

# 大阪大会



# 副会長挨拶

## 第66回租税研究大会大阪大会開催にあたり

公益社団法人日本租税研究協会副会長  
宇野 郁夫  
(日本生命保険相互会社相談役)

本日は、第66回の租税研究大会に、多数の皆様と講師の方々にご参加頂きまして誠に有難うございます。

特に、財務省の藤井審議官、総務省の青木審議官には、業務ご多忙の中、午後の討論会におきましてパネリストをお務め頂きます。心より御礼申し上げます。また、皆様方には、常日頃、当協会の事業活動につきましてご支援・ご協力を頂いております。この場をお借りして、改めて厚く感謝申し上げます。

さて、安倍政権発足以来、日本経済は、現在、ようやくデフレ脱却と再生の実現に向けて着実に前進しようとしております。今後、これを確実なものとするためには、長年にわたる構造問題の核心部分を真正面からみつめ、勇気をもってこれを改革していく、実践力こそが大事であると思っています。

いつも申し上げることでございますが、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、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きております。

わが国社会の将来像を信頼できる形にしていくための鍵は、大きくわけて2つあると考えております。

もうご承知のとおりのことではございますけれども、1つ目は何よりも「経済活力の強化」でございます。そしてその基軸となる「企業」の活力の向上でございます。企業収益の拡大は、



雇用環境を改善し、所得・配当を増大させ、その結果、消費や投資が促進され、それが更に、企業収益の再拡大につながり、成長に向けた良循環を生み出します。

政府は、今年6月に公表した「経済財政運営と改革の基本方針2014」(骨太方針)において、「法人実効税率を数年で20%台まで引き下げることを目指す」と明言しました。これは、日本の立地競争力、日本企業の国際競争力の強化を図るのを強く意図したものでありますが、単純に税率を引き下げるだけでは効果は望めません。企業の革新的な投資意欲を高め、イノベーションの創出を促す措置を併せて検討していく必要がございます。

2つ目は「安定財源の確保」、すなわち、財政健全化の推進でございます。わが国の長期債務残高は、今年度末には1,010兆円、対GDP比で202%に達するなど、歴史的にも国際的に

も前例を見ない常軌を逸した最悪の水準でございます。財政健全化に向けては、「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」という国際公約を目標に掲げております。しかし、わが国は、内閣府の「中長期の経済財政に関する試算」の中でも、2020年度黒字化の道筋は描けておりません。早急に、黒字化のための具体的な取り組みや道筋を、国民や国際社会に明示し、確実に実行していかなければなりません。

この実行への確信を持たない限り、国民は明るい国家の将来像を描くことはできず、国民の自己犠牲を前提とした国家再生への道は、初手から望むべくもないと考えます。

財政悪化の最大の要因である社会保障制度改革をはじめ、徹底した歳出削減を進めるとともに、新たな税収の確保を通じた歳入増も必要でございます。消費税率10%への引き上げ問題もわかり切ったことでございます。税制抜本改革法の通り、引き上げの実施を決断するだけであるとを考えます。

消費税率を上げれば消費が減る、といった

「いいわけ」は、消費税率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す。今、求められるのは、国家の将来に対する良心と、勇気ある決断力のみである、と私は考えます。それだけに、次世代への借金のツケは確実に減らしていつているという、執念の実績を明確に積み上げていくべきであろうと思います。

本日の大阪大会におきましては、午前は、谷口教授よりご報告をいただきました。午後からは、「税制改革を巡る現状と課題」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ございます。午前に引き続き、大変有意義なお話を伺えるものと考えております。是非、午後のプログラムについても、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、本日ご出席の皆様方、益々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、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。

# 税制改革を巡る現状と課題



●参加者（五十音順）

総務省大臣官房審議官  
神戸大学大学院法学研究科准教授  
財務省大臣官房審議官  
京都産業大学大学院経済学研究科准教授

青木 信之  
神山 弘行  
藤井 健志  
八塩 裕之

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～67頁」に掲載されています。

## はじめに

(林) 今日は、税制の問題を幅広く取り上げ、活発な御議論をお願いしたいと思っております。ただ、税の問題というのは非常に悩ましいものでして、できれば負担は少ない方がいい。しかも、よりよい税制を構築するためには、公平・中立・簡素といった租税原則を満たさなければなりません。租税原則の間にトレード・オフの関係が生まれたりします。従って、場合によっては価値判断を織り込ませなければいけないというような問題も出てまいります。

このように、悩ましい問題を抱える税制ですが、やはりソフト・インフラとしての税制が日本の経済社会を今後大きく左右することを考えますと、今、宇野副会長も指摘されたような大きな構造問題を解決するための税制を、一刻も早く構築していかなければなりません。そして、改革に対して出てくるさまざまな障害があるとすれば、その障害をどのようにして取り除いていけばいいのかといったことも、税制改革の大きな課題ではないかと思えます。

今日の討論は2時間の時間を頂いております。前半部分で、総論の議論を展開したいと思います。そして、後半部分で各論と考えています。総論部分では、国の財政、地方の財政も含めたさまざまな課題についてもご提示いただきたいと思います。財務、総務の両省からは詳細な資料も頂いておりますが、時間の都合で十分なお説明を頂けないかもしれません。その節はお許しいただきたいと思います。

その後、京都産業大学の八塩先生、神戸大学の神山先生から、自説あるいは質問を展開していただければと思っています。

それでは、第1ステージとして、まず財務省の藤井審議官に、財政と税制改革の現状をお話させていただきます。



## I. 最近の経済・財政情勢

(藤井) 財務省主税局審議官の藤井でございます。よろしくお願いたします。まず、私の方から、お手元の「最近の経済・財政情勢」という資料を用いまして、昨今の経済状況、財政状況、税制として何が大きなテーマになっているかということについて、概観いたしたいと思います。

### 1. 全体像

資料①は、現在の経済政策の大まかな全体像を示しております。

まず、3本の矢の政策、大胆な金融政策などによりまして、このデフレからの脱却を図り、持続的な経済成長を実現していくと同時に、財政健全化を図っていくということです。社会保障の持続可能性の問題は、財政の持続可能性の問題とイコールでございますので、「社会保障と税の一体改革」ということで、財政健全化と社会保障制度改革による安定化を同時に進めていきます。これら、財政や社会保障の問題が、国債リスクの低下、金利の安定、或いは人々の将来の安心感ということを醸成いたしまして、持続的な経済成長につながっていくということです。このようなモデルで経済政策を進めているというのが大まかなところでございます。



## 2. 経済政策

現状を見てみますと、安倍政権における経済政策（資料②）ということで、基本的に順調に進んできていると思います。昨年10月1日に、消費税率引上げと経済政策パッケージが決定されました。その後、政労使の合意ということで、経済の好循環を目指して、賃金というものを正面から取り上げたわけでございます。その後、補正予算の成立、そして今年の4月に消費税率の引上げ、その後、駆け込み需要による反動減がございました。この夏には、日本再興戦略改訂ということで、さらに成長戦略を進化させるものを策定し、実行段階にあるということでございます。

資料③をみますと、4-6月期の経済は反動減が比較的強く出まして、1-3月期が前期比6%の成長だったものが、4-6月期にはマイナス7.1%になったところがございます。その後の経過は、民間の40社ほどの経済予想の平均によりますと、ご覧のような点線の経路をたどり回復基調に戻っていくという予想となっております。

資料⑤は、この間に取られましたデフレ脱却・経済再生に向けた主な予算・税制措置を並べております。デフレからの脱却を目指しまして、特に税制面におきましても、かなり思い切った施策が展開されています。

左上、雇用・所得・消費の拡大から申し上げ

ますと、25年度税制改正、26年度税制改正におきまして、所得拡大促進税制の創設・拡充というのが行われたわけでございます。また、復興特別法人税の1年前倒し廃止が行われました。消費の拡大を目指しまして、住宅ローン減税の拡充、それから交際費課税の緩和措置を取っているところでございます。

それから、右側、民間投資の活性化、産業の新陳代謝の促進ということで、設備投資の拡大のための税制、25年度、26年度で新たな制度を創設しております。研究開発の促進、研究開発税制の拡充を25年度、26年度の税制改正で行っております。また、産業の新陳代謝の促進ということで、ベンチャー投資促進税制の創設、事業再編促進税制の創設がなされているところでございます。

これらの措置を通じまして、デフレ脱却・経済再生への道筋をつけつつある、つけてきているということでございます。

また、デフレから脱却して経済を好循環にしていく、そして持続的に成長していくためには、賃金の増加が重要だという認識の下、資料⑥の真ん中に書いてございますが、経済の好循環実現に向けた政労使会議が昨年9月20日に第1回が開かれて、次のような政労使会議における合意が取りまとめられたところがございます。

資料⑦二つ目の枠囲いのところですが、政労使会議の具体的な取組として、賃金上昇に向けて取組、企業収益の拡大を賃金上昇につなげていくことが合意されました。また、中小企業・小規模事業者に関する取組として、労使は経営状況や経済状況に応じつつ、企業収益の拡大を賃金上昇につなげていくことになっております。3として、非正規雇用労働者のキャリアアップ・処遇改善に向けた取組、そして4として、生産性の向上と人材の育成に向けた取組が合意されているところでございます。

## 3. 経済状況

資料⑧には、これらの取組を通じて、経済状

況を示す幾つかの指標を並べております。株価は、ご覧のように、最近1万6,000円を超える水準となっております。安倍内閣発足時が1万円でごございました。為替はかなり円安方向に進んでおります。安倍内閣発足時は85円台でごございましたが、現在108~109円になってございます。10年国債金利の推移は、ご覧のとおりでございます。史上まれに見る低水準で推移しております。物価につきましては、消費税率の引上げを含んだところで、3%台の物価上昇率となっております。

消費税率の10%への引上げについては、年内に経済状況等を総合勘案しながら判断されることになっております。法律上は、27年10月から、8%から10%への引上げが既に決まっております。その上で、年内に、最終的にその法律どおりにいくかどうかの判断を、経済状況を見ながらやっていくという枠組みになっております。

5%から8%への駆け込み需要、反動減の要素を分析したものが、資料⑨右側の図でございます。530.1兆円に点線がございますが、これは、1-3月期と4-6月期の平均のGDPでございます。これと、この水準が過去と比べて成長しているかどうかを見ているわけですが、薄い点線(523.3兆円)がございます。これが前年同期、昨年の1-3月期と4-6月期の平均のGDPになります。これに比べて、対前年同期比で1.3%の成長をしたということでございます。それから、直近の昨年の10-12月期に比べてましてプラス0.5%ということですから、この駆け込み反動減をならした水準で考えてみますと、前年よりも、或いは前期よりも成長している姿でございます。

そういう意味で、経済的に反動減はかなり強かったということはございますが、経済成長が止まったという状況ではないと思っております。

先行きを占う意味で幾つかの経済指標をさらに見てみますと、資料⑩の企業部門の状況でござ

いますが、鉱工業生産指数は、6月は前期比で低下いたしました。7月はプラス転化しております。直近の数字を申し上げますと、8月がマイナス1.5%ということで、市場予想よりも悪かったということでございます。ただ、9月はプラス6.0%ということで、かなりの増産が予想されている状況でございます。

それから、設備投資の先行指標とされます機械受注統計でございます。右上の表でございますが、3月には大幅に増加いたしました。けれども、その後、その反動などによって5月に大幅減少しています。WindowsXPの更新投資なども3月にあって、その反動が4月、5月に出たと言われております。その後は、6月、7月と季調済前月比でプラスが続いているということでございます。

今後の設備投資計画は、日銀短観6月調査ですが、3月調査から上方改定されており、投資に関しては悪い状況ではないと言えようかと思っております。

次に、資料⑫の家計部門の状況を見ております。まず、消費の状況ですが、供給側の統計であります小売業販売額は、3月は駆け込みで前年比11%の増加でございました。それが、4月、5月、6月とマイナスをつけております。7月はプラス0.6%でございます。それから、8月はプラス1.2%になっておりまして、マクロ的に小売業の販売額を見ますと、こここのところ、7月、8月は前年を上回る水準になっております。

ただ、下の家計調査はかなり大幅なマイナスがついております。8月はマイナス4.7%でございました。家計調査については、上の小売業販売額とかなりずれた結果になっておるのですが、家計調査についてはサンプル数が約8,000世帯と限られているので、単月のぶれがかなり大きく出る傾向があることに注意が必要なのだろうと思われま。また、7月は台風などの悪天候が影響を与えた可能性があると思っております。引き続き注視が必要だろうというところ

でございます。

次に、資料⑬の家計部門の状況②、雇用の状況ですが、ご覧のように、有効求人倍率は1を超え、失業率も8月直近の数字が3.5%ございまして、労働市場はかなりタイトな状況でございます。そして、賃金の推移でございますが、右上をご覧いただきたいのですが、1人当たりの名目賃金は、7月は前年比で2.4%の増となっております。そして、労働者数、フルタイムとパート合せた雇用者数は、前年比でプラス0.9%でございます。両者が増加したことで、賃金の総額である雇用者所得は前年比3.3%増ということで、パートがフルタイムよりも相対的に増えたりすると、1人当たりの名目賃金がならずと下がったりすることがございます。6月はそういう数字だったのですが、結局国民全体のいわば購買力を見る場合には $P \times Q$ ということで、労働者数がどのように推移しているかも併せて見る必要があるということでございます。この式のように、それを掛け合えますと雇用者所得ということになります。雇用者所得については順調に増加してきているということで、そういう意味で、駆け込み反動減を抜けた後の消費については、この雇用者所得の増というものが反映されることが期待できるところでございます。

現状こういうところで、まさに7-9月期の経済状況、さらに今後の見通しなども総合勘案しながら、年内に消費税率の引上げについて判断がなされるというのが、消費税をめぐる状況でございます。

#### 4. 成長戦略

それから、3番目の矢として成長戦略がございます。資料⑮には、その一番大きなポイントを記しております。

1つは、日本の稼ぐ力を取り戻すということです。コーポレートガバナンスの強化と政労使会議継続、そして成長志向型の法人税改革というものが1つの柱となっております。2番目が

担い手を生み出すということです。女性・外国人の活躍促進と働き方の改革、3つ目が新たな成長エンジンと地域の支え手となる産業の育成ということで、農業、医療における岩盤規制改革です。こういうものが柱となっております。

また、法人税改革も関係いたしますが、企業の稼ぐ力というのを、日米英で比較した資料⑰でございます。資料⑰の自己資本収益率(ROE)の推移を見ていただきますと、残念ながら日本は米英に比べて半分程度ということでもかなり見劣りする状況でございます。稼ぐ力が弱いということでございます。この20年間でかなりこういう状況が定着してしまっているということになっています。

また、株価純資産倍率につきましても、ご覧のような状況でございます。特にグローバル企業を中心に、欧米企業に伍して戦わなければ、なかなか日本経済の将来も危ないということでございます。

それをローカル企業とグローバル企業で分けて一体どういうことを目指すべきかということを図示したのが資料⑱でございます。

そこで、資料⑲のコーポレートガバナンスの強化による日本企業の収益性の向上が、今回の成長戦略のかなり大きな柱となっております。この実行が内外の投資家からも注目されているところでございます。企業内部からの改革として社外取締役の設置、或いはコーポレートガバナンス・コード、それから企業の外部からの改革としてスチュワードシップ・コードが掲げられております。これによって、企業行動を大胆に変えていく、変わってもらうということでございます。

これと同じ観点から、法人税改革が大きなテーマとなっております。その現状の課題とコンセプトを資料⑳に書いておりますが、具体的なことは後ほどご説明するとして、この緑の円の中だけ少しご覧いただきます。

成長志向型の法人税改革として、世界で行われている課税ベースを拡大しつつ税率を引き下

げるという改革、収益力の高い企業の税負担を緩和し、成長を後押しするという、それから応益課税の考え方に基づく地方法人課税の改革、そして財政健全化との両立というコンセプトで、成長志向型の法人税改革をやっていくことが大きなテーマでございます。

成長戦略の中には、税制として女性の働き方に中立的な税・社会保障制度への見直しもテーマに掲げられております（資料⑳）。これも後ほど各論の方で説明いたしたいと存じます。

## 5. 財政

最後に、財政の現状と課題でございます。

まず、資料㉑の人口構造の変化は皆様何度もお覧になっているかもしれませんが、2010年現在で、日本は主要先進国の中で最も高齢化が進んだ国になっております。そして、今後もその高齢化はどんどん進むという状況でございます。そして右側、わが国の人口構造を見ていくと、人口減少社会に入っているということでございます。

こうした中で、当面、2020年度までの国・地方のプライマリーバランス黒字化を目標に、財政運営をしているところでございます。なぜ2020年度までかということをご説明いたしますと、資料㉒の下の左の人口のグラフでございますが、団塊の世代と団塊ジュニア第2次ベビーブームの世代の高齢化が進展しているためでございます。ちなみに、団塊の世代は648万人、3年間で600万人を超えていますから、1学年200万人でございます。現在生まれてくる子どもは1学年100万人でございますので、その2倍のボリュームの方がいらっしゃるということでございます。この方たちが、年を追うごとに前期高齢者、70歳代前半、そして70歳代後半に皆様なるということでございます。

右側の表を見ていただきますと、64歳以下と65～74歳で1人当たりの医療費はかなり異なり、やはりお年を召すと医療費が相当かかってくるということでございます。75歳以上になると医

療制度が違うものですから、1人当たりの医療費の国庫負担が相当変わってくるということでございます。2020年の段階で、団塊の世代は65～74歳、70歳代前半におられます。だから、今から2020年に向けては、この方々の1人当たり医療費が相当増えてくるということになります。そこからさらに5年たちますと、皆さん75歳以上になられます。そういたしますと、医療制度によりまして、1人当たりの医療費の国庫負担が激増していくということになります。

ですから、2020年度までに何とか財政の持続可能性を回復し、2025年以降に備えなければならぬということ、2020年度までの国・地方のプライマリーバランス黒字化という財政運営の目標を定めているところでございます。ちなみに、年齢によってこの要支援・要介護認定率も、65～74歳と75歳以上の方はかなり大きく違うという現実がございます。

資料㉓では、働く方々の人数、或いは雇用者報酬が頭打ちになっておりますので、保険料収入は頭打ちになっております。一方で、社会保障給付は、高齢化によって年金にしても医療にしても、相当増えますので、ここの差を埋めているのは公費、すなわち税金ということになります。2014年度現在で保険料が64兆円、国庫負担、国の税金による負担が31兆円、地方税の負担が12兆円という内訳になってございます。そして、国の方で言いますと、国の国庫負担している社会保障費は、年々高齢化などによりまして1兆円規模で増加していく状況が続いております。税収はそれほど伸びませんので、どんどん財政が悪化していく懸念があるわけでございます。こういう事態に対応しなければいけないとして、後半申し上げますが、社会保障と税の一体改革を進めていくということでございます。

消費税率が10%になる前提で、経済成長よろしきを得た場合に、財政がどういうふうになっていくかという内閣府の試算がございます。これで見えていきますと、資料㉔の右側ですが、国・地方のプライマリーバランスのGDP比、

先ほど2020年度までに国・地方のプライマリーバランス黒字化が目標と申し上げましたが、この実線、名目3%台という比較的高い成長が確実に続いた場合の財政収支の試算でございますが、2020年度でGDP比1.8%の赤字というのが試算結果でございます。黒字にはなお11兆円の収支改善が必要だという状況になっております。

そのためには、歳入・歳出両面のさまざまな努力が必要だということで、それは来年度以降かなり具体的な検討をしていかなければいけない状況にあるというのが、財政の現状でございます。

少し超過いたしました。以上でございます。

---

(林) ありがとうございます。まだ結果が出ていない面もございますが、経済再生を目指したさまざまな政策が行われて、その効果が始めているということであります。今後は、コーポレート・ガバナンスの強化も必要で、それを、法人税を含めた税制改革が後押しをするというお話でした。

それでは、青木審議官、お願いいたします。

---

## II. 地方財政・地方税制の現状と課題

(青木) 総務省の青木でございます。お手元に、「地方財政・地方税制の現状と課題」という資料がございます。藤井審議官から、経済政策と国の財政についてお話がございました。私からは、地方の財政状況について、簡単にご説明申し上げます。

### 1. 総論：地方税財政の現状と課題

資料③は、毎年毎年地方財政をマクロで見た場合の財源不足の状況を示したものでございまして、棒が上に立っていますが、この棒の長さ



が財源不足の額であります。私が役所に入ったのが昭和57年でございます。当時も財政はそんな楽とは思っていませんでしたが、バブルの間だけは若干の余裕があったかなという認識でございます。その後ずっと厳しい状況が続く中で、平成15年度がピークではございましたが、一定程度経済が回復するという中で、この収支不足も少し改善されてきましたが、リーマンショックでまた元の状況に戻ってしまい、少しずつ回復しつつも、なかなかこの収支不足の状況が改善していかないという状況だろうと思います。

資料⑥は、その結果どうなってしまったかという長期債務の状況です。この棒の長さが、地方が抱えている長期債務の総額ということでございます。地方が抱える200兆円の長期債務は、国がすごい借金をしているの、それから見れば少ないと言えは少ないわけですが、GDPの4割もの長期債務を地方が抱えている先進国は存在しません。

それと、この借金の内訳の問題なのです。資料⑥の棒グラフの一番下の部分、26年度のところに、48兆円という数字が入っています。これは臨時財政対策債という赤字地方債です。本来ならば、地方の共通の財源である地方交付税として措置しなければいけないものを、国税の原資もないので、「取りあえず当座地方団体側で借金をしておいてください。後で対処しますから」という約束事の下に発行いただいているものがこの臨時財政対策債です。当時の感覚から

言う、臨時という名前が付いているわけですので、そんなに長い期間打たなくても済むようになるだろうという期待はあったのですが、これがここまで積み上がってきてしまいました。

国も、赤字国債を打つというのは特例法がなければできない話ではありますが、地方団体というのは経済政策を持っていないわけでありませぬ。その地方団体が赤字債を打つということは、どこの国でもご法度なわけです。ご法度なのを、何とか地方財政法の特例措置を講じて今までやってきていただいているということですが、この赤字債の積み上がり方も含めて、地方団体からも「いい加減にしてほしい」という声が出るのも、私も当然だと思っています。長い間、地方財政・税制の仕事をしてきた者として、何とかそこを改善しなければいけないと思うとともに、地方で200兆円、国・地方合わせて1000兆円、結局われわれが今何をしているかと言えば、私はまだ孫はいませんが、孫のポケットからお金をもらいながらわれわれが消費しているというのが実態なのです。また、この状況は相当長い期間続かざるを得ない、相当厳しい状況だと思っています。ですので、歳出面、歳入面両面で様々な工夫をしていかなければなりません。

資料を付け忘れたのですが、ここまで地方が厳しい状況に追い込まれている歳出の要因は、社会保障の増です。グラフを1つ付けようと思っていたのですが、結局人件費を削り、投資的な経費を削り、その削った削り代で社会保障の増をなんとか賄ってきたというのが、ここ10年ほどの間の実態だと思います。ただ、ちょっともう限度に来ているかなという感じもします。確かに投資的経費は削ろうと思えば削れますが、財政学者の中には、地方団体が持っている資本の減価償却費を下回る額ぐらいにしか確保できていないというような実態であると分析される方もあります。

そういう意味では、なかなか削るのも限度がある中で、この社会保障の増にいかに対応していくかというのが、今後とも地方の大きな課題

だろうと思います。先ほど藤井審議官から、国の負担が1兆円ずつ伸びているということのお話がありましたが、地方も0.7兆円ずつ伸びてきているわけでありませぬ。

資料⑫は、その推計の図でございます。そこが変わらなければいけないことも含めて、今後、地方消費税も含めた消費税率の引き上げをする際に、地方財源として確保するというところについて、国の中で話の整理をしているわけではありませぬ、それでなかなか賄えていく話でもないことを、地方財政全体の中でどうやって工夫していくかが重要な課題だろうと思っております。

法律で決めているとおり消費税率が10%に上がるならば、地方消費税が消費税換算で2.2%、交付税原資を含めると3.72%と、それなりの額は確保されるということではありませぬ、それで地方財政全体をうまくやっていくということとはなかなかしんどい要素もございませぬ。そこをどういう工夫をしていくかということをお先ほど来申し上げておりますが、地域でいろいろな取り組みが始まってきています。施設の集約化はどう進めるか、或いは市町村間で全てのフルコースでいろいろなサービスを提供するというのを、地域間で連携を図るというようなことももっと考えてもいいのではないのでしょうか。先の通常国会では、地方自治法を改正して、近くの例えば近隣の中核都市にいろいろなサービスをお願いするということがしやすいような連携協約ということが可能となるような地方自治法の改正もなされたところでございます。そうしたこともしながら、いろいろな取り組みをしながら対応していく必要があるのかなと思っております。

私は、地方団体は相当今までのいろいろな工夫しながら努力してきたと思っております。それらの行革の取り組み状況について、資料⑬以降にいろいろな数字が示されています。本日は、地方の現場で税の担当をしている方々もおいでですが、地方の税担当職員も、昭和55年を100と

すると今81しかいません。そういう中で、複雑化する税制の事務を担っていただいているわけであり、なかなか厳しいところではあります。何とかそこをしのいでいかなければいけないということでございます。

その中で、地方税としてはどういうふうに考えていくのかということでございます。主な地方税の税収の推移は、皆様方よくご覧になっているものでございます。資料⑭の一番下の線（×）が地方消費税、真ん中辺のうねっている線（◇）が都道府県税である法人事業税と法人住民税の合せた法人二税でございます。（△）が固定資産税です。こういうことですが、いかに法人二税が振れているかということもご理解いただけたらと思います。

また、トピックとしては、平成18年のところで、最終的には平成19年で完成するわけですが、国から地方への税源移譲が3兆円ございました。このときに併せて、個人住民税については、そのときまで所得に応じて3段階の税率であったものを、フラット化して一律10%にしたわけです。

このように、地方税源の拡充を図ってきたのですが、平成25年度の推計の数字を見ていただきますと、まだまだ平成19年、20年と比べるとかなり足りない状況でございます（資料⑮）。景気の問題ということもさることながら、いかに安定的な地方税源を確保していくかということがポイントだろうと思います。資料⑭のいろいろうねっている図をご覧になっていただくと、毎年毎年相当に変化するということでもあります。これはあくまでもマクロでございまして、個々の自治体のミクロベースになりますと、立地企業が急に収益が悪化するということになりますと、途端に税収が落ちるということも含めて、それぞれの地方団体の安定的な財政運営という観点からも、この地方税の安定性の確保と、そして資料⑯に人口1人当たりの税収額を各県ごとに比べたグラフがございまして、この遍在性の縮小というのが、2大命題としてわれわれは

これまで取り組んできたわけであり、取り組んできてはいるのですが、どうしても東京への一極集中の方が進んでしまうということで、税制上は、先ほど申し上げた住民税のフラット化でも偏在の是正をだいたいしているはずですが、なかなか簡単ではないという状況でございます。そういう中で、今できる範囲内で暫定的な措置としても偏在是正措置を講じるとともに、今後法人税改革全体の中でどういう制度にしていくのか、このことも重要な課題の一つです。

偏在性があるということはどういうふうな財政上のゆがみをもたらしているのか、或いは不適切なのかという点でございます。偏在がある税、偏在性が高いということは、その分地域間の格差が税収においてもあるということがさらなる格差を生んでしまうということもあります。財政の面で見ますと、できる限りそれぞれの団体の財源が税で賄っている、従って納税者の目が行き届いているという、国にあまり寄りかかるといってではなく政策立案ができるということが、健全な自治の確保の観点から重要であります。また、貴重な国民の税金を一番有効に活用するという観点からも、できる限り偏在性が小さい方がいいわけでございます。そのために、どのようなことを考えていくのかということなんです。

今までもいろいろな取り組みをしておりましたが、そのこと自体が、偏在性を無理して均そうということ自体が、それぞれの自治体の自主的な財政運営或いは地方分権ということとの兼ね合いでどう考えるかという問題もあります。しかし、相当厳しい財政状況になってしまっている中で、国民に負担いただいている貴重な財源を可能な限り効率的に使わせていただければいけないということです。そして、地方の方々も、地方都市ながらも肌で感じられることになったと思いますが、実際にこの平成26年4月の消費税の税率を上げたことは、実は戦後税制を確立して以降初めての実質増税なわけです。その増税する判断というのは、責任者にとって

は相当つらい、なかなか難しい判断することでもあります。しかし、それに対していろいろな反応があるということも含めて考えてみると、やはりこの貴重な税源というのをいかに生かすかということ、地方の現場でも相当真面目に考えなければいけないのではないかなと思います。

2020年に何とか国・地方を通じてのプライマリーバランスの黒字化という目標はなかなか厳しいものがあります。ここを埋める手立てというのはあるわけではありません。あるわけではないけれども、何とか地方も甘えをなくしつつ、しかし、だからと言って干上がってしまっはいけないので、そこに一定程度の工夫もしながら財政運営をしていくわけですが、何とか健全化に向けての取り組みということの前提となるようにしていかなければならない時期に来ているのではないかと思います。

私の説明は、取りあえず以上にさせていただきます。

---

(林) ありがとうございます。やはり国の財政と並んで地方財政も非常に厳しい状況がありますが、原因は社会保障増です。今まで人件費や投資的経費の削減によってそれを穴埋めしてきたわけですが、それも限界だということで、やはり地方税源の確保が非常に大きな課題であります。特に、消費税率の10%への引き上げでは十分ではないということもあったかと思えます。安定性の確保と偏在性の縮小を併せて実現できるような税源の充実・強化が必要な時期に来ているというお話でございました。

それでは、まず神山さんからお願いをしたいと思いますが、よろしく願いいたします。

---

### Ⅲ. 財政・税制の総論への意見

(神山) 藤井審議官、青木審議官、大変限ら

れた時間で詳細にご説明くださり、ありがとうございました。私からは、研究者の視点から、理論的な側面を中心にコメント及び質問をさせて頂きたいと存じます。どうぞよろしく願いいたします。

大きく分けて、4点両審議官に共通の質問ということで、コメントとあわせて発言させていただきたいと思います。

#### 〔タックス・ミックスの理念〕

1点目は、税制改革の大きな方向性についてです。持続可能な財政制度、そして社会保障制度を実現するためには、今後どのような税の体系、言い変えますとタックス・ミックス、所得税、法人税、消費税のどのようなバランスが望ましいのかというのは大変悩ましい問題かと存じます。この点について、今後、付加価値税である消費税を増やしていくというのが理論的には魅力的な一つの方向性なのですが、この点について、政策実務の観点からどのような議論状況にあるのかということをご教示いただけませんかでしょうか。

さらに、タックス・ミックスと関連しまして、税制のことだけ考えればいいのかと言いますと、恐らくそうではないと考えられます。租税法、いわゆる法律家の視点から見ますと、他の法分野、例えば、国際競争の中では通商法というのは重要な分野ですが、WTOルールの下では輸出時の補助金というのは、原則認められないということがございます。その点を加味して、法人税と消費税を比較しますと、原産地主義（源泉地主義）と仕向地主義、どこで課税権が発生するのかという違いがありますが、法人税は輸出時還付が認められない直接税です。それに対して、間接税である付加価値税は、仕向地主義の下で輸出時に還付ができます。もしも、「法人税中心の国」と「消費税中心の国」を比較しますと、一定の税収を上げるためには恐らく間接税型の付加価値税に比重を置いている国の方が、国際競争においてその自国産業、自国の法



人にとって競争上有利になる可能性があります。このように、実務におきまして他の法制度との関連でどのような議論されているかということをお聞かせいただければと存じます。

#### 〔課税ベースの付加価値税化〕

2点目ですが、これは国・地方合わせて今後の大きな税制改革の方向性として、課税ベースを広げていく、言い変えますと所得への課税からそれを広げていく形で付加価値、付加価値と言っても消費型や所得型などいろいろございますが、大きな意味での付加価値への課税に恐らく転換していくという流れです。これは、理論的には付加価値への課税というのは租税の中立性の観点からは大変魅力的ですが、一方で、例えば消費税増税の際、もしくは外形標準課税の議論などを拝見しておりますと、やはり国民もしくはその企業の立場からは今までの制度から大きく変わってしまう、もしくは負担構造が変わるということについて、やはり様々なご懸念があるかと存じます。この点に関連して、付加価値税についてメリット、デメリットについて、メリットの部分があまりうまく伝わっていないのではないかと危惧しております。この点について、何か実務サイドで工夫されていることなどございましたら、ぜひご教示いただければと存じます。

#### 〔社会保障財源と租税負担の構造〕

そして、3点目です。これは社会保障の話に関わってくるわけですが、持続可能な財政制度、社会保障制度を達成するための租税体系、世代間の負担の在り方が問題になってきます。現在存在する世代を大きく3つに分けると、勤労前の若年世代、そして実際働いている勤労世代、そして3つ目の世代としまして退職をした世代が想定できます。この世代間の負担をどう考えるかということが、大変重要になってくるのではないかと存じます。これまで、社会保障と税の全体の体系としては、勤労世代が稼いで、それを原資になんとか退職後の老後の世代を支えていくということがなされてきたわけですが、今日、両審議官のお話にもございましたように、このままだと支えられない、持続可能な社会保障制度にならないということが、目に見えて明らかかなわけです。

そこで、恐らく1つあり得るのは、世代間の資産、所得の移転という視点から、世代に関係なく余裕のある方が困窮されている方を補助していく、助けていくという視点からのリフォームが必要ではないかと考えられます。そういったときに、今後どうなるかわかりませんが、消費税を1つの社会保障の財源として見据えた場合には、若い世代が退職世代を支えるという今までの単一的な見方から、余裕のある人が余裕のない人を支えていくというような複眼的視点に転換していく構造的転換期を日本は迎えていくのではないかと考えられます。

消費税はそうなのですが、所得税はまさに今議論が政府税調などでも始まっておりますが、大きなリフォームが今後必要ではないかということです。例えば年金への課税の在り方、退職所得への課税の在り方、現在は扶養控除など控除のところを細かく議論されているわけですが、やはり研究者から見ますと今までの所得税の在り方というのが少し時代に合わなくなってきているのではないかと感じるところでございます。この点について、控除の問題も大変大事なので

すけれども、今後より大きな観点から抜本的な所得税のリフォームというのが必要ではないかと考えられるのですが、この点について何かお考えがございましたら、お聞かせください。

#### 〔世代間衡平の問題〕

最後ですが、これは簡単にいきたいと思います。今、若い世代、勤労世代、老後世代という話をいたしました。先ほど総務省の青木審議官のお話にもございましたように、現状はより厳しく、実際、未だ生まれていない世代、今後生まれてくる世代にも借金を押し付けているという状況でございます。民主主義的議会は、各有権者の信託を受けてその代表たる議員が議論して、現在世代の利害調整をするという側面において優れた機能を果たするのですが、未だ存在しない世代、今後生まれてくる若い世代の利益を上手く保護することができないという、大変重大な問題を抱えております。

そこで、恐らく現在世代ができる1つの方策としては、何らかの強制的な法的ルール、財政規律を維持するための法的ルールというのを入れるということが考えられます。日本も、様々な目標を立てるわけですが、法的ルールによる統制についても、特例国債の状況を見るにつけ、上手く実効性が担保できていない点を危惧しているわけですが、今後どういった法的な枠組みづくりというのがあり得るか、実務サイドにおいて実際議論などがございましたら、ご教示いただけませんか。

---

(林) ありがとうございます。それでは、八塩さんお願いいたします。

---

(八塩) どうもありがとうございました。では僭越ですが、コメントさせていただきます。よろしく願いいたします。

#### 〔消費税率10%後の税・財政をどう考えるか〕

まず、最初に財務省の藤井審議官にお伺いします。これまでの話と若干重複する部分があるかもしれませんが、よろしく願いいたします。

まず、最初のコメントですが、消費税率の10%への引上げが最終決定していない中で少し気が早いかもしれませんが、税率10%後の税財政の在り方が私は非常に重要ではないかと思っております。新聞報道などによると、ややもすると消費税率の10%への引上げがゴールであるかのような印象を受けるのですが、現実を見ますと日本の財政問題がそれで解決するわけではないと思います。高齢化が本当に進むのはこれからであり、むしろ重要なのは10%後の議論、その後本当にどうするのが非常に重要ではないかと思えました。

#### 〔長期的な見通しが必要ではないか〕

2つ目のコメントもそれに関することです。先ほど審議官から、長期的な社会保障の状況や2023年の見通しのご説明がありました。それらを受けて、長期的な負担の見通し、例えば2040年度で国民負担率をどれぐらいまで上げねばならず、それは消費税率換算で、例えばですが20%であるなどといった見通しを出す必要があるのではないかと思います。もちろんいろいろな前提付きであり、様々なケースでの試算になるとは思います。ただ、将来的にどこまで負担が膨らむのかが非常にわかりにくくなっており、前提付きとはいえその点を示すことは、先ほど触れた10%後の議論の際に必要なかと思えました。

この点は、現在の10%への引上げ問題にも本来は重要だと思えました。仮に長期的にも10%がゴールなのであれば、来年の景気をとにかく守ることを最優先に、引上げをできるだけ先送りにする判断は十分ありえると思います。しかし長期的に（実際に増税の税目を消費税にするかどうかはともかく）20%までいかねばならないのであれば、今回、増税を見送ることはそれ



だけ将来、そのときには高齢化が一層進んでいるはずですが、その将来に増税を集中させることを意味します。その場合は来年の景気が守られる代わりに、将来の景気がより大きなダメージを受けることとなります。そうした長期的な視点が今回の判断にも影響を与えてよいと思いますが、報道などを聞いておると、来年の景気を守ることに少し比重が置かれすぎているような気がしました。将来的な見通しを出すことは、判断をより長期的な視点から行う点でも重要ではないかと考えました。

#### 〔「地方の衰退」をどのように食い止めるか〕

次に、総務省の青木審議官にお伺いします。近年、地方の衰退、地方消滅などと言われていますが、税財政の観点からこの問題をどう考えるかに関心があります。個人的に、特に個人住民税の実態に関心があり、その点からコメントさせていただきます。

#### 〔個人住民税の空洞化〕

審議官が示された資料14に、平成18年度の三位一体改革で個人住民税の税収が3兆円増えたと示されています。この図から判断すると個人住民税の課税が強化されたと言えるのですが、これを市区町村ごとにデータで見ると、だいぶ実態に差があると思っています。実際、東京などでは勤労所得も増え人口流入も進んでいますので、税収が本当に増えているというイメージ

があるのですが、地方を見ると、やはりどうしても高齢化が進んでおりますし、人口流出も重なっていますので、個人住民税の税収がかなり減っているのではないかと思います。個人住民税は地方の基幹税の一つですし、自治体に対する住民の応益性を反映する観点からも重要な税なので、この実態にどう対処するかは重要な問題であると考えました。

---

(林) ありがとうございます。なかなか難しい質問が出てまいりました。神山さんからは税体系、タックス・ミックス型の税制改革が必要で、これをどのように考えるべきか、ということ、法人税から付加価値税へ課税をシフトしてはどうかというお話がありました。それから世代間の公平性の確保という視点から所得税を考えていく必要があるのではないか、将来世代の利益を守るというためにも財政規律の強化が必要という話をいただきました。

八塩先生は、消費税率10%後の政策をどうするか、長期的な見通しと、それに基づいた制度設計が必要なのではないかというお話でした。青木審議官には、地方の衰退をどう捉えるのかという課題提起がなされました。これは、やはり税の偏在問題だと思います。

お答えいただける範囲で結構です。それでは、藤井審議官からお願いいたします。

---

#### 〔社会保障制度と租税との関係〕

(藤井) 大変難しい質問を頂いています。神山先生から4点頂いて、まず第1点の租税制度と他のいろいろな社会制度との関係をどういうふうを意識しているかということでございます。例に出された法人税と付加価値税の違い、特に輸出免税還付を巡る違いは、付加価値税導入当初から十分に意識した議論がなされ、そういう意味で、経済界は早くからこのEU型の付加価値税の導入に、基本的には賛成されていたよう

に思います。今もさまざまなことを考えると、付加価値税中心でいくべきかという主張を一貫して経済界はなされているのだと思います。

その他の制度との関係では、やはり社会保障制度との関係を常に税制を考える上では意識しているということです。もちろん個人々の負担の在り方を考えたときに、社会保険料負担との関係を当然意識しなければいけませんし、それから社会保障の給付の面から考えて、どれだけ安定的に租税としての財源を確保するかということで、タックス・ミックスを考えるということです。それから、やはり社会全体の所得の再配分と申しますか、格差問題に対応していくという意味で、租税が消費税と所得税或いは資産課税と併せて全体としてどういう所得再分配機能を持つかということも重要な視点でございます。それは、逆に、社会保障制度がどういうふうに構築されているかということとも関わって、歳出・歳入あいまって所得再分配、格差是正をどういうふうにやっていくかということでございますので、特に社会保障制度を意識しながら租税制度について議論しているというところでございます。

#### 〔付加価値課税のメリット〕

それから、2番目のご指摘でございます。付加価値課税のメリットが伝わっていないということについてどういうふうに努力すべきかというお話でした。これにつきましては、平成元年に消費税が導入されて以来、政府の相当大きな課題だったように思います。そして、今回の税制改革においては、社会保障と税の一体改革ということで、社会保障の充実及び安定化のために、消費税を社会保障目的税にするというかなり大きな改革が行われたところでございます。

要するに、現世代が享受する社会保障のサービスは、現世代が公平に消費税という形で負担するのが原則なのであり、子や孫につけを回さずに、子や孫のいわばクレジットカードで自分の買い物をするのではなくて、消費税という形

で現世代で負担しながら社会保障制度を回していくのだということが、制度上、法律上も明らかになりました。こういうことで、国民への理解を得ていくことが今回の改革であり、まさに第一歩なのだろうと思っております。

#### 〔世代間の負担の在り方〕

それから3番目の世代間の負担の在り方ということで、所得税についてご指摘いただきました。昨日、政府税制調査会を再開いたしました。昨日、政府税制調査会を再開いたしました。配偶者控除の見直しが1つのテーマなのですが、それにとどまらず、所得税については今まで大きな改革は、このところ7～8年なかなかされていません。社会・経済の変化になかなか税制が付いていけないのではないかと意見もだぶ政府税調の委員から出てきたところでございます。そういう意味で、今一度社会経済状況の変化をきちんと分析して、所得税制がそれにふさわしいものになっているかということ議論していかなければいけない時期にきていると思います。

ご指摘のあった年金に対する課税、それから退職手当に対する課税の在り方も、そういう中で取り上げていくことになろうかと思っております。例えば退職手当でいけば、働き方が非常に多様化している中で、退職手当についてはかなり特別な課税方法になっています。これが、逆に言うと、働き方に中立的な税制にはなっていないということでもありますので、果たしてそれなのかというのは論点になろうかと思っております。一例でございますが、そういうことでリフォームに取り組んでいくということだろうと思っております。

それから、生まれていない世代に借金を押し付けている状況について、今後それを是正するための法的枠組みなどが考えられないかというお話でございました。これにつきましては、今まで財政構造改革法ですとかあるいは骨太方針2006とか、法的あるいは閣議決定レベルでのいろいろな取り組みがなされてきました。詰まる

ところ、そういう政治的なコミットメントと、それを確実に実行していくことが枠組みなのかなというふうに思っております。そういう意味では、今、財政健全化目標は、繰り返し申し上げたように、2020年度までの国・地方プライマリーバランス黒字化ということで設定されております。その目標実現に向けた道筋を、今後描いて、具体的に何をやっていくかを、政治的なコミットメントとして決めていかなければいけないということだろうと考えております。

以上4点でございます。

#### 〔プライマリーバランス黒字化に向けて〕

それから、八塩先生から2点頂きました。10%後の議論が重要なのだということはおっしゃるとおりでございます。先ほどのプライマリーバランスは、とにかく回復しないと財政はどんどん発散していってしまうというのはもう理論上明らかなものですから、とにかくまずは一里塚として黒字化していかなければいけません。ちなみに、ヨーロッパでは、かなり財政が悪いと言われている国でも、財政収支は赤字なのですが、プライマリーバランスという基礎的財政収支は黒字なのでございます。主要先進国の中でこれだけ大幅なプライマリーバランス赤字なのは日本だけでございます。これの回復が急務でございます。そして、黒字化に道筋、今の税と歳出状況を前提といたしますと、なおGDP比で1.8%の赤字が2020年には残っているという状況でございますので、この回復に向けて、歳出の抑制、改革は当然のこととして、歳入面についても議論していかなければいけないというところでございます。

それから、ゴールの話がございました。今後の人口動態を見てもみますと、2042年に65歳以上の人口がピークとなって、2060年には高齢化率が概ね40%に達することになります。従って、今後50年間というスパンで捉えると、財政は一体どうなるのだろうかということを、財政制度等審議会で一度長期推計が行われており

ます。当然50年ということですからかなり大胆な前提と粗い前提を置いているわけですが、実質2%、名目3%という成長が今後50年間継続し、かつ2020年度までの国・地方のプライマリーバランス黒字化を達成した場合でも、2060年度の債務残高対GDP比を100%に抑えるのに必要となる収支の改善幅は、GDP比で8.2%でございます。100%でないとしたら持続しないのかとか、こういう成長が続くのかとか、前提条件に関する確からしさと妥当性というのはいろいろ議論があるところでありますが、今のような前提で計算するとそういう長期推計が示されております。すなわち、少なくとも10%がゴールではないということだろうと思っておりますので、そういうことも視野に入れて、財政健全化に取り組んでいかなければいけないということだろうと思っております。以上でございます。

---

(林) ありがとうございます。それでは青木審議官、お願いいたします。

---

#### 〔付加価値に係る税制〕

(青木) 神山先生から、付加価値に係る税制についてありました。実は多分2つあって、消費税と事業税の外形部分は付加価値に課税して、課税の手法は違うけれども、その付加価値に係る課税というのを充実していく必要があって、だからそのことに対してもっとうまく説明していくということも含めて努力すべきではないのかというお話だったと思います。

確かに、消費税も事業税の外形部分も付加価値に課税しているのですが、あまり一緒にしたくないなというのが個人的にはあるのです。流れを見ますと、消費税の議論が始まるより前に外形課税議論が政府税調の中でありました。確か昭和39年だったと思います。その後、消費税の方にシフトしていったら、消費税が導入されて、地方消費税まで導入された上で外形課税が平成

15年改正で平成16年から導入されたという経緯がございます。法人事業税の外形課税は、確かに付加価値にかけていると言えかけているわけですが、そのことの意義を考えてみますと、1つは、藤井審議官が説明された法人税改革です。やはり稼いでいるところに寄りかかって、そこでできるだけ負担してもらおうというのは変なのです。そういうところは、さらに投資をして日本全体を引っ張ってもらおうということが大事なのです。であれば、少しでも負担できるところは負担してあげて、前に進むところのエンジンをもっと利かせてもらっていいよという仕掛けにすべきという意味では、法人税改革全体の中でも重要な意義があると思います。

それとともに、法人が事業をしようと思えば必ず地方団体の行政サービスを受けます。特に都道府県との関係においては、都道府県が行っている産業振興なり道路の整備なり管理なり、或いは環境対策、それから公衆衛生の対策というのは、法人の事業活動と密接な関係があるので、都道府県税にするということは大きな意味があったと思います。シャープ勧告を振り返ってみると、あのときにシャープ博士がなぜ都道府県の付加価値税を強調したかという、都道府県税としてのしっかりした独自税というのが重要なのだという意識がかなりあったのではないかと思います。市町村税のうち住民税は多少所得税に寄りかかっていますが、固定資産税という明確な独自税がございます。都道府県税である事業税の外形課税がかなり拡大していくことになるならば、ある意味、固有の税を持つということになります。そういう意味で、法人税改革全体の観点、それから、応益課税ということで広く負担するということが大事なのだろうという観点、それから課税庁側としては都道府県にとっても極めて重要な税源として税制の中できちんと位置付けられていく、この3点メリットがあると思われ、今お話を伺いながら、そういうことを訴えていかなければいけないなと思いました。

#### 〔将来世代への負担について〕

それから、私への質問ではないと思いますが、まだ生まれていない世代への負担というのは、私が内閣府の審議官のときに随分いろいろ勉強してみました。アーバック・コトリコフの世代会計、将来世代の負担をそれなりに計算してみる仕組みというのを相当勉強してみました。いろいろな仮定が多くてなかなか難しいのですが、日本の財政が大変な状況にあるということとはよくわかるわけでありまして。これはやはり常に意識してもらわなければならないのだと思うのです。少なくともわれわれ税金で飯を食っている人間は、将来生まれてくる子どもたちのことも常に頭に置くということは、そういう視点を、このご指摘を頂くといつもそういう思いを強くするわけでありまして、貴重なご指摘だったと思います。

#### 〔個人住民税の在り方〕

八塩先生からは、個人住民税について空洞化しないようにもっとしっかりした税制とすべきなのではないかということ、現実には地方が衰退される中で住民税が確保されないことが懸念されるというコンテキストでご質問がございました。県単位ぐらいで個人住民税の税収の推移を見てみますと、23年までずっと下がって行って24年にまた上がるという点では、東京も地方も結構似ているのです。もっとも、絶対額では、東京と地方の差はかなり大きいのですが、ただ、もう少し長いスパンで見ると、やはり少しずつ課税、税収を確保する力が落ちてきているということがあるかと思います。

ただ、この個人住民税こそ、まさに納税者と一番身近な市町村が結び付く行政にかかる負担という意味で基礎となる税であり、そこがちゃんとしていないといけないというのはご指摘のとおりです。では、何ができるのか。税率を上げるという選択もなくてはならないかもしれません。10%をさらに上げるということもあり得るかもしれません。多分八塩先生の論文の中に、住民

税の控除について、少し見直してもいいのではないかというご指摘がありました。要は、今、所得税にいろいろな人的控除がございますが、住民税にも扶養控除があったり、障害者の控除などいろいろありますが、その控除をしているということは、住民税が税率でフラット化され、いよいよ地域の会費としての性格が強まったとはいえ、その控除を通じて一定程度所得再分配の機能を担っていることとなります。それから、所得が少ない人では、その控除というのは1人当たり幾らということで定額で考えていくわけなので、所得が少ないところから引く額も、所得が多いところから引く額も同じだとすると、所得が少ないところの方が税が浸食されやすいということを併せて考えるならば、その控除の見直しということもあるのではないかというご指摘なのかなと受け止めました。

これは、住民税の在り方としてそういう方向で応益性を高めて考えなければいけないのだというのは、私もそう思うのですが、所得税との関係で重要な点が2つぐらいあります。1つは、負担する側の納税者の方から見たら負担増は避けたいわけであり、その控除が減れば所得税でその分の控除を受け取ってくれるのかという問題になりかねないので、それはなかなか藤井審議官が応じていただけないのではないかという気がします。

もう1つ、案外われわれも忘れがちなのですが、市町村の税の現場と国税の税の現場が相当いろいろ結び付いているのです。国税の方で扶養控除をするというときに、例えばA市に住んでいる人が、B市の学校にいらっしゃるお子さんとC市のお母さんの両方を扶養しているというときに、A市にB市、C市の情報がいつて実はC市のお母さんはすごい所得があって「扶養ではないよ」という情報がA市に行くと、A市はその扶養を否認し、その情報を国税に伝えるというようなことがあるわけです。住民税の控除がなくなると、こうしたことを丁寧にするというインセンティブがなくなるわけ

です。そういう中で、どこまで住民税の応益性ということを徹底していくべきと考えるのかという課題だと思うのです。

です。えいやーで一網打尽ということはなかなか簡単ではないものの、しかし、八塩先生が言われるような意識で、その方向で、一步一步考えていくということなのではないかというふうに思いました。ありがとうございました。

---

(林) ありがとうございました。恐らくお二人にはまだ何か重ねて質問ということがあろうかと思いますが、予定では3時40分に討論終了ということになっておりますので、それでは各論に移らせていただきたいと思います。既に総論の部分で各論にも触れていただいておりますので、その辺りも考えながら、恐縮ですができる限り短くお願いしたいと思います。

それでは藤井審議官、お願いします。

---

## IV. 税制における当面の課題

(藤井) 「税制における当面の諸課題」という資料で、27年度改正或いは中期的な課題になっているものについて、ご説明します。いずれも今ここで結論が申し上げられるようなものではないので、どういうことが課題になってどういう議論が行われているのかというご紹介でございます。

### 1. 消費税関係

まず、消費税でございます。先ほども触れました社会保障財源化になっていること、そして、その使い道として、社会保障の充実に2.8兆円、年金の国庫負担2分の1への充当ということで3.2兆円、子世代への負担のつけ回し軽減に7.3兆円ということで、10%になった暁にはこういうふうに社会保障財源に振り分けられることをご理解いただきたいと思います(資料③④)。

資料⑳では、子ども・子育て、医療・介護、年金それぞれについて、こういった金額が見込まれています。既に充実策についてはいろいろな法律が通った状況にありまして、施行を待っている状況でございます。子ども・子育ての保育施設への補助等についても法制度は整っている状況にあって、あと10%に上げることによってお金が付いてくる状況にあることをご理解いただきたいと思います。

それで、目下与党で議論になっておりますのが、資料㉑、軽減税率の取り扱いでございます。昨年末の与党税制改正大綱におきまして、「消費税の軽減税率については、『社会保障と税の一体改革』の原点に立って、必要な財源を確保しつつ、関係事業者を含む国民の理解を得た上で、税率10%時に導入する」こととなっております。税率10%時については書いてあるとおりなのでございますが、与党の税制の責任者の方々のご発言によれば、10%への引上げ時を含む10%時という趣旨でございます。

軽減税率については、国民の理解を得てということで、国民的な議論が必要だという観点がございます。

6月5日に広く国民の意見を聞くため、考え得るパターンを機械的に示した資料㉒が与党税制協議会より公表されております。資料㉒の左上ですが、「線引き例と財源について」ということで8つのパターンと、それによりどの程度の減収が生じるか、その減収を埋め合わせるための消費税率換算であるとか、社会保障充実分、自然増への影響がどのくらいあるかということを示しているわけでございます。例えば、全ての飲食料品を軽減税率の対象とした場合、1%当たりの減収額は6,600億円になります。仮に標準税率と軽減税率の差が2%である場合には、1.3兆円の影響があるということを示しているわけでございます。そして、線引きがいろいろあれば、その境界領域において、どちらに分類するのかというさまざまな論点が出てまいります。それも本体資料では相当詳細にどうい

う区別になるのかという問題提起がなされております。

あと、区分経理についても、新しく区分経理をする必要が生じるわけですから、それをどういう方式でやるのかということで、A~Dを示しております。それぞれについてのメリット、デメリットを示して、国民的な議論に供するということがなされております。

資料㉓は、7月8日から8月29日まで、これらの団体からの意見を聞いたということで、今後年末にかけて与党税制協議会で議論が行われるということです。

## 2. 法人税関係

法人税につきまして、今日のメインの話でございます。法人税改革については、資料㉔の6月24日の閣議決定です。法人税率については、数年で実効税率を20%台まで引き下げることを目指すということ、それから財源については、2020年度のプライマリーバランス黒字化目標との整合性を確保するよう、課税ベースの拡大などによる恒久財源の確保をすることとし、年末に向けて議論を進め、具体案を得るということで、今後この方針に沿って議論し成案を得ていくということなのでございますが、その前提となる日本の法人税の分析を若干ご紹介いたします。

資料㉕は、日本の法人税率と各国比較です。日本は、国税、地方税合わせまして、標準税率ベースで34.62%というのが現状でございます。これに対して、各国ご覧のような姿でございます。20%台ということでいきますと、ドイツなどは29.59%ということで、20%台といこの辺が視野に入ってくる状況でございます。

それで、日本の法人所得課税の負担が重いか、軽いかということを見ます。資料㉖は、GDPに対する法人所得課税がどの程度かということで、表面税率だけ見ておきますと、相当に重い負担のような感じがするわけですが、日本はGDP比で法人所得課税は国・地方合せ

て3.2%でございます。これに対してアメリカ2.7%ですが、アメリカはチャプターS法人課税がありまして、それも含めると3.4%ということになります。それから、イギリスが3.1%、スウェーデンが3.5%で、日本だけが飛び抜けて高いというわけではありません。

では、日本の法人税の構造がどうなっているのかを分析しました。これは、資料④の四角の中にあるような簡単な恒等式を解いたものです。表面的な税率です。国・地方合わせた法人税率は39.5%と、この2010年時点ですから今より少し高くなっています。それは各国に比べて少し高いということなのですが、結局真ん中、赤で囲んでおります課税ベースの大きさを見ますと、日本は法人所得に対して課税ベースの大きさは31.9%で、一見して他の国に比べてかなり課税ベースが狭いという特徴が浮かび上がってくるわけでございます。これが、法人税率が表面上高くても、法人税収の占めるGDP比はさほど高くないことの理由でございます。

資料⑤は、課税ベースがどういうふうになくなってきているかを示したものです。租税特別措置による軽減もございますが、それに加えて欠損金の繰越控除の大きさですとか、受取配当などの益金不算入制度による課税ベースの縮小がかなり認められます。

これらの制度によりまして、業種ごとの税負担は相当に異なってきたということが資料⑥で見て取れるわけでございます。

それから、日本の法人税の状況、特徴といたしまして、他国に比べまして、利益法人が少なく欠損法人の割合が非常に高いという特徴がございます(資料⑦)。従いまして、企業間の税負担のバランスの問題として、一部の黒字企業に税負担が集中しているという状況です。これに対して、諸外国はより広い企業が負担しているという状況であるわけでございます。

各国とも法人税についてはさまざまな改革をしておるわけでございますが、特にヨーロッパにおいては、陸続きなので、近隣諸国に企業が

移ってしまうようなことが多く、法人税率の引下げに熱心に取り組んでいます(資料⑧)。一方で、課税ベースの拡大を行っています。イギリス、ドイツは、ほぼ見合うだけの課税ベースの拡大をやって税率を引き下げ、財政的にはほぼトントンの税率引下げと課税ベースの拡大をやってきているということでございます。

こういう分析も踏まえて、大きな方向性として、与党の税制調査会、それから政府の税制調査会で、それぞれ考え方がまとめられています。少しご紹介いたします。資料⑨の自民党、公明党、与党の税制調査会におけます法人税改革についての考え方なのですが、「より広く課税を行いつつ、稼ぐ力のある企業や企業所得の計上に前向きな企業の税負担を軽減することで、企業の収益力の改善に向けた取り組みや新たな技術の開発などがより積極的になり、成長につながるような法人税改革を行う必要。このため、課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げるといった法人税の構造改革を行う」とされております。

それから、「地方法人課税は、地域経済を支える中小企業に配慮しつつ、公共サービスの対価を広く公平に分かち合うという地方税の応益課税を強化する方向で見直す必要」というようにされているわけでございます。

政府の税制調査会におきまして、これは具体的に課税ベースの拡大をどういうふうに行っていくのかという、いわばメニューが挙げられております。資料⑩には、(1)租税特別措置の見直し、それから(2)欠損金の繰越控除制度の見直し、(3)受取配当等の益金不算入制度の見直し、(4)減価償却制度の見直し、(5)地方税の損金算入の見直し、資料⑪にいきまして、(6)中小法人課税の見直しなどということに、メニューの提示がなされておりまして、今後それをどういうふうに行っていくかが課題になってくるということでございます。

いずれにしても、27年度を初年度としてやるということは閣議決定されておりますので、そ

れに向けて今後議論していくということでございます。

### 3. 所得税関係

最後に、所得税の関係でございます。日本再興戦略改訂、いわゆる成長戦略の改訂版が今年の夏のものでございます(資料⑤⑤)。働き方に中立的な税制ということで、働き方の選択に対してより中立的な社会制度を構築するため、税制、社会保障制度、配偶者手当等について、年末までに総合的に検討するというので、税制について女性の働き方に対してより中立的な制度とする方策について、幅広く検討を進めることとされております。

まさにそのときに議論になりますのが、資料⑤⑥の配偶者控除の話です。いわゆる103万円の壁ということが言われているわけでございます。ここで1つ事実関係を申し上げれば、以前はこの配偶者特別控除がない状況でした。103万円というのは給与所得控除の65万円と基礎控除の38万円を足して103万円です。103万円を超えると、課税所得が発生するという、その水準が103万円なのです。配偶者特別控除がありませんと、103万円を超えた途端に、旦那さんの方の配偶者控除38万円が突然消えますので、そうするとその分税負担が増えて、結果として配偶者の方の給与収入が103万円を超えて多少増えても税負担の方が重くなって、家計として手取り額が減ってしまうという逆転現象が起きることが指摘されていて、それが103万円の壁だったのです。この配偶者特別控除を付けることによって、配偶者の給与収入が増えても、世帯で見ると手取りの逆転現象はなくなっているのです。そういう意味で、制度的な壁はなくなっているのですが、それでもまだ103万円が意識されているという状況にあるわけでございます。

これについて、今後中立的な税制としてどういうことを考えていくかを、まさに政府税制調査会で議論を始めたところでございます。

## 4. 国際課税関係

それから、最後に国際課税についてです。これも国際的には非常に大きなテーマとなっております。BEPS(税源浸食と利益移転)への対応がOECDで問題になっており、国際取引で各国の税制や租税条約の隙間や抜け穴を利用して税負担を軽減させる租税回避スキームに対して、国際的な抜け穴を防ぐようにルールを定めて行動していかなければいけないということで、順次、対応策をOECDの場で作り、各国に勧告していくということです。それに合わせて、各国は国内法・租税条約上の改正を求められるということになっております。本年9月には、第一弾の報告書が公表され、残された課題については引き続き議論が行われているという現状でございます(資料⑤⑨)。

以上でございます。

---

(林) ありがとうございます。それでは青木審議官、お願いいたします。

---

## V. 各論：平成27年度税制改正に向けた主な課題

(青木) 本日、民間の方々も多いので、法人税制、外形課税を中心にお話を申し上げたいと思います。

### 1. 地方法人課税関係

法人関係の税収は、実は国税である法人税の34%が地方に配分される地方交付税の原資になっているということもあって、実は6割強が地方財源です(資料⑥⑩)。従って、法人税改革というのは地方の台所、懐に直撃するということでもあるので、ここは丁寧に考えていかなければいけないというわけです。

資料⑥⑪の骨太の方針では、基礎的財政収支の

黒字化目標との整合性を確保するという観点と、恒久財源の確保ということは明確にされておるわけでありまして、このことを念頭に置いて、検討していかなければなりません。

1つの方針を与党として示していただきましたのが資料③の4つ目です。行政サービスの多くは、地方公共団体が直接の担い手となっていることに鑑みれば、地方法人課税については応益課税の考え方が重要であるということです。法人事業税の外形課税ですが、これについては地域経済を支える中小企業に配慮しつつ、今後も公共サービスの対価を黒字企業に限らず広く分かち合うという地方税の応益課税を強化する方向で見直していくのだということです。

その上で、その下の○で、税源の偏在の是正、財政力格差の縮小を図るための措置を講じることとして、これと整合性を取りながら検討していくということが、与党の間で方針として示されているわけでありまして。

では、一体どういうことを具体的に考えていくのかということでございます。資料③をみますと、税収中立で平成16年から外形課税が導入されました。大企業資本金1億円を超える企業の4分の3をそれまでの所得課税とし、4分の1に外形課税を導入したわけです。そのときに、法人実効税率は1.33%下がっています。仮に、今この4分の1であるのを2分の1まで広げるといことにしますと、試算では1.5%程度下がるということになります。従って、税収中立でも実効税率を下げ得るということになることも含めて考えれば、また応益課税の原則ということが地方税の基本だということから考えてみても、外形課税の拡大ということがこの法人税改革との関係で重要な選択肢となっているわけです。

資料③の網かけの部分が外形課税の部分です。所得課税部分の一定部分が地方法人特別税ということで、これもまた地方に譲与税として返して、結果、偏在の是正をする財源にもなっているわけです。

少し誤解もあるのですが、中小企業と大企業と、これは全く別に考えなければいけないというふうにも思っています。報道によっては、中小企業に外形課税を導入することによって財源を得て、大企業の法人税の負担を軽減するのだ、それはおかしいではないかという論調の間違った記事があったり、記者も間違っているので、そのことを言及する政治家の先生方もおられたりということでございますが、あくまで中小企業の中では中小企業の中、大企業の中は大企業の中で考えるということでございます。

その上で、中小企業に来年度からということはありません。まず大企業に関して、今4分の1入っている外形部分をどこまで拡大できるのかということです。ただ、大企業の外形部分が広がっていくと、資本金1億円を境に、所得で課税する世界と外形的に課税する世界と、あまりにもバランスが崩れるということはあるかもしれないというときに、一体どういうことを考えるべきなのかということです。そういうことも含めていろいろ検討していかなければいけないと思っておりますが、中小企業については相当丁寧な配慮しなければいけないというのがまず大前提だろうというふうに思っています。

賃金課税だからおかしいではないかという議論がよくあるのですが、この外形部分のうち3分の2が付加価値割、3分の1を資本割として今課税させていただいております。今は、資本割部分も付加価値割にしようという方向で議論がなされています。この付加価値割についてでございますが、収益配分額と単年度損益を足したものに税率を掛けて計算させていただいております（資料④）。

仮に、報酬給与額を増やしますと、単年度損益は減少します。それから、報酬給与額を減らすと単年度損益が増加します。このことは、赤字法人であろうが、黒字法人であろうが、同じでございます。従って、給与をどうするかということと付加価値額とは実は影響しないわけで

あります。影響しない理由は、単年度損益を足してあるからであります。そういう意味では賃金をできればわれわれは上げてほしいということを、総理も強く経済界にお願いしているわけですが、そのこととこの話とは全く中立であるということではあるのです。

ですが、そうは言っても、給与の比重が高い企業というのはあり得るので、資料④⑩では、雇用安定控除というような仕組みを設けさせていただいておいて、実際に報酬給与額がその収益配分額の7割を超える場合は7割と見なしてしまうということでもあります。従って、7割よりたくさん配分しているところはその分だけ税は助かっています。もう少し言い方を変えますと、報酬を増やして7割以上にすることができれば、実は節税対策にもなるという話でもあるわけであります。

このことについて、経済界からいろいろご意見を頂いています。経済界から丁寧にお話を聞きながら議論を進めていこうということで、総務省に設置されております地方財政審議会にこのことをヒアリングする場を設けさせていただいて、既に経団連からお話を頂きました。

資料④⑪は、経団連の意見の内容をご紹介します。今後、日本商工会議所や商工会連合会、或いは経済同友会、連合とヒアリングをさせていただく予定です。経団連は安易な拡大はすべきではないと言われながら、説明する際は3つのことを考えてくれというお話でした。

1つは、賃金を上げろというのだから、少しはそこに配慮が要るのではないかということです。それから、外形課税を拡大するとしても、段階的にやる必要があるのではないかということです。中小については、それは少し違う世界でしょう、簡単に考えてはいけないのではないかというこの3点のお話があったわけでありませう。そういうことも頭に置きながら検討を進めさせていただければと思っております。今のところ、この資料④⑫の上の方の団体（日本商工会議所、全国商工会連合会、全国中小企業団体中

央会、全国商店街振興組合連合会）は反対なのです。平成15年改正で導入するときも含めて、かなり厳しいご反対意見を頂いていました。同友会はむしろ対象法人を拡大すべきというご意見です。

連合は、中小も含めて考えるべきなのではないかということです（資料④⑬）。広く負担し合って税源を確保するというの方が大事なのではないのかというのが連合のご意見と受け止めていますが、あらためていろいろお話をお聞きしながら外形課税を27年度改正に向けてどうするかということについての検討を進めていくこととしております。

地方団体からは、基本的には外形課税の拡大ということも含めて、きちんと法人税制の中で財源を確保するよにというご提案、ご要望を頂いているところであります（資料④⑭）。

資料④⑮は、地方法人課税の中でも偏在是正にかかる部分についてです。地方消費税も含めた消費税の税率が8%になったことから、法人住民税の法人税割の一定割合を国税として交付税原資にさせていただき改正を26年度から実施させていただいております。10%に引き上げられる場合には、この措置を深掘りをする必要があるということもございます。実際に消費税の税率が上がって、地方消費税も増えます。ただし、社会保障制度も拡充されるので、制度上の負担も増えます。制度上の負担部分を超えて増加になる部分について、不交付団体では、さらに財政余剰が増えることになるので、その範囲内で協力いただくこととし、10%段階でも交付税原資化をさらに増やすということを考えなければいけないというふうに思っています。

その上で暫定的な措置として導入されている地方法人特別税、譲与税、これは少し込み入った仕組みでございますが、この仕組みをどうするかということも併せて検討するということが求められています。

ここまでが法人税制に係る話でございます。27年度に向けて重要な課題があるわけござい

ます。

## 2. 車体課税

資料④7は、車体課税にかかる課題についてでございます。消費税率が10%に上がったときには、自動車取得税は廃止することになっております。自動車税という都道府県税の他に、取得時に係る自動車取得税というのがございます。これは8%に上がった段階で縮小したわけでございますが、10%になったときに廃止します。ただ、この自動車取得税にはグリーン化機能がございました。エコカーであればただになるといったようなことで、随分差をつけていたわけでありまして、このグリーン化機能を維持・強化するような仕組みというのを自動車税の中で考えなければいけないわけです。ここの車体課税の在り方についても、自動車関連業界、いろいろな方々からお話を今聞きながら検討を進めているということでございます。

## 3. 固定資産税

平成27年度は固定資産税の評価替えの年になります。先ほど来申し上げておりますように、固定資産税は市町村の一番の基幹税でございます。この固定資産税について、3年ごとに評価替えをする際に、あまり固定資産税額が上がらないような調整措置を講じておりますが、その調整措置についてどうしていくのかということについて一定程度議論いただければいけないということが資料⑤0の内容でございます。

また、固定資産税の中で、土地・家屋以外の償却資産に対する課税もでございます。これは、経済界からは償却資産に対する課税というのはおかしいのではないかとだいぶいろいろご意見を頂いておりますが、1.5兆円もの大変大きな税収でございまして、私どもとするとこれをなんとしても堅持しなければいけないと思っております(資料⑤3)。こうした課税は海外にはあまりないのではないかと言う人もいます。アメリカの例を挙げていますが、そんなことはなく、

それぞれ各国の地方団体は工夫しながら、必要な財源として確保しているということは頭に置いていただければと思っております。

## 4. ふるさと納税

資料⑤5は、ふるさと納税という仕組みについてであります。今、地方団体に寄付をしますと、確定申告をすれば、所得税と住民税の通常の控除の他に、住民税の特例控除ということを行うことによって、実質上2,000円の負担で寄付ができることになっております。趣旨としては、ふるさとから大阪に出てきてふるさとに少しでも貢献したいということがしやすくなるようにということで作ったものではありません。ただ、頂いた人に対しての返礼品がかなり華美なものがあったり、それで結構人生を楽しんでいる高額所得者も結構おられるようです。そのことを書いた本がたくさん出ていて、そのサイトを多くの方がご覧になっているようでございますが、ちょっとどうかなという議論がいろいろな場面で出てきております。何らかの対応ができないかなと、今、われわれ頭を悩ませているところでございます。以下の説明については、割愛をさせていただきたいと思っております。

そういうことで、法人税制及び車体の税制をはじめ地方税制について、割と重要な制度改正の議論が進んでいくということをお願いいただければと思っております。説明は以上でございます。

---

(林) ありがとうございます。わずか2時間でこれだけの課題を議論するのとおそ不可能なことです。これから神山さんと八塩さんのご意見を伺いたいのですが、確実に3時40分になってしまいます。両審議官、もうしばらくこの場にいらしてくださいでしょうか。フロアの皆さんもいましばらくお付き合いを頂きたいと思っております。それでは、神山さんからお願いいたします。

---

## Ⅵ. 個別税制の現状と課題についての討論

(神山) それでは、時間も押しておりますので、手短に両審議官にそれぞれコメント及び質問ということで、2点ずつお伺いしたいと存じます。

### 〔消費税と法人税の改革について〕

まず、藤井審議官には、消費税と法人税の改正についてお伺いさせていただきます。消費税につきまして、軽減税率については、今後、国と関係者の間で議論を深めていくということなのですが、理論サイドからしますと、軽減税率はなかなか正当化しづらい、もしくは正当化できないと考えている研究者が多いように思われます。一方で、低所得者への何らかの配慮は必要だろうという国民の声がもしあるならば、軽減税率よりも、より小さな財政負担で最大限の効果を発揮できるような他の政策の選択肢がありえるのではないかとということです。1つの例としては、定額給付もそうだと思いますし、他の社会保障制度とのセット、先ほど社会保障関連法とセットで考えていくのだというお話がございましたが、むしろ低所得者対策という意味では、他の制度を上手く使った方が有効ではないかということです。

これは質問なのですが、軽減税率は様々な問題を抱えています。例えば、線引きの問題、インボイスの問題、簡易課税をどうするか、免税事業者をどうしていくかなどの問題がございしますが、政策実務もしくは現場において、これは難題なのだろうとお感じの問題点があれば、お教えいただきたいと存じます。

2点目は、法人課税改革でございます。税率の引き下げ、課税ベース拡大が検討されておりますが、より本質的な課題というのは税制の中立性をいかに高めていくかということではない

かと考えられます。いろいろな意味での中立性がありますが、ここでは国際課税と少し絡めてお伺いさせていただきます。日本の法人税は、全世界所得に課税した上で外国税額控除を与えるというアメリカのような法制度です。一方で、ヨーロッパ諸国は、国外所得免除方式(テリトリアル・システム)を前提しております。

日本の国際競争力を考えたときに、今後もアメリカ型の全世界所得課税を中心に考えていくのか、もしくはイギリスのように別の方向に舵を切っていくべきなのかを議論する必要があると感じております。国際課税の文脈で中立性といったときに、資本輸出の中立性、資本輸入の中立性、資本所有の中立性、いろいろな中立性がございしますが、日本の法人税を改革していく中で今後どこに着目していくのか、中立性といったときに資本輸入なのか、資本輸出なのか、そういった点に関して、政策実務において何かご議論などございましたらご教示いただければと存じます。

### 〔所得型付加価値税のメリット、デメリット〕

次に、青木審議官への質問でございます。外形標準課税は大変大きな課題であると存じます。税制の中立性の観点からも、理論的には魅力的な選択肢なのですが、先ほどいわゆる日本で言う消費税、間接税の付加価値税と一緒にしてほしいというお話がございました。まさに付加価値と言ってもいろいろなパターンがあって、大きく分けると3種類ございます。日本で言う消費税は、いわゆる消費型付加価値税でございます。それに対して、外形標準課税で現在議論されているものは、所得型付加価値への課税であると理解しております。租税の中立性という観点からは、1949年の第一次シャウプ勧告も提言していたように、「消費型付加価値」への外形標準課税の方が優れていると考えられます。しかし、外形標準課税を巡る現在の議論において、投資をしたときに全額即時償却(expensing)を認める「消費型付加価値」ではなくて、

(1950年の第二次シャープ勧告における一部修正のごとく) 現行の所得税法のように減価償却を毎年毎年認めていく「所得型付加価値」に着目して制度を検討されている、何か政策的な背景などございましたら、教えていただければと存じます。メリット、デメリットあるかと存じますので、ご教示いただければと思います。

#### 〔税源の偏在性〕

2点目ですが、法人課税というのは、国際的な競争にさらされているだけではなくて、国際的な租税回避とも密接に関連している分野かと存じます。国際的な租税回避に機動的かつ実効的に対応していくためには、国税化してマネージするのに対し、地方にはより安定的な財源を利用してもらうことも検討に値するかと考えられます。地方消費税は1つの案かもしれません。法人税は、国際的な問題に常に対処しなければならず、個々の自治体ではなかなか対応しづらい面もあるかと存じますが、その点についても何かありましたらお教えください。場合によっては、法人課税を国税化してそれを再分配するということが可能かもしれませんが、その点についてお考えなどございましたら、ご教示いただければと存じます。

---

(林) ありがとうございます。それでは八塩さん、お願いします。

---

(八塩) ありがとうございます。では、両審議官に1点ずつ質問させていただきます。

#### 〔消費税の軽減税率〕

まず、財務省の藤井審議官ですが、消費税の軽減税率の件です。これについては、先ほど神山先生もおっしゃっていたとおり、かなり反対論も強いと思います。これに関してさらに1点なのですが、軽減税率導入の際には、ヨーロッ

パなどで使われている「インボイス制度」が必要ではないかと思います。インボイスは軽減税率とは無関係に本来、導入すべきともいわれており、それ自体に反対ではないですが、ただ、インボイスを導入すると非課税業者が取引から外されてしまうといった問題がヨーロッパでは報告されているようです。こうした問題は少なくとも一般にはあまり知られていないと思いますので、制度に関して周知徹底が必要だと思いました。

#### 〔固定資産税の償却資産課税について〕

次に総務省の青木審議官です。固定資産税の償却資産課税のご説明がありましたが、私は個人的にこの税は地方税としてあまり望ましくないと思っており、その点からのコメントです。

総務省の資料<sup>52</sup>によると、山梨県大月市や静岡県御前崎市では税収の4割以上が償却資産からの税収になっています。これはおそらく工場や橋などではないかと思いますが、これだけ税収が偏りますと、市の公共サービスにも大きな違いが出てくるのではないかと思います。また工場を立地するときも、例えば御前崎市かその隣かというときに、経済効率的にはどちらでもいいようなときでも、どちらに来るかで市の税収に非常に大きな影響を与えます。その結果、どうしても工場を隣町でなくわが町に引っ張ってこいとなり、公共サービス水準はその成否次第となってしまいますが、やはりこうした地方の財政運営は望ましくないと思います。今すぐこれをなくすのは難しいとしても、長期的にはやはり少し考えるべきではないかと思いました。

---

(林) ありがとうございます。それでは、藤井審議官お願いいたします。

---

#### 〔軽減税率の課題〕

(藤井) 両先生から軽減税率についての課題、

それからインボイス制度についてどう考えるかというご質問を頂いています。軽減税率の課題は幾つもあると思うのですが、実務的にはやはり線引きをした際に、その限界領域について軽減税率なのか、標準税率なのか、それぞれの個々の商品についての判断が難しいケースがあるだろうということ、実務上それらを全て区分経理していかなければいけないという事務上の負担が指摘されているところでございます。消費税については、消費者が最終的には負担するわけですが、納税義務者は非常に多くの事業者でございまして。現在単一税率の下で請求書等保存方式というかなり簡便な方式でやっておりますが、これが軽減税率を導入いたしますと事業者の方で軽減税率対象か標準税率かという区分を全ての商品についてする必要がございます。そして、それを区分して経理するということになります。この辺が導入の難しさです。あとは、多くの税収が失われることになり、なおかつ高所得者ほど税率低下のメリットを受けることについてどう考えるかという問題も出てきようかと思っております。

そして、インボイス制度につきましては、事業者において区分経理し、納税額を計算するとき、実はインボイス方式がかなり簡便な方法だということがございます。時間の関係で今ここで説明することはできませんが、6月5日に与党から示された資料には、その辺の詳細な分析も載っております。単一税率の場合には請求書等保存方式で何とかなるわけですが、複数税率になった途端に、先ほど申し上げた区分経理事務というのが膨大に発生します。しかし、インボイス方式を入れれば、事務負担の増加を抑えられるという仕組みであると考えております。

なおかつ売り手と買い手の側で税額についての相互けん制が働くので、適正な課税という観点からもインボイス制度は非常に優れた制度になっています。そういう観点から、ヨーロッパではおしなべてインボイス方式が採られているという事実がございます。その辺も含めて、軽

減税率を入れるときには、いずれにしても事務負担は相当にかかりますので、それをどういふふうにならしていくのがいいのかということを経民的にまだまだ議論いただく必要があるのかなと思っております。その辺の論点は、繰り返しになりますが、6月5日の資料で与党の方から全部示されているという状況にございます。

#### 〔法人税の課税方式〕

それから、法人税の課税方式について、神山先生の方からご指摘いただきました。イギリスでテリトリアル方式、国外所得免除方式を採用しており、日本とは違う方式でございまして。また、アメリカは全世界所得課税を採用しております。この国外所得免除方式は、内国法人の国外所得について、自国で課税は行われなくても、相手国で負担した税額も調整しないということになりますので、相手国の税率が自国、日本の税率よりも低い場合には、企業の負担は軽くなるというようなメリットがございます。一方で、相手国の税率が自国、日本の税率を超える場合には、企業の負担として残ることになりますので、現行制度よりもむしろ不利になるというケースもあると思っております。また、海外支店の欠損金を国内源泉所得から控除できないというようなことも考えられるものですから、企業の負担という観点から、メリット、デメリット両方あるということになります。一方で世界の潮流というのも当然ありますから、いずれも勘案しながら考えていくべき問題だと思います。

---

(林) ありがとうございます。それでは、青木審議官お願いいたします。

---

#### 〔所得型にしている理由〕

(青木) 神山先生からの、外形課税が付加価値に課税しているのですが、それが所得型になっている背景についてご質問をいただきました。

その所得型にしている理由ですが、かなり昔に、消費型も含めて議論がなされたときに、相当書類の整理、帳簿の整理に手間がかかるという指摘がありました。いまや消費税が導入されているので、その事務は多少軽減されると思いつながら、消費税と違う取り扱いをしなければいけない項目が結構あるだろうと想定されると、これは何なのかということになる懸念が1つです。

それから、先生ご自身をご指摘されましたように、所得型ですと減価償却で見るのに対し、投資をいつするかによって大きく変動する話になる消費型の方は不適切なのではないかという方向で、税制調査会でも議論されたと記憶されています。ただ、消費型の方が国際競争力という観点では得なのではないかと、賢い経済界の方が指摘されてきていることも事実だろうと思います。そういう制度の設計上の問題もさることながら、企業活動の応益性との関係で税をご負担いただくのだという理念からすると、所得型の方がやはり説明しやすいと思っています。ですので、今後ともこの所得型の考え方をベースに、外形課税について考えていくのではないかなというふうに思っています。

それから、法人課税については、やはりいろいろ逃げてしまうとかそういうこともあり得るので、国際租税との関係もあることからすると、もう国税にしてしまったらどうかというお話がありました。国際課税との関係も含め確かなかなか難しい要素もあるということと、変動したり偏在したりするという課題があります。あるのですが、しかし一生懸命企業誘致努力をして企業が立地して、そこに雇用が生まれ、その従業員のためのサービスを提供してきた自治体側の立場というも頭に置きつつ、また、その外形課税がある程度拡充されていくと、やはり事業税部分は完全な独自課税になっていくということも頭に置かなければいけないかなと思います。ただし、かなり偏在しているということもあり、26年度改正で行った法人税割につい

て国税化するのを深掘りしなければいけないということだとすると、結果、神山先生の指摘のとおり、一定部分、国税の方になっていくわけです。ただ、どこかで法人税割についても、歯止めといったものがあるのではないかというふうに思います。

#### 【固定資産税の償却資産課税について】

それから、八塩先生から頂いた償却資産課税についてです。償却資産を持つ企業がどこに来るかが全てになってしまい、健全な財政運営も含めた自治体の行動との関係でどうかというお話がありました。

資料には、償却資産に係る税収の割合が高い市というのを4つ並べていますが、この4つとも発電所なのです。御前崎市は浜岡原発なのです。発電所はどちらかと言うと迷惑施設という感じもあるし、特に原発はそうですが、この税収があるからいいよねというよりは、それ以外に電源立地の交付金 came たり原発はさらなる交付金も来たりということでも立地された話ではあるとは思っています。ただ、ご指摘のことが一般論としては法人税割も併せて考えると、ある程度あるということも事実なので、そこは言われたことを頭に置かなければいけないとは思っています。

ただ、そういうようなことが一定程度起きないように、人口規模ごとにこの償却資産にかかる税収が一定以上になってしまったらその部分は県の方に課税権が行くという仕組みを固定資産税には制度上設けているのです。そこで税源の偏在を防ごうという仕組みが実はあります。

そういうことで、小さなところに大きな償却資産がどーん行って、そこがうはうはということではなくて、ある一定以上の部分は県全体でという仕組みは一応設けてはいます。ただ、それもさることながら、全体として当該団体の財政運営というのは税だけで賄われているわけではなくて、税では足りない部分を交付税で賄っているわけです。多分この1~4までの大月



市、御前崎市、富津市、阿南市の中で不交付団体は御前崎市だけなので、発電所があって大きな償却資産があることで完全にうはうはという状況ではないことを考えると、地方財政全体の中でのいびつの程度は、ある程度のところまでで収まっているのかなと思うのです。ただ、物を考える目線として、こういう目線も頭に置くべきではないかというご指摘に関してはなるほどなと思いながらお話を伺ったところでございます。

説明は以上でございます。

---

## おわりに

(林) ありがとうございます。予定の時間を過ぎております。私もいろいろお伺いしたいと思う点もございます。ただ、司会という役割

上発言もできませんので、機会をあらためてお聞きしたいと思います。

ここ数年、相続税改正、法人税も今後の税率引き下げ、消費税に関しても税率を引き上げたということで、税制の改革が随分進んでいます。ただ、まだ積み忘れや積み残しの課題がかなりあることも事実です。とりわけ、社会経済情勢がさまざまに変化している中で、税制を再構築していく必要性は残っております。残された課題につきましては、租研が毎年まとめております意見に記されています。今日この場で取り上げられなかった問題もこの意見書にはたくさん含まれております。資料も付けていますので、ぜひご覧いただいて、今後の日本の税制に考察を加えていただければと思っております。

今日、4人の方々、熱心な議論をしていただきました。ここであらためてお礼の拍手をしたいと思います。ありがとうございます。



# 税制における交際費の意義と 課税のあり方

大阪大学大学院高等司法研究科教授

谷口 勢津夫



## 1 はじめに

おはようございます。本日は「税制における交際費の意義と課税のあり方」というテーマで報告をさせていただきます。

「税制における交際費の意義と課税のあり方」を報告のテーマとして取り上げようと思いましたが、既に「ご案内」にも書きましたように、平成26年度税制改正において交際費課税につき前年度に引き続いて改正が行われ、マスコミ報道だけでなく税法関係の雑誌などでもいろいろと論考が出され、社会の注目を集めていることがきっかけなのですが、そういう中で交際費課税について少し勉強したところ、これは昭和29年に創設され今年で61年目、人間でいえば還暦という節目の年なので、この機会に交際費課税についても一度勉強し直してみようと考えた次第です。還暦というと、人間でいえばめでたいことであると、皆さんお祝いをされるわけですが、交際費課税が還暦ということで、これをめでたいと思ってお祝いされるかどうかは、皆さん一人一人のご判断にお任せします。ここでは、そういう節目の年であることだけをまず申し上げておきます。



本日は交際費課税について、交際費を支出する側の問題を中心にお話ししようと思います。もっとも、交際費課税を広い視野から見ると、交際費を支出する側と、交際費による利益を受ける側の両方にわたって検討すべきではないかと思っています。本論に入る前に、この点について少しお話しさせていただきます。

まず、支出する側ですが、これが法人であれば租税特別措置法61条の4の、いわゆる交際費課税で法人税の問題になります。ここでは「狭義の交際費課税」と呼んでおきます。それから最近裁判例において注目を集めている、事業所得者の交際費課税があります。これは所得税に

において家事費排除との関係でしばしば問題になります。さらに給与所得者については、特定支出控除の範囲が拡大され交際費も特定支出に含まれることとなったこととの関係で、控除限度額を超えると特定支出として控除されないという意味での交際費課税もあると思います。これも所得税の問題です。

他方、交際費の支出による利益を享受する側をみますと、まず、交際費を支出する者は、当然その支出によって収益獲得を考えているわけですから、収益が帰属する者すなわち支出者自身が、交際費による利益を享受することになります。その収益が法人に帰属すると益金になるので法人税の問題になりましょうし、個人の場合は収入金額に算入されて所得税の問題になってくると思います。

それから支出の相手方といえますか、法律上の言葉を使えば事業関係者、あるいは特定支出に関しては職務関係者といえよと思います。こうした相手方が交際費による利益を享受する場合、その利益は、所得税法36条1項の括弧書にいう「経済的な利益」に該当することがあり、収入金額に算入され所得税がかかってくる場合があります。

また、交際費が直接、事業関係者あるいは職務関係者に支出される場合もありましょうが、多くの場合は、事業者が営むお店での接待等を通じて相手方たる事業関係者等が利益を享受することになり、そのような場合には、事業者の方で消費税の課税も問題になるでしょう。そのような消費税課税の性格付けとして、事業関係者あるいは職務関係者が、消費者の立場で経済的利益を受けて所得税の課税を受けていれば格別、所得税の課税を受けない場合には、そのような消費税の課税は所得税課税の代替課税の意味なり性格を持つことになると思います。

ちなみに、先ほど所得税法36条1項の括弧書の規定にいう「経済的な利益」について触れました。この経済的な利益としては、例えば債務免除益が例に挙げられることがありますが、そ

れ以外に、今お話ししたような交際費による接待等を受けた場合にも、経済的な利益の享受が問題になります。所得税法36条2項では、経済的な利益については、これを「享受」する時における価額が収入金額とされるのですが、そのような経済的利益の「享受」には、所得概念との関係で、「消費型享受」と「蓄積型享受」の2つのタイプがあると考えるところです。所得は消費プラス蓄積という式で表されるわけですが、経済的利益も所得である以上、消費型の経済的利益と、蓄積型の経済的利益があると考えられます。消費型の経済的利益の「享受」すなわち「消費型享受」は、役務の無償受入れによる経済的利益のように享受と同時に消費される経済的利益の享受のことであり、交際費による接待等を受けた場合の経済的利益の享受がこれに当たります。なお、これに対して、蓄積型の経済的利益の「享受」すなわち「蓄積型享受」は、純資産増加説にいう「負債」の減少による経済的利益の享受のことで、先に挙げた債務免除益の享受がこれに当たります。本日の報告とは直接は関係ないのですが、このようなことをなぜ考えているかといいますと、収入金額の計上時期あるいは所得の年度帰属の問題との関係でこれまで議論がされてこなかった経済的利益について、最近、そのような2分類に即して計上時期を検討してみようと考えていたところでしたので、その分類を交際費に関しても使ってみたのです。

## 2. 法人税における交際費課税

### 2-1. 交際費課税（狭義）の沿革

#### 2-1-1. 創設前期

さて、本日の報告では、冒頭にも申し上げましたが交際費課税の全体構造のうち支出者側の制度やそれに絡んだ裁判例を検討しようと考えています。私自身は法律しか勉強していない人間なので、特に実定法の解釈論を中心にお話し

しようと考えています。

まず、法人税における交際費課税からお話ししたいと思います。まず交際費課税の沿革からみておきますと、ここでは制度の詳細については特に触れませんが、詳しいところはレジюме（文末掲載）4ページの上の方に、参考文献として4人の方の文献を挙げておりますので、それらを参照していただければと思います。ここでは、制度の細かい中身や具体的な詳細についてはお話しするのではなく、むしろその時々々の交際費課税の基礎にある考え方を整理してみたいと考えておりますが、先ほど挙げた文献を参考にしながら幾つかの期に分けて、その時々々の交際費課税の基礎にある考え方についてお話ししていこうと思います。

交際費課税がわが国で公式に登場したのは、昭和28年の法人税法の改正案においてです。このときは、現在のように租税特別措置法ではなく法人税法本法において、しかも恒久的な規定として設けるという提案がなされました。これは寄附金課税に準ずるような規定として交際費課税の規定を設けるという提案であり、限度額を超える額の2分の1を損金に算入しないこととするというものでした。これに対して寄附金は、限度額を超えたら全額損金不算入になっていました。交際費課税の方は、限度額の性格からしても、それを超えた2分の1が損金に算入されることからしても、事業経費性を実体的に認めることが前提になっていたと思います。これに対して寄附金は、そもそも経費性があるかどうか曖昧で、それを限度額以下であれば一律経費性があると一種擬制したような定め方になっていました。昭和28年当時は、交際費は事業経費であるという前提で規定が定められ、寄附金については経費性が曖昧であることから一種擬制をしているという扱いでした。現在の規定振りをみますと、平成26年度の税制改正後は変わりましたが、それまでは交際費は、中小企業を除いて全額損金不算入でしたが、寄附金は、限度額の範囲内であれば損金に算入するという

扱いになっていたことからすると、印象としては、昭和28年当時の考え方と現在とは「逆転現象」がみられるのではないかという気がします。

このような提案に対して経済界が猛烈に反対しました。反対論が指摘した問題点を、レジюмеには3つ書いておきました。まず、企業の資本蓄積を充実させることを目的として、交際費を損金不算入にすることが提案されたのですが、交際費を損金不算入にすれば本当に資本蓄積が促進されるのかという、懐疑的な見方が1つありました。それから、そもそも交際費は事業経費ですが、それを否認し、しかも一種の形式基準で限度額を設けて、それを超えた部分は2分の1しか損金に算入しないとして、事業経費性について否定的な取扱いをするのは不合理であるという考え方です。さらに、後でも少し触れるように、交際費は使途不明金との関係でよく問題にされることがありますが、使途不明金については昭和25年の法人税基本通達の269で、既に損金不算入にするという扱いがなされてきましたので、それで十分ではないかという考え方もありました。これらが反対の主たる理由でしたが、当時の政治状況も有名な「バカヤロー解散」があった時代なので、導入が見送られることになったのです。

導入しようとした法人税法改正案の基本的な考え方として、現在でもいわれるように、交際費は冗費・濫費だから、これを抑制するという考え方が基礎にあったと考えられます。そういう考え方を、ここでは「冗費・濫費抑制思考」あるいは縮めて「冗費・濫費思考」と呼ぶことにします。この冗費・濫費思考の特徴を、2点ほどにまとめておきたいと思います。

冗費・濫費思考の特徴の1つ目として、まず政策手段的な色彩が強いのではないかということです。レジюмеには「政策手段的色彩」と書きましたが、その後、「中間目的的色彩」が強かった方がよいのではないかと考えるようになりました。つまり、終局目的は別にある

けれど、それに至る中間目的の色彩が強いついてもよいと思います。いずにせよ、問題は、政策手段としての、あるいは中間目的としての交際費課税によって達成しようとする政策目的なり終局目的は何なのかですが、これは時代の要請により変化してきたとみてよいと思います。

後で述べますように、当初は企業の資本あるいは内部留保を充実させることが目的でした。さらに、現物給与の代替課税という目的もありました。それからもっと後になれば、赤字法人対策の一環として交際費課税の位置付けを強化するということもありました。それからバブル期になりますと、多額の交際費が支出されることによって、市場における公正な取引あるいは価格形成が阻害されることを防止するのも、交際費課税の目的としていわれたことがあります。さらにもう少し時代が下がると、バブルが崩壊して景気が後退した後は法人税収の減少に伴い、税収確保の目的も前面に出てきたのではないかと思います。そして最近では、逆に冗費・濫費思考の緩和によって、経済活性化を図ることも考えられています。このように、その時々時代の要請によって交際費課税の位置付けや性格も変わってきたとみてよいと思います。

冗費・濫費思考のもう1つの特徴は、そもそも冗費・濫費といいつつも、やはり交際費は事業経費であることが前提になっているということです。レジュメ3ページには臨時税制調査会の昭和31年の答申の一部を抜粋しています。これは交際費課税が導入された後の答申ですが、冒頭では「もとより、これら交際費の相当部分は、営業上の必要に基づくものであり、ただちにその全部を濫費と称することはできない。」と述べられています。やはり交際費は事業経費であることが前提であって、その中で冗費・濫費に相当するものを損金に算入しないという発想が、当初はあったと思います。現在の法人税法の中でも、例えば役員給与の損金不算入に関する規定である法人税法34条1項では、損金算入される定期同額給与などを掲げておいて、そ

れらについて不相当に高額な部分は損金に算入しないという規定振りになっていますが、そのように不相当に高額という場合とよく似た発想が、交際費課税において当初はみられたと考えます。

## 2-1-2. 第1期～第6期

それでは次に移りまして、第1期です。先ほども申しあげましたように、昭和29年に交際費課税が創設されましたが、このときは冗費・濫費思考に基づいて企業の資本、内部留保を充実させる目的で、交際費課税が時限立法で立法化されたわけです。現在も時限立法です。ただ、レジュメ3ページのその箇所の下にも書いておきましたが、「時限立法」もう還暦を迎えました。恒久的な立法措置でも既に廃止されたものがある中で、61年も続く「時限立法」とは何なのだろうかと、私などは考えるところです。立法のあり方も、検討を要する時期になっているのではないかと思います。

続きまして、第2期です。昭和36年から41年までの間を第2期とする整理が多くの文献でなされているので、それに従ってここでもその時期を第2期としておきました。ここでは冗費・濫費思考が強化されました。いわゆる社用族にとって社用消費は現物給与に当たりますが、所得税の側で課税が十分ではないので、法人税の方で交際費課税を強化することとされたのです。この点、先ほど申しあげましたように、事業関係者のうち特に社員や役員に対する交際費については、交際費は本来は収入金額に当たるので、いわゆる現物給与、フリンジベネフィットとして所得税を課税すべきであるという考え方が前提にあります。その点については、先ほどの昭和31年の臨時税制調査会の答申の中でも、後半の方で触れられていますが、所得税課税の適正化の観点から、本来は所得税で課税すべきところが、十分には課税されていないことから、法人税で交際費課税を強化し、所得税の現物給与に対する課税を代替する目的で、この時期、濫

費・冗費思考が強化されたと思整理できると思います。

それから第3期は、昭和42年から56年の間です。この時期は、終局目的が資本の充実あるいは社用消費に対する代替課税ではなく、そもそも交際費の支出自体を抑制することを目的にする方向に変わってきたと思います。交際費が増加した分については全額損金不算入として、禁止的な課税を行うこととし、対して、交際費が減った分については全額損金算入を認めるとい、ムチとアメを使い分けて、交際費の支出それ自体を抑制することに力点が置かれた時期と思整理できると思います。

第4期は、昭和57年から平成5年の時期です。この時期は、交際費の支出それ自体を抑制することをもっと徹底させた時期だと考えられます。その表れとして、記憶にも新しいところですが、今年度の改正前の状態が実現したわけです。すなわち、大法人については全額損金不算入にするという制度に変わりました。

ただ、交際費は、バブル崩壊後の平成5年以降をみますと、国税庁の統計などによれば基本的にずっと減り続けている状況にあります。こういう状況下では、交際費について濫費・冗費なので全額損金不算入として抑制することに、どれだけの意味があるのか。あるいは、企業もガバナンスの問題として冗費・濫費をなかなか認めにくい状況になってきたことからすると、全額損金不算入にするこの意味合いが変わってきたのではないかと思います。

そこで、私なりの整理ですが、平成6年から平成17年の時期を第5期として、冗費・濫費を抑制することを手段あるいは中間目的として、税収を確保しようとしてきた、あるいは法人税の課税ベースを拡大しようとしてきた時期とみるべきではないかと思います。法人税収の推移をみますと平成元年がピークで、それ以降若干増えたり減ったりしていますが、基本的には減少の傾向をたどっています。そういう状況の下で、交際費を損金不算入にすることによって、

税収を確保する方向が取られてきたのではないのでしょうか。その1つの表れとも思われるのですが、平成8年の税制調査会の法人課税小委員会報告の中に、課税ベースの拡大に向けた取組みの検討項目の1つとして交際費が取り上げられています。このように考えると、交際費が冗費・濫費なので抑制するとか、あるいは当初いわれたような資本を充実させるというような目的から、むしろ税収確保の手段として交際費課税が捉えられるようになってきたのではないかと思います。

そして最後に、平成18年以降から現在に至るまでを第6期としています。この時期においては、先ほどからお話ししている冗費・濫費の思考が緩和されました。この緩和によって何を目的としているかということ、景気を刺激する、経済を活性化するということだと思います。従来は冗費・濫費思考を強化する方向だったのを、方向転換して緩和に切り換えて、経済の活性化につなげる方向が取られた時期とされるのではないかと思います。

平成18年に、1人当たり5,000円以下の飲食費を交際費から除外する措置が講じられましたし、平成25年度は中小法人の控除限度額の引き上げ等の措置が講じられました。さらに平成26年度税制改正では、1人当たり5,000円超の接待飲食費の50%を損金に算入することを認める措置が講じられることになったわけです。従来の冗費・濫費思考を強化する方向から、緩和の方向に向かわせることによって経済の活性化を図ろうとしているというように整理しています。

## 2-2. 交際費課税（狭義）の機能的意義

以上、誠に雑ぱくではありますが、一応全体の流れをみてきました。次に、交際費課税の機能的意義について少しみておきたいと思います。

交際費課税は、さまざまな政策目的を達成するための手段として活用されてきたことを述べましたが、その政策的な効果が達成されている

かどうかの検証をする必要があろうと思います。ただ、私には政策的な効果を検証するだけの情報や資料が、そもそも能力もありませんので、どうしたものかと困るところですが、平成22年度の税制改正でいわゆる租特透明化法、正式名では「租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律」が制定され、租税特別措置の適用実態の調査の結果を国会に報告することが定められました。それが昨年から提出され、今年の186回の通常国会にも提出されています。ホームページにも掲載されています。

この法律には、適用除外となる租税特別措置が定められていますが、61条の4は適用除外の措置には入っていません。今年度の改正前の交際費課税の適用期間は、平成18年4月1日から今年の3月31日まででしたが、租特透明化法では、適用期間が終わった次の年の国会にこの報告がなされると定められていますので、来年1月の国会に提出される報告書では、交際費課税の政策的な効果についての検証がされるものと思います。私もそれを踏まえて、交際費課税の機能的意義をもう一度考えてみようと思っています。

ちなみに、交際費課税は今年度税制改正で既に延長が決まっています。延長は平成28年3月31日までですので、平成29年1月の国会に、その間の効果の検証結果が出ると思います。そこまでは決まっていますが、それ以降どうするかは、それらの検証を踏まえて検討されるべきことだと思います。

次に、交際費課税の効果として一般にいわれることですが、先ほど沿革の中でも少し述べましたように、全額損金不算入は禁止的な課税で、交際費の支出を禁止するような効果を持つのは否めないと思います。論者によっては、これを「ペナルティー課税」と呼んで、交際費課税に対して批判的な検討を加える方もおられます。

この禁止的あるいは制裁的課税の効果の意味ですが、まず1つには、事業経費性を原則否認することです。事業経費として投下資本の回収

部分について損金算入を認めないことになると、事業経費を支出して得た収益には益金として課税し、かつ、交際費は損金不算入になるわけですから、一種の二重課税の問題が生じているとみてよいと思います。これを制裁的課税と呼んでいるのかもしれませんが。

もう1つには、制裁的という言葉のニュアンスからすると、重加算税が課されるケースが多いことも視野に入れて、そういうことがいわれているのかもしれませんが。交際費課税が強化されてくると、どうしてもそれを回避しようとするインセンティブが働きがちです。そうすると、交際費は実務上は隣接費用との区別が難しく、事実認定が難しい費用ですから、判定区分の困難性からしても納税者と課税庁側との見解が食い違って、場合によっては重加算税の要件に該当すると判断されるケースもあろうかと思えます。最近の重加算税賦課の状況からすると、交際費、期ずれ、横領が重加算税の3大事案といわれていますが、交際費課税が重加算税の対象になることが多いことから、制裁的な意味合いを持つといわれるのではないかと思います。

ところで、交際費課税の効果に関連して、1点寄り道をしたいと思います。レジュメの5ページで「交際費課税と違法支出論」と書いた所です。先ほど述べましたように、交際費課税は使途不明金との関係が問題になる場合もありますが、そもそも交際費の中に使途不明金、さらには違法な支出が含まれているのではないかという見方が以前から根強くあります。

違法支出というのは支出自体が違法なもの、賄賂などがその代表例ですが、それと違法行為を原因として支出されるものも、違法支出といえます。違法支出については、わが国には見解の対立があります。違法支出であっても、法律の要件を満たしている以上は損金、所得税の場合には必要経費に該当するという考え方と、もう1つは、違法支出は不正な支出で公序に反するから、法律の要件に該当したものであっても損金性、必要経費性を認めないという考え方がある

ります。大別してこの2つの考え方があり、いずれも有力説といってよい状況だと思います。

前者の、法律の要件に該当すれば、違法支出であっても損金性を認めるという考え方は、租税法律主義を重視する立場から支持されています。最近の傾向として、租税法律主義が重視されることは最高裁の判例においても明らかであると思いますが、全体としてそういう状況にある中で、違法支出論に関しては、租税法律主義を重視して、法律の要件に該当すれば損金として認める考え方が必ずしも貫徹されず徹底されていないのは、非常に興味深いところです。いわゆるアメリカのパブリック・ポリシーという判例法理を参考にして、わが国でも不正な支出は損金性を認めないという考え方は、特に検察関係者などの間で根強いものです。

パブリック・ポリシー、公序の理論の考え方を説く論者の中には、交際費課税が全額損金不算入にされるのは、まさに交際費課税の中に違法な支出が含まれていることを考慮しているからであるとして、交際費課税は公序の理論の観点から正当化されるという評価をする方もおられます。このような評価によれば、先ほどまでお話したことは違った観点から、交際費課税を検討することもできるということを指摘するにとどめさせていただきますが、そのように交際費課税を捉えた場合は、交際費課税は、通達で認められている使途不明金の課税や租税特別措置法62条が定めている使途秘匿金の課税に接近してくると考えられます。

## 2-3. 交際費課税(狭義)の法的意義

### 2-3-1. 「交際費」に関する法令の定め

それでは本題に戻りまして、交際費課税の法的意義に移ります。交際費に関する定めについては、レジュメの5ページに租税特別措置法61条の4第1項と第4項を記載していますが、第4項では、「交際費等とは、交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人が、その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する接

待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出するものをいう。」と定義されています。

### 2-3-2. 「交際費等」の解釈

この交際費等に関する要件の解釈について、レジュメの6ページでは、学説を大きく二要件説、三要件説、五要件説の3つに分け、二要件説については旧二要件説と新二要件説に分けて整理しておきました。

二要件説というのは、支出の相手方と支出の目的で判断するのですが、「新」と「旧」の違いは、「旧」は接待等の行為を支出の目的とするもので、目的として行為の態様といえますか、形式を問題にする点が特徴です。新二要件説の方は、支出の目的として、接待等の行為により事業関係者等との親睦の度を密にして、取引関係の円滑な進行を図ることで、目的として行為の内容を問題にする点に、その特徴があるかと思えます。

三要件説は、支出の相手方としての事業関係者と、支出の目的として新二要件説が説くところに加えて、条文に書いてある接待等の行為という行為の態様を要件として独立させて要求するものです。

五要件説というのはそれにさらに2つの要件、すなわち、支出の金額が比較的高額であることと、支出の性格が冗費・濫費性を有することを付け加えるものです。5番目の要件については価値判断の指標であって、それ自体が他と並列的に論じられるものではなく、補足的な要件であるといわれています。

このように要件が多ければ多いほど、交際費課税の範囲は狭く限定されます。それに応じて、逆に事業経費としての控除の範囲が広がることになります。事業経費を控除するということは、所得課税の上ではいわゆるネットインカムに課税する考え方で、純所得課税の原則と呼ばれますが、要件を多くするほど、純所得課税の原則を尊重する方向に働くことになるわけです。

では、最近の裁判例でどういう考え方が採られているかですが、有名な萬有製薬事件をみておきますと、地裁段階では新二要件説が採られたのに対して、高裁段階では三要件説が採られました。地裁と高裁は、レジュメ7ページの判決引用部分のうち下線部の前の部分はほとんど同じことを書いていますが、高裁の判決で注目すべきところは、引用箇所の冒頭で「上記のような法文の規定や」として、法文の規定も考慮している点です。そこが地裁と高裁の違いです。要するに、法律の文言を重視して解釈するということを高裁は表明しているのだと思います。

では、どちらの説が支持されるべきかといいますと、私自身もそうですが、学説の多くは三要件説が妥当であると考えているようです。租税法律主義の下では、法律の規定は厳格に解釈しなければならないのですが、この厳格解釈の意味は、解釈の方法として文理解釈を重視するということです。このような考え方は、最近の最高裁の判例にもみられます。ホステスの報酬に対する源泉徴収に関する事件において、最高裁が平成24年3月2日判決の中で、「租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではない」と判示したように、最高裁も厳格解釈、文理解釈を重視する姿勢を明らかにしています。これは、租税法律主義を尊重する姿勢を明確に示したものであると考えられます。

そういう観点からすると、租税特別措置法61条の4が、「接待等」として明文で行為の態様について規定している以上、これを無視して交際費課税について判断することはできないと考えられます。3つ目の、行為の態様の要件も考慮して交際費等の意義を解釈すべきです。その意味で、三要件説が妥当であると考えられます。

### 2-3-3. 三要件の各要件の個別検討

レジュメ7ページの見出しには「三要件の各要件の個別検討」と書きましたが、実は2つしか検討していません。

まず、「事業関係者等」について、その範囲

がどこまでかというときに問題になるのが、次のページにあります法人の役員や従業員、株主等です。特に役員や従業員については、いわゆる社内交際費が認められるかどうかの問題がありますが、この点、通達で法人の役員や従業員も含むとされており、社内交際費も交際費の範囲に含まれると一般に解されています。このような理解について、成和工業事件の大阪高裁平成5年8月5日判決も、これを支持しています。

ただ、平成18年で5,000円以内の飲食費が損金不算入の交際費から除外され、また、今年の改正で5,000円を超える接待飲食費が2分の1まで損金算入の扱いを受けることになりましたが、社内飲食費はそれらには含まれず損金不算入とされることが明文の規定で示されています。国税庁も、交際費等、特に飲食費に関するQ&Aを出して、ホームページ上でもその取扱いを示しています。飲食費の取扱いが実際上問題になることが多いとの認識の下、Q&Aを公表しているのだらうと思います。

要するに、飲食費については、役員や従業員の消費の側面が強いということが問題です。飲食費が所得税法36条1項にいう経済的利益であることは原則として否定できないので、本来は、先ほど述べた昭和31年の臨時税調答申がいうように、所得税課税を適正化して、その経済的利益に対して所得税を課税することが筋だと思えますが、しかし、これは言うは容易いのですが、やはり執行面で非常に大きな困難を伴うと思います。経済的利益の享受に対して、所得税の課税が不十分であるが故に交際費課税をせざるを得ないので、社内飲食費は別扱いにされているということだらうと思います。

所得税は執行が困難な税であるということは、以前からいわれてきました。所得税は公平な課税を実現する意味で理論的には優れた税ではありますが、執行上どうしても所得の把握が難しい場面があります。この点は消費税が導入された当時にも議論されました。所得税だけでは公平な課税が十分には達成できないから、消費税

でその部分をカバーするというような論法です。所得税では実際上課税されないような経済的利益も、消費という形で納税者に帰属するので、消費税による課税を受けるというような、いわゆる代替課税が消費税導入時にも消費税の正当化の一環として議論されました。社内飲食費については交際費課税でカバーすると同時に、他方で消費税の問題として代替課税の観点からの検討も必要ではないかと思えます。

次に、交際目的です。交際目的の要件については、先ほど述べた萬有製菓事件の判決が判示しているところが妥当だと思います。この要件については、レジュメ9ページに掲げた遊園地優待入場者交際費事件の東京高裁平成22年3月24日判決も、特に目新しい判断を示しているわけではありません。この事件は、むしろ、交際費課税が非常に拡大している状況を示す1つの例として取り上げてみようと考えたところです。交際目的がここで取り扱っている論点なので、レジュメ10ページではその部分の判示に実線で下線を引いていますが、その上に破線で下線を引いている部分の判示が非常に興味深く、また、問題であると思えます。

遊園地が関係者に無料で利用できる優待入場券を配る場合、その優待入場券を作るのに直接要する費用であれば交際費になることは認められそうですが、裁判所は、それにプラスして、下線の部分に書いてあるように、遊園地がサービスを提供するのに関連するような原価も、施設の減価償却費も含めて、交際費に含まれるという判断を示したのです。非常に珍しいというか、興味深い判断ではありますが、優待入場券を利用する人数で原価を頭割りした分を、交際費として損金不算入にするとされてはいるものの、交際費の概念がここまで拡大されると、法律の予定している範囲を超えるのではないかという疑問を持っています。

## 3. 所得税における交際費課税

### 3-1. 所得税における交際費

法人税の話は以上で終えまして、次に、本日の報告のもう1つの狙いである、所得税における交際費課税の検討に移ります。

所得税における交際費につきましては、家事費あるいは家事関連費との関係が重要です。レジュメの10ページに、植松守雄先生の論文を引用しておきましたが、その冒頭で、「同じ支出のうちに両要素〔報告者注：必要経費と家事費〕の混在が認められるものの、その合理的分別がほとんど不可能に近く、しかも一般に家事費の色彩が強い費用がある。」として、そのような費用の代表的な例として交際費を挙げておられます。交際費については、「ほとんど必然的に個人的消費の要素が混入する接待交際費」と述べておられますが、要するに、家事費との合理的分別がほとんど不可能に近いとされているのです。所得税において交際費は、家事費排除の観点からすると、その必要経費算入は難しいということでしょう。

### 3-2. 事業所得者に対する交際費課税

#### 3-2-1. 必要経費と家事費

そういう考え方が、現行所得税法の基礎にあると思います。現在の所得税法は昭和40年に全文改正されましたが、規定の整備に当たって、昭和38年に税制調査会が答申を出しています。今日報告している点との関係でいえば、家事費との関係が強い費用をどう扱うかについて、レジュメ11ページに引用しているところをご覧ください。

まず、「費用収益対応の考え方のもとに経費を控除するに当たって、所得の基因となる事業等に関係はあるが所得の形成に直接寄与していない経費又は損失の取扱いをいかにすべきかという問題」については、2つの考え方があると

されています。1つは、「純資産増加説的な考え方に立って、できるだけ広くこの種の経費又は損失を所得計算上考慮すべしとする考え方」です。これは、法人税における取扱いの方に所得税における取扱いを近づけていく方向性を示す考え方です。もう1つは、「家事費を除外する所得計算の建前から所得計算の純化を図るためには家事費との区分の困難な経費等はできるだけこれを排除すべしとする考え方」です。家事費との区分が問題になる交際費の扱いについては、後者すなわち家事費排除を原則とする考え方を強く打ち出して、現在の所得税法ができていると考えられます。

次に、碓井光明先生の論文もその下に引用しておきましたが、そのような考え方が現行所得税法の基礎にあると理解されているものと思います。碓井先生の論文で興味深いのは、アメリカの制度を参考にして、所得税において交際費の必要経費算入について限度額を定める制度が考えられてもよいと述べておられる点です。このような考え方は、後で述べます特定支出のうち勤務必要経費について採用されているとみることもできると思います。

ともかく、所得税法においては、交際費は家事費として必要経費から排除する考え方が強いと思います。事業所得者の交際費の必要経費算入は、基本的には、これまで非常に狭く捉えられてきたと思います。ここで問題となる必要経費は所得税法37条1項の後半に定められている必要経費です。所得税法37条1項には前半と後半があって、原価性のあるものと、非原価項目とが定められていますが、後半の方がいわゆる一般対応の必要経費で、これについて、交際費との関係が問題になります。

なお、レジュメ12ページの所得税法37条の引用部分の下には、所得税法45条と所得税法施行令96条の規定を引用しておきましたので、ご参照ください。

### 3-2-2. 一般対応の必要経費に係る業務関連性要件の解釈

では、どういう要件をもって交際費の必要経費算入を排除してきたかということ、レジュメの13ページでは二要件説と書いておきましたが、一般対応の必要経費につきましては、法文上は「所得を生ずべき業務について生じた費用」と書かれているので、その費用が業務関連性を有することが要件となっているのは法文上明らかですが、それにプラスして業務との直接関係性、あるいは直接関連性を要求するのが、ここでいう二要件説です。これが従来の課税実務であり、裁判例の立場であったと思います。レジュメの13ページから14ページにかけて裁判例を2つ挙げておきました。

広島地裁の平成13年10月11日判決では、必要経費の控除は投下資本の回収部分には課税しないことがその趣旨である旨を述べた上で、「販売費や一般管理費のような一般対応の費用についてだけ、業務との関連性を緩和し、単に業務と関連ないし付随した支出を必要経費として認め、これを控除の対象とするのは相当ではなく、所得税法37条1項の『その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用』にいう『業務について』とは、直接に関連しての意味に限定して解するのが相当である。」と判示しています。このように、一般対応の必要経費について業務との直接関係性あるいは直接関連性を要求し、交際費については、「所得税法上、交際費は業務との直接関連性を要求されていると理解すべきである。」として、業務との直接関連性がないものは必要経費に算入しないことを明らかにしています。

そして2つ目の、平成23年8月9日の東京地裁判決ですが、これは有名な、弁護士会役員の懇親会費などが必要経費に当たるかどうか争われた事件です。この判決は所得税法37条と45条1項、施行令96条1項を挙げて、これらの規定から、当該支出が所得を生ずべき事業と直接関係し、かつ、当該業務の遂行上必要である場

合に必要経費算入を認めるという判断を導き出しています。従来の課税実務と同じ判断であったと考えられます。

ところが、控訴審の、平成24年9月19日の東京高裁判決では、レジュメ14ページの引用部分のうち前半部分の所得税法37条や45条、施行令96条を引用している10行目の「趣旨や所得税法等の文言に照らすと」までは地裁判決と同じ表現ですが、そこから先が違ってきます。「ある支出が事業所得の金額の計算上必要経費として控除されるためには、当該支出が事業所得を生ずべき業務の遂行上必要であることを要すると解するのが相当である。」と判示されていますが、そこには「直接関係することを要する」ことは抜け落ちています。その根拠というか理由は、その下の下線を引いた部分の下から2行目の「事業の業務と直接関係を持つことを求めると解釈する根拠は見当たらず、『直接』という文言の意味も必ずしも明らかではない。」というところにあると考えられます。

所得税法37条1項の規定をレジュメ12ページの上の方に掲げて、前半部分と後半部分があると先ほど申し上げました。前半部分のいわゆる個別対応の必要経費については、破線で下線を引いた部分に「直接に」という文言が入っているのに対して、後半部分の一般対応の必要経費については「直接」という文言はありません。だから、直接関連性を要件とする、条文上の根拠がないとされたわけです。

東京高裁のこの平成24年判決が出され、上告されたのですが、レジュメ15ページの、上告受理申立ての理由にあるように、ここでも国側は直接関係性が要件であることを主張しています。しかし、結局上告不受理になりましたので、最高裁の判断は示されないうまま、東京高裁の判断で確定したことになります。

### 3-2-3. 検討

では、東京高裁の判断についてどういう評価がされているかについて、少しみておきたいと

思います。学者の間では、批判的な評価ももちろんありますが、肯定的な評価が多いように思います。

例えば、レジュメの15ページの下に引用している三木義一先生の論文では、「いくつかの裁判例や実務が依拠してきたと思われる学説が『事業との直接関連性』が必要なことについて、何ら論拠を示していないために、本格的な論争が行われたわけではないし、これまでの裁判例では個々の必要経費性は争われたものの、必要経費概念について本格的に議論されることはなかった。」と述べられた上で、そういう議論がないまま、直接関係性が当然のごとく要件になっていたことに対して、東京高裁が条文上の根拠がないことからそれを否定したということについて、肯定的な評価をされています。

では、私の見解はどうかということですが、私も東京高裁のような判断でよいと、肯定的に評価しています。すなわち、業務との直接関係性は要件として必要でないという立場に立っています。私の立場について説明する前置きとして、皆様方に条文の読み方を申し上げるのも恐縮ですが、なぜ直接関係性が要求されるのかということから入って、条文の読み方が違うのではないかということをお願いしたいと思います。

まず、レジュメ16ページの私見の(i)の1つ目のポツから説明していきたいと思います。必要経費の控除可能性に関する判断については、実際上は、あるいは結論からみると、必要経費を控除することと家事費を必要経費に算入しないことは、ほとんどの場合同じことだといえようかと思えます。37条の必要経費の要件から解釈していくのか、家事費に当たるから必要経費に算入しないというように家事費の方から解釈していくのかは、どちらからでもほとんど同じことなのだ、実際上はいえようと思えます。ですが法解釈のレベルでいうと、やはり違うのではないかと思います。

条文に則して考えてみます。先ほど挙げた、

所得税法施行令96条の規定をご覧ください。12ページの真ん中辺りに引用しておきました。これは、ある意味面白い規定の仕方です。96条の柱書を見ていただくと、「法第45条第1項第1号（必要経費とされない家事関連費）に規定する政令で定める経費は、次に掲げる経費以外の経費とする。」と書いてあります。これによれば、必要経費とされない家事関連費は、1号、2号に掲げる経費以外の経費であるということです。16ページに戻ります。1号、2号は家事費あるいは条文上の言葉でいえば「必要経費とされない家事関連費」に算入されない要件を定めているわけです。したがって、これは、必要経費に算入されるための要件を定めている規定ではありません。

税法には、こういう条文が他にもあります。例えば、次のページに法人税法22条3項と34条の役員給与の規定を掲げています。34条1項の柱書の規定も、同じような規定振りになっています。1号から3号までに掲げる給与のいずれにも該当しないものの額は、損金に算入しないとなっています。1号から3号は、損金に算入されない役員給与から除外される役員給与の要件を定めたものであって、役員給与の損金算入の要件を定めたものではないのです。では、損金算入の要件はどこに定められているのかといえば、平成18年度の改正では、役員給与も従業員の給与と同じく勤務・職務遂行の対価ということで、22条3項2号で、あるいは原価性のある場合は1号で、損金性を判断することとされたのです。役員給与については、22条3項で損金に該当するかが判断されて、そのうち34条1項の1号から3号以外のものを損金に算入しないということにしたのです。34条1項は損金不算入の規定で、損金算入の要件を定める規定ではないのです。このような規定振りの点で、所得税法施行令96条とよく似た規定だと思います。

役員給与の場合と同じように、交際費が必要経費に該当するかどうかを判断する場合、37条から読んでいくことが必要です。37条の要件に

当てはまる費用について、そこから除外されるものかどうかを45条や施行令96条で検討する、こういう順番で判断すべきだと思います。

ところが、そうではない判断をされる方もおられます。レジュメの16ページから17ページにかけて、佐藤孝一先生の判例評釈を引用しておきました。17ページに書いてあるように、佐藤先生は、まずは、所得区分及び家事費との関係において、業務との直接関係性について検討がされると述べておられます。まず45条や施行令96条から始めて業務との直接関係性が検討されて、その次に37条に行くという理解を示しておられると思います。

しかし、必要経費に当たるかどうかをまず判断した上でないと、それから除外するものが決まらないはずなので、論理的にはこれは逆の読み方ではないかと思っています。先ほど述べましたように、家事費から始めても、必要経費の37条から始めても、實際上結論に大差はないのですが、そうであるとしても、法解釈の順番としては違うと思うわけです。特に、家事費から始めることによって、直接関係性を導き出す解釈論には、問題があると考えています。

次に、17ページの下に行きます。なぜ直接関係性が要件とされるのかを考えてみると、その要件は「安全柵要件」ではないかと考えるに至りました。例えば池に水がたくさんあって、子供たちが落ちると危ないので安全柵を作ります。家事費を池の水、必要経費を陸地に例えてお話しすると、安全柵というのは、水際ギリギリには作りません。子供たちが水に落ちないように、水際よりだいぶ陸地の方にセットバックした辺りに作るのが普通です。安全柵を乗り越えても、いきなり水に落ちないようにするのが、安全柵を作る場合の考慮だと思います。

これと同じような考慮が直接関係性の要件についても働いているのではないかと思います。家事費との関係が少しでも疑われるものを、できるだけ必要経費に入れないようにしようとすれば、家事費に関わりそうな部分から、だいぶ

「セットバック」した辺りに必要経費と区分する要件を設定することが必要になってきます。安全柵をだいぶ陸地にセットバックした所に作るのと同じように、一般対応の必要経費について直接関係性を要求して、家事費から必要経費の方にだいぶ食い込んだ辺りに境界線を設けることによって、家事費の要素が必要経費に入り込んでこないようにする考慮が働いているのではないかと思うのです。

しかし、所得税法は、一般対応の必要経費については「直接」という文言を使っていません。そこに「直接」を追加的に要求することによって、家事費の要素が必要経費に混入しないようにすること自体は重要ですが、必要経費の要素まで排除してしまう所に境界線を引くのは、いってみれば、新たな法を創ること、一種の法創造、厳密に言えば納税者に不利な法創造になってしまうのではないかと思います。しかもそれによって必要経費の範囲が狭くなって、先に申し上げた純所得課税が後退してしまうのは、所得税の論理からすると問題です。この報告の最後に申し上げたいと思いますが、これは純所得課税の考え方からすると妥当ではないと考えます。

東京高裁のように直接関係性を要求しないような、一要件説に対して肯定的な評価が多いのは、そのような純所得課税の考え方がベースにあるものと思われる。もっとも、一要件説を支持する論者の間では、一要件説の所得税法上の根拠を37条1項の前半と後半との規定振りの違いに求める方が多いように思います。前半部分の個別対応の必要経費については「直接」という文言があるのに、後半の一般対応の必要経費についてはその文言がない、一般対応の必要経費について「直接」ということが書いてないことから、反対解釈として、直接性は一般対応の必要経費には要求されていないとする考え方が多いように思います。

一般対応の必要経費の枠内で、直接関係性が必要かどうかを判断する場合にはそういう論法

もあり得ると思いますが、私自身は18ページに書いてあるように、個別対応の必要経費であれ、一般対応の必要経費であれ、要件は1つで同じものではないかと考えます。必要経費の一般的な意味である、所得を得るために必要な支出というところから考えを始めていけばよいのではないかと考えています。

所得を得るための必要性は、それによって得られる収入金額と費用との間に対応関係があることを要求する、いわゆる費用収益対応の原則から導き出されると思います。この、所得を得るための必要性が、個別対応の必要経費にしろ、一般対応の必要経費にしろ、一般的に共通して要求される要件であると理解して、37条1項の規定を読めばよいと考えています。

19ページに、法人税の損金と所得税の必要経費の規定振りを対比した表を作っておきました。確かに文言上の表現の違いはありますが、損金と必要経費の定めの違いの根本的な理由はどこにあるのかを考えてみると、法人税法22条4項の、いわゆる企業会計準拠主義、すなわち、公正処理基準に従って損金に該当する費用損失の計算をすると定めていることとの関係で、法人税法の損金の定めは会計上の概念だけを用いて定められているのに対して、所得税法37条には法人税法22条4項のような規定がないことから、会計上の概念だけを前提にして必要経費の要件を定めることができませんので、所得税法は、会計で要求されるような要件を条文の中に書き込む必要があります。それが直接必要性あるいは業務関連性という形で書かれた要件だと思えます。そういう理解の下、私自身は、所得を得るために必要な支出すなわち必要経費については、要件を統一して解釈できるのではないかと考えています。

先ほど触れました昭和38年の税調答申の中で、費用収益対応の考え方が出発点に置かれています。費用収益対応の考え方こそが、必要経費の要件を決める場合に決定的な意味を持つものと考えられます。そうすると、必要経費の要件は

所得を得るための必要性ということで、必要かつ十分であろうと考えます。

さらに考えを進めると、一般対応の必要経費について、業務との直接関係性を要求することで必要経費の範囲を狭くすることによって、例えば交際費が必要経費にならない場合が多くなるのは、所得課税の基本にある考え方である純所得課税の原則からすると問題ではないかと考えています。税制の根本的な原理原則であるところの「担税力に応じた課税の原則」、これは「応能負担原則」と呼ばれ、私自身は「担税力原則」と呼んでいます。この原則によって公平な課税が担保されるわけですが、純所得課税の原則は、担税力原則に基づく所得課税についてその基本原則として貫徹されるべきであろうと思います。このように考えると、純所得課税の原則を阻害するような、例えば業務との直接関係性というような、法律が条文上要求していない要件は追加的に要求すべきではないと考えます。

ちなみに、担税力原則は、最近最高裁の判例の中でも採用されていると考えてよいと思います。そのような判例として、レジュメの20ページに引用した逆パターン養老保険事件の、最高裁の平成24年1月13日判決を挙げることができると思います。所得税法は所得を10種類に分けて、それぞれについて所得金額の計算方法を定めています。「これらの計算方法は、個人の収入のうちその者の担税力を増加させる利得に当たる部分を所得とする趣旨に出たもの」であって、所得を得るための必要な支出部分については「収入のうちこのような支出額に相当する部分が上記個人の担税力を増加させるものではない」から、収入から控除されるべきだと判示していますが、この判決は、担税力原則から純所得課税の原則を導き出していると解されます。

この事件は一時所得に関するものなので、所得税法37条の必要経費について直接判断したものではありませんが、一時所得の場合の収入を得るために支出した金額も、広い意味では必要

経費であり、所得を得るために必要な支出です。そういう広い意味での必要経費を控除することは、担税力に応じた課税の原則、担税力原則から導き出される考え方であると、この判決は考えているものと思います。

### 3-3. 給与所得者に対する交際費課税

最後に、給与所得に関する交際費課税についてお話ししたいと思います。給与所得については、昭和62年度の税制改正までは給与所得控除という形で必要経費の概算控除しか認められていなかったのですが、事業所得者との不平等な取扱いに当たるのではないかとということで争われた事件があります。有名な大嶋訴訟です。

最高裁の昭和60年3月27日判決は、これは不平等ではない、違憲ではないと判断しましたが、その際、サラリーマンに必要な経費はないとはせず、給与所得者についても必要経費の存在は認めています。ただ、サラリーマンの必要経費に当たるものは使用者が負担するのがわが国では通例であるとか、いろいろな理由を付けて、概算控除にとどめてあるのは合理的だとして合憲の判断を示しました。

ただ、この判決が出て、給与所得控除が維持されたままだったかという点、そうではありません。21ページに引用した税調答申に従い、給与所得者の不満を解消する観点から、昭和62年度の税制改正で、勤務に伴う費用の実額控除と概算控除の選択制という形で特定支出控除が導入されたことは、ご存じのことと思います。

62年度の税制改正で設けられた特定支出控除の制度では、選択制による実額控除は利用者がほとんどいませんでした。せいぜい20人、30人程度のレベルであったと聞いています。そのことに対して批判もあったので、平成23年度の税制改正では、特定支出の範囲が広げられました。22ページにその税制改正大綱を引用しておきましたが、その中に、交際費も、勤務必要経費の1つとして特定支出の中に入れられることが書かれています。23ページの上の方に記載した所



得税法57条の2第2項6号の口で交際費が認められ、他の勤務必要経費と合わせて65万円までは特定支出として控除できることが定められています。

最後の24ページに行きます。先ほどから申し上げているように、交際費が特定支出に当たるかどうかの判断が難しいので、「情報」という形で国税庁のホームページに取扱いの具体例も含めてQ&Aが出ています。

以上のような改正がなされたわけですが、その効果はどうであったかという点、これは新聞報道ですが、平成25年度からこれが適用され、平成24年度には特定支出控除制度の利用者が6人しかいなかったのが、1,600人に増えて260倍以上になったということです。特定支出の範囲が今後広がっていけば、そういう利用者がもっと増えていくと思います。

その点は別として、今日の報告との関係でいえば、特定支出の範囲を拡大したことの意味についてですが、従来は1号から5号までで個別の費用を列挙していたわけです。レジュメ21ページに引用した昭和61年の抜本答申の中でも、特定支出については、明確さあるいは分かりや

すさを重視して、個別的に列挙する旨が述べられていますが、これに対して、平成23年度改正では勤務必要経費という形で、ある意味包括的な費用が6号に規定されたわけです。そういう意味では、特定支出控除の規定が、所得税法37条の、事業所得者の必要経費の場合と同じような規定振りに変わってきたとあってよいと思います。特定支出の範囲が広がって、37条の必要経費に近づいていくことは、先ほどから申し上げている純所得課税の原則の観点からみて、望ましいことだと思います。

ただ、所得税においては38年答申もいうように、家事費との区分が重要な意味を持ちます。消費支出は必要経費には入りません。消費支出の部分をちゃんと切り分ける必要があります。所得税法45条の1項1号、施行令96条の規定は、事業所得者を念頭に置いたものであって、給与所得者の特定支出には及びません。57条の2第2項6号は柱書で、「職務の遂行上直接必要なもの」として「直接」という文言を入れることによって、勤務必要経費について家事費排除を明確にしたものと解されます。

## 4 おわりに

以上、今日お話ししたことをまとめますと、法人における交際費課税は冗費・濫費の思考で事業経費性を否認し、所得税においては家事費排除ということで必要経費性を否認することを現行法は基本に置いているとあってよいでしょうが、しかし、最近の改正や裁判例を個別にみていくと、所得課税の基本原則である純所得課

税の原則を徹底する方向での立法論あるいは解釈論が展開されてきているように見受けられます。そういう方向での立法論あるいは解釈論を今後展開することは、所得課税において担税力に応じた課税の原則を実現する上では、非常に重要なことではないかと思っています。

非常に雑ばくで、かつ、少し時間も延長して恐縮ですが、以上で私の報告とさせていただきます。ご清聴ありがとうございました。

公益社団法人日本租税研究協会第 66 回租税研究大会（大阪大会・平成 26 年 10 月 1 日）

## 税制における交際費の意義と課税のあり方

谷口勢津夫（大阪大学）

### 【ご案内】

平成 26 年度税制改正においては、いわゆる交際費課税（租税特別措置法 61 条の 4）について、前年度に引き続き、改正が行われました。これを機に、法人税における交際費課税の沿革を概観しながら、その趣旨や問題を検証・分析し、所得税におけるフリンジ・ベネフィット（現物給与）課税や消費課税による代替課税も含め  
《補注：享受者の側面》、交際費課税のあり方を検討しようとするのが、報告の第 1 の狙いです。

報告では、もう 1 つの狙いとして、平成 24 年度税制改正で特定支出に追加された給与所得者の交際費（所得税法 57 条の 2 第 2 項 6 号ロ）や裁判でもしばしば必要経費該当性が争われてきた事業所得者の交際費（最近のものとして東京高判平成 24 年 9 月 19 日判時 2170 号 20 頁参照）を中心に、所得税における交際費課税についても検討することになります。

## I はじめに

○報告の契機：交際費課税の「還暦」

○交際費課税（広義）の全体構造

（1）支出者

- ①法人：交際費課税（狭義。税特租 61 条の 4）**法人税**
- ②事業所得者：家事費排除の原則（所税 45 条 1 項 1 号・同令 96 条）**所得税**
- ③給与所得者：特定支出の控除限度額（所税 57 条の 2 第 2 項 6 号ロ）**所得税**

（2）享受者

- ①収益帰属者（支出者）：益金**法人税**・収入金額**所得税**
- ②事業（職務）関係者（消費者）：
  - ・支出者 → **事業者（消費 5 条）** → 事業（職務）関係者
  - 課税資産の譲渡等**消費税** ||
  - （右所得税課税の代替課税も） 経済的利益<sup>(※)</sup>**所得税**
  - ||
  - ・支出者 → **事業者（職務）関係者**

(※) 経済的利益（所税 36 条 1 項括弧書）の「享受」（同条 2 項）の 2 類型「消費型享受」と「蓄積型享受」

(収入金額)

第 36 条 その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めのあるものを除き、その年において収入すべき金額（金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもつて収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額）とする。

2 前項の金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額は、当該物若しくは権利を取得し、又は当該利益を享受する時における価額とする。

## ○報告の対象と方法

主として（1）の側面における制度・裁判例の検討

## II 法人税における交際費課税

### 1 交際費課税（狭義）の沿革

#### (1) 創設前期

#### ○昭和 28 年法人税法改正案

- ・本法における恒久的規定（寄附金の一部損金不算入に準ずる規定）
- ・限度額超過額の 2 分の 1 損金不算入

＝実体的な事業経費性

⇨寄附金：限度額超過額の全額損金不算入

cf. 現行法：「逆転現象

＝事業経費性の「擬制」

#### ○経済界の猛烈な反対：交際費等の損金不算入による資本蓄積に対する懐疑

↓

交際費等の事業経費性否認（しかも形式基準による）の不合理

導入見送り

使途不明金損金不算入通達（昭和 25 年法基通 269）の存在

#### ○「冗費・濫費（抑制）思考」の特徴

①政策手段的色彩が強い。

政策目的は時代の要請により変化

- ・企業の資本・内部留保の充実
- ・現物給与の代替課税
- ・赤字法人対策
- ・公正な取引や価格形成の阻害防止
- ・税収確保
- ・経済活性化

②交際費の事業経費性が前提となっている。

「不相当に高額」基準（例えば現行法税 34 条 2 項）との類似性

【臨時税制調査会『臨時税制調査会答申』（昭和 31 年 12 月）135-136 頁】

もとより、これら交際費の相当部分は、営業上の必要に基くものであり、ただちにその全部を濫費と称することはできない。しかし、戦後経済倫理のし緩等によつて企業の経理が乱れ、このため、一方では役員及び従業員に対する給与が、旅費、交際費等の形で支給される傾向が生ずるとともに、他方及び「ママ」役員従業員の私的関係者に会社の経費で接待するとか、事業関係者に対しても、事業上の必要をこえた接待をする傾向が生じている。このため企業の資本蓄積が阻害されていることは、争えない事実である。今回個人所得税について大幅に累進税率の緩和が行われれば、このような弊害も次第になくなることが期待されるが、その積極的防止策としては、仮装の給与等の支給に対してはこれを給与所得としては握し、所得税課税の適正化を図るとともに、交際費の濫費については、この制度によつてこれを抑制することが必要である。

したがつて、交際費損金否認の制度は、今後しばらくこれを続けるとともにによりその効果をあげるため、現行制度をむしろ強化する必要がある。

## (2) 第 1 期（昭和 29 年～昭和 35 年）

- 「冗費・濫費思考」の時限立法化⇒企業の資本・内部留保の充実  
→「還暦」を迎えても「時限立法」といえるか。

## (3) 第 2 期（昭和 36 年～昭和 41 年）

- 「冗費・濫費思考」の強化⇒社用消費（いわゆる社用族）への現物給与の代替課税

## (4) 第 3 期（昭和 42 年～昭和 56 年）

- 「冗費・濫費思考」の政策目的化⇒交際費の増加抑制（ムチ）・減少奨励（アメ）  
＝全額損金不算入＝全額損金算入  
（禁止的課税）

## (5) 第 4 期（昭和 57 年～平成 5 年）

- 「冗費・濫費思考」の政策目的化の徹底⇒大法人に対する全額損金不算入

## (6) 第 5 期（平成 6 年～平成 17 年）

交際費：平成 5 年分以降は前年比減少基調

- 「冗費・濫費思考」の政策手段への回帰⇒税収確保・法人税の課税ベース拡大<sup>(※)</sup>

(※)・法人税収の推移：平成元年がピーク

- ・税制調査会「法人課税小委員会報告」（平成 8 年 11 月）における「課税ベースの拡大」に向けた「課税ベースに関する個別的検討」項目の 1 つ（53-54 頁）

## (7) 第6期(平成18年～)

- 「冗費・濫費思考」の緩和⇒景気刺激・経済活性化
  - ・飲食費(税特措61条の4第4項2号)の、交際費等からの除外(平成18年)
  - ・中小法人の控除限度額引上げ等(平成25年)
  - ・接待飲食費(税特措61条の4第1項・第4項柱書)の50%損金算入(平成26年)

## 【参考文献】

- 山本守之「交際費課税の改正経緯―根底に流れる考え方の変遷―」税経通信69巻5号(2014年)54頁
- 山本守之『交際費の理論と実務〔三訂版〕』(税務経理協会・2004年)第1章
- 多田雄司「改正史にみる交際費課税の現在」税務弘報62巻5号(2014年)8頁
- 鳥飼貴司「交際費等の税法上の位置とその課税のあり方」北野弘久先生古稀記念論文集刊行会編『納税者権理論の展開』(勁草書房・2001年)305頁、307-312頁
- 吉半田勲「交際費の損金性、冗費性の分析と課税方式のあり方(沿革を含む)」日税研論集11号(1989年)5頁、12頁以下

## 2 交際費課税(狭義)の機能的意義

## ○政策的効果の検証

租特透明化法(租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律)の適用除外措置(同法2条1項1号括弧書・同令1条2号)には交際費課税(狭義)は含まれていない。

- ・平成18年4月1日～平成26年3月31日  
→平成27年1月通常国会提出「報告書」
- ・平成26年4月1日～平成28年3月31日  
→平成29年1月通常国会提出「報告書」

cf. 「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書(第186回国会提出)」  
([http://www.mof.go.jp/tax\\_policy/reference/stm\\_report/fy2013/houkoku01.pdf](http://www.mof.go.jp/tax_policy/reference/stm_report/fy2013/houkoku01.pdf))

## ○「禁止的・制裁的課税」の効果

- ・事業経費性(投下資本の回収)の原則的否認→収益との「二重課税」
- ・交際費課税回避の誘因→重加算税の「3大類型」の1つ(他に、期ずれ、横領)  
(隣接費用等との類似性・判定区分の困難性も背景にある)

## 【措通61の4(1)-1】

措置法第61条の4第3項<sup>[平成26年度改正前のママ]</sup>に規定する「交際費等」とは、交際費、接待費、機密費、その他の費用で法人がその得意先、仕入先その他事業に関係ある者等に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出するものをいうのであるが、主として次に掲げるような性質を有するものは交際費

等には含まれないものとする。(昭57年直法2-11「十一」、平6年課法2-5「三十一」により改正)

- (1) 寄附金
- (2) 値引き及び割引戻し
- (3) 広告宣伝費
- (4) 福利厚生費
- (5) 給与等

↓

【個別的区分：措通61の4(1)-2～10】

#### cf. 交際費課税と違法支出論

公序（public policy）の理論による違法支出の損金性否認の考え方（有力説）

→交際費に対する量的規制（損金不算入）の正当化

昭和57年度税制改正（全額損金算入）について、交際費課税が違法支出課税の性格ももつようになったとの評価もある。

→使途不明金課税（法基通9-7-20。証拠法的課税）・使途秘匿金課税（税特措62条）への接近

### 3 交際費課税（狭義）の法的意義

#### (1) 「交際費等」に関する法令の定め

【税特租61条の4第1項・4項】

（交際費等の損金不算入）

第61条の4 法人が平成26年4月1にちから平成28年3月31日までの間に開始する各事業年度において支出する交際費等の額のうち接待飲食費の額の100分の50に相当する金額を超える部分の金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

4 第1項に規定する交際費等とは、交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人が、その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為（以下この項において「接待等」という。）のために支出するもの（次に掲げる費用のいずれかに該当するものを除く。）をいい、第1項に規定する接待飲食費とは、同項の交際費等のうち飲食その他これに類する行為のために要する費用（専ら当該法人の法人税法第2条第15号に規定する役員若しくは従業員又はこれらの親族に対する接待等のために支出するものを除く。第2号において「飲食費」という。）であつて、その旨につき財務省令で定めるところにより明らかにされているものをいう。

- 一 専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用
- 二 飲食費であつて、その支出する金額を基礎として政令で定めるところにより計算した金額が政令で定める金額以下の費用
- 三 前2号に掲げる費用のほか政令で定める費用

## 【税特租令 37 条の 5】

(交際費等の範囲)

第 37 条の 5 法第 31 条の 4 第 4 項第 21 号 に規定する政令で定めるところにより計算した金額は、同項に規定する飲食費として支出する金額を当該飲食費に係る飲食その他これに類する行為に参加した者の数で除して計算した金額とし、同号に規定する政令で定める金額は、5000 円とする。

2 法第 61 条の 4 第 4 項第 3 号 に規定する政令で定める費用は、次に掲げる費用とする。

- 一 カレンダー、手帳、扇子、うちわ、手拭いその他これらに類する物品を贈与するために通常要する費用
- 二 会議に関連して、茶菓、弁当その他これらに類する飲食物を供与するために通常要する費用
- 三 新聞、雑誌等の出版物又は放送番組を編集するために行われる座談会その他記事の収集のために、又は放送のための取材に通常要する費用

## (2) 「交際費等」の解釈

## ○学説

## [ i ] 二要件説

## [ i -1 ] 旧二要件説

- ① 支出の相手方：事業関係者等
- ② 支出の目的：接待等の行為を目的とすること

## [ i -2 ] 新二要件説

- ① 支出の相手方：事業関係者等
- ② 支出の目的：接待等の行為により、事業関係者等との親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図ることを目的とすること

## [ ii ] 三要件説

- ① 支出の相手方：事業関係者等
- ② 支出の目的：接待等の行為により、事業関係者等との親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図ることを目的とすること
- ③ 行為の態様：接待等

## [ iii ] 五要件説

- ① 支出の相手方：事業関係者等
- ② 支出の目的：接待等の行為により、事業関係者等との親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図ることを目的とすること
- ③ 行為の態様：接待等
- ④ 支出の金額：支出金額が比較的高額であること
- ⑤ 支出の性格：冗費・濫費性（補足的要件＝価値判断の指標）

※ 要件が多いほど、交際費課税の範囲が狭く限定され、それに応じて事業経費控除の範囲が広がることになる。

↑  
純所得課税の原則  
(純額主義)

## ○最近の裁判例：取引先医師研究論文英文添削料負担〔萬有製薬〕事件

・東京地判平成 14 年 9 月 13 日税資 252 号順号 9189 【新二要件説】

「交際費等」が、一般的に、支出の相手方及び目的に照らして、取引関係の相手方との親睦を密にして取引関係の円滑な進行を図るために支出するものと理解されていることからすれば、当該支出が「交際費等」に該当するか否かを判断するには、支出が「事業に関係ある者」のためにするものであるか否か、及び、支出の目的が接待等を意図するものであるか否かが検討されるべきこととなる。

そして、支出の目的が接待等のためであるか否かについては、当該支出の動機、金額、態様、効果等の具体的事情を総合的に判断すべきであって、当該支出の目的は、支出者の主観的事情だけではなく、外部から認識し得る客観的事情も総合して認定すべきである。

・東京高判平成 15 年 9 月 9 日判時 1834 号 28 頁【三要件説】

上記のような法文の規定や、「交際費等」が一般的に支出の相手方及び目的に照らして、取引関係の相手方との親睦を密にして取引関係の円滑な進行を図るために支出するものと理解されていることからすれば、当該支出が「交際費等」に該当するというためには、〔1〕「支出の相手方」が事業に関係ある者等であり、〔2〕「支出の目的」が事業関係者等との間の親睦の度を密にして取引関係の円滑な進行を図ることであるとともに、〔3〕「行為の形態」が接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為であること、の三要件を満たすことが必要であると解される。

そして、支出の目的が接待等のためであるか否かについては、当該支出の動機、金額、態様、効果等の具体的事情を総合的に判断して決すべきである。また、接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為であれば、それ以上に支出金額が高額なものであることや、その支出が不必要（冗費）あるいは過大（濫費）なものであることまでが必要とされるものではない。

## ○三要件説の妥当性

租税法律主義下での厳格解釈の要請＝文理解釈の重視

ホステス報酬源泉徴収事件・最判平成 22 年 3 月 2 日民集 64 卷 2 号 420 頁

租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではなく、原審のような解釈を採ることは、上記のとおり、文言上困難であるのみならず、ホステス報酬に係る源泉徴収制度において基礎控除方式が採られた趣旨は、できる限り源泉所得税額に係る還付の手数を省くことにあったことが、立法担当者の説明等からうかがわれるところであり、この点からみても、原審のような解釈は採用し難い。

## (3) 三要件の各要件の個別的検討

## ①「事業関係者等」の範囲

・法令解釈通達（租税特別措置法関係）

61 の 4(1) - 22 措置法第 61 条の 4 第 3 項 <sup>[平成 26 年度改正前のママ]</sup> に規定する「得意先、仕入先その他事業に関係のある者等」には、直接当該法人の営む事業に取引関係のある者だけでなく間接に当該法人の利害に係る者及び当該法人の役員、従業員、株主等も含むことに留意する <sup>[※]</sup>。(昭 57 年直法 2 - 11 「十一」、平 6 年課法 2 - 5 「三十一」により改正)

・従業員酒食費 [成和工業] 事件・大阪高判平成 5 年 8 月 5 日シュト 390 号 13 頁

いわゆる交際、接待などに費やされる交際費等は、そのかなりの部分が営業上の必要に基づくものであり、本来的には営業上の必要に基づく支出である限り、事業経費として損金に算入されるべきものである。しかし、交際費等の支出を法人の自制に任せるときは、従業員に対する給与が交際費等の形で支出されたり、役員若しくは従業員の私的な接待又は事業上の必要を超えた接待に使われ、冗費濫費を生じる傾向にあるため、それらの弊害を抑制し、資本の蓄積を促進するという政策目的から、前記条項を定めて、本来損金に含まれるべきはずの法人の交際費のうち一定額を超えるものを特別に損金不算入とする例外を設けたと解することができる。

《中略》

右条項の趣旨からすれば、冗費濫費のおそれがあるのは、法人が取引先等のために支出した場合だけでなく、法人がその役員や従業員のために支出した場合も同様であり、また、措置法 62 条 3 項 [=現行 61 条の 4 第 4 項] 括弧書きは、交際費等の範囲から「専ら従業員の慰安のために行われる運動会、演芸会、旅行等のために通常要する費用その他政令で定める費用」を除いており、従業員に対するこれらの支出が本来的には交際費等に当たるべきものであることを前提としていると解することができるから、同項の「その得意先、仕入先その他事業に係る者」とは、得意先、仕入先だけでなく、当該費用を支出した法人の役員及び従業員（以下「従業員等」という。）も含まれると解するのが相当である。

《中略》

以上のとおり、法人がその従業員の慰労のために費用を支出した場合も、措置法六二条に定める交際費等に当たることがありうるものであり、本件支出は、従業員の慰安のために支出した費用であるから、同条三項括弧書きの旅行費用等に当たらない限り、交際費等に当たるといえることができる。

《中略》

法人が従業員の慰安の目的で社外の飲食店で酒食の提供費用を支出した場合にも、右の飲食の機会が従業員全員の参加を予定したものか、それとも従業員の一部のみを対象としたものかということのほか、開催の場所、出席者一人当たりの費用、飲食の内容、回数等を総合的に判断して、その飲食が、措置法 62 条 3 項括弧書きの「運動会、演芸会、旅行等」と同じように従業員の慰安のために相当なものとして通常一般的とされる範囲内のものであるときは交際費等に該当しないが、右の限度を超えるときは交際費等から除外されるものではないといえるべきである。

※ 接待飲食費及び飲食費にはいわゆる社内飲食費は含まれない（税特措 61 条の 4 第 4 項柱書括弧書）。

国税庁「交際費等（飲食費）に関する Q&A」（平成 18 年 5 月）

↑ (<https://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/joho-zeikaishaku/hojin/5065.pdf>)  
 フリンジ・ベネフィット（消費型享受）に対する「所得税課税の適正化」（前掲・昭和 31 年臨時税調答申）の不十分さ（特に執行の問題）も背景にあるのか。  
 ⇒消費税による代替課税（⇔加コソ）

## 【所基通 36-38・36-38 の 2】

(食事の評価)

36-38 使用者が役員又は使用人に対し支給する食事については、次に掲げる区分に応じ、それぞれ次に掲げる金額により評価する。(昭 50 直法 6-4、直所 3-8 改正)

- (1) 使用者が調理して支給する食事 その食事の材料等に要する直接費の額に相当する金額
- (2) 使用者が購入して支給する食事 その食事の購入価額に相当する金額

(食事の支給による経済的利益はないものとする場合)

36-38 の 2 使用者が役員又は使用人に対して支給した食事(36-24 の食事を除く。)につき当該役員又は使用人から実際に徴収している対価の額が、36-38 により評価した当該食事の価額の 50%相当額以上である場合には、当該役員又は使用人が食事の支給により受ける経済的利益はないものとする。ただし、当該食事の価額からその実際に徴収している対価の額を控除した残額が月額 3,500 円を超えるときは、この限りでない。(昭 50 直法 6-4、直所 3-8 追加、昭 59 直法 6-4、直所 3-7 改正)

## ②交際目的

・遊園地優待入場者交際費事件・東京高判平成 22 年 3 月 24 日訟月 58 卷 2 号 346 頁

控訴人は、本件優待入場券に関して何らかの費用を支出したとしても、それは広告宣伝又は販売促進を目的とするものであり、交際費等が支出されたとみる余地はない旨主張する。

しかしながら、本件優待入場券のうち、本件役員扱い入場券の配布先には控訴人の広告宣伝又は販売促進との結びつきが考えにくい企業や個人が多く含まれており(……)、パーク内での商品販売収入や飲食販売収入の促進を図ることを目的としたものとは言い難い。また、本件プレス関係入場券の配布先も控訴人の広告宣伝又は販売促進との結びつきが考えにくいマスコミの部署や役員、管理職が多く含まれており(……)、広告宣伝を目的としたものとは言い難く、プレスファミリーデーも、マスコミ関係者の家族を招待するものである以上、本件プレス関係入場券により来場したマスコミ関係者やその家族の歓心を買うための企画といわざるを得ない。

結局、控訴人が本件優待入場券を配付して使用させたのは、原判決が示しているとおり、特定の配布先に対する接待又は供応の趣旨によるものと認めるのが相当であり(…… [※])、広告宣伝又は販売促進を目的とするものであったという控訴人の主張は採用することができない。

## 【※原審・東京地判平成 21 年 7 月 31 日訟月 58 卷 2 号 364 頁】

前記前提となる事実[……]、証拠(……)及び弁論の全趣旨によれば、原告は、本件役員扱い入場券については、原告の役員等において重要な取引先と判断した企業に対して交付し、本件プレス関係入場券については、全国紙の役員等の原告が特に選定したいいわゆるマスコミ関係者及びその家族に対して交付していたこと、これらを使用する者は、原告が運営する遊園施設である、○○又は、○○に無償で入場してその施設の利用等を行うことができること、上記各遊園施設は、我が国屈指の人気を得ているものであり、その入場及び施設の利用等に係る有償入場券の売価は、5000 円前後であったことが認められる。

そして、証拠(……)及び弁論の全趣旨によれば、原告においては、1 日当たりの最大入場可能数及び平均

入場者数が〇〇にあつては7万人及びおおむね4万人、〇〇にあつては5万人及びおおむね3万人であることを前提に、本件優待入場券を発行し、それを使用して入場等をする者に対して有償入場券により入場等をする者に対するのと同等の役務を提供することとして、施設の運営に当たっていたことが認められるところ、このような事実関係の下においては、本件優待入場券が現に使用されて遊園施設への入場等がされたときに、その者に対し、原告の提供する役務に係る原価のうちその者に対応する分につき費用の支出があつたものと認めるのが相当である。

そうすると、原告が本件優待入場券を発行してこれを使用させていたことについては、原告の遂行する事業に関係のある企業及びマスコミ関係者等の特定の者に対し、その歓心を買って関係を良好なものとし原告の事業を円滑に遂行すべく、接待又は供応の趣旨でされたと認めるのが相当であり、これを使用して入場等をした者に対して役務を提供するに当たり原告が支出した上記の費用については、上記のような支出の相手方、支出の目的及び支出に係る行為の形態に照らし、措置法61条の4第3項〔=現行第4項〕の交際費等に当たると認めるのが相当である。

### III 所得税における交際費課税

#### 1 所得税における交際費

【植松守雄「所得税法における『必要経費』と『家事費』」一橋論叢 80 巻 5 号（1978 年）583 頁、599-600 頁】

同じ支出のうちに両要素の混在が認められるものの、その合理的分別がほとんど不可能に近く、しかも一般に家事費的色彩が強い費用がある。ほとんど必然的に個人的消費の要素が混入する接待交際費、世間的付き合い営業的考慮の要素と義捐・贈与の要素がミックスした寄附金などがその適例である。法人税においてはこれらの支出については、寄附金は個々のケースについて経費的要素と利益処分的要素の分離がむづかしいとして画一的方法でその損金算入を制限し（法37）、交際費等についてもその支出抑制の狙いとともに私的消費の混入に対する代替課税的意味合いをもった制度として特別の損金算入制限制度が設けられている（租特法62）。アメリカでは個人、法人を通じて寄附金は個別に性質を吟味して明らかに事業経費と認められるものの控除を認める一方で一定の公益的寄附金に限って一定範囲の所得控除を行い、接待交際費についてはその支出が事業の積極的遂行に直接関係することその他その控除の要件をきびしく制限している。

寄附金や接待交際費について法人税のような特別の損金算入制限制度のない所得税においては（ここでは所得控除としての寄附金控除は別論とする。）個々の支出の性質に応じてその必要経費性を判断することとなるが、そこで「必要経費」と「家事費」の要素を分別することは至難に近く、しかもこれらの支出は一般に家事費的要素が大きいと考えられることから、当該費用を「必要経費」とするのは、事業遂行上その支出の必要性がとくに強い場合ないしもっぱら事業遂行上の必要に基く場合などに限ることが適当であろう。このような考え方は家事費的要素の強いこれらの費用の性質上、その必要経費の要件がしぼられるとみることでもできるが、両要素の分離が至難ということから「家事関連費」の必要経費不算入という税法の規定を援用することもできよう。」

## 2 事業所得者に対する交際費課税

### (1) 必要経費と家事費

#### ○家事費排除の原則

【税制調査会『所得税法及び法人税法の整備に関する答申』（昭和38年12月）43頁】

費用収益対応の考え方のもとに経費を控除するに当たって、所得の基因となる事業等に関係はあるが所得の形成に直接寄与していない経費又は損失の取扱いをいかにすべきかという問題については、純資産増加説的な考え方に立って、できるだけ広くこの種の経費または損失を所得計算上考慮すべしとする考え方と、家事費を除外する所得計算の建前から所得計算の純化を図るためには家事費との区分の困難な経費等はできるだけこれを排除すべしとする考え方との広狭二様の考え方がある。

所得税の建前としては、事業上の経費と家事費とを峻別する後者の考え方当然無視することができないが、事業経費又は事業損失の計算については、できる限り前者の考え方を採り入れる方向で整備を図ることが望ましいと考える。

【確井光明「必要経費の意義と範囲」日税研論集31号（1995年）3頁、29頁、34-35頁】

家事費排除との関係において、業務関連性（「関連」という用語は不明確であるが、「業務上のもの」であることを指す）は、必要経費の第一の要件である。

《中略》

いわゆる接待費・交際費については、接待又は交際の相手方、接待又は交際の理由等から見て、「もっぱら事業の遂行上の必要に基づく」ものに限定する考え方が支配的である。これは、旧所得税法取扱い通達265のどつていたところでもある。接待費・交際費の外観を有していても、事業主の社会生活上又は私生活上の交際としてなされ、あるいは、そのような性格の強い支出が混入していることが多いので、このような精査の考え方が支持できるものと思われる。

ところで、旧所得税法取扱い通達は、接待費・交際費について前期のような原則的方針をとっていたが、昭和27年直所1-12通達は、青色申告書を提出する事業者の支出で、取引の記録等により明らかなものについては、その相手方、接待又は交際の理由等から見て、「事業の遂行に相当の関連を有すると認められる場合は、家事費に属すると認められる部分の金額を除き、必要な経費に算入する」としていた。この趣旨が、家事関連費を念頭に置くものであるのか否かが明確ではないが、事業等の遂行との相当の関連性を有することで足りるというのでは、個人的な満足の部分の混入を避けることができない。アメリカのように、80%基準とか、60%基準とかの制限を置くような制度が考えられてもよいと思われる。真に事業等の遂行のために必要なものを必要経費として全く認めないことは不合理であるとともに、個人的満足の混入しているものについて100%控除を認める理由もないからである。

#### ○事業所得者に対する交際費課税が問題にされる場面

主として一般（間接・期間）対応の必要経費（所税37条1項後半）との関係

## (必要経費)

第 37 条 その年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は雑所得の金額（事業所得の金額及び雑所得の金額のうち山林の伐採又は譲渡に係るもの並びに雑所得の金額のうち第 35 条第 3 項（公的年金等の定義）に規定する公的年金等に係るものを除く。）の計算上必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用（償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。）の額とする。

## 【所税 45 条 1 項 1 号・同令 96 条】

## (家事関連費等の必要経費不算入)

第 45 条 居住者が支出し又は納付する次に掲げるものの額は、その者の不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は雑所得の金額の計算上、必要経費に算入しない。

- 一 家事上の経費及びこれに関連する経費で政令で定めるもの

## (家事関連費)

第 96 条 法第 45 条第 1 項第 1 号（必要経費とされない家事関連費）に規定する政令で定める経費は、次に掲げる経費以外の経費とする。

- 一 家事上の経費に関連する経費の主たる部分が不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務の遂行上必要であり、かつ、その必要である部分を明らかに区分することができる場合における当該部分に相当する経費
- 二 前号に掲げるもののほか、青色申告書を提出することにつき税務署長の承認を受けている居住者に係る家事上の経費に関連する経費のうち、取引の記録等に基づいて、不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき業務の遂行上直接必要であつたことが明らかにされる部分の金額に相当する経費

## 【所基通 45-1・45-2】

## (主たる部分等の判定等)

45-1 令第 96 条第 1 号《家事関連費》に規定する「主たる部分」又は同条第 2 号に規定する「業務の遂行上直接必要であつたことが明らかにされる部分」は、業務の内容、経費の内容、家族及び使用人の構成、店舗併用の家屋その他の資産の利用状況等を総合勘案して判定する。

## (業務の遂行上必要な部分)

45-2 令第 96 条第 1 号に規定する「主たる部分が不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務の遂行上必要」であるかどうかは、その支出する金額のうち当該業務の遂行上必要な部分が 50% を超えるかどうかにより判定するものとする。ただし、当該必要な部分の金額が 50% 以下であっても、その必要である部分を明らかに区分することができる場合には、当該必要である部分に相当する金額を必要経費に算入して差し支えない。

## (2) 一般対応の必要経費に係る業務関連性要件の解釈

### ○二要件説（業務関連性＋事業との直接関係性）

#### 課税実務・従来の裁判例の立場

【司法書士交際費事件・広島地判平成13年10月11日税資251号順号9000】

所得税法37条1項によれば、事業所得の金額の計算上必要経費に算入すべき金額は、「総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用」とされているところ、同規定からも明らかとなり、ある支出が必要経費として控除されるためには、それが事業活動と直接の関連性を有し、事業の遂行上必要な費用でなければならない。そして、必要経費を収入金額から控除して、投下資本の回収に該当する部分については課税しないという法の趣旨からすれば、利益の実現した部分と投下資本の回収部分とは明確に区別されなければならないのであって、前記必要性及び関連性の判断は、関係者の主観的判断を基準とするものではなく、客観的になされなければならないことはいうまでもない。

《中略》

確かに、販売費や一般管理費など一般対応の費用は、その支出の性質上、特定の収入に対応させて考えることはできず、直接性の要件は不要とも思われる。しかし、上記のとおり、必要経費において、直接的な関連性が要求されるのは業務に対してであって、常に特定の収入に関連性が要求されるわけではない。上記のような必要経費控除の趣旨からすれば、販売費や一般管理費のような一般対応の費用についてだけ、業務との関連性を緩和し、単に業務と関連ないし付随した支出を必要経費として認め、これを控除の対象とするのは相当ではなく、所得税法37条1項の「その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用」にいう「業務について」とは、直接に関連しての意味に限定して解するのが相当である。

《中略》

所得税については、上記のような規定[＝法人税に係る交際費課税規定]は存しないものの、それだからといって、所得税法上、交際費の必要経費算入を無限定に許容しているとは到底解されず、原則どおり、これを所得税法上の必要経費として控除するには、事業活動と直接の関連性を有し、事業の遂行上必要な費用であることが客観的に認められなければならないというべきである。すなわち、上記のとおり交際費は個人的な支出の性格をも持つものであるから、家事費ないし家事関連費（所得税法45条1項1号）の性格も持つものといえることができる。個人的な支出である家事費は勿論のこと、家事関連費においても、その支出の主たる部分が業務遂行上必要であって、かつその必要な部分が明らかにできる場合に限り、必要経費として控除が認められているにすぎない（所得税法施行令96条1項）のであるから、このことから、所得税法上、交際費は業務との直接の関連性を要求されていると理解すべきである。

【弁護士会役員懇親会費等必要経費事件・東京地判平成23年8月9日判時2145号17頁】

事業所得の金額の計算上必要経費が総収入金額から控除されることの趣旨は、投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避けることにありと解される。個人の事業主は、日常生活において事業による所得の獲得活動のみならず、所得の処分としての私的な消費活動も行っているものであるから、事業所得の金額の計算に当たっては、事業上の必要経費と所得の処分である家事費とを明確に区分する必要がある。そして、所得税法37条1項は、上記のとおり、一般対応の必要経費について「所得を生ずべき業務について生じた費用」とであると規

定している。また、同法45条1項は、家事上の経費（以下「家事費」という。）及びこれに関連する経費（以下「家事関連費」という。）で政令に定めるものは必要経費に算入しない旨を定めているところ、同条項を受けた所得税法施行令96条1号は、家事関連費のうち必要経費に算入することができるものについて、経費の主たる部分が「事業所得…を生ずべき業務の遂行上必要」であることを要すると規定している。このような事業所得の金額の計算上必要経費が総収入金額から控除されることの趣旨や所得税法等の文言に照らすと、ある支出が事業所得の金額の計算上必要経費として控除されるためには、当該支出が所得を生ずべき事業と直接関係し、かつ当該業務の遂行上必要であることを要すると解するのが相当である。そして、その判断は、単に事業主の主観的判断によるのではなく、当該事業の業務内容等個別具体的な諸事情に即して社会通念に従って客観的に行われるべきである。

そうすると、本件各支出が原告の事業所得の金額の計算上必要経費として控除されるためには、本件各支出が原告の事業所得を生ずべき業務と直接関係し、かつその業務の遂行上必要であることを要するということになる。

#### ○一要件説（業務関連性のみ。事業との直接関係性不要）

【弁護士会役員懇親会費等必要経費事件・東京高判平成24年9月19日判時2170号20頁 [上告不受理]】

事業所得の金額の計算上必要経費が総収入金額から控除されることの趣旨は、投下資本の回収部分に課税が及ぶことを避けることにありと解されるころ、個人の事業主は、日常生活において事業による所得の獲得活動のみならず、所得の処分としての私的な消費活動も行っているのであるから、事業所得の金額の計算に当たっては、事業上の必要経費と所得の処分である家事費とを明確に区分する必要がある。そして、所得税法37条1項は、上記のとおり、一般対応の必要経費について「所得を生ずべき業務について生じた費用」とであると規定している。また、同法45条1項は、家事上の経費（以下「家事費」という。）及びこれに関連する経費（以下「家事関連費」という。）で政令に定めるものは必要経費に算入しない旨を定めているところ、同条項を受けた所得税法施行令96条1号は、家事関連費のうち必要経費に算入することができるものについて、経費の主たる部分が「事業所得…を生ずべき業務の遂行上必要」であることを要すると規定している。このような事業所得の金額の計算上必要経費が総収入金額から控除されることの趣旨や所得税法等の文言に照らすと、ある支出が事業所得の金額の計算上必要経費として控除されるためには、当該支出が事業所得を生ずべき業務の遂行上必要であることを要すると解するのが相当である。そして、その判断は、単に事業主の主観的判断によるのではなく、当該事業の業務内容等個別具体的な諸事情に即して社会通念に従って客観的に行われるべきである。

これに対し、被控訴人は、一般対応の必要経費の該当性は、当該事業の業務と直接関係を持ち、かつ、専ら業務の遂行上必要といえるかによって判断すべきであると主張する。しかし、所得税法施行令96条1号が、家事関連費のうち必要経費に算入することができるものについて、経費の主たる部分が「事業所得…を生ずべき業務の遂行上必要」であることを要すると規定している上、ある支出が業務の遂行上必要なものであれば、その業務と関連するものでもあるというべきである。それにもかかわらず、これに加えて、事業の業務と直接関係を持つことを求めると解釈する根拠は見当たらず、「直接」という文言の意味も必ずしも明らかではないことからすれば、被控訴人の上記主張は採用することができない。

そうすると、本件各支出が原告の事業所得の金額の計算上必要経費として控除されるためには、本件各支出が控訴人の事業所得を生ずべき業務の遂行上必要であることを要するということになる。

【参考：国の上告受理申立て（平成 24 年 12 月 21 日）理由の一部抜粋】

(1) 事業所得の金額の計算上、所得税法 37 条 1 項が規定する一般対応の必要経費に算入されるのは、事業所得を生ずべき「業務について」生じた費用であるから、当該業務に該当する活動を行う上で直接生じた費用であり（以下「事業との直接関係性」という。）、かつ、当該業務の遂行上必要であるもの（以下「事業遂行上の必要性」という。）に限られると解すべきところ、原判決はある支出が事業所得の計算上必要経費として控除されるためには、事業所得を生ずべき業務の遂行上必要な費用で有りさえすれば足りるとして、その費用が事業所得を生ずべき業務活動を行う上で生じたものであること（事業のとの直接関係性）を要しないとすることで所得税法 37 条 1 項の解釈を明らかに誤ったものであり、少なくともこれまでの高等裁判所の判決と相反する判断をしたものである。

(2) また、本件各支出は、原判決も判示するとおり、相手方が弁護士会等の役員等としての会務活動に関連して支出されたものであり、相手方の弁護士としての事業所得を生ずべき業務に該当する活動において支出されたものではないし、その業務を遂行する上で必要なものともいえない。このように、本件各支出は、弁護士としての事業所得を生ずべき「業務について」生じた費用ではないから、所得税法 37 条 1 項の正当な解釈を踏まえれば、必要経費には該当しないと言うべきである。それにもかかわらず、原判決は、弁護士会等の活動が弁護士に対する社会的信頼を維持して弁護士業務の改善に資するものであることを理由に、相手方が弁護士会問うの役員等としての会務活動に必要な費用であると認められ、あるいは、弁護士会等の役員に立候補するために不可欠な費用であれば、弁護士業に係る事業所得の金額の計算上一般対応の必要経費に該当し、かつ、消費税等の計算上課税仕入れに該当すると判示しているものであり、原判決には判決に影響を及ぼすことが明らかな法令解釈の違反がある。

(3) そして、原判決の示した一般対応の必要経費に該当するか否かの判断枠組みや、弁護士会等の役員等として会務活動を行うために必要な費用やその役員等に立候補するのに不可欠な費用が弁護士業務に係る事業所得の金額の計算上一般対応の必要経費に該当するという解釈は、これを容認した場合、本件の個別事案にとどまらず、弁護士会はもとより、医師会、司法書士会、弁理士会等の他の士業会の会務活動に付随する支出に係る課税実務全般にも多大の影響を与えるものであり、本件は法令解釈に関する重要な事項を含むものと認められる。

### (3) 検討

#### ○前記東京高判に対する肯定的評価

【三木義一「必要経費概念における『事業直接関係性』－東京高裁平成 24 年 9 月 19 日判決の意義－」青山法学論集 54 巻 4 号（2013 年）20-21 頁】

本件地裁判決のような理解が、学説でも通説であり、裁判例でも多いとする解説が多いが、果たしてそうであるかも疑問である。というのは、いくつかの裁判例や実務が依拠してきたと思われる学説が「事業との直接関係性」が必要なことについて、何ら論拠を示していないために、本格的な論争が行われたわけではないし、これまでの裁判例では個々の必要経費性は争われたものの、必要経費概念について本格的に議論されることはなかったからである。話題になったのは、むしろ、大島サラリーマン訴訟での給与所得者の必要経費論であった。給与所得に係る必要経費の考え方にも基本的に次の二つの傾向があった。一つは、給与所得の必要経費に

も事業所得の場合に伝統的にとられてきた考え方をそのままあてはめ、「収入金額の増減との直接関連」を重視して必要経費の範囲をしぼる考え方である。他の一つは、「職務に従事することがなければ生じないと考えられる支出」もしくは「勤務に必要な支出」は必要経費になるとする立場であり、給与収入の増減に直接関係がなくても、勤務に伴い余儀なくされる支出で私的消費とは言い難いものを広く必要経費と解する考え方である。このうち前者の考え方に従えば、サラリーマンが支出するもので、直ちに給与収入に影響するものはほとんどないので、支出のほとんどが必要経費ではないことになる。この収入との直接関連性を要求する考え方は、事業所得者の場合の「事業との直接関係性」を求める考え方と基本的に同じであろう。後者の「勤務に必要な支出」なども必要経費だという考え方は「事業と直接関係がなくとも、事業のために余儀なくされる支出」も必要経費と解する立場とほぼ同様と言うことになる。

### ○私見

- (i) 【前置き】所得税法 37 条 1 項の解釈における同法 45 条 1 項 1 号・同法施行令 96 条の意義・機能～「事業との直接関係性」肯定説の背景について～
- ・必要経費の控除可能性に関する判断については、実際上は(あるいは結論からみて)、以下のようにいっても概ね問題はなからう。

【植松守雄「所得税法における『必要経費』と『家事費』」一橋論叢 80 巻 5 号 (1978 年) 583 頁、587 頁】  
 税法が「家事費」を必要経費に算入しないとしているのは、ほとんど所得計算上「必要経費」を控除することの裏がえしをいっているにすぎない。

but

- ・所得税法施行令 96 条 1 号・2 号は、家事費（「必要経費とされない家事関連費」） 不算入要件を定める規定であって、必要経費算入要件を定める規定ではない（異なる理解については下記【異見】参照。なお、同様の規定振りについては法人税法 34 条 1 項柱書も参照）。
- ・必要経費算入要件は、あくまでも所得税法 37 条 1 項が定めているのであるから、この原則規定の解釈において、「別段の定め」として同法施行令 96 条を援用する解釈態度（本件東京地裁・東京高裁共通）は必ずしも論理的とはいえない。  
 特別法と一般法との関係に関する基本原則（「特別法は一般法に優先する」）を税法上の「原則規定」と「別段の定め」との関係に機械的に適用することは、必ずしも適切ではない（「別段の定め」の規定振り・構造に注意が必要である）。

【異見：佐藤孝一「弁護士会等の役員等の業務の遂行上必要な支出は弁護士業務に係る必要経費に当たるとし事例一判決の判断の過程ないし構造を中心として」税務事例 45 巻 2 号 (2013 年) 1 頁、11 頁】  
 所得税法施行令 96 条 1 号の規定は、「必要経費」の要素と「家事費」の要素が混在している「家事関連費」について、「原則として必要経費に含めないとしつつ、業務の遂行上必要であることが明らかにできる一定部分に限ってこれを必要経費に算入することを認めた」もの、すなわち、一面においては、必要経費の要件を満たし、他面においては、家事費に当たる支出である「家事関連費」について、その必要経費算入の要件を定めたものであるから、同号において、「事業所得を……生ずべき業務の遂行上必要」であると規定されていること

をもって、必要経費の要件につき、「業務の遂行上必要である」ことで足りると解する根拠にはならないのではないか。

……、本判決 [=東京高判] もその解釈の前提としている、「事業所得の金額の計算上必要経費が総収入金額から控除されることの趣旨や所得税法等の文言」を考慮した場合、先ずは、所得区分及び家事費との関係において、事業所得の総収入金額を生ずる「業務との直接関連性」についての検討がなされ、次いで、業務との直接関連性を肯定できる支出につき、総収入金額との関係において、事業所得の「業務遂行上の必要性」についての検討がなされることになることから、「ある支出が必要経費として控除されるためには、客観的にみてそれが当該事業の業務と直接関係をもち、かつ、業務遂行上通常必要な支出であることを要する」と解されているのではないか。

【法税 22 条 3 項・34 条 1 項柱書】

(各事業年度の所得の金額の計算)

第 22 条

3 内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする。

- 一 当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額
- 二 前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額
- 三 当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの

(役員給与の損金不算入)

第 34 条 内国法人がその役員に対して支給する給与（退職給与及び第 54 条第 1 項（新株予約権を対価とする費用の帰属事業年度の特例等）に規定する新株予約権によるもの並びにこれら以外のもので使用人としての職務を有する役員に対して支給する当該職務に対するもの並びに第 3 項の規定の適用があるものを除く。以下この項において同じ。）のうち次に掲げる給与のいずれにも該当しないものの額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない。

《1～3号略》

(ii) 二要件説に対する評価

家事費排除の原則の過度の強調→「事業との直接関係性」要件

(=「安全柵」要件)

→執行上の考慮による一種の法創造

(iii) 一要件説に対する評価

一般対応の必要経費の枠内での「一要件説」

- ・概念の論理操作（前記東京高判）：「業務の遂行上必要」＝「業務と関連」
- ・個別対応の必要経費に関する「反対解釈」（比較的多数）：

【増田秀敏「判批」TKC 税研情報 21 巻 2 号（2012 年）1 頁、14-15 頁】

本判決が本件の判断基準として、「当該支出が所得を生ずべき事業と直接関係し」として直接関連性の要件を明示しているが、条文中「直接」の文言は37条が定める①の売上原価類型に属する費用にのみ用いられているのであって、②、③の販売費および一般管理費等の期間対応費用には、条文中「直接」の文言は全く付されていないのであるから、「直接」関係しとしている点は、条文中ない文言を付加するもので、必要経費の範囲を縮小させる結果をもたらす。

従来の判例も、「直接関連性の要件」を用いているが、②及び③の費用については関連性の要件のみで「直接」の文言を付加する条文の根拠は存在しないことを特筆しておく必要がある。

【品川芳宣「判批」TKC 税研情報 22 巻 1 号（2013 年）21 頁、31 頁】

一審判決と控訴審判決とは、所得税法37条1項に定める「その年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費」（一般対応の必要経費）につき、異なった解釈を行っている。一審判決は、弁護士業における「業務」について、顧客から役務提供の対価として報酬が得られるものに限定しようとしているようでもある。しかし、このような直接的な対価関係に限定すると、所得税法37条1項の前段が「売上原価その他当該収入金額を得るため直接要した費用の額」を別途必要経費と認めているところ、当該直接対応の費用と限りなく近づくことになり、前述した同項後段が「……その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用」（一般対応の必要経費）を別途必要経費として認めていることの意義が薄くなる。

#### (iv) 全面的一要件説の提唱

「必要性」と「業務関連性」との統合的理解（全面的一要件説の提唱）

＝法定要件としての「必要」（37 条 1 項）だけでなく、業務関連性の文脈（要件解釈）の中で述べられることがある「事業・業務の遂行上必要」を含む。

- ・ 必要性＝所得を得るための必要性
- ↓
- ・ 必要性＝収入金額と費用との間の（目的手段関係あるいは因果関係という意味での）対応関係
- ↓
- ・ 必要性＝費用収益対応の原則から導き出される要件
- ↓
- ・ 必要性＝個別（直接・客体）対応＋一般（直接・期間）対応
- ※必要性＝「客観的必要性」＝費用収益対応
- ↓
- ・ 実定税法の規定振り（所税 37 条 1 項と法税 22 条 3 項 1 号・2 号との比較＝次頁の表参照）

個別対応の費用	必要経費	総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接要した費用の額 《前半》「原価」一本型（単刀直入型）の規定 《後半》「直接性」「原価」二本型（繰り返し型）の規定
	損金	収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額 「原価」一本型（単刀直入型）の規定
一般対応の費用	必要経費	販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用 「業務関連性」「費用（非原価項目）」二本型（繰り返し型）の規定
	損金	販売費、一般管理費その他の費用の額 「費用（非原価項目）」一本型（単刀直入型）の規定

（必要経費）

第 37 条 その年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は雑所得の金額（事業所得の金額及び雑所得の金額のうち山林の伐採又は譲渡に係るもの並びに雑所得の金額のうち第 35 条第 3 項（公的年金等の定義）に規定する公的年金等に係るものを除く。）の計算上必要経費に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用（償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く。）の額とする。

【法税 22 条 3 項 3 項 1・2 号】

第 22 条

3 内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする。

- 一 当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額
- 二 前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額

※ 必要経費と損金との規定振りの違いは企業会計準拠主義（法税 22 条 4 項）に関する明文の規定の有無によるのか。

企業会計準拠主義によれば、「直接性」及び「業務関連性」は、企業会計上の「原価」及び「費用（非原価項目）」という企業会計上の概念から分野・事物に即して（sachlich）導き出される要件であって、課税の公平の実現等の税法

独自の価値判断(敢えていえば、企業会計に準拠するという価値判断はあるが)に基づく要件ではない。

↓

所得税法では企業会計準拠主義は(少なくとも明文では)定められていないので、「原価」や「費用」に加えて、それぞれの意味を明確にするために、「直接性」や「業務関連性」を定めたものと解される。

↓

要するに、費用収益対応の考え方(前掲税調昭和38年答申参照)こそが、内容的には、必要経費の要件である(全面的要件説による、必要経費に関する規範の定立)。

交際費についても純所得課税の原則(純額主義)を貫徹することが必要である。

↑

担税力に応じた課税の原則(応能負担原則・担税力原則)

【逆パターン養老保険事件・最判平成24年1月13日民集66巻1号1頁】

所得税法は、23条ないし35条において、所得をその源泉ないし性質によって10種類に分類し、それぞれについて所得金額の計算方法を定めているところ、これらの計算方法は、個人の収入のうちその者の担税力を増加させる利得に当たる部分を所得とする趣旨に出たものと解される。一時所得についてその所得金額の計算方法を定めた同法34条2項もまた、一時所得に係る収入を得た個人の担税力に応じた課税を図る趣旨のものであり、同項が「その収入を得るために支出した金額」を一時所得の金額の計算上控除するとしたのは、一時所得に係る収入のうちこのような支出額に相当する部分が上記個人の担税力を増加させるものではないことを考慮したものと解されるから、ここにいう「支出した金額」とは、一時所得に係る収入を得た個人が自ら負担して支出したものとイえる金額をいうと解するのが上記の趣旨にかなうものである。また、同項の「その収入を得るために支出した金額」という文言も、収入を得る主体と支出をする主体が同一であることを前提としたものというべきである。

### 3 給与所得者に対する交際費課税

#### (1) 交際費と特定支出

##### ○給与所得者の必要経費

【大嶋訴訟・最[大]判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁】

給与所得者は、事業所得者等と異なり、自己の計算と危険とにおいて業務を遂行するものではなく、使用者の定めるところに従って役務を提供し、提供した役務の対価として使用者から受ける給付をもってその収入とするものであるところ、右の給付の額はあらかじめ定めるところによりおおむね一定額に確定しており、職場における勤務上必要な施設、器具、備品等に係る費用のたぐいは使用者において負担するのが通例であり、給与所得者が勤務に関連して費用の支出をする場合であつても、各自の性格その他の主観的事情を反映して支出形態、金額を異にし、収入金額との関連性が間接的かつ不明確とならざるを得ず、必要経費と家事上の経費又

はこれに関連する経費との明瞭な区分が困難であるのが一般である。その上、給与所得者はその数が膨大であるため、各自の申告に基づき必要経費の額を個別に認定して実額控除を行うこと、あるいは概算控除と選択的に右の実額控除を行うことは、技術的及び量的に相当の困難を招来し、ひいては租税徴収費用の増加を免れず、税務執行上少なからざる混乱を生ずることが懸念される。また、各自の主観的事情や立証技術の巧拙によつてかえつて租税負担の不公平をもたらすおそれもなしとしない。旧所得税法が給与所得に係る必要経費につき実額控除を排し、代わりに概算控除の制度を設けた目的は、給与所得者と事業所得者等との租税負担の均衡に配慮しつつ、右のような弊害を防止することにあることが明らかであるところ、租税負担を国民の間に公平に配分するとともに、租税の徴収を確実・的確かつ効率的に実現することは、租税法の基本原則であるから、右の目的は正当性を有するものというべきである。

## ○特定支出控除制度の創設

【税制調査会『税制の抜本的見直しについての答申』（昭和61年10月）31-32頁】

### ②実額控除制度の導入

我が国においては、給与所得者の職務上必要な備品等に係る経費や職務に関し必要な旅費等は使用者が負担するのが通例であり、ほとんどの給与所得者にとっては自ら負担する必要経費の額が現行の給与所得控除の額あるいは概算控除の額を上回ることはほとんどないと考えられること、また、税制の簡素化を図る必要があること等の見地から、実額控除との選択制を導入するのは適当ではないのではないかとする指摘がある。

しかしながら、給与所得者の不満の一因が、勤務に伴う費用の実額控除が認められず、源泉徴収によつて課税関係が終了し、納税義務の確定手続に参画する途がないことにあるとすれば、たとえ実額控除を選択する事例が少ないこととなつても、サラリーマンが確定申告を通じて自らの所得税の課税標準及び税額を確定させることができる途を拓くことは、公平感の維持、納税者意識の形成の上でも重要なことと考える。このような見地から、勤務に伴う費用の実額控除と概算控除との選択制を導入することが適当である。

なお、勤務費用の実額控除の選択制を導入する場合には、公平を確保し、適正な執行を図る見地から諸外国の例も参考にしつつ、分かりやすさ、執行の容易さ等をも考慮し、実額控除しうる勤務費用の範囲について、できるだけ具体的かつ明確な基準を設定する必要がある。加えて、実額控除の対象となる支出について、記帳、領収書、事業主の証明等によりその支出の事実が明らかなものとするなど、適正な申告と納税が行われるようにするために制度上配慮することが必要である。また、こうした制度が無理なく定着していくためには、納税者と執行当局の双方が長い年月をかけて地道な努力を積み重ねていくことが肝要であろう。

【税制調査会『昭和62年度の税制改正に関する答申』（昭和61年12月）3頁】

抜本答申の趣旨に沿つて、給与所得者についても申告への途を拓くこととするため、その選択により給与所得控除に代えて特定の支出を控除しうる制度を導入することが適当であると考えられる。その場合に控除しうる支出としては、通勤費、研修費等が考えられるが、対象範囲については分かりやすさ、執行の容易さ等をも考慮しつつ、明確に定める必要がある。

## ○特定支出の範囲拡大

【閣議決定「平成23年度税制改正大綱」（平成22年12月16日）12頁、43-44頁】

(ハ) 特定支出控除の見直し

今般、給与所得控除に上限を設けることに併せ、特定支出控除を使いやすくする観点から、特定支出の範囲を拡大するとともに、特定支出控除の適用判定の基準を見直すこととします。

具体的には、就労の多様化等を踏まえ、現在、特定支出の範囲から除外されている弁護士、公認会計士、税理士など、法令の規定に基づいてその資格を有する者に限って特定の業務を営むことができる資格の取得費を特定支出の範囲に追加します。

また、図書費、衣服費、交際費及び職業上の団体の経費（以下「勤務必要経費」といいます。）も、特定支出の範囲に追加します。なお、この勤務必要経費については、高額なものを購入できる高額所得者を過度に優遇するといった不公平が生じないよう、上限を設けることとします。

《以下略》

↓

③ 特定支出控除の見直し

特定支出控除について次の見直しを行います。

イ 特定支出の範囲の拡大

特定支出の範囲に次に掲げる支出を追加します。

(イ) 職務の遂行に直接必要な弁護士、公認会計士、税理士、弁理士などの資格取得費

(ロ) 職務と関連のある図書の購入費、職場で着用する衣服の衣服費、職務に通常必要な交際費及び職業上の団体の経費（勤務必要経費）

(注) その年中に支出した勤務必要経費の金額の合計額が65万円を超える場合には、65万円を限度とします。

ロ 特定支出控除の適用判定・計算方法の見直し《略》

## (2) 現行制度の意義

## ○現行法令規定

【所得税法57条の2第2項】

2 前項に規定する特定支出とは、居住者の次に掲げる支出（その支出につきその者に係る給与等の支払をする者（以下この項において「給与等の支払者」という。）により補てんされる部分があり、かつ、その補てんされる部分につき所得税が課されない場合における当該補てんされる部分を除く。）をいう。

一 その者の通勤のために必要な交通機関の利用又は交通用具の使用のための支出で、その通勤の経路及び方法がその者の通勤に係る運賃、時間、距離その他の事情に照らして最も経済的かつ合理的であることにつき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のうち、一般の通勤者につき通常必要であると認められる部分として政令で定める支出

二 転任に伴うものであることにつき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転居のために通常必要であると認められる支出として政令で定めるもの

三 職務の遂行に直接必要な技術又は知識を習得することを目的として受講する研修（人の資格を取得する

ためのものを除く。)であることにつき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  
のための支出

四 人の資格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

五 転任に伴い生計を一にする配偶者との別居を常況とすることとなつた場合その他これに類する場合として政令で定める場合に該当することにつき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場合におけるその者の勤務する場所又は居所とその配偶者その他の親族が居住する場所との間のその者の旅行に通常要する支出で政令で定めるもの

六 次に掲げる支出(当該支出の額の合計額が六十五万円を超える場合には、六十五万円までの支出に限る。)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

- イ 書籍、定期刊行物その他の図書で職務に関連するものとして政令で定めるもの及び制服、事務服その他の勤務場所において着用することが必要とされる衣服で政令で定めるものを購入するための支出
- ロ 交際費、接待費その他の費用で、給与等の支払者の得意先、仕入先その他職務上関係のある者に対する接待、供応、贈答その他これらに類する行為のための支出

【所税令 167 条の 4 第 1 号・第 2 号ト】

第 167 条の 4 法第 57 条の 2 第 3 項 (給与所得者の特定支出の控除の特例) に規定する特定支出に関する明細書には、次に掲げる事項を記載しなければならない。

- 一 法第 57 条の 2 第 2 項 各号に掲げるそれぞれの支出につきその支出の内容、相手方の氏名又は名称、年月日及び金額並びに当該支出につき同項 に規定する給与等の支払者により補てんされる部分があり、かつ、その補てんされる部分につき所得税が課されない場合における当該補てんされる部分の金額
- 二 次に掲げる支出の区分に応じそれぞれ次に定める事項
  - イ〜ヘ 《略》
  - ト 法第 57 条の 2 第 2 項第 6 号ロに掲げる支出 同号 ロに規定する接待、供応、贈答その他これらに類する行為の相手方の氏名又は名称及び当該相手方との関係

【所税規 36 条の 5 第 1 項 8 号】

第 36 条の 5 法第 57 条の 2 第 2 項各号 (給与所得者の特定支出の控除の特例) に規定する証明は、同条第一項の規定の適用を受けようとする居住者の書面による申出に基づき、同条第 2 項に規定する支出の次の各号に掲げる区分に応じ当該各号に定める事項 (当該支出につき同項に規定する給与等の支払者 (以下この項において「給与等の支払者」という。)) により補てんされる部分があり、かつ、その補てんされる部分につき所得税が課されない場合には、当該補てんされる部分の金額を含む。) につき書面により行われるものとする。

- 一〜七 《略》
- 八 法第 57 条の 2 第 2 項第 6 号ロに掲げる支出 次に掲げる事項
  - イ その者の氏名及び住所
  - ロ その接待、供応、贈答その他これらに類する行為 (ハにおいて「接待等」という。) のための支出がその者の職務の遂行に直接必要なものである旨及びその職務の内容
  - ハ その接待等の内容並びに当該接待等の相手方の氏名又は名称及び当該相手方との関係

※「平成 25 年分以後の所得税に適用される給与所得者の特定支出の控除の特例の概要等について（情報）」 [注]「情報」＝「その他法令解釈に関する情報」

<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/joho-zeikaishaku/shotoku/shinkoku/120912/>

○改正の効果

改正制度適用初年度（平成 25 年度）：利用者 1600 人（←前年度 6 人）

○改正前後の特定支出概念の変化

「個別的費用」（←昭和 61 年抜本答申）から「包括的費用」（勤務必要経費）へ  
必要経費（所税 37 条 1 項）への接近＝純所得課税の原則の拡充

○勤務必要経費に係る「直接必要」要件

家事費・家事関連費との区別の困難性（大島訴訟）

↓

所得税法 45 条 1 項 1 号・同令 96 条に相当する規定なし

↓

「直接必要」要件による家事費排除の原則の明文化

#### IV おわりに

○所得課税における純所得課税の原則の徹底のための立法論及び解釈論の必要性

↓

○担税力原則に基づく所得課税の体系的整備