

# 大阪大会



# 第65回租税研究大会大阪大会開催にあたり 副会長挨拶

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、回を重ねて第65回の租税研究大会になりますが、これ迄同様多数の皆様と講師の方々にご参加を頂き、誠に有難うございます。

特に、財務省の藤井審議官殿、総務省の濱田企画課長殿には、業務ご多忙の中、パネリストを務めて頂きます。心より御礼申し上げます。

また、ご出席の皆様方には常日頃、当協会の事業活動にご支援・ご協力を頂き、あらためて深く感謝申し上げます。

さて、昨年12月の安倍政権の発足以降、我が国経済は、市場や家計、企業のマインドが、着実に持ち直しに転じております。

その影響は实体经济にも及び、個人消費などの支出の増加が生産の増加につながり、それが国民所得の増加をもたらすという好循環のサイクルの芽ばえに確実に繋がる流れができようとしています。

先週には、2020年のオリンピックおよびパラリンピックの開催地が東京に決定致しましたが、この経済波及効果は約3兆円、道路や鉄道の整備等も含めれば、さらに大きいとも言われています。成長の追い風として大いに利用すべきビックプロジェクトです。

このチャンスを逃すことなく、持続的な成長につなげていくことこそが、今後の我が国の存在感を決めるといっても過言ではありません。今、最も大事なことは、国民の力を結集して、我が国経済を再浮上させる挑戦的な体制を作り



上げることだと思います。

当協会では、長年、民間の中立的な立場から、税・財政の問題を調査・研究し、あるべき税制改革について、提言を行っておりますが、再浮上の鍵は大きく2つあると考えております。

1つ目は、政府が6月に取りまとめた「日本再興戦略」でも盛り込まれている「企業活力の復活」です。

企業は成長のエンジンです。企業収益が拡大すれば、雇用、所得、配当が増大し、その結果、消費や投資が促進され、更なる企業収益の拡大につながります。但し、このような企業は、常に挑戦的な技術革新の行動力をもっている企業に限ります。

持続的な経済成長とは、たえざる技術革新を実践していくことです。こうした望ましい「正

のスパイラル」を実現する企業にこそ、その能力を存分に発揮させる法人税施策の実行が不可欠であると考えています。

そのためにも、政府には、企業の革新的な投資意欲を高め、我が国の競争力を先行して画期的に強化する施策を、迅速かつ大胆に実行して頂くことを目指さねばなりません。

2つ目は「財政再建」です。

我が国の財政は、国および地方の長期債務残高が、今年度末には977兆円、GDP比で200%に達し、歴史的にも、国際的にも、前例を見ない常識を逸した最悪の水準です。

その解消に向けては、「2015年プライマリーバランス赤字の対GDP比半減、2020年プライマリーバランス黒字化」といった目標は決まっています。しかし、具体的な改革案と実行スケジュールは、未だに明確になっていません。財政に大きな影響を与える社会保障制度改革についても、結局、年金の支給開始年齢の引き上げは先送りがされる等、抑制策は踏み込み不足が目立ちます。

健全な財政は、経済成長の基盤です。財政再建を行い、金利急騰や社会保障の持続可能性等への不安が払拭されれば、国民や企業は、安心して消費や投資ができるようになります。

政府には、一刻も早く、健全化に向けた具体

的な道筋を、国民や国際社会に対し明示し、確実に実行して頂く勇気ある決断力を期待します。

また、来月初めにも消費税率の引き上げの是非についての最終判断がなされると聞いています。これも、分かり切ったことではございますが、税制抜本改革法通りの実施を決断するだけであると考えております。

消費税率を上げれば、消費が減るといった「いいわけ」は、消費税を着実に引き上げてきた欧米各国とも全く同じ条件下におかれた問題ではないのか。求められるのは勇気ある決断力のみであると、私は考えております。

本日の大阪大会におきましては、午前中に田中教授に「研究のご報告」を頂きました。午後からは「税制を巡る現状と課題」をテーマに討論会を予定しております。ご担当頂くのは、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。是非、午後のプログラムも、ご清聴頂きますよう宜しくお願い申し上げます。

最後になりましたが、ご出席の皆様方のご発展を心からお祈り申し上げますとともに、当協会の活動に、今後ともご支援、ご協力を頂きますよう切にお願い申し上げます、私の挨拶とさせていただきます。有難うございました。

# 過年度の誤った課税処理の是正方法

## － 過年度遡及修正の可否 －

同志社大学法学部教授

田中 治

### 1. はじめに

（田中） おはようございます。これからお話をさせていただきますが、まずこの大阪大会でこのような報告の場を与えていただいたことを大変光栄に存じております。

これからのお話は、基本的にお手元にお配りしている原稿に沿って、そのポイントを指摘する形でお話しさせていただければと考えております（本誌掲載省略）。

今日お話しさせていただく「過年度の誤った課税処理の是正方法」というこの問題は、私は租税法の領域で非常に重要な問題の1つだと思っています。ところが、それにもかかわらず、どの所得をどの年度に帰属させるかについての基本ルールは、法律の規定でははっきりとは定められていないと言っていると思います。

では法律の明確な規定がないのになぜ今まで動いているのかというと、私に言わせると、何となく動いているように見えます。つまり、それなりの合理性があって、税務署が文句さえないければそれで動く。それと、取引はいろいろ複雑な形態を持っていますので、たった1本の基準で処理をするというのは、やはりある種の無



理がある。そうすると、法律で年度帰属の基準を決めるとしても、どうしても原則と例外という、そういうような決め方にならざるを得ない。

このような事情もあって、年度帰属の基本ルールを立法で決めるというのは、技術的にも難しい点があります。しかしそうは言っても、一方では明確な基準がないと、やはり取引をする人、行為をする人にとっては、不安で仕方ない。このように考えると、いろいろ難しさはあるとしても、年度帰属のルールをできるだけ明確に法定することが望まれるわけです。

また、この種の問題については、重要な裁判

例もいろいろありまして、今日のお話の中で話をさせていただきたいと思っています。これから、報告原稿に沿う形で、多少はしりながらもお話をさせていただければと思っています。

ある所得がどの年度に属するものとして課税がされるかという問題は、納税者の税負担を大きく左右します。特にこれは、所得税において顕著です。超過累進税率の適用がある関係で、どの年度に、その問題の所得が属するかによって、非常に大きな税負担の差が生じてくる場合があります。

法人税の場合には、基本的には、いわゆる比例税率ではありますが、法人税の税率も、これも当然変動があり得ますので、どの年度に属するかによって、その税負担というのは多少とも変わってきます。

今日させていただくお話は、大きく2つの事例を取り扱います。最初は、当初の申告に基づく所得が結果として過少となったという例で、その1つは、「年金裁定事件」というふうに私が名前を付けていますが、これは、もともとは、過去において給付されるべきであった年金が、後日一括して追加給付された場合に、どのように課税処理をすべきか、という問題です。

もう1つは、第三者のミスが原因となって、過去の費用を過大に申告していたことが後日明らかになるとともに、その払い過ぎた費用が一括して返金されるという場合において、どのように課税処理をすべきか、という問題です。これも一応私が勝手にネーミングをして「過大電力料金事件」というふうに書いています。

これらの場合において、どのような税務処理をすべきなのか、その法的根拠は何なのかということが問題になってきます。

大きな2つ目の事例は、計算の誤りによって当初申告が過大となる場合や、後の裁判によって後発的に当初申告が過大となる場合、こういう場合において、更正の請求は、どういう要件の下で認められるのかという問題です。ここで取り上げるのは、いわゆる特別の更正の請求を

めぐる問題です。国税通則法上、特別の更正の請求として、通常の更正の請求の期間が終わった後でも、一定の法定の要件を満たした場合には、なお過去の年度の遡及是正が認められています。このような特別の更正の請求が、いつどのような形で認められるかという問題があります。

裁判例で問題になりうる例として、特に法人の所得や個人の事業所得については、その是正を過去にさかのぼらせないという今までの、ある種慣行といえますか、いわゆる前期損益修正ということで、当期で全部処理をするのだという、こういう考え方が支配的で、課税実務はこのような考え方で処理をしてきました。しかしながら、その法的根拠は何なのかというと、これを支える明文の根拠規定はない。このような取扱いとは、通達（法基通2-2-16）において便宜的に認められてきたにすぎない。

とはいえ、もともと所得税・法人税等の納税義務は、納税申告によって確定をするものですし、その申告の誤りについては、当初申告を直すというのが基本原則です。国税通則法は、そのような組立てをしています。一般に、事業は継続的なものですし、その限りにおいて、上記のような便宜的な取扱いはそれなりの合理性を持っていますが、そうではなく、法人の所得等について、このような原則に立ち返る必要が時として生じます。例えば、当該事業者が当期で損失として損金処理をするとしても、休業中であるとか清算中であるとかの理由によって、それに対応する益金や収入金額がない場合において、過去の年度にさかのぼることは許されないのか、それはなぜなのか、という問題が生じてきます。

以上のような事例を素材に、今日特にお話をしたいのは、1つは、そもそも所得課税の基本的な特性として、それが期間税であるということです。そしてその上で、当初申告の誤りを是正する場合の基本原則、基本的な処理手続は何なのかを理解することが重要です。

2つ目は、課税のタイミングの問題と所得の年度帰属の問題とを明確に区別をして論じる必要があるということです。いつ課税が可能になるのかという問題と、そのことによって、例えば収益や収入金額が認定される場合でも、それは、課税が可能となったその年度に全て帰属させるのではなく、所得の性格、基因、背景等を考慮して、過去の複数の年度においてそれが生じたものと考え得る場合、或いは考えるべき場合には、それを過去のそれぞれの年度に帰属させるべきであると私は考えます。

この問題は、今日支配的ないわゆる権利確定主義という考え方の持っている限界に関するもので、この限界を克服する必要があると私は考えています。

というのは、権利確定主義というのは、権利が確定したその日が属する年度・年分に全て所得を帰属させよという考えです。これはシンプルで、わかりやすいといえわかりやすいのですけれども、後でお話をしますように、複数の年度に及ぶ所得の問題を適正に処理できない。例えば、消えた年金があり、過去の5年分を払えと社会保険庁長官に裁定を求め、めでたくその裁定がされ、5年分を一括してもらった場合に、その年金の全てを、もらった年度のものとして一括課税すべきか、ということが問題となります。

従来の権利確定主義の考えでいうと、そのように一括課税せよ、ということになると思われます。基本的に、権利確定主義の考え方は、権利が確定した年分において課税せよとするからです。しかしながら、このような結果は、現実妥当性を欠いているのではないか、それぞれの期間における正しい担税力の測定という要請からみて、問題はないのか、ということが問われるべきだと考えます。

3番目は、特に事業性所得に関する前期損益修正について、今日、企業会計においても大きく考え方が変わりつつある、要するに、過去の会計の誤りについて修正再表示せよというふう

に企業会計原則が変わりつつある状況で、租税法が、従前のように前期損益修正に固執することは相当の問題があると考えます。また、たとえ会計の考え方がどうであれ、期間税としての所得課税において、その期間について正しい所得を算定すべきであるという法的要請は、ますます重視されるべきではないかと考えます。

なお、問題をわかりやすくといいますか、ある程度数字があった方がわかりやすいと思ひまして、資料には、事例として3つ書いています。

1つは、今申し上げました年金裁定事件として、消えた年金が5年分ある。それを社会保険庁長官に裁定請求して、それで5年分一括給付された場合に、これをどう課税処理するのかという問題です。給付されたその年度に25万円一括して課税をするべきか、それとも、それぞれの年分について課税をするべきか、という問題です。

2番目は、これは過大電力料金事件で、これはもう公知の事実となっているから名前も言っていていいと思いますが、いわゆる東北電力事件として知られている事件です。ある会社が、電力会社の計量装置の設定誤りを原因として電気料金を、実際の例は12年間ですけれども、ここでは10年間にわたって過大に支払っていたが、その原因が判明し、電力会社との確認作業を経て、過大電力料金10年分として1億円の支払、返金を受けた。

この場合の課税処理をどうすべきか。返金の額が仮に1億円としますと、納税者の権利が確定して1億円をもらったのであるから、その権利が確定した年度の益金として計上すべき（税務署側の主張）か、それとも、この返金の結果、過去の年度の費用が過大であった、つまりその分だけ過去の年度の所得が小さいということが明確になったのだから、過去5年にさかのぼって修正申告をすべき（納税者側の主張）か、という問題です。

3番目の例としては、ある会社が所有する土地を売却し、未収の代金につき当該土地を引き

渡した年度の益金に計上したが、相手が代金を支払わないため契約を解除した。その売買代金債権が消滅した年度においては、会社は清算中であって、収益がないため、売買代金相当額を貸倒損として損金に計上しても、実質的に救済を受けることができない。こういう場合の課税処理をどうすべきか。これは、事業性所得に関する、遡及修正の可否をめぐる問題です。

以下、順次お話をさせていただきます。

## 2. 期間税としての所得課税と当初申告の誤りの是正方法

最初に、所得課税に関する基本的な組立てとして、期間税としての所得課税につき、まず当初申告がある。当初申告に誤りがある場合、それを誰が、どのようにして是正するかが問題になってきます。これについては、基本的に国税通則法が定めています。

その基本的な組立てとしては、まず原則として、申告納税制度の下では、納税者は、ある年度の正しい所得を法定申告期限までに申告する義務がある。これが第1の原則です。第2の原則としては、当初申告が誤っている場合は、原則的には、当該誤った年度につき是正をするというのが通則法の基本的な考えです。

国税通則法は、名前のとおり、各税目を通したといいますか、一般的な原則を書いているところから、恐らくこれが紛争処理の基本原則と言うべきだろうと思います。納税者の側からは、当初申告が過少であった場合については修正申告をする。そして、過大申告については更正の請求によって処理をする。或いは、課税庁は、納税者の請求又は自らの職権によって増額更正処分や減額更正処分或いは決定処分をする。こういうような組立て及び処理方法が基本原則であるということです。

このように、納税者の側からの修正にしても、或いは、課税庁の側からの修正にしても、問題の当初申告が法に照らして誤っているというの

を正しく直す。これが恐らく申告納税制度の下における是正の基本原則或いは大原則といっていだらうと思います。

とはいえ、第3にお話ししたいのは、既にお話をしているとおり、法人所得或いは事業所得については、全部ではありませんが、その一部については、便宜的に、その事実が生じた年度において前期損益修正として処理をするという取扱いが、これまで長い間なされてきていますし、法人税についてはその旨が基本通達にも定められているという状況が続いています。

しかしながら、近時、遡及修正に関する企業会計の考え方それ自身が、大きく変わっています。今日の企業会計基準においては、基本的には前期損益修正を排除ないし否定をしているといっよよいと思います。そうすると、従来、法人税法22条4項の一般に公正妥当な会計処理の基準に依拠して、企業会計が前期損益修正で特別損益を出しているのだから、それに沿って税法も処理をすればいいのだという、そのような考えは、恐らく基本的には否定されるか、ないし、相当限定されるべきだろうと思います。後の方で触れますが、このような企業会計の考え方の変化が、税務処理に影響を与えるのか、或いは与えないのかという問題は、やはり重要な論点になるのではないかと考えています。

## 3. 課税のタイミングと年度帰属との関係

### 3-1. 概要

課税のタイミングと年度帰属との関係についてお話をします。これまで裁判で紛争になった事例を取り上げます。恐らく企業会計の現場の感覚では、権利確定主義などというよりは、いわゆる実現主義といった方がわかりやすいし、いちいちこの取引によって権利が確定しているかといったようなことを考慮して会計帳簿に記帳するなどというのは、まずあり得ないことだ

と思います。しかし法的な紛争になった場合、裁判所は、通例、これまでの判例・学説に従って、権利がいつどういう形で確定したのかという事で争いの決着をつけようとします。

このような意味で、租税法の世界においては、いわゆる権利確定主義というのは、支配的です。これは一般に判例・学説において承認されている考えで、それは、現実の収入がなくても、収入すべき権利が確定した金額は、その年度のものとして課税すべきである、という考え方です。

つまり、納税者にとっては、権利が確定した時点をもって益金或いは収入金額に計上すべきこととなります。今まで主として問題になってきたのは、ではその権利の確定というのは一体いつか、ということです。私はその問題も重要だと思いますが、さらにその前提として、明確にすべき基本的な別の論点があると考えています。

第1は、法的な観点から見て、なぜ権利が確定することを求めるのかという点は、実はそれほどはっきりしていません。所得税法36条の規定は収入金額を定めている規定ですが、収入金額とは、「その年において収入すべき金額とする」という、文言上はこの規定しかありません。

所得税法が定める「収入とは収入すべき金額とする」というのは、一種何かの判じ物のようで、この言葉を聞いただけで、問題の収入金額をどの年分に帰属させるかというのは、すぐには出てこない。ただ、文言上は、「収入すべき」という「べき」という言葉を使って、「収入した」という言葉を使っていないというところから、少なくとも現金主義を基本原則とはしていないというくらいしかいえません。では現金主義は全面的に排除されているかという点、そうまではいえない。恐らく恒常的といいますか、継続的にやってさえいれば、それは課税上の問題を直ちに引き起こす、とまではいえそうにありませんし、そこまでの極端な見方を立法者がしているとまではいえません。

文言上必ずしもはっきりしていないという問

題に加えて、さらに、これもご承知のように、判例・学説は「収入すべき金額」という文言を「収入すべき権利が確定した金額」としてさらに言葉を補って読んでいます。こういう言葉の補い方が、いわば当たり前のことを補ったのか、当たり前でないことを補ったのかというのが実は問題になってきます。

それが問題になるというのは、これもご承知のように、課税実務では、権利が確定した日の属する年分を基準にする、といった文言は、通達にはどこにもありません。あるのは、それぞれの取引の実態或いは類型・態様に依拠して、例えば商品等については、それを引き渡した日とか、役務については、その役務を提供した日という形で、行為や取引の具体的な類型・態様に依拠して、その日の属する年分で処理をするという決め方をしています。

立法論としては、通達におけるこのような決め方が、より明確で合理的な基準ではないかと、私は思っています。もちろん、全ての行為や取引がそれで言い尽くせるかという問題はなお残るにしても、権利が確定した日をいうのだとか、或いは、実現した日をいうのだという言い方も、もちろんそれはそれで原則的な基準としてはいいとは思いますが、通常の納税者が、ある取引をした場合、いつの年度で課税があるのかを判断するには、基本的には行為類型や行為の態様に依拠して決めるのがより適切ではないかと私は思っています。

ともあれ、課税実務は、いつ権利が確定したのか、という判断基準を主軸に年度帰属を決めてはいない、といってよいと思います。所得税においてはこのことはより明確です。

では法人税はというと、法人税は、収益の認識に関しても、22条4項を媒介にして、一般的には、所得がいつ実現したかという、いわゆる実現主義を基本に判断しているといっていると思います。

このようなことを加味した結果だと思いますが、法人税の領域では、権利確定主義というの

は実現主義と同じなのだ、というような説明が一般にはされています。しかしながら、そうだとはいえ、両者が文字通り同じものかどうかは、もうひとつはっきりしません。仮に両者が文字通り同じものであるとするならば、それは通常会計で使われている実現主義によって収益を認識するという言い方に加えて、或いは、これに代えて、権利確定主義が法人税の世界でも通用するのだという言い方をあえてする必要は、私はないと思います。

これは金子先生の考え方とちょっと違うのかもしれません、私はやはり、権利確定主義という意味の積極的な面と否定的な面の両面を考えると、あえて法人税の世界において、このような言い方を積極的にする必要があるのであるのかどうかという点に関しては、疑問を持っているところです。

第2の論点としては、権利確定主義それ自身が、完結的ではない、すなわち、いつ権利が確定したのかという、これ一本で判断しているかという、実はこれ一本では判断していません。これ一本で判断ができない場面があるのだという言い方をしています。別の例外的基準として、管理支配基準といって、いつ当該納税者が問題の収益或いは収入金額を管理し、支配をしているのかということで判断します。

なぜこのような管理支配基準が出てくるのかという背景として、一番わかりやすい例は、違法行為に対する課税の問題です。戦後の日本の税法は、課税をするに際して、問題の行為が適法か違法かを問いません。戦前は違いました。正反対だったのですが、戦後は、包括的所得概念の下、経済力の増大がある限り、課税においては、行為の適法・違法を問いません。

そうすると、ある人が、銀行強盗をして3億円を手に入れた。普通、そういう人が3億円もうけましたといって、申告するはずはないですけども、少なくとも課税理論上は、違法な所得であったとしても、それがその者の経済力の増大につながる以上は、「申告せよ。課税せよ」

というのが一応の教科書的な言い方です。

そうしますと、その際に、当該銀行に押し入った者の権利が、そのことによって確定したとまでは、通常の権利概念からは言いにくいところがある。当該銀行強盗に、法的に正当に守られるべき権利があるかという、それはないとしかいいようがない。そういう場合には、権利確定主義という言い方、基準は使いにくいので、それに代えて、管理支配をしているかどうかで判断しようということになるのではないかと思います。

しかしながら、このような管理支配基準という考え方を別に作らないと説明ができないのかという、私は必ずしもそうではないと思います。先ほど申し上げましたように、租税法は行為の適法・違法を問わず、経済力の増大に着目して課税するものであって、租税法にいう権利確定主義は、私法上の純粋な権利概念とは違って、それを超えて、より実質的な意味で使うのだということです。要するに、租税法は、権利の中核的要素である実質的な支配に注目して課税するのだと説明すればすむ話で、あえて2つの基準を使わなくても、私はいいと思います。

それは、2つの基準を使うと、一番の問題は、場面によって、税務署の方から見て、これは早い段階で課税をするのが適切とされて、2つの基準が使い分けられる、という危険性が生じるからです。

具体的な裁判例でお話しします。1つは、矯正歯科医が、矯正装置の装着の日に一括して矯正料を受領した事件です。別の事件は、交通事故の受傷者に係る診療報酬の支払について争いがあった、後日その一部を受領することで決着した事件です。それぞれの事件について、税務署の処理方法は全く違います。もちろん地域は全く違います。

最初の矯正歯科医については、極めて単純な言い方をしますと、ある矯正歯科医が、1年目には50万円の矯正装置を取り付けます。2年目には、それがちゃんと機能しているかどうか

エックします。2年目の分としては50万円です。「両方合わせて一括して1年目に100万円をください」と言って、患者から100万円もらいました。

その歯科医が1年目には50万円、2年目には50万円という申告をしたところ、その地域の税務署は「駄目です」と言ったのです。「1年目に100万円と申告しなさい。理由は、あなたは100万円を管理支配しているでしょう。つまり、実質、あなたの手元に100万円あるでしょう。では1年目のものとして申告しなさい」。これで裁判になって、その納税者は負けています。

もう1つの交通事故のケースというのは、ある外科医が、1年目に交通事故による救急で患者が運び込まれて、100万円相当の緊急手術をしました。それが1年目です。「その代金を払ってくれ」と言ったら、その患者は払えません。それに対して、加害者に払えと言ったら、「払いますが、しかし、100万円はあまりにも高過ぎる。50万円だろう」と言うので、すったもんだして、やっと2年目に50万円を相手から払ってもらった。

このお医者さんはどう申告したかというところ、2年目に50万円の収入金額がありましたと言って申告したところ、税務署は「駄目だ」と言いました。「あなたは1年目に100万円の収入金額があったというのを、まず申告しなさい。あなたは1年目に100万円の権利が確定したでしょう。つまり、100万円相当の役務を、事実として患者に提供しているでしょう。まず1年目に、相手から現金をもらうかどうか関係なく、まず申告しなさい。それで、取りっぱぐれがあったというのであれば、後で更正の請求をしなさい」。これが税務署の判断で、その事件の裁判所は、それでよい、と判示しています。

そうすると、最初の方の事案は、いつ管理支配をしているかという、それしか言っていません。いつ権利が確定したかなどということを一言も言っていません。後の事案は、いつ権利が確定したかということしか言っていなくて、あ

なたは50万円をいつ管理支配したということは全く言っていません。

こういうふうには、一応、原則は権利確定主義で、これで通すのが無理な場合、不都合な場合には、管理支配基準でいくのだと言いながら、結果としては、その現場の税務署員から見て、税収確保につながる方向に判断が傾くのでしょうか。

こういう紛争になった場合には、税務署の方が恣意的に使い分けしているとまでは言いませんが、結果としては、なぜこのケースには原則が当てはまり、なぜこのケースは例外が当てはまるのかという基準の振り分けが、もうひとつははっきりしません。このような紛争事案が結構あります。権利確定主義を使う場面において、このような使い分けの問題は、十分には克服されていないように思います。

第3の問題というのは、先ほども少し触れましたように、権利確定主義という問題と年度帰属の問題をどのように考えるかということです。権利確定主義は、権利が確定したときにその金額の全てを、その確定した時点の年度に帰属させるという考えです。しかしながら、複数の年度が関係している場合に、そういうふうに一括して処理するのが適切かどうかというのは、非常に大きな問題として残っているということです。

後で触れますように、やはり私は、権利確定主義ということを議論する際に、それと関連するものが複数の年度にわたる場合は、それに対応して、もともと所得税や法人税等が期間税として作られていて、その一定の期間における正しい所得を算定することを法が求めているのだという、そういう考え方を併せて考える必要、或いは各年度における正しい所得の追求という要請を重視する必要があると考えます。

そうすると、所得税法36条のいう、その年において収入すべき金額というのは、現実を受領することが可能な、或いは権利が確定したとされるものを一括してその年分において収入すべ

きものだと理解することは相当ではありません。そうではなく、その受領が正当といい得る、或いは、その受領を正当視し得るそれぞれの年分で収入すべきだと思います。

### 3-2. 裁判例の対立と不統一

#### (1) 年金裁定事件—権利確定主義の過度の抽象性の例

今お話をしている権利確定主義と年度帰属との問題に関連して、裁判例も不統一といえますか、対立的な考えを示しています。問題を明確にするために、そのような事案を示します。

1番目は年金裁定事件です。これは権利確定主義のあまりにも抽象的な使い方をした例だろうと思います。これは、今お話をしたとおり、年金の過去5年分が一括して支払われたという事案です。この事案そのものにおいては、納税者の妻が、社会保険庁長官に対して過去5年分の裁定請求をしまして、それが認められて、過去5年分、26万円が一括支給されました。

これに関して税務署は、それは各年分のものとして課税されるべきだと主張しました。この事案の特徴の一つは、問題の年金というのは妻の年金です。本件納税者は、裁定前の平成12年、13年については、その妻は所得が38万円以下、つまり34万円だということで配偶者控除の適用をし、配偶者特別控除の適用も併せて申告をしていましたが、税務署は、その納税者の妻が平成14年中に一括受領した年金は、厚生年金保険法に定められた支給日の属する各年分の収入金額とすべきだと主張しました。もしそうだとすれば、妻の所得金額は、問題の年分では、38万円を超えて39万円になるということで、配偶者控除は使えなくなり、結果的に、この納税者の支払うべき税金は増大することになります。

そういうことで、この争点というのは、一括受領した26万円について、実際に年金の支給を受けた平成14年分のものとして一括して課税すべきかどうかです。納税者は、一括課税を主張

しました。納税者にとっては、こちらの方が有利だからです。納税者にしても、税務署にしても、自分に有利なことを主張するというのは、これは人情としてやむを得ないことでしょう。それぞれの立ち位置から、条文がそういうふうに見えてくるわけです。ともあれ、納税者は、一括して14年分の年金として扱うべきだと言ったのに対して、税務署の方は、厚生年金法の定める支払期月の属するそれぞれの年分、要するに、毎年毎年のものとして扱うべきだと言いました。

これに対して、裁判所がどういうふうに言っているかということ、まず社会保険庁長官の行う裁定というのは、受給者の権利の存在を公に確認する行為だということです。そういうものであるにすぎず、裁定を受けることによって具体的に請求できるとされているのも、そのことが画一的公平な処理によって無用な紛争を防止するという、ただそのためのみだということで、結局、この受給権というのは、同法の定める受給要件を満たした時点で基本権が発生し、その支給日が到来することにより支分権が発生し、受給権者が裁定の請求さえすればいつでも年金の支給を受けることができる状態にあるから、その支払日が到来した時点で年金の支給を受ける権利が確定したものと解されると言っています。

裁判所はまた、収入すべき時期を、納税者が言うような当該裁定時としたのでは、受給権者が裁定の請求を遅らせ、所得の帰属年度を人為的に操作する余地が生じるなど、納税者の恣意を許し、そのことによって課税の公平を害すると、こういう言い方をしています。

この判決の検討として、ごく簡単に触れたいと思いますが、まず、第1に、厚生年金法36条が決める支払期月において、どのような権利がどのような意味で確定するかというのは、判決文では明らかではありません。判決をご覧いただいたらおわかりのように、実は、判決そのものが、支払期日が到来することによって支分権

が「発生」と言い、同じ文章の中で、その支給期日が到来した時点で年金の支給を受ける権利が「確定」と言っています。権利はそもそも、発生するのか、確定するのか、明確ではありませんし、両者は明確に区別されていません。

しかしながら、判決が言うように、例えば平成13年の支払期月において、それが、自動的にとまでは裁判所は言っていませんが、いわば自動的に権利が確定するという、こういう解釈をすることは、実はかなりの不都合が生じる。納税者が自分の権利として、当然それに気付いていないといけないということではないにしても、納税者は、この事案では、従前の「消えた年金」といわれているような状況の下で、自らの権利性に全く気が付いていない。ましてや、年金それ自体を手に入れているものでもない。

普通はこういうことはあり得ませんが、たまたま税務署が何かの拍子に、この納税者には消えた年金があって、支給期月がすでに到来しているという事実を知り、そのみを根拠に、当該納税者に対して、あなたは年金を得ているはずだとして課税処分ができるかという、恐らくそれはできないと思います。厚生年金法は、社会保険庁長官の裁定がないと、個別具体的な権利が生じないという、そういう決め方をしていますので、いくら支払期月が客観的に到来しても、それでもって権利が確定すると言うのは、相当の無理があると私は思います。

次に、第2に、判決は、いつ事実として権利が確定したかという問題と、いつ権利が確定したと法的に評価すべきかという問題とを区別をしていないと思います。

本件納税者の妻が、いつ過去の年金に対する権利を確定させたかという問いに対しては、それは社会保険庁長官による裁定時、或いは裁定によって支給が確定的となった日だとするのが、普通の権利論でいうと、それが一番素直であろうと思います。

問題は、そうであるからといって、5年分を

年金として一括課税してよいかということです。5年分を一括して課税すると、そのことにより、1つは、累進税率の適用の結果、場合によっては、当該個人所得者に対する税負担が理由なく上がりかねません。

もう1つは、何度も申し上げているように、それぞれの年度の正確な所得を算定するというのが税法の基本的な役割であるとする、問題の年金は、本来、それぞれの年分の年金として受領すべきであったものが、たまたま社会保険庁の内部の処理等の問題があって、うまく機能していなかった。それが後になって発覚し、是正を受けたと考えることができる。そうすると、適正な暦年課税をするという見地からは、当該年金は、過去の各暦年の所得だと考えるべきだろうと思います。

第3に、それぞれの支払期月の到来によって権利が確定するのだという判決の結論は、それを明確に意図したかどうかはよくわからないところがありますが、客観的に見るとそれは、ある意味では権利が最も弱いと見える時点で、つまり、普通、社会保険庁長官の裁定を得ていない段階では、恐らくそこには権利の姿も形もないというべきだと思いますが、権利が最も弱い状態において権利が「確定」という結果をもたらします。そうだとすると、法的に権利がある、というのはどのような状態にあることを指すのかという点で、不合理な結論を導くことになりかねない。

権利確定主義の「確定」というのは、これは一般には、単なる権利の発生ではなくて、権利の対象となる収益を手に入れることの蓋然性、或いは、その収益を手に入れる強度が相当大きくなっている状態をいうものと思われます。権利の「確定」という言葉には、それなりの実体を持ち、経済的支配の強度があることが前提されているとあってよいと思います。このように考えると、それぞれの支払期月の段階で権利が確定するという言い方は、従来の権利確定主義の考えから見ても、随分と非現実的で抽象性が

あまりにも大きいといえると思います。そうだとすれば、このような権利の「確定」の使い方は、相当ではないと考えます。

判決はさらに、返す刀で、社会保険庁長官が裁定した段階では、権利が確定したとは見られませんと言っています。では、なぜ社会保険庁長官の裁定段階で権利が確定したと見るのは好ましくないのか、相当ではないのかという理由として、そういうことを認めるとすると、納税者が、裁定を遅らせるなどの恣意的な操作をするということを挙げています。

しかし、本当にこのようなことが言えるでしょうか。何百万人もいる年金受給者の中には、相当の経済的余裕があり、年金はなくても十分に生活できる人がいることからすると、そのような恣意的操作をする者が皆無とまでは言えないかもしれません。しかしながら、圧倒的多数の人は、自分がもらうべき権利があるかもしれないと思ったら、一目散に社会保険庁に駆け込むのが普通だし、それを前提にでものごとを考えるのが、私は法解釈の基本だろうと思います。

納税者による恣意的行為の可能性があると、それを許すことによって課税の公平が損なわれるとかの言説は、一般論としても、私は言うべきではないと思います。もし言うのであれば、それを具体的に示さないといけない。問題のこの事案のこの納税者は、こういう点で悪質な行為をしたということを具体的、説得的に言わないといけない。裁判所には専門家として、より厳格かつ抑制的な態度が望まれます。

それはそれとして、今何度も申し上げているように、何よりも、暦年課税を前提とするならば、各年分の正しい所得を算定するという課税の基本的要素が最も重視されるべきであろうと思います。権利が確定したときに、その全額を確定時の年度に一括して帰属させるのではなく、当該金員を帰属させるにふさわしい、しかるべき年分に帰属させるべきだろうと思います。

なお、これは今日のお話の本筋ではありません

んが、平成19年の年金時効特例法によって、年金記録訂正の結果、5年を超えてなお年金が支払われることとなっていますが、この当該年金については、通則法によって時効消滅するために所得税は課されませんし、源泉徴収の対象でもありません。

## (2) 過大電力料金事件—権利確定主義と年度帰属の混同

次に検討するのは、権利確定主義と年度帰属の問題を、裁判所が混同した例です。なお、私には裁判所がこれら2つの問題を混同したように見えますが、そのように考えない方もいます。

この事案というのは、極めて単純な話で、先ほど来申し上げていますように、自動車の製造業を行っているある会社が、電力会社に対して電力料金を支払い続けていたところ、この事案では12年間に、電力会社による計量装置の設定誤りの結果、1億数千万円の過大支払をしました。

その計量装置が誤りであったことが12年後に発覚し、今まで払い過ぎていたものを返しますということで、双方の間で一定の確認書の交換等があった返金がありました。

返済の内訳には何種類かありますけれど、話を単純にするために、全て払い過ぎた部分の返戻金が1億円ということで話を進めたいと思います。納税者の側はどういう主張をしたかといいますと、担税力を適正に測定することを目的とする法人税法にあっては、過年度の損益計算に誤りがある場合には、その損益の本来属する事業年度にまでさかのぼって経理処理をしなければならない。その結果、過去の年度の所得が過少となるため、5年にさかのぼって修正申告をすべきだとしました。もう1つは、本件確認書は、当事者間で新たな合意をなしたのではなく、過去の客観的に存在する金額を確認したものであるにすぎず、過去の年度の修正することに問題はないとも主張しました。

それに対して税務署はどう言ったかという

と、1つは、過去の過払いについては、それが民事法上はさかのぼって法律関係に影響を及ぼすことがあったとしても、企業会計上は、継続事業の原則に従い、返戻を受けた事業年度の収益に加えるべきである。2つ目は、双方当事者の間で交わされた確認書は、新たに発生した会計事実というべきであって、本件事業年度においてそれは収益として計上されるべきものであると主張しました。

これに対して最高裁判所はどう言ったかという、過去については、電力会社でさえ、その徴収が多すぎたという事実を発見できなかったのであるから、Xが過収電気料金等の返戻を受けることは事実上不可能であった。そうであれば、電気料金の過大支払の日が属する各事業年度に返るのは相当ではないのだとして、この返還請求権は、昭和60年の本件の合意が成立したその年度に権利が確定したと考えて、その合意が成立した年度に一括して収益に計上すべきである、と言っています。

この最高裁判決には反対意見が付いています。味村反対意見はというと、過年度の各事業年度においては、電気料金等の過大支払に起因する原価の過大計上ひいては損金の過大計上という違法があるというべきであり、したがって、その更正は、問題の各事業年度の所得について行うべきであるとしています。

この反対意見は、過収電気料金等の額は、その過大支払のときに客観的に確定しており算定可能であって、税務署長は、本件の合意に拘らず、所定の権限を行使し、これに基づいて更正を行うべきであるとしています。私は、基本的に反対意見の考えが妥当であると考えています。

この問題に関しては、まず、第1に、関連する規定は何かが問題となります。基本的には法人税法22条の4項しかないということになります。一般に公正妥当な会計処理の基準で処理をするのだということになるわけですが、法人の処理としても、先ほど申し上げましたように、権利確定主義によるのだというように一般的に

いられています。とはいえ、権利確定主義とこの公正妥当な会計処理の基準とがどういう関係にあるのかは、必ずしも明らかではありません。

次に、第2に、権利の確定の意味が問題になってくる。権利の確定については、いつ確定するかというタイミングの問題と、その確定した所得をどの年度に属せしめるかという年度帰属の問題というのは、区別することが可能でなし、私はそれを区別すべきだと思います。

では、この両当事者の間で合意が成立する、そのことによって納税者が払い過ぎた電気料金を返還し得る権利が実際に確定したということ自体は、問題はないといつてよいと思います。問題は、そうであれば、その返戻金の全額が、その返還の日の属する年度の益金に算入されるべきかどうかということです。その返還金の性質とか、原因とか、背景を考えると、そのようなことになるのかどうか、が問われると思います。

第3に、裁判所は、いわゆる権利概念を使って、昭和60年の合意によって権利が確定したのだと言っていますが、このような権利概念を用いた説明の方法が適切かどうかの問題になります。

多数意見は、もともと払い過ぎた電気料金の返還を受けるというのは事実上不可能であった。このような理由から、結局、合意によって返還請求権が発生したのだと言っています。

権利確定主義という考え方の中では、いつ現実にその現金を手に入れるかではなく、現金ではなくて、いつ権利が確定したかということを中心に考えるということになる。このように、権利実現の蓋然性とか、或いはその強度を要請することになりますので、どうしても、現実的支配に限りなく接近したところでその権利の確定を認識しがちになると思われます。

このように、権利確定主義は、結局、一体どの年度において権利を行使することが可能になったのかということ判断するのに適した概念であって、それは必ずしもどの年度について当

該権利を帰属させるかを判断するのに適した概念とはいえないように思われます。

第4に、権利の考え方ではなくて、それに代えてといいますか、それを使わずに課税年度という言い方を使った説明が可能かということです。私は、説明の仕方ということでいくと、課税年度における正しい所得を算定する、という言い方が最も適切であろうと思います。それは、法人税法22条は、基本的には各事業年度の所得に対する法人税額を正確に算定することを求めているからです。加えて、申告納税制度を前提とすれば、一体どの年度の正確な所得と言い得るか、というのが、最終的な決め手になると考えるべきだろうと思います。

他方で、それぞれの事業年度についての正確な課税所得を算定すべしという原則は、便宜の観点から、つまり一定の範囲で継続的な取引がある限りで、また、納税者が一定の範囲について継続的に処理をしている限りで、あえて遡及して適用することまでは求めない、という考え方も一部支持されています。これは法人税の基本通達2-2-16の示しているところです。

このような便宜の観点、或いは継続取引を条件としているという要件がポイントであって、これとは違う場合、例えば、売上げの計上誤りなどの事実があるといったこと、要するに客観的な事実が決算書に正確に反映されていないということが、後の年度において発見された場合には、さかのぼって過年度の正確な税額を求めべきだということになると考えます。

合理的な継続取引と、これを正確に反映する会計処理という前提がないのであるから、税法がこれを尊重すべき理由はないと思いますし、課税所得を正確に測定し、負担の公平を求めるためには、当然に遡及して是正すべきものであろうと考えます。

先ほど申し上げましたように、この味村反対意見の考え方、つまり、結局のところ、電気料金を多く払い過ぎたということが原因となって、それぞれの年分の課税所得計算が結果として違

法となるため、それぞれの過去の事業年度の誤りを是正すべきであるというように説く、この反対意見の考え方が、私は結局のところ妥当であると思います。

それとの関連で、平成21年における企業会計基準24号の定立を契機に、会計の考え方が大きく変わりつつあるということは注目すべきことだと思います。会計の領域において、従前は遡及処理に対して否定的な考えであったのを改めて、基本的には過去の会計情報の誤謬については遡及処理をする、修正再表示するという方向に大きく今方向性が変わっています。

会計の方でそのような変化があった理由としては、基本的には利害調整よりも投資意思決定の促進が財務報告の優先的な目的であるということで、財務諸表の本体同士を比較して、ちゃんと正確な情報を与え得るようにすべきだと考えられたようです。また、国際会計の考え方も反映して、このように変わったとも言えます。また現に、会社計算規則にも、遡及是正を前提としたルールが定められています。

第5に、現行法下では、5年を超えた修正申告というのは想定されていませんので、この事例でいいますと、10年分の修正申告は到底認められない。そうすると、税務署側から言わせると、修正申告の対象とならない5年分の5,000万円に対応する部分は、課税対象から外れてしまう、それは不公平、不公正だろうと、こういうことになるのでしょうか。恐らくそのような考慮もあって、返戻金の全部を一括して、1億円なら1億円につき、合意が形成された日のその年度の益金に入れるべきだというのが税務署の考えだと思います。

しかし、まず原則的には、どの年度に属せしめるべきか、つまり、正確な課税所得計算という観点からは、どの年度に属せしめるのが正しい所得計算の要請に応え得るのかをまず決めるべきだと思います。その上で、時効という制度の適用の可否を考える。時効は、別個の観点から作られた法制度ですし、かつ、時効の制度が

適用されるというのは、制度上の約束であるという、ただそれだけの話です。納税者が、結果として5年分の修正申告しかできないというのは、確かに課税庁から見るとある種のいらだちのようなものを覚えるというのは、それは理解が可能ですが、それは時効等の制度がある以上はやむを得ないと思います。

通常そういうのがあるかどうかというのはよくわかりませんが、この事案とは反対に、例えば、納税者側の何らかの責めによって電気料金の支払が10年間少な過ぎた。その事実が判明した場合、当該納税者の方が時効の援用等をしないうで、その過少分を全部支払ったとする。その結果、それぞれの過去の年度の所得が、これまで、より多く計算されていたことになったところから、10年間の全ての所得が更正の請求の対象になるかどうかの問題になってきます。

この場合、通常の場合の更正の請求は、現行法の下では最大5年ですから、それを超えればもはや、いくら客観的にこれは費用としてありましたといっても、課税上は考慮されませんし、これは制度上やむを得ない。

国税通則法の下での申告の誤りをどのように是正するかという観点から作られた制度に対する時間的制限、例えば修正申告に対する年限の制約、或いは更正の請求に対する年限の制約、これらがあればそれに従うしかない。たまたまその制度から結果的に事実上の利益または不利益を受けるかどうかは、それは法的考慮の対象外とすべきあって、解釈論としては、それ以上のことは考えても意味がないだろうと私は思います。

このように考えると、修正申告によって納税者は過去5年分のものしか是正していない、さらにそれを超える5年分については、納税者の方が利益を得ているということを理由に、合意が形成された年度に全額を益金算入することは、到底許されるものではないと思います。

## 4. 後発的違法と特別の更正の請求

特に事業性の所得、個人の事業所得や法人の所得に関して、後発的違法を理由に過年度の所得の誤りを是正し得るかどうかの問題になってきます。

### 4-1. 基本的な仕組み

#### (1) 後発的違法の是正方法

第1に、通則法の基本的な仕組みとして、まず後発的違法の是正の要件を満たす限りにおいて、当初申告それ自身を是正することが基本です。

第2としては、通則法は、現行法でいいますと、5年の通常の期間が過ぎた後でもなお当初申告の誤りについて後発的な是正の手段を認めています。通則法は、後発的事由に基づく更正の請求を23条2項で定めています。この種の規定は、通則法のみならず、それぞれの個別税法においても決められています。

こういう観点から見ると、従前一般的に行われてきた、或いは現在も行われている、いわゆる法人税等の世界における前期損益修正というのは、むしろ本来の是正方法とは違った、便宜的で限定的で例外的な処理方法であるというべきです。前期損益修正は、これが認められるとしても、限定的、例外的な存在であるという認識を持つべきだろうと思います。

第3に、当初申告の誤りを是正する場合については、当初申告の原因となった申告の効果だとか、或いはその後の増額更正処分等、これについての効果をまず消すということが先決問題であって、いきなり国に対して不当利得返還請求をするということを法は認めていない。当初申告の誤りの是正としては、原則として、更正の請求を必ず経る必要がある。

ただ、このように当初申告の誤りの是正の手続があるのは事実ですが、これまで更正の請求

ですとか、まして特別の更正の請求、こういうものはそう簡単には認められてきていない。しかも、事業性の所得については、前期損益修正で今まで処理をしてきたという経緯もあって、会計の領域での考え方の変化にもかかわらず、それが変わるのか変わらないのか、或いは、どの範囲で変わるのか変わらないのかというのは、現時点では必ずしも予測がつきにくい。

## (2) 更正の請求の位置付け

更正の請求には通常の5年間の更正の請求があり、そして、5年を超えてもなお一定の場合には特別の更正の請求が認められています。これらの制度の説明は省きます。

## (3) 特別の更正の請求と通常の更正の請求との関係

特別の更正の請求と通常の更正の請求との関係ということで、基本は、通常の更正の請求の要件、つまり、当初申告が税法の規定に従っていなかった、或いは当初申告の計算に誤りがあるという、こういう要件は特別の更正の請求においてもなお維持する必要があるというのが支配的な見解です。

## 4-2. 前期損益修正との関係

前期損益修正との関係について、補充的に触れます。これまでの通説・判例によりますと、取引に関する後発的な瑕疵については、前期損益修正をせよというのが基本的な考えです。裁判例の中にも、昭和60年の横浜地裁判決がこのような考え方を示しています。

この事案は、ある宗教法人が、その所有する土地を売却した。どうもこのときバブル期で、この宗教法人も土地を買い集めることをやったようなのですが、この宗教法人が、後に、その所有する土地を売却したが、相手が代金を支払わないために契約を解除した。その際、契約を解除した事業年度において損失が生じたとしても、十分な益金がないため救済の実を挙げ得な

い場合に、過年度にさかのぼって損金処理をすることが許されるかどうか争いになりました。

原告は、地価のバブル期に一連の土地を売買したが、その後、不動産取引はせず、また当該土地を売却するにも買い手が見つからないという状況に陥ってしまい、相手との関係で契約を解除したとしても、それに対応して課税所得計算で、その損失を処理できない状況にあったようです。

それに対して裁判所はどのような判断をしたか。おおむね次のように言います。法人の場合には、企業会計上、継続事業の原則に従い、当期において生じた収益と、当期において生じた費用・損失とを対応させて損益計算をしていることから、既往の事業年度に計上された譲渡益について、当期において当該契約の解除等がなされた場合には、右譲渡益を遡及して修正するのではなく、解除等がなされた事業年度の益金を減少させる損失として取り扱われていることが認められる。

以上の事実によれば、法人の所得の計算については、当期において生じた損失は、その発生事由を問わず、当期に生じた益金と対応させて、当期において経理処理をすべきものであって、その発生事由が既往の事業年度の益金に対応するのであっても、その事業年度にさかのぼって損金としての処理はしないというのが一般的な会計の処理であるということができると述べています。

裁判所のこの判決の論理の面白さというのは2つあると思います。1つは、こういう事実がある、以上の事実があることから、このように処理をせよと言っているわけです。しかし、事実があるということと、その事実が妥当かどうかということとは、本来別の話です。規範として、このように処理をすべきだということを言い切って初めて意味があるのですが、そこまでは言い切っていない。

判決の論理は、今までは、事実としては全て前期損益修正でやっていましたね、だからその

ように今回もやってくださいねということを言っています。そういう点で、本来裁判所に求められている、当該事実が妥当か適切かという法的判断が、必ずしも明示されていないというのが1つの特徴です。もう1つは、「その発生事由を問わず」という文言です。判決は、どういふ原因で当該損失が生じたとかの原因ないし具体的な状況を一切問うことなしに、前期損益修正をせよと、こういう言い方をしているのです。

でも、法的規範として、しかも、例外を認めない、という強い言い方をするのは、それはそれで一つの考えだとは思いますが、その根拠がはっきりしない。前期損益修正は、継続事業を前提とするものであって、かつ、便宜的な措置である。取引にはいろいろな事情があるのだし、所得課税は担税力に即して課税することを重視することが基本かと思えます。そうだとすれば、それぞれの個別の合理的な事情、背景等を十分考慮して、しかるべき例外は例外としてきちんと扱うことが重要だと思えます。

要するに、個別の合理的な事情があって、納税者の恣意や、或いは、そのことによって課税の公正を損なうということがないのであれば、個別の事情に応じて、当該納税者の担税力に即した課税を追求することがむしろ税法の要請するところと考えるべきだということです。

改めて、前期損益修正について幾つか申し上げます。第1に、前期損益修正は、事業の継続性を前提にしているということです。ということは、事業が継続していない場合には違うルールがあり得るし、その場合には、所得課税の基本原則である、問題の年度の正しい課税所得を追求するという基本原則に返るべきです。

これに関連して、学説として、例えば金子先生のいらっしゃることを紹介します。要するに、こういう継続事業性の前提を欠いた場合ですとか、会計上の便宜ということが、かえって不都合になる、或いは、そのことによってかえって納税者の権利が損なわれるような場合については、形式的或いは画一的に前期損益修正

をせよというのは適切ではなく、一定の土地等の取引を行って、そしてその後に相手が代金を払わないといったような場合に契約を解除し、そしてその後の判決で、従前の所有権を回復したという場合において、その勝訴判決時においては、休業中ないしそれに近い状況にあるため、代金債権の消滅損を当該年度の損金に算入しても救済を得ることができない場合には、所得のないところに課税するのを避けるという観点から、その場合については特別の更正の請求が認められるべきであると主張されています。この考え方は、大変合理的で適切な考えだろうと思っています。

第2に、法人税法22条4項と当初申告の是正に関する一連の規定との関連ですが、基本的には後者が優先すべきだろうと思います。一般に公正妥当と認められる会計処理の基準そのものは、必ずしもその内容がはっきりしませんし、かつ、その会計慣行が常に公正妥当とまで言い切れるかどうかについては、そこまでは恐らく言い切れないのではないかと思います。

第3に、仮に公正妥当な会計処理の基準の適用があったとしても、これが法的救済を妨げるというような場合であったら、それはその要請を後退させるべきであろうと思います。

第4に、前期損益修正に関する会計の考え方が大きく変わってきているところから、近時の課税実務も、それに対応して一定の方向性を示しています。その方向性には、必ずしもはっきりしないところがありますが、一定の示唆を得ることも可能です。

国税庁のホームページにおいて、いわゆる「情報」という形で、「法人が『会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準』を適用した場合の税務処理について」という文書が示されています。そこに問1というのがありまして、それに対する回答として、遡及処理が行われた場合でも、確定決算主義の考え方から、その過年度の確定申告において誤った課税所得の計算を行っていたのでなければ、過年度の法人税の

課税所得の金額や税額に対して影響を与えないと言っています。このポイントは、その「過年度の確定申告において誤った課税所得の計算を行っていたのでなければ」ということかと思えます。その反対解釈としては、過年度の課税計算において誤っていればそれを直せ、或いは直してよい、ということを行っているのだらうと思えます。

問7という項目の問答がありまして、ではどういう項目が直し得るのかということですが、過年度の売上げの計上漏れ、或いは費用の過大計上というのは、税務上も課税所得金額を是正すべきものであると、このような問答が示されています。

一体どこまでの範囲のものを、どの程度直すかというのは、ちょっとこの短い「情報」からは、わかりにくいところはありますが、ただ、繰り返し申し上げているように、過年度において誤った課税所得計算になっている、後発的に誤りになってしまった、という場合については、それを是正すべきだらうと思えます。

特に、この過年度修正の問題は、今後大きな議論を呼ぶかもしれません。いわゆるサラ金の過払金に関して、平成18年の最高裁判決に端を発して、例えば、武富士は膨大な過払金の支払を求められるなどして、現在、清算会社になっています。管財人がその処理の中で、これまで武富士が国に対して法人税として納付してきた税額は、後発的に債権者から過払いを求められた結果、過大となってしまい、これに関して特別の更正の請求をしたところ、これが認められず、その取消し等をめぐって争っています。継続中の会社であればともかく、清算中の会社は、いくら損失を計上してもそれに見合う益金が存在しない。そうすると、結果的に、過去に国に払い過ぎた税金で過払いとなってしまったものについては返せという主張です。国は前期損益修正をせよと主張しているようですが、先ほど述べたように、私は、このような国の主張には説得力はないと考えています。今後、こういう

形での後発的な所得の喪失をめぐる紛争が起きていくのではないかと思います。立法等の整備を含めて、検討する必要がある重要な問題だと考えています。

## 5. おわりに

最後、少し時間をオーバーして恐縮ですが、終わりの部分について、ごく簡単に話させていただきます。

今お話をしたとおり、3つの事例については、私の考え方でいくと、次のように処理すべきことになると考えます。事例1に関しては、これは年金の事案ですが、これについては、年金の行使がいつ可能かという問題と、それによって得た年金について、どの年度にそれを属せしめるかという問題とは、全く別個の問題であるということです。繰り返し述べたように、それぞれの各年度の所得としてそれぞれの年度に帰属させて課税計算をすべきであると思えます。

事例2についても、1億円の受領をしたことをもって権利が確定し、収益を得たとするところそれ自身が、私は適切ではないと思えます。それは、過去の電力料金の過大支払分が、後日判明して一括して支払われたということにして、それは結果的には過去の課税所得が過少であったということを意味するにすぎません。そうだとすれば、納税者は過去5年間につき修正申告をすることが求められます。事実として、それがたとえ5年間の是正にとどまるものであったとしても、それは時効等の制度上の制約によるものであって、やむを得ないものというべきです。

事例3については、前期損益修正の範囲というのは、税法上これが認められるとしても、これは相当限定された、かつ、相当便宜的な措置とみるべきだと考えます。当初の申告の誤りを是正する方式としては、原則的には当初申告そのものを直すという、課税所得の是正の基本原則に立ち返ることが求められると思えます。

これも何度も申し上げているように、事業性所得についても、当該納税者が休業中或いは清算中で、救済の実を上げ得ないというような場合については、特別の更正の請求を適用して、当初申告それ自体を是正するというのが基本的な方向性だということができます。

なお、やや抽象的な言い方になりますが、さらに3点ほどまとめとして述べさせていただきます。第1は、権利確定主義の意味内容についてですが、その意味内容は非常に多義的で、いろいろな使い方がされています。その具体的な場面と結びつけて、細心の注意が必要です。

人はどうしても、自分の利益になるような言い方をしてしまいがちですが、そのような実践的な考慮があり得るということを考えてもなお、電力料金の事件の場合において、納税者が最終的に返戻金を手に入れたことをもって権利が確定したという事件もあれば、その反対に、年金に関する権利について、その支払期月が客観的に到来すれば、それで権利が確定するのだという、権利の蓋然性や強度が小さい時点について権利が確定するとする事件もあるというように、権利確定主義の考え方や使い方の振れ幅があまりにも大きい。

このような問題については、何度も申し上げているように、権利確定主義という言い方が本当にいいのかどうかも含めて、改めて検証する必要があるのだらうと思います。

第2に、もともと法人税・所得税といった一

定の期間を対象にして課税をするという、このような期間税については、それに対する修正申告や更正の請求の制度が用意されているように、基本的には当初の課税期間に関し、当初申告を是正するのが、本来の姿であると考えべきです。

このような観点からは、所得税法36条の「収入すべき金額」の解釈においては、「べき」という文言について、収益等をしかるべき年分に適正に配分す「べき」ことをも含んでいると読むべき場合があると考えます。それは実現した金員を、その実現した年分に全て帰属させるのではなく、事案によっては、その金額につき適正な年度に適正に帰属させることを意味します。

第3に、前期損益修正の考え方は、仮に、今後も、税法の世界で一定の範囲で維持されるべきだとすれば、事業の継続性が前提であるし、事業の継続性がない場合については、これを適用せず、原則的な当初申告の是正をすべきものと考えます。結果として、所得のないところで課税を強いるということにならないよう、合理的な判断が一層強く求められると思います。

かなりスピードを上げてお話をしたため、多少ともわかりにくいところがあったかもしれません。お詫び申し上げますとともに、先生方の今後の仕事等で何らかのお役に立つのであれば大変うれしく存じます。

ご静聴どうもありがとうございました。

# 税制を巡る現状と課題



●参加者（五十音順）

大阪産業大学経済学部教授

関西大学経済学部教授

総務省自治税務局企画課長

財務省大臣官房審議官

戸谷 裕之  
橋本 恭之  
濱田 省司  
藤井 健志

司会 関西学院大学経済学部教授

林 宜嗣

討論中に言及されている資料は、巻末「資料編1頁～64頁」に掲載されています。

## はじめに

(林) それでは、早速討論を始めたいと思います。先ほど宇野副会長からもお話がございましたように、日本の経済は上向きであると感じていらっしゃる方が比較的多いと思います。これからはこれをさらなる発展・成長につなげていく必要があります、そのためにも構造改革をしなければいけません。構造の中には税制をはじめとしたソフト・インフラを成長にふさわしいものにしていかなければいけないという認識が租研の税制改革要望の1つの大きな柱です。そういう意味で、日本の経済が変わりつつあるということ、消費税率の引き上げが決定され、それ以外にもさまざまな税制改革が行われてきていますが、経済の活性化、そして財政の健全化という目標に対しての道のりはまだ半ばだと思えます。

今日は、その道のりの先を見据えた形で、日本の税制はどういう問題を抱えているか、今後の税制はいかにあるべきかについて、幅広く議論させていただければと思っております。先ほどご紹介いただきましたように、4人の討論者の方々に忌憚のないご意見を頂きながら、前半部分で総論的なお話をし、後半で各論に入りたいと思います。時間が限られております。本来ならば、フロアの方々から質問を頂くということも考えられるのでございますが、多分それは難しいのではないかと考えています。それでは、始めさせていただきます。

第1ステージ財政・税制の現状と課題について、まず財務省の藤井審議官からお願いします。

## I. 財政・税制（総論）の現状と課題

(藤井) 財務省の主税局審議官の藤井でございます。租研の皆さまには日ごろから税務行



政・税制にいろいろご理解、それからご指導ご支援いただきまして、ありがとうございます。この場をお借りいたしまして、厚く御礼申し上げます。

それでは早速でございますが、お手元の「財務省主税局」と書いてある資料で、まず財政と税制の総論についてお話しさせていただきたいと存じます。

### 1. 財政の現状

財政の問題は、社会保障の問題と密接に結び付いております。資料①でお示しておりますのは、社会保障給付費が高齢化の進展とともに非常に大きく伸びております。2013年度の予算ベースで、年金・医療・介護などの給付費は110兆円でございます。これを保険料、それから国税負担、地方税負担で賄っているという構図でございます。社会保障給付費110兆円に対しまして、保険料収入は62兆円でございます。残りの四十数兆円を税負担で社会保障は賄われているということでございます。

資料②の国の一般会計全体に目を転じます。一般会計の歳出が税収を大幅に上回っている状態が続いております。バブル期にいったんこの差は縮まりましたが、その後大きく離れているというワニの口が開いている状況が続いております。この差額を公債発行、借金で埋めています。下の棒グラフが借金の額でございます。25年度は43兆円を借金で賄ったという状況でござ

います。

資料③は、平成25年度の一般会計予算の歳出と歳入を並べたものでございます。左が歳出、合計は92兆6,000億円でございますが、その3分の1が社会保障29兆円でございます。それから4分の1が国債費、国債の利払い、それから償還の費用が22兆円でございます。あと大きな項目は地方交付税交付金で、これが16兆円です。この3つの経費で、7割以上を占めているという状況でございます。

これに対しまして歳入ですが、左側の公債金が半分近く、43兆円（46.3%）でございます。租税で賄っているのは43兆円（46.5%）にすぎないということでございます。すなわち、5割弱が将来世代の負担となる借金に依存している状況ということでございます。

昭和50年に初めて特例公債、いわゆる赤字国債を発行しております。それ以降、国債残高はどんどん積み上がりまして、現在750兆円に達しております。これは税収約17年分に相当いたします。将来世代に大きな負担を残しているという状況でございます（資料④）。

これだけ公債発行額が積み重なっても財政破綻に至っていない1つの理由といたしまして、金利水準の低下がございまして、資料⑤を見ていただきますと、金利水準はずっと下がっておりまして、例えば平成9年はまだ国債の金利は4%だったわけでございますが、23年度で1.2%、今、足元で10年もの国債の金利は0.8%ぐらいでございます。このように金利が低下したものですから、利払い費は残高の増加にも拘らず増えずに来たということでございます。しかしながら、今後、物価の上昇につれて金利も徐々に上がっていくということが通例というか見込まれますので、金利が上昇すると利払い費がどんどん増えていくということで、先ほど国債費が国の歳出の4分の1というのを見ていただきましたが、この金利が上がればこれがどんどん増加していったって財政の圧迫要因になるという危険な状況でございます。



## 2. 税制抜本改革法

こういう財政状況、それから冒頭申し上げました社会保障の状況を両方勘案いたしまして、資料⑥でございますが、昨年8月10日に成立いたしました税制抜本改革法におきまして、消費税率の引き上げと用途の明確化というのが法定されているわけでございます。消費税率の引き上げは、平成26年、来年の4月1日に5から8%に、それから27年の10月1日に8%から10%になるということが法定されております。

それから、消費税収の用途の明確化といたしまして、消費税の収入については、交付税以外のものは毎年度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経費に充てるものとするということで、社会保障目的税として消費税収が規定されております。

資料⑦に見るとおり、実は以前から消費税収は社会保障に使うということが予算の中で決められておりました。それは平成11年からでございます。基礎年金・老人医療・介護という高齢者3経費に消費税収を充てるということになっておりました。平成11年、その制度が始まったときは高齢者3経費の国が出していた費用は8.8兆円ございまして、消費税収との差額は1.5兆円ございまして、これが25年度には高齢化に伴いまして17.8兆円に高齢者3経費が膨らむ一方、消費税収は7.5兆円でございますの

で、実に10.3兆円のギャップになっていたということでございます。消費税によりまして、社会保障を安定的に運営していくというためには、こうしたギャップの解消が急務という状況だったわけでございます。

先ほど申し上げたとおり、消費税の引き上げというのが法定されておるわけですが、資料⑨の税制抜本改革法の附則18条におきまして、消費税率の引き上げの検討条項というものがございます。この18条の3項という規定に基づきまして、総理が最終的に消費税率を法律どおり引き上げるかどうかの判断を下されるということになっておるわけでございます。

### 3. 消費税率引上げと今後の経済財政動向等

それに先立ちまして、8月の最終週6日間かけまして、今後の経済財政動向についての集重点検会合が開かれました。資料⑩-1から3までがその概要でございます。予定どおりの引上げにつきまして、有識者・専門家、総勢60人の方から、ご意見を聞いたということでございます。その7割を超える有識者・専門家から予定どおりの引上げが適当あるいはやむを得ないとする意見が述べられたということでもあります。そして、1割超の有識者・専門家からは、予定を変更して実施すべきとの意見が述べられたということでございました。

この予定変更の意見に対しまして、デフレ脱却まで消費税率引上げを待つと、金融財政同時引締めリスクが高いという意見、あるいは政府に対する信認の低下、成長戦略実施に対する懸念・疑念、財政再建への支障を懸念するというような考え方が述べられたということでございました。

それから、地方自治体や社会保障の現場では予定どおりの実施を見込んでおられるというご意見もありました。それから、既に民間企業や市場は引上げを織り込んでおり、予定変更が経済活動の混乱、特に市場の混乱、国債の格下げを生

じさせることを懸念する意見も多くあったということでございます。

資料⑩-2で、引き上げるとした場合の景気対策についても有識者の方々からいろいろなアイデアが提示されたところでございます。こういうヒアリングなどを参考にしながら、総理が判断されるという段階に至っているところでございます。

気になるのは、やはり経済動向でございます。今年の第2四半期、4-6月のGDP2次速報が9月9日に公表されました(資料⑪)。それによりますと、実質GDPは前期比プラスの0.9%伸び、年率換算で3.8%のかなり高い伸びを示したところでございます。特に内需の民間消費、それから設備投資も、民間投資は比較的高い伸びが続いています。設備投資は、心配されておりましたが、プラスに転じたということでございます。また、名目GDPはプラス0.9、年率3.7%でございます。

有識者の会合でもございましたが、かなり意識されておりますのが、前回の消費税率引上げは3%から5%に消費税が引き上げられた際、経済が非常に悪くなったということを幾人かの有識者の方々は非常に気にし、重視されていたということがございます。この97年の消費税率引き上げの後、経済が落ち込んだということはあるわけですが、その原因が何だったかということを経済の項目で見てみたものが資料⑫のグラフでございます。消費税が直接影響を及ぼすと考えられていますのは、左上の民間の最終消費支出でございます。これを見ていただきますと、97年の1-3月は駆け込み需要で民間最終消費支出は非常に増えております。これが、消費税率が4月1日に上がりまして、4-6月期ではマイナス3.5%と落ち込んだわけでございます。いわゆる駆け込み需要と反動減が起こったということでございます。それで、そのまま消費支出の水準が落ちていったかといいますと、そうではなくて、7-9月期にはプラスに回復しております。その後、若干のこぼこは

ありますが、横ばいから徐々に右上がりというのが最終消費支出の推移でございました。

右側の設備投資でございますが、設備投資は平成9年(97年)の10-12月まで増え続けております。その後、98年になりまして大きく落ち込むという事態になっております。これにつきましては、この平成9年7月にアジア通貨危機があり、さらに11月から金融システム不安、三洋証券の破綻、北海道拓殖銀行の破綻、山一証券の廃業ということがございまして、その後98年は貸し渋り、貸しはがしということが社会問題となったわけでございます。従いまして、そうした中で投資が落ち込んでいったと考えられるわけでございます。輸出につきましても、概ね投資と同様な動きでございまして、10-12月期をピークに98年は落ち込んでいたという姿でございます。7月に起こりましたアジア通貨危機が影響を及ぼしたものと考えられるわけでございます。

一方、97年がそうした消費税以外の要因、金融システム不安等によってその後経済が変調を来したということでございますので、今、民間の経済状況がどうかというのをチェックしたのが資料⑬でございます。

右上でございますが、過剰債務問題はご覧のように解消された状況でございます。左下不良債権問題も、不良債権の比率、金融機関の不良債権の比率というのは低く安定しておるわけでございます。法人企業の経常利益でございますが、97年と比べますと、非製造業は非常に経常利益が出る体質になっております。金融機関は不良債権処理を終えて、これも利益が出る体質です。製造業は、リーマンショックの前まで好調を続けておりました。その後、リーマンショックからまだ完全には回復しきれない状況ということですが、全体的に見て法人企業はかなり筋肉質な体質になったということがいえるかと思えます。

一方で左上ですが、財政リスク、国債リスクは相当大きなものがございます。結局、平成9

年当時では、市中金融機関が保有しておりました国債残高が113兆円ということだったのでございますが、今635兆円ということで、巨額に上っております。そして平成9年当時は日本国債の格付けはいずれもAAAだったわけでございますが、現在はAAが2社、それからAが1社ということでございます。こういう形で、国債・財政のリスクは相当高まっているということがいえようかと思えます。

#### 4. 財政健全化

国債の信認を確保するためには、財政規律が求められております。このため、今年の夏に閣議決定されました骨太方針におきまして、財政健全化の目標が閣議決定されております。2015年にプライマリーバランスについて2010年度に比べて赤字の対GDP比を半減、2020年度までに黒字化、その後の債務残高対GDP比の安定的引下げを目指すという目標を掲げて財政運営をやっているわけでございます。

2010年のトロントサミットで、結局各国とも財政運営の失敗から非常に世界経済に影響を与えるということがございました。リーマンショック後、各国とも非常に財政出動いたしまして、それでリーマンショックが世界大恐慌になるのを防いだということがあるわけですが、財政を健全化しなければまたその世界経済のリスクを抱え込むということで、トロントサミットにおきまして各国とも財政健全化の目標を立てて、その目標に沿って財政を健全化していこうというようなことが共通の理解となったわけでございます。

各国は2013年に目標を置いて、財政赤字を半減させるというのを目標年度としているわけですが、日本は、財政状況が他国に比べて非常に悪いということを勘案されまして2015年度になったということ、それから目標も緩やかという違いがございました。

資料⑯では、日本を除く各国は、基本的にこの目標を概ね達成した状況にございますが、日

本だけがなかなかまだその道筋が完全には見えてきていないという状況でございます。

8月8日の閣議了解で、中期財政計画というのを決めております（資料⑱）。これにおきまして、財政健全化に向けた目標は先ほどの閣議決定と変わりません。それを達成するための具体的なプロセスというものを閣議了解しておるわけでございます。

国の一般会計におけるプライマリーバランスを、平成25年度予算は23兆円の赤字であったものを、平成26年度予算で19兆円、平成27年度予算で15兆円とそれぞれ4兆円程度改善するというのが目標となっております。

資料⑲の左側のグラフですが、国・地方の基礎的財政収支のGDP比は歳入面の努力、それから歳出面も歳出抑制という努力をすることによってぎりぎりプライマリーバランス赤字の半減というのが2015年に達成できるという姿になっているものでございます。

## 5. 我が国の税収の現状

資料⑳以降、税制がどういう推移をしたかというのを概観したものでございます。資料㉑は比較的大きな税制改正をプロットしたものでございます。ご参考にしていただければと思います。

資料㉒が国民負担率です。結局累次の税制改正で所得税や法人税を中心に、かなりの減税措置をやってきております。そうしたこともございまして、資料㉒をご覧くださいますと、租税負担率はアメリカよりも低い水準、社会保障負担率を足した国民負担率もかなり低い水準でございます。いわば中福祉低負担と言われる状況になっておるわけでございます。

資料㉓、㉔、㉕、それから資料㉖では、諸外国における租税負担率、それから税ごとのGDPに対する負担率というのをプロットしたものでございます。資料㉓は全体の租税負担率でございますが、日本は基本的に右下がりになっているということがわかると思います。

資料㉔は法人所得課税でございます。確かに日本は法人所得課税の割合というのは、ご覧のように高かったわけでございます。近年かなり税率の引下げなどもございまして、諸外国並みになっております。

2点、注意すべき点がございまして。ドイツはGDP比1.5%と非常に低い水準なのですが、人的会社分、日本であれば法人課税に入っております人的会社に対する課税というのを加えますと2.14%になるということでございます。それから、アメリカも日本であれば法人課税に入っているスモール法人という制度がありまして、その課税を含めると3.4%になるということ、大体今の日本の負担率はスウェーデン、イギリス、米国とほぼ同じような水準になってきているということでございます。

個人所得課税は、日本はほぼ一貫して各国よりも低い状態でございます（資料㉕）。

最後、資料㉖の付加価値税、消費税収でございますが、ご覧のとおり水準でございます。

今後の税収の見通しでございますが、資料㉗に一般会計税収の推移を付けております。これは内閣府の試算で示されたものでございますが、26年度以降アベノミクスが成功するという前提で、かなり高い3%台の名目成長率を見込み、その中で税収も相当な伸びを見込んでいるところでございます。

資料㉘をご覧くださいますと、法人税収について見たものでございますが、この青の折れ線グラフが法人所得でございます。実はバブル期よりもリーマンショック前の法人所得というのは多くて、65兆円までいってございました。それがリーマンショック後、43兆円まで落ちております。法人税率は何度か引下げを行っておりますが、現在、平成23年度の税制改正で引き下げて25.5%でございます。仮にこの25.5%の法人税率の水準でリーマンショック直前の64.8兆円の法人所得が発生した場合の税収は、現在9兆円弱でございますが、12兆円に増えるという計算でございます。その場合、法人所得が43.6兆

円から64.8兆円まで増えるという前提を置きますと、12兆円の税収が生まれるということでございます。

先の内閣府の試算は、やり方は違いますが、私どもなりに税目ごとに分けて考えてみますと、かなり急激に法人所得が上がって税収が増えるという、いわばそういう想定がされているものがございます。経済運営が非常にうまくいってこういうふうになることを現在期待しておるところでございます。

以上が総論の説明です。

---

(林) ありがとうございます。国家財政及び国税の状況についてご説明いただきました。やはり日本の財政は、受益と負担の乖離が非常に大きく、これをどうするかは非常に大きな課題であり、税制の在り方をマクロにお話しいただきました。

それでは、濱田様、お願いします。

---

## II. 地方財政・地方税制の現状と課題（総論）

### 1. 税制抜本改革法

(濱田) 総務省自治税務局企画課長の濱田でございます。よろしくお願いたします。先ほどご紹介いただきましたように、本日、本来ですと審議官の平嶋がお伺いいたしまして皆さまにお話しする予定でしたが、ご案内のように、今年は税制改正の一部、設備投資減税などを前倒しをして、いわゆる秋の陣で今月中に一定の結論を出していこうということになっておりまして、その関係もございまして、今日は私がピンチヒッターで参りました。よろしくお願いたします。座って失礼いたします。

資料といたしましては、平成26年度地方税制改正の課題と書きました資料に沿いまして、地



方税制或いは地方財政を巡ります総論的な課題につきまして、簡単にご紹介したいと思います。

地方税制におきましても、当面する最も大きな課題は、消費税率・地方消費税率の引き上げを含みます税制抜本改革の実現・実施ということだと思います。このための法律は昨年8月に通っておりますが、この地方税の方の法律の改正理由を資料①に掲げてございます。アンダーラインを引いておりますように、地方におきます社会保障の安定財源の確保、それから地方財政の健全化を同時に達成することを目指します。これは国の法律と平行でございますが、この観点から、地方消費税収の使途の明確化、いわゆる社会保障財源化するということが、それから税率の引き上げを行う、こういう内容で既に法律が昨年通っておりまして、これを実施していくということが当面の一番大きな課題だろうと思っております。

資料②は、具体的な数字的なイメージでございますが、確認までという感じでございます。一番左側に現行の、いわゆる消費税5%の内訳を書いてございます。国分が(A)の4%、地方消費税が1%ということですが、国分の4%のうち、地方交付税の原資に法律に基づいて繰り入れられるものが1.18%真ん中にごございますので、地方の実質的な取り分はこの交付税分(α)と地方消費税の1%を足しました2.18%分ということございまして、現行俗に言う5%のうち2.18%、4割以上は地方の取り

分になっているというのが実態でございます。

これがご案内のように、一番上にありますように段階的に再来年の10月にかけて8%、10%に上げていくということが法律で決まっております、この中で地方消費税は下から2つ目でございますが、現行の1から1.7、2.2と引き上げていくということ、それから真ん中の $\alpha$ の交付税に回る部分も増やしまして、トータルで地方の取り分、現行2.18から、最終的に右下でございますが、10%になりましたときにはそのうちの3.72%分は地方税財源になるという形での法律が既に成立しているということでございます。

## 2. 地方財政の現状

**資料③**をご覧くださいますと、これは先ほど藤井審議官からご紹介がありました国の財政でございます。ワニの口が開いたようなことになっておりまして、歳出・歳入のギャップを国債で埋めているということでございますが、これとまったく平行な状況が、**資料④**をご覧くださいますと、地方財政についても言えます。

この**資料④**のグラフは、地方財政計画を毎年作りますときに、この財源不足がどの程度あるかということ、それを結局下にありますような地方債を増発しましたり、交付税の増額、これも国の方もお金が余っているわけではございませんので、結局かなりの部分は赤字国債を出していただいて地方交付税に上乘せするという形で埋めてきているという図でございます。昨今、リーマンショック直後に比べますと若干は改善しておりますが、一番右にありますように、80兆円ぐらいの地方財政を運営していく上で毎年13兆円ほど穴が開いています。これを国なり地方なりで借金して埋めているという状況にあるということでございます。

**資料⑤**をご覧くださいますと、これは同じように上が国の公債発行の毎年の規模、それから依存度をグラフにしたもので、下が先ほどご覧いただいた地方財政の財源不足の状況でござい

ます。ちょうど平行な形で国の財政が悪いときには地方の財政も足並みをそろえるように悪くなっているということがわかりいただけると思います。

国の財政と地方の財政という観点から幾つか、特に諸外国と比較して注意していただく必要があるのではないかとこの点について、ご紹介しておきたいと思っております。

**資料⑥**は、右側の国内総生産なり、この関連いたしますいわゆる民間の部門に対しまして、公的支出において地方がかなりの比重を占めているということでございます。左側の政府部門のうち、GDP比で11.6%が地方政府の支出になっています。中央政府は4.7%ということになっておりまして、俗に言う財政規模は今国の方が若干大きいわけでございますが、こういったGDP計算で民間に対して、国・地方のどちらが最終的に支出しているかということを考えますと、例えば教育・福祉・公共投資、国の方から地方に補助金などが来ますが、最終的には地方の県・市町村から国民の皆さん・住民の皆さんに支出するものというのが現実には多うございますので、この民間への支出割合というベースで見ますと、地方のGDP比というのが地方の政府支出のGDP比11.6%と、国をかなり大きく上回る規模になっているということでございます。

**資料⑦**をご覧ください。行政分野別にこの国、地方、どちらから最終的に民間部門にお金が出ているかということでご覧いただきますと、右側の黒塗りが国の部分でございます。グレーの部分が地方でございますが、上にありますような衛生関係、教育、それから民生、福祉関係等々、かなりの行政分野では地方の政府、県・市町村から民間に支出される部分が多いということございまして、国分が比較的多いのは下の方から3分の1ぐらいのところにあります公債費、それから下からすぐのところにあります年金、防衛といったところは国がかなり専横的にやっておりますが、それ以外の行政サービス

は現実には県・市町村を通じて民間に提供されているということを言いたい資料でございます。

これをさらに各国比較ということで見ますと、**資料⑧**の左側の枠囲みが日本の姿でございます。先ほどご紹介しましたように、GDP比で見ますと地方が11.1%、国が4.0%というような数字になってございますが、この地方がGDP比で11.1%の最終支出をしているというこの比重は、その下にありますアメリカ・カナダ・ドイツといった連邦制の国の州ないし市町村レベルの支出の規模にほぼ匹敵するということでございます。日本はどちらかといいますと右側にありますイギリス・フランスのような単一国家というふうに分類はされる部類だと思いますが、財政支出における地方の占めるポジションという意味では、アメリカ・カナダ・ドイツといった連邦制の国に匹敵するような支出をしているということをお願い資料でございます。

一方で、そういった形で国、地方を並べましたときに、地方の最終支出の割合は大きいわけでございますが、**資料⑨**は、では地方がいわば地方の判断で国の施策とは全く無関係に自由に支出できているかということ、そうでもないということをお願い資料でございます。この地方財政計画の支出の中で、色塗りをしているところが直接的にいわば国の判断で支出の内容が決まってしまう部分ということございまして、上にありますような例えば小中学校の先生を何人置くかとか、警察官を県ごとに何人置くかとか、これは国の法令で基準ががちり決まっておりますし、いわゆる一般行政経費にありますような福祉関係の経費等々も国の方がいわゆる負担金、補助金という形で支出して、地方が一定割合をお付き合いします。お付き合いという言葉はよくないかもしれませんが、そういうふうに制度的に決まっているものはどうございます。下の投資的経費、公共事業関係も同じような構造にございまして、こういった物を考えますと、地方の支出は規模は大きゅうございますが、かなりの部分は国の施策を実現するために

ということで、国の施策にかなり左右されているという構造にあるというのが日本の地方財政の大きな特色だと思います。

その中で特に社会保障に関しましては、例えば**資料⑩**の右上の生活保護なんかは一番ご案内だと思いますが、国が3、地方1とか、左下にあります介護保険も若干制度的には違いますが、在宅だと国が2、県1、市町村1というふうに法律で負担の割合が決められてきて、これに基づきまして、いわば国の予算に連動して地方もお金がかかっていくという関係にございます。

従いまして、この**資料⑪**の真ん中から上にございますように、よく社会保障関係の国費が自然増などで毎年1兆円ずつ増えていくというのはよく知られておりますが、これにほぼ連動する形で、地方の負担も毎年7,000億円ぐらい増えていくというような構図にあります。こういう中で、消費税率の改定とあわせて、地方消費税率の引き上げもお願いしていくということになっているということでございます。

**資料⑫**は、国・地方の税収構造でございますが、国税は、上にございますように、個人所得に対する所得税、法人所得に対する法人税、それから消費税といったものが柱になっております。地方の方も同じように個人所得、法人所得とございますが、地方消費税の割合は比較的小さうございますが、固定資産税というのが市町村の基幹税になっているということが、2つ目のグラフでご覧いただけるかと思えます。地方の内訳で見ますと、県レベルは比較的法人課税の黒いところの割合が大きいというのが3つ目の帯でございまして、一番下にありますように市町村は個人住民税と固定資産税が2本柱になっているという構造でございます。

この税収の収入の安定性というのを見ていただくのが**資料⑬**でございます。この4つに大きく分けました地方税の中で、何ととっても安定しておりましたのは一番下にあります地方消費税でございます。いわゆる1%分はほぼ判で押したように2.6兆円前後で推移しておりますし、

左下から伸びています固定資産税も平成の初めのころは地価の評価を適正化していくとかございましたので上がってきておりますが、平成10年ぐらいからは大体9兆円弱ぐらいのところで、これも安定して推移しているということがわかっていただけたと思います。

これに比べますと、右側に吹き出しを付けております地方法人二税でありますとか個人住民税、これらはかなり景気に左右されて、でこぼこがあるという構造にあるということがございます。

それからもう1つ、地方財政を語る場合には、地方財政は1,800あります地方団体の集合体でございますので、この税源の偏在性、地域的な偏りという問題が避けて通れない部分でございます。資料⑭の左側でございますように、地方税全体35兆円を税収が上がります各県別に分けまして人口1人当たりで比べますと、最大の東京と最少の沖縄で下にありますように2.5倍の格差がございますが、この中でも特に真ん中にありますいわゆる地方法人二税は経済力の強い東京都にどうしても集中する傾向がございます。この最大最少差は法人二税でございますと5.3倍にもなっているということがございます。われわれ地方税の税体系を考えていく場合に、住民の皆さまに対する直接の行政サービスを担っておるわけでございますので、景気に対しては収入が安定的、それで地域的に見ますとこういった地域的な偏りが少ないものをできるだけ多くしていきたいというのが長年の課題であるというのが地方財政の状況でございます。

こういった税源の偏在の中で必要な行政サービスをしていただくために、資料⑮にありますような交付税の制度があるということがございます。

あと、今日は経済界の方も多いと思いますので、幾つか、地方もいろいろ努力していますので、ということをご紹介したいと思います。いわゆる行革の努力につきまして、資料⑯にございますように、右側の上でございますように、平

成6年以降20年弱でございますが、地方公務員の数は330万人近くおりましたのが50万人ほど、ここ十数年で16%減らしているということがございます。

資料⑰にありますような公務員給与の水準も、ここの足元は国家公務員の方が7.8%の削減を2年間時限で行っているということで、いわゆるラスパイレス指数が跳ね上がった形になっておりますが、それ以前のいわゆる実力ベースで見ますと、ラスパイレス指数で国家公務員100とした場合に100を切るような水準まで抑制されてきているというのが地方の状況であります。

それから、資料⑱では、行革という意味でいわば最大のものは市町村合併でございます。市町村の数、それから首長さんの数もそうですし、真ん中の方にあります市町村議会の議員さんの数も、いずれもここ10年ぐらいで見ますと約半分ぐらいに減っているということがございます。地方の市町村の皆さんには非常に行革の努力はしていただいているのが昨今の姿ですということがございます。

### 3. 地方消費税率引上げと今後の経済財政動向等

以下、先ほどの藤井審議官の話と重なりますので、ちょっと飛ばしていただきまして、資料⑳をお願いしたいと思います。

これは後ほどの各論にも関わりますが、資料㉑の下の方に書いてございますように、目下、地方消費税含めました消費税の引き上げを控えまして、低所得者の対策、それから転嫁の対策、それから医療・住宅・車体の対策、それから地方固有では地方法人課税の在り方といったものが当面の来年度に向けて大きな課題になっていると思います。消費税率の引き上げに関わる景気の判断につきましては、先ほどお話がございました私どもの資料㉒にも付けておりますように、官邸で60名の有識者からご意見を聞くということが行われておりますが、1つだけこれに関連して紹介しておきますと、資料㉓まで飛ん

でいただきます。

ちょうどこの時期と同じくしまして、国の予算の概算要求が行われておりましたので、地方六団体が連名で自民党の総務部会にご要望されたときの文書でございます。これの一番上の丸にございますように、地方六団体全体といたしましても、先ほど申し上げましたように、今回の消費税率引き上げ分のうち相当部分が地方の貴重な財源になると予定されておりますので、来年4月におけます消費税・地方消費税の確実な引き上げの実現を図れるように、着実に経済状況の好転を図ることというのが、六団体名での要望の筆頭に掲げられております。地方としても国と協力して今回の税制抜本改革をちゃんと実現していきたいというスタンスで臨まれていることをご紹介したいと思います。以上でございます。

---

(林) ありがとうございます。国と同様、地方の財政も高齢化とともにますます厳しさを増していきます。とりわけ地方の場合には国の義務付けがありますので、その辺りも考えながら地方財政の将来を見通していなければならないというお話でした。

それでは、ただ今から財政学の専門家であります戸谷さんと橋本さんに、税制に関するお考えを聞きながら、今お話がありました国税・地方税についてご質問がありましたら、お願いしたいと思います。

では戸谷さん、お願いします。

---

### Ⅲ. 財政・税制の総論への意見

(戸谷) 大阪産業大学の戸谷と申します。よろしくお願ひいたします。お2人のご議論を踏まえまして、私の方から幾つか議論をしてみたいと思います。



#### 〔消費税〕

まず国税ですが、やはり現在の段階では消費税増税という問題が、国税における一番重要なテーマになっていると私は考えます。この消費税増税について、それに反対する或いは引き延ばすべきだという議論の根底にあるのは、先ほども審議官のお話にありましたが、「97年のトラウマ」があります。ご案内のように、1997年4月、消費税は3%から5%に上がりました。ところが、その上がった97年度以降、日本経済はガタガタになってしまっています。それは、とりもなおさず消費税の影響ではないか、消費税は景気の足を引っ張る原因になるというものです。そのために、今も消費税は上げるべきではないという議論が、どうしてもトラウマのように残っていると思うのです。

しかしながら、これも先ほどの審議官のご説明にありましたが、現在は経済成長率が年率で3.8%ですからかなり高い状態です。来年4月に消費税は8%に上がるということは、もうほぼ既定路線ではないかと私は思っております。例えば、消費税増税に強く反対されていた浜田宏一先生も、もう諦められたのではないのでしょうか。或いは、静岡県立大学の本田悦朗先生の毎年1%ずつ上げるという案も、最近はあまり言ってはおられないようです。こういう状態で、逆に今を外せば消費税はいつ上げることが可能なかとさえ思います。それこそ、今のはやりの言葉で言うと「今でしょ」ということです。

それで、仮にそれが上がるとして、税収が増えます。しかしながら、一体幾ら増えるかといえますと、ざっくり考えると、現在消費税の税収が約11兆円ですから、倍になったとしてももう11兆円増えるだけなのです。8%だともっと少ない。そうすると先ほどの議論から、日本の巨額の財政赤字、毎年1兆円ずつ増加する社会保障、経済活性化のため、あるいは地方分権のためと、使い途はいろいろあって、増収分を一体何に使うのかということがこれからの議題になっていく。或いはすでに水面下では議論が始まっているのではないかという気がいたします。

それこそ、オリンピックを東京で開催することになって、お金が要ります。国立競技場はどうやって建て替えるのかなとか、リニア新幹線もお金が要ります。そういうことを考えていった場合に、その消費税8%あるいは10%で足りるのか、という気がしています。極端に言いますと、来年4月から10%に前倒ししてもいいのではないかというぐらいに私は考えております。

こんなわずかな増税で日本の巨額の財政赤字が解消できるわけはありません。ただ、国際社会に対しては「アナウンスメント効果」があると思います。つまり「日本は何も決められない国だ」、「何も決められないまま赤字だけがどんどん増えていく国だ」という海外からの評価を払拭し、「日本は増税できるのだ」ということをアナウンスする。そうすれば、海外ヘッジファンドに売りたたかれて日本国債が暴落するという危険は、少し回避できるのではないかなという気はいたしております。

#### 〔地方税〕

次に、地方税に関して申し上げます。地方税の抱える根本的な問題は何かと言いますと、「地方分権」と「地域間格差の是正」というトレードオフの基準に挟まれているということです。地方分権というのは、各地方は、自分たちの税収で自分たちの行政サービスを賄いなさいといひます。ところが、これをやってしまうと

何が起こるかという、豊かな市町村に税収が集まって、そうではない市町村に税収が入りません。具体的に言うと、東京の独り勝ちになってしまう。しかし、それが駄目だと言って地域間格差を是正しようとする、今度は地方分権が成立しなくなってくる。このトレードオフの関係の中で、地方税というのはいつも苦慮すると思うのです。

そしてその点が最も顕著に表れるのが、先ほど企画課長のお話にありました「地方法人二税」つまり「法人住民税」と「事業税」です。平成20年10月から、法人事業税の半分は地方特別法人税として、人口、従業員に案分するという方法になっております。ただ、これは消費税を含む税体系の抜本的改革が行われるまでの暫定措置ということになっている。消費税増税に伴いこの問題も先送りすることは出来ないといひ私は理解しております。結局、地方税体系全体のなかで、議論して行かざるを得ないと思ひます。

例えば、法人二税を国に返してしまう、すなわち国税にして、その代わりに地方消費税を同額の税収分だけ引き上げるという案があります。これは1つの極端な議論かもしれませんが、その辺で少しご意見を伺えればなと思ひます。

---

(林) ありがとうございます。来年4月が「今でしょう」ということですが、8%へのアップは確実に予定通り実施すべきというご意見でした。税率の水準は、最終的に10%では不十分ではないか、ただアナウンスメント・エフェクトはあるだろうというお話をいただきました。それから、地方税に関しては地域間格差と地方分権のバランスをどのように取るのかという話と、場合によっては法人二税と消費税のバスターをすることも選択肢に入れていいのではないかということで、ご質問というよりも戸谷先生の自説を展開されました。それでは橋本さんお願いします。

---

〔橋本〕 関西大学の橋本です。先にまとめて私の方からも意見させていただいた方が、お答えの時間が効率化できると思いますので、先に意見を述べさせていただきます。

### 〔消費税〕

戸谷先生のお話、或いは審議官のお話の中にもありましたように、非常に厳しい財政状況の中で消費税率が、8%、10%と上がるのは確実だと思うので、もう少し将来の話をしたいと思っています。仮に10%まで上がったとしても、ほとんど財政から見ると焼石に水に近いような状況です。2020年度にプライマリーバランスを黒字化するという目標は、10%だけで到底足りません。当然歳出削減も必要なのでしょうけど、その話をすると話が大きくなりますので税制面に限定します。税制面から見ると審議官の資料の中にあつたように、GDP比で見た税負担率がかなり下がってきています。これを欧米並みに上げていかないと、欧米並みの福祉をやるうとしていくわけですから、税収が不足するのが当たり前です。税を調達する場合、消費・所得・資産という課税バランスに分けて考えたときに、これから何を上げていくのかというのが1つのポイントなのかなと思います。消費税率についてはEUが標準で15%ですから、その程度までは本来は上げるべきだとは思いますが、最近のどたばたした状況を見ていると消費税率を上げて財政再建に役立つのかなという気がしてきています。

1つは、消費税率を上げるに至って国民を納得させるためということで、消費税の使い道は福祉に限る、社会保障に限りませとしたことの弊害です。なお、予算総則では社会保障に使うということになっていますが、あれは実は使う気持ちになっているだけです。消費税の税収は一般会計に入ります。お金に色は付いていないので、社会保障に使うと想定すれば、余ったお金の部分は財政再建に使えます。そこが本音のところなのでしょうけれど、それは政治的に



は言えないので、こういう不明確な形でやっています。これも不正直なことで、お金が足りないので、財政再建に使うと本来は正面から政治家が国民に問うべきだったと思っています。なぜ社会保障に使うという想定が弊害を生じるかということ、社会保障に使うという話をすると、その分だけ余分に歳出が増える危険性があるからです。これは国についても地方についてもそうです。

それともう1つ、先ほど戸谷先生のお話にあったトラウマです。前回の消費税率引き上げ時には、景気が悪くなったのではないかということで、今回は、消費税率の1%分の景気対策をするとか、法人税を減税するという話が出てきています。消費税を上げるときには、そんな話がこれからもつきまとうのなら、あまり財政再建には役立つかないのかなという気もします。やはり所得税なり資産課税といった面も少し見直していくべきだと思います。

### 〔地方消費税の決め方〕

今回、消費税率引き上げと同時に、地方消費税も上がります。私は大学の試験で「日本の消費税の国税の税率は5%である。○か×か」という問題をよく出します。講義の中で教えているのですが、不正解者が多数出ます。みんな5%だと思っています。その原因の1つを作ったのは、総務省に責任があるのではないかなと思います。国税の税率は4%、地方消費税の税率は

1%「相当分」です。国税の方は消費税法に税率4%と書いてあるのに、地方税法には、消費税額の25%と書いてあります。地方税法に税率1%と明記したほうが国民にはわかりやすいと思います。授業の中では、地方税法に税率1%と書かずに、消費税額の25%となっている理由は、消費税が将来倍になるときは自動的に地方の取り分が増えるようにしたかったためではないかと説明してきました。

ところが、今度10%に上がるときに地方消費税の税率は幾らになるかという2.2%相当分になります。0.2%のおまけが付いています。この0.2%のおまけの部分は、消費税の引き上げ分は、社会保障に使うという話に関係してきます。地方も社会保障の負担が増えてきたので2%では足りない、だから2.2%で、0.2%おまけをよこせというバトルをされたのではないかと思います。

それはそれで理屈としてわかるのですが、それだったらなぜ地方税法にきちんと書いてくれなかったのでしょうか。実は2.2%相当分になるということで、今日の総務省の資料の中の資料⑳で地方税法では78分の22になります。とても暗記できないような細かい数字になってしまっていて、もうやめてほしいなと思います。地方税法に2.2%と明記して欲しいと思います。

### 〔三位一体改革の総括〕

それから、もう1つ長期的な課題として、国と地方の税源配分の話があります。この話を考えるには、小泉政権下で行われた三位一体改革の総括が必要かなと思います。三位一体改革で税源移譲したのですが、そのときの税源移譲の対象が所得税から個人住民税という形で3兆円規模となりました。

総務省資料㉑に個人住民税税収のグラフがあります。平成18年に3兆円ほどいったん上がるのですが、その後右下がりになって下がっています。リーマンショック以降、景気が悪くなったためです。だから、税源移譲の効果は、かなり薄れ

てきてしまっています。これは国全体で見ている話なのですが、実は地方だともっと悲惨なことがあって、ちょうど今私は夕張について調べているのですが、夕張市の個人住民税は、実は税源移譲前とほぼ同じ水準ぐらいいまで落ち込んでいます。これは、財政破綻以降に人口が流出した関係もあるのですが、人口流出自体は、過疎市町村ではどこでも生じていることです。三位一体改革で税源移譲の対象を所得税に限ってしまったところがこのような問題を引き起こしているのです。もう少し頑張って地方消費税も税源移譲の対象にして欲しいと言ってもよかったですのではないかなという気がしています。時間も押していますので、以上です。

---

(林) ありがとうございます。広範囲にわたって、しかも詳細な部分のご意見もあったようですので、時間の範囲の中でお答えいただければと思っております。それでは藤井審議官、お願いします。

---

### 〔消費税の使途〕

(藤井) 戸谷先生、橋本先生お2人から税の使い道についてご質問ご意見を頂戴いたしました。消費税につきましては、法律で社会保障に使うということが法定されておりますので社会保障に使うということなのですが、資料㉒に付けておりますが、今回消費税率を引き上げて社会保障に使うといったときにどうするのかということです。先般まとまったものですが、具体的に社会保障のこういうところを充実していくのだということが取りまとめられました。

これが資料㉒で、子ども・子育て支援の充実ですとか、医療・介護サービスの提供体制の改革、保険制度の改革、それから年金につきましては低所得者・高齢者への福祉的給付ですとか受給資格期間の短縮ということで、社会保障の充実強化を図っていこうという方針となっております。

ります。中身を説明する時間がちょっとないのですが、この充実策の中には併せて効率化もしていくということが入ってございます。効率化しつつ、必要なところを充実していくという内容になっております。

もう1つ社会保障については、別な資料でお示したように、社会保障給付のうち国が負担している部分に対して消費税収の方が全く足りない状態でございます、借金で賄っているという状態でございます。これは、今、福祉を受けているわれわれの世代が、子や孫にその負担を先に送っている、いわば子や孫のキャッシュカードで買い物をしているという状況に当たるわけです。社会保障を安定的に運営するためには、借金で賄うのではなくて、安定した財源でやらなければいけないという考え方がございません。

従いまして、ざっくり申し上げますと、この一体改革をまとめたときの考え方として、5%のうち、充実には1%分を充てる、そして安定のために4%を充てるという枠組みで構想されました。この安定化のためというのは、今、借金で賄っている部分を消費税収、つまり同じ世代の負担で賄っていくということでございます。ですから、この社会保障の安定化のために消費税収を使うという部分は、同時に財政健全化のためにもなるという姿になっております。

両先生がおっしゃるように、将来消費税率をどんどん上げるということは難しい以上、併せて社会保障も効率化していかなければいけないということでございます。それは、今回のこの充実策という中にも入っておりますし、今後もやるべきことをやっていくという方向で、政府或いは与党で議論がなされているところでございます。

こうして社会保障に消費税収を充てるということですから、反面、その他の歳出についてはそれ以外の税制で賄うという枠組みに必然的に今なっているというところでございます。そうすると、所得税ですとか法人税の動向がその他

の歳出、これには公共事業ですとか防衛ですとか或いは教育関係、科学技術の振興というものがあるわけですが、そうした歳出に影響を与えるという財政の枠組みに今なっているということでございます。

#### 〔10%で足りるか〕

10%で足りるのかという戸谷先生からのご指摘でございますが、今の政府・内閣府の試算では、2020年まで展望した場合に、プライマリーバランスの赤字を黒字化するというのが目標なわけですが、2015年に半減までは行きますが、2020年に黒字化というところまでは至らないというのが現在の試算の結果でございます。その示すところは、引き続き歳出の効率化に努める、それから歳入の確保に努める、その両方の努力が必要だということでございます。

従いまして、消費税率が上がった後さらにそういう議論をして実行に移していかなければいけません。歳出・歳入両面の努力が必要だということだろうと思います。

それから、国際社会との関係、国際経済との関係で、日本国債が信認されているのかどうかというご質問も頂きました。これにつきましては、G20に麻生大臣が何度か行って、日本は与野党で消費税率の引き上げという非常に難しい課題について法律を衆参それぞれ3分の2の賛成多数をもって通した民主主義の非常に成熟した国なのだ、他の国ではなかなかできないことをやっているのだという説明をしております。それは1つの政治的なメッセージですし、IMFなどは日本はまだ増税余力があるという診断をしていますので、そういう中で、国債の信認は保たれているということだろうと思っております。

それから橋本先生から所得課税や資産課税についてのご指摘を頂きました。これは後ほど各論のところで触れたいと思います。私からは以上です。

---

(林) ありがとうございます。では濱田課長、お願いします。

---

### 〔地方法人二税の在り方〕

(濱田) まず戸谷先生から、分権と地域間格差の是正ということに関してまして、特に地方法人二税の在り方についてご指摘がありました。これはご指摘のとおりでありまして、方法論としてわれわれもまさしくお話があった地方法人特別税を作りました。これは後ほど各論のところでもお話しようと思っておりましたが、作りましたときに、1つの処方箋として地方の地域間の偏りをなくす意味では地方法人課税の比重を下げて代わりに、地方消費税の比重を上げるということです。そのためには国との間で税源交換でやるというのも有力な手ではないかということ提唱したりもしていますので、そういう意味でそういう方法も含めて大きな課題だと思っております。

ただ、では地方法人課税はゼロでいいかということとそうも思っておりませんが、地方の法人も地域でちゃんと存在感を持って活動されておりますし、行政サービスを受けておられますから、それに応じて税をお支払いいただくということは恐らく自治体と企業との関係を良好にすると思いますか、いい関係を作っていくためにも意味があるというふうに思っております。もう1つ国との税源交換ということに関しましては消費税が社会保障財源という位置付けをされたということでございますとか、国の方からご覧になると国の方と交換を持ちかける前に地方の中でもっと何か創意工夫が考えられないかという宿題も頂いておるということでございますので、これは検討会を設けまして先般林先生にもご出馬いただいてアドバイスを頂戴したところでございます。今回の8%への引き上げ前にどういう見直しをするのかという方向を出したいと思っております、今、検討しているところでございます。

### 〔地方消費税〕

それから橋本先生から2点、1つは地方消費税率のアップに関しまして国分の100分の25という税率の在り方を変えてはどうかというお話がございました。これは、別に税率が上がるとき自動的にスライドして地方消費税もくっついていこうというよりは、納税者の方にできるだけご面倒かけないために今のような国税の4%分に対して100分の25という税率を決めているというのが本当のところでございます。つまり、消費税の場合は各事業者の方が売り上げの4%から仕入れに係る4%を引いたものを国の税務署に納めるという仕組みになっておりまして、それに対して地方消費税に乗せるためには、その国の税務署に納める額の4分の1を納めてくださいというのが一番簡単だということでございます。これは、普通に済むときは一緒ではないかとおっしゃるかもしれませんが、例えば還付の問題や追徴の問題とかが出た場合には、そうしておくことが一番納税者の方に、事業者の方に納税の事務の負担をかけないという意味でそういうやり方をしているということでございます。これは今回もその方式は踏襲したということでございます。

未来永劫これでいいと思っているかということ、われわれも中長期の課題としては問題意識をもちろん持っております、現状そういうやり方でやりますと全国一律の地方消費税率というのがビルトインされてしまうということになるのですが、カナダの例なんかを見ますと州ごとに多段階の付加価値税の税率が違うというようなことも現に出てきております。そういうこともございますので、先々を視野に入れますと先生がおっしゃったような資産の譲渡等というのを課税標準にして、今でいうと1%が地方消費税で、並行して国の消費税とかかかっていくようなやり方というもの、それは可能性の問題としてはありだろう、研究しなければいけないだろうと思っているというところでございます。

### 〔三位一体改革の総括〕

それから、三位一体改革の総括をとという話がございます。個人住民税でということになった大きな理由は、三位一体改革が国から補助金で、国経由で地方に回ってくるのではなくて、直接納税者の方と向き合ってお負担いただくという形で改革しよう、それが税源移譲だとした場合に、やはりそこは住民の皆さんから住民のいわば地域の会費として頂くような住民税というのが税源移譲の税目としては一番いいのだろうという判断があったということでございます。地方消費税の場合は、先ほど申しましたように、これも先々全くないとは申しませんが、やはり現状の枠組みでいいますと地域ごとで、県ごとで地方消費税の税率の差をつけるとなかなかできないわけでございますが、住民税の方でございますといわゆる超過課税もできるというような仕組みでもあるので、受益と負担を一致させていくという三位一体改革の理念からしますと住民税の方がベターだという判断があって、住民税を選択したというふうな経緯だったということでございます。以上でございます。

---

(林) ありがとうございます。予定より時間が押しておりますので、早速各論に入らせていただきます。

現在、法人税と消費税が脚光を浴びておりますが、それ以外の税目はこのままでいいのかというようなこともあります。それでは前半と同様、財務省の藤井審議官から各論についてお話しさせていただきたいと思います。

## IV. 個別税制の現状と課題

### 1. 消費税

(藤井) 資料⑩から各論の資料でございます。目下、消費税関係でのテーマですとか論点につ

いてご紹介したいと思います。

資料⑩ですが、低所得者への配慮、いわゆる逆進性ということが言われております中で、低所得者への配慮ということが検討課題に上っております。給付付き税額控除、複数税率、簡素な給付措置といったものでございます。

そのうち、複数税率につきましては資料⑪でございます。軽減税率につきましては、自民党と公明党の間で消費税率の10%引上げ時に導入することを目指す、そのための協議をする、協議すべき課題は対象、品目、軽減する消費税率、財源の確保、インボイス制度などとそこに掲げられているような課題が共通認識となって協議されているところでございます。

資料⑫で複数税率に関する事実関係的なものをお示しております。世界各国、単一税率の国も複数税率の国もあるわけですが、総じていえばヨーロッパ、いわば付加価値税の第1世代の国々は歴史的な経緯もあって複数税率を入れている国が多いということでございます。これに対しまして、後発国、第2世代は単一税率の国が多いという姿となっております。諸外国の食料品の税率はどうかといいますと、平均すると実は軽減税率を取っていても10%程度の水準になっているということがございます。諸外国で複数税率を採っている国でも、軽減税率なのか、標準税率なのかというのはかなりいろいろ議論があるようでございます。

例えばフランスですとキャビアは標準税率、フォアグラ・トリュフは軽減税率ということで、同じ高級食材でも違ってきます。これは、恐らくは国産品は軽減税率で輸入品は標準税率になっているように見えます。あるいは、イギリスでも同じように総菜なり食べ物をテイクアウトするのですが、温かいテイクアウト商品は標準税率でデリカテッセンなどのスーパーの総菜というのは軽減税率です。こういう線引きの問題は必ず出てきますということでございます。

それから、右側で軽減税率は高所得者の方にも負担軽減効果が及びますので、税収の減少幅

も大きくなるというようなことが論点になっているところがございます。

消費税率に関しましては、デフレという状況もありますので転嫁対策を求める声が非常に強くございました。

資料⑳-1では、これを受けまして、転嫁対策特別措置法という法律が成立しております。10月1日から施行されます。その内容につきましては、簡単にご紹介いたしますと、事業者間取引で弱い取引相手先に買ったたきなどが起こることを防ぐための措置というのが盛り込まれております。独占禁止法や下請法よりも広い取引関係をカバーして、なおかつ迅速に勧告・公表ができるような枠組みを作る、そういう法律の仕組みとなっております。

(2)では、消費税を転嫁していない旨の表示ですとか消費税をおまけしますといった表示については、行ってはいけないというようなことが法律に規定されております。

資料㉑-2で価格表示です。消費者に対して今、総額表示の義務付けがなされておりますが、その義務を緩和するものでございます。4月に税率が変わったときに、値札の付け替えなどについてある程度弾力的な対応ができるという措置を定めるものでございます。

資料㉒-2下からは、これらの法律の措置を実効あらしめるためのいろいろな政府の取り組みについて記載しておりますので、ご参考にしていただければと存じます。

## 2. 法人課税

資料㉓からは法人課税です。いろいろ報道で取り沙汰されておりますが、現時点で具体的に何か決まっているということではございません。

その上で、資料㉔以降法人課税及びそれをめぐるいろいろな法人の状況を分析しておりますので、ご参考にしていただければと存じます。法人実効税率自体は平成23年の税制改正で5%の引き下げをいたしております。ただし、復興財源に充てるため復興特別法人税が平成24年度

から26年度まで課税するというようになってございますので、現在は2%程度の低下にとどまっております。これが平成27年度になりますと5%の引き下げになるというものでございます。

資料㉕で各国の法人所得課税の実効税率を比較しております。日本もかなり積極的に下げきてはおりますので、アメリカよりも低く、フランスと同程度でございます。ただ、アジアの新興国あるいはイギリスと比べると高いというところが議論になっております。法人税率1%引き下げするのに必要な財源は4,000億円でございます。総論のところでお話しいたしましたように、財政リスクが非常に高まっている中で、その財源をどう見つけていくかも議論しなければいけません。そうしないと財政への信認が保てないのではないかとというのが1つの論点だと思っております。さらに、国外に企業が出ていってしまうのか、或いは海外からどういう企業が進出してくるのか、法人税率の引き下げが雇用や賃金に好影響を与えるのかどうか、設備投資にはどういうふうに通じるのか、内部留保を増やすだけではないかといったさまざまな論点があるわけでございます。

資料㉖以下、法人税収とか企業の状況を幾つかの指標でご覧いただきたいと思っております。資料㉗は法人所得と繰越欠損の関係でございます。バブル崩壊に伴いまして非常に大きな赤字を出したり、あるいは特別損失を出したりした企業がございます。実に繰越欠損が2000年には94兆円まで高まりました。グラフの上の赤側ですが、平成9年以降の法人所得の動向をご覧いただきますと、ITバブルが崩壊いたしました2000年代初頭を除きまして、リーマンショック直前まで、実は順調に法人所得は増えてきておりました。一方で、繰越欠損というのはなかなか減らず、70兆円台まで来ていたのですが、リーマンショックによって90兆円まで再度増えたという状況でございます。実は、今後の法人税収を考える上では、この繰越欠損金額の存在というのが非常に重しになっているというのが税収動向

の現状でございます。

資料⑳は、法人数と欠損法人割合の推移でございます。ご覧いただきますと、欠損法人割合は、全法人ベースでは7割でございます。大企業でも5割が欠損法人ということで、日本の企業の収益構造をどのように高めていくかということを考えていく必要があるということでございます。

資料㉑ですが、業種別の法人税額を並べております。いわば国際競争のど真ん中にされている製造業の法人税額は、法人税収全体の26%ということで、その内訳もでございます。ちょっとまだ分析が追いついておりませんが、いろいろ今後の法人税を考える上で分析材料の1つになるのではないかと考えております。

資料㉒は、法人の設備投資の推移を見たものでございます。2000年代に入ってからキャッシュ・フローよりも低い水準で設備投資をするという状況でございます。特に最近は減価償却費よりも低い水準にとどまっているということで、いわば法人にお金たまっている状態になっているわけでございます。従いまして、企業の設備投資の意欲を引き出して、企業の成長につながる設備投資につなげるというのが日本経済、企業が活性化するというポイントだという問題意識でございます。この積極的な設備投資が賃金の上昇につながるという循環を作るというのが、日本経済の課題だというのが共通の認識でございます。

資料㉓で、そういう認識の下に6月に閣議決定されました日本再興戦略におきまして、設備投資減税についての検討ですとか幾つかの税制上の検討課題がございます。目下、それを与党の税制調査会を中心に、具体策を取りまとめるプロセスにあるというのが現状でございます。

### 3. 所得税

資料㉔からは所得税ですが、ごく簡単に触れさせていただきます。

所得税での最近の改正は、最高税率の見直し

をいたしました。所得再分配機能の低下ということが言われる中で、課税所得4,000万円超について45%の税率を設けるという改正をして、一部所得再分配機能の回復を図ったところでございます。

結局、個人所得課税の実効税率がどうなっているか各国と比較してみますと、2,000万円以下の層においては日本の所得税の負担率が一番低いというのが特徴かと思えます。

### 4. 国際課税

続きまして、資料㉕から国際課税です。

国際課税につきましては、首脳レベルでも取り上げられるということでございます。その問題意識は、一番上の丸です。リーマンショック後、各国が財政再建を求められている中で、グローバル企業が税制の隙間や抜け穴を利用した節税対策により税負担を軽減している問題について、国際的な租税回避に対する批判が非常に高まっているという状況を受けて、G8サミットでも英国のキャメロン首相が主導されまして、議題の1つとして取り上げられました。OECDの租税委員会が中心になって、税源浸食と利益移転に関するプロジェクトを立ち上げております。このOECD租税委員会は、議長を財務省の総括審議官の浅川が務めております。

資料㉖で、そのG8サミットでの安倍総理の発言を載せておりますが、安倍総理からも税制が多国籍企業に対して公平かどうか、払うべきところで税金を払っているかという点が問題であり、払うべきところで税金を払うことが重要だ、だからこの問題に各国が真剣に取り組んでルールを作ることが公平な税制や公平な社会の建設に役立つということを非常に強く述べられております。

資料㉗、㉘は、報道ベースやイギリスの動きでございます。グーグルですとか、或いはスターバックス、アマゾン、アップルといったところについての報道などが相次いでいるところでございます。

そして資料⑩で、その OECD 租税委員会で今後どういう動きになるかということを示しております。わかりやすいのは、電子商取引課税です。例えば、音楽配信なんかを受けるときに、今、日本の消費税制度ですと外国のサーバーから音楽を買う場合には消費税が課税されていません。日本の国内の場合には課税事業者が国内におられますので、消費税が課税されているという状況でございます。こういうものについて、きっちりやっぺいこうというのがこの行動1でございませう。ほかに多くの課題があるわけです。こういうものに、国際的に取り組み始めているという現状でございます。以上、各論の説明とさせていただきます。

---

(林) ありがとうございます。それでは濱田課長、お願いします。

---

## V. 個別地方税制の現状と課題

### 1. 秋の税制改正における検討項目

(濱田) それでは、地方税の方の資料⑫-1をお願いいたします。今最もホットな話題といたしまして、先ほど申しましたように今年は年末の税制改正に先立ちまして秋の陣というのが自民党の税調でも動いております、この中でこれらの項目が一応範囲として決められているわけですが、特に1番にあります、先端設備の投資を促す税制の関連で、固定資産税の償却資産課税が議論の対象になっています。

経団連の方から秋の税制改正の議論におきましてこの資料⑫の真ん中辺ですが、2.(1)⑦のところでございます。法人税の減免措置を受けた資産については、償却資産に係る固定資産税を免除にするなど、地方税についても整合性を図るというようなご注文を頂いております。一方で、経済界ないし経済産業省の方から、ここ

2年ほどの税制改正の中で、実質的にこの固定資産税の償却資産課税を段階的に廃止していくようなかなり抜本見直しをしろというようなご注文が出ておまして、地方団体の方々にご心配をかけているところでございます。

固定資産税の税収は、全体で9兆円弱のうち、工場の機械とかを思い浮かべていただければいいのですが、大体1兆6,000億円ぐらいがこの償却資産の税収でございます。設備投資の水準そのものは景気の動向でございませう、これはストックベースの課税になりますので、毎年1.6兆円ぐらいのかなり安定した税収が得られる安定財源だということがございます。

資料⑫で各団体別に見ますと、当然のことですが、こういう大きな償却資産がある団体はかなり偏っている税源でございます。左側にありますように、ダムや発電所があるようなところでは、この小さな町村で償却資産の固定資産税が税収の8割9割を占めているようなところもかなりございませうし、右側にあります当然のことながら工業地帯などを抱えておられるところでは、地元の大阪市さんも右側の3番目にありますように、330億円以上の税収が年間この償却資産分が入っておりますし、この9番にあります四日市市さんのように人口がそんなに政令指定都市ほどは大きくないところでもあのようなコンビナートのものがあるところでは130億円も税収があるということで、特にこういう地方団体、市町村の方から大変ご心配いただいているところでございます。

資料⑫は、25年度の税制改正を議論したときに、地方6団体からかなり強い声を頂いたものでございます。一言でいいますと、知事会のところを書いてあります現行制度堅持で頑張れとわれわれも尻をたたかれていますところでございます。

経産省の方からは、この償却資産への固定資産税への課税というのは諸外国にもあまり類を見ないとかまれだとか言われますが、資料⑫の左側一番端にアメリカ全50州のうち38州ではこ

ういった機械設備に関する課税があるというふうに書いてありますように、もともと今の償却資産課税はシャープ勧告におきましてアメリカの税制を手本に作ったという経緯がございますので、そういう意味でまれと言われるほどのこともないのだろう、アングロサクソン系の国では一般的にある税制だというふうに考えていただいていいと思います。

それから、資料③で書いてございますのは、経団連の皆さまも含めてでございますが、法人税と固定資産税の考え方が違うのはどうもけしからんというお叱りを頂くのですが、端的に言いますと、下にありますように法人税の償却を即時償却とか特別償却で早くやるかどうかというのは、法人税をいつ払っていただくかという時期の問題だけでございますが、固定資産税の償却資産課税を全く財産を減価してしまいますと、固定資産税は財産税ですので、納税の時期の問題でなくて税金そのものがなくなってしまうという意味で、法人税の償却を早くかけるというのとはちょっとインパクトにおいて天と地ほどの差があるということでありまして、市町村の皆さまも大変心配しておられるということでございます。

参考として真ん中のところに書いておりますように、平成19年度に法人税の償却の方法が変わったときにもこれは大議論になったわけでございますが、与党の税調、政府の税調でも議論していただいた上で、固定資産税はいわば財産税で法人税と性格が違うので、法人税の減価償却方法が変わっても固定資産税については従前のおりでいい、というお沙汰がいったんついた問題が、変な言い方ですが、蒸し返されているというような側面があるということでございます。

## 2. 地方法人課税

それから、今後年末に向けまして、償却資産の課税の問題も場合によってはまた引きずる可能性もなくはないと思いますが、大きな問題と

いたしまして、先ほどお話がありました実効税率の問題を含めた法人課税の問題、それから自動車車体課税の問題、それからゴルフ場利用税といったところが、平成25年度の改正でも議論になりましたが、また大きな焦点になってくるのではないかと思います。

そのときわれわれが申し上げておりますのは、皆さん、消費税率の引き上げがあると、地方も先ほどの話ではないのですが、潤うのだろう、その分多少減税しろと言われるわけでございますが、冒頭申しましたように13兆円も年間お金が足りないという状況の中で、消費税率引き上げ分で地方の増収分は、交付税分まで含めて10%の時点で、資料⑥の2つ目の丸に書いていますが、4兆円ぐらい、そのうち1兆円ぐらいは子育ての充実なんかにかけるということでございますから、もともと13兆円穴が開いているところが3兆円ぐらいは今回の地方消費税率の引き上げで多少緩和されるという程度の話でございます。消費税率引き上げ分が地方に回ることから減税できるようになるというような話では全然ないということを一生涯懸命申し上げているところでございます。

個々の問題で簡単に一言ずつコメントいたしますと、資料⑨をご覧くださいますと、先ほど戸谷先生からもご指摘ありました地方法人特別税の制度が税制抜本改革までの暫定措置というのが法律上の位置付けになっておりますので、東京都をはじめとして大都市部の都府県からはこれは見直ししてください、元に戻してくださいというような声を頂いているところでございます。この税の仕組みは、先ほど戸谷先生からもご紹介ありましたように、もともと都道府県税であります法人事業税の半分弱、消費税率でいいまして当時の1%相当の2.6兆円を便宜上国税という形に切り替えました、地方法人特別税です。ただ、国が使ってしまうわけではありませんが、同額をそのまま地方法人特別譲与税として各都道府県に戻すわけですが、戻すときの基準が右側にあります人口・従業者という地

方消費税を市町村に配るときの基準で戻しますので、端的に言いますとこの法人事業税ですと東京都の全国シェアが25%ぐらいですが、この右側の人口・従業者で配り直しますと東京都は13%とか14%ぐらいに落ちてきますので、その隙間分だけ、端的に言いますと大都会の東京都から少し財源をはがして田舎の県の方に持つてくることが、ちょっと言葉は品がないですが、できるような仕組みになっております。当時、石原都知事から、消費税を上げるときには地方全体としてもまた財源が豊かになるのだから、そのときまでの暫定措置だということでしょうがないと言っていた経緯もあり、今年年末に見直していかないといけないという宿題事項になっているということでございます。

資料④⑩にありますような検討会も、昨年の秋から立ち上げていろいろ検討いたしておりますし、そうした中では資料④⑩にありますように、経団連の方にも意見陳述していただきまして、経団連の方では地方の法人課税のうち所得ベースである国の法人税と課税ベースが同じようなものは、国税に吸い上げていく形にして、段階的に縮小したらどうかというようなご提言を頂きました。

同友会の方からは、われわれはこういう話があると代替財源を示せ、と言うものですから、そこもご提案いただいた形になっていまして、この地方法人課税の分を第1段階は減税して代わりに個人住民税ないし固定資産税の土地分を増税しろ、2段階目は地方消費税を増税して減税すればいいではないかというようなご提言をいただいております(資料④⑩)。1つの考え方ではありますし、筋は筋ではあるのですが、現実の政治過程の中で企業の税をまけるために個人の住民税を上げてください、固定資産税を上げてください、或いは地方消費税を上げてくださいというのはなかなか政治過程として大変なのではないかという感想を持っているところでございます。

### 3. 車体課税

資料④⑨は、われわれは「そうではない」と言っておるのですが、自動車の関係業界の方々からは、特にこの真ん中の上にある(イ)の自動車取得税について、消費税との二重課税だというそしりを頂いていまして、今年の年初の平成25年度改正でも廃止運動のやり玉に上がってしまいました。これもいろいろ議論がありましたが、お沙汰としましては、この真ん中の(イ)のところにありますように、自動車取得税を2段階で引き下げて消費税10%時点で廃止だという大きな方向が出てしまったということがございます。われわれは、これだけでは立つ瀬がないので、代わりに代替財源がないと今の財政状況では地方もうんと言えませんという話を言いましたので、(ロ)のところを書いていただきまして、消費税10%で取得税廃止だという段階には自動車税において、これは同じ県税で保有段階で毎年5月にお支払いいただいている税でございますが、環境性能に応じた課税を、意味としては新たな課税をとということですが、実施することとし、他に確保した安定的な財源と合わせて地方財政へは影響を及ぼさないということです。平たく言うと、取得税はなくすけれども、保有課税である毎年払っていただく自動車税で代わるような課税を、環境性能に応じた課税を考えて、他でも財源を考えて、地方財政に穴を開けないようにするのだという大方針は決めていただいて、これは今年の年末に具体的な中身は決めようということになっているというのが大きな姿でございます。

地方財源の問題ももちろんあるのですが、資料④⑦のような問題をわれわれはお訴えしております。エコに優しい税制という観点から問題ではないかということございまして、Aという高級輸入車は1,300万円ぐらいしますので、今の取得税5%では59万円ぐらい払っていただいております。燃費はよくないのでエコカー減税の対象になりませんで、今、59万円ほど取得

税を払っていただいているわけです。

一方でDが国産ハイブリッドの大衆車でござりますが、これは210万円ぐらいで、本来ですと5%、9万3,000円ぐらいの取得税を払っていただくのですが、これはエコカーだということで既に減税になっていまして、今、このDの車を買うときには取得税はかかっていません。0円ということでございます。ということは、消費税が上がるからといって取得税を廃止したときに喜ぶのは高級輸入車を買う方であって、ハイブリッドの大衆車を買う方は今もともと取得税がかかっていないので、取得税を廃止しても恩典がありません。言い換えますと、取得税を廃止した場合にエコカーの普及を図っていくという政策目的には逆行するようなことになるのではないかという点を一生懸命われわれは訴えているところでございます。

#### 4. ゴルフ場利用税

最後に一言だけ、資料⑨のゴルフ場利用税というのも、ゴルフをやる方は払っていただきたいというのが私の気持ちでござりますが、ゴルフを愛好される議員さん方等を中心に、これも二重課税だとかなぜゴルフだけ課税するのだ、テニス・スキーは課税しないではないかというようにことを言われまして、この機会に廃止すべきだというご議論が今年の年初もされましたし、また年末も行われると思います。地方団体の方からは、ゴルフ場があるような山林原野の多いような市町村に貴重な財源になっているので、廃止は困るという声を頂いている状況でござります。以上でござります。

---

(林) ありがとうございます。残された時間が10分不足になってしまいました。各論について戸谷さんから、少し短か目をお願いします。

---

## Ⅵ. 個別税制の現状と課題についての討論

(戸谷) はい、わかりました。それでは絞ります。まず法人税についてご議論したいと思います。

### 〔法人税率引き下げ競争〕

法人税に関しては、税率そのものを引き下げるのか、それともいわゆる投資減税という投資をする企業に減税するのか、2つに議論が分かれています。今朝の日経新聞の一面に、安倍首相は税率を下げるべきだと言われたという記事が出ていました。安倍首相は一月か二月前は、むしろ政策減税を主張されていたのではないかと私は記憶しております。いずれにせよ法人税については、常にこの問題があってこれをどうするかということが1つ議論になると思います。

それともう1つ、これは法人税について漠然とした私自身の疑問なのですが、どこの国も法人税を下げた他国の企業を呼び込もう、或いは自国の企業が出ていかないようにしようと、いわゆる「税金引き下げ競争」が起こっているようです。これは一体どこまで行くのだろうか。極端に言いますと、どこの国も最終的に法人税がなくなるという事態が起こりかねない。これがゲーム理論でいうところの、いわゆる「レース・トゥ・ザ・ボトム」、日本語では「底辺への競争」という現象です。これに対処するには結局、各国間の協調とか話し合いしかないのですが、そういうことが行われているのか、お聞かせいただければと思います。

### 〔外形標準課税〕

地方税に関しましては、今日ご議論がなかったのですが、法人事業税の外形標準課税という問題があります。現在これは、資本金1億円超の企業にのみ、利益ではなく外形標準に課税するものですが、非常に中途半端な状態になって

しまっています。そもそも、外形標準課税を入れる際の最も大きな根拠は、赤字企業に対しても税金を払ってもらおうというものでした。ところが1億円企業の大企業というのはむしろ黒字企業が多く、赤字企業に課税しようとするとその基準を引き下げないといけない。にもかかわらず、結果的には1億円超の大企業のみにかかっています。これをどうするかという問題があると思います。

#### 〔償却資産課税の在り方〕

あとは既にご説明がありました。償却資産課税の問題です。もちろん地方団体にとっては税収が減るから困るのですが、企業の方は当然負担になっています。よく企業の税負担という形で国際比較をしたりしますが、あれはいわゆる利益ベースのみで、要するに法人税と法人住民税と法人事業税、これだけなのです。しかし企業の税負担はそれだけではありません。固定資産税の負担が非常に大きい。

しかも償却資産課税について1つ言えることは、これは重厚長大産業にかかるということです。経済のソフト化が進行し、IT取引等が行われると、そんなに大きな店舗や設備を要しません。そういう企業には現行の償却資産課税は比較的軽い課税しかされません。このような税負担の不公平をどのように解決するかということについて、もし何かお考えがあればお聞きたいと思います。

---

(林) ありがとうございます。では橋本さん、お願いします。

---

#### 〔所得税〕

(橋本) ますます時間がなくなってしまったので、2点だけお話しさせていただこうと思います。まず所得税ですが、最高税率を見直しました。課税所得4,000万円から最高税率45%と

したということですが、課税所得が4,000万円のサラリーマンはほとんどいないので、再分配効果としてはあまり意味がありません。政治家的には金持ちだけ増税して、対象者がいないから反対する人もほとんどいないということで結構なことなのかもしれませんが、税収にも寄与しないと思います。

それと、実は今所得税の税率表はほとんど覚えられないような刻みになってしまっていて、5、10、15、20、23……でしたか。昔は10、20、30、40、……課税所得の区分は300、600、1,000、2,000と覚えやすかったのですが、今は全然覚えられません。このように複雑な刻みになったのは、地方税を比例税率化したときからです。そのときに、各家計の負担が変わらないように国税の刻みを変えました。それ自体は正しいと思うのですが、国税の方にしわ寄せがきてしまって、今の形になりました。

この際、先ほどお話になったように2,000万円以下は諸外国に比べて所得税の負担が低いので、所得税を上げるしかないと思います。昔、石先生が税調で、納税者のほとんどがサラリーマンなので、基幹税としての所得税を見直す必要があるという当たり前の話をしたら、「サラリーマン増税」だとバッシングされた事件もありました。そういうトラウマもあるのでしょうか、やはり所得税について税率表を見直してある程度中堅から上の人について、少し増税をお願いするというのを考えてもいいのではないかと思います。増税の際に、課税所得の区分と税率を見直せば、所得税もだいぶすっきりします。

#### 〔償却資産課税の在り方〕

それから、地方税に関してはいろいろ聞きたかったのですが、本当に時間がないので1つだけにしておきます。先ほどの償却資産のところの説明が気になります。固定資産税での償却資産の取り扱いを法人税と同様に、減価償却を最後には1円にしてしまうわけにはいかない、固

定資産税は財産税だからという話でした。固定資産税での償却資産の扱いを法人税と同じ基準でやると税収が入ってこないから地方団体が減収になり苦しいというのはわかるのですが、税収確保だけが目的ですという説明は苦しいと思います。税の論理は、地方公共サービスから利益を受けているので課税するという話でないといけなと思います。償却資産の価値がほぼゼロになったものに対して課税するというのはやはり問題だと思います。償却資産の存在が企業に収益を発生させていて、その企業が当該地方団体から公共サービスを受けているので収益に見合った負担をお願いするというでないといけなはずです。例えば、ここは関電ビルですので、原子力発電所の例で考えてみたいと思います。活断層がみつきり、再稼働できない原発も固定資産税を払っているのが現状です。資産価値ゼロというか、廃炉の費用を見るとマイナスみたいなイメージです。そういうものについても、地方団体の財政が苦しいので財産税だからかけますと言いつけていくというのはどうかと思います。以上です。

---

(林) 特にこれに関しては言っておかなければいけないということがございましたら、藤井審議官、そして濱田課長、お願いいたします。

---

#### 〔法人税率引下げ競争〕

(藤井) 法人税率、税率の引き下げなのか、投資減税などのそういうやり方なのかという問題提起がございました。これにつきましては、そもそもどういう産業政策を取るのかということがもともと土台にございます。ターゲティングポリシーと言われるものなのか、なるべく自由放任がいいのかという、産業政策の在り方と結び付いていると考えております。必ずしもターゲティングポリシー、要するにこの産業を日本で伸ばしていくのだというのを、キャッ

チアップ型経済が終わった後、そういう分野を役所の側とか政府の側が明確に見いだせない状況の中で、基本的に自由放任的な産業政策が志向されてきたということで、どちらかというとなり法人税率の引き下げというのが志向されてきたということだろうと思っております。

もう1つは、戸谷先生もおっしゃったような国際的な税金引き下げ競争というものに日本も近隣アジア諸国との関係がございますので、そこに巻き込まれてきたという、その2つの側面があるかと思っております。税金引き下げ競争につきましては、ここでまた先般のG8でBEPSという観点から、グローバル企業についてはちょっと課税の在り方を考えなければいけないということが首脳レベルでも提起されていますので、そういうことも今後の動きとしては重要な要素なのだろうということです。単に引き下げ競争だけしては各国とも困ることになるので、そういう意味でかなりハイレベルで問題提起がなされていますので、今後国際的な議論になるのだろうというふうに思っております。

#### 〔所得税〕

それから、橋本先生から所得税についての問題提起がございました。最高税率は先ほどお話ししたとおりなのですが、もう1つ重要な改正をやっています、給与所得控除につきまして245万円で控除額頭打ちという改正をやっております。これも1つの所得再分配機能の強化です。日本の給与所得控除というのが世界で類を見ない状況でございまして、非常に水準が高く、この改正をするまで青天井で給与所得控除ができたという特徴があります。サラリーマンのいわば必要経費控除でございまして、各国こういう大きな控除を認めている例はございません。

こういう給与所得控除の在り方も含めまして、所得税につきましては課税ベースが非常に小さくなっているとか、さまざまな問題がございまして、従いまして、税率の刻みの点につきましても、その課税ベースの問題などと併せて所得税



の在り方を考えていくということだろうと思っております。

---

(林) ありがとうございます。では、濱田課長をお願いします。

---

#### 〔外形標準課税〕

(濱田) まず、戸谷先生からの外形標準課税の問題でございます。これはご指摘のとおりでございます。現状は法人事業税のうちの大企業の4分の1相当の部分だけがいわゆる外形課税になっているということでございますが、もともとわれわれは世に原案を問うた時点では、事業税の中の半分を中小企業も含めて外形標準課税に切り替えたいということでお諮りしました。その後、いろいろな政治過程のある中で、まさしく赤字企業にもご負担いただく制度

であればこそ、当面導入していくにはこういう姿しかないということで現在の姿になったということでございますので、今後、先ほど来のお話がありました実効税率の問題等々大きく全体を議論していく中では、この外形課税は方向としてはわれわれは広げていくということも視野に、ご議論をぜひいただきたいと思っておりますのでございます。

#### 〔償却資産課税の在り方〕

それから、両先生から償却資産課税の在り方についてございました。特に橋本先生からちょっと私は先ほどわかりやすく思っただけでかなりラブな物言いをしたのでお叱りを頂きましたが、課税の根拠といたしましてはあくまで現に使用して行政サービスを受けている以上は、その対価として税をお支払いいただきたいということでございますが、いずれにいたしましても、事業活動に関しまして一種の外形課税的な形態と

いうふうな見方ができるのだと思います。そういう意味では、在り方そのものはあまり部分を捉えて外国とどうこうというよりは、全体の、事業税の外形標準課税とかを含めました、企業の税負担全体の中でどうぞ負担いただくのが一番公平かという観点の位置付けを持って議論していくというような視点が必要なのではないかなと思っております。以上でございます。

---

## おわりに

(林) ありがとうございます。時間が参りました。いろいろな課題がまだ残されております。税制改正は、やはり政治の問題も踏まえながら考えていかなければなりませんし、制度設

計の中で原理原則を大事にする方と、もう少し柔軟に考えなければいけないという方がおられます。これはもしかすると世代間の考え方の相違なのかもしれません。こうした点を踏まえながら、税制のあるべき姿を求めていくというのは非常に悩ましい問題です。租研の税制改正に関する意見は租研の総力を挙げて非常にバランスの取れた客観的な税制の改正の在り方を示したものとなっています。今日の議論の答えもかなりの部分そこで見つかるのではないかと思いますので、ぜひお読みいただきたいと思います。

司会の不手際で時間が少し延びてしまいましたが、討論者4人の方々に拍手をお願いしたいと思います。ご清聴どうもありがとうございました。