

# 東京大会



# 第63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副会長

水野 勝

(日本たばこ産業株式会社顧問)

本日は、第63回租税研究大会に多数の皆様と講師の方々にご参加いただき、心から御礼を申し上げます。特に財務省古谷主税局長、総務省北崎自治税務局企画課長におかれましては、公務ご多忙の中をパネリストとしてご参加を賜り、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・ご協力を賜っていることにつきまして、本席をお借りいたしまして、改めて厚く御礼を申し上げます。

さて、わが国は内外の経済・社会構造の激しい変化の中で、短期、中長期ともに多くの問題に直面しております。本年3月には、東日本大震災という未曾有の国難が発生いたしました。今も依然としてその復旧・復興の過程にあります。さらに、日本企業は、従前より問題とされている法人税率をはじめ、厳しい労働環境、環境制約、交易条件に加えまして、足元の急激な円高、電力の供給制約もございまして、六重苦ともいわれる厳しい条件の下にあります。

これら六重苦は、企業におきましますところの国内投資の魅力の低下を招き、足元では日本企業の海外移転、海外におけるM&Aの積極展開や外国企業の日本転出等が顕在化し、産業の空洞化、雇用の喪失、経済成長の鈍化に結び付き、それがまた投資の減退、流出につながるといった「負のスパイラル」が懸念されております。このような極めて厳しい状況から脱却するためには、民間部門の活動を活性化させ、それをエ



ンジンとして雇用の確保と所得の増加を通して、自律的な成長につながる「正のスパイラル」を実現し、経済の好循環をもたらす政策の実行こそが優先すべき課題でございます。それには、グローバル化時代にふさわしい成長戦略の策定、電力安定供給の確保、エネルギー戦略の見直しとその実現に官民挙げて早急に取り組むことが重要でございます。

また、構造的な問題として、日本は世界一の少子・超高齢化社会であり、また、社会保障費用の膨張によって、将来に対する国民の不安や懸念が高まっております。これには早急に持続可能な社会保障制度の構築を図り、国民の気持ちに安心と安定をもたらすことが極めて重要でございます。日本には国際社会にも必ず訪れる超高齢化社会の先導役が期待されております。

そして、日本は国・地方の長期債務残高が巨額に達し、平成23年度で国の借金44兆円が税収43兆円より多いという異常事態が続く、世界でもけた外れの財政赤字の問題を抱えております。財政健全化目標に基づき、その改革案の実現に向けたスケジュールを明確なものとし、これを早期に実現し、国際的信認を得ることが強く求められております。

一方、政府におきましては、「社会保障・税一体改革成案」や、「日本再生のための戦略に向けて」など重要な政策が打ち出されております。今まさにスピードを持った実行力が問われている、と思っております。新政権にはその実現を期待するところでございます。

税制改革におきましても、このような一体改革の中で国民の力、民間の力を生かす、将来の日本を明るい元気な未来として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ございます。

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、毎年の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行っております。

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ことが求められており、そのためには「経済活力の強化」と「安定財源の確保」の2つをキーワードとして、消費税の引き上げをはじめとした抜本的な税制改革による、あるべき税制の早期実

現が必要と考えております。

企業をはじめとする経済主体にダイナミズムを回復・強化する必要がある、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、ひとりひとり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であります。

そのためにも、当協会におきましては、消費税率につきまして早期に第1段階の引き上げを行い、まずは2015年度までに10%に引き上げることを含む抜本的な税制改革について早期に実現を図っていくべきであると考えております。

本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、これから開催します「抜本的な税制改革を巡る諸課題」、明日には「国際課税を巡る課題と展望」、当協会税務会計研究会の「企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の対応」につきましての報告と討論を予定しております。ご担当される皆様方は、税制、財政、会計に精通された方々です。大変有意義なお話を伺えるものと考えております。皆様とともに大きな期待を込めて拝聴いたしたいと存じます。

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す。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。

# 内国法人の全世界所得課税と その修正

東京大学大学院法学政治学研究科教授

増井 良啓

## I. 問題の所在

### 1. 報告の趣旨

東日本大震災直後から、税財政の課題は、3つに分かれました。第1が災害への即時対応、第2が復興財源の確保です。そして第3が、震災以前から懸案となっていた中期的課題にとりくむことです。本日は、この第3の課題のひとつとして、法人税制の国際的側面を考えます。

これから、日本国内の成長機会は、小さくなっていきます。日本企業が業績を伸ばすには、リスクをおそれず、海外の経済成長を取り込まざるをえません。実際、2000年から2010年にかけてのアンケート調査によると、海外売上高の比率の高い企業ほど、今後の需要見通しを強気に見積もっています（『平成23年度経済財政白書』143頁（2011年））。足元でも、日本企業によるアジア企業のM&Aは1～8月で143件に達し、市場拡大が見込めるアジアに海外戦略の軸足を移す傾向が明らかになっています（日経新聞2011年9月6日）。いまのところ米欧の二極ともに経済が不振で（内閣府「月例経済報告（平成23年8月）」6～8頁（2011年））、この



状況がいつまで続くかわかりませんが、中期的展望として成長を見込めるのが新興国市場であることは、ほぼ間違いがないでしょう。

この中で、法人税制のあり方として、国外所得の扱いがますます重要な領域になってきます。そこで、報告の論題は「内国法人の全世界所得課税とその修正」としました。日本法は、内国法人の全世界所得に課税します。この課税原則について、近年、修正の度合いが強くなってきています。これが今後どういう方向に向かうのか。これは、日本経済にとって重要なだけでなく、理論的にも興味深い問題です。

## 2. 用語の定義

本日の報告では、次の意味で言葉を用います。

- \* 「源泉地ベース」の課税という言葉は、経済的な意味で用います。たとえば、トヨタが日本国内に工場をおいて事業収益を得るとき、これにかかる法人税は、「源泉地ベース」の課税です。これは、法律上の構成とは違います。法律上、内国法人は、個人居住者と同様、無制限納税義務を負います。これが、全世界所得課税というときの法律上の前提です。しかし、会社は事業を行うためのアレンジメントであり、さまざまなステークホルダーの結節点です。会社の背後には内外の投資家があります。そこで、法律上の構成を一步離れ、経済的な言葉遣いをすれば、外国投資家との関係で、日本の法人税は「源泉地ベース」の課税である、ということが出来ます。
- \* 「国外所得」という言葉を、広い意味に用います。法律上、外国支店と外国子会社は、それぞれ異なる課税ルールに服します。しかし、いずれの組織形態をとっても、親会社の支配に服することには変わりはありません。完全子会社の場合には、とりわけそうです。ですから、国外所得の課税を検討するにあたっては、外国支店と外国子会社をあわせて考えることが必要です。そこで、以下で「国外所得」というとき、内国法人の外国支店が稼得する所得だけでなく、外国子会社が稼得する所得も含めた意味で、広くイメージしておきます。

## II. 日本法の展開

はじめに、日本法がこれまでどう展開してきたかを、簡単におさらいしておきましょう。

### 1. 外国子会社の能動的所得に対する課税繰延

内国法人の全世界所得課税という原則には、当初から、大きな修正が加えられていました。

子会社形態で外国に進出し、能動的所得を稼得すれば、日本での課税が繰り延べられていたのです。

昭和28年度税制改正（1953年）で、はじめて外国税額控除が導入されます。そして、昭和37年度および38年度税制改正（1962-63年）に、これが整備されていきます。当時の考え方は、日本企業の海外経済活動を後押ししようというもので、納税者にもたらす利益をできるだけ手厚くする方向で制度設計されていました。この中で、外国子会社について間接外国税額控除が導入され、控除限度額について一括限度方式が設けられました。

ここで重要なのは、全世界所得課税に大きな例外が存在したことです。全世界所得課税ですから、内国法人が海外に支店形態で進出する場合や、海外から投資収益を稼得する場合には、所得の発生時に日本の法人税がかかります。しかし、これには大きな例外があり、外国に子会社形態で進出する場合には、その子会社の稼得する所得は、日本に送金されるまでは課税の対象となりません。この構造を前提としたうえで、子会社所得が配当の形で日本にやってきた時点で、外国税額控除を与えていたのです。外国税額控除は、配当にかかる源泉税だけでなく、子会社の納付した法人税でその配当に対応するものをも、対象にしていました。

その後、昭和53年度税制改正（1978年）で、タックス・ヘイブン対策税制が設けられました。特定外国子会社が軽課税国に所得を貯め込むと、日本への送金を待たずして、その留保所得がすぐさま日本の支配株主に対して課税されるようになりました。しかし、現地に事業の実態がある場合には適用が除外されましたから、結局、外国子会社が能動的所得を稼得しても、日本での課税は繰り延べたままでした。

### 2. 平成21年度と22年度の税制改正

このように、全世界所得課税のたてまは当初から修正されていたわけですが、これにさら

に修正を加えたのが、平成21年度税制改正(2009)です。間接外国税額控除を廃止し、その代わりに、外国子会社から受ける配当を益金不算入としました(青山慶二「わが国企業の海外利益の資金環流について—海外子会社からの配当についての益金不算入制度—」租税研究710号127頁(2008年))。

この修正は、「内国法人の全世界所得課税」というたてまえをくつがえすものではありません。子会社配当以外のポートフォリオ配当や、外国子会社から受け取る利子や使用料などは、これまでと同様に全世界所得課税に服します。しかし、子会社配当という特定のルートを通して国内環流する部分については、これまでは課税を繰り延べていただけのところ、いまや恒久的に非課税となりました。その限りで、全世界所得課税というワールドワイド方式から、領土内課税というテリトリアル方式の方向に、一歩を進めたといえます。

2年前の租研大会で、当時の大矢俊雄参事官は、外国子会社配当益金不算入の導入は中期的なロードマップの第一歩であると述べておられました。そして、国際課税全般の見直しの中で、外国子会社合算税制のあり方も総合的に検討すべきであると指摘されました(日本租税研究協会『税財政の今後の課題と展望 日本租税研究協会創立60周年記念租税研究大会記録』78頁(2009年))。たしかに、外国子会社の行う配当と内部留保は表と裏の関係にありますから、配当と内部留保の扱いはパッケージで考えなければなりません。とりわけ、配当しても日本で非課税になるのなら、配当せずに内部留保することが不当な課税繰延だという説明は、ストレートな形ではやや難しくなります。こうして、外国子会社合算税制の設計思想にも影響が及びます。

平成22年度税制改正(2010年)は、外国子会社合算税制を改正しました(青山慶二「外国子会社合算税制について—わが国の改正と英国との比較検討—」租税研究731号188頁(2010年))。

トリガー税率を20%に引き下げたことや、地域統括会社を適用除外としたことなど、企業の事業展開に影響をもつ改正です。特に注目すべき点として、特許権の使用料や債券の利子などの資産運用的な所得について、日本親会社の所得に合算して課税することにしました。つまり、適用除外要件を満たす場合であっても、特定外国子会社の稼得する受動的所得は日本で課税する。こうすることで、「受動的所得については軽課税国への付け替えを許さないぞ」というポリシーを、明確に採用したことになります。

ちなみに、名称の問題として、2000年7月の税制調査会の答申あたりまでは、「タックス・ヘイブン税制」といっていました(税制調査会『わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択』351頁(2000年))。その後、「外国子会社合算税制」という呼び方がいつ一般的になったか、正確なところは私は知りません。少なくとも、2002年6月の税調答申では、「外国子会社合算税制」と呼んでいます。以下では、外国子会社合算税制といいます。諸外国の制度を紹介するときには、CFC税制といいます。呼称の変更が趣旨の変更と関係するという見方もありますが(日本公認会計士協会税制調査会研究報告第21号『タックスヘイブン対策税制から外国子会社合算税制へ—問題点の分析と提言—』2頁(2011年))、ここでは立ち入りません。ちょうど2000年ごろから、OECDが「有害な税の競争」に対する対抗運動として、タックス・ヘイブンを具体的にリストアップしはじめており、その作業との関係で、タックス・ヘイブンという用語が情報交換や透明性の欠如という特定の要件を満たすものに限られるようになっていきます(増井良啓「租税条約に基づく情報交換—オフショア銀行口座の課税情報を中心として—」金融研究30巻4号(2011年、掲載予定))。

### 3. 企業の動き

平成21年度改正の前後で、企業の動きはどうなっているのでしょうか。今年の経済財政白書

は、ここ10年の対外直接投資の動きを、次のように分析しています（『平成23年度経済財政白書』149頁（2011年））。すなわち、

\*2000年代において日本の直接投資収益は増加した。その内訳を再投資収益と配当金に分けると、もともとは配当金の割合が高かったものの、現地での旺盛な投資需要に応える形で次第に再投資に回る分が増加し、2008年には両者が半々ずつとなった。しかし、2009年になると直接投資収益が全体として減少する中で、配当金の割合が大幅に高まった。これは、「リーマンショック後における海外での投資機会の縮小に加え、2009年度税制改正による外国子会社益金不算入制度が影響している可能性がある。この傾向は2010年に一層顕著になり、直接投資収益の大部分が配当として環流している。」と述べています。

\*日本企業の配当金の国内環流が少ないという指摘があるけれども、実際には、直接投資収益における配当金の割合は高い、ということです。

以上を要するに、世界金融危機のあおりをうけて、対外直接投資から得られる収益は減っている。しかし、その内訳をみると配当金の割合が増えている。これが白書の分析です。

では、国内に環流した配当金はどう使われているか。2011年7月19日の日経新聞は、経産省のアンケート調査を紹介しています。それによると、今後3年から5年の使い道として、研究開発・設備投資が44%、借入金返済が26%、株主配当が19%、従業員への報酬・教育訓練が16%（複数回答可）、ということです。同じ数字は、『通商白書2011』184頁にも、経産省実施の海外事業活動調査（2009）の引用として、示されています。実際にどう使われ、どういう経済効果があったかは、これから本格的に実証分析により検証すべきところでしょう。

#### 4. 法人税率のレベル

一連の改正の背景になっているのが、各国と

比較した場合の日本の法人税率の相対的なレベルです。スライドに、今年1月の段階で法人税率を比較したグラフを財務省のホームページから引用しました。各国の法人税率が一般的に引き下げられてくる中で、日米の法人税率が高止まりしています。

いうまでもなく、多国籍企業の意味決定は、法人税だけでなく、人件費や為替レートなど、いろいろな要素に影響されます。また、法人税といっても、税率だけで納税額が決まるわけではなく、課税ベースが小さければ納税額は小さくて済みます。日本は平成19年度改正（2007年）で減価償却を寛大なものにしてありますし、各種の特別措置により加速償却や特別税額控除が利用できることもあります。こういった事情はありますが、法定税率は直感にアピールしやすく、企業の意味決定に影響を及ぼす可能性があります。

子会社の配当政策の例で考えてみましょう。東京に本社のある会社に適用される税率が40%で、海外子会社に適用される税率が25%であると仮定します。平成21年度改正前、子会社が配当を行うと、日本の親会社の益金に算入していました。日本の税率が外国よりも高いため、間接外国税額控除がフルに利用できたとしても、税率差の15%分だけ、追加的に課税される可能性がありました。これに対する根本的な対応は、日本の税率を引き下げて25%にすることです。そうすれば、配当に伴う追加的な課税はほとんどなくなります。そもそも、投資先の決定にあたり、外国でも日本でも同じ25%の課税ですから、いずれかが有利になることもありません。

平成21年度改正は、法人税率をそのままにして、受取配当を益金不算入としました。これによって、配当するか否かについての選択に、法人税がバイアスを与えることはなくなりました。けれども、税率の内外格差は、依然として残りました。そうである以上、環流した資金を用いて日本国内で投資をするか、海外投資に振り向けるかという選択について、なお税制のバイア

スが残っています。この中で、平成23年度税制改正大綱は、国税と地方税をあわせて法人税率を5%引き下げを提案しました。この改正案は6月の段階で法律とならず、今日に至っています。このような状況の下で、現在、日本の法人税をどの方向にもっていくべきかが問われているのです（吉村政穂「諸外国における法人税改革の状況と評価」税研155号29頁、31頁（2011年））。

### Ⅲ. 諸外国の動向

次に、法人企業の稼得する国外所得の扱いについて、諸外国の税制がどうなっているかを、かいつまんでお話しします。

#### 1. 外国税額控除か国外所得免除か

国際的二重課税排除の方式として、国際的に認知されている方式は、外国税額控除方式と国外所得免除方式です。OECDモデル租税条約も、23A条と23B条でこの両方式を並記し、各締約国がいずれかを選択してよいとしています。

各国の税制は、このいずれかに軸足を置きつつ、方式を組み合わせています。Hugh Ault and Brian Arnold, *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis* (Kluwer Law International, 2010) は、9つの産業先進国の所得税制を構造的に比較した、定評のある書物です。比較の対象は、日米のほか、英仏独蘭加豪、それにスウェーデンです。同書によると、いずれの国も、両方式を組み合わせています。おおまかにいって、ポートフォリオ投資については外国税額控除をとり、直接投資については国外所得免除をとっています。

その組み合わせのやり方が、国によってかなり異なっているわけです（同書448頁）。外国税額控除方式を最も広く利用しているのが、米国です。これに対し、欧州大陸の諸国やオーストラリアは、国外所得免除の特徴をより強く有しています。カナダが中間に位置し、英国は近年、

国外所得免除の方向に動いています。日英はこれまで外国税額控除のみを用いるほうに近かったのですが、2009年に外国子会社益金不算入制度を導入し、世界的に注目を浴びています。

#### 2. テリトリアル方式の比較

2011年5月24日に、米国下院の歳入委員会で、国外事業所得の課税について公聴会がありました。この公聴会に、両議院税制委員会（Joint Committee on Taxation）が資料を提出しました。この資料は、各国の国外所得免除のやり方をテリトリアル方式と呼び、その概要を比較検討しています（Joint Committee on Taxation, *Background and Selected Issues Related to the U. S. International Tax System and Systems That Exempt Foreign Business Income*, JCX-33-11, May 20, 2011）。

お手元のスライドは、その情報の一部を抜き書きしたものです。

\*カナダ。日本のルールに近いところに位置しているのが、カナダです。日本が外国子会社配当を益金不算入にしたのは最近ですが、カナダでは1960年代のカーター報告書のころから議論があり、1976年に現行制度の骨格ができています。その後、負債利子費用の控除を制限する提案がされるなど、長い論争が続き、2008年に諮問委員会の報告書が出て、今日に至っています（Sandra Slaats and Penny Woolford, *The Evolution of the International Tax Rules*, *Canadian Tax Journal* (2010) Vol. 58 (Supp.) 225）。

\*フランスとオランダ。フランスやオランダは、伝統的なテリトリアル方式の国々です（中里実「フランスにおける国際的二重課税排除措置」『国際取引と課税—課税権の配分と国際的租税回避』2頁、14頁（有斐閣、1994年、初出1991年））。子会社配当のみならず、子会社株式を譲渡した場合の譲渡損益を課税の対象から除外しますし、外国支店の稼得する能動的所得を課税の対象から除外する例があり

ます。オランダに至っては、CFC 税制すら有していません。これはだいぶ徹底していて、持株会社を誘致して資本の通過拠点となるお国ぶりが出ています（増井良啓「持株会社の課税をめぐる二、三の問題」商事法務1479号79頁、81頁（1998年））。

\* 英国。近年大きく動いたのが、英国です。2009年の改正で、外国配当を非課税にしました。日本と似ていますが、異なる点もいろいろあります。ポートフォリオ株主の受け取る配当も非課税としています。小法人には適用しません。グループ内負債について発生する利子費用の控除についても、ワールドワイド・デット・キャップという制限があります。いずれも、EU 法に適合するための改正という要素があります。英国はその後、大きな改正を打ち出しています。スライドに記した公聴会の資料では「検討中」となっていますが、外国支店についても非課税とすることに踏み切りました。また、CFC 税制を組み替えて、外国子会社と外国支店を一括して対象にしたうえで、人為的に付け替えた所得を合算するしくみにしようとしています。さらに、法人税率をさらに引き下げることや、いわゆるパテント・ボックスの提案を行って、企業の立地条件を改善しようとしています（[http://www.hm-treasury.gov.uk/corporate\\_tax\\_reform.htm](http://www.hm-treasury.gov.uk/corporate_tax_reform.htm)）。

\* 米国。米国の状況については、日本でも先行研究の多いところですが。私の見るところ、米国の政策論議の特色は、ふたつの陣営が真正面から対立している点にあります（増井良啓「米国両議院税制委員会の対外直接投資報告書を読む」租税研究708号（2008年）203頁）。一方の陣営は、全世界所得課税を純化し、子会社留保所得を例外なく発生ベースで課税せよといいます。他方の陣営は、欧州大陸の国々のようなテリトリアル方式へと向かえ、外国子会社から受け取る配当や、外国支店に帰属する所得は、課税免除せよといいます。現行

法に問題があることについては、両陣営の間に合意があります。しかし、処方箋が180度違う方向を向いています。両陣営がじりじりと対峙したまま、現実には、抜本的な改正にはつながっていません。米国で現実化したのは、時限措置です。2004年には時限立法として、外国子会社からの受取配当を85%非課税としました。内国歳入法典965条です。その結果、2004年に被支配外国法人を有していた9700社のうち、843社が非課税措置を利用し、環流額3620億ドルのうち3120億ドルが非課税とされました（M. Mendel Pinson and Melanie Shanley, Effects of 2004 Int'l Tax Holiday, Recommendations Going Forward, Tax Notes, August 22, 2011, note 9による）。ただし、その多くは自社株の買い戻しに用いられたといわれており、当初の立法目的どおり米国内の雇用拡大につながったのか、議論のあるところですが。最近もまた、同種の配当非課税措置の提案がされており、論壇をにぎわせています（Kenneth J. Kies, A critique of the CRS Report on repatriation, Tax Notes, August 15, 2011, 737）。2011年9月6日には、上院財政委員会の公聴会のために、両議院税制委員会が報告書を提出し、国際通商に関する経済データや、クロスボーダー所得に対する米国の現行課税ルール、テリトリアル方式と完全合算方式（full inclusion tax system）について論じています（Joint Committee on Taxation, Present Law and Issues in U. S. Taxation of Cross-Border Income, JCX-42-11, September 6, 2011）。

## IV. 若干の指摘

以上をふまえ、若干の点を指摘します。

### 1. 理論的枠組のゆらぎ

#### (1) 伝統的な対立図式—CEN 対 CIN

私が研究者として最も興味をひかれるのが、

伝統的な理論枠組がゆらいできている、ということですが。

伝統的に、全世界所得課税を基礎づける理屈は、資本輸出の中立性（CEN）にありました。これは、Peggy Musgrave 教授の定式化によります。CEN とは、どこで所得を稼得したとしても投資家の資本所得が同じ合計税率で課税されるという基準です。異なる場所で稼得された所得を等しく課税することによって、場所の違いによる税制上のインセンティブを除去するのです。CEN の下で、企業は税引前リターンが最大になる場所に投資することになり、世界的にみた生産効率が達成されます。

CEN に対置されてきたのが、資本輸入の中立性（CIN）です。これは、投資家の所在地にかかわらず投資が等しい合計税率で課税されるという基準で、効率的な貯蓄を促進する基準です。これを達成するには個人所得税率の調和が必要ですが、実際には各国の政策が貯蓄者のリターンに影響してしまいます。そのため、CIN よりも CEN のほうが優位である、といわれてきました（Michael J. Graetz, Foundations of International Income Taxation 19-39 (Foundation Press, 2003)）。

## (2) CEN に対する学術的批判

このような伝統的な対立図式に、近年、変化が生じています（浅妻章如「海外子会社（からの配当）についての課税・非課税と、実現主義・時価主義の問題」フィナンシャル・レビュー94号97頁、118頁（2009年））。

CEN の考え方に対して、学術的批判が強まりました。批判には、いくつものレベルがあります。

たとえば、CEN の分析枠組は、「ホーム国が外国所得を課税することが外国企業に影響を与えない」ということを前提としています。しかし、国内企業の行動が外国競争者に影響する以上、国内企業がホーム国の課税に影響されれば、外国企業も間接的に影響を受けます。したがっ

て、この前提には問題があると批判されています（James Hines, Reconsidering the Taxation of Foreign Income, 62 Tax Law Review 269, 275 (2009)）。

また、CEN の考え方は、世界全体でみた厚生の最大化を目的としています。これに対して、開き直りに近い批判もあります。「どうしてグローバルな厚生を基準にするのか、一国限りの厚生最大化を狙えばよいではないか」、というわけです（Michael J. Graetz, Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policies, 54 Tax Law Review 261, 276 (2001)）。

## (3) CON

議論の風向きを変えるきっかけとなったのが、資本所有の中立性（CON）という新しい基準です。これは、Mihir Desai 教授と James Hines 教授が提示したもので、資本資産の効率的な所有を問題にします（Mihir A. Desai and James R. Hines, Jr., Old Rules and New Realities: Corporate Tax Policy in a Global Setting, 57 National Tax Journal 937, 955 (2004)）。ひらたくいいますと、工場などの実物資産を内国企業が所有するか外国企業が所有するかに対して税制が中立的である、ということです。

CON が CEN と異なるのは、資産が誰に所有されているかに着目し、資本所有の効率性を問題にする点にあります。一方で、CEN は、資本供給が固定されていると前提し、限られた資本をどの場所に振り向けるかに着目していました。そのうえで、軽課税国に過大な投資がされ、高課税国に過少な投資がなされることを防ぐため、ホーム国が「全世界所得課税+外国税額控除」により調整を行うべきであるとしていたのです。

他方で、CON は、この前提をとりません。いまや、対外直接投資といっても、更地から事業を立ち上げることは少なく、M&A などによって既存の無形資産を買うことが増えています。

問題になるのは、その資産を誰が所有すれば最も効率的に稼働するか、という点だということです。

この見地から、CONは、政策論上、次のような処方箋を導き出します。それは、①すべての国が国外所得免除を行うか、あるいは、②すべての国が「全世界所得課税+外国税額控除」を採用するか、このいずれかが望ましいというものです。

#### (4) 理論的枠組のゆらぎ

この話はだいぶ抽象的です。いろいろな仮定や前提の下で成立する理論モデルの間の争いです。現実の租税政策の立案に対して、具体策を提供するものではありません。しょせん、「頭字語の争い (battle of acronyms)」です。

しかし、学問上の論争は、長期的なスパンで、政策形成にじわじわとインパクトをもちます。従来の理論的枠組に疑問が提示され、知的風景が変わりつつあることを、理解しておく必要があるでしょう。

## 2. 多国籍企業の選択

### (1) 選択可能性の利用実態

では、租税政策の指針を得る上で、何がポイントになるのでしょうか。それは、現在の多国籍企業にとって、次のような点について選択可能性のあることだと考えます。ここでいう選択には、経済実態の変更が伴うものや、税務上の形式的な選択など、いろいろなレベルのものがああります。

\*事業形態。事業形態として、法人形態をとるのか、非法人形態をとるのかは、企業の自由です。海外の完全子会社をパス・スルー事業体にすれば、税務上の効果としては、支店を設けたことと変わりません。

\*会社の居住地。内国法人になるか、外国法人になるかも、かなりの部分、選択できます。Bill Gatesは1975年に米国のニュー・メキシコ州でマイクロソフトを設立しました。しか

し、当初からバミューダで設立していたとすれば、米国の納税額はもっと少なかっただろうという冗談があります。

\*資金調達。資金調達のやり方として、株式と負債のいずれを用いるかも、選択できます。支払配当は損金不算入で、負債利子費用は損金算入ですから、どちらを用いるかで税収に影響します。これが国境をまたぐと、税収の落ちる国が異なってきます。子会社が配当を支払うと子会社のところで法人税がかかるのに対し、子会社が利子を支払うと子会社のところでは法人税がかかりません。多国籍企業としては、軽課税国で株式による資金調達をし、高課税国で負債による資金調達をするのが、プランニングとして得策になります。

\*所得源泉。所得源泉についても、どのソース・ルールを適用するかは、取引の法形式によります。たとえば、土地を直接に貸し付けると不動産所得が国内源泉所得に該当する場合に、その土地を保有する会社を設立して配当を受け取れば配当所得に関するソース・ルールが適用される、といった具合です。

こういった選択可能性は、それぞれにそれなりの理由のある線引きによるもので、どれを選ぶかは企業の自由です。ところが、これを組み合わせることによって、どの国でも課税されないいわゆる無国籍所得 (Stateless Income) が生じます。

昨年の秋、Googleの税務戦略が大変な話題になりました (Jesse Drucker, Google 2.4% Rate Shows How \$60 Billion Lost to Tax Loopholes, Bloomberg, Oct. 21, 2010)。いわゆる Double Irish Dutch Sandwich というスキームです。名前のとおり、ふたつのアイルランド会社の間にオランダ会社を介在させます。まず、費用分担契約によって米国からアイルランド持株会社に無形資産を移転し、全世界からの使用料をこの会社を集める。ところがこの子会社の居住地がミソで、バミューダで管理支配しているためアイルランド税法との関係では外国法人

とされ、アイルランドの法人税がかかりません。もちろん、バミューダでも法人税がかかりません。さらに、租税条約を利用して源泉税を減らすため、アイルランド会社を持株会社と事業会社に分け、両者の間にオランダ会社を介在させる。米国連邦税法との関係では、オランダ会社も、アイルランド孫会社も、パス・スルー事業体にしておきます。このスキームによって、Googleの会計上の利益に占める納付税額の割合は、わずか2.4%で済んだと報告されています。

この話は、Googleだけのことではありません。同様のやり方は、米国に本拠を置く他の多国籍企業も、広く採用しているといわれています。つまり、米国が全世界所得課税をたてまえとしているといっても、企業の選択可能性が幅広い結果、実態はこのようになっているわけです。

## (2) 国外所得の課税に特有の考慮

国外所得の課税に特有の局面に限っても、多国籍企業には次のような選択肢があります。

- \* 日本で稼得した所得を日本と外国のいずれに投資するか
- \* 外国に投資する場合においていずれの国に投資するか
- \* 外国で発生した収益から日本に配当するか外国で再投資するか

全世界所得課税との関係でとくに注目すべきが、外国税額控除方式が相手国における企業の納税行動に与える影響です (Daniel Shaviro, Rethinking Foreign Tax Creditability, in Michael Lang et al. ed., Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics 363 (IBFD, 2010))。全世界所得に課税し、外国税額控除をフルに与える制度の下では、外国政府に納税しても、日本政府がその分を返してくれます。ですから、多国籍企業としては、外国税額を減少させることに、あまり熱心にならないでしょう (米国がホーム国の場合の具体例として増井良啓「複数国による源泉地課税の競合—

Procter & Gamble 事件を素材として」税務事例研究120号35頁 (2011年))。これに対し、日本政府が国外所得を免除すると、多国籍企業としては、現地で納付した税金があとで戻ってこないこととなります。そのため、外国政府への納税がよりシビアなコストとなってきます。

このことを、各国政府の立場からみるとどうなるでしょうか。日本が全世界所得課税をするということは、世界中どこで所得が発生しようと、最低限、日本の税率で課税することです。進出先の税率が日本よりも低ければ、差額を日本が課税する。こうなると、進出先の国としては、日本と同じ水準までは課税するのが税収確保の上で合理的なはずですが、です。全世界所得課税をとることは、法人税率引き下げの租税競争に対する歯止めとなるはずでした。

しかし、現実とはそうならない。純粹に全世界所得課税を貫く国は存在せず、子会社形態ならば能動的所得は繰り延べています。よりテリトリアル方式に近い国のほうが多数です。そういう中で、進出先の国々がこぞって法人税率を引き下げてきたわけです。

## (3) 論者の議論

多国籍企業のこういった実態を踏まえるのが、海外における最近の立法政策論の特徴です。

はっきりと企業の選択可能性に着目しているのが、米国の識者です。一方で、Daniel Shaviro 教授は、法人の居住地について選択可能性が拡大していることを踏まえ、テリトリアル方式への移行が望ましいとしています (Daniel Shaviro, The David R. Tillinghast Lecture, The Rising Tax-Electivity of U.S. Corporate Residence, 64 Tax Law Review 377 (2011))。他方で、Edward Kleinbard 教授は、いきつく先が課税の真空に他ならないという認識の下に、困難な道ではあれ、なおも全世界所得課税がいいとしています (Edward Kleinbard, Stateless Income's Challenge to Tax Policy, 132 Tax Notes\_\_\_ (2011), available at SSRN: <http://>



ssrn.com/abstract=1875077)。これらは、政策提案としては、違う方向を向いています。共通するのは、多国籍企業に選択の可能性があることを直視しているところです。

これについては、米国特有の状況——たとえばチェック・ザ・ボックス規則により法人と非法人の扱いを選択できる点など——を割り引いて考える必要はあります。しかし、企業の実態が可能な範囲で、日本の議論においても参考になります。日本でもかねてより、村井正教授が「mobility 型税法」というコンセプトの下で、越境する可動性を念頭において自国課税管轄の喪失のおそれを立法的に防止するやり方をとらえています（村井正編著『教材国際租税法（新版）』42頁（信山社、2006年））。

### 3. 真の問題は何か

#### (1) 大人の政策論

このように見てきますと、この問題を検討する際に気をつけるべき点が明らかになってきます。資本輸出中立性といった考え方を教条的に適用するのは、やめたほうがいい。かといってテリトリアル方式への移行に向けて手放して旗を振ることにも、問題がある。

むしろ本当の難しさは、大人の政策論をしなければならないところにあります。すなわち、日本の置かれた経済状況に照らして、全世界所得課税という原則をどう修正するか、ということです。当初から子会社形態について課税が繰り延べられており、修正されていたのです。これを土台として、ここ数年でさらに修正を加えたわけですから、この修正のやり方をどうファイン・チューニングしていくかが問題で

す。

## (2) 自由な選択と課税権の確保

この観点から取り組むべき真の問題は、いかにして企業の選択を阻害しない形で、課税権を確保できるかということです。

昨年秋に、税制調査会の専門家委員会は、国際課税に関する「論点整理」(2010年)を公表しました。そこでは、広く門戸を開く open doors policy と、強い垣根をめぐらす strong fences policy の間で、バランスをとるべきだと書かれています。

このことを、いまお話した点にそくして展開すると、次のようなこととなります。すなわち、一方で、多国籍企業の諸々の選択に対して税制が阻害的効果をもたないようにすべきである。他方で、国の課税権を確保するための手だてを講ずるべきである。この両者のバランスをとらねばなりません。

## (3) プレッシャー・ポイント

バランスを考える上で、いくつかのプレッシャー・ポイントがあります。現行法にもいろいろな弱点がありますが(松田直樹「外国子会社益金不算入制度創設の含意—移転価格と租税回避への影響に関する考察を中心として」税大論叢63号1頁(2009年))、よりわかりやすい例として、国外支店の所得免除をみてみましょう。先ほど述べたように、外国子会社からの配当を非課税にするのみならず、国外支店の稼得する所得を課税除外する国があります。英国のように、最近その方向に踏み切った国もあります。

それでは、仮に日本法が内国法人の国外支店を所得免除としたらどうなるのでしょうか。たしかに、こうすれば、子会社形態と支店形態の間の選択に対して、税制のバイアスが減るでしょう。しかし、非課税範囲を広げることは、課税権から離脱する可能性もそれだけ広がるということです。

そこで、次のような点が問題となります。

\* 国外支店に帰属する利得の範囲をどう決定するか。この問題は、租税条約の事業所得条項が OECD モデル租税条約新7条のように改正された場合の対応という形で論じられており、現行法の外国税額控除の下では控除限度額について検討されています(伴忠彦「OECD モデル租税条約新7条と外国税額控除の制度・執行の見直し」税大ジャーナル16号163頁(2011年))。これが、国外支店免除方式の下になると、いったん国外支店に帰属する利得であるとされると、その範囲がそのままそっくり日本で非課税になるわけです。制度上も、執行上も、大きなプレッシャー・ポイントとなるでしょう。

\* 移転価格税制は、現在、国外関連者との間で適用されます。これに対し、国外支店を免除すると、支店に所得を移転することで日本の課税が及ばなくなります。外国支店を国外関連者とみなすなどして、移転価格税制を拡充する必要がでてくるのではないのでしょうか。

\* 費用控除のあり方も問題です。いま、日本で資金を借り入れて、国外支店に資本拠出し、その支店が所得をかせいだとします。問題は、日本の税率が支店所在地国よりも高い場合です。一方で、日本の法人所得から借入金に伴う利子費用が控除され、高い税率の下で大きな税額が減少します。他方で、国外支店のかせぐ所得は、より低い外国税率に服します。これでは、いともたやすく租税裁定ができてしまいます。もし日本政府が課税権を防御しようとするのなら、費用控除について、現在よりも厳格な立法措置が必要になるでしょう。

\* CFC 税制についても、軽課税国に子会社をおく場合だけでなく、軽課税国に支店を置く場合を含めて、対応が必要になるでしょう。実際、英国では、そのためのコンサルテーションが進行中です。

\* テリトリアル方式への移行をすすめると、内国法人も外国法人並みに国内源泉所得にのみ

課税することに近づきます。そこで、本題からやや離れますが、さらに一般的な課題として、より強靱なソース・ルールを立案し、所得源泉の内外区分の人為的操作に対抗しなければならないかもしれません。たとえば、不動産保有法人の設立によって不動産所得を配当所得に転換するのは、実物資産から金融資産への組み替えの例です。金融資産の内部での組み替え、たとえば株式の配当から債券の利子への転換などは、より容易に生ずるでしょう。こういったことは現行法の下でも生じており、テリトリアル方式に特有の話ではありませんけれども、国内源泉所得の範囲をどう画するかが問題でありつづけます。この観点からは、外国投資家の保有する公社債の利子など、足の速い金融所得について、租税特別措置法上の非課税措置が恒久化しつつあるという事実を、正面から本則として受け止めることを検討すべきかもしれません。

このように、一口に国外支店免除といっても、複数の局面ををらんで、企業選択の自由という要請と、課税権の確保という要請を、折り合わせなければなりません。

#### (4) 企業にとっての環境変化

企業の側にとって、国外支店を課税免除すると、現在とはだいぶ状況が変わってまいります。

\*先ほど申し上げたように、日本政府が外国税額控除を与える現行法と異なり、現地国の課税がよりシビアなコストになる可能性があります。

\*支店の事業から欠損金が発生した場合も問題です。理屈をいえば、黒字になっても国外所得免除であれば、赤字になっても課税の対象から除外するのが、内外区分を一貫することになります。この点がながら問題になってきたのが、オランダです。現行法は、国外損失を取り戻すやり方です。オランダ法人が国内所得を75かせぎ、国外支店が国外所得を25かせぐと、オランダは25を免除し、75のみを

課税の対象にします。これに対し、オランダ法人が国内所得を100かせぎ、国外支店がその事業年度に25の欠損金を認識すると、現行法の下では、マイナス25をカウントし、その年の課税の対象を75としています。ただし、あとの事業年度において国外支店が黒字を計上したら、25までは国外所得免除の対象にしません。欠損金に相当する部分を取り戻すわけです。現在、このやり方を改正して、国外支店に赤字が出ててもカウントしないこととする方針が示されています。ただし、EU法との関係で、支店を最終的にたたむときにはじめて支店損失をカウントすることになるようです(P. M. Smit et al., Netherlands Government Bites the Bullet: Fiscal Agenda? Tax Policy and Reform Announcements, Bulletin for International Taxation Vol. 65, No. 9, 508 (2011), at 512)。

このように、国外支店免除を検討すると、いろいろな点が連動して問題となります。それぞれがなかなか面倒な問題で、一筋縄ではいきません。

#### (5) 付随する重要論点

付随する重要論点でありながら、あまり意識して関連づけられていない点もあります。ひとつは地方事業税の扱いであり、現行地方税法の下ですでにして国外事業は免税です。いまひとつは外国事業体の性質決定であり、外国法人に該当するか否かの扱いをどう明確化していくかです。いずれも、全世界所得課税をどこまで及ぼすかに密接に関係します。

#### (6) 中期と長期の区別

さらに視野を広げれば、課税権を調整するために、各国がばらばらに分権的な解決を行うことには、もともと限界があります。本来は、欧州のCCCTBが目指しているように、各国のベースを揃えて税収をシェアするといったやり方がベストでしょう(CCCTBについては村島

雅弘「欧州における連結法人課税標準の統一—これまでの議論と今後の展望」国際税務31巻7号68頁（2011年）。これが難しい中で、一国のみでも何とかできないか、模索が続いています。抜本的な資本所得課税の改革の青写真を描くのが英国の Mirrlees Report で、支払配当につきみなし利子費用控除を認める ACE の構想や、仕向地主義のキャッシュ・フロー法人税に切り替える構想にふれています（岩崎政明「国際的資本移動に対する課税方法」財団法人企業活力研究所『マリーズ・レビュー研究会報告書』78頁（2010年）、青山慶二「マリーズレビューと源泉地ベースの国際資本課税」フィナンシャル・レビュー102号52頁（2011年）。これらは、長期的な改革のための青写真です。

これに対し、冒頭に申し上げたように、日本を取りまく中期的な課題としての法人税制のあり方を考える上では、既存の法人税制を出発点とせざるをえません。似たようなことをしているのが、ドイツの Wolfgang Schön 教授です。彼は、国際租税政策には絶対的な真実が存在しないとして、セカンド・ベストのアプローチしかないとしています（Wolfgang Schön, *International Tax Coordination in a Second-Best World* (Part I, Part II, Part III), *World Tax Journal*, Vol. 1, Issue 1, 67 ; Vol. 2, Issue 1, 65 ; Vol. 2, Issue 3, 227 (2009-2010)）。あまり夢のない話ではありますが、現実的なボトムラインはこのあたりなのかもしれません。

## V. まとめ

まとめます。日本法は、内国法人の全世界所得に課税します。この課税原則について、近年、修正の度合いが強くなってきています。諸外国の中にも、テリトリアル方式に近づく税制改正をした国があります。その背景として、「資本輸出中立性対資本輸入中立性」といった伝統的な対立図式に、変化が生じていることがあります。この中で、今後の方向性を考える際には、多国籍企業に幅広い選択可能性があることを重視すべきであると考えます。その際、真の問題は、企業の選択を阻害しない形で、課税権を確保できるか、その微妙なバランスの取り方にあります。

研究報告には、パンチのきいた提案型もあれば、状況を俯瞰する整理型もあります。本日のご報告は整理型でしたので、多くの皆さまが、具体的な提言に乏しいとお感じになったかもしれません。しかし、どのようなスタンスで考えるべきかを基本から問い直すことが、いままさに必要とされています。国際課税のいわば「根っこ」の部分動きつつある中で、今後とも基礎的な検討を続けてまいりたく存じます。本日の報告は、これで終わります。

[追記] 研究大会の当日、報告の直後にフロアとのディスカッションの時間が与えられ、谷隆二氏、今村隆教授、駒宮史博教授、山田二郎教授ほかの方々から、口頭でご指摘をいただいた。そこで、当日の報告原稿に若干の点を加筆した。

# 抜本的税制改革を巡る諸課題



●参加者（五十音順）

丸紅株式会社常務執行役員（租研理事）

総務省自治税務局企画課長

東海大学法学部教授

財務省主税局長

榎 正博  
北崎 秀一  
西山 由美  
古谷 一之

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～96頁」に掲載されています。

## はじめに

(水野) 進行係は水野が務めさせていただきます。本日は非常に大勢の方々にご参加いただきまして、ありがとうございます。内閣が代わったばかりで動き出しており、本日、税制調査会が立ち上がるということです。財務省古谷局長、総務省北崎企画課長には大変お忙しい中来ていただきました。

昨年も同じようなことを申し上げましたが、租研の大会があるときは必ず政権が交代しているとか、古くさかのほりますと、安倍首相が突然辞職されたのも租研大会の当日だったのですが、今年もまたこういう事態でありまして、役所の幹部の方々には大変お忙しいところを来ていただきました。それから、租研の理事の丸紅の榎様と東海大学の西山先生からもご発言いただけることになっております。

野田首相自らが税制の改革、歳入の問題にこれから立ち向かわなければならぬと言っておられます。さらに、東日本大震災の10兆円という規模の緊急の資金調達をしなければ復興できませんので、今の状況は緊急対策という問題と併せて、中長期的に、わが国の破綻した財政を立て直していかなければいけないという二重の大きな課題を抱えております。今日の討論会が皆様に今後の税制改革についてお考えいただくいい機会になればと期待しております。

それでは、最初に、財政或いは税制の現状について、最新の情報を古谷局長からまずお願いしたいと思います。局長、お願いいたします。

---

## I. 財政、税制の現状と抜本的税制改革

### 1. 財政の現状と課題

(古谷) 財務省で主税局長を務めております



古谷でございます。よろしくお願いたします。主税局長は3年目になりました。2年前に民主党に政権交代がございまして、この2年間22年度の税制改正、23年度の税制改正と2つの税制改正の作業に取り組んでまいりました。

今般野田新内閣が発足しましたが、8月に入って復興財源の議論を政府税調でやっておりますが、民主党の代表選挙があり新内閣ができるということで中断をしておりました。9月7日から政府税調を再開して、復興財源の議論の検討に入っている状況でございます。そういう中で、財政、税制の現状と税制改革の方向性について、最初に総論的なお話、ファクトファインドを私の方からさせていただきます。

冒頭に一言申し上げますと、私どもに与えられている課題は、1つは財政の健全化であろうと思います。2つ目は、グローバル化が進んでいる中で日本の経済、社会がこれからどうやって元気を維持して食べていくかという課題に税制面で何ができるかということと思います。3つ目は、東日本大震災からの復興に早急に取り組んでいかなければいけないことです。この3つの大きな課題に同時進行で取り組んでいくことが私どもの大きなテーマと思いますが、そのことをまず申し上げた上で資料の説明に入りたいと思います。

資料①(資料編3頁)は予算の状況です。23年度予算、一般会計の歳出が約92兆円、社会保



障がその中で約3割強を占めております。この予算に対する歳入の構成が右にあります。租税の割合が44.3%と左側の公債金収入47.9%よりも小さい状況です。租税の中で主なものは所得税が13兆5,000億円、法人税が約7兆8,000億円、消費税が10兆円強、その他により10兆円弱で、所得税、法人税、消費税、この3つがいれば基幹的な税目です。

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。足元の21年度、22年度、23年度と3年間にわたりまして、税収が公債金収入を下回るといった異常な状況でございます。日本の税収が過去一番大きかったのが平成2年度60兆円です。このときの一般会計の歳出は69.3兆円、約70兆円です。それから10年たった平成10年、11年あたりが、税収が50兆円弱、歳出が80~90兆円。それから、今、税収が40兆円で、歳出が90兆円で、ピークの頃に比べますと、歳出が70兆円から90兆円に20兆円増えた中で、税収の方は60兆円から40兆円に20兆円下がっています。

さらに歴史をさかのぼると、明治、大正期から税収が公債を下回るのは1度だけでして、日露戦争や日清戦争の後もそういうことはなかったのですが、第2次世界大戦が終わりました直後の昭和21年度が、日本の経済がほとんど崩壊状態にあった時期ですが、そのときだけ税収が

借金を下回っていました。今の財政は戦争直後と同じような異常な状態を3年続けている状況になっています。

資料③は主な税目の推移と、その時々はどういう改正をしたかという資料になっています。所得税が今13.5兆円ですが、ピークのときには26.7兆円でした。累次の減税や、経済の推移を反映して、ほぼ半分の水準になっています。

法人税はピーク時には約19兆円でした。これが今7.8兆円で3分の1強まで減っています。リーマンショック直後に6兆円まで下がった法人税が、今、回復過程にはありますが、それでも8兆円程度の予算規模になっています。

それから、消費税です。ご承知のように平成元年に導入、平成9年に3%から5%に税率を引き上げましたが、ほぼ10兆円台で安定的に推移しているのが消費税の特徴です。

そのほか、下の方に1兆円前後以上の税目を並べています。相続税は、バブルの直後は3兆円ぐらいの税収がありましたが、今は1.4兆円程度といった状況になっています。

資料④は、今の税の状況を国民負担率という形で国際比較しました。租税負担率全体としては主要国で最も低い水準になっています。この中で個人所得課税、消費課税のウェイトが主要国の中では低い、法人所得課税のウェイトが相対的には大きい、これが日本の負担状況と思います。

資料⑤は、財政収支の国際比較です。2008年がリーマンショックですが、リーマンショックの後、どの国も金融危機を積極的な財政政策で補った結果、財政収支はおしなべて悪化しております。日本はその前からずっと悪いわけですが、リーマンショック後更に落ち込みまして、現在GDP比で8.7%の赤字です。ヨーロッパの財政危機で問題となっているギリシャやスペインは最悪時には20%近いところまで落ち込みましたが、最近は歳出カットや収入確保による対応で財政収支は徐々に回復してきています。アメリカが大きく落ち込んで、マイナス10.8%

といった状況です。

資料⑥は、債務残高の対 GDP 比の国際比較です。日本はずっと先進国の中でこの指標は悪く、2011年度で GDP の 2 倍強、212.7% となっています。ギリシャやイタリア、スペインといった欧州財政危機の国々よりも格段に悪いということです。

資料⑦は、国債の所有者別内訳です。

大量に発行されています国債をどういう人が保有しているかといいますと、銀行、生保といった金融機関で約 7 割が保有されています。ヨーロッパの財政危機に伴って欧州の銀行の株がどんどん下がっていますが、日本も財政危機が金融市場に大きなリスクとして波及する恐れをはらんでいると思います。

資料⑧は、財政運営戦略の概要です。

わが国は閣議決定した財政運営戦略の下で、将来に向けての財政健全化目標を設定して、これで予算の管理をしています。

フローの目標では、国と地方の基礎的な財政収支、いわゆるプライマリーバランスの赤字を遅くとも 2015 年度までに現在の半分にしよう、それから、2020 年度までにはこのプライマリーバランスを黒字にしようという目標です。

さらに、右側に残高目標がありますが、いったんフローで黒字化した後、2021 年度以降は公債残高の対 GDP 比を安定的に低下させていくというストック目標を持っています。まずはこのプライマリーバランスの均衡化に向かって財政運営をしていこうということです。

この財政運営戦略については、昨年 6 月のトロント・サミットにおいて、いわば国際公約(資料⑨)として日本はこの財政健全化計画を進めていくという方針を示しております。「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」ことで、大体の国はリーマンショック後の財政支出の出口戦略といいますか、2013 年に半減、2016 年に均衡化をコミットしているのです。日本はリー

マンショック前から構造的に財政状況が悪いことから、それよりも遅く 2015 年に半減、2020 年に均衡化という目標で、他の先進国より遅いテンポではありますが、着実に健全化努力をやっていきましょうということを国際的に発信しているということです。

今年のドーヴィル・サミットにおきましても、「日本は、震災後の復興のための資金を供与しつつ、国家財政の持続可能性の問題にも取り組んでいく」ことで、震災復興のために多額のお金が必要ですが、それは財政健全化計画の枠内で、それを維持しながら復興に対応することになっております。

資料⑩は、諸外国 (G7) の財政健全化目標を掲げております。

2008 年のリーマンショック後の世界的な金融危機に対して、各国とも政府債務の拡大による財政拡張政策で対応して、いわば金融危機が極端に増幅される事態は回避されたわけですが、先進国の経済がなかなか回復しない中で、今度は政府債務そのものに対する信認が新たなリスクとして意識されるようになってきています。ヨーロッパやアメリカで起きている事態ではありませんけれども、国家が負っている債務、いわゆるソブリン債務の信用力といったものに疑念が生じた場合に、そのリスクを肩代わりする主体は存在しないわけです。ヨーロッパの国債金利の上昇とか、銀行株が下がっているといった状況を見てみますと、財政健全化といった対応を迫られているギリシャやポルトガル、スペイン、或いはイギリスといった欧州諸国では、経済社会に対する悪影響を考える余裕もなく、強烈的な支出の削減や増税を含む収入増加策の実施を余儀なくされています。テレビでご覧いただくように、あんな先進国でも財政の問題で国民が暴徒化して混乱が生じている事態を見ておりますと、最近『国家は破綻する』という本がはやっておりますが、こういったことについて、日本は実のところ、より財政状況が悪いわけでありまして、今後、財政健全化に向けてクラッ

シュを起こさず着実に取り組んでいく必要性と  
いったことを感じております。

資料⑪は、財政状況の推移です。日本はなぜ  
財政が悪くなったかについて、OECDの中で  
比較をした資料です。1991年と2008年を比較し  
ていますが、この約20年間に日本の政府総支出  
の対GDP比は、5.4%ポイント増えておりま  
す。これは急速な高齢化を反映し、真ん中の絵  
にありますように、社会保障支出が著しく増大  
したことに起因しております。12.2%だった  
ものが20.5%と、社会保障支出のGDP比が  
8.3%ポイント上がっています。

他方、社会保障支出以外の支出は減少して  
おり、19.4%から16.7%となっています。公共事  
業、防衛、教育、ODAなどですが、これはOECD  
諸国の中で最低の水準まで減ってきています。  
今後、財政収支の改善のために歳出削減は重要  
な課題ではありますが、毎年1兆円ずつ自然増  
で増えていく社会保障支出のあり方をどう見直  
していくかということが歳出面では一番大きな  
課題ではないかと思えます。その他の経費は切  
ろうにも小さくなっているのが現状と思えます。

資料⑫は、租税負担率と政府の財政収支の推  
移（対GDP比）です。

総支出が増大する一方で、租税負担率の水準  
はかなり低下しております。1991年に20.8%だ  
ったものが2008年には17.4%で3.4%ポイント  
下がっており、政府の財政収支もその結果、1990  
年にマイナス1.4%だったものが今やマイナス  
8.7%で7.3%ポイント悪化しています。歳出削  
減の努力は続けていく必要がありますが、一方  
で社会保障給付水準に見合った租税負担を中心  
とした負担水準の引上げも大きな課題というこ  
とです。

資料⑬は、格付けが最近下がっていることを  
示す資料ですので、ご覧いただければと思いま  
す。

## 2. 社会保障・税一体改革の概要

こういう財政状況と租税負担の状況を勘案し

ますと、現在の日本の税制が抱えている最大の  
課題は、社会保障給付が構造的に増加する中で  
量的な意味で必要な税収が確保されていないこ  
と、いわば財源調達という租税の根源的な機能  
が果たされていないということだと思っており  
ます。経済が成長すれば十分な税収が確保でき  
て財政収支も改善し、財政は大丈夫なのだと  
いう議論もありますが、私どもはなかなかそれだ  
けでは済まない、やはり歳出と歳入両面の制度  
的な見直しをやっていかなくてははいけないと思  
っております。

資料⑭は、6月にまとめられました社会保  
障・税一体改革成案について書いてあります。  
資料⑮にありますように、社会保障の財源を確  
保しつつ、社会保障と財政の持続可能性を同時  
に達成していくという方針の下に、社会保障給  
付に要する公費負担の費用は、消費税収を主要  
な財源として確保する。この消費税につきまし  
ては、消費税収を社会保障財源として明確化す  
る形で国民にお願いしていこうということです。  
その上で、一番下の(4)では、2010年代半ばま  
でに段階的に消費税率を10%まで引き上げ、当  
面の社会保障改革にかかる安定財源を確保する  
という方針でございます。

資料⑯は、それと一緒に進む税制の抜本改革  
についての各税目の基本的な方向性が書かれて  
います。これは各論でまたお話をさせていただきます。

このような社会保障・税一体改革のスケ  
ジュールでございますが、「経済状況を好転させ  
ることを条件として遅滞なく消費税を含む税制  
抜本改革を実施するため、平成21年度税制改正  
法附則104条に示された道筋に従って平成23年  
度中に必要な法制上の措置を講ずる」。(資料  
⑰) 23年度中ですので、来年の3月末までに政  
府としてこの一体改革のための法案を国会に提  
出するというスケジュールで今後取り組んでい  
くことになっております。新しい野田総理も、  
一体改革をきちんと議論して国会に法案を出し  
たいと申しておられますので、この方針の下で、

今後、政府税調等において議論が進んでいくことになるのではないかと考えております。

取りあえず総論的な事実関係のお話をさせていただきます。

---

(水野) 古谷局長、ありがとうございます。総務省の北崎課長から地方財政の現状、それから、税制の現状を地方のレベルでご説明いただきたいと思います。よろしく願いたします。

---



## Ⅱ. 地方財政・地方税制の現状と抜本的税制改革

### 1. 地方財政の現状と課題

(北崎) ご紹介いただきました総務省自治税務局の企画課長の北崎でございます。

地方税につきまして、現状につきましてご説明を申し上げます。まず地方財政の現状と、それから、地方税制の現状、私どもの地方団体が抱えます悩みなどをご説明する大変ありがたい機会だと思っておりますので、ご説明をさせていただきます。

「地方財政の現状」について、資料①(資料編59頁)は地方の財源不足額を棒グラフで年度年度で表したもので、中央政府の財源不足額も大変な額ですが、地方財政も大変不足しております。とりわけ社会保障関係費の自然増などが大変効いております。後ほど地方団体でどれだけ経費の節減や行政改革に取り組んでいるかということもご説明させていただきます。そういう努力もしておりますが、23年度地財計画ベースでは14兆円の財源不足が生ずると見込んでいます。

資料②は、地方財政の借入金がどれだけ積み上がっていったかというものです。一番上の斜線は交付税特別会計で、ここから借り入れているものの残高、実質的に地方負担のものを

ここに載せております。白いところがいわゆる公営企業債のうち普通会計が負担すべきものです。一番下にずっと積み重なっておりますのが地方債の残高です。平成になりましてバブルがはじけてからずっと一本調子で上がってきておりました。15年、16年あたりで200兆円を大体頭打ちにしておりますが、200兆円ぐらいをずっと累積したまま動いている状態です。借入金の対GDPの比率も平成4～5年からずっと上がってきており、23年度は41%の見通しとなっております。

資料③は、地方一般歳出(決算ベース)の削減状況です。

地方団体は財政が大変厳しいですが、勝手に増税もできませんし、地方債も勝手に発行するわけにもいきません。従って、大変苦しい状態の中でいろいろな歳出の削減の工夫をしております。財政力がそれなりにある団体と、大変貧しくてひ弱な団体で、どんな感じで削減が全体的な基調としてなされているかというところの表でして、都道府県、市町村の表の中で平成11年度と20年度を比べております。その中で、財政力指数は財政力があるなしの指標としてよく使われておりますが、0.44といえどそんなに強いわけではなく、弱々しい団体ばかりでございます。そこら辺で線を引きますと、平成11年度から平成20年度に比べての予算の削減率を見て

いただきますと、比較的余裕がありますところは都道府県ですと14%ぐらいの削減ですが、大変弱い団体、注の3番目にごございます固有名詞のところなどは、35%の削減をやっている状態です。市町村で見ますと10万人以上の規模の市はそれでも節減を3%ぐらいやっておりますが、もっと弱小のところは大変行革努力をして歳出を切っています。

**資料④**は、地方公共団体における定員管理です。

よく職員が多いとか、或いは給料が高いとか、いろいろなことを言われております。その中で私ども地方団体が悩んでいるというのでしょうか、抱えている構造的な問題を円グラフでご覧いただきます。左上の方ですが、部門別に地方公務員が大体どんな姿になっているかをご理解いただきたいと思います。

地方公務員は大体300万人ぐらいおりますが、学校の先生が教育部門で100万人ぐらい、警察、消防等々、ちょっと色が濃いものは、これは残念ながら国が法令で職員の配置の基準を決めておりますので、いかにお金が少ないからといって勝手に削るわけにもいかない部分です。

にもかかわらず、その中で右の方の折れ線グラフがぐっと下に向いておりますが、その中で地方公務員の数は平成6年あたりから比べて22年を見ますと300万人を超えていたものが今は280万人ぐらいまで何とか落ちていっている状態にあります。

下の方は、職員削減の集中プランをやりました、もう既に目標を達成しております。

**資料⑤**は、地方公務員の給与水準です。

今度は人の頭数の削減だけでなく、1人1人の給与の水準もまた引き下がってきています。もちろんお金もありませんので、こういうところに手を付けていかなければならないのが実態でございます。

ご覧いただきますと、ラスパイレース指数、これは職員の構成比や学歴などが国と同じと仮定して比較した指数ですが、それが昔は100を上

回っている団体が結構多ございましたが、今は全体でも98.8%、これが妥当な水準なのかどうかはご議論があらうかと思いますが、一応国家公務員を下回る給与水準になってきていることが見て取れると思います。

真ん中あたりの左にラスパイレース指数の推移という表がございます。昭和38年から比べてもあまり意味がないのかもしれませんが、これは50年ごろが一番自治体の職員給与は高いといわれていたころでございまして、いったん高くなって、そしてずっと引き下がってきたような状態です。そして、今現在22年の状態が一番下の帯グラフで、100未満の団体が8割以上になっているという努力をしている姿を示したものでございます。

## 2. 地方税制の現状と課題

**資料⑥**は、地方税収の推移です。今までは財政状況が大変厳しいとか、借金で賄っておりますとか、或いはその中でも職員費、定数をはじめ行革努力をしております実態をご理解いただくためのものでした。今度は税収の話でして、**資料⑥**は地方税収がどういう感じで推移しているかという棒グラフです。吹き出しのところですが、3カ年にわたって税源移譲、所得税から住民税に3兆円いただきました。併せて補助金のカットだとか、交付税のカットだとかをいろいろやりました。税収だけ見れば3兆円の税源移譲をいただきました。そのときに約40兆円近くまでなったのですが、その後景気が大変後退期に入り、リーマンショック等もあり、今現在では約35兆円の税収の水準でございます。これは平成の例えば3年でも34兆円、8年、9年あたりでも34~35兆円ぐらいでしたので、今はそういう水準で大変厳しい収入になっております。

**資料⑦**は、地方税の中で税目でどれぐらいを頂いているかという帯グラフで、一番上は国税、2番目が地方税全体、3番目が都道府県、4番目が市町村です。地方税とざくっと言ひまして

も都道府県と市町村と二層制になっておりまして、そこの収入の状況をご覧いただきたいと思っております。

国税は、所得税、法人税、消費税、その他と大体バランス良く、うらやましい感じの比率でございまして。地方税の方は独特なのは、固定資産税という大きな税目が9兆円ぐらいございまして。これが資産課税で大きいものが入っております。そして、ちょっと寂しく地方消費税が2.5兆円ぐらいです。これを道府県と市町村と分けて見ますと、市町村は固定資産税という資産課税、大変安定した大きな9兆円がどんとございまして、あと住民税の関係で何とか毎年度の市町村行政をやらせていただいております。景気がいいから悪いからでサービスを落としたり、上げたりするのがなかなかかなわない市町村行政については、固定資産税みたいな大変安定した厚い税目を配分しているところでございまして。

翻って、道府県のところをご覧いただきますと、個人の道府県民税、それから、黒く書いてありますのが地方法人二税で、法人住民税と法人事業税、この中には地方法人特別譲与税も入っております。それと地方消費税2.5兆円分が入っております。この中でご注目いただきたいのは、法人課税は大変税収の変動が大きい税目で、安定性に欠けるといってマイナス評価ですが、伸びるときにはぐっと伸びるといって伸長性に富む大変ありがたい税目なのですが、これが道府県で見ますと約3割弱の比率で入っております。国税の方を見ていただきますとこれが2割弱ぐらいで、国税と対比して結構な比率で、道府県はちょっと不安定な状態に置かれているというのが私どもの問題認識でございまして。

主な地方税目毎にいかんにか安定性があるかとか、或いは伸長性があるか、逆にいえば伸びたり縮んだりするかどうかというのが資料⑧です。個人住民税は例の3兆円を移譲いただきましたときはびゅんと伸びております。比較的安定した大変厚い税目になっております。地方法人二税は、大変変動が激しい税目で、一番下にございまして横

に2.5兆円前後で走っておりますのが消費税1%分の地方消費税です。そういった特徴があるものでございまして。

地方税で私どもがいつも悩ましいものが資料⑨以降です。税目によっては偏在の度合いが大変違うという課題がございまして。私どものいろいろな税の設計をします際に大変悩み、かつ苦勞するところで、このバランスを考えていくのが私どもの大変きつい作業です。

これが人口1人当たりの税収額を全国平均を100とした場合、県別にどうなっているかというものです。地方税全体で見ますと、一番左ですが、沖縄が一番小さい、62です。東京が一番大きい、人口1人当たりの税収で167でして、最大最小の差は2.7倍です。地方法人二税というものが真ん中ですが、どういうわけか奈良なのですが、奈良と東京で6.1倍と偏在の度合いが大変大きいものです。

それから、そのすぐ横の地方消費税、これは経済活動などの指標で清算をしますので、清算後の姿で1.7倍という極めて偏在度の低い税になっております。固定資産税も2.3倍で、たばこなどはその次にありますが、1.6倍とか、こういった姿になっております。これの組み合わせがいつも大変悩ましく、私どもが苦勞するところでございまして。

資料⑩は、国と地方の税源配分の表です。これは21年度の決算ですが、一番左の方をご覧いただきますと、租税を国民の皆様方から毎年75兆円ぐらい頂いて、そのうちの53%ぐらいを国税としていただいております、地方税は47%ぐらいを頂いております。

そして、下の方で歳出ベースでは国の最終の歳出は42%ぐらい、地方はもろもろのこともやっておりますので57%ぐらい、その間に国庫補助金でありますとか、或いは地方交付税、交付金で資金の移譲をしているという状態でございます。

資料⑪は、先ほどの附則の104条で、これはまた後ほどいろいろとご説明させていただけれ

ばと思います。線を引きましたのが7番でして、地方税についての基本的な方向をこの附則の中でも書かせていただいてものです。

資料⑫は、平成23年度税制改正大綱の中で地方税についての基本的な目指す方向が書かれています。上の方の線を引いておりますところでは、地方税は充実をする方向でしょうと、その中で、先ほど来ご説明しました偏在性ができれば少ない税制の体系をつくっていききたい、それから、税収が先ほどの大変おれるものではなくて、安定的な地方税の体系を構築していききたいということが閣議決定された基本的な方向でございます。

それから、一番下ですが、社会保障などを安定的に運営するために地方消費税の充実など、偏在性が少なく安定的な地方税の体系を構築しますというものが23年度の税制改正大綱です。

資料⑬は、地方税全体についてこういう形で見直しますというのが、社会保障・税一体改革の成案の中でも同種のことが示されておりますので、ここに掲げさせていただきました。

私からのご説明はいったん以上でございます。どうもありがとうございます。

---

(水野) 北崎課長、ありがとうございました。それでは、国の財政、地方の財政・税制で一般的な現状のお話をいただきましたので、これにつきましてお二方からコメント又は質問などをいただきたいと思います。はじめに西山先生からお願いできますでしょうか。

---

### Ⅲ. 財政・税制の現状と抜本的税制改革についての討論

〔目指すべき租税制度について〕

(西山) 東海大学の西山でございます。よろしくお願いたします。古谷局長と北崎課長よりただ今詳細な現状報告をいただきました。あ

りがとうございます。

その現状を受けまして、私は将来に向けて目指すべき租税制度について若干の検討をしていきたいと思っております。先ほども局長からご説明もありましたように、日本の地方分も含めた政府債務残高は、GDP比で212.7%ということでしたが、IMFの試算によりますと、この年末には229%に達するのではないかとされています。先進国の歴史の中で最悪水準を示していたのが、1946年のイギリスのGDP比で269%ということです。日本が今のスピードでいきますと、2016年にはイギリスの数字を越すのではないかとされているようです。加えまして、東日本大震災の今後5年間の復興事業費は、新聞報道などによりますと13兆円と見込まれております。これを復興債で賄うとすれば、その償還財源も捻出していかなければなりません。このような危機的状況では、既存の制度や理論を踏まえつつも、新たな発想、或いは新たな制度が必要になってくる、つまり抜本的な制度改革が必要であると思われまします。その改革に際しまして3つの点について考えていきたいと思っております。

1つは、課税の公平、公平が課税の大原則ですが、その考え方も少し変わっていくのではないかとこの点です。2つ目は、各論のところから北崎課長からご説明があるかと思っておりますが、今まで応能による課税ということでしたが、それに対して応益による課税をどう考えるかという点です。3つ目は、課税をする者とされる者双方にとって、簡素で効率的な仕組みが必要という意味で、納税者番号制度についてです。ただ、この納税者番号制度につきましては、後ほど古谷局長から各論の方でお話しいただくことになっておりますので、納税者番号については各論の方に回したいと思います。

まず、第1点目の公平の問題ですが、課税の公平というものは経済力の格差を効果的に調整する制度によって実現されるものと思っております。従来この格差調整は、経済弱者への所得再分配ということによってなされてきましたが、今後



は就労困難者、例えば就学児童の母親、要介護者のいる者、定年退職をした者、或いは障がい者、そういう就業困難者の就労促進による調整がなされるべきではないかと思われます。これによって企業に雇用創出も求められる結果、雇用促進のための税制の重要性が増していくといえるからです。

そして、この就労促進の方法としては、1つは収入の補てんによるもの、もう1つは費用の補てんによるものが考えられますが、費用の補てん、例えば託児サービスの費用であるとか、介護サービスの費用、資格取得費用の考慮という方法が望ましいのではないかと思います。なぜならば、もし収入の補てんということになりますと、その補てんされた収入が目的に即して使われないかもしれないということもありますし、それから、個人の収入を生涯のスパンで見た場合に、収入は時期によって変動がありうるからです。

第2点目、まだこれは議論も十分ではないし、私の検討も不十分ですが、応益性の問題です。従来、所得課税を中核とする租税制度においては、租税とは、特定の給付に対する対価ではなく、担税力に応じて課税されるものと理解されてきました。しかしながら、担税力の正確な測定は不可能であるということに加えて、新たな税としての消費税や環境税といったものの重要性が高まっていく中で、単に経済力があるから

負担するというのではなく、例えば消費活動や経済活動から生じる外部費用に対して当事者が負担していく、責任を分担していくという発想も芽生えてきたかと思われます。或いは、現在又は将来利用可能性のある公的サービスについて、その費用を負担していくという考え方は、保育、教育、保険、介護、警察といったような身近なサービスを提供する地方との関係ではより強く感じられるものではないかと思います。

この意味において、現在の受益のみならず、将来それを利用する可能性も含めた受益に対して税を負担していくということは、特に地方との課税関係において考慮されるべきではないかと思えます。ただし、これを応益と考えるのか、費用分担と考えるのかは、さらに検討が必要かもしれません。

ただ、1つここで問題提起をしておきたいのは、現在議論されている基幹税の目的税化の問題です。確かに目的税化により、納税者としては負担に対する納得がいくという利点はあるものの、目的税には大きな弊害があります。つまり、使い道をいかに限定したとしても、その支出金額自体の限定をかけなければ、財政効果が望めないことです。これにつきましては、午前中の増井先生のご報告でも何度か言及されましたイギリスの税制報告書『マリーズ・レビュー』の第二弾『タックス・バイ・デザイン』—これは、まもなく公刊予定ですが—におきましても、この基幹税の目的税化ということに対して「無意味なレトリックである」と評しております。つまり基幹税は原則として、財政需要一般を充足するものであるべきだと考える次第です。

以上です。

---

(水野) ありがとうございます。続けて、丸紅の榎様からコメント又はご質問等をいただければと思います。よろしく願いいたします。

---



### 〔産業界から見た意見〕

〔榎〕 ただ今ご紹介いただきました榎でございます。よろしくお願いたします。古谷局長、北崎課長のご説明で、財政、税制の現状と今後の方向性について理解いたしました。大変ありがとうございました。

2008年に世界金融危機が起こりまして、各国は財政出動による景気刺激策を通じて自律的な回復に乗せるというシナリオを描いたわけですが、しかしながら、これが不十分なままマーケットから警告を受けた形となっております、欧州の財政危機、米国の国債格下げに端を發しました世界的な金融資本市場の動揺は収束の兆しを見せていないという状況でございます。

わが国でも、先ほど古谷局長のお話にもありましたように、地方分を含む政府債務残高がGDP比200%を超えているということでございます。特に社会保障関係費と国債費が歳出の伸びの相当部分を占めている状況が続いております。社会保障・税一体改革のためには、消費税率の引き上げを視野に入れました税制の抜本改革の実現が不可欠であるというのは間違いない状況にあると考えております。

増税の議論が始まりますと、まず歳出削減をすべきという話が出ます。無駄な歳出は削減すべきであるのは当然ありますし、その努力は惜しまずに行っていくべきとは思いますが、事業仕分けで削減できた金額のレベルを考えますと

相当部分は増税に頼らざるを得ないのが現実ではないかと考えております。ここは行政もリーダーシップを発揮いただいて、道筋を付けていただきたいと考えております。

また、今年はこれに加えまして、2015年までの集中復興期間の間に必要となる東日本大震災の復興費の財源をどうするかという問題もあるわけです。一部の新聞報道では、所得税、法人税などの基幹税を中心に、たばこ税だ、固定資産税だといった費目も検討がされているようです。いずれにしても、国際競争力や景気に対する影響などもよくご検討いただいて、どの税目で、どれだけの期間で財源を捻出していくのか結論を出していただきたいと考えております。

以上でございます。

---

〔水野〕 ありがとうございます。西山先生、榎様からご意見・ご質問等をいただきましたが、これに対して古谷局長、北崎課長から何かご説明をいただけますでしょうか。

---

### 〔税制の抜本的改革の課題〕

〔古谷〕 それでは、私の方から西山先生と榎さんのお話についてコメントをさせていただきます。お2人から貴重なご意見をいただきまして、ありがとうございました。

これから財政の健全化のために租税のあり方といったものを見直していく際に、西山先生からもお話がありましたが、公平・中立・簡素という租税原則、これはやはり一番大事にしなければいけないのだろうと思っています。そういう中で1つ、基幹税を目的税とすることについての問題提起が西山先生からあったわけですが、目的税とか、特定財源といわれるものが財政硬直化の原因になるといったような議論は、私どもも基本的にはそのとおりでと思っています。ただ、先ほどご説明いたしましたように、

社会保障・税一体改革の中で、今後、消費税の税率を上げていく際には、政府の方針としては、消費税収の社会保障財源としての明確化ということが1つのテーマになっております。先ほど説明した資料⑩の(2)のところに「消費税収の用途の明確化」と書いてありまして、これは厳密な意味で目的税とか特定財源として構成するかどうかは、これからの制度設計の課題だと思っておりますが、すべて国民に消費税収の増税分は還元して、官の肥大化には使わないこと、消費税を原則として社会保障の目的税とすることを法律上、会計上も明確にすることを含め、その用途について明確化を検討しようということになっております。

先ほどもご説明しましたように、今後わが国の財政で増えていかざるを得ない経費は社会保障費用です。一方で社会保障制度の効率化は検討しなければいけない重要な課題ですが、これから消費税で国民に負担を求めていく際に、社会保障の経費に充てていくことを明確にすることは1つの方向ではないかと考えております。

それから、就労促進、雇用促進というところで、今後費用を補てんするのか、収入を補てんするのかという観点からのご議論もございました。1点、ご指摘をいただいて考えましたのは、恐らく就労促進や雇用促進についてのインセンティブという観点も含めて、今、議論になっていきますのは、給付付き税額控除という課題でありまして、これは恐らく消費税や所得税を今後議論するときに具体的に検討していくべきテーマの1つになってくるのだらうと思っております。

それから、費用補てんという意味では、今回23年度税制改正で雇用促進税制といった政策税制を創設したり、給与所得控除の中で経費を実額で控除する特定支出控除という仕組みがございますが、サラリーマンの資格取得費用を実額控除の対象にするといった改正も盛り込んでいます。西山先生からご指摘も踏まえて、今後税

制面でも少し工夫ができないか勉強していきたいと思って伺いました。

それから、榎さんからお話がありました点は、私どもも全く同じ考えで、今後作業に当たっていきたくて思っております。復興財源、復興増税の問題については、後ほど各論の中でお話しさせていただきたいと思っております。

取りあえず以上でございます。

---

(水野) ありがとうございます。それでは、地方財政・地方税につきまして北崎課長からご意見をいただけますでしょうか。

---

#### 【地方税制改革の課題】

(北崎) 西山先生、榎様がおっしゃられたことで、私自身思い付いたことをしゃべらせていただければと思います。

まず、西山先生のおっしゃられた公平の観点がいろいろと考え方を変えるべきであるというのは、そうだと思います。税金を納めていただくにはまず国民の皆様が納得していただかなければなりませんから、その際に公平というものをどのように理解するのか、その考え方をより確かなものにしていくというのは大変重要だと思います。そして、収入の補てんと申しますと、やはりあるべき収入でありますとか、どの辺が水準であるとか、難しい議論があるかとは思いますが、費用の補てんとなりますと、今度は費用を社会的に見ていこうという意味では、局長さんもおっしゃいました、今現在先取りしている仕組みもつくっておりますが、何らかいいアイデアが浮かんでくるのかなという感じを受けたくところでございます。

それから、2番目に先生がおっしゃられました応益性、或いは費用負担ということで、例えば社会保障の関係でありますとか、もろもろの仕事は道府県や市町村、とりわけ人に触っていく教育でありますとか、或いは介護であります

とか、まさに住民の方に触っていくサービスは地方団体がやっております。社会保障関係でいいます、年金は国で徹底的に大きくやっていただいておりますが、実際の人的サービスはほとんど地方団体の職員が手足として現実にやっているものが多ございます。その際に例えば費用を負担していくときに、これこれこういうサービスというのが大変目に見えやすいのは地方行政の方なのかなという印象を受けたところがございます。先生がおっしゃられました基幹税で目的税化というのはいかがかというご議論はもちろんあるかと思えます。ただ、現在の日本国の状況で納税者の皆様方と話をしていく際に、増税のお話をすると、ある種、私どもが信頼をされていないのか、或いは信頼性がやや昔より落ちているのか、きちんとそれ以外に使わない形で増税をする、或いはより税を納めるというものの方が今は信用していただけるのでしょうか、そういった現実があるのもまた確かです、消費税の引き上げのときには目的税化でありますとか、使途の明確化という議論をどうしてもしていかないと、なかなか国民の皆様方に聞く耳を持ってもらえていないというのが悩ましい実態であろうかと存じます。

それから、榎様がおっしゃられたことは大変ありがたく思います。地方税の方も同じような気持ちでさせていただいておりますので、今後ともご指導をよろしくお願い申し上げたいと思います。

以上でございます。

---

(水野) ありがとうございます。第2ラウンドに移りたいと思いますが、一言私の方で取りまとめをさせていただきたいと思えます。

ただいま特に国及び地方の財政の現状について伺いまして、これは周知の事実でございますが、非常に財政収支が悪いところにさらに震災の問題が加わりまして、わが国は大変危機的な状況に置かれております。古谷局長からご説明

いただいております財政健全化計画は非常に印象的だったのですが、社会保障と税の一体的な改革の方針が6月に確定しました。これは内閣というよりも菅政権で作られたものでしたが、財政健全化計画は一応ぼんやりしたものができてきておりますので、今後は具体的な方向付けを行っていただきたいと思えます。

わが国は財政赤字を抱えていたのに対して、アメリカなどはそれほどでもなかったわけですが、リーマンブラザーズの倒産を契機に、アメリカ合衆国その他ヨーロッパにまでこの問題が波及しまして、今、ご説明いただいた資料⑤を拝見しますと、グラフを見る限り、ギリシャの下に日本だけではなくて、英国、さらに米国と、GDP比に対して債務残高の良くない国が先進国の中に並んでいます。先ほど榎さんもおっしゃられたように、全世界的に金融の情勢が良くないということもございまして、財政健全化について国同士で話し合うという場もサミット等で設けられておりますので、大きな視点から健全化を図っていただきたいと思えます。

そのためには、事業仕分けが数字にどれぐらい出るかという問題がございますが、この3年間で税収の落ち込みと、それに対して歳出の増え方、これは社会保障財源の自然増加もありますが、どうもそれを越えたような支出も行われてまいりました。特に震災後になりますと、これは10兆円を超えるといわれておりますが、そういう問題も出ておりますので、それに対して税制を今後どう持っていくかということを多少具体的な形で議論していただけたらと思っております。

第2ラウンドは各論という形になりますが、税制に特に焦点を当てまして、国税・地方税について、ちょうど内閣が変わったばかりでいろいろと方向が見えないところもあると思えますが、可能な限りでご説明いただければと思っております。

まず古谷局長から国税についてお願いできますでしょうか。

---

## Ⅳ. 個別税制の現状と課題

### 1. 社会保障・税一体改革

(古谷) 資料⑳は社会保障・税一体改革と附則第104条の比較です。

社会保障・税一体改革成案が左側に、附則104条が右にあります。附則104条は、自民党・公明党が政権を担っていたときの21年度税制改正の際の当時の所得税法等の一部を改正する法律の附則104条に今後の税制改革の基本的な方向性が規定されていたものです。政権が交代後、民主党政権になりましたが、この附則104条を念頭に置きながら税制改革の議論が進められまして、今年の6月30日にまとまった一体改革成案では、先ほど総論のところでも申し上げましたように、消費税を含む税制抜本改革を実施するため、この附則104条の道筋に従って23年度中に必要な法制上の措置を講じるという大きな枠組みを決めております。

その上で主な税目それぞれについて改革の基本的な方向性が書いてあります。附則104条と成案はほとんど同じことが書いてあります。個人所得課税につきましては、格差の是正や所得再分配機能の回復のため、所得控除の見直しや税率構造の改革を行うということが基本です。給付付き税額控除についても、所得把握のための番号制度を前提に検討する。金融証券税制について、金融所得課税の一体化に取り組む。附則104条と同じ方向感でございます。

それから、法人課税も、国際的な協調、或いは主要国との競争条件といったことから、競争力の強化、国内での投資や雇用の拡大という観点で、課税ベースの拡大等と併せて法人実効税率の引下げを行うという方向です。

それから、消費税です。附則104条では簡単に何行かで書いてありましたが、成案では、消費税収を主要な財源として社会保障給付の公費

負担を賄うこと、その際には、先ほど申し上げましたように、用途を社会保障財源化して明確にすること、それから、段階的に引き上げて2010年代半ばまでに10%にすること、そういったことが書いてあります。それから、附則104条では、消費税の逆進性対策として、「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」と書いてありますが、今回の成案では、「制度の簡素化や効率性などの観点から、複数税率よりも給付などによる対応を優先することを基本的に総合的に検討する」ということで、複数税率よりは低所得者をターゲットにした給付の仕組みで逆進性対策をすることを優先させる方向感になっています。

それから、消費税以外の消費課税につきましては、エネルギー課税や車体課税の簡素化、それから、環境配慮の観点からのグリーン化といったことが附則104条でも成案でも同じような方向として示されています。

資産課税（相続税、贈与税）ですが、相続税については、資産再分配機能の回復や格差の固定化防止ということで、税率構造や課税ベースを見直して負担の適正化を行うという方向になっています。加えて今回の成案では、高齢者世代から若年世代に資産を移転して、なるべく有効に活用してもらおうという経済活性化の観点から、生前贈与についての負担を軽減していこうといった発想が入れられております。亡くなったときの相続税は強化しますが、生きている間に贈与していただく分については軽減するといった方向です。

地方税については、後ほど企画課長の方からお話があるかと思えます。

自公政権時代の附則104条と民主党政権になってからの成案で主な税目についての改革の方向感というのは、ほぼ問題意識として共通しておりますので、今後、与野党で協議をしていただき具体的な案をまとめていくことができれば、と期待しているところです。

## 2. 所得税

資料②以降は、所得税、法人税、消費税などのそれぞれの税目の課題なり現状について、附則104条等の方向感に沿って、簡単に資料を付けております。読んでいただければ大体私どもが説明したいことは書いてありますので、ご覧いただければと思います。

## 3. 消費税

幾つか飛ばしていただいて、少しピックアップしてお話したいと思いますが、消費税についてでございます。資料⑥の消費税収の動向については総論のところでも申し上げました。資料⑦は、消費税5%とありますが、うち地方消費税が1%ありますので国の消費税は4%ということですが、右側に絵がありますように、国の4%のうち29.5%が地方交付税として地方に回っていますので、国と地方の実質的な取り分は、国が56.4%、地方が43.6%と、ほぼ56対44ぐらいの分担になっているわけですが、さらに国の取り分は福祉目的化ということで、高齢者3経費と言っていますが、基礎年金、老人医療、介護といったものに充てるということにしております。

そうした用途の整理をしたのが平成11年ですが、その後、下の絵でご覧いただきますように、この対象となっています高齢者3経費と消費税収との差がだんだん広がってきていまして、黒で塗っているのがその差額です。特に21年度から基礎年金の国庫負担割合を2分の1に引き上げてからこの差額が大きくなったわけですが、今後消費税の税率を上げていくときには、この高齢者3経費をどうやって消費税できちんと埋めていくか、或いは、国と地方で上がる分の消費税についてどういう考え方で分けていくか、そういったところがこれから具体的に調整しなければいけない課題の1つでございます。

それから、資料⑧は、いわゆる消費税の逆進性問題についてです。附則104条では複数税率

の検討も書いておりましたが、政府・与党の成案では、どちらかという給付を優先に検討するという事になっていることについては、先ほど申し上げました。左側の2つ目の○ですが、逆進性対策として、例えば飲食料品等への軽減税率の適用という議論があるわけですが、軽減税率ですと低所得者だけではなくて中高所得者もその恩恵を受けるということで、逆進性対策としての有効性や効率性の観点からどうか、或いは、軽減税率の対象を仕分けるときに、事業者や税務当局で相当複雑な事務をしなければいけないといった問題もあります。それから、税収のロスということで、例えば飲食料品等を5%に据え置きますと増収幅は2割程度目減りするところを書いてありますが、軽減税率の対象が広がりますと、上げるべき標準税率の方の税率を大きくしなければいけないといったような複数税率に伴ういろいろな課題を考えますと、なるべく制度を簡素に効率的に設計するという観点からは、現時点では複数税率よりも給付などによる対応を優先することを基本に検討するという方向感になっているということでございます。

資料⑨は、こういう観点から各国の比較をしたものです。VRRというのはVAT Revenue Ratioと言いまして、付加価値税の収入の割合ということですが、例えば日本の場合には税率が5%ですが、VRRは0.67となっています。これは非課税制度などがあるものですから、税率は5%でも実質的にはその0.67の割合で税収をいただいているということでございます。

これについて諸外国を見てみますと、ちょっと上の方に行きますと、フランスは標準税率が19.6なのですが、このVRRは0.49です。フランスは非課税制度や幅広い軽減税率の制度があるものから、19.6%とは言っていますが、実力の税率はその半分ぐらい、10%弱ぐらいだということです。その下のドイツも標準税率は19%ですが、実力の税率はその0.55ということです。非課税や軽減税率の仕組み、或いはゼロ

税率といった特例を設けますと、消費税の税収力がそれだけ弱まりますから、逆に、例えば0.5の場合には10%分の税収を得るためには20%にしなければいけないということだろうと思います。下の方にありますが、ニュージーランドは飲食料品等への軽減税率制度がないものですから、このVRRは0.98ということで、12.5%の税率そのままではほぼ税収をいただいているといったことをございまして、この辺も見ながら今後議論をしていく必要があるかなと思っています。

資料⑩は、いつもよくご覧いただく、われわれも時々面白がって付けている資料ですので、今日も付けてまいりましたが、軽減税率制度を持っている国で食料品に対する軽減税率の運用でどんなことが起きているかという表です。例えばぜいたく品は標準税率だけれども、普通の食料品は軽減税率といったような考え方を取ったときに、フランスは、キャビアは標準税率ですがフォアグラやトリュフは軽減税率にしています。国内産業保護のためフランス国中でとれるものについては軽減しているとか、マーガリンとバターで異なる税率になっているとか、ゴディバのような高級チョコレートは標準税率ですが、スーパーで売っているような板チョコは軽減税率とか、執行上線引きでいろいろと苦労しつつ、複雑な配慮が行われているというのが1つです。

それから、外食と食料品の違いということもよくあります。外で食事をするときにはサービスということで標準税率とする一方、食料品は軽減税率という考え方で、仕分けをどうするかということで、イギリスは温かいものは標準税率、そうでないものは軽減税率。ドイツは、同じハンバーガーでも「店で食べます」と言うとは標準税率で、「持って帰る」と言うとは軽減税率になる。カナダは、持って帰れるか、持って帰れないかで、5個までは店で食べるだろうから標準税率、6個を超えると持って帰るのだから軽減税率という、制度をつくって線引きを

するときに非常に苦勞をしているということですから。我々としては消費税は単一税率でなるべく簡素な仕組みを残しておきたいと考えておりますが、この辺はいろいろな利害関係が絡みますと税制が複雑になるという1つの例ではないかと思えます。

## 4. 法人税

資料⑬は、わが国の法人の実効税率を国際比較したグラフです。

端的に言って、諸外国に比べて実効税率は高いという問題意識の下で、ご承知のように、資料⑭にございますが、23年度の税制改正案では、一定の課税ベース拡大を行いつつも、法人実効税率を5%引き下げる、このために国の法人税率は現在の30%を25.5%まで下げるという法案を国会に出しております。

右の方の折れ線グラフを見ていただくと、国の法人税率としては25.5%まで下がりますと、米、仏、英といった先進国と比べるとかなり低いところまで来ますが、中国、韓国、シンガポールといったアジア諸国に比べるとまだ高い状況にあるということではないかと思えます。

## 5. 社会保障と税に関わる番号制度

時間の関係で飛ばさせていただいて、西山先生からお話がありました番号制度の状況についてお話をいたします。

資料⑮は番号大綱の概要です。

今年の6月に政府与党として「社会保障・税番号大綱」というものを策定し、公表したところでございます。この番号制度は、社会保障制度と税制を一体的にとらえて、社会保障給付の効率性、透明性、公平性を高めようということの主眼に、社会保障給付をうまく国民に届けるという観点で番号が使えないか、また、その番号を税務面でも利用しようということです。この秋以降関係法案を国会に提出して、法案が通れば、平成26年(2014年)6月に番号を個人、法人に付与する。それから、平成27年(2015年)

1月以降、社会保障分野、税務分野で可能な範囲で番号の利用を開始していこうというスケジュールになっています。

資料③は、番号の税務分野での利用です。ご承知のように、税務分野での番号の役割は、1つは所得把握を適正にし、効率化していくということです。税務当局に提出される納税者からのいろいろな申告書や法定調書について、番号を付けて、番号でもって効率的に名寄せや突合をして、所得把握を適正化しようということです。まずは、現行の調書類に番号を付けるところから始めますが、番号だけで所得把握が進むわけではありません、番号を付ける法定調書の拡充を追加的にお願ひする議論を今後具体的にしていきたいと思っております。

もう1つは、税務面でも番号が入ることによって、納税者の方々の利便が向上するようなことを考えようということで、なるべく書類を省略するとか、番号があればパソコンからいろいろな情報を提供したり、情報を入手したりするとか、国と地方にばらばらに出している調書類を電子的に1カ所に集約して、国・地方は役所の側で情報交換をお互いにするようにするとか、そういったことをして、納税者利便の向上や簡素化といった方向で番号を利用できないかということも今後検討していかなければいけないと思っております。

## 6. 震災復興対策

最後に、復興財源、復興増税の議論について簡単にお話をしたいと思います。

東日本大震災復興基本法（資料④）が、これは超党派の賛成で成立しております。その第5条に「国民は、(中略)、相互扶助と連帯の精神に基づいて、被災者への支援その他の助け合いに努める」と書いてあります。

第8条に「復興債の発行等」という規定がございます。復興のいろいろな費用を賄うために、まずは復興債を発行するという事になっています。これについてはその他の公債と区分

して管理する。それから、あらかじめその償還の道筋を明らかにするという事で、復興債の償還財源をあらかじめ決めた上で、復興の費用を賄っていこうという考え方です。

資料④は、五百旗頭教授が座長をされた構想会議の報告書です。

これを踏まえて資料⑤ですが、7月末に政府として復興の基本方針をまとめました。これに基づいて、今後、復興財源の議論をしていくこととなります。

ポイントだけ申し上げますが、まず復興期間です。復興期間は、阪神淡路大震災の例も踏まえながら10年間として、復興需要が高まる当初の5年を「集中復興期間」と位置付け、なるべく前倒して復興に当たっていこうということです。

次の事業規模と財源確保というところで、5年間の「集中復興期間」に見込まれる事業の費用（公費）が少なくとも19兆円ということになっております。これについて、②の基本的な考え方で、今を生きる世代全体で連帯し負担を分かち合うことを基本に財源を考えていこうということで、19兆円の中から1次補正、2次補正で既に対応した分を除いた13兆円について、歳出削減、国の資産の売却等の税外収入、公務員の人員費の見直し、それから、時限的な税制措置により確保するという事になっています。この税制措置は基幹税などを多角的に検討するという事で、所得税や法人税、消費税を中心に臨時増税の仕組みを考えていくことになろうかと思ひます。

復興債の償還期間が増税の期間ということになりますが、先ほどの5年という集中復興期間や10年という復興期間を踏まえて今後検討するという事になっています。

その上で、今後の進め方のところですが、23年度の復興のための3次補正予算の編成と併せて、復興債の発行や税制措置の法案を策定し国会に提出するという事で、まずは税制調査会で具体的な税目、年度ごとの規模等を組み合わ

せた複数の選択肢を検討し、政府与党の中で議論していくことになっています。また、この決定に当たりましては、23年度税制改正と併せて与野党間の協議を呼び掛け、合意を目指すということですが、

23年度税制改正（資料④③）は、先ほど申し上げた法人税の減税などが織り込まれているわけですが、個人所得課税についての給与所得控除の見直しや法人税減税等の法人課税の改革、それから、相続税の見直しや贈与税の軽減といった資産課税、それから、地球温暖化対策のための税の導入といった大きな改正項目についてはまだ国会で通っておりません。もう1つ、いわゆる納税者権利憲章の策定等の国税通則法の抜本改正部分も与野党間で異論がございまして、これも通っておりません。その他の部分については、6月に分離した上で与野党合意で成立しましたが、大所の改正がなお継続審議の形で残っておりまして、この辺の改正についても、復興財源との関連で一緒に議論するということが与野党合意になっておりますので、この取扱いも含めて今後調整を進めていくことになろうかと思っております。

資料④④は東日本大震災への税制上の対応（第一弾）（国税）です。

細かいことはここではお話をしませんが、復興のための税制上の対応としては、復興増税だけではなく、被災した方や被災した企業に対する税制の軽減措置も行っておりまして、4月に震災のための震災税特法が第一弾の対応として成立していますが、3次補正と併せまして第二弾の対応も検討しております。

資料④⑤からがそのリストであります。例えば「復興特別区域に係る税制上の特例措置」では、被災地の特区に対して、いろいろな規制を緩和したり、税制上の措置を設けたりしようという議論が進んでいます。この他にもいろいろとリストアップしていますが、被災地からの要望も受けて、税の軽減措置もこの秋に追加的に講じる予定でございまして。

大変雑ぱくですが、ざっとご説明させていただきました。

---

（水野） 古谷局長、ありがとうございます。それでは、今度は地方税につきまして北崎課長からお話をいただきたいと思っております。よろしくお願いたします。

---

## V. 個別地方税制の現状と課題

### 1. 平成23年度税制改正大綱

（北崎） 地方税につきまして、先ほどの総務省資料の資料④④からご説明をさせていただきます。まず資料④④は、23年度の税制改正大綱を閣議決定したものでして、ここで税目別に大体地方税ではどういう取り組みをしていくという検討の方向を書いております。それをざっとご紹介させていただきたいと思っております。

まず、1番目で個人住民税でございまして、基本的な考え方ということで、個人住民税は、皆様ご存じのとおりですが、「地域社会の会費」です。住民がその能力に応じて広く負担を分かち合うという性格を持っていますので、一番下に飛んでいただきますと、所得税における控除の見直しなどいろいろなことに留意しながら、控除の見直しについて検討を進めていくというのが方向としてございます。

それから、資産課税ということで固定資産税です。これはどの市町村にも広く存在して、先ほどの税源の偏りも小さい、市町村税としてふさわしい基幹税目だという認識がございまして、適正な評価をして、24年が3年に一度の評価替えになります。ここに向けて検討を進めるというのが基本的な方向でございまして。

法人課税につきましての方向感覚を書いております。課税ベースを拡大しつつ、実効税率を引き下げるとするのは、国税と合わせて私ども

も取り組みをさせていただいているところですが、残念ながらまだ衆議院で継続審議になっているという状態です。それから、企業立地などのが国の魅力を向上させる税制措置も講じますという方向がございませう。

消費課税につきましては、偏在性が少なく税収が安定的なものでございまして、経常的なサービスをあまねく提供する地方自治体の基幹税として適切であるという基本的な考え方がございまして、抜本改革の検討と併せていろいろと検討してまいりますということでございませう。

環境関連税制につきましては、森林の吸収源対策など地球温暖化対策の諸施策は地域でも総合的に実施しておりますので、その財源を確保する仕組みについて検討していくというのが方向でございませう。

地方税は、先ほどご覧いただきましたが、充実をさせていく方向で考えていきますということ、もう1つは、自主的な判断でありますとか、地方税での執行の責任を拡大するでありますとか、そういった視点で検討すべしという方向が示されております。

## 2. 個人住民税

これから各個別税目ですが、資料⑮は個人住民税の概要を示したものですので、飛ばさせていただきます。

先ほど先生からご指摘がございました応益性の観点から、個人住民税につきまして改正をちょっと前にさせていただきました。これは資料⑯にありますように、18年度までは個人住民税も5%、10%、13%の累進課税でしたが、19年度からこれを10%の比例税率にさせていただきます、5%を国から頂き、5%足し10%とし、13%のところの3%分を国にお渡しして、私どもとしてみれば個人住民税というのは所得の再配分であるといった機能というよりは、まさに応益の原則の観点から10%の比例税率にするのですという性格を強めた一方で、所得税では累進性を強化していただいたという改正をしてお

ります。

## 3. 地方法人課税

それから、法人関係です。資料⑰はご存じのとりの法人課税の概要でして、後の実効税率の引き下げが資料⑱で説明しようと思いましたが、ここに書かせていただきました。

真ん中の欄の法人住民税は、国税であります法人税額の17.3%を地方の法人税割として頂いていますという課税標準を取っております。

もう1つご説明したいのは、法人事業税の方で、資本金が1億円超の法人でございませうと外形標準課税を入れてございませう。これもいわゆる地方税の応益的な性格をより強めるものとしてこの外形標準課税を入れさせていただいたものでございませう。

資料⑲が実効税率を引き下げる、今回まだ衆議院で継続審議になっているものです。一番上が、先ほど局長からご説明がありましたように、法人税は4.5%引き下げをし、そして、法人事業税や法人住民税の表面税率は変えておりませうが、課税標準は法人税額などを取っております関係で、東京都は超過課税をしておりますので、東京都のベースで言いますと、一番下ですが、実効税率は5.05%下がる、標準税率ベースですと4.92%下がるという法案を出し、今、継続をしている状態でございます。

法人課税につきまして、地方法人特別税という改正(資料⑲)をしたものがございまして、これは20年度改正でございまして、法人課税は先ほど見ていただきましたように税源が偏在しております。改正しました時点では東京都、或いは愛知県、大阪など大変な税収が多い時代でございまして、改正した当時は、2.6兆円(消費税1%相当分)という法人事業税の約半分弱ぐらいを地方法人特別税という国税にさせていただいて、その同額を譲与税ということで、2分の1を人口割りで、2分の1を従業員数割りで各都道府県に配ったものでございませう。地方税としてみればやや痛ましいというか、地方税

を国税化するの方向としてどうかとって当時の野党でありました民主党さんが反対をなさったり、いろいろなご議論がございましたが、税源の偏りについてどう対応していくかという1つの答えが、税制の抜本改正までの間というのがその一番上の下線を引いているところです。抜本的な改革において偏在性の小さい地方税体系の構築が行われるまでの間の暫定的な措置としてこういった国税にする、そして、譲与していくという仕組みを取ったところでございます。

#### 4. 地方消費税

資料⑳は地方消費税の関係でして、7番目の清算というところです。これによりまして地方消費税は偏在度が少ない仕組みになっておりますことがご説明したい点です。国税の100分の25(実質消費税の1%分)、これの4分の3は経済活動、従いまして、小売の統計やサービス統計などで配りまして、残りの4分の1の半分ずつを人口と従業員で割っております。そういう形で清算しておりますので偏在が少ない状態です。

資料㉑は、先ほどご説明申し上げました消費税の中での国と地方の実質的な配分がそういった形になっているというものでございます。

資料㉒以降は、いわゆる社会保障と税の一体改革の成案の中でいろいろな記述はされております。その中で地方消費税関連の指摘があるものを縷々書いておりますが、時間の関係上、そこに掲げただけにさせていただければと思えます。

基本的には、今現在あります5%分の国と地方の配分については、交付税も含めてこれを引き続き行うということを前提に、5%から、2010年代半ばまでに段階的に引き上がっていきます分のプラス5%の部分については、社会保障の国の施策、それから、地方における社会保障についての施策の経費に充てます。その地方の方の経費についてはややご議論がありまして、

ここまで見るのかとか、これはあまりにやりすぎの部分があるので、これは今回の消費税のアップのときの配分には入れるべきではないのではないかとか、いろいろなご議論がありますので、今現在、国と地方、省庁で言いますと、総務省、財務省、厚生労働省で、その地方単独の事業について仕分けというのでしょうか、どこまでを今回の議論の中で見ていくべきかという作業をしている段階でございます。

そこら辺のこれは見るべき、見ないべきというものが資料㉓でありますとか、或いは資料㉔は、これは地方団体の側からしたときに、国の方も社会保障関係費はこんなに伸びますでしょうけども、地方団体の方もこれだけ2015年度で推計では伸びますという地方団体側からの資料でございます。

#### 5. 固定資産税

資料㉕の固定資産税の概要は飛ばしていただきまして、資料㉖をご覧くださいと思えます。税収は大変安定しております。下の方で丸を付けておりますのが評価替えの年です。毎年評価替えの年にいろいろと負担調整をしまして、そんなに上がらないというのでしょうか、大体安定した税収が確保されるようにしております。24年度、来年度は3年に一度の評価替えの年に当たるというものでございます。

資料㉗は、固定資産税とか、不動産取得税とか、そういったものについて課税の特例措置が大きく講じられております。それが民主党の政権になりましてから政策税制の措置は縮減していこう、できるだけ簡素な税制にしていこうということで、今現在23年度の改正後で、地方税で言いますと197項目に縮減されていっているというものです。

一番下の帯グラフは、こういった項目で課税の特例をしているのかというもののボリューム感をご覧くださいと思ひまして、そこに付けさせていただきました。住宅の特例が固定資産税のところでも圧倒的に多いとか、社会保険診

療はまだ非課税であるとか、住宅ローンなどもやっているというものです。

## 6. 地球温暖化対策関係税

資料⑳は、地球温暖化税のときに地方の側といたしましては、地方も森林の整備でありますとかいろいろなことに手を尽くしておりますので、地方の側での、例えばどれだけの比率かは地方への譲与税という形で財源の手当てができないものであろうかというときに出した資料が資料㉑まででございます。

## 7. 地方税の電子化

最後ですが、資料㉒で、地方税の電子化に今、取り組んでおります。私どもはeLTAX（地方税共同電子申告システム）をやっております。そこで見ていただきますと、2番目の提供サービスの内容というところがございまして、電子申告の受付でありますとか、或いは年金から特別徴収をいたしますとか、或いは(3)国税との連携をして、所得税の申告などの国税庁から地方自治体へのデータ送信、これは今年の1月からですが、そういった協力をやらせていただいております。

最終資料㉓にポンチ絵を付けさせていただいております。例えば給与支払い報告書、今までですと、給与の特別徴収していただいた企業の方からそれぞれの住所地に振り分けて給与の書類を送っていただかなければならない、そして、受け取った市町村はそこでまた自分たちで入力しなければならぬ、そういったことをやっておりましたが、電子化をしますと、地方税の窓口を一本化しますので、そこで自動的に振り分けをしていく形で、ミスもなくなれば、或いはコストも少なく済むという取り組みをしております。給与を例にしてここではポンチ絵を書かせていただいておりますが、その他のもろもろ努力もさせていただいているところですので、ぜひご承知おき願いたいと思ひまして紹介させていただきます。

私からは以上です。ありがとうございます。

---

(水野) ありがとうございます。西山先生、榎様、それぞれここで地方税の具体的なお話をいただきましたので、コメントをお願いできますでしょうか。

---

## Ⅵ. 個別税制の現状と課題についての討論

〔消費税について〕

(西山) 目的税や応益課税の考え方について、古谷局長と北崎課長からのご説明ありがとうございます。私は各論の問題としまして消費税の問題に絞って意見を述べさせていただきたいと思ひます。

まず、将来的に望ましい消費税のあり方は、端的に言って、広い課税ベースと単一税率だということです。既に複数税率を導入しているEU諸国の猛省点として、制度の複雑さが制度の機能不全を起こしているということが指摘されているところです。

そこで、先ほど局長から5つのドーナツと6つのドーナツの話がありましたが、そのほかの複数税率の問題点として、今年1月から施行された、ドイツのホテル宿泊サービスに対する軽減税率適用を例に挙げてご紹介していきたいと思ひます。

ホテル宿泊費に対して標準税率の19%でなく、軽減税率の7%が適用されることになり、ホテル業界にしても宿泊者にしても喜ばしいことだったのですが、これについては、なぜホテルに宿泊するというようなぜいたくに対して消費税の優遇がされるのか、同じ観光業であってもホテル業界だけなぜ優遇されるのか、それから、本来軽減税率は最終負担者である消費者の逆進性の問題を緩和するために導入されるものなのに、なぜホテル業界の経営救済のために軽減税



率が適用されるのか、というような批判があります。これだけ多くの批判があるにもかかわらず、ひとたび導入してしまった軽減税率は、政治的に引っ込みがつかなくなるのです。いったん導入してしまった軽減税率を撤回するということは、政治家にとって非常にリスクが高いため、継続していくしかないのです。

消費課税による逆進性の緩和措置として、軽減税率が効果的なのではないかという議論もありますが、これも先ほどご紹介しました『マリーゼ・レビュー』でも、軽減税率の恩恵がその必要のない富裕者にも及ぶという点で、全く効果の薄い救済政策であると指摘されています。

逆進性の問題は、軽減税率によるよりも、例えばカナダで採用されているような一定の所得以下の個人に対して税の払い戻しをする制度、つまり給付付き税額控除の方が望ましいと思われます。ただし、所得を正しく把握する必要があるという意味で、納税者番号制度が必須アイテムになります。

最後に、消費税の今後の課題として簡単に次

の2点について指摘しておきたいと思います。まず1点は印紙税の問題です。消費税は消費税ではありますが、課税の技術としては取引税です。従いまして、消費税の取引税的な性質を考えた場合に、印紙税は廃止するべきではないかと考えられます。例えばイギリスでも今も一部残っている印紙税について、その廃止の議論がなされていますし、ドイツでは消費税が本格導入されたときに、印紙税は廃止されています。

それから、2点目ですが、先ほどの目的税との関係でもありますけれども、そもそも消費税がヨーロッパの第1次世界大戦の戦費調達のために導入されて以来、財政需要の調整弁的な役割を柔軟に果たしてきたように思います。そこで目的税化することによる制度の硬直化が気になるところです。さらに、使用目的よりも、むしろ支出額の規律ということの方が重要ではないかと思うのです。ただ、社会保障4経費、高齢者3経費に少子化対策費用を加えた4経費に充てるためにどうしても税率の引き上げが必要

ということであれば、負担と受益との対応関係、先ほど課長が「地域社会の会費」という言い方をされましたが、それを考慮した場合に、少し大胆な考え方もかもしれませんが、国と地方の配分割合または配分方法を法律で定めて、地方の配分割合を現状より高く確保するという必要ではないかとも思います。

#### 〔ドイツの連帯税の紹介〕

最後に、復興財源の問題ですが、先ほどのご説明で復興財源の償還期限であるとか、財源がまだ未確定ということでしたので、1つの教訓としてドイツの連帯税の問題をご紹介しておきたいと思います。ご存じのように、ドイツでは1991年に東西統一されたときに所得税と法人税の税額に付加するという形で連帯税が導入され、これを旧東ドイツ地域の財政支援に充ててきました。これは20年以上たった現在も継続しており、その税率は5.5%だそうです。この連帯税の問題というのが、終期を定めずに継続している点、それから、20年も継続しているために、他の地域からの不平が出ているという点です。これは実際に旧西ドイツの住民から憲法問題として裁判所に提訴されて、今年の7月に連邦憲法裁判所としては、この連帯税は違憲ではないという判断を出しましたが、このように期限を決めずに継続することによって、地域外の納税者の不満も出る可能性があるということには留意しなければならぬと思います。

以上です。

---

(水野) ありがとうございます。では榎様、お願いいたします。

---

#### 〔実効税率の引き下げ〕

(榎) 時間もありませんので、簡単に3点ほどお話をさせていただきたいと思います。まず1番目が法人実効税率の引き下げです。冒頭、水野副会長からお話がありましたが、わが国企

業は従来の五重苦に加えまして、震災後はこれに電力供給問題が加わって六重苦に直面しているといわれております。このままでは海外企業の国内投資の促進はおろか、わが国企業の海外シフトが加速していく懸念がございます。企業の事業活動において税金はコストでありまして、キャッシュフロー上のキャッシュアウトフローでございます。コストを軽減することによりまして、企業の国際競争力が増大して、キャッシュアウトフローを軽減することによりまして、企業の投資意欲が増大するわけで、この結果、雇用の維持増大、個人消費の喚起につながってデフレからの脱却も可能になると考えております。

このような観点から、平成23年度の税制改正法案に盛り込まれましたが、実現されなかった法人実効税率の5%引き下げ、これは早急に実施をする必要があると考えております。さらには、主要国並みの30%、アジア近隣諸国並みの25%までの引き下げについても視野に入れていくべきではないかと考えておりますが、まずは法人実効税率の5%引き下げについて、復興増税との兼ね合いもあるかと思いますが、明確な道筋をつけていただきたいと考えております。

#### 〔研究開発税制〕

2点目が研究開発税制です。スーパーコンピューターではありませんけれども、常に1番を目指していく、このことによって切磋琢磨をしていく、それにより恒常的なイノベーションを通じて科学技術の優位性を保持していくことが、資源が少ない技術立国としてのわが国が持続成長を維持するために不可欠なものといえると思います。しかしながら、研究開発は不確実性が高く事業化には長時間を要するということから、キャッシュフロー面でこれを支える措置が極めて重要であり、税制面での措置もその1つであると考えております。わが国の先端的研究開発を推し進め、わが国企業の国際競争力を維持・強化するためには、研究開発税制をさらに拡充

し、使いやすい制度に改めていく必要があると  
考えております。

#### 〔地方税の方向性〕

3点目が地方税の方向性ということでござい  
ますが、北崎課長からご説明いただきましたよ  
うに、地方消費税を充実するとともに、地方  
法人課税のあり方を見直すことなどによっ  
て、税源の偏在性が小さく、税収が安定的な  
地方税体系を構築するといった方向性が  
出されておりますし、この方向性には全く  
異存はございません。企業の立場として  
も一定の基準で各地方自治体に分割納付  
しております事業税や地方住民税、これら  
が究極的に法人税に吸収されることにな  
れば大いに事務作業の効率化にもつなが  
ると考えております。この点につきまし  
てももう少し具体的な方向性などお話し  
いただけるものがございますらお願いし  
たいと考えております。

以上でございます。

---

(水野) ありがとうございます。ご意見  
に対して一言ずつご返答いただいた方が  
よろしいかと思いますが、古谷局長、  
いかがでしょうか。

---

#### 〔消費税〕

(古谷) 時間の関係もありますので、  
簡単にコメントいたします。西山先生  
の複数税率の問題点、それから、  
ドイツの連帯税の課題、ありが  
とうございました。われわれも同  
じような問題意識を持っております。  
先生のご指摘も踏まえて検討して  
いきたいと思っております。

#### 〔印紙税〕

それから、消費税との関係で印紙  
税のお話がありました。ご指摘のと  
おり、印紙税というのは古い文書  
課税でございまして、いろいろな  
問題提起があるのを承知して  
おります。契約書とか、領収書  
とか、財貨・サービスの消費に  
課税しているという点で究極  
的に消費税と重複するのでは  
ないかというご指摘があるのも  
承知

しておりますが、一方で、消費  
税が課税にならない金融取引  
ですとか、土地取引にも印紙  
税は課税をされておまして、  
消費税との競合、或いは資産  
課税などの補完など、わが国  
の税体系上、印紙税が担って  
いる役割も考えながら、印紙  
税のあり方についてどのよう  
に考えるか勉強していきたい  
と思っております。

#### 〔法人税〕

それから、榎さんからあり  
ました法人税減税、研究開発  
税制については、基本的に私  
どもも同じ考えでございま  
す。23年度改正での実効税率  
の5%下げは、継続審議にな  
ってしまっていて未だ通って  
いませんが、復興の基本方針  
の中でもこの法人税の実効  
税率の引下げについては、  
産業空洞化を防止する観点  
から実施を確保することを  
前提に、復興財源の中で法  
人税をどう考えるかという  
位置付けになっております  
ので、23年度改正を今後  
与野党で協議していただき  
て、何とかこれを通して  
いただくことが基本では  
ないかという認識を持  
っております。

簡単ですが、以上でコメント  
を終わります。

---

(水野) ありがとうございます。北崎  
課長、いかがでしょうか。

---

#### 〔地方消費税〕

(北崎) まず、西山先生がお  
っしゃっていただきました、  
消費課税は受益と負担の  
対応関係でいいますと、  
地方の配分割合を増やす  
という選択が望ましいと  
言っていただきました  
ので、私どもとして  
みれば、どういうこと  
であれ、今後上が  
っていきます際の  
国税としての配  
分、地方税とし  
ての配分につ  
いてはいろい  
ろな議論があ  
るところです。  
先ほど申し上げ  
ましたが、年  
金はまさに  
中央政府がや  
っております  
が、そのほか  
のところは  
中央政府が  
費用を負担  
し、地方政  
府も費用を  
負担し、し  
かし、現場  
で実際にや  
っておりま

すのは市町村であったりするところが多ございますので、国民の皆様がよりそのサービスに納得して払っていただけるという消費課税であるとするれば、そういったご議論の余地があるのかなど、大変ありがたく拝聴した次第です。

#### 〔地方法人課税〕

それから、榎様のお話で、地方の法人課税を法人税に吸収していくと大変ありがたいと、正直なところだろうと思いますが、例えば私がご説明しました総務省資料19でございます。国と地方との、最終消費支出では地方団体での支出の方が多ございます。日本国の中にあります税の元というのでしょうか、税源というのでしょうか、それは個人の所得であり、法人の所得であり、あと、消費課税のもととなる消費でございます。大きい税目については、やはり地方団体の最終消費支出がこういう大変大きい、国というのは各種ありますが、その際には同じような税の課税標準について税をシェアするような形でやっていかないと、それぞれの税目をばつとこちらに渡し、ばつとこちらに渡すというのでは、それぞれの税目の性格が多ございますものですから、そこら辺のバランスも考えながらやっていきたいと思っております。

ただ、総務省資料19にありますように、税制の抜本的な改革におきましては、地方法人特別税の取扱いを、これはまさに暫定的な措置でありますので、この決着をつけていかなければならないという意味においては、地方法人課税のあり方はこの検討の俎上に必ず載っていくものであると理解しているところでございます。またご指導を賜ればありがたいと存じます。

以上でございます。

---

## おわりに

(水野) 2時間にわたりまして、いろいろな論点、新しいニュースなどをお話いただきま

して、ありがとうございました。

簡単なまとめを申しますと、最初に古谷局長が財政の健全化の問題と、それから、将来の少子高齢化社会に対して税制がどういう役割を果たし得るか、それから、3番目には災害復興の問題がありましたが、現在の租税政策というのは、これらの問題を全部まとめて考えなければならないところにあります。特に財政の健全化も、じきに国・公債が1,000兆円に達してしまうような状況ですので、既に議論していただいていますけれども、消費税を中心とした税源の充実ということは避けられないのではないかと思います。

特に、税と社会保障の一体的な改革の成案の中で消費税の税率の問題、それから、その場合には複数税率ではなくて給付付税額控除が最近言及されるようになりましたが、これは西山先生も言われましたが、そういう方向で法案が、すぐというわけにはいかならないと思っております、進められることになると思っております。

それから、榎様のお話にありました法人税減税、これは平成23年度の法案にもう既に入っておりますが、なかなか調整ができないという状況ですが、この法人税というものが今後一体どういう方向に行くのか私もよくわからないのです。といいますのは、非常に国際化、グローバル化が進みまして、法人税が高いと、特に金融のようなものは簡単に外国へ動いてしまう。各国がそれによってどんどん税率の引き下げをしますと、その負担はすべて消費税の方へ回されるような形になってしまうのかどうか、或いは法人税の存在意義をもう一度考え直してみるのか、このあたりが残された論点と思っております。

皆様、ご清聴いただき、ありがとうございました。お忙しい中ご参加いただきました古谷局長、北崎課長、西山先生、榎様、ありがとうございました。