

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らず、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。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す。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

ー キャピタル・ゲイン課税の可能性 ー

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ろになり、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っておりますので、どうかよろしく願いいたします。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、「人と資産ーキャピタル・ゲイン課税の可能性」とさせていただきます。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、前払費用なのだと言いました。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るいろいろな企業がやってくるようになって、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、それは何れも、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と生きてきています。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らうと思います。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のだらうと思います。

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したし、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のだらうと思います。

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、たとえばシャー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はいいますが、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、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、ちょうどバ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つたら、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つと思われまふ。

➤ 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つと思われまふ。

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、たとえば家事費に該当せず、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ふ。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ふ。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だから、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ふ。

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つと思われまふ。

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、ということはありません。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。ある程度典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通して、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、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、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ない。

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、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ろ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、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されます。

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。権利関係の複雑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た、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、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こと、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、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が、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、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つなのですから、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が、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はいえない（当時のアメリカでは、法人税にも若干の累進性がありました）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、ということをも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を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が、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、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るのです。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ようという規定です。何をやっているかということ、財産に対する権利関係が複層化していて、その一部と残りとは違う人に移転されたときに、資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こと、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が、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こと、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、自分の体が宙に浮くのではない、もちろん、人間にはできません、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が、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、その売却代金の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り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、非課税法人がかんて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)(4)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、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やしまして、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（その後通減）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かわからないのですが、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は、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減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減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、譲渡所得への軽減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、昨年のお阪大会でお話をいたしました、

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、報告を終わらせていただきます。

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。勉強をすることは、消費とは違います。勉強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減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
 - ・ $\text{所得} = \text{純資産の増減（貯蓄）} + \text{消費}$
 - ・ 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、FRINGE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強などが「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附着するから、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、受取利子のみで課税を受ける。

・ 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金的資産であり、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、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（その後通減）受け取る権利を得た。

その直後、映画化を意図する者から、納税者を主演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 卷 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減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

三菱商事株式会社執行役員（租研理事）

財務省主税局長

総務省大臣官房審議官

岩崎 政明
内野 州馬
田中 一穂
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が、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えます。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す。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お金を貸す人には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ない、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こと、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から。

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、最近はどうなぐ上りに債

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をご覧くださいきたいのです。

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くださいますと、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ものではないか」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たら、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よ。

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月に財政投融资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」「下がった」が大きくなると、「この債券を持っているのは危険だ」と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たら危険だ」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。もちろん最近で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 比でどのくらいあるかということです。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は健全化します」というのを決めています。「プライマリー・バランス」という言葉を使っていますが、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うどうなるかというのは資料⑳－8をご覧くださいと思います。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。

左の上をご覧くださいますと、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、足元をご覧くださいますと、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くださいます。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けませんので、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となっております。

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①（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、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②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ので、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③**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用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がございます。「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、地方消費税の用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④**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⑤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た、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⑥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た、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⑦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わかりいただけると思います。

理由は何か。資料⑦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⑧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⑨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⑩で見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⑫で見いただきます。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⑬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が、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⑭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、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えます。

その状況が資料⑮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⑯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⑰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⑨）。

そういうことで、これだけではまだ足りないわけですが、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⑩）。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います。以上でございます。

（水野） 平嶋審議官、ありがとうございます。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います。

まず横浜国立大学の岩崎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

（岩崎） 横浜国立大学法科大学院の岩崎政明でございます。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

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と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れば、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。足りないとするれば、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伺いたいと存じます。

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、確定的なお答えいただくのは難しいと思うのですが、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す。後で併せてお答え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が、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。

本日は税制をめぐるディスカッションということではあるのですが、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に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が、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ィ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考えております。

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。企業の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적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考えております。

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す。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この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のではないか、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ありました。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と思うっております。

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 CO₂ 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 CO₂ 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この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。この国がどういふふう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。雑ばくな言い方をすれば、この国がどういうふう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ら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きますので、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。これも若干先生との角度とは違いますが、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、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) まず岩崎先生から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⑥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%が地方に分配されますが、地方に分配された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④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を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す。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②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。

(1) 受益と負担の関係

資料②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。

資料の下の方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。

(2) 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すが、今後議論します。

1つの考え方が資料③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④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②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の税率なのです。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率が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ない。

(3)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③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はなされております。

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。

(4)社会保障・税番号制度

資料⑤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。

(5)複数税率

資料⑥は、先ほどの複数税率についてももう少し詳しく説明しているものです。上の表をご覧くださいと、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考えております。

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考えています。

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③-3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。所得税のかかからない世帯の人が結構多いということがわかんと思います。

資料③-4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、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す、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すると、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%のところまで終わる人は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⑳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。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らうと思います。

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ら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②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②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つて、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と。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。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なんです。

資料②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⑫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、特に応益課税といえますか、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⑬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が、先ほど内野理事から言っていたように、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⑭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な是正措置を講じる。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⑮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⑯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⑰－1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⑰－2に昨年にし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⑱にそれぞれ代替財源がない限りは減らせないので

ないかとか、CO₂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が、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るかもしれませんが、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、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、④⑩）。

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④⑪）。

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④）、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、岩崎先生、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〕

（岩崎） それでは、まず岩崎の方から手短か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いますが、それだけでは十分ではないのではないかと思います。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

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、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かけれども、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、無理だし、また適正ではないと思っています。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る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ると思います。

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ただけで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と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います。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っています。

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す。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が、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が、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が、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が、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の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す。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。岩崎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が、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の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る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す。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点あると思っています。

(1)配当課税、譲渡所得課税

1つは先ほど田中局長もあつ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。

(2)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が、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つたのですが、リーマンショックの直前の個人住民税の税収は12.6兆円あつ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いただいたのですが、総務省資料①にありますとおり、地方消費税の偏在度というのは2倍ぐらいい、非常に低いとなっていますのですが、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と思っています。

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ことも合わせて議論しなければいけないと思っています。

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います。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考えております。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考えております。

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、岩崎先生、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。