税制抜本改革と国際課税等の潮流

（公社）日本租税研究協会
第64回租税研究大会記録

2012

公益社団法人　日本租税研究協会

税制抜本改革と国際課税等の潮流

（公社）日本租税研究協会
第64回租税研究大会記録

2012

公益社団法人　日本租税研究協会

税制抜本改革と国際課税等の潮流

日本租税研究協会第64回租税研究大会記録

東京大会　於　日本工業倶楽部　平成24年９月12日㈬～13日㈭

第64回租税研究大会開催にあたり ……今井　敬

〈第１日〉

◆報告　　人と資産
　　―キャピタル・ゲイン課税の可能性― ……岡村忠生

◇討論会　税制抜本改革をめぐる諸課題 ……水野忠恒（司会）
　　岩﨑政明／内野州馬／田中一穂／平嶋彰英

〈第２日〉

◇討論会　国際課税をめぐる課題と展望 ……渡辺裕泰（司会）
　　青山慶二／石原　恵／日置重人／吉村政穂

◆報告　　租税手続法の新たな潮流 ……増井良啓

大阪大会　於　関電会館　平成24年９月25日㈫

第64回租税研究大会大阪大会開催にあたり ……宇野郁夫

◆報告　　税法における配当および資本の概念
　　―会社法との比較を中心に ……渡辺徹也

◇討論会　税制抜本改革をめぐる諸課題 ……林　宏昭（司会）
　　上村敏之／中江元哉／平嶋彰英／八塩裕之

目　　次

東京大会（日本工業倶楽部）

会長ご挨拶――――――――――――――――――――――――――――――――――1

第64回租税研究大会開催にあたり

公益社団法人日本租税研究協会会長　　今井　　敬
（新日鐵住金㈱名誉会長）

◆報告　９月12日㈬・午前

人と資産 ――――――――――――――――――――――――――――――――――4

―キャピタル・ゲイン課税の可能性―

京都大学大学院法学研究科教授　　岡村　忠生

1　はじめに……4
1－1　勤労と資産……4
- 日本（先進国）における勤労内容の高度化……4
- コストの負担者……5
- 教育・研修による成果の帰属……6

1－2　所得課税からの考察……7
- 包括的所得概念……7
- 実定法での整理……7
- 教育支出は、消費（家事費）か？……8
- 資産計上の可能性……8

1－3　特定支出控除の改正……9
- 「できる」（納税者の選択）規定ではなくなった。……9
- 「人の資格を取得するための支出」の範囲の拡大……9
- 条文解釈上の問題……10
- 特定支出の資産化……10
- 特定支出の費用化……11
- 資産としての性質……11

2　資産概念の二重性……12
2－1　資産の２つの顔……12

2－2　譲渡所得課税の必要性……13
3　将来利益とキャピタル・ゲイン課税……14
3－1　将来利益の移転……14
3－1－1　切り分けられた利益（Carved-out interest）……14
➢ Hort 判決……14
➢ 内国歳入法典1241条……15
➢ Metropolitan Building 判決……15
3－1－2　生涯受益権……15
➢ McAllister 判決……15
3－1－3　将来利益からの支払い……16
➢ 将来利益とキャピタル・ゲイン課税……16
➢ P. G. Lake 判決……16
3－1－4　ＡＢＣ取引……17
3－2　将来利益の受領……18
3－2－1　対価の不確定（contingency）……18
➢ Carter 判決……18
3－2－2　Bootstap 取引……18
➢ 将来利益による資産移転の対価……18
➢ Browm 判決……19
3－2－3　勤労性所得の転換……20
➢ 役務提供対価へのキャピタル・ゲイン課税……20
➢ Ferrer 判決……20
4　おわりに……21
4－1　キャピタル・ゲイン課税の考え方……21
➢ 米国のキャピタル・ゲイン課税……21
➢ 日本の譲渡所得課税……21
➢ 譲渡所得課税の理由……22
4－2　人の勤労と課税……22
資料編　人と資産
―キャピタル・ゲイン課税の可能性―……23

◆討論会　９月12日㈬・午後

税制抜本改革をめぐる諸課題 ――――――――――――――――38

司　会　明治大学経営学研究科教授　水野　忠恒
参加者（五十音順）
横浜国立大学大学院国際社会科学研究科教授　岩﨑　政明
三菱商事㈱執行役員（租研理事）　内野　州馬
財務省主税局長　田中　一穂
総務省大臣官房審議官　平嶋　彰英

はじめに……………………………………………………………………………………39
Ⅰ．財政、税制の現状と税制抜本改革………………………………………………………39
１．国債の歴史………39
２．財政・税制の現状と課題………40
３．社会保障と税の一体改革………44
Ⅱ．地方財政・地方税制の現状と税制抜本改革……………………………………………45
１．社会保障と税の一体改革………45
２．地方財政・地方税制の現状と課題………46
Ⅲ．財政・税制の現状と税制抜本改革についての討論……………………………………48
［国税関係］………48
１．消費税………48
２．消費税以外の税制改革………49
［地方税関係］………49
１．地方消費税………49
２．国と地方との税目配分のあり方………49
［企業の経済環境認識］………49
［財政健全化と社会保障の持続可能性］………50
［税制改革の方向性］………50
［消費税の引き上げに向けた政策］………51
１．低所得者対策………51
２．個別の間接税………52
３．経済への影響に対する対策………52
［税制改革の方向性］………52
１．法人税………53
２．消費税の適正な執行………53
３．税収確保と税制改正………53
［地方税関係］………54
１．地方消費税………54

２．国と地方との税目配分のあり方……54
Ⅳ．個別税制の現状と課題……55
１．消費税……55
⑴　受益と負担の関係……55
⑵　給付付き税額控除……55
⑶　簡素な給付措置……56
⑷　社会保障・税番号制度……56
⑸　複数税率……56
２．個人所得課税……57
３．資産課税……58
４．法人課税……58
Ⅴ．個別地方税制の現状と課題……59
１．地方消費税……59
２．地方法人特別税・譲与税……60
３．車体課税……60
４．自動車重量税・自動車取得税……61
５．不動産取得税……61
６．固定資産税……61
７．地球温暖化対策関係税……61
８．個人住民税における金融所得課税……61
９．社会保障・税に関わる番号制度……61
Ⅵ．個別税制の現状と課題についての討論……62
［国税関係］……62
１．所得税……62
２．相続税……62
３．消費税……63
［地方税関係］……63
１．地方所得課税……63
２．固定資産税……63
３．法定外税……63
［国税関係］……64
１．法人税……64
２．研究開発促進税制……64
３．消費税……64
［地方税関係］……64
［国税関係］……65
１．所得税……65
２．金融所得課税……65
３．相続税……65
４．個別間接税……65

［国税関係］……65
1．法人税……65
2．研究開発税制……66
［地方税関係］……66
1．個人住民税……66
⑴　配当課税、譲渡所得課税……66
⑵　諸控除……66
2．固定資産税……66
3．地方法人課税……67
4．法定外税……67
おわりに……68

◆討論会　９月13日㈭・午前

国際課税をめぐる課題と展望 ――――――――――――――――――――――――69

司　会　　早稲田大学大学院ファイナンス研究科教授　　渡辺　裕泰
参加者（五十音順）
早稲田大学大学院会計研究科教授　　青山　慶二
KPMG 税理士法人パートナー　　石原　　恵
財務省主税局参事官　　日置　重人
一橋大学大学院国際企業戦略科准教授　　吉村　政穂

はじめに……70
Ⅰ．最近の国際課税の動向と課題……71
1．国際課税の基本的な枠組み……71
国際課税の基本的考え方／国内法に定める国際課税／我が国の課税権の範囲等／外国税額控除制度について／外国子会社からの受取配当に関する二重課税調整措置の見直し（平成21年度改正）／外国子会社合算税制について／移転価格税制について／過少資本税制について
2．平成24年度税制改正の概要……72
⑴　関連者間の利子を利用した租税回避への対応　－過大支払利子税制の導入……73
⑵　徴収共助・送達共助に係る国内法の整備……73
⑶　国外財産調書制度の創設……74
⑷　非居住者等が受ける振替社債等の利子等の非課税制度の拡充……74
3．今後の課題……74
⑴　恒久的施設（PE）の帰属所得に関する検討……74
⑵　外国法人の事業所得課税の考え方……75
⑶　非居住者及び外国法人の課税ベース－帰属主義への見直し－のあり方……75

＜参考＞　OECD 租税委員会の組織と活動の概要……76
Ⅱ．最近の国際課税の動向と課題への意見……76
外国子会社配当益金不算入制度の検証／外国子会社合算税制と過大支払利子税制との関係／帰属主義と国内法の改正／外国子会社配当益金不算入制度の評価／課税ベース浸食の防止／徴収共助における除外事由／国外財産調書制度について／外国子会社配当益金不算入制度について／タックスヘイブン税制の今後の方向／外国子会社配当益金不算入制度について／対日投資の重要性について／過大支払利子税制について／外国子会社合算税制（タックスヘイブン税制）について／PE の吸引力について／徴収共助の除外事由について／帰属主義、国外支店所得免除について
Ⅲ．国際協力に向けたトピックス……86
１．わが国の条約ネットワークの現状……86
⑴　わが国の条約ネットワークの拡充、投資交流の促進……86
租税条約の概要／租税条約ネットワークの拡充／投資交流の促進
⑵　相互協議に係る仲裁制度……87
⑶　情報交換を巡る最近の動向……87
２．無形資産の取扱い　－国際課税における中期的課題－……88
３．外国口座コンプライアンス法（FATCA）……89
米国の外国口座コンプライアンス法（Foreign Account Tax Compliance Act）の概要／日米当局共同声明による米 FATCA への対応フレームワーク
Ⅳ．国際協力に向けたトピックスへの意見……90
租税条約における課題 －契約特典条項（LOB）の取り込みについて－／無形資産に関する国際ルール作り －OECD ガイダンスを中心に －／情報交換ネットワークの拡充とわが国のスタンスについて／外国口座コンプライアンス法（FATCA）について／OECD の無形資産に関する中間ドラフトについて／無形資産取引の今後の取扱いについて／FATCA と今後の取扱いについて／租税条約のネットワーク拡大と国際ルール作りについて／OECD の無形資産に関する中間ドラフトについて／情報交換ネットワークの拡充について －金融犯罪に対する国際的協力の促進・強化－／外国口座コンプライアンス法（FATCA）について
おわりに……96

◆報告　９月13日㈭・午後

租税手続法の新たな潮流――――――――――――――――――――――――98

東京大学大学院法学政治学研究科教授　　増井　良啓

はじめに……98
１．本報告で扱う問題：新たな潮流といえるか……98
２．具体例その１：日本における国税通則法の改正 ……100
２－１．更生の請求……100

⑴　更生の請求の期間延長……100
⑵　当初申告要件の廃止……100
⑶　罰則規定……101
2－2．税務調査手続……101
⑴　税務調査手続の見直し……101
⑵　通達案に対するパブリックコメント……101
2－3．処分の理由附記……102
2－4．まとめ……103
3．具体例その２：グローバル化に対する法制度の対応 ……103
3－1．国外財産調書制度……104
⑴　国外財産調書の提出義務……104
⑵　調書提出の担保措置……104
3－2．税務行政執行共助条約……105
⑴　税務行政執行共助条約の署名……105
⑵　租税条約等実施特例法の改正……106
3－3．FATCA への対応……106
3－4．まとめ……108
4．具体例その３：各国政府機関の連携強化 ……108
4－1．OECD 税務長官会議（FTA）……108
4－2．透明性と情報交換に関するグローバル・フォーラム……108
4－3．国際タックス・シェルター情報センター（JITSIC）……109
4－4．まとめ……109
5．具体例その４：租税専門家の役割の重視 ……109
5－1．税理士の助言義務……109
5－2．ゲートキーパーとしての租税専門家……110
5－3．コーポレート・ガバナンスとの関係……110
5－4．まとめ……111
6．問題に対する本報告の結論……111
おわりに ……111

大阪大会（関電会館）

副会長ご挨拶――――――――――――――――――――――――――――――――――113

第64回租税研究大会大阪大会開催にあたり
公益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）

◆報告　９月25日㈫・午前

税法における配当および資本の概念 ――――――――――――115

―会社法との比較を中心に
九州大学大学院法学研究院教授　渡辺　徹也

はじめに（問題提起）……115
１．みなし配当……116
１－１．法の変遷－かつての２項みなし配当とその廃止（商法と税法の衝突）……116
１－２．現行みなし配当規定（所得税法25条１項・法人税法24条１項）……117
(a)　譲渡か配当か（誰に譲渡するかによる区別の可否）……117
(b)　残余財産の分配……118
２．資本金等の額……119
２－１．内容……119
２－２．みなし配当における対応資本金等の額……119
(a)　原資としての対応資本金等（資本剰余金の額の減少に伴う配当）……119
(b)　収益（対価）としての対応資本金等の額……120
(c)　２つの取得価額……法人側のデータと株主側のデータ……120
３．アメリカ法における分配に対する課税……121
３－１．分配の種類……121
３－２．歳入法典301条による課税……121
(a)　配当……121
(b)　原資の回収と株式譲渡益……121
(c)　E&P という基準……121
３－３．歳入法典302条による課税……122
(a)　交換としての課税……122
(b)　302条(b)の要件……122
３－４．清算分配に対する課税……122
４．受取配当益金不算入制度……122
４－１．国内企業からの配当（法人税法23条）……122

4－2．外国企業からの配当（法人税法23条の２）……123
5．別の視点から―より根本的な問題 ……123
5－1．Debt vs Equity……123
5－2．法人税の負担者……124
まとめ ……124

◆討論会　９月25日㈫・午後

税制抜本改革をめぐる諸課題 ――――――――――――――――――――127

司　会　　関西大学経済学部教授　　林　　宏昭
参加者（五十音順）
関西学院大学経済学部教授　　上村　敏之
財務省大臣官房審議官　　中江　元哉
総務省大臣官房審議官　　平嶋　彰英
京都産業大学経済学部准教授　　八塩　裕之

はじめに ……128
Ⅰ．財政、税制の現状と税制抜本改革 ……128
1．財政の現状と課題……128
2．社会保障と税の一体改革……130
Ⅱ．地方財政・地方税制の現状と税制抜本改革 ……132
1．社会保障と税の一体改革……132
2．地方財政・地方税制の現状と課題……133
Ⅲ．財政・税制の現状と税制抜本改革についての討論 ……136
債務残高の問題と危機感の共有／「財政のスケール感」に関する情報提供の方法／社会保険料の負担／地方税／地方交付税の廃止と消費税の地方税化／地方消費税のあり方／さらなる増税／財政健全化目標の達成状況／わかりやすい財政の説明方法／消費税の目的税化／消費税／地方消費税の位置／地方消費税の使途／地方交付税の廃止と消費税の地方税化
Ⅳ．個別税制の現状と課題 ……142
1．低所得者への配慮……142
2．経済への配慮……144
3．課税の適正化、価格転嫁対策等……144
4．再配分機能の回復等……144
⑴　個人所得課税……144
⑵　資産課税……145
⑶　法人課税……145
⑷　消費税以外の消費課税等……146

５．国債の歴史……146
Ⅴ．個別地方税制の現状と課題 ……146
１．地方消費税……146
２．地方法人特別税・譲与税……147
３．車体課税……147
４．自動車重量税・自動車取得税……148
５．不動産取得税……148
６．固定資産税……148
７．地球温暖化対策関係税……149
８．個人住民税における金融所得課税……149
９．社会保障・税に関わる番号制度……149
Ⅵ．個別税制の現状と課題についての討論 ……149
複数税率／事業者免税点制度、簡易課税制度の見直し／法人課税／地方税／給付付き税額控除／公的年金給付の物価スライド／食料品の軽減税率／地方法人課税の問題／簡素な給付措置／軽減税率のあり方／中小特例の問題／法人課税／公的年金給付の物価スライド／給付付き税額控除／番号制度／税負担軽減措置／地方における給付付き税額控除／地方法人課税／偏在性の問題
おわりに ……156

＜資料編＞
◎財政・税制関係資料（財務省主税局）　目次
資料①～㊲
◎地方税制関係資料（総務省自治税務局）　目次
資料❶～㊹
◎国際課税関係資料（主税局参事官室）　目次
資料１～43

東京大会

第64回租税研究大会開催にあたり

公益社団法人日本租税研究協会会長
今井　敬
（新日鐵住金株式会社名誉会長）

本日は、第64回租税研究大会の開催にあたりまして、多数の皆様と講師の方々にご参加いただき、心から御礼申し上げます。

特に、財務省田中主税局長、総務省平嶋大臣官房審議官には業務ご多忙中にもかかわりませず、パネリストとしてご出席いただき、誠にありがとうございます。

また、ご出席の皆様方には常日頃、租研の事業活動にご支援・ご協力を賜っておりますことに、本席をお借り致しましてあらためて厚く御礼申し上げます。

さて、わが国経済の現状については、復興需要を背景にして、緩やかに回復しつつあります。

しかしながら一方では、円高の持続、電力問題等を基因とする産業・雇用の空洞化の懸念がございまして、厳しい雇用状況、デフレなどが依然として続く厳しい状況にあるといっても過言ではございません。

また、世界経済におきましても欧州における政府債務危機の再燃、世界景気の減速、さらなる下振れなど、こういったことで世界経済・金融情勢の先行きは不透明で、不安定な状況になっています。

このような足下の経済問題に加えまして、わが国は多くの構造的な問題を抱えており、社会・経済情勢を一層深刻なものと致しております。

まず、世界におけるわが国の経済的地位は著しく低下してきておりまして、早期に活力ある

経済社会を回復させることが必要でございます。

グローバル化時代に相応しい経済成長戦略を策定し、官民を上げて、早期に取り組み、確実に実現していく必要がございます。

また、今国会において、社会保障・税一体改革関連法が成立致しました。この法律は、持続可能な社会保障制度の安定財源確保と財政健全化を目指すものでございます。

特に、消費税率の引き上げは、世代間を通して幅広く国民が負担するとともに、世代内においても負担を分かち合う仕組みとして、世代内、世代間の公平性が確保された制度の実現を目指したものでございます。

財政健全化に向けた大きな第一歩を踏み出したものといえます。

さらに、日本の長期債務残高は、歴史的にも、

国際的にも最悪の水準になっております。

わが国において、財政危機が生じた場合には、スペインやギリシャの比ではなく、日本経済や世界経済に深刻な悪影響を及ぼす可能性がございます。

財政健全化目標に基づく改革案とその作業スケジュールを明確にして、確実に実施することが、国民からの信頼のみならず国際的な信認を得る上で不可欠なことでございます。

日本の果たすべき責務は極めて大きなものがございます。

これら構造的問題の解決のためにも、社会保障・税一体改革関連法を確実に実施していくことは、何よりも重要なことでございます。

今回の法律成立は財政健全化に向けての大きな第一歩でありますが、さらに社会保障制度の重点化・効率化による思い切った抑制やさらに徹底した行財政改革を続行することが必要であります。

今後の高齢化が一層進行することを考慮すれば、引き続き財政の収支両面からの改革を進める必要がございます。

わが国は、これまでも幾度となく困難な状況に遭遇して参りましたが、それに打ち克ち、豊かな国を築いてきました。

これからの世界の超高齢社会において、わが国が指導国の地位を維持していくことができるか、今、まさにその転換点にあると思います。わが国は、この転換点におきまして、国民の力を結集して、新たな「日本」を創造していかなければなりません。

私ども租研は、民間の立場から、税・財政の問題を調査・研究し、毎年、中長期的な課題を含め、あるべき税制改革について、提言を行っております。

当協会ではこれまでも成長戦略と財政の健全化、社会保障制度改革を一体的に推進するためには、「経済活力の強化」と「安定財源の確保」、この二つをキーワードと致しまして、抜本的税制改革によるあるべき税制の早期実現が必要であると提言して参りました。

今回の社会保障・税一体改革関連法が成立し、今後消費税率の引き上げが実現することになりますが、我々のその提言に沿ったものとなっているわけでございます。

さらに、法人税制において、国際競争力の確保と日本経済の持続的成長をもたらす措置を講じて、もって「経済活力の強化」を図ることが優先課題でございます。

今後、本法律が確実に実施されるとともに、

このような「経済活力の強化」に資する措置が、早期かつ確実に実行されることにより、この歴史的転換点を乗り越えて、新たな「日本」が創造されることを期待致しております。

本東京大会におきましては、午前中の岡村教授、明日午後の増井教授からの研究報告、そして今から開催致します討論会「税制抜本改革をめぐる諸課題」と、明日の「国際課税をめぐる課題と展望」、この２つの討論会を予定しております。

ご参加いただく皆様は税制、財政に精通された方々ばかりでございまして、大変有意義なお話を伺えるものと思います。皆様とともに大きな期待を込めて拝聴したいと存じます。

最後になりましたが、ご出席の皆様方の今後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も今後ともご支援、ご協力をいただきますよう切にお願い申し上げまして、私の開会の挨拶とさせていただきます。

どうもありがとうございました。

人と資産

－キャピタル・ゲイン課税の可能性－

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）　京都大学法学部で税法を専攻しております岡村忠生と申します。本日は、東京にお招き頂き、第64回租税研究大会で報告をさせていただくとこになり、大変光栄に存じます。これから90分間になりますが、なるべく親しみ易い題材を使って、できるだけ簡明にお話ししようと思いますので、どうかよろしくお願いいたします。お手元の**資料（文末；本誌 P23~P37）**に従ってお話しいたします。

本日の報告は、表題にございますように、「人と資産－キャピタル・ゲイン課税の可能性」とさせていただきました。お話ししたいことは、人、人間、自然人が、働いて、すなわち、その人としての能力を発揮して獲得する所得に対する所得課税につきまして、賃金税を典型とする課税方法、つまり、給与所得への課税方法に見られるように、給与などの収入金額から給与所得控除のように一定の金額の控除をする、または、特定支出控除のように一定の類型的な費用を控除する、という課税方法を見直すべきではないか、ということです。どのように見直すかと申しますと、資産性所得課税や事業所得課税、そして、法人課税に見られる「資産」という要素を入れなければならないのではないか、ということになります。これが本日のテーマ、主張ということになります。

1－1　勤労と資産

➢ 日本（先進国）における勤労内容の高度化

それでは、資料に従ってお話しをいたします。日本をはじめとする先進国では、コストや税負担のため、企業の生産活動のうち国外に移転しやすいものは移転をして行き、移転が困難なものが残る、という動向が認められます。知的な生産活動は、現在のところ、移転が比較的困難

であり、国内に残るものとなっています。いろいろな企業ごとの違い、業界ごとの差がございますが、大局的に見れば、知的な生産活動は、日本の今後にとって重要と思われます。

知的な生産活動のためには、被用者の質を確保しなければならず、教育・研修がこれまで以上に重要になります。このとき、税制はどのように対応すべきかが問題となります。ドイツで重化学工業が発展した時代に、シュマーレンバッハという学者が現れて『動的貸借対照表論』（1919年）を著し、資産の概念を、財産の処分価値から、将来の費用、つまり、現在の支出を将来に配分するための概念に変えたことを、思い出して頂きたいと思います。資産の概念に関するこの転換がなければ、重工業を発展させた巨大な設備投資ができなかっただろうと考えられます。『動的貸借対照表論』は、処分価値としての資産評価を転換し、資産とは将来の費用の固まりである、極端に言えば、前払費用なのだと主張しました。将来にその効果が及ぶ支出を期間対応させるためのバッファ、経過勘定項目として、資産というものが存在しているのだと言ったわけです。重化学工業のためには巨額の設備投資が必要なわけですが、その設備を処分価値で計上ということになると、おそらく投資額を大きく下回る価額になってしまいます。ですから、よほど剰余金のあるような企業でなければ、大きな設備投資ができません。つまり、貸借対照表の評価のせいで、設備投資が阻害されることになります。これに対して、このシュマーレンバッハは、その取得価額によって計上すべきだと言ったわけです。これは、重化学工業を発展させた１つの会計インフラになったのだろうと思います。

日本にお話を戻しますが、現在の日本で、知的な生産活動を重視する立場から考えますと、そのための投資をどう考えていくかが、税制上重要な問題になってきます。これは、鶏と卵というか、車の両輪といか、そういうところがあります。日本で知的水準の高い労働力が確保できるのであれば、そのような企業が日本に残る、あるいは外国からそういった労働力を求めていろいろな企業がやってくることになって、さらに企業活動の中でも教育・研修といったものが重視されてくるようになると思います。逆に、うまくいかないと、企業は外に出ていくだろうし、国内での教育・研修といったこともだんだんとおろそかになっていくだろう、そうすると日本の水準がだんだん下がるだろうと、こういうふうなことが考えられるわけです。逆のスパイラルにも注意をする必要があります。

こうした現象を税制がどう捉えるべきかが、今日のお話の背景になるわけですが、それは何も、教育支出や企業の研修といったものに関して、租税特別措置、優遇措置を作ってくださいというような議論しようとしているのではありません。もっと根本的、理論的に、人、人間というものが、教育や研修によってより高い能力を身に付けていく、こういう実態を税法がどう捉えていくべきかという議論をしたいと思います。

このような視点から、考えてみたいこととして、コストの負担者がどうなるか、および、成果がどのように帰属してくるか、この２つの問題があるだろうと思います。

➢ コストの負担者

まずコストですが、職務あるいは事業活動との直接の関連性から見れば、原則として使用者が負担したコストが、損金や必要経費として処理されます。ただ、注意しなければならないのは、現在の企業会計、そして税務会計でもそうだと思いますが、教育・研修の判断がかなり形式的に行われていて、被用者のスキルアップにつながるかどうかの観点からの実態判断が必ずしも行われているわけではないことです。たとえば、未熟練労働者を雇って、これはある程度は仕方ないわけですが、ある仕事をやってくださいといったとき、やはり失敗をするわけです。仕損品が出てきて、当期の費用・損失になるの

だと思うのですが、こういったものも教育のコストだと考える余地があり、いずれ上手になれば、そのときの収益という形で回収されると思います。こういった現象は、いまのところ、人を育てるという側面から捉えられているわけではありません。

被用者側、雇われている人についても、自費で能力を身に付けるといった場面が今後ますます増えてくるだろう、あるいは、そうなってもらわないと困るということがあると思いますが、後ほどの特定支出控除で議論をしたいと思います。

もう少し考えてみると、人間という生き物は、生まれて以来ずっと頭脳を訓練するということで生きてきています。生まれたときから言葉を習ってだんだんと人間らしくなってくるというのが、人間という生物の特徴だと思います。ですから、勤労のために特別に研修や教育を受けて獲得する技能や資格・知識といったものは、生まれたときからずっと積み上げてきた教育や訓練の成果の本当の頂上、一番上の層に乗っているのだろうと思います。コストの負担者ということを考えれば、生まれたときからの保護者が負担してきたもの、もちろんこれには帰属所得的なものもあると思いますが、そういったものや、あるいは公的教育にかんがみますと、納税者全般が負担しているといったことも、土台の部分にはもちろんあるわけです。そのような広い視野も大切になってくるだろうと思います。

そして、こうしたコストの考察から示唆されることは、職務に必要な教育・研修の中身、あるいは、被用者に習得してもらう必要のある知識や技能の内容が、一体何かということになるわけです。それらは、小さいころからの教育を土台として初めて身に着けることのできるものであり、その意味で累積的・複層的です。事業との直接の関連性が現在の必要経費控除の要件とされていますが、この直接の関連性といった考え方で教育・研修の経費性を判断できるかどうかは、少し考えてみる必要があるかと思います。これがコストの問題です。

➢ 教育・研修による成果の帰属

次が成果の帰属になります。教育や研修による成果が誰に帰属するかについても、教育や研修の成果というものを一体どのようなものと考えるか、成果とは何かという問題が同時に存在しています。

成果と考えられるのは、まずは被用者が身に付けた知識、資格、技術、能力といったものになります。こういったものは、被用者の身に付くわけですし、それを移転するということはできないので、被用者に帰属するといえます。

しかし、使用者、雇っている側、企業について考えても、やはりそういった被用者を雇用しているという関係があることは、１つの成果だと考えられます。特に開発チームのような有機的関連を持つ被用者の集団を有しているということは、企業買収、M&A などでも評価の対象となってきますし、そういったものは単品で売買することができないので、企業買収の誘引となることも、よく知られている事実です。そうすると、教育・研修による成果やその帰属というものは、二重にあるということになるだろうと思います。

さらに、先に少し述べましたが、そうした成果の基底にあるのは、公的教育であるといえると思います。たとえば高度高等教育の受益者は誰かといった問題が昔から議論されてきましたが、１つの考え方は、国全体、国民全体であるというものです。これは、高度高等教育のコストをどこまで学生や保護者に負担させるかといった問題との関係でしばしば議論されているところですが、成果が広く国全体に帰属していくということも、忘れてはならないと思います。

さて、ここからだんだんと本題に近づきますが、こういった成果がどのように発揮されるかと申しますと、成果を獲得してからある程度長期間にわたって、場合によってはその人の生涯にわたって、あるいは、企業において、人は入

れ替わっても組織は存続するという形で、成果が発揮されるだろうと考えられます。そして、そういうものを課税上どう考えていくかということになるわけですが、「成果」という言葉に、もう少し税務会計的な用語をあてはめるとすると、「資産」という言葉が登場します。

1−2　所得課税からの考察

➢ 包括的所得概念

そこで、所得概念から見て、こういった現象をどう捉えられるかに進みたいと思います。ここで１つの基準、ベンチマークとなるのは、包括的所得概念です。包括的所得概念というのは、たとえばシャウプ勧告でも背景に見られる考え方ですし、わが国でも金子先生のご論文をはじめとしてさまざまな研究や紹介がなされてきたところです。そうではない考え方、たとえばキャッシュフロー税であるとか、あるいは市場所得説であるとか、いろいろな考え方が出てきていはいますが、包括的所得概念をベンチマークとして考えてみることには、たぶんあまり異論が出ないだろうと思います。

包括的所得概念とは、一定の期間の中で、純資産の増減、あるいは貯蓄と貯蓄の取り崩しに、個人消費を加えたものが所得であるという考え方です。資産の増加と消費の和が所得ですから、裏返して申しますと、消費に充てられた支出と、資産の取得に充てられた支出は、控除してはいけないということになります。

一般に課税ベースの形成では、入ってくる方も大切ですが、むしろ出ていく方をどう制限するかの方が重要です。法人税を見るとわかるのですが、益金については割合簡単な規定しかないけれど、損金算入の制限規定がたくさん置かれています。課税ベースをきちっと作っていくために大切なのは、流出項目の控除制限です。包括的所得概念から考えれば、個人消費と資産、この２つについて、控除不可をはっきりと言う必要があるわけです。

➢ 実定法での整理

しかし、このことは、日本の実定法では必ずしも明らかにされているわけではありません。消費については、一応、所得税法45条という規定があり、家事費・家事関連費の必要経費不算入を決めています。しかし、それだけのことでありまして、必要経費が法律上、観念されていない所得種類、給与所得もそうですし、譲渡所得もそうですが、そういったところでは、家事費控除不可の原則を決めた規定がそもそもないわけです。

実際、たとえば、趣味で何か骨董品を買ってきました。こういったものは、たぶん消費支出だと考えられるのかもしれませんが、しかし、趣味で買った骨董品を何年間か楽しんで、その後また骨董屋さんに売ったとします。このとき、その骨董品の取得費は控除できると思うのです。控除を否認している規定は、日本にはないだろうと思います。100万円で壺を買ってきて、３年間、その壺を見て楽しんで、その後、もう飽きたからというので骨董屋さんに150万円で売りました。このとき、150万円が所得だとは考えない、150−100という計算をするだろうと思います。

資産の取得についても、控除はできません、と正面からうたっている規定は存在していません。そうではなくて、棚卸資産、固定資産、繰延資産、有価証券について、このように資産に計上しましょう、という規定があるので、そこから控除はできないということがわかるだけのことです。それも、期間配分をされて、いずれ原価または償却費として控除されてゆくことになります。

これに対して、アメリカの内国歳入法典の規定を資料の最後の方に挙げていますが、内国歳入法典262条と263条という規定が置かれ、控除の制限をやっています。262条が消費支出は控除できないことを決め、263条は資産は控除できないことを決めて、ちょうどパラレルに並べられているわけです。

日本ではどうも、事業関連性があって、資産になって、期間配分される、という発想なのではないかと思うのですが、包括的所得概念から素直に考えると、むしろ、消費支出と資産に向けた支出は（当期には）控除できないということを決めた上で、将来、収益獲得に役に立つようなものがあったら、それはその将来の時点で控除を認めましょう、というふうにした方がいいのだろうと思います。たとえば、壺の場合でいうと、将来売ったときに、これは所得獲得に貢献したから、控除を認めるのだ、という理屈を作った方がいいのだろうと思われます。

➢ 教育支出は、消費（家事費）か？

このように、資産と消費は控除できないことを並列的に考えた上で、教育のための支出というものが一体何に該当するのかということを考えていきたいと思います。

従来、教育支出は、原則として消費あるいは家事費であると捉えられてきたのではないかと思います。ただし、雇用関係があるとき、使用者が支出したものは、使用者において事業に直接の関連性がある限り、必要経費や損金として控除可能であり、被用者においても、使用者が費用を負担した教育・研修でその業務に直接の必要性があるものを勤務の一環として受ける限り、非課税であると考えられます。一定の資格など、その成果が被用者に帰属するときにも、そのことは変わらないだろうと思います。

問題は、被用者、あるいは、雇用関係にない者が、自らの教育・研修のために支出をした場合です。このような例として、たとえば、給与所得者の特定支出や事業所得者の自己研修費用が考えられます。これまで、自分が自分のために支出をした教育・研修費用について、弁護士などの場合の必要経費控除の可否を巡る判断では、事業との関連性、および、家事費・家事関連費該当性が問題とされてきました。また、被用者の場合は、特定支出控除しか可能性がありません。

➢ 資産計上の可能性

しかしながら、包括的所得概念からは、教育・研修などの控除の可否の判断では、事業関連性および家事費・家事関連費該当性だけでなく、資産として認識される可能性が検討されるべきだと考えられます。すなわち、たとえ家事費に該当せず、かつ、事業関連性が認められたとしても、翌期以降の収益に対応する支出であれば、控除はできないはずです。この制限は、教育が長期的な効果、生涯にわたる効果を有することから、かなり意味の大きいものと考えられます。

同時に他方で、収益獲得への貢献、言い換えれば、原資としての性質が、当期には認められなくても、翌期以降に発揮されるのであれば、やはり、資産に計上しなければならないことになります。そして、理論的には、翌期以降に控除が認められるべきはずです。教育支出は、資産としての側面がある、だから、趣味で買った壺と同じように、将来、その教育が所得獲得に貢献するのであれば、その時点で控除が認められてしかるべきではないかという考え方になるわけです。

このとき、問題となるのは、収益との対応、すなわち、過去の教育等の支出が収益獲得に貢献していることを、一体どうやって判断するのかということです。先ほど申しましたように、教育・研修といったものは、累積的・複層的に人の知性あるいは能力といったものを形づくっているので、そのどの部分が所得獲得に貢献しているのかを切り分けるようなことは、一見して難しいと思われます。

この複層ということを課税はどう扱えばいいのかについては、この分野に限らず、研究の必要性が痛感されます。大陸法系の国では、フランス革命、ナポレオン民法、所有権絶対という発想になりますから、なかなか複層的な権利関係を観念することができません。これに対して、英米法の国々は、信託制度の発展を見ても分かるように、複層的なものを比較的うまく捉えているだろうと思います。

このことに密接に関連しますが、資産がどのように所得獲得に貢献していくか、その中でどういう費用化を考えていくかについては、厳密さをどこまで求めるかも論点になります。たとえば、有形資産の減価償却では、耐用年数について、１つ１つの資産を取り上げ、その置かれた具体的状況の中でどのぐらいの期間、効用を発揮するかを精確に考える、ということはしていません。耐用年数表に基づいて機械的に割り切った耐用年数で按分計算をやっているというのが現在の減価償却の実態です。ずっと昔から、日本ではそうしてきたと思います。

これをアメリカと比較すると、アメリカの原則は、内国歳入法典167条ですが、日本とは異なり、１つ１つの資産について耐用年数、使用可能期間（useful life）がどのくらいかということを見積もるのが原則になっています。同じものであっても、置かれている状況により、１年しか持たないこともあれば、10年持つかもしれません。それは、納税者が計測して、立証してくださいということになります。しかし、それではとてもうまく行かないことは明らかであり、ある程度の機械的な割り切りを認めようという規定が次第に入ってきました。それが特にはっきり表れたのが、加速償却制度（Accelerated Cost Recovery System：ACRS）です。このACRSという制度は、確かに耐用年数は日本に比べると非常に短かったので、加速だと考えられたのですが、しかし、これを入れた眼目は、納税者が負担してきた立証の負担を緩和・軽減にもありました。ある程度類型的に資産をつかまえることにより、個別具体的な使用場面での耐用年数の見積りという困難な作業から納税者を解放するという目的があったわけです。

そうだとすると、教育・研修といったものによる人の能力の開発といったことについても、同じように実際面を考えて、少なくとも有形資産、減価償却資産と同じ程度の概算、機械的な按分といったことは認めていくべきだろうというように私は考えています。

１−３　特定支出控除の改正

次に、以上のような資産認識ということを頭に置きながら、特定支出控除の改正にお話を進めたいと思います。

➢ 「できる」（納税者の選択）規定ではなくなった。

今回の税制改正で手が加わりました特定支出控除を見たときに、まず目に付くのは、**資料14ページ**の参照条文で、「ことができる」という文言が削除されたことです。従来、特定支出控除は納税者による選択の規定であって、当初申告でそのことを明らかにすることが要件とされてきましたが、今回の改正では「できる」が削除され、当初申告だけではなくて、更正請求書においても主張できることになりました。ですから、もはやこの規定は、選択の規定ではないと思われます。所得を計算するときに当然控除すべき項目になりましたので、そうすると、理論的に、なぜこういうものを控除するのか、特に所得概念との関係で、これが消費ではないのか、あるいは資産ではないのかということが、当然問われるということになるだろうと思います。

➢ 「人の資格を取得するための支出」の範囲の拡大

さらに注目されるのは、この参照条文の次のところの下の方の、二重線でかなり長々と消しているところ、すなわち、人の資格を取得するための支出というものが、従来これは特定支出控除の対象ではありませんということで、一括して除外されていたのですが、この除外の括弧書きが削除されたことです。

この改正に関して、財務省のホームページにございます「税制改正の解説」は、次のように書いています。

「就労の多様化等に伴い、最近ではこれらの資格を得ながら企業等で勤務する者も増加して

いることから、今回の改正においては、このような勤務形態の変化を踏まえ、職務の遂行に直接必要な弁護士、公認会計士、税理士などの資格取得費についても特定支出の範囲に追加することとされました。」

➢ 条文解釈上の問題

考えてみると、この条文には微妙な問題があるように思います。どう微妙かというと、その支出がその者の職務の遂行に直接必要であることが要件になっているのですが、資格取得のための「支出」と、それを使った「職務の遂行」というのが、いつあるのか、よくわからないのです。

はっきりしていることは、支出があった年に、特定支出控除を認めるということです。このことは条文から明らかです。特定支出があっても、それを後の年度に繰り越して控除することは考えられていません。つまり、いわゆる資産化といったことは、この条文は考えていない、これは明らかです。

そこで、資産化をしない前提でこの条文を眺めると、「職務遂行」が一体どう行われるのか、あるいは、「職務」というのは何なのかということがかなり微妙になってきます。たとえば弁護士さんを考えてみますと、この規定がいう「職務」が弁護士としての職務ということになると、弁護士になるための支出をしたときに控除をしますが、その職務は弁護士になってからなので、つまり、弁護士としての職務は弁護士になるための支出をしたときにはまだない（弁護士にならないと弁護士の職務はできません）ので、時間的にずれが生じて、控除ができないことになります。弁護士になるための支出をして、弁護士になって、弁護士としての職務をするわけですから、もちろんある程度かぶる時期があるかもしれませんが、基本的には、これらは年度がずれるわけです。

こういった矛盾の指摘については、一応、次のような反論も考えられないわけではありません。それはどういうことかというと、ここで「職務」といっているのは、資格を使った職務ではなくて、資格を取得するために使用者から命じられたこと、それが「職務」だという反論です。たとえば、学位を得るために留学をさせて、そのときに学位を得るための勉強、それが職務の内容である、だから控除できると言えるのかもしれません。

しかし、この解釈には大きな難点があります。それは、弁護士になるということの実態が反映されていないように思われることです。どういうことかと申しますと、職務は、普通は１日８時間労働だと思うのですが、１日８時間勉強して弁護士になれるかというと、どんなに頭のいい人でもそれはなれない、これはもう明らかです。弁護士になれるだけの勉強をしなさいという職務命令をもしやったとすると、これは間違いなく労働基準監督署から叱られると思います。そうすると、やはり勤務時間外に被用者が自費を使って資格取得のための勉強をするのが、弁護士という資格取得の実態になります。それが「職務」といえるかというと、非常に難しいだろうと思うわけです。こう考えてくると、この規定が使える、少なくとも弁護士に使える場面というのは、非常に考えにくいと思います。

それからもう１つ、条文には「直接必要」とありますが、これが一体何にとって必要なのかという問題です。使用者・企業にとっての事業活動にとって必要なのか、それとも、その被用者が命ぜられた勤務を遂行するために必要なのかということです。もちろん、一致する場面がほとんどだとは思いますが、ずれが生じる可能性はあります。先ほど少し述べましたが、複層化という問題がちょっと見えます。つまり、必要性ということで、企業にとっての必要性ということと、当該被用者にとっての必要性ということが複層的に出てくることが考えられます。

➢ 特定支出の資産化

いずれにいたしましても、先ほどの弁護士の

例から明らかなように、支出の年度と、それから、それが効用を発揮する年度というのはやはり違うので、どうしても特定支出を資産化していくということが検討されるべきだろうと思います。年度のずれ、ギャップを吸収するような装置、法的な道具というものを、立法論にはなりますが、入れていく必要があると考えられます。

そもそも、弁護士としての職務は、弁護士になってから行うわけです。弁護士としての職務と、弁護士になる前にしていたその人の職務とは、やはり職務として違うものだと考えられます。違うとすると、新たな職務を開始したと考えるべきですから、正面から、新たな職務を開始した場合についても資産化された特定支出を償却控除できるということにした方が、普通に法科大学院を卒業して弁護士になった人についても特定支出控除が認められることになるので、公平だと思います。つまり、弁護士としての職務と、そうでない人の職務とは、職務として異なるので、その実態を踏まえて特定支出控除を考えるべきであり、そのためには資産化という道具立てがいるだろうということになります。

今は弁護士という、問題がはっきり出る例を出しましたが、企業の中での技術や技能といったものについても、やはり同じようなことが言えて、それを身に付けるプロセスと、身に付けてからの収益獲得への貢献といったものは、やはり期間のずれがあることは、認められるべきだと思います。

➢ 特定支出の費用化

そこで、立法政策論ですが、どのように費用収益対応させるかについて、先ほど申しました計測の問題が出てきます。

この点、厳密な費用収益対応は困難です。弁護士の資格自体は、原則として生涯有効です。ですので、資産化を認めたとしても、その費用化は一切認めないという考え方も、成り立たないわけではありません。

しかしながら、繰り返しになりますが、現行の減価償却資産も、厳密な費用収益対応により償却しているわけではありません。耐用年数表によって機械的に償却をしています。繰延資産に至っては、通達が償却期間の目安を与えてくれていて、これに従う限り、否認はないのだろうと思います。そうだとすると、弁護士としての能力だって、年を取れば低下するわけですから、償却をしていい、償却をすべきだと思われます。資格などについては機械設備とは別扱いをし、耐用年数についての証明責任を納税者に課すというのは、不公平です。もう少し申しますと、資産という道具が置かれているのは、シュマーレンバッハが言ったように経過勘定科目を処理するための１つのバッファであり、それをどう吸収するかを厳密に議論しても、一つの解はでないだろうと思います。そういうことで、この特定支出というものを資産化する場合には、ある程度機械的な、つまり現状の減価償却制度やACRSと同じ程度の割り切りというものは、認めるべきだろうと考えます。

それだけでなく、課税において、資格や技能の取得のような教育・研修に基づいた人的な投資を、機械設備のような物的な投資よりも不利に扱っていることについては、日本という国のこれからのあり方を考えながら、もっとよく検討すべきだと思います。シュマーレンバッハがいたから、ドイツで重化学工業が栄えた、とまではいえないかもしれませんが、知的な生産活動を重視するのであれば、それに応じた税制、資産の概念が必要になると思います。

➢ 資産としての性質

そのためには、資産という概念に、もっと知的な要素、人的な要素を織り込むことが必要です。そのための検討として、費用収益対応に関して、資格に基づく収益（収益潜在力）がどのように実現されるかを見たいと思います。収益が実現されるのは、ひとつは、給与の増加など定期的なもの、もうひとつは、移籍料、契約金

など一時的なものになると考えられます。

このうち、一時的対価については、現行法では、臨時所得課税（５分５乗）の可能性があります。臨時所得の課税方法は、累進税率の適用を緩和するもので、シャウプ勧告では譲渡所得にも適用されていました。この一時的な場合の課税方法について検討を要するのは、なぜそうするのか、という理由です。譲渡所得であれば、かつての５分５乗や現在の２分の１課税は、長期間にわたって生じた過去の増加益が一時に実現するからだ、と説明されます。しかし、一定の資格や技能を持つ人に対して、移籍金などの一時金が支払われる理由を、過去の増加益で説明することはできません。そうではなく、むしろ、将来の期待される収益に対する対価ではないかと思われます。

もちろん、そうだとしても、やはり、長期的に生じる収益の一部が一時に実現している、一括で前払いされているわけですから、累進課税の緩和措置は必要です。さらに、過去の増加益である譲渡所得とは異なり、人的資産のもたらす収益は将来に発生するわけですから、移籍金などの一時金への課税は、課税の前倒しになります。したがって、この点でも税を軽課する措置が必要だと考えられます。

ところで、この考察には、資産というものがなぜ資産なのか、という根本的な問いかけが含まれているように思います。それは、将来の収益か、過去の支出（投資）か、ということです。このことは、現行法においても、資産の評価に関して意識されています。すなわち、税法上の資産の帳簿価額、取得価額は、所得に要した費用を維持する（償却が認められる場合は償却額だけ切り下げる）のが原則ですが、物理的な減損や陳腐化による評価換えが認められています。評価換えは、資産のサービス・ポテンシャル、つまり、将来の収益力が失われたことを理由としています。この点で、将来の収益としての資産が顔をのぞかせているのです。この将来の収益という観点は、次に述べますように、人的な資産を課税上どのように扱うべきかについて、示唆を与えてくれると思います。シュマーレンバッハは、当時のドイツにおける重化学工業への巨額の投資を背景に、資産は前払費用だ、といいました。今日の日本では、人の能力に基づく知的な生産活動とそれを支える教育や訓練を背景に、資産とは将来収益の現在価値である、と捉え直すべきではないかと思います。

また、このとき、誰にとっての将来収益（場合によっては支出）なのか、という点で、教育の受益者が複相化していることを、頭に置かなければならないだろうと思います。なお、この場論を進めて行くと、高度高等教育の受益者は、国家、国民全体であるといった議論になります。これは一面で真実であり、そうなると、受益が拡散して資産性を認めるのは難しいという議論ができます。しかし、同時に、かつての日本や現在のドイツのように高度高等教育が無償または採算を度外視した価額で提供されているわけではないので、教育を受ける者ひとりひとりの負担を、課税上どう考えるかは、問題としてなくなるわけではありません。やはり、資産という概念を使うことになるのではないかと思います。

２　資産概念の二重性

２−１　資産の２つの顔

以上の議論から示唆されるように、資産には、２つの顔があります。ひとつは、過去の支出としての資産です。既に支出した将来の費用ともいえます。これは、償却や譲渡原価として費用化されます。また、清算課税説に基づく譲渡所得の捉え方は、支出が資産として集合し、そのような資産に対して価格変動が起こる（当初の支出額とは異なるリターンが生じる）と見ています。

もうひとつは、将来の収益、利益としての資産です。これから述べますように、人的な資産

を考えようとするときには、この捉え方が必要になってくると思われます。

先ほど少し臨時所得の平均課税ということを申しましたが、現在の税制においても、この２つの側面は幾つかの実定法に顔をのぞかせています。前者の方、過去の支出というものが、償却計算、あるいは譲渡原価として出てくることは、これはもう説明する必要がないことです。これに対して、将来収益としての資産も、現行の税法、あるいは会計学は配慮していると思います。たとえば、資産の評価換えは、将来のサービス・ポテンシャルが低下したときに資産の取得価額を切り下げ、その部分を損失として計上することです。棚卸資産については、低価法が原則となっているわけですから、当然将来収益というものを考慮した資産の捉え方ということが原則化してきています。それから、耐用年数の決定も、将来収益をある程度概算的に考えています。

この２つの資産の顔、２つの資産に対する計算の仕方というものは、これは資産を買った瞬間、市場において資産を取得した段階では、一致しています。つまり、資産を買う人は将来これだけの収益が見込まれるからその値段を出すわけですから、理論的には必ず一致するわけです。しかし、実現主義があるので、その下で両者は乖離を開始することになります。

２−２　譲渡所得課税の必要性

このような資産について、譲渡所得課税がなぜ必要なのか、その理由として、２つの説明が可能です。ひとつは、伝統的な説明だと思いますが、いわゆる清算課税説です。これは最高裁判所の判例の中に出てくるものですが（最判1968年10月31日 訟月14巻12号1442頁）、譲渡所得というのは、長期にわたった過去に生じた増加益が譲渡を機会に実現したものであるから、累進性を緩和するために軽減された課税が必要であるという説明になるだろうと思います。

これに対して、将来利益としての資産という捉え方でいくと、もちろん一括で実現されるので累進性を緩和する必要があるということはいえるのですが、それに加えて、課税時期が前転するから、その分の補償が必要だということもいえるわけです。利子率が高い時代には、このことがかなり前面に出てくるだろうと思います。課税時期前転の補償については、法人税のような比例税率でも必要になります。また、一括払いではないときでも、やはり前転する限りにおいては、そういった補償措置が必要になってきます。これは後ほどアメリカの裁判例で見ていきたいと思います。

それから、資産という何か目に見えるものがあって、それに対して増加益が発生するという発想を従来取ってきました。それが清算所得課税説だったわけですが、そういったことも必要ありません。つまり、勤労性所得についても、課税の前転はあり得るし、その補償も必要だと言えるでしょう。これも後ほど、アメリカで勤労性所得に対してキャピタル・ゲイン課税を受けた裁判例を見たいと思います。

それから、あらかじめ申しておきますと、譲渡所得課税の正当化理由として、もう１つぐらい理由が挙げられます。それは投資が変更される、つまり１つの投資がいったん清算されて、それが次の投資に向かう、このときに、あまり課税によって投資の変更を阻害しない方がいいという考え方です。税によるロック・イン効果の防止ともいえるでしょう。投資先が変わるときには税負担を軽減すべきであるという考え方からいくと、やはり累進課税に限定されることはないので、法人税においても譲渡所得への軽減課税を導入する余地はあるだろうと思います。投資がはっきりと継続する場合には、組織再編税制で課税繰延べをやっていますが、適格要件が満たせない場合は、資産譲渡による所得が出ますので、これについての軽減措置を考えるといったこともあり得るだろうと思います。

3　将来利益とキャピタル・ゲイン課税

そこで、資産を将来利益と捉えたときに、どのような検討が必要になるかを、３の「将来利益とキャピタル・ゲイン課税」において、米国の裁判例を参照して検討します。権利関係の複層化ということについての先進国であるアメリカでの実例を見ようというところで、多少は興味深い裁判例が紹介できるのではないかと思っています。

ただし、人の資産としての性質、human capital と呼ばれ、人的資本と訳されることが多いですが、これに固有な問題については、十分な裁判例等がないように思われることから、今後の検討課題は残ります。人的資本に固有の問題、人的な投資に関する裁判例は、最後のものだけです。ちなみに、アメリカでは、世間の雰囲気に対する議会の反応が早いので、教育費に関する優遇措置が立法され、十分に資産としての性質が表面化しないまま問題がある程度解消されてしまうことが見受けられます。

この３という部分は、大きく２つに分かれます。前半は、資産全体ではなく、将来収益の部分だけを切り分けて譲渡すればどうなるか、という問題です。これが３－１です。後半の３－２では、資産の譲渡が明確には認識できないときに、将来利益を受けた取った場合の課税について検討しています。

3−1　将来利益の移転

3−1−1　切り分けられた利益（Carved−out interest）

➢ **Hort 判決**

それでは最初の Hort という裁判例からお話しします。資料にはかなり詳しく事例の解説をしていますが、口頭では、時間の関係で、この全部を説明することができませんので、ざっくりとお話をしたいと思います。

Hort という事件は、簡単に述べますと、納税者にお父さんがいまして、そのお父さんが長期の不動産リースのレッサーでした。そのリースの契約後、お父さんが亡くなりまして、不動産リースの当事者たる地位を相続によって納税者が得たわけです。その後、数年して、不動産リースを解約してほしいとレッシーの方が言ってきまして、その代わりに納税者は解約料をもらってその不動産リースを解約しました。このとき納税者がどういう申告をしたかというと、もちろん不動産リースの解約料というのは、これは益金、収入金額に入れる、これは当然ですが、しかし、そこから控除をしたわけです。何を控除したかというと、お父さんから相続によって得た不動産リースの貸主たる地位の経済的価値（見積額）です。ということは、当初取り決めたリース期間のリース料の現在価値、得べかりし利益、これを解約料から引いたわけです。引いた結果、損失になったので、この損失を控除してくれという申告をしました。これが Hort 事件です。連邦最高裁まで行きました。

ちょっと説明しておいた方がいいと思うのですが、日本で相続をしたときは、限定承認をしない限り、相続財産は前主が買った値段、取得費を引き継ぐことになっていると思います。アメリカは、相続財産の取得価額は時価になっています（でも、みなし譲渡課税はありません。課税なしに時価取得価額を得ることができます。内国歳入法典1014条）。ですから、納税者としては、この相続があったときに、リース契約を時価評価した財産を得た、その取得価額は時価だったという立場です。それが、リースが解約されることによってなくなった、だから解約料はプラスだが、リース契約という１つの財産が失われたことによる損失はマイナスだ、ネットで損失になると、こういうふうに考えたというわけです。

連邦最高裁はどういったかと申しますと、その契約者たる地位が財産ではないとか、そのようなことをいったのではなく、解約されたリー

ス契約の価値は控除できない、なぜかというと、本件解約金というものは将来のリース料に代えて支払われたのだから、それは通常所得であって控除することはできない、こういう理由で判決を下したのです。

この Hort 判決は、アメリカ所得税法の基礎にある資産の元本と収益の区別、これを果樹と果実、fruit and tree といい、昔ホームズ裁判官が言った言葉なのですけれど、果樹と果実があるときは、果実だけを移転することはできない、果樹そのものを移転しなければならないとされています。Hort 判決は、その１つの先例とされています。

➢ 内国歳入法典1241条

Hort 判決については、その後、連邦議会が対応をいたしました。1241条という規定を置いています。どのような規定かというと、たとえば市場リース料が上昇すると、そのときに資産を借りていた人にとっては、有利な状況が生じてくるわけです。というのは、自分は安いリース料でずっと借り続けることができるわけですから。そこで、貸主としては一時金を払って借主にいったんリース契約を解約してほしいという、ちょうど Hort 判決とは逆のようなことが出てくるのですけれど、こういった場合にはキャピタル・ゲイン課税をするという規定です。この限りで、将来利益だけの移転が、キャピタル・ゲイン課税の対象とされているわけです。

➢ Metropolitan Building 判決

Metropolitan Building 判決も、Hort 判決を制限するものと位置づけられます。次のような事案でした。シアトルにあるワシントン大学が、その持っている不動産の一部を原告にリースをし、原告はそれをホテル会社にサブリースして、その施設はホテルとして利用されていました。そのときに両当事者、つまりワシントン大学とホテルとが、納税者を介することなく直接リース契約を結んでしまえということになって、そこで中間にあった納税者に「ちょっと、どいてください」ということになり、両方のリースを解約したわけです。もちろん、原告は解約料をもらいました。この解約料がキャピタル・ゲインになるか、それとも通常所得かというのが争われた事件です。裁判所は、キャピタル・ゲインだということを認めています。Hort 判決からは将来リース料の代替といえそうですが、fruit and tree という考え方からいくと、納税者はこの資産に対するリース関係を完全に断ち切っているので、キャピタル・ゲインだという判断になるわけです。

3−1−2　生涯受益権

その次の生涯受益権というところでも、やはり Hort 判決を制限するようなものが出てきています。

➢ McAllister 判決

McAllister 判決の事案は、いわゆる受益者連続型信託、アメリカの普通の信託というのは日本でいうところの受益者連続型信託なのですが、この受益権を納税者が持っていました。しかし、この納税者の配偶者（夫）というのが、なかなかの浪費家でありまして、とんでもない借金をいろいろなところで作ってくる。そこで、この借金を何とか返済しておきたいということで、その返済資金調達のために、納税者である奥さんが自分の持っている信託の生涯受益権を途中で放棄し、最終的な受益者である残余権者に財産を渡す代わりに、その対価を受け取ることにしました。自分はもう生涯受益権は要らないから、その代わり一時金をください、信託元本はあなたに帰属させましょうという取引をやったわけです。ですから、納税者は、生涯受益権の譲渡対価みたいなものをもらったわけです。これがキャピタル・ゲインなのか、それとも通常所得なのかというのが争われたのが、McAllister という事件です。

裁判所は、キャピタル・ゲインであるとしま

した。つまり、生涯受益権という、これは信託ですから当然複層化された権利の１つなのですけれど、この１つの権利との関係をこの納税者は完全に断ち切っているから、従ってこれはもはや Hort 判決の及ぶところではないというふうに考えたわけです。

この判決は、Blair という判決に依拠して下されています。日本の裁判所は、判決するときにいろいろな法律条文を引いて、この条文を根拠としてこう判決をしますというふうにやりますが、アメリカはコモン・ローの国で、裁判所は、制定法だけでなく先例に拘束されます。この事件の裁判所は、Blair という連邦最高裁判決に従って判決すべきか、それとも、先ほどの Hort 判決に従うべきかということをいろいろ考え、Blair に従うという判断をしたわけです。このとき、なぜ Hort 判決に従わないのかの説明が必要になるのですが、Hort 事件ではリース期間が９年間ということで比較的短いが、McAllister は生涯の受益権であり、そこが違うから、Hort 判決の拘束は受けないと述べています。収益が得られる期間によるこの線引きは、将来利益の資産性（資本的資産該当性）を規律するものと考えられます。

３−１−３　将来利益からの支払い

➢ 将来利益とキャピタル・ゲイン課税

Hort 事件と McAllister 事件では、将来利益を移転して、その対価が一時金で支払われたようなケースだったのですけれど、この次の P. G. Lake という、これも連邦最高裁判所の判決ですが、ここでは違う形でその対価が支払われています。

➢ P. G. Lake 判決

この事件はどのような事件かというと、納税者は石油ガスの製造業を営む法人だったのですが、この法人が大きな債務を抱えておりました。債権者は誰かというと、その会社の社長だったのです。法人は、この債務を返済しようというわけですが、その方法が、石油ガス、要するに油井リースですが、この油井リースから得られる採掘収益の25％を、この債務返済のために社長さんにアサイン（assign）する、アサインは「付与」と訳していますが、割り付けるというわけです。大体３年ぐらいかかったら、その債務の元本・利子が返済できるだろうとの目論見の下に、25％の収益をアサインしたわけです。

納税者は、石油採掘権の一部（25％）の３年分というものを移転しているので、これは１つの資産の切り分けであり、それはあたかも土地を分筆して売るのと同じだから、キャピタル・ゲインだと主張をしました。これに対して、歳入庁は、通常所得だとして裁判になったわけです。連邦最高裁は、通常所得としての課税を認めました。

ここで、注目されることがあります。それは、なぜこれが通常所得なのかという、その理由付けです。先ほども申しましたが、アメリカでは、裁判例には先例拘束性があるので、後の裁判例というのは、やはりこの連邦最高裁判決に従わなければならない、ここは日本とかなり違うところです。後続する裁判は、P. G. Lake 判決を引用しながら（日本の裁判所が法律を引用するのと同じように先例を引用しながら）判決をしなければいけないので、その意味で、連邦最高裁がどのような理由付けをするかは、我々の想像を超えた重みのあることなのです。

その理由付けがどうだったかというと、アメリカでは、この事件からもわかりますように、法人についてもキャピタル・ゲイン課税（軽減課税）をやっているのですが、キャピタル・ゲイン課税の目的は、投資対象の変更、コンバージョン（conversion）という言葉を使っていますが、投資対象の変更からの利得に対する税負担を軽減し、納税者を救済して投資対象の変更に対する阻害を取り除くことにあるのだと、こういう理由を述べたわけです。

これは法人税に関するキャピタル・ゲイン課税を認める理由だったので、個人所得税ほど累

進性の緩和ということをいえない（当時のアメリカでは、法人税にも若干の累進性はありました）といった事情もたぶんあって、投資対象の変更を阻害しないという理由を連邦最高裁は述べ、そして、この油井利益の25％だけを３年ほどの間移転するのは、投資対象の変更でも何でもないので、したがって、キャピタル・ゲインではないのだと言ったわけです。

このP. G. Lake事件については、たった３年間であったのでHortよりもさらに短いですし、McAllisterやMetropolitan　Buildingといったものよりもずっと短い期間であったということがまず指摘されるわけです。将来利益を、25％３年間という形で切り分けたことは切り分けたのですが、期間が短くて、あからさまな切り分けであった、およそ元本が移転しているようなところが何も見えない、ということをまず指摘しておきたいと思います。この判決はHort判決の延長にあることはあるのですが、しかし同時に、将来利益の切り分けは必ずキャピタル・ゲインではないのだという命題までは導けないということも指摘をしたいと思います。そもそも経済的に考えると、資産時価というものは将来利益の現在価値です。だから、資産譲渡の対価は常に将来利益だということになります。そうすると、資産譲渡がなぜキャピタル・ゲイン課税を受けるのかについては、別の説明を用意しなければならないことになります。将来の利益（の代替）だから、キャピタル・ゲイン課税の対象ではないということは言えないのです。

ですので、個人であっても、将来の報酬をもらう、先払いを受けているから、それは通常所得課税ですという話にはならないだろうと思われるわけです。そうすると何らかの別の判断基準が必要になります。前述の切り分けられた利益による判断（将来利益の移転だけではキャピタル・ゲインとするに不十分であり、将来利益の基因となる元本の移転が必要であるとする判断）が試みられるわけです。つまり、元本もしくはその一部が移転しているような、あるいはそのように認定される事情があったかどうかが基準だろうと思われます。

しかし、何が切り分けられたものであり、何が元本なのかを理論的に区分することは困難または不可能です。何が元本か、何が果実かというfruit and treeの問題は、アメリカの所得課税の永遠の問題です。

３−１−４　ABC取引

次はABC取引というものです。今までのものは、元本は納税者が握り込んで、将来利益を切り分けて移転したときに、その対価がキャピタル・ゲインかどうかという議論だったのですけれど、今度は逆転の発想で、元本は移転しましょう、だけど将来利益は握り込みます、このときどうなるか、これがABC取引です。

Ａは、200,000ドルの純所得が10年間生ずると見込まれる石油採取権を百万ドル（市場利子率を７％としたときの現在価値）で売却したいと考えています。Ｂは、これを百万ドルで購入したいのですが、350,000ドルの資金しかありません。Ｃは、７％の利子率で650,000ドルを貸したい、そして、油井からの収益のみで利子が支払われてもよいと思っています。

そこで、Ａは、油井リースをＢに350,000ドルで売却します。ただし、毎年、油井からの純所得の一定割合の上限として、油井収益を合計650,000ドル受け取る権利と、受取時まで７％の利子を得る権利をいったん留保し、これをＣに650,000ドルで売却することとします。

このときどうなるかというと、Ａは、将来利益をＢとＣに切り分けたが、油井に係る全部の利益を手放したので、キャピタル・ゲイン課税を受けます。Ｂは、油井からの収益に係る純所得が生ずれば、課税を受けることになります。Ｃは、油井の寿命が10年であることを前提に、投資額650,000ドルを償却し、油井収益の650,000ドルは打ち消されるので、受取利子のみに課税を受けることになります。

しかし、この課税の結果には問題があります。

経済的実質から見れば、Bは、非課税の資金で債務を返済していることになるからです。将来利益の切り分けを用いて、課税前利益による返済が行われているのです。そのことは、こうした場合の通常の取引、すなわち、AがBに対して、不動産収益から返済が行われる不動産担保貸付を行った上でその不動産を売却し、その貸付債権をCに売却した場合と比較すると明らかです。Bは、収益全額に通常所得課税を受け、その課税後の所得によって借入を返済するからです。ところが、油井であれば、Bは油井からの収益を、Cの債権が弁済されるまでは受領したことにならないのです。これは、Bは課税前所得で借入を返済することを意味します。

そこで、内国歳入法典の636条(b)が制定されました。この規定は、資産全体がBさんに移転したかのようにみなし課税をしましょうという規定です。何をやっているかというと、財産に対する権利関係が複層化していて、その一部と残りとが違う人に移転されたときに、財産全体がいったん片方に行ってからもう一方に行くというみなしを置いたわけです。これは、複層化に対する1つの対応の仕方ではあるだろうと思います。

3−2　将来利益の受領

次に、将来利益の受領についてお話しします。もうちょっと面白い話が出てくるので、このようなことがあるのかな、というふうに聞いていただけると幸いです。

3−2−1　対価の不確定（contingency）

まず対価の不確定（contingency）という類型です。どういうものかというと、資産や役務を移転するのですが、その対価をきっちりと金額では決めない取引です。

➢ Carter 判決

Carter事件は、P. G. Lake事件と同様、石油関係の事件です。ちょっと余談になりますが、こうした事件を見ると、油田のようなものは権利関係がどうしても複層化してくるので、油田がある国は、権利関係の複層化に慣れているように感じます。

Carter事件では、幾つかの石油仲介契約を持っている会社があって、その会社が解散しました。納税者は、この仲介契約の契約者たる地位を分配されたわけです。そして、後の年度に仲介手数料を受け取りました。現物分配後に支払われた手数料が、キャピタル・ゲインか、通常所得かということが争われました。

納税者の言い分はこうです。すなわち、受取手数料は、解散法人の株式を失ったことによって手に入れたものであり、株式譲渡の対価である。株式譲渡損益は、キャピタル・ゲインであると規定されている(棚卸資産になる場合は別)。だから、対価が延べ払いで、しかも出来高払いにはなっているけれど、あくまでも株式譲渡の対価だから、キャピタル・ゲインだと主張したわけです。連邦最高裁は、キャピタル・ゲインであることを認めました。

この判決は、Logan連邦最高裁判決を先例として下されています。Loganは私の法人税の教科書にも書いてある事件ですが、鉄鉱石を受け取る権利が分配され、後に受け取った鉄鉱石への課税が争われたものです。

なお、アメリカでは、エクイティー的な対価の支払いがしばしば見られます。日本でも、ほんとうは、需要があるのではないかと思います。課税の対応がはっきりしませんが、少なくとも、外国で行われる取引に日本の納税者が参加していくということはあり得るわけですから、検討が必要だろうと思います。

3−2−2　Bootstrap 取引

➢ 将来利益による資産移転の対価

次は、Bootstrap取引です。皆さんは、当然靴を履いておられると思うのですけれど、その靴に付いている靴のひもを引っ張り上げるとどうなるかというと、靴ひもが締まって足が痛い

と思いますが、それでも辛抱して靴ひもを上に向かって引っ張ればどうなるかというと、自分の体が宙に浮くのではないか、もちろん、人間にはできませんど、悪魔なら、自分の靴のひもを上向きに引っ張ると、空中に浮遊することができる、これがBootstrapという単語の意味です。電子回路の設計などをやったことがある人はよくご存じだと思うのですけれど、回路が最初に自己の力で動き出すことをBootstrapと言います。悪魔が靴紐を引っ張って自力で空に浮き上がるという、このイメージがBootstrapです。

➢ Brown判決

Brown連邦最高裁判決で行われた取引は、Bootstrap取引と呼ばれています。事案は、次のようなものでした。納税者であるBrown一族が全額出資の同族会社を持っていました。同族会社の所得は、医療機器のリースなどによるもので、もちろん通常所得課税を受けています。一族は、その同族会社の全株式を、非課税法人であるカリフォルニアがん協会に売却しました。その対価は、株式譲渡によるものですから、原則はキャピタル・ゲインです。ところが、その支払方法は、同族会社の資産からの収益で10年以内に支払うというものでした。さらに、協会は、この同族会社を直ちに解散し、その資産は、協会から、納税者の関連法人にリースされました。関連法人は、その資産をサブリースして収益を上げます。この関連法人というのは、最初にあった同族会社と実態は同じものです。役員も同じであれば、資産も、場所も、被用者も同じ、ただ資産の所有権だけが移転したことになります。関連法人は、利益の80%を協会に支払い、協会はその90%を（10%はピンハネ）、株式譲渡の対価として納税者に支払うこととされました。また、リースされた資産そのものが、株式譲渡の対価の担保とされていました。この関連会社は、数年後、業績悪化で事業を止めました。しかし、納税者は、担保権を実行しませんでした。協会は、リース資産を処分し、その売却代価の10%をピンハネして、残りを納税者に支払いました。この金額が、キャピタル・ゲインか通常所得かが争われました。

連邦最高裁は、納税者を勝訴させました。判決理由は、課税庁の主張をひとつひとつ潰す形になっていますが、主要な論点として、キャピタル・ゲインの要件である売却とされるために

は、課税庁の主張するようなリスクの移転は必要ではないと述べています。納税者が意図的に担保権を実行しなかったことも、キャピタル・ゲインという判断を崩すだけの要素ではないとされました。これに対して、少数意見は、それは幾ら何でもひどいではないかということで、本件取引を Bootstrap だと言ったわけです。

もちろんこういった取引は捨て置けないので、連邦議会は直ちに反応しています。ただし、その対処に当たっては、これはケースブックなどに出てくる設問ですが、この取引をどう分析するか、つまり、Bootstrap 取引が成立するは、キャピタル・ゲインに対する軽減措置があるからなのか、それとも、非課税法人がかんでいたからなのかが問題となります。連邦議会は、後者だと考え、日本でいうところの公益法人の収益事業の範囲を見直しました。これが512条(b)⑷という規定です。実際、世の中で Bootstrap 取引をみんながやっているかというと、やっていない、それはできないからでしょう。非課税法人がいつも都合よくいるわけではないからです。この事件でも、がん協会という中間のところに課税を入れれば、Bootstrap 取引はできなかったはずだと、連邦議会は考えたわけです。

ですから、将来収益によって対価が支払われてくるときにもなお、キャピタル・ゲイン課税があることを、連邦最高裁は認めており、立法も、そこは変えていないといえます。

3-2-3　勤労性所得の転換

➢ 役務提供対価へのキャピタル・ゲイン課税

さて、いよいよ最後の勤労性所得の転換にたどり着きました。これは、人間の役務提供の対価がキャピタル・ゲインになるという例です。

考えてみれば、人間の労務が資産に転化することは、現在も普遍的に認められていることです。たとえば、工業簿記で労務費は資産計上されますが、あれは人間の労務が形成しているものです。簿記会計では、過去の労務が資産を形成することは、正面から認めているわけです。しかし、現在の日本の譲渡所得課税では、そういったものを起因とする資産譲渡の対価は、譲渡所得ではないと考えられているように思います。外的な条件による値上がりは譲渡所得だが、自分で汗水垂らしたものは譲渡所得にならないと考えられていると思います。

➢ Ferrer 判決

Ferrer 事件は、人の将来の行為、将来の役務提供に対する対価の課税が問題となったケースです。José Ferrer というとても有名な俳優さんがいらっしゃいまして、この人が主演した「ムーラン・ルージュ」という映画が1952年ぐらいに封切られています。この「ムーラン・ルージュ」という映画を作るに当たって、その前にいろいろ面白い話があったというのがこの事件です。

事案は次のようなものです。Ferrer さんが、「ムーラン・ルージュ」の小説を書いた原作者との間で、これを演劇として独占的に上演する契約（制作上演契約）を結びました。これに基づく権利が、資料で①とした「ムーラン・ルージュ」の独占制作上演権です。Ferrer は、まずこれを取得しました。それから、映画化されてしまうとお芝居を見に来る人が減るので、一定の回数の上演が行われるまでは映画化を拒否できる権利が認められました。これが②の映画化拒否権です。３番目に、上演が成功し、映画化の制限が及ばなくなれば、映画化されるだろうということはわかっていたので、そうなったときには、映画収益の40％を10年間（その後逓減）もらう権利を得ました。これが③です。

そして面白いことに、これは裁判例では認定されておらず、最初から意図されていたのかどうかわからないのですけれど、契約の直後に映画会社がやってきまして、「映画にさせてほしい、ついては、制作上演契約（①、②、③）を破棄してほしい。」と申し出ました。そして、契約破棄の対価として、その映画会社は Ferrer に、将来、映画配給収入の一定割合を支払うこ

とにしました。この対価がキャピタル・ゲインかどうかが争われたのが、この事件です。

裁判所は、①の部分、独占上演権を放棄する対価をキャピタル・ゲインとしました。②の一定の上演が行われるまで映画化を拒否する権利、これは著作権から派生する複層的な権利の中の１つですが、これについてもキャピタル・ゲインとしました。③のところは、さすがにこれは、このまま出てきても通常所得なので、Hort 判決などを先例として通常所得だという判決を下しました。

しかし、考えてみると、これは納税者がもし舞台や映画への出演をしなければ、何も手に入らなかったはずなので、納税者が得た所得というのは、基本的には勤労性所得であり、将来の役務提供の対価と言わざるを得ないだろうと思います。また、納税者自身は、特に何か投資をしたといったようなこと、つまり、過去の支出はありません。やはり、将来の役務提供、俳優としての能力が発揮されたときにこれだけの収益が得られるだろうということに、ムーラン・ルージュの原作者は目を付けて納税者と契約をし、映画会社も同じ目論見からその契約を破棄させたということです。そうすると、納税者の持っている人的な資産、人的な能力が実現されたと考えられます。つまり俳優としての技能や名声といったものが金銭に変わったというわけです。

根本的に考えると、資産価値というものは、究極的には人が生み出しているわけですから、アメリカのキャピタル・ゲイン課税でも、たぶん日本の譲渡所得課税でも、その範囲から人の勤労の要素を一生懸命除こうとしても、おそらく除き切れないだろうと考えられるわけです。

４　おわりに

４−１　キャピタル・ゲイン課税の考え方

➢ 米国のキャピタル・ゲイン課税

さて、以上でアメリカ法の検討を終わりますが、紹介したケースは、特に変わったものではなく、いずれも標準的なケースブックに掲載されているものであり、ロースクール生が学ぶ教材です。取り上げた判例には、将来利益に対してその移転時に行われる課税を、キャピタル・ゲイン課税としたものがいくつかありました。ただし、Hort 判決に見られるように、資産の元本が譲渡された場合、言い換えれば、投資が清算される場合の課税という考え方が基礎にあり、元本保有が維持されている場合、収益は通常所得課税の対象であることも確かです。

また、判例を眺めると、元本と収益を複層化させ、一方を維持しながら他方を譲渡するといった場合の課税のやり方を、ずっと模索してきたということになるだろうと思います。また、対価についても、分割をしたり、利益に応じて払ったりすることが行われてきました。このような複層化というものを課税がどうとらえるかということについて、さらに研究の必要があるだろうと考えられます。

➢ 日本の譲渡所得課税

アメリカと比較すると、日本の譲渡所得課税の範囲がかなり狭いことがわかっていただけるだろうと思います。しかし、人の勤労の要素を譲渡所得から完全に除くことは、なかなか難しいだろうと思います。

譲渡所得課税は、長らく最高裁の清算課税説によって説明されてきました。資産の譲渡を機会としてそれまでの増加益に課税をするという考え方です。さらに、増加益の原因が外的条件によるものであること、言い換えれば、納税者

の役務に基づくものではないことが求められてきました。たとえば、土地を持っていて、たまたま近くに電車の駅ができたことによる値上がりは譲渡所得であるが、納税者が荒野を切り開いて宅地にしたことによる増加益はそうではない、という考え方です。

しかし、2005年２月１日のゴルフ会員権事件最高裁判決（訟月52巻３号1034頁）に現れているように、資産に生じた客観的な価値変動ではなく、納税者が得た具体的な純利益を、譲渡所得と観念する傾向が強まっているように思います。譲渡所得とは外的条件による増加益だというのなら、ゴルフ会員権の名義書換料は外的条件による値上がりとは無関係ですから、捨象されるべきだと考えられるのです。学生たちに譲渡所得について教えるときにしばしば例に出すのですが、たとえば先ほどの骨董品だと、その保管費用のようなものを引くところはありません。にもかかわらず、譲渡所得も純利益として考えるというのであれば、譲渡所得とされる譲渡益と、そうではない利益は、何が異なるのかが問われます。それとも、譲渡所得に対する軽課は不要なのでしょうか。つまり、平均課税の制度を充実させて累進性の緩和はそちらにまかせ、譲渡所得という所得分類は、もうやめてしまった方がいいのではないかということも考えられるわけです。

➢ 譲渡所得課税の理由

このような中で、譲渡所得に対する軽課が説明できるとすると、ひとつは、やはり将来利益が前転して課税されていることになると考えられます。これは、無視できないように思います。課税の前転があるとすると、譲渡所得への軽課を資産性所得に限定するのは不公平であり、勤労性所得も対象とすべきはずです。

もうひとつは、投資対象の変更に対する税の阻害（ロック・イン）を軽減することです。組織再編が適格にならないときであるとか、あるいは、昨年の大阪大会でお話をいたしましたが、取得費の引き継ぎ、所得税法58条のような規定が働かない場合については、譲渡所得が生じますが、そこでは軽減課税の可能性というものが追求されてもいいのだろうと考えられます。

４−２　人の勤労と課税

最後に、人の勤労と課税についてまとめ、報告を終わられていただきます。

人の能力が、資産としての性質を持つこと、すなわち、時間と費用をかけて資格などを取得し、その後の勤労（役務提供）により収益が実現するというパターンで、人の能力が資産としての性質を持つことは、明らかだと思います。そのための支出は、資産の取得価額と同様に把握されるべきだと思います。

したがって、教育や研修のための支出は、家事費（消費）ではなく、資産を形成するから、支出時の控除ができないと考えるべきです。人の能力が消費されることはありえません。勉学をすることは、消費とは違います。勉学と遊興とを同じように消費だというのは、行為の実態や経済的実質から見ても、おかしいと思います。

そこで、このような支出を資産と見たとき、費用化のあり方が問題となりますが、既に述べたように、費用化に求められる厳密さは、有形資産の減価償却と同程度に止めるべきだろうと思います。日本の減価償却方法は、耐用年数の証明に関して、米国の加速償却（ACRS, Accelerated Cost Recovery System）に近いものです。個別資産についての耐用年数（使用可能期間）の立証は、不要とされてきたからです。人の能力獲得のための支出についても、使用可能期間の厳格な立証は、要求すべきではないと思われます。

最後に、人の能力による将来収益、つまり、人の能力の潜在的価値が、勤労や役務提供が行われるよりも前に実現される場合、課税が前転するので、キャピタル・ゲイン課税または何らかの軽課措置が必要ではないかと思われます。

本日は、拙い報告となりましたが、ご静聴下さいまして、誠にありがとうございました。

資　料

人と資産
—— キャピタル・ゲイン課税の可能性 ——

岡村 忠生（京都大学）

1　はじめに

1-1　勤労と資産

- ➢ 日本（先進国）における勤労内容の高度化
  - ・ 知的生産活動の拠点
  - ・ 教育研修の必要性
- ➢ コストの負担者
  - ・ 使用者（原則？）
  - ・ 被用者
- ➢ 教育研修による成果の帰属
  - ・ 被用者に専属する資格、技術
  - ・ 使用者の人的資源

1-2　所得課税からの考察

- ➢ 包括的所得概念
  - ・ 所得 ＝ 純資産の増減（貯蓄）＋ 消費
  - ・ 資産の性質を持つ支出と消費のための支出は、控除できない。
- ➢ 実定法での整理
  - ・ 家事費（所得税法４５条、内国歳入法典２６２条）
  - ・ 資産計上（所得税法？、内国歳入法典２６３条）
- ➢ 教育のための支出は、消費（家事費）か？
  - ・ 使用者側では損金、必要経費
  - ・ 被用者側では、フリンジとして非課税？ 特定支出控除？
- ➢ 資産計上の可能性
  - ・ 原資（投資）の回収、期間の対応

1-3　特定支出控除の改正

➢　「できる」（納税者の選択）規定ではなくなった。

・　特定支出控除があれば、控除しなければならない。

➢　「人の資格を取得するための支出」の範囲の拡大

・　弁護士、公認会計士、税理士などの除外の廃止

・　勤務形態の変化

➢　条文解釈上の問題

・　「その支出がその者の職務の遂行に直接必要」の文言

・　「その支出」（資格取得のための支出）の年
＝特定支出控除をする年、は明らか。

・　「職務の遂行」の年は、いつか。
「その支出」（資格取得のための支出）の年と同じ？

・　「職務」の内容は？
資格未取得で、「職務」ができるか。
資格取得のための勉学などが「職務の遂行」？
勤務時間外に、被用者の自費により、「職務の遂行」があると理解するのは不自然

・　「直接必要」は、何のために必要か。
使用者の事業？　被用者の勤務？　両方？　→　複層化

➢　特定支出の資産化

・　資格未取得で、未就労の場合との比較
資格取得後の職務は、取得前とは別の新たな職務ではないか。

➢　特定支出の費用化

・　厳密な費用収益対応は困難
しかし、現行の減価償却制度に厳密な費用収益対応があるか。

➢　資産としての性質

・　資格の持つ収益潜在力は、職務対価として実現
定期的（給与の増加など）、一時的（移籍料、契約金など）
一時的対価には、臨時所得課税（５分５乗）の可能性
かつては譲渡所得に適用

・　評価（償却費、原価）
将来の収益か、過去の支出（投資）か。
誰にとっての将来収益、または、支出か。　→　複層化

2　資産概念の二重性

2-1　資産の２つの顔

- ➢　過去の支出としての資産 ＝ 既に支出した将来の費用
  - ・　費用収益対応
    - 償却、譲渡原価
- ➢　将来の利益としての資産 ＝ 未だ受領していない将来の利益（収益）
  - ・　評価換え
    - 陳腐化など
  - ・　耐用年数の決定
- ➢　資産の取得時点では、２つは等価
  - ・　しかし、実現主義の下で、両者は直ちに乖離を開始

2-2　譲渡所得課税の必要性

- ➢　清算課税説と束ね効果
  - ・　譲渡所得の本質
    - 保有資産（過去の支出）について、外的条件の変化により生じた価値変動 （＝ 時価 － 取得価額）
  - ・　束ね効果
    - 長期間にわたって発生した保有利益が一時に実現 ← 累進課税
    - 長期譲渡所得課税による緩和
- ➢　将来利益と課税時期の前転
  - ・　予想される将来利益が、一括支払いで実現
    - 束ね効果の緩和が必要
      - 現行法では、臨時所得の可能性
  - ・　将来の利益が、現在の時点で課税される。
    - 課税時期の前転
      - 金銭の時間的価値を考えると、課税の軽減が必要
    - 累進課税とは無関係
      - たとえば法人税についても、課税時期の前転はあり得る。
    - 一括の払いとは無関係
      - 定期的支払いの対価についても、課税時期の前転はあり得る。
    - 資産性所得とは無関係
      - 勤労性所得についても、課税時期の前転はあり得る。

3　将来利益とキャピタル・ゲイン課税

➢　検討の方針

- 将来利益に対する米国のキャピタル・ゲイン課税について、主要な裁判例を検討する。
- 人的資本に固有の問題は、今後、検討の必要がある（十分な裁判例等がない）。

3-1　将来利益の移転

3-1-1　切り分けられた利益 (Carved-out Interest)

➢　Hort v. C. I. R., 313 U.S. 28 (1941)

- 事案

  納税者は、1928 年、遺贈により土地および建物を取得した。これら資産は、ある会社に対してリースされており、その会社は Irving 信託会社にサブリースしていたが、主たるリースの終了する 5 年前の 1927 年に、Irving 信託会社と納税者の亡父は、主たるリースの終了後 15 年間、その建物の一階と地下を、年$25,000 で、Irving 信託会社にリースすることを約していた。ところが、1933 年に、Irving 信託会社は、納税者の建物で営業を行うことは利益にならないと判断し、納税者との協議の後、信託会社が納税者に 140,000 ドルを支払うことで、リースは解約された。納税者は、この 140,000 ドルを 1933 年の申告で総所得に算入せず、逆に、21,494.75 ドルの損失を申告した。その根拠は、リース解約金 140,000 ドルが、リースの未経過期間に係るリース料の現在価値から同期間に係るリース料時価の現在価値を控除した金額よりも、21,494.75 ドル少ないことにあった。課税庁は、140,000 ドルを総所得に含め、損失を認めない課税を行った。

- 判決

  連邦最高裁は、「解約されたリース契約の価値を解約金から控除できるか」の争点に限定して上告を認め、本件解約金が解約後のリース料の代替に過ぎないことを理由に、控除できないと判示した。

- 検討

  資産（土地建物）を移転せず、将来利益に関する権利（リース契約）だけを移転したならば、対価の全額を通常所得課税。

  切り分けられた利益は、通常所得の代替であり、キャピタル・ゲインではない。

➢　内国歳入法典１２４１条

  市場リース料の上昇により借主に有利な状況が発生し、貸主が

一時金を支払ってリース契約を解約した場合、借主はキャピタル・ゲイン課税を受ける。

➢ Metropolitan Building Co. v. C. I. R., 282 F.2d 592 (9th Cir. 1960)

ワシントン大学から建物のリースを受けてこれをホテル会社にサブリースしていた納税者が、ホテル会社と大学とが直接契約を結ぶために、リース契約とサブリース契約の両方を解約する対価としてホテル会社から支払いを受けた金銭を、キャピタル・ゲインとすることを認めた。判決理由は、納税者が借主だけの立場にある場合と同様、リース関係が完全に解消され、将来所得だけが移転しているのではないとした。

3-1-2　生涯受益権

➢ McAllister v. C. I. R., 157 F.2d 235 (2d Cir. 1946)

・ 事案

納税者の義父は、100,000 ドルの信託を設定した。その所得は、息子 John、John の死後はその妻である納税者（X）に対して支払われ、納税者の死により信託は終了して、財産は残余権者（Z）に帰属する。義父は 1926 年に、John は 1937 年に死亡した。ところが、John が借金を返済せずに死んだため、返済資金を得て紛争を避ける目的で、Xは民事裁判所から信託終了の決定を得た。それによれば、Zは、Xに 50,000 ドル（信託財産の対価）と、55,000 ドル（信託所得と利子に相当）を支払い、Xは信託に対する一切の権利を放棄することとされた。Xは、この取引から 8,790.20 ドルの損失（キャピタル・ロス）を申告した。この金額は、Xが受け取った金額と、財務省規則に従って算出した信託受益権評価額の差額である。歳入庁は、損失を否認し、55,000 ドルを所得として課税した。

・ 判決

裁判所は、本件が Blair 連邦最高裁判決によって規律されるとして、Xを勝訴させた。Blair 判決では、信託の生涯受益権者が、信託受益権を有する間、その子に毎年一定額を付与(assign)したという事案において、毎年の移転は、信託財産の権利の付与であり、納税義務は資産の所有に付着するから、付与をした者ではなく、付与を受けた者が課税に服すると判示された。Blair 判決は、納税者の生涯にわたる信託不動産からの所得に対する権利は、不動産そのものに対する権利であり、もし所有権を有していたら、その付与が資本的資産の移転であることは疑いない。それよりも小さいが、しかし、十分な権利である生涯受益権を、異なって扱うべき理由を見いだすことはできないとしている。Hort 判決は、地主が 9 年間の期間があったリースの解約金を受け取ったケースであるから、本件とは区別される。

・ 検討

将来利益の生じる期間が確定できない生涯権を手放したことは、それが確定されていたリース契約の解約とは異なる、という線引きを行った。

この線引きは、将来利益の資産性（資本的資産該当性）を規律

3-1-3 将来利益からの支払い

➢ 将来利益とキャピタル・ゲイン課税

・ Hort 事件と McAllister 事件では、将来利益を移転した対価は、一括して支払われている。では、対価が、将来利益そのものから、将来に支払われる場合はどうか。

➢ C. I. R. v. P.G. Lake, Inc., 356 U.S. 260 (1958)

・ 事案

石油ガス製造業を営む納税者（X）は、2 つの油井リースにおいて採掘収益の 7/8 を得る権利(working interest)を有していた。Xは、その社長からの借入債務 600,000 ドルを弁済するために、社長に、石油収入の 25%を、債務額とその未払額の 3%の利子に相当する金額となるまで、毎年、付与する(assign)こととした。付与時点で、返済まで 3-4 年かかると合理的に見積もられ、実際には 3 年少々かかった。Xは、1950 年の申告で、石油収入の付与は、600,000 ドルの利益を生ずる資産の売却であるとして、その金額を長期キャピタル・ゲインとして申告した。歳入庁は、これを通常所得として課税した。

・ 判決

連邦最高裁は、通常所得としての課税を認めた。理由付けは次の通りである。キャピタル・ゲイン課税の目的は、投資対象の変更(conversion)からの利得に対する過度の税負担から納税者を救済し、変更に対する阻害を取り除くことにある。しかし、本件では、投資の変更は認められない。対価は、基本的には、通常所得として課税される将来の収益の代替である。受領されたものの実質は、将来得られたはずの所得の現在価値である。対価は、所得を生み出す資産の価値増に対するものではない。これら諸事件での取引方法は、あからさまな（税負担回避の）手段(devise)に見える。取引の形式によって課税が決まるのではない。我々は、将来において利子や給与を受け取る権利のある者が、事前の付与によりそれを他に移転した場合、その者が、利子または給与を獲得して他に支払ったのと同様に、所得を実現すると判示してきた。

・ 検討

Hort 事件や McAllister 事件のように資産取得価額の控除が争われたのではなく、収益の所得分類が問題。

3 年という期間は 2 つの事件よりも短く、将来利益の切り分けがより明確。

Hort 判決の延長にあるが、将来利益の受領の代替であれば、必ず通常所得として課税されると理解することは、これら判決を広く捉えすぎている。そもそも、経済的には、資産の時価は、将来所得の現在価値であるから、資産譲渡の対価は常に将来利益の代替としての性格を持つ。したがって、何らかの別の判断要素が必要であり、前述の切り分けられた利益による判断（将来利益の移転だけではキャピタル・ゲインとするに不十分であり、将来利益の基因となる元本の移転が必要であるとする判断）が試みられる。しかし、何が切り分けられたものであり何が元本なのかを区分することは困難。

3-1-4　ＡＢＣ取引

➢　では、元本を移転し、将来利益を留保すればどうなるか。

・　設例

Ａは、200,000 ドルの純所得が 10 年間生ずると見込まれる石油採取権を百万ドル（市場利子率を 7%としたときの現在価値）で売却したい。

Ｂは、これを百万ドルで購入したいが、350,000 ドルの資金しかない。

Ｃは、7%の利子率で 650,000 ドルを貸したい。油井からの収益のみで利子が支払われてもよい。

Ａは、油井リースをＢに 350,000 ドルで売却する。

ただし、毎年、油井からの純所得の一定割合の上限として、油井収益を合計 650,000 ドル受け取る権利と、受取時まで 7%の利子を得る権利をいったん留保し、これをＣに 650,000 ドルで売却する。

・　課税結果

Ａは、将来利益をＢとＣに切り分けたが、油井に係る全部の利益を手放したので、キャピタル・ゲイン課税を受ける。

Ｂは、油井からの収益に係る純所得が生ずれば、課税を受ける。

Ｃは、油井の寿命が 10 年であることを前提に、投資額 650,000 ドルを償却でき、油井収益の 650,000 ドルは打ち消されるので、受取利子のみに課税を受ける。

・　問題点

経済的実質からは、Ｂは、非課税の資金で債務を返済している。将来利益の切り分けを用いて、課税前利益による返済が行われている。

連邦議会は、ＡがＢに対して、不動産収益から返済が行われる

不動産担保貸付を行った上でその不動産を売却し、その貸付債権をＣに売却した場合と比較した。Ｂは、収益全額に通常所得課税を受け、その課税後の所得によって借入を返済する。ところが、油井であれば、Ｂは油井からの収益を、Ｃの債権が弁済されるまでは受領したことにならない。これは、Ｂは課税前所得で借入を返済することを意味する。

- 内国歳入法典６３６条(b)
  - ① ＡはＢに百万ドルで油井リースを売却したと扱われ、キャピタル・ゲイン課税を受ける。Ｂは、油井全体を取得したものとして、全体について償却を行うことができる。
  - ② Ａが留保した 650,000 ドルと 7%の利子の部分は、ＡからＢへの貸付と扱われる。
  - ③ その後、このＡの債権がＣに譲渡されたこととされる。ＡがＣから受け取った 650,000 ドルは、額面による債券譲渡として非課税。
  - ④ Ｃが油井収益から受け取る 650,000 ドルと 7%の利子は、Ｂの油井購入に係る貸付と扱われ、Ｃは油井に対する利益を保有するものとは扱われない。したがって、Ｃは償却ができない。650,000 ドルの受取りは貸付金の返済となるので課税を受けることがない。7%の利子は、通常所得の収入金額である。

3-2　将来利益の受領

3-2-1　対価の不確定(contingency)

- C. I. R. v. Carter, 170 F.2d 911 (2d Cir. 1948)
  - 事案

    納税者は、1942 年末に、その全株式を保有する法人を解散し、時価の確定できない 32 の石油仲介契約の現物分配を受けた。契約は、将来の石油出荷について、利益が出たならば、手数料が支払われることを約していた。納税者は、翌年にこの手数料 34,992.20 ドルを得た。この収益が、キャピタル・ゲインか通常所得かが争われた。なお、株式はキャピタル・ゲインの基因となる資本的資産であり、それと引き換えに得た金銭の額と金銭以外の資産の時価は、キャピタル・ゲインとして課税される。問題は、本件契約の時価が分配時点で確定できず、分配後の年度に支払いを受けたことで、この結果が変わるかどうかである。
  - 判決

    Logan 連邦最高裁判決に従い、キャピタル・ゲインと判決された。

    Logan 判決は、鉱山会社の株式譲渡の対価として、その鉱山会

社が株主に配賦した鉱石の量によって決まる不確定な金額を受け取る権利が含まれていたとき、課税庁は、譲渡時点でこの権利を評価して株式譲渡を終結した取引とし（損失を算出）、その後の不確定な金額の受取りを別の取引として課税したのに対して、連邦最高裁は、これらを一体として、後の支払いは、株式基準価格に達するまでは原資の回収であり、非課税とした判決である。

- 検討

  Logan 判決は、いわゆるオープン（未完了）取引の扱いを認めた連邦最高裁判決である。しかし、未確定な収益に対するオープン取引については、1980 年に延払いに関する 453 条が改正され、これを受けた財務省規則は、対価の総額が未確定であっても支払期間が確定しているときは、原価を按分して回収することとした 。

3-2-2 Bootstrap 取引

➢ 将来利益による資産移転の対価

- 資産移転の対価を、移転資産自体が生み出す将来利益から受け取り、これをキャピタル・ゲインとすることはできるか。

➢ C. I. R. v. Brown, 380 U.S. 563 (1965)

- 事案

  納税者一族は、同族会社の全株式を有していたが、1952 年、カリフォルニアがん協会に、その株式の全部を 1,300,000 ドルで売却した。ただし、対価は、5,000 ドルを頭金とし、残額をその同族会社の資産からの収益で 10 年以内に支払うこととされた。協会は、この同族会社を直ちに解散し、その資産は、協会から、納税者の弁護士らが設立し、全株式を有する法人 Fortuna にリースされた。Fortuna は、減価償却と税負担を考慮しない利益の 80%を協会に支払い、協会はその 90%を納税者に支払うこととされた。1,300,000 ドルの手形が発行され、利子はなく、リース資産で担保されていた。納税者達の代表が、Fortuna と経営契約を結び、給与と後継経営者指名権を得ることとされた。Fortuna の従業員や資産、事業内容は、同族会社のときと全く同じであった。

  1957 年、Fortuna は業績悪化で事業を止めた。納税者は、担保権を実行せず、協会に資産売却代価の 10%を渡し、残りを受領することとした。資産売却の対価は 300,000 ドルとなった。手形に対して支払われた金額は総計 936,131.85 ドルで、納税者達はこれを資本的資産の売却対価として申告した。課税庁は、この金額を通常所得として課税し、これが争われた。

・ 判決

連邦最高裁は、納税者を勝訴させた。

① 課税庁は、本件取引には「売却」の実質がない、なぜなら、対価は収益のみによって支払われるので、リスクが協会に移転していないからであると主張するが、「売却」にリスクの移転を要すると解することは、文言に不当な制限を課すことになり、受け容れがたい。

② 課税庁は、売主が全てのリスクを負担し続けるのであれば、売主はリスク負担の対価を公正市場価格に上乗せするはずであり、この部分は、将来利益をキャピタル・ゲインとして受領するための装置(device)に過ぎないと主張するが、事実審が対価は適正であると認めており、課税庁はそれに対する証拠を提出していない。

反対意見

資産が将来利益という自らのリソースだけを使って人の間を移動すること、しかも税負担を軽減することは、あたかも悪魔が自分の靴紐を引いて宙に浮き上がるようであることから、Bootstrap 取引（自力前進型取引）と呼ぶ。

多数意見では、収益の 72%がキャピタル・ゲインとなり、しかも、協会と Fortuna に課税がないという不合理な結果となる。

キャピタル・ゲインの取扱いは、長期間に発生した所得が一時に実現して高い税率を課されることを防止するためであり、事業上の所得を発生時に受け取ることに適用されることは考えられていない。

bootstrap 取引は、「売却・交換」に該当しない。

・ 検討

譲渡対価が一時に生じることから軽減課税が行われているという考え方を斥け、定期的回帰的な収益もキャピタル・ゲイン課税の対象とした。

売却の要件としてリスク移転を要求しないことで、将来利益を対価とする場合にも、キャピタル・ゲイン課税を認めた。

なぜ bootstrap 取引が成立するのか、それはどのような場合か、とりわけ、それは非課税主体（赤字法人を含む）の関与を必要とするかどうかの検討が必要。言い換えれば、Brown の得た租税利益は、キャピタル・ゲイン課税によるものか、非課税主体によるものか、これら両者かが問われる。

Brown 判決を受けて、1969 年に、内国歳入法典 512 条(b)(4)および 514 条を制定し、非課税所得の範囲を制限。

3-2-3 勤労性所得の転換

➢ 人の役務提供の対価に対するキャピタル・ゲイン課税の可能性

- 労務費が棚卸資産に転化することから分かるように、役務提供という人の過去の行為の成果は、資産となりうる。
- では、人の将来の行為、将来の役務提供はどうか。

➢ C. I. R. v. Ferrer, 304 F.2d 125 (2d Cir. 1962)

- 事案

  有名な俳優である納税者は、小説「ムーラン・ルージュ」とその戯曲を著した作家との間で、ドラマ制作契約を締結した。契約により、納税者は、①「ムーラン・ルージュ」の独占制作上演権、②一定回数の上演が行われるまでは、映画化を拒否する権利、③上演後、映画化された場合、映画収益の 40%を 10 年間（その後逓減）受け取る権利を得た。

  その直後、映画化を意図する者から、納税者を主役とする映画化のオファーとともに、ドラマ制作契約の破棄を求められた。納税者はドラマ制作契約を破棄し、その対価として、映画配給収入の一定割合を得た。この対価がキャピタル・ゲインであるかが争われた。

- 判決

  裁判所は、対価の全額をキャピタル・ゲインとした原審を破棄し、対価を①②の部分と③の部分に配分するため、事件を差し戻した。

  ①について、納税者はリース契約の借主に相当し、リース契約の解約に伴い借主が得た対価はキャピタル・ゲインであることから、①の部分の破棄への対価はキャピタル・ゲインである。

  ②について、著作権の持分的利益(equitable interest)であり、映画化の権利に対する制限(encumbrance)であることから、この部分の破棄の対価もキャピタル・ゲインである。

  ③については、不動産の借主が、その事業によりテナントを集めることができれば、貸主から利益の一定割合の支払いを受ける場合と同じであり、その支払いは通常所得であるから、その処分の対価も、Hort 判決などから通常所得である。

- 検討

  納税者がもし、舞台や映画への出演を断っていれば、何も手に入らなかったはずであるから、この事件で納税者が得た所得は、基本的には勤労性の役務提供の対価であると考えられる 。金銭や現物の投資は何も行われていない。

  しかし、納税者は、投資もしていないが、勤労も提供していない。契約破棄により確保された将来利益は、人的資本（俳優としての技能や名声）によるものとも考えられる。

  根本的に考えると、資産価値は窮極的には人が生み出しているから、キャピタル・ゲイン課税の対象から人の勤労を排除することは、不可能または著しく不合理な結果を招くであろう。

4　おわりに

4-1　キャピタル・ゲイン課税の考え方

- ➢ 米国のキャピタル・ゲイン課税
  - ・ 資産とは、将来利益の現在価値である。
  - ・ キャピタル・ゲイン課税とは、将来利益に対してその移転時に行われる課税である。
- ➢ 日本の譲渡所得課税
  - ・ 清算課税説から譲渡益課税へ

    最判 2005 年 2 月 1 日訟月 52 巻 3 号 1034 頁（ゴルフ会員権判決）

    資産に生じた客観的な価値変動ではなく、納税者が得た具体的な純利益を、譲渡所得と観念
  - ・ 譲渡所得とされる譲渡益と、そうではない利益は、何が異なるのか。

    違わないのなら、譲渡所得軽課は不要？
- ➢ キャピタル・ゲインへの軽課を説明できるとすれば、課税時期が早まることへの補償
  - ・ キャピタル・ゲイン軽課を、資産性所得に限定するのは不公平。勤労性所得も対象とすべき。

4-2　人の勤労とキャピタル・ゲイン課税

- ➢ 人の能力は、資産としての性質を持つ。
  - ・ 時間と費用をかけて、資格などを取得し、その後の勤労（役務提供）により、収益が実現する。
  - ・ 支出は、「原価」と観念すべき。
- ➢ 控除制限と取得原価
  - ・ 家事費（消費）ではなく、資産を形成するから、支出時の控除ができないと考えるべきである。
  - ・ 実態として、人の能力が消費されることはない。
- ➢ 費用化のあり方
  - ・ 有形資産の減価償却

    日本の減価償却方法は、米国の加速償却(ACRS，Accelerated Cost Recovery System)に近い。

    個別資産についての耐用年数（使用可能期間）の立証は、（疑いもなく）不要とされてきた。
  - ・ 人の能力獲得のための支出についても、使用可能期間の厳格な立証は要求

すべきではない。

- キャピタル・ゲイン課税
  - 将来収益（人の能力の潜在的価値）が、勤労（役務提供）より前に実現される場合、課税が前転する。キャピタル・ゲイン課税または何らかの軽課措置が必要ではないかと思われる。

参照条文

所得税法（平成２４年３月３１日法律第１６号による改正後のもの、未施行）

第五十七条の二　　居住者が、各年において特定支出をした場合において、その年中の特定支出の額の合計額が次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める金額を超えるときは、その年分の第二十八条第二項（給与所得）に規定する給与所得の金額は、同項及び同条第四項の規定にかかわらず、同条第二項の残額からその超える部分の金額を控除した金額とする。

…

四　人の資格~~（弁護士、公認会計士、税理士その他の人の資格で、法令の規定に基づきその資格を有する者に限り特定の業務を営むことができることとされるものを除く。）~~を取得するための支出で、その支出がその者の職務の遂行に直接必要なものとして財務省令で定めるところにより給与等の支払者により証明がされたもの

…

内国歳入法典

Sec. 262. Personal, living, and family expenses

(a) General rule

Except as otherwise expressly provided in this chapter, no deduction shall be allowed for personal, living, or family expenses.

…

Sec. 263. Capital expenditures

(a) General rule

No deduction shall be allowed for -

(1) Any amount paid out for new buildings or for permanent improvements or betterments made to increase the value of any property or estate. This paragraph shall not apply to -

(A) expenditures for the development of mines or deposits deductible under section 616,

(B) research and experimental expenditures deductible under section 174,

…

Sec. 1241. Cancellation of lease or distributor's agreement

Amounts received by a lessee for the cancellation of a lease, or by a distributor of goods for the cancellation of a distributor's agreement (if the distributor has a substantial capital investment in the distributorship), shall be considered as amounts received in exchange for such lease or agreement.

Sec. 636. Income tax treatment of mineral production payments

(a) Carved-out production payments

A production payment carved out of mineral property shall be treated, for purposes of this subtitle, as if it were a mortgage loan on the property, and shall not qualify as an economic interest in the mineral property. In the case of a production payment carved out for exploration or development of a mineral property, the preceding sentence shall apply only if and to the extent gross income from the property (for purposes of section 613) would be realized, in the absence of the application of such sentence, by the person creating the production payment.

(b) Retained production payment on sale of mineral property

A production payment retained on the sale of a mineral property shall be treated, for purposes of this subtitle, as if it were a purchase money mortgage loan and shall not qualify as an economic interest in the mineral property.

(c) Retained production payment on lease of mineral property

A production payment retained in a mineral property by the lessor in a leasing transaction shall be treated, for purposes of this subtitle, insofar as the lessee (or his successors in interest) is concerned, as if it were a bonus granted by the lessee to the lessor payable in installments. The treatment of the production payment in the hands of the lessor shall be determined without regard to the provisions of this subsection.

…

税制抜本改革をめぐる諸課題

●参加者（五十音順）

横浜国立大学大学院国際社会科学研究科教授	岩﨑　政明
三菱商事株式会社執行役員（租研理事）	内野　州馬
財務省主税局長	田中　一穂
総務省大臣官房審議官	平嶋　彰英
司会　明治大学経営学研究科教授	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～99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。本日はお忙しく、お暑い中、大勢の方々にお集まりいただきましてありがとうございます。これから２時間討論をさせていただきます。

先ほど今井会長から今後のわが国が取り組むべき課題について簡潔にお話しいただきまして、あえて繰り返すこともございません。経済不況のところへ加えまして、昨日それぞれのテレビ各局でもやってもおりましたが、東日本大震災からちょうど１年６カ月たったということですけれども、その復興に向けての問題、中でも原子力はわが国のエネルギー政策を根本的にどう見直すのかということがございます。政治の世界も非常に動いております。政局絡みになるのかどうかちょっとわかりませんけれども、民主党、自民党の代表・総裁選挙というものが控えております。

そういう中で８月に消費税の税率引き上げが決まりました。具体的な中身についてはさらに検討を加えることになるかと思います。本日はそのような状況の中で田中局長、それから、平嶋審議官にまずご説明をいただいて、討論を進めてまいりたいと思います。

第１ラウンド、第２ラウンドという形になりますが、全般的な財政を含めたお話を第１巡にさせていただきまして、第２ラウンドで各税目、消費税は当然含みますが、個別的な税制の問題について議論してまいりたいと思います。

それでは、はじめに国税の状況につきまして田中局長からお話しいただきます。よろしくお願いいたします。

Ⅰ．財政・税制の現状と税制抜本改革

（田中）　「財務省主税局」という表紙の資料

に従いましてご説明を差し上げます。

１．国債の歴史

一枚紙で「国債の歴史」という資料（**資料編３頁**）を用意しました。私は今度の人事異動で主税局長になりましたが、その前に理財局長のポストで毎月膨大な日本の国債の発行を担当してまいりました。借金としての国債というのはどういう起源があるかというのをアメリカの方が書かれた著書の中から引用しております。

中世の時代、絶対王政の時代は王様の借金と国の借金は区別されておらず、王様が借金をしていたため、王様の代が変わると帳消しにするということがかなり行われておりました。「しばしば恣意的にデフォルト」と書いてあります。スペインとフランスの具体的な王様の名前を書きました。したがって、金を貸す方からすると、よほど高い金利で貸さないと元が取れないという時代でした。

これが大きく変わったのがイギリスの名誉革命、権利章典です。議会ができ、議会が税金をかけたり、国の借金についての承認をするようになり、そこで王様の私的な財政と国家財政が分離し、国が借金をする仕組みになりました。このことによって低い金利で資金調達ができるようになりました。王様は変わりますが、国はなくなりませんので、「国は返してくれるだろ

う」ということで、低い金利で人はお金を貸すことができるようになりました。

２番目のところに「信用力の向上」とあります。何をもって財源として返すかということを貸す人にはっきりと示すために、イギリスの草創期の国債は新たな発行の度に税金を１つ作り、この税金で返しますというのを示しました。例えばビールとか、塩の物品税と書いてありますが、そういうことを世の中に示したということがございました。国債商品について流動性の向上とか、信用リスクの低下ということが起こってきて、国債がいよいよ市民権を得るようになりました。

「国の信用力を表す指標としての国債」と書いてあります。第二次百年戦争、ナポレオン戦争のことが書いてあります。イギリスが名誉革命以降に確立した国債の信用というのがあり、大量の戦費を国債で調達することができました。

しかし、フランスは歴代の王様が借金を帳消し、つまりデフォルトしてきたため、信用力が低下していました。ナポレオンは一生懸命財政改革に取り組むのですが、イギリスに比べて非常に高い金利の利息を払わなければならず、国債イコール国の信用力が当時の戦争の帰趨を決めたと言われています。

国債が日本の場合には大きな金額になっていて、話題になりますが、その起源について申し上げた次第です。

２．財政・税制の現状と課題

それでは、本題に入ります。**資料**②は予算の状況です。日本の24年度一般会計予算は全体で90.3兆円ですが、このうち国債の元本利子の支払いの国債費、それから、地方の一般財源として交付する地方交付税交付金、社会保障関係費の３つを足して約７割を占めております。この歳出を税収で賄わなければいけないのですが、その賄われているのが５割に満たないというご案内のような状況になっております。

資料③は、一般会計の国の支出と一般会計の

税収の推移です。平成２年以降、大きく乖離をしてきており、これが国債の発行につながっているわけです。

資料④は、大きく乖離した原因は何かという要素を分析したものです。平成２年から平成24年にかけて普通国債の残高が全部で530兆円増えましたが、この530兆円増えた原因を分析しますと、歳出の増加が229兆円、税収等が減少した分が189兆円です。歳出の229兆円のうち社会保障関係費が182兆円であり、大部分が社会保障関係費です。公共事業も平成２年、３年、４年、５年、６年は結構ありましたが、最近公共事業が歳出の増加要因にはなっておりません。

税収の方は後で詳しく説明しますが、経済が低迷したことに加えて、かなり大きな減税を行ってきておりますので、これが両方相まって189兆円の減少になっております。

現在のような政府債務残高を日本は経験したことがあるかというと、過去１回経験をしております。**資料**⑤で名目 GDP に対する政府債務残高の比率を見ると、先の第２次世界大戦の終戦の時点で200％を超える借金を抱えておりました。その後、下がっておりますが、ここは巨大なインフレが発生しまして、比率におきましてはここで大きな減少を見たわけです。

その後、日本経済のそれぞれの時代の特徴を反映して、債務残高の比率が上がったり、下がったりするわけですが、最近はうなぎ上りに債

務残高の比率が上がっています。

これを世界各国と比較したのが**資料⑥**です。ギリシャ、ポルトガル、イタリア、アイルランドという最近話題になっている財政が非常に苦しい国の残高を比較するために載せておりますが、日本の残高はこれらの国に比べても圧倒的に高い残高になっています。

それから、よくテレビ等での議論では、「そんなことを言っても、国は資産を持っているではないか、財務省は大げさなことを言っているのだ」ということを言う人がいますが、**資料⑦**をご覧いただきたいのです。

国の持っている資産のうち金融資産は大部分が年金の積立金です。保険料で国民からいただいた年金を積み立てているわけですが、この金融資産を引いて、ネットの純債務残高で国際比較をしても、日本はかなり高いところに債務残高があります。

資料⑧は、イタリア・スペイン・ギリシャ・ポルトガルというその世界で有名な国と日本のさまざまな数値を比較しております。

一番話題になっておりますギリシャですが、名目 GDP の一番上の欄をご覧いただきますと、資料はドルで記載していますが、日本は約500兆円弱の GDP で、ギリシャの GDP は30兆円もなく、全然大きさが違います。債務残高はここには全部書いておりませんが、ギリシャの債務残高は日本円にして30兆円程度です。したがって、日本に比べると圧倒的に小さい国です。しかも債務残高は日本から見れば本当に羨ましいぐらい小さい金額なのですが、それでも財政に対する信認が落ちると、今現在起こっているようなことが起こるということです。

上から５つ目の欄に「一般政府支出（対 GDP 比）」があります。どのくらい大きい政府かということですが、日本の39％に対して、ここで問題になっている国はギリシャを含めましてかなり大きな政府支出になっております。ただ、租税負担率は結構日本より高く、ギリシャは若干低いものの、イタリア、ポルトガルといった国は日本よりかなり高い租税負担率になっております。スペインは26％で低そうに見えますが、リーマンショック以降の税収減によってこの数字になっており、スペインの2007年の数字は35.7％です。

国債等の海外保有比率を見ますと、日本は全ての国債残高のうち海外で保有している割合が6.7％ですが、他の４カ国はかなり大きな割合を海外が保有しています。国債を海外が保有するか、国内が保有するかで理論的に大きな違いがあるかというのは学会の先生方も議論するところでありまして、「国の中で借金をしているから、その国は安全だというのは理論的には変なのではないか」と言う先生もいらっしゃいます。

しかし、やはりホームバイアスがあって、日本の中で生活をし、老後を迎え、ずっと自分の経済活動を行うという人にとってみると、資産は日本円で持つというのが為替リスクを負いません。それから、あらゆる情報がほかの国に比べて入ってくるということで、安心するだろうという考え方もございます。「海外保有比率が低い方が財政は安全だ」と言う人がいますが、国内の国債保有者であっても、信認が失われた場合には国債を手放す可能性もあるわけですから、理論的には何とも言い難いところです。

10年国債利回りが下から２段目にありますが、これはちょっと古いデータなので、若干今は動いていると思います。日本は0.8％で、10年間国にお金を貸しても１年間で0.8％の金利しか付かないということです。７月には0.72％まで落ちました。非常に低い金利ですが、ほかの国は非常に高い金利になっています。

金利は財政の悪さだけでは決まりません。一般的な教科書の議論は、その国の将来の経済成長に対する期待、見込みとその国の将来の物価上昇に対する見込みと財政の健全性というような要素が幾つか入ってきますから、低ければ低くていいというわけではありません。日本がこれだけ低いというのは日本の財政に対する信認

があるということではなく、日本の経済成長に対する見込みが低いということが最大の原因だろうと思います。

経常収支のGDP比というのも大きな特徴であり、日本はまだプラスの経常収支です。しかし、貿易収支は最近赤字が続いております。海外に投資して、利子や配当で戻ってくる分が貿易収支の赤字を補ってまだプラスでいるということです。今の円高の時代に日本企業と日本の金融機関は頑張っており、海外で企業買収を行っております。いずれ配当や、あるいは融資をすれば利子が返ってきますが、これは国全体の所得になりますので、貿易で赤字が出ていても、それが本当に大きな金額であり続ける間は経常収支が黒字でいられるということだろうと思います。

資料⑨は、利払いと金利の関係についてです。これだけ多額の借金を日本は抱えているにもかかわらず、利払費はそんなに増えていません。昔に比べて圧倒的に金利が低くなっています。したがって、公債残高が増えても、国債費はそんなに増えないということです。

資料をご覧いただくと、黒いグラフがそういうことを物語っているのですが、最後のところが上がり始めています。日本の全ての国債が低い金利に置き換わっていって、これから仮に金利が上がっていくと、国債費はうなぎ上りに増えていく可能性があり、非常に心配をしております。

資料⑩は、国債は誰が持っているかという資料です。日本の場合は銀行、生命保険会社、年金等国内の金融機関が大層を占めています。ヘッジファンドが日本国債を攻撃してきても、国内の金融機関が微動だにしなければ、日本国債は暴落しません。今までも何回も海外のヘッジファンドが日本国債を攻撃して、みんな日本の国内の金融機関の痛い仕打ちに遭って、尻尾を丸めて帰っているものと承知しています。

しかし、日本の中の金融機関のどこかが「国債を持っているのは危険である」と思い始めた瞬間に一気に国債が信認を失ってくるということです。数学的にどこまで行ったら、そのことが起こるかというのはわかりません。これは予測の問題なので、危ないと思ったら危なくなるということなのです。そういう意味では我々も非常に緊張しながら国債市場を見ています。

資料⑪は、仮に国債の金利が１％上がったときにどういうことが起こるかという資料です。ご覧いただきますように国債費に影響が出ます。国が払う借金の利子に影響が出ます。そこに書いたような非常に大きな金額ですが、それよりももっと大きな話は日本の国債を持っている金融機関に大きな打撃が来るということです。

一番下の欄ですが、これは国会で日銀総裁が答弁している数字です。全ての債券の金利が１％上がるというのは現実的ではない仮定かもしれないのですが、計算上そういう機械的な計算を置いています。その場合には6.3兆円、銀行が持っている債券の価値が落ちます。

これはバブル経済が破裂したときの話と同じであり、金融機関は自分の資産がこれだけ傷みますから、それを回復しようとして貸付をしなくなる、あるいは貸しはがしをするような事態になります。さらにそれが経済をおかしくするということです。

国債の最大の問題は国の財政が破綻するということではなく、それも大変な話ですが、実はその国の経済を壊滅状態にするということであるということが大事なところです。

資料⑫は、過去にそんなに金利が上がったことがあるのかという資料です。２回大きなショックがあり、１％以上の金利が上がったことがあります。最初は98年12月に財政投融資の資金運用部が一部国債を買っていたのをやめるという表明をしたことに伴って大きく金利が上昇しました。

２回目の2003年の６月はVaRショックというものであり、バリュー・アット・リスク（Value at Risk）の略です。金融機関は国債をどのくらい保有するべきか、どのくらい売るべ

きか、というのを債券理論で計算しています。自分たちのプログラムがあり、国債の金利の「上がったり」「下がったり」が大きくなると、「この債券を持っているのは危険だ」いう方程式を持っています。

したがって、国債の金利が上下にぶれると、自動的に「この国債を持っていては危険だ」というシグナルが出て自分たちの資産運用の内容を変更することを検討します。それがこのときに起こったのです。今やこのときの経験がありますので、ちょっとやそっとのことで慌てて売ったりはしませんけれども、そういう意味で全ての金融機関が同じ方向を向いて動き出すということが怖いところです。

資料⑬は、主要税目、各税目の税収の推移です。所得税は、累次にわたる減税を行ってきており、それに伴って税収がかなり落ちてきております。もちろん最近は給与が伸びないということが大きな原因になっております。

法人税も、税率をかなり引き下げてきていることと現在の日本経済の停滞に伴って、税収も減ってきております。

資料⑮は、社会保障支出・社会保障以外の支出の対 GDP 比です。

これは OECD の各国の中でその国の大きさに比して政府の支出が大きいか、小さいかということです。一番右の欄は社会保障以外の支出が GDP 比でどのぐらいあるかということですが、日本は95年からさらに落ちて、社会保障以外の支出が OECD の中では最も小さい国になっております。

これは利払費を除いております。非常に大局的に見て、日本の財政支出がほかの国に比べて無駄が多いというのは若干言いすぎではないかと思っております。

資料⑰は年金や医療関係の給付と財政の関係です。先ほど申し上げたとおり、社会保障の給付が非常に大きなウエートを占めていますが、どのくらいあるかといいますと、年金と医療と介護、その他の全部で109兆円です。これは年金の渡す金額を全部足し上げて、医療機関に支払う保険の給付を全部足し上げたものです。医療機関で患者が払う分は入っておりません。それから、介護で市町村が払う分を全部足し上げてという形で、およそ社会保障にこの国のお金がどのくらい使われているかというのが109.5兆円です。

この財源が**資料⑰**の右側です。保険料が60兆円、国税の負担が29.4兆円、地方税の負担が10.9兆円、また、年金は運用していますから、運用益等が資産収入等で入ってきます。この国税の29.4兆円が全部税金で賄われていればかなり健全ですが、先ほどご説明しました日本の赤字公債の増加の大きな原因がこの29.4兆円にあるということです。

資料⑲は、財政運営戦略の概要です。日本政府は非常に悪い財政を抱えており、「今後こういうふうに健全化します」というのを決めております。「プライマリー・バランス」という言葉を使っておりますが、入ってくる税収等で政策的経費を全部賄えるかどうかということです。借金の元本の返済と利子はひとまず置いておいて、それ以外の政策的経費を税金で賄えるかどうかということです。それがプラスかマイナスかということです。

現在、日本政府はそれがマイナス、つまり足りていないのですが、この足りていないプライマリー・バランスの赤字を2015年までに今の状態から半減するということです。2021年には安定的に債務残高が減っていくように、プラスに転ずるようにするという方針を持っております。

今度の社会保障と税の一体改革をやるとどうなるかというのは**資料⑳－８**をご覧いただきたいと思います。税収の将来の試算をしなければいけませんし、歳出の方も試算をしなければいけないので、国・地方を併せて、試算をしたのが左の上です。国だけで言うと、右上の折れ線グラフです。

どのくらいの経済成長を予測しているかというのが小さい字で書いてあります。「慎重シナ

リオ」と上に書いてあるところの右側の括弧の中に書いてありますが、2020年までに平均で名目１％台半ば、実質１％強の成長を行うということです。この表現ですから、GDP デフレ脱却はしているという前提になっています。このくらいの成長率で、少し安全を見て試算した場合で申します。

左の上をご覧いただきますと、今現在税収で一般的な歳出を賄えているかどうかということが書かれていますが、その金額はマイナスです。そのGDP比は、足元をご覧いただきますと、６％より下回っております。これが徐々に良くなっていくだろうと見ております。資料に記載の通り、2015年にはマイナス3.2％と現在のマイナス幅の半分ぐらいにはどうにかなれるのではないかということです。この資料に、今度の改革前の数字を入れた数値は示されていないのですが、１月時点での同様の試算においては、消費税率引上げの影響が平年度化する2016年度時点でマイナス4.5％となっていて、このときは、一体改革を考慮しない場合と比べて1.5％程度改善することとなっていました。

しかし、このまま行くと2020年はマイナス3.2％からマイナス2.8％までは回復しますが、本来の目標であるプラスマイナスゼロ、あるいはプラスに持っていくことができません。したがって、今度の改革にさらに加えて、これは増税等を意味しているというわけではありませんが、歳出カットとか、あるいは経済成長とか、もちろん増税も含めて、ありとあらゆる手段を講じて、2020年のプライマリー・バランスの黒字化を達成するのにあと2.8％分必要であるということです。そういう状況に日本はなっているということです。

今度の改革は、「増税はします、一部の社会保障は充実します、残りは今現在の根っこの社会保障に充てます」というものです。

３．社会保障と税の一体改革

資料⑳－２は、社会保障・税の一体改革の資料です。その具体的中身をご覧いただきます。５％消費税を引き上げます。全額社会保障に充てるのですが、そのうちの１％分は今現在不足している分野の社会保障の充実に充てるということです。例えば待機児童の解消とか、医療介護サービスの充実とか、あるいは社会保障面での低所得者対策が必要だという場合の分もこの１％に入っております。残りの４％は今から国民に対する社会保障のサービスを充実するのではなくて、高齢化等による社会保障が増加することから、社会保障の安定化に充てていくということです。

年金の国庫負担は２分の１に引き上げますが、年金の金額が増えるわけではありません。そういう意味で国民のサービスが増えるわけではありません。

それから、毎年社会保障が増えていますが、全部税金で賄えていませんので、７兆円程度は後世代への付け回しの軽減に充てます。今回の改革で約４％は財政の健全化に役立つという内容になっております。

資料⑳－４は、その全体像をポンチ絵にした資料です。左側が現在、右側がこれからということです。今でも社会保障の国分につきましては基礎年金、老人医療、介護に充てていますが、これを今度は社会保障４経費、年金・医療・介護・少子化ということで、今現在約31兆円の経費がありますが、これに消費税の増収分を全部充てるということです。地方においても、引き上げた分は社会保障の財源に充てることになっています。

（水野）　田中局長、ありがとうございました。

それでは、引き続きまして、総務省の平嶋審議官、地方財政・地方税制の全般的な状況をお話しいただけますでしょうか。

Ⅱ．地方財政・地方税制の現状と税制抜本改革

１．社会保障と税の一体改革

（平嶋）　ご紹介いただきました平嶋でございます。よろしくお願いします。

今回の社会保障と税の一体改革の概要は田中局長からお話があったとおりですが、私の方からご発表させていただきたいのは、なぜ、地方消費税の引き上げが必要なのか、という点です。国の財政が大変厳しいということ、あるいは国の社会保障関係費が増えていて、何とかしなければいけないという話は多分わかっておられる方が非常に多いのだと思います。

その中でなぜ今回の税制抜本改革の中で地方消費税も上がるのだろうかということについてそれなりに疑問を持っておられる方もおられるのではないかと思います。その点について、例えば「地方財政が厳しいという話は聞いたことはあるけれども、それは無駄が多いからなのではないのか」とか、「社会保障と言っているけど、何が地方に関係があるのだ。社会保障は国の問題だろう」と思っておられる方も多いのではないかと思います。そういう点についてちょっとお話をさせていただこうと思います。

資料❶（資料編55頁）は、「消費税５％引き上げにおける社会保障制度の安定財源確保」ですが、これは先ほど田中局長からお話しいただいたとおりです。社会保障の充実に2.7兆円、残りは現在の社会保障を守るために10.8兆円が使われるとなっています。この中に地方という言葉が出てこないので、わからないのですが、実はこの中に相当地方がかんでいるということです。

資料❷は、が今回の地方消費税収全体の配分です。一番上にありますように、現在５％の消費税を平成26年４月１日から８％に、27年10月から10％に引き上げることになっております。

その消費税の中で地方消費税は26年４月１日に1.7％、27年10月から2.2％となっております。その上に消費税のうち地方交付税の分がありますので、全体としましては現行2.18％のものが平成27年10月からは3.72％が地方に配分されるということになっています。

全体で見ると、５％のうち2.18％から10％のうちの3.72％ですので、若干割合が減っております。これは後ほどご説明しますが、基礎年金の国庫負担の分は国しかないために、こういうふうになっております。

なぜこういうふうに地方の分も上げるかということですが、**資料❸**に今回の税制抜本改革の目的を書いております。上の方は国の方の消費税を引き上げる法案に書いてある内容です。少し濃いところを読みますと、「社会保障の安定財源の確保及び財政の健全化を同時に達成することを目指す観点から消費税の使途の明確化及び税率の引上げを行う」と書いてあります。

では、地方の方を上げる理由は何だということですが、地方の方を上げる法案の理由のところにございます。「地方における社会保障の安定財源の確保及び地方財政の健全化を同時に達成することを目指す観点から、地方消費税の使途の明確化及び税率の引上げを行う」となっておりまして、全く国の方と目的は同じです。その点は**資料❹**にもありますが、それは省略させていただきます。

２．地方財政・地方税制の現状と課題

地方財政はそんなに悪いのかということです。**資料❺**を見ますと、先ほど田中局長からご説明があった国の財政の推移を書いてあります。昭和55年、56年に臨時行政調査会ができたところに「赤字公債依存体質からの脱却」と言っていて、平成元年ごろに達成できたのだけれども、バブル経済が弾けたときにどんどん悪くなっていって、橋本総理の財政構造改革で平成９年に一度落ちたものの、10年以降ずっと悪くなっていったということです。だんだん景気が良くなって、平成19年ごろに良くなったものの、リーマンショックでまた悪くなったという経緯をたどっているわけです。

では、地方財政はどうなっているか。**資料❻**で見ますと、実は同じことが起きております。昭和56年に始まった以降、増税なき財政再建路線の中で平成元年ごろには財源不足と言われております地方の借金のウエートというのは限りなく少なくなりましたが、バブル経済が弾けると同時に増えていって、平成９年の橋本総理の財政構造改革のときに財政赤字は減ったものの、15年ぐらいをピークに上がっていって、その後、税収が回復して下がっていったものの、リーマンショックでまた悪くなっているという図になっております。

資料❼は、国家財政と地方財政の２つの様子を並べてみました。国の財政の悪化度合い、それから、良くなっている割合と地方の状況がほぼ平行していることがおわかりいただけると思います。

理由は何か。**資料❼**の上段に書いてあります。「地方財政は、国の財政政策の影響を大きく受けるほか、税収構造も類似しているため、国の公債依存度と地方の財源不足はほぼ同じ傾向をたどる」ということです。

資料❽の国家財政と地方財政の債務残高の推移も大体似たような傾向で上がってきているわけです。近年、地方財政の方の借入金残高は若干高止まりしておりまして、増えていないのですが、これは国の方は60年償還なのに対して地方の方は大体20年から30年で償還することに起因します。地方は、今は自転車操業をしているという状況に近いわけです。

先ほど国家財政の方の赤字がたまった原因の中で税収の方のご説明がありましたが、**資料❾**で、国税と地方税を見ていただきますと、安定財源として国のところに消費税というのが入っております。左から３番目の23.9%です。同じように地方でも地方消費税と固定資産税というのが安定した財源として入っております。その一方、国も地方も半分強は所得税ないしは法人税という形で景気の動向の影響を受ける税です。変動しやすいという点では国税と地方税はほぼ同じ傾向をたどっているということが言えます。

それは**資料❿**で見ていただければわかるとおりです。先ほど申しましたように地方消費税と固定資産税はほぼ安定しておりますけれども、特に地方法人二税というのは乱高下をするということでした。そういうことからしても、景気が悪くなると借金がたまりやすい体質というのはあるということです。

さらに今度は歳出面を**資料⓬**で見ていただきます。わが国の場合は地方自治と言っても、地方は地方独自の仕事だけをしているわけではありません。あらゆる分野で地方の歳出は、国庫補助関連事業とか、国が法令で基準を設定しているものとか、警察官とか、高校教員とか、国が法令で実施を義務付けているものがほとんどです。

例えば給与のところを見ますと、当然地方は給与を払っていると思われると思いますが、実際のところは小中学校の教員には国庫負担がありますし、あるいは警察職員は国の方で基準を決めているという現状です。それに一般行政経費の補助、ここが実は社会保障です。

その社会保障について見ていただきたいのが**資料⓭**です。社会保障についてなぜ地方が関係するのだということなのですけれども、わが国

の場合、地方公務員を除き年金については基本的に国がやっていますが、年金以外の社会保障については国と地方が役割分担をして、お金を持ち合っているという現状がございます。

例えば右上の生活保護です。生活保護は国が３／４、地方が１／４を持っております。母子家庭が頂いている児童扶養手当は逆に国が１／３で、都道府県、市町村が２／３です。国民皆保険を支えている医療の代表であります国民健康保険ですが、国が43％出して、都道府県が７％です。保険料は市町村が徴収しています。75歳以上の方の後期高齢者医療制度ですが、これも歴史的な経緯の中で上の方に公費負担がありますが、国が33.3％、都道府県と市町村で16％、早い話が２／３と１／３ということです。介護保険についても国が半分、都道府県と市町村で大体半分を持っているということです。社会保障経費が増えるということは、国だけではなくて、地方も増えていくということです。

その状況が**資料⓮**です。先ほどご説明があったように、社会保障関係費に関する地方負担等は、毎年自然増で増えております。平成22年度にございました国庫負担の中で27.6兆円あったのが25年度には30兆円、１年で１兆円ずつ自然増があると言われております。28年度には33兆円になります。それと同じように、地方負担の方も、22年度が16.8兆円だったものが19.2兆円、20.9兆円と増えていきます。

この中で年金に関しては、年金の保険料を払うときに国も地方も負担しますので、そんなに増えていかないのですが、見ていただければわかりますように、何が増えるかというと、医療と介護です。そして、医療と介護に関しては地方が負担している割合がそれなりに多いということです。

このように社会保障も増えていくし、地方の方も税収が足りないということはわかってきました。国も厳しいけれども、地方も厳しいのだとわかっていただいた上で申し上げますと、「でも、地方には無駄があるのではないか。まだ絞る余地がいっぱいあるのではないか」というお話もあろうかと思います。

その状況が**資料⓯**からです。かつて地方公務員の給与が高いと言われた時代がございましたけれども、各県は非常に苦しくなっております。国の方も現在給与カットしておりますけれども、ここにありますように厳しい地方の県では、かねてから給与を相当程度引き下げているという現状がございます。

資料⓰は、地方公務員の数です。現在の地方公共団体の職員数ですが、総職員数は278万人で、平成６年をピークとして、17年連続で減っております。平成６年と比較しますと、平成23年度では50万人減っています。大体15％ぐらい職員が減っている現状です。

この10年ぐらいの中で地方行政に関して最大の行政改革というのは市町村合併です。**資料⓱**で見ますと、市町村の数は平成11年には3,229だったものが平成20年には1,788、平成22年には1,751まで減っております。この効果で今後も職員数は減っていくことが見込まれております。見ていただければわかりますように、当然市町村の数が減りますと、首長さんの数は3,229だったのが1,788になりました。収入役は制度がなくなったこともありまして、三役の合計で行きますと、9,900人が半分以下の4,000人になりました。

議員の数も多いといわれております。国会議員の定数の問題も出ておりますが、地方議会議員の数も６万人あったのが３万4,000人まで減っています。そして、多分これから市町村の職員の数はまだ減っていくと思います。

そういう中で地方財政がなぜ苦しくなっているか。先ほど国の方も社会保障以外の経費は減っているというお話がありましたが、実は地方も国の社会保障制度に基づくものと公債費が増加している以外は一般歳出は減り続けているという現状です。そういう中で何とか今回は増税をお願いしているということです。

こういう中ですので、国と地方の配分につい

ては、先ほどご説明しました国と地方の社会保障関係費をどういうふうに持ち合っているか。そういう割合に応じて今回は５％の配分を決めさせていただきました（**資料⓳**）。

そういうことで、これだけではまだ足りないわけですけれども、その上にその配分については地方分についても社会保障財源化を図るということで国民の理解をいただこうということです（**資料㉑**）。実際の社会保障を現場でやっているのは地方公共団体でありまして、社会保障を支えていくためにはどうしても地方財政も支える必要があるということです。

それから、先ほど国債が危機ということもありましたが、地方も地方債を出しております。過去のアルゼンチンの危機なんかを見ますと、当然のことですけれども、国債に火が付く前に地方債に火が付きます。アルゼンチンの場合もデフォルトが先に起こったのは地方からでした。

現在、地方財政は大変に厳しい状況にありますけれども、その穴埋めは国と地方で半分ずつになっています。先ほど申し上げた社会保障の関係で地方で引き上げられた消費税は国家財政の改善にも寄与することになっております。今回の国・地方全体としてやっていることが重要だということについては私どもも地方の方に十分に説明させていただくようにしておりますので、この点についてご理解をいただければと思っております。以上でございます。

（水野）　平嶋審議官、ありがとうございました。ただ今、財務省の田中主税局長と総務省の平嶋審議官から国の財政、地方の財政全般についてお話をいただきましたが、これについてお二方からコメント、ご意見等をいただきたいと思っております。

まず横浜国立大学の岩﨑先生からお願いいたします。

Ⅲ．財政・税制の現状と税制抜本改革についての討論

（岩﨑）　横浜国立大学法科大学院の岩﨑政明でございます。ただ今のご説明に関連して、今後の税制改革の課題について、質問をさせていただきたいと思います。

〔国税関係〕

まず国税関係ですが、「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革法」、一般的には「社会保障と税の一体改革法」と呼ばれていますが、この法律の成立によりまして直近の改革内容としては消費税率の段階的引き上げが決定されました。しかしながら、もともとの３党合意により予定されていた改革内容のうち、今回の法律に取り入れられなくて、先送りにされた項目や、あるいはそもそも３党合意の対象となっていないのだけれども、従来から税制改革が必要だと言われていた重要な改革課題が残されていると思いますので、２点ほどご質問をさせていただきます。

１．消費税

まず１点目は消費税の問題なのですが、税率の段階的引き上げを円滑に執行するための付随的改革課題としては、今後どのようなことが考えられているのかということをまず伺わせてい

ただきます。

具体的にはマイナンバーを設けるとか、あるいは給付付き税額控除を設けるとかいうことが提唱されております。それ以外にも、消費税の税率を引き上げるわけですから、これに対応して、個別消費税の税率を今後どうするのかというような問題、あるいは消費税の税率を引き上げることにより経済活動にマイナスの効果が生ずるということは当然あり得ることですので、この経済的なマイナスの影響をなるべく緩和するためにはどういった措置が講じられるのかというようなことにつきまして、お考えがありましたら教えていただきたいと存じます。

２．消費税以外の税制改革

次の２点目ですが、これは中期的改革課題です。今回決まったのは消費税の段階的引き上げだけでありまして、それ以外の税制改正課題についてはほとんど決まっていないわけです。段階的にどの改革から、いつ頃をめどに、どのような内容の改革していく必要があるかということについて、もし検討されているようでありましたら、それをお聞かせいただければありがたいと存じます。

〔地方税関係〕

続きまして、地方税につきましても、２点ほど伺わせていただきます。

１．地方消費税

１点目は地方消費税の関係です。消費税率が段階的に引き上げられる関係で、地方と国の配分割合をどうするかということが当然問題になるわけですが、この点につきましては先ほどの資料でご説明いただきました。

しかしながら、その配分で果たして本当に地方財政は何とかなるのだろうかというのが問題です。足りないとすれば、その足りない部分の穴埋めを今後どういうふうに図っていくのかが検討課題として残されていると思いますので、この点に関して現段階でのお考えがあればお伺いしたいと存じます。

２．国と地方との税目配分のあり方

次に２点目ですけれども、これは所得課税関係になるわけなのですが、首都圏への人口集中や事業・産業の集中ということが沈静化しておりません。そういう状況の下で多くの地方公共団体の税収を十分なものにするということは現行制度の下では難しかろうと考えたときに、やがては国と地方との間の税目配分全体をある程度調整する必要が出てくるかもしれません。

それは国と地方の関係全体のお話になりますから、確定的なことをお答えいただくのは難しいと思うのですけれども、地方としてお考えの点があればご教示いただきたいと存じます。

（水野）　ありがとうございました。後で併せてお答いただくことにしたいと思います。

租税研究協会の内野理事、コメント、ご意見等をお願いいたします。

（内野）　三菱商事の内野でございます。ただ今田中様並びに平嶋様から多種多様なデータを駆使され、国及び地方の財政状況についての大変詳細かつわかりやすいご説明を頂戴し、ありがとうございました。

おっしゃった構造的な要因に起因した恒常的な財政赤字が継続している中で、その財政健全化へ向けて、政府省庁及び地方自治体が総力を挙げて取り組んでおられるという状況も十分理解させていただきました。

お二方のご説明について私の方からは企業サイドの立場として、ご質問と申しますよりも企業視点から若干コメントをさせていただきたいと思います。

〔企業の経済環境認識〕

はじめに、わが国における私ども企業を取り

巻く現在の経済環境認識ですけれども、冒頭の今井会長のご挨拶の中でもございましたように、グローバルベースでの不透明感の払拭ができないことを要因にして、特に日本ではいわゆる消極的な選択肢として為替の円高基調が定着してしまっています。これが特に輸出産業に対して大きなマイナスインパクトを与えているという現状がございます。

一方で、ご存じのとおり、昨年の東日本大震災で置きましたサプライチェーンの寸断は徐々に国内では解消しつつあるわけですけれども、その過程で、ご記憶と思いますが、昨年秋にタイの洪水被害でまたサプライチェーンの寸断が発生し、これが日本での生産活動にも影響を与えました。すなわち日本での生産活動自体がグローバルなサプライチェーンに組み込まれているということをあらためて再認識させられました。

本日は税制をめぐってのディスカッションということではあるのですけれども、こうした昨今のデフレからの脱却を図り、経済の再活性化を図るためには、税制のみならず、いろいろな面で活力のある経済を取り戻す政策が必要だろうと私どもは思っております。こういった環境認識をベースに幾つかコメントをさせていただきたいと思います。

〔財政健全化と社会保障の持続可能性〕

まず財政健全化と社会保障の持続可能性についてですが、恒常的な財政赤字の要因である社会保障費をどのように抑制し、その財源をどのように確保するか、これが課題であるということは言をまたないところだと思います。今回の消費税の増税論議の過程におきまして増税よりも経済成長さえすれば、増税を行わなくても、財政再建は実現可能であるといった意見も一部あったように思います。確かに経済成長による税収増は期待できる面もある一方で、もともと財政のメカニズムが保有しているいわゆる自動安定化機能、ビルト・イン・スタビライザーが働いた場合には、経済成長による税の増収がそのまま次の税の増収につながっていくというメカニズムには必ずしもなっていないという面があると思います。

経済成長はもちろん必要ですけれども、それと同時に思い切った構造改革、抜本的税制改革と社会保障制度改革は避けて通れないものと私どもは認識しております。従って、今回成立いたしました社会保障・税一体改革関連法案自体の施行及びこれに付随するさらなる税制改革がスピード感を持って推進されることに大いに期待しているところです。

〔税制改革の方向性〕

その税制改革の方向観について若干コメントをさせていただきます。ご存じのとおり、税収を構成する課税対象は所得、資産、消費の３つが基幹要素となるわけで、税制上はこれらのバランスがうまく取れていることが重要だと思います。

この３つの基幹要素のうち消費については安定的な税収が見込まれるという観点から、今回こういった社会保障・税一体改革関連法案が成立したわけで、これはこれで非常に意義があることだと思います。このことによって、待ったなしの財政改革に取り組むわが国の姿勢を具現化できたということは国際的な信認を取りあえず失わずに済んだということです。このことは

私ども企業がグローバルに事業を展開する際のバックボーンとして非常にフォローなウインドウであるということで高く評価しております。

ただ、３つの基幹要素のバランスを取るという観点からすれば、消費税率の引き上げだけでなく、先ほど岩崎先生のご質問にも出ましたけれども、所得資産についても、所得再配分機能を高め、格差拡大を防止することが税制上同時に求められるのではないかと思っております。

また、現在の経済的閉塞感は財政赤字問題だけでなく、ほかにもさまざまな要因が複合的に絡み合っていると認識しております。もちろん財政赤字がもたらす将来に対する不安感が消費を抑制し、実需不足を生み出しているという面は間違いなくあると思います。

それでは、財政赤字解決の道のりを示すだけで、現在の経済的閉塞感が全て解決するかといえば、そうではないと思います。それこそ税収増のために、税率の引き上げもさることながら、その課税対象となる消費そのものの拡大も同時に必要と考える次第です。

消費が拡大するということはすなわち経済が勢いづいているということの裏返しですから、経済の活力を生み出すことです。企業的視点からもっと具体的に申し上げますと、経済の牽引力となる企業活動の活力を生み出すような税制改革についてもぜひ取り進めていっていただきたいと思います。

また、企業活動の活性化のベースとなる地域の成長も不可欠であり、地域の自主性、自立性を確保すべく地方自治においても安定した財政基盤の確立が必要であると思います。その場合、地方税制については税収が安定的であり、地域の偏在性ができるだけ小さい税を中心に基盤づくりをしていくことが望ましいと思っております。

その最後につきましてはまた各論のところで申し上げさせていただきます。以上でございます。

（水野）　ありがとうございました。岩崎さんの方から消費税に関連したマイナンバーの問題、あるいはその他の税制についてはどうなのだろうかというご質問をいただきました。また、内野理事の方からは経済活性化とこれを考えた場合の財政改革、その他、さらにどのような政策が必要であるかご意見として伺いましたが、これらの点につきまして田中主税局長からご説明、ご回答いただけますでしょうか。

〔消費税の引き上げに向けた政策〕

（田中）　岩崎先生からお話のありました消費税率の引上げを円滑に遂行するための環境整備について、色々な話がございました。まず１つは、マイナンバーについてですが、法案が成立すればいつでも対応できるようになっていますので、これは国会審議をお願いしたいと思います。

１．低所得者対策

今後消費税率の引上げに向けて、恐らく政治的・政策的に一番大きな話になるのは、いわゆる低所得者対策です。先ほどの先生のお言葉を借りますと、給付付き税額控除といわれている消費税の負担をある程度緩和するための現金の給付のようなことをやるべきなのかどうか。それから、そういうことはやらないで、例えば食料品に代表されるような一定の商品については低い税率にして税率を複数にすべきなのかどうか。これが最大の議論になってくるのだろうと思います。

我々は是非ともどちらかでなければいけない、というスタンスを持っているわけではありませんが、まだまだ世界各国と比べて、そんなに高い税率の消費税ではないことを念頭に置きますと、事業者の方々に大きな負担をかけて、あるいは出来上がった制度がいろいろと揶揄されることのないようにしなければいけないと考えま

すと、複数税率はまだまだ早いのではないかと思っております。ただ、これは政治的な判断がどうなるかということです。

では、お金を配ればいいのかということですが、消費税を導入したとき、あるいは引き上げたときに１回限りの給付をしております。当時の考え方は、消費税率の引上げというのは物価上昇が起こるということです。日本の社会保障制度は、物価上昇が起きたときにどう対応するか、というのがビルトインされております。生活保護も、年金も、医療費は医療費改定をやるのですが、「物価上昇が起きたら、その分はこういうふうに対応するよ」というのがビルトインされております。したがって、理論的にはそのビルトインされている制度で対応すればいいではないか、ということになるのですが、当時はこれが１年遅れでついてくるという話がございました。つまり、上がったときに直ちに年金が上がるわけではないという話になります。それで、その分は取りあえず１年間現金給付で対応しようということで、今度も「簡素な給付措置」という言葉が使われていますが、そういう対応をしました。

本来はそういう対応が一番理論的なのだと思いますけれども、ここは非常に政治的な議論があるところですので、私どもも考えていく必要があるのだろうと思っております。

２．個別の間接税

それから、個別の間接税の話がありました。酒、たばこ、車、ガソリン等様々な個別の間接税がございます。これらにつきましては、消費税率が上がったときにどう対応するかということについてそれぞれ与党も野党も何らかの対応をする必要があるという議論をしてきていますので、その前提でさらに議論を深めていくということだと思います。

一方で、例えば税制による地球温暖化対策を強化するとともに、エネルギー起源 CO_2 排出抑制のための諸施策を実施していく観点から「地球温暖化対策のための税」が導入されます。つまり、個別の間接税にもそれなりの役割があるということです。以前、消費税を導入したときに物品税を廃止しました。「個別の間接税がこっちにかかって、こっちにかかっていないのはおかしいではないか」等さまざまな議論があって、消費税を導入しました。現在、個別の間接税の持っている役割というのがまた出てきている面があって、その典型が「地球温暖化対策のための税」です。これは全化石燃料を課税ベースとする現行の石油石炭税に CO_2 排出量に応じた税率を上乗せするものですが、そういう考え方がそれぞれの税でどのように展開するかというのが今後の議論だろうと思っております。

３．経済への影響に対する対策

もう１つ大きな話は、まさに増税ですので、経済にマイナスの影響が出るのは当然だと思っております。「当然」というのは「あっていい」という意味ではなくて、「当然起こり得る」という意味です。それをできる限り緩和するためにどういう対策を取っていくかということだと思います。海外の例を見ても、経済がマイナスになって、そのままずっと消費税の増税が経済に悪い影響を与え続けるということはないと思っております。

先般消費税率を３％から５％に引き上げたときにそういうことが起こったのではないかという議論が世の中にありますが、かなり専門的な分析をしてみますと、あの際のアジアの経済危機とか、金融面における大きな変化が同時に起こってしまったことが一番大きな原因であって、２年も３年も消費税の引き上げた効果がマイナスに続くことはないと思っています。

〔税制改革の方向性〕

しかし、先ほど内野理事のお話にありましたが、最大の問題は財政を良くすることだけではなくて、これからどういう所得でみんなが食べていくか、ということです。この国がどういうふうにこれから経済の拡大をしていくかという

のが最大の問題です。１年、２年の問題だけではなく、中長期的に見て、どういう経済成長路線を取っていくべきか。こんな議論をしながら５年も６年も経っており、いい抜本的解決策を見出していないと私は思っております。

しかし、この話は絶対に逃れられない話です。雑ぱくな言い方をすれば、この国がどういうふうにこれから食べていくか。そのためにどういう産業にどういうふうに伸びていってもらうか。そのために税制をどうしていくか。あるいは予算をどうしていくかということが大きな問題になるのだろうと思っております。

１．法人税

税の面でいいますと、法人税の税率の問題もありますが、減税を行ったことが本当に経済の活性化に役立つような、同じ減税を行うのであれば、そういう考え方が大事だと思っております。

昔、研究開発税制でかなり大きな減税を行いました。その当時の考え方は法人税率を一気に引き下げるよりは研究開発を行ったり、あるいは新しい設備投資を行ったりする場合に減税を行うということで、同じ減税措置を講ずるなら、そちらを選択するという考え方でした。

その後、アジアの近隣の法人税率が下がってきて、25％とか、20％になってきたこともあり、先般法人税率を引き下げましたが、さらにもう１回成長という面から、どういう法人税の対応が望ましいのかという議論が必要になってくるのではないかと思います。

２．消費税の適正な執行

先ほどの先生の話には出てこなかったのですが、消費税を入れるときはどうしても事業者の方々に事務負担をかけますので、それをどのように緩和していくのか、転嫁がきちっとできるようにするにはどうするか、ということがあります。

導入時の平成元年や引上げ時の平成９年と比べると、明らかに消費者物価の上がり方が落ちていますので、今回は今までなかった法案を出して、転嫁をきちっとやってもらって、そのための監視をするということをやりたいと思っています。いわば優越的地位を使って、強い企業が弱い企業に転嫁をさせないようにするということが無いようきちっと監視をしていきたいと思っています。これも若干先生の角度とは違いまして、技術的な話ですが、大事なところだと思っております。

３．税収確保と税制改正

内野理事の方から所得、消費、資産のバランスということで、後で個別税制の方でお話ししますが、所得税にしても、資産税にしても世界の趨勢が若干昔と変わってきています。リーマンショック以降、かなりの所得の人にはそれなりの負担をしてもらうというのが世界の趨勢になってきています。

大蔵省の時代の制度改革は、むしろ高すぎる最高税率を下げる、という改革でしたが、逆に今は世界が動いているので、それを前提にした法案をこの間国会に提出しましたが、成立しておりません。年末までにもう１回それを議論し直すことになると思いますが、そういう中で対応する必要があると思っています。

それから、所得再分配の問題ではなく、税収力として消費税以外にどこかで税収確保ができないのかという話がありますが、そんなに大きな税収源は存在しません。特に所得税の世界で本当に税収を確保しようとすると、かなり所得の低い人から増税しない限り、大きな税収は入ってこないということを後でご説明したいと思っております。

また、企業活動の活力の話がありましたが、これは１～２年の短期の経済の活性化の話ではなく、中長期的にどのように経済を活性化していくか。その対策を考えていく必要があると考えております。

（水野）　それでは、地方税・地方財政につきまして、平嶋審議官、お願いいたします。

〔地方税関係〕

（平嶋）　まず岩﨑先生から２点ご質問をいただいております。

１．地方消費税

１つは現在地方財政が厳しい状況にあって、地方消費税の増収だけでその先はどうなるのだということですが、先ほど主税局長からご説明があったように、国・地方のプライマリー・バランスの黒字化という目標も現在の消費税の引き上げだけでは達成できるものではないわけです。そこに経済成長とか、あるいは歳出の削減とか、あるいは場合によってはさらなる税制の見直しということも考えられるわけですが、それは全く地方も同じです。

先ほど総務省の**資料❻**でわが国における地方財政の状況をご説明しているのですが、国の方が赤字国債だけで30兆円ぐらいあると思うのですけれども、地方も14兆円の赤字ということになっています。ご案内のとおり、消費税を５％引き上げたうち1.54％が地方に配分されますが、地方に配分された1.54％を計算すると４兆円ぐらいですから、14兆円あるうちの４兆円が埋まるということです。それは国の方で２兆円助かって、地方で２兆円助かるという構図になっています。

これからどうしていくのだということですが、先ほど申しましたように、市町村合併の効果も含めてこれからまたさらに行政改革をやっていくということもあります。また、景気の回復によって多少税収が回復していくということも期待しなければいけませんけれども、取りあえずは今回の消費税で多少その穴埋めを実現した上でまたその先を考えるということになっていくのだと思います。

２．国と地方との税目配分のあり方

それから、もう１つ中期的に国と地方の税源配分とか、税目配分についてどう思っているかということです。地方自治、民主主義ということから考えますと、地方税で責任を持って地方行政を運営していただくということが大事なのですが、わが国の場合は税収に偏在がありますし、国が義務付けた社会保障もありますので、何らかの財政調整制度が必要になっていくと思います。

その中で課題となっておりますのが、税制ですが、総務省**資料❹**に今回の税制改革のきっかけとなりました麻生政権下で行われました所得税法等の一部を改正する法律案の附則第140条というのが基本的な税制の今後の動向について規定している条文になっております。この条文は今回の税制抜本改革の中でも残っております。

その中に基本的な考え方が書いてあります。104条の第７号ですけれども、「地方税制については、地方分権の推進及び国と地方を通じた社会保障制度の安定財源の確保の観点から、地方消費税の充実を検討する（これは今回実現したわけですが）とともに、地方法人課税の在り方を見直すことにより、税源の偏在性が小さく、税収が安定的な地方税体系の構築を進める」となっております。

ついでに申し上げますと、その下に地方法人特別税等に関する暫定措置法というのがございます。この法律においても「税制の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措置として、法人関係税について一定の措置が講じられている」ということです。中長期的というよりは短期的なレベルで考えなければいけないのですが、地方法人課税の在り方の見直しということに取り組んでいかざるを得ないというように感じております。これについては後ほど各論の方でもう一度ご説明させていただきたいと思います。

（水野）　ありがとうございました。ただ今、国・地方の財政全般、それから、消費税に及んだお話を伺いました。次のラウンドへ進みたいと思います。

基本的にわが国の予算ですが、大体90兆円にこのところ抑えられてきておりますけれども、税収が50％に満たない45兆円程度にとどまっています。いわゆる経済的な不況を反映して、特に法人税収の落ち込みがございます。そのような状況につきましていろいろお話を伺いました。

非常に興味深い国際比較を通しましてわが国の置かれた財政状況などについても伺うことができました。特に地方税ですけれども、消費税の税率の引き上げとともに地方税としてどのような役割があるのかということについても平嶋審議官の方からお話をいただきました。

続きまして、第２ラウンドということになります。特に地方消費税の税率の引き上げということがございましたので、このあたりが中心になると思いますが、あらためて個別税目について検討を進めてまいりたいと思います。

それでは、田中主税局長の方からお願いできますでしょうか。

Ⅳ．個別税制の現状と課題

１．消費税

（田中）　**資料㉑**に「これからの課題は」と書きました。先ほど話が出ましたが、これからの課題は、低所得者への配慮、経済への配慮、課税の適正化・価格転嫁対策等及び再分配機能の回復等です。

⑴受益と負担の関係

資料㉒は、消費税が入ると所得に対して逆進的であるという話があり、それにどう対応するかということについて、税率をどうする、お金を配る、というような単発の政策で対応するということではなく、社会保障政策、あるいは税制全体による所得再分配政策全体を通じて総合的に対応する必要があるということを説明しております。

資料の下の点線の中に社会保障改革に盛り込まれた主な貧困・格差対策とありますが、これは現存する社会保障制度にプラスアルファで格差対策を盛り込んだ分が羅列してあります。しかし、社会保障そのものは、先ほど申し上げたとおり、物価上昇への対応を作っておりますので、そこも頭の中に置きながら考える必要があると思っております。

⑵給付付き税額控除

しかし、この議論は既に国会で行われてきており、そういう基本的な社会保障制度だけではなくて、新しいことをやりなさいという議論になっております。まだ何も決まっていませんが、今後議論します。

１つの考え方が**資料㉓**の給付付き税額控除というもので、これは昔「負の所得税」という言葉で呼ばれたりしていたものです。これは、その人の所得を前提にして、一定部分まではその人の所得の金額が低ければ、所得の税額を削っていき、削り切って所得課税がなくなるような低い人には給付をするという制度です。**資料㉔**にあるように、必ずしも全ての国が同じではなく、かなり違いがあるものの、似たような制度がイギリス、アメリカ、カナダなどにあります。

しかし、その目的は必ずしも消費税の負担が入るからということではなく、子育ての支援をするから、普通の児童手当とは別に所得に応じて給付をする、あるいは働かない人が多いから、働いてもらうために一定の時間まで働く量が増えたら、それに応じて少しお金を給付するといったことです。日本はあまりそういう発想がないかもしれませんが、就労促進です。カナダは付加価値税の負担軽減ということで、趣旨がかなりそれぞれ違いますので、全ての国で導入しているわけではありませんが、これが議論にな

っております。

しかし、この制度は、その人の所得を完全に把握し、その所得に応じて一部税金を低くする、あるいは低くし切ったら、今度は給付をするというものであり、比較的低い所得の方々の所得を完全に把握できていないと困るという制度ですが、そこは現行制度では対応し切れていません。

また、番号制度が入ったら全部対応できるというものでもありません。町の個人でやっていらっしゃるようなスーパーマーケットの売上が、番号制度が入った瞬間に直ちに税務署に来るわけではありませんので、番号制度が入ったからといって、個人の事業者の所得を完全に把握できるわけではないのです。しかし、番号制度が入ることによってさまざまな税務署側の情報も出てくるだろうということで、この番号制度の本格稼動に合わせて、これを前提にして導入するか否かという議論です。民主党の考え方は給付付き税額控除の方に傾いております。

もう１つは**資料㉓**にある複数税率です。比較的低所得者の方々も消費するような項目を低い税率のまま据え置くということで、食料品が念頭に置かれた議論になっております。ただ、これは後でお話ししますが、食料品の範囲の問題に加え、食料品は消費税の１／４の税収なのです。食料品を今のままに据え置くと、据え置かなかったときに比べて税収が１／４減ってしまうということなので、こんなに大きなところを減らしていいのか。「その分だけほかを高くする必要が出てくるではないか。社会保障に金を出すのならそうだろう」という議論になる可能性もあるので、そういう論点がございます。

それから、もう１つは、中小業者の方にとってみると、これは標準税率なのか、軽減税率なのか、例えばレストランが仕入を行った場合、これは食料品だから８％、これは10％というような区別をしなければいけなくなります。中小業者の事務負担が増えるではないか。また、この様な税率に応じた区分管理をするためには、インボイスのような制度を導入する必要が出てくるだろう。他方インボイスを導入すると、免税業者はインボイスを発行できないから、取引から排除されるのではないか、さまざまな問題があって、複数税率についても必ずしも全ての人が「そうだね」ということにはなっていません。

⑶簡素な給付措置

しばらくの間今申し上げたことができない可能性があります。そうすると、**資料㉓**にある簡素な給付措置が必要になるだろうということで、昔の消費税の導入時、あるいは引き上げ時にやったような形で一定の低所得者の方々に現金を給付するというやり方があります。これは所得に応じた給付ではなくて、当時は１万円を１回だけ社会保障の対象者の方々に配りましたが、似たような考え方が簡素な給付措置ということでなされております。

この年末に全て決まるかどうかわかりませんが、今年の年末にかなり議論をする方も出てくる可能性はあると思っております。

⑷社会保障・税番号制度

資料㉕は、番号制度です。まだ日本はいろいろなプライバシー問題への忌避感が強く、金融機関が使うことについて了解されていません。したがって、税務当局とか、社会保障の施策とか、公的な世界とやりとりをするときにその方の番号を使うということになっており、そういう意味では必ずしもオールマイティーな制度にはなっていません。しかし、日本で初めての社会保障・税番号制度ですから、我々はこの法律が成立することを願っております。

⑸複数税率

資料㉖は、先ほどの複数税率についてもう少し詳しく説明しているものです。上の表をご覧いただきますと、基本税率に加えて、濃い部分が食料品の適用税率です。ヨーロッパは食料品

について低い税率を適用していますが、右側のアジアの数カ国は、まだ税率全体が高くないこともあるのかもしれませんが、軽減税率を設けておりません。各国によって違いがあるということです。

日本と議論のされ方が違う点がございます。例えばフランスでは、バターとマーガリンで税率が違います。バターの方が低い税率で、マーガリンが高い税率なのです。これは消費者がどっちを買っていたときに負担を低くするとか高くするとか、そういう話ではなく、バターの業界を守るか、マーガリンの業界を守るか、という業界に対するある種の補助的な発想でそうなっています。はじめは２つとも同じ税率だったのですが、どうしても税率を引き上げなければいけないときにバターを据え置いて、マーガリンを上げてきました。

そういう意味において、日本の消費者の負担を少なくしようとかいう発想よりも、業界に対する配慮をどうするのか、「うちはバターを作っている農家を守らなければいけない」といった発想があるのではないかと思っております。

ドイツの例を挙げますと、ドイツでは最初から付加価値税が導入されていたわけではありません。最初は売上の0.５%に税を課す取引高税が導入されました。しかし、現行の付加価値税のように課税の累積を取り除く引き算の税金ではなく、国民は価格にどのくらい税金が入っているかが分からずに買っていたのです。よって、そのような税は経済的に中立性に欠けるから付加価値税に変えたという経緯があり、最初から品物の中にどのくらい税負担があるかということを意識しない人々を相手に制度改正をやってきたという面があるのではないかと思っています。

イギリスの場合、大半の食料品の軽減税率はゼロですが、先般副大臣の訪英に同行した職員が、イギリスの食料品販売店から出てきた人に「あなたの買った物は軽減税率ですか、標準税率ですか」と尋ねたところ、半数の人は適切に答えられなかったのです。つまり、そういう頭ではないということがわかったと思います。そこが日本と議論のされ方が違うので、難しいところなのだろうと思います。

あるコンビニエンスストアが今後イートインというものを進めようということが新聞に出ていましたが、そこで買った菓子パンをイートインで食べるのは標準税率なのか、軽減税率なのかということを決めなければいけないわけです。

イギリスでは、持ち出した場合は軽減税率、店内で食べると標準税率になりますが、持ち出すと言って、低い税率を適用してもらって店内で食べているという人もたくさんいるわけです。日本は世界最強の消費者だと思います。消費者は頭が良くて、厳しくて、チェックがしっかりしている国だと思いますが、そういうところで複数税率制度が本当にできるのかというのを考える必要もあると思っております。

２．個人所得課税

資料㉞－３は所得税非課税世帯人員です。日本の総人口１億2,700万人のうち所得税のかかっている世帯にいる人は8,800万人、かからない世帯にいる人が3,900万人です。これは推計ですから、厳密な数字ではございませんが、おおまかに推計するとこういう数字です。所得税のかからない世帯の人が結構多いということがわかると思います。

資料㉞－４は所得税の税率区分ごとの税収についての資料です。所得税がかかっている人の中でどこをどのくらい増税すると、どのくらいの税収が入ってくるかということを説明しています。

所得税というのはすごく収入のある人も、ない人も全く同じ制度が適用になってくるのですが、適用のされ方が違っていて、左に書いてあるように５％から40％までの税率区分があって、それぞれの人たちの所得を区割りして、例えば1,000万円の所得がある人も一定部分は５％、一定部分は10％とかけているわけです。したが

って、どんなに所得の多い人にも５％の税率がかかる部分があるわけです。

それぞれの区分ごとにどのくらいの税収総額があるかというのが資料の一番左側です。５％部分で3.3兆円、10％部分で1.7兆円と見ていただき、これを全部足したのが所得税の税収です。それぞれのかける相手の大きさが左から４番目の総課税所得というところですが、５％のところには65.3兆円の重みがあるということです。一番上の40％のお金持ちと言われている人の税率を上げるのはいいのですが、その総額は3.8兆円しかないので、この40％を１％上げても380億円しか入ってこないということになるわけです。したがって、この税金で一定の大きな金額を税収確保するとなると、かなり下の方に増税をしない限り入ってこないということになります。

真ん中のところの四角にそれが書いてありまして、５％のところを１％、つまり、６％にすると6,500億円が入ってきます。10％のところを11％にすると1,700億円が入ってきます。20％のところを21％にすると1,500億円が入ってくると見ていただきたいのです。

したがって、所得税を大きな税金にするためには、１つは控除され、最初に見ていただいた税金のかかっていないところまで課税するということと、課税されている人も含めて、かなり下の所得の低い方の人に課税しないと、大きな税収は入ってこないということになるわけです。

その所得の低い方の人たちというのはどのくらいかというのが左から３番目の課税所得（給与収入）と書いてありますが、この括弧書きのところで間隔を見ていただければと思います。奥さんが１人、子どもが１人、その１人は特定扶養控除の19歳から22歳という人です。なお、年少扶養控除は廃止しています。

一番下の５％のところで終わる人は554万円の給与収入、10％までで終わる人が736万円という見方です。40％の率が適用になるのが2,340万円以上ということですから、マスコミの言葉で言えば、庶民に課税をしないと本当の税収が入ってこないということになるわけです。

一番右に累積納税者数というのが書いてあります。一番上に100％とあります。一番下をご覧いただくと64.1％です。５％の人は全体の６割強いるということです。10％まで上がると84％になるというデータですので、所得税の構造をこれでご理解いただけるのではないかと思います。

今後は、海外の趨勢も踏まえて、もう少し所得再分配の機能を高めないといけないということで法案を提出しました。この法案は成立せず、年末に改めてそれを議論することになっております。

３．資産課税

もう１つは資産課税で、相続税です。相続税は日本の場合はお亡くなりになった人100人のうち約４人の家族の方にかかります。そういう意味で、課税割合は４％と言っているのです。バブル期に地価がかなり上がった際に相当の減税をしました。減税しないとこの課税割合や税負担が非常に大きくなってしまうということで、相当の減税をしました。ところが、地価が下がってもそのままになっているものですから、先日の国会に課税最低限を下げる、つまり、一定の金額であれば課税にならないというところを少なくするという改正案を出しましたが、これも成立しておりませんので、今後議論になるのだろうと思っております。

相続税で税収を確保すればよいということをおっしゃる方がいます。しかし、**資料**⑬にお戻りいただくと、相続税の税収というのは全体で1.4兆円しかありません。ここをどんなに大増税をしても、そういう意味では消費税などに比べて量的な意味では、それ程大きな金額にはならないということです。

４．法人課税

最後に**資料**㊱の法人課税です。法人課税は、

過去に最初の消費税の抜本改革が行われる前は基本税率43.3％でした。今はそれが25.5％まで引き下げられていますので、相当の減税を行っていますが、地方税と合わせて実効税率ということになりますと、この表にありますように、まだまだ高いというご批判を受けております。特にシンガポールとか、韓国とか、中国といった近隣の法人税率が低いものですから、そういう議論になっております。

今は復興の特別法人税をお願いしておりますが、これが終了した後、平成27年度以降に復興の上の嵩上げがなくなりますので、今の25.5％という法人税率がそのまま適用になることはご理解をいただければと思います。さらにこれをどうする、こうするというのは恐らくその後にまたいろいろな議論が出てくるのだろうと思います。

先ほど私が申し上げましたが、全体の法人税率を下げるのがいいのか。一定の最終需要を生み出す、あるいは雇用を生み出すための行動をなさっているところの法人税を減税するのがいいのか。こういう議論が恐らく与野党の中で議論がされていくのだろうと思っております。

（水野）　それでは、地方税につきまして、平嶋審議官、お願いいたします。

Ⅴ．個別地方税制の現状と課題

（平嶋）　私の方も総務省の**資料㉓**以下に各論というのがございます。見ていただければと思います。

１．地方消費税

先ほど田中局長からご説明がありました消費税関係でこれからやらなければいけないことは、**資料㉓**に閣議決定が書いてありますが、そこに項目出しがしてありまして、先ほど申し上げました総合合算制度とか、給付付き税額控除の話、あるいは臨時的な措置で行う簡素な給付措置、あるいは軽減税率、住宅取得に係る措置、転嫁対策、自動車取得税及び自動車重量税、歳入庁、課税の適正化、地方法人特別税とこれぐらいいろいろな課題があって、これを今後処理していかなければいけないということです。

それから、もう１つは、各省庁から多様な税制改正要望も頂戴しております。そういう中でどうやっていくのかということなのですが、まず何よりもわれわれが考えなければいけないことは、とにかく１年半後の４月から地方消費税の引き上げをお願いしているということです。低所得者の方々に関しましてはいろいろな措置を講じることを検討しておりますけれども、幅広い国民の方にそれなりの５％増という消費税の引き上げをお願いしているわけです。

そういうことを考えますと、そのときに、特定の分野とか、特定のことについて負担を軽減していく措置ということを、やっていくというようなことはなかなか理解を得られないのではないか。そのことがまず第１点目としてわれわれは考えなければいけないことではないかと思っています。

それと併せまして、先ほど申しましたように、残念ながら、国の方も地方の方も今回の消費税の引き上げによりまして、完全に財政がプライマリー・バランスの黒字化ができるということではありません。いずれもまだこれからさらに厳しい状況が続いていくということです。その上に社会保障制度に要する費用も増えていくということですので、多種多様な税制特例措置とか、減税要望をいただいているのですけれども、残念ながら夢のあるご回答ができるような状況にはないのかなというのが率直なところです。

資料㉔は財政運営戦略です。これは国・地方共通なのですが、その下の２の財政運営の基本ルールというところに黒字で書いています。「歳出増又は歳入減を伴う施策の新たな導入・拡充を行う際は、原則として、恒久的な歳出削減又

は恒久的な歳入確保措置により、それに見合う安定的な財源を確保する」とあります。「ペイアズユーゴー原則」といわれていますが、基本的にはこれに基づいて対応していかなければいけないと思っております。

これは22年度税制改正大綱で決めているのですが、**資料㉕**は、地方税については国税の方は租税特別措置についても見直しをしていくということが当然なのですが、地方税においては、特に応益課税といいますか、地域の会費という視点から、政策的税制改正については見直していくという基本的なスタンスを出しております。これに基づいて対応していかざるを得ないということもございます。

さらに**資料㉖**は、税制改正に関して地方公共団体側から要望をいただいている内容ですけれども、先ほど内野理事から言っていただいたように、地方側も税源の偏在性が小さく、税収が安定した地方税体系を構築するということなのですが、それと併せて、税制改正等についても国と地方の一般の協議の課題として地方の意見の適切な反映をしてほしいとか、国・地方の協議の場があって、地方の意見を十分反映してほしいというご意見を頂戴しております。

われわれ国の方から、地方財政の現状を考えた上で、ご要望を頂戴している項目について国の立場だけから、特例等を作っていくということについては慎重にならざるを得ないという状況がございます。

資料㉗は税負担軽減措置に関する知事会、市長会、町村会の要望です。それぞれ対象の絞り込みを行っていくとか、市長会では「税負担の公平確保の見地から一層の整理合理化を図る。特に固定資産税の非課税、課税標準の特例措置については抜本的是正措置を講じる。また、地方税収に影響を及ぼす国税における租税特別措置についても見直しを行う」ということです。残念ながら、地方消費税の引き上げができたからと言って、ほかの税目で何かということはかなり厳しいという状況をご説明させていただきました。

２．地方法人特別税・譲与税

資料㉘は地方法人特別税・譲与税です。先ほど申しました地方法人特別税という税金がございまして、これは法人事業税の一部を再配分しているものです。リーマンショックの前に東京一極集中が相当強く言われた時期に開始したものですけれども、税制の抜本的な改革において偏在性の少ない地方税体系の構築が行われるまでの間の措置とされておりますので、いずれにしろ私どもの大臣は平成26年４月の消費税の８％への引き上げ時期までにはこれをどうするのかという方針を決めたいと申しております。

そのために、総務省の地方財政審議会というところに**資料㉙**にある「地方法人課税のあり方等に関する検討会」というのを作りました。ここにおきまして基本的に内容を検討していくという方針を明らかにしたものでございます。

３．車体課税

資料㉚－１は車体課税です。消費税導入の際に、車体関係の税制についてどうしていくかという問題がございます。「民・自・公の税関係協議の中で自動車取得税及び自動車重量税については抜本的な見直しを行うこととし、消費税率の引上げ時までに結論を得る」ということで書いてあります。

税制の抜本的な見直しということですが、その内容については**資料㉚－２**に昨年に決めたときの税制改正の民主党のご要望と国民新党のご要望を付けさせていただいております。どちらかというと民主党さんは廃止、抜本的な見直しということでしたが、国民新党さんは車体課税も地方にとって貴重な財源であり、一般財源化に反対している立場からすれば、まず代替財源を地方に提示しなければならないと言われております。

さらに自動車取得税等については**資料㉛**にそれぞれ代替財源がない限りは減らせないのでは

ないかとか、CO_2削減のような観点から、一時期総務省から提案があった環境自動車税の創設とか、軽自動車税の税率の引き上げといったようなご要望も頂戴しているわけです。

片一方で、経済産業省は自動車取得税の廃止ということでご要望を頂戴しているわけです。この調整は非常に難しいと思っておりますが、われわれとしてはこのような関係の中で代替財源なしに国レベルで何かをしていこうということは極めて難しい状況にあると思っております。

４．自動車重量税・自動車取得税

資料㉜は、自動車重量税・自動車取得税と地方財政です。自動車重量税は国税ですし、自動車取得税は都道府県税なのですけれども、重量税の半分弱は市町村に、自動車取得税もその７割は市町村に行っております。そういうこともあって、そういう対応になっているということです。

５．不動産取得税

資料㉟は、不動産取得税の住宅特例です。先ほどの住宅課税の関係で１つお話が出ていましたが、不動産取得税という税金と消費税との関係がどうなのだという議論があるのです。この中で東京都内で普通のサラリーマンが買われるマンション、あるいは一戸建ての住宅というのがあると思うのです。一戸建ての住宅は、都内で土地を除いて、多分建物だと3,000万円を超えるような家というのはなかなかないのです。例えば2,600～2,700万円の家屋ですと、現時点で1,200万円を控除と書いてありますが、これは売買価格ではなくて、固定資産税評価額ですので、実際のところ多くの都内の一戸建てはもう既に非課税になっています。これをどうしようかという議論があるのです。

もしこの不動産取得税を消費税との関係でやめるとなると、今までかかっていなかった普通の一戸建てではなくて、ものすごく高い立派な家をまけるということになってしまうわけです。そういうことを考えますと、低所得者の方まで幅広く消費税のお願いをしているときに、住宅対策は非常に裾野が広いので、必要だということはありますけれども、これも難しい検討だなと思っているということです。

６．固定資産税

資料㊱～㊳は、地方の主要税目で一番大きい固定資産税です。固定資産税についてはずっと価格が下落している中でいろいろな負担調整措置が講じられてきました。固定資産税について、いわゆるバブル期から現在までの地価の動向等を踏まえて、不公平な事例が出ておりました。据置特例をやっている関係で、実際は地価が高いのに、そちらの方は固定資産税が安いとかいうのがありましたので、そういうのを是正していくというのが基本的なスタンスだろうと思っております。

実際に固定資産税で増税をお願いできるかというと、ずっと地価が下落している中で逆に負担を増やすということもなかなかお願いしにくい状況にある訳ですが、地価高騰時に導入された負担の調整の見直しは行っていくというのが基本的な考え方ではないかと考えております。

７．地球温暖化対策関係税

地球温暖化対策税というのが先ほど導入されましたが、それに関して地方との関係が１つの課題になっています（**資料㊴，㊵**）。

８．個人住民税における金融所得課税

最後に、金融所得課税は国税の方に付いていくということですが、その問題があります（**資料㊶**）。

９．社会保障・税に関わる番号制度

われわれにとっても重要な問題は先ほど申しましたマイナンバーです。

そして、ここにおられる方にいろいろとお願いしなければいけないのは、マイナンバーとも

関係しますけれども、電子納税を進めております。給与支払報告書の電子データによる提出義務が国税と同様に地方税の方でもお願いすることになっておりますので（**資料㊹**）、ぜひ皆様方のご協力をお願いしまして、私のお話とさせていただきます。ありがとうございました。

（水野）　どうもありがとうございました。それでは、田中局長、それから、平嶋審議官に国税・地方税の具体的な税目についてお話をいただきましたので、これについて、岩﨑先生、それから、内野理事の方からご意見、ご質問等を賜りたいと思います。よろしくお願いいたします。

Ⅵ. 個別税制の現状と課題についての討論

〔国税関係〕

（岩﨑）　それでは、まず岩﨑の方から手短に質問をさせていただきます。国税につきまして３点ほど伺わせていただきます。

１．所得税

１点目は所得税改革についてです。先ほどご説明いただきましたように、所得税の改革の喫緊の課題としては累進性の強化に関する改革が計画されておりまして、その具体的内容は最高税率の引き上げと課税段階、ブラケットを見直すということのようでした。

確かに現在の財政状況から考えますと、それは必要なことだとは思うのですが、それだけでは十分ではないのではないかと思われます。最高税率を引き上げると言っても、そんなに高率にできるわけはありません。そう考えると、所得区分ごとに大きく異なっている課税標準の計算方法の違いをある程度見直していかないと、公平性に欠けるような結果になるのではないかということを危惧しております。

具体的に言いますと、所得区分ごとに必要経費に算入される支出の範囲が違うとか、あるいは給与所得、退職所得、年金にかかる雑所得の場合には法定概算経費控除が採用されているのですが、その金額が現状で適正かどうかとか、さらに累進税率が適用される所得区分は実は非常に少なくて、現実には租税特別措置法によって個別の分離課税の税率が適用されるケースが多くなっているわけですから、累進税率の最高税率を引き上げるのであれば、分離課税の税率の方もある程度調整をする必要があるのではないかというのが所得税改革についてのコメントです。

２．相続税

２点目は相続税法改革です。これは抜本的には遺産税方式に変更するか、あるいは遺産取得税方式をとるかという選択があります。現在の相続税の計算方式は基本的には遺産取得税方式をとりながら、それに遺産税方式の要素を加味しているということで、その中間ぐらいのところにあるわけです。

これまで自公政権のときには遺産取得税方式に純化させるという改革提案がなされたのに対して、民主党になってから遺産税方式に移行するのだという改革提案がなされていましたが、現状ではどちらともつかない現状の相続税制の一部改正という形を維持しているという状況です。

現行の相続税法というのはいろいろな要素を加味しすぎていて、矛盾を含んでおりまして、結果として多くの訴訟が起こっております。その訴訟の争点として、所得税的な要素と財産税的な要素を両方とも加味しているところで矛盾が出てくるということもあるわけですから、いずれ相続税については抜本的な改革を考えるべきだと思っております。これは中長期的な改革ということになるのでしょうけれども、お考えをお聞かせいただければありがたいと存じます。

３．消費税

３点目は消費課税なのですが、消費税法の税率に関する検討はかなりなされてきましたが、消費課税にはほかにも石油関係税、自動車関係税、それ以外に酒税など、さまざまな個別の消費税というのがあるわけです。そして、消費税率が10％になったときには、ほかの消費課税も消費税率の引き上げに合わせて廃止、あるいは縮減という方向が必要なのではないかというご意見があることを承知しております。

しかし、他面、EU 諸国は付加価値税率が20％ぐらいに収斂してきているわけですが、財政需要があるからといって、今後、日本の消費税を20％の税率に引き上げていくことができるかというと、無理だし、また適正ではないと思っております。そんなことをすれば、内需が極めて落ち込むということになりますし、日本経済に大きなダメージを与えるということになるからです。

そうすると、全ての資産の譲渡、役務の提供に対して適用される一般消費税率というのにはある程度の上限があるのではないかと思います。そこで、特に付加価値が高いと見込まれる物品、あるいはサービスについては一般消費税とは異なる個別消費税を課すという方法を存置することによる調整というのがむしろ妥当な場合もあろうと思います。

その辺は消費税の増税と一律に議論するのではなくて、ある程度その性質ないし税収の観点から、いろいろ勘案して判断していく必要があると思っていますが、この点についてのお考えを聞かせいただけましたらありがたく存じます。

〔地方税関係〕

続きまして、地方税について３点ございます。

１．地方所得課税

１点目は所得課税関係です。これは先ほど質問したことと同じなのですが、少子高齢化の進行と人口の首都圏集中が進む中では、住民税の税収は地方ではあまり期待できなくなります。

それから、事業税も、産業の首都圏集中が進む中では、万遍なく全ての地方公共団体に入るということにはならないと思います。

景気が回復してきたとしても、今の状況はあまり変わらないと思われますから、結局、地方に安定的な税収が入ってくるかどうかはわかりません。そうした場合に、あるべき所得課税というのは今後どういうふうに考えたらいいかということが１点目の質問です。

２．固定資産税

２点目は資産課税関係です。具体的には固定資産税のことなのですが、これは、地方政府、特に市町村の重要な税源になっているわけです。人口と産業の首都圏集中の結果として、地方における地価は今後あまり上昇するということは考えられません。

それから、高齢化して人口が減っていくということも変わりませんから、地方の不動産に関する需要が急に増えるということもあまり考えられないとすると、やはり固定資産税収というのは偏在化し続けるのではないかと思われまして、これを全国的にどう調整したらいいのだろうかという課題が残っていると思います。この方法についてご検討されていることがあればお教えいただきたいと思います。

３．法定外税

３点目はちょっと小さな話になりますけれども、かつて地方の特性に応じた税制として法定外税が大きく改革されました。法定外目的税と法定外普通税なのですが、これがうまく機能していれば、地方固有の財源として有効なのですけれども、その後、法定外税はうまく活用されているのでしょうか。もし良い例があれば教えていただきたいと存じます。

（水野）　ありがとうございました。ちょっと

時間を超えますが、お願いいたします。それでは、内野理事の方からご意見、ご質問をお願いいたします。

（内野）　私の方はこれから行政当局でいろいろご検討されるに当たってご参考にしていただきたい企業実態のご紹介、あるいはコメントという観点から、法人税と消費税と地方税についてそれぞれ簡単にお話しさせていただきます。

〔国税関係〕

１．法人税

まず法人税の方ですけれども、企業の習い性としてすぐ課税負担の削減と言いたいわけです。先ほど田中局長からも法人税率の引き下げは本当に経済活性化にどういうふうにつながっていくのか。このあたりの見極めが非常に難しいというお話がありました。このあたりは行政としても非常に多角的な視点からいろいろご検討されるであろうという前提で、私どもの方は単に企業の実態をご紹介させていただきます。

日本の法人税率が引き下げになったわけですけれども、やはり周辺国に比べれば高いということです。実はこの周辺国が私どものいろいろな事業展開における競争相手になってきています。この場合に特に日本の一番得意としているような大型プラント輸出等の国際入札時のコスト競争力で昨今失注事例が増えているということがございます。

企業側が税コスト以外のいろいろなコスト削減の努力をしなければいけないというのはもちろんですけれども、こういった税コストの差も多少なりとも影響しているという気がいたします。

２．研究開発促進税制

それから、研究開発促進税制です。イノベーションの創出という意味でかつていろいろご支援いただいているわけですけれども、諸外国では研究開発促進税制を国際競争力強化の観点からさらに追加の支援を出してきているということです。例えば欧州におけるパテントボックス制度みたいなものも１つの事例だと思います。わが国のまさに強みと言えるものづくりにおける競争力の維持のためには、現状は租税特別措置法で運用されていますけれども、研究開発税制のできれば拡充と本則化をご検討いただければと思います。

３．消費税

それから、消費税については、今後税率の方はファーストステップとして引き上げられるわけですけれども、課税の仕方として、先ほど来複数税率、給付付き税額控除のいろいろな論点をご紹介いただきましたけれども、企業側からいたしますと、複数税率の場合、非常に制度が複雑になって、これが企業の事務処理の面で非常に大きなマイナス効果をもたらしかねないというところを非常に危惧しております。

また、複数税率ですと低所得者以外も恩典を受ける問題点もあり、私はやはり給付付き税額控除の方が公平で、現実的ではないかと思う次第です。これはもちろんマイナンバー制の導入が前提となることは言うまでもありません。

〔地方税関係〕

最後に地方税です。先ほど地方税の安定した税収というお話をさせていただきましたけれども、地方税は応益負担の原則を強くすることで地域住民の地方自治への参画意識を高めることによって、そのことがひいては地域活性化につながると考えます。従って、応益負担の要素が強い固定資産税に加え、今般地方消費税が税収安定に寄与する柱がもう１つ増えたということで、非常に良かったのではないかと思います。

一方で、地方法人二税の法人事業税、法人住民税の方は依存度が高いわけです。これらの税は、先ほど平嶋審議官の総務省**資料⑩**の「地方税の税収負担推移」というところでも示されていましたけれども、企業業績によって税収変動

が大きい、地方の偏在性が大きいといったことを考えますと、地方分権・地域活性化の観点からは、応益負担の固定資産税、地方消費税を拡大する一方で、地方法人二税の依存度は下げる方がむしろ地域活性化につながるのではないかと考えます。以上でございます。

（水野）　ありがとうございました。田中局長、今のコメント、ご意見等についてお話しいただけますでしょうか。

〔国税関係〕

（田中）　それでは、簡単にコメントさせていただきます。岩﨑先生の方から所得税についての今後の課題として何点かご指摘がございました。

１．所得税

私どもも所得区分の話については、特に年金の問題、それから、給与所得の問題、特に概算でいろいろな控除が決まっているという問題は今後議論していく必要があると思っております。

給与所得控除は先般1,500万円で頭打ちを設けましたが、それだけではなく、必要経費の概算控除の観点から少し大きすぎないかというのがまだ残っていると思いますので、職種によって議論していく必要があるのかもしれないと思っております。

年金はご案内のとおり公的年金等控除という大きな控除がございます。これについてさらに議論をしていく必要があるのだろうと思っております。ただ、これは両側の議論があります。

２．金融所得課税

分離課税を総合課税に持っていくということについて具体的な検討はしておりませんが、ご案内のとおり、金融所得課税については26年１月から確実に20％の本則税率に戻す必要があると思っております。株の投資の問題についてはISA 制度の中でどこまで対応するかという問題だろうと思っており、基本的には20％の本則税率に確実に戻す必要があると思っております。

３．相続税

相続税の遺産税方式についての話です。先生のご指摘も重々わかりますが、自民党の政権の最後の方でかなり議論がありました。きれいな考え方は先生のおっしゃるとおりの部分があるのですが、現実問題として、特に長子相続の制度がまだ残っているような地域が結構あるという指摘が当時はございました。税理士会の皆様方からも本当の取得課税にするようなことについては議論があると言われました。

遺産課税方式についてもかなりきれいな議論だと思うのですけれども、日本の中でどこまでそれを本気にやるかという今後の議論だろうと思っております。先生のおっしゃるように中長期的な議論だろうと思っております。

４．個別間接税

個別間接税は先ほど私もちょっと申し上げましたが、私は先生と全く同じ考え方です。個別間接税は今や別の存在意義が出てきている部分がかなりあると思っております。たばこ税について民主党政権では「健康づくりのための増税」のような話があり、賛否両論がありますが、単に消費課税という世界で一本化して、全部なくしてしまうというわけにはなかなかいかないと思います。

酒についても同様の議論がございます。また、エネルギー及び自動車については先ほど申し上げましたように環境対策との関係で考える必要も出てくるのだろうと思っております。

内野理事から何点かご指摘がありました。

〔国税関係〕

１．法人税

法人税率については先ほど少しお話ししまし

たので、あえてもう１度同じことを申し上げませんが、いずれにせよ各国が法人税率の引下げ競争をやるということが本当にいいのかどうかということが根っこにあります。

ヨーロッパも、アメリカも、アジアはちょっと違うところがありますが、各国とも財政状況が悪く、同じ悩みに苦しんでいるときに法人税率の引下げ競争をやっていいのかというのが私どもの問題意識です。

２．研究開発税制

研究開発税制はご案内のとおり今後議論になると思います。パテントボックスまでいくかどうかは別にしても、先ほど申し上げたとおり、全体の税率を下げるか、個別の税制で対応するかという中で議論が行われることと思います。

（水野）　ありがとうございました。平嶋審議官、お願いいたします。

〔地方税関係〕

１．個人住民税

（平嶋）　岩崎先生からいただきました所得課税である個人住民税の今後の動向ということなのですが、個人住民税に関しましてはご案内のとおり平成19年に三位一体改革の中で地方の個人住民税の応益性を高めるという観点から比例税率化を図りました。10％比例税率にしました。ですから、基本的にはそれで当座は必要な改革は行っているということですので、それを前提に進んでいくわけですが、今後の議論で２点あると思っております。

⑴配当課税、譲渡所得課税

１つは先ほど田中局長もあった金融の関係の配当課税、それから、譲渡所得課税については国と地方の両方で分け合っておりますので、その部分はきちんとやっていくということで、われわれの方としては税収増を図っていくということを考えなければいけません。

また、これは国税の方との考え方が違うことになるかもしれませんが、10％のときは７対３で分け合っておりまして、20％の方の利子になると15対５で分けているわけです。これは昔の税源移譲の前のときの前提で進んでいますので、そういうことをどう考えていくのかというのも一応論点としてはあると思っておりますが、大局としては20％に引き上げるというのを実現するのが最優先だと思っております。

⑵諸控除

もう１つ議論があると申しましたのは控除です。民主党政権になりましてから、子ども手当の実現の関係で配偶者控除と年少扶養控除、扶養控除全体をどうするかという議論がありました。

当然のことなのですけれども、給付付き税額控除とかも議論になっていったときに、この諸控除をどうしていくかという問題はやはり考えていかなければいけません。その際は国税よりも地方税の方が控除の額が小さいということもありますので、そういうことで考えていかなければいけないのだろうと思っています。

この先、住民税がなかなか期待できないというお話もあったのですが、リーマンショックの直前の個人住民税の税収は12.6兆円あったのがリーマンショックの後、11.3兆円に１割ぐらい落ちているのです。そういうことを考えますと、景気回復で住民税も戻ってほしいなというのが私の気持ちです。

２．固定資産税

資産課税、固定資産税の話が幾つかございました。固定資産税については内野理事の方からお話しいただいたのですが、総務省**資料⓫**にありますとおり、地方消費税の偏在度というのは２倍ぐらいで、非常に低いとなっているのですが、固定資産税も東京と田舎では、都道府県単

位ですけれども、2.3倍ぐらいの格差しかございません。固定資産税というのは地方税、特に市町村民税として非常に重要な税だと思っています。

ただ、その課題は先ほど申し上げましたように、バブル期に地価が高騰したために入れた幾つもの特例措置がございます。平成５～６年から平成12～13年まで入れた措置が、これだけ地価が下がっているのに、そのまま残っているものがたくさんあります。固定資産税の負担水準を上げるという目的というよりはむしろアンバランスになっている特例措置というものを見直していくことで負担の適正化、あるいは負担水準の適正化を図っていくことが課題だなと思っております。

３．地方法人課税

法人課税に関しては、先ほど申しましたように、地方法人課税の見直しをしていかなければいけないのですが、実効税率との関係とか、偏在性、安定性のことを考えたときには、平成14年に導入しました外形標準課税というのがございますが、この外形標準課税についてどう考えていくのかというのも合わせて議論しなければいけないと思っております。

４．法定外税

法定外税については基本的に大きな税源、大きな税目は法律の中できちんと規定されておりまして、それに基づいて国と地方で分け合っておりますので、法定外税に多大な期待をするということは非常に難しい面がありますが、原発立地県なんかの核燃料関係の税金なんかはそれなりに寄与していることは事実です。

ただ、むしろ法定外税に関しましては政策税制として地方公共団体が活用しているというのが非常に大きなポイントではないかと思っております。廃棄物関係の税制とか、あるいは法定

外税ではありませんけれども、法定外税制度が拡充されてから、各都道府県で森林関係税と称して、森林を守るための税金を個人の均等割の超過課税という形で実施しているところは過半数以上になっております。そういうことも含めて、一定程度の税制の活性化には寄与したのではないかと思っております。以上です。

おわりに

（水野）　ありがとうございます。時間を大幅に超過してしまいましたが、国・地方の財政全般について、それから、個別の税目についてご丁寧にご説明いただき、また、いろいろご質問を承りました。

特に2014年に消費税率引き上げということで、やはり出たなという感じなのは、８％から10％ですが、これに何らかの救済措置が必要になるかどうか。ここは大きな問題ですが、複数税率の選択、あるいは給付付きの税額控除、それに伴ってマイナンバー法案というものが用意されております。

今日ご出席いただいている金子宏先生、それから、大蔵省にいらっしゃいました水野勝顧問の先生方が、昭和50年代でしたでしょうか、納税者番号制度というものを検討されて、毎年「重要である」と言われていました。ところが、なかなか具体化の契機がなかったのです。今回の消費税率の引き上げで、マイナンバー法案というものが非常に具体化を帯びてきたということです。それと同時に財政再建、社会保障の充実というものがこういう方向へ向かっていってもらいたいと思っております。

今日は長時間にわたりましてご清聴いただきましてありがとうございました。また、お忙しい中を田中局長、それから、平嶋審議官、岩﨑先生、内野理事、ありがとうございました。皆様、ありがとうございました。これで終わらせていただきます。

国際課税をめぐる課題と展望

●参加者（五十音順）

早稲田大学大学院会計研究科教授	青山　慶二
KPMG 税理士法人パートナー	石原　　恵
財務省主税局参事官	日置　重人
一橋大学大学院国際企業戦略科准教授	吉村　政穂

司会　早稲田大学大学院ファイナンス研究科教授　渡辺　裕泰

討論中に言及されている資料は、巻末**「資料編101頁～147頁」**に掲載されています。

はじめに

（渡辺）　それではパネルディスカッション、「国際課税をめぐる課題と展望」を始めさせていただきます。パネリストは今ご紹介がありました、こちらの４人の方々です。パネリストの方々はそれぞれ組織に所属されているわけですが、本日はその組織の意見というよりは、個人としての資格でご発言をいただきたいと思っておりますので、その点、よろしくお願いを申し上げます。したがいまして、ここではお名前を肩書きなしのさん付けでお呼びさせていただきますので、この点もどうぞよろしくお願い申し上げます。

本日のパネルディスカッションは、全体が２部構成になっております。第１部は「最近の国際課税の動向と課題」についてです。ここ数年いろいろ大きな改正がありました。平成21年には外国子会社からの配当について間接外国税額控除が廃止され、益金不算入制度が導入されました。また、平成22年にはタックスヘイブン税制について、適用除外基準を満たしていても資産性所得があれば合算されるという改正も行われました。そして、平成23年にはOECDの移転価格ガイドラインの改定を受けまして、独立企業間価格の算定方法について、かなり大幅な変更があったわけです。それから今年の３月に成立いたしました平成24年度改正では、過大支払利子税制の導入、税務行政執行共助条約への加盟に伴う国内法の改正、国外財産調書制度の創設などの改正が行われています。

さらに今後の税制改正の課題としては、以前からかなり問題になってまいりました恒久的施設（PE）の所得帰属と、外国法人の事業所得課税をどうするか、非居住者、外国法人の課税ベースを総合主義から帰属主義に変えるに当たって、国内法をどうしていくかといった問題が引き続きあるわけです。

本日は、これらの内容ならびにパネリストの方々が日ごろ疑問に思っておられる点等々につきまして、議論させていただきたいと思っております。

第２部は「国際協力に向けたトピックス」についてです。日米租税条約の改定以来、主税局はすごい勢いで租税条約の改定交渉、それから新しい国との締結交渉をやっておられます。また情報交換協定もどんどん進んでいるわけで、そういうものが今後どうなっていくのかを議論したいと思います。また、最近OECDからディスカッション・ドラフトが出ました無形資産について、移転価格課税上どう扱うかという問題もあります。さらに、金融機関の方が非常にご関心を持っておられるのが、アメリカの外国口座コンプライアンス法、通称FATCAと言われているものですが、その扱いが今後どうなるのか。こういったところがトピックスとして関心を集めているかと思いますので、議論をさせていただきたいと思っております。

それでは第１部の「最近の国際課税の動向と課題」について、ディスカッションを始めさせていただきます。最初に日置さんからご説明をいただきまして、その後、青山さん、吉村さん、石原さんからご意見、ご質問を頂戴し、さらに日置さんからお三方のご質問等にお答えをいただくという順番で進めさせていただきます。

それでは、まず日置さん、よろしくお願いいたします。

Ⅰ．最近の国際課税の動向と課題

１．国際課税の基本的な枠組み

〔国際課税の基本的考え方〕

（日置）　ただ今ご紹介いただきました、財務省主税局参事官の日置と申します。本日はよろしくお願いいたします。私は９年前にも国際租税課という、現在の参事官室の前の呼び名の課の課長補佐をしていまして、当時は日米租税条約を締結するために、国会の批准をする作業をしていました。

その当時は日米租税条約にかかりきりだった訳ですが、９年ぶりに戻ってきまして非常に強く感じるのは、経済がグローバル化して経済活動も複雑化、国際化、多様化している中で、先ほど渡辺先生からのご指摘もありましたが、非常に大きな税制改正が累次行われてきていることです。

第１部は「最近の国際課税の動向と課題」ということで、基本的に大枠を説明するとともに、平成24年度改正の概要を中心にご説明させていただき、その後、今後の課題として外国法人の事業所得課税の考え方をお話ししたいと思います。

では、**国際課税資料１（資料編103頁）**をご覧ください。「近時、経済取引のグローバル化や企業の海外進出形態の複雑化・多様化がますます進展し、これに伴い、税務執行も困難化」とありますが、このような税制を取り巻く環境の変化を踏まえまして、下の矢印の付いた３つの政策目的を実現していく必要があるかと思います。

上の２つの「我が国の適切な課税権の確保」と「我が国経済の活性化」は、一見両立が難しい政策だと思われますが、秤を下に描いているように、２つの要請をうまくバランスさせていくことで、なるべく経済活動に悪影響を与えない形で税収を確保していくことが必要かと思っています。

３つ目の「国際的な二重課税の調整」というのは、上の２つの要請に両方とも当てはまるものかと思います。適切な課税権を確保していく上でも、経済の活性化を図っていく上でも、二重課税は調整していかなければいけないものだと思います。

〔国内法に定める国際課税〕

ここからは基本的な枠組みの話ですので、簡潔に説明させていただきます。

国際課税資料２は、わが国の国内法で定める国際課税についての制度が、歴史的にどう導入されてきたかが書かれております。

〔我が国の課税権の範囲等〕

国際課税資料３は、居住者・内国法人が全世界所得課税であり、非居住者・外国法人が国内源泉所得のみ課税されていることを図示したものです。

国際課税資料４は、個人納税者の区分とそれに応じた課税所得の範囲を示したものであり、**国際課税資料５**は、法人納税者の区分とそれに応じた課税所得の範囲を示しているものです。

〔外国税額控除制度について〕

国際課税資料６は、外国税額控除制度の概要を示したものです。下のグラフにありますように、間接外国税額控除制度が廃止されたこともあり、最近では外国税額控除の額は減少しつつあります。

〔外国子会社からの受取配当に関する二重課税調整措置の見直し（平成21年度改正）〕

国際課税資料７は、税制調査会における「平成21年度の税制改正に関する答申（抄）」です。ここに、間接外国税額控除制度に代えて外国子会社配当益金不算入制度を導入することが適当であるということが書かれております。

国際課税資料８は、間接外国税額控除制度と、外国子会社配当益金不算入制度の比較を図示したものです。

〔外国子会社合算税制について〕

国際課税資料９は、外国子会社合算税制の仕組みを示したものです。

国際課税資料10は、制度を図示したものになります。資料の真ん中に４つの適用除外基準がありますが、外国にある子会社が全ての基準を満たす場合には、右下にあるとおり、適用除外になるということです。また、一番右にある「資産性所得の合算」ですが、４つの適用除外基準を全て満たす場合であっても、資産性所得があれば合算されるということです。

国際課税資料11は、「外国子会社合算税制の見直し（平成22年度改正）」の内容です。当時、トリガー税率を引き下げるとともに、適用除外基準の見直しをしました。そして先ほど申しましたように、３番目の「資産性所得に対する課税等」ということで、パッシブ所得についての課税も行うこととなり、これら３点セットで改正が実施されました。

〔移転価格税制について〕

国際課税資料12は、移転価格税制について、移転価格と独立企業間価格の違いについて図示したものです。

国際課税資料13は、「移転価格税制における独立企業間価格の算定方法の優先順位の見直し（平成23年６月改正）」についてです。移転価格税制における独立企業間価格の算定に当たり、当時までは基本三法が優先的に適用されていたものが、事案に応じて最適な方法を選択する仕組みへと改正されました。

国際課税資料14は、「独立企業間価格の算定方法の整備（平成23年６月改正）」になります。先ほど申しました最適な方法の１つとして利益分割法がございますが、利益分割法についてはこれまで３つの下位分類を一括りで規定していましたが、「最適アプローチ」の導入を踏まえ、３つの下位分類について法令上明確化したということです。

〔過少資本税制について〕

国際課税資料15は、過少資本税制の仕組みを図示したものです。一定の割合を超える支払利子について、損金算入を認めないこととしている制度です。

以上、国際課税の基本的な枠組みを最近の改正を中心に紹介しましたが、**国際課税資料16**からは、平成24年度税制改正事項ということでご説明したいと思います。

２．平成24年度税制改正の概要

国際課税資料16をご覧ください。まずは「関連者間の利子を利用した租税回避への対応」ということで、過大支払利子税制を導入しました。詳細は後ほどご説明しますが、フローの観点からも支払利子について租税回避行為を防止するための制度になります。

２つ目には「徴収共助・送達共助に係る国内法の整備」があります。これは、OECD 加盟国を中心に参加しております税務行政執行共助条約というマルチの条約にわが国も署名したことに伴い、それに対応する国内法の改正を行ったというものです。法律につきましては、他の税法とともに本年３月に可決成立しましたが、条約の国会承認については未だ行われてない状況です。

３つ目が「国外財産調書制度の創設」です。近年国外財産に係る所得ないしは相続財産の申告漏れが増加傾向にあるということで、5,000万円を超える国外財産を有する者に対しては、その国外財産に係る調書の提出を求める制度を創設しております。

最後の４つ目ですが、「非居住者等が受ける振替社債等の利子等の非課税制度の拡充」ということで、東日本大震災の被災地の地方公共団体の公社等が発行するいわゆるレベニュー債の利子等を非課税とする措置を導入したものです。

ここからはそれぞれの改正の詳細をご説明したいと思います。

⑴関連者間の利子を利用した租税回避への対応
－過大支払利子税制の導入－

国際課税資料17は、「関連者間の利子を利用した租税回避への対応」についてです。この資料の右下にあるものが過大支払利子の判断基準とその対応策ですが、①の利率が過大なものについては移転価格税制で、②の資本に比して負債が過大であるものについては過少資本税制で、それぞれ対応してきました。

ところが、③のように、所得金額に比して支払利子額が過大であるものに対応する制度は諸外国では導入されていますが、わが国にはありませんでした。上の枠囲みの中の２つ目の説明にあるように、「近年、主要先進国では、租税条約において利子の源泉地国免税を進めるとともに、支払利子の損金算入制限措置を強化する傾向」にあります。

このような背景から、**国際課税資料18**に図示されているような、過大支払利子税制を導入することになりました。

このイメージ図の、左側の「調整所得金額」というところですが、当期の所得金額に関連者純支払利子等の額を上に乗せて、「その他」の部分である受取配当の益金不算入額や減価償却費を加算します。これが「調整所得金額」というものになります。

この50％の金額が右にあります「損金算入限度額」になり、これを超える関連者純支払利子等の額を、点線で囲まれている「過大支払利子」と認識し、損金不算入額とされます。

この損金不算入額につきましては、上の吹き出しにありますように、翌期以降７年間繰越しが可能となっております。さらにその上に書いてありますが、デミニマスのルールとしまして、関連者純支払利子等の額が1,000万円以下の少額である場合と、関連者等への支払利子等の額が総支払利子等の額の50％以下の場合には、本制度は適用しないこととされております。

なお、本制度は、平成25年度４月１日以後に開始する事業年度からの適用となっております。

国際課税資料19は、「主要国における利子損金不算入制度の概要」です。それぞれの国で同様の制度が導入されており、導入年を見ますと、ドイツ、イギリスは比較的最近導入されていることがわかります。

アメリカとドイツの場合は、基本的に日本と同じような調整所得の一定割合を超えるネットの支払利子を損金不算入としていまして、フランスの場合はストックとフローの基準の丈比べのような手法をとっております。

⑵徴収共助・送達共助に係る国内法の整備

国際課税資料20は、「税務行政執行共助条約の概要」についてです。昨年11月になりますが、カンヌで行われたG20の場で、わが国も税務行政執行共助条約に署名をしました。この条約では、資料内に①から③までに書かれていますが、情報交換、徴収共助、文書送達共助の仕組みが導入されています。

特に情報交換の分野につきましては、リーマンショック後、主要国で財政緊縮策を徹底しなければならないことを踏まえて、租税に係る情報交換も銀行機密を否定する、ないしは自国に課税の利益がない場合でも情報提供することが盛り込まれております。ただし、先ほど申し上げたとおり、現時点では国会の承認が得られておりません。

今回、先ほどの条約の署名に対応いたしまして、**国際課税資料21**にあるとおり、徴収共助に係る国内法の整備を行っております。内容としましては、徴収共助に関する相手国からの要請に応じない事由（除外事由）や、外国租税債権

の優先権の否定、ないしは徴収共助実施手続の具体化等の国内法の整備が行われています。

下のイメージ図の意味するところは、徴収共助は各国の税務当局が執行管轄権の制約の中で、各条約締約国の租税債権をお互いに助け合って徴収していこうということです。

先ほど概要を申しましたが、**国際課税資料22**には「徴収共助・送達共助に係る国内法の整備」の内容が書かれております。

１つ目は「外国租税債権の優先権の否定」で、具体的には外国租税債権には国税徴収法第８条の国税優先の原則といった国税徴収法の優先権に関する規定が適用されないことになります。また、徴収手続が民事執行、倒産処理手続と競合した場合においても、外国租税債権が優先されないように措置がされています。

２つ目は相手国で納税者の権利救済が十分に確保されていない場合などについて、共助に応じない事由も定めています。これが除外事由ということになります。

なお、これらの改正につきましては、平成25年７月１日からの適用となります。

⑶国外財産調書制度の創設

国際課税資料23は、「国外財産調書制度の創設」になります。わが国の居住者が外国に所在する不動産や、外国の株式といった国外の財産を5,000万円超保有している場合には、国外財産調書の提出を求めるものです。

国外財産に関する所得等につきまして申告漏れが発覚した場合、調書に国外財産の記載がある部分については、過少ないし無申告加算税を５％軽減します。すなわち、過少が５％、無申告が10％となります。

また、調書の不提出や記載不備に係る部分については、過少ないし無申告加算税が５％加重されます。すなわち、過小が15％、無申告が20％となります。

なお、故意の不提出、ないしは虚偽記載については罰則もあります。

本制度は平成26年１月１日以後、罰則については平成27年１月１日以後に提出すべき調書について適用されることになっております。

⑷非居住者等が受ける振替社債等の利子等の非課税制度の拡充

最後の改正事項になりましたが、**国際課税資料24**をご覧ください。現在、図の一番右にある非居住者、外国法人といった海外投資家が保有している国債、地方債、社債、民間国外債については、既に利子等の非課税制度が導入されています。

今回、振替社債等の利子等の非課税制度につきましては、一番下の吹き出しにあるように、東日本大震災からの復興支援等の観点から、被災地の地方公共団体の公社等が発行する社債又は債券のうち、その利子等が利益の額等に連動するものであって、地方公共団体が債務保証しないものの利子等を非課税にしました。

３．今後の課題

⑴恒久的施設（PE）の帰属所得に関する検討

国際課税資料25をご覧ください。今後の課題ということで、主に外国法人の課税ベースの見直しになります。先ほど渡辺先生からのご指摘にもありましたように、総合主義から帰属主義への移行についてご説明したいと思います。

ここにはOECDで行われました、恒久的施設（PE）の帰属所得に関する検討が書かれております。OECDではPEをあたかも独立企業であるように擬制して、PEに帰属する所得を厳格に計算するルールを整備する必要があるとされました。

具体的にはPEの機能を分析した上で資産の経済的所有権、リスクや資本を帰属させるとともに、同一企業の内部取引を認識して、独立企業間価格でその取引等が行われる前提で計算された所得がPEに帰属することになります。いわゆるOECD承認アプローチ（AOA）と呼ばれているものです。

この考え方は、最後の項目にありますように、2008年と2010年の２段階を経て、OECDモデル租税条約にも反映されております。

⑵外国法人の事業所得課税の考え方

国際課税資料26には、OECDモデル租税条約上の帰属主義のイメージが描かれています。左の図にありますように、現在の国内法は日本にある支店と海外にある本店を同一の会社と捉えて、日本で発生する所得については全て日本源泉として支店に課税していることになります。

また、下の表にありますように「PEなければ課税なし」ということで、PEの存在の有無が課税の有無となっております。

OECDモデル租税条約で議論している姿が右の図になりますが、わが国にある支店は独立した課税主体と擬制して捉えます。したがって、下の表にあるようにPEの有無が確定し、PEがある場合にはPEに帰属する所得のみがわが国で課税される所得となります。要するに、課税の範囲について、「どこで稼いだ所得」に対する課税と、「誰が稼いだ所得」に対する課税という考えの違いが反映されることになります。

⑶非居住者及び外国法人の課税ベースー帰属主義への見直しーのあり方

このようなOECDにおける議論を受けまして、わが国の政府税制調査会専門家委員会におきましても今後の国際課税における中長期的な課題として、**国際課税資料27－１・２**にあるとおり、論点整理がなされました。**国際課税資料27－１**の一番上の「議論の概要」にも書いていますが、国内法を総合主義から帰属主義への見直しをすることで議論が行われました。

主な論点として指摘された点ですが、総論としては、下線を引いてあるとおり、PE概念や独立企業原則の議論が深まってきたこと、分離会計主義の制度的なインフラが整備されてきたことがあげられます。さらには先ほど申しましたOECD承認アプローチ（AOA）としての、独立企業原則に沿った帰属主義への制度移行等の議論が深まり、前提条件は整ってきているのではないかという認識が確認されています。

具体的な国内法の改正方法ですが、OECDの議論に合致するための改正を行う際には、先ほど申しましたように現行の総合主義の見直しや、棚卸資産や利子等の内部取引の認識、単純購入非課税原則の見直しなどの議論を行う必要があるかと思います。

国際課税資料27－２の上の方にありますが、総合主義の見直しにつきましては１つの視点として、外国法人がわが国に支店形態で進出してくる場合と、子会社形態で進出してくる場合に課税の整合性を確保すべきではないかという指摘があります。

一方でその下に書かれていますが、PEの広範な吸引力（Force of Attraction）の話があります。例えば、いわゆるタックスヘイブンに本店を置くような会社に対する、適正な課税を確保していく必要が引き続きあるのではないかという意見も出されているところです。

また諸外国がAOAを導入することになりますと、本支店間の所得の帰属のルールが共通のものになりますので、二重課税や二重非課税のリスクが両方ともに確実に緩和されるのではないかとの指摘もありました。

さらに帰属主義が導入されることになりますと、PE帰属の国外所得がわが国でも課税されることになりますので、仮に日本で新たに課税することになった所得が外国でも課税されていることになりますと、二重課税への対応が必要になるという指摘も受けています。

国際課税資料28に、総合主義・帰属主義の比較の表を掲げております。新たな要素としましては、一番下の欄にあるとおり２国間での支店所得の認識のずれがあった場合には、相互協議を経た対応的調整をとる必要があるとの指摘を受けております。

＜参考＞OECD租税委員会の組織と活動の概要

最後に参考としまして、OECDの組織と活動の概要を説明しておきたいと思います。先ほどもお話したとおり、以前からOECDが中心となってモデル租税条約や移転価格ガイドライン等といった国際課税のルール作りの議論が行われてきていると言えるかと思います。

国際課税資料29をご覧ください。その中心になる組織が、真ん中にあります租税委員会になります。その議長は現在日本人で、財務省の浅川国際局次長が昨年６月より務めております。

その租税委員会の下に、幾つかの作業部会があります。先ほど申し上げたOECDモデル租税条約の改定につきましては第１作業部会（WP１）で、移転価格ガイドラインの改定につきましては第６作業部会（WP６）で議論が行われております。

われわれ主税局や国税庁の職員が、担当に応じて各作業部会の議論に積極的に参加をしており、国際的なルール作りに貢献しているということです。

以上が第１部のご説明になります。

（渡辺）　日置さん、どうもありがとうございました。膨大な内容を、大変要領よくご説明いただきましてありがとうございました。

ご説明の中で「総合主義」「帰属主義」という言葉が出てきました。従来、税制調査会等はこのような呼び方をしているようですが、おそらく本日お集まりの皆さんの中には、「全所得主義」「帰属所得主義」という言葉をお使いになっている方もあるかと思います。人によって若干言葉の使い方が違うだけで、中身は同じことです。

それではパネリストの方から、順次ご意見、ご質問を伺いたいと思います。最初に青山さんからよろしくお願いいたします。

Ⅱ．最近の国際課税の動向と課題への意見

〔外国子会社配当益金不算入制度の検証〕

（青山）　丁寧なご説明、ありがとうございます。今、日置さんから最近の国際課税に関する改正と、平成24年度の改正の中身について大変詳しいご説明をいただきました。特に国際課税に対する体系的な改正に積極的に取り組んでおられることに対して、まず敬意を表させていただきたいと思います。

その中で私からは３点コメントし、そしてご意見を伺いたいと思います。１点目が外国子会社配当益金不算入制度の関係、２点目は外国子会社合算税制と過大支払利子税制との関係、３点目が帰属主義と国内法の改正の問題です。

最初の外国子会社配当益金不算入制度につきましては既に平成21年に導入されて、かなりの時間が経過しました。この制度の導入は先ほどのご説明にもありましたように、二重課税の解消のシステムとして、従来の間接税額控除方式を配当非課税制度に変えるという内容でしたが、明らかにこの改正によって海外で稼得する利得の効率的な活用に、税制がバイアスを与えないという効果をもたらしたと思います。その結果、内資系・外資系を問わず、わが国が起点となる海外直接投資を促進するインセンティブをもたらしたのではないかと評価されると思います。

それと同時に先ほどのお話にもありましたが、多国籍企業にとって過度に複雑化していた、そして多大な社内の資源を割かざるを得なかった、従来の外国税額控除制度の執行のコンプライアンス・コストを大幅に緩和できたということで、その点も含めて評価できるのではないかと思います。

まず施行数年を経た現在、今申し上げたような効果と併せて、これは税制改正要望のときに特に重視されたことですが、海外利益の国内環流が促進されるのではないかという政策目的が

現時点でどのように達成されたと評価されているのかというところが１点目にお伺いしたいことです。

それから、併せて関連する問題で、必ずしも税制改正当時は意識されておりませんでしたが、この外国子会社配当の益金不算入制度は外資系の多国籍企業に対しても、例えば持株機能を有する統括会社をわが国に設置する強いインセンティブを与える、要は地域の拠点として、わが国の税制のインフラが非常に有利に働く要因にもなるかと考えられます。同様の効果を直接狙った、アジア拠点化税制も施行されたと伺っています。

そのような観点で、いわゆるインバウンドの投資促進税制としての本制度の評価についてどのように考えておられているのかを伺いたいと思います。

〔外国子会社合算税制と過大支払利子税制との関係〕

２点目の外国子会社合算税制と過大支払利子税制の関連につきましては、特に外国子会社の合算税制の重要性が、１点目で申し上げました配当非課税の導入によって、より役割が強化される必要があるのではないかということです。

これは自由に国外に資本が移転した場合の租税回避に対応する施策として重要性が求められるということでしたが、その観点からは先ほどのご説明にありました平成22年度改正による、資産所得に対する課税の制度の創設は適切なものと考えられます。

それに加えて本年度の過大支払利子税制は、先ほどのご説明にもありましたが、各国が自国の課税ベースの浸食を防止する施策として有効だと考えられます。

そこでまず過大支払利子税制について実務的な観点ですが、無差別原則があるので、おそらく外資と内資を区別した課税の仕組みになっていないと思われます。しかしながら、実質的には外資系がわが国の課税ベースを侵害する可能性について、焦点が当たる場合が多いと思われます。そういった点から、外資系の健全な金融機関の活動を阻害する懸念はないのかどうかについてのご質問が１点です。

それからもう１点ですが、国境を越える租税回避に対して、先ほど申し上げた外国子会社合算税制と過大支払利子税制は、場合によっては制度的に互換性があるのではないかと私自身は考えております。

例えばイギリスでは、グローバルなグループ内ファイナンス会社の生み出す所得について、一定の要件の下での特別税率によるタックスヘイブン税制、CFC 税制を適用する解決策を足下で導入したところです。そのような国際的なファイナンス取引に対するコンテキストの中で、将来的には過大支払利子税制とタックスヘイブン税制は、どのような調整で組み立てていくのかということについてお考えがあれば承りたいと思います。

〔帰属主義と国内法の改正〕

最後に、帰属主義と国内法の改正について大変詳しいご説明をいただきましたが、これについて、改正の中身が法人税の仕組みの根幹に関わることで検討項目も多いと思うものの、今後どのようなスケジュール感で改正に取り組もうとされているのかお伺いしたいと思います。

そしてもう１点、OECD ベースでは先ほどのご説明にありましたように、AOA ベースが共通理解になりましたが、一方、2011年の国連

モデル条約の改定の中では７条の関係で、日本では廃止する方向で検討する吸引力が残される方向の結論が出されています。そういったことがこの改定の検討に当たって、何らかの検討すべき要因になるのかどうかについてお伺いできればと思います。

（渡辺）　青山さん、どうもありがとうございました。それでは次に、吉村さん、よろしくお願いいたします。

〔外国子会社配当益金不算入制度の評価〕

（吉村）　私からは４つの分野について、コメント又は質問をしたいと思います。

第１は外国子会社配当の益金不算入制度へ移行したことの、評価の問題についてです。わが国の制度改正の影響につきましては既に青山先生よりご質問がありましたので、私の方からは、海外での改正についての研究を紹介した上で、それを基に若干のコメントをしたいと考えています。

例えばアメリカですが、外国子会社からの一定の要件を満たす配当に対して、１年間に限って85％という、かなり大きな割合で受取配当控除を認める特別措置を2004年に導入しております。

その要件の中核となりましたのは、適格投資に向けた国内再投資計画（domestic reinvestment plan）に基づいているということです。つまり外国子会社に留保された利益を環流させ、国内の雇用や設備投資、研究開発などを促すことを目的とした特別措置という性格に忠実に構成されていました。この点、先ほど税制改正要望等にあった、わが国の改正に関する理解と重なる部分もあると思われます。

この結果、期間中になされた利益環流のうち、90％近くに軽減措置の適用があったということですので、条文適用の上ではそれらの前提として国内再投資計画が存在したことになっています。しかしながら実証研究によれば、雇用創出に向けた投資拡大という効果はほとんど認められなかったとされています。環流した利益は多くが株主に還元されたということが、その研究の成果のようです（代表的なものとして、Dhammika Dharmapala, C. Fritz Foley and Kristin J. Forbes, 'Watch What I Do, Not What I Say : The Unintended Consequences of the Homeland Investment Act', 66(3) Journal of Finance 753–787（2011））。

お金に色は付いておりませんので、環流したお金と国内投資に向けられたお金の直接的な関係を現実に把握することは難しいという制度的な欠陥も確かに存在しているわけですが、この措置自体、またアメリカのみならず日本でもそうですが、国内又は国外それぞれに投資した場合の税引後リターンを変化させるわけではないところに大きな特徴があります。すなわち、資金繰りに苦しむ企業でない限りは、わざわざ利益を環流させたとしても、そこに投資機会がなければ意味がないわけです。

そのため、実際の企業行動としては、どちらかというと投資機会が限られた企業が株主に還元するために利益を還元させたということが、傾向として見られたようです。

そこで、特別措置として見た場合には、現実に資金調達に困難を来している企業が多く存在

したかどうかにより、政策的な観点からの評価は決まってくると思います。そうでなければ、アメリカの例のように、投資機会が乏しい企業に対して、単にオフショアに留保された利益を環流して株主に還元するという行動について補助金を与える結果になってしまうと言えます。

次に、日本と同じようにテリトリアル方式に移行したイギリスにおける研究です。イギリスの改正の特徴として、免税方式を採用している他のEU構成国、又は低税率国に本拠地を置く企業との間で競争中立性（level-playing-field）を確保することが税制改正の目的にされていたことを指摘できます。すなわち本拠地を置く国としてのイギリスの魅力を高めるために改正を行ったと位置付けられています。

利益還流に関しての影響ですが、従来の制度におきましても、他の国々と同様、現実の環流時まで課税が繰り延べられていたわけですから、テリトリアル方式に移行したことによる税負担の軽減効果は小さいと考えられていたところです。

ただ実証研究を見ますと、これはワーキングペーパーですが、改正後に、他のヨーロッパ企業と比較して、イギリス企業の外国子会社からの配当が大幅に増加したことを指摘する研究があります（Peter Egger et al., Consequences of the New UK Tax Exemption System: Evidence from Micro-level Data, CESifo Working Paper(2012)）。

ただその一方で、先ほど申し上げたようにイギリスの改正の主目的は、イギリスに本拠地を置く企業の競争力確保ということでありましたので、結局海外での活動がどのように拡充されたのかがわからなければ、十分な研究にはなりません。そのため、この点については今後の課題とされているところです。

日本の制度改正の目的がどういうものであるかにせよ、環流の額が増加しただけでは政策評価として十分ではないことは、両国を見ても言えるかと思います。企業ごとの属性や、その後の行動変化、例えば減税のアナウンスにどのような反応を示したかを考慮した、本格的な研究がわが国でも待たれるところです。

〔課税ベース浸食の防止〕

第２ですが、課税ベース浸食の防止についてです。国際課税の最近の視点としまして、課税ベース浸食の防止が１つのキーワードとなっております。

これは青山先生のコメントにもありましたが、課税ベース浸食の防止という観点からは、流出防止を目的とした過大支払利子税制がこの度導入されたのは、重要なポイントだと思います。またその観点からしますと、同じく流出防止のために機能する移転価格税制や、流出後の取込みを目的とするタックスヘイブン対策税制との横断的な考察も、今後さらに求められているところかと思います。

ただ後者につきましては昨年の大会で十分に議論されたと思いますので、ここでは過大支払利子税制の位置付け、特に今回の立法の背景についてお伺いしたいと思います。

支払利子を利用したグループ内での利益の付替えという問題につきましては、確かに日本のみならず、多くの国で立法的な課題になっています。これは**国際課税資料19**でご紹介がありましたように、各国で改正がなされています。

ただその直接の動機を見ますと、日本とは異なる点があるように思います。例えばアメリカにおきましては、1989年というかなり古い時点でルールが作られておりますが、外資系企業のアメリカ国内における利益率が低いという事実が大きな動機になったと聞いております。すなわち関連者に対する利子支払を利用して、アメリカの課税から逃れているのではないかという疑念が、導入の大きな動機になったわけです。

また、もう１つ近年の改正論議が高まっている背景として、2000年代に入っていわゆるコーポレート・インバージョンが問題になったことが指摘できます。すなわちアメリカにおきまして、アメリカ国内の多国籍企業が海外に法人を

設立し、その外国法人をグループの最終的な親会社とするようなアレンジが問題となっています。これに対する規制強化という観点から、既存のアーニングス・ストリッピング規定を強化しようとの提言が行われています。

これに対してヨーロッパにおきましては、欧州司法裁判所によりまして、自国外に存在する関連会社からの借入のみを問題視する、既存の過少資本税制の仕組みがEU条約違反とされる判決が相次いだことが指摘できます（例えばドイツの過少資本税制に関するLankhorst-Hohorst事件（Case C-324/00, 2002 ECR I-11779（Dec. 12, 2002））。その結果として、従来の制度を改めざるを得なかったという制度的な要因があるわけです。

これらを考えますと、タイミングの問題として、なぜ日本でこの時期に過大支払利子税制が導入されたのかを確認させていただければと思います。ECJ判決のような制度的要因は日本には存在しないわけですから、その可能性としては２つあるように思います。

１つには、支払利子による利益のはぎ取りの危険性が増しているという認識があったのかという点です。例えば、**国際課税資料17**に記載のある図のように、外国子会社配当の益金不算入制度が導入されたことによって、従来よりもグループ内のプランニングの機会が増大したというのが１つ要素としては考えられます。

これに対して、支払利子に相当する額がわが国の法人税の課税ベースから逃れたとしても、支払利子そのものが源泉徴収に服する限りにおいて、税収という観点からは特に問題視する必要はないとの議論もあり得ます。

そこで２つ目として、この税収という観点からは、支払利子に対する源泉課税の軽減が進められる、とりわけ免税を認めるような租税条約の発展が見込まれるために過大支払利子税制が必要であったというロジックが考えられます。**国際課税資料17**に記載されているように、両者複合してというお答えになるかと思いますが、具体的にどういった要因が影響したのかをお教えいただけると幸いです。

また併せてですが、国際的にはこのような支払利子の制限の実効性をいかに担保していくか、また、インバージョンと関連した規制強化の方向で議論がなされている状況ですので、日本の制度につきましても今後見直しが必要か、或いは定期的なレビューが必要だとお考えかということを教えていただければと思います。

〔徴収共助における除外事由〕

第３は徴収共助についてです。**国際課税資料22**に記載がありますように、除外事由としまして、「相手国等で争う機会が与えられていないと認められるとき」との要件が定められています。これは手続の形式的な存否によって判断されるのか、それとも日本の基本的な手続法原則を考慮した上で実質的に判断されるのかという点を教えていただきたいと思います。

もし後者だとした場合、既存のわが国における議論との関係ですと、外国判決の承認（民訴法118条３号）について「手続的公序」という概念があり、それに関する議論の蓄積があるかと思いますが、この「手続的公序」との関係が議論されることがあったのかを教えていただきたいと思います。

ただ当事者間で争われた確定判決にわが国での通用力を認めるかという議論と、これから争われる機会で利用される制度をどう評価するかという点で大きな違いがありますので、少し的外れな質問かもしれません。

〔国外財産調書制度について〕

最後ですが、第４に国外財産調書制度についてです。**国際課税資料23**でご紹介がありましたように、情報提供義務と本体の制裁の減免とを結び付けたという点におきまして、例えば海外で事後的な情報収集の手段として導入されたボランタリー・ディスクロージャー制度との関係など論ずべき点の多い、非常に興味深い制度であると個人的には考えています。

今日の午後、ちょうど増井先生による「租税

手続法の新たな潮流」と題するご講演があります。そちらで詳しく取り上げられるでしょうから、そちらを拝聴して考えを深めていきたいと思っております。

（渡辺）　吉村さん、アメリカやイギリスの制度も含めてコメントをいただきまして、誠にありがとうございました。それでは最後に、石原さん、よろしくお願いいたします。

〔外国子会社配当益金不算入制度について〕

（石原）　私からは実務で関心が高いと思われます外国子会社配当益金不算入制度に関連したお話と、タックスヘイブン税制についてコメントとご質問をさせていただきます。

まず外国子会社配当益金不算入制度についてです。青山さんからコメントがありましたが、その導入は企業の配当政策の決定に対する中立性、制度の簡素化という観点から大きな意義があったと認識しております。一方で、実際には海外からの配当は想定されていたほど増加していないのではないか、むしろ海外に出やすくなって、日本の空洞化を懸念する声もあると認識しております。

また、外国子会社配当益金不算入制度の導入によって、外資系企業が日本経由で投資しやすくなる効果も期待されていたと思いますが、実際にはその効果がなかなか見られていないのではないかということです。実際に仕事をしておりましても、例えば外資系の企業から日本経由で日本をハブとしてアジアに投資したいけれども、その場合の税務はどうなるのかといったようなご相談を受けることも、現時点までではそれほどないように思います。

青山さんからもご質問がありましたが、外国子会社配当益金不算入制度の導入効果をどう評価されているかという点につきまして私からもお伺いしたいのと、空洞化の懸念、或いは外資系企業が思ったほど日本に来ていないのであれば、日本の国際競争力の強化という視点から、税制面でさらなる手当についてのお考えの方向性などあれば、お伺いできればと思っております。

もう１点、外国子会社配当益金不算入制度に絡めて、その導入によって日本も一部テリトリアル方式へ移行したことになりますが、その次の議論として国外支店の所得免税制度の導入というのが出てくるかと考えております。

ただし、これにつきましては、先ほどお話がありました帰属主義との関係で議論されるものだと思っておりますのでまだ先の話と考えておりますが、帰属主義に関する国内法改正と、それと絡めて国外支店所得免税の議論に関してのスケジュール感など教えていただければと思っております。

〔タックスヘイブン税制の今後の方向〕

次にタックスヘイブン税制についてです。これは今年の改正項目でもなく、また最近大きな改正があったばかりですので、近々、次の改正を考えていらっしゃるわけではないかと思いますが、実務で感心の高い国際課税のテーマですので取り上げさせていただきます。

最近日本の企業による海外のM&Aやグループ再編が急増しており、それについて税務上の取扱いを検討する際に、実務で常に問題になるといっても過言でないのがタックスヘイブ

ン税制です。

問題意識としまして、租税回避的なものについて捕捉していくことは必要だと思いますが、一方かなり広範囲で合算課税の対象となってしまうのは悩ましいところですし、それ以上に、そもそもタックスヘイブン税制が適用されるのか、されないのかという判断が、実務上、悩ましいところになっております。

問題になることが多いのが租税負担割合を計算する上での非課税所得の取扱いや、主たる事業の判定といったところかと思っております。例えば非課税所得の問題として、海外で連結納税をしていれば所得があっても税金を納めない子会社が出てくるわけですが、それをどう考えるのか。これは例えば日本の連結納税制度と似たような制度であれば、タックスヘイブン税制を適用しなくてもいいのではないかという一般的な理解はあると思いますが、似ている、似ていないという判断基準、或いはどこかの規定に書いているわけでもありませんので、本当にそれでいいのかといった問題があるかと思います。

また、現地で組織再編成が行われたときに、再編成により生まれた譲渡益が非課税になるのであれば、それは当然非課税所得だと思いますが、日本の適格組織再編成のような課税繰延制度が現地にもあって、課税の繰延が行われているときには繰延であって非課税ではないのでいいのではないかということも一般的には言われているかと思います。

しかしこれについても、同一法人内での繰延ならいいけれども、例えば会社分割だと法人を越えて繰延が起きるので、それはいいのかという疑問があります。さらに、同じ国の中での繰延ならいいけれども国境を跨ぐとさすがに駄目ではないかなど、いろいろな声があるところなので、これも明確になるといいと思っている分野です。

さらには、主たる事業の話で、収入金額、所得金額、使用人の数などで総合的に勘案して判定となっておりますが、例えば普通に実体を持って事業を行っている海外子会社が、ある年に突然非課税のキャピタルゲインが生じると、その年だけ突然タックスヘイブン税制の適用対象になってしまうといった状況については、違和感があるところです。

以上思いつくままに申し上げましたが、法令での手当は難しい部分もあることは認識しておりますし、先ほど申し上げましたとおり、大きな改正が行われたばかりですので、今の時点で特に次の改正ということはご予定されてないかと思います。

しかしながら、例えば、規定の明確化や適用除外要件の見直し、インカムアプローチへの移行なども含めて、今後の見直しの可能性ないし方向性があれば、お話をお聞かせいただければと思っております。

（渡辺） 石原さん、実務に基づいたご質問、ご意見どうもありがとうございました。

お三方から、外国子会社配当益金不算入制度の効果は一体どうなのかというご質問、或いは過大支払利子税制をなぜ導入したのかなど、いろいろなご質問やご意見がありました。これらにつきまして、日置さんの方からご発言をお願いいたしたいと思います。よろしくお願いいたします。

（日置） それでは皆さんからのご質問、ご意見についてお答えしたいと思います。

１つ目のお話としまして、青山先生と石原先生から、海外収益の国内環流の観点から、外国子会社配当益金不算入制度について現在どのような形になっているのか、効果等々のご質問を頂きました。加えて、吉村先生からは、諸外国の実証的な研究をされていて、その結果をお聞きしました。

２つ目には、青山先生と石原先生から、対日投資の重要性や日本の競争力強化の観点から、

税制面で何かできるかどうかというご指摘がありました。

３つ目には、過大支払利子税制について、青山先生と吉村先生からご質問がありました。

４つ目には、石原先生等々からタックスヘイブン税制についてのご指摘がありました。

さらには、青山先生からPEの吸引力についてのご質問、吉村先生から徴収共助のお話、石原先生から国外支店所得の免税制度の関係ということで、様々なご質問をいただきました。

〔外国子会社配当益金不算入制度について〕

まず最初に、青山先生からご質問をいただきました、「外国子会社配当益金不算入制度が導入されて数年経つが、どのような環流が起き、どのような評価がされているか」という点についてです。

この制度は平成21年度の税制改正で導入されたわけですが、基本的な趣旨は、外国にある子会社が外国で得た利益を、必要な時期に必要な金額だけ国内に戻す、要すれば税制が企業の配当戦略に対して中立になるという観点です。したがいまして、税制としては配当の還流を確保する視点よりは自由度を確保するところに主眼が置かれていたため、財務省の立場としては、必ずしも環流自体を確保するところが直接的な目的だったとまでは明言できないということがあります。

しかしながら結果として、平成21年度から平成23年度までの外国子会社の配当率を見てみますと、海外直接投資の収益に対して割合的にかなり高まってきていることが言えます。

その原因の１つとしては平成23年度の経済財政白書において、そもそもリーマンショック後海外での投資機会が少なくなってしまった、すなわち投資収益という分母がそもそも小さくなってしまったということが指摘されるとともに、外国子会社配当益金不算入制度の導入も影響している可能性がある旨指摘されているところです。あくまでも一因として考えられるのではないかということですが、一応影響しているのではないかという指摘があるのも事実です。

ただし先ほども申しましたように、分母の推移との関係もございますし、そもそも配当としての国内環流というものは税制だけで決まるわけではない話でもあります。各国の投資環境や経済動向も踏まえた、それぞれの企業が判断した結果ということでもありますので、現時点で一概に本税制が国内環流を進めたという結論まで出すのは、少し難しいのではないかと考えております。

いずれにせよ日本の企業が海外で得た収益を国内に多く環流させて、国内の設備投資や研究開発を通じて雇用の活性化につながり、経済のパイがどんどん大きくなっていくことはわが国経済にとって良いことではないかと考えております。

この外国子会社配当益金不算入制度につきましては制度を導入して間もないものでもありますし、とりあえず制度の適用の状況を注視していくという観点で、今のところ改正する予定はありません。

〔対日投資の重要性について〕

次に青山先生と石原先生から対日投資の重要性ということでご指摘を受けました。その重要性についてはご指摘のとおりだと感じております。

先ほどのご指摘にもありましたが、税制面の対応という点では、今年の夏にアジア拠点化税制が導入されました。この枠組みは経済産業大臣等から認定を受けた企業が、わが国にアジアの拠点となる地域統括会社や研究開発拠点、すなわち研究開発会社等を設立するときは、その認定の日から５年間、20％の所得控除を行うとの税制上の優遇措置が受けられることになります。

ご指摘のとおり税制が投資を呼び込む上で確かにきっかけといいますか、補助的な役割を果たすことになりますが、やはり対日投資を促進させることを考えますと、まずは日本経済そのものの魅力を増すような政策が大事ではないか

ということが言えるかと思います。

また、これはOECDの議論ですが、外国企業だけを優遇する税制はいわゆる有害税制ルールに違反する恐れもありますので、内外無差別の観点から、制度の構築に当たっては慎重に検討することが必要かと思います。

〔過大支払利子税制について〕

また青山先生と吉村先生から、過大支払利子税制の関係でご指摘を受けています。ヨーロッパやアメリカの利子の損金不算入制度の関係で、どのように今回の制度が位置付けられるのか、ないしはわが国にある外資系の金融機関などにどのように適用されるかを企図して設計されているのかということについてもご質問を伺いました。

制度の導入理由についてでありますが、まさに吉村先生がご指摘されたとおりの形になるかと思います。近年の主要先進国は利子に関しまして、それぞれの租税条約で源泉地国免税を導入していますので、わが国においてもこのような利子の免税措置は国際的な投資交流の促進の上から重要な課題です。

一方で利子の源泉地国免税が導入されますと、やはり過大な支払利子によって租税回避をしようというリスクが今よりも高まってくるので、源泉地国免税を行っていく上ではこのようなリスクにも対応しなくてはいけません。

既存の制度として移転価格税制があり、過少資本税制があるということですが、先ほども申し上げましたように、フロー（所得）の部分に対応する弱点がありましたので、これを補正する観点から過大支払利子税制が導入されたということになります。

また青山先生からご指摘があった、金融機関への影響についてです。内外無差別ということに関連し、先ほどはあまり強調しませんでしたが、過大支払利子税制の対象となる利子の額は、基本的にネット利子、要は支払利子から受取利子を引いたものになります。さらに、レポ取引について本制度の対象から除いていますので、金融機関が果たす仲介機能については一定の配慮をしてきていることが言えるかと思います。

いずれにしろ新規に導入した制度ですので、吉村先生のご研究の内容も伺いながら、ヨーロッパやアメリカでの動向も視野に入れ、平成25年４月から施行される本制度の適用の状況も見つつ、必要に応じて随時見直しは行っていきたいと思っております。

〔外国子会社合算税制（タックスヘイブン税制）について〕

さらに外国子会社合算税制について、青山先生からイギリスで行われたグループファイナンスの制度の見直し等々のご質問があったかと思います。グループファイナンスですが、イギリスでは広くCFC税制の対象になっていたということで、ビジネス界からは合理的な商業上の理由があるものについては適用除外とすべきという批判があり、制度的には緩和をしています。

わが国においては、外国子会社合算税制を導入して以来、常に産業界のご意見等々を踏まえ、既に先ほどご説明しましたが、適用除外基準の見直しで、例えば地域統括会社を合算対象から外すなど、改正を重ねるごとに国外に進出する企業の事業形態が変わっていますので、その変化について対応していく努力をしてきたことと思います。

したがいまして、わが国の制度においては、仮に軽課税国にグループファイナンス子会社があったとしても、しかるべき実体があれば適用除外基準を満たすことになると思いますので、その場合は資産性所得を除いて合算されないことになります。

また合算対象とされている資産性所得は基本的にポートフォリオの所得でございますので、外国子会社が得る貸付金の利子についてはパッシブ所得に含まれないことになります。結果として、実質的にはグループファイナンス会社に対する課税の範囲が、制度の適用の際には非常に限定的なものになるかと思います。

このように諸外国とわが国のこの制度の適用

実態はそれぞれ異なるとは思いますが、この制度につきましてはやはりビジネスの実態を踏まえまして、先ほど石原先生からもご指摘がありましたが、いろいろな声を聞きながら、基本的に企業が行う通常の事業活動に悪影響が出ないようにするとともに、一方で租税回避に対しては適切に対応する必要があり、それらのバランスのもとで考えることになります。なるべくビジネスに悪影響が出ないように、かつ租税回避にはきちんと対応することを考えながら、今後検討していくことになるかと思います。

〔PE の吸引力について〕

続きまして、青山先生より帰属所得の議論における PE の吸引力についてのご指摘があったかと思います。帰属主義への国内法の見直しは、現時点で具体的な措置の方向について、コメントするには難しい段階かと思います。

ここでは政府税制調査会における一昨年の議論をご紹介したいと思います。その時の論点整理の中では、見直す際に国際的租税回避リスクについてどう考えるかということで、基本的に外国子会社合算税制なども含めた法整備による対応、ないしは情報交換制度の拡充、税制の透明化の促進で対応することがあげられておりました。

また、総合主義の吸引力を一部残存させて、それらの事業所得の潜脱を図るタックスプランニングに備えるという考えがあるかもしれないことも指摘されました。しかしその場合、あくまでも AOA の考え方の下での例外的な租税回避否認規定として位置付けるべきとの指摘も記載されています。以上のようなご指摘を受けていますので、今後こういう点も参考にしながら検討を進めていくことになるかと思います。

〔徴収共助の除外事由について〕

吉村先生からは、徴収共助の除外事由に関するご質問があったかと思います。条約相手国から徴収共助の要請があった場合でも除外事由に該当するときは、わが国はその要請に応じません。この除外事由の１つとして、租税条約等実施特例法第11条第１項では、外国租税債権の存否や額について、条約相手国で争う機会が与えられていないと認められるときは共助に応じないこととしています。

もし仮に条約相手国で争う機会が与えられていないときは、わが国の税務当局の徴収権限の行使に対し、私人の権利を保護する手続保障がなくなってしまいますので、わが国の私人の権利保護に妥当な配慮がなされているとは言い難い状況になってしまいます。そのような場合には、条約相手国の共助の要請には応じられないこととなります。

このように、わが国の税務当局の徴収権限の行使に対する手続保障という観点からこの規定が設けられたことを踏まえますと、その判断に当たってはわが国における手続保障に照らし合わせて考えていくことになろうかと思われます。

あと民事訴訟法における外国判決の承認においては、外国での判決の内容ないしは訴訟手続が公序に反していないことが必要です。これは民事訴訟法第118条第３号に定められています。

この手続的公序は外国の判決の効果がわが国においても効力を生じ、当事者の法律関係に影響を与える以上、わが国の公序良俗感覚と相容れない判決を承認することはできないという考え方に基づくものだと考えております。したがって、同じく私人の権利保護を念頭に置いているものという形で理解をしております。

〔帰属主義、国外支店所得免税について〕

最後に石原先生からは国外支店所得免税のご質問があったと思いますので、帰属主義のお話に関連し、お答えしたいと思います。

帰属主義でございますが、先ほどから申し上げていますように、帰属主義の見直しについては、確たる見通しは今の段階では申し上げられないということです。

いずれにせよ帰属主義への見直しに当たっては、先ほどからご説明しておりますように非常にたくさんの項目を改正すること、ないしは影響を受ける方々が業界によっても様々なので、

平成24年度税制改正大綱に「様々な産業における実態や影響等を考慮しつつ」という言葉が入っておりますが、これを踏まえつつ検討を進めていく予定です。

なお、石原先生からご指摘があった国外支店所得免税については、OECDにおける帰属所得やAOAに関する議論の中では特に触れられていませんので、現在特に検討する予定はないというところです。

（渡辺）　日置さん、ご丁寧にご意見をいただきましてありがとうございました。今お伺いしていまして、平成21年度に外国子会社配当益金不算入制度を導入したわけですが、その効果についてはいろいろな意見があるなと思いました。

当初、経済産業省あたりは、日本に環流してくる配当を増やすということを言っておられた気がします。財務省は少し違って中立的にすると言っておられた感じがしますが、それがむしろ日本企業が外国に出るのを誘発する感じになっているかもしれないというご意見など、いろいろなものがあった気がしますので、まだまだこれは注目していかなければいけないことかと思いました。

それから、国外関連者に対する過大支払利子については、源泉地免税にしたことが過大支払利子のインセンティブをもたらしている、そこからいろいろな問題が出てきているという大変面白いお話が出てきたように思います。

また、タックスヘイブン税制については、租税回避は取り締まるけれども、通常の企業活動には支障が出ないようにというお話がありました。是非そういう方向でお願いしたいと思いました。

帰属主義・総合主義の話につきましては、どうも確たる見通しはないということですので、まだしばらく時間がかかるという印象を持ったわけです。いずれにしましても、大変活発なご議論をありがとうございました。

以上で、第１部「最近の国際課税の動向と課題」を終了させていただきたいと思います。

それでは、続けて第２部に入らせていただきたいと思います。「国際協力に向けたトピックス」についてのディスカッションになります。では最初に、日置さんの方から、現状のご説明をお願いします。

Ⅲ．国際協力に向けたトピックス

１．わが国の条約ネットワークの現状

⑴わが国の条約ネットワークの拡充、投資交流の促進

〔租税条約の概要〕

（日置）　それでは、第２部は「国際協力に向けたトピックス」ということですので、最初にわが国の租税条約ネットワークの現状を概観し、続いて中期的な課題ということで、無形資産、FATCA（外国口座コンプライアンス法）の３点についてご説明したいと思います。

国際課税資料30をご覧ください。ここではOECDのモデル租税条約の主な内容を書いておりますが、基本となるのは二重課税の調整と脱税及び租税回避への対応です。わが国もOECDの加盟国ですので、それぞれの租税条約もこのモデル租税条約というひな型と似たような条文が30条ぐらい並んでいます。内容面では確かに投資所得の限度税率などに違いはありますが、このひな型に沿った形で租税条約が作られてきていると言えるかと思います。

〔租税条約ネットワークの拡充〕

国際課税資料１で、３つの国際課税の基本的考え方をご説明したかと思いますが、その中に二重課税の調整がありました。この上で租税条約というものが、二重課税の調整で重要な役割を果たしていると言えるのではないかということです。

国際課税資料31をご覧ください。その１つは一番上の矢印になりますが、「限度税率の引下

げ」をすることです。要は源泉地国での税負担が減るという意味で、二重課税が調整されていくということです。

２つ目の矢印ですが「仲裁制度の導入」ということで、紛争処理手続の代表的なものです。

３つ目の矢印は「情報交換」ということで、先ほども申しましたが、脱税及び租税回避の防止について大きな役割が果たされています。

この３つが揃うことで、期待されている健全な投資、経済交流の促進が図られ、最終的にはわが国経済のパイが広がっていくということで、基本的な考え方はネットワークを拡大していくことかと思います。

〔投資交流の促進〕

国際課税資料32は、「投資交流の促進」ということで、配当、利子、使用料に対する源泉地国での課税がどのような形になっているかを説明したものです。上の表に、OECD モデル租税条約上は５％、15％、10％、免税という形になっているかと思いますが、その次の段にある日米租税条約は親子間配当が免税又は５％、一般でも10％、金融機関が受ける利子と使用料が免税となっています。

お互いに先進国同士ですと、源泉地国課税の税率を下げて投資交流を図っていくような形でも合意しやすいということが言えるかと思いますが、新興国等との条約ですと限度税率は高めに残ってしまうことがあるかと思います。

下の表にありますように、既にわが国の条約ネットワークでは対外直接投資の９割以上をカバーしています。とりあえず投資所得の限度税率を下げていくことも必要ですが、先ほどから申し上げている仲裁制度、ないしは徴収共助の観点から条約の内容を変えていくことも必要かと思います。

⑵相互協議に係る仲裁制度

国際課税資料33は、相互協議に係る仲裁制度のイメージ図です。Ａ国とＢ国の間で、仮に相互協議が行われたらどのようになるかということを示したものです。図には「全ての事項について解決」と書いてありますが、必ずしも全ての事案がこのように解決するわけではありませんし、仮に協議が長期間に及ぶことになりますと、納税者には非常に負担がかかります。

仲裁制度というのは、相互協議が未解決のまま２年間経ってしまうときには、納税者が要請して仲裁へと移行するという制度です。この仲裁制度があることによって、納税者は二重課税の排除がどのくらいのタイミングでなされるのかという、予見可能性が高まるので、メリットがあると考えられます。

2008年には、OECD モデル租税条約において相互協議に係る仲裁制度が盛り込まれました。かつ産業界からも仲裁制度を入れて欲しいという要望がありましたので、わが国においても対応をしたところです。

現在のところ、オランダや香港との租税条約に仲裁制度が入っています。

⑶情報交換を巡る最近の動向

国際課税資料34は、「租税回避を巡る国際的な議論の動向」です。リーマンショック後、金融システムの安定化等々の観点から、いわゆるタックスヘイブンへの不透明な資金の流れを非常に問題視する動きが国際的に出てきました。

2009年４月にG20サミットがありまして、その場において税に対して透明性が欠けている、ないしは国際基準を満たさない非協力な国や地域に対しては、制裁措置を取るという強いメッセージが出されたところです。それを契機に、各国は国際基準に則した税の情報交換をする動きが加速してきているところであります。

注書きにもありますように、銀行機密の否定や自国の課税利益がなくても情報交換を行うのが国際基準のポイントですが、こういう国際的な流れが出てきたということで、いわゆるタックスヘイブンと呼ばれていた国々も、他の諸外国と今申し上げたような国際基準に則した租税条約ないしは租税情報交換協定を締結してきて

います。このように租税に関する情報交換のネットワークが、急速に拡大してきています。

一応、租税条約は次々に増えていますが、実際に制度ができても交換しないと意味がないので、OECDでは「税の透明性と情報交換に関するグローバル・フォーラム」と言われている場において議論が行われています。具体的には、情報交換の国内法の整備がどれだけできているのか、その整備に基づいてどれだけ情報交換を執行しているのかという、法整備と執行という２つの点からの検証を行うことに合意しました。

2010年３月から始まったピア・レビューでは、相互に各国を検証・確認し合っています。OECDは基本的に先進国が加盟国ですが、2012年８月現在、グローバル・フォーラムには109の国・地域が参加しており、その参加国のレビューを今行っているところです。

国際課税資料35の「G20 ロンドン・サミット首脳宣言（抄）」には首脳宣言の内容、**国際課税資料36**の「税に関する情報の交換」には、情報交換の具体的なイメージ図が描かれています。

また、**国際課税資料37，38**は、現在のわが国の租税条約のネットワークと租税条約の交渉状況です。平成24年７月現在で53の条約が64の国・地域に適用されていることが分かるかと思います。

２．無形資産の取扱い
―国際課税における中期的課題―

国際課税資料39は、「OECDにおける無形資産取引に係る移転価格ガイドライン見直しの議論の動向」についての資料になります。

無形資産につきましては1996年に移転価格ガイドラインに追加されるなど、従来から議論が行われてきているところです。各国の移転価格税制に関する実務的な経験などがかなり進んできていることから、2010年11月、先ほどOECDの関連資料で申しましたが、WP６の無形資産のスペシャル・セッションで議論が行われており、本年の６月にはそのセッションからディスカッション・ドラフトの中間ドラフトが発表されました。

下の囲みに概要が書かれていますが、「A. 無形資産の特定」や「B. 無形資産に関連するリターンを享受する当事者の特定」、「C. 無形資産の使用又は移転が関わる取引」、「D. 無形資産が関わる事例に係る独立企業間条件の決定」ということで、４点が挙げられています。

このようなOECDの議論を受けまして、わが国でも政府税制調査会で議論が行われているところです。

国際課税資料40－１・２の「国際課税に関する論点整理（抄）」をご覧ください。まず最初の「提起された主な論点等」の所にありますように、アメリカ、ドイツで所得相応性基準というものが導入されています。アメリカにおける所得相応性基準というのは、無形資産の移転後に移転した無形資産から発生する実際の所得により、無形資産の対価を評価する考え方です。

ドイツにおける所得相応性基準というものは、無形資産が海外に移転した際の評価と、移転後10年間に収益に差が出てきたときについては調整額を申告するものです。

所得相応性基準につきましては、OECD移転価格ガイドラインなどでは後知恵を使用するものではないかという指摘や、買い手のキャッシュフローに基づいて売り手に課税するものではないかといった批判等もあるとのことです。

また、移転後に益が出た場合に課税するということであるならば、損失が発生した場合はどうするのかというご指摘もあったところです。

わが国に対する示唆としてどのようなことがあるかといいますと、下線部分のとおり、アジアにおける地域統括会社に対して、わが国も無形資産を移転する形での租税回避リスクが高まっているのではないか、ないしは移転価格税制を的確に執行するためにも、制度的なインフラが必要ではないかという指摘を受けております。

３．外国口座コンプライアンス法（FATCA）

〔米国の外国口座コンプライアンス法（Foreign Account Tax Compliance Act）の概要〕

最後に、現在議論が進行している米国の外国口座コンプライアンス法、通称FATCAについてご説明したいと思います。

国際課税資料41に概要を示していますが、本法律の目的は外国金融機関に米国人が口座を持って、課税を逃れることを防止することです。来年の１月から施行するということで、徐々に施行期限が近づいています。

制度の導入理由は、リーマンショック後の経済低迷でアメリカの財政事情が非常に悪化し、歳入確保が必要になったことです。そのときに富裕層が課税逃れをしていることはよろしくないので、タックス・コンプライアンスは避けて通れない課題となったということかと思います。

FATCAが実施されますと、わが国の金融機関を含めた外国金融機関は、原則として米国IRS（内国歳入庁）とFFI（Foreign Financial Institution）契約が求められます。FFI契約を締結した場合は、米国人が保有する金融口座の口座残高、利子や配当の年間の受取総額をIRSに報告する義務が発生します。

図の下の方に記載がありますが、IRSの要請に対して協力的な口座については報告するのみですが、非協力な口座がある場合には、金融機関は非協力の口座の保有者に対して、米国の源泉支払がある場合には源泉徴収をしなければいけません。しかもその源泉徴収が続く場合には、最終的に口座を閉鎖しなければいけないことになります。

このような枠組みの中で、わが国の金融機関にとってみますと、個人情報保護法の関係があります。口座保有者の同意がなくIRSに報告してしまうと、たとえ米国人関連の情報であっても個人情報保護法が適用されてしまうこととなり、また、源泉徴収や口座閉鎖を行うと損害賠償請求などの訴訟を起こされるリスクも考えられます。

〔日米当局共同声明による米FATCAへの対応フレームワーク〕

このような状況を踏まえまして、わが国としては**国際課税資料42**にあるとおりの対応をしようと考えております。①に書いてありますが、金融庁など金融機関の各監督官庁からオフィシャル・ガイダンスが出されます。今後、金融機関がとっていかなければいけないことが、このガイダンスで示されます。

わが国金融機関はこのガイダンスに従って、IRSへの情報提供に同意する者については情報提供をして、不同意の米国人の口座については、金融機関ごとの非協力口座の件数と、口座にある残高の総計を報告することになっています。

そしてこの報告に基づいて、②の報告ですが、IRSが必要だと認識すると、金融機関からの情報だけでは口座の件数と総額しかわかりませんので、租税条約に基づいて、非協力口座に対しての情報提供を要求してくるということになります。そのような要請がわが国の国税庁に対してなされます。

これを受けて国税庁は租税条約等実施特例法に基づきまして、わが国の金融機関に対して調査を行うということになります。そしてIRSが求める非協力口座の情報をわが国の金融機関から得て、その情報を⑤になりますが、租税条約に基づいて提供するということになります。

この枠組みにより、わが国の金融機関はFFI契約を結ばないで済みます。アメリカの支払いの所得について源泉徴収をすることもないですし、最終的にその口座を閉鎖する義務も負わなくて済むということで、先ほども申しましたように個人情報保護法についても違反しない仕組みができることになります。

ご参考まで、**国際課税資料43**は、「FATCA実施の円滑化と国際的な税務コンプライアンスの向上のための政府間協力の枠組みに関する米国及び日本による共同声明（仮訳）」になります。

以上が第２部の説明になります。

（渡辺）　日置さん、どうもありがとうございました。租税条約ネットワークの現状、無形資産に係る移転価格課税上の議論の動向、それからFATCAのお話、大変ありがとうございました。

それではお三方から順次ご意見、ご質問をいただきたいと思います。最初に青山さん、よろしくお願いいたします。

Ⅳ．国際協力に向けたトピックスへの意見

〔租税条約における課題 ―契約特典条項（LOB）の取り込みについて―〕

（青山）　租税条約に関する最近の動向、例えば新規締約国の拡大、さらには既存の条約のアップデート等に活発に取り組まれていることについて、まず敬意を表したいと思います。

ただその中で幾つかの問題点もあると考えられますので、２つに絞りましてコメントさせていただきたいと思います。

１点目ですが、投資所得についての源泉税率の引き下げを促進して、二重課税の蓋然性を下げるとともに、仮に二重課税が発生した場合には仲裁等の新たな手続を整備するといったことで、大変制度の整備が進んでいるかのように思われます。

しかしながら一方で、このように租税条約の提供する便益が拡大してきますと、その条約にただ乗りする、いわゆるトリーティショッピングという形で、その国の居住者になりすまして便益を活用する動きも出てくると思われます。

そうしたものに対して、いわゆる条約特典条項（LOB）がわが国でも近年取り組まれていると思いますが、今後どのような形で特典条項について、新しい条約の中に取り込んでいくおつもりなのかが１点目です。

〔無形資産に関する国際ルール作り ―OECDガイダンスを中心に―〕

２点目は、特に紛争の解決の場で問題になってくるわけですが、手続的に紛争解決の仕組みが充実してきたとしても、問題はその中で適用される国際的なルールについてコンセンサスが得られなければ、なかなか現実の紛争解決につながりません。この点について特に問題になってくるのが、先ほど日置さんのご指摘にもありました、無形資産に関する国際ルールでなかろうかと思います。

OECDを中心に、特に移転価格税制の中での無形資産の取扱いについてのガイダンスが検討されていて、まさに今週が中間ドラフトのコメントの最後の期限となっているようです。

この点について１つ、特にわが国から見て懸念に思いますのは、いわゆる新興国が無形資産に絡めた課税を活発化しているように見受けられるところです。もちろん新興国の無形資産に係る課税には、例えば源泉ベースでの課税の強化もありますし、場合によってはローカルマーケットで育成されたと称して、無形資産についての取り分を強く主張する向きもあります。

このような解釈のばらつきについては、国際ルールのハーモニゼーションによって何とか対応が打てればと思っているわけですが、先ほどご指摘がありましたOECDにおける無形資産の新しいドラフトの評価が、うまく新興国も含めたルール作りにつながっていくのかどうかについてお伺いしたいと思います。

その背景には、先ほども少し触れましたが、国際ルールのメインの場であるOECDに新興国をどのように参加させるのか、或いは新興国が国際課税の条約に関するルールの場として国連のモデル条約に注目しているところがありますが、そのようなもう１つの動きに対してわが国としてどのような形で取り組んでいくべきとお考えなのか、この点をお聞かせいただければと思います。

（渡辺）　青山さん、どうもありがとうございました。世界中で新興国のウェイトが上がっていることを前提にして、非常に広いお立場の貴重なご意見をありがとうございました。それでは次に、吉村さん、よろしくお願いいたします。

〔情報交換ネットワークの拡充とわが国のスタンスについて〕

（吉村）　私からは３つの点についてコメント、質問させていただきたいと思います。

第１点目は、情報交換ネットワークの拡充についてです。**国際課税資料34**以下でご紹介がありましたように、金融危機以降、情報交換を目的とする条約ネットワークは、急速に拡充してきています。

また2012年に限っても、OECDにおいてモデル条約第26条の情報交換に関する規定が改定され、また自動情報交換及び租税秘密に関する報告書が相次いで出されています。これは情報交換の質的な水準を向上させるための取り組みが随時進められていることを示していると思いますが、こういった報告書でも言及されているような情報取得の標準化、或いは情報の質を高めるための国際的な取り組み、スタンダードを意識しながら、わが国としても法整備を進めていく必要があるのではないかと考えています。

そこで少しお伺いしたいのですが、モデル条約改定につきましては、以前オプショナルな内容としてコメンタリーに掲げられておりました、税務行政以外の目的での二次利用の容認を本則とする旨の改定が行われております。

双方の国の法律において、その他の目的への利用が認められていること、かつ提供国の権限ある当局による承認があることが要件とされて、条約により取得した情報を税務以外の目的に利用することが認められるということでありますが、これは金融犯罪に対する国際的協力の促進強化を目的としたオスロ・ダイアログ（Oslo Dialogue, 23 March 2011）があり、これを受けた動きであると認識しているところです。

わが国の議論を見ますと、行政調査に関する従来の裁判例等におきましては、入り口すなわち情報取得段階での規律が中心です。一方学界では、租税情報については特別の保護を認めるべきであるといった見解が強かったようにも思います。

またプライバシー保護という観点から、政府が取得した情報の二次利用に対する規律について、近年議論があるところかと思います。最終的には、権限ある当局として、他目的での二次利用の必要性、相当性を個別に判断して、承認の可否を判断されることになると思いますが、この条約改定につきまして、何か日本として論ずべき点、或いは議論がありましたらお教えいただきたいと思います。

〔外国口座コンプライアンス法（FATCA）について〕

第２点は、情報交換に関連して外国口座コンプライアンス法、いわゆるFATCAについてお伺いしたいと思います。

今回のアメリカの試みについては非常に強引な立法であるという印象を受けるわけですが、一方で米国人の書いた論文等を読んでいますと、アメリカが情報センターになることにFATCAの正当性があるといった主張も見受けられます。

国際課税資料43に日米共同声明がありますが、この「Ⅰ．基本的考え方」のＦ項におきまして、中長期的にはFATCAパートナーを中心に情報交換ネットワークを構築することがうたわれているところです。

こうした方向性を目指すに当たりましては、日本としてかなり立法上、執行上の課題が考えられるわけですが、どういったスタンスでFATCAという枠組みに臨んでいくのかをお伺いしたいと思います。例えば短期的なことを考えますと、日本からアメリカに対して、FATCAの対象となる情報に相当する内容の情報を求める可能性は考えられるのかといったことをお伺

いしたいと思います。

〔OECDの無形資産に関する中間ドラフトについて〕

第３の点としまして、無形資産に関する中間ドラフトについてです。このたびの中間ドラフトは、国内外で大きく注目されているところかと思います。特に企業の方々にとって大きな関心があるところとして、例えば後知恵の使用を避けることが明確に述べられている点などが挙げられると思います。

先ほど税制調査会の議論をご紹介いただきましたし、また昨年度の租研大会でも所得相応性基準の手法が採用される可能性について話題になったところです。この点について、差し支えのない範囲で結構ですので、OECDでの議論の最近の雰囲気などについて教えいただければと思います。

また、当初2013年末にディスカッション・ドラフトが公表されるというスケジュールで作業が進んでいたかと思います。今回中間ドラフトという形での公表がなされましたが、これは当初のスケジュールに変更をきたすものなのか、今後のスケジュールについて何か修正があったのかについて、あわせて教えていただければと思います。

（渡辺）　吉村さん、どうもありがとうございました。それでは最後に、石原さん、よろしくお願いします。

〔無形資産取引の今後の取扱いについて〕

（石原）　私からも無形資産と、FATCAの２点について、コメントとご質問をさせていただきたいと思います。

まず無形資産の方ですが、これは非常に難しい問題だと認識しております。例えば私は移転価格というよりは、国内の組織再編成の税務などによく関与させていただきますが、国内の取引であっても、グループ内の再編成などの場合には無形資産、特にのれんなどになると思いますが、そもそも認識しなければいけないのか、しなければいけないとすればどう評価するのかということは常に問題になる分野の話です。

これに関しては特段のルールもなく、例えば金額的に重要性が高い場合や、大きい案件の場合には第三者評価を取る等して対応しているのが実情と認識しております。その第三者評価の中でよく使われる手法として、DCF（Discounted Cash Flow）があるわけですが、今回のディスカッション・ドラフトの中でも無形資産の定義付けや受益者の特定についてガイドラインを示そうという試みとともに、評価方法の中でDCFなどの評価テクニックが紹介されている点に個人的には注目しております。

このディスカッション・ドラフトは中間ドラフトの段階で、内容も曖昧なところがまだ多いと認識しております。吉村さんからも先ほどコメントがありましたが、スケジュールが少し早まっているのかとも感じておりますので、今後の展開としてどのようなものを想定されているのか、日本としてどう対応していくのかというところについてお話を伺えればと思っております。

〔FATCAと今後の取扱いについて〕

２点目のFATCAについて、これも吉村先生からコメントがありましたが、アメリカを情報センターとする意義もあるかもしれませんが、一方でこれが発表された当初は、ある意味ほかの国の徴税効率を上げるために、外国の民間企業が一体どれだけのコストをかけて協力していかなければいけないのかという不安感、負担感が募っていったかと思います。

その意味では、ご説明いただきました対応フレームワークが６月に出されたことによって、例えば米国人口座を調べるデューデリジェンスなどは、依然としてコストや手間のかかる項目としてやらなければいけないことがはっきりしましたが、全体として企業の方々の負担感は、

当初想定していたものよりはかなり減ったという評価の声を耳にしているかと思います。

次の展開として、全銀協や証券業協会等への具体的な要請が出されると伺っています。ご担当でないと認識していながら恐縮ですが、どのようなものになりそうかということをお分かりの範囲で結構ですので、お伺いできればと思っております。

（渡辺）　石原さん、どうもありがとうございました。それでは日置さん、ただ今のお三方のご意見、ご質問について、どうぞご発言をお願いいたします。

〔租税条約のネットワーク拡大と国際ルール作りについて〕

（日置）　第２部は「国際協力に向けたトピックス」ということで、租税条約の課題について青山先生から、無形資産についてはそれぞれの先生から、情報交換については吉村先生から金融犯罪などその他のところではどうなのかというご指摘、そしてFATCAについては吉村先生と石原先生からご質問をいただいたところです。

最初に青山先生からいただいたトリーティショッピングについてですとか、国連、OECDの関係で途上国の意見をどうするかというような話について、私が最近思っていることを感想めいた話になってしまい恐縮ですがお話します。私は前職の関税局経済連携室において主にEPA（経済連携協定）の交渉を３年間やっておりました。そこで関税と国際租税の比較をしながら両者の類似点や違いについて少し触れてみたいと思います。

先ほども申しましたように非常に経済の国際化、多様化が進んでいる中で、国際課税は制度としても実務としてもその変化に追い付いていかなければいけません。その趣旨は、ビジネスにとって、いつでもどこでも同じような租税環境が得られることです。要すれば中立性ということが、非常に重要となるということだと思います。

制度自体が揃っていくということは、基本的にループホールが少なくなって、結果的には租税回避や二重課税も防げるということにつながります。もちろん制度が揃っても、当局の見解の差というリスクは存在するとは思いますが、ハーモナイゼーションは着実に推進していくことが必要であると考えております。

このような制度的な統一を図る際には先進国に対するアプローチ、後進国に対するアプローチは多少違ってくる気がします。貿易の世界はWTOに160近い加盟国があって、マルチでのルール作りを行っている訳ですが、ご存じのとおりかなりの機能不全が見られます。結局、貿易の世界ではマルチがあまり機能しないので、バイでEPAを締結したり、少数国間での経済連携協定たとえばTPP等を締結する形でマルチの仕組みを補ってきているのが現状です。

国際租税の世界は基本的にバイのベースで課税権を調整してきましたが、逆にマルチの枠組みのOECDモデルが基盤というかルールの調整になっているようにも考えられます。国際租税と関税の世界ではちょうどマルチとバイの位置付けが逆になっているようにも受け止められます。

国際課税の議論が多数の途上国が加盟している世界銀行、IMFよりも先進国中心のOECDにおいて主に議論されてきたのは、結果論かもしれませんがこのようなことが影響していたのかもしれません。

今後、経済が多様化、グローバル化する中で、国際課税制度を拡大していかなければいけないと思いますが、その主流となる考え方は、やはり租税条約のネットワークの拡大です。先ほども申しましたように、先進国同士の租税条約の考え方はやはり源泉地国課税をできるだけ避けて二重課税を減らしていくことで、投資交流の

促進につなげていくことです。

これと同時にコンプライアンスを確保していかなければいけないということで、トリーティショッピングを防ぐLOB等を入れていかなければいけません。そのときに考えなければいけないのは、制度としてあまりに複雑過ぎると執行や実務にも影響がありますし、また相手国の執行体制もありますので、コンプライアンスのレベルをいろいろな状況を見ながら調整していくことが必要ではないでしょうか。

そして新興国との関係でいきますと、租税条約のネットワークを広げるという観点では先進国と同様の考え方が当てはまると思います。しかしながら、個別の条約においては各国の財政事情もあるでしょうし、一律に限度税率を引き下げることも難しいとも考えられます。結果的に限度税率も低くなければトリーティショッピングのリスクも少なくなるので、先進国に比べればLOBの必要性は低くなるのかもしれません。いずれにせよ、租税条約については、新興国においてもなるべく先進国のスタンダードに合わせていただくことが必要だと思います。

そのような動きの中で、先ほどご説明しましたOECDのグローバル・フォーラム等は一つの国際租税のルールの均霑というか、1つのスタンダードの標準化なのかと思っています。それと同時に、先ほども申し上げたような執行や実務の確保の面も必要なので、テクニカルアシスタントのようなものも重要なのかと思います。

先ほど青山先生から無形資産について国連での議論のご紹介がありましたが、基本的に途上国との関係でいきますと、やはりOECDの中でも取り込めるものは取り込みスタンダード化を図っていくことも必要かと思っております。

〔OECDの無形資産に関する中間ドラフトについて〕

次に、無形資産の話に移らせていただきます。先ほども少し触れましたが、所得相応性基準や後知恵については政府税制調査会で整理されているところですが、OECDの移転価格ガイドラインにおいても基本的に後知恵を使用するものとして慎重な記述となっており、これは、多

くの加盟国の立場を反映しているものとして整理されています。

今回 OECD の無形資産に関するディスカッション・ドラフトでも、基本的には移転価格ガイドラインと全く同じ書きぶりになっており、引き続き多くの加盟国は所得相応性基準のような考え方については支持をしていないと言えるかと思います。

先ほどから期限が前倒しになった等、ディスカッション・ドラフトのパブリック・コメントについてご指摘がありますが、基本的には当初どおり2013年中の公表を目指すということで、スケジュールの変更はないと聞いております。

しかし、今回なぜパブリック・コメントを行っているかといいますと、コンセンサスが加盟国間の中で得られなかったために、外部から有用なインプットを集める必要があったとの現状があります。必ずしも簡単にはいかないのかもしれないという状況の中で、今後の動向を注視していく必要があるかと思います。

いずれにしましても、ドラフトの取りまとめに当たりましては、わが国としても積極的に OECD の議論に参画していく所存ですし、一旦 OECD の議論が固まるようなことになれば、わが国も税制上対応していくことになります。その際は、国内のいろいろな関係者の方から十分意見を聞いていく必要があるのではないかと思っています。

〔情報交換ネットワークの拡充について ー金融犯罪に対する国際的協力の促進・強化ー〕

次に吉村先生からは、金融犯罪に対する国際的協力の促進や強化の観点から、オスロ・ダイアログと情報交換との関係はどうなのかというご質問がありました。わが国は先ほど申しましたとおり、OECD における租税に関する情報交換の議論には積極的に参画しており、条約相手国からの要請に応ずる情報交換だけではなく、自発的かつ自動的な情報交換も実施してきているところです。

本年の７月ですが OECD のモデル租税条約第26条において、これは情報交換に関する条項ですが、情報交換を経て受けた情報については、情報交換に関する両国の法令が許容し、かつ情報提供する国が承認するときは、情報を受けた国が租税の賦課や徴収等の目的で得た情報であってもそれ以外の目的にも使用できる旨が今回改訂されました。

この改訂は情報を受けた国の税務当局と、その他の執行機関との情報交換も含むと考えられており、税犯罪以外の金融犯罪にも対処することも企図しているのではないかと承知しています。

併せて、この OECD のモデル租税条約第26条のコメンタリーの改訂で、個々人を特定しない一定の納税者グループの情報提供の要請も、要請国がグループ要請を必要とする理由をきちんとと示すことができれば情報漁りに該当しないということで、一応、基準の明確化がなされたと考えられます。

そして先ほど吉村先生からご指摘がありましたとおり、自動的な情報交換に関する報告書や、情報交換の対象になる租税情報の秘密の確保に必要な法整備、実務運営上の要点に関する租税秘密に関する報告書が公表されております。このような報告書の公開の動きは税務行政執行に関しての国際的な協力を強化して、情報交換の実効性を高めようという国際的な要請に沿う動きと受け止めています。

ご指摘がありました OECD のオスロ・ダイアログですが、この場においても租税犯罪と金融犯罪は密接な関係にあることが指摘されています。国や行政分野もいろいろな境界があるかと思いますが、情報を共有することにより金融犯罪に立ち向かっていくことの重要性が強調されていますので、今般の OECD モデル租税条約の改訂は、こういう動きと軌を一にするものだと考えております。

他方でわが国税務当局が他の執行機関と情報共有をしていくのは重要なことだと受け止めていますが、一方で外国税務当局に情報を提供す

ると、その情報の取扱い方によっては、渡された情報がわが国納税者の権利に影響を及ぼすこともあり得ます。また、国際捜査共助法との関係でいろいろ影響が出てくることを考えられますので、その辺は十分に配慮しながら検討を進めていくことかと思っております。

いずれにせよ、今後いろいろな国と条約の交渉をすることになるかと思いますが、OECDモデル租税条約第26条の改訂を踏まえて、議論をしていくことが想定されます。国内法整備の必要性についても視野に入れつつ、関係省庁とも協力しながら、適切に対処していくことが必要かと思います。

〔外国口座コンプライアンス法（FATCA）について〕

最後に、米国の外国口座コンプライアンス法（FATCA）についてお答えをしたいと思います。本年６月にFATCAに係る日米の枠組みは、日米共同声明という形で発表されたわけですが、共同声明において、わが国居住者が米国金融機関に口座を有するときには、アメリカも情報交換につき協力する形になっております。

今までも日米の税務当局間は自動的な情報交換を行ったり、緊密な関係を築いていますので、今後必要に応じてわが国から米国に対して、米国金融機関の情報を求めていくことになると思っております。

また、オフィシャル・ガイダンスについては、共同声明にも書かれているように、また石原先生のご発言の中にもありましたが、各監督官庁がガイダンスを発出することになっていますので、われわれがその内容について答えることは今のところ難しい状況です。

基本的には日米共同声明にあるように、FATCAの対象になるような日本の金融機関に対して共同声明に従ったIRSへの報告等への協力を金融機関にお願いすることになるものと推察しております。

おわりに

（渡辺）　日置さん、どうもありがとうございました。日本政府のEPAのご担当から、租税条約のご担当に代わられたご体験も踏まえて、バイとマルチの話等々大変興味深く伺いました。ありがとうございました。

無形資産については、企業の利益に占める無形資産の割合が年々上がっていますから、租税条約の交渉上も無形資産をどう扱うかということの重要度がどんどん高まっているように思います。

またFATCAの話は、アメリカの国内法に日本がどうして拘束されなくてはいけないのかとお思いの方も多いと思いますし、私もそんな思いがありますが、アメリカは従来から国内法が外国にも適用になるという非常に特殊な国ですので、このような問題が出てきます。それについて日本の金融機関、個人が困らないようにいろいろ考えてやっていただいているということだと思います。

以上で第２部「国際協力に向けたトピックス」を終了させていただきたいと思います。

本日、資料を主税局の方から頂戴しております。この資料につきましてはいろいろ新しいものも入れていただいておりますし、私が見たところ、例えばタックスヘイブン税制の存在理由など、従来の説明から変えておられます。外国子会社配当益金不算入制度の下で、タックスヘイブンがどういう意義を持っているのかという点から、特にご説明はされませんでしたが書き直されておりますので、いろいろな所でお使いいただけるのではないかと思います。ありがたいものだと思っております。

それから、本日ご参加のパネリストの皆さま方にはそれぞれのご体験、ご見識に基づきまして、大変貴重かつ活発なご意見、ご質問をいただきまして、本当にありがとうございました。

皆さんも今日お感じになったと思いますが、国際課税の世界はすごい勢いで動いております。少し目を離しておりますと、訳がわからなくなってしまう世界ですので、一緒に常々これを注目してまいりたいと思っております。

それでは以上をもちまして、本日のパネルディスカッション「国際課税をめぐる課題と展望」を終わりにさせていただきたいと思います。ご協力、誠にありがとうございました。

租税手続法の新たな潮流

東京大学大学院法学政治学研究科教授
増井　良啓

はじめに

いかなる租税制度を構築する場合であっても、税務執行の足腰がきちんとしていないと、絵に描いた餅になってしまいます[1]。「租税政策は租税行政である（Tax policy is tax administration）」といわれるゆえんです[2]。このような足腰を法的に支えるインフラ・ストラクチャーが、租税手続法です。

近年、この租税手続法に、新たな潮流が生まれているように感じます。そこで、本日は、いくつかの具体例を用いて、このような動きについてご一緒に考えてみたいと思います。

1．本報告で扱う問題：新たな潮流といえるか

はじめに、本報告で扱う問題を明らかにしておきましょう。

「租税手続法」というのは講学上の概念で、その対概念が「租税実体法」です。手続法と実体法を分けて考えるのは、租税債権について次のように理解するからです。所得税法や法人税法の課税要件を充たせば、租税債権が生じます。これが租税実体法の領域です。これに対し、発生した租税債権がいくらかになるかを具体的な税額でもって確定し、納税者が納付したり税務職員が徴収したりします。これが租税手続法の

1　増井良啓「税務執行の理論」フィナンシャル・レビュー65号169頁（2002年）。
2　途上国行政の文脈であるが、Milka Casanegra de Jantscher and Richard M. Bird, The Reform of Tax Administration, in Richard M. Bird and Milka Casanegra de Jantscher ed., Improving Tax Administration in Developing Countries 1（IMF, 1992）などを参照。

領域です。

このように、租税手続法の中心は、税額確定手続と租税徴収手続です。これに対し、租税手続法のくくりの中に不服申立や訴訟を入れるかどうかは、論者によって異なります。たとえば、金子宏教授の体系書ではこれらを別建てのカテゴリーとして租税争訟法と呼んでいます[3]。清永敬次教授の体系書では不服審査や訴訟を租税手続法の一部として論じています[4]。お二人で、整理の引き出しがやや異なるわけです。

このような伝統的な言葉遣いを、私も念頭においています。その上で、本日のご報告では、より機能的な観点にたって、税制を執行するための手続に関するルールを広く「租税手続法」と呼んでおきます。これはかなり広い定義でして、「手続」と申しましても、罰則や租税犯則調査を含みますし、加算税の賦課も含みます。むしろ、税制を動かすための担保措置のことを広くイメージしている、と理解していただいたほうが正確です。また、「法」と申しましても、国家機関によるサンクションを伴う法ルールだけでなく、必ずしも裁判でエンフォースできないような社会規範や専門家倫理までを含みます。

このような広い定義をとる理由は、最近の研究動向に対応するためです[5]。たとえば、岡村忠生教授は、2005年の論文で、米国のタックス・シェルター規制を実体法の側面と手続法の側面に分けます。そして、手続法の側面では、米国において次のような総合的な対策がとられていると指摘しています[6]。すなわち、①否認される可能性のある取引を広くとらえ、②その報告をさせて税務調査の可能性を高め、③否認された場合に罰則免除を認めないようにするとともに、④弁護士等の専門職による関与を防止する、というのです。ここでは、手続法というときに、かなり広範囲のものを念頭においています。しかも、単に広いというだけではありません。新しい点として、「課税庁対納税者」という二項対立構造ではなく、プロモーターや専門職を含めた３極または４極の構造になってきている、と指摘しています。岡村教授の言葉を借りれば、「手続的領域での租税回避のパラダイムの変化」が生じている、というわけです[7]。

もうひとつ、最近の研究を参照しておきましょう。吉村政穂教授もこの分野で多くの論文を書いていますが、2011年の論文で、国際的な情報交換ネットワークが整備されるとともに、租税行政におけるいわゆる事前アプローチの強化が進んでいる、と指摘しています[8]。事前アプローチというのは、こういうことです。国にとって、納税者の納税非協力はリスクのひとつです。そこで、リスク管理手法によってこれに対処します。つまり、個々の納税者の法令不遵守や脱税、滞納などのリスクを、事前に情報を得ることによってプロファイルし、適切な対応を講ずるというのです。ここでは、事前の情報取得とその活用が租税行政にとってきわめて重要な意味をもちます。そして、その背景にある理論動向が、納税者に対する制裁を背景とした従来の命令・支配モデルを、納税者による自発的納税を促進する協力モデルに変えていく、という考え方だというのです。この点について、吉村教授は、「協力関係の構築に基づいて納税者と課税当局の間に存する情報の非対称性を解消することが、新たな行政アプローチとして提唱されている」と述べています[9]。

3　金子宏『租税法（第17版）』853頁（弘文堂、2012年）。
4　清永敬次『税法（第７版）』290頁（ミネルヴァ書房、2007年）。
5　以下にあげる他にも、大橋洋一編著『政策実施』（ミネルヴァ書房、2010年）は、政策が実施される最前線の行政現場を幅広く念頭に置いて、行政法研究者の観点から興味深い検討を行っている。
6　岡村忠生「租税回避行為の規制について」税法学553号185頁、213頁（2005年）。
7　岡村・前掲注６・214頁。
8　吉村政穂「コンプライアンス確保に向けた租税行政手法の共通化」ソフトロー研究18号29頁（2011年）。
9　吉村・前掲注８・41頁。

このように、最近の研究はかなり広い視野にたっています。しかも、新しい潮流を示しています。岡村教授は租税回避の「パラダイムの変化」を語っています。吉村教授は、「新たな行政アプローチ」を語っています。

それでは、租税手続法の新たな潮流は、具体的にはどのようなものでしょうか。どこが新しいのでしょうか。どのような特徴があるのでしょうか。以下では、４つの具体例を素材として、考えてまいりましょう。

２．具体例その１：日本における国税通則法の改正

ご案内のように、平成23年12月に公布された法律により、国税通則法が改正されました。半世紀ぶりの大改正です。改正の柱は３つあります。

２－１．更正の請求

⑴　更正の請求の期間延長

第１の柱は、更正の請求関係の改正です。納税者がする更正の請求について、請求することができる期間を、１年から５年に延長しました（税通23条１項）。同時に、税務当局がする増額更正の期間制限を３年から５年に延長しました（税通70条１項１号）。

従来、税務当局のする減額更正は５年間できるのに対し、納税者がする更正の請求は法定申告期限から１年間できました。納税者が申告の誤りに気づかず、期間をすぎてしまうと、もはや更正の請求ができなくなります。その場合、納税者が減額更正を求めて所轄税務署長に嘆願する、という実務慣行がありました。改正後は、更正の請求の期間が５年間に延長されたので、救済の機会が増えます。また、更正の期間制限も等しく５年であるため、納税者としては更正の請求をすればよく、嘆願という実務慣行は解消します。

ただし、これは通常の更正の請求についての話です。後発的理由に基づく更正の請求については、なお、納税者が請求できる期間が減額更正の期間制限よりも短い状況が残っています。そこで、国税庁は、「更正の申出」という方法を認めることになりました。この点につき、谷口勢津夫教授は、「手続的保障原則からすれば、更正の申出を更正の請求に『格上げ』すべきである」と述べています[10]。

⑵　当初申告要件の廃止

さて、この改正では、多くの個別措置について、当初申告要件が廃止されました。一例として、法人税法68条の所得税額控除に関する規定をみてみましょう。その第３項が改正され、確定申告書だけでなく、修正申告書または更正請求書に、控除を受けるべき金額と明細の記載がある場合に限り適用するという規定になりました。改正前は、確定申告書に記載がなければならないと規定していました。そのため、当初の確定申告で記載を誤ったが最後、もはや更正の請求ができなくなってしまうのか、という問題が生じました。

改正前の法人税法68条について、最判平成21年７月10日民集63巻６号1092頁（南九州コカコーラ・ボトリング事件）は、納税者救済の判断を下していました。事案は、確定申告にあたり所有株式数の記載を誤ったため、控除額を１億5000万円以上も過少に計算してしまった、というものです。会社は誤りに気づいて期間内に更正の請求をしましたが、問題になったのが当初申告要件との関係です。当初の確定申告では少ない額しか記載していなかったため、記載した金額よりも多額の税額控除を与える減額更正を求めて、更正の請求ができるかが問題となりました。

最高裁は、更正の請求を許容しました。まず、

10　谷口勢津夫『税法基本講義（第３版）』130頁（弘文堂、2012年）。

当初申告要件の趣旨は、確定申告の後になって「所得税額控除制度の適用を受ける範囲を追加的に拡張する趣旨で」更正の請求をすることを許さないこととしたものだ、といいます。そして、当該事案においては、会社はもともと法令によって正当に計算される所得税額を控除する意思であったとして、更正の請求が「所得税額控除制度の適用を受ける範囲を追加的に拡張する趣旨」のものではないと判断したのです。

この事件では、所得税額控除について１億5000万円ものミスがありました。ミスがあったことがわかって、会社の担当者はどういう気持ちになったことでしょうか。神ならぬ身ですから、人間は誤るものです。改正後は当初申告要件が廃止されましたので、更正の請求をして改めて明細を記載すればよくなります。すこし視野を広げると、この事件は、更正の請求に関する法律論を超えて、企業内部のタックス・リスク管理体制や、確定申告に関与する租税専門家の役割を、問いかけています。

⑶　罰則規定

なお、改正法では、故意に偽りの記載をした更正請求書を提出することに対して、罰則規定が設けられています（税通127条１号）。

２－２．税務調査手続

⑴　税務調査手続の見直し

国税通則法改正の第２の柱は、税務調査手続の見直しです。質問検査権に関する個別税法の規定を、国税通則法にまとめて規定しました（税通74条の２から74条の６）。その際、検査対象物件の検査だけでなく、提示または提出を求めることができることを明確化しました。また、提出された物件を留め置くことができると明定しました（税通74条の７）。

従来、質問検査の手続については身分証明書の携帯が定められていたくらいで、法律上具体的な規定がありませんでした。その中で、最決昭和48年７月10日刑集27巻７号1205頁（荒川民商事件）は、日時場所の事前通知や調査理由の個別的告知は「質問検査を行ううえの法律上一律の要件とされているものではない」と判示していました。課税庁の実務は、原則として調査日時を納税者に通知することとしていました[11]。これに対し、改正法は、納税義務者に対し実地の調査を行う場合、原則として、事前通知を行うこととしました（税通74条の９）。一定の場合には、事前通知を要しないこととされています（税通74条の10）。

調査の終了時の手続も定められました（税通74条の11）。調査の結果更正決定をすべきと認める場合には、税務職員は調査結果の内容を説明するものとされています（同２項）。その際、修正申告を勧奨することができることが明確化され、書面交付が義務づけられました（同３項）。

これらの法定手続に違反してされた処分は違法となり、納税者はその取り消しを求めて訴えることができると解されます。

⑵　通達案に対するパブリックコメント

2012年７月２日から７月31日にかけて、これらの規定に関する法令解釈通達案（「国税通則法第７章の２（国税の調査）関係通達（案）」）がパブリックコメントにかかりました。寄せられた意見の中には、日本税理士会連合会の意見、日本公認会計士協会の意見、日本弁護士会連合会の意見など、インターネットでダウンロードできるものもあります。通達案に対する意見は、さまざまな論点を対象にしていました。これを受けて、2012年９月12日付けで、通達が制定されました[12]。

一例として、納税者から提出された物件の留め置きについてみてみましょう。従来において

11　税務調査の際の事前通知について（事務運営指針）平成13年３月27日。

12　http：//www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/tsutatsu/kobetsu/zeimuchosa/120912/index.htm（最終閲覧2012年９月14日）。

も、調査官が資料の内容を精査したいが、臨場している時間内では間に合わない場合や、相当量の写しを必要とする場合など、調査官が預かり証を交付して税務署に資料を持ち帰ることが行われていました[13]。改正法はこれを法定しました（税通74条の７）。政令で、物件を留め置く場合に書面を作成し交付すること、また、留め置く必要がなくなったときは遅滞なくこれを返還しなければならないこと、を定めています（税通令30条の３）。納税義務者の所有する物件である以上、もともと返還請求権があるはずであり、政令はそのことを前提として書かれていると読むべきでしょう。

納税義務者としては、事業に必要な物件を税務署に持っていかれては、事業の継続に支障をきたします。税務署としては、物件を手元でじっくり検討したいでしょう。この対立する要請がぶつかりますので、調整が必要です。金子宏教授は、「今後の課題は、納税義務者の事業の円滑な継続と物件の留め置きの必要性との調整・両立をどのように図っていくべきかである[14]」と述べています。

いま申しましたように、留め置いた物件の返還については、法律ではなく、政令で規定しています。通達案は留め置き物件の返還に触れていませんでしたが、パブリックコメントで寄せられた意見を受けて、返還について通達上明記されました（同通達２―１⑵）。

また、通達案は、提出時に返還を求めない旨の申出があった場合には留め置きにあたらない、提出するために納税義務者が新たに作成した申述書などの提出は留め置きにあたらない、としていました。パブリックコメントで寄せられた意見を受けて、これらの記載は通達から削除され、通達の記載振りがかなり変更されています。

物件の留め置きが問題になるのは、紙媒体の帳簿書類や領収書などを前提とするからです。デジタル情報の形になれば、物件を留め置く必要はなくなります。たとえば、研究者が文書を閲覧にいくと、デジタルカメラで当該ページを撮影することを許してくれることがあります。限られた実地調査の時間に撮影作業を完了するのは難しいかもしれませんが、税務調査においても、同じようなやり方をとれないものでしょうか。なお、デジタル・データこそ、無限にストックできますし、容易に転用できますので、善良な管理者の注意をもって取り扱うためのルールを整備していくべきでしょう。

２－３．処分の理由附記

国税通則法改正の第３の柱は、処分の理由附記です。白色申告であるか青色申告であるかを問わず、課税に関する不利益処分を行う際には例外なく理由附記がされることになりました（税通74条の14第１項）。同時に、所得金額300万円以下の個人事業者についても新たに記帳義務を課し、白色申告者も例外なく記帳義務と帳簿保存義務を負うことになりました（所法231条の２第１項）。

従来、国税に関する法律に基づき行われる処分については行政手続法の理由提示の規定が除外され、青色申告に係る更正についてのみ更正の理由を附記することとされていました。今回、行政手続法の適用除外をなくしましたが、青色申告に関する規定は見直されていません。そこで、一方で白色申告の更正処分については行政手続法14条に基づいて理由附記が要求され、他方で青色申告の更正処分については従来どおり所得税法や法人税法の規定により理由附記が要求されます。それぞれに理由附記の根拠規定が異なる状態になるわけです。では、白色と青色で理由附記の程度は違うのでしょうか。小幡純子教授は、「白色申告の更正処分についての理由附記の程度の青色申告の場合との異同も問題

13　菅原英雄「国税通則法改正の実務対応」税務弘報60巻９号16頁、23頁（2012年）。
14　金子宏「国税通則法の改正―税務行政と納税者との信頼関係の醸成に―」東京税理士界666号８頁（2012年）。
15　小幡純子「税務手続の整備について」ジュリスト1441号88頁、89頁（2012年）。

となろう」と問題提起しています[15]。

青色申告に対する更正について、最高裁は次の基準を示しています。まず、理由附記を要求する趣旨として、①更正処分庁の恣意抑制、および、②不服申立の便宜、をあげています（最判昭和38年５月31日民集17巻４号617頁）。そして、帳簿書類の記載を否認して更正をする場合には、帳簿書類の記載以上に信憑力のある資料を摘示して処分の具体的根拠を明らかにすることが必要であるが、そうでない場合には、理由附記制度の趣旨目的を充足する程度に具体的に明示していれば足りるとしています（最判昭和60年４月23日民集39巻３号850頁）。

青色申告に関するこの基準は、白色申告の更正処分の理由附記の程度を考えるにあたって、どこまで参考になるでしょうか。白色申告の場合であっても、①更正処分庁の恣意抑制、および、②不服申立の便宜、という趣旨は同じです[16]。したがって、少なくとも、その趣旨目的を充足する程度に具体的に理由を書く必要があります。そして、簡易な記帳義務であるとはいえ、白色申告にも記帳義務が課されるようになった以上は、帳簿書類の記載を否認する場合には、相応の理由を示すことが必要と解すべきではないでしょうか。もちろん、記帳が不十分で、推計課税に移行せざるを得ない場合には、帳簿書類の記載自体があやふやなのですから、それに応じて理由も簡易なものにならざるを得ないでしょう。ちなみに、「改正税法のすべて」の記述からすると、立案担当者は、青色申告の更正処分のほうが通常の場合の理由附記に比してより厳格な理由附記が求められている、と解しているようです[17]。

２－４．まとめ

国税通則法の改正は、新しいできごとです。税務調査手続の見直しや、処分の理由附記に関する改正規定は、平成25年１月以降にはじめて適用されますから、新しいばかりか、今後のことでもあります。

しかし、改正の内容をみると、行政手続法制定以来の課題に立法的に応えたという性格が濃厚です。国税に関する法律に基づき行われる処分は、1993年以来、行政手続法の主要部分から適用除外されてきました。その結果、他分野の行政の手続水準が一般的に向上したのに、国税の処分については独自の世界がある、という図式になっていました。20年来、この状態については、学説上批判が強かったところです[18]。今回の改正は、更正の請求をやりやすくし、処分手続を整え、広く理由附記を要求することで、かねてからの課題にかなりの程度応えました。

３．具体例その２：グローバル化に対する法制度の対応

租税手続法というとき、その国際的側面が重要になってきています。

たとえば、所得税法上、日本の居住者（非永住者を除く）は、全世界所得に課税されます（所税７条１項１号）。しかし、納税者が国外で稼得した所得に関して、税務職員が課税情報を得ることには、制約があります。それは、執行管轄権に地域的限界が伴うからです。言い換えますと、税務職員が外国の領域内で質問検査権などの公権力を行使することが、相手国の同意なしには許されないからです。同じような制約は、所得税法の執行だけでなく、相続税法や法人税

16　この点に関する解釈論を述べるものではないが、同方向の指摘として、酒井克彦『クローズアップ租税行政法―税務調査・税務手続を理解する―』71頁（財経詳報社、2012年）。

17　『平成24年版改正税法のすべて』240頁（大蔵財務協会、2012年）。

18　田中治「申告納税制度と租税行政手続」租税法研究22号12頁（1994年）、三木義一「租税手続上の納税者の権利保護」租税法研究37号１頁（2009年）。

法、消費税法の執行についても、もちろん存在します。

この中で、課税当局が国外所得や国外財産に関して情報を取得しようとすれば、どうしたらよいでしょうか。居住者本人から情報を取得すること、あるいは、租税条約を用いて相手国の課税当局から情報を取得すること、が考えられます[19]。この点を中心に、このところ急速に、法制度が整備されてきています。いくつか例をみてみましょう。

３－１．国外財産調書制度

⑴　国外財産調書の提出義務

平成24年３月の税制改正は、国外財産調書制度を創設しました[20]。居住者は、その価額の合計額が5000万円を超える国外財産を有する場合、国外財産調書を所轄税務署長に提出しなければなりません（内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律（以下「法」という）第５条)。これは、課税当局が居住者本人から情報を取得するやり方を、強化するものです。

なぜこのような制度を導入したのでしょうか。従来から、所得税における総所得金額が2000万円を超え確定申告が必要な者については、財産債務明細書を確定申告書に添付して提出する必要がありました（所税232条)。これに対し、新制度の創設を必要とする理由として、平成24年度税制改正大綱は、「国外財産に係る所得や相続財産の申告漏れが近年増加傾向にあること等」をあげました。国会における法案審議において[21]、五十嵐財務副大臣は、国外財産に係る申告漏れ所得の額が、平成18事務年度の数字で1800万円であったところ、平成21年度には3400万円に増加していたと答弁しています（サンプル調査)。また、相続税については、同じく18年度に4200万円であったものが、21年度には１億600万円に増えたと答弁しています（全件調査)。5000万円という数字は、このようなデータや、相続税の基礎控除の定額部分が現行5000万円であることなどを勘案したと説明されています[22]。

⑵　調書提出の担保措置

新制度の特徴として、調書提出を担保するための措置があります。加算税の減額と増額（法６条)、質問検査権（法７条)、罰則（法９条、10条）といった措置が設けられました。

加算税に関する措置は、調書を提出するインテンセィブを考えた制度として注目されます。改正前に、居波邦泰教授は、納税者による自発的開示を促進するやり方としていわゆるタックス・アムネスティ（租税恩赦）の研究を行い、その中で、国外資産の保有に関する報告制度の創設を求めていました[23]。改正法は、調書を出していた場合に所得税と相続税の加算税を５％減額するだけでなく、調書を出していなかった場合に所得税の加算税を５％増額しますので、減額と増額の両面においてインセンティブを考慮しています。このしくみについて、吉村政穂教授は、事前の情報提供に対して動機付けを与えるとともに、悪質な納税者とそれ以外の納税者を区分して制裁の内容を変化させる効果を有していると述べ、効率的な租税行政にとって望

19　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253頁、255頁（2011年)。
20　川田剛『Q＆A でわかる国外財産調書制度』（税務経理協会、2012年)。
21　財務金融委員会議録第５号（平成24年３月６日）14頁。
22　『平成24年版改正税法のすべて』619頁（大蔵財務協会、2012年)。
23　居波邦泰「タックス・アムネスティの我が国への導入についての考察」税務大学校論叢68号229頁、435頁（2011年)。さらに参照、居波邦泰「ボランタリー・ディスクロージャーと国際的情報交換―先進国における税務情報の収集強化と我が国への導入の検討―」租税研究753号154頁（2012年)。
24　吉村政穂「節税・脱税・租税回避の違い」税務弘報60巻７号10頁、14頁（2012年)。

ましい戦略を採用したと評価しています[24]。

インセンティブを考慮して制度設計することは、理にかなった方向です。もっとも、法令の規定をみてみますと、加算税の計算がややこしくなっています。個々の国外財産から生ずる所得を特定したうえで、記載があれば５％減額し、記載がないか記載が不十分であれば５％増額する、という作業を行わなければなりません。計算間違いが懸念されます。調書を提出するインセンティブを与えることが眼目なのですから、もっと計算が簡単なやり方であっても、十分であったのではないでしょうか。

３－２．税務行政執行共助条約

⑴　税務行政執行共助条約の署名

租税条約を用いて相手国の課税当局から情報を取得することは、これまでもなされてきました。主に用いていたのは、日米租税条約のような二国間租税条約の情報交換条項です。

2011年11月３日に、日本国は、多国間条約としての税務行政執行共助条約に署名しました。正式名称は「租税に関する相互行政支援に関する条約」です。現在、国会の承認を待っている状態です。

この条約は欧州評議会とOECDによって作成され、1988年に欧州評議会加盟国とOECD加盟国に対して署名のために開放され、1995年に効力を生じました。その後、2010年の改定によって、情報交換を強化し、欧州評議会やOECDの加盟国以外の国も締結できるようになりました。

条約の柱は３つあります。情報交換、徴収支援、文書送達です。

＊情報交換について。同時税務調査（８条）や、海外における税務調査（９条）についても、根拠規定が定められています。入手した情報は秘密とされますが、注目すべきは、秘密保護ルールの内容について、情報提供国と情報受領国の双方を参照していることです（22条１）。1988年の原規定では、両国のうちより厳しい条件でもって秘密保護を行うこととされていました。2010年の改定により、現在は、情報受領国の秘密保護ルールに加えて、個人情報保護に必要な範囲で情報提供国が自国の法令に基づいて特定する保護の方法に従うものとされています。なお、秘密保護に関するこの規定は、徴収支援や文書送達に際して入手した情報についても、適用があります。

＊徴収支援について。要請を受けた国の国内法で、租税債権に一般的な優先権が与えられている場合であっても、共助を要請された外国の租税債権について他の債権に先立って優先的に徴収する義務はありません（15条）。

＊文書送達について。従来、文書送達に関する規定は、日本の二国間租税条約にはありませんでした。税務行政執行共助条約の下では、締約国は、他の締約国の領域内の者に対して、郵便により直接に送達を実施できることになります（17条３）。文書を適法に送達できませんとそもそも手続が動きませんので、まさに法的なインフラを整備する意味があります。

これらの条約規定について、多くの解釈上の論点があります。条約の起草にあたった専門家による説明報告書もあり、条約規定を理解するために有益です[25]。もっとも、この報告書自体が条約規定の有権的解釈ではないと断っています。また、その後、2010年改正により条約規定そのものが改定されたところもあります。結局、個々の論点に関する解釈の当否は、各国の裁判例や国家実行などを参照しながら、考えていく他ありません。２年前にここでご報告申し上げたように、租税条約の解釈については、ウィー

25　Explanatory Report，cited in Kees van Raad ed.，Materials in International & EU Tax Law，Eleventh edition，Volume 1，1725（ITC Leiden，2011）.

26　増井良啓「租税条約の解釈と国内法―文理解釈の基本に立ち戻って―」日本租税研究協会『税制改革の課題と国際課税の潮流』４頁（2010年）。

ン条約法条約に従い、条約規定の文言から出発すべきであると私は考えております[26]。

⑵　租税条約等実施特例法の改正

平成24年度税制改正は、税務行政執行共助条約の国内担保法を整備するために、租税条約等実施特例法を大幅に改正しています。大幅な改正が必要になるであろうことは、条約署名当時から予想できました。というのも、情報交換・徴収共助・送達共助の３つの柱のいずれについても、外国から日本国に要請がある場合と、日本国が外国に要請する場合の二通りがあるからです。これらの場合についてもれなく道筋をつける必要があるとなると、かなり大きな改正が必要です。

実際、規定が大幅に整備されました。外国租税債権について日本国として徴収共助する場合についていえば、共助の実施要件や具体的な徴収手続、共助の中断や終了、不服申立てや罰則などについて、重要なルールが定められました（実施特例法11条）。具体的な徴収手続について実施特例法だけで自足的に定めるわけにはいかず、国税通則法や国税徴収法を読み替えて、滞納処分に関する規定を準用したり、民事執行手続や倒産手続との調整をはかったりしています（実施特例法11条４項）。

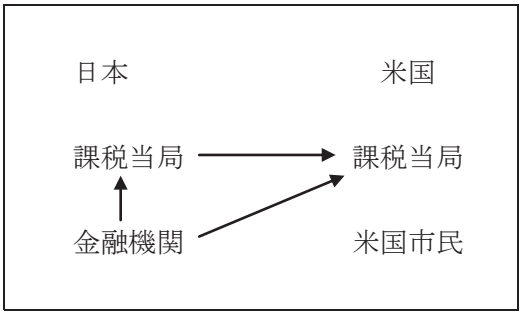
従来、一方で、日本の二国間租税条約は、条約の濫用防止を目的とする制限的な徴収共助規定しか設けていませんでした（例、日米租税条約27条）。他方で、実施特例法は、外国の租税債権にも優先権を与えていました（改正前実施特例法11条後段）。この状況の下で、赤松晃博士は、外国租税債権は日本の租税債権および日本の被担保債権を確保してなお余剰がある場合に限り一般債権に優先することを定めるように改正すべきであると提案していました[27]。今回の実施特例法改正は、これまでのポリシーを変更し、国内法上、外国租税債権の優先権を否定するに至りました。実施特例法の条文の上では、優先権を定める国税徴収法の規定を準用しないという形をとっているだけですが（実施特例法11条４項）、立法政策としては大きな転換です。

３－３．FATCA への対応

以上に見たように、課税当局が国外情報を取得するやり方として、本人から情報を取得するやり方と、租税条約の枠組みを使って条約相手国の課税当局から情報を取得するやり方が整備されてきています。これに対し、ごく最近、課税情報取得のために別の手法をとる国が現れました。2010年３月に米国で成立した外国口座税務コンプライアンス法（FATCA）です[28]。

FATCA は大変複雑なルールですが、イメージ図を使ってごく簡単に説明します。

【イメージ図】



米国は、米国市民に対して全世界所得課税を行います。そこで、米国市民が海外金融機関に保有している金融資産について、米国課税当局は情報を取得する必要があります。そのために、米国の国内法で、外国金融機関から米国人の銀行口座情報を取得するためのしかけをつくりました。イメージ図では左側の国を日本と書いて

27　赤松晃「徴収法の国際的側面―徴収共助に係る OECD モデル租税条約の進展とわが国の方向―」租税法研究33号47頁、66頁（2005年）。

28　田中良「全世界所得課税確保のための海外金融資産・所得の把握方法：米国の適格仲介人（QI）レジーム・FATCA レジームの展開」金融研究30巻４号313頁（2011年）。

ありますが、米国からみると外国にあたるわけです。外国金融機関は、米国 IRS と直接に契約を結び、情報を提供します。外国金融機関が情報提供を行わない場合には、当該金融機関の米国源泉所得に対して源泉徴収を行います。これが、「情報を出さないのなら源泉徴収してしまうぞ」という担保措置になります。

これは金融機関にとって大変な負担です。すこし前のウォール・ストリート・ジャーナルの記事になりますが、カナダのモントリオールで、手続的負担の増加を恐れる銀行が「米国人お断り」という対応に切り替えるというので、現地の米国人が困っていると報道されたことさえあります[29]。もっとも実際には、グローバルに展開する金融機関にとって、米国人口座を閉鎖することも、米国源泉所得を稼得しないようにすることも、現実的ではありません。

各国の対応は、ふたつの方向に分かれています。ひとつは、モデルⅠと呼ばれるアプローチで、金融機関が米国口座保有者に関する情報を自国の課税当局に提供し、しかるのち、課税当局間で自動的情報交換を行います。このやり方で米国と合意したのが、フランス、ドイツ、イタリア、スペイン、英国です。

もうひとつは、モデルⅡと呼ばれるアプローチで、さる６月21日の米国との共同声明で、日本とスイスがこれを採用しました。日本の場合、金融機関が IRS に登録して、非協力口座の総数と総額を IRS に毎年報告します。そして、米国側で追加情報を欲する場合には、日本の当局は米国からのグループ要請を受け付け、要請された情報を米国の権限ある当局に提供します。これによって、日本の個々の金融機関は、IRS との間で別途契約を直接に結ぶ義務から免除されます。

FATCA の施行時期は2013年１月です。実施まで、あと数ヶ月を残すのみとなりました。

29　The Trouble with FATCA, The Wall Street Journal, August 11, 2010.

３－４．まとめ

まとめます。経済活動がグローバル化する中で、租税手続法も一国のみで閉じることがありません。手続法は従来きわめてローカルだったところ、急速に、その国際的側面が重要になってきています。

これは、新しい潮流ということができます。これまで国際課税という場合、中心を占めるのが実体法上の問題でした。移転価格をめぐる相互協議とか、延滞税とか、手続的な問題ももちろんありました。しかし、手続法は各国ごとに固有の面が強く、クロス・ボーダーの側面が今日ほど脚光を浴びることはなかったのではないでしょうか。少なくとも日本では、そうだったと思います。これが変化し、国内法の改正によって国外財産調書を提出させたり、多国間条約の署名に応じて条約実施特例法を改正したり、米国の法律改正にあわせて条約上の情報交換条項を活用したり、といった動きが出てきているのです。

もっとも、実体法の領域に比べますと、手続法が各国固有のローカル・ルールをより強く体現しているという出発点は動きません。このことをよく示すのが徴収共助に関する立法であり、国税徴収法を準用するという形でグローバル化に対応しています。

４．具体例その３：各国政府機関の連携強化

グローバル化に対する法制度の対応と密接に関係するのが、各国政府機関の連携強化の動きです。

４－１．OECD 税務長官会議（FTA）

OECD 税務長官会議（Forum on Tax Administration、FTA）は、43カ国の長官レベルのフォーラムです。43カ国の中には、選ばれたOECD 非加盟国を含んでいます。

その目的は、税務行政官が適切なグローバルな流れを特定し、討議し、それに影響を与えることです。また、世界中の租税行政を促進するための新しい考えを発展させることです。

直近では、2012年１月にブエノスアイレスで第７回会合を開きました。オフショア・コンプライアンス、租税行政と大法人との協力関係、よりスマートに働くためのベスト・プラクティスの共有、といった点を論じています。

４－２．透明性と情報交換に関するグローバル・フォーラム

情報交換の条約ネットワークを拡充する動きも、続いています。透明性と情報交換に関するグローバル・フォーラムが、ピア・レビューを継続しています。2012年６月20日のプレス・リリースは、これまでにすでに79のピア・レビュー報告書が採択され、17のピア・レビューが進行中であると述べています。６月29日のプレス・リリースは、800本を超える租税情報交換協定が署名されたと発表しています。

スイスも、ピア・レビューの対象となっています。この点については、一方で、石黒一憲教授がスイスの2008年以前の立場を擁護する立場から批判的な検討を行っています[30]。他方で、スイスは、2011年の段階で英国とドイツとの間でいわゆる Rubik　agreement とよばれる合意に達し、情報交換の代わりにスイス側で高率の源泉徴収をすることで済ませることが可能にな

30　石黒一憲「ボーダレス・エコノミーへの法的視座第255回『「租税条約上の情報交換」と「スイスの銀行秘密」―「IRSvs. UBS 事件」及び「OECD のタックス・ヘイブン対策」との関係において［19］』貿易と関税60巻９号50頁（2012年）。

31　Miranda Stewart, Transnational Tax Information Exchange Networks: Steps towards a Globalized, Legitimate Tax Administration, World Tax Journal Vol. 4, Issue 2, 152, 169 (2012).

っています[31]。

４－３．国際タックス・シェルター情報センター（JITSIC）

国際タックス・シェルター情報センターは、JITSIC（Joint International Tax Shelter Information Centre）ともいいます。もともと2004年に米英豪加の税務当局によりワシントンに開設されました。濫用的租税スキームの解明を目的として、情報交換と知識共有を行っています。2007年にロンドンにも開設しました。日本の国税庁からも、専門家が派遣されています。

2012年７月には、日米同時査察実施取決めの合意がなされました。日米両国の査察部門が並行して査察調査を行い、権限のある当局間で交換された情報について、事件ごとに指名された査察部門職員が直接協議を行うことを可能にしています。

４－４．まとめ

このように、各国政府機関が連携を強めています。ここから読み取れるのは、情報の取得と管理が鍵になる、という流れです。

もともと、税務調査は、調査対象の選定にはじまります[32]。情報取得と分析の重要性は、かねてより意識されていました。それ自体は、決して新しい話ではありません。

今回の動きについて新しいのは、各国課税当局が情報やノウハウをシェアする動きが活発になっている点です。このような動きは、2008年夏の世界金融危機以降、大きな流れになりました。オフショア法域を巻き込んだ租税情報交換協定が激増し、透明性と情報交換に関するグローバル・フォーラムが活発にモニタリング活動を行うようになっています。

これは新しい動きであり、ここ数年になって強くなりました。つい10年前には、考えられなかったことです。たとえば、2001年前後において、OECD 加盟国のタックス・ヘイブンに対する対抗運動は、後退を余儀なくされていました。流れが反転した現在においても、NGO のウェブサイトなどでは、次のような意見をよく目にします。租税情報交換協定を数本結んだくらいでオフショア法域から必要な情報が得られるわけではないとか、自動的情報交換を日常化しなければ十分でないとかいった意見です。各国政府機関の連携という潮流が将来どの程度定着するかは、各国の政治的意思にかかっている面が大きいように思います。

５．具体例その４：租税専門家の役割の重視

先ほど触れた OECD 税務長官会議は、毎年、ボリュームのある報告書を複数公表しています。個人、中小企業、大企業、富裕な個人というセグメントごとに、それぞれ20本近い報告書があります。その中には、各国の租税行政に目に見える影響力をもつものがあります。

そのひとつが、「税務仲介者（tax intermediaries）の役割についての研究」という報告書です。2006年から検討がはじまり、2008年に公表されました。この報告書については本田光宏氏や須藤一郎氏の紹介があります[33]。また、この報告書を踏まえて、本庄資教授が、納税者と税務当局の対決関係から協力関係への転換のための税務仲介者の役割を論じています[34]。

５－１．税理士の助言義務

税務仲介者というと、やや聞き慣れない言葉

32　アメリカ法について、金子宏「アメリカにおける税務調査―質問検査権を中心として―」『所得概念の研究』357頁（有斐閣、1995年、初出1989年）。

33　本田光宏「OECD における『税務仲介者』の位置づけについて」本庄資編著『国際課税の理論と実務―73の重要課題』1171頁（大蔵財務協会、2011年）、須藤一郎「国際課税における税務仲介者の役割及びそのあり方に関する考察」同上書1183頁。

かもしれません。日本法ですぐさまイメージしやすいのは、税理士でしょう。税理士法上、税理士は、脱税相談が禁止されています（36条）。また、委嘱者が不正に国税の賦課徴収を免れている事実を知ったときは、直ちにその是正をするよう助言しなければならないとされています（41条の３）。税務仲介者のこのような役割を、重視しようというのです。

５－２．ゲートキーパーとしての租税専門家

隣接領域で似たような議論をしているのが、金融商品取引法です。そこでは、法律家がゲートキーパー（gatekeeper）としての役割を果たすべきだという議論があります。ゲートキーパーつまり門番として、市場で販売される商品の品質管理をするということです。米国ではごく最近、租税法律家についても門番としての役割を復権すべきであるという主張がされています[35]。この議論には長い歴史的背景があります。租税専門家の倫理を論ずる局面で、クライアントに対する義務とともに、システムに対する義務（duty to the system）がある、という議論がなされてきたからです[36]。

租税専門家の役割を重視する行政アプローチは、課税当局のおかれた環境を反映しています。2004年に、租税行政に関して著名な書物が出版されました。1990年代後半の米国IRS改組をうけた時期のことです。その本の題名は「租税行政の危機」というもので、当時の識者の危機感を示しています[37]。この本に寄稿したJeffrey Owens氏は、主要なメッセージのひとつとして、各国の租税行政が予算不足に陥っていると指摘しています[38]。

なぜ、税務仲介者の役割を重視するのでしょうか。課税当局に与えられた資源が限られている。そこで、税務仲介者との間で協力関係を結んでおく。余裕のできた調査能力を、納税非協力のリスクの高い領域に重点的に投下する、というわけです。

では、OECD税務長官会議のこのような戦略は、どこに起源があるのでしょうか。英国のある論者は、英国HMRCの大企業用プログラムが影響したと指摘しています[39]。すなわち、英国では、2006年にいわゆるVarney Review[40]という報告書が出て、政府サービスの改革の一環として、大企業との協力関係の構築を打ち出しました。時期を同じくして、OECDの税務仲介者についての研究は、そのコアチームが英国から供給されました。したがって、英国の議論とOECDの議論が似ていても偶然の一致ではないというのです。もっとも、同様のプログラムは米蘭でも報告されていますので、実際には起源は単一ではないのかもしれません。

５－３．コーポレート・ガバナンスとの関係

この話は、上場会社について特に意味があります。透明性を求める圧力が高まっているからです。規制機関は開示すべき会計情報を求めます。課税当局は納税申告を求めます。NGOやNPOも監視しています。この中で、会社にと

34　本庄資「納税者と税務当局の対決関係から協力関係への転換のための税務仲介者の役割」同上書1197頁。

35　Richard Lavoie, Am I my brother's keeper ? A tax law perspective on the challenge of balancing gatekeeping obligations and zealous advocacy in the legal profession(2012), available at http : //ssrn.com/abstract=2122653.

36　増井良啓「【書評】Bernard Wolfman, Deborah H. Schenk, and Diane Ring, Ethical Problems in Tax Practice, 4 th Edition（Aspen Publishers 2008)」ソフトロー研究19号85頁、93頁（2012年)。

37　Henry J. Aaron and Joel Slemrod, editors, The Crisis in Tax Administration（Brookings, 2004).

38　Jeffrey Owens and Stuart Hamilton, Experience and innovation in other countries, in supra note 37, 361.

39　Judith Freedman et al., Corporate Tax Risk and Tax Avoidance : New Approaches,［2009］British Tax Review No. 1, 74, 76(2009).

40　http : //www. hm-treasury. gov. uk/d/pbr06_varney_review. pdf（最終閲覧2012年９月14日)。

41　Anushka Bakker and Sander Kloostehof, Tax Risk Management : From Risk to Opportunity（IBFD, 2010).

っては、課税リスクをいかに管理するかという課題が、ますます重要になっています。Tax risk management といわれる領域です[41]。

ここから、会社組織のあり方として、取締役会がどこまで租税の問題を議論すべきか、といった課題が出てきます。また、会計事務所の業務内容として、会社のリスク管理にどのようにかかわっていくか、という課題が出てきます。

５－４．まとめ

これらの例は、どのような流れを示しているのでしょうか。ひとついえるのは、納税者対課税当局という二項対立構造から、税務仲介者とか会社の取締役会とかいったアクターを加えた多極的構造へ、という動きです。また、どのアクターが何を求めて行動するか、つまり当事者のインセンティブに注目する課税当局の執行戦略です。

日本では、最近になってこのような流れが現実化しています。国際租税協会（IFA）では、各国支部にアンケートを配り、各国の現状について情報を収集しています。日本支部も、公表情報に基づいて、アンケートに回答しました。そこでは、日本の国税庁が税務に関するコーポレート・ガバナンスの重要性を強調しはじめていること、2011年12月段階で73の説明会が開かれたこと、などを回答しています。きたる2012年10月２日に、論点整理の報告書をボストンで討議する予定です。

６．問題に対する本報告の結論

本報告では、租税手続法に新たな潮流が生まれているのか、それは具体的にどのようなものであり、どこが新しいのか、考えてきました。結論を拾い上げますと、次のようになります。

＊行政手続法制定時以来の課題に応える改正がなされた。
＊手続法が一国のみで閉じることがない。
＊情報の取得と管理が鍵になる。
＊当事者のインセンティブに注目している。

それでは、これらを総合すると、全体として、どのような潮流を読み取ることができるでしょうか。国税通則法改正にみられる納税者の権利保護の動きは、課税当局が通常の納税者をクライアントとして丁寧に遇する方向です。これに対し、納税非協力リスクの高い納税者に対しては、事前の情報取得により捕捉漏れを防ぎ、専門家や会社機構のインセンティブ構造に訴えることによって行動パタンを変えようとします。このようなやり方はいくつかの国の課税当局が試みてきたことですが、ここ数年、日本にも影響が及んでいます。特に、国際的側面については課税当局の情報収集力が及ばないことが多いため、情報交換の網の目を密にするよう対応がはかられています。

このようにとらえることができるならば、近年起きていることがらは、無関係の突発的な事件の連鎖ではなく、内的に関連し一定の傾向をもつ「潮流」であるともいえそうです。

おわりに

おわりに、この「潮流」という言葉について一言します。

社会学者の富永健一教授は、1984年に『現代の社会科学者』という書物を公刊し、社会科学の「諸潮流」を分析しました[42]。彼によると、経済学・政治学・社会学の知的巨人たちの学説は、実証主義の潮流と理念主義の潮流というふたつの潮流の間の対抗関係として整理できます。射程が広く、かつ、細部が克明な書物です。

租税手続法の新たな「潮流」というとき、これに匹敵するような大きな流れを定式化できるかというと、まだまだこれからかもしれません。ましてや、その規範的評価のためには、もっと

42　富永健一『現代の社会科学者』（講談社、1984年）。その後、講談社学術文庫に所収されている。

突っ込んだ研究が必要です。

しかし、いくつかの具体例をつなげてみると、全体として何かが変わってきているのではないか。こういう感じを皆様と共有できたとすれば、90分ご静聴いただいた甲斐があります。

以上で報告を終わります。

大阪大会

第64回租税研究大会大阪大会開催にあたり

公益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64回租税研究大会に多数の皆様方と講師の方々にご参加をいただきまして誠にありがとうございます。特に財務省の中江審議官、総務省の平嶋審議官には公務ご多忙の中、わざわざ東京よりお越しいただきパネリストを務めていただきます。心より感謝いたしたいと思います。また、ご出席の皆様には常日頃、当協会の事業活動に対しましてご支援・ご協力を賜っておりまして、この場を借りまして改めて厚く感謝申し上げたいと思います。

さて、近年わが国は経済のみならず、国家社会全般にわたり多くの問題解決能力を衰弱させて、その国力は世界における相対的地位を低下させていると思います。その上、昨年の地震、津波、原発事故、その後のエネルギー問題、さらには不透明な世界経済の先行きなどが加わりまして、われわれの直面する状況はより深刻さを増しております。このような状況を放置しますと、世界における日本の存在感は一層低下します。幅広い視点から政策を総動員して、一刻も早く国力再生への歩みを確実に刻んでいくことが必要になると思います。

私どもの国は古今東西に類を見ない巨額の財政赤字を抱え、財政健全化は待ったなしの課題であるということは周知のことです。国及び地方の長期債務残高が今年度末で940兆円、GDP比で196％に達し、歴史的にも国際的にも例を見ない最悪の水準です。この財政赤字の累積は、財政の硬直化による政策自由度の減少、金利の

上昇による経済への悪影響、世代間の不公平の拡大等を確実に引き起こし、平穏であるべき私どもの市民社会を破壊してしまいかねません。

今後高齢化の進行により、社会保障関係費が一層増加していく中で、これを放置した場合、国内はもちろん、世界中に大混乱を生み出すという危機は、ギリシャ問題の波紋１つを取ってみても明らかであろうと思います。財政の健全化は全く待ったなしの状況にございます。にも拘わらず、これまでこれを結果として先送りしてきたことは、日本の知性の衰弱、勇気の欠如以外の何ものでもないと私は思います。

当協会では民間の中立的な立場から税財政の問題を調査研究し、毎年あるべき税制改正の提言や主張を継続的に行ってまいりました。要するに、「経済活力の強化」と「安定財源の確保」、言葉を換えれば、「成長戦略」と「財政の健全

化」「社会保障制度の改革」を一体的に推進するための抜本的な税制改革の必要を強く主張してまいりました。こうした中、昨年度以降、われわれの提言が徐々に政府に取り入れられつつあります。しかし、それらはあくまでもまだ改革の始まりにすぎません。

法人税におきましては復興特別法人税の課税により、実現は３年後となりますが、実効税率が５％引き下げられました。しかし、諸外国の税率との比較ではまだ不十分であり、競争力を確保し、「経済活力の強化」を図るには復興特別法人税の課税期間の終了を待つことなく、早期に一層の引き下げを検討する必要があると思います。

また、８月には社会保障・税一体改革関連法が成立し、消費税率が５％引き上げられることになりました。これは社会保障財源の確保のみならず、財政健全化にかける意思を内外に示したという意味で高く評価すべきであると思います。しかし、法律の附則には景気条項が盛り込まれており、引き上げが実現するかどうかはいまだ不透明です。わが国の財政の現状や高齢化の進行を見据えた社会保障の「安定財源の確保」のためには、これ以上、引き上げを先送りすることはもはや許されることではございません。私どもは直面するであろう当然の痛みに耐えて、確実にこれを実施すべきであると考えております。

さらに社会保障制度の改革についても「社会保障制度改革国民会議」に先送りされています。わが国の人口構造を踏まえて、持続可能な制度とするためには、重点化・効率化による思い切った給付の抑制が避けられないことは明白です。早期に超党派的視野に立って、聖域を設けることなく検討を進め、将来世代も安心できる制度としていただくことを強く希望したいと思います。

本日の大阪大会におきましては午前中に渡辺教授に研究のご報告をいただきました。午後からは「税制抜本改革をめぐる諸課題」をテーマに討論会を予定しております。ご担当いただくのは税制・財政に精通された先生ばかりです。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もご清聴いただきますよう、よろしくお願い申し上げたいと思います。

最後になりましたが、皆様方のご発展をお祈り申し上げますとともに、今後とも当協会の活動につきご支援・ご指導を心からお願いいたしまして、私の挨拶を終わらせていただきたいと思います。ご清聴ありがとうございました。

税法における配当および資本の概念

－会社法との比較を中心に

九州大学大学院法学研究院教授

渡辺　徹也

はじめに（問題提起）

ただ今ご紹介にあずかりました九州大学の渡辺です。本日は、日本租税研究協会の年間行事のなかでも重要な「租税研究大会」において、報告の機会を与えて頂き、たいへん光栄に存じます。それでは、さっそくはじめさせていただきます。

○法人税収

経済が低迷して法人税の税収が減っているといわれて久しいのですが、それでも平成24年度予算の歳入において法人税は第３位で、約9.8％を占めています。金額も約８兆8000億円、租税及び印紙収入に占める割合は約21％となっていて、依然として重要な租税であることに変わりありません。

○会社法改正の影響

講学上の法人税法を考える上で、私法、特に会社法との関係は無視できないといわれています。税法と会社法は相互に密接に関連し合ってきました。会社法が変われば税法が変わります。例えば、平成12年に会社法が会社分割の制度を作ったため、翌年に税法は組織再編税制を導入しました。平成17年の会社法制定によって、利益処分概念が変化すると、平成18年に税法は、役員賞与に関する損金算入制限を大きく変更させました。役員賞与の損金算入を否定するにあたって当時の法人税法34条２項が依拠してきた「隠れた利益処分」という概念をもう使うことができなくなったからです。また、会社法が現物配当を正面から認めたことが、税法に与えた影響もあります。

その一方で、税法の規定が会社の計算に影響を与える、すなわち、税法上有利な扱いになる

ように会社が取引を変更あるいは調整するといわれることもあります。

○概念の共通化

税法が会社法に依拠する理由は、二度手間を省くという意味での簡素化からの要請といわれますが、両者はどちらも企業法（ビジネス・ロー）として同じような領域を扱っている以上、双方で同じ概念を使用するのはむしろ自然ともいえます。ただし、どこまで共通しているのかは程度の問題かもしれません。共通化できないところでは、個別に概念を構築することになります。法人税法74条１項に規定される確定決算主義のあり方についても、税法がどこまで会社法に依拠するかは、程度の問題といえます。

○税法と会社法の乖離

しかし、近年、両者は乖離の傾向にあるといってよいでしょう。とりわけ平成13年度における組織再編税制（および平成14年度における連結納税制度）の導入、そして平成22年度におけるグループ税制の創設で、両者の乖離は広がりました。会社法上の計算処理に関わらず、損益を認識するか否かが、税法上の要件によって決定されるからです。

○配当概念・資本概念

一方で、配当概念（およびそれに関連する資本の概念）そのものについては、組織再編成に関する領域に比べれば、比較的緩やかな乖離といえなくもありません。簿価取引か時価取引かが、会社法とは無関係に決まる組織再編税制に比べれば、配当および資本の概念は会社法からの借用であり、スタート地点においてまず会社法に依拠しています。もっとも、組織再編成でも、合併や分割という概念は会社法からの借用だと考えられていますし、組織再編税制の一部にはみなし配当に関する規定もありますから、この差は相対的なものに過ぎないことになります。つまり、会社法と税法の乖離現象は進行しているのです。

○みなし配当・資本金等の額

税法では、会社法の配当概念および資本概念に依拠しながら、これらを修正して「みなし配当」あるいは「資本金等の額」という税法上の概念を作り上げてきました。本報告では、これら税法上の概念をみていくことにより、税法独自の考え方（すなわち、なぜ税法が会社法とは異なる概念を採用しなければならないか）について、できるだけ基本的なところを整理してみることにします。したがって、税法に習熟した方からみれば当然と思える内容も多いかも知れません。

この段階で予め１つの答えを述べると、株主が法人から受け取った金銭等の額のうち、税法上の原資あるいは元本である「資本金等の額」を超えた部分を税法は配当として扱っている、ということになります。

○講学上の法人税法

税法において配当および資本について考えることは大切です。それは、講学上の法人税法の中心課題の１つだからです。講学上の法人税法とは、主として法人−株主間取引、すなわち、法人の存在を前提にして新たに生じる取引を扱う領域であり、配当はそのような取引の典型に該当するものです。もう１つの典型は出資です。

１．みなし配当

１−１．法の変遷―かつての２項みなし配当とその廃止（商法と税法の衝突）

平成２年の商法改正によって、従前の株式配当が配当可能利益の資本組入れ（旧商法293条の２）と株式分割（旧商法218条）の２つに分割されました。しかし、当時の所得税法25条２項２号（法人税法24条２項２号も同じ）は、前

者の資本組入部分を配当とみなしていました。いわゆる２項みなし配当と呼ばれるものです。すなわち、商法上は利益配当性を否定された行為について、税法は依然として配当としての課税を維持したのです。

裁判例はどうでしょうか。利益準備金の資本・組入れについて、明文でみなし配当課税の対象としていた当時の所得税法25条２項２号について、最高裁は、憲法29条および84条に違反するものではないとしています（最高裁昭和57年12月21日判決、訟務月報29巻８号1632頁）。ただし、その根拠はわかりやすいものとは言いがたいという批判が、例えば会社法学者の江頭憲治郎先生からなされています(「みなし配当」租税判例百選第４版61頁（2005年））。ちなみに、アメリカでは有名なマッコンバー最高裁判決（Eisner v. Macomber, 252 U. S. 189（1920））が、既に1920年の段階で、株式配当には所得の実現がないとして、非課税の判断をしています。

配当可能利益の資本組入れに関する課税方法については、1990年代の初頭に代表的な会社法学者と租税法学者において見解の相違がありました。包括的所得概念に基づいて、資本組入の段階で、主として未実現のキャピタル・ゲイン部分への課税を主張する租税法の金子宏先生の説（金子宏「商法改正と税制－株式配当および利益積立金の資本組入れを中心として－」『所得概念の研究』230頁（有斐閣・1995年）（初出1990年））と、組入により株主はなんら豊かになっていないことを理由に、みなし配当課税に反対する会社法の竹内昭夫先生の説（竹内昭夫「利益積立金の資本組入れとみなし配当課税の当否〔上〕〔下〕－金子説批判－」商事法務1258号43頁、1259号30頁（1991年））がありました。

その後、平成13年度の税制改正により、上記旧所得税法25条２項による課税（２項みなし配当課税）は廃止されるに至りました。したがって、この点に関する税法と会社法の「ねじれ現象」は、立法的に「一応の」解決をみたといえるでしょう。この立法化については、後でもう１回触れることにしたいと思います。

１−２．現行みなし配当規定（所得税法25条１項・法人税法24条１項）

⑷ 譲渡か配当か（誰に譲渡するかによる区別の可否）

所得税法25条１項（法人税法24条１項も同じ）は、後で少し詳しく説明する「資本金等の額」という概念を用いて、法人の純資産のうち、株主が法人に対して払い込んだ部分と、法人が設立後に獲得した部分とを区別しています。

そして後者である法人の獲得利益が、合併、分割型分割、資本の払戻し、解散、自己株式取得等一定の事由によって株主にわたる場合に、配当とみなして課税します。その場合、株主は、（無対価組織再編成の場合を除けば）一定の金銭その他の資産の交付を受けることになるので、これら金銭等のうち、税法上の元本を超える部分が、課税の対象となりうることは納得できるのですが、しかし、所得税法上のどの種類の所得として課税するかという問題が、その先にあります。

それについては、資産の譲渡による所得（個人株主であれば譲渡所得）とする考え方がありえます。解散や自己株取得のような場合、株主が法人へ株式を「譲渡」し，その対価として資産等の交付を受けたというとらえ方をするのです。株主が、保有する株式を第三者へ移転すれば譲渡所得となるのに、株式を発行した法人に移転すれば配当として課税されるのは整合性がないと考えるわけです。

また，そのような場合の株主が手にした利益は，これまで保有していた株式の含み益が一気に実現するケースに該当するから、キャピタル・ゲインの性質を有します。後で触れるアメリカ法では、日本でいう自己株式の取得や法人の解散によって株主に生じる利益の多くは、キャピタル・ゲインとしての課税を受けます。

その反面，株主が受け取った金銭等の価額のうち，資本金等の額を超える部分を、いつかは

配当されるその配当の原資と考え、残余財産等の分配を一括した「大きな配当」とみるとらえ方も十分に説得的です。この考え方に基づけば、配当を行うのは、株式を発行した法人に限られるから、株式の譲渡先として発行法人と第三者を区別することには、意味があります。現在の日本法はこちらの考え方を採用したと思われます。そのため，会社法では配当でないものを税法で配当とみなす必要性が生じました。これが所得税法25条１項等に規定されるみなし配当なのです。

(b) 残余財産の分配

法人が解散する場合の残余財産の分配（会社法481条）は清算分配であって、会社法上の配当ではありません。しかし、条文上は、株主に交付された残余財産の価額から、「法人の資本金等の額のうちその交付の基因となった株式に対応する部分の金額（以下、「対応資本金等の額」という）」を控除した額が、みなし配当とされています（所得税法25条１項３号）。

このことを次のようなごく簡単な事例を想定して説明します。A社の資産1,000、負債500、資本金等の額400（資本金80、資本準備金20、その他資本剰余金300）、利益積立金額100（その他利益剰余金100）、A社の発行する株式は１種類（普通株のみ）、発行済株式数100、株主は１人、法人の資産・負債には含み益はないとします。この法人が、解散により（負債を弁済した後の）残余財産500を株主に分配した場合のみなし配当の額を計算してみましょう。

所得税法25条１項柱書きによれば、交付を受けた「金銭の額および金銭以外の資産の価額の合計額」のうち「対応資本金等の額」を超える部分がみなし配当となります。前者は500ですが、問題は後者の算出手順です。それについては、所得税法施行令61条２項３号に規定があります。内容はかなり複雑で難解ですが、条文に出てくる各項目は以下のように整理できます。

(i)対応資本金等の額。これを今から求めます。(ii)当該資本の払戻しまたは当該解散による残余財産の分配を行った法人の当該払戻し等の直前の資本金等の額。この事例では400です。(iii)当該法人の当該払戻し等の日の属する事業年度の前事業年度終了の時の資産の帳簿価額から負債の帳簿価額を減算した金額。この事例では500となります。(iv)当該資本の払戻しにより減少した資本剰余金の額または当該解散による残余財産の分配により交付した金銭の額および金銭以外の資産の価額。この事例では500です。(v)当該法人の当該払戻し等に係る株式の総数。この事例では100です。そして、(vi)株主等が当該直前に有していた当該法人の当該払戻し等に係る株式の数。この事例では100です。

所得税法施行令61条２項３号の内容は、「(i)＝(ii)×(iv)／(iii)×(vi)／(v)」ということなので、これをこの事例に当てはめると、対応資本金等の額＝400×500／500×100／100＝400となります。

この事例では１人株主なので、要するに、分配額（500）のうち、資本金等の額（400）を超えた部分（100）がみなし配当になります。ここでは、分配額が収益、資本金等の額が元本の役割を果たしていることが分かります。

なお、上記所得税法施行令61条２項３号の内容に、株式の取得価額を示す項目がないことからもわかるように、みなし配当の金額は、株主における株式の取得価額（株主側のデータ）とは無関係に算出されます。つまり、各株主がそれぞれ異なる金額で株を取得していたとしても、みなし配当の金額は同じになります。

なお、平成13年度改正前の法人税法24条１項では、法人株主が交付を受けた金銭等の額が、株式の取得価額を超える部分で、かつ「資本等の金額」以外の部分からなる金額を配当とみなすことになっていました。したがって、法人株主については、株主側のデータが反映されていた時期があったのです。

2．資本金等の額

2−1．内容

資本金等の額を一言でいえば、かつての「資本金＋資本積立金額」、つまり、かつての「資本等の金額」のことです。条文上（法法２条16号）、資本金等の額とは、法人が株主等から出資を受けた金額として政令で定めるものとされています。具体的には、法人税法施行令８条において，法人の資本金の額をベースに，そこから加算または減算される項目が規定されております（法令８条１項柱書き）。

会社法上の資本金にプラス・マイナスすることで、資本金等の額が算出されます。したがって、税法上の資本金等の額とは、会社法でいう資本金とは異なる（完全には一致しない）概念ということになります。

たとえば、法人が利益剰余金を資本に組み入れた場合、税法が資本金の概念を会社法から借用しているために、資本金の増加に伴って資本金等の金額もいったんは増額しますが、同時に、当該組入金額だけ、資本金等の金額は減額されるという処理がなされます（法令８条１項13号）。結果として、資本金等の額は、組入れの前後で変化はないことになります。ここで、会社法上の資本金は組入額だけ増額していることに注意してください。

そのような減額処理をしておかねば、組入後において、組入部分（会社法上は資本金に転化した部分）から株主に対して配当や清算分配などが行われた場合、税法上、配当としての課税ができなくなるという「不都合」が生じるからです。平成13年度改正前は、所得税法25条２項のみなし配当課税があったからよかったのですが、先ほど述べたようにそれを廃止したために、組入れの前後で資本金等の額を変化なく保つ必要が出てきたのです。

資本金等の額は、法人から株主への金銭等の払出し等があった場合に、それがどこから出て行ったものなのか、すなわち、①設立当初に株主が払い込んだ「原資」に相当する部分と、②設立後にその法人が獲得した「利益」に相当する部分のうち、どちらから払出しが行われたかを区別するために、必要な数値（データ）であると考えられます。立法担当者による解説では、会社法の概念に関わらず、法人税法では、「株主の拠出部分と課税済利益の留保部分が資本の部を構成するという考え方を維持する」という説明がなされています（『改正税法のすべて（平成18年度版）』（大蔵財務協会）245頁）。

すなわち、①は、株主が課税済所得から出資を行っているという前提をとる限り、株主段階での課税が済んでいる部分です。その意味では、たしかに原資なのですが、それは法人設立時の株主には妥当しても、設立の後に株式を第三者から購入した株主には当てはまりません。

そして、②は、法人段階の課税は済んでいても、株主段階の課税はまだ済んでいない部分です。したがって、②の部分が株主に移動する場面を捉えて課税するために、みなし配当課税という方法が採用されたといえます。そのように考えるならば、みなし配当課税は二段階課税の貫徹（株主段階における課税の確保）のための制度だということもできるでしょう。そして、いったん配当とされると、統合論に基づく二重課税の調整（所法92条）等がなされます。

2−2．みなし配当における対応資本金等の額

⑷ 原資としての対応資本金等（資本剰余金の額の減少に伴う配当）

先ほどと同じＡ社が、（残余財産の分配でなく）資本剰余金から株主へ配当を250行ったとします。そうすると、前回（残余財産の分配のとき）の交付金額が、今回は250となります（所得税法施行令61条２項３号ロ）。

所得税法施行令61条２項３号の内容は、先ほどの公式「(ⅰ)＝(ⅱ)×(ⅳ)／(ⅲ)×(ⅵ)／(ⅴ)」の通りで

すから、これを今回の事例に当てはめると、対応資本金等の額は400×250／500×100／100＝200になります。したがって、分配額（250）のうち、「対応資本金等の額」（200）を超えた部分（50）がみなし配当ということになります。

注意して欲しいのは、すべて資本剰余金からの配当（原資の払い戻し）であるにもかかわらず、税法上はみなし配当となる金額が１／５出てきたということです。この１／５という数字は、A社の資本の部（会社法では純資産の部）における資本金等の額以外の部分（利益積立金額）の占める割合と同じです。

つまり、会社法上はすべて資本剰余金からの配当を行っても、税法上は資本金等の額から４／５が払い出され、それを超えた１／５部分がみなし配当課税を受けるという按分計算が行われているのです。A社の資本の部を、いわば短冊型というか、輪切りあるいは縦割りにするこの按分計算により、配当に関する税法上の出所が、一種の割り切りによって決定されたことになります。

ここで重要なのは、税法が配当概念を会社法から借用している（最高裁昭和35年10月７日判決民集14巻12号2420頁）にもかかわらず、所得税法24条および同25条は、わざわざこのような会社法上の配当（すなわち、資本剰余金の額の減少を伴う配当）を、税法上もストレートに配当として課税するのではなく、みなし配当として按分計算によって課税する方法をとったということです。

立法論としては、このような按分計算以外の方法もあり得ます。例えば、後述するアメリカ法では、このようなケースでも税法上の配当可能利益の範囲内で、すべて配当として課税する場合があります。また、少し古い話になりますが、平成13年商法改正によって認められた資本準備金を財源とした配当の場合、税法上は全額が利益の配当として課税されていた時期があります。ただし、当時の有償減資や有償減準備金に対する課税とやり方が違うので、批判の対象となっていました。いずれにしても、ここで申し上げたいことは、現行法における按分計算は、必ずこの方法しかないというのではなく、いくつか考えられる課税方法の１つということです。

⑹ 収益（対価）としての対応資本金等の額

みなし配当を受けた後に、株式の譲渡損益を算出するためには、株式の取得価額が使用されます。法人から交付を受けた金銭等の額のうち、みなし配当部分を先取りした残りが株式譲渡損益計算の対象となり、その際の株式譲渡対価から、みなし配当部分が減額されるのです（租税特別措置法37条の10第３項・法人税法61条の２第１項１号）

結果として、譲渡対価は対応資本金等の額となるのですが、この場合の対応資本金等の額は、みなし配当の計算における「原資」としての役割とは打って変わって、むしろ「収益」としての性質を帯びることになります。

なお、法人株主の場合、みなし配当の先取りが有利に作用する場面があります。すなわち、みなし配当が益金不算入となると同時に、みなし配当分だけ譲渡損益計算における対価が減額させられる（法人税法61条の２第１項１号）から、それだけ株式譲渡損が出やすくなります。つまり、益金不算入と損失控除という両方を得ることができる場合がでてきてしまうのです。このため平成22年度改正で、自己株式として取得されることを予定して取得した株式に関するみなし配当課税については、益金不算入制度の適用がないことになりました（法人税法23条３項）。一方で、個人株主の場合、みなし配当を先取りしておきながら、株式譲渡損失の通算や繰越が制限される制度には問題があると思われます。

⑹ ２つの取得価額……法人側のデータと株主側のデータ

資本金等の額は法人側のデータ、すなわち、配当をする法人の税務貸借対照表上の数値であ

り、みなし配当の計算において株主側のデータである株式の取得価額が使用されることはありません。後で詳しく述べますが、ここはアメリカ法とは大きく異なります。

一方で、既に述べたように、株主の譲渡所得の計算においては、株式の取得価額、つまり株主側のデータが使用されます。したがって、法人側と株主側における２つの原資あるいは元本が、それぞれ別々の所得計算において使用されていることになります。

なお、資本金等の額が税法上の原資を表すとしても、それはみなし配当の計算における法人設立時の株主に関してのみであり、株式譲渡損益の計算においては収益として機能していることは既に述べた通りです。

３．アメリカ法における分配に対する課税

３−１．分配の種類

アメリカ法における分配は、組織再編成に関するものを除けば、大きく非清算分配（non−liquidating distribution）と清算分配（liquidating distribution）に分けることができます。

そして非清算分配はさらに、償還（redemption）と償還に該当しない分配とに分けられます。後者、すなわち償還に該当しない分配の典型が配当です。

３−２．歳入法典301条による課税

⑷　配当

償還以外の非清算分配については、歳入法典301条が適用されます。分配が配当とされるのは、配当の定義規定である316条⑷にある earnings and profits という税法上の配当可能利益、以下では E&P と表すことにしますが、この E&P から分配された部分に限られます。配当となれば、受取額のすべてが課税の対象となります。

配当は原則として通常所得（ordinary income）としての課税を受けてきたのですが、2003年の法改正により歳入法典１条⑻⑾が追加され、一定の適格配当（qualified dividend）については、キャピタル・ゲインと等しく有利な税率が適用されることとなったため、個人株主にとって分配が交換扱いされてキャピタル・ゲイン課税を受けるという利点は減少しました。それでも、交換扱いとなった場合は、利益を算出する過程で税法上の取得価額、以下、基準価額（basis）といいますが、この基準価格の控除ができるという利点は残っています。一方で、法人株主については、歳入法典243条の受取配当控除があるので、配当扱いとされる方が有利となる場合が多いといえます。

⑹　原資の回収と株式譲渡益

法人の E&P を割り込んで分配がなされた場合、それはもはや316条⑷に定義される配当ではないので、配当課税を受けることはなく、301条⑹⑵に基づき、原資の払い戻し（return of capital）として、株主における基準価格がそれだけ減額されます。なお、ここでいう「原資」とは、株主による株式の取得価額であり、日本法でいう「対応資本金等の額」とは異なります。

そして、分配額の方が株式の基準価格を上回る場合、つまり基準価格を減額していっても使い切れず、なお分配額の方が余る場合、301条⑹⑶Ⓐにより、当該超過額は売買あるいは交換による利益（gain）として扱われます。

⑹　E&P という基準

301条の分配、すなわち法人が株主の保有する株式に関して行う資産の分配とされた額は、①配当課税を受ける部分、②原資の払い戻しとして非課税となる部分、③株式譲渡益として課税される部分のどれかに該当することになります。

注意すべきは、分配に対する課税の計算順序です。E&P が十分に存在すれば、分配は全額配当課税を受けますが、E&P が不足すれば、

まず原資の回収が先に行われ、その後に譲渡利益に対する課税が行われます。

これ以外にも、組織再編成における非適格資産（合併交付金等）の課税について、それを配当とするかキャピタル・ゲインとするか、E&Pを基準とした判例法や制定法が存します。一方で、日本のように資本に関する税法上の概念は、アメリカ法にはありません。

3−3．歳入法典302条による課税

⑷　交換としての課税

株式の償還、すなわち317条(b)にいう法人が財産との交換において自らの株式をその株主から取得することについては、302条が適用されます。償還が302条(b)の要件のいずれかを満たした場合は、302条(a)により、株主が株式との交換（exchange）において財産の分配を受けたとみなされ、それ以外の場合は、302条(d)により、301条の適用を受けることになります。

要件を満たして、交換扱いを受ける場合の利益は、株式を売却したときと同様に、原則としてキャピタル・ゲインとして扱われます。ただし、交換扱いを受けた場合でも、償還された株式に対応するE&Pは、321条(n)(7)により、法人側で減少することになっています。

⑸　302条(b)の要件

302条(b)の要件とは、①本質的に配当と等しくない償還、②実質的に非割合的な償還、③株主の投資持分の消滅、④一部清算の４つです。

例えば、法人の利益を配当する代わりに、比例的な株式の償還を行うことによって、配当と同一の経済的効果を達成しながら、配当課税を回避するような行為は、上記(i)〜(iv)のいずれにも該当しないから、302条(a)による交換扱いが認められず、301条による配当とされます。それに関する有名な判例としてDavis最高裁判決（U. S. v. Davis, 397 U. S. 301(1970)）があります。301条の配当とされた場合、財務省規則1. 302−２(c)に基づいて、償還された株式の基準価格は、残った株式に上乗せされることになっています。

3−4．清算分配に対する課税

清算分配については、分配により株主が受け取った金額が、331条(a)に基づいて、保有していた株式との交換において支払われた額とされます。したがって、清算分配によって受領した現金および資産と、株式の基準価格との差額が、株主にとっての損益となります。

分配法人におけるE&Pの多寡に関係なく、清算分配を受領した株主が配当として課税されることはありません。損益はキャピタル・ゲインまたはキャピタル・ロスとされます。これは償還が交換扱いとされた場合と、原則的には同じ課税方法であるといえます。

4．受取配当益金不算入制度

4−1．国内企業からの配当（法人税法23条）

法人株主が受け取る配当は，法人税法23条に基づきその一部または全部が益金に算入されないという形で、課税対象から除かれています。その理由を、「法人税が所得税の前どり」、すなわち、法人税と所得税の統合（integration）からすることは可能です。もう１つ、二段階課税の貫徹からの説明も可能です。ここでいう二段階課税とは，法人段階と株主段階で１回ずつ課税することであって，法人段階で何度も課税することを意味しないからです。アメリカ法の考え方はこちらです。

関係法人株式（法法23条１項、６項）のような保有要件に該当しない配当に関する益金不算入割合について、昭和63年度改正の前は100％が益金不算入でしたが、平成14年度改正前は、80％までが益金不算入とされました。そして、平成14年度改正で、関係法人株式等以外の株式等にかかる受取配当は，その50％が益金に算入

されないことになりました。

このような法改正の方向が、理論的に正しいのかどうかは議論の余地があると思いますが、いずれにしても、法人段階における多重課税の範囲は，拡大傾向にあるといえます。

4−2．外国企業からの配当（法人税法23条の２）

平成21年度改正で、法人税法23条の２が創設され、内国法人が一定の外国子会社から受け取る配当は、それまでの間接税額控除方式から、益金不算入となりました。

法人税法23条と23条の２は、子会社となるための25％以上という株式保有要件や、要件を満たした場合の益金不算入という効果の点において、またその条文番号においても類似性があります。

しかし、23条の２の立法目的としては、配当政策に関する課税の中立性、規定の簡素化、そして資金還流という政策目的が上げられていて、23条とは異なるといえます。ここでは、受取配当が利益でないという理由が、会社法ではなく、税法上の理論から導かれていること、さらにはその理論も個々の税法の規定において異なることを指摘しておきたいと思います。

さらに、23条の２で注意すべきは、この規定によってわが国の国際課税の原則が、ワールドワイド・システムから、テリトリアル・システムへと移行する第一歩ではないかと指摘されていることですが、本日はその点は取り上げません。

5．別の視点から－より根本的な問題

5−1．Debt vs Equity

法人が資金を調達する原則的な方法は、借入れ、すなわち負債（debt）によるか、あるいは株式（equity）によるかです。負債と株式を交換するDES（デッド・エクイティ・スワップ）という取引があることからみても、両者の性格には類似性があるといえます。ただし、法人税法において、課税所得の計算上、支払利息は控除することができますが、支払配当はできません。したがって、両者の区別は重要です。

伝統的なdebtの特徴としては、次のものをあげることができます。すなわち、①リターンが予め確定している（固定利率）、②債務の返済日および利息の支払日が確定している（期日確定）、③倒産の場合を含めた債権者としての権利の存在、④株主よりも優先的に支払いを受ける権利の存在、⑤議決権がないこと、あるいは債権者としての地位を保全する以外の支配権を及ぼさないことです。

伝統的なequityの特徴は①〜⑤の反対となります。すなわち、⑥法人事業の成功に応じてリターンが変わりうる（変動利率）、⑦リターンの支払日は（株式の払い戻しを含めて）未確定であり実行されないこともありうる（期日未定）、⑧債権者としての権利は存しない、⑨支払いに関して債権者に劣後する、⑩議決権などを通じて会社をコントロールする権利を有することがあげられます。これら双方に顕著と思われる各特徴をパッケージとして捉え、debtとequityを区別することは、歴史的には意味がありました。

パッケージによる区別を前提としても、debtとequityの両方の性質を併せ持つような有価証券あるいは金融商品というものは存在します。古典的な例は、いわゆる優先株式です。通常、優先株式には、議決権がないため会社に対して支配を及ぼすことができません。その意味でequityとしての要素は薄いのですが、その反面、配当や残余財産に対して優先的な権利を持っていて、その性質はdebtに近いことになります。つまり、優先株式は、伝統的なequityと伝統的なdebtの中間に位置する証券ということができます。

優先株式に限らず、パッケージの各要素を組み合わせた証券を発行することは可能です。例

えば、議決権がなく、配当や残余財産についても他に劣後する株式や、利率の変動する社債を発行することは、一般には禁止されていません。どのように組み合わせるかは、原則として当事者たちの自由です。

当事者は、証券を debt と呼ぶか、equity と呼ぶか、当該証券にどのような経済的性質を与えるか、オプションを組み込むかなどを含めて、原則として自由に選ぶことができます。つまり、当事者には事実上の選択権があり、その結果、debt と equity の区別は相対化します。

優先株式や転換社債型の新株引受権付社債も、debt と equity の両方の性質を持つという意味でハイブリッド証券ですが、最近では、さらに多彩で複雑なハイブリッド証券が日本においても発行されているようです。

国によって課税上の取り扱いが異なる証券、例えば、親会社の国の法では equity として扱われるけれど、子会社の国の法では debt として扱われるような証券、あるいは、わが国で外国子会社配当益金不算入制度の恩恵を受けながら、配当を支払う子会社の存する国において、支払配当の損金算入が認められる証券なども、一種のハイブリッド証券です。

debt と equity そのものの多様化が進むなかで、制定法において両者に関する明確な定義や一般的な線引きをすることは、適正な課税のために必要なことであったとしても、大変難しいことです。つまり、配当課税について論じる以前の問題として、何が株式かという非常に大きな問題が存在しているのです。

5−2．法人税の負担者

法人税と所得税の統合を意図しているとされる所得税法92条は、制度としては非常に不完全な統合方式ですが、法人税が所得税の前取りである、すなわち、法人税の実質的な負担者は株主であるという前提で作られています。

しかし、制度をどう作るかどうかに関わらず、法人自体は消費ができないために、実際の税負担をすることはできないといわれています。もしそうであれば、法人は、法人税としての経済上の負担を利害関係人に移転（転嫁）することになります。

株主が法人税を負担しているならば、例えば法人税が上昇すれば、法人は支払配当を減少させるはずです。そうすることで上がった法人税を株主が支払うことになります。しかし、配当を減らせば、株価が下がり、今後の自社への株式投資が得られず、困ったことになるかもしれません。つまり、投資家としての株主の目からみて、より魅力的な投資先があれば、当該法人への投資をやめて、別の投資へシフトすることが考えられます。したがって、法人税が上げられても、法人は配当を減らさないかもしれません。

法人税を株主に転嫁できないなら、法人はそれを、仕入れ値を下げることで仕入れ先につけ回すかもしれないし、製品の値段を上げることで消費者へ負担させるかもしれません。

もちろん、仕入れ先や消費者たちが強い立場にいれば、先ほどの株主の例のように、他へと逃げてしまえばよいことになります。つまり、別の納入業者へ取引先を変更したり、消費者として別の商品を購入すればよいだけです。結局は、法人の圧力から逃げられない弱い者へ法人税の負担が行くことが考えられます。近年では、それは労働者であるという主張が有力に唱えられているところです。

法人税の負担者は労働者であれば、法人税は、決して、株主の所得税の前取りではないということになります。そして、株主が法人税を負担しているという前提で作られた現行法は見直しをせまられます。つまり、これまで論じてきた前提自体が危ういのです。

まとめ

税法と会社法は共存できるでしょうか。両者は趣旨目的が違うのでそもそも難しいといえま

す。一言でいえば、利害関係者の利益調整を考える会社法と、適正課税を追求する税法では、配当という１つの行為をとっても、みているところが違うと思われます。さらに、経済の複雑化に伴い双方の規定はますます専門化してきています。かつて配当は利益からだけしか行われず、種類株も存在しませんでした。現在では、各種のハイブリッド証券までが登場するに至っています。

借用概念については、仮に税法の規定にある取引等の概念をすべて私法から借用できたとしても、それですべての問題が解決するわけではありません。現在でも、配当だけでなく、資本、合併、会社分割などは、会社法からの借用だといわれますが、よくよくみると、会社法自体に配当そのものの定義はありません。資本、合併、会社分割も同じです。みなし配当に関する立法の変遷をみてもわかるように、借用概念ではなく税法で決めるしかない分野が広がりつつあるように思えます。

適正な課税のために税法が要求するのは、納税者がどれだけもうかったか、あるいはどれだけ損をしたか、つまり利益と損失を確定させることです。そのような損益確定のためには、計算手順として、取引に関する原資（元本）と収益について決めなければなりません。

対応資本金等の額はみなし配当計算における税法上の原資であり、かつ株式譲渡損益計算においては収益でした。また、個人株主とは異なって、法人株主では、受取配当は収益ではないとされています。そして、これらはどちらも、現行法上、税法が独自に決めるという方法がとられているのです。

また、税法は課税するための規定なので、損失については特に気にします。含み損のある資産をいつ処分するかは、実現主義を前提とするならば、納税者に任されているので、これを野放しにすると損出しの危険性が増えてしまいます。アメリカ法では、課税繰延を受けて出資された資産、現物配当、組織再編成における非適格資産の交付などに関して、損出し否認規定があります。

そのようにみていくなら、税法は会社法から概念を借用しているのではなく、単に会社法上の用語を使っているだけなのではないか、といえるのかもれません。既に述べたように、税法が欲しい部分の定義が会社法にはないからであり、また、趣旨目的が違う以上、そのような定

義の共通化は期待できません。

かといって、税法上の定義も簡単ではありません。税法上配当課税を受けるべき行為が税法における配当なのですが、それではトートロジーになってしまいます。会社法上の配当でも、税法上の配当でない行為（資本剰余金の額の減少に伴う配当・分割型分割）は、なぜそのように規定されているのかを考える必要があります。その場合のカギとなる概念は、資本金等の額（税法上の資本概念）です。

一方で、仮に共通言語化が可能だとしたらどうなるでしょうか。それでも、他の問題は残されます。例えば、課税を前提に各人が取引を決める、つまり税法が会社法を引っ張るという逆基準性の問題があります。

私法上、通常でない法形式を選択するという租税回避の問題もあります。また、仮に個別言語化、つまり税法ですべての取引を定義しても、租税回避が起こる可能性は残ります。その場合は「私法」ではなく「税法」上の選択可能性が濫用されるという見方になるのでしょう。もっとも、「租税回避」とは何かという定義のやり方次第で議論の方向性は異なるのかもしれません。

外国法との間での共通言語化はさらに難しいといえます。現行ルールでは、外国子会社から親会社への資金の移動について、利息やロイヤルティではなく、配当として分配する行為が増える可能性あります。そうなれば、日本の税法が独自に配当、利息、ロイヤルティについて決定していく必要性が生じてくるかもしれません。

時間を少しオーバーしてしまいました。申し訳ありません。私からのお話は以上です。拙い内容でしたが、最後まで聞いて下さりありがとうございました。

税制抜本改革をめぐる諸課題

●参加者（五十音順）

関西学院大学経済学部教授	上村　敏之
財務省大臣官房審議官	中江　元哉
総務省大臣官房審議官	平嶋　彰英
京都産業大学経済学部准教授	八塩　裕之
司会　関西大学経済学部教授	林　　宏昭

討論中に言及されている資料は、巻末「**資料編１頁～99頁**」に掲載されています。

はじめに

（林）　今日は２時間を大きく分けまして、総論の議論を前半、それから、個別の議論を後半ということにしたいと思っております。進め方といたしましては、それぞれ財務省、総務省の審議官の方からご説明、ご報告いただいて、その後に研究者の方からご質問、あるいはご意見等を伺って、また、リプライをしていただくという手順で進めてまいります。

先ほど副会長からもお話がありましたけれども、社会保障と税の一体改革ということで、消費税の議論が盛んに行われております。ただ、われわれ税金を研究してきた者といたしましては、税制改革の全体像としての議論は必ずしも十分ではないと思っています。今から約25年前に消費税が議論されたわけですけれども、あのころの税制改革議論というのはかなり精緻にいろいろな税金の効果も検証しながら進めていたと思うのです。どうもそのあたりが最近は不足しているのではないかという気がしております。今日はぜひそのあたりを深く専門的に掘り下げていただいたらと思っております。

私は議論ごとに取りまとめというのがあるのですけれども、今日はタイムキーパーということで徹したいと思っておりますので、皆さん、どうぞご協力をお願いいたします。

それでは、総論ということで、まず最初に財務省の中江審議官の方からご報告いただきたいと思います。どうぞよろしくお願いいたします。

Ⅰ．財政・税制の現状と税制抜本改革

１．財政の現状と課題

（中江）　「財務省主税局」と書いてある資料に沿って説明します。

まず最初に**資料②（資料編４頁）**の財政の現状をご覧ください。左が歳出、右が歳入の円グラフです。24年度の一般会計予算の総額は90兆円ですが、歳出は国債費と地方交付税交付金、社会保障関係費の三大経費で全体の７割以上を占めています。

一方、右側の歳入の方をご覧いただきますと、税収が42.3兆円と全体の５割に満たないという状況で、国債費の方が44.2兆円ということで、税収よりも国債費の方が多いというやや異常な姿になっています。

資料③の近年の推移をご覧ください。日本の財政は歳出が税収を上回る状況がずっと続いており、平成に入って、歳出と税収の折れ線グラフの差が急速に広がってきています。われわれはこれを「ワニの口」と呼んでおります。

平成10年代の後半に若干これが縮まって、その差額に近い公債の発行額の棒グラフのところがやや減っているのですが、その後、またリーマンショックということで、平成20年度以降は景気悪化に伴って税収が大きく落ち込んで、差が拡大傾向にあります。

その結果、国債残高が非常に増大しております。**資料⑥**は、日本の国債残高など政府全体の債務残高のGDP比を国際比較したものです。日本の数字をご覧いただきますと、若干いろいろな統計がありますが、200％を超えていると

いうような数字になっており、急速に悪化している姿がご覧いただけるかと思います。先進各国の債務残高も増加していますが、日本はその中でも突出しています。

そうすると、「これはグロスの数字をGDPで割っているだろう。国は金融資産を持っているのだから、それを言わない、あるいは考慮しないというのは財務省がちょっと大げさに言っているのではないのか」という議論をする方がいます。

資料⑦をご覧ください。この債務残高から国の持っている金融資産、これは大部分が年金の積立金とお考えいただければよろしいかと思いますが、これを差し引いた純債務残高、ネットの債務残高のGDP比で見ても日本は主要先進国で最悪の水準になっています。

資料⑧は、信用不安がクローズアップされている欧州各国とのさまざまな指標の比較をしております。上から3段目が一般政府債務残高GDP比です。その次がいわゆる財政収支の対GDP比です。日本はこれらの国々と比べてもかなり悪くなっています。

下から2つ目の欄の10年国債利回りというのを見ていただくと、日本の方が圧倒的に低い0.8%で、その他の国は相当高くなっています。日本の場合、発行残高の9割以上が国内で消化されているということで、金利が低く抑えられていると言われています。

資料⑩をご覧ください。日本の国債の所有者別の内訳は、海外投資家の保有比率が約6%と低い一方で、銀行、生損保等金融機関の割合が6割強と高いという特徴があります。日本の場合は豊富な国内貯蓄を背景にして、安定的に国債を消化できています。一方で、こういう金融機関の割合が高いと、仮に金利が上昇した場合、その金融機関の損失につながるということになります。

資料⑪は、国債金利が1%上昇したときの影響を取りまとめた資料です。国の国債費への影響、それから、国債の時価総額への影響と金融機関への影響です。

資料⑫では、日本の国債の管理政策の歴史をまとめております。政府としてもしっかりした国債の管理政策を行ってまいりましたが、近年の経緯は一時的な金利上昇としては1998年12月の運用部ショック、2003年6月のVaRショックといったことがあります。

今後急激な金利上昇が起こらないとは言い切れず、できるだけリスクを小さくするためにも現段階から財政健全化にしっかり取り組んで、市場の信認を引き続き確保していく必要があると考えております。

資料⑭は、国税、地方税を合わせた租税負担を国民所得で割った租税負担率と社会保険料の総額を国民所得で割った社会保障負担率の合計を国際比較したものです。

日本の租税負担率は、主要国では最低の水準になっています。アメリカは相当低いのですが、日本の場合はそれに次いで低い状況です。

歳入の方ではなくて、歳出の方をご覧いただきたいと思います。特に社会保障についてご覧いただきたいと思います。**資料⑮**は、社会保障支出とそれ以外の支出に分けて、その対GDP比をグラフ化したものです。日本の政府の総支出は、OECD諸国中1995年が下から2番目、それから、2009年でも下から5番目に位置しています。

社会保障支出の方は1995年は同じく下から2

番目でしたが、高齢化が相当進展し、2009年は23.3％で、下から11番目の18位まで上昇しています。一方、社会保障以外の支出の方は、1995年の段階では18.3％で、下から６番目ですが、2009年の段階では16.6％とOECD諸国の中では最低水準まで減少しています。予算が制約される中で社会保障支出がやむを得ない支出として増えてきた一方、それ以外のところで賄ってきているということになります。

資料⑯は、OECD諸国における社会保障支出と国民負担率の関係です。丸囲みの日本のところを見ていただきますと、日本の社会保障支出は、中程度である一方で、国民負担率は先ほどご説明したように低い水準となっています。

資料⑰で社会保障をもうちょっとご覧いただきたいと思います。社会保障は冒頭で国の予算の三大経費のうちの１つと申し上げました。社会保障の経費は、国民から見れば給付を受ける方ということになりますが、それと国と地方の予算はどういう関係になっているのかということを簡単にまとめた資料です。

社会保障給付費の折れ線グラフをご覧いただきますと、昭和50年から右肩上がりで上がってきており、平成21年度には100兆円近くになっています。内訳は年金が50兆円強、医療が30兆円強、それから、その他として介護・福祉があります。21年度の数字は以上なのですが、24年度の数字をこの棒グラフに入れてあります。24年度の給付費は予算ベースで109.5兆円です。

この財源をどうやって賄っているかということで、左の方の棒グラフの社会保険料収入というところをご覧いただきたいと思います。急速に右肩上がりで上がってきたのですが、近年は60兆円に届かないところでほぼ横ばいになっています。これは労働力人口の伸びが鈍化して、最近は減少してきていることから、社会保険料収入は横ばいで推移してきています。

そうすると、給付費は右肩上がりで100兆円になろうとする一方、社会保険料の方は60兆円に行かないということで、この差額は拡大傾向が続いています。この差額を賄っているのが国や地方公共団体の公費です。右の方の棒グラフを見ていただくと、保険料が2012年度として60兆円ぐらい、国税負担が30兆円弱、地方税負担が10兆円強になっています。国の予算で言うと国税負担の30兆円弱に見合う26.4兆円という社会保障関係費ということになって、これが今後も急速に増えていくということになります。

２．社会保障と税の一体改革

資料⑳－１をご覧ください。今回の社会保障と税の一体改革は、少子高齢化が進んで若い人が急速に少なくなるという社会経済情勢が大きく変化する中、直前にご覧いただいた社会保障の安定財源を確保するということと、最初の方でご説明した財政を健全化するというわが国にとって待ったなしの二大目標を同時に実現するための改革です。消費税をはじめとする税制の抜本改革で安定財源を確保するということが、今回の社会保障と税の一体改革の狙いです。

８月に税法関係の法案が成立しました。その中身について**資料⑳－２**で簡単にご説明します。今回の一体改革で、消費税率を２段階で５％引き上げるということになりました。これは社会保障の充実・安定化と財政健全化を同時に達成するためのものです。全額を社会保障の財源とすることになっています。消費税収の１％程度、すなわち2.7兆円程度は、待機児童問題の解消、医療介護サービスの充実、低所得者対策などの社会保障の充実の財源とします。

また、消費税収の４％程度、すなわち10.8兆円程度は、財源が足りず、不安が生じている今の社会保障制度について安定財源の裏打ちをするということで、社会保障の安定化の財源となります。具体的には、基礎年金の税金の投入割合、いわゆる年金国庫負担を２分の１にするための財源に2.9兆円程度、後代への負担のつけ回しの軽減、つまり、高齢化などによって社会保障が増加し、安定財源が確保できていない今の社会保障への対応に７兆円程度、消費税率引

上げに伴う年金額とか、あるいは診療報酬などへの物価上昇の反映に0.8兆円程度となっており、財政健全化に一定の寄与をします。

資料⑳－３に社会保障のサービス向上について詳しく載せておきました。先ほどの消費税率１％分の2.7兆円程度が充てられます。ここに書いてありますように子育てに0.7兆円程度、医療・介護は２つに分かれておりますが、0.6兆円程度と１兆円程度、年金関係で0.6兆円程度ということで、さまざまな制度を充実するというものに充てるということです。

先ほど、今回の社会保障・税一体改革では、消費税率を引き上げた分は全て社会保障の財源とするということをご説明しましたが、その詳細が**資料⑳－４**です。左側が2012年度予算です。消費税収５％分のうち国分は全体で7.3兆円あり、高齢者３経費が国分の予算で15.1兆円です。高齢者３経費というのは基礎年金、老人医療及び介護ですが、予算上この３経費に充てることになっています。数字を見ていただくと、充てられる方の数字の方が大きく、充てる方の消費税収が少ないので、全額充てられていることがお分かりいただけると思います。

その構造は今度も変わりませんが、消費税収が10％になったときに国と地方で配分すると、国分は17兆円程度になります。社会保障４経費ということで、制度として確立された年金・医療・介護・少子化対策と今までの高齢者３経費より若干増やして、ここに充てる、社会保障の目的税化するということで全額社会保障に充てることとしました。

次になぜ今回消費税なのかということです（**資料⑳－５**）。消費税の特徴は税収が景気や人口構成の変化に左右されにくく安定しており、経済活動に中立的であり、高い財源調達力があるということです。

資料⑬の主要税目の税収の推移をご覧いただきますと、法人税については税率を引き下げたり、あるいは経済全体が停滞しているということで税収が落ち込んでおります。また、所得税も累次にわたる減税で税収が落ちています。所得税は平成３年のときは27兆円程度ありまして、今は13.5兆円程度ですから、半分ぐらいに落ち込んでいます。この主な要因としては、先ほど申し上げた制度減税以外に、利子や、土地譲渡などの分離課税分の落ち込みなどがあります。平成３年と比べると、約13兆円程度落ちていますが、制度減税や、税源移譲の分が４兆円程度、この分離課税分の落ち込みが８兆円程度です。所得税で賄えば消費税をそんなに上げなくてもいいのではないかという議論もありますが、バブル時代のように利率が高くなるのかとか、土地の値段が上がるのかとか、そういった問題もありますので、財源調達力という意味ではやはり限界があります。そこのところはやはり高い財源調達力を持っている消費税を社会保障の財源調達手段として充てるということではないかというのが今回の考え方です。

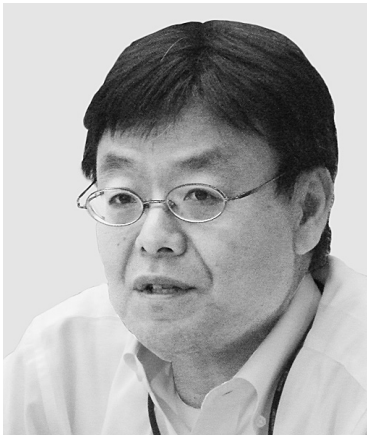
資料⑳－７をご覧ください。政府は、今回の社会保障・税一体改革の政府原案を７本提出し、国会で一部修正され、また撤回や議員立法もなされましたが、全体で８本の法律が成立しました。よくある誤解で、消費増税だけではないかということが言われますが、税の法案は国税と地方税の２本、あとの６本は社会保障に関する法案、年金が２本、子ども・子育てで３本、その他１本というような実態です。

その前の**資料⑳－６**の「税制全体を通じた改革」の消費税以外の税目も含めたところは後半の税制各論でご説明したいと思います。

前半部分についての説明は以上です。

（林）　中江審議官、どうもありがとうございました。財政全般の話と後半は社会保障改革と絡めてお話をしていただきました。税金は支出の裏返しですから、その議論には当然全体の財政運営ということが絡んでまいります。ご報告に対する意見や質問については後ほどお２人の研究者の方からいただくということにします。

引き続きまして、総務省の平嶋審議官の方からご説明いただきたいと思います。どうぞよろしくお願いします。



Ⅱ．地方財政・地方税制の現状と税制抜本改革

１．社会保障と税の一体改革

（平嶋）　それでは、私の方も座ったままでご説明させていただきます。お手元にあります「地方財政・地方税制の現状と税制抜本改革」という**資料**です。

地方財政の方の立場から今回の税制抜本改革を見てみるということですが、**資料❶（資料編55頁）**の消費税５％引上げによる社会保障制度の安定財源確保はご説明があったとおりです。消費税収を８％、10％に上げていくということ、それから、社会保障にあてていくということが書いてあるのですが、この**資料❶**で説明しておりますと、実は「地方財政」という言葉がどこにも出てまいりません。なぜ地方財政の方で消費税を引き上げるという議論が出てくるのだろうかというのがわかっているようで、わかっていないことが多いのではないかということで、その点について今日はご説明しようというのが主なポイントです。

先ほど見ていただいた目的別の引き上げとは別に実際に国、地方でどういうふうに消費税、地方消費税を配分するかは**資料❷**のとおりです。現行５％を８％、10％にしますが、その内訳は、もともと消費税が４％、地方消費税が１％であったものを８％段階では6.3％と1.7％、10％段階では7.8％と2.2％となります。さらに国の消費税分については交付税の方に法定率を入れていただいているのがありますので、現在は消費税換算で1.18％ですが、最終的には1.52％に上がるということになっておりまして、最後は10％のうち3.72％が地方の取り分ということになっております。

現行の５％のうち2.18％ということに比べると、若干地方のウエートが下がっているということになりますが、これは最初のページに出てきました基礎年金国庫負担の２分の１の引き上げの分に関しましては地方公務員分を除き基本的には国しかありませんので、若干国の方にウエートがシフトしているということになっております。

地方財政の方で消費税を上げる理由というのは何か国と違っているのだろうかということですが、**資料❸**の上の方に最終的に国会で修正していただいた後の国税の消費税の引き上げ法案の第１条の趣旨規定がございます。

その４行目にございますように、「国の方は社会保障の安定財源の確保及び財政の健全化を同時に達成することを目指す観点から消費税の使途の明確化及び税率の引上げを行う」ということです。

下の方は最終的に修正されました「地方税法及び地方交付税法の一部を改正する法律案の理由」ですけれども、太字のところになります。「地方における社会保障の安定財源の確保及び地方財政の健全化を同時に達成することを目指す観点から、地方消費税の使途の明確化及び税率の引上げを行う」ということで、実は国の方も、地方の方も理由は全く同じです。

資料❹では、そんなに地方財政の状況が悪かったのかということとか、地方における社会保障の安定財源の確保というのは何だということをご説明させていただきたいわけですが、これは別に今回の法律案のときに突然私どもが言い出したわけではありません。

今回の消費税の引き上げにつながった平成20年と21年の税制改正でやりました、税制改正の抜本改革の中でも下の方の３の七のところですけれども、「地方税制について、地方分権の推進及び国と地方を通じた社会保障制度の安定財源の確保の観点から、地方消費税の充実を検討する」となっておりました。

２．地方財政・地方税制の現状と課題

資料❺は、先ほど中江審議官からご説明があった国の方の財政状況です。先ほど「ワニの口」と言われましたように、平成２年、３年のころに特例公債依存体質から脱却するということがあったものの、平成６年以降ずっと増えていって、今日大変な財政状況になっているというご説明です。

この説明は多分皆さんはよく聞かれている方が多いと思うのですけれども、地方はどうなのかというのが**資料❻**です。地方財政の財源不足の状況です。われわれの方は国の方から補填していただいている分とか、地方債の増発と絡んで、公債発行額で単純には言っておりませんが、財務省当局とご相談させていただく地方財政対策のときに財源不足というのを算出しております。

その数字ですが、やはり同じように昭和54年ごろから悪くなって、平成元年、２年、３年ぐらいは良かったものの、平成６年ぐらいに悪くなっていって、15年に最悪を迎えて、その後、好景気で下がっていったものの、リーマンショックでまた悪化するという構図をたどっているわけです。現在、財源不足は14兆円ほどあるということになっております。

資料❼は、先ほどの国の方の公債発行額と公債依存度の推移を並べたものに同じく地方財政の方の財源不足の状況を並べてみました。見ていただければわかるように、バブルが弾ける直前の平成元年、２年、３年ごろはどちらの財政状況も良かったわけです。それからの景気対策等で悪くなっていった後、橋本総理の財政構造改革で平成９年度に若干良くなったものの、その後また悪くなって、平成19年度ごろにかけて好景気で良くなっていったものの、リーマンショックでまた悪くなっています。

基本的に国の方の財政状況と地方の財政状況がほぼパラレルに動いているということがおわかりいただけるかと思います。なぜそんなことになっているのか。それには理由がございます。

資料❽は、国家財政と地方財政の債務残高の推移です。同じように地方も増えていったのですが、国の方は60年償還に対しまして地方の方は20年から30年ということで、最近は高止まり傾向ということになっております。

資料❾は、このような国と地方の財政の構造の理由です。上の２段を見ていただきたいのですが、全体の税収に占める法人課税と個人所得課税の割合が一番左のところと左から２番目のところです。景気に左右されやすい個人所得課税、法人所得課税の割合がほぼ同じぐらいあるということです。

安定している財源ということに関しては、国の方は消費税が24％ということになっておりますけれども、地方の方は地方消費税と固定資産税を合わせると大体同じような規模になるということで、安定している財源の割合と景気の変動を受けやすい財源の割合というのは基本的に似ているという傾向がございます。

ただ、これは地方全体です。道府県と市町村を見ると、市町村は固定資産税の割合が非常に高くて、安定しているのですが、都道府県の場合は国以上に景気に左右されやすい税の割合が高いという構図になっております。

個人住民税はそれなりに安定しているわけですけれども、**資料❾**を見ていただきますと、や

はり地方法人二税が乱高下して、地方消費税と固定資産税は一定しているという傾向がございます。

地方消費税は偏在が少ないということもあって、これを増やしていくというのがわれわれにとっては悲願であるということもございました。

もう１つ、これは歳入構造で申し上げたのですが、地方の方の歳出構造です。地方の方がなぜ社会保障に関係あるのだというふうなお話があるかもしれませんが、わが国の場合は国と地方の歳出が非常に関係しております。**資料⓬**にありますように地方の歳出は国庫補助関連事業、国が法令等で基準を設定しているもの、国が法令でその実施を義務付けているものが一般の歳出の大部分を占めているという現状がございます。

例えば給与で行きますと、国の小中学校、教員とか、警察職員とか、国の方で基準を決めているのがほとんどです。一般行政経費の補助というところを見ていただきますと、生活保護、介護保険、後期高齢者医療といったものが非常に大きなウエートを占めているということがおわかりいただけるかと思います。

社会保障で地方というのはどういう意味かということですが、**資料⓭**に「主な社会保障制度の財源負担のイメージ」と書いてあります。年金だけは入っておりません。年金は地方公務員を除くと基本的には国という現状がありますので、入っていません。

医療・保健・介護を見ていただきますと、例えば国民健康保険については国の方が43％で、都道府県が７％です。後期高齢者医療制度につきましては国が33.3％となっていますが、あの感じでいうと、国が３分の２、地方が３分の１を負担しているということです。介護保険制度に関しては施設分は国が２割で、地方が３割、在宅に関しては国が25％、地方が25％、１対１以上の関係で地方が負担しているということです。障害者自立支援も半々、生活保護は３対１、児童扶養手当は逆に１対３、保育所は１対１という感じになっているわけです。

こういうことがありますので、国の社会保障費が増えてきますと、当然地方の社会保障費も増えていくわけです。

資料⓮は、社会保障関係費に関する地方負担等の将来推計です。地方の方には単独事業を入れているのですけれども、例えば22年度で国の方が負担している経費が27.6兆円あったのですが、これが将来的には28年度に33.3兆円に増えるということです。同様に地方負担の方も16.8兆円あったのが20.9兆円に増えるという勘定になっております。

年金関係については払込時に国庫負担、地方負担しますので、これから払い込む方は増えるわけではないので、そんなに増えないのですが、医療と介護がこれから増えていくというのが１つの特徴かと思います。こういうことで、社会保障関係費が地方の方でも非常に重い負担になっているし、増えていっているということはおわかりいただけると思うのです。

それにしても地方には無駄があるのではないか。無駄な箱物があるのではないかというご議論がございます。**資料⓯**をご覧ください。大阪の辺でどういう議論になっているかわかりませんが、全国的に見ますと、地方公務員給与というのはこの十数年下がり続けておりまして、国の水準を大幅に下回っているということになります。

ただ、今度は国の方が給与カットをしましたので、また来年別な数字になっていると思いますが、都道府県でやっている給与カットというのは相当の長い年数やってきているということになっております。

それから、地方公務員の数が多いのではないかという議論もございます。現在地方公務員全体は278万人ございます。**資料⓰**の左の職員数の内訳を見ていただきたいのですが、この中で約半分は濃い部分の震災でも活躍した消防部門、それから、交番にいらっしゃる警察官、警務部門、それから、小中学校、高校で教えている教

育部門、まさに人の数が行政水準を示す部分が半分強を占めておりまして、これを減らすことが行革かと言われると、そうでもない部分です。これらに福祉を合わせると、３分の２はそういう職員ということになっているわけです。

そういった中ではありますが、右にありますように平成６年をピークに17年間50万人職員がおおむね減ってきているということになります。この50万人というのは主に管理部門で減らしてきたという歴史になっておりまして、相当厳しいリストラをやってきているということになります。特に平成17年から22年の５年間では7.5％の純減を達成しているわけです。

これだけで終わりではありません。これからもまだ減っていくと思います。と申しますのは、この10年間の公務公共部門はいろいろな行政改革がございましたが、そのうちの最大のものが市町村合併だったのではないかと思います（**資料⓱**）。全国的に見るとすさまじい数で市町村は減っておりまして、市町村数が46％減、約半分になっております。3,229あったのが1,788です。

この影響が特に強烈に出るのが、当たり前のことですが、経営者であります首長３役です。この間に収入役制度がなくなったということもありまして、３役合計9,895人が4,055人と半分以下になっております。

国会議員の方でも現在定数削減の議論が行われておりますが、地方議会議員の数が多すぎると言われておりましたが、５万8,000人いたのが３万4,000人ということになっておりますし、それぞれいた教育委員、その他の委員の数も大幅に減っております。生首はなかなか切れない面もありますが、これだけ市町村数が減っておりますので、これから市町村の職員数がまだ減っていくだろうと私どもは思っているわけです。

こういうことでリストラしたから良くなったのではないのかというのがまた違うところです。それだけのリストラをしてきたのですけれども、**資料⓲**を見ていただきますと、地方公共団体の決算ベースの歳出というのは、国の社会保障制度に基づくもの、公債費が増加している一方で、それ以外の歳出は減り続けているという現状です。地方の方も国と同じ財政構造になっているということです。

今回私どもの方として国と地方でどう配分するかと言いましたときに、先ほど申しました国と地方の社会保障給付費に関する国と地方の負担に加えて、地方が義務的にやっている単独事業の分を加えた数字でこの５％分を按分させていただくという形で3.46と1.54という形で配分を決めさせていただきました（**資料⓳**）。

単独事業というと、すぐに無駄があるのではないかという指摘をいただくことにまたなるのですが、**資料⓴**を見ていただきますと、もともとは国の補助金でやっていたもので補助金がなくなったという事業がたくさんございます。例えば妊婦健診みたいなものもそうです。保健所もそうです。公立の認可保育所といったものです。こういったものの重要性は十分考えていただきたいと思っております。

以上、私の方からのご説明とさせていただきます。

（林）　ありがとうございます。地方税の課題について限られた時間でコンパクトにまとめていただいてありがとうございました。

それでは、引き続きまして、両研究者からのご質問、ご意見をいただきたいと思います。まず最初に、上村先生の方から、６～７分ということでお願いします。

Ⅲ．財政・税制の現状と税制抜本改革についての討論

〔債務残高の問題と危機感の共有〕

（上村）　関西学院大学の上村でございます。まず財務省**資料⑥**を開きながら話をさせていただきたいと思います。この**資料⑥**の方では「主要国の債務残高の国際比較」という図が載っております。GDP に対する債務残高が、非常に日本は高くて、かつ急激に上がっており、危機的だという話です。日本の財政が危機的な状況にあるという認識は私も正しいと思うし、その中で特に社会保障の費用の増加を何とかしないといけないという問題意識は持たないといけないと思います。

GDP に対する債務残高が一種の指標になると考えられているわけですが、これだけが問題ではありません。ただ、１つの指標にはなります。この比率をどうやって安定させるかということを考えると、GDP を上げる、すなわち成長するということ、もしくは債務残高の増え方を抑制することです。つまり、増税をするか、歳出抑制をするか。以上の３つの方法しかないわけです。

私の感覚では、どれかの方法１つで全てが解決するというわけではなくて、この３つの方法を全て動員しないと、財政再建の問題は解決しないのではないかと考えています。

その中で歳出抑制についてです。国際比較で見ると、日本の政府は実は小さな政府だということです。歳出カットをやるべきだけれども、非常に難しいということは事実だと思います。

もう１つは増税についてです。租税負担率を見ると、これも実は小さな政府になっているということです。アメリカとほぼ同じです。成長もしないといけないのですけれども、負担増ということはある程度やむを得ないのかなと私も考えます。

ただ、どうすればその負担増を国民に納得してもらえるのかというところが大きな問題で、その危機感を国民も政治もなかなか共有できないのではないかと考えています。特に消費税増税を柱とする一体改革の法案が成立する前後から公共事業が増えるとか、そういうような話が出てくることに対して非常に違和感を覚えます。もしくは社会保障に関しても歳出抑制が徹底していないし、かつ高齢者に配慮しすぎる政治があって、給付の抑制、負担増が先送りされている。これでよいのか、というようなことを１点目のコメントとさせていただきます。

〔「財政のスケール感」に関する情報提供の方法〕

２つ目ですけれども、財政というのはかなりスケールの大きな話であり、特に国単位だと兆単位の巨額の数字がすぐ出てきます。ところが、私たち国民生活から考えると、日々の生活は１万円、２万円という感覚です。万円単位の生活観と兆円単位の感覚の違いがある。兆円を意識すればいいのですが、なかなか国民のレベルでは難しいということです。

兆円単位の赤字を解消するかということを国民にどうやって浸透させるのか。例えば国家公務員の給与カットをすれば、赤字問題が解決するということは、本当はばかげているのです。でも、そういうことがなかなか理解してもらえないということを、どういうふうに情報提供で

どういう工夫をするのかということが２点目です。

〔社会保険料の負担〕

３点目ですけれども、社会保険料の負担については非常に大きな問題になっているのですが、大きな負担増を期待できないと考えていいのだろうか。つまり、保険料の引き上げはなかなか難しいのだろうか。だとすると、社会保障を賄うには税金を代替させていくしかないわけです。

ところが、税金を代替すると、税と保険料の違いが問題になる。保険料というのは拠出の履歴があるので、その人に給付するという負担と受益の関係があるのですが、税の場合はその関係を実感することがなかなか難しいということです。例えば消費税の増税分というのは全額を社会保障に充てると言っているのですけれども、それをなかなか国民が実感できていないところに今の改革の問題があるのではないかと思います。これが３点目です。

〔地方税〕

地方税に関して、総務省**資料㉒**、一番最後の資料を開けてください。もちろん消費税の引き上げについては地方消費税と地方交付税の部分があって、地方自治体に配分されるということですので、その配分部分については社会保障に回すというようなことになっています。

この資料で見ると、増税部分については単独事業と合わせて社会保障４経費で比較すると、社会保障４経費の方が大きいから、すべての増税分は社会保障に回るのだというような説明になっています。そこで、全ての自治体でそういう状態になっているのかなというのが私の疑問です。つまり、マクロ的にはそうなのだけど、ミクロ的にはどうなのかということが質問です。ミクロ的にもしもお金が違う所に回ると言っている自治体があるのだったら、「それは政府の約束がちょっと違うんじゃないの」ということです。

〔地方交付税の廃止と消費税の地方税化〕

最後ですが、ここは大阪なので、大阪らしい質問といたします。今、一部の政治の動きとして、地方交付税廃止、消費税を地方税化するというアイデアがあります。これは現実的なアイデアなのだろうか。もしも、こういうものを導入すると、どんな影響があるのでしょうかということについてお聞きしたいと思います。以上です。

（林）　ありがとうございます。前半の財務省のご報告に対しては情報提供のあり方等についての質問がありました。今後の方向性に関する意見は共有しているという部分も多かったと思います。それから、総務省については個別の自治体ごとにはどうかというご質問も出ています。

それでは、引き続いて、八塩先生の方からご意見をいただきたいと思います。よろしくお願いします。

（八塩）　よろしくお願いいたします。上村先生から多くのコメントが出ましたが、私のコメントは２点です。２点とも今回の消費税率引上げに関係した話です。

〔地方消費税のあり方〕

最初の１点は地方消費税についてです。今回新聞報道などによると、最初に消費税率の引上げ幅がまず５％から10％に決まりました。次に５％の税率引上げ分の国と地方の取り分協議があり、その結果、国の消費税が４％から7.8％に、地方の消費税が１％から2.2％に、それぞれ引き上げられることが決まった、と認識しております。ただし、国の取り分には地方交付税による地方への分配分が含まれます。

しかし、国民の多くは、消費税が５％から10％に上がることまではみんな知っており、実際に学生さんなんかもみんな知っているのですが、

一方で、実際に上がったのは消費税とともに地方消費税であることを、多くの方はご存じないと思います。地方消費税も社会保障に使われるということで、先ほど平嶋審議官からも地方歳出における社会保障の重要性についてお話がありました。しかし、いずれにせよ、今回の税率引上げ議論では地方消費税は国の消費税に埋没してしまっており、それに対する国民の認識は非常に薄かったという感覚を持っています。

一方で、地方分権の観点から、地方消費税を強化すべきという声が強まっていますが、それであるならば、やはり今回のような議論の方法は少し変えるべきではないかと思います。すなわち、最初に国と地方合わせた税率の引上げ分を５％から10％にまず決めてしまって、そこから国と地方の取り分を決めるのではなく、例えば国として必要なのは税率として４％から幾つ、一方、地方として必要なのは１％から幾つということをそれぞれがまず提示し、そこから国と地方で議論をする方法にすべきだと思いました。そうすれば地方消費税が埋没せず、そのあり方に関する議論が活発になるのではないかと思います。

〔さらなる増税〕

２つ目のコメントです。今回消費税が５％から10％に上がりましたが、これで問題が解決するわけではありません。今後歳出カットを進めるとともに、さらなる増税を考える必要があります。今日は歳出カットの話はあまりしないことにして、もちろん、来年や再来年ということではないですが、中長期的に５％から10％に上がった後の増税をどうするのかという話があると思います。

そこで財務省**資料**⑭をみながら話を進めますと、先ほど中江審議官からもご説明がありましたように、日本は負担が比較的低い中で、今回消費税率が引き上げられたあと、次の増税をどの項目で行うか、ということです。例えば資産課税は少し検討してもよいと思いますが、今の3.9％を８％や10％にするのは難しいと思いますし、法人税は限界だとされます。個人所得税も高齢化で現役層が減っており難しいという話があり、結局は消費税が残っています。したがって、５％を10％にした後も、結局は国も地方も消費税に注目が集まってしまうような状況です。

その後も消費税一本でいければいいのでしょうが、私としてはもう１つ、他国と比べても個人所得課税が日本は非常に低い点に注目すべきだと思っています。アメリカでは10％とか、ヨーロッパは13％にもなる中で、日本の負担率は非常に低く、その強化を少し考えるべきではないかと思います。

どういうことかというと、日本の所得税・住民税は課税ベースが非常に狭くなっており、それが中・高所得者の負担を比較的軽くしている事実があります。中・高所得層の負担が比較的軽いところが、この図における個人所得課税の負担の低さにつながっています。今回、所得税の最高税率引上げや給与所得控除の上限設定に関する議論がありましたが、そうした限られたごく一部の高所得層だけでなく、中・高所得層全般に負担をお願いするようなことも考えるべきではないかと思います。以上です。

（林）　ありがとうございました。消費税、地方消費税の議論のあり方とさらなる増税も必要というご指摘でした。所得税に関しては後ほど個別のところでお答えいただいた方がいいかもしれません。

それでは、コメントという部分もありましたけれども、質問にもお答えいただくということで、もう一度お２人の審議官にお返しします。それぞれ詳しく答えていくと、簡単にお答えできるようなテーマではなかったかと思うのですけれども、時間に限りがありますので、５分程度ということでお願いいたします。残された問題についてはまた個別のところでもお触れいただくということでよろしいかと思います。よろしくお願いします。

（中江）　大変厳しいコメントをいただきましたので、答え方が難しいのですが、誠実にお答えしたいと思います。

〔財政健全化目標の達成状況〕

まず、上村先生の方からは、「日本の財政が厳しいことは理解できるが、危機感が国民、政治で共有できていないのではないのか」といったお話だったと思います。また、「すぐに歳出を増やせ、というような話も出てくるではないか」というようなことだったと思います。

財務省**資料⑳－８**をご覧ください。もともと国は財政健全化目標というものを掲げております。この財政健全化目標に用いられているプライマリーバランスというのは、歳出から国債に関する元本償還と利払費を歳出から除いたもの、すなわち政策的な経費と、税収等の差です。このプライマリーバランス赤字の対GDP比を2015年度までに、2010年度の水準から半減、2020年度までに黒字化することを目標にしています。今はプライマリーバランスが赤字ですので、政策的な経費を税収等で賄えておらず、借金で賄っているという姿ですから、まずはこれを黒字化していこうということです。

ただし、2020年度までにプライマリーバランスを黒字化するといっても、利払費の分だけ借金の残高自体は増えていきます。借金の残高自体は増えていくけれども、GDPがある程度伸びればGDP比は徐々に小さくなるか、少なくとも発散するような姿にはならないというような目標を立てているのです。

その黒字化に至る中間地点として、2015年度には、プライマリーバランス赤字を2010年度のマイナス6.4%から半減、すなわちマイナス3.2%にしようという目標を立てているわけです。今回の社会保障・税一体改革の消費税率引上げ分を含めて、内閣府がもう一度見直しをした試算があるのですが、2015年度を試算したところ、プライマリーバランス半減目標▲3.2%がようやく達成される姿になるということです。国単独の右の方で見ると、▲3.4%ですが、いずれにしろようやく何とか達成できるぎりぎりの姿ということです。

もちろん経済状況等様々な前提条件によっては変わり得ます。何とかぎりぎりこういう姿になっているのですが、2020年度までの残りの５年間でどうやって縮めていくのか。2020年度の試算をすると2.8%になります。2.8%をどうやって縮めていくのか。先ほど上村先生の方からご指摘があったように歳出をカットするか。税収増を図るか。あるいは経済を良くして、税収を上げていくか。その３つしかないわけです。

今どれをどうすると決まっているわけではありませんが、このパスをたどるぎりぎりの姿であるということですので、今回の一体改革で消費税率が上がったからといって、安心できるような状況では全くないということだと思います。われわれ政府としても、それはきちんと伝えていくべきだと思っております。もちろん３党でご議論された協議の中でも基本的なそういう考え方は共有されているものと思っております。

〔わかりやすい財政の説明方法〕

この数字が兆円単位でわかりにくいというのは本当にご指摘のとおりです。われわれ財務省も「日本の財政を家計に例えると」ということで、日本の予算が90兆円ですから、それを90万円とか、世帯の収入が40万円で、というような例えをいろいろやったりしているところです。ご指摘を踏まえて、もっと良い方法がないかとよく考えていきたいと思います。

〔消費税の目的税化〕

それから、消費税の増税分がダイレクトに社会保障に充てられているという実感がないのではないかといったご指摘がありました。それも当然のご指摘です。今回は消費税の法律上きちんと社会保障の４つの経費に充てるということで目的税化をしたわけですが、その点はわかりやすい説明に努めてまいりたいと思います。

〔消費税〕

最後に上村先生から消費税の地方税化の話がありました。

消費税は毎年10兆円程度の税収が見込まれる、国にとって重要な税目であり、今後のわが国の社会保障制度を支える貴重な財源だろうと考えております。したがって、地方税化については毎年度１兆円単位で増加していく社会保障の費用をどのように賄っていくのかとか、主要先進国と比較して、極めて厳しい財政状況をどのように改善していくのかといった非常に大きな論点があることに留意する必要があります。

八塩先生から消費税ばかりだけど、所得税の方でも、というご指摘がありました。これは後ほど「個別税制の現状と課題」で回答させていただきます。

（林）　ありがとうございます。それでは、引き続いて、平嶋審議官の方からお答えをお願いします。

〔地方消費税の位置〕

（平嶋）　お答えの便宜上八塩先生からお話がありました今回の消費税の引き上げ幅が５％になっていて、その中を国と地方で分けたのだけれども、国で必要な額が幾らで、地方が必要な額が幾らでというのを出して、それぞれで合計してやった方がわかりやすいのではないか、地方消費税の位置がわかるのではないかという多分お尋ねではないかと思うのです。

それはごもっともな面もあるのですが、ただ、今回の５％引き上げといいますのは、先ほど中江審議官からご説明あったように、５％引き上げで国と地方の財政赤字が全部解消されるという数字ではないのです。その途中の一部を取りあえず今回消費税収が現在５％だから、この時点で最大引き上げ幅は経済との関係も考えたときに５％までだろうということです。その５％も２段階で３％、５％と上げようということです。これが精いっぱいだろうということです。マクロの国民負担をどの程度国と地方でお願いするかという議論が先にあった上で、その中で国と地方をどう分けましょうかという議論になっています。

ということなので、先に政治的に５％という数字が議論になって、それが決まっていくというのは過程で申し上げるとやむを得ない面があったのかなと思います。ただ、先ほどおっしゃったように、地方消費税が地方の社会保障支出に使われているということに関して、アピールが足りないのではないか。そのことは認識しておりますので、私も先ほどそういうご説明をさせていただいたわけです。また、実は知事会とかもその点を意識して、これからPRをしていくと言っております。社会保障支出が伸びるので、地方消費税を上げてもらわないと困ると２年か３年前から知事会は言っておりますので、その点はやっていただきたいと思っております。

〔地方消費税の使途〕

それに関連して、上村先生からあった引き上げ分の地方消費税の使途です。**資料㉒**のところにございますようにマクロは整理してあるのですが、それに加えて、地方消費税の引き上げ分の1.2%に関しましては、地方公共団体は社会保障支出に充てなければいけないという法律上の規定が入っております。

国の方が具体的に社会保障目的財源化というのを予算上、決算上どのようにやられるかに応じて私どもは考えていかなければいけないのですが、現在都市計画税という税金がありますけれども、あれも都市計画事業の目的財源になっております。それについてはそれぞれの個々の市町村で「こういう事業に充てています」というのをつまびらかにしていただいておりますので、私どもの方は都道府県市町村に対して地方消費税についてはどういうふうに使ったのかというのをきちんと公表していただくということをお願いする予定にしております。それは法律上の義務です。

交付税については使途を制限してはならないということになっておりますので、そういった規制はできませんが、交付税全体で引き上げ分の0.3～0.4%ですので、その分が全体として社会保障にあたっているということに関しては**資料㉒**のとおりマクロで見れば明らかですので、これは私どもが責任を持ってマクロであたっていますということ、そのことはきちんとやっていきたいと思っているところです。社会保障支出が地方でも増えているということはどこの首長さん方も認識のことだと思います。

〔地方交付税の廃止と消費税の地方税化〕

それから、大阪ということで、消費税と消費税の全額地方消費税化とその場合の交付税制度の廃止というアイデアがあることについてどう思うかということなのですが、消費税を全額地方消費税にするというときに、今の税率でやるのか、10%に引き上げてやるかによるのですが、消費税を廃止して地方消費税に移譲し、交付税を廃止すると、交付税の廃止の方の金額が大きいので、とても地方はそれではやっていけないのです。その後の財政調整制度というのをどうするかを示していただかないとバランスが取れているかどうか分からないので、それが示されていない段階で、コメントしかねるというのが１点ございます。

ただ、消費税の地方消費税化ということに関して申しますと、税体系の中でできるだけ安定した財源を市町村に、その次は都道府県に、国は法人課税みたいなものをちゃんと持っていただきたいというのが日本の税制に貢献されたシャウプ博士の考えでした。その考え方で行くと、全く考え方として成り立たないことではないとは思うのですが、先ほど申しました社会保障財源の話もありますけれども、現実に行われていることの関係では一体どのぐらいの年数でやるつもりでおっしゃっているのかなということも、懸念されます。

というのは、現実には消費税というのは地方消費税も含めて全額国で徴収していただいております。では、誰が地方消費税化したら徴収するのか。都道府県でできないことはないのではないか、しかしそれには国税職員の移管が必要といったときに一体何年で制度設計するのだろうということです。選挙の公約ということであれば、次の任期中にやることを書かれているのだと思いますが、そんなに簡単にできることとは思えないが、というのが１つです。

２つ目は、消費税の中の譲渡割といわれるものと貨物割というのがあるのを皆さんはご存じでしょうか。譲渡割というのは国内取引で取っている分、貨物割というのは海外から輸出したのを税関で取っている分があるのです。こっちの方はどうやったって国しか機関がないので、どんなふうに徴収するのかなという現実の姿をきちんと考えてご提案していただく必要があるかな、とも思います。

地方交付税を廃止して、財政調整制度を新し

く作るというのも、今の地方交付税の何が問題で、どこを変えて、こういうふうな仕組みだということを言っていただかないと、われわれもコメントがしづらいなというのが正直な気持ちです。以上です。

（林）　ありがとうございます。お２人の先生方には、反論ではなくても感想等があるかと思いますが、少し時間を超えております。前半で総論の議論をしていただきました。途中でもありましたけれども、テレビ等の情報では負担増という話には必ず無駄遣いという言葉が裏返しのように出てまいります。そこの議論をずっとやりとりしていても、なかなか前に進まないなというのが私自身の感想です。

ですから、先ほど上村先生も言われましたけれども、今日ご説明いただいたような財政に関する課題を、いかに共有して進めていくかというのが非常に大きな課題です。今回の消費税引き上げもその第一歩だということです。これでいろいろな課題が全て解決するわけではないということも含めて説明していかないといけないのだとあらためて感じました。

それでは、第２ラウンドとして、個別税制の課題についての議論に入ってまいりたいと思います。先ほどと同じように、財務省の中江審議官の方からご説明いただいて、続いて、総務省の平嶋審議官からお話しいただきます。それでは、中江審議官、どうぞよろしくお願いいたします。

Ⅳ．個別税制の現状と課題

（中江）　それでは、税制各論について、資料に沿って説明いたします。先ほどの総論で一番最後に説明した**資料⑳－６**で「税制全体を通じた改革のポイント」を掲げておりますが、基本的にこれから説明する内容をまとめたものです。後ほどご覧いただければと思います。

資料㉑をご覧ください。税制抜本改革法案は成立しましたが、消費税率引上げに向けて幾つかの課題が残されております。１つ目は低所得者への配慮、２つ目は消費税率引上げにあたっての経済への配慮、３つ目は中小事業者の特例に関する課税の適正化と価格への転嫁対策ということで、この３つは消費税関係です。

４つ目が再分配機能の回復ということで、消費税だけではなく、税制全体のバランスを考える観点から、所得税、資産課税についても具体的な検討が残されています。

以下、この順番に沿ってご説明していきたいと思いますが、先ほど八塩先生からいただいた所得税のコメントもその部分で説明したいと思います。また、一番最初に林先生から「どうも最近は税制についての議論でいろいろな分析がやや手薄ではないか」というような厳しいご指摘もいただいておりますので、所得税や、資産税を含めできるだけそういった実態も合わせてポイントをご説明できればと考えております。

１．低所得者への配慮

まず低所得者への配慮ということで、**資料㉒**をご覧ください。もともと家計と消費税の負担を考える場合、１つの税の負担だけで議論するのではなく、税制全体とか、あるいは社会保障の給付を含めた受益と負担の関係を全体として勘案することが必要ではないかと考えております。

しかし、こういう基本的な社会保障制度だけではなく、何か新しいことをやりなさい、というのが政治の方の議論になっており、それを**資料㉓**で説明しています。新聞などでよく目にすると思いますが、低所得者の方々への配慮の方法として、給付付き税額控除という新しい概念の制度にするか、消費税率自体で税率を１本ではなくて、複数にするかという大きな２つの流れがあります。

法案を提出した後に３党で合意した法案修正

により、給付付き税額控除、複数税率それぞれについて今後さまざまな角度から総合的に検討するということになりました。

給付付き税額控除については、社会保障番号制度の本格稼動や、定着後の実施を念頭に、関連する社会保障制度の見直しや、所得控除の抜本的な整理と合わせてさまざまな角度から総合的に検討します。

給付付き税額控除について、**資料㉔**で簡単に説明しますと、他の国で結構税制を活用した給付措置というのが実施されています。しかし、その目的や仕組みはいろいろあり、子育てを支援するためのものなどがあります。また、就労を促進するためのものがあり、単純に失業手当や、生活保護ということだけではなく、働き損にならないように、その分だけちゃんとリターンがあるというような制度にするとか、そういうような仕組みのためにこれを活用するというものです。また、カナダのように付加価値税の負担を軽減するというような目的があり、仕組みもさまざまです。

特に所得の把握が論点になってくると思われます。番号制度が導入されたからといって、所得を完全に把握できるわけではありません。飛躍的に所得が把握できるようになるかというと、番号制度はそこまでのことを考えているわけではなく、現実にもそういうことはないと思います。しかし、番号制度の本格導入ということになれば、所得把握の適正化、効率化が図られるものと思っております（**資料㉕**）。そういうことで、番号制度の本格稼動に合わせて、これを前提に給付付き税額控除を導入するかどうか、という議論です。

所得の問題ともう１つ大きいのは、特に地方団体の方はお察しかと思いますが、資産をどうやって把握するか。これはなかなか難しい問題かと思います。もともと政府与党はこの案で法律を出しましたが、野党から複数税率の提案がなされました。

しかし、複数税率についても色々な論点があります。財源の問題をどうするか。税率を低くすれば、その分だけ税収が減ります。対象範囲をどうするか。中小事業者の事務負担をどうするかということで、これもさまざまな角度から総合的に検討する必要があります。

「複数税率を導入してはどうか」と言う方は、国際比較で諸外国の資料を見てそういったことをよく言いますが、ヨーロッパ等の非常に高い税率の国はこれを導入している国が多いのですが、**資料㉖**に書いてありますとおり、諸外国の食料品の税率は平均すると10％程度です。EU諸国は27ヶ国あり、標準税率が平均で20.9％、食料品に対する適用税率が平均で11.2％です。

それから、諸外国では贅沢品か否かといったことや、外食と食料品の違いによって軽減税率の線引きが行われています。資料の左下にありますとおり、フランスではキャビアが標準税率になっていますが、フォアグラや、トリュフは軽減税率になっています。フォアグラ、トリュフは高級品ですが、国内産業を保護するために軽減税率が適用されている一方で、キャビアは高級品であり、かつ、輸入品であるため標準税率が適用されていると言われています。

イギリスではフィッシュ＆チップスやハンバーガーなど、その場で食べる場合や温かいテイクアウト食料品は標準税率で、冷たいデリカテッセンなどのスーパーの惣菜は軽減税率ですが、どこに線を引くかというのはなかなか難しく、どちらの税率を適用するのかといったことをめぐって訴訟が多発しているとも言われています。

そのような問題がある中で、今後仮に日本で軽減税率を導入したとします。例えば先ほどのイギリスのように、その場で食べる場合は標準税率、冷たい食料品を持ち帰る場合は軽減税率とした場合、そこで買った物を店内でそのまま椅子に座って食べられるようにしている店の中で、冷たいものを持ち帰ると言ってその場で食べる場合、標準税率なのか、軽減税率なのかということを決めなければなりません。日本のよ

うに賢くて、厳しい消費者がたくさんいる中でそういうことを決めていくのは結構大変かと思いますので、丁寧に議論すべき課題かと思います。また、税収が大きく減るというような論点もあります。複数税率についても検討すべきことはあるということです。

いずれにしてもしばらくの間、給付付き税額控除と複数税率は議論が続いていく可能性があります。すると、低所得者対策はどうするのかということで、消費税率が８％となる時期から給付付き税額控除や複数税率の検討の結果に基づいて、導入する施策の実現までの間の暫定的、臨時的な措置として、簡素な給付措置を実施するという方向が示されております。

具体的には今後検討することとなります。消費税の導入時などは、１万円を１回だけ社会保障の対象者の方々に配るといったことをやっております。いずれにしてもこの年末に低所得者の方々への配慮について全てが決まるかどうかはわかりませんが、８％への引上げは、2014年の４月ですから、今年の年末もかなり議論がなされる可能性があるのではないかと思います。

低所得者への配慮関係の説明は以上です。

２．経済への配慮

次は経済への配慮です。**資料㉙**をご覧ください。①で書かれているように、「経済状況を好転させることを条件として消費税率の引き上げを実施する」という文言が条文上入っております。これは、デフレ脱却や経済活性化に向けた取組みを全力で進めるということです。

②は３党合意に基づいて法案審議の段階で法案が修正されて入ったものですが、わが国経済の成長等に向けた施策を検討する旨が追加されております。

その下に書かれているとおり、その上で経済財政状況の激変にも柔軟に対応する観点から、消費税率引き上げの前に経済状況の好転について種々の経済指標を確認し、今説明したデフレ脱却や経済成長に向けた措置を踏まえつつ、経済状況等を総合的に勘案した上で必要と認められる場合には消費税率の引上げの停止を含め、所要の措置を講ずることとしております。

やや不透明なところも残っていますが、いずれにせよ既に８％、10％にいつ上げるというのは法律で決まっています。これを仮に変更する場合には、消費税率の引上げの停止を含め、所要の措置を講ずるということで、再度法律改正をする必要があります。

３．課税の適正化、価格転嫁対策等

資料㉚は課税の適正化ですが、これについては詳細な説明を省略します。中小事業者の特例である事業免税点制度や、簡易課税制度については今までも見直しを行ってきましたが、この制度は中小事業者の事務負担に配慮して設けられている制度ですので、引き続き制度は維持します。しかし、制度の不適切な利用に対処する観点から見直しを行います。

資料㉜が転嫁対策関係です。これは事業者の方が一番関心の高いところだと思いますが、消費税率を段階的に引き上げるという初めてのことですので、それを踏まえて、円滑かつ適正な転嫁に支障が生ずることのないように、事業者の方々の実態を十分に把握し、徹底した対策を講じます。また、独占禁止法とか、下請法に係る必要な法制上の措置も講じます。

価格表示のあり方については、業界内の統一基準の作成が独占禁止法上問題なく行えることを明らかにし、周知徹底も行います。また、事務負担にも配慮し、総額表示義務を弾力的に運用することを検討し、その周知徹底を行うということが既に決まっております。細かいところは**資料㉝**をご覧ください。

消費税関係は以上です。

４．再配分機能の回復等

⑴個人所得課税

個人所得課税は昭和60年代から大幅な累進緩和がなされてきました（**資料㉞－１**）。また、

最近、平均的な所得水準が下落しており、特に高い所得階層の割合はむしろ高まっていて、格差が拡大するという傾向にあります。所得税による所得再分配機能が低下しているということです。

そこで、今後の課題は、最高税率の引上げなど累進性の強化であり、格差是正と所得再分配機能回復の観点から検討を行い、24年度中に必要な法制上の措置を講ずるということですから、年末にかけて議論する来年度の税制改正で結論を得て、法案化していくこととなります。

所得税はどれぐらいの人が払っているかというのを**資料㉞－５**で見ていただきたいと思います。累進緩和をかなり進めた結果、所得税の税率の一番低いところは５％で、２番目に低いところは10％ですが、60％以上の人が５％のところに、10％以下のところに84％の方がおり、他の国と比べると、圧倒的に多いということが見て取れます。

「所得税の税率区分ごとの税収」ということで**資料㉞－４**をご覧ください。５％から６段階あるブラケット、税率区分ごとに税収が幾ら入るかということが書かれています。

日本の所得税は超過累進税であり、一番所得が高い40％の人も所得のうちの一番下の部分は５％の税率がかかっていて、その次の部分は10％の税率がかかっていて、その次の部分は20％の税率がかかっているということになります。およそ所得税を納めている人は全てこの５％の分の税率を納めていることになるわけです。

５％のところの所得税収は、約3.3兆円です。５％で3.3兆円ですから、ここを仮に１％を上げると、税収は6,500億円上がります。「最高税率をもっと引き上げて、金持ちからたくさん取ればいいではないか」ということが言われますが、これを見ていただくと、40％のところの税収が1.5兆円ですので仮に税率を１％引き上げた場合は、380億円です。５％で2,000億円弱、10％上げて4,000億円弱ということです。

要するに、税収を上げようとするならば、税金のかかっていない人とか、あるいはかかっていても所得の低い人もかけないと、まとまった大きな額の税収は入ってきません。所得再分配機能の回復とか、そういう観点から、先ほど八塩先生からご指摘があった最高税率の引上げといった所得税の改革は当然今後も検討課題だと思いますが、社会保障の財源としては今回は消費税で賄うということにしました。

いずれにせよ今回の一体改革法案では所得税について最高税率の引上げを提案しましたが、その部分は３党協議で落とされて、年末にもう１回議論ということになります。

⑵資産課税

資料㉟－１の資産課税をご覧ください。バブル崩壊後、地価は下落しましたが、バブルのときに税負担が非常に重いということで、基礎控除を2,000万円から4,000万円、4,800万円、5,000万円と上げてきました。ところが、地価は下落したにもかかわらず、基礎控除は据え置かれたままであり、また、最高税率の引下げなども行ったことにより、相続税の実効税率もピーク時の20％台から11.2％に下がっています。過去最高で３兆円ぐらいあった税収も今は1.4兆円程度で、課税されるのは100件中４件程度であり、資産再分配機能が低下しています。

今回の一体改革法案ではこの基礎控除の水準を引き下げる案を出しましたが、３党協議で落とされ、年末にかけてもう１回議論するということになっています。

その中身が**資料㉟－２**として載せてあります。ただ、相続税は税収としては1.4兆円ですので、量的には消費税とは比べものにならないと思います。

⑶法人課税

今日は企業の方もたくさんいらっしゃいますので、**資料㊱**で法人税を簡単に説明したいと思いますが、法人課税については23年度の税制改

正で税率を4.5%引き下げる措置を実施しました。震災復興関係で３年間財源を確保させていただくこととしましたが、この課税期間が終了する27年度以降は実効税率の引下げが実現します。

そういう意味で相当の減税はやってきましたが、地方税と合わせた実効税率ということになると、この表にありますようにまだまだ高いという批判を受けております。特にシンガポールや韓国といったところがありますので、いろいろ議論が出てくるのではないかと思います。全体の法人税率を引き下げるのがいいのか、あるいは研究開発とか、雇用確保で頑張っておられるところの負担を下げるのがいいのか、これは与野党でまた相当な議論がなされると思います。

⑷消費税以外の消費課税等

資料㊲に酒税、たばこ税、燃料税、自動車関係、印紙税といった消費税以外の消費課税、さらに消費税の関連で医療や、住宅の取得について必要な措置を検討するということが書かれていますが、ここは説明を省略いたします。

５．国債の歴史

１枚紙の「国債の歴史」ですが、国債の信用をもたらすというのは、結局、財政への信認だ、ということで、財政健全化が重要であるということを示す事例として配付しました（**資料①**）。

（林）　ありがとうございました。消費税、所得税、相続税、法人税と幅広くお話しいただきました。

それでは、引き続いて、総務省の平嶋審議官の方から税の各論ということでご説明いただきたいと思います。

Ⅴ．個別地方税制の現状と課題

（平嶋）　私の方も**資料㉓**から行きたいと思います。

１．地方消費税

各論に関して申しますと、先ほど中江審議官が国税の方でお話しされたように、何よりも今回通りました税制改革法を着実にその法律に沿って実行していくということが一番の課題です。その税制改革法の中にたくさん課題が書き込まれておりまして、それについて逐一誠実に対応していなければいけないと考えています。

国税の場合は先ほどおっしゃられた所得課税のところと所得税の最高税率の問題と相続税のところがあるのですが、地方税の方にはそういう大きな問題は残っておりませんが、同じように先ほどお話ししました簡素な給付措置の話がありました。簡素な給付措置については、最後は誰がやるのかといったら、地方自治体なのかなということも含めて課題になっております。

他に課題として不動産取得税、自動車取得税、自動車重量税といったものが大きな話題になってきているということになります。最後は地方法人特別税となっております。

これらにどう対処していくかということなのですが、そもそもわれわれが考えておかなければいけないのは、先ほども申しましたけれども、今回の消費税、地方消費税の引き上げで、国・地方のこれから伸び行く社会保障を賄えるところまで行っていないわけで、まだ足りないという状況にあるわけです。その上で国民の皆さん方に広く消費税という形で、今まで５％だった消費税をもう５％で倍の負担をしていただくというお願いをするわけです。

広く国民の皆さんに公平に負担していただくことが非常に重要であるということでやっているわけです。その考え方からすると、あたかも消費税、地方消費税が増収になるので、その財

源ができたということで、特定の分野に減税ができるというようなことになっては全く申し訳ないことですので、基本的に広く国民の皆さんに負担いただくという精神をまず具現化していかなければいけないということで、二重課税とか、いろいろな問題で、減税の要求をいただいておりますけれども、そこを１つ考えなければいけないと思います。

その上で先ほどのような厳しい財政運営の中で政府は財政運営戦略というのを決めております。**資料㉔**の中の財源確保ルールというところにありますが、歳出増又は歳入減を伴う施策は減税のことです。政策減税のようなものについては原則として恒久的な歳出削減、又は歳入確保措置によって安定的な財源を確保するということです。

今回の消費税の分は先ほど申し上げましたように社会保障に充てますので、新たな歳入減の施策の財源とはなり得ないということで対処していかなければいけないということです。これが１つ目です。

その上で、税負担軽減措置にいろいろなものが出てきているのですが、特に地方税については応益課税という観点がございまして、地方税の税負担軽減については、**資料㉕の２**の見直しの方針にありますように、地方税においても公平・透明・納得の税制の構築と財源確保の要請を踏まえつつ、見直しの基本方針に準じて行うということで進んでおりますので、むしろ税負担軽減措置を見直すという方向で検討していかなければいけないということです。

さらにそれについては知事会、市長会からも「とにかくそういったものについては国と地方の協議の場で地方に十分協議をいただきたい」ということを言われておりますので、そういうふうに対応していきたいという基本的なスタンスを持って臨みたいと思っておりますので、その点をぜひご理解いただきたいと思っております。

２．地方法人特別税・譲与税

一番の話題が**資料㉘**です。これは特定の分野に税源を緩和するとか、そういう問題ではなくて、平成19年のリーマンショックのころに東京一極集中が叫ばれた時期に地方の法人課税をどうしていくかという問題のときに、税制の抜本改革までの暫定な措置として地方法人特別税というのを導入しまして、それを消費税に相当する基準で配分するという制度を作ったわけです。

この制度をどうするか。いよいよ消費税の引き上げも決まりましたので、大臣も平成26年４月の第１回目の引き上げまでにはどういうふうな見直しをするかを明らかにしていきたいと申しております。

どうするか見通しが立っているわけではございませんが、先日「地方法人課税のあり方等に関する検討会」というのを地方財政審議会に設置しまして検討を開始することといたしました**（資料㉙）**。

地方法人課税そのものについてさまざまな議論があります。こういう偏在税制の問題もありますけれども、他にもいろいろな問題がございますので、今日まで国際的な競争の中で、先ほど法人課税のあり方について中江審議官のメンションがありましたけれども、累次にわたって法人課税の引き下げが行われてきたわけです。その中でどちらかというと国の法人税の方を中心に引き下げてきたという歴史がございまして、結果として交付税の法人税分も減っている一方で、法人事業税が増えているというような結果もありますので、どういうふうな地方法人課税が望ましいのか考えていかなければいけないと考えております。その中には外形標準課税という問題も当然検討課題に入ってまいります。

３．車体課税

資料㉚－１は車体課税です。課税の中で自動車取得税及び自動車重量税について抜本的な見直しを行うこととして、消費税率の８％の引き

上げ時までに結論を得るということとされております。これについてはこの文言どおり対応していく必要があると考えております。これは税制改正からの一連の流れを書いております。

昨年の税制改正の議論では民主党側からは「廃止、抜本的な見直しを強く求める」というご意見もございましたが、**資料㉚－２**の下の方の国民新党からは「固定資産税と同様、車体課税も地方にとって貴重な財源であり、車体課税の一般財源化に反対してきた立場からすれば、車体課税を廃止するなら、見合う代替財源を地方に提示しなければならない」というようなご意見も頂戴しております。

資料㉛にそのことに関しては今年の各地方団体からの要望が出ておりまして、いずれにおきましても「現状の代替財源なしに見直すということはとても考えられない」というご要望を頂戴しております。その中でどんなことができるのか。われわれも慎重に考えていきたいということです。

４．自動車重量税・自動車取得税

資料㉜は、自動車重要税・自動車取得税と地方財政です。自動車取得税は都道府県税です。自動車重量税は国税ですので、国と都道府県の問題で考えてもらえないのかなという議論があるのですが、実はこの自動車重量税の7,000億円のうち3,000億円は市町村に行っております。それから、自動車取得税の2,000億円のうち1,400億円と７割は市町村に行っております。

これが基準としては道路の延長とかで配られていますので、地方の田舎の市町村にとって道路整備の貴重な財源になっているということでした。この辺をどう考えていくかというのも重要な課題だと思っております。

資料㉝は、われわれから提案申し上げている環境自動車税というものについて、併せてどう考えるかということです。

５．不動産取得税

資料㉞の一番上のところですが、住宅の取得については価額が高額なので、消費税率の引き上げ前後における駆け込み、反動が大きいということをどう考えるかという問題が出ております。

それについてはいろいろな検討をすることになっているわけですが、住宅取得というと、不動産取得税がどうなのだという議論がすぐに出てまいります。先ほども言ったように、食料品も含めて幅広く引き上げて、広くやっていただこうというときに、例えば不動産だけが上がらないということをどう考えるかという問題でもあります。

大きなオフィスビルの場合は、仕入れ税額控除による転嫁がありますので、特に大きな問題はないのですが、問題は、一般の方の住宅の場合です。住宅の場合には負担が重いではないかということがあるのですが、現実に1,200万円までは評価額から控除することになっています。1,200万円だと結構かかるではないかと思われると思うのですが、1,200万円というのは固定資産税の評価額です。

実際のところは、東京都内の普通の住宅の場合ですと、現実には家屋の価格で3,000万円近くぐらいは非課税になっているようです。普通の住宅、つまり８割程度は基本的には不動産取得税はかかっていないということになっていますので、仮に不動産取得税をこれ以上まけるということになると、普通の住宅ではなくて、高価な住宅だけまけるということになりかねないので、その点に留意が必要だと思っているということです。

６．固定資産税

残りの時間で地方関係の税について幾つかわれわれが思っていることを申し上げます。税制改正の中で出てきておりませんが、固定資産税については先ほどの相続税と同じでございまし

て、**資料㊱**ですが、「このため、政策税制措置や負担調整措置等については、いわゆるバブル期から現在までの地価の動向と社会経済情勢の変化を踏まえ、不公平を生じさせている措置、合理性等が低下した措置などの見直しを進めます」ということになっています。

今年その第一弾といたしまして、住宅用地の据置特例といいまして、上がっていくときに８割で止めるという措置があったのですが、それを90・100と２段階で廃止することにいたしました。これは同じ位の固定資産税の評価額で、評価額が高いところの方が逆に固定資産税が安いとかいう問題事例もあったからです。

資料㊲を見ますと、地価が平成３年のときに比べると、商業地でこれだけ下がってきております。また、宅地も同じような動向にあるわけです。固定資産税の評価額というのも平成６年に一気に上がった以降は、ずっと下がっています。

この平成６年に上がったときに、例えば小規模宅地について６分の１の特例を入れたとか、そういうことをやっているわけですので、そういう特例措置というのがいまだに有効なのかどうなのかというのはこれからも不断に見直していかなければいけないということです。課税の適正化を図っていくということは必要だと思っております。それらについては**資料㊳**で地方からも意見が出ているということです。

７．地球温暖化対策関係税

今年から国税で地球温暖化対策税というのが導入されました。これについて地方の方からは吸収源対策等について地方も仕事をしているのだけれども、中央側には多少何とかしてくれないかという要望がございますので、**資料㊵**にございます、これらについては今後の税制改正の中で検討してまいりたいと思っております。

８．個人住民税における金融所得課税

所得課税の中で大きな問題というよりは決まっていることとわれわれは思っておりますので、着実にやっていかなければいけないと思っておりますのが、ご案内の、譲渡・配当所得です。現在税率が利子割とかの場合は20％ですけれども、10％の軽減税率になっておりますが、これを26年１月から100分の20にするということになっています。

９．社会保障・税に関わる番号制度

最後の**資料㊸**～**㊹**では社会保障・税に関わるマイナンバー制度と電子化のことをやっております。地道なことですけれども、マイナンバーは大変重要で、今国会で通らなかったのは残念でした。私どもとしては何とかこれを通して、28年までに稼働させたいと思っております。

資料㊸の下に施行スケジュールが書いてあります。27年の１月から社会保障、税務分野のうち可能な範囲で利用を開始して、28年７月から情報ネットワークの利用開始ということが考えておりますが、秋の国会の早いうちに通していただかないと、このスケジュールではとてもできないということで、何とか早くやっていきたいなと思っているということです。以上です。

（林）　どうもありがとうございました。前半は財源なしに減税は難しいというお話、それから、固定資産税をはじめとして、幾つかの税制について説明していただきました。

それでは、先ほどと同じように、まず上村先生の方からご質問、ご意見をいただきたいと思います。

Ⅵ．個別税制の現状と課題についての討論

〔複数税率〕

（上村）　それでは、財務省**資料㉖**の複数税率について、質問というより意見をさせていただ

きます。消費税の増税をして社会保障に充てる、すなわち消費税で社会保障をやろうということです。一方で、税で福祉的な手当をしようという話が複数税率ということだと思うのですが、それはどう考えていいのかなと私自身は思っています。

というのは、軽減税率をやったところで、お金持ちも食料品を買ったりしますので、基本的に所得再配分効果は非常に限定されるということです。本来は複数税率を設定するよりは、歳出の社会保障で何とか対応して、低所得者に対して配慮をするということがベストだろうと思います。

また、簡素な給付措置ということを考えているわけですけれども、これも下手をすれば財源がたくさん必要になって、ばらまきになる可能性もあります。これについては、かなり限定した形で行うことが私自身は望ましいと思います。

複数税率はいろいろな政党が提案しているのですけれども、今後日本の姿を考えると、複数税率は非常に問題だなと思っています。2050年になると40％の世帯が単独世帯になり、高齢化も非常に進んでくる。今後人口が減ってきて、恐らく都市に非常に人が集まってきます。そこに住んでいるのは高齢者と単独世帯だということになります。

軽減税率を入れて、外食は税率が高くて、スーパーマーケットで買えば税率が低いというような税制になったときは、家で食べることを促進するような税制になるわけです。そうすると、１人でご飯を食べるという老人がたくさん増える。これは地域の福祉力をどう考えるかということを考えたときに、非常にまずいのではないかと私は思っています。

他者とのコミュニケーションを図りながら、地域の人々の顔を見ながら外食で何とか福祉の力を付けていくというのが、コンパクトな都市を作るという意味で大事なのではないかと思っています。そういう意味でも、食料品に対する軽減税率は問題かなという気がします。今後の高齢化社会のあり方も考えながら、この複数税率の問題というのをとらえるべきなのではないか、もう少し広い視野から考えてもいいのではないかと思っています。

給付付き税額控除については、八塩先生がご専門なので、そちらに譲りたいと思っています。

〔事業者免税点制度、簡易課税制度の見直し〕

資料㉚に益税の件があって、簡単に触れられたのですけれども、引き続き、事業所免税点制度、簡易課税制度については制度を維持するということです。しかし、税率が上がると益税の金額が上がってしまいます。納税者に対する公平性をアピールするという観点から、この部分は問題ではないかと思います。納税者の納得を得るためにということを考えると、この制度の見直しというのは引き続き必要なのではないかと思います。

〔法人課税〕

租研は民間の組織だということもありますし、**資料㊱**の法人課税についてはやはり触れておきたいと思います。今日は「増税、増税」という話が多く、負担増ばかり議論していますが、減税を進めていく部分といえば法人課税ではないかと思います。というのは、今は電力問題とか、円高の問題とか、賃金の問題、人口減少とか、日本の企業の経済環境は良くありません。日本の雇用を守るという観点から、法人課税の軽減は求めていくべきですし、これは成長戦略の中に組み込んでいくということを次のステージで考えないといけないと思っています。

ただし、代替財源が必要で、それについては消費税ないし所得税になります。所得税は先ほどあったように、所得税の負担は非常に低いというのが日本の現状ですから、負担増を求めていく必要があると私は思っています。

〔地方税〕

地方税なのですけれども、消費税の増税をお

願いして、一方で軽減するということはなかなか難しいではないかというような審議官のお話がありました。実際のところ地方税においても軽減措置は結構採られていますので、その部分が公平性の観点から問題だと思います。

例えば特定団体の固定資産税が減免されているということもあるわけで、そのような軽減措置は予算に計上されていません。歳出には入ってこないわけで、議会の審議を経ずに、民主主義のチェックを経ずに通ってしまい、問題が大きいと思っています。ですから、原則的に廃止するか。どんな減免がなされているのかを情報公開していくということが必要なのではないかと思っています。

一方で、特区制度を作って、どんどん税を減免するという動きが一部の自治体にあるわけですけれども、そういうことの整合性をどう考えるかということも合わせて考えないといけないと思います。

〔給付付き税額控除〕

平嶋審議官からは給付付き税額控除の話はなかったわけですけれども、もしも給付付き税額控除を国税に入れるのだったら、住民税についても検討すべきかどうかということをお聞きしたいと思います。

ただ、私自身は住民税というのは比例税ですし、受益と負担の関係がありますので、給付付き税額控除というのはなじまないと思っていますけれども、こういうようなことが検討課題に上がってくるのだろうか、ということを最後にお聞きしたいと思います。以上です。

（林）　ありがとうございます。

それでは、引き続いて、八塩先生の方からご質問、あるいはご意見をいただきたいと思います。

（八塩）　私からは大きな項目で質問２点ですが、最初の項目は２点に分かれており、合計３点になっております。

〔公的年金給付の物価スライド〕

まず、先ほどから話題になっている低所得者の負担軽減の話ですが、これに関して二点述べます。財務省**資料㉒**を見ていただきたいと思います。

負担軽減の１つ目の質問ですが、各種福祉手当の物価スライドという記述があります。この「福祉手当」の中には公的年金も入ってきますが、例えば前回３％から５％に税率が上がったときには公的年金の物価スライドが適用され、実際にはお年寄りに対して消費増税の軽減措置がかなり及んだ事実があります。

今回は公的年金の物価スライドの話をあまり聞きません。平成16年の年金改革で物価スライドの制度改正が行われたようですが、いずれにしても今回、この話がどうなっているのかというのが非常に気になりました。

というのは、今回の消費税増税の大きな理由に、年金を含む社会保障給付の増加があるわけです。消費税の物価上昇分が物価スライドでそのまま年金給付の増額につながると、お年寄り全般、とくに、高所得の豊かなお年寄りは比較的多額の年金ももらっており、それに対して物価上昇率がそのままかかるわけですから、そうした人の税負担がとくに軽減されます。しかし、今回の増税の趣旨を考えると、私はこの点は望ましくないと思うのですが、今回あまりこれについて話をききません。この話は歳出面なので、今日出すべきかどうかというのは少しありますが、質問させていただきたいと思います。

〔食料品の軽減税率〕

低所得者負担軽減の２つ目のコメントですが、財務省**資料㉓**です。この点は政治マターで難しいですが、非常に話題になっている軽減税率か、給付付き税額控除かという話です。

私も上村先生と同様に軽減税率には少し批判

的です。食料品の軽減税率を実施すると、実際には食料品を一番多く買っているのは豊かな人たちなので、結局は負担軽減の効果が豊かな人のところに行ってしまうことになります。

従って、私個人的には給付付き税額控除をおしたいのですが、いろいろ勉強してみますと、日本で給付を税で行うことは確かに難しいところがあります。カナダやアメリカでやられているような給付付き税額控除を、日本の税務行政でそのまま執行するには高い壁が存在します。したがって、これをやる場合、制度をどのように仕組んでいくかを入念に検討する必要がありますし、それによって、いわゆるマイナンバーの仕組み方も大きく変わってきます。非常に興味がありましたので、難しい問題ではありますが、コメントさせていただきます。

〔地方法人課税の問題〕

次にコメントのもう１点ですが、今度は地方税の話です。総務省**資料㉘、㉙**に地方法人課税のあり方をどうするか検討を進めることが示されています。これから検討を始めるということなので、どうなるかを答えるのは難しいかもしれませんが、個人的に興味も持っており、質問させていただきました。

昔は、企業はあまり動かず、県や市といった自治体や、もう少し言えば国という比較的狭い範囲の中で活動を行うことが普通であり、そこで応益説に沿った課税が行われてきた経緯があります。しかし、時代がどんどん変わり、企業が支店や工場を全国に持つようになり、さらには国境をまたいだグローバルな活動が行われております。

この結果、近年では国際課税の分野で、企業課税の税収を国家間でどのように分けるべきかが難しい問題となっています。そういう中でその税収を、今までのような事業税や法人市民税のような方法で、県や市といった狭い範囲で分割することは、非常に難しくなったと思っております。

これに関連して、企業が地方自治体に納税をするときに、様々な基準や数式に基づいて税額を分割し、全国の市や県に全て納税申告書を提出しているのですが、その納税事務も非常に大変だと聞いております。そういう納税コストの観点からも、事業税や法人住民税のような方法は難しくなっているのではないかと思っています。こうした観点から、改革の行方について非常に興味を持ちました。コメントは以上です。

（林）　ありがとうございます。

それでは、引き続いて、両審議官の方からお答えいただきたいと思います。

〔簡素な給付措置〕

（中江）　上村先生から、「簡素な給付措置についてばらまきにつながらないように」というお話をいただきました。**資料㉒**で説明しましたが、そもそも受益と負担の関係については、税制全体による所得再分配効果とか、あるいは社会保障給付による所得再分配効果を総合的に勘案する必要があります。

そういう中で、今回は消費税については、一般財源ではなく、社会保障給付に充てるということで一歩進めたといいますか、かなり大きな転換です。その上で今般の社会保障改革に盛り込まれた低所得者の方々へのきめ細やかな配慮策を着実に実施するということですので、ばらまきにつながらないように、というのは私もそういう気持ちでいるということを申し上げたいと思います。

〔軽減税率のあり方〕

それから、高齢化社会という中での軽減税率のあり方といいますか、税率のあり方が、家で食べることを促進するのではないかというのは初めて気が付きましたので、そういうお話があったということを心に留めておきたいと思いま

す。

〔中小特例の問題〕

それから、**資料㉚**の中小特例がこのままでいいのか、というお話があったと思います。これについては事業者免税点制度とか、簡易課税制度というのは中小事業者の事務負担への配慮という納税実務上の観点から設けており、諸外国でも同様の趣旨の中小特例は、規模とか、そういうものは別として実施されているところです。

他方、広くこういう特例を認めるというのは当然課税の公平性に反することになりますので、中小事業者の納税事務の実態を踏まえつつ、これまでもいろいろ見直しを行ってきました。今回は、先ほどはあまり説明しませんでしたが、制度を悪用した租税回避は厳正に対処するということです。

具体的には、資本金1,000万円未満の新設法人であっても、大規模な事業者が設立した新設法人については設立当初から免税点制度を適用しないといったことや、簡易課税制度についても、昨年実施した20年度分の実態調査ではみなし仕入れ率の水準が実際の仕入れ率を業種によっては大幅に上回っている状況にあったことが確認されており、21年度分と22年度分の調査を進めております。今回の改革ではこの３年分の調査結果を踏まえた上で必要な見直しを行うこととしております。

〔法人課税〕

それから、上村先生の最後の質問に関して**資料㊱**の法人税のところです。法人税について先ほど私の方から説明したとおり23年度の税制改正で実効税率５％の引下げを実施しており、復興特別法人税が適用終了する27年度以降にこれが実現します。

それから、もう１つ、いわゆる租税特別措置ということで、研究開発税制は、3,000億円弱の減税規模ですが、そういうものなど、企業の活動に対して、法人税収が平成24年度予算ベースで8.8兆円の中で、約１兆円規模の租税特別措置を講じております。もちろん企業の国際競

争力の強化は重要な課題であり、今回の法律でも27年度以降に法人課税のあり方について検討する、となっております。そういう方針に沿って検討したいと思います。

〔公的年金給付の物価スライド〕

八塩先生から、**資料㉒**の年金の物価スライドの話でコメントがございました。公的年金給付については物価が反映してスライドすることになっており、消費税引上げで物価が変動すれば当然それを反映するということになろうかと思います。

他方、平成12年度から14年度において物価が下落しましたが、年金額は据え置いています。現在の年金額は本来の水準より高い水準となっており、これを特例水準と呼んでおります。これについては高くなっている差額分を３年間で解消する法案が通常国会に提出されておりますが、成立しないまま継続審議になっている状況です。

〔給付付き税額控除〕

最後に給付付き税額控除についてコメントをいただきました。今後どのように進めていくかということですが、給付付き税額控除を導入している国では給付の開始とか、あるいは給付額を低減していくようなときの所得の要件として、金融所得を含めて所得として捉えているということがあるようです。また、その前提として番号制度を用いた所得把握の仕組みが整えられているという国が多いものと承知しております。

一方、今の日本の場合はご承知のように利子所得は源泉分離課税であり、基本的に確定申告や、法定調書の提出の対象とはなっておりませんので、例えば利子所得のようなものを所得として捉えるのであれば、その把握をどのようにするのか。そういった点について執行面でどのように対応するのか、対応可能性も含めて検討していくということかと思います。

いずれにしても、この給付付き税額控除については、先ほどの資料に記載したような問題をさまざまな角度から総合的に検討していくということかと思っております。

〔番号制度〕

番号制度については、先ほど平嶋審議官からありましたように継続審議となっておりますので、27年１月からの利用開始に向けて早期の成立が期待されるというところかと思います。

（林）　ありがとうございます。それでは、引き続いて、平嶋審議官からお願いします。

〔税負担軽減措置〕

（平嶋）　まず上村先生からいただきました地方の固定資産税等に関する税負担軽減措置の問題がございました。地方税法というのは枠法ですので、地方税法で書いている負担軽減措置も条例で一応書いて議決されているのですが、多分地方税法のとおりと説明していることが多くて、実態的な議会の審議になっていないのではないかという問題意識が前の片山善博総務大臣からございました。そういう税負担軽減措置についてもできれば国が一律に決めるのではなくて、せめて幅を持って地方が実際に決められるようにすべきではないかということで、昨年１年間研究会をやりまして、24年の税制改正で、たった２件なのですけれども、課税標準の特例については条例で幅の中で決めてもらうという制度を導入いたしました。

こういうことも含めて、市町村議会でそういうことがご議論になるようにぜひ制度を作っていきたいと思います。伺いましたところ、大阪市さんなんかでも減免の特例を相当見直してきているという動きもありますので、地方議会で税をきちんと管理していただくことは重要なことだと思っています。

その上で税負担軽減措置の透明化については

国税と共通ですけれども、国税の方は租税特別措置の透明化に関する法律が22年に通っておりまして、私どもの方は同じような条文が地方税法の方に入っております。法人関係では、平成23年度からだったと思いますが、どれぐらいの金額をまけたかということを国会報告することになっております。それが近日中に登場することになっておりますので、それはどういう効果が出るかぜひ注目をいただければありがたいと思っております。

〔地方における給付付き税額控除〕

２番目の給付付き税額控除に地方が関係することはあるのだろうかということですが、先ほどおっしゃったように、給付付き税額控除は言葉だけ聞くと、過去の負の所得税みたいにきれいに税金から給付が一直線で並ぶみたいなイメージで持っているのですが、実際は、各国とも給付だけだったり、税額控除が一部入っていたり、選択制だったり、いろいろしているので、正直申しまして、制度設計次第なので、何とも言えないところです。ただ、こと税額控除ということに関しましては、民主党のご主張というのは所得再分配効果も含めて、所得税の所得控除から税額控除、給付へという流れでおっしゃっているわけです。その流れの中で子ども手当に関して所得控除としての年少扶養控除は廃止して、子ども手当に移行したわけです。

そのときに税額控除という議論もあったのですが、そういうことから考えていくと、給付付き税額控除との関係で国税の方の例えば基礎控除を所得控除になっているのを税額控除にされる、あるいは配偶者控除というものを何かされるということになれば、地方税には、規模は小さいですけれども、同じような仕組みの所得控除があります。地方税の場合はご案内のとおり10％の比例税率なので、所得控除であっても、税額控除でも同じなのですけれども、考え方としてみれば、国税の方は所得控除を税額控除にされるようなことがあるならば、地方税も議論の対象になるのは当然ではないかなと思っているということです。ただ、給付との関係をどうするかというとまた全然別の話になってくると思います。

〔地方法人課税〕

八塩先生からは法人関係の税についての問題をご提起いただきました。非常に重要な問題だと思っております。今の地方の法人課税の意味というのは、法人住民税というのは市町村の住民であって、法人もやはり市町村サービスを受けているということです。法人活動中に例えば交通事故を起こしても、消防車は来るわけです。そういう活動に対してきちんと税を法人からも払ってもらわなければ困るということが基本的にあるわけです。法人の車だって道路を走るわけです。そういうのに対してどういうところで法人から頂戴したらいいかという議論があります。

これについて、シャウプ勧告は、法人事業税のところはいわゆる所得課税ではなくて、付加価値税的なものを入れる予定だったわけですが、それができなかったためにこういう法人所得課税に依存した歪んだ都道府県税の体系になっているわけです。それを見直そうということで、平成15年からは外形標準課税を入れさせていただきました。外形標準課税を導入することによって１億円以上の会社については付加価値で入れる分、資本割で入れる分が入りまして、大阪府、大阪市等もそうでしょうけれども、税収の安定化には非常に寄与しています。

〔偏在性の問題〕

それから、偏在性の問題はどう考えても、都市部の東京とか、大阪も含めてそうでしょうが、そういうところの方が利益を上げている企業が多いということを考えると、むしろ法人事業活動を外形で課税する方が税源の偏在性も是正される可能性があるという問題があるわけです。

ついでに言うと、外形標準課税を導入したと

きに、法人の実効税率は下がっています。そういうことも考えると、法人に地方公共団体の行政サービスに対してどういうふうな観点から課税していただくのがいいのか。それは所得に対する課税だけではなくて、全体としてどの程度の税負担になっているのかも考えておく必要があります。

一説によると、日本の法人の負担は雇用に関する保険とかを含めると高くないという分析もあるようです。そういうのも含めて、１年間とは限りませんが、今後の地方法人課税のあり方の中で幅広く議論をさせていただくということにさせていただきたいと思っています。

おわりに

（林）　ありがとうございました。あっという間の２時間でした。もう一度お返ししたいところなのですが、４名の先生方の話は以上で終わりたいと思います。

最後に、私から２つほど感想だけお話しさせていただいて終わりたいと思います。

まず、消費税に関しては、低所得層の負担軽減をどのように実現するかがこれから多分大きな議論になってくると思うのですが、実は低所得層というのは誰なのかというのがもうひとつはっきりしないまま議論が進められているのではないかということです。生活保護が問題になっていますが、生活保護の場合はおそらく消費税によって物価が上がれば引き上げられます。とすると、負担を軽減する必要のある低所得層というのはいったいどこなのだろうというところをもう少しみんなで議論しないといけないのではないかということです。

それからもう一つは、減税の実施が難しいことは明らかではありますが、幾つか組み合わせれば、税収中立の税制改革というのはまだ考えられるのではないかということです。目標とすべき事柄を明確にしたうえで、ある税を引き下げて別の税を上げるということです。負担配分には影響を及ぼしますが、目的を整理すれば可能ではないかと思います。

10分ほど超過しましたけれども、今日の討論会は以上で終わりたいと思います。どうもありがとうございました。

財政・税制関係資料

財務省主税局

目　　次

１．国債の歴史

（資料①）国債の歴史……3

２．税制総論

（資料②）平成24年度一般会計予算から見る財政の現状……4
（資料③）一般会計税収、歳出総額及び公債発行額の推移……5
（資料④）平成２年度（1990年度）を基準とした普通国債（除く復興債）の残高増加の要因分析……6
（資料⑤）明治23（1890）年度以降の政府債務残高の名目 GDP 等に対する比率の推移……7
（資料⑥）主要国・GIIPS 諸国の債務残高の国際比較……8
（資料⑦）純債務残高の国際比較（対 GDP 比）……9
（資料⑧）イタリア・スペイン・ギリシャ・ポルトガル・日本の主な財政関連指標について……10
（資料⑨）利払費と金利の推移……11
（資料⑩）国債の所有者別内訳（平成24年３月末（速報））……12
（資料⑪）国債金利１％上昇時の影響について……13
（資料⑫）国債管理政策の歴史……14
（資料⑬）主要税目の税収の推移（一般会計分）……15
（資料⑭）国民負担率（対国民所得比）の内訳の国際比較……16
（資料⑮）社会保障支出・社会保障以外の支出の対 GDP 比……17
（資料⑯）OECD 諸国における社会保障支出と国民負担率の関係（2009年）……18
（資料⑰）年金や医療関係の給付と財政の関係……19
（資料⑱）消費税の使途……20
（資料⑲）財政運営戦略の概要（平成22年６月22日閣議決定）……21
（資料⑳－１）社会保障と税の一体改革⑴……22
（資料⑳－２）社会保障と税の一体改革⑵……23
（資料⑳－３）社会保障と税の一体改革⑶……24
（資料⑳－４）社会保障と税の一体改革⑷……25
（資料⑳－５）社会保障と税の一体改革⑸……26
（資料⑳－６）社会保障と税の一体改革⑹（「税制全体を通じた改革」のポイント）27
（資料⑳－７）社会保障と税の一体改革⑺（社会保障・税一体改革に係る３党協議に基づく修正について（全体像））……28
（資料⑳－８）社会保障と税の一体改革⑻（内閣府試算（平成24年８月）による財政健全化目標の達成状況）……29

２．税制各論

（資料㉑）これからの課題は……30

低所得者への配慮

（資料㉒）受益と負担の関係……31
（資料㉓）給付き税額控除等、複数税率、簡素な給付措置……32
（資料㉔）諸外国の税制を活用した給付措置について……33
（資料㉕）「社会保障・税番号制度」の導入について ……34
（資料㉖）複数税率について……35
（資料㉗）『請求書等保存方式』と『インボイス方式』 ……36
（資料㉘）複数税率におけるインボイスの役割……37

経済への配慮

（資料㉙）経済状況を好転させることを条件として消費税率の引上げを実施……38

課税の適正化、価格転嫁対策等

（資料㉚）課税の適正化……39
（資料㉛）消費税の新設法人の免税事業者要件の見直し……40
（資料㉜）転嫁対策への取組、価格表示のあり方……41
（資料㉝）「中間整理」のポイント ……42

再分配機能の回復等（所得税、資産課税等の見直し）

（資料㉞－１）個人所得課税－①……43
（資料㉞－２）個人所得課税－②……44
（資料㉞－３）個人所得課税－③（所得税非課税世帯人員（未定稿）） ……45
（資料㉞－４）個人所得課税－④（所得税の税率区分ごとの税収）……46
（資料㉞－５）個人所得課税－⑤（所得税の限界税率ブラケット別納税者
（又は申告書）数割合の国際比較）……47
（資料㉞－６）個人所得課税－⑥……48
（資料㉟－１）資産課税－①……49
（資料㉟－２）資産課税－②……50
（資料㊱）法人課税……51
（資料㊲）消費税以外の消費課税等、地方税制……52

国債の歴史

出典：“A History of Interest Rates”
筆者：Sidney Homer（元ｿﾛﾓﾝ･ﾌﾞﾗｻﾞｰｽﾞ幹部）、Richard Sylla（元ﾆｭｰﾖｰｸ大学教授）

国債の起源

○ 12世紀、イタリアの都市国家ベネチア：東方貿易による繁栄を背景に、市民からの強制借入という形で貸付債券を発行
○ 中世絶対王政時代：戦費調達を目的とした国王の借金は、しばしば恣意的にデフォルト
（例：スペインのフェリペ2世、フランスのルイ13世・14世）

↓

○ 17世紀、オランダ：当時のヨーロッパにおける商業の中心地として、州政府・都市がその信用を基に公債を発行
○ 17世紀、イギリス（オレンジ公ウィリアムの時代）
・名誉革命＆権利の章典：国王による借金や課税に議会の承認が必要に＝**国王の私的財政と国家財政の分離**
・1692年、国債に関する最初の法律が成立：オランダの制度に基づき、物品税を担保とした国債発行
⇒低利での資金調達が可能に

国債の信用力の向上

○ 草創期のイギリス国債：新たな発行のたびに、利払いの担保として新しい物品税を創設（例：ビール、塩）

↓

○ 18世紀半ば、**コンソル債**の誕生（consols）
＝担保となる税が異なる種々の国債を、償還期限の無い金利3%の国債に整理統合（consolidate）
⇒国債商品の統一を通じた流動性の向上、信用リスクの低下

国の信用力を表す指標としての国債

事例：第二次百年戦争（ナポレオン戦争）
○ イギリス：名誉革命以降確立した国債の信用を背景に、大量の戦費を国債で調達

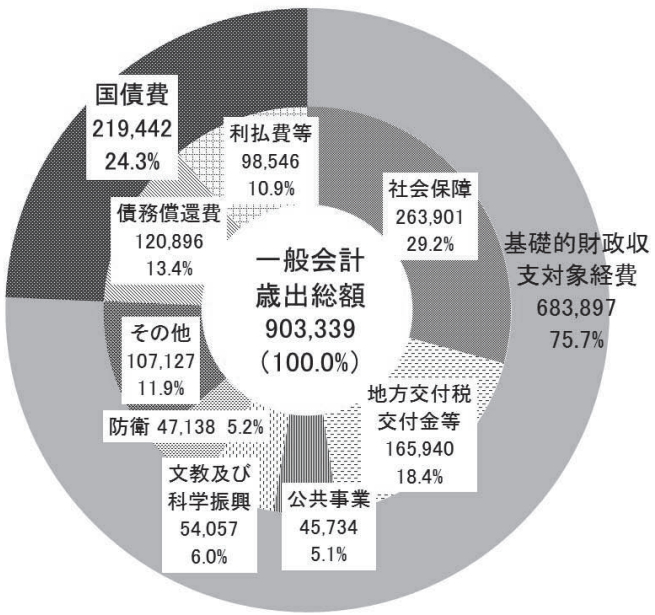
↓

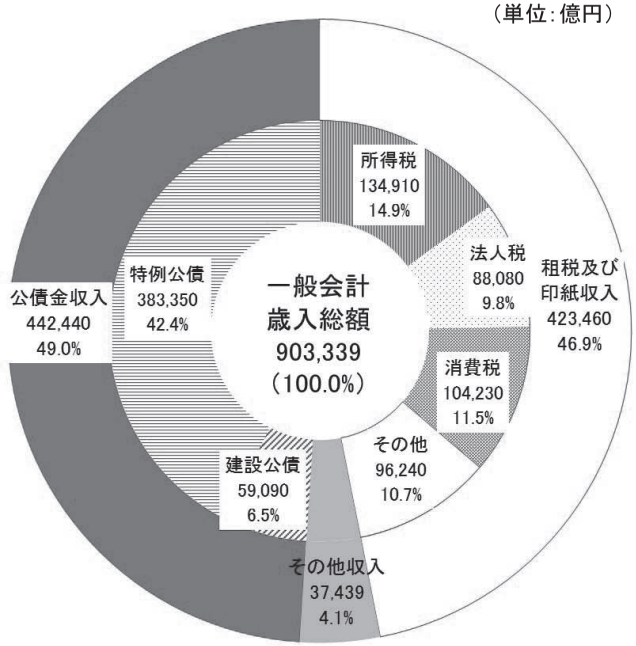
○ フランス：歴代国王のデフォルトの多発による信用力の低下
→ナポレオンは財政改革に取り組むも、イギリスに比べて高利率の利息を支払わねばならなかった
⇒国債発行力（国の信用力）の差が、戦争の帰趨を左右

平成24年度一般会計予算から見る財政の現状

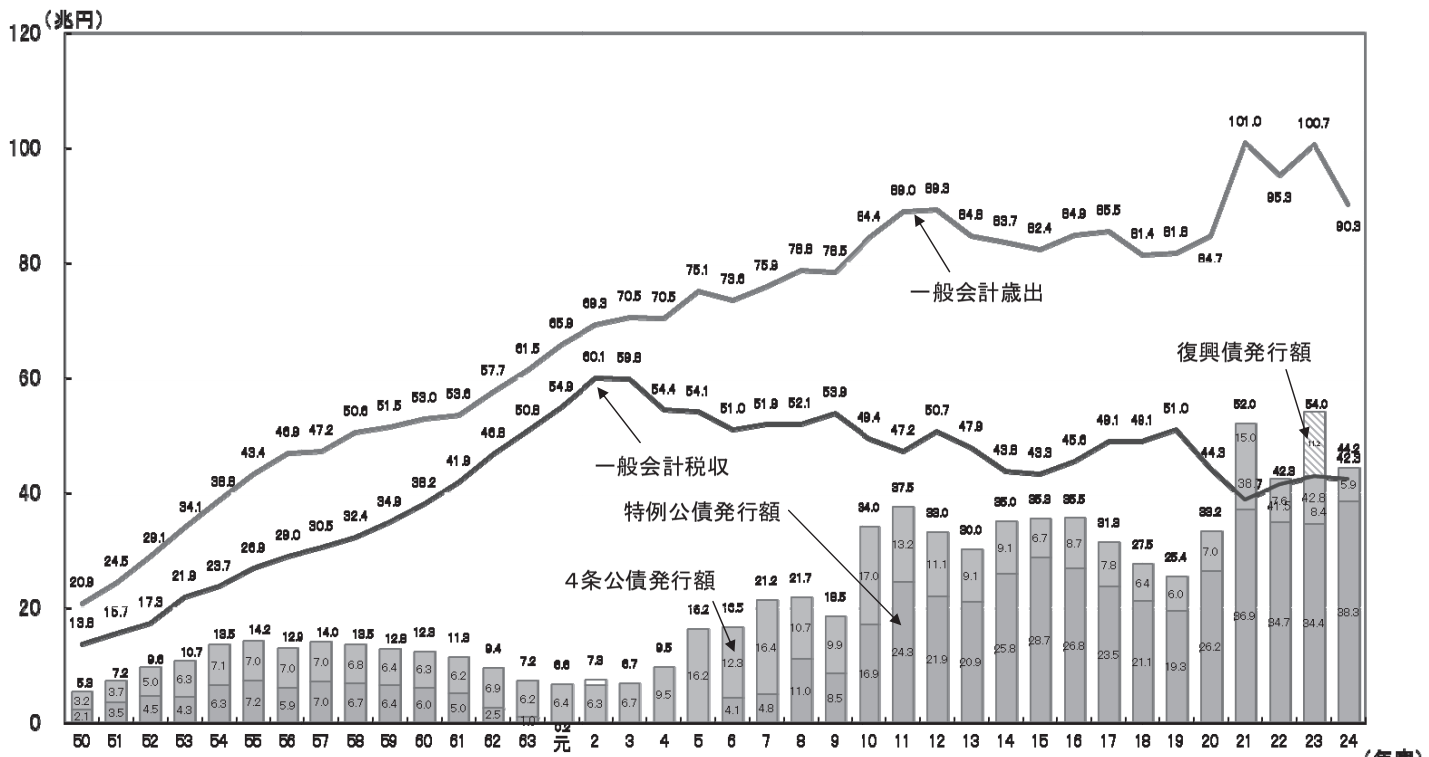
平成24年度一般会計予算は約90.3兆円ですが、このうち歳出についてみると、国債の元利払いに充てられる費用（国債費）と地方交付税交付金と社会保障関係費で、歳出全体の約7割を占めています。一方、歳入のうち税収は約42兆円であり、一般会計予算における歳入のうち、税収でまかなわれているのは5割に満たず、5割弱は将来世代の負担となる借金（公債金収入）に依存しています。

（単位：億円）





一般会計税収、歳出総額及び公債発行額の推移

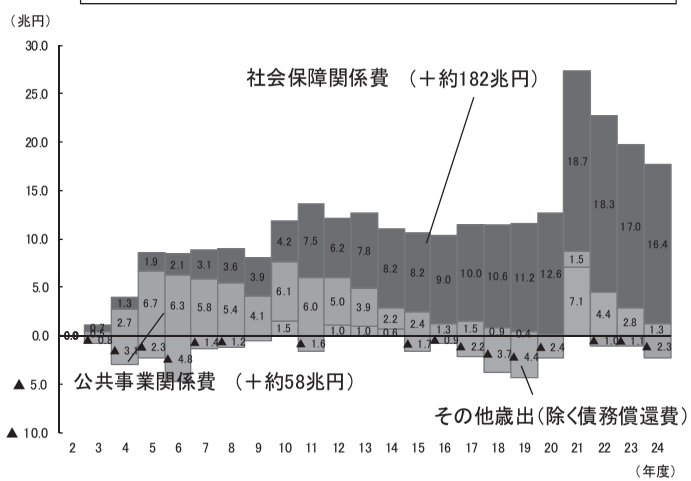


（注1）平成23年度までは決算、24年度は予算による。
（注2）歳入の「その他収入」とは、官業益金及官業収入（病院収入など）、政府資産整理収入（国有財産売却収入や回収金収入など）及び雑収入（日本銀行等による納付金や特別会計からの受入金など）等である。
（注3）平成2年度は、湾岸地域における平和回復活動を支援するための財源を調達するための臨時特別公債を約1.0兆円発行。
（注4）平成23年度は、東日本大震災からの復興のために平成23年度～平成27年度まで実施する施策に必要な財源について、復興特別税の収入等を活用して確保することとし、これらの財源が入るまでの間のつなぎとして復興債を発行（平成23年度：11.2兆円）。なお、平成24年度においては、東日本大震災復興特別会計を設置することとし、当該特会の負担において復興債を発行するため、上記の平成24年度の公債発行額には計上していない。

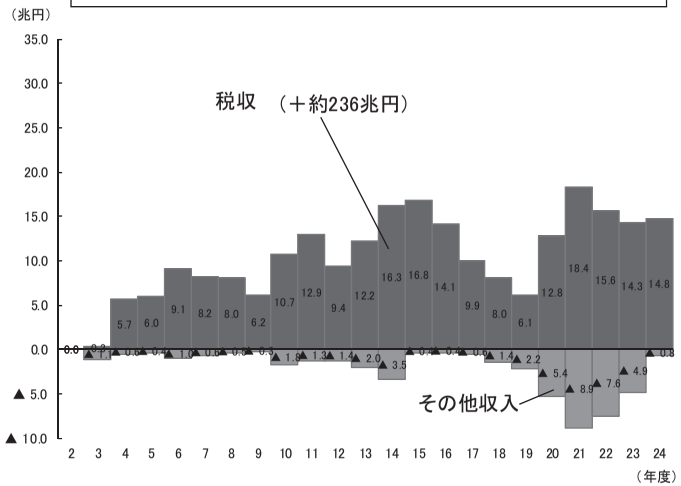
平成２年度(1990年度)を基準とした普通国債(除く復興債)の残高増加の要因分析

平成２年度末から24年度末にかけての普通国債残高増加額 ： 約530兆円

歳出の増加要因 ： ＋約229兆円



税収等の減少要因 ： ＋約189兆円



平成２年度の収支差分による影響 ： ＋約62兆円

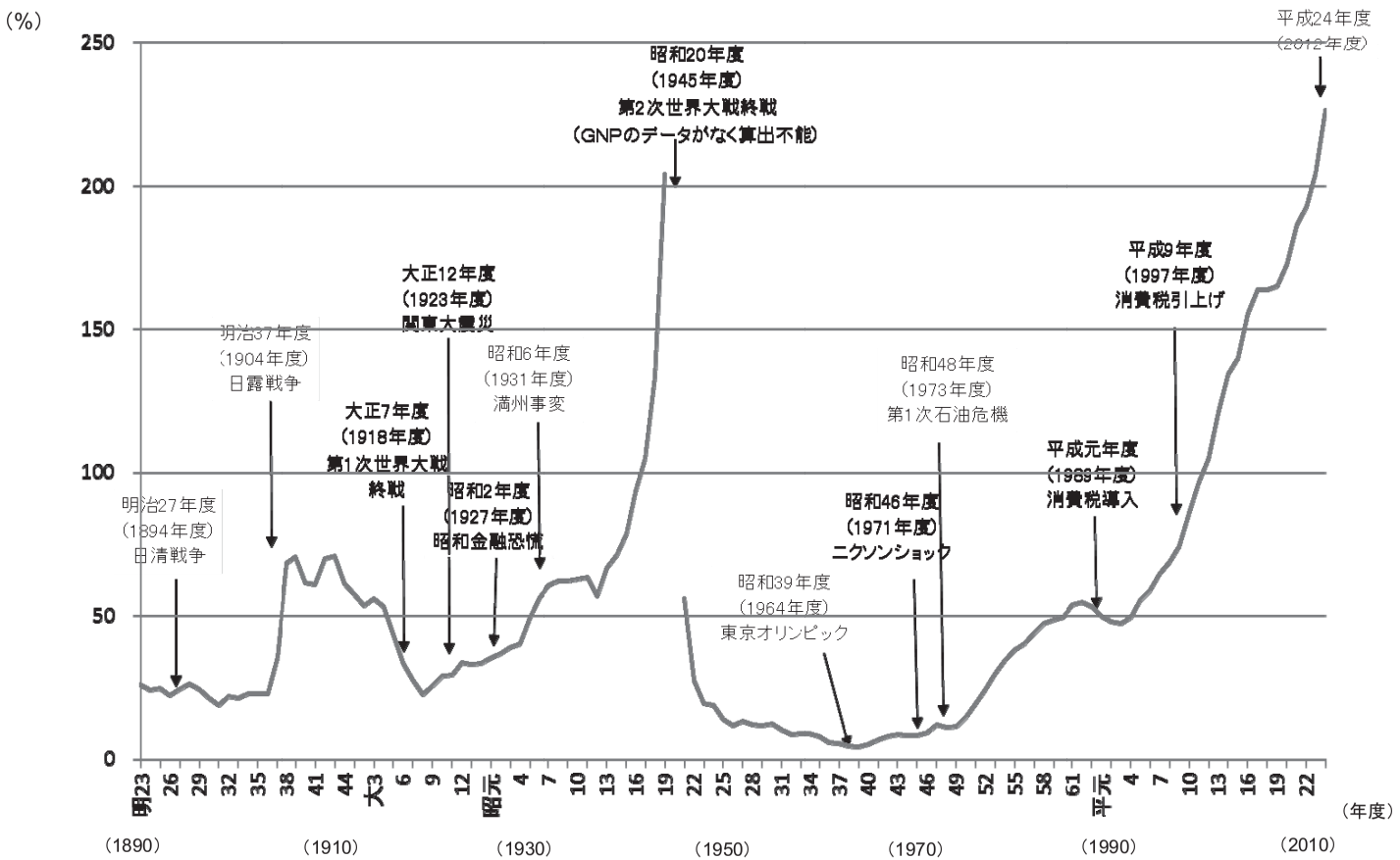
毎年度約3兆円の債務増加 × 22年 （平成3～24年度）
（平成2年度の財政赤字約3兆円）

その他の要因（国鉄等債務承継など） ： ＋約49兆円

（注1）平成23年度までは決算、24年度は予算による。
（注2）東日本大震災からの復興のために平成23～平成27年度まで実施する政策に必要な財源として発行される復興債（平成23年度は一般会計において、平成24年度は東日本大震災復興特別会計において負担）を公債残高からは除くとともに（平成24年度末で12.7兆円）、平成23年度歳出のうち復興債発行に係るもの（7.6兆円）を除いている。

（資料⑤）

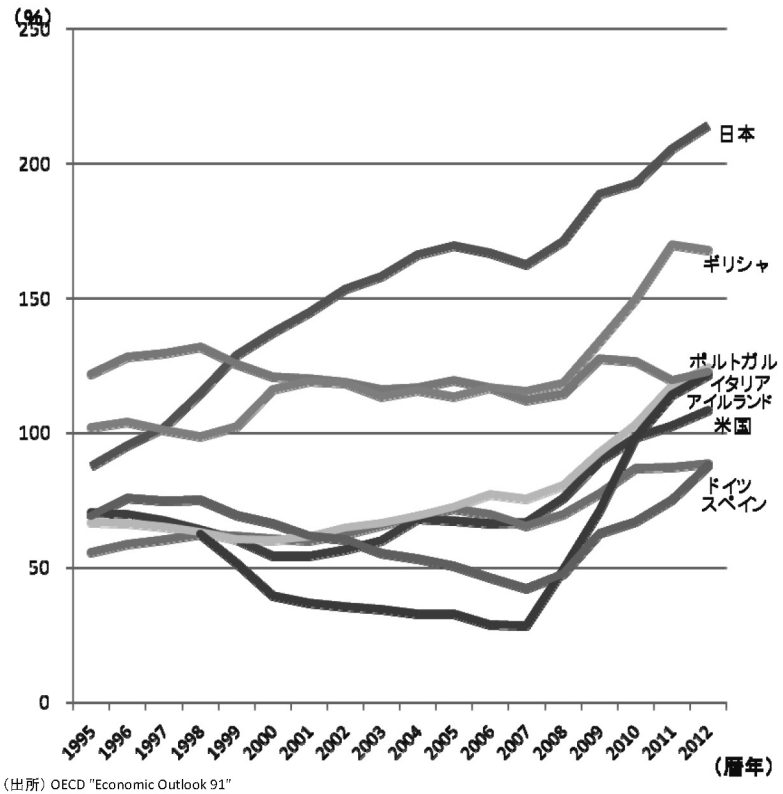
明治23（1890）年度以降の政府債務残高の名目ＧＤＰ等に対する比率の推移



（注1）政府債務残高は、「国債及び借入金現在高」の年度末の値（「国債統計年報」等による）。平成24年度は年度末の見込み。
（注2）GDPは、昭和4年度までは「大川・高松・山本推計」における粗国民支出、昭和5年度から昭和29年度までは名目GNP、昭和30年度以降は名目GDPの値（昭和29年度までは「日本長期統計総覧」、昭和30年度以降は国民経済計算による）。平成24年度は見通し。

主要国・GIIPS諸国の債務残高の国際比較

日本の一般政府総債務残高は、OECDの試算では、対GDP比200％を超えています。これは、主要先進国の中で最悪の水準であり、GIIPS諸国の債務残高をも大幅に上回っています。



（GDP比、%）

暦　年	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
日　本	87.8	95.4	102.0	115.0	128.9	137.5	144.6	153.4	158.2
米　国	70.7	69.9	67.4	64.2	60.5	54.5	54.4	56.8	60.2
ドイツ	55.7	58.8	60.4	62.3	61.8	60.8	60.1	62.5	65.9
ギリシャ	102.0	104.1	100.9	98.6	102.4	116.4	119.2	118.6	113.3
アイルランド	..	..	..	62.6	51.7	39.7	36.8	35.8	34.5
イタリア	121.9	128.1	129.6	131.8	125.7	120.8	120.1	118.8	116.3
ポルトガル	66.7	66.5	65.2	63.1	60.4	60.1	61.5	64.8	66.5
スペイン	69.3	76.0	75.0	75.4	69.4	66.5	61.9	60.3	55.3

暦　年	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
日　本	166.2	169.5	166.7	162.4	171.2	188.8	192.7	205.5	214.1
米　国	68.0	67.6	66.4	67.0	75.9	89.7	98.3	102.7	108.6
ドイツ	69.3	71.9	69.8	65.6	69.8	77.4	86.8	87.2	88.5
ギリシャ	115.8	113.4	117.0	115.4	118.7	134.0	149.6	170.0	168.0
アイルランド	33.1	32.9	29.0	28.6	49.5	71.1	98.4	114.1	121.6
イタリア	116.8	119.4	116.7	112.1	114.6	127.7	126.5	119.7	122.7
ポルトガル	69.1	72.6	77.3	75.4	80.7	92.9	103.2	117.6	124.3
スペイン	53.3	50.7	46.2	42.3	47.7	62.9	67.1	75.3	87.9

（出所）OECD "Economic Outlook 91"

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

純債務残高の国際比較（対ＧＤＰ比）

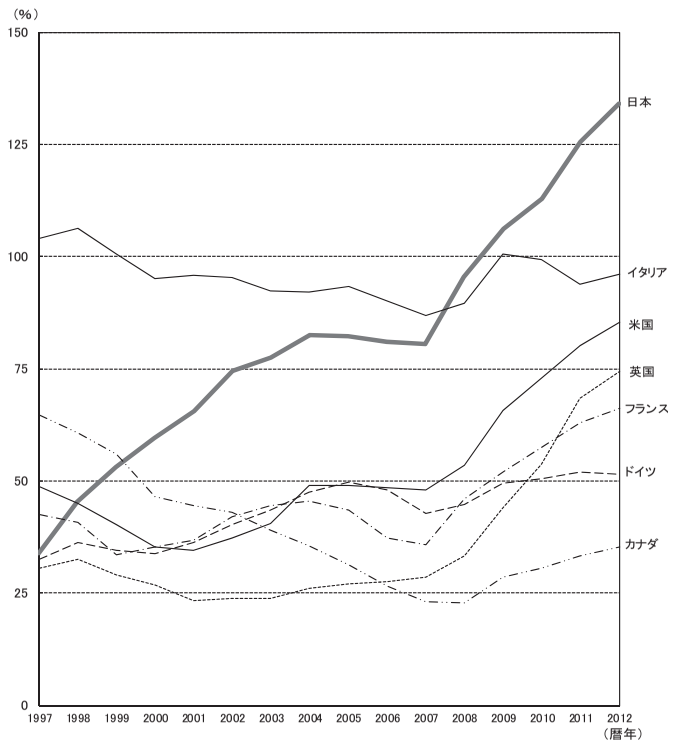
純債務残高とは、政府の総債務残高から政府が保有する金融資産（国民の保険料からなる年金積立金等）を差し引いたものです。我が国は、純債務残高で見ても、主要先進国で最悪の水準となっています。
※純債務残高を比較する場合、我が国政府の金融資産の多くは将来の社会保障給付を賄う積立金であり、すぐに取り崩して債務の償還や利払いの財源とすることができないこと等に留意する必要があります。

（%）

暦　年	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
日　本	33.8	45.4	53.0	59.7	65.5	74.5	77.5	82.4
米　国	48.8	44.9	40.2	35.3	34.6	37.2	40.5	48.9
英　国	30.6	32.6	29.0	26.8	23.2	23.7	23.9	25.9
ドイツ	32.5	36.3	34.5	33.8	36.1	40.4	43.4	47.5
フランス	42.4	40.6	33.6	35.2	36.7	41.9	44.4	45.4
イタリア	104.1	106.4	100.5	94.9	95.8	95.2	92.3	92.0
カナダ	64.7	60.8	56.1	46.5	44.5	42.9	38.9	35.4

暦　年	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
日　本	82.1	81.0	80.5	95.3	106.2	112.8	125.5	134.1
米　国	49.0	48.4	48.0	53.6	65.7	72.9	80.1	85.3
英　国	27.1	27.5	28.4	33.3	44.1	53.8	68.3	74.4
ドイツ	49.8	47.8	42.6	44.7	49.3	50.5	52.0	51.5
フランス	43.4	37.4	35.7	45.9	52.0	57.4	63.0	66.3
イタリア	93.3	90.2	86.8	89.7	100.6	99.3	93.7	96.2
カナダ	31.2	26.5	23.1	22.8	28.5	30.6	33.3	35.3

（出典）OECD "Economic Outlook 91"（2012年6月）
※ 数値は一般政府ベース。

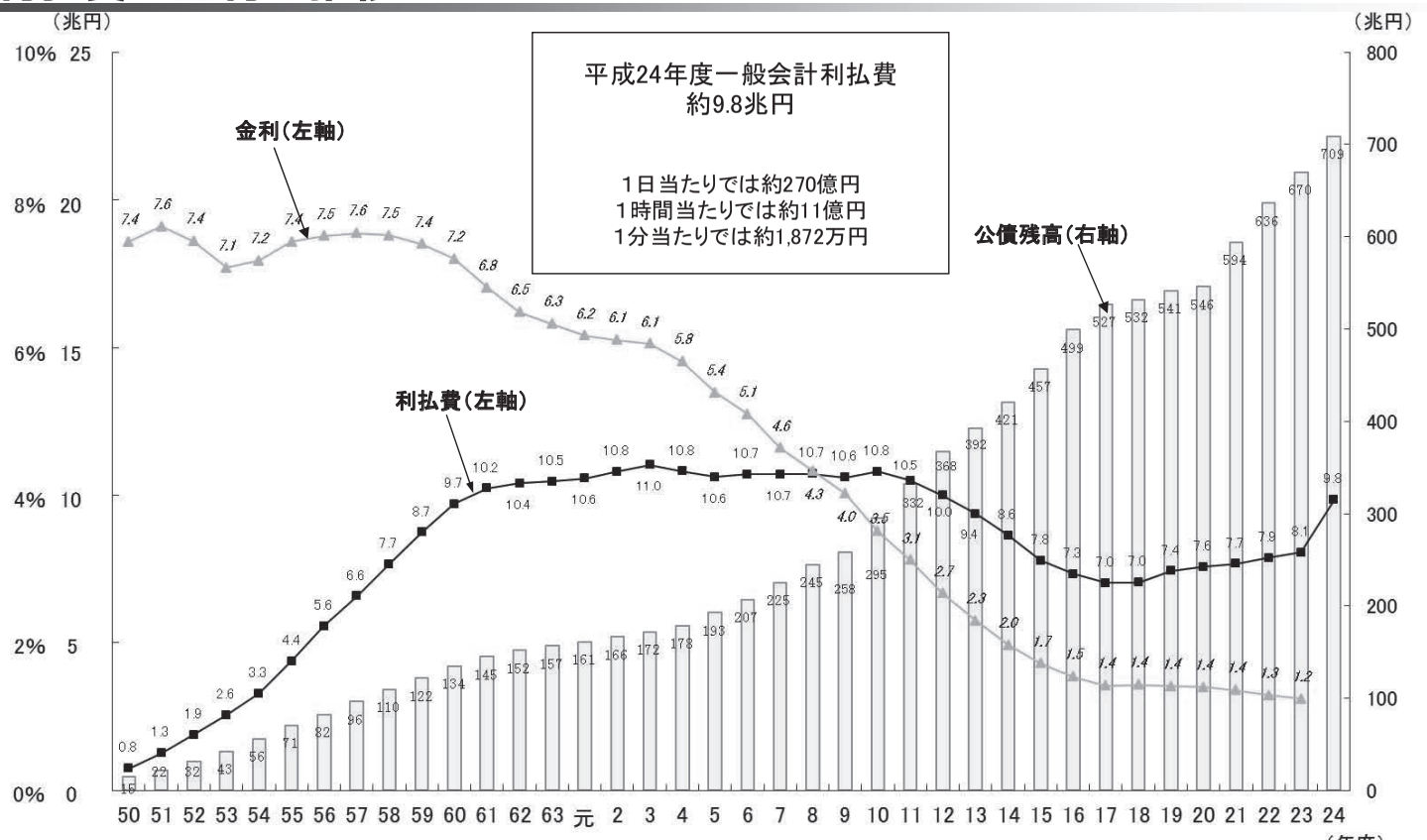


イタリア・スペイン・ギリシャ・ポルトガル・日本の主な財政関連指標について

	イタリア	スペイン	ギリシャ	ポルトガル	日本
名目GDP （2010年）	20,609億ドル	13,950億ドル	3,054億ドル	2,290億ドル	54,884億ドル
一人当たり名目GDP （2010年）	34,154ドル	30,334ドル	27,311ドル	21,526ドル	43,015ドル
一般政府債務残高（対GDP比） （2010年）	118.7%	61.2%	142.8%	93.4%	215.3%
財政収支（対GDP比） （2010年）	−4.5%	−9.3%	−10.6%	−9.8%	−9.4%
一般政府支出（対GDP比） （2010年）	50.5%	45.4%	49.6%	51.4%	39.0%
租税負担率 （イタリア・スペイン・ギリシャ・ポルトガル2009年、日本2009年度）	42.9%	26.0%	26.9%	32.2%	22.0%
国民負担率 （イタリア・スペイン・ギリシャ・ポルトガル2009年、日本2009年度）	63.2%	44.1%	44.0%	50.8%	38.3%
国債等の海外保有比率 （2011年12月末）	45.2%	37.2%	55.8%	41.3%	6.7%
10年国債利回り （2012年9月7日時点）	5.1%	5.6%	21.6%	8.1%	0.8%
経常収支（対GDP比） （2010年）	−3.5%	−4.6%	−10.0%	−10.0%	3.6%

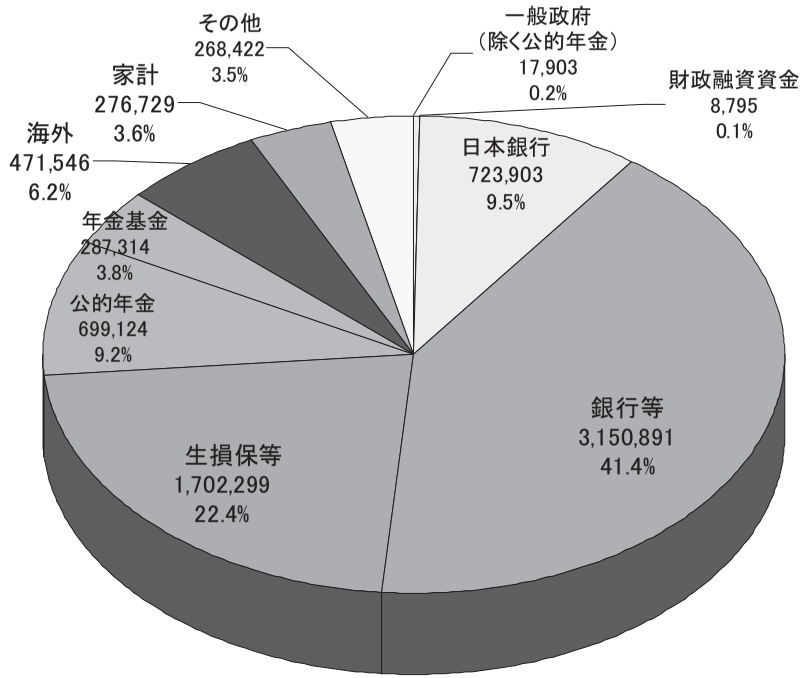
（出典）IMF World Economic Outlook Database, April 2012、財務省、日本銀行、Banca d'Italia、Banco de España、Banco de Portugal、Bank of Greece、Bloomberg

利払費と金利の推移



（注1）利払費は、平成23年度までは決算、24年度は予算による。
（注2）公債残高は各年度3月末現在高。ただし、平成24年度末は予算に基づく見込み。
（注3）平成23年度及び平成24年度の公債残高は、東日本大震災からの復興のために平成23年度～平成27年度まで実施する施策に必要な財源について、復興特別税の収入等を活用して確保することとし、これらの財源が入るまでの間のつなぎとして発行した復興債を含む（平成23年度末：10.6兆円、平成24年度末：12.7兆円）。

国債の所有者別内訳（平成24年3月末（速報））



合計　760兆6,926億円

出典：日本銀行　資金循環統計
（注1）「国債」は財投債を含むが、国庫短期証券（T-Bill）は含まない。
（注2）「銀行等」にはゆうちょ銀行、「証券投資信託」及び「証券会社」を含む。
（注3）「生損保等」はかんぽ生命を含む。

国債金利１％上昇時の影響について

① 国債費への影響

（）書きは国債費の額

平成25年度 （2013年度）	平成26年度 （2014年度）	平成27年度 （2015年度）
1.0兆円 （24.5兆円）	2.4兆円 （28.3兆円）	4.1兆円 （31.6兆円）

（出所）平成24年度予算の後年度歳出・歳入の影響試算（財務省、平成24年1月）

※ 平成25年度以降に10年国債金利が1%上昇（2.0% ⇒ 3.0%）したと仮定した場合の国債費の増額。

② 時価総額への影響

時価総額の減少額　33.4兆円（減少率10.5%、時価総額317.4兆円）

※ 残存5年以上のすべての固定利付国債について、1%利回り上昇時の価格を機械的に計算し集計（平成24年3月21日時点）。

③ 金融機関への影響

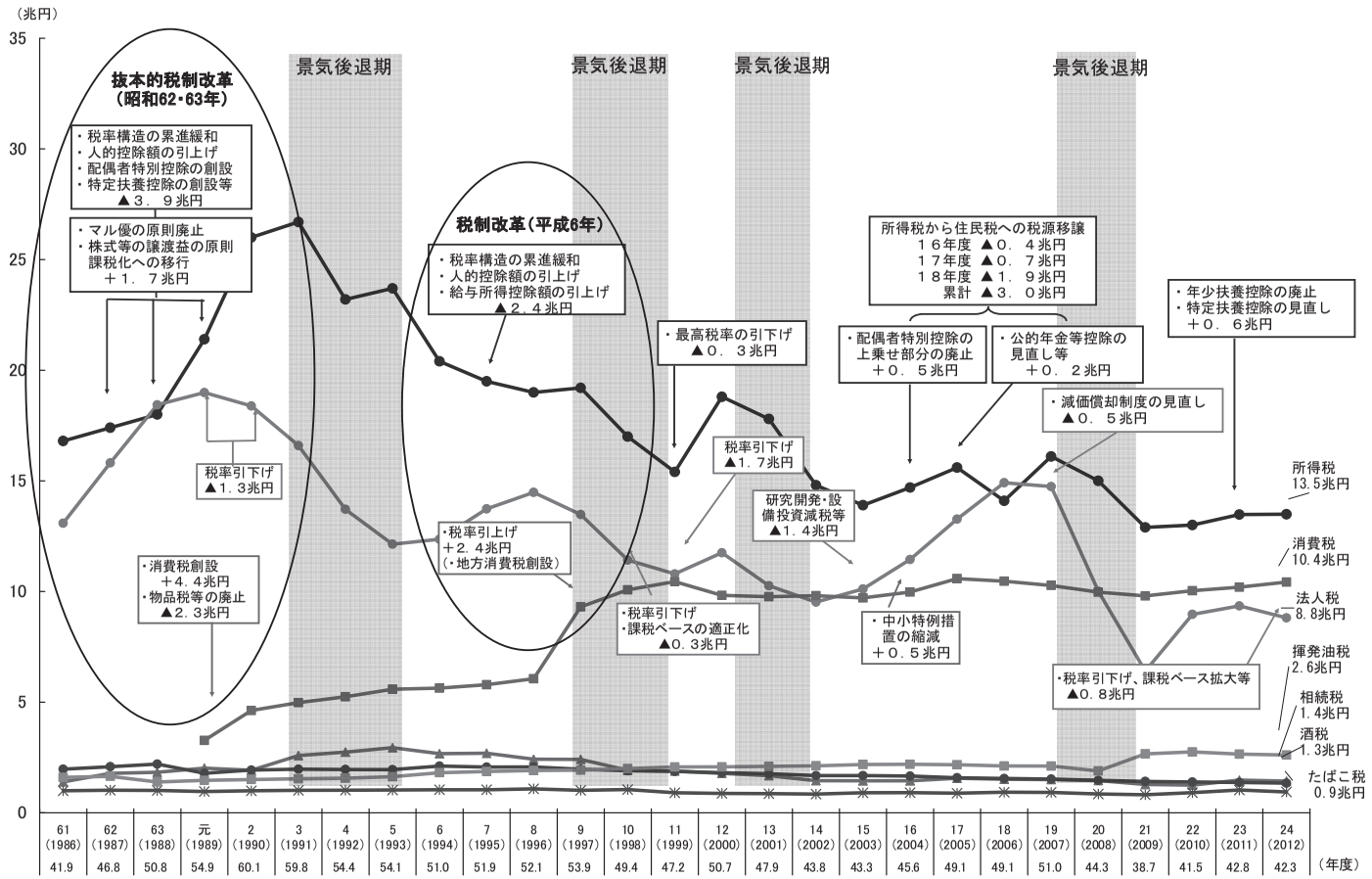
金融機関保有の債券価格の下落幅　6.3兆円（大手行3.4兆円、地域銀行3.0兆円）

※ 金利が全期間一律に1%上昇すると仮定（平成23年12月末時点）。

国債管理政策の歴史

○運用部ショック（1998年12月）	→	市場との対話の強化	・市場懇（2000年9月） ・投資家懇（2002年4月）
○ＶａＲショック（2003年6月）	→	保有者層の多様化	・個人向け国債の発行（2003年3月） ・海外ＩＲ（2005年1月）
○欧州債務危機	→	？？？	

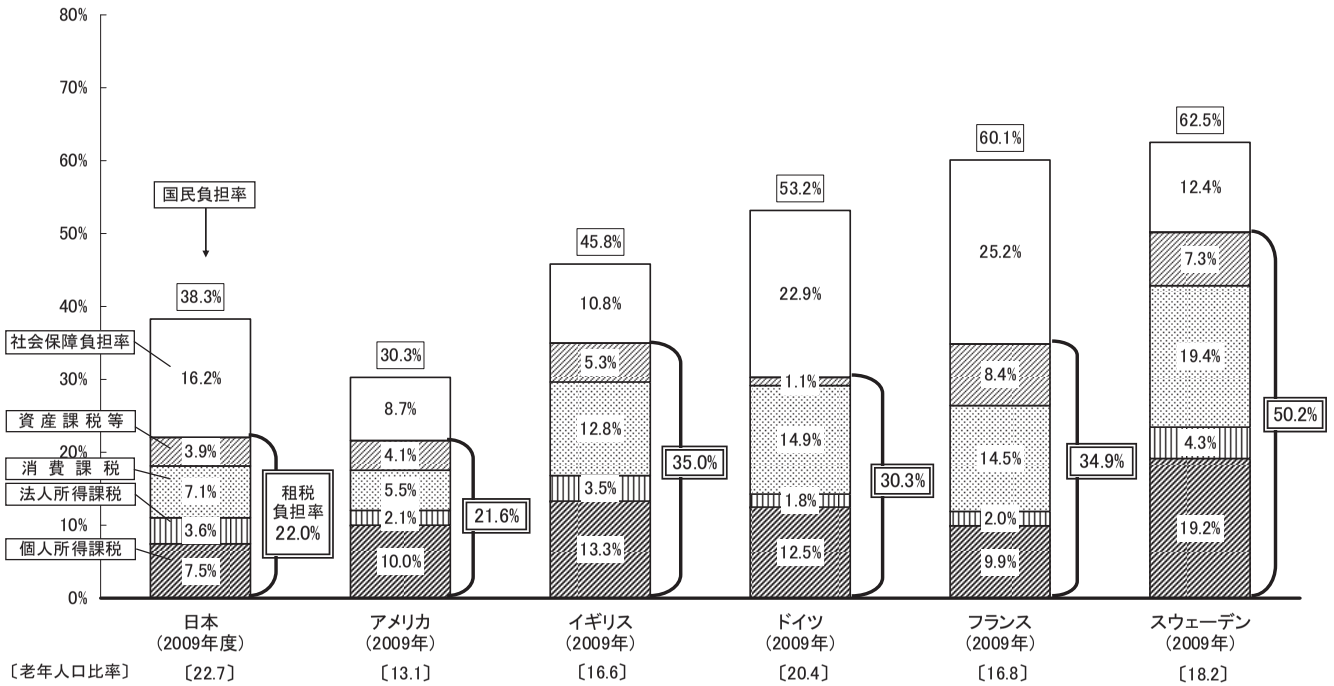
主要税目の税収の推移（一般会計分）



（注１）計数は、23年度までは決算額、24年度は予算額である。また、グラフ中の税制改正による増減収見込額は、平年度ベースの金額である。
（注２）1年限りの措置として、平成6年度に▲3．8兆円、平成7年度に▲1．4兆円、平成8年度に▲1．4兆円、平成10年度に▲2．8兆円の特別減税を実施。なお、24年度から税収が生じる復興特別所得税及び復興特別法人税は特別会計分であるため表に掲載されない。
（注３）各年度の下に記載されている数字は、各年度毎における一般会計税収の値。

国民負担率（対国民所得比）の内訳の国際比較

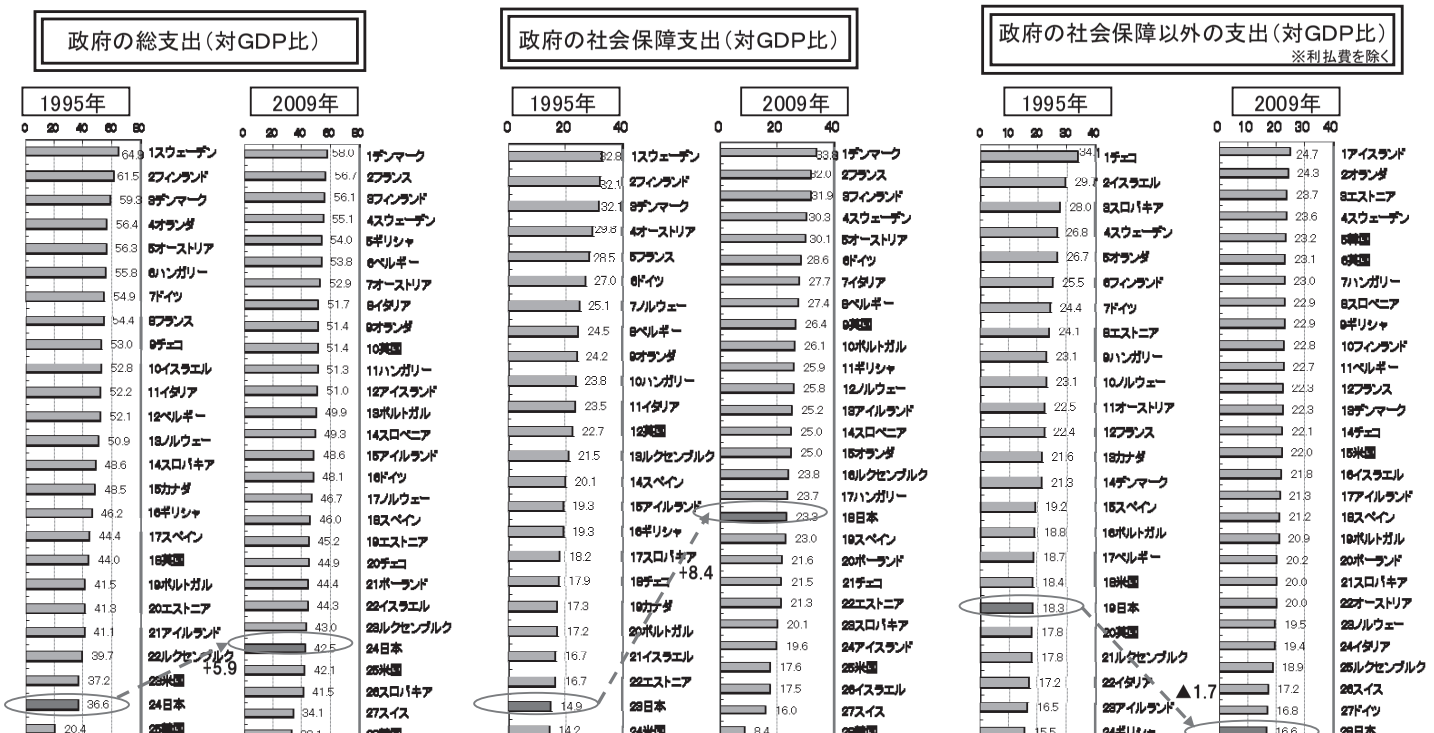
我が国の租税負担率は、主要国において最低の水準にあります。
また、諸外国と比べると、個人所得課税と消費課税の比率が低い一方、法人所得課税の比率が高くなっています。



（注）1. 日本は平成21年度（2009年度）実績、諸外国は、OECD "Revenue Statistics 1965-2010"及び同 "National Accounts 2003-2010"による。なお、日本の平成24年度（2012年度）予算ベースでは、国民負担率：39.9%、租税負担率：22.7%、個人所得課税：7.3%、法人所得課税：4.6%、消費課税：7.2%、資産課税等：3.7%、社会保障負担率：17.1%となっている。
2. 租税負担率は国税及び地方税の合計の数値である。また所得課税には資産性所得に対する課税を含む。
3. 四捨五入の関係上、各項目の計数の和が合計値と一致しないことがある。
4. 老年人口比率については、日本は2009年の推計値（総務省「人口推計」における10月1日現在人口）、諸外国は2010年の数値（国際連合 "World Population Prospects: The 2010 Revision Population Database"による）である。なお、日本の2012年の推計値（国立社会保障・人口問題研究所「日本の将来推計人口」（平成24年（2012年）1月推計）による）は24.2となっている。

社会保障支出・社会保障以外の支出の対ＧＤＰ比

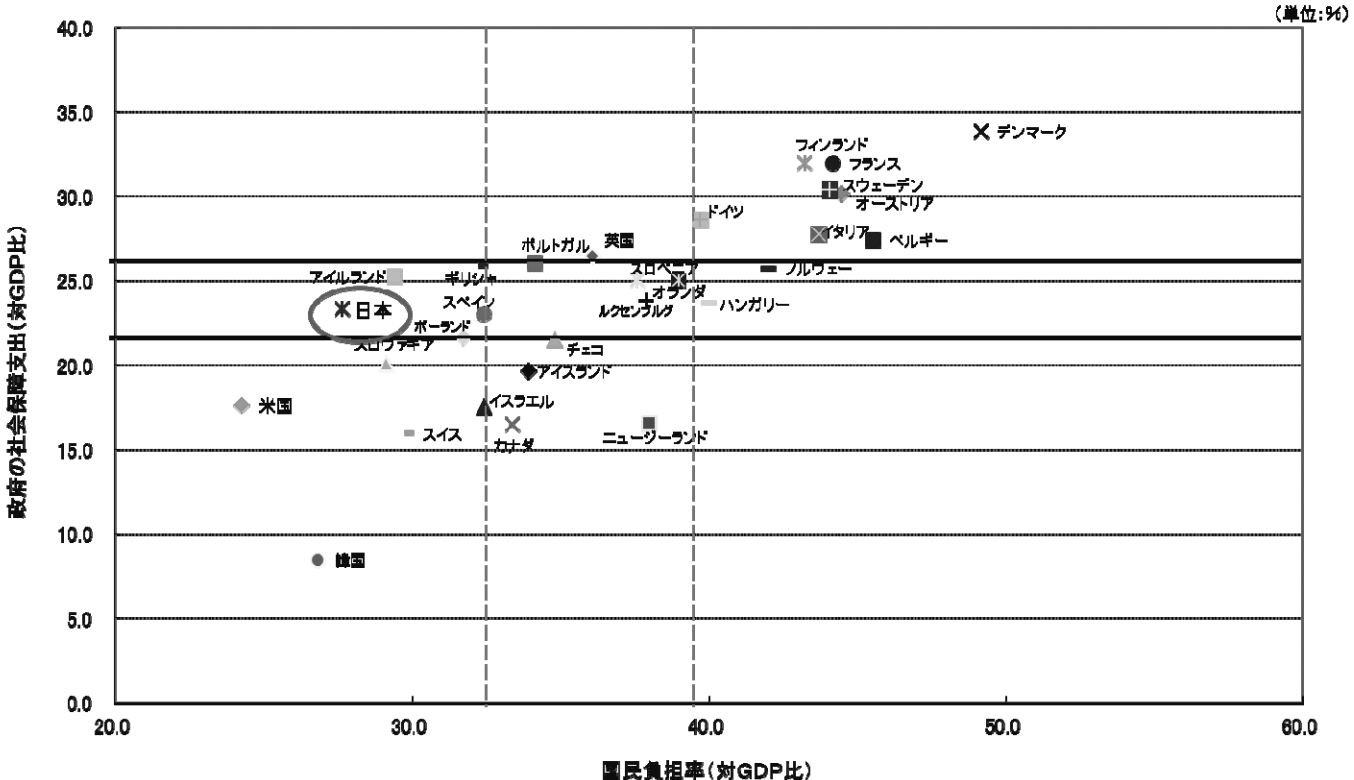
日本においては、高齢化により社会保障支出が増加する一方、社会保障以外の支出はOECD諸国中最低の水準にまで減少しています。



（出典）OECD「Stat Extracts National Accounts」、EU「Euro stat Government Finance Statistics」。
（注1）数値は一般政府（中央政府、地方政府、社会保障基金を合わせたもの）ベース。
（注2）政府の総支出には利払費が含まれている。

OECD諸国における社会保障支出と国民負担率の関係（2009年）

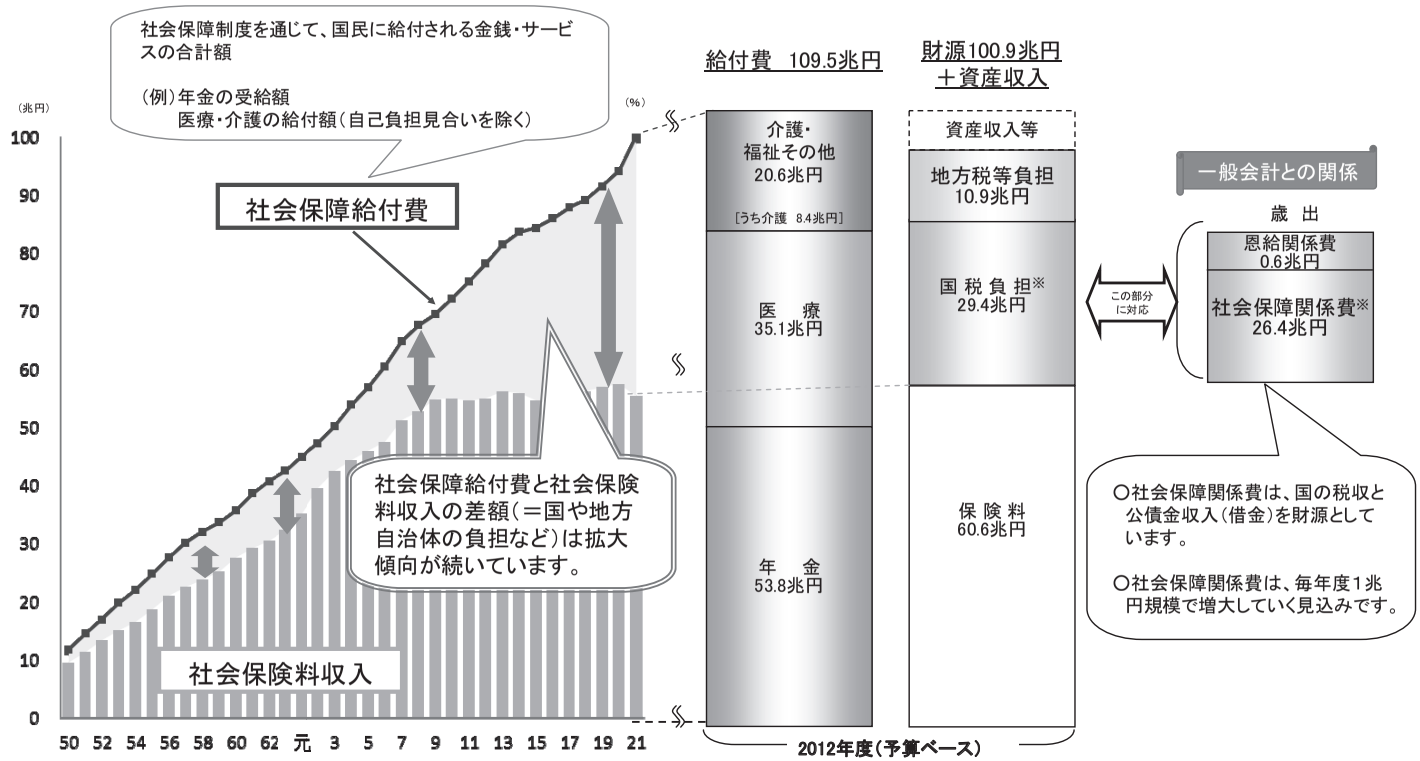
OECD諸国と比較してみると、日本の社会保障支出は中程度である一方、国民負担率は低水準です。



（出所）国民負担率：OECD「National Accounts 2011 vol. II」、同「Revenue Statistics」、内閣府「国民経済計算」等
社会保障支出：OECD「Stat Extracts National Accounts」
（注1）数値は一般政府（中央政府、地方政府、社会保障基金を合わせたもの）ベース。
（注2）国民負担率：各国2009年実績、日本は2009年度、韓国は2008年の実績。
（注3）政府の社会保障支出：各国2009年度実績、日本は2009年度実績、ニュージーランドは2005年、カナダは2006年の実績。

年金や医療関係の給付と財政の関係

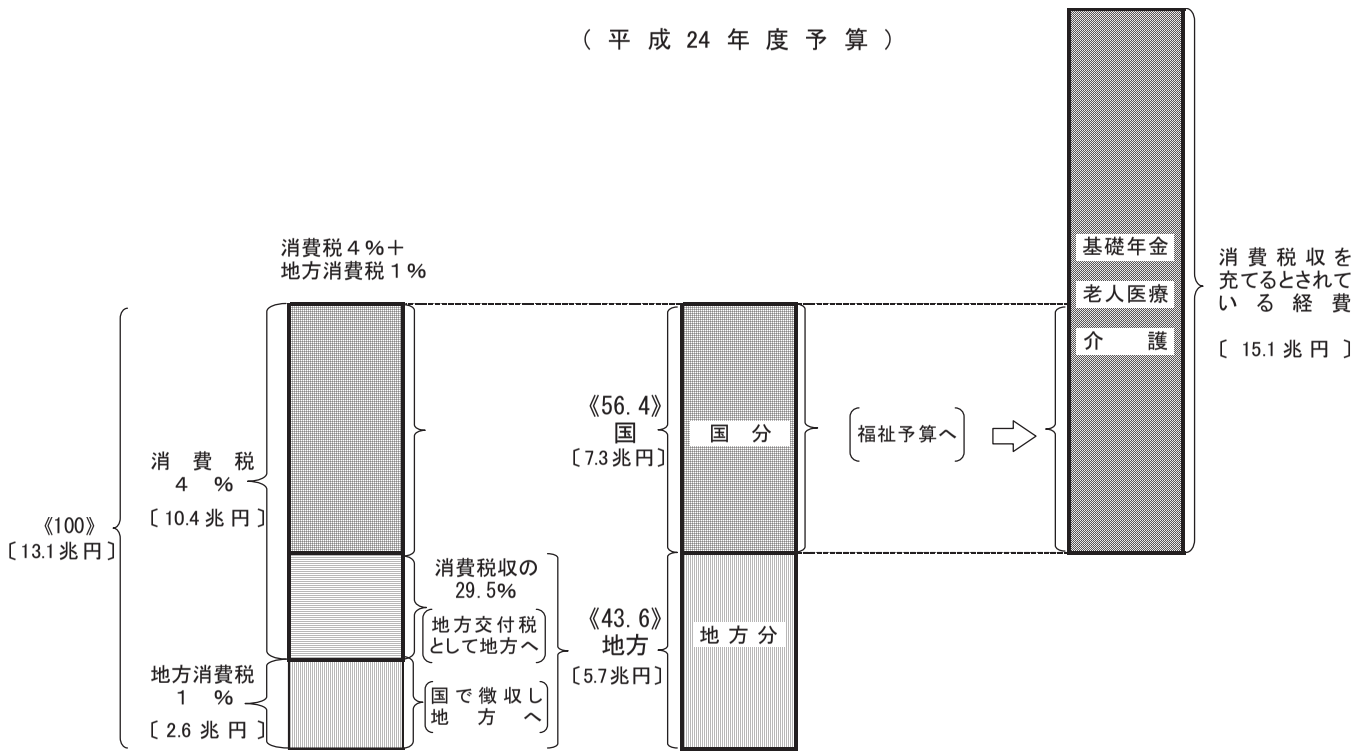
高齢化の進展に伴い、社会保障給付費が大きく伸びる一方で、社会保険料収入は横ばいで推移し、その差額は拡大傾向。この差額は主に、国や地方の税負担で賄われています。



（出典）社会保障・人口問題研究所「社会保障給付費」、平成24年度（予算ベース）は厚生労働省推計。
※社会保障給付費においては、基礎年金国庫負担２分の１として推計。一方、平成24年度の基礎年金国庫負担２分の１と36.5%の差額（年金差額分）については、年金特例公債（つなぎ公債）で対応予定。一般会計歳出の社会保障関係費に年金差額分のうち社会保障関係費（2.5兆円）を加えると、28.9兆円。

消費税の使途

消費税の収入が充てられる経費（地方交付税交付金を除く）の範囲（基礎年金、老人医療、介護）は、予算総則に規定されています。（平成11年度予算～）



財政運営戦略の概要 （平成22年6月22日 閣議決定）

財政健全化目標

収支（フロー）目標	残高（ストック）目標
① 国・地方の基礎的財政収支（プライマリー・バランス） ・ 遅くとも**2015 年度までに赤字対GDP比を2010 年度から半減** ・ 遅くとも**2020 年度までに黒字化** ② 国の基礎的財政収支：上記と同様の目標 ③ 2021 年度以降も、財政健全化努力を継続	**2021年度以降において、国・地方の公債等残高の対GDP比を安定的に低下**させる

財政運営の基本ルール

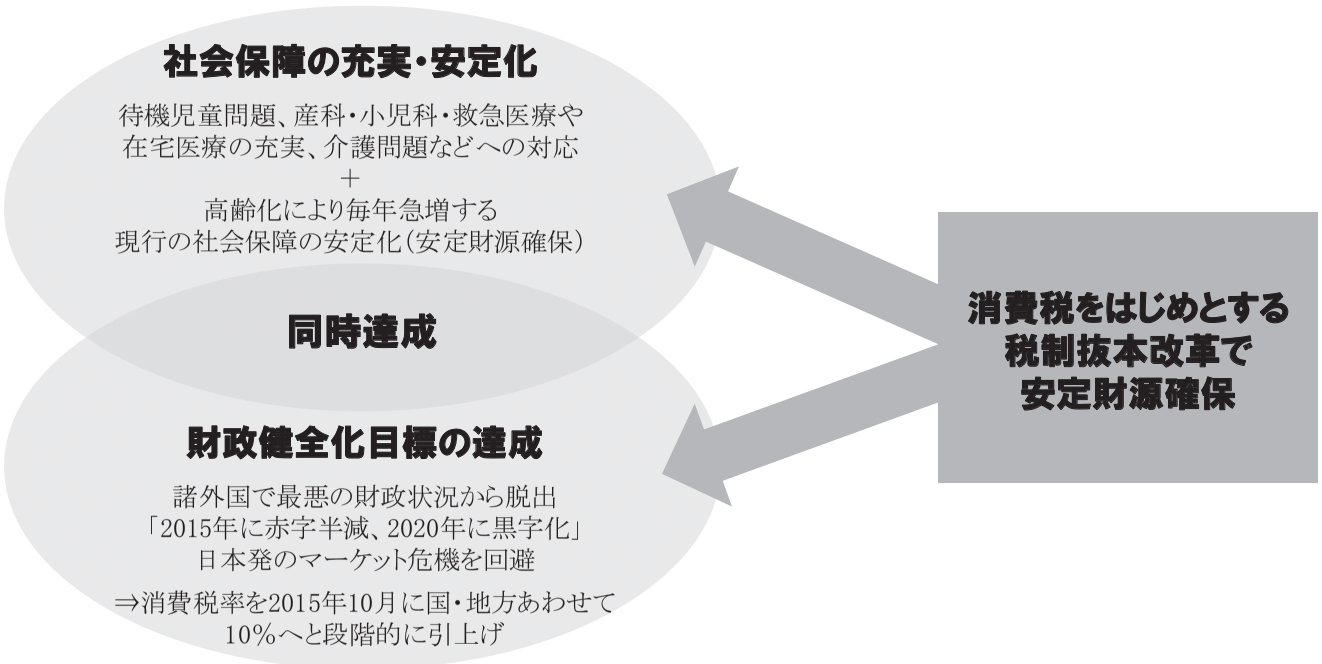
（1）財源確保ルール（「ペイアズユーゴー原則」）
　歳出増・歳入減を伴う施策の新たな導入・拡充を行う際は、恒久的な歳出削減・歳入確保措置により安定的な財源を確保。
（2）財政赤字縮減ルール
　収支目標達成のため、原則として毎年度着実に財政状況を改善。
（3）構造的な財政支出に対する財源確保
　年金、医療及び介護の給付等の施策に要する社会保障費のような構造的な増加要因である経費には安定的な財源を確保。
（4）歳出見直しの基本原則
　特別会計を含め全ての歳出分野の無駄の排除を徹底し思い切った予算の組替え。
（5）地方財政の安定的な運営
　財政健全化は国・地方が相協力しつつ行う。国は、地方の自律性を損ない、地方に負担を転嫁するような施策は行わない。

中期財政フレーム

- 複数年度を視野に入れて毎年度の予算編成を行うための仕組みとして、中期財政フレームを策定。
- 中期財政フレームと整合的に設定された各閣僚別の概算要求枠の範囲内で、概算要求等を実施。
- 毎年半ば頃、中期財政フレームの改訂を行い、翌年度以降3年間の新たな中期財政フレームを定める。

社会保障と税の一体改革

社会経済情勢が大きく変化する中で、
「社会保障と税の一体改革」は、①社会保障の充実・安定化 と ②財政健全化 という
我が国にとって待ったなしとなった2大目標を同時に実現するための改革です。



今回の一体改革による消費税率５％引上げは、
社会保障の充実・安定化と財政健全化を同時に達成するものです。

消費税率５％の引上げ

全額を社会保障の財源に

社会保障の充実
（待機児童解消、医療介護サービスの充実、低所得者対策など）
２．７兆円程度（消費税収１％程度）

社会保障の安定化 ～今の社会保障制度を守る～
１０．８兆円程度（消費税収４％程度）

- **年金国庫負担2分の1　等**　**（2.9兆円程度）**
  （36.5％から国庫負担を引き上げて年金財政の安心を確保）
- **後代への負担のつけ回しの軽減**　**（7.0兆円程度）**
  〔高齢化等による社会保障の増加や安定財源が確保できていない現行の社会保障への対応〕
- **消費税率引上げに伴う社会保障支出の増**　**（0.8兆円程度）**
  （年金額、診療報酬などの物価上昇を反映させた増）

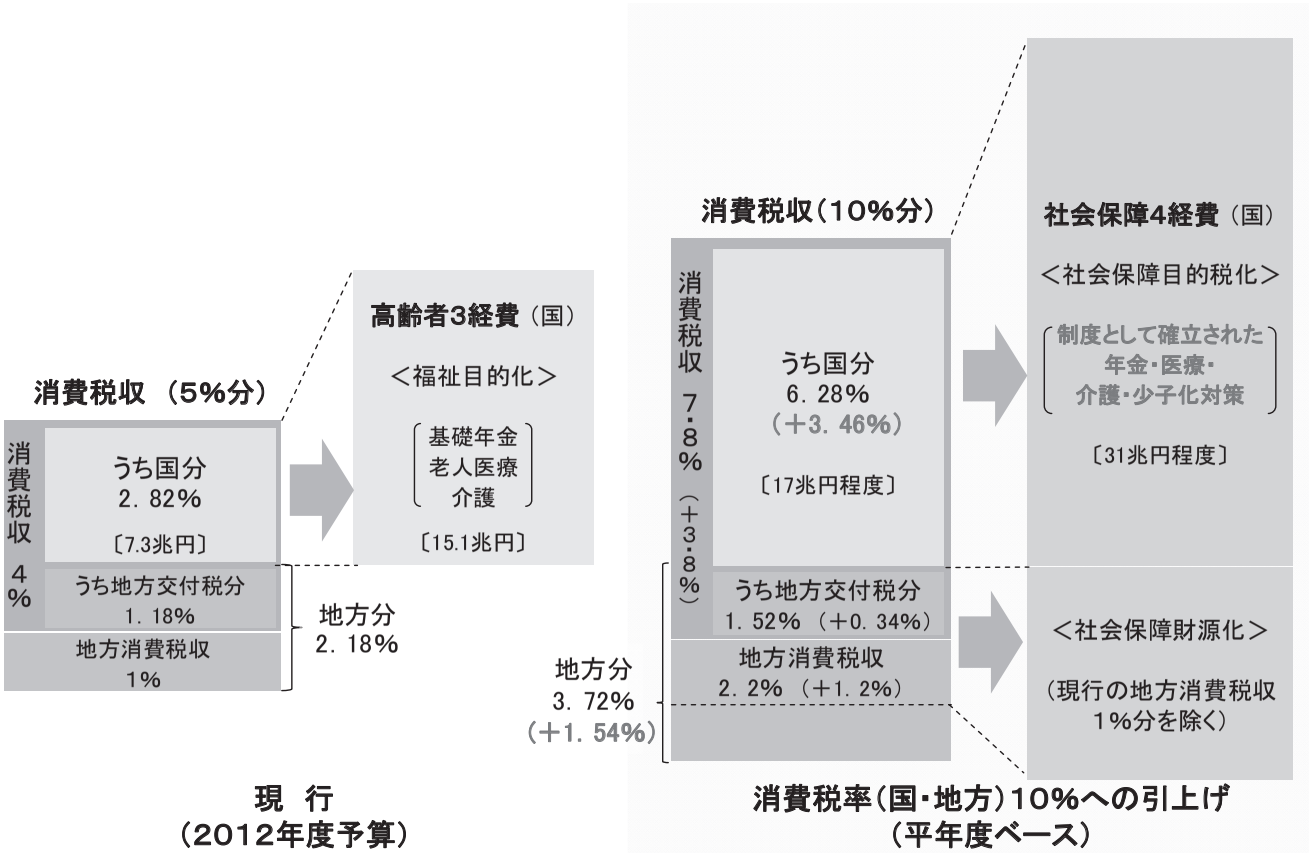
財政健全化に一定の寄与

現在の社会保障の大きな問題は、
「サービスを受けたくても受けられない」方々の存在です。
- **都市部の保育所不足による待機児童問題**
- **地方の医師不足や、患者のたらいまわしなどの問題**
- **特養ホームの入居待機者の増大　　など**

これらの問題に対応し、さらに制度を充実させるため、消費税率約１％分（２．７兆円程度（2015年度））の財源を確保します。

	主な充実内容	2015年度の所要額（国・地方）（充実策と効率化策の差額）	
子育て	○ 保育所など保育サービス量を増やすことで、待機児童を解消	０．７兆円程度	充実策と効率化策を合わせ、**２．７兆円程度（消費税率約１％分）** 充実策：～3.8兆円程度 効率化策：～▲1.2兆円程度
医療・介護等	○ どこに住んでいても、高度な急性期入院治療、在宅の医療・介護を安心して受けられるようにこれらを充実	０．６兆円程度	
	○ 低所得者の国保・介護保険料の軽減　など	１兆円弱程度	
年金	○ 年金受給者を対象とする低所得高齢者・障害者等への福祉的な給付措置　など	０．６兆円程度	

また、今回の一体改革では、増税でお預かりした分は全て社会保障に充てるという考え方から、消費税（国分）の使途を年金・医療・介護・少子化対策に限定しています。

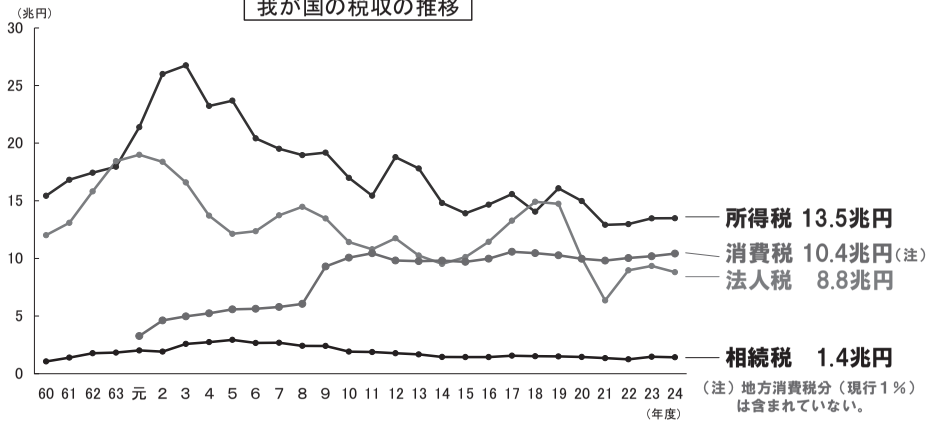


なぜ、消費税なのか・・・

＜消費税の特徴＞

- ✓ 税収が景気や人口構成の変化に左右されにくく安定している
- ✓ 働く世代など特定の者に負担が集中することなく、経済活動に中立的である
- ✓ 高い財源調達力

我が国の税収の推移



世代間・世代内の公平性を確保する観点、社会保障の安定した財源を確保する観点から、消費税は、社会保障の財源調達手段としてふさわしいと考えられます。

ロ 消費税率の引上げ

- **2014年４月１日より　８％　（消費税6.3%　地方消費税1.7%）**
- **2015年10月１日より　10%　（消費税7.8%　地方消費税2.2%）**

※ 引上げ分の消費税収の地方分は、消費税率換算で、2014年4月１日から0.92%分、2015年10月１日から1.54%分とし、地方消費税の充実を基本とするが、併せて消費税の交付税法定率分の充実を図ることとしています。

「税制全体を通じた改革」のポイント （「社会保障・税一体改革大綱」（平成24年2月17日閣議決定）等をもとに作成）

消費税

○ 社会保障財源化、税率の段階的引上げ
○ 低所得者への配慮
○ 課税（中小事業者の特例）の適正化

個人所得課税

○ 所得再分配機能の回復、格差の是正
- *最高税率の引上げ等の累進性の強化*
- 給与所得控除に上限を設定
- 配当・株式譲渡益等に係る軽減税率の廃止
- 年少扶養控除の廃止・児童手当の拡充

資産課税

○ 資産再分配機能の回復、格差の固定化の防止、若年世代への資産移転の促進
- *相続税の課税ベース、税率構造等の見直し*
- *贈与税の見直し*

法人課税

○ 法人税率を4.5%（法人実効税率を5%）引下げ
○ 実効税率の引下げが実現する復興特別法人税課税期間終了後（平成27年度以降）、引き続き、雇用と国内投資拡大の観点から、法人課税のあり方について検討

その他

＜消費税以外の消費課税＞
○ 酒税、たばこ税、ガソリン税などの個別間接税

＜地方税制＞
○ 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
○ 地方法人特別税は「税制の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措置」であり、一体改革に併せて抜本的に見直す

＜番号制度＞
○ 社会保障・税番号制度（マイナンバー）の導入に伴い、申告書や法定調書等への「番号」の記載など（平成27年以降）

※ 下線は、既に平成22・23・24年度税制改正等において対応している施策
斜字は、平成24年度中に必要な法制上の措置を講ずることとされている施策

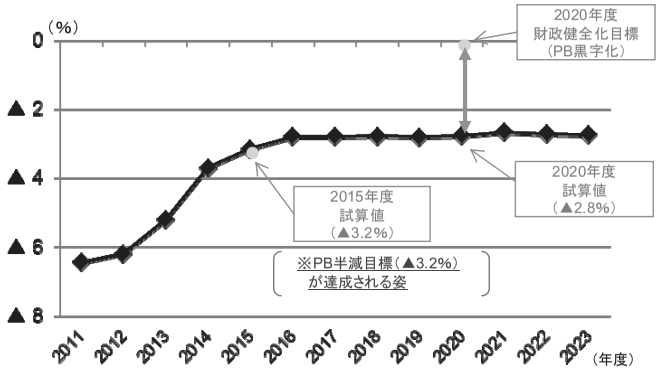
社会保障・税一体改革に係る３党協議に基づく修正について
（全体像）

【政府原案】		【修正】
		・社会保障制度改革推進法案（衆法）
子ども・子育て関係 ・子ども・子育て支援法案 ・総合こども園法案 ・関係整備法案	⇒	・認定こども園法改正法案（衆法）※ ・子ども・子育て支援法案（衆議院で修正） ~~・総合こども園法案~~ ・関係整備法案（衆議院で修正）
※正式名称は「就学前の子どもに関する教育、保育等の総合的な提供の推進に関する法律の一部を改正する法律案」		
年金関係 ・年金機能強化法案 ・被用者年金一元化法案	⇒	・年金機能強化法案（衆議院で修正） ・被用者年金一元化法案（衆議院で修正※） ※形式的修正のみ
税制関係 ・国税改正法案 ・地方税改正法案	⇒	・国税改正法案（衆議院で修正） ・地方税改正法案（衆議院で修正）

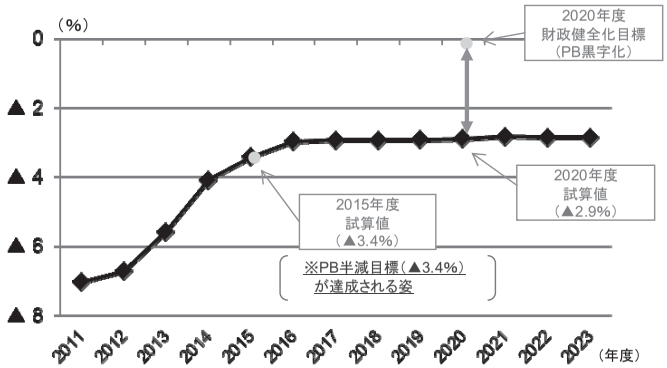
内閣府試算（平成２４年８月）による財政健全化目標の達成状況

試算結果（慎重シナリオ【2020年度までの平均で名目１%台半ば、実質１%強の成長。消費者物価上昇率は、2012年度にプラスとなった後、中長期的には１%近傍で安定的に推移。】）

＜国・地方合算の基礎的財政収支（対GDP比）＞



＜国単独の基礎的財政収支（対GDP比）＞



（注１）社会保障・税一体改革関連法等を踏まえ、消費税率（国・地方）が2014年４月１日より８%へ、2015年10月１日より10%へ段階的に引き上げられること、
及び社会保障制度改革の実施などにより一定の歳出増が生じることを想定。
（注２）2012年度、2013年度は特例公債法案の修正案を踏まえて、年金差額分（基礎年金国庫負担２分の１と36.5%の差額）について年金特例公債の発行により措置されることを想定。
（注３）上記の数値は、復旧・復興対策の経費及び財源の金額を除いたベース

財政健全化目標の達成状況（慎重シナリオ）

（[　]は対GDP比）

	国＋地方		国単独	
	基礎的財政収支	健全化目標の達成状況	基礎的財政収支	健全化目標の達成状況
2015年度	▲16.1兆円　[▲3.2%]	PB赤字半減目標（▲3.2%）が達成される姿	▲17.4兆円　[▲3.4%]	PB赤字半減目標（▲3.4%）が達成される姿
2020年度	▲15.4兆円　[▲2.8%]	PB黒字化目標までにはさらなる収支改善が必要	▲16.1兆円　[▲2.9%]	PB黒字化目標までにはさらなる収支改善が必要

○　2015年度については、国・地方のPBは対GDP比▲3.2%程度（2010年度の水準からの赤字半減目標：▲3.2%）、国単独は対GDP比▲3.4%程度（赤字半減目標：▲3.4%）となり、PB赤字半減目標が達成される姿。

○　2020年度におけるPB黒字化目標を達成するためには、いずれもさらなる収支改善が必要。

○　2021年度以降において、国・地方の公債等残高（対GDP比）を安定的に低下させるとの目標に対し、今回の試算では累増する姿。（2015年度：194.5%、2020年度：209.2%、2023年度：220.8%）

これからの課題は、・・・

- ○　低所得者への配慮
- ○　経済への配慮
- ○　課税の適正化、価格転嫁対策等
- ○　再分配機能の回復等
  （所得税、資産課税の見直し）

受益と負担の関係

○　消費税負担だけでなく、**税制全体による所得再分配効果**、**社会保障給付による所得再分配効果**を**総合的に勘案する必要**があります。

⇒　社会保障制度には所得再分配機能があり、全体の受益と負担を見ると、**低所得者には負担を大きく上回る受益**があります。

○　今回の一体改革では、**社会保障の維持・充実**のために、消費税率を引き上げ、消費税収を**社会保障財源化**します。

○　その上で、今般の社会保障改革に盛り込まれた**低所得者へのきめ細かな配慮策**を**着実に実施**します。

＜社会保障改革に盛り込まれた主な貧困・格差対策＞

1. 社会保障制度における低所得者対策の強化

- 生活保護基準、各種福祉手当については、物価スライド等により消費税率引上げに伴う影響分を手当額に反映
- 低所得高齢者・障害者等に対する福祉的給付
- 市町村国保の保険料、介護の1号保険料における低所得者の保険料軽減の拡充等
- 長期高額医療の高額療養費の見直しの検討
- 社会保障の制度横断的な低所得者の負担軽減策として、総合合算制度創設を検討

2. 社会保険の適用拡大

- 短時間労働者に対する厚生年金・被用者年金の適用拡大

3. 重層的セーフティネットの構築・生活保護制度の見直し

- 生活支援戦略（仮称）の策定　等

給付付き税額控除等

○　**番号制度の本格稼動・定着**（**2015年度以降**）を前提に、関連する社会保障制度の見直しや所得控除の抜本的な整理と併せて、**総合合算制度**や**給付付き税額控除等の施策**の導入について、**所得の把握・資産の把握の問題、執行面での対応の可能性等を含め様々な角度から総合的に検討**します。

（参考1）　給付付き税額控除は、諸外国に見られる制度であり、 例えば、子育て支援や就労支援等を目的として、税の仕組みである税額控除あるいは給付により低所得者を中心に支援を行う仕組み。

（参考2）　総合合算制度は、制度単位ではなく家計全体をトータルに捉えて、医療・介護・保育等に関する自己負担の合計額に上限を設定する制度。

複数税率

○　**複数税率**の導入について、**財源の問題、対象範囲の限定、中小事業者の事務負担等を含め様々な角度から総合的に検討**します。

簡素な給付措置

○　**消費税率が8％となる時期から**給付付き税額控除等、複数税率の**検討の結果に基づき導入する施策の実現までの暫定的、臨時的措置**として、社会保障の機能強化との関係も踏まえつつ、対象範囲、基準となる所得の考え方、財源の問題、執行面での対応の可能性等について検討を行い、**簡素な給付措置**を実施します。

諸外国の税制を活用した給付措置について

諸外国においては、税制を活用した給付措置（いわゆる「給付付き税額控除制度」）が
すでに実施されているところであり、その目的や仕組みは以下のとおりとなっています。

目　的

- 子育て支援（アメリカ・イギリス・ドイツ・カナダ）
- 就労促進（アメリカ・イギリス・フランス・カナダ）
- 付加価値税の負担軽減（カナダ）

仕組み

- 給付額について、まずは税額から控除し、税額から控除しきれない額を実際に給付するという仕組み
  （アメリカ・フランス・カナダ（就労促進））
- 低所得者に対しては給付を行い、中高所得者に対しては税負担軽減を行うという、給付又は
  税負担軽減のいずれか一方が適用される仕組み（ドイツ）
- 基本的には全額給付であるが、所得が一定額を超えると減額されることになる仕組み
  （イギリス・カナダ（子育て支援・付加価値税の負担軽減））

低所得者への配慮

「社会保障・税番号制度」の導入について

○　平成27年（2015年）１月からの利用開始に向け、平成24年の通常国会に番号法案（通称「マイナンバー法案」）及びその整備法案を提出しています（2月14日国会提出）。

○　真に手を差し伸べるべき人に対する社会保障を充実させ、効率的かつ適切に提供するために、番号制度の導入を早期に図る必要があります。

○　番号制度導入により、国民の給付と負担の公平性、明確性を確保するとともに、国民の利便性の更なる向上を図ることが可能となるほか、行政の効率化･スリム化に資する効果も期待できます。

○　導入に当たっては、制度･システムの両面で十分な個人情報保護策を講じるとともに、費用対効果やシステム調達の透明性を検証し、国民の納得と理解を得ることとしています。

番号制度でできること

①よりきめ細やかな社会保障給付の実現、②所得把握の精度の向上等、③災害時における活用、④自分に関する情報や必要なお知らせ等の情報を自宅のパソコンなどから簡単に入手、⑤各種事務・手続の簡素化、負担軽減

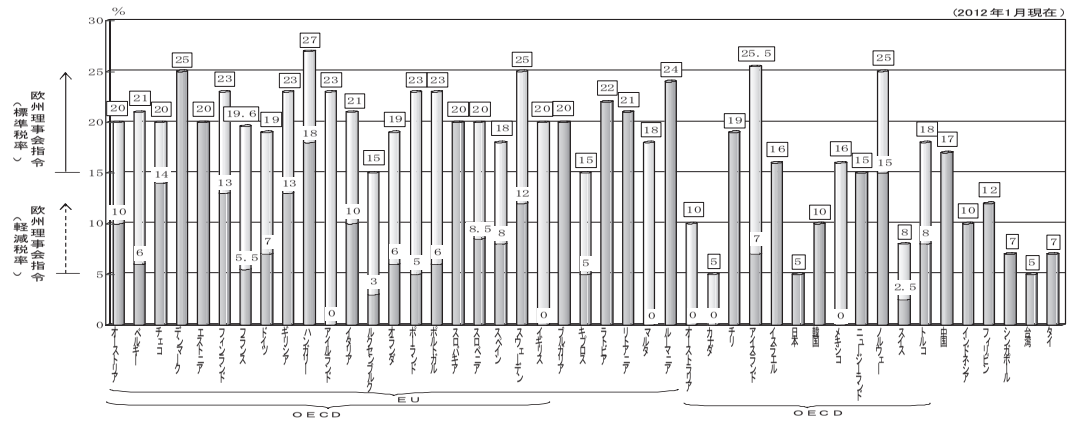
税務分野での利用

○　税務分野における番号制度の適正利用のため、「マイナンバー法の整備法」において、申告書・法定調書等に「番号」の記載を求めること等、所要の措置を講じます。また、納税者利便の向上策等につき引き続き検討します。

複数税率について

低所得者への配慮

付加価値税率（標準税率及び食料品に対する適用税率）の国際比較



諸外国の食料品の税率は、平均すると10%程度の水準

例えば・・・

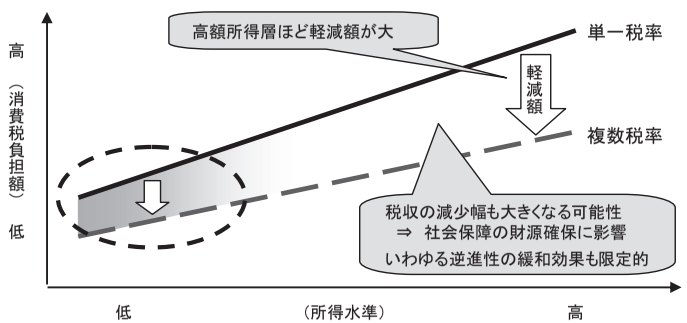
EU諸国（27ヵ国）

- 標準税率（平均） 20.9%
- 食料品に対する適用税率（平均） 11.2%

諸外国においては、「贅沢品か否かの違い」や「外食と食料品の違い」で適用税率が異なります。

標準税率	軽減税率
【フランス】 キャビア	フォアグラ トリュフ
【イギリス】 フィッシュ＆チップスやハンバーガーなど温かいテイクアウト商品	デリカテッセンなどスーパーの惣菜

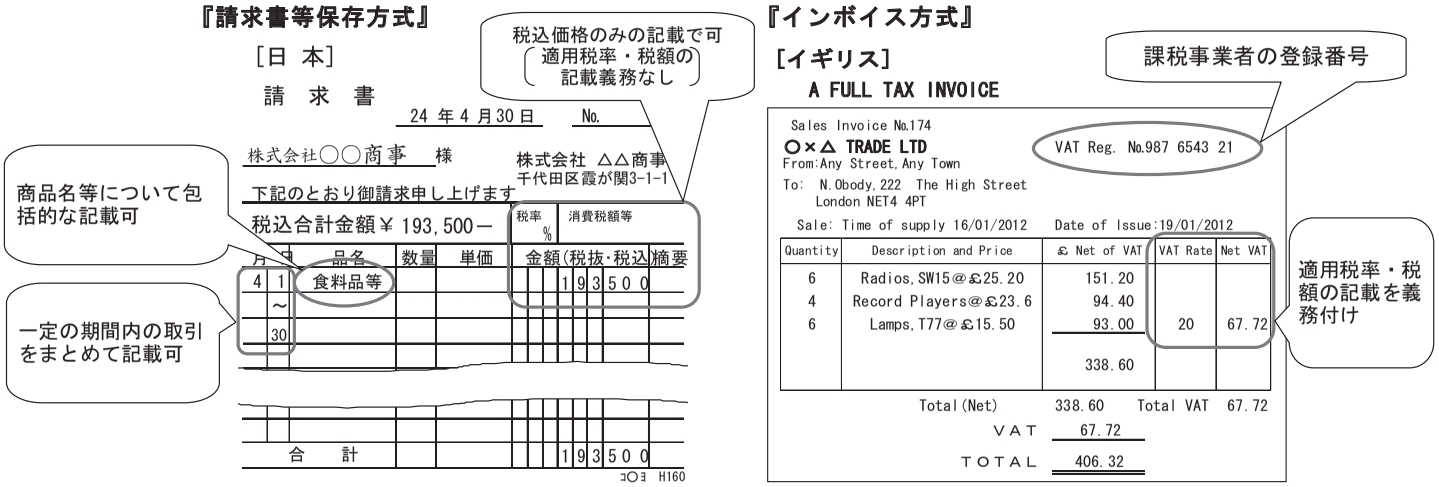
軽減税率は高所得者の方にも負担軽減効果が及び、その分、税収の減少幅も大きくなる可能性があります。



『請求書等保存方式』と『インボイス方式』

○ 日本の「請求書等保存方式」は、帳簿の保存に加え、取引の相手方（第三者）が発行した請求書等という客観的な証拠書類の保存を仕入税額控除の要件としていますが、請求書等に適用税率・税額を記載することは義務付けられていません。

○　単一税率の下では、請求書等に税額が別記されていなくても仕入税額の計算に支障はありませんが、複数税率の場合、請求書等に適用税率・税額の記載を義務付けたもの（インボイス）がなければ適正な仕入税額の計算は困難です。



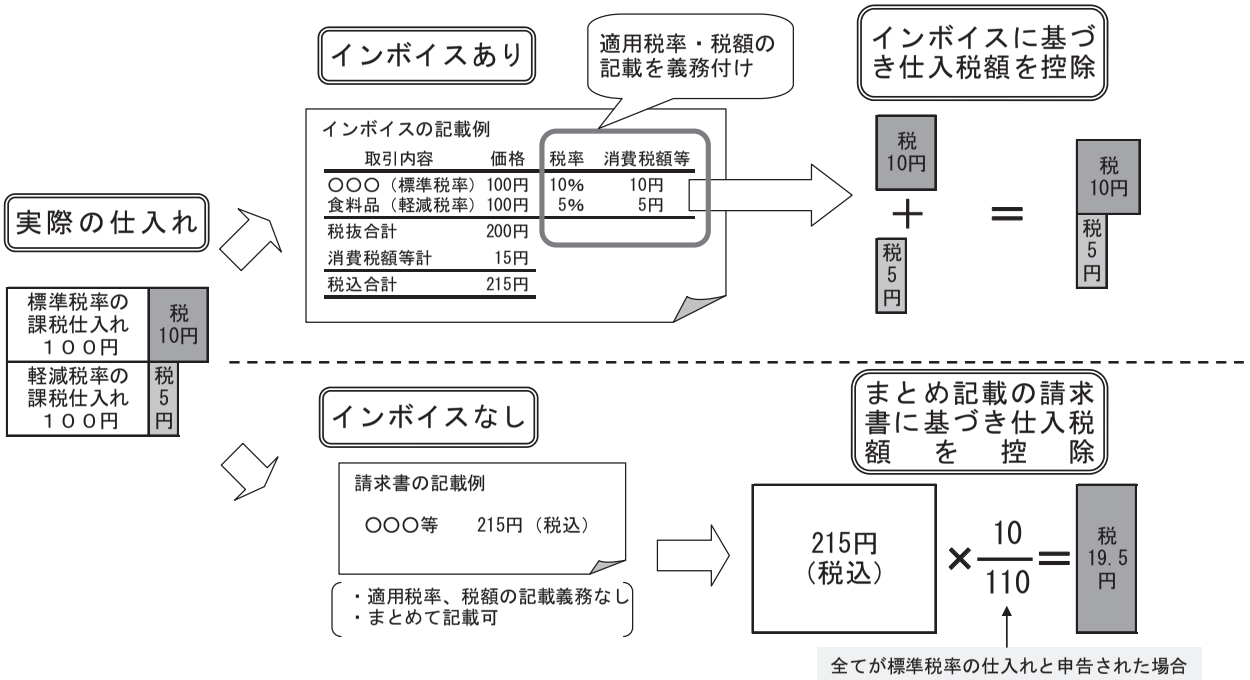
○　「インボイス方式」は、課税事業者が発行するインボイスに記載された税額のみを控除することができる方式。

① 「インボイス」に適用税率・税額の記載が義務付けられています。

② 免税事業者は「インボイス」を発行できません。したがって、免税事業者からの仕入れについて仕入税額控除ができません。

低所得者への配慮

複数税率におけるインボイスの役割



○　請求書等に異なる税率の商品がまとめて記載された場合、仕入れを行う事業者は、帳票類から帳簿を作成する際に標準税率の仕入れと軽減税率の仕入れを判別できず、記帳事務を円滑に行えなくなるおそれがあります。

○　この場合、仕入側ですべて標準税率の仕入れとして仕入税額の計算がおこなわれてしまうなど、適正な仕入税額控除ができなくなる可能性があります。

経済状況を好転させることを条件として消費税率の引上げを実施

① 消費税率の引上げに当たっては、経済状況を好転させることを条件として実施するため、デフレからの脱却・経済の活性化に向けて、平成23年度から平成32年度までの平均において名目成長率3％程度、実質成長率2％程度を目指した望ましい経済成長のあり方に早期に近づけるための総合的な施策の実施その他の必要な措置を講じます。

② 税制の抜本的な改革の実施等により、財政による機動的対応が可能となる中で、我が国経済の需要と供給の状況、消費税率の引上げによる経済への影響等を踏まえ、成長戦略や事前防災及び減災等に資する分野に資金を重点的に配分することなど、我が国経済の成長等に向けた施策を検討します 。

消費税率引上げに当たっての経済状況の判断を行うとともに、経済財政状況の激変にも柔軟に対応できるような仕組み※とされています。

※ 経済財政状況の激変にも柔軟に対応する観点から、消費税率引上げの前に、経済状況の好転について、名目・実質成長率、物価動向など種々の経済指標を確認し、上記①と②を踏まえつつ、経済状況等を総合的に勘案した上で、消費税率の引上げの停止を含め所要の措置を講ずる旨を規定しています。

課税の適正化

○　課税の適正化については、消費税制度に対する信頼を確保するため、これまでも累次の見直しを行ってきました。

《これまでの取組》

		（導入時）		（現行）
①事業者免税点制度	（適用上限）	課税売上高 3,000万円	⇒	1,000万円
②簡易課税制度	（適用上限）	課税売上高　5億円	⇒	5,000万円
	（みなし仕入率）	90%, 80%の２区分	⇒	90%～50%の５区分

○　中小事業者の事務負担に配意し設けられている事業者免税点制度・簡易課税制度については、その趣旨に鑑み、引き続き制度を維持します。その上で、制度の不適切な利用に対処する観点等からの見直しを行います。

＜事業者免税点制度＞

新設法人による免税点制度を利用した課税逃れに対応するため、課税売上高5億円超の事業者が設立した法人は設立当初から課税事業者とすることとしました。

＜中間申告制度＞

中間申告義務のない中小事業者の方々が、任意で中間申告を選択できる制度を導入しました。

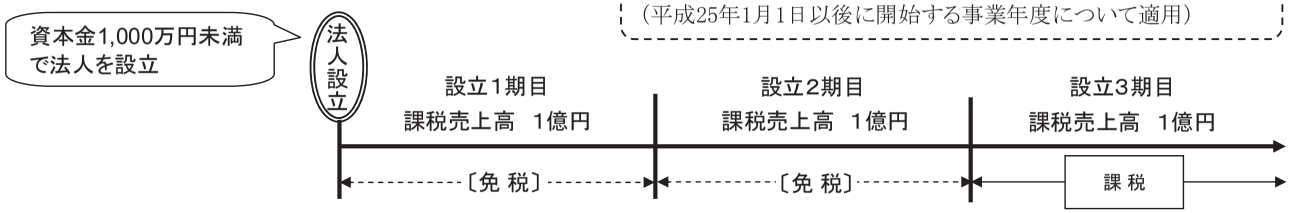
＜簡易課税制度＞

簡易課税制度のみなし仕入率について、今後、実態調査の結果も踏まえた上で、いわゆる「益税」問題に対応する観点から、その水準について必要な見直しを行います。

消費税の新設法人の免税事業者要件の見直し

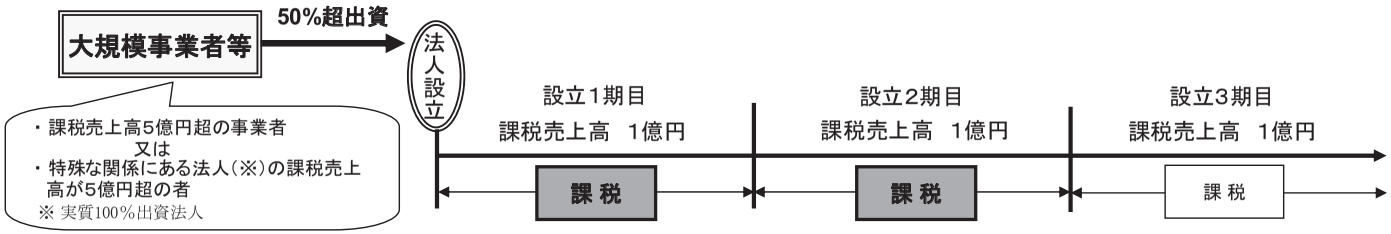
改　正　前

平成23年度改正により、課税売上高が上半期で1,000万円を超える場合には、原則としてその翌期から課税事業者となる。
（平成25年1月1日以後に開始する事業年度について適用）



基準期間（前々事業年度）のない新設法人の設立1期目及び2期目の扱いは資本金の額のみで判定。
※ 資本金1,000万円未満の新設法人は、設立当初の2年間、免税事業者となる。
（資本金1,000万円以上の新設法人は、設立当初の2年間、事業者免税点制度が適用されないため課税事業者となる。）

改　正　後



資本金1,000万円未満の新設法人であっても、課税売上高5億円超の事業者等がグループで50%超出資し設立された法人については、設立当初の2年間、事業者免税点制度を適用しないこととする。
（注）平成26年4月1日以後に設立される法人について適用する。

転嫁対策への取組

○ **今般の消費税率の引上げに当たっては、段階的な引上げになることも踏まえ、円滑かつ適正な転嫁に支障が生ずることのないよう、事業者の実態を十分に把握し、以下の取組を含め、より徹底した対策を講じていきます。**

（1）消費税の転嫁・表示等に関するガイドラインを策定し、その周知徹底、相談等を行います。
（2）中小事業者向けに相談窓口を設置するとともに、講習会の開催等を行います。
（3）取引上の優越的な地位を利用した不公正な取引の取締り・監視の強化を行います。
（4）便乗値上げ防止のための調査・監督及び指導を行います。

○ **さらに、独占禁止法・下請法に係る必要な法制上の措置を講じます。また、転嫁状況に関する監視・検査体制を強化するため、所要の体制整備を図ります。**

⇒ **関係府省の緊密な連携を確保し、総合的に対策を推進するための本部を内閣に設置します。**

価格表示のあり方

○ **価格表示に関する業界内の統一基準の策定が独占禁止法上問題なく行えることを明らかにし、その周知徹底を行うとともに、必要に応じ、表示カルテルを独占禁止法の適用除外とするための法制上の措置を検討します。**

○ **事業者における値札貼替え作業などの事務負担にも配慮し、書籍における例などを参考に、消費者に最終的な支払額を誤認させないための代替的な措置を講じていれば、総額表示義務を弾力的に運用することを検討し、その周知徹底を行います。**

「中間整理」のポイント

１．円滑な転嫁の推進

○　独占禁止法・下請法の更なる対応

・　原則として消費税の転嫁の拒否やこれに類する行為を行えないような立法措置の在り方について、関係省庁間で更なる検討を行う。
・　必要に応じ、消費税導入時に実施した「転嫁カルテル」を独禁法の適用除外とするための法的措置を検討する。

○　独禁法等の違反行為に対する監視・検査体制の強化

・　公正取引委員会、中企庁が中心となって、積極的に独禁法や下請法上の違反行為等に関する調査を行うこととし、そのために時限的に人員を拡大するなど所要の体制整備を図る。

２．価格表示のあり方

○　価格表示に関する業界内の統一基準の策定

・　業界ごとに価格の表示方法を統一する決定が、独禁法に違反しないことをガイドラインで明らかにするとともに、必要に応じ「表示カルテル」を独禁法の適用除外とするための法的措置を検討する。

○　総額表示義務の弾力運用

・　値札の付替え作業など事業者の事務負担に配慮し、書籍における例などを参考に、総額表示義務を弾力的に運用することを検討する。

３．財政上・税制上その他の支援措置等

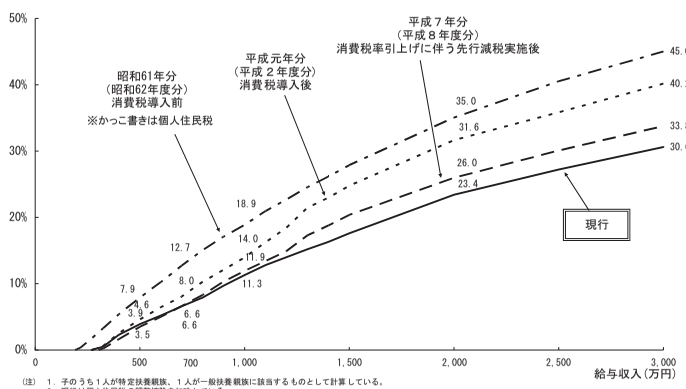
・　党ＷＴより提言された予算措置・税制措置を含め、予算編成や税制改正等の過程において、必要な財政上、税制上その他の支援措置を検討する。

個人所得課税

昭和60年代から大幅に累進緩和がなされてきました。また、近年、平均的な所得水準が下落する中で、特に高い所得階層の割合はむしろ高まっていて、格差が拡大する傾向がみられます。

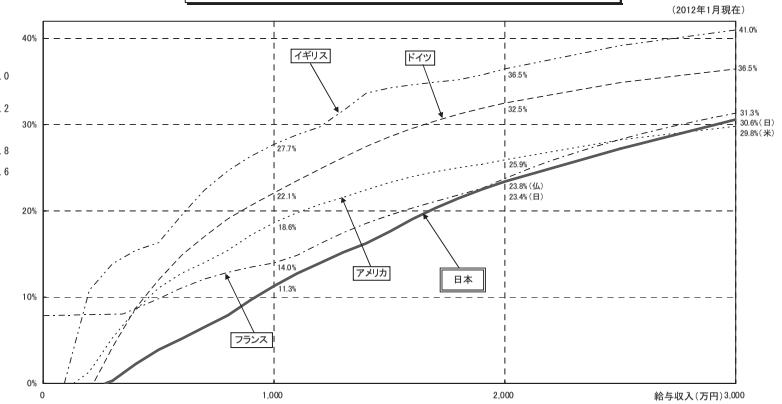
⇒　**所得税による所得再分配機能が低下。**

個人所得課税（所得税＋個人住民税）の実効税率の推移（夫婦子2人（専業主婦）の給与所得者）



（注）　1．子のうち１人が特定扶養親族、１人が一般扶養親族に該当するものとして計算している。
2．現行は個人住民税の調整控除を加味している。
3．平成７年（平成８年度）分は特別減税前の実効税率である。
4．表中の数値は、給与収入 500万円、700万円、1,000万円、2,000万円及び3,000万円の場合の実効税率である。

個人所得課税の実効税率の国際比較（夫婦子2人（専業主婦）の給与所得者）



（備考）　イギリスの就労税額控除及び児童税額控除については、税額から控除されるものではなく、納税額とは別に、全額が給付されるものであることから、個人所得課税の実効税率として、実際に納付している税額を国際比較する際には、これらを含めずに計算している。なお、給付額は世帯年間収入に応じて逓減することから、仮にこれらを含めて計算しても、給与収入1,000万円、2,000万円及び3,000万円の場合、個人所得課税の実効税率は上記と変わらない。

（注）1．個人所得課税には、所得税及び個人住民税等（フランスでは、所得税とは別途、収入に対して社会保障関連諸税（一般社会税等）が定率（現在、合計8%）で課されている。）が含まれる。なお、フランスでは、別途、財政赤字が解消するまでの措置として、一時的に発生した高額所得に対する所得課税（最高税率4%）を2012年より導入している。
2．日本においては子のうち1人が特定扶養親族、1人が一般扶養親族。アメリカにおいては子が17歳以上に該当するものとしている。
3．日本については、2013年（平成25年）1月からの復興特別所得税、2013年分（平成25年分）以後の給与所得控除の上限設定を加味していない。
4．日本の個人住民税は所得割のみである。アメリカの個人住民税の例としては、ニューヨーク州の個人所得税を採用している。
5．アメリカでは、一定の給与控除について上記において行った通常の税額計算とは別の方法による計算を行い、高い方の税額を徴用する制度（代替ミニマム税）がある。
6．邦貨換算レート：1ドル＝78円、1ポンド＝123円、1ユーロ＝106円（基準外国為替相場及び裁定外国為替相場：平成23年（2011年）11月中における実勢相場の平均値）
7．表中の数値は、給与収入1,000万円、2,000万円及び3,000万円の場合の各国の実効税率である。なお、端数は四捨五入している。

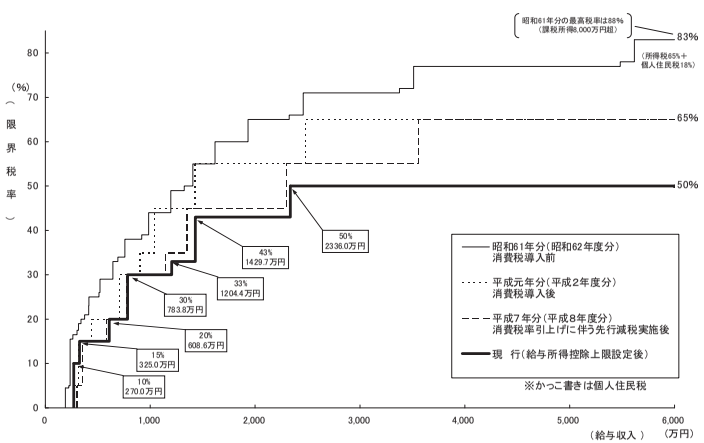
個人所得課税

□　最高税率の引上げなど累進性の強化

○　格差是正及び所得再分配機能の回復の観点から、最高税率の引上げ等による累進性の強化に係る具体的な措置について検討を加え、その結果に基づき、平成24年度中に必要な法制上の措置を講じます。

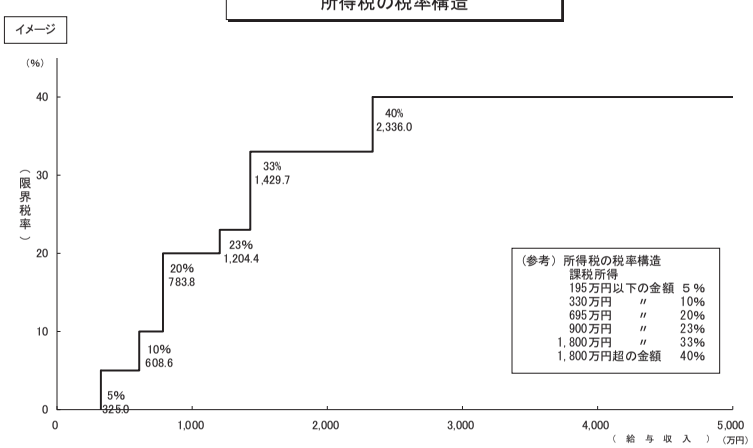
（参考）民主党・自由民主党・公明党による税関係協議結果においては、以下のとおりとされています。
「具体化にあたっては、今回の政府案(課税所得5，000万円超について45%)及び協議の過程における公明党の提案(課税所得3，000万円超について45%、課税所得5，000万円超について50%)を踏まえつつ検討を進める。」

所得税・個人住民税の限界税率の推移（夫婦子２人の給与所得者）



（注）子のうち１人は特定扶養控除の対象、１人は一般扶養控除の対象であるものとし、現行は給与所得控除の上限設定を加味して計算している。

所得税の税率構造



（注）夫婦子２人（子のうち１人が特定扶養親族、１人が一般扶養親族に該当）の給与所得者であるものとし、給与所得控除の上限設定を加味して計算している。

再分配機能の回復等

未定稿

所得税非課税世帯人員

総人口　約1億2,700万人

所得税課税世帯人員　8,800万人（69%）

・納税義務者　5,100万人
・配偶者控除対象人員　1,400万人（推計）
・扶養控除対象人員　2,400万人（推計）

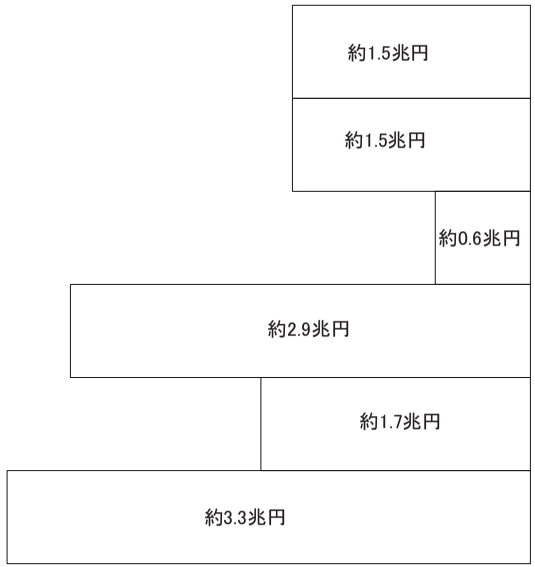
（参考）各税率を上限とする納税者数
40%　：　30万人（ 0.6%）
33%　：　50万人（ 1.0%）
23%　：　110万人（ 2.3%）
20%　：　570万人（11.8%）
10%　：　970万人（20.0%）
5%　：　3,110万人（64.1%）

所得税
非課税世帯人員
3,900万人（31%）
（推計）

（世帯類型）　（給与収入）
夫婦子2人・・・325万円以下
夫婦子1人・・・220万円以下
夫婦のみ・・・・156万円以下

（出典）
・総人口は平成22年3月31日現在の住民基本台帳人口による。
・所得税の納税義務者は「平成22年度市町村課税状況等の調べ」（総務省自治税務局）による。
（注）
・配偶者及び扶養控除対象人員は、住民税（所得割）課税世帯と同じ世帯構成であることを前提として、推計したもの。
・夫婦子2人の場合は、子のうち1人が特定扶養親族、1人が一般扶養親族に該当するものとして、夫婦子1人の場合は、子が一般扶養親族に該当するものとして計算している。

所得税の税率区分ごとの税収

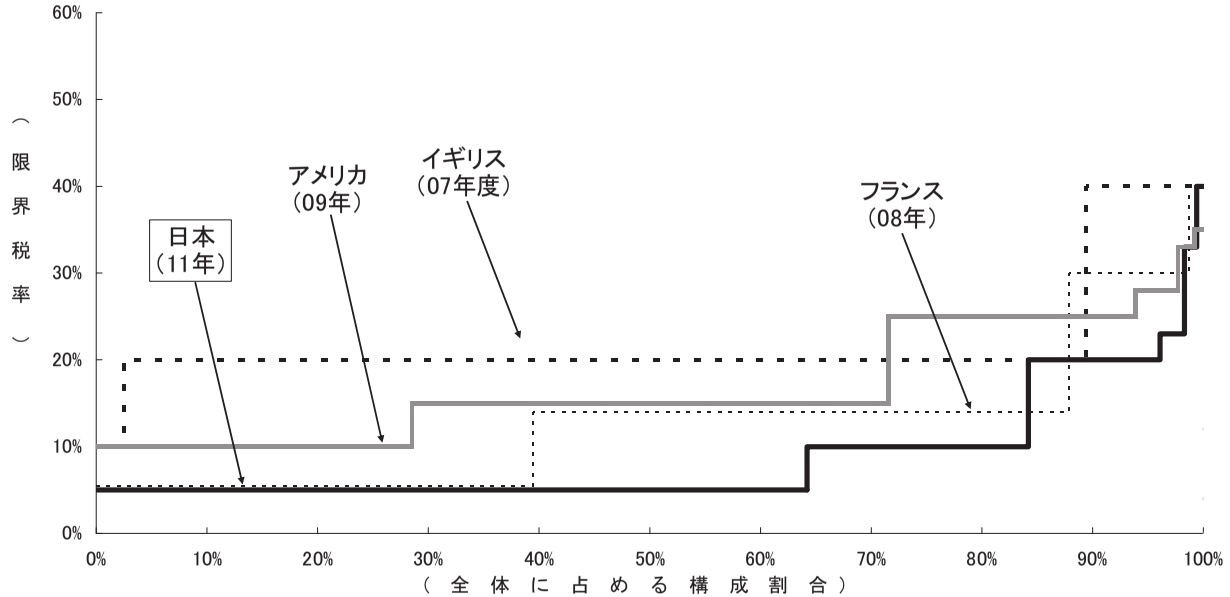


税率区分	課税所得（給与収入）	総課税所得	税率１％引上げ当たりの増収力	（参考）対象納税者数	（参考）累積納税者数
40%	1,800万円～（2,340万円～）	約3.8兆円	約380億円	約30万人【0.6%】	約4,850万人（100.0%）
33%	900万円～1,800万円（1,387万円～2,340万円）	約4.4兆円	約440億円	約50万人【1.0%】	約4,820万人（99.4%）
23%	695万円～900万円（1,162万円～1,387万円）	約2.6兆円	約260億円	約110万人【2.3%】	約4,770万人（98.4%）
20%	330万円～695万円（736万円～1,162万円）	約14.5兆円	約1,500億円	約570万人【11.8%】	約4,660万人（96.1%）
10%	195万円～330万円（554万円～736万円）	約16.5兆円	約1,700億円	約970万人【20.0%】	約4,080万人（84.1%）
５%	0円～195万円（261万円～554万円）	約65.3兆円	約6,500億円	約3,110万人【64.1%】	約3,110万人（64.1%）

（注１）平成23年度予算ベースの推計値に、給与所得控除の上限設定（24年度改正）を加味。
（注２）「各ブラケットの税収総額」は、各ブラケットが適用される納税者全員の納税額の合計である。
（注３）（参考）内の「対象納税者数」は、各ブラケットの税率を上限とする納税者数とその割合である。

所得税の限界税率ブラケット別納税者（又は申告書）数割合の国際比較

（2012年1月現在）



限界税率	10%以下	10%超～20%以下	20%超
日　　本（11年）	84%	12%	4%
アメリカ（09年）	29%	43%	28%
イギリス（07年度）	14%	0%	86%
フランス（08年）	40%	48%	12%

（注）1．日本のデータは、平成23年度予算ベースを基に推計したものである。
2．諸外国のデータは各国の税務統計に基づいて作成した。
3．アメリカは個人単位と夫婦単位課税の選択制であり、フランスは世帯単位課税であるため、納税者数の割合は推計が困難である。
このため、ここでは申告書数の割合を掲げている。
4．ドイツは課税所得に応じて税率が連続的に変化するため、ブラケット別納税者数割合は不明。
5．各国の税率構造について、表中の課税期間においては、日本は6段階（5・10・20・23・33・40%）、アメリカは6段階（10・15・25・28・33・35%）、イギリスは3段階（10・22・40%）、フランスは4段階（5.5・14・30・40%）である。なお、2012年1月現在、イギリスは3段階（20・40・50%）、フランスは4段階（5.5・14・30・41%）となっている。

個人所得課税

□ 給与所得控除

○ 給与収入1,500万円を超える場合の給与所得控除に上限（245万円）を設定しています。
〔平成25年分の所得税から適用〕

□ 扶養控除・配偶者控除

○ 年少扶養控除を廃止し、児童手当を拡充しています。
〔平成23年分の所得税から適用済〕

（参考）民主党・自由民主党・公明党による税関係協議結果においては、以下のとおりとされています。
「成年扶養控除を含む扶養控除及び配偶者控除の在り方については、引き続き各党で検討を進めるものとする。」

□ 金融所得課税

○ 現行法令どおり、上場株式の配当・譲渡所得等に係る10%軽減税率を平成26年1月から20%の本則税率とします。

○ 20%の本則税率化と同時に、非課税口座内の少額上場株式等に係る配当所得及び譲渡所得等の非課税措置（日本版ISA）を導入します。

□ 高齢者・年金に対する課税

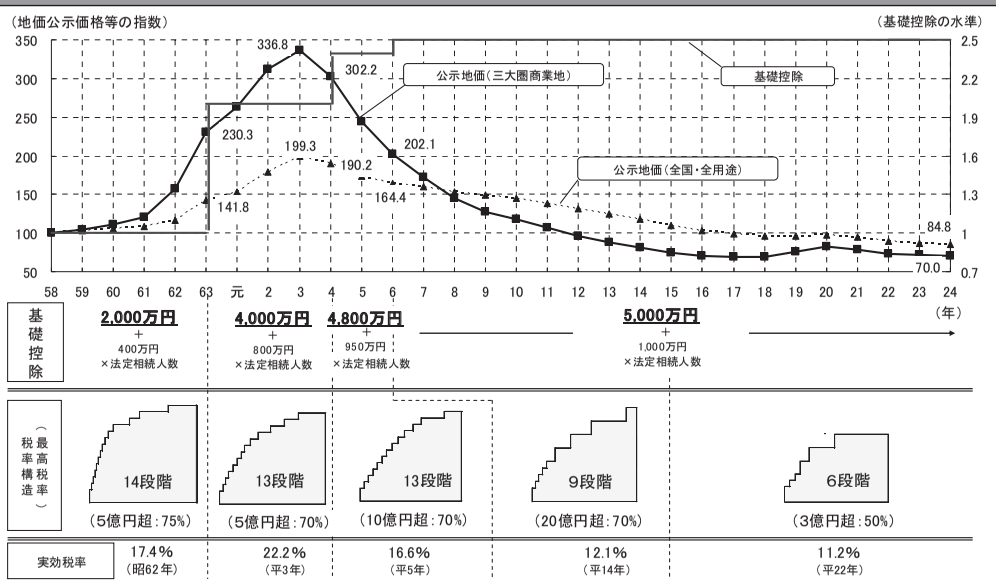
○ 今後の年金制度改革の方向性も踏まえ、世代内・世代間の公平性を確保する観点から、年金課税のあり方を検討します。

資産課税

バブル崩壊後、地価は下落しましたが、基礎控除は据え置かれ、最高税率の引下げなども行われてきました。（相続税の実効税率もピーク時の20%台から11.2%に低下）

このため、相続・贈与税収は、平成５年の約３兆円をピークに減少傾向にあり、平成24年度においては、約1.4兆円程度となっています。また、相続税が課税されるのは、相続100件中４件程度となっています。

⇒　相続税による資産再分配機能は低下。



資産課税

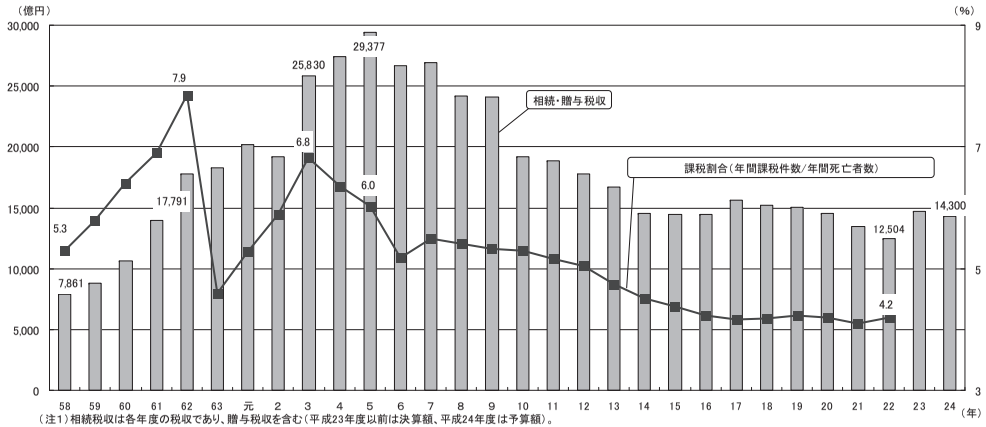
□ 相続税の課税ベース、税率構造等の見直し及び贈与税の見直し

○　格差の固定化の防止、老後における扶養の社会化の進展への対処等の観点からの相続税の課税ベース、税率構造等の見直し及び高齢者が保有する資産の若年世代への早期移転を促し、消費拡大を通じた経済活性化を図る観点からの贈与税の見直しについて検討を加え、その結果に基づき、平成24年度中に必要な法制上の措置を講じます。

（参考）民主党・自由民主党・公明党による税関係協議結果においては、以下のとおりとされています。
「具体化にあたっては、バブル後の地価の大幅下落等に対応して基礎控除の水準を引き下げる等としている今回の政府案を踏まえつつ検討を進める。」

○　上記に加えて、事業承継税制について、相続税の課税ベース、税率構造等の見直しの結果に基づき講ぜられる措置の施行に併せて見直しを行います。

相続・贈与税の課税割合及び税収の推移



（注1）相続税収は各年度の税収であり、贈与税収を含む（平成23年度以前は決算額、平成24年度は予算額）。
（注2）課税件数は「国税庁統計年報書」により、死亡者数は「人口動態統計」（厚生労働省）による。

法人課税

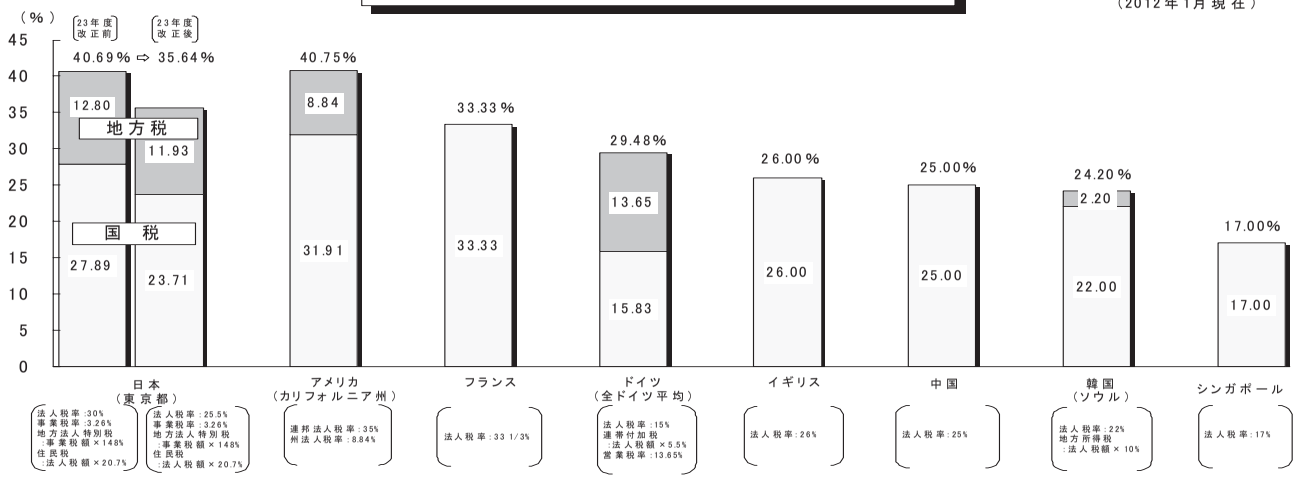
○　我が国企業の競争力の維持・向上等の観点から、課税ベースの拡大と併せ、**法人税率を4.5%（法人実効税率を5%）引き下げる**措置を実施しました。中小法人に対する軽減税率も引き下げました。（平成23年度税制改正）

○　復興特別法人税課税期間終了後（平成27年度以降）において、この実効税率の引下げが実現します。

○　その後も引き続き、雇用と国内投資拡大の観点から、今回の税率引下げの効果や主要国との競争上の諸条件等を検証しつつ、新成長戦略も踏まえ、法人課税のあり方について検討します。

法人所得課税の実効税率の国際比較

（2012年1月現在）



（注）1. 上記の実効税率は、法人所得に対する租税負担の一部が損金算入されることを調整した上で、それぞれの税率を合計したものである。
2. 日本の地方税には、地方法人特別税（都道府県により国税として徴収され、一旦国庫に払い込まれた後に、地方法人特別譲与税として都道府県に譲与される）を含む。また、法人事業税及び地方法人特別税については、外形標準課税の対象となる資本金1億円超の法人に適用される税率を用いている。なお、このほか、付加価値割及び資本割が課される。
3. 日本の改正後の実効税率は、平成24年4月1日以後開始する事業年度のものである。なお、復興特別法人税（法人税額に対する10%の付加税）により、平成24年度から法人税率（国税の表面税率）は実質的に28.05%となる。

消費税以外の消費課税等

○酒税 ： 類似する酒類間の税負担の公平性の観点も踏まえ、消費税率の引上げに併せて見直しを行う方向で検討します。
○「地球温暖化対策のための税」（石油石炭税の税率の上乗せ） ： 平成24年度税制改正において実現しました。
○燃料課税
　温暖化対策等の観点から当分の間税率が維持されていることや24年度以降において石油石炭税の上乗せを行うこととしたことも踏まえ、引き続き検討します。
○自動車取得税及び自動車重量税
　国及び地方を通じた関連税制の在り方の見直しを行い、安定的な財源を確保した上で、地方財政にも配慮しつつ、簡素化、負担の軽減、グリーン化の観点から、抜本的見直しを行うこととし、消費税率の８％への引上げ時までに結論を得ます。
○印紙税 ： 建設工事請負契約書、不動産譲渡契約書及び領収書について負担軽減を検討します。

○医療
　今回の改正に当たっては、診療報酬については非課税の取扱いとします。その際、医療機関等の行う高額の投資に係る消費税負担に関し、一定の基準に該当するものに対し区分して手当てを行うことを検討し、診療報酬など医療保険制度において対応することとします。また、医療機関等の消費税負担について定期的に検証する場を設けるとともに、課税のあり方については、引き続き検討します。
　なお、高額の投資に係る消費税負担については、医療保険制度において他の診療行為と区分して適切な手当を行う具体的な手法について検討し、消費税率の８％への引上げ時までに結論を得ます。また、医療に関する税制上の配慮等についても幅広く検討を行います。

○住宅の取得
　消費税率の引上げの前後における駆け込み需要とその反動等による影響が大きいことを踏まえ、一時の税負担の増加による影響を平準化及び緩和する観点から、必要な措置について財源も含め、平成25年度以降の税制改正及び予算編成の過程で総合的に検討を行い、消費税率の８％への引上げ時・10％への引上げ時にそれぞれ十分な対策を実施します。

地方税制

○ 地域主権改革の推進・社会保障制度の安定財源の確保の観点から、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り、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します。
○ 地方法人特別税・地方法人特別譲与税は、「税制の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措置」であり、一体改革に併せて抜本的に見直します。

地方税制関係資料

総務省自治税務局

目　　次

１．地方財政・地方税制の現状と税制抜本改革（総論）

（資料❶）消費税５％引上げによる社会保障制度の安定財源確保……55
（資料❷）引上げ後の消費税収の国・地方の配分等……56
（資料❸）税制抜本改革の目的……57
（資料❹）所得税法等の一部を改正する法律（平成21年法律第13号）附則第104条等 58
（資料❺）我が国の一般会計における歳出・歳入の状況……59
（資料❻）地方財政の財源不足の状況……60
（資料❼）我が国の国家財政と地方財政の現状……61
（資料❽）我が国の国家財政と地方財政の債務残高の推移……62
（資料❾）国税・地方税の税収内訳（平成24年度予算・地方財政計画額）……63
（資料❿）主要税目（地方税）の税収の推移……64
（資料⓫）人口一人当たりの税収額の指数（平成22年度決算額）……65
（資料⓬）地方財政計画（通常収支分）の歳出の分析……66
（資料⓭）主な社会保障制度の財源負担のイメージ……67
（資料⓮）社会保障関係費に関する地方負担等の将来推計……68
（資料⓯）地方公務員給与の状況……69
（資料⓰）地方公務員数の状況……70
（資料⓱）市町村合併の効果……71
（資料⓲）地方歳出の推移（決算ベース）……72
（資料⓳）国と地方の役割分担に応じた配分……73
（資料⓴）国民の視点から見た社会保障サービス……74
（資料㉑）消費税収の国・地方の配分と使途……75
（資料㉒）引上げ分の消費税収（地方分）と社会保障関係費……76

２．地方税制（各論）

（資料㉓）「税制関連二法律案」の国会提出に伴う今後の対応について（平成24年３月30日閣議決定）……77
（資料㉔）財政運営戦略（平成22年６月22日閣議決定）……78
（資料㉕）地方税の税負担軽減措置等の見直しに関する基本方針……79
（資料㉖）税制改正に関する地方六団体の要望等（総論）……80
（資料㉗）税負担軽減措置等に関する地方六団体の要望等……81
（資料㉘）地方法人特別税・譲与税について……82
（資料㉙）「地方法人課税のあり方等に関する検討会」について ……83
（資料㉚－１）車体課税について……84
（資料㉚－２）車体課税について②……85

（資料㉛）車体課税に関する地方六団体の要望等……86
（資料㉜）自動車重量税・自動車取得税と地方財政……87
（資料㉝）「環境自動車税（仮称）に関する基本的な考え方」について ……88
（資料㉞）住宅取得に関する措置について……89
（資料㉟）不動産取得税の住宅特例……90
（資料㊱）固定資産税について……91
（資料㊲）商業地等における地価と評価額・課税標準額の推移（全国）……92
（資料㊳）固定資産税に関する地方六団体の要望等……93
（資料㊴）地球温暖化対策関係税の全体イメージ……94
（資料㊵）地球温暖化対策の財源に関する地方六団体の要望等……95
（資料㊶）個人住民税における金融所得課税……96
（資料㊷）社会保険診療報酬の実質的非課税措置等について……97
（資料㊸）社会保障・税に関わる番号制度……98
（資料㊹）給与支払報告書・公的年金等支払報告書の電子データによる提出義務の
創設……99

消費税5%引上げによる社会保障制度の安定財源確保

■ 消費税率（国・地方）を、2014年4月より8%へ、2015年10月より10%へ段階的に引上げ
■ 消費税収の使い途は、国分については現在高齢者3経費（基礎年金、老人医療、介護）となっているが、今後は、社会保障4経費（年金、医療、介護、子育て）に拡大
■ 消費税の使途の明確化（消費税収の社会保障財源化）
■ 消費税収は、全て国民に還元し、官の肥大化には使わない

(注) 現行分の地方消費税を除く。また、現行の基本的枠組みを変更しないことを前提とする。

1%程度

社会保障の充実

＋2．7兆円程度

- ○子ども・子育て支援の充実 **0.7兆円程度**
  - 待機児童の解消（保育、放課後児童クラブの量的拡充）など
- ○医療・介護の充実 **～1.6兆円弱程度**
  - 高度急性期への医療資源の集中投入（入院医療の強化）、在宅医療・介護の充実（病院・施設から地域、在宅へ）など
- ○年金制度の改善 **～0.6兆円程度**
  - 低所得高齢者・障害者等への福祉的給付、受給資格期間の短縮など
- ・貧困・格差対策の強化（低所得者対策等） **上記のうち～1.4兆円程度（再掲）**
  - 低所得者の保険料の軽減、総合合算制度など

4%程度

社会保障の安定化：今の社会保障制度を守る

＋10．8兆円程度

- ○年金国庫負担2分の1 **2.9兆円程度**
  - （平成24年度・25年度の基礎年金国庫負担割合2分の1の差額に係る費用を含む）
- ○後代への負担のつけ回しの軽減 **7.0兆円程度**
  - 高齢化等に伴う増（自然増）や安定財源が確保できていない既存の社会保障費
- ○消費税引上げに伴う社会保障支出の増 **0.8兆円程度**
  - 年金、診療報酬などの物価上昇に伴う増

引上げ後の消費税収の国・地方の配分等

	現行	平成26年4月1日～	平成27年 ～9月	平成27年 10月～	平成28年4月1日～
消費税(A)＋地方消費税(B)	5%	8%		10%	
消費税(A)	4%	6．3%		7．8%	
うち交付税分（α）	1．18%（法定率29.5%）	1．40%（法定率22.3%）	1．47%（法定率20.8%）		1．52%（法定率19.5%）
地方消費税(B)	1% 消費税額の100分の25	1．7% 消費税額の63分の17		2．2% 消費税額の78分の22	
地方分合計（α）+(B)	2．18%	3．10%		3．72%	

税制抜本改革の目的

社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律（国税）第1条

この法律は、世代間及び世代内の公平性が確保された社会保障制度を構築することが我が国の直面する重要な課題であることに鑑み、社会保障制度の改革とともに不断に行政改革を推進することに一段と注力しつつ経済状況を好転させることを条件として行う税制の抜本的な改革の一環として、**社会保障の安定財源の確保及び財政の健全化を同時に達成することを目指す観点から消費税の使途の明確化及び税率の引上げを行う**ため、消費税法（昭和六十三年法律第百八号）の一部を改正するとともに、その他の税制の抜本的な改革及び関連する諸施策に関する措置について定めるものとする。

社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための地方税法及び地方交付税法の一部を改正する法律（地方税）理由

世代間及び世代内の公平性が確保された社会保障制度を構築することに直面する重要な課題であることに鑑み、社会保障制度の改革とともに不断に行政改革を推進することに一段と注力しつつ経済状況を好転させることを条件として行う税制の抜本的な改革の一環として、**地方における社会保障の安定財源の確保及び地方財政の健全化を同時に達成することを目指す観点から、地方消費税の使途の明確化及び税率の引上げを行う**とともに、消費税に係る地方交付税の率を変更する等の必要がある。これが、この法律案を提出する理由である。

MIC　所得税法等の一部を改正する法律（平成21年法律第13号）附則第104条等

（税制の抜本的な改革に係る措置）

第104条 政府は、**基礎年金の国庫負担割合の二分の一への引上げのための財源措置並びに年金、医療及び介護の社会保障給付並びに少子化に対処するための施策に要する費用の見通しを踏まえつつ**、平成20年度を含む3年以内の景気回復に向けた集中的な取組により経済状況を好転させることを前提として、遅滞なく、かつ、段階的に**消費税を含む税制の抜本的な改革を行うため、平成23年度までに必要な法制上の措置を講ずるものとする**。この場合において、**当該改革は、2010年代（平成22年から平成31年までの期間をいう。）の半ばまでに持続可能な財政構造を確立することを旨とする**ものとする。

3 第一項の措置は、次に定める基本的方向性により検討を加え、その結果に基づいて講じられるものとする。

三 **消費課税については、**その負担が確実に国民に還元されることを明らかにする観点から、消費税の全額が**制度として確立された年金、医療及び介護の社会保障給付並びに少子化に対処するための施策に要する費用に充てられることが予算及び決算において明確化されることを前提に、消費税の税率を検討する**こと。その際、歳出面も合わせた視点に立って複数税率の検討等の総合的な取組を行うことにより低所得者への配慮について検討すること。

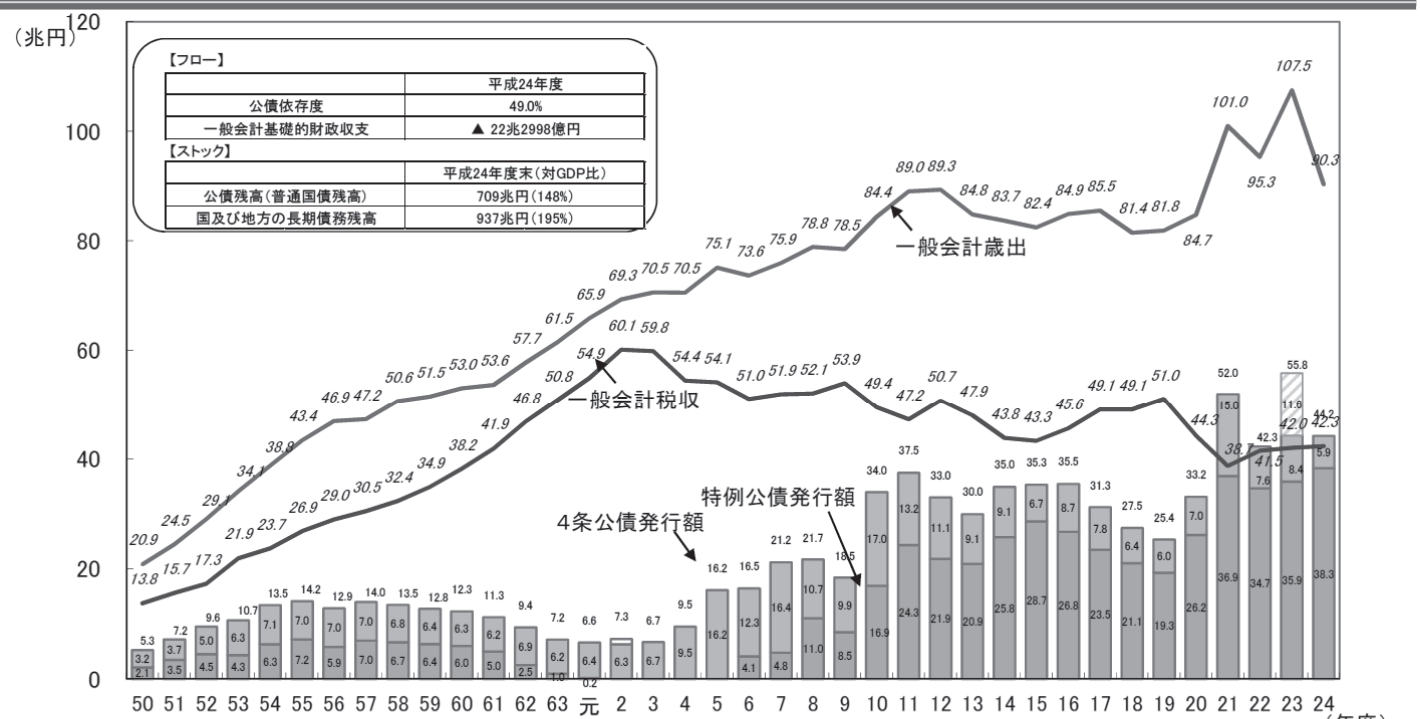
七 **地方税制については、地方分権の推進及び国と地方を通じた社会保障制度の安定財源の確保の観点から、地方消費税の充実を検討する**とともに、地方法人課税の在り方を見直すことにより、税源の偏在性が小さく、税収が安定的な地方税体系の構築を進めること。

地方法人特別税等に関する暫定措置法

第1条　この法律は、税制の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措置として、法人の事業税（地方税法（昭和25年法律第226号）の規定により法人の行う事業に対して課する事業税をいう。以下同じ。）の税率の引き下げを行うとともに、地方法人特別税を創設し、その収入額に相当する額を地方法人特別譲与税として都道府県に対して譲与するために必要な事項を定めるものとする。

我が国の一般会計における歳出・歳入の状況

我が国財政は歳出が歳入を上回る状況（財政赤字）が続いている。近年、景気の回復や財政健全化努力により、歳出と歳入の差額は縮小傾向にあったが、平成20年度以降、景気悪化に伴う税収の減少等により再び拡大している。

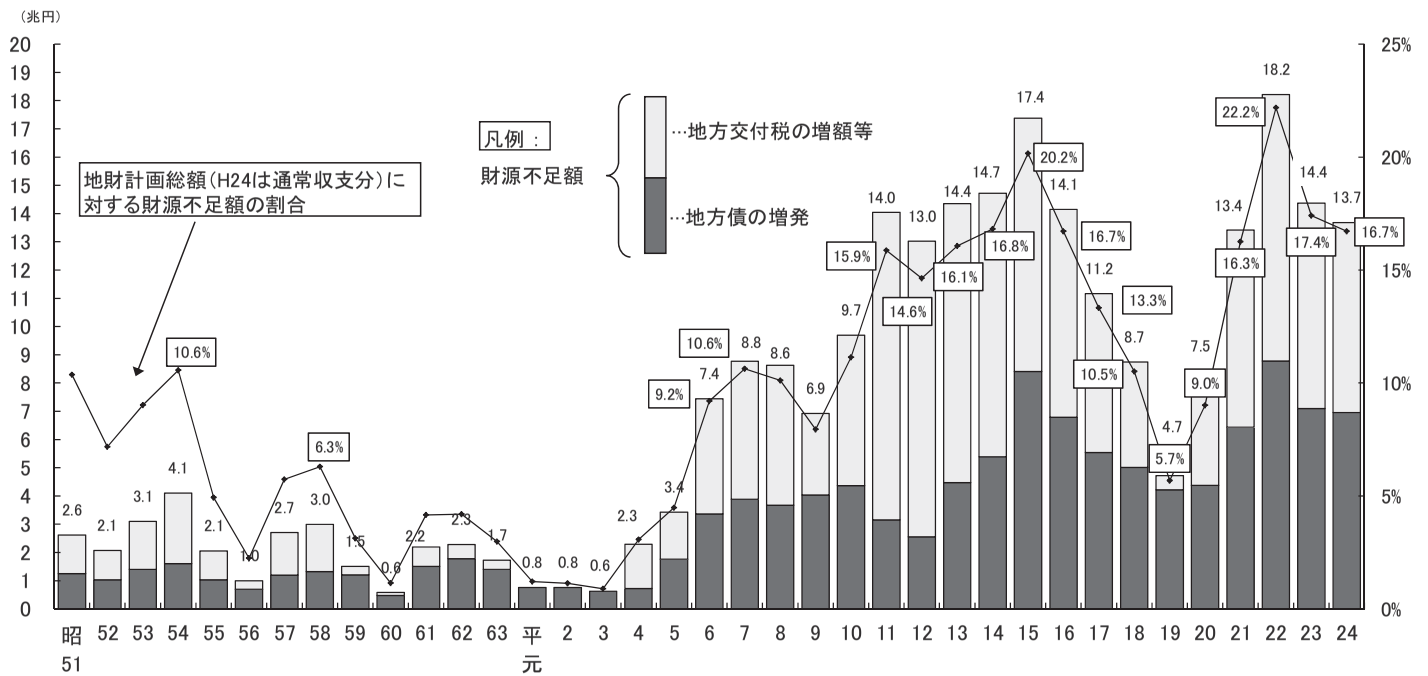


（注1）平成22年度までは決算、23年度は4次補正後予算、24年度は政府案による。
（注2）平成2年度は、湾岸地域における平和回復活動を支援するための財源を調達するための臨時特別公債を約1.0兆円発行。
（注3）平成23年度は、東日本大震災からの復興のために平成23年度～平成27年度まで実施する施策に必要な財源について、復興特別税の収入等を活用して確保することとし、これらの財源が入るまでの間のつなぎとして復興債を発行（平成23年度：11.6兆円）。

MIC

地方財政の財源不足の状況

平成24年度は、地方税収入や地方交付税の原資となる国税収入が緩やかに回復することが見込まれる一方で、社会保障関係費の自然増や公債費が高い水準で推移することなどにより、経費全般について徹底した節減合理化に努めたが、13.7兆円の財源不足となり、地方財政計画の約16.7%に達する見込みとなっている。

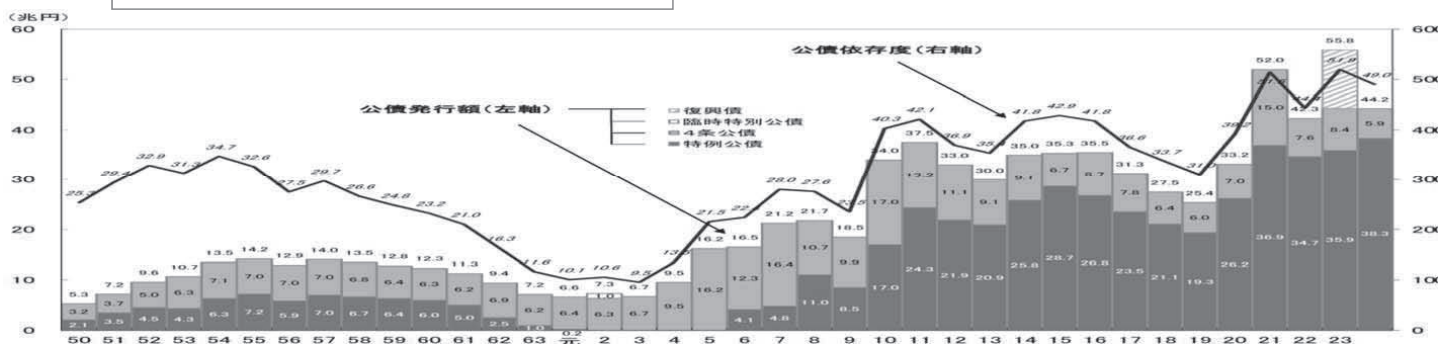


（注）財源不足額及び補填措置は、補正後の額である（平成24年度は当初）

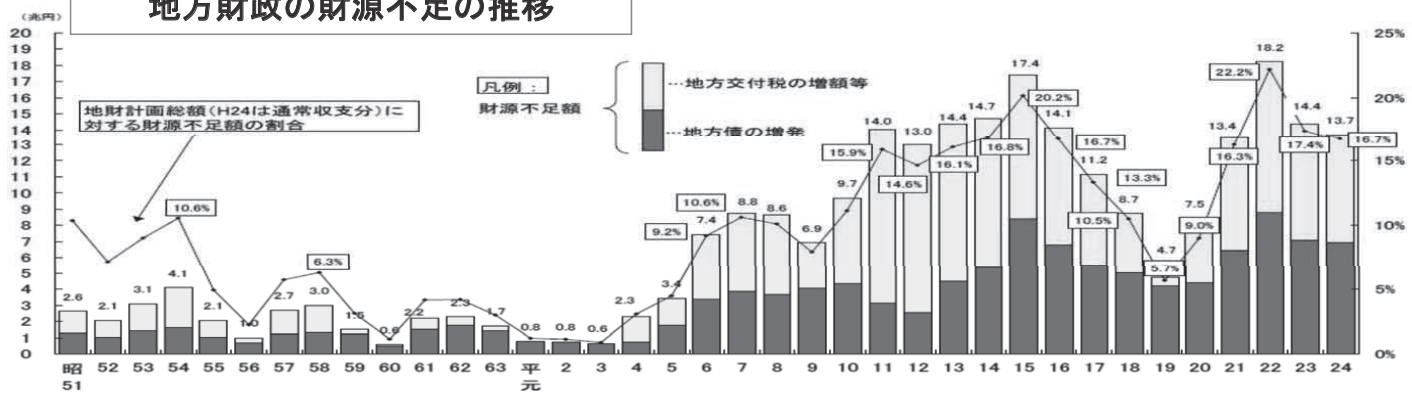
我が国の国家財政と地方財政の現状

地方財政は、国の財政政策の影響を大きく受けるほか、税収構造も類似しているため、国の公債依存度と地方の財源不足は、ほぼ、同じ傾向をたどっている。

公債発行額、公債依存度の推移



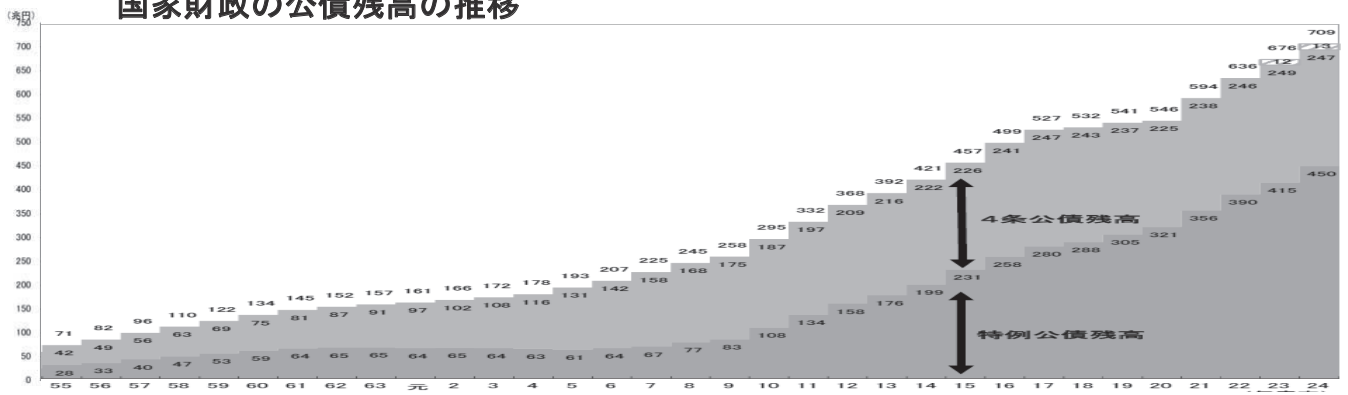
地方財政の財源不足の推移



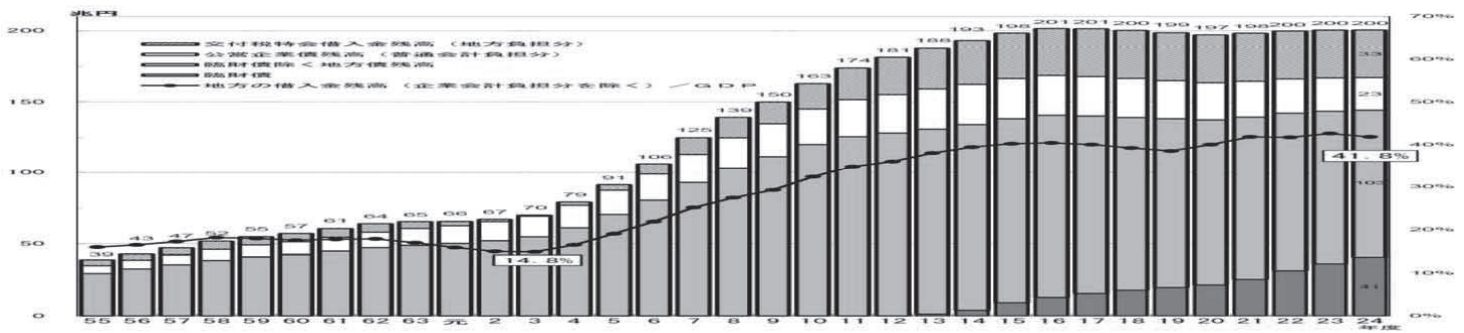
我が国の国家財政と地方財政の債務残高の推移

国と同様、地方の債務残高も、バブル崩壊以降、増加傾向をたどってきており、債務残高は高止まりしている。

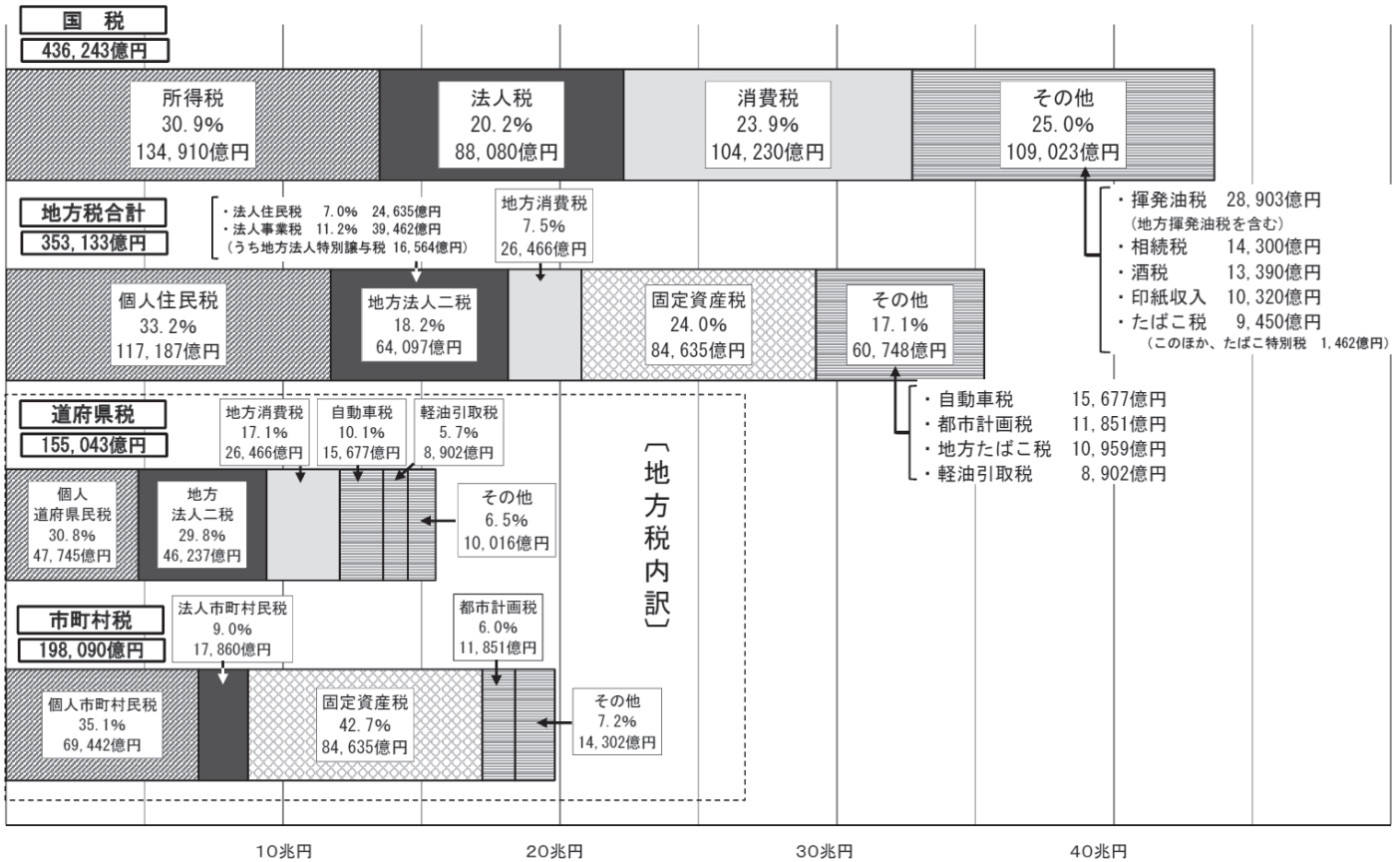
国家財政の公債残高の推移



地方財政の借入金残高の推移

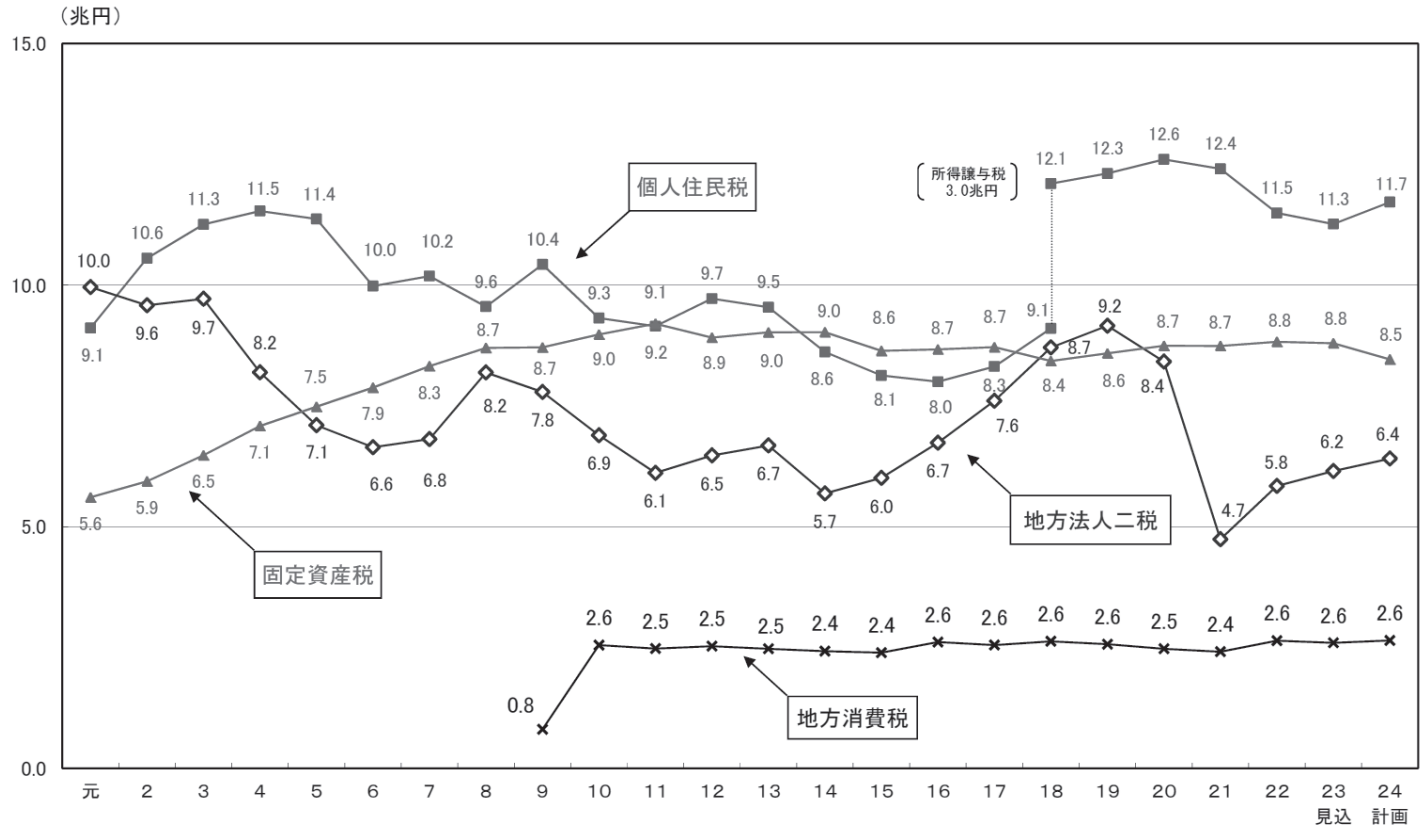


国税・地方税の税収内訳（平成24年度予算・地方財政計画額）



（注）1　各税目の%は、それぞれの合計を100%とした場合の構成比である。
2　国税は予算額（特別会計を含む）、地方税は、超過課税及び法定外税を含まない。
3　国税は地方法人特別税を除いた額、地方税は地方法人特別譲与税を加えた額である。

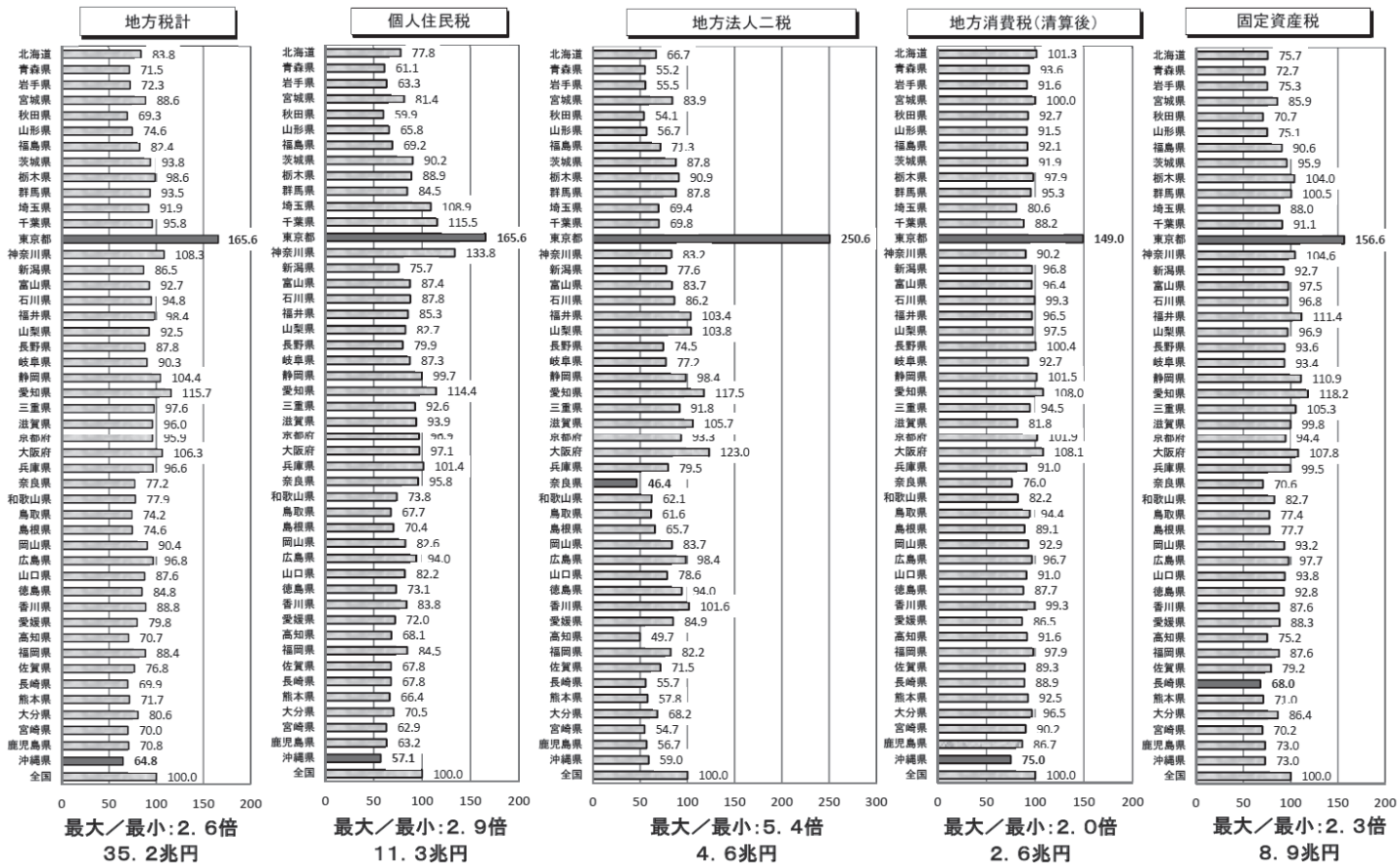
主要税目（地方税）の税収の推移



（備考） 1 計数は、超過課税及び法定外税等を含まず、地方法人特別譲与税を含む。
2 平成22年度までは決算額、23年度は決算見込額、24年度は地方財政計画額である。

MIC

人口一人当たりの税収額の指数（平成22年度決算額）



MIC

地方財政計画（通常収支分）の歳出の分析

地方の歳出は、国庫補助関連事業（約29.2兆円）、国が法令等で基準を設定しているもの（警察官や高校教員数など）、国が法令でその実施を義務付けているもの（戸籍、保健所、ごみ処理など）が、地方一般歳出の大部分を占めている。

地方財政計画（平成２４年度）【８１兆８，６４７億円】

（単位：億円）

給与関係経費 209,760	補助 58,689	国費	15,848	小中学校教職員等
		地方費	42,841	
	地方単独 151,071		50,761	警察職員 21,038 消防職員 12,184 高校教職員 17,539
		その他	100,310	戸籍等窓口、福祉事務所、保健所、ごみ処理　等
一般行政経費 311,406	補助 158,820	国費	71,450	生活保護、介護保険（老人ホーム、ホームヘルパー等）、後期高齢者医療、障害者自立支援 など
		地方費	87,370	
		国の事業団等への出資金等	2,530	
	地方単独 138,095	その他	135,565	警察・消防の運営費、ごみ処理、道路・河川・公園等の維持管理費、農業・商工業等貸付金、保健所、義務教育諸学校運営費、私学助成、戸籍・住民基本台帳　など
	国保・後期高齢者 14,491	地方費		都道府県財政調整交付金、保険基盤安定制度（保険料軽減分）、国保財政安定化支援事業
地域経済基盤強化・雇用等対策費 14,950		地方費		
投資的経費 108,984	直轄・補助（公共事業等） 57,354	直轄事業負担金	5,876	
		国費	24,984	
		地方費	26,494	
	地方単独 51,630	その他		清掃、農林水産業、道路橋りょう、河川海岸、都市計画、公立高校など （注）その他には、小・中学校、ごみ処理施設、社会福祉施設、道路等の事業で、いわゆる国庫補助事業の継ぎ足し単独や補助事業を補完する事業等、国庫補助と密接に関係する事業も含まれる。
公債費 130,790		地方費		
公営企業繰出金 26,590		企業債の元利償還に係るもの	16,824	上下水道、病院（高度医療等）等
		上記以外	9,766	
その他 16,167				

主な社会保障制度の財源負担のイメージ

◎ 国民健康保険制度（国民健康保険法において地方負担を規定）

前期高齢者交付金		
国　43%※1	都道府県 7%※1	
保険料※2　50%		

※1 平成24年度から国41%、都道府県9%
※2 低所得者への保険料軽減や高額医療費に対する公費支援等を含む。

◎ 後期高齢者医療制度（高齢者医療確保法において地方負担を規定）

国　33.3%	都道府県 8.3%	市町村 8.3%
高齢者保険料※2 10%	後期高齢者支援金（若年者の保険料） 40%	

※2 低所得者への保険料軽減や高額医療費に対する公費支援を含む。

◎ 介護保険制度（介護保険法において地方負担を規定）

公費				
施設等	国　20%	都道府県　17.5%	市町村 12.5%	
在宅	国　25%	都道府県 12.5%	市町村 12.5%	
第1号保険料(65歳以上) 20%	第2号保険料(40～64歳) 30%			

◎ 障害者自立支援（障害者自立支援法において地方負担を規定）

国　1／2	都道府県 1／4	市町村 1／4

◎ 生活保護（生活保護法において地方負担を規定）

国　3／4	都道府県、市、福祉事務所設置町村 1／4

◎ 児童扶養手当（児童扶養手当法において地方負担を規定）

国1／3	都道府県、市2／3

◎ 保育所運営費（児童福祉法において地方負担を規定）

〔私立分〕

国1／2	県 1/4	市町村1/4
国1／2	指定市、中核市1/2	

〔公立分〕

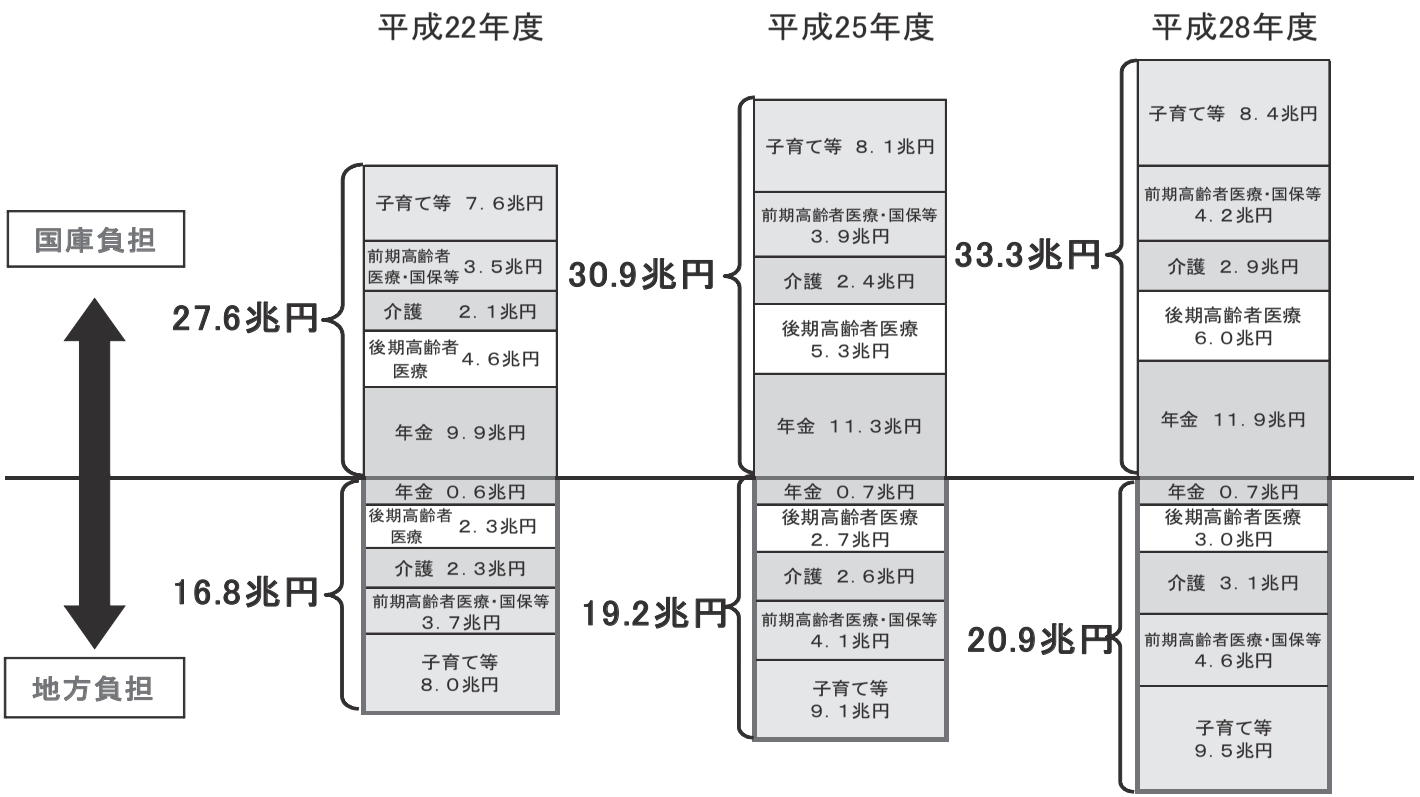
市町村　10／10

◎ 予防接種（定期）（予防接種法で地方負担を規定）
乳幼児医療費助成等

都道府県、市町村　10／10

社会保障関係費に関する地方負担等の将来推計

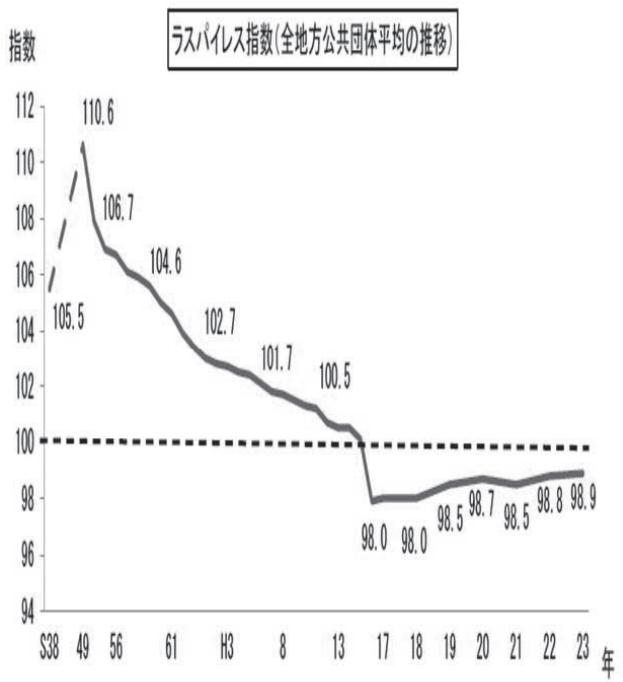
○ 社会保障費の毎年の自然増は、国費が約1兆円、地方費が約0.7兆円と、国・地方ともに大幅な増額が毎年度見込まれる。



MIC

地方公務員給与の状況

ラスパイレス指数（全団体平均）は、98.9と平成16年から8年連続で国家公務員を下回る。全地方公共団体の過半数の団体（981団体/1,794団体、54.7%）が、独自に給料や手当の削減措置を実施し、年額約1,500億円を削減（10年間（平成14年度から23年度）の削減影響額は、約1兆6千億円。）



○都道府県・指定都市における一般職の給料（本給）削減の状況

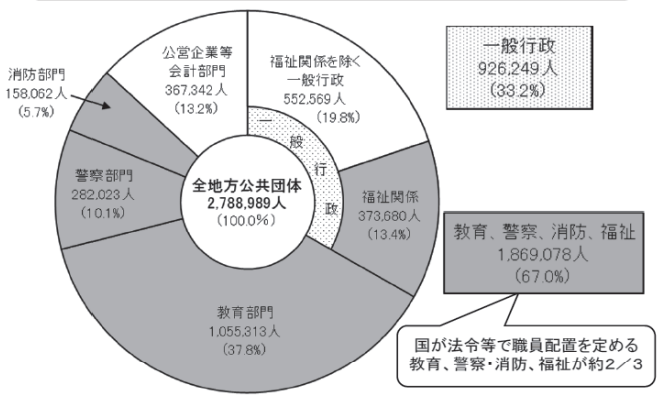
削減率の区分	給料（本給）削減を実施している団体（削減率）
８%～	北海道（9～7.5%）群馬県（ 8～2%） 岐阜県（12～4%） 大阪府（14～3%） 島根県（10～6%） 岡山県（10～7%） 鹿児島県（8～2%）千葉市（ 9～1%） 堺市（11.5～3%）
５%～８%未満	青森県（5～3%） 福島県 （5%） 茨城県（5～3%） 栃木県（5%） 山梨県 （6～2%） 滋賀県（6～0.5%） 兵庫県（7～2.5%）山口県 （6～2%） 徳島県（5～1%） 熊本県（7～3%） 大阪市（5.7～1%） 京都市（5～1.8%）
３%～５%未満	富山県（3～2%） 愛知県（3%） 奈良県（3～0.5%） 香川県（3～1%）
２%～３%未満	京都府（2%） 和歌山県（2%） 名古屋市（2～1%）
２%未満	愛媛県（1～0.5%）

※一部実施団体を含む

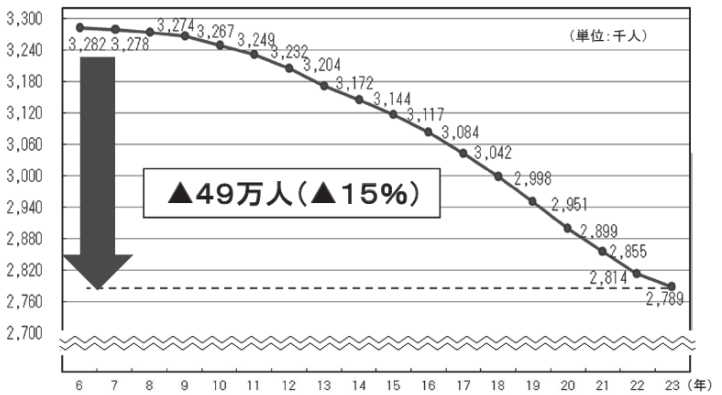
地方公務員数の状況

地方公共団体の総職員数は、278万8，989人となっており、平成6年をピークとして平成7年から17年連続して減少。〔対平成6年比で約▲49万人（▲15%）〕

全地方公共団体の職員数（平成23年4月1日現在）



地方公共団体の総職員数の推移

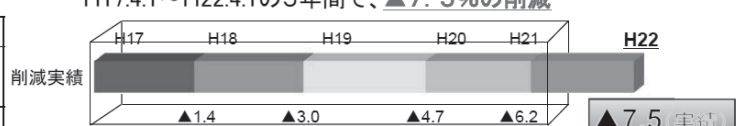


集中改革プラン（平成17年～平成22年の5年間）における定員管理の取組結果

（単位：人、%）

区　分	実　績		目　標
	H17～H22 増減数	H17～H22 増減率	H17～H22 増減率
都道府県	▲84，524	▲5．3	▲4．5
一般行政部門等	▲55，798	▲14．8	▲12．2
指定都市	▲28，896	▲10．6	▲9．4
市区町村	▲114，827	▲9．9	▲8．6
合　計	▲228,247	▲7.5	▲6.4

H17.4.1～H22.4.1の5年間で、**▲7．5%の削減**



H17.4.1～H22.4.1の5年間の削減目標
- 各地方公共団体が定めた目標の平均　▲6．4%
- 国の閣議決定で要請した目標　▲5．7%

※国の同期間における削減実績　▲5.3（実績）

市町村合併の効果

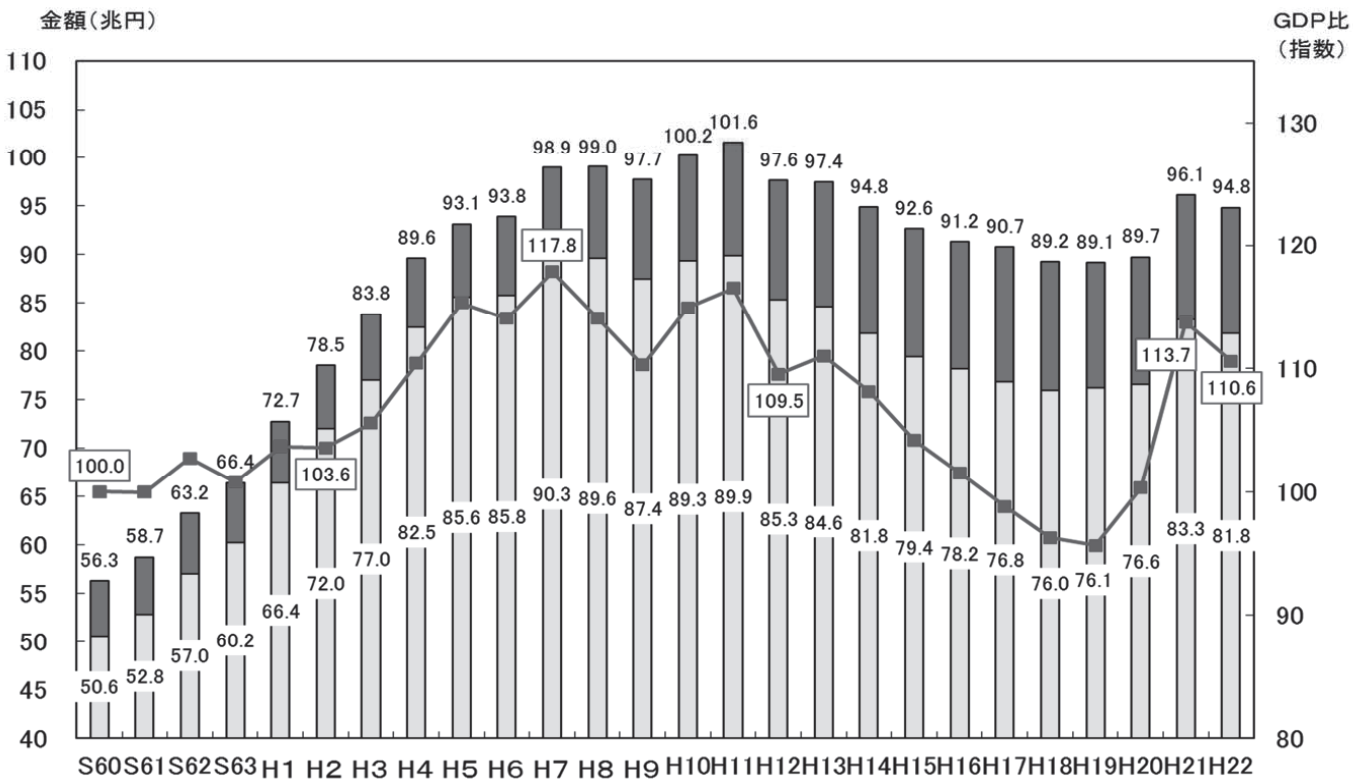
平成の大合併において、市町村数は、約半分（46%減）となっているが、これに伴って、市町村の特別職は、激減している。

区　　分	平成11年	平成20年	減少率 平成11年→平成20年	平成22年
市町村数	3,229	1,788	▲ 44.6	1,751
首長	3,229	1,788	▲ 44.6	1,751
副市町村長（助役）	3,528	2,084	▲ 40.9	―
収入役	3,138	183	▲ 94.2	―
三役計	9,895	4,055	▲ 59.0	―
議会議員	58,626	34,259	▲ 41.6	―
選挙管理委員	12,917	7,155	▲ 44.6	―
教育委員	15,849	8,788	▲ 44.6	―
監査委員	6,757	3,914	▲ 42.1	―
農業委員	60,400	37,124	▲ 38.5	―
固定資産評価審査委員	10,432	6,160	▲ 41.0	―

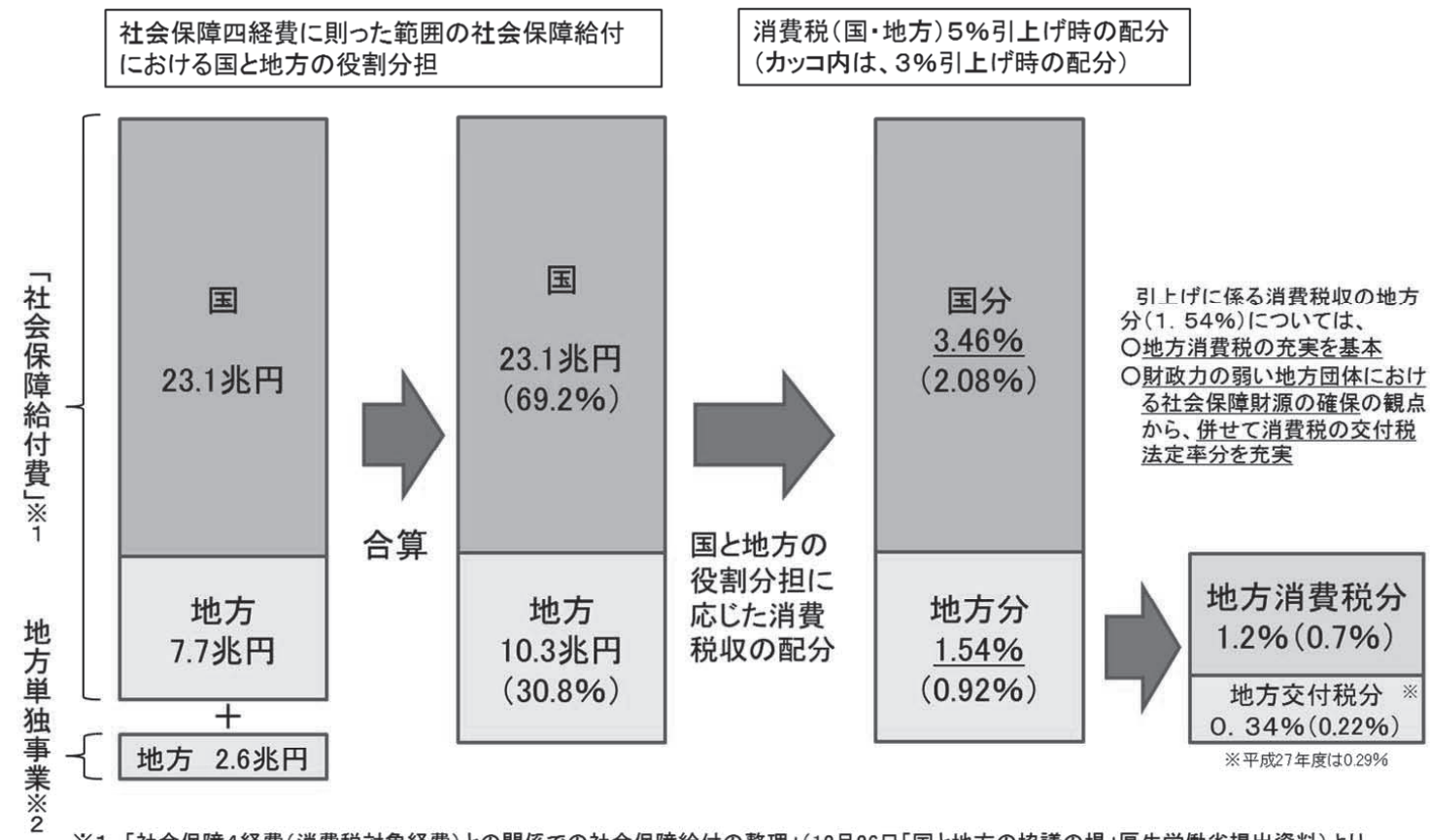
※1　各数値は4月1日現在の数値であり、特別区分は含まれない。また、平成22年の市町村数は3月31日現在である。
　2　特別職は地方公務員給与実態調査に基づく定数である。
　3　議会議員は各年12月31日現在の状況であり、欠員を除く実数である（総務省選挙部調査より）。

地方歳出の推移（決算ベース）

地方公共団体の決算ベースの歳出は、国の社会保障制度に基づくもの、公債費が増加している一方で、それ以外の歳出は減り続けている。



国と地方の役割分担に応じた配分



※1 「社会保障4経費（消費税対象経費）との関係での社会保障給付の整理」（12月26日「国と地方の協議の場」厚生労働省提出資料）より
※2 「地方単独事業の総合的な整理」（12月29日「国と地方の協議の場」内閣官房、総務省、財務省、厚生労働省提出資料）を踏まえた整理

MIC

国民の視点から見た社会保障サービス

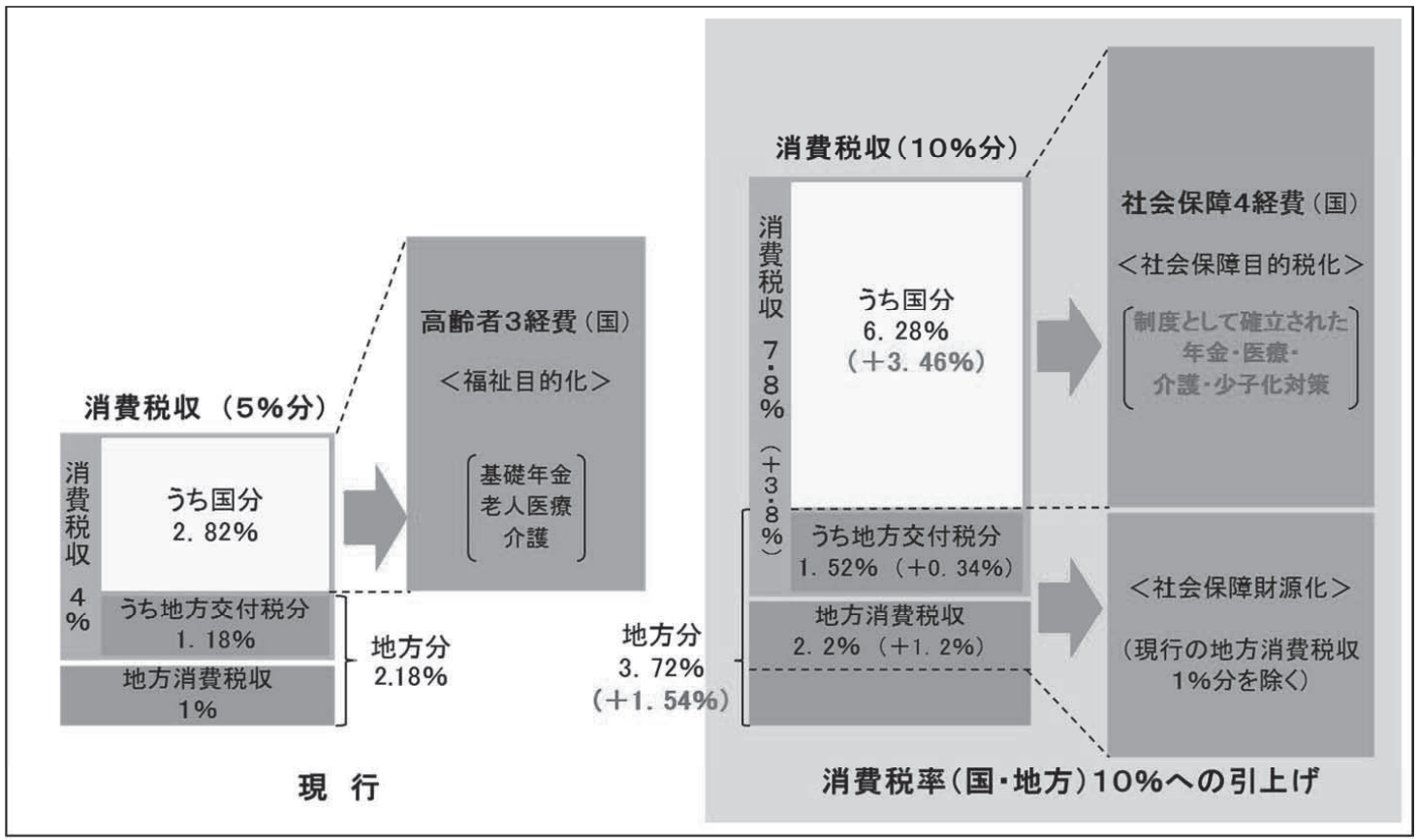
○ 国民の視点から見ると、年金を除く社会保障サービスは、地方公共団体から、補助事業と地方単独事業の区別なく提供されている。

社会保障サービスにおける補助事業と地方単独事業の例

項　目	補助事業	地方単独事業
予防接種	予防接種による健康被害（国1／2）	予防接種自体（インフルエンザ等）【1,110億円】
がん検診	子宮頸がん、乳がん（国1／2）	胃がん、肺がん、大腸がん等【970億円】
保健所経費	肝炎検査、HIV検査等特定業務（国1／2）	一般的保健所経費【2,630億円】
母子・乳幼児	母子手帳・乳幼児家庭全戸訪問、妊婦健診（9回分）（国1／2）	妊婦健診（5回分）・乳幼児健診【850億円】
児童福祉	子ども手当（国定率負担）、児童扶養手当（国1／3）	児童相談所【350億円】、乳幼児医療費※【2,400億円】
保育所経費	私立認可保育所（1／2）	公立認可保育所、認可外保育所、保育料軽減【9,700億円】
老人福祉施設	特養、老人保健施設の入居費用（介護保険施設）（保険料50%、国20%）	養護老人ホーム、軽費老人ホーム等【800億円】
障害者医療	自立支援医療費（特定の医療費を自己負担1割水準まで軽減）（国1／2）	その他障害者医療費※【2,150億円】
生活保護	生活保護扶助（国3／4）	福祉事務所（ケースワーカー等）【750億円】
国民健康保険	国・地方の定率負担（保険料50%と国43%）	保険料軽減【3,670億円】

注：地方単独事業の金額は、総務省調査による平成20年度決算値
　　下線部の地方単独事業は、過去、全部又は一部が国庫補助事業だったが、一般財源化され、地方単独事業に移行したもの
※：地方単独事業として乳幼児や障害者を対象に医療費助成を行った場合、医療費が増えるという理由で市町村国保に対する国庫負担金が減額される（平成20年度実績　350億円（うち乳幼児分69億円））

消費税収の国・地方の配分と使途

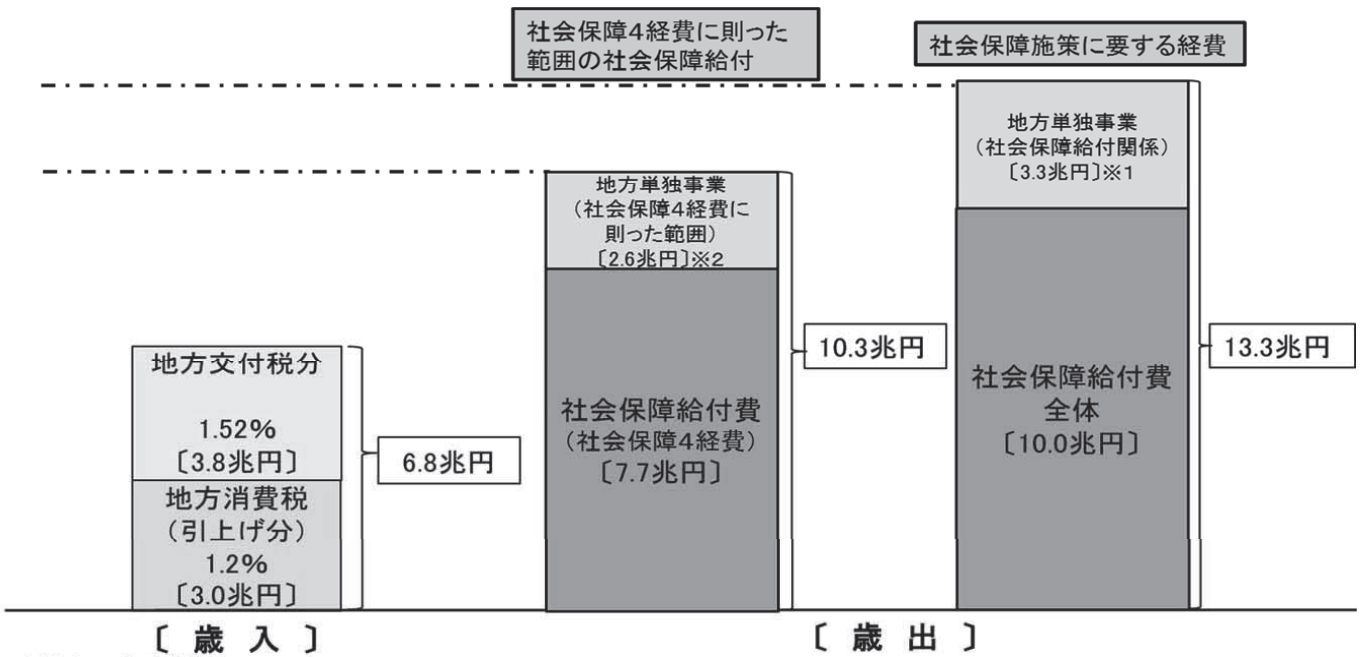


（注1）消費税率（国・地方）8%への引上げ時においては、消費税収6.3%（うち国分4.9%（+2.08%）、地方交付税分1.4%（+0.22%））、地方消費税収1.7%（+0.7%）となる（地方財源3.1%）。
（注2）地方交付税率（現行29.5%）は、平成26年度22.3%、平成27年度20.8%、平成28年度以降19.5%となる。

引上げ分の消費税収（地方分）と社会保障関係費

国と地方の協議の場における川端達夫総務大臣発言要旨（平成24年4月16日）

国においては、引上げ分の地方消費税収（１．２％分）と交付税法定率分（１．５２％分）の総額を、社会保障施策に要する経費及び社会保障四経費に則った範囲の社会保障給付の総額と比較して、社会保障財源となっていることを明確にすることを予定しております。



金額は、22年度決算ベース
（消費税収1%：2.51兆円）

※1　社会保障分野における地方単独事業（5.5兆円）に0.8（給付相当）及び0.75（制度確立相当）を乗じた額
※2　社会保障4分野における地方単独事業（4.3兆円）に0.8（給付相当）及び0.75（制度確立相当）を乗じた額

「税制関連二法律案」の国会提出に伴う今後の対応について（平成24年3月30日閣議決定）

以下の各事項については、法案提出後、与党と連携しつつ速やかに検討し、以下の方向により対応していく。

主な項目

事項	今後の対応の方向
総合合算制度や給付付き税額控除等の再分配に関する総合的な施策	○ 所得の少ない家計ほど、食料品向けを含めた消費支出の割合が高いために、消費税負担率も高くなるという、消費税（地方消費税を含む。以下同じ。）の所得に対する逆進性も踏まえ、総合合算制度や給付付き税額控除等の再分配に関する総合的な施策について、平成27年度以降の番号制度の本格稼動・定着後速やかに実施できるよう、関係5大臣において、簡素な給付措置との関係も念頭に置きつつ、今後具体的に検討を進める。
上記施策の実現までの間の暫定的、臨時的措置として行う簡素な給付措置	○ 消費税の所得に対する逆進性も踏まえ、低所得者対策のための暫定的、臨時的な措置として行う「簡素な給付措置」については、法案の審議入り前に、関係5大臣において具体化にあたっての基本的な考え方を示す。その上で、与野党の協議も踏まえて具体案を決定し、消費税率（国・地方）の8%への引上げ時から給付付き税額控除等の導入までの間、毎年実施する。
住宅取得に係る措置	○ 住宅の取得については、取引価額が高額であること等から、消費税率（国・地方）の引上げの前後における駆け込み需要とその反動等による影響が大きいことを踏まえ、一時の税負担の増加による影響を平準化及び緩和する観点から、関係各省において、関係団体からの意見も踏まえ、税制改正要望等の検討作業を進めた上で、大綱で示された方針に沿って、平成25年度からの税制改正等の過程で検討を行い、消費税率（国・地方）の8%への引上げ時及び10%への引上げ時にそれぞれ所要の措置を実施する。
転嫁対策・価格表示	○ 内閣に早急に本部を設置し、消費税率（国・地方）の8%への引上げ時に先立って、必要な場合には法的対応も含め、速やかに総合的な対策を講ずる。（以下略）
自動車取得税及び自動車重量税	○ 自動車取得税及び自動車重量税については、「廃止、抜本的な見直しを強く求める」等とした平成24 年度税制改正における与党の重点要望に沿って、国・地方を通じた関連税制のあり方の見直しを行い、安定的な財源を確保した上で、地方財政にも配慮しつつ、簡素化、負担の軽減、グリーン化の観点から、見直しを行う。
歳入庁	○ 政府では、副総理の下に設置された官房副長官・政務官等からなる作業チームにおいて、歳入庁の創設による税と社会保険料を徴収する体制の構築について本格的な作業に着手しており、4月頃までにまずは中間報告を行う。
課税の適正化	○ 課税の適正化を進める観点から、番号制度の着実な導入など取引等に係る納税環境の整備を進めるとともに、現行の外形標準課税も含め、課税のあり方について検討する。
地方法人特別税	○ 地方法人特別税及び地方法人特別譲与税については、地方消費税率の引上げ時期を目途に、抜本的に見直すとともに、地方法人課税のあり方を見直すことにより地域間の税源偏在の是正の方策を講ずることとしており、今後、地方団体の意見等も踏まえつつ、国・地方の税制全体を通じて幅広く検討を進める。

財政運営戦略（平成22年6月22日閣議決定）

1. 財政健全化目標

（1）収支（フロー）目標

残高目標を達成するために、以下のとおり、収支の改善を図ることとする。

① **国・地方の基礎的財政収支（プライマリー・バランス）について、**遅くとも2015年度までにその赤字の対GDP比を2010年度の水準から半減し、遅くとも2020年度までに黒字化することを目標とする。

③ 2021年度以降も下記（2）の残高目標にかかる達成状況を踏まえつつ、財政健全化努力を継続する。

（2）残高（ストック）目標

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

2. 財政運営の基本ルール

各年度の予算編成及び税制改正は、以下の基本ルールを踏まえて行うものとする。

（1）財源確保ルール（「ペイアズユーゴー原則」）

歳出増又は歳入減を伴う施策の新たな導入・拡充を行う際は、原則として、恒久的な歳出削減又は恒久的な歳入確保措置により、それに見合う安定的な財源を確保するものとする。

（5）地方財政の安定的な運営

地方公共団体に対し、上記の国の財政運営の基本ルールに準じつつ財政の健全な運営に努めるよう要請するとともに、**国は、**地方財政の自主的かつ安定的な運営に配慮し、その自律性を損ない、又は**地方公共団体に負担を転嫁するような施策を行ってはならない。**

地方税の税負担軽減措置等の見直しに関する基本方針

平成22年度税制改正大綱（平成21年12月22日閣議決定）

1．見直しの対象

（1）地方税における税負担軽減措置等の見直しは、地方税法に規定された措置や特例等のうち、特定の政策目的により税負担の軽減等を行う措置（以下「政策税制措置」という。）に該当するものを対象とする。

（2）政策税制措置に該当するもの（現時点で286項目）の全てについて、今後4年間で抜本的に見直す。各年の見直しの対象は、その年度末までに期限が到来する措置に、期限の定めのない措置等を随時加えたものとすることを基本とする。

2．見直しの方針

（1）地方税における税負担軽減措置等の見直しについては、公平・透明・納得の税制の構築と財源確保の要請を踏まえつつ、「租税特別措置の見直しに関する基本方針」に準じて行うこととする。

（2）固定資産税、不動産取得税、自動車関係税等については、（1）による見直しに加え、以下のいずれかの要件に該当する措置について特に厳格な見直しを行う。

①実施期間が長期にわたる措置（10年超）
②適用件数が少ない措置（100件未満）
③適用金額が小さい措置（1億円未満）

（3）特別の必要により延長を認める場合でも、経過年数に応じて段階的・自動的に特例措置を縮減する仕組み（新サンセット方式）の導入を検討する。

MIC

税制改正に関する地方六団体の要望等（総論）

平成25年度国の施策並びに予算に関する提案・要望
（全国知事会平成24年7月20日）

○　今後策定される地域主権推進大綱（仮称）においても、「地方税財源の充実確保」を重要な1つの柱と位置付け、国と地方の税財源配分を国と地方の役割分担に見合った形で見直すとともに、地方消費税の充実や地方法人課税のあり方を見直すことにより**税源の偏在性が小さく、税収が安定的な地方税体系を構築すること**を明記し、さらなる地方分権改革を進めるべきである。

○　国と地方公共団体との役割分担に関する事項、地方行政、地方財政、地方税制その他の地方自治に関する事項等については、法定化された「国と地方の協議の場」における協議項目とされている。平成25年度地方財政対策や**税制改正等についても、「国と地方の協議の場」の議題とし、地方の意見を適切に反映すべき**である。

真の分権型社会の実現による都市自治の確立等に関する提言
（全国市長会平成24年6月6日）

1．真の分権型社会の確立に向けた地方税体系の構築

（1）地方が担う事務と責任に見合う税財源配分を基本とし、当面、税源移譲による国・地方の税源配分「5：5」の実現を図ることにより、地方の財政自主権を拡充すること。

（2）都市自治体が行う住民生活に直結した行政サービスの財政需要の急増と多様化に迅速かつ的確に対応できるよう、一般財源を充実確保する観点から、地方消費税率の引上げなどにより、**税源の偏在性が小さく、税収が安定的な地方税体系を構築すること。**

（3）**地方に影響を及ぼす税制改正の検討に当たっては、「国と地方の協議の場」等を通じ、地方の意見を十分反映すること。**

税負担軽減措置等に関する地方六団体の要望等

平成25年度国の施策並びに予算に関する提案・要望（全国知事会平成24年7月20日）

税負担軽減措置等は、国が地方の課税権を制約するものであり、対象の絞り込み等の見直しを行うべきである。その上で、平成24 年度税制改正において導入された「地域決定型地方税制特例措置」については、地方の自主性を尊重する観点から、地域の実情に応じて適用の拡大を図る方向で検討することが適当である。

真の分権型社会の実現による都市自治の確立等に関する提言（全国市長会平成24年6月6日）

6．租税特別措置、非課税等特別措置の整理合理化

地方税における税負担軽減措置等については、税負担の公平確保の見地からより一層の整理合理化を図ること。特に、固定資産税の非課税、課税標準の特例措置については、抜本的是正措置を講じること。また、地方税収に影響を及ぼす国税における租税特別措置についても見直しを行うこと。

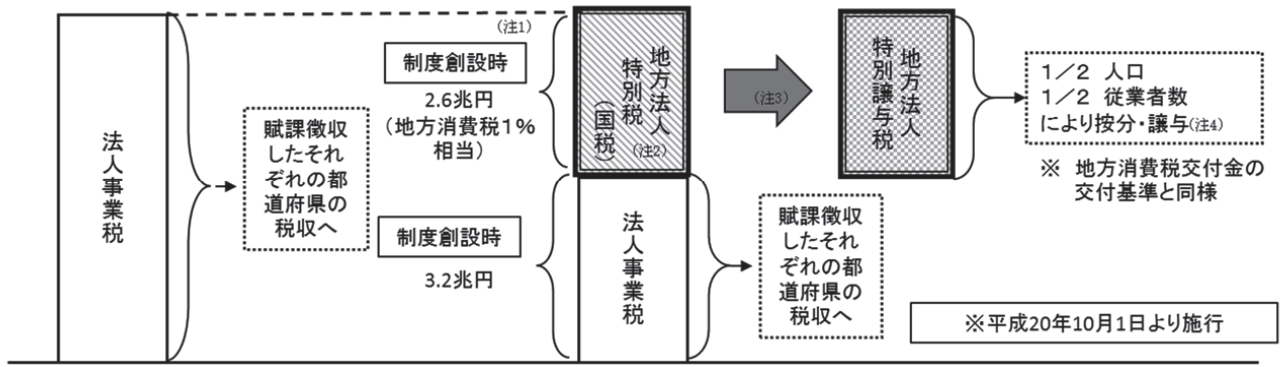
平成25年度政府予算編成及び施策に関する意見（全国町村会平成24年7月5日）

地方税における税負担軽減措置等については、「基本方針」に沿って厳格な見直しを行うこと。

地方法人特別税・譲与税について

地方法人特別税・譲与税（H20年度創設）は、「税制の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措置」＜暫定措置法1条＞。

➡ **一体改革と併せて抜本的に見直し。**
併せて、地方法人課税のあり方を見直し、税源偏在を是正。＜H24.2.17一体改革大綱＞



（注）
1 制度創設（平成20年度改正）時の、平成20年度当初の税収見込みをもととした地方法人特別税・譲与税の規模（平年度化後）。
2 地方法人特別税（国税）は、都道府県が、法人事業税と併せて賦課徴収。
3 地方法人特別税の課税標準は、法人事業税（所得割・収入割）の税額（標準税率分）。
4 都道府県が賦課徴収した地方法人特別税の税収は、その全額を、地方法人特別譲与税として、都道府県に譲与。

税源の偏在是正の観点から、
制度創設時において、地方消費税１%分に相当する法人事業税を、地方消費税交付金の交付基準と同じ基準で譲与することとしたもの

（単位：億円）

	制度創設時の想定	H22実績	H23実績	H24地財
地方消費税1%相当額	26,000	26，419	(25，503)	26，466
地方法人特別税・譲与税の規模	26,000	14，159	15，427	16，564
減収となる団体の影響額	▲3，986	▲1，913	▲1，950	▲1，665
東京都	▲3，197	▲1，572	▲1，510	▲1，115
愛知県	▲414	▲105	▲121	▲212
大阪府	▲265	▲140	▲166	▲220

※「地方消費税1%相当額」の「H23実績」については、見込額。

MIC

「地方法人課税のあり方等に関する検討会」について

1．趣　旨

地方法人特別税等に関する暫定措置法第1条、平成21年税制改正法附則第104条、税制抜本改革法及び税制抜本改革法案提出に伴う閣議決定（平成24年3月30日）を踏まえ、地方財政審議会に「地方法人課税のあり方等に関する検討会」を設置し、地方法人特別税の抜本的見直しに向けて検討を行うとともに、地域間の税源偏在の是正に向け地方法人課税のあり方等について幅広い検討を進める。

※平成24年3月30日閣議決定（抜粋）

地方法人特別税及び地方法人特別譲与税については、地方消費税率の引上げ時期を目途に、抜本的に見直すとともに、地方法人課税のあり方を見直すことにより地域間の税源偏在の是正の方策を講ずることとしており、今後、地方団体の意見等も踏まえつつ、国・地方の税制全体を通じて幅広く検討を進める。

2．委　員

地方財政審議会委員に加え、新たに、関連する分野の学識経験者や地方公共団体関係者を地方財政審議会令第2条に基づく「特別委員」（総務大臣任命）とし、検討会を構成する。

（地方財政審議会委員）

神野　直彦（会長）
木内　征司
佐藤　信
中村　玲子
松本　克夫

（特別委員）

小西　砂千夫	関西学院大学大学院経済学研究科・人間福祉学部教授
関口　智	立教大学経済学部准教授
辻　琢也	一橋大学大学院法学研究科教授
中里　透	上智大学経済学部准教授
沼尾　波子	日本大学経済学部教授
林　正義	東京大学大学院経済学研究科准教授
吉村　政穂	一橋大学大学院国際企業戦略研究科准教授
石井　隆一	富山県知事（全国知事会地方税財政常任委員会委員長）
吉田　友好	大阪狭山市長（全国市長会都市税制調査委員会委員長）
汐見　明男	京都府井手町長（全国町村会財政委員会委員長）

MIC

車体課税について

（民・自・公）税関係協議結果（平成24年6月15日）

○　第7条（消費税率引上げに当たっての検討課題等）について

・　自動車取得税及び自動車重量税については、第7条第1号ワ（成立法では第7条第1号カ）の規定に沿って抜本的見直しを行うこととし、消費税率（国・地方）の8％への引上げ時までに結論を得る。

社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律（平成24年8月22日公布）第7条第1項

カ　自動車取得税及び自動車重量税については、国及び地方を通じた関連税制の在り方の見直しを行い、安定的な財源を確保した上で、地方財政にも配慮しつつ、簡素化、負担の軽減及びグリーン化（環境への負荷の低減に資するための施策をいう。）の観点から、見直しを行う。

平成24年3月30日閣議決定

○自動車取得税及び自動車重量税

自動車取得税及び自動車重量税については、「廃止、抜本的な見直しを強く求める」等とした平成24年度税制改正における与党の重点要望に沿って、国・地方を通じた関連税制のあり方の見直しを行い、安定的な財源を確保した上で、地方財政にも配慮しつつ、簡素化、負担の軽減、グリーン化の観点から、見直しを行う。

平成24年度税制改正大綱（平成23年12月10日閣議決定　平成24年12月24日一部改正）

7．検討事項

〔国税・地方税共通〕

(4) 自動車取得税及び自動車重量税については、「廃止、抜本的な見直しを強く求める」等とした平成24年度税制改正における与党の重点要望に沿って、国・地方を通じた関連税制のあり方の見直しを行い、安定的な財源を確保した上で、地方財政にも配慮しつつ、簡素化、負担の軽減、グリーン化の観点から、見直しを行います。

MIC

車体課税について②

平成24年度税制改正における重点要望等について（平成23年11月28日　民主党税制調査会）

2. 重点要望事項

○車体課税

自動車取得税・自動車重量税については廃止、抜本的な見直しを強く求める。

超円高・国際的な金融危機の下、産業空洞化を防ぎ、雇用を守る点で成長戦略にも資することを勘案すれば、早急に実施すべきである。

車体課税については、①道路特定財源がすでに廃止されている②地方ほど保有台数が多く家計の負担が大きい③地球温暖化など環境対策の必要性が高まっている④自動車取得税については消費税と二重の課税になっていることなどから、23年度税制改正大綱においても、簡素化、負担の軽減、グリーン化が求められている。

なお、見直しの際には地方財政へのしっかりとした配慮を行うとともに、これまで手当されてきた環境関連施策にも留意すべきである。

平成24年度税制改正重点要望等（平成23年11月28日　国民新党・新党日本）

景気調整機能と税外収入・増税の関係

（17）車体課税（自動車重量税・自動車取得税・自動車税）

固定資産税と同様、車体課税も地方にとっては貴重な財源である。これまで車体課税の一般財源化に反対してきた我々の立場からみれば、車体課税を廃止するならそれに見合う代替財源をまず地方に提示しなければならない。

また、エコカー減税導入時には4割強であったエコカー減税対象車が、現在では約8割となっており、しかも、新車販売台数はエコカー減税後も減少傾向であるため、例えば、衝突被害軽減ブレーキの普及による安全対策などエコカー減税等の対象車種を絞り込めば、かえって駆け込み需要が生まれるのではないかと思われる。

MIC

車体課税に関する地方六団体の要望等

平成25年度国の施策並びに予算に関する提案・要望（全国知事会平成24年7月20日）

自動車取得税は、自動車による交通事故や騒音、CO2の排出などの社会的費用に関し地方公共団体が供給する行政サービスに対して、受益に着目した税負担を求めるものであり、偏在性が少なく、また、税額の約7割を自動車取得税交付金として交付される市町村にとっても貴重な税源であることから堅持すべきであり、具体的な代替財源を示すことなく見直すことは断じてあってはならない。

CO2排出削減に資するとともに、地方税源を確保する観点から、現行の自動車重量税と自動車税を一本化し、「環境損傷負担金的性格」と「財産税的性格」を有する新しい地方税「環境自動車税」を創設すべきである。なお、環境自動車税の創設にあたっては、徴収コスト削減の観点から、「車検時徴収制度」の導入を検討すべきである。

平成25年度都市税制改正に関する意見（全国市長会平成24年8月24日）

自動車重量税及び自動車取得税については、都市自治体の極めて厳しい財政状況を踏まえ、代替財源を示さない限り、都市自治体への財源配分の仕組みを含め現行制度を堅持すること。

なお、今後、車体課税の見直しをする場合においても、各都市自治体の財政運営に支障が生じないよう、必要総額が確保できるような制度設計とすること。

平成25年度政府予算編成及び施策に関する意見（全国町村会平成24年7月5日）

自動車取得税及び自動車重量税の抜本的な見直しを検討する場合には、両税が町村にとって極めて貴重な財源となっていることから、代替財源を確実に確保すること。

また、軽自動車の大型化・高性能化及び自動車税との負担の均衡を考慮し、軽自動車税の税率を引き上げること。

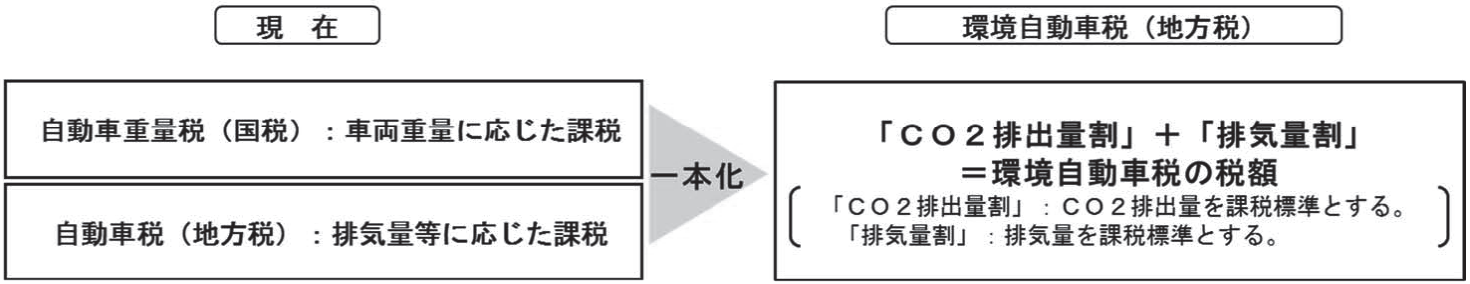
自動車重量税・自動車取得税と地方財政

○　自動車重量税及び自動車取得税の収入のうち、約半分（５，０００億円）は、地方の財源（特に市町村にとって貴重な安定財源）。

	平成24年度（予算・地財ベース）			（参考）平成19年度決算（エコカー減税導入前）
				＜自動車重量譲与税＞
自動車重量税（国税）	7，032億円	407/1,000（原則1/3）	（市町村分） 2，884億円	3，692億円
			＜自動車取得税交付金＞	
自動車取得税（都道府県税）	2，068億円	95/100×7/10＋（指定市管理の国県道分）	（市町村分） 1，491億円	2，960億円
			【（都道府県分） 577億円】	【1，287億円】
計　9，100億円			地方財源 4，952億円（うち都道府県分 577億円）（うち市町村分 4，375億円）	計　7，939億円（1，287億円）（6，652億円）
⑲決算　15，345億円				

「環境自動車税（仮称）に関する基本的な考え方」について

※　「自動車関係税制に関する研究会」（座長：神野直彦　東京大学名誉教授）の報告書（平成22年９月公表）等に基づき取りまとめ。
　平成22年度第12回税制調査会（平成22年11月19日開催）において提案。



○　自動車重量税と自動車税を一本化（複雑な自動車関係を簡素化）。自動車税の税収と自動車重量税の税収を合わせた税収との中立を前提に制度設計。

○　CO2排出量と税額が連動する仕組み。最新の燃費測定モードによる燃費値を有する新車新規登録乗用車を対象。

○　軽自動車も、自重税と一本化。税負担を引き上げ、小型自動車との税負担格差を一定程度縮小（全体として税収中立）。

MIC

住宅取得に関する措置について

社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律（平成24年8月22日公布）第7条第1項

チ　住宅の取得については、取引価額が高額であること等から、消費税率の引上げの前後における駆け込み需要及びその反動等による影響が大きいことを踏まえ、一時の税負担の増加による影響を平準化し、及び緩和する観点から、住宅の取得に係る必要な措置について財源も含め総合的に検討する。

平成24年3月30日閣議決定

住宅の取得については、取引価額が高額であること等から、消費税率（国・地方）の引上げの前後における駆け込み需要とその反動等による影響が大きいことを踏まえ、一時の税負担の増加による影響を平準化及び緩和する観点から、関係各省において、関係団体からの意見も踏まえ、税制改正要望等の検討作業を進めた上で、大綱で示された方針に沿って、平成25年度からの税制改正等の過程で検討を行い、消費税率（国・地方）の8％への引上げ時及び10％への引上げ時にそれぞれ所要の措置を実施する。

民主党税制調査会　住宅取得にかかる消費税の影響検討分科会

・座長　海江田万里議員、 事務局　古本伸一郎議員
・平成24年4月18日　第1回会合（現行及び過去の諸施策について各省よりヒアリング）
・その後、業界団体よりヒアリング、具体策に向けた検討

（民・自・公）税関係協議結果（平成24年6月15日）

住宅の取得については、第7条第1号ト（成立法では第7条第1号チ）の規定に沿って、平成25年度以降の税制改正及び予算編成の過程で総合的に検討を行い、消費税率（国・地方）の8％への引上げ時及び10％への引上げ時にそれぞれ十分な対策を実施する。

MIC

不動産取得税の住宅特例

【減収額：△2,818億円程度、適用件数：80万件（ともに平成22年度実績）】

・住宅は、新築の場合、評価額から1，200万円（長期優良住宅については1,300万円）を控除

・住宅に係る税率については3%（本則4%）に軽減（平成27年3月31日まで）

【平成22年度内に東京都内で建設された一戸建住宅（木造）及び分譲マンション（非木造）の平均値】

一戸建住宅

【評価額】867万円

（床面積　100㎡）

マンション

【評価額】986万円

（床面積　72㎡）

1，200万円控除の範囲内

実質非課税

※全国の特例適用対象住宅（床面積が50㎡（貸家用は40㎡）以上240㎡以下）のうち8割が実質非課税

MIC

固定資産税について

平成24年度税制改正大綱（平成23年12月10日閣議決定　平成24年12月24日一部改正）

第2章　平成24年度における主な取組み

2. 資産課税

(2) 固定資産税

固定資産税は、課税客体である固定資産がどの市町村にも広く存在しており、税源の偏りも小さく、地域主権改革の観点からも市町村税としてふさわしい基幹税目です。

市町村が住民に身近な行政サービスを提供する上で、今後とも税収の安定的な確保が不可欠です。

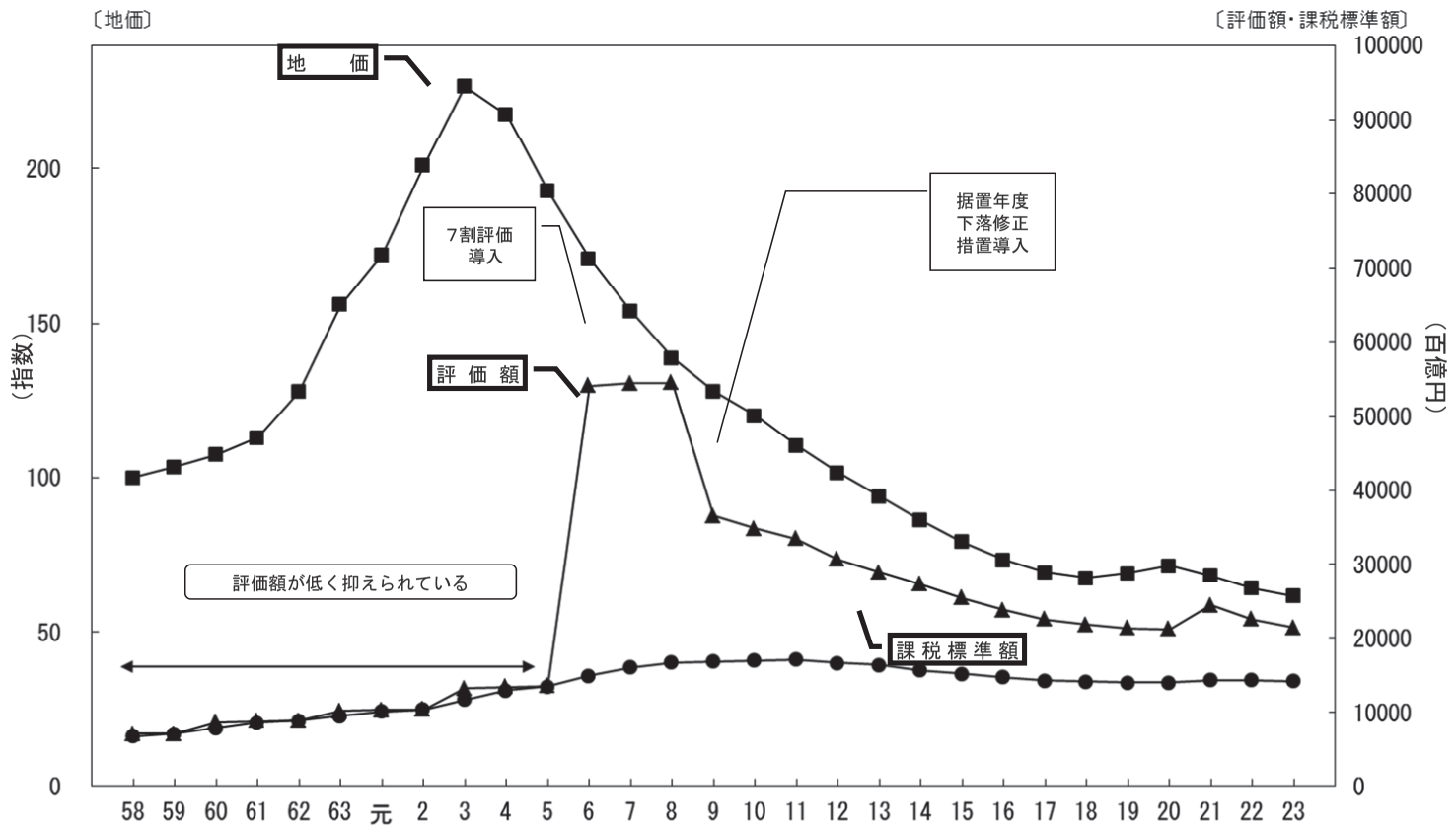
このため、政策税制措置や負担調整措置等については、いわゆるバブル期から現在までの地価の動向等社会経済情勢の変化、適用実態や有効性等の検証結果を踏まえ、不公平を生じさせている措置、合理性等が低下した措置などの見直しを進めます。

平成24年度税制改正においては、住宅用地の据置特例を廃止します。ただし、納税者の負担感に配慮する観点から、平成25年度までは、負担水準90％以上の住宅用地を対象に据置特例を存置します。

（参考）地域決定型地方税制特例措置（通称：わがまち特例）の導入等

地方税法で定める特例措置を可能な限り廃止し、地方税制について国が定める範囲を縮小していくとともに、特例措置について、国が一律に定めていた内容を地方自治体が自主的に判断し、条例で決定できるようにする仕組み（「地域決定型地方税制特例措置（通称：わがまち特例）」）を導入し、地方自治体の自主性・自立性を一層高めるとともに、税制を通じて、これまで以上に地方自治体が地域の実情に対応した政策を展開できるようにします。

商業地等における地価と評価額・課税標準額の推移（全国）



（注）1　地価は、地価公示価格（商業地）を指数で表したものである（昭和58年＝100）
　　2　評価額は、固定資産税評価額（商業地等）である。
　　3　課税標準額は、固定資産税課税標準額（商業地等）である。

固定資産税に関する地方六団体の要望等

平成25年度都市税制改正に関する意見（全国市長会平成24年8月24日）

① 固定資産税は、税源の偏在性が小さく、行政サービスの提供を支えるうえで重要な基幹税目であることから、その安定的確保を図る観点により、商業地等に係る固定資産税の負担水準のあり方について見直すこと。

② 償却資産は、資産課税としての性格を踏まえ、取得価額の5 %を評価額の最低限度とする等、現行制度を堅持すること。

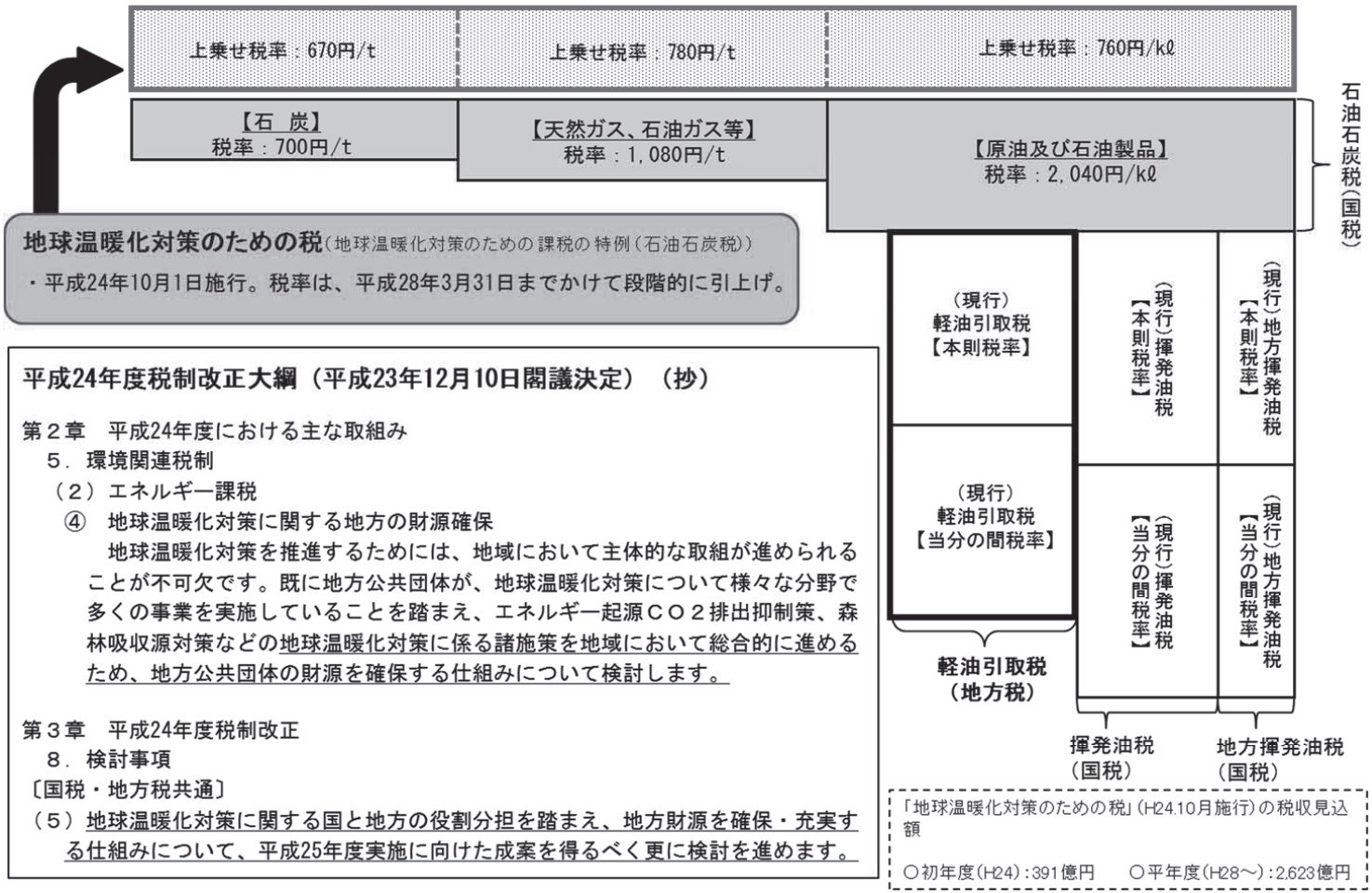
固定資産税の非課税、課税標準の特例措置については、抜本的是正措置を講じること。

平成25年度政府予算編成及び施策に関する意見（全国町村会平成24年7月5日）

固定資産税は、収入の普遍性・安定性に富む、町村財政における基幹税目であることや、バブル期以降の地価の動向等社会経済情勢の変化を踏まえ、土地評価方法や負担軽減措置等について、公平性、合理性等の観点から早急に見直すこと。特に、住宅用地特例については、特例割合を縮小するとともに、新築住宅に係る減額措置については、特例の対象を自己居住用に限定すること。

また、空き家の解消が地域の喫緊の課題となっていることから、住宅用地特例の対象を、家屋の所有者等が家屋の所在地に住所を有する場合に限定すること。

地球温暖化対策関係税の全体イメージ



平成24年度税制改正大綱（平成23年12月10日閣議決定）（抄）

第２章　平成24年度における主な取組み

５．環境関連税制

（２）エネルギー課税

④　地球温暖化対策に関する地方の財源確保

地球温暖化対策を推進するためには、地域において主体的な取組が進められることが不可欠です。既に地方公共団体が、地球温暖化対策について様々な分野で多くの事業を実施していることを踏まえ、エネルギー起源ＣＯ２排出抑制策、森林吸収源対策などの地球温暖化対策に係る諸施策を地域において総合的に進めるため、地方公共団体の財源を確保する仕組みについて検討します。

第３章　平成24年度税制改正

８．検討事項

〔国税・地方税共通〕

（５）地球温暖化対策に関する国と地方の役割分担を踏まえ、地方財源を確保・充実する仕組みについて、平成25年度実施に向けた成案を得るべく更に検討を進めます。

地球温暖化対策の財源に関する地方六団体の要望等

平成25年度国の施策並びに予算に関する提案・要望（全国知事会平成24年7月20日）

平成24年度税制改正大綱において、「地球温暖化対策に関する国と地方の役割分担を踏まえ、地方財源を確保・充実する仕組みについて、平成25年度実施に向けた成案を得るべく更に検討を進め」るとされ、消費税法改正法案においても、「地方の地球温暖化対策に関する財源確保について検討」すると明記されたところである。地球温暖化対策に地方公共団体が果たす役割を適切に反映させる制度として、地球温暖化対策のための税の使途を森林吸収源対策にも拡大するとともに、その一部を地方税源化するなど、地方の役割等に応じた税財源を確保する仕組みを創設すべきである。

平成25年度政府予算編成及び施策に関する意見（全国町村会平成24年7月5日）

地球温暖化対策を着実に推進するためには、二酸化炭素排出抑制対策だけでなく、森林吸収源対策などの諸施策を地域において主体的に進めることが不可欠である。よって、国は、森林の整備・保全等に果たしている町村の役割を十分勘案し、次により、地方税財源の確保をはかること。

① 町村が、森林吸収源対策など地球温暖化対策を総合的かつ主体的に実施できるようにするとともに、豊富な自然環境により生み出される再生可能エネルギーを活用できるよう、一定の地方税財源を確保・充実する仕組みを早急に構築すること。

② 「地球温暖化対策のための税」の使途については、二酸化炭素排出抑制対策に限定せず、森林の整備・保全等の二酸化炭素吸収源対策を同列に位置付け、所要の財源を措置すること。

③ 「地球温暖化対策のための税」の一定割合は、森林の整備・保全、国土の保全・自然災害防止を推進する町村の果たす役割を踏まえ、森林面積に応じ譲与すること。

④ 森林・林業・山村対策の抜本的強化の重要性をより明確にする観点から、二酸化炭素排出源を課税対象とする「全国森林環境税」を創設すること。

（資料㊃）

個人住民税における金融所得課税

【社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法等の一部を改正する法律（衆・一体改革特委での修正後）】

（税制に関する抜本的な改革及び関連する諸施策に関する措置）

第七条

二　個人所得課税については、次に定めるとおり検討すること。

イ　金融所得課税については、平成二十六年一月から所得税並びに個人の道府県民税及び市町村民税（ニにおいて「個人住民税」という。）をあわせて百分の二十の税率が適用されることを踏まえ、その前提の下、平成二十四年度中に公社債等に対する課税方式の変更及び損益通算の範囲の拡大を検討する。

【社会保障・税一体改革大綱】

（3）金融所得課税

金融所得課税については、金融所得間の課税方式の均衡化と損益通算範囲の拡大を柱とする、金融所得課税の一体化に向けた取組を進める必要がある。

また、高額な譲渡所得等を得ている者に軽減税率が適用されることが問題であるとの指摘もある。

こうした点を踏まえ、現行法令どおり、上場株式の配当・譲渡所得等に係る10%軽減税率を平成26年1月から20%の本則税率とする措置並びに、非課税口座内の少額上場株式等に係る配当所得及び譲渡所得等の非課税措置（いわゆる「日本版ISA」）を平成26 年1月から導入する措置については、経済金融情勢が急変しない限り、確実に実施する。また、円滑にその実施が行われるよう、関係府省は、証券会社・銀行等とともに、所要の準備を進める。

また、平成26 年1月から20%の本則税率となることを踏まえ、その前提の下、平成25 年度税制改正において、公社債等に対する課税方式の変更及び損益通算範囲の拡大を検討する。

社会保険診療報酬の実質的非課税措置等について

平成24年度税制改正大綱（平成23年12月10日閣議決定　平成24年12月24日一部改正）

第3章　平成24年度税制改正

7．検討事項

〔地方税〕

（5）事業税における社会保険診療報酬に係る実質的非課税措置については、国民皆保険の中で必要な医療を提供するという観点や税負担の公平を図る観点を考慮した上で、地域医療を確保するために必要な措置について引き続き検討します。

事業税における医療法人に対する軽減税率については、税負担の公平を図る観点や、地域医療を確保するために必要な具体的な措置等についてのこれまでの議論を踏まえつつ、平成25年度税制改正において検討することとします。

MIC

社会保障・税に関わる番号制度

○ マイナンバー法により、**より公平な社会保障制度の基盤となる「社会保障・税番号制度」**を導入する。
○ これにより、国民の給付と負担の公平性、明確性を確保するとともに、国民の利便性の更なる向上を図ることが可能となるほか、行政の効率化・スリム化に資する効果が期待できる。

個人番号（マイナンバー）

○ 市町村長は、法定受託事務として、**住民票コードを変換して得られるマイナンバー**を指定し、書面により本人に通知。盗用、漏洩等の被害を受けた場合等に限り変更可。中長期在留者、特別永住者等の外国人住民も対象。
○ **マイナンバーの利用範囲を法律に規定**。具体的には、①国・地方の機関での社会保障分野、国税・地方税の賦課徴収及び防災等に係る事務での利用、②当該事務に係る申請・届出等を行う者（代理人・受託者を含む。）が事務処理上必要な範囲での利用、③災害時の金融機関での利用に限定。
○ マイナンバー法に規定する場合を除き、**他人にマイナンバーの提供を求めることは禁止**。本人からマイナンバーの提供を受ける場合、個人番号カードの提示を受ける等の**本人確認を行う必要**。

個人情報保護

○ マイナンバー法の規定によるものを除き、**特定個人情報（マイナンバー付きの個人情報）の収集・保管、特定個人情報ファイルの作成を禁止**。
○ **特定個人情報の提供は原則禁止**。ただし、行政機関等は**情報提供ネットワークシステムでの情報提供**などマイナンバー法に規定するものに限り可能。
○ 情報提供ネットワークシステムでの情報提供を行う際の連携キーとしてマイナンバーを用いないなど、個人情報の一元管理ができない仕組みを構築。
○ 国民が自宅のパソコンから情報提供等の記録を確認できる仕組み（**マイ・ポータル**）の提供、**特定個人情報保護評価**の実施、**個人番号情報保護委員会**の設置、**罰則**の強化など、十分な個人情報保護策を講じる。

法人番号

○ 国税庁長官は、法人等に法人番号を通知。法人番号は原則公表。民間での自由な利用も可。

個人番号カード

○ 市町村長は、顔写真付きの個人番号カードを交付。

○ 平成24年2月14日　「マイナンバー法案」及び関連法案を国会に提出
○ 平成26年10月　個人に「個人番号」、法人等に「法人番号」を交付
○ 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「個人番号」の利用開始
○ 平成28年7月目途　地方公共団体において情報提供ネットワークシステムの利用開始
○ 平成30年目途　利用範囲の拡大を含めた「マイナンバー法」の見直しを引き続き検討

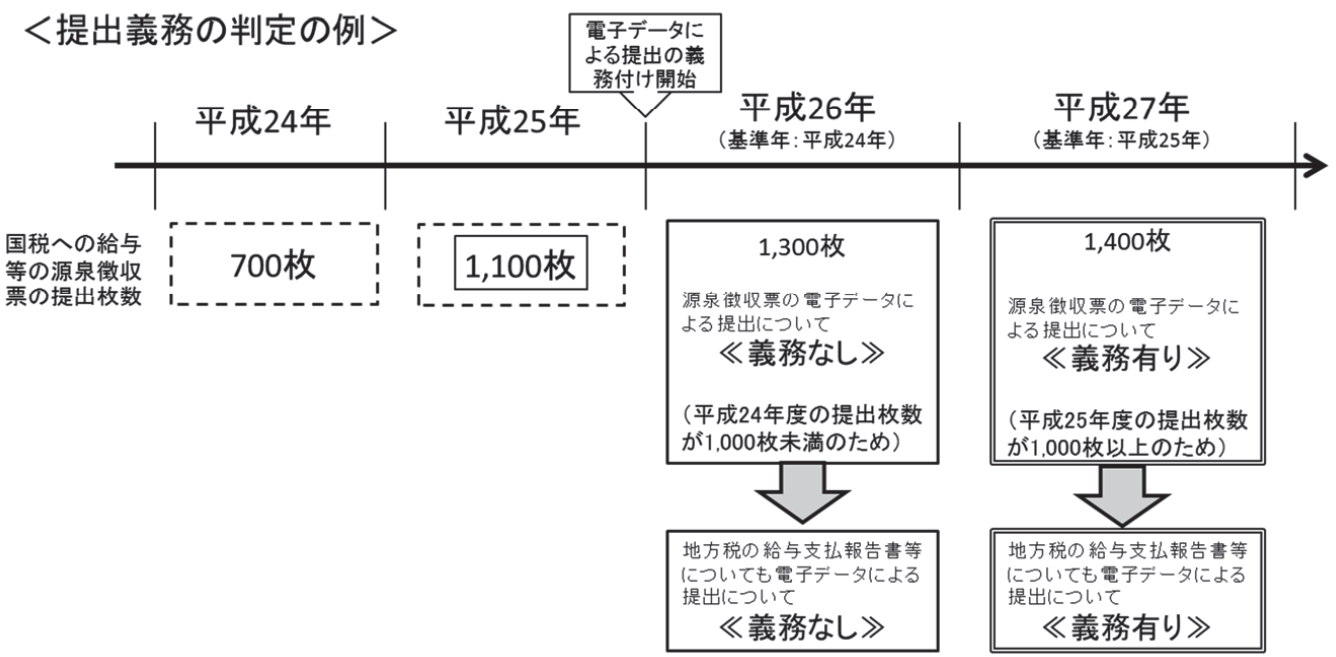
給与支払報告書・公的年金等支払報告書の電子データによる提出義務の創設

国税に提出する給与等に係る源泉徴収票についてe-Tax又は光ディスク等による提出が義務付けられる者（※）について、市町村に提出する給与支払報告書等の提出についても、eLTAX又は光ディスク等により行わなければならないこととする。

平成26年１月１日以降に提出する給与支払報告書等について適用。

（※）基準年（前々年）に国税に提出する給与等及び公的年金等に係る源泉徴収票の提出枚数が1,000枚以上の者

＜提出義務の判定の例＞



国際課税関係資料

財務省主税局参事官室

目　　次

（国際課税資料１）国際課税の基本的考え方 ……103
（国際課税資料２）国内法に定める国際課税 ……104
（国際課税資料３）我が国の課税権の範囲 ……105
（国際課税資料４）個人納税者の区分と課税所得の範囲 ……106
（国際課税資料５）法人納税者の区分と課税所得の範囲 ……107
（国際課税資料６）外国税額控除制度の概要 ……108
（国際課税資料７）平成21年度の税制改正に関する答申（抄） ……109
（国際課税資料８）外国子会社からの受取配当に関する二重課税調整措置の見直し
（平成21年度改正） ……110
（国際課税資料９）外国子会社合算税制について ……111
（国際課税資料10）外国子会社合算税制の概要 ……112
（国際課税資料11）外国子会社合算税制の見直し（平成22年度改正） ……113
（国際課税資料12）移転価格税制について ……114
（国際課税資料13）移転価格税制における独立企業間価格の算定方法の優先順位の
見直し（平成23年６月改正） ……115
（国際課税資料14）独立企業間価格の算定方法の整備（平成23年６月改正） ……116
（国際課税資料15）過少資本税制の仕組み ……117
（国際課税資料16）国際課税関係の主な平成24年度税制改正事項 ……118
（国際課税資料17）関連者間の利子を利用した租税回避への対応 ……119
（国際課税資料18）関連者間の利子を利用した租税回避への対応
－過大支払利子税制－ ……120
（国際課税資料19）主要国における利子損金不算入制度の概要 ……121
（国際課税資料20）税務行政執行共助条約の概要 ……122
（国際課税資料21）徴収共助に係る国内法の整備 ……123
（国際課税資料22）徴収共助・送達共助に係る国内法の整備 ……124
（国際課税資料23）国外財産調書制度の創設 ……125
（国際課税資料24）非居住者等が受ける振替社債等の利子等の非課税制度の拡充 …126
（国際課税資料25）恒久的施設（PE）の帰属所得に関する検討 ……127
（国際課税資料26）外国法人の事業所得課税の考え方 ……128
（国際課税資料27－１）国際課税に関する論点整理（抄）（非居住者及び外国法人
の課税ベース－帰属主義への見直し－のあり方）① ……129
（国際課税資料27－２）国際課税に関する論点整理（抄）（非居住者及び外国法人
の課税ベース－帰属主義への見直し－のあり方）② ……130
（国際課税資料28）対比表（総合主義・帰属主義） ……131
（国際課税資料29）OECD 租税委員会の組織と活動の概要 ……132
（国際課税資料30）租税条約の概要 ……133
（国際課税資料31）租税条約ネットワークの拡充 ……134

（国際課税資料32）投資交流の促進 ……135
（国際課税資料33）相互協議に係る仲裁制度［イメージ図］ ……136
（国際課税資料34）租税回避を巡る国際的な議論の動向 ……137
（国際課税資料35）G20 ロンドン・サミット首脳宣言（抄）（2009年４月２日） …138
（国際課税資料36）税に関する情報の交換 ……139
（国際課税資料37）我が国の租税条約ネットワーク ……140
（国際課税資料38）租税条約交渉の現状 ……141
（国際課税資料39）OECD における無形資産取引に係る移転価格ガイドライン見直しの議論の動向 ……142
（国際課税資料40−１）国際課税に関する論点整理（抄）
（国際的租税回避の防止に向けた今後の課題）① ……143
（国際課税資料40−２）国際課税に関する論点整理（抄）
（国際的租税回避の防止に向けた今後の課題）② ……144
（国際課税資料41）米国の外国口座コンプライアンス法 ……145
（国際課税資料42）日米当局共同声明による米 FATCA への対応フレームワーク …146
（国際課税資料43）FATCA 実施の円滑化と国際的な税務コンプライアンスの向上のための政府間協力の枠組みに関する米国及び日本による共同声明（仮訳） ……147

国際課税の基本的考え方

・ 近時、経済取引のグローバル化や企業の海外進出形態の複雑化・多様化がますます進展し、これに伴い、税務執行も困難化。
・ 国際課税に関しては、こうした経済実態の変化を踏まえつつ、以下の政策目的実現に向けた施策を不断に実施していく必要。

➢ 我が国の適切な課税権の確保

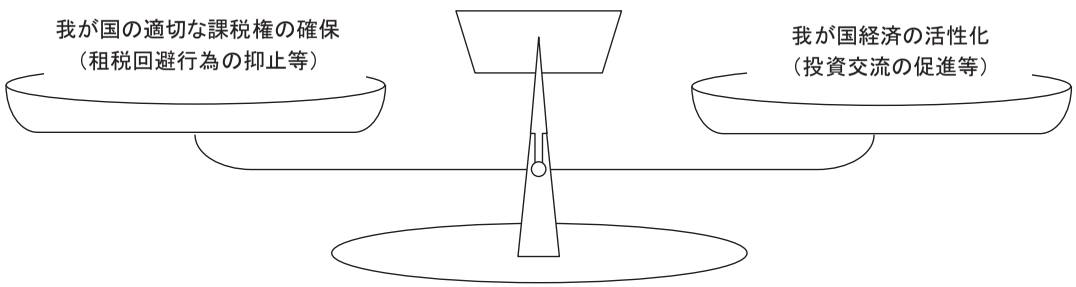
— 租税条約等による外国当局との間の情報交換ネットワークの構築
— 国際的租税回避への対応（外国子会社合算税制、移転価格税制等）等

➢ 我が国経済の活性化

— 投資交流促進等

➢ 国際的な二重課税の調整

— 外国税額控除制度、外国当局との調整の場の設定等



国内法に定める国際課税

(1) 我が国の課税権の範囲（外国法人・非居住者課税（明治３２年～）等）

(2) 外国税額控除制度（昭和２８年～）

(3) 外国子会社合算税制（昭和５３年～）

(4) 移転価格税制（昭和６１年～）

(5) 過少資本税制（平成４年～）

(6) 過大支払利子税制（平成２５年～）

《国内法改正にあたっての３つの視点》

① 経済活動の実態の変化への対応

② 税の公平性・中立性の確保／租税回避行為への対応

③ 確実な執行の確保・手続の整備

我が国の課税権の範囲

⇨　我が国において課税の対象としているのは、居住者・内国法人の場合には全世界所得、非居住者・外国法人の場合には国内源泉所得。

我が国課税権の範囲

居住者・内国法人　：　全世界所得課税（①＋②）

非居住者・外国法人：　国内源泉所得のみ課税（③）

	所得源泉地	
	日本	外国
	①国内源泉所得	②国外源泉所得
	③国内源泉所得	④国外源泉所得

○　各国の課税権が競合すると、国際的な二重課税が発生することとなるが（上記②、③の領域）、その調整は原則として居住地国が行うこととされている。

・②に係る課税について、我が国は、外国税額控除制度及び外国子会社配当益金不算入制度により調整している。

・③に係る課税について、相手国は、概ね、外国税額控除制度又は国外所得免除制度で調整している。

・通常、租税条約において、これらの二重課税の調整義務及びその具体的な方法が規定される。

個人納税者の区分と課税所得の範囲

納税者の区分		課税所得の範囲
居住者	○ 国内に住所を有する個人 ○ 現在まで引き続き１年以上居所を有する個人	○ 全ての所得（全世界所得）
非永住者	○ 日本国籍を有しておらず、かつ、過去 10 年以内において国内に住所又は居所を有していた期間の合計が５年以下である個人	○ 国内源泉所得 ○ 国外源泉所得（国内払い・国内送金分に限る）
非居住者	○ 居住者以外の個人	○ 国内源泉所得のみ

法人納税者の区分と課税所得の範囲

納税者の区分		課税所得の範囲
内国法人	国内に本店又は主たる事務所を有する法人	全ての所得（全世界所得） ※ただし、外国子会社配当益金不算入制度の適用を受ける配当については、その95%相当額を益金不算入。
外国法人	内国法人以外の法人	国内源泉所得のみ

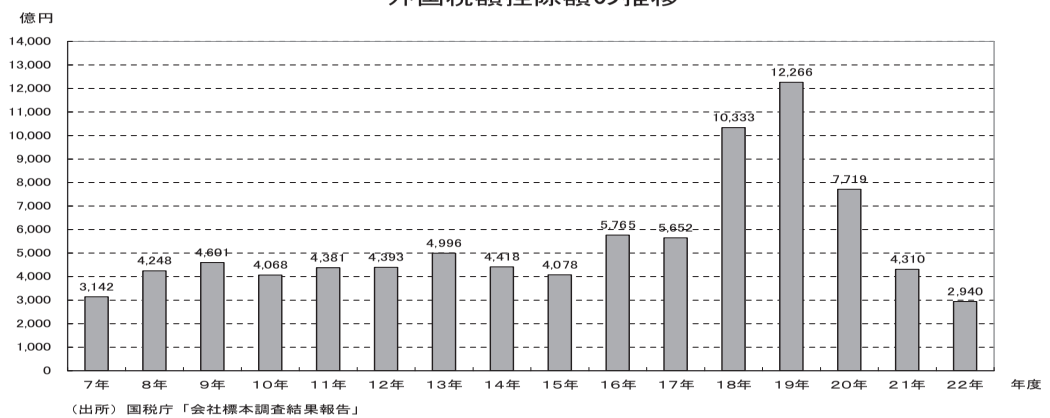
外国税額控除制度の概要

○　居住者・内国法人は全世界所得に課税されるため、国外源泉所得に対して源泉地国で課税される部分は、二重課税が発生することになる。

○　外国税額控除制度は、国際的な二重課税を排除するため、外国で納付した外国税額を、国外所得に対し我が国で納付すべき法人税額の範囲内で、控除することを認める制度。

○　平成 21 年度税制改正において、それまでの間接外国税額控除制度（外国子会社等が納付した外国税額のうち内国法人が受ける配当に対応する部分を控除するもの）を廃止し、それに代えて、外国子会社からの配当について、親会社の益金不算入とする制度を導入。

外国税額控除額の推移



（出所）国税庁「会社標本調査結果報告」

平成21年度の税制改正に関する答申（抄）

平成 20 年 11 月
税 制 調 査 会

二　平成 21 年度の税制改正

２．国際課税

進展するグローバル化や事業形態の複雑化・多様化のもとで、クロスボーダーの経済活動に対する課税は、我が国の適切な課税権の確保と、経済活動に対する配慮や我が国経済の活性化とのバランスを保つ必要がある。我が国経済の活性化の観点から、我が国企業が海外市場で獲得する利益の国内還流に向けた環境整備が求められる中、企業が必要な時期に必要な金額だけ戻すことができることが重要である。外国税額控除制度については、こうした企業の配当政策の決定に対する中立性の観点に加え、適切な二重課税の排除を維持しつつ、制度を簡素化する観点も踏まえ、間接外国税額控除制度に代えて、外国子会社からの配当について親会社の益金不算入とする制度を導入することが適当である。本制度を導入することにより、国内に還流する利益が、設備投資、研究開発、雇用等幅広く多様な分野で我が国経済の活力向上のために用いられることが期待される。

また、租税回避的な行為を抑制する措置を講じていく観点から、企業活動の実態等を注視しつつ、外国子会社合算税制や移転価格税制等の見直しを不断に検討する必要がある。

租税条約は、二重課税の調整、租税回避への対応、投資交流の促進といった国際課税の役割を国内法制と共に果たす重要な経済インフラであり、引き続きそのネットワークの拡充に努める必要がある。

外国子会社からの受取配当に関する二重課税調整措置の見直し（平成21年度改正）

《21年度改正前》

○ 間接外国税額控除制度

（外国子会社からの配当について、我が国で課税した上で、外国で支払った税額を調整）

（例）＜税率20%＞　　＜税率30%＞

外国子会社（所得100）
現地法人税:20
→ 配当支払い
子会社配当100
国内親会社（所得300）

納税額：（300+100）×0.3−20＝100

課税対象＋税額控除

《21年度改正後》

○ 外国子会社配当益金不算入制度

（外国子会社からの配当は、我が国では益金不算入）

（例）＜税率20%＞　　＜税率30%＞

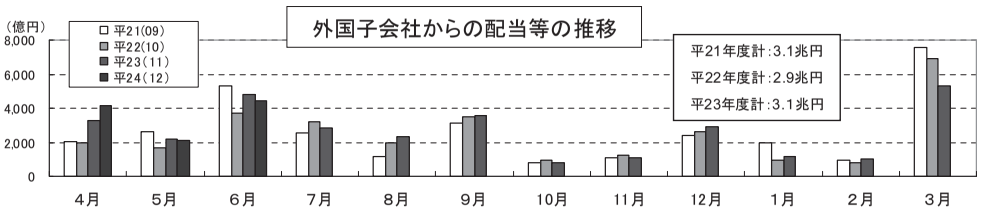
外国子会社（所得100）
現地法人税:20
→ 配当支払い
子会社配当
国内親会社（所得300）

納税額：（300）×0.3＝90

課税対象

⇒ **外国子会社が、税制に左右されずに国内への配当の時期やその額を決められるようになった。**

（注）実際に課税されないのは、配当額の95%。



（注1）「日本銀行　国際収支統計」(配当金・配分済支店収益受取額)に基づいて作成。
（注2）配当金受取とは、出資の割合が原則として10%以上の外国法人からの配当金受取をいう。
（注3）配分済支店収益受取とは、本邦にある法人の海外支店からの利潤の受取をいう。

外国子会社合算税制について

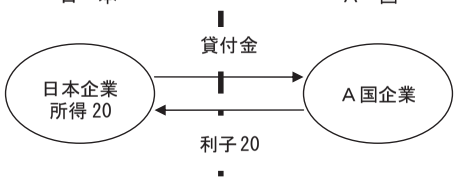
○　**我が国の内国法人等が、税負担の著しく低い外国子会社等を通じて国際取引を行うことによって、直接国際取引した場合より税負担を不当に軽減・回避し、結果として我が国での課税を免れる事態が生じ得る**。

○　このような租税回避行為に対処するため、一定の税負担の水準（20%）以下の国・地域にある子会社等の所得に相当する金額について、内国法人等の所得とみなし、それを合算して課税（会社単位での合算課税）。

（注）外国子会社等が、**実体のある事業を行っている等、一定の条件（適用除外基準）を満たす場合には、会社単位での合算課税の対象とならない**。

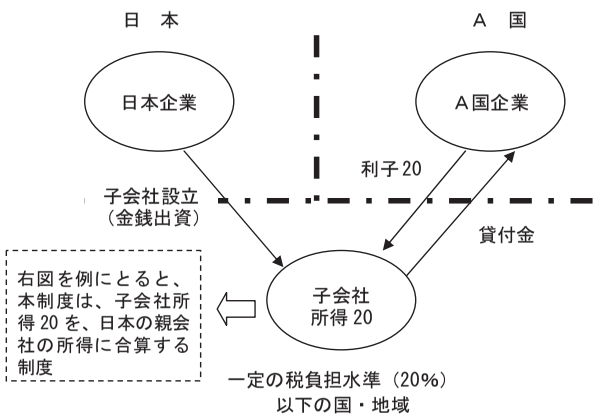
○　また、一定の税負担の水準（20%）以下の外国子会社等が得る資産運用的な所得については、適用除外基準を満たす場合でも、内国法人等の所得とみなし、それを合算して課税（資産性所得の合算課税）。

外国子会社等を利用しない場合



会社単位での合算課税の適用除外基準
①事　業　基　準：主たる事業が株式の保有等でないこと
②実　体　基　準：一定の固定施設を有すること
③管理支配基準：事業の管理等を自ら行っていること
④所在地国基準：主として所在地国で事業を行っていること
又は非関連者基準：主として非関連者との間で事業を行っていること

税負担の著しく低い外国子会社等を利用した場合



右図を例にとると、本制度は、子会社所得 20 を、日本の親会社の所得に合算する制度

（国際課税資料10）

外国子会社合算税制の概要
制度の対象外
会社単位の合算課税
適用除外
資産性所得の合算
合算課税なし
資産性所得あり
資産性所得なし
満たさない
全て満たす
適用除外判定
次の全ての要件を満たす
① 事業基準
主たる事業が株式の保有等でないこと（※）
（※）被統括会社の株式保有を主たる事業とする統括会社は除外
② 実体基準
本店所在地国に主たる事業に必要な事務所等を有すること
③ 管理支配基準
本店所在地国において事業の管理、支配及び運営を自ら行っていること
④ 所在地国基準（下記以外の業種）
主として所在地国で事業を行っていること
非関連者基準（卸売業など7業種）
主として関連者（50%超出資）（※）以外の者と取引を行っていること
（※）卸売業を主たる事業とする統括会社に係る被統括会社は除外
外国関係会社
特定外国子会社等
又は租税負担割合が20%以下の外国関係会社
居住者・内国法人等が合計で50%超を直接及び間接に保有
居住者又は内国法人
同族株主グループ
居住者又は内国法人
特殊関係者（個人・法人）
◆ 納税義務者の範囲
イ 直接及び間接の保有割合が10%以上である居住者・内国法人株主
ロ 直接及び間接の保有割合が10%以上である同族株主グループに属する居住者・内国法人株主

外国子会社合算税制の見直し（平成22年度改正）

○　国外に進出する企業の事業形態の変化や諸外国における法人税等の負担水準の動向に対応し、我が国企業の国際競争力を維持する観点から、外国子会社合算税制について、いわゆる「トリガー税率」を「２０％以下」に引き下げる等の見直しを行った。

○　同時に、租税回避行為を一層的確に防止する観点から、一定の資産性所得を新たに合算課税の対象とする等の見直しを行った。

１．　トリガー税率の引き下げ

○ トリガー税率（※）を、「２５％以下」から「２０％以下」に引き下げ

※　外国子会社合算税制は、一定の税負担水準以下の国・地域にある一定の子会社等の所得に相当する額を、内国法人等の所得とみなし、それを合算して課税する制度であり、トリガー税率は、その一定の税負担水準を指す。

※　トリガー税率の引き下げにより対象から外れる国としては、法人税率（実効税率）で見た場合、中国、韓国、マレーシア、ベトナム等が挙げられる。（但し、税負担の判定は、各子会社の実際の税負担を基に行われる。）

２．　適用除外基準（※）の見直し

○ 企業実体を伴っていると認められる統括会社（事業持株会社・物流統括会社）の所得（下記３．の資産性所得を除く。）について合算対象外となるよう措置

（注）現行の人件費の１０％相当額を控除する措置については、廃止

※　企業としての実体等があるものと認められる基準（事業基準・実体基準・管理支配基準・所在地国基準又は非関連者基準）

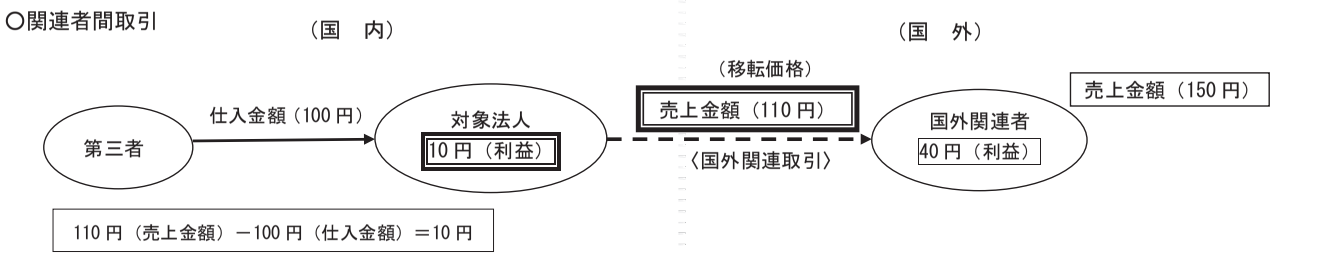
３．　資産性所得に対する課税等

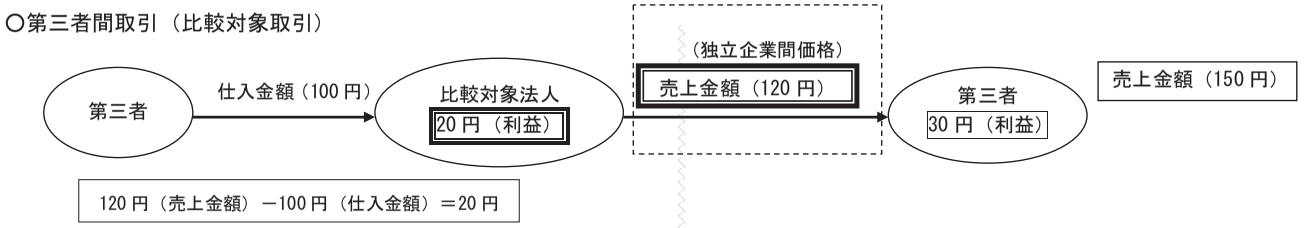
○ 資産運用的な所得として外国子会社が受けるポートフォリオ株式・債券の運用による所得、使用料等について親会社の所得とみなし、それを合算して課税

移転価格税制について

○　企業が海外の関連企業との取引価格（移転価格）を通常の価格と異なる金額に設定すれば、一方の利益を他方に移転することが可能となる。

○　移転価格税制は、このような**所得の海外移転を防止するため、海外の関連企業との取引が、通常の取引価格（独立企業間価格）で行われたものとみなして所得を計算し、課税する制度**。移転価格税制の適用により発生する二重課税については、租税条約において、**関係国との間で「相互協議」を通じて調整する枠組みが設けられている**。

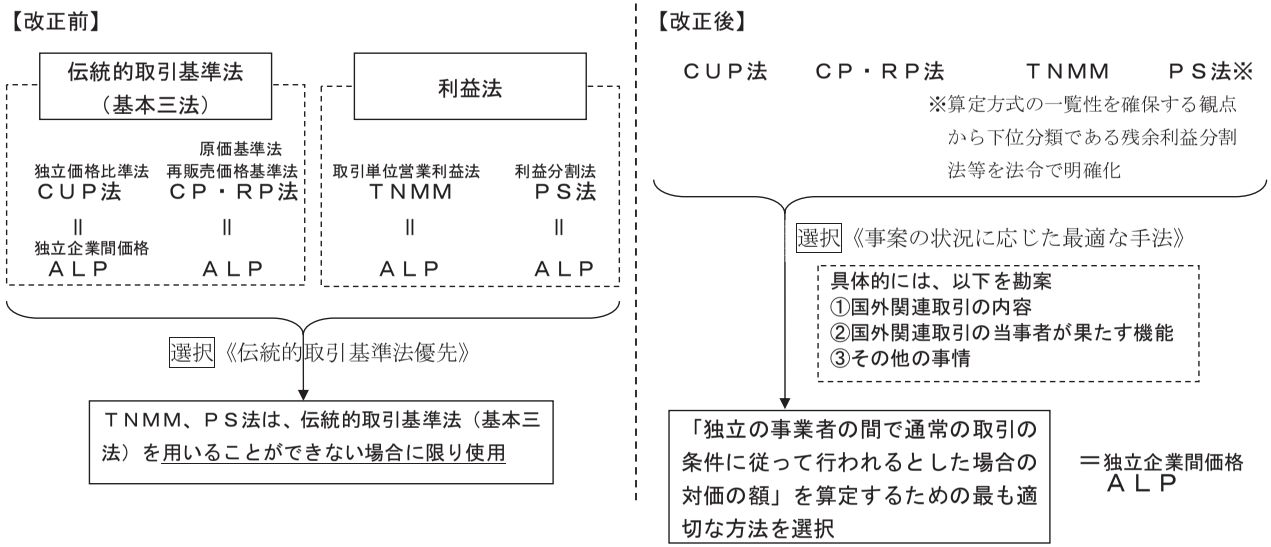




移転価格税制における独立企業間価格の算定方法の優先順位の見直し（平成23年６月改正）

○　ＯＥＣＤ移転価格ガイドラインは、独立企業間価格（ＡＬＰ）の算定方法の優先順位（伝統的取引基準法が優先適用され利益法はラストリゾートとして用いられる）を見直し、事案の状況に応じ独立企業原則の考え方に照らして最も適切な方法を見い出すことを常に目指す、との考え方を明示。

○　こうした国際標準との整合性を確保する観点から、我が国の移転価格税制においても、算定方法の優先順位を廃止し、個々の事案の状況に応じて独立企業原則に一致した最も適切な方法を選択する仕組みに改正。



独立企業間価格の算定方法の整備（平成23年６月改正）

- 個々の事案に応じて最も適切な方法を選択する「最適アプローチ」が導入されることから、利用可能な独立企業間価格の算定方法の選択肢を法令において一覧できることが望ましい
- 利益分割法の下位分類としてＯＥＣＤ移転価格ガイドラインで認められている「比較利益分割法」、「寄与度利益分割法」及び「残余利益分割法」について、法令上は利益分割法として一括りで規定
- これらの下位分類について、それぞれ法令において明確化

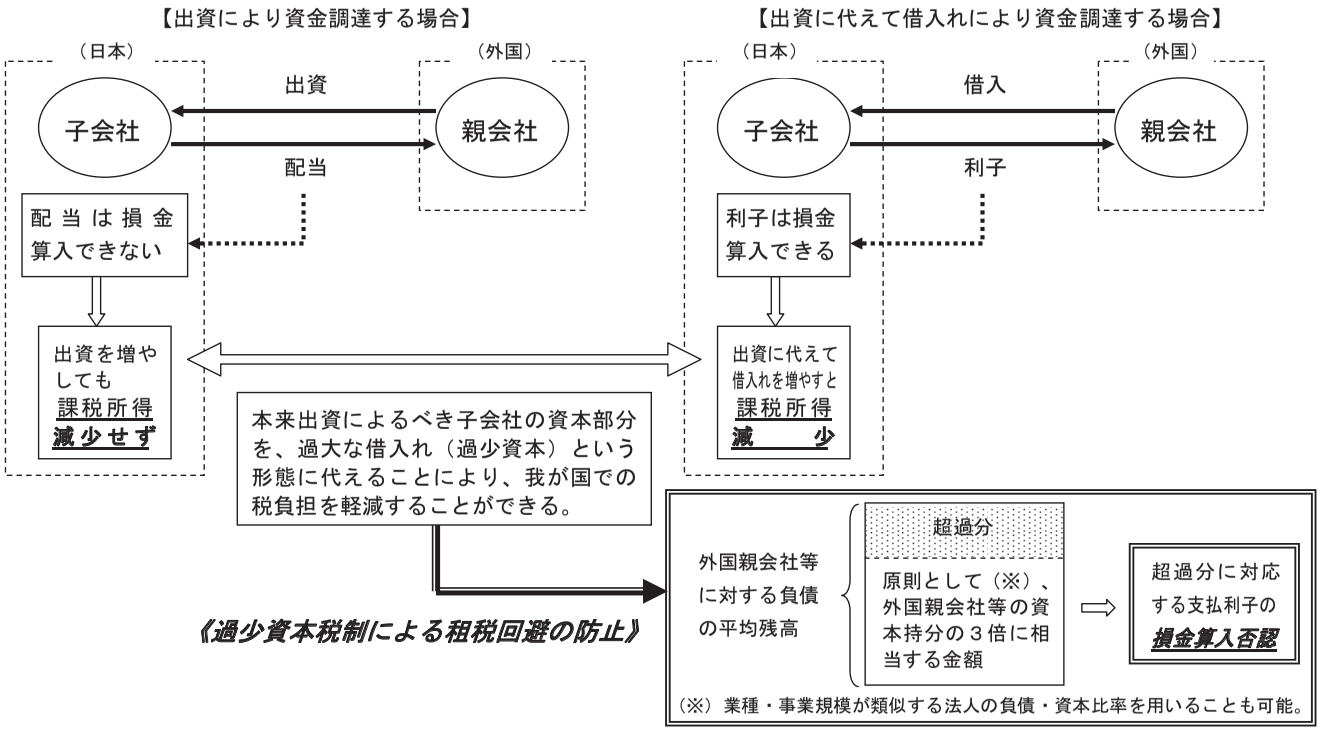
○ 基本３法
- 独立価格比準法
- 再販売価格基準法
- 原価基準法

○ その他の方法
- 取引単位営業利益法
- 取引単位営業利益法に準ずる方法
- 利益分割法
  - 比較利益分割法
  - 寄与度利益分割法
  - 残余利益分割法

過少資本税制の仕組み

制度の概要

海外の関連企業との間において、出資に代えて借入れを多くすることによる税負担の軽減を防止するために、一定の割合を超える支払利子の損金算入を認めないこととする（出資に対する配当は損金算入されないが、借入れに対する支払利子は損金算入される）。



国際課税関係の主な平成24年度税制改正事項

○　関連者間の利子を利用した租税回避への対応－過大支払利子税制の導入－

過大な利子の支払を通じた租税回避を防止するため、関連者への純支払利子等の額のうち所得水準の一定割合（50%）を超える部分の金額につき当期の損金の額に算入しないこととした。

○　徴収共助・送達共助に係る国内法の整備

我が国が税務行政執行共助条約に署名したこと等に対応して、徴収共助等に関する国内法の規定（①外国租税債権の優先権の否定、②徴収共助等の要請に応じない事由等に関する規定）について見直しを行った。

○　国外財産調書制度の創設

内国税の適正な課税及び徴収に資するため、一定額（5,000万円）を超える国外財産を保有する個人に対し、その保有する国外財産に係る調書の提出を求める制度を創設した。

○　非居住者等が受ける振替社債等の利子等の非課税制度の拡充

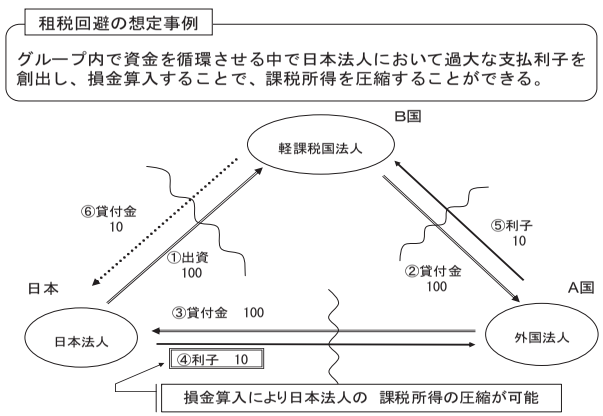
民間資金を活用した復興支援等の観点から、非居住者等が受ける振替社債等の利子等に係る非課税制度の対象に、被災地の地方公共団体との間に完全支配関係がある内国法人が発行する利益連動債（地方公共団体が債務保証をしないものに限る。いわゆる「レベニュー債」）の利子等を加えることとした。

関連者間の利子を利用した租税回避への対応

○　企業の所得の計算上、支払利子が損金に算入されることを利用して、関連者間の借入れを恣意的に設定し、関連者全体の費用収益には影響させずに、過大な支払利子を損金に計上することで、税負担を圧縮しようとする租税回避行為が可能。

○　近年、主要先進国では、租税条約において利子の源泉地国免税を進めるとともに、支払利子の損金算入制限措置を強化する傾向にある。我が国の場合、過大な支払利子を利用した所得移転を防止する措置が十分でなく、支払利子を利用した課税ベースの流出のリスクに対して脆弱。

○　そこで、主要先進国におけるこのような傾向を踏まえ、企業の事業活動の実態に配意しながら、所得金額に比して過大な利子を関連者間で支払うことを通じた租税回避を防止するための措置を導入する必要。



過大支払利子の判断基準とその対応策

過大支払利子の判断基準	対応する我が国の制度
①利率が過大	移転価格税制（注 1）
②資本に比して負債が過大	過少資本税制（注 2）
③所得金額（利払前）に比して支払利子額が過大	なし

※　我が国の現行制度は、①及び②の基準に基づく制度を有しているが、③の基準に基づく制度を有しておらず、支払利子を利用した所得移転に対して脆弱

（注 1）移転価格税制とは、所得の海外移転を防止するため、海外の関連者との取引が、通常の取引価格（独立企業間価格）で行われたものとみなして所得を計算し、課税する制度。

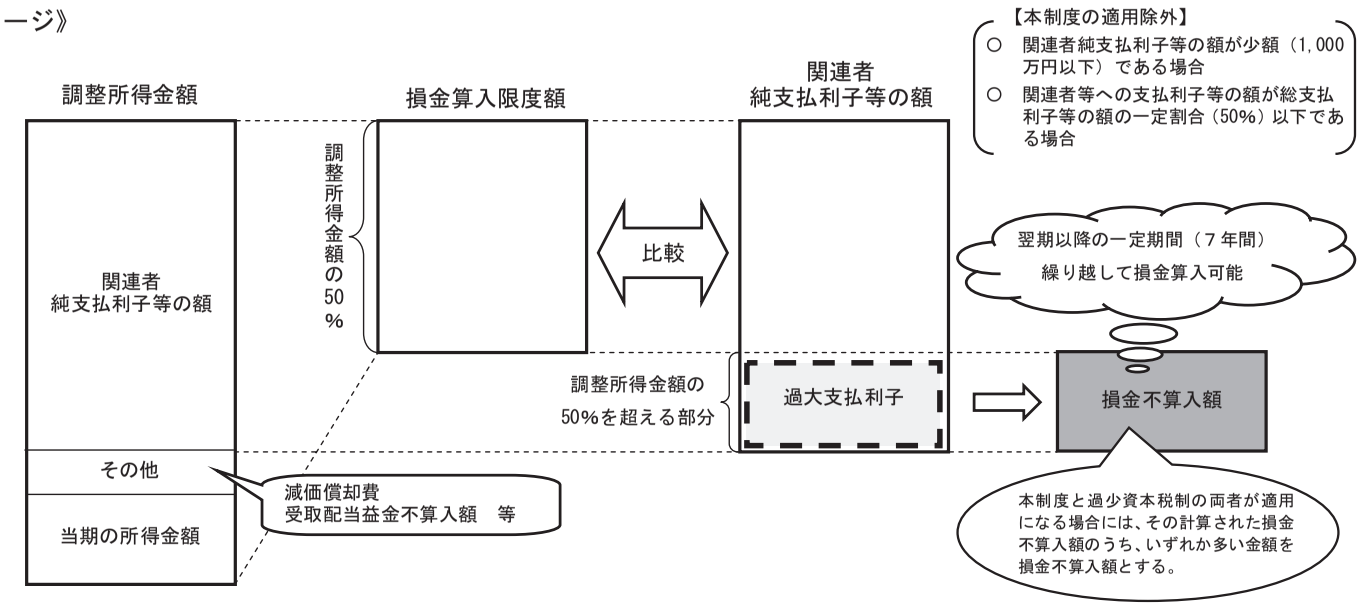
（注 2）過少資本税制とは、資本の一定倍率を超える負債に対する支払利子を損金不算入とする制度。

関連者間の利子を利用した租税回避への対応
― 過大支払利子税制 ―

制度の概要

所得金額に比して過大な利子を関連者間で支払うことを通じた租税回避を防止するため、関連者純支払利子等の額(注 1)のうち調整所得金額の一定割合（50%）を超える部分の金額につき当期の損金の額に算入しない(注 2)（措法 66 の５の２）。

《イメージ》



（注 1） 関連者等（直接・間接の持分割合 50%以上又は実質支配・被支配関係にある者及びこれらの者による債務保証を受けた第三者等）への支払利子等の額（利子等の受領者側で我が国の法人税の課税所得に算入されるもの等を除く。）の合計額からこれに対応する受取利子等の額を控除した残額をいう。

（注 2） 平成 25 年４月１日以後に開始する事業年度から適用する。

主要国における利子損金不算入制度の概要

【未定稿】

国名 / 項目	日本		アメリカ	フランス	ドイツ	イギリス
通称（導入年）	過少資本税制（1992年）	過大支払利子税制（2012年）	アーニング・ストリッピング・ルール（1989年）	過少資本税制（1991年）	利子控除制限制度（2008年）	ワールドワイド・デット・キャップ（2010年）
基本的な仕組み	外国親会社等からの資本の一定倍率を超える過大借入に係る支払利子は、損金不算入	法人の関連者等への支払利子のうち、一定の額を超える部分は、損金不算入	調整所得（注）の一定割合を超える関連者等からの過大借入に係る支払利子は、損金不算入	調整所得（注）の一定割合等を超える関連者等からの過大借入に係る支払利子は、損金不算入	調整所得（注）の一定割合を超える過大借入に係る支払利子は、損金不算入	グループ内の英国法人のネット支払利子が全世界グループ全体の外部借入れに係るグロス支払利子を超過する場合、当該超過額の損金算入を制限
対象となる利子の支払先	・外国親会社等（外/親・兄弟、個人株主） ・非関連者（外国親会社による債務保証がある場合）	・関連者（内・外/親・子・兄弟、個人株主） ・非関連者（関連者による債務保証がある場合等）	・関連者（内・外/親・子・兄弟、個人株主） ・非関連者（関連者による債務保証がある場合）	・関連者（内・外/親・子・兄弟） ・非関連者（関連者による債務保証がある場合）	限定なし	限定なし
損金不算入額	下記のすべてに該当する場合に、下記①～③の負債利子に係る利子のうち最も少ない金額 ① 外国親会社等に対する負債が外国親会社等からの出資の３倍超 ② 総負債が自己資本の3倍超 ③ 類似法人の資本・負債比率を超えている	関連者純支払利子等の額（※）が調整所得金額の50％を超える部分の金額 ※日本で課税対象とならない関連者等に対する支払利子等の額から一定の受取利子等を控除したもの ☆以下のいずれかの場合には、本制度の適用なし ① 関連者純支払利子等の額が千万円以下 ② 支払利子等の額に占める関連者純支払利子等の額が50％以下	非適格利子（※）と、調整所得（注）の50%を超えるネット支払利子のいずれか少ない金額 ※ 関連者等への支払利子で、米国で課税対象とならないもの ☆負債資本比率が1.5：1以下の場合には、本制度の適用なし	下記①～③のすべてに該当する場合に、関連者等への支払利子で①～③のうち最高額を超える額 ① 関連者に対する負債が関連者からの出資の1.5倍超：当該出資の1.5倍に対応する部分 ② 関連者等への支払利子が調整所得（注）の25％超：調整所得の25％ ③ 関連者等への支払利子が関連者からの受取利子を超過（ネット支払超過）：当該受取利子額	調整所得（注）の30％を超えるネット支払利子	グループ内の英国法人のネット支払利子が全世界グループ全体の外部借入れに係るグロス支払利子を超過する場合のその超過額

（注）調整所得とは、課税所得又は税引前利益に一定の調整を加えたものをいう。

税務行政執行共助条約の概要

- 条約締結国の税務当局間で税務行政に関する国際的な協力を行うための多国間条約（1988 年に署名開放）
  - ①　情報交換：参加国の税務当局間で租税に関する情報を交換する仕組み
  - ②　徴収共助：租税債権の徴収を外国の税務当局に依頼する仕組み
  - ③　文書送達共助：税務文書の送達を外国の税務当局に依頼する仕組み

- 2010 年５月の改正議定書により、情報交換規定が国際標準（①銀行機密の否定、②自国に課税の利益がない場合でも情報を収集し提供する）に沿った形に改正された。

- 2011 年2月のG20財務大臣・中央銀行総裁会議において、本条約に署名することを奨励する共同声明を採択。

- 2011 年 11 月３日の G20 カンヌサミットで、日本、トルコ、豪、アルゼンチン、ブラジル、南ア、露、インドネシアが新規に署名。

- 2012 年8月 21 日現在の署名国は、日、米、英、仏、独、伊、加、韓等 38 か国。
  日、米、英、仏、独、伊、加、韓、メキシコ、スペイン、ポルトガル、オランダ、ベルギー、デンマーク、ノルウェー、スウェーデン、フィンランド、アイスランド、アイルランド、ポーランド、スロベニア、アゼルバイジャン、ウクライナ、グルジア、モルドバ、トルコ、豪、アルゼンチン、ブラジル、南ア、露、インドネシア、印、ギリシャ、コスタリカ、コロンビア、ガーナ、チュニジア

【備考】我が国については、今後、本条約の国会承認手続を経た後、批准書等がOECD事務局等に寄託され、寄託の日の後3か月の期間が満了する日の属する月の翌月の初日に発効する（平成 24 年9月現在）。

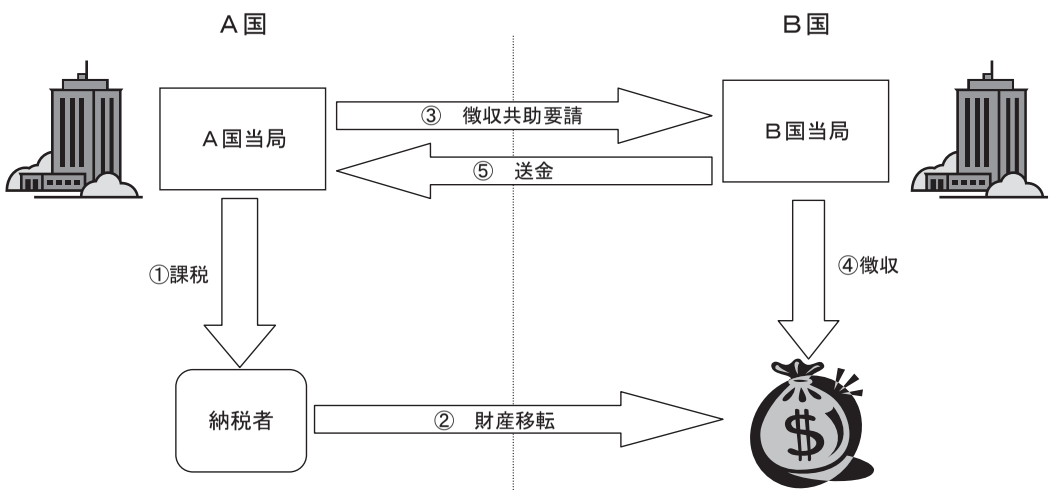
徴収共助に係る国内法の整備

○　税務行政執行共助条約に署名したこと等に対応するため、徴収共助に関する相手国からの要請に応じない事由（除外事由）、外国租税債権の優先権の否定、徴収共助実施手続の具体化など、徴収共助等に関する国内法の規定の整備を行った。

（参考）税務行政執行共助条約とは、条約締結国の税務当局間で、①情報交換、②徴収共助、③文書送達共助に関して国際的な協力を行うための多国間条約。

〔徴収共助のイメージ〕

徴収共助とは、租税債権の徴収において執行管轄権という制約がある中で、各国の税務当局が互いに条約相手国の租税債権を徴収していこうとする枠組み。



徴収共助・送達共助に係る国内法の整備

【改正事項】

税務行政執行共助条約（マルチ条約）や二国間条約の国内担保法を整備する観点から、現行の徴収共助の規定について次のような点の見直しを行うこととした。

① マルチ条約やOECDモデル条約では、一般私債権者の債権回収機会を損なわないよう、外国租税債権には優先権を認めないこととされており、国内法についてもそれに対応した見直し。

② 徴収共助を行わない事由（除外事由）を整備するとともに、徴収共助の具体的な手続の明確化等。

１．外国租税債権の優先権の否定

① 外国租税債権には国税徴収法の優先権の規定（例：国税徴収法８条国税優先の原則）を適用しないこととした。

② 外国租税債権の徴収手続が民事執行・倒産処理手続と競合した場合には外国租税債権に優先配当されないよう所要の措置を講じた。

２．共助を実施しない事由（除外事由）の整備

○ 我が国の国益に悪影響が及ぶ場合や、私人の権利を制約することに鑑みれば相手国に協力するのが適当でない場合として、相手国で納税者の権利救済の機会が適切に確保されていない場合などについては、共助に応じないこととする旨の規定を整備した。

３．徴収共助実施手続等の整備

① 徴収共助の開始から終了までの手続等を整備（外国租税の納税義務等は当該外国の法令が適用されること、外国租税は自国租税と同様に徴収すること、外国租税の金額等は当該外国でしか争えないこと、要請に応じ財産の保全共助を行うこと等の条約の規定に対応するため、徴収手続における国税徴収法等の準用や実質再審理の禁止に係る規定、保全共助手続等の規定を整備）した。併せて、徴収共助に係る滞納処分免脱罪や守秘義務違反等の罰則規定を整備した。

② 我が国が外国に徴収共助を要請できるようになることを踏まえ、外国に共助要請をした国税に係る徴収の時期や充当方法の規定の整備その他所要の措置を講じた。

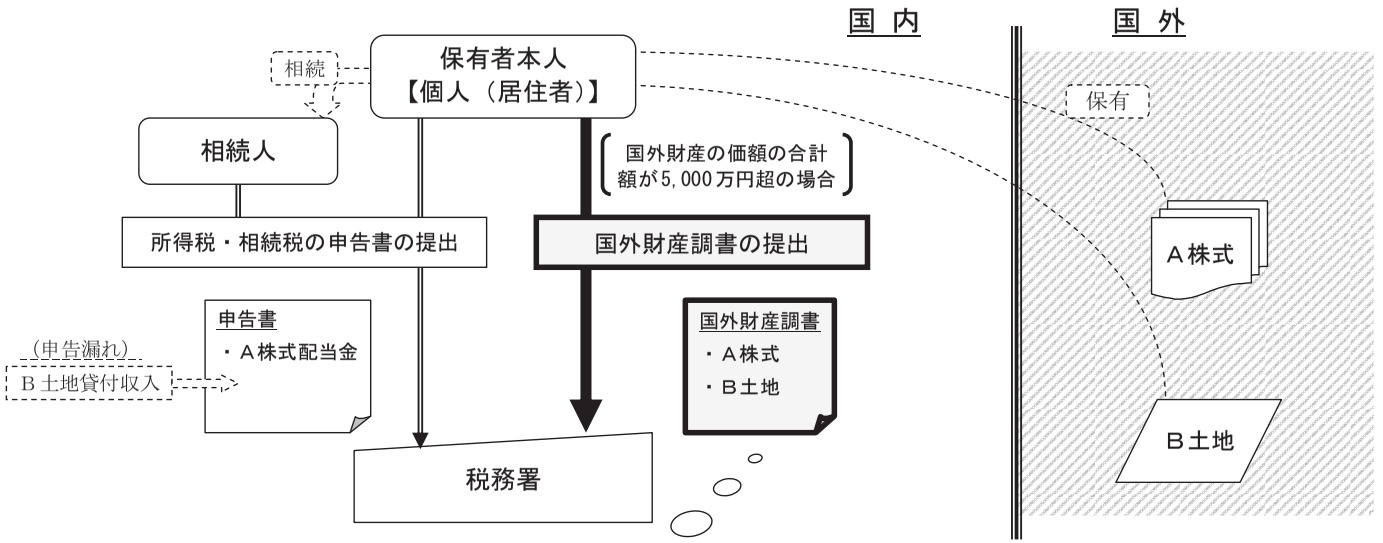
４．文書送達共助実施手続等の整備

○ 文書送達共助の実施等のための国内法を整備した。

（注）この改正は、平成25年７月１日から適用する。

国 外 財 産 調 書 制 度 の 創 設

○ 国外財産に係る所得や相続財産の申告漏れについては、近年増加傾向にあり、国外財産に関する課税の適正化は喫緊の課題。
○ 国外財産の把握体制が十分でない中、内国税の適正な課税及び徴収に資するため、一定額（5,000 万円）を超える国外財産を保有する個人（居住者）に対し、その保有する国外財産に係る調書の提出を求める制度を創設する。



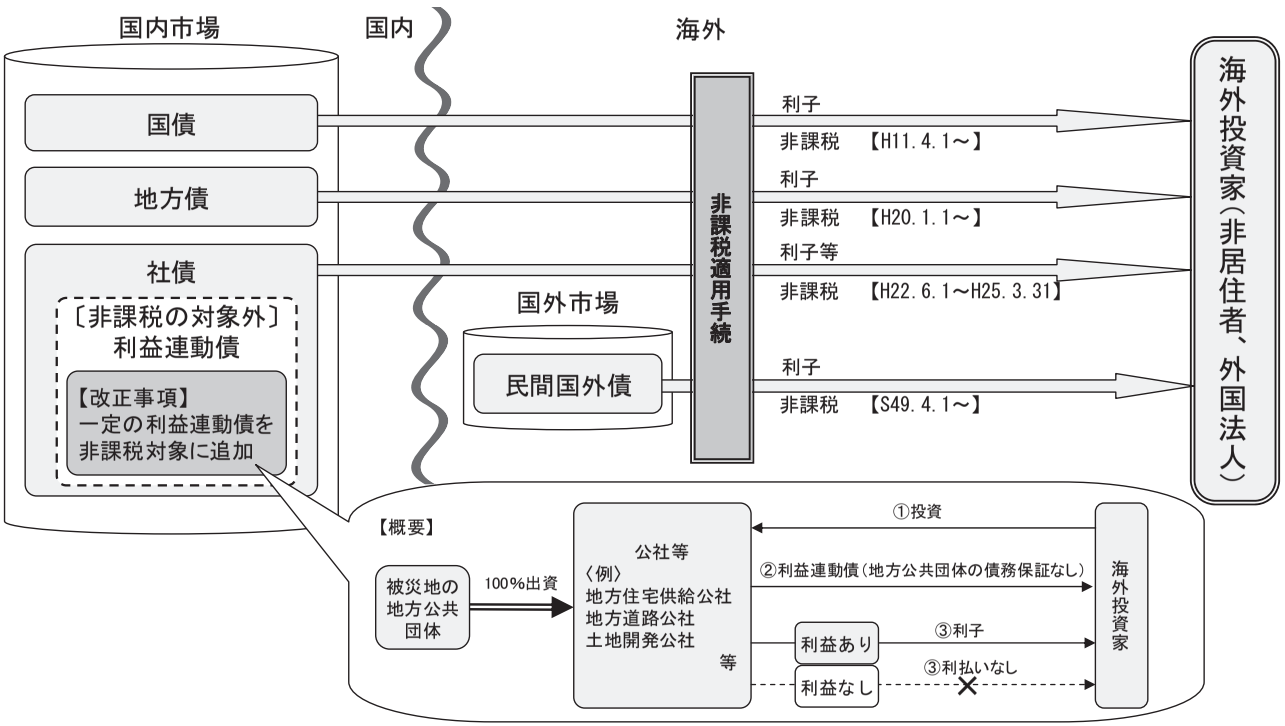
加 算 税 の 特 例

○ 国外財産に関する所得等の申告漏れが発覚した場合において、
① 国外財産調書に国外財産の記載がある部分については、過少（無）申告加算税を５％軽減する。（所得税・相続税）【優遇措置】
② 国外財産調書の不提出・記載不備に係る部分については、過少（無）申告加算税を５％加重する。（所得税）【加重措置】
（注） 故意の調書不提出・虚偽記載についての罰則（１年以下の懲役又は 50 万円以下の罰金）を整備する（併せて情状免除規定を設ける）。

(注) 施行時期: 平成 26 年 1 月 1 日以後に提出すべき国外財産調書について適用。罰則については、平成 27 年 1 月 1 日以後に提出すべき国外財産調書について適用。

非居住者等が受ける振替社債等の利子等の非課税制度の拡充

【改正事項】
○　民間資金を活用した復興支援等の観点から、非居住者等の受ける振替社債等の利子等に係る非課税制度の対象に、被災地の地方公共団体との間に完全支配関係がある内国法人（公社等）が発行する社債又は債券のうち、「利益連動債」に該当するもの（地方公共団体が債務保証をしないものに限る。）の利子等を加えた。



恒久的施設（PE）の帰属所得に関する検討

➢ 経緯

OECD モデル租税条約では恒久的施設（PE）を独立企業であるかのように擬制することによって PE に帰属する所得を計算することとされている。しかし、OECD では、各国の課税の実務において、恒久的施設（PE）に帰属する所得の算定方法に相違が生じており、この相違に伴い、二重課税が生じている場合があるとして、PE 帰属所得の計算の考え方について統一ルールの検討をしてきた。

2008 年 7 月、検討の成果として「恒久的施設への帰属利益の算定に関する報告書」が OECD 理事会において承認され、この報告書で採用されたＰＥ帰属所得の計算の考え方は、2010 年 7 月、OECD モデル租税条約に反映された。

➢ 報告書で採用されたＰＥ帰属所得の計算の考え方（AOA）

独立企業としての擬制をより厳格に行うこととして、PE 帰属所得の計算を行うこととされる。つまり、①PE の機能・事実分析に基づいて、資産の経済的所有権、リスクや資本を帰属させ、同一企業内の内部取引を認識し、②その内部取引が独立企業間価格で行われるものとして、計算される所得が、PE 帰属所得であるとされる（AOA (Authorised OECD Approach)）。

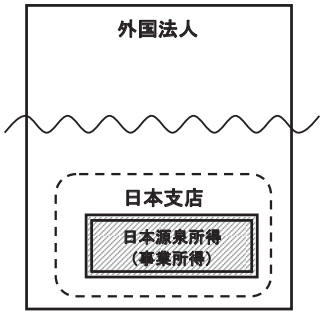
➢ 報告書の OECD モデル租税条約への反映の経緯

報告書の考え方（AOA）は、以下の二段階で OECD モデル条約に反映された。

① 従前の OECD モデル条約の規定と整合する範囲内でコメンタリーを改定（2008 年改定）
② 同報告書の内容を完全に実施するため、OECD モデル条約の規定及び関連するコメンタリーを改定（2010 年改定）

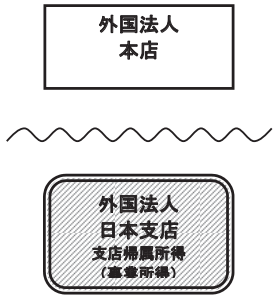
外国法人の事業所得課税の考え方

【国内法】



日本源泉所得に対して課税

【モデル条約】（帰属主義）



日本支店に帰属する所得に対して課税権が認められる。

基本的な考え方の違い

	国内法	モデル条約（帰属主義）
支店の捉え方	・外国法人全体のうちの一部	・１個の独立した課税主体と擬制
課税上の支店の機能	・外国法人に対する課税の根拠（PE なければ課税なし）	・外国法人に対する課税の根拠（PE なければ課税なし） ・課税所得の範囲の決定要因（支店帰属所得）
課税の範囲についての考え方	・外国法人の所得（全世界所得）のうち日本で得た所得（国内源泉所得）について課税 ・「どこで」所得を稼いだかに着目（所得の地理的帰属に着目）	・外国法人の日本支店が得た所得（支店帰属所得）に対して課税 ・「誰が」所得を稼いだかに着目（所得の人的帰属に着目）

国際課税に関する論点整理（抄）

平成22年11月9日
税制調査会 専門家委員会

Ⅱ　国際課税に関する中長期的な課題

２．非居住者及び外国法人の課税ベースー帰属主義への見直しーのあり方

（議論の概要）

○　我が国は、外国法人に対する課税に関し、国内法においていわゆる「総合主義」を長年採用している一方、租税条約においては「帰属主義」を採用しており、いわば二元体制が並存している。帰属主義を明記した今回のOECDモデル租税条約の改定は、今後の我が国を含めたOECD加盟国の条約締結・改正交渉に直接影響を及ぼすだけでなく、国内法を総合主義から帰属主義に見直す契機を与えている。なお、帰属主義に改める場合には、あわせて、適正な課税を確保するために必要な法整備についても検討する必要がある。

【提起された主な論点等】

（総論）

○　帰属主義の有効な機能を担保する「３つの前提条件」、すなわち、①PEの概念についての議論の進展、②移転価格に関する独立企業原則の理論及び適用ガイダンスの精緻化、③独立企業原則を支えるインフラとしての分離会計主義の制度的枠組みの進展や税務上のドキュメンテーション・ルールの整備・実施、は充足されてきたといえる。

○　今回、OECDモデル租税条約第７条で規定されたOECD承認アプローチ（AOA：Authorized OECD Approach）は、現行の移転価格ガイドラインで強化・再構築が行われた独立企業原則の考え方と整合的である。

（新OECDモデル租税条約のAuthorized OECDアプローチに対応した国内法の改正の方向性）

○　国内法を帰属主義（AOA）に合致させる改正を行うべきであり、その際に見直すべき基本的な項目としては、現行の総合主義、内部取引の認識とそれに伴う損益の認識、及び単純購入非課税の原則が挙げられる。

○　現行の総合主義の背景には、非居住者・外国法人も、国内にPEを有して国内で事業を行う以上、その国内源泉所得に対する課税の方法は総合課税（純

所得課税）の対象とすべきとの考え方がある。しかしながら、この考え方は、外国法人が我が国に子会社を設けて進出してくる場合には、当該外国法人が直接得る国内源泉所得に対しては我が国子会社が PE として機能している場合に限り総合課税する一方で、外国法人が我が国に支店形態で進出してくる場合には当該外国法人のすべての国内源泉所得を総合課税することになり、課税上のバランスを欠いているのではないか。外国法人が我が国に支店形態で進出してくる場合と子会社形態で進出してくる場合との課税の整合性の観点からは、国内 PE に帰属している所得に限って内国法人並みの純所得課税を行う、との帰属主義（AOA）の考え方が基本的な方向となるのではないか。

○　タックスヘイブンに本拠を置き、我が国で PE を通じて大部分の取引を行う納税者との関係では、PE に広範な吸引力（Force of Attraction）を認める総合主義に基づく現行国内法の方が、我が国の課税権を適切に確保できると評価する見方もある。しかし、総合主義から帰属主義へ見直す場合には、租税回避リスクについては、必要に応じて外国子会社合算税制なども含めた法整備や、情報交換制度の拡充と税制の透明化の促進によって対応すればよいのではないか。

○　帰属主義の下では、もともと PE の貢献で稼得していた事業所得を外国本店の直取引に変換するタックス・プランニングにより、我が国課税ベースを潜脱するリスクが増大することに鑑みると、総合主義の持つ吸引力効果を一部残存させて、これら事業所得の潜脱を図るタックス･プランニングに備える考え方もあるかもしれない。しかし、その場合には、あくまで AOA の下での例外的な租税回避否認規定として位置付けるべき。

○　我が国にとって経済的重要性を有する外国とはほとんどの場合租税条約を締結しており、条約締結国に本店を置く企業の PE については、条約に基づき既に帰属主義が適用されているので、国内法を帰属主義に改めることの経済的な効果は、法律を実態に合わせる程度の限定的なものではないか。ただし、各国間で AOA で足並みを揃えることで、二重課税リスクや二重非課税リスクが確実に緩和されることが見込まれる。

（二重課税の調整）

○　帰属主義に基づく PE 課税を徹底すると、これまで課税対象ではなかった PE 帰属の国外所得についても課税対象となるため、PE に対し帰属主義に基づく課税を行った場合の外国で課税された所得についての外国税額控除の供与といった、現行法制の下では生じ得ない二重課税への対応について検討が必要となる。

○　PE に帰属する事業所得について我が国と外国のソースルールが AOA に基づいていれば、我が国国内 PE に帰属する国外所得に関しては、二重課税の起こる可能性は小さくなるはず。今後、両締約国間で AOA に基づくソースルールへの改訂にタイムラグがある場合や、AOA に基づく帰属主義について解釈が異なる場合などに二重課税のリスクが残るが、これらの場合には基本的に相互協議で二重課税の解消を図れば足りるのではないか。

○　本邦法人の本店と外国にある PE との間の内部取引につき、帰属主義により PE に課された外国税額について、当該法人全体として所得がまだ実現していない場合、どのように二重課税の解消を図るかという問題がある。これについては、外国税額控除のタイミングの問題として検討して対応すれば良いのではないか。

対比表（総合主義・帰属主義）

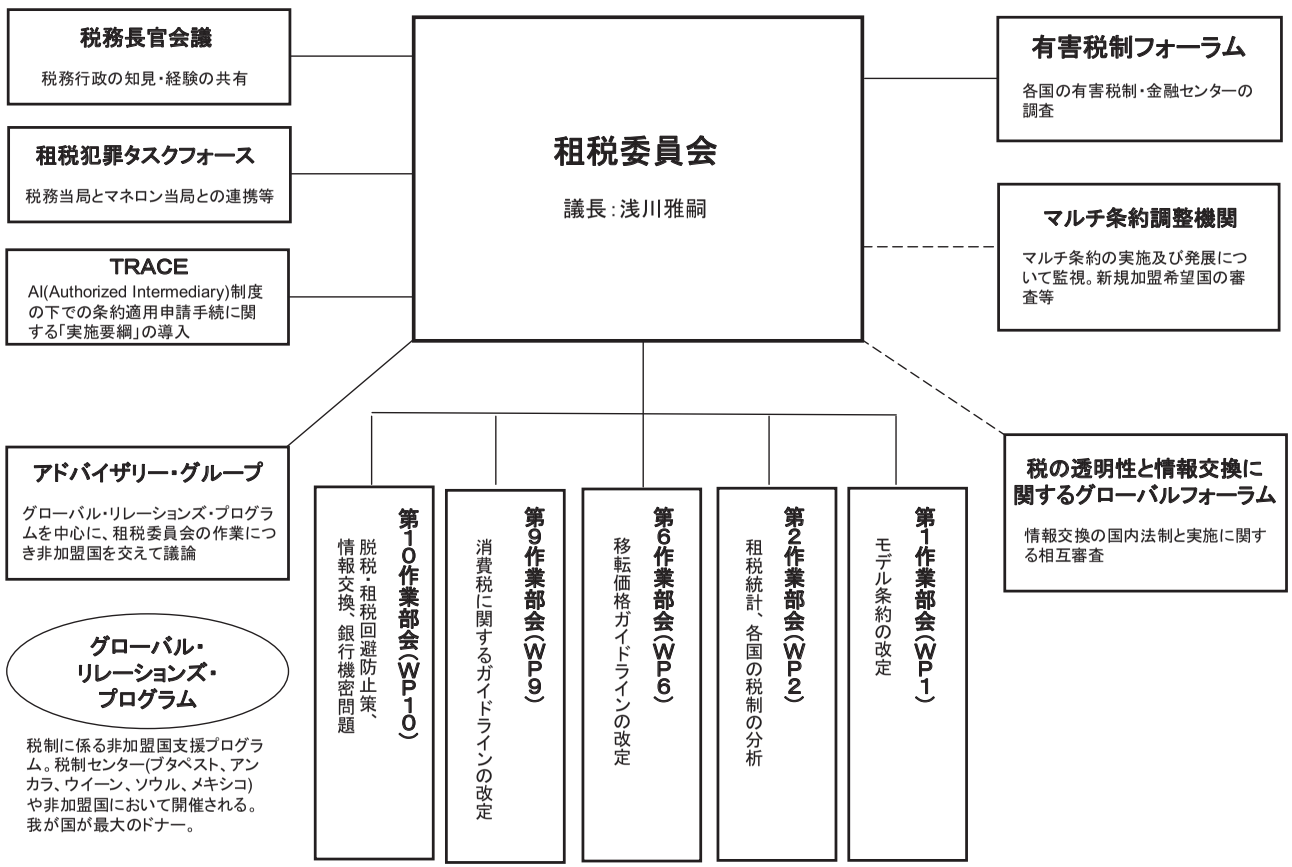
未定稿

		総合主義 （現行国内法）	帰属主義	
			旧OECDモデル租税条約第7条	新OECDモデル租税条約第7条：AOA（※）
支店所在地国としての課税関係	外国法人の支店に係る課税所得の範囲	**すべての国内源泉所得** （支店帰属の有無は問わない） ・国内において行う事業から生ずる所得 ・国内にある資産の運用・保有・譲渡により生ずる所得 ・その他その源泉が国内にある所得	**支店帰属所得** （支店帰属所得について、「企業全体の所得が上限」 or「支店独自に計算」の2通りの解釈あり）	**支店帰属所得** （支店帰属所得は企業全体の所得とは関係なく、支店独自に計算）
	支店の資産	**特段の基準なし**	**特段の基準なし** （なお、旧7条のコメンタリでは、新7条流のPEの機能分析、資産の経済的所有の考え方を容認）	**PEの機能分析、資産の経済的所有**
	支店の資本・利子控除制限	**特段の基準なし**	**特段の基準なし** （なお、旧7条のコメンタリでは、新7条流の無償資本配賦ルールを容認）	**PEへの資本配賦と控除制限利子**
	本支店間等の内部取引	**認識しない**	**内部取引損益の認識（限定的）**	**内部取引損益の認識（全面的）**
	単純購入	**単純購入非課税**	**単純購入非課税**	**果たす機能・リスクに応じて所得が帰属**
	外国法人の支店課税における外国税額控除	**外税控除なし** （国内源泉所得に対してのみ課税）	**外税控除あり**	**外税控除あり**
居住地国としての課税関係	内国法人の外国税額控除における国外所得	**国外所得は、国内源泉所得以外の所得**	**国外所得は、国外支店帰属所得**	**・国外所得は、国外支店帰属所得** **・国外支店帰属所得は、AOAに従って計算**
支店所在地国又は居住地国としての課税関係	支店所在地国と本店所在地国で支店所得の認識が異なる場合の調整	**特段の調整なし**	**特段の調整なし**	**本店所在地国と支店所在地国との間で支店帰属所得の認識に差異が生じ、二重課税が生じた場合に、これを調整（いわゆる対応的調整）**

（※）AOA ： Authorized OECD Approach

OECD租税委員会の組織と活動の概要

（2012年9月現在）



租税条約の概要

租税条約は、二重課税の調整、脱税及び租税回避への対応等を通じ、二国間の健全な投資・経済交流の促進に資するものである。

租税条約には、国際標準となる「ＯＥＣＤモデル租税条約」があり、ＯＥＣＤ加盟国を中心に、租税条約を締結する際のひな型となっている。加盟国である我が国も、これに沿った規定を採用している。

【ＯＥＣＤモデル租税条約の主な内容】

○　二重課税の調整

・　源泉地国（所得が生ずる国）の課税できる所得の範囲の確定

－　事業所得は、支店等の活動により得た所得のみに課税

－　投資所得（配当、利子、使用料）は、税率の上限を設定

・　発生した二重課税の排除方法

－　外国税額控除等

○　脱税及び租税回避への対応

・　税務当局間の納税者情報（銀行機密を含む）の交換

○　その他

・　紛争解決（税務当局間の相互協議（その仲裁制度を含む））、租税に関する徴収共助、無差別待遇

（参考）基本的な租税条約交渉の流れ（外務省主管）

条約交渉開始 → 基本合意 → 署名 → 国会承認（衆・外務委員会、参・外交防衛委員会で審査）→ 公文の交換 → 発効・公布

（注）署名、国会提出、公文の交換及び公布に当たっては、外務省の閣議請議により閣議決定を行う。

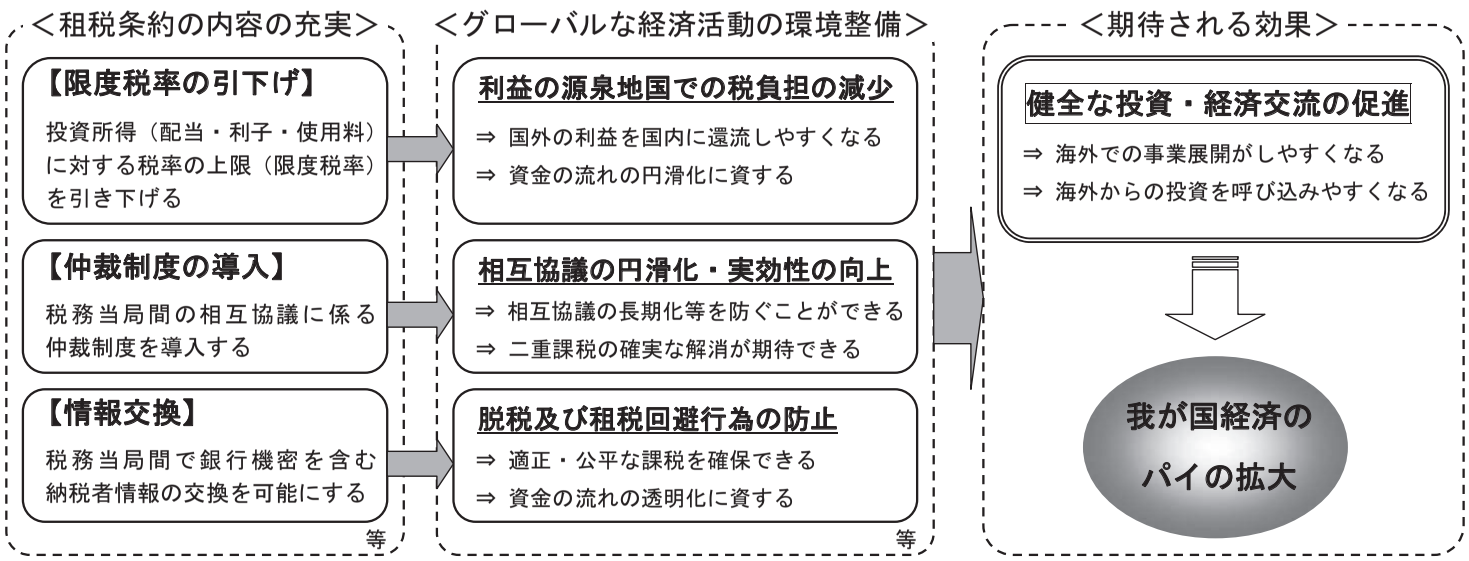
租税条約ネットワークの拡充

○ 租税条約は、企業等が利益を稼得した国（源泉地国）とその所在地国（居住地国）で同一の利益に課税されることで生じる二重の税負担（二重課税）の回避、税務当局間での納税者情報の交換等のための重要な経済インフラ。

○ 我が国の対外直接投資のうち、既に租税条約を締結している国に対するものが約９割を占めていること等を踏まえれば、新規条約の締結によるネットワークの更なる拡大だけでなく、経済関係が深化した国々との間の既存の租税条約を改正し、その内容を充実していくことが重要。

※ 一般的に、新興市場国は、投資所得に対する限度税率の引下げ、相互協議に係る仲裁制度の導入等には消極的であることに留意。

租税条約ネットワークの拡充により、グローバルな経済活動を更に円滑化する環境を整備し、健全な投資・経済交流を促進



投資交流の促進

国際的な投資交流や技術利用をより一層促進する観点から、投資所得に対する源泉地国の課税を大幅に軽減した日米租税条約（平成16年発効）を、ＯＥＣＤモデルをさらに進化させた我が国モデルとし、租税条約交渉を積極的に推進している。

	配当		利子	使用料
	親子間	一般		
ＯＥＣＤモデル条約	５％	１５％	１０％	免税
日米条約	免税又は５％	１０％	１０％ 免税（金融機関等）	免税
日ブルネイ条約 （平成21年発効）	５％	１０％	１０％	１０％

※ＯＥＣＤ（租税委員会）では、各国の租税条約が準拠すべき租税条約のモデルを策定するとともに、タックスヘイブン等を利用した国際的な租税回避への対応等についても先導的な役割を果たしている。

日本の対外直接投資

租税条約締結国への対外直接投資が、直接投資全体の９割以上を占めている。

①アメリカ	29%	⑥イギリス	5%	⑪香港	2%	⑯ベルギー	2%
②オランダ	9%	⑦タイ	4%	⑫ドイツ	2%	⑰台湾	1%
③中国	9%	⑧ブラジル	4%	⑬インドネシア	2%	⑱マレーシア	1%
④ケイマン諸島	7%	⑨シンガポール	3%	⑭フランス	2%	⑲カナダ	1%
⑤オーストラリア	5%	⑩韓国	2%	⑮インド	2%	⑳フィリピン	1%

（注１）日本銀行「国際収支統計」より作成。割合は、我が国の直接投資（資産）残高全体に占める各国の割合（平成23年末）。

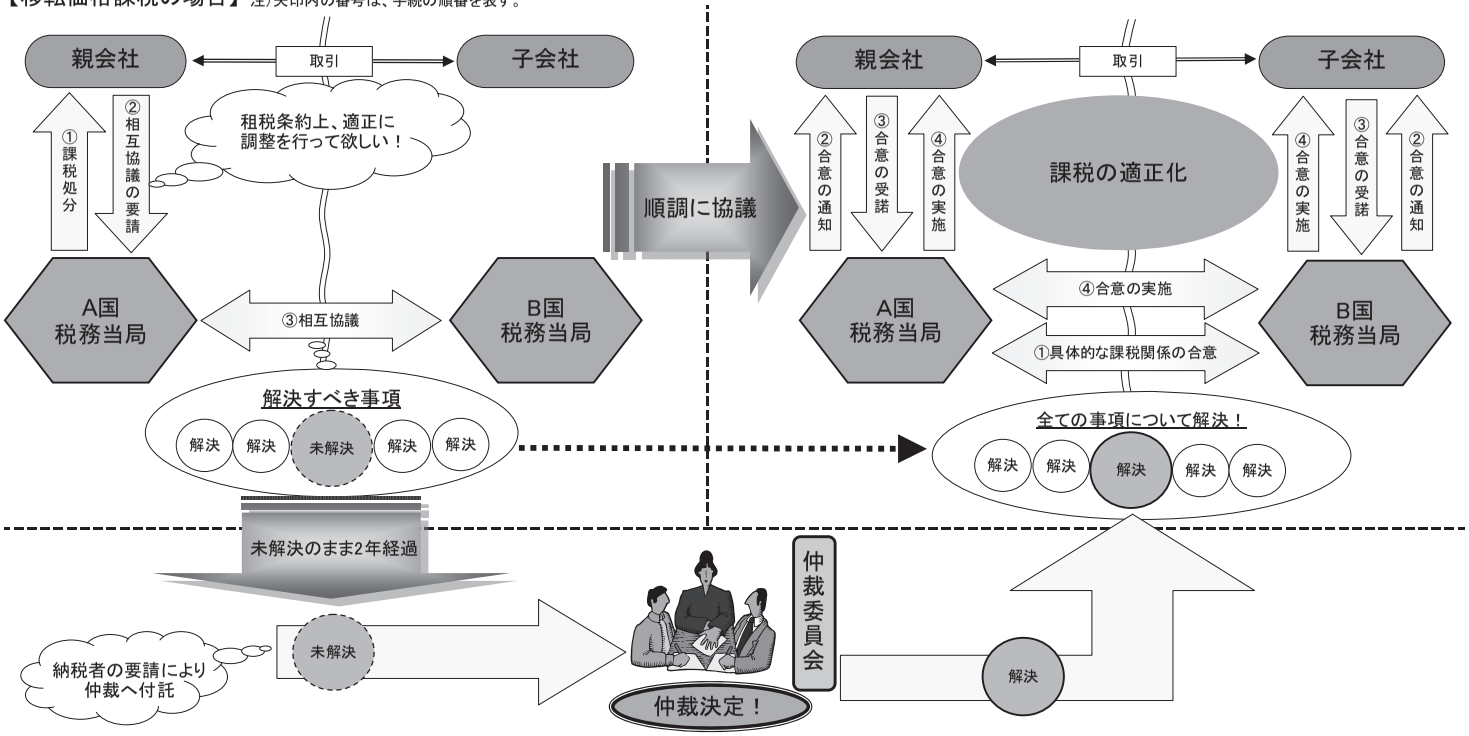
（注２）網かけは、我が国と租税条約を締結している国を示す（平成23年12月末現在発効ベース）

相互協議に係る仲裁制度 ［イメージ図］

【制度の目的】
○ 紛争解決の円滑化・実効性の向上：
二国間で生じた租税条約上の課税問題の解決のために行う税務当局間の協議（相互協議）が長期化等した場合に、納税者にとって負担となりうる。
→ 相互協議に係る仲裁制度を導入することにより、相互協議の円滑化・実効性の向上が期待できる。

【背景】
○ 2008年、租税条約の国際標準である「OECDモデル租税条約」において、相互協議に係る仲裁制度を採用
○ 産業界からの導入要望　※ 海外進出企業469社中、377社（80．4%）が相互協議に係る仲裁制度は必要と回答（平成21年9月経済産業省アンケート）

【移転価格課税の場合】 注）矢印内の番号は、手続の順番を表す。



租税回避を巡る国際的な議論の動向

・ 近時、G8・G20の首脳・財務大臣プロセスで、いわゆるタックスヘイブンへの不透明な資金の流れを国際社会において問題視。
・ そうした中で、タックスヘイブン対策として税の情報交換ネットワーク強化等につき国際的に議論。

➢ 2008年秋以降、金融システム安定化等の観点から、いわゆるタックスヘイブンへの不透明な資金の流れが国際社会において問題視されるに至り、2009年4月のG20サミットを契機に、国際基準に則り当局間で納税者情報（銀行機密情報も含む）の交換を行うことを各国が約する動きが加速。

（注） 情報交換に関する国際基準のポイントは以下のとおり。

・ 金融機関が所有する情報を交換する（銀行機密の否定）
・ 自国の課税利益がなくても情報を入手し交換する

➢ こうした流れを受け、2009年９月に開催されたOECDの「税の透明性と情報交換に関するグローバル・フォーラム」において、各国の情報交換の国内法制・執行の検証（ピア・レビュー）を行うことにつき合意。2010年３月から本格的なピア・レビュー作業を開始。2012年8月現在グローバル・フォーラムには109の国・地域が参加。

➢ 我が国は、グローバル・フォーラムの下部機関で、ピア・レビューの具体的作業を行う「ピア・レビュー・グループ」の共同副議長として参画・貢献してきているところ。

G20 ロンドン・サミット首脳宣言（抄）　（2009 年 4 月 2 日）

タックス・ヘイブンを含む非協力的な国・地域に対する措置を実施する。我々は、財政及び金融システムを保護するために制裁を行う用意がある。銀行機密の時代は終わった。我々は、税に関する情報交換の国際基準に反しているとグローバル・フォーラムによって評価された国のリストを本日経済協力開発機構（OECD）が発表したことに留意する。

（首脳宣言付属文書）金融システムの強化に関する宣言（抄）

財政及び国際基準を、非協力的な国・地域によるリスクから守ることは必要不可欠である。我々は、全ての国・地域に対して、健全性、租税、マネーロンダリング及びテロ資金対策の各分野における国際基準を厳守するよう求める。この目的のため、我々は、適切な機関に対して、FSAP プロセスを含む既存のプロセスに基づき、客観的なピア・レビューを実施し強化することを求める。

我々は、2004 年の G20 において支持され、国連モデル租税条約に反映されている情報交換に関する国際基準を、各国が採用することを求める。我々は、税に関する情報交換の国際基準に反しているとグローバル・フォーラムによって評価された国のリストを本日経済協力開発機構（OECD）が発表したことに留意する。我々は、数多くの国・地域による新たなコミットメントを歓迎し、速やかに実施を進めることを奨励する。

我々は、税に関する透明性についての国際基準を満たさない国・地域に対して合意された行動をとる準備ができている。この目的のために、我々は、以下のような各国が検討すべき効果的な対抗措置の項目表を策定することに合意した。

- 納税者及び金融機関に対する非協力的な国・地域に関係する取引報告の開示義務の強化。
- 幅広い種類の支払いに対する源泉徴収。
- 非協力的な国・地域に居住する受取者に対する支払いの経費控除の否認。
- 租税条約に関する政策の見直し。
- 国際機関及び地域開発金融機関に対する同機関による投資政策の見直しの要請。
- 二国間の援助プログラムの作成に際し、税に関する透明性及び情報交換の原則を一層重視。

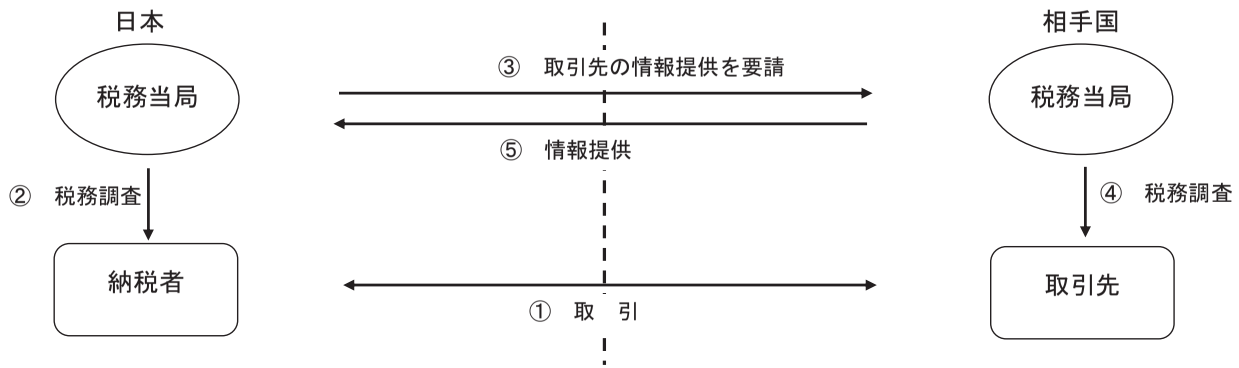
我々はまた、こうした国・地域との金融関係に関連する更なる選択肢について検討することに合意した。

我々は、2009 年末までに、途上国にとって新たな協力的な税環境の利益を確保することをより容易にするための提案を策定することにコミットしている。

税に関する情報の交換

○　情報交換とは、納税者の取引などの税に関する情報を二国間の税務当局間で互いに提供する仕組み。
○　近時、Ｇ８・Ｇ２０サミット等の一連の国際会議において、税務当局間の情報交換の重要性が確認され、各国において情報交換を実施するための条約・協定を積極的に締結する動きが加速化。
○　我が国としては、これまでも多数の国・地域との間で情報交換規定を含む条約・協定を締結してきたところであるが、こうした国際的な流れを受け、さらなる情報交換ネットワークの拡充に努めている。

＜イメージ＞



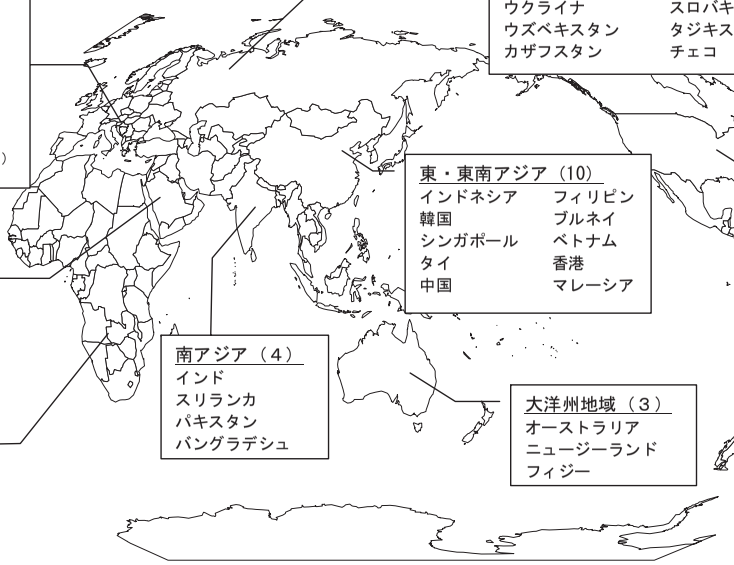
我が国の租税条約ネットワーク

《53 条約、64 カ国・地域適用／平成 24 年７月末現在》

（注１）旧ソ連等との条約が継承されているため、53 条約に対し、64 カ国・地域適用となっている。

（注２）「※」は、租税に関する情報交換規定を主体とするもの。

○　租税条約の主な目的・・・二重課税の調整、脱税及び租税回避への対応、投資・経済交流の促進



欧州地域（16）
アイルランド　デンマーク
イギリス　ドイツ
イタリア　ノルウェー
オーストリア　フィンランド
オランダ　フランス
スイス　ベルギー
スウェーデン　ルクセンブルク
スペイン　マン島(※)
◇ ジャージー(現在未発効)(※)
◇ ガーンジー(現在未発効)(※)
◇ ポルトガル(現在未発効)
◇ リヒテンシュタイン(現在未発効)(※)

東欧・旧ソ連（18）
アゼルバイジャン　キルギス　トルクメニスタン　モルドバ
アルメニア　グルジア　ポーランド　ルーマニア
ウクライナ　スロバキア　ハンガリー　ロシア
ウズベキスタン　タジキスタン　ブルガリア
カザフスタン　チェコ　ベラルーシ

東・東南アジア（10）
インドネシア　フィリピン
韓国　ブルネイ
シンガポール　ベトナム
タイ　香港
中国　マレーシア

北米（２）
アメリカ
カナダ

中近東地域（４）
イスラエル
エジプト
サウジアラビア
トルコ
◇ クウェート(現在未発効)

南アジア（４）
インド
スリランカ
パキスタン
バングラデシュ

中南米・カリブ地域（５）
ブラジル
メキシコ
バハマ(※)
バミューダ(※)
ケイマン(※)

大洋州地域（３）
オーストラリア
ニュージーランド
フィジー

アフリカ地域（２）
ザンビア
南アフリカ

租税条約交渉の現状

（平成 24 年９月４日現在）

《日米租税条約以後の経緯・現状》

◇ 発効

- 平成 16 年 3 月　日米租税条約
- 平成 18 年 6 月　日インド租税条約
- 平成 18 年 10 月　日英租税条約
- 平成 19 年 12 月　日仏租税条約
- 平成 20 年 11 月　日パキスタン租税条約
- 平成 20 年 12 月　日オーストラリア租税条約
- 平成 20 年 12 月　日フィリピン租税条約
- 平成 21 年 12 月　日ブルネイ租税協定
- 平成 21 年 12 月　日カザフスタン租税条約
- 平成 22 年 7 月　日シンガポール租税協定
- 平成 22 年 8 月　日バミューダ租税協定（※）
- 平成 22 年 12 月　日マレーシア租税協定
- 平成 23 年 8 月　日香港租税協定
- 平成 23 年 8 月　日バハマ租税協定（※）
- 平成 23 年 9 月　日サウジアラビア租税条約
- 平成 23 年 9 月　日マン島租税情報交換協定（※）
- 平成 23 年 11 月　日ケイマン租税協定（※）
- 平成 23 年 12 月　日オランダ租税条約
- 平成 23 年 12 月　日スイス租税条約
- 平成 23 年 12 月　日ルクセンブルク租税条約

◇署名・未発効

- 平成 22 年 1 月　日ベルギー租税条約
- 平成 22 年 2 月　日クウェート租税条約
- 平成 23 年 12 月　日ジャージー租税協定（※）
- 平成 23 年 12 月　日ガーンジー租税協定（※）
- 平成 23 年 12 月　日ポルトガル租税条約
- 平成 24 年 7 月　日リヒテンシュタイン租税情報交換協定（※）

◇ 基本合意

- 平成 23 年 12 月　日オマーン租税協定
- 平成 24 年 6 月　日米租税条約
- 平成 24 年 6 月　日ニュージーランド租税条約
- 平成 24 年 9 月　日サモア租税情報交換協定（※）

◇ 現在の正式交渉国

- アラブ首長国連邦
- ドイツ連邦共和国

（注）「※」は、租税に関する情報交換規定を主体とするもの。

ＯＥＣＤにおける無形資産取引に係る移転価格ガイドライン見直しの議論の動向

○　1996年、OECD移転価格ガイドライン（TPG）に無形資産に関する第Ⅵ章を追加し、商業上の無形資産（特許、ノウハウ、デザイン等）に関する指針が記述された。

○　その後、各国の移転価格税制に関する実務的な経験が進み、現在のTPGでは、無形資産の定義、無形資産の受益者の特定及び無形資産の評価に関する国際的指針として不十分であり再検討する必要がある旨、ビジネスと税務当局との双方において認識されるようになった。

○　こうした事情を背景として、2010年3月、OECD租税委員会第６作業部会（移転価格担当）で承認された「2011年～2012年行動計画」において無形資産に係る移転価格プロジェクトが提案され、2010年11月から無形資産スペシャル・セッションにて作業を開始。

○　無形資産スペシャル・セッションは、2013年末までにディスカッション・ドラフト（TPG改訂案）を公表することを目指しつつこれまで論点整理を行ってきたが、 2012年6月6日、中間ドラフトを公表。

（注）この中間ドラフトは、必ずしも各国のコンセンサスを得られたものではないものの、産業界の意見を取り入れることが本プロジェクトにとって非常に有益であるとの考えから公表されたものであり、パブリックコメントの期限は、2012年9月14日とされている。

中間ドラフトの概要

Ａ．無形資産の特定
移転価格上の無形資産の範囲の特定及び移転価格上の無形資産として取り扱われる事項を例示

Ｂ．無形資産に関連するリターンを享受する当事者の特定
無形資産の使用又は移転に関連するリターンを享受する資格が与えられるべき関連者の特定について記述

Ｃ．無形資産の使用又は移転が関わる取引
①無形資産を使用して製造した棚卸資産の販売取引などの、無形資産の使用を伴う関連者間取引と、②ライセンス取引や無形資産の譲渡取引などの、無形資産の移転につながる関連者間取引、等に分類しそれぞれの概念を整理

Ｄ．無形資産が関わる事例に係る独立企業間条件の決定
無形資産が関わる場合の比較可能分析、無形資産の使用又は移転が関わる取引における最も適切な移転価格算定方法の選択、無形資産の使用又は移転が関わる取引の独立企業間価格の算定について記述

国際課税に関する論点整理（抄）

平成22年11月9日
税制調査会 専門家委員会

Ⅱ　国際課税に関する中長期的な課題

４．国際的租税回避の防止に向けた今後の課題

４－１．無形資産の取扱い

（議論の概要）

○　多国籍企業のグループが、リスク限定的販売会社や契約製造会社への転換などの形を利用した事業再編を通じて、税負担を軽減するタックス・プランニングが広く行われるようになってきている。OECD では、このような事業再編の問題へ対応するため、移転価格税制の観点から、関連者間での機能やリスクの配分についての独立企業原則との関係が議論され、移転価格ガイドラインの第 9 章としてとりまとめられた。

○ 今回の OECD 移転価格ガイドラインの改定の中では、無形資産の扱いは見直されなかったが、今後、無形資産の範囲、及び無形資産の評価・課税の方法の観点から OECD において議論が行われる予定である。

○ 多国籍企業グループが事業再編を通じて無形資産を軽課税国に移転することで税負担の軽減を図るタックス・プランニングの例が米国などで顕著となりつつある。我が国においても同様の問題が生じるリスクが高まっており、今後の OECD などにおける国際的議論の進展や経済活動の実態なども見極めつつ、無形資産の移転に係る国際課税のあり方について中期的課題として検討していく必要がある。

【提起された主な論点等】

（米国及びドイツで導入された「所得相応性基準」）

○　米国の多国籍企業の中には、本社の機能や知的財産権を法人税率の低い国に設立した子会社に移した上、全世界における同社の特許権等の使用料がこの子会社に集まるようにすることで、米国の高い表面税率を免れ、その子会社から世界各地へ再投資するというタックス･プランニングを行い、グループ全体で多額の法人税負担を軽減する例が見られる。米国においては、無形資産の移転後に当該無形資産から発生する実際の所得により無形資産の対価を評価する方法として、1986 年に「所得相応性基準」が導入されている。導入の当時、我が国や欧州諸国等は当該基準に批判的であったが、ドイツにおいては、2008 年に税制抜本改革を行った際、法人税率の引下げとあわせて課税ベースを拡大するに当たって、事業再編による所得の国外流出に対する移転価格税制の強化のため「所得相応性基準」が導入された。事業再編により機能が国外に移転され、事業再編時の評価とその後の収益との間に差異が生じた場合には、移転後 10 年間は調整額を計算して申告することとされている。

○　ドイツの「所得相応性基準」は事業再編に伴い国外に「機能が移転」した場合に適用されるが、企業側からは、「機能の移転」という概念が漠然とし過

ぎているという批判がある。また、ドイツ国内で十分な利益が上がらないために規模を縮小して国外に移転する場合でも、それを無形資産の移転の形で捉え、「退出税」を課することに対して批判があるようである。

○　現在の OECD 移転価格ガイドラインは、「所得相応性基準」に基づく移転価格の調整について、後知恵を使用するものとして慎重な記述となっているが、これは多くの加盟国の立場を反映しているとみられる。

○　無形資産の時価評価は容易でない。独立企業者間であれば、買い手の見積もるキャッシュフローに基づく現在価値が、売り手のそれより高いからこそ無形資産が譲渡される。「所得相応性基準」は、いわば買い手側のキャッシュフローに基づき売り手に対して課税するものであり、論理的に無理があるのではないか。

○　この点については、無形資産の売買価格に関し、売り手と買い手で各々異なる allowance（許容範囲）があるように、無形資産の取引価格についても、独立企業間価格で算定する際に、ピンポイントで一つに定めるのではなく、ある程度の幅を持って位置づけることが可能なはず。「所得相応性基準」の議論は、課税権の行使をどこまで広げるかの問題である。課税権を確保しつつ適正な経済活動も阻害しないよう、民主的なプロセスの中で妥当な制度を整備していくということではないか。

○　超過収益の源泉である無形資産を海外に移転させる企業に対して、どこまで移転価格税制で所得移転を防止できるのか。事後的に利益が大きく出たからといって、税務上、価格の設定し直しまでさせるのか。そうであれば、無形資産の移転後に、逆に損失が生じた場合に、どう扱うのか。

（我が国に対する示唆）

○　日本の大企業においても、今後、益々外国人の持ち株比率が高まっていく中で、米国流の事業再編を利用したタックス･プランニングを活用すべきという株主の圧力が強まってくるおそれがあるが、その前に、抜け穴があれば塞ぐ必要があるのではないか。

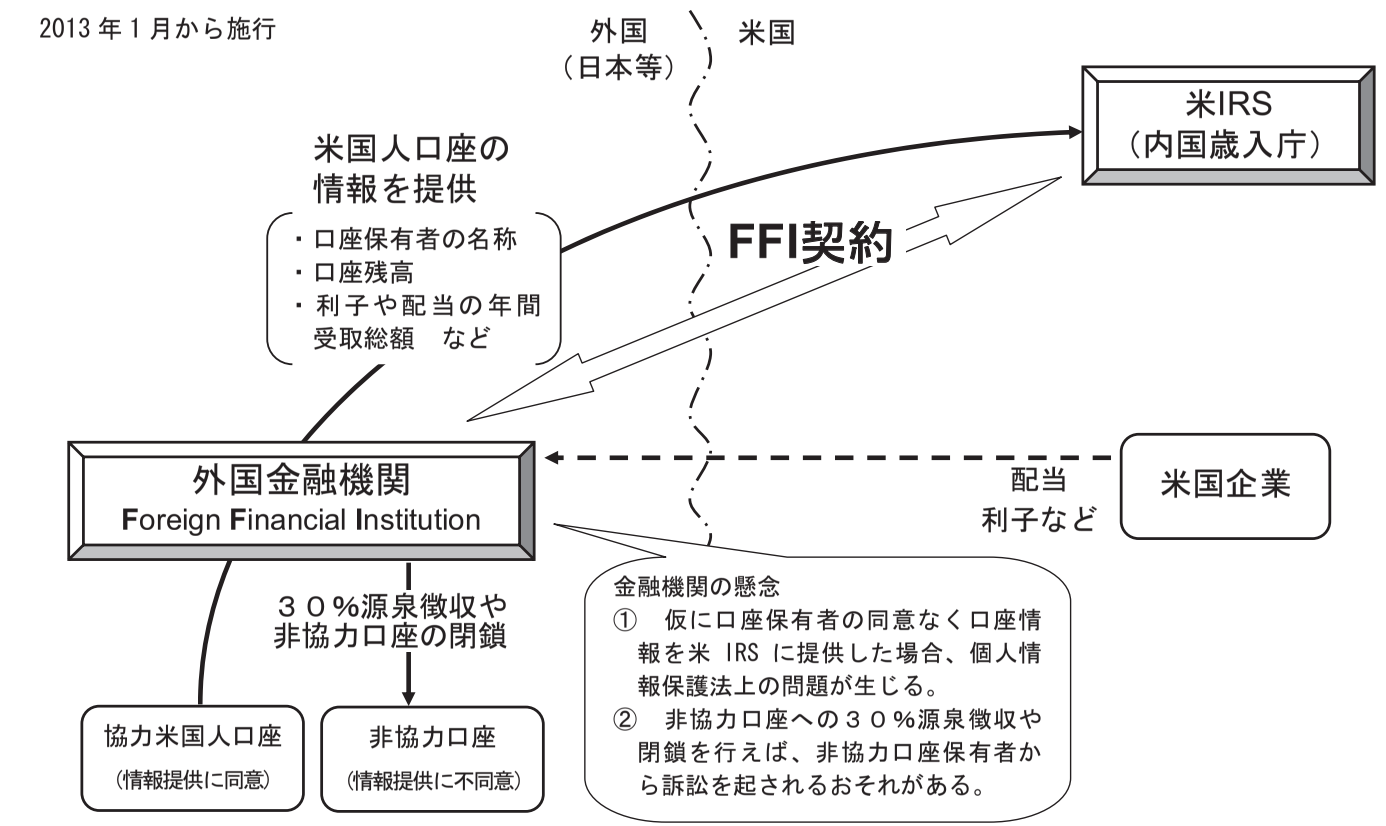
○　我が国においても、インバウンド（対内投資）及びアウトバウンド（対外投資）の両面において、事業再編に伴う無形資産の移転に伴う所得移転のリスクが高まりつつある。例えば、我が国の企業についても、アジアなど低税率国に設立した統括会社などに経営ノウハウなど無形資産を移転することで、我が国の税負担を軽減するプランニングのリスクが高まってきている。今後、例えば、我が国において、法人税率の引下げとあわせて課税ベースの拡大が検討される際などの機会を捉えて、OECD における今後の国際的な議論の進展や経済活動の実態なども見極めつつ、超過収益の源泉である無形資産を海外に移転させるような事業再編に対して課税のあり方を検討してはどうか。

○　もともと米国には、含み益がある資産を国外に持ち出すと、「トールチャージ」（通行料）を課す制度があり、ドイツにも同様の制度が存在する。そうした制度がある国では、「所得相応性基準」を導入しやすいかもしれないが、それがない我が国などでは状況が異なる。M&A で含み益のある資産を外国に持ち出す場合については、現物出資の際に時価評価することになったので、部分的に手当てされたが、それでも不十分な面があるのではないか。

○　国際課税に関しては、移転価格の観点からきちんと見なければならないという面と、海外における健全な事業活動を適正に評価しなければならないという面がある。両者のバランスを適切にとる必要がある。

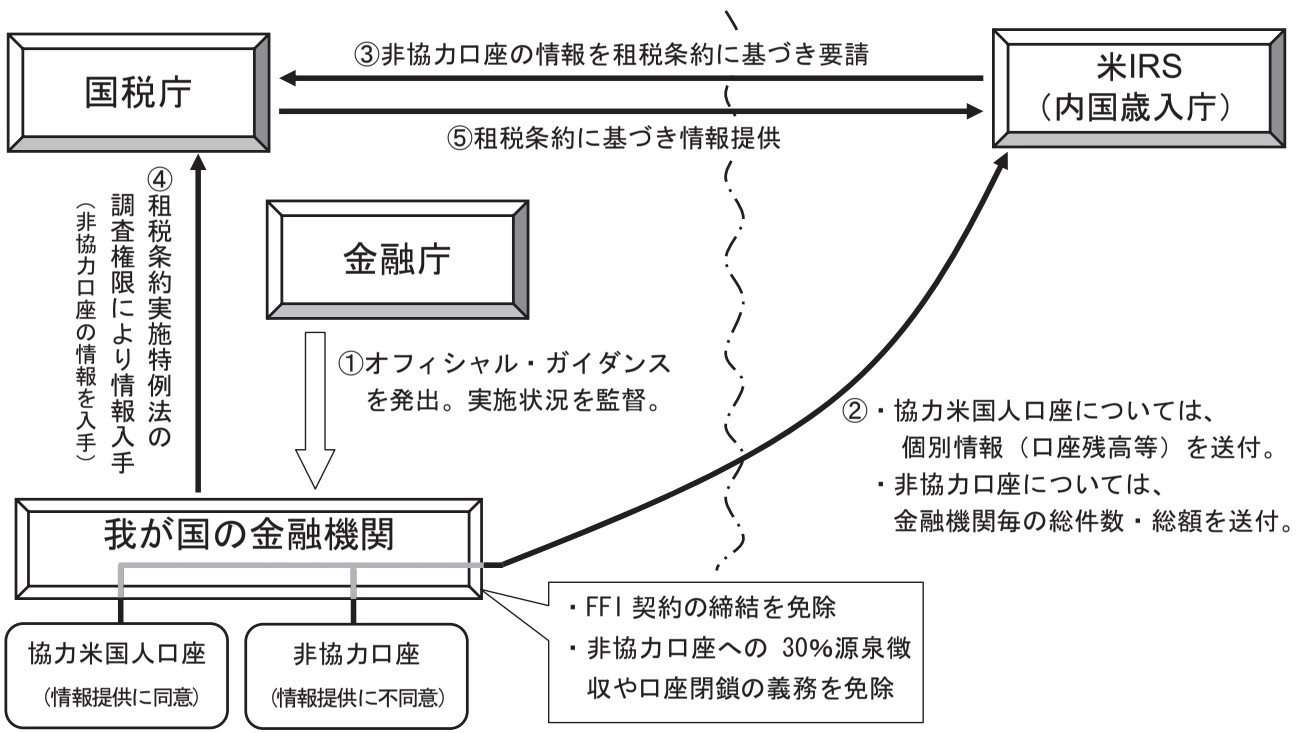
○　事業再編などの際の契約の変更等について適切な文書化を求めるなど、無形資産に関して移転価格税制が執行できるための制度的なインフラに関する検討が必要となろう。

米国の外国口座コンプライアンス法（Foreign Account Tax Compliance Act）



日米当局共同声明による米FATCAへの対応フレームワーク

今後、日本当局（財務省、国税庁、金融庁）と米当局（米財務省、内国歳入庁）による当局間取決めを作成・公表する予定



2012年6月21日

FATCA実施の円滑化と国際的な税務コンプライアンスの向上のための政府間協力の枠組みに関する米国及び日本による共同声明（仮訳）

I. 基本的考え方

A. 租税分野の相互協力における長年の緊密な二国間関係を基礎として、日本及び米国は国際的な脱税に立ち向かう上で協力関係を強化することを希望する。

B. 2010年3月18日に米国はいわゆる外国口座税務コンプライアンス法（FATCA：Foreign Account Tax Compliance Act）を成立させ、外国金融機関（FFI: Foreign Financial Institutions）に対し、特定の口座についての報告義務を導入した。しかし、日本のFFIが、法的制約のために、FATCA上の報告、源泉徴収及び口座閉鎖を必ずしも全て履行することができないかもしれないという点を含め、FATCAは幾つかの課題を生じさせている。

C. FATCA実施の円滑化のための政府間協力は、コンプライアンス上のこうした法的な課題に対処し、実務上の執行を簡素なものとし、FFIのコストを削減するであろう。

D. FATCAの政策目的を促進するため、米国は、関心を示した国とともに、FATCA実施のための政府間アプローチ（FFIによる自国政府への報告に続いて、当該政府は米国との自動的な情報交換を実施することを伴う）か、もしくは、FATCA実施を円滑化するための政府間協力の枠組み（FATCAの要請と整合的な方法でFFIと米国の間の直接の報告を提供し、要請に基づく情報交換によって補足される枠組み）を採用する用意がある。

E. 日本はFATCAの基本的な目的に賛同しており、FATCA実施の円滑化と国際的な税務コンプライアンスの向上のための政府間協力の枠組みを模索することに関心がある。米国は、日本の居住者が米国金融機関に保有する口座についての情報を既存の所得に関する租税条約に基づき収集し交換することにより、進んで日本と協力することを確認する。

F. 米国及び日本は、中期的には、他のFATCAパートナー国及びOECDと協働して、報告及びデュー・ディリジェンスの基準を含む自動的な情報交換の共通モデルを構築したいと考えている。このような協調は、最終的には全ての関係者の利益となる形で、コンプライアンスを向上させ、執行を円滑にするであろう。米国及び日本は、金融機関及びその他の利害関係者のコンプライアンスコストを可能な限り低くする必要があることを認識しており、より長期的には、他の協力的な国・地域とともに、報告及びデュー・ディリジェンスに関する共通の基準を策定することに向け協働していくことにコミットしている。

G. これらの考え方の下、米国及び日本の当局は、既存の米国と日本との間の二国間租税条約に基づき、FATCA実施の円滑化と国際的な税務コンプライアンスの向上のための政府間協力の枠組みを模索することに合意した。

II. 枠組みの主要項目

A. 米国当局（米財務省及び米IRS（内国歳入庁））及び日本当局（財務省、国税庁及び金融庁）は、枠組みに合意する見込みである。この枠組みに従って、一定の条件の下、

1. 日本当局は以下の内容に合意する見込みである。

a. 日本の金融機関（枠組みに従って適用除外となるFFI及びみなし遵守FFIを除く）を指導して、IRSに登録すること、及び金融庁が発出する要請文に従う意向を確認することをできるようにする。当該要請文は、FATCAの下の参加FFIが負う義務と整合的な内容であり、次の点を含む。日本の金融機関は、(ⅰ) 米国口座を特定すべく、FATCAに規定されるデュー・ディリジェンス規則を適用する。(ⅱ)FATCA規則に規定される時期と方法に則り、米国口座保有者から同意が得られた場合、特定された米国口座について必要な情報を直接IRSに毎年報告する。(ⅲ) FATCA規則に規定される時期と方法に則り、非協力口座の総数とその総額をIRSに毎年報告する。

b. 日本の金融機関により非協力口座として特定され総数・総額ベースで報告される米国口座に関する追加情報を求める米国の権限のある当局による枠組みに基づいたグループ要請を受け付け、これに遅滞なく応じる。日本の権限のある当局は、要請された情報を、特定された日本の金融機関から入手し、2003年11月6日にワシントンで署名された「所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国政府とアメリカ合衆国政府との間の条約」の第26条に基づき、米国の権限のある当局に対し遅滞なくこれを提供する。

2. 米国当局は以下の内容に合意する見込みである。

a. 日本の各FFIが米IRSに登録されるか、又は枠組み若しくは米IRSのガイダンスに基づき登録が免除される場合には、日本の個々の金融機関は、別途、包括的FFI契約を米IRSとの間で直接結ぶ義務から免除される。

b. みなし遵守又は脱税リスクが低いため適用外と扱われる日本の金融機関又は事業体の特定のカテゴリー（特に特定の日本の年金基金を含む）を枠組みにおいて特定する。

c. IRSに登録しているか、又はFFI契約を結んでいる日本の金融機関であって、FATCAの要請と整合的なデュー・ディリジェンス及び報告を実施する金融機関、又は枠組みに従ってみなし遵守又は適用外と扱われる日本の金融機関に対する支払いにつき、FATCA上の米国源泉徴収を免除する。(これら全ての金融機関は、適宜、参加FFI、みなし遵守FFI、又は適用外のどれかに特定される。)

d. その他負担を軽減しFATCAの実施を簡素化する方策を提供する。

B. さらに、枠組みの結果として、義務を履行する日本の金融機関は、下記事項の実施を求められなくなる見込みである。

1. 非協力的口座保有者の口座の閉鎖。

2. 以下の者へのパススルーペイメント（米国源泉所得等の支払い）に対する源泉徴収。非協力的口座保有者、IRSに登録している若しくはFFI契約を結んでいる日本のFFI、日本のFATCA適用外若しくはみなし遵守FFI、又は米国が「FATCA実施のための政府間アプローチに係る合意」若しくは「FATCA実施の円滑化と国際的な税務コンプライアンスの向上のための政府間協力の枠組み等の合意」を実際に結んだ他国のFFI。

（以上）

税制抜本改革と国際課税等の潮流
（公社）日本租税研究協会
第64回租税研究大会記録2012

平成24年11月21日印刷
平成24年11月30日発行

発行人　新　谷　　清

発行所　公益社団法人　日本租税研究協会
東京都千代田区大手町二丁目６番２号
日本ビル５階552区
TEL　03－3281－2719
FAX　03－3281－6073

印刷所　第一資料印刷株式会社
TEL　03－3267－8211

ISBN978-4-930964-48-9　¥1905E
定価2,000円
本体1,905円