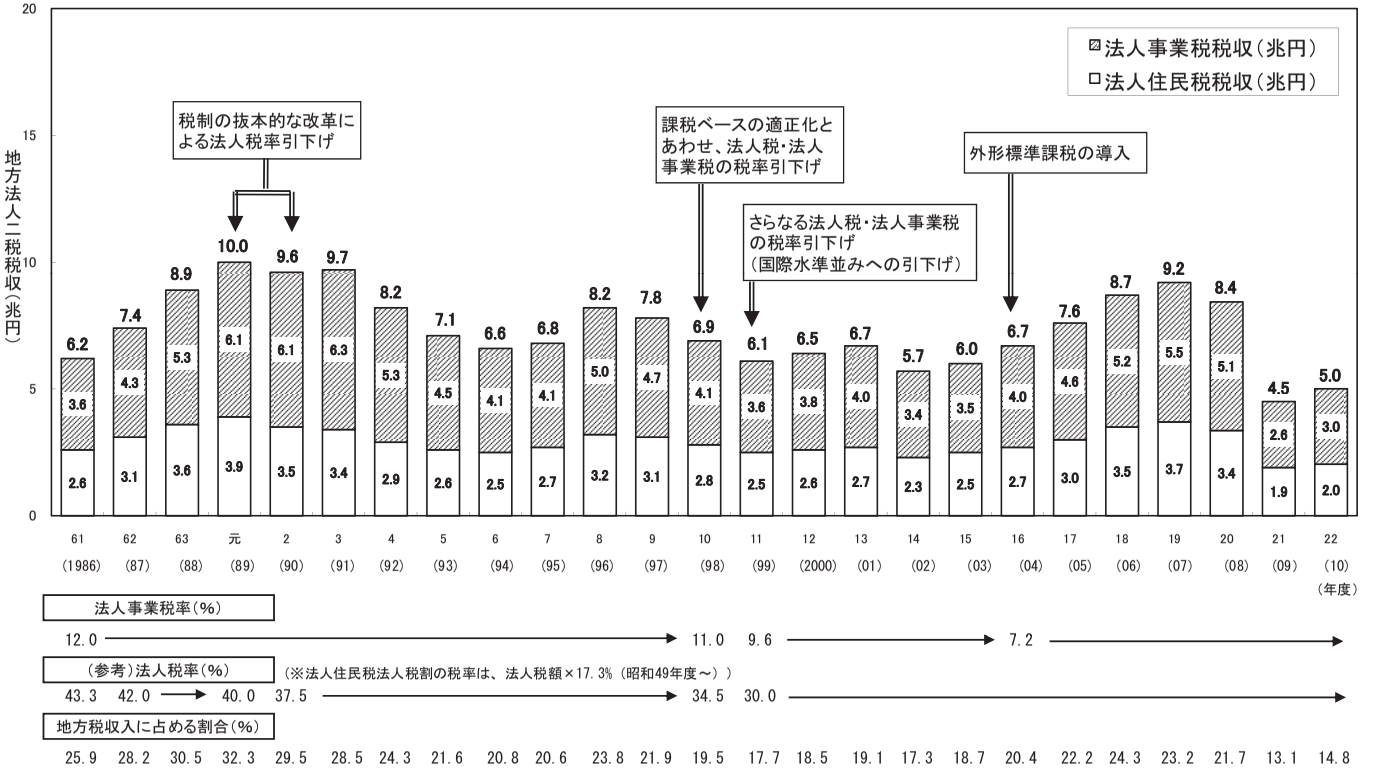
① 扶養親族の認否に関する情報の提供

② 名寄せ後の合計所得金額等に関する情報の提供

③市町村において収受した確定申告書の引き渡し

税務署

地方法人二税（法人事業税・法人住民税）の税収の推移



（注）１　20年度までは決算額（超過課税分を除く）、21年度は決算見込額（超過課税分を除く）、22年度は地方財政計画額である。
２　地方税においては、３月決算法人等の税収が翌年度の歳入となるため、制度改正の影響の大半は、翌年度以降に発生することに留意。
３　地方法人特別税の創設に伴い、平成20年10月１日以後開始する事業年度以降適用される法人事業税率は下がるが、地方法人特別税を含めた地方法人課税の実効税率は変わらない。
４　21年度以降の法人事業税収は、地方法人特別譲与税として平成21年度：0.6兆円、平成22年度：1.3兆円を加算した額である。

外形標準課税の導入の趣旨及び制度の概要

【外形標準課税導入の趣旨】

①事業規模に応じて薄く広く公平に　→ 税負担の公平性の確保

②受益に応じた負担を求める税に　→ 応益課税としての税の性格の明確化

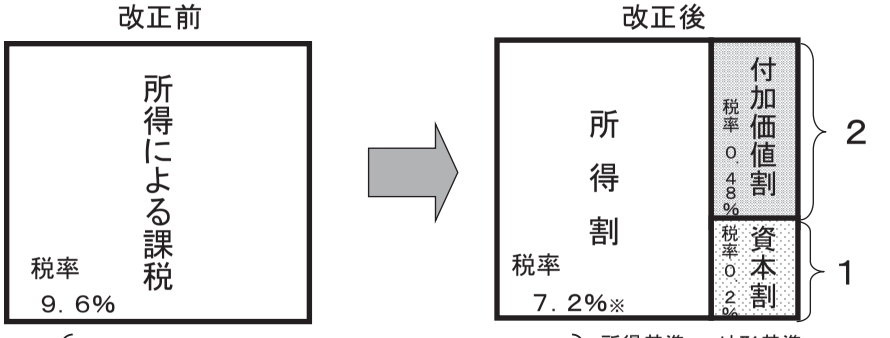
③安定的な行政サービスの提供のために　→ 地方分権を支える基幹税の安定化

④努力した企業が報われる税制に　→ 経済の活性化、経済構造改革の促進

【制度の概要】

資本金１億円を超える法人（大法人）を対象。（全法人約251万社のうち、約２．９万社が対象。）

4分の1(＊)が外形標準課税、4分の3は所得課税。（＊ H3～H12の平均税収（大法人分）の4分の1を外形化。）



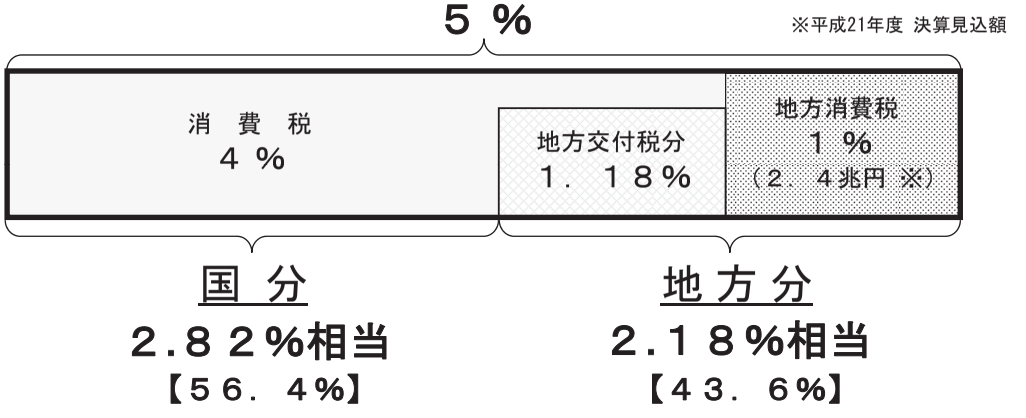
法人所得課税の実効税率（外形対象法人分）
改正前：40．87% ⇒ 改正後：39．54%

所得基準 ： 外形基準
3 ： 1

※平成20年10月1日以降に開始する事業年度から2.9%の税率が適用となる。

地方消費税の現状等について

現状



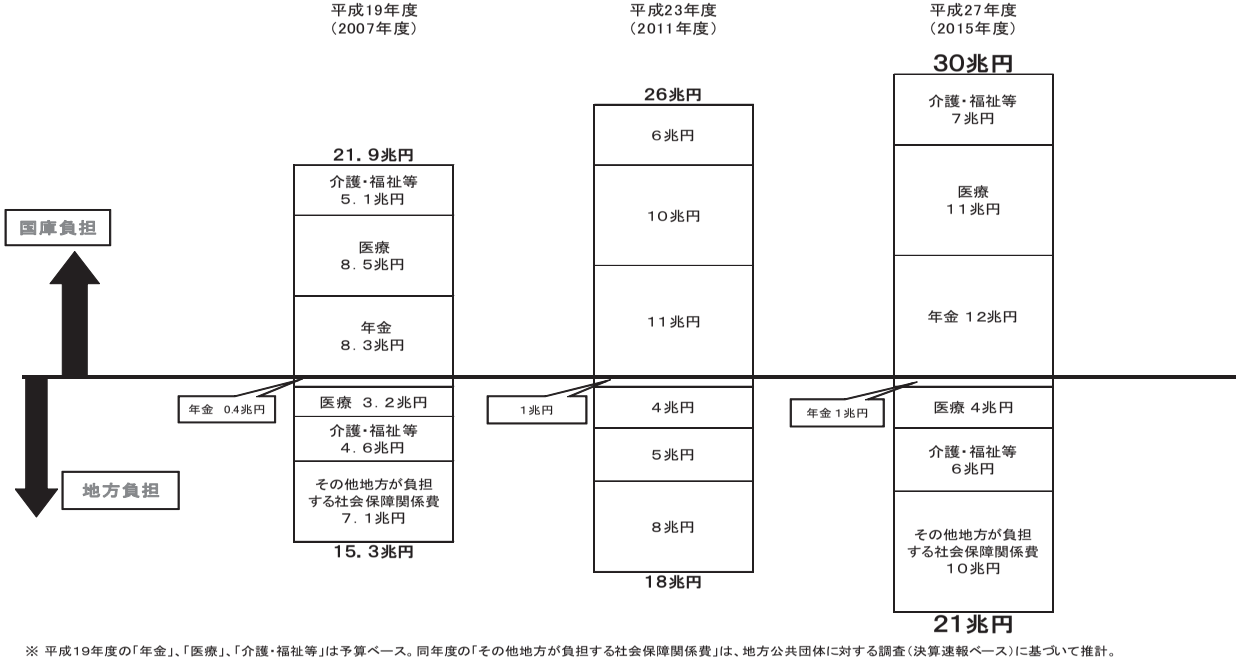
参考

【地方税法等の一部を改正する法律案の提案理由説明（第131回国会）（平成6年10月）（抄）】

○　地方分権の推進、地域福祉の充実等のため、消費譲与税に代えて、消費に広く負担を求める地方消費税を道府県税として創設することにより地方税源の充実を図ることとし、あわせて税制改革に伴い、消費税に係る地方交付税の率を引き上げる

社会保障関係費に関する地方負担等の将来推計（未定稿）

地方は、国民健康保険や介護保険など、国と地方の応分の負担により運営する社会保障制度のほかに、保育所等の社会福祉施設の運営やケースワーカー等の配置、救急医療体制の確保など、地方独自の負担により、地域に密着したきめ細かな住民サービスを幅広く提供。



※ 平成19年度の「年金」、「医療」、「介護・福祉等」は予算ベース。同年度の「その他地方が負担する社会保障関係費」は、地方公共団体に対する調査（決算速報ベース）に基づいて推計。
※ 平成20年10月時点の推計。その後の精査により、数値に異動が生じる場合がある。

住民福祉を支える地方消費税の引き上げを含む税制抜本改革の提言（抄）

平成22年７月16日
全 国 知 事 会

（前略）地方は国をはるかに上回る歳出削減を行っており、行革努力のみでは増大する社会保障等の行政サービス需要に対応できない。また、身近なサービス水準の更なる切り下げや廃止を行えば、住民生活が立ち行かなくなり、国民の理解を得ることは困難である。

我が国経済がいまだ順調な回復軌道に乗ったとは言い難い現状においては、まずは新成長戦略を大胆に実行することに全力を挙げるべきであるが、根本的な解決のためには、国・地方を通じた歳入増加策が不可避であり、地方においては、少子高齢化や地域主権改革の進展の下で、住民が安心して暮らすことができる行政サービスを支えるための確かな財源が不可欠である。

このような見地から、全国知事会として、以下のとおり提言する。

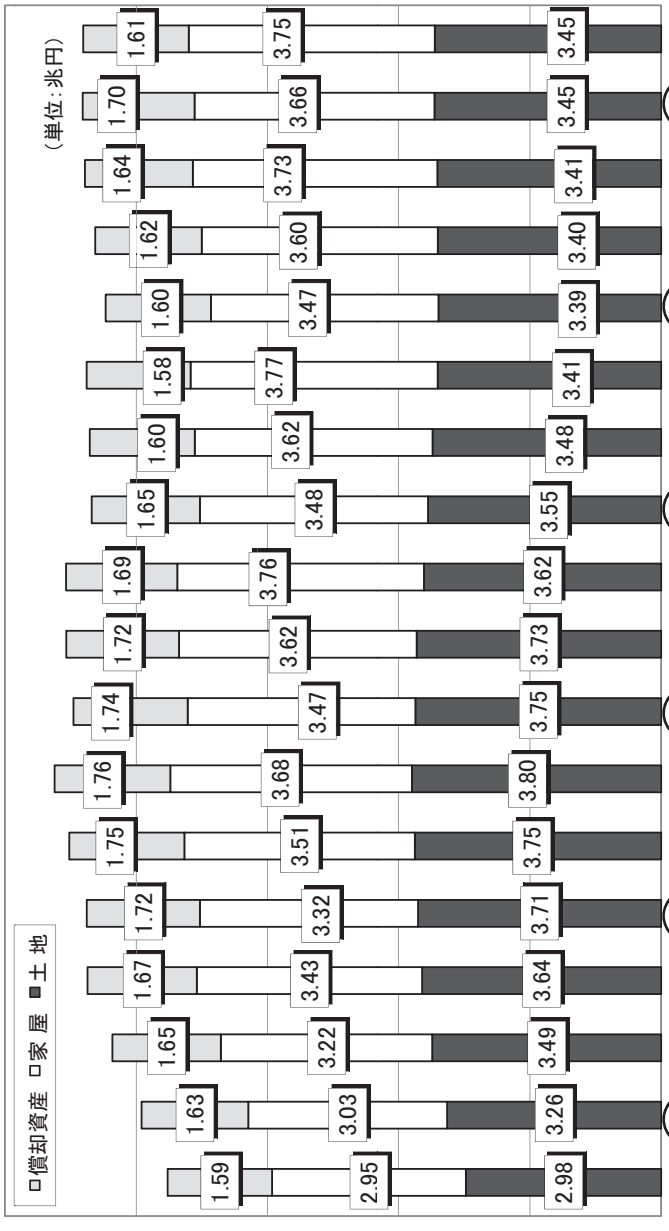
(1) 今後、社会保障をはじめ住民生活に必須の行政サービスを安定的に提供していくためには、その財源として、税源の偏在性が小さく、税収が安定的な地方消費税の引き上げを含む税制の抜本改革に取り組むべきである。
　地方消費税の引き上げは、経済状況の好転を前提に低所得者等の負担にも配慮しつつ、消費税を含む税制の抜本改革の中で実現を図るべきである。
　各都道府県においても、住民の理解が得られるよう、さらなる行革を断行するとともに、国に対し徹底した無駄の排除を求めていく。

(2) 地方消費税は、少子高齢化や地域主権改革の進展に伴い増大する地方の役割を踏まえ、今後の行政サービス需要を賄える水準に引き上げ、地方の税財源（交付税原資分を含む）を充実確保すべきである。
　特に、地方は、社会保障給付に対する応分の負担に加え、地方の事情に対応する緊要度の高いサービスを含め、医療・介護・保育など雇用創出効果の高い現物給付を担っており、国・地方を通じた「強い社会保障」の実現のためには、地方消費税の引き上げを通じた安定財源の確保が不可欠である。

(3) 都道府県知事は、市町村長とも連携して、消費税・地方消費税の引き上げを含む税制の抜本改革の実現に向けて、地方の立場から積極的に提言を行い、国民の理解を得ていく運動を推進し、責任を果たしていく決意である。
　国政においては、今後の税制の抜本改革の具体化に当たり、与野党の協議の場を早期に設置し、国民に開かれた形での議論とともに、地方の参画のもとで地方の実態を踏まえた十分な検討を行うことを強く求める。

（資料⑳）

固定資産税収の動向

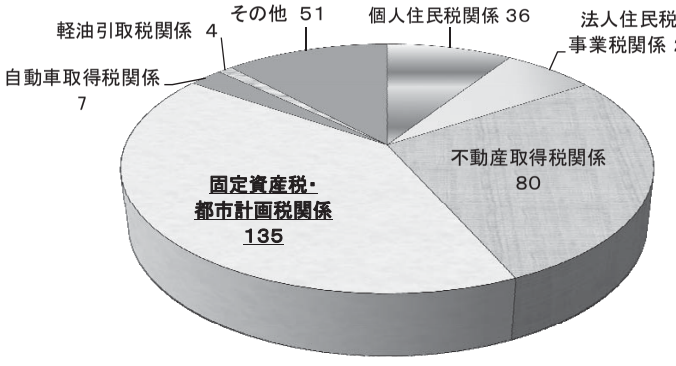


年度	H5	H6	H7	H8	H9	H10	H11	H12	H13	H14	H15	H16	H17	H18	H19	H20	H21	H22
	(1993)	(1994)	(1995)	(1996)	(1997)	(1998)	(1999)	(2000)	(2001)	(2002)	(2003)	(2004)	(2005)	(2006)	(2007)	(2008)	(2009)	(2010)
全体	7.52	7.92	8.36	8.74	8.75	9.02	9.24	8.96	9.07	9.07	8.68	8.71	8.75	8.47	8.62	8.78	8.81	8.81

（注）1 平成20年度までは決算額、平成21年度及び平成22年度は地方財政計画ベースの収入見込額である。
2 丸がついた年度は、評価替え年度である。
3 大規模償却資産に係る道府県分は含まれていない。

固定資産税・都市計画税における税負担軽減措置等（平成21年度末）

○ 地方税法による税負担軽減措置等の項目数



338項目の税負担軽減措置等のうち、135項目が固定資産税・都市計画税に係る措置。

（注1）上記のほか、国の租税特別措置の直接の影響を受けるものが、個人住民税関係で所得税関係111件中41件、法人二税関係で法人税関係92件中88件ある。
（注2）平成21年6月26日までの公布法令に基づいている。

○ 地方税法における税負担軽減措置等による減収額

単位：億円

	減収額
地方税法による税負担軽減措置等による減収額合計	▲13,630
― 固定資産税・都市計画税関係	▲2,670
（上記のうち新築住宅に係る特例措置）	（▲1,540）

※　地方税法の規定により減収となる特例のうち、平成21年度に適用される措置に基づく減収見込額（平年度ベース）が10億円以上のものについて試算したものである。

平成22年度税制改正大綱（抄）

第3章　各主要課題の改革の方向性

7．個別間接税

（3）暫定税率、地球温暖化対策のための税等

④　地方環境税の検討

喫緊の課題である地球温暖化対策を推進するためには、地域において主体的な取組を進め、地球環境に貢献することが求められています。

CO2の排出を抑制するためには、地方税においても、すでに軽油等に課税していることを踏まえ、燃料や自動車に対して、環境への負荷に応じた措置を行うことが必要です。

また、地方公共団体は、地球温暖化対策について様々な分野で多くの事業を実施しています。このような地方の役割を踏まえ、地球温暖化対策のための税を検討する場合には、地方の財源を確保する仕組みが不可欠です。

第4章　平成22年度税制改正

11．検討事項

〔国税・地方税共通〕

（2）地球温暖化対策のための税については、今回、当分の間として措置される税率の見直しも含め、平成23年度実施に向けた成案を得るべく、更に検討を進めます。

車体課税については、エコカー減税の期限到来時までに、地球温暖化対策の観点や国及び地方の財政の状況も踏まえつつ、今回、当分の間として適用される税率の取扱いを含め、簡素化、グリーン化、負担の軽減等を行う方向で抜本的な見直しを検討します。

これらを法律において規定することとします。

所得税法等の一部を改正する法律附則（抄）

（地球温暖化対策のための税についての検討）

第百四十八条　政府は、地球温暖化対策のための税について、新租税特別措置法第八十八条の八第一項及び地方税法等改正法第一条による改正後の地方税法（昭和二十五年法律第二百二十六号）附則第十二条の二の八の規定により当分の間規定する税率の取扱いを含め、平成二十三年度の実施に向けた成案を得るよう、検討を行うものとする。

（車体課税についての検討）

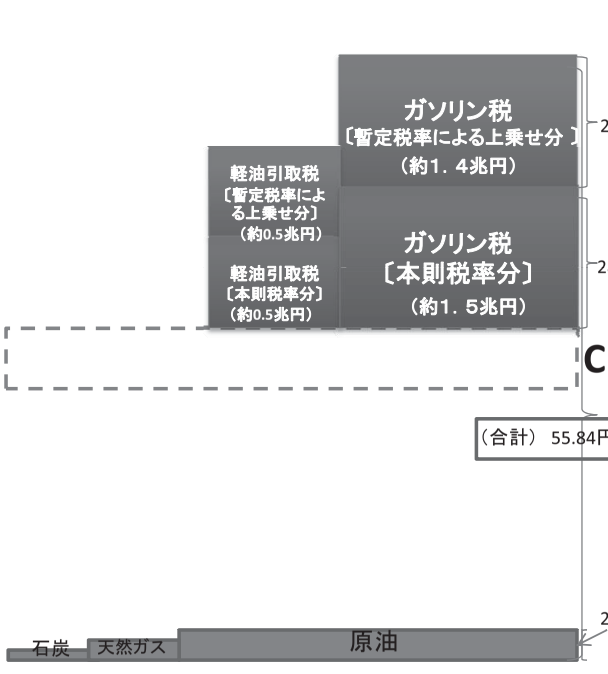
第百四十九条　政府は、車体課税（自動車重量税、自動車取得税、自動車税及び軽自動車税の課税をいう。以下この条において同じ。）について、新租税特別措置法第九十条の十二並びに地方税法等改正法第一条による改正後の地方税法附則第十二条の二の二第二項並びに附則第十二条の二の三第二項及び第三項に規定する自動車重量税及び自動車取得税の特例の適用期限が到来するまでに、地球温暖化対策の観点並びに国及び地方の財政の状況を踏まえつつ、新租税特別措置法第九十条の十一第一項及び第九十条の十一の二第一項並びに地方税法等改正法第一条による改正後の地方税法附則第十二条の二の三第一項の規定により当分の間規定する税率の取扱いを含め、簡素化、グリーン化（環境への負荷の低減に資するための見直しをいう。）、負担の軽減その他車体課税を取り巻く状況の変化に適確に対応するための措置について検討し、その結果に応じて、所要の見直しを行うものとする。

地球温暖化対策税の全体像

平成21年12月7日
税制調査会
環境省提出資料

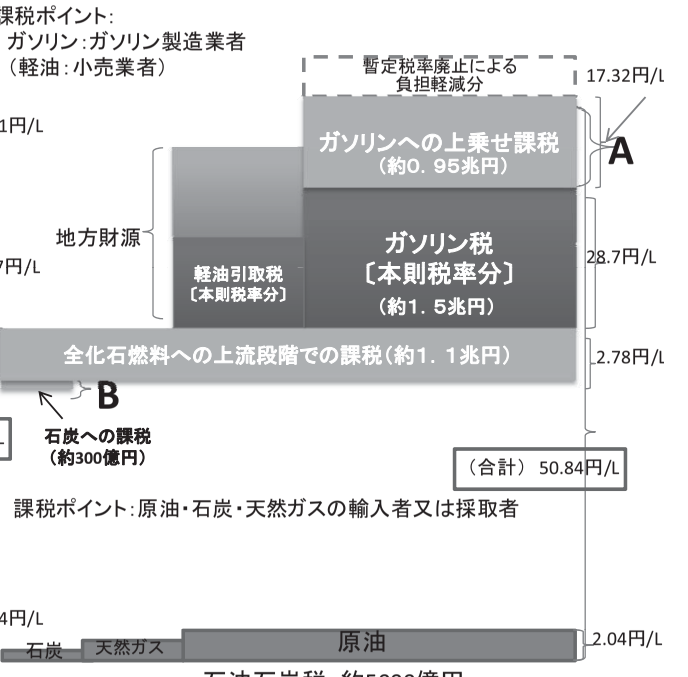
※　【○円／L】は、ガソリンの税率

〔 現行制度 〕



石油石炭税:約5000億円

〔 導入後 〕



石油石炭税:約5000億円

未定稿

日本とEU諸国のエネルギー課税の税率の比較

環境省作成資料

（2009年4月現在）

	ガソリン	軽油	重油	石炭	天然ガス	電気
日本	55.84（円/ℓ） 揮発油税 ：53.80 石油石炭税： 2.04	34.14（円/ℓ） 軽油引取税：32.10 石油石炭税： 2.04	2.04（円/ℓ） 石油石炭税：2.04	0.70（円/kg） 石油石炭税：0.70	1.08（円/kg） 石油石炭税：1.08	0.375（円/kWh） 電源開発促進税：0.375
イギリス	89.80（円/ℓ） 炭化水素油税：89.80	89.80（円/ℓ） 炭化水素油税：89.80	16.57（円/ℓ） 炭化水素油税：16.57	2.12（円/kg） 気候変動税：2.12	4.61（円/kg） 気候変動税：4.61	0.779（円/kWh） 気候変動税：0.779
ドイツ	91.53（円/ℓ） エネルギー税：91.53	65.78（円/ℓ） エネルギー税：65.78	3.43（円/ℓ） エネルギー税：3.43	1.23（円/kg） エネルギー税：1.23	5.38（円/kg） エネルギー税：5.38	1.720（円/kWh） 電気税：1.720
フランス	84.87（円/ℓ） 石油産品内国消費税：84.87	59.91（円/ℓ） 石油産品内国消費税：59.91	2.33（円/ℓ） 石油産品内国消費税：2.33	1.23（円/kg） 石炭税：1.23	2.91（円/kg） 天然ガス消費税：2.91	－ 地方電気税：従価税[注5]
オランダ	97.99（円/ℓ） 鉱油税：97.99	59.25（円/ℓ） 鉱油税：59.25	59.25（円/ℓ） 鉱油税：59.25	1.84（円/kg） 石炭税：1.84	33.99～1.72（円/kg） エネルギー税	15.173～0.070（円/kWh） エネルギー税
フィンランド	87.68（円/ℓ） 液体燃料税 －基本税 ：80.05 －付加税 ：6.68 －戦略備蓄料： 0.95	50.90（円/ℓ） 液体燃料税 －基本税 ：42.89 －付加税 ：7.52 －戦略備蓄料： 0.49	8.43（円/ℓ） 液体燃料税 －基本税 ：－ －付加税 ：8.08 －戦略備蓄料：0.35	6.25（円/kg） 電気・特定燃料税 －基本税 ：－ －付加税 ：6.09 －戦略備蓄料： 0.17	4.10（円/kg） 電気・特定燃料税 －基本税 ：－ －付加税 ：3.92 －戦略備蓄料：0.18	0.326（円/kWh） 電気・特定燃料税 －基本税 ：－ －付加税 ：0.308 －戦略備蓄料：0.018
デンマーク	77.19（円/ℓ） 鉱油ｴﾈﾙｷﾞｰ税：72.98 CO2税 ：4.20	57.87（円/ℓ） 鉱油ｴﾈﾙｷﾞｰ税：53.24 CO2税 ：4.64	40.92（円/ℓ） 鉱油ｴﾈﾙｷﾞｰ税：35.97 CO2税 ：4.95	31.85（円/kg） 石炭税：27.69 CO2税：4.16	66.92（円/kg） 天然ガス税：61.09 CO2税 ：5.83	12.667（円/kWh） 電気税：11.016 CO2税：1.651
EU最低税率	50.20（円/ℓ）	42.23（円/ℓ）	1.89（円/ℓ）	0.56（円/kg）	1.32（円/kg）	0.070（円/kWh）

（注1）使途は基本的に一般財源（但し、ドイツのエネルギー税についてはその一部を道路関連の支出に充てることが法令上定められている、等の例外がある。）。
（注2）ガソリン及び軽油については無鉛・交通用、重油、石炭、天然ガス、及び電気については事業用を前提としている。この他、各種減免措置あり。
（注3）イギリスのガソリンは無鉛の税率。また、石炭、天然ガス、電気に対する気候変動税については事業用のみ課税される。
（注4）ドイツのガソリンは無鉛・低硫黄、軽油は低硫黄、重油は事業用、天然ガスは事業用、及び電気は事業用の税率。
（注5）フランスのガソリンは低鉛・動力用、軽油は非事業用の税率。また、石炭税、及び天然ガス消費税は事業用のみ課税される。電気に対しては地方電気税があり、課税標準は契約電力によって異なる（税抜電気料金の0～80%）。税率は市で最大8%、県で最大4%である。
（注6）オランダのガソリンは無鉛、軽油は交通用、天然ガス・電気は事業用の税率。
（注7）フィンランドのガソリンは改変無硫黄、軽油は無硫黄、電気は鉱業・工業・温室用の税率。各税の付加部分（CO2課税部分）はCO2排出量1トン当たり約2,854円に設定されており（ただし、天然ガスは半額）、表中で網掛けをしている。
（注8）デンマークのガソリンは無鉛、軽油は動力用、天然ガスは非動力用、電気は非居住用電力の税率。なお、デンマークのCO2税はCO2排出量1トン当たり約1,689円に設定されており、表中では網掛けをしている。
（注9）EU最低税率はEC指令で定められており、ガソリンは無鉛・動力用、軽油は動力用、重油は加熱・事業用、石炭は加熱・事業用、天然ガスは加熱・事業用、電気は事業用の税率。また、2010年に税率の引上げが行われる。
（備考1）各国政府資料、及びEUホームページ「Taxes in Europe Database」の税率を基に、重油・天然ガスについては比重0.9（kg/ℓ）・0.65（kg/m3）、及び石炭・天然ガスについては環境省・経済産業省「特定排出者の事業活動に伴う温室効果ガスの排出量の算定に関する省令」による係数26.6（GJ/トン）・40.9（MJ/m3）を用いて単位を揃えている。
（備考2）為替レート：1ポンド＝約165.72円、1ユーロ＝約139.85円、1デンマーク・クローネ＝約18.77円（2008年4月から2009年10月までの為替レートの平均値、Bloomberg）

環境自動車税（地方税）の創設

平成21年12月7日
税制調査会提出資料

民主党Manifesto

○「将来的には、（略）**自動車重量税は自動車税と一本化**」

○「CO2等排出量について、**２０２０年までに２５％減**（1990年比）」

欧州の動向

○ 既に**１７カ国において**、自動車税又は自動車登録税の課税標準等に**CO２を導入**

≪代表的な導入国≫

イギリス、フランス、ドイツ、スウェーデン、デンマーク　等

※ヨーロッパ自動車工業会資料による

検討の方向性

自動車の保有課税を抜本的に改組し、平成23年度を目途にCO2排出量と税額が連動する仕組みを導入

現　在

自動車税（地方税）　排気量（cc）に応じた課税
（1.6兆円（21年度地財ベース））

自動車重量税（国税）　車両重量に応じた課税
（本則分0.4兆円、暫定上乗せ分0.5兆円（21年度予算ベース））

一本化

環境自動車税（地方税）のイメージ

環境損傷負担金的性格
（CO2排出量を勘案した税率）

財産税的性格
（財産的価値を勘案した税率）

注）　課税標準、税率、徴収方法など制度の詳細は今後有識者を交え検討。

地方公共団体の地球温暖化対策について（未定稿）

平成21年12月7日
税制調査会提出資料

○ 京都議定書目標達成計画（平成20年3月28日全部改定・閣議決定）においては、地方公共団体は、地域の自然的社会的条件に応じた先駆的で創意工夫を凝らした対策へ取り組むことが求められている。

○ 地方公共団体合計で1兆5,058億円（都道府県：7,852億円、市町村：7,207億円）。

（億円）

地球温暖化対策	取　組　例	都道府県	市町村
エネルギー起源のCO_2に関する対策・施策	・市バス等のサービス・利便性向上を通じた公共交通機関の利用促進 ・都市公園、街路等の緑化や官公庁の屋上等の緑化 ・地中熱を利用した融雪施設の設置 ・共同溝の整備	3,645	4,722
非エネルギー起源のCO_2に関する対策・施策	・生ごみ処理機購入費用の助成 ・家庭用廃食油の資源化の促進	18	796
メタン、一酸化二窒素に関する対策・施策	・焼却灰処理「エコセメント」化の推進（焼却灰の有効利用） ・環境にやさしい農業者（エコファーマー）の認定	276	335
代替フロン等に関する対策・施策	・代替製品の調達	1	8
温室効果ガス吸収源対策・施策	・都市林の保全や都市公園施設の整備 ・森林病害虫（松くい虫）の防除	3,409	1,121
横断的施策	・温暖化対策地域推進計画の策定	1	1
その他の温暖化対策	・地球温暖化対策アドバイザーの派遣 ・エコサインガイドラインの策定	502	224
合　計		7,852	7,207

※ 都道府県及び市町村の「地球温暖化対策」に係る平成20年度予算額を調査。
・・・調査に当たっては、京都議定書目標達成計画（平成20年3月28日全部改定・閣議決定）別表に記載された「地方公共団体が実施することが期待される施策例」等を示した上で実施。

番号に関する原口５原則

第3回検討会資料
（総務省）

Ⅰ　国民の権利を守るための番号であること　【権利保障の原則】

社会保障給付や種々の行政サービスの提供を適切に受ける国民の権利を守るための番号であり、重複なく、漏れなく、正確かつ安全に付番を行う。

Ⅱ　自らの情報を不正に利用・ストックされず、また、自らこれにアクセスし確認・修正が可能な、自己情報をコントロールできる仕組みであること　【自己情報コントロールの原則】

自らの情報が不正に利用・ストックされることなく、また、合理的な方法で、かつ、わかりやすい形で、自らの情報に自由にアクセス（フリーアクセス）し、内容の確認・修正ができる（自己情報コントロール権）。

Ⅲ　利用される範囲が明確な番号で、プライバシー保護が徹底された仕組みであること　【プライバシー保護の原則】

自らの情報についてどのような行政機関がどのような目的で利用するのか明確な制度とするとともに、最新の暗号化技術により情報漏洩防止に万全を期し、分野をまたがる情報の名寄せを防ぐ。

Ⅳ　費用が最小で、確実かつ効率的な仕組みであること　【最大効率化の原則】

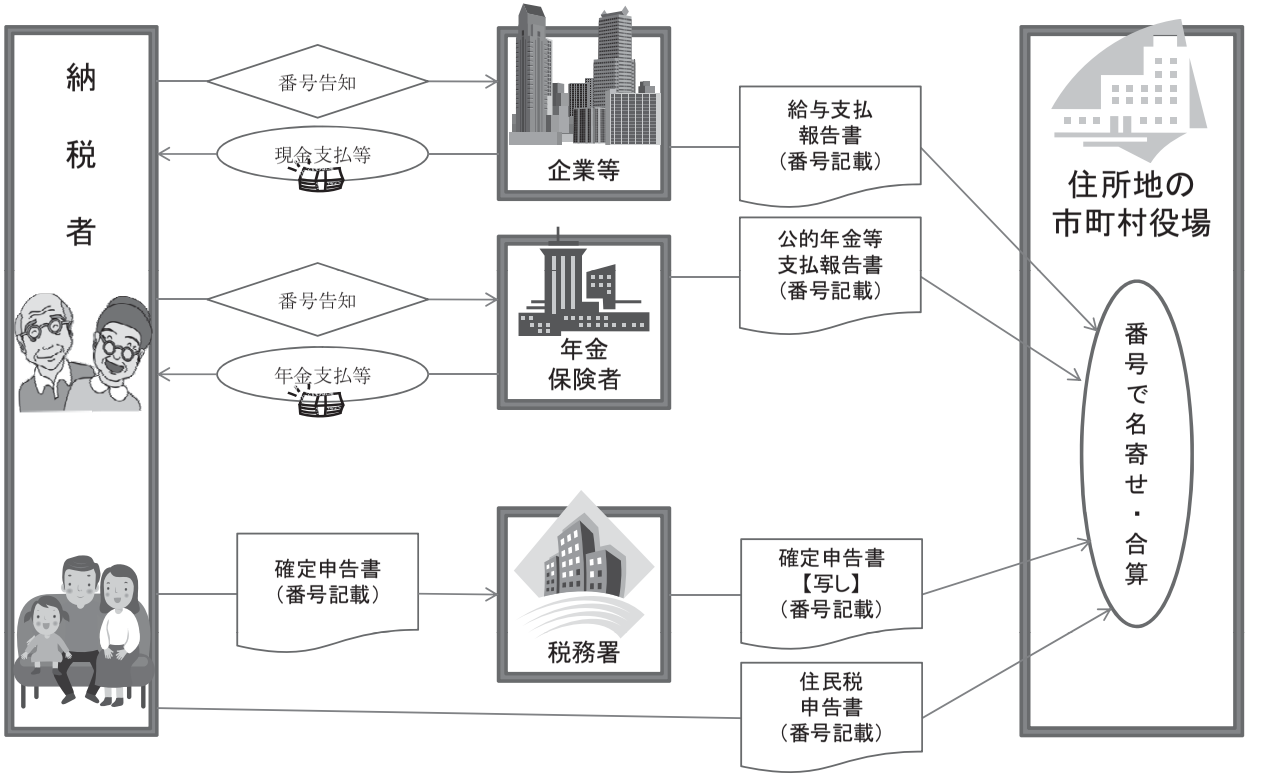
既存インフラを有効活用し効率的な仕組みを構築する。また、クラウドコンピューティングの手法により、各分野内でのシステムの共同利用を積極的に進める。

Ⅴ　国と地方が協力しながら進めること　【国・地方協力の原則】

より良い行政サービスを提供できるよう、国と地方が協力しながら電子政府を推進する。

「番号制度」を個人住民税で利用する場合のイメージ

第2回検討会資料
（総務省）



※　自動車税など他の税目についても、番号制度導入により、納税義務者の現状把握が効率的に行えるようになることが期待されるなど、その意義は大きい。

eLTAXについて

1．eLTAX（エルタックス：地方税共同電子申告システム＆ネットワーク）の現状（平成22年4月1日現在）

○ eLTAX接続団体・・・・・・・・・・全47都道府県 及び 1,750市区町村（全19政令市を含む）／全1,750市区町村

※ 全都道府県、全市区町村がeLTAXに接続

○ 電子申告サービス対応団体・・・ 全47都道府県 及び 788市区町村（全19政令市を含む）／全1,750市区町村

※ 788市区町村は、「２．電子申告サービスの内容」のうち、いずれか１つ以上対応している団体数

2．電子申告サービスの内容

○ 法人２税 （802団体）、固定資産税（償却資産）（720団体）、事業所税（ 47団体） の電子申告

○ 給与支払報告書（778団体）、法人設立届等 （756団体） の電子的提出

○ 電子納税 （ 9団体）

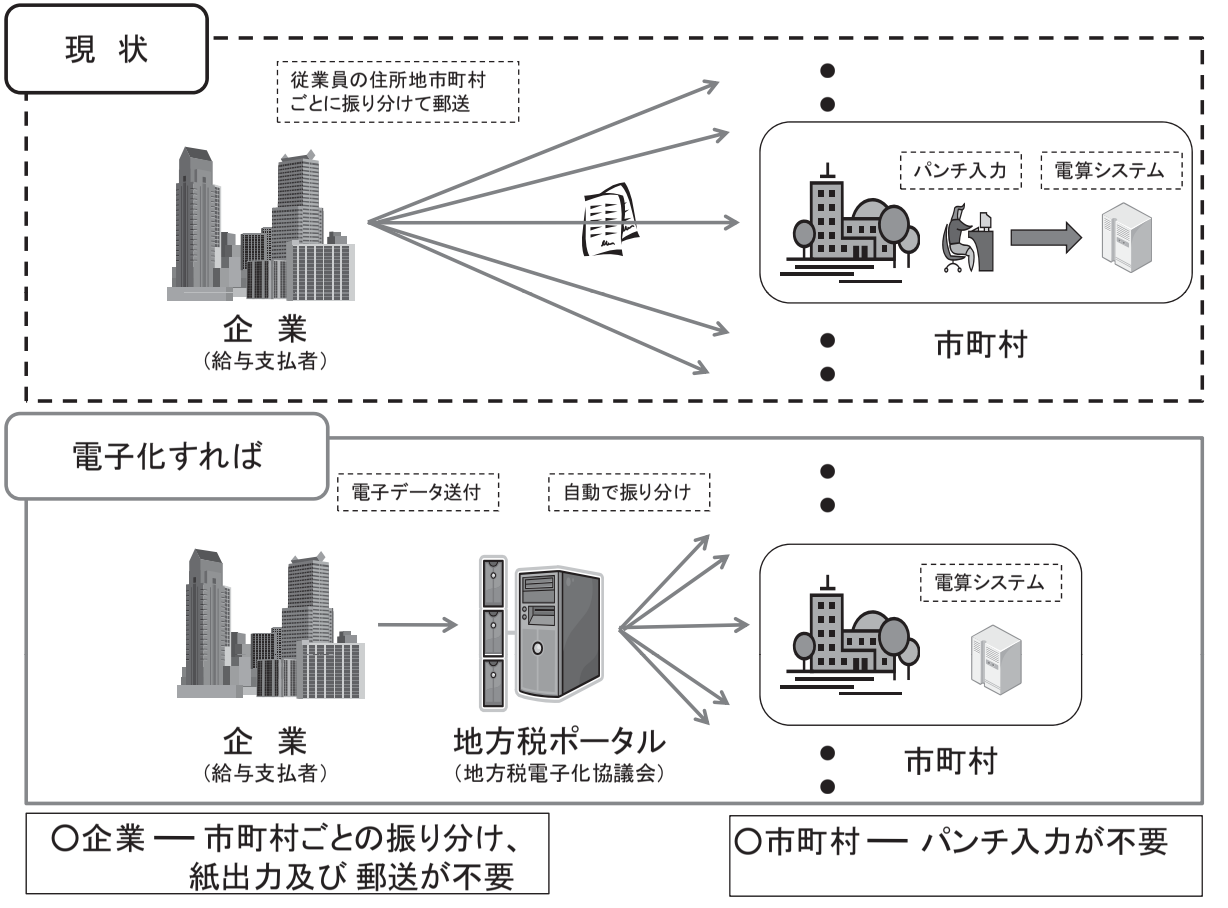
※ 団体数は、都道府県及び市区町村の対応団体数

3．今後の取組みのポイント

○ **国民の利便性向上に向けて、全ての市区町村において、電子申告を早期に開始することが重要。**

○ **平成23年1月開始予定の国税連携（所得税申告書等のデータ連携）に向け、必要な準備を進めることが重要。**

地方税の電子化（給与支払報告書の例）



国際課税関係資料

財務省主税局参事官室

目　　次

（国際課税資料１）国際課税の基本的考え方 ……119
（国際課税資料２）国内法に定める国際課税 ……120
（国際課税資料３）我が国の課税権の範囲 ……121
（国際課税資料４）個人納税者の区分と課税所得の範囲 ……122
（国際課税資料５）法人納税者の区分と課税所得の範囲 ……123
（国際課税資料６）外国税額控除制度の概要 ……124
（国際課税資料７）外国子会社配当益金不算入制度の導入（平成21年度改正）
（経済産業省作成資料） ……125
（国際課税資料８）国際課税関係の主な平成22年度税制改正事項 ……126
（国際課税資料９）外国子会社合算税制について（平成22年改正後） ……127
（国際課税資料10）外国子会社合算税制の見直し ……128
（国際課税資料11）外国子会社合算税制の概要及び主な改正事項 ……129
（国際課税資料12）トリガー税率の引下げ（25％→20％）（経済産業省作成資料）…130
（国際課税資料13）地域統括会社のイメージ（例） ……131
（国際課税資料14）資産性所得に対する合算課税 ……132
（国際課税資料15）主要国における外国子会社合算税制の概要（未定稿） ……133
（国際課税資料16）移転価格税制について ……134
（国際課税資料17）移転価格税制の見直し ……135
（国際課税資料18）移転価格税制における価格算定文書の明確化（平成22年度改正）136
（国際課税資料19）移転価格税制における価格算定文書の範囲 ……137
（国際課税資料20）主要国における移転価格税制に係る文書化制度の概要（未定稿）138
（国際課税資料21）非居住者・外国法人に対する公社債の利子に係る課税の概要 …139
（国際課税資料22）非居住者・外国法人が受ける振替債等の利子等の非課税制度の
改正 ……140
（国際課税資料23）情報交換についての国内法整備 ……141
（国際課税資料24）平成22年度税制改正大綱（抄） ……142
（国際課税資料25）OECD 移転価格ガイドラインの見直しについて ……143
（国際課税資料26）OECD 移転価格ガイドラインの主な改訂点 ……144
（国際課税資料27）恒久的施設（PE）の帰属所得に関する検討 ……145
（国際課税資料28）外国法人の事業所得課税の考え方 ……146
（国際課税資料29）租税回避を巡る国際的な議論の動向 ……147
（国際課税資料30）タックスヘイブンのどこが問題か ……148
（国際課税資料31）タックスヘイブン判定基準の変遷 ……149
（国際課税資料32）2005年 OECD モデル租税条約第26条……150
（国際課税資料33）Ｇ20ロンドン・サミット首脳宣言（抄） ……151
（国際課税資料34）Ｇ20ピッツバーグ・サミット首脳宣言（抄） ……152
（国際課税資料35）Ｇ20財務大臣会合コミュニケ（抄） ……153

（国際課税資料36）OECD 事務総長からＧ20財務大臣会合（４月22－23日於
ワシントン）に宛てたＯＥＣＤ事務局報告書のポイント ……154
（国際課税資料37）Ｇ20トロント・サミット首脳宣言（抄） ……155
（国際課税資料38）A PROGRESS REPORT ON THE JURISDICTIONS
SURVEYED BY THE OECD GLOBAL FORUM IN
IMPLEMENTING THE INTERNATIONALLY AGREED
TAX STANDARD ……156
（国際課税資料39－１）主要国の租税回避防止に関する措置の概要（未定稿）⑴ …157
（国際課税資料39－２）主要国の租税回避防止に関する措置の概要（未定稿）⑵ …158
（国際課税資料40）欧州評議会・OECD 税務行政執行共助条約について ……159
（国際課税資料41）徴収共助（イメージ） ……160
（国際課税資料42）租税条約の概要 ……161
（国際課税資料43）投資交流の促進 ……162
（国際課税資料44）我が国の租税条約ネットワーク ……163
（国際課税資料45）租税条約交渉の現状 ……164
（国際課税資料46－１）報道発表（財務省）オランダ王国との新租税条約が
署名されました ……165
（国際課税資料46－２）報道発表（財務省）オランダ王国との新租税条約の
ポイント ……166
（国際課税資料47）相互協議に係る仲裁制度（イメージ図） ……167
（国際課税資料48）租税条約ネットワークの拡充 ……168

国際課税の基本的考え方

・ 近時、経済取引のグローバル化や企業の海外進出形態の複雑化・多様化がますます進展し、これに伴い、税務執行も困難化。
・ 国際課税に関しては、こうした経済実態の変化を踏まえつつ、以下の政策目的実現に向けた施策を不断に実施していく必要。

➢ 我が国の適切な課税権の確保

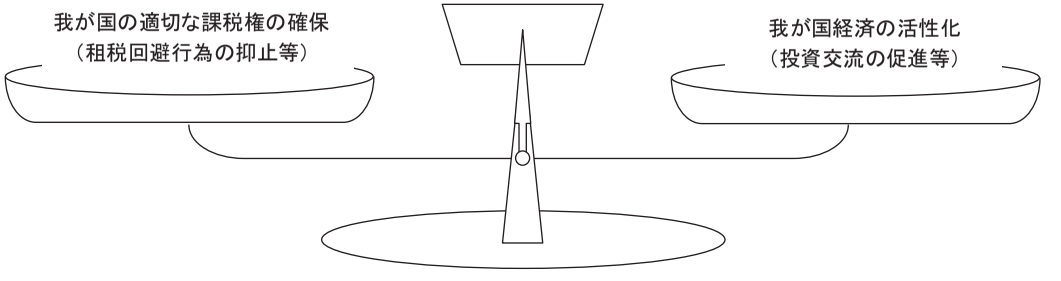
— 租税条約等による外国当局との間の情報交換ネットワークの構築
— 国際的租税回避への対応（外国子会社合算税制、移転価格税制等）等

➢ 我が国経済の活性化

— 投資交流促進等

➢ 国際的な二重課税の調整

— 外国税額控除制度、外国当局との調整の場の設定等



国内法に定める国際課税

(1) 我が国の課税権の範囲（外国法人・非居住者課税（明治３２年～）等）

(2) 外国税額控除制度（昭和２８年～）

(3) 外国子会社合算税制（昭和５３年～）

(4) 移転価格税制（昭和６１年～）

(5) 過少資本税制（平成４年～）

《国内法改正にあたっての３つの視点》

① 経済活動の実態の変化への対応

② 税の公平性・中立性の確保／租税回避行為への対応

③ 確実な執行の確保・手続の整備

我が国の課税権の範囲

⇨　我が国において課税の対象としているのは、居住者・内国法人の場合には全世界所得、非居住者・外国法人の場合には国内源泉所得。

我が国課税権の範囲

居住者・内国法人　：　全世界所得課税（①＋②）

非居住者・外国法人：　国内源泉所得のみ課税（③）

	所得源泉地	
	日本	外国
	①国内源泉所得	②国外源泉所得
	③国内源泉所得	④国外源泉所得

○　各国の課税権が競合すると、国際的な二重課税が発生することとなるが（上記②、③の領域）、その調整は原則として居住地国が行うこととされている。

・②に係る課税について、我が国は、外国税額控除制度及び外国子会社配当益金不算入制度により調整している。

・③に係る課税について、相手国は、概ね、外国税額控除制度若しくは国外所得免除制度で調整している。

・通常、租税条約において、これらの二重課税の調整義務及びその具体的な方法が規定される。

個人納税者の区分と課税所得の範囲

納税者の区分		課税所得の範囲
居住者	○ 国内に住所を有する個人 ○ 現在まで引き続き１年以上居所を有する個人	○ すべての所得（全世界所得）
非永住者	○ 日本国籍を有しておらず、かつ、過去 10 年以内において国内に住所又は居所を有していた期間の合計が５年以下である個人	○ 国内源泉所得 ○ 国外源泉所得（国内払い・国内送金分に限る）
非居住者	○ 居住者以外の個人	○ 国内源泉所得のみ

法人納税者の区分と課税所得の範囲

納税者の区分		課税所得の範囲
内国法人	国内に本店又は主たる事務所を有する法人	全ての所得（全世界所得） ※ただし、外国子会社配当益金不算入制度の適用を受ける配当については、その 95%相当額を益金不算入。
外国法人	内国法人以外の法人	国内源泉所得のみ

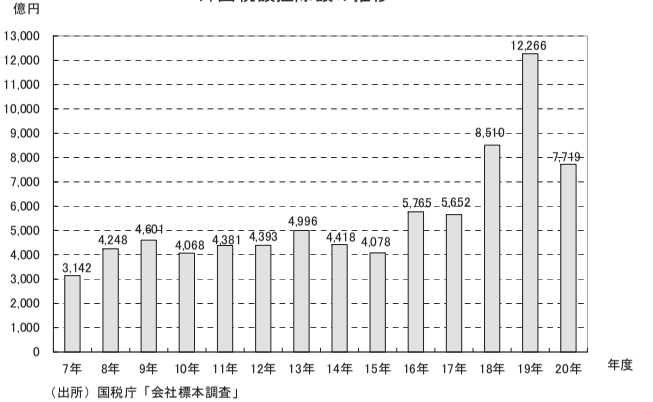
外国税額控除制度の概要

○　居住者・内国法人は全世界所得に課税されるため、国外源泉所得に対して源泉地国で課税される部分は、二重課税が発生することになる。

○　外国税額控除制度は、国際的な二重課税を排除するため、外国で納付した外国税額を、国外所得に対しわが国で納付すべき法人税額の範囲内で、控除することを認める制度。

○　平成 21 年度税制改正において、間接外国税額控除制度に代えて、外国子会社からの配当について、親会社の益金不算入とする制度を導入。

外国税額控除額の推移



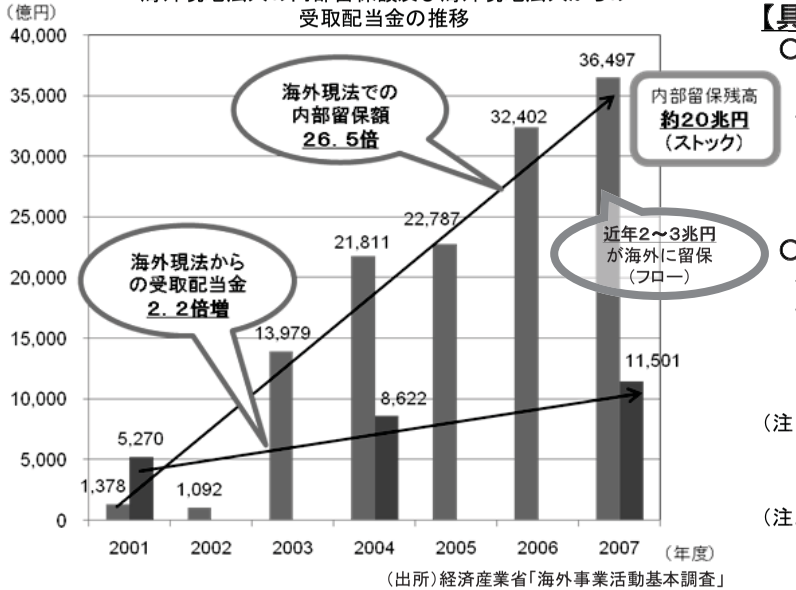
（出所）国税庁「会社標本調査」

外国子会社配当益金不算入制度の導入（平成21年度改正）

経済産業省作成資料

○国際展開する我が国企業の外国子会社が海外市場で獲得する利益について、**税制に左右されずに、必要な時期に必要な金額を国内へ戻せるようにするとともに、制度の簡素化による事務負担軽減を図るべく、**国際的な二重課税排除の制度を見直し。
○具体的には、間接外国税額控除制度に代えて、**外国子会社からの配当について親会社の益金不算入とする制度を導入。**
○国内に還流する利益が、設備投資・研究開発・雇用等幅広く多様な分野で用いられ、**我が国経済の活力向上につながることが期待される。**

海外現地法人の内部留保額及び海外現地法人からの受取配当金の推移



（出所）経済産業省「海外事業活動基本調査」

【具体的制度内容】

○対象となる外国子会社

内国法人の持株割合が25%以上で保有期間が6月以上の外国法人

（持株割合について租税条約により異なる割合が定められている場合は、その持株割合 を適用（例：日米租税条約　10%））

○益金不算入額

外国子会社から受け取る配当額からその5%相当額を、その配当に係る費用として控除

（その配当の95%相当額を益金不算入）

（注1）配当に対して課される外国源泉税の額は、直接外国税額控除及び損金算入の対象外。

（注2）平成21年4月1日以後に開始する事業年度において外国子会社から受け取る配当について適用。

国際課税関係の主な平成22年度税制改正事項

○　外国子会社合算税制の見直し

国外に進出する企業の事業形態の変化や諸外国における法人税等の負担水準の動向に対応し、我が国企業の国際競争力を維持する一方、租税回避行為を一層的確に防止する観点から、適用除外基準の見直し、トリガー税率の引下げ、資産性所得に対する合算課税等の見直しを行った。

○　外国税務当局との情報交換

近時、金融危機を背景に、G20、G8等の一連の国際会議で税に関する情報交換の重要性が指摘される中、外国税務当局との情報交換を含む租税条約等の締結により情報交換ネットワークを迅速に拡大するとともに、一層効率的かつ円滑に情報交換を実施していくための国内法の整備を行った。

○　移転価格税制の見直し

企業の予見可能性の確保、税務執行の透明化・円滑化の観点から、独立企業間価格の算定上考慮すべき事項等や価格算定に必要な文書の範囲の明確化を行った。

○　非居住者等が受ける振替社債等の利子等の非課税制度の創設

海外投資家の我が国金融・資本市場への投資の促進等の観点から、非居住者等が受ける振替社債等の利子等の非課税制度を創設した。

外国子会社合算税制について

（平成 22 年改正後）

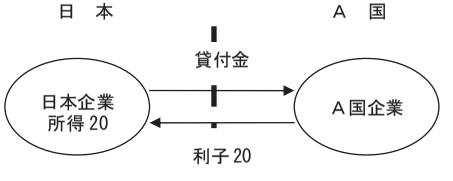
○　**わが国の内国法人等が、税負担の著しく低い外国子会社等を通じて国際取引を行うことによって、直接国際取引した場合より税負担を不当に軽減・回避し、結果としてわが国での課税を免れる事態が生じ得る**。

○　このような租税回避行為に対処するため、一定の税負担の水準（20%）以下の国・地域にある子会社等の所得に相当する金額について、内国法人等の所得とみなし、それを合算して課税（会社単位での合算課税）。

（注）外国子会社等が、**実体のある事業を行っている等、一定の条件（適用除外基準）を満たす場合には、会社単位での合算課税の対象とならない**。

○　また、一定の税負担の水準（20%）以下の外国子会社等が得る資産運用的な所得については、適用除外基準を満たす場合でも、内国法人等の所得とみなし、それを合算して課税（資産性所得の合算課税）。

外国子会社等を利用しない場合



会社単位での合算課税の適用除外基準

①事　業　基　準：主たる事業が株式の保有等でないこと

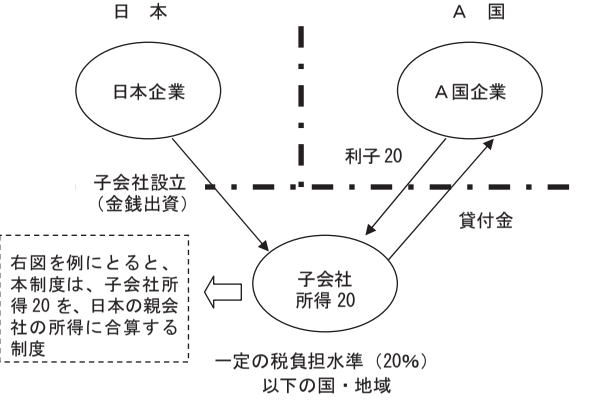
②実　体　基　準：一定の固定施設を有すること

③管理支配基準：事業の管理等を自ら行っていること

④所在地国基準：主として所在地国で事業を行っていること

又は非関連者基準：主として非関連者との間で事業を行っていること

税負担の著しく低い外国子会社等を利用した場合



右図を例にとると、本制度は、子会社所得 20 を、日本の親会社の所得に合算する制度

外国子会社合算税制の見直し

○　国外に進出する企業の事業形態の変化や諸外国における法人税等の負担水準の動向に対応し、わが国企業の国際競争力を維持する観点から、外国子会社合算税制について、いわゆる「トリガー税率」を「２０％以下」に引き下げる等の見直しを行った。

○　同時に、租税回避行為を一層的確に防止する観点から、一定の資産性所得を新たに合算課税の対象とする等の見直しを行った。

１．　トリガー税率の引き下げ

○ トリガー税率（※）を、「２５％以下」から「２０％以下」に引き下げ

※　外国子会社合算税制は、一定の税負担水準以下の国・地域にある一定の子会社等の所得に相当する額を、内国法人等の所得とみなし、それを合算して課税する制度であり、トリガー税率は、その一定の税負担水準を指す。

※　トリガー税率の引き下げにより対象から外れる国としては、法人税率（実効税率）で見た場合、中国、韓国、マレーシア、ベトナム等が挙げられる。（但し、税負担の判定は、各子会社の実際の税負担を基に行われる。）

２．　適用除外基準（※）の見直し

○ 企業実体を伴っていると認められる統括会社（事業持株会社・物流統括会社）の所得（下記３．の資産性所得を除く。）について合算対象外となるよう措置

（注）現行の人件費の１０％相当額を控除する措置については、廃止

※　企業としての実体等があるものと認められる基準（事業基準・実体基準・管理支配基準・所在地国基準又は非関連者基準）

３．　資産性所得に対する課税等

○ 資産運用的な所得として外国子会社が受けるポートフォリオ株式・債券の運用による所得、使用料等について親会社の所得とみなし、それを合算して課税

（国際課税資料11）

（注） 適用除外判定の①～③を満たす場合は、人件費の10%相当額を合算所得から控除。【改正事項】廃止

トリガー税率※の引下げ（２５%→２０%）

※適用対象となるか否かを判定するための基準税率

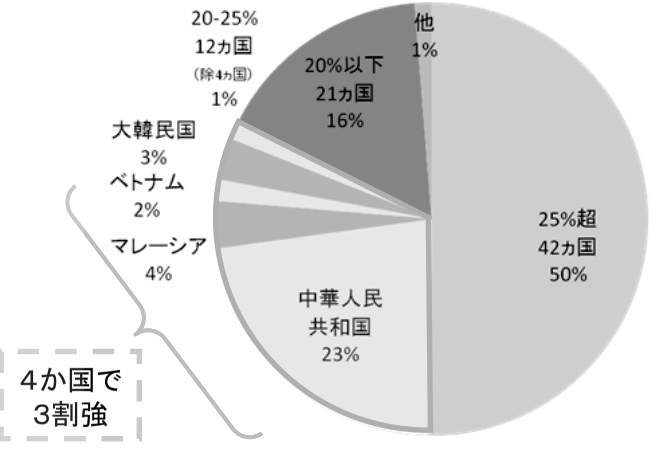
経済産業省作成資料

○2008年以降、中国・韓国等アジア主要4か国が軒並み法人税率を25%以下に引下げ。
　これら4ヵ国に進出している子会社数は、全体の3割強を占める（表面税率で算定）。
○これに伴い、企業がタックスヘイブン税制に割く事務負担は急上昇。
　特に、中国子会社は、申告作業の実に99%が最終的な合算課税に結びついていない状況。

➡ トリガー税率の引下げにより、**外国子会社の3割強が申告不要に**なり、
税務申告に係る事務負担が大幅に軽減され、我が国企業の国際競争力の維持にも寄与。

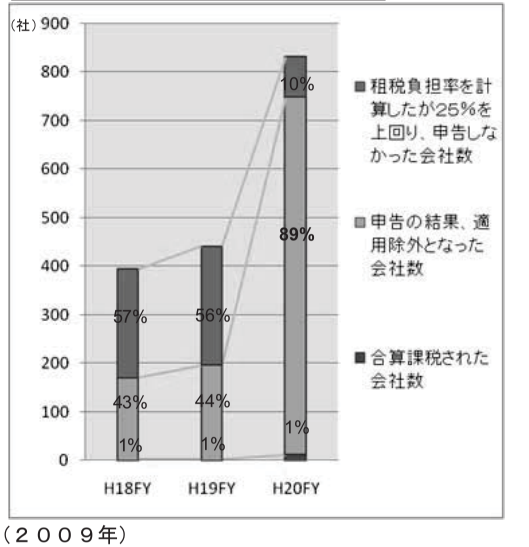
トリガー税率を下回る会社数の急増

（出典）２００７年海外事業活動基本調査（外国子会社約17，000社の内訳）



中国子会社の申告にかかる事務負担

（出典）経済産業省アンケート（平成21年8月）



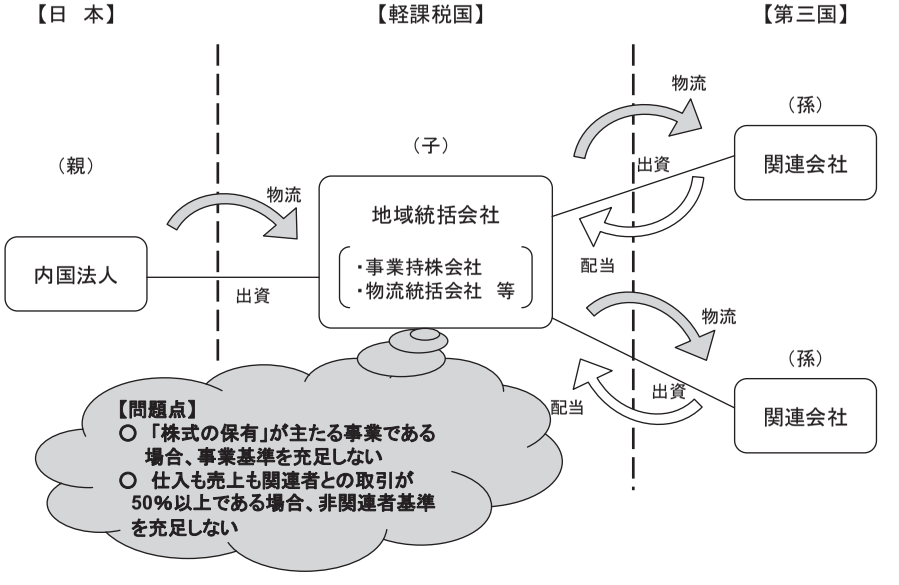
＜２００８年以降の法人実効税率引下げ状況（アジア諸国）＞

中国	３３．０%→２５．０%（２００８年）
マレーシア	２７．０%→２６．０%（２００８年）→２５．０%（２００９年）
ベトナム	２８．０%→２５．０%（２００９年）
韓国	２７．５%→２４．２%（２００９年）→２２．０%（２０１２年）

地域統括会社のイメージ（例）

○　EU発足をはじめとする地域経済圏の形成が進展する中で、地域ごとの海外拠点を統合する会社（地域統括会社）を活用した事業を展開

○　こうした地域統括会社については、現行の外国子会社合算税制の適用除外基準を充足しないことがあることから、当該基準の見直しを行う

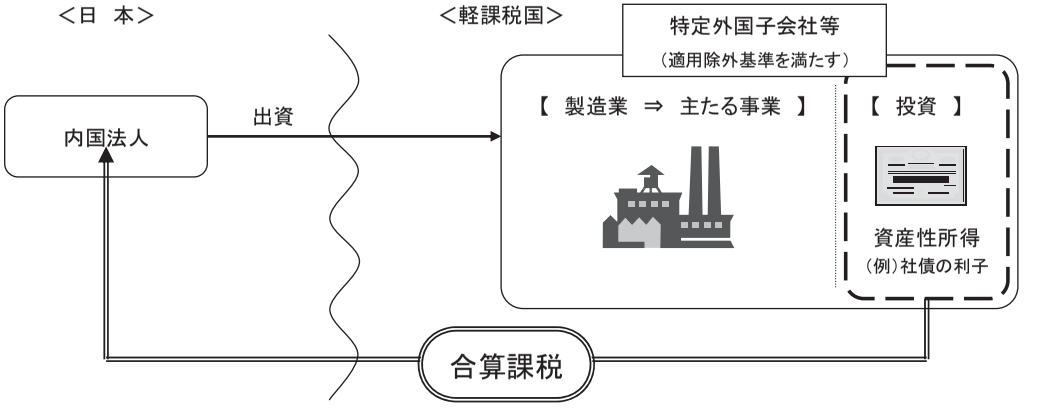


資産性所得に対する合算課税

適用除外基準を満たす特定外国子会社等に資産運用的な所得（資産性所得）を付け替えるような租税回避行為を防止する観点から、そのような特定外国子会社等が有する次の所得について、内国法人等の株式等の保有割合に応じて、内国法人等の所得に合算して課税することとする

○　保有割合10%未満の株式等の配当等に係る所得又はその譲渡（取引所又は店頭における株式等の譲渡に限る。）による所得
○　債券の利子に係る所得又はその譲渡（取引所又は店頭における債券の譲渡に限る。）による所得
○　工業所有権及び著作権（出版権及び著作隣接権を含む。）の提供による所得（特定外国子会社等により開発されたもの等から生じる所得を除く。）
○　船舶又は航空機の貸付けによる所得

（注）　特定外国子会社等の資産性所得の合計額が当該特定外国子会社等の税引前所得の５％以下である場合又は特定外国子会社等の資産性所得に係る収入金額の合計額が1,000万円以下である場合には、本措置は適用しない。



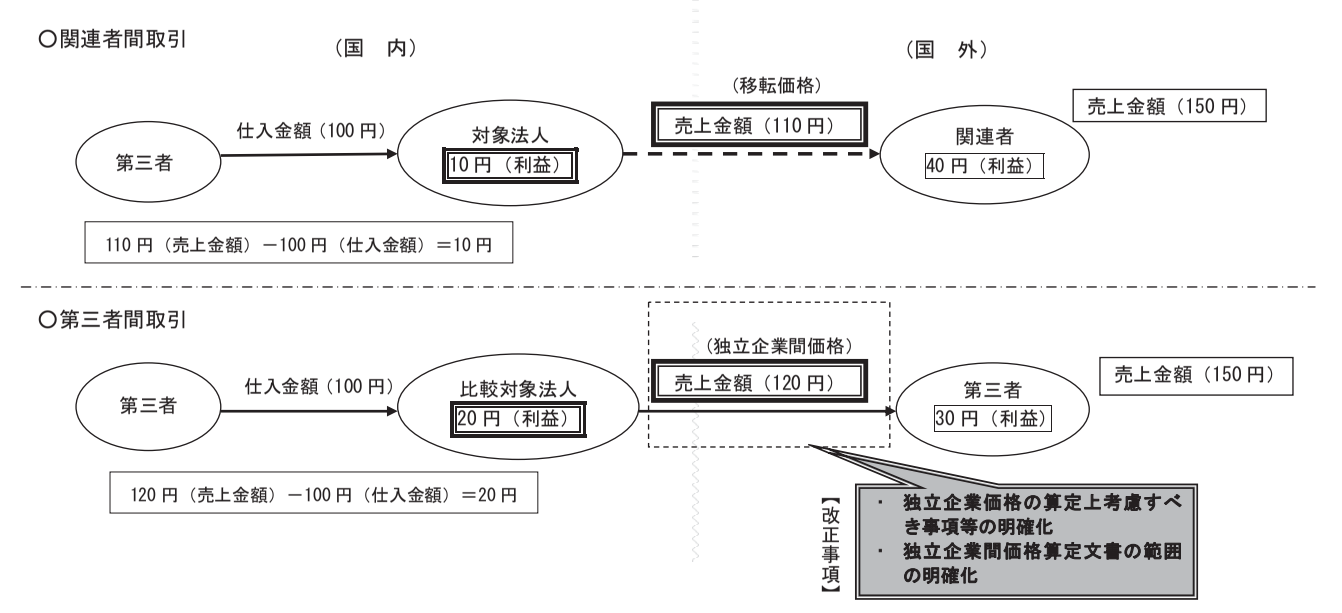
主要国における外国子会社合算税制の概要（未定稿）

	日　本	アメリカ	イギリス	ドイツ	フランス
制度適用の基準	軽課税国にある外国子会社	所得項目ごとに税率格差等により判定	軽課税国にある外国子会社	所得項目ごとに税率格差等により判定	軽課税国にある外国子会社
基準税率（トリガー税率）	合算対象子会社の税負担が２０％以下 ２０％ （改正前　２５％）	合算対象所得につき、合算対象子会社の税負担が、米国最高税率（３５％）の９０％以下 ３１．５％	合算対象子会社の税負担が英国での税負担（２８％）の４分の３未満 ２１％	合算対象所得につき、合算対象子会社の所在する軽課税国の税負担が２５％未満 ２５％	合算対象子会社の所在する国の税率が、仏国での税負担(33.333%)の５０％未満 １６．７％
納税義務者	合算対象子会社の株式を単独又は同族関係者との合計で10％以上（改正前５％以上）保有する日本人（個人・法人）	合算対象子会社の議決権の直接・間接 10%以上を保有する米国人（個人・法人）	合算対象所得の直接・間接 25％以上の割当てを受けるイギリス法人（個人は対象外）	外国関係子会社株式等の保有割合要件は原則としてなし（個人・法人）	①合算対象子会社の株式を直接・間接 50%以上保有する仏法人 ②合算対象子会社の株式を直接・間接 50%以上保有するグループに属する仏法人（5%以上保有する仏法人に限る） （個人は対象外）
適用除外基準	あり	あり	あり	あり	あり
独立企業としての実体	実体があれば適用除外。但し、一定の利子・配当等の資産性所得は合算課税	―――	実体があれば適用除外	実体があれば適用除外	実体があれば適用除外
関連者との取引	一定の関連者間取引を有する場合、適用除外とならない。	特定の所得について一定の関連者間取引を有する場合、適用除外とならない。	一定の関連者間取引を有する場合、適用除外とならない。	合算対象子会社の特定の所得について一定の関連者間取引を有する場合、適用除外とならない。	一定の関連者間取引を有する場合、適用除外とならない。

移転価格税制について

○　企業が海外の関連企業との取引価格（移転価格）を通常の価格と異なる金額に設定すれば、一方の利益を他方に移転することが可能となる。

○　移転価格税制は、このような**所得の海外移転を防止するため、海外の関連企業との取引が、通常の取引価格（独立企業間価格）で行われたものとみなして所得を計算し、課税する制度**。**移転価格税制の適用により発生する二重課税については、租税条約において、関係国との間で「相互協議」を通じて調整する枠組みが設けられている**。



移転価格税制の見直し

○　独立企業間価格の算定上考慮すべき事項等の明確化

移転価格課税について、独立企業間価格の算定及び検証に当たり、国外関連者との間の取引価格の交渉過程等の検討を要する場合に特に留意すべき事項等を運用（事務運営要領等）において明確化。

○　移転価格税制における価格算定文書の範囲の明確化

移転価格調査における納税者の協力が得られない場合の推定課税規定において提出又は提示が求められている書類について、その範囲を、次の区分に基づき、法令上（省令）明確化。

①　国外関連取引の内容を記載した書類

②　国外関連取引について法人が算定した独立企業間価格に係る書類

移転価格税制における価格算定文書の明確化

［　平成22年度改正　］

諸外国では、移転価格に係る文書の具体的な類型や、当該文書を企業が準備していない場合のペナルティ等を法令で定めた文書化制度がある。また、OECDの移転価格ガイドラインでも、文書化について指針が設けられている。

法令で文書化を定めている国の例	アメリカ、カナダ、イギリス、ドイツ、スペイン、ノルウェー、スウェーデン、デンマーク、フィンランド、ハンガリー、トルコ、中国、インド　他

【改正項目】

わが国の移転価格税制においては、独立企業間価格の算定に必要な文書が、税務調査において納税者から提出されない場合には、独立企業間価格を推定して課税を行う制度が設けられている。

移転価格調査において納税者の協力が得られない場合の上記推定課税規定において提出又は提示を求めている書類の範囲を、次の区分に基づき、法令（省令）で明確にする。

①　国外関連取引が独立企業間価格であることを証する書類

②　国外関連取引の内容を記載した書類

（参考）ＯＥＣＤ移転価格ガイドライン　第５章　文書化　（抄）

➢　本章は、（中略）、納税者がその関連者間取引が独立企業原則を満たしていることを示すために最も有用な文書を特定するに当たって納税者に支援を与え、その結果、移転価格問題の解決と、税務調査を円滑ならしめるための指針を、納税者に提供するものである（パラ5.1）。

➢　納税者は、移転価格の算定の基となった情報、考慮の対象となった事実及び選択した移転価格算定方法など独立企業原則に従う努力をしたことを示すと認められる文書を準備し、又はこれらに言及することが要求される（パラ5.4）。

➢　税務上の移転価格算定時に合理的に用いられ又は基礎とされる文書には、税務以外の目的では準備又は入手されないものもあろうが、移転価格が独立企業原則を満たすか否かを合理的に評価するうえで、これらの書類が不可欠であり、かつ、その準備又は入手に当たり、納税者が釣合いがとれないほど高いコストを要しない場合に限り、これらの書類を納税者が準備又は入手することが期待されるべきである（パラ5.7）。

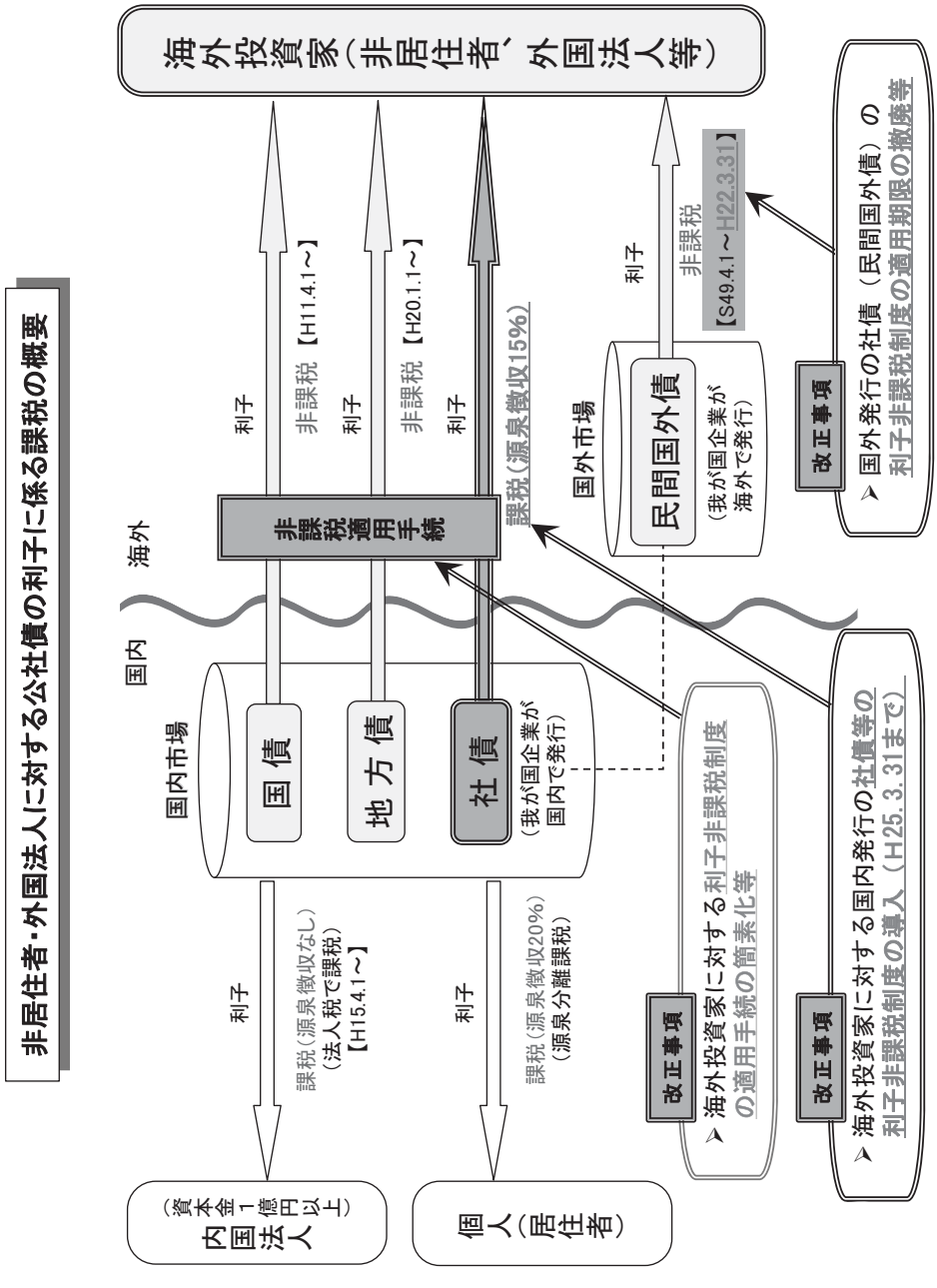
移転価格税制における価格算定文書の範囲

移転価格事務運営指針 2-4	租税特別措置法施行規則第 22 条の 10
⑵　法人が独立企業間価格の算定に使用した書類等	二　独立企業間価格を算定するための書類
イ　法人が採用した比較対象取引の選定過程及び当該比較対象取引の明細を記載した書類	ロ　法人が採用した当該国外関連取引に係る比較対象取引等の選定に係る事項及び当該比較対象取引等の明細を記載した書類
ロ　法人が複数の取引を一の取引として独立企業間価格の算定を行った場合、その基となった個別の取引の内容を記載した書類等	ニ　法人が複数の国外関連取引を一の取引として独立企業間価格の算定を行った場合のその理由及び各取引の内容を記載した書類
ハ　法人がその独立企業間価格の算定方法を採用した理由を記載した書類その他法人が独立企業間価格の算定に際して作成した書類等	イ　法人が選定した法第 66 条の 4 第 2 項に規定する算定の方法及びその選定の理由を記載した書類その他当該法人が独立企業間価格を算定するに当たり作成した書類（ロからホまでに掲げるものを除く。） ハ　法人が施行令第 39 条の 12 第 8 項第 1 号に掲げる方法を選定した場合における同号に規定する当該法人及び当該法人に係る国外関連者に帰属するものとして計算した金額を算出するための書類
ニ　比較対象取引について差異調整を行った場合、その調整方法及びその理由を記載した書類等	ホ　比較対象取引等について差異調整等を行った場合のその理由及び当該差異調整等の方法を記載した書類
⑶　国外関連取引の内容を記載した書類等	一　国外関連取引の内容を記載した書類
イ　契約書又は契約内容を記載した書類等	ニ　当該国外関連取引に係る契約書又は契約の内容を記載した書類
ロ　価格の設定方法及び法人と国外関連者との価格交渉の内容を記載した書類等	ホ　国外関連者から支払を受ける対価の額又は当該国外関連者に支払う対価の額の設定の方法及び当該設定に係る交渉の内容を記載した書類
ハ　国外関連取引に係る法人又は国外関連者の事業戦略の内容を記載した書類等	チ　法人及び当該法人に係る国外関連者の事業の方針を記載した書類
ニ　国外関連取引に係る法人及び国外関連者の損益状況を記載した書類等	ヘ　法人及び当該法人に係る国外関連者の当該国外関連取引に係る損益の明細を記載した書類
ホ　国外関連取引について法人及び国外関連者が果たした機能又は負担したリスクを記載した書類等	ロ　当該国外関連取引において法人及び当該法人に係る国外関連者が果たす機能並びに負担するリスク（為替相場の変動、市場金利の変動、経済事情の変化その他の要因による当該国外関連取引に係る利益又は損失の増加又は減少の生ずるおそれをいう。）に係る事項を記載した書類
ヘ　国外関連取引を行う際に法人又は国外関連者が使用した無形資産の内容を記載した書類等	ハ　法人又は当該法人に係る国外関連者が当該国外関連取引において使用した無形固定資産その他の無形資産の内容を記載した書類
ト　国外関連取引に係る棚卸資産等に関する市場について行われた分析等に係る書類等	ト　当該国外関連取引に係る資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引について行われた市場に関する分析その他当該市場に関する事項を記載した書類
チ　国外関連取引に係る棚卸資産等の内容を記載した書類等	イ　当該国外関連取引に係る資産の明細及び役務の内容を記載した書類
リ　国外関連取引と密接に関連する他の取引の有無及びその内容を記載した書類等	リ　当該国外関連取引と密接に関連する他の取引の有無及びその内容を記載した書類

主要国における移転価格税制に係る文書化制度の概要（未定稿）

	アメリカ	イギリス	ドイツ	フランス
移転価格の文書化規定の有無	法令上の規定あり （注）移転価格文書の作成･保存義務規定はないが、罰則の適用を回避する手段として規定される	法令上の規定あり （注）一般的な文書の作成・保存義務規定に移転価格文書が含まれている	法令上の規定あり （注）移転価格文書の作成・保存義務規定が2003年より導入	法令上の規定あり （注）移転価格文書の作成義務規定が2010年より導入
文書化の期限（同時文書化）	一定のものについては同時文書化が求められる（会計年度末から９ヶ月以内）	一定のものについては同時文書化が求められる（会計年度末から12ヶ月以内）	例外的な取引については同時文書化が求められる（会計年度末から６ヶ月以内）	なし
提出期限	提出要求から30日以内	特に規定なし（歳入関税庁は個々の事例によって典型的に45～90日の期限を設けている）	原則は提出要求から60日以内。ただし、例外的な取引の場合は提出要求から30日以内	帳簿調査の開始日
文書化の効果	罰則の免除	罰則の減免 立証責任の転換	罰則の免除 不利な推計課税の回避 立証責任の転換	罰則の免除 不利な推計課税の回避 立証責任の転換
文書化に対する罰則等の有無	○　文書化そのものへの罰則なし ＜移転価格調査に係る場合＞ ①　増差所得金額が500万ドル以上又は収入金額の10%以上、価格が200%以上に増額又は50%以下に減額された場合 →　加算税率20% ②　増差所得金額が2,000万ドル以上又は収入金額の20%以上、価格が400％以上に増額又は25%以下に減額された場合 →　加算税率40%	○　文書化義務・保存義務違反への罰則 3,000ポンド（上限）の罰則金 ※保存義務６年	○　文書化義務違反への罰則 増差所得金額の５～10％（最低5,000ユーロ）の罰則金 ○　提出遅滞への罰則 調査年分ごとに、提出期限経過後１日毎に最低100ユーロ（上限100万ユーロ）の罰則金 ＜文書化に不備がある場合＞ ・　推計課税の発動 ・　納税者に不利なレンジの採用	○　文書化そのものへの罰則なし ○　提出遅延への罰則 調査年分ごとに定額で１万ユーロの罰則金（重大な違反の場合、増差所得金額の５％を限度に罰則金の上乗せ）
文書化の言語	英語	英語	ドイツ語	フランス語

（国際課税資料21）


非居住者・外国法人に対する公社債の利子に係る課税の概要
海外投資家（非居住者、外国法人等）
海外
国内
国内市場
国 債
地 方 債
社 債
（我が国企業が国内で発行）
非課税適用手続
課税（源泉徴収15%）
国外市場
民間国外債
（我が国企業が海外で発行）
利子
非課税 【H11.4.1～】
非課税 【H20.1.1～】
非課税
【S49.4.1～H22.3.31】
課税（源泉徴収なし）
（法人税で課税）
【H15.4.1～】
課税（源泉徴収20%）
（源泉分離課税）
（資本金1億円以上）
内国法人
個人（居住者）
改正事項
➢ 海外投資家に対する利子非課税制度の適用手続の簡素化等
改正事項
➢ 海外投資家に対する国内発行の社債等の利子非課税制度の導入（H25.3.31まで）
改正事項
➢ 国外発行の社債（民間国外債）の利子非課税制度の適用期限の撤廃等

非居住者・外国法人が受ける振替債等の利子等の非課税制度の改正

1. 振替債の利子等の非課税制度

（1） 非課税対象となる振替債の範囲の拡大

振替国債及び振替地方債に加えて、振替社債等の利子等（平成 25 年 3 月 31 日までに発行されたものに限る。）を非課税とする制度を創設した。

（2） 非課税対象となる者の範囲の見直し

① 適格外国証券投資信託の要件を緩和した。

② 振替社債等については、発行者と特殊の関係（持株割合 50%超）のある者が受ける利子等は対象外。

（3） 非課税対象となる所得の範囲の拡大

利子に加えて、償還差益（償還価額と取得価額との差額）を非課税とした。

（4） 非課税適用手続等の簡素化

① 適格外国仲介業者の承認手続を、振替債等の発行者ごとから、振替機関ごととした。

② 非課税適用申告書の提出を、振替債等の発行者ごとから、適格外国仲介業者等ごとの提出とした。

③ 非課税のための口座を設定している場合に、非居住者等による所有期間明細書の提出、適格外国仲介業者による非居住者等ごとの取引履歴の報告を不要とする等の特例措置を講じた。

2. 割引債の償還差益の非課税制度

割引債のうち特定短期公社債について、償還差益（償還価額と取得価額との差額）を非課税とした。

ただし、発行者と特殊の関係（持株割合 50%超）のある者が受ける利子等は対象外。

3. 民間国外債の利子及び発行差金の非課税制度

（1） 適用期限を撤廃した。

（2） 発行者と特殊の関係（持株割合 50%超）のある者が受ける利子等は対象外とした。

（3） 指定民間国外債制度（いわゆるスイス特例）について、2年間の経過措置を講じた上、廃止した。

情報交換についての国内法整備

○　近時、金融危機を背景に、Ｇ８・Ｇ２０サミット等の一連の国際会議において、税に関する当局間の情報交換の重要性が確認され、各国において情報交換の実施のための租税条約等を積極的に締結する動きが加速化。

○　こうした国際的な流れを受け、わが国としても、租税条約や行政取極の締結により情報交換ネットワークを迅速に拡充するとともに、より効率的かつ円滑に情報交換を実施していくため、外国への情報提供の根拠規定（国内法）を整備。

＜イメージ＞

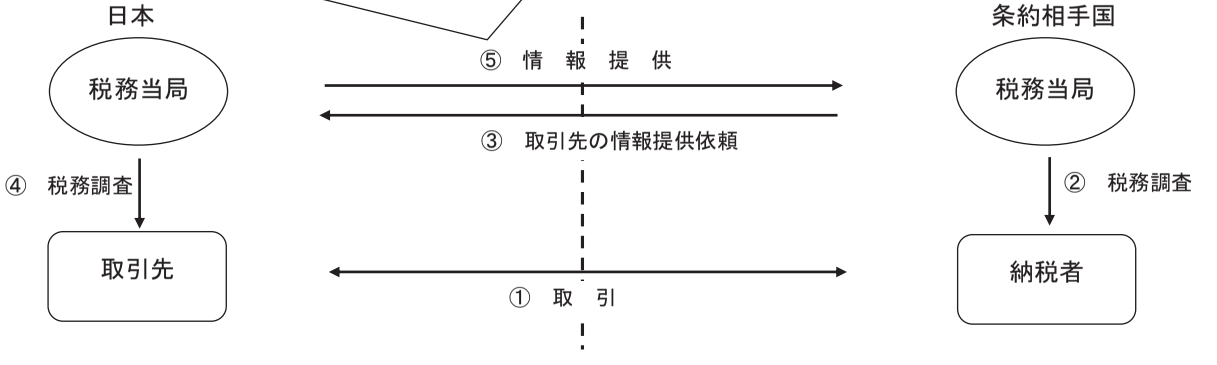
【改正事項】

租税条約（行政取極を含む）に定めるところにより、相手国の税務当局に対し、租税に関する情報の提供を行うことができる旨の規定を創設

⇒　これにより、

① 行政当局間の合意（取極）による迅速な情報交換ネットワークの拡充を確保

② 相手国への情報提供と守秘義務の関係を明確化



平成22年度税制改正大綱（抄）

平成 21 年 12 月 22 日
閣　議　決　定

第３章　各主要課題の改革の方向性

４．国際課税

（１）現状と課題

近年、経済取引のグローバル化の進展に伴い、外国関係会社との取引関係の操作や税負担の少ない国（いわゆるタックス・ヘイブンなど）を利用した租税回避行為のリスクが高まっています。また、グローバル化が進む中、国境を超える取引が恒常的に行われるとともに、その取引も法人その他の多様な事業体の利用により複雑化していますが、実際に課税・徴収を確保するには、情報の把握の困難性や外国の主権により執行上の制約を受けるなど、税務執行も困難化しています。

一方で、税務執行に係るルールを一層明確化し、経済取引の実態により即したものとすることが、納税者側に過大な負担をかけず、正常な企業活動を阻害しないために重要です。

このため、制度・運用の両面において租税回避を防止して我が国の適切な課税権を確保すると同時に、企業活動活性化のため税務執行に係るルールを明確化・適正化する必要があります。

（２）改革の方向性

移転価格税制については、平成 22 年度税制改正において必要な改正を行う予定です。今後、ＯＥＣＤにおける移転価格ガイドライン見直しの議論の動向などを踏まえつつ、関連者の判定基準における実質的な判断や独立企業間価格の算定方式における「幅（レンジ）」の概念のあり方などについて検討を行うとともに、独立企業間価格の算定方式の適用優先順位の柔軟化や比較対象取引の候補となりうる取引が複数存在する場合等の選定のあり方の更なる明確化、シークレットコンパラブル（類似の取引を行う第三者から質問検査等により入手した比較対象取引についての情報）のあり方、執行体制の充実などによる事前確認の一層の迅速化など、必要な方策を検討します。

また、適切な課税・徴収の確保の観点から、クロスボーダーで活動を行う者の適切な課税の確保や、国外資産等に係る情報の的確な把握についても、具体的な方策について検討する必要があります。

さらに、租税条約については、今後とも我が国経済の活性化や我が国課税権の適切な確保に資するよう、我が国の経済構造及び国内法制、国際課税を巡る状況等を勘案しつつ、そのネットワークの迅速な拡充に努めます。

（３）国際連帯税

国際金融危機、貧困問題、環境問題など、地球規模の問題への対策の一つとして、国際連帯税に注目が集まっています。金融危機対策の財源確保や投機の抑制を目的として、国際金融取引等に課税する手法、途上国の開発支援の財源確保などのために、国境を越える輸送に課税する手法など、様々な手法が議論されています。すでにフランスやチリ、韓国などが航空券連帯税を導入するなど、国際的な広がりを見せています。我が国でも、地球規模の問題解決のために国際連帯税の検討を早急に進めます。

ＯＥＣＤ移転価格ガイドラインの見直しについて

○　ＯＥＣＤ移転価格ガイドラインとは、納税者と税務当局との双方に向けられた移転価格税制に関する国際的な指針（1979年にＯＥＣＤ租税委員会で策定され、その後も継続的に議論・改訂）

（参考）日米租税条約等に関する交換公文では、両締約国の税務当局は、移転価格課税事案においてＯＥＣＤ移転価格ガイドラインを相互に遵守することが合意されている。

○　ＯＥＣＤは2009年９月、ガイドラインの見直し案が公表され、パブリックコメントを経て、2010年７月に改訂（ＯＥＣＤ理事会で承認）

見直しの概要（主なもの）

１．独立企業間価格の算定方法の優先順位の見直し
独立企業間価格を算定するための各種の方法については、現在、その適用上の優先順位が設けられているが、原則としてすべての方法が対等とされた。
→　個々の事案において最適な方法を選択することとなる。

２．比較対象取引の選定に関する指針の充実
移転価格税制で実務上重要な論点となる「税務調査の対象取引の比較対象となる独立企業間の取引の選定」に関して、幅広く新たな指針が設けられた。
→　内部比較対象取引の一般的優先、比較対象とする際の業態等による差異の調整、等が明記

OECD 移転価格ガイドラインの主な改訂点

独立企業間価格の算定方法の適用優先順位の見直し

○　利益法（取引単位営業利益法と利益分割法）は伝統的な算定方法(基本三法)が適用できない場合にラストリゾートとして用いるとの考え方(基本三法の優先)を廃止（事案の状況に応じた最も適切な算定方法を選択）することとした。さらに選択プロセスにおける考慮すべき点として、イ 各方法の長短所、ロ 取引の性質、機能分析を踏まえた方法の適切さ、ハ 情報の入手可能性、ニ 比較可能性の程度の４つを新たに挙げた。[パラ 2.2]

○　それに併せて、

①　取引単位営業利益法について、検証対象法人の付加価値のベースとして、(費用や売上よりも）資産（又は資本）が適切な指標となる場合がある、とした。また、事案に応じて他の指標も適切となる場合がある、とした。さらに、ベリー比（営業費用の対売上総利益比）を用いることが有用である場合がある、とした。[パラ 2.87,97-102]

②　利益分割のファクターとして、資産（又は資本）及び原価を主要なものとして例示することとした。ただし、その他のファクター（限界売上高、人員等）も適切となる場合がある、とした。[パラ 2.132-140]

比較可能性分析

○　比較対象取引の選定に関する詳細な指針(内部比較対象取引の一般的優先、比較対象とする際の業態等による差異の調整等)が示された。[3.24-3.54, 3.36-3.79]

○　財務指標（原価へのマークアップ、粗利益又は営業利益指標）の検証は、機能分析がより複雑でない方の者を対象になされることが多い、とした。[パラ 3.18]

○　最も適切な方法を選択して適用するには、検証対象取引とこれに関係するすべての国外関連者の機能、資産及びリスクの比較可能性の要素に関する情報が必要である、とした。また、特に、片側を検証する方法の場合、片側の利益水準指標等の検証しか必要としないが、特に非検証対象の機能分析に関する情報も、最も適切な方法を選択するためには必要である、とした。[パラ 3.20]

○　片側検証の方法が一旦選択され、検証対象が国内の納税者である場合には、一般に、税務当局は、国外関連者の財務データを追加的に求める理由はない、とした。[パラ 3.22]

レンジ

○　比較可能性がより低い取引は、独立企業間レンジから除外されるべきである、とした。[パラ 3.56] [←1.45 第 5 文]

○　比較可能性がより低い取引を除外してなお数値のレンジが得られ、調整されない比較可能性の欠陥が残る場合には、レンジを狭める中央傾向（四分位等）を考慮した統計的手法が分析の信頼性の向上に資するかもしれない、とした。[パラ 3.57]

○　取引条件が独立企業間レンジから外れている場合の調整について、レンジが比較的同等の高い信頼性から成るものの、比較可能性の欠陥が残る場合には、中央傾向（平均値等）の利用が適切かもしれない、とした。[パラ 3.62 第 2 文] [←1.48 後ろから第 2 文]

事業再編

○　企業グループ内における機能・資産・リスクの再配分そのものを税制の対象となる取引（dealings）として観念した。[パラ 9.1]

（参考）無形資産に関する移転価格税制の側面については、2010 年秋以降、OECD で議論される予定。

恒久的施設（PE）の帰属所得に関する検討

➢ 経緯

モデル租税条約では恒久的施設（PE）を独立企業であるかのように擬制することによってPEに帰属する所得を計算することとされている。しかし、OECDでは、各国の課税の実務において、恒久的施設（PE）に帰属する所得の算定方法に相違が生じており、この相違に伴い、二重課税が生じている場合があるとして、PE帰属所得の計算の考え方について統一ルールの検討をしてきた。

2008 年 7 月、検討の成果として「恒久的施設への帰属利益の算定に関する報告書」がOECD理事会において承認され、この報告書で採用されたＰＥ帰属所得の計算の考え方は、2010 年 7 月、OECDモデル租税条約に反映された。

➢ 報告書で採用されたＰＥ帰属所得の計算の考え方（AOA）

独立企業としての擬制をより厳格に行うこととして、PE帰属所得の計算を行うこととされる。つまり、①PEの機能・事実分析に基づいて、資産の経済的所有権、リスクや資本を帰属させ、同一企業内の内部取引を認識し、②その内部取引が独立企業間価格で行われるものとして、計算される所得が、PE帰属所得であるとされる（AOA (Authorised OECD Approach)）。

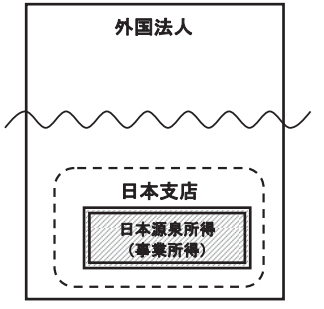
➢ 報告書のOECDモデル租税条約への反映の経緯

報告書の考え方（AOA）は、以下の二段階でOECDモデル条約に反映された。

① 現行のOECDモデル条約の規定と整合する範囲内でコメンタリーを改定（2008 年改定）
② 同報告書の内容を完全に実施するため、OECDモデル条約の規定及び関連するコメンタリーを改定（2010 年改定）

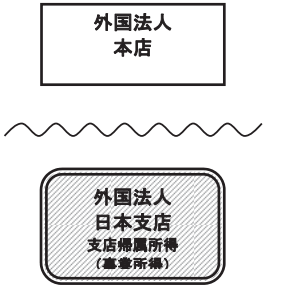
外国法人の事業所得課税の考え方

【国内法】



日本源泉所得に対して課税

【モデル条約】（帰属主義）



日本支店に帰属する所得に対して課税権が認められる。

基本的な考え方の違い

	国内法	モデル条約（帰属主義）
支店の捉え方	・外国法人全体のうちの一部	・１個の独立した課税主体と擬制
課税上の支店の機能	・外国法人に対する課税の根拠（PE なければ課税なし）	・外国法人に対する課税の根拠（PE なければ課税なし） ・課税所得の範囲の決定要因（支店帰属所得）
課税の範囲についての考え方	・外国法人の所得（全世界所得）のうち日本で得た所得（国内源泉所得）について課税 ・「どこで」所得を稼いだかに着目（所得の地理的帰属に着目）	・外国法人の日本支店が得た所得（支店帰属所得）に対して課税 ・「誰が」所得を稼いだかに着目（所得の人的帰属に着目）

租税回避を巡る国際的な議論の動向

・ 近時、G8・G20の首脳・財務大臣プロセスで、いわゆるタックスヘイブンへの不透明な資金の流れを国際社会において問題視。
・ そうした中で、タックスヘイブン対策として税の情報交換ネットワーク強化等につき国際的に議論。

➢ 2008 年秋以降、金融システム安定化等の観点から、いわゆるタックスヘイブンへの不透明な資金の流れが国際社会において問題視されるに至り、昨年4月のG20 サミットを契機に、国際基準に則り当局間で納税者情報（銀行機密情報も含む）の交換を行うことを各国が約する動きが加速。

（注） 情報交換に関する国際基準のポイントは以下のとおり。
- 金融機関が所有する情報を交換する（銀行機密の否定）
- 自国の課税利益がなくても情報を入手し交換する

➢ こうした流れを受け、昨年9月に開催されたOECDの会議（「グローバル・フォーラム」、94 の国・地域が参加（8月 19 日現在））において、今後参加各国の情報交換の国内法制・執行の検証（ピア・レビュー）を行うことにつき合意。

➢ 本年3月から本格的なピア・レビュー作業を開始し、2014 年前半を目途に作業を完了する予定。

➢ 我が国は、グローバル・フォーラムの下部機関で、ピア・レビューの具体的作業を行う「ピア・レビュー・グループ」の共同副議長として参画・貢献してきているところ。

タックスヘイブンのどこが問題か

- 国際的な資金の流れ（financial flow）、実際の投資の流れの歪みの助長
- 税体系の原則と公平性を毀損
- 全ての納税者の公正性への信認を毀損
- 税と公的支出の望ましい水準について再構築の必要性
- 足が早くないタックスベース（勤労所得、財産、消費）への税負担の望ましくないシフト
- 税当局と納税者に対する、執行コスト及びコンプライアンス負担の増加

（1998年OECD有害税制に関する報告書）

タックスヘイブン判定基準の変遷

（1998年有害税制報告書及び2001年OECD報告書の相違点）

【 1998年基準】
以下の1に該当し、且つ2～4のいずれかに該当する場合にタックスヘイブンと判定

1. 金融・サービス等の活動から生じる所得に対して無税若しくは名目的課税
2. 実効的情報交換の欠如
3. 税制の透明性の欠如
4. 誘致される金融・サービス等の活動について実質的な活動が行われることが要求されていない

【 2001年基準】

2. 実効的情報交換の欠如
3. 税制の透明性の欠如

2005 年OECDモデル租税条約第 26 条

税に関する透明性及び情報交換にかかるOECD基準は、2005 年に改定されたOECDモデル租税条約 26 条に表れている。同条のポイントは以下の通り。

○　両締約国は、この条約の適用に関係し、又は国内法令の実施・執行に関係すると予想される情報を交換する。（パラ１）

○　情報交換により受領した情報は、秘密として取扱い、租税の賦課徴収等に関与する者又は当局に対してのみ開示することができる。（パラ２）

○　国内法令等に抵触する措置をとること、国内法令等に基づいて入手することができない情報を提供すること等の義務を課するものではない。（パラ３）

○　情報提供の要請を受けた場合には、自国の租税に関し必要のないものである場合においても、要請された情報を入手するために、その情報収集のための措置をとる。（パラ４）

○　パラ３の規定は、要請された情報が、銀行その他の金融機関により所有されている等の理由でのみ、当該情報を提供しないことができると解してはならない。（パラ５）

G20 ロンドン・サミット首脳宣言（抄）　（2009年4月2日）

タックス・ヘイブンを含む非協力的な国・地域に対する措置を実施する。我々は、財政及び金融システムを保護するために制裁を行う用意がある。銀行機密の時代は終わった。我々は、税に関する情報交換の国際基準に反しているとグローバル・フォーラムによって評価された国のリストを本日経済協力開発機構（OECD）が発表したことに留意する。

（首脳宣言付属文書）金融システムの強化に関する宣言（抄）

財政及び国際基準を、非協力的な国・地域によるリスクから守ることは必要不可欠である。我々は、全ての国・地域に対して、健全性、租税、マネーロンダリング及びテロ資金対策の各分野における国際基準を厳守するよう求める。この目的のため、我々は、適切な機関に対して、FSAPプロセスを含む既存のプロセスに基づき、客観的なピア・レビューを実施し強化することを求める。

我々は、2004年のG20において支持され、国連モデル租税条約に反映されている情報交換に関する国際基準を、各国が採用することを求める。我々は、税に関する情報交換の国際基準に反しているとグローバル・フォーラムによって評価された国のリストを本日経済協力開発機構（OECD）が発表したことに留意する。我々は、数多くの国・地域による新たなコミットメントを歓迎し、速やかに実施を進めることを奨励する。

我々は、税に関する透明性についての国際基準を満たさない国・地域に対して合意された行動をとる準備ができている。この目的のために、我々は、以下のような各国が検討すべき効果的な対抗措置の項目表を策定することに合意した。

- 納税者及び金融機関に対する非協力的な国・地域に関係する取引報告の開示義務の強化。
- 幅広い種類の支払いに対する源泉徴収。
- 非協力的な国・地域に居住する受取者に対する支払いの経費控除の否認。
- 租税条約に関する政策の見直し。
- 国際機関及び地域開発金融機関に対する同機関による投資政策の見直しの要請。
- 二国間の援助プログラムの作成に際し、税に関する透明性及び情報交換の原則を一層重視。

我々はまた、こうした国・地域との金融関係に関連する更なる選択肢について検討することに合意した。

我々は、2009年末までに、途上国にとって新たな協力的な税環境の利益を確保することをより容易にするための提案を策定することにコミットしている。

G20 ピッツバーグ・サミット首脳宣言（抄）

（2009 年 9 月 24-25 日）

国際金融規制体制の強化

１５．非協力的な国・地域（ＮＣＪｓ）と闘うという我々のコミットメントは、目覚しい成果を上げた。我々は、タックス・ヘイブン、資金洗浄、汚職、テロ資金供与及び健全性基準への対応に関するモメンタムを維持することにコミットしている。我々は、途上国の参加も含め、透明性及び情報交換に関するグローバルフォーラムの拡大を歓迎し、ピア・レビューの効果的なプログラム遂行への合意を歓迎する。このフォーラムの取組の主たる焦点は、税の透明性と情報交換を改善することによって、各国がそれぞれの課税ベースを守るために税法を完全に執行できるようにすることである。また、我々は 2010 年 3 月からタックス・ヘイブンに対する対抗措置を使用する用意をする。我々は、資金洗浄とテロ資金供与に対する闘いにおける、金融活動作業部会（ＦＡＴＦ）の取組による進展を歓迎し、ＦＡＴＦに対し、リスクの高い国・地域のリストを 2010 年 2 月までに公表することを求める。我々は、ＦＳＢに対し、2009 年 11 月に、国際協力と情報交換に関し、ＮＣＪｓへの対処の進捗を報告し、2010 年 2 月までにピア・レビューの手続を開始することを求める。

G20 財務大臣会合コミュニケ（抄）

（2010 年 4 月 23 日　於：ワシントンDC）

4.　一層一体化しつつある金融規制改革の問題の性質を認識し、我々は改革のアジェンダをロンドンとピッツバーグで首脳達により合意された予定に従って十分に実施することへの強いコミットメントを再確認した。良好な進展がなされており、モメンタムを維持するために、我々は：

（中略）

・　単一の質の高い国際的な会計基準の実現、報酬慣行に関する国際的基準の実施の重要性を強調し、FSBの報告を歓迎した。また、必要に応じ、全ての標準化されたOTCデリバティブの中央清算及び取引所又は電子取引基盤を通じた取引並びに全てのOTCデリバティブ取引の取引情報蓄積機関への報告に関する基準策定の完了、ヘッジ・ファンド、信用格付会社に対する着実で調和の取れた監督の重要性を強調した。我々は、資金洗浄やテロ資金供与に対する闘いにおける、とりわけ戦略上の欠陥を有する国・地域についての声明を本年２月に発出した点での、金融活動作業部会（FATF）の前進を歓迎した。我々はまた、税の透明性及び情報交換についてのグローバル・フォーラムによる報告、相互評価プロセスの立ち上げ及び全ての国に開かれた情報交換のための多国間メカニズムの進展を歓迎した。我々はFSBによる、全ての国・地域における健全性に関する情報交換と協力の基準の遵守に関する評価プロセスの立ち上げを歓迎した。

OECD 事務総長から G20 財務大臣会合（4 月 22−23 日於ワシントン）に宛てた OECD 事務局報告書のポイント

１．背景

- 昨年 7 月のラクイラG8 サミット・コミュニケ及び 11 月のセントアンドリュースG20 財務大臣会合コミュニケ等において、OECD事務局は、以下の 4 点についてG20 財務大臣会合に報告するよう求められていたところ。
  ① グローバル・フォーラムのピア・レビュー作業の進捗状況
  ② 情報交換協定の交渉プロセス加速に向けた多国間アプローチの検討
  ③ 開発途上国がいかにグローバル・フォーラムの取組から恩恵を受けるか
  ④ 対抗措置に関する検討

２．報告書のポイント

（１）グローバル・フォーラムのピア・レビュー作業

- 90 カ国以上の国・地域のグローバル・フォーラムへの参加を確認。また、2010 年 3 月よりピア・レビュー作業が開始され、40 以上のピア・レビュー報告書が 2010 年内に完成する予定。

（２）欧州評議会・OECD税務行政執行共助条約の改訂

- 1988 年に成立した欧州評議会・OECD税務行政執行共助条約（多国間条約）については、今般の改正（2010 年 5 月 27 日に署名開放予定）によって、①情報交換に関するOECD基準を満たすようにアップデートがなされ、②欧州評議会やOECD加盟国以外にも、途上国などに参加の途が開かれることとなる。（我が国としては、徴収共助等国内法の整備状況を勘案しつつ参加を検討。）

（３）より透明性の高い税環境を利用するための途上国の体制整備

- OECDにおいて開発援助委員会（DAC）と租税委員会（CFA）が途上国の税務行政の体制整備に関する共同会合を開催し、税と開発に関するタスクフォースを設立。

（４）対抗措置

- 各国が導入している対抗措置の類型として、①国内税法による措置、②租税条約に関する措置、③その他の措置、と整理。多くの国・地域が情報交換協定の締結に向けた交渉を開始しており、かかる交渉プロセスが完了するまで時間的猶予を与えるのが妥当であろう。対抗措置の使用については、こうしたことにも配慮すべき。

G20 トロント・サミット首脳宣言（抄）

2010 年 6 月 26 日－27 日

金融セクター改革

22. 第四の柱は，透明性のある国際的な評価及びピア・レビューである。我々は，IMF及び世界銀行の金融セクター評価（FSAP）に対する我々のコミットメントを強固にするとともに，FSBを通じて実施されている強固で透明性のあるピア・レビューを支援することを誓約した。我々は，タックス・ヘイブン，資金洗浄及びテロ資金供与との闘い，並びに健全性基準の遵守に関し，包括的，整合的かつ透明性のある評価に基づき，非協力的な国・地域に対処している。

別添Ⅱ：金融セクター改革

その他の国際基準及び非協力的な国・地域

38. 我々は，税目的の透明性及び情報交換についてのグローバル・フォーラムの作業を完全に支持し，相互審査プロセスの進ちょくとすべての関係国に開かれた情報交換のための多国間の仕組みの開発を歓迎した。我々の2009年4月のロンドンでの会合以降，署名された税情報の協定数は500近く増加した。我々は，グローバル・フォーラムに対し，有効な情報交換を達成するために必要な法的枠組みへの対処において各国が行った進ちょくについて，2011年11月までに首脳に報告するよう奨励する。我々はまた，失われた財産の回収プログラム（StAR）における進ちょくを歓迎し，腐敗による収益の回収に向けた進ちょくを監視する努力を支持する。我々はタックス・ヘイブンに対する対抗措置を使用する用意をする。

A PROGRESS REPORT ON THE JURISDICTIONS SURVEYED BY THE OECD GLOBAL FORUM IN IMPLEMENTING THE INTERNATIONALLY AGREED TAX STANDARD[1]

Progress made as at 2nd April 2009 (latest version of report: www.oecd.org/tax/progressreport)

Jurisdictions that have substantially implemented the internationally agreed tax standard			
Argentina	Germany	Korea	Seychelles
Australia	Greece	Malta	Slovak Republic
Barbados	Guernsey	Mauritius	South Africa
Canada	Hungary	Mexico	Spain
China[2]	Iceland	Netherlands	Sweden
Cyprus	Ireland	New Zealand	Turkey
Czech Republic	Isle of Man	Norway	United Arab Emirates
Denmark	Italy	Poland	United Kingdom
Finland	Japan	Portugal	United States
France	Jersey	Russian Federation	US Virgin Islands

Jurisdictions that have committed to the internationally agreed tax standard, but have not yet substantially implemented

Jurisdiction	Year of Commitment	Number of Agreements	Jurisdiction	Year of Commitment	Number of Agreements
Tax Havens[3]					
Andorra	2009	(0)	Marshall Islands	2007	(1)
Anguilla	2002	(0)	Monaco	2009	(1)
Antigua and Barbuda	2002	(7)	Montserrat	2002	(0)
			Nauru	2003	(0)
Aruba	2002	(4)	Neth. Antilles	2000	(7)
Bahamas	2002	(1)	Niue	2002	(0)
Bahrain	2001	(6)	Panama	2002	(0)
Belize	2002	(0)	St Kitts and Nevis	2002	(0)
Bermuda	2000	(3)			
British Virgin Islands	2002	(3)	St Lucia	2002	(0)
			St Vincent & Grenadines	2002	(0)
Cayman Islands[4]	2000	(8)			
Cook Islands	2002	(0)	Samoa	2002	(0)
Dominica	2002	(1)	San Marino	2000	(0)
Gibraltar	2002	(1)	Turks and Caicos Islands	2002	(0)
Grenada	2002	(1)			
Liberia	2007	(0)	Vanuatu	2003	(0)
Liechtenstein	2009	(1)			
Other Financial Centres					
Austria[5]	2009	(0)	Guatemala	2009	(0)
Belgium[5]	2009	(1)	Luxembourg[5]	2009	(0)
Brunei	2009	(5)	Singapore	2009	(0)
Chile	2009	(0)	Switzerland[5]	2009	(0)

Jurisdictions that have not committed to the internationally agreed tax standard			
Jurisdiction	**Number of Agreements**	**Jurisdiction**	**Number of Agreements**
Costa Rica	(0)	Philippines	(0)
Malaysia (Labuan)	(0)	Uruguay	(0)

1. The internationally agreed tax standard, which was developed by the OECD in co-operation with non-OECD countries and which was endorsed by G20 Finance Ministers at their Berlin Meeting in 2004 and by the UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters at its October 2008 Meeting, requires exchange of information on request in all tax matters for the administration and enforcement of domestic tax law without regard to a domestic tax interest requirement or bank secrecy for tax purposes. It also provides for extensive safeguards to protect the confidentiality of the information exchanged.
2. Excluding the Special Administrative Regions, which have committed to implement the internationally agreed tax standard.
3. These jurisdictions were identified in 2000 as meeting the tax haven criteria as described in the 1998 OECD report.
4. The Cayman Islands has enacted legislation that allows it to exchange information unilaterally and has identified 12 countries with which it is prepared to do so. This legislation is being reviewed by the OECD.
5. Austria, Belgium, Luxembourg and Switzerland withdrew their reservations to Article 26 of the OECD Model Tax Convention. Belgium has already written to 48 countries to propose the conclusion of protocols to update Article 26 of their existing treaties. Austria, Luxembourg and Switzerland announced that they have started to write to their treaty partners to indicate that they are now willing to enter into renegotiations of their treaties to include the new Article 26.

A PROGRESS REPORT ON THE JURISDICTIONS SURVEYED BY THE OECD GLOBAL FORUM IN IMPLEMENTING THE INTERNATIONALLY AGREED TAX STANDARD[1]

Progress made as at 3rd September, 2010 (Original Progress Report 2nd April 2009)

Jurisdictions that have substantially implemented the internationally agreed tax standard			
Andorra	Czech Republic	Japan	St Vincent and the Grenadines
Anguilla	Denmark	Jersey	Samoa
Antigua and Barbuda	Dominica	Korea	San Marino
Argentina	Estonia	Liechtenstein	Seychelles
Aruba	Finland	Luxembourg	Singapore
Australia	France	Malaysia	Slovak Republic
Austria	Germany	Malta	Slovenia
The Bahamas	Gibraltar	Mauritius	South Africa
Bahrain	Greece	Mexico	Spain
Barbados	Grenada	Monaco	Sweden
Belgium	Guernsey	Netherlands	Switzerland
Bermuda	Hungary	Netherlands Antilles	Turkey
Brazil	Iceland	New Zealand	Turks and Caicos Islands
British Virgin Islands	India	Norway	United Arab Emirates
Brunei	Indonesia	Poland	United Kingdom
Canada	Ireland	Portugal	United States
Cayman Islands	Isle of Man	Russian Federation	US Virgin Islands
Chile	Israel	St Kitts and Nevis	
China[2]	Italy	St Lucia	
Cyprus			

Jurisdictions that have committed to the internationally agreed tax standard, but have not yet substantially implemented

Jurisdiction	Year of Commitment	Number of Agreements	Jurisdiction	Year of Commitment	Number of Agreements
Tax Havens[3]					
Belize	2002	(4)	Nauru	2003	(0)
Cook Islands	2002	(11)	Niue	2002	(0)
Liberia	2007	(1)	Panama	2002	(2)
Marshall Islands	2007	(4)	Vanuatu	2003	(3)
Montserrat	2002	(3)			
Other Financial Centres					
Costa Rica	2009	(1)	Philippines	2009	(0)
Guatemala	2009	(0)	Uruguay	2009	(5)

Jurisdictions that have not committed to the internationally agreed tax standard			
Jurisdiction	**Number of Agreements**	**Jurisdiction**	**Number of Agreements**
All jurisdictions surveyed by the Global Forum have now committed to the internationally agreed tax standard			

1. The internationally agreed tax standard, which was developed by the OECD in co-operation with non-OECD countries and which was endorsed by G20 Finance Ministers at their Berlin Meeting in 2004 and by the UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters at its October 2008 Meeting, requires exchange of information on request in all tax matters for the administration and enforcement of domestic tax law without regard to a domestic tax interest requirement or bank secrecy for tax purposes. It also provides for extensive safeguards to protect the confidentiality of the information exchanged.
2. Excluding the Special Administrative Regions, which have committed to implement the internationally agreed tax standard.
3. These jurisdictions were identified in 2000 as meeting the tax haven criteria as described in the 1998 OECD report.

主要国の租税回避防止に関する措置の概要（未定稿）

	損金算入の制限等	二重課税排除制度の濫用防止等	報告義務の強化	罰則の強化等
米（予算教書）（2009年5月）	➢ 海外投資に係る費用の損金算入制限 ➢ QI（適格仲介業者）以外を利用する外国人投資家が受ける利子等の源泉徴収の強化 （租税条約等の適用を認めず30%の源徴）	➢ 外国税額控除制度の濫用の防止 （租税回避スキーム等への対応） ➢ 企業による現行法の抜け穴を利用した租税回避の防止 （一定の外国子会社を税制上法人とする）	➢QI（適格仲介業者）を含む金融機関及び個人投資家への報告義務強化	➢国際課税に係る賦課権除斥期間延長（3年→6年） ➢ 国際課税に係る行政罰の強化 （過少申告加算税の税率：20%→40%）
（雇用対策法）	➢ 海外対象無記名社債に係る支払利子の損金算入を否認 ➢ 海外金融機関が支払を取り扱う米国源泉所得に係る租税条約等の軽減税率の適用手続の強化 （本則30%の源泉徴収を回避するためには、海外金融機関は米国人口座に関する情報提供に同意する必要がある。）	➢株式を原資産としたトータルリターンスワップ契約（配当相当物）を配当の支払とみなし、30%の源泉徴収 （トータルリターンスワップとは、株式を原資産とした場合には、実際に株式を購入することなく、同等の経済的利益を実現することが可能なデリバティブ契約。）。）	➢ 総額5万ドル以上の海外資産保有者への海外口座情報報告の義務付け ➢ 外国信託（委託者信託）の実質的所有者に対する情報提供義務の強化 ➢ 外国投資会社（PFIC）の株主に対する情報報告義務の強化 ➢ 外国法人等の取得・組成への助言者への情報報告の義務付け	➢海外金融資産に係る賦課権の除斥期間の延長（3年→6年） ➢海外金融資産に係る過少申告の罰金引上げ （過少申告加算税の税率：20%→40%） ➢外国信託関連報告義務違反への罰金最低額の設定（1万ドル）
英（2009年度財政法）	➢ 企業グループ間の支払利子の損金算入制限	➢ 外国税額控除制度の濫用の防止 （租税回避スキーム等への対応） ➢ 所得分類の差異を利用した租税回避行為の防止	➢ 金融機関による海外口座保有者に係る情報提供 ➢ 納税義務違反者への報告義務強化 ➢ 租税回避スキーム開示制度の拡充及び報告違反に対する罰則強化 ➢ 無申告海外口座の時限的自主開示制度の導入	➢悪質な納税義務違反者の公表
（2010年度バジェット3月）	―	―	―	➢悪質な納税義務違反者に対する罰則の強化 （英国と自動的情報交換を行わない国に所得を意図的に隠匿する納税者に対して、税額の200%の罰則を課す。）

	損金算入の制限等	二重課税排除制度の濫用防止等	報告義務の強化	罰則の強化等
独（国際租税回避対策法）	➢ 必要経費の損金不算入 （OECD 基準に準拠した情報交換規定のない国の企業との取引が、一定条件の下で対象 ） ➢ 国内法又は租税条約に基づく源泉税の減免措置の不適用 （減免の適用を受ける外国法人の株主が OECD 基準に準拠した情報交換規定のない国の居住者の場合、一定の条件の下で対象 ）	➢ 配当所得に係る分離課税の不適用 （OECD 基準に準拠した情報交換規定のない国において取引を行う者が一定の条件の下で対象） ➢ 受取配当益金不算入制度及びキャピタルゲイン非課税規定の不適用 （OECD 基準に準拠した情報交換規定のない国の企業から受ける配当等が一定の条件の下で対象 ）	➢ 納税者の協力義務の拡充 （OECD 基準に準拠した情報交換規定のない国の金融機関と取引がある者に対し、当該取引に係る金融機関への情報請求権を税務当局に与えること等を義務づけ（銀行機密の解除）） ➢ 申告に係る証憑類の保存義務拡充	➢ 保存義務を怠った場合の申告漏れ所得の推計課税 ➢ 税務調査対象者の拡大 （自営業者以外の高額所得者を追加）
仏（08年修正予算法）	―	―	➢ タックスヘイブンに存在する無申告資産の時限的自主開示制度の導入 ➢ 金融機関口座・生命保険契約に関する申告義務違反者への行政罰の増額	➢ 除斥期間の延長（3 年→10 年） （外国子会社合算税制の合算対象となる所得が、フランスと銀行機密の情報交換規定のある条約締結国以外に存在する場合 等）
仏（09年修正予算法）	➢ 非協力国（グレーリスト・ブラックリスト）への支払に対する源泉徴収の強化 （非協力国所在の個人・法人へ支払われる利子、配当等につき、50%の源泉課税） ➢ 非協力国への支払利子等の損金不算入 （軽課税国に加え、非協力国所在の個人・法人へ支払われる利子、ロイヤルティ等の費用控除の否認）	➢ 非協力国に所在する子会社に関して資本参加免税の適用除外	➢ 非協力国に所在する子会社に関して、外国子会社合算課税における立証責任の転換 ➢ 移転価格についての資料提出義務（非協力国所在の企業との取引については提出義務を拡大）	―

（参考）米：予算教書（09/5/4 追加公表）　英：2009 年度財政法（09/7/21 成立）　独：国際租税回避対策法（09/7/24 成立）　仏：2008 年修正予算法改正（08/12/30 成立）
雇用対策法（10/3/18 成立）　2010 年度バジェット（10/3/24 公表）　2009 年修正予算法改正（09/12/30 成立）

欧州評議会・OECD 税務行政執行共助条約について

- 欧州評議会・OECD 税務行政執行共助条約とは、①情報交換、②徴収共助、③文書送達共助に関する税務行政執行共助のための多国間条約（1988 年に成立）。

- ＯＥＣＤ加盟国及び欧州評議会加盟国のみが参加可能。

  （参考）改訂により、参加国の拡大が見込まれている（欧州評議会加盟国、OECD 加盟国以外にも、締約国の同意を条件として、参加の途を開く。）。

- 税務行政執行共助条約の情報交換規定は、情報交換に関する国際基準（①銀行機密の否定、②自国に課税の利益がなくても情報を収集し提供する）を満たさないものとなっていたが、当該基準に沿うよう改訂された（2010 年 5 月 27 日に署名開放され、旧条約参加国のうち 11 カ国に加えて、韓国、メキシコ、ポルトガル及びスロベニアが新条約に参加）。

- 参加国（2010 年 5 月末現在。下線を付した国は新条約に未参加。枠付きは新条約から参加。）
  - ＯＥＣＤ加盟国：ベルギー、カナダ、デンマーク、フィンランド、フランス、ドイツ、アイスランド、イタリア、オランダ、ノルウェー、ポーランド、スペイン、スウェーデン、イギリス、アメリカ、韓国、メキシコ、ポルトガル（18 カ国）。
  - 欧州評議会加盟国（ＯＥＣＤ非加盟国）：アゼルバイジャン、ウクライナ、スロベニア（3 カ国）。

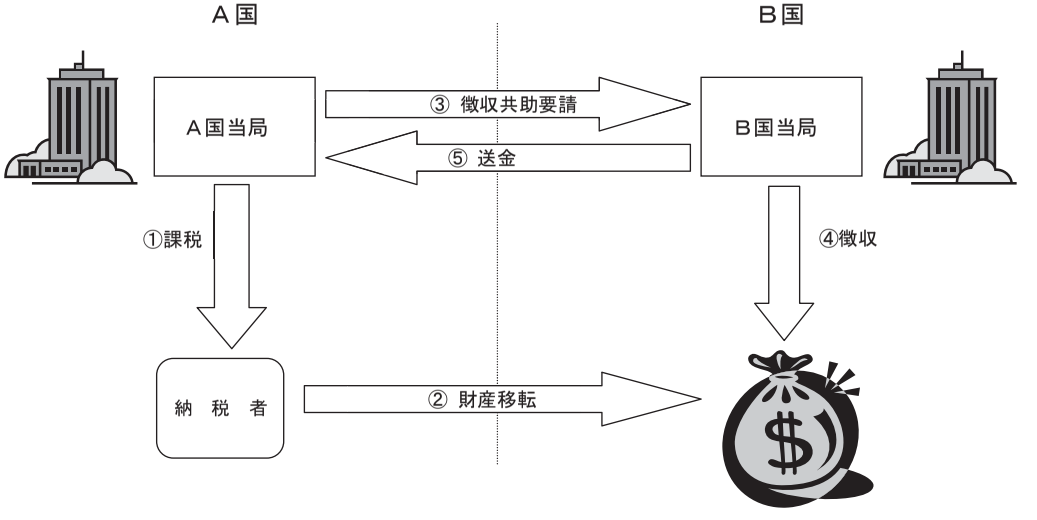
徴 収 共 助（イメージ）

徴収共助とは、相互主義の下、ある国の税務当局が、他国の税務当局からの要請に基づき、当該他国の租税債権を当該他国のために、当該他国の納税者又は納税者の財産から徴収することをいう。

徴収共助は、租税債権の徴収において存する執行地という制約を取り払い、各国の課税当局が協同して条約相手国の租税債権を徴収していこうとする枠組み（注）である。

経済活動の国際化の進展に伴い、国境を越えた脱税、租税回避等が問題となっており、租税債権の徴収についても、国際的な協力を行うことの必要性が国際的にも認識されてきている。

（注）具体的な条約の枠組みとしては、1988年に成立した欧州評議会・OECD税務行政執行共助条約等が存在。また、OECDのモデル条約にも徴収共助の規定が盛り込まれている（2003年）。



租税条約の概要

租税条約は、二重課税の調整、脱税及び租税回避への対応等を通じ、二国間の健全な投資・経済交流の促進に資するものである。

租税条約には、国際標準となる「ＯＥＣＤモデル租税条約」があり、ＯＥＣＤ加盟国・非加盟国を問わず、租税条約を締結する際のひな型となっている。加盟国である我が国も、これに沿った規定を採用している。

【ＯＥＣＤモデル租税条約の主な内容】

○　二重課税の調整

・　源泉地国（所得が生ずる国）の課税できる所得の範囲の確定

－　事業所得は、支店等の活動により得た所得のみに課税

－　投資所得（配当、利子、使用料）は、税率の上限を設定

・　発生した二重課税の排除方法

－　外国税額控除等

○　脱税及び租税回避への対応

・　税務当局間の納税者情報（銀行機密を含む）の交換

○　その他

・　紛争解決（税務当局間の相互協議（その仲裁制度を含む））、租税に関する徴収共助、無差別待遇

投資交流の促進

国際的な投資交流や技術利用をより一層促進する観点から、投資所得に対する源泉地国の課税を大幅に軽減した日米租税条約（平成16年発効）を、ＯＥＣＤモデルをさらに進化させた我が国モデルとし、租税条約交渉を積極的に推進している。

	配当		利子	使用料
	親子間	一般		
ＯＥＣＤ モデル条約	５％	１５％	１０％	免税
日米条約	免税又は５％	１０％	１０％ 免税（金融機関等）	免税
日ブルネイ条約 （平成21年発効）	５％	１０％	１０％	１０％

※　ＯＥＣＤ（租税委員会）では、各国の租税条約が準拠すべき租税条約のモデルを策定するとともに、タックスヘイブン等を利用した国際的な租税回避への対応等についても先導的な役割を果たしている。

日本の対外直接投資

租税条約締結国への対外直接投資が、直接投資全体の約９割を占めている。

（平成21年末）

①アメリカ	31%	⑥イギリス	4%	⑪ドイツ	2%	⑯台湾	1%
②オランダ	10%	⑦シンガポール	3%	⑫ベルギー	2%	⑰カナダ	1%
③ケイマン諸島	9%	⑧タイ	3%	⑬香港	2%	⑱インド	1%
④中国	7%	⑨ブラジル	3%	⑭韓国	2%	⑲フィリピン	1%
⑤オーストラリア	4%	⑩フランス	2%	⑮インドネシア	1%	⑳マレーシア	1%

（注１）　日本銀行「国際収支統計」より作成。

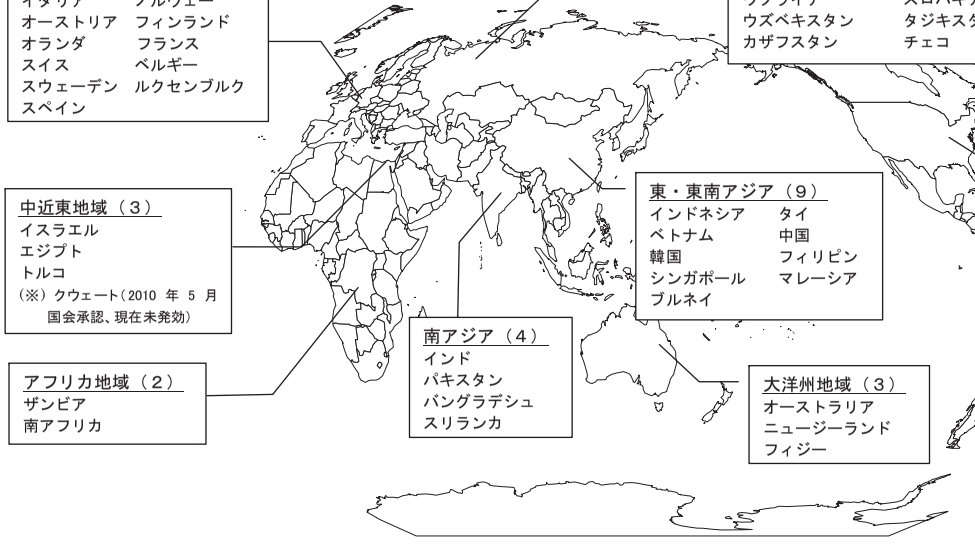
（注２）　割合は、我が国の直接投資（資産）残高に占める各国の割合。網かけは、我が国と租税条約を締結している国を示す。

我が国の租税条約ネットワーク

《48 条約、59 カ国・地域適用／平成 22 年 8 月末現在》

（注）旧ソ連等との条約が継承されているため、48 条約に対し、59 カ国・地域適用となっている。

○　租税条約の主な目的・・・二重課税の調整、脱税及び租税回避への対応、投資・経済交流の促進



欧州地域（15）
アイルランド　デンマーク
イギリス　ドイツ
イタリア　ノルウェー
オーストリア　フィンランド
オランダ　フランス
スイス　ベルギー
スウェーデン　ルクセンブルク
スペイン

東欧・旧ソ連（18）
アゼルバイジャン　キルギス　トルクメニスタン　モルドバ
アルメニア　グルジア　ポーランド　ルーマニア
ウクライナ　スロバキア　ハンガリー　ロシア
ウズベキスタン　タジキスタン　ブルガリア
カザフスタン　チェコ　ベラルーシ

北米（２）
アメリカ
カナダ

東・東南アジア（９）
インドネシア　タイ
ベトナム　中国
韓国　フィリピン
シンガポール　マレーシア
ブルネイ

中南米・カリブ地域（３）
ブラジル
メキシコ
バミューダ

中近東地域（３）
イスラエル
エジプト
トルコ
（※）クウェート（2010 年 5 月国会承認、現在未発効）

南アジア（４）
インド
パキスタン
バングラデシュ
スリランカ

大洋州地域（３）
オーストラリア
ニュージーランド
フィジー

アフリカ地域（２）
ザンビア
南アフリカ

（参考）基本的な租税条約交渉の流れ（外務省主管）

条約交渉開始 → 基本合意 → 署名 → 国会承認（外務委員会で審査）→ 公文の交換 → 発効・公布

※署名、国会提出、公文の交換及び公布に当たっては、外務省の閣議請議により閣議決定を行う。

租税条約交渉の現状

（平成22年8月末現在）

《日米租税条約以後の経緯・現状》

◇ 発効

- 平成16年 3月　日米租税条約
- 平成18年 6月　日インド租税条約
- 平成18年10月　日英租税条約
- 平成19年12月　日仏租税条約
- 平成20年11月　日パキスタン租税条約
- 平成20年12月　日オーストラリア租税条約
- 平成20年12月　日フィリピン租税条約
- 平成21年12月　日ブルネイ租税協定
- 平成21年12月　日カザフスタン租税条約
- 平成22年 7月　日シンガポール租税協定
- 平成22年 8月　日バミューダ租税協定

◇署名・未発効

- 平成22年 1月　日ルクセンブルク租税条約
- 平成22年 1月　日ベルギー租税条約
- 平成22年 2月　日マレーシア租税協定
- 平成22年 2月　日クウェート租税条約
- 平成22年 5月　日スイス租税条約
- 平成22年 8月　日オランダ租税条約

◇ 基本合意

- 平成21年 6月　日サウジアラビア租税条約
- 平成22年 3月　日香港租税協定
- 平成22年 5月　日ケイマン租税協定

◇ 現在の正式交渉国

- アラブ首長国連邦

（国際課税資料46－１）

報 道 発 表

平成 22 年８月 25 日
財　　務　　省

オランダ王国との新租税条約が署名されました

本日、日本国政府とオランダ王国政府との間で「所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国とオランダ王国との間の条約」の署名が東京で行われました。

新条約は、1970 年に締結された現行条約（1992 年に一部改正）の内容を全面的に改めるものであり、投資先の国における投資所得（配当、利子及び使用料）に対する課税をこれまで以上に軽減又は免除するとともに、租税回避行為の防止のための規定を設けています。また、両国間で生じた課税に関する問題を、税務当局間でより円滑かつ確実に解決することができるよう、税務当局間の協議に係る仲裁手続を導入しています。これらにより、租税回避行為を防止しつつ、両国間の投資・経済交流を一層促進することが期待されます。

１．署名に至る経緯

両国政府は 2004 年６月に正式交渉を開始し、2009 年 12 月に新条約案につき基本合意に達しました（12 月 18 日公表）。その後、詳細な条文の確定作業を経て、本日の署名に至りました。

２．今後の手続

新条約は、両国においてそれぞれの国内手続（我が国においては国会の承認を得ることが必要）を経た後、その国内手続の完了を通知する外交上の公文の交換の日の翌日から 30 日目の日に効力を生じ、以下のように適用されることとなります。

（１）源泉徴収される租税に関しては、効力を生ずる年の翌年の１月１日以後に租税を課される額

（２）源泉徴収されない所得に対する租税に関しては、効力を生ずる年の翌年の１月１日以後に開始する各課税年度の所得

（３）その他の租税に関しては、効力を生ずる年の翌年の１月１日以後に開始する各課税年度の租税

【参考】

・「所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国とオランダ王国との間の条約」等については下記を御参照ください。
→http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/sy220825ne.htm

・ 新条約のポイントについては、別紙を御覧ください。

問い合わせ先：主税局参事官室
03－3581－4111　内線 2460、2452

（国際課税資料46－２）

［別紙］

オランダ王国との新租税条約のポイント

１．投資先の国における投資所得に対する課税の軽減又は免除

投資所得（配当、利子及び使用料）については、以下のとおり、投資先の国における課税を軽減又は免除しています。

	配当	利子	使用料
現行条約	５％（持株 25%以上） １５％（その他）	免税（政府等） １０％（その他）	１０％
新条約	免税（持株 50%以上） ５％（持株 10%以上） １０％（その他）	免税（政府、銀行等） １０％（その他）	免税

２．租税回避行為の防止のための規定の導入

投資所得について、投資先の国における課税を免除する範囲が大幅に拡大したことに伴い、条約の特典の濫用による租税回避行為のおそれが増大することから、これを防止するため、以下のような規定を設けています。

（１）特典の制限に関する規定

条約の特典を受けることができる者を一定の要件を満たす者に限定しています。

（２）条約の特典の濫用のための取引と認められる取引に関する規定

投資所得に関して、取引の形態に照らしてその取引が条約の特典の濫用と認められる場合には、条約の特典を認めないこととしています。

３．税務当局間の協議に係る仲裁手続の導入

納税者は、これまでと同様、条約の規定に従っていない課税を受けたと考える場合には、これを解決するための税務当局間の協議（相互協議）を要請することができます。

新条約では、この協議の一環として、２年以内に税務当局間では解決できなかった事項について、納税者は仲裁への付託を要請できるとする規定を新たに設けています。

４．その他

上記のほかに以下のような規定を設けています。

（１）両国間で課税上の取扱いが異なる団体に関する規定

（２）移転価格課税の処分の期間制限（課税年度終了時から７年）に関する規定

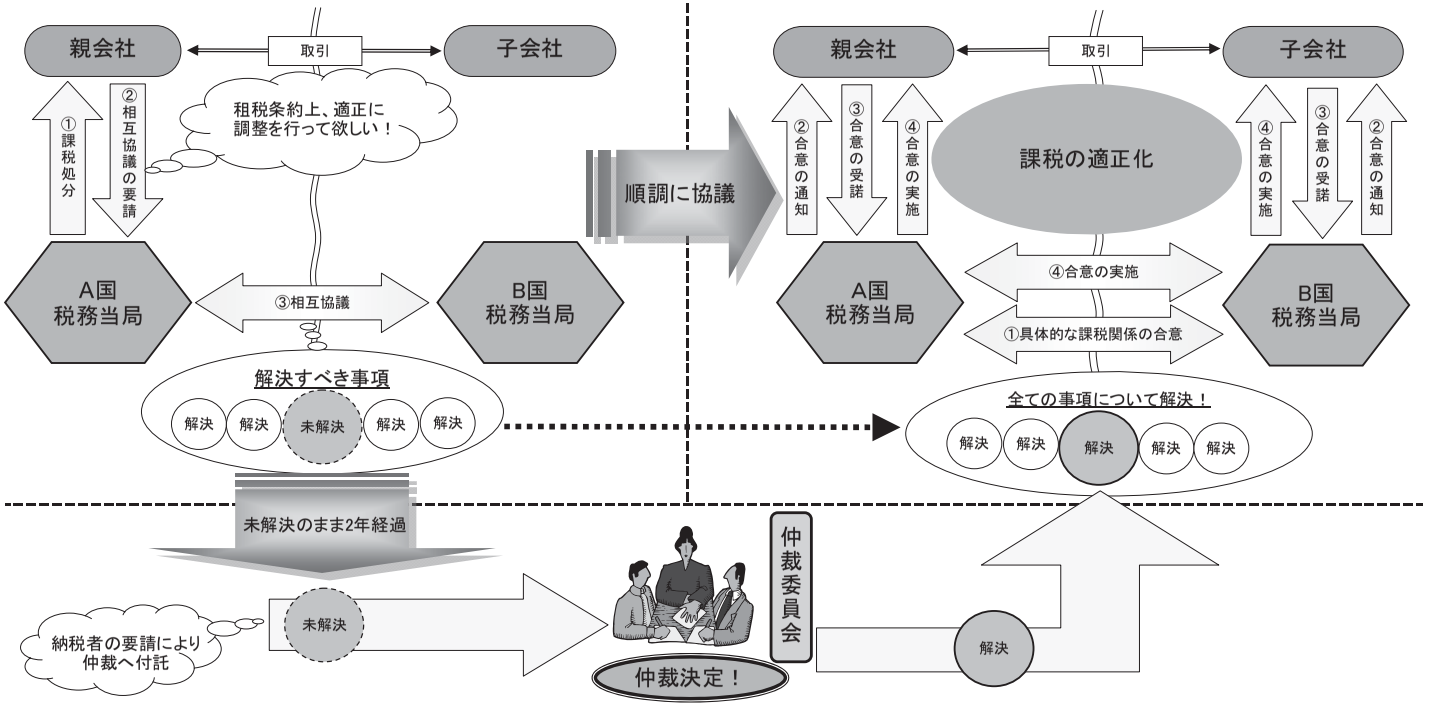
（３）匿名組合契約に係る所得に対する課税の取扱いに関する規定

相互協議に係る仲裁制度 ［イメージ図］

【制度の目的】
○ 紛争解決の円滑化・実効性の向上：
二国間で生じた租税条約上の課税問題の解決のために行う税務当局間の協議（相互協議）が長期化等した場合に、納税者にとって負担となりうる。
→ 相互協議に係る仲裁制度を導入することにより、相互協議の円滑化・実効性の向上が期待できる。

【背景】
○ 2008年、租税条約の国際標準である「OECDモデル租税条約」において、相互協議に係る仲裁制度を採用
○ 産業界からの導入要望　※ 海外進出企業469社中、377社（80．4%）が相互協議に係る仲裁制度は必要と回答（平成21年9月経済産業省アンケート）

【移転価格課税の場合】注）矢印内の番号は、手続の順番を表す。



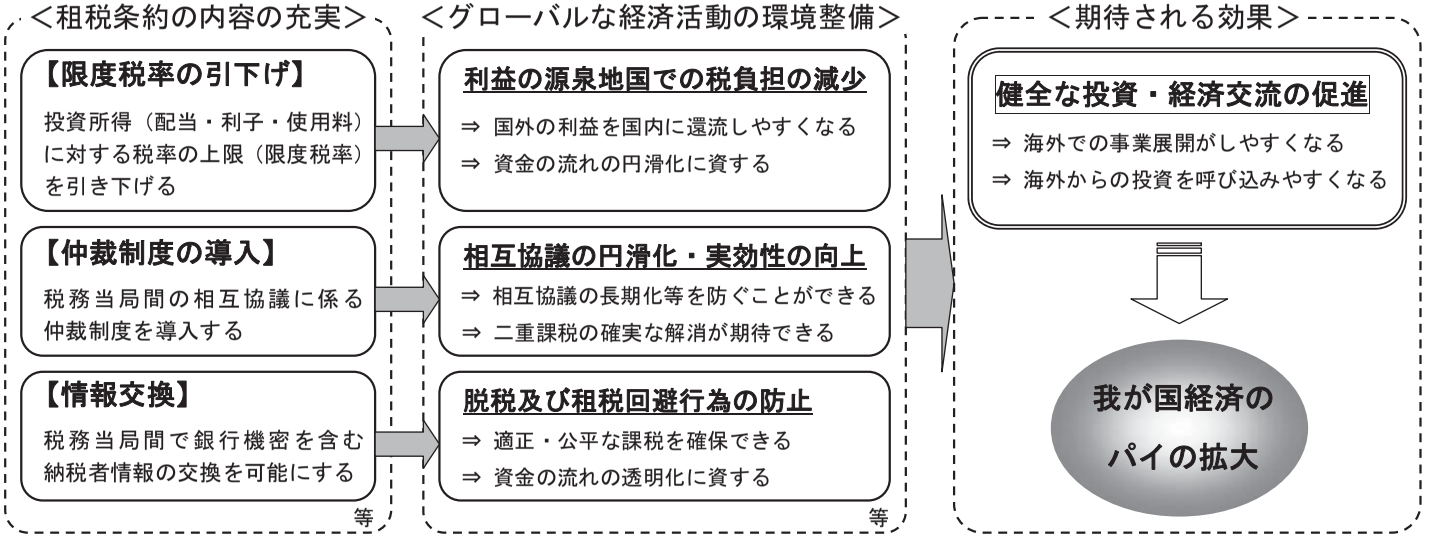
租税条約ネットワークの拡充

○ 租税条約は、企業等が利益を稼得した国（源泉地国）とその所在地国（居住地国）で同一の利益に課税されることで生じる二重の税負担（二重課税）の回避、税務当局間での納税者情報の交換等のための重要な経済インフラ。

○ 我が国の対外直接投資のうち、既に租税条約を締結している国に対するものが約９割を占めていること等を踏まえれば、新規条約の締結によるネットワークの更なる拡大だけでなく、経済関係が深化した国々との間の既存の租税条約を改正し、その内容を充実していくことが重要。

※ 一般的に、新興市場国は、投資所得に対する限度税率の引下げ、相互協議に係る仲裁制度の導入等には消極的であることに留意。

租税条約ネットワークの拡充により、グローバルな経済活動を更に円滑化する環境を整備し、健全な投資・経済交流を促進



税制改革の課題と国際課税の潮流
㈳日本租税研究協会
第62回租税研究大会記録2010

平成22年11月19日印刷
平成22年11月25日発行

発行人　新　谷　　清

発行所　社団法人　日本租税研究協会
東京都千代田区大手町二丁目６番２号
日本ビル５階552区
TEL　03－3281－2719
FAX　03－3281－6073

印刷所　第一資料印刷株式会社
TEL　03－3267－8211

ISBN978-4-930964-35-9　¥2381E
定価2,500円
本体2,381円