

# 大阪大会





# 第63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相談役)

本日は第63回の租税研究大会に多数の皆様と講師の方々にご参加をいただき、誠にありがとうございます。特に財務省の星野審議官、それから、総務省自治税務局の杉本市町村税課長には業務のご多忙の中、パネリストをお務めいただきますことに心より御礼申し上げます。また、ご出席の皆様方には常日頃当協会の事業活動にご支援・ご協力を賜り、あらためて厚く感謝申し上げます。

さて、私どもは今、内外の経済・社会構造の激しい変化の中で短期的にも、中長期的にも多くの重大な問題に直面しております。

本年3月の東日本大震災が発生して既に半年を経過した今も依然として電力の安定供給問題を含め、復旧・復興に向けた再建図が描けておりません。加えて、急増する社会保障費と財政悪化といった震災以前からの国家の根幹にかかわる構造問題についてもいまだ解決の道筋すら見ることができません。国の歳入の半分を国債に依存し、総債務残高が1,000兆円に迫るわが国の財政は震災の発生により、さらに危機レベルが高まり、まさに国家の信用が根底から厳しく問われる事態となっております。さらに歴史的な円高の進行や海外経済の減速懸念の高まりなど、環境の悪化は一段と加速しております。

また、このように問題が累積し続けた結果、わが国の産業はかつてないほど深刻な空洞化の危機に直面しております。産業の空洞化は雇用の減少や技術水準の低下とともに経済の根本的



な成長活力の低下を加速させます。また、それは税収の減少により公共サービスの質の劣化を招き、国民の生活水準を悪化させる事態に確実につながります。

わが国をこの危機的状況から脱却させるためには、震災からの復旧・復興、成長戦略と税・財政・社会保障の抜本的な改革を、一体的に断固として推進・実現していく勇氣こそが必要です。分かり切ったことを冷静に実行に移す理性こそが今必要です。

そうした中、当協会に求められる役割は民間の中立的な立場から税・財政の問題を調査・研究し、あるべき税制改正についての提言を行うことにあります。そして、今年の改正に向けたキーワードは2つ、「経済活力の強化」と「安定財源の確保」であると考えております。いずれにいたしましても産業の空洞化を防ぎ、わが国が持続的で着実な成長を確保していくために

は、国内の「経済活力の強化」を図り、これをエンジンとして雇用の確保と所得の増加につながる好循環社会を実現させることが必要です。そのためには社会のソフトインフラである税制が、わが国の国際競争力を維持・強化し、国民の活力や能力を存分に発揮させ得るものでなければなりません。

また、国民が安定した生活を営めるという安心感を持つことは活力ある良き社会を作る大前提となります。将来に対する不安や懸念を払拭するには一刻も早く財政の健全化を図り、社会保障の持続性を明示し、確保する必要があります。そのための「安定財源の確保」に向け、消費税を引き上げ、安定的でバランスの取れた税体系を構築することが必要です。特に消費税については財政のこれ以上の悪化を防ぐためにも、早期に第1段階の引き上げを実施し、2015年までに10%に引き上げるべきであると考えております。

新政権におきましても経済成長と財政健全化

の両立を目指し、年内に日本再生の戦略を取りまとめる方針と伺っております。まさに今は国難のときであり、もうこれ以上の課題の先送りは絶対に許されません。政府並びに与野党には真に国益を重視する観点から、スピード感を持って実効性のある具体的な戦略を果敢に描いていただくことを強く期待いたします。

本日のお阪大会におきましては午前中に岡村教授に研究のご報告をいただきました。午後からは「抜本的税制改革を巡る諸課題」をテーマに討論会を予定しております。午前に引き続き、大変有意義なお話を伺えるものと考えております。ぜひ午後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対し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。ご清聴ありがとうございました。

# 法人税制における課税関係の継続について

## －圧縮記帳からグループ法人税制へ

京都大学大学院法学研究科教授

岡村 忠生

### 1 はじめに

（岡村） 岡村でございます。本日は「法人税制における課税関係の継続について」というテーマでご報告をさせていただきます。このような立派な会場でご報告をさせていただきます大変光栄に存じます。

本日は、課税関係の継続に関する幾つかの制度を取り上げ、その目的、効果、さらにはその副作用のようなものについての検討をしたいと思います。そして、この検討を通じて、課税関係の継続についてのピクチャーのようなものを描くことを試みたいと思います。

また、時間がある範囲で、米国の交換税制についても少し触れてみたいと思います。なぜアメリカ法を持ってくるかということなのですが、日本の課税繰延に関する制度のいろいろな問題点、あるいは、隠れた欠点や長所といったものが浮かび上がるのではないかと、これが1つです。

それから、課税要件規定に組み込まれた「交換」を、今日の国際化の流れの中で、どのように考えるべきか、に目を向けて頂ければ、という意図がございます。そのために、本日は、「交



換」という概念にこだわりたいと思います。交換に関しては、交換契約という民法586条の規定があるわけですが、こういったものがどういうふうに作用するか。あるいは、どれだけ役に立つのかといったことに触れたいと思います。米国のように、そもそも民法典という形式の制定法が存在していない国ではどうなっているのかということは、参考になると思います。

「交換」という概念は、課税関係の繰延べと称するさまざまな取引に対する課税の一番基礎になるところです。たとえば合併という取引を考えていただけるとわかるかと思うのです。合併において被合併法人株主に何が起こるかとい

うと、被合併法人株式（旧株）が合併法人株式（新株）と置き換わるわけで、これは一種の交換と見ることができます。交換とは、広い意味ではあるものがなくなって、あるものが入ってくるという取引になってくるのだらうと思います。

そうすると、現物出資も交換だ、と言えます。資産が出資として手放され、株式が入ってくるので、そこでは物と物が置き換わっているわけです。大事なことは、そこでは金銭がほとんど介在していないことです。

「交換」は、本日のテーマ「課税関係の継続」の一番基礎にある構成要素です。最初にこのことを確認し、本題に入りたいと思います。

## 2 課税関係の継続とは

### 2-1 課税関係の継続

そこで、本日皆様に配布をしていただきました資料（本文文末 186頁から～197頁掲載）1頁の2を見て下さい。「課税関係の継続」という言葉が出てきています。これは平成13年の組織再編税制が導入されたときに用いられたもので、強い印象がある言葉だと思います。

そのときの考え方が一体どういったものであるかということをごく大づかみに申しますと、たとえば譲渡のような何らかの変化、通常は課税関係が生ずるような法的、又は経済的な変化が起こっても、通常行われる課税を行わず、取得価額のような課税上の属性、性質（租税属性）を更新しないということです。たとえば取得価額を時価に付け替えるということをしなないのです。そのまま置いておくわけです。

もう少し厳密に述べますと、資産が譲渡された場合のように、納税者の資産に対する権利関係が有意味に変化したとき、その時点で、損益を計上しなければならないという原則が実現主義だと思います。この原則に対する例外として、一定の場合に実現、あるいは、譲渡がなかった

かのように扱うということが、課税関係の継続の代表例になります。これはそれまで課税繰延といわれてきた現象と同じです。

課税繰延というのは課税関係の継続の一番中核にあるもので、法人税での圧縮記帳や所得税法での交換特例に見ることができます。しかし、組織再編税制で用いられるときには、それよりも広い意味が与えられました。すなわち、適格合併、適格分割型分割でのみなし配当課税、および、個人を含む株主段階での株式譲渡についても、課税関係の継続という概念、言葉の意味が拡張されたと考えられます。13年改正は、みなし配当と株主段階での株式譲渡損益について、その後の時点で課税のチャンスを残すという制度を設けましたので、これらも、広い意味での課税繰延と言えると思います。

### 2-2 利益積立金額の退場と資本金等の額へのチャージ

このみなし配当課税の課税繰延べは、適格合併、適格分割型分割において生じますが、後の課税を担保するために、利益積立金額が用いられます。13年改正は、利益積立金額を、法人の留保利益であって株主に対する配当課税がまだ行われていないもの、と明確に位置づけました。利益積立金額という概念を、純化したと断言していいかもしれません。利益積立金額を適格組織再編成が行われた場合に維持する、それはちょうど、取得価額を維持して譲渡益課税を繰り延べるのと同様です。利益積立金額を維持するということで、株主に対するみなし配当課税を後の段階で必ず確保しようという政策がはっきりと見えたわけですね。

その後、会社法改正（合併等対価の柔軟化）に伴う法人税法の19年改正がありました。これは、以上の原則を動かしたということではないのだらうと思います。ただ、19年改正では、完全親会社株式を組織再編対価として使ったときにも適格を維持しましょう、ということが入ってきました。このとき、対価たる完全親会社株



式の含み損益をどう処理するのかという問題が生じたのです。

この問題、つまり、組織再編対価資産の含み損益をどう処理するかの問題は、もちろん、自己の株式についても生じ得ます。自己の株式を対価とするときも、それは日々刻々と価値が変動していますから。13年改正でそこをどうやったかという、そのときはまだ自己株式しか適格対価としては使えませんでしたので、自己株式というのは含み損益がないようなものにするという処理になりました。つまり、自己が保有する自己の株式というものは資産ではない、ということで、当時は資本等の金額と言っていましたけれども、直ちに資本等の金額で調整してしまおう、最近よく使われる言葉で言えば、そこに「チャージ」させよう、ということにしました。これによって、自己の株式に生じた含み損益をどう処理するかという問題を避けていたという、それは出て来ないことにしたのです。

でも、19年改正では、適格組織再編成で完全親会社株式が使えることになりました。そうすると、取得から適格組織再編成までの間に完全親会社株式に生じた含み損益を、どこに持っていくのか、という問題が避けられなくなったわけですね。当時はあまり表立った議論はしなかったと思うのですが、どういうやり方をしたかという、その含み損益は、結果として、完全親会社株式を合併等対価として出した法人の資本金等の額を増減する（チャージする）、という処理になりました。

資本金等の額にチャージする、という処理方法がはっきりと正面に出てきたのが、22年改正です。これは、本日の1つのお話の焦点になります。22年改正でグループ法人税制が導入されましたが、課税関係の継続といえる措置として、株式譲渡損益の不計上の規定が新たに2つ設けられました。

一つは、完全支配関係にあるグループ内におけるみなし配当の原因となる取引（みなし配当事由）に限り、株式譲渡損益を不計上とする措

置です。しかし、譲渡損益の不計上といっても、やはり、譲渡による損益（的な数値）、譲渡収入と取得価額との差額は計上されますので、それをどこかに持って行って、引き取ってもらわなければなりません。そこで、資本金等の額を使って吸収する、チャージする、ということになりました。

ちなみに、完全支配関係のあるグループの中でそのグループ法人の株式が譲渡される場合については、グループとしての実態は何一つ変わらないので（完全支配関係ですから）、みなし配当事由に限定せず、譲渡損益は一切不計上とすべきだ（課税繰延べではなく）、という考え方が当然あり得ます。というより、譲渡損益不計上をみなし配当事由に限定する理由が、今1つ、はっきりしません。ただ、その場合、資本金等の額にチャージするという処理方法を、そこまで拡大していいのかどうかは、議論の余地がありそうです。

もう一つは、合併における抱合株式の株式譲渡損益の不計上です。これは、みなし配当事由の一つではありますが、完全支配関係は要求されていません。したがって、極端な話をすれば、1株でも持っているような会社を吸収合併したときの抱合株式についても、譲渡損益を出さないこととなりました。そして、その譲渡損益部分については、資本金等の額にチャージという処理になったわけです。

ちなみに、合併ではなく、分割型分割であれば、抱合株式の譲渡損益が計上可能です。したがって、もう制度としてはなくなりましたが、合併類似型分割であれば、このような措置の対象とはなりません。しかし、それでいいのか、さらに、そもそも、なぜ抱合株式の譲渡損益が利益積立金額ではなく資本金等の額にチャージされるのか、言い換えれば、単なる損金（益金）不算入に止めないのかについては、議論の余地がありそうです。

以上のように、資本金等の額の操作は、19年改正のときは、あまり目立たなかったのですが

(さらに言うと、13年改正においてすら、いわゆる株主適格となった場合の抱合株式簿価は、当時の資本積立金額を減額したのですが)、22年改正は、これを全面展開したわけです。

しかし、そうなると、13年改正での利益積立金額の考え方、つまり、株主段階での課税繰延の担保という役割が、もはや維持できなくなります。適格組織再編成では、まず利益積立金額を引き継がせて、という13年改正での処理方法が取れないのです。先に、資本金等の額を決めて、その余剰が利益積立金額、という順番になっています。

22年改正後の法人税法で、利益積立金額が一体どこで使われているかということを見ていくと、これは既に武昌昌輔先生が論文で指摘されていることですが（「法人税法改正の重要問題(4)」月刊税務事例43巻4号（2011年4月号）75頁、80頁）、利益積立金額の役割が著しく後退したということになります。それを、資料では利益積立金額の退場としました。

しかし、では、資本金等の額の方は「株主等から出資を受けた金額」（法2条16号）という概念を維持できているのかと問われると、いろいろな考え方はあるとは思いますが、たとえば合併抱合株式の処理で、株主への払戻しがないのになぜ資本金等の額が減少するのか、といった疑問、これは当然に生じるところではないかと思えます。この点は、後の3-3-6で検討します。

みなし配当課税の繰延べの議論から、やや脇道にそれたかもしれませんが、いずれにしても、法人税における課税関係の継続においては、資本金等の額と利益積立金額が重要な役割を果たしてきたことを申し上げたいと思います。

## 2-3 制度化の理由

課税関係の継続の制度が設けられた理由について、資料1頁の真ん中あたりに3つほど挙げています。経済実態に実質的な変更が無い（組織再編税制）、一つの納税単位の中での移転（連

結税制）、実質的には資産に対する支配が継続（グループ法人単体課税制度）といったことです。とりわけ組織再編税制の導入では、資産に対する直接支配関係が株式保有を介した間接支配の関係に変化しても、経済実態に実質的な変更がないと税調の資料は述べています。したがって、法形式ではなく経済的実質を重視し、これを課税の基礎に置こうとする立法であると評価できると思います。連結税制もグループ法人税制も、やはり、法人グループの実態、その経済的実質を課税に反映させるために導入された税制です。

そうすると、このような実定法の根拠がない場合であっても、なお課税関係を継続させるべき場合というものが存在するかもしれません。そのときに鍵となる概念は、実現主義です。実現という言葉は法人税法中には出てこないのですけれども、法人税は実現主義を基礎としていえると言えたとすると、経済的実質と実現主義とを組み合わせると、経済実態に実質的な（有意意味な）変化がない限り、損益は未実現であって、課税関係は継続されるべきである、という命題を立てることができるかもしれません。そして、これは法人税における一般原則であって、法令の個別根拠規定（別段の定め）は必要ない、ということになります。

実際、こういった考え方は、法人税の世界でちらちらと見え隠れしています。たとえば、これは和製英語ですけれども、いわゆるクロス取引（株を売って直ちに買い戻すような取引）については、損失は計上できませんという通達（法基通2-1-23の4）があったと思います。これを何によって根拠づけるのかというと、結局、実現主義というものがあって、実質的に見ればそれは実現していないというふうな議論になってくるのだろーと思います。

リースだってそうです。リース税制が改正される前のセール・リースバックの取扱いでは、リースを金融取引と引き直す場合があったわけですが、その基礎になった考え方も、

やはりこのようなものではなかったでしょうか。リースによって所有者が変わっても、それは実質的な譲渡ではない、損失や利益は実現していないので、これは金融取引だ、担保だという議論をしていたのだらうと思います。

ただ、このように実定法規定からやや浮き上がるような議論をしていきますと、この実現について、みんな好き勝手なことを言い出す恐れがあり、注意が必要だらうと思います。組織再編税制での経済実態とか、連結税制での課税単位、そして、グループ法人税制での支配の継続、こういった概念も同様で、論者ごとにその意味内容が微妙に変わってくると思います。

そのような理解のずれというか、認識のグラデーションは、制度の立案においても、認められるのかもしれませんが。たとえば、組織再編税制では、本来は、つまり、税制調査会法人課税小委員会が述べた立法すべき理由においては、移転資産に対する直接所有による支配が、株式の保有による間接支配に代わっても、すなわち、たとえば完全子会社に現物出資して移転しても、経済実態に変化はないから、だから、課税を繰延べよう、ということだったと思います。法人の株式を全部持っていれば、法人が持っている資産は自分が持っているのと同じだ、というロジックが中核です。

ところが、共同事業要件というものが設けられ、全く資本関係のないような当事者間であっても、適格組織再編ができますということにしたわけです。直接支配とか、間接支配とか言っても、そんなものは何もなく、それまで赤の他人だった当事者同士、さらには、昨日までライバルだった企業同士が、共同事業要件という、支配の継続では説明できないように感じられる要件を使って、適格組織再編成に持ち込めるようにしたのです。これは、13年改正が内部に持っていた矛盾、評価の角度によっては、いい意味での矛盾です。

ここから、興味深いその後の発展があるのですが、対価の柔軟化を認めた19年改正の時にど

んなふうに理解し直したかということ、事業を営んできた当事者が引き続き事業を営む事業の実態が継続する。これは一種の支配の継続だと言い替えたわけです（財務省「平成19年度税制改正の解説」271頁）。こういうところにまで、支配の継続という概念が広がってきたということになるかと思います。

このような次第で、課税関係の継続という言葉が今日かなり広い意味で用いられていること、そして、今後も拡張されていく可能性があることが理解していただけたかと存じます。そこで、そのためのさまざまな手法について検討します。そして、それぞれの長所や短所、副作用について、見ていきます。

### 3 課税関係の継続をめぐる論点

#### 3-1 課税関係継続の理由

まず、課税関係をなぜ継続させるのか、その理由を取り上げます。先ほど、最近の法人税に関して、経済実質、経済的実態といった言葉を申しましたけれども、視野を広げると、理由として資料の1～2頁にある3つぐらいのことがあると思います。

##### 3-1-1 実現主義との関係

第1は、実現主義です。実現という言葉は、先ほど申しましたように、実定法中には存在していません。おそらく法人税では、22条4項の公正処理基準、公正妥当な会計処理の基準を通じて企業会計の中から持ち込んでくることのできる、あるいは持ち込まれているという概念だろうと思います。だから、この実現主義とは何かについて、国会で議論して決めたということはありません。そうではなくて、今はやりの言葉で言うと、いわゆるソフト・ローであり、きちんとした法規ではないです。手続を踏んでみんな議論して決めたことではなくて、世の中にあるさまざまな慣習のようなものの一部が、



法律の中、課税要件の中に持ち込まれているのだと思います。

こういった概念というのは、先ほども申しましたが、みんな好き勝手なことが言えるわけですから、注意が必要です。仮に法人税が実現主義という原理原則にのっとっているとすると、未実現の損益は、益金や損金に計上しないことになります。もし仮に、そういう実現主義という原則が法人税にあるということを承認するならば、実定法の根拠がなくても、未実現だから課税関係が生じない（その時は非課税）、と言えることになります。実定法の根拠がないというのはちょっと言いすぎで、22条4項があるとは反論できますが、それでも、個別具体的な明文の規定がなくても、課税関係が生じない取引が出てくることになります。

そのような例として、先ほどクロス取引をあげましたが、他にも、かつての転換社債の転換について、通達限りで、転換時の課税繰延べを認めていました。転換社債の含み損益を計上させず、株式に引き継がせるわけです。そして、それが認められる法的根拠を捜すと、22条2項に規定された収益が生じないと言わねばなりません（「別段の定め」がないので）、その理由は、転換時には実現がないからだ、としか言いようがありません。他のロジックは考えられないと思います。

しかし、転換をしたら債券が株式に置き換わるわけですから、その権利の内容が大きく変わります。普通に考えれば、それは実現に該当すると思われるのです。現在はどうしているかというと、法人税法61条の2第13項という規定になっています。当時の通達は、その後いったん施行令になって、法律にまで格上げされました。ですから、やはり、法律の根拠は必要なのです。

しかし、このように、実現主義が立法の根拠なしに出てくることがありましたし、今後もあるかもしれません。この後に説明する所得税法の交換特例も、最初はそうでした。

こういうことと同時に、他方では、実現とい

う概念は、たとえば組織再編税制の立法において用いられた実質的な変更がないといった考え方に入り込み、立法の舵取りをやるような概念にもなってきています。ですから、実現主義の（拡張）論者は、解釈においても、立法においても、両刀使いで、課税繰延べを主張するわけです。

### 3-1-2 優遇措置の側面

第2番目は、租税優遇、優遇措置としての側面です。優遇措置というのは、税負担の軽減を通じてそこに規定された行為を促進しようということです。

日本の制度は法人税法50条の圧縮記帳にしても、あるいは、所得税法58条の交換特例にしても、この適用を受けるかどうかは納税者の選択です。これは後ほど説明するアメリカの規定とは大きく違うわけです。だから、有利なとき、含み益のときは交換特例を使いましょう。でも、損失が出ているときは、損失を出して他の所得と相殺することができるわけです。特に法人税は所得分類をやっていませんので、損失を有効に利用できる可能性が広がります。そうすると、法人税法50条の圧縮記帳、所得税法58条の交換特例は、今まで述べてきた実現主義の拡張、つまり、実質的な変更がないから課税繰延べをしますというロジックの延長線上には載ってこないのです。

これが果たして正当化できるか、と資料には書きましたが、もし得をするときは繰り延べてください、損するときは損失を出していいです、とすると、これは一種の優遇措置と言わざるを得ず、実現主義の延長線で説明できることではありません。そうすると、一体何の優遇ですか、何をしようとしているのですか、なぜ税負担を軽くするのですか、ということが問われるわけです。法人税法50条、所得税法58条の交換の中身を見ると、固定資産全般に及んでいて、一応各号を対応させてくださいということにはなっていますけれども、そういった行為を国が明示

的に促進すべきだと考えているのかどうか、あるいは、それが正当化できるのかということの説明は、難しいのではないかと思います。

措置法の買換特例では、きちんと個別的な対応をしています。たとえば宅地をより良いものと買い換えた場合には課税繰延べをやりましょうというのは、かなりはっきりした政策目的が要件に現れていると思います。

これと比べると、本法である法人税法50条、所得税法58条の趣旨目的は明確ではありません。むしろ、後の3-2-2で述べるように、利益が出るときだけ課税を繰り延べるという制度は、納税資金の観点から説明するしかないように思われます。

### 3-1-3 損失控除の制限

3番目が損失控除の制限です。これは2番目とは逆です。後ほど述べますように、アメリカでは、損失控除を遅らせる目的で課税繰延べを使う場合がしばしば認められます。

損失控除の制限というのはあまり日本の税法が考えてこなかったところでした。シャープ勧告の後、インフレや経済成長により物価が値上がりする中で、現在の法人税法と所得税法ができましたから、損失（特にデフレによる名目的な値下がり損失）を本当に控除させていいか、ということは、あまり深く考えてこなかったと思います。

所得税法では、控除の可否をほぼ損益通算の規定に委ねていて、雑所得という分類がよく用いられている状態だろうと思います。しかし、法人税法には、所得分類はありません。したがって、これまでは比較的緩やかに、損失の損金算入ということが認められてきていたわけです。22年改正ではみなし配当事由による株式譲渡損益を一定の範囲で計上させない措置を導入しました。ここは、先ほど述べましたように、広い意味での課税関係の継続と整理してよいのではないかと思います。

## 3-2 要件

### 3-2-1 交換、買換え

先ほど少し説明しましたが、所得税の交換特例とか、法人税法の圧縮記帳のところでは固定資産全般が含まれていて、所得税ではさらに、生活用資産、たとえば住居といったものも含まれています。そして、保有期間とか、同一用途といった要件で絞りをかけているわけです。ここもいろいろと議論の余地はあるところですが、本質的な議論は困難です。つまり、これが実現主義、もしくはその延長といったことから来ているのであれば、それなりの議論の仕方はありそうですが、そうではないことは先に述べました。一種の優遇措置とすると、その趣旨目的がはっきりしないので、具体的解釈が落ち着かないのです。

たとえば、交換のために取得したと認められるものを除くという要件や、同一の用途に供するという要件があるわけですが、緩く解されたり、きつく解されたりしてきています。裁判例（大阪地判平成14年10月10日訟月50巻6号1945頁・大阪高判平成15年6月27日訟月50巻6号1936頁）を紹介します。特養老人ホームにしたいと思って土地を持っていた納税者（社会福祉法人K会の理事）が、周辺住民の反対でそれがうまくいかないので、堺市が斡旋して、別の適当な土地を持っている人がありますからということで、その人の土地といったん交換をし、交換で取得した土地をK会に寄付して、特養老人ホームができたという事例において、交換特例を使えるかが争われました。

納税者は、交換後、直ちに土地を寄付してしまっていますから、それでもなお同一の用途に供したと言えるかが争点です。1審も2審でも、納税者を勝訴させました。当初の目的であった施設ができたのだから、それでいいではないかというのが裁判所の判断でした。確かに寄付した後のことまで考えたら、思いどおりの目的になったので、それで良かったということにはな

るのでしょうか。同一の用途についてのこの判決のような見方は、その資産を所有する法主体を離れて、実質的な物の見方をしていると言えます。

その他、資料にあげたいいろいろな要件が法人税法50条、所得税法58条には記されているわけですが、しかし、一番肝心のことが書いてありません。それは何かというと、交換とは一体何かということです。これらの規定は交換とだけいって、交換とは何かということをしちゃんと定義していないので、一番肝心なことを決めていないわけです。

交換の概念をめぐるのは、例の岩瀬事件（東京高判平成11年6月21日高民集52巻26頁）がありまして、売買と交換はどう違うのかが問われました。最高裁は上告を認めなかったので、最高裁の判例は出ていないのですけれども、納税者が民事法上売買にすれば、税法も売買として扱いましょうという判決だったと理解すると、この判決からは、圧縮記帳や交換特例での「交換」も民法上の交換のことかなと思われるところです。もしそうだとすると、民法での交換でなかったら税法でも交換にならないのか、逆に民法で交換と言えたら、もっと言えば、当事者が交換契約と契約書に書けば、それは自動的に交換になるのかという問題が出てくるわけです。

仮に、「そうだ」と開き直られたとして、では、民法が規定する典型契約としての「交換」の法律要件は、租税法主義の下で税法が規定しなければならない課税要件として十分なものが問われます。後ほど説明するように、たとえば、クリスマスのパーティーに行って、プレゼントを交換する場合を考えます。そこには10人も20人も人がやって来て、クリスマスツリーの下に各自持参したプレゼントを置き、他の人が持ってきたどれかを持って帰るのです。これは、社会における一般的な言葉の使い方としては、交換だと思います。あるいは、満中陰でみんながお供えをいろいろ持ってきて、お供えを分け合って持って帰る、つまり、お供えを交換

します。このように、多数当事者で「交換」をしたとき、それは、民法または税法で、交換と言えるでしょうか。

民法は、基本的に2人でやるのを交換と考えているのだと思います。しかし、AさんはBさん、BさんはCさん、CさんはAさんという形で資産をぐるっと回したときに、それを交換と言えるか、という問題があります。民法には第三者のためにする契約というがあるので、それを使えば三角交換とか、四角交換も交換契約だと言えるような感じもします。少なくとも、多数当事者による交換には法的保護を与えないというのではないと思います。関連して、他人物の売買と同様、他人物の交換はできると思いますが、圧縮記帳や交換特例を適用できるか、できるとして、どうやって適用するかも問題です。

後ほど説明しますが、アメリカでは、交換仲介業者がいて、この人たちが活躍をして、多角的交換などを用いて、それぞれが必要とする資産の交換がなされています。交換税制が活用されているわけです。日本でも、先ほどの特養老人ホームの例では、堺市が仲介に入り、法主体としては3当事者（土地の所有者2人とK会）が現れているわけです。

それから、売買では対価（金銭）を目的物の引渡しと同時に支払う必要はありません。物を引き渡して、お金を払うのは5年後でもいいですよという売買は全然構わないし、そのために延払基準（対価が先なら工事進行基準）を税法は用意しています。では、交換譲渡資産を引き渡してから、5年後に交換取得資産を受け取っても、交換特例を使えるのでしょうか。さらに、5年後に交換の目的物が本当に手に入るかどうかかわからないから担保を付ける、担保は交換資産の時価相当額の金銭とし、それを交換譲渡資産の引渡しと同時に「預かる」（交換取得資産の取得と同時に「返す」）、そういうことも考えられます。しかし、これは、次に述べる買換えに近いと思います。後ほど、このような金銭授受



に関するアメリカでの裁判例とルールを紹介します。さらに、延払いがあるのなら、分割払いもありそうですが、分割交換というのをやったらどうなのですかという問題も出てきます。

結局、「交換」は民法586条の借用だといってみても、解決できる問題は限られているように思います。

### 3-2-2 買換え

措置法の買換え特例、たとえば65条の7では、先ほど申しましたような列举方式で、一定の政策目的を持った優遇措置であることが、かなりはっきりした形で出てきていると思います。ただ、このこともちょっと考えてみると、措置法が買換え特例として買換えを認めていることは、本法の手法である交換だけでは政策目的を促進するに不十分、と言うことだろうと思います。言い換えれば、交換という取引は、かなり使いにくいし、実際にもあまり使われていないのだらうと思います。

なぜ交換が使われないのか、いろいろな理由があるかと思うのですが、1つは納税資金の問題だろうと思います。つまり、売買なら対価は金銭ですから、対価から税金を払ってくださいで済むのですけれども、交換だと納税資金が手に残らないので、やりにくいということがあるのだらうと思います。そうすると、交換に対する税のロック・イン効果は、売買より強く働くだろうと言えそうです。税法での実現主義では、金銭対価だけではなくて現物対価も実現になりますので、実現主義は、売買よりも交換をディスカレッジする（抑えてしまう）ことになります。

このように考えると、圧縮記帳や交換特例の説明は、実現主義の延長からではなく、納税資金、キャッシュ・フローの観点から、税によるロック・インの程度を売買と（著しく）異ならないようにする、という方が適切ではないかと思います。また、納税資金の観点からは、利益は繰り延べるが損失は計上してよい、という現

行制度の片面性を説明することも可能になります。

### 3-2-3 有価証券の転換

次が、有価証券の転換です。先ほど述べましたように、当時の通達限りのものが法律（法人税法61条の2第13項4号）にまでなってよかった、よかった、ということかもしれないですが、本質的な問題は、解決されていません。それはどういうことかということ、ここに規定されていないような有価証券の権利内容の変化が課税されるのかどうかがよくわからないということです。たとえばある種類株式を持っています。それは取締役を5人選任できる種類株式です。ある日種類株主総会を開いて、その5人を3人に削減しました。これまでは5人取締役を選任できた種類株式ですが、これからは3人の取締役にしますということをやったときに、これは多分実現だとはされないとは思いますが、どうなるのかというわけです。

もっと大きな権利内容の変化としては、優先株でしたが、明日からは普通株にしますとか、普通株でしたけれども、これを優先株にしますということをやったときにどうなるかということがあります。これなら、実現があるのでしょうか。では、優先株の優先内容、その権利内容を変化させればどうでしょうか。こういうことが現在の会社法の世界では幾らでもできるので、それについて、どんなときには有価証券の交換とされて、譲渡、実現であるということになるのか、ならないのかというところで、問題は残っている、あるいは、転換社債の時代よりもずっと拡大しているわけです。

バルクの債券、たとえば住宅ローンというのを100本、200本、1,000本まとめて、銀行などが保有しているとします。これを「交換」したとき、果たして実現と言えるのかどうかということも問題になります。

アメリカでは、ご案内の方もいらっしゃると思いますが、Macomber 判決（Eisner v.

Macomber, 252 U. S. 189 (1920)) があり、株式配当が所得になるかどうかが問われたのですが、この1920年、大正9年の判決がずっと生きていまして、今、申しましたバルクの債券の交換をやったときにそれがアメリカ税法の下で実現と言えるかどうか問われた1991年の Cottage Savings 連邦最高裁判決 (Cottage Savings Association v. C. I. R., 499 U. S. 554 (1991)) は、Macomber 判決を引用して判断をしています。

このことが示唆するのか、Macomber 判決から71年たっても、実現とは何かということが、まだ裁判所まで行かないとわからないという状況が存在していることです。あれだけ精緻な内国歳入法典を持つ米国においても、そうなのです。だから、実現とは何かということは、どうも法律には書き切れないのです。内国歳入法典や連邦所得税規則には、日本の法律や施行令とは桁が2つぐらい違う条文数がありますけれども、それでも書けないことがあるわけです。

### 3-2-4 適格組織再編成

日本の税法に帰りますと、13年改正以後、法人税法では、かなり明確な規定の作り方をしようと考えてやっているように感じます。所得税法と比べると、そのことが感じられると思います。これは全くの僕の推測ですが、立案担当者は、何が適格になるか、その要件を法律や政令の規定に（ほぼ）全部書くことができると考えて規定を作ったと思うのです。しかし、Macomber 判決以来のさまざまな reorganization（組織再編成）に関するアメリカの歴史を見ると、そうではないかもしれません。つまり、適格組織再編の要件、課税関係の継続を認める要件を、あらかじめ紙の上に書こうというのは、無理があるのではないかと思います。

日本では80%以上の従業員の引継ぎとか、移転事業規模が5倍以内とか、なるべく数値化しようとしていますけれども、あれはやった方がいいのか、悪いのかということは、考えてみる

必要があるだろうと思います。形式的な明確化をすればするほど、もともと考えていた実態に則した課税ということから離れていくのではないかと懸念します。

形式か実質か、という観点については、もう1つ、現在の組織再編税制は合併契約とか、分割契約とかいった会社法上の契約をベースに考えていると思うのですが、これは今後の国際化の中で多分無理が出てくるだろうと思います。アメリカでは会社法は各州がそれぞれ作っているのです、基本的、根幹的な部分を会社法に依拠することは無理です。

さらに問題になるのは、民事法の世界には私的自治がありますから、当事者の意思によって組織再編取引をやるのか、そうではなくて、事業譲渡（売買）でやるのかは選択できるわけです。そうだとすると、含み益が出ていれば適格組織再編とし、含み損があれば事業譲渡をすることが考えられます。

極端なことを言うと、適格組織再編成で含み益のある資産だけを移転し、その前日に事業譲渡をして含み損の資産はそこで全部損を出すということだって考えられます。もちろん、否認の可能性はありますが、適格要件を形式的に満たしても非適格する方向では使えると思うのですが、非適格の売買取引を適格組織再編成とみなすのは、特に非適格資産の扱いなどで、無理があるのではないかと思います。

適格組織再編成に関して注目されるのは、22年改正で導入された適格現物分配です。注目の理由は、実定法の要件が非常にシンプルにできていることにあります。要件になっているのは、実質的には1つです。被分配法人が直前において分配法人の分配をする法人との間に完全支配関係を持っていること、これだけです。

もちろん、肝心なことについては（例によって）、ここでも定義がありません。つまり、「分配」は何かということは定義していません。これまでの通達解釈によると、分配というのは、株主たる地位に基づいて与えられる経済的利益

の一切だということになっていますから（法基通1-5-4）、会社法の手続きに従って剰余金の配当を行うことは不要です。これは、適格組織再編成の要件として、画期的です。

問題になるのは、要求される完全支配関係における「支配」の内容、特に、現物分配後の支配のあり方です。法律では、「直前において」完全支配関係があることが要求されているだけです。直前ということから、たとえば1年前とか半年前から完全支配が継続する必要がないことはわかります。しかし、現物分配の直後がどうかということは、法律には書いていないのです。だから、極端に形式的な解釈をすれば、分配時に一瞬だけ完全支配関係があって、その直後、子会社株式を売り飛ばし、分配資産も処分していい、ということになりそうです。

しかし、これはあくまでも適格組織再編の一類型であり、そこでの基礎となる考え方は支配の継続ですから、間接保有が直接保有に変わるだけで実態に変化がないことが課税繰延べの理由であり、子会社株式はともかく、少なくとも現物分配を受けた資産は継続保有しなければならないはずで、そうせずに、現物分配を受けた資産を次の日に売って換金した、投資からキャッシュアウトした、それでもいいのかといわれたとき、法律に書いていないからできるというふうな「解釈」もあり得るのかもしれませんが。

しかし、日常用語の意味として常識的に考えれば、支配というのは、ある程度の期間継続して自分の意のままにすることを意味すると思います。一瞬だけ自分の好きにできたって、それを支配とは言いません。そうすると、その期間については、課税庁、最終的には裁判所がルールを出してゆくということが、適格現物分配という制度の適正な運営のために必要になります。法令で機械的に決めることをせず、実態に応じて考えてゆくところに、組織再編税制本来の姿があるようにも思います。

### 3-2-5 グループ法人税制

22年改正によるグループ法人税制では、グループ内資産譲渡、グループ内贈与、みなし配当事由による株式保有損益の不計上などが重要ですが、それらの要件に関しては、2つのものを使い分けています。それが資料3頁目のところの完全支配関係と法人による完全支配関係です。これに、非適格合併についての支配関係なしを含めると、3つになります。

これらのうち、グループ内贈与について法人による完全支配関係を求めているのはなぜか、なぜ個人が含まれると駄目なのかについて、考えてみたいと思います。

その説明は、税制改正の解説を見ますと、「相続税・贈与税の回避に利用されるおそれが強い」（財務省「平成22年度税制改正の解説」207頁）といっているのですが、これは、外しているように思います。どういうことかということ、グループ法人内で贈与があって、それに対して法人税が課税されようが、されまいが、それには無関係に、その株主の間では持ち分の移動が生じるわけです（法人税がかかれば、移動する持分が小さくはなりますが）。持分が移動した以上、それには相続贈与税の課税をしなければならないと考えられます。ですから、これを見たとき、法人税で課税しておけば、相続税、贈与税はかからないのか、と驚いたのですが、それは間違っていると思います。

では、なぜこれが法人による完全支配関係に限られているかというと、少数株主の問題が出てくるからではないかと思っています。完全支配関係があっても、少数株主は存在します。たとえば、親会社はP（parent）と子会社をS（subsidiary）があり、甲さんという個人と、乙さんという個人がいて、甲さんはPの全部の株式を保有し、PはSの8割を持っています。Sの残り2割は乙さんが持っています。乙さんはSの少数株主です。甲と乙が6親等の親族であれば、グループ法人税制が働きます。

僕はよく授業で聞くのですが、「6親等以内



の親族が何人いるか知っている人、手を挙げてください」と言ったら、みんな知りません。「はどこ」の名前とか、どんな人がいるかというのはみんな知らないわけで、ほぼ赤の他人です。それに、別に赤の他人ではなくても、乙さんは、子会社 S に関して少数株主の権利を主張することがあると思います。

これが何を意味するかというと、この P、S 間では、親会社による子会社の搾取という会社法の問題、すなわち、本来は子会社の利益であるものを親会社が吸ってしまい、子会社の少数株主を犠牲にするという問題がしばしば生じます。そして、法人間贈与というのは、まさにその典型です。そうすると、法人間贈与で利益を害される少数株主が存在する場合、グループ経営の一体性というグループ法人税制の趣旨が崩れると思います。経営が一体化しているから、法人間贈与があってもグループの実態に変化はない、ということは、ここでは言えないのです。こういうことが隠れた理由としてあるのではないかと思います。法人による完全支配関係だったら、乙さんというのが入ってこないのです。

それから、非適格合併にも少し触れます。非適格合併では、合併法人の抱合株式にかかる譲渡損益が計上できず、資本金等の額にチャージされることになりましたが、その説明として、税制改正の解説には、こんなふうに書いています。「合併法人が合併直前に被合併法人の株式を有していた場合には、被合併法人の資産・負債について合併により、被合併法人株式を通じた間接保有から直接保有に変わるものであり、合併対価の種類に拘わらず、被合併法人の資産・負債の投資が継続しているといえます」(前掲339頁)。

しかし、この投資の継続というのは非常に不思議というか、13年改正とは全く違う言葉の使い方になっています。ここでは、全支配関係はおろか、支配関係も要りません。それから、共同事業要件というものもないわけです。金銭が用

いられた非適格合併でも構いません。合併直後に資産を売り飛ばしても構いません。こういう広い概念になってきている理由は、株式譲渡損失を否認するという面が前に出ていきているからだろうと思います。1株でも持っていれば(その1株については)投資の継続があるというように、言葉の意味が変化しているのだろうと思います。

ご承知のように、アメリカでは各州の定めている会社法にのっとった合併は原則として適格です(課税繰延べが認められない組織再編成という概念がありません。組織再編成でないものは売買になります)。キャッシュ・マージャーなどは別ですが。。。日本でも、非適格の合併でも投資の継続はあるというふうな議論ができるのかもしれないと思っています。

### 3-3 処理方法と効果、副作用

課税関係継続の処理方法と効果、課税繰延べの副作用について、資料6頁から図があるので、それを見ていただきながら説明をしたいと思います。

#### 3-3-1 実現

まず、実現という概念が、どんな機能を果たしてきたのかを説明します。1つは課税時期を決めます。厳密な議論をしますと、どの年度に課税をするかという問題と、いつ、どの瞬間に損益を認識するか的问题があります。

もう1つは、図説1の上の図を見ていただきますとわかりますように、所得の人的帰属を決めるという作用です。図説1は、所有者Aから所有者Bにこの資産が譲渡されたという図です。この譲渡、つまり、実現の時点をと、t1にするのか、t2にするのか、どちらに持っていくのかで、譲渡損益がv1とv2の間だけ変わる、同時に、納税義務者も変わってくるということがわかっていただけだと思います。また、たとえば左側の所有者Aが非課税である場合や、所有者Aで生じた価値変動が課税範囲に

入っていない場合、課税される所得の範囲を決める作用を、実現主義は持っていることになります。

所得の範囲を決める作用については、この頁の下の方も見てください。かつての転換社債のような有価証券の交換（転換）を考えています。また、先ほど少し述べた Macomber 判決は、株式配当は実現がないから所得ではないと判示しました。実現主義は、未実現利益は所得ではないという形で働くことになります。

### 3-3-2 課税繰延べと取得価額の機能

次に、7 頁図説 2 に行きます。ここでは、取得価額の「引継ぎ」と、取得価額の「置換え」との区別を付けておきたいと思います。アメリカの内国歳入法典 7701 条 (a) の (43) と (44) に、この 2 つは違うということで定義規定が設けてあります。概念が違うので、日本でも区別をした方がいいだろうと思っています。引継ぎというのはアメリカでは transferred basis と呼んでいて、これが日本での（狭義の）引継ぎの場合だと思います。つまり、ある資産に着目してその所有者が変化したとき、前主の取得価額を後主はそのまま受け入れるというものです。個人間贈与の所得税法 60 条 1 項 1 号がそうです。こういう形で取得価額がずっと引き継がれていきます。13 年改正の適格組織再編成でも、資産の移転についてはこの考え方を入れたわけです。

これに対して、交換特例のような場合に使われるのが、取得価額の置換えと呼ばれるものです。法人税の圧縮記帳も実質的にはこれと同じことをやることになります。アメリカでは exchanged basis と呼んでいます。これは、ある納税者に着目して、譲渡資産（旧資産）と取得資産（新資産）の取得価額を同じにするということです。この考え方も 13 年改正は入れています。株主が対価として取得した株式、通常は発行法人の株式ですが、これについて、手放した株式の取得価額を付ける（旧株の取得価

額を新株の取得価額とする）こととしたのです。

このように、取得価額の引継ぎというのは、納税者を超えてある資産の取得価額がそのまま維持されるという現象、取得価額の置換えというのは、同一納税者において、移転資産の取得価額を取得資産とするという現象です。この 2 つは、区別をしておいた方がいいと思います。

今 13 年改正の話をしましたけれども、たとえば適格現物出資を含み益のある資産でやったらどうなるかを考えます。どうなるかということ、含み益はそのまま法人に移転します。だから、法人がその資産を再譲渡したときには、株主の下で発生していた含み益、前主の下で発生した含み益についても、法人は課税を受けます。法人税の対象になりますということです。今度は、株主について、現物出資をして取得した株式を売ったらどうなるかを考えます。株主が現物出資をする前に出資資産について発生していた含み益が、対価として得た株式に移り移っていますから、その株式を売ったときにその含み益が出てくることになります。したがって、適格現物出資をすると、二重課税が起こります。出資資産に出資前に生じた含み益は、法人段階で課税をされ、株主段階でも課税をされます。だから、二重課税になります。これを配当すれば、三重課税もありえます。この多重課税は、アメリカの法人税の授業では、注意をしられることです。

もう既に皆さんの中には思いついた人がいると思いますが、この逆をやったときにどうなるかということ、損失が二重に控除されることになります。すなわち、含み損失のある資産を適格現物出資し、それを法人が譲渡すると、損失が出ます。株主が得た対価たる株式も時価より高い取得価額が付いていますから、株主がこれを売ったら、損失が出せます。つまり、二重に損失が控除できます。

このテクニックは、しばしば使われていて、stuffing と言います。stuff というのは物とかガラクタという意味です。stuffing は詰め込

むということです。たとえばぬいぐるみのお人形さんにおがくずとか、いろいろなものを詰め込むでしょう。あれを stuff と言うのです。こういうことで、本来価値のないものについて、しかし、高い取得価額が付いているようなものがあります。含み損があるものは世の中にいっぱい転がっていますので、こういったものを現物出資するわけです。あるいは、合併とか、分割とかで移転します。それによって exchanged basis と transferred basis の両方が生じますから、損失が二重になり、それを実現します。アメリカではこれに対する防止があるのですが、日本は今のところなくて、ちょっと心配なところでは。

### 3-3-3 課税繰延べの弊害

次の資料8頁に行ってください。今日のお話の1つの目的は、課税関係の継続をやるとういう弊害が起こるかということです。上の方の図を見て下さい。取得価額の引継ぎをやったときにどんな弊害が起こるかということ、言うまでもなく前主の含み損益を後主が実現することになります。そうすると、所得の振替ができるわけです。前の人で発生していた所得が後主の下で所得として課税の対象となります。だから、たとえば前の人黒字法人で、後主が赤字法人だとか、その逆とかの場合、含み益のある資産や含み損のある資産を移転すれば、所得を消すことができます。

いま、法人の話をしていますけれども、実は個人ではもっと使いやすいのです。個人では、適格組織再編成とか言わなくても、贈与をしてしまえば自動的に取得価額を引き継げます。したがって、贈与をするときには損失もプレゼントすることになります。損失の贈与ができるわけです。アメリカは、後ほど述べる防止規定を持っていますけれども、日本は持っていないので、これもまた心配なところでは。

今度は、取得価額の置換えを使って、どんな悪いことができるかを考えてみます。これも、

アメリカでは教えられていて防止規定も設けられていますが、日本ではあまり考えていない、というやり方があります。12頁下の図を見て下さい。どうするかというと、今、売却したい資産があるとします。そして、その取得価額は低いので、このまま売ってしまうと、利益がたくさん出てしまうとなります。

でも、売却資産に見合う（交換特例の条件を満たす）資産で、かつ、取得価額の高いものを、自分の関連者が保有している（保有させる）とします。もちろん、この資産は、保有し続けるわけです。

ここで、これら2つの資産を交換します。取得価額が置き換えられますから、売却資産に高い取得価額が与えられることになります。それを、売却するわけです。これによって、譲渡益は減少（譲渡損失が発生）します。

### 3-3-4 調整勘定方式

資料9頁図説4をご覧ください。連結税制およびグループ単体課税制度では、調整勘定方式が導入されています。この方式では、前主に調整勘定というものを持たせて課税繰延べをやります。すなわち、譲渡時点では、譲渡損益に見合う調整勘定（B/S項目）を計上させ、その時点では、譲渡損益を打ち消してしまいます。そして、その後、後主がその資産を売ったり、除却したり、償却したりするにつれて、前主は調整勘定を取り崩し、損益を認識していくというやり方です。

これはとても良くできた方法で、先ほど言ったような所得の付替えといったことが起こりません。この点では優位性があると言えるのです。しかし、これも実はちょっと問題があります。それはどういうことかということ、前主がいつ課税されるか、その命運を握っているのは、後主です。後主がどうするかによって、前主の税負担がどうなるかが決まるわけです。こういうことができるのは、グループ法人税制だからであって、赤の他人同士でやるわけにはいかないと思います。



このように課税繰延べの副作用について見てみると、むしろ、いったん課税所得を出してしまってから、税金の後払いや分割払いにするとか、そんな方が本当はいいのかなという感じもします。

### 3-3-5 損失計上の制限

9頁下の図説5を見て下さい。アメリカ法が先ほどの損失の贈与をどうやって防いでいるかを説明しています。内国歳入法典267条(d)と1014条の規定にあるものです。どうするかというと、所有者Aから所有者Bにたとえば贈与があったとき、アメリカ法でも、取得価額が引き継がれます。しかし、Bさんが売ったときに前主の損失については利用できませんという規定が置かれています。したがって、もしBさんが売って、損失が出た場合については、その損失は前主の下で生じていた損失の分だけ減額されます。限度はもちろんゼロまで減額するだけです。図説5の×と書いてあるところは損益なしです。譲渡損は計上できず、損益なしということで終わるわけです。

面白いのは、利益が出たときはどうするのかということ、その利益が出たときは前主の損失分は使ってもいいということにしているのです。だから、利益が出たときには前主の損失を使って、自分の下で値上がりした分のうちの前主の損失分は相殺してしまえるという面白い制度ができています。あまりいい言葉ではないかもしれませんが、前主の損失は「半殺し」にしているのです。使えるときもあるけれども、使えないときもあるというわけです。

### 3-3-6 インサイド・ベシスのインとアウトサイド・ベシス

資料10頁図説6に行きます。インサイド・ベシスとアウトサイド・ベシスとあります。アメリカ法概念なのですが、日本でも分析の道具として有効だろうと思うので、少し見ておきたいと思います。

インサイド・ベシスのインというのは中側ということで、法人の中側、つまり、法人が保有している純資産の取得価額を、インサイド・ベシスといいます。法人が事業のために投下した原資を示しています。

アウトサイド・ベシスのアウトは外側、ここでは、株主のことです。その法人の株主が保有する株式の取得価額が、アウトサイド・ベシスです。株主が法人に投下した原資を示しています。

インサイド・ベシスとアウトサイド・ベシスとは、法人を設立した瞬間には一致しています。株主が資産（原則金銭）を投下して法人が成立するわけですから、株式の取得価額と法人が得た資産の取得価額というのは一致しています。そして、それは資本金等の額とも一致しています。しかし、法人が事業活動を始めると、あるいは、株主が株式を譲渡すると、インサイド・ベシスの総額とアウトサイド・ベシスの総額が乖離を始めます。その法人の純資産時価と株式時価総額も、どんどん変わっていきます。

問題は、法人が清算する時点で、原資の回収がどう計算されるかということです。このとき確認して欲しいのは、所得課税とはあくまでも所得を課税すること、言い換えれば、原資には課税しないということです。インサイド・ベシスもアウトサイド・ベシスも、どちらも投下資本、投資額を説明しているわけでしょう。法人レベルでの原資と、株主レベルの原資。だから、法人清算をするときには、この2つの原資の両方を最終的に回収して、所得はいくらですかということを計算しないと、所得課税になりません。

資料10頁の上の図を見て下さい。この計算の方法は、原則的な清算時課税（かつての清算所得課税）でいいますと、まず、法人段階でインサイド・ベシスと純資産総額との差額を求めます。これは、清算所得と昔言っていたものです。これについては法人段階で課税をしておき



ましようということです。法人はこれで終わります。

株主の方は、みなし配当課税があるのですが、みなし配当課税となるのは法人段階の留保利益です。①清算分配のうち法人の留保利益からなる部分（13年改正が純化した利益積立金額からなる部分）は、それを配当とみなして配当課税をする、また、②清算分配のうち配当とみなされなかった部分と、アウトサイド・ベイスとの差額を株式譲渡損益として課税する、という課税方法が原則です。②は譲渡損になる場合もありますが、その場合は控除を認めましょう、ということになっていました。そうでないと、最終的に所得課税が貫徹できません。これが22年改正前の清算所得課税があった時代のきれいな考え方です。以上の課税は、適格ではない合併による法人の解散についても、同じです。

22年改正は、②の株式譲渡損益への課税を一部変えています。きれいな考え方を修正したのですが、完全支配関係のある法人間での修正と、それを越えて、先ほど申しましたが、1株も持っている会社の抱合株式というところにも踏

み込んでいます。資料10頁の下の図を見て下さい。

完全子会社を清算した場合、残余財産の確定の日のインサイド・ベイスが、親会社に引き継がれます。純資産時価とインサイド・ベイスとの差額に対する課税は、親会社を対象とすることになり、繰り延べられます。これは、適格合併または非適格合併で子会社を吸収する場合（up-stream merger）でも同じです。子会社に対する清算課税は親会社に対する課税として繰り延べられ、子会社の投下した資本の原資回収も、この時点では認められません。

問題は、アウトサイド・ベイスです。まず、みなし配当課税はありません。この図では、資本金等の額と純資産（清算分配資産）時価との差額がみなし配当の金額になります。そして、みなし配当課税に伴う株式譲渡損益課税はありません。この図では、アウトサイド・ベイスと資本金等の額の差額（損失）になります。そして、この差額が、親会社の資本金等の額を減額するわけです。このように見ると、アウトサイド・ベイスが失われていることが分かります。つまり、親会社の子会社株式を取得するた

めに費やした原資が、回収されていない（課税所得を減額できない）わけです。

このとき、みなし配当に課税されていない、ということが背後にあります。みなし配当非課税は、法人段階での多重課税を防止する措置であり、株式譲渡損失と対応するものではないと、（これまでは）考えられてきたように思います。みなし配当事由だけを見て、一定の資産を受け取りながら、配当部分は非課税で株式譲渡損失だけが出るのはおかしい、という見方は理解できないわけではありませんが、所得課税である以上、子会社とした法人の株式を取得するために要したコストは、回収されるべきです。

もちろん、ここでの残余財産の分配や合併は完全支配関係のあるグループ内での資産移転ですから、その時点での損益計上は繰り延べることはあると思います。しかし、22年改正の立案者は、たぶん、これらは「手仕舞い型の取引」だから、課税繰延べは無理だ、と考えていたと思います。

それだけに止まらず、立案者の考え方は、ここで述べたアウトサイド・ベイスという数値を使った原資の回収という枠組みとは根本的に異なります。立案者は、子会社株式の取得を投資（損益取引）とは見ていないのです。すなわち、「他の者からの株式の取得による子法人化は、自己と子法人を一体としてみれば、一種の自己株式の取得に該当するが、旧株主に対して配当課税が行われていないので、それは資本金等の額を原資として取得したのと同様の課税が行われていたとも考えられるところ、子法人と一体化するのを機に後追的に資本を調整するものであること（すなわち、親法人と子法人を一体的なものとして、資本をみようとするものともいえます。）」（財務省「平成22年度税制改正の解説」236頁）と述べられています。つまり、子法人とするための株式取得は、資本の払戻しなのです。ただし、それは完全子法人化（完全支配関係の形成）が成功し、さらに、みなし配当事由が生じた時に、振り返って言える話だ、

ということです。

この論理の問題点は、「自己と子法人を一体としてみれば」という観察を、まだ一体になっていない時点で行っていることです。完全子法人ではない法人を完全子法人にするための株式取得について、完全子法人化できた後の状態を前提に「後追的に」見ているのです。この観察がグループ形成の経済的実質を本当に反映しているのか、もう少し説明が必要ではないかと思います。

資料11頁の図は、完全支配関係が成立していない場合の合併抱合株式（＝アウトサイド・ベイス）についてのものです。ここでは、移転資産は時価譲渡として課税を受け、移転後のインサイド・ベイスは時価に更新されますが、アウトサイド・ベイスは放棄されてしまいます。

## 4 同種資産の交換（内国歳入法典1031条）

資料4頁からが、内国歳入法典1031条（同種資産の交換）についての部分です。時間の関係でごく概略になりますが、この規定により課税繰延べが認められる「交換」とは何かについて、見ておきます。

### 4-1 時間差のある交換

まず、資産の譲渡と取得との間に時間差がある場合です。資料にあげた Starker という判決、これは交換税制を革命的に活性化した判決とされていますが、この事件では、納税者は森林地（交換譲渡資産）を相手方に移転し、相手方は5年以内に納税者が要望する土地（交換取得資産）をその所有者（第三者）から取得して納税者に引き渡すこと、それができない場合には交換譲渡資産の時価相当額に年6%の増加額（a growth factor）を加えたものを支払うことなどを約しました。日本で言えば、延払交換みたいなことにしたわけです。判決は、それでも内



国歳入法典1031条の適用があるとしました。そこで、連邦議会は、時間差のある交換について、1031条 (a) (3)という規定を作り、資料に示したような要件を付加しました。交換取得資産の指定を譲渡後45日以内にするか、または、譲渡後180日以内もしくは法定申告期間のいずれか早い日までに代替資産の引渡しを受けなければならないということにしたわけです。ところが、面白いことに、その指定というのは identify ということなのですが、では、1つのものを「これ」と決めるのかというと、そうではなくて、3つぐらい言って、「そのどれかでいいよ」とか、あるいは、資産合計が200%になっていれば、そのうちのどれを持ってくるでもいいよというふうな、かなり緩やかな identify のさせ方をしています。

こうした時間差のある交換では、相手方の履行を確保するため、金銭が担保として用いられることが多いのですが、アメリカにはみなし受領 (constructive receipt) という判例法上の法理があり、たとえば、担保とする金銭を自分で預かってしまうと、金銭の授受 (売買) とみなされる可能性があります。この点も、資料にあげました規則によって、ここまでは大丈夫というセーフ・ハーバーが設けられています。たとえば、資産や金銭を一定の第三者に預託 (escrow) することが認められています。また、この4つの項目の中で注目されるのは、適格仲介者という制度なのですが、4-3で説明します。

## 4-2 オプションの利用

それから、日本では思いつかないような話なのかもしれませんが、資料5頁の4-2にオプションの利用というところがございます。時間の関係で、具体例は資料を読んで頂くことにしますが、日本でも、民事法上は可能ではないかと思えます。

## 4-3 多数当事者交換

多数当事者交換については、先ほどクリスマスパーティーとか満中陰のことを述べましたが、三角交換を見ます。三角交換では、資産が3人の所有者の間を順番に動く例が考えられますが、特にビジネスの世界で、3者の交換したいものが整合することはあまりありません。むしろ、一般的なのは、次のようなものです。資料12頁を見てください。

Xを譲渡してYを取得したいA、Xを買いたいB、Yを売りたいCが登場します。AはXを、Bは金銭を預託します (escrow)。また、BはCを見つけ、Yを預託させます。その後、AはYを、BはXを、Cは金銭を受け取るわけです。Aに対して1031条が適用され、課税が繰り延べられます。これが、三角交換として図示したものです。

さらに、このような取引のアレンジを、事業として行う者が現れます。そのうち規則の規定する要件を満たすものが、適格仲介者 (qualified intermediary) です。適格仲介者が入る場合は四角交換といわれています。適格仲介者が、中に入って (法的には金銭や資産をいったん所有して)、上で述べたA、B、Cの希望を叶えるわけです。これも、適格仲介者の入る四角交換として図示しておきました。

これが、現在のアメリカの交換特例の利用、活用の現状です。適格仲介者としては、そのための会社もありますし、弁護士でも可能です。いずれにしても、このくらい使いやすくしてあげないと、交換特例の制度が生きてこないと思います。

## 5 おわりに

最後の「おわりに」というところに入りたいと思います。ちょっと話が変わるのですが、先日古い法律を調べていて、地租法に目がとまりました。明治6年太政官布告の地租改正条例が

最初だと思いますが、地租法は、シャウプ税制が入った1950年までありました。この地租法の29条、30条に、土地の分筆と合筆は、税務署長がやると書いてあります。地租が重要な税であったことは言うまでもありませんが、分筆と合筆は税務署長がやる、ということは、当時の地租のような重要な税が民事法上の取引に強くコミットしてくることをよく表しています。

そのことは、現在も同じでしょう。税法の解釈適用において、借用概念論が強く主張されています。これが意味するところは、課税要件を民事法の概念や要件を使って規律することです。本日の「交換」についても、民法上の典型契約の1つである交換契約を持ってくることになるのだと思います。

しかし、既に述べましたように、典型契約としての「交換」の法律要件は、税法が規定しなければならない課税要件としては不十分です。典型契約というのは、当事者がちゃんと決めなかったら民法の規定が面倒をみましょうと言っているだけで、とても租税法律主義が要求する課税要件として成り立つような規定にはなっていないように感じます。それに、本日見た時間差交換やオプション、多数当事者の交換などについて課税繰延べを認めるかどうかは、民法で交換と言うから、あるいは、言わないから、ということで決めるべき問題ではないように思います。

おそらく、世間で行われる交換契約の大部分は交換特例の適用を狙うでしょうから、借用概念論といいつつも、事実上、交換契約の中味は、課税上の扱いによって決まることになりそうです。これは、いわゆる「適格」要件について、いつも生じる現象だろうと思います。会計との関係で逆基準性という言葉がありますが、それを思い起こさせます。税法から民法の要件を規律していくといったことが起こるわけです。たとえば、もし多数当事者の交換について交換特例の適用を正面から認めたら、そのような「交

換」契約が数多く締結され、そのような契約が活用されることになるのでしょう。

もう少し深く考えてみると、日本で制定法たる民法、民法典というものがなぜ存在しているのか、必要なのか、なぜ作ったのか、ということに行き当たります。この議論をゼミなどでやると、結局のところ、不平等条約を改正するためという話になります。これは、コモン・ローの国々や、制定民法があってもローマ法由来の普通法を経験しているヨーロッパ大陸の国々とは大きく違います。「民法出デテ忠孝亡ブ」という言葉（穂積八束の論文のタイトル）をご存じの方も多いと思いますが、日本では、民法が私人間の関係の規律を通じて社会のあり方を変化させてきた側面が強いと考えられます。

このような性質は、税法にも共通しています。ただし、税法は民事法が用意した法的関係を、押さえ込む方向に作用してきたと思います。そのことは、組織再編成や信託などで明らかです。「適格」という税法上の狭い要件を通過できない取引は、経済的に淘汰されます。交換という行為についても、税法には税法の論理があり、譲渡があった以上課税すべきであると主張することは簡単です。しかし、納税資金が残るかどうかは、経済的実質として異なります。交換は、民法典で典型契約とされながら、納税資金が出ないことで活用が妨げられている、といえそうです。

先ほど申し上げた地租法もそうですが、日本では、税法と民事法が一体となって人々の私権を画してきた場面がいろいろとありました。それが望ましいかどうかは別として、課税関係の継続も、人々の享受する私権をどこまで実質化するか、経済的に意味のあるものとして社会の中で活用してゆくか、という観点から捉えるべきだろうと思います。

本日は大変つたない報告でしたが、ご清聴下さり、本当にありがとうございました。

|     |
|-----|
| 資 料 |
|-----|

## 法人税制における課税関係の継続について

## — 圧縮記帳からグループ法人税制へ —

岡村 忠生

## 1 はじめに

課税関係継続の構成要素としての交換

## 2 課税関係の継続とは

## 2-1 実現、譲渡、権利関係の変化

課税の&lt;繰延べ&gt;と取得価額

## 2-2 広い意味での「課税関係の継続」

みなし配当課税の繰延べ

## 2-3 利益積立金額の退場と資本金等の額へのチャージ

完全親会社株式

完全支配関係がある場合のみなし配当事由による株式譲渡損益

合併抱合株式

## 2-4 制度化の理由

経済実態に実質的な変更が無い（組織再編税制）

一つの納税単位の中での移転（連結税制）

実質的には資産に対する支配が継続（グループ法人単体課税制度）

## 3 課税関係の継続をめぐる論点

## 3-1 課税関係継続の理由

## 3-1-1 実現主義との関係

実定法による根拠の有無



### 3-1-2 優遇措置の側面

片面的繰延べ（圧縮記帳、交換特例、措置法買換特例）

正当化できるか？ 納税資金？

### 3-1-3 損失控除の制限

所得税では、所得分類と損益通算の制限に依拠

法人税では、みなし配当事由による資産移転との関連

## 3-2 要件

### 3-2-1 交換（50 条、所法 58 条）

- ・ 固定資産（生活用資産が含まれる）  
次の各号に掲げるものと当該各号に掲げるもの
- ・ 両当事者が一年以上保有
- ・ 交換のために取得したと認められるものを除く。
- ・ 譲渡の直前の用途と同一の用途に供する。  
「同一」の範囲、資産（の同種性）との関係
- ・ 損金経理、適用を受ける旨の記載  
選択制。利益のみ繰延べ、
- ◇ 「交換」とは、そもそも何か？  
多角的交換、売買と交換、移転の同時性、段階取引  
内国歳入法典 1031 条の議論（参考）

### 3-2-2 買換え（措置法 65 条の 7）

- ・ 列举資産
- ・ 事業年度内の取得
- ・ 取得の日から 1 年以内に事業の用に供する。
- ◇ 納税資金とロックイン、片面性の説明

### 3-2-3 有価証券の転換（61 条の 2 第 13 項）

- ・ 各号に掲げる有価証券
- ・ 各号に定める事由により譲渡
- ・ 当該事由により当該各号に規定する取得
- ◇ 権利内容の変化と実現・・・法規には書ききれない（多くの）場合

### 3-2-4 適格組織再編成（2 条 12 号の 8～17、令 4 条の 3）

- ・ 合併、分割、現物出資、株式交換、株式移転  
法人段階（支配の継続）と株主段階（投資の継続）
- ◇ 要件を規定に書き切れるか、書き切るべきか？

- ・ 現物分配（2条12号の15）

直前における完全支配関係（分配資産保有の継続？）

### 3-2-5 グループ法人税制

- ・ グループ内資産譲渡・非適格合併（61条の13）  
完全支配関係
- ・ グループ内贈与（利益積立金額の移転）（25条の2、37条2項）  
法人による完全支配関係
- ・ みなし配当事由による株式譲渡損益の不計上（61条の2第16項）  
完全支配関係
- ・ 合併抱合株式の株式譲渡損益の不計上（61条の2第3項）  
非適格合併（完全支配関係に限らない）

## 3-3 処理方法と効果、副作用

### 3-3-1 実現（図説1）

実現の果たす機能

- ・ 課税時期（課税の時点、年度帰属）
- ・ 所得の人的帰属
- ・ 所得の範囲（株主法人各取引）

### 3-3-2 課税繰延べと取得価額の機能（図説2）

- ・ 取得価額の引継ぎ (transferred basis)
- ・ 取得価額の置換え (exchanged basis)

### 3-3-3 非適格資産（交換差金）の扱い

受取側は、按分的利益（損益）認識。支出側は？

### 3-3-4 課税繰延べの弊害（図説3）

- ・ 所得の振替  
資産といっしょに、損失も贈与
- ・ 取得価額の付替え  
高い取得価額を選択的に利用  
関連者と交換

### 3-3-5 調整勘定方式（図説4）

組織再編税制の引継ぎより、優位性あり。

### 3-3-6 損失計上の制限（図説5）

内国歳入法典 267条(d)、1014条  
前主の損失を「半殺し」

- 3-3-7 株式譲渡損益の不計上（61条の2第3・16項、法令8条1項5・19号）（図説6）  
 アウトサイド・ベイスの放棄をどう評価するか？  
 子会社株式への投資（原資）が回収されない。

#### 4 同種資産の交換（内国歳入法典 1031 条<sup>1)</sup>）

##### 4-1 時間差のある交換 (Deferred Exchanges)

- ・ 判例と議会報告書
  - Starker v. U.S., 602 F.2d 1341 (9th Cir. 1979)
  - 5 年間、年 6%増価
  - General Explanation of the Tax Reform Act of 1984, at 244.
  - 売買との区別、延払基準の攪乱
- ・ 要件 (§ 1031(a)(3))
  - 資産譲渡後 45 日以内に、代替資産を指定する。または、
  - 資産譲渡後 180 日以内、もしくは、法定申告期限のいずれか早い日までに、代替資産の引渡を受ける。
- ・ 代替資産の指定
  - 時価に関わりなく 3 つまでの資産、または、
  - 時価合計が譲渡資産の 200%以下となる無限定数の資産
  - 45 日以内であれば、取消と再指定可能
- ・ 対価金銭のみなし受領 (constructive receipt)
  - みなし受領とされると、交換ではなくなる。
    - ・ 保証や担保（資産取得の履行確保）
    - ・ 時間差に係る利子や価格変動の補償
  - 4 つの safe harbor (Reg. § 1.1031(k)-1(g)(2))
    - ・ 金銭以外の保証、担保等の履行確保措置
    - ・ 金銭の寄託(Qualified Escrow Accounts and Qualified Trusts)
    - ・ 適格仲介者(qualified intermediary)
    - ・ 利子、増価分(Growth Factors)の受領

<sup>1)</sup> 阿部雪子「資産の交換・買換えと課税繰延べに関する研究」一橋法学 8 巻 2 号 201 頁(2009)、9 巻 1 号 101 頁(2010)などを参照。

#### 4-2 オプションの利用（多数当事者交換と組み合わせる場合が多い）

- ・ 制定法が認める期間内に代替資産または譲渡資産を欲する相手を見つけることは困難。
- ・ 例 (Rev. Rul. 84-121, 1984-2 C.B. 168)
  - 資産 X（取得価額 50、時価 100）を所有する A は、交換取得資産 Y が見つかるまで、X を 100 で取得できるオプションを、X を欲する B に対価 5 で付与する。B は、行使日において、100 の金銭の代わりに、時価 100 の Y を取得して直ちに A に譲渡することにより、オプションを行使する。
  - A は、オプション料 5 以外には課税を受けない。Y の取得価額は、 $50 - 5$ （受け取った金銭） $+ 5$ （認識された利益）
  - B には、Y の譲渡による損益は生じない（取得後直ちに譲渡）。X の取得価額は  $100$ （支払対価） $+ 5$ （オプション料）

#### 4-3 多数当事者交換（図説 7）

- ・ 三角交換
  - A（X を Y と交換したい）、B（X を買いたい）、C（Y を売りたい）が登場。A は X を、B は金銭を預託する(escrow)。また、B は C を見つけ、Y を預託させる。A は Y を、B は X を、C は金銭を受け取る。A に対して 1031 条適用。
- ・ よく用いられる交換（適格仲介者の入る四角交換）
  - A（X を Y と交換したい）、B（X を買いたい）、C（Y を売却したい）に加えて、適格仲介者(qualified intermediary) I が入る。I は、A との間で Y を対価として X を受け取り（交換）、直ちに、X を B に売却する。代価を C に支払う。
  - 適格仲介者 (Reg. § 1.1031(k)-1(g)(4))
    - ・ 納税者と非関連。弁護士、交換仲介会社など
    - ・ 一時的であっても、資産を取得したものとされる。

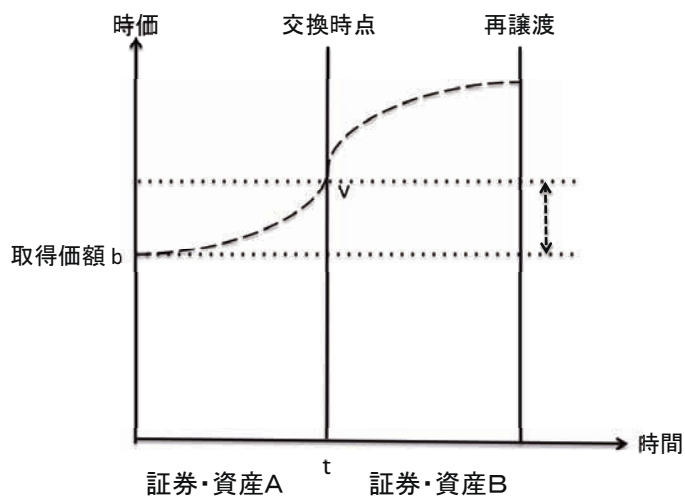
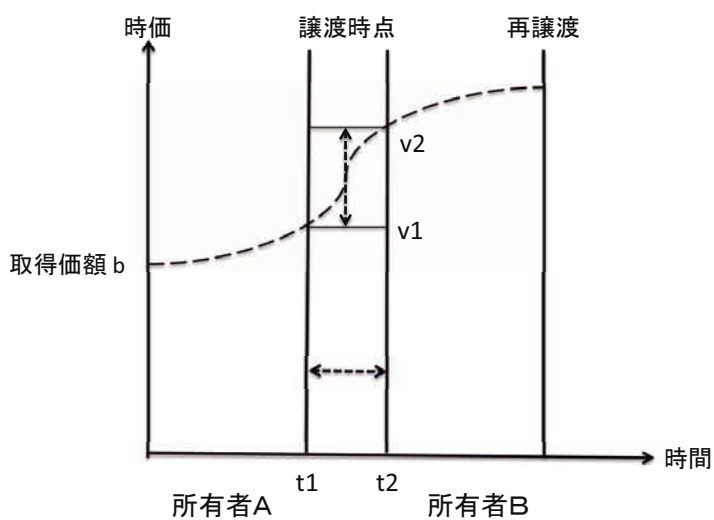
### 5 おわりに

- ・ 借用概念論と民事法の課税要件化
- ・ 民法典の存在理由
- ・ 人々の関係、社会のあり方と民法、税法
  - 税法の論理と取引の経済的淘汰
- ・ 税法と私権



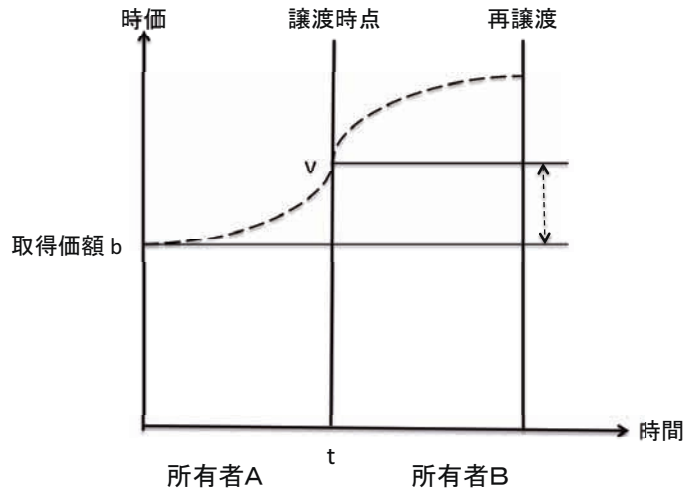
図説 1 : 所得の「実現」が果たす機能

- ・ 課税時期（課税の時点、年度帰属）
- ・ 所得の人的帰属
- ・ 所得の範囲（株主法人各取引）

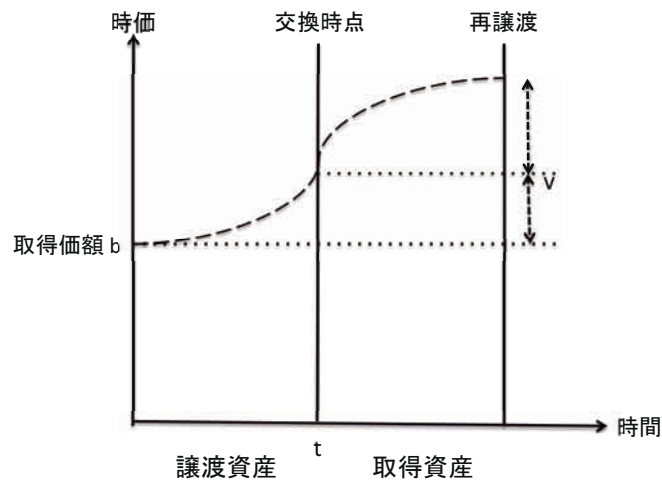


図説 2 : 課税繰延べと取得価額の機能

取得価額の引継ぎ (transferred basis, carryover basis)



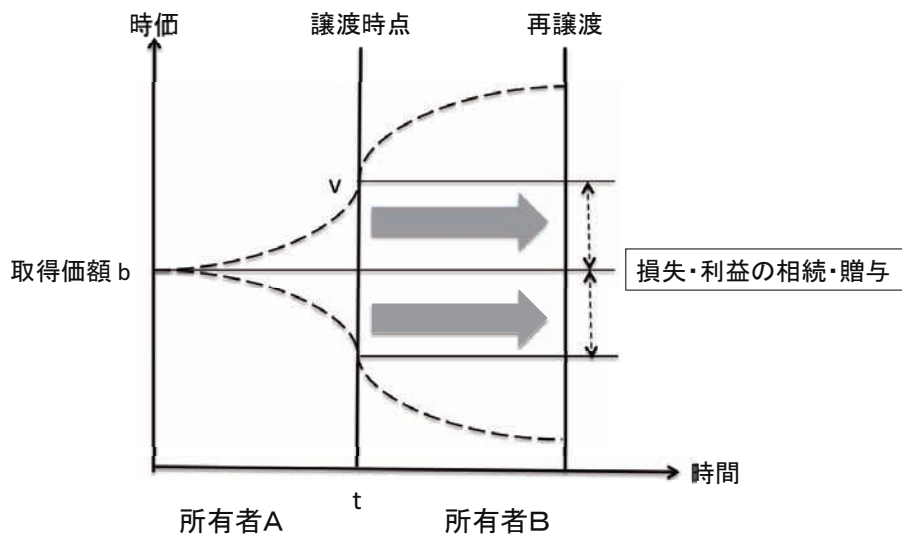
取得価額の置換え (exchanged basis, substituted basis)



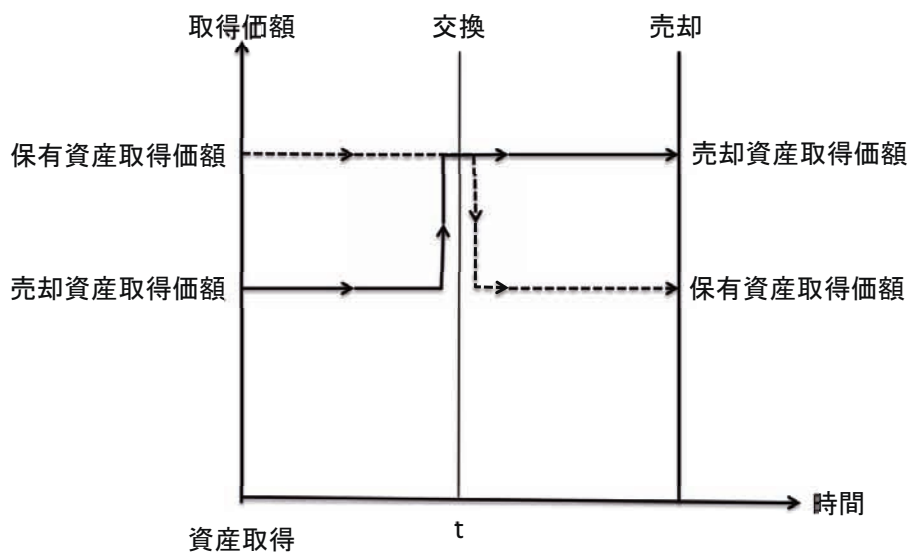
- 適格現物出資では、出資資産に着目すると取得価額引継ぎ、出資者に着目すると取得価額の置換えが生じる。
- 出資資産の含み益は二重課税、含み損は二重控除される。

図説3：課税繰延の弊害

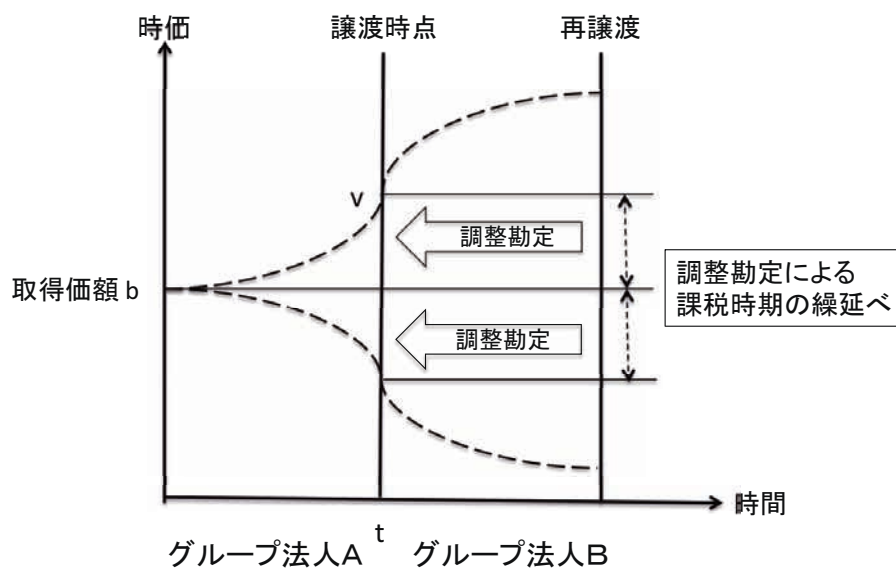
所得の振替（取得価額引継ぎの利用）



取得価額の付替え（取得価額置換えの利用）

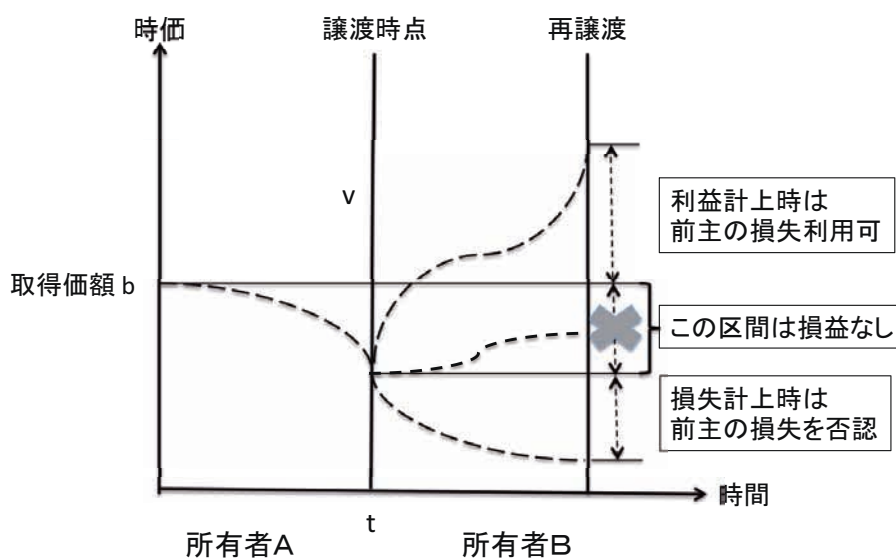


図説 4 : 調整勘定方式 (グループ法人間移転)



図説 5 : 損失計上の制限

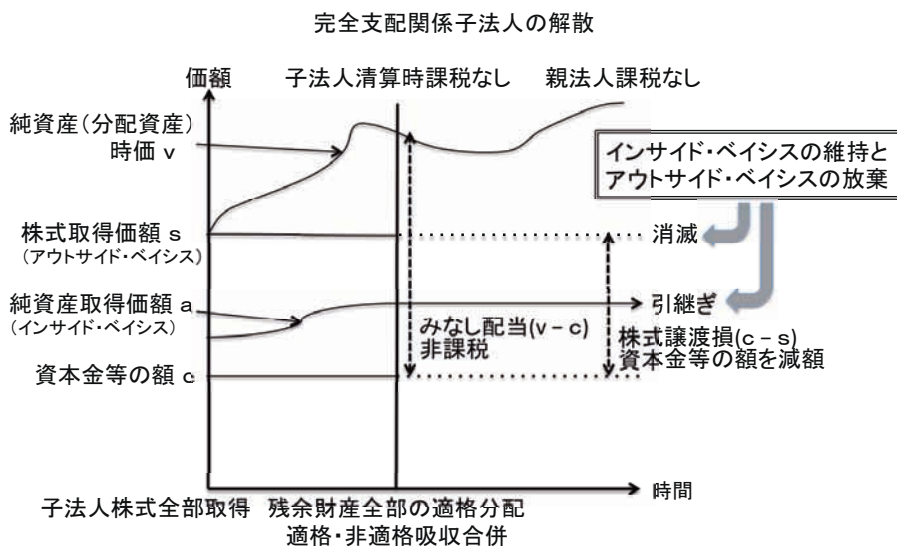
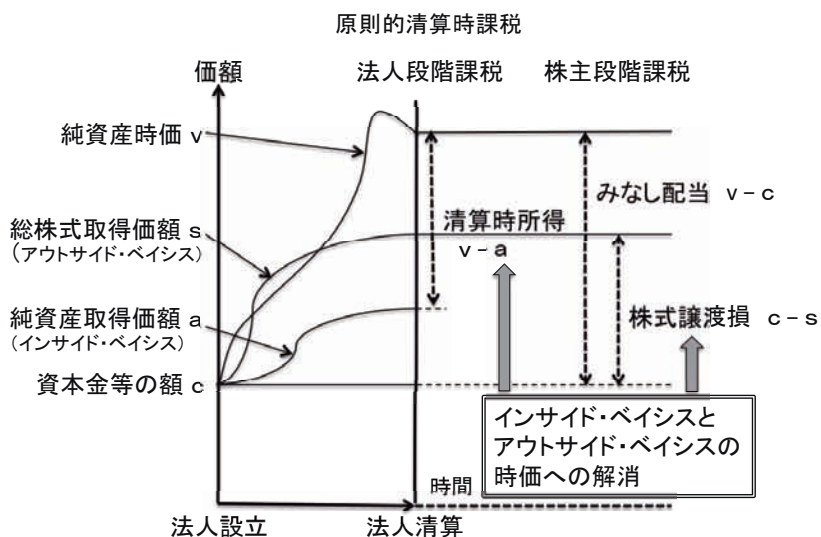
内国歳入法典 267 条 (d) : 1014 条方式

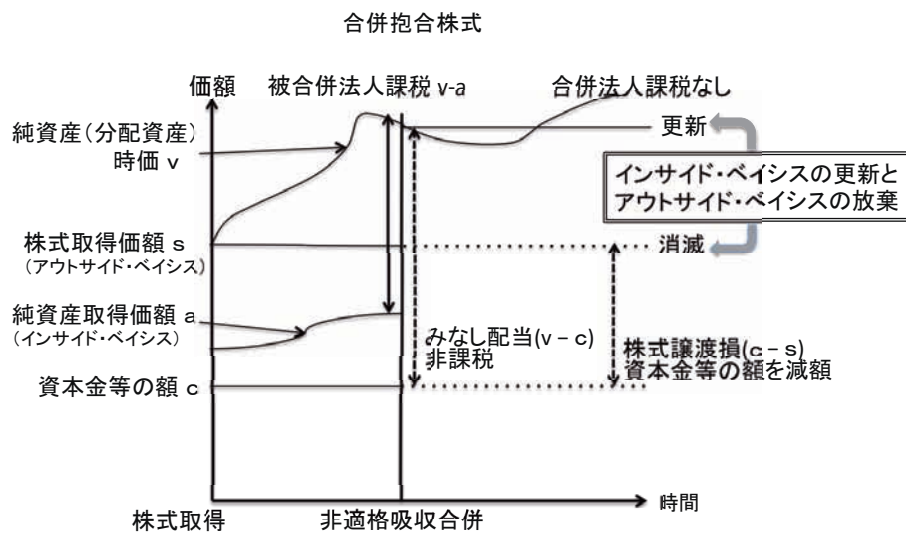




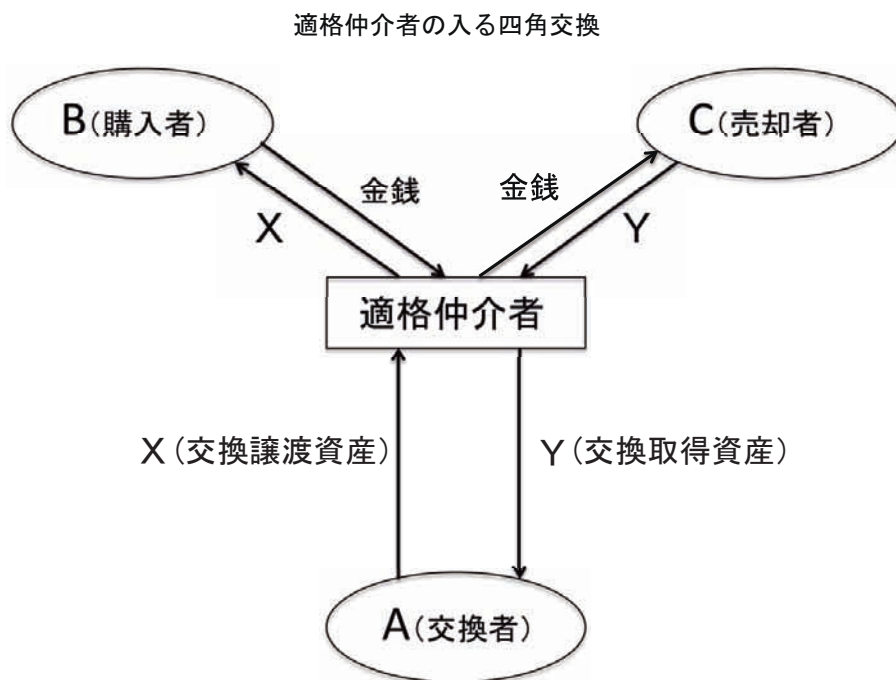
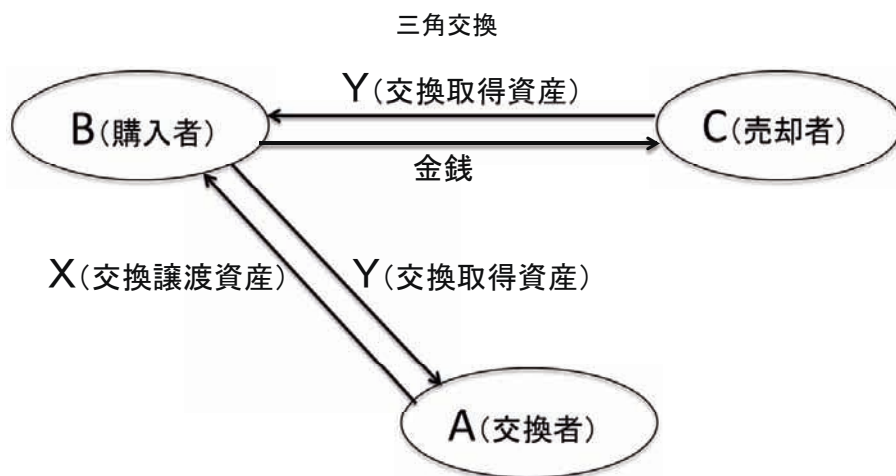
図説6：インサイド・ベシスとアウトサイド・ベシス

- ・ 法人の保有する純資産の取得価額を、インサイド・ベシス、株主の保有する株式の取得価額を、アウトサイド・ベシス、という。
- ・ インサイド・ベシス、アウトサイド・ベシス、資本金等の額は、法人設立の時点では一致しているが、その後、乖離する。
- ・ では、法人を清算したとき、原資として、何をどう使うか？





図説 7 : 米国での交換特例の活用



## 抜本的税制改革を巡る諸課題



●参加者（五十音順）

大阪ガス(株)代表取締役副社長執行役員(租研評議員)

総務省自治税務局市町村税課長

大阪学院大学経済学部教授

財務省大臣官房審議官

北前 雅人  
杉本 達治  
日高 政浩  
星野 次彦

司会 関西学院大学経済学部教授

林 宜嗣

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

(林) それでは、ディスカッションを始めたいと思います。2時間、お付き合いをいただきます。私は司会役でございますが、タイムキーパー的な役割を果たしたいという具合に思っております。

今、宇野副会長からお話がございましたように、日本が非常に厳しい状況に置かれていることは、疑う余地のないところだろうと思います。その中でやはり税制改革、これは非常に重要な政策課題の1つですが、ここ数年、抜本改革が必要といわれながら、なかなかそのような改革にまで至らないというのが現状ではないかと思っています。

日本は、足元を見ますと、さまざまな経済問題を抱えています。その中で東日本大震災が発生し、さらに復旧・復興財源はどうするのだという課題が今、突き付けられているわけであり、しかしながら一方で、巨額の財政赤字、累積債務、それから少子高齢化という構造問題を抱え、場合によってはまた格差問題といったようなことがいわれるようになってきました。日本の社会経済状況の変化の特徴の1つは、短期間の間にドラスティックな変化が起こることです。従って、それに対応できるようなシステムを大急ぎで作らなければいけないわけですが、これがなかなか実行できないというのが現状です。

税制は社会を支える非常に重要なインフラですから、もう一度ここで、今、日本が抱えている税制の現状と課題はどういうことなのかを踏まえながら、短い時間ではありますが、皆様と考える機会を持つことができればと思っております。

ディスカッションは、大きく2つに分けたいと思います。第1ステージは総論、そして、第2ステージは各論ということで、個別の税制について議論をしたいと思っています。進め方は、財



務、総務、両報告者からお話をいただいた上で、民間のパネリストからご発言をいただき、ディスカッションするという形で進めたいと思っております。

それでは、第1ステージとして、財政、税制の現状と抜本的税制改革について、総論的なお話を財務省の星野審議官からいただきたいと思っています。よろしくお願いいたします。

---

## 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

(星野) ご紹介いただきました星野でございます。今、林先生から、財政をめぐる総論的な総括、問題意識をお述べいただきましたが、まさに私どもも同じような認識を持っております。

今日は、まず前半としまして、財政、税制をめぐる現状、ファクトファインディングになります。今までお聞きになられた点多かろうとは思いますが、まず総論としてそのお話をさせていただきますと思います。お手元に財務省主税局の資料がございますので、これに沿ってご説明したいと思います。

資料①(資料編3頁)は、23年度一般会計の



歳出、歳入です。左側は歳出ですが、社会保障関係費が全体の3割を超える額になっております。社会保障関係費は、医療、年金、介護等々ですが、これは、例えば医療ですと保険料、それから窓口で払う自己負担分、これら以外に公費負担が入っています。年金ですと、現在の給付には、保険料だけではなくて、基礎年金の2分の1には実は国の公費が入っているということです。社会保障関係費は年々増えていて、今や3割を超えて、一般歳出で見るともう半分以上になっているということです。実はこの公費は、歳入の方を見ていただくと半分近くが公債金収入、つまり借金によって賄われているということでございまして、これがすべて将来世代の税負担ということでツケが回っているということでもあります。

資料②は、いわゆるワニの口と呼ばれている歳出・歳入の推移のグラフです。バブルの崩壊後、歳出が高止まりになる一方で、歳入が減っておりまして、大きくワニの口が開いてギャップが増えているのがおわかりいただけるかと思います。下の棒グラフが公債発行額です。21年度、22年度、23年度と連続して、実はこの棒グラフが税収を上回っているという姿になっております。こういう異常な姿は、過去を遡ると、終戦直後の昭和21年度にただ1回起きただけで、いかに異常な状況がここ数年続いているかということがおわかりいただけるかと思います。

す。

資料③は、主な税制改革と税収の推移をまとめたものですので、後でご覧いただければと思いますが、所得税はフラット化をずっと進めてきています。法人税も比較的減税を行ってきております。それから、所得税については、住民税への税源移譲も行っております。全体として税収が落ちてきているわけですが、この間、景気がなかなか回復しなかった、低迷していたということも大きな要因の1つになろうかと思えます。その中で消費税については、割と安定した収入が得られています。

次のページを並べて見ていただきますと、国民負担率、特に租税負担率は主要国の中で最も低い水準です(資料④)。アメリカは比較的低いのですが、ご案内のとおり医療等について、アメリカは公ではやっておりませんので、そういった負担を加えて考えれば、負担率という意味では日本はかなり低く、先進諸国の中では最低と言ってもいいかと思えます。特に、個人所得課税、消費課税が低くて、法人所得課税が相対的に大きいということがおわかりいただけるかと思えます。

資料⑤及び⑥は、財政収支と債務残高の国際比較を行っておりますが、リーマンショック以降、各国とも財政収支が悪くなっていることが見て取れようかと思えます。日本はそれ以前から財政状況が悪かったということで、債務残高で見ていただきますと、格段に悪いということが一目瞭然かと思えます。

資料⑦は、大量に発行されている国債の保有者が誰かということを表すものですが、銀行、生損保といった金融機関で約7割保有されているということです。裏を返せば、財政のリスクが起こったときに、金融に波及する恐れが高いということも言えるかと思えます。日本の国債は、これを見ていただくと海外の部分がかなり低くて、日本の中で消化されているから大丈夫だといったような議論をされる方がいらっしゃるわけですが、なかなかそういうことでもなか

ろうと私どもは考えております。

1 つは、将来は必ず税金で償還しないといけない、利払いもしないといけないということです。この金融機関を通じて国債を持っている人というのは、基本的に資産家なわけです。したがって、将来その税金で国債の償還を行うときに、ある意味で所得の逆再配分が起こるということになるわけですし、そういう意味では財政の機能を果たし得ないし、また、将来において税収が国債の償還に大きく取られるということで、財政の硬直化が起こるというのが第1点です。

それから、今後高齢化がさらに進みますと、貯蓄率がますます落ちてまいります。過去に比べまして相当貯蓄率が低下しております。近い将来、国内ではやはり国債を賄いきれずに、海外での消化に頼らざるを得ないことが起こってくると思います。外国の投資家が国債を持つことになると、政治・経済情勢等によっては保有期間を短期化する傾向があり、場合によっては金利が上昇し、国債の価格も下落するということも考えられますが、これが企業の経済活動の足かせにもなりますし、先ほど申し上げた金融機関の財務内容が悪化するといったことにもつながろうかと思えます。

今、ご説明してきたことからまわるとおり、財政は待ったなしでなかなか厳しい状況でして、**資料⑧**ですが、その財政をどうやって立て直していくかということで、昨年6月に財政運営戦略というものを政府としてまとめております。

今後、財政をある程度持続可能としていくためには、公債残高を経済規模、つまり GDP 比で下げていくことが必要になるわけです。上の表のストック目標が、ある意味で財政の究極の目標なのだと思いますが、債務残高の対 GDP 比を安定的に低下させるという目標を掲げた上で、なかなかこれはすぐには達成できないので、当面プライマリーバランスを黒字化していこうという目標を定めております。これがフロー目標です。遅くとも2020年、10年間のうちに何と

かこれを黒字化に持っていくということです。プライマリーバランスが黒字化すれば、金利と成長率が仮に同じ率で伸びていくとすれば、それは経済規模比で国債残高が増えていかないということが確保されますので、とにかくプライマリーバランスを何とか黒字化しようということです。ただ、これもすぐには達成が大変だということで、2015年度までに赤字の対 GDP 比を2010年度から半減するというのが当面の目標になっています。このフロー目標に沿って何とか財政の健全化を達成していこうということです。今、申し上げた財政健全化目標というのは、国際公約にもなっております。

**資料⑨**に昨年のトロント・サミットの宣言文を載せてありますが、見ていただくと「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 GGP 比を安定化又は低下させる財政計画にコミットした」ということで、各国ともリーマンショック後の財政の出口戦略をコミットしているわけです。日本は、2013年、2016年という各国のコミットよりもやや遅いテンポです。それでも今の日本の状況を見て、そのテンポで何とか財政を健全化してくださいということで各国が注目している中で、ここに書かれているように日本政府としては、財政健全化計画を国際的なサミット場で発信したということです。

また、今年の5月のドーヴィル・サミットにおいては、震災後、震災復興のお金がかかりかかるわけですが、その震災復興のための資金を供与しつつ、財政健全化の計画をちゃんと維持していこうと、財政の持続可能性の問題にも取り組んでいくことを宣言しているわけです。

**資料⑩**では、先ほど申し上げたとおり、国際的にリーマンショック後、各国は財政健全化目標にコミットして、何とか財政を立て直そうとしているわけですが、ご案内のとおり、最近、国家の債務問題、ソブリンリスクの問題が大きく取り上げられております。ご案内のとおりギリシャに端を発して、ヨーロッパ各国、財政の

危ない国において、次々と市場の洗礼を受けるような形で動揺が広がっております。アメリカも財政の悪化に伴って、国債の格下げということが問題になっております。財政健全化の取組というのは、世界的にも注目されております。

したがって、日本としても対外的に健全化への取組をきちんと示して、それを達成していくことを見せていかない限り、いつ何時市場からの洗礼を受けるか、それから、国際的にも信用をなくしてしまうかという瀬戸際に立たされていると言っても過言ではないと思います。

資料⑪は、財政状況を総括的にわかりやすく表にしておりますが、OECD 中の比較で、1991年と2008年を比較したものです。GDP 比でみて、社会保障支出自体はかなり伸びております。8.3%の伸びということです。この社会保障支出の増大を何とか財政の中でのみ込むために、例えば公共事業、教育、ODA、防衛費もそうだと思いますが、そういうものをかなり切り詰めているわけです。それでもその社会保障費というのは、毎年1兆円ぐらいずつ自然増で増えておりますので、全体として政府の総支出が伸びております。

一番右側、社会保障支出以外の支出というのは、実はもう対 GDP 比で見て、OECD 中で最低の比率になってきているわけです。その他の経費を切り詰める、歳出削減をしようといっても、なかなか厳しい状況になっているということです。したがって、社会保障支出をどうしていくかということも、併せて考えていかないといけないということだろうと思います。

租税負担率は、先ほど主要国のものを見ていただきましたが、資料⑫の左側、対 GDP 比で見た租税負担率、実は OECD 中で2008年では最低になっています。ですから、国民の税の負担というのは、実は重税感というのはあるのかもしれませんが、客観的にこの数字で並べると、やはり相当低い水準のままになっているということです。したがって、社会保障の給付に見合った税をなかなか確保しきれず、

負担水準の引上げも併せて考えていかないといけないということが言えようかと思います。

それからもう1つ、先ほどアメリカの格付けの話を少ししましたが、今週に入ってイタリアも格下げになったりしています。8月24日に Moody's が日本の国債の格付けを下げております(資料⑬)。Aa2からAa3に引き下げて、見ていただきますと、3社の主要格付け会社、いずれもAa3のレベルになっていまして、もう1つ落ちるとシングルA格になるという状況になっております。シングルA格になると、例えば外国の銀行が日本の国債を持つ場合に、日本の国債は一応リスク資産としてカウントしなければいけないことになりますので、いつ何時格下げみたいなことになって、それが引き金になる恐れもあろうかと思います。

Moody's のプレスリリースの一番下を見ていただきますと、「一体改革成案は、まだ詳細な形になっていないが、政府がそれほど遠くない将来に適切なタイミングで政策を実施し、経済成長が回復して財政改革を下支えすれば、市場の信認維持を支えることになる」とみられる」といったようなことが書かれておりまして、この後ご説明します一体改革、これについてやはりきちんとやっていくことが求められている、市場は見ているということだと思います。

内閣府の試算が8月の半ばに出されております(資料⑭)。詳しい説明は省略いたしますが、この後ご説明する社会保障・税の一体改革をきちんと行わないと、2015年度にプライマリーバランスの半減という、先ほど申し上げました最初の財政の目標すら達成できないということが、この試算の中でも明らかになっております。何とか2010年代半ばの消費税の引上げを含む一体改革を成し遂げていく必要があるということです。その中身が何かというのは資料⑮以下です。

## 2. 社会保障・税一体改革の概要

資料⑮は、議論の経緯ですが、ご案内のとおり6月30日に「社会保障・税一体改革成案」と



いうものが検討本部で決定しておりまして、翌日7月1日に閣議報告されております。この成案の中には、この成案を基に与野党協議を呼びかけていきたいと思いますということが盛り込まれております。

実は、この社会保障・税の一体改革は、長い議論の歴史がありまして、平成20年、21年は自民・公明の連立政権時代でして、このころから議論されていて、議論の成果を踏まえて、菅政権以降、更に議論が深められて、成案に結び付けられているということです。そういう意味では、かなり与野党の主張自体は近いものがありますので、何とか議論を乗り越えて、一体改革を成し遂げていただきたいと思います。と思っています。

資料⑯は、一体改革の概要ということで、一番重要な部分が社会保障の安定財源の確保という話になるわけです。成案の中では、社会保障改革の安定財源を確保していくことを通じて、財政健全化を同時に実現していくことが重要だとしております。それをやっていくしか道がないのだということが、強く訴えかけられております。

特に、安定財源確保の中で重要な点を網掛けで示しておりますが、1つは、社会保障給付に要する公費負担の費用は、消費税収を主な財源として確保しようということです。2番目として、消費税収は全て国民に還元して、官の肥大化には使わないということです。消費税を原則として、社会保障の目的税としましょうということが、第2点目に書かれております。3番目、そのために、まずは2010年代半ばまでに、段階的に消費税率を10%まで引き上げることが書かれております。

今回、この成案の中には、社会保障の改革の方向性というものかなり詳しく書き込まれております。例えば社会保障の機能強化です。今までですと、年金、医療、介護だけだったわけですが、それに加えて、子育て、少子化対策みたいなことにも振り向けていきたいと思います。といったことや、若干綻びが見えている医療制度の機能

を強化するといった話がいろいろ盛り込まれております。また一方で、社会保障の重点化・効率化についても、こういうところを効率化すべきだということが併せて書かれておりまして、社会保障の今後の方向性について、かなり明確に打ち出されていることが特徴です。それによって社会保障の持続性を確保しようという意図で書かれているものです。

それから、資料⑰は、各論のところでもまた後ほど説明をいたします。成案の中で各税目についての改革の方向性が書かれております。

資料⑱の真ん中のところですが、「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じる」ということが書かれております。これに従って、来年の3月末までに、政府として税制改革のための法案を通常国会に提出していくということです。ここに書かれていることは、附則104条にも同じように書かれておりまして、政府にそれが義務付けられていると考えております。この方針の下で、何とか今後与野党協議が進むとともに、税制調査会などを通じて議論を進めていく必要があると考えております。

私からは以上です。

---

(林) ありがとうございます。

それでは、地方財政、地方税について杉本課長、お願いします。

---

## 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

(杉本) それでは、総務省自治税務局と書いた資料の方をご覧いただきたいと思います。報



道等をご覧になれますと、国の財政の状況とか税の状況などは、よく出てきますが、地方の関係はあまり報道等もされませんので、こういう機会に地方の税財政がどうなっているかということも含めて、ご説明をさせていただければと思っております。

まず、資料①（資料編59頁）は、地方の財源不足額の推移です。国と同様に毎年大きな財源の不足というものが生まれております。最近で言いますと平成19年くらいに少しよくなりましたが、その後リーマンショックを受けて、現状でも約14兆円、毎年こういった規模の不足額が出ているということです。

資料②の地方の借入金の残高を見ていただきますと、地方は最近ずっと増えておりましたが、200兆円ぐらいで頭打ちになっている悪い状況が続いているということです。これについては、国なんかでよく、赤字が生じていると700兆円とか800兆円とか、そういう議論がございます。200兆円ぐらいなので、地方の方がまだいいのかということを直感的に感じられるかもしれませんが、もちろん政府というのは国と地方全体で形成されているのですが、そういう中でも実は世界的に見た場合に、地方でこんなに大きな赤字を抱えているというか、借金を持っているという国はございません。例えば OECD の平均で見ますと、GDP に対して地方の借金は7%ぐらいといった規模なのですが、日本で200兆円というのは、日本の GDP の46%ぐらいですので、そういう意味で日本は、世界の中でも地方の借入金が多いという状況です。

そういうことで、見ていただいたとおり、地方は最近赤字の規模というのはそれほど膨らんでいないように見えるわけですが、どういうふうにやってきているかと言いますと、一般歳出の削減ということを取り組んできております。資料③でご覧いただきますように、約10年の間に16.8%の一般歳出の削減を行っているということです。

ただ、この中身を見ますと、下に四角い表が



ございますが、都道府県、市町村を見ていただいても、財政力の弱い、もしくは小さな規模の市町村、こういったところが必然的に削減率が大きくなってきているということです。市町村の仕事として考えますと、大きな市も小さな町村も同じように、日本国内、福祉の水準などを維持しなければいけないというところで、やはりそういったしわ寄せが、財政力の弱い小さな町村などに来ているということです。

もう1つ、公務員の数とか、給与の関係での削減の状況も書かせていただいております。資料④の上の方の右側の表をご覧くださいますと、右肩下がりになっております。これは地方公務員の数で推移して、平成6年からずっと16年連続して地方公務員数は減ってきています。国家公務員は、自衛官等を入れても100万人ぐらいですが、地方公務員は300万人ぐらいいるのですが、これを約50万人純減してきているというような状況です。

もっと減らせるのではないかとということについて、左側の円グラフを見ていただくとおわかりいただけるかと思いますが、このグレーの部分というのが、実を言いますと、法律や政令で大体定員が決められているものでして、これは簡単には減らすわけにはいかないというところなんです。白抜きになっております公営企業の関係、それから、福祉以外の一般行政の分野、こうい

ったところで今、大きな削減をしてきているという状況です。

ここ5年ばかりの状況を見てみましても、下の方の表にございますように、この5年間、「集中改革プラン」というのを実施してきておりますが、もともとの目標が左側の真ん中のところ、目標が6年間で6.4%の減というのを上回って、7.5%の減少ということで、こういう努力を地方公共団体では行っているというところなんです。

公務員の給与の水準についても、地方公共団体では改善をしているということです(資料⑤)。

ラスパイレス指数というのを聞きになられた方もいらっしゃるかと思いますが、国家公務員の給与を100として比較した場合ということです。ずっと以前は地方公務員の給与は相当高いといわれておりましたが、現状はもう国家公務員の給与水準を下回って、98.8。100を下回っている団体が8割を超えているという状況です。

また、資料⑤の一番右下の表をご覧くださいと思いますが、これは国家公務員と地方公務員を比べた場合の給与の水準ですが、括弧の中が平均年齢ということになります。これを見ていただきますとおわかりいただきますように、平成22年度、国家公務員と地方公務員では、地方公務員の方が年齢構成は高いのですが、給与の単価は安くなっている状況になっているところなんです。こういう苦しい中で、地方の場合は歳出を、地方公務員の給与、定数も含めて削減しながら、何とかぎりぎりのところでやっているというところなんです。

## 2. 地方税制の現状と課題

資料⑥は、地方税の全体像ということで棒グラフにしております。大きく言えば35兆円程度で前後しているというところなんです。実を言いますと、平成19年度をご覧くださいますと、3兆円の税源移譲というのがございます。これは、いわゆる三位一体の改革を行いまして、国から地方に3兆円の税源移譲を行っております。そ

ういう意味では、足元の23年度、35兆円になっておりますが、昔と比べるとときにはこの3兆円を除いた32兆円程度ということでご覧いただきますと、この20年の中でも最低の水準に今なっているという状況です。

地方税の特徴をご覧くださいということです、資料⑦では国税と地方税を並べまして、税目を比較したものです。個人住民税というのは所得課税ですので、所得課税、それから、法人税も所得課税ですが、これを見ていただきますと、大体国と地方は同じです。大きく違いますのは、消費税と地方消費税の間接税のところ、国の方が大きいということです。それから、資産課税が逆に地方の固定資産税が大きい、ここが一番特徴的かと思います。

その結果、下の方の県と市町村のところのグラフを見ていただきますと、市町村は、ご案内のとおり福祉サービス等、行政サービス、特に对人的なサービスというのは市町村が中心に行っており、しかも、小さな市町村も多いものですから、安定的な税収が必要ということで、ここに固定資産税がはめられているということです。

もう1つ、道府県税の方をご覧くださいますと、法人課税の比率が28.8%となっております。これをご覧くださいますとおわかりいただけるのは、国の方の法人税の比率に比べても大きく、景気の動向の影響を受けやすいということで、今、非常に厳しい財政状況になっているというところなんです。

平成に入ってから税収の動向(資料⑧)をご覧くださいましても、所得課税のところは平成19年度でがばっと上がっておりますが、法人二税のところはやはり変動が大きいということで、地方消費税はそこの中でも安定的であるという状況です。

地方税のもう1つの特徴は、各団体によってばらつきがあるということです。全国計で議論をしていても、やはり苦しいところ、それなりにうまくいっているところとの差が大きいとい

うのが、資料⑨-1のグラフでご覧いただけるかと思います。人口1人当たりと比較しまして、税収額を指数に置き換えまして、書いております。全国平均を100とした場合の数値です。

そうしますと、資料⑨-1の一番左側、地方税計をご覧くださいますと、その下のところにあります。最小の沖縄県と最大の東京都を比較いたしますと、1人当たりの税収が2.7倍です。これだけの差があるということです。税目ごとにこれをご覧くださいますと、地方法人二税は、6.1倍という非常に大きな差があります。他方、地方消費税とか、固定資産税は比較的低い倍率の差であるということです。

資料⑨-2はまた逆に、例えば自動車税をご覧くださいたいのですが、間接税の関係です。最大、最小が2.0倍になっておりますが、見ていただくと、自動車税は東京都が最小で栃木県が最大になっています。自動車はやはり地方部が多いものですから、こういう間接税の関係になりますと、消費税も含めて、税収の格差を縮小するような方向で働いているということです。

資料⑩は、国と地方のマクロで見た場合の税源配分がどうなっているかという表です。一番上が国民の租税が約75兆円、一番下がサービスの還元として、国と地方の歳出の総額ということ166兆円です。大きく言えば、租税で賄っている割合がこれだけ少ないというのが大きな問題かと思えます。

それで、国と地方の割合を見ていただきますと、上の方の国税と地方税が、これは税収の比較でして、国と地方が大体53対47になっているということです。その下の歳出のところをご覧くださいますと、国と地方は、国が43、地方が57となっております。これは対人サービス、行政サービスは都道府県・市町村を通じて行われているのが多いということもありまして、実際に使っているお金は地方が大きいということです。今、地方は地域主権、地方分権という流れの中で、国と地方の間の税収の割合をせめて5対5にできないかということで、議論をさせて

いただいているところです。

今後の方向性の細かいところは、後ほどまた各論で申し上げますが、資料⑪から大きな今後の方向性ということです。資料⑪の第104条第3項第7号ですが、この中にありますように、地方税制については、地方消費税の充実を検討するとともに、地方法人課税のあり方を見直すということで、大きくは地方消費税の充実、あとは法人課税をどうしていくかということで、偏在性の小さい安定した地方税体系を構築するという方向性が示されているところです。

この考え方は資料⑫にもございますが、本年度の税制改正大綱でもほぼ同じ内容が書かれているところです。

資料⑬はまた後ほど申し上げますが、社会保障と税の一体改革の成案の中でも大体同様の考えが示されているということです。

総論としては私からは以上でございます。

---

(林) ありがとうございます。

今、お話がございましたように、国も地方も国民や住民の受益に対して負担が絶対的に、構造的に不足していることは否定できない事実だろうと思います。従いまして、今後、負担を上げていかざるを得ないとするなら、それでは、どういう税制にすればいいのかというお話は、各論のところでも伺えるかと思えます。財政或いは税制全般につきまして、民間の立場から北前さんにご発言いただきたいと思えます。

---

### Ⅲ. 財政・税制の現状と抜本的税制改革についての討論

〔産業界から見た意見〕

(北前) 大阪ガスの北前でございます。財務省の星野様、総務省の杉本様、詳細なデータを用いてのご説明をありがとうございました。特にわが国の歳出と税収の差が拡大傾向にあると

いうグラフを拝見しますと、あらためてその開きについて実感したところであります。また、健全財政に向けて、行政サイドの取り組みもご説明いただき、それについてはよく理解できました。ありがとうございました。私はこれらのご説明をお聞きしまして、産業と企業の立場から意見を述べさせていただきたいと思います。

まず、現在の経済環境についての認識ですが、大震災の影響で寸断されましたサプライチェーンの復旧は、震災後数カ月を経て急速に回復してきて、生産も持ち直しつつあると認識しております。これは私どもガスの販売を通じて4月にどんと落ち込んだガスの工業用の販売量が徐々に回復してきているということです。

しかしながら、ここにきて、アメリカの景気減速とか、欧州の財政危機、こういう世界情勢を反映しまして、急激な円高が進展し、これにより日本経済の悪影響については、相当程度のものであるという認識もしております。また、復旧・復興の遅れ、また、最近は相次ぐ台風の被害など、先行きの不透明感というのがなかなかぬぐいきれないという状況であろうと考えております。

このような環境の下ですが、わが国の産業、企業につきましては、やはり国内市場が縮小しています。それから、他国に比べて高い法人税の負担、或いは諸外国との経済連携協定の締結の遅れ、こういうことに非常に危機感を抱いております。そういう中で成長投資の機会を、やはり海外に求めていくという傾向がどんどん強まっていると考えております。さらに今、過度な円高の進行で、企業が国内で事業拠点、生産拠点を維持していくことが一層困難になってきているのではないかとことです。

このような状況の下で、産業、企業に関する税制につきまして、次に述べます3点の事項への対応が重要と考えております。1点は震災復興、2つ目は競争力の強化、3つ目は財政再建という、この3点です。

震災復興につきましては、今、最優先すべき



課題であると考えています。そのためには、被災された企業の再起を支援する税制を導入するとともに、消費税等を中心とした税収によりまして、震災復興財源の確保を図ることが必要であると考えております。

2つ目の競争力の強化につきましては、産業の空洞化を抑止し、日本のものづくりの競争力を維持すること、それが将来の税源の育成にもつながることを考え合わせますと、企業のグローバル競争力の強化に資する税制の導入が必要であると考えております。

財政につきましては、先ほどのご説明にもありましたが、わが国の財政は非常に危機的な状況にある、財政再建を先延ばしすることはなかなかできないという状況にあると認識しております。これは財政危機を主要因とします欧州経済の混乱を見ても明かです。財政規律を保つために、膨らみ続ける社会保障費の支出の抑制と、一方で安定した税収構造の構築が必要であると認識をしております。

次に、地方財政、税制について感じますのは、現在のわが国の状況を見るに、地域経済の活性化が必要であるという思いです。これまでわが国は効率化を求めまして、一極集中というのが推進されてまいりましたが、今後はある程度の分散化、すなわち地域経済の活性化が必要であると感じております。





そのためには、最後にお話でしたが、地方への権限移譲と財源の分配が必要となるとありますが、これに関してはまた後ほど説明があると思います。各論部分でお話を伺いたいと考えております。

私からは以上でございます。

---

(林) ありがとうございます。震災復興の財源は消費税を中心とした税収によるべきではないか、そして、企業のグローバル化に対応した成長戦略に資するような税制が必要ではないかというお話がございました。

それでは、日高さん、お願いします。

---

#### 〔税制のあるべき姿〕

(日高) 大阪学院大学の日高です。今回このような形で参加させていただきまして、ありがとうございます。先ほどは日本の財政状況、あるいは地方が置かれている状況について、詳細な説明をいただきまして、大変勉強になりました。私は財政学を専攻して研究しておりますので、その観点から幾つか発言をさせていただきたいと思います。

まず、総論につきましては、やはり税制のあ

るべき姿について、どのように考えるのかということが大事なポイントであろうと思います。その点で3つ取り上げたいと思います。

第1は、先ほど財政の状況として、赤字が拡大している状況であるということ、それから、現在の税制の構成につきまして、資料でご説明があったかと思います。財務省の資料④のところに、わが国の租税構造の資料がございまして、国民負担率で見ますと40.6%の比率になっています。構成を見ますと社会保障負担が1番多く、2番目が個人所得課税、消費課税が3番目という構造になっているわけです

問題としましては、今現在、非常に大きな財政赤字を抱えています、その主な要因が税収不足なのかどうかということが、まずもう一度確認をさせていただきたいことです。財政赤字の主因が構造的な支出にあるのか、収入にあるのかということです。仮に収入構造に大きな問題があるということであれば、これは抜本的に見直さないといけません。しかも、先ほどの資料④の姿というものを前提にしながら、微調整で済むような問題なのか、或いは抜本的に税構造自体を大きく変えるぐらいのデザインが必要なのかということです。

私は、税収不足がかなり大きな要因なので、いわゆる抜本的といわれていますが、大きく税収構造自体を見直すぐらい、大きな改革も視野に入れて考えるべきなのではないか、単に、現在の配分から比例的に見直すとか、そういうことではない改革が必要に迫られているのではないかという気がしますが、これについて少しお考えをお聞かせ願いたいと思います。

2つ目ですが、国全体を見まして、税の問題を考える際に社会保障と税の一体改革、すなわち社会保障の改革と併せて税の改革を行う、いわゆる支出面と税収面と一体で見直すことが、取り組みとして上げられているわけです。社会保障以外の分野についても、同時に考えるべきではないかというのが2つ目のポイントです。

例えば法人課税につきましては、企業の国際



力の維持向上であるとか、或いは、国内立地の確保といった税制面での措置ということもかなり有力な手段としてあり得ます。ですから、税については、単に税収を上げるだけではなくて、民間部門に特定のインセンティブを与えて促進するとか、そういった手段としても活用し得るものがあるのではないかとことです。

税については、ある一定の税収を上げなければいけないという制約があるものの、その制約のみで税制のデザインをするだけではなくて、ある種の政策的な誘導のインセンティブを与えるといったことも必要だと考えます。政府支出として社会保障だけを考慮しながら税制を考えるのではなくて、その他の経済政策で経済活力を与えるような政策の一環として、単に支出だけではなくて、税制をとらえて同時に考えるべきではないかと考えます。

そうしますと、これも質問なのですが、社会保障・税一体改革の中では、社会保障支出の改革が主であって、消費税の増税を含む税制改革は後追いのような形になっている印象を受けるのですが、もっと税制も一体として政策的な減免措置なども含めて議論をする方が望ましいのではないかと気がします。

3点目ですが、これは国と地方の関係についてです。従来から国と地方の関係につきましては、支出面では国対地方は2対3で、地方が6割という高い水準です。税収面では国対地方が3対2、地方が4割、国が6割というふうに国の方が多という姿になっています。この差を国から地方への交付税とか、補助金による移転で埋めているという構造になっているわけです。最近では地方税の割合が増加傾向になっています。これは先ほどもありましたように、税源移譲の関係があって変化してきていると思われます。これで国と地方の財源配分が安定的な姿になっているのか、或いは、安定的な方向に向かったと評価できるのかどうかということなのです。

1つ問題なのは、やはり財源不足、財政赤字

が国も地方もあるということです。地方でも財源不足、これも税財源不足ということが主な要因であるならば、これを国と同じようにどのように埋めていくのかということが問われているのだと思います。その際に地方税の拡充を行って、国から地方への移転は小さくするという手法が望ましい、いいかえると、地方については、もっと地方税の税収を上げていく方向が望ましいのか、或いは逆行するのかもしれませんが、国税収入をしっかりと確保して、そこから地方への移転をするという形で、地方の財源は任せるという選択肢も1つにはあるのかもしれませんが、どちらの方策が望ましいと考えられているのかということをお聞かせ願えればと思います。

以上です。

---

(林) ありがとうございます。3つ質問なりご意見がありました。第1は、今の財政悪化の主たる原因は、歳出の膨張にあるのか、税収不足にあるのかということです。第2に、一体改革という場合、これは特に税の構造の問題だろうと思いますが、社会保障だけではなくて、産業政策的なものや税との一体改革を考えていく必要があるのではないかとことです。第3は、地方の財源不足は、どのような方法でそれをカバーしていくのがいいのかということです。

星野さんと杉本さん、お取りになった形の質問に対してのお答えという形で結構ですので、北前さんと日高さんのお話に対してご説明をいただければと思います。

---

(星野) ご指摘、ありがとうございます。

まずは北前さんがおっしゃっていた震災の関係ですが、この後、各論で震災の税制については触れさせていただこうと思っておりますので、そこで述べさせていただきます。震災の対応に

については、どういった税でやるかというのはいろいろな議論があると思います。実は、先週から今週にかけましていろいろ大きく動いておりますので、最近の動きも含めまして、ご説明させていただきたいと思っております。

#### 〔企業のグローバル競争力の強化に資する税制の導入〕

それから、企業のグローバル競争力の強化に資する税制をとということで、これはおっしゃるとおりです。問題意識は我々も共有しております。そういう意味では法人税の実効税率の引下げ等が必要だと思っております。これも後ほど触れさせていただきますが、実は23年度改正案で、ご案内のとおり法人実効税率の5%引下げを盛り込ませていただいているわけですが、国会状況等もありまして、まだ実現をしておりません。その辺も含めて何とか企業の税負担は、今後引き下げる方向で検討していきたいと思っております。

その関連で、日高先生が先ほどご指摘されていた産業振興策、経済活力としての税制という話です。経済のために、例えば、法人税の税率を下げるのか、それとも、ピンポイントで政策税制にするのかというのは、これまでも議論があって、例えば、研究開発税制や中小企業の関係の投資促進策というのは、租税特別措置でやってきたという経緯がございます。ただし、租税特別措置は複雑化するので、そういったものを縮小して課税ベースを広げる一方で、税率自体を下げたらどうかという議論が最近では若干強いということで、23年度改正案は税率を引き下げる方向で組ませていただいているということです。

#### 〔財源を調達する手段としての税〕

それから、税の構造の話で日高先生が言っておられました、税収不足が要因かどうかということですが、これは歳出構造、社会保障でもってかなり財政が圧迫されているというのが1つの大きな要因ではございます。一方、税の最大の機能でございます財源を調達する手段として

の税というのが、その機能を果たしきれていないという基本的な認識を私どもも持っています。そういう意味では、税の構造を抜本的に改めて、税収不足を解消しないといけないと考えております。やはりそのためには消費税の引上げを中心として税の見直しをやっていないといけないと考えております。この後、各論でも、少しどういった税の方向性があるかを述べさせていただきたいと思っております。

---

(林) ありがとうございます。それでは、杉本さん、お願いします。

---

#### 〔地方税の復興財源〕

(杉本) それでは、私の方から地方税関係のところをご説明させていただきます。

北前さんからお話がありました復興税制の件は、後ほどご説明をさせていただいたと思いますが、1つ、大きな前提としまして、地方税の復興財源というか、かかり方についてです。

まず、基本的に今回の復旧・復興については、地方公共団体が被災地においてはお金を使うというか、当然事業を行っていくことになるわけです。ただ、地方税の特徴は、皆様方ご自身に振り返ってお考えいただくとよくわかるかと思いますが、やはり大阪にお住まいの方は、自分の払った地方税というのは、大阪府なり、市なり、それ以外の市町村で払われたものはそこで使ってもらうというのは、多分基本的な原則なのだろうと思います。

そういうこともございまして、復興税制を考えるとときには、被災してお金を使う団体と、それから、例えば地方税で引き上げた場合には、それを払ってくださる方々の場所が違うというところ、単に場所が違うだけではなくて地方団体の人格が違うわけです。ある意味、誰かに対して手を差し伸べるかどうかというお話になっ

ているわけです。そういうことから言いますと、そういったところは国を通じて地方交付税で補てんをしていくことはございますが、例えば全国的に地方税の増税を行って、大阪や鹿児島税金を被災地に直接持っていく、これはなかなか難しいところがございます。

復興財源の考え方としましては、地方はやはり今回の震災で、これからまた東南海とか、南海とか、東海とかの地震が起きるのではないかとか、全国どこにでも大震災が起きる可能性があるということを踏まえまして、緊急にやらなければいけない防災事業とか減災事業、例えば防潮堤を高くするとか、岸壁を直すとか、それから、山津波が起きないように危ない所は直すとか、学校を修繕するとか、こういった事業が全体の中で1兆円規模で全国で行われることがございます。そういった部分について、地方税の中では、そこは各団体が自分で自分の税金を使いながら行っていきましようという方向を一応念頭に置いているということです。

#### 〔国と地方の税源配分〕

それから、日高さんからお話をいただきました、国と地方の税源配分、それから、地方の財政赤字をどう解消するかということです。先ほど**総務省資料⑩**でご覧いただいたと思います。そのお話も先ほどいただきましたとおり、大きく言いますと地方というのは、入りの方は税金は国の方が多くて、使う方は地方の方が多いという中で、何らかの形でこれは財源移転をしなければいけないということです。例えば補助金という形で国から地方へお金が行く、交付税という形でお金が地方へ行くということで、そこを補っているということです。簡単に言うと、親からもらったお小遣いだと、足りなければちょうだいという話になるわけですし、それから、親からもこんなことにお小遣いを使うのではないという話になるわけです。そうすると、子供もだいたい大きくなってくると、そんな親の言うことはいちいち聞けないということもありますし、親の方も、だったら自分で稼げという話に

もなってくるわけです。

そういうことから言いますと、やはり基本的な方向は、自分で使うものは自分で賄っていく方向かと思います。そのときに、三位一体の改革のような税源移譲という方法もあると思います。ただ、国も地方も借金だらけというところですので、そういう意味では大きな方向性は、消費税をこれから引き上げていくというときに、その配分をその役割に見合った形で見直していくというのが1つあると思います。

ただ、消費税だけに頼るのでいいのかということを申し上げますと、1つの方向性としては、家計の状況を見てみましても、家計の所得と家計の消費という部分を見ますと、大体リーマンショック以後、特に所得の方は下がってきております。消費は安定的ということもあって消費税をというところもございますが、ただ、絶対水準で見ますと、ご案内のとおりやはり所得の水準の方が当然大体300兆円で大きくて、消費の水準は二百数十兆円ということで一定ではありますが、小さいということです。所得の方が課税ベースが広いこともございますので、先ほどの**財務省資料④**にもありましたが、まだ国際的に見ても所得課税の水準は低いということもございます。そういった課税ベースの広さとか、世界的な傾向を見ましても、やはり所得課税ということもある程度念頭に置きながら、地方税も考えていく必要があるかと考えております。

以上でございます。

---

(林) ありがとうございます。

第1ステージでは、やはり日本の財政が非常に悪く、従って、税負担を国も地方も増やさざるを得ないのではないかという点が指摘されました。それは税のボリュームの問題です。ただ、ボリュームだけが問題であるなら、比例的に上げればいいということにもなるわけですが、しかし、タックスミックスをどうするかが、ボリュームとは別の問題として存在します。つまり、

今の日本の税体系は果たしてこれでいいのだろうかという点です。そして、それらと同時に各税目の構造が現状のままで良いのかといった課題もあります。

しかも、全体の税のボリュームやタックスミックスについての議論と、特定の事業の財源をどういう税でもって増税すればいいかという、限界的な増税のあり方に関する議論とが、同じ次元で、同じタイミングで行われているものですから、なかなか答えが見いだせない。ボリュームの議論はボリュームの議論として切り分けてやればいいのですが、問題は同時に発生していますので、現実には難しい。そのために、ゴールになかなか行き着かないのだろうという気はしております。

ただ、日本はこれだけ財政が悪くて、累積債務は先進国の中でも飛び抜けているにもかかわらず、日本の信用がそれほど落ちていないのは、税について「上げしろ」があることが国際的に認められているからではないかと思っております。しかし、いくら「上げしろ」があっても上げないということを各国が思ってしまった途端に、日本の信用が落ちてしまうことになります。その結果波及する問題は日本国内にとどまりません。オープン・エコノミーの中で日本は国際的にも財政責任を負っていることをもっと説明をしていかなければならないという気がしております。

それでは、第2ステージの各論に入りたいと思います。個別の税制につきまして、財務省の星野審議官からお願いいたします。

---

## Ⅳ. 個別税制の現状と課題

### 1. 社会保障・税一体改革

(星野) それでは各論ということで、各税に関する話、それから、先ほど申し上げました震災復興の話、あと、番号制度についても多少触

れることができればと思っております。分量が多いので時間がかかるかもしれませんが、順次お話ししたいと思います。

まず、総論のところでも申しました附則104条です。これは、自公政権時代の21年度税制改正法の附則にこの条文が載っていて、今後の税制改革の基本的な方向性みたいなものがここで規定されております。政権交代をしても、その条文自体は一応意識されて議論がなされてきて、それを念頭に置いた上で6月30日の成案が書かれているということです。附則104条と成案の中に盛り込まれている税の部分について、一応対比して載せております(資料②1-4)。

今後のスケジュールにつきましても、附則104条に書かれていたスケジュールの大きな枠組みは、成案では基本的にそのまま踏襲しているということがわかりいただけるかと思います。

個人所得課税ですが、これも附則104条と同じようなことが書かれております。格差の是正、所得再分配機能の回復のために、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。所得税については、過去かなりフラット化を進めてきたということがございまして、所得再分配機能をもう少し回復させないといけなのではないかといった議論がございます。それから、給付付き税額控除については、所得把握のための番号制度を前提に検討するということです。金融証券税制につきましても、その一体化に取り組むといったことが附則104条と共通ですが、書かれております。

法人課税は、国際的な協調、或いは主要国との競争条件といったことや、競争力の強化、国内での投資、雇用の拡大といった観点から、課税ベースの拡大と併せて法人実効税率の引下げを行うという方向が書かれているわけです。

消費税は先ほど成案で見ていただいたところですが、一番下に複数税率、逆進性の問題について書かれております。附則104条の方は、「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」という書きぶりなので



すが、民主党の政権下では、むしろ単一税率という方向性が出ております。「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に総合的に検討する」ということが書かれているわけです。

消費税以外の消費課税については、エネルギー課税、車体課税の簡素化や、環境への配慮の観点からのグリーン化といったことが書かれております。

それから、資産課税、相続税や贈与税の関係ですが、相続税につきましては、資産再分配機能の回復、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ことで、ここは多少の負担を国民により多く求めるという方向になっております。

それから、もう1つ、附則104条には書いておりませんが、成案の中で、早い段階で高齢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視点が加えられておりまして、贈与税はどちらかというところと軽減といった方向が打ち出されているわけです。

それから、一番下、その他のところですが、社会保障・税に関わる番号制度の導入といったことが指摘されております。

## 2. 所得税

所得税につきましては、先ほど申し上げたような方向です。資料⑭以下、見ていただければ、フラット化が進んできて、所得再分配機能をもう一度取り戻さないといけないといったような方向性が書かれてございます。

## 3. 消費税

消費税の話を多少させていただきたいと思います。資料⑮は先ほど見ていただいた税収の動向ですが、消費税収は、約10兆円前後で安定的に推移していることがわかりいただけるかと思います。

資料⑯は、消費税の5%のうち4%分が国税

ということですが、この4%のうちの29.5%が地方交付税として地方に回っておりますので、実質的な取り分としては、国が56.4%、地方が43.6%ということになります。この国の取り分が福祉目的化ということで、現在のところは高齢者三経費、基礎年金と老人医療、介護といったものに充てるということになっているわけです。

この使途の整理が平成11年度の予算で実施されております。下の図でおわかりいただきますとおり、だんだん高齢者三経費と消費税収との差の濃い青色の部分が広がって、膨らんでいるということです。特に21年度に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てきて、これをどう埋めるかということが課題になっています。それから、前半で説明しましたとおり、高齢者三経費から今度は子育て、少子化対策を含めた四経費に広がっていくわけですし、こういうところをいかにちゃんと埋めていくかがこれからの議論ということです。

資料⑮の消費税の税率水準は、日本が各国に比べて非常に低い5%で、単一税率になっていることを示しています。

先ほども申し上げたわけですが、逆進性の議論をするときに軽減税率という話が必ず出てきます。資料⑮の2つ目の○のところ、逆進性対策としての有効性についてですが、軽減税率を行うと中高所得者も恩恵を受けます。事業者や税務当局の事務負担、複雑な事務をしなければいけないといったこともございます。それから、税収のロスということで、軽減税率にしますと、このロスをそれ以外の方法で税収を確保しないといけないことになるわけです。こういった課題をいろいろ考えますと、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った方向感ではないかと考えております。

資料⑯は、それに関係する各国の比較です。



VRRとありますのはVAT Revenue Ratioといいまして、付加価値税の収入の割合ということです。日本のところを見ていただきますと、5%が税率ですが、VRRは0.67ということです。これは、日本は単一税率ではありますが、非課税制度とか、簡易課税制度がありますので、実質的には5%の67%分の割合で税収を頂いているということです。

例えば、諸外国でフランスのところを見ていただきますと、標準税率が19.6%なのですが、VRRは0.49ということで、非課税とか軽減税率もありますので、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。ドイツも標準税率は19%ですが、VRRは0.55ということです。他方、ニュージーランドは、VRRが0.98ということで、12.5%の税率についてほぼ満額で税収として頂いているということです。例えば付加価値税の議論などをいたしますと、ニュージーランドの税制というのは1つの理想形だというような指摘がなされているところです。

資料⑨は面白がって付けているわけではないのですが、軽減税率をやると様々なことが起こりますという話です。いろいろと執行上の線引きをしないとイケない、政治的な配慮とか、経済との調整で複雑なことが起こりますという例です。何がぜいたく品かという観点で線引きをどうするか、国内産業保護上の配慮ということで線引きをどうするか、ということです。

例えば、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といったことが起こります。それから、外食と食料品の違いということがあります。外で食事をするときはサービスなので標準税率、食料品は軽減税率ということで、店の中で食べられるかどうかということを基準に線引きをすると、ここにいろいろ書かれているようなことが起こるわけです。この辺はいろいろ利害関係等々が絡んだりすると税制が複雑になるという、1つの例としてご覧いただければと思います。

## 4. 法人税

先ほどご質問の中でも話が出ました法人税の税率の水準ですが、端的に言って、諸外国に比べて実効税率は高いということが言えようかと思います。それで、資料③に各国比較の棒グラフが出ておりますし、資料④に一応推移が載っているわけです。

先ほど申し上げましたとおり、23年度の税制改正案は、課税ベースの拡大を行いながら法人実効税率を5%引き下げ、国の法人税率は現在の30%を25.5%まで引き下げることを盛り込んで、国会に提出しておりますが、これがまだ通っておりません。したがって、何とかこれを通していただきたいと思っております。

資料④の折れ線グラフを見ていただきますと、25.5%まで下がってきますと、先進国の中では結構低いところにきますが、アジアの中国、韓国、シンガポールといった国々と比べますと、まだ若干高いかという感じです。

## 5. 相続税・贈与税

先ほど成案の中で見ていただいたことが大体書かれているわけです。資料⑦に23年度税制改正案ということで、法案はまだ通っていませんが、この部分を盛り込んでいるところでして、相続税については基礎控除の引下げ、最高税率の引上げといったことで、資産再分配機能の回復とか、格差の固定化防止を図るということになっています。

その一方で、贈与税の方は、税率構造を緩和することによって、若年世代への移転を促進するといったようなことを盛り込んでいるところです。

税制改正法案の話が出ましたので、少し飛んで資料④を見ていただきますと、23年度の税制改正法案、これが一応今回の法案でして、赤い点線で囲まれている部分、個人所得課税、給与所得控除の見直し、それから、法人税減税等の

法人課税の改革、今、申し上げました相続税等々の改正、この辺が盛り込まれていたわけですが、赤い点線で書かれたところがまだ国会で通っておりません。納税者権利憲章の策定といった国税通則法の改正部分も与野党間で異論があってまだ通っておりません。それ以外の部分については分離いたしました、6月に成立しております。この中にはいろいろな法人税関係の雇用促進税制なども入っているところです。残った部分については、復興増税、復興の財源論と一緒に議論することが与野党合意になっておりまして、ここの取扱いも含めて今後具体化が図られると思っているところです。

## 6. 社会保障と税に関わる番号制度

戻っていただきまして、番号制度について触れたいと思います。資料③⑨です。今年の6月に政府・与党として「社会保障・税番号大綱」というものが策定されまして、公表されております。この番号制度については、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や透明性、公平性を高めようということを主眼に、何とか国民に社会保障給付を届けるためにこの番号が使えないかということを考えています。あと、その番号を税務面でも利用しようという観点で、頭の整理がなされております。

この資料③⑨の左側、3つ目の○に書かれておりますように、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6月に番号を個人・法人に交付します。それから、平成27年1月以降、社会保障分野、税務分野のうち可能な範囲で番号の利用を開始していくといったようなスケジュールが目途になっているところです。

資料③⑨は、この番号を税務面で利用する場合の概要が書かれております。1つポイントは、番号を付ければ、それでもって全ての所得を把握できるようになるということではございませんで、税務当局に提出をされる納税者からのいろいろな申告書だとか、いわゆる法定調書、こ

れに番号を付けて、番号でもって効率的に名寄せ、突合をして、所得把握を適正化しようということです。したがって、番号を付ける新たな法定調書について、どういったものをお願いしていくかということを、今後議論して、具体化していかないといけないということです。

もう一方で、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かなり向上するようなことができようかと思えます。なるべく書類を省略するとか、パソコンからいろいろな情報を番号でもって出せるとか、それから、国と地方にばらばらに出しているいろいろな書類を電子的に1カ所に集約できるとか、役所間でも情報交換ができるといったような、納税者の利便を向上させるという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います。

それから、社会保障の給付、保険料の負担、あと、税の負担、こういったものを一体的にある程度把握した上で議論をする、負担と給付の議論、制度設計を今後行っていく上でも番号制度というのは役立つのではないかと考えております。

## 7. 震災復興対策

資料④⑩以降では、震災復興の関係について書かれています。これはまさに先週から今週にかけていろいろ議論が進んでいるところです。

まずは復興基本法というものがございます。復興基本法は基本的な考え方が規定されていますが、これは与野党超党派の賛成で成立している法案です。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、それから、第8条に「復興債の発行等」ということが書かれておりまして、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しようということになっているわけです。また、これについては、その他の公債と区分して管理をするとともに、あらかじめその償還の道筋を明らかにするとい

うことになっています。復興債の償還財源の問題もあらかじめ決めた上で、復興の費用を賄ってこうという考え方です。

それから、資料④は、五百旗頭教授が座長をされました復興構想会議の報告書です。これはご覧いただければと思います。

こういったことを受けて、7月29日に復興の基本方針が対策本部で決定されております（資料②）。黄色のマーカーで塗ったところがポイントです。復興期間は10年間、復興需要が高まる当初の5年を「集中復興期間」ということで、なるべく前倒して復興に当たってほしいということです。

この集中復興期間に見込まれる事業規模ですが、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」が基本だということで、この19兆円の中から一次補正、二次補正で既にやった分が6兆円ありますが、それを除いて、あとは歳出の削減、国の資産の売却、或いは公務員の人件費の見直し、それから時限的な税制措置、これが増税ということですが、これによって13兆円程度確保しようということが書かれているわけです。

それから、次の資料②-2ですが、今後の進め方ということで、23年度の復興のための三次補正予算の編成と併せて復興債の発行、税制措置の法案を策定し、国会に提出するということで、税制調査会で検討して、具体的な税目とか年度ごとの規模、それらの複数の選択肢を出してくださいということになっていたわけです。

実は、一昨日、復興対策本部に対して政府税調から複数の選択肢の検討結果が報告されました。1つは、歳出削減、税外収入についてなるべく上積みをするといったような議論がございまして、ぎりぎり5兆円を何とか歳出削減、税外収入の確保をいたしますということになっております。したがって、復興としての税制措置は、8兆円を確保するというのが1つです。ただ、このほかに年金の臨時財源とか、B型肝炎

関係の給付金がさらに加わるということがございますが、震災復興としては8兆円ということなんです。

それから、税制措置としては23年度税制改正を行った上で、所得税と法人税について一定の付加税をお願いするということになっています。所得税の付加税の税率を、例えばたばこ税の臨時増税によって多少低くすることも選択肢として考えられるということで、一応2つの選択肢が示されております。今週、その案が党の方に投げられて、党の方でいろいろ議論が行われており、党の中の議論も経て、与野党協議に何とか付したいといったような状況です。

それから、最後になりますが、資料④以降に、今回の震災に対して復興のための税制措置、これは財源を探索するための復興増税ではなく、被災した方、被災した企業に対する税制の軽減措置をいろいろ行っております。

資料④の第一弾というのは、4月に法案を提出し、既に国会を通してあります。一次補正と一緒に通しておるわけですが、これが資料④です。

資料⑤が第二弾ということで、現在検討を進めているところです。例えば法人税で「復興特別区域に係る税制上の特例措置」といったことが書かれておりますが、これは被災地を特区にして、いろいろな事業の規制を緩和したり、あるいは雇用が重要なので、その雇用に着目した税制上の措置を設けたりできないかといった議論が進んでおりまして、例えば、設備投資への減税などを盛り込む方向でいろいろと議論をしているところです。

そのほか、ここにリストアップされている項目につきまして、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ということです。

私からは以上でございます。

---

（林） ありがとうございます。それでは、

杉本課長、お願いいたします。

## V. 個別地方税制の現状と課題

(杉本) それでは、地方税の方をご説明させていただきます。大きな例えば所得課税という考え方とか、法人課税という考え方については、今、ご説明いただいたところと重なっておりますので、私からは地方税特有の部分について、ポイントを絞りながらご説明をさせていただきたいと思います。

### 1. 個人住民税

資料⑭は、今後の方向性について23年度の税制改正大綱の中に書かれたものを、大きく税目別に掲げさせていただいております。その中身を見ながらの方がいいと思いますので、資料⑮に進んでいただければと思います。

まず、個人住民税についてですが、上のところに四角く囲ってありますように、一番大きな特徴は、広く住民が地域社会の費用を分担するということでして、いわゆる地域の会費というような言い方をしております。所得税とは異なっていて、所得割についても一定税率で課しているという特徴がございます。

それから、均等割と所得割と分かれておりますが、実は、住民税といわれているのは、市町村住民税と道府県住民税に分かれておりまして、市町村住民税が3,000円、道府県住民税が1,000円の均等割になっております。

一番右側の納税義務者数ですが、個人住民税の均等割は約5,900万人、それから、所得割は5,500万人で、所得税の納税義務者数に比べて広がっているということです。広く薄くご負担いただくというのを基本にしているということです。

資料⑯がいわゆる三位一体の改革で税源移譲を3兆円されましたと先ほど申し上げましたが、その具体的な中身です。平成18年度までは、個

人住民税につきましても所得区分に従いまして市町村住民税と県住民税を合わせて5～13%の税率で課していました。これを5%だったものを10%にするために、国から所得税から税源移譲を行い、13%の3%分のところを国の方に持っていくということで、トータル3兆円の税源移譲を行いまして、真ん中にあります10%の税率にフラット化したということです。

一番下に書かせていただいておりますが、これで個人住民税の応益原則を強化した、地域の会費というふうにしてきたということです。それから、併せて所得税の方は、累進性が強化されたということが行われたわけです。

方向性としましては、やはり所得と消費と考えた場合には、所得の方が課税ベースが広いということもありまして、次の税制の抜本改革のときには、できるだけ個人住民税の強化についても考えていく必要があるかと思っております。

### 2. 地方法人課税

資料⑰では、法人税、法人住民税、法人事業税と書いております。実は、地方の法人課税は、基本的に国の法人税の法人税額なり、法人の所得計算のところに負っているということがわかっていただけるようにということで、資料を作らせていただいております。法人住民税であれば、国の法人税額に市町村が12.3%、都道府県が5%の税率をかけて法人住民税というのできております。均等割は別にございます。それから、事業税の方は都道府県分ですが、所得割というのは、法人税の所得を使っているということになります。

ただ、独自の部分といたしましては、平成16年度から外形標準課税というっておりますが、付加価値割とか、資本割というものが入れられておりまして、これが地方税的だといわれているところです。これは資本金1億円超の法人に対するものです。

資料⑱は、今回の税率の引き下げを、地方税の中でもこれは実効税率というところで、表面



税率は事業税、法人住民税は変わっておりませんが、法人住民税は先ほど申し上げたように法人税額を課税標準に置いていますので、法人住民税の実効税率も下がるということで、トータル5%強の実効税率の軽減ということになっております。

資料⑩は、方向性についてですが、これは平成20年度に行いました地方法人特別税の仕組みのところを書いております。これはどういうことでやったかということ、もともとは、先ほどの資料⑬でもご説明を申し上げましたが、1つは今後の地方税の方向性としましては、地方消費税の充実と申し上げました。他方で、地方法人課税のあり方を見直すということがいわれております。その趣旨は、一番最初に申し上げましたように、地方の都道府県の法人関係税の割合が非常に高くなっているということです。都道府県も安定して本来税収が必要な中で、非常に上がったりが下がったりが大きいということで、できるだけ法人課税の割合を小さくしていく必要性を感じているところです。

そういう考え方に基きまして、平成20年度にこの制度を取り入れております。それまでの法人事業税、改正前という一番左側ですが、その全体の税収規模に対しまして、消費税の1%相当分、当時約2.6兆円でしたが、その分の法人事業税分を、これは都道府県税であったものを地方法人特別税ということで切り出しまして、この分を国税としていったん吸い上げて、都道府県に対して消費税に近い形で交付を行うということにいたしております。そうすることで、法人税の形を取りながら消費税的に安定した税収が得られるというようなことを実現しております。

ただ、この場合は東京都の税収を単純に言うを取り上げて、地方部にばらまいているという構造になっています。大阪も同様ですが、そういう構造になっておりますので、これを税制として何とか消費課税の方に振り替えられないかというのが1つの方向で、先ほど申し上げた状

況になっているということです。

### 3. 地方消費税

資料⑫からが地方消費税の関係です。先ほど星野さんからお話しいただいた、国と地方の消費税の取り分というのが資料⑫に書いておりますが、5%のうちの4%と1%に分けておりますが、その4%の中でも地方交付税分があるということで、全体として43.6%が地方の方に行っているというものです。

それで、これを今後どうしていくかということが資料⑫からの社会保障・税一体改革の成案のところでは書かれていないわけですが、

議論がどう進んでいるかを一番わかりやすくご説明するため、資料⑬を先にお開きいただきたいと思います。ここに書かれておりますのが、これは議論の最初というか、改革の成案を作るときの最後の段階で、地方の方からの考え方ということで総務大臣が出ささせていただいたところです。と言いますのは、その段階の社会保障の案が、社会保障改革に示された中で、これからの社会保障に必要な経費が、国と地方の中で国庫補助事業に限定がされていたということがありまして、地方の方がそれだと実態に合っていないということで、いろいろと議論になったということがこの1～4のところに書かれております。

結論としましては、4番のところに書かれておりますが、社会保障と税の一体改革を検討するには、「地方単独事業」を含めた社会保障サービス全体像を考えて、財源問題を議論する必要があるということを言っております。

その中身を簡単に言いますと、補助事業と地方単独事業というのが資料⑬の左側と右側に書かれているわけですが、それまでの案の中の役割分担のお金の計算のところに書かれていたのは、この補助事業に係る部分の経費だけが書かれていたということです。しかし、実際には地方単独事業という中には、例えば予防接種であれば実際に接種を行う経費とか、がん検診の中

でも子宮がん、乳がん以外の検診は地方がやっているとか、保育所の関係でも私立以外の公立の保育所も当然地方が運営しておりますし、国民健康保険についても、保険料負担を地方単独事業で行っているということです。こういったものを全体像でとらえないと、社会保障改革全体の経費が賄えないのではないかなというようなことを申し上げまして、資料②からの成案ができたということです。

そういうことで、今後これから何をするかということにつきましては、資料②-1の下の方のⅡの2に書いております。地方単独事業を含めて社会保障給付の全体像と費用推計をまず整理するというので、今、地方公共団体に対してどういう単独事業を行っているか、そういうことを調べておりまして、それを基に国と地方で今後どのように税源を分けていくのかという議論をしていこうということです。

#### 4. 固定資産税

それから少し飛びまして、資料⑦は、固定資産税の動向です。これは現在は安定的な推移を見ているところです。

#### 5. 地方税法による政策税制措置

資料⑧は、政策税制というものがどうなってきたかということです。上の方の左から少し右を見ていただきますと、平成21年現在が286項目だったものが、22年改正後は241項目になり、23年改正後は197項目になっているということです。これはいわゆる租税特別措置といわれるものですが、こういった形で減らしてきているという状況が見て取れるかと思います。これは税制のある意味、ゆがみを改善していこうという考え方と、地方分権の方向性というのをとらまえながら、こういうふうな方向で地方税はやってきているということです。

#### 6. 地方税の電子化

それから、温暖化税は置いておきまして、電

子化のところをご説明させていただきます（資料⑨）。いわゆる e-Tax という国税がやっている電子化と併せまして、地方税でも eLTAX というのをやらせていただいております。これについては、資料⑨の一番上のところにありますが、接続団体につきましては、もう既にすべての都道府県と市町村が入っているということです。

一方で、資料⑨の2つ目の○のところに書いておりますが、実際に申告が電子的に受け付けられる団体というのは、この平成22年度末では60%程度でした。現在それを一生懸命引き上げておりまして、今年度末には団体数で72%程度、人口カバー率では87%程度になるというところですが、これはできるだけ引き上げていきたいと考えております。

資料⑨は電子化した場合のメリットで、先ほど星野さんからご説明があったことが、地方でも同じようなことが起きることです。

#### 7. 震災復興対策

これは書いておりませんが、復興増税で地方の特有の部分で申し上げますと、先ほど申し上げたような税の特性ということもございしますが、今の具体的な案として地方税で上げておりますのは、個人住民税の均等割を5年から10年、500円から2,000円程度引き上げることで、全国の地方団体で必要な緊急的な防災、減災事業に充てていこうという案を出させていただいているのが1つです。

それから、復興支援、被災地に対する支援という税制の中では、被災地の固定資産税、特に海辺の一帯に津波で流れてしまったようなところの固定資産税を平成23年度分は免除するとか、車が流れてしまったらその車についての免除の措置、それから、新しく車を買った場合の自動車税の非課税といったことをさせていただいているところです。今後とも第3次補正に併せて新しい支援税制を今、検討中です。

以上でございます。

---

(林) ありがとうございます。

それでは、北前さん、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

### 〔復興税制について〕

(北前) それでは、私から、先ほどの総論部分の話の続きとして、何点か意見を述べさせていただきますと思います。

まず、復興税制についてですが、これは今まさに議論されている途中です。これにつきましては、やはり被災地の再起を強力に支援して、早期の震災復興を図るということが最優先としながらも、同時に国内産業の空洞化抑止とか、産業企業の競争関係の改善にも配慮したバランスの取れた対策がやはり重要であると考えております。

このような観点から震災の復興財源を確保するための税制について考えますと、基本的には復興財源のベースは法人税に求めるべきではなくて、国民全体が広く薄く負担することとなる消費税などがふさわしいのではないかと考えております。もちろん震災復興のためには、まずは行政の効率化と徹底した歳出削減が前提ですが、税制におきましても消費税をはじめ、法人税、所得税、相続税などの税体系全体を見直すことが必要であると理解しております。

しかしながら、早期の復興と同時に、経済活力の増進に主眼を置いた成長の実現が喫緊の課題とされている現状では、法人税に一次的な復興財源を求めるべきではないと考えております。

### 〔法人実効税率の引き下げ〕

その法人税についてであります。現在のわが国の企業が置かれている厳しい経済情勢をかんがえますと、やはり空洞化抑止、競争力強化、これへの対応は待ったなしに着手すべき課題であるということです。これを税制面から支援す

るものとして、やはり当初ありました法人実効税率の引き下げを早急に実行することが必要であると考えております。もちろんこれは税の引き下げだけではなくて、これに実効性を持たすためには、同時に経済対策ということが不可欠であります。産業全体にかかわるソフトインフラであります税制面からの支援というのは、わが国経済の持続的成長を図るための重要な基礎となるものと考えております。

さらにその効果を高めるものとしましては、先ほど来話が出ておりましたが、研究開発促進税制の拡充とか、再生可能エネルギーの普及に資する投資促進税制の新設、こういうわが国が必要とするものをやっていくことも必要ではないかと考えています。

### 〔消費税について〕

消費税につきましては、国民の将来の不安を払拭すると企業も継続して事業を安心してできるということで、社会保障制度の安定と財政の健全化が必要不可欠であると考えております。そのためには、まずは年金、医療、介護、この制度の徹底的な効率化が必要でありますし、それによって膨らむ社会保障支出を抑制することです。それでも足りない財源を消費税の引き上げによって賄うという考え方につきましては、多くの国民は反対しない、かなり国民のコンセンサスを得られているのではないかと考えています。特に震災の発生で先行き懸念が強くなって、わが国の社会保障制度の先行きとか、財政の持続性に対する危機意識というのは、非常に国民の間でも強くなっていると思います。

6月30日に決定されました社会保障と税の一体改革案、ここでは2010年代の半ばまでに、段階的に消費税率を10%まで引き上げると、諸費税率10%が明記されております。これは党派を超えて協議を進めていくスタートということで、ここについては評価をしております。これを機に改革が前進することも期待しております。

しかしながら、消費税率の10%にする時期が2010年代の半ばということで、もう2011年です

から、ここに来てまだ時期が非常にあいまいであるということと、経済状況の好転という条件も付いております。これについても、何をもって経済状況が良い、悪いという判断をするのかということも、なかなか難しいところであります。むしろ期限をきっちりと決めて、その目標に向かって進んでいく姿勢を示すことが必要ではなかったかと考えております。

なお、消費税の増税については、その意義を十分に評価いたしますが、ただ、先ほどもお話が出ておりましたが、税の中立性とか簡索性、それから事業者の事務負担という観点からも、複数税率というふうなあまり複雑な制度は採用すべきではないと考えております。

#### 〔地方税制について〕

地方税制につきましては、地方経済の活性化のために何をすべきかという観点からお話をさせていただきたいと思います。

地域への財源移譲に関してですが、現在、消費税率の5%のうち1%が地方消費税ですが、社会保障と税の一体改革の中でこの消費税の増税を検討するということでありましたら、先ほどの社会保障サービスにおける国と地方の役割分担に基づく税収配分を今後どのように取り扱われるのかという点と、現政権下でいわれております地域主権の確立に向けた取り組みの中で、地域への権限委譲、それに伴う財源の移譲、これを今後どのように進めていくのかをご教授いただきたいと思います。

#### 〔国際会計基準・コンバージェンスと税制について〕

最後に、国際会計基準の導入、それから、日本基準の国際会計基準へのコンバージェンス、この税制との関係について述べさせていただきたいと思います。

会計の国際化が叫ばれている中で、わが国の会計基準の改訂が頻繁に行われております。ご存じのようにわが国の税務は、会計数値をベースに税金計算がなされてきております。われわれ企業サイドとしましては、急速に乖離してい

く会計と税務のルールのギャップに戸惑いがありますが、それを人的コストやシステムコストを負担して対応しているというのが現状です。会計制度の変更によりまして、企業、産業サイドの対応コストや税務上の追加の負担が増加しないような柔軟な対応を期待しております。

私からは以上でございます。

---

(林) ありがとうございます。それでは、日高さん、お願いします。

---

#### 〔震災復興の財源〕

(日高) まず震災復興の財源についてなのですが、個別の中で消費税につきましては、社会保障の財源、恒常的な今後の支出の中で、安定的な財源を求める中で、消費税の増税が検討されているということです。もちろん国だけではなくて、地方の方でもやはり消費税というのが大事な安定財源として挙がっているということがある一方で、今回の震災復興についてはそれが少し違う話になっているような気がいたします。

震災復興は、政府支出が必要であるということですが、今年度新たに一時的に発生したということが1つの特徴でありますし、その目標としましては、震災で失われた社会資本或いは民間資本というものを復旧していくことがその使い道になっていくわけです。復興債でそれを賄うという案もあるわけですが、日本国債の信用を確保するためには、その財源措置の明確化が必要であるということで、具体的な財源措置、税の手当ということがいわれていると考えられます。

復興債の財源手当として具体的に挙がっているのが、所得税、法人税の定率の増税です。償還期間が将来世代に負担を回さないように10年或いは5年というような短期が挙がっています。短期で償還してしまうことについては、先ほど



の新たに一時的に発生した事柄であるとか、或いは民間資本、社会資本の復旧に充てることには合致せずに、3つ目に挙げた日本国債の信用のために財源措置をする、短期間で明確にするということには、目的としては合っているかと思えます。

ただ、国債の信用の問題については、復興債だけではなくて、国債全体或いは累積した赤字全体の問題ですので、それだけのために短期間で復興債の財源を区切る必要があるのかどうかというのが、私としては一番大きな疑問になっております。

特に震災の復興費用は一時的に発生したことです。やはりこういうものが埋蔵金であるような一時的な財源を充てるというのがまず基本であると考えられます。それから特に失われた社会資本を充実させていく、復旧していくことになる、これは今後復旧されたものというのは長期間使われる、いわゆる建設国債と同じような発想になってもいいのではないかということです。将来世代も新しく復旧された社会資本を使うことになりますので、もっと長期で考えてもよろしいのではないかということになると思います。

ですから、現存世代の負担と将来世代の負担ということで、現在抱えている累積債務の問題や今後発生するであろう社会保障財源の手当の問題と、震災復興の財源の負担というのはやはり区別してやっていいのではないかと考えます。今後長期的に、持続的に発生するような社会保障財源や累積債務については、すぐに恒常的に手当をするべきであって、早めに抜本的な税制改革で対応する必要があるのではないかと思います。

復興債については繰り返しになりますが、10年というような短期間で処理する必要があるのかどうかということについて、お考えをお聞かせ願えればと思います。

#### 〔政策税制〕

2つ目は政策税制にかかわるポイントになり

ます。先ほども法人税の実効税率を5%引き下げるということがございましたし、地方税につきましても、政策税制措置を22年度の241項目から23年度197項目まで減らすというような政策税制の変更があるということでした。法人税率も実効税率5%を下げる際に減価償却制度の見直しであるといった政策税制の見直し、課税ベースを広げるということが片方では行われているようです。その場合に、実効税率を下げるけれども、そういった政策税制の見直しによって、企業活動が活発になる、或いは損なわれることにならないのかどうか、そういった検証がどこまでやられているのかということを少しお伺いしたいことです。やはり地方税につきましても、政策税制項目をかなり減らすということ、これは1つには税収確保ということもあるのでしょうが、経済活動のどんな分野にどんな影響が出るのかということの見通しがあれば教えていただきたいと思います。

#### 〔番号制度の導入とeTAXの実務上の課題〕

3点目は納税環境にかかわることなのですが、納税者番号制度のような番号制度を入れるということ、地方につきましてもeTAXの促進を進めることが掲げられています。これらは納税のコストを下げるということに非常に寄与すると考えられますし、それだけではなくて、納税の情報が十分に蓄積されて、それを分析されることによって、より公平な税のあり方或いは効率的な税のかけ方ということが検討される素材として非常に大事なものだろうと考えられます。こういったことが早急に普及することが必要になるのだらうと思われれます。

特に番号制度を導入することは今、盛んに言われています給付付き税額控除を進める上では必要不可欠であらうと考えられていますし、消費税増税の際にも先ほど話がございましたように、複数税率化ではなくて逆進性緩和のためには給付の方で何とかしようという、給付で逆進性緩和をするという案が出ておりますが、やはりこれにも番号制度というものが不可欠だらう

と考えられています。

そういったところで進められることが非常に大事だと思われますが、eLTAXにつきましては、租税研究協会の地方税研究会でも企業の実務担当の方からは、あまり使い勝手がよろしくないということが実務面からはあるのではないかとされています。これは実際のところどういったところに問題点があるのか、お聞かせいただければと思います。

以上です。

---

(林) ありがとうございます。

民間のお二人から各論についてご意見とご質問をいただきました。震災復興等につきましては、既にお答えをいただいている部分もございますが、お二人のご意見に対して、星野さんからご説明いただきたいと思います。

---

#### 〔復興財源〕

(星野) 震災復興の財源を法人税ではなく消費税でということで、北前さんからご指摘をいただきました。実は消費税も含めて、税調の中ではいろいろと議論が行われたわけなのですが、実は先週末、選択肢を最終的にどれにするかという段階で総理から指示が出ました。消費税については、やはり一体改革の財源として考えていくのだということで、今回の震災復興は、所得税と法人税を中心とした組み合わせで考えてほしいという指示が出ました。それで、今週、一応、党側に示されている選択肢の中では、先ほど説明させていただきましたが、所得税に関して付加税を行うということになっています。

それから、経済面の配慮ということですが、法人税については23年度の改正を行って、基本的な税率を25.5%に下げた上で、そこに10%の付加税を課すということです。したがって、その出来上がりの税率自体は28%になるのですが、税率を引き下げた上で付加税を課すということ

にしております。しかも、その年数は3年に限るといった組み合わせでもって選択肢が示されているということです。

ここはいろいろな議論があるとは思いますが、今の財政状況を考えますと、一体改革もすぐに取り組んでいかないといけませんし、その財源はやはり消費税に求めていくことが、成案の中で相当議論されて出てきた結論ですので、その方針に沿ってこれからも検討していきたいということです。

復興財源については以上です。

---

(林) その他は後ほど何うとして、杉本さん、いかがでしょうか。

---

#### 〔社会保障サービスの国と地方の役割分担〕

(杉本) 私の方から地方税の関係についてご説明させていただきます。

まず、北前さんから、社会保障サービスの国と地方の役割分担で、どういう方向でどのように計算していくのかということがございました。先ほどもご説明させていただきましたが、今、国と地方がどういう役割でどのくらいの量の仕事をしているかということを検証するために、取りあえず今までの段階では、国がやっている仕事の量というのは大体これぐらいですよという話がわかってきたということです。それから、国庫補助事業に基づいて地方がやっているのも、ここまでというのも大体わかってきたということです。問題は、地方単独事業でやっている中身がどうなのか、金額のボリュームもそうですし、それが本当に無駄なことに使われていないのかということも含めて検証しようという段階になっております。

また、子供の医療費の無料化ということをやっているわけですが、例えば小学校に入る前ぐらいまではいいけれども、東京都の23区では、中学校を卒業するまでは医療費無料とかいうこ



とが行われていることは、本当にそこまで国全体として面倒を見ていいのかというご議論もあります。これも昔は3歳以下でないと駄目だと言っていたのが、徐々に全国に広がり、もう小学校以下は当然になっていて、小学生ぐらいまでは普通という状況にもなっています。これは変わってくるものだと思いますが、今、その調査を行っておりまして、これからそれを検証して、今の、もしくはこの5年後ぐらいの国と地方の社会保障の役割がどのぐらいになっていくのかというところを見た上で、取りあえず5%を10%にするという方向性になっておりますが、その内訳を決めていこうということになっているのかと思います。

#### 【権限移譲と財源移譲の関係】

権限移譲と財源の移譲の関係ですが、これについては、今、国から地方に権限の移譲をと、特に民主党さんは地域主権という言葉掲げてやられているところです。権限移譲という中には大きく言えば2つ種類がありまして、1つは

いわゆる規制緩和、自由にやらせるということです。これはお金もかかりませんので、それはそれで自由になれば創意工夫が働きますので、同じ仕事を少しでも安くできる。例えば車は、必ずこういう道路は2車線で造りなさいというのを1.5車線とって、通常の所は1車線分の幅なのだけれども、広げる所だけは広げるとか、そういう工夫もできるではないかという権限移譲です。もう1つは、仕事そのものをあげてしまうということです。これは関西地区でいわれておりますが、国土交通省の出先の地方整備局を地方に持っていくことになりますと、これは仕事がきますので、人も移ります。これにはお金がかかるということで、大きく言えばそういったことについての財源の移譲は当然やっていく必要があるということです。

それとともに、先ほど総務省資料⑩の表でご説明させていただきましたが、税収が、国が6、地方が4、仕事、地方が6という中をどうしていくのか。これをできれば半々にしたいとい

うことについては、別途法人課税のあり方とともに、引き続き三位一体の改革のようなことをできないかということも含めて、権限移譲とともに考えていく必要があるかと思っております。

#### 〔地方の政策税制〕

日高さんから話をいただきました、地方の政策税制というか、企業活動に対して政策税制を縮めていくことはどういう考え方に基づいているのかということです。正直申し上げますと、先ほど286項目あったのが197項目になりますと申し上げましたが、あれは数ではだいぶ減ってきているように見えますが、実際には適用件数が少ないとか、金額が小さいものをやっておりますので、現実に関わっていることは、数億円程度の増収にしかならないことは、全国でそれぐらいですので、ほとんど経済活動への影響は取りあえずはないとお考えいただければいいと思います。

そう言いながら、では、何のためにこれをやっているかという、地方分権というか、地域主権のために、今まで国が地方の税金のことに口を出しすぎているということで、あれもまける、これをまけるということを全部国が指定して、まけてもらえる相手までも全部国が決めていたところを正しましょうということです。例えば三重県が亀山にシャープの工場を誘致したということがありますが、あれは各都道府県が自分の身銭を切って軽減措置を行うわけです。それで企業を呼んでくることをやっているわけです。そういうふうに関が口を出すのではなくて、地方が自分の身銭を切りながらやるような税制に変えていこうということです。これが進んでいくと、各団体が創意工夫を凝らしたいろいろな税制措置が出てくるのではないかと思います。

#### 〔地方税の電子化〕

eLTAX が使い勝手が悪いというお話についてはごもっともです。使い勝手が悪いといわれている一番大きな理由としましては、先ほども申し上げましたが、地方団体によってはまだ電

子的にデータが受け取れないというところがあります。そうすると、給与支払報告書を郵便で送らなければいけないものと電子的に送れるものが分かれています。一方が電子的でも残りを郵送でやらなくてはいけないのだったら、最初から郵送でやった方が早いとかいう話になるわけです。そういうことで使い勝手が悪いと思われるので、一生懸命電子的に受けられる市町村の数を全団体に広げようということで、これは今、急ピッチでやらせていただいております。

ただ、今、実態を聞いておりますと、例えば2年半ぐらい前は、10%ぐらいしか電子的に出てきているデータがなかったものが、団体によってはもう3割、4割になってきているということで、この2年半ぐらいでもそれぐらい変わってきているということです。これは企業のソフトウェアの開発も急ピッチでして、自動的に郵送と電子的データの振り分けができるようなシステムがたくさん出ておりますので、そういった企業の努力と、私どもが市町村に一生懸命100%になるように、今後とも努力をしていきたいと思っております。

---

(林) ありがとうございます。それでは、星野さん、補足をお願いいたします。

---

#### 〔復興財源の手当〕

(星野) 復興財源の話だけさせていただいたのですが、あといろいろ出た質問についても、まとめてお答えさせていただきたいと思っております。

復興の関係では、先ほど言い忘れましたが、日高先生から、一時的に発生した要因ですし、社会資本も残るので、短期的な話ではなくてもっと長期的に財源措置を考えればいいのではないかとといったお話がございました。これも今の復興財源の議論の中でかなり出てきている議論です。

ただ、先ほど基本法とか、基本方針の中でも



ご説明させていただきましたが、復興債ということで、一般的な国債とは分けて、しかも償還財源を今の世代で負担していきましょうという考え方で一応整理されております。

それは、いろいろ議論があるのですが、1つは通常の財政状況であれば、先生の言われたことは十分妥当だと思いますし、ある程度中長期的に財源を賄って、各世代で負担をすることはあり得るのだと思うのです。しかし今、これだけ悪い状況の中で、さらに将来への付け回しということで、返済の当てのない財源でもって調達をしていいのかという議論が、この間ずっとございました。

それから、震災でインフラが破壊されておりますので、造られるものについては確かに将来効能があるのですが、効能を発揮する前に壊れてしまったインフラをもう1回建て直すということもございます。あと、今後やはりいろいろな災害が起きてくる、例えば南海、東南海地震の可能性などいろいろなことがいわれておりますので、やはり今回発生した財政需要については、何とか今の世代の中で償還の目途を付けておかないと、今のような対応力の無くなった財政がますます信用を失っていくことになってしまうのではないかとということで、今回は現世代で何とかそこは負担をしましょうという考え方で、基本方針が作られているということです。

#### 〔政策税制〕

それから、今後、実効税率の引下げですとか、さまざまな投資促進、研究開発税制等々を考えていくべきではないかといった観点から、北前さん、日高さんからご指摘がございました。

繰り返しになりますが、問題意識は、そのとおりだと思っております。この局面ではやはり法人の競争力、足腰を強めていかないといけないというのは、そのとおりだと思っております。例えば23年度改正案でも、先ほどご指摘があった再生エネルギーに関して、環境関連投資促進税制を新たに措置します。それから、研究開発税制自体は非常に重要な税制だと思っております。

す。

今回実は、復興財源の関係で、23年度改正案を何とか通していただきたいと思っているのですが、今回の税率の引下げの減収分を多少補てんするために、R&D 減税について30%の税額控除の頭打ちを20%に引き下げることが盛り込まれているわけです。これもリーマンショック後、法人税収が大変落ち込んで、頭打ちの2割を引き上げないとなかなかこの制度が利用できないという、そういう特別な状況を見越して2年前に作った特例措置です。そういった特別措置を若干縮小しているわけですが、基本的にR&Dの促進税制自体は残すということです。戦略的に重要な税制自体はきちんとこれからも残す検討をするということで、法人のサポートをしていかないといけないと考えております。

#### 〔消費税〕

あと、一体改革の関係で、消費税率の引上げ時期が2010年代半ばということであいまいになったとか、経済状況についていろいろ留保が付いているといった話、それから、複数税率ではなくて単一税率が望ましいといったご指摘を北前さんからいただきました。私どもの問題意識も本当に全くそのとおりです。

2010年代の半ばという話は、成案取りまとめの際に、いずれにしても2014～2016年のいずれかであるとの意思確認がきちんとされておりますし、今後、具体的な制度設計をしていく過程では、その辺をちゃんと明らかにしてやっていくことになると思います。秋以降の議論で明らかになると思います。それから、経済状況の判断にしても、そこは総合的な判断をするのだということになっておりまして、そこはまさに税制改正を行っていく上で、足かせにならないような形でいろいろと議論が行われていくのではないかと考えております。

#### 〔番号制度〕

それから、番号制度について日高先生からご指摘がございましたが、まさに番号制度についてご理解をいただき、必要な制度だというご指

摘をいただいて、大変ありがたいと思っております。

#### 〔国際会計基準〕

最後に、国際会計基準の話について、北前さんからご意見をいただきましたが、これ自体は確かに税制に、のれんの話ですとか、減価償却とかいろいろ影響を及ぼすところがあると思っております。

ただ、いかんせんこの基準の導入自体も多少先の話ですし、それから、検討をすることもまだまだ多岐にわたりますので、そういった議論をよく注目して、対応していきたいと思っております。

以上でございます。

---

## おわりに

(林) ありがとうございます。

星野さん、杉本さんからは、お答えになりにくいだろうと思うようなことまで、ご発言をいただけたのではないかとと思っております。

税というのは、やはり理屈どおりいかないう部分があります。私も租研に関わり始めた若いときから比べると随分現実的な感覚を持つようになりました。例えば消費税を目的税化するのはよくない。それはそのとおりなのですが、最近

では、やはり消費税の引き上げを国民の理解の下でやろうとするならば、それもまた仕方がないかなと思うようになってきました。或いは、先ほど日高さんがおっしゃったように、復興債は10年でもいいのか、短過ぎるのではないかと考えています。しかし、星野さんがおっしゃったように、国際的な信用を勝ち取るためには、やはり10年で返すことも意思表示しなければいけない。そういうことも含めて国民に十分に説明し、そして納得してもらおうということが必要になってきている。これほどに難しい問題を抱えているのが税制だと思います。

租研が意見書を出しております。今までと違って、バックデータも少し入れながら、どう考えたってやはり租研の言っていることは正しいというような意見書になっているように私は思います。お集まりいただきました皆さんには、これをぜひお読みいただきたいと思います。ただ、租研の意見を現実の税制に反映させるためには、さまざまな障害を取り除いていかなければなりません。抜本税制改革に向けて、国民的な議論に高まっていくように期待をしております。

2時間を過ぎておりますが、ご清聴どうもありがとうございました。

---