

大阪大会



副会長挨拶

第67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名誉顧問)

本日、第67回租税研究大会の開催にあたり、多数の皆様にご参加をいただき、厚く御礼申し上げます。

特に、財務省の矢野大臣官房審議官、総務省の時澤大臣官房審議官には、公務ご多忙のなか、パネリストとしてご出席いただき、誠にありがとうございます。

また、ご出席の皆様方には、常日頃、租研の活動にご支援・ご協力を賜っておりますこと、あらためて厚く御礼申し上げます。

さて、安倍政権の発足以降、日本経済はアベノミクスによって、デフレ脱却と経済の再生に向けて、着実に前進しているように思います。

しかし、今後、日本の経済社会が持続的に活力を維持していくためには、思い切った成長戦略と構造改革をあくことなく確実に実行し続けていかねばならぬことには変わりはありません。

また一方、わが国の長期債務残高は、今年度末には1,035兆円（対GDP比205%）と見込まれ、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となっています。

財政健全化を確保することは、社会保障制度等、社会の基盤を維持しつつ、経済社会の持続的成長を続ける上で絶対の条件です。

今後、長期債務残高の累増に早急に歯止めをかけなければ、わが国財政は破滅的な事態に陥るのは明らかであります。

経済・財政の一体改革に集中的かつ強力に取り組み、財政健全化への道筋を確かなものにす



る。これなくして、明日への「日本」の前進は期待できません。

民間の立場から、税・財政の問題を調査・研究し、毎年、あるべき税制改革について提言努力を行っている、私ども日本租税研究協会は、今年も、「経済活力の強化」と「安定財源の確保」を原点として、主として次の税制改革への取り組みが必要であることを主張してまいりたいと思います。

まず、所得税制については、税収調達機能や所得再分配機能が弱まっており、その機能の回復につながる改革となることを期待しています。

次に、法人税制については、成長志向の法人税改革を進めるべく、数年で法人実効税率を20%台まで引き下げる方針が示されていますが、重要なのは、その道筋を明確にし、早期に実施することだと考えています。

法人税改革は、日本の立地競争力の強化、日



本企業の国際競争力を高めることを目指すものであり、そのためには、少なくとも国際的に調和のとれた税制とすることが重要です。

特に、イノベーションによって経済の基盤を強化し、国際競争力を確保・拡充していく「イノベーション促進の税制措置」が重要だと考えております。

また、消費税については、平成29年4月に予定されております、10%への引き上げの確実な実施はもちろんのこと、さらなる消費税率の引き上げを含めた、新たな税収を確保する覚悟が必要だと考えます。

国家財政の健全性を維持するため、消費税率を着実に引き上げてきた欧米各国の理性を我々は見習うべきです。

求められるのは、国家の将来に対する良心と、

勇気ある決断力である、と私は考えます。

本日の大阪大会におきましては、午前中は谷口教授より研究報告をしていただきました。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。

ご担当いただく皆様は、税制・財政に精通された方々ばかりであり、午前に引き続き、大変有意義なお話を伺えるものと思います。

是非、ご清聴いただきますよう、宜しく願い申し上げます。

最後になりましたが、本日ご出席の皆様方、今後ますますのご発展をお祈り申し上げますとともに、当協会の活動につきまして、今後ともご支援・ご協力をいただきますよう、切にお願い申し上げます。私の挨拶とさせていただきます。ご清聴ありがとうございました。

租税回避論の現代的課題

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。ご紹介いただきました大阪大学の谷口と申します。本日は「租税回避論の現代的課題」というテーマでお話をさせていただきます。

租税回避という問題は、昨今 BEPS でも議論されておりますように、非常に現代的な問題であります。レジュメの最初に「ご案内」をそのまま転記しておりますけれども、その冒頭に書いておりますように、「租税あるいは税法のあるところ必ず租税回避あり。」と言ってもよいほど、租税回避は税法の宿命的課題であると考えられます。要するに、古くて新しい問題であると考えてところであります。

今年は、わが国の租税回避研究の第一人者であります清永敬次先生、京都大学名誉教授であります。清永敬次先生が『租税回避の研究』という名著をミネルヴァ書房から刊行されて20年になります。そういうわけで、刊行20周年を記念して、先月初めに、清永先生の『租税回避の研究』がミネルヴァ書房から復刊されました。それと軌を一にして、清永先生から直接・間接に教えを受けたわれわれ11人が、清永先生に対



する謝恩論文集として『租税回避研究の展開と課題』という、京都大学の岡村忠生教授の編著による研究書をミネルヴァ書房から刊行いたしました。

本日は、その『租税回避研究の展開と課題』という清永敬次先生謝恩論文集に私が寄稿、献呈させていただいた論文、レジュメに本報告の参考資料として書いてあるところの「租税回避と税法の解釈適用方法論—税法の目的論的解釈『過形成』を中心に—」という論文の内容を中心にお話をさせていただこうと思っております。この論文を以下では「謝恩論文集」あるいは単に「論文集」のページで参照することにいたし

ます。なお、参考資料といたしましては、「ヤフー事件東京地裁判決と税法の解釈適用方法論—租税回避アプローチと制度（権利）濫用アプローチを踏まえて—」という論文も配付させていただいておりますが、これは公益財団法人・日本税務研究センターの機関誌「税研」の177号に昨年寄稿したもので、献呈論文を書く準備段階で書いたものです。献呈論文と重なっている部分もかなりありますので、本日の報告の最後の方で特にIBM事件に関連して触れるにとどめさせていただきます。

2. 租税回避の意義

2-1. 租税回避の定義

まず、租税回避を議論する際には、租税回避の定義、意義について述べておく必要があらうかと思います。租税回避の定義につきましては、一見するとさまざまな定義がなされているように思いますが、私自身は租税回避の定義を、謝恩論文集の1ページの下から5行目に書いてあるように定義しております。すなわち、租税回避とは、課税要件の充足を避け納税義務の成立を阻止することによる租税負担の適法が不当な軽減又は排除をいうというふうに定義しております。

この定義は、その要素として「課税要件」という言葉が入っておりますが、この課税要件というのは、もちろん納税義務の成立要件のことでありまして、課税要件に該当するような事実が発生すると、課税要件が充足されて納税義務が成立あるいは発生するといわれるものです。この課税要件を要素として租税回避を定義するというような考え方を、私は租税回避の定義に関する課税要件アプローチと呼んでおりますが、この課税要件アプローチによる場合は、租税回避の意義というのは、課税要件の「定め方」とその「内容」にかかっていると言えようかと思います。

2-2. 課税要件の「定め方」—「租税回避の包括的定義」と「経験的事実を前提とする租税回避の定義」

まず課税要件の「定め方」の観点から少し先ほどの租税回避の定義を説明させていただこうと思いますが、先ほど述べました論文集の1ページに書いてあるような定義を、私自身は、「租税回避の包括的定義」と呼んでおります。これに対して、もう1つよく目にする定義といたしましては次のような定義があります。

それは、論文集の1ページの、先ほど読んだ次のあたり、「多くの場合」というところから始まるところですが、「税法上通常のものと考えられている法形式（取引形式）を納税者が選択せず、これとは異なる法形式を選択することによって通常の方法形式を選択した場合と基本的には同一の経済的効果ないし法的効果を達成しながら、通常の方法形式に結びつけられている租税上の負担を軽減又は排除するという形をとる」ものを、租税回避として定義するものです。これを私は、レジュメに書いておりますように、「経験的事実を前提とする租税回避の定義」と呼んでおります。

この、先ほど、論文集の1ページから読みましたところは、「多くの場合」で始まっておりますけれども、次の2ページの2行目からですが、この「多くの場合」にはどういうことが行われるかと言いますと、「私的自治の原則ないし契約自由の原則の支配している私法の世界においては、当事者は、一定の経済的目的を達成しあるいは経済的成果を実現しようとする場合に、どのような法形式を用いるかについて選択の余地を有することが少なくない。このような私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択する」ということが行われるのです。こういうことを経験的事実と呼んでいるわけですが、「多く場合」、租税回

避はこういう経験的事実によって説明できるかと思います。

このような経験的事実は、そもそも税法というものを理解する場合によく言われるところがありますが、税法は、経済活動あるいは経済取引の上に建てられた「家」のようなものであるというふうに説明されることがあります。税法というものは、経済活動、経済取引の上に建てられた「家」と見るができるわけですが、その経済活動や経済取引というのは、私法によって規律されるわけですから、その私法の想定する私法上の取引形式すなわち通常取引形式以外の取引形式を用いて租税回避が行われる場合が多い、というふうになるわけです。

そこで、もう一度前の1ページに戻っていただくと、先ほどの「多くの場合」の次に書いてありますが、税法上通常のものと考えられている法形式とか、これとは異なる法形式という表現が用いられています。この点については、レジュメ2ページの下の方に「不当」というところの横に書いておきましたが、「通常の」とか「異常な」というのは、立法者の「想定内」か「想定外」かということの意味しているのです。これらのうちいずれの法形式を選択するかは私法上原則として自由ですが、そういう私法上の選択可能性を利用して、立法者が想定しているところとは異なる想定外の取引を行う。そうすれば、それに対して課税要件法が手当てをしていないわけですから、当然、そこには課税要件法の欠缺、平たく言えば課税要件法の「穴」というものが存在し、それを利用すれば、課税されないという結果になるというわけです。こういうことを税法の目から見て、「私法上の選択可能性の濫用」というわけです。

要するに、私法上の選択可能性、あるいは形成可能性という場合もありますが、これを濫用するということをもって「不当」と評価しているわけです。ここでいう「不当」の中身というのは、通常取引と異常な取引をした場合に税負担に不公平が生ずるということの意味してい

るのだと考えてください。

この意味での「不当」は、先ほど述べました租税回避の包括的定義の中でも「不当」という言葉が使われておりますように、「経験的事実を前提とする租税回避の定義」であれ、「租税回避の包括的定義」であれ、その「不当」の内容は同じであると考えていただいて結構かと思います。ただ、後で述べますが、租税回避には2つのタイプ、類型がありますので、今お話ししたことは、後で述べます第1類型に関してのみ妥当する、という点はあらかじめお断りしておきます。

そうすると、「租税回避の包括的定義」と「経験的事実を前提とする租税回避の定義」、この2つの定義は、どこが違うのかというと、結局、範囲の違いにとどまると考えております。つまり、「経験的事実を前提とする租税回避の定義」というのは、私法上の取引、法律行為を想定して定義がされている、すなわち、法律行為によって課税要件の充足を回避するということが多く行われるというような経験的事実を前提にして定義がされているわけですが、租税回避は、法律行為だけではなくて、例えば住所を海外に移転するとか、あるいは、かつて問題になったところですけれども、養子縁組をして相続税の基礎控除の額を増やして相続税の負担を軽減するというような身分行為、養子縁組というような身分行為でもできますので、そういったものも含めて定義をしようとすると、冒頭に述べたような包括的定義になると考えているところ です。

2-3. 課税要件の「内容」—租税回避の2類型

さて、租税回避は、課税要件の内容の観点から2つに分類できると考えています。この点については、謝恩論文集の14ページをご覧くださいのですが、「租税回避の概念は、少なくともわが国では、課税要件の観念を前提にして成り立つ概念として、構成されているが、課税

要件の内容によって、租税回避は次の2つのタイプに区別される。」と書いています。1つには、課税を根拠づける要件、すなわちこれを課税根拠要件あるいは積極的課税要件と呼ぶことができますが、こういう課税根拠要件の充足を回避することによる租税負担の適法だが不当な軽減又は排除というようなタイプの租税回避があります。もう1つには、課税を減免する要件、すなわち課税減免要件あるいは消極的課税要件と呼ぶことができるような課税要件ですが、この課税減免要件の充足することによって租税負担の適法だが不当な軽減又は排除を図るという場合があります。租税回避は課税要件の内容によってこの2つのタイプに分けられるのですが、本日、後で取り上げますケースでは、その2番目のタイプ、課税減免要件の充足による租税回避のタイプを、裁判例を中心に検討したいと思っております。

ところで、この2つ目のタイプの、課税減免要件の充足による租税回避については、レジュメでは「不当な」の部分に下線を引いておりますが、この「不当な」には2通りの意味があります。1つ目のタイプの、課税根拠要件の充足回避による租税回避の場合とは違った意味も含まれているということにご注意ください。

まず、1つ目のタイプの課税根拠要件の充足回避による租税回避と同じ意味での「不当」とは、先ほども申し上げましたように、通常取引を行った者との間で不公平が生ずるというような意味での「不当」ということです。これは、先ほども申し上げましたが、私法上の選択可能性の濫用と呼ばれるものであります。これに対しては、通常取引への引き直しによって、このタイプの租税回避を否認するということがなされます。こういう否認のアプローチを「租税回避アプローチ」とこの論文では呼んでおります。

次に、もう1つの意味での「不当」ですが、それは、課税減免規定の趣旨・目的違反という意味での「不当」です。すなわち、課税減免規

定あるいは課税減免制度が想定するような租税負担の軽減を、その趣旨・目的に反して利用するといった、制度の目的外利用すなわち濫用が、その意味での「不当」ということになるのですが、このような課税減免制度の濫用に対しては、税法がこれを規制するような要件を定めて、その濫用を否認するということになります。こういうタイプの否認の考え方を論文では「制度(権利)濫用アプローチ」と呼んでおります。なぜ権利かという、課税減免制度というものは租税負担軽減請求権あるいは減免権を納税者に付与するものであるという理解の下、「権利」という言葉を使っているわけですが、課税減免制度あるいは課税減免権を濫用することを規制する要件を定めて否認する、というような否認のアプローチももう一方にあると思います。

この2つ目の不当性は、先に述べました租税回避の包括的定義にいう不当性に含まれると思います。ですから、包括的定義によれば、課税減免要件の充足による租税回避が、通常取引を行った者との不公平という意味での「不当」という意味で理解する場合であれ、課税減免規定の趣旨・目的違反であるという意味で「不当」と理解する場合であれ、いずれも租税回避の定義の中に含めることができると考えるところ です。

ただ、こういうふうな2つ目のタイプの租税回避については、不当性に2通りの意味があると言いましたが、レジュメでは2通りの「意味」の前の「理論的」を強調して書いてあります。なぜ強調しているかと言えば、以上ではなくまでも租税回避の定義を「理論的に」説明してきたのでありまして、これまで述べてきました「不当」なり「不当性」は、例えば同族会社の行為計算否認規定とか、あるいは組織再編の否認規定、法人税法132条の2などの定める不当性要件にいう「不当」、すなわち実定法上の「不当性」ということを直ちに意味するものではない、と理解しておいていただきたいからです。つまり、ヤフー事件では、後でまた申し上

げますけれども、132条の2の不当性要件の解釈によって2通りの規範が定立されましたが、それらはちょうどこの2通りの「理論的」意味と対応するかのように一見すると見えますけれども、ここまで述べてきたことはあくまでも「理論的」な意味で租税回避を定義した場合における「不当性」の説明でありまして、それが直ちに実定法上の不当性要件において採用されていると解するのは早計であるということをお断りしておきたいと思います。

3. 租税回避論の課題

3-1. 「租税回避の試みの否認」と「租税回避の否認」

それでは、次に、レジュメの3ページの、租税回避論の課題というところに移りたいと思います。

本日の「ご案内」の中でも、租税回避論の「入口」問題と「出口」問題と分けて租税回避論の課題を検討する必要があるということを述べました。それはどういう意味かと申しますと、論文集の2ページの2段落目のところですが、租税回避の概念というのは、少なくともわが国では、先ほどから何度も言いますが、課税要件の観念を前提にして成り立つ概念として構成されていますから、租税回避の成立は、回避の対象となる課税要件規定に関する解釈適用のあり方にかかっていることになります。

ここで、課税要件の充足を避け納税義務の成立を阻止しようとする私人の行為や活動を「租税回避の試み」ということにすれば、租税回避の試みが成功した場合に租税回避が成立し（したがって、納税義務の成立が阻止され）、逆に、租税回避の試みが失敗した場合には租税回避が成立しない（したがって、納税義務が成立する）ことになります。したがって、租税回避の試みの成功と失敗、あるいは租税回避の成立と不成立との間の「境界」の位置は、税法の解釈

適用のあり方によって、あるいはその方法としてどのようなものを用いるかによって変わってくると考えられます。

そのことを、レジュメの3ページの上の方に図示しているわけです。今述べたことを一般論・抽象論のレベルで言えば、このことは「ご案内」にも書いておきましたが、そこで用いる解釈適用方法が厳格なものであればあるほど、回避の対象となる課税要件規定の適用範囲が狭くなり、それに応じて回避される範囲が広くなるので、租税回避の試みが成功し、租税回避が成立する範囲が広くなるのに対して、用いられる解釈適用方法が緩やかなものであればあるほど、その規定の適用範囲が広くなり、それに応じてその規定が回避される範囲が狭くなるので、租税回避の試みが失敗し、租税回避が成立しない範囲が広くなる、こういうふうに言えると思います。この解釈適用の限界、あるいは許される解釈適用と許されない解釈適用の境界線をどこに引くかによって、租税回避の成立する範囲、すなわち課税されない範囲が変わってくるということを、この図は表しているわけです。

したがって、税法の解釈適用の方法としてどのようなものを用いるか、どのようなものが許されるかというようなことを議論する、解釈適用方法論こそが租税回避論のいわば「入口」にある決定的な、あるいは本質的な課題であると言ってよいように思います。

これに対して、租税回避論のいわば「出口」では、この図にも描いてありますが、いったん租税回避が成立したということになると、租税回避は先ほどの定義にもありますように不当なものでありますから、不当である以上、これを放置するわけにはいかないということで、明文の否認規定を設けて、成立した租税回避を否認するというのが、次に問題になってくるわけであります。そうすると、今度は、租税回避否認規定の立法をどういうふうにするのか、あるいは、解釈適用をどういうふうにするのかということが「出口」で問題になってきます。

したがいまして、租税回避論の「入口」問題というのは、租税回避の試みの否認について、課税要件法の解釈適用のあり方をどういうふうにするのか、あるいは方法論をどうするのかという問題であり、出口では、租税回避否認規定をどのように立法するのか、あるいはどのように解釈適用するのかということが課題となるということになります。

ただ、本日の報告では、時間の関係もありますので、課税要件法の適用の前提となる課税要件事実の認定の問題は取り上げないことにいたしまして、課税要件法の解釈を中心に、租税回避否認規定の立法についても若干お話しすることにしたと思いますが、課税要件法の解釈につきましては、とりわけ、「ご案内」でも最後の方に述べておりますけれども、目的論的解釈の許容範囲をどう考えるべきかについて、お話ししたいと思います。

3-2. 目的論的解釈の許容範囲

目的論的解釈は、税法の分野においても、文理解釈を補完する解釈方法として重要であるとは考えますが、最近の判例の中には、目的論的解釈の「行き過ぎ」と見られるものがあります。目的論的解釈の「行き過ぎ」というものを、謝恩論文集の副題にも書いておりますが、私は目的論的解釈の「過形成」と呼んでおります。目的論的解釈の「過形成」と呼ぶべきものが、最近の判例の中には見られるということを特に今日指摘したいと思います。

税法の解釈適用につきましては、その原理として、古くから実質主義と呼ばれる考え方が説かれてきましたが、それは、税法の解釈に関しましては、現在においては目的論的解釈を意味すると理解されていると見てよいように思います。謝恩論文集の3ページの下に1-1-2というところがありますが、そこの箇所ですということ述べておきました。

実質主義というものを目的論的解釈と理解する、こういう理解によれば、実質主義というも

のが、文理解釈を補完する解釈方法としての目的論的解釈にとどまっておれば、これを税法の解釈原理として認めても問題はなさそうに思います。ただ、以前から次のような指摘がなされていることに注意すべきだと思います。すなわち、論文の11ページの真ん中あたりにこのような指摘があります。

「租税法の経済的、実質的考察を主眼とする実質課税の原則を重視すると、いきおい租税法の合目的的解釈、合理的解釈に名を借りた拡大解釈、便宜解釈の弊害を惹起しかねない危機をはらむことになる。ここに租税法律主義と実質課税の原則をめぐる解釈上の交錯が生じ、租税法解釈上の基本的態度について種々の見解が生じ、租税法研究上の重要課題として取り上げられる価値と運命を持つことになる」、こういう指摘が見られます。

この指摘の中で言われているところの拡大解釈あるいは便宜解釈の弊害ということを私なりの表現で言えば、実質主義あるいは目的論的解釈の「過形成」ということになるわけですが、この「過形成」という言葉は、本来は医学の分野で使われる言葉を、目的論的解釈の「行き過ぎ」ということを表現するために私が使っているものです。すなわち、謝恩論文集の11ページの下から2行目から書いておきましたが、「過形成」とは、医学用語で「細胞の増加による組織の過度の発育」をいうわけですが、実質主義あるいは目的論的解釈についても、租税法規の趣旨・目的という「細胞」の増加によって税法の解釈適用という「組織」が「過度の発育」を遂げて、税法の解釈適用方法論の観点から見て許容限度を超える問題性を生み出すことがあるように思われます。

では、私が実質主義の「過形成」、あるいは目的論的解釈の「過形成」について研究しようとするその狙いはどこにあるかと言いますと、論文集12ページの次の段落ですが、課税要件法の目的論的解釈の「過形成」とを明らかにし、それらを税法の解釈適用という「組織」から除

去することによって、税法の解釈適用について「適度な形成」を回復しようとするところにその狙いがあります。「過形成」につきましては、医学の分野では、「腫瘍」と異なり、新しく形成された部分に「正常の構造と機能」が維持されているので、その原因たる刺激がなくなれば「過形成」は終わるとされています。「過形成」の代表的なというか、わかりやすい例としては、ペンだこがありますが、ペンだこというのは、ペンを持たなくなったら、だんだん小さくなって、その組織は普通の、正常な状態に戻るわけですわけですが、税法の解釈適用についても、「正常の構造と機能」を回復しようというところに、私の「過形成」研究の狙いがあるのです。

税法の分野における裁判官による法創造についても、同様のことが言えると思います。法創造というのをドイツ語では「法の継続形成（Rechtsfortbildung）」と呼びますが、前のページの最後から書いてあることですが、「過形成」という言葉を使うのも、このドイツ語の法の継続形成の形成をイメージしながら、その「過形成」という言葉を使っているわけですが、日本では「法創造」という言葉がよく使われますのでそちらによっておりますけれども、税法の分野における裁判官による法創造については次のような指摘があります。

「裁判官には、租税法律主義を指導原理とした正しい価値判断に基づく透明な判断である限り、個別の事案について具体的に妥当な結論を導くより良い法を創造することを期待されているというべきである」というふうな指摘がされていますが、これは一般論としては正当な見解であろうと考えるところです。

ただ、裁判官が租税法律主義を指導原理とした正しい価値判断に基づく透明な判断ということを保証するためには、裁判官の判断から少なくとも実質主義あるいは目的論的解釈の「過形成」というものは除去しなければならないというふうに考えるところですので、その「過形成」部分を裁判例の中から抜き出して検討しよ

うと考えているところです。

4. 租税回避論の「入口」問題

4-1. 租税法規の趣旨・目的の法規範化論

まず、租税回避論の「入口」問題の部分で、目的論的解釈の「過形成」が問題になるような裁判例を取り上げてみたいと思います。

まず、レジュメ4ページの1として、租税法規の趣旨・目的の法規範化論ということを書いておりますが、こういう考え方を採用したというふうに見られる裁判例を今から検討したいと思います。

租税法規の趣旨・目的の法規範化論というのは耳慣れない言葉だと思いますけれども、謝恩論文集の13ページの中ほど、1-2の次ですが、目的論的解釈は、法規の趣旨・目的を基準として行われる法解釈であります。租税法規についてその趣旨・目的を解釈基準としてではなくて「規範」そのものとして用いて、その趣旨・目的に適合しない納税者の行為を否認する考え方を、私は「租税法規の趣旨・目的の法規範化論」というふうに呼んでおります。趣旨・目的が解釈基準ではなくて、規範そのものとして使われる、否認要件として使われる、というふうな意味です。

それを採用したと考えられる判例としては、平成17年12月19日の最高裁判決と平成18年2月23日の最高裁判決をレジュメには引用しておりますが、これらは、よくご存じの外国税額控除の余裕枠を利用した租税回避の事案に関する最高裁の判決です。ここから始めたいと思います。

この2つの判決を取り上げるのは、租税法規の趣旨・目的の法規範化論というものをこれらが採用したと解されるからですが、さらに言えば、後で取り上げますヤフー事件の判決も、こういう判例の考え方を伏線としているのではないかと見ておりますので、まずこれらの最高裁

判例から取り上げようと思います。

この2つの最高裁判決は、いずれも同じような結論ではあります。外国税額控除制度の濫用を否認したという点では結論的には同じですが、その論理構造は違っているというのが以前から私が考えているところです。この点につきましては、論文集の15ページの真ん中、2段落目ですが、両判決は、問題となった取引について、これが外国税額控除要件を充足することを前提にして、わが国の外国税額控除制度をその本来の趣旨・目的から著しく逸脱する態様で利用して納税を免れ、わが国において納付されるべき法人税額を減少させた上で、この免れた税額を原資とする利益を取引関係者が享受するために、取引自体によっては外国法人税を負担すれば損失が生ずるだけであるという本件取引をあえて行うというものであって、わが国ひいてはわが国の納税者の負担の下に取引関係者の利益を図るもの、というふうに、若干表現は違いますが、同じような説示を行っております。

その後、いずれの判決も、「そうすると」というふうに続けて、平成17年の判決の方はどのように述べているかと言うと、「本件取引に基づいて生じた所得に対する外国法人税を法人税法69条の定める外国税額控除の対象とすることは、外国税額控除制度を濫用するもの」というふうに判示し、他方、平成18年の最高裁判決は、「本件各取引は、外国税額控除制度を濫用するもの」と判示しております。

論文集では、今読んだところに下線を引っ張っておりますけれども、この両判決のうち下線部分、特にその主語の違いに着目していただきたいと思います。

そうすると、まず17年判決は、「本件取引に基づいて生じた所得に対する外国法人税を法人税法69条の定める外国税額控除の対象とすること」というところが主語であります。その主語は、本件取引に基づいて生じた所得に対する外国法人税について、法人税法69条の定める外国税額控除が付与する外国税額控除権を行使す

ること、と言い換えることができます。したがって、外国税額控除制度を濫用するものという部分は、すなわち、外国税額控除制度が付与する外国税額控除権を、同制度の趣旨・目的、あるいは同制度が控除権を付与する趣旨・目的に反して、利用すること、というふうに理解できますので、この判決が、先ほど租税回避の定義に関連して説明したところの制度濫用あるいは権利濫用アプローチを採用したものと解することは特に問題ないと思います。

ただ、制度（権利）濫用アプローチによれば、この濫用を否認するためには明文の否認要件が必要である、すなわち濫用規制要件が定められていなければいけないというふうに申し上げたわけですが、この事件当時の法人税法69条1項には、後に平成13年度税制改正で定められた、同項第2括弧書きの定めるような濫用規制要件は定められていませんでしたので、この平成17年判決は、結局、制度濫用あるいは権利濫用アプローチの採用に当たって、いわば不文の、書かれていない濫用規制要件ともいべき要件を措定ないし創造したものと解されます。

他方、平成18年判決も、「外国税額控除制度を濫用するもの」というふうに下線部の述語の部分では述べておりますけれども、それに続く「これに基づいて生じた所得に対する外国法人税を法人税法69条の定める外国税額控除の対象とすること」というのが、今述べた述語に対する主語であれば、この判決も17年判決と同様に、制度濫用・権利濫用アプローチを採用したものであるというふうに解されますけれども、ところが、17年判決では、その主語が「本件各取引は」となっております。

そうすると、平成18年の判決の方は、外国税額控除要件、これは課税減免要件ですが、これの充足による租税回避に対する規制方法として、租税回避アプローチというものを採用したものと解することができるように思われます。と言いますのも、課税減免要件の充足による租税回避に関する先に述べましたような定義によれば、

平成18年判決は、「本件各取引」というものを、法人税法69条の要件を同条の趣旨・目的に反して充足するという意味において、外国税額控除の制度を濫用するものとして捉える法律構成を採用したと解することができるからです。この取引については、あえて課税減免要件の充足をするような異常な取引というふうに言うことができようかと思いますが、そういうふうに考えると、これは権利（制度）濫用アプローチとは違って、租税回避アプローチというふうに考えることができようかと思うわけです。

要するに、このアプローチでは、本件取引を私法上の選択可能性の濫用と理解していると考えられます。そうすると、租税回避アプローチでは、本件各取引を通常の取引に引き直すことになります。否認のためにはそういうことになりますが、それは、取引自体によっては外国法人税を負担すれば損失が生ずるだけであるというような異常な取引をしないことということが、通常の取引に当たると考えられます。この場合、そのような異常な取引を積極的にしないということになりますけれども、こういう「しないこと」ということも私法上の選択可能性の範囲に属するものだと思います。

したがって、この2番目の平成18年判決というのも、結局のところ、外国税額控除制度の趣旨・目的を否認の要件あるいは否認の規範として、租税回避を否認したものと考えられます。この論文ではそこまで触れておりませんが、平成17年も18年も、いずれの判決も、アプローチは違うとはいえ、課税減免制度の趣旨・目的を否認規範とするという意味では、租税法規の趣旨・目的の法規範化論に属する判断であると考えるところです。

なお、この論文では触れておりませんが、レジュメのその次の白丸のところに、課税減免制度の濫用の認識と租税法律主義の予測可能性・法的安定性保障機能との関係ということが書いてありますが、この事件に関連して、課税減免制度の濫用を認識しているような納税者

に対して、その濫用を否認しても租税法律主義の予測可能性・法定安定性保障機能を損なうものではないという見解が説かれることがありますが、これについてコメントしておこうと思います。判決は、濫用の認識のある者に対して濫用を規制しているのであるから、租税法律主義に反するものではないという見解が説かれるわけですが、しかし、これは、租税法律主義の予測可能性・法的安定性保障機能を正しく理解するものではないと考えるところです。すなわち、租税法律主義の本来的な目的あるいは機能からすると、租税法律主義というのは、課税要件が充足されて課税されるということに対する予測可能性だけでなく、課税要件に欠缺があって、それを利用すれば課税要件を充足しないので課税されないということに対する予測可能性をも保障するものでなければならないと考えるところです。この両方の予測可能性が保障されてこそ、予測可能性・法的安定性保障機能というものは、課税が法律に基づいて適法に行われるということと両立し得ることになると考えるところです。

4-2. 租税法規の趣旨・目的の措定論

次に、租税法規の趣旨・目的の措定論ということについて述べておきたいと思います。これにつきましては謝恩論文集の29ページを開けていただきたいと思います。

租税法規の趣旨・目的の措定論というのはどういうものかといいますと、29ページの冒頭からちょっと読みますと、租税法規の趣旨・目的の法規範化論という先ほど述べた考え方は、異論がないとまでは言えませんが、多くの人が、そういうものが趣旨・目的だというふうなところを立法資料等に基づいて確認できることを前提とするものです。例えば外税控除制度の趣旨・目的については、国際的二重課税の排除という点で理解・認識が一致するだろうと思います。租税法規の趣旨・目的というものが、立

法資料等に基づいて確認し得るということを前提として、その趣旨・目的を解釈基準とするというのが本来の目的論的解釈でありますけれども、そうではなくて、それを規範そのものとして用いる考え方が、先ほど言いました趣旨・目的の法規範化論であるというふうにと考えるとありますが、裁判例の中には、趣旨・目的を確認するための立法資料等が明らかでないにもかかわらず、いわば決め打ち的にと言いますか、措定した趣旨・目的を基準にして租税法規の目的論的解釈を行うものが見られます。

そういう裁判例の取った考え方を、租税法規の趣旨・目的の措定論と呼んでおりますが、そういう裁判例の、私が見るところ代表的なものというふうに見られるのは、その下に書いてあります、信託の利用による贈与税回避スキームの事案に関する名古屋高裁平成25年4月3日の判決です。この事件では、相続税法上のみなし贈与財産規定のうち、平成19年度改正前の相続税法、旧相続税法、4条1項にいう「受益者」の意義が争点の1つでありましたが、この名古屋高裁判決は、この争点に関して次のように判示しております。

すなわち、この4条1項の規定については、いわゆる他益信託の場合において受益権を有する者に対し、信託行為があったときにおいて、当該受益者が、その受益権を当該委託者から贈与により取得したものとみなして課税する旨の規定であると解されるとして、信託行為時課税方式を定める規定であるという旨を判示した上で、その規定の趣旨・目的について、「相続税法4条1項の規定は、課税の公平の観点から、相続税及び贈与税の回避が行われる事態を防止するために、受託者が他人に信託受益権を与えたときに、現実に信託の利益の配分を受けなくても、そのときにおいて信託受益権を贈与したものとみなして課税するものと解される」と判示しております。

要するに、旧相続税法4条1項が信託行為時課税方式を採用した、その趣旨・目的は何かと

いうと、相続税及び贈与税の回避を防止することだとこの判決は述べているのです。

では、この名古屋高裁判決がどのような根拠に基づいてこの趣旨・目的を突き止めたのかというと、判決文からその根拠を見いだすとすれば、1つは、課税の公平の観点ということと、もう1つは、信託行為時課税方式に関する立法の経緯、この2つです。ただ、課税の公平の観点を根拠にして、専らそれのみによって行われる目的論的解釈というのは、論文集30ページの下の方に書いておきましたが、税法の解釈の許容限度を超える、問題性をはらむような「過形成」であると考えます。かつて経済的実質主義と呼ばれ、租税法律主義と真っ向から対立すると言われた考え方による解釈になってしまうのではないかと思います。そうすると、この判決に正当性を認めようとするれば、結局、立法の経緯を根拠にして、この判決による趣旨・目的の探知を正当化するしかないであろうと考えるところです。

ただ、立法の経緯というものについては、これは今日の報告のメインのテーマではありませんので、論文集の30ページ以下をザッと読んでいただきたいと思いますけれども、この判決が認定したところの立法の経緯は、私の目から見ると、かなり実証性に乏しいものであると考えるところです。信託行為時課税方式を採用したのは、実は、31ページの上に書いてありますように、大正11年の改正においてですが、この判決はそもそもその改正には触れておりません。その改正では、確かに租税回避の防止というようなことを考慮した形跡が見られます。

しかし、その後、昭和13年、それから昭和22年、そして昭和25年と紆余曲折があるのですが、昭和13年には、信託行為時課税方式から、今度は現実に受益したときに課税するという方式に切り替えられ、ところがまた昭和22年の改正で、信託行為時に課税する、要するに現実の受益がなくても課税するのだということになりました。この昭和22年の改正というのは非常にわかりや

すいものです。なぜなら、贈与税が、現在とは違って贈与者課税であったからです。贈与者課税であったから信託行為があったときにもう贈与があったものとして課税するというのは、これはある意味理解がしやすいところです。

ところが、昭和25年になって、シャープ勧告を受けて、相続税も贈与税も課税方式が変更されました。相続税は遺産税方式から遺産取得税方式に、贈与税は贈与者課税から受贈者課税に変わったのですが、それでも信託行為時課税方式が維持されたわけです。その点についていろいろな専門家の方が述べておられるところを見ると、どの方も、なぜそれが残っているのかわからない、それを実証的に検証する資料は見当たらない、というようなことを書いておられます。にもかかわらず、なぜこの名古屋高裁が、平成19年の改正前の相続税法の4条1項の規定を、贈与税の回避を防止する目的だというふうに考えることができるのか。これはまさに実証性が乏しいと言わざるを得ないと考えるところでありまして、私からすれば、これは非常に実証性の乏しい立法目的の探知ではないかというふうに考えているところです。

確かに、論文集の33ページの下から4行目あたりから書いておきましたが、わが国では、目的論的解釈をしようとする、非常に困難な場面が多いと思われます。それはなぜかと言うと、目的論的解釈の基準となる租税法規の趣旨・目的を突き止める立法資料等が十分には整備されていない。いや、ほとんど不十分であると言ってもいいぐらいだと思います。このことは、それ自体問題だと思います。立法者が法律を制定したり改正したりするときに、その趣旨・目的は何かということをきちっと条文とセットにして国会で逐条審議し、立法者の説明責任をちゃんと果たしていないのではないかというふうに思われるところであります。

そういう状態の下では、趣旨・目的を考慮して目的論的解釈をするというようなことが非常に困難になるわけですが、では、そういう状態

の下で、果たして根拠資料もないまま趣旨・目的を探知することは可能でしょうか。その趣旨・目的を「決め打ち的に」探知するしかないであろうと思われるのですが、そのようにして措定した趣旨・目的を斟酌して法解釈を行うというのは、目的論的解釈としてのあるべき姿ではないだろうと考えるところです。

もしそういうことが許されるところならば、次の34ページに書いたように考えざるを得ないと思います。1行目からですが、租税回避は不当ですから、これを解釈者の目から見ると、租税回避は税法秩序に対する敵対行為だから、そのような敵対行為と思われる租税回避の試みの事案に直面すると、税法秩序を守るという考え方が働くことになるのではないか、と思われます。このような考え方をドイツでは、「税法秩序の自力防衛」原則というふうに呼んだりしますが、「税法秩序の自力防衛」原則が、そもそも税法には内在しているのだから、租税回避が試みられると、税法に内在している「自力防衛」原則が働いて、それを否認するんだ、というふうに考えると言うこともできなくはないかもしれませんが、そのような「自力防衛」原則による否認を認めることは、明文の規定の定めるところによって課税するという租税法律主義の考え方とは真っ向から対立するものであろう、あるいは、租税法律主義の自己否定になるであらうと考えるところです。

では、どうすればよいのか、どのようにして租税法規の趣旨・目的を探知すればよいのかということですが、これは本日のテーマからは若干外れますので簡単におきますが、論文集の34ページの下の方から書いておりますように、一言で言えば、客観的な資料がないというような場合は、あの法規と他の関係諸法規との関連、あるいはその法規が当該法令や法体系全体の中でどのような地位を占めるか、そういったところから趣旨・目的を客観的に探知していくというような姿勢が必要ではないか。このようにして探知した趣旨・目的を基準にして行う目的論

的解釈を「体系的・目的論的解釈」と呼んではしまいますけれども、そういうような目的論的解釈を行うべきではないかと思います。

そのような観点から見ると、実は、原審の名古屋地裁の平成23年3月24日の判決が示した目的論的解釈というのは、体系的・目的論的解釈と評価できるような解釈だろうと思われます。この判決は、信託に関するみなし贈与財産の規定と、他のみなし贈与財産の規定との関係とか、あるいは、国税通則法15条2項5号の規定、これは贈与税に関する納税義務の成立時期に関する規定ですが、そういったものを考慮して、現に信託の利益を受益している者が受益者であるという解釈を導き出しております。

この解釈は、さらに言えば、贈与税や税制の体系の観点から見ても正当だと思います。すなわち、この判決は、論文集の35ページの下から6行目から引用しておりますように、「受贈者とされる者が贈与による利益を現に有することに担税力を認めて、これに課税する制度」が、みなし贈与財産に係る贈与税だけでなく贈与税一般の制度だという理解を示しておりますが、これは、まさに、贈与税が贈与者課税から受贈者課税に変わった、25年改正の体系の変更を正しく踏まえた理解だろうと考えられます。そのような理解は、さらに、広い意味で贈与税は相続税の補完税とされているわけですが、相続税も遺産税方式から取得税方式に変わったということで、受け取った側の担税力が増えたということに着目して課税するという相続税の体系にも、適合しますし、また、所得税でも、受贈財産や相続財産が非課税所得になっていることに関する、最高裁が平成22年の年金二重課税の事件で判示したところの考え方にも、適合すると考えられます。

要するに、相続税・所得税も含めた税制全体の体系とこの名古屋地裁の判決の考え方が整合性があると考えられますので、そういう意味で、名古屋地裁の判決は、乏しい立法資料のみを根拠にして旧相続税法4条1項の趣旨・目的

を突き止めた名古屋高裁の判決よりも、遙かに客観性がある説得力のあるものであると考えるところです。

5. 租税回避論の「出口」問題

5-1. 租税回避否認規定の立法の在り方

さて、「出口」の問題につきましては、否認規定の立法のあり方ということがひとつ問題になるということを先に述べましたが、従来わが国では、租税回避の否認については、租税法律主義の観点から個別的否認規定が望ましいという考え方が、少なくとも学説では広く支持されてきたように思います。ただ、一般的否認規定につきましても、最近では、BEPSあるいは諸外国の立法状況を受けて、盛んに議論されております。

私自身は、一般的否認規定について、そんなに勉強したことはないわけですが、ドイツの一般的否認規定については若干勉強しまして、2008年にドイツの租税基本法の42条について、ある意味抜本的な改正をしようとしたときの議論を、「税務大学校論叢」の40周年記念論文集に寄稿させていただいたことがあります。そこで勉強したことから受ける示唆を、私の現時点で考えるところとして若干述べておきますと、2008年の改正論議において、まず、否認機能の強化を前面に出した提案がなされました。ところが、それに対しては、議会の内外で非常に強い反発がありました。その提案は、要するに、全ての取引に濫用あるいは租税回避の嫌疑をかけるものであって、租税回避ではないかという色眼鏡で全ての取引を見るようなことを可能にする規定に改正されることになると、法治主義が瀬戸際に追いやられる、というような強い反発があったわけです。

その後、ドイツではかなり長期間にわたってせめぎ合いがあって、そのような否認機能の強

の判決しかまだ出ていない段階に脱稿したものですから、25ページの真ん中あたりでは、東京地裁の判決を引用しております。ただ、東京高裁の判決も、法132条と同様に、取引が経済的取引として「不合理・不自然」である場合というところが、高裁では、「不自然・不合理」というふうに入れ替わっているだけでありまして、あとの部分は一緒ですので、本日お話しする内容に関しては、地裁判決でも問題はないと思います。

そこで、不当性要件について、「取引が経済的取引として不自然・不合理である場合」のほか、2番目として、「組織再編成に係る行為の一部が、組織再編成に係る個別規定の要件を形式的には充足し、当該行為を含む一連の組織再編成に係る税負担を減少させる効果を有するものの、当該効果を容認することが組織再編税制の趣旨・目的又は当該個別規定の趣旨・目的に反することが明らかであるものも含むと解するのが相当である」と判示されていますが、本日は、この部分を検討させていただきたいと思います。

先に読んだ判決の判示部分ですが、これにつきましてレジュメでは、不当性要件に関する2つの規範を定立したものであるということで、1つ目の規範のことを「経済的合理性基準」と呼び、もう1つの規範を「制度趣旨・目的基準」と呼んでおりますが、この判示については、地裁も高裁も同じ問題になりますが、132条の2の不当性要件につきこの2つの規範を定立したところ、そこに、そもそも問題の根幹があるというふうに考えるところです。

不当性要件について、2つ目の制度趣旨・目的基準という規範を定立したのはなぜかということですが、その点については、論文集の27ページの一番下の段落、「これらの指摘や批判にも」というところですが、その後の方で、「制度趣旨・目的基準は、法人税法132条の2の規定を、課税減免規定の限定解釈による租税回避の試みの否認に対して実定税法上の根拠を定め

る規定として捉えようとする考え方に基づいて、不当性要件の中に取り込まれたものと考えられる」と書いております。ここでいう「課税減免規定の限定解釈」というのは何かということですが、これについては19ページの一番下の行からですが、これは外税控除事件についての三井住友事件の大阪高裁の判決の取った立場ですけれども、そこから読ませていただくと、「課税減免規定の限定解釈は、課税減免規定について『その趣旨・目的に合致しない場合を除外するとの解釈』である」というふうには大阪高裁判決は述べております。

これは、広い意味では、目的論的制限（teleologische Reduktion）というふうに下にドイツ語も付記して書いているところですが、目的論的解釈の一態様といえるとしても、法解釈方法論の観点からすると、これは狭義の法解釈、すなわち文言の可能な意味の枠内での法解釈でなくて、目的論的制限と呼ばれる法創造に属する解釈と見るべきものです。この目的論的制限というのは、ドイツの法学方法論の中でいわれる解釈方法論の一種であります。大阪高裁のいう課税減免規定の限定解釈というのは、要するに、法解釈を超えたところで問題になる法創造だと考えますので、28ページの2行目からですが、租税法律主義の見地からは、これはやはり実定法上の根拠を定めることが妥当であると考えるところです。と言いますのも、税法の解釈方法論において、狭義の法解釈、すなわち、いわゆる文理解釈、文言の可能な意味の枠内での解釈、これのみが許容されとする立場からすると、課税減免規定の限定解釈は許容されず、これをもって租税回避の試みを否認することは許されないことになるから、これを否認するためには明文の規定が必要になる、と考えられるからです。もちろん、文理解釈と、さらにそれを補完する目的論的解釈は許容されと考えるところですが、課税減免規定の限定解釈というのは、文理解釈を補完する目的論的解釈の枠内をさらに超えたところで問題になるものだと私

自身は考えております。

このように租税法律主義からすると、租税回避の否認にはやはり実定法上の根拠が必要だということで、その実定法上の根拠を法人税法の132条の2の定める不当性要件に求めた、これが東京地裁・東京高裁の考え方ではないかと考えるところではあります。

そのような考え方それ自体は租税法律主義の観点からすると望ましい、実定法上の根拠がある方が望ましいと私も思うのですが、しかし、租税回避否認の実定法上の根拠を不当性要件というところに求めることは問題であると考えるところです。

その点については、論文集28頁の上から8行目の「しかし」の次のところに書いてありますが、先に租税回避の定義を説明した際に「不当」ということについて理論的には2通りの意味があるということを申し上げました。そして、課税減免規定の趣旨・目的に反することが2つ目の「不当」の意味だということを申し上げましたが、この点、理論的にはそういう意味を「不当」に含めることは問題ないと思いますが、ただそれを実定法上の「不当」という要件の解釈に持ち込んでしまうとどうということになるかと言うと、結局、課税減免制度の趣旨・目的そのものを規範に用いるということに等しいという結果をもたらすことになろうかと思えます。

ですから、これらの判決は、趣旨・目的に反することが明らかであるものというような限定を付けてはおりますけれども、しかしそういう限定を付けたとしても、やはり、これは、課税減免制度の趣旨・目的そのものを組織再編に係る租税回避の否認の規範として用いていると見ることができようかと思えます。

したがって、私自身は、東京高裁、東京地裁のいずれもが、私のいうところの租税法規範の趣旨・目的の法規範化論を採用したものと位置付けており、それは、結局のところ、目的論的解釈の「過形成」、すなわち「行き過ぎた」目的論的解釈であると考えております。

以上がヤフー事件に対するコメントですが、ヤフー事件判決のこれまで検討してきた判示部分について、ほかにも問題があります。それらの問題については、「税研」の論文の方で検討しました。その論文では、先ほど指摘した問題も含めて3つの問題を検討したのですが、次にIBM事件を若干紹介したいと思いますので、それとの関連も考えて、経済的合理性基準と制度趣旨・目的基準という2つの基準が、要件事実論的に見ると異質なものであるということを指摘した部分をここで述べさせていただきますと思います。

「税研」論文の27ページの(3)の2段落目ですが、「不当性要件にいう『不当』は『法的評価・規範的评价に関する一般的・抽象的概念(具体的にイメージすることが困難な概念)』であって、『不当』という法的評価・規範的评价の成立が組織再編成に係る行為計算の否認という法律効果の発生要件とされていることから、不当性要件は要件事実論の観点からは規範的要件に当たる」と考えられます。この点については、恐らく異論はないだろうと思えます。次に見るIBMの事件でも、同族会社の行為計算否認規定の不当性要件についてではありますが、これを規範的要件として捉えております。その点は、ここまでは異論はないと思えます。

そして、その次ですが、「実際の民事訴訟においては、このような規範的评价が成立したものと認められるためには、その評価の成立を根拠付ける具体的な事実が必要であり、このような事実は『評価根拠事実』と呼ばれている」のですが、規範的要件については評価根拠事実を要件事実すなわち主要事実と見る見解、これを主要事実説といいます。これが最近では「通説的見解」とされております。このような要件事実論における通説的見解に従って考えてみますと、この不当性要件の評価根拠事実というのは何なのかということですが、この不当性要件について、東京地裁・高裁は2つの規範を定立

しております。

まず1つ目の経済的合理性基準では、経済的合理性がないということが1つの「不当」の内容ということになっているわけですが、ここでいう「経済的合理性」というのは、次の段落の4行目の最後から書いていますが、税法の外にあり税法の解釈適用によって左右されない事実的概念であるから、経済的合理性の不存在は評価根拠事実となり得ると考えられます。経済的合理性については、レジュメの方は誤解を招かないように、「事実的」とカギ括弧を付けて「事実的」概念であると表記しておりますが、経済的合理性が、税法の外にあること、税法の解釈適用によって左右されないということは明らかですので、経済的合理性の不存在が評価根拠事実となり得ると考えるところです。

もっとも、民事の要件事実論では、規範的要件というふうな規範的評価を内容とする要件と並んで、それ以外の評価を内容とする要件もあるということを認めた上で、それを価値的要件と呼んで規範的要件と区別する見解もあります。確かに、経済的合理性というものは、税法的な評価ではないにしても、あるいは法的な評価ではないにしても、一定の評価、規範的・法的評価以外の評価は伴う概念であると思います。それ故、経済的合理性の不存在という事実は、かなり抽象度の高い事実ということになろうかと思えます。ただ、要件事実論でいうところの「事実」というものには、具体的といっても抽象的といっても、それは程度問題でありまして、どこまでが具体的事実で、どこからが抽象的事実として区別するのかということについては議論のあるところだろうと思います。

程度問題は別として、民事の要件事実論では確かに規範的评价とそれ以外の評価を分けて議論し、規範的评价以外の評価を問題にする要件すなわち価値的要件についても、評価根拠事実が主要事実であるというような見解がありますけれども、しかし、私は、租税法律主義の下では、そういう考え方はストレートには妥当しな

いだろうと考えています。すなわち、租税法律主義の下、税法の解釈適用においては「法」と「事実」しか存在しないというふうを考えるべきであり、規範的評価とそれ以外の評価とを区別し、租税法律で定められている規範的要件以外に、評価根拠事実を主要事実とするような価値的要件を認める余地はないと考えるべきだろうと思います。もし経済的合理性基準をそのような価値的要件と見て、後で述べる制度趣旨・目的基準という明らかに規範的要件であるものと同じく、評価根拠事実を主要事実とするという立場に立つとすれば、経済的合理性基準の中で考慮される経済的内容、「経済的実質」が要件事実論を通じて税法の解釈適用の中に「混入」してくることになり、結果的に、経済的実質主義に基づく解釈適用を許容することになりかねないと思うところです。

要するに、経済的合理性基準については、抽象度が高いからといって、これを事実的概念から区別して、制度趣旨・目的基準における制度趣旨・目的違反という規範的評価そのものを内容とする評価的概念と同一レベルで扱うことは、租税法律主義の下での要件事実論としては許されないと考えるところです。このように考えると、経済的合理性の不存在という事実は、不当性要件という規範的要件の主要事実になり得ると考えるところです。

もっとも、ここで、主要事実である経済的合理性の不存在は、先ほども申し上げましたように抽象度の高いものでありますので、これ自体を直接証明するということには困難が伴います。したがって、経済的合理性基準による判断については、経済的合理性の不存在を、より具体的な事実であるところの間接事実から、推認するというような判断構造によることになろうかと思えます。

では、そこで問題になるような間接事実としてはどのようなものがあるかと言うと、「税研」論文の28ページの右側のところに書いておりますし、レジュメにも書きましたが、事業目



的の不存在であるとか、租税回避の意図・目的の存在であるとか、独立事業者間取引からの乖離であるとか、こういったものが間接事実となり得ると思います。ただ、これらは間接事実でありますので、「など」と書いてあるように、それ以外の事実でも経済的合理性の不存在という主要事実を推認する間接事実とはなり得ると思います。

次に、2番目の制度趣旨・目的基準でいうところの制度趣旨・目的違反というのは、これはもう法的な評価そのものでありますから、当然、規範的评价です。ですから、この制度趣旨・目的基準というのは、不当性要件という規範的要件の単なる言い換えにすぎないと思います。したがって、制度趣旨・目的違反そのものを評価根拠事実にすることはできませんので、制度趣旨・目的違反という規範的评价を根拠付ける事実、評価根拠事実を問題にしなければなりません。

以上で述べましたことから、経済的合理性の不存在というものと制度趣旨・目的違反というものが、要件事実論においては「異質なもの」

であるというふうに私は考えるところです。

「税研」論文の28ページ左側の最後の2段落目に書きましたが、不当性要件は確かに抽象度は高いですけれども、規範構造としては非常にシンプルですから、そのような不当性要件の解釈において、2つの「異質な」要素を持ち込むというような解釈というのは、これはかなり無理があるというか、私は駄目だろうと思っています。むしろ、132条と132条の2とは不当性という文言の点では同じですから、132条の方では経済的合理性基準が確立された判例となっているわけですから、132条の2が問題になっているヤフー事件においても、同じく経済的合理性基準のみを規範として定立するのが妥当だろうと思っています。事実、それをやろうと思えばできるはずです。

それはどういうことを考えてかと言いますと、この「税研」論文の30ページの右側に42の注がありますけれども、これは、ヤフー事件とは直接関係するわけではありませんが、法人税法の57条の趣旨・目的に反するような逆さ合併がされた事案で、広島地裁は、132条、同族会社の

行為計算の否認規定の不当性要件で、それを否認したわけです。もちろん、当時は132条しかなかったわけですが、広島地裁は、制度趣旨・目的基準というような規範は定立せずに、経済的合理性基準によってこの逆さ合併を否認したということです。経済的合理性基準によって、ヤフー事件で問題になったような事案の解決というのは可能であったのではないかと考えられます。もちろん、これは事実認定の問題も絡みますので、結論は申し上げられませんが、法解釈としては、先ほど見たような、無理に無理を重ねるような解釈論を展開するよりも、そちらの方が妥当ではないかと考えるところです。

5-2-2. IBM 事件

最後に、レジュメの6ページに行きまして、補論として、IBM 事件を取り上げております。

IBM 事件は、事実認定に関する主張・立証が争いになったものですが、ここでは事案がどのようなものであるかということは、時間の都合もありますので立ち入りませんが、その判断構造についてだけ述べておきたいと思います。

IBM 事件の地裁と高裁は、判断枠組みそれ自体は同じです。すなわち、132条の不当性要件を経済的合理性基準と解釈した上で、経済的合理性基準の評価根拠事実を問題にしているわけですので、経済的合理性基準が規範的要件であるというふうに見ていると思います。この点が地裁・高裁の大きな問題ではないかと思えます。

私自身は、先ほど述べましたように、経済的合理性基準は規範的要件ではないという立場に立ちますので、これを規範的要件と見る裁判所の立場は問題だと考えております。これが1つ目の問題です。

もう1つは、評価根拠事実について、地裁と高裁では範囲が違うことに関連した問題です。地裁の方は、私が先ほど経済的合理性基準の間接事実として挙げた3つのものとほぼ同じ事実

を評価根拠事実すなわち主要事実として挙げております。これに対して、高裁は、2つ目の独立当事者間の通常の取引からの乖離という、その2つ目のものだけを評価根拠事実として挙げております。この点については、国側が当初3つを地裁段階では評価根拠事実として主張していたのに対して、高裁では、そのうち2つに関する主張を撤回し、その撤回を裁判所が認めたというような経緯があります。もっとも、その結論においては、地裁、高裁ともに納税者の方が勝訴したのですが、地裁と高裁とでは、評価根拠事実の範囲に違いがあります。

高裁が行った判断の枠組みについては、先ほど申し上げたように経済的合理性基準を規範的要件と見ることも大きな問題ですが、その評価根拠事実、これは132条の要件事実を構成するわけですから、要件事実を1つに絞ったということが大きな問題であろうと思います。すなわち、132条を適用するに当たって、地裁のように要件事実が3つあるとした場合、その適用の射程が狭まるということは明らかですが、高裁のように、要件事実が1つだということになった場合は、その射程が非常に広がってくると思うわけです。このことが、今後、同族会社行為計算否認規定の適用において、もし一般化すれば、同族会社の行為計算の否認をめぐる状況が、従来とはかなり違った様相、状況になってくるのではないかと考えるところです。

6 おわりに

最後に、時間を超過して誠に恐縮ですが、「おわり」に本日の報告のまとめとして、簡単ではありますが、謝恩論文集の36ページで書いたことを述べさせていただきたいと思います。

36ページの3段落目、1行空けたところからですが、「租税法規の趣旨・目的の法規範化論および租税法規の趣旨・目的の措定論に見られ

るような目的論的解釈の『過形成』は、少なくとも租税回避に関しては、租税法律主義と真っ向から抵触するいわゆる経済的実質主義への『先祖返り』と見るべきものであろう。租税法規の趣旨・目的の法規範化論は、『不文の濫用規制要件』とも言うべき要件を措定ないし創造したもの、租税法規の趣旨・目的の措定論は、税法に『税法秩序の自力防衛』原則が内在することを前提とするもの、と言えようが、それらを承認することは、租税法律主義の自己否定であり、経済的実質主義の『封印』を解くことに

なろう。」

以上のことを、租税法律主義を堅持する、遵守するという立場から、本日の報告のまとめとして述べさせていただきました。

ご清聴ありがとうございました。

【後記】

本文中の引用部分の原典表記については、レジュメの1頁に「本報告の参考資料」として掲げた論文の該当箇所の注記を参照していただきたい。

公益社団法人日本租税研究協会第 67 回租税研究大会（大阪大会・平成 27 年 10 月 6 日）

租税回避論の現代的課題

谷口勢津夫（大阪大学）

【ご案内】

「租税あるいは税法のあるところ必ず租税回避あり。」といってもよいほど、租税回避は税法の宿命的課題であるといえます。

租税回避を論ずる場合、その課題は、租税回避が成立するか否かといういわば「入口」の問題と、成立した租税回避をどのようにして否認するかといういわば「出口」の問題とに分けて、検討すべきです。

租税回避論の「入口」で検討すべきは、課税要件法の解釈適用としてどのようなものが許容されるかです。課税要件法の解釈適用を厳格に考えれば考えるほど、租税回避の成立する範囲が広がるのに対して、緩やかに考えれば考えるほど、租税回避の成立する範囲は狭くなります。

他方、租税回避論の「出口」で検討すべきは、租税回避否認規定の立法及び解釈適用のあり方です。

立法のあり方については、BEPS でも問題とされている一般的否認規定の導入の是非が検討課題であり、解釈適用のあり方については、最近の裁判例では、目的論的解釈の許容範囲が、「入口」においてと同様、検討課題です。

I はじめに

○清永敬次『租税回避の研究』（ミネルヴァ書房・1995 年）

↓刊行 20 周年

- ・清永敬次『租税回避の研究〔復刻版〕』（ミネルヴァ書房・2015 年）
- ・岡村忠生編著『租税回避研究の展開と課題〔清永敬次先生謝恩論文集〕』（ミネルヴァ書房・2015 年）

○本報告の参考資料

- ・谷口勢津夫「ヤフー事件東京地裁判決と税法の解釈適用方法論－租税回避アプローチと制度（権利）濫用アプローチを踏まえて－」税研 177 号（2014 年）20 頁
- ・谷口勢津夫「租税回避と税法の解釈適用方法論－税法の目的論的解釈の『過形成』を中心に－」岡村忠生編著『租税回避研究の展開と課題〔清永敬次先生謝恩論文集〕』（ミネルヴァ書房・2015 年）1 頁

Ⅱ 租税回避の意義

○租税回避の定義

課税要件アプローチ

↓ = 納税義務の成立要件（課税要件の充足→納税義務の成立・発生）

租税回避の定義は、課税要件の「定め方」と「内容」にかかっている。

○「租税回避の包括的定義」と「経験的事実を前提とする租税回避の定義」

→課税要件の「定め方」

- ・ 範囲の違い（法律行為・事実行為・身分行為）
- ・ 内容の同一性（ただし、下記の第1類型に関する限り）

「適法」←私法上の選択可能性（形成可能性）

「不当」←通常の（＝立法者の想定内の）取引と異常な（＝立法者の想定外の）

取引との租税負担の不公平

＝法の欠缺（「穴」）

⇒私法上の選択（形成）可能性の濫用

○租税回避の2類型

←課税要件の「内容」

(1) 課税根拠要件（積極的課税要件）については、その要件の充足回避による租税負担の適法だが不当な軽減又は排除【課税根拠要件の充足回避による租税回避】

(2) 課税減免要件（消極的課税要件）については、その要件の充足（＝対応する課税根拠要件の充足回避）による租税負担の適法だが不当な軽減又は排除【課税減免要件の充足による租税回避】
(*)

*「不当性」の2通りの理論的意味

①「通常の」取引を行った者との不公平



＝上記の第1類型における「不当性」と同じ意味

私法上の選択可能性（形成可能性）濫用（経験的事実を前提として定義される租税回避）

⇔【否認】租税回避アプローチ

「通常の」取引への引き直しによる否認

②課税減免規定の趣旨・目的（立法者の想定内）違反



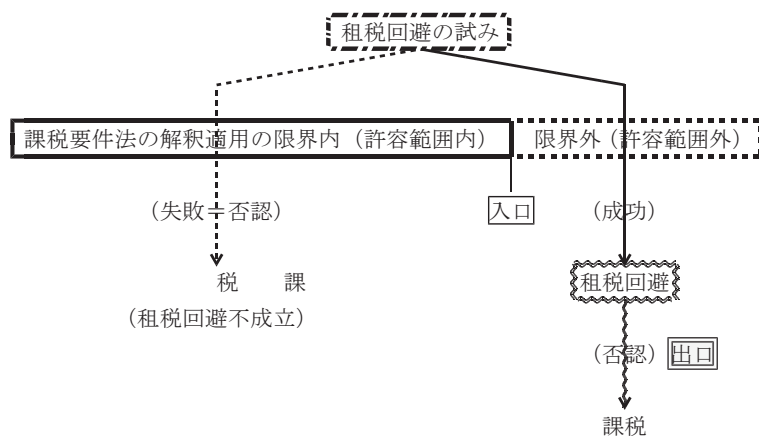
課税減免制度（が付与する租税負担減免権）の濫用

⇔【否認】制度（権利）濫用アプローチ

濫用規制要件の適用による否認

Ⅲ 租税回避論の課題

○「租税回避の試みの否認」と「租税回避の否認」



○租税回避論の「入口」問題と「出口」問題

入口：租税回避の試みの否認

→課税要件法の解釈適用のあり方（方法論）

出口：租税回避の否認

→租税回避否認規定（補充的課税要件規定）の立法及び解釈適用のあり方

* 本報告では、課税要件法（補充的課税要件規定としての租税回避否認規定を含む）の適用の前提となる課税要件事実の認定の問題は取り上げないことにする。

IV 租税回避論の「入口」問題

1 租税法規の趣旨・目的の法規範化論

○最判平成 17 年 12 月 19 日民集 59 卷 10 号 2964 頁と最判平成 18 年 2 月 23 日訟月 53 卷 8 号 2447 頁の「読み方（論理構造）」

○最判平成 17 年 12 月 19 日民集 59 卷 10 号 2964 頁

制度（権利）濫用アプローチ

→「不文の濫用規制要件」による制度（権利）濫用の否認⇔租税法律主義

cf. 最判平成 18 年 2 月 23 日訟月 53 卷 8 号 2447 頁

租税回避アプローチ

→外国税額控除制度の趣旨・目的に基づく租税回避（私法上の選択可能性の濫用）の否認⇔租税法律主義

*いずれも、課税減免制度の趣旨・目的を「否認規範」とするという意味で、租税法規の趣旨・目的の法規範化論に属する判断である。

○課税減免制度の濫用（目的外利用）の認識と租税法律主義の予測可能性・法的安定性保障機能との関係

2 租税法規の趣旨・目的の措定論

○名古屋高判平成 25 年 4 月 3 日訟月 60 卷 3 号 618 頁

旧相続税法 4 条 1 項の趣旨・目的：相続税及び贈与税の回避防止

①「課税の公平の観点」

→経済的実質主義⇔租税法律主義

②「同条項の立法の経緯」

→同条項の趣旨・目的の措定⇔租税法律主義

↑

税法における「税法秩序の自力防衛」原則の内在

○租税法規の趣旨・目的探知の困難性の克服

体系的・目的論的解釈

原審・名古屋地判平成 23 年 3 月 24 日訟月 60 卷 3 号 655 頁

V 租税回避論の「出口」問題

1 租税回避否認規定の立法のあり方

○個別的否認規定と一般的否認規定

○一般的否認立法に関する本質的課題

- ・ 否認機能の強化による法治主義の危殆化
- ・ 立法府と司法府との役割分担
- ・ 税法における「完璧主義」とその問題性

cf. ドイツ連邦憲法裁判所 2014 年 12 月 17 日判決

租税法律が目的としない、かつ、平等権に照らして正当化され得ない租税負担軽減を受けることを可能にするような形成を当該租税法律が許容する場合、当該租税法律は違憲である。

2 租税回避否認規定の解釈適用

○東京高判平成 26 年 11 月 5 日訟月 60 卷 9 号 1967 頁

- ・ 不当性要件に関する 2 つの規範定立

①経済的合理性基準

②制度趣旨・目的基準

→課税減免規定の限定解釈の実定税法上の根拠＝不当性要件

→課税減免制度の趣旨・目的＝法規範

→「法解釈」を装った「過形成」的法創造

(租税法規の趣旨・目的の法規範化論)

- ・ ①と②との(要件事実論的)「異質さ」(⇔不当性要件のシンプルさ)→【補論】

①経済的合理性の不存在＝「事実的」概念(規範的評価以外の評価→抽象度の高さ故に「事実的」)

→不当性要件(規範的要件)の主要事実(評価根拠事実)

←間接事実による推認

＝事業目的の不存在、租税回避の意図・目的の存在、独立当事者間取引からの乖離、など

②制度趣旨・目的違反＝規範的評価そのもの

→制度趣旨・目的基準＝不当性要件(規範的要件)の言い換え

→制度趣旨・目的違反という規範的評価の評価根拠事実＝制度趣旨・目的基準(規範的要件)の主要事実

○【補論】東京地判平成 26 年 5 月 9 日〔未公開〕と東京高判平成 27 年 3 月 25 日〔未公開〕

・ 同一判断枠組み

不当性要件＝経済的合理性基準（不当性要件の言い換え→規範的要件）

・ 評価根拠事実の範囲の違い

地裁：①事業目的の不存在

②独立当事者間の通常取引からの乖離

③租税回避の意図の存在

高裁：②独立当事者間の通常取引からの乖離

cf. ①⇔要件判断の「極めて複雑で決め手に乏し〔さ〕」

Ⅱ（「すなわち」）

→否認権限行使の「事実上困難」

③⇔文理、改正の経緯（「法人税を免れる目的」→「不当に」）

↓

間接事実か？

①すなわち③を「常に要求し、当該目的がなければ同項の適用対象とならないと解することは、同項の文理だけでなく上記の改正の経緯にも合致しない。」

VI おわりに

○税法の目的論的解釈の「過形成」

→経済的実質主義への「先祖返り」

税制改革を巡る現状と課題



●参加者（五十音順）

関西学院大学経済学部教授
大阪府立大学経済学研究科准教授
総務省大臣官房審議官
財務省大臣官房審議官

上村 敏之
酒井 貴子
時澤 忠
矢野 康治

司会 関西大学経済学部教授

林 宏昭

討論中に言及されている資料は、巻末「資料編 1 頁～59 頁」に掲載されています。

はじめに

(林) あらためまして関西大学の林と申します。ここから進行は私の方で務めさせていただきます。パネリストの皆さん、どうぞよろしくお願いいたします。1時40分開始で、3時40分までという限られた時間ですけれども、できる限り有意義な討論会にしたいと思っております。流れといたしましては、最初に財務省の矢野審議官の方からご説明を頂いて、その後、両先生からコメントを頂き、それにお答えいただくという形を取らせていただきます。その後に総務省の時澤審議官の方からまたお話をいただいて、両先生からコメントを頂いて、そのリプライをしていただくという形で進めてまいります。

私は司会で、取りまとめとなっているのですが、恐らく簡単に取りまとめられるようなお話ではなく、盛りだくさんになるかと思っております。先ほどご挨拶にもありましたけれども、現在の日本はいろいろな課題に直面しております。私は大学の授業ではもう20年近く「日本のGDPは500兆円ぐらいです」と学生に説明しております。最近ですとデフレというようなこともあります。1990年頃にはGDPの伸びについて説明していたのですけれども、ここしばらくは伸び悩んでいるという状況が続いております。それから、最近ですと人口も少し減り始めるというようなことも起きております。

その中で先ほどもお話がありました財政赤字で、基本的には税収が足りていないという状況があります。もちろん行革と歳出の見直し等もされていますし、一方で今後アベノミクスでというふう to 成長するかという展望はありますけれども、今のGDPの規模、或いはもう少し伸びた規模の中でどのように税負担を配分していくのかということが大きな課題です。もっと言えば、必要な負担増をどのように配分していくのかを考えなければいけません。

その中でとりわけ消費税につきましては最近



軽減税率案につきましていろいろな議論が起きております。それから、法人課税についても負担のあり方、つまり、国際的な横並びで見た場合の負担のあり方、研究開発などの成長に資するような形の税制のあり方といったようなことが問題になっております。所得税におきましても課税ベースのあり方や、或いは子育てと女性の活力をいかに生かすかといったようなことが論点になります。税制というのは基本的に財源調達のための負担をどのような分担にするかということが根っこにはありますけれども、それ以外にいろいろなことが税制の中に求められているというのが今の状態だと思っております。今日の討論会では、そういった個別の税制のことも含めて、大きな議論もしていただけたらと思っております。

そうしましたら、最初に、財務省の審議官でいらっしゃいます矢野さんの方から、「税・財政の現状と課題」という資料をご用意いただいておりますので、それに従いまして、ご説明の方をよろしくお願いいたします。

I. 財政・税制の現状と課題

(矢野) ただ今ご紹介をいただきました財務省主税局で審議官をやっております矢野と申します。お手元に「税・財政の現状と課題」という資料がございます。これに沿って40分ばかり、



ご説明させていただきます。私は直近8年ほど永田町で仕事をしていました。政権交代直前の自公政権の官房長官秘書官をやって、その後民主党政権となった際は、国家戦略室や、社会保障改革担当室に在籍しました。その後自公政権となり、今度は政権最初の官房長官秘書官にまたなり、菅官房長官の下に2年半ほど、ついでこの間までおりました。

従って、直近8年はほとんど永田町で仕事をして、政権交代と再交代を目の当たりにし、税は政治なりと関係が深いと感じておりました。ほとんど税のプロフェッショナルな仕事から離れておりましたので、素人ではありますが、昔、補佐を4年、企画官を1年、総務課長を4カ月だけやったというきねづかで今日はお話をさせていただきます。最初に宇野様から崇高なお話がありましたが、そのような哲学的なものが感じられない淡泊な資料かもしれません。私も昔は調査課長や、広報の企画官をやって、講演を数多く実施してまいりました。そのころは「40歳になっても気分は20代です」などと言って、炸裂して講演をしていたのですが、立場もそろそろ審議官になって、脱線するのも許容限度があるかと思います。極力少しは本音を交えながら、面白くともでは言いませんが、少し本音を語らせていただきたいと思います。

資料は全体が約10ページずつの4パートになっていて、税財政の総論的な話と税制改革についての総論的な話、去年から本格的にスタート

した安倍政権における法人税改革の話、そして、最後に消費税の話をしていただいております。

1. 経済・財政再生計画、税収

税財政の総論です。資料①は、一番右肩に書いてありますが、今年の6月に閣議決定されたいわゆる「骨太の方針」の中にある経済・財政の再生計画というものです。なぜこのような計画が策定されたかという、これは年中行事ではなくて、去年暮れに総理が解散を決断し、同時に消費税率の引上げを延期することを宣言して、そのときに2020年のプライマリーバランス（PB）黒字化はちゃんとやる。そのための具体的な計画を示す旨を会見でおっしゃって、それが基となって、この計画が作られたわけです。

資料の上にあります、「経済・財政一体改革」ということです。ご記憶かと思いますが、小泉総理の頃は「歳出・歳入一体改革」と言っていました。歳出も切るものは切るし、歳入も上げるものは上げざるを得ないという意味だったわけです。そこ一味、二味違うかもしれませんが、経済・財政一体改革です。財政だけではなく、経済ということです。「骨太の方針」のサブタイトルは「経済再生なくして財政再建なし」ということで、経済成長への軸足がとても強くなったものになっています。そういう意味で「経済・」というのが加わっているのかと思います。

三つの要素がありますが、「デフレ脱却・経済再生」、「歳出改革」、「歳入改革」です。その下の目標は先ほども申しましたが、従来から掲げている「2020年のPB黒字化を堅持する」ということです。債務残高の対GDP比も安定的に引き下げていくという目標も従来と変わらず堅持する、財政健全化目標の1行目にありますが、経済再生を進めるとともに、目標は堅持するという位置付けになっています。

新しいこととはというと、次の中間目標です。この中間目標は、2020年までの5年間の中間地点より少し後の2018年において財政収支の状況

が、或いはPBの状況がどうなっているかをチェックして、その結果次第では追加的な措置を検討するというのが書かれたということです。

その下の、歳出改革の基本的な考え方については、安倍内閣のこれまで3年間の取組をさらに強化して、社会保障の高齢化による増加分を除いて、要は高齢化による増加分は仕方がないとしても、人口減少等を踏まえつつ、増加を前提とせず改革に取り組むということです。そのことが一般歳出について書かれました。

資料の下の方の2行にあります。安倍内閣のこれまでの3年間では一般歳出の実質的な増は1.6兆円でした。一般歳出というのは国債の元利払いと地方交付税を除いたものですが、その一般歳出の総額について3年間で実質的に1.6兆円増だったので、そのペースに抑えようということが書いてあります。

ここにはありませんが、安倍政権になってからの3年間で社会保障の予算だけで1.5兆円増えたというのがあって、その1.5兆円に社会保障増がとどまっていると言うべきか、そうになっているというペースもキープして、それ以上に増幅しないようにしようということも別途書かれています。そのため、社会保障全体として次の3年間、つまり、2018年までの3年間で1.5兆円増に抑えるようにして、その他の文教費や防衛費も加えた一般歳出全体で、3年間で1.6兆円、つまり、社会保障以外は3年間で1,000億円しかと言うべきか、1,000億円だけ増やす余地を残そうというようなことが書かれています。

財政計画という意味で言うと、中期財政計画とか、他の先進国、或いはスウェーデン、ニュージーランドもそうですが、歳出分野別、年度別に歳出増減額をきちっと書いてプランニングをするということがある意味で学会などでは常識になっております。今回の「骨太の方針」ではそういう分野別、年度別の歳出増減とか、或いは削減額といったものはどこにもありません。そういう意味では本方針が出た頃には新聞

等でも計画性が乏しいのではないかという批判もあったわけです。

ただ、ここにはありませんが、社会保障については、自民党の政務調査会で歳出項目の中の特に社会保障分野における話が様々あって、政府がそこに引っ張られる形で、社会保障の改革に個別の議論を盛り込む形になった経緯があります。

歳入改革については、資料②の基本的考え方のはじめの5行の段落に「成長」という文字が5回も出てきます。「持続的な経済成長を維持するとともに、経済成長を阻害しない…」とか、「成長の担い手である若い世代に…」とか、要するに、何度も成長と書いてある、経済成長志向が非常に強い歳入改革です。歳入改革と成長志向はどういう関係かと思われるかもしれませんが、そういう記載になっているというのが1つ特徴です。この話はまた後で触れます。

「骨太の方針」に書かれていることを内閣府の試算でおさらいすると、資料③の左下がPBの赤字です。グラフの一番上がPB均衡のラインですので、そこから下にPB赤字の幅が書かれているわけですが、内閣府の試算によると、2015年GDP比3%の赤字ということです。そこからスタートして、5年後の2020年には一番天井のPB均衡のところを持っていく、3%収支改善しようということになっているわけです。

先ほど申した中間目標というのが3年経った、2018年度にあって、1%の赤字ということになっているわけです。最初の3年には残り2%の消費税率引上げが織り込まれていますので、そういう意味では前3年が、収支改善が早く、ある意味当然なわけです。消費税率引上げ2%分が織り込まれていることを考えると、大体直線的に収支改善していく中間目標になっています。

大事なことは、高い成長を想定した場合とそうではない場合というシミュレーションが2つ

なされているわけですが、名目3%以上、実質2%以上%といった高めの成長を前提にしたラインであっても、2020年にはPB赤字が1%ほど残り、そのときにはGDPが600兆円になっているという前提ですが、▲6.2兆円の赤字が残ってしまうということです。目標が1%ほど達成できない絵になっていますが、先ほど申した一般歳出を3年間で1.6兆円の伸びに抑えることをこの試算は織り込んでいませんので、それが実現した場合には残りの1%の分が埋まっていくかという想定になっています。そのため、残りの6.2兆円、1%届かないと見えますが、閣議決定された計画の中の文章と読み合わせると、やることをやれば、つまり、歳出を抑制すれば、2020年のPB均衡も、十分達成可能であるという説明になっています。

それから、真ん中のグラフは財政収支です。これは一番上の線であっても赤字が拡大してしまいうことが見て取れます。一番大事なのは右側の債務残高対GDP比ですが、これは成長がはかばかしい「経済再生ケース」の場合には、債務残高対GDP比がじわじわと落ちていくという好ましいシミュレーションになっています。成長がはかばかしくない場合には債務残高対GDP比が上がっていくというシミュレーションになっていますが、ここがいろいろと指摘のあるところ。「経済再生ケース」といった高い成長となると、一見して残高GDP比がどんどん落ちていくように見えますが、これはいわゆる金利ボーナスということです。何を言っているかという、名目長期金利と名目成長率の高低によって、当面は金融緩和をやることもあって、金利が抑えられて、成長率の方が高いということです。成長率の方が高いということですから、債務残高対GDP比がその分落ちていきやすい状況が作られるということなのです。

この内閣府の試算を紐解きましても、公表されているところで、2020年には金利と成長率が逆転して、金利の方が高くなっていってしまう

というシミュレーションになっています。金利ボーナスというのは、1,000兆円の借金の平均残高金利で議論するものですから、いっぺんに洗い替えがなされないで、ざっと5年ほどすると、ほぼ全ての残高が入れ替わります。従って、そのボーナスというのは、5年経つと消えるということです。従って、内閣府の試算で2020年には金利と成長率が逆転するので、そこから先の2024年か2025年ぐらいになると、この「経済再生ケース」の線の右肩下がりになっているところが上がっていくはずですが、内閣府はここから先はシミュレーションをやっていないわけですが、やれば必ず右肩上がりになるということがわかっています。

同じようなモデルを使って、そういうことを出しているシンクタンクもあります。内閣府が隠しているということを言いたいのではなくて、このシミュレーションは、「経済再生ケース」のラインを見ると、騒ぐことはないではないかと見えるのですが、これはあくまでも金利ボーナスが効いている期間だけを取っているからであって、シミュレーションからしても2020年には金利と成長率が逆転し、その5年後には右肩上がりになるということが事実です。従って、この金利ボーナスが効いている間にPBを黒字にすることをやっていかないと、特に残高においては利子が利子を生んで、分子が増幅してしまいう、その複利のマジックみたいなことが効いてきて、右肩上がりになっていくので、そうなる前に収支改善をしなければいけないということです。それが絶対的な真理です。

一部の楽観的な経済学者などの間では「今はこういう状態になっているのだから、今のうちに財政出動して、債務残高対GDP比の分母であるGDPを大きくする。それが正解だ」ということを声高におっしゃっている人もいますが、論理的な間違いです。これは学説とか何とかではなくて、論理的な間違いなので、くどいようですが、こういう低金利状態というか、金融緩和をやって低い成長率よりも金利を抑え

ていることができています。脱デフレになったときには低金利に置いておくことはできません。そうなったときに複利が分子たる債務残高に効いてきます。簡単に言うと、その前に収支を改善しておかなければいけないという話です。

もっと言うと、内閣府も2020年以降には金利が成長率を上回るだろうというシミュレーションを出しているわけです。そうやってきたときには、この3つあるグラフの一番左のPBのグラフが一番上のPB均衡に行ったのでは不十分です。金利が成長率を上回っている度合いが例えば1%だとすると、残高GDP比がここで178と書いてありますが、それに178%掛け1.78%です。一番左のグラフでは描かれていませんが、プラス1.8%のPB黒字がないと、残高GDP比は横ばいにならないのです。これは学説ではなくて、絶対的な事実です。従って、一番右側の「経済再生ケース」の折れ線グラフを見て、安穏とするということはないようにしてくださいと言いたいわけです。

内閣府が行っているシミュレーションでも間違いなく次の年か、その次の年からは右肩上がりになるとほぼ自明なわけです。従って、そうなる前に収支改善をしなければいけないし、その収支改善をしなければいけない度合いは左側のグラフで言う天井、すなわちPB均衡ではなくて、PBの一定の黒字幅まで持っていかなないと、一番右側のグラフの「経済再生ケース」の線が上に行ってしまうということです。

わかりにくいかもしれませんが、このことが日本では全くきちんと理解されていないのが事実です。その点があるので、日本の財政健全化というのは、冒頭に宇野様がおっしゃられたように、本当にまなじりを決してやっていかないといけない、というのはそういうファクトとまさにリンクしているということだと思います。

資料④は税収の推移です。ポイントだけ言います。平成2年がバブル期で、国税で60兆円というピークがあり、平成27年は54.5兆円です。

バブル時のピークを数兆円下回るところまで上がってきております。

税目別に見ますと、所得税はピーク時から10兆円ほど下回った16兆円ほど、法人税はピーク時の半分ほどの11兆円です。消費税は5%から8%に上がったことにより、ぐんとここで上がって、3つの税の中で、国税だけの話ですが、所得税、法人税を初めて抜いた形になっています。向こう5年間で高い成長率を前提にすれば69.5兆円まで行くというシミュレーションになっています。

資料⑤は税収の直近26年度決算の数字です。右下の絵でご覧いただきますと、25年度決算と26年度決算を比較していただきますと、7兆円ほど増えたということです。これは消費税の3%引上げ分が5兆円ほどありますので、それを除くと、実力ベースと言うべきかどうかですが、2兆円ほどの増であるということです。

次の資料⑥は概念図的ですが、税収弾性値が3とか、4だという強気のご議論をされる方がおられます。これは「時点によってはそういうこともあったりしますね」という絵です。

フェーズ①は簡単に言えば景気回復期です。景気回復期は弾性値1の成長パスよりもより急勾配で税収が回復してくる時期があって、しかししばらくたつと弾性値1の成長パスとほぼパラレルの形で伸びに落ち着いていくのではないのでしょうかという概念図になっています。

それを少しブレイクダウンしたものが次の資料⑦です。税収の大きな3つの税目で80数%を占めるわけですが、消費税は単一税率ですから、弾性値は1程度です。下にありますが、引上げによってシェアが拡大しております。真ん中の法人税は一応単一税率です。従って、単一税率という意味では弾性値は1程度とありますが、その下の括弧で、繰欠等の制度があるために1より大きくなる要素があるということです。今回の法人税改革は、この繰欠を小さくしていますので、弾性値が1より大きくなる要素、ただし書きの部分が小さくすると言えらると思います。

所得税は累進税率なので、弾性値が1を上回る構造になっていますが、その下にありますようにフラット化が進んでいるということです。したがって消費税はウエートが高まり、法人税の1を超える部分は縮小され、所得税の累進構造はフラット化されているということで、1に近づきつつあることは定性的におわかりになると思います。

ちなみにここにはありませんが、約30年前の租税負担率は分母がナショナル・インカムという国民所得ですが、国民所得に対して国税と地方税を併せた税負担総額を取った租税負担率というデータがあります。数十年前からありますが、30年前と直近とではほぼ同じになっています。これを大局的にご覧いただくと、税収弾性値はやはり1だということです。要するに、ナショナル・インカムであれ、GDPであれ、GNIであれ、経済が成長した度合いに対して税収がどれだけ増えているかという比率が30年前と今とほぼ変わらないということは、分母はもちろん膨らんでいるわけですが、分子もほぼ同じペースで膨らんでいるわけです。

ただ、もう少し専門家の皆さんに言えば、その間に減税をしています。減税したけど、税収の伸びが経済の伸びと同じペースになっているということは、税収の伸びの方が多いということです。従って、弾性値は1よりちょっと多いのだろうということは言えると思いますが、2や、3ということはないと思います。30年前の租税負担率と今日とがほぼ同じ、毎年の時系列データをご覧いただくと、弾性値は1だということです。減税しても、1をちょっと上回る程度だということとはほぼ常識的にわかります。弾性値が3や、5ということを全く論拠なくおっしゃる方がいますが、確実な間違いです。一番下に他国のデータが載っていますが、他国も1前後です。これはオフィシャルな発表された数値です。ですから、そこに楽観もないと思います。

2. 税制の構造改革

税制改革の総論ですが、先ほどの「骨太の方針」の中で税制改革についてうたわれている部分です。まず1つ目は資料⑪の一番上ですが、法人税改革はできるだけ早期に完了する。数年で20%台に持っていこうという話だったのを少しアクセラレートした表現ぶりになっています。

それから、所得税については、年齢ではなく経済力を重視するということ、勤労意欲を高めて、結婚や子どもなどに目配りをするということです。

次も、女性の活躍や子ども子育て支援にウエートを置いて、働き方への中立性・公平性を考えるということです。その下は世代間の、或いは世代内の公平、教育への機会格差につながるないように遺産の社会還元といった観点も必要ということが書いてあります。

資料⑫は、近年の税制改革について、もちろん改革すればいいというわけではないのですが、どういうことをやってきたかということです。左下の税制抜本改革というところに社会保障・税一体改革とあります。これは民主党政権において、与野党合意の下で作られた5%から8%、10%へと消費税率を引き上げつつ、社会保障給付を1%相当充実させる。残りの4%はというと、社会保障の安定、収支改善に回すということです。

平成元年に消費税を入れ、平成9年に消費税を3%から5%に引き上げたときも大きな税制改革でしたが、今は死語になっていますが、当時は直間比率見直しとかいう言葉があって、その言葉からイマジネーションされるように税収中立、レベニューニュートラルだったのです。直接税と間接税のこととは一緒だったので、今回初めて、そんな悠長なことは言っていられないので、社会保障の給付増は国民で享受しつつも、残りの大半は収支改善に回すというネット増税の構図を有史以降初めてやったものです。

それから、資料⑫の右側真ん中に法人税改革とあります。簡単に申しますと、消費税については先ほど申した一体改革が行われて、それで十分ではないですが、一応この数年の中には行われて、今は10%に向かってオンザウェイであるということです。法人税改革は特に去年あたりから安倍政権として始めたということです。したがって消費税と法人税については改革を開始しております。一方で所得税や資産税についての改革も全くやっていないわけではないですが、そこをやっていこうというのが今回の所得税改革の着手の契機になっているということです。

資料⑭は右側に、少子高齢化が進んでいて、単に進んでいるというのではなく、2060年以降まで、まだ半世紀以上少子高齢化が進む国だということです。

資料⑳に飛んでいただいて、マクロ的にこのように世の中が変わっているとか、ミクロ的にこう変わっているという数枚の資料を総括したものです。所得税を中心とする税制改革も消費税や法人税と並んでやっていかなければいけないということが書いてあります。

この資料にはありませんが、世の中が変わったから税制をいじる必要があるのか。むしろそんなことはしてはいけないのではないかと思います。世の中がフェーズがいろいろ変って、多様性が出てきたからこそ税というのは中立でなければいけないという考え方もあります。或いは世の中はこう変わってきたのだから、ある意味、租税特別措置的な発想ですが、いい流れは助長してよろしくない流れは食い止める方向で税制をいじるべきだという、税制によって作用していくべきだという考え方があります。考え方は大きくは2つあり、どちらも一理あると言ったら変ですが、どちらも正しく、それをどうウエート付けていくかという話だと思います。

資料㉑ですが、課税ベースと諸控除についてです。代表的なところは給与所得控除61兆円と

あります。絵の面積からしても大きいと見えますが、世界的にもこのような給与の概算控除をしている国はありません。

その右側に公的年金等控除13兆円、それから、社会保険料控除28兆円で、この辺が大所です。時間の都合上、大きいところだけ説明させていただきますと、社会保険料控除で日本は、年金は入口非課税、出口実質非課税という形になっています。これも世界で類例を見ない仕組みになっているので、このあたりを中心に、課税ベースに対する控除が大きくなっているのは事実です。

資料㉒-1と資料㉒-2はいわゆる配偶者控除のあり方論です。これは共働きしている家庭からすると、「内助の功なんて古いことを言うなよ」ということです。最初のところは、片働きを一方的に優遇するのは税制としてはおかしいという問題意識から始まり、「では、どういじるか」というので、上の部分の配偶者控除を廃止し、子育てに回すという発想です。

次の資料㉒-2に、移転的基礎控除とあります。要するに、資料㉒-2の上の絵の色が付いたところの上下縦方向の垂直距離を取ると、どの年収でも縦方向の距離が一緒になるようになっています。そうなるように色の塗られていないひし形部分を落としているわけです。その部分だけ負担増になってしまうので、その分子育てに回しましょうというわけです。今お示しした、どこに年収があっても控除が一定になるようにする案が一番自然なのですが、配偶者と本人の年収でブラケットが違って、適用税率が違う場合には、この絵は所得控除の幅を書いているので、ずっと均平になっているのですが、実質負担額になるといびつな絵になってしまうから全然中立ではないという話になって、これもうまくいきそうでいて、うまくいかない。従って、B-2に税額控除化しないとうまくいかないということが書いてあります。

C案は、夫婦控除なるものにしてしまっ、共働きも、片働きも関係なく、同じ控除が受け

られるようにして、共働きが損して、内助の功だけが立派であるというのはやめるという案ですが、これはこれで結婚していない人との関係では、「結婚したらもらえるのか。税制は結婚に軍配を上げるのか」ということになります。ここの論点の2つ目に税制が結婚に対して中立的でなくなるというのはいいのかという問題もあるなど、要するに、結論は出ていないわけですが、これ1つだけでもパンドラの箱を開けるような議論にはなりません。このような話を所得税改革ではやっていかなければいけないのだと思います。

3. 法人税について

法人税の話は資料⑬ですが、ポイントは一番上の2行、成長志向型にするということに尽きます。より広く負担を分かち合って、稼ぐ力のある企業の負担を軽減するとあり、雑ばくに言えば、7割もの赤字法人に少しずつでも負担してもらって、3割弱の黒字法人が全部法人税の負担をしているというのを、少し肩を空かすことによって、言い方が適切かどうか分かりませんが、稼ぎがいのある環境を作るということが1つです。

それから、学術的な言い方かもしれませんが、昔、石先生から、租税特別措置なんていうのは公平でもない、中立でもない、簡素でもない、公平、中立、簡素という観念に全て背馳するのが租税特別措置だ、と学校で習いました。そのとおりなのだと思います。租税特別措置のようなどちらかに加担するとかいう話をやめて、税率で恨みっこなしで下げる、その方が国際競争力上もいいだろうということです。

今はBEPSという議論がされていますが、あまりにも他の国との差がありすぎると、いろいろ手をかけて、ぐるぐると回した方が得する、「やっている人が得して、やっていない人が損をする」という話になるので、格差を縮めるというのはそういう意味でも必要だと思います。それはもともとの本旨ではありませんけれど、

副次的にそういう意味もあると私は思います。

法人税改革をやってきて、資料⑮に去年行った実績を書いているわけです。資料⑮は財源を積み上げるイメージで絵を描いているので、上に行くほど減税になります。31.33%まで来ています。

あと1.数%やれば、20%台に行くというときに、去年改正を行った財源を使って税率を下げたのが資料⑯の欠損金繰越控除から4つ目の租税特別措置までのところですが。5つ目の法人事業税（外形標準課税）から下から4つ目の租税特別措置までがこれから先あり得る財源ですが、大きなところは外形標準課税です。これは地方税ですので、時澤審議官から後程お話があるかもしれません。全体として申し上げれば、8分の1上げるたびごとに0.8%と量的にも大きいですし、また、稼ぐ力を引き出すという質的な意味でも、量的な意味でも法人税改革の本丸だと思っています。

それから、6つ目、7つ目、8つ目にある租特というのは期限が来るたびごとに税率引下げに移し替えていくというものと思っています。

それから、減価償却がちょっとくせものです。減価償却は定率か定額か選択になっているわけですが、右側に定額法への一本化について検討することが税調の宿題事項にもなっています。確かに定額法にすれば当面の増税になるので、一時的な財源にはなります。それは一時的でしかないのですが、その一時的な財源をカウントすれば税率の引下げができるではないかという話です。ただ、どういう資産が定額法になじむのか、或いは定率法を拡充してきた経緯との整合性というところをきちんと見なければいけないので、これはなかなか簡単にはいかないだろうと思っています。

ここから数枚にわたって、平成27年度改正で行ったことが並んでいます。資料⑰は繰越欠損控除の見直しです。見直しの中身そのものは資料⑱ですが、資料⑱の下2つにあるように、所得が多い方が控除できやすいので、所得を多

く稼げば繰越欠損控除が使えるという意味においては、所得を上げるインセンティブにもなると思います。

資料③②も外形標準課税の影響というべきか、効果というべきか、赤字法人ですと、外形標準の課税が増える分そのまま負担増になりますが、右側の黒字法人ですと、所得割の部分が減って、その方が外形標準の負担増よりも大きいので、総じて収益控除インセンティブになるだろうというようなことが書いてあります。

4. 消費税について

最後は資料③⑤からの消費税です。

この1カ月ほど軽減税率について、いろいろと報道されておりますが、少しご紹介させていただきます。そもそも軽減税率でなぜ話題になっているかという点、10%時に軽減税率を入れるということについて、公明党主導で、自民党もそこにアグリーする形で、合意をしています。軽減税率はヨーロッパ型を入れるというのが1つの素直な発想なのですが、どのような部分が簡単にいかないかというのが資料③⑥です。大きくは、3つあるように、1. 線引き問題、2. 事務負担問題、3. 財源問題です。

1つ目は対象品目を広く設定すると、財源が大きくなって、財政制約として社会保障財源が減ってしまう。対象品目を狭めるとわかりづらくなってしまったり、負担軽減した気がしなくなって納得が得られなくなるという線引きの問題があるわけです。2つ目はインボイス、或いは区分経理を中心とした事業者の事務負担がすごく大きいということです。3つ目は、低所得者対策のはずが、結局、高所得者にまで恩恵が及んでしまうということです。

財務省案についても資料④⑩に入れてあります。事業者の方に、そのコモディティの原材料から、卸商品から、何から全部インボイスで仕分け作業してもらって、事務負担をお願いし、結果は、低所得者から高所得者に対して同じ2%。同じ食料品なら食料品で、所得が10倍あったらご飯

を10倍食べるわけではないですけど、やはり高いものを食べるので、同じ2%の食料品と言っても、高所得者の方が受益額は大きいです。これは細かいことで、率としては低所得者の受益率の方が高いのですが、金額で見ると、高額所得者が優遇される仕組みになっているのです。

従って、ヨーロッパで半世紀の歴史がある軽減税率ですが、ヨーロッパではいろいろ否定的な議論もあるところなんです。それは一言で言うと、低所得者と関係ない事業者に手間暇をかけて、コストパフォーマンスが悪いわけです。

しかも今の話に加えて、線引き問題で、板チョコと棒チョコでなぜ板チョコはオーケーで、棒チョコはアウトだとか、外食で線引きすると、スーパーで買ってきた高いマグロはオーケーで、ファミリーレストランで食べる400円程度のパンケーキはアウトになるわけです。これは外国で訴訟になるなど、そういう線引き問題も起こって、ヨーロッパでは軽減税率に対し、否定的な意見も聞かれます。

最後は政治が決断するわけですが、少なくともその点も踏まえた議論も進めていく必要があるかというのはあります。

日本の財政が相当厳しい状態になっておりますし、本来あるべき税制の話をさせていただかなければいけないと考えております。以上です。ありがとうございました。

(林) ありがとうございました。時間のことも考えていただきながら、言いにくいこともあったかもしれませんが、率直にお話しいただきました。私は非常に面白く聞かせていただきました。皆さんも大変興味深かったと思います。

そうしましたら、今の内容を踏まえて、上村先生の方からコメントをお願いします。

Ⅱ．財政・税制への意見



（上村） 関西学院大学の上村です。どうぞよろしくお願いします。先ほど話したのですが、15年ぐらい前に、松下政経塾の塾生の卒業発表会に、矢野さんと私の2人が招かれました。そのときのテーマが「財政再建」で、15年前と同じようなことで議論をしているのかと思っています。

矢野さんの方からお話いただいたことで、資料③をかなり説明していただいたのですが、私からの補足ということをさせていただきたいと思います。

資料③の内閣府の試算ですが、2年ぐらい前から、3年ぐらい前か、2023年ですと止まっているのです。その後の世界が実は全く開示されていないのです。2024以降の世界はどうなるかということ、恐らくもっと悪くなるだろうと言われています。それは正しくて、先ほど矢野さんが言われたように、金利が上がってくることと、もう1つは団塊の世代が後期高齢者になってくるので、明らかに社会保障が増えます。だから、2023年までは結構うまくいくような世界に描かれているのですけれども、その後は非常に厳しくなるということを私たちは認識しないといけないと思います。

私の研究室の方で、財政再建の試算を行っているのですが、公債残高が1,000兆円以

上あるわけですが、これをファイナンスしているのは民間貯蓄です。この民間貯蓄は現時点で日銀の統計などを見ると1,400兆円ぐらいあるとされていますが、今後この1,400兆円を維持できるかという、非常に厳しいと思われます。なぜなら、高齢化が進んでくると、高齢者というのは貯蓄を切り崩して生活するわけなので、大体2030年から2035年の段階で公債残高と民間貯蓄はほぼ均衡します。とすると、国内ではファイナンスすることはできなくなり、海外調達ということになって、ギリシャと同じような状況に陥るわけです。だとすると、今後この間の財政再建のあり方は極めて大事だと思います。これは先ほどの矢野さんの話の補足でした。

〔所得課税改革〕

ここは税に関する研究大会ですので、税制について私の方から6つほど質問をさせていただきたいと思います。1つ目は所得税改革です。この資料にあるように、働き方の選択について中立的な所得税改革が必要だとされています。税制を考えると、大事なのは中立と公平と簡素という3つの軸があるわけです。まさに所得税改革というのは中立性がきちりできているのかというところをチェックされているわけですが、特に配偶者控除について検討されています。

確かに配偶者控除もパンドラの箱を開けるような話だと先ほど矢野さんは言われていましたが、私はそれだけではないだろうと思います。先ほど言われたように、給与所得控除というのは国際的に見ると非常に規模の大きいものを持っていますし、公的年金控除も国際的にかなり税制上優遇しています。つまり、抛出段階は社会保険料控除で全額非課税です。給付段階でも公的年金控除でほぼ非課税です。実質的にほとんど減税になっているということです。この部分をどういうふうにするのか、もう少し大きな枠組みで所得税改革を捉えるべきではないかと思っています。

〔格差に対する配慮〕

2つ目ですが、所得格差に対する配慮というのはこの資料を見るとかなりなされていまして、例えば格差の固定化は駄目だとされている一方で、贈与税の非課税措置、例えば教育の話とか、住宅の話とか、そういうものが出てきたり、ジュニアNISAという話が出てきています。これはお金持ちの家はその子どももお金持ちにするような格差の固定化を助長するような政策です。政策目的は経済活性化なのですが、その一方で格差の固定化が進むのです。でも、全体としては格差の固定化は駄目だと言っているのだから、政策の整合性というのは取れているのか、取れていないのかということを知りたいと思います。

〔「法人成り」への対応〕

3つ目ですが、全体的な流れとしては法人実効税率を下げていくというのは正しい方法だと思っています。それはやるべきですが、一方で所得税の最高税率を引き上げていくことは格差への配慮です。だとすると、実効税率を下げて、所得税の税率を上げるのだったら、気にしないといけないうのは恐らく「法人成り」だろうと思います。つまり、「法人成り」に対する対応を今後どうするのかということは真剣に考えないといけないのではないかと思います。

〔軽減税率について〕

4つ目ですが、先ほど軽減税率の話をされました。この軽減税率ですが、私が見る限り、導入することが目的になってしまっています。手段と目的は分けないといけませんが、目的が忘れ去れているのではないかと思います。目的はどうやって所得を再分配するかとか、負担軽減するかということだと思うのですが、そのために軽減税率というのは本当に必要な制度なのかということを知りたいと思います。

私自身は軽減税率は要らないのではないかと思います。要は、目的のためにその軽減税

率は本当に必要なのか。できれば私は給付をより効率化するというようなことの方が望ましいのではないかと考えていますが、その点について教えていただきたいと思います。

〔中小企業の定義と税制上の取り扱いについて〕

5つ目ですが、先ほどの話にはなかったのですが、中小企業の定義というのが議論になっています。1億円以下の法人として定義されているのが中小企業ですが、この中小企業の定義によって、例えば資本金の1億円の基準に基づいて税制上の取扱いを変えているわけですが、実態を見ると、1億円のところに非常に法人が集まっているわけです。もしくは減資をして1億円に下げるという行動が最近見られているわけです。税制というのは中立でなければならぬということを考えると、中小企業税制を持つことが中立性を阻害しているのではないかと感じてしまうわけですが、そのあたりの対応をどのように考えておくべきなのかということを知りたいのです。

〔税の減免について〕

最後ですが、先ほど最後の方に租税特別措置という話をされました。租税特別措置は中立、公平、簡素を全て無視したような制度になっているということは私も大学院のときに習いました。まさにそういうふうになっています。もう1つの問題点としては、これは一種見えない補助金になっているのです。つまり、減免をするということは補助金を与えているのと全く同じなのです。しかも極めて問題なのは、予算上その金額は出てこないのです。普通の補助金だったら予算上出てくるので、財政民主主義的な統制が利くわけです。

ところが、税の減免というのは予算上全く見えないので、政治的なチェックを受けないわけです。そういうものを持つことは極めて問題ではないかと思うわけです。だとすると、どうや

って租税特別措置が効果的なものになっているのかということをどのように政策評価するのか。そういうものをいかに制度的に入れていくのかが必要なのではないかと思っています。以上です。

(林) ありがとうございます。質問が6点あったので、後ほどお答えいただくとして、引き続き、酒井先生の方からコメントをお願いします。

(酒井) 大阪府立大学の酒井です。よろしくお願いします。税・財政の課題について興味深いご説明をありがとうございました。既に多くの質問が出ましたので、私の方では手短に2点ほど質問というよりはコメントをさせていただきたいと思います。

〔所得税改革について〕

第1点目は所得税改革についてということです。基本的には政策の手段として税制を利用することは避けるべきであると考えております。しかし、女性活躍促進や少子化といった昨今の重要なわが国の課題を考えた場合には、税制の面に対処できることはしておいた方がいいと考えています。特にパート世帯を優遇するような効果を持つ配偶者控除については租税法上も長年見直しの必要性が指摘されてきておりました。この機会に抜本的な改革ということで、いろいろ議論されているところだと思います。どのように変えるかということで、幾つかの型をお示しいただいておりますが、せっかく変えるというなら、所得の再分配機能の再構築といった改正の一つのテーマの下では、逆進性を持つ所得控除ではなく、税額控除にしてみた場合というものも検討されてはどうかと考えます。

そのときには基礎控除も一緒に検討しましょうということになり得て、課税最低限の話も出



てくるかと思いますが、現行の年間38万円という数値は生活の最低水準とも言えないので、海外の制度なども参考にしながら、いま一度検討しなおしてみるべきではないかと考えております。また先ほども触れられましたように、必要によっては給与所得控除も一緒にということになるかと思っています。この点については先日の税制調査会で岡村教授が言及されましたように、大島訴訟で給与所得者についても必要経費が観念されるということが最高裁で示されておりました。給与所得控除の見直しに当たり、給与所得者の必要経費部分は残しておくと考えたとき、では、どの部分が必要経費になるのかといったことが問題になるかと思いますが、最高裁は何が給与所得になるのかは明らかにしませんでしたので、その点について、検討すべき段階にきているのではないかと考えています。

〔法人税改革〕

2点目は、法人税改革についてです。法人税率の引下げに伴って欠損金の繰越控除の改正もなされていますけれども、特に、大企業の繰越控除制限ということが中心になって見直されているかと思っています。この見直しは、先ほどもご説明の中にありましており、収益力向上へのインセンティブと認識されておりますが、法人にとってみれば、これは実質的な負担増ということで、いったんは損金に算入されたものが控除できないということも起こり得る、所得のな

いところに課税され、資本への課税につながるということも言えるかと思います。繰越欠損金については、OECDの調査では多くの国が繰越期限を無制限とするということが示されておりましたし、シャウプ勧告の方でも無期限ということが勧告されておりました。

また、現実問題として、繰越欠損金のこのような制限は期限切れ目前での恣意的な益出しとか、ヤフー事件のような欠損金利用目的の合併といったものを誘発しないかという懸念があり、それらへの法整備も望まれると思います。益出しについては、例えば事業年度末に関係会社を含み益のある資産を売却して、買い戻すといったような欠損金消化のための取引、そういった実務があるということであれば、それは本当の意味で損益認識の要素である実現があったのかどうかという問題点が指摘されるかと思います。適格合併を通じた欠損金の引継ぎについては、特に最近ヤフー事件で、このうちのみなし共同事業要件のうちの特定役員引継要件などは非常に緩いものでありますので、見直しの必要があると考えております。私からは以上です。ありがとうございました。

(林) 幾つかご質問もありました。関係するものもごございますけれども、それでは、矢野審議官の方からお答えをお願いいたします。

〔所得課税改革について〕

(矢野) ありがとうございます。まず所得税の改革について、確かに資料の中には配偶者控除の見直しのところはA、B、Cなどあって、それ以外の給与所得控除、税率、所得控除から税額控除かといった点は全然資料がなかったものですから、配偶者控除だけのように見えてしまいました。「骨太の方針」でもそうですし、政府税調の今までのレポートでもそうですが、オーバーホールすべしとか、抜本見直しをすべ

しということが、総合的にうたわれており、課税ベースの話にしろ、税率構造にしろ、全部洗いざらいやらなければいけないのだと思っております。

もちろん最高税率を5%上乗せするようなことをやりましたので、またさらに上げるというのは、にわかには出てきにくいというのがあるかもしれないので、全部が全部と言っても、一定の今までの経緯も含めて勘案するということだと思います。配偶者控除だけでも大変であるのですが、給与所得控除や税率構造についても、所得控除ですとどうしても金持ち優遇的になるので、税額控除にするとか、ゼロ税率というヨーロッパに実例がありますが、特に格差が広がっているという現状も考えると、そういうことも考えていかなければいけないのだと思っております。

タイムテーブル的には、政府税調を中心にやっているのですけれど、越年して、来年の夏か、秋か、1年越しでやっていくことになると思います。所得税の話は広く先生方のご吟味を頂いて検討していかなければいけないと思っています。

〔格差に対する配慮〕

所得税とも絡んで、格差の固定化や連鎖ということが言われているときにジュニアNISAとか、贈与税の優遇とか、確かに27年度改正では持てる者がその子や孫に持てるものを、課税を薄くしたままバトンタッチができるような税制が2つ、3つありました。私が答えたい唯一のよすがは、先生が答えられた「それは経済対策としての意味があってやったのだらうけれど」という点です。確かに先生がおっしゃいますように、経済対策だったら、格差助長の話は不整合になってもいいのかと言われると、ここはちょっときつところがあると思います。

もちろんいろいろな政策目的があって、いろいろなことをやりますので、部分的なパッチングというのはことによって是有り得るのだと



は思います。ただ、できるだけそういうことがないようにしなければいけないのもご指摘のとおりですので、これからどうするのだという答えはないのですけれど、よく考えていかなければいけないと思います。

〔「法人成り」への対応〕

法人の実効税率につきまして、実効税率をじわじわと可能な限り下げていって、所得税は先ほどのさらに5%上乘せとやればやるほど「法人成り」が起こるではないかということです。これはそういうことになりかねないという問題意識は持っております。ご案内のとおり、日本は先進国の中では「法人成り」がとても多い国です。それはいろいろな要素があって、そうなっているのです。そういう意味では先生からのご指摘はより重いわけで、助長するではないかというご指摘かと思えます。アメリカに対し日本は、経済規模が3分の1強、人口もGDPも3分の1強ですが、法人数が多いということです。なぜそうになっているかという、「法人成

り」が多いからです。

理由はいろいろあるのですが、簡単に言うと、先進国の中で中小法人課税の優遇措置が、これほど多い国はないのです。大企業が中小企業になるということが起こるのも日本の特徴です。

「法人成り」の話とはそれでしたが、中小企業のあり方にしても、個人と法人の税率の格差がより広がっているのをどうするのだというところもあります。

政府税調の去年の報告書でも、党税調の大綱でも留保金課税を中小には外してしまっているわけですが、「そんなことでいいかどうかを検討しなければいけませんね」とか、言いにくいことが書いてあったり、或いは給与所得控除が大きいということが、これも言いにくいんですけど、いわゆる経費の二重控除のうまみを大きくしている面があるとかいうことを遠回しにいろいろ書いているわけです。これもやはり見直していかないと、法人にした方がもう一回引けるではないかということにもなるので、やりすぎてもいけません、必要にして十分な見直しと

いうそれぞれのファインチューニングをしていかなければいけないだろうとは思いますが。

ただ、質問の発端にあった税率の格差そのものはファインチューニングもへちまもなく、格差はそのままです。どうしても「法人成り」というのは起こってしまうのです。BEPSの議論もそうですが、それが起こったときに、不当なという言い方は変ですが、過剰なうまみが起こらないようにするということでもあるかと思えますので、「法人成り」そのものがいけないということではなくて、「法人成り」して、おいすぎではいけない、或いは個人が不利でありすぎてもいけないのだと思います。極力そのイコールフットイングを図っていくということだと思います。それは留保金課税だったり、給与所得控除だったり、その他の中小特例も含めて、いろいろ見直していかなければいけないのだと思います。

〔軽減税率について〕

ヨーロッパ型がアプリオリに正しいかという点、事業者負担を強いているのもいかなものかという点があります。役人が汗をかいてフードスタンプか何かを配ればよいというものもあって、先生も先ほど給付の方がいいのではないかとおっしゃっていただいたのは、まさにそういう意見もあります。

ただ、買った都度のお得感がないと駄目ということです。そうすると、ヨーロッパ型の事業者の方に負担をお願いするか。それを避けようとする、財務省案はあれですけど、例えば小売段階軽減とか、何がしか事業者に手間暇をかけないアクロバティックなやり方を考えられるかどうかという議論になってくるのです。給付が駄目だとすると、そういう議論になってくるのかなと思います。

〔中小企業の定義と税制上の取り扱いについて〕

中小企業の話は先ほども少し申しましたが、

これも政府税調でも、党の方でも定義として資本金1億円というのがあって、その一本足打法で本当にいいのか。もうちょっとストックベース、それは純資産なのか、何なのかわかりませんが、何がしかと副次的な見方をすると、こっちの見方ではそうなってしまっている業種もあるけれど、こっちで見たらそうはならないとか、幾つか複眼的に見ていくようなことをやると変わってくるのだと思うのです。他の国の例もよく見ながら、単純に一本足打法というやや正直者がばかを見るみたいなことになっても良くないので、そこは研究をしていかなければいけないと思います。

それと定義の問題と併せて、先ほども申しましたが、中小の特例というのも先進国では抜群に格段に優遇されている国なので、そういう定義の問題と課税のあり方の問題と両方を見直していかなければいけないのだと思います。ただ、言うは易しで、課税の見直しの方は相当難儀いたしますが、やはり他にはこのような国はないので、時間はかかるかもしれませんが、見直しはできるところはやっていかないといけないのだと思います。

〔税の減免について〕

租特についてご指摘がありました。民主党政権時に租特透明化法ができて、租特を誰がどれだけ利用しているか見せろというのがあって法律ができました。ただ、誰がどれだけ使っているかという固有名詞は出さないことになっています。小話程度かもしれませんが、歳出の補助金ですと、誰に幾らお渡ししたか、箇所付けとか、全部それを公表することになっています。補助金の世界はそういう政府の意思を持って血税を誰かにお渡しするということです。従って、それはきちんとオープンにしないとイケないということです。

ところが、税の世界は法律に書いてある利用資格をクリアしている人であれば、その減税は受けられるということになるのです。それは予

算を措置する世界とは違って、利用できる人は誰でも利用できるもので、利用しているまでだ、という整理になっているものですから、誰が幾ら利用したかをオープンにする筋合いではないという話になって、結局固有名詞は出さないという形になったのです。歳出の開示のあり方と税の減税の利用実態の開示のあり方にちょっと意味合いが違うというところはあるのだと思います。

ただ、どうなっているかという話ではないと思うのです。租特透明化法だと、ごくわずかな人が非常に巨額の利用をしているとか、そういう偏りであるとか、利用者数とかは見えるようになっていて、そういったことはきちんとわれわれも見えていて、あの会社だけがずっと使っているのかというようなところは見直していかなければいけないのだと思います。

〔所得税改革について〕

所得税の見直しをするに当たって、政策イシューによっては租税特別措置的なとか、政策誘導的なこともものによってはやっていかなければいけないというのもご指摘のとおりだと思います。恐らく政府税調でも「これは社会をこういうふうに誘導していくべきだ」というような議論もものによってはなされるのだと思います。

おっしゃるように、所得控除だけではなくて、恐らく税額控除という議論にもなっていくと思います。どこまで広がるかわかりませんが、38万円という水準自体について、「それは最低生活費というのとは違いますよね」という議論も確か前回も出ていました。そのあたりも課税最低限のあり方というか、或いは基礎控除のそもそもの意味とかいうところに立ち返って量的に、或いは税額控除か、ゼロ税率かという質的な意味も含めて研究をしていくのだと思います。

〔法人税改革について〕

繰越欠損控除が、確かに資本への課税にもなっているという面があることは承知しておりますし、そういう指摘がオフィシャルになされているのも事実です。一方で、租税回避のためにいろいろなことをやっている例があるような報道があることも承知しております。

確かにそれを食い止めるような措置を立法でやるべきという、本当にそういう租税回避が起こるべくして起こっているのであれば、制度としての脱漏があるということではいけないので、そこはよく勉強して考えていかなければいけないと思います。

(林) ご丁寧にご答えていただきありがとうございます。両先生からは重ねて質問というところもあるかと思いますが、時間のこともありますので、総務省の審議官でいらっしゃる時澤さんから資料「地方財政・地方税制の現状と課題」に基づいてご説明を頂きたいと思います。よろしくお願いします。

Ⅲ. 地方財政・地方税制の現状と課題

(時澤) 総務省の時澤と申します。よろしくお願いします。この夏の異動で地方税務担当になりました。それまでにやったことはなかったのですけれども、実は直前は地方自治制度とか、住民基本台帳とか、マイナンバーとか、いわゆる大阪都構想の担当をしておりました。ベテランの矢野さんと違って、きちんと皆様方にご説明できるかわかりませんが、簡潔に地方の現状、そして、課題について説明させていただきたいと思います。



総論：地方税財政の現状

まず資料②を見ていただきますと、これは上が国の赤字、下が地方財政の財源不足の状況です。地方財政といいますのは国の財政の影響を受けますし、税収構造も似ておりますので、構造的には同じ傾向をたどっております。

1つ特徴的なものを見ていただきたいと思います。地方の借金の残高、長期債務が200兆円で、国が800兆円で、合わせて1,000兆円ということです。国の方に比べると地方の方がまだまだ低いのではないかという意見もあるかもしれませんが、地方公共団体がGDPの40%に相当する長期債務を抱えている国はないということでございまして、これは深刻な状況です。

特に資料⑤を見ていただきたいと思います。これは長期債務の中に幾つか質があります。国で言うインフラの整備に充てられる借金、建設国債に当たる部分です。それから、一番下に書いてあります国の赤字国債の部分です。赤字の地方債というのも50兆円に及んでおります。赤字国債なり、赤字地方債をどう見るかというのは議論があるかと思いますが、特に地方の場合には経済政策、金融政策という手段を持っておりませんので、国よりもより抑制的でないければならないものが既に50兆円に達しているという現状をどうしていくかというのが大きな課題になっております。これは平成13年度に入

った制度でありまして、当時、私が担当していたのですけれども、臨時財政対策債ということで、臨時的にやるのだという色彩で入れたものですが、これがずるずると来ているということです。

なぜこれができたかといいますと、当時は交付税の特別会計でまとめて国が借金をして、後から地方の方は交付税で調整していくということだったのですけれども、財投改革で特会借入ができなくなるということ、それから、まとめて国が借金をすると、地方の方で実際は自分たちの借金なのだけれども、それが自分たちの負担感とか、責任関係が不明確になってわからないということで、責任、或いは負担の明確化ということで、こういったことを入れました。その背景には当然歳出についての財政規律をここできちんと個々の団体にも考えていただこうという趣旨があったわけですが、こういった状況の中で50兆円にも膨らんできているということです。地方からいいかげんにしてほしいというような声がありますので、ここをどういうふうに解決していくかというのが1つの課題となっております。

それから、先ほどプライマリーバランスの話もありましたけれども、地方財政としても歳入の確保、それから、歳出の削減ということをどうやっていくかというのが大きな課題です。

そうした中で地方財政の特徴をちょっと見ていただきたいと思いますので、資料⑩を開いていただきたいと思います。これは地方財政計画ベースの歳出の推移です。公共事業等の投資的経費がかなり減ってきております。それから、給与関係経費も、少しではありますが、減ってきているということです。こういった努力をしておりますけれども、逆に一般行政経費というのは伸びています。これは社会保障関係経費ということであり、今後団塊の世代が後期高齢者になる段階もありますので、さらに持続可能な財政を構築するためにどうしたらいいかということをしっかりと考えていかなければならないと

いう状況です。

地方団体が取り組んできた状況というのも若干ご説明させていただきたいと思います。資料⑬ですが、地方もそれなりのいろいろ努力をしてきております。特に職員数を削ってきているというのが右の図を見ていただくとわかるかと思ひます。ただ、警察と消防は増加をしております。一般行政部門と教育部門で大きく削減をしております。教育というのは、生徒が減るのですけれども、30人学級とか、いろいろなことで定数改善していますので、一般行政部門ほどは減っていません。一番減っているのが一般行政部門で、平成6年と比べますと23%減です。

私もある県で人事担当をやっておりましたけれども、そのときに百何十名が退職するのに、新規採用が10名ということで、退職者不補充というような形で定数削減をやってきました。ただ、それは職員の年齢構成がいびつになりますので、そう長く続けられるものでもないですし、途中でいろいろなことをしないと、後でまた負担がかかってくるということですから、これはこれで限界があるということです。

ちなみに一般行政部門が減っていますが、一般行政部門の中でも防災部門が2.7倍、例えば児童相談所は1.6倍、福祉事務所が1.5倍ということで増えていますから、そうしますと、そういう災害対策とか、福祉関係以外のところを大きく減らしているというのが実態です。徴税に関わっている地方の職員も減ってきているという状況にあります。給与につきましては国に比べて大きくならないようにということで、基本的にラスパイレス指数が100を切っているということです。

合併ということも、市町村の行財政基盤の充実強化と並べて、1つの歳出削減の要因ではありました。資料⑮を見ますと3,200余りあったのが今は1,719です。この合併についてはさまざまな議論があります。合併をしたことによって専門職員が置けるようになって、サービス体制が充実した。或いは広域的なまちづくりがで

きるようになったという意見がある一方で、周辺部の市町村の活気がなくなった。或いは住民の声が届きにくくなった。住民サービスが低下した。それから、旧市町村の伝統文化、歴史的なものが喪失してしまったというのがあります。

そこで、総務省としてどういう方向で考えているかといいますと、合併については一区切りということで、国が主導的な役割を果たす合併というのは一段落です。ただし、自主的な合併はやってください。ただ、その自主的な合併にはそう多くは期待できないということで、総務省で推進しているのは広域的な連携をどんどんやっていってくださいということです。これからの人口減少社会において、特に市町村が基礎的な人的なサービスを持続可能的に提供していくためにはどうすればいいかということで、地方制度調査会というところで議論していただきました。

そこでの結論は、これからはそれぞれの市町村がフルスペックでいろいろなことをやっていく時代ではない。それはあきらめましょうということです。1つのキーワードが集約とネットワークということです。いろいろなものを集約化していき、そして、それをネットワーク化していくことによって効率的、そして、持続安定的な行政サービスができるようにしましょう。さらにそれに加えて、人口減少に資するように、地方の拠点都市というのを充実させていきましょう。その拠点都市を充実させながら、そこだけではない、そこと周辺地域がいろいろなものを集約化して、ネットワーク化して、フルスペックではなくて、お互いに相互依存、相互共同で考えていくような行政が今から求められていくということです。そういう広域連携を行うためのいわば国で言う条約のような緩やかな協定が結べる制度も自治法改正をして、連携協約という手法を取り入れて作っております。

そこで、もう1つ申し上げますと、地方の拠点都市、地方の中核、要するに、20万人以上のところはそこが核になってください。そうでは

ない5万人のようなところもそれなりに頑張ってください。そこがないところの市町村というのは県が補完してください。都道府県の方がまだまだいろいろな専門職員がいます。小規模市町村になりますと、道路の設計者と維持管理の専門者はいません。福祉の専門者もいません。ただ、県にはいるでしょうということで、県の果たす役割としてそういう市町村の補完ということにも期待をしながら、トータルとして効率化も図りながら、全体的に安定的な行政サービスを提供していくということを推進しております。

そんな中で特に三大都市圏というところが合併も進んでおりませんし、ライバル意識が強くて、お互いにいまだに協力しようというのがありません。そういったところは特に合併はしなくても、特に都市圏の方が田舎に比べて今から高齢化が急速に進みます。それから、今まで持っていた社会資本の更新が一気に来ます。ということで、お金がかかります。ですから、例えば図書館とか、いろいろな施設の建て替えが出てくるだろうということです。そういったときに、先ほど言いましたフルスペックではなくて、お互いにうちはこれがあり、隣はこれがあるから、お互いに利用し合うことによって全てを持つことをやめましょうというような形で考えてくださいということです。

国でインフラ長寿化基本計画というのができましたけれども、地方においても公共施設等総合管理計画を作っていただいて、人口の将来像を推計予測した上で公共施設をどうしていくかというのを考えてください。特に広域的な連携も考えてやっていってくださいということを求めているところです。

これからが税の話に入るわけですが、**資料⑯**が租税体系で、国税と地方税がそれぞれ書いてあります。似たようなところもあると思います。違うのは地方税の場合には応益性ということです。行政からサービスを受けたら、そのサービスに応じて負担をしていただこうとい

うことが応益性ということで、地方税を考える上での1つのポイントになるのだらうと思っています。

各論：平成28年度以降の税制改正に向けた主な課題

資料⑰は税制上の政策課題を取りまとめたもので、6月11日に高市総務大臣が経済財政諮問会議で説明した内容です。法人課税というのは国と一緒にやっていっているものですが、1つ地方独自の観点というのは偏在是正というのがあります。国は財布が1つですけど、地方公共団体はいろいろありますので、1カ所ばかりに税源が集中することについて対応を考えていかなければならないということで、偏在是正ということが今年も1つの大きな課題になっているということです。

消費税につきましては地方にとっても社会保障財源を支える重要な財源です。所得税につきましても国と歩調を合わせて考えていく部分があります。特に女性に活躍いただく、子育ての支援をしていただくということで、働き方の選択に対して中立的な税制ということは地方税も同じだと考えております。ただ、その場合、地方税であります個人住民税に関しまして全く同じということにはならないだろうと思います。個人住民税というのは地域の会費という性格がございますので、そういったことを考えながらも、全体に議論をしていかなければならないと考えております。

それから、個人住民税と並んで市町村の大事な財源といたしまして固定資産税があります。これは格差の固定化の防止なり、相続税を計算する場合も固定資産税の評価額を用いますので、固定資産税をどう捉えるかということは相続税にも影響を及ぼすものがありますので、資産価値に見合った課税を頂くということを基本にしつつ、財源の確保を図っていくということで考えていく必要があると思っています。

以降は個別の話に入りたいと思います。

1. 地方法人課税

地方法人課税は矢野審議官からも若干話があったと思います。資料②以降に書いてあります。資料②は先ほど見ていただいた図です。法人実効税率が31.33%まで下がりましたということで、これについては法人事業税の外形課税の拡大というのが大きく寄与しているということで説明があったと思います。

資料③にはその様子が書いてありまして、外形標準課税、所得割が全体の4分の3、外形が4分の1ということだったものが8分の3、8分の4と引き上げるということになっているわけです。

今後これをどうしていくのかということが資料⑦に書いてあります。下の方ですけれども、大法人向けの法人事業税の外形課税のさらなる拡大に向けてということで検討するということです。なお、その際、分割基準や資本割の課税標準のあり方について検討します。併せて、適用対象法人のあり方についても慎重に検討を行うということで、今の1億円を超える法人ということはどう考えるか。先ほども議論があったところですが、これについても慎重に検討を行うということとされているところです。

さらに資料を付けておりましたが、そもそも中小企業とは何ぞやということも大きな課題だと地方税の関係でも思っておりますので、その辺の検討も進めなければならない課題だと考えております。その上で地方法人課税の中で喫緊の課題として重要なのは先ほど申し上げました偏在の是正をし、安定的な税体系をどうやって作っていったらいいかということです。

資料⑨は、地方税の中の税目ごとに税率がどう推移してきたかということが書いてあります。地方団体の場合、経常的にサービスをずっと提供していかなければならないという状況から、安定性が非常に重要だということになります。地方法人課税というのは景気に非常に左右されているという状況がおわかりになるかと思

います。

資料⑩は人口1人当たりの税収の指数です。地方税の計を見てみますと2.6倍の格差があります。地方消費税は安定的で偏在がないと言われているのですが、それでも2倍の格差があります。地方法人二税は6.3倍という格差があるということです、これの是正ということで取り組んできているわけです。

資料⑫は消費税率が8%に上がる段階での図ですが、消費税の税率が上がるということは、地方消費税率も上がるというわけです。その際に社会保障の制度の充実も図っておりますので、制度の充実に伴います地方の負担も増えるわけです。ただ、どの団体も社会保障の制度の負担増よりも地方消費税率の方が若干増えるということです。それはそれで社会保障の財源としてきちんと使っていただくということであればいいのですけれども、交付税の不交付団体の場合、財源超過というのがございます。要は、財源が超過している団体から見ますと、余ったお金の上にまた余った部分が増えるということになりますので、地方消費税率が増えて、社会保障の充実経費もありますけれども、その差額がありますから、その範囲内でお金が足りない団体に回していただきたいというのが偏在是正です。

資料⑬の一番下が8%段階に上げたときの図でありまして、さらに10%段階に上げたときにも同じようなことが生じますので、また同じようなことを検討しなければならないということが宿題となっております。

ただ、もう1つややこしいのがありまして、偏在是正につきましては資料⑪の一番下で、先ほど言いましたように、10%段階でさらなる地方交付税原資化を進めるということと地方法人特別税・譲与税を廃止するとともに、現行制度の効果等を踏まえまして、他の偏在是正措置を講ずるということになります。

これを資料⑬で簡単にご説明いたしますと、平成15年を底に地方税収が回復してきて、平成20年度にやはり地方公共団体間の偏在とい

うのが非常に大きく取り上げられました。そのときに暫定的な制度として設けられたのがこれであり、法人事業税の一部を国税化して、それを譲与税として再配分するということです。ただ、一番上に書いてありますように、この制度が偏在性の小さい地方税体系の構築が行われるまでの間の措置ということになっておりますので、地方消費税10%への引き上げのときにはこれを廃止するということです。廃止すればまた偏在が広がりますので、その新たな偏在是正をどうやっていくかということです。地方団体間の話ではありますけれども、私どもとしては大きな課題と考えているところです。

皆さん、テレビで見られたかもしれませんが、先週か先々週に東京都知事が記者会見をして、これが不合理だというようなことを訴えられていたことも覚えていらっしゃる方もいらっしゃるかもしれませんが、いろいろな方々のご意見を聞きながら、最終的に解決していかなければいけない課題だと考えております。

2. 車体課税

それから、もう1つのわれわれにとって大きな課題が車体課税です。資料③⑤を見ていただきますと、車体課税は取得時の自動車取得税、それから、自動車税、軽自動車税、それから、国税としての自動車重量税とさまざまあるわけです。

資料③⑤にはその税額の推移が書いてあります。ピーク時よりも6,000億円程度減収しておりますけれども、そんな中で少しでも財源を確保させていただきたいということです。或いはもう1つは登録車と軽自動車のバランスということもありましたので、この4月から購入されます軽自動車税につきましては7,200円が1万8,000円ということで、1.5倍に増やさせていただきましたけれども、それでもまだ差があるというような批判があるところです。

そうした中で、資料③⑨の一番上の26年度大綱を見ていただきたいと思います。自動車取得税

というものを消費税10%の引き上げに廃止をするということが大綱にうたわれておりますので、29年の4月に向けて廃止になります。その下に、その10%段階において自動車取得税のグリーン化機能を維持・強化する環境性能課税、環境性能割というものを導入するのだということになっておりますので、私どもは自動車取得税を廃止するに伴っての環境性能課税、環境性能割というのも制度設計をしているというところ です。

29年の4月ですが、通常税法が通りますのは3月31日ですので、29年の3月に法律が通って、29年の4月から新たなものを取り入れるというのはなかなか難しいだろうということで、28年の改正で議論をさせていただきたいということで、いろいろな業界の方々も含めて意見交換をさせていただいている状況です。

3. 個人住民税

次にふるさと納税の資料④⑩です。これもご活用いただいている方もいらっしゃると思いますけれども、制度の拡充を図っております。2,000円の負担で返ってくるという枠を2倍に増やしております。例えば8,000円だった方は1万6,000円ということです。

ただ、これにつきましては、返礼品等でいろいろなことが世の中を騒がしているかもしれませんが。ネットなんかも1つのホームページでいろいろな返礼品のサイトにつながっていくと、手続きもできるというようなこともできております。返礼品につきましては、地場産業の育成、或いはふるさとの宣伝に効果があるというようなこともあります。やはり加熱しますと本来の趣旨を逸脱するということもあります。

私どもとしましては、資料④⑫に書いてありますように、地方団体に適正な運用をお願いするというで通知を出しております。この中でも書いてありますが、例えば幾ら返しますよとか、返礼率幾らですよということはやめてくださいということです。といいますのは、1万円

の寄付をしたときにあらかじめ5,000円を返すと決められますと、寄付は1万円なのか、5,000円なのかということで疑義が生じるわけですから、そういったことはやめていただきたいということです。さらに通知でも明確にしておりますけれども、返礼品というのは一時所得ですということも明確にさせていただきます。

こういったことで、あまりむちゃなことは、わかりましたということで考え直していただいている自治体も結構出てきております。が、まだまだ全部ではありませんけれども、いずれにしても、私どもとしましては、これが健全な形で育ってほしいということで、適正な運用を引き続き地方にもお願いしていきたいと思っております。

4. 固定資産税

これは来年の課題ではないのですが、昨年の議論の中で固定資産税の議論がありました。固定資産税はなかなか難しく、いろいろな評価があります。7割評価というのを実施して、なおかつ評価の差がありますから、負担調整ということを講じてきたわけです。

資料④の商業地の状況ですけれども、6割から7割の間に既に99.5%入っているということです。下の方にありますように、6割に張り付いている、7割に張り付いているところで、評価額と税負担で逆転が生じているということで、これを解消しようということで議論させていただきましたが、増税ということにもなりますので、デフレ脱却という見通しのつかない中でここは難しいということで、引き続きの検討課題となったわけです。

5. ゴルフ場利用税

最後にゴルフ場利用税です。これは税額的には500億円程度の少ない税目ですけれども、ゴルフ場利用の方々に税負担をお願いしているということです。これをなぜご紹介したかという

と、毎年、毎年廃止圧力が強くなってきておりまして、今年もいろいろな方のところからこれはぜひ廃止だという議論になっています。特にゴルフがリオデジャネイロのオリンピックの種目に選ばれました。オリンピック種目に課税するなんてとんでもないという議論があります。

ただ、私どもとしましては、ここにありますように、ゴルフ場の周辺は取付道路をやったり、環境基準の調査をやったりといろいろな行政需要もあります。私はゴルフをやらないので、言わないのですが、そもそも昼間にビールを飲むのがスポーツなのかというふうな極端なことを言う方々もいらっしゃいますが、それは置いておきまして、地方団体にとって、小さい団体に大きな税収になっているところもありますから、そういった貴重な財源であるということは変わらないということで、これも厳しい中ではありますけれども、今後議論がなされていく課題だと考えております。

簡単ですが、私の方からの説明は以上にさせていただきますと思います。

(林) ありがとうございます。そうしましたら、前半と同様に上村先生の方からコメントを頂きたいと思います。

Ⅳ. 地方財政・地方税制についての意見

(上村) 関西学院の上村です。地方財政においても財政再建が非常に大事なポイントになっているかと思います。ただ、大事なことは、地方財政が地域経済に与える影響は相当大きいわけです。だから、単純に歳出抑制をしていくと、地域が疲弊してしまうということです。逆に言うと、今は地方創生と言われているので、かなり工夫をしながら歳出抑制をかけないといけないと思っています。

〔行政改革のあり方〕

これはコメントですが、地域に所得を落として、その地域に技術とか、ノウハウを蓄積するような形で歳出の組み方、組み直しの方をかなりやらなければいけないと思っています。特に先ほど報告にありましたが、地方公務員数の削減というのは図にあるように非常に進んでおりますし、それはそれで量としては非常にいいことだと思います。ただ、最適な行政組織になっているかどうかというところの方が本質的な議論です。公務員が住民の満足度を高めるために働くことができるような組織とはどのようなものなのかというところが本質的なところではないかと思っていますので、今後の地方の行革というのは歳出抑制一本やりではなく、質の転換をいかに図るかというところが重要なかなと思いました。

〔休眠ストックを流動化させる税制の構築〕

税に関する質問の1つ目ですが、まず考え方として、今は人口構成が高齢化しているわけですね。もう1つは人口減少しているということです。休眠状態にあるストックが相当増えています。具体的に言うと、空き家とか、耕作放棄地とか、森林とか、そういうものです。これに対する税に流動化させるような政策パッケージが本来必要なのではないかと思います。そういうことについていかがでしょうかということです。

〔地方法人課税の整理統合について〕

2つ目ですが、地方税の税制の作り方というのは基本的に公共サービスの受益に応じた負担をするという応益課税になっているわけですが、地方法人課税を見ると、応益課税であるというような根拠を持っている税制が結構たくさんあるのではないかと思います。例えば法人住民税の均等割とか、法人税割もそうだし、事業税の所得割、付加価値割、資本割、事業所税とか、いろいろな税目があるわけですが、これは

全て応益課税がどうも根拠になっているような感じです。

では、どの部分の受益に対して課税しているのかという整理統合があまりできていないのではないかなという印象を持っています。要は、あまりにもたくさんの税金を法人に対して課税していて、整理ができていないというようなイメージを持っているので、こういうところで整理統合していくことが今後の簡素化という意味でも必要なのではないかと思っています。この2点だけが質問です。

〔地方創生時代における行政運営のあり方〕

最後にコメントですが、先ほど報告を聞いて思ったことです。車体課税は結構大事です。自動車取得税は廃止するということは政治方針で決まっていますが、今後環境性能課税を入れていくということなのですが、環境性能課税をどう入れるかというところは取得段階に入れるというのが極めて大事になっています。これはコメントなので、質問ではありません。

取得段階というのがなぜ大事なのかというと、環境性能を高める税制というのは取得段階に入れると一番効くのです。そういうことは今までの経緯でわかっているので、この取得段階にどうやって入れるのかというところが極めて大事なポイントだということを強調させていただきたいと思います。以上です。

（林） ありがとうございます。ストックの面と法人課税に関してご質問がありました。引き続き、酒井先生の方からコメントをお願いします。

（酒井） 酒井です。よろしくお願いします。地方税制改革についてご説明ありがとうございました。私からは先ほどと同じくコメントを2点申し上げたいと思います。



〔外形標準課税〕

第1点目ですけれども、資料②以降になります。外形標準課税についてです。この点の地方税と法人税の関わるところについてコメントをさせていただきます。事業税の外形標準課税の拡充傾向というのは、その沿革の中では適正化と捉えられるべきであると考えますが、いわゆる赤字法人への課税問題については配慮が必要と考えています。また、その外形標準課税の拡充という方向性の中で法人税法上の損金算入項目としての事業税の金額が増大してくるということです。

そうすると、法人税の税収のダウンということになりますから、そこでは法人税法上の事業税の損金不算入の議論が出てくるかと思います。理論的には事業税の応益税としての性格、そして、外形標準課税による強化の傾向も応益税といった話を背景にしていることを考えますと、法人税法上事業税の損金不算入の提案は妥当性を持ちにくいと考えています。その点は慎重になされなければならないと考えています。

〔ふるさと納税〕

2点目はふるさと納税についてです。この税制については高額な寄付が可能となる裕福な者ほど大きな利益を得るのではないかといった公平性の観点、それから、地方税の負担分任の原則からの議論はどうなっているのかということが指摘されているかと思います。過去に名古屋の高橋教授は「逆進的な税の還付制度」だという評価もされているところです。ただ、先ほど地方創生の話などを聞いてみますと、なかなか難しい問題かなと考えています。

今回の改正では、ワンストップ特例の創設がありました。低所得者も簡単にふるさと納税に参加できる仕組みとなっていて、より多くの人が納税制度を考えてみるとか、納税者としての意識の向上という意味で一定の評価を得ているところだと考えています。

簡単ではございますが、私からのコメントは以上です。ありがとうございました。

（林） ありがとうございます。あらためて時

澤さんに、法人関係に関してお二方から、応益性との観点とか、法人税での損金算入の話も含めてですけれども、そのあたりが共通している議論かなと思います。

よろしくお願いします。

〔行政改革のあり方〕

（時澤） まず歳出カットだけではなくて、コメントだったかもしれませんが、これもそのとおりでございまして、削りだけではなかなか地方というのは活性化していかないということです。どうやって有効にお金を使っていくかというのも大事な観点だと思います。調査をしてもそうですけれども、身近なところで公共事業、公共調達についてもお金を地域で使っていただくという観点も大事でありまして、WTOの案件ではないものにつきましては、一定のものについては競争参加資格の地域要件が活用できるとか、或いは総合評価でいろいろな貢献度、精通度とかというような加点とかできるというのがあります。そういったものを活用していただくことです。

それから、公共事業、公共調達につきましては、自民党が政権に復帰してから、いろいろな地域の公共事業をどうしていくのか。特に後継者をどう育成していくのかということからさまざまな議論がされました。そんな中で労務単価を引き上げるというようなこともありました。それ以外に制度的には例えばいろいろな地域の工夫をもっとやってくれということです。例えば昨年公共工事の品質確保の促進に関する法律の一部が変わりまして、要は、地域の実情に応じて、複数年度にわたる工事とか、複数の工事を一括で発注できるというような方式もできましたので、そういったものを活用していただきながら適切にやっていただくということも1つ大事なかなと思います。

それから、組織につきましても、人をどんどん削っていった、特に小規模市町村になればな

るほど、一人がいろいろなことを兼務しているということがあります。これについては事務局を共同設置するとかという制度もありますし、先ほど言いましたように、いろいろな役割分担で、例えばこれは県にお願いするのだというような事務の代替執行というのもできます。市長村長名で県の職員が仕事をするという制度も作りましたので、そういったいろいろな補完の制度とか、共同でやるとかというようなことで、少ない人員をいかに効率的に、そして、持続可能にサービス体制を作っていくかということは大事な観点ですので、そういうのをいろいろ活用していただきたいと思います。

〔休眠ストックを流動化させる税制の構築〕

休眠ストックの流動化ということはちょっと難しい面がありまして、固定資産税は資産の保有と市町村の行政サービスの間の受益の關係に注目して課される税でありますので、その資産の保有の継続を前提としているというのがありまして、固定資産を動かすことによって保有の継続を困難とさせるような、いわば追い出し税的な性格は極力避けるということが基本になっております。従いまして、税制の中にこういったことを織り込むということを慎重に考えつつも、政策パッケージ全体の中でどう議論していくかというのは大きな課題ではないかなと思います。

空き家は特例を廃止したということで効果が出ているということです。耕作放棄地の話がいろいろ出ていますが、あれはそういう要求が出ていて、今それについて議論しているという最中です。

〔地方法人課税の整理統合について〕

これも非常に難しい話です。経済界の方からは国税に一本化してくれとよく言われます。要するに、減税してくれということではなくて、国税にまとめてもらった後は国税にするなり、いろいろなことでやってくれというような要望

も出ています。

ただ、それについて私どもがどう考えているかという、それぞれの応益性の部分とかをどう考えるかという細かい点がありますが、大きく言って、会費的な部分とか、事業に着目した部分とか、それぞれの税の性格が異なるでしょう。その中で法人事業税は外形化を進めながら、それから、法人住民税の法人税割については交付税原資化するというようなことも踏まえつつ、将来的にはそういう簡素化という観点も非常に大事だと思っていますので、そこは踏まえつつ、当面の課題は今言いました2つの方向で進めていくのかなと思います。ただ、おっしゃることはいろいろなところからも出ているということです。私どもも課題として認識しているところです。

〔外形標準課税について〕

それから、外形の話です。外形を広げたときにはやはり影響力というのがあります。赤字のところは外形は課税ということがありますので、大法人の中でも比較的事業規模の小さな法人につきましても、外形標準の拡大によって負担増となる部分を例えば2分の1に抑えろとか、期限措置ではありますけれども、そういった特例措置も導入しつつ、制度の導入を図っているところなんです。

それから、事業税の損金算入につきましても、これは税調でも議論がありますけれども、税の性格上は損金算入が自然という認識を示した上で問題意識を提示しているわけですので、基本的な考え方は税の性格上損金算入が自然というようなことかなと思います。ただ、それを踏まえつつも議論するということだと思います。

〔ふるさと納税について〕

それから、ふるさと納税につきましても、確かに負担分任の原則からどうなのかなと思います。先ほどもありましたが、これは所得が高い人ほど使えるわけです。所得の2割を限度にしていますということですから、ある意味逆進的

といいますか、公平性の観点から問題ではないかという指摘もありますが、基本的には特例控除となりますのは、所得割の2割が限度です。従って、8割はきちんと住所地の市町村に納付されるということになっております。ある意味2倍にしましたけれども、本来の所在地への納付を基本にということをしちゃんと捉えた上なるべく流動化ということで2倍に引き上げたということです。その辺はバランスを取って行ったということです。

おわりに

（林） ありがとうございます。まだまだ議論はあると思いますし、もう一回再質問等々もお聞きしたいところではあるのですが、予定しておりました時間が参りました。日本全体のパイが増えていく中で、そしてそれぞれのパイが増えていって、その増えた分の中からみんなで税金で負担するというのであれば、多少のことはみんな目をつぶってということになるのかもしれませんが、特に今はそういう状況にはありません。ですから、税負担をどう分けるかということを原理原則のところに立ち返って考えなければいけないということなのだろうと思います。

その意味でそれぞれの税制にいろいろな目的があります。議論の途中でも経済活性化の話なのか、格差の対応なのかというような話がありましたけれども、税制を何か変えるときにはどれを目的に変えるのかということを明確に示していないと、こっちの目標で見るとおかしいという批判は幾らでも出せる話なのだろうと思います。そういった問題に税制が直面していて、二人の審議官の方はまさにその最前線で両方からの、或いは三方、四方からの要望も聞かれながら尽力されていることだと思います。今後ともしっかりと税制の改革に向けて励んでいただきたいと思います。

本日は、時間を少し超えましたが、長時間にわたってありがとうございました。非常に有意義な討論会になったと私も思っておりま

す。4名の登壇者の皆さん、本当にどうもありがとうございました。ご参加いただいた皆さん、どうもありがとうございました。