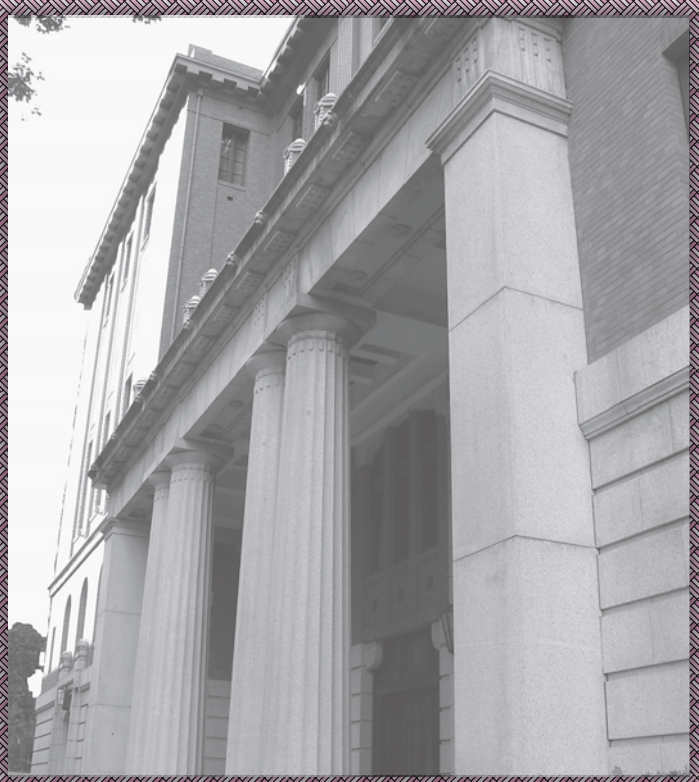
税制の構造改革と国際課税への多面的な取組

［（公社）日本租税研究協会
第68回租税研究大会記録］

2016



公益社団法人　日本租税研究協会

税制の構造改革と国際課税への多面的な取組

（公社）日本租税研究協会
第68回租税研究大会記録

2016

公益社団法人　日本租税研究協会

税制の構造改革と国際課税への多面的な取組

日本租税研究協会第68回租税研究大会記録

東京大会　於　日本工業倶楽部　平成28年９月14日㈬～15日㈭

会長挨拶
第68回租税研究大会開催にあたり……三木繁光

（第１日）
◇討論会１　安部政権における財政・税制・
社会保障政策の課題 ……小澤太郎（司会）
大森正博／國枝繁樹／駒村康平／土居丈朗

◇討論会２　税制改革を巡る現状と課題 ……岩﨑政明（司会）
林正義／林崎　理／藤森博史／星野次彦

（第２日）
◆報告　外国子会社合算税制の意義と課題 ……岡村忠生

◇討論会３　BEPS（税源浸食と利益移転）プロジェクト等の
国際的な取組みの現状と課題 ……渡辺裕泰（司会）
青山慶二／緒方健太郎／神山弘行／鈴木一路

大阪大会　於　関電会館　平成28年10月５日㈬

副会長挨拶
第68回租税研究大阪大会開催にあたり……宇野郁夫

◆報告　固定資産税の抱える法的な課題と今後
－企業による過払い税金取り戻しの背景－ ……占部裕典

◇討論会　税制改革を巡る現状と課題 ……林　宜嗣（司会）
井上裕之／開出英之／小塚真啓／玉岡雅之

目　　次

東京大会（日本工業倶楽部）

会長ご挨拶
第68回租税研究大会開催にあたり――――――――――――――――――――1

公益社団法人日本租税研究協会会長　　三木　繁光
（株式会社三菱東京ＵＦＪ銀行　特別顧問）

◆討論会１　９月14日㈬・午前

安倍政権における財政・税制・社会保障政策の課題――3

司　会　　慶應義塾大学総合政策学部総合政策学科教授　　小澤　太郎
参加者（五十音順）
お茶の水女子大学基幹研究院人間科学系教授　　大森　正博
一橋大学国際・公共政策大学院准教授　　國枝　繁樹
慶應義塾大学経済学部教授　　駒村　康平
慶應義塾大学経済学部教授　　土居　丈朗

はじめに……4

Ⅰ．安倍政権の税財政政策……5
１．安倍政権発足時の「３本の矢」……5
２．財政再建の先送り……5

Ⅱ．アベノミクスの財政再建計画……7
１．財政の持続可能性の条件……7
２．中長期の経済財政に関する試算……8

Ⅲ．安倍政権の税財政政策の評価：マクロ……9
１．典型的な「バラ色のシナリオ」であり，信頼できない財政再建計画……9
２．結局，安倍政権の税財政政策は，持続不可能……10

Ⅳ．安倍政権の租税政策：各論……11
1．消費税……11
2．法人税……11
3．配偶者控除廃止と労働供給……11
4．資産所得課税・資産課税……11

Ⅴ．まとめ……11

Ⅵ．税制……12
1．法人税改革の成果と課題……12
2．所得税その他の税制……15
3．地方財政において見落とされてきた課題……16
4．東日本大震災における住宅復興の課題……16

Ⅶ．社会保障制度の持続可能性を高めるために……16
1．日本の社会保障制度をめぐる３つの課題……16
2．社会保障制度の見通し……18
3．社会保障給付の財源構成……19
4．社会保障制度改革のジレンマ……19
5．修正をくり返した人口推計……20
6．寿命の伸長とその予測……21
7．年金……23

Ⅷ．少子化，医療・介護……25
1．少子化……26
2．医療・介護……28

Ⅸ．質疑応答……30
（小澤）
〔財政の持続可能性〕〔法人実効税率引き下げと税収中立〕〔社会保障制度の持続可能性〕
〔現物給付への注目と，医療と介護の連携〕
（駒村）
〔投資減税の他の手段〕
（土居）
〔ヘリコプターマネーの有効性〕
（國枝）
〔内部留保を国内投資につなげる方法〕〔ヘリコプターマネーの条件〕〔日銀の出口戦略〕
（大森）
〔財政再建と景気に対する配慮〕
（國枝）

〔法人税の措置〕
（土居）
〔社会保障の給付と負担のバランス〕〔内部留保の問題〕
（大森）
〔公的年金に対する対応策〕
（國枝）
〔最低保障年金〕
（駒村）
〔高齢者の雇用〕〔年金の仕組みの見直し〕〔予防医療〕
（土居）
〔医療と介護の連携〕
（大森）
〔医療と介護費の負担〕〔利用者のニーズに合った選択〕〔保険者の統合〕

おわりに……38

資料

◆討論会２　９月14日㈬・午後

税制改革を巡る現状と課題 ――――――――――――――――――――79

司　会　横浜国立大学大学院国際社会科学研究院（法科大学院）教授
岩﨑　政明

参加者（五十音順）
東京大学大学院経済学研究科教授　林　正義
総務省自治税務局長　林﨑　理
日本製紙㈱取締役執行役員（租研理事）　藤森　博史
財務省主税局長　星野　次彦

はじめに……80

Ⅰ．税制・財政の現状と課題……80
１．未来への投資を実現する経済対策……81
２．税収の状況……82
３．消費税……83
４．税制の構造改革……83
５．成長志向の法人税改革……87
６．国際課税……87

Ⅱ．財政・税制への意見……88
（林）
〔消費税とその対応〕〔所得税改革〕〔生産性向上と法人税〕〔高齢化と相続税〕
（藤森）
〔財政の健全化〕〔税制改革全般〕〔法人税〕〔消費税〕〔所得税〕〔国際課税〕
〔環境問題と税制〕
（星野）
〔消費増税とその対応について〕〔所得税改革について〕〔法人税について〕
〔相続税について〕〔税制改革全般について〕〔法人税について〕
〔消費税について〕
〔所得税について〕〔国際課税について〕〔環境問題と税制について〕

Ⅲ．地方財政・地方税制の現状と課題……97
総論：地方税財政の現状
各論：平成29年度以降の税制改正に向けた主な課題等
１．消費税率引上げ時期の変更に伴う措置……102
２．地方法人課税……102
３．車体課税……103
４．個人住民税……103
５．固定資産税……104
６．ゴルフ場利用税……104
７．その他……105

Ⅳ．地方財政・地方税制への意見 ……105
（林）
〔地方税の増加と地域間格差〕〔固定資産税改革〕〔付加価値割について〕
〔地方交付税と地域間格差〕
（藤森）
〔事業税〕〔償却資産に係る固定資産税〕
（林崎）
〔固定資産税改革について〕〔付加価値割について〕〔事業税について〕
〔償却資産に係る固定資産税について〕

おわりに ……108

◆報告　９月15日㈭・午前

外国子会社合算税制の意義と課題 ――――――――――――――――109

京都大学大学院法学研究科教授　　岡村　忠生

１　はじめに ……109

２　外国子会社合算課税制度 ……112
２－１．日本の CFC 税制の概要……112
２－２．指摘された問題点……113
２－３．６つの Building Blocks……115

３　BEPS 最終報告書と対応のための課題 ……116
３－１．基本的なスタンス……116
３－２．CFC の定義……118
３－３．CFC からの除外および CFC とされる閾値……119
３－４．CFC 所得の定義……119
３－５．所得の算定ルール……121
３－６．所得の配賦ルール……122
３－７．二重課税の防止と排除……122

４　CFC 税制の意味……122
４－１．課税繰延べの防止……123
４－２．Base Stripping の防止……124
４－３．個人所得税の視点から……126

資料 ……128

◆討論会３　９月15日㈭・午後

BEPS（税源浸食と利益移転）プロジェクト等の国際的な取組みの現状と課題 ――――――――――――――141

司　会　日本租税研究協会参与・財務省財務総合政策研究所顧問　渡辺　裕泰

参加者（五十音順）

早稲田大学大学院会計研究科教授　青山　慶二

財務省主税局参事官室国際租税総合調整官　緒方健太郎

一橋大学大学院法学研究科准教授　神山　弘行

㈱LIXILグループ税務部長　鈴木　一路

はじめに ……………………………………………………………………………………142

Ⅰ．BEPSプロジェクト・税の透明性に関するこれまでの取組みと今後の展望 ………143

〔「(BEPSプロジェクト」について〕〔「BEPSプロジェクト」最終報告書の概要〕〔BEPSプロジェクトの包括的（holistic）アプローチ-Cash boxの例〕〔BEPSプロジェクトの今後〕〔BEPSプロジェクト参加国（2016. ６まで)〕〔BEPS最終報告書において引き続き検討を続けることとなった項目〕〔BEPSプロジェクト参加国（2016. ６まで)〕〔G20サミット首脳宣言（仮訳抜粋）(2015年11月15-16日　於：トルコ・アンタルヤ)〕〔G20財務大臣・中央銀行総裁会議声明（仮訳抜粋）(2016年２月26-27日　於：中国・上海)〕〔G20財務大臣・中央銀行総裁会議声明（仮訳抜粋）(2016年４月14-15日　於：ワシントンD. C.)〕〔G20財務大臣・中央銀行総裁会議声明（仮訳抜粋）(2016年７月23-24日　於：成都)〕〔G20サミット首脳宣言（仮訳抜粋）(2016年９月４－５日　於：杭州)〕〔「税の透明性に関する非協力的地域を特定するための客観的基準」について〕〔グローバル・フォーラムについて〕〔グローバル・フォーラムにおける「要請に基づく情報交換」に関する第１次ピア・レビューの結果〕〔非居住者に係る金融口座情報の自動的交換のための報告制度〕〔自動的情報交換の実施時期に関する国際的な状況〕〔税務行政執行共助条約の概要〕〔G20ハイレベル・タックスシンポジウムの概要〕〔(参考）行動13　多国籍企業の企業情報の文書化～「国別報告書実施ガイダンス」(2016年６月公表）の概要～〕〔行動１　電子経済の課税上の課題への対処〕〔(参考）検討されたオプションとその問題点〕〔行動11　BEPSの規模・経済的効果の分析方法の策定〕

Ⅱ．BEPSプロジェクトの展開と，税の透明性及び共通報告基準に関するテーマについて ……………………………………151

（青山）

〔手続きについて〕〔実体法について〕〔税の透明性に関する取組みについて〕〔グロー

バル・フォーラムの新基準について〕
（神山）
〔税の安定性について〕〔「税の透明性に関する非協力的地域を特定するための客観的基準」について〕〔BEPS プロジェクトについて〕
（鈴木）
〔国別報告書について〕〔BEPS プロジェクトについて〕
（緒方）
〔税の安定性について〕〔ルール・スタンダードについて〕〔行動７について〕〔BEPS プロジェクトを超えた課税の動きについて〕〔行動14について〕〔税の透明性について〕

Ⅲ．BEPS 合意に関する今後の対応（行動３，４，８～10，12，15） ……159
〔行動３　外国子会社合算税制の強化〕〔（参考１）日本の現行制度〕〔（参考２）BEPS 勧告の内容〕〔平成28年度与党税制改正大綱（抄）〕〔①国外所得（外国子会社）への課税方式と CFC 税制の関係〕〔②－１：米国 CFC 税制の合算対象所得の概要〕〔②－２：英国 CFC 税制の合算対象所得の概要〕〔②－３：ドイツ CFC 税制の合算対象所得の概要〕〔外国子会社合算税制　見直しの方向性〕〔行動４　利子控除制限ルール〕
〔【行動４】利子控除制限：制度の基本及び日本の現行制度（「過大支払利子税制」）〕
〔【行動４】利子控除制限：「BEPS プロジェクト」の結論〕〔行動８　無形資産取引に係る移転価格ルール〕
〔評価困難な無形資産に係る移転価格ルールの策定〕〔行動10　他の租税回避の可能性の高い取引に係る移転価格ルール〕〔行動12　義務的開示制度〕〔（参考）報告義務に係る項目ごとのオプション・勧告⑴〕〔（参考）報告義務に係る項目ごとのオプション・勧告⑵〕〔各国の義務的開示制度の比較〕〔行動15　多数国間協定の策定〕

Ⅳ．今後の対応に関する意見 ……165
（青山）
〔CFC 税制について〕〔利子控除について〕〔移転価格税制について〕〔義務的開示制度について〕〔多国間協定について〕
（神山）
〔CFC 税制の改正について〕〔義務的開示制度と一般的否認規定について〕〔所得相応性基準と「税の安定性」の関係について〕〔利子控除制限について〕
（鈴木）
〔外国子会社合算税制について〕〔移転価格について〕〔義務的開示制度について〕
（緒方）
〔外国子会社合算税制の見直しについて〕〔利子控除制限について〕〔所得相応性基準について〕〔義務的開示制度について〕〔多国間協定について〕

おわりに ……174

大阪大会（関電会館）

副会長ご挨拶
第68回租税研究大会開催にあたり ――――――――――――――――――――――175

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）

◆報告　10月５日㈬・午前

固定資産税の抱える法的な課題と今後
～企業による過払い税金取り戻しの背景～ ――――――――――177

同志社大学大学院司法研究科教授　　占部　裕典

１．はじめに ……177

２．固定資産税の概要 ……181

３．固定資産税賦課の枠組についての最高裁判決の動向 ……182

４．固定資産税の時価と時価の算定方法
～固定資産税の「適正な時価」の意義と登録価格の違法に関する判断基準 ……185
４－１．固定資産の評価方法……185
４－２．「適正な時価」の意義……186
４－３．固定資産評価制度調査会答申（昭和36年３月30日）による時価……187
４－４．固定資産の評価にあたり収益還元方法を用いることは妥当か……188
４－５．最高裁における収益還元価格の排除の意味……188
４－６．登録価格の違法に関する判断基準……188
４－７．鑑定評価は，固定資産の評価にあたりいかなる条件の下で
用いることができるか……189

５．最高裁平成25年７月12日判決の違法性判断基準 ……190

６．家屋の評価について ……192

７．過徴収金の返還はいつまでできるか ……192

８．固定資産税における不服申立て・訴訟 ……193

９．おわりに ……194

レジュメ ……196

◆討論会　10月５日㈬・午後

税制改革を巡る現状と課題――――――――――――――――――――231

司　会　　関西大学経済学部教授　　林　　宜嗣
参加者（五十音順）
財務省大臣官房審議官　　井上　裕之
総務省大臣官房審議官　　開出　英之
岡山大学法学部准教授　　小塚　真啓
神戸大学大学院経済学研究科教授　　玉岡　雅之

はじめに ……232

Ⅰ．財政・税制の現状と課題 ……233
１．未来への投資を実現する経済対策……233
２．消費税……234
３．税制の構造改革……235
４．成長志向の法人税改革……239
５．国際課税……240
６．税収の状況……242

Ⅱ．財政・税制への意見 ……242
（玉岡）
〔適格請求書等保存方式〕〔納税協力費用〕〔社会保険料の負担率〕
（小塚）
〔女性の就業調整〕〔配偶者控除〕〔夫婦控除の妥当性〕〔相続税の改革〕〔法人税改革〕
（井上）
〔適格請求書等保存方式について〕〔納税協力費用について〕〔社会保険料の負担率について〕〔女性の就業調整について〕〔配偶者控除について〕〔夫婦控除の妥当性について〕〔相続税について〕〔法人税改革について〕

Ⅲ．地方財政・地方税制の現状と課題 ……253
総論：地方財政の現状

各論：平成29年度以降の税制改正に向けた主な課題等
１．消費税率引上げ時期の変更に伴う措置……255
２．地方法人課税……256
３．個人住民税……257
４．固定資産税……257
５．その他……257

Ⅳ．地方財政・地方税制についての意見 ……258
（玉岡）
〔応益性の原則〕〔普遍性の原則と伸長性の原則〕〔事務配分と財源配分〕
（小塚）
〔個人住民税の所得割〕〔法人税改革〕
（開出）
〔応益性の原則について〕〔普遍性の原則と伸長性の原則について〕
〔事務配分と財源配分について〕〔住民税の所得割について〕〔法人税改革について〕

おわりに ……263

＜資料編＞
◎財政・税制関係資料（財務省主税局）　目次
資料①～㊸
◎地方税制関係資料（総務省自治税務局）　目次
資料❶～❻❺
◎パネリスト資料（東京大学教授　林正義氏）目次
資料１～20
◎国際課税関係資料（主税局参事官室）　目次
国際課税資料１～49

東京大会

会長挨拶
第68回租税研究大会開催にあたり

公益社団法人日本租税研究協会会長
三木　繁光
（株式会社三菱東京 UFJ 銀行特別顧問）

本日は，第68回租税研究大会開催にあたりまして，多数の皆様にご参加いただき，心から御礼申し上げます。

特に，財務省星野主税局長，総務省林崎自治税務局長には公務ご多忙中ななか，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，租研の事業活動にご支援・ご協力を賜っておりますことにつきまして，本席をお借りいたしまして，あらためて厚く御礼申し上げます。

さて，わが国の経済は，雇用，所得，支出等の面で改善がみられていますが，今後とも，持続的な成長を実現するためには，思い切った成長戦略の実施とともに，手を緩めることなく財政健全化の推進が重要であります。

わが国の長期債務残高は，平成28年度末には1,062兆円と見込まれ，GDP の２倍を超える，歴史的，国際的に最悪の水準が続いています。財政健全化を確保することが，社会保障制度等を維持しつつ，経済の持続的成長を続けるうえで欠かせません。

長期債務残高の累増に歯止めがかからなければ，国際的な信認を得られず，わが国財政は持続不可能な不測の事態に陥る懸念があります。

政府は，消費税率の引き上げを２度にわたって延期し，引き上げは平成31年10月からとなりました。よほどの歳出抑制がないかぎり，「経済財政再生計画」の中間目標の達成はすでに極めて困難なものとなったばかりか，2020年度の財政健全化目標の達成についても，その実現は難しくなっています。

今後の人口減少社会では，高い経済成長を実現させることは決して容易ではありません。経済成長だけに頼ることなく，思い切った財政健全化策を早急に展開しなければなりません。

政府は，経済社会の構造が大きく変化する中，税体系全般にわたるオ―バーホールを進めております。

所得税制については，税収調達機能や所得再分配機能を有する基幹税ですが，これまでの税制改正により，その機能が弱まっています。機能の回復につながる所得税改革となることを期待しています。

法人税改革は，「日本企業の国際競争力を高

めること」と「日本の立地競争力の強化」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。平成28年度税制改正で，法人実効税率が20％台まで引き下げられたことは評価しております。

なお，イノベーションは，日本の経済発展の基盤となるものであり，イノベーションの創出を促進する税制措置の拡充が重要だと考えております。

国際課税の分野においては，国際的な租税回避を巡る動きを踏まえ，BEPS 最終報告書に沿った国際課税ルールの広範囲に及ぶ見直しが急速に進められています。

今後の税制改正においては，国際的合意に基づき，企業の経済活動や競争力を阻害することのないように予測可能で，法的に安定した制度とすることが重要です。

消費税については，消費税率の引き上げが延期されたことは残念なことであり，平成31年10月には確実に実施する必要があります。

そのうえで，超高齢化社会の財政を支える基幹税として，消費税率をさらに引き上げる必要があると思います。

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

私どもは，これまでと同様に成長戦略と財政の健全化，社会保障制度改革を一体的に推進するためには，「経済活力の強化」と「安定財源の確保」を基本として，経済社会の実態の変化に即した税制改革への取り組みが必要であると考えております。

本東京大会におきましては，まず，午前の討論会において，租研内の「財政経済研究会」がとりまとめた報告書「安倍政権における財政・税制・社会保障政策の課題」について，議論を深めていただきました。

このあと開催いたします討論会「税制改革を巡る現状と課題」，明日午後の討論会「BEPSプロジェクト等の国際的な取組みの現状と課題」と，３つの討論会を予定しております。また，明日午前には岡村教授からの研究報告，をいただくことになっております。

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

最後になりましたが，ご出席の皆様方の今後ますますのご発展をお祈り申し上げますとともに，当協会の活動につきまして今後ともご支援，ご協力をいただきますよう切にお願い申し上げまして，私の租税研究大会開催に当たって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。

安倍政権における財政・税制・社会保障政策の課題

●参加者（五十音順）

お茶の水女子大学基幹研究院人間科学系教授	大森　正博
一橋大学国際・公共政策大学院准教授	國枝　繁樹
慶應義塾大学経済学部教授	駒村　康平
慶應義塾大学経済学部教授	土居　丈朗

司会	慶應義塾大学総合政策学部 総合政策学科教授	小澤　太郎

討論中に言及されている資料は，本文末尾に掲載されています。

はじめに

（小澤）　おはようございます。この様な早い時間帯からお集まりいただきまして，誠にありがとうございます。私は財政経済研究会の座長を務めておりますけれども，そこでまとめました報告書『安倍政権における財政・税制・社会保障政策の課題』が皆様方のお手元に配られていると思いますが，それを基に討論会を実施するというのが本セッションの趣旨です。

研究会自体は以前からいろいろなテーマについて議論をしてきたところですが，今回のテーマにつきましては平成25年７月ということですので，第２次安倍政権発足後の大体半年ぐらいたったころから検討を始めました。第１回の報告者として，現在は政策研究大学院大学に移っていらっしゃいますが，当時，東京大学の大学院にいらっしゃいました井堀利宏先生に，報告をしていただきました。その後，毎月第２木曜日に11名のメンバーが順番を決めて，いろいろ報告をして，その正規メンバーの他にも，今お話をいたしました井堀先生の他に，中央大学法科大学院の森信茂樹先生，それから，当時，日銀の審議委員で，現在，私の同僚になっております白井さゆり先生，そして，一橋大学の国際・公共政策大学院の井伊雅子先生に報告を特別にしていただいております。

今現在，検討を開始してから３年も経過しておりますが，その間にご承知のとおり2014年４月に消費税率の５％から８％への引き上げがなされたのですが，その後，８％から10％への引き上げは二度も先送りされるというような事態になっております。また，２％のインフレ目標の達成にはほど遠い状況にあり，基礎的財政収支を2020年度までに黒字化するという目標もかなり実現可能性が遠のいているという状況です。さらには潜在成長率の低下という供給制約の壁にもぶつかっているということで，なかなか思ったようにうまくいっていない部分も出てきております。

「旧３本の矢」の後継である「新３本の矢」では，「希望を生み出す強い経済」，「夢を紡ぐ子育て支援」，「安心につながる社会保障」というキャッチフレーズが与えられています。ただ，より具体的には，実質２％，名目３％を上回る経済成長とか，GDP を600兆円，それから出生率を1.8，その1.8という数字はかなり劇的な上昇を意味しますが，他にも介護離職者ゼロという非常に高い具体的な目標が掲げられてはいます。しかし問題は，目標は高ければ高いほどいいのかということです。今，問われているのは，政府により掲げられた目標の実現に関する信憑性ではないのかということを，私どもは共通の認識として持っております。そうした目標を本当に達成するために，有効な手立てが果たして尽くされているのかどうかということを，いま一度冷静に議論してみようではないかということで，今から３年前に議論を始めた次第です。

研究会のメンバーの中から，先ほどご紹介いただきました４名の先生方に，10分強程お１人ずつ報告をしていただきます。その後，新しい試みとして，各報告者に対して別の報告者２名の方が質問をします。それに対して元の報告者からリプライをしていただきます。質問時間が大体１人３分弱ぐらいでしょうか。また，リプライは９分弱という時間を設けて，すなわち，計４つの報告に関して２名ずつ質問があって，

それに対するリプライを報告者ごとに一通り行います。それでさらに時間が余るようであれば，フロアの方々からのご質問もできる限り受け付けたいと考えております。

それでは，早速報告の方に移らせていただきたいと思うのですが，まず，最初に國枝先生からお願いしたいと思います。

Ⅰ．安倍政権の税財政政策

（國枝）　一橋大学の國枝でございます。私の方からは「安倍政権の税財政政策の課題」ということでお話しさせていただきます。時間が限られていますので，かいつまんでご説明させていただきます。

まず安倍政権の下でどういう税財政政策が行われてきたか。この辺は事実関係なものですから，飛び飛びでご説明させていただきます。

１．安倍政権発足時の「３本の矢」（資料１）

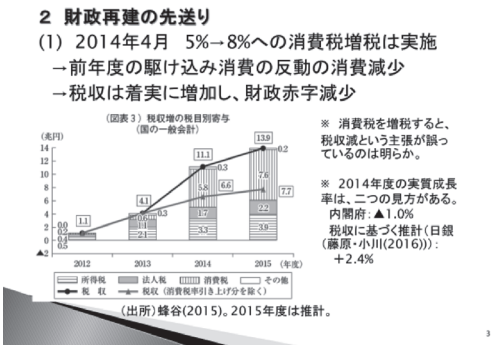
（資料１）

小澤先生からも話がありましたように，３本の矢というのがまずありまして，その中で財政については２番目の機動的な財政政策として，10兆円規模の経済政策が打たれました。しかし，財政再建も実行するとして，2020年度のプライマリーバランス（PB）の均衡を実現するということがうたわれたわけです。

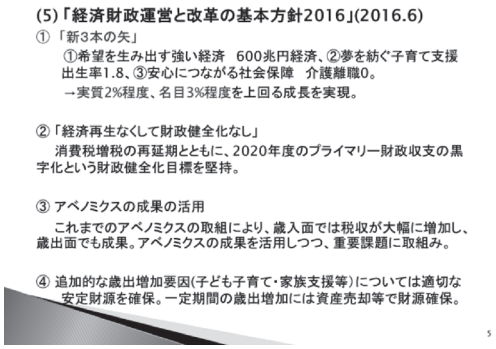
２．財政再建の先送り（資料２）

財政再建という観点から，2014年４月には予定されていたとおり消費税率５％から８％への増税が実施されました。消費税率が上がるということになりますと，当然ながら消費者はその直前には駆け込みで財の購入をいたします。そのために，消費税増税前に消費が増えたわけですけれども，その後，いわゆる駆け込みの反動ということで消費が減少するということが起きました。それはどの時点で財を購入するかという話ですので，駆け込みとその反動を均して消費への影響を見る必要があります。駆け込み前後の山と谷の差だけ見て，消費税は景気に深刻な影響があったと結論づけると見方を間違ってしまうので，気を付ける必要があります。税収で見ますと，実は着実に税収は増加しておりまして，財政赤字減少につながったということです。

（資料２）



（資料３）

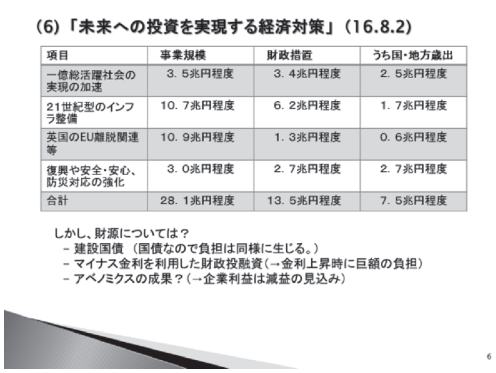


グラフにおいては，税収の中で消費税率の引き上げ分とそうでない部分に分けてありますけれども，2014年，それから，2015年の税収増の中で消費税率引き上げ分がもちろんかなりの部分を占めています。また，消費税収以外も増えています。ですから，消費税を増税すると税収減になるとかいう主張をする方もいらっしゃいますけれども，そうした主張は全く事実とは異なるということになります。

しかし，その後，８％から10％への消費税増税の方は，2014年11月に一度目の延期がございました。2017年４月まで延期はされたけれども，再延期はありえないとの前提で，軽減税率についての自公の間で議論があったわけですが，2015年12月に，軽減税率を広く導入するということで決しました。しかし，それにも拘わらず，ついこの間の６月に，さらに再延期ということが表明されたわけです。

それを受けまして，小澤先生からお話がございましたように，経済財政運営の改革の基本方針の中で「新３本の矢」というのが打ち出されました（**資料３**）。また，「経済再生なくして財政健全化なし」ということで，消費税増税を再延期するわけですけれども，安倍総理は2020年のプライマリー財政収支の黒字化の財政健全化目標は堅持すると主張しました。

（資料４）



それを受けまして，さらにこの８月ですけれども，「未来への投資を実現する経済対策」ということで，非常に大きな規模の財政政策を打つということが決まったわけです（**資料４**）。子育て関係の１億総活躍社会の実現の加速だけではなくて，リニア新幹線とか，或いはオリンピック関係の公共投資を含めたインフラ整備

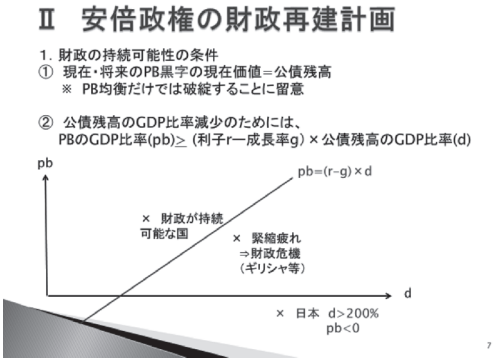
等々の措置が取られることとされました。

しかし，財源はどうするのかと言えば，公共投資は建設国債によるわけですけれども，もちろん建設国債といえども国債ですから負担は残ります。今ちょうどマイナス金利の状況なので，財政投融資を活用しやすいと思えるわけですが，実は金利が上昇すれば，その時点で巨額の損失が生じるので，負担が残ります。また，他の財源として，アベノミクスの成果で，税収が増えたからそれを使うという話があるのですが，これからご説明しますように，それもあまり実際には期待できません。従って，大規模な財政政策を実施するといっても，財源はどうするのかということで疑問がある状況です。

Ⅱ．アベノミクスの財政再建計画

１．財政の持続可能性の条件（資料５）

（資料５）



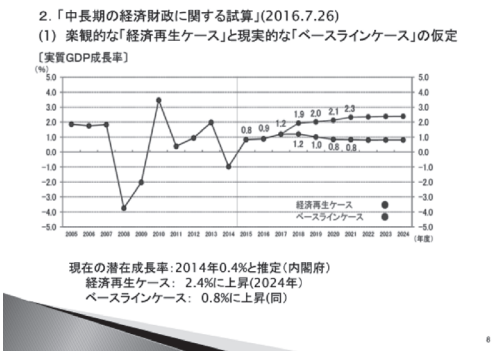
安倍政権は財政再建をすると主張しているわけですが，今の政策が持続可能かどうかを確かめる必要があります。ここは少し難しくなってしまって恐縮なのですけれども，財政の持続可能性があるかどうかという判断基準をスライドの①で書いております。財政が持続可能であるためには，現在と将来のプライマリーバランスの黒字を全部現在価値に引き直して足したものが公債残高と等しくなっていることが必要です。この基準が意味することは，要は借金は耳をそろえて返す必要があるということです。ここで重要なのは，プライマリーバランスの黒字が必要ということです。プライマリーバランスを2020年にバランスさせると主張していますけれども，そこで財政再建を終えてしまうと，確実に日本の財政は破綻するということです。

さらにもうちょっと具体的にいいますと，スライドの②の式にありますように，プライマリーバランスの GDP 比率が，利子率から成長率を引いたものに公債残高の GDP 比率を掛けたものよりも大きくなっている必要がございます。それを図の形で示しているのが下のグラフです。ヨーロッパのように目標 GDP 比率，例えば60％というのがある場合を念頭に置いたグラフになっているので，②の式を横に平行移動した形になっていますが，太線が②の式を目標 GDP 比率があるケースに修正した式に対応しています。

このグラフでは，縦軸にプライマリーバランス（PB）を取っておりまして，横軸に公債比率を取っておりますので，ある国の財政状況が，この太線より上ですと財政が目標比率周辺で持続可能になるということです。けれども，その国の財政状況が，この太線より下になりますと財政が破綻してしまうことになります。そうした国の例としてはギリシャ，イタリア，スペイン等のいわゆる財政危機に襲われた国があります。こういった国の状況のことを，緊縮をちゃんとやらないということで，経済学者は「緊縮疲れ」と呼んだりします。さて，肝心の日本の財政状況はどこに位置するかですが，公債比率は世界で一番高く，プライマリーバランスは赤字ですので，太線のはるか右下に位置し，我が国財政は全く持続可能ではない状況です。

２．中長期の経済財政に関する試算
（資料６）

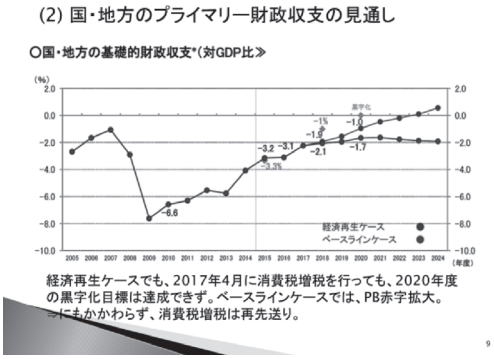
（資料６）



それでは，政府の試算では，財政再建の見通しはどうなっているか。資料は消費税増税を延期することを決めた後の試算ですけれども，実は２つの前提があって，各々のケースについて計算がなされています。１が経済再生ケースです。アベノミクスの下ではどちらかというとこちらに重きが置かれているのですが，もう１つがベースラインケースです。

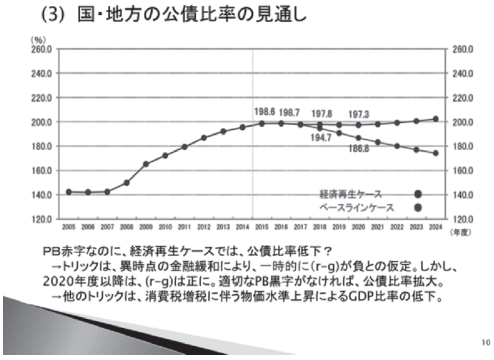
成長率が重要になってくるのですが，その下にございますように，楽観的な経済再生ケースでは2024年には潜在成長率が2.4％に上がるとされています。それに対し，ベースラインケースが潜在成長率が0.8％ということになっております。足元の2014年は，内閣府の推定ですと0.4％の潜在成長率です。この低い潜在成長率の背景には人口が減っていくという要因がありますので，多くの経済学者はベースラインケースの方が現実的であって，経済再生ケースというのはかなり楽観的と考えております。

（資料７）



その２つのケースでプライマリーバランスがどうなるかというのを計算したのが（**資料７**）のグラフです。見ていただきますと，経済再生ケースを示した上方遷移のグラフの場合は財政赤字が減っていくということになっております。それでも2020年を見ていただきますと，プライマリーバランスの黒字化の目標が2020年ですが，経済再生ケースでもGDP比1.0％のプライマリーバランスの赤字が残るという状況になっています。より現実的なベースラインケースの場合には1.7％の財政赤字が残るということになっておりまして，先ほど見ましたように，プライマリーバランスがバランスしたところで，破綻は確実ということですから，このままのアベノミクスの財政政策のままでは破綻してしまうということです。

（資料８）

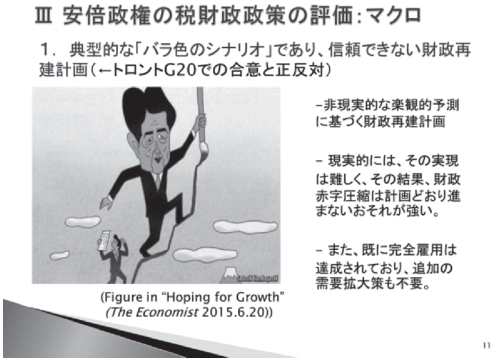


（資料８）は公債比率の試算です。これは経済再生ケースの方を見ると，プライマリー財政赤字にもかかわらず，なぜか公債比率が減るようになっているのですが，グラフの下に書きましたように，実はトリックがあります。今はマイナス金利の状況ですので，金利と成長率の関係が本来の関係と違う関係になっていますので，その関係で公債比率が一時的に減るという状況になっているということです。しかし，金利が成長率を上回る普通の状況になると，公債比率は増えていくということになります。

Ⅲ．安倍政権の税財政政策の評価：マクロ

１．典型的な「バラ色のシナリオ」であり，信頼できない財政再建計画（資料９）

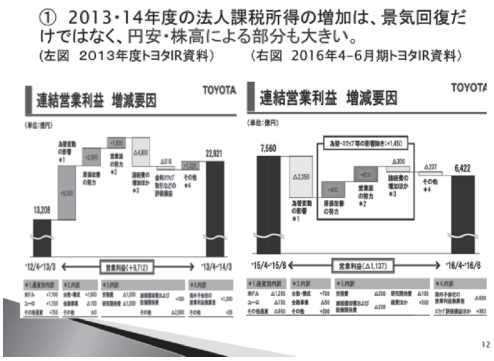
（資料９）



このアベノミクスの財政再建案をどう評価すべきか。資料のイラストは去年のロンドン・エコノミスト誌でのイラストです。安倍総理が自分で赤い線を描いて，その上に乗っかっているという絵です。イラストを付けられた記事の内容もそうでしたけれども，非常に楽観的なバラ色のシナリオ（“Rosy scenario”）であり，信頼できない財政再建計画だと多くの経済学者が考えています。ですので，残念ながら，アベノミクスに基づく財政再建の実現は難しいだろうということです。

そもそも，需要の観点でいいますと，日本はご存じのとおり，ほぼ完全雇用の状況にございます。ですから，標準的なマクロ経済学からいいますと，実は追加の需要拡大策を財政でやる必要はない状況です。それにも拘わらず，公共投資に巨額の支出がなされるという状況です。

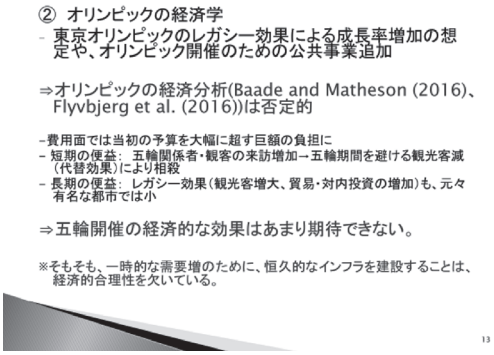
（資料10）



先ほどアベノミクスの成果による増収もどれだけ有効かわかりませんという話をしました。税収の中では，例えば法人税が増えているわけですけれども，それは実は円安・株高になった影響が大きいと考えられます。（資料10）

下に付けていますのはトヨタのIR資料です。左側が2013年度の資料で，営業利益が9,700億円ほど増えていますが，実はトヨタ自身の分析で為替変動の影響が9,000億円ということですから，営業利益の増減のほとんどは為替の影響でした。他方，右側が直近の2016年の４～６月期です。こちらは営業利益が1,137億円減るということになっていますけれども，その主な原因は為替変動の影響で，2,350億円の損が為替要因で生じるとの見通しです。為替は上がったり，下がったりしますので，法人税収の増加にあまり過剰な期待を置くことはできないということです。

（資料11）



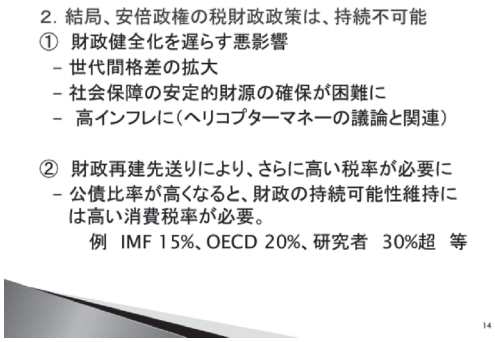
もう１つ報告書には書いていないのですが，リオでオリンピックがありましたので，オリンピックの経済的影響の話を少しだけいたします（資料11）。オリンピックと経済の関係に関しては，オリンピック実施によって成長率が増加するという主張や，オリンピック開催のために公共事業を追加すべきとの主張がなされています。実は，リオオリンピックがありましたので，世界の経済学者もオリンピックが経済にどういう効果があるかという点に関心を持っていまして，資料で挙げましたような文献が最近出ております。これらの文献は，オリンピックが経済に大きく寄与するとの主張について，基本的には否定的な見方をしています。

費用面では，これらの文献では過去のオリンピックの事例を分析しているわけですけれども，当初の予算を大幅に超す巨額の負担が発生しています。皆さんもご存じのとおり，今回の東京オリンピックの準備段階で既に大幅に予算を超えております。また，オリンピック開催時にオリンピックの関係者とか，観客がたくさん来るから経済成長するとか，交通インフラの整備が必要になるとかという話があります。しかしよく考えてみますと，オリンピック開催の時期というのはどうしてもホテルの値段等が高くなってしまうので，本来オリンピック以外で来る観光客や，或いは国際会議とかをやるようなビジネスの方々はその時期は避けるという傾向があります。そうしたオリンピック関連以外の来日客の減少で，オリンピック関連の来日者の増加が相殺されるので，あまり短期のメリットはないだろうと考えられています。

それから，短期ではなくて，オリンピックを開催することで，その後，長期の便益があるいうレガシー効果を指摘する者もいます。過去に効果があったと言われているのは，当時，世界的に有名でなかったバルセロナとか，ソルトレークシティです。そういうところですと，世界の人にそういう都市があるのだということが知られるという効果があるわけですけれども，例えばロンドンのように，オリンピックをしても，しなくても，ロンドンの存在を世界の人は知っている開催地ではレガシー効果は小さいとされております。もちろん，東京は現在でも世界的に存在がよく知られた都市ですので，これもあまり期待できないということです。

２．結局，安倍政権の税財政政策は，持続不可能（資料12）

（資料12）



結局，安倍政権の税財政政策というのはどう考えても持続不可能だろうということです。その結果，世代間格差が拡大していますし，社会保障の安定的な財源の確保も困難になります。金融政策次第によっては非常に高いインフレを招いてしまう可能性も高いです。

さらに財政再建を先送りするということは，

結局，公債比率が増えますので，将来財政再建のために必要な税率が高くなります。IMF で15%，OECD で20%という推計がございますし，研究者によっては消費税率が30%以上必要になってくるという見方もございます。

ということで，このままでは破綻してしまって，危機になるという状況なので，早く方向転換を図る必要があるだろうということです。

Ⅳ．安倍政権の租税政策：各論

１．消費税

消費税についてはとにかく先送りが一番の問題点です。軽減税率もメディアでもだいぶ批判されていましたと思いますが，資料で列挙したように低所得者対策として非効率な方法ですし，税収ももちろん減るということで，問題が大きいということです。

２．法人税

それから，法人税ですけれども，今の日本企業の問題点というのは，多少状況が良くなりましたけれども，内部留保が多く，投資が少ないということです。経済学的には，そういうときには法定税率の引き下げより投資減税が望ましいということが知られています。しかし，安倍政権の下では税率引き下げに重きが置かれて，その財源を場合によっては投資減税を圧縮するということで確保しようということをやっていますので，本来の望ましい法人税制の短期的な改正の方向とは違う方向に向かっているということです。

国際課税の話は租税研究大会の中の他のセッションでもなされるということなので，あえて触れません。それから，外形標準課税の話は隣の土居先生からお話があるかと思います。

３．配偶者控除廃止と労働供給

配偶者控除廃止の話は，時間がないので，多く話せませんが，専業主婦の方，パートの方，それから，フルタイムで働いている女性の３つの分類で考えますと，今の配偶者控除というのは，パートに出ても103万円まではかからないという意味で，専業主婦のままでいるよりかはパートに出ることを奨励する税制になっています。ですから，配偶者控除をやめるということによって，パートの人は損になるわけです。パートからフルタイムに行く可能性もありますけれども，逆に「だったら，辞めてしまおう」ということで，専業主婦に戻る方が出てくる可能性もあるということです。その両方を勘案した分析ですと，労働供給を増やす効果は必ずしも大きくないのではないかということが指摘されています。

４．資産所得課税・資産課税

資産所得課税と資産課税です。どうしてもNISA の話が出てくるのですが，NISA のような優遇税制は，世界的に見ると遅れた政策になっています。ファイナンスの世界では行動経済学に基づいた政策というのが中心なのです。すなわち，投資教育とか，いわゆるデフォルト設定が重要です。従って，NISA よりも投資教育が行われる確定拠出年金の方がずっと有効だろうということが知られています。それから，教育資金等に充てる生前贈与非課税の話は格差を拡大させるので，望ましくないと考えられます。

Ⅴ．まとめ

ということで，安倍政権の税財政政策は持続不可能でありますし，個別の税制もいろいろ問題があるということで，早急な転換が求められるのではないかと思っています。長くなりまして申し訳ございません。

（小澤）　ありがとうございました。それでは，引き続きまして，土居先生にご報告をお願いし

たいと思います。

Ⅵ. 税制

（土居）　皆さん，おはようございます。慶應義塾大学の土居でございます。私は，皆様のお手元にある報告書に従いましてお話をさせていただきます。國枝先生からお話がありましたように，アベノミクスは確かに雇用にはいい環境をもたらしていますが，財政面ではかなり先行きが不透明な，財政健全化がうまく実現できるのか，という心配をもたらしていると思います。財政に関しては既に國枝先生がお話しされましたので，税制のことについて少しフォーカスを絞ってお話をしたいと思います。

１．法人税改革の成果と課題

この報告書の「第２節２−２法人税改革の成果と課題」（本冊子の49頁）から説明させていただきます。安倍内閣でそれまでにない独自の税制改革ということで取り組まれたものの１つは法人税改革です。もちろん消費税もそうなのですけれども，消費税はご承知のように野田内閣のときに社会保障・税一体改革ということで３党合意がなされて，５％から８％まで税率が引き上げられるところまでは来ました。その後がまだできていないということは先ほど國枝先生がおっしゃったとおりです。それ以外のポイントとしては法人税改革が挙げられて，昨年の暮れに平成28年度税制改正大綱が取りまとめられて，法人税改革としては一段落したのではないかという印象を私自身は持っております。

〔法人税改革〕

これを全体像としてご覧いただくために，**（表１）**を示しております。安倍内閣での法人税改革は何にどれぐらいの規模で取り組んだかということが一覧でき，安倍内閣で一番重視していた法人実効税率の引き下げというものがかなり

の大きな規模で行われたということが分かります。国の法人税の税率を引き下げることで約１兆円，それから，法人事業税の所得割の税率を下げることでもう１兆円，こういうことで２兆円強の税率引き下げによる減税が行われることになったということです。

（表１）法人税改革の増減税影響額（2018年度以降の平年度ベース）

＜法人実効税率の引下げ＞	（単位：億円）
法人税の税率引下げ	▲10030
法人事業税所得割の税率引下げ	▲11810
＜課税ベースの拡大等による財源確保＞	
欠損金の繰越控除制度の見直し	3970
受取配当等の益金不算入制度の見直し	920
生産性向上設備投資促進税制の見直し	2410
その他の租税特別措置の見直し	2030
減価償却の見直し	650
法人事業税の外形標準課税の拡大	11700
合計	▲160

（出典）「平成27年度税制改正大綱」，「平成28年度税制改正大綱」
（注）平成27年度税制改正大綱と平成28年度税制改正大綱に記された増減税影響額を単純合計したものである。

ただ，あくまでもわが国の財政状況は厳しい折ですので，税収中立を目指すということで，別途課税ベースの拡大が行われたわけです。課

税ベースの拡大の中で最も大きな規模は法人事業税の外形標準の拡大で，これが１兆円ぐらいです。実際は２段階，つまり，平成27年度税制改正大綱でも外形標準課税の拡大が盛り込まれ，もう一段平成28年度税制改正大綱でも盛り込まれて，今日の税制に至っています。それ以外にも欠損金の繰越控除の見直しということで大体4,000億円ぐらいの課税ベースの拡大があります。

〔法人実効税率の引き下げ〕

この報告書の中では２つほど課税ベースの拡大に伴う懸念を記しております。懸念を言う前に，法人実効税率の引き下げの評価ということですけれども，確かに國枝先生がおっしゃるような内部留保が大きい中での税率引き下げという面はあります。一方で，国際的な税率引き下げの環境の中で，さらには今年の４月に公表されました「パナマ文書」のような議論ということを考えると，国際的な租税回避に対しては税率を引き下げる方がこの誘因を弱める方向には作用するのだろうと思います。もちろん国際的な租税回避を抑制するために税率を下げたというわけではありませんが，少なくとも今後及ぼすであろう影響ということで考えると，そのようなことが考えられるのではないかと思います。税率を引き下げる分だけ当然国際的な競争の面では日本のディスアドバンテージが薄らぐというメリットが私はあると思います。

〔欠損金の繰越控除〕

課税ベースの拡大に伴う懸念ですけれども，まず欠損金の繰越控除に関しては税率を引き下げる財源がなかなか他に大きなものが見当たらないということで取り上げられたという政治的な動機が１つにはあったのだろうと思います。それ以上に，ゴーイングコンサーンを前提とした企業活動を考えると，やはり繰越に制限を付けるというのは，その繰越の控除の使い残しというものが生じる企業が出てくるという意味において，ゴーイングコンサーンとは相いれないという懸念があります。もちろん税務当局の説明では，そもそも10年もかかって欠損金の繰越控除が控除し切れないなどという，つまり，控除の使い残しが出るようなほど稼げていない企業では駄目なのだという話がありますが，税制面では欠損金の扱いについてはニュートラルにしていただいた方が本来はいいのではないかと思います。そういう意味ではこの控除の制限ができるだけ制限されないような方向にいずれ見直されるといいのかなと思いますが，代替財源ということで今回はそれを差し出したということだと思います。

〔外形標準課税の拡大〕

もう１つは外形標準課税のところになります。外形標準課税は特に付加価値割がその課税ベースの問題としてこの報告書の中では記しております（本冊子の50頁）。皆様ももう既にご承知だと思いますが，ここで記していることの結論から申しますと，人件費の比率はそれほど高くないけれども，収益がより多く上がっている企業，別の言い方を税制面から言えば，法人所得が多くて，それなりに法人税を払っておられる企業からすれば，今回の法人税改革は相当多くの減税のゲインが得られるということです。法人所得に対して課される法人実効税率が引き下げられたということで税負担が軽くなっています。一方で，外形標準課税の中に含まれる付加価値割の中に報酬給与額という課税ベースが入っていますが，人件費の比率はそれほど高くないという経営構造をしている企業からすると，付加価値割の税率が引き上げられたとしても，それほど多くのダメージはないということで，法人実効税率引き下げによる減税の効果が上回るということが考えられるわけです。

ところが，先ほど（**表１**）でもお示しいたしましたように，企業全体として見れば，これはあくまでも１億円超の資本金の企業に対してということで，全体では若干の税収減です。160

億円ぐらいの税収減を税務当局では見込んでおりますが，これはあくまでもほとんど誤差のうちということです。２兆円の減税と２兆円の課税ベースの拡大でほぼ税収中立と言ってよいわけですから，全体では税収中立です。今，申し上げたように，減税になる企業が片やあるということは，増税になる企業も中には出てくるというようなところは少し痛み分けというか，今回の法人税改革を税収中立で行ったということに伴う波及がそういうところに出てくるであろうということです。法人所得が少なくて，人件費の比率が高いという企業は法人実効税率の引き下げのメリットはあまり多くなくて，むしろ人件費，報酬給与額が課税ベースに入っていて，付加価値割の税率が引き上げられることによる増税が上回るという可能性が一部の企業で出てくるのではないかと考えられるということです。もちろんこれは去年の決算でそのままカーボンコピーをしたような経営状態が，法人実効税率の引き下げと外形標準課税の拡大が行われた後も全く同じ状態であったときには減税と増税という話にはなるということです。もっとも，税率の変更を踏まえた上で企業行動のパターンを変えるということは当然考えられますし，去年よりも収益が増えるというような形で活発な企業活動が行われるという場合は単純に静学的なといいましょうか，去年の状態があたかも今年もまるまる同じであるというかのように計算して，増税だの，減税だのというには，議論としては早計な部分があるとは思います。

単純に言ってしまうと，そういうところでありまして，**（表２）**にありますように，報酬給与額を１万円増やしたときの追加的な税負担の額というのは，付加価値割の税率が引き上げられた分だけ，その金額が増えるということになるということです。もちろんご承知のように，そういう懸念があるということで，既に雇用安定控除というものが設けられているとか，ないしは今回の法人税改革でもいわゆる中堅企業に対しては税負担が急増することのないような激変緩和措置も設けられているということでありますから，直ちに大きなダメージがそういう企業に及ぶということがないようにしてはありますけれども，激変緩和措置も時限措置ですから，いずれこの税制改正を踏まえた上での企業の行動というものが少し変わってくるという可能性は当然考えられるのだろうと思います。

（表２）報酬給与額を１万円増やしたときの追加的な税負担の増加額

	2014 年度	→	2018 年度
雇用安定控除非適用時	31.24 円		83.34 円
雇用安定控除適用時	21.87 円		58.15 円

今後ということですけれども，法人税改革は恐らくこれで一段落して，特に税率を引き下げるということの見返りとして課税ベースの拡大という生贄を差し出さなければいけないということで，これではらちが明かないなという雰囲気が何となくして，私自身も経済界の方々と話をしていると，そういう雰囲気なのだろうなというようなことを認識しております。

そういう意味では本来はアジア諸国は実効税率が25％前後というところを考えると，確かに30％を割って，公約どおり安倍内閣は20％台まで実効税率を引き下げたということではあります。でも，まだ29.74％ということで，アジア諸国の25％前後という税率に比べれば高い状態ではあります。だからといって，直ちに法人実効税率を引き下げるような環境に今あるかと言われると，恐らく外形標準課税の拡大とか，そういう税制改正を目の当たりにした2016年という今日においては，直ちに次なる税率引き下げをまた別の代替財源を差し出してまでやるという動きというのはまだまだ鈍く，そこまでの動機というのはまだ高まっていないのであろうと思います。そういう意味では法人税改革は一段落したのではないかと考えております。

２．所得税その他の税制

次なる税制改革，税制改正の焦点ということでいいますと，報道でも皆様は既にご承知かと思いますけれども，所得税改革ということが取り沙汰されております。これは報告書を取りまとめた後の議論ですので，報告書を離れ，私個人の話として少し話を前に進めたいと思います。恐らく本日の大会プログラムで行きますと，午後には活発な議論が期待されるところですが，これから与党での議論ということになるということですから，税務当局の方々も非常に神経を使っておられて，わかりませんけれども，ひょっとすると微妙に奥歯に物が挟まったような言葉でおっしゃるかもしれません。そこをあえて私が露払いというか，皆様に入れ知恵といいましょうか，行間を読むなり，税務当局が微妙に奥歯に物が挟まったような言い方をされた場合にこれをどう解釈すればいいかとか，もっと踏み込んでお話しいただかなければ面白くないではないですかということを，私は午後にはここにはおりませんけれども，そういう露払い的なことで少しだけ申し上げたいと思います。

〔配偶者控除〕

それは配偶者控除という話です。配偶者控除は私自身が委員として関わらせていただいている政府税制調査会でも議論がありました。政府税制調査会での議論は一昨年に既に配偶者控除について幾つかの可能性として案を出しました。単純に配偶者控除をなくすという案，それから，夫婦で控除を分け合う，ないしは使い回せるようにするというような案，それから，もう１つは夫婦であるということでもって控除を提供するという案という３つの案が出ました。

ところが，最近の報道によりますと，この３つの案のうち一番最後の夫婦であるということでもって控除を与えるという話が取り沙汰されるのではないかというような議論が出てきております。恐らくこの年末にかけての配偶者控除の議論は２つぐらいポイントがあって，まず配偶者控除を見直すとしても，新たな控除の形をどうするかというところで，今話をさせていただいたポイントが１つ大きなポイントになるだろうと思います。それから，配偶者控除は所得控除という形の控除ですけれども，これを税額控除という形の控除に改められるのか，改められないのかというところがもう１つのポイントになってくるだろうと思います。

その２つのポイントがあって，そこに２つぐらいの制約といいましょうか，議論の縛りがあると思います。１つは税収中立という縛りです。所得税の税制改正をするということになると，財政が厳しいから，また増税を考えているのではないかと勘繰る方もおられますが，既に2015年の「骨太の方針」によって税収中立を基本とするということが閣議決定されておりますから，この税収中立という縛りはまず踏まえなければならないポイントになってくるだろうと思います。ですから，増税をするということに単純にはならないし，逆に言うと，減税にするということでもないということですので，税収中立の枠の中で議論が始まるのだろうと思います。

もう１つの制約は，９月９日に安倍総理が新任期で発足した政府税制調査会の総会でご挨拶されたときに述べられて，皆さんも報道等でご存じかと思いますけれども，女性が就業調整を意識せずに働くことができるようにする仕組みを考えてほしいということを要請されたということです。ですから，女性が就業調整を意識せずに働けるということを税制でも１つサポートする，ないしは体現できるような制度ないしは控除の仕組みにするということが考えられるということです。

そういたしますと，配偶者控除を単純に廃止するということだけでは，極端に言えば，今既に配偶者控除を受けておられる方にとっては単純に増税になるだけであるということです。そうすると，先ほど國枝先生もおっしゃったように，働き方に対してはむしろそういう意味では

中立ではないかもしれない。だけども，逆に言うと，共稼ぎで141万円以上働いておられる方は配偶者控除の恩恵は全く受けていないという意味で専業主婦の方よりももう少し税の面で恩恵を与えられないのかというところがあります。そう考えると，夫婦でどちらが幾ら働いているかということに関係なく控除が与えられるというタイプの控除ということで言えば，仮の名前として「夫婦控除」とかという言葉が報道では飛び交っておりますけれども，夫婦であるということでもって控除が受けられるというタイプの控除というのは１つ，私の競馬新聞的な下馬評で言えば，有力な候補になるのではないのかなと個人的には思っております。

そういたしますと，そういうものは本当に税務の実務的に実際に可能なのかというと，皆様も給与を受け取るときには年末調整などで扶養家族の申告書というのを毎年提出しておられると思います。ここでは今は扶養対象となる，配偶者控除の対象となる配偶者しか記入しないということですので，配偶者控除の対象ではない配偶者はそこには記入できないということですが，実はあの用紙の様式をよく見ると，「配偶者があるのか，ないのか丸を付けてください」というところが欄にあります。つまり，何気なくわれわれはその申告書を出すときには配偶者がいるか，いないかというところに，丸を付けて毎年提出していたということですから，実際に税務の書類としては既に自分は配偶者がいるのか，いないのかということ自体をちゃんと申告しているということです。給与を受け取る納税者はみんな申告しているということです。それにもう少しその様式を整えて，控除が受けられるか，受けられないかということを判断するということは税務の実務的に複雑なことを１つ２つ作業として加えないとできないという話では必ずしもないのではないかと思っています。

３．地方財政において見落とされてきた課題

時間もありませんので，少し報告書の残りのところをお話しさせていただきたいと思います。報告書では財政のパートでは地方財政の話と震災復興のことを議論いたしました。

地方財政の話では特に公共事業における入札の問題について議論をしておりまして，そのところでは公共事業の品質を確保するということに主眼を置くならば，工事の過程の監督，事後の検査などを充実させていくことが本質ではないかというようなことをまとめております。

４．東日本大震災における住宅復興の課題

震災復興のところでは，東日本大震災もありますし，熊本地震のこともありますけれども，被災地を離れて転居して，生活を再建するという方もおられて，これが生活を再建する。特に住宅の早期の再建を望む被災者の意向というのがあるというところを研究いたしましたが，それをどういうふうにフォローアップしていくかということが財政面からも求められるというところを記しております。私からは以上です。

（小澤）　ありがとうございました。それでは，今度は社会保障に移りますが，駒村先生，よろしくお願いします。

Ⅶ．社会保障制度の持続可能性を高めるために

１．日本の社会保障制度をめぐる３つの課題

（駒村）　慶応義塾大の駒村でございます。よろしくお願いいたします。私は社会保障の方を

専門に研究しております。担当としては社会保障の総論のところと年金の部分を担当させていただいております。総論としては，これは報告書に全てを書き切っているわけではありませんけれども，現在日本の社会保障制度が抱える問題としては，非正規，グローバル，或いは技術革新の中に発生する所得の格差，賃金の格差，非正規労働者の拡大，或いは，相対貧困の拡大です。それから，もう１つは大きな人口構成の変化です。それから，一方では膨大な財政赤字，公的債務を抱えたままの状態で，より厳しい高齢化社会に突入していくという状態があるのだろうと思います。この３つの問題は相互に密接に関連していると思います。

〔格差〕

これらの問題について，いろいろな組み合わせで説明可能だと思いますけれども，例えば格差，貧困からもしスタートするとするならば，非正規労働者の増大というのがバブル崩壊後に観察されるわけですが，現在団塊のジュニア世代で，いわゆる本人が望まないにも拘わらず，非正規労働者の状態になっているという方が150万人いるという状態です。当然，非正規労働者の男性は結婚においては極めて不利な状態に置かれていて，極めて未婚率が高いです。結婚しなければ日本は子どもが生れませんので，これが出生率の足を引っ張ってきているということです。これは当然，高齢化率を高めていき，支え手を減らしているということになれば，財政赤字の拡大につながるだろうということです。

或いは非正規労働者が増大していく中で，非常に失業率が下がっているにも拘わらず，家計の支出が伸びない。当然ながら，所得分布が変化していく中で低所得者の取り分が減れば，その分だけ消費の足を引っ張ることも考えられるということで，これも経済の足を引っ張っていく，財政赤字の拡大にもつながっていくということになるのではないかと思います。

〔子どもの貧困〕

他にも，貧困や格差の拡大というのは，いわゆる劣悪な環境で育っている子どもの貧困率が現在16％ぐらいと言われておりますが，相対貧困ギャップも重要です。どれだけ深刻なのかというと，この16％の子どもたちの生活状態は深刻な状態になっているというのが国際調査でも確認されています。劣悪な環境，例えば口論が絶えない家，DV がある家，ネグレクトがある家，食事に欠けている家，こういう家で育った子どもたちは将来どうなるかという長期追跡データが実はあります。これは日本ではあまり行われていない研究ですけれども，20年，30年を追跡する研究があります。

そういう中には心理面で子どもの成長に非常に悪い影響を与えてくるということがあります。例えばネグレクトとか，児童虐待を受けた子どもが将来どういう社会的な困った行動を起こすのか，将来反社会的な行動に走る危険性があるということもある程度追跡データでわかってきております。これは子どもたちの心理に与える影響の問題で，それが将来のさらなる貧困につながると，社会問題につながるという研究がある。さらにもうちょっと深刻な研究もありまして，これは脳の構造まで追跡して分析していく研究があります。それによると，虐待などは脳の構造にまで影響を与えてしまうということです。刹那的な行動に走るとか，反社会的な行動

が我慢できないとか，頭の中でそういう部分を制御する力が構造的に失われているのではないか。

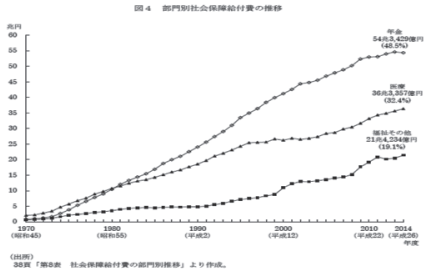
こういうことになると，子どもの貧困というのは一時的な貧困ではなくて，継続してしまうということになります。場合によっては世代連鎖が発生するということです。お金をあげたら子どもの貧困の連鎖が止まるというわけではなくて，恐らく同時にサポートする政策をきちんとやらないと今後少なくなってくる貴重な子どもの能力が落ちていく，社会問題にもつながるのではないかと思います。そういう意味では子どもへの支援というのは将来に対する投資という部分も考えなければいけないわけです。非常に財政が限られている中でこういう部分にも気配りをしていかなければいけなくなっているという状況だと思います。

〔部門別社会保障給付費〕

（資料13）で社会保障の総額の動向を簡単に紹介しますが，社会保障支出は着実に増えております。

（資料13）

部門別社会保障給付費



出典：国立社会保障・人口問題研究所『平成26年度社会保障費用統計』

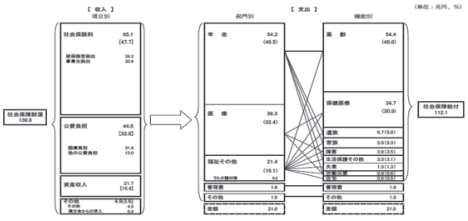
4

〔社会保障給付費の構造〕

次に（資料14）の財政構成ということです。社会保障制度の大きさを給付費ベースで見るか，財源ベースで見るかということで，少し数字も違います。これは2014年の給付費で見たのが一番右の112兆円ということです。財源ベースで見ると136兆円ということになりますけれども，そのギャップはどこから出ているかはこの集計表で見てわかるかと思います。

（資料14）

社会保障給付費の構造



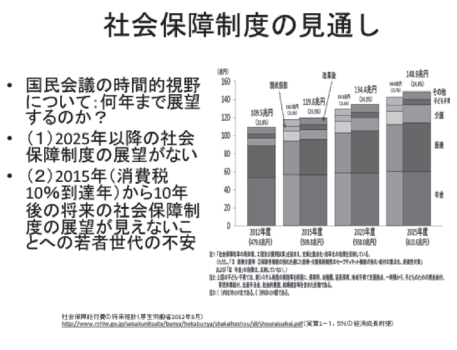
出典：国立社会保障・人口問題研究所『平成26年度社会保障費用統計』

5

２．社会保障制度の見通し

今後どうなるかを示すのが（資料15）です。国民会議等で今後の議論，将来見通しも作られています。現在2016年の予算ベースでは社会保障給付費総額は，社会保険料も入れて，給付費ベースで118兆円ということで，2012年に作った大体国民会議の見込みをやや下回るぐらいですけれども，ほぼ予想通り来ています。だから，現在は120兆円前後まで来ているのだということで，これは大体 GDP の24％ぐらいまで来ているということです。2025年はどのくらいになるかというと，おおむね150兆円という金額になっています。これは一定の経済成長があって，600兆円を超える経済成長まで来ていれば，GDP 比で24％，25％ぐらいを維持できるだろうということですけれども，もし GDP がそこまで至らなければ，GDP 比で30％と，経済成長次第ということになるわけです。

（資料15）

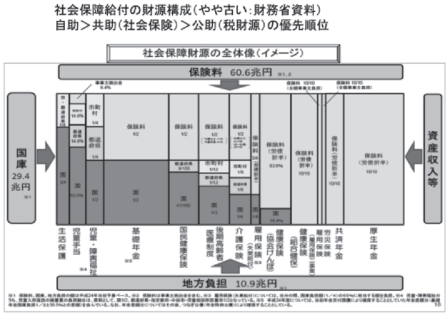


これからの高齢化のピークというのは2025年ではありません。これから先にもう一段厳しい山が待っておりますので，この先どうなるのかという議論が当然あってしかるべきですけれども，そもそも一体改革で想定された消費税が増税されなかったわけです。その手前の状態でブレーキがかかっているというわけですから，これから先どうなるかの議論もできないという状態になっています。若い世代から見れば，これはどうなるのだという将来不安の大きな要因になってくるだろうと思います。

３．社会保障給付の財源構成

（資料16）が社会保障の全体財源です。これはやや古い財務省のデータなのです。ただし，非常にわかりやすいので，構成を見てみますと，社会保険料が中心になっています。それを補うように国庫負担，地方負担が存在するということです。ほぼ全額が公費で行われている部分が児童，それから，障害者福祉，生活保護ということになるわけですが，児童手当，児童福祉のところは社会保障・税一体改革の社会保障目的税の対象になっていますので，財源は確保されているのだろうと思います。消費税２％追加部分は，先延ばしになっていますけれども，そこの部分においては確保されているだろうと思います。障害者福祉のところも1.5兆円を超えて増えているところですし，生活保護はご案内のとおり3.5兆円というところで，毎年，毎年史上最多の人数が生活保護を受けているということです。

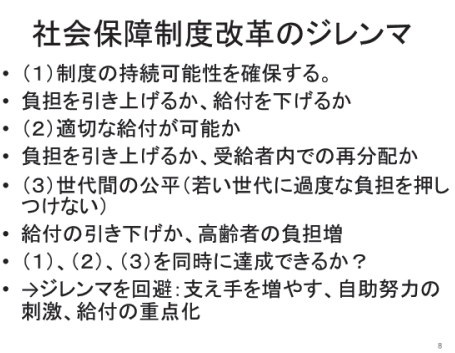
（資料16）



生活保護受給者の半分が高齢者です。その高齢者の半分が年金をもらっています。年金をもらっているにも拘わらず，生活保護を受けているという人が非常に増えてきているということです。これは高齢化によって増えているということです。だから，生活保護も高齢化によって増えるのだということです。貧困高齢者が増えています。高齢者の数全体が増えていますし，年金改革で年金の金額の少しずつ抑えられていますので，年金をもらっても生活保護を受けるという方も増えているというのが現状だということになります。

４．社会保障制度改革のジレンマ（資料17）

（資料17）

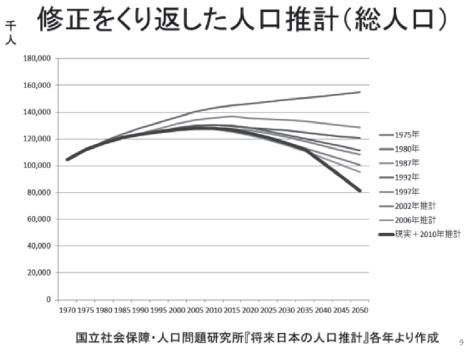


こういう状態で社会保障の改革をどうするのか。例えば年金制度の財政的な持続可能性を維持しなければいけないというのは当然のことでありまして，これは負担を上げるか，給付を下げるか，いずれかやらなければいけないということです。ただ，給付を引き下げるとしても，社会保障政策として適切な給付でなければいけないということです。社会保障の制度内には役割分担があって，自助が最初に来ますけれども，次が共助，社会保険料が来ます。社会保障・税一体改革の一連の改革では医療の守備範囲，介護の守備範囲，年金の守備範囲を少しずつ抑えるということをしました。そのことによってそれぞれの制度の持続可能性は高まるわけですけれども，最後のセーフティネットは公助がありますので，そこを幾らきれいにしても，今度はそのツケが公助に回ってきてしまうという状態になってきていますので，その辺のバランスをどう考えていくのか。給付抑制によって，社会保険は給付抑制で，持続可能性は高まっても，生活保護の支出が増えてしまいましたということになってしまうと，それをどう評価するかという問題もあるかと思います。さらにはこれ以上若い世代に負担を押し付けていいのかという世代間の公平というのもあって，これのいずれを優先するかということです。これを全部達成するというのはもう既にかなり難しい状態だと思いますので，優先順位を付けて議論していかなければいけないという状態だと思います。

５．修正をくり返した人口推計

（資料18）にある人口の方ですけれども，ご案内のとおり人口減少社会に既に突入しています。来年の１月頃には国立社会保障・人口問題研究所から国勢調査に基づいた新人口推計が発表されると思います。過去の人口推計を見てみますと，1975年時点の人口推計はご案内のとおり非常に甘くて，今でも人口が増えている予定でした。これを見ていただくように，1975年の人口推計によると，青い数字のように１億6,000万人に向かって日本の人口は今ごろ増えている状態でしたけれども，２つの面で予測の誤差が生れています。

（資料18）

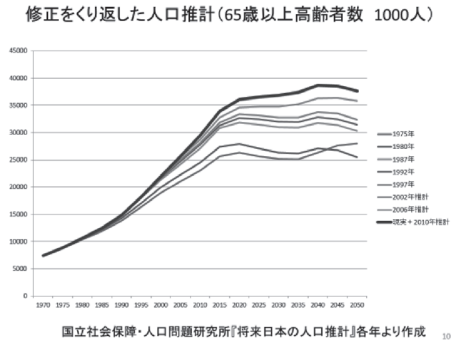


国立社会保障・人口問題研究所『将来日本の人口推計』各年より作成

人口推計というのは過去のデータで将来を予測します。実績に基づいて未来を推計しますので，急激な社会変化を前にするとどうしても推計が後手後手に回っていきます。40年前の推計に大きな誤差があったのは当然かと思います。その後，見ていただければわかるように，徐々に徐々に推計のたびに直してきて，実際には太線のような数字であり，2010年の人口推計が太線です。太線の2010年までが実績で，そこから先は将来ということです。将来を見ると，１億人を下回っていくということになるわけです。

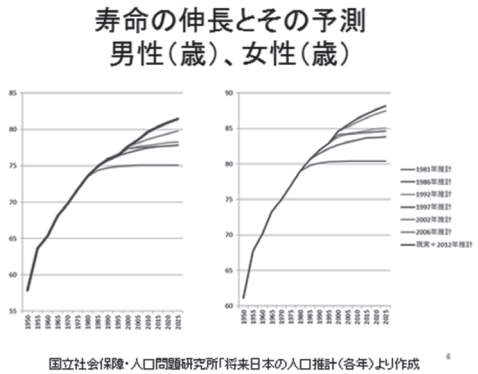
（資料19）にある高齢化率でも推計と現実の間に乖離が生れておりまして，1975年の人口推計だと，当時は合計特殊出生率が２を超えていましたので，人口減少することはないだろうという前提で人口予測を持っていました。1975年の人口推計で高齢者の寿命についてはそれほど延びないだろうという前提を置いていましたので，大体2,500万人ぐらいで将来高齢者の人口は収まるだろうと見ていたのが，実際には4,000万人に向かって増加中であるということです。高齢者の人口の方は過少推計，実際の動きよりも甘く読んでいたというわけで，これだけの推計乖離が生れているというわけです。

（資料19）



６．寿命の伸長とその予測（資料20）

（資料20）

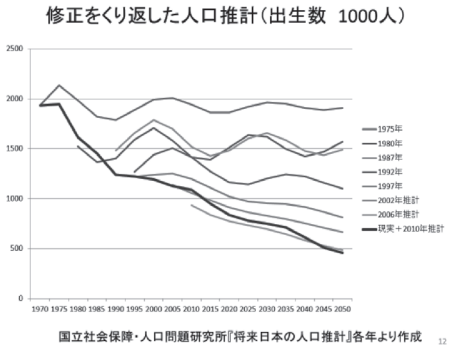


その理由は何なのかというと，左の方が男性で，右の方が女性で，これは1980年以降の寿命予測です。1980年の寿命予測だと，将来的に女性の寿命は80歳ぐらいで止まるだろうという予測だったわけですけれども，実際は太線です。それから，2010年以降の最新推計が太線のような状態になっているということで，日本の女性は今後も寿命が延び続けるだろうということです。アメリカの人口の研究者のある研究によると，2050年ぐらいになると，日本の女性の寿命は93～94歳ぐらいまで延びていくのではないかということです。年金が40年払って，30年以上もらうということになると，どうしてつじつまが合うのだろうかということを当然意識しなければいけないということになります。

〔出生数〕

一方，（資料21）にある出生率の方ですけれども，後で大森先生が少し対策については議論されると思いますけれども，これは急激に減っているということになっております。1975年の人口推計だと，合計特殊出生率が2.0＋αを維持できると想定していましたので，毎年200万人生まれるという想定でした。

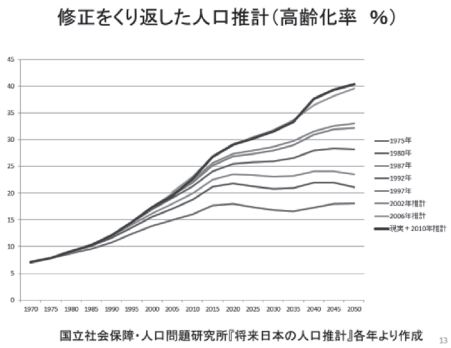
（資料21）



1992年の紫の人口推計だと，当時は合計特殊出生率が1.5で，今の政府の目標は将来的に2025年には1.8まで回復すると置いた場合，大体130万人が毎年生まれているだろうということですけれども，現実に生まれているのは毎年100万人です。2040年から50年に入っていくと，毎年生まれる子どもの数は50万人ということになってくるわけです。現在40歳ぐらいの団塊ジュニアの同学年は200万人ですから，それに比べて50万人というのは４分の１です。だから，もっと早く手を打っておけば，ここまで人口は減らなかったということなのに，実は手を打つのが遅すぎたというのが現状だと思います。

〔高齢化率〕

（資料22）

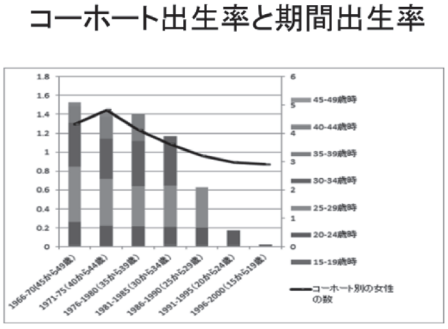


（資料22）にあるとおり，以前の推計では高齢者の数はあまり増えない。子どもの数は甘く読んでいたわけですから，高齢化の予測も推計するたびに上方修正をしなければいけなくなってきます。1975年時点での高齢化のピークは大体17%から18%でした。今ごろがピークで，もうおしまいというストーリーだったわけですけれども，現実には今からが勝負というわけで，40%に向けてもう一段山を登らなければいけないのです。だから，2025年がピークでも何でもない。2025年は最初の山であるということです。その向こうにさらに大きな山がある。これをどう乗り越えていくのかということをわれわれは考えなければいけないということになります。

〔コーホート出生率と期間出生率〕

出生率の方を少し細かく見てみますと，コーホート出生率と期間出生率という２つの出生率の定義があります。政府が希望出生率1.8と言っているのは期間出生率です。この期間出生率とコーホート出生率の違いはどうなっているのかということです。（資料23）の一番左が1966年から70年生まれです。2015年時点で45歳から49歳の人が例えば15から19歳のときに１人当たりの女性が産んだ子どもの数が一番下の帯です。それから，20から24歳のときに産んだ数が下から二番目の帯，そして，下から三番目の帯が25から29歳です。これを全部足すと1966年から70年生まれの世代の女性が産んだ子どもは1.5ぐらいということになるということです。下から三番目の帯のころですね。つまり，25歳から29歳ごろが一番産むタイミングとしては出産力が強かったということを下から三番目の帯は示しています。次の世代はまだ44歳ですから，あと５年まだ可能性はあるのだろうと思いますけれども，前の世代よりはなかなかしんどいということになっている。

（資料23）



個別の個々の世代が実際に産んでいる子どもの数を見るのがこれで，これは実態ベースです。政府が言っている1.8という期間出生率というのはどういう概念かというと，ここで言うと，一番右の1996年から2000年生まれの世代の15から19歳に産んだ子どもの数の小さな帯とその隣の91年から95年の世代の下から二番目の帯と1986年の世代の下から三番目の帯という具合に，各コーホートの部分的なものを足していったものが合計特殊出生率とか言われている概念です。何が言いたいかというと，バーチャルなものであるということです。実態ベースではないということを言いたいということです。

それから，黒い線の右軸に６とか，ゼロとかあるのは単位は100万人です。例えば1971年から75年生まれはいわゆる団塊ジュニアと言われているグループで，この世代はこの５年間で500

万人以上の女性がこの世代にはいるということです。それより若い世代になると当然出生率が下がっているので，同級生が減っているということです。つまり，親になる人の数が減ってしまっているということです。出生率が上がっても，親になる人の数が減ってしまえば，率を上げたところで，人数はもう増えないということで，人口が増加するとか，維持できるとかいう絵空事をもって将来予測を立ててはいけない。今後の政策は人口は確実に減少するということです。50万人まで減らさないためにはどうするかというためには当然，出生率を上げなければいけないわけですけれども，それを劇的に逆転させるということはかなり難しいだろうということを考えなければいけないと思います。

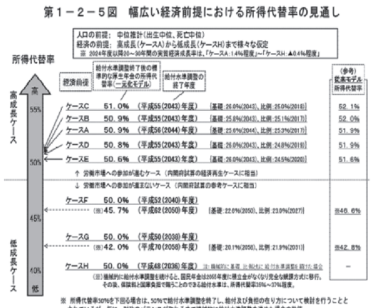
ただ，よく見ると，1981年から85年生まれは，前の世代の1976年から80年生れに比べると下から四番目の帯のラインが上に来ています。つまり，この80年世代というのがかなり健闘しているということです。だから，この80年世代はまだまだ出産可能性意欲がある世代のところの少子化対策をきちんとやっていくということです。そこは子ども関係の政策であり，或いは先ほど言った非正規が婚姻率を下げているならば，非正規の労働条件を上げるということをやっていかなければいけないと思います。

7．年金

〔幅広い経済前提における所得代替率の見通し〕（資料24）

（資料24）

第１－２－５図　幅広い経済前提における所得代替率の見通し



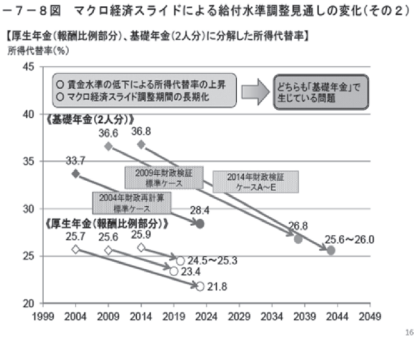
15

残った時間で，あまり時間もございませんので，年金の話に入っていきたいと思います。こういう人口構造で年金の財政検証を行って，100年後も積立金が１年あり，代替率を50％維持できるという仕組みを作らなければいけないということです。2014年に厚生労働省の方から年金財政検証が行われています。８通りの予測のうち５通りは持続可能で，３通りは持続可能ではないという結論になっていますけれども，５通りの方がいいようにも見えますが，極めて高い経済成長や，労働力率が劇的に上昇する前提です。例えば女性のＭ字カーブ，つまり，出産や結婚を機にして仕事を辞める人はほとんど存在しなくなるという前提を持たない限り，持続可能性がなくなってくるということも見ておかなければいけないということです。

〔マクロ経済スライドによる給付水準調整見通しの変化〕（資料25）

（資料25）

第３－７－８図　マクロ経済スライドによる給付水準調整見通しの変化（その２）



16

さらに年金における問題はマクロ経済スライドです。高齢化率に応じて年金の給付額を下げていくという仕組みを取っていますので，高齢化がどんどん上がっても，理屈上はマクロ経済スライドさえかければ年金制度は破綻しません。１人頭の年金額をどんどん下げればいいのですから，高齢化が上がっても，その分だけ年金を下げれば，つじつまが合うようにできますので，寿命が延びようが，出生率が下がろうが，代替率50％の制限さえ取っ払ってしまえば，幾ら高

齢化が進んでも，年金財政は持続可能であるということになりますが，下げすぎるという可能性も出てくるわけです。

現在わかっているのは，厚生年金についてはマクロ経済スライドは恐らく５～６年で止まることができるだろう。つまり，累積カット幅を５％にするということです。報酬比例の２階部分については５％カットぐらいで何とか財政は安定するだろう。問題はこの絵に描いてあるもう一個の方で，基礎年金の方は30年間マクロ経済スライドをかけないと財政は均衡しないということです。つまり，累積で基礎年金は30％カットするということを意味しているということです。これは生活保護とのバランスが著しく逆転して，悪化していくと思います。低所得者ほど基礎年金に依存していますので，これが効けば，将来貧困高齢者が急激に増えていくということにどういうふうに対応するか。この部分についてはまだ未回答であるということです。

〔マクロ経済スライドによる給付水準調整見通しの変化〕（資料26）

（資料26）

支給開始年齢の引き上げ
拠出期間効果と繰り下げ効果

（オプションⅢ）退職年齢と受給開始年齢を65～70歳とした場合の給付水準の変化

退職年齢及び受給開始年齢	保険料拠出期間	ケースC		ケースE		ケースG		ケースH（経済変動あり）注2	
		給付水準調整終了後の所得代替率	増分	給付水準調整終了後の所得代替率	増分	給付水準調整終了後の所得代替率	増分	給付水準調整終了後の所得代替率	増分
65歳	45年	57.6%	－	57.1%	－	48.4%	－	47.9%	－
66歳	46年	63.1%	＋5.5% 拠出期間増：+0.7% 繰下げ増額：+4.8%	62.6%	＋5.5% 拠出期間増：+0.7% 繰下げ増額：+4.8%	53.1%	＋4.6% 拠出期間増：+0.6% 繰下げ増額：+4.1%	52.5%	＋4.6% 拠出期間増：+0.6% 繰下げ増額：+4.0%
67歳	47年	68.7%	＋11.1% 拠出期間増：+1.4% 繰下げ増額：+9.7%	68.2%	＋11.0% 拠出期間増：+1.4% 繰下げ増額：+9.6%	57.8%	＋9.4% 拠出期間増：+1.3% 繰下げ増額：+8.1%	57.2%	＋9.3% 拠出期間増：+1.2% 繰下げ増額：+8.2%
68歳	48年	74.4%	＋16.8% 拠出期間増：+2.2% 繰下げ増額：+14.5%	73.8%	＋16.7% 拠出期間増：+2.3% 繰下げ増額：+14.4%	62.6%	＋14.2% 拠出期間増：+2.0% 繰下げ増額：+12.2%	61.9%	＋14.0% 拠出期間増：+1.8% 繰下げ増額：+12.1%
69歳	49年	80.2%	＋22.6% 拠出期間増：+3.0% 繰下げ増額：+19.4%	79.6%	＋22.4% 拠出期間増：+3.2% 繰下げ増額：+19.2%	67.6%	＋19.1% 拠出期間増：+2.9% 繰下げ増額：+16.3%	66.8%	＋18.8% 拠出期間増：+2.7% 繰下げ増額：+16.1%
70歳	50年	86.2%	＋28.6% 拠出期間増：+4.4% 繰下げ増額：+24.2%	85.4%	＋28.3% 拠出期間増：+4.3% 繰下げ増額：+24.0%	72.6%	＋24.1% 拠出期間増：+3.8% 繰下げ増額：+20.3%	71.7%	＋23.8% 拠出期間増：+3.6% 繰下げ増額：+20.1%

注1：増分の（ ）内は、増分を保険料拠出期間の増加による影響と繰下げ受給による影響に要因分解したもの
2：ケースHは、マクロ経済スライドによる調整がフルに発動される仕組みとした場合の数値

17 13

一方の対応方法としては，マクロ経済スライドを止めるためには，年金の支給開始年齢を上げるということです。これは財政の持続可能性というよりは，マクロ経済スライドを止めるためには支給開始年齢を上げるという考え方があって，これは厚生労働省の方も何パターンか推計をしていて，例えば45年加入になった場合，そして，66歳からもらった場合は，１年余計に働く効果と１年遅くもらい始める効果の合計で年金水準を5.5％ほど改善できるとか，いろいろシミュレーションを作っています。

〔年金支給開始年齢国際比較〕（資料27）

年金支給開始年齢も既に67歳にシフトしている国も多いわけですので，日本も2025年に65歳に到達した後，速やかに67歳を目指していくべきではないかと思います。

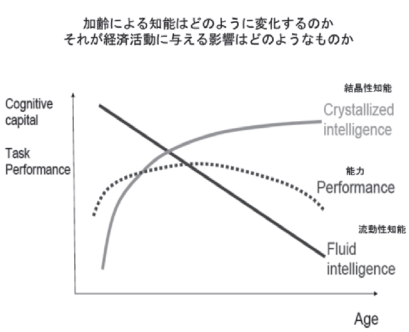
（資料27）

年金支給開始年齢国際比較

出典：OECD (2013), Pensions at a Glance 2013

18

〔加齢による知能はどのように変化するのか〕（資料28）



19

では，60歳代後半まで働けるのか。能力的な問題があると思います。人間の能力というのは，結晶的知能と流動性知能と言われている２つのものによって人間のパフォーマンスは左右されているということになっています。いわゆる流

動性知能というのは数学者に代表される論理的，計算応力やインスピレーションとかで勝負をする部分です。これは残念ながら加齢とともに低下していくということになります。結晶性知能，つまり，経験知に基づく能力はむしろ年齢とともに上がっていくという傾向があって，これの合計がパフォーマンスになるわけです。

仕事によってこのパフォーマンスのピークはもちろん変っていきますけれども，組織のリーダーなんかは50代半ばぐらいが一番パフォーマンスのピークではないかとも言われています。こういうことを見て，このパフォーマンスに合ったような仕事の配分を考えていけば，60歳，65歳以降，日本の社会では60代は現役であると変えていかないととても持たないということです。世論調査を見ても，「何歳から高齢者ですか」という質問に対して「70歳からが高齢者である」というのが一番多い世論調査の答えです。そういうふうな形で高齢化社会に合わせた制度変更もやっていかなければいけないということです。

その他に４章の方では国民健康保険，介護保険の保険単位の拡大をしていかなければいけないとか，或いは高齢化に伴って地方公務員の守備範囲が福祉の分野にどんどん寄っているという現状も紹介をしているということです。すみません。長くなりましたけれども，社会保障の前半は以上です。ありがとうございます。

（小澤）　ありがとうございました。それでは，大森先生，お願いします。

Ⅷ. 少子化，医療・介護

（大森）　少子化，医療・介護を担当しますお茶の水女子大学の大森と申します。よろしくお願いいたします。だいぶ時間も押しているようですけれども，手短に報告をしたいと思っています。私の報告は，皆様にお配りしてあります報告書の中の少子化，或いは医療・介護に係るところということになります。

〔財政経済研究会担当〕

今回の報告書のたたき台になる研究論文を執筆したのは，**（資料29）**にお示ししている先生方です。誤解のないように申し上げておきますと，本報告書は，財政経済研究会の委員の先生方（報告書の最後に，小澤座長をはじめ，研究会のメンバーが載っております）の書かれた論文を議論のたたき台として，研究会において，侃々諤々と議論をして，意見の相違も明らかにしながら取りまとめたものです。

私の報告は，ご覧のように，大部の報告書の短時間でのまとめということになりますので，ぜひ私の本日の話の後に報告書をご覧いただければと思っております。

（資料29）

財政経済研究会担当

・少子化担当
・和泉徹彦（嘉悦大学）
・中里透（上智大学）
・山重慎二（一橋大学）

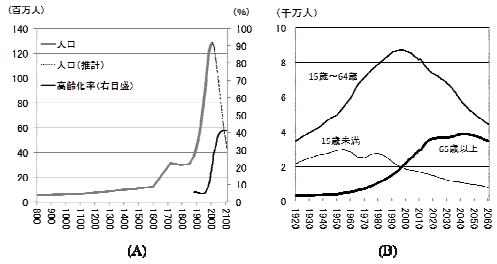
・医療・介護担当
・和泉徹彦（嘉悦大学）
・大森正博（お茶の水女子大学）
・土居丈朗（慶應義塾大学）
・林正義（東京大学）

１．少子化

〔日本の人口動態〕

まず（**図８**）をご覧いただければと思います。番号がいきなり「８」に飛んでおりますが，これは報告書の中の図表番号です。わかりやすいだろうということで，そういうふうにしております。これからお示しをする図表も報告書中の図表番号でお示ししておりますので，ご了承ください。

（**図８**）



駒村先生のお話の中にもありましたように，日本は，現在，少子高齢化が進んでおり，2045年頃まで高齢者の数が増加し続け，高齢化率も40％に達し，その水準が持続すると考えられています。一方，15歳から64歳の勤労世代の人数は，1990年代半ばから減り続けています。

〔少子高齢化の課題〕（資料30）

（**資料30**）

少子高齢化の課題

・1 社会保障給付費の増加。→ 医療・介護（費）の効率化。
・　　→ 長期療養・介護供給制度の整備。
・2 税収・社会保険料収入の低下。

・1を抑えるか、2を増やすか？
・→ 1を抑えられたとしても限界があり、2を抑え、税収・社会保険料の増加は不可欠。
・→ 経済成長の促進が必要。（「成長戦略」）

この様な状況下で，医療・介護，年金等の社会保障給付費の増加が見込まれると共に，税収・社会保険料収入の低下が予想され，社会保障制度の持続可能性が危ぶまれています。少子高齢化という人口変動の下で，社会保障制度を持続可能にするためには，社会保障給付費を抑えるか，税収・社会保険料の増加を目指すしかありません。前者のためには，医療・介護費（費）の効率化，年金制度の効率化を図ることが必要です。同時に，高齢化の下では，医療・介護の需要が増えることはやむを得ないことであり，高齢化に対応した医療・介護の需給が行われる必要があります。その際，医療・介護制度の効率性のみならず公平性も求められます。

〔経済成長の促進と子育て支援〕（資料31）

（**資料31**）

経済成長の促進と子育て支援

・経済成長率＝労働量の成長率＋資本量の成長率＋TFP成長率
・　＊TFP(Total Factor Productivity:全要素生産性)

・1990年代以降、成長率の減少の要因として、
・1 労働量の減少。
・2 TFP上昇率の減少。
・　2は、若者の数や能力の低下によるものである可能性も考えられる。生産性の向上もまた、結局は「人」が生み出すものであり、日本では「人への投資」を十分に行ってこなかったことが1990年代からの「失われた20年」の一因と考えられる。

・人口減少を食い止めるための
・1「子育て支援」の充実。
・2 移民受け入れの検討。

高齢化の下で，医療・介護需要が増加し，年金受給者が増加していくことを考えると，社会保障給付費が増加することはやむを得ないところがあります。そのように考えると，税収・社会保険料の増加を図ることが必要であり，そのためには経済成長の促進を図るべきです。

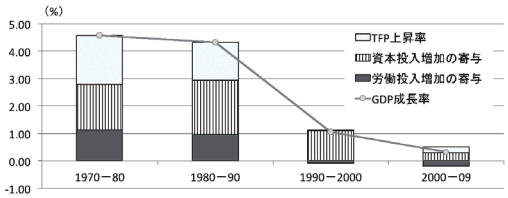
経済成長の要因は，労働量の成長，資本量の成長，全要素生産性という３つの要素に分解することができます。全要素生産性とは，技術革新など，労働量，資本量に帰着できない要因を指しています。

〔日本の成長会計〕

（**図９**）は，日本の経済成長にこの３つの要素がどの様に貢献しているかを見ています。1990年代以降の経済成長率の減少要因として，労働量の減少，全要素生産性の減少が目立ちます。全要素生産性の減少は，若者の数の減少，

若者の能力の低下によるものである可能性も考えられます。生産性の向上は，「人」が生み出すものであり，日本では「人への投資」を十分に行ってこなかったことが1990年代からの「失われた20年」の一因とも考えられるのです。まずは，人口減少を食い止めるためには，第一に「子育て支援」の充実，第二に移民受け入れの検討が必要です。

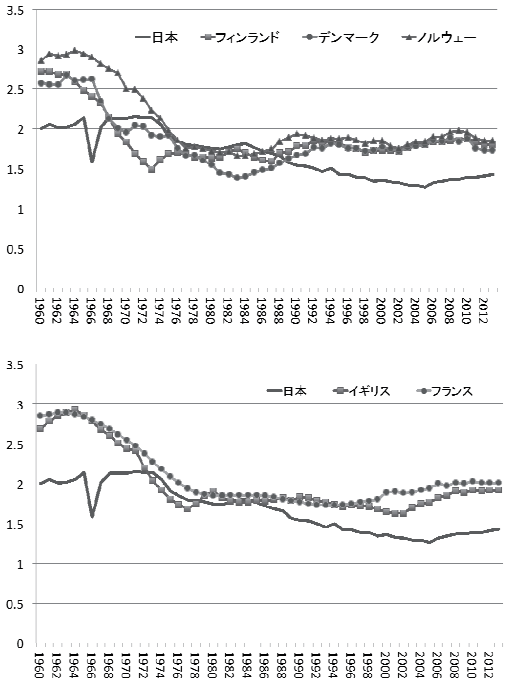
（図９）



〔日本とヨーロッパ諸国の出生率の年次推移の比較〕

（図10）は，各国の合計特殊出生率の年次推移を見ています。日本の出生率が低迷している一方で，ヨーロッパの多くの国の出生率は，人口を維持するために最低限必要な出生率水準である，約2.1に近づくような回復傾向が見られます。その理由の一つが，日本の女性の労働参加が立ち後れていることです。

（図10）



〔男女平等指数と社会・経済変数〕

（表８）は，男女平等指数を示したものです。男女平等指数（Gender Gap Index）は，世界経済フォーラムが，毎年，作成・公表しており，2014年，日本は，対象となる142カ国中104位でした。男女平等指数は，男性と女性の間で，労働参加や政治参加に関して差が少ないほど大きくなるという指標です。表８では，上位の国ほど，女性の労働参加率も，出生率も，一人当たりGDPも高くなる傾向が見られます。これらは，いずれも日本が経済成長を続けるために必要な要素ですが，男女平等指数が低い日本では，いずれも低くなっています。男女平等指数が高い国で，女性の労働参加率が高いことは，指数の定義を考えれば自然なことですが，なぜ出生率や一人当たりGDPが高くなるのでしょうか。その秘密は，子育て支援の充実にあります。**（表８）**は，男女平等指数が高い国ほど子育てをする家族向けの社会支出がGDPに占める割合は高くなっていることを示しています。

特に，括弧書きで記載されている「現物給付」が充実していることがわかります。「現物給付」の主なものは保育サービスですが，その充実によって，女性が子どもを生み育てながら，働き続けることができるのです。その結果として，男女平等指数が高い国では，出生率も一人当たりGDPも高くなると考えられます。日本も，特に「待機児童」の出ている地域において，保育所サービスの充実を図るべきです。最近，政策目的が，待機児童解消ではなく，保育士の待遇改善にすり替わってきているきらいがありますが，待機児童解消という本来の政策目的を貫徹するべきです。

（表８）

	男女平等指数（順位）	25-34歳の女性の労働参加率［%］	合計特殊出生率	1人当たり名目GDP［USドル］	家族向け社会支出GDP比率（現物給付）［%］
アイスランド	0.859（1位）	83.4	2.04	45,416	3.55（2.32）
フィンランド	0.845（2位）	76.1	1.80	49,055	3.23（1.65）
ノルウェー	0.837（3位）	81.8	1.85	100,579	3.08（1.79）
スウェーデン	0.817（4位）	84.0	1.91	58,014	3.64（2.14）
デンマーク	0.803（5位）	80.8	1.73	59,129	4.05（2.42）
：	：	：	：	：	：
フランス	0.759（16位）	81.7	2.08	44,099	2.93（1.36）
イギリス	0.738（26位）	77.6	1.92	39,372	3.97（1.37）
：	：	：	：	：	：
日本	0.658（104位）	74.3	1.43	38,468	1.35（0.47）
韓国	0.640（117位）	64.5	1.19	25,975	0.94（0.89）

２．医療・介護

〔社会経済環境の変化の下での医療・介護制度の課題〕（資料32）

（資料32）

社会経済環境の変化の下での医療・介護制度の課題

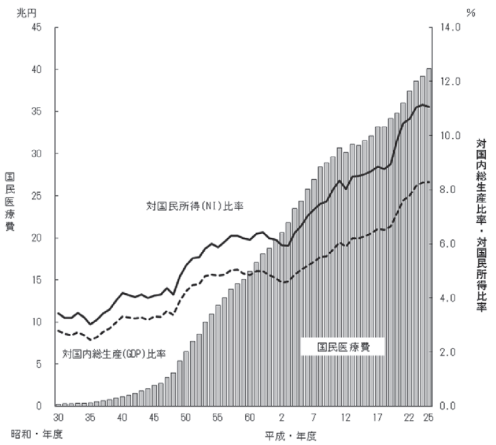
・社会経済環境の変化：少子高齢化、医療技術の高度化

・医療・介護費の増加。
・特に、高齢化の下での長期療養・介護サービスの需要増加。
・効率性・公平性を満たした医療・介護制度の構築の必要性。

次に医療・介護制度の課題に話を移しましょう。冒頭でお話ししたように，高齢化の下で，長期療養・介護サービスの需要が増加している一方で，それに伴う医療・介護費用の増加に対して，効率性，公平性を確保した医療・介護制度の構築が求められています。以下では，医療・介護制度の抱える課題とその対応策について，順番に説明していきましょう。

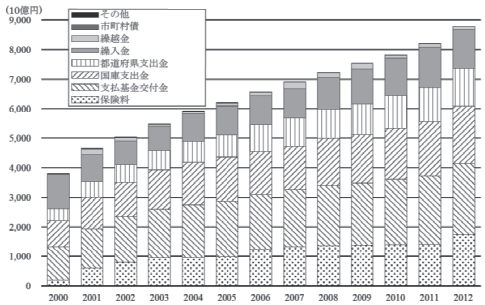
〔国民医療費の年次推移〕

（資料33）国民医療費の年次推移



医療・介護の需要サイドでは，高齢化に関わる医療・介護需要が増加しています。スライドの国民医療費の年次推移のグラフ（資料33），（図15）の介護給付の年次推移のグラフをご覧ください。国民医療費は増加傾向にあり，2014年には，40兆8,071億円に達し，そのうち，56.1%が，高齢者（65歳以上）の医療費です。次に，（図15）をご覧ください。公的介護保険による介護給付は，増加の一途をたどっています。例えば，脳血管疾患は，急性期の治療の後，リハビリテーションが必要であり，その後は，定期的な予後のケア，あるいは介護が必要になります，医療と介護の連携が求められ，特に後者の予後のケア，介護等では一般診療所を中心とするプライマリーケア，在宅介護の強化が求められています。現在，2025年を目標に，国が「地域包括ケア」を整備していますが，論理的に正しい政策の方向性をとっている様に思われます。

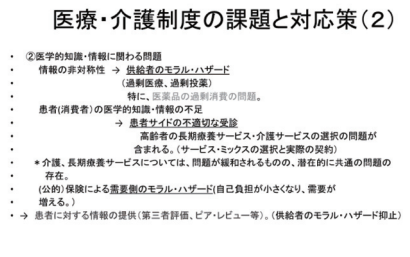
（図15）介護給付の増加とその財源



（出典）厚生労働省「介護保険事業状況報告」各年度版

〔医療・介護制度の課題と対応策〕（資料34）

（資料34）



その一方で，医療・介護制度に関して，効率性，公平性が求められています。医学的知識・情報，介護の知識・情報に関する情報の非対称性の下で，過剰なサービスなど，供給者のモラル・ハザードが発生する可能性があります。特に過剰投薬に関しては，数量的データのみならず逸話的なエビデンスには事欠きません。また，患者サイドの不適切な受診の問題も見過ごすことはできません。高齢化の下で，患者は，医療，長期療養サービス，介護サービスなど複合的なサービスを選択する必要がありますが，十分な知識の無い中では，容易なことではありません。

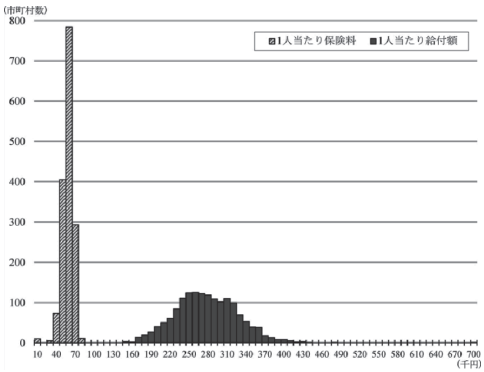
こうした効率性に関わる問題に対しては，まずは，患者に対する医療・介護情報の提供，具体的には第三者評価の情報の提供，ピア・レビューを促進することが重要です。

医療・介護制度は，生命，健康に直接関わることから，公平性の観点も重要です。負担・補助のあり方が問われ，その際，どの様な基準で負担・補助のあり方を変えるべきなのか，検討が必要です。基準とは，具体的には，所得の多寡，年齢等の世代間の観点です。

〔市町村格差：第１号被保険者１人当り保険料と歳出額〕

（図14）は公的介護保険の第１号被保険者（65歳以上の人々）の一人あたり保険料と保険給付費の分布を示しています。保険料の分布の右側に保険給付費の分布があり，租税財源，現役世代の社会保険料による相当の補助があることが分かります。また，保険料，介護給付共に市町村によって分布があり，特に介護給付の分布の分散が大きいことも注目されます。公平性に関する基準は，最終的に，社会的合意の下で決める必要があり，社会全体での議論，社会的合意の形成が求められています。

（図14）



〔公的保険の存在〕

医療・介護の需要を考える上で，公的保険の制度のあり方は重要です。保険による自己負担の低下に基づく患者側のモラル・ハザードは，不可避の問題であり，その対応策として，現在最も取り組むべきなのは，医療・介護共に公的保険のカバーする範囲の見直しではないでしょうか。費用対効果を考慮し，公的保険によってカバーするサービスの範囲の見直しを行う必要性があります。また，公的保険では，比較的小

規模の保険者が分立している状況を踏まえて，保険者の統合による効率的保険運営を図るべきです。

〔医療・介護制度の供給側の政策〕

最後に，医療・介護制度の供給側の政策についてです。先に説明してきた需要側の要因，具体的には，患者の医学情報，介護情報・知識の不足から来る非合理的な医療・介護需要の問題，公的保険の存在による患者のモラル・ハザードの問題に対する対応を政府当局は迫られています。一般診療所における診療，一次医療よりも，病院における診療，専門医の診療，二次医療を患者が志向する診療所離れ病院志向は問題の典型的な表れです。

一方，医療・介護の供給サイドも，医学，介護の知識・情報の非対称性を利用したモラル・ハザードのインセンティブを持っています。これらの問題を解決するためには，GP システムの導入を柱とする一次医療，プライマリーケア志向の制度改革が必要です。GP システムとは，一般診療所の医師のような，広い範囲の病気の診断・治療を行い，患者の日常の健康管理を担当する役割の医師であるプライマリーケア医を決めて，一次医療で対応出来ない病気・けがの患者を病院等の二次医療に紹介するシステムのことです。このシステムの導入により，プライマリーケア医が，費用のかかる病院サービスなど，患者の不必要な二次医療の受診を抑える Gate Keeper，門番の役割を果たすことができるばかりでなく，プライマリーケア医をかかりつけ医にすることで，患者が日常のケア，健康相談などを気軽に行うことが可能になります。長期療養・介護需要が増加している中，医療と介護の連携が求められている中でも，プライマリーケア医は，患者の診療，健康管理のみならず，患者の医療・介護サービス選択の良いアドバイザーになるなど，中核的な役割を果たすことができます。

患者の健康管理，サービス選択の良いアドバイザーとしては，保険者も役割を果たすことが期待されますが，先ほど，指摘した保険者の統合によって，保険者の組織機能が強化されることと整合的です。

最後に，医療・介護の供給は，市場の失敗への対応から規制が必要なところもあって，サービスの供給が，需要に併せて，スムーズに変容しないところがあり，ある程度，政策誘導によって，供給体制を整える必要があります，現在，国は「地域医療構想」を策定し，将来の医療・介護需要に応える供給体制作りを進めており，今後の展開が注目されます。

Ⅸ．質疑応答

（小澤） ありがとうございました。だいぶ時間も押してきました。國枝先生と土居先生には財政・税制に関するお話をしていただき，駒村先生と大森先生には社会保障に関するお話をしていただきました。

〔財政の持続可能性〕

まず國枝先生に関しましては，財政の持続可能性は赤信号なのだ。財政赤字ギャンブル状態になっているというようなことを強調してお話していただくことで，われわれが直面している事態の深刻さが浮き彫りにされました。

〔法人実効税率引き下げと税収中立〕

土居先生に関しましては，法人実効税率の引き下げに関して税収中立のために課税ベースの拡大を同時に行いましたが，特に外形標準課税の拡大を行っていて，そこら辺が将来に対して禍根を残すようなことになってはいないかということ，そして，法人税制の中だけで税収中立で法人実効税率引き下げを企てることの限界が見えるというお話でした。

〔社会保障制度の持続可能性〕

駒村先生に関しましては，消費税率の引き上

げを先送りしたということが社会保障制度の持続可能性を失わせているとの指摘がなされ，そもそも修正を繰り返した人口推計を行った結果として，いろいろ手を打たなければいけない時期を失してしまっているのではないかとのことです。すなわち，いくら出生率を上げても，親の世代の人口が減ってしまっているのだから，それですぐに人口が増えるという単純な問題ではなくなっているというお話です。年金に関しましては，マクロ経済スライドの基礎年金部分に関しては，財政の均衡化にはまだ30年ぐらい時間がかかってしまう可能性があって，それを軽減するためには，支給開始年齢を引き上げるということを真面目に考えるしかないということで，実際に67歳を目指すぐらいの覚悟が必要だというお話でした。

〔現物給付への注目と，医療と介護の連携〕

大森先生に関しましては，男女平等指数の高い国というのは合計特殊出生率も高いし，１人当たり名目 GDP も大きいということです。なぜそうなのかということに関しては，家族向けの社会支出 GDP 比率が高いところに原因があって，特にその中でも現物給付の保育サービスの比率が高いところに注目すべきであるということです。それから，医療と介護の連携に関するお話もしていただきました。一般診療所を中心とするプライマリーケアの強化，地域包括ケアに関する話とか，医療・介護制度の課題と対応策に関しまして，需要側，供給側両面に関して詳細にお話をしていただきました。

それでは，残った時間で質疑応答に入りたいと思います。なるべく簡潔に質問とリプライをお願いしたいと思います。それでは，まず最初に，國枝先生の報告に対しまして駒村先生と土居先生から質問をお願いしたいと思います。

〔投資減税の他の手段〕

（駒村）　幾つか質問を出したのですけれども，時間もないということですので，選びます。國枝先生のご主張の中で内部留保を国内の投資につなげるためには投資減税が有効であるとなっているのですけれども，他に手段がないのかなと思っております。ここら辺をちょっとご解説願いたいと思います。

（小澤）　土居先生もお願いします。

〔ヘリコプターマネーの有効性〕

（土居）　私からは財政運営と金融緩和の関係で最近取り沙汰されている，ヘリコプターマネーとか，財政ファイナンスというような話について質問をします。これらの話はデフレ脱却のためということではあるのですけれども，デフレを脱却した途端に過度なインフレになりはしないかという心配を財政面から懸念しているわけです。日銀が国債を買い入れるというところで今は支えておりますが，これがやがてインフレの火種になりはしないか，という懸念です。けれども，アベノミクスを支える経済学者というか，論者がこれを是としているわけです。片や，別の経済学者からはそれに対して強い懸念が示されていて，なぜヘリコプターマネーはいいのだと言う学者に対して有効な説得ができないのかというところをお聞かせいただきたいと思います。

〔内部留保を国内投資につなげる方法〕

（國枝）　では，答えさせていただきます。駒村先生の方から話がありました内部留保を国内投資につなげるためにどうしたらいいかという話です。投資減税だけでは，企業投資が必ずしも十分増えていないのも確かです。もう１つの重要なファクターとしては，たまっているお金

で国内投資をしないというのは経営者の判断ということになるわけですが，株主からすると，内部留保でためているぐらいだったら，もっと有効なところに金を回してくれということになるはずなのに，それがうまく経営者に伝わっていないということを意味しています。すなわちコーポレートガバナンスの問題でもあるわけです。コーポレートガバナンスの強化についてはあまり説明しませんでしたけれども，アベノミクスの中の重要な要素としてあるわけです。これをさらに徹底することが有効ではないかなと思っています。

〔ヘリコプターマネーの条件〕

それから，土居先生の方から話がありましたヘリコプターマネーの話です。ヘリコプターマネーというのは定義がはっきりしない部分があって，論者によっていろいろ言っているわけですが，私は２つの条件があるのだろうと思っています。１つは，中央銀行が国債を大量に買っていくということです。もちろん直接引き受けは法律で禁止されていますから，日本では行われていないわけです。しかし，現在の日本の国債市場の動向というのは日銀が一方的な買い手となって，日銀の政策によって金利が左右されている状況ですので，実質的にヘリコプターマネーの条件の１つは満たされているのではないかと思います。

もう１つはいわゆる出口でどうするかということです。ヘリコプターマネーで国債を日銀がたくさん買うのはいいのですけれども，土居先生からもご指摘がありましたように，２％の目標が達成されました後，どうするのですかということが重要です。ヘリコプターマネーの議論は，その際に買った国債を日銀が売らないという条件がないと成り立たないものです。しかし，国債を売らないとは何を意味するかというと，インフレになっても日銀が放っておくということになってしまうということなのです。インフレになっても気にしないということであれば，ヘリコプターマネーによってある意味財政のファイナンスができることになりますけれども，それはインフレという非常に弊害があるということです。逆に，インフレになったからということで，国債を日銀が手放していくということになると，ヘリコプターマネーを実施しても，中長期的に財源の確保になっていないということになるわけです。これが２つ目の条件です。

〔日銀の出口戦略〕

２つ目の条件が成り立っているかどうかということについては，日銀の出口戦略は未だ表明されていません。黒田総裁は国会等で聞かれも，「まだ言えません」ということをおっしゃっているわけです。だからこそ，土居先生の話でありましたように，なぜ特に総理の周り等にヘリコプターマネーの推進派がいるだと思います。そうした推進派は，出口のことを何も語っていません。出口の部分でどういう弊害があるかというのが，ヘリコプターマネーの是非を論じる上で，重要なところです。経済学者の多くは，ヘリコプターマネーを実施すれば，出口の時点で大変なことになるのではないかと懸念しています。インフレになるか，或いは逆に国債の暴落という形を取るかわかりませんが，大きな弊害が発生するとのではないかと考えて，ヘリコプターマネー政策を問題視しているわけですけれども，いわゆるリフレ派の人たちは先のことは語らずに，現在のことだけ語っているのです。そうすると，弊害が見えてこないので，ヘリコプターマネーでもいいのではないかということになってしまうのではないかと思います。そういう意味では，現在，日銀で金融政策の再検証が行われているわけですけれども，本当は出口戦略をどうするのかという話を併せて表明してもらう必要があるだろうと思っています。

（小澤）　ありがとうございました。それでは，次に土居先生の報告に対しまして大森先生，國

枝先生から質問をお願いしたいと思います。

（大森）　それでは，時間も限られているようですので，土居先生に最もうかがいたいことを１点伺いたいと思います。

〔財政再建と景気に対する配慮〕

景気悪化の見通しがあるときに，増税を一時延期することは，実際にそういう名目で一時，日本は消費増税を延期したのですけれども合理的選択とも考えられます。これについてどのようにお考えでしょうか。財政再建と景気に対する配慮は，ある意味トレードオフ関係にあると思うのですが，その点どの様にお考えかお話しいただけたらと思います。

〔法人税の措置〕

（國枝）　私の方からは，外形標準課税の問題点はまさに土居先生がご指摘のとおりだと思っております。ただ，消費税増税が先送りされてしまって，財源がない中，法人税をどうすべきかということについてどう考えるかというのを聞きたいと思います。

〔社会保障の給付と負担のバランス〕

（土居）　ご質問ありがとうございます。まず大森先生のご質問に対してです。確かに景気が悪くなりそうなときに負担増を求められるというのは民間家計からするとつらいことだと思います。ただ，問題はわが国の財政でなぜ負担増をお願いしなければならないかという根本原因であり，それは，社会保障の給付の財源を賄う。かつ将来世代にその負担の付けを回さないということだろうと思います。

そういたしますと，結局，景気が良かろうが，悪かろうが，社会保障の給付を出さなければいけないということである以上，それを景気が悪くなったからと言って，将来の負担に付け回すということを繰り返していくと，結局，社会保障の給付は今生きている世代が別に負担しなくたってよいではないかという形で，社会保障の給付と負担のバランスに対して節度を失ってしまうという状況にもはや来ているのだと思います。

今回が景気悪化を理由に負担増を先送りするということを初めてしたというのならまだわからなくはないですけれども，1990年代以降，何回も繰り返してきて，今日に至って，未曽有の政府債務残高になっているわけですから，残念ながら，その景気悪化を理由に負担増を先送りするというカードは切り過ぎて，これからさらにそういうカードを切り続けていたら大変なことになるのではないかなと，そちらの方をむしろ懸念いたします。

〔内部留保の問題〕

國枝先生からのご質問ですけれども，法人税自体は今のところ経済界にもさらにもう一段変えてほしいというモメンタムがあると私自身はあまり認識していませんし，できれば法人税自体の問題というよりかは，むしろ法人にまつわる財政負担というか，事業主負担社会保険料の問題も併せてセットで，どういうふうに企業に対して税なり，社会保険料を課すかというところを総合的に考える時期に来ているのかなと思います。ただ，景気対策というか，経済活性化のために法人税を動かすと言うにしては，先ほど駒村先生から國枝先生への質問にもあったように，内部留保の問題というのが鍵になってくるのではないかと思います。ただ，内部留保の問題は一部に誤解があるのではないかと思っています。内部留保が無駄に企業の中にため込まれているのではないかという表現の仕方をされるわけですけれども，私はそれが間違っていると思っているわけです。あくまでも企業の資金調達の一手段であると位置付けて議論を進めないといけないのです。

それはわれわれ家計に置き換えて考えてもわかります。例えば家を買うときに全てを住宅ローンで賄うにしては負担が重いから，一部自己資金を用意する。そうしたときに借り入れで賄う部分と自己資金で賄う部分と両方あります。自己資金で賄って，家を一部自己資金で買うというのはまさに企業でいうところの内部留保を活用して家を買うと言っているのと同じことなわけです。それで，住宅ローンと自己資金で家を買いました。新しい家に住みました。そのときに家計に内部留保という自己資金がため込まれているのでしょうか。そんなわけはなくて，それは家という器に変っているのです。けれども，この家を売るとまたキャッシュが戻ってきて，それは一部借り入れの返済に充てるということになりますが，借り入れの返済後に残ったお金はまさに帳簿上ついている内部留保ということのイメージなわけです。

ですから，これが設備投資に回れば全く同じことで，有形のものに設備投資で内部留保の資金が充てられたということですが，多くの場合はいわゆる投資有価証券，子会社などの株式を買うという形でわが国の企業はその内部留保を使っているということです。もちろんひも付けではないのですけれども，バランスシートの右と左を見比べると，そういうことになっているということなので，住宅ローンを借りて，自己資金も使って家を買うというアナロジーが一見するとつながらないように見えるかもしれませんが，バランスシートの関係からすれば全く同じことで，無駄に内部留保がため込まれているわけではないのです。

ただし，先ほど國枝先生のお話にあったように，コーポレートガバナンスの問題というのがあると思います。内部留保という資金調達手段を使って有効な投資が行われたのか，設備投資であれ，人的投資であれ，株式を買う，投資有価証券を買うということであれ，それらを全部含めた意味の投資が有効であるのかどうか，ということは厳しく問われてしかるべきだという意味では内部留保が有効に活用されているのか，収益を生んでいるのか，というという問い掛けの方がむしろ議論としては健全であると思います。法人税減税の恩恵を受けた企業もあるわけですが，その減税を受けた企業が仮に内部留保を増やしていたとしても，別に増やしたということ自体に目くじらを立てるということではなくて，それによってさらなる収益アップにつながったかどうかというところを見極めるというようなところなのかなと思います。

（小澤）　ありがとうございました。それでは，次に駒村先生の報告に対しまして大森先生，國枝先生から質問をお願いしたいと思います。

〔公的年金に対する対応策〕

（大森）　先ほどの駒村先生のご報告の中で，これからさらに寿命が延びていき，年金の保険料の払い込み期間と受給期間が限りなく近づいていくという大変な状況になるということをおっしゃっていました。そういう中で公的年金の受給開始年齢を遅らせるという政策選択は避けられないのかなとも思いますが，定年が60歳という今日，これからどういう対応策を取るべきか，お考えをお聞かせいただけたらと思います。

〔最低保障年金〕

（國枝）　私の方からは，高齢者関連ですと老後破産の問題がよくメディアとかで指摘されているわけで，まさに低所得者への配慮が必要なのはご指摘のとおりだと思います。私は生活保護を専門にしておりますが，生活保護の方でも駒村先生からご指摘があったように，実は高齢者が本当に増えています。今後，さらに貧困状態の高齢者が増加すると，生活保護のみで，貧困状態の高齢者を支えていくというのは無理があるということになります。財源のことを考え

ると夢かもしれませんけれども，本当であれば今の基礎年金だけではなくて，税財源を確保した上での最低保障年金みたいなものが必要になってくるのではないかと思いますけれども，いかがお考えでしょうか。

〔高齢者の雇用〕

（駒村）　ありがとうございます。高齢者の雇用についてですけれども，人事の歴史をずっとさかのぼって見てみると，どの時代でも成人した人というのは50歳，60歳まで生きていた時代が続いたわけで，福祉国家以前，工業化社会以前はほとんどの人が死ぬぎりぎりまで働いていたわけです。高齢者の定義というのを見直さなければいけない。われわれの社会では70歳以上である。70歳以上まで働くのは当たり前ですし，現実にはその能力がある。健康面でも，知能面でも日本の50代から60代の人の知能，判断能力というのは他のOECD各国の45歳ぐらいと相当する能力があるという研究もあるわけです。

そういう意味では本人の能力というよりは，企業や社会の組織の構造の方に問題があるわけです。しかもちょうどいいことに労働人口が不足してくるわけですから，高齢者の本来活躍すべき条件はそろっているというわけで，企業や人事の構成を変えれば機会はいくらでもあると思います。大学の教員でも最先端の研究をいつまでもやることはできないと思いますけれども，60歳を過ぎたら基礎的教育の方に動くとか，市民講座の方を中心にやるとか，通信の方を中心にやるとか，朝早い時間をやるとか，土日に出てくるとか，いろいろなパターンがあるかと思いますけれども，補完環境は十分あるのではないかと思います。

〔年金の仕組みの見直し〕

もう１つの方で，國枝先生の最低保障に関する議論ですけれども，やはり85年体制の年金の仕組みというのがそろそろかなりぼろが出てきているのではないか。基礎年金がかなり傷んでいる。その基礎年金が高所得者の年金の国庫負担２分の１まで賄っている。本当にこんなものは必要なのか。基礎年金，国民年金を全面的に見直すということです。それは生活保護とも一体的に見直すという大きな話になれば，最低保障の役割を果たす年金となります。ただ，財源状況を考えると，あまり大きなものにはならないのではないかなと思います。

或いは，少し抑えめにやるとするならば，低所得の高齢者に限定した家賃補助みたいな住宅手当てみたいなもの，住宅の形成が特に団塊ジュニアのところでかなり遅れていたり，劣化しています。一方で空き家なんかもあるわけですから，家賃補助みたいなものを使うという形で住宅費を補助してあげるという形で生活費の一部を低所得者に限定して支援するということもあるのかなと思います。低所得者支援を大きい方でいくのか，小さい方でいくのか。ただ，いずれにしても団塊の世代の後に団塊ジュニアがあと20年もたてば60歳に突入して，この世代は非正規労働者の率も高いわけですので，この辺も視野に入れた改革を行わなければいけないわけです。

年金改革というのは１年や２年でできるものではなくて，やってから効果が出てくるまで10年とか，20年とかかかりますから，早めに早めに将来の年齢構成や所得分布を頭に入れた，或いは今の現役世代が年金の構成はどうなっているのか。ちゃんと年金保険料を払って，しかるべき老後に年金がもらえるような構造になっているかどうかというとかなり怪しいと思いますので，それも意識しておかないとまた後手に回るのではないか。東京の真ん中がスラム化していくようなことは避けなければいけないのではないかなと思います。以上です。

（小澤）　ありがとうございました。それでは，最後に，大森先生のご報告に対しまして駒村先

生，土居先生から質問をお願いしたいと思います。

〔予防医療〕

（駒村）　大森先生は今日ご報告がなかった部分ですけれども，予防医療について言及されているわけです。私も予防医療は賛成なのです。医療経済学をやっている人間の中には「予防医療をやっても寿命が延びるだけであって，生涯の医療費は変化しないではないか。やっても無駄だ」という話もあるのですけども，この辺をどう考えておられるのか教えていただきたいなと思います。以上です。

〔医療と介護の連携〕

（土居）　私からは医療と介護の連携というところで質問させていただきたいと思います。確かに医療と介護の連携は非常に重要で，特に65歳以上で，介護保険の要介護認定を受けることができて，介護サービスを受けるということになります。65歳になって権利は生じますけれども，直ちに要介護になるというわけではなくて，特に75歳以上になってからますます要介護になる方の割合が増えてくるという対応関係だと思います。

その中で自分の家で暮らしていて，だんだん要介護度が上がっていく中で身体も虚弱になってくると，場合によっては医療もきちんと適切に受けないといけないという対応関係が出てくると思います。その中で医療と介護の連携は重要です。さらには2025年には団塊世代の方々が75歳以上になって，住み慣れた地域で医療や介護が受けられるようにという発想の下に地域包括ケアシステムの構築ということも，残り10年を割っていますけれども，重要だということで，それぞれの地域で取り組みが進んでいるという状況であると思います。ただ，これまで国も医療と介護の連携が重要だということで，医療側の診療報酬，介護側の介護報酬もその連携を視野に入れたような連携をやってきました。

それから，もう１つは，医療と介護のそれぞれの制度の見直しの時期がばらばらだったということで，それをうまく合わせられないかという点です。医療の方は２年に１回診療報酬が改定され，介護報酬は３年に１回介護報酬が見直されるということで，２と３の最小公倍数である６年に１回医療と介護はしっかり両者をにらみ合わせて見直しを進めていくということで，次の来るべき６年に一度の機会というのは2018年です。2018年にはさらに医療と介護がうまく連携するような仕組みを作っていかなければいけないという重要な議論をする時期であります。

その中で医療と介護の連携といえども，どういうふうに連携していくのかという話になりますと，例えば高齢者の方で淡の吸引が必要な方に対して，今までは医師でなければ駄目だという有資格者が限られていたけれども，介護職員でもできるようにするとか，そういう大事ではあるものの，大きな変化を生み出すような話かというと，現場の実地に根差した克服すべき点を１つ１つ小さいことからこつこつとやるというようなイメージがどうしても私にはあって，もう少し医療と介護が誰の目から見ても10年前に比べて連携が深くなっているなと手に取るように実感できるような動きというのはあるのかどうなのか。そこをお詳しい大森先生にお伺いしたいと思います。

〔医療・介護費の負担〕

（大森）　ご質問ありがとうございます。まず駒村先生のご質問に含まれた問題は，大変重要な，ある意味深刻な問題かなと思います。私自身は医療，介護に関して切迫した費用に関わる問題があるということはよく理解しているのですけれども，医療・介護制度の第一義的な目的は，個人の厚生とか，社会的厚生の促進であると考えています。

予防医療は，医療費の節約だけではなくて，病気をしたり，けがをしたりすることによる厚生，幸福度の低下を防ぐ目的があると考えています。しかし，その一方で，駒村先生がおっしゃるように，実際に予防医療をやった結果，かえって長生きして，かつ医療費も使うので，かえって医療費が増えてしまいましたということが実際に起こるかを，データを蓄積して，実証的に検証することも必要だと思います。私は医療・介護費に関わる問題の本質は，費用の大きさというよりも，費用を誰がどう負担していくかという問題だと思うのですね。したがって，駒村先生のご指摘になった医療費に関わる問題は，究極のところ，誰がどう負担していくかという問題として考えるべきだと考えております。

〔利用者のニーズに合った選択〕

それから，土居先生のご質問の「医療と介護の連携」は，私が医療・介護の勉強を始めた1990年代ぐらいからずっと議論されており，連携が実際に促進されているかというご質問に対する答えは，されているようで，十分にされていないというのが実際のところだと考えております。この問題は，２つの側面から考える必要があります。１つは私の報告の中でも触れさせていただきましたが，サービス受給者のサービスの選択が難しくなっているということに関わりがあります。つまり，高齢者になると，医療だけではなくて，介護の範疇に入ってくるものまでセットで需要しなければいけない場合が増え，本当に患者，利用者のニーズに合ったものを提供できる仕組みが出来ているという意味での「医療と介護の連携」ができているかという側面です。「医療と介護の連携」のもう１つの側面は，財政的な問題ですね。年をとると共に，だんだん，医療よりも介護の必要性が高くなってくると，医療保険から介護保険の方に財源を移していかなければいけないという話になるわけで，そのあたりの連携は，保健医療計画と介護保険事業計画の見直しが一致するチャンスにやるしかないということなのかなと思います。

まず第１の，サービス選択の側面のお話からいきます。私は介護保険の中でケアマネージャーという仕組みは優れた仕組みだと思うのです。介護を利用する段階になって，どういう介護を受けたらいいかわからない時に，ケアマ

ネージャーは，利用できる金額の範囲の中で，利用者のためにサービスの組み合わせをしてくれます。介護を超えて医療までということになってくると，開業医の先生とケアマネージャーの連携が取れている地域の人たちは非常に幸せだと思うのですが，実際は，制度的にケアマネージャーと開業医の連携を保証するようにはなっていません。医療，介護の組み合わせの選択を，医師がやるべきなのか，ケアマネージャーがやるべきなのか。或いはセンターを設けて，そこで組織的にやるべきかは，いろいろな政策的選択肢があると思います。しかし，医療，介護サービスの組み合わせの選択に対して助言をする，実際に行う仕組みを全国的に導入していくということは必要だと考えています。

〔保険者の統合〕

第二の財政の側面について，核になるのは保険者だと思います。今ちょうど公的医療保険に関して保険者の統合の議論があります。被用者保険，国民健康保険も併せて都道府県単位で統合していく案がありますが，市町村が保険者になっている介護保険も都道府県単位で統合して，両者で連携を図ることが考えられます。介護保険でも，医療保険の方でも都道府県単位で保険者を統合し，連携していけば，保険者が核になって，事務費用について規模の経済性を発揮し，医療保険と介護保険の財源調整を図るなどして，財政的な問題を解決する糸口になっていくのではないかと考えます。ただし，この政策提案は，あくまで私見ということで，財政経済研究会の総意ではないことを申し述べておきます。以上が，先生方のご質問に対する私の回答です。

おわりに

（小澤）　ありがとうございました。実は非常に時間が押してしまいまして，誠に申し訳ないのですが，フロアとの間で質疑応答するための時間を確保することができなくなってしまいました。ただ最後に，まとめの時間もあまりないのですが，一言だけ申し上げておきたいことがございます。

2016年の参院選で自民・公明両党が改選過半数の70議席を獲得したということで，安倍首相が衆参両院でより一層強固な政権基盤を築くことになったわけです。これは財政・税制・社会保障の抜本的な見直しを行う環境が，結果的に整ったと見ることができるのではないでしょうか。その意味で，例えば2019年10月に予定されています消費増税に対しましては，あらためて明確なコミットメントをしていただきたいと思います。もう「新しい判断」とか，そういう話はなしにしていただきたいのです。

それから，２つ目が社会保障についてですが，十分な資産を持たない低所得者は除いて，国民各層に応分の負担を求める。そして，給付の重点化を図っていくといったこともぜひお願いしたいと思います。これはもちろんある意味で国民に痛みを強いるという側面もあるかとは思うのですが，今のような確固たる政権基盤を築いている安倍首相でなければ，他の誰もできないということでもございますので，ぜひお願いしたいと思います。

最後に，われわれは公正中立な立場から自由に議論をさせていただいてまいりました。そうした環境をご提供いただきました日本租税研究協会の皆様方に，改めて厚く御礼を申し上げたいと思います。本日は本当にありがとうございました（拍手）。

〔財政経済研究会報告書〕

安倍政権における財政・税制・社会保障政策の課題

平成 28 年 8 月

公益社団法人　日本租税研究協会

（目次）

はじめに　・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・1

第１章　財政・税制

〔総論〕　・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・5

〔各論〕

第１節　デフレ脱却と財政健全化：アベノミクスの中間評価　・・・・9

第２節　税制

２－１　安倍政権の租税政策の評価　・・・・・・・・・・・・・・14

２－２　法人税改革の成果と課題　・・・・・・・・・・・・・・・19

第３節　地方財政において見落とされてきた課題　・・・・・・・・・22

第４節　東日本大震災における住宅復興と復興交付金制度の課題　・・29

第２章　社会保障

〔総論〕　・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・35

〔各論〕

第１節　少子化

１－１　子育て支援の充実こそが最高の成長戦略　・・・・・・・・38

１－２　出生率の動向と少子化対策の方向性　・・・・・・・・・・45

１－３　子ども・子育て支援とアベノミクス　・・・・・・・・・・49

第２節　年金支給開始年齢引き上げを巡る労働政策、社会保障制度横断的課題　・・・52

第３節　医療・介護

３－１　今後の医療・介護制度のあり方について　・・・・・・・・60

３－２　地域医療構想が果たす役割　・・・・・・・・・・・・・・64

３－３　医療介護総合改革の目指す方向　・・・・・・・・・・・・66

第４節　地方財政と社会保障

４－１　医療・介護制度における地方の役割　・・・・・・・・・・69

４－２　地方公務員数の動向について　・・・・・・・・・・・・・73

おわりに　・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・・77

はじめに

アベノミクス旧３本の矢（①大胆な金融政策、②機動的な財政政策、③投資を喚起する成長戦略）を経て、アベノミクス新３本の矢（①希望を生み出す強い経済、②夢を紡ぐ子育て支援、③安心につながる社会保障）が打ち出されて久しい。だがその間、２％の物価上昇の達成には至っておらず、基礎的財政収支を 20 年度までに黒字化する目標の実現可能性はますます遠のいている。さらに日本経済全体が供給制約の壁に突き当たり、少子高齢化に起因する人手不足は潜在成長率上昇の足かせとなっている。

そもそも目標は高ければ高いほど良いものなのであろうか？確かに、実質２％、名目３％を上回る経済成長を実現し、GDP が 600 兆円に達する様な強い経済を我々は取り戻したい。出生率が 1.8 に劇的に上昇し、介護離職者が本当にゼロになるのであれば、将来に対する明るい展望も目の前に開けてこよう。しかし、どうやったら目標を達成できるのかを考えた時に、その道筋は決して明らかなものとはなっていないのが現状である。むしろ今問われているのは、政府により掲げられている目標の実現に関する信憑性なのではないだろうか。

以上の問題意識の下、この時点で安倍政権における財政・税制・社会保障政策の課題を洗い出し、高い目標を達成するにあたって有効な手立てが尽くされているのか、今一度冷静に考察する必要があると考えられるが、まさにその為の材料として本報告書は位置付けられる。前半の第１章で財政・税制に関わるテーマが、また後半の第２章で社会保障に関わるテーマが扱われており、両章共に総論に続いて各論が節ごとに記載される構成となっている。

先ず第１章の総論では、2017 年４月に予定されていた消費税率引き上げの再度の先送りに言及し、税率引き上げに伴い税収が減る現象は我が国では過去に起きていない事が指摘され、また実質賃金が安定的に上昇する為の生産性向上の取り組みは、消費税の税率引き上げと同時に実施可能との主張がなされている。さらに高齢化のさらなる進行に伴い今後増大する社会保障費を賄う為の財源として、法人税、所得税、相続税と比較して消費税の相対的優位性は明らかであり、経済成長と財政健全化を両立させる税としては消費税しかないと明言されている。

続く財政・税制の各論の第１節「デフレ脱却と財政健全化：アベノミクスの中間評価」においては、家計の実質消費の水準は過去 15 年間で最低の水準にあり、「大胆な金融緩和」の効果がそれ程大きなものではなかったとの認識が示されている。そして、増税については具体的なスケジュールが明確に定められているのに対して、歳出改革に向けたコミットメントは不明確なものとなっている事から、こうした状況下で増税により財源が確保された場合、税収が本来の趣旨とは異なった非効率的な事業に宛てられてしまう可能性が危惧されている。

第２節「税制」の２－１「安倍政権の租税政策の評価」では、消費税率引き上げの再先送り自体の問題点の他に、弊害の大きい軽減税率導入の必要性を再考しない点が冒頭問題視された上で、企業投資が回復するまでは投資減税を中心にし、その後、法人税率引き下げに取り組むのが財政理論上正当化される政策であるとの指摘がなされている。また配偶

者控除の廃止が女性の労働供給の大幅な増加に結びつかない可能性や、孫の教育資金に充てる為の生前贈与に対する非課税制度が、経済格差の世代間継承を助長する可能性がある事等も指摘されている。そして、過度に楽観的な経済成長を見込む事で財政再建の先送りを正当化する事は「財政赤字ギャンブル」なのであり、そうした現在の持続不可能な租税政策から、責任ある持続可能な租税政策への早急な転換が求められるとされている。

また第２節「税制」の２－２「法人税改革の成果と課題」では、今般の法人実効税率引き下げは評価されるものの、他方、欠損金の繰越控除制度における控除限度額の引き下げ、及び外形標準課税の拡大で後に禍根を残したとの指摘がなされ、これらは法人税制の中だけで、税収中立を保ちつつ法人実効税率を引き下げる企てには、限界がある事を示していると論じられている。

第１章の残りの節では、財政健全化の為に税制改革のみならず歳出改革にどう取り組むかが論じられている。第３節「地方財政において見落とされてきた課題」においては、我が国の地方公務員労組の特徴として、市町村ごとの労組加入率の上昇に伴い、組合員一人当たりの合計所得は低下する傾向が見出せるとの指摘がなされ、また地方自治体の入札制度を論じた後半では、落札率と工事成績の関係は必ずしも「安かろう、悪かろう」の経験則が成り立たず、公共工事の品質の良さに主眼を置くのであれば、工事過程の監督や事後の検査の充実を図るのが本筋だと結論付けられている。

そして第１章最後の第４節「東日本大震災における住宅復興の課題」では、冒頭で防災集団移転事業や災害公営住宅事業の長期化、及び被災者の住宅再建についての意向の変化を反映した住宅団地の空き地や災害公営住宅の空き家の増加の問題が指摘され、それらの理由としては、集団移転への過度の傾斜や、復興施策における市町村間の広域的な連携の欠如が挙げられている。

次に社会保障を扱う第２章の総論では、２％分の消費税率引き上げの先送りに伴い、社会保障制度の持続可能性が失われつつあるとの認識が示され、社会保障・税一体改革の前提になる２％分の消費税率引き上げを速やかに行った上で、低所得者に対するセーフティネットの整備と共に、2025 年より先の 2040 年頃を視野に入れたポスト社会保障・税一体改革に着手すべきであるとの主張がなされている。また、政治の近視眼性の弊害が指摘された後、年金制度においては、マクロ経済スライドによる給付削減の圧縮の為に、支給開始年齢の見直しが必要であり、また高所得者への税財源による給付の見直し等、社会保障給付の低所得者への重点化を進める必要があると述べられている。

続く社会保障の各論における第１節「少子化」の１－１「子育て支援の充実こそが最高の成長戦略」では、労働人口の減少が成長率の減少の大きな一因である事が指摘され、保育士の待遇改善よりも待機児童解消を優先すべきであるといった、子育て支援の充実こそが最高の成長戦略になり得るとの主張がなされている。またそれと併せて、若者への教育投資の充実も未来への投資という観点から重要である事、さらに（特に高い能力を持つ）移民の受け入れ問題についても、等閑視すべきではない事が主張されている。

第１節「少子化」の１－２「出生率の動向と少子化対策の方向性」においては、教育費の高さや機会費用としての賃金率の高さが出生率に大きな影響をもたらす可能性があると共に、地域間の出生率の違いを考察するにあたっては、未婚率の影響に十分な留意が必要であるとの指摘がなされている。そしてこうした点を踏まえた上で、保育所の整備や、多

様な働き方を可能にする柔軟な労働市場の整備といった子育て支援策の充実と併せて、結婚をし易い環境を整備する事も重要であると述べられている。

続く第１節「少子化」の１－３「子ども・子育て支援とアベノミクス」では、隠れ待機児童に焦点が当てられ、どんな高所得者でも公費補助付きの保育サービスを利用できる事から、高所得者にとっては保育料が不当に安過ぎる事に問題の本質があるにも関わらず、子ども・子育て支援新制度に至っても、保育料設定のプライシングの問題が十分考慮されていなかったとの指摘がなされている。また、職場と家庭との時間のバランスを男女共に調整できるような働き方の選択肢が示されなければ、子育て支援のみ充実させても、アベノミクスが目指す女性就業率は未達に終わるとの見方が示されている。

第２節「年金支給開始年齢引き上げを巡る労働政策、社会保障制度横断的課題」では、先ず、賦課方式の年金財政を安定化する方策のうち、保険料の引き上げ、給付乗率の引き下げ、支給開始年齢の引き上げは、若い世代に負担を集中するのに対して、スライド率の変更や消費税による追加財源の確保は高齢者を含めた多くの世代に負担を分散するとの指摘がなされた上で、寿命の伸長は年金受給期間の長期化になる事から、寿命の伸長に連動した年金支給開始年齢の引き上げは合理的な政策であるが、その分かり易さゆえに国民の反発を受けやすい事から、政治的には困難な選択肢でもあるとの分析が示されている。また、年金支給開始年齢の引き上げを検討する場合、高齢者雇用との連携のみならず、私的年金・企業年金、労働環境、医療、介護、生活保護制度との連携が求められると述べられている。

第３節「医療・介護」の３－１「今後の医療・介護制度のあり方について」では、家事援助等を含めた比較的軽い長期療養・介護サービスは、保健の財政状況を踏まえて、公的介護保険の対象外にする事、また患者が最初に医療サービス供給者と接するプライマリーケア担当者としての一般診療所の役割を重視し、病院と診療所の分業及び連携を図る事が大切である事、そして医療においては病診連携を強化する中で効率的な施設医療の利用を促し、介護においては在宅サービスを促進する中で効率的な施設介護の利用を志向すべきである事等が論じられている。

続く第３節「医療・介護」の３－２「地域医療構想が果たす役割」では、各地域で差異が大きい入院医療費をどう適正化するかとの問い掛けから地域医療構想が策定される事になり、入院するより自宅で療養した方が生活の質が高まる患者には、自宅で療養できるように地域ぐるみで取り組む趣旨である事が説明されている。

また第３節「医療・介護」の３－３「医療介護総合改革の目指す方向」においては、介護給付費用の現役世代分の負担について、消費税増税や介護保険の被保険者範囲の拡大が議論の俎上に載せられるのは避けられない事、また世界的な医療介護ロボットの標準を我が国が打ち出せれば、介護人材不足の解消という国内的課題解決のみならず、国際的な工業製品分野の創出につながる事が指摘されている。さらに、自動車販売・保守点検整備のネットワークがそのまま医療介護ロボット向けに転用できる可能性がある事から、国内産業の活性化の観点でも介護ロボットは有望な産業であると述べられている。

最後に、第４節「地方財政と社会保障」の４－１「医療・介護制度における地方の役割」では、市町村国保や介護保険の大きな問題は、それぞれに多層にわたる財政調整制度が備わっているにも関わらず市町村格差が存在し、それにより水平的公平性が満たされていない事に止まらず、リスクをプールするには人口規模が小さすぎる市町村が多い事や、給付に関わる市町村の意思決定が歪むインセンティブが存在する点にあると指摘されている。そしてその解決の為に必要なのは、地域格差が生じない位までの保険者規模の拡大や、給付費の急増を十分相殺できるような市町村間の新たな財政調整制度であると述べられている。

続く第４節「地方財政と社会保障」の４－２「地方公務員数の動向について」では、2005年度から2014年度にかけて社会保障関連の殆どの区分の職員数が減少している中で、ある程度の規模で継続的に増加しているのは福祉事務所職員数だけである事、また福祉事務所職員数の増加は 90 年代からの生活保護における被保護世帯数の増加と大きく正の相関をしている事から、生活保護関連の職員数の増加が他の分野での職員の増加を抑制し、その結果として他の社会保障関連区分における職員数の不足を招いている可能性が指摘されている。そして、少なくとも社会保障関連分野では、地方公共団体は職員の減少政策から転換し、職員体制の充実を図る必要があると結んでいる。

今、この「はじめに」を執筆している最中、2016 年の参院選の開票結果が判明し、自民・公明両党が改選過半数の 70 議席（改選 59 議席）を獲得し、非改選の 76 議席を加えると、与党は 146 議席を占めるに至った。安倍首相は衆参両院でより一層強固な政権基盤を築いた事になるが、ある意味で財政・税制・社会保障の抜本的な見直しを行う環境が、結果的に整っているという見方も可能である。現実には、消費税率10%への引き上げが再延期される事になり、社会保障と税の一体改革に関する三党合意は無力化したが、それでも 2019 年 10 月に予定される消費増税に対して改めて明確なコミットメントを行い、社会保障については、多くの反対を押し切り、十分な資産を持たない低所得者を除いて国民各層に応分の負担を求めながら給付の重点化を図る道がまだ残されている。どんなに政治的に困難な道であったとしても、それが約束された未来に通じる唯一の道であり、現在の様な強固な政権基盤の下でのみ（その意思があれば）通行可能な道である事を、本報告書を通して認識して頂ければ幸いである。

１．羅針盤なき 2010 年代後半の財政運営を立て直す

６月１日、安倍晋三首相は、2017 年４月に予定されていた消費税率の 10％への引上げを再度先送りし、2019 年 10 月まで延期する方針を表明した。これは、わが国の財政健全化を遅らせるものであり、今後の財政運営に極めて悪い影響を与えることが懸念される。特に、2020 年度の基礎的財政収支黒字化の目標を掲げ、その具体策を記して閣議決定された「経済・財政再生計画」は、これによって事実上白紙になったも同然であり、2010 年代後半のわが国の財政運営は、羅針盤のない状態に陥ったと言ってよい。

消費増税を再先送りしたことで、財政健全化の歩みがただでさえ遅れることが懸念されるだけに、それ以上に財政健全化のペースを遅らせることがあってはならない。わが国の政府債務残高は未曾有の規模に達しており、財政健全化を遅らせる余裕はもはやない。

２．経済成長だけでは財政健全化できない

消費増税を再先送りしても、景気がよくなれば財政赤字はむしろ減るというのは正鵠を失するものである。現に、安倍内閣になってから、当初の予定よりも税収が上振れした分の大半は、補正予算などの歳出増で振る舞ってしまい、その分財政赤字は減らせなかった。景気をよくして税収が増えても、財政収支の改善にしっかり充てなければ、財政赤字は減らないのである。おまけに、消費増税を再先送りしたからといって景気がよくなる保証もない。

「税率を上げて税収が上がらないようでは、消費税を引き上げることはあり得ない」との見方もある。これは 1997 年度以降 2013 年度までその税収上回ったことがないことを指している。しかし、税収が減っていたのは、国税の収入である。地方税収はそうではない。それには極めて明白な原因がある。1998 年度と 1999 年度には、法人税率が引き下げられ、所得税も特別減税が行われた。さらに、小泉内閣期に行われた国と地方の税財政改革である「三位一体改革」では、国のひも付き補助金を削減するのと同時に、国税を地方税に移し替える「税源移譲」が約３兆円行われた。具体的に言えば、国の所得税で取っていたものをやめて地方の個人住民税で取ることに変えた。これによって、国税と地方税の合計は減らないのだが、国税収入が減って当然である。これらは、消費税を増税したことと何ら関係はない。つまり、税率を上げても税収が減る現象は、わが国では過去にも起きていない。

2014 年４月に消費税率が引き上げられ、それとともに家計が直面する（税込みの）物価は上昇した。物価上昇を上回る増加率で所得が増えなければ、実質所得は減ることになる。実質所得が伸び悩むと、家計消費を低迷させる。

しかし、この効果は、消費税率引上げのときだけ生じる特殊なものではない。同じ効果は、輸入原材料価格の高騰によって生じる消費者物価上昇によっても生じる。なぜなら、物価が上がって購買力が落ちる意味では、消費税率引上げでも輸入原材料価格高騰でも同じだからである。

さらに言えば、目下政府が目指しているデフレからの脱却が実現する過程で、２％程度

の物価上昇が恒常的に起きることから、消費税率を２％引き上げるときとほぼ同じ効果が消費者物価上昇率に表れる。それが、家計の購買力を落とすことになる。

2017 年４月に税率を２％引き上げることで、家計消費の深刻な落ち込みを懸念するならば、同時期に物価目標を達成すべくデフレから脱却して同程度に物価が上昇すれば、同様に家計消費の深刻な落ち込みを懸念しなければならない。消費税率引き上げに伴う家計消費の落込みを懸念する一方で、デフレから脱却するときの物価上昇に伴う家計消費の落込みを全く心配しないと言うことでは、論理的に矛盾する。

だから、デフレ脱却してからでなければ消費税率は上げられない、といえども、デフレから脱却しようとしても物価上昇のせいで消費が伸びずに経済がいつまでも低迷したままとなり、何の解決にもならない。

家計消費の低迷を克服するには、実質賃金が安定的に上昇するのに十分なほど労働生産性が上昇する必要があり、生産性向上の取り組みは消費税率引上げと同時に実施できる。また、厳しい財政状況で長続きする財政出動ができない以上、財政出動で着実な賃上げは起こらない。

そもそも、企業が賃上げに応じにくい背景には、正規雇用者は容易に解雇できないから、一度賃上げすれば、雇用し続ける限りその上げた賃金を毎月払い続けなければならないという認識である。だから、企業が賃上げに応じるには、中長期的に安定した業況改善がなければ難しい。短期的な業況改善では、ボーナス等での一時的な所得の増加はあっても、恒久的な所得の増加にはつながらない。

ましてや、補正予算という臨時的で、恒久的な制度を伴わない予算措置では、需要を喚起しても一時的な効果にしかならない。その上、わが国における財政支出や減税による「乗数効果」は小さい。そんな一時的な効果で売り上げが増えても、企業は賃上げにおいそれとは応じられない。

しかも、現在のわが国の財政状況では、こうした消費刺激策のような財政出動は、長続きしないと足元を見られる。消費税率に引き下げる「奇策」も、消費税率を未来永劫引き下げて、高齢化に伴い経済成長率より速く増加する社会保障費や、教育費などの財政支出を賄い続けられる根拠はまったくない。ましてや、消費税を減税する代わりに所得税を増税すれば、前述のように、家計消費を減らす効果が生じるわけで、問題の解決にはならない。長続きする財政出動ができない以上、財政出動で着実な賃上げは起こらない。

３．わが国のあるべき税制・行財政を目指して

消費税率は、早かれ遅かれ、引き上げざるを得ない。高齢化がさらに進み、医療や介護などの社会保障費はますます増加する。それは、行政改革をして経費を節約してもそれを上回る勢いで増加するし、経済成長率を上回る増加率で増加するから、今の税制・税率のままで確実に増大する社会保障費の財源を安定的に賄うことはできない。

その上、デフレから脱却すれば物価上昇率がプラスとなり、その分政府が支払う国債の利払費も増加する。こうした歳出の増加を見越せば、消費増税を今先送りしても、気休めにしかならない。

わが国に残された選択肢は、いつまで消費税率の引上げを先送りするかではなく、必要な税収をどの税で取るのが日本経済にとって負荷が少なくて済むか、である。この点では、

経済学の知見が生かせる。法人税は、グローバル化の中での厳しい国際競争にさらされ、アジア諸国の税率が 25%前後であることから、減税こそあれ増税することは自縄自縛となる。日本企業に高い法人税率を課せば、日本での営業が縮小し、日本での雇用を減らしかねない。

所得税は、格差を是正する機能を強化することは必要だが、社会保障財源を賄う主要な税源にはなり得ない。わが国の所得税は、基本的に給与所得を稼ぐ現役世代に負担が集中し、高齢世代には所得税の負担はほとんど及ばない。こうした所得税を増税して財源を賄うこととすれば、若年世代ばかりが負担増となり、受益と負担の世代間格差は、ますます拡大する。所得税は、世代内の所得格差是正には役立つが、世代間格差の是正には役立たない。だから、所得税だけでどしどし負担増を求めることは、稼ぎ手の若年層ばかりに負担増を求めることとなり、日本経済の成長源に過度な負担を求めることとなり望ましくない。

相続税を増税すればよいとの声もある。しかし、相続税は今得ている税収でも、消費税率の１％分にも満たない。こうした相続税を倍増するような増税を考えれば、大金持ちだけでなく、普通の暮らしをする持ち家を持つ人にまで負担増を求めなければ、実現できない。しかも、それでいて、今の税収を倍増して得られる追加的な税収は消費税率の１％分にも満たない。これでは、増大する社会保障費をとても賄えない。

そうなると、経済成長と財政健全化を両立させる税は、消費税しかないし、消費税こそがふさわしい税である。消費税は、税収が景況の影響を受けにくいから、景気の良し悪しに関係なく安定的な財源が必要な社会保障費を賄うのには適している。しかも、同じ税収を得るのに経済成長を最も落ち込ませない税は、消費課税である、と経済学の先行研究が示している。増税負担は最低限にとどめるべきなのはいうまでもないが、いくつかある基幹税のうち、経済成長をできるだけ落ち込ませないようにできる税は、所得税でも法人税でもなく、消費税である。その意味で、消費税は経済成長をより阻害しない税である。

この点から見ると、消費増税せずとも、現行税制のまま経済成長を促すことによって得られる増収（自然増収）で財源を賄えばよい、という見方は、せっかくの日本経済の成長機会を奪っている見方といえる。なぜなら、現行税制は、相対的に消費税よりも所得税や法人税から税収を多く得る構造となっている。その構造を引きずったまま、経済成長を促して税収を得たとしても、その自然税収は、消費税よりも所得税や法人税から多く得ることとなる。つまり、同じ税収を得るのに、消費税より所得税や法人税でより多く得てしまうより、その同じ税収をより多く消費税から得られる税制に予め変えていた方が、もっと経済成長を阻害せずに済んだ、ということになる。

消費増税を延期するということは、日本の税制を所得税や法人税から多く税収を得る構造を変える機会を先送りして、その分成長機会を逸することをも意味する。

さらにいえば、いずれ必要な歳出を賄うために税収確保が必要だとしても、先送りすればするほど、将来に税収を確保するために必要となる税率は高くせざるを得ない。目先に税収を得る機会を見送っているわけだから、増税を先送りして失った税収を将来のいずれかの時期に取り返さなければならず、その分だけ税率を高くしなければならない。税率を高くすればするほど、経済活動は萎縮する。現在の増税の先送りは、今の税負担を軽くするものの、将来の税負担を重くすることになる。つまり、今増税すれば目先の経済成長は

小さく落ち込むが、今増税を先送りすれば、将来大きく増税しなければならず、そのときには将来の日本経済を大きく落ち込ませることになる。果たして、それが現在から将来にかけて見通した日本経済のためになるのだろうか。

わが国の人口構造や財政状況からして、消費増税は、永久に先送りできるはずもなく、時間の問題だ。近い将来、最低でも 10%を超える税率にしなければ、わが国の経済社会は成り立たない。世代間格差を拡大させないようにし、将来引き上げる増税幅をできるだけ小さくする意味でも、できるだけ早期に行うのが望ましい。わが国に、先送りを繰り返す余裕はない。

むろん、財政健全化の実現においては、税制改革のみならず歳出改革にどう取り組むかも重要な論点である。これは、基礎的財政収支の黒字化を実現した地方財政や大規模な災害時に計上する復興費もまた例外ではない。地方財政には、地方公務員の給与費や公共事業の入札制度にも予算の適正化や効率化の余地を残している。また、10 年間で総額 32 兆円に上る東日本大震災の復興費においても、必ずしも復興に結びついていない、あるいは経費の計上が過大ではないかと指摘される予算もある。多岐にわたるこうした問題を直視し、行財政制度の改革を伴う歳出の見直しを行う、その改革こそが財政健全化の実現に必要な視点であろう。

第１節　デフレ脱却と財政健全化：アベノミクスの中間評価

アベノミクスが正式にスタートしてから３年８ヵ月、異次元緩和（量的・質的金融緩和）の導入から３年４ヵ月が経過した。この間に消費税率の引き上げや中国をはじめとする新興国経済の減速など、景気と物価を下押しするイベントが相次いで生じたことから、足許では景気の停滞感が強まり、物価も２％の物価目標の達成にはほど遠い状態で推移している。こうした中、2015年10月に予定されていた消費税率の10％への引き上げは延期され、17年４月に予定されている再増税についても、実施の延期が検討されている。

以下では、アベノミクスのこれまでの経過を振り返り、その中間評価を行うことを通じて、デフレ脱却と財政健全化に向けた今後の取り組みの方向性について考えてみることとしたい。

１．経済情勢の点検

まず初めに、アベノミクスがスタートする前の経済状況を振り返ってみると、長期にわたる低成長とデフレ（物価の持続的な下落）が、アベノミクスに先立つ20年ほどの日本経済の大きな特徴であったということになるだろう。経済成長率は1991年から2009年までの年平均でみて名目0.0%、実質0.6%という緩慢なペースであり、物価についても、企業物価指数にあっては92年以降、消費者物価指数にあっては99年以降、2004年から2008年にかけてなど一部の時期を除いて下落が続いてきた。

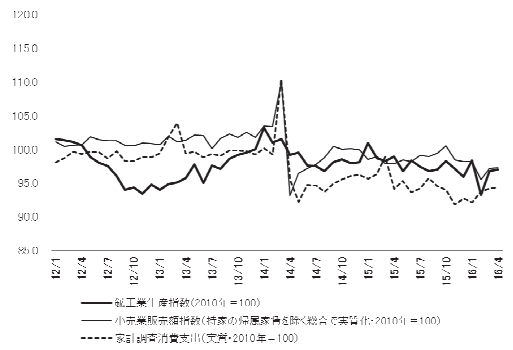
このような経済の停滞と物価の下落を基調とする日本経済の状況は、アベノミクスの誕生によって、いったんは解消されたかに見えた。スタートした直後のアベノミクスは円安と株高の進行によって特徴づけられる。安倍内閣の発足当初（2012年12月）、80円台半ばだった為替（ドル円）は、2013年の年央には100円近辺まで円安方向への水準訂正が続いた。日経平均株価の推移をみると、安倍内閣の発足前には１万円を割り込んでいた株価が、2013年５月には一時１万５千円を回復し、その後も2013年の年末まで１万２千円台後半から１万５千円台半ばの水準で推移した。このような円安株高の進展は、輸出企業を中心に企業収益の大幅な改善をもたらすとともに、株高による資産効果も相まって消費の拡大をもたらし、経済に前向きの循環が生じるようになった。

しかしながら、このような好循環は、2014年４月に実施された消費税率の引き上げを境に大きな転機を迎えることとなった。消費増税のマイナスの影響は駆け込み需要の反動減が剥落するにつれて小さくなり、14年夏には「V字回復」が生じるものとされていたが、家計消費は増税の影響が一巡する15年春になっても十分な回復が見られなかった。このような消費の不振は、当初は冷夏や西日本の豪雨、相次ぐ台風の上陸などの天候不順によるものとされていたが、2016年入り後も記録的な暖冬や春先の気温の低下、熊本地震の影響などのために現在まで続いている。最近時点における家計消費の水準を「家計調査」（総務省）の実質消費で見ると、家計の実質消費の水準は過去15年間で最低の水準にある。また、「消費総合指数」（内閣府）と「消費活動指数」（日本銀行）で消費の動向を見ると、現在

の消費の水準は安倍内閣が発足する直前の水準まで落ち込んでいることがわかる。このような流れを受けて、生産活動や設備投資も弱含みとなっている。

長引く消費の停滞は物価動向にも影響をもたらした。消費の順調な回復を受けて、2013年には企業の間に強気の価格設定を志向する動きが広まり、その動きは消費増税直後まで継続したが、その後の消費の停滞を背景に強気の価格設定は次第に控えられるようになった。このため、円安による輸入物価上昇の影響を強く受ける食品・日用品などを除くと、物価は弱含みで推移している。2014年秋以降の原油価格の急落を受けて、エネルギー関連の品目の物価下落が続いたことも物価を下押しする要因となった。最近時点における物価の動きをみると、消費者物価指数（生鮮食品を除く総合）の対前年同月比はマイナスで推移している。また、日本銀行が公表している消費者物価指数（生鮮食品・エネルギー除く総合）は対前年比１％程度の水準で推移してきたが、このところやや弱含みとなっている〔図１〕。

〔図１〕　生産と消費の動向



（資料）総務省「家計調査」、経済産業省「鉱工業生産指数」、経済産業省「商業動態統計」より作成した。

２．アベノミクスと社会保障・税一体改革

このようにアベノミクスの開始後、いったんは力強い回復がみられた日本経済は、消費増税後の消費の停滞や中国経済の減速などの影響もあって弱含みとなり、2015年10-12月期に実質成長率がマイナスとなったのに続いて、16年1-3月もうろう年の効果を除くと横ばいとなるなど脆弱さを増している。このような景気の弱い動きを受けて経済全体のGDPギャップもマイナス幅が拡大する傾向がみられるが、このことは、物価が弱含みとなっていることと整合的である。こうした中で、消費税率の引き上げを通じた財政の健全化を、

アベノミクスが目標として掲げるデフレ脱却とどのような形でバランスをとっていくかが大きな課題となっている。

アベノミクスは安倍内閣の経済政策の総称と思われがちだが、安倍内閣の経済政策には「社会保障と税の一体改革」というもうひとつの枠組みがある。野田内閣から引き継いだこの政策の中心的な内容は消費税率の引き上げであり、当初の枠組みでは消費税率（国・地方）が 2014 年４月に８％、15 年 10 月に 10%に引き上げられることとなっていた。

容易に理解されるように、社会保障・税一体改革の一環として実施される消費税率の引き上げと、アベノミクスが目指すデフレ脱却の間にはトレードオフの関係がある。消費税率の引き上げは、景気を下押しする効果を通じて物価にもマイナスの影響をもたらすことになるからだ。もちろん、消費増税が景気と物価を下押しする効果については、金融緩和によってその影響を緩和することが、ひとつの方法としてひとまずは可能と考えられる。実際、2013 年４月に導入された量的・質的金融緩和は、２度の消費増税を織り込んだうえでも十分に緩和的になるよう配慮されたものであるとの説明が日本銀行の黒田東彦総裁から繰り返しなされてきた。

だが、消費増税に伴うマイナスの影響を金融緩和で相殺できるという見方については、重要な留意事項がある。金利がすでに極めて低い水準となっているもとで、さらなる金融緩和を実施することが、どの程度の景気浮揚効果をもち得るのかということが、未解決の問題として残されているからだ。この点に関しては、極めて低い金利水準のもとでも「大胆な金融緩和」によって市場参加者や家計、企業の「期待」（将来の景気や物価に対する予想）を変化させることが可能であり、金融政策のこのチャネルを通じて景気の拡大と物価の緩やかな上昇が実現できるという見方と、金利の水準がすでにゼロ金利になっているもとで大量の資金供給を行っても、設備投資などの増加を通じて景気を押し上げる効果は限定的なものにとどまるとの見方がある。このいずれの見方が妥当なのかはすぐれて実証的な課題であり、量的・質的金融緩和の導入から３年しか経過していない現時点で明確な結論を示すことは困難であるが、消費増税が景気や物価を下押しする効果を十分に減殺できるほど「大胆な金融緩和」の効果が大きなものではなかったということが、現時点での暫定的な結論ということになるだろう。

３．財政健全化に向けた取り組みの経緯

安倍内閣のもとでの財政健全化の取り組みについては、社会保障・税一体改革の一環として進められてきた消費増税のほかに、2013 年８月に策定されて「中期財政計画」（2013 年８月８日閣議了解）と 2015 年６月に策定された「経済財政運営と改革の基本方針 2015」（2015 年６月閣議決定）に盛り込まれた「経済・財政再生計画」がある。このうち、「中期財政計画」では、国・地方を合わせた基礎的財政収支について、2015 年度までに 2010 年度対比でみた赤字幅の対 GDP 比を半減させ、2020 年度までに収支を黒字化させることが目標として掲げられ、この目標を達成するための第一歩として 2014 年４月に消費税率が８％に引き上げられた。これに続く「経済・財政再生計画」（計画期間 2016 年度～2020 年度）においては、2020 年度に基礎的財政収支の黒字化を達成するため、2018 年度までを集中改革期間として「経済・財政一体改革」を進めていくこととされている。

４．財政健全化の進め方

財政健全化の進め方については、個別分野の事務事業の点検を通じてボトムアップで予算の効率化を進めていく方法と、あらかじめ「歳出の大枠」を明示してトップダウンで量的な縮減を図っていく方法がある。民主党政権のもとで行われた「事業仕分け」や現在行われている「行政事業レビュー」は前者の取り組みの例であり、橋本内閣のもとで行われた「財政構造改革」や小泉内閣のもとで行われた「歳出・歳入一体改革」は後者の取り組みの例である。この両者は相互に補完的な役割を果たすものであるが、財政収支の均衡化に向けた現実的な対応としては、予算の総額と主要分野の歳出枠について明確な目標を定め、量的な縮減を行っていくことが必要となるだろう。もちろん、理想的には個別分野の歳出について詳細な点検がなされ、事務事業の廃止を含む歳出の効率化を通じて財政収支の均衡化が自然に達成されることが望ましいが、予算査定や事務事業評価に充てられる人的資源に制約がある中で、前年度の予算をベースに漸変進主義的に意思決定をしなくてはならない現実の予算編成過程では、ゼロベースで歳出を見直すことには困難が伴う。

財政健全化の取り組みにおいては、このような歳出改革の取り組みと増税による財源確保をどのような形で組み合わせていくかが大きな論点となる。この点において参考になるのは、小泉内閣のもとで行われた歳出・歳入一体改革の取り組みだ。歳出・歳入一体改革においては、ひとまず歳出と税収が自然体で推移していく場合を想定して、そのもとで基礎的財政収支の均衡化を達成するために必要な財政調整の幅（要対応額）を見込み、そのうちどの程度を歳出削減によって措置するかを決定することで最終的に増収措置（増税）の幅が決まるという形で財政健全化に向けた工程表が作成された。このような形で財政健全化のための道筋を描いていくと、歳出削減のためにどのような措置を行うかをあらかじめ決定する必要が生じるため、歳出改革の工程表が自然に出来上がることになる。このように主要な歳出分野についてあらかじめ歳出の大枠を定める枠組みのもとでは、毎年度の予算編成においても、予算編成過程に関与するそれぞれのアクター（各省庁・族議員などの利害関係者）の要求にあらかじめ一定の制約を課すことが可能となり、秩序だった形で歳出を抑制することが可能となる。

この観点から近年の財政健全化の取り組みを評価すると、増税については具体的なスケジュールが明確に定められているのに対し、歳出改革に向けたコミットメントはいたって不明確なものとなっている。このようなもとで増税により財源が確保されると、税収が本来の趣旨とは異なった非効率な事業に充てられてしまう可能性がある。この典型的な事例が東日本大震災の復興増税と復興予算のたどった経過だ。東日本大震災からの復旧・復興費の確保については、事業費の過大な計上がなされ、その金額を前提に復興増税などによる財源確保がなされたことから、被災地の復旧・復興とは何ら関係のない事業に復興予算が「流用」されるなどの問題が生じた。消費税率の引き上げについても、「社会保障財源化」は実際には形式的なものにとどまっており、消費税収が実質的に他の歳出分野の支出に充てられてしまう可能性があるのではないかとの指摘がなされている。

これらの点を踏まえると、歳出改革についての明確なコミットメントのもとで、歳出の不断の見直しを行い、歳出の見直しによっては不足する分を適切な増収措置によって確保していくというスタンスが、財政健全化の道筋を考えていくうえで重要ということになるだろう。このような形でコミットメントの明確化を図ることは、今後の財政運営の道筋に

ついての予見可能性を高め、家計消費や企業設備投資にプラスの効果をもたらすことが期待される。また、財政収支の均衡化に向けた明確な道筋を示すことは、長期金利の安定にも資するものと考えられる。

第２節　税制

２－１　安倍政権の租税政策の評価

「社会保障と税の一体改革」に関する三党合意の後に成立した安倍政権においては、消費税増税の先送り・軽減税率導入、法人税率の引下げ等のいくつかの重要な租税政策が決定された。本稿においては、安倍政権の租税政策（消費税、法人税、その他税制）につき、財政の持続可能性、経済成長の影響および格差是正の３つの観点を重視しつつ、論じることとする。

１．消費税：増税先送りと軽減税率

安倍政権の前の民主党政権下において、少子高齢化の進展に伴う社会保障支出増加とそのための財源の一体的な改革が不可欠との認識の下、社会保障と税の一体改革の検討が進められ、社会保障支出の改革の方向性と、その財源的な裏付けとして、消費税率を2014年４月に５%から８%に、さらに2015年10月に８%から10%に引き上げる方針に関し、３党合意がなされた。我が国では、超党派の合意か、強固な支持を持つ政権でなければ、国民に負担増を求める消費税増税は難しいと考えられてきただけに、主要な与野党３党による三党合意は画期的なものであった。

しかし、安倍政権は、三党合意のうち、消費税率８%への引上げは実行したものの、2014年秋に、翌年10月に予定されていた10%への引上げは先送りした。その際、リーマンショックや大震災並みの事態でも起きない限り、財政再建目標維持のため、2017年４月に10%に消費税率を引き上げると断言した。しかし、安倍首相は、2016年６月１日の記者会見で、そうした公約を破り、任期後の2019年10月までの消費税先送りを明らかにした。（会見では、「約束とは異なる新たな判断」との表現が用いられた。）

安倍首相は、その理由として、リーマンショックのときに匹敵するレベルで原油などの商品価格が下落し、投資が落ち込んだことで、新興国や途上国の経済が大きく傷ついており、世界的な需要の低迷、成長の減速が懸念されるため、消費税率増税を先送りすると説明している。同時に、政府の歳出拡大を含むであろう総合的かつ大胆な経済対策をこの秋に講じ、アベノミクスの加速化を図るとしている。他方、これまでのアベノミクスにより経済は順調に回復し、現在、完全雇用が達成されていることを強調している。さらに、2020年のプライマリー財政収支の黒字化の目標は変えず、財政健全化の旗は堅持するとしている。しかし、こうした安倍首相の主張には、多くの問題がある。

まず、消費税増税再先送りの時点において、世界経済が通常の景気循環とは異なる危機に直面するリスクがあるとの認識は、世界の政策当局者にも市場関係者にも共有されていなかった。原油価格の下落は、米国のシェールオイルの登場と産油国間の減産合意の失敗によるもので、原油輸入国である我が国にとっては、中期的にはむしろ好ましい事態である。フィナンシャル・タイムも、「世界経済が着実に成長する中、安倍氏が説得力のない（リーマンショックの起きた）2008年との比較を持ち出したのは、安倍氏の増税延期計画を意味している」と指摘していた。

仮に、経済危機が来るリスクがあるとしても、そのことは財政再建を遅らす理由にはな

らない。國枝(2012)による理論的分析は、経済危機や大震災といった事態により財政が破綻することのないよう、そうしたショックの確率が増加した場合は、むしろ財政再建を加速させ、財政の強靭化を図ることが正しい政策であることを示している[1]。英国のキャメロン政権は、まさにそうした趣旨で、次の経済危機に備えることができるよう、付加価値税増税や強力な歳出削減により財政再建を強力に推進してきた。英国より財政状況がはるかに悪い我が国においては、経済危機・大震災に備え、予定されていた消費税増税は確実に実施し、また見込みを上回る税収は新規支出に回さず、国債比率引下げに充当するなど、伊勢志摩サミット合意文書でも言及されている財政の脆弱性を取り除いていくことが当然の方針と言える。

他方、我が国で完全雇用が達成されていることは、教科書的なマクロ経済学では、もう需要刺激策は必要ないことを意味している。クルーグマン教授を始めとする財政拡大を求める論者も、その拠って立つモデルは、労働市場で過剰な失業が発生している大不況の状況を想定したもので、現在の我が国において財政支出が必要なことを説明するものではない。また、消費税率引上げ後の消費の低迷には、駆け込み消費の反動によるところが大きいが、安倍政権の場合は、駆け込みによる消費の増加をアベノミクスの成果とし、反動による消費低迷を消費税の影響と位置付けるため、消費税増税の消費への影響を過大に見ているきらいがある。今回の消費税増税先送りにより、2017年度1～3月に見込んでいた駆け込みの消費増がなくなることから、本来であれば、まず2016年度の経済見通しの引下げを行わなければならないはずだが、そうした点についても言及はなかった。これに対し、完全雇用は達成されても、企業に遊休設備が残っており、まだ資本投入ギャップが存在しているとの指摘もある。内閣府の推計する2016年第Ⅰ四半期のGDPの需給ギャップは▲1.1%である一方、日本銀行の推計する2015年第Ⅳ四半期の需給ギャップは▲0.25%とかなり小さな水準である。2016年第Ⅰ四半期の稼働率を見ると、産業全体では97.3%と高水準だが、業種によってばらつきがあり、比較的稼働率の低い業種には、いわゆるガラパゴス携帯等の失敗を反映したと思われる情報通信機械工業の65.1%、中国鉄鋼業の過剰設備投資の影響を受けた鉄鋼業の92.6%など、個別の業種の事情により過剰設備が存在している業種がある。これらの業種については、中国鉄鋼業への補助金の排除を中国政府に求めるなど、業種の実態を踏まえて過剰な設備の削減のための対応が必要と考えられる[2]。

さらに、2020年度のプライマリー財政黒字化目標を維持するので、財政健全化をあきらめた訳ではないとの説明も全く説得力に欠く。国債残高比率を低下させ、財政破綻を回避するためには、少なくとも（名目利子率－名目成長率）×国債残高(GDP比)を超えるプライマリー財政黒字(GDP比)が必要であり、プライマリー財政黒字化は財政破綻回避のための第一歩にすぎない。消費税増税先送りで、国債残高がさらに増加すれば、その後に必要となるプライマリー財政黒字の幅はさらに大きくなる。財政再建に必要となる最終的な消費税率は少なくとも15%(IMF)、研究者によっては30%を大きく上回ると推計されている中、我が国に需要刺激のための財政政策を講じる財政上の余地（Fiscal Space）は存在しない。それどころか、最新のOECD Economic Outlook (2016.6)では、財政再建目標を達成するための詳細で確実な戦略を実行しない限り、我が国は、財政の持続可能性に関する信頼を失い、その結果、実物経済と金融部門が不安定化するおそれがあると指摘し、その影響は他国にも大きな波及効果を持ちうることを指摘している。

2016年６月23日の英国のEU離脱決定は、今後の世界経済に多大な不確実性をもたらしうるが、そのことは、財政再建の必要性を低下させるものではない。英国のEU離脱により、我が国の経済成長率が低下すれば、ただでさえ、楽観的とされる安倍政権の財政再建プランの実現可能性は低くなる。従って、我が国財政の持続可能性を回復させるためには、より強力な財政再建の努力が求められる。

安倍政権による消費税に関するもう一つの重要な政策決定が、軽減税率導入の決定である。2017年４月に予定されていた10%への税率引上げを前に、公明党が強く要求していた軽減税率の導入につき検討がなされ、広範な軽減税率の適用には自民党内などからも異論が出たものの、結局、「酒類及び外食を除く飲食料品」と週２回以上発行される「新聞」という幅広い品目に対し、軽減税率が適用されることとされた。経済学者の多くは、軽減税率の導入は、各財の需要に歪みをもたらすこと、低所得者のみならず、高所得者も恩恵を受けること、税収が失われること、軽減税率対象の線引きが難しいこと、事務的なコストが高いこと等の多くの問題があることを指摘しており、勤労所得税額控除や他の形の低所得者に絞った給付措置の方が、低所得者対策として望ましいと考えている。それにもかかわらず、広範な品目を対象とした軽減税率が導入される決定を行い、さらに2019年10月への増税先送りに当たっても、軽減税率の必要性を再考しないことは、安倍政権の租税政策の問題点の一つである。

２．法人税：　投資減税と法人税率引下げ

安倍政権は、成長戦略の一環として、法人税減税には積極的であった。2014年度には、即時償却または投資税額控除（機械装置で５%）という非常に大胆な投資減税を含む生産性向上設備投資促進税制を導入し、加えて、東日本大震災の復興財源である復興法人特別税を１年前倒しで廃止した。その後は、投資減税よりも法人税率の引下げにウエイトを置き、国と地方を合わせた法人実効税率を、34.62%から2015年度に32.11%、2016年度に29.97%、2018年度に29.74%に引き下げることとし、その財源には、生産性向上設備投資税制等の投資減税の圧縮・廃止、減価償却の定額法への一本化、法人事業税（地方税）の外形標準課税の拡大等を充てることとされた。

短期的および中長期的な法人税のあり方についての基本的な考え方については、國枝(2014a・b)が詳細に説明している[3]。

現在の日本企業の最大の問題点は、企業が内部留保を溜め込み、国内投資を十分行わな

[1] 國枝繁樹（2012）、「カタストロフィック・リスクと最適な財政政策」、日本経済学会春季大会（北海道大学）発表

[2] G7 伊勢志摩首脳宣言は、「我々は，特に鉄鋼の世界規模での過剰生産能力が，我々の経済，貿易及び労働者に与える負の影響を認識する。特に，我々は，海外へ生産能力を拡大するために与えられる支援を含め，市場を歪曲し，世界規模の過剰生産能力を助長する，政府及び政府によって支援された機関による補助金その他の支援について懸念している。我々は，このような補助金等の支援を特定し，その排除を求める協調的な行動によることを含め，市場機能を向上させること及び調整を奨励することによってこの問題に対処する措置をとるにあたり，速やかに行動することにコミットしている。」と述べている。

[3] 國枝繁樹(2014a)、「法人税改革の論点」、*租税研究*、2014 年９月号　および　國枝繁樹(2014b)、「法人税改革のあり方」、*租税研究*、2014 年 10 月号

いことにある。そうした状況においては、コーポレート・ガバナンス強化とともに、投資減税が最も有効な投資刺激策である。中でも、生産性向上設備投資税制で導入された即時償却は、法人税の影響を完全に排除するもので、最も投資促進効果を持つ。他方、法人税率の引下げは、内部留保を溜め込んだ企業にも恩恵を与える措置で、同額の減税であれば、投資減税に較べ、投資促進効果は小さい。特に即時償却実施時や資金を全額借入金に依存する場合は、法人税率引下げは投資促進効果を持たない。経済財政諮問会議においては、法人税減税が法人税収増加をもたらすとのラッファーカーブに基づく主張もなされたが、実証研究では否定されている。法人税率を引き下げても、課税ベースの拡大等を伴わない限り、中長期的には法人税収の増加は期待できない。

こうした考え方を踏まえれば、企業投資が回復するまでは、投資減税を中心とし、その後、法人税率引下げに取り組むのが望ましい政策である。

なお、アベノミクスとは直接関係のない動きであるが、多国籍企業の国際的な租税回避の規模がさらに拡大していることには留意が必要である。スターバックスによる英国での租税回避や米国大企業のインバージョンの動き等に対する政治的反発もあり、先進国各国は多国籍企業の租税回避抑制に前向きになってきている。OECDのBEPS（税源浸食と利益移転）プロジェクトの最終報告書で示された各種の施策を、各国と協調しながら実現していくことが望まれる。

３．所得税その他の税制

所得税については、配偶者控除制度のあり方等を中心とした改革の方向性の検討が政府税制調査会で行われてきたが、本年７月の参議院選挙前に国民の負担増を含む改革案を示さないという政治的理由で、具体案の提示に至っていない。新しいライフスタイルに応じた所得税制のあり方を検討していくことは重要だが、経済財政諮問会議で論じられているような、配偶者控除廃止による女性の労働供給の増加への過度の期待には、理論上・実証上問題がある（この問題の詳細は、國枝(2015)を参照されたい[4]。）女性の労働供給については、就労に固定費（典型的には保育料の支払い等）がかかる場合、就労の選択(extensive margin)と労働時間の選択(intensive margin)の２つの選択が存在することに留意する必要がある。配偶者控除の存在は、パートタイムの勤務とフルタイムの勤務の間の労働時間の選択では、パートタイムでの短い労働時間での勤務を選択するインセンティブを与えるが、専業主婦とパートタイムでの勤務という就労の選択では、就労のインセンティブを与えている。女性の労働供給に関する既存の実証研究は、就労選択の重要性を確認しており、配偶者控除を廃止した場合に、パートタイムを止めて専業主婦となる動きも無視できない。就労に伴う固定費の存在を明示的に考慮したBessho and Hayashi (2014)の推計は、就労選択への影響まで考慮すると、配偶者控除を廃止しても、女性の労働供給は大幅に増加しない可能性を指摘している[5]。それにもかかわらず、経済財政諮問会議では、配偶者控除等の廃止

[4] 國枝繁樹(2015)、「公共経済学における現在の租税理論と租税法：配偶者控除を巡る議論を中心に」、*租税研究* 2015 年 12 月号、50-75 頁

[5] Bessho, S. and M.Hayashi (2014), "Intensive margins, extensive margins, and spousal allowances in the Japanese system of personal income taxes: A discrete choice analysis," *Journal of the Japanese and International Economies*, Elsevier, vol. 34(C), pp. 162-178

で、女性の労働供給が大幅に増加し、経済成長率がずっと高くなるとの主張をしているが、上述のように、そうした主張は理論的・実証的には問題があることに留意する必要がある。

また、安倍政権は、株価維持のためにかなり強引な政策運営を行うことが指摘され、株価連動内閣とも揶揄されてきた。金融課税の分野においても、「貯蓄から投資へ」というスローガンの下、株式投資を税制上優遇する NISA 等の拡充が図られた。経済学的には、銀行預金も株式も双方とも貯蓄かつ投資なので、「貯蓄から投資へ」というスローガン自体、全く意味不明である。ファイナンス理論に基づけば、若いときにはリスク投資の割合を増やすが、高齢になった際には安全投資の割合を増やすといった、個々人のライフサイクルと個別事情に合致した形での分散投資がなされることが肝要である。ライフサイクルを通じた貯蓄の優遇税制としては、確定拠出年金(日本版 401(k))に対する優遇税制が存在する。確定拠出年金の対象はこれまで狭かったが、本年度の改正で個人にも広く適用が認められることになった。確定拠出年金は、投資教育を伴うものであること、いわゆるライフサイクル・ファンドがデフォルトに設定されている場合は株式投資への運用割合の増加も期待できること等の利点があり、この改正の意義は大きい。今後は、NISA よりも確定拠出年金の振興に優遇税制の対象を集中していくことが望ましい。

さらに、孫の教育資金等に充てるための一定額までの生前贈与に対し、贈与税を非課税とする制度の導入も、アベノミクスの成長戦略の中に含まれている。祖父母からの資産移転を促進することで、消費喚起を図るとの趣旨とされる。しかし、そうした教育資金の提供が可能な祖父母は、ある程度の富裕層に限られる。ピケティは、我が国を含む先進国での所得格差および資産格差の拡大と、格差の世代間継承拡大の可能性を指摘し、大きな注目を浴びている。親世代の格差が直接、子世代に継承される経路の一つは、遺産を通じたものである。これに対し、貧困層の子供が社会的階層の上昇を図るには、教育による人的資本の蓄積が有効であるが、流動性制約の存在から、十分な教育を受けられない貧困層の子供が多く存在する。そうした状況の中、富裕層の子供が祖父母からの資金提供でより有利な教育機会を与えられる政策を実施することは、経済格差の世代間継承を助長することになる。他方、教育資金が徐々に支出に回されることを考えれば、需要刺激の効果も小さいと思われる。本制度の早急な廃止が強く求められる。

４．まとめ

総じて、安倍政権においては、過度に楽観的な経済成長を見込み、財政再建の先送りを正当してきたが、これは「財政赤字ギャンブル」として知られる政策である。大幅な増税や歳出削減を伴わざるをえない財政再建は、財政状況の厳しさや将来世代の負担の重さにつき、国民に丁寧な説明を行い、理解を得るプロセスが必要だが、「財政赤字ギャンブル」は、そうしたプロセスを避けようとする政治家により選択されるが、多くの場合、失敗に終わる。

今後、現在の持続可能な租税政策から、責任ある持続可能な租税政策への早急な転換が強く求められる。

２－２　法人税改革の成果と課題

平成 28 年度税制改正大綱において、法人実効税率は、標準税率ベースで 2014 年度の 34.62%から 2018 年度には 29.74%に下がることが決まった。他方、この代替財源としての課税ベースの見直しが行われた。課税ベースの拡大の中では、結局、外形標準課税の拡大が最も大きな項目（平年度ベースで１兆 1700 億円）となった（【表１】参照）。つまり、法人事業税の付加価値割と資本割を拡大する（税率を上げる）ことで所得割や法人税の税率が下げ、法人実効税率を下げる策が採用された（【表２】参照）。

〔表１〕　法人税改革の増減税影響額（2018 年度以降の平年度ベース）

＜法人実効税率の引下げ＞	（単位：億円）
法人税の税率引下げ	▲10030
法人事業税所得割の税率引下げ	▲11810
＜課税ベースの拡大等による財源確保＞	
欠損金の繰越控除制度の見直し	3970
受取配当等の益金不算入制度の見直し	920
生産性向上設備投資促進税制の見直し	2410
その他の租税特別措置の見直し	2030
減価償却の見直し	650
法人事業税の外形標準課税の拡大	11700
合計	▲160

（出典）「平成 27 年度税制改正大綱」、「平成 28 年度税制改正大綱」
（注）平成 27 年度税制改正大綱と平成 28 年度税制改正大綱に記された増減税影響額を単純合計したものである。

〔表２〕　法人税改革における税率変更

	2014 年度	→	2018 年度
国の法人税率	25.5%		23.2%
事業税所得割税率	7.2%		3.6%
法人実効税率	34.62%		29.74%
事業税付加価値割税率	0.48%		1.2%
事業税資本割税率	0.2%		0.5%

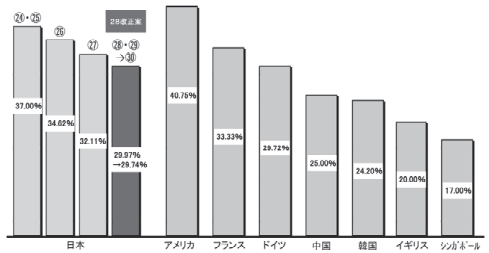
まず、この法人税改革全体の評価に言及しよう。今般の法人税改革は、2014 年６月に閣議決定された「経済財政運営と改革の基本方針 2014」（いわゆる骨太方針 2014）において、「日本の立地競争力を強化するとともに、我が国企業の競争力を高めることとし、その一環として、法人実効税率を国際的に遜色ない水準に引き下げることを目指し、成長志向に重点を置いた法人税改革に着手する。そのため、数年で法人実効税率を 20%台まで引き下げることを目指す。この引下げは、来年度から開始する。」と記されたことから始まった。

そして、平成 28 年度税制改正大綱において、法人実効税率を 2017 年度から 20%台まで引き下げ、最終的には 2018 年度には 29.74%とすることが決まった点では、まさに公約通りとなった。

そして、日本の法人実効税率は、【図２】に示されているように、アメリカやフランスよりも低くなり、ドイツ並みとなった。アジア諸国の平均よりはまだ高いものの、立地競争力の観点から見て、この法人実効税率の引下げは、日本の不利性は緩和されることとなろう。また、今年４月に公表された「パナマ文書」を発端に再び脚光を浴びている国際的な租税回避に対しても、税率引下げはその誘因を弱める方向に作用するだろう。これらの点で、今般の法人実効税率引下げは評価できる。

〔図２〕　法人実効税率の国際比較

（2015年12月現在）



（注）法人所得に対する税率（国税・地方税）。地方税は、日本は標準税率、アメリカはカリフォルニア州、ドイツは全国平均、韓国はソウル市。
なお、法人所得に対する税負担の一部が損金算入される場合は、その調整後の税率を表示。
（出典）OECD、各国政府資料等

（出典）政府税制調査会第 29 回総会説明資料

しかし、いくつかの禍根を残した。それらは、課税ベースの拡大に伴うものである。１つは、欠損金の繰越控除制度において控除限度が引き下げられた点である。確かに、繰越期間は９年から 10 年に延長されたが、控除限度が 2018 年度以降は 50%にまで引き下げられることとなった。割引現在価値で見て同程度の所得を上げている法人に対しては、同程度の税負担を課すべきである。しかし、今般の欠損金の繰越控除制度の見直しによって、繰越控除の使い残しが生じる法人が出てくれば、法人所得を上げるタイミングによって税負担が異なる可能性が出てくる。万年赤字の企業は市場の中で淘汰されることになるが、ゴーイングコンサーンであるからには、繰越控除の使い残しが出る企業を「稼ぐ力」が弱いとして税制上不利な扱いにすることが妥当だとは思えない。法人実効税率の代替財源として差し出すにしては、税制の水平的公平性を損ない、大きな代償を払うことになりかね

ない。

別の禍根として懸念されるのが、外形標準課税の拡大である。特に、事業税の付加価値割がその源となっている。まず、事業税付加価値割は税率が引き上げられたことで、従来の法人実効税率の効果を減殺されたことである。

特に、付加価値割の税率引き上げにより、報酬給与額を１円増やすと追加的に増える税負担額が増加した。報酬給与額を１円増やすと追加的に増える税負担額は、$\frac{\text{付加価値割税率}}{1+\text{所得割税率}+\text{付加価値割税率}}$と表せる。今般の法人税改革における税率変更を踏まえ、報酬給与額を増やしたときの追加的な税負担の増加額を示したのが、**〔表３〕**である。

〔表３〕　報酬給与額を１万円増やしたときの追加的な税負担の増加額

	2014 年度	→	2018 年度
雇用安定控除非適用時	31.24 円		83.34 円
雇用安定控除適用時[6]	21.87 円		58.15 円

事業税付加価値割が課される以上、たとえ雇用安定控除があっても、報酬給与額が増えれば税額が増える。**〔表３〕**をみると、付加価値割税率が引き上げられたのに伴い、追加的な税負担の増加額はそれ以前の約 2.7 倍に増えたことがわかる。付加価値割の税率引き上げによって、賃上げや雇用者の増加は、税負担をさらに増やすことを示唆している。

今般の法人税改革では、（従来の定義に基づく）法人実効税率を 20%台まで引き下げることを実現させた。しかし、その代替財源として外形標準課税の拡大など今後禍根を残すかもしれない策も採用された。こうしたこともあってか、さらなる法人実効税率に引き下げに向けたモメンタムは、現時点において強くなく、法人税改革は一段落という雰囲気が支配しているようである。

しかし、高齢化に伴う社会保障給付の増大と合わせて、社会保険料は毎年のように増加し続けており、それに連動して事業主負担社会保険料も増加し続けている。これが、国際競争上日本企業の日本における行動を制約している。

厳しい財政状況にあるわが国において、これ以上の政府債務の累増は許されず、財源確保は至上命題だが、財政健全化と経済成長の両立を考えれば、企業を通じて課す財政負担のあり方は、今後ますます精査しなければならない。企業が利益（所得）を稼げばそれと連動して税負担が重くなるとか、企業が人件費（労働者によっての所得）を増やせばそれと連動して税負担が増えるといった税制や社会保障制度では、財政健全化と経済成長の両立は望めない。他方、消費課税は、財源確保の面からも、他の税より経済成長を阻害しにくい面からも、財政健全化と経済成長の両立に整合的な税である。

今般の法人税改革は、法人税制の中だけで税収中立で法人実効税率を引き下げる企ての限界を示すものである。今後は、わが国の税制を、所得課税から消費課税にシフトさせてゆくことが求められる。

[6] この値は、雇用安定控除を捨象して導出した(*)式での比率を、雇用安定控除を加味して 0.7 倍（70%）したものとなる。

第３節　地方財政において見落とされてきた課題

１．公務員のレントシーキング

アベノミクスによる経済政策に注目が集まっているが、その前段階として、バブル崩壊以降にわが国で進められてきた行財政改革も一定の成果をあげてきたことは評価されるべきである。以下では、行財政改革をよりいっそう進めうる２つの論点を上げたい。１つは、地方公務員給与であり、他方は、地方自治体の入札制度である。

公務員は、行政サービスを提供するための僕（しもべ）ではなく、れっきとした労働者であり、周知のように公務員の労働者としての権利（団結権、団体交渉権、争議権）は部分的に制限されているものの、その職員団体（労働組合の亜種）が一定の政治力を有している。では、公務員（とりわけ地方自治体）の職員団体の有無や加入率は、公務員の給与（＝給料＋諸手当＋ボーナス）にどの程度まで影響を与えているのであろうか。

他方で、国・地方公共団体は、業務の受発注（入札）を通じて民間企業と直接的に繋がっている。地方自治体であれば、入札に参加する事業者を事前に登録させ、その情報を把握しているだけではなく、時には、業界団体との意見交換を役場の会議室で公然と行っている。これは、一般有権者と政治家との選挙を通じた関係性よりも濃密であるといえる。こうした関係を念頭に置くと、発注者となる地方自治体（発注者としての公務員・政治家）は、受注者としてのフトコロ事情を斟酌し、可能な範囲で発注価格を高く据え置こうと考えるかも知れない。こうした政治的レントを正当化する言辞として「安かろう、悪かろう」がある。つまり、値段は高くて良いという発想である。この言辞は、現実的な妥当性があるのであろうか。

２．地公体の職員団体の働き

地方自治体で一般的な行政職に就く者は、職員団体組合制度に基づく「職員組合」を組織することができるが、争議権はなく、団体交渉権も制約を受けている。また、地方の公営企業などに就業する企業職員と、一般的な行政職に就く者のうち単純労務職員は、労働組合制度に基づく「労働組合」を組織することができるが争議権までは認められていない。このような異同はあるものの、以下では特に必要がない限りにおいて職員団体と労働組合とを区別せずに「労組」ないし「労働組合」と呼ぶこととし、そのいずれかに加入している者が就業者に占める割合（[職員団体の加入者数＋労働組合の加入者数]/総職員数）を労組への「加入率」と呼称する。

競争的な市場環境の下であれば、労組の役割は一般に考えられているものよりも小さくなる。使用者が限界生産力以上の賃金を労働者に支払ったり、福利厚生を過度に手厚くすれば、製造コストの上昇によって他社製品との競争に敗北し、いずれは市場から淘汰されてしまう。これは労使双方にとって望まざる結果である。また、賃金の引き上げや労働環境の改善が生産性の向上に寄与するのであれば、市場競争での生き残りをかける使用者にとっても、そうした支出を惜しむことはない。使用者が生産性を引き上げるために賃金や労働環境を最適に保とうと企図するならば、労働者としては、組合費を払ってまで労組を

維持する動機は大きくない[7]。

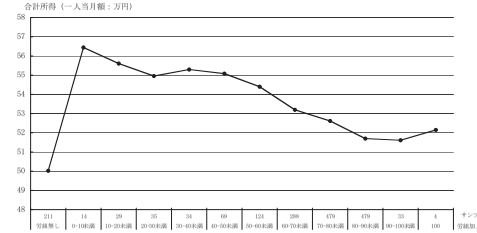
逆説的であるが、競争が欠如した市場・職域では独占レントなどが存在し得、労使間でのレントの配分を巡る交渉において労組の存在意義が残されるはずである。例えば、日本の主要産業別の労組の加入率を 2000 年と 2010 年で比較すると、本来的に競争が欠如していると考えられる公務員と、強い規制下にある金融業の加入率は、予想どおり相対的に高くなっている。それゆえ、労使関係によって公務員への厚遇が決まり、それが人件費の上昇を通じて住民への不利益（公務員にとっての独占レント）となりうる余地がある。他方で、地方自治体の公務員に限定すれば、住民・企業の転居を通じた競争関係が存在しているとの指摘もあるが[8]、製品の選択の費用に比べて転居費用は十分に高く、競争環境は緩和されていると考えるのが自然であろう。Edwards[9]は、民間企業よりも恵まれた年金を地方公務員へ支払うための基金が大きな残高不足を抱えていることに警鐘を鳴らすとともに、公務員の退職率が民間企業の３分の１であることは公務職場がいかに恵まれているのかの証左であると指摘している。

わが国の公務員の労働組合について中村・前浦[10]では、公務員が労働組合を組織し、地方公共団体としての政策決定に関与する姿を指摘され[11]、都留[12]では、公務員の勤務条件は条例主義の原則に依るものであるとしても、勤務条件のすべての事項を条例化できるわけではないので、労使間の交渉や、その交渉結果を確認する書面による協定が重要な意味を持つと指摘されている。この他、わが国の公務労働に関する近年の研究として、制度的概要を整理した早川・松尾[13]などがあるものの、公務員の中でも非現業職員の労組についての研究蓄積はわが国では多くない。以下では、西川（2015）から、わが国の公務員労組の特徴的な点を１つとりあげて示してみたい。

労働組合のパフォーマンスは、職員の加入率が高いほど強いものと考えられる[14]。労働基準法によれば、労組の加入率が全労働者の 50%を超えていれば、労組の代表者が過半数を代表とする者として労使協定を締結することができる。また、休暇闘争などは、大量の組合員によって実施されるわけにはいかないのである。〔図３〕は、横軸に市町村ごとに労組の加入率をとり、縦軸に一人当たりの「合計所得」をとって両者の関係を示したものである[15]。ここで 100%とある４団体は、複数の団体へ重複して加入する者などの影響で労組加入率が 100%を超えている団体である。

労組を持たない自治体の値が左端であり、合計所得は 50 万円程度になっている[16]。もし労組が結成され加入率が 0-9%になると、合計所得は約 56 万円にまで上昇する。しかしながら、驚くことに、労組の加入率の上昇に従って合計所得が上昇するわけではなく、むしろ、労組の加入率が上昇するほど合計所得は低下する傾向（右肩下がり）にある。この〔図３〕からして、労組の存在意義は合計所得に現れるものの、加入率の高い団体ほど賃金をより高く引き上げることができるわけではないのである。

〔図３〕　一般職にみる加入率と給与の関係



（資料）所得のデータは『公務員給与実態調査』（平成 21 年度，総務省）における一般職員のうち一般行政職にある者に注目して，一人当たり「平均給料月額」，「諸手当月額」，『期末・勤勉手当』（12 で割った値）を合計した額である。労組加入率は，『職員団体等に関する調（平成 21 年）』（総務省）の「一般職員」に関するもので識別し作成した。

３．落札率と工事成績：安かろう悪かろうなのか

わが国の公共調達では、歴史的な経緯から随意契約や指名競争入札など非競争的な入札制度を意図的に用いてきたため、不当に高い価格での落札を避けるために実質的な上限価格として予定価格が設けられている。しかしながら、公共調達には、官製談合あるいはゼネコン汚職といった負の歴史（あるいは現存する悪習かもしれない）がつきまとい、それが 1990 年代中期以降とりわけ目立ち始める。

談合事件の増加には、独占禁止法が強化されたことや、公共事業の急速な減少によって建設業者の焦りが誘発されたことなどが影響したものと考えられるが、公正取引委員会の機能が強化された点も重要であろう。いずれにせよ、談合事件が次々と明るみに出たこと

[7] Freeman Richard B. and James L. Medoff (1984). What do unions do? Basic Books, Inc.（島田晴雄・岸智子訳『労働組合の活路』1987 年，日本生産性本部）．
も指摘しているが，労働者間での再分配の基準については話し合う余地は残されている．例えば，生産性の高い個人の賃金を下げる一方で，生産性の低い個人の賃金を引き上げて平等化を図る（ないし保険機能を強化する）ことなどが考えられる．また，現代的な労組の役割として，早川・松尾（2012）は非正規雇用者への処遇改善を指摘し，小池（『高品質日本の起源』日本経済新聞出版社，2012）は解雇される者の処遇に注目している．

[8] Brennan, G., and James M. Buchanan(1980).The Power to Tax: Analytical foundations of a fiscal constitution. Cambridge University Press（深沢実・菊池威・平澤典男訳『公共選択の租税理論−課税権の制限』1984 年，文眞堂）

[9] Edwards,Chris(2010). "Public sector unions and the rising costs of employee compensation." Cato Journal 30(1),pp.87-115.

[10] 中村圭介・前浦穂高（2004）．『行政サービスの決定と自治体労使関係』明石書店．

[11] 中村・前浦(前掲)は，行政サービスと自治体労使関係に注目したものであって，公務員の人件費を含む行政サービスの対価を払う納税者の視点には立っていない．

[12]都留康「地方公共部門における組合員の組合参加状況−A 労働組合東京・神奈川のケース−」『経済研究』46(4)，pp.323-333.

[13]早川征一郎・松尾孝一（2013）．『国・地方自治体の非正規職員』旬報社．

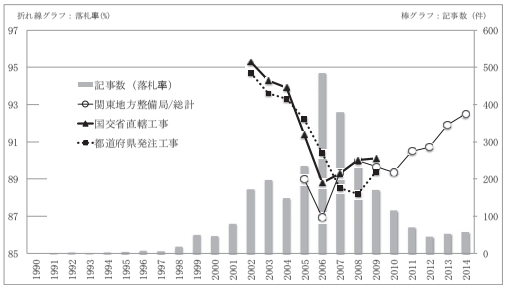
[14]山下敏彦(2007)．「労働組合組織率低下と賃金設定」『日本福祉大学経済論集』第 35 号，pp.71-93.

[15] Freeman and Medoff(前掲)の図 10-1 は，本稿とは異なる視座から行った回帰分析の結果を用いて，加入率と賃金の間に右肩上がりの正の関係があることを示している．彼らの射程は，失業率と加入率にも及んでいるので，その解釈には留意が必要である．

[16] 『公務員給与実態調査（平成 21 年）』（総務省）にある「一般職員のうち一般行政職」の一人当たりの平均給料月額（以下，「給料」），諸手当月額（同，「諸手当」）と，年額の期末・勤勉手当を 12 で除して月額換算した金額（同，「ボーナス」）の合計額を本稿では「合計所得」と呼ぶことにする．

で、公共事業では不当に高額での落札が横行しているとの認識が高まり、公共工事の入札を監視するための指標として「落札率」が注目されるようになった。これは、予定価格を分母、実際の落札価格を分子とする値であり、予定価格と落札価格が一致するときに 1 となる。落札率が 95%を越えると談合の疑いがあるとされ、国土交通省が所管する鉄道建設・運輸施設整備支援機構では、落札率 95%以上の全契約を入札監視委員会の審議対象にすることを決めている[17]。 〔図４〕中の棒グラフは、朝日新聞の記事検索システムを使って「落札率」という用語を含む記事の掲載件数を調べたものである。それが示すところによれば、 2006 年に急増した記事件数はそれ以降に下降局面へ入り、世の中の関心が薄れつつあることを示している。

〔図４〕 落札率と「落札率」の記事件数



（資料）落札率のデータのうち国交省直轄工事と都道府県発注工事の値は国土交通省 HP の資料を用いた．関東地方整備局の値は関東地方整備局 HP より筆者作成．「落札率」の記事件数は，朝日新聞記事検索（聞蔵 II）の簡易検索を使って，1 年ごとに「落札率」を含む記事件数を調べたもの．

〔図４〕中にある折れ線グラフは、落札率の近年の推移を示したものであり、国交省がまとめた資料では国直轄工事と都道府県発注工事の落札率の平均値が 2002 年から 2009 年まで示されているので、これに関東地方整備局が HP で提供しているデータを筆者が整理し、最近の状況までを補完している。この折れ線グラフを見ると、2002 年に 95%水準にあった値が 90%を下回る水準にまで低下した後に、世の中の関心の低下に併せて、徐々に上昇し始めていることがわかる。2006 年を過ぎると、建設業の意見を代弁する政治家や省庁は、落札率の低さが異状ないし過度であるとの声を上げ始め、公共工事の価格低下に歯止めをかけたのである[18]。

[17] 日刊建設工業新聞 2014 年 3 月 7 日版.
[18] 亀井静香金融担当大臣（当時）は，公正取引委員会の竹島一彦委員長に対して「良い談合」もあると発言をしている（朝日新聞デジタル 2009 年 10 月 22 日）．また，2011 年 8 月に閣議決定された「公共工事

例えば、国土交通省は、入札価格が過度に低くなるのは、ダンピング（不当廉売）が行われているためであるとの立場から、全国の地方整備局長に対して「いわゆるダンピング受注に係る公共工事の品質確保及び下請業者へのしわ寄せの排除等の対策について」という通知を 2006 年に発している。しかしながら、もしもダンピングなる行動が存在し、それが継続しているとすれば、ある市場で独占力が形成されたり、他の市場で得られた利益を使って廉売を行う事業者が現れることになる。しかし、入札の現状を見れば、独占的な地位を築くために低価格競争を意図的にしかけている事業者がいるとは考えにくい。公正取引委員会は、最終契約価格が工事原価を下回っていた事実に基づき、競争事業者の事業活動を困難にさせるおそれを生じさせた疑いがあるとして、当該事業者に警告を発した例があるが、これなどは、消費者への不利益が生じていないので筆者としては「ダンピング」と呼ぶことに抵抗があるが、公正取引委員会の理解では「ダンピング」と認定され得るようである。

自治体の入札監視に携わっている筆者の経験からすると、近年において、公共事業を受注した者が現に利益を得にくいほどの低価格で入札しているという認識は共有できる。ただし、その要因は「ダンピング」なる企業行動ではなく、わが国の入札制度にあると考えている。この点は、西川[19]で確認して頂くとして、ここでは割愛する。

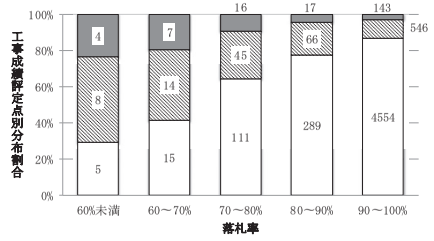
一方で、「安かろう悪かろう」の経験則に基づき、公共工事の品質を確保するために落札率を引き上げるべきであるというような意見もある。国土交通省全国工事監視官等会議の資料によれば、落札率が下がるほど工事成績評点が下がる傾向にあることが定量的に示されている〔図５〕。しかし、筆者の知る限りにおいては、落札率と工事成績は工種や事業の規模にも依存するため、他の変数をコントロールした分析が必要である。そこで、筆者は、S 市から提供されたデータ（平成 20 年～22 年）を用いて簡単な分析をしてみた。まず、〔図６〕は S 市のデータで〔図５〕を再現したものであり、落札率が高いほど好成績の工事（図中で白抜き）が多いという特徴などは国交省の資料と共通しており、基本的な属性が類似したデータと考えてもよかろう。

〔表４〕は、S 市のデータを用いて工事成績評定（最良の A から最悪の F までの 6 段階）を被説明変数とし、落札率および他のコントロール変数を説明変数に含んだ Ordered probit 分析（モデル１とモデル２）および重回帰分析（モデル３）を用いた分析結果を整理したものである。これらが示すところによれば、工事成績と落札率の関係は、工事の種類の違いを考慮しないモデル１でこそ統計的に有意に正の関係が示されているが、工事の種類の違いを考慮したモデル２・モデル３では、統計的な有意性が消え去っている。S 市の 1152 サンプルの約半数を占めている工種は土木一式であり、その落札率と工事成績の関係を〔表５〕で確認すると、工事成績が高いほど落札率が低くなっており、こうした事情が分析結果に反映されたものと考えられる。これらの事実からすれば、落札率と工事成績の間にある正の関係、すなわち「安かろう、悪かろう」の経験則は、公共工事で自明のものとはいえない。公共工事の品質の確保をすることに真に主眼をおくのであれば、工事過程の監督、

の入札及び契約の適正化の促進に関する法律」に基づく「適正化指針」では，例えば，失格基準の価格を低入札調査基準価格に近づけること（実質的には落札率の下限を引き上げる）を促すなどの見直しを行っている．
[19]西川雅史(2014)「再訪：公共工事における入札制度」『地方財政』地方財務協会 53 巻 6 号，pp.4-12.

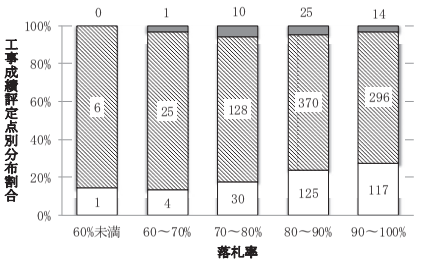
事後の検査などを充実させるというのが本筋なのではないだろうか[20]。

〔図５〕　工事成績と落札率の関係（国）



（資料）『工事成績評定の分析』（国土交通省全国工事監視官等会議，平成 18 年 3 月）より筆者作成．

〔図６〕　工事成績と落札率の関係（S 市のデータ）



[20] 2005 年に制定された品確法（公共工事の品質確保の促進に関する法律）はこうした方向性に合致している部分もあるが，価格競争を緩和しようとする意図も含まれていよう．

〔表４〕　工種や設計金額を考慮した落札率と工事成績の関係（S 市のデータ）

	モデル１（O-Probit）		モデル２（O-Probit）		モデル３（OLS）	
落札率	0.01455	***	0.0063		0.0031	
設計金額	0.61667	***	0.6411	***	0.3384	***
設計金額の二乗値	-0.03657	***	-0.0362	***	-0.0190	***
工種（管）ダミー			0.8655	***	0.3840	***
工種（造園）ダミー			0.6403	***	0.2739	***
工種（土木）ダミー			0.2295	***	0.0894	**
工種（電器）ダミー			0.7139	***	0.3095	***
定数項					3.7256	***
Number of obs	1152		1152		1152	
Pseudo R	0.0426		0.0709		0.1192	

（注）被説明変数は工事成績評定（A から F の 6 段階）．工種のダミー変数は，建築一式が除かれており，これが基準となる．***は 3%水準，**は 5%で統計的な有意性を示す．

〔表５〕　工事成績でみる落札率（S 市のデータ）

工事成績	業種						総計
	管	建築一式	造園	電気	土木一式		
						（サンプル数）	
A	93.2	90.5	85.6	87.8	82.0	(14)	87.2
B	92.3	88.3	92.5	93.1	84.7	(122)	88.2
C	90.7	85.3	89.0	87.7	86.0	(488)	86.5
D		84.9	98.8		85.1	(33)	85.6
E			84.7				84.7
F					82.2	(1)	82.2
総計	**91.4**	**85.8**	**90.4**	**89.7**	**85.6**	**658**	**86.8**

（注）セル内の値は各カテゴリに属するサンプルの落札率の平均値．

第４節　東日本大震災における住宅復興の課題

１．政府の震災復興の取り組みと進まない被災地の状況

東日本大震災から５年が経過し、この５年を一つの節目として、復興事業は、当初の集中復興期間から今後５年間の復興・創生期間へと新たな段階を迎えている。政府は被災地の自立につながり、地方創生のモデルとなるような復興の実現を目指し、さらなる事業に取り組んでいる。

復興集中期間において、政府は 25 兆円余りの財源を投じ、復興の加速化に取り組んだ。その間に河川堤防、道路（直轄道路）などの復旧はほぼ完了し、被災３県全体の鉱工業生産指数は震災前の水準にほぼ回復している。

しかし、政府の目指す地域コミュニティの再生の柱となる住宅再建・復興まちづくりについて見ると、その進捗状況は芳しくない。現在、防災集団移転事業と災害公営住宅事業により、およそ３万戸の集団移転向けの民間住宅用宅地と約２万戸の災害公営住宅という過去に例のない規模で事業が進められているが、そこではいくつか問題が明らかになっている。

一つは、集団移転や災害公営住宅などの事業の長期化である。震災から５年が経過した 2016 年３月末時点においても、宅地整備の累計進捗率は 48%、災害公営住宅の進捗率は 65%に留まっている。集団移転のなかには、住宅の再建が完了するまでさらに数年を要するなど事態は深刻である。

もう一つは、被災世帯の住宅再建の意向の変化を反映した住宅団地の空き地、災害公営住宅の空き家の増加である。いまだ多くの被災者が仮設住宅での暮らしを強いられる中で、すでに完成した住宅団地や災害公営住宅において空き地、空き家が目立って増加している。これは当初、集団移転への参加の意向を示した被災世帯が、移転予定の住宅団地への入居を断念し、個別移転へ転じたり、あるいは市外へ転出するなどによって生じるものであり、事業の長期化が進むにつれて、今後こうした空き地、空き家はさらに増加するものと思われる。

震災以降、多額の財源を投入しているにかかわらず、地域コミュニティ再生の基礎となる住宅の早期再建が進まないのはなぜか、困難を極める用地取得や住民間での合意に要する時間のコストの問題を指摘する声もあるが、本稿は、復興の指針と復興交付金の枠組みとの関連性を指摘したい。実は、市町村を復興の主体と位置付け、被災地の既成市街地や集落まで広く集団移転を進めた結果、当初予想しなかった規模での住民の意向の変化を招いており、ひいては住宅復興費の費用対効果を低めている。以下では、まず復興への提言から復興の指針と復興交付金制度の概要を確認し、現在進められている集団移転や災害公営住宅などの住宅復興の進捗状況を概観しながら、その課題を検討する

２．復興への提言が目指すコミュニティ主体の復興と復興交付金

政府はどのような東日本大震災からの復興を目指しているのか。復興の基本的枠組みとその方針は、2011 年６月 25 日に公表された「復興への提言　～悲惨のなかの希望～」に見ることができる。そこで復興の指針として掲げられたのが、地域・コミュニティ主体の復興である。

この地域・コミュニティ主体の復興とは、市町村がその復興の担い手として、地域のニーズを反映し、コミュニティの一体性を確保する復興を指す。提言では、「復興の主体は、住民に最も身近で地域の特性を理解している市町村が基本となる」と記されているように、復興における市町村の役割を強調している。

「復興への提言」は、復興において市町村の役割を強調する一方で、県には限定的な役割しか与えていない。「県は、市町村を包括する広域の地方公共団体として、課題に対応する役割を担う」とし、市町村を支援する補助的な役割に留めている。

市町村を主体とする震災からの復興のために創設されたのが、東日本大震災復興交付金（以下、復興交付金）である。2011 年 12 月７日、東日本大震災復興特別区域法が成立し、防災集団移転促進事業、災害公営住宅事業は、復興交付金制度の基幹事業の一つとなり、市町村は、当該制度の枠内で復興のための各種事業を進めることになった。

復興交付金が対象とする事業は、防災集団移転や災害公営住宅などの住宅にとどまらず、産業振興、町づくりなど広い事業を網羅している。その事業費は、国から地方に配分された金額は事業費ベースで 3.9 兆円に上る。

特筆されるのは、復興交付金においては、市町村の財政力に配慮し、地方負担はゼロとなっている点である。防災集団移転事業では、本来的な国の補助率は３／４であるが、残り１／４の地方負担分についても、本震災ではその１／２を復興交付金の追加の補助の対象とし、さらに残りの１／２についても震災復興特別交付税の交付により、地方の負担は発生しない。

また、零細な被災自治体が限られたマンパワーで膨大な復興事業を執行できるよう、復興交付金の基金設立も認められている。これにより繰越手続きが不要となり、状況に応じた事業を執行することが可能となっている。交付金の申請においても、補助金申請の煩雑な手続きを簡素化するワンストップ化も行うなど、市町村が迅速に復興に対応できるよう便宜が図られている。

復興交付金の申請に必要な復興交付金事業計画の策定は、地域・コミュニティ主体の復興を進める観点から、市町村に委ねられており、県は単独での策定は認められていない。県が実施できるのは市町村との共同に限られている。

その一方で、東日本大震災による被害が極めて甚大かつ広範囲に及んでおり、早期の復興の実現には複数の市町村が協力する広域的な連携は欠かせない。そこで本震災の防災集団移転事業からは、市町村が困難な状況や１つの市町村の区域を越えて、複数の市町村が連携して対応できるよう、市町村からの申し出により、都道府県も集団移転に関与できるように法改正も行われている。

このように本震災の復興の枠組みを支える復興交付金は、市町村をその担い手としつつ、その執行上に最大限の便宜を図りながらも、市町村同士あるいは県との連携も想定されていたはずである。しかし、後述するように、阪神・淡路大震災の復興政策で見られた市町村と県との広域的な連携は限定的であり、これが今後の住宅復興に大きな障害となっている。

３．住まいの復興の防災集団移転の特色と課題

（１）大規模な既成市街地を対象とする大規模な集団移転と事業長期化の問題

本震災における住宅復興の重要な柱は、津波の被害を受けた東北地方の沿岸部で展開されている防災集団移転促進事業である。現在、被災３県24市町村の181地区で、高台や内陸部への集団移転が行われている。

住宅の復興がこの集団移転の手法に傾斜する背景には、高台、内陸部移転への移転を提唱する「復興への提言」の存在が大きい。復興への提言は、復興のポイントとして、５つの地域の類型を例に、それぞれについて復興施策のモデルを例示しているが、どの類型にも共通しているのは、高台、内陸部への集団移転なのである。

本震災の集団移転で注目されるのは、１地区だけで移転対象世帯が1,000戸を超える過去に例のない大規模な移転計画があることである。宮城県内でこれに該当するのは、石巻新市街地(3,266戸)、仙台市東部地域(1,545戸)、東松島市（2,418戸）、南三陸町志津川地区（1,321戸）などであり、いずれも東北沿岸部に既成市街地が広がる地域である。これら４計画だけで移転戸数全体のおよそ半数を占める。

既成市街地を対象とする大規模な集団移転は、その規模ゆえに事業の長期化を招いている。気仙沼市、女川町、石巻市などの大規模な移転計画を抱える市町村における事業完了の時期は平成28年度以降の見込みである。宅地引き渡し後の家屋建設にかかる時間を考慮すると、全ての世帯が完全に移転を完了するのは、おそらく平成30年頃、すなわち震災からおよそ７年後と見込まれる。

このような事業の長期化の理由として、集団移転の合意に要する時間的なコスト、高台移転のための用地の選定・取得にかかる事務的負担、工事の物的、人的負担などが挙げられる。とりわけ、平坦な土地に乏しい自治体では、住宅団地造成のために切土や盛土等などの大規模な造成工事が、事業遅延に拍車をかけているのである。

（２）住宅再建の選択肢を狭める集団移転に特化した住宅の復興政策

前述のように､防災集団移転事業の大規模化は住宅復興の長期化の一因となっているが、それのみが住宅復興の長期化の原因というわけではない。なぜなら、住宅復興の施策には災害公営住宅もあり、市や県が連携しながら災害公営住宅を最大限に活用した阪神・淡路大震災の住宅復興策のように、その活用次第で早期に住宅を供給できることも可能だからである。

しかし、この災害公営住宅にも事業の長期化が懸念されている。その理由は、本震災での災害公営住宅事業において、土地区画整理事業などの面整備を伴わない単独型の災害公営住宅が少ないことにある。本震災では、防災集団移転事業と災害公営住宅事業が一体となって行われる事例が多く、土地区画整理事業などの面的整備が完了した後に、着工が始まるため、住宅再建がさらに遅れるのである。

〔表６〕は、宮城県内の防災集団移転向けの宅地数と災害公営住宅の建設戸数を示している。**〔表６〕**の単独型の災害公営住宅は、土地区画整理事業、防災集団移転事業などの面整備を伴わない災害公営住宅であり、面整備を伴わないがために、比較的早期に住宅を提供することができる。しかし、建設予定の15,924戸の災害公営住宅数のうち、単独型の住宅数は3,306戸と建設戸数全体に占める割合は約20%に過ぎず、災害公営住宅を早期復興の手段として活用していないことが伺える。

災害公営住宅を早期復興の手段として積極的に活用しない理由に、集団移転を住宅復興の柱に据えたい市町村の事情がある。市町村は、復興交付金の申請前に、住まいの意向調査に基づいて移転先となる住宅団地の規模や災害公営住宅の建設戸数を決める必要があるが、その際、防災集団移転に先駆けて災害公営住宅を早期に整備すると集団移転に参加する世帯数が災害公営住宅に流れ、従前のコミュニティの維持が困難となることが予想される。それゆえに災害公営住宅は、早期再建の手段としてではなく、集団移転に参加するものの、自力再建ができない被災世帯に供給される住宅としての位置付けになったとかんがえられる。結果として、被災者は、災害公営住宅への入居を通じた早期の住宅復興の機会を失い、住宅再建までに非常に長い期間を強いられることになる。

〔表６〕　宮城県内市町村の面整備及び災害公営住宅（単位:戸）

		面整備	災害公営住宅	合計	単独型災害公営住宅 戸数	単独型災害公営住宅 割合	完成戸数 戸数	完成戸数 割合
沿岸部	気仙沼市	2,356	2,139	4,495	414	19.4%	681	31.8%
	南三陸町	841	738	1,579	104	14.1%	244	33.1%
	石巻市	3,295	4,500	7,795	517	11.5%	2,438	54.2%
	女川町	843	864	1,707	200	23.1%	269	31.1%
	東松島市	717	1,010	1,727	439	43.5%	648	64.2%
	松島町	8	52	60	52	100.0%	52	100.0%
	利府町	0	25	25	25	100.0%	25	100.0%
	塩竈市	104	420	524	335	79.8%	115	27.4%
	七ヶ浜町	591	212	803	150	70.8%	212	100.0%
	多賀城市	75	532	607	0	0.0%	482	90.6%
	仙台市	734	3,179	3,913	498	15.7%	3,129	98.4%
	名取市	301	716	1,017	100	14.0%	92	12.8%
	岩沼市	170	210	380	99	47.1%	210	100.0%
	亘理町	200	477	677	100	21.0%	477	100.0%
	山元町	185	490	675	18	3.7%	402	82.0%
内陸部	栗原市	0	15	15	15	100.0%	15	100.0%
	大崎市	0	170	170	65	38.2%	170	100.0%
	登米市	0	84	84	84	100.0%	60	71.4%
	涌谷町	0	48	48	48	100.0%	48	100.0%
	美里町	0	40	40	40	100.0%	40	100.0%
	大郷町	0	3	3	3	100.0%	3	100.0%
	合計	10,420	15,924	26,344	3,306	20.8%	9,812	61.6%

（資料）復興庁ホームページ、住まいの復興工程表〔平成28年３月末現在〕より筆者作成

４．被災者世帯の市町村間の移動による：住宅復興政策の効率性の低下

（１）市町村間の連携の欠如した住宅復興策

このように本震災における住宅復興策は、集団移転をその基軸として、各市町村が住民の意向に配慮しながら進めているが、こうした事業の進め方は、同時に市町村の広域的な連携の欠如に起因する住宅の需給のミスマッチというべき問題を招いている。

当然のことながら、住宅の再建を市町村毎に行えば、災害公営住宅は、全壊した戸数にほぼ比例する形で沿岸部の市町村に集中する。石巻市、仙台市、気仙沼市だけで建設戸数は約１万戸に達している。これに対して、**〔表６〕**が示すように、被災戸数の少ない内陸部の市町村では、災害公営住宅はほとんど供給されていない。これは災害公営住宅は全てその市町村内で被災した世帯に対して提供されるものであって、市外の被災者は対象となら

ないためである。

東北沿岸部の被災地の周辺には、被害を免れた市町村も少なくない。広域的な連携の実現によって、集団移転や災害公営住宅建設の候補地足り得る場所は大きく広がる。とりわけ、急峻な地形のため高台移転に適した敷地が限られた自治体にとっては、住宅団地の整備に多大な時間を要するので、市町村間で連携して集団移転の移転先を他の市町村で整備することも選択肢の一つとなるはずである。

しかし、今のところこのような市町村間の連携は行われておらず、近隣の自治体への集団移転や他の自治体の被災者向けの災害公営住宅の提供はなされていない。

住宅の復興において市町村で連携がなされず、全てそれぞれの市町村が独自に行うことは、被災者にとって必ずしも望ましいものではない。なぜなら、就労など止む得ない事情により市外に転出する被災者は、転入元、転出先の両方で住宅再建の対象から外れるからである。実際、沿岸部から内陸部に転出する被災世帯も少なくないが、移転先の内陸部の市町村では、集団移転に参加することも、災害公営住宅に入居することもできない。これは被災した自治体を離れて､生活再建を進めようとする被災者にとって大きな負担となる。また、被災者が転居した移転元の市町村においても、当初の意向調査に基いて整備した災害公営住宅が入居する世帯がないまま空き家となってしまい、復興費の費用対効果を大きく損なう可能性が高いのである。

（２）被災者の市町村間の転出入によって生じる災害公営住宅の供給のミスマッチ

上記の議論が示唆するように、各市町村が計画する災害公営住宅の供給戸数に対しては、家計の転入・転出を通じた住宅のニーズの変化により、災害公営住宅の需給のギャップが生じつつある。転出先の市町村には潜在的な超過需要が生じる一方で、転出元の市町村では供給過剰に陥っているのである。

平成 25 年の総務省の住宅・土地統計調査は、特別調査として東日本大震災による影響を調査している。この調査から簡便的に被災者の住宅に対する需給ギャップを計測することができる。

〔表７〕は、宮城県内において東日本大震災により転居した世帯数である。宮城県内において東日本大震災により転居した世帯数は約 7.1 万世帯、そのうち住宅に住めなくなったことを理由に転居した世帯数は 5.2 万世帯であり、震災による住宅被害を理由に挙げる割合はおよそ 73%に達している。

被災した自治体を離れ、他の市町村に転出する世帯の中には、災害公営住宅への入居を希望する世帯も少なくないと思われる。しかし、前述したように、転出先の災害公営住宅などは、そこで被災した住民のみが入居の対象となるため、新たに転入する被災者は入居の対象外となる。図表の数値から、東日本大震災により転居した世帯数は、県内他市町村の 1.2 万世帯、または、その内の持ち家以外に居住する９千世帯である。

仮に県内他市町村に転居した９千世帯に対して、転居の理由として住宅に住めなくなったと回答した割合 73%を乗じた数字をギャップとすれば、6.6 千世帯と計算され、これは宮城県が予定している災害公営住宅建設戸 1.5 万戸の約 44%に相当する。

今回の暫定的な推計では、非常に高い水準のギャップが推計されたが、今後、事業の長期化によって、被災者の住まいの再建の意向も変化し、上記のギャップは空き家として顕

在化する可能性が高い。その結果、事業が完了する数年後、住宅団地内に放棄された空き地や空き家の災害公営住宅のさらなる増加が懸念される。

〔表７〕　宮城県内において東日本大震災により転居した世帯数

		総数	転居先の居住形態	
			持ち家	持ち家以外
転居世帯総数		71,300	18,800	52,500
(転居の理由:住宅に住めなくなった)		52,000	－	－
転居先別	自市町村内	45,900	10,100	35,800
	県内他市町村	12,300	3,200	9,000
	他県	6,300	1,000	5,300

（出典）平成 25 年住宅･土地統計調査（総務省）、七十七銀行 調査月報 2015 年 1 月号から一部引用

５．今後の復興の方向性：熊本地震も踏まえて

本震災において、住宅を失った被災者の中には、被災地を離れ、他の市町村に転居するケースも少なくない。その理由の一つに、住宅の早期再建を望む被災者の意向がある。集団移転への過度の傾斜が住宅の復興の遅れの要因となり、さらに、復興の施策における市町村間の連携の欠如が、さらなる復興の遅れに拍車をかけ、ひいては住宅復興策の費用対効果を悪化させている。

現行の住宅復興策は､被災者の住宅再建についての意向の変化を想定していないために、被災者の意向の変化の数だけ多くの空き地や空き家をもたらしている。今後は、市町村間の連携を推進し、復興策において行政の垣根を取り払うことも視野に入れるべきである。それは住宅の再建の選択肢を広げ、住宅の再建の加速化にも大きく貢献する。今後は、従たる位置づけにある災害公営住宅の役割の見直しを含め、地域コミュニティの再生と住宅の早期再建が両立しうるような計画策定が望まれる。

これは 2016 年４月 14 日に発生した熊本地震の復興策にも当てはまる。熊本県は７月末を目標に、今後の復興計画の大枠を公表する予定である。その大枠は、６月 19 日にくまもと復旧・復興有識者会議が公表した「熊本地震からの創造的な復興の実現に向けた提言」の最終提言に基づいて策定される見込みである。

その最終提言には、地方負担のゼロ化、基金の創設などが盛り込まれており、復興交付金と同様の自治体の円滑な事業執行に配慮した国の支援を求めている。しかし、地方負担のゼロ化や執行上の自由度の高さのみによって、より住民に寄り添う復興が実現できるものでもないことは、東日本大震災の経験からも明らかである。今後は、こうした問題をさらに精査し、地域・コミュニティの再生に必要な真の復興策は何か、復興のあり方を模索することが求められる。

１．危ぶまれる社会保障・税一体改革と急がれるポスト社会保障・税一体改革

2016 年度の国の一般歳出に占める社会保障関係費は 55%、32 兆円に達しているが、今後とも高齢化で増加し続けることが予想されている。また社会保険料なども含めた社会保障給付費は 112 兆円（2014 年）になり、2025 年までには 150 兆円に接近することが予測されている。

2012 年の民自公三党合意に基づく社会保障税・一体改革は、団塊世代が 75 歳以上になる 2025 年における持続可能な社会保障制度を確立するためには、必要最小限の政策パッケージであるが、２回に渡る消費税の先送りにより、その実現は、危機に瀕している。

本来、基礎年金、介護保険、後期高齢者医療制度の国庫負担分の確保などの社会保障・税一体改革の内容は、2000 年代前半に行われるべきものであるが、ITバブル崩壊による景気後退期やリーマンショック前後の経済不振と政治的な不安低な状況から 10 年以上先伸ばされてきた。その結果が、膨大な公的債務につながることになった。

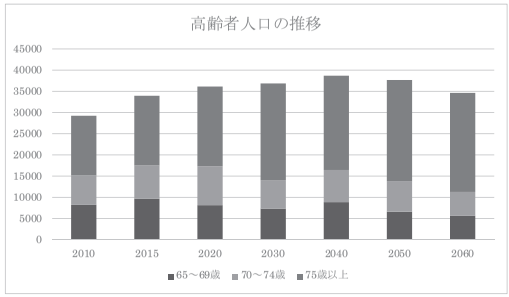
2012 年に主要与野党による三党合意という非常にまれな政治的な環境、「僥倖」とも言える政治状況で社会保障・税一体改革が成立したにも関わらず、３％の消費増税に続けて行われるはずの２％の引き上げが 2019 年まで先送りになったことから、社会保障・税一体改革は停滞し、社会保障制度の持続可能性が大いに危ぶまれる。

また必要最低限の改革である社会保障・税一体改革は特に医療・介護について、地域包括ケアや地域における効率的な医療提供体制の確立（病床再編や地域医療構想）など 2025 年までに達成すべき目標を定めているが、その推進に必要な安定した財源の確保が見込まれないことから、その進捗が遅れる可能性もある。2012 年一体改革からすでに４年が過ぎており、2025 年までにはあと９年しかないなかで地域医療・介護の整備が間に合うか大いに危惧される。地域における医療、介護資源の整備には一定の時間がかかるため、メリハリのある医療・介護報酬見直しが期待されている。しかし、その財源として期待された消費税が先送りされることは、非常に重要な数年間が、漫然と浪費されていくことを意味する。

今後、2018 年には医療・介護報酬の同時改定が行われるが、消費税の先送りによりその内容は一層厳しいものになり、医療・介護機関の誘導するほどのメリハリのあるものにできるのか危惧される。

さらに社会保障の課題は、2025 年で終わるわけではない。むしろ、高齢化率はさらに上昇し、【図７】で見るように高齢者数も 2040 年頃までは増加を続けることが予想されている。若い世代の持つ将来不安を払拭するためにも、2025 年までの課題は早急にめどをつけ、次の 2040 年までの課題に手を付ける必要がある。

〔図７〕　65 歳以上人口と 75 歳以上人口の推移（単位千人）



（資料）総務省「国勢調査」、国立社会保障・人口問題研究所「日本の将来推計人口（平成 24 年１月推計）より作成

今後、予定されている公的年金の大幅な給付水準引き下げ、医療・介護保険料、窓口負担の上昇などは、低所得高齢者を増加させるであろう。すでに生活保護受給者の半分は高齢者によって占められている。医療扶助の対象者とその支出も継続的に増加するであろう。加えて継続的な社会保障給付の水準の低下は、2040 年頃から引退するであろう団塊ジュニア世代以降世代の老後に大きな不安要因である。

団塊ジュニアの課題はそれだけではなく、2025 年以降から増える自分たちの親世代である団塊世代に対する在宅での介護負担は、団塊ジュニア世代の大量離職につながる可能性もあり、これをまた経済成長を引き下げる要因になるであろう。こうした問題は、社会保障・税一体改革では十分に留意されていなかった。一体改革で取り残された、あるいは一体改革で新たに発生する諸課題への対応も急務である。

こうした厳しいなかで、本来は、社会保障・税一体改革の前提になる消費税５％の引き上げはなるべく速やかに行うことが必要である。その上で、１）社会保障制度一体改革がもたらす副作用、すなわち低所得者に対するセーフティネットの整備を行い、次に２）2025 年より先の 2040 年ごろを視野にいれて、社会保障制度の持続性の維持のための政策、ポスト社会保障・税一体改革に着手すべきである。

２．政治の近視眼性の弊害

低成長経済下では、政治にとっての利害調整の負担は多くなるが、本来は、将来ビジョンを示し、適切な時に適切な改革を推進するのが、政治の役割のはずであるが、頻繁に行われる選挙を前に難しい改革を先送りする傾向が強まっている。

特に深刻な少子化対策は 90 年代に行われるべきであったが、90 年代から 2000 年代にか

けて、子育て支援関係の社会支出は GDP の１％未満であり、OECD 平均２％の半分以下で、本格的な対応が先送りされた。2016 年現在では、若干、合計特殊出生率の改善はみられているものの、15－49 歳の女性人口は減少し、その年齢構成も出産には不利になりつつある。出生率を引き上げても、女性人口が減少している以上、出生数を改善することは難しい。すでに人口の多い団塊ジュニア世代が出産期を終えつつあり、少子化対策は遅きに失した状態である。政府は合計特殊出生率 1.8 を目指しているが、そのハードルが高い。そもそも１年間での 15 から 49 歳の出生率の合計から計算される合計特殊出生率は、必ずしも出生動向を正しく反映しない。出生動向を正確に反映する各出生年のコーホート出生率を見ると、若い世代の出生率は依然として低いままである。出生率が低迷している原因には、仕事と家庭の両立の対応の遅れや正規・非正規労働者の処遇格差、子育てコストがある。

2036 年に 20 歳なる労働者はすでに生まれており、突如増えることはない。すべての政策を減少する労働人口を前提として立てる必要がある。もちろんそうであっても、より深刻な少子化を回避するためには、子育て支援を充実する必要がある。具体的には、出産の機会費用を小さくする、保育所整備や所得連動返済型奨学金、給付型奨学金などの若年者支援などであるが、そうした政策はより長期的な視点から見ると日本経済、社会には有効である。

2040 年を展望して、社会保障制度を全体的、横断的に評価すると、持続可能性の維持のためには社会保障給付の重点化は不可避である。

年金制度は、マクロ経済スライドによる給付削減を圧縮するためには支給開始年齢の見直しが必要である。 高齢化社会を乗り越えるためには、65 歳以上の高齢者をいかに支え手に回すかという視点も持つ必要がある。

また社会保障給付の見直しは必要であるが、一律に抑制すると生活保護受給者が増加する可能性が高い。高所得者への税財源による給付（たとえば基礎年金の２分の１など、高齢者医療の窓口負担など）の見直しを行い、社会保障給付の低所得者への重点化を進める必要がある。

第１節　少子化

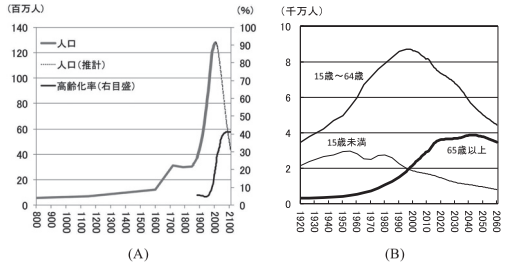
１－１　子育て支援の充実こそが最高の成長戦略

１．子育て支援と経済成長

日本は、1000 兆円を超える公的債務を抱えており、極めて高い水準の公債費（利払い・償還のための歳出）を継続的に支払っていかなければならない。また、日本の総人口は 2008 年にピークに達した後、減少し続けており、政府の中位推計によれば、2080 年代には日本の人口は半減しているだろうと考えられている〔図８（A）〕。そして、高齢者の数は 2045 年頃まで増え続け〔図８（B）〕、高齢化率も 40%に達し、その水準が持続すると考えられている〔図８（A）〕。主に高齢者が恩恵を受ける社会保障給付は、拡大し続けている。

一方、勤労世代の人数は、1990 年代半ばから減り続けている〔図８（B）〕。税収や保険料収入は伸び悩み、このまま行けば、今後、政府の歳入は減少していくことになるだろう。

〔図８〕　日本の人口動態



（出典）国立・社会保障人口問題研究所のデータ

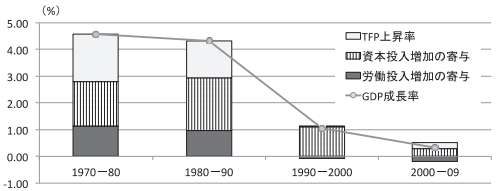
これだけの借金と高齢者を抱える日本は、否が応でも、成長を目指さなければならない。成長がどのような要因で起こるかを理解する上で、成長会計は有用である。それによれば、

経済成長率＝労働量の成長率＋資本量の成長率＋TFP 成長率

という関係式が成り立つ。TFP（全要素生産性）の成長率は、すべての生産要素の生産性の上昇率を表している。このような成長会計の推移を見た〔図９〕は、1990 年代以降、労働量の減少が、成長率の減少の大きな一因になっていることを明らかにしている。TFP 上

昇率の減少も大きいが、それが若者の数や能力の低下によるものである可能性も考えられる。生産性の向上もまた、結局は「人」が生み出すものであり、日本では「人への投資」を十分に行ってこなかったことが 1990 年代からの「失われた 20 年」の一因と考えられる。

〔図９〕　日本の成長会計



（出典）厚生労働省［2013，第２章］第2-(1)-2 図

確かに、AI（人工知能）の急速な発展により、ロボットなどの資本が、減り続ける労働を代替していくことが期待されている。それを進めていくことは重要だが、人口が減少すれば資本が自然に代替していくだろうと考えるのは、楽観的すぎる。

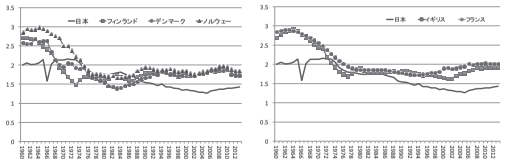
例えば、過疎化が進み労働人口が都市部に流出する過疎地域で、ロボット化が進み、一人当たりの所得が増えて、安定した経済を維持できているだろうか？人口が減少し、需要も縮小していく地域で、高価なロボットの導入が進んで地域を救うということは、今後、ロボット技術が急速に発展したとしても、想像しにくい。

現在、地方で進んでいる問題は、今後、都市部も含めて日本全体で起こっていく。日本経済が持続的な成長を遂げるためには、やはり人口減少を食い止めることが必要であり、それを可能にする子育て支援の充実が、最も重要な戦略となる。

２．男女不平等社会、日本

日本では、なぜ、ここまで少子化が進んでしまったのだろうか。【図 10】では、日本の出生率が低迷し続ける一方で、ヨーロッパの多くの国では、人口を維持するために最低限必要な出生率水準（約 2.1）に近づくような回復傾向が見られる。日本では、なぜそのような出生率の回復が見られないのだろうか。

〔図 10〕　日本とヨーロッパ諸国の出生率の推移



(A)　(B)

（出典）　世界銀行のデータベース

それは、日本社会が男女不平等な社会であることに、大きな一因がある。世界経済フォーラムが、毎年、男女平等指数（Gender Gap Index）という指標を作成・公表しているが、2014 年、日本は、対象となる 142 カ国中 104 位であった。男女平等指数は、男性と女性の間で、労働参加や政治参加に関して差が少ないほど大きくなるという指標である。日本は男女不平等が非常に大きい国の一つというのが、世界経済フォーラムの指摘である。

その男女平等指数を、主な先進国について上位から並べて、いくつかの社会経済指標と一緒にみたのが、【表８】である。

〔表８〕　男女平等指数と社会・経済変数（先進国の比較）

	男女平等指数(順位)	25~34歳の女性の労働参加率 [%]	合計特殊出生率	１人当たり名目GDP [USドル]	家族向け社会支出GDP比率（現物給付）[%]
アイスランド	0.859（1位）	83.4	2.04	45,416	3.55（2.32）
フィンランド	0.845（2位）	76.1	1.80	49,055	3.23（1.65）
ノルウェー	0.837（3位）	81.8	1.85	100,579	3.08（1.79）
スウェーデン	0.817（4位）	84.0	1.91	58,014	3.64（2.14）
デンマーク	0.803（5位）	80.8	1.73	59,129	4.05（2.42）
：	：	：	：	：	：
フランス	0.759(16位)	81.7	2.08	44,099	2.93（1.36）
イギリス	0.738(26位)	77.6	1.92	39,372	3.97(1.37)
：	：	：	：	：	：
日本	0.658（104位）	74.3	1.43	38,468	1.35（0.47）
韓国	0.640（117位）	64.5	1.19	25,975	0.94（0.89）

（出所）World Economic Forum, OECD, World Bank の最新データ

【表８】では、上位の国ほど、女性の労働参加率も、出生率も、一人当たり GDP も高くなる傾向が見られる。これらは、いずれも日本が経済成長を続けるために必要な要素であるが、男女平等指数が極めて低い日本では、いずれも低くなっている。

男女平等指数が高い国で、女性の労働参加率が高いことは、指数の定義を考えれば自然なことであるが、なぜ出生率や一人当たり GDP が高くなるのだろうか。その秘密は、子育て支援の充実にある。【表８】は、男女平等指数が高い国ほど子育てをする家族向けの社会支出が GDP に占める割合はかなり高くなっていることを示している。特に、括弧書きで記載されている「現物給付」が充実していることがわかる。

「現物給付」の主なものは保育サービスであるが、その充実によって、女性が子どもを生み育てながら、働き続けることができる。その結果として、男女平等指数が高い国では、出生率も一人当たり GDP も高くなると考えられるのである。

これに対して、日本では、子育て支援のための公的支出が極めて低い。特に、現物給付のための支出が低く、都市部では保育所の待機児童問題が発生している。そのような状況では、女性の労働参加も出生率も低い水準にとどまり、結果的に、一人当たり GDP も低くなると考えられる。

ところで、持続的な経済成長のためには、若者の減少を食い止めるだけでなく、若者の生産性を高めるための教育投資を充実させることも重要である。しかし、男女不平等度が高い社会では、女性が賃金所得を得られる確率や期間が小さくなるため、合理的な選択として、女子への教育投資が低くなったり、女子自身の学習意欲が低くなるといった問題が起こる。その結果として、一人当たり GDP もさらに低下する可能性がある。

言い換えれば、日本でも、子育て支援、特に保育サービスを充実させることで、女性の労働参加が進み、出生率が上昇し、一人当たりの GDP が増加することが短期的効果として期待できるということである。さらに長期的には、出生率の向上による労働力の増加や女子の教育投資の収益率の上昇による女性労働者の生産性の向上が期待される。つまり、子育て支援の充実は「最高の成長戦略」になりうる。

３．早期の待機児童解消を！

日本で、子育て支援のための支出が低いのはなぜだろう？理由の一つは、今なお、特に日本で政治的決定に影響力のある高齢の政治家の多くが、心の底では「男性は外で働き、女性は家を守るのが幸せ」という伝統的な男女の役割分担の考え方を持っているからではないだろうか。

男女平等を実現するためには、子どもを持つ女性が男性と同じように働くことが可能となるように、外で働く間に子どもを預かってくれる場が必要となる。男女平等を実現するという目標や理念がないため、待機児童の問題のために、子どもを持つお母さんたちが働けなくても、抜本的な対応をしようとしないのだろう。

日本の家族向け社会支出は GDP の 1.35％なので、約７兆円。男女平等指数の上位国はその２倍以上の社会支出を行っている。つまり、日本でも持続的な成長を実現するためには、おそらく７兆円以上の追加的な支出を、子育て支援のために行うことが必要と考えられる。しかし、現政権が、消費税の 10％への引き上げを前提として約束した子育て支援のための追加支出は約１兆円。

「子育て支援にしっかり取り組む」と言っても、GDP の 0.2％にすぎない約１兆円の追加支出では、ほとんど効果が期待できないことは明らかだ。日本の子育て支援の効果があまりないように見えるのは、子育て支援が効果を持たないからではなく、効果が見えるほどの支出が行なわれていないことに原因がある。消費税率の引き上げが再延期されることで、子育て支援のための大幅な財源の確保は難しい状況となった。

待機児童問題が社会問題となったことで、現政権が打ち出した対応策は、保育士の給与を約２％引き上げることであった。保育サービスの拡大のために、保育士の確保が必要であり、そのために給与を引き上げる必要がある。しかし、給与を引き上げれば、保育サービスの拡大が行われるかといえば、その保証はない。

まず、待機児童がいない地域では、それはすでに働いている保育士の賃金を引き上げるだけに終わる。待機児童がいる地域でも、それがすでに働いている保育士の賃金を引き上げるだけに終わる可能性もある。また、待機児童が多い都市部で、給与の２％の引き上げで本当に保育士を確保できるようになるかも疑問である。

保育サービスの拡大を目的とした追加予算が、既存の保育士の賃金の上昇だけに終わらず、待機児童の問題の緩和のために使われることが重要である。そのためには、待機児童の問題がある地域の状況改善のために、予算を集中的に用いることが重要である。

まずは、１日も早く、保育所に入所できず困っている子育て世帯の状況を改善することが優先度の高い課題である。そのために限られた予算を賢く使う必要がある。

４．未来への投資

日本では、子育て支援のための公的支出のみならず、教育のための公的支出も、先進国の中では、GDP 比で見て低い水準にある。給付型奨学金の導入が検討されているが、日本でも、金銭的な理由で、十分な教育投資が行われないという問題がすでに起こっている。

高度成長期には、先進国の技術を真似て、少しの改善を加えて良いモノを生産すれば、世界で売れた。国内でも、急速な人口増加を背景に、良いモノを作れば売れた。高等教育はそれほど重要ではなかったのかもしれない。

しかし、現在は、そのような「良いモノ」は、海外の新興国で安い労働力で作られるようになり、日本企業は高付加価値のモノやサービスを生み出して売るしかなくなった。さらに、国内では 1990 年代にはすでに若者の数は減少し始め、これまでよく売れていた車や住宅など若者向けのモノやサービスは、国内ではあまり売れなくなった。企業は販路を海外に求めなければならなくなったが、労働者の外国語能力は低く、内向きな経営者や労働者は、今なお国内での需要の増加を待ちわびている。

政府も財政赤字を出し続けて、消費税率の引き上げを何度も延期して、その要望に応えてきたが、人口減少がさらに急速に進む現状では、そのような救済的対応には限界がある。

このような日本経済の現状を打破し、再生の道を進むためには、若者が外国語でのコミュニケーションを行える能力やイノベーションを生み出せるような能力を、教育を通じて身につけることが不可欠となっている。近年、そのような教育投資の重要性に関する認識が広く共有されるようになり、一部の大学や学校が、上記のような人材育成の取り組みを行い、一部の若者が、その恩恵を受けることになった。

しかし、その一方で、教育への公的支出がさらに減少し、新たな教育を行える人材にも限りがあり、多くの若者は今までとあまり変わらない教育環境に置かれている。公的支出が他の先進国並みに引き上げられるならば、海外の人材を活用したり、留学の機会を増やしたりすることで、今求められる教育を受けられる若者の数を増やすことができるはずだ

が、政府はそのような対応は行っていない。

消費税率引き上げの再延期という選択が行われた結果、今後必要となる消費税率のさらなる引き上げも遅れることになる。その結果、子育て支援の充実や若者への教育投資の充実といった「若者支援」の充実を図ることがさらに難しくなった。

確かに、若者支援の充実のために、例えば 10 兆円の追加支出を毎年行うことは、大きな財政負担である。しかし、それは未来への投資である。それは、出生率の上昇や生産性の上昇を通じて中長期的に財政収入を生み出すのみならず、短期にも、女性の労働参加の増加を通じて、財政収入の増加を生み出す。さらに、女性の労働参加は、家事サービスなどでの新たな市場需要を生みだすことで、需要面でも成長を促す要因となりうる。

115 兆円を超える現在の社会保障給付と比べると、若者のための社会保障給付が、これまでいかに小さかったかがわかる。そのような未来への投資を怠ってきたことが、現在日本が直面する様々な問題を生んできたことに、私たちは気づくべきである。

5．おわりに

社会を良い方向に導くために、政治家が果たす役割は大きい。日本の政治家が、問題を先送りしてきたことで、様々な深刻な問題が発生しているという事実は、日本という社会が、優れた政治家を十分に生み出せなかったということを示している。それ自身が、日本の教育システムの脆弱さを明らかにしているのかもしれない。

増税を延期する一方で、財政再建の目標は維持するということはどういうことなのだろう？それが可能なら、消費税を必ず引き上げるといった約束をする必要は、そもそもなかったのではないだろうか。政府部門での削減できる「無駄」の額にも限界が見える中で、高齢化した日本では、成長のために必要な若者支援のための支出の大幅な増加は見込めない。仮に増えたとしても、おそらく形ばかりのわずかな額であろう。

消費税増税延期という政治的決定が行われたことで、保育所の大幅な拡充を図り、女性が子育てをしながら仕事を続けられるような環境を整え、日本が男女平等度の高い社会となることを目指し、男性も女性も高い教育を受け、一人一人が社会の中で働き、税や保険料を納めながら、活躍できる社会を目指すべきという提案は、それがかなりの歳出を求める提案である以上、安倍政権の下では、看板だけの実効性のない提案となってしまった。

おそらく、現実的には、人口減少がさらに進み、拡大し続ける高齢者向けのサービスの市場で労働力不足が深刻になってきた段階で初めて、外国人労働者の受け入れの大幅な増加という対応を行うことになるのだろう。しかし、移民の受け入れの準備が十分に整わない中で、大量の移民の受け入れが行われるならば、ヨーロッパ諸国で問題となっているような社会問題が発生することになるだろう。

子育て支援を充実させる場合でも、グローバル化が進む世界経済の中で、日本が再生するためには、特に高い能力を持つ外国人労働者の受け入れは重要である。日本語や日本文化に慣れ親しみ、日本を好きになってくれるような外国人に、日本で活躍してもらうことは、多くの日本人が受け入れることのできる選択だろう。一つの方法は、海外からの留学生を増やし、日本で働くことを希望する留学生が、卒業後に就労する機会を作ってあげることであろう。

留学生の受け入れの増加、移民への日本語教育の充実、移民の子どもや家族への支援など、移民を受け入れる準備を着実に進めていけば、よい形で外国人労働者の受け入れを増やすことができるだろう。子育て支援のための大幅な歳出拡大が望めないのであれば、より現実的な提案は、移民の受け入れ準備を着実に進めることなのかもしれない。

しかし、子育て支援を行わないで、人口を維持するために受け入れなければならない移民の数は、大量である。『平成 15 年度年次経済財政報告』は、国連の推計に基づいて、次のように説明している。

> 「我が国における人口の減少は急速であり、これを外国人・移民の受入れにより補おうとすれば、総人口を維持するためには年間 34 万人、生産年齢人口を維持するためには年間約 64 万人の外国人・移民の受入れが必要になる。（186 頁）」

現在の在日外国人は約 200 万人。人口維持のために必要な移民の数の大きさがわかるだろう。消費増税が見送られた今、本腰を入れて、大量の移民の受け入れる準備を始めなければならない時期に来ているのかもしれない。

１－２　出生率の動向と少子化対策の方向性

2015 年 10 月に実施された国勢調査では、総人口が 1920 年の調査開始以来初めて減少に転じた。もちろん、この背景には出生率の低下とそれに伴う出生数の減少がある。このような少子化の傾向については、1990 年の「1.57 ショック」を契機に社会的な関心が高まり、それ以来、さまざまな形で少子化対策の取り組みがなされてきた。以下では、出生率の動向と、少子化への対応としてこれまでになされてきた取り組みの経緯を踏まえつつ、少子化対策の今後の方向性について考えてみることとしたい。

１．出生率と出生数の動向

議論の出発点として、まず初めに少子化と人口減少をめぐる最近の動向について概観しておくことにしよう。昨年（2015 年）９月に公表された人口動態統計（厚生労働省「平成 26 年人口動態調査（確報）」）では、2014 年の合計特出生率が 1.42 となり、出生率が９年ぶりに前年を下回ることとなった。出生数は 100.4 万人と過去最低を更新し、第２次ベビーブームのピーク時（1973 年）の出生数（209.2 万人）の半分以下の水準となった。

このような変化について、まず出生率の長期的な動向をながめると、終戦直後には４を超えていた合計特殊出生率は、1950 年代に入ると急速に低下した。その後、高度成長期には２をやや上回る水準で安定的に推移していたが、1975 年には出生率が２を下回り、その後も基調的には低下が続いて、出生率は人口置換水準（2.1 程度）を大幅に下回って推移することとなった。出生率は 1980 年代半ばには持ち直しの動きがみられたものの、その後は再び低下して 2005 年に 1.26 と戦後最低の水準となった後、反転して 2013 年には 1.43 まで回復したが、2014 年は 1.42 と９年ぶりに低下に転じている。

このような出生率の低下は、ベビーブームとその終了に伴う出生数の変動を伴いつつ、最近時点については人口の減少をもたらすようになった。戦後の出生数の動向をみると、第１次ベビーブームのピーク時には 269.7 万人（1949 年）、第２次ベビーブームのピーク時には 209.2 万人（1973 年）であった出生数は、最近時点では 100.4 万人（2014 年）となっている。ここで注目すべきことは、第１次ベビーブームの世代（いわゆる「団塊の世代」）の子どもに当たる世代（いわゆる「団塊ジュニア」）が子どもを持つようになる時期（おおむね 1990 年代後半から 2010 年代前半にかけて）に出生数の顕著な増加がみられなかったことだ。したがって、少子化対策が功を奏して出生率が回復に向かったとしても、当面はかつてのような出生数の大幅な増加を見込むことができないということになる。

２．「1.57 ショック」と少子化対策の経緯）

こうした少子化の傾向を受けて、これまでにもさまざまな形で少子化対策がなされてきた。少子化対策の本格的な出発点となったのは、1994 年に策定された「エンゼルプラン」であり、これを受けて 1995 年度を計画期間の初年度とする「緊急保育対策等５か年事業」がスタートした。その後、「新エンゼルプラン」（1999 年）、「子ども・子育て応援プラン」（2004 年）、「子ども・子育てビジョン」（2010 年）とほぼ５年おきに計画が策定され、2003 年には少子化社会対策基本法が、2012 年には子ども・子育て関連３法が制定された。2016 年３月には新たな「少子化社会対策大綱」が策定され、４月には子ども・子育て支援新制度が発足した。

少子化をめぐってこれまでなされてきた議論や少子化対策の取り組みは、女性の社会参加、女性の就業と出産や子育ての関係を扱ったものが中心であったが、最近の議論の大きな特徴は、地域経済の活性化や地域社会の維持という視点から少子化の問題が論じられることが多くなったことだ。この背景には、少子化の傾向が続く中で人口減少と高齢化が進展し、「地方消滅」が多くの自治体や地域にとって現実の切実な問題としてとらえられるようになったということがある。「増田レポート」（日本創成会議「ストップ少子化・地方元気戦略」（2014 年５月公表））とそれに引き続く「まち・ひと・しごと創生長期ビジョン」（2014 年 12 月閣議決定）においては「希望出生率１．８」の実現が提言され、その実現に向けた子育て支援策の充実がアベノミクスの「新・三本の矢」のひとつとなっている。

３．女性の就業と出生率の関係

これらの動向を踏まえたうえで、出生率の低下をもたらしている経済的・社会的な要因について考えてみることとしよう。出生率を規定する要因としては、未婚率の上昇や結婚年齢の上昇などの人口動態の影響、女性の社会進出にともなう就業と出産の選択の問題、出産・育児に伴うコストの増加や結婚・出産を実現するために必要な経済力の低下など、さまざまな要因が考えられる。「地方消滅」の議論に見られるように、最近は地域経済の活性化や地域社会の維持など、地域の地点から出生率の動向を考えることに注目が集まっていることから、以下では地域（都道府県別）データをもとに議論を進めていくこととする。

まず初めに出生率の地域的な動向を都道府県別にみると、東京圏・大阪圏で他の地域よりも出生率が相対的に低くなっていることが確認できる。女性の就業率と出生率の関係についてみると、1970 年については負の相関が、2010 年については両者の間に正の相関がみられ、この間に女性の就業率と出生率の関係に一定の変化が生じた可能性があることがうかがわれる。

次に出生率に影響を与える要因としてしばしば注目される女性就業率の動向についてみると、1970 年代半ばに一時低下がみられたものの、その後は上昇傾向が続いている。女性の就業率は、大都市圏で相対的に低く、地方圏で高いという状況が長期にわたって続いてきたことから、女性の就業率と出生率の関係が負の相関から正の相関に変わったことについては、出生率のほうの地域的な動向に変化が生じたことによるところが大きいものとみられる。

次に、人口動態の観点から女性の結婚と出産をめぐる状況についてみると、女性の平均初婚年齢は 1970 年代から最近時点にかけて５歳ほど上昇しており、この間に晩婚化が進んだことが確認できる。このような晩婚化の流れを受けて女性の未婚率も上昇し、2010 年には女性の生涯未婚率が 10.6％まで上昇した。出産の状況について、有配偶出生率（15～49 歳の有配偶の女性が１年間に生んだ子どもの数を有配偶女性千人対比でみた計数）の動向をみると、有配偶出生率は 1990 年代以降上昇傾向にある。また、完結出生児数（結婚からの経過期間が 15～19 年の夫婦の平均的な子ども数）についても 1970 年代以降安定的に推移しており（2010 年については２をやや下回る水準に低下）、有配偶の女性が出産する子どもの数は最近時点についてもそれほど大きく低下していないことがわかる。日本では非嫡出（婚外子）の割合が２％程度にとどまっていることを併せて考えると、出生率の低下

の相当程度は、有配偶出生率の低下より有配偶率の低下（未婚率の上昇）によるものとみられる。

４．出生率の決定要因をめぐる研究の動向

出生率の決定要因に関する分析については、長期の時系列データを用いたもの、地域データ（都道府県別あるいは市町村別）を利用したもの、個票データを利用したものなど、さまざまな研究が行われているが、ここではそのうち都道府県別データを利用したものについて、その概要を整理する。

1990 年代以降、少子化の問題に対する関心の高まりなどを背景に、出生率の動向に関する研究が数多く行われるようになった。このうち、小椋・ディークル(1992)は、1970 年から 85 年までの 46 都道府県のデータをもとに、５歳階級別（20～24 歳、25～29 歳、30～34 歳）の平均出生率、女性の賃金、男女の賃金格差、男女比、婚姻率、有配偶率などによってどのように規定されるかについて分析を行い、いずれの年齢階級においても婚姻率が出生率を有意に高めること、25～29 歳と 30～34 歳については女性の賃金の高さが出生率を引き下げる方向に働くことなどを示している[21]。また、米谷(1995)は 1970 年・80 年・92 年の 47 都道府県のデータを利用して、出産と子育てに伴う経済的負担（住居費・教育費）と女性の賃金、学歴、第３次産業就業者比率などが合計特殊出生率の説明要因として有意な説明力を持つのかという点について分析を行い、80 年と 92 年を対象とした推定において、女性の賃金の上昇や高学歴化、教育費の負担増が出生率を引き下げる要因となっていたことを示している[22]。

少子化の要因として未婚化・晩婚化の影響に焦点を当てたものとしては堤(2011)がある[23]。この分析では 1970 年から 2005 年までの 47 都道府県のデータをもとに、都道府県ごとの完結出生力の算出がなされ、この指標を利用して実証分析が行われている。この分析によれば、生涯未婚率の上昇が出生率の低下に有意な影響を与えていること、女性の失業率と就業率の高さがともに出生率を引き上げる方向に働いていることが示されている。1990 年代以降の長期にわたる経済停滞の過程においては、賃金の低下と雇用の不安定化が生じたために結婚や出産に対する経済的な制約が厳しくなったという指摘がみられるが、この点に関しては、近藤(2014)が 1985 年から 2010 年までの 47 都道府県のデータをもとに、失業率と合計特殊出生率の関係を分析している[24]。この分析によれば、失業率が高いほど出生率が低くなるという関係があることが確認されるが、両者の関係の強さは対象とする期間によってばらつきがあることも併せて指摘されている。足立・中里(2015)では、1985 年から 2010 年までの都道府県別データを利用して、出生率が女性の就業率、賃金率、未婚率、平均結婚年齢女性などの要因によってどのように規定されるかについて分析がなされている[25]。この分析によれば、女性の賃金率が高い地域ほど出生率が低くなること、地域ごとの未婚率の違いが出生率の動向に大きな影響をもたらしていることが示される。

これらの研究の動向をまとめると、出産や子育てにかかる直接・間接のコスト（教育費の高さや機会費用としての賃金率の高さ）が出生率に大きな影響をもたらす可能性があること、地域間の出生率の違いを考察するにあたっては、未婚率の影響に十分な留意が必要であることが注目点ということになる。

５．少子化対策の方向性

これらの点を踏まえて今後の少子化対策の方向性について考えると、そのひとつは待機児童の解消に向けて保育所の整備をさらに進めていくことや、多様な働き方を可能にする柔軟な労働市場を整備することを通じて出産に伴うコストを低下させることが重要ということになる。経済の停滞に伴う所得水準の低下や格差の拡大によって結婚や出産をためらう動きが広がっているということであれば、安定的な雇用を確保するための措置や出産・育児に伴う経済的な負担を軽減するための支援策を講じていくことが必要となる。少子化対策については、子育て支援と結びつけて議論がなされることが多いが、未婚率の上昇が出生率の低下に大きな影響を与えていることを踏まえると、子育て支援策の充実と併せて、結婚をしやすい環境を整備していくことも、出生率の向上に資するものと考えられる。

21 小椋正立・ディークル,ロバート(1992) 「1970 年以降の出生率の低下とその原因」『日本経済研究』第 22 号,日本経済研究センター.
22 米谷信行(1995)「わが国の出生率低下の要因分析」『ファイナンシャルレビュー』第 34 号,大蔵省財政金融研究所.
23 堤静子(2011)「少子化の要因としての未婚化・晩婚化」『季刊社会保障研究』第 47 巻第２号,国立社会保障・人口問題研究所.
24 近藤絢子(2014)「不況と少子化：失業率と出生率・既婚率の都道府県パネル分析」『経済志林（法政大学経済学部）』第 81 巻 第 2･3･4 合併号,法政大学経済学部.
25 足立泰美・中里透(2015)「出生率の決定要因」上智大学経済学部ディスカッションペーパーシリーズ No.58.

１－３　子ども・子育て支援とアベノミクス

１．女性の就業率目標を達成するのに必要な子ども・子育て支援

2015 年４月から、子ども・子育て支援の新制度が始まった。アベノミクスでは女性の活躍できる社会づくりを目標に掲げている。それを保障するために、保育所の待機児童解消加速化プランを実施している。子育て支援の新制度も始めた。それにも拘わらず、４月１日時点の待機児童数が５年ぶりに増えてしまった。保育所の定員はずっと増やし続けているのに、子どもを預けたい需要に対して供給側の保育所整備が追い付いていない問題がある。

待機児童問題については実態を表していないとの批判もある。厚生労働省は市町村から出てきた数字を積み上げるだけで、その中身が本当に正しく待機児童としてカウントされているのか把握してないのではないかと問題視されている。東京都特別区と政令指定都市を調査した結果、公称の待機児童では捉えきれない、隠れ待機児童と呼べる未入所児が明らかになっている。

2020 年のオリンピック開催時点までに、女性の就業率、特に出産・子育ての適齢期である 25 歳から 44 歳の女性の就業率を 73%まで引き上げたいという目標を成長戦略の中で設定した。かつて出産・子育ての時期にへこんでいた部分がだんだん持ち上がってきて、M 字カーブがなくなってきたと言われており、これをさらに持ち上げたい意向である。人口減少社会の中で労働力人口を増やすためには女性の活躍が不可欠である。GDP を減らしたくないのであれば、労働力人口を減らさない努力が求められる。

子ども・子育て支援については、2003 年から次世代育成対策支援法に基づいて事業主も巻き込んで進めてきた経緯がある。この法律は時限立法であり、仕事と子育てを両立できる雇用環境整備は進んだとの一定の評価がある一方で、さらに改善して充実させるために 2025 年まで延長された。

２．待機児童解消を阻む２つの問題

国際通貨基金（IMF）の「女性は日本を救えるか？」（2012 年）というワーキングペーパーがある。女性の労働参加が進めば、日本経済の潜在成長率は改善できるだろうが、そこには２つの障害があると指摘している。一つは、学校を卒業して働きはじめるときに長期的なキャリア形成につながる職位につく女性がほとんどいないこと、そしてもう一つは、子育ての時期に多くの女性が仕事を辞めてしまうことである。この２点が改善できなければ、教育を長く受けてきた大卒の女性が日本の経済成長に貢献するという機会を失ってしまうと指摘されている。改善のためには、政策的にはジェンダーギャップを減らして、働きながら子育てしている女性によりよいサポートを提供すべきだということを言っている。

2000 年代に入って以降、待機児童は継続的に問題となって、議論されてきた経緯がある。政府は、「待機児童解消加速化プラン」を５年間にわたって展開してきた。2018 年には 250 万人分の定員を確保することが目標として設定されている。予算は年間 700 億円の国費が投入されている。地方自治体の予算と合わせると、予算面ではかなり充実した状態である。

予算が確保できたとしても、新たな問題が発生してきている。待機児童問題は主に都市部に特有の問題であるが、都市部ではどこに保育所を作れば良いのかという立地の問題と

保育士が足らないという人的資源の問題の２つが起こってきている。

立地の問題では、保育所向きのまとまった土地が見つかりにくく、近年では園庭がついた新設の保育所は珍しいくらいである。マンションの一室やオフィスビルのワンフロアをリフォームした保育所もよく見かける。近隣住民とのトラブルも問題の一つとなっている。保育士不足には２つあって、一般の保育士に加えて、主任を務められる経験豊かなベテラン保育士が不足している。待機児童対策で質より量で保育所を増やしてきたため、給与面での待遇改善が進んでいない。一度離職してしまった保育士は潜在保育士と呼ばれるが、待遇と問われる責任の重さにバランスが取れないと復職に二の足を踏んでいる。

加速化プランにより、保育所等定員数が大きく上乗せされ、利用児童数も伸びている。しかし、そこにはギャップが存在している。以前は地方と都市の格差で定員と利用児童数のギャップは説明されてきた。０～５歳まで未就学児全年齢に対応するような保育所を都市部に新設したとき、初年度に４歳、５歳の定員は埋まらない。100 人定員で開所しても、４歳、５歳の定員は 40 人空いている状態でスタートする。この先、数年は、定員と利用児童数とのギャップは埋まらずに推移することが見込まれている。

新制度の利用者が、どの施設や事業が利用できるかは、３つの認定区分のどれに該当するかで制約がある。１号認定というのは基本的に幼稚園を利用することになる。満３歳以上で教育を希望する場合に幼稚園または認定こども園を選ぶことになる。２号認定というのは満３歳以上で保育を受けたい人たち、そして、３号認定というのが満３歳未満の保育を受けたい人たちである。

認定は、介護保険の要介護認定に近い性質を持っている。認定を受けたからサービスを使えるわけではなく、サービスの契約ができて初めて利用することができる。認可保育所に入れるかどうかについて、認定を受ける段階では、保育の必要性があるかどうかを判定するに留まる。

保育所新設という供給が潜在的な保育サービス需要を掘り起こしてしまうという指摘がある。共働き世帯が専業主婦世帯を上回るようになり、保育サービス需要は少子化の中でも継続的に高まっていくという予測も都市部ではある。地方でも三世代同居を解消する受け皿として保育サービスが期待されているという指摘もある。

３．保育料におけるプライシングの問題

保育サービスを社会福祉として捉えるか、契約で取引されるサービスと捉えるかは、新制度によって結論が出ていて、低所得世帯やひとり親世帯には社会福祉の側面もあるが、原則として契約によって取引されるサービスである。しかし、現実の保育料設定は応能負担となっており、どんな高所得者であってもベビーシッターなど補助無しサービスを除けば公費補助付きの保育サービスを利用することになる。

子どもを預けないと仕事ができないという保育サービス需要は旺盛で、現状の保育料設定は需要調整には働いていない。保育料という価格に需要が反応しないということは、経済学的には保育料設定を引き上げることによって需要調整を行い、待機児童を解消するという手段もあるわけだが、世論的には受けいれられる状況には無い。

経済学が教えるところの保育料は、所得に関係なく一意に決まり、低所得層に対してはそれを支払えるだけの所得補償を再分配によって実現することが望ましい。しかしながら、

子ども手当が頓挫したように、子育て支援に十分な財源を確保することへの理解が得られず、子どもの貧困率が調査の度に悪化するような状況では、保育料を応能負担で対応せざるを得ない。

もし高所得者向けの保育料を大幅に引き上げたいと考える地方自治体があっても、国の決めた保育料基準が制約になっている。国が定めている保育所運営費と地方自治体が定めて出している現実的な運営費とのギャップが広がりすぎてしまっている。国が決めた保育料の上限が安すぎるのに、地方自治体が変えられないし、超えられない。保育料が上限に張り付いたとしても、高所得者から見れば安い。子ども・子育て支援新制度に至っても、保育料設定のプライシングの問題が十分に考慮されていなかったと考えている。

４．女性の就労だけを変えようとする限界

アベノミクスで女性活躍を推進するということで、子ども・子育て支援新制度も始まったわけだが、課題は山積している。男性並みに働ける女性を増やすという考えでは限界がある。フルタイムで長時間労働する男性と同じような働き方を、子育て支援をしたからと言って女性に求めるのは無理がある。ワーク・ライフ・バランスを実現できるような多様な働き方が、女性に限らず男性も選択できるような就労環境が望ましい。その中には一人働きと専業主婦といった従来型の家族モデルのような働き方も残って構わないし、フルタイム共働きで家事サービスを外注するような働き方も想定される。しかし、職場と家庭との時間のバランスを男女ともに調整できるような働き方の選択肢が示されなければ、子育て支援のみ充実させても、アベノミクスが目指す女性就業率は未達に終わるだろう。

次世代を担う子どもたちは、社会の活力として期待されるとともに社会保障を支える稼ぎ手にもなる。幼児期からの教育が将来の稼得能力に影響を及ぼす研究があり、子育て支援の充実への財源確保は次世代への投資という側面がある。先述の保育所立地に関する問題を含め、社会全体で子育てを支えるという仕組み作りを目指していくべきである。

第２節　年金支給開始年齢引き上げを巡る労働政策、社会保障制度横断的課題

１．はじめに

年金財政検証は５年間隔で行われるが、2014 年は 2009 年以来、２度目の年金財政検証が行われた。2012 年の社会保障・税一体改革により被用者年金の一元化が行われ、2014 年の財政検証は、一元化された被用者年金制度のもとで行われた。

年金財政検証は、長期の経済成長、運用利回り、労働人口の見通しに依存するが、2014 年の財政検証では、労働力率の上昇と全要素生産性の上昇を前提にするケースで代替率 50％以上が維持できることが確認された。

しかし、こうした前提はかなり楽観的であり、今後も代替率 50％以上を確保できるかは予断を許さない。５年以内に 65 歳の支給開始時点での代替率が 50％を切ることが不可避になれば、新たな制度改革が必要になる。

また 2014 年の年金財政検証で明らかになった問題としては、厚生年金（報酬比例部分）に比較して、国民年金（基礎年金）に対するマクロ経済スライドの適用期間が著しく長期化する点である。この結果、国民年金・基礎年金の給付水準は 30％下がりことが予想され、生活保護水準を大幅に下回ることである。適切な年金水準と年金財政の持続可能性を両立することが困難になっていることが確認された。

年金水準を維持する方法としては、年金の支給開始年齢を引き上げることで、マクロ経済スライドの適用期間を短縮する方法がある。

年金のみならず社会保障制度全体を視野にいれると年金の支給開始年齢の引き上げに早急に着手する必要がある。

２．超高齢化社会のなかで上昇する扶養率

国立社会保障・人口問題研究所の日本の将来人口の見通しによると、2020 年頃には 65 歳以上の高齢化率は 30％を超え、75 歳以上の割合も 15％を超える。そして団塊の世代が 75 歳になる 2025～30 年頃には 75 歳以上の割合は 20％を超え、最高時で 75 歳以上の割合だけで 30％、65 歳以上人口で見ると 40％に接近することになる。他の先進国の 65 歳以上の高齢化率がピークでも 30％弱であるのに比べると日本の高齢化は非常に深刻である。

高齢化の動きを勤労世代／高齢世代（＝扶養率）で見てみると、日本では、20－64 歳人口／65 歳以上人口でみた扶養率は 2020 年には 1.89 が 2040 年には 1.39 まで低下する。一方、欧州では 2020 年 2.78、2040 年で 1.9 となる。かりに 2040 年に高齢者の定義を 70 歳以上に変更すれば、20－69 歳人口／70 歳以上人口を計算すると扶養率は 2.11 となり欧州並みになる。

今後の日本経済の課題が高齢化による労働人口減少（＝労働人口の不足経済）であるため、年金財政検証の結果にかかわらず、労働力確保の観点からも 65－70 歳の就業は重要になる。高齢者の定義を見直し、社会の支え手を増やし、高齢者向けの社会保障制度の組み直しは長期の課題として重要となる。その際には、労働政策のみならず年金、医療、介護生活保護などの社会保障横断的な改革が必要になる。

３． 年金支給開始年令を巡る議論

（１）年金部会における議論

現在、厚生年金の支給開始年齢は、男性は 2025 年、女性は 2030 年までに 65 歳に引き上げられることは決まっている。これに対応するために定年と年金支給開始年齢のギャップを埋めるために、希望者全員に定年後再雇用し、65 歳まで雇用することを企業に義務づける高年齢者雇用安定法が 2012 年 8 月に成立している。

今後、検討すべきは追加的な支給開始年齢の引き上げ、すなわち支給開始年齢をさらに遅くし、68－70 歳程度にするという議論である。

1970 年以降の 65 歳以上の余命の伸び率が急激だったが、年金の支給開始年齢の引き上げは後手に回っている。

厚生年金の支給開始年齢は、1973 年に 60 歳まで引き上げられたが、すでにこの時点で男性の 65 歳余命は 14 年であった。当時、寿命の延びに応じて、1980 年に年金制度基本構想懇談会から支給開始年齢のさらなる引き上げの早期着手の報告があり、男性 65 歳、女性 60 歳が提案されたが、労使、与党からの強い反対によって見送られた。その後も、1989 年改革でも厚生年金の支給開始年齢の引き上げは議論されたが、見送られた。ようやく 1994 年改正では、定額部分について、男性 65 歳（３年に１歳ずつ。2001 年から 12 年かけて）、女性 65 歳（３年に１歳ずつ 2006 年から 12 年かけて）にひきあげるとされた。続いて、2000 年改革では、報酬比例部分についても、2013 年から 12 年かけて、男性 65 歳に３年に１歳ずつ、女性も 65 歳に３年に１歳ずつ 2018 年から 12 年かけて引き上げることになった。これに併せて老齢厚生年金の繰り上げ支給制度を導入した。

しかし、年金支給開始年齢の引き上げは手遅れで、結果的に人口の多い団塊の世代に与える影響は限定的であった。

（２）マクロ経済スライド、有限均衡財政方式の下での年金財政を巡る年金支給開始年令引き上げの議論

賦課方式の年金財政で、財政を安定する方式は、保険料率の引き上げ、消費税などの税財源の追加投入、マクロ経済スライドのような「スライド調整による給付水準の切り下げ」、給付乗率の引き下げのような「構造係数による給付水準の切り下げ」、追加的な年金支給開始年令の引き上げの５つがある。この５つの政策の効果は世代によって異なる影響を与える。

保険料の引き上げ、給付乗率の引き下げ、支給開始年令の引き上げは、若い世代に負担が集中する政策になる。スライド率の変更や消費税による追加財源の確保は高齢者を含めた多くの世代に薄く広く負担を求めるものである。

このうち、年金の支給開始年齢に注目しよう。2004 年の年金改革により、「保険料固定方式、有限均衡方式、マクロ経済スライド」により年金支給開始年齢の引き上げは従来とは異なる効果を持つようになっている。寿命の伸長により年金財政支出の増加は、マクロ経済スライドで吸収できるため、年金財政の安定性のために追加的な年金支給開始年齢の引き上げは必要なくなっている。追加的な支給開始年齢の引き上げがもたらす効果は、マクロ経済スライドの期間を短縮させ、年金水準の引き下げ幅を圧縮する効果がある。

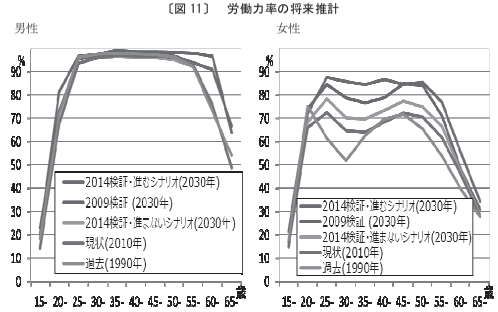
しかし、一律での追加的な支給開始年齢の引き上げは、マクロ経済スライド短縮のメリットが高齢者も含めたすべての世代の給付に影響する一方で、若い世代にとってはデメリットのみになり、世代間の不公平がさらに拡大するという指摘もある。

（３）65 歳以上の高齢者の労働力率の見通し

2014 年の年金財政検証で留意すべき点は、財政検証で使われる労働力の見通しである。従来から厚生労働省雇用政策研究会によって作成される労働力需給推計が使われてきたが、2014 年の財政検証では日本再興戦略を踏まえた労働力受給推計が使用され、〔図 11〕のように高齢者の労働力率が一層進むことが想定されている。そこでは、65 歳－69 歳の男性の労働力率が 2030 年にかけて上昇すると想定されている。労働力率の上昇は、経済成長への寄与と年金加入者の増加という二重のルートで年金財政にプラスの効果をもたらす。

しかし、実際には、65 歳から 69 歳の労働力率は長期低下傾向にあり、ここ数年は若干上昇傾向が見えてきた程度である。たしかに 60－64 歳の労働力率は着目に上昇しているが、これは年金の支給開始年令の引き上げに対応するための高齢者雇用の政策的な推進があったためである。65 歳以降について、高齢者雇用の推進政策、支給開始年令の引き上げや 65 歳以降の在職老齢年金の見直しという政策なく、労働需給調整だけで労働力率が上昇するのは難しいのではないか。65 歳－69 歳の労働力率が伸び悩む場合、年金財政の見通しは厳しいものになるであろう。

〔図 11〕　労働力率の将来推計



（出典）労働政策研究・研修機構「労働力需給の推計－労働力需給モデル（2013 年度版）による政策シミュレーション－」

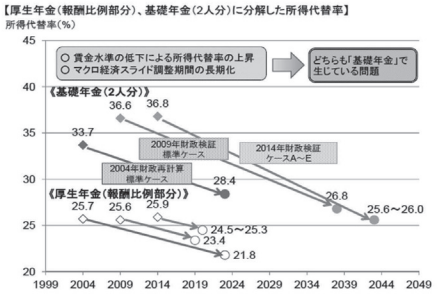
４．基礎年金水準の低下と今後の支給開始年齢の引き上げについて

2014 年の年金財政検証で問題になったことは、基礎年金に対するマクロ経済スライドの適用期間の長期化である〔図 12〕。2004 年財政検証によると厚生年金（報酬比例部分）と

基礎年金に対するマクロ経済スライドの適用期間は同じであったが、その後の賃金、物価デフレのために基礎年金水準は高止まりし、国民年金財政は悪化していた。国民年金財政においては、積立金を 100 年度に年金支給額１年分保有するようにマクロ経済スライドを適用することになっており、そのためには 30 年程度マクロ経済スライドを適用し続ける必要が出た。これに対し、賃金デフレが年金財政に限定的にしか影響を与えない厚生年金へのマクロ経済スライドは短期間で終わる。

基礎年金にのみ長期のマクロ経済スライドが適用されるということは、低所得者の年金水準ほど大きく低下することを意味し、所得保障体系上大きな問題になる。いかにしてマクロ経済スライドの適用期間を短くするかが課題になる。2014 年財政検証においては、１）非正規労働者への厚生年金適用拡大、２）デフレ期のマクロ経済スライド適用、３）国民年金 45 年加入という３案が検討され、いずれも基礎年金の給付水準を回復する効果があることが確認されている。しかし、このほか検討されていない方法としては、年金の支給開始年齢を引き上げつつ加入期間を長期化させ、マクロ経済スライドの適用期間を短くする方法もある。

〔図 12〕　マクロ経済スライドによる給付水準調整見通しの変化



（出典）厚生労働省『平成 26 年財政検証レポート』

寿命の伸長は年金受給期間の長期化になるため、寿命の伸長に連動した年金支給開始年齢の引き上げは合理的な政策であるが、そのわかりやすさのために最も国民の反発をうけやすく、政治的にはきわめて困難な選択肢である。また、すでに述べたように支給開始年齢を引き上げることによってマクロ経済スライド期間を短縮させるメリットは受給中の高齢者の年金にも及ぶため、世代間公平性という問題も引き起こすことは留意しておく必要もある。

もし、支給開始年齢を引き上げるのならば、2025 年までは現在のペースで引き上げ、その後、３年に１歳引き上げるピッチでいくと６年程度で 67 歳となる。たとえば、1964 年生まれは 2031 年で 67 歳支給開始となる。

国際的にみると支給開始年齢の引き上げのペースは各国様々である。イギリスは１ヶ月のにつき１ヶ月歳分だけ引き上げて一気に 66 歳にして、一度８年のインターバルをとって再び１ヶ月歳分で１ヶ月分の引き上げを行い 67 歳にし、再び８年のインターバルをとって１ヶ月歳分で１ヶ月の引き上げを行い 2046 年に男女とも 68 歳になる。結局 2024 年の 65 歳から 2046 年の 68 歳までには 22 年かかる。

ドイツは 65 歳から 66 歳へは 12 年かけて１歳毎に１ヶ月のペースで引き上げていく。66 歳に到達してもインターバルはとらずに引き上げ続け、66 歳から 67 歳は１歳について 0.2 ヶ月のペースに早め６年かけて 66 歳から 67 歳に引き上げる。2012 年の 65 歳から引き上げ、2029 年に 67 歳とするため、17 年かけて２歳引き上げる。

アメリカは、65 歳から 66 歳を１歳について 0.2 年のペースで６年かけて 65 歳から 66 歳に引き上げる。その後 12 年のインターバルをとって再び、１歳について 0.2 年のペースで引き上げる。2003 年の 65 歳から 2027 年に 67 歳へと 24 年かけて 67 歳とする。

デンマークの仕組みはやや興味ぶかい。デンマークの国民年金の支給開始年齢は 2024 年から 2027 年にかけて 65 歳から 67 歳までに引き上げられるが、その後は平均余命の動きに連動することになる。実際に支給開始年齢の引き上げを行うかどうかは議会で決定するが、その際の支給開始年齢の計算式は、60 歳＋前年２年間の 60 歳の平均余命＋0.6 年－14.5 年としている。14.5 年とは 2004 年時点で 60 歳だった世代の平均年金受給期間であり、将来世代も受給期間を 14.5 年に固定している。実際には 2015 年に見直しが行われ、予告年数 15 年を挟んで 2030 年から実施される[26]。

支給開始年齢の追加引き上げを行う場合、その引き上げピッチと周知期間の確保についても十分な期間が確保できるように検討しておく必要がある。

５．年金支給開始年令の引き上げと労働政策、社会保障制度改革の連携

追加的な支給開始年齢の引き上げは、60 歳代後半の高齢者雇用の促進が不可欠である。年金と雇用の接続がない状態で支給開始年齢が引き上げられれば、繰り上げ支給が増加し、結果的に低年金受給者が増加することになる。雇用と年金の接続とそれに関連する社会保障制度改革が不可欠になる。

（１）高齢者雇用の推進

実際に 65 歳以降の雇用継続できるかは、生産性と賃金の見合いで考えるべきである。能力に見合う賃金であれば雇用は可能であろう。しかし、日本では日本型雇用のもの賃金と能力の間には断絶がある。今日、日本的雇用はかなり縮小傾向にあるとはいうものの、長期雇用、年功賃金給がなお根強く残っている企業にとっては、定年の見直しは高齢者のみならず全年齢従業員の人事政策に関わる問題であり、調整に時間がかかる。しかし、今後の財政検証の結果、いよいよ年金の所得代替率 50%確保が困難になることが明らかになっ

[26] 富永洋子(2010)「各国の年金制度デンマークの年金制度」『年金と経済』2010 年７月 Vol 29No2.参照。

てから、2025 年からの追加引き上げを短期間で行うようになれば大きな混乱が生まれるであろう。

社会全体の支え手を維持するという視点からは、財政検証の如何に関わらず支給開始年令の議論はなるべく早く開始すべきであろう。

65 歳以降の雇用の継続について、仮に定年延長で対応する場合は、賃金カーブをよりフラット化する必要があり、企業の処遇、人事戦略にも大きな影響を与えることになる。現実には、定年延長、継続雇用だけではなく外部労働市場を使った高齢雇用の確保が必要になるであろう。

（２）65 歳以上の社会保険

65 歳以上の高齢者雇用が拡大すると健康保険・介護保険料で事業主負担が増える。介護保険は 65 歳で１号と２号の区分になっており、高齢者医療制度も 65 歳が現役と前期高齢者の区分年齢であるが、標準の支給開始年齢が 67 歳になれば、介護や高齢者医療保険の区分も変更する必要がある。

また国民年金の加入年齢は 20－60 歳未満で 60－65 歳は待機期間となっている。しかし、支給開始年齢が 67 歳になるとこの期間を単に２年ずらすのかあるいは加入期間を延ばすのかという選択も必要になる。年金給付水準を維持するためには、当然加入期間を延ばす方が望ましい。そのほか、今後の財政検証に合わせて、67 歳支給を基準にした繰り上げ支給の減額率・繰り下げ増額率の見直しも必要になる。

（３）低所得高齢者への配慮と労災上の配慮

仕事の能力、健康状態がばらついてくる 65 歳以降の雇用の確保は健康状態が悪い高齢者、あるいは肉体労働についている労働者には不利である。OECD 各国でも、早期退職の選択肢を狭め、高齢者の就労能力を生かすための改革は行われているが、グローバル経済のもと低学歴、未熟練の就業機会が減少している。また仕事の負荷が上昇し、知覚されるストレスが高まっていることも新たな課題と認識されつつある。日本に関するデータはないものの、高齢者ほど慢性的な健康上の問題また障害を訴える傾向にある。このため、高齢労働者の過重労働への対応や障害・傷病を持ちながらも就労できるように支援を行うかが重要である。オーストリア、ポーランドでは過重労働に対する特別退職スキームを用意し、一定の労働者に対しては給付の削減を行わずまたは小幅の削減だけで早期退職できるようにしたが、かなり限定的である。またオランダで検討されている過重労働に関する規則は、30 年間過重労働を続けるべきではないとし、勤続 30 年間たったところで、雇用者は過重でない仕事に移動させることが義務づけられ、見つけられないときは、基金からの支払いをうけ２年早く 65 歳で退職できる仕組みもある。

このように健康や仕事の特性上、支給開始年齢の引き上げに対応できない人への支援が必要になる。日本では、これまで国民年金・基礎年金の支給開始年齢を上げたことがないため、労働の負荷についての情報が不足しており、様々な調査を事前に行っておく必要がある。国民年金・基礎年金の支給開始年齢の引き上げの際には、65 歳以降も自営業者が安定した経営をしているのか、現在、ほとんど明らかになっていない自営業者の実態を把握することが必要である。

また、一般的に社会経済指標、所得階層や職業と健康・寿命の相関が強い。支給開始年齢の引き上げは、労働市場から早く引退を求められる肉体労働者には不利になり、加えて、寿命も低所得者層のほうが高所得者に比べて短いことが考えられるため、低所得者層ほど支給開始年令の引き上げによって受給期間が短くなるという点で不利になる可能性がある。職業別死亡統計に関する研究は、欧州では進んでおり、職業階層による死亡率の格差が確認されている。日本では、寿命と社会経済的指標に関する統計の整備が不十分である。全国的に抽出された個人レベルのパネルデータが不足し、また死亡に関する統計が死亡時の職業のみしか把握していない。このため、寿命と社会経済的指標との関係は日本では明確ではなく、健康、寿命の社会経済的差異が確認されている欧米各国と異なるパターンも報告されている[27]。職業別の死亡率を長期に追跡する調査を行う必要がある。また、今後、70 歳近くまで就労をすることが求められる社会になるため、労働環境整備、長時間労働を是正する必要がある労災対策の強化も重要である。

（４）公私年金連携という選択肢

年金給付額の引き下げ、支給開始年齢の引き上げといった公的年金の縮小に対応して各国で私的年金の拡充が課題になっており、ドイツのリースター年金、イギリスの NEST、オーストラリアのスーパー・アニュエーション、マイスーパーなどが進められている。従来、私的年金は公的年金の上乗せに位置づけられてきたが、オーストラリアでは、退職時期と支給開始年齢の引き上げによって発生する年金の隙間を埋める「つなぎ」機能としての役割も期待されている。

留意点もある。私的年金の拡大は、①長寿化リスク、②インフレリスク、③金融市場の変動といった投資リスクがあり、低所得者には相対的に不利ではないか。一般に低所得者ほど生活に余裕がなく、税制上の優遇を受ける私的年金の利用が限定的であることや、教育水準が低く、複雑な金融リテラシーを理解できず、適切な資産選択ができない可能性もあるからである。

日本でもようやく公私年金を一体的改革する視点が広がり、公的年金の給付水準が低下することを補うという視点から企業年金の拡充が進められているが、他国にかなり遅れているのが現状であり、さらなる企業年金拡充策が望まれる。

６．まとめ

追加的な年金の支給開始年齢は最も政治的に反発が強く、ハードルが高い改革であるが、労働力確保、年金水準の維持、年金財政の安定性・持続可能性の確保、社会保障財政の維持の点から、長期的には避けて通ることができない課題である。

年金の支給開始年齢の見直しとともに、企業にとっては、雇用制度の見直しが求められることになり、これには一定の時間を必要とするので、早めに議論を行っておく必要がある。それが、60 歳代後半の支給開始年齢の当事者になる可能性がある将来世代に対して誠実な対応であろう。また支給開始年齢の引き上げは、健康状態が悪化している労働者や、肉体労働者にとっては不利である。こうした労働者の所得は低い傾向があるため、支給開

[27] 藤岡光夫（2000）「労働者の健康」岩井浩・福島利夫・藤岡光夫『源代の労働・生活と統計』、堀内史郎(2010)「日本人の寿命伸長：要因と展望」『人口問題研究 66－3』2010 年９月、を参照。

始年齢の引き上げは低所得者に不利に働く可能性もある。この点の対応も必要であり、フランス、イギリスは、低所得高齢者への対応を年金制度の枠組みだけではなく、社会手当・公的扶助改革や住宅手当などのその他の所得保障を組み合わせて対応している。

追加的な年金支給開始年齢の引き上げを検討する場合、従来の高齢者雇用との連携だけではなく、私的年金・企業年金、労働環境、医療、介護、生活保護制度との連携が求められることになる。

第３節　医療・介護

３－１　今後の医療・介護制度のあり方について

高齢化が進展し、男女共同参画が推進される等、社会経済環境の変化する下で、人々の医療サービス、介護サービスの需要のあり方が変化してきており、医療制度、介護制度も改革を迫られている。

医療・介護制度が直面する環境変化は、第一に、高齢化である。2015 年度の『国勢調査』によれば、高齢化率は 26.7%に達し、それに伴い、増加する医療・介護需要にどの様に対応するかが大きな課題になる。特に、比較的長い期間の治療と療養を特徴とする長期療養サービス（long-term care）に対する需要が増加することになり、それに対して、制度をどの様に対応させるかが大きな課題となる。長期療養サービスは、介護サービスのみならず医療サービスも含まれており、「医療と介護の連携」も課題となる。第二に、消費者主権の進展は、医療・介護サービスの品質に対する人々の要求を強めることになり、人々の要請にどの様に応えるかが重要な課題になる。第三に、技術進歩は、医療、介護サービスの内容を大きく変化させる。医療の技術革新は、治療できる病気、怪我の種類を増加させ、あるいは治療の苦痛を和らげることに貢献する。例えば、CT、MRI、PET 等の画像診断技術の発達は、病気の診断をより正確にすることを可能にし、患者の健康の確保に貢献する。その一方で、新しい医療技術はその利用の拡大をもたらし、費用の増加をもたらす。前述の画像診断装置の発達は、従来であれば、レントゲンで行っていた検査を、より価格の高い、費用のかかる CT、MRI、PET 等で行うことを意味し、費用の増加をもたらす。医療技術の恩恵を享受しながら、その費用をどの様に負担するかが、取り組むべき重要な課題である。

医療・介護サービスは、人間の生活の中で必然的に必要なものであるが、上記の社会経済環境の変化の下で、品質も求められながら、需要が増加し、それに伴い費用が増加していく。それに対して、サービス供給の効率性確保の方策が求められ、憲法第 25 条にもうたわれている、国による最低生活保障（National Minimum）との関わりで、医療・介護サービスの需給には、公平性が確保されることが強く要求される。それは、サービスの費用負担のあり方に関わり、ひいては医療・介護制度の財源のあり方が問われることにもなる。

安倍政権下における医療・介護制度改革は、歴代の政権から医療・介護制度改革の課題を引き継ぎ、「社会保障と税の一体改革」の名の下に取り組まれている。
具体的な取り組みの方向性を示すものとして、2014 年 1 月 20 日に公表された産業競争力会議による「成長戦略進化のための今後の検討方針」がある。そこでは、これまで成長産業と見なされてこなかった分野として、医療・介護産業が取り上げられ、国民ニーズにかなう質の高い医療・介護サービスを持続可能な形で提供出来る体制に改革することが謳われている。具体的には、①効率的で質の高いサービス提供体制の確立、②保険給付対象範囲の整理・検討、③公的保険外のサービス産業の活性化、④医療介護の ICT 化が挙げられている。

これを受けて、2014 年 4 月 16 日、22 日の経済財政諮問会議、産業競争力会議の合同会議で、特に医療制度を念頭に置いて、具体的な問題提起と提案がなされている。「健康関連

分野における国民の多様な潜在需要を顕在化させることで、健康産業を成長の核とするべきである」とあるように、健康産業の将来性に期待が寄せられると同時に、「病院や施設系のサービスについては、集約による「規模の経済性」を確保し、業際規制の改廃等を図ることで、複数サービスの同時提供による「範囲の経済性」が発揮されるよう、非営利、福祉法人改革も進め、サービスの多様化、効率化を実現するべきである」としている。具体的には「医療介護費の適正化に向けて」と題して、(1)診療報酬・介護報酬の適正化、(2)社会保険範囲(保険収載)の適正化、(3)病床数の適正化と機能別病床への再編、(4)保険者による被保険者管理のインセンティブ付与、(5)地域医療ビジョンに関する医療支出目標の導入、(6)国のイニシアティブによる地域横断的な医療介護情報の ICT 化、と6つの課題が挙げられている。

また、長期療養・介護については、高齢化および男女共同参画の進展を背景に増加する長期療養・介護サービスの需要増加に応えるために、団塊の世代が 75 歳以上となる 2025 年を目途に、地域包括ケアシステムを構築することが目指されている。

この様に医療・介護産業の課題は、多岐にわたっているが、理論的に整理していくと、医療産業における需給の効率化に関わる問題提起、提案であることが分かる。以下、問題提起された論点を、需要サイドおよび公的医療・介護保険に関わる論点、価格規制・「保険者機能」に関わる論点、供給サイドに関わる論点、医療産業全体に関わる論点に整理して論じていく。

1．需要サイド……公的医療保険・公的介護保険

第一に、公的保険のカバーする範囲、その保障の程度の見直しが重要である。カバーする医療・介護サービスの範囲が広いほど、かつ、一部負担を含めた補償が手厚いほど、サービス需要は増加する。公的保険による補償の程度を考える場合、医療技術、サービスの費用対効果の評価を行うべきである。また、公的医療保険でカバーされていたサービスを代替できる私的サービスがある場合は、公的医療保険の保障から外すことも検討するべきであろう。そして、公的医療保険外になったサービスについて、自費負担を原則とする一方で、それらをカバーする私的医療保険サービスの販売を許可することも有力な政策の一つとして考えられる。

第二に、医療費の約 22.3%を占める医薬品に関する政策的議論を避けて通ることは出来ない。後発医薬品の利用を推進することが望まれる。具体的な政策措置としては、医師の出す処方箋は、医薬品のブランド名ではなく、薬効表示にして、医薬品供給者である薬局には、同じ薬効の医薬品の中で最も価格の低い医薬品の販売を原則にし、患者が別の医薬品を望む場合には差額を患者の自己負担とすることが考えられる。また、医療技術の進歩と共に、新薬が誕生し、不治の病を克服することが望まれる一方で、その利用方法についての工夫が不可欠である。新薬の薬価基準への収載にあたっては、新薬の費用対効果を確認し、医療費に対する財政的制約を考慮するべきである。

第三に、予防医療を拡充し、人々の健康を高め、医療需要を抑制する試みが望まれる。

次に公的介護保険に特化した論点である。介護サービスは、比較的軽度な障がいによる家事援助から、重篤な障がいによる施設における介護までサービス内容の幅が広い。介護サービスは、一度利用することになると、長期間にわたってサービスを需要することになる可能性が高いことが特徴であるが、中でも重篤な障がいを抱えた場合は、その後の生涯を通じて大きな費用がかかる可能性があるという意味で大きなリスクである。公的介護保険はできるだけ、こうした大きなリスクをに対処する保険の位置づけを強くして、家事援助等を含めた比較的軽い長期療養・介護サービスは、保険の財政状況を踏まえて、公的介護保険の対象外にすることも考慮するべきである。

2．価格規制・「保険者機能」

公的医療保険、介護保険は、それぞれ社会保険診療報酬、介護報酬によりサービス価格が規制されているが、価格規制のあり方は、医療制度、介護制度の効率性を確保する上で重要な政策課題である。経済学の観点では、限界費用価格（Marginal Cost pricing）規制が望ましく、診療機器、建物の費用など固定費用が存在する場合は、限界費用価格規制に一括補助金（Lump-sum）が望ましい。しかし、この規制を行うためには、限界費用に関する情報が必要になること、費用情報の取得が容易ではないことから考えて、平均費用価格規制（Average Cost Pricing）が現実的な選択になる。ただし、医療サービス供給者の実際にかかっている費用を元にして規制を行うと、非効率的な経営を行っている医療サービス供給者の費用が反映されて、規制価格が過大になる可能性がある。そこで、ヤードスティック（Yard Stick）価格規制の採用が考えられる。

社会保険制度を採用している我が国において、医療・介護制度の効率性を実現する上で、保険者の役割は重要である。保険者は、原則的には被保険者との契約に加えて、医療サービス供給者と供給契約を結べる立場にあり、医療制度の効率化、サービスの品質の確保において重要な役割を担うことが出来る立場にある。しかし、保険者は、保険料設定、保険給付対象、被保険者の選択、サービス供給者との契約内容等について規制下にあり、「保険者機能」を十分に発揮出来ない状況である。「保険者機能」を強化するために、現在の公的医療保険の保険者への規制を緩め、オランダ、スイス等の欧州のいくつかの国で採用されている「規制された競争（Regulated Competition）」の導入を検討対象にするべきである。

また、現在の公的医療・介護保険の保険者は分立しすぎて、個々の保険者の規模も小さく、「保険者機能」を十分に発揮することは困難であると考えられる。既に、公的医療保険では、国民健康保険の都道府県への統合が予定されているが、被用者保険も含めて、統合の具体的な策を早急に考えるべき時に来ている。

3．医療・介護サービス供給に関わる論点

「効率的で質の高いサービス提供体制の確立」は、医療サービス供給、介護サービス供給の永遠かつ究極の課題である。医学的知識・情報、介護情報について、患者が十分に情報を持っていない下では、市場メカニズムのみでは、患者・利用者が必要な医療・介護サービスを需要することは不可能に近い。最大の問題点は、知識・情報であり、患者・利用者の健康状態、病気、健康状態に関する診断、治療・介護方法に関する知識・情報を如何に提供するかである。医療サービスについては、患者に知識・情報を提供して、セルフメディケーション（Self Medication）を推進することが、まず採るべき一つの方策であろう。しかし、セルフメディケーションにも限界がある。その場合に、患者の診断をし、治療方法を指示する、医師をはじめとする専門職の医療サービス供給者の役割が重要である。患者の健

康状態が最初から重篤である場合は平均的には低いことから考えて、まずは、重篤な病気を診療する病院ではなく、比較的、診療機器の軽装備な一般診療所で診療を受け、医師から指示を受け、紹介状をもらった時に、診療機器の重装備な病院で診療を受けるようにすることが適切である。つまり、患者が最初に医療サービス供給者と接するプライマリーケア（Primary Care）担当者としての一般診療所の役割を重視し、病院と診療所の分業および連携を図ることが大切であろう。また、病院での治療後、自宅に戻って治療を続ける場合に加えて、介護を受ける場合等にも備えて、病院、診療所のみならず介護施設、在宅介護供給者とも連携を図れるようにするべきである。2025 年を目処に構築が目指されている「地域包括ケアシステム」はこの考え方に従った者であると考えられる。

医療介護情報の ICT 化は、関連のサービス供給者間の患者に関する情報、診療情報を共有し、連携にかかる取引費用を低めるという意味においても、推進するべき政策である。

医療・介護において、施設医療、施設介護の役割は重要であるが、固定費用を含めて費用がかかることから、その効率的な投資、利用が制度の効率性を考える上で重要である。医療においては病診連携を強化する中で効率的な施設医療の利用を促し、介護においては、在宅サービスを促進する中で効率的な施設介護の利用を志すべきである。

３－２　地域医療構想が果たす役割

１．地域医療構想とは

2015 年度から、各都道府県で、団塊世代が 75 歳以上となる 2025 年のあるべき地域医療を目指す計画づくりが始まった。社会保障・税一体改革を企画する過程で、わが国の地域医療のあり方についても議論され、入院偏重の医療が、国民の社会保障負担を重くしており、「病院完結型」から「地域完結型」へと医療提供体制を転換させていく方向性が示された。

とはいえ、求められる医療提供体制は地域によって大きく異なる。若年者が多い地域では、病気を発症して急激に不健康となり、時として生命の危険にさらされる急性期の患者が多いが、高齢者が多い地域では、生命の危険は少ないが不健康の状態が安定的に持続する慢性期の患者が多い。しかも、人口が減ればそれだけ患者数も減る。

これを踏まえれば、地域ごとに人口動態に合わせて医療提供体制を再編することが求められる。特に、各地域で差異が大きい入院医療費をどう適正化するかが問われている。そこで、「地域医療構想」という計画を策定することで、地域ごとの課題の克服に資すると期待されている。

地域医療構想は、2014 年に成立した医療介護総合確保推進法に基づき、各都道府県で策定することとなっている。2015 年度以降に各都道府県で策定できるよう、その策定のガイドラインが定められました。地域医療構想には、県下の二次医療圏などの地域ごとに、2025 年の医療需要（入院・外来別の患者数等）、2025 年に目指すべき医療提供体制（医療機能別の必要量）、目指すべき医療提供体制を実現するための施策（病床（ベッド）の配置の再編、在宅医療の充実など）が盛り込まれる。

２．地域医療構想をどう策定するか

ガイドラインに基づくと、地域医療構想を策定する際に、まず肝となるのが、2025 年の医療需要を推計することである。今般の策定では、各患者の診療ごとのレセプトというビッグデータを活用し、医療の実態に即して推計しる。そこから、医療機能別の必要量を見極める。ここでいう医療機能とは、前述したように、若年者に多い急性期患者や、高齢者に多い慢性期患者といった､病状に応じて分類したものである｡この分類を平易に言えば、高度な手術が必要な状態である高度急性期、病状の早期安定化に向けて医療を提供する急性期、リハビリや退院準備を進める回復期と、慢性期の４つの機能である。この機能ごとに患者数を推計することとなっている。

地域別の将来人口は、国立社会保障・人口問題研究所が公表している。前述のように、若年者が減れば急性期患者が減り、高齢者が増えれば慢性期患者が増える。また、老若ともに人口が減れば外来患者が減る。

これを踏まえた病床再編で問われるのは、医療機能ごとの医療需要（患者数）に応じた病床がほぼ過不足なく設けられるか、という点である。〔図 13〕に示されているように、わが国の病床は、概していえば、高度急性期に相当する病床が過剰なのに対して、回復期に相当する病床が相対的に少ない、といえる。高度急性期、急性期、回復期、慢性期という４機能は、今般の地域医療構想を想定して設けられた分類で、これまでにはそうした分

類ではなく、入院患者１人に対する看護師の人数で表される「７対１」病床（高度急性期などを想起）、「15 対１」病床（慢性期を想起）という形で表されてきた。入院患者に対してより多く看護師がつくということは、それだけ病状が悪く医療や看護が必要な患者ということで、当然ながらそれだけ医療資源が投じられているから単価が高い病床を意味している。

となると、〔図 13〕にも示されているように、今後、急性期の病床は相対的に過剰になるから、その病床を回復期など別の機能に転換してもらった方が、患者のニーズにもマッチするし、病院経営にとっても固定費用を節約できたりする点で望ましいといえる。

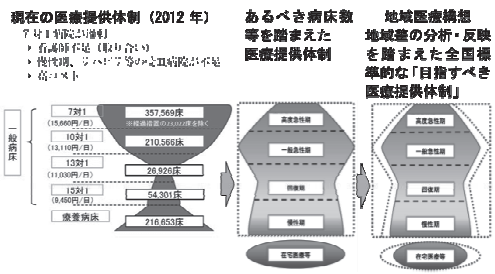
３．地域医療構想が示す未来

ここで注意したいのは、入院が必要な患者を追い出そうとしているわけでは決してないということである。あくまでも、入院するより自宅で療養した方が QOL（生活の質）が高まる患者には、自宅で療養できるように地域ぐるみで取り組むということである。

こうした取り組みを、二次医療圏ごとに、将来の医療需要をにらみながら取り組み、よりよい地域医療を目指そうとしている。地域医療構想は、レセプトデータという科学的根拠に基づき、価格調整だけでなく実効性ある数量調整も加えて、よりよい地域医療を目指そうとするところに１つの意義がある。

地域医療構想の策定を生かして、各地域で住民、医療従事者、行政機関などが虚心坦懐に話し合い、目指すべき医療提供体制を構築してゆくことが期待される。

〔図 13〕　地域医療構想と病床再編の位置づけ



（資料）財政制度等審議会財政制度分科会 2014 年 10 月８日会合配布資料に基づき一部改編

３－３　医療介護総合改革の目指す方向

１．医療から介護への誘導

2014 年６月に医療介護の総合改革にかかる法案が成立し、今後具体化していく方針が示されている。介護保険制度の３年おきの更新のタイミングに合わせて、医療介護に関係する 19 の法律をセットにして国会を通し、医療と介護を一緒に改革してしまう手法に新機軸があった。

75 歳以上の後期高齢者の人口割合が増えてくると医療介護の問題が存在感を増してくる。今は 90 歳、100 歳が当たり前という言い方もされるが、年齢階層別の人口で見ると、90 歳以上が 133 万人程度いて、その中の 90 万人は要介護状態である。133 万人と 90 万人の差の 43 万人は元気なのかというと、介護保険を使わない人もいる。つまり、90 代の人たちの中で本当に元気で、自立している人というのは実態としてはもっと少ないだろうし、90 歳以上になってくると、何らかの生活支援が必要になってくる。

介護保険にかかるお金の話では、自己負担、保険、公費負担を合わせた給付費は 2014 年度に累計９兆 5,783 億円で、対前年度で 4,000 億円以上増えている。給付費から利用者負担１割を除くと８兆 9,005 億円が保険からの給付になる。これが 2015 年度は 10 兆円を超えただろうという見積もりになっている。社会保障全体の費用の中での介護保険を見ると、2025 年には現在の２倍の約 20 兆円になるという予測になっている。

介護給付費用の現役世代分の負担について、2025 年までは消費税 10％の財源で見通しがあるものの、その後は十分な財源措置がない。結果的に再度の消費税増税や介護保険の被保険者範囲の拡大、つまりは 20～39 歳に保険料負担を強いることになるかが再び議論になる。40、50 代が保険料を負担するのは親世代のための介護である。20 代から負担させると、親だけではなく祖父母のための介護まで２度負担させることになってしまう。世代間公平の観点では導入すべきではない。消費税 10％への引き上げが再度延期されたことは、地方消費税や地方交付税交付金として介護保険の地方公費負担分に回るはずだった財源が増えないことを意味し、財源面での困難を抱えてしまっている。

2014 年６月に成立した地域医療・介護総合確保推進法は 19 の法案をセットにして、医療の要らない人たち、つまり社会的入院患者を病院のベッドから引きはがそうと突っ込んだことをやろうとしている。病院から退院して、自宅で療養介護を受けられやすくなる一方で、医療機関には入院させ続けにくく仕向けている。これまでも長期入院を防ぐ仕組みはあって、それが医療法人間の転院であったり、一度は在宅療養したように装ってまた再入院したりするといった抜け道があった。そういった穴がふさがれたとき、在宅医療や在宅介護に向かうことが期待される。しかし、身寄りが無かったり、家族が在宅で受け入れる態勢になかったりすれば、行き場を失う恐れもある。

今回の制度改正では、医療介護の連携強化の中に病院からの行先の固定ルートをある程度作ってやることがうたい文句になっている。例えば病院の療養病床だったところが介護施設に換われば、同じ場所の同じベッドだったとしても単価が下がり、給付費を減らすことにつながる。少数の看護師さんでお世話していたのが、介護士さんなら増員してもやっていけるようになる。

介護保険制度の変わる部分としては、要支援の人たちへの予防給付を介護サービスから

外して市町村単独事業の地域支援事業に移行する。地方自治体は訪問・通所系サービスのどれを地域支援事業に指定して、料金設定を幾らにするのかを決めなければならない。これまで介護保険に参入していなかったような NPO 等と契約して事業を実施することが想定されている。財源は介護保険と共通になる。介護予防が奏功すれば、より費用のかかる介護保険給付を抑制できる可能性がある一方で、自己負担が重いと対象者が介護予防に参加せず、要介護になるまで把握できない懸念もある。

介護保険制度改正のポイントとして、利用者負担の見直しがある。現在1割自己負担になっているところを、一定以上の所得のある利用者については2割に引き上げる。月額利用金額によっては、2割負担する前に高額介護サービス費という上限に引っかかる。さらに医療も使っていると、高額療養費の上限に引っかかって高額療養費・高額介護合算療養費が上限で適用される。2割負担が単純に2倍負担になる人はこれまで医療や介護をあまり使っていなかった一部の人である。なお、一定以上の所得のある利用者とは、年間の年金収入が 280 万円以上の人を想定している。さらに、高所得者や資産家へ公平な負担を求める意味で、特別養護老人ホームに入所して自己負担を軽減されている人が 1,000 万円を超える預貯金を保有していると原則軽減無しになる。

2．健康医療を成長戦略に：介護ロボットが拓く未来

アベノミクスにおいて、健康医療を成長戦略に掲げている。医療の段階である程度治療できて元気になって在宅に戻ってくるのであれば、当然介護予防につながる。医療で寝たきりにしてしまうのが介護にとって一番まずいパターンであり、医療介護の連携が求められる。アベノミクスの人材面での影響を考えると、福祉関係の職種のほとんどが「食いっぱぐれがない」と言われるときがあったり、「あんなのでは食えない」と言われることがあったり、景気次第の部分がある。景気が良くなってくると、他業種に人材が流出して、介護人材の不足というのは顕著に出てくる。それを経済連携協定(EPA)を結んだフィリピン、インドネシアに続いてタイといった外国人介護者を入れることで解決できるのかと言えば、全く足りない状況である。

日本の介護人材不足への切り札は介護ロボット開発である。米国の経済誌に 10 年後に残っている職業として、介護士が挙げられていた。介護サービス需要が無くなるはずはない、日本ではロボットが代替しているかもしれないけれどもと冗談めかして解説されていた。実は介護ロボットは実用化一歩手前まで来ている。経済産業省と厚生労働省が介護ロボット開発プロジェクトを推進しており、移乗介助機器から見守り支援機器まで、様々なカテゴリの介護ロボットが開発途上にある。

マスメディアからも注目が高いのは、筑波大学のベンチャーから始まりマザーズに上場しているサイバーダイン社の HAL である。HAL は腰に制御部分があって、さらに足の外側に装着する骨格になっているパワードスーツと呼ばれる種類のロボットである。脳梗塞などが原因で麻痺になってしまった人がこれを着けてリハビリすると、これを外しても歩けるようになる効果が確認されている。身体の動かし方を身体が忘れてしまっているのをリハビリで思い出させる効果がある。

HAL は、ドイツでは既に医療機器の認定を受けて、労災事故で身体が動かくなった人たちのリハビリ機器として認定されている。日本では 2016 年2月に中央社会保険医療協議会

で医療機器として示された診療報酬点数が低すぎることが話題を呼び、一時サイバーダイン社の株価は急落した。4月になり処置料などを追加で認めることで実質的に当初の 2.5 倍の診療報酬が確保されたことで、海外への医療介護ロボット売り込みの価格交渉での不利は解消されたとみられる。

ロボット開発の領域は軍事技術の面でも注目されていて、人材や技術が日本以外に流出してしまったり、開発成果が活用できなかったりして、開発速度の低下が懸念されている。世界的な医療介護ロボットの標準を日本が打ち出せれば、介護人材不足の解消という国内的課題解決のみならず、国際的な工業製品の分野を創り出すことにつながる。少子高齢化・人口減少社会の日本が、世界経済の中で活力を取り戻すきっかけづくりになると期待したい。

国内産業の活性化の観点でも、介護ロボットは有望な産業である。国内の自動車市場は縮小傾向にあるが、自動車メーカーの数社はロボット開発にも積極的であり、将来に向けて自動車販売や保守点検整備のネットワークがそのまま医療介護ロボット向けに転用できる可能性を指摘しておきたい。高性能かつ高額な家庭用ロボットを購入するとき、ローン・リースといったファイナンスプログラムを利用する顧客は多いだろうし、買い換えの際には旧型を下取りすることも想定される。さらに、定期的な保守点検や故障時の整備対応など、自動車販売のネットワークが生かせる成長市場となることが見込まれる。

４－１　医療・介護制度における地方の役割

１．はじめに

日本の医療・介護制度においては、国が基本的な制度を設計しているものの、それ以外の面では地方が極めて重要な役割を担っている。特に市町村は、国民健康保険（以下「国保」と略）と介護保険を運営している。介護保険においては要介護認定を行い、さらに介護事業者の規制を通じて介護サービスの供給を統制している。また医療分野では、国保に加え、同一都道府県内の他の市町村とともに一部事務組合である広域連合を形成し、75 歳以上の高齢者を対象とする後期高齢者医療制度を運営している。以下では国保と介護保険を対象として、日本の医療・介護財政における地方の役割に関し解説を行い、さらに各制度が直面している課題について簡単に議論する。

２．国民健康保険

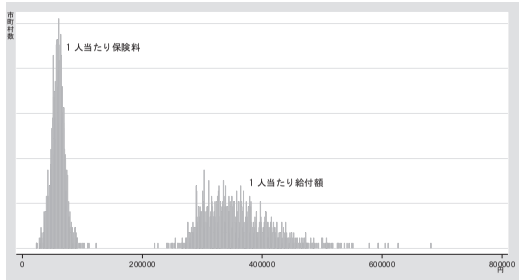
市町村国保の保険者は市町村である。国保の被保険者は、当該市町村に居住する被用者保険に加入していない住民であり、典型的には、失業者、自営業者、農業従事者、中小企業の従業員とその家族が含まれる。これら被保険者は自己が居住する市町村に保険料を支払うことになるが、その保険料は国が設定する方式にしたがって算出されるものの、その算定方式には大きな選択の幅が設けられており、各市町村は事実上、独自の保険料を設定することが可能である。

市町村国保における被保険者の約 30％は 65～74 歳の高齢者（前期高齢者）である。この年齢層は、若い労働人口より多くの医療サービスを必要とする一方で、所得が低くなる傾向にある。したがって、各市町村における高齢者の増加は市町村国保財政の圧迫につながる。例えば低所得世帯は保険料が減免されることがあるため、彼らが増えると保険料収納額の減少につながる一方で、健康でない人たちが増加すると医療需要は増加する。このような不都合に対応できるように、市町村国保は、①被用者保険からの実質的な財政移転（前期高齢者交付金、療養給付費等交付金）、②都道府県単位の財政調整の仕組み（保険財政共同安定化事業、高額医療費共同事業）、③国庫支出金（療養給付費等負担金、高額医療費共同事業負担金、調整交付金）、そして④都道府県支出金（高額医療費共同事業の拠出補助、調整交付金）等の複数の層にわたる財政調整制度を有している。また、市町村は自らの一般会計から国保特別会計に対して繰入れも行っている。このような繰入れは２種類ある。１つは国の法律で定められた法定繰入金であり、低所得者向けの保険料減免によって生じた歳入減に対応したり、市町村が制御不可能な特殊な事情に起因する給付の増加に対応したりするものである。いま１つは市町村の裁量に基づく法定外繰入金である。この法定外繰入れは、保険料を上げるなど他の財源確保ができないときに、事後的に赤字補填する機能を果たしている。

このような財政調整制度をもってしても、医療ニーズが高い人々や低所得者が市町村間で偏在することから生じる市町村格差は十分に調整できていない。【図 14】は、2010 年における市町村ごとの被保険者１人あたりの保険料と給付費の分布を示している。北浦（2007）

は、市町村国保における格差を検討するため、特定の所得水準を有した夫婦を想定し、全市町村についてその保険料を計算している[28]。その算定によると、典型的な年収（230 万円）の高齢者夫婦の保険料は、居住する市町村が変わると最低６万から最大 40 万円まで変化する。これは明らかに国保の保険者間の水平的公平性が損なわれていることを示している。

〔図 14〕　国民健康保険における被保険者１人当たりの保険料と給付額の分布



（出典）　厚生労働省『国民健康保険事業年報』

３．介護保険

介護保険は基本的には国保と同様の居住地を基礎とした制度であり、市町村が保険者となっている。65 歳以上の居住者は、第１号被保険者として保険料を市町村に払う。保険料は「調整倍率×保険料基準額」と算定され、この調整倍率は高所得者ほど高くなるように設定されている。つまり、保険料は累進的である。この調整倍率は国が定めるが、保険料基準額は市町村が設定する。保険料基準額を設定する際には、市町村は３年を１期（事業運営期間と呼ばれる）として、介護保険の給付額と保険料以外の収入額を予測する。そして市町村は、第１号被保険者の保険料収入によって３年間の収支がバランスするように保険料基準額を設定する。

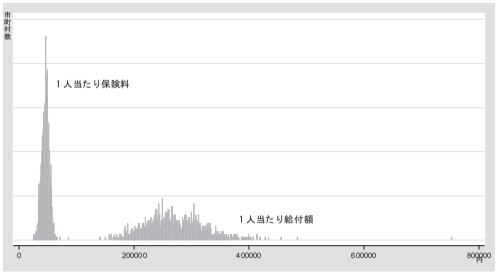
各市町村が徴収する保険料は介護保険給付を賄うには十分ではないため、市町村に対し多層的な財政調整制度が整備されている。具体的には、①社会保険診療報酬支払基金交付金（40～64 歳の第２号被保険者が支払う介護保険料を全国でプールし、各市町村の介護保険に配分する仕組）、②都道府県単位の共同事業（相互財政安定化事業、財政安定化基金）、③国庫支出金（介護給付費負担金、調整交付金等）、④都道府県支出金（都道府県負担金等）である。また、12.5％の給付は、市町村の一般会計から介護保険事業特別会計への繰入金

[28] 北浦義朗（2007）「民健康保険料（税）の水平的不平等性」KISER Discussion Paper Series No.8, 2007/9.

で賄われている。ただし市町村国保と異なり、介護保険では市町村が介護保険事業特別会計の赤字を埋めるために事後的に繰入れを行うことはできない。

このような財政移転にもかかわらず、保険料および給付額は市町村によって大きく異なっている。〔図 15〕は、介護保険加入者 1 人あたりの保険料と給付額の分布を示している。市町村国保と比べて格差の幅は小さいものの、ここでもより病弱であったり、低所得であったりする高齢者の地域偏在を反映していると考えられる。

〔図 15〕　介護保険における被保険者 1 人当たりの保険料と給付額の分布



（出典）厚生労働省『介護保険事業状況報告』

4．より広域的な仕組みへ

上記で見たように市町村国保や介護保険の大きな問題は、それぞれに多層に渡る財政調整制度が備わっているにもかかわらず市町村格差が存在し、それにより水平的公平性が満たされていないことである。もちろん問題はそれだけではない。

追加的な問題としては、個々の保険者の規模が小さいことがあげられる。換言すれば、リスクをプールするには人口規模が小さすぎる市町村が多い。市町村国保を例に取ると、2010 年時点で、およそ半分の市町村は加入者数が 7,800 人を切っており、さらにその四分の一は加入者数が 3,100 人に達していない。このような小規模市町村では、しばしば国保給付費が突然急増してしまう場合が予想される。こうした給付費の急増は、保険料の引き上げか、市町村の一般会計からの事後的な繰入れのいずれかによって補填されることになるが、多くの場合、市町村は保険料の引き上げは好まないから、赤字の補填は法定外繰入れの増加につながり、地方の一般会計に一層の制限を課すことになる（一方、介護保険では自動的に来期の保険料が上昇することになる）。

こうした問題に対処するため国は、市町村国保を都道府県単位に統合しようとしている。都道府県内の共同安定化事業は、2015 年以前でレセプト 1 件あたり 30 万円を超える医療

費にのみ適応されていたが、現在では全ての医療費へとその適応範囲を拡げている。さらに 2018 年からは都道府県が市町村国保に直接関与するようになり、都道府県が国保の給付費用を市町村に割り当てることになる。この新システムは、現在の国保における費用の格差を緩和し、毎年の給付の変動幅を軽減することになろう。しかし、それでも都道府県同士の格差を解消する助けにはならないし、市町村は自分たちに割り当てられた給付費用を基に自分自身の保険料を決定することになるので、保険料設定の水平的公平性の問題に効果的に対処することにはならない。

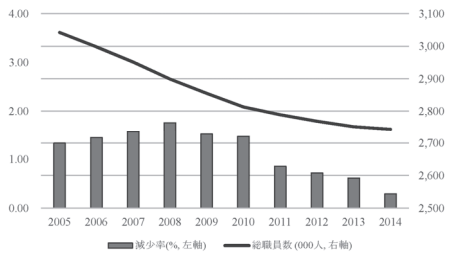
次に給付にかかる市町村のインセンティブも問題となる。介護保険の保険料設定の仕組みに従えば、介護保険給付が増加すると、既述の財政調整制度が当該給付費の増加を完全には相殺しない分だけ自己負担（第 1 号被保険者保険料＋自治体内の財政移転）分を増やさなければならない。財政調整の相殺効果は平均的には小さくはないのだが、人口規模の小さな市町村や自己負担の割合が大きな市町村においてはその度合いは必ずしも大きくない。この結果、次のような 2 つの問題が考えられる。第 1 に、市町村は意図的に要介護度を低く認定することによって、介護サービス需要を抑制しようとするかもしれない（Hayashi and Kazama 2008）[29]。第 2 に、市町村は介護保険給付を抑制しようとするかもしれない。介護サービス事業者には民間・公営の両者が存在するが、大多数を占める民間事業者が単一市町村内で活動する場合、当該市町村が許認可をもつ。また公営の場合は、市町村が自ら施設介護サービスを提供する。したがって、市町村は国保の場合とは異なり、直接介護施設サービスの供給を抑制することができる。

この介護施設設置の制限は、市町村が高齢者の流入を抑制するためにも利用できる（八田 2015）[30]。特に非都市部における小規模市町村においては、高齢者人口が増加すれば、市町村国保と介護保険の双方において自己負担が増加すると考えられるため、高齢者流入を防ぐインセンティブをもつ。その一方で、そのような市町村では地価が安く、広い土地を利用する介護施設サービスの供給において比較優位を持つため、それが効率的な資源配分の失敗につながっているかもしれない。さらに、そうした市町村は、高齢者の流入を抑制しなければ増加したであろう介護サービスが誘発する地域雇用促進の機会を逸してしまっているのかもしれない。これらは、八田（2015）による議論であるが、このように市町村を保険者とする現行の地域的社会保険制度のもとでは、市町村格差を発生させるだけではく、市町村の意思決定を歪ませることが十分考えられる。その解決には、（市町村国保では都道府県化によってその方向への改革の目は見えているが）地域格差が発生しない位に保険者規模を拡大するか、負担増大の時にその増大を実質的に十分相殺できるような市町村間の新たな財政調整制度が必要とされるであろう。

[29] Hayashi, M., Kazama, H.（2008）Horizontal equity or gatekeeping? Fiscal effects on eligibility assessments for long-term care insurance programs in Japan. Asia-Pacific Journal of Accounting and Economics 15(3), pp. 257-276.
[30] 八田達夫（2015）「地方創生策を問う（下）移住の障壁撤廃こそ先決」日本経済新聞 2015 年 2 月 6 日朝刊『経済教室』.

４－２　地方公務員数の動向について

〔図 16〕　総職員数の動向



（出典）総務省「地方公共団体定員管理調査」各年度版．以下の図 17-18、表 9-10 も全て同じ．

地方公共団体の総職員数はここ 10 年間継続的に減少してきた〔図 16〕。〔表９〕では、職員数を 20 区分別に示している（千人単位）。これらの区分別職員数は規模が大きく異なるため、それらの動向を分かりやすくするように、〔図 17〕では 2005 年度の職員数を 100 として指数化した折れ線グラフを用いて表している。ここから分かるように、多くの区分において職員数は減少している。2014 年度次点で、最も減少度が大きい区分は収益事業であり、次いで下水道、水道、交通、及び、国保事業となっている。これら全ては公営企業等会計で管理される事業区分である。一方、普通会計で管理される区分で最も減少度合いが大きいのは農林水産業であり、次いで、労働、その他、土木、議会、病院、及び、衛生となっている。議会の減少度合いは、おそらく市町村合併の結果として、2006 年度までは収益事業と同程度の減少を見せている。これらの次に減少度が大きいのが、社会保障関連区分である「民生」であり、全職員数と同程度の減少度をみせている。一方、2005 年度以降、職員数が増加している区分も存在する。それらは、消防、警察、介護保健事業である。このうち 2005 年度と比べて 2014 年度時点で最も大きな増加の程度を示しているのは消防であり、次いで警察である。介護保健事業は、2005 年度直後は最も大きな増加度をみせていたが、2009 年度を過ぎてから、その 2005 年度対比の伸びは減少している。

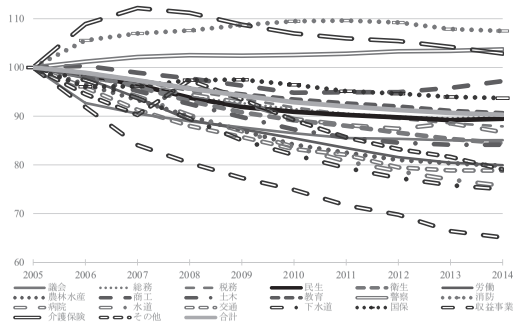
次に社会保障関係部門における職員数の増減をより詳しく見るために、民生区分における８つの細区分（民生一般、福祉事務所、児童相談所、保育所、老人福祉施設、その他社会福祉施設、各種年金保険関係、旧地域改善対策）に国民健康保健事業及び介護保険事業を加えて、社会保障関連の諸区分における職員数の動向を見よう。〔表 10〕は、社会保障関係細区分における 2005 年度から 2014 年度までの職員数（千人単位）を表わしており、〔図 18〕は同細区分における、2005 年を 100 とした場合の職員数の変化を表わしている。

〔表９〕　区分別職員数の動向：2005–2014

（単位:1000 人）

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
議会	12.0	11.1	10.8	10.6	10.5	10.3	10.2	10.2	10.2	10.2
総務	229.8	225.0	221.0	215.9	213.0	210.2	208.1	206.6	205.8	206.6
税務	75.8	74.8	73.7	72.1	70.9	69.6	68.6	67.8	67.1	66.6
民生	249.6	245.7	240.7	234.1	229.4	226.9	225.3	224.0	222.6	223.3
衛生	155.9	153.9	149.6	145.1	141.5	138.9	137.2	135.0	133.0	131.7
労働	8.9	8.7	8.3	7.9	7.7	7.6	7.4	7.2	7.1	7.1
農林水産	102.8	99.2	95.9	92.4	89.5	86.5	84.8	83.3	82.6	82.1
商工	29.4	29.5	29.1	28.8	28.3	27.9	27.9	27.9	28.2	28.6
土木	165.2	161.8	157.2	152.8	148.4	144.2	141.5	139.7	139.0	139.0
教育	1,138.6	1,124.8	1,107.7	1,089.9	1,075.7	1,063.7	1,054.5	1,047.3	1,037.0	1,031.7
警察	274.3	277.5	280.1	281.2	280.9	281.3	282.0	283.4	283.6	284.4
消防	101.6	107.3	108.7	109.3	110.4	111.2	111.4	111.0	109.6	109.2
病院	200.7	197.0	193.3	189.6	186.3	179.5	177.0	175.4	177.7	174.0
水道	55.1	53.6	51.8	49.7	47.9	46.1	44.5	43.4	42.4	41.7
交通	32.8	31.4	29.9	28.8	28.1	27.3	26.9	26.0	25.8	25.8
下水道	36.5	35.6	34.2	32.7	31.1	30.0	29.0	28.2	27.7	27.4
国保	19.4	18.7	18.7	18.9	18.9	18.7	18.5	18.4	18.3	18.2
収益事業	1.4	1.3	1.2	1.1	1.1	1.0	1.0	1.0	0.9	0.9
介護保険	20.9	22.8	23.4	23.2	22.7	22.4	22.1	22.0	21.8	21.5
その他	17.5	16.6	15.8	17.1	16.4	15.6	15.0	14.6	14.3	13.9

〔図 17〕　区分別職員数の動向：2005–2014



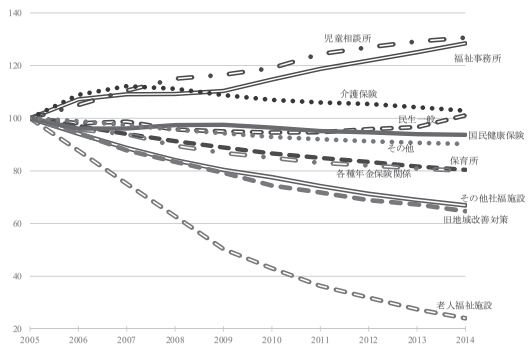
〔図 18〕から明らかなように、民生内部では、その細区分毎に大きな変化の開きがある。職員数の減少度合いが最も大きいのは老人福祉施設であり、次いで、旧地域改善対策、その他社会福祉施設、各種年金保険関係、保育所、その他、そして既述の国民健康保険事業の順になっている。一方、2005年度と比べ職員数の増加の度合いが最も高いのは児童相談所であり、次いで福祉事務所、そして、介護保険事業となっている。なお、細区分としての民生一般は 2013 年度までは 2005 年度と比べ微減を示していたが、2014 年度には若干増加している。

〔表 10〕 社会保障関連細区分別の職員数動向：2005–2014

（単位:1000 人）

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
民生一般	37.3	36.6	36.8	35.7	35.4	35.3	35.3	35.7	36.0	37.7
福祉事務所	41.3	44.2	45.1	45.1	45.6	47.4	49.0	50.3	51.7	53.0
児童相談所等	5.4	5.6	5.9	6.2	6.3	6.4	6.7	6.8	6.9	7.0
保育所	120.3	116.7	113.1	109.8	106.9	104.2	102.1	100.3	98.2	96.7
老人福祉施設	5.6	4.9	4.2	3.5	2.8	2.4	2.0	1.8	1.5	1.3
その他社会福祉施設	29.2	27.5	25.9	24.6	23.5	22.7	21.7	20.8	20.2	19.6
各種年金保険関係	7.0	6.7	6.6	6.3	6.1	5.9	5.8	5.7	5.7	5.6
旧地域改善対策	3.6	3.4	3.2	3.0	2.9	2.7	2.6	2.5	2.4	2.3
国民健康保険事業	19.4	18.7	18.7	18.9	18.9	18.7	18.5	18.4	18.3	18.2
介護保健事業	20.9	22.8	23.4	23.2	22.7	22.4	22.1	22.0	21.8	21.5

〔図 18〕 社会保障関連細区分別の職員数動向：2005–2014



このように2005年度から2014年度にかけて、社会保障関係の殆どの区分の職員数は減少している。社会保障関連費用が年々増加していることを考えると、このような全体的な傾向としての社会保障関連分野における地方公務員数の減少は若干驚きかもしれない。少子高齢化が進むにつれ社会保障関連費が増大することは容易に予想できる。地方は、そのうち年金を除く大部分の社会保障関連費を担っている、当然、当該分野における職員＝マンパワーの需要は増大すると考えられるからである。

もちろん例外は存在し、児童相談所、福祉事務所、介護保険事業、及び、民生一般の４つ細区分では職員数は増加している。しかしながら、児童相談所職員数は規模が小さいし（〔表 10〕を参照）、介護保険事業に携わる職員数は2006年度に一旦増加した後は継続的に減少している。また民生一般の職員数は、2014年度以外は2005年度の職員数を下回っている。このように考えるとある程度の規模をもって継続的に増加しているのは、福祉事務所職員数だけである。この意味で、その動向は区分別の職員数の動向のなかでも特に目立った動きをしている。

この福祉事務所職員数の増加は 90 年代からの生活保護における被保護世帯数の増加と大きく正の方向に相関している。実際、この時期の生活保護世帯数は、構造的な高齢者数の増加に伴う無年金・低年金者の増加に加え、2008年のリーマンショックによる突発的な失業者の増大も手伝って、非常に早いペースで増加しており、保護体制の充実を厭う地方公共団体であったとしても、福祉事務所職員の増加は待ったなしの状態だったのであろう。この観点から、全体としての地方公務員数の減少と他の区分における職員の抑制傾向を考えると、生活保護関連の職員数の増加が他の分野での職員の増加を抑制したとも考えることができ、他の社会保障関連区分においては職員数不足に陥っているのかもしれない。

しかしながら、国と共に地方の財政状況は厳しく、トータルとして社会保障関連分野における職員数はそう容易に増加させることは困難なのであろう。しかし、介護保険や保育サービスのように、社会保障分野では地方が社会保障サービスを直接供給するよりも、一定の管理の下、民間の事業者にサービス提供をさせる傾向が大きくなると考えられるが、民間の事業者の規模が大きくなればそれを管理する公共部門も大きくならざるを得ない。できるだけ効率的に職員を配置することは当然のことではあるが、少なくとも社会保障関連分野においては、地方公共団体も職員の減少政策から転換し、職員体制の充実をはかる必要があるのかも知れない。

おわりに

本報告書は、平成25年7月11日の井堀利宏東京大学大学院経済学研究科教授（現 政策研究大学院大学教授）の報告を皮切りに、大学の夏期休暇期間（8，9月）と年末年始（12月、1月）を除いて、毎月第2木曜に開催された財政経済研究会の報告及び討論を基に取り纏められたものである。各報告者の中には、研究会の正規メンバー以外にも、上述の井堀教授の他、森信茂樹中央大学法科大学院教授、白井さゆり日本銀行政策委員会審議委員（現 慶應義塾大学総合政策学部教授）、井伊雅子一橋大学国際・公共政策大学院教授の4名の方々が含まれている。

研究会の統一テーマは「安倍政権における財政・税制・社会保障政策の課題」であるが、講演者の興味に従って比較的多岐にわたる論点が取り上げられてきた。原則として、講演1時間、討論45分程度を時間配分の目安にしたが、実際には講演の途中でも活発な議論が誘発される事が度々あり、毎回瞬く間に時間が過ぎていった。また各講演者が大学で教鞭をとる研究者である事を反映して、最新の学術的知見が援用されるなど、学問的な観点からも大変興味深い内容が多かった事は言うまでもないが、それに止まらず、まさに財政・税制・社会保障政策の最前線に直接関わっている報告者が多い事から、正確な現状認識に基づき問題点を洗い出し、現実的な処方箋について検討する為の貴重な情報を委員間で十分共有できた事が、研究会における議論の質をより一層高める事に繋がった点は強調されてしかるべきであろう。

思えば今回の統一テーマでの初回の研究会を開催したのが、上記の通り、第2次安倍政権が発足してから約半年後の時期にあたるが、それから既に3年が経過した。その間、2014年4月に消費税率が5%から8%に引き上げられはしたものの、消費税率の8%から10%への再度の引き上げが2度先送りされる事にもなるなど、安倍政権下における経済運営には功罪相半ばする面があり、また短期的効果と長期的効果のどちらに重きを置いて見るかによっても評価が分かれてくるのではないだろうか。総じて報告書全体は、政府に対してやや批判的な論調となってはいるが、これも将来の我が国の経済社会に少しでも明るい展望を持てる様な方策が実行に移される事をあくまでも期待しての事であり、関係各位のご寛恕を請う次第である。

最後に、公正中立な立場から、我々が自由に議論できる環境をご提供頂いた、秦 邦昭専務理事をはじめとする公益社団法人 日本租税研究協会の皆様方に厚く御礼申し上げたいと思う。

財政経済研究会／委員名簿

平成28年8月時点

座　長	慶應義塾大学　総合政策学部　総合政策学科	教授	小澤　太郎
	嘉悦大学　経営経済学部	准教授	和泉　徹彦
	お茶の水女子大学　基幹研究院人間科学系	教授	大森　正博
	一橋大学　国際・公共政策大学院	准教授	國枝　繁樹
主　査 (社会保障)	慶應義塾大学　経済学部	教授	駒村　康平
主　査 (財政・税制)	慶應義塾大学　経済学部	教授	土居　丈朗
	上智大学　経済学部	准教授	中里　透
	専修大学　経済学部	教授	中野　英夫
	青山学院大学　経済学部	教授	西川　雅史
	東京大学大学院経済学研究科	教授	林　正義
	一橋大学経済学研究科／国際・公共政策大学院	教授	山重　慎二

税制改革を巡る現状と課題

●参加者（五十音順）

東京大学大学院経済学研究科教授	林　正義
総務省自治税務局長	林崎　理
日本製紙株式会社取締役執行役員　租研理事	藤森　博史
財務省主税局長	星野　次彦

司会　横浜国立大学大学院国際社会科学研究院（法科大学院）教授　岩崎　政明

討論中に言及されている資料は，巻末「**資料編１頁～83頁**」に掲載されています。

はじめに

（岩﨑）　ただ今ご紹介いただきました岩﨑政明でございます。横浜国立大学の法科大学院で租税法を担当しております。本日の司会を務めさせていただきます。どうぞよろしくお願いいたします。

さて，世界経済の方は，新興経済国の経済の減速やテロなどの影響を受けまして，不透明さを増していますが，国内経済の方は先ほど三木繁光会長からのご挨拶にもありましたように，企業業績の改善や雇用・所得環境の改善が見られ，これに伴って税収も増えてまいりまして，表面的には安定していると言うことができると思います。

しかし，実質的には少子化による生産年齢人口の減少や高齢化，社会資本の老朽化による問題というのが顕在化していまして，これに対する歳出増加というのは変わらないため，中長期的に見れば今後増加がますます見込まれている財政需要を満たすために，税体系全般にわたるオーバーホールが進められつつあるところでございます。

また，国際課税におきましても，各国の租税法制の違いを利用した経済取引や資本移動のゆがみを何とか阻止するという目的から，租税回避防止策やBEPSプロジェクトによる新しい税制モデルの構築など，制度・執行両面にわたる新しい取り組みが進められつつあるところでございます。

本日は，このような税財政の構造変革期における現在の取り組み状況につきまして，財務省主税局の星野次彦局長，そして総務省自治税務局の林﨑理局長をお迎えしてご説明いただき，これに対しまして，財政学の専門的立場からは林正義教授に，また企業活動の実務的立場からは藤森博史取締役に，それぞれご意見を開陳していただきまして，討論をさせていただこうと思います。

進行に当たりましては，前半と後半に分けて進めさせていただきます。前半は，国の税財政につきまして，星野主税局長からご説明いただいた上で，これに対する討議を行わせていただきます。その後，後半において林﨑自治税務局長にご説明いただき，これを基に討論させていただくというふうに執り行わせていただきたいと思います。

それでは，早速，国の税財政に関する中長期的な課題と現下の問題解決の方策につきまして，星野主税局長からご説明いただきたいと思います。

Ⅰ．税・財政の現状と課題

（星野）　ご紹介いただきました主税局長の星野でございます。どうぞよろしくお願いいたします。あらためまして，租研の関係の皆様におかれましては，日頃より税制，また税務行政につきまして，多大なるご理解ご支援を頂いているところでございます。また，毎年高い見地からご提言も頂いていまして，あらためまして，この場で厚く御礼を申し上げたいと思います。今後ともどうぞよろしくお願いいたします。

それでは，まず，私から国税の関連のトピックス，また今後の課題について，概括を申し上げたいと思います。お手元の資料「税・財政の

現状と課題」と書かれています資料をお開きいただきたいと思います。

１．未来への投資を実現する経済対策

まず，消費税率の10％への引上げ延期の判断の話，８月２日に取られました経済対策，これを柱とする最近の経済運営について，簡単に申し述べたいと思います。**資料**①及び**資料**②でございます。

資料①は，６月１日の総理の会見でございます。総理は，この中で最近の日本経済にとってのリスクの発生，サミットでの各国リーダーたちとの認識の共有ということに触れながら，内需の腰折れのリスクがあり消費税率の引上げにつきまして，延期すべきであるということを表明されました。他方で，2020年度の財政健全化目標については，しっかりと堅持するということで，そのためにぎりぎりのタイミングである2019年10月に消費税率を10％へ引き上げることとし，２年半の延期を表明されました。この表明を受けて，翌日６月２日に骨太の方針2016を閣議決定し，正式に政府として延期を決めたということでございます。

こういった動きを受けまして，当面の経済運営として，**資料**③～⑤ですが，「未来への投資を実現する経済対策」ということで対策が決定されたということでございます。アベノミクスは，ご承知のとおり３本の矢，それに続く新３本の矢ということでやってきているわけでございますが，当初は世界経済も比較的経済環境が良く視界も良好で，かなり確実な成果が上がってきたわけでございます。しかしながら，今年に入って世界経済がなかなか不透明な部分が増えてきているというようなことをはじめといたしまして，経済運営についてなかなか気を付けてやっていかないといけないような状況の中，アベノミクスをさらにバージョンアップと申しますか，いま一度経済運営を引き締めてやっていくという意味で，この８月２日の経済対策がとりまとめられたわけでございます。

もともと，金融政策・財政政策を行っていきながら民間活力を引き出して構造改革につなげるというのがアベノミクスの基本的なコンセプトでありました。他方，この経済対策においては，この**資料**③，それから**資料**④にそのコンセプトを一応まとめて書いてありますが，金融，財政，そして構造改革という３つの政策を一体的に活用していこう，総動員していこうということが明確に表に出ているということでございます。

さらに，潜在成長力を向上させる構造改革，例えば働き方改革などでございますが，こうした構造改革をきちんとやっていかないといけないということについて，相当強調されて書いてあるわけであります。それから，未来への投資ということで，当面の需要喚起にとどまらず，民需主導の持続的な経済成長，一億総活躍社会の着実な実現につながる，そういう施策に重点化していこうということがうたわれているわけでございます。

そういったことを通じまして，成長と分配の好循環を強化する，そのための構造改革等の推進をしていくということでございます。

税制の関連で申し上げますと，**資料**⑤の一番下に，「Ⅴ．成長と分配の好循環を強化するための構造改革等の推進」という項目がありまして，その中で税制等の構造改革を引き続き行っていくということで位置付けられてございます。

こういった経済対策を行う中で，今後の財政の関連で申し上げますと，**資料**⑥でございますが，内閣府の試算といたしまして，中長期試算が出されています。これは，毎年出しています中長期の試算の改定を７月に行ったものでございます。これによりますと，2015年度の経済・財政再生計画上の PB の半減目標自体は達成が可能ということでございますが，2020年度に向けては，経済再生ケース，これはかなり順調に経済運営がいった場合，具体的には2018～24年平均で名目3.7%，実質2.2%という高い成長を持続していく場合であっても，2020年度に国・地方で5.5兆円ほどの PB 赤字，黒字達成に足りないということです。つまり，対 GDP 比で１％程度の赤字が見込まれるということでございます。

従って，これをどう達成していくかということが，非常に重い課題でございます。冒頭，三木会長からも財政の現状についてお触れになっておられましたが，財政の状況については極めて厳しい状況が続くということです。当面は，社会保障等を中心として歳出における改革の努力を続けていくということと，経済運営をとにかくうまくやっていくということで，2019年10月の消費税率の引上げが確実にできるような経済環境を整えていくということです。いずれにしても，構造改革をすることによって足腰を強くしていかないことには，消費税率の引上げを含む負担増に，経済も含めて耐える力がどこまで持てるかということですから，そういった経済運営を着実に行っていくということが極めて重要だと認識しています。

２．税収の状況

今見ていただいた中長期試算の関連で，税収について，この機会に見ていただきます。**資料**⑦以下が税収でございます。

資料⑦をご覧いただきますと，リーマンショック後2009年度をボトムとして，税収は安定的に増えてきています。リーマンショックからの回復の過程及び安倍政権になってからの経済運営が順調にいったということも含めて，税収自体は見ていただいているとおり，かなり順調に増えてきています。もちろん消費税率引上げによる税収の増加もありますが，例えば税目別に見てみますと，所得税については給与が伸びていること，それから法人の収益が好調だったことによる配当収入の伸びなどによりまして，比較的順調に伸びています。

それから，法人税ですが，これも景気回復局面で，例えば繰越欠損が剥落していったこと，それから赤字企業が黒字化したこと等々で，経済成長を超えて法人税収がかなりジャンプアップしたということもありまして，順調に伸びた面がございます。

ただ，今後を展望いたしますと，先ほど申し上げたように，相当好調な経済成長で順調に税収が伸びていった場合にはこの青い棒で増えていきますが，成長をとにかく順調にやって税収を増やさないことには，なかなか歳入面では増えていかないということではあります。

所得税自体は，仮に賃金が順調に伸びていけばそれに応じ伸びていくということで，本来の安定的な経済の巡航速度の下では，そういった賃金が伸びることによって所得税が伸びていくという形が望ましいと考えていますし，そういった形で税収が増えるということをなるべく結び付けていきたいと考えています。

法人税については，先ほど申し上げた例えば繰越欠損の剥落自体はほぼ一巡したような状況になっていまして，今後は経済成長にほぼ比例した形で税収が伸びていくであろうと。

また，消費税についても，そういう意味では成長率と税収との関係，いわゆる税収弾性値はほぼ１ぐらいであろうと考えていまして，成長以上に税収が大幅に伸びていくという局面は，これまで安定的に成長してきた下においてはあまりないだろうと見ています。そういう意味でも，安定的な経済成長をちゃんと確保していくということが重要だろうと考えています。

全体の話は以上としまして，消費税の話に入らせていただきたいと思います。

３．消費税

資料⑬以降が消費税の話でございます。３点ほど触れたいと思います。

１つは，先ほど申し上げたとおり消費税率の引上げが延期になったわけですが，今年の３月に成立した税法でもって，消費税の軽減税率制度等の枠組みが決められているということであります。**資料**⑮以降，**資料**⑯，⑰と軽減税率制度の概要や対象品目，あとはインボイス制度の概要について，資料を付けさせていただいています。先の通常国会でいろいろな議論を経た上で，この軽減税率制度，インボイス制度も含めて，消費税の骨格が固まったということだと思います。これまでも，例えば軽減税率につきましてはいろいろな議論があって，給付制度との比較の中で，逆進性対策や低所得者の対策としてどちらが優れているかといったような議論がいろいろと行われてきたわけでありますが，国会の議論及び政治的な判断も含めて，日々の生活において幅広い消費者が消費・利活用している商品の消費税負担を直接軽減するということによって，消費税の逆進性を緩和しながら，買い物の都度痛税感の緩和を実感できるという軽減税率の利点が特に重要であると判断して，導入が決定されたということでありまして，その点はご理解いただきたいと思っています。

ヨーロッパ型のインボイス制度の導入をされたことも併せまして，消費税が国民各層に今後さらに受け入れられていくための制度の骨格が，全体セットで用意されたということで，今後の消費税の制度自体を国会で用意されたものを前提として，いろいろ考えていくということになっているのだと受け止めています。

その上で，第２点目として，今後２年半軽減税率の導入までの期間がさらにできたということでございますが，制度の周知徹底ですとか事業者の相談体制でございますとか，そういった対応を丁寧に行っていくということが必要だと考えています。中小の小売事業者等が複数税率に対応するために，例えば必要なレジの導入ですとかシステムの改修などに対する資金的な支援といったものも用意しています。また，法律の中でも，軽減税率の導入に伴う混乱が生じないよう万全の準備を進めるために，政府に必要な体制を整備するということです。それから，事業者の準備状況等を検証しながら，軽減税率の円滑な導入及び運用に資するための必要な対応を行うということが，法律に明記されているところでございます。そういうことも含めて，今後は決まった消費税の制度が円滑に実施・定着していくように，当局としては対応していきたいと考えています。

その上で，**資料**⑬～⑭**で**すが，この秋に開かれます臨時国会に消費税率の引上げ時期変更法案を提出するということで，主税局として準備を進めているところでございます。中身は，今申し上げた**資料**⑬－１，⑬－２ですが，先ほどご説明した軽減税率ですとかインボイス制度，この制度の枠組みはそっくりそのまま維持するという形で，導入時期を２年半延期するという法案を出す準備をしています。

１点だけ中身として違う点は，２年半の準備期間ができたということで，大規模事業者についてはシステム対応等が可能であろうという判断から，大規模事業者の税額計算の特例については，措置をしないということにしています。この点は，これまでの法律と違うところでございます。その他のここに載っている消費税のさまざまな措置ですとか財源の手当てでございますとか駆け込み反動減対策に伴う措置等については，基本的に２年半平行移動するということで，この臨時国会に法案を出していくということでございます。

４．税制の構造改革

次に，税制の構造改革ということで，個人所得課税改革の話をご説明したいと思います。そ

の前提といたしまして，最近の税制改正について，今の政権ができて以降主な改正事項が何だったかという話と，それから平成６年の税制改革以降の主な改正についてまとめてあるのが，**資料**⑲，⑳であります。

資料⑲につきまして，大きく３点ほど申し上げたいと思います。

１つ目は，最近の改正はデフレ脱却・経済再生という政策的な軸でいろいろな措置を取ってきたわけですが，そこから構造改革を促すという抜本改革の方にシフトしてきているということであります。これ自体は，先ほどの経済対策のところでも，構造改革に対する取組がかなり前面に出てきているということを申し上げましたが，そういった問題意識に相通ずるものでもあります。構造改革を促すものにシフトしてきているということですが，安倍政権ができた直後はデフレ脱却・経済再生のために相当軸足を置いていまして，例えば，企業や，個人，お年寄りが持っておられる資金，そういったものをなるべく動かしていくということでした。例えば，企業で言えば賃金や設備投資，それから年配の方から若い世代へ資金をシフトさせるというところにも注力していろいろな措置を取ってまいりました。それ自体，これまでにないような税制措置も，アベノミクス税制ということで取ってきたわけでありますが，それでもってある程度デフレ脱却のてこ入れをしつつ，徐々に，例えば法人税で言えば，後ほど申し上げますが，成長志向の法人税改革ということで，なるべく企業行動を移し替えていってもらうというような観点から，制度改正に取り組んでいくという方向に変わってきているということであります。

それから，第２点目としては，経済社会の大きな変化がこの四半世紀に起きているということです。これ自体，今回の税制のオーバーホールの背景になっているわけでございますが，そういった中で個人所得課税ですとか資産課税の改革がやや遅れ気味で，ある意味でやや古い制度が残っているということを踏まえて，改革を行っていく必要があるという認識を持っているということでございます。

３点目としては，グローバル化への対応です。これが必然になってきているということが，この全体の流れを見ながら指摘できると考えています。

この秋以降，今後の税の関係の大きな政策課題といたしましては，個人所得課税の改革があるわけでございます。**資料**㉑以下，この関係の資料を付けていますが，**資料**㉑～㉕がこの関連の政府や党における決定文等を載せています。昨年の骨太が**資料**㉑，㉒でございますが，この個人所得課税の改革の話は，まずここに明確に位置付けられたということでございます。**資料**㉑の下線の部分を見ていただきますと，持続的な経済成長を維持・促進するとともに，経済成長を阻害しない安定的な税収基盤を構築するという観点から，税体系全般にわたるオーバーホールを進めるということをうたっています。将来の成長の担い手である若い世代に光を当てることにより，経済成長の社会基盤を再構築するということでございます。また，一番下ですが，今後の改革の中心となる個人所得課税については，税収中立の考え方を基本として，総合的かつ一体的に税負担構造の見直しを行うということであります。

次の**資料**㉒に，改革の基本方針が並んでいますが，このⅱとⅲとⅳの部分が所得税の関連でございます。３本の柱が提示されています。

１つが，低所得若年層・子育て世代の活力維持と格差の固定化防止のための見直しということであります。それから２点目が，働き方・稼ぎ方への中立性・公平性の確保です。３つ目が，世代間・世代内の公平の確保です。こういった３つの柱でもって検討していこうということが去年の骨太のときに提示されたわけでございます。

この骨太の指摘を受けまして，政府税調の方で去年の秋，この点についていろいろと議論いたしました。**資料**㉜にあるのですが，政府税調

で論点整理がなされているわけでございます。この論点整理を行うに当たって，最近の経済社会で起きた構造変化ですとか実際の世の中，実像についてどういったことが変化しているかということについて，さまざまに取り上げられ議論されたということでございます。

それがこの後**資料㉖**以下からいいろいろとグラフ等が付いているわけでございます。

資料㉖がマクロ経済構造の変化ということですが，一番大きな話としては，1995年をピークといたしまして，生産年齢人口が減少トレンドに入っています。要するに，働き手がどんどん減っていくという社会に入ったということであります。

それから，その右側を見ていただきますと，賃金全体は，この平成７～25年にかけて，マクロ的に見ると減少しています。一方で，働く世代の負担に支えられて，年金給付は増えているということです。その結果，可処分所得は下支えされています。それから，貯蓄は，以前はフローでかなり行われていたのが，今はほぼとんとんか取り崩しというような状況に変わってきていて，可処分所得の下支えと貯蓄をしなくなったということでもって，家計消費が維持され安定的に推移しています。全体としてそういう構造に変化してきているというのが，マクロ的に読み取れるかと思います。

生産年齢人口がどんどん減少している中における税制の公平性みたいなことを考えると，昔は所得を稼ぐ働き手が増えていくわけですから，その中で，例えば所得税について公平な税制にしていくということでもって税制の公平性みたいなものは担保されたのだと思います。しかし，これが95年以降，働き手が減っていく中にあっては，なかなか所得税だけでは公平性が達成されません。むしろ消費税を中心とするような税体系にシフトしていかないと，税全体としては公平性が保てないというようなことが言えるのではないかと思います。また，例えば法人だとか個人の働き手，所得税に過度な負担をかけていくことがいいことなのかどうなのかといったようなことも，恐らく議論になるのではないかと思っています。こういった全体のマクロ経済構造の変化みたいなものが，やはり税制を考えていく背景として重要だと考えています。

その次の**資料㉗**は人口構造の変化です。これも，今申し上げた95年の生産年齢人口のピークの前後でトレンドを見てみますと，例えば未婚化ですとか晩婚化・晩産化の傾向が，95年を境に傾向に拍車がかかっているということが，カーブの傾きでわかるかなということでございます。

それから，**資料㉘**は家族の変化ということです。それまで一番中心，数が多かった夫婦と子どもの世帯から，１人世帯とか夫婦のみの世帯がむしろ増えてきていて，その隣を見ていただきますと，専業主婦世帯よりも今や共働き世帯の方が上回っています。95年ぐらいを境に２つのグラフがクロスしているのが見ていただけると思います。これも，例えば税制で言うと，夫婦・子ども２人で奥さんが専業主婦というようないわゆるモデル世帯を前提とするような制度から，念頭に置かなくてはいけないような家族像というものが大きく変わってきているというようなことが見て取れるわけでございます。

それから，**資料㉙**は働き方ということです。よく言われますとおり，非正規雇用が大きく増えています。お年寄りが増えているということも大きな要因ですが，若い世代においても非正規雇用の割合・数が増加傾向にありますし，いったん非正規雇用になりますと年齢がある程度進んでもなかなか賃金が伸びないというような傾向に陥ってしまうというようなことが見て取れます。

それから，最近，サラリーマンから転職することなどで，いわゆる雇用的自営，１人親方みたいな方の割合が増加しているというようなことも見て取れるわけであります。

そういった中で，ここ20年ぐらいの変化を取ってみると，若年世帯の収入が全体的に低下し

ていますし，現役世代がネットの負担超になっているというようなことが，見て取れるということでございます。

抜本的な税制改革以降の四半世紀間で見ますと，低所得層における負担の増加及び中堅所得層以上の負担の減少ということが起こっているということが，税と社会保障の負担を両方合せて見てみると見て取れるわけでございます。

こういったさまざまな実像の変化を踏まえた上で，先ほど申し上げました政府税調では，論点整理の中で幾つかの指摘を行っています。それが**資料㉜**になります。今申し上げた経済社会の構造変化を受けて，２つの基盤，生活基盤と成長基盤が失われてきているという指摘をした上で，若い世代に光を当てて，２つの基盤を再構築することが求められているのだという指摘がなされています。そうした問題意識に立って，今後の税制や社会保障含めた関連する諸制度の在り方を検討するに当たっては，３つの視点，第１に安心して結婚し子どもを産み育てることができる生活基盤の確保を後押しすること，第２として多様な人材が自らのライフスタイルやニーズに応じて働くことができ，その努力が報われる社会環境を整備し，就労等を通じた社会とのつながりの回復に寄与すること，それから第３に年齢ではなく経済力を踏まえた再分配機能を再構築することが重要だという認識が示されています。

この**資料㉜**の一番右ですが，こういった認識の下で今後の税制の在り方の検討に当たっては，個人所得課税については３つの基本的な考え方が視点としては重要です。第１に，結婚して子どもを産み育てようとする若年層・低所得層に配慮する観点からの所得控除方式の見直しです。所得控除自体が所得水準の高い層に，より経済的には恩恵が行くという点についてどう考えるのか，所得再分配の観点からこれを見直す必要があるのではないかといった観点からの指摘がなされています。

それから第２に，働き方の多様化や家族のセーフティネット機能の低下を踏まえた人的控除の重要性ということであります。これは，いわゆる所得計算上の控除ということよりも，むしろ基礎控除を中心とする人的控除の役割を高めることによって，働き方の違いにより税制の効き方が違ってくるということではなく，むしろ家族構成ですとか全体として幾ら稼いでいるかといった事情に応じた負担調整を行っていった方がいいのではないかといったような提言でございます。

それから第３に，老後の生活に備えるための自助努力を支援する公平な制度の構築という指摘がなされているわけであります。働き方，ライフコースに影響されない公平な制度の構築を念頭に，幅広く検討する必要があるのではないかということでございます。また，併せて資産課税につきましては，老後扶養の社会化の進展を踏まえた遺産の社会還元というようなことについて，指摘がなされているということでございます。

こういった論点整理を受けまして，政府税調の委員の皆様をもう一度再任させていただきまして，先週の金曜日９月９日から議論を再開しています。

その第１回の総会に安倍総理も来られまして，ご挨拶・ご指示を頂いていまして，それを**資料㉝**に付けさせていただいています。その中で，総理は，今の政権の最大のチャレンジは働き方改革であって，内閣としてこれに一丸となって取り組みますということをおっしゃった上で，今私から様々申し上げましたとおり，この四半世紀にわが国の経済社会は人口構造，家族，働き方といった面で大きく構造的に変化していて，個人所得課税についてもこうした変化を踏まえて構造的な改革が求められていますという指摘をされました。その上で，女性が就業調整することを意識せずに働くことができるようにするなど，多様な働き方に中立的な仕組みを作っていく必要があるということ，若い世代に光を当て，安心して結婚し子どもを産み育てることが

できる税制を目指していくことが大切であるという指摘をされています。個人所得課税の改革を働き方改革とともに進めることによって，人々がその能力を一層発揮できるようにすることが重要であり，この具体化に向けた議論を，政府税調において進めていただきたいというご指示を頂いています。これを受けて，働き方改革の議論もにらみながら，個人所得課税の議論を政府税調で深めていくという，今まさにそういう局面になっているということでございます。

あと残りの時間で法人税の関係と国際課税の関係を簡単に触れたいと思います。

５．成長志向の法人税改革

法人税につきましては，成長志向の法人税改革ということで，**資料㊷**以降です。**資料㊷**は与党の税制改正大綱の昨年出たものですが，ここに考え方が明確に示されています。課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げるということで，全体をパッケージで行っているわけであります。当初は法人実効税率20％台への引下げを数年かけて行っていく予定にしていたのですが，これを大幅に前倒しして，実質２年間で29.74％とほぼドイツ並みの税率水準に持っていくということを決めて，法律改正したということでございます。

この法人税の議論は，いろいろと議論をする過程で，例えば日本の法人の収益力が他の先進国と比べてあまり強くないということですとか，業態別に置かれている状況も違いますので，さまざまな租税の特別措置等々を使うということを通じて，実際の法人税の負担水準が業態別にかなり差があることなどが明らかになりました。グローバル化の中で業種・産業構造が多様化していって，例えば製造業だけではなくて非製造業ですとかサービス業にも配慮し，また新規参入ということになりますと税率の高さも影響してくるというようなことで，基本的に税率を下げ，また業態横断的な対応をしていくということで，課税ベースを広げることで今回の全体の改革になっているということでございます。

資料㊷にそういった考え方が現れていますが，特に今回の法人税改革を行うことで，この資料の第１パラグラフの２行目ですが，「法人課税をより広く負担を分かち合う構造へと改革し，『稼ぐ力』のある企業等の税負担を軽減することにより，企業に対して，収益力拡大に向けた前向きな投資や，継続的・積極的な賃上げが可能な体質への転換を促す」という狙いが端的に書かれているわけでございます。

それから，同じ資料の第３パラグラフですが，「経済界には，法人実効税率「20％台」の実現を受けて，改革の趣旨を踏まえ，経済の『好循環』の定着に向けて一層貢献するよう，強く求める」ということで，企業に対して今回の法人税改革の趣旨を踏まえて，企業側の取り組みを期待・希望しているということが大綱の中にもうたわれているということを申し上げたいと思います。

６．国際課税

それから，国際課税についてです。これは**資料㊾**以下，いわゆるBEPSプロジェクトを中心とする取組についてです。最近，税の議論の中で，国際課税の話が中心的な課題の１つになってまいりました。昔は租研の大会でも，国際課税の話というと，どちらかというと非常に専門的な中身として，別の日に日程が設けられて専門的な議論がなされるというイメージが強かったのですが，最近はこのような一般的な説明の中でも国際課税の話が取り上げられるようになってきていますし，税制，税務当局にとっても中心的な課題になってきていると大きな変化を感じるところでございます。

このBEPSプロジェクトは，ご案内のとおり，グローバル化などによってビジネスモデルが大きく変化している中で，各国税制や国際課税ルールと企業の活動実態との間にずれが生じていて，このずれを利用して多国籍企業が課税逃れを行っているという問題意識から指摘がな

されるようになり，そういった問題意識の下で３つの観点，１点目として国際課税ルールを多国籍企業の経済活動の実態に即したものにしていく，２点目として各国政府や多国籍企業の透明性を高めていく，３点目として企業の不確実性を排除するといった観点から，国際課税ルール全体の見直しを図ることを目的として，OECDを中心として議論が行われてきたわけであります。

背景として，この**資料㊿**にBEPSプロジェクトの説明が書かれています。リーマンショックの後，各国が国民負担を求める中で，そんな中にあっても多額の利益を上げながら課税逃れをしている多国籍企業への批判がかなり強いものになって，G20等でも重要問題の１つとして議論されるようになりました。また，この春先，パナマ文書の公開によって，例えば富裕層ですとか多国籍企業に対する課税逃れを中心とする厳しい目が向けられることになり，このBEPSプロジェクトへの注目度ですとか期待度というものがますます高まってきています。

日本は，G20，G７をはじめ国際会議において，例えば，安倍総理や麻生財務大臣が議論をかなり主導されてきたということ，それから，OECD租税委員会が実務的な議論を行ってきましたが，この租税委員会の議長を財務省の浅川財務官が務めているということで，かなり各国を先導して議論を引っ張ってきました。OECD加盟国に加えて，OECD非加盟国ですがG20メンバー国である８カ国も議論に参加し，この議論の参加国がどんどん増えてきている状況です。昨年10月にBEPSプロジェクトの最終報告書が公表されていますが，今後はこれを受けて，BEPSプロジェクトの実施段階として，その成果を各国で制度化し，各国が互いにその実施状況をモニタリングしていくという段階になっています。そのために，今年６月に開催されたOECD租税委員会の京都会合で，BEPSプロジェクトの合意事項を実施に移すための「BEPS包摂的枠組み」が立ち上げられています。また，残された課題については継続検討していくことになっております。それから，開発途上国への税関連の技術支援なども含めまして，幅広い国，国際機関が協調する場，プラットフォームを立ち上げるというというようなことがなされています。

税制的には，国内でこの最終報告書の内容を受けて法制化を順次行っていく必要がございます。例えば，多国籍企業情報の報告制度の整備などについては既に制度改正を行っていますが，その他についてはこれから順次法制化を行っていかなければなりません。**資料㊿**にBEPSプロジェクトの最終報告書の概要が載っていますが，この中で，四角で囲んでいる行動３，４，８～10，12については，今後法改正の要否も含めて検討していくことを予定しています。特に行動３「外国子会社合算税制の強化」につきましては，29年度税制改正での対応も含めて検討しているということで，今後これらの検討を要する項目について議論がさらに進んでいくと思っています。

私からは以上でございます。ありがとうございます。

（岩﨑）　ありがとうございました。それでは，ただ今のご説明につきまして，まず林教授の方からご意見をいただきたいと思います。

Ⅱ．財政・税制への意見

（林）　岩﨑先生，どうもありがとうございます。星野局長も，大変重要な論点に関して，わかりやすくご解説いただいてどうもありがとうございます。

私の方から，コメントなり，意見を申し上げたいと思います。前もってパワーポイントの資料を準備しており，お手元に配布されていると思いますが，時間の方が限られていますので，

この資料をかいつまんだお話をさせていただくということで，ご了承願いたいと思います。

まず，議事の進行上，国税と地方税を分けて議論するということになりますが，基本的に税を考える場合は，国税も地方税も，プラス社会保障支出もそうですが，やはり国と地方は不可分の関係にありますから，本来ならば国と地方のつながりを考えながら議論するのが重要と思っています。また，税収や税目の関係ですが，それぞれの税にはやはり利点と不利点というのがございますので，税制のあり方を考える場合には，それぞれを利点を生かして他の不利点を補う形で，トータルとしての税制を考えなければいけないと思います。とは申しますが，議論の都合上，各税に関してそれぞれ論点をあげなければならないと思いますので，まず国税に関しては消費税，所得税，法人税，そして，相続税に関して，私なりの考え方を述べさせていただきたいと思います。何分学者の意見ですので，実際の税務なり政治的な関係はある程度無視した発言をいたしますので，その点いろいろご教授いただければと思います。

〔消費増税とその対応〕

まず消費税ですが，これについてはやはり何らかの形での増税というのが必要だと思います。しばしば十分な経済成長があれば必要な税収も達成できるとの議論がありますが，そのような税収の自然増のみによる公的債務の圧縮については，非常に慎重になるべきだと思います。

もう１つ消費税が重要だという根拠としては，先ほどのお話にもありましたが，労働者人口が急速に減少していくという問題があげられます。40～50年後は，労働者の数が現在働いている労働者の数の半分になってしまいます。その一方で，多くのご高齢者がご健在でいらっしゃる状況になります．これが非常に重要な論点で，飛び火して他の論点に影響を与えると懸念されます。いずれにせよ，高齢化に伴う歳出が増加すると同時に勤労者の数が少なくなりますから，所得税，特に勤労所得課税を当てにすることはできなくなり，消費課税の比重が高まらざるを得なくなると考えられます。

消費税の税率に関しては10％の云々の議論がありますが，私的には当然10％で収まるとは考えていません。将来的にですが，やはり15％，20％ぐらいまで視野に入れる必要があるでしょう．そのような消費税増税を視野に入れて，それを補う形で他の税目を整備していくことが重要になると思います。特に消費税率を上げるとその分だけ全ての物の価格が上がるわけですから，考え方を変えれば，稼いだ所得を一生で全部消費するのならば，その所得に比例税を課していることと等価になります．つまり，消費税は比例所得税とみなすことができます。ということは，消費税率が15％，20％になれば，その分の比例所得税を低所得者にも課すことになりますから，それなりの低所得者に対する対応も当然必要になってくるかなと思います。ただし，その対策としては，政策当局者の方々の前で言いにくいことですが，今回のように軽減税率で対応するのではなくて，やはり給付を中心とした低所得者対策が重要になると思います。

〔所得税改革〕

関連して所得税なのですが，先ほど消費税の重点化ということを申し上げましたが，かと言って，所得税や資産課税の役割がなくなるとい

うことではないと思います。これもまた繰り返しになりますが，やはり消費税は低所得者に厳しいため，それを緩和する手段としても所得税の再分配効果を高める必要があると思います。

これについては２つの方策があると思います。今すぐできるものとできないものがあると思いますが，１つは給付付き税額控除です．これはちょっとハードルが高い政策変更と思えますが，中長期的にはまじめに考えていく必要がある課題です。特に消費税率が15%，20%ぐらいになる段階では，軽減税率ではなく，給付付き税額控除を導入し，米国やイギリスのように労働促進的な仕組みを入れるなり，あとはカナダ的な低所得者に対する消費税の簡易的な還付を設ける必要があるのかなと思います。

もう１つは短期的にできる施策と思っているものです。所得控除を税額控除に直すというのはぜひ進めてもらいたいと思います。というのも，所得税の税率が超過累進である場合には，所得控除の恩恵は高所得者ほど大きくなります．そこで高所得から低所得者へという再分配が必要ということであるのならば，その税源のためにも税額控除の方式は必要になると考えます。

〔生産性向上と法人税〕

法人税の議論もやはり労働者人口の減少というのに大きく関係します。生産者年齢人口が少なくなることは，労働投入量の減少を意味しますので，現在よりも多くの経済活動を達成・維持するためには，他の生産投入量の投入量を増加させ，かつ，生産性を高める必要があります。特に企業活動の生産性を高める１つの手段は，やはり，有効に民間投資を活用していただいて，民間資本をどのように蓄積していくかということだと思います。

その手法の民間投資を誘発する有効な手段の１つとしては，当然，法人税制を位置づけることができます。実際，今回の税制改革で法定税率が引き下げられましたが，経済学的にも，法定税率を引き下げることで，民間の投資を誘発することを示すことができます．しかし．財政状況が非常に厳しいなか．法人所得課税からの税収中立を前提にしてしまうと，今回のように，加速度償却や投資税額控除等の他の投資促進のための手段を犠牲にする必要があります．ここで民間投資を誘発するためには法定税率を下げるのがいいか，もしくは加速度償却や投資税額控除を充実させるのがいいかという点については，慎重に考える必要があると思います。と言いますのも，法定税率を下げるというのは，全ての企業に等しく下がるわけですが，特定の産業を戦略的に重点化するというのであれば，選択的に加速度償却や投資税額控除をうまく組み立てるというのが，経済学的には有効な方法ではないかなと思っています。これが法人税に関する意見です。

〔高齢化と相続税〕

最後に，局長のお話にはあまり出てきませんでしたが，資産課税と相続税ということで私の意見を締めくくらせていただきたいと思います。

やはり高齢化が進むと，言いにくい話ですが，当然死亡数が増えるわけです。その一方で少子化が進んでいますから，相続の件数は増えるのですが，相続を受ける人の数は少なくなります。この結果，そもそも資産の分布には偏りがあるところ，相続を通じた富の偏在が更に進む可能性が危惧されるのではないでしょうか。その一方で，相続数が増えるということは，相続税を有力な財源として位置づけることが可能になるというもの事実でしょう。今回，相続税の控除が引き下げられ，増税されたのですが，やはり相続というのは自分の努力によらず外から降ってくるものですから，そういった資産なり富の移転に対する課税は，更に増税する方向でもう少し積極的に考える必要があると思います。有名な議論では，伊藤元重先生や吉川洋先生も主張されていることですが，自分で稼いだ所得のうち消費できなかった部分は消費税が課せられていないので，死亡時にはその部分にも消費税

率と同じ税率で課税してもいいのではないかという議論があります。先生方は「死亡消費税」や「今までありがとう税」というような呼び方をされているのですが，そのような税は相続税の１種として富の不平等を是正するという効果もあります．このような観点から相続時の課税を考え，新たな財源にするのも一案かと思います。

時間が少し超過しましたが，よろしくお願いいたします。

（岩﨑）　ありがとうございました。引き続きまして，経済界からのご意見として，藤森様からご意見をいただきます。

（藤森）　日本製紙の藤森でございます。よろしくお願いいたします。財務省の星野様，充実した資料を基にしまして，財政・税制改革の現状と課題，それから今後のスケジュール感も併せてわかりやすくご説明いただき，ありがとうございました。私からは，企業側の立場からコメントさせていただきます。

〔財政の健全化〕

まず総論ですが，財政の健全化についてです。ご説明がございました７月に出ました内閣府の中長期の財政試算についてです。これは黒字化を目指すということでしたが，2020年でも国と地方の基礎的財政支出は5.5兆円の赤字がなお残るという見通しです。これはご説明のありましたように経済再生ケースを前提にして算定しています。これで算定しましてもなかなか黒字に転換してこないというのが今の見込みでございます。これに対しましては，2016年の骨太方針では，さらに歳出の改革，歳入の改革，この両面に取り組みまして，経済財政一体改革を着実に推進させることにより，2020年度の基礎的財政収支の黒字化を実現させるという目標になっています。ですが，ここでも前提が経済再生ケースになっていますので，問題ではないかと思われます。経済成長は足元の実績をベースとした実現可能な成長率にするというのは，民間の試算であればよくやっているわけですが，このような現実に合わせまして，より厳しい経済，財政の計画を策定する必要があると考えます。

今後とも社会保障費をはじめとした歳出の思いきった抑制ですとか個人所得税，消費税を中心としました新たな税制の見直しなど，引き続き財政健全化に向けた財政の歳入・歳出の改革を進める必要があると考えます。

2020年のプライマリーバランス黒字化は，財政規律としてぜひとも達成すべき，堅持すべきものだと考えます。なお，経済成長と財政再建という２つの課題の解決ですが，経済が先，財政が後ということではないと思います。これは同時並行的に進められなければならないと考えます。現在，家計の消費を鈍らせていますのは，将来の生活に対する不安の要素が大きく，これで消費が拡大しないということと，企業側から言いますと，将来の不確実性がありますから，なかなか将来の需要も読めないというようなことで，投資も鈍ってしまいます。成長戦略を推し進める中で，景気の動向に拘らず財政再建を実施していくということが将来の不確実性を減少させることになり，これによりまして需要を喚起させることにもつながると考えます。

〔税制改革全般〕

次に，税制改革全般の話です。経済社会の構造が大きく変化してきています。１つは，産業経済のグローバル化を背景にしまして，従来ありました年功賃金，それから終身雇用の正社員をベースとするという日本型の雇用システムはもう維持できなくなっています。それから，若い世代におきましては，非正規雇用の拡大，女性や高齢者の就労の拡大，正規雇用の多様化，転職機会の増加等，働き方が多様化しています。このような社会構造の変化にマッチするように，中長期的な視点から税制全般にわたっての見直しが必要であると思われます。

既に法人税・消費税の課税につきましては，大きな改革の方向性が示されています。現行の経済活性化の政策，それから財政健全化の両方を同時並行で目指さなければならないという状況の下では，歳入増加に向けましては，主に個人所得課税，それから消費税の増税を中心とした長期的な見直しによりまして，税収増を生み出す制度に組み直さなければならないのではないかと思います。この点をお伺いしたいと思います。

〔法人税〕

それでは，国税の各論です。まず１点目は，法人税についてです。法人税改革ですが，これは日本の立地競争力の強化と日本企業の国際競争力を高めることを目指すものです。ご説明がございましたように，課税ベースの拡大と併せまして，実効税率の引下げによります成長志向の法人税改革が進行しており，平成28年度税制改革では実効税率が20％台まで引き下げられました。この点は，企業としては税制改革の決定のスピードを含めまして，大いに評価できるところです。引き続き，日本の立地競争力の強化，及び対日直接投資の促進を通じての経済活性化のために，税率のみならず課税ベース等の他の仕組みも含め，国際的に調和したイコールフッティングな法人税制にしていく必要があると考えます。この点につきましてもお伺いしたいと思います。

次に，法人税の中の研究開発税制についてです。研究開発ですが，これはわが国がイノベーション立国としまして持続的に技術革新を生み出し，世界の競合する他社に比べて優位な立場を築いていくためには不可欠であります。イノベーションは企業の付加価値を高めるための源泉です。イノベーションによる新規需要の創出や生産性の向上は，少子高齢化が進むわが国にとりまして，今後も経済成長を継続していくためにはなくてはならないものです。特にわが国では，組織別研究費の負担割合において民間企業の占める割合が高くなっています。大学におけます産学連携と並行しまして，引き続き民間が主体となって研究開発投資をリードしていくためには，恒久的なインセンティブが必要です。研究開発を促進する税制に関しましては，経済発展に不可欠なものとして重点的に本則化し，さらに拡充する必要があるのではないでしょうか。

また，日本再興戦略では，第４次産業革命を実現する鍵はオープンイノベーションと人材にあるとされています。オープンイノベーション型の研究開発税制につきましては，企業の競争力の源泉に関わる施策になりますので，さらに企業が活用しやすいものとして，拡充する必要があるのではないかと思われます。現行のオープンイノベーション型の税制は，少し要件が厳しくて，十分に活用が進んでいないように思われます。

〔消費税〕

２点目は消費税についてです。簡単にコメントいたします。持続可能な社会保障制度となるような安定財源の確保と財政健全化を目指すためには，消費税については税率10％への引上げは確実に実施していただきたいと考えています。それから，少子高齢化が急速に進行しますので，受益と負担の大幅なアンバランスが今後さらに

拡大し社会保障費が増加することを考慮しますと，中長期的に考えますと安定財源を確保するという観点から消費税のさらなる引上げも視野に入れなければならないと思われます。

〔所得税〕

次は，所得税についてです。個人所得課税につきましては，平成元年施行の消費税の創設を含みます昭和62年・63年の抜本的な税制改革におきまして，負担の軽減を実施しました。さらに平成６年の税制改革におきまして，中高所得層を中心に，所得水準の上昇を伴う負担の累増感を緩和するという観点から，税率構造について大幅な累進緩和が行われました。近年，最高税率の引上げですとか給与所得控除の漸次の引下げ等によりまして，再分配機能は回復傾向にありますが，所得格差が拡大している現状におきましては，十分とは言えません。

昨今の，四半世紀というお話でしたが，若年層・低所得層を取り巻く現状と経済社会の構造変化を踏まえますと，個人所得課税につきましては税収調達機能，それから所得再配分機能の回復を図りまして，個々人の経済力に応じた公平な負担を実現するための見直しが必要であります。

今後，安定的な財源確保という観点から，基幹税としての個人所得課税の公平性を経済社会の構造変化に合せて再構築した上で，消費税の増税とセットで公平・中立・簡素という観点から検討していくことが望ましいと思われます。

〔国際課税〕

それから４点目は，国際課税についてです。明日の討論会で活発な議論が行われるかと思いますが，企業側から一言コメントさせていただきます。

2015年の BEPS プロジェクトの成果を踏まえまして，今後各国が適宜法制化を行うという項目があります。これは行動計画３「効率的な CFC ルールの構築」ですとか，行動計画12「タックス・プランニングの報告義務」です。それから，既に国内にあります既存の基準を改正するような項目もありまして，これが行動計画７「恒久的施設認定の人為的回避の防止」ですとか，それから行動計画８，９，10につきましては移転価格税制に関わるところです。これらの法制化に当たりましては，重要なところは租税回避の防止ということはよくわかっておりますが，その他に企業の競争力の維持・強化，この観点も踏まえて多方面からの議論が必要だと考えています。

そのためには，対象となる事象の実態を把握いたしまして，適用した場合の企業側のコストとベネフィット，それから実務の簡便性に留意して進めることが重要だと考えています。納税義務者が制度を適用するに当たりまして，過度に精緻な制度にならないような配慮が求められると考えます。

〔環境問題と税制〕

それから最後に，環境問題と税制についてです。

１点目が地球温暖化対策税の抜本的な見直しのお願いです。東日本大地震後，わが国では原子力発電所の稼働停止に伴いまして，化石燃料の輸入が増加し，産業用の電気料金が上昇し，企業の国際競争力に大きな影響を与えています。そのような状況の中，さらに地球温暖化対策税というのはエネルギーコストにストレートに効いてきますので，コスト上昇の要因にもなっています。この地球温暖化対策税につきましては，課税の廃止を含めまして，抜本的に見直す必要があると思われます。

それから，環境関係の２点目です。グリーン環境投資に関わる税制の維持・拡充についてです。グローバルな社会的要請としまして，地球温暖化対応が当然のことのように求められています。各企業は，それぞれの事業を通じまして，低炭素化に貢献する製品ですとかサービスを提供しています。環境対応そのものが，今ビジネ

スチャンスとして広がっています。地球温暖化対策，それから環境改善及びその技術革新投資に関わる税制ですが，これをぜひとも維持・拡充していただきまして，新規事業の創設，それからさらなる省エネの推進，省エネ技術向上を図りまして，環境対策に貢献するグリーン化措置をさらに推進し，税の観点から後押しする必要があると考えています。国税の関係につきましては以上です。

（岩﨑）　ありがとうございました。それでは，時間が結構経過しているので，申し訳ないのですが，簡潔に答えられる限りで結構ですが，ご回答いただければと思います。

（星野）　ありがとうございます。林先生からは，かなり税制の本質論も踏まえたご質問ご指摘を頂きました。また，藤森取締役からは，実務に根差したご指摘を幾つか頂きました。ありがとうございます。

〔消費増税とその対応について〕

まず，林先生からのご質問でございます。軽減税率の関係で，やはり給付付き税額控除も含めて，給付を考えていくべきではないか，それから諸外国で行われている給付付き税額控除みたいなことについて，どう考えるかといったようなご質問を頂きました。やや説明がダブりますが，この軽減税率にするか，給付にするかという話については，相当いろいろな議論があって，幾分政治的な判断ということもあるわけでございますし，最終的には痛税感みたいなことを直接買い物をするときにどこまで感じるかということが決め手になっているというような面もありました。経済学的に，また効率的にどうかという議論があることは重々承知していますが，そこは少なくともこの局面では軽減税率を採用し，その中でインボイス制度なども含めて制度構築を行っていくという方向で，なるべく国民，あと事業者に受け入れやすいような制度をとにかく考えていくことかなと思っています。

その他の国で行われている給付付き税額控除ですが，これはこれでいろいろな目的，例えば就労促進ですとか例えば子育てですとかいろいろな制度があるということは承知しています。新たな制度を入れるときに，例えば，就労促進の関係で言いますと，生活保護制度ですとかその他の就労促進施策などとどういうふうに制度の整理を行うのかといった話ですとか，執行上，例えば所得に応じて給付を行う場合にその所得を全体的にどう正しく把握するのかといったような，各国とも悩んでいる，直面している問題もありますので，そういったことも含めて，制度について考えていく必要があるのかなと考えています。

〔所得税改革について〕

それから，所得控除から税額控除を所得税改革の中で考えていくのではないかということです。また，消費税が中心的な税の中で，それをある程度調整するための所得税の役割というご指摘を頂きました。この点については，私どももそういう方向の議論かなと思っています。所得控除から税額控除への転換につきましては，今日ご紹介しました論点整理の中でも所得控除方式が高所得層の税負担軽減効果が大きいということで，諸外国の例も参考にしながら控除方式の在り方についてさらに議論を深めていく必要があろうかと考えています。

それから，消費税が上がっていく中にあって，所得税がそれを補完する意味で意義があるというご指摘は，もっともなご指摘であろうかと思います。そこは消費税と組み合わせて所得税の意義というのをどういうふうに考えていくかという論点は十分あると考えています。ただ，現時点において今回やろうとしている個人所得課税改革自体は，税収中立というか負担構造の見直しをしていくというコンセプトの中で，ある

意味キャップをはめてその中での負担の構造自体を見ていこうということで，政府の中では税収中立ということがうたわれていますので，当面の政策課題としてはその枠内で議論していくのかなと考えているということでございます。

〔法人税について〕

法人税につきまして，労働人口の減少の中で生産性を高めるためには，税率の引下げよりも租特の方が効率的ではないかというご指摘でございました。これも，ご指摘としては非常にわかります。法人税をめぐる議論は，税率なのか，租特なのかということは昔から議論されているところでございます。一時は税率引下げよりもそういった租特，償却制度の方が効くのではないかということでかなり重点的にやったということもあります。これも先ほど説明の中で申し上げましたとおり，産業構造がかなり変わってきており，投資を行うような製造業が重点的に利用可能な制度というよりは，横断的にメリットを受けるといった税制で企業努力を促していった方が，政策としては今の局面にいいのではないかという判断で行っています。

ここの点については，政策論として両論あるのだろうなということは重々承知していますが，今回の法人税改革のコンセプト自体は，今日ご説明を申し上げたところだということで，ご理解いただければと思います。

〔相続税について〕

それから，相続税の活用ということでございます。これは先生のご指摘のとおりかと思っています。今後ある程度相続というものに財政負担を求めていくとか，それから亡くなられたときにそれまでの消費税がかかっていない貯蓄に回されていた分について死亡消費税なりありがとう税ということで課税していくという考え方，それ自体は考え方としてあることは承知しています。現時点では，平成25年の税制改正で相続税の基礎控除を下げましたし，また最高税率の引上げも行っていますので，そういった最近の制度改正の影響もにらみ合わせながら，相続税の今後の制度設計を考えていくのかなと考えているところでございます。

〔税制改革全般について〕

藤森様から幾つかご指摘いただいた点でございます。まず個人所得課税と消費税の増税の両方を行って税収増を生み出すべきだというご指摘でございます。財政についてのご指摘ご見識につきましては，本当に逆にこちらが励まされているなと感じました。消費税について，今後経済環境を整えながら，まずは10％への引上げに向けた環境整備を行っていくのかなと考えています。また，個人所得課税については，繰り返しになりますが，税収中立の下で負担構造の再構築ということを考えていきたいと考えています。

〔法人税について〕

法人税の関係で税率のみならず，課税ベースの仕組みも含めて国際的に調和したイコールフッティングな税制というご指摘もございました。これも，法人税を考えていく上では，国際的なイコールフッティングということは常に念頭に置いて考えていかなくてはいけないと考えています。そういったことは肝に銘じながら，今，実際に置かれている日本企業の収益性ですとか産業構造の変化の中でどういった税制を施行するのがいいかということをかなり議論した上で，今回の法人税改革を行っているということでございます。

研究開発税制でオープンイノベーション型みたいなものの要件が多少厳しいというようなことも含めましてご指摘いただいたところでございます。問題意識自体は藤森様のご指摘とかなり共通した部分がございますし，そういった認識を持っているが故に，27年度の税制改正ではオープンイノベーションを推進する観点から，支援の重点を共同研究などの質の高い研究開発

にシフトしているということでございます。日本の研究開発税制は総額型を中心とした制度になっていまして，そういう意味では民間企業が研究開発投資の主力を担っています。今後の経済発展にとっても研究開発が非常に重要だという認識で，諸外国と比べても遜色ないか，それを上回るような研究開発税制を取っているところでございまして，今の税制も踏まえながら，どういったことが今後考えられるか，また今の制度を利用して研究開発についてはなるべく積極的に取り組んでいっていただきたいというのが当局の願いでございます。

〔消費税について〕

それから，消費税のさらなる引上げの議論は，こちらに対する励ましのお言葉だと受け止めています。

〔所得税について〕

個人所得課税につきまして，最高税率の見直し，あと給与所得控除の引下げ等々の議論をおっしゃられました。個人所得課税についても，確かに基幹税の１つとして考えていく必要があろうかと思います。ご指摘のような視点は失わないようにしないといけないと考えていますが，近年の改正で最高税率の見直し，給与所得控除の引下げは行ってきているところでございます。まだまだ十分ではないというご議論もあるかと思いますが，そういった改正を踏まえた上で，今回の個人所得課税の改革の議論についてさらにどうしていくかということを模索してまいりたいと考えています。

〔国際課税について〕

BEPS プロジェクトについて，多方面からの議論が必要で，企業側のコストですとかベネフィット，簡便性ということにきちんと配意すべきだというご指摘がございました。この点についても，そのとおりだと考えています。今後具体的な制度設計の議論が行われることになるわけですが，そういった面も十分配慮しながら，実際の制度をどのように構築するのかということについて，さらに議論を進めていきたいと思います。

〔環境問題と税制について〕

地球温暖化の関係で地球温暖化対策税についてのご指摘がございました。これ自体は地球温暖化対策のための課税の特例ということで，広く薄く負担を求めるということで導入されたところでございまして，引き続き CO２排出削減抑制のための諸施策を推進していく必要がございます。負担の問題等々あるかと思いますが，なかなか課税の廃止を行うことは難しいのではないかと考えています。

地球環境の関係のさまざまなグリーン化の措置ですとか技術開発等に関する税制の後押しのご指摘がございました。この点につきましては，租特をどこまでやるのか，必要なものに限定していく必要があるという議論も昨今非常に強いという中にあって，租特の見直しも順次進めていますので，そういった状況も見ながら，また利用状況も踏まえながら，環境対策に対してどのようにアプローチしていくのかということは，今後検討してまいりたいと考えています。

以上です。

（岩﨑）　ありがとうございました。それでは，国税に関する議論はいったんこれで切り上げさせていただきます。

続きまして，地方の税財政の現状と課題につきまして，林﨑自治税務局長からご説明をお願いいたします。

Ⅲ．地方財政・地方税制の現状と課題

（林﨑）　ここからは「地方財政・地方税制の現状と課題」ということで，私の方からご説明させていただきます。自治税務局長の林﨑でございます。地方税制につきましても，日頃からその執行への協力或いは制度の改革の提言等々を頂き，大変感謝しております。今後ともよろしくお願いいたします。

お手元に横長の資料を用意させていただきましたが，もうお時間も押していますので，まずは**資料❽**を開いていただきたいと思います。

総論：地方税財政の現状

先ほど林先生の方から，国と地方は不可分，或いは国と地方のつながりといったようなお言葉がございましたが，わが国の行政，主に歳出面に着目した図を付けています。この図をどう見ればいいかということでありますが，一番下に便宜上書かせていただいています「国民（住民）」，われわれがいるわけでありますが，ここに対して行政サービスが提供されます。それを，下向きの矢印で表しています。一番右側上の「国の歳出」というところから真っ直ぐに「国民（住民）」に向かって矢印が伸びていますが，年金給付でありますとか或いは国家の防衛といったような社会サービスは，国が直接行政サービスとして提供しているものでございます。

それ以外の多くは，この図にございますように，地方の歳出ということで，その仕事を実施しているのはほとんどが地方公共団体ということになっております。もちろん大きな社会資本の整備で国の直轄事業といったようなもの，国の出先機関が直接執行しているようなものもあります。しかし，われわれが日々生まれてから死ぬまで生活していく中で，教育，社会保障，それから社会資本整備，或いは警察・消防その他戸籍・保健所等とか文化・スポーツといったような行政サービスを実際に提供しているのは地方公共団体，都道府県であり市町村であるという図でございます。

そして，例えば大きいところで言いますと，義務教育，全国どこでも必ず９年間義務教育が受けられるわけでありますし，それからまた準義務教育と言ってもいいと思いますが，高等学校における教育も日本全国どこでも受けられます。そこにありますように国の歳出から矢印が，地方の歳出に向けて出ています。国の方から，例えば義務教育で言えば先生のお給料の３分の１は国庫負担金で，地方公共団体に出します。そこに残りの３分の２を地方公共団体が加えて先生のお給料を賄って，そして教育が提供されます。社会保障で言えば，生活保護について国が４分の３の負担金を出します。残りの４分の１を地方が足して，そして社会保障を国民に提供する，生活保護としてサービスを提供していきます。介護サービスなどもそうです。

或いは，左側の方に国の歳出というところから矢印が出ていない，警察・消防，戸籍・保健所等といったものがあります。これも地方公共団体によってやったりやらなかったりというわけにはいきませんので，国が法令等で実施を義務付け，基準を設定するということで，全国的にどこに行っても警察があり消防がありというように行政サービスが提供されています。それから，比較的こういう国の国庫負担金・補助金

或いは法令等がないような分野，文化・スポーツといったようなものは，地方公共団体が独自に提供する部分が大きいわけでございます。

そして，そういう行政サービスを提供する，地方で言えば右側の教育，社会保障，社会資本整備，国から来る分に地方の財源を加えて最後の歳出を賄う，或いは警察・消防以下の左側の部分のこういった歳出を賄う，その財源が，これからお話しする地方税であり，それから私ども地方関係者から見ると，地方税の一種というふうに捉えているわけでありますが，地方交付税でございます。

ですから，地方の場合は，地方交付税と地方税と合せて大きく言えば地方税です。それで地方が必要な財源を賄っているという構図にあるのだということを，まずご理解いただきたいと思います。

そして，もう少し具体的に言いますと**資料⑩**であります。地方財政計画というものを作って，毎年毎年，来年足りるか足りないかということをやっているわけでありますが，給与関係経費とか一般行政経費とかといったように，いろいろ区分があります。右側の四角の中を見ていただきますと，例えば右上の点点々の中は，地方公務員は今238万人ほどいるわけでありますが，そのうちの８割ほどは，教育・学校の先生でありますとか或いは警察官・消防或いは福祉関係の職員が占めているということでございます。

それから，その下の少し太めの枠で書いていますが，日々の生活を思い出していただきたいのですが，警察・消防或いはごみの処理というのもございますし，それから道路がぼこぼこだと車も走れません。或いは，河川があふれると大変なことになります。公園も必要でしょう。そういったようなものの設置から維持管理，或いは子どもが生まれたら予防接種だ，乳幼児健診だといったようなこともございますし，学校に入れば義務教育，或いは私学に行けばその私学に対する私学助成，その他そういった行政が，いわゆる行政サービスと言われているものであります。一口に行政サービスと言うとあまりぴんと来ないのですが，こういうメニューを見ていただくと「ああ，なるほどね」というふうにわかっていただけるのではないかと思います。下の方には上下水道とか或いは病院といったようなものもあるわけであります。

このような日々の行政が行われて，社会が維持されています。こういった行政サービスや制度があって，その上でやはりリスクを取ってチャレンジして成功する，稼ぐといった経済活動もできるわけであります。制度がしっかりあって社会が安定していて，そういうチャレンジもできるということであります。やはりこういう制度を維持していく上で，当然税というのが必要になってくるということを訴えたい訳でございます。こういった仕組みがきちんとないと経済活動もできません。シリアやイラクを考えていただければすぐわかると思いますが，それでは安心して経済活動もできません。やはりこういう仕組みをしっかりと維持していかなければならないということでございます。

その上で，**資料❶**に戻っていただきたいのです。地方税収が38.8兆円と書いてあります。国税化された部分も含めると40兆円ぐらいになるわけでありますが，それでも今申し上げたような行政サービスを提供していく上で，なお財源不足が5.6兆円あるということでございます。少子高齢化がこれからさらに進んでいくことが確実ということを考えますと，今後も厳しい財政状況が続くことが見通せるわけであります。

それから，財源不足の状況というのは**資料❸**になります。ここのところの税収の増加，或いは行革で歳出を抑えるといったようなこともございまして，財源不足そのものはここのところ順調に減ってきているわけでありますが，税収が今後どうなっていくかによりまして，こういった傾向が続くのか，最近の見通しで言うとちょっと今年ぐらいから厳しくなるのではないかといったようなことが取り沙汰されているわけであります。

それから，**資料❹**をご覧いただきたいと思います。上の方の棒グラフは，国の国債の発行の状況で，ピンクの部分が，いわゆる赤字の国債，特例公債です。下の方が地方の方で，国債に対応する地方債の発行額を書いています。それから国で言う赤字国債，特例公債に相当するものとして，この赤い部分で，地方債の増発といったようなことを行っています。赤字地方債をかなり発行するようになってきたということでございます。

それが，**資料❺**と**資料❻**でございます。

これの残高をご覧いただきますと，結果として国の方も赤字，国債そのものは838兆円の残高，そして特例公債残高が555兆円といったような数字がございますが，同じように**資料❻**を見ますと，地方は196兆円，そして一番下の部分ですが，52兆円のいわゆる赤字地方債を発行しているということでございます。先ほどご覧いただいたような国と地方の力を合せて国民に行政サービスを提供しているという全体の大きな構造がありますので，その中で国税があり，地方税があります。国税が足りないときは大体地方税も足りないのです。従って，この赤字国債が増えていることに対応するような形で，地方の方もこの赤字地方債が増えてきているということでございます。地方サイドから見ますと，いろいろな仕事を全国ベースでこれだけやりなさいと水準を決められたりしている中で金が足りないということですので，この足りない赤字地方債に相当する分は本来は地方交付税を増やしてほしいということをよく言うわけでございます。各地方自治体においても，やはり財政の状況，財政が厳しいということをしっかり認識していただきたいといったようなこともありまして，ご覧いただいた**資料❻**にありますように，平成13年，14年ぐらいからこの赤字地方債を発行して何とかやりくりをするという制度ができているわけでございます。

ちなみに，地方交付税法の第６条の３という規定がありまして，２年以上続けて大きく財源が足りないときは，交付税の率を上げるか制度を改革しなさいということが，法律で書かれているわけでございます。この法律の条文にしっかり対応する形でいろいろ制度改正をしている訳ですが，交付税を増やすのではなく，この赤字地方債で対応している部分があるというのが実情でございます。

それから，プライマリーバランスは先ほど主税局長からもお話がありました。**資料❼**を付けてございます。

国際比較でちょっとご覧いただきますと，**資料⓬**でございます。制度の企画は日本の場合中央集権的で，実施の方は地方分権的だと言われるわけでありますが，先ほど来申し上げていますように，実際の仕事を担っているウエートは，国際的に見ても日本の場合地方が非常に高い状況にございます。**資料⓬**をご覧いただきますと，連邦国家と並んで地方財政の構成比が高いということが見て取れるかと思います。

他方で，当然やらなければならないからじゃぶじゃぶやるということではいけないわけでありまして，行革にもしっかり取り組んでくださいということでこれまでやってきています。

端的にわかりやすいのが**資料⓮**，よく言われる地方公務員給与の問題であります。かつて，昭和49年ころは国家公務員と比べて平均しても１割以上高いという時代があったわけです。ラスパイレス指数というもので見ますと，昭和49年のところで110.6といったような数字が見えるわけであります。これは平均ですから，自治体によっては国家公務員よりも３割高い，４割高いといったところも幾つかあったりしたわけでありますが，その後それはやはり問題だろうということで取り組みが行われてまいりまして，近年では国家公務員を少し下回るぐらいの水準になっているわけでございます。

資料⓯は数の方であります。これも行革を進めまして，職員数も極力絞り込むといったような取り組みが各団体で行われてきていまして，総職員数を見ていただきますと，**資料⓯**の右上

ぐらいのところ，平成６年，７年辺りから見ますと54万人ほど職員数を減らしてきています。そして，そういう中で，その左側の円グラフのところにも書いてございますが，教育，警察，消防，福祉といったようなものが７割を占めているわけでございますし，一般行政のところを極力合理化するということです。警察官をそんなに大きく減らすわけにもいきませんし，先生の数もそんなに大きく減らせません。消防なんかもそうです。福祉はどんどん増えるということで，この部分はどんどん増えてきているわけでありますが，一般行政の方を合理化するといったようなことで，削減してきているという状況にございます。

それから，**資料⑯**を開いていただいて，市町村合併についてもご紹介しておきます。左側ですが，平成11年，われわれは3,300という数字を言っていたのですが，市町村の数で言いますと3,229ほどあったわけでありますが，平成の大合併を推し進めまして，今は1,719という市町村数になっています。結果として，例えば議員の数も合併当初の最初の何年間かは合併した市町村ごとの議員の数も維持するという経過措置はありましたが，その後の改選のときには減らして適正化して大きく地方議員も減ってきていますし，当然首長さんも市町村の数だけ減っているといったような状況でございます。そして，この合併について，プラスの評価という意味では，非常に零細，小さな市町村では，職員を一定の数確保するというのもままならないという中で，ある程度大きくなりますればきちんと職員も置けるようになってきます。或いは市町村がくっついたことによって広域的な観点というのが強まりますので，広域行政がかなりできるようになったという積極的な評価もございます。

他方で，合併をして住民の声が届きにくくなったとか，或いは住民サービスが低下したとか，旧市町村単位でいろいろあった伝統文化がなくなってしまったといったようなお声もあるわけでございます。合併も，ここから先に更に進めればもっと行革効果といいますか，財政的な面でもいろいろな効果が出るかというと，これもなかなかそういうことも言い切れないということもございまして，国が主導する合併については一応一区切りということで，今後は，左右合併したところを見て「ああ，やはり自分たちも合併しよう。した方がいい」と思っていただいたら自主的に合併を進めていただくということであります。これから人口も減少していく中で，合併としては今程度までまず国主導で来ているわけでありますが，これから先，例えばいろいろな施設といったようなものもみんな隣の町と同じだけ自分のところもそろえたいというフルスペックということでこれまでやってきたわけでありますが，そうではなくて，周りと協力しながら連携しながら，本当に必要な施設をお互いに利用し合うような形で効率化していく，ネットワーク化していくという取り組みを国としても進めてきているわけでございます。

先ほども少し話題に出たかもしれませんが，公共施設などもこれからどんどん老朽化したものが出てまいります。人口は減っていくという中で人口の将来像をしっかり予測した上で，今の市町村が持っているような公共施設を今後はどうしていくのか，廃止するのか，或いはリニューアルするにしてもそのリニューアルの仕方，隣の町との役割分担，「うちはもうやめる。おたくを使わせて」といったようなことも進めてくださいということでやっているわけでございます。

以上が，いわゆる財政をめぐる状況でございます。

資料⑰から税の話でございます。**資料⑰**租税体系ということで，国税，地方税それぞれ並べさせていただいて，随分たくさんあるなということになろうかと思います。

資料⑱をご覧いただきたいと思います。これを課税ベースに着目して並べ替えてみると分かりやすいかと思います。国税で言う所得税・法

人税に対応する地方税ということで右側にあるような個人住民税等，それから消費課税として消費税，酒税ありますが，地方税として地方消費税或いは自動車の取得税でありますとかゴルフ場利用税等々がございます。資産課税としては，これは先ほども相続税の話が出ましたが，地方税の場合は何と言っても固定資産税というのが大きいわけでございます。

資料⑲地方税の原則ということで並べました。共通する部分はもちろんたくさんありますが，国税とかなり性格が違う部分もあります。地方税でよく言われますのは，①応益性の原則ということです。冒頭申し上げたように，地方団体が主として行政サービスを提供していること，その地域的行政サービスの広がりというのもありますので，地方団体が提供する行政サービスから受ける便益に応じて地域の住民が税負担をするという，応益性の原則ということが言われます。

それから②です。日々の行政サービスというのは，一年ごとにそんなに大きく変動するものではございません。確かに，例えば近年，江東区辺りにタワーマンションがいっぱい建って急に子どもの数が増えたので，保育所をまた作らなければいけない，小学校を作らなければいけない，しかもその世代が育ってしまうと今度はそれが不要化するといったようなことも地域的にはありますが，かつてのように全国的に右肩上がりでどんどん増えていく時代ではなく，割と安定してきていますので，そういう中でやはり現場を担う地方，そこの税収としての地方税は景気変動に左右されにくい，安定していることが求められると言われているわけでございます。

それから，④の負担分任の原則であります。地域社会をみんなで支えるということで，地域社会の会費的な性格があります。地方税の負担をみんなで分かち合うのだということが言われるわけでございます。

資料㉑をご覧いただきたいと思います。大きなところ，税収の推移を折れ線グラフで並べてあります。ご覧いただいてわかるように，一番下の地方消費税は当然安定しているわけですが，その次にある青い線は地方法人二税で，非常に景気動向に左右されるという面があります。その上の赤い線は固定資産税で，割と安定しています。それから個人住民税につきましては，平成18年で途中不連続になっていますが，このときに所得税から住民税に３兆円の税源移譲というのがあったのでここは不連続になっていますが，そこそこ安定した状態であるということが見て取れるかと思います。

それから，国税と道府県民税，市町村税が**資料㉓**に書いてございます。道府県税のところをご覧いただきますれば，個人住民税，道府県民税，それから地方法人二税，そして地方消費税，自動車税，軽油引取税，この辺が大どころでございます。

その下の市町村の方は，同じく住民税である個人市町村民税，法人は道府県に比べるとかなりウエートが低いわけでありまして法人市町村民税，何と言っても大きいのは固定資産税，そういったものがメインの税目であるということがおわかりいただけるかと思います。

あと，地方の税制を考える場合にどうしても避けて通れないのは，**資料㉔**の遍在性ということです。人口１人当たりの税収額を見ますと，例えば遍在性が高いと言われる法人二税は，東京と奈良では１人当たりに直して６倍違うわけです。他方で，地方消費税は1.7倍，固定資産税は2.3倍，個人住民税は2.7倍ということで，まあまあ遍在性が低いという，こういったような姿になっているわけでございます。

ということで，地方税制を考える場合に難しいのは，先ほど申し上げたような地方税に必要とされる特性，それからもう１つ，今ご覧いただいたように地域による遍在性，年度，年度で見た安定性といったものが非常に難しい課題を突きつけてくるということでございます。

各論：平成29年度以降の税制改正に向けた主な課題等

１．消費税率引上げ時期の変更に伴う措置

資料㉖からは現在の主な課題ということで資料を付けています。まず，先ほども星野局長からご紹介がありましたが，消費税率の引上げ時期の変更に伴う地方税関係の措置ということでございます。10％の消費税のうちの2.2％部分につきましては地方消費税ということになっていまして，引上げ時期を同じように２年半先に送るということでありますとか，**資料㉘**をご覧いただきますと車体課税の見直し時期も２年半延ばすということでございます。消費税が10％に上がる段階で自動車取得税を廃止する，或いは自動車税・軽自動車税に環境性能割を入れるといったことを決めていたわけでありますが，これも２年半延びるということでございます。

それから，**資料㉚**になりますが，地方法人課税の偏在是正ということです。先ほどご紹介したように遍在性がありますので，遍在性が低いと言われている地方消費税ですら1.7％から2.2％に上がりますと東京を中心とした大都市部に多く税収が上がってくることになりますので，その関係でやはり偏在是正が必要だということで，ご覧のような措置を決めていたわけでありますが，これも２年半延ばすということでございます。

資料㉛にその偏在是正の仕組みについて書いてございます。地方消費税を1.7％から2.2％にすると，東京に税収が多く集まってくるので，財政力格差の拡大への対応が必要になるということで，この法人住民税の法人税割の一定割合を地方法人税ということで今国税化していますが，その部分を大きくします。そして，その税収を地方交付税の原資にします。地方の共有財源の原資にするということです。

それから，法人事業税は，以前，地域間格差が問題になったときに，その一部を地方法人特別税という国税にしたのですが，こちらの方は今回抜本改革を行うときに，元の地方の法人事業税に戻すということでありますが，そのうちの一部は交付金として都道府県から市町村に配分します。これで，全体として格差是正，偏在是正をしながら消費税を引き上げながら進めていこうということになっていたわけでありますが，これも２年半先延ばしになるということです。

あと**資料㉜**にありますが，住宅ローン減税措置も国税同様に２年半延ばすということです。これは国税で減税しきれない部分を個人住民税で減税している，この減収額については国費で補填するとなっていたわけでありますが，これも２年半延ばすということです。こういった内容の法律をこの秋の臨時国会に出していくということになります。

２．地方法人課税

資料㉝からは地方法人課税の資料を付けてございます。一番上に国税の法人税がありまして，ここで法人所得を計算して法人税額が決まってくるわけでありますが，この法人税額を基にして法人住民税を計算することになっています。これを先ほどのように一部偏在是正のために改革する，国税の地方法人税の部分を増やすということを予定しています。

それから，法人事業税の方はまた違いまして，法人事業税は法人事業税で独自に計算することになっています。そして，資本金１億円超の大法人につきましては，所得割部分と合わせて，外形標準課税部分は付加価値額，資本金等の額を使って計算します。１億円以下の中小法人につきましては，これはもともと法人事業税全てがそうであったのですが，所得に応じて計算するということになっているわけでございます。

法人税改革については，先ほど星野局長からご紹介があったようなことが進んできているのが**資料㉞**，**資料㉟**でございます。

資料㊳を開いて下さい。与党の28年度税制改正大綱におきまして，法人税制をめぐる諸課題という記載もございます。これは地方法人課税については，大法人向けの法人事業税の外形標準課税の拡大も踏まえて，分割基準や資本割の課税標準の在り方について検討する，或いはその適用対象法人，今資本金１億円超とありますが，これについても引き続き慎重に検討を行うといったようなことなどが記載されているわけでございます。

資料㊴は，話題になりました企業版のふるさと納税の資料を付けてございます。特例イメージが下にありますが，もともとありました損金算入の国税・地方税合わせて３割に加えて，真ん中少し青い色をつけていますが，税額控除ということで法人事業税，法人住民税，そしてそれでも足りない場合は一部法人税を税額控除するという仕組みになっていまして，地域の活性化に企業の力を貸していただこうということで設けられました。今年の８月２日に第１弾の計画の認定が行われまして，102の事業が認定されたところでございます。事業費としては全体事業費で300億円を超えるような事業が予定されているということでございます。

そして，個人のふるさと納税の場合，後ほど申し上げますが，返礼品の問題が出てきました。こういった制度をつくるに当たって，特に法人に関して，これを制度化するときに，寄附の代償として補助金を交付したり低い金利で貸付金を貸し付けたりといった便宜供与を行ってはならないということが，法律を受けた規則或いは基本方針という閣議決定などで決まっているわけですので，この辺もご承知おきいただければと思います。

３．車体課税

資料㊵からは，車体課税の資料を付けてございます。自動車に関しては，取得時に１回自動車取得税，保有している間に自動車税・軽自動車税，その利用ということに着目して国税である自動車重量税があるということでございます。全国で道路を整備したり維持したりするのに現在5.4兆円ぐらい毎年かかっているわけでありますが，この自動車関係税全部合せて2.1兆円ということで，もちろん自動車関係税ではそういった経費は賄い切れていないわけであります。やはり道路がきちんとしていないと車も走れませんので，こういった税金を頂きながらそういった整備を進めているということでございます。

そして，そういう中に，いわば環境に配慮してエコカー減税でありますとかグリーン化減税というような制度が入っていまして，環境基準を一定満たすようなものについては一部減税するという制度になっています。

そして**資料㊺**の一番下の４行をご覧いただきますと，消費税率10％への引上げ段階で駆け込み需要とか反動減が予想されるということで，そういったようなこと，或いは自動車をめぐるグローバルな環境とかいわゆる普通車と軽との課税バランスとか，或いは自動車に係る行政サービス・道路の整備等々もあります。そういったようなことも踏まえて，平成29年度税制改正において安定的な財源を確保して地方財政に影響を与えないよう配慮しながら検討しましょう，ということが記載されているわけでございます。今申し上げたように，消費税10％が２年半先送りになったわけでありますが，一応こういったことが検討対象に挙がっていたわけでございます。

４．個人住民税

個人住民税ですが，**資料㊻**からふるさと納税の資料を付けています。**資料㊽**には，26年度，27年度で急速にこの制度の利用が伸びたことが見て取れるかと思いますが，それと比例するようにいろいろ問題があるではないかというご指摘も強くなってきています。

特に返礼品問題がございますので，**資料㊾**，この返礼品についてはこの制度の意義をよく理解して適切に対応していただきたいといった通

知を出しています。金銭類似性が高いもの（プリペイドカード，商品券）或いは資産性が高いもの（パソコンやゴルフ用品），といったものは返戻品としては相応しくないといった通知を出しています。

それから⑵にありますが，この返礼品の送付というのは制度の中で決められているものではございません。あくまでもお礼の気持ちということで送るということが前提でございます。そして，その上でなおこの返礼品を得た方は一時所得に該当するということですので，あまりに大きな額の場合はこの一時所得に係る税金がかかってくるということもあるわけです。そういったようなことも踏まえて，良識ある対応を地方公共団体に求めているところでございます。

資料㊿からは，所得税がメインなのですが，先ほどの経済社会の構造変化を踏まえた個人所得課税の見直しです。個人住民税もあります。**資料㊷**に地方税関係で論点整理の資料を付けていますが，個人住民税の場合は10％という比例税率ですので，所得の多寡に応じて，いわば所得控除による減税額が変わるといったようなことがありません。税負担の調整効果には制約があるということです。それから，先ほどの財政のところでも申し上げましたが，地域によっていろいろ置かれている状況が違うということがあります。或いは，地域の会費という性格があるといったようなことです。これは，右側の黄色い四角の２つ目の丸です。

それから，３つ目の丸のところが，社会保障制度との整合性ということ，個人住民税非課税世帯などにこうこうこういう福祉施策を講じますといったようなことで，個人住民税の非課税，或いは個人住民税でいう課税所得が幾ら以下という形で基準にしているような社会福祉関係の制度がたくさんありますので，そういったものとの調整ということも忘れてはいけないということです。

資料㊸はその関係の資料でございます。

５．固定資産税

資料㊹から固定資産税でして，安定的な税金ということですが，このうちの償却資産に関しては，**資料㊹**に制度の概要を付けています。免税点150万円といったこと，あるいは，土地と家屋は３年ごとに評価替えということです。次回は平成30年度ですので，その30年度に向けて固定資産税でいろいろ指摘されているような問題点などについて必要な検討を進めていくということでございます。

資料㊻は，中小企業者の新規取得の生産性向上に資する機械装置についての特例措置というものを，初めて地域活性化に向けた特例措置を今年設けたところです。ただ，これにつきましては，実は地方団体側，市町村長からは非常に強い批判が寄せられています。固定資産税はまさに市町村税中の市町村税であるにも拘らず，国の政策誘導に利用するのはおかしいといったようなご指摘を厳しく受けているわけでございます。ぎりぎり条件も絞った上で地域の活性化につながるということで，ご覧のような制度が新たにできたわけであります。

あと**資料㊽**，これは相続税中心かもしれませんが，固定資産税についてもいわゆるタワーマンションの固定資産税について，上層階も下層階も面積が同じだと同じ額となるのですが，実際に売買されるときには上の方が高いではないかといったようなことがありまして，タワーマンション全体の固定資産税額は変わらないのですが，その中における負担のあり方を見直すべきではないかという議論もございます。

６．ゴルフ場利用税

ゴルフ場利用税も，近年は毎年のことではありますが，今般リオオリンピックから正式種目に102年ぶりに復帰したのだから廃止するべきだというような声もあります。ただ，これは地方の特に中山間地辺りの貴重な財源だということで，なかなか難しいということでございます。

7．その他

あと，**資料㊷**には，いわゆる森林環境税といったような議論，**資料㊸**からはいわゆる電子申告，マイナンバーといったものの活用も進んできているということで資料をお付けしましたので，またご覧いただければと思います。

私からは以上です。

（岩﨑）　ありがとうございました。これから討論へと移るのですが，もう当初の予定終了時刻を経過していますので，申し訳ないのですが，要点のみおっしゃっていただければと思います。

まず，林先生からお願いいたします。

Ⅳ．地方財政・地方税制への意見

（林）　林﨑局長，どうもありがとうございました。

〔地方税の増加と地域間格差〕

まず，地方税を考えるときには２つポイントがあると思います。１つは，地方税の比率を高くすると，地域内の受益と負担のリンクが強まるという点です。２つ目は，地方税の税源には地域的な偏りがあるので，地方税の比率を高くすると地域格差が大きくなるということです。この２つの観点から地方税を考えるべきだと思います。

増税の話は国税中心に行われていますが，地域内の受益と負担の観点からは，増税については本来ならば地方税に関しても議論されていいような気がします。国のレベルで地方税の標準税率を上げればいいという簡単な話ではないと思いますが，受益と負担の関係が強調される地方税のレベルで増税の話が出てこないのが不思議だなと前から思っています。

〔固定資産税改革〕

そのような受益と負担の観点からは，固定資産税と法人事業税の付加価値割の２つが重要になるのではないでしょうか。固定資産税は市町村税の４割以上を占める重要な地方税ですが，ここでは特に土地部分が重要です。経済学には資本化仮説という命題がございまして，地方公共サービスの便益は地価に帰着することをずっと昔から経済学者は議論しています。したがって，応益原則が重要だということであるならば，やはり固定資産税の土地評価分は実勢の土地価格を十分反映させた形で評価しておくべきではないかと思います。従って，負担調整措置や小規模住宅優遇措置等は再考すべき時ではないかと考えます。

〔付加価値割について〕

いまひとつの付加価値割ですが，地方財政に関する議論では，それは必ずしも経済学的な議論ではないのですが，付加価値割は公共サービスの対価として概念化されているようです。実際，経済学的にも企業所得に課税するよりは付加価値課税のほうが効率性が高まるという議論もありますので，必ずしも悪い課税の方法ではないと思います。ただ，付加価値割は消費税と同様，付加価値を課税標準とします．違いは，生産段階で課税するか，消費段階で課税するかです．もちろん国外の取引まで考えると厳密には違ってくるのですが，今後も付加価値割を進めると実質的な消費税率はかなり大きくなる点を認識する必要があると思います。

〔地方交付税と地域間格差〕

最後に地域格差の観点です．これは地方交付税に関わることですが，やはり地方税収が増えると地域格差が大きくなりますので，それを補うのは地方交付税になります。ただ，地方交付税は，不交付団体に対しては格差是正効果はありませんし，ちょっと専門的な言葉になりますが，以前と比べ留保財源も大きくなっています

ので，地方交付税に地域格差を是正するような効果を100％求めるのは難しいと考えます。特に税源移譲を通じて地方税の比率が大きくなると，その傾向は強まると考えられます。今回，地方法人税ということで地方税の一部を国税化して，それを全部財政調整の原資に回すという仕組みがつくられましたが，地域格差是正の観点からは，この方向で政策を進める必要があると思います．それによって，どことは申しませんが，無駄遣いができるほどお金が余っている地方から財源を確保し，広く最低限のサービスが保証できるような仕組みを保てるのではないかなと思います。そうすることによって国の財源にもプラスにもなりますし，一部には不満は残るかもしれませんが，概ね丸く収まるのではないかなと思っています。

（岩﨑）　ありがとうございました。藤森様も要点だけお願いいたします。

（藤森）　それでは，簡単に要点をコメントいたします。林﨑様，わかりやすくご説明いただき，ありがとうございました。

まず，総論ですが，地方税における応益課税としての性格を強化するためにも，応能負担の部分につきましては国税に移譲し，一方で地方消費税を充実，強化する等，国税と地方税の在り方を含めまして，地方行政サービスを提供するための安定財源の確保に向けた抜本的な改革を検討する必要があるのではないかと思います。

〔事業税〕

各論は２点です。

１点目は事業税についてです。現行の制度は所得割，付加価値割，資本割が併用されており，仕組みが複雑です。応益課税の原則と税制の基本であります簡素化に照らしまして整理・統合などの検討を行う必要があると思われます。

〔償却資産に係る固定資産税〕

それから最後に，固定資産税についてです。先ほどのご説明で固定資産税が市町村にとりまして安定的な財源であるということは重々理解しています。ですが，償却資産の課税につきましては，応益性を根拠として課税されていますが，償却資産の大小と市町村の行政サービスとの間の関連性につきましては希薄であると思われます。償却資産は事業所得を生み出すための

費用としての性格を有していますが，税負担が特定の設備型産業に偏重しており，また国際的にみても償却資産への課税は極めて異例であります。わが国の製造業にとりまして，国際的なコスト競争力を損なう要因になっていると思われます。

償却資産に関わる固定資産税につきましては，投資促進を図るという観点から，課税対象の段階的縮小，廃止を含めて検討する必要があります。少なくとも当面は償却資産の償却方法，それから残存価額を法人税法の取り扱いに合せる必要があるのではないでしょうか。個別の論点ですが，この点をお伺いしたいと思います。

以上です。

（岩﨑）　ありがとうございました。それでは，お答えをいただければと思います。

（林﨑）　手短に申し上げます。貴重なご示唆ご指摘を頂きまして，ありがとうございます。

〔固定資産税改革について〕

まず，林先生からご指摘があった固定資産税の中での小規模住宅用地の特例等についてです。もともと昭和49年度に設けられたものなのですが，平成６年のときに固定資産税の負担が地域によってばらばらではないかというようなことで大改革が行われたときに，この地価公示額の７割程度を目標にということになったわけであります。そうしますと，今まで低かったところを上げなければならないということがありまして，そういう税負担の急増するところが出てくることに配慮して，今のような小規模住宅用地を６分の１にするといったようなことが設けられました。

ご指摘はごもっともで，評価額と課税標準額の乖離を解消していくということは望ましいのですが，一方でこの見直しに伴って負担が急増する納税者の理解が得られるかどうかというところになると，これはなかなか大変なことかなと思います。

〔付加価値割について〕

付加価値割と消費税についてお話がございました。確かにそういった側面があろうかと思います。付加価値割については，法人事業税として法人が行う事業そのものに課しています。消費税は消費一般に対して広く公平に負担を求めるということで，税の性格が違うのだと言ってみたり，或いは税の負担者については，付加価値割の方は企業が税を負担する，消費税の方は消費者が税を負担するということで，税を負担する主体が異なるのだといったような言い方もできるわけでありますが，貴重なご示唆と考えます。

〔事業税について〕

それから，藤森様からのご指摘で，法人事業税の在り方としてもう少しすっきりさせた方がいいのではないかというお話でございます。長い間この外形標準課税をめぐって議論がされてきたわけでありますが，現状，全体の８分の５に今年拡大し，外形標準部分が平年度化するのが平成30年ということでございまして，当面われわれとしては制度運用をしっかりやっていくことが大事だろうと思います。確かに簡素化という観点は大事なものと思っていますが，他方でそれぞれのウエートをいじると，当然のことながら影響を受ける企業の種類というのもまた変わってくるということで，この辺は幅広く検討していく必要があると考えております。

〔償却資産に係る固定資産税について〕

最後になりますが，固定資産税のいわゆる償却部分についてのご議論でございます。これはご理解いただいているように，全国で償却資産分だけで1.5兆円あるということで，非常に大事な財源でございます。そういった中で，法人

税との扱いの調整といったようなこともあります。ここであらためて申しませんが，それぞれまた趣旨が違うということで設けられている制度であり，固定資産税の根本的な考え方とのバッティングという問題もあるわけですが，他方でやはり課税事務とか或いは納税事務の簡素化，合理化，負担軽減は大事な視点だと私どもも考えていますので，これはしっかり検討課題として受け止めていきたいと思っています。

私からは以上です。

（岩﨑）　ありがとうございました。論点は非常に多いのに，時間が足りなくて，大変申し訳ございませんでした。それにも拘らず，両局長からは大変詳細なご説明をいただきましたこと，とてもありがたく思っています。感謝申し上げます。また，林先生から新しい視点をご提供いただきましたし，藤森様からは実務からの強い要望をお聞かせいただくことができました。何らかの政策に反映させていただければありがたく思っています。

おわりに

（岩﨑）　安倍内閣が成立して以降，デフレ脱却，経済再生を目的とした税制改革が進められてまいりましたが，一応一区切りということで，今年度から税制の抜本改革の方向に向けた議論が進むようでございます。これは国税・地方税両方合せてその方向に進んでいくものと思われますが，本日の議論がご参席の皆様のご理解に役立つことができれば幸いと思います。大変長い時間ご静聴賜りまして，ありがとうございました。本日の議論はこれで終了とさせていただきます。

外国子会社合算税制の意義と課題

京都大学大学院法学研究科教授
岡村　忠生

1　はじめに

本日の報告は，表題にございますように，「外国子会社合算税制の意義と課題」といたしました。お話しするおおよその内容は，わが国の外国子会社合算税制（以下「CFC税制」といいます。また，本国の株主による支配を受けた外国子会社を「CFC」といいます。）を，昨年公表されたOECD／G20によるBEPSプロジェクト最終報告書[1]（以下「最終報告書」といいます。）の枠組み（後述する6つの構成要素）に従って概観すること，そして，CFC税制の目的や効果，さらに，今後の課題について検討をすることです。**資料1頁**をご覧下さい。

わが国のCFC税制は，タックス・ヘイブン対策税制として1978年（昭和53年）に導入されましたが，この報告では，2009年度（平成21年度）税制改正による外国子会社配当益金不算入制度の導入後のCFC税制の姿と，BEPS最終報告書が求めたCFC税制のあり方を見ることにします。配当益金不算入制度の関係におけるCFC税制の位置づけの変化について，私の調べた限りでは，正式な立法資料には積極的な説明は見られないのですが[2]，しばしば行われている説明は，次のようなものです。すなわち，配当益金不算入制度の導入により，日本の国際課税の原則が，実質的に，それまでのワールドワイド・システム（全世界所得課税主義）から

1　OECD（2015），Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3－2015Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. http：//dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en.［Hereinafter Final Report］　国税庁サイトに，仮訳があります。https：//www.nta.go.jp/sonota/kokusai/beps/index.htm,https：//www.nta.go.jp/sonota/kokusai/beps/pdf/001.pdf

テリトリアル・システム（領域内所得課税主義）に移行した。これに伴って，CFC 税制についても，課税繰延べの防止（外国子会社が配当すべき利益を留保するため，わが国の課税が繰延べられるので，これを排除する。）という説明が困難になり[3]，（課税繰延べ以外の）租税回避の防止のための措置としての性格を明確にしたというものです[4]。しかし，日本は依然として，居住者については全ての所得，内国法人については外国子会社からの配当以外の全ての所得に対して，ワールドワイド・システムに基づく課税を続けており（所得税法７条，法人税法５条），これを見直すというような議論は全くありません。日本の国際課税の基本は，現在もワールドワイド・システムです。ただし，これまで外国から直接得ていた収益を，外国に子会社を設けていったんその子会社に受け取らせ，配当の形に転換してから日本の親会社に送金するようにすれば，ワールドワイド・システムを回避することができます。外国子会社が親会社に配当せずに留保しても，ワールドワイド・システムが回避されることは同じです。そして，この外国子会社をタックス・ヘイブンに置けば，外国税の負担もありません。ワールドワイド・システムを基礎としつつ，外国子会社配当だけを非課税とする現行制度では，このようなインセンティブが生じることに注意して下さい[5]。

平成27年度改正におけるハイブリッド・ミスマッチ対策で導入された外国子会社益金不算入制度の制限（外国で損金算入された配当は，日本で益金不算入とはしないこと。法人税法23条の２第２項）も，課税関係が外国で完結してい

---

2 財務省による『平成21年度　税制改正の解説』425頁以下においても，テリトリアル・システムへの言及は皆無です。合算対象を留保利益に限定しない改正の理由としては，「外国子会社配当益金不算入制度の導入に伴い，内国法人が一定の外国子会社から受ける剰余金の配当等は益金不算入となり，適用対象金額等の計算において配当に対する課税との調整を行う必要がなくなりました。」（444頁）とされているのみです。しかし，これでは，同時に行われた居住者についての同様の改正を説明することができません（実際，この箇所は，居住者についての改正には触れていません。）。なお，秋元秀仁「外国子会社配当益金不算入制度導入後の改正タックス・ヘイブン対策税制における租税条約適合性」税大ジャーナル17号123頁，141頁（2011年）は，「タックス・ヘイブン対策税制の本来的意義は，「わが国の内国法人等が税負担の著しく低い国の外国子会社等を通じて国際取引を行うことによって，直接国際取引をした場合より税負担を不当に軽減・回避し，結果として課税を免れる」ことを規制するための制度である」と述べています。また，渕圭吾『所得課税の国際的側面』（有斐閣，2016年）5頁は，「一定の者に着目して組織形態にかかわらず中立的な課税を行うための法的仕組みである」と述べています。同書355～356頁に引用されたビトカー教授の見解も参照。

3 本文でのここまでの論述に沿うものとして，増井良啓・宮崎裕子『国際租税法（第3版）』（東大出版，2015年）176頁は，「外国子会社配当が益金不算入とされたため，日本の支配株主に配当しないことをもって不当な租税回避とみる考え方を維持することは困難になった。」と述べています。

4 改正直後において公表され，（課税繰延べ以外の）租税回避の防止という考え方に立つ文献として，浅妻章如「課税ベース浸食の客観的把握への試論」ジュリスト1388号96頁（2009年），渕前掲注2，345～377頁（初出2009年）があります。また，伴忠彦「外国子会社合算税制における合算方式と適用除外基準の再考」税務大学校論叢63巻189頁（2009年）も参照。なお，青山慶二「外国子会社配当益金不算入制度の考察」筑波ロー・ジャーナル6号99頁，112頁（2009年）は，「今回の配当益金不算入制度導入が潜在的に抱える租税回避への誘因拡大という問題には，上記タックスヘイブンを利用した租税回避の機会増大に，現行税制が十分対応できるかの観点からの検証が重要になると思われる」と述べていました。なお，改正前の議論について，吉村典久「タックス・ヘイブンの課税問題」租税法研究36号87頁（2008年）。

5 財務省ウェブサイトにおける CFC 税制の説明
http : //www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/176.htm
も参照して下さい。また，秋元前掲注２前掲箇所も参照。

るとの考え方を改め，外国による課税のあり方を考慮して日本の課税を決める点で，外国子会社からの配当についても，ワールドワイド・システムに回帰する改正といえます。この改正に現れた税の真空や二重非課税の防止は，BEPS行動計画の目標であり，CFC税制にも共有されたものです。

たしかに，現在，CFC税制は租税回避の防止として説明され，今後の改正作業も，租税回避防止の観点から行われると思われます。しかし，そこでいう租税回避の中味，つまり，どんな（どれだけの）租税が回避されているのか，言い換えれば，租税回避がないとしたとき，あるべき税負担はどのように計算するのか，タックス・ヘイブンなどの外国に子会社を設けて課税をほとんど受けない所得を得るという現象をどう評価するのかという規範論的な問題は，改正作業の中で問われます。「租税回避」とは，不当な税負担の軽減または排除と定義されていますが，「不当」かどうかを言い出す前に，まず，「軽減または排除」，実定法（法人税法132条など）の文言では税負担の「減少」が存在しなければなりません。その有無を測る基準，あるべき税額の算定方法が問われます。

このことに深く関連するのが，日本の課税権をどこまで行使するのかという問題です。言うまでもないことですが，日本のCFC税制は，「外国子会社合算課税制度」という公式名称が示すように，外国の子会社，すなわち外国法人が得た所得を合算対象，つまり課税の対象としており，その所得の中身のほとんどは，国外源泉所得です。したがって，CFC税制は，外国法人に帰属した国外源泉所得に対して，（居住者または内国法人を納税義務者として）課税をする制度です[6]。これは，一般的な国際課税の原則，国際的な課税権行使のあり方を拡張するものです。一般的な原則は，居住者と内国法人に対しては全世界所得を，非居住者と外国法人に対しては国内源泉所得を課税の対象とするということです（所得税法5条，7条，法人税法5条，9条）。しかし，CFC税制は，それをワールドワイド・システムの方向に拡張し，外国法人の国外源泉所得に課税をするわけです。裏側からいえば，もし内国法人の国外源泉所得，または，外国法人の国内源泉所得に対して課税したいのであれば，CFC税制は不要です。

---

6 この捉え方は，米国のCFC税制（Subpart F）について一般的なものです。たとえば，米国財務省は，ハイブリッド・エンティティーに対するSubpart F規定の適用に関する規則の説明において，「Subpart Fは，合衆国の者によって支配された外国会社が，国外で獲得した一定の所得に対する合衆国課税の繰延べを制限するために，連邦議会が制定した。」と述べています。TD8767, 63FR14613-02, 1998-1 C. B. 875. Subpart Fと類似する仕組みとなっている日本のCFC税制が，これと異なる（たとえば，内国法人の国内源泉所得に対する課税である）とは思えません。

しかし，渕前掲注2，373頁は，「外国子会社合算税制は，実質的には内国法人に対する，そして基本的には国内源泉所得に対する課税であ(る)」と述べています。初出論文が公表されたのは，外国子会社配当益金不算入制度導入前ですが，現行制度についても，同じ認識であると思われます（同書5頁など）。この記述に対して問われるのは，「実質的には」の意味です。私は，CFC税制が合算対象としているのは，あくまでもCFCについて算定された所得，すなわち，法人製法11条（実質所得者税の原則）に従ってCFCに帰属する所得（私法上の真の法律関係に従ってCFCに帰属する所得）であると考えます。また，所得の源泉地判定，すなわち，ソース・ルール（所得税法161条，法人税法138条，租税条約上のソース・ルール）の適用も，別段の規定がない限り，私法および実質所得者課税の原則に基づく帰属に従って行われるものと考えます。このような考え方は，法形式を尊重する「形式的」な見方です。

ちなみに，当時の合算された所得に対する間接外国税額控除の適用において，合算対象所得は，国内源泉所得には含まれていませんでした。したがって，当時の租税法上の分類では，国外源泉所得であったことになります。

ですから，どこまで日本の課税権を拡張するのかを規範論としてしっかりさせておかないと，裁判となったときに，国が裁判官を説得して勝訴することが難しくなるだろうと思われます。CFC 税制をめぐる原則論を避け，租税回避や実質主義といったマジックワードに依拠することは，国にとって(も)危険であるように私には思えます。

本日の報告を通じて主張したいことは，なぜ，法人企業がタックス・ヘイブンなどに CFC を設けるのかという，そのインセンティブの構造を理解し，これに基づいて，CFC 税制を設計すべきだ，ということになります[7]。そして，そのインセンティブの中味は，「課税繰延べ」と呼ぶべき租税上の利益（税負担の減少）であると考えられます。課税繰延べという概念は，異なる意味で用いられることもありますが[8]，私は，法人課税そのものに内在する歪曲であると考えます。課税繰延べの歪曲は，タックス・ヘイブンの存在がなくても生じます。しかし，軽課税を受ける法人を設けたり，軽課税を受ける所得を作ったりすることで，課税繰延べの歪曲が拡大され，強いインセンティブが働くのです。たしかに，最終報告書は，Base Stripping（課税ベースの剥ぎ取り。源泉地国の課税ベースが浸食され移転すること）の防止を CFC 税制の目的としているように理解できます。しかし，後に説明するように，課税繰延べと Base Stripping とは，背反する要素ではなく，両者が競合してますます強いインセンティブを作ることになると考えます。以上が，本日の報告の概要です。それでは，制度面の説明と検討から始めます。

2　外国子会社合算課税制度

2−1．日本の CFC 税制の概要

日本の CFC 税制について，制度面を見てゆくことにしましょう（措置法40条の4, 66条の6）（**資料１～２頁**）[9]。制度の概略は，「特定外国子会社等」が「適用対象金額」を有する場合，その「適用対象金額」のうち，居住者（個人）および内国法人の有する特定外国子会社等の「株式等の請求権」の割合に対応する金額を「課税対象金額」として，10％以上の株式等を有する居住者（個人）の雑所得の総収入金額または10％以上の株式等を有する内国法人の益金に算入するという制度になります（同条1項）。「特定外国子会社等」とは，「外国関係会社」，すなわち，外国法人（法人に限られており PE や非法人の組織体を含まない）であって，発行済株式総数の50％超を居住者，内国法人，および，特殊な関係のある外国法人や非居住者（合算対象主体に限らない）が有するもののうち，その

7　この発想は，渕前掲注2，368～369頁，および，同書403～404頁（初出2013年）と共通しています。しかし，課税繰延べに対する理解や評価は，異なります。

8　浅妻前掲注4，97頁は，「仮に利子率（割引率）が０％なら課税繰延は納税者にとって利益でなくなる」と述べています。浅妻章如「国際的租税回避－タックス・ヘイヴン対策税制（CFC 税制）について」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣，2007年）643頁も同じです。しかし，これは課税繰延べに対する本稿の理解とは異なります。本稿のいう課税繰延べとは，法人が獲得した利益が，株主段階課税を受けないまま法人によって再投資されることにより，最終的に株主が手にする利益が，株主段階課税を受ける場合よりも増加することです。このことは，利子率がいくらであろうと，いいかえれば，株主が法人から得た利益をその法人への再投資以外の方法で運用する場合の利益率がいくらであろうと，変わりません。法人が利益を獲得することができ，かつ，株主段階課税が存在する（法人が配当をして再投資を受けた場合の法人と株主を合わせた税負担の方が，利益留保をした場合の税負担よりも重い）場合，課税繰延べの利益が生じます。

9　政府税制調査会第４回総会（2016年10月14日）の資料［総４－１］（http : //www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2016/__icsFiles/afieldfile/2016/10/14/28zen4kai2_2.pdf）6頁に，分かりやすい図があります。

法人の居住地国における所得税の税負担が，本邦における税負担に比して著しく低い，つまり，法人所得税が存在しないか，または，実効税率がトリガー税率（20％）未満の課税を受けるものをいいます(措置法施行令25条の19第1項，39条の14第1項)。実効税率の計算では，CFC の所在地国の法人税法に従って計算した所得の金額に，一定の調整を加える方式が採られています。

ただし，ここからが重要ですが，一定の適用除外が設けられています（措置法40条の4第3項，66条の6第3項)。この適用除外は，CFC という主体の性質に基づくものです。このような主体の性質による切り分けを，エンティティ・アプローチといいます。除外されるためには，①事業要件（「特定事業」（株式や債券の保有，知的財産権の提供，船舶または航空機の貸付け）を「主たる事業」とするもの以外のものであること)，②実体要件（その事業に必要と認められる事務所や工場などを有すること)，③管理支配要件（その事業の管理運営を自ら行っていること)，そして，④現地営業要件または非関連者要件（現地で事業を行っていること，卸売業，銀行業，保険業，水運業または航空運送業などの国際的事業については，主として非関連者と事業を行っていること）の全ての要件を満たすことが必要です。この場合，CFC 単位で，合算課税の適用対象外とされます。平成22年度改正では，この適用除外の中に，一定の統括会社（事業持株会社，物流統括会社）が含められました。

しかし，この適用除外には，さらにその例外，つまり，適用対象となる部分があります（同条4項)。それは，適用除外となる特定外国子会社等であっても，「特定所得」を有する場合には，特定所得のみについて，上記の10％以上の株主に対する合算課税を行うこととされていることです。これは，所得や取引の性質に基づく切り分けですので，取引アプローチまたは所得アプローチといいます。「特定所得」とは，ポートフォリオ投資の配当，利子，償還差益，株式譲渡益や，知的財産権の使用料，船舶や航空機貸付の対価をいいます。これらの所得については，日本ではなく，軽課税国や地域においてその取引を行うことに経済的合理性を見いだすことが困難であり，軽課税国への利益移転に利用されやすいことが，合算課税の理由とされています。

合算課税によって生じる二重課税の排除のため，特定外国子会社等の所得に対して課された外国法人税（日本はここにいう「外国」ではありません。）は，内国法人である株主については税額控除されます（措置法66条の7)。また，合算課税と受取配当への日本の課税の重複を避けるため，配当を受け取ったときは，一定の範囲で益金不算入とされます（受配益金不算入要件を満たさない場合も）（措置法66条の8)。株主等が個人である場合は，外国税額控除の適用はありませんが（これは，個人所得税と法人税が別々のものとされているためです。)，合算課税と受取配当への課税の重複を避ける措置として，合算課税を受けた金額のうち一定の範囲のもの(配当日の属する年の前年以前３年内の「課税対象金額又は部分課税対象金額」）を配当所得の金額から控除する措置が設けられています（措置法40条の5)。CFC 株式の譲渡益に対する課税も二重課税となりますが，法人についても個人についても，取得価額を引き上げるような調整措置は設けられていません。

2−2．指摘された問題点

このような日本の CFC 税制に対して，様々な問題点の指摘が行われてきました（**資料２〜３頁**)。たとえば，中里実教授は，CFC 税制については，移転価格税制と異なり，本格的な議論があまりおこなわれてこなかったと述べられた上で，本格的改正の必要な点として，次の５点を述べられています[10]。すなわち，①「一か零かという方式の採用」，すなわち，合算課税の対象が，所得（取引）ベースではなく，子会社レベルでいったん特定外国子会社等とされる

と，すべての所得に及んでしまうこと，②「法人税法11条の関係が不明」，すなわち，実質所得者課税の原則による所得（損失を含む。）の帰属の認定と，CFC 税制による親会社等への合算との関係が整理されていないこと（中里教授は，まず実質所得者課税により帰属を決め，その後，このように決定された CFC の所得に対して，CFC 税制を適用すべきであるとされます。これは，本稿の考え方と同じです。），③租税条約との関係，すなわち，CFC 税制は，外国子会社の所得を日本が課税する制度であることから，対象となる外国法人が日本に恒久的施設（PE）を持たない場合にも，その所得，つまり企業利益に対して日本が課税をすることになり，PE なければ課税なしという租税条約の原則に反するのではないかということ（もちろん，合算課税の対象は，あくまでも日本の居住者たる親会社その他株主の所得である，という理解は可能ですが，グラクソ事件最高裁判決は[11]，この考え方を退けたものと理解されます。）[12]，④二重課税の問題，すなわち，日本の株主における益金不算入に制限があること，CFC 株式の譲渡益にも課税されること，さらに，⑤ CFC の海外支店（日本支店を含む。）を考慮していないこと，すなわち，たとえば，来料加工（香港に子会社を置き，その活動を中国の工場など PE で行う中国進出の形態）では，中国 PE の所得も合算課税の対象となること[13]，さらに，④の二重課税の問題でもあるのですが，CFC の日本支店に課された日本の法人税が，外国税ではないため，税額控除されないことの５点です。

また，錦織康高弁護士と藤谷武史准教授による論文は[14]，CFC 税制が極めてドラスチックな帰結をもたらすことから，企業にその適用を避けようとする強い動機を与えること，にもかかわらず，この税制の目的が曖昧であることから，企業は必ずしも経済的合理性がない形式基準によらざるを得ず，経済活動への歪曲をもたらしかねないことを指摘されます。そして，企業行動への影響という観点から，⑥特定外国子会社等の前提となる「外国関係会社」の判定における「関連者」の範囲が広すぎ，経済的には国内資本が過半数を占めているとは言えない企業であっても合算課税の対象となること，⑦外国法人の居住地で課税がなければ，支店所在地で相当程度の課税を受けていても，なお合算課税の対象となること，⑧外国子会社ごとに特定外国子会社等に該当するか否かが判断されるため，中間持株会社のようなものに対して思いがけない課税が生じること，⑨特定外国子会社に該当するか否かを単年度ごとに判定するので，進出先国のみで非課税となる所得が一時的に生じた場合も，合算課税の対象となること，⑩トリガー税率の判定において，非課税所得の調整（現地非課税の所得を分母に加算）が行われるが，日本でも課税を受けないようなものも含まれうること，⑪適用除外要件の中に管理支配を求める

10　中里実「タックス・ヘイブン対策税制改正の必要性」中里実他前掲注7，2頁，4～6頁。

11　最判平成21年10月29日民集63巻8号1881頁。弘中聡浩・采木俊憲「グラクソ事件最高裁判決－租税条約との関係」中里実他前掲注7，56頁およびこれに引用された評釈等を参照。

12　中里実「タックスヘイブン対策税制」税研124号72頁（2005年）は，日本の CFC 税制が一般的に租税条約と抵触しうると述べていました。

13　来料加工については多数の裁判例があり，今までのところ，全て納税者が敗訴しています。太田洋・北村導人「来料加工取引に関する日本電産ニッシン事件東京高裁判決の検討―適用除外要件に係る解釈―」中里他前掲注7，109頁，109～110頁で引用された裁判例，および，東京地判平成25年12月5日税資263号（順号12345），名古屋高判平成25年10月30日税資263号（順号12325）を参照。

14　錦織康高・藤谷武史「CFC 税制と国際的な税制の調和」中里実他前掲注7，178頁，194～196頁。

基準があること，⑫適用除外要件が形式的に過ぎ，実質的な差異が大きくないような場合も差が生じること，を指摘しています。

そして，これらの論者だけでなく，多く研究者や実務家が，CFC 税制の意義，すなわち，この税制は何のためにあるのか，何を実現しようとしているのかについて，根本的な検討を求めています[15]。この問題は，昭和53年の導入当初から潜在していたのだろうと思います。なぜなら，日本の立案当局者は，米国のように課税繰延べの防止（配当があるまでは本国の課税ができないこと）によって制度を説明することをしなかったからです[16]。もっとも，日本の主要な教科書・体系書は，日本が米国と同様，ワールドワイド・システムであることを前提に，配当まで日本の課税を受けないようにすることが税負担の回避または軽減であり，CFC 税制（当時は「タックス・ヘイブン対策税制」という言い方が一般的でしたが）の趣旨目的は，その防止にあると説明してきました[17]。しかし，外国子会社配当益金不算入制度の導入を，わが国の国際課税の原則をテリトリアル・システムに移行させたものと評価する場合，CFC 税制の意義を（上記の意味での課税繰延べ以外の）「租税回避」の防止と見ざるを得ないこととなります[18]。そうすると，子会社形態による海外進出を行った日本の株主について，そのあるべき税負担を，真剣に議論する必要があると思われます。

2−3．6つの Building Blocks

ここで，次に議論する BEPS 最終報告書における CFC 税制の分析の仕方から，日本の税制を整理しておくことにします。BEPS 最終報告書は，CFC 税制を，次の6つの Building Blocks，構成要素から組み立てられたものとし

---

15 たとえば，中里他前掲注7に収められた諸論文やファナンシャル・レビュー94号の諸論文を参照。また，渡辺徹也「外国子会社配当益金不算入制度の意義と効果－資金還流税制といえるか」租税法研究40号67頁（2012年），増井良啓「内国法人の全世界所得課税とその修正」日本租税研究協会『抜本的税制改革と国際課税の課題　日本租税研究協会第63回租税研究大会記録』11頁（2011年）も参照。

16 高橋元監修『タックス・ヘイブン対策税制の解説』（清文社，1979年）92頁は，「合算課税方式において土台となる考えとしては，租税回避防止論のほか，国内のみで活動している企業や支店の形で海外に出ている企業とのバランス，公平を図らねばならない，という課税の中立論もあるが，中立性の議論から出発する場合には子会社等の事業活動の内容を見ることなく，タックス・ヘイブン所在のすべての子会社等の留保所得を合算課税の対象とせねばならなくなり，わが国企業の海外での活動の実態を無視する結果にもなりかねないので，わが国の税制では採用されなかった。」と述べていました。

17 たとえば，中里実「課税繰延の利益」『金融取引と課税』（有斐閣，1998年，初出 1992年）15頁，22頁。なお，金子宏名誉教授は，外国子会社配当益金不算入制度の導入前から，「この制度の趣旨と目的は，タックス・ヘイブン・コーポレーションの課税対象金額相当額を株主であるわが国の内国法人等の擬制収益ないし擬制配当として課税し，租税回避の手段としてのタックス・ヘイブン・コーポレーションの機能を実質的に減殺することにある」と述べていました（金子宏『租税法（第13版）』（弘文堂，2008年）425頁。これは，『租税法（第21版）』（弘文堂，2016年）557頁と同じです。）なお，浅妻章如「タックス・ヘイヴン対策税制（CFC 税制）－租税条約との関係及び適用除外要件について」租税研究706号137頁，139頁（2008年）の記述も参照。

外国子会社配当に対してワールドワイド・システムを維持している米国の公式資料も，CFC 税制の意義として課税繰延べ（deferral）の防止を述べています。米国 CFC 税制（Subpart F）の立法理由として，S. Rep. No.1881, 87th Cong., 2d Sess., reprinted in 1962−3 CB 703, 784−785。米国財務省の見解として，TD 8767, supra note 6.

18 浅妻前掲注４の論文と渕前掲２，345～377頁の論文を参照。前者は日本に由来する所得の把握，後者は日本の親会社の適正な所得の算定を CFC 税制の目的としていますから，いずれも日本のあるべき課税ベース（税負担）の確保を，CFC 税制の目的としているものと理解できます。

ています（**資料３頁**）[19]。

第１は，CFC 税制の対象となる CFC の定義です。ここでは，主に CFC に対する支配のあり方と，CFC となる主体（PE やハイブリッド主体など）が問題とされます。日本では，「外国関係会社」の定義が，ほぼこれに相当します。前述した問題点では，⑥，⑧，⑨がこれに関係します。

第２は，CFC からの除外，CFC となる閾値の要件です。実効税率の算出方法なども議論されています。日本では，「特定外国子会社等」の定義におけるトリガー税率と，「特定事業」に関する要件がこれに該当します。前述した問題点では，⑦，⑩，⑪，⑫が関係します。

第３は，合算課税の対象となる所得の範囲です。CFC の全ての所得を対象とするのか，それとも，一定のタイプの所得だけを対象にするのかが議論されています。日本では，先に出した「特定事業」もこれに関係するといえますし，「特定所得」はこの部分に該当します。なお，報告書は，後ほど説明いたしますが，取引アプローチと事業体アプローチに関して，日本はハイブリッドなアプローチを取っているが，基本的には，取引アプローチのバリエーションであると分類しています[20]。このことは，興味深いと思います。前述した問題点では，①が関係します。

第４は，CFC の所得計算の方法です。つまり，どの国のルールで CFC の所得計算をするか，また，CFC の損失をどのように扱うかが議論されています。日本では，「適用対象金額」の計算方法になります。損失については，特定外国子会社の損失が親会社に帰属しないとした双輝汽船事件の最高裁判決があります[21]。前述した問題点では，②が関係します。

第５は，CFC 所得をどの株主にどのように配賦するか，という allocation の問題です。日本の税制では，「株式等の請求権」の割合や「課税対象金額」の計算方法になります。

第６は，二重課税の防止，排除です。前述した問題点では，④，⑤が関係します。

３　BEPS 最終報告書と対応のための課題

３−１．基本的なスタンス

ここでは，CFC 税制に関する BEPS 最終報告書を紹介しながら，その対応のために求められる日本法の課題を考えます（**資料４頁**）。BEPS 行動計画における CFC 税制の検討は，行動計画３として進められ，昨年９月に他の最終報告書とともに取りまとめられました。その基本的な姿勢は，敢えて言えば，詰めた議論を避けているように感じられます。最終報告書は，その第１章で，「政策的考慮事項と目的」と題する議論をしていますが，CFC 税制がひとつの国の全体としての税制の中にあるものであることから，そのデザインや目的が国ごとによって異なってもよいことを認め，最終報告書としては，そのような様々な CFC 税制の基礎にある政策的考慮事項を取り上げるとしています。そして，共通する政策的考慮事項として，CFC 税制が，税収確保ではなく，利益移転を防止する効果（deterrent effect）を有するように設計されるべきこと，これによって，本国からの所得移転だけでなく，多国籍企業が源泉地国から軽課税国に所得移転をするインセンティブを縮小または排除することを述べています。この所

19　Final Report at 9−10.

20　Id. at55.

21　最判平成19年９月28日民集61巻6号2486頁。吉村政穂「双輝汽船事件最高裁判決--損失は合算の対象とされるか--」中里他前掲注7，40頁およびこれに引用された評釈等を参照。

得移転の防止という観点からは，当然，移転価格税制との関係に関心が向かいます。報告書は，CFC 税制が移転価格税制のバック・ストップであると言われていることに言及し，これはミスリーディングであり，CFC 税制は，移転価格税制によっては課税できない所得を捕捉できること，移転価格税制よりメカニカルであり対象を絞っていること，移転しやすする所得を自動的に株主に配賦することを述べています。そして，Cash Box，すなわち，過剰な資本金を有し，これを関連法人に出資してそのリターンを得て留保するだけの軽課税国法人については，移転価格税制では課税できない通常利益の部分も，CFC 税制であれば，課税できることが述べられています。

ワールドワイド・システムとテリトリアル・システムについても触れられていますが，いずれを採るかについて参加国に一致がないことを背景に，純粋なワールドワイド・システムを採る国もテリトリアル・システムを採る国も存在せず，各国の税制はその中間のどこかにあるという言い方で，加盟国の共通性を表に出そうとしています。そして，国外所得をどこまで課税するかは，競争に対する懸念とのバランスの問題であるとし，CFC 税制の存在も，①これを避けようとする企業が CFC 税制のない国で設立されるという歪曲を生み出すこと，② CFC 税制により，対象となる CFC が実質的に重い税負担の下で競争することになる，という問題を指摘しています。しかし，注目されるのは，この議論の一部として，Base Stripping の防止が検討されていることです。最終報告書は，本国からの Stripping だけでなく，外国と外国の間の Stripping（第三国からの Stripping）も防止すべきであるとしています。おもしろいのはその理由のひとつです。それは，どの国の課税ベースが剥奪されたのかを決められないことがあるという理由です。しかし，もしそうなら，そもそも，課税ベースの剥奪，Base Stripping があったのか否かも，決められないように思われます。ここには，CFC 税制のドラスチックな性質が，よく現れているのではないでしょうか。

なお，最終報告書は，EU 諸国における CFC 課税への制限についても，欧州司法裁判所が英国の CFC 税制の適用を欧州条約に規定された設立（開業）の自由に反するとした Cadbury Schweppes 判決[22]などを意識しながら議論しています。この判決は，CFC 税制が軽課税国の外国子会社だけに適用され，内国法人や軽課税国以外の子会社には適用されないことを欧州条約が保障する設立自由に対する違反としましたが，ただし，このような設立自由に対する制約は，加盟国の法制の適用を回避することを目的とする「完全に偽装的な仕組み（wholly artificial arrangements）」に明確に関係する場合には，正当化されうるとも述べています。この判決は，EU メンバー以外の国には関係のないことですが，最終報告書が実質判断（substance analysis）にしばしば言及しているのは，この影響かもしれません。

わが国について，条約関係では，前述のように，CFC 課税が各国との租税条約に規定された「PE なければ課税なし」の原則に反するの

22 Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd v. Commissioners of Inland Revenue, C-196/04,12 September 2006. 伊藤剛志「Cadbury Schweppes 事件先決裁定の検討」中里他前掲注7，231頁参照。また，その後の英国での改正について，神山弘行「英国における CFC 税制改正の動向とその課題」中里他前掲注7，248頁，伴前掲注4，251～287頁，青山慶二「英国の法人税改正の動向（国際課税の観点から）」租税研究743号（2011年）173～195頁，本庄資『オフショア・タックス・ヘイブンをめぐる国際課税』（日本租税研究協会，2013年）379～384頁参照。

ではないかということが問題になり得ます[23]。

3−2．CFC の定義

CFC の定義は，前述した Building Blocks の最初のものですが，最終報告書は，透明な主体（日本では組合や信託）と PE も，CFC 課税の対象とすることができ，また，ハイブリッド・ミスマッチ（組織体を法人課税の対象とするかどうかについて関係国が不一致となること）を用いた CFC 課税の回避を防止することについて，議論しています。**資料５頁**の図は，A 国から見て C Co. は法人ではなく，B の一部となる場合です。しかし，B 国と C 国は，いずれも C Co. を法人と扱っています。直接の関係両国の扱いは一致しているので，ハイブリット・ミスマッチとは言えないのですが，C Co. が B Co. に支払った利子などは，C 国の課税ベースを浸食しているにもかかわらず，A 国の CFC 税制の対象とはならないことになります。これは，わが国の CFC 税制がまだ考えていない問題です。この領域，つまり，法人とはされない組織体の扱いは，わが国の税制が不得意とするところ，遅れたところです。ただ，ハイブリッド・ミスマッチに関する最終報告書があまり決定的なことを述べていないことから見て，BEPS 行動計画のこの部分への対応は，先送りしてよいと思われます。

しかし，CFC 税制の最終報告書が，子会社に対する支配の判定を，法的な持分だけでなく，経済的な支配のテストをも併用するように求めていることについては，考慮が必要と思われます。ちなみに，最終報告書の前に公表されたディスカッション・ドラフトでは，支配についてだけで１章が割かれており，支配は重要な問題とされています。経済的な支配とは，解散などの場合における利益や資本，資産に対する権利をいい，機械的に判定できるものとされています。そうすると，日本での位置付けとしては，法的な意味での実質的支配と言ってよいのかもしれません。

もっとも，最終報告書がさらに，De Facto Control，実質的支配（事実上の支配）という概念を導入していることについては，日本も対応が必要かもしれません。実質的支配として，法人の居住地国を管理支配基準で判断する場合に何を考えるか，ということが述べられており，たとえば，外国子会社のトップレベルの意思決定を誰が行うか，日々の事業活動に対する命令または影響力を行使するのは誰か，あるいは，支配的な影響力の行使を認めるような特定の契約上の結びつきがあるか，といったことがあげられています。ただし，このような判断は執行コストを引き上げ，複雑さと不確実さを増加させるため，法的支配や経済的支配のルールが回避されることを防止するためのルールとして機能させるべきであると述べられています。報告書はまた，この回避の防止のため，会計原則上の連結要件を支配の判断に利用することについても，述べています。

わが国が考えるべきもうひとつの要素として，支配のレベル（50％超など）の測定があります。まず，持分保有による間接支配の場合，現在は，持分割合をかけ算しています。（親会社が60％を保有する子会社が，孫会社レベルにある CFC の70％を保有している場合，親会社は60％×70％＝42％の支配しかないことになります。これに対して，最終報告書は，所有の連鎖の各段階で支配の基準値を満たしていることから，親会社は CFC に対して十分な支配を有しており，支配の基準値を満たしているとすべだとしています。ただし，親法人に合算される所得の額は，実際の持分である42％に限定すべきであるとされています。

もうひとつ，当事者（少数持分権者）の共同

23　中里前掲注11参照。

（“acting-in-concert”）を考慮することがあげられています。たとえば，**資料６頁**の図では，A，B，C は独立当事者であるが，CFC に対して A と B が共同で行動している場合，A 国または B 国は，A と B との持分を合算し，CFC 税制を適用できることになります。この判断では，事実の分析により，実際に CFC に対する影響を及ぼすために共同で行動しているか否かを判定することとされています。ただし，事務負担やコンプライアンス・コストが大きくなることから，一般的ではないとしています。日本の場合，既に関連者の要件が相当に広いので，ここまでは考えなくていいのかもしれません。

支配をめぐる本質的な問題は，現在の CFC を利用した利益移転（BEPS）リスクの生じ方に基づくべきだということになると考えられます。仮に支配要件に関するルールの回避を否認する規定を設けるのであれば，BEPS リスクの観点から，否認のあり方を決めるべきことになると思います。

３−３．CFC からの除外および CFC とされる閾値

最終報告書は，一定の形式的な基準で CFC から除外することが，より的が絞られ，効率的な CFC 税制の執行のために必要であるとしています（**資料７頁**）。そして，外国子会社国の実効税率が，親会社国の税率に十分に近い場合には，CFC 税制の適用対象から除外することを勧告しています。また，ホワイトリストの使用も認められるとしています。

この勧告に至る過程で，３つの除外要素が検討されたと述べられています。第１は，最低金額（De minims）の閾値です。たとえば，次に述べる CFC 所得が一定の金額未満であれば，最初から CFC 課税の対象外とするといった閾値です。しかし，このようなルールは，外国子会社を分割することで回避できます。したがって，これに対抗する否認規定が必要になるかもしれません。実際，米国の否認ルールが紹介されています。また，ドイツのルールでは，CFC の株主段階での金額も基準とされ，分割によって回避しにくいものになっていることが紹介されています。最終報告書は，このような最低金額基準を，一般に勧告はしないが，もし導入するのであれば，分割による回避を否認するルール（anti-fragmentation rule）と組み合わせた方がよいとしています。

第２は，租税回避否認による要件です。CFC 課税の回避の結果であるようなものに対象を絞るというやり方ですが，あまり議論されていないので，省略します。

第３が，税率による除外です。これが勧告されたやり方ですが，たとえば，高税率国に利益移転が起こるような場合は，防止できないことも指摘されています。税率の測定を，名目税率で行うか，実効税率で行うか，後者の場合，所得の計算を本国ルールで行うか，IFRS のような国際基準を利用するかが議論されています。また，実効税率の算定において，算定の単位をどうするかも論じられています。狭い方向では，所得の各項目毎に算定することが考えられ，その場合，相手先国での非課税所得なども対象とすることができます。広い方向では，１つの国の全ての主体を一括して算定することが議論されています。

３−４．CFC 所得の定義

この部分は，ディスカッション・ドラフトでは結論が出ていなかった部分で，一番厳しい議論が行われたのだろうと推測されます（**資料７頁**）。最終報告書で勧告されているのは，BEPS の懸念を引き起こす所得の定義を置くこと，つまり，何でも CFC 課税の対象にする，というやり方は取らないということです。ただし，これに続いて，それぞれの国の政策に応じて定義を行うことも認めています。Full-inclusion，つまり，CFC の全ての所得を合算対象とすることも認めるということですから，最終報告書のこの部分は，極めて許容度の高いものとして落

ち着いたことになります。

定義のためのアプローチとして，地理的に動きやすいかどうか，関連者の助力を得ているかどうか，所得の源泉地がどこか，CFC の事業活動のレベルがどうか，といった点があげられています。

ただし，いずれのアプローチを取ったとしても，CFC 課税は，少なくとも移転価格税制の下で軽課税国の Cash Box に配分された一定の投資収益（funding return）を捕捉するものでなければならないとされています。もっとも，この記述に続いて，最終報告書は，CFC ルールの目的が国によって異なることを認め，次に述べる様々なアプローチを示しています。また，前述のように，CFC の全ての所得を対象にする full-inclusion も認めています。

第１のアプローチは，所得の類型的区分です。それには，①法的分類，すなわち，配当，利子，保険所得，ロイヤリティや知的財産権からの所得，売買や役務提供による所得という分類が行われ，それぞれについて，BEPS リスクの観点から議論が行われています。細かく見ると興味深いのですが，ある程度**資料８頁**に掲載しましたので，説明は省略します。②次に，関連者との関係があります。すなわち，関連者との取引による所得を，CFC 課税の対象にするという方法です。③また，所得源泉に着目するアプローチも紹介されています。すなわち，CFC の所在地国で得られた所得は対象にする必要がないし，本拠地国で得られた所得は，対象とすべきことになります。

第２のアプローチは，実質分析です。これは，所得が基礎となる実質（underlying substance）から乖離していることを様々な代用的要素（proxy），たとえば，人，事業所，資産，リスクといった要素で判断するというアプローチです。いかなる要素が使われようと，あくまでも CFC がその所得を獲得する能力があるか否かを判断することが目標になります。類型的で機械的な判断よりも，質的で正確な判断ができるとされています。問題となるのは執行コストの増加で，TP より小さいとはされていますが，執行コストを抑えるために，一定の所得類型に限定することや，閾値（all-or-nothing）テストとすること，支出のような客観的指標を利用することが検討されています。

興味深いのは，最終報告書があげる実質分析の例です（**資料８頁**）。①その CFC の従業員が相当程度の貢献をしているか，②グループ企業の重要な機能から見て，その CFC が，もし非関連者であれば，特定の資産を所有し，または，特定のリスクを負担していたと判断できるか，③その CFC の中心的な機能の大部分を果たすに必要な支店等を有し，要求される技能を持つ被用者が必要な数いるか，といった観点や，さらに，④知財優遇税制は，実体的な活動を前提としなければならないというアクションプラン５で用いられた nexus アプローチを用い，そのような所得を CFC 課税の対象から外すが，他の IP 所得は CFC 課税の対象とするという考え方が示されています。

第３のアプローチは，超過利益分析です（**資料９頁**）。これは，BEPS プロジェクトが考案したもので，実施されている例はありません。移転価格税制における機能分析などからの発想であると思われます。超過利益分析では，軽課税国で取得した所得のうち，「通常利益」を超える所得を CFC 所得とみなすことになります。リスク移転や無形資産が絡む場合に有効とされており，上記の所得の類型的区分と組み合わせて，たとえば無形資産や関連者取引がある場合だけに適用することが示されています。

通常利益は，利益率×適格資本（normal return＝（rate of return）×（eligible equity））として算定されます。これを超える部分が，課税対象となる CFC 所得です。逆に，通常利益までは，合算課税はありません。つまり，通常利益を対象外とするアプローチなのです。そこで興味深いのは，この通常利益率になりますが，最終報告書は，通常の投資家であれば，持分投

資で投資リスクを見込まないことはあり得ないことから，リスクを見込んだ利益率が設定され，８％から10％が例示されています。もちろん，業主や地域による違いがあるとはしていますが，かなり高い率ではないでしょうか。その代り，適格資本には絞りがかけられています。すなわち，IP 資産を含む積極的事業活動の中で用いられる資産への投資に限るという絞りです。逆に言えば，グループ内金融や保険などの受動的所得を生み出すような資産（典型的にはキャッシュ）に結びつく投資は，適格資本ではないので，CFC には通常利益も保証されず，すべて合算課税の対象となります。

報告書が，この章の最後で検討しているのは，取引（所得）アプローチと事業体アプローチです。これは，これまで述べた第１から第３のような意味でのアプローチとは次元が違います。すなわち，課税対象となる CFC 所得をどのように定義したとしても，それを事業体毎に適用するのか，それとも取引ベース，言い換えれば，個別の所得の流れについて考えるのか，いずれのアプローチを取るかという問題です。そして，事業体アプローチでは，ある程度未満の合算対象所得しか得ていない事業体，または，一定の積極的事業活動を営んでいる事業体については，事業体レベルで適用対象外となります。逆に，CFC の大半の所得が合算対象であれば，全部が合算対象になります。つまり，事業体アプローチでは，事業体レベルで all-or-nothing の判断となるわけです。取引（所得）アプローチでは，やはり，取引や所得レベルで見れば，all-or-nothing ですが，事業体レベルから見れば，一部の所得だけが合算対象となります。

最終報告書のここでの取引アプローチか事業体アプローチかの議論は，論理的厳密さを欠いています。なぜなら，CFC 所得の定義に関する議論であるのに，エンティティの属性が紛れ込んでいるからです。他方，日本での事業体アプローチか所得アプローチかの議論は，もっぱら，事業体の属性を見るか，所得の属性を見るかを問題としており，最終報告書の議論とは，若干のズレがあることに，注意すべきです。

最終報告書は，事業体アプローチでは，一定の場合には執行コストや遵守コストがある程度は減少するが，合算対象が過大となったり過小となったりすることがあるとしています。これに対して，取引アプローチは，正確であるが，執行コストがかかるので，何らかの閾値を設けることが考えられるとしています。

興味深いのは，この章の注で，日本がこのふたつのアプローチの組合せ（ハイブリッド・アプローチ）を用いているとされていること，さらに，日本のルールの下では，一定の事業体は，所得と活動の類型を理由に CFC 課税から除外されるが，当該事業体が取得した一定の所得類型の所得は依然として CFC 課税の対象となること，したがって，最終的には所得の性質を検討することから，本質的には取引アプローチの一形態であると述べられていることです。もちろん，日本のルールには，最初に説明したように，事業体の性質を判断して全ての所得を合算してしまうものもあるのですが，こうしたものがあるからといって，事業体アプローチになるとは見ていないようです。

３−５．所得の算定ルール

ここでは，CFC 所得の算定方法が検討されています。すなわち，どの国のルールを適用するか，および，CFC 所得の算定に関する特別なルールが必要かどうかが議論されています。勧告は，前者については親会社国のルールを用いること，後者については，CFC の損失の扱いについて，損失を同一の CFC の利益または CFC と同一国内の他の CFC の利益に対してのみ相殺ができる（親会社の所得との相殺は認めない）ようにすべきであるとしています。

前者の議論では，親会社国ルールの使用が，BEPS（ここでは親会社国の課税ベースの浸食）の防止という目的に論理的に整合的であり，執行コストも相対的に小さいとしています。

後者の議論に関連して，CFC 所得に生じた損失を，CFC 所得以外の所得から控除できるか，またその逆はどうか，という問題があります。これは，各国の既存の国内法によるべきであるとしています。

3−6．所得の配賦ルール

ここでは，CFC の合算対象所得を，どのように配賦（allocate）するか，すなわち，(i)どの納税者に，(ii)どれだけの金額を，(iii)いつ，(iv)どのような性質の所得として，(v)適用税率をどのようにして，配賦するかという問題です。これらに対する勧告は，(i)は，支配の判定における最低持分基準を満たす者とする，(ii)は持分割合と持分保有期間によって算定する，(iii)と(iv)は既存の国内法に従う，(v)は親会社国の税率による，ということになります。日本のルールと異なるのは，(ii)について保有期間が考慮されていることです。また，(iv)については，配当があったものとみなす考え方と，合算対象株主が直接獲得したとみなす考え方があることにも触れられています。たとえば，合算対象株主が個人の場合，合算対象株主が直接獲得したとみなすのであれば，現在の日本の制度にはありませんが，CFC が納付した外国税について，個人所得税における外国税額控除を与えるべきことになると考えられます。(v)の税率に関しては，“top-up tax”の考え方が検討されています。“top-up tax”は，ミニマム税に近い考え方に立脚するもので，CFC の実際の納税額と設定された閾値（最低税率）との差に相当する税率で課税をする，つまり，国内法人と同じではなく，設定された閾値までの課税をするにとどめるというものです。このようにすれば，CFC 税制が多国籍企業にもたらす競争上の不利は緩和されると述べられています。ミニマム税的な発想は，日本でも導入してよいと考えます[24]。

3−7．二重課税の防止と排除

最終報告書は，二重課税が生じる場合として，少なくとも次の３つがあるとしています。(i)合算課税対象所得が CFC の所在地国などの外国法人税の対象となる場合，(ii)同じ CFC 所得に複数の国が合算課税をする場合，(iii)CFC が合算課税を受けた株主に実際に配当を行い，または，株主が CFC 株式を譲渡した場合です。さらに，ふたつの国の間で移転価格税制の適用があり，第三の国が CFC 課税を行う場合など，移転価格税制との被りが生じる場合もあるとされています。

勧告は，(i)(ii)について，外国税額控除を認めるべきであるとしています。ここでの外国税には，中間の法人に対して課された CFC 所得に対する外国税を含むとしています。**資料11頁**の図をご覧下さい。頂点にある親会社 A の所在地国 A 国は，C 社（CFC）の合算対象所得に対して C 国が課した法人税だけでなく，B 社（CFC）の合算対象所得に対して B 国が課した法人税も，A 社の法人税から税額控除すべきであることになります。(iii)については，受取配当と株式譲渡益を非課税にする方針で，細部は各国に委ねるとされています。これら以外の二重課税への対処については，各国に任されています。

わが国との関係では，(ii)について，CFC ではない外国の中間法人を通じて CFC を間接保有する場合について，中間法人に関する税額控除を措置することが，また，(iii)については，株式譲渡益として実現された所得に対する二重課税防止の措置を設けることが，必要になります。なお，わが国の問題点の④と⑤として指摘したことは，特に CFC の日本支店に対する日本の

24　米国 CFC 課税におけるミニマム税制についての最近の興味深い論文として，Stephen E. Shey, J. Clifton Fleming, Jr. & Robert J. Peroni, Designing a 21st Century Corporate tax—An Advance U. S. Minimum Tax on Foreign Income and Other Measures to Protect the Base, 17 Fla. Tax Rev. 669（2015）.

課税が二重課税を起こすことについても，対処が必要と思います。

4　CFC 税制の意味

最後に，CFC 税制の意義，CFC 税制は何のためにあるのかについて，議論したいと思います（**資料11頁**）。

4－1．課税繰延べの防止

冒頭でも述べましたが，もともとタックス・ヘイブン対策税制と言われたわが国の CFC 税制は，軽課税国を利用した税負担軽減（租税回避といってもいいかもしれません。）の防止を目的として導入されたものです。しかし，翻って，ではなぜ，タックス・ヘイブンを利用すれば税負担が軽減されるのか，また，一体どのように軽減され，そのためにどのような現象（税負担回避行為）が生じるのかについて，突き詰めた検討は乏しいように思います。

そもそもなぜ，軽課税国に子会社を設立すれば，税負担が軽減されるのでしょうか。軽課税国は法人所得税が軽いから当たり前のことだ，と思われるでしょうが，実は，このことは，それほど明らかではありません。まず，個人である株主（居住者）から見た場合，内国法人からの配当については，法人と個人の二重課税の防止または緩和措置（所法92条や措置法の分離課税など）が働くはずですが，外国法人については，そのような措置はありません。個人株主と法人の間の二重課税防止措置を内国法人だけに限定しているのは，決して日本だけではありません。限定の理由は，内国法人であれば，その国の課税が行われている（外国法人であれば，その国による法人段階課税がされていない）からと考えられます。そうすると，もし，法人と個人の二重課税防止が完全に働いているならば，個人株主は，わざわざ軽課税国法人に投資をする必要はないはずです。

ところが，ここで問題となるのが，個人株主に対する所得課税の繰延べです。すなわち，内国法人か外国法人か（軽課税国法人か否か）を問わず，法人が配当をするまでは，法人が獲得した所得に対する株主への課税はありません。ですから，少しでも法人課税の軽い法人に投資をして，利益を留保させることができれば，通常は累進課税で法人税よりも税率の高い株主段階課税を，いくらでも遅らせることができます。このことによる税負担の軽減，言い換えれば，租税上の利益を，（個人所得税における）課税繰延べの利益ということにします。もちろん，外国法人については，配当に対する二重課税防止措置はありませんが，課税繰延べの利益は，場合によっては二重課税による不利益よりも大きくなります。

株主が個人ではなく，内国法人であればどうでしょうか。全世界所得課税の下では，内国法人にも，個人と同様に課税繰延べのインセンティブが生じます。すなわち，法人企業が国内に子会社を設けた場合，関連法人からの配当は益金不算入ですから（法人税法23条），二重課税の問題は生じません。しかし，個人の場合の課税繰延べと同様，子会社が配当をするまでは親会社は課税を受けないので，軽課税国に子会社を作って利益を留保することにより，日本の法人課税を遅らせることができるのです。しかし，外国関連法人からの受取配当も益金に不算入になると，利益留保をしても配当をしても日本の課税は（ほぼ）ないので，このインセンティブは，そのままの形では生じないことになります。

ワールドワイド・システムの下においては，このような課税繰延べの防止は，CFC 税制の主要な機能であったと思われます。最近の研究は，このことを立法事実から言うことはできないとしていますが[25]，納税者が目指す税負担の減少という観点，納税者のインセンティブから見て，タックス・ヘイブンに子会社を作り，利益留保をすることは，大きな節税効果を得ることができたのです。このことは，CFC 税制の立法趣旨がいかなるものであろうと，事実とし

て否定できないと思います。また，個人株主については，現在もこのインセンティブが確実に存在します。

4−2．Base Stripping の防止

では，外国子会社配当益金不算入制度の下ではどうでしょうか（**資料12頁**）。この場合，外国子会社からの配当に対する日本の課税は永久にありませんから，利益留保による課税繰延べを考える意味がないことになります。外国子会社が得た所得に対しては，それが留保された場合に課税をしないだけでなく，配当として親会社に流入した場合であっても，日本は課税権を行使しないこととしたのです。

それなら，タックス・ヘイブンに子会社を作る意味はないのでしょうか。いいえ，むしろより大きな意味，税負担軽減のインセンティブが生じています。それは，次のようなケースを考えれば分かります。すなわち，もし，本来は日本で発生するはずの所得を，タックス・ヘイブンの子会社で発生させることができたら，どうなるでしょうか。このような所得については，日本の課税は法人段階では永久にありません。つまり，CFC の所得は，かつては課税繰延べの利益（税負担軽減）を得ていた，というより，課税繰延べの利益だけにとどまっていた（だから，最終的にいつかは日本の課税を受けた）のですが，現在は，完全に（法法23条の２が規定する５％を除いて）非課税となってしまったのです。このため，上記のような行為は，より誘発されやすくなっているのです。タックス・ヘイブンを利用した税負担軽減のインセンティブは，それをどのように呼ぶか（課税繰延べというか否か）は別として，より強くなっています。そうすると，CFC 税制も，このような行為の防止の役割を担うべきことになり，納税者のインセンティブが時間的な課税繰延べから永久非課税に変化したことに対応して，強化されるべきであると言えそうです。

ただし，Base Stripping や租税回避の否認という文脈で考えるのであれば，CFC 税制という手段の限界，特殊性も考えねばなりません。一般的租税回避否認ルールであれば，あるべき課税の方法としては，親会社に発生するはずの所得（Strip された所得）を全部，その親会社に戻す（加算する）ことになるはずです。しかし，CFC 税制はそうではありません。親会社の所得が剥ぎ取られたとしても，日本にいる10％以上の持分権者みんなに，持分割合に応じて，配分しなければなりません。つまり，Base Stripping を完全に元に戻すことはできないのです。

また，Base Stripping のロジックにおける根本的な問題は，上で述べた「本来は日本で発生するはずの所得」とは何か，ということになります[26]。企業が，海外に子会社を設けて得た所

25　渕前掲注2，352〜358頁，363〜365頁。浅妻前掲注8，642頁。
しかし，米国財務省による報告書である Office of Tax Policy Department of the Treasury, The Deferral of Income Earned Through U. S. Controlled Foreign Corporations A Policy Study（2000）は，「２つの基本的な，しかし相矛盾する合衆国課税システムの特徴が，租税回避の可能性を生み出し，したがって，課税繰延べの防止ルールに対する潜在的な必要性を生み出した。第１の特徴は，法人を独立した者と扱うこと，第２の特徴は，全世界所得課税である。」（at 1）と述べています。

26　この点に関して，浅妻前掲注4，98頁が，「日本に由来する所得」と述べたことは示唆的です。「由来する」という概念は，従来の租税法にはない，独自のものです。浅妻章如「タックスヘイヴン対策税制の改正と今後」ジュリスト1397号44頁（2010年）も，「由来」という考え方に基づくものですが，あるべき合算対象が現在よりも縮小されることになります。「南の島国で著作物を作って使用料を稼得しているような場合であってもその株主が日本居住者であれば日本で課税するべきなのか」というこの論文があげる例（「〔シンポジウム〕国際租税法の新たな潮流」租税法研究36号（2008年）130頁における吉村典久発言）に対しては，著作物を作るという行為の場所をどのように特定するか，といった観点から，「由来する」の意味が問われることになると思われます。

得のうち，何がこれに該当し，何がそうではないのかという切り分けの問題になるわけです。言うまでもないことですが，この切り分けは，所得の性質が能動的か受動的かということと，直結するわけではありません。

さらに，個人株主や少数株主については，その事業からの所得がタックス・ヘイブンの子会社に Strip されるような事態は，極めて考え難いと思われます。また，最終報告書が言及した外国（源泉地国）から外国（タックス・ヘイブン）へ の Stripping（foreign-to-foreign stripping）も[27]，上記の論理では合算対象とすべきでないことになります。

合算される所得の範囲については，冒頭で申し上げた「租税回避の防止」の文脈で議論されています。租税回避は，一般に行為計算否認規定の文言である「不当な税負担の減少」と定義され，これまで，そこにいう「不当」とは何かという不当性の問題に議論の焦点が当てられてきました。濫用という語も用いられています。しかし，とりわけ CFC 課税の趣旨目的や制度設計の議論では，不当性や濫用の判断以前に，冒頭でも述べた「税負担の減少」の有無と程度，言い換えれば，海外子会社に発生した所得のどれだけが，本来は日本の親会社で発生していたはずの所得であるか，という問題を解決しなければならないことになります。これは，不当かどうか，濫用に当たるかどうかという納税者の行為の性質に関する問題ではありません。勿論，納税者の意図などの主観面の問題ではありません。つまり，少なくとも講学上の租税回避とは異なるものです[28]。そうではなく，日本の課税権を，外国子会社の所得（CFC の規定以外の租税法の適用の結果，外国子会社に帰属している所得。もちろん，実質所得者課税の原則（法法11条），さらにその前提となる私法上の帰属といった判断を行った後に，外国子会社に帰属すると認められる所得）に対して，どこまで主張するかという，課税権の原理原則に関する問題なのです。

しかし，厄介なのは，この判断が，理論的であると同時に，政策的なものでもあり，常に企業の国際競争力とのバランスが問題とされてきたことです。最終報告書にもありましたが，CFC 税制は，企業の国際競争力を削ぐものであることを勘案すべきであるという議論です。この議論については，国際競争力というときのその内容，誰のだれに対する競争なのか，それが誰に利益をもたらすのかがはっきりしないことを，指摘しておきたいと思います[29]。しかし，そのことをひとまず置いて，この考え方を推し進めると，納税者サイドは，軽課税国所在の子会社に所得があること自体は日本の税収を侵食するものではなく，租税回避の汚名を着せられても仕方ないような例外的な場合に限って，CFC 税制を適用すべきであると主張するでしょう。逆に，課税庁サイドは，租税回避を恐れる傾向が強く，そのあまり，課税範囲が不適切に広がりすぎる恐れがあります。そして，何が租税回避なのか，決め手を欠くまま，いわば局地戦によって合算課税の範囲が場当たり的に決められてゆくようなことになるでしょう。ひょっとすると，現在の日本の CFC 税制も，そのような結果なのかもしれません。

しかしながら，もし，CFC 税制の趣旨目的が，Base Stripping という手法による租税回避

27 Final Report at 13, 16, 46.

28 渕前掲注2，369～370頁は，「インセンティブの構造としての租税回避」と呼んでいます。ただし，前掲注7でも述べたように，課税繰延べに対する理解や評価は，異なります。

29 錦織・藤谷前掲注14，および，これが引用する Tax Law Review, Vol. 65. Issue 3（Spring 2012）：“Symposium on International Taxation”に掲載された諸論文を参照。

の防止（だけ）にあるとすると，したがって，租税回避に係る主張立証が訴訟で争われるとすると，極めて有能な法律スタッフを抱え，十分なプラニングを行う多国籍企業を相手に，国は，裁判所での徹底抗戦を覚悟しなければならないでしょう。日本の裁判官は，主に民事法や刑事法でのトレーニング（要件事実教育）を受けており，租税回避の否認という法の解釈適用については，基本的に慎重であると考えられることから考えると，CFC 税制は，最終的に裁判官を説得できるような理論に基づいたものとすべきであると思われます。なぜこの税制が必要であり，当該事件で適用されているのか，その基礎となるわが国の課税の原則が一体何なのか，これに基づいたあるべき税額，不当な「軽減」が生じる前の税額がどのように計算されるのかを示すことができなければ，国は裁判に勝てないと思われます。Base Stripping という観点は，それだけの確かさや具体的内容を持っているでしょうか。Base Stripping の防止は，CFC 税制のためのひとつのスローガンではあっても，法原則や法理論とまではいえないのではないでしょうか。

4−3．個人所得税の視点から

このように考えると，わが国でおそらく唯一の十分に可能であると思われる原則論は，（CFC 税制の対象である）個人の投資家から見たインセンティブや公平から，CFC 税制によって確保すべき課税権やあるべき税額を明らかにすることです。すなわち，個人は，法人に投資することによって，二重課税の不利益の裏面で，課税繰延べの利益を得ることができます。この利益は，軽課税国法人の方が大きくなります。**資料12頁**の下の方にある算式をご覧下さい。

いま，個人株主が所有し，E の留保利益を有する法人が，新規投資を y 年間行うとします。投資からの課税前利益率を r，法人税率を c，

配当に対する個人所得税率をｄとおきます。法人が利益を留保して投資を続け，株主は最後に配当として受け取るとすると，ｙ年後に株主が受け取る利益は，

$$(1-d)E\{1+r(1-c)\}^{y}$$

となります。

これに対して，法人が利益を毎年配当し，株主は課税後の受取配当を全額出資するとすれば，

$$(1-d)E\{1+r(1-c)(1-d)\}^{y}$$

になります。

両者の差が，本稿のいう課税繰延べの利益であり，その値は，軽課税国法人（ｃが小さい）の方が大きくなることが分かります。

内国法人も究極的には個人株主の集合体ですから，個人株主から見れば，その内国法人自身ではなく，外国子会社に所得を発生させるインセンティブが生じます。これは，Base Stripping のインセンティブに違いありませんが，個人株主から見れば，課税繰延べの利益（インセンティブ）の一種です。私は，CFC 課税は，個人株主から見た課税繰延べというインセンティブ，有利さを，税負担の不公平と評価して，防止する制度であると理解するしかないと思います。そして，CFC 税制が保護しようとする日本の課税権の外枠は，ここにある，すなわち，課税繰延べが生じないような税負担を求めることまで広がっていると考えるべきであると思います。個人株主と CFC との間では Base Stripping は（ほとんど）生じないとすると，個人株主にも適用がある日本の CFC 税制については，課税繰延べという観点から統一的な説明をすべきであると思います。

その上で，前述した局地戦の結果，様々な妥協が行われていますから，その部分は，CFC 税制が譲歩をしているものと見るべきでしょう。しかし，大切なことは，あくまでも原則は課税繰延べが生じないところにあり，ここに規範的な基準を設定し，CFC 税制（それを租税回避の防止措置というのであれば）の立法や解釈適用に当たるべきであると考えます。これが，本日のお話しの結論です。

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

資　料

1　はじめに

ＢＥＰＳ最終報告書（６つの構成要素）に従って日本のＣＦＣ税制を概観

ＣＦＣ税制の目的、今後の課題

外国子会社配当益金不算入制度

ワールドワイド・システム（全世界所得課税主義）から
テリトリアル・システム（領域内所得課税主義）に

しかし、「外国子会社からの配当」以外は、全世界所得課税主義

外国子会社益金不算入の改正（ハイブリッド・ミスマッチ対応）

全世界所得課税主義への揺り戻し？

租税回避の防止のための措置としての説明

ＣＦＣ税制が対象とする「租税回避」とは何か？

税負担の「減少」の基準となる税負担を、どう計算するか？

裁判官を説得するために、何が必要か？

納税者の視点（インセンティブ）

なぜＣＦＣを設けるのか？

課税繰延べ

Base Stripping

2　外国子会社合算課税制度

2-1 日本の税制の概要

「特定外国子会社等」

「外国関係会社」

発行済株式総数の５０％超を居住者、内国法人、および、特殊な関係のある外国法人や非居住者が有する。

ＣＦＣ国の実効税率が、トリガー税率（２０％）未満

「適用対象金額」
「株式等の請求権」の割合

「課税対象金額」
１０％以上の株式等を有する居住者の雑所得の総収入金額
１０％以上の株式等を有する内国法人の益金

適用除外
「特定事業」（株式や債券の保有、知的財産権の提供、船舶または航空機の貸付け）を「主たる事業」とするもの以外
事業に必要と認められる事務所や工場などを有し、
かつ、
その事業の管理運営を自ら行っている場合、
関連者取引である場合などを除く。
一定の統括会社（事業持株会社、物流統括会社）

「特定所得」について、上記の１０％以上の株主に対する合算課税
ポートフォリオ投資の配当、利子、償還差益、株式譲渡益や、知的財産権の使用料、船舶や航空機貸付の対価
軽課税国において取引を行うことに経済的合理性を見いだすことが困難であり、利益移転に利用されやすい。

二重課税への対応
特定外国子会社等の所得に対して課された外国法人税は、内国法人である株主について税額控除
配当を受け取ったときは、一定の範囲で益金不算入
株主等が個人である場合は、合算課税と受取配当への課税の重複を避ける措置として、一定の範囲で配当所得の金額を控除

2-２指摘されてきた問題点
中里実教授
① 一か零かという方式の採用
② 法人税法１１条の関係が不明

③ 租税条約との関係
④ 二重課税の問題
⑤ ＣＦＣの海外支店（日本を含む）を考慮していないこと

錦織康高弁護士・藤谷武史准教授
⑥ ＣＦＣ判定における「関連者」の範囲
⑦ 支店所在地での課税
⑧ 中間持株会社への課税
⑨ 単年度ごとの判定
⑩ トリガー税率の判定における非課税所得の調整
⑪ 適用除外要件の中に管理支配を求める基準
⑫ 適用除外要件が形式的

多く研究者や実務家が、ＣＦＣ税制が何のためにあるのか、何を実現しようとしているのかについて、根本的な検討を求めている。

2-３ ６つのBuilding Blocks

ＢＥＰＳ最終報告書は、ＣＦＣ税制を、次の６つの Building Blocks（構成要素）から組み立てられたものとしている。

① ＣＦＣの定義
　　支配のあり方
　　ＣＦＣとなる主体（ＰＥやハイブリッド主体など）
②ＣＦＣからの除外（閾値）要件
　　トリガー税率
　　特定事業
③ 合算対象所得の範囲
　　特定所得
　　取引アプローチと事業体アプローチ
④ ＣＦＣ所得計算の方法
　　適用対象金額の計算方法
　　双輝汽船事件最高裁判決
⑤ ＣＦＣ所得の配賦
　　株式等の請求権の割合や課税対象金額の計算方法
⑥ 二重課税の防止

3　ＢＥＰＳ最終報告書と対応のための課題

3-１基本的なスタンス

デザインや目的は各国によって異なってもよい。

様々なＣＦＣ税制の基礎にある政策的考慮事項を取り上げる。

共通する政策的考慮事項

税収確保ではなく、利益移転を防止する効果(Deterrent effect)を有するように設計

本国からの所得移転だけでなく、源泉地国から軽課税国への所得移転のインセンティブを縮小または排除

移転価格税制によっては課税できない所得を捕捉

移転価格税制のバック・ストップに止まらない。

Cash Box（過剰な資本金を有し、これを関連法人に出資してそのリターンを得て留保するだけの軽課税国法人）について、移転価格税制では課税できない通常利益の部分も課税可能

メカニカルで対象を絞っている

移転しやする所得を自動的に株主に配賦

ワールドワイド・システムとテリトリアル・システム

純粋形態はない。各国の税制は中間のどこかにある。

国外所得課税の程度は、競争上の懸念とのバランスの問題

ＣＦＣ税制による歪曲

① ＣＦＣ税制のない国で設立

② 対象ＣＦＣが実質的に重い税負担の下で競争

Base Stripping

外国と外国の間の stripping も防止すべき

どの国から剥奪されたのかを決められないから

ＥＵ諸国におけるＣＦＣ課税への制限

Cadbury Schweppes 判決

欧州条約が保障する設立自由に反する。

軽課税国の外国子会社だけに適用

「完全に偽装的な仕組み」に明確に関係する場合、正当化されうる。

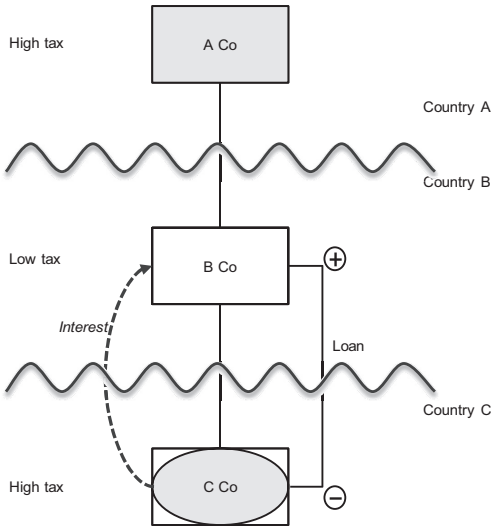
わが国の条約関係では、「ＰＥなければ課税なし」の原則

3-２ＣＦＣの定義

透明な主体（日本では組合や信託）とＰＥ

ハイブリッド・ミスマッチ（組織体を法人課税の対象とするかどうかについての関係国の不一致）を用いたＣＦＣ課税の回避

Figure 2.1　　Modified hybrid mismatch rule



支配の判定

経済的な支配のテストの併用

解散などにおける利益や資本、資産に対する権利

機械的判定

De Facto control（実質的支配、事実上の支配）

法人の居住地国を管理支配基準で判断

トップレベルの意思決定

日々の事業活動に対する命令または影響力行使

支配的な影響力の行使を認めるような特定の契約内容

執行コスト、複雑さと不確実さを増加させるため、法的支配や経済的支配の回避の防止のためのルールとすべき

会計原則上の連結要件を支配の判断に利用

考えるべき要素

支配のレベルの測定

間接支配における持分割合のかけ算の是非

親会社が 60%を保有する子会社が、孫会社レベルにあるＣＦＣの 70%を保有している場合、親会社からは 60%×70%=42%

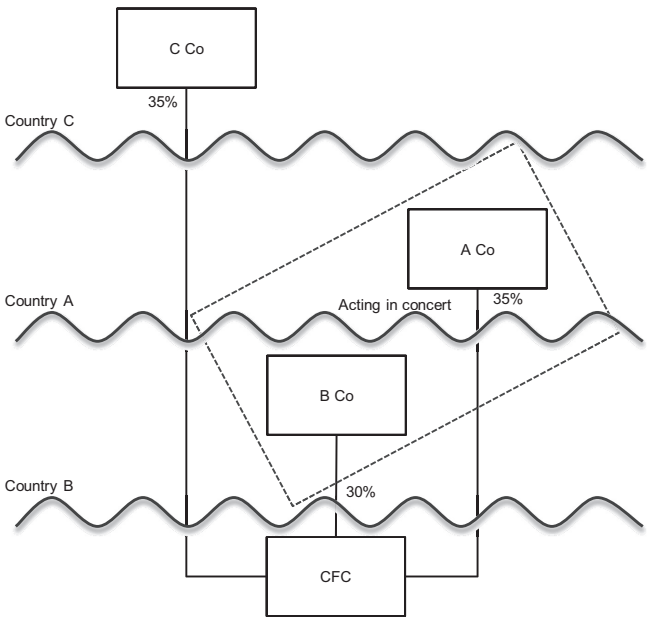
少数持分権者の共同(acting-in-concert)

事実分析により、実際にＣＦＣに対する影響を及ぼすために共同で行動しているか否かを判定

事務負担やコンプライアンス・コストが大きくなることから、一般的ではない。

日本の場合、既に関連者の範囲が相当に広い。

Figure 2.2　　Control interest held by unrelated parties acting in concert



3-３ＣＦＣからの除外およびＣＦＣとされる閾値

一定の形式基準による除外が、フォーカスされた効率的執行のために必要

ＣＦＣ国の実効税率が親会社国の税率に十分に近い場合、適用対象から除外

ホワイトリストの使用

３つの除外要素を検討

最低金額(De minims)の閾値

ＣＦＣ所得の金額など

外国子会社を分割することで回避可能

否認規定(anti-fragmentation rule)必要

ＣＦＣの株主段階の金額も利用

租税回避否認による要件

ＣＦＣ課税の回避の結果であるようなものに絞る

税率による除外

税率の測定（実効税率）

所得の計算は、本国ルールか IFRS か。

税率算定の単位をどうするか。

所得ごとにするか。

ＣＦＣ所得や非課税所得

１つの国の全ての主体で一括算定

3-４ＣＦＣ所得の定義

ディスカッション・ドラフトでは結論が出ていなかった部分

ＢＥＰＳ懸念を引き起こす所得を定義する。

それぞれの国の政策に応じて定義を行うことも認める。

full-inclusion でもよい。

地理的に動きやすいか、関連者の助力を得ているか、所得の源泉地がどこか、ＣＦＣの事業活動のレベルがどうか。

移転価格税制の下で軽課税国の cash box に配分された一定の投資収益(funding return)を捕捉するものでなければならない。

所得の類型的区分

① 法的分類

配当、利子、保険所得、ロイヤリティや知的財産権からの所得、売買や役務提供による所得

② 関連者との関係

③ 所得源泉地

実質分析

所得が、基礎となる実質(underlying substance)から乖離していることを、様々な proxy で判断

人、事業所、資産、リスク

いかなる proxy が使われようと、あくまでもＣＦＣがその所得を獲得する能力があるか否かを判断

類型的で機械的な判断よりも、質的で正確な判断

問題となるのは執行コストの増加

一定の所得類型に限定、閾値(all-or-nothing)テスト、
支出のような客観的指標

例

① 従業員の相当程度の貢献をしているか。

② グループ企業の重要な機能から見て、そのＣＦＣが、もし非関連者であれば、特定の資産を所有し、または、特定のリスクを負担していたと判断できるか。

③ そのＣＦＣの中心的な機能の大部分を果たすに必要な支店等を有し、要求される技能を持つ被用者が必要な数いるか。

④ Nexus アプローチ（知財優遇税制は、実体的な活動を前提としなければならないというアプローチ）を用い、そのような所得をＣＦＣ課税の対象から外し、他のＩＰ所得はＣＦＣ課税の対象とする。

超過利益分析

通常利益を超える所得をＣＦＣ所得とみなす。

リスク移転や無形資産が絡む場合に有効

上記の所得の類型的区分と組み合わせて、たとえば無形資産や関連者取引がある場合だけに適用

通常利益＝利益率×適格資本
normal return = rate of return x eligible equity

通常利益率

リスクを見込んだ利益率、８％から１０％例示

適格資本

ＩＰ資産を含む積極的事業活動用資産への投資に限る。

グループ内金融や保険などの受動的所得を生み出すような資産（典型的にはキャッシュ）に結びつく投資は、適格資本ではないので、ＣＦＣには通常利益も保証されず、すべて合算課税の対象

取引アプローチと事業体アプローチ

事業体毎に適用するか、それとも取引ベース（個別の所得）か。

取引アプローチは、正確であるが執行コスト

何らかの閾値

日本の議論は、もっぱら事業体の属性を見るか、所得の属性を見るかを問題としており、最終報告書の議論とは、若干のズレ

日本は、このふたつのアプローチの組合せ（ハイブリッド・アプローチ）を用いており、最終的には異なる所得類型を検討することから、本質的には取引アプローチの一形態とされている。

3-5 所得の算定ルール

どの国のルールを適用するか。

親会社国ルールの使用が、ＢＥＰＳ（親会社国の課税ベースの浸食）の防止という目的に論理的に整合的であり、執行コストも相対的に小さい。

ＣＦＣ所得の算定に関する特別なルール

ＣＦＣ損失を同一ＣＦＣの利益またはＣＦＣと同一国内の他のＣ

ＦＣの利益とのみ相殺できる（親会社の所得との相殺は認めない）ようにすべき。

ＣＦＣ損失をＣＦＣ所得以外の所得から控除できるとすべきか、またその逆はどうか。

各国の既存の国内法によるべき

3-6 所得の配賦ルール

(i) どの納税者に配賦するか。

支配の判定における最低持分基準を満たす者

(ii) どれだけの金額を配賦するか。

持分割合と持分保有期間によって算定

日本とは異なる。

(iii) いつ配賦するか。

(iv) どのような性質の所得として配賦するか。

配当があったものとみなす考え方

合算対象株主が直接獲得したとみなす考え方

(v) 適用税率をどのようにするか。

親会社国の税率

"top-up tax"の考え方

ＣＦＣの実際の納税額と設定された閾値（最低税率）との差に相当する税率で課税

ミニマム税的な発想

ＣＦＣ税制が多国籍企業にもたらす競争上の不利は緩和

3-7 二重課税の防止と排除

少なくとも次の３つで二重課税が生じる。

(i) 合算課税対象所得が外国法人税の対象となる。

(ii) 同一ＣＦＣ所得に複数の国が合算課税をする。

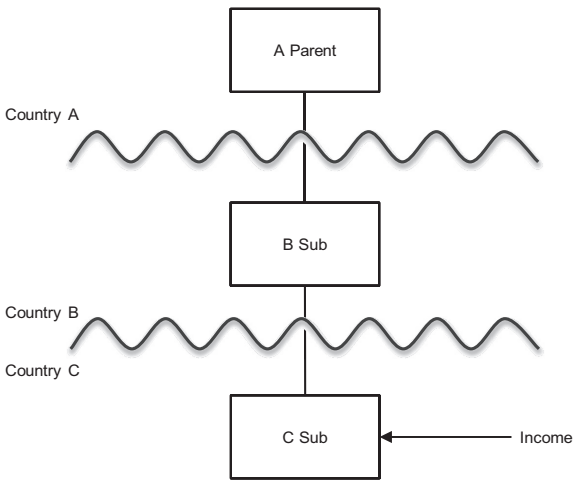
(iii) 合算課税を受けた株主が配当を受け取り、または、ＣＦＣ株式を譲渡

さらに、移転価格税制の適用後、第三の国がＣＦＣ課税を行う場合などで、
移転価格税制との二重課税

(i)(ii)について、外国税額控除

中間の法人に対して課されたＣＦＣ所得に対する外国税を含む。
わが国も対応必要。

Figure 7.1　　Interaction of CFC rules



(iii)は、受取配当と株式譲渡益を非課税にする方針で各国に委ねる。
わが国も対応必要？

なお、日本支店に対する日本の課税による二重課税

4　ＣＦＣ税制の意味

4-１課税繰延べ

なぜ、軽課税国に子会社を設立すれば、税負担が軽減されるのか。

株主段階課税（日本の法人税、累進所得税）を遅らせる。
軽課税国に子会社を作って利益を留保

全世界所得主義では、課税繰延べの防止は、ＣＦＣ税制の主要な機能

4- 2 Base Strippingの防止

外国子会社配当益金不算入制度の下ではどうか。

より大きなインセンティブ

ただし、ＣＦＣ税制は 4- 2 Base Stripping を元に戻せるか？

「日本で発生するはずの所得」を、ＣＦＣで発生させる。

「日本で発生するはずの所得」とは？

租税回避防止であれば、税負担の減少のない所得とは？

日本の課税権の原理原則に関する問題

理論的であると同時に、政策的な問題でもあり、常に企業の国際競争力とのバランスが問題とされてきた

裁判官の説得

不当な「軽減」が生じる前の税額は、どのように計算されるか。

擬制説の下で、個人株主までを考えればどうか。

所得種類の転換

配当所得への転換の容易さ

テリトリアル・システムとワールドワイド・システムの選択

4- 3 個人所得税の視点から

課税繰延べの利益

個人株主が所有し、E の留保利益を有する法人が、新規投資を y 年間行う。投資からの課税前利益率を r、法人税率を c、配当に対する個人所得税率を d とおく。法人が利益を留保して投資を続け、株主は最後に配当として受け取るとすると、y 年後に株主が受け取る利益は、

$$(1-d)E\{1+r(1-c)\}^{y}$$

これに対して、法人が利益を毎年配当し、株主は課税後の受取配当を全額出資するとすれば、

$$(1-d)E\{1+r(1-c)(1-d)\}^{y}$$

課税繰延べの利益は、軽課税国法人（c が小さい）の方が大きくなる。

Base Stripping へのインセンティブも、個人株主から見れば、課税繰延べの利益の一種

なお、個人株主とＣＦＣとの間で、Base Stripping が起こるか？

ＣＦＣ税制が保護する日本の課税権の外枠は、課税繰延べが生じないような税負担を求めることまで広がっている。

ここに、規範的な基準を設定し、租税回避防止としてのＣＦＣ税制の解釈適用を行うべき。

BEPS（税源浸食と利益移転）プロジェクト等の国際的な取組みの現状と課題

●参加者（五十音順）

早稲田大学大学院会計研究科教授	青山　慶二
財務省主税局国際租税総合調整官	緒方健太郎
一橋大学大学院法学研究科准教授	神山　弘行
株式会社 LIXIL グループ税務部長	鈴木　一路

司会	日本租税研究協会参与・ 財務省財務総合政策研究所顧問	渡辺　裕泰

討論中に言及されている資料は，巻末「**資料編85頁～111頁**」に掲載されています。

はじめに

（渡辺）　それではパネルディスカッション「BEPSプロジェクト等への取組みの現状と課題」を始めます。

BEPSプロジェクトについては昨年の本パネルディスカッションでも取り上げましたが，その後昨年11月にG20サミットで，15のBEPS対抗措置（行動計画）からなるBEPS最終報告書が承認されました。その後，本年６月末にOECD租税委員会の第１回BEPS包摂的枠組み会合が京都で開かれ，それまで参加していた46カ国に加えて，新たに39カ国・地域が勧告にコミットした結果，BEPSプロジェクトの参加国・地域は85になっています。

また，BEPSに次ぐ国際課税の重要課題である税の透明性についても，本年４月のワシントンのG20財務大臣・中央銀行総裁会議において，OECDに対し「税の透明性に関する非協力的地域を特定するための客観的基準」を作成することが要請され，本年７月の四川省成都におけるG20財務大臣・中央銀行総裁会議で基準が承認されました。

このパネルディスカッションでは，昨年もBEPSを取り上げましたが，今後の対応が残されたものもまだ多くあります。皆様の中にも，このBEPSは一体どこにいくのかと疑問に思われている，あるいは心配しておられる方が多いと思います。BEPSがどんな形になりそうかという最新の情報を，できるだけ整理された形で，パネルディスカッションの後に皆様にお持ち帰りいただけるようにしたいと思っています。

本日のパネルディスカッションは，２部構成になっています。第１部は，BEPSプロジェクト・税の透明性に関するこれまでの取組みと今後の展望です。BEPSプロジェクトの概観と，これまでに一応措置済みと考えている対抗措置，税の透明性の基準（情報交換等）についてです。

BEPSプロジェクトについてはこれまで一応措置済みと考えられているものは幾つかありますが，本日は時間の都合上，その中で行動計画１の電子商取引，13の移転価格の文書化，14の相互協議，11のBEPSの効果分析だけを取り上げることにして，あとは省略いたします。

第２部は，BEPS合意の今後の対応が必要な項目を取り上げて議論したいと思います。具体的には，BEPS行動計画３の外国子会社合算税制（CFC税制），４の利子控除（利子の損金算入の制限），８～10の無形資産等の移転価格，12の義務的な開示，15の多数国間協定を取り上げたいと思っています。

パネリストは，先ほどご紹介いただいた方々です。それぞれ組織に属しておられますが，本日は組織の意見というよりも，個人としての資格でご参加いただいているので，その点はよろしくお願いします。従って，ご発言も個人のものとして受け止めたいと思います。また，この場ではお名前を肩書きなしの，さん付けで呼ばせていただきますので，その点もよろしくお願いします。

今日のパネルディスカッションは第１部第２部共，緒方さんからどこまで議論が進んでいるのか，今後問題になるのは何であり，どの方向に進もうとしているのかなどにつき，差し支えない範囲内で最新の情報を教えていただいた上で，パネラー全員で活発な議論を進めたいと思っています。

それでは第１部の討論に入ります。最初に緒方さんからご説明をいただいて，その後青山さん，神山さん，鈴木さんからご意見・ご質問を頂戴し，さらに緒方さんからお答えいただくという順番で進めたいと思います。それでは緒方さん，よろしくお願いします。

Ⅰ．BEPS プロジェクト・税の透明性に関するこれまでの取組みと今後の展望

〔「BEPS プロジェクト」について〕（国際課税資料１）

（緒方）　早速，お手元の資料に沿って説明したいと思います。まず，BEPS プロジェクトの現状について簡単にお話したいと思います。

国際課税資料１は，BEPS プロジェクトの概要についてです。時間が限られていますので全部は触れませんが，ポイントとしては，BEPS プロジェクトは国際的に公平な競争条件（Level Playing Field）を確保することを大目標にし，多国籍企業の行き過ぎた租税回避を何とか抑えようというプロジェクトです。

問題意識の根幹は，多国籍企業が悪いと言うのではなく，むしろ各国の制度や国際的な原則・ルールが多国籍企業のビジネスモデルに追い付いていない部分でギャップ・ずれが生じ，その部分を使って租税回避が行われる結果になっているということです。これに対応するために，各国が協調してずれや隙間をなくしていくプロジェクトになっています。

国際課税資料１の一番下に，３本柱が書いてあります。BEPS プロジェクトの肝になっているのが A の緑の丸になっている，実質性です。グローバル企業は払うべき所で税金を支払うべきという，やや当たり前のことが書いてありますが，これが非常に重要なメルクマールです。

実質的に活動している場所，価値が創造されている場所で課税所得が認識されるべきで，実質のない所で課税所得が認識されると，それは良くない，租税回避であるということを大原則に議論しています。

〔「BEPS プロジェクト」最終報告書の概要〕（国際課税資料２）

具体的には**国際課税資料２**をご覧下さい。15の行動で合意されたものをマッピングしています。第２部にもつながってきますが，今後日本がどうするのかをハイライトするために，これから法改正を考えていかなければいけない部分を４つ囲っています。

特に行動３の外国子会社合算税制の強化については，29年度改正での対応を検討中です。

〔BEPS プロジェクトの包括的（holistic）アプローチ - Cash box の例〕（国際課税資料３）

国際課税資料３は，BEPS プロジェクトが個別の行動でもって，全体としていかに包括的に問題に対応しようとしているかを表したポンチ絵です。後でご覧いただければと思います。

〔BEPS プロジェクトの今後〕（国際課税資料４）

本日のパネルディスカッションのテーマの１つは BEPS プロジェクトの今後についてです。**国際課税資料４**に「BEPS プロジェクトの今後」というタイトルで，現在の３本柱が書いて

あります。

BEPS プロジェクトは昨年の年末に最終報告書が取りまとめられました。BEPS プロジェクトの勧告の中身は昨年固まった形になり，現在はこの勧告を実施するフェーズに入っております。これを BEPS の実施フェーズと呼んでいます。

実施フェーズには３本の柱があります。１つ目は，BEPS 合意の一貫した実施とモニタリングです。各国の税制は国家主権の最たるものなので，他国が税制について物を申すのは難しいですが，冒頭申し上げましたように，BEPS プロジェクトの肝となる部分は，各国が一貫して勧告に基づいた制度を導入することでずれ・隙間をなくすことです。ですので，いかになるべく多くの国が一貫して実施するかが肝心です。

強制力はありませんが，一貫した実施を確保するために，他の国がちゃんとやっているのか，やり過ぎていないか，やらなさ過ぎていないかを相互にモニタリングすることになっています。これが一番大きな柱になっています。

２つ目の柱は，BEPS プロジェクトは２年間の集中的な議論の期間を経ましたが，いまだに課題が残っています。これを継続的に議論することです。これは後ほど出てきます。

３つ目の柱です。BEPS プロジェクトは G20 と OECD の共同のプロジェクトで行ってきた訳ですが，中身が固まったので，これを実施する国をさらに拡大していくことです。

〔BEPS プロジェクト参加国（2016. ６まで)〕（国際課税資料５）

〔BEPS 実施フェーズ（Inclusive framework on BEPS）参加国・地域（2016. ７～)〕（国際課税資料６）

実施フェーズの３本柱の３つめの柱について，**国際課税資料５と６**に，どのような国が BEPS 参加国となっているのかのイメージを示しています。

国際課税資料５が，BEPS プロジェクトの議論終了時点の図です。BEPS プロジェクトを２年間議論していた段階では44カ国でしたが，真ん中にあるコスタリカ・リトアニアが BEPS プロジェクトの２年間の議論の最後に加盟申請プロセスに進んだので，この２カ国が増えて46カ国になりました。OECD 加盟国と G20メンバー国に，OECD 加盟申請中の国を加えた46カ国が BEPS プロジェクトの議論終了時点のフル参加国になっています。

フルではなく，中身にコミットしないけれどもオブザーバー的に参加している国々を，右側の赤い欄に書いています。

国際課税資料６が現状でどうなっているかをお示ししています。実施フェーズが始まって最初の会合を６月末・７月頭に京都で開催しました。これは OECD 租税委員会の本会合としては，初めてパリ以外で開催した会合になります。この歴史的な京都会合を経て，現時点で正式なメンバー国が85カ国・地域になっています。

右から２番目の欄のとおり，京都会合で加わった国36カ国・地域と，京都会合後に参加した国３カ国と，合わせて新たに39カ国・地域が加わって，85カ国・地域になっています。

ご注目いただきたいのは，新たに加わった国・地域の中に，香港，シンガポールなど，日本と関係の深い国・地域が参加していることです。こういう国・地域を正式メンバーに加えて，BEPS 合意の一貫した実施に努めていくことになっています。

〔BEPS 最終報告書において引き続き検討を続けることとなった項目〕（国際課税資料７）

国際課税資料７では，先ほど説明した実施フェーズの３本柱の２つ目の柱の残された課題の主なものをリストアップしてあります。

一番大きなものが，ここには載っていません。それは行動１の部分で説明いたします。行動２から始まって，全部は触れませんが，結構色々なものが残された課題になっています。

かなりの部分が既にディスカッションドラフ

ト（討議草案）で，どんな形で進めていくかが公表されています。われわれが重要だと思っているのは，２つ目の行動４の利子控除制限の冒頭に書いてある，グループ比率ルールについての設計・運用上の論点整理です。８月16日締切りでディスカッションドラフトが出ていますので，それを踏まえて今後議論を進めていきます。

古くて新しい問題として，行動６の non-CIV ファンドです。CIV とは Collective Investment Vehicle で，集団投資ビークルと呼んでいます。これではないもので，例えばプライベートエクイティファンドなど，一般的な投資ファンドに条約の恩典をどうやって適用していくのかという問題です。これもディスカッションドラフトが出ていますが，大きな残された課題になっています。

それから，われわれが残された課題で最大だと思っているのが，行動７の冒頭にある PE 帰属利得に関するガイダンスと，行動８～10の冒頭にある利益分割法の適用に関するガイダンスです。この２つは BEPS プロジェクトの中でも非常に大きな論点として議論されてきましたが，最終報告書の取りまとめの段階では細かいガイダンスの策定までに至らず，現時点でも残っています。

ご覧になった方もいるかもしれませんが，９月５日締切りでディスカッションドラフトが出ています。いただいたご意見を踏まえて，10月11・12日にパブリックコンサルテーションを予定しています。それを踏まえて今後ガイダンスが決まっていきます。

その下にある評価困難な無形資産に関するガイダンスは，第２部で触れたいと思います。

特に今申し上げた PE 帰属利得で，行動７は PE 認定の人為的回避です。ご承知かと思いますが，PE とは Permanent Establishment（恒久的施設）と呼んでいるものです。どういうものがそろっていると，進出国で法人課税を受けることになるかというメルクマールが PE です。

これを人為的に回避することをどうやって防止するかが，行動７の議論でした。PE 帰属利得に関するガイダンスは，新しく人為的に回避できないように PE 認定した場合，具体的にどれだけの利得がその PE に帰属することになるかという点に関する非常に重要なガイダンスになっています。

行動８の冒頭の利益分割法については，移転価格税制の中で所得の配分の話をします。特に無形資産が絡んだ場合は配分が非常に難しいので，利益分割法を使わざるを得ない局面が出てきます。具体的にどういう場合に使って，どうやって適用していくかという重要な論点が残っています。

〔G20サミット首脳宣言（仮訳抜粋）（2015年11月15-16日　於：トルコ・アンタルヤ）〕（国際課税資料８）

〔G20財務大臣・中央銀行総裁会議声明（仮訳抜粋）（2016年２月26-27日　於：中国・上海）〕（国際課税資料９）

〔G20財務大臣・中央銀行総裁会議声明（仮訳抜粋）（2016年４月14-15日　於：ワシントン D. C.）〕（国際課税資料10）

〔G20財務大臣・中央銀行総裁会議声明（仮訳抜粋）（2016年７月23-24日　於：成都）〕（国際課税資料11）

〔G20サミット首脳宣言（仮訳抜粋）（2016年９月４-５日　於：杭州）〕（国際課税資料12）

駆け足で恐縮ですが，**国際課税資料８**から最近の一連の G20のコミュニケを幾つか載せています。詳細に入っていくと大変なので，ごく簡単に紹介します。

BEPS プロジェクトと税の透明性・情報交換が２本の柱になっています。BEPS プロジェクトについては，アンタルヤから上海，ワシントン D. C.，成都とずっと，一貫した広範な実施と適時な実施がキーワードとして出てきています。

これを実際に行っていく場所ということで「包摂的枠組み」を作り，第１回の会合を６月

に京都で開催し，成都のコミュニケでは京都会合を歓迎する形になっています。

BEPSプロジェクトの中で読み飛ばしてしまいそうですが，重要な点があります。**国際課税資料９**の上海のコミュニケの上から３行目に，「税の公平性及び公平な競争条件を確保するため，BEPSに関連する問題へのモニタリングと対処を続ける」と，さらっと書いてあります。

BEPSプロジェクトで色々議論しましたが，BEPSプロジェクトの対象が国際課税の全てではありません。今後発生する，BEPSプロジェクトに直接関係ないかもしれないけれどもBEPSに関連するものについて，問題があるのかないのかを含めてモニタリングし，必要であれば対処していくという，ポストBEPSの作業を継続する宣言になっています。

以上が２本柱のうちBEPSプロジェクトに関する点ですが，次の柱になっている税の透明性・情報交換について，少しお話したいと思います。

コミュニケの中でも順を追っていただくと，アンタルヤ・上海ぐらいまでは自動的情報交換を2017年・2018年までに開始すると書いてあります。

国際課税資料10をご覧ください。ワシントンD. C. のときに，新しい話が入ってきています。経緯を申し上げます。ワシントンD. C. のG20財務大臣・中央銀行総裁会議の日付をご覧いただくと，４月14・15日になっています。ちょうど最初のパナマ文書の報道が出た直後のG20財務大臣・中央銀行総裁会議になっています。

パナマ文書が出ても出なくても，BEPSプロジェクトと税の透明性・情報交換の２本柱を何年もかけてやってきたわけですが，改めてパナマ文書の問題も踏まえてG20・OECDとして何をしていくかを議論した結果が，ワシントンのコミュニケになっています。

新しい部分としては，今までのように自動的情報交換を2017年・2018年までに実施することに加えて，税務行政執行共助条約（多国間条約）に署名することを求めています。

ワシントンD. C. で新たに出てきた話は２つあります。１つは真ん中辺に出てくるグローバル・フォーラムのレーティングを，期限を付けて，2017年のG20サミットまでに満足な水準まで改善することを期待するということです。レーティングを上げていくことを，期限を切って目標化したのが１点目です。

もう１つは，７月のG20財務大臣・中央銀行総裁会議までに，「税の透明性に関する非協力的地域を特定するための客観的基準」を作ることを求めている点です。これは言葉だけを見ると，何を言っているかがよくわからないかもしれません。情報を出さないことで租税回避・脱税を誘引している国を，非協力的地域と呼んでいます。これを特定し，端的に申し上げればブラックリスト化するための客観的基準を作る話です。

その先があります。客観的基準を作った上でブラックリストを作って，それでも進捗が見られなければ，非協力的地域に対する防御的措置を検討すると書いてあります。防御的措置もわかりにくい言葉です。BEPSプロジェクト等を通じて，各国は自国の税源を奪われることを問題視しています。非協力的国・地域があることでそこに税源を奪われて，自国の税金が取れなくなることが起こってはいけないので，自国の税源を防御するという意味で防御的措置と書いています。要するに，ブラックリストに載る国に一定の進捗が見られなくて，迷惑が続けば対抗措置・制裁措置を発動するという話です。これが新しい話です。

もう１つがパラグラフ８の一番下に書いてある，実質的所有者情報について，透明性に関する国際基準の履行改善のための方法の初期提案を提示するということです。国際課税の中で２本の柱にしているBEPSと税の透明性・情報交換に加えて，新たに実質的所有者情報の透明性が出てきています。

パナマ文書の問題の根幹は，法人や法的取決

めの後ろ側にいるのが誰かが明らかでないことです。これを改善するための初期提案を出してくださいと言っています。

〔「税の透明性に関する非協力的地域を特定するための客観的基準」について〕（国際課税資料14）

ワシントンD.C.のコミュニケを受けて，成都・杭州と議論を重ねました。**国際課税資料14**をご覧ください。京都会合で実質的に合意された，非協力的国を特定するための客観基準をここにまとめています。

時間の関係もありますので，簡単に説明します。基準が３つあります。１つ目はグローバル・フォーラムが実施するピア・レビューによる評価です。後で資料を使って説明しますが，グローバル・フォーラムの評価が１つ目です。

２つ目が，共通報告基準（Common Reporting Standard）にコミットしているかどうかです。これは自動的情報交換に関するものです。

基準の３つ目が，多国間条約に署名しているかどうかです。

グローバル・フォーラムに基づくピア・レビューとは何かといいますと，情報交換には，要請に基づくものと自動的情報交換の２種類があります。要請に基づく情報交換は，個別の調査事案について，誰それの銀行口座があなたの国にあるみたいだから教えてと１本１本お願いする情報交換です。これが従来の情報交換のメインでした。

グローバル・フォーラムは，要請に基づく情報交換について，法制面・執行面の両方がしっかりやれているかを４段階で評価することになっています。この評価が悪いと，基準１にバツが付きます。

基準２と基準３は，自動的情報交換に関する基準です。自動的情報交換の基準である共通報告基準にコミットし，コミットしているだけでは情報が流れないので，実際に情報が流れるパイプとしての条約が存在しているかどうかです。それが基準３です。

今ざっと申し上げましたが，それを補完する意味で，**国際課税資料15**以降を詳しく説明したいと思います。

〔グローバル・フォーラムについて〕（国際課税資料15）

国際課税資料15の「グローバル・フォーラムについて」をご覧ください。グローバル・フォーラムが始まる前段階に，色々な作業がありました。ごく簡単に紹介します。

1998年に「有害な税の競争報告書」をOECDが作りました。ここでタックスヘイブンを定義する基準をまとめました。その後その基準に従ってタックスヘイブンに該当する国をリストアップし，今や幻になってしまいましたが，当時35カ国・地域を挙げたOECDタックスヘイブンリストを作りました。

その後，タックスヘイブンリストに載った国が，自分たちは人様に迷惑を掛けない，つましい地域としてやっていくということで，色々な改善点を提示していきました。

それから，タックスヘイブンリストをやめて，本当にちゃんと迷惑を掛けない制度になっているかを見ていくことになり，税の透明性・情報交換をちゃんとやっているかどうかの非協力的国リストを作りました。

非協力的国リストを作ると，自分は協力すると言ってコミットする国がどんどん出てきて，2009年の段階では非協力的国リストに載っている国がゼロになりました。

2009年は，リーマンショック直後のG20サミットが行われたときです。コミットするだけでは駄目だということで，**国際課税資料15**の真ん中に，①～③の基準が書いてありますが，①実際に情報が記録されて存在し，②税務当局が記録されている情報にアクセスできて，③税務当局間で情報がしっかり交換されているという３点が，法制面でも執行面でもちゃんとできているかまで確認して評価する作業が始まりました。

それが2009年以降です。

〔グローバル・フォーラムにおける「要請に基づく情報交換」に関する第１次ピア・レビューの結果〕（国際課税資料17）

これに基づいて，**国際課税資料17**をご覧ください。グローバル・フォーラムでどんな評価が付くのか，イメージとして現時点での評価を一覧で載せています。

イメージとして，優・良・可・不可の４段階です。優が Compliant で，日本等が挙がっています。良が Largely Compliant で，英国・米国等が挙がっています。下２つが Partially Compliant の可と，non-Compliant の不可です。現在法制審査のみが終了した国が，執行面の審査に入ります。今年10月ぐらいに評価が一巡することになっています。

満足のいく評価がどこかという問題もありますが，下２つは満足のいく評価ではないので，今後ブラックリスト化の可能性があります。

〔非居住者に係る金融口座情報の自動的交換のための報告制度〕（国際課税資料13）

自動的情報交換については，前後しますが，**国際課税資料13**にイメージ図を載せています。ごく簡単に申し上げます。

共通報告基準を OECD が作りました。これに従って，Ａ国・Ｂ国の居住者が日本の金融機関に口座を持っているかどうかを洗い出し，金融機関から国税庁に報告し，国税庁が仕分けをしてＡ国・Ｂ国に連絡します。

右側の図です。それをすることで相手国のＡ国・Ｂ国から，日本の居住者がＡ国・Ｂ国の金融機関に口座を持っていると，その情報を国税庁に流してくれます。これをグローバルに実施することで，海外の口座に所得・資産を隠せなくなります。

〔自動的情報交換の実施時期に関する国際的な状況〕（国際課税資料18）

国際課税資料18ですが，共通報告基準にコミットしている国が101カ国あります。括弧付きで書いてあるのは，皆様がタックスヘイブンと言うと恐らく思い浮かべるであろうというような国・地域です。そういった国・地域も含めて相互に情報交換することをコミットしています。

〔税務行政執行共助条約の概要〕（国際課税資料19）

国際課税資料19ですが，共通報告基準にコミットした上で，実際に情報を自動的に流すためのパイプとして，多くの国が一気に交換できるようにマルチの多国間条約があります。これに８月１日現在で83カ国が署名しています。

先ほどの共通報告基準にコミットし，かつ，マルチの多国間条約に署名してもらうことで，自動的情報交換のネットワークを拡大することになっています。これに協力できない国はブラックリスト化をして，防御的措置を発動していく流れになっています。

〔G20ハイレベル・タックスシンポジウムの概要〕（国際課税資料20）

国際課税資料20でお示ししているものは，BEPS プロジェクトの派生品のようなものです。成都の G20財務大臣・中央銀行総裁会議で，ハイレベル・タックスシンポジウムを開催しました。

ここでご注目いただきたいのは，セッション２の税の安定性の確保がテーマに挙げられていることです。中身はお読みいただければと思います。

真意として何を追求したかです。BEPS プロジェクトで色々な国際合意を結びましたが，最後に各国がやり過ぎず，ルールに沿った執行をしてくれることを確保することが，企業・投資家にとって非常に重要です。これをモニターする努力も少し進めていかなければいけません。

行動14で紛争を迅速に解決することがBEPSプロジェクトの中に入っていますが，それに加えて国際ルールに従って課税をしていく意味での税の安定性を確保することを，今後BEPSに合わせてやっていこうということで，シンポジウムのテーマにしたものです。

次に行動13の話に簡単に触れますが，行動13で導入した国別報告書をEUが公表する動きが出ています。公表することそのものの是非については，ここでは触れません。

ここで問題になるのは，行動13で，税務当局間で条約の中で国別報告書を交換することをBEPSで合意し，BEPS合意を今まさに実行しようとしている瞬間に，BEPSと似て非なるものとして，国別報告書をEUが独自に作って公表するということです。これは税の安定性の意味からすると，とても許せない動きです。

ハイレベル・タックスシンポジウムのセッション２はOECDのグリア総長が司会をし，日本から麻生大臣が出席し，アメリカからジャック・ルー長官，ドイツのショイブレ大臣，トルコの副総理の４人がパネリストで参加しました。

麻生大臣が，税の安定性の観点からすると，BEPSで決まったものと違うことを提案するのは良くないことを強く発言し，EUのメンバーですがドイツのショイブレ大臣も確かにそのとおりだと，こういうのは税の安定性の観点から良くないと共感を示しました。アメリカのルー長官もこれを支持し，大国３カ国でそういう動きはやるべきではないと，税の安定性を高めていくことが重要であると話したことを紹介したいと思います。

税の安定性に向けた努力を，BEPSと併せてやっていくのが重要と考えています。

〔(参考) 行動13　多国籍企業の企業情報の文書化～「国別報告書実施ガイダンス」(2016年６月公表) の概要～〕(国際課税資料24)

先に触れてしまった行動13の国別報告書について，最近の状況を紹介します。**国際課税資料24**に，今年６月に公表された実施ガイダンスの概要を書いています。

関与された方はよくご存じかもしれませんが，国別報告書は最終報告書の中では，2016年１月１日以降に開始する会計年度を対象にすると書かれています。ご承知のように日本は３月末・４月１日開始の会計年度の会社も多くありますし，実際われわれが法制化したときも４月１日施行にしてあります。この３カ月間のずれをどうするのかという，移行期間の問題がありました。

各国の国内法制化に一定の期間を要する可能性にも配慮するというのが，最終報告書にもともと書いてありました。それを具体化する形のガイダンスになっています。

具体的に何をすることになったかです。少しわかりにくいですが，parent surrogate filing（代理親方式）の内容が，３つ目のポツの所に書いてあります。例えば，日本の国別報告書の要請が始まる前であっても，企業が国別報告書（CBCリポート）を作って提出する段階で既に法律が通っていて，当局間合意が存在し，最終親会社等の居住地国で必要な通知を行うなどの要件が満たされれば，適切な国別報告書として相手国も受け取ります。相手国が適切な国別報告書として受け取るということは，子会社方式で子会社から国別報告書を求めることはしないということです。実施段階の１つ大きなガイダンスとして，紹介したいと思います。

〔行動１　電子経済の課税上の課題への対処〕(国際課税資料25)

駆け足で恐縮ですが，その他の話として，**国際課税資料25**の行動１です。日本では対応済みですが，今後を展望してどんなことが起きるかをお話します。

行動１では，他の行動を実施することで，電子経済の課税上の問題は当面対応をできると整理をしました。その当面がどれだけ続くのかを，今後モニターしていかなければいけません。

〔(参考) 検討されたオプションとその問題点〕(国際課税資料26)

具体的に，**国際課税資料26**に検討されたオプションを挙げています。これをご覧いただくとイメージが湧きやすいと思います。

一番上に Significant Economic Presence と書いてあります。冒頭申し上げた，どれだけの活動が相手国で行われるとその国で法人課税が行われるかというメルクマールの PE 概念は，物理的な存在を前提に作られたものです。Permanent Establishment なので，支店など物理的な存在が相手国にどれだけあれば法人課税が始まるかということですが，経済活動が電子化されていくと，物理的なつながりがなくても同じ事業活動が行えるようになるかもしれません。そうなると，PE 概念がどうなっていくのか。物理的な拠点がなくても事業ができるから，法人課税をしなくてもいいことになるのか，物理的なメルクマールに代わるメルクマールが必要になるのかという議論です。

BEPS プロジェクトの昨年の結論では，そういうことを考えるほどには電子化が進んでいない，要するに物理的拠点が全くない状態で事業が行われることはそんなにないということでした。消費課税はバーチャルな取引でも既に適用できるので，消費課税において消費地国で課税することを貫徹していれば，そんなに大きな問題ではないということでした。

そうは言いながら，オプションとして Significant Economic Presence で，電子的に経済的な存在が確認されれば，それを取っ掛かりにして法人課税をするというオプションを考えてもいいという話をしています。

来年以降に，状況のモニタリングを続けて，どの段階でこういったオプションを現実に採用すべきということを勧告することになるのかが，今後のテーマになってこようかと思います。

〔行動11　BEPS の規模・経済的効果の分析方法の策定〕(国際課税資料27)

最後に残された課題で，行動11です。これも昨年の段階では，BEPS の規模・経済的効果は，取得可能なデータが十分ではないので，分析が十分進みませんでした。これについても，各国がデータ収集を進めていく話になっています。

現在入手可能なデータは，大体マクロの統計です。BEPS の規模や効果を検証するには，企業ごとのミクロなデータが必要になってきます。各国が企業ごとのデータを取れるようにしていって，モニターできるように進めていこうという話をしています。これが行動11です。

駆け足になって恐縮ですが，私からは以上です。

(渡辺)　緒方さん，どうもありがとうございました。最近の情報を限られた時間の中で大変要領よくまとめていただき，わかりやすいご説明をいただきました。ありがとうございました。

今のご説明について，若干補足させていただきます。**国際課税資料20**に，税の安定性という言葉が出ています。これは英文の，Tax Certainty を訳したもののだと思います。日本語に訳すのが，なかなか難しい言葉です。税の安定性と訳しても結構だと思いますが，人によっては，税の予測可能性という訳し方をする場合もあると思います。どれも大体同じような意味だと思っていただきたいと思います。

また，財界の方が大変心配していた移転価格の文書化，特にカントリー・バイ・カントリー・リポートについては，条約方式が基本ということでまとまったので，多分ホッとしている方が多いと思います。

それではただ今の緒方さんの説明に対して，パネラーのお三方から順次ご質問・ご意見を頂戴したいと思います。最初に青山さんからお願いします。

Ⅱ．BEPSプロジェクトの展開と，税の透明性及び共通報告基準に関するテーマについて

（青山）　ありがとうございます。それでは私から，まずBEPSプロジェクトの展開と，２つ目の税の透明性及び共通報告基準に関するテーマについて，コメントと質問を申し上げたいと思います。

まずBEPSプロジェクトの展開については非常に詳しい説明をいただいて，政治的な背景等もわかり，ありがとうございました。京都会合で包摂的枠組みが本格的に動き出したことは，BEPS合意の一貫した実施が納税者の予測可能性を促進する，特に途上国での合意と整合性のある対応を促進してくれるのではないかという意味で歓迎したいと思います。

また，同じ文脈で，価値創造モデルの変化を踏まえた，先ほどのお話にあった税の安定性の確保を目指す，日米等が主導する新たな取組みが始まったことにも期待したいと思います。

さらに，BEPS最終報告書までの間に，討議文書内容についての政府・ビジネス間の頻繁な意見交換体制が行われたことも評価したいと思います。この背後には，浅川財務官をはじめ，日本政府サイドの多大な貢献があったと思います。

その上で以下の懸念事項についてコメントし，ご意見を頂戴できればと思います。

〔手続きについて〕

１点目は手続き面です。先ほど説明があった，国別報告書をはじめとした多国籍企業のドキュメンテーションルールです。詳しく説明していただいた代理親制度による補完合意が当面の日本企業の懸念でしたが，実質上納税者の懸念を払拭していただきました。

もう１点，併せてわが国企業が懸念している，EUの国別報告書のウェブ公表の問題です。これは本来BEPSの合意の枠組みを超えたものです。BEPS合意がオーバーライドされてしまうのではないかと懸念していましたが，G20ベースの会議でこれらの問題を税の安定性のコンテクストの中で取り扱っていただいたことは，やや安心できる材料ではないかと思います。

今後このようなオーバーライドする事例が出てきたときは，タイムリーに色々な形での対応をお願いしなければならないと思いますが，特にアジアで活動しているわが国の多国籍企業にとっては，例えば中国の過大なドキュメンテーション要請も気になるところです。これらについてもぜひケアしていただければと思います。

手続き面の２点目として，紛争解決です。BEPSプロジェクトの15項目のほとんどが，ある意味政府からBEPSを解消するための攻め玉でした。一方穴を埋めていくBEPSプロジェクトのソリューションが，解釈・適用によっては新たな二重課税を生み出すのではないか，従って紛争解決についてより真剣に取り組んでほしいというのが，納税者サイドの要望だったと思います。

私自身は，攻め玉に比べて守り玉の検討が若干遅れているのではないかと思います。紛争解決（行動14）についてはミニマムスタンダードとして位置付けてはいるものの，本当に実効性のある紛争解決促進策が確保できるのか。２年以内の解決についてもですが，これの背景には，

例えば仲裁という１つの手段の受け入れ体制が，途上国等で必ずしも整っていません。これらの促進策について，成果が期待できるようなご努力をさらにお願いできないかと思っています。

〔実体法について〕

次に，実体法について２点申し上げます。BEPS の中心テーマである，価値創造地における課税を実現する諸改革で，色々な提案がされました。現時点で，例えば Apple を巡るアイルランドでの課税に関して，アメリカ・EU 間での緊張感が高まっています。これらは BEPS 合意のグローバルな実現に，暗雲を投げ掛ける材料になっているのではないかと思います。

そもそも，BEPS では，パテントボックスの緩やかな経過期間の設定や，CFC 税制のベストプラクティス位置付けなど，各国の主権の尊重や不遡及原則への配慮が前提とされていたと思います。この点に関しては，英国の迂回利益税も，英国での付加価値創造に対して広範な課税権を及ぼすものであり，ある意味 BEPS の合意を時期的にも先取りしてオーバーライドする形の国内法改正でした。

こういった国際協調に水を差すものに対して，今後 OECD･G20がどのように立ち向かっていくのかについて，ご意見をいただければと思います。

もう１点は，PS 法（Profit Split）のガイダンスと，PE への帰属利得の計算ガイダンスについては，非常に重要な討議文書として検討されているというお話をいただきました。これらはいずれも理念面の合意だけでは個別国による拡大解釈や不当な適用を招きかねない分野なので，適用事例・計算事例を充実させた検討をビジネスのコメントを反映させて完成していただきたいと思います。

〔税の透明性に関する取組みについて〕

大きな２点目の，税の透明性に関する取組みについては，先ほど非常に詳しいご説明をいただきました。共通報告基準に基づく自動的情報交換等について，パナマ文書問題を踏まえた色々な展開もご説明いただきました。

今までの租税競争プロジェクトの下での長い間の取組みについては，先ほどのご説明にもあったように，各国が約束したらそこで成果が出たとして，その後，自然解消してしまいましたが，今回はこれからしっかりモニタリングをしていくという話がありました。そういった意味で，今後の活動に期待したいわけです。

この点は，わが国の国内法の改正にもつながっていく可能性があると思います。これは第２部とも関係すると思います。わが国の税制改正にどのような見通しを持っておられるのかお伺いしたいと思います。

〔グローバル・フォーラムの新基準について〕

最後の点になりますが，グローバル・フォーラムの新しい基準の中に，実質的支配者情報の情報交換について今後より強力に拡大していくという趣旨が書かれていました。実質的支配者情報については，それを取得するのも，また，その成果を的確に情報交換するのも困難性があると思います。具体的にどのように実行可能性を担保しようとしているのかについて，お伺いできればと思います。少し長くなりましたが，私からのコメントと質問にさせていただきます。

（渡辺）　青山さん，どうもありがとうございました。それでは次に神山さん，よろしくお願いします。

（神山）　緒方さん，限られた時間で国際課税の来し方行く末についてまとめてくださって，ありがとうございました。私からは大きく分けて３つのコメント及び質問をさせていただきたいと思います。

〔税の安定性について〕

１点目は，**国際課税資料20**でお話があった，「税の安定性（Tax Certainty）」についてです。BEPS の本丸が「国際的な二重非課税」の問題に対処するための国際協調の枠組みだとすると，そのコインの裏側である「国際的な二重課税」という問題への対応は，BEPS の行動14で相互協議などの紛争解決として議論がされていました。

本日の**国際課税資料20**にあるような，G20のハイレベル・タックスシンポジウムで出てきた税の安定性（Tax Certainty）というスローガンは，今後途上国や新興国による強引な課税に対処するための，行動14とは違った視点からの新たな国際的な協調枠組みの構築に向けた萌芽と考えることは可能なのでしょうか。この点のご感触などをご教示いただけませんでしょうか。これが１点目です。

〔「税の透明性に関する非協力的地域を特定するための客観的基準」について〕

２点目は，**国際課税資料14**でお話しがあった「税の透明性」に関する，非協力的地域を特定するための客観的基準についての質問です。いわゆるブラックリストの基準定立については，先進国と途上国，先進国と新興国の間での利害対立と，利害の調整が必要なのは容易に想像されます。

一方，先進国内部で，例えばアメリカとヨーロッパ諸国の間で，もし見えている景色が違う，もしくは利害を調整しなければいけない局面が出てくるといった感触などがあれば，ご教示いただけませんでしょうか。

〔BEPS プロジェクトについて〕

３点目は，BEPS についてです。**国際課税資料２**を見ながら話をするのが，一番わかりやすいかもしれません。研究者の視点から眺めますと，望ましい行政的な規制手法の形式として，大きく分けるとルールによる行政規制と，スタンダードによる行政規制が考えられます。

教科書的に説明すれば，ここでいうルールとは，言語表現が指し示す内容が個別事案における法適用者にとって明確な場合です。一方，スタンダードとは，適用に当たって，適用者による複数要素の相互考慮が要求される場合です。

具体例として，車の速度規制がわかりやすいと思います。例えば時速60キロを超過したら，直ちに違法とするのがルールです。それに対して不相当な速度を出すと違法にするのが，スタンダードに基づく制度設計といわれます。

一般論としては，⑴法制定の段階でのコスト，⑵個人・法人の行為・意思決定におけるコスト，⑶法適用者が具体的な事案を念頭に法を適用しようとする各段階でのコストという，３つのコストがあります。各段階でのコストを勘案すると，適用頻度が高い場合には，スタンダードよりもルールの方が望ましいのではないかという議論がなされてきました。

そこで BEPS について，この観点からの質問をさせてください。BEPS の議論ではルール的な手法を重視する部分があります。例えば行動４の利子控除における固定比率ルールはまさに客観的なルールです。一方で，スタンダードを重視する局面もあります。例としては，後半でお話があろうかと思いますが，移転価格税制の所得相応性基準などはスタンダード的な色彩が強いように考えられます。このようにルール

とスタンダードが混在しているように見受けられます。

BEPSの議論において，行動の各分野でスタンダード的な手法とルール的な手法が混在する結果となった要因はどこにあるのでしょうか。例えば，国際的合意が取りやすい分野はルール的な手法で合意がまとまり，国際的な合意が取りづらい分野は，スタンダード的な手法でBEPSに対処する傾向があると理解することは可能なのでしょうか。

この点と関連して，移転価格もルール的な手法である定式配分を全面から議論するのではなく，利益分割法（PS法）の形で部分的に議論されている理由は，各国間の利害対立による国際的合意の困難さが背後にあると理解することは可能なのでしょうか。そうではなくて，他の要因によってこういった現象が生じているのであれば，ご教示いただけませんでしょうか。

（渡辺）　神山さん，どうもありがとうございました。それでは鈴木さん，どうぞよろしくお願いいたします。

（鈴木）　LIXILの鈴木と申します。今日はよろしくお願いします。緒方さん，わかりやすい説明をありがとうございました。

私は今，LIXILという会社にいます。この会社は2011年に国内の５社が統合して成立した住宅設備や建材のメーカーです。ここ数年は海外の会社を複数買収しながら，積極的にグローバル化を推進しているところです。

今，緒方さんにご説明いただいたBEPSプロジェクトは，日本がリーダーシップを発揮しながら，OECD，G20，その非加盟国まで巻き込んだグローバルな枠組みで国際課税における協調を話し合った，他に例を見ない画期的な偉業であったと，企業の立場からも感じています。

このBEPSは，既に実施のフェーズにありますが，企業に身を置く者としては，今後の展開に多少の懸念も感じています。既に言い古された内容もあり恐縮ですが，せっかくの機会ですので，身近な話を何点かコメントしたいと思います。

〔国別報告書について〕

まず行動13の国別報告書です。弊社は今まさにこの作成の作業を鋭意進めていますが，弊社の連結グループにはM&Aをしたばかりで，グループ入りして時間がたっていない国外関連者も多く含まれています。その影響もあり，この編集作業は現実的に難易度が高いものになっており，外部のアドバイザーの費用なども含めて，相当のコストも掛かっています。

国別報告書については，連結グループ内の税務ガバナンスを強化する良い機会なので，ポジティブに捉えなさいというご指摘もありますが，実務を担当する身としては，残念ながらそこまでの心の余裕は持てていません。

さて先ほど緒方さんも言及されましたが，最近の欧州委員会における提案のように，国別報告書的な情報を企業に公開させようとする動きがあることを，大変懸念しています。

日本企業は一般的には人為的な租税回避等を行っておらず，後ろめたいことも滅多にないというのなら，身の潔白を証明させるために企業に情報を開示させても問題ないのではないかと

いう見方も一部にあるようですが，背景抜きの中途半端な情報だけが独り歩きすれば，不要な誤解を招く可能性があります。一方，中途半端がよくないからといって，例えば無形資産の成立の背景・経緯を含めた詳細な情報を全て公開できるかといえば，それは企業秘密の塊ですので，そういった選択肢も現実的ではありません。

最終報告書において日本企業の意をくんで，せっかく条約方式にして守秘性も高めていただいたことでもありますので，財務省におかれましては今後もBEPS参加国の中での足並みをそろえた運用に向け，引き続きリーダーシップを発揮していただくことを希望します。

〔BEPSプロジェクトについて〕

次にBEPS全般の話になります。BEPS以前は，OECDにおける国際課税はどちらかといえば居住地国課税を前提とし，二重課税排除を目的として源泉地課税を制限してきました。一方，今回のBEPSプロジェクトは，課税の空白を防ぐために源泉地国の課税権の制限から課税権の確保へ，また経済活動・価値創造地での課税という，ある意味逆のトレンドで進められてきたことが特徴的かと思います。

この流れは，新興国にとっては課税の機会が増えるということで，歓迎されただろうと思います。現在われわれ企業が作成中の国別報告書の情報も，新興国にとっては利益分割法等を用いた移転価格課税の切っ掛けになる可能性があるともいわれています。

また今日は直接のご説明はありませんでしたが，PE認定の人為的回避を防ぐために，行動7でPEの範囲が見直される方向と理解しています。このPE認定の基準を緩くする議論も，新興国からは大いに歓迎されるだろうと思います。

但し，基準が緩められることで認定されるPEに帰属する利得については，先般OECDからディスカッションドラフトが出されていましたが，以前のサーバーPEの議論と同じように，重要性のある利得が帰属する可能性はむしろ小さいのではないかと，私は読み取りました。

先進国においては，PEが認定されても帰属する利得の重要性は小さいというのであれば，基準を緩めたことは納税者にとってはPEの申告の手間が増えるだけですし，BEPS対策としての効果もあまりないのではないかという考え方もできます。

一方，新興国においては，PEは認定したけれど，利得はあまり帰属しなかったという結論では課税当局は容易には納得しないのではないかと懸念しています。つまり新興国でPEが認定される場合は，やはり相当規模の利得の帰属が認定されるのではないかと危惧する次第です。

以上述べましたように，本邦企業にとっては今後新興国を中心に二重課税が発生する蓋然性が高まったようにも感じます。従って行動14は，BEPSプロジェクトの中でも極めて高い重要性を持つと考えます。財務省におかれましては，BEPSの実施フェーズにおいても引き続き強いリーダーシップで，新興国によるBEPS施策の良いところ取りを許さないという，けん制力の発揮を是非ともお願いしたいと思いますし，仮に二重課税が発生した場合は，仲裁等を利用しつつ，その徹底的な排除を重ねてお願いしたいと思います。

（渡辺）　鈴木さん，どうもありがとうございました。それでは緒方さんの方から，ただ今のお三方からの質問・意見についてお答えを頂戴したいと思います。どうぞよろしくお願いいたします。

（緒方）　ありがとうございます。皆様から非常に貴重な，有意義，かつ，色々と難しいご質問をいただきました。できるだけ全てにお答えしたいと思います。

〔税の安定性について〕

まず神山さんから，税の安定性は今までの国際的二重課税の議論と少し似ているが異なる，新たな国際的な協調枠組みの構築に向けた萌芽なのかという話をいただきました。また，ルールとスタンダードの違いという，非常に重要なご示唆もいただきました。

神山さんがご指摘されているのと，鈴木さんもご心配されているように，今まで国際課税は国際的二重課税をどうやって排除していくかということを主眼としてきましたが，新たにBEPSプロジェクトでは，国際的二重非課税が生じないために隙間を埋めるという方向で議論してきました。勢い余って無茶な課税をされては元も子もないので，この部分をどうするのか，どう確保していくかということです。

１つは，仮に国際的二重課税が発生した場合は迅速に解決するということで，BEPS プロジェクトでは行動14で議論しています。もう１つは神山さんがご指摘されたように，それを超える新たな協調の枠組みとして，無茶な課税をさせない，ルールに従った課税をしてもらう，税の安定性という協力の枠組みは必要だろうというのはそのとおりだと思います。われわれもこれを仕組んでいくのは大変ですが，成都でのハイレベル・タックスシンポジウムをはじめとして，今後新しい協調の枠組みを進めていきたいと考えています。

〔ルール・スタンダードについて〕

ルール・スタンダードの話についてです。これは完全に私見ですが，BEPS プロジェクトを神山さんがご指摘いただいたルール・スタンダードの切分けで考えると，ルールの明確化・策定を志向したと理解しています。誰が見ても個別の事案で適用関係が明らかになるような共通のルールを作り，かつ，ルールに基づいて確実に実施していくということです。BEPS プロジェクト自体がこのルールの明確化をしましたし，税の安定性の取組みは共通な国際ルールに基づいた実施を確保していくという方向性だと思います。

そうはいってもスタンダード的な部分があるというご指摘は，全くそのとおりです。特に移転価格については，スタンダード的な要素がどうしても残ってしまいます。これをつらつらと考えてみると，合意できる範囲でまとめたからスタンダード的なものが入ったのではないかというご指摘も，確かにあろうかと思います。しかし，われわれ，構想に参加していた者たちの感覚は，合意しやすいところに流れたというよりも，むしろ移転価格は本質的に相手国と合意しない限り二重課税が残ってしまうという，非常に難しい制度であるというものです。

ルールを明確化しても，トッププライオリティは相手国と合意できることです。例えば，定式配分のように，相手国と最初から明確なフォーミュラを合意できていれば，それは明確で完全なルールになりますが，合意できるフォーミュラがなければ合意が存在しなくなって，二重課税が残ってしまいます。従って，セカンドベストかもしれませんが，相手国との合意可能性を最大限の目標と考えると，ルールには至らないスタンダード的なところが残ってしまう構造なのだと思います。

〔行動７について〕

行動７について，鈴木さんと青山さんから色々とご指摘をいただきました。全部には，お答えしにくいですが，行動７でやろうとしたことは人為的な PE 認定の回避への対応です。

本来であれば相手国で法人課税が行われるぐらいの事業実体があるにもかかわらず，人為的にあたかもそのような実体がないかのように PE 認定を回避する行為があったときにこれに対応しようという話です。本来見えているはずの PE が見えなくなっているときに，これを新たに見えるようにするところが主眼なので，帰属利得がどれだけ生じるか・生じないかとは，少し違う次元の話をしています。

PE帰属利得については，７月に公表されたディスカッションドラフトでも紹介されていますが，実際に丁寧に機能分析等を適用していくと，比較的合理的に帰属利得が計算されることになります。事実関係によっては多額な所得が帰属するケースもありますし，移転価格的な分析でほとんど吸収されて，PE的な分析では帰属利得が限定的になることもあります。これは是々非々でやるしかないと考えています。

鈴木さんが心配されているのは，相手国に無茶な課税をされないための源泉地国・進出先国での課税に一定程度制限を掛けるPEの機能が，全然果たせなくなるのではないかということだと思います。その点については，われわれも同じ懸念を共有しています。ここは非常に難しいところです。

直接的に申し上げると，PEは２国間の条約に規定されているメルクマールなので，仮に相手国が無茶な課税をしそうな国であれば，BEPS合意にかかわらず，その国との間ではBEPSプロジェクトで決めたPEの拡大をしないという選択肢も当然あります。そういう判断も含めながら，全体的にバランスを取って無茶な課税をされないようにしつつ，人為的なPE認定回避にも対応できるようにしていくことを目指したいと思っています。

〔BEPSプロジェクトを超えた課税の動きについて〕

EUによる国別報告書の公表やアイルランドのAppleの課税問題，イギリスの迂回利益税など，BEPSプロジェクトの国際的な議論でされてきた合意を超えた課税を各国がする動きに対する懸念を，青山さんや鈴木さんからいただきました。

冒頭の話の中でも申し上げましたが，われわれも非常に問題だと思っています。せっかく国際協調でルールをそろえて，一貫して実施する枠組みを立ち上げているので，それに沿わない形で各国が独自に課税をするのは非常に大きな問題だと思います。

青山さんが，OECDとしてどうやって立ち向かっていくのかというご質問をされています。問題だとは思いながら，最後は各国の主権の問題なので，お前の国の制度のこれはやめろと言うのはなかなか難しいです。

何ができるかというと，BEPSプロジェクトの今後の「包摂的枠組み」でもそうですが，ピア・レビューしかありません。G20のコミュニケでも繰り返し出てきますが，各国が協調して一貫した実施をすることをハイレベルで確認し，それを取っ掛かりにしてピア・レビューしてピア・プレッシャーを掛けていくしかありません。

〔行動14について〕

同じような流れで相互協議・行動14について，実効性が期待できるのかという厳しいご指摘を青山さんからいただきました。これは申し上げたように，各国の主権の話なので，どれだけ強制できるか，どれだけ実効性を確保できるかはなかなか難しいところです。

そうはいっても，BEPSプロジェクトの中で幾つか努力しています。行動14はミニマムスタンダードになっていますが，その作り方を少し工夫しています。相互協議を２年以内に終えるという，努力目標がミニマムスタンダードに入っています。

努力目標がミニマムスタンダードというのは変ではないかと，皆さんは思うと思います。平均して24カ月以内に相互協議を終えるようにという努力目標を立てていますが，ミニマムスタンダードの対象はこれではありません。各国がどれだけ時間がかかっているか共通の統計を出します。この統計で，24カ月の努力目標に向かって各国の進捗（プログレス）を相互にモニターすることがミニマムスタンダードになっています。行動14は，比較可能なデータを各国が提供することで各国の進捗を測れるようにして，相互監視していくことにコミットすることがミニマムスタンダードになっています。

こういう構造なので，若干間接的で迂遠に感じるかもしれませんが，外堀を埋めてピア・プレッシャーを掛けていく形を考えています。

青山さんがご指摘されていたことに加えて，仲裁規定は，残念ながらBEPSプロジェクトの中ではオプションになってしまいましたが，第２部で出てくる行動15の多数国間協定の中で，仲裁規定をオプションとして条文化することができました。それも併せて，こういったものをさらに参加国を拡大する形で実効性を確保していきたいと考えています。

〔税の透明性について〕

最後に，税の透明性に関する部分です。青山さんから，コミットをしては発展的解消をしていくことの繰り返しだったというご指摘をいただきました。われわれは，基準を作って各国にコミットさせて，コミットが満たされるとそのプロジェクトが発展的に解消するプロセスは，今後も繰り返しになると思っています。

今後はお示しした３つの基準に基づいて，ブラックリスト化して対抗措置を発動していくことになりますが，こういう仕組みを作るとほとんどの国がどんどん基準を満たしてくるようになります。そうすると，ブラックリストに載る国がなくなってきます。それを見越して，将来改定していくことも含めて今回の基準を考えています。走りながら，みんながスタンダードを満たすようになればさらに高いスタンダードを設定し，ステップ・バイ・ステップで前に進んでいくことを考えています。

青山さんから，最近の評価基準として実質的所有者（Beneficial Ownership）が入ってきているというご指摘いただきました。今までは税の観点から基準を作っていましたが，今後はさらに踏み越えて，実質的所有者についても相互にモニターを始めることになっています。

どうやって実効性を確保していくのかですが，話せば長くなるので，簡単に紹介します。お金を動かしている実質的所有者を特定する動きは，税の観点というよりもマネロン対策やテロ資金対策であります。FATFという金融作業部会があり，そこで基準を作っています。

税に限らず，不正な資金の流れを押さえるために，実質的所有者の特定を進めています。税はそれに乗っかっています。FATFのマネロン対策のための基準を守っていれば，税の観点からも実質的所有者が入手できるようになるはずです。

金融機関は，自分の所に開設されている口座を実際に保有している人を特定することがマネロン対策で義務付けられているので，口座を開いたら実質的所有者を特定できるようになっていて，税の観点からもそれを吸い上げて，交換できるようになっているかをモニターしていく構造になっています。従ってマネロン対策と税の二人三脚でやりながら，そこは進めていきたいと考えています。

神山さんから透明性の基準等で，アメリカやヨーロッパで意見の違いがあるのかというご質問をいただきました。その観点から少しだけ内話を紹介します。

国際課税資料14の３つの基準の裏にも，各国間の思惑の違いが透けて見えるものが幾つかあります。基本は客観的基準なので，アメリカだろうが他の国だろうが客観的に適用されます。

基準が３つあると申し上げましたが，四角囲いの一番上に，下記の３つの基準のうち２つ以上を満たさない国・地域は駄目だと書いてあります。基準を３つ挙げながら，何で３分の２なのか。

共通報告基準はOECDが作ったもので，アメリカはコミットしていません。共通報告基準を作る切っ掛けになった，アメリカのFATCAという法律があります。これはアメリカが外国の金融機関に，アメリカ人が持っている口座情報をアメリカによこせという法律です。それによってアメリカは自動的情報交換を実施しています。そうであるが故に，アメリカは共通報告基準にはコミットしていません。アメリカはこ

の基準を満たせませんが，アメリカがブラックリスト化されるのはどうなのかということで，２つ以上を満たさない国ということになっています。

基準１は要請に基づく情報交換で，基準２と３が自動的情報交換と申し上げました。基準１は先ほど紹介したように，優・良・可・不可の４段階で，実施の面も含めて深いピア・レビューを行っていますが，基準２はコミットすればマルで，基準３は条約に署名すればマルです。基準１がバツの人が，基準２と３がマルになって３分の２を満たしてOKになるとバランスが悪いので，基準１が本当にひどい人は，それだけでブラックリストに載るという複雑な構成になっています。

各国それぞれの思惑があるのと，客観的基準もそれぞれの国の状況・思惑・方向性の争いの中で作られてきているという紹介です。質問に答えられたかはわかりませんが，紹介させていただきました。ありがとうございます。

（渡辺）　緒方さん，どうもありがとうございました。それでは，以上で第１部を終わらせていただきます。次に第２部「BEPS合意に関する今後の対応」で，外国子会社合算税制あるいは利子の控除制限などについて，今後どのような方向で検討が進められるか議論を進めたいと思います。

それでは最初に緒方さんの方から，ご説明をお願いいたします。

Ⅲ．BEPS合意に関する今後の対応（行動３，４，８～10, 12, 15）

（緒方）　今後の対応で，行動３，４，８～10, 12, 15と盛りだくさんですが，ご説明したいと思います。

〔行動３　外国子会社合算税制の強化〕（国際課税資料28）

〔（参考１）日本の現行制度〕（国際課税資料29）

全体をお話していると相当時間がかかってしまいますので，かいつまんでお話することをお許しいただければと思います。

日本の現行制度の概要が**国際課税資料29**にあります。日本の現行制度は外国子会社を会社単位で見て，会社単位の税負担割合が20％未満であるものをピックアップします。

適用除外判定で，４つのメルクマールがあります。この４つのメルクマールを使って，会社全体として実体があるかを判定し，実体がなければ会社単位で合算します。会社全体として実体があるとされた場合であっても，特定の資産性所得（実体があってもなくても得られる所得）があればその部分だけ部分的に合算する制度になっています。

〔（参考２）BEPS勧告の内容〕（国際課税資料30）

BEPSプロジェクトでどういう議論がされたのかは**国際課税資料30**にあります。色々なアプローチが紹介されています。１つは真ん中の対象所得の定義というところがアプローチです。報告書のとおりに３つに分けて紹介していますが，実質的には２つです。カテゴリーアプローチと実質アプローチはほぼ常にセットになるものです。

日本の制度は会社単位と申しましたが，BEPS報告書のカテゴリーアプローチ・実質アプローチは基本的に所得ごと（配当・利子・保

険等）に判定し，その所得を稼得するだけの実質があるかを見ます。実質がなくて得られている所得があれば，それを対象にするアプローチです。

もう１つが超過利潤アプローチです。所得ごとのアプローチをしていると切分けが大変なので，もう少しざっくりと，通常所得を超える部分については，その会社が得るだけの実質を持っていないことにします。

通常所得と超過利潤をどう分けるかは，なかなか難しい問題です。ざっくり申し上げると，子会社が持っている事業用資産から普通得られるであろう所得を通常所得にします。それを超える所得は，本来そこに帰属しているべき所得ではないはずなので，その部分だけ親会社に合算するというアプローチです。このような形のものがBEPSプロジェクトで議論されています。

〔平成28年度与党税制改正大綱（抄）〕（国際課税資料32）

日本としてどうするかですが，**国際課税資料32**をご覧ください。租税回避リスクの高い所得への対応等を含め，経済実体に即して課税を行うべきとするBEPSプロジェクトの基本的な考え方を踏まえ，租税回避の防止という制度の趣旨や，産業競争力や経済への影響，適正な執行の確保を総合的に検討して結論を得ることが与党の税制改正大綱に書かれています。

〔①国外所得（外国子会社）への課税方式とCFC税制の関係〕（国際課税資料33）

国際課税資料33は，理念的な整理です。時間がありませんので，詳細は省きますが，全体として，日本の歴史的な制度でもありますが，世界の制度を理念として整理し，理念的な全世界所得課税，現実の全世界所得課税，外国子会社配当益金不算入制度の３つの切口で書いてあります。

理念的な全世界所得課税は，配当してこようがなかろうが，子会社ネットワークが得た所得を全部親会社の所在地国で発生時に課税することです。これはなかなか実現が難しいです。アメリカのオバマ政権もミニマムタックスの提案をしていますが，現実には難しいです。

ほとんどの所が，現実の全世界所得課税です。昔のイギリス，日本，現在のアメリカはこれです。全世界所得課税といいながら，配当してきたときだけ課税所得に加えるアプローチです。

日本やイギリスが2009年から移行した外国子会社配当益金不算入制度は，外国で実質を伴って活動した所得については日本で課税しないという制度になっています。

一般化するのはなかなか難しいですが，世界的な潮流としては⑴～⑶と順を経て，今や⑶に動いてきているとわれわれは見ています。ここで注意しなければいけないのは，これによって良くない税の競争がどれだけ進んでいくかということです。伝統的に，全世界所得課税をやめると税の競争が激化してしまうという批判があります。

1998年の「有害な税の競争報告書」以降の国際的な議論の中で，税の競争とはどういうものを言っているのでしょうか。最近整理されてきたものは，実質を伴う活動については税を理由に外国に行ったとしてもやむを得ない，問題にしなければいけないのは，昔は足の速い所得と言っていた，今は受動的所得と言っている，実体を伴わないで移動する所得が税によって誘引されることです。これは良くありません。この部分の競争だけ抑制するように注意し，制度設計をしようという議論になっています。

詳細に入れませんが，全体のイメージとしてはそういう議論が行われています。

〔②－１：米国CFC税制の合算対象所得の概要〕（国際課税資料34）

各国でどういう工夫をしているかが，３枚の絵で描かれています。ごく簡単に紹介します。

アメリカの合算税制は，非常に古い制度です。

所得ごとに見て，リスクの高い所得（サブパートＦ所得）を特定しています。

１つ目のカテゴリーがいわゆる受動的所得といわれている利子，配当，使用料といった，実質的な活動をしなくても得られる所得です。２つ目，３つ目のカテゴリーは，関連者の取引です。関連者は所得移転のリスクが高いので，関連者の取引を取り上げています。詳細は省きますが，４つ目のカテゴリーの保険所得も移転リスクが高いです。

リスクの高い受動的所得と，リスクの高い所得を所得類型ごとに取り上げて，所得類型ごとにある程度税負担をしているか，全体でリスクの高い所得の比率が低いかなどの振り分けをした上で合算対象を決めています。これがアメリカの制度です。

〔②−２：英国 CFC 税制の合算対象所得の概要〕（国際課税資料35）

イギリスも昔から合算税制を持っていましたが，日本と同じく2009年に外国子会社配当益金不算入制度を導入して，それに合わせて合算税制を見直しています。これは比較的新しく作り直した制度になっています。

イギリスも所得アプローチを取っています。所得のカテゴリーを事業利益，非事業金融利益，事業金融利益，リスクが高いキャプティブ保険事業に分けて，真ん中で合算対象を切り分けていきます。基本的なメルクマールは，イギリスに本来帰属すべき利益かどうかという視点で切り分けています。詳細は省きますが，本来イギリスにある機能・資産に着目し，イギリスに帰属すべきものなのに子会社に付いているものを切り分けて，合算対象にします。

それに加えて，事業体レベルでの適用除外基準があります。所得ごとに見ていくと，事務負担が大変です。適用除外地域とは，いわゆるホワイトリストです。日本やアメリカが挙がっています。日本やアメリカにある子会社は，それだけで許すということです。適用猶予期間は，グループに加入して１年未満であれば合算税制を適用しないということです。低利益率免除とは，営業費用に占める会計利益の割合を見て10％以下ならいいということです。色々な切口で事業体レベルで見て，適用免除をして事務負担を軽減しているのがイギリスです。

〔②−３：ドイツ CFC 税制の合算対象所得の概要〕（国際課税資料36）

３つ目の例で，**国際課税資料36**にドイツを挙げています。英米とは少しアプローチが違います。受動的所得・リスクの高い所得を切り取りにいくというよりは，外国子会社が実質を持って活動している事業をより分けるアプローチです。

一番左の能動的所得で，実質を伴って活動していると思われる所得カテゴリーを全部挙げています。当然色々なものが入ってきます。これについては基本的に実質があるので合算しなくてもいいことにしつつ，本来実質がある能動的所得のように見える所得でも受動的なものがあるので，受動的なものをもう１回抜き直して合算対象にしています。理屈的にはわかりやすいですが，制度的には複雑なやり方をしています。

〔外国子会社合算税制　見直しの方向性〕（国際課税資料37）

そういった諸外国の例を見ながら，日本としてどのような改正の方向性を考えているかです。

第１部で申し上げたように，29年度改正での対応に向けて調整を進めています。まだ調整途中でどうなるかはわからないので確定的なことは申し上げにくいのですが，問題意識としてはイメージ図をご覧いただくと，今は会社単位で判定しているので，色々な入り繰りがあります。赤く囲ってある，実体を伴わない所得であっても合算されない部分と，実体があるのに合算されてしまう部分が出てくる構造になっています。

この辺を，実体のある事業であれば合算対象外にし，実体がなければ合算対象にするという

切分けをしようとするのが右下のイメージ図です。その際に過度な事務負担が生じないように配慮したいので，このバランスをどう取るかを考えています。

まだ詳細を申し上げる段階ではありませんが，右上のイメージ図に戻ってください。今の制度は，トリガー税率20％です。今は外国子会社合算税制と呼んでいますが，昔はタックスヘイブン対策税制と呼んでいました。タックスヘイブンのような軽課税国にある子会社を使って租税回避をしているときに，これが発動するようにしています。軽課税であればこの税制が発動するので，トリガー税率としています。これが20％になっています。

BEPS での議論は実質があるかどうかを見ていくので，軽課税環境にあるかどうかを必ずしも見ていません。具体的には，実質がある活動であれば，軽課税であっても合算しません。日本より税負担が高ければ問題ないですが，実質がなければ税負担に関わらず課税していくのがBEPS の原則だったので，今のトリガー税率の位置付けは変わります。

今のトリガー税率は税負担が低いことの基準であると同時に，一定のリスクの低い会社を制度の対象から除く機能もあります。この機能に着目します。制度適用免除基準の検討・設定とありますが，今のトリガー税率と実質的に同じことをすることを考えています。会社単位で租税負担率が20％以上の会社は基本的には適用免除していくことを柱にし，中身が全くないペーパーカンパニーや，第１部で出たブラックリスト化された国に存在している会社など，明らかに危なそうな所については合算していきます。第１部で Apple の事例に関するお話がありました。詳細には触れませんが，中身が全くないペーパーカンパニーに所得がたまっていました。

トリガー税率の20％基準の下にあっても，実体があれば課税しないといった，両面のものをバランスしながら，現行のトリガー税率を実質的に維持する枠組みの中で調整を進めていきたいというのが現状です。これが外国子会社合算税制に関する大きな枠組みです。

〔行動４　利子控除制限ルール〕（国際課税資料38）

〔【行動４】利子控除制限：制度の基本及び日本の現行制度（「過大支払利子税制」）〕（国際課税資料39）

〔【行動４】利子控除制限：「BEPS プロジェクト」の結論〕（国際課税資料40）

次が**国際課税資料38**以降の利子控除制限ルールですが，**国際課税資料39**で過大支払利子税制という日本の現行制度が出ています。日本の現行制度は，会社の所得に対して過大に支払っている利子の損金算入を否認します。これと同じようなイメージで，**国際課税資料40**で，企業の EBITDA の10～30％で各国が決める水準を超えた部分は，過大な支払利子として損金算入を否認することが BEPS 最終報告書で書かれています。

日本の過大支払利子税制は，ほとんど同じですが，10～30％と書いてある部分が現状は50％になっていますので，最低限50％を10～30％の間のどこかに引き下げていくことが必要です。

もう１つの論点として，右側にグループ比率ルールと書いてあります。10～30％のどこかで決める固定比率を超えていても，グループ全体が本当の第三者から借りていれば，その第三者借入比率まで適用を免除することを併せて入れてもいいことになっています。この部分については，ガイダンスを作る作業が進んでいます。こういった状況を見ながら，今後制度化を考えていくことになります。

〔行動８　無形資産取引に係る移転価格ルール〕（国際課税資料41）

〔評価困難な無形資産に係る移転価格ルールの策定〕（国際課税資料42）

続いて，行動８の特に無形資産に係る移転価格についてです。全部は触れませんが，一番大

きなものを**国際課税資料42**で紹介しています。評価が困難な無形資産の移転について，所得相応性基準を入れてはどうかということが勧告されています。

所得相応性基準とは何か。例えば，ある無形資産があって特許を開発し，この特許がものすごくもうかるとわかっているので，高い値段で海外の子会社に移転すると，それだけ所得が発生します。課税所得が上がってしまいますので本来よりも安い価格で軽課税国に所在する国外関連者に移転し，海外の子会社で無形資産の使用料を回収すれば，租税回避ができるわけです。課税当局側としては，国外関連者に移転された無形資産が後ですごく大きな収益を得ると，こんなにもうかっているなら移転したときの価格がおかしかったのではないかということになります。今申し上げたような場合のほか，所得相応性基準とは，無形資産から生じる将来キャッシュフロー等が不確かなものに対して事後的に発生した所得に合わせて移転価格を調整するというもので，こういったものを導入してはどうかということです。

今の説明でほとんどの方が感じたと思いますが，非常に大胆なルールです。事後的に昔にさかのぼって価格調整をするので，色々な問題が出てきます。ですので，導入する場合は限定的にします。最終報告書でも，適用が免除される場合としてスコープを制限しています。

詳細には入りませんが，当事者が予見できていなかったとか，価格設定が合理的であったことを示せれば適用しません。それから，当初予定していた価格と実際に発生した価格が20％より乖離していなければ適用しないことになっています。また，いつまでたっても適用されることになると安定性が相当阻害されるので，一定程度の期間が過ぎれば適用しないというたがをはめることが，既に昨年の最終報告書で触れられています。これをベースにして実施ガイダンスを策定しているので，将来的にはパブリックコメントにも付されると思われます。それに基づいて導入を検討していくというものです。

〔行動10　他の租税回避の可能性の高い取引に係る移転価格ルール〕（国際課税資料44）

第１部でも少し触れましたが，**国際課税資料44**の①に利益分割法の適用の明確化があります。これは，ディスカッションドラフトが出て，10月にパブリックコンサルテーションが行われます。

〔行動12　義務的開示制度〕（国際課税資料45）

国際課税資料45から，義務的開示制度が紹介されています。この中身をごく簡単に紹介したいと思います。

義務的開示制度とは，後追いでBEPSを見つけたらその効果を無効化するだけではなく，根っこに立ち返って，BEPSをしようとしている瞬間を捕まえたらどうかということです。租税回避スキームを開発して販売する人（プロモーター）がスキームを開発した場合は，プロモーターにこれを当局へ報告させる制度です。現在，**国際課税資料45**に挙がっている何カ国かが導入しているので，それを元に検討してみようというものです。次に勧告の中身が書いてあります。

〔（参考）報告義務に係る項目ごとのオプション・勧告(1)〕（国際課税資料46）

国際課税資料46は報告対象の範囲をお示ししたものです。租税回避スキームといっても，租税回避はなかなか定義できないと皆さんは思うでしょうし，まさにそのとおりです。租税回避が定義できるぐらいなら，租税回避を防止する規定そのものを入れてしまえばいいわけです。

義務的開示制度は，租税回避を定義するのではなく，租税回避リスクが高そうなものを，租税回避という観点ではない基準で特定しようというものです。真ん中に一般基準と書いてあります。利用者に対して守秘義務が掛かっているものと，節税効果があったときに成功報酬があ

るものは租税回避スキームであるリスクが高いので，基準に入れることになっています。これだけではまだ漠然としているので，もう少し個別的にスキームの範囲を絞るために，個別基準も併せて入れていいことになっています。

左に括弧書きで，前提条件として租税利益（閾値）と書いてあります。日本語としてわかりにくいですが，目的によるスクリーニングでメインベネフィットテストとメインパーパステストという，租税回避目的があるかどうかを付加的に付けてもいいというものです。これはなかなか難しいので，括弧書きで書いてあります。一般基準・個別基準の組み合わせで対象を特定した上で，基本的にはプロモーターにスキームを報告させる制度です。

〔（参考）報告義務に係る項目ごとのオプション・勧告⑵〕（国際課税資料47）

国際課税資料47は，報告させるとどういうことが起きるのかをお示ししたものです。報告したことによる効果は，実はほとんどありません。報告したからといって当局からお墨付きが得られることはないし，与えてはいけないと報告書に書いてあります。お墨付きを与える事前照会制度や協力的なコンプライアンス制度は別途ありますので，それはそれでやるとして，義務的開示制度は租税回避リスクが高そうなものを報告してもらう制度です。報告された租税回避が本当に行われていれば法制的に対応するとか，報告してもらうことでそのスキームをやらないようにする抑止力を作ることを目的にしていますので，報告したことによってお墨付きが得られることもないし，報告したからといって必ず租税回避を意味するものでもないことがこの制度のポイントになっています。

〔各国の義務的開示制度の比較〕（国際課税資料48）

国際課税資料48をご覧ください。各国で似たような制度を入れています。これを日本としてどう考えていくのか今後議論すべきものとして思っています。

〔行動15　多数国間協定の策定〕（国際課税資料49）

最後ですが，行動15，多数国間協定の策定についてです。BEPS 行動の中で，国内法で対応するものについては，今まで申し上げたような項目がありますが，条約を改正することで対応する項目も幾つかあります。

具体的には，行動２の関連では条約上の相手国と自国との間で課税上の取扱いが異なる団体や仕組みについて，その取扱いの違いを埋めるための規定を入れるというのがあります。行動６の関連では条約の濫用防止に関する規定，行動７の関連では PE の人為的回避の問題に対処するための規定，行動14の関連では相互協議や対応的調整に関する規定などがあります。さらに，先ほど申し上げたとおり，オプションではありますが，本協定によって義務的・拘束的仲裁の規定の導入が可能となり，２国間でオプションを選択する場合には，条約を通じて仲裁を実施することが可能となります。

行動15に関しては，このような BEPS 対抗措置を２国間の交渉に基づく条約改正により実現することは大変なので，１つの多数国間協定に署名して適用することで，２国間条約の該当箇所が全部置き換わる協定を作る作業をしています。

これについては今年の年末に署名のために開放することを目指して，今条文を詰めているところです。ちょうど今週パリでこの作業を行っており，基本的には条文がほぼ確定したという報告を聞いております。

今後ですが，11月に最後の交渉会合がありますが，サブスタンスはほとんど固まっていますので，11月会合では，参照の間違いや，エディトリアルな修辞上の修正を加えます。もう１つ重要なのは，Explanatory Statement という，モデル条約であればコメンタリーに相当する解

釈指針を併せて作る話になっています。こういったものをパッケージとしてまとめた上で，12月に署名のために開放します。

私からは以上です。

（渡辺）　緒方さん，どうもありがとうございました。従来の日本の税制を扱ってきた者からすると，外国子会社合算税制の変更，あるいは租税回避の報告義務も，考えにくいものであるかもしれません。いずれにしてもそういうことをこれから年末にかけて相当議論し，法制化されていくことになると思います。

それではパネリストのお三方から，今の説明について順次ご意見・ご質問をいただきたいと思います。最初に青山さん，よろしくお願いいたします。

Ⅳ．今後の対応に関する意見

〔CFC 税制について〕

（青山）　ありがとうございます。今の説明で，これからのわが国が税制改正にどういう項目に重点を置いて検討していくかがよくわかりました。幾つかの項目について，コメントと質問をしたいと思います。

まず CFC 税制です。行動３に基づく CFC 税制の改正は，日本の産業界が現在最も関心を持っている税制改正項目です。

一時報道で，事業体ベースから所得ベースへの大幅改正の可能性が伝えられました。このため，長年にわたって当局・ビジネスの微妙なバランス感覚の下で，ある意味定着しつつあった日本のハイブリッド方式のメリットがなくなって，納税者に対し新制度へハードランディングを求めることになれば，グローバルビジネスリスクが高まるのではないか，あるいは高度なコンプライアンスコストが掛かるのではないかと心配されてきたところです。

本日緒方さんの最新の検討状況の**国際課税資料37**の図を拝見して，今申し上げた懸念について多少解消されたので，安心した部分もあります。

BEPS プロジェクトを受けた改正なので，BEPS 防止の機能に着目した能動的所得か受動的所得という区分での CFC 税制の基本設計の方向性は理解できると思います。ただし租税回避防止の観点から見ると，グループ法人の合理的な事業活動を概括的に適用除外する上では，従来のエンティティベースの閾値の有用性はコンプライアンスコストとの関係で捨てきれないと思います。そういった意味で，先ほどの説明を歓迎したいと思います。

各論として，２点だけコメントをいただければと存じます。受動的・能動的といっても，判別困難な所得があると思います。両方にまたがるものをどう取り扱うのかです。それから関連者間取引は今後どのような目で制度設計をするかについて，もし差し障りがなければ検討状況を教えていただければと思います。

〔利子控除について〕

先ほどの説明でほぼ尽くされていると思いますが，わが国の50％の閾値を仮に引き下げるとなると，先ほどオプションで示されたグループ比率ルールが，わが国で制度設計をするときに非常に重要になってくると思います。最終報告書のガイダンスを踏まえて，どのように税制改正に取り組まれるのか。また，その時期は CFC 税制の次ぐらいになるのか，タイミングも合わせて伺えればと思います。

〔移転価格税制について〕

移転価格税制については新しいアイデアの所得相応性基準と従来の中身を明らかにする PS 法が BEPS の中で出されています。一般的には，これらが出番として出てくるのは基本的にラストリゾートの場面ではないかと思います。移転価格の中で，かなり例外的な場合です。

例えば，これは所得相応性基準にも関わりますが，実際所得を分割する手法は相互に密接な関係のあるリスクを関連者間でシェアし合うという，実質関係があるときでないと起こってこないと思われます。そういったことについてのガイダンスが，今議論されていると思いますが，これらを踏まえた国内法改正はどのようなタイミングでこれから取り組まれるつもりなのかがおわかりなら，教えていただきたいと思います。

〔義務的開示制度について〕

先ほどの説明で，まず情報の開示による租税回避スキームへのけん制効果は理解できました。ただ，これを伺うと，誰もが開示情報を活用して課税を行う際の税制はどういう受け皿になるのかが気になります。どのようなことが今後検討の俎上に上がってくるのかをお伺いしたいと思います。

これまでのわが国の国際課税制度の整備状況で，帰属主義の法制化などを見ていくと，私見ですが，義務的開示制度のスタートを契機にいきなり一般的否認規定導入問題を，正面から議論する環境にはないとも思いますが，いかがでしょうか。

〔多国間協定について〕

多国間協定は納税者も期待していますが，条約文のドラフティングのプロセスでは，ビジネスに対するドラフト内容の開示が残念ながら積極的に行われていないように思います。これは単なる杞憂であればいいのですが，しょせん15の項目のうち合意したものをどう入れるかだけなので，コンサルテーションの必要はないとお考えかもしれませんが，適時にビジネスに対しその中身についての情報の開示をしていただければと思います。以上です。

（渡辺）　青山さん，どうもありがとうございました。それでは神山さん，よろしくお願いします。

（神山）　私からは，大きく分けて４つの質問とコメントをさせていただきます。

〔CFC 税制の改正について〕

１点目は，**国際課税資料37**に関する CFC 税制の改正についての質問です。日本の外国子会社合算税制（CFC 税制）の改正での検討は，能動的所得と受動的所得を区別する視点を入れるという点では，アメリカ型やイギリス型のインカムアプローチを目指すようにも見受けられます。制度設計において，従来は全世界所得課税を取っているアメリカを参考にしているといわれてきましたが，今改正の主な参照国は，どこになるのでしょうか。

もう少し突っ込んでお話をお伺いすると，先ほど日本とイギリスはフェーズが２から３に移っているということでした。国際課税制度の他の部分が似ているという意味では，イギリスが日本と近い状況にあるわけです。今回の CFC 税制の改正においては，従来のアメリカ型ではなく，むしろイギリス型に注目しているのか否かという点をご教示いただけませんでしょうか。

これと関連して，日本の企業は諸外国と比較して，納税協力的な企業が一般的には多いといわれてきました。協力的で真面目な企業が多い中で，過剰なコンプライアンス（オーバーコンプライアンス）をしてしまうという問題が生じやすいといわれることがあります。

CFC 税制の適用免除基準は，入り口はインカムアプローチにしつつ，イギリスのように事業体アプローチに基づいて設計することで，オーバーコンプライアンスの問題にある程度対処できる見通しがあるのでしょうか。もし適用免除基準を事業体アプローチで設計する場合，日本が抱える制度設計上の課題などお気付きの点があれば教えていただければ幸いです。

〔義務的開示制度と一般的否認規定について〕

２点目は，**国際課税資料45**の義務的開示制度に関するものです。最初にコメントです。税務行政の新たな世界的な潮流として，政府が協力的な納税者と，アグレッシブにプランニングをしてくる納税者を区別し，協力的な納税者との間では協調関係を築き，アグレッシブな納税者との間では従来どおりの緊張関係を維持するモデルに移行しつつあると指摘されています。

そこで義務的開示制度を大きな流れで見ると，両者を区別するための仕組みとも理解できます。言い換えれば，協力的な納税者にとっては，義務的開示制度は追加的にコンプライアンスコストが発生しますが，政府が従来よりも協調関係に移行しやすくなる可能性が高まります。総合的に考えると，制度を上手く設計・運用することが大前提になりますが，協力的な納税者にとってはむしろオーバーコンプライアンスの問題を緩和してくれる可能性を高めてくれるのではないかと感じています。

そこで質問です。義務的開示制度と租税回避の否認の在り方についてです。政府がアグレッシブなタックスプランニングについて，十分な情報を得ることができない（情報の非対称性がある）状況にあります。情報の非対称性がある場合，先ほどのルールとスタンダードの観点から申し上げれば，効果的なルールを政府が「事前に」設定することに大変な困難を伴います。そのため，少なからずスタンダードによる租税回避対処をせざるを得ません。現行の法人税法でも，国内の文脈ですが，「役員給与の不相当に高額」や，法人税法132条の「税の負担を不当に減少させる」という文言があります。

最近では適用分野を特定しない一般的否認規定に関する議論も出てきています。スタンダードによらざるを得なかったのが，義務的開示制度を導入することによって政府が情報の非対称性を一定程度解消できるならば，効果的なルールを事前に設定することが可能になりますでしょうか。言い換えると，個別トランザクションごとの否認規定の設定が容易になることによって，一般的否認規定も含まれると思いますが，スタンダードに依拠する形での否認の必要性が弱まると考えることは可能でしょうか。もし見通しなどがあれば，ご教示いただきたいというのが２点目です。

〔所得相応性基準と「税の安定性」の関係について〕

３点目は，**国際課税資料42**の移転価格の所得相応性基準に関してです。前半でTax Certainty（税の安定性）の話がありました。移転価格税制で所得相応性基準を導入すると，納税者にとって税の安定性を高めることにつながるのでしょうか。むしろ新興国や途上国が所得相応性基準を全面的に取り入れた場合，二重課税が生じやすくなるのではないかという懸念があります。税の安定性と所得相応性基準の導入・緊張関係について，もしお感じになっていることがあればご教示ください。

〔利子控除制限について〕

最後の４点目は，**国際課税資料40**の利子控除の制限に関してです。固定比率ルールを10～30％の枠で設定するということでOECDで合意がなされましたが，これを実際に制度に落とし込む際に悩ましいのは，セクターごとに事情が違うので，全ての業種に最適な固定比率を１つに設定することが大変難しいということです。

金融セクターなど本当に特殊な業界については特別ルールを作り，それ以外の非金融セクターについては一律の比率を設定する場合，両者のバランスをどう考えたらいいのでしょうか。１つの比率を（金融セクターを除く）全てのセクターに適用する場合，適合的な比率を見つけづらいと考えられますが，そのあたりをどのようにお感じなのかをご教示いただければ幸いに存じます。以上です。

（渡辺）　神山さん，どうもありがとうございました。それでは最後に鈴木さん，よろしくお願いします。

〔外国子会社合算税制について〕

（鈴木）　ありがとうございます。ご説明いただきました今後の税制改正の方向性のなかでは，やはり外国子会社合算税制の見直しが，最もインパクトがあったように思います。

昨年の最終報告書の時点では，行動３はミニマムスタンダードではなく，ベストプラクティスの形を取っていましたし，また日本の現行の合算税制はカテゴリーアプローチの一形態と整理されていましたので，私は現行の制度は当面見直しの必要はないだろうと勝手に思いこんでいましたが，これが早速見直される方向と知ってショックを受けた次第です。

これまで外国子会社の財務諸表を真剣に取引種類別に分けた経験がありませんので，実務的にどのくらいの負担が掛かるのか，正直まだわかりません。しかし受動的所得と能動的所得を区分するならば，青山先生もおっしゃったようにどうしてもグレーゾーンが必ず存在するでしょうし，共通経費をどう配分するかなど実務的なことを考えると気が重くなります。

日本の企業が外国で事業を行おうと自ら新規に設立した会社ならともかく，弊社のようにM&A で買ってきた企業群の末端にぶら下がっている会社がどのような事業をやっているかまで正確に把握するのは，実務的にはかなり難しいように思います。

また青山先生も言及されましたが，関連者取引がどのように取り扱われるのかが非常に気になります。仮に関連者間での物の売買の取引まで合算対象に含むとなると，損益の切り出しが大変であると同時に，金額的影響もかなり大きくなると思います。

さらに，仮にトリガー税率がなくなるのなら，見に行かなければいけない会社の数が格段に増えることを懸念します。緒方さんのご説明では，過度の実務負担が生じないよう配慮いただけるとありました。税制改正に当たっては，実務的に対応可能な方法の検討をぜひお願いしたいと思います。

〔移転価格について〕

移転価格の分野について，２点ほどコメントします。行動８の無形資産です。無形資産にかかる開発・改善・維持・保護・活用といった機能，これは英語の Development·Enhancement·Maintenance·Protection·Exploitation の頭文字から DEMPE 機能と呼ばれているようですが，これらの機能を果たしていない者に無形資産からの超過利潤が帰属すべきでないということ，これは比較的素直に理解できます。しかし，無形資産の開発等に関する重要な DEMPE 機能をたとえば複数の関連者が分担して果たしているような場合に，それぞれの関連者に超過利潤がどのように配分されるべきなのか，現時点ではよくわかりません。

想像するに，このようなケースではかなり主観的な配分にならざるを得ない気がします。そうすると，分析結果が国によってばらばらになり，その結果，複数の国が納得する１つの結論を導くことが極めて難しくなり，二重課税が排除できないのではないかと懸念します。特に自分の国を，無形資産を使用する地であるとか，改善・維持・保護に寄与している地であるとか考えがちな新興国等にとっては，今回の開発等に関する重要な機能の考え方は，無形資産からの超過利潤の配分を主張するに当たっての便利な道具にもなり得ます。

今後移転価格税制における，無形資産の開発等に関する重要な機能の取扱いについては，納得性の高い明確なガイダンスを提示して，新興国を含んで合意を形成することが必要だと思います。

また所得相応性基準についても，理屈としては理解できます。しかし所得相応性基準が課税

当局によって発動される場合は，相手国では既にその所得に課税済みのはずなので，必ず二重課税が発生してしまいます。これがわれわれ納税者にとっての最も大きな問題だと思います。

例えば弊社がある無形資産を新興国に所在する子会社に有償で譲渡して，子会社がそれを使用して製品の製造販売をしたら大当たりして，子会社が事前の予想よりもうけてしまい，予測と結果の間に大きな乖離が生じてしまったとします。その大当たりの要因は，例えば機能やデザインが市場に受け入れられたなどという，無形資産に関連するものかもしれませんし，子会社によるマーケティングが例外的にうまくいったのかもしれません。又は何らかの外生的要因で市場の需要が高まったときに，たまたま競合先に製造キャパがなかったなどという偶発的な要因かもしれません。

そして大当たりしたというケースならば，要因は１つではなくて，複数の要因の組み合わせであることも十分に考えられるでしょう。そういった場合に，それら要因のなかで移転された無形資産に係るものだけを特定して，定量的な分析を行うのは非常にセンシティブな作業になると思います。無形資産の移転時に予測が不可能だったことを証明するのは実務的には困難でしょうし，事業上の全ての可能性について事前に網羅的に文書化しておくことも，現実的には難易度が高いだろうと思います。

こういった実務的な困難さを勘案すると，所得相応性基準導入に当たっても精緻かつ納得性の高いガイダンスの策定が先ず必要であり，同時に新興国を含む国際的な合意を形成することが前提になると考えます。

〔義務的開示制度について〕

最後に，義務的開示制度について簡単にコメントします。日本には一般租税回避防止規則（GAAR）が存在していないこともあり，具体的イメージが現時点では湧いていませんが，後ろめたいことをやろうとしている人は普通は地下に潜りがちのように思いますので，義務とはいいながら堂々と手を挙げて開示するような構図は，正直いってなかなか想像し難いです。

このような制度を日本で実際に機能させるためには，開示した場合はペナルティを減免する等のセーフハーバーを納税者に与える一方，開示しない場合は逆にきついペナルティを課す，などといったメリハリが必要ではないかと考えます。

（渡辺）　鈴木さん，どうもありがとうございました。鈴木さんのご発言の中に，外国子会社合算税制については，最終報告書ではミニマムスタンダードではなく，ベストプラクティスとしての提示であったことから割と安心していたけれど，早速見直されるというのでびっくりしたとありました。

BEPS プロジェクトの世界では，ミニマムスタンダードは必ず実施しなければいけない最低基準という意味で使われているようです。他方でベストプラクティスは，できればやってもらうことを推奨したいものという意味で使われています。できればやってもらいたいという分類に入ると思ったのが，必ずやなければいけないものになってしまったのでショックを受けたというご発言と思います。

それから義務的開示制度は，私はこういう租税回避スキームを作ったということを自ら国税当局に申告しろ，あるいは回避スキームを使って税金を減らした場合スキームを使った人は申告しろというのは，日本人には非常に考えにくいものだと思います。私自身もそう思っていました。アメリカなどこの制度を既にやった国に行って聞いてみると，それなりに動いているので，外国ではとんでもない制度とは必ずしも思われていないのだと思います。少し余計なことを申し上げました。

最後に緒方さんの方から，ただ今のお三方に対するお答えをお願いしたいと思います。

（緒方）　ありがとうございます。大変貴重なご意見・ご質問をいただいて参考になりますし，刺激にもなります。１つずつ順番にお答えしたいと思います。

〔外国子会社合算税制の見直しについて〕

まず，行動３の外国子会社合算税制の見直しに関してです。BEPS プロジェクトを受けて，今までエンティティアプローチを中心に会社単位で見ていたのが，所得ごとに見ることになったので，全ての海外子会社について根っこから能動的所得と受動的所得を全部分ける作業を始めると思った方も多かったようですし，そんなことをすると大変なことになるというご指摘だと思います。これは，われわれも心の底からそんなことをすると大変なことになると思っています。

根っこからそれをするのは，納税者の皆様にも過大な負担を掛けますし，その裏側として国税当局にも相当な負担が掛かることになります。それで得られるものはあまりないので，根っこから分けるつもりは最初からありません。

エンティティベース・会社単位の適用免除基準がある程度有効ではないかというご指摘を皆様からいただきました。そういう面もあると思いますし，鈴木さんや青山さんがご指摘されたように，今の制度との連続性，今うまく回っている部分を維持することもあります。

トリガー税率の位置付けは変わっていきますが，適用免除基準として会社単位で租税負担率20％で見ていくのは，対象会社を合理的に絞る意味において有効ではないかとわれわれも思っていますので，これを中心に検討していきたいと考えています。残りの部分についてはリスクベースで見て，本当にリスクが高そうな所については，今でも資産性所得で一部合算していますので，所得で切り分けたり，ピュアなペーパーであれば全部合算していくということだろう思います。その辺のバランスで進めていきたいと思います。

青山さんから判別困難な所得や関連者をどうしていくのかという，厳しいご質問をいただきました。この辺も最後はリスクベースで，本当にリスクの高い所に焦点を当てて対象にし，かつ，リスクのない，普通に実質を伴って事業をしている人たちになるべく事務負担が掛からない形でどうバランスが取れるかという観点から，議論・調整を進めていきたいと考えています。

神山さんから，諸外国のどんなところを参考にしているかというご質問をいただきました。昔は制度の参考にした国がなかったとは言いませんが，外国子会社合算税制については，行動３の議論でもそうでしたが，外国子会社合算税制そのものを切り出しての議論はしにくいです。その国の税制とのバランスで考えなければいけません。まさに行動３がベストプラクティスの形で落ち着いた１つの理由は，そこにあります。

そもそも外国子会社合算税制といっても，例えばアメリカのように根っこから全世界所得課税を今もやろうとしている所については繰延防止であって，いずれアメリカが課税する所得について軽課税環境で繰り延べていることが良くないという見方をしています。

一方，2009年以降の外国子会社配当益金不算入制度を導入したイギリスや日本は，実質がなく海外にあるものについては租税回避で，実質があれば別に配当しようがしなかろうが，そこで課税が完結しても良いと見えるわけです。

同じ外国子会社合算税制でも何を対象に，何を租税回避と思っているかの目線が違います。これに加えて移転価格税制その他の租税回避防止規定とのバランスで，どこまで外国子会社合算税制で対応するのか，どこまで他の税制で補完するのかなど，全体を見ないと制度設計ができません。

現在各国の制度が，独自の体系を進めてきています。直近では，どの国の制度も参考にしていません。パーツでこういう工夫があるということで参考になることがありますが，パッケー

ジとしては日本独自の組み合わせを考えていくというふうに考えています。

〔利子控除制限について〕

行動４の利子控除制限について，神山さんから，セクターごとに過大な利子の水準も違うだろうという，非常にそのとおりのご指摘をいただきました。これは行動４を議論している中でも，実は日本が非常に強く主張したところです。行動４の結論だけ，なぜか他の行動と少し色合いが違います。行動３であれば，所得ベースでBEPSリスクの高い所を集中的に合算する議論をしているように，どこにBEPSリスクがあるのか，BEPSリスクのある所に特化していく話をしています。

行動４だけ，BEPSリスクを特定するのは大変なので，取りあえずセクター間の違いも全部捨象して，一律のメルクマールを入れることで議論が進んでいます。これをしてしまうと，BEPSリスクがないのに控除否認されてしまったり，BEPSリスクがあるのに控除できてしまったりという，でこぼこがどうしても生じてしまいます。

BEPSの精神からすると少しおかしいのではないかと日本もずっと主張していたのですが，各国共通の目線で，ある程度の基準で線を引かなくてはいけないということで，今の形で落ち着いたたわけです。

他の方々からもご質問がありましたが，今後日本としてどうしていくのかについては，特にグループ比率の基準を入れるか入れないかの議論も含めて，日本の目線で考えていきたいと思います。

利子控除制限を少なくとも日本の文脈でいえば，今の過大支払利子税制もそうですが，これ以上やるとさすがにひどいというところに線を引いているということです。普通は，まず適用対象となりません。セクターに関わらず，これ以上は少しやり過ぎではないかというところに線を引くのがいいと思っています。今の過少資本税制・過大支払利子税制も，ヒットして課税されている方はほとんどいません。同じように予防的に入れる制度として仕立てるのがいいのではないかと，現時点では考えています。

今後ガイダンスが出てきたり，パブリックコンサルテーションがあるかもしれません。そういった議論を踏まえて，日本としてどうするかを考えていくことになると思います。

〔所得相応性基準について〕

所得相応性基準について，色々とご意見をいただきました。青山さんから，今後のタイミングはどうなっていくのかというご質問をいただきました。

所得相応性基準と利益分割法の適用は，これからガイダンスが出てきます。利益分割法については，パブリックコンサルテーションが10月に予定されています。そういったものも踏まえた上で制度化の議論になろうかと思います。

外国子会社合算税制は冒頭申し上げたように29年度改正での対応を考えていますが，移転価格の関係については来年以降に制度化の議論が深まっていくと，現時点では考えています。

神山さんから，税の安定性（Tax Certainty）に資するものになっていくのかというご指摘をいただきました。これはわれわれも非常に気にしているところです。第１部でも申し上げましたが，われわれとしては各国共通の明確なルールが作られ，しかも各国がそのルールに従って実施し，ピア・レビューで見ていくことがBEPSプロジェクトの肝だと思っています。

そうであるが故に，所得相応性基準についても神山さんがおっしゃるところのルールにならなくてはいけません。不明確な部分が残ってはいけないし，ガイダンスとして明確で，各国がそのとおりにやっているかをモニターできるものでなくてはいけないと思っています。そういう形でガイダンスができていくように，われわれとしても進めていきたいと思っています。

説明の中でも申し上げましたが，色々と事後

的に調整するということで難しい制度なので，適用される場面はなるべく限定的にしていくということだと思います。鈴木さんも色々とご心配されていましたが，普通の事業を行っている人たちが，普通の事業の過程において無形資産を移転している限りにおいては意識しなくてもいい制度設計が望ましいと思っています。これは外国子会社合算税制も同じです。

鈴木さんから，DEMPE を複数の関連者間でやっているときに，配分が主観的になるのではないかという問題提起をいただきました。これはそのとおりだと言ってしまうと身もふたもありませんが，実はそういう面があります。

第１部でも申し上げましたが，利益分割法だけどうして残された課題として議論されているのかにも通底してくる問題になります。移転価格やその他の制度も，通常のビジネスから生ずる通常の所得を配分するルールは，比較的積み上げがあります。機能分析など，色々なことをして配分していけばいいです。

グループ企業を組成するメリットがあるから企業体を作ったり，グループを作ったりするわけです。呼び方は色々ありますが，超過的な利潤・経済的なレントといった，他では得られない追加的な利潤が発生します。だからこそ企業活動をして，だからこそグループを作っているわけです。

この追加的に発生した部分を拠点間で分けるルールが，学問的には存在しません。世界政府みたいなものがあればいいのですが，ありませんので，各国間が課税ベースとして配分しなければいけません。

ではどうするかです。第１部での神山さんのご指摘にもつながりますが，結局各国が合意する以外に方法がないので，各国が合意できる枠組みを作っていく努力だと思います。少し迂遠な言い方をしてしまいましたが，移転価格，DEMPE，その他の問題も，各国がなるべく明確なガイダンスの下で合意できる枠組みを作っていく努力だとご理解いただければと思います。理論的には難しいところを，各国の合意可能性を目指して進んでいます。

〔義務的開示制度について〕

義務的開示について，色々とご指摘いただきました。大きく２点，お話をしたいと思います。

１つは，鈴木さんがおっしゃった懸念点です。悪いことをやっている人が，「悪い人は手を挙げろ」と言っても手を挙げるわけがないというご指摘はよくいただきます。それはある意味そのとおりです。義務的開示制度は，説明のときにも申し上げましたが，悪いスキームを開発した人は手を挙げなさいという制度ではありません。悪いか悪くないかが言えるぐらいであれば，制度化すればいいわけです。

悪いスキームを全部カバーしているわけでもないし，カバーしているスキームが全部悪いわけでもないという状態において，当局が将来的な法制化その他の対応が早期にできる情報収集をさせてくださいという制度になっています。

どうして飴もないのに納税者がそれに付き合わなければいけないのかが，非常に難しいところです。神山さんもご指摘されましたが，制度をうまく仕組めばコンプライアンスコストの低下につながります。すごく迂遠というか，そうかなと思われるかもしれませんが，義務的開示制度は最終報告書にも書いてあるように，課税当局の通常の調査権限を超える情報をもらう制度ではありません。実際に当局がリスクが高いと思ったら，質問検査権を行使して調査に行って，取ってこれるような情報を前広に報告してもらう制度です。

一定のリスクベースで判断して，少しリスクが高そうなものについて事前に報告してもらう制度なので，うまく仕組めば事後的に調査に入られる状況と比べると，全体としてコンプライアンスコストが下がる可能性があります。ここが制度の仕組み方ですが，そういったものを目指している制度だと思います。

もう１つの論点として，青山さんと神山さん

から，一般的租税回避否認規定や個別的な租税回避否認規定との関係がどうなるのかというご質問・ご指摘をいただきました。最終報告書では，一般的租税回避否認規定と一緒だと抑止効果がより高いので，補完関係にあると書いてあります。

日本でどう考えるかですが，神山さんが整理されたのが非常にわかりやすいと思います。この制度を入れることによって，どんな所にBEPSリスクがあるかが当局に早い段階でわかるようになります。その前段階として，本当に悪いことをやろうとしている人は，悪いことをしていると手を挙げるわけはないので，悪いことをしなくなります。抑止効果が働いて，ある程度のスキームはそもそも成立しなくなります。

実際に報告してくる方は，少なくとも違法ではなく節税の範囲だと思って手を挙げます。情報を集めながら，現在の法制では適法だけど，結果として不当なので個別的に否認した方がいいとなれば，個別的な租税回避否認規定を入れていけばいいのです。

これをどんどん進めていけばそれで十分ではないかというご指摘は，１つの真理だと思います。そういうことで青山さんも，いきなり一般的租税回避否認規定ということではないのではないかとおっしゃられたのだと思います。恐らくそういう順番をたどっていくと思っています。

その他一般的なルールに共通する問題で，われわれがブライトラインテストと言っている，白黒はっきりする基準を入れると，容易に回避することが可能になります。50％以上と言われると，49.9％にすることが可能ですので，明確なルールは回避されやすいという問題があります。これをどうするかは，別途考えていかなければいけないと思います。

仮に義務的開示制度を日本で導入するとなると，まずは抑止効果を狙い，その次にリスク分析等がしやすくなることで，個別的な法改正がより迅速に行えるようになることを狙い，その先何が必要になるかは，プロセスとラウンドを幾つかこなしていく中で考えていくことになるのではないかと思います。

〔多数国間協定について〕

最後に青山さんから，多数国間協定についてもっと情報開示があってしかるべきではないか

という厳しいご指摘をいただきましたが，行動15でやろうとしていることは，BEPSプロジェクトで決まった中身を実施する多数国間協定の枠組みを作ることです。BEPSプロジェクトで決まったことをそこで書き換えない，議論したことをリオープンしないことを大前提にしています。中身が変わっていないので，コンサルテーションをする部分は少なかったということです。

では，何を交渉しているのか。基準は変わりませんが，どういう条件が整ったときに，どの条約がBEPSプロジェクトのルールに置き換わるかを決めなければいけません。ある程度似ている条文があれば無条件に一気に置き換わるのか，各国が条約を１つ１つ選んで置き換わる・置き換わらないを決めてもいいのかというところが，交渉の対象になっていました。この辺はパブリックコンサルテーションを１度して，産業界からのご意見もいただいています。そのことを含めて条文化して，間もなく皆さんにご紹介できる段階になると考えています。

多数国間協定を踏まえて，日本としてもなるべく効果的に条約を使ったBEPS合意の実施ができるようにしていきたいと考えています。

私からは以上です。

（渡辺）　緒方さん，大変踏み込んだ，最近の状況を踏まえた議論を誠にありがとうございました。なるほどそういうことかと思える点が，多々あったように思います。

まだ議論の種は尽きませんが，時間も40分ほどオーバーしていますので，駆け足でしたがこのあたりで第２部を終了させていただきたいと思います。本日ご参加いただきましたパネリストの皆様には，それぞれのご見識の下大変有意義かつ活発なご意見をいただきまして，誠にありがとうございました。

おわりに

（渡辺）　BEPSプロジェクトは内容から見ても，大変画期的なものです。それだけに，恐らく最終的な決着までは色々なことがあると思われます。皆様と一緒に注目していきたいと思います。

それではこれで，パネルディスカッションを終わりたいと思います。本日はご協力，誠にありがとうございました（拍手）。

大阪大会

副会長挨拶
第68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68回租税研究大会の開催にあたり，多数の皆様にご参加いただき，厚く御礼申し上げます。

特に，財務省主税局の井上大臣官房審議官，総務省自治税務局の開出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。
あらためて厚く御礼申し上げます。

さて，現在の私どもが，数ある社会・経済的課題をかかえる中で，腹をすえて対峙し抜かねばならないのは，財政健全化の実現であり，それへの着実なステップをきざむことであります。わが国の長期債務残高が，平成28年度末には1,062兆円と見込まれ，GDPの２倍を超え，歴史的にも，国際的にも最悪の水準にあることは，国家そのものが液状化地盤の上に，かろうじて存在するような事態を招かないとも限りません。

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，いや，国そのものが，破滅的な事態に陥るのは明らかであります。健全な経済あっての国家ですが，それ以上に健全な国家基盤あっての経済ではないかと考えます。特に，今後の人口減少社会では，高い経済成長を実現させることは決して容易ではない。むしろ，健全は財政基盤と云う，国家インフラを守ってこそ，社会の活力が生みだされ，国民一人一人の生産性向上が展望されるのではないかと私は考えます。

この財政健全化への思いを，腹にしっかりと据えて，私ども日本租税研究協会は，民間研究団体として中立の立場から，税・財政の問題を調査・研究し，毎年，中長期的な課題を含め，あるべき税制改革について，提言を行ってまいります。

提言の内容について，主なものを申上げますと，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，平成28年度税制改正で，法人実効税率が20％台まで引き下げられたことは評価しておりますが，目指すべきは「日本企業の国際競争力を高めること」と「日

本の立地競争力の強化」であり，そのために引き続き，国際的に調和のとれた税制とすることが重要です。

特に，イノベーションは，日本の経済発展の基盤となるものであり，「イノベーション促進のための税制措置拡充」が重要だと考えております。

国際課税分野については，国際的な租税回避を巡る動きを踏まえ，BEPS 最終報告書に沿った国際課税ルールの広範囲におよぶ見直しが急速に進められています。今後の税制改正においては，国際的合意に基づき，予測可能で，法的に安定した制度とすることが重要です。

消費税については，消費税率の引き上げが延期されたことは，極めて残念なことであります。「消費税引き上げ」と「財政健全化」が一体のものとして国民に意識されているだけに，次の平成31年10月の実施から，決して，逃げてはならないと思います。そのうえで，超高齢化社会の財政を支える基幹税として，消費税率をさらに引き上げる覚悟が必要であると思います。

本日の大阪大会におきましては，午前中は占部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。

最後になりましたが，本日ご出席の皆様方の，今後ますますのご発展をお祈り申し上げますとともに，当協会の活動につきまして，今後ともご支援・ご協力をいただきますよう，切にお願い申し上げまして，私の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。

固定資産税の抱える法的な課題と今後

～企業による過払い税金取り戻しの背景～

同志社大学大学院司法研究科　教授

占部　裕典

１．はじめに

ご紹介にあずかりました同志社大学の占部でございます。本日はよろしくお願い申し上げます。恐縮ですが，座ってご報告させていただきたいと思います。

本日は，台風直撃かと思いましたけれども，外れたようで，多くの皆様方にご参集いただきましてどうもありがとうございます。

本日の報告テーマにつきましては，これまでの租税研究大会において，地方税というのはあまり議論されてこなかったように思っております。私もこの場で何度か法人税なり国際租税なり金融課税でご報告させていただいたことがございますけれども，一応税制改正のところは，地方税制も大きなテーマでございますので，そういう意味で，地方税制に私が特に長けているというふうに考えておりませんけれども，本日は，問題提起の意味をかねて固定資産税の固定資産評価を中心にお話しさせていただきたいと思います。

レジュメの１ページに，ご案内をいたしました本日の報告要旨を掲げております。私は法律家でございますので，法律の視点から固定資産税を，特に法解釈を中心にお話しさせていただくということで，本日はその中でも評価に関わる部分ということで，ご理解いただけたらと思います。

レジュメ１ページの「はじめに」に記述しておりますことをかい摘んで申し上げますと，まず固定資産税は，ご承知のように，地方公共団体の基幹税でありまして，都市計画税を合わせますと，自治体の税収の平均50％を超えているのではないかというように思います。

資料には，後ほどの議論との関係で，東京都の固定資産税の税収額なりその割合を示しておりますけれども，普通は，固定資産税の税収は

地方公共団体の税収のなかでも非常にウエートが高く，平均的には50％超というように理解しております。中には56％を超える，非常に高い固定資産税の税収割合を占めている地方自治体も多いというように考えております。資料１も参照下さい。

固定資産税の課税客体は土地，家屋，償却資産ですけれども，普通に考えますと，税収割合は，順に土地，家屋，減価償却資産というイメージがありますけれども，これは，自治体によってさまざまで，償却資産の税収割合が一番高いといった地方自治体もあります。

地方公共団体にとっては，固定資産税は基幹税であって，法人住民税，法人事業税等と違って，比較的税収が安定して変動の少ない税ですので，地方公共団体にとっては不可欠かつ重要な税であり，地方税の中でもその制度改正，たとえば評価基準等については十分に時間をかけて考えていく必要があると考えております。

固定資産税は，ご承知のように，シャウプ勧告に基づきまして，それまでの地租とか家屋税とかいったものを徹底的に見直した結果，昭和24年の税制改正でシャウプ勧告を受けて導入されたものです。その後，昭和38年に固定資産評価基準が出来上がったとか，平成６年に７割評価がある時期一応貫徹される方向で制度見直しが行われたとか，部分的に重要な改正はありましたけれども，税制の根幹に関わる部分，制度の枠組み自体については基本的には大きな改正はなったというように，これまでの立法・改正経緯を理解しております。

さらに，この固定資産税の性格ですけれども，これは税制の構築さらには法解釈にあたっても非常に重要というように考えております。固定資産税の性格は，やはりメインは，固定資産を所有するというところに担税力を見いだす財産税という側面が非常に大きくて，さらに，そこに財産を置くことによって地方公共団体から行政サービスを受けますので，その対価という意味で応益税的な側面を有しているというように一般的には理解されているかと思います。

ただ，これは，論者によっても判決によってもかなり理解が違いまして，非常に応能的にところに力点をおいて考えられる方もおいでになります。ただ，この税の性格というところで，いわゆる応益的に捉えるということを全く抜きにしますと，やはり固定資産税の今の枠組みの法解釈が大きく変わってくるように思います。固定資産税の政策税制の限界などもこの税の性格から一定の法的評価を与えることができます。

固定資産税の性格が法律に書いてあるわけではありませんけれども，固定資産税がどういう性格を持っているとして制度化されてきたかといえば，地方税法の枠組みから見て，先程申し上げた一般的な理解は当を得ているのだろうと思います。くりかえしになりますが，この固定資産の本質や性格の考え方が少なからず解釈に影響を持ってくるという意味において，それは重要な問題であるというように思っております。

次に，固定資産税については，冒頭に申し上げましたけれど，あまりこの大会報告でも取り上げられなかったように思うのですが，確かに企業の方は，地方税はどちらかというと法人税とか国際課税に比べると興味薄なのかなというところがあります。

それはいろいろ理由があるかというように思いますけれども，償却資産を除きまして，賦課課税方式がメインで，償却資産も申告で確定するわけではありませんので，一応固定資産は賦課課税方式を取っているといえなくもありませんが，その賦課課税方式を前提に課税庁からの納税通知を見て，細かく課税標準等算定過程が分かるわけでもありませんので，ある程度その数字を信じざるを得ないというところがあるかというように思います。

さらに，普通は固定資産税は法人税等の所得の計算において損金算入されますので，さらにもっと言いますと，他の国税と違って，租税回避行為や節税なりといったタックスプランニングがそれほど大きく効くような，そのような行

為ができる税ではないということを考えますと，企業にとってはそれほど大きな関心事にならなかったのかなというような理解をしております。私の考え方が，意識が，少し違っているところがあるかもしれませんけれども。ただ最近は，レジュメ２ページに書きましたように，日経新聞なりいろいろな雑誌を見ますと，「大企業が固定資産税の過納付，過払い」ということで，多額の税金を取り戻したという内容の記事等がいたる所に出てまいります。中には，ノウハウ本で，企業が固定資産税を取り戻すにはどうすればよいかといったようなものが，巷では出回っているというように，少し固定資産に対する比重の置き方といいますか，企業の意識が変わってきているのかなというところも一方であります。

レジュメ２ページの後半あたりにありますように，総務省が毎年出す統計を見ますと，全国の地方公共団体のうち97％近くが，何らかの過大納付があって還付に応じているということです。ただ，件数的には非常にわずかなのです。一応0.2％というように書いてありますけれども，納税義務者の総数から算定しますと非常にわずかな数とはいっておれなくもなくはありません。しかし，どのくらい実際に納税者の方が，固定資産税について，都市計画税もそれにリンクしておりますので，そういった税について関心を持って，その課税標準なり，評価の過程なりを検証されたかというと，恐らくそういうことはあまりないので，何か特別のことがあり誤りに気が付いたという限りでいけば，比較的，数字のもつ意味は大きいのかなという気がしなくもありません。

このように，少し固定資産税に対して企業側の意識が変わってきた，変わりつつあるのではないかということを，少し，はしがきのところでお話し申し上げております。

次に，これまで固定資産税についてどういう点が議論されてきたかと申し上げますと，レジュメの２ページから５ページあたりまで記述いたしております。評価の問題も含めて固定資産税の問題点につきましては，いろいろな研究機関等で，まとった研究なり報告が出ております。その中で，若干古いのですけれども，平成18年に公認会計士協会が取りまとめましたものを，レジュメ３ページから，要旨のみを抽出して書き並べております。

土地，家屋，償却資産ということで，公認会計士協会のこの報告書のメインは，一般的な評価方法の問題点を指摘するとともに，固定資産税が応益課税ですので，例えば民事再生等の適用を受けても，公共サービスを受けているという意味での対価は一緒なので，固定資産の時価が下がりませんよね，実務的にも何かおかしくありませんかというところに端を発して研究を進められた報告書というように理解しております。

レジュメ３ページの下線のあたりのところをざっと見ていただいたら結構かと思いますけれども，例えば３ページの土地の評価について，①として計算の複雑性により一般納税者の検証に困難性が生じている。少し細かなところの説明は省きますけれども，②として固定資産税評価額と課税標準額の乖離が恒久化している，③として各資産間での課税の不公平が生じている。各資産の評価の均衡が保たれ，適正なものとして納税者の納得を得られる状況ではないというようなことが指摘されております。あと，土地の個別性・特殊性が評価額に十分反映されていないとか，農地，山林の評価額に不均衡が見られる等々指摘されております。

家屋については，多分，居住用家屋について，多くのみなさんが恐らく実感として感じておられるように思うのですが，①中古なり古くなった家屋の評価額と時価が乖離している，あと，②市場価額の価値，マーケットアプローチが家屋については評価において考慮されていないのではないかといったようなことが指摘されております。

償却資産については，①経済的耐用年数や機

能的減価が加味される余地がない，いわゆる法人税の償却資産の計算，或いは償却資産の範囲，或いは固定資産税の償却資産の範囲と計算というあたりが，必ずしもリンクしていないわけですけれども，そのあたりについて問題点が提起されているということです。②次に，償却資産は，一応，申告制度を取っているということで，企業には非常に負担が大きいのではないか，というようなことが指摘として挙がっております。

これは，これらの固定資産の評価についての問題意識は10年たった今でもほぼ大なり小なり同じようなに残っているのではないかというような理解をいたしております。

５ページから，少し他の意見等も書き並べておりますけれども，時間の関係で割愛させていただきまして，６ページで，結局，今日メインとして，そういった固定資産税の現在の状況なり問題意識を踏まえて，どこをお話しさせていただくかというようになりますと，やはり，賦課処分を受けたときに，どういう場合に固定資産税の賦課処分が違法になるかというあたりを，評価方法と絡めてお話しさせていただきたいことが有益ではないかと思っております。現在の評価方法が合理的なものといえるかどうかというところも関係してくるかと思います。そうすると，評価方法について，今後，見直し・改正等の議論というのは当然あり得るというように思っておりまして，特に今現在，東京都は大規模家屋の見直しに入っておりまして，そこに総務省の方も参加されているというように聞いておりますので，何らかの動きがあるのではないかなというように思っております。資料３以下を参照下さい。

あと，地方自治体間で評価基準は一本ですけれども，自治体間によって評価の状況というか，地方税法や条例の解釈，取扱通達等でかなり異なっている部分がありますので，そういった部分の違いはどういうように考えていく必要があるのかも，今後地方自治体の課税自主権の名のもとに放置しておいてよいのかも気になるところです。

また，今日は直接お話しする予定はないのですが，固定資産税の減免規定や非課税規定が適切に運用されているかどうか。これらは課税処分の違法という問題につながる可能性もありますけれども，立法論的に政策的な減免規定等がどうだろうという部分もあります。例えば，今年度でいいますと，中小企業等経営強化法等で，設備投資について固定資産税を減税にする，２分の１にするとか，そういったことも入っておりますが，これは固定資産税において立法論的にそもそも許されうるようなものであるのかなども問題になってくるように思います。一方では，ちょっと企業からは離れてしまうところはありますけれども，空き家対策といったところでの固定資産税等の対応をめぐる議論もあります。そういったところについても，少し論点ぐらいは時間があれば指摘させていただきたいというように思います。

さらに，上記との関係でいきますと，では固定資産税が過大納付になったときに，いつまで取り戻せるのか。どういう形で取り戻すのか。あと，実際に固定資産税を取り戻すときに，公式ルートに乗せたときに，固定資産評価審査委員会への不服申立てなり，取消訴訟等というのは，どういう手続きで訴訟等の審理は進められることとなるのか。そういうところまで，恐らく駆け足になるかと思いますけれども，お話をさせていただきたいというように思っております。

まとめますと，現在の固定資産税として論じなければならないことは次のようなものだと思います。６ページをご参照下さい。

１，固定資産税の賦課処分はいかなる場合に違法となるか

２，評価方法は合理的なものといえるか。評価方法の改正はありうるか。

２，自治体間での評価方法の違いはどのように考えていくか。

３，減免規定や非課税規定が適切に運用されて

いるか。特に最近では空き家対策と固定資産税制の議論がありうる。

4，いつでも固定資産税は取り戻せるか。

5，固定資産税に対する不服はどのような争訟となるか。

次に，固定資産税の課税標準をみたうえで，いまお話ししましたような課題を検討していきたいと思います。

2．固定資産税の概要

地方税の固定資産税に係る規定の枠組みですけれども，６ページから10ページに，ご承知のところ恐縮ですけれども，一応，固定資産税の枠組みのポイントになる主要な部分だけを書き抜いております。ここに記載しておりますことはご承知のことと思いますけれども，固定資産税の課税客体は，当然，土地，家屋，償却資産といった固定資産です。

中には，所有者の性格とか社会政策上の理由から，先ほど申し上げましたように，地方税法384条のもとで人的又は用途非課税になったり，税額が減免されたりというものがあります。非課税等の判断にあたっては，１月１日の現状が重要となります。

固定資産税の納税義務者につきましては，地方税法の343条の１項で，固定資産の所有者に課すると規定をしておりまして，一応，所有者課税ですけれども，同項の２号で，その固定資産の所有者とは，土地又は家屋については，登記簿又は土地補充課税台帳若しくは家屋補充課税台帳に所有者として登記・登録されている者，いわゆる台帳課税主義を取っているということで，後で少し議論いたしますけれども，基本的には，１月１日現在の登記・登録されている者に対して固定資産税を課せばいいということです。その後の土地の所有権の移動については，当事者同士，民民で固定資産税の負担については解決すればいいという建て付けになっているということです。

償却資産につきましては，１月１日現在の所有資産の内容については，申告をするということを地方税法383条で義務付けておりまして，これで地方公共団体は，賦課決定の課税資料を収集しているということで，この申告によって税額が当然確定するわけではないということになります。

賦課期日は，地方税法の359条で，当該年度の初日の属する年の１月１日というように規定をしておりまして，賦課期日を１月１日として，固定資産税の課税要件を当日において確定させることとしております。

１月１日現在において，当該市町村に所在する固定資産で，納税義務者は，その賦課期日現在における固定資産の所有者となります。ただ，「台帳課税主義」を取っているというところに特徴があるということです。

地方公共団体は，固定資産の状況なり固定資産税の課税標準である固定資産の価格を明らかにするために，地方税法380条１項により土地課税台帳，土地補充課税台帳，家屋課税台帳，家屋補充課税台帳及び償却資産課税台帳を，いわゆる固定資産課税台帳というものを備えなければならないわけですけれども，これについては，現在，閲覧なり縦覧といったような形で，納税義務者，場合によっては，閲覧の場合については，もっと広い，いわゆる賃借人等にも閲覧をさせるということで，開示が進められているというように理解しております。

そのうえで，市町村長は，納税義務者その他の政令で定める者の求めに応じ，固定資産課税台帳のうちこれらの者に係る固定資産として政令で定めるものに関する事項が記載をされている部分又はその写しをこれらの者の閲覧に供しなければなりません（地税法382条の２第１項）。また，地方税法415条に基づいて，市町村長は，土地価格等縦覧帳簿及び家屋価格等縦覧帳簿を，毎年３月31日までに作成しなければなりません。そのうえで，市町村長は，地方税法416条により，毎年４月１日から，４月20日又は当該年度

の最初の納期限の日のいずれか遅い日以後の日までの間，その指定する場所において，土地価格等縦覧帳簿及び家屋価格等縦覧帳簿等を納税者の縦覧に供します。市町村長は，地方税法410条１項によって固定資産の価格を３月31日までに決定して，同法411条１項により固定資産課税台帳に登録しまして，同法415条により縦覧，同法382条の２により閲覧に供するわけですけれども，ここで「適正な時価」というのが非常に大きな問題になってまいります。地方税法349条１項，341条５号によって「価格」すなわち「適正な時価」で固定資産課税台帳に登録するということですので，資産の評価というものが非常に大きな問題になってくるということです。ここを本日中心にお話し申し上げるつもりです。

なお，固定資産について，土地・家屋につきましては，３年に１度，いわゆる基準年度ということで，基準年度をベースに土地の評価をし直しまして，３年ごとに見直しをする，評価替えをするという制度をとっておりますので，２年度，３年度については，原則として基準年度の価格を据え置くこととなります。

地方税法349条２項・３項により，新築とか改築等があったような場合，分合筆等のあったなど基準年度の価格によることが適当でないと解される一定の事由が生じた場合については，２年度，３年度においても，それを修正するということは可能ということです。さらに，３年度据え置きというところの関係の問題で，評価替えの結果，土地の税負担が大幅に増加しないように，段階的に負担増となるような激変緩和措置方策が採られていましたが，平成９年度税制改正により新たな措置として，地方税法附則において負担調整措置制度という，税負担を抑制しつつ，各土地館の負担水準の均衡化を図る制度が導入されています。

もうご承知のところかとは存じますので，レジュメ14ページ以下に落としこんでおりますところは，ざっと見ていただくだけで結構かと思っております。

３．固定資産税賦課の枠組みについての最高裁判決の動向

レジュメ10ページのところに，こういった固定資産税の枠組みの中で，少し最近議論になるというか，なった箇所はどこかというふうに申しますと，当然，適正な時価に係る評価方法といえるか，課税標準が適正な時価といえるかどうかという賦課処分の違法の判断基準等のところに見るべき判例等，特に最高裁判例等があるわけですけれども，それ以外に，少し固定資産税の枠組みの中で押さえておくべき判決というものがあります。

レジュメ10ページの真ん中あたりに「固定資産税賦課の枠組みについての最高裁判決の動向」というところの最初ですが，賦課期日現在登記簿に登記又は固定資産課税台帳に登録されていない所有者の納税義務の有無に係る最高裁平成二六年九月二五日判決です。固定資産税は１月１日（現在）が賦課期日ですけれども，１月１日現在に固定資産課税台帳あるいは登記簿に登録・登記されていないと納税義務者として課税できないのかという点が争点になりました。

これは，当然，市町村の実務からいきますと，１月１日現在に登記簿に登記又は登録されていなくても，後日把握して，それを固定資産課税台帳に登録をすれば，当然課税できるというようになると思うのですけれども，非常に議論になりましたのは，固定資産の規定を見たときに，１月１日現在が賦課期日というのと，１月１日現在の納税義務者に課税をするという条文の解釈から，１月１日現在に固定資産が固定資産課税台帳等に登記・登録されていないと，その年度，固定資産税は賦課できないという考え方の下に家屋の所有者が賦課処分の違法を争ったものです。東京高裁がそのような原告主張を，文理解釈に基づいて条文を解釈し，支持し請求を認めました。

このあたりから，もしこの判決が最高裁で支

持されると，非常に実務に大きな影響があるということで，問題になりました。

結果的には，文理解釈をした場合に，果たして東京高裁のように読めるかという点もひとつあるのですけれども，最高裁は，賦課期日の時点において未登記の土地又は家屋につき賦課期日後に補充課税台帳に登録して当該年度の固定資産税を賦課し（341条11号，13号，381条２項，４項），賦課期日の時点において未登録の償却資産につき賦課期日後に償却資産課税台帳に登録して当該年度の固定資産税を賦課する定めを置いている（381条５項，383条）ことなどを挙げて，固定資産税に係る地方税法の制度の仕組みからも原判決のような解釈が採用できないことは明らかであると判示しています。固定資産に係る関係規定を見て，年度途中でも固定資産課税台帳等の記載事項を追加，修正ができるとか，あるいは，縦覧期間を経過した後に固定資産課税台帳に登録されて賦課されるといったような場合については，縦覧という手続的保障を納税者が失うことになるのですが，そういった場合であっても，当然それはやむなしという形で，固定資産評価審査委員会への不服申立ての規定があるというようなことなどを総合的にみて判断するに，やはり１月１日現在に登記簿や固定資産課税台帳に登記・登録されていなくても，その年度の固定資産の納税義務者になり得るとものといえます。

ですから，12月の半ばに所有権を取得すると，不動産登記法でいくと，１カ月以内に登記すればいいという話なので，やはり１月１日をまたいでしまうというようなことがありますが，そういったような場合について，当然，そのような事実が把握できない場合も地方公共団体には多々ありますので，それは当然許容済みの地方税法であるということで，最高裁判所が，現在の地方公共団体の実務にお墨付きを与えた判決というように考えております。

その次は，まさに固定資産税の適正な時価に関わる判例ですが，最高裁判所の判断が徐々に進化してまいります。固定資産税の「適正な時価」と登録価格の違法に関する判断基準に係る最高裁平成25年７月12日判決です。平成15年６月26日判決，最高裁平成18年７月７日判決，最高裁平成21年６月５日判決の延長線上にある判決ですが，登録価格の違法に関する判断基準について，いわゆる，違法に対する判断基準というのを進化させてきまして，現在，非常に，実務にとって厳しい判断を示しております。これは，本日のメーンですので，少し時間をかけて後でお話し申し上げたいと思っております。

もう１つは，これも，レジュメ10ページの下に記載しています判決ですが，これは高裁判決の段階でまだ最高裁判決は出ていないというふうに認識しております。現在の訴訟の推移を私の方でよく承知をしていないところがあります。例えば，建築当初の評価により固定資産税台帳に登録された価格についての審査申出期間や出訴期間が経過した後に，建築当初の評価が不合理であることを理由として，その後の基準年度に評価を争うことができるか否かが問題となりますが，東京地裁平成23年12月20日判決，控訴審・東京高裁（控訴審）平成25年４月16日判決が存します。また，「適正な時価」の違法性判断基準に係る最高裁平成25年７月12日判決直前の下級審判決ですが，違法性の審査手続に係る問題を正面から取り扱うものとして意義があるといえます。

大規模家屋の場合の事例でして，先ほど申し上げましたように，基準年度で３年に１度の評価替えということですけれども，土地の場合は，確かに３年に１回必ず固定資産評価員等の下で評価を１から行うというか，実地調査のうえ評価をする。

家屋について，この事件は大規模家屋が例ですけれども，十何年前の当初の価格をベースに，経年劣化を考慮した形で計算をし直すという形を取っておりますので，最初のところが間違っていれば，その違法性をずっと引き継ぐということになります。

ただ，土地の場合は毎回毎回，３年に１回洗い替えのように評価をし直しますので，原則，３年に１回必ず，もし問題があれば固定資産評価委員会に不服申し立てなり訴訟が提起できる。２年度，３年度でも，先ほど申し上げたように，例外的に価格に修正があればそれは争えますけれど，例外的な場面です。

そうしますと，土地のように３年に１回の，いわゆる固定資産評価審査委員会への不服申立ての不服申立期間を徒過いたしますと，もう争えなくなって，その限りでは不可争力が発生するというようになるわけですけれども，家屋のような場合はどうだろうかということです。家屋の評価については，レジュメ16ペ－ジと資料２，３をごらんください。

たとえば，10年前にそもそも評価について間違いがあった。それを当初の家屋の評価額をずっと，ベースにして経年減点補正率を乗じて計算してきていますので，毎年度の家屋の課税標準額の通知があったときに，ではそれが争えるのかというところでいくと，３年に１回評価替えがあって，そこで争う機会を付与しているところ，土地と同じように考えうるのかということかと思います。

そうすると，それを過ぎると，やはり不可争力が発生して土地と同じようになりますという議論もあるかというように思うのですが，最初の建築当初の評価を間違っている場合については，それは違法性を引き継いで，承継して，後の年度でも，争うことを認めるという，どういうふうに理論構成するか，違法性の承継という理論を使うのかどうかなどという議論はありますけれども，そのような方向で下級審判例が続いております。

そうしますと，固定資産評価審査委員会はそういったものについて不服申立てがなされると，10年前の違法を遡って審査しなければならない。でも，そのような当時の資料が残っていませんよねというふうになるといったような問題を実務上抱えるのではないかというところで懸念があります。

また，このような判決をふまえると固定資産評価委員会においても審査にあたりいろいろと問題が生じてくるようにも考えられます。

レジュメ11ページから12ページ，47ページにかけまして，その後の裁判所の審理等もっと進んでいるのかもしれませんけれども，少し私の見解を書いております。私もやはりそれは争わせるべきだというように考えております。ただ，非常に実務上は大変だろうなと，そういった過去の当初価格の誤りまで違法であると主張されたら，かなり年数立ってその評価の誤りに気がつき主張されたら大変だろうなという気はいたします。

もう１つは，冒頭に申し上げた裁判例で実務のお話をさせていただきますと，１月１日現在に登記簿に登記又は固定資産課税台帳に登録されていなくても，極端な話その年に登記があれば当然，固定資産課税台帳に載せますし，あるいは市町村の実地調査で新たな事実が判かれば，固定資産課税台帳に登録する，あるいは修正することになるだろうと思うのです。

そうなった場合に，この最高裁判決が実務を踏襲したという結論に落ち着いておりますので，そこは今までと状況は恐らく一緒だろうというふうに思います。ただ，結果的に自治体の長が１月１日現在，登記・登録をしていないものにも，後日課税ができるということになった場合に，どこまで遡って課税しなければならないのか，さらにはそれを実際，現地調査等で，あるいは登記がなされていなかったということで，課税を見落とすことがあるだろうと思います。そうした場合について，自治体が結果的には課税をその年度懈怠をするということになる場合というのが出てくるであろうと，現実にたくさんあるというように思うのですが，そういった場合について，自治体にどれほどの調査義務を課すか。言い換えると，これは，後日の住民訴訟等に影響してまいりますけれども，そのあたりが，先ほどの最高裁判決によって強調された

ことによって，反面，そこらあたりが浮かび上がってきました。

いわゆる地方公共団体の登録義務違反，どこまでやっておけば義務違反にならないのか，後ほど住民訴訟にかからないのかというようなところが，逆にクローズアップされてきたといったような面もあります。

４．固定資産税の時価と時価の算定方法～固定資産税の「適正な時価」の意義と登録価格の違法に関する判断基準

４−１．固定資産の評価方法

次に，レジュメ13ページからの，固定資産税の適正な時価の意義と登録価格の違法に関する判断基準という，今日の中心議題に入らせていただきます。まず，土地の固定資産の評価の流れを記載しております。

ここでの固定資産，土地の評価方法のところで，用途地区の区分から始まって，状況類似地区の区分，標準宅地の選定，主要な街路の路線価の付設，その方の街路への路線価への付設，画地計算法，各土地の評価額の算出という手順で評価をしてまいります。すでにご承知のことをくどいような形で書いておりますけれども，こういった手順をもう１回踏んで，企業の方で所有する土地の評価をし直すということが本当に可能だろうかというようなことも少し頭をよぎります。これは，地方公共団体による，固定資産税路線価等の公開，さらに先ほど閲覧とか縦覧といった開示の手続きのお話を申し上げましたけれども，今そういう固定資産税の透明化に関する手続規定が入っておりますけれども，さらに，納税通知書等で，どこまで固定資産の評価額を再検証できるのかというところが，少し議論になり得るのかなという懸念もありまして，評価の流れをずっと書いております。

なお，今日はお話しする時間はないかと思いますが，負担水準等の仕組みの評価の問題等もあるかと思います。レジュメ15ページ下に制度の概要は示しておりますのでご参照下さい。

次にレジュメ16ページの家屋の評価方法につきましては，現行法は再建築価格方式をベースにしておりますけれども，議論としては，レジュメ16ページ２の家屋のところに示しておりますけれども，評価の方法について再建築価格を基準とする方法，取得価格を基準とする方法，或いは賃貸料など収益を基準とする方法，売買実例価格基準とする方法など，いろいろと考えられるわけです。ただ，要は，これまでもレジュメの23ページの固定資産評価制度調査会答申をはじめ議論を重ねた末に，再建築価格方式がベストであるというようなことで，この方式がずっと取られておりますけれども，一方で議論は，取得価格方式をベースにすべきであるとか，或いは，事業用については，特に取得価格をベースにすべきであるとか，今日まで，家屋についてはかなりいろいろな研究機関で議論が進められているという理解はしております。東京都の大規模家屋の評価方法の見直しに係る研究会資料なども資料３以下に示しております。なかでも資料５の取得価額活用方式といった方式などがその俎上にあがっているようです。

次に償却資産の評価方法につきましては，レジュメ16ページの下から17ページにかけて記載しておりますけれども，これは，私自身，恐らく企業なり経理担当者の方なり税理士の先生方がこの申告書をお書きになると思うのですが，今は，減価償却資産に係る情報の電子化などでいろいろと整理されていると思いますので，それほど手が掛からないものとなっているのかもしれませんが，比較的小規模の会社等では大きな負担になっているのではないかとも推測しております。そのあたりの実感が，私にはあまりよくわかりません。ただ，総じて言いますと，かなり負担ではないのかなというふうな認識を持っております。固定資産税の償却資産の範囲ですが，ここの中で，法人税法上の償却資産か

ら除くものとか，逆に入れるものとか，そういった調整等もあって，かなり作業的には手間暇かかる作業をこの申告業務のところでしていただいているのかなというような認識を抱いております。さらに，そういった償却資産につきまして，先ほどの公認会計士協会等の報告書などを見ますと，資産の範囲なり，減価償却等のいわゆる経済的実態等を十分反映していないのではないかというような課題もありますので，やはりここも，評価方法そのものについても今後議論は十分あり得るものだというように承知をいたしております。

4−2．「適正な時価」の意義

次に，レジュメ20ページからの「適正な時価」に入ります。

この「適正な時価」という考え方ですけれども，最高裁の平成15年６月26日判決で，固定資産の，価格いわゆる適正な時価の意義につきましては，財産税であって，収益税とは異なるというような固定資産税の性格，適正な時価を考えるにあたっての前提が示されております。財産税であるということに主眼を置きまして，そういった固定資産税の性質からすると，これは，レジュメ20ページの下線の箇所にもありますけれども，その課税標準又はその算定基礎になる土地の「適正な時価」とは，正常な条件の下に成立する当該土地の取引価格，すなわち「客観的な交換価値」，「客観的時価」をいうものと解されるというように判示しております。

いわゆる客観的な交換価値ということになりますと，これは，相続税法や法人税法との関係はどうなるかということが若干頭をよぎりますけれども，法人税法22条の時価取引等，あるいは相続税法22条の「時価」の，いわゆる相続により取得した財産の価額，この場合の時価と固定資産税の時価の解釈は一致する，いわゆる客観的な時価という限りは，固定資産税の適正な時価というのも一緒のものであるというような理解になります。

法人税法や相続税法における時価も，全て「客観的な交換価値」というように理解することが可能というふうに考えることとなります。

ただ，相続税や法人税でも少なからずありますが，地方税法でいう客観的な交換価値，時価をではどのように算定するのか，評価基準という，法的拘束力のある評価方法の制度化というところで後々問題になってまいります。この判決の中で，レジュメ21ページの下線部あたりに記載してあることですけれども，少し下線部分を読み上げますと，「地方税法の388条１項，同法403条１項は，大量の固定資産について，反復的，継続的に実施される評価を可及的に適正に行い，統一的な基準による評価を行うことによって，各市町村全体の評価の均衡を確保するとともに，評価に関与する者の個人差に基づく評価の不均衡を解消するため，固定資産の評価方法は固定資産評価基準による旨，規定している。このような評価基準に従った計算過程においては，当該固定資産の特殊事情が十分に反映されない事象が生ずるようなこともあると考えられるが，そのような事象が生じた場合であっても，評価基準に従った計算結果が適正な時価を超えないように，いわゆる７割評価の経過措置等の制度が設けられている」ということで，個人差が生ずることはあるのですが，客観的交換価値，時価との間に３割のアローワンスを設けていますので，その範囲内に収まっている限りは，そこで少し不均衡は生じますけれども，一応，客観的時価の範囲に収まるように工夫がされていますといったことがまず判示されています。

従って，最高裁は，当該固定資産の評価が評価基準に従って行われている場合には，その評価に一応の妥当性があるものと推認することができる，「推認」という言葉を使います。しかし，最高裁は，評価基準が定める評価の方法によっては当該固定資産を適正に評価することができないというような特別の事情が存することにより，評価基準に従って評価された登録価格

が適正な時価である客観的時価を上回ることが認められる場合には，当該登録価格は「適正な時価」を超えるものといわざるを得ず，その限度で違法となるというべきであると判示します。レジュメ21～22ペ－ジの最高裁平成15年６月26日判決等を参照ください。

固定資産評価基準によった評価の場合については，そこで算定された評価額というのは，一応の妥当性があって，客観的時価，適正な時価というふうに推認できる，ただ，特別の事情があって，評価基準によっては評価が少し適正にできないといったような場面で，客観的時価を上回る場合が予想される。そういったような場合は違法になります。

そうすると，「特別の事情」が存するということを納税者の方で主張・立証して，それが認められると，客観的な時価，いわゆる適正な時価ということを上回っていますよというような主張が次の段階でできるというようなことをいっているというように理解することができます。

この最高裁判決は，適正な時価を客観的な交換価値というふうに明言していますが，この客観的な交換価値イコ－ル時価が，この判決の射程距離として，家屋とか償却資産にも及ぶのかという問題があります。判例等をみますと課税庁が射程距離を制限的に主張し，その範囲を土地に限定して展開したこともありました。

土地，宅地について適正な時価の解釈を，この最高裁判決は展開をいたしましたが，条文の解釈においても課税理論からも，家屋についても，償却資産についても，この考え方がそっくりそのまま当てはまるということになると，いうようにいえるかと思います。

ですから，固定資産税の課税客体の適正な時価というのは，客観的な交換価値，いわゆる客観的時価である。それは法人税，相続税法でいわれている時価と，その限りでは一緒であると。ただ，固定資産評価基準というものがありますので，それに従って評価，計算をすれば，一応，客観的な交換価値としての時価の範囲内に収まっているという，客観的時価の範囲内だという推認は成り立ちます。

ただ，特別の事情を主張して，特別の事情が認められれば，その次に，客観的時価を超えるという主張をして，いわゆる上回るということで，課税処分が違法になることがあります。レジュメ22ページの最高裁平成15年判決とその射程距離というところを参照下さい。

もう少し見てみますと，最高裁平成15年６月26日判決は，もう１つ，この固定資産評価基準についてかなり明確なことを言っております。固定資産評価基準というのは，地方税法338条で，自治大臣の告示である評価基準に委ねるということで，市町村長は，この評価基準によって評価をしなければならないと，地方税法の403条１項の規定があります。この固定資産評価基準というのは，どの程度の法的拘束力を持つかというのが，これまでもずっと議論として続いてきたように思います。

しかし，この判決は，いわゆる法的拘束力がありますということで，固定資産評価基準についての位置付けを非常に明確にしたという点で，さらに注目すべき判決だったということがいえるかと思います。その後の最高裁判例，たとえばレジュメの25ペ－ジ等に登場します平成15年７月７日判決も同様の判示をしています。

４－３．固定資産評価制度調査会答申（昭和36年３月30日）による時価

レジュメ23ページに，固定資産評価制度調査会答申というのを入れておりますけれども，これは，固定資産の評価方法が，いろいろ議論がある中で，土地，家屋，償却資産についてどういう議論をして評価方法が現行法のように定まったかというところで，元になるものがこの昭和36年固定資産評価制度調査会答申ですので，一応その要旨を落とし込んでおります。ここは時間の関係で割愛させいただきますが，当然，その後，このような十分な議論をした上で，地方税法により委任された固定資産評価基準に基

づいて評価をすれば適正な時価，いわゆる客観的な交換価値が算定されるという流れになっているかと思います。

4−4．固定資産の評価に当たり，収益還元方法を用いることは妥当か

もう１つ，先ほどの固定資産評価制度調査会の方の議論にも出てきますけれども，例えば，適正な時価を収益還元価格とか，そういったようなもので算定するということはどうなのか。例えば，客観的交換価値，時価を超えているといったときに，その時価を納税者の方で，収益還元価格で計算をして，課税標準がその価格を超えていますと主張できるのだろうかという話になるかと思うのです。

4−5．最高裁における収益還元価格の排除の意味

レジュメ26ページに少し書き連ねておりますけれども，レジュメ25ペ－ジ下の下級審判決等，収益還元方法を認める判決はあります。けれども，最高裁は，この適正な時価のところで，収益還元方法に基づいた評価方法，評価基準に依らしめるということはできないということを，適正な時価の客観的交換価値をどういうように算定するかというところで判断しています。収益還元価格による評価というのを排除しているということを最高裁判所の判決は明言しております。

ただ，少し気になりますのは，収益還元方法というのをどういう使い方をするかだと思うのですが，たしかに最高裁判決を踏まえますと固定資産評価基準として収益還元方法による評価はまずいですねということになります。ただ，実際に推認が及ばす時価を超えていますねといったときに，精通者価格等において本当にそれで収益還元価格を一部考慮するとか，そういった方法はできないのかというところは，議論は残るのだろうと思います。

先ほどの土地の評価方法の流れに言及いたしましたが，では，その過程で収益というのは全く考慮されていないかというと考慮されている部分もあります。不動産鑑定評価理論でも，いわゆる収益還元というのは十分考慮されていると思いますので，この最高裁判所が言う排除，収益還元方法による価格は取れませんというこの判決の射程距離は，少し制限的に，制約的に考える必要があるのではないかというように考えております。

4−6．登録価格の違法に関する判断基準

次にレジュメ28ページ五の，登録価格の違法に関する判断基準というところですけれども，普通に，登録価格を審査する場合について，例えば，訴訟等で審理するときには，まず評価方法が固定資産評価基準とか市町村の取扱要領に従ったものであるかどうかという基準の適合性，次に，この評価基準等が一般的に合理性を有するかどうかという基準の一般的合理性，その次に，評価基準による評価方法の基礎となる数値，すなわち，土地であれば標準宅地の価格が賦課期日における適正な時価であるかどうか，といったことを審理することとなります。

しかし，一応，土地の評価について，こういった点が立証されたとしても，結果として，登録価格が賦課期日における対象土地の客観的時価を上回るときには，その評価基準等は，当該土地の具体的な適正時価の評価方法としては機能せずに，本来の法が委任した趣旨を全うしていないということになりますので，登録価格が賦課期日における客観的価格を上回るときには，その限度で登録価格の決定は違法になるという，先ほどの話につながってくるわけです。

ここまでは，評価基準というのが，一応法的拘束力がありますので，それに従って計算していれば適法だと推認できて，さらに，一般的合理性を有する評価基準が存する場合でも特別な事情がある場合に限ってだけは，それが認めら

れれば，時価というものを出して，登録価格を上回っていますということを立証できれば，賦課処分を違法にできるというところまではたどり着いているというように言えるかと思います。

4−7．鑑定評価は，固定資産の評価にあたりいかなる条件の下で用いることができるか

ここまでで１つ問題がありますのは，レジュメ31ページに，では「特別の事情」というのは何だろうということです。

特別の事情が認められる場合については，自分でこれがまさにこの土地の時価だといったことを主張，立証して，固定資産評価基準等に基づいた価格を違法にすることができるということなのですが，特別の事情というのはどういうことをいうのだろうかというところが問題になります。レジュメ32ページの下に，特別の事情とはどういうものをいうかということに言及しております。ここは，総じて言いますと，中にはかって地裁レベルで認められた「特別の事情」といったものもありますけれども，まず裁判例では認められていないというのが現状なのです。判例を見ていきますと特別の事情というハードルが非常に高いということが言えます。

その次に，特別の事情があるといったようなときに，では，客観的な交換価値である時価を超えていますといったことを，納税者はなにをもって主張・立証するのかという問題があります。

レジュメ34ページに少しその議論を書いておきましたけれども，普通は，不動産鑑定士等にお願いした不動産鑑定評価書等による反証，この時価，登録価格を超えていますよということを，特別の事情の次に主張せざるを得ないというように思うのです。特別の事情が認められないと，不動産鑑定書等を出せないというように理解していただいて結構かと思っております。

この不動産鑑定評価書等を出すというのは，相続税法等における時価評価をめぐる訴訟においては一般的に広く行われることなのです。では，なぜ時価を主張するときに，相続税法等では不動産鑑定士等が作った評価書をすぐ提出できるのか，地方税法の固定資産はすぐに提出できないのか出せないかということで疑問をもたれるかと思います。

これは，先ほど来の議論に戻りますけれども，固定資産評価基準というものに法的拘束力を認めましたので，認めた結果，その基準に従って評価をやっているのだったら，評価基準が適正にできているので，登録価格は，普通は時価であり適法である，客観的交換価値の範囲に収まるのだというように推認する。ただし，個別的評価要素等によほどのことがあれば，すなわち特別の事情があれば，不動産鑑定士等が作った鑑定評価書等での反証を許しますよという建て付けになっていると理解することができます。

評価方法につき相続税の場合は，相続税法に若干書いている資産もありますけれども，ほとんどが財産評価通達に依拠しているのです。通達ですので，法的拘束力はありませんので，そこはすぐ鑑定書等が特別の事情等の存在に関係なく出せるというような建て付けで区別していただければ，このような税目の異なる税での時価の立証について整合性が取れているのかなというように思っております。

特別の事情についてレジュメ35ページに，後ほど申し上げます最高裁25年７月12日判決というのが，非常に重要な判決として取り上げているわけですけれども，そこで，多数意見の１人の千葉勝美裁判官の補足意見というのがあります。そこでの考え方というのは，既に私がこれまで論文等で公表してきたことと同じようなことを言っているという理解をしておりまして，これまでの私の考え方が間違いではなかったと考えております。

それで，「特別の事情」に関してなかなか認められないというお話をしましたが，これはいけるのではないかと思う事例を１つレジュメ36ページに掲げておりますけれども，これでも，

結局下級審では否定され，裁判例としても駄目なのです。

例えば，事業再生の時，冒頭の公認会計士協会の報告書の問題意識も，ここにあったわけなのですが，固定資産税は応益的な税なので，事業再生中の会社の資産であっても受けるサービスは一緒なので，そのような企業であっても固定資産税の評価額はほかの所有者と変わらず一緒なのですよねという話になり，疑問点が提示されていました。

事業再生等に係りますと，例えば法人税法33条の資産の評価損の損金不算入というところで，資産の帳簿価額を会社更生法等の規定に従って強制的に評価替えをして帳簿価額を減額した場合にはその差額分について，そこで時価が算出されて評価損に計上して損金に落とせるという規定があります。レジュメ37ページに条文を掲げております。そこで，民事再生等に際しては法人税法の規定を使って，客観的な時価が算出されて，評価損まで損金に落とせるというようになっている「時価」が存在するのに，まだそれは，そういった事態というのは「特別の事情」ではありませんということではねつけているというのが実情なのです。

このような結果は，少し酷ではないかなというように考えておりまして，適正な時価というところについて，特別の事情の有無の判定については個人的にはもう少し緩やかでもいいのではないかなと思っています。市町村の方は反対されるかと思うのですが，私自身は，このようなケースは恐らく認められていいのではないかなというように考えております。

５．最高裁平成25年７月12日判決の違法性判断基準

その次に，レジュメ38ページのところの最高裁判決の違法性判断基準のくだりですけれども，この判決は，さらに，違法性判断基準について新しいことを付け加えました。

先ほどの検討したところでは，最高裁判決で，固定資産表が基準に合理性がない，あるいは特別の事情がある場合については，不動産鑑定評価書等で時価を主張して，その評価基準を使ったそのとおりに計算した価格は超えていますよという主張ができるということでした。

それに対して，この最高裁25年７月12日判決の原審は，先ほどの特別の事情との関係で賦課決定の違法性を主張するのですが，特別の事情を考慮したとしても，登録価格はいわゆる客観的な交換価値を超えていませんという判決だったのですが，それを受けた最高裁判決は，レジュメ39ページの下の下線部分ですけれども，固定資産評価基準の法的拘束力というものを先ほど取り上げた最高裁判例で強調しておりましたが，それを受けまして，非常に納税者側に立った解釈を展開いたしております。

固定資産の価格は，法的拘束力のある評価基準によって決定されますが，これを受けて，「全国一律に適用される評価基準として，昭和38年自治省告示第158号が定められ，その後数次の改正が行われている。これらの地方税法の規定及び趣旨等に鑑みれば，固定資産税の課税においてこのような全国一律の統一的な評価基準に従って公平な評価を受ける利益は，適正な時価との多寡の問題とは別にそれ自体が地方税法上保護されるべきものということができる。」と判示しています。

言い換えると，納税者が評価基準に基づいて評価額を適正に算定されるべきであるという，その利益は保護される必要があるという，ことです。その評価基準に基づいて固定資産の評価にあたりその適用を間違えると，いわゆる客観的な交換価値を超えるかどうかという問題に関係なく，評価基準に基づいて適正に算定された登録価格を上回るときにはその賦課決定は違法になるということをいっています。この最高裁判決がいう違法性判断基準は，市町村等にとっては非常に厳しい基準ということになると思います。

レジュメ40ページを見ますと，結局，登録価格決定が違法になるのは，まず，［一］というところで，当該土地に適用される評価基準の定める評価方法によって決定される価格を上回るとき，ですから，適正に評価される価格と比較してそれを上回っている，言い換えると，固定資産評価基準を使った計算過程に何らかの間違いがあるといったような場合について，適正に計算した価格を上回れば，もう違法なのです。

このことは，客観的な交換価値，時価ということについては全く論外で，その点との関係は審査しなくても直ちに違法になるということです。これは手続保障の視点というよりも事実の認定やあてはめを誤った場合ということになります。

もう１つが，［二］のところで，これを上回るものではないが，その評価方法が適正な時価を算定する方法として一般的な合理性を有するものではなく，又はその評価方法によっては適正な時価を適切に算定することができない特別の事情が存する場合であって，同期日における当該土地の客観的な交換価値としての適正な時価を上回るときであるということができます。この［二］のところが，これまでずっと検討してきた判断基準で，最高裁判例等がこれまで判示してきた，評価，いわゆる登録価格が違法になる場面だったのですが，［一］の場面をこの最高裁判決がさらに付け加えたということになります。

［二］のところで，先程，私は十分な説明をせずに申し訳なかったのですが，不動産鑑定士のような，いわゆる鑑定評価書等を出す場合の前提として，特別の事情がある場合というのを申し上げましたけれど，もう１つ，この判決前に最高裁は，評価基準が一般的な合理性を有するものではないといったような場合もそうであるとしています。レジュメ30ページ２に記述しております。

ですから，どういうことになるかというと，この平成25年７月12日のこの究極の最高裁判決までにいわれていたのは，法的拘束力がある評価基準にそもそも合理性がない，適正な価格を算出するにあたってその基準に合理性が存しない，例えばゴルフ場の評価等で非常によく問題になったことがあると認識をしていますが，ゴルフ場の評価についても評価基準に縷々書いてあるのですが，その方法では確かにゴルフ場の評価はできませんよねということが立証できれば，一般的な合理性を有するものではないといえて，不動産鑑定評価等でいう時価で算定ができるというようになる，時価の主張ができるというようになるということです。

もう１つは，評価基準に一般的な合理性はあるのだけれど，私のこの事例は特別な事情を抱えていますといった場合についても，同様に不動産鑑定評価等で時価の主張ができるということです。

この27年の最高裁判決は客観的な交換価値，時価との議論はさておいて，評価基準に法的拘束力があるので，それに従って評価を受けるべきであるという納税者の権利は保護されなければならない，そうすると，その評価基準を守らずに評価して，その結果，適正に評価基準を用いて算定した価格を上回る，評価をやり直した場合の価格を上回るとなっているような場合については，賦課処分が違法になるといったということなのです。

前者の［一］の場合は，地方公共団体にとっては今後非常にプレッシャーになるのかなという気がいたしております。

後者は，先ほど申し上げましたように，固定資産評価基準に合理性がないということを言わないといけないわけです。これは非常にハードルが高い。特別の事情よりはるかにハードルが高いという可能性があるのです。現在，大阪で，家屋についての再建築価格による評価方法について，一般的合理性がないということを争っている事件があります。非常にハードルが高いのですが，先ほど申しましたように，家屋というのは再建築価額方式で計算したものであるとこ

ろ，建築物価上昇期になかなか評価額下がらないといった状況にあります。

そうしますと，客観的な交換価値というのは，古い家屋は売れなくて倒すだけでもお金が掛かるのにという意識の一般の納税者が想定する時価とはかなり乖離があるということになります。そうなると，一般の納税者の方は，今の評価方法が果たして合理的なのだろうかという懸念は当然持ち始めるということで，また評価の過程に誤りはないのかなど家屋については確かに合理性等をめぐっては，このような訴訟は今後も起きる可能性はあると考えられます。また当初価格の誤りを評価年度後に争えるといった裁判例などの動向を踏まえると家屋の評価は風雲急を告げるといったところかもしれません。

一応，最高裁が今日まで行き着いたところは，以上のところまでかなというように思っております。

６．家屋の評価について

レジュメ40ページ，資料２の家屋の評価は，これまでも少し言及しましたので，時間の関係でその程度にさせていただきます。なお，評価方法の改正の動向については，東京都の大規模家屋の評価方法の検討などが参考となります。資料５を参照下さい。

７．過徴収金の返還はいつまでできるか

その次に，固定資産税の誤徴収などの救済問題をみてまいります。レジュメ42ページのところが，過大徴収金の返還はいつまで可能かということを記述しております。

非常に議論が多いのは，固定資産税に係るシステムを切り替えたときに，ペーパー的なものを全部，保存期間が過ぎているので廃棄しましたが，その後，システムのプログラムミス，事実誤認等々に起因して過大納付ではないかというふうになるケースがでてきた場合に，いつの年度まで遡って固定資産税を還付するかということです。先ほどの最高裁の議論からいきますと，評価し直して，そのとおりやったら幾らになるかという価格と登録価格とで齟齬が生ずれば還付金を受けられるという可能性が出てまいりますので，今後，先ほどの最高裁判例からいきますと，そのような請求や訴訟が起きやすいのかなというところはあるのです。大企業は別にしましても，一般の家屋の納税者義務者の方についても，評価についての，ソフトを作るときの誤りや入力ミス等があって，かなり地方公共団体については過大徴収が続いているというふうに理解をしております。

いつまでその返還を申し立てられるのかといえば，地方税法18条の３で還付金の時効が原則５年という節目がありますけれども，これを固定資産の賦課処分が不服申立ての申立期間従過による不可争力の関係で違法だという主張がもうできない，あるいは還付金の時効を過ぎている状況下で，地方公共団体の職員が誤って違法に課税をしたということで，国家賠償法１条で損害賠償請求をして税額を取り戻すという訴訟を，最高裁判所は認めることとなりました。レジュメ44ページの上の方の最高裁22年６月３日判決でそれを認めましたので，国賠を使いますと過去20年返還が可能だということになります。では現実に20年まで取り戻せるのかという議論になって，地方税法でいう５年，場合によっては不当利得で10年という期間もひとつ頭に浮かびますが，損害賠償請求を行った場合の「20年」というところで，どこまで戻すのかということでいけば最大20年ということになります。返還するに際しても，もう古いものは課税資料や納付書など双方資料がありませんので，どこまで戻すかというところが非常に悩ましい問題になると認識をしております。

地方公共団体によっては，若干その返還にあたっての理屈や期間，返還の要綱やその手続は違っているかと認識しております。レジュメ44

ページには四日市市の例を挙げております。最大20年戻す，法定利息を付けて戻しますけれども，建前は，国賠を前提に戻せるということなので，国賠請求が提起されても返還しないといけないという前提になるようなケースだと認識しますと，ある程度故意・過失の認定などハードルは高いのですが，実際そういうことを言っていては，なかなか現場は収まらないというところがあって，かなり柔軟に対応しているという認識を私自身はしております。

各地方公共団体のばらばらの要綱なり条例等でやっていますので，私自身は，ここはある程度，地方税法レベルで統一するべき問題と考えております。自治体間でばらばらな取り扱いがあるのは，やはり不合理だと考えております。

８．固定資産税における不服申立て・訴訟

固定資産税のところの不服申立てとか訴訟の話をレジュメ45ページから書いております。

閲覧制度，縦覧制度という手続規定が，資料６にも少し書きましたが，ある程度充実してきたという面はあるように理解しておりますけれども，ただ，実際に，非常にここが難しい，悩ましいところだというように思うのです。どこまでの情報を閲覧あるいは縦覧して開示するのかということは厄介な問題です。

ここでお話しさせていただきたいのは固定資産税の争訟方法についての問題です。これについては，かなり審理の特殊性といいますか，固定資産評価審査委員会の位置づけ，審査方法，特に調査をどこまでやるのかというところが議論になるかというように思います。いわゆる争点主義的に理解をするのか，総額主義的に理解をするのかということですけれども，固定資産税の争訟方法の改正をうけて，固定資産評価審査委員会の審査対象が価格に絞られておりますので，かなり踏み込んだところまで審査できるのではないかいうように思っておりますが，最高裁の違法性の審査基準との関係でどのようにあるべきかについては，今後さらに検討すべき

課題といえるでしょう。

私自身は，固定資産評価審査委員会において審理は，原則として書面審理で行うこととされているところ，公開・対審による口頭審理も必要に応じて認められてはいますが，俗に言う争点主義的運営という理解を取っており，争点だけを審査するという形で，逆に総額主義で，例えば固定資産評価審査委員会の方で全てを審理した上で，その価格は適正かといったような，総額主義的な発想で審査をするということまでは求められていないと考えております。レジュメ50ページをご覧下さい。

固定資産評価審査委員会についてはそういう審理方法で足りるというように考えておりますけれども，それに対して，審査裁決取消訴訟の審理につきましては，総額主義的運営のもとで以下の審査が尽くされるべきだというように考えております。

［一］当該土地に適用される評価基準の定める評価方法によって決定される価格を上回るとき，［二］これを上回るものではないが，その評価方法が適正な時価を算定する方法として一般的な合理性を有するものではなく，又はその評価方法によっては適正な時価を適切に算定することができない特別の事情が存する場合であって，同期日における当該土地の客観的な交換価値としての適正な時価を上回るときであるということ。

時間が押しておりますので，審査裁決取消訴訟の審理方式等の具体的な論点についてはレジュメ51ページ以下を参照下さい。

９．おわりに

本日は，固定資産税における，いわゆる適正な時価をどのように考えるか，どのように評価するかというところを法的な視点からお話しました。いかなる評価方法，評価基準で，評価を行い，登録価格をいかなる場合に違法というか，その判断基準というのは非常に悩ましい問題ですけれども，最高裁判決が行き着いたところは，一定の評価を与えることができるものと解しています。しかし，今後は評価方法の改正等が俎上にあがってくるものと考えておりますが，現在，家屋につきまして，特にいわゆる大規模家屋については，東京都が検討会を作りまして，評価方法の見直しといいますか，検討を始めております。さらに，そこには，総務省の方もオブザーバーで入っているというふうに聞いておりますので，いわゆる大規模家屋については，問題点は東京都と共有されているかと思います。家屋については，さらに減価償却資産についても，私自身個人的な見解ですけれども，今後，かなりの見直しは要るのではないかなと思います。減価償却資産については，恐らく，国税とのリンクというのがもう少しあっていいのかなという気もしておりますし，減価償却資産そのものが，家屋とか土地といったものと同じように，そもそも固定資産として果たして十分議論できるのかというところも問題意識として持っております。

今後，少なくとも家屋の一部に動きはあるように思いますけれども，こういった評価方法は非常に複雑で，一見納税者には非常に見えにくいところがあります。課税庁の評価行政といった視点のみでなく広範囲な視点からの検討が望まれます。

さらに，本日言及できませんでしたが，自治体間での評価方法の違いが若干目立っているかなという気がいたします。固定資産評価基準というものがありますけれども，その解釈というか運用が自治体間で異なる，またその下で評価にあたり各自治体間の特殊性に基づき取扱通達や要綱を規定して評価にあたっているところではありますが，かなり自治体間でその精緻さに開きがあるというのが実情で，そのあたりをどう考えるかという問題があります。自治体間でのアンバランスについては，これは地方税なので，地方公共団体で，固定資産評価基準で一定レベルが担保されていれば，あとは自治体課税

権のもとで地方の実情に応じて，それは差があって当然であるという話になるのかですが，そこは不満のある住民たる納税者の訴訟に委ねるのではなく，固定資産評価基準についてある程度統一的な解釈基準がやはり要るのではないかと考えています。もう少し議論が必要ではないかと思っております。

また，論点は少しズレますが，固定資産税の居住用家屋に係る軽減措置と空き家対策の問題です。特定空家の撤去勧告と固定資産税の軽減措置の排除とをリンクさせるのですが，固定資産税としての評価対象になる家屋と，空家対策としての特定空家とでは固定資産としての家屋というところではかなりズレがあるという感じを持っておりまして，もう少し緻密な議論がここは要るのではないかと思っております。今後の自治体の対応を見守っていきたいと考えています。

なお，固定資産税の争訟方法に係る論点につきましては，本日最後に簡単にしか触れることができませんでしたけれども，固定資産評価審査委員会の審査方法というのは，やはり総額で判断をする，もう１回すべて見直しをするというよりも，審査請求人の主張を明確にした上で，争点主義的運営で，訴訟の場面では総額主義のもとで審理を進めるべきであると考えます。国税の不服審判所と訴訟との関係に非常に近いような理解で，国税の争訟制度そのものは大きく違いますけれども，そういう建て付けで理解すべきと考えています。

最後にアトランダムで申しわけありませんが，固定資産税について，冒頭でも申しましたけれども，赤字でも使えるような，固定資産税について中小企業等経営強化法による設備投資の減免措置というのが平成28年立法で入りましたけれども，固定資産税に，いわゆる政策による減免という税制はどこまで本当に用いることができるのか法解釈的にも理論的にもう１回検討する必要があるのではないかと思っております。

本日は，駆け足のお話になりましたが，固定資産の評価方法に絡めて，評価額がいかなる場合に違法になるかということを中心にその周辺問題も含めてお話しさせていただいたということでご理解いただきたいと思います。

どうもご清聴ありがとうございました。

<レジュメ>

第68回租税研究大会（大阪）2016・10・5

固定資産税の抱える法的な課題と今後～企業による過払い税金取り戻しの背景～

同志社大学法科大学院　占部裕典

（報告要旨）

新聞報道等によると地方自治体の固定資産税の計算ミスはあとをたたず、返還を求める企業が増えてきているとされています。固定資産税の計算ミスの多発がかねてより指摘され、企業の不信感は強く、特に大企業による可払い税金の奪還が増加してきているとされています。また、このような状況のなかで、総務省は家屋の評価方法を見直す方向で検討にはいっているともいわれています。

固定資産税は、固定資産の価格すなわち「適正な時価」を課税標準として課税されますが、固定資産の評価は、総務大臣が定めた固定資産評価基準に基づいて行われます。本来なら毎年評価替えを行い、これによって得られる「適正な時価」をもとに課税を行うことが納税者間における税負担の公平に資することになりますが、膨大な量の土地、家屋について毎年度評価を見直すことは、実務的には、事実上、不可能であること等から、土地と家屋については原則として3年ごとに評価額を見直す制度がとられています。

地方自治体にとっても、その評価（の基準や現実の作業）はやっかいな問題ですが、納税者にとっても、その評価額の適否はきわめて分かりにくいものです。①「適正な時価」とは、②課税標準がいかなる場合に違法となるか、③納税者はいかなる場合に、どのような方法で評価額を争うことができるのか、④固定資産評価審査委員会はどのように適正な時価を審査するのか、などといった点を中心に、最近の最高裁判決等をふまえて検討します。

そのうえで、今後の固定資産の評価方法の見直しに向けて評価方法のあるべき方法を検討していきます。

はじめに

一、基幹税として固定資産税とその性質・機能

①基幹税としての税収割合　資料1参照

②固定資産税の起源・制度改正

③固定資産税の性質

固定資産税の性格については議論のあるところである。資産の価値に着目し、その所有に担税力を見出し課税する「財産税」としての側面と、地方公共団体から受ける行政サービスに対応して課税する「応益税」としての側面を有するものといわれているものと理解しうる。税の性質をどのようにみるかはきわめて重要である（判例については後述参照）。⇒課税標準等に影響する。

二、固定資産税は気にならない？最近の傾向は？

一般的に企業において固定資産税がそれほど意識されないのはどうしてか。税率が原則1，4％で負担が大きくは感じない、税額が損金あるいは必要経費に算入される（東京高裁平成26年4月9日判決・訟務月報60巻11号2448頁、所得税基本通達37－6柱書等参照）、賦課税であり納税者において課税標準の算定過程を検証することが困難・厄介である、といったことが、その原因として推測される。また、租税回避や節税の余地が大きくなく、それほど税軽減につながらないといった意識があるのかもしれない。

さらに固定資産税評価が専門的であるがゆえに、納税者に とって非常に分かりにくいものとなっていることも明らかである。

しかし、少し固定資産税に関する企業の意識が変わりつつあるように思われる。その1つが、大企業に還付請求が相次いでいるいるという事実である。

・日本経済新聞 2016 年 3 月 29 日、『自治体のミス相次ぐ』『過払い税金を企業が「奪還」固定資産税、5 年で上場 REIT15 社」という記事等。エコノミスト2016年 6 月 7 日「固定資産税を取り戻せ」等。返還を受ければ、その分投資家への分配を増やせる。1社当たりの返還額は数百万～数千万円が多い。資料3参照

上記の新聞記事などは家屋についての不信感を表しているといえる。これは最近の傾向のようである。

・総務省の統計（毎年度の統計資料参照）

総務省が平成24年8月に発表した「固定資産税及び都市計画税に係る税額修正の状況調査結果」によると、 課税誤りがあった市町村の数……全国1，544団体のうち97．0％、納税義務者数に占める割合……土地0．2％、家屋0．2％

課税誤り（税額修正）の主な要因は土地の課税誤りの内容 ①評価額の修正29．9％、②負担調整措置・特例措置の適用22．9％、 ③現況地目の修正15．8％・家屋の課税誤りの内容 ①評価額の修正 29．7％ ②家屋滅失の未反映23．6％ ③新増築家屋の未反映 20．6％である。調査対象となった納税義務者数は、土地は約2900万人、家屋は約3300万人で、課税誤りはその0．2％であったという結果である。

三、これまで指摘されてきた固定資産税の問題点とは

たとえば、公認会計士協会と税理士団体によるものとして（1）「固定資産税のあり方について」平成 18 年 11 月1日 日本公認会計士協会（租税調査会研究報告第 16 号）、（2）『固定資産税の現状と課題』（1999/5 信山社）占部 裕典 （監修）,全国婦人税理士連盟 （編集）がある。いずれもやや古い報告であるが、固定資産税の問題点

を適格に指摘しているといえる。その論点の多くは現在も代わっていないといえるが、ややその論点の比重がかわってきているといえる。

（公認会計士協会）
（1）土地の評価方法に関する問題点について、
①計算の複雑性により一般納税者の検証に困難性が生じている。負担調整措置や条例減額制度の適用の結果、時価を基にした固定資産税評価額から課税標準額への計算過程が複雑となり、納税者にとって非常に分かりにくいものとなっている。そのため、賦課決定方式であることも手伝い、仮に過大又は不均衡な評価が行われた場合でも納税者による検証が困難となり、また、本来の固定資産税の負担水準が十分に認識されていない。
②固定資産税評価額と課税標準額との乖離が恒久化している。固定資産税は、原則的には固定資産の「時価」＝「客観的な交換価値」に対して課税されるべきものである。負担調整措置は当初平成6年の評価額の基準変更による税額の激変緩和措置として、段階的に課税標準の引上げを図る措置であったが、平成9年度の改正では、当該年度の評価額に対する前年度課税標準額の割合（負担水準）に応じた負担調整措置により、各土地間の負担水準の均衡化を図るための方策に転換された。地価の下落という背景も手伝って、負担水準の均衡化は一定程度進んだが、地価上昇時には再び乖離幅が大きくなる。
③ 課税の不公平が生じている。固定資産の評価は、納税者に税負担を求めるためのものであるから、各資産の評価の均衡が保たれ、適正なものとして納税者の納得を得られるものでなくてはならない。しかしながら、固定資産税評価額と課税標準額との乖離率（負担水準）が地域や用途によって異なる結果、課税の不公平が生じている。負担調整措置は政策措置により「負担すべき税額」を「負担可能な税額」に止めているものであるが、過去の課税標準額を引きずっているため、調整割合に必ずしも公平性がなく、適正な課税標準額の算定を阻害している。負担水準の均衡化の促進が最大の課題である。
④土地の個別性が評価額に十分反映されていない。画地計算法による補正率表や土地価格比準表を基に、土地の個別性を反映することが原則であるが、実際は規模や形状、接道状況、あるいは公法上の制約条件（埋蔵文化財の包蔵地、地下埋設物、土壌汚染対策法上の特定施設の敷地等）等の影響が必ずしも十分反映されているとは言い難い。隣接する嫌悪施設について も補正対象施設が限定列挙のため、それ以外では影響度合いを検討するまでもなく補正の対象外となる。固定資産の価格（時価）は大量一括評価を前提として、「固定資産評価基準」に従って画一的に評価され、また、それが評価の公平性の担保であるとされているが、評価基準によることが不合理なケースにおいても、実務上はほとんど裁量の余地なく評価計算がなされ、結果として合理的とはいえない価格（時価）が付さ れることがある。もっとも評価基準は7割水準の評価をしているので、当該地の 絶対評価で見れば、時点修正分を含め 30%分の余裕は手当されている。
⑤ 農地、山林の評価額に不均衡がみられる。農地、山林の評価額は地域によって格差が大きく、市町村内でも評価額のバランスが取れていない。

（2）現行の家屋の評価方法に関する問題点として、
① 中古で取得した家屋の評価額と時価とが乖離している。再建築価格方式（再建築価格に、経年減価を実施）によって評価額が決定され ているが、実質的には新築時価格を基準にしているため、中古家屋については固定資産税評価額が市場取引価額に比べて高くなる傾向にある。また、維持管理の 状況が反映されないため、資産価値の評価が適正に行われていない。
② 市場価値の評価（マーケットアプローチ）が行われていない。家屋の市場での取引価格は、仕様の相違や購入者が限定される物件か否かによ り大きく異なるが、固定資産税評価額に反映されているとは必ずしも言い難い。会社法（旧商法）、法人税、所得税、会計慣行で共通認識事項となっている「時価」＝「客観的な交換価値」＝「公正な取引価額」＝「正常売買価格」という図式が、家屋の固定資産税評価にあっては当てはまらない。

（3）現行の償却資産の評価方法に関する問題点として、
①経済的耐用年数や機能的減価が加味される余地がない。課税標準は「適正な時価」であるとしながら、取得価額を基にした歴史的原価 概念により評価している。耐用年数も経済的耐用年数によらず、国税（所得税、 法人税）の減価償却で用いる耐用年数が使われており、機能的減価が生じたとし ても加味されない。一方、年の中途取得資産について、月割り償却ではなく一律2分の1償却となること、租税特別措置法の特別償却、割増償却、圧縮記帳が適用されない等、償却資産においても諸税間において一物多価が生じている。そも そも、政策減税について、諸税間で異なる取扱いにどれほどの意義があるものか 再考する余地がある。
② 償却資産は土地、建物と異なり申告制度によっている。これは、事業用資産が多種多様であり、異動が激しいことを考慮して、課税対象、納税義務者を把握し賦課決定する資料を確保するために設けられたものである。しかしながら、納税者としては、資産の所在する市町村別に申告せねばならず、また、申告期限も賦課期日から1か月以内と時間的猶予がなく、事務負担が大き い。一方、課税庁側から見ると、申告する事業者所在地と資産所在地が必ずしも一 致しない結果、申告対象資産の実在性や網羅性をチェックするための有効な調査 に限界があるのではないかと推察される。法人事業税における利子割の納税方法 を参考にして、法人税の申告書

内容と関連性を持たせた全国分の一括申告方式な ど、調査の実効性と効率化が図れる方法に改めるべきと考えられる。配分資産の 特例（地方税法第 389 条）の拡大ともいえる。

そこで、総務省は数年内に評価方法を見直す方向で検討に入った。総務省は計算ミスが起きやすい原価積み上げ方式の評価方法を数年内に見直す方向で検討に入った。また東京都は、委員会を設置して、大規模な事業用建築物について、簡素で迅速に評価でき、かつ納税者に分かりやすい新たな評価制度を検討することを目的に、家屋評価方法についての検討を開始している。東京都「固定資産評価に関する検討会」のHP参照。

・固定資産税に対する地方財政審議会意見（平成 26 年 12 月 19 日）
「第二 平成 27 年度地方税制改正等への対応
4 固定資産税のあり方 （1）固定資産税に関する負担調整措置等
固定資産税においては、土地及び家屋について、3年に1回、価格の変化を反映する評価替えを行うとともに、価格変動に伴う税負担の激変を緩和するための負担調整措置等も併せて検討を行っているが、平成 27 年度は評価替えの年に当たる。土地に係る固定資産税については、平成6年度に評価の均衡化・適正化を目的に、地価公示価格等の7割を目途に評価を行う「7割評価」を行ったことから、評価額に対する税負担の水準について、大幅に低下する市町村があったことに加え、土地間での大きなばらつきが生じた。
こうしたことを踏まえ、税負担の上昇を緩やかにする措置を講じるとともに、税負担の均衡化の達成を早めるため、住宅用地の 課税標準の特例（住宅用地特例）の特例率の拡大（200 ㎡までの小規模住宅用地1／4→1／6、200 ㎡を超える一般住宅用地1／ 2→1／3）等の措置を講じたところである。
平成9年度には、税負担の水準の高めの土地と低めの土地との間の均衡化を達成するまでの間の措置として、負担の水準が高め の土地について課税標準額を引き下げ又は据え置く特例措置（据置特例）を講じている。 これらの措置により税負担の激変を緩和しつつ、時間の経過の中で、住宅用地や商業地等それぞれの用途における土地間の税負 担の不均衡是正が着実に進み、均衡化が進んできたところである。
そのような中、現行の負担調整措置では、宅地等と農地で前年度からの税負担増の上限を定める方式が異なっている。宅地等と 農地を比較すると、税負担が低い水準では農地の上限の方が低い一方、一定程度の水準に達すると農地の上限の方が高くなること や、農地について、負担調整に用いる倍率が変更となる負担水準の付近で逆転現象が起こる、10 年以内に宅地化すべきとされている一般市街化区域農

地が極めて低い負担水準に長期間とどまってしまうといった不合理な部分もあることから、負担増の上限を定める方式の統一等の簡素化を検討すべきである。
また、平成 24 年度改正においては、住宅用地において、据置特例の対象土地の間の負担の均衡化をさらに推進するため、当該特 例を段階的に廃止することとされた。その一方で、引き続き講じられることとされた商業地等に係る据置特例については、商業地 等における不均衡是正が平成 24 年度改正当時の住宅用地よりも進捗している状況等にある。そのような状況に鑑み、今後、デフレ脱却の動向を見極めつつ、税負担の均衡化をさらに推進する観点から見直しを検討すべきである。
一方、平成6年度に拡大された住宅用地特例の 1/6、1/3 という大幅な軽減は、商業地等の他用途の土地や他の資産（家屋及び償 却資産）に係る税負担とのバランスを失しているのではないかなどの指摘もある。また、固定資産税収は、平成 11 年度のピーク時（約 9.3 兆円）と比較して、平成 24 年度では約8千億円減少し、長期的には低落傾向であるが、社会保障や地方創生等、今後ますます増大する市町村の財政需要を支えるため、その充実確保を検討していくことが必要である。
こうした状況を踏まえると、制度改正による急激な税負担の増加には配慮する必要があるが、住宅用地特例や、商業地等の課税標準の上限（評価額 70%）のあり方等を含め、市町村の重要な基幹税源である固定資産税の充実を図るための議論を進めていくことが重要である。 ⇒平成 27 年度税制改正大綱（自民党・公明党）参照、地方財政審議会固定資産分科会の動きはなし。

本稿では簡単に、固定資産税の課税標準をみたうえで、特に固定資産に共通するいくつかの論点を検討し、そのうえで固定資産税の不服申立て等にも目を向けていくこととする。
1、固定資産税の賦課処分はいかなる場合に違法となるか
2、評価方法は合理的なものといえるか。評価方法の改正はありうるか。
2、自治体間での評価方法の違いはどのように考えていくか。
3、減免規定や非課税規定が適切に運用されているか。特に最近では空き家対策と固定資産税制の議論がありうる。
4、いつでも固定資産税は取り戻せるか。
5、固定資産税に対する不服はどのような争訟となるか。

Ⅰ 固定資産税の概要はその特徴

一、固定資産税の概要
課税客体は土地、家屋、償却資産からなる「固定資産」である（地税法342条）。土地とは、田、畑、宅地等の土地のことであり、家屋とは、住家、店舗、事務所、工場、

倉庫等の建物のことである。償却資産とは、土地及び家屋以外の事業の用に供することができる資産（鉱業権、漁業権、特許権その他の無形減価償却資産を除く。）でその減価償却額又は減価償却費が法人税法又は所得税法の規定による所得の計算上損金又は必要な経費に算入されるもののうちその取得価額が少額である資産その他の政令で定める資産以外のものをいう。ただし、自動車税の課税客体である自動車並びに軽自動車税の課税客体である原動機付自転車、軽自動車、小型特殊自動車及び二輪の小型自動車を除くものとする（地税法341条）。
また、所有者の性格や社会政策上の理由から非課税とされるものがある。その中には、国など所有者の公的な性格に着目して非課税とするもの（人的非課税）と、公共用施設など用途を考慮して非課税とされるもの（用途非課税）がある（地税法384条）。法解釈上の問題のみでなく、実務の運営についても自治体間に差異があるなど問題は多い。固定資産税の減免規定などについては省略。この問題について、今回は扱わない。

地方税法上，固定資産税の課税客体は土地，家屋及び償却資産といった固定資産とされ（341条1号、342条1項），納税義務者は，固定資産の所有者とされている（343条1項）。すなわち、固定資産税の納税義務者について、地方税法343条1項は、固定資産税は固定資産の所有者に課すると規定し（いわゆる「所有者課税の原則」を採用している。）、同条2項は、固定資産の所有者とは，土地又は家屋については，登記簿又は土地補充課税台帳若しくは家屋補充課税台帳に所有者として登記又は登録されている者をいうと規定している（いわゆる「台帳課税主義」を採用している。）。土地登記簿、建物登記簿に登記されている土地又は家屋については、所有者として登記された者をもって固定資産税の納税義務者である固定資産の所有者と認定して、その者に課税するという制度がとられている。土地登記簿、建物登記簿に登記されていない土地又は家屋については、現実の所有者がだれであるかを認定して、土地補充課税台帳，家屋補充課税台帳に登録する制度となっている（381条）。
なお、償却資産の所有者には、毎年1月1日現在の所有資産の内容等について、1月 31 日までに申告することを義務付けている（地税法383条）。なお、償却資産の申告制度は賦課決定の課税資料を収集するためのもので、この申告によって税額が確定するわけではない。

市町村長は、固定資産評価員又は固定資産評価補助員に当該市町村所在の固定資産の状況を毎年少なくとも一回実地に調査させなければならない（地税法 408条）。固定資産評価員は、地方税法第 408 条の規定による実地調査の結果に基づいて当該市町村に所在する償却資産の評価をする場合においては、当該償却資産に

係る賦課期日における価格によって、当該償却資産の評価をしなければならない（地税法 409 条3項）。

そして，これらの課税要件を確定するための基準日として，地方税法359条は、「固定資産税の賦課期日は、当該年度の初日の属する年の1月1日とする。」と規定しており、賦課期日を1月1日として、固定資産税の課税要件を当日において確定させることとしている 。すなわち，固定資産税の課税客体は，賦課期日（1月1日）現在において当該市町村に所在する固定資産であり，納税義務者は，賦課期日現在における固定資産の所有者である。この規定は、固定資産が1月1日現在所在する市町村に固定資産税の課税権があることを示すと共に、固定資産税の納税義務者である固定資産の所有者の判定も1月1日の現在の状況に応じて行われることを示している。賦課期日現在において所有者として、固定資産税台帳等に登録された者は、その後のその年度の中にその固定資産を他に売却したとしても、その年度分の固定資産税の全額は賦課されるのである。売却後の期間に応ずる税額分を還付するという制度になっていない。賦課期日の翌日に売買で取得した者に対して固定資産税を賦課することはできない 。真実の所有者を前提としたその余の課税関係の清算は当事者に委ねている（最高裁昭和四七年一月二五日判決・民集六巻一号一頁等参照）。

市町村は，固定資産の状況及び固定資産税の課税標準である固定資産の価格を明らかにするため，固定資産課税台帳（土地課税台帳，土地補充課税台帳，家屋課税台帳，家屋補充課税台帳及び償却資産課税台帳を総称する（地税法2条1項9号）。）を備えなければならない（地税法380条1項）。たとえば、家屋については、市町村長は，家屋課税台帳（登記簿に登記されている家屋について地方税法381条3項に規定する事項を登録した帳簿をいう（地税法2条1項12号）。）に，総務省令で定めるところによって，登記簿に登記されている家屋について不動産登記法27条3号及び44条1項各号に掲げる登記事項，所有権の登記名義人の住所及び氏名又は名称並びに当該家屋の基準年度の価格又は比準価格を登録しなければならない（地税法381条3項）。よって、たとえば家屋について登記がなくとも、市町村長は，家屋補充課税台帳に，総務省令で定めるところによって，登記簿に登記されている家屋以外の家屋でこの法律の規定によって固定資産税を課することができるものの所有者の住所及び氏名又は名称並びにその所在，家屋番号，種類，構造，床面積及び基準年度の価格又は比準価格を登録しなければならない（地税法2条1項13号、381条4項）。そのうえで、市町村長は，納税義務者その他の政令で定める者の求めに応じ，固定資産課税台帳のうちこれらの者に係る固定資産として政令で定めるものに関する事項が記載をされている部分又はその写しをこれらの者の閲覧に供しなければならない（地税法382条の2第1項）。

市町村長は、地方税法410条1項によって固定資産の価格等を毎年3月31日までに決定し、市町村長は、地方税法411条1項より、決定した場合においては直ちに当該固定資産の価格等を固定資産課税台帳に登録しなければならない。土地に対して課する基準年度の固定資産税の課税標準は、当該土地の基準年度に係る賦課期日における価格、すなわち「適正な時価」で土地課税台帳に登録されたものである（地税法349条1項、341条5号）。地方税法349条1項は，家屋に対して課する固定資産税の課税標準は，当該家屋の基準年度に係る賦課期日における価格で家屋課税台帳等に登録されたものとする旨定め，同法341条5号は，「価格」とは適正な時価をいう旨，また，同条6号は「基準年度」とは，昭和31年度及び昭和33年度並びに昭和33年度から起算して3年度又は3の倍数の年度を経過したごとの年度をいう旨それぞれ定めている。

なお、3年ごとの評価替え（基準年度）については特に評価にあたって留意をしておくべき制度であろう。土地、家屋の価格は、3年ごとに見直し（評価替え）される。この評価替えの年度を「基準年度」という（地税法 341 条6号）。基準年度の価格が評価替えで決定されると、基準年度の次の年度（第2年度）とその次の年度（第3年度）の価格は、基準年度と同価格で据置きとなる。第2年度（平成28年度）、第3年度（平成29年度）は、原則として基準年度（平成27年度）の価格を据え置く。ただし、新築、増改築等のあった家屋および分合筆等のあった土地など基準年度の価格によることが適当でない場合は、新たに評価を行い、新しい価格を決定する。なお、据置き年度においても、当該市町村の区域内の類似の利用価値を有すると認められる地域において地価が下落し、課税上著しく均衡を失すると認める場合には、価格の修正が行われる（地税法 349 条2項、3項）。

評価替えの結果、土地の税負担が大幅に増加しないように、段階的に負担増となるような激変緩和措置方策が採られていたが、平成9年度の税制改正により、税負担を抑制しつつ、各土地間の負担水準の均衡化を図る現行制度が採用されている（地税法附則 18 条、18 条の3、19 条）。ただし、地方税法349条の3以下に規定する課税標準の特例及地方税法附則17条の2の適用がある場合の課税標準は、登録価格に所定の調整措置を施したものである。

また、地方税法415条に基づいて、市町村長は、土地価格等縦覧帳簿及び家屋価格等縦覧帳簿を、毎年3月31日までに作成しなければならない。そのうえで、市町村長は、地方税法416条により、毎年4月1日から、4月20日又は当該年度の最初の納期限の日のいずれか遅い日以後の日までの間、その指定する場所において、土地価格等縦覧帳簿及び家屋価格等縦覧帳簿等を納税者の縦覧に供しなければならない。

さらに、地方税法432条1項本文は、固定資産税の納税者は、その納付すべき当該年度の固定資産税に係る固定資産について固定資産課税台帳に登録された価格について不服がある場合には、固定資産課税台帳に登録した価格等の公示の日から納税通知書の交付を受けた日後3月まで若しくは都道府県知事の勧告を受けて固定資産課税台帳に登録された価格を修正した場合の公示の日から同日後3月までの間において、又は登録価格等の公示の日以後における価格の決定・修正の通知を受けた日から3月以内において、文書をもって、固定資産評価審査委員会に審査の申出をすることができる旨を定めている。また、地方税法434条は、同委員会の決定に不服があるときは、その取消しの訴えを提起することができるとし、登録価格についての不服は、上記審査の申出又は上記取消しの訴えによることによってのみ争うことができることとしている 。

なお、市町村は，市街化区域内に所在する土地及び家屋に対し，その価格を課税標準として，「当該土地又は家屋の所有者」に都市計画税を課することができる（地税法702条1項前段）とし、都市計画税は固定資産税に連動した規定となっている（地税法702条の6、702条2項等）。

二、固定資産税賦課の枠組みについての最高裁判決の動向

一つは、賦課期日現在登記簿に登記又は固定資産課税台帳に登録されていない所有者の納税義務の有無に係る最高裁平成二六年九月二五日判決（民集六八巻七号七二二頁）である。この判決は、固定資産税の納税義務（者）に係る最高裁昭和三〇年三月二三日判決、最高裁昭和四七年一月二五日判決（民集六巻一号1頁）の延長線上にある判決である。

一つは、固定資産税の「適正な時価」と登録価格の違法に関する判断基準に係る最高裁平成二五年七月一二日判決（民集六七巻六号一二五五頁）である。平成一五年六月二六日判決（民集五七巻六号七二三頁）、最高裁平成一八年七月七日判決（裁判集民事二二〇号六二一頁）、最高裁平成二一年六月五日判決（裁判集民事231号57頁）の延長線上にあるといえるが、登録価格の違法に関する判断基準について実務にとって厳しい判断を示している。

いま一つは、最高裁は未だ判断をしていないが、最高裁平成二五年七月一二日判決を受けた訴訟法上の問題である。たとえば、建築当初の評価により固定資産税台帳に登録された価格についての審査申出期間や出訴期間が経過した後に、建築当初の評価が不合理であることを理由として、その後の基準年度の評価を争うことができるか否かが問題となるが、東京地裁平成二三年一二月二〇日判決（判時二一四八号九頁）、控訴審・東京高裁（控訴審） 平成二五年四月一六日判決（裁判所ウェブサイト ）が存する。最高裁平成二五年七月一二日判決直前の下級審判決であるがこれらの問題を正面から取り扱うものとして意義があるといえよう。

ここで、期日現在当期または登録されていない所有者の納税義務について簡単に言及しておく。最高裁平成二六年九月二五日判決（民集六八巻七号七二二頁）は、土地又は家屋につき，賦課期日の時点において登記簿又は補充課税台帳に登記又は登録がされていない場合において，賦課決定処分時までに賦課期日現在の所有者として登記又は登録されている者は，当該賦課期日に係る年度における固定資産税の納税義務を負うものと解するのが相当であると判示する。本件の争点は、本件家屋を新築して所有しているが，表題登記がされていないため，固定資産税の賦課期日である1月1日の時点においては，登記簿に所有者としての登記がされておらず，また家屋補充課税台帳も作成されていない者に対してなされた当該年度の固定資産税及び都市計画税の賦課決定が適法か否かである。なお、新築家屋が課税客体となる時期は，一連の新築工事が完了した時点であると解されるところ（最高裁昭和五九年一二月七日判決・民集三八巻一二号一二八七頁、固定資産税における家屋の新築の意義については、判例は「一連の新築工事完了時説」を採用する。占部裕典『地方公共団体と自主課税権』三〇二頁以下（慈学社・2011）。），本件において，本件家屋に係る一連の新築工事が平成21年12月7日に完了したことは当事者間に争いがないことから，平成22年度の固定資産税の賦課期日である平成22年1月1日現在において，課税客体である本件家屋が所在したものと認められる。そして，同日現在における本件家屋の所有者が被上告人であることについても争いがない。新築した建物又は区分建物以外の表題登記がない建物の所有権を取得した者は，その所有権の取得の日から1月以内に，表題登記を申請しなければならないところ（不動産登記法47条1項）、本件のように賦課期日をまたぐことによって、又はそもそも家屋の登記申請がその後もされず未登記建物として、賦課期日に登記簿に登記されない又は家屋補充課税台帳に登録されないことは現実にも少なからず存している。

固定資産税の賦課については賦課期日が，当該年度の初日の属する年の1月1日と定められていることから、（一）本件家屋を新築して所有している者として，1月1日に固定資産課税台帳（本件では家屋補充課税台帳）に登録されている場合に限り、固定資産税を賦課することができると解する見解、（二）本件家屋を新築して所有している者として賦課期日の1月1日に固定資産課税台帳に登録されていなくとも、賦課するときまでに固定資産課税台帳に登録されていれば足りるとする見解、の対立がみられる。前者を、「1月1日固定資産課税台帳登録者説」と呼び、後者は「賦課時固定資産課税台帳登録者説」と呼ぶことができる。「賦課時固定資産課税台帳登録者説」においては、さらに固定資産の所有者は縦覧等帳簿の縦覧（地税法416条）の機会を保障されていることから、3月31日までに固定資産課税台帳に登録されていることが必要であるとする「制限付賦課時固定資産課税台帳登録者説」といった見解もありうるところである。

行政実務においては広く「賦課時固定資産課税台帳登録者説」の立場がとられているところ、最高裁平成二六年九月二五日判決において、この行政実務が追認された形となった（高裁平成二六年九月二五日判決の解説・評釈としては、松原有里・税研JTRI三〇巻四号二四七頁（二〇一四）、高野幸大・ジュリスト臨時増刊〔平成二六年度重要判例解説〕一四七九号二一五頁（二〇一五）、佐藤香織・税経通信七〇巻六号一七四頁（二〇一五）、宗宮英俊・NBL一〇五〇号七一頁（二〇一五）、渋谷雅弘・ジュリスト一四八〇号一〇〇頁（二〇一五）等がある。）。

最高裁平成二六年九月二五日判決は、固定資産税は，固定資産の資産価値に着目し，その所有という事実に担税力を認めて課する一種の財産税であることから、地法税法三四三条一項が納税義務者を固定資産の所有者とすることを基本とする（所有者課税の原則）として，その要件の充足の有無を判定する基準時としての賦課期日を当該年度の初日の属する年の1月1日としていることから（同法359条），上記の固定資産の所有者は当該年度の賦課期日現在の所有者を指すこととなると明確に判示している。そのうえで、1月1日（賦課期日）に登記簿又は土地補充課税台帳若しくは家屋補充課税台帳に所有者として記帳されている者でない限り課税され得ないと読み取れるかということである。この点、原判決は、「343条2項前段が適用される場合における同条1項にいう『所有者』とは，私法上の所有者又は同条2項後段の『現に所有している者』と同義ではなく，「登記簿に所有者として登記され，又は家屋補充課税台帳に登録されている者」をいうのであり，これが課税要件とされていることは前述したとおりであるから，賦課期日より後に課税要件の一部が備わったとしても，特段の規定がない限り，納税義務の発生を肯定することはできない。」と判示する。台帳課税主義と賦課期日制度を密接につなぎ合わせて解釈を導くが、各々の制度は別制度であり、地方税法343条2項前段が適用される場合における同条1項にいう『所有者』とは，私法上の所有者又は同条2項後段の『現に所有している者』と同義ではなく，「登記簿に所有者として登記され，又は家屋補充課税台帳に登録されている者」をいうとする点に異論はないが、地方税法343条2項後段は，登記簿に所有者として登記され，又は家屋補充課税台帳に登録されている者が賦課期日前に死亡した場合などには登記簿に所有者として登記され，又は家屋補充課税台帳に登録されている者でなく、現実の所有者に固定資産税を賦課するというものであり、このような場合にまで台帳課税主義を認めるのは（死亡した者に対する課税処分は無効であることなどから）、「台帳課税主義」の趣旨を地方税法343条2項後段の場合に及ぼすことは不合理であるあるとする趣旨であると解される。最高裁平成二六年九月二五日判決も，賦課期日の時点において未登記の土地又は家屋につき賦課期日後に補充課税台帳に登録して当該年度の固定資産税を賦課し（341条11号，13号，381条2項，4項），賦課期日の時点において未登録の償却資産につき賦課期日後に償却資産課税台帳に登録して当該年度の固定資産税を賦課する定めを置いている（381条

5項，383条）ことなどを挙げて、固定資産税に係る地方税法の制度の仕組みからも原判決のような解釈が採用できないことは明らかであると判示している。

家屋の登記が存する場合には、地方税法381条3項により、市町村長は、家屋課税台帳に、登記簿に登記されている家屋について不動産登記法27条3号及び44条1項各号に掲げる登記事項、所有権の登記名義人の住所及び氏名又は名称並びに当該家屋の基準年度の価格又は比準価格を登録しなければならないが、本件のような家屋については登記が存しないこととから、同条4項により、市町村長は、家屋補充課税台帳に、総務省令で定めるところによって、（一）登記簿に登記されている家屋以外の家屋でこの法律の規定によって固定資産税を課することができるものの所有者の住所及び氏名又は名称並びに（二）その所在、家屋番号、種類、構造、床面積及び基準年度の価格又は比準価格を登録しなければならない。そのうえで、市町村長は課税を行うこととなる。1月1日において家屋の登記が存在しない場合にも、市町村長はその所有者の氏名等を固定資産台帳に登録することが義務付けられているといえよう。

・自治体実務への影響⇒地方税法408条は、固定資産評価員らは毎年少なくとも一回は固定資産の状況を実地に調査しなければならず、市町村長は410条1項によって固定資産の価格等を毎年3月31日までに決定し、市町村長は、地方税法411条1項により、決定した場合においては直ちに当該固定資産の価格等を固定資産課税台帳に登録しなければならず、また、地方税法415条に基づいて、市町村長は、総務省令で定めるところによって、土地価格等縦覧帳簿家屋価格等縦覧帳簿を、毎年3月31日までに作成しなければならない。⇒自治体が課税を懈怠している場合の問題（住民訴訟等）が生ずるか。

Ⅱ　固定資産税の時価と時価の算定方法～固定資産税の「適正な時価」の意義と登録価格の違法に関する判断基準

固定資産税の課税標準の算定方法について簡単に概観した上で（前掲日本公認会計士協会・租税調査会研究報告第 16 号、東京都主税局HP等参照）、最高裁判所の判決を検討してみたい。

固定資産税の課税標準は、市町村の評価員が全国共通の「固定資産評価基準（総務大臣告示）」（固定資産評価基準）に基づき評価し、市町村長が決定して課税台帳に登録した「価格」である（台帳課税主義）（地税法 349 条、349 条の2）。また、価格は「適正な時価」とされている（地税法 341 条5号）。

①土地の価格の評価方法については、資産の使用収益上の価値に着目して評価する収益還元法があるが、客観的な価値の把握が困難であること、現実の使用収益の

状況によって評価した場合は有効利用度の相違により評価に差が生じ、結果的に公平性、客観性が保てないといった問題があるため、「固定資産評価基準」では売買実例の把握が容易であり、かつ納税者のチェックも比較的容易である方法として売買実例価格を基準とする評価方法が採用されている。

②売買実例価格を基準とする評価方法を更に分類すると、地目及び価格事情に応じて、（ⅰ）標準地比準方式、（ⅱ）路線価方式、（ⅲ）売買実例地比準方式、（ⅳ）近傍地比準方式、（ⅴ）その他の特殊な方式の5つを用いて評価することとされている。

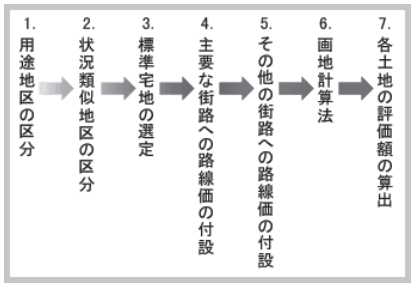
なお、標準宅地の評価に当たっては、収益価格も原則として加味されているといえる。

一、固定資産の評価方法

資料2の概要参照

1、土地の固定資産税の評価（図式については東京都主税局のHP引用）

土地の固定資産税の評価は、総務大臣の定めた固定資産評価基準に基づき街路に沿接する標準的な土地の単位当たりの価格である路線価を付設し、この路線価に基づいて各土地について画地計算法を適用して評価額を求める市街地宅地評価法（路線価方式）により行っている（地税法388条1項、389条1項、403条1項）。具体的には次のような手順で評価を行う。



（1）　用途地区の区分

用途地区の区分は、宅地の利用状況が共通な地域を区分する。これは路線価を付設するため、また、画地計算法を適用するために必要なものである。たとえば都にお

ける用途地区の区分は次のとおり。

商業系	住宅系	工業系
高度商業地区 繁華街 ビル街 普通商業地区 中高層併用住宅地区 低層併用住宅地区	高級住宅地区 中高層普通住宅地区 低層普通住宅地区	家内工業地区 中小工業地区 大工業地区

(2)状況類似地区の区分

用途地区について、その状況が相当に相違する地域(これを「状況類似地区」といいます。)に区分する。

(3)標準宅地の選定

状況類似地区ごとに、主要な街路を選定し、当該街路に沿接する宅地のうちから奥行、間口、形状等からみて標準的なものと認められる宅地(標準宅地)を選定する。

(4)主要な街路への路線価の付設

不動産鑑定価格等を活用して標準宅地の適正な時価を評定し、主要な街路に宅地の単位当たり(1m2当たり)の価格を表した路線価を付設する。

路線価は原則として交差点から交差点までの一街路を単位として付設する。

(5)その他の街路への路線価の付設

主要な街路の路線価に比準して、その他の街路に路線価を付設する。

(6)画地計算法

路線価を基礎として、その街路に沿接する土地ごとに奥行、形状、利用上の法的制限などの状況に応じた画地補正率を乗じて単位地積当たり価額を求める。

(7)各土地の評価額の算出

各土地の単位地積当たり価額に地積を乗じて評価額を算出する。

なお、固定資産税の評価額に対する税負担が地域や土地によって格差があるのは税の公平の観点から問題があることから、平成9年度の税制改正により、この格差を解消していくための仕組みが導入された。この仕組みは、負担水準(評価額等に対する前年度課税標準額等の割合)が高い土地は税負担を引き下げたり、据え置いたりする一方、負担水準が低い土地については段階的に税負担を引き上げていく仕組みになっている。この仕組みによって、価格が下がった土地でも、負担水準が低かったものは、段階的に税負担が上昇する場合がある。

$$\text{負担水準}(\%) = \frac{\text{平成27年度課税標準額等}\ (\text{注}1)}{\text{平成28年度価格等}\ (\text{注}2)} \times 100$$

(注1) 平成27年中に分合筆等があった場合は、その土地に類似する土地の平成27年度課税標準額に比準する額とする。(注2)小規模住宅用地、一般住宅用地については、評価額に住宅用地の特例措置(小規模住宅用地…1／6，一般住宅用地…1／3)を適用した額(本則課税標準額)。

2、家屋の価格の評価方法(図式については東京都主税局のHP引用)

家屋の価格の評価方法は、再建築価格を基準とする方法、取得価格を基準とする方法、賃貸料などの収益を基準とする方法、売買実例価格を基準とする方法など様々考えられるが、個別事情に左右されることなく「適正な時価」を算出できる方法として、再建築価格方式が採用されている。現行評価基準では、まず当該家屋の「再建築費評点数」を求め、これに「損耗の状況による減点補正率」及び必要に応じて「需給事情による減点補正率」を乗じて「評点数」を求め、さらに「評点1点当たりの価額」を乗じて評価額を求めている。

固定資産税における家屋の評価額は、不動産の買入価格や建築工事費ではなく、総務大臣の定める固定資産評価基準(評価基準)によって算出する。評価基準中には、一般的な家屋に使用される資材や設備に点数が設定された再建築費評点基準表があり、どのような資材や設備がどれだけ施工されているかを確認するのが家屋調査)。つまり、「どのような資材をどれだけ使用しているか(再建築費評点数)」、「構造及び用途等の区分に応じて設定されている建築後の経過年数に応じる減価率(経年減点補正率)」及び「地域に応じた物価水準と工事原価に含まれていない設計管理費、一般管理費等負担額の費用(評点一点当たりの価額)」によって評価額を算出する。具体的には、評価しようとする家屋について、単位当たり再建築費評点を付設し、経過年数に応ずる減点補正率、床面積及び設計管理費等を考慮した評点一点当たりの価額を乗じて、評価額(価格)を求める。家屋の評価額(価格)の求め方を算式で示すと次のとおり。

(算式)

家屋の評価額(価格)＝ 単位当たり再建築費評点×経年減点補正率×床面積 ×評点一点当たりの価額

3、償却資産の価格の評価(図式については東京都主税局のHP引用)

償却資産の価格の評価は、償却資産の取得時期、取得価額及び耐用年数に基づき、申告された資産の評価額及び帳簿価額(理論帳簿価額)を一品ごとに算出する(地税法350条、351条、固定資産評価基準第3章第1節二、三。地税法341条)。具体的には、1月1日現在の評価額と帳簿価額(理論帳簿価額)を定率法により算出し、それぞれの全資産の合計額を比較した上で、どちらか高い方が決定価格とされる。

また、土地の課税標準は、価格から課税標準の特例（住宅用地に対するものと公益事業用施設等に対する特例）のほか、条例減額、負担調整措置等を行った後の額となる。家屋は原則として価格が課税標準額になる。償却資産の課税標準も価格であるが、毎年の申告資料を基に減価償却を行った後の額となる。償却資産税は、土地、建物に係る固定資産税と異なり、企業の申告に基づいて毎年評価が行われることから、法人税、所得税、事業税との類似性が指摘されているがどこまで類似性をみとめるかは1つの問題である。

（1）償却資産とは、具体的には、次のようなもの。

1. 構築物
   舗装路面、庭園、門・塀・緑化施設等の外構工事、看板（広告塔等）、ゴルフ練習場設備、受変電設備、予備電源設備、その他建築設備、内装・内部造作等
2. 機械及び装置
   各種製造設備等の機械及び装置、クレーン等建設機械、機械式駐車設備（ターンテーブルを含みます。）等
3. 船舶
   ボート、釣船、漁船、遊覧船等
4. 航空機
   飛行機、ヘリコプター、グライダー等
5. 車両及び運搬具
   大型特殊自動車（分類記号が「0、00～09、000～099」「9、90～99、900～999」の車両）等
6. 工具、器具及び備品
   パソコン、陳列ケース、看板（ネオンサイン）、医療機器、測定工具、金型、理容及び美容機器、衝立等

償却資産の対象となる主な資産を業種別に例示すると、次の表に掲げるとおり。

業種	申告対象となる主な償却資産の例示
共通	パソコン、コピー機、ルームエアコン、応接セット、内装・内部造作等、看板（広告塔、袖看板、ネオンサイン）、LAN設備等
製造業	金属製品製造設備、食料品製造設備、旋盤、ボール盤、梱包機等
印刷業	各種製版機及び印刷機、断裁機等
建設業	ブルドーザー、パワーショベル、フォークリフト（軽自動車税の対象となるべきものを除く。）、大型特殊自動車等

娯楽業	パチンコ器、パチンコ器取付台（島工事）、ゲーム機、両替機、カラオケ機器、ボーリング場用設備等
料理飲食店業	テーブル、椅子、厨房用具、冷凍冷蔵庫、カラオケ機器等
小売業	陳列棚・陳列ケース（冷凍機又は冷蔵機付きも含みます。）等
理容・美容業	理容・美容椅子、洗面設備、消毒殺菌機、サインポール等
医（歯）業	医療機器（レントゲン装置、手術機器、歯科診療ユニット、ファイバースコープ等）等
クリーニング業	洗濯機、脱水機、乾燥機、プレス機、ボイラー、ビニール包装設備等
不動産貸付業	受変電設備、発電機設備、蓄電池設備、中央監視設備、門・塀・緑化施設等の外構工事、駐車場等の舗装等
駐車場業	受変電設備、発電機設備、蓄電池設備、機械式駐車設備（ターンテーブルを含みます。）、舗装路面等
ガソリンスタンド	洗車機、ガソリン計量器、独立キャノピー、防壁、地下タンク等
ホテル・旅行業	客室設備（ベッド、家具、テレビ等）、厨房設備、洗濯設備、音響設備、放送設備、家具調度品、駐車場設備等

（注1） 償却資産の対象から除かれるもの

- 自動車税、軽自動車税の課税対象となるべきもの（例：小型フォークリフト等）
- 無形固定資産（例：アプリケーションソフトウェア、特許権、実用新案権等）
- 繰延資産
- 耐用年数が1年未満又は取得価額が10万円未満の償却資産について、税務会計上固定資産として計上しないもの（一時に損金算入しているもの又は必要経費としているもの）
- 取得価額が20万円未満の償却資産を、税務会計上3年間で一括償却しているもの
- 平成 20 年 4 月 1 日以降に締結されたリース契約のうち、法人税法第64条の2第1項又は所得税法第67条の2第1項に規定するリース（所有権移転外リース及び所有権移転リース）資産で取得価額が20万円未満のもの

（注2） 次に掲げる資産も申告対象となります。

- 福利厚生の用に供するもの
- 建設仮勘定で経理されている資産、簿外資産及び償却済資産であっても、賦課期日（1月1日）現在において事業の用に供することができるもの
- 遊休又は未稼働の償却資産であっても、賦課期日（1月1日）現在において事業の用に供することができる状態にあるもの

・ 改良費（資本的支出・・・新たな資産の取得とみなし、本体とは区分して取扱います。）
・ 使用可能な期間が1年未満又は取得価額が20万円未満の償却資産であっても個別に減価償却をしているもの
・ 租税特別措置法の規定を適用し、即時償却等をしているもの
(例)中小企業者等の少額資産の損金算入の特例適用資産
生産性向上設備投資促進税制適用資産
グリーン投資減税適用資産
国家戦略特区税制適用資産

（2）償却資産の評価は、償却資産の取得年月、取得価額及び耐用年数に基づき、申告していただいた資産について一品ごとに賦課期日（1月1日）現在の評価額を算出することにより行う。

前年中に取得した資産 （取得月にかかわらず半年分を償却します。）	前年前に取得した資産
取得価額 $\times \left[1-\frac{r}{2}\right]$ ＝取得価額×A	前年度評価額×（1－r） ＝前年度評価額×B

r：耐用年数に応ずる減価率
A：半年分の減価残存率で〈減価残存率表〉のA欄の率です。
B：1年分の減価残存率で〈減価残存率表〉のB欄の率です。

＜参考＞減価残存率表（『固定資産評価基準』別表第 15 より作成）

（注）（1）算出した評価額が取得価額の5%を下回る場合は、取得価額の5%の額が評価額となります。
（2） 課税標準額は、各資産の評価額を資産が所在する区ごとに合算した額（決定価格／1,000 円未満切り捨て）となります。また、課税標準の特例の適用を受ける資産がある場合は、該当資産の評価額にそれぞれ特例率を乗じて得た額を基に課税標準額を算出します。
（3）税額は、課税標準額に基づいて算出します。

課税標準額（1,000 円未満切り捨て） × 税率（100 分の 1.4） ＝ 税額（100 円未満切り捨て）

- 課税標準額が 150 万円未満の場合は、課税されません。

二、「適正な時価」の意義

最高裁判決の見解を検討する。最高裁平成一五年六月二六日判決（民集五七巻六号七二三頁）の射程距離を検討する。

1、 固定資産税の課税標準算定の枠組みと「適正な時価」の意義

[1]固定資産税は、固定資産課税台帳に登録された固定資産の価格を課税標準とすることを原則として（地税法349条1項、349条の2）、固定資産の所有者（質権又は100年より永い存続期間の定めのある地上権の目的である土地については、その質権者又は地上権者とする。以下同じ。）に対して（地税法343条1項）、資産の所有という事実に担税力を認めて課する一種の財産税であって、資産から生ずる現実の収益に着目して課税される収益税とは異なるものである。たとえば、固定資産が土地である場合には、その土地の資産価値に着目し、その所有という事実に担税力を認めて課税するものである。

このような固定資産税の性質からすると、その課税標準又はその算定基礎となる土地の「適正な時価」（地方税法341条5号）とは、正常な条件の下に成立する当該土地の取引価格、すなわち客観的な交換価値（あるいは「客観的時価」という。）をいうものと解される（最高裁平成一五年六月二六日判決・民集五七巻六号七二三頁、最高裁平成一八年七月七日判決・裁判集民事二二〇号六二一頁参照。最高裁平成二五年七月一二日判決・民集六七巻六号一二五五頁参照）。

ちなみに、このような解釈は、相続税法や法人税法においても採られている。ちなみに、このような解釈は、相続税法や法人税法においても採られている。最高裁平成二二年 七月一六日判決（判時二〇九七号 二八頁）は、相続税法22条は，贈与等により取得した財産の価額を当該財産の取得の時における時価によるとするが、ここにいう時価とは当該財産の客観的な交換価値をいうものと解さると判示する。高松高裁平成一九年一一月二九日 税務訴訟資料二五七号順号一〇八三七も同様に、相続税法22条にいう「時価」とは、相続開始時における当該財産の客観的交換価値をいい、交換価値とは、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間において自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額であっていわゆる市場

価格と同義であると解するのが相当であると判示する。法人税法の時価については、後述参照）。

そして、地方税法は、土地課税台帳に登録すべき価格（以下「登録価格」という。）を基準年度に係る賦課期日における価格としていることから（地税法349条1項）、上記登録価格を算定すべき基準日は、賦課期日である当該年度の初日の属する年の1月1日である。本件においては、平成21年1月1日の時点における価格（適正な時価）をもって登録価格とすべきこととなる。

地方税法388条1項、同法403条1項は、大量の固定資産について反復的、継続的に実施される評価を可及的に適正に行い、統一的な基準による評価を行うことによって、各市町村全体の評価の均衡を確保するとともに、評価に関与する者の個人差に基づく評価の不均衡を解消するため、固定資産の評価方法は固定資産評価基準（昭和三八年一二月二五日自治省告示第一五八号）（以下「評価基準」という。）による旨、規定している。このような評価基準に従った計算過程においては、当該固定資産の特殊事情が十分に反映されない事象が生じることもあると考えられるが、そのような事象が生じた場合であっても、評価基準に従った計算結果が適正な時価を超えないように、いわゆる七割評価の経過措置等の制度が設けられている。

したがって、当該固定資産の評価が評価基準に従って行われている場合には、その価格に一応の妥当性があるものと推認することができる。しかし、評価基準が定める評価の方法によっては当該固定資産を適切に評価することができないという特別の事情が存することにより、評価基準に従って評価された登録価格が適正な時価である客観的時価を上回ることが認められる場合には、当該登録価格は「適正な時価」を超えるものといわざるを得ず、その限度で違法となるというべきである（最高裁平成一五年六月二六日判決、最高裁平成一五年七月一八日判決参照）。

最高裁平成一五年六月二六日判決は「適正な時価」を「客観的な交換価値」と明言しているところであり、このような解釈は、固定資産税の性質を「財産税」と解することによるものであるが、さらに固定資産税の課税根拠を公共サービスの提供の対価である（固定資産税は、いわゆる応益税である。）と解することからも、固定資産税の課税標準として最もふさわしいのは「客観的な交換価値」（客観的時価）であると解することができるのである 。

[2]「適正な時価」はどこまでの固定資産に求められているかについては、関係法令の規定等（地税法三四一条、三四九条、三四九条の二参照） の規定から「固定資産」における「価格 」は「適正な時価」を指すこととなる。土地、建物、償却資産について基準年度における価格を課税標準とすることとされており、当該価格について「適正な時価」が要求されていことは文理上も明らかである。また、課税客体と課税標準との

結びつき（資産のあるものが一つの課税客体として担税力を指標するものとして、課税客体に取り込まれた場合に当該課税客体を課税標準としてどのように数値化するか）は一つの税目（固定資産税）において統一的に解されることは論を待たない。現行の固定資産税に係る規定の法的な構造もこのように体系的に構築されていることは異論のないところである。

また、固定資産という不動産等を所有することにより公共サービスを受けていることによる対価を固定資産税として理解しうることから、固定資産に応じて「価格」の解釈が異なり、その結果、ある固定資産には「適正な時価」（客観的な交換価値）を超えた課税も許されるとするならば、それは固定資産税に係る担税力に即した課税、固定資産間での公平な課税といった視点から租税平等主義（憲法一四条）違反を招来することとなるといえよう。

2、最高裁平成一五年六月二六日判決とその射程距離

最高裁平成一五年六月二六日判決は、各土地（宅地）の固定資産税の納税義務者である被上告人が、本件各土地の平成六年度の価格について時価を超える違法な価格であるとして、上告人に対して審査の申出をしたが、上告人が標準宅地の評価価格にいわゆる七割評価通達を適用して価格決定をしたところ、これにも不服があるとして、右価格決定のうち前年度価格を超える部分の取消しを求めた事案である。

最高裁平成一五年六月二六日判決は、①「［地方税］法410条は、市町村長（略）が、固定資産の価格等を毎年二月末日までに決定しなければならないと規定するところ、大量に存する固定資産の評価事務に要する期間を考慮して賦課期日からさかのぼった時点を価格調査基準日とし、同日の標準宅地の価格を賦課期日における価格の算定資料とすること自体は、法の禁止するところということはできない。しかし、法三四九条一項の文言からすれば、同項所定の固定資産税の課税標準である固定資産の価格である適正な時価が、基準年度に係る賦課期日におけるものを意味することは明らかであり、他の時点の価格をもって土地課税台帳等に登録すべきものと解する根拠はない。そして、土地に対する固定資産税は、土地の資産価値に着目し、その所有という事実に担税力を認めて課する一種の財産税であって、個々の土地の収益性の有無にかかわらず、その所有者に対して課するものであるから、上記の適正な時価とは、正常な条件の下に成立する当該土地の取引価格、すなわち、客観的な交換価値をいうと解される。したがって、土地課税台帳等に登録された価格が賦課期日における当該土地の客観的な交換価値を上回れば、当該価格の決定は違法となる。」、②「他方、［地方税］法は、固定資産の評価の基準並びに評価の実施の方法及び手続を自治大臣の告示である評価基準にゆだね（法388条1項）、市町村長は、評価基準によって、固定資産の価格を決定しなければならないと定めている（法403条

1項)。これは、全国一律の統一的な評価基準による評価によって、各市町村全体の評価の均衡を図り、評価に関与する者の個人差に基づく評価の不均衡を解消するために、固定資産の価格は評価基準によって決定されることを要するものとする趣旨であるが、適正な時価の意義については上記のとおり解すべきであり、法もこれを算定するための技術的かつ細目的な基準の定めを自治大臣の告示に委任したものであって、賦課期日における客観的な交換価値を上回る価格を算定することまでもゆだねたものではない。」と判示しているところである。

最高裁平成一五年六月二六日判決においても、上記下線部から明らかなように、地方税法上の固定資産税に係るすべての「固定資産」の「価格」を「適正な時価」と解しており、最高裁平成一五年六月二六日判決の射程距離がすべての固定資産に及ぶことを明らかにしているのである。上記①においては、地方税法三四九条一項における価格について「適正な時価」が及ぶことを明らかにし、②においては、そのような「適正な時価」を指向し、適正な時価に接近するための評価基準一般に言及している。このように、宅地に限らず、固定資産税の課税対象である固定資産の評価において、「価格」＝「適正な時価」＝「客観的な交換価値」と解することとなる。

二、固定資産評価制度調査会答申(昭和 36 年 3 月 30 日)による時価

その評価の方法であるが、昭和 36 年 3 月 30 日固定資産評価制度調査会答申(昭和 36 年 3 月 30 日)(「第 2 評価制度改正にあたつての基本的な考え方」として以下のようにとりまとめられた。⇒租税研究一三一号二八頁参照

「Ⅱ 各資産の評価方法の原則

固定資産の価格は、各資産を通じ、正常価格であると考えるべきであるとしても、正常価格 のみでは、抽象的観念であり、これを具体的には握ることがまさに評価であつて、それは、 具体的に存在するものを基準として類推する等の方法によつて行なわざるを得ない。したがつ て、具体的な評価方法としては、売買実例価格を基準として評価する方法、再取得価格を基準 とし、経過年数に応ずる減価等を行なつて評価する方法、資産の収益額を資本還元して得た額 を基準として評価する方法等が考えられる。 各資産間の評価の均衡を確保するためには、評価方法は、同一のものであることが望ましい が、各資産の性格に従い、価格構成条件に多くの相違点が認められるとともに、評価の対象と なる資産は、特に固定資産税においては、土地、家屋及び償却資産を通じ、その範囲は、きわ めて広範であり、かつ、その評価は、各市町村ごとに多数の評価者によつて行われることにか えりみ、評価者及び納税者の評価実務上の便宜をも考慮する必要があるので、固定資産の評価 方法は、あくまで、各資産を通じ、正常価格を求めるという統一された共通原則のもとに、具 体的

には、その種類等によつて異なるものにならざるを得ないと考える。 以上の観点からして、資産ごとの評価方法は、基本的には、次によるべきである。

1 土地 (略)

2 家屋

家屋の評価は、再建築価格を基準として評価する方法によるべきである。 家屋の評価方法については、再建築価格を基準として評価する方法のほか、取得価格を基準 として評価する方法、賃貸料等の収益を基準として評価する方法又は売買実例価格を基準とし て評価する方法が考えられるが、現実の取得価格は、その取得の際の個別的な事情による偏差 があり、実際賃貸料等は、個々の事情によりはなはだしい格差があるので、いずれも評価の基 準として採用することはできない。

また、売買実例価格は、取得価格と同様に、個別的な事情による偏差があるほか、家屋の取引 が一般的に宅地とともに行われている現状からして、そのうち家屋の部分を分離することが困 難である等の事情があるのに対し、再建築価格は、家屋の価格の構成要素として基本的なもの であり、その評価の方式化も比較的容易であるので、家屋の評価は、再建築価格を基準として 評価する方法によることが適当である。

3 償却資産

償却資産の評価は、取得価格を基準として評価する方法によるべきである。 償却資産の評価方法については、取得価格を基準として評価する方法のほか、再取得価格を 基準として評価する方法又は収益額を資本還元して評価する方法が考えられるが、再取得価格 は、すべての資産について求めることが困難であり、また、収益額は、企業の収益のうち償却 資産に帰属する部分をは握することが困難であるので、いずれも評価の基準として採用するこ とはできない。これに対し、取得価格は、法人税又は所得税における税務計算(以下「税務会 計」という。)における固定資産の減価償却計算の基礎とされ、その把握が容易であるので、 償却資産の評価は、取得価格を基準として評価する方法によることが適当である。」

・事業用家屋の取得価格方式による評価について (昭和 47 年の中央固定資産評価審議会の概要)

・「固定資産評価の基本問題に関する調査研究－取得価格方式の導入に関する調査研究－」(平成 12 年3月)固定資産評価の基本問題に関する調査研究委員会・財団法人 資産評価システム研究センター

「再建築価格方式は特殊事情に左右されることなく適正な時価を算出すること のできる最も妥当な方法であるとされている一方で、家屋が古くなっても評価額が下がらないという納税者からの声も少なくなく、また、評価事務の簡素化という行政側の要請から、再建 築価格方式による評価方法に代わる他の評価方法を検討してはどうかと

いう声があがっていた。そこで、本委員会においても平成９年度において「家屋部会」を設置し、取得価格方式も 含め再建築価格方式以外の家屋評価方法について様々な議論、検討を行ったところである。

したがって、今年度の本委員会においても、「家屋部会」を設置し、引き続き家屋評価の抜 本的見直しを行うこととするが、評価事務の簡素化という行政側の要請のみならず、納税者の 理解、わかりやすさという点で優れているものと考えられる「取得価格方式」にターゲットを 絞り、議論を行うこととした。この「取得価格方式」とは、現行固定資産評価基準における償 却資産の評価と同様に、評価対象家屋の取得価格を基準とし、当該建物の耐用年数に応ずる減価を考慮してその価額を求める方法であり、納税者の申告を前提とした制度であるため、納税者が納得して納税できる、というメリットがある、と考えられている。」

⇒これまでの提案・議論については資料４参照

三、固定資産の評価にあたり、収益還元方法を用いることは妥当か

1、「適正な時価」は「客観的な交換価値」か

（1）地方税法における適正な時価の意義

［1］登録価格の決定に際しての土地の評価については、総務大臣が、評価の基準並びに評価の実施の方法及び手続を定め、告示しなければならないものとされ、評価基準が告示されており（地税法388条1項）、市町村長は評価基準によって土地の価格を決定しなければならない（地税法430条1項）。多くの市町村においては、評価基準及びこれに基づいて定められた固定資産（土地）評価事務取扱要領により、土地の価格が決定されているところである。ちなみに、そのようなものは必ずしも住民に公表されていない。なお、基準年度（平成27基準年度等）路線価図を見ることは可能。多くの市町村で最近は公表している。

最高裁平成一八年七月七日判決（裁判集民事二二〇号六二一頁）も同様に、土地に対する固定資産税は、土地の資産価値に着目し、その所有という事実に担税力を認めて課する一種の財産税であって、個々の土地の収益性の有無にかかわらず、その所有者に対して課するものであるから、その課税標準とされている土地の価格である適正な時価とは、正常な条件の下に成立する当該土地の取引価格、すなわち、客観的な交換価値をいう（最高裁平成一五年六月二六日判決参照）としたうえで、上記の適正な時価を、その年度において土地から得ることのできる収益を基準に資本還元して導き出される当該土地の価格をいうものと解すべき根拠はなく、また、一般に、土地の取引価格は、上記の価格以下にとどまるものでなければ正常な条件の下に成立したものとはいえないと認めることもできないと判示する。

東京高裁平成一四年一〇月二九日判決は、固定資産税の課税標準である「適正な時価」を売買実例価格（市場価格）によって評価すべきであるという見解は一種のドグマにとらわれた見解であり、「適正な時価」は、値上がりや将来の収益の現在価格を含まない当該年度の収益を基準に資本還元利利回り年五％で資本還元した価格によって算定されなければならないとしていたところであるが、このような見解は最高裁により否定されているといえる。固定資産税を応益課税の一つとしての物税（地方税）との理解のうえで制度化した場合に、「価格」を「適正な時価」（客観的な交換価値）として位置づけることに十分な合理性はあるといえよう。

［2］地方税法は、「価格」を「適正な時価」と規定していることから、収益そのもの、あるいはその一定倍数を課税標準と解する余地はない。収益還元価格はそれ自体幅のある概念であり、計算方法等についても、将来における正常収益を合理的に推定することはきわめて困難であるなど、いろいろと問題を抱えている 。しかし、土地について自由な競争が行われたとすると、最終的に取引価格は収益還元価格に一致したところで成立し、値上がりの予想、売り急ぎといった、取引に係るいわゆる不正常要素が排除された場合には、土地の取引価格は収益還元価格と一致すると考える余地もある 。したがって、そのような前提で考えると、売買実例価格から正常売買価格を求める場合に、収益還元価格はもっとも適切な指標であるといえるが、収益還元価格を実際に算定することは技術的に不可能であるといえよう。そこで不動産鑑定評価の手法などを取り入れながら、収益還元価格の近似値などを求め、そのほかさまざまな情報を加味したうえで売買実例価格から不正常要素を取り除き正常売買価格を求めるのが、特に宅地などの固定資産評価基準であるといえよう。しかし、最高裁は、地方税法における「適正な時価」の解釈として、その適正な時価（正常な価格）を指向するための評価基準としてそのようなものを立法論的にも排除したのではなく、適正な時価（正常な価格）は上記でいう収益還元価格ではないことを明らかにしたにすぎないものであると解される。

四、最高裁における収益還元価格の排除の意味

［1］「適正な時価」の意義を上記の最高裁判決のように解すると、土地の適正な時価の算定は、鑑定評価理論に従って個々の土地について個別的、具体的に鑑定評価することが最も正確な方法ということになるが、固定資産税の課税対象となる土地は極めて大量に存在することから、限りある人的資源により、時間的制約の下で、そのような評価を実施することが困難であることは明らかである。

そこで、地方税法は、これらの諸制約の下における評価方法を総務大臣の定める評価基準によらしめることとし、あわせて（一）課税対象となる全国の大量の固定資産について、限りある人的資源の下で、しかも一定の時間的制約の中で（地税法410条によれば、市町村長の価格決定は賦課期日の約3か月後に当たる毎年3月末日

までに行うべきものとされている。）課税の基礎となる価格の評価事務を効率的に行うとともに、（二）反復、継続的に実施される評価について、全国一律の統一的な評価基準による評価によって、各市町村全体の評価の均衡を図り、もって、評価に関与する者の個人差による評価の不均衡を解消することとしたものである。

［2］上記の最高裁判決においてみたとおり、固定資産税は、資産の所有という事実に着目して課税される財産税であり、資産から生ずる現実の収益に着目して課税される収益税とは異なるものである。すなわち、資産が土地の場合には、土地の所有という事実に着目して課税するのであって、個々の所有者が現実に土地から収益を得ているか否か、土地が用益権又は担保権の目的となっているか否か、収益の帰属が何人にあるかを問わず、賦課期日における所有者を納税義務者として、その更地価格に着目して、課税される。
このような固定資産税の性質からすると、その課税標準又はその算定基礎となる土地の「適正な時価」（地税法３４１条５号）とは、正常な条件の下に成立する当該土地の取引価格、すなわち、客観的な交換価値（客観的時価）をいうものと解すべきである。

もっとも、固定資産税が所有資産の価額に着目し、譲渡等により現実化した価値に着目するものでなく、固定資産の利用による利益に担税力の根拠を求めるべきであると解することが可能であるとすると、固定資産税の基礎とすべき適正な時価は取引価格とは別異のものとして概念することができるとの見解も考えられうるが、「時価」なる概念は、通常、正常な取引条件の下に実現される所定の時点における取引価格を意味すること、投機目的又は将来の期待による価格形成要因が不正常な条件として排除される場合の価格は当該土地の利用利益に近接すること、評価基準によれば標準宅地は正常売買価格に基づいて決定するものとされていることに照らせば、「時価」なる概念について、通常と異なる意義が与えられていると解する根拠はない。最高裁はこのような立場にたつものである。

すなわち、地方税法は、固定資産税の課税標準又はその算定基礎となるべき価格を正常取引価格としたうえで、税率の決定又は課税標準若しくは税額の調整によって、固定資産税の性格に応じた適正な課税を実現しようとしているものと解すべきである。
［3］収益還元価格との関係については、最高裁平成一八年七月七日判決（裁判集民事二二〇号六二一頁）は、「土地に対する固定資産税は、土地の資産価値に着目し、その所有という事実に担税力を認めて課する一種の財産税であって、個々の土地の収益性の有無にかかわらず、その所有者に対して課するものであるから、その課税標準とされている土地の価格である適正な時価とは、正常な条件の下に成立する当該土地の取引価格、すなわち、客観的な交換価値をいうと解される［最高裁一五年六

月二六日判決参照］としたうえで、上記の適正な時価を、その年度において土地から得ることのできる収益を基準に資本還元して導き出される当該土地の価格をいうものと解すべき根拠はない。また、一般に、土地の取引価格は、上記の価格以下にとどまるものでなければ正常な条件の下に成立したものとはいえないと認めることもできないとする。

本件各土地の平成九年一月一日における客観的な交換価値を確定することなく、本件決定中本件各土地の前記収益還元価格を超える部分を取り消すべきものとした原審の判断には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反がある。」と判示して、明確に「適正な時価」が「客観的な交換価値」であり「収益還元価格」ではないことを明らかにしている。評価基準は「適正な時価」に接近する方法であり、ここでは評価基準に「収益還元方法」をとることができるかという次元の問題と、「正当な時価」が「客観的な交換価値」か「収益還元価格」という問題は、次元の異なる問題であることに留意をすべきである。この問題を解決するにあたって、異なる次元の問題を混同することは有益ではない。よって、たとえば、評価基準において精通者価格等（不動産鑑定士等の価格を考慮する過程で収益還元価格も考慮すること）までもが排除されていると解する必要はなかろう。

五、登録価格の違法に関する判断基準

［1］第一に、評価方法が評価基準及び市町村長の取扱要領等に従ったものであるかどうか（基準適合性）、第二に、右評価基準等が一般的に合理性を有するかどうか（基準の一般的合理性）、第三に、評価基準による評価の基礎となる数値、すなわち、標準宅地の価格が賦課期日における適正な時価であるかどうか（これは宅地に該当するものである。標準宅地の価額の適正さ）が審理される。

なお、評価基準による評価が複数の評価要素の積み重ねを通じて結論において「適正な時価」に接近する方法であることからすると、評価基準に定める個別的評価要素が具体的な土地の特殊性に照らして適切さを欠くとみえる場合があるとしても、一般的に合理的とされる評価基準による評価が客観的時価を超えないときは、これを違法とすることはできない。そして、評価基準による評価が客観的時価との不一致の程度の個別的差異を許容していることに照らせば、そのような事情があるとしても、なお、評価基準等に合致した評価は公平の原則に適合するものというべきであろう。

しかし、土地の評価について、第一から第三までの点が立証されたとしても、結果としての登録価格が賦課期日における対象土地の客観的時価を上回るときは、評価基準等は当該土地の具体的な「適正な時価」の評定方法として機能せず、法が客観的時価の算定方法を委任した趣旨を全うしていないことになるから、登録価格が賦課期日における対象土地の客観的時価を上回るときは、その限度で登録価格の決定は

違法であるということになる（最高裁平成一五年六月二六日判決、東京地裁平成八年九月一一日判決・民集五七巻六号七四三頁参照）。
・東京高裁平成一〇年五月二七日判決（民集五七巻六号七六六頁）
［2］このような判例の流れのなかで、最高裁平成一五年六月二六日判決は、評価基準に定める市街地宅地評価法が標準宅地の適正な時価に基づいて所定の方式に従って各筆の宅地の評価をすべき旨を規定するところ、これにのっとって算定される当該宅地の価格が賦課期日における客観的な交換価値を超えるものではないと推認することができるためには、標準宅地の適正な時価として評定された価格が標準宅地の賦課期日における客観的な交換価値を上回っていないことが必要であると判示したものである。

最高裁平成一五年六月二六日判決から明らかなことは「適正な時価」が客観的な交換価値であって時価は交換価値であると解されること、「適正な時価」と「評価基準」額との間に不一致が制度的に起こりうることを正面から認めている。そうであるのであれば、登録価格の決定に当たってされた評価基準に基づく評価方法とは異なる他の評価方法を、時価算定のための評価方法の争訟において主張立証しうることとなる。

六、鑑定評価は、固定資産の評価にあたりいかなる条件のもとで用いることができるか

1、評価基準の法的拘束力と「適正な時価」との関係

［1］納税者も市町村長も評価基準を無視して固定資産の「適正な時価」を（別途鑑定評価等をもって）認定することができるかについては、評価基準の法的拘束力が問題となるところである。最高裁平成一五年六月二六日判決は「［地方税］法は、固定資産の評価の基準並びに評価の実施の方法及び手続を自治大臣［現在は総務大臣］の告示である評価基準にゆだね（地方税法三八八条一項）、市町村長は、評価基準によって、固定資産の価格を決定しなければならないと定めている（地方税法四〇三条一項）。これは、全国一律の統一的な評価基準による評価によって、各市町村全体の評価の均衡を図り、評価に関与する者の個人差に基づく評価の不均衡を解消するために、固定資産の価格は評価基準によって決定されることを要するものとする趣旨である」と判示しており、市町村長に対しては法的な拘束力を肯定する。
この点について、地方税法は、国と地方公共段階との関係を律するものであり、直接住民に対して法的拘束力をもたないところであるが、固定資産税が各市町村の税条例を通じて具体化されていくと、そこに評価基準が包含されることとなり、いわゆる課税庁にとどまらず、裁判所、固定資産評価委員会、納税者をも拘束するものであるといわざるをえない。そのような意味でいわゆる法的基準説（法規範説）の理解が採用されているというべきであり、内部規範説的な見解は今日採用することはできない。

地方税法の法的な立て付け（構造）からもそのように解することになる。
［2］最高裁平成一五年七月一八日判決は、地方税法三八八条一項に基づき定められた固定資産評価基準に基づく評価の方法は、固定資産評価基準が一般的な合理性を有するといえるか、同基準が定める評価の方法によっては当該固定資産の価格を適切に算定することができない特別の事情の存しない限り、適正な時価であると推認するのが相当であると解しているといえよう。評価基準に基づいた価格が「適正な時価」であると推認されるためには、まず、当該固定資産評価基準が委任の趣旨に適合する一般的合理性を有するか否かが大前提に存する。その合理性がなければ、まずそのような合理性の存しない評価基準によっても「適正な時価」と推認されることはない。また、合理性のある評価基準に基づいても「特別の事情」があれば推認されないということにすぎない。

最高裁平成一五年七月一八日判決の違法性判断基準は納税者に一般的な合理性が存しないこと、一般的に合理的である固定資産評価基準に基づいて評価し得ない特別の事情があることの立証責任が納税者にあることを明らかにしている。

2、評価基準等の一般的合理性

［1］「適正な時価」を「客観的な交換価値」と解すると、土地の適正な時価の算定は、鑑定評価理論に従って個々の土地について個別的、具体的に鑑定評価することが最も正確な方法ということになるが、限りある人的資源を活用しても、一定の期間内に、反復・継続的に、全国に存在する大量の土地について均衡のとれた評価を実施することは、困難を極める。そこで、地方税法は、これらの諸制約の下において、その評価方法を総務大臣に定める統一的な評価基準によらしめることとしている。大量の土地について反復・継続的に実施される評価を可及的に適正に行い、各市町村全体の評価の均衡を確保するとともに、評価に関与する者の個人差に基づく評価の不均衡を解消しようとしている。

地方税法は、固定資産の評価については評価基準によることを求めていることから、地方税法にいう「適正な時価」とは評価基準に沿って算定、評定された時価ということになる。しかし、「適正な時価」とは本来客観的に観念されるべき事項であって、地方税法が総務大臣の策定する評価基準に委任したものは「適正な時価」を評価するための基準、方法及び手続であるから、評価基準による評価が客観的時価を上回る場合には、その限度において、登録価格は地方税法に反するものということになる。そこで、評価手続上、賦課期日の時価が予測値にならざるを得ないことも考慮して、少なくとも評価額が客観的時価を超えるという事態が生じないよう「適正な時価」をあらかじめ控え目に評定することも許される。評価基準は、評価事務の効率性と各市町村の評価の均衡を目的としており、評価基準に基づく評価は「適正な時価」を下回る

ように一定の「あそび」をもって作られているといえる。そこで、各々の評価基準の一般的合理性が問われることとなる。

[2]評価基準等の一般的合理性についてはこれまでも宅地を中心に議論をされてきた。たとえば、評価基準における市街地宅地評価法は、いわゆる路線価方式による評価法であり、大量の宅地の評価を短期間に相互の均衡を考慮しながら評価する方法として使用することができるものと解され、市街地宅地評価法において路線価方式を採用したことは一般的に合理性があるということができる。また、上記評価方法は、各街路について付設する路線価は、売買実例価格を基礎として、街路の状況、公共施設等の接近状況、家屋の疎密度その他の宅地の利用上の便等を総合的に考慮して決める旨定めているが、このような定めは、鑑定評価理論と矛盾するものではなく、客観的時価への接近方法として合理性を有するものであり、その他画地計算法の付表等についても合理性を欠くというべき事情はうかがわれないといえよう。そうすると、評価基準における市街地宅地評価法は適正な時価への接近方法として合理的であるというべきである。また多くの市町村はさらに取扱要領において、評価基準第一章第三節二(一)四の規定に基づき、画地計算法の付表等につきより詳細な補正率を定めるなど、より具体的に価格の算定方法を規定したものが多く、記付表その他について宅地の評価法として合理性を欠くというべき事情は見当たらないのが一般的であるといってよかろう。取扱要領における市街地宅地評価法も比準表等のその他の規範も含めて、評価基準等は、適正な時価への接近方法として合理的であるといえよう。

このように、評価基準等が適正な時価への接近方法として一般的に合理性を有することからすると、たとえば、宅地であれば同評価法に基づく商業地区等の地区の区分、状況が相当に相違する地域の区分、主要な街路の選定、標準宅地の選定、標準宅地の適正な時価の評定、主要な街路とその他の街路の各路線価の比準、画地計算法の適用等が適正に行われれば、上記評価方法によって算定した宅地の価格は、評価基準等自体が違法であるなど評価基準等によっては適正な時価を算定することができないというべき特別の事情がない限り、その適正な時価を超えるものではないと推認されることとなる。

3、固定資産評価基準等が定める方法によっては、「適正な時価」を算定することができない「特別の事情」

[1]評価基準について法的基準説に立てばいわゆるそれに基づいた評価は原則的に肯定されうるはずであるが、この法的拘束力については一定の制約があることを最高裁平成一五年六月二六日は肯定している。最高裁平成一五年七月一八日判決(裁判集民事二一〇号二八三頁)は、地方税法三八八条一項に基づき定められた固定資産評価基準(評価基準)に基づく評価の方法は、評価基準が一般的な合理性を

有するといえないか、同基準が定める評価の方法によっては当該固定資産の価格を適切に算定することができない特別の事情の存しない限り、適正な時価であると推認するのが相当であると解される。なお、ここでいう「特別の事情」とは、一般的に合理的と考えられる評価基準をもって適正に評価した場合においても、評価対象不動産等に特別な事情が存するなどしてそのような評価基準を適正に適用したとしても「適正な時価」が担保できないような場面である。

ここで、固定資産評価基準(評価基準)に一般的合理性があるか否かの問題と、特別の事情の有無によることなく、不動産鑑定評価等による反証が許されるかが問題となる。両者がまったく異なる、別の問題と解するか否かである。最高裁平成一五年六月二六日判決からはまったく別個の次元の問題と解することが可能であるようにみえるが、地方税法は、一応評価基準においても「適正な時価」に接近する評価方法として合理性が肯定されている場合にはそれも一つの評価方法として評価しうることから、「特別の事情」というフィルターを解して、調整を図っていると解される。

[2]最高裁平成二一年六月五日判決(裁判集民事二三一号五七頁)は、課税対象となる大量の固定資産の評価について、全国一律に評価の不均衡を解消することを目的として定められた評価基準等における市街地宅地評価法に一般的合理性が認められ、評価基準等にそって適法に決定された場合には、評価基準等によっては適正な時価を算定することができない「特別の事情」が存しない限りは、評価基準等に従って算定された価格は適正な時価と推認されるべきものであることを説示する。

「特別の事情」の主張立証責任は原告にあるところ、対象土地に係る個別鑑定による評価額が本件各土地の登録価格を下回るとしても、鑑定評価という事柄の性質上、評価する者の個人差による評価の不均衡は不可避であり、上記評価基準等の制度趣旨、評価基準の法的拘束力に鑑みると、このような個別鑑定による評価額を根拠としてのみ「特別の事情」に当たるということは一般論としては困難であるといえる。

なお、「特別の事情」が認定される場合においては、別途異なる鑑定評価方法により「適正な時価」を主張立証することが許されることとなる。

4、特別の事情と鑑定評価による評価

最高裁平成一五年六月二六日判決から判断すれば、比準する土地(標準宅地)の価格の適正を、課税庁の採用したものとは別の鑑定評価で算定された価格をもって争うならともかく、原告の援用する鑑定書をもって、市長の採用した標準宅地の価格でなく、本件土地の価格そのものを鑑定評価の対象としたものであるから、個別鑑定書によって本件決定価格の適正を争うことはできないと解されるかである。

(1)「特別の事情」とはどのような事情をいうか

[1]「特別の事情」をどのように位置づけるが問題となるが、東京高裁(最高裁平成一八年七月七日判決差戻控訴審)平成一九年六月七日判決(裁判所ウェブサイト)は、

土地課税台帳に登録された自己の所有地の価格が適正な時価を上回るなどとしてされた審査申出を棄却した固定資産評価審査委員会の決定の取消請求につき、固定資産評価基準（昭和三八年自治省告示第一五八号）、「固定資産評価基準の取扱いについて」（昭和三八年一二月二五日自治乙固発第三〇号）等における市街地宅地評価法が適正な時価への接近方法として一般的に合理性を有することからすると、同評価法に基づく商業地区等の地区の区分、状況が相当に相違する地域の区分、主要な街路の選定、標準宅地の選定、標準宅地の適正な時価の評定、主要な街路とその他の街路の各路線価の比準、画地計算法の適用等が適正に行われれば、前記評価方法によって算定した宅地の価格は、評価基準等自体が違法であるなど評価基準等によっては適正な時価を算定することができないというべき特別の事情がない限り、その適正な時価を超えるものではないと推認されるものというべきであるとした上、「対象土地に係る個別鑑定による評価額が本件各土地の登録価格を下回るとしても、鑑定評価という事柄の性質上、評価する者の個人差による評価の不均衡は不可避であり、評価基準等の制度趣旨にかんがみると、このような個別鑑定による評価額を根拠として上記特別の事情に当たるということはできないものというべきである。さらに、本件におけるB鑑定は、一画地としての認定及び正面路線の選択の点で評価基準と前提を異にしており、同鑑定をもって上記特別の事情に当たるということはできない。」と判示する。

ここで問題とされているのは、評価基準における市街地宅地評価法（いわゆる路線価方式による評価法）が客観的時価への接近方法として合理性を有するか、また、その他画地計算法の付表等について同様に合理性を有するかという意味での「特別の事情」の有無であり、さらに評価基準等自体が当該ゴルフ場用地の特殊事情により当該評価基準等によっては適正な時価を算定することができないという意味での「特別の事情」の有無である。

［2］最高裁平成二一年六月五日判決（裁判集民事二三一号五七頁）は、本件各原野及び本件各雑種地について、評価基準所定の近傍地比準方式は、市町村内に原野又は雑種地の売買実例価額がない場合における原野又は雑種地の適正な時価を算定する方法として、一般的な合理性があるということができるから、市長が決定した本件各原野及び本件各雑種地の前記各価格は、評価要領所定の本件各土地が所在する地区の市街化区域内の原野及び雑種地に係る各評価方法が評価基準所定の近傍地比準方式を具体化したものとして一般的な合理性を有するものということができ、かつ、上記各価格がこれに従って決定されたものと認められる場合には、上記各評価方法によっては本件各原野及び本件各雑種地の価格を適切に算定することのできない特別の事情の存しない限り、その適正な時価であると推認するのが相当であると判示する。

［3］それでは、評価基準所定の評価方法によっては当該土地の価格を適切に算定することのできない「特別の事情」とは具体的にどのような事情と解することができるのであろうか。裁判例をみていく。

①大阪高裁（差戻控訴審）平成二二年五月二七日判決（裁判所ウェブサイト）

②広島高裁平成一六年二月一三日判決（裁判所ウェブサイト）

③津地裁平成二〇年六月一九日判決（判例地方自治三一一号三九頁）

ここでいう「特別の事情」とは、一般的に合理的と考えられる評価基準をもって適正に評価した場合においても、評価対象不動産等に特別な事情が存するなどしてそのような評価基準を適正に適用したとしても「適正な時価」が担保できない場面である。

（2）「特別の事情」と鑑定評価との関係

［1］固定資産評価基準に一般的合理性があるか否かの問題と、特別の事情の有無によることなく、不動産鑑定評価書等による反証が許されるかの問題である。両者はまったく異なる、別の問題と解するか否かである。同基準に定める評価方法によっては時価を算定できない特別な事情がないのに、同基準に定める評価方法以外の評価方法によって算定した価格をもって、同基準に定める評価方法によって算定した価格の適正を争うことを許すことは、同基準による評価を義務付けた地方税法の上記立法趣旨に反する否かである。

最高裁平成一五年六月二六日判決・民集五七巻六号七二三頁からはまったく別個の次元の問題と解することが可能であるし、最高裁平成一五年七月一八日判決（裁判所時報一三四四号一頁）も、市長が本件建物について評価基準に従って決定した価格は、評価基準が定める評価の方法によっては再建築費を適切に算出することができない特別の事情又は評価基準が定める減点補正を超える減価を要する特別の事情の存しない限り、その適正な時価であると推認するにすぎず、あえて「特別の事情」の存在に係わることなく、評価基準による価格と別の合理的な鑑定評価に基づく価格を対比させることも可能ではあるが、一応評価基準においても「適正な時価」に接近する評価方法として合理性が肯定されている場合にはそれも一つの評価方法として評価しうることから、「特別の事情」というフィルターを解して、調整を図っていると解される。そのような意味で「特別の事情」の要件をあまりに厳格に解すると、最高裁平成一五年六月二六日判決が示唆するように、「法もこれを算定するための技術的かつ細目的な基準の定めを自治大臣の告示に委任したものであって、賦課期日における客観的な交換価値を上回る価格を算定することまでもゆだねたものではない。」との趣旨に反することとなる。

［2］課税対象となる大量の固定資産の評価について、全国一律に評価の不均衡を解消することを目的として定められた評価基準等における市街地宅地評価法に一般的合理性が認められ、評価基準等自体が違法であるなど評価基準等によっては適正な

時価を算定することができない特別の事情がない限りは、評価基準等に従って算定された価格は適正な時価と推認されるべきものであることは最高裁が説示したとおりであって、「特別の事情」の主張立証は原告にあるところ、対象土地に係る個別鑑定による評価額が本件各土地の登録価格を下回るとしても、鑑定評価という事柄の性質上、評価する者の個人差による評価の不均衡は不可避であり、上記評価基準等の制度趣旨、評価基準の法的拘束力に鑑みると、このような個別鑑定による評価額を根拠としてのみ「特別の事情」に当たるということは困難であるといえよう。「特別の事情」が認定される場合においては、別途異なる鑑定評価方法により「適正な時価」を主張立証することが許されることとなる。

・最高裁平成25年7月12日判決(民集67巻6号1255頁)において、裁判官千葉勝美の補足意見は，以下のとおり上記と同様であった。

「1　地方税法341条5号は，固定資産税の課税標準となる固定資産の価格を「適正な時価」としているところ，同法434条に基づく固定資産評価審査委員会の決定の取消しの訴えにおいては，同法432条に基づく固定資産課税台帳に登録された価格が適正な時価を超えた違法があるかどうかが審理判断の対象の一つとなる。そこで，土地の所有名義人が，自ら独自に提出した鑑定意見書等に基づき，その時価となるべき価格を算出して（以下，この価格を「算出価格」という。），法廷意見の述べる「特別の事情」（又は評価基準の定める評価方法自体の一般的な合理性の欠如）の主張立証を経ずに，上記の適正な時価を直接主張立証することにより，当該算出価格が評価基準の定める評価方法に従って決定された登録価格を下回るとして，当該登録価格の決定を違法とすることができるかが一応問題となろう。

2　上記の「適正な時価」とは，正常な条件の下に成立する当該土地の取引価格，すなわち，客観的な交換価値をいうと解されるが，これは評価的な概念であり，その鑑定評価は，必ずしも一義的に算出され得るものではなく，性質上，その鑑定評価には一定の幅があり得るものである。したがって，鑑定意見書等によっていきなり登録価格より低い価格をそれが適正な時価であると摘示された場合，その鑑定意見書等による評価の方法が一般に是認できるもので，それにより算出された価格が上記の客観的な交換価値として評価し得るものと見ることができるときであったとしても，当該算出価格を上回る登録価格が当然に適正な時価を超えるものとして違法になるということにはならない。当該登録価格が，評価基準の定める評価方法に従ってされたものである限り，特別の事情がない限り（又はその評価方法自体が一般的な合理性を欠くものでない限り），適正な時価であるとの推認が働き（法廷意見の引用する平成15年7月18日第二小法廷判決等参照），これが客観的な交換価値であることが否定されることにならないからである。

3　そもそも，このような算出価格が当該登録価格を下回る場合，それだけで，上記の適正な時価であることの推認が否定されて登録価格の決定が違法となるのであれば，課税を行う市町村の側としては，このようにして所有名義人から提出される鑑定意見書等が誤りであること，算出方法が不適当であること等を逐一反論し，その点を主張立証しなければならなくなり，評価基準に基づき画一的，統一的な評価方法を定めることにより，大量の全国規模の固定資産税の課税標準に係る評価について，各市町村全体の評価の均衡を確保し，評価人の個人差による不均衡を解消することにより公平かつ効率的に処理しようとした地方税法の趣旨に反することになる。

4　実際上，登録価格が算出価格を上回ることにより，登録価格が上記の客観的な交換価値を上回る場合というのは，評価基準の定める評価方法によることが適当でないような特別の事情がある場合に限られる。このような特別の事情（又はその評価方法自体の一般的な合理性の欠如）についての主張立証をしないまま独自の鑑定意見書等を提出したところで，その意見書の内容自体は是認できるものであったとしても，それだけでは当該登録価格が適正な時価であることの推認を覆すことにはならないのであって，登録価格の決定を違法とすることにはならない。（略）

5　したがって，土地の所有名義人が，独自の鑑定意見書等の提出により適正な時価を直接主張立証し登録価格の決定を違法とするためには，やはり，その前提として，評価基準の定める評価方法によることができない特別の事情（又はその評価方法自体の一般的な合理性の欠如）を主張立証すべきであり，前掲最高裁平成15年7月18日第二小法廷判決もこの考えを前提にしているものと解される。」

5、再生手続に伴なう評価額（時価）と「特別の事情」との関係

土地、建物及び償却資産という個別資産に課税する個別資産税である固定資産税は、受益者負担主義に基づく税ということになり、現行の固定資産税制度においては、民事再生法適用企業のように、税を負担する能力がなくなっても公共サービスから便益を受けている以上、負担すべきものであるとされている。その結果、民事再生法適用企業においては、全支出額のうちで固定資産税の額が、相対的に大きな比重を占めることが少なくない。

(1)事業再生時における固定資産税課税賦課の現状

(2)事業再生における固定資産税評価の問題点

更生手続に係わるものにおいては、時価の算定が法的に強制されるとともに、その金額については一定の法的な手続というスクリーンを介して確定することが予定されている。会社更生法では更生担保権の目的物の価額について争いがある場合には、担保目的物の価額決定の申立てにより、価額が決定され、その決定について即時抗告はできるが、価額決定が確定したときは、その後の手続では価額の当否を争うことはできない（会社更生法一五三条以下）。確定した価額決定は裁判所をも拘束する（同法一五五条二項）。法文上、財産評定は「更生手続開始時の時価」で行うと

定められており、更生管財人は、不動産鑑定評価を不動産鑑定士から取得したり、財産評価を公認会計士に依頼するなどして、更生担保権の目的物の「時価」を算出しているところである。

このような価額（時価）を固定資産税における固定資産の登録価格の関係において、固定資産の登録価格を別途個別鑑定評価に基づいた価格で登録価格との差額が存することを以て「特別の事情」ありとして主張する場合と全く異なる事情にあることに留意すべきであろう。

法人税法三三条は、内国法人がその有する資産につき更生計画認可の決定があつたことにより会社更生法等の規定による評価換えをする必要が生じた場合及び再生計画認可の決定に準ずる事実等それに準ずる場合（法人税法施行令六八条、六八条の二参照）、に評価損の計上を認めている。

（資産の評価損の損金不算入等）
第三十三条　内国法人がその有する資産の評価換えをしてその帳簿価額を減額した場合には、その減額した部分の金額は、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。
二　内国法人の有する資産につき、災害による著しい損傷により当該資産の価額がその帳簿価額を下回ることとなつたことその他の政令で定める事実が生じた場合において、その内国法人が当該資産の評価換えをして損金経理によりその帳簿価額を減額したときは、その減額した部分の金額のうち、その評価換えの直前の当該資産の帳簿価額とその評価換えをした日の属する事業年度終了の時における当該資産の価額との差額に達するまでの金額は、前項の規定にかかわらず、その評価換えをした日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。
三　内国法人がその有する資産につき更生計画認可の決定があつたことにより会社更生法　又は金融機関等の更生手続の特例等に関する法律　の規定に従つて行う評価換えをしてその帳簿価額を減額した場合には、その減額した部分の金額は、第一項の規定にかかわらず、その評価換えをした日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。
四　内国法人について再生計画認可の決定があつたことその他これに準ずる政令で定める事実が生じた場合において、その内国法人がその有する資産の価額につき政令で定める評定を行つているときは、その資産（評価損の計上に適しないものとして政令で定めるものを除く。）の評価損の額として政令で定める金額は、第一項の規定にかかわらず、これらの事実が生じた日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。

一方、法人税法における「時価」も固定資産税同様に「客観的な交換価値」と解されている（固定資産税の「適正な時価」と同様。ちなみに、相続税法も同様である。高松高裁平成一九年一一月二九日　税務訴訟資料二五七号順号一〇八三七）。東京高裁昭和五九年一一月一四日判決（税務訴訟資料一四〇号二三二頁）は、譲渡した資産の時価について、通常の取引によらない時価なるものが考えられ、取引は通常の取引ではないから、Yが主張する時価の算定方法は合理性を欠くと主張するが、時価とは、その資産の市場における客観的な交換価値を意味するものであり、当事者の縁故関係その他特殊な取引状況の下で形成された取引価格は時価というに値しないと判示する。そうであるならば、法人税法33条3項により、帳簿価格を時価で評価換えをした場合において、帳簿価格と時価との差額を評価損として計上した結果、評価換え後の固定資産税登録価格が法人の固定資産簿価（＝時価）を上回る価格を課税標準にして固定資産税の賦課が行われることとなり、租税法上きわめて不合理な結果が生ずることとなる。

このような不合理な結果は、税目が違うものとの間での不都合であり、また賦課期日と評価損の計上日が必ずしも同じではないなど反論は可能であるようにみえるが、そもそも固定資産税と法人税は時価を「客観的な交換価格」として同様の理解をしているのであるから、このような事情も「特別の事情」に該当すると解すことができる。その結果、当該土地における登録価格については「適正な時価」と推認することができないということになり、納税者（原告等）は個別鑑定をもって「適正な時価」を立証することとなる。

⇒しかし、下級審はこのような場合に「特別の事情」を認めていない。「特別の事情」の有無は厳格な判断。

Ⅳ　最高裁平成二五年七月一二日判決の違法性判断基準

一、最高裁平成二五年七月一二日判決の意義

［1］上告人は，平成21年7月2日頃，本件委員会に対し，本件各土地に係る平成21年度の土地課税台帳に登録された価格につき，上記（2）の建ぺい率及び容積率の制限を適切に考慮していないとして審査の申出をしたところ，本件委員会は，上告人の審査の申出を棄却する旨の本件決定をした。

原審・東京高裁（控訴審）平成二三年一〇月二〇日判決（民集六七巻六号一三〇四頁）は、上記事実関係等のもとにおいて，（1）地方税法434条に基づく固定資産評価審査委員会の決定の取消しの訴えにおいては，原則として同法432条に基づく固定資産課税台帳に登録された価格が適正な時価を超えた違法があるかどうかが審理判断の対象となるべきものであり，例外的に固定資産評価審査委員会の審査決定の手続に不服審査制度の根幹に関わり結論に影響がなくても違法として取り消され

なければ制度の趣旨を没却することとなるような重大な手続違反があった場合に限り，固定資産評価審査委員会の決定を取り消すこととなると解すべきである、(2)控訴人は，本件敷地登録価格につき，その決定には標準宅地の適正な時価の評定の誤りなど多くの誤りがあり，同法388条1項の固定資産評価基準によって決定された価格とはいえない旨主張するが，それは，上記の重大な手続違反を主張するものではなく，適正な時価を超えた違法があると主張するに帰するものであるから，本件敷地登録価格の決定の適法性の判断に当たっては適正な時価を超えているかどうかを検討すれば必要かつ十分である、(3)本件敷地部分に関しては，上告人と被上告人が提出した各鑑定意見書により認められる諸般の事情を総合考慮すると，平成21年度の賦課期日における本件敷地部分の適正な時価は本件敷地登録価格を上回るものと認められるから，本件敷地登録価格の決定が違法となることはない。」と判断し，控訴の請求をいずれも棄却した。

[2]これに対して、最高裁平成二五年七月一二日判決は、以下の理由で、原審の上記判断は是認することができないと判示した。

「(1)ア　地方税法は，土地に対して課する基準年度の固定資産税の課税標準を，当該土地の基準年度に係る賦課期日における価格で土地課税台帳又は土地補充課税台帳に登録されたもの（以下，これらの台帳に登録された価格を「登録価格」という。）とし（349条1項），上記の価格とは「適正な時価」をいうと定めている（341条5号）ところ，上記の適正な時価とは，正常な条件の下に成立する当該土地の取引価格，すなわち，客観的な交換価値をいうと解される。したがって，土地の基準年度に係る賦課期日における登録価格が同期日における当該土地の客観的な交換価値を上回れば，その登録価格の決定は違法となる（最高裁平成10年（行ヒ）第41号同15年6月26日第一小法廷判決・民集57巻6号723頁参照）。

イ　また，地方税法は，固定資産税の課税標準に係る固定資産の評価の基準並びに評価の実施の方法及び手続を総務大臣（平成13年1月5日以前は自治大臣。以下同じ。）の告示に係る評価基準に委ね（388条1項），市町村長は，評価基準によって，固定資産の価格を決定しなければならないと定めている（403条1項）。これは，全国一律の統一的な評価基準による評価によって，各市町村全体の評価の均衡を図り，評価に関与する者の個人差に基づく評価の不均衡を解消するために，固定資産の価格は評価基準によって決定されることを要するものとする趣旨であると解され（前掲最高裁平成15年6月26日第一小法廷判決参照），これを受けて全国一律に適用される評価基準として昭和38年自治省告示第158号が定められ，その後数次の改正が行われている。これらの地方税法の規定及びその趣旨等に鑑みれば，固定資産税の課税においてこのような全国一律の統一的な評価基準に従って公平な評価を受ける利益は，適正な時価との多寡の問題とは別にそれ自体が地方税法上保護されるべきものということができる。したがって，土地の基準年度に係る賦課期日における登録価格が評価基準によって決定される価格を上回る場合には，同期日における当該土地の客観的な交換価値としての適正な時価を上回るか否かにかかわらず，その登録価格の決定は違法となるものというべきである。」

[3]土地の基準年度に係る賦課期日における登録価格の決定が違法となるのは，当該登録価格が，**【一】当該土地に適用される評価基準の定める評価方法に従って決定される価格を上回るとき（上記イの場合）であるか，あるいは，【二】これを上回るものではないが，その評価方法が適正な時価を算定する方法として一般的な合理性を有するものではなく，又はその評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情が存する場合（上記ウの推認が及ばず，又はその推認が覆される場合）であって，同期日における当該土地の客観的な交換価値としての適正な時価を上回るとき（上記アの場合）であるということができる。**」と判示した。最高裁平成二五年七月一二日判決は、土地の基準年度に係る賦課期日における登録価格の決定が違法となるのは、当該登録価格が、当該土地に適用される評価基準の定める評価方法に従って決定される価格を上回るときであるとしており、注目すべきである。固定資産評価基準の法的拘束力を重視する立場を採用している。

二、実務への影響

今後の実務においては、登録価格が全国一律の統一的な評価基準に従った公平な評価によって決定されるよう、これまで以上に丁寧な作業が求められることとなる。

Ⅴ　家屋の評価について

[1]京都地裁昭和50年12月12日判決（判例タイムズ338号315頁）「固定資産税はいわゆる物税であって、課税　客体である固定資産そのものの価値に着目して課される財産課税であるから、…（略）…建物の固定資　産税課税標準額についても、建物自体の有する客観的価値」によって決定するのが相当であり、その見地からすれば、固定資産税はいわゆる物税であって、課税客体である固定資産そのものの価値に着目して課せられる財産課税であるから、担税力はそのもの自体の有する客観的価値に応じて決定されるべきであるところ、建物の固定資産税課税標準額についても、建物自体の有する客観的価値、つまり適正な時価によって決定するのが相当であり、右の見地からすれば、建物を新築するにつき要した費用はその建物を建築する際の特殊事情に左右されやすく、必ずしも適正な時価と一致するものではないのに対し、評価客体と同一のものを再建築し、これに要した費用に各種増減価を施してその価格を決定する方法、すなわち再建築価格方式は適正な時価を算出する最も妥当な方法であるといわなければならず、従って、新築家屋の価格の決定も、実際に要した建

築費を基準にするのではなく、固定資産評価基準によるべきであり、「再建築価格方式は適正な時価を算出する最も妥当な方法である」とされている。

しかし、最近は、中古市場における取引事例等が大幅に下落していることもあり、取得価格を基準とした評価方法の導入に向けて検討がなされているところである。この方法は、納税者にとって分かりやすいことに加えて、評価事務に関するコストが低くできること、また再建築価格では築後数十年が経っても評価額が下がらないケースがある、といった現在の家屋評価の課題について、一定の解決をみることができるものと考えられている。しかし、土地と家屋の取得価格を分離することが 困難な場合が多く、また、たとえば数年の間に同じ 建物の価格が倍増するような場合において、取得価 格を基礎に評価を行うことには、大きな問題点があ ると思われる。固定資産税の評価においては、客観性や税の公平性を主眼とした調整がなされることが 重要であり、検討が必要である。

[2]最高裁平成15年 7月18日判決（判時1839号96頁）の原審（札幌高裁平成11年 6月16日判決）の判断は是認することができないと判断するが、その理由は次のとおりである。

（1）伊達市長は，本件建物について評価基準に定める総合比準評価の方法に従って再建築費評点数を算出したところ，この評価の方法は，再建築費の算定方法として一般的な合理性があるということができる。また，評点1点当たりの価額1．1円は，家屋の資材費，労務費等の工事原価に含まれない設計監理費，一般管理費等負担額を反映するものとして，一般的な合理性に欠けるところはない。そして，鉄骨造り（骨格材の肉厚が4mmを超えるもの）の店舗及び病院用建物について評価基準が定める経年減点補正率は，この種の家屋について通常の維持管理がされた場合の減価の手法として一般的な合理性を肯定することができる。

そうすると，伊達市長が本件建物について評価基準に従って決定した前記価格は，評価基準が定める評価の方法によっては再建築費を適切に算定することができない特別の事情又は評価基準が定める減点補正を超える減価を要する特別の事情の存しない限り，その適正な時価であると推認するのが相当である。

（2）B鑑定書が採用した評価方法は，評価基準が定める家屋の評価方法と同様，再建築費に相当する再調達原価を基準として減価を行うものであるが，原審は，B鑑定書の算定した本件建物の1平方メートル当たりの再調達原価及び残価率を相当とする根拠を具体的に明らかにしていないため，原審の前記説示から直ちに上記特別の事情があるということはできない。そして，原審は，上記特別の事情について他に首肯するに足りる認定説示をすることなく，本件建物の適正な時価が2606万円程度を超えるものではないと判断したものであり，その判断には，判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反がある。論旨はこの趣旨をいうものとして理由があり，原判

決は破棄を免れない。そして，本件決定の適否について更に審理を尽くさせるため，本件を原審に差し戻すこととする。

[3]原告はまず、本件評価書において再調達原価を基準として、評価額を算定している。再調達原価は不動産鑑定評価基準において、「対象不動産を価格の判定の基準日において再調達することを想定した場合において必要とされる適正な原価 の総額」をいうものとされている。 再調達原価を求める方法としては、直接法と間接法がある。直接法は、評価基準における再建築価格方式の考え方と類似のものであり、間接法は、対象家屋と近隣地区等にある類似不動産との間の地域要因や個別的要因について比較を行い、再調達原価を求めるものである。 しかし、標準評点数を積み上げて算出するとした 評価基準に比べると、直接法は、標準評点数のような明確な基準がなく、個々の不動産鑑定士の判断によって違いが生じる場合があり、間接法では、さらに個別の事情が大きく反映されることとなる。家屋相互の評価について、客観性及び公平性を確 保するという公的評価の趣旨に照らせば、評価基準 による再建築価格の方が、不動産鑑定士が類似施設 等により査定した再調達原価よりも客観性や透明性 あるいは公平性が高く、合理的であるといえるだろう（佐々木宏昌「固定資産税における家屋の 適正な時価について」自治大阪／2006 4 39頁）。

・最高裁平成19年3月22日判決（判例地方自治290号74頁）参照。

・東京高裁平成16年1月22日判決参照。

[4]東京都の「固定資産評価に関する検討会」では、大規模事業用建築物の現行評価制度の検討を行っている（資料 ）が、現行制度には確認する資材数が多く、設計当初の修正などもあり、評価が困難で時間がかかるなどの問題点をふまえて「あらたな評価制度の」として、今後の方向性として以下の内容が検討の俎上に登っているようである。

（1）一定規模以上の事業用家屋の評価については「再建築費評点数」の算出方法を簡素化する方法

（2）取得価額（実際の建築工事費）と再建築費評点数との格差を調整するための補正を適切に行い、取得価額を基礎として「再建築費評点数に相当する値」を算出

（3）取得価額を参考に評価する方式の検討においては、納税者の事務負担増を記すことなく、取得価額を適切に把握することができるかどうかをあわせて検討
そのうえで「取得価額活用方式（仮称）」を今後検討することとしているようである。
今後の推移をみまもる必要がある。
⇒「取得価額活用方式（仮称）」については資料5。資料3の問題点も参照。
⇒諸外国の評価方法については、東京都「固定資産評価に関する検討会」のHP等参照（資料4後半参照）

Ⅵ 過徴収金の返還はいつまでできるか

固定資産税の過徴収は、多くの場合に納税者が窓口に相談にやってくることにより発覚することが多い。そういう意味で固定資産税額に疑問が生ずる場合には、窓口にまず行くことが重要である。不服申立ての前に実際には担当課（固定資産税課等）で検討されるのが一般的である。逆に担当課において固定資産税の過少徴収が発覚することもある。

いずれにしても、いつまでの税額を遡及して還付するか、あるいは徴収するか（還付加算金や延滞金等の賦課の問題も含む。）は悩ましい問題である。

（還付金の消滅時効）

第十八条の三　地方団体の徴収金の過誤納により生ずる地方団体に対する請求権及びこの法律の規定による還付金に係る地方団体に対する請求権（以下第二十条の九において「還付金に係る債権」という。）は、その請求をすることができる日から五年を経過したときは、時効により消滅する。

2　第十八条第二項及び第三項の規定は、前項の場合について準用する。

（固定資産の価格等の全てを登録した旨の公示の日以後における価格等の決定又は修正等）

第四百十七条　市町村長は、第四百十一条第二項の規定による公示の日以後において固定資産の価格等の登録がなされていないこと又は登録された価格等に重大な錯誤があることを発見した場合においては、直ちに固定資産課税台帳に登録された類似の固定資産の価格と均衡を失しないように価格等を決定し、又は決定された価格等を修正して、これを固定資産課税台帳に登録しなければならない。この場合においては、市町村長は、遅滞なく、その旨を当該固定資産に対して課する固定資産税の納税義務者に通知しなければならない。

2　道府県知事又は総務大臣は、第三百八十九条第一項の規定による通知をした後において固定資産の価格等の決定がなされていないこと又は決定された価格等に重大な錯誤があることを発見した場合においては、直ちに、類似の固定資産の価格と均衡を失しないように価格等を決定し、又は決定された価格等を修正するとともに、当該決定又は修正に係る固定資産が所在するものとされる市町村を決定し、及び当該決定又は修正に係る価格等を当該市町村に配分し、その配分に係る固定資産及びその配分した価格等を当該市町村の長に通知しなければならない。この場合においては、道府県知事又は総務大臣は、遅滞なく、その旨を当該固定資産の所有者に通知しなければならない。

3　第三百八十九条第二項から第五項まで及び同条第六項（第一号に係る部分を除く。）の規定は、前項の場合に準用する。

4　第三百九十条の規定は総務大臣が第二項の規定による価格等の決定又は配分についての審査請求に対する裁決をしようとする場合に、第三百九十九条の規定は道府県知事又は総務大臣が同項の規定による価格等の決定又は配分についての審査請求に対する裁決をした場合に準用する。

地方税法18条の3「地方団体の徴収金の過誤納により生ずる地方団体に対する請求権及びこの法律の規定による還付金に係る地方団体に対する請求権（以下第二十条の九において「還付金に係る債権」という。）は、その請求をすることができる日から五年を経過したときは、時効により消滅する。」によると過徴収が発覚した場合には、5年のみしか過大納付金額を返還できないということになるが、最高裁平成22年6月3日判決（民集64巻4号1010頁）の影響をうけて20年間の過徴収金を返還するとした取扱が広く行われる傾向にある。

たとえば、四日市市固定資産税等過納金返還支払要綱は下記のように規定しています。

（趣旨）

第 1 条　この要綱は、瑕疵(市の責めに帰すべき事由による瑕疵に限る。以下同じ。)ある賦課決定に基づき納付された土地又は家屋の固定資産税及び都市計画税（以下「固定資産税等」という。)に係る返還金(地方税法(昭和 25 年法律第 226 号)に基づく還付金を除く。以下「返還金」という。)の支払について、必要な事項を定めるものとする。

(返還対象者)

第 2 条　返還金の支払を受けることができる者(以下「返還対象者」という。)は、瑕疵ある賦課決定に基づき、固定資産税等を納付した納税者とする。ただし、当該納税者が死亡しているときは、その相続人とする。

(返還金の額等)

第 3 条　返還金の額は、次の各号に掲げる額の合計額とする。

(1)　瑕疵ある賦課決定に基づき納付された固定資産税等で、地方税法第 17 条の規定によって還付することができないもの(以下「過納金」という。)に相当する額

(2)　前号の過納金に相当する額に係る利息相当額

2　前項第 1 号の過納金に相当する額は、固定資産課税台帳に登録された課税標準額より算出した税額から、本来の課税標準額に修正した後に算出した税額を差し引いた額とする。

3　第 1 項第 1 号の過納金に相当する額は、各年度の納税通知書を送達した日から20年を超えない期間に納期限のある各期の税額について、第5条の規定による返還

金の請求があったときに、市が保存する関係書類、返還対象者が所持する領収書その他課税又は納付を証明する書類により算出可能な額とする。
4　第 1 項第 2 号の利息相当額は、第 2 項及び前項の規定により算定した各期の過納金に相当する額に、各期の納付の日の翌日を起算日とし、支出を決定した日を終期として年 5 パーセントの割合を乗じて算出した額の合計額とする。ただし、納付した日が明らかでない場合は、各期の納期限の翌日を起算日として算出する。
5　市長は、返還金の発生及びその増大につき返還対象者の責めに帰すべき事由がある場合には、返還金の額を減じることができる。

Ⅶ　固定資産税における不服申立て・訴訟

一、閲覧制度・縦覧制度と審査の申出

「固定資産税のあり方について」（日本公認会計士協会）は、問題点を以下のように指摘する。
（1）　縦覧制度と救済手続に関する問題点
現行制度では、各市町村に固定資産評価審査委員会が設けられ、評価額に不満のある納税義務者は審査の申出を委員会に対して行うことができるが、次のような問題点の指摘がある。
①　固定資産評価審査委員会は、実質的には評価が「固定資産評価基準」に従って行われているかどうかの適合性を判断するだけで、「固定資産評価基準」に従ってなされた評価が不当に高いケースは救済されず、審査は裁判によるしかない。 例えば、地目の認定誤りや間口、奥行きの計測の誤りによる評価額の修正は当然行われるが、評価方法そのものの是非についての審査は受け付けられない。 裁判による場合には、高額の裁判費用がかかり期間も極めて長期にわたるため、 少額の納税義務者は訴訟を提起しにくくなり、結局救済されない結果となる。
②　審査の申出は、原則として評価替えの基準年度（3年に1度。直近では平成 18 年度）に限られ、（一定の例外はあるもの）不十分といえる。

［1］固定資産の縦覧制度について（地税法４１６条）
　固定資産課税台帳は、固定資産税の納税義務者や固定資産税評価額などを記載した帳簿である。この固定資産課税台帳は、平成 14 年度までは毎年 3 月（自治体によっては 4 月）に縦覧期間が設けられており、市町村の担当窓口において、固定資産課税台帳の記載事項を確認することができるという制度が存在した。
　しかし、この平成 14 年度までの縦覧制度においては、実際に縦覧することができるのは、納税義務者、同居の家族および納税義務者からの委任を受けた代理人のみに限定されていた。さらに縦覧できる部分は、固定資産課税台帳の中の「自己の資産

に関する部分」に限定されており、「他の資産に関する部分」を見ることはできないとされていた。こうした問題点を解消するために、平成 14 年に地方税法が改正され、平成 15 年からは次のような新しい「固定資産課税台帳の縦覧制度」が実施されている。
⇒資料5参照

（固定資産課税台帳の閲覧）
第三百八十二条の二　　市町村長は、納税義務者その他の政令で定める者の求めに応じ、固定資産課税台帳のうちこれらの者に係る固定資産として政令で定めるものに関する事項（総務省令で定める事項を除く。以下この項において同じ。）が記載（当該固定資産課税台帳の備付けが第三百八十条第二項の規定により電磁的記録の備付けをもつて行われている場合には、記録。次項、次条及び第三百九十四条において同じ。）をされている部分又はその写し（当該固定資産課税台帳の備付けが第三百八十条第二項の規定により電磁的記録の備付けをもつて行われている場合には、当該固定資産課税台帳に記録をされている事項を記載した書類。次項及び第三百八十七条第三項において同じ。）をこれらの者の閲覧に供しなければならない。
2　　市町村長は、前項の規定により固定資産課税台帳又はその写しを閲覧に供する場合には、固定資産課税台帳に記載をされている事項を映像面に表示して閲覧に供することができる。

（土地価格等縦覧帳簿及び家屋価格等縦覧帳簿の縦覧）
第四百十六条　　市町村長は、固定資産税の納税者が、その納付すべき当該年度の固定資産税に係る土地又は家屋について土地課税台帳等又は家屋課税台帳等に登録された価格と当該土地又は家屋が所在する市町村内の他の土地又は家屋の価格とを比較することができるよう、毎年四月一日から、四月二十日又は当該年度の最初の納期限の日のいずれか遅い日以後の日までの間、その指定する場所において、土地価格等縦覧帳簿又はその写し（当該土地価格等縦覧帳簿の作成が前条第二項の規定により電磁的記録の作成をもつて行われている場合にあつては、当該土地価格等縦覧帳簿に記録をされている事項を記載した書類。次項において同じ。）を当該市町村内に所在する土地に対して課する固定資産税の納税者の縦覧に供し、かつ、家屋価格等縦覧帳簿又はその写し（当該家屋価格等縦覧帳簿の作成が前条第二項の規定により電磁的記録の作成をもつて行われている場合にあつては、当該家屋価格等縦覧帳簿に記録をされている事項を記載した書類。次項において同じ。）を当該市町村内に所在する家屋に対して課する固定資産税の納税者の縦覧に供しなければならない。ただし、災害その他特別の事情がある場合においては、四月二日以後の日から、当該日から二十日を経過した日又は当該年度の最初の納期限の日のいずれか遅い日以後の日までの間を縦覧期間とすることができる。

2　市町村長は、前項の規定により土地価格等縦覧帳簿若しくはその写し又は家屋価格等縦覧帳簿若しくはその写しを当該市町村内に所在する土地又は家屋に対して課する固定資産税の納税者の縦覧に供する場合においては、土地価格等縦覧帳簿又は家屋価格等縦覧帳簿に記載（当該土地価格等縦覧帳簿又は家屋価格等縦覧帳簿の作成が前条第二項の規定により電磁的記録の作成をもつて行われている場合にあつては、記録）をされている事項を映像面に表示して縦覧に供することができる。
3　市町村長は、第一項の縦覧の場所及び期間を、あらかじめ、公示しなければならない。

二、 家屋に係る固定資産税訴訟における審理の特殊性について

地方税法349条1項は，家屋に対して課する固定資産税の課税標準は，当該家屋の基準年度に係る賦課期日における価格で家屋課税台帳等に登録されたものとする旨定め，同法341条5号は，「価格」とは適正な時価をいう旨，また，同条6号は「基準年度」とは，昭和31年度及び昭和33年度並びに昭和33年度から起算して3年度又は3の倍数の年度を経過したごとの年度をいう旨それぞれ定めている。
地方税法388条1項は，総務大臣は，固定資産の評価の基準並びに評価の実施の方法及び手続（以下「固定資産評価基準」という。）を定め，これを告示しなければならない旨定め，同法403条1項は，市町村長は，固定資産評価基準によって，固定資産の価格を決定しなければならない旨定めている。

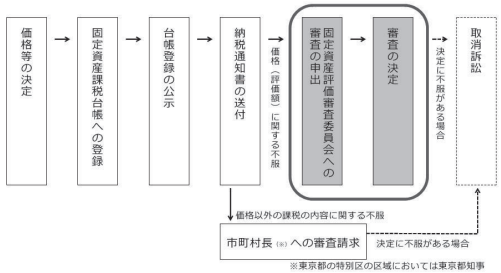
そこで、建築当初の評価により固定資産税台帳に登録された価格についての審査申出期間や出訴期間が経過した後に、建築当初の評価が不合理であることを理由として、その後の基準年度の評価を争うことができるか否かが問題となる。建築当初の評価により固定資産課税台帳に登録された価格についての審査申出期間や出訴期間が経過した後においては建築以降当該係争年度の前年度までの間の当該家屋に係る固定資産税の各賦課処分（納税通知）については公定力が確定していることから、本件家屋の平成一八年度の再建築費評点数も当該家屋の建築当初の評価を前提としてなされていることなどを理由に、固定資産評価審査委員会への審査の申立て、同決定の取消し訴訟が許されるか、許されるとするといかなる場合に違法となるかである。この点についてはこれまで論じられてこなかったあらたな争点であるといえよう。

[1]東京地裁平成二三年一二月二〇日判決固定（資産評価審査決定取消請求事件、東京地裁平成二〇年（行ウ）第四三八号　、平二三・一二・二〇民三八部判決、棄却（控訴）、判例時報二一四八号九頁）をもとに、この問題を検討することとする。

固定資産税の納税者（賦課期日（1月1日）現在、固定資産を所有する者）は、固定資固定資産評価審査委員会に「審査の申出」をすることができる。固定資産課税台帳に登録された価格（評価額）に関することのみ、審査の申出をすることができる。基準年度（3年に1度評価替えを行う年度）の価格は、原則として3年間据え置かれるため、基準年度以外の年度で審査の申出をすることはできないが、基準年度以外でも、第2年度、第3年度分については、次の場合に限り、審査の申出をすることができる。
①家屋の新築や土地の分筆等により、新たに価格等が固定資産課税台帳に登録された場合や、家屋の増改築や土地の地目の変換等によって価格が変わった場合等
②家屋の増改築や土地の地目の変換等によって、評価替えをすべき旨を申し立てる場合
③地価の下落により修正された土地の、価格の修正に関する部分
④地価の下落に伴う土地の価格の修正がされなかった土地について、修正されるべきである旨を申し立てる場合
⑤償却資産の価格に関する事項

なお、課税標準の特例が適用されるか、税額が高い等の価格（評価額）に関すること以外の事項についての不服申立ては、「行政不服審査法」に基づく「審査請求」の手続きが必要である。
委員会の審査は、原則として審査申出人と知事（都税事務所長）の双方から提出された書面をもとに行う。また、審査申出人は、希望する場合、委員会に対して口頭で意見を述べることができる（以下「口頭意見陳述」という。。口頭意見陳述を希望する場合、審査申出書の口頭意見陳述の希望欄の「有」に○を記入するい。）。なお、委員会が必要と判断した場合は、実地調査や口頭審理（審査申出人及び知事（固定資産の評価補助員が知事の代理人として出席する。）、その他関係者の出席を求め、公開で、双方の主張、争点、事実関係等を聴取して明らかにするための審理）を行う。

固定資産評価審査委員会の決定に不服があるときは、決定があったことを知った日の翌日から起算して6ヶ月以内に、裁決の取消を求めて訴訟を提起することができる。決定の日の翌日から起算して1年を経過すると、裁決の取消を求める訴訟は提起できない。固定資産評価審査委員会へ審査の申出をしないで、訴訟を提起することはできない。ただし、固定資産評価審査委員会が審査の申出を受けた日から30日以内に審査決定を行わない場合は、その申出を却下する決定があったものとみなして訴訟を提起することができる。



出典　東京都主税局HPより抜粋

1、固定資産評価審査委員会の位置づけ

最高裁平成2年1月18日判決（民集44巻1号253頁）は、固定資産評価審査委員会が登録価格の不服審査を担当する趣旨と口頭審理方式について、地方税法が固定資産の登録価格についての不服の審査を評価、課税の主体である市町村長から独立した第三者的機関である委員会に行わせることとしているのは、中立の立場にある委員会に固定資産の評価額の適否に関する審査を行わせ、これによつて固定資産の評価の客観的合理性を担保し、納税者の権利を保護するとともに、固定資産税の適正な賦課を期そうとするものであり、さらに、口頭審理の制度は、固定資産の評価額の適否につき審査申出人に主張、証拠の提出の機会を与え、委員会の判断の基礎及びその過程の客観性と公正を図ろうとする趣旨に出るものであると解され、そうであつてみれば、口頭審理の手続は、右制度の趣旨に沿うものでなければならないが、それはあくまでも簡易、迅速に納税者の権利救済を図ることを目的とする行政救済手続の一環をなすものであつて、民事訴訟におけるような厳格な意味での口頭審理の方式が要請されていないことはいうまでもないと判示する。

2、審査の申出をすることができる事項

3、審査の決定の範囲

固定資産評価審査委員会が行う審査は、事実の審理すなわち実態的な真実の発見を目的とする審査であって、決定もまたこのような事実審査の結果に基づいてなされるべきであるから、固定資産評価審査委員会は、審査申出人そのほかのものが提出した文書及び資料又は口頭弁論の結果に拘束されることなく、また各委員が実態

的に真実であると信ずるべき自由な心証に基づいて審理の決定を行う。しかしながら、固定資産評価委員会は、本来審査申出人の不服を審査することを目的として設置されているものであるから、審査申出人が有する不服の範囲を超えて審査決定することは許されない。審査申出人に不利な決定や不服申立て以上に有利な決定をすることはできない。不利益変更の規定（行政不服審査法40条5項）の準用規定はないが同様に取り扱うべきであると解されている（固定資産税逐条解説528頁）。

固定資産の価格に関する争訟は「固定資産評価審査委員会への審査の申出」「審査の決定」「決定の取消の訴え」である。固定資産評価員会が所属する市町村を被告として訴訟を提起することになるうかし、委員会が高い独立性を有している行政庁のために、委員会が被告となるなる市町村長を代表する権限を固定資産にあたえている。地方税法435条は、市町村長において固定資産評価審査委員会の点差の決定があった場合については、その通知に基づいて固定資産課税台帳に登録された価格等の修正、その旨の納税者への通知、固定資産税額の更正等の所用の措置をとらなければならない旨規定している。いわゆる固定資産評価委員会の決定に拘束力があることを明確にしている。

3、審理の対象

4、固定資産評価審査委員会の審理方法

固定資産評価審査委員会の審理方法は原則として書面審理で行う（地税法433条２項本文。平成 11 年改正参照）。しかし、審査申出人の要求があった場合には口頭意見陳述の機会があたえられ、的確に主張と立証を行う機会を保障している（地方税法433条２項ただし書き。行政不服審査法25条1項の「口頭で意見を述べる機会」と同等の保障が及ぶ。）。また、固定資産評価審査委員会が必要であると判断したときには公開・対審による口頭審理が行われる（地方税法433条6項。改正前には特別の事情があるときを除き、審査申出人の要請があったときには口頭審理によさなければならないとしていた（旧地方税法433条2項。この平成11年改正前の規定における口頭審理の正確については判例上も争いがあったところである。最高裁平成2年1月18日判決参照）。この改正は口頭審理手続における準司法手続の強化に求められるといえようとの見解もある（後藤269）。口頭審理が行われる場合は「審理のために必要がある場合においては」としており、一見すると口頭審理の必要性の判断は固定資産評価審査委員会の裁量の範囲内であるようにみえるが、委員会は一定の基準のもとに運用されることが望ましいといえる。

平成11年の法改正で書面審理主義が強化されたが、これは職権探知主義の強化とも受け取れるが、総額的運用を前提とした趣旨ではないといえよう。

最高裁平成2年1月18日判決（民集44巻1号253頁）は、固定資産評価審査委員会が登録価格の不服審査を担当する趣旨と口頭審理方式について、地方税法が固

定資産の登録価格についての不服の審査を評価、課税の主体である市町村長から独立した第三者的機関である委員会に行わせることとしているのは、中立の立場にある委員会に固定資産の評価額の適否に関する審査を行わせ、これによつて固定資産の評価の客観的合理性を担保し、納税者の権利を保護するとともに、固定資産税の適正な賦課を期そうとするものであり、さらに、口頭審理の制度は、固定資産の評価額の適否につき審査申出人に主張、証拠の提出の機会を与え、委員会の判断の基礎及びその過程の客観性と公正を図ろうとする趣旨に出るものであると解され、そうであつてみれば、口頭審理の手続は、右制度の趣旨に沿うものでなければならないが、それはあくまでも簡易、迅速に納税者の権利救済を図ることを目的とする行政救済手続の一環をなすものであつて、民事訴訟におけるような厳格な意味での口頭審理は予定されていなと判示する。しかし、可能な限り、不服事由を特定するに足る合理的に必要な範囲で評価の手順、方法、特に根拠を明らかして、審理手続きをすすめる必要がある。

・仙台高裁平成9年10月29日判決(判時1656号62頁。
・最高裁平成2年1月18日判決(民集44巻1号253頁)。
・大阪高裁昭和61年6月26日判決(民集44巻1号299頁)

5、固定資産の登録価格の評定基準日と価格調査基準日の関係。

固定資産税は、資産の所有という事実に着目して課される財産税であり、資産が土地である場合には土地の所有という事実に着目して課税するのであって、その更地価格を基礎として、賦課期日における所有者を納税義務者として課税されるのである。このような固定資産税の性質からすると、その課税標準又はその算定基礎となる土地の「適正な時価」(地方税法341条5号)とは、正常な条件の下に成立する当該土地の取引価格すなわち客観的な交換価値をいうものと解すべきである。同法附則17条の2及び18条によっても、他の時点を登録価格の算定基準日とする根拠とはならない。なお、客観的時価は賦課期日における現況を前提とする正常売買価格によるものであるから、その評価の過程における売買実例価額に含まれる将来における期待価格は含まないものとして評定すべきである(昭和38年12月25日付け自治事務次官通達「固定資産評価基準の取扱いについて」第2章第1節4(イ)参照)。

［5］評価基準へのあてはめ(適用)

・東京地裁平成8年9月30日判決(判例タイムズ957号187頁)
・東京地裁平成8年9月11日判決(民集57巻6号743頁)
・東京地裁平成10年9月30日判決(判例タイムズ1021号166頁)

三、審査決定取消訴訟の審理方式

審理の対象は、実体要件としては適正な時価か否か、手続き要件としては、審理手続、蹴って遺書の理由の不備等がある。事案によっては全部を取り消すことも一部のみを取り消すこともありうる。手続的瑕疵を理由とする取消請求の場合において、通常瑕疵が認定できる場合には取り消すこととなる。しかし、評価額自体の認定もできる場合においてはその取り合いかについては議論がある。土地の評価に実体的に影響しない場合は手続的瑕疵があっても取消事由にならないと判断することも可能であるようにみえる。手続的瑕疵の有無にかかわらず固定資産の価格について請求を棄却できるかということであるが(逆にいえば、納税義務者が手続的瑕疵を主張しているのに審査委員会が価格について適正である(誤りがない)ことを抗弁事由として提出できるか)、ここでの手続的違法は評価審査委員会の審査手続の違法であると解されるところ、そのような違法は原告が固定資産の価格に関する主張・立証を尽くしている場合には請求棄却決定すべきであるとの見解も有力である。

1、訴訟物(審理の対象)

訴訟物については、客観的時価説と評価要件(基準)適合説の対立が理論的には考えられる。前者は、当該固定資産の価格であり、時価の範囲内を超えているか否かが問題となる。後者は評価基準等に法的拘束力が存することから同基準に基づいて価格が決定されているか否かが問題となる。この点、上述の最高裁平成2年1月18日判決は、1.　固定資産評価審査委員会は、土地の登録価格の不服審査を口頭審理手続によって行う場合において、自ら又は市町村長を通じて、審査申出人が不服事由を特定して主張するために必要と認められる合理的な範囲で当該土地の評価の根拠等を知らせる措置を講ずべきであるが、審査申出人において他の土地の評価額と比較検討するため、他の状況類似地域における土地の評価額等を了知できるような措置を講ずることまでは要請されていない。　2.　固定資産評価審査委員会が口頭審理を行う場合において、口頭審理外で行った職権調査の結果を判断の基礎として採用し、審査の申出を棄却するときでも、右職権調査の結果を口頭審理に上程する手続を経ることは要しないと判示しており、そうすると前者の立場に立っているとも受け止められる。

最高裁平成二五年七月一二日判決は、土地の基準年度に係る賦課期日における登録価格の決定が違法となるのは、当該登録価格が、(一)当該土地に適用される評価基準の定める評価方法に従って決定される価格を上回るときであるか、あるいは(二)これを上回るものではないが、その評価方法が適正な時価を算定する方法として一般的な合理性を有するものではなく、又はその評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情が存する場合(推認が及ばず、又はその推認が覆される場合)であって、同期日における当該土地の客観的な交換価値と

しての適正な時価を上回るときであるということができる、と判示し、上記の二つの最高裁判決とは(一)について固定資産評価基準の法的拘束力を重視する立場を採用している 。すなわち、最高裁平成二五年七月一二日判決は、評価基準の定める評価方法に従って決定される価格を上回るときには時価との関係を論ずるまでもなく直ちに登録価格の決定が違法となるとするものである。

客観的時価説と評価要件(基準)適合説いずれにもよったものともいえる。適正な時価という視点からいえば(一)において、取り消された場合において、課税庁においてはあらためて評価額を算定して時価の範囲内であった場合にはどのようになるのか。坂本勝(最判解説民事篇平成一五年度(上)三七三頁〜三七三頁)は、「固定資産税評価審査委員会の決定の取消訴訟において審理される同決定の実体法上の適法要件は[Ⅰ]登録価格が賦課期日における適正な時価を上回らないこと(判決要旨Ⅰ)、[Ⅱ]登録価額が評価基準によって決定される価格を上回らないこととなる」とした上で、前記Ⅱを満たせば、評価基準に定める市街地宅地評価法の一般的合理性を媒介として、前記[Ⅰ]を満たすことが推認されるとしていた。最高裁平成一五年六月二六日判決において当該土地に適用される評価基準の定める評価方法に従って決定される価格を上回るときは直ちに違法として理解はしておらず、あくまでも推認のための要件であったところ、本件最高裁判決はさらに[1]の要件を適法要件と解している。本最高裁判決の徳地淳(ジュリスト一四六五号九一頁)は、(1)はこれまでの最高裁判決とは異なる理解にたっているとは解していないようであるが、これまでの最高裁の判断と異にするといわざるを得ないであろう。

2、家屋の評価方法と審査の対象

(1)東京地裁平成二三年一二月二〇日判決の意義

[1]地方税法三四九条一項は，家屋に対して課する固定資産税の課税標準は，当該家屋の基準年度に係る賦課期日における価格で家屋課税台帳等に登録されたものとする旨定め，同法三四一条五号は，「価格」とは適正な時価をいう旨，また，同条六号は「基準年度」とは，昭和三一年度及び昭和三三年度並びに昭和三三年度から起算して三年度又は三の倍数の年度を経過したごとの年度をいう旨それぞれ定めている。そこで、建築当初の評価により固定資産税台帳に登録された価格についての審査申出期間や出訴期間が経過した後に、建築当初の評価が不合理であることを理由として、その後の基準年度の評価を争うことができるか否かが問題となる。建築当初の評価により固定資産課税台帳に登録された価格についての審査申出期間や出訴期間が経過した後においては建築以降当該係争年度の前年度までの間の当該家屋に係る固定資産税の各賦課処分(納税通知)については公定力が確定していることから、本件家屋の平成一八年度の再建築費評点数も当該家屋の建築当初の評価を前提としてなされていることなどを理由に、固定資産評価審査委員会への審査の

申立て、同決定の取消し訴訟が許されるか、許されるとするといかなる場合に違法となるかである。この点についてはこれまで論じられてこなかったあらたな争点であるといえよう。

[2]地方税法三四九条二項、三項は、第一年度(基準年度の翌年度をいう。)及び第三年度第一年度の翌年度(昭和三十三年度を除く。)をいう。)の固定資産税の課税標準については原則として当該家屋の基準年度(昭和三十一年度及び昭和三十三年度並びに昭和三十三年度から起算して三年度又は三の倍数の年度を経過したごとの年度をいう。)の価格とするものとされているところ、同法四三二条一項ただし書は、第一年度及び第三年度における土地又は家屋の価格に不服がある場合には、基準年度の価格によることが不適当となる特別の事情を主張する場合に限り(同法三四九条一項一号参照)、所定の期間内に、審査の申出ができるものとしている。ここでの特別の事情はきわめて限定的なものであり、第一年度及び第三年度の固定資産税の課税標準についての審査申出は例外的なものとしてその審査申出の対象を限定している。なお、固定資産の価格等についての決定及び審査は、固定資産税の課税手続中、中心的な地位を占めるものであり、納税者の権利義務に直接影響を及ぼす事項である上、いったん右価格が確定した後は、固定資産税の賦課についての不服申立理由とすることができないことからすれば、固定資産評価審査委員会の審査の決定に、取消事由を超える重大かつ明白な瑕疵があると主張する納税者においては、抗告訴訟としては取消訴訟のほかに出訴期間の制限のない無効確認等を求める訴えを提起できると解するほかない(大阪高裁昭和五六年七月三一日判決・行裁例集三二巻七号一三五六頁等)と解される 。

なお、地方税法は、固定資産評価審査委員会に審査を申し出ることができる事項について不服がある固定資産税等の納税者は、同委員会に対する審査の申出及びその決定に対する取消しの訴えによってのみ争うことができる旨を規定するが、同規定は、固定資産課税台帳に登録された価格自体の修正を求める手続に関するものであって(435条1項参照)、当該価格の決定が公務員の職務上の法的義務に違背してされた場合における国家賠償責任を否定する根拠となるものではないことから(最高裁平成22年6月3日判決・民集64巻4号1010頁)、別途国家賠償請求を行うことは可能である 。

このような規定のもとで、本件における争点は、(一)建築当初の評価により固定資産税台帳に登録された価格についての審査申出期間や出訴期間が経過した後に、本件家屋の建築当初の単位当たり再建築費評点数の算出が誤っていることを理由として、平成一八年度価格の妥当性を争うことが許されるか否か、(二)許されるとした場合において、本件再調査において本件家屋の建築当初の単位当たり再建築費評点数を算出するに当たり、各評点項目の補正項目に対して適用された補正係数は適正であったか否か、である。

3、東京地裁平成二三年一二月二〇日判決の意義～東京高裁平成二五年四月一六日判決との相違

［1］東京地裁平成二三年一二月二〇日判決は、地方税法上、固定資産税課税台帳の登録価格について不服があるときは原則として基準年度の価格について所定の審査申出期間内に固定資産評価審査委員会に対して審査の申出をすべきものとし、第一年度及び第三年度（における価格については審査の申出をすることができる場合を限定し、これらの方法及び固定資産評価委員会の決定に対する取消訴訟によらなければ価格を争うことができないこととしていることの趣旨として、（一）固定資産課税台帳の登録価格を早期に確定させることにより、固定資産税に関連する事項についての法的安定性を確保すること、（二）建築以降当該係争年度の前年度までの間の当該家屋に係る固定資産税の各賦課処分は、当該家屋の建築当初の評価を前提としてされていることから、非木造家屋の評価を争う際に、建築当初の評価の誤りを無制限に主張できることとすると、既に確定した固定資産税の各賦課処分の前提問題となった建築当初の評価額についての争いがいつまでも蒸し返されること、（三）建築当初の評価から時間が経過すればするほど、評価の対象となった家屋には経年変化が生じるとともに、建築当初の建築関係書類が廃棄又は紛失されることがあることから、時の経過と共に建築当初の評価に誤りがあったかどうかを的確に判断することが困難であること、を掲げている。これに対して、東京高裁平成二五年四月一六日判決は（一）のみをその根拠として摘示するにとどめている。東京地裁平成二三年一二月二〇日判決が掲げる（二）（三）の根拠は宅地等の土地とは異なる、家屋についての固有な事象であるともいえよう。

しかし、この趣旨の理解に係る相違は後に述べるように、少なからず審査の対象の範囲や違法性の判断基準にも影響を与えているようにみえる。

このような趣旨を受けて、建築当初の評価により固定資産課税台帳に登録された価格についての審査申出期間や出訴期間が経過した後においては建築以降当該係争年度の前年度までの間の当該家屋に係る固定資産税の各賦課処分（納税通知）については公定力が確定していることから、本件家屋の平成一八年度の再建築費評点数も当該家屋の建築当初の評価を前提としてなされていることなどを理由に、固定資産評価審査委員会への審査の申立て、同決定の取消し訴訟が許されるか、許されるとするといかなる場合に違法となるかである。

［2］東京地裁平成二三年一二月二〇日判決は、（一） 基準年度における家屋の課税標準は当該家屋の基準年度に係る賦課期日の「適正な時価」（客観的な交換価値）（地方税法三四九条一項、三四一条五号）であること、（二）市町村長が登録された価格等に重大な錯誤があることを発見した場合には、登録価格の再調査などを行い、価格を修正して登録しなければならないこと（同法四一七条一項）を根拠に、建築当

初の評価により固定資産課税台帳に登録された価格についての審査申出期間や出訴期間が経過した後にあっては、「建築当初の評価において適切に評価できなかった事情がその後に判明したような場合」や、「建築当初の評価の誤りが重大で、それを基礎にその後の家屋の評価をすることが適正な時価の算定方法として不合理であると認められるような場合」に限っては、建築当初の評価が不合理であることを理由として、その後の基準年度の価格を争うことも認められるとする 。地方税法四一七条一項は再調査の規定であり、この規定をそのよりどころとすることに疑義は存するが、市町村長による再調査と固定資産評価委員会による審査の要件をパラレルに理解をしようとしているものと解される。そのうえで、建築当初の本件家屋の再建築費評点数を算出するに当たり、各部分別評価において適用された補正係数に重大な誤りがあるといえるか否かについて検討を加えている。東京地裁平成二三年一二月二〇日判決は上記の二つの例外的許容場面に限っては公定力（取消制度の排他性）が当該基準年度の審査に及ばないものと解しているようにみえる。評価の誤りについては重大性要件を求めているところに特徴がある。二つの例外的許容場面に限って建築当初の本件家屋の再建築費評点数について争うことが可能であるところ、これが立証された場合にはその価格が適正な時価であると推認されないこととなるものと解される。

東京高裁平成二五年四月一六日判決は、本件家屋の平成一八年度価格は、固定資産評価基準に従って決定されたものということができ、特別の事情の存しない限り、その適正な時価であると推認される（以下、この推認のことを「本件推認」という。）というべきであるが、これに対して納税者が本件推認を覆すに足りる事情が存在することを主張立証したとき（すなわち、「本件家屋の建築当初の再建築費評点数の算出が固定資産評価基準に従っておらず、その算出に誤りがあることの主張立証がされたとき」）は、同算出を正しくやり直し、これに基づいて前年度（平成一七年度）の再建築費評点数を算出した上で、これに平成一八年度評価基準が定める再建築費評点補正率を乗じて再建築費評点数を算出し、これに基づいて平成一八年度の価格が決定されるべきであり、本件決定のうちその価格を超える部分は違法なものとして取り消すべきことになる。」と判示する（本控訴審判決は、特別の事情の範囲を広範囲にとられて、後述最高裁平成二五年七月一二日判決・民集六七巻六号一二五五頁、本誌二二〇一号三七頁 ）における、土地の基準年度に係る賦課期日における登録価格の決定が違法となるのは、「当該土地に適用される評価基準の定める評価方法に従って決定される価格を上回るときである」との判断と親和性がある 。）。

［3］東京高裁平成二五年四月一六日判決は、通常、不服申立期間を経過すれば公定力が確定し、不可争力が発生するところ、東京高裁平成二五年四月一六日判決は、なんら不服申立期間又は出訴期間が経過しているにもかかわらず、固定資産評価委員会の決定に対する取消争訟において建築当初の評価により固定資産課税台帳に

登録された価格について平成一八年度基準年度において争うことを許容する。このような東京地裁平成二三年一二月二〇日判決や東京高裁平成二五年四月一六日判決の前提には、不服申立てによる審査の対象はあくまでも「適正な価格（時価）」であり、それが「当該基準年度の価格」（本件であれば平成一八年度の価格）である以上は審査の対象となるべきである、また、そのような結果固定資産評価審査委員会や裁判所の判断の効力が当該基準年度の前年度以前の固定資産税の賦課処分の効力に直接影響を及ぼすわけではないとする判断が存する。

行政法の一般法理からいえば、公定力のもとで建築当初の評価により固定資産課税台帳に登録された価格は確定しており、再度審査の対象にすることには無理があるようにみえる。

しかし、在来分の非木造家屋に係る再建築費評点数について、原則として、基準年度の前年度における再建築費評点数に再建築費評点補正率を乗じることによって求めることとしていることからして、再建築費評点補正率のみが審査の対象になるのではなく、地方税法四三二条一項の文言からも、基準年度の前年度における再建築費評点数を含めた価格そのものが基準年度ごとに評価の対象となること（三年ごとの仕切り評価）を当然の前提としていると解さざるを得ない。地方税法四三二条一項は、「固定資産税の納税者は、その納付すべき当該年度の固定資産税に係る固定資産について固定資産課税台帳に登録された価格（略）について不服がある場合においては、第四百十一条第一項の規定による公示の日から納税通知書の交付を受けた日後六十日まで（略）、文書をもつて、固定資産評価審査委員会に審査の申出をすることができる」と規定しており、あくまでも審査の対象は、「固定資産について固定資産課税台帳に登録された価格」である。東京地裁平成二三年一二月二〇日判決が引用する最高裁平成一五年六月二六日判決、東京高裁平成二五年四月一六日判決が引用する最高裁平成一五年七月一八日判決（裁判集民事二一〇号二八三頁）は、固定資産評価基準が一般的な合理性を有するといえるか、同基準が定める評価の方法によっては当該固定資産の価格を適切に算定することができない特別の事情の存しない限り、適正な時価であると推認するのが相当であると解しており、評価基準に基づいた価格が「適正な時価」（客観的な交換価値）であると推認されるとしており、基準年度に係る固定資産課税台帳に登録された価格が適正な時価であるか否かが判断されるべきであるとしていることから、審査の対象は建築当初の本件家屋の再建築費評点数を算出するに当たり、各部分別評価において適用された補正係数以外の平成一八年度基準年度に係る固定資産課税台帳に登録された価格の算定における本件家屋の評価に係る際建築費評点補正率の適用に限定する必要はないといえる。

建築当初の評価において適切に評価できなかった場合にはその後の基準年度における価格に建築当初の評価誤りが承継されると考えて違法性が承継されたと考える余地もあろうが、違法性の承継の理論を検討するまでもなく基準年度の価格自体は、地方税法三四二条一項で毎年適正な時価との関係において審査の対象になりうることは明文のうえから明らかであるといえよう 。ここはいわゆる「違法性の承継」の問題ではないといえよう。このような状況は、国税における更正処分が不服申立期間を経過した後に、再更正処分を争うのと同様の関係にあるといってよかろう。

[4]東京地裁平成二三年一二月二〇日判決は、まず、建築当初の本件家屋の再建築費評点数を算出するに当たり、各部分別評価において適用された補正係数に重大な誤りがあるといえるか否かについて検討しているが、次元の異なる場面であり、理論的に整合する必要は存しない。

東京高裁平成二五年四月一六日判決は、原判決のこの要件を見直し、重大要件を求めておらず、さらに建築当初の本件家屋の再建築費評点数の審査に係る門戸を開いている。建築当初の評価により固定資産課税台帳に登録された価格について、当該基準年度前の基準年度の固定資産の価格が当該不服申立期間や裁決の取消しに係る出訴期間が経過した後にあっては争えないことは当然であるが、当該基準年度において固定資産課税台帳等に登録された家屋の価格については当然に争えると解すべきである。

なお、第一年度及び第三年度における価格についての審査の申出にあたり、当該基準年度における価格（建築当初の評価により固定資産課税台帳に登録された価格）を争うことは許されない（地方税法四三一条一項ただし書参照）とすることに異論はなかろう。

おわりに

一、実務に与える影響～評価基準の法的拘束力と「適正な時価」の推認

1、最高裁平成二五年七月一二日判決の評価

[1]最高裁平成二五年七月一二日判決は、土地の基準年度に係る賦課期日における登録価格の決定が違法となるのは、当該登録価格が、（一）当該土地に適用される評価基準の定める評価方法に従って決定される価格を上回るときであるか、あるいは（二）これを上回るものではないが、その評価方法が適正な時価を算定する方法として一般的な合理性を有するものではなく、又はその評価方法によっては適正な時価を適切に算定することのできない特別の事情が存する場合（推認が及ばず、又はその推認が覆される場合）であって、同期日における当該土地の客観的な交換価値としての適正な時価を上回るときであるということができる、と判示し、上記の二つの最高裁判決とは（一）について固定資産評価基準の法的拘束力を重視する立場を採用している 。すなわち、最高裁平成二五年七月一二日判決は、評価基準の定める

評価方法に従って決定される価格を上回るときには時価との関係を論ずるまでもなく直ちに登録価格の決定が違法となるとするものであろう。
⇒この判決は、固定資産税評価審査委員会の審理や裁判所の審理、さらには課税庁における評価実務に大きな影響をあたえる。

2、東京高裁平成二五年四月一六日判決の評価
[2]東京高裁平成二五年四月一六日判決は根切り工事の補正項目「地盤」の補正係数に誤りがあったと判断して直ちに登録価格の決定を違法と判断しており、すでに最高裁平成二五年七月一二日判決によっていたとも評価しうる。そうであれば、それを踏まえて東京高裁平成二五年四月一六日判決は判示されてきることといえる。最高裁平成二五年七月一二日判決の結論の妥当性はともかくも、東京地裁平成二三年一二月二〇日判決の枠組みは納税者の権利救済の要請と固定資産税の評価に係る行政上の法関係の早期安定の要請という二つの要請を意識したものということもできようが、あえて重大性要件を求める必要はないものといえよう。
　最高裁平成二五年七月一二日判決の違法性判断基準が家屋にも適用されると解されるところ、建築当初の評価により固定資産課税台帳に登録された価格について、当該基準年度前の基準年度の固定資産の価格が当該不服申立期間や裁決の取消しに係る出訴期間において、当該基準年度において固定資産課税台帳等に登録された家屋の価格については、当然に争えると解すると、課税庁にとっては大きな訴訟法上のリスクとなろう。

3、最高裁判決に対する実務への影響

二、固定資産の評価方法の再検討の必要性
家屋の評価～取得価額方式の適用範囲～東京都の動き注視
減価償却資産～「適正な時価」～納税者の負担緩和の必要性

三、自治体間での評価方法の違いはどのように考えていくか
地方税法の解釈による自治体間の相違、固定資産評価基準等のきめ細かさの違い
いつでも固定資産税は取り戻せるか～国法レベルでの統一基準の必要性
空き家対策と固定資産税制～特定空き屋と「家屋」のズレ～自治体の対応に温度差
⇒空き家は減少するか⇒実効性への疑問？

四、固定資産税に対する不服はどのような争訟となるか
固定資産評価審査委員会の審理方式～争点主義的運営？
⇒「異議申立制度の意義について」の検討があっても？

固定資産評価審査委員会裁決の取消訴訟～総額主義

審査の申出、訴訟を毎年度許容する方向での検討
固定資産税はブラックボックスか～固定資産の評価にあたっての情報開示（納税者が検証可能な情報の提供）

五、固定資産税による政策税制の限界
固定資産税の軽減、免除等とその経済的な効果
設備投資促進を目的とした固定資産税の償却資産課税に関する税制措置

（以上）

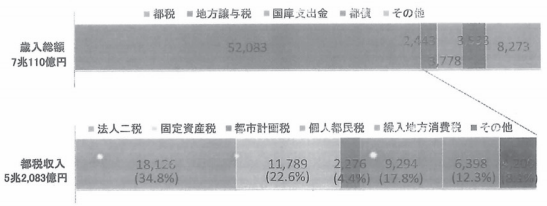
資料１

1　都税における固定資産税

都税収入に占める固定資産税の割合

○ 特別区内の固定資産税は、東京都が課税（地方税法 §734①）
○ 固定資産税は、都税収入の23%（都市計画税を含めると27%）を占める重要な財源

＜平成28年度東京都一般会計当初予算＞

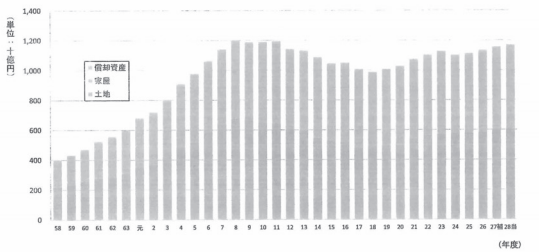


注1　単位：億円、パーセントは構成比
　2「法人二税」は、都民税（法人）と法人事業税の合計をいう。

1　都税における固定資産税

固定資産税の資産別の税収推移

○ 土地のウェイトが大きいため、地価の変動により税収が大きく増減
○ 家屋の税収は安定的で、微増の傾向



注1　昭和58年度から平成26年度までのデータは、「東京都税務統計年報」より作成
　2「27補」は27年度補正後予算額、「28当」は28年度当初予算額

出典　東京都「固定資産評価に関する検討会」のＨＰ会議資料より抜粋

資料２

土地評価のしくみ

売買実例価額方式　：　売買実例価額に基づいて評価額を求める方法
※宅地については、地価公示価格等の７割を目途

＜例＞宅地の評価方法（市街地宅地評価法）

宅地の用途・道路の状況・公共施設からの距離等を考慮して地区、地域を区分し、地域内の標準的な宅地（標準宅地）を選定

⇩

標準宅地の評価　⇦（7割）　地価公示価格等の活用
※ 売買実例価額をもとに求められる

⇩

標準宅地が沿接する主要な街路の路線価の付設、その他の街路の路線価の付設

⇩

各宅地の評価

※ 地価下落が認められる場合、毎年度、価格を見直すことができる。

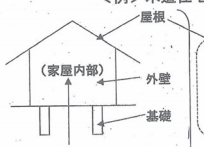
新築家屋の評価のしくみ

再建築価額方式　：　評価の対象となった家屋と同一のものを新築する場合に必要な建築費をもとに評価額を求める方法
（家屋を公平に評価するためにふさわしい方法）

⇩

再建築価額の算出 ➡ 屋根、外壁、天井等の部分別の評価を積み上げ

＜例＞木造住宅



柱・壁体、造作、内壁、天井、床、建具、建築設備

（その他）仮設工事、その他工事

部分別に評価を実施

（具体例）
○瓦屋根の場合の評点数（建床面積１㎡あたり）
上　20, 870
中　13, 950
並　10, 120
勾配等による補正あり

部分別の評価を積み上げ

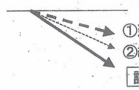
税制調査会　固定資産税等説明資料　平１４．１０．１７から抜粋

家屋の評価替えの基本的なしくみ

再建築価額方式 ： 新築時に再建築価額方式により評価された家屋について、評価替え時点における建築費をもとに評価額を求める方法（膨大な家屋を一括公平に評価するためにふさわしい方法）

評価替えに影響を与える要因
① 建設物価の変動（インフレかデフレか？）
② 経年による減価（何年経過しているか？）

＜現　在＞



経年による減価に加え、建設物価も下落するので、評価額は引下げ。

（参考）＜物価上昇期＞

①>②の場合は、本来評価額は上昇するが、据置措置により評価額据置き。

償却資産の評価のしくみ

取得原価方式 ： 取得価額を基礎として、取得後の経過年数に応じた減価（税務会計上の減価償却に対応）を考慮して評価。

※評価額の最低限度は取得価額の100分の5

評価額 ＝ 取得価額 － 耐用年数に応じた控除額（減価額）

(1) 取得価額　償却資産を取得するために「通常支出すべき金額」
⇒ 法人税における取得価額に対応

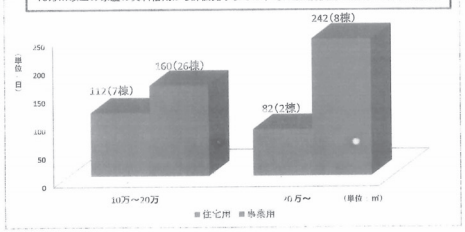
(2) 控除額（減価額）
① 法定耐用年数（財務省令）に基づく減価率（定率法）により算出される額
② いわゆる増加償却（資産の使用時間が一般的な使用時間を著しく超えて使用された場合）や陳腐化償却（技術の進歩等により資産が著しく陳腐化した場合）に対応した控除額（減価額）の加算が認められる。

東京都における家屋評価の状況

大規模家屋の評価に要する平均日数

○ 大規模化・複合用途化した事業用家屋ほど、評価完了までに要する期間が長い
⇒ 評価に要する期間　住宅用家屋 ≦ 事業用家屋 ≦ 大規模な事業用家屋
⇒ 床面積の増加・用途の複合化により建築資材等が多くなり、施工量調査が煩雑化するためと考えられる。

10万㎡以上の家屋の資料借用から評価完了までの平均日数（規模別）（過去10年間43棟分）



注「10万～20万」の住宅用家屋の場合、設計変更が行われた家屋が含まれていることから、平均日数が引き上げられている。

再建築価格方式の課題

膨大な資材の評点項目へのあてはめ

○ 評価基準：簡素化・合理化を目的とした評点項目の整理統合が進行（昭和39年：約850種 ⇒ 平成27年：約500種）
○ 部の実態　大規模家屋に施工される資材は種類・数量ともに膨大なため、評点項目へのあてはめがむしろ煩雑、困難化

＜例：合成樹脂板＞

24基準：12種類	
塩化ビニル	3．2．1mm厚
メラミン	2.0．1.6．1.2mm厚
ポリカーボネート	4．3．2mm厚
アクリル	3.0．2.0．1.0mm厚

⇒

27基準：3種類	厚みの区分
塩化ビニル	あり
-	
ポリカーボネート	
アクリル	なし

◇ 厚みの区分と「メラミン」の分類がなくなったため、項目数が減少
⇒ 施工資材に該当する評点項目がない場合、補正率（「施工の程度」）の適用等の判断が必要

◇ 評点基準表に該当する評点項目がないが、都内において施工が多い資材は、評価基準の規定に基づき、東京都において建築単価を調査し、再建築費評点基準表を設定
ただし、建築工事の市場単価に関する書籍等から標準的な単価が把握できない場合、評点項目の設定が困難

＜例：ガラス＞
◇ 設定例
・フロート板ガラス（透明）：評価基準上では3,5,6mm厚のみ設定 ⇒ フロート板ガラス（透明・8,10,12,15,19mm厚）
・強化ガラス：評価基準上では6mm・10mm厚のみ設定 ⇒ 強化ガラス（フロート・12mm厚）　など計11項目を設定

出典　東京都「固定資産評価に関する検討会」のＨＰ会議資料より抜粋

資料４

これまで国で検討されてきた新たな評価方式

広域的比準評価方式

◎ これまで国においては、評価の簡素化・合理化に向けて、再建築価格方式を前提とした新たな評価方法として、広域的比準評価方式、㎡単価方式について、また、必ずしも再建築価格方式を前提としない評価方法として、取得価格方式について検討が行われてきた。

◇ 広域的比準評価方式

都道府県等の一定の地域内に所在する家屋を、その実態に応じ、構造、程度、規模等の別に区分し、それぞれの区分ごとに標準とすべき家屋を標準家屋として定め、そこから比準して評価する方式

＜算出方法＞

① 家屋を構造等から類似したグループに分け、その中から標準家屋を選定（実在する家屋の中から選定）
② 標準家屋について、部分別評価により再建築費評点数を付設
③ 評価対象家屋と標準家屋を比較し、その差を補正して評価額を算出

・ 部分別評価に比べ、評価が簡素化し、また、広範囲で同一の標準家屋を適用することで、広域的に評価が均衡するなどの利点が挙げられる。さらに、中小の市町村にとっては、標準家屋の設定が不要となり、事務の軽減にもつながる。

・ 一方で、対象家屋が、住宅等類型化しやすいものに限定されることや、部分別の積算でないため、精緻な評価を求める納税者には理解されにくいなどの課題も指摘されている。

注 平成17年度「家屋に関する調査研究委員会」報告書（（一財）資産評価システム研究センター）をもとに作成

これまで国で検討されてきた新たな評価方式

㎡単価方式

◇ ㎡単価方式

基準となる家屋の延べ床面積１㎡当たりの再建築費評点数を再建築価格基準単価（㎡単価）とし、これに補正率及び評価対象家屋の延べ床面積を乗ずることにより評価する方式

＜算出方法＞

① 家屋を構造等から類似したグループに分け、その中から基準家屋を選定（実在する家屋でなくてもよい。）
② 基準家屋について、部分別評価により再建築費評点数を付設し、延べ床面積１㎡当たりの価格（㎡単価）を算出
③ 個々の評価対象家屋に対し、家屋の価格を決定する要因について基準家屋との対比を行い、補正率を乗じて㎡単価を補正し、これに計算単位（延べ床面積）を乗じて再建築費評点数を算出

・ 部分別評価に比べ、評価が簡素化し、また、全国で同一の基準家屋を適用することで、全国的に評価が均衡するなどの利点が挙げられる。さらに、個々の団体で基準単価を設定する必要がないため、全市町村で、事務の軽減にもつながる。

・ 一方で、対象家屋が、住宅等類型化しやすいものに限定されることや、部分別の積算でないため、精緻な評価を求める納税者には理解されにくいこと、さらに、全国で地域差があるため、全国統一の基準家屋の設定が困難であるなどの課題も指摘されている。

注 平成21年度「家屋に関する調査研究委員会」報告書（（一財）資産評価システム研究センター）をもとに作成

出典　東京都「固定資産評価に関する検討会」のＨＰ会議資料より抜粋

これまで国で検討されてきた新たな評価方式

取得価格方式

◇ 取得価格方式

事業用家屋について、申告された取得価格を基礎として、取得後の経過年数に応じた減価を考慮して評価する方式

＜算出方法＞

評価額 ＝ 取得価格（※1）× 調整率（※2） × 経年減点補正率

※1「取得価格」…固税における「取得価額」：建物の建設又は購入費用＋事業の用に供するために直接要した費用
※2「調整率」 … 再建築価格方式で評価された既存家屋との評価水準の均衡を図るための一定の率

・ 対象を事業用家屋に限定すれば、法人税等税務会計における取得価格を固定資産の取得価格として申告できることから、新たに申告義務を課されることの負担感は大きくなく、国税とのカウンターチェックも可能となる。さらに、納税者の納得感が得られやすいこと、行政事務が効率化することなどの利点が挙げられる。

・ 一方で、事業用と非事業用の複合用途家屋は取得価格方式と再建築価格方式が混在することや、建築物価変動を評価額にどう反映するかなどの課題が指摘されている。

注 平成17年度「固定資産税制度に関する調査研究委員会」報告書（（一財）資産評価システム研究センター作成）をもとに作成

諸外国における事業用資産の評価方法

アメリカ合衆国（イリノイ州）

課税対象資産	土地及び土地に恒久的に付着する建築物（Improvements） ※土地・建築物は一体として評価・課税
課税標準額	時価（market value） 「売り手と買い手の双方が売買についての知識を有しており、十分に時間をかけて合理的な判断を行い、売買が不当な圧力を受けないと仮定した場合における、競争・公開市場において資産が売却されるであろう価格」
評価方式	「市場のデータ（market data）」：類似資産の販売実例価格 「費用（cost）」：再建築に要する費用 「所得（income）」：将来得られるであろう所得の現在価値 これらの要素を用いて時価（評価額）を決定し、原則、原地等以外は、時価の3分の1で評価
評価替え	4年に1度
税率・税額	課税標準を賦課総額（必要予算から算出）で除することで税率を確定する。ただし、税率には上限が設けられている。
その他	・州歳入省による平準化（equalization） 評価額の決定後、郡内・郡間で評価水準に差異がある場合、評価額と実際の資産の売却価格の比率を調査し、売却価格の3分の1よりも高い、又は低い場合、一定の係数をかけて評価額を平準化

注 以下の書籍をもとに作成
・「主要先進国における住宅・不動産保有税制の研究～歴史的変遷と現行制度ならびに我が国への示唆～」（海外住宅・不動産税制研究会 編著）

出典　東京都「固定資産評価に関する検討会」のＨＰ会議資料より抜粋

出典　東京都「固定資産評価に関する検討会」のＨＰ会議資料より抜粋

諸外国における事業用資産の評価方法

英国（イングランド）

	Business Rate（非居住用不動産に課税）	Council Tax（居住用不動産に課税）
課税対象資産	非居住用不動産である土地・建築物のほか、償却資産（機械・設備等）、商業的利益を生み出す資産（電波塔、広告権等） ※土地・建築物は一体として評価・課税	居住用の土地・建築物、及びそれらと一体となっている設備等 すべて一体として評価・課税
課税標準額	年間査定賃料（収益還元法）	市場価値（Open Market Value） 「各住戸が公開市場（Open Market）で売却された場合に付されるであろう価格（1991年4月1日時点）」に基づく資産価値
評価方式	実際に支払われている賃料ではなく、賃料のほか修繕費や保険料、その他の必要経費を含んだ通常の場合の年間賃料に相当する額を算出	新築物件であっても、同時点での価格が求められる。家屋や設備の傷み、経年減価は考慮せずに評価額を決定
評価替え	5年に1度（評価替えの2年前の4月1日時点での実質賃料データにより、全不動産の価値を査定）。直近の見直しは2010年4月だが、次回の見直しは2017年。	10年に1度（政治的な事情で実施はされていない） 増改築があっても再評価はせず、売却により価値が顕在化したときに評価額の見直しが行われる。
税率・税額	年間賃料（国の評価庁が査定）× 乗数（消費者物価指数によって変動）	資産を評価額に応じて8つの価格帯に分け、価格帯ごとに課税額を決定

注　以下の書籍等をもとに作成
・「主要先進国における住宅・不動産保有税制の研究～歴史的変遷と現行制度ならびに我が国への示唆～」（海外住宅・不動産税制研究会 編著）
・平成26年度「地方税における資産課税のあり方に関する調査研究」（（一財）資産評価システム研究センター）

諸外国における事業用資産の評価方法

ドイツ

課税対象資産	・農林業用資産：土地、建物のほか、家畜、機械、器具など ・農林業用資産以外の資産：土地と建物
課税標準額	「統一価額」・・・国の鑑定委員会が市町村の区域ごとに作成 旧西ドイツ地域　1964年時点の市場価値 旧東ドイツ地域　1935年時点の市場価値
評価方式	・一般的な不動産：収益価格方式 （統一価額 ＝ 年間粗賃料 × 法定倍率 × 増額・減額調整） ・特殊な不動産：実態価格方式（原価法） （統一価額 ＝【土地価格 ＋ {建物価格 ± 増額・減額調整} ＋ {外部付属施設価格 ± 増額・減額調整}】× 乗率（50～85%））
評価替え	行われない
税率・税額	統一価額 × 租税算定率（全国一律：用途ごと）× 賦課割合（市町村が独自に決定）
評価方式（補足）	・年間粗賃料：住宅の賃借人がその利用の対価として一年間に支払う金額 ・法定倍率　：不動産の種類や所在市町村に応じて法定された倍率 ・増減額調整：騒音や臭気、土地の形状等に応じた調整率 ・乗率　　　：3資産の合算額と市場価格との調整、経済状況や自治体の規模、不動産市場の状況等による。

注　以下の書籍等をもとに作成
・「主要先進国における住宅・不動産保有税制の研究～歴史的変遷と現行制度ならびに我が国への示唆～」（海外住宅・不動産税制研究会 編著）
・平成26年度「地方税における資産課税のあり方に関する調査研究」（（一財）資産評価システム研究センター）

資料５

出典　東京都「固定資産評価に関する検討会」のＨＰ会議資料より抜粋

新たな評価方法の方向性

取得価額活用方式の定義（案）

◎ 今後検討すべき「取得価額活用方式（仮称）」を、仮に次のような方式と定義して今後検討していくこととしてはどうか。

<u>大規模事業用建築物について、家屋の工事原価に調整率及び時点修正率を乗じた値を再建築費相当点数とする方式</u>

<再建築費相当点数の算出方法>

<u>取得価額活用方式における再建築費相当点数 ＝ 工事原価（※1）× 調整率（※2）× 時点修正率（※3）</u>

※1「工事原価」・・・評価対象家屋の工事原価（資材費及び労務費）
「工事原価」に関する定義の検討はP10より。なお、実際の工事費の中から「工事原価」に該当する工事種目を課税庁で把握し、納税者に提示することを想定
※2「調整率」　・・・現行の方式で評価された家屋との評価水準の均衡を図るための一定の率
※3「時点修正率」・・・建築工事の発注時期による建築物価の差を補正するための率
修正によりあわせる時点は、評価基準上の価格基準時点（基準年度の属する年の2年前の7月）

・あくまで、<u>「工事原価」をもとに「再建築費相当点数」を算出する方式であり、再建築価格方式の一類型と考えている</u>ため、再建築費相当点数の算出以外は、再建築価格方式を踏襲する。

<新増分の評価額の算出方法>

<u>評価額 ＝ 再建築費相当点数 × 損耗の状況等による減点補正率 × 評点一点当たりの価額</u>

注「再建築価格方式」による評価額の算出方法
・新増分：評価の対象となった家屋と同一のものを、評価の時点において新築するものとした場合に必要な建築費（再建築価格）を、各部分別に評価して積み上げることで求める。
・在来分：基準年度の前年度における再建築費評点数に3年間の建築物価の変動を反映（再建築費評点補正率を乗じる）して算定し、これに損耗の状況による減価を行い評価額を求める。

「取得価額活用方式」と「再建築価格方式」の関係

再建築費評点数と実際の工事原価の差

○ 固定資産評価基準上の「工事原価」は、標準的な工事原価（資材費・労務費）を示したものであり、実際の工事見積書上の「工事原価」は、資材費・労務費以外の利潤等も含んだ額であると考えられるため、<u>両者の間には差がある</u>。

<固定資産評価基準上の「工事原価」>
・主体構造部（鉄骨）の標準評点数の積算基礎

1．主体構造部等

評点項目	資材費評点数	施工費評点数	合計評点数	単位当たり標準評点数
鉄骨（１トン当たり）	82,133	79,600	161,733	161,730

鉄骨
単位当たり
標準評点数合計
161,730点

<工事見積書上の「工事原価」>
・主体構造部（鉄骨工事）の例

細目	形状・寸法	数量	単位	単価	金額
6.鉄骨工事				円	円
（本館）					
H形鋼	SM50A	362	t	91,440	33,101,280
工場加工費		449.9	t	83,640	37,629,636
現場溶接費		220	m	1,200	264,000
建方	83.75/㎡	449.9	t	17,040	7,666,296
運搬費		449.9	t	2,550	1,147,245

鉄骨工事
資材費及び労務費
単価合計（注）
195,870円

注　鉄骨工事のうち、資材費及び労務費に該当すると考えられるものについてのみ単価を合算

（参考：再建築費評点数の構成モデル）

資料６

固定資産税の透明化に関するこれまでの取組み

固定資産税に対する納税者の信頼を確保し、また、市町村の評価・課税事務の一層の適正化を図る等の目的で、これまで次のような取組みを実施。

１．固定資産税路線価等の公開（平成３年度から推進。14年度に法定化）

固定資産税評価における路線価等について、市町村に備え付ける図面により公開。順次、公開する路線価等の地点を増やしている。

平成３年度評価替え　約４万地点　　平成６年度評価替え　約37万地点
平成９年度評価替え　約393万地点　平成12年度評価替え　約434万地点

２．固定資産税評価額の納税者に対する開示（平成１５年度から実施）

縦覧制度を改正し、個別の土地及び家屋の評価額などを記載した縦覧帳簿を、一定期間、市町村（特別区、政令市は区）内の納税者に対して開示。

（参考）平成14年度税制改正に関する答申（平成13年12月税制調査会）（抜すい）
二　平成１４年度税制改正　５．資産課税等　(3)　固定資産税
また、納税者の理解と信頼を確保するため、固定資産課税台帳縦覧制度の拡充等、情報開示を一層進めるべきである。

固定資産税等説明資料　平１４．１０．１７

税制改革を巡る現状と課題

●参加者（五十音順）

財務省大臣官房審議官	井上　裕之
総務省大臣官房審議官	開出　英之
岡山大学法学部准教授	小塚　真啓
神戸大学大学院経済学研究科教授	玉岡　雅之
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～83頁**」に掲載されています。

はじめに

（林）　司会を務めさせていただきます林です。今日は台風を心配したのですけれども，現在のところ，まだ大阪には警報は発令されていないと思います。それでは，２時間という限られた時間ですけれども，討論会を始めさせていただきたいと思います。

ご案内のように，安倍政権が発足して以来，日本経済は雇用，所得，支出等の面で改善が見られます。しかしながら，一方で，例えばイギリスのEU離脱とか，アジア経済の不透明化といったさまざまな不安要素も存在します。こうした世界情勢の中で日本経済が持続的な成長を実現するためには，先ほど宇野名誉顧問もおっしゃったように，日本が抱えるさまざまな構造問題，具体的には日本産業の競争力の低下，超高齢化社会の到来による社会保障費の膨張，少子化に伴う労働力の減少，巨額の累積債務を抱える財政構造といったさまざまな問題の原因を取り除いて，思い切った成長戦略を早期に，かつ確実に実施していくことが必要だと考えております。こうした中，経済社会の重要なソフトインフラであります税制につきましては，所得税の最高税率の引上げ，相続税改革，法人税率の引下げといったような改革が進められてきたところですし，これから所得税のさらなる改革に着手していかなければいけないという状況にあります。

税制の課題には，負担水準の問題，税体系の問題，そして個別の税目の構造をどう設計するかという３つの局面があります。第１の局面は，わが国の財政は受益と負担のバランスが大きく崩れており，将来世代に負担が先送りされているといった実態をどう改善するかというものです。もちろん財政支出の改革も進めなければなりませんが，一方で，税負担率をどうするかというマクロの税負担議論は避けて通れません。それから，公平・中立・簡素という租税原則の全てを１つの税で満たすわけにはいきません。従って，複数の税でこの原則をバランスよく満たしていくということになりますと，所得，消費，資産といった課税対象の適正な割合はどうあるべきなのかというタックスミックスのあり方の議論が必要です。これが第２の局面です。第３の局面は，所得税，消費税，法人税といった個別の税目の制度設計です。これら３つの局面をうまく整理しながら改革を進めていくことが必要です。

もちろんこれらは相互に関係していますから，完全に切り離して議論するわけにはまいりませんけれども，改革の目標を明確にするためには，可能な限り切り分けて議論していかなければならないと思います。税制改革は進められてきておりますし，租研がこれまで提案してきたこともかなり取り入れられてきております。しかしながら，税制改革はまだ道半ばであります。

今日は，財務省の井上審議官，総務省の開出審議官，岡山大学の小塚准教授，そして，神戸大学の玉岡教授をお迎えして，「税制改革を巡る現状と課題」について討論をさせていただきたいと思います。前半は国の財政及び国税を巡る課題，そして，後半で地方税を巡る課題というように，全体を２つのパートに分けて進めます。ご期待いただければと思います。

それでは，始めさせていただきます。まず税財政の現状と課題，特に国税に関して財務省の井上審議官からお話を頂きたいと思います。よ

ろしくお願いいたします。

Ⅰ．財政・税制の現状と課題

（井上）　井上でございます。よろしくお願いいたします。早速ですけれども，お手元に「税・財政の現状と課題」と書きました資料がございます。こちらに沿ってご説明をさせていただこうと思います。若干大部な資料を用意してまいりましたが，これを全部丁寧に申し上げますと時間が全然足りませんので，こういった資料があるということをご紹介しながら，最近の国の税制の動きや課題について，ないしはその背景にある現状の経済認識，社会認識についてお話をしたいと思います。もしご興味がおありでしたらまた後ほど個別の資料をご参照いただければと思います。

１．未来への投資を実現する経済対策

昨日，臨時国会で経済対策を盛り込んだ補正予算が成立したところです。目下の政府の経済認識ということで，**資料**①ですけれども，６月１日の伊勢志摩サミットが終わった直後の総理の記者会見です。この会見で，真ん中辺りの２つ目の丸のところにございますけれども，消費税率の引上げについて延期をするという決断を総理がされたわけです。

さはさりながら，最後の５行のところをご覧いただきますと，「しかし，私は財政再建の旗を降ろしません。社会保障を次世代に引き渡していく責任を果たす」とございます。また，前後しましたが，わが国への国際的な信認，マーケットの信認，経済に対する信認を確保しなければならないということで，ちょうどオリンピックの年になりますが，2020年度の財政健全化目標をしっかりと堅持します。そのために，これを実現するためのぎりぎりのタイミングである2019年10月に30カ月延期しますとしています。その際に，今年の前半にいろいろ話題になりまし

たけれども，軽減税率も2019年10月のタイミングで導入しますというのが今年の６月１日の総理の記者会見，ご判断だったわけです。

翌日に閣議決定が行われまして，**資料**②の一番上のところに線が引いてありますが，消費税率の引上げを延期するけれども，2020年度の基礎的財政収支黒字化という財政健全化目標を堅持するということがあらためて閣議決定されたわけです。

それまでにどういった道筋をたどるのかというのが**資料**⑥中長期試算です。財政健全化のプライマリーバランスというのは国債に関わるお金以外の政策的経費については税金で賄えるようにしましょうということです。国債の返すお金や利払いはその次の目標として，まずは政策的経費を何とか税収で賄えるようにということです。簡単に申し上げると，そういうことですけれども，それを2020年度に実現したいということです。

2020年度に向けた試算ですけれども，なかなか厳しい状況です。ラインが２つございます。下のラインというのは現状ぐらいしか経済成長，経済の状況が伸びていかない場合です。上の線の方は経済再生ケースと呼んでいますけれども，アベノミクスの効果が着実に今以上に実現するという場合です。左側のグラフですが，このケースを前提にして考えますと，名目経済成長率が足元はなかなか伸びていないわけですけれども，これが2020年代に入りますと，４％弱，

3.7％とか，3.8％毎年名目の経済成長が伸びるということです。言い換えますと，それに応じて比例的に税収も伸びるという前提が試算で置かれています。

これだけ伸びて，なおかつ2019年10月に消費税率の10％への引上げを予定どおり行ったとして，右側の基礎的財政収支の2020年度の目盛りのところをご覧いただきますと，黒字化目標という点がありますが，ここがプライマリーバランスゼロ，黒字になるということですけれども，国・地方を通じて▲5.5兆円がまだ赤字になっています。その分をさらなる歳出削減で何とか賄いましょうというのが2020年度に向けた絵姿です。かなり頑張って前提としている名目経済成長率を実現するとともに，消費税率についても経済を良くして着実に2020年度より前に引き上げるということです。それから，さらに歳出削減をしっかりやっていくということによって何とか2020年度の黒字化目標を実現しようというのが今の政府の姿勢です。

その上で，**資料**③，**資料**④はまさに足元の国会で議論しています経済対策，補正予算の中身ですけれども，ここは割愛をいたしまして，**資料**⑤です。公共事業や，１億総活躍社会に向けた社会保障の充実などいろいろな施策がございます。同時に，そういったお金を使う話だけではなく，**資料**⑤の最後にＶと書かれていますけれども，成長と分配の好循環を強化するための構造改革もしっかりやっていきましょうということです。足元の短期的な対策だけではなくて，働き方改革や，社会保障・税制等の様々な構造改革もしっかりやっていきましょうということを柱の１つに据えて，あらためてこの６月の総理の新しい判断の下で，経済対策を租税についてもやっていくというのが今の状況です。これが大きい経済認識の話でありまして，次に個別の税目ごとにポイントになるお話をさせていただこうかと思います。

２．消費税

消費税につきましては，**資料⑬－１**以下になります。消費税率の引上げ時期の変更ということで，この臨時国会に法案を出しております。この表の一番上のところですが，現行法ですと，来年の４月１日に消費税率が10％に上がることになっていますけれども，それを平成31年の10月に延期するということになっております。

それに連動してもろもろの税制上の措置があるわけです。かいつまんで申し上げますと，軽減税率関係という表の２つ目です。総理のご判断どおりですけれども，軽減税率も今年の通常国会でご議論いただき，法律は成立しましたが，そのまま２年半後に延期して実施するということです。それから，売上，仕入について細かく計算の特例を設けておりましたけれども，それについても導入を２年半後に延期をすることとしています。

１点だけ，来年の４月１日に軽減税率を広く食料品に導入するということで，中小企業のみならず，大企業でもいろいろな準備が間に合わないではないかということがありましたので，この世界では異例だったのですけれども，大規模事業者にも相当簡便な計算の特例を設けた制度を今年の通常国会では議論いただいていたわけです。そこに限っては，今回の延期で準備期間ができました。一方で，消費税の問題は益税などの議論もございますので，大企業に関しての特例というものは措置しないということにしています。

もともと消費税率を10％に引き上げるための低所得者対策が何か必要だろうということで議論されていたわけですが，昨年末の決定の結果，酒類及び外食を除く飲食料品全体が軽減税率の対象になることになりました。これにより，軽減税率を導入せずに消費税率が10％になる場合に比べて１兆円，財源に穴が開くという状況になっています。平たく言うと，もともと低所得者対策でこのぐらい要るだろうなと見込んでい

たものが4,000億円ぐらいございましたので，差し引き6,000億円のお金が足らないという状況になっています。これについてもともとこの秋の予算編成・税制改正で，この表にございますように，しっかりと恒久財源を確保するということになっていたのですが，それを30年度末まで延期しました。30年度末までということは31年度の予算編成・税制改正までに不足する財源6,000億円をきっちりと確保して，31年の10月１日に消費税率10%，併せて軽減税率を導入するというような制度改正にしております。

それから，消費税率引上げの際の経済の反動減対策として，住宅ローン減税といったものの拡充をしていました。これも10%への引上げの時期が延びましたので，拡充期間を延長するということです。それから，住宅取得資金の贈与ということです。これは住宅の請負契約なので，厳密に言うと，消費税率引上げの半年前に置いていますけれども，反動減が発生するタイミングで，逆に贈与税の非課税枠をどんと拡大するという反動減対策を設けていましたけれども，こういったものも２年半延期する対応をするということです。こういったものを盛り込んだ措置をこの臨時国会に税法としてお出ししておりまして，10月，11月と国会でご審議を頂いて，成立を目指すというのが今の状況です。

資料⑭は今申し上げたことと同じものを１枚の表にした資料です。

資料⑮は軽減税率制度の概要ですけれども，これにつきましては省略いたします。後ほどもし先生方からご議論があれば，またそのときにご紹介させていただこうかと思います。

資料⑯ですけれども，対象品目ということで，ベン図のような集合図が描いてあります。基本的には酒類及び外食を除いた飲食料品の譲渡全体を軽減税率の対象にするということです。それから，定期購読契約が締結された週２回以上発行される新聞で，駅売りでないものの譲渡についても軽減税率の対象にするということになっております。

複数税率になることから，**資料⑰**ですけれども，適格請求書等保存方式，いわゆるインボイス制度と言われるものを導入しますということです。ただし，それは所要の準備期間をおいてということです。延期後になりますと，31年の10月に消費税率10%への引上げ，軽減税率導入になりますが，その４年後，平成35年10月からインボイス制度を導入します。

加えて，その場合，免税事業者の方の取扱いが問題になるわけです。免税事業者からの仕入れについても，３年間は８割の控除，さらにその後３年間は５割の控除を認めるということです。平成35年ですから，今から６年後に導入して，そこからさらに３年ずつの期間を置いて，十数年の期間をかけてインボイス制度の完成に向けて持っていきたいというのが今の時間軸です。

資料⑱は付加価値税についての国際比較です。それぞれ複数税率を導入している国もあるわけです。標準税率と軽減税率が各々どのぐらいかということを示した基礎的な資料です。消費税の話はこれぐらいにしまして，その他の税制の課題について簡単にご説明をしたいと思います。

３．税制の構造改革

資料⑲は，安倍政権になってからの最近の税制改正についてです。上の方がデフレ脱却・経済再生ということです。簡単に申し上げますと，最初の２～３年間は法人に関して政策税制をいろいろやっています。賃上げをやったら減税する，設備投資をやったら減税するといったような個別税制を拡充してきました。同時に，お金を動かすという観点で，NISAや，住宅資金，結婚資金等々の贈与税の非課税措置，外国人旅行者向けの消費税免税制度というのを抜本的に拡充しました。そういったことをいろいろやってきたということです。その後，ここ２年間に関しましては，むしろ個別の政策税制よりは法人税の税率そのものを下げようということをやってまいりました。後ほどまたお話をいたしま

す。

下の方が抜本税制改革です。もともと一体改革の法案でできましたものの中で消費税率の引上げの話，それから，所得税，相続税の最高税率の引上げ，基礎控除の見直し等々をやってきたわけです。さらに加えて，足元で議論しておりますけれども，個人所得課税についてのもろもろの見直し，それから，BEPS プロジェクトということで国際課税の見直しといったものをこれから検討して，順次実現していくという段取りです。

ほぼ同じことを書いたものが**資料**⑳の図です。消費税，法人課税，個人所得課税，資産課税と分けて記載しています。この中で，個人所得課税，それから，欄外になっていますけれども，国際課税についてしっかりと制度改革をしていくというのが，目下の税制当局，国税当局の課題です。

次の**資料**㉑以下ですけれども，個人所得課税改革の話をさせていただこうと思います。政府は「経済財政運営と改革の基本方針」といったものを毎年６月末に閣議決定しています。これは「骨太の方針」と言われるもので，その１年間の政府全体の経済財政運営についての考え方を書いているものです。個人所得課税改革については，去年からこの話はずっと進めていますので，平成27年６月の閣議決定になっています。

資料㉑をご覧いただきますと，税制の構造改革として基本的考え方の太字のところを読みますと，持続的な経済成長を維持・促進する。経済成長を阻害しない安定的な税収基盤を構築する観点から，税体系全般にわたるオーバーホールを進めます。その中で，将来の成長の担い手である若い世代に光を当てることにより，経済成長の社会基盤を再構築したいということです。特に，夫婦共働きで子育てをする世帯にとっても，働き方に中立的で，安心して子育てできるといった世界。それから，格差が固定化せず，若者が意欲を持って働くことができ，持続的成長を担える社会の実現を目指すということ。こうした基本的な考え方の下，さまざまな改革を複数年度で，実行していきたいということです。

それをもう少し具体的に書いたものが次の**資料**㉒です。ⅱ，ⅲ，ⅳと書いてあります表題を見ますと，ⅱが低所得若年層・子育て世代の活力，格差の固定化防止，ⅲとして働き方・稼ぎ方への中立性・公平性の確保，ⅳとして世代間・世代内の公平の確保，このようなもろもろの課題に対して，個人所得課税，資産課税等がございますけれども，さまざまなアプローチで色々とできることをやっていきたいという問題意識です。

資料㉓，**資料**㉔とありますけれども，**資料**㉔が今年の「骨太の方針」です。今申し上げた個人所得課税全体の課題を，今年はそのまま踏襲して検討していくことになっています。特に足元に関していいますと，働き方改革ということで，**資料**㉔の一番下の３行ですけれども，女性が働きやすい税制・社会保障制度・配偶者手当等，単発では無理なわけですので，それぞれしっかりやっていく必要があるわけです。働きたい人が働きやすい環境整備の実現に向けた具体的検討を進めるということで，税制についてもやっていこうということになっております。

資料㉖以下ですけれども，先ほど申し上げたような社会の課題に対して，税制としてできることをやっていこうということですが，その場合，われわれが認識しています現在の経済社会の構造変化についての**資料**㉖です。これは政府税制調査会で昨年いろいろご議論いただきましたけれども，こうした状況認識に立って制度改正をしようと思っているという資料です。

時間がございませんので，結論だけのご紹介になります。**資料**㉖の左側をご覧いただきますと，1970年ごろにかけて生産年齢人口が急増してきたわけですけれども，1995年を境にトレンドが逆転しています。それから，高齢者人口も1970年代以降に急増して，1990年代半ばに年少の人口を逆転しているということです。総人口も2008年に減少に転じ，いわゆる「人口減少社

会」になりました。全体の人口が減っており，働き手がどんどん減っている。他方で高齢者が増えているという構造だということです。

これをお金の流れから見たのが右側です。約20年前と今とを比較しますと，賃金や俸給の額というのが25兆円減っています。一方で，高齢化に伴う保険料負担が15兆円増えています。それから，高齢者が増えていますので，年金等の給付が増えています。この３つの足し算，引き算をしますと，その下ですが，若者からお年寄りまでの全体の可処分所得が14兆円ほど減っています。今，申し上げたように，もっぱら年金によって支えられているご高齢者のウエイトが高まっているわけです。一方で，２つ下の家計消費というのは少し伸びていますが，そう大きくは変わりませんので，その分可処分所得の減をその間にあります貯蓄の取り崩しによって補っているというのが現状のお金の流れだということです。

資料㉗は，人口構造の変化です。結論だけ順番に申し上げますが，右上をご覧いただくと，未婚化の進展ということで，どんどんどんどん未婚率が上がっています。下の段に行って，左から行きますと，晩婚化も進んでいる。これに伴い晩産化も進んでいるというのが社会の状況変化です。

その上で，**資料㉘**は家族の変化ということですけれども，家族の類型が昔の夫婦と子ども２人のような世帯構成から変わってきているということです。一人世帯が最も多い類型になっています。それから，上の右側ですけれども，共働き世帯が年々増加して，昔は専業主婦世帯が多かったわけですけれども，1997年以降，逆転しています。それから，下の方に行って，夫フルタイム，妻パートタイムといった世帯数が今は一番多いという状況になっています。昔の専業主婦で子ども２人みたいな家族観が大きく変わってきているということです。

資料㉙ですけれども，働き方の変化です。これもよく言われることですけれども，上の左から順に言うと，非正規雇用の方の数がどんどん増えてきています。それから，右側に行って，若年男性にターゲットを当ててみますと，人口減があって，雇用者数全体が減っているわけですけれども，若い男性の非正規雇用者はむしろ増えてきているということです。加えて，下の段の左です。非正規雇用といっても，いろいろな理由があるわけですけれども，不本意ながら非正規だという人が全非正規雇用者の４割を占めているということです。また，非正規の方の賃金体系がどうかというと，下の欄の真ん中です。通常の正規雇用の人は年功序列になっているわけですけれども，非正規の方というのは基本的にずっと賃金は横ばいだということです。お年を召しても賃金は上がらないという構図になっています。

その結果，**資料㉚**ですけれども，家計・再分配という観点で見ると，上側の一番左が若年世帯の所得階層別の分布を示したものです。矢印が引いてありますので，一見しておわかりいただけると思いますけれども，20年前に比べて，若年世帯の所得が全体的に下にずれて，低所得化が進んでいるということです。これは今まで申し上げた働き方や社会構造の変化を反映しているわけです。一方で，高齢者の方は昔と変わっていないということで，若者の所得の減少というのが非常に際立ってきているということです。

資料㉛は個人所得課税など社会保険料の負担の推移を時系列で追ったものです。結論を申し上げますと，ご承知のとおり，昔の所得税の累進は非常に高かったわけですけれども，累次，累進税率の引下げをしてきたわけです。累進税率の引下げですから，当然のことながら，高所得者ほど，たくさん減税になるということだったわけです。さはさりながら，若年の方はもちろん税率としての効き方はわずかなわけですけれども，若干の負担減となっています。税だけを見ると，高額所得者の方の負担軽減が大きいけれども，全体として負担の減少になっていま

したというのが左側の図です。一方で，それに社会保険料負担を足したのが右側のもので，この中心の実線が社会保障負担を足したところの，所得の低い人と高い人の負担率を示しています。

これは矢印を補助的に引いていますので，結論だけ申し上げますと，社会保険料負担はご承知のようにどんどん増えております。こうした中，高所得者の方はそれでもなお累進税率を累次にわたって引き下げてきた負担軽減効果が大きい。他方で，所得の低い人は，所得税は少しは下がったわけですけれども，年々増える社会保障負担で，むしろこの10年，20年で見た場合には，昔より負担が増えているという状況になっています。こういった所得税だけではなくて，社会保険料負担も含めて，それから，先ほど言ったいろいろな社会構造の変化も踏まえて今後の改革を考えていく必要があります。こういった所得の低い若年層の人たち，なかなか子どもができない，子どもを育てられないという人たちを，もちろん税だけではできることは限られているわけですけれども，税制としても支援をしていきたいというのが今の個人所得課税についての基本的な問題意識，状況認識です。

それを受けて，昨年の11月に今申し上げましたいろいろなファクト・論点について，政府税調で整理しています。**資料㉜**の右側ですけれども，四半世紀の経済社会の構造変化を踏まえて，税制のあり方を今後検討していくに当たりどんな論点があるかということで，個人所得課税について大きく３つございます。まずは結婚して子どもを産み育てようとする若年層・低所得層に配慮する観点から，所得の再分配機能をもう少し回復できないだろうかという点。それから，社会全体で家族の形成の支援ができないだろうかといった観点から，さまざまな所得税の体系，控除のあり方，税率構造のあり方など，そういったものの見直しをしていこうということがあります。

２つ目の四角ですけれども，働き方の違いによって不利に扱われることのない中立性の確保と書いています。これはご承知のとおり，個人所得課税における所得とは事業所得や，給与所得，不動産所得，農業所得等々，それぞれ分かれています。それぞれの所得ごとに経費の計算方法や控除が違っているということです。典型的にいいますと，サラリーマンの人は給与所得控除があり，実額がなくても一定の控除が受けられます。ところが，今はいろいろな雇用形態があり，実質的にはサラリーマンと変わらないのだけど，請負契約によって雇用されているような人は給与所得者ではないという整理がなされています。実額の経費がないと控除ができないということです。そうすると，同じような仕事をしているのに，サラリーマン形態の雇用の人は給与所得控除がある一方で，同じように働いているが事業所得の人は控除がない。例えば，そういったようなことをもうちょっと平等にしていかなければいけないのではないかといった問題意識です。

それから，３点目は，老後の生活に備えるための自助努力に対する支援ということです。年金に対する課税，貯蓄に対する課税はいろいろあるわけですけれども，働き方が流動化していく中で，そういったものに中立的に老後の支援ができるような税制ができないかといったもろもろの問題認識です。いろいろな議論をしなければならず，多岐にわたりますので，具体的な制度設計という意味ではかなり長期間，複数年度かかってできることからやっていくということになると思います。こういったことに何とか今年から着手していきたいというのが今の状況です。

政府税制調査会は，安倍政権になって３年たちまして，全員の方にご再任いただき，今年９月にもう一度再スタートしました。**資料㉝**はその際に総理が出席して挨拶をした中身です。真ん中の辺りですけれども，個人所得課税について，わが国の経済社会の人口構造，家族，働き方といった変化を踏まえた改革をしていかなければいけないということです。特に女性が就

業調整をすることを意識せずに働くことができるようにするなどということで，こういった問題意識で検討してほしいというのが総理のご挨拶でした。

まさに政府税調で議論がスタートしているということです。非常に多様な論点もあり，かつ時間も限られている中でどこまで行けるか分かりませんけれども，これから時間をかけて政府税調として今年の成果を出していただくというのが今の状況です。

以下はよく新聞にも出てきます。いわゆる配偶者控除等の基礎的な仕組みが**資料**㉞です。ご承知のとおり，給与所得控除65万円プラス基礎控除38万円の103万円を超えますと，配偶者特別控除で段階的に控除が縮小されていくというのが今の姿です。

よく「103万円の壁」と言われますが，今申し上げたように103万円を超えるとがくんと38万円の控除がゼロになるわけではありません。階段状に減っていくことになっていますから，壁はないわけです。少しカーブがなだらかになりますけれども，壁はないということです。さはさりながら，この103万円ないしは社会保険の130万円といったところに，いろいろな企業の手当等が措置がされていることによって，いろいろな意味で壁と認識されているのが現状だと思っております。

配偶者控除に関しましては，税制としての観点のみならず，家族観などいろいろな論点のある話です。**資料**㊱以下は２年前の平成26年11月と書いてありますけれども，政府税制調査会でこの配偶者控除にフォーカスをしてとりまとめた「第一次レポート」です。制度創設以来，社会状態がどう変わったか，それから，配偶者控除についてどんな問題点があるのかということをサーベイした上で，配偶者控除の見直しとして，どのような改革ができるだろうかという複数の案を政府税調が出しています。

これはまだ結論は出ていません。いずれにしろ，いろいろな形で世の中で議論していただこうということです。議論が多々ある話であるということを認識した上で，２年前に幾つかの選択肢を出して，今でもいろいろなご議論をマスコミでもしていただいているわけですけれども，これからこれらについてできるところまで結論を出していきたいというのが現在の状況です。個別の選択肢の説明は省略をいたします。

資料㊲以下が所得税における税負担の調整です。説明は省略しますが，基礎的な所得税のツールについて書いたものです。

資料㊳です。諸外国が日本の所得控除方式に代わる制度としてどんな制度を持っているのかということの例示です。ドイツ，フランスはゼロ税率，カナダは税額控除方式を取っているというような基礎資料です。

所得税の話ばかり申し上げましたが，**資料**㊶は，相続税の見直しをやった内容について１枚に書いた基礎資料です。税制抜本改革の際の消費税の見直しと一貫して消費税率を上げる一方で，所得税，相続税に関しても若干再分配機能を回復しようというような問題意識もあったわけです。

４．成長志向の法人税改革

時間が押しているので，かいつまんで申し上げますが，**資料**㊷以下が法人税改革です。法人税改革は，もちろんこれで終わりというわけではありませんけれども，税率の引下げについて一定の成果をここまでの税制改革で見たというのが現状のわれわれの認識です。

資料㊷が昨年末の与党の税制改正大綱の抜粋です。こういった経済状況ですので，企業だけネット減税というわけにまいりませんので，課税ベースを拡大しながら税率を引下げるということをやってきたわけです。言い換えますと，黒字の企業だけが高い税率で，高い税を払うのではなく，２行目ですけれども，法人課税をより広く負担を分かち合う構造へと改革し，「稼ぐ力」のある企業の税負担を軽減するという問題意識です。今年の３月に通った税法によりま

して，国・地方を通じた法人実効税率が平成28年度に29.97％，さらに平成30年度の分まで既に法律上の措置がなされております。30年度には29.74％になります。

企業部門に対してだけ「財源なき減税」を重ねるということは，現下の厳しい財政事情やよく言われる内部留保，企業の手元資金，利益剰余金，さらには現預金，いろいろな見方がありますけれども，その状況に鑑みて，なかなか理解が得られないということで，税率引下げに当たっては課税ベースの拡大によって財源をしっかり確保したということです。こうしたことをやってきたので，次の２行ですけれども，経済界の方々におかれては，こういった税率引下げを有効に活かして，賃上げなり，投資なりにぜひとも活かしていただきたいという与党の思いが書かれたものです。

安倍政権ができたときはまだ復興法人税がございました。復興法人税を込み込みで，安倍政権になったときの国・地方合計の実効税率はジャスト37％でした。この政権になってから，今年の３月の制度改正で29.74％，「20％台」まで，頑張ってという言い方が適切かどうかあれですけれども，実効税率の引下げをやってきたというのが現状です。

課税ベースを拡大しながらという言い方をしましたけれども，具体的に何を見直して財源を作って，税率を下げたのかというのが**資料㊹**です。幾つか柱がありますが，１つは租税特別措置，いわゆる租特の見直しです。税制のでこぼこをなくして，その分の財源で税率を下げるということです。典型的には，安倍政権になってからできた生産性向上設備投資促進税制で，これは有形固定資産を取得したら減税しましょうというようなものですが，これを期限どおり縮減をして，その財源をもって税率引下げに回すということです。言い方を変えれば，設備投資有形固定資産だけではなくて，研究開発しかり，M&A しかり，人的な教育しかり，多様なご判断に企業が生かせるようにということで，こういった個別の租特ではなく，税率の引下げの財源にしたということです。

また，法人事業税の外形標準課税を広げることもしています。そのかわり，所得部分に係る税率をその分引下げるといった格好にしているわけです。

あとは一番下の欠損金の繰越控除です。これは過去に不良債権やリーマンショックのときにどんどん拡大してきたわけですけれども，この繰越控除に入れられる限度額について順次引下げをしていくということにより，財源を生み出しているというものです。

いずれにせよ，こういった一連の見直しに関して中小企業のさまざまな租税特別措置等があるわけですが，そこは変更していないということです。いずれも中小企業向けのものではないものによって財源を作って，実効税率の引下げをしてきているということです。中小企業向けの租特は今年に期限切れが来るものがありますので，これは別途この年末にかけて議論がありますけれども，法人税率引下げの財源になってきたわけではないということです。

こうした法人税改革の結果出来上がった実効税率の国際比較ですけれども，大体ドイツ並みです。ドイツが29.72％ですから，下を見ていくと切りがないわけですが，日本の法人税率はこのぐらいまで下がってきましたというのが**資料㊺**です。

資料㊻はこれまでやってきた話なので，先ほどと重複しますので，割愛をいたします。

５．国際課税

資料㊾以下の国際課税ですけれども，いわゆる BEPS プロジェクトというものです。ポイントだけ申し上げようと思います。

資料㊾は先ほど来何度か出てきている「骨太の方針」です。こういった政府の方針の中でも BEPS プロジェクトをしっかりやっていきましょうということになっています。

BEPS プロジェクトとは何かということをあ

らためて説明をさせていただくと，**資料**㊿の一番上に書いてありますが，BEPS は，Base Erosion and Profit Shifting の略です。Base Erosion は税源が浸食される，本来取れるべき税が取れなくなるということで，Profit Shifting は利益移転，本来ここであるべき利益が他のところに行ってしまうということです。こういったことに対応することを BEPS プロジェクトと言っています。

企業が調達・生産・販売・管理等の拠点をグローバルに展開し，電子商取引も急増するなど，グローバルなビジネスモデルの変化が進む中で，各国の税制とか，国際課税ルールがこれに追い付いていないということで，国際課税のルールと多国籍企業の活動実態との間にずれが発生してきています。これを，公正な競争条件の確保という考え方の下に，多国籍企業がこういったずれを利用することで課税所得を人為的に操作し，課税逃れを行うことがないよう，国際課税ルール全体を各国が歩をそろえて見直しましょうということです。

背景としては，リーマンショック後に，日本に限らず，どの国も財政状況が悪くなって，間接税の増税をやってきたわけです。このような状況で真面目な国内だけで活動している中小企業からは適正に納税をしていただいているわけですけれども，一方で，多国籍企業の課税逃れといったものが相当各国でも話題になったということです。こういったことにきちんと対応しましょうということで，OECD，さらには OECD に加盟していない中国，インド，ブラジル，ロシア等を含めた G20でも議論し，共通のルールを作っていきましょうということになり，昨年秋の G20に最終報告書が報告されております。今後は，これから数カ年かけて各国が歩をそろえて，同じようにこの最終報告書の内容に基づいた制度改正をしていきましょうということになっています。

基本的な考え方としては，その下に A，B，C とある部分をご覧下さい。特に A ですけれども，グローバル企業は払うべきところで税金を払うべき，言い換えると，経済活動や価値創造が行われたところで税金を払うべきという観点から，国際課税の原則をしっかり再構築していきましょうということです。さらには B，C とありますが，グローバル企業の透明性向上といったこともやっていこうということです。同時に企業にとって予測可能性が高まるように，例えば，きちんと紛争解決のルールも作っていこうというのが BEPS プロジェクトです。

ここでは細かい説明は省略しますが，既に日本としては，例えば電子商取引に対する消費税の課税についてのルールとか，今までの税制改正で対処が終わっているものもありますけれども，これから制度改正しなければいけないものもあるということです。今年の年末にかけて議題になる大きい話は**資料**㊿の⑵の行動３とありますけれども，税負担の水準が低い外国子会社の所得を親会社の所得に合算する外国子会社合算税制という制度がありますけれども，これを総合的に見直していこうといったものです。これは年末にかけてきちんと産業界のご意見もいただきながら議論して，中身を詰めていって，制度改正を目指したいというのが来年度の税制改正の大きい課題の１つです。

多国籍企業の税逃れの方法はいろいろあるわけですけれども**資料**㊿に１つ例として挙げております。資本提供するだけで収益の分配を受けている会社，お金は持っているのだけれども，実質的な経済活動を行っていないような会社を「Cash box」と呼んでいます。こういった会社を税金が安い国，税金がかからない国に置いて，その関連企業からいろいろな格好で資金が入ってくるようになっています。例えば，この「Cash box」と言われる企業がさまざまな特許等の権利を持っている格好にして，使用料等がどんどんこの軽課税国に入ってくるようにしたり，また，各親会社，関連会社に融資をしたりして，多額の利子が入ってくるようにすることで，軽課税国に超過利潤をためるといったことが行わ

れます。さまざまな観点から，各国で統一的に制度改正をして，言ってみれば正直者が馬鹿を見ることのないようにするために，対応していきましょうということです。個別の細かい説明は省略しますが，**資料**㊷でご説明したいのはそういったことです。

もう１つ，**資料**㊸ですけれども，以上申し上げたBEPSプロジェクトに加えて，非居住者の金融口座情報について各国間で同じルールの下で，自動的に，かつ，定期的に情報交換をしましょうといったような枠組みも出来上がっており，これを実施するための税制改正を平成27年度税制改正で終えています。2018年から2017年分の非居住者の口座情報を相互に交換するというところからこの制度がスタートしていくということになっています。

６．税収の状況

最後に足元の税収の状況です。**資料**⑦ですけれども，これは一般会計税収の推移で，足元までの実績が27年度まで，28年度の57.6兆円というのは予算額です。その後ろに伸びているのが先ほど**資料**⑥で申し上げました中長期試算各ケースの税収です。今，予算で57.6兆円の税収を2020年に69兆円にするという前提で，プライマリーバランスの財政健全化目標が出来上がっているということです。

翻って，足元の決算の状況が最後の**資料**⑧です。今年の予算額が，一番右側ですけれども，57.6兆です。実績として27年度の決算まで出てきたわけですが，所得税，それから，消費税は順調に伸びております。他方で，法人税に関してはここ数年間ずっとアベノミクスの中で企業の繰越欠損も解消されて，かなり高い伸びをしてきたわけですけれども，実は足元の法人税収は昨年の決算額よりも今年の決算額の方が下回る状況になっています。11兆円だったものが，27年度決算額は10.8兆円です。最終的に11.7兆円入るという見積もりでしたので，法人税は見積もりよりも0.9兆円少ないという実績になっています。

これが実は今進行している予算では12.2兆円入るということになっており，さらにこれが29年度予算以降伸びていくという前提で今の政策運営は行われています。足元の法人税もかなり苦しい状況なわけですけれども，何とか新しい総理の判断を踏まえて，しっかりともう一度経済対策をやり直していこう。所得税等々の改革もやっていこうというのが現在の国税の基本的な状況です。駆け足で，以上です。

（林）　ありがとうございました。社会経済情勢の変化とともに税制改正が行われてきているというお話しを頂きました。

それでは，続きまして，玉岡教授からご意見を頂ければと思います。よろしくお願いいたします。

Ⅱ．財政・税制への意見

（玉岡）　ご説明ありがとうございました。私の方からは，まず最初に経済とか，財政とか，或いは政策そのものについてどう私は考えているか。或いはどう考えたらいいかということについて主張というか，私見みたいなものを述べたいと思います。その後で個別の質問をしたいと思っております。

まず現在は人口減少社会ということで，日本全体が非常にペシミスティックな状況に置かれていると思いますけれども，私自身は人口減少社会そのものが必ずしも悲観的なものであるとは捉えておりません。古くはジョン・スチュアート・ミルの定常状態であるとか，或いは広井良典さんが言うような定常型社会であるとか，つい最近では吉川洋先生が『人口と日本経済』という御本で述べられましたけれども，人口減少社会であったとしても，例えば１人当たりのGDP，食い分が今後変わらないようにできて

いるのであれば，それ自体はそう悲観的に捉えることはないということです。もちろん分配の状態がどうであるとか，問題があるかもしれませんけれども，１人当たりの食い分がなるべく減らないように政策も含めて経済構造を考えていくという視点が大事ではないかなと思っております。

政策に関していいますと，これは授業でよく言うのですけれども，まず最初に政策の目的は何かということを明記します。そして，その政策を達成するためにどのような手段が複数あるかというのを列挙します。その後で最初に挙げた政策目的の達成のために一番効果的な手段は何かということを選ぶのが非常に大事だと思っています。それが政策決定をする際に基本中の基本だと思っているのですけれども，税制についてももちろんそうです。ただ，近年憂慮しておりますのは，そういうふうな過程を経ずに，結論が先に決まっていて，その結論に合わせるように政策自体を擦り合わせるという非常に窮屈な状態になっています。

例えば消費税に関して言うと，軽減税率が導入されようとしています。私自身が一番びっくりしたのは，基本税率が10％というときに，軽減税率が８％だったのです。それに対して何の疑問も呈されなかったということです。私自身は消費税，付加価値税を30年ほど研究しておりますけれども，普通軽減税率というと，標準税率の半分程度です。ですから，10％でやると，軽減税率は５％だということです。ただ，そうすると税収の減少が見込まれますので，標準税率自体をもっと上げないといけないということになります。標準税率を上げると，それに伴って税収全体のみならず，国民の各階層で負担がどうなるかということをきちんと政府の側から国民に対して示して，その上で判断してもらうということです。他の国ではそうなっていますけれども，どうも日本ではそうなっていないということです。

次の例で言うと，社会保障と税の一体改革ということが言われて久しいですけれども，今月からご案内のとおりで，社会保険の制度が変わりまして，いわゆる「106万円の壁」というのができました。数年たつと，従業員が501人未満の企業についても106万円にするということなのです。ある調査によると，現行でいうと103万円までに所得が収まるように就業時間を合わせているパートタイムの主婦の方というのは８割ぐらいいるそうなのです。実際に就業時間を抑えるというのはそういう壁があるからか，或いは働きやすい環境がないからであるとか，その辺について事細かに検証はされていないのです。社会保障と税の一体改革と言っているわけですから，両方併せて実際にどうなっているかということについて詳しく調査をした方がいいと思っています。

個別の問題になりますけれども，BEPS の問題です。BEPS というのがなぜいけないかということについて理論的にというか，理屈で説明しようと思うと非常に難しいのですが，仮にいけないことだとなったとして，どうするかということです。先ほど詳細にご説明がありましたように，今後いろいろ各国と協力の下に情報交換をはじめとしていろいろ対策を練るようです。

ちょっと人と変わったことを言いたい性格がありますので，ちょっと変わったことを言いますと，納税するというのは一種の CSR のようなもので，社会でいろいろ活動して，そこから上がった果実，収益というものを税という形で

社会にきちんと還元するという視点もあると思います。ですから，BEPS に関してもそういう視点が必要です。今やろうとしていることは，北風と太陽ということで言うと，割と北風的な話が多いのですけれども，日の光を当てて服を脱がせるような対策も必要ではないかと思っております。

具体的に言うと，私自身は最近租税教育ということをずっと熱心にやっておりまして，どうやったらいいかということを考えているのです。租税教育の対象というのはほぼというか，国民個人が対象なのです。ちょっと突飛ですけれども，企業や法人に対しても対象を広げてはどうかと思います。私が言い始めたのではなくて，二十数年前に佐藤進先生もそういうことをおっしゃり始めたのです。企業，法人に対して租税教育を行っていくということです。タックスモラール（tax morale）と言って，税を納めたいという意欲を表す概念ですが，そういうことを企業についても上げていって，企業の納税協力，コンプライアンスというものを上げる必要があるのではないかと思っております。

〔適格請求書等保存方式〕

質問は３点ばかりあります。１点目です。非常に細かいのですけれども，消費税の複数税率時に適格請求書等保存方式というのが入ります。かなり詳細について詰めておられるようなのですけれども，ちょっとわからない点がありますので，質問申し上げます。適格請求書は通常インボイスと呼びますが，インボイスの発行について，今のところ，どうも読んでいると，紙ベースで発行，保存義務のみを課すと読み取れます。各国でやっているのは発行，或いは保存したインボイスのクロスチェックというのを，頻度はいろいろありますけれども，行っております。このクロスチェックというものをもし全く行わないとすると，逆にインボイスセラーとか言うのですけれども，インボイスを発行する事業者が出てきたりして，脱税の温床になってしまったりしますので，クロスチェックというのはどうしても必要だと思うのです。クロスチェックというものを，差し障りのない範囲でいいのですけれども，どういうふうに行う予定であるかということです。

それに関連して，中小零細企業を取引から排除しないように，現行の消費税税制ではできているのですけれども，複数税率下でも数年間は猶予措置があるのですが，将来的には免税事業者はインボイスを発行しない限り，取引から排除されるような形になってしまいます。それをどう考えるかなのです。例えば EU とかで行っているようなサマリーインボイスであるとか，セルフビリングインボイスというのがあるのですけれども，そういうものを使って，納税自体についての負担を和らげながら，しかも取引から排除されないようにやるというふうな仕組みは考えることができるので，そういうことは考えていないのか。現時点では考えておられないかもしれませんけれども，そういうふうなことを考える必要があるのではないかと思っております。

インボイスに関しては電子インボイスの発行をどうするのかということです。電子インボイスというものをうまく使うと，次の質問に関連するのですけれども，納税者の納税に係る費用というのをかなりうまく下げることができるし，徴税側のコストも下げることができるのですが，紙のインボイスの発行等を含めて，電子インボイスの発行というのをどう考えていくのか。以上が１点目です。

〔納税協力費用〕

２点目は，もしインボイスを導入して，発行・保存等をするとなると，徴税側の費用であるとか，納税協力費用，納税側のかけるコストというのが飛躍的に増大することが考えられます。ニュージーランドやオーストラリアをはじめとして，納税協力費用というものを計測して，これをいかにして下げるか。特に中小の事業者に

ついて下げるかというのは国策にもなっているということです。

日本に関しては，特に納税者側がかけている費用，納税協力費用というものについては，オフィシャルな数字が多分存在しないと思うのです。ただ，今後もそういうのが増えていくということが懸念されますので，そういうものをなるべく減らすように税制自体，インボイスの仕組み自体を考えていただきたい。その前提として納税協力費用の把握をしていただきたい。これについてどうお考えですかというのが２点目の質問です。

〔社会保険料の負担率〕

３点目はもしわかればということでお答え願いたいのです。実効税率の引下げということでずっと努力されておられますけれども，企業が負担するのは法人税関連の税の負担ともう１つは社会保険料などの負担があります。税の負担と社会保険料の負担で，先ほどちょっとご紹介がありましたように，社会保険料の負担というのは個人の方もそうで，法人の方も増えているということです。この２つの比率がどうなっているかというものが，最終的に企業の投資活動であるとか，立地選択に関して影響を及ぼすと思われます。

教えていただきたいのは，法人税とか，社会保険料の負担率というものが企業等の投資活動や立地選択にどのような影響を及ぼしているかというのを，もしできれば試算結果があればいいのですけれども，なければ，それを検討したかどうかということについてお教え願いたいと思います。ある研究によれば，法人税とかの影響というのはもちろんあるのだけれども，営業環境であるとか，いろいろなその他の要素によって立地というのは決まるということがわかっています。せっかく実効税率は下げたけれども，思ったとおりに動いてくれないというのは非常に困りますので，その辺についてもし何かわかっていることがあれば教え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。それでは，小塚さんからご意見を頂きたいと思います。

（小塚）　玉岡先生の方から全体的なことについて広くコメントを頂き，さらに質問していただきましたので，私の方からは少し個別的な税制改革等の課題等に関わるところで５つほどコメントないし質問をさせていただきたいと思います。５つと申し上げましたけれども，そのうちの３つは最近話題ということで数多く報道等もされておりますが，配偶者控除の改革について，いろいろお考えであるとか，そのあたりをお聞かせいただきたいということです。

〔女性の就業調整〕

まず１番目といたしまして，お配りいただいている**資料㉝**のところでも安倍首相による１つの改革の目玉として配偶者控除等の改革が挙げられているところです。この配偶者控除の改革は，先ほどのご講演の方にもございましたが，一昨年の段階から議論が始まり，そして，去年の11月に公表された論点整理でも大きなトピックとされております。特に昨年11月の時には将来の成長の担い手であるところの若い世代に光

を当てるということが非常に強く謳われたものと考えております。しかし，この挨拶のところを拝見しますと，むしろ少し違う文脈が強調されているようにも見えます。

具体的に申しますと，特に女性が就業調整をすることを意識せずに働くことができるという部分が強調され，その方向で問題意識が凝縮されているようにも思われるわけです。この路線で改革を進めていくとなりますと，それは昨年11月まで強調されてきた若い世代に光を当てるということととどう関係してくるのだろうか。先ほど玉岡先生からもそういった具体的な就業調整をどうしているのかの実証はどこまであるのか疑わしい等のご指摘もあったと思いますが，若者に光を当てるためにはどのようなことを目指すのかということが非常に重要かと思われます。さらにこれら２つの目的は本当に整合的であるのか。或いは一方が他方を具体化したものであるのか。こういった点の整理が必要ではないのだろうかということを少し思うわけです。このような２つの目的がさしあたっては提示されているわけですけれども，主税局といたしましては，これらが整合的だとお考えなのか，もし仮に矛盾するとすれば，それについてどちらが優先されるべきとお考えなのかということをもし可能であればお聞かせいただきたいと思っております。

〔配偶者控除〕

２つ目も先ほどの１つ目のところと関わるところです。私もこのあたりの実証的なところについてはそこまで詳しくないのですが，ちょっと調べてみますと，配偶者控除等を原因としての就業調整というのは実はそこまで強くないのではないかという研究結果も複数出てまいります。そのような政策効果に疑義が呈されている中でその解消が政策目的として大きく打ち出されてくると，果たしてそれで良いのかどうかというところがあると思うわけです。

もっとも，ここから先は私の研究者としての個人的な意見ということではあるのですけれども，仮に配偶者控除というものが現に就業調整等をそこまで招いていないとしても，やはりこれを改革する必要性はあるのではないかとも考えます。どういうことかと申しますと，一方において，税制においてどのような制度が設けられているかということは，どういった行動に具体的にどのような影響があるのかという点で大変重要ではあるわけです。しかし，人々の行動を何かしら変えるということはいかにも政策的な話です。さらには，このように所得税のような国民全員に適用がある大きな制度については，短期的には特に人々の行動に影響があるわけではなくとも，国民の価値観，ライフスタイルとか，そういったものに合致しているといったようなことも重要ではないかと思われます。

そのように考えていきますと，この配偶者控除は随分昔に創設されたものが抜本的な変更を加えられることなく基本的にはそのまま維持され，しかもその当時の世代の人たちのライフスタイル，結婚観といったようなものを強く反映して作り上げられたものであることは，いかんとも否定し難いわけです。そのような点を重視する必要性があるのではないのか。そして，このような配偶者控除の改革等については，現在既に結婚していて，現に専業主婦，或いはパートで働かれている方々がどのように影響を受けるかということももちろん重要ではあると思いますが，その一方で，私どもは大学で教育しているということもありまして，実際に卒業していく学生の顔を見ながらいろいろとものを考えるのですけども，この改革はその彼ら，彼女らに対してどのようなことを示そうとするものなのだろうか。こういうことが気になってくるわけです。さらに，もう既に学校を卒業して働き始め，現に労働市場に属しているけども，今後家庭を作っていく若者たち，つまり，今後結婚して，家庭を持っていく若者たちに対してどのようなビジョンを示すものなのか。こういった点も重要だと思うわけですが，そのあたりにつ

いてどのようにお考えなのかということをコメント等でご回答いただければと思います。

〔夫婦控除の妥当性〕

３つ目なのですけれども，配偶者控除をどのように改革するのか，という点については様々な議論が行われているようですけども，報道を見る限りでは，具体的な案として夫婦控除というような形で，特に法律婚の形で家族を作っているという場合について一律の控除を与えようという方法が有力であるのかなと受け止めております。もちろん所得制限を入れるべきかどうかという話などもあると思いますので，控除額をどのような数値にするかとかそういった詳細のあたりはまだまだ流動的なのかなとは思いますし，それ以外にもさらに形式を所得控除でなく税額控除にするのか，所得控除にするのかといったそういった細かい技術的なところが色々と今後詰められるのだと思います。ただその一方で，夫婦控除のような形になるということがある程度の既定路線なのかなと種々の報道を見ている限りでは感じるわけではあるのだけれども，夫婦というものをある種特別な形で位置付けることの是非をもっと突っ込んで検討することなく所与と考えてよいのかどうか，そういうことも疑問に思うわけです。

先ほど，所得税はわれわれの社会の中での人の生き方，ライフスタイルをある程度以上尊重しなければいけないのではないかと申しましたが，そうしたライフスタイルの一つのあり方として，男女のカップル以外にも，例えば同性婚といったそれとは違うような結婚・婚姻の形であるとか，生き方というものが出てきています。日本においてはそうしたものが広く社会において承認され，制度化していくのかどうかはまだまだよくわからないところが多いわけですが，そうはいっても，世界ではむしろ例えばアメリカでは同性婚が正面から認められるようになってきたところで，日本では男女の婚姻にある意味では正面から補助金をだすようなものを１つどんと制度として設けるとなると，日本と世界との距離感が広がってしまったりしないのか，そういうことも懸念としてあり得るのかなと思うわけです。そのようなことについてどのようにお考えなのか。今後それは課題であると認識されているのだろうか。もし課題であるのだとすると，どういうふうにそこは距離を縮めていくべき，いけるだろうとお考えなのかという点について，もしご回答を頂けるのであれば頂きたいと思います。以上，３つは配偶者控除についてでした。

〔相続税の改革〕

４つ目ですけれども，こちらは少し毛色が違う話になるわけですが，**資料㊶**のところで相続税の改革についてもご紹介いただいたところかなと思います。ここのところは，要するに，近年においてはある程度，相続税の負担を重くするという流れの中で負担が重くなれば，それをなるべく回避したいという行動が出てくるのは必然であるということかと思います。特に最近報道等で接しているところによると，ある種形式的な制度としての相続税の課税対象となる財産の評価を何とかごまかすというと少し聞こえは悪いかもしれませんが，そこをうまく使って逃れるといったようなことが最近頻発してきているのかなと思います。

もちろんこれは税をどう執行していくのかというところも大きいのかなと思うわけですが，その一方で，可能性としては制度自体に欠陥があるのだというようなこともあり得ると思います。これについては非常に大きな制度の改革になると思いますので，性急に，来年度について，というような話ではないとは思うわけですが，そういったことについても今後何か詰めていこうとお考えになっているのかどうかという点だけお聞かせいただければと思います。

〔法人税改革〕

最後の５つ目ですけれども，法人税の方につ

いて簡単にお聞かせいただきたいと思います。先ほど玉岡先生の方からも法人税の改革が実効税率の引下げという形で進んできているが，それが政策的に効果があるのかどうか明らかになっていないというご指摘がありました。これが検証されるべきポイントだということは私も全く同意見です。しかし，他方，法人税の改革において，税率だけが真に問題となることだろうかということも考えるべきだと思います。成長志向ということを考えたときに，負担が重いか軽いかというようなこともちろんありますが，しかし，その一方で，ルールとして国際標準に合っているかどうかといったようなこともやはり重要ではないのだろうかと考えるわけです。

そこで，そのような問題意識からのものと明言されているわけでもなく，単に新しい租税特別措置を要望しているということであるのかもしれませんが，最近公開されました経済産業省の税制改改正要望の中にいわゆるスピンオフと呼ばれる，会社が既存の事業を外部に切り離すに取引に関する制度を提案するものがございます（経済産業省産業政策局産業組織課「組織再編成税制等に係る所要の見直し」）。スピンオフは直接株主に対して既存の事業をそのまま株式の交付というか分配を通じて渡してしまうものですが，これについて，アメリカ等ではご承知のとおり非課税措置が完備されていて，それが積極的に使われているという状況があります。そういうようなことを日本でも，というような話が出てきているのかなと思うところであるわけです。

そのような意味で，制度として，ルールとして使いやすいかどうかという点で考えていきますと，近年では，これは制度の執行の面でとなりますけれどもいわゆるヤフー事件であるとか，IBM 事件であるとか，そういった事件が頻発しているように思われます。そのような事件において，組織再編等について，それが租税回避であるとして否認されるのか，否認されないのかというようなことが曖昧になってきていて，それが納税者を委縮させているのではないか，こういったことがいろいろと問題提起されているところかなと思います。

もちろんこれは判例，裁判所の考え方でありますので，立法でどこまでコントロールできるのかという問題はもちろんあると思いますが，現在の運用の在り方というものを見直して，もしこれが不合理に使いにくいものになっているのだとしたら，それを見直すといったことも税制改革，法人税の改革としてあり得るのかな，考えても良いのではないかとも思ったりするわけですが，そのようなことについて何かプラン等があるのかなというようなことをお聞かせいただきたいということです。

ちょっと長くなりましたが，５つほどありましたので，よろしくお願いいたします。

（林）　ありがとうございました。なかなか難しい問題でありますので，お答えいただける範囲で結構です。よろしくお願いいたします。

（井上）　ありがとうございました。大変耳の痛い話も含めて，いろいろご示唆に富むアドバイスを頂きましたので，しっかりとそれを踏まえて，これからも努力していきたいと思います。

〔適格請求書等保存方式について〕

ご指摘を受けた点をお答えしますと，まずインボイス制度の適格請求書等保存方式についてご質問いただいています。電子インボイスについてお答えしますと，これは今年改正した法律の中で，法律用語はちょっと別ですが，電子インボイスも含むと明記しています。完全に電子インボイスが可であるという前提で今年の制度改正をしています。具体的な細目はこれからですけれども，当然そういったものを意識して法律に書き込んでいますというのが１点です。

それから，クロスチェックです。今でもそう

で，それを強化していくわけですけれども，仕入先が発行した適格請求書それ自体をきちんと仕入をした人，仕入税額控除を受ける人が保存をしているということです。それによって税務署からしかるべきチェックを受けるということにしています。本来ですと，請求をする人はもらう消費税が多いとたくさん税務署に払わなければいけなくなるので，なるべく小さくしたいという考えがはたらきます。一方で，仕入れた人は仕入れ税額控除をたくさん受けたいから，なるべく払った消費税を大きく見せたいということになります。したがって，そこはきちんとそれぞれに依存させて，クロスチェックするということだと思います。それを税務署がしっかりとチェックするということを，インボイス制度になってからも請求書の要件をきちんと強化した上でしっかりやっていきたいと思っています。そういった意味でしっかりクロスチェックをやっていきたいと思っています。

それから，サマリーインボイス，セルフビリングインボイスについてご指摘を受けました。サマリーインボイスはいわゆる簡易なインボイスということだと思います。これについては，例えば小売業などでたくさん請求書を出すというケースがあります。そのほかにも，タクシーの運転手などいろいろあるのですが，そういった場合について，適格請求書だけれども，記載事項を相当緩和するといったような特例を作るということで詳細を検討しています。

それから，セルフビリングは自分で作るインボイスということですけれども，これについても買い手側が自分で作った仕入明細書で仕入税額控除ができます。もちろん恣意的になってはいけませんので，実際の仕入元に対する確認等は必要になると思いますけれども，セルフビリングインボイスもできるといった格好で整備していきたいと思います。

免税事業者の問題もご指摘を受けました。免税事業者は500万者いると言われています。制度全体としては先ほど申し上げたように相当の猶予期間をおいているつもりです。それから，事業者の方の準備状況等をしっかり検証しながらインボイス制度の導入をしていきましょうということを法律上政府の義務としても書いていますので，世の中の実情を無視して勝手にどんどん進めていくということはしないつもりです。さはさりながら，これを機会に，電子インボイスの話もそうですけれども，ちゃんと全体としての取引の近代化みたいなこともできればいいわけです。インボイス自体もそれができれば，いろいろな意味でプラスもありますので，これはこれでしっかりやっていきたいということです。

そういう意味で，免税事業者の方が500万者いると言われているのですが，われわれも実は本当の詳細がよくわかっていないところもございます。これは仕入れ税額控除できる，できないの話なので，500万者の免税事業者といっても，まちで駄菓子を売っているようなＢ to Ｃの小売の人は関係ないわけですね。Ｂ to Ｃではない，Ｂ to Ｂの免税事業者の方が関係します。70万者ぐらいは農家だと言われていて，農家は別途農協を通じた取次ぎをしている場合の特例みたいなものを作ろうと思っていますので，これは多分影響がないだろうと思います。そうすると，残った200万なりの者がどういう実態にあって，どんな商売をされていてというのを，時間もかなりありますので，きめ細かく見ながら，同時に法律上も先ほど言ったようにしっかりと検証しながらということにしていますので，ちゃんと準備をしていきたいと思っています。

〔納税協力費用について〕

納税協力費用はおっしゃるとおりで，ものすごい大事な話です。まさにご指摘のとおりでありまして，これをきちんと定量的に把握するということはできておりません。例えばいろいろなシステムでいろいろな商売をしている方のうち，どこまでが納税のためのシステム費用で，どこまでが商売のためのシステム費用かは必ず

しもよくわからないところもあるものですから，定量的な把握はなかなかできていません。

ただ，先生から助け船を出していただいたように，先ほど言った電子インボイスとか，そういうことにまさにしっかり取り組んでいきたいということです。そういうものをちゃんと普及していくこと自体が納税費用の軽減になるだろうという認識はわれわれも持っていますので，そうした取組も含めて，しっかりできることを行っていきたいと思っています。

〔社会保険料の負担率について〕

それから，３点目の企業の社会保険料を含めた負担率の話です。これもおっしゃるとおりでありまして，一国全体では国民負担率と言って，（税負担＋社会保険負担）÷国民所得で国際比較をやっているのですが，企業についても両方の負担を踏まえて考えるというのはまさにおっしゃるとおりだと思っています。

企業版の国民負担率みたいなものなのですが，今その数字があるわけではないです。他方，例えば，OECD の統計を見てみますと，日本を含めた法人所得課税の税収の統計があります。それから，社会保険料の事業主負担分の統計もあります。各国によっていろいろ違いがあるので，そのまま足すのがいいかどうかというのは精査が要るのですけれども，そういう数字の対 GDP 比みたいな数字というのは，OECD の統計資料を通じて国際把握できるようになっています。

そうすると，大まかに言って，法人の実効税率も先ほど見ていただいた棒グラフでそうなのですが，日本の社会保険料を含めた企業の負担はというと，フランスよりは低いけど，ドイツよりはちょっと高いぐらいの感じのあたりかなという傾向がわかります。いずれにせよ，われわれとしても頂いたような問題意識を含めてよく勉強していきたいと思っております。

〔女性の就業調整について〕

小塚先生から５問質問を頂いております。ご質問ありがとうございます。足元のいろいろな状況の中で，どうしていこうかとまさに悩んでいることそのもののようなお話も多々ございました。総理のお話にもありましたけれども，就業調整うんぬんという話と若者支援みたいな話とどういう関係なのだというのはおっしゃるとおりでありまして，先ほど私が多々申し上げましたように，さまざまな若者を取り巻く環境変化なり，家族の変化なりというものの全体についていろいろな形で個人所得課税として答えていきたいということです。それは個別の配偶者控除なら配偶者控除の見直しもあるし，或いは所得控除か，税額控除もあります。それから，例えば，働き方によって異なる今の事業所得の分け方やそれぞれの経費の仕組みがこのままでいいのかということや，すごくいろいろなことがあり，スコープとしてはいろいろなことをやりたいと思っているところです。

〔配偶者控除について〕

一個一個は小さい措置なのですが，さらに税率構造も組み合わせて，所得再配分をすることによって相対的に負担の大きい若年層の低所得の人たちにプラスになるような改正をさまざまな観点からしたいということが全体像です。その中のパーツの１つとして，今の配偶者控除というのが今のままでいいのかという論点があるということです。今年になって，政権として働き方改革ということを特に総理は前面に出されて，働き方改革担当大臣というものも新しく任命され，とにかくこれが喫緊の課題だという状況です。そういった意味で，配偶者控除等の女性の働き方支援にかかる話がとりわけ前面に出ているということです。こうした問題意識の中で今の政権の課題も対応するという観点で，そこが少し強調されて出てきているというのが足元の状況です。

そういった関係でもありますから，矛盾する

というものではないと思います。配偶者控除をちょこっと引き上げるというのはある意味では現状よりは少し進歩になる。ただ，そのこととこういったものを全部取っ払ってしまって，およそ夫婦であれば全部控除が受けられるというのも１つの在り方でしょうし，夫婦だから支援するというのは変ではないかということであれば，そうではなくて，個別の説明を省略しましたけれども，政府税調であったように，全部子育て支援に変えてしまうというのも１つのやり方です。選択肢は様々あるわけでございます。

ただ，一方で，配偶者控除なるものが形式上なくなるということになったとすると，それはそれで，恐らくいろいろなことがあるわけです。そうすると，夫婦控除というのはある意味では配偶者控除の発展形，配偶者控除がなくなるわけではないというメッセージにもなるかもしれないということです。ただ，それはおっしゃるように，なぜ夫婦なのだみたいなこともあって，いろいろあるのですけれども，そういったような様々な論点，意見があると思います。そのような認識に立って，順次制度改正をしていきたいと思っています。

まさに若者の生き方，今後の若者に対してどういうことをするかという点です。繰り返しになりますが，今の若者の置かれている環境というのは，資料の中で申し上げたように，不本意な非正規雇用の人が増えていたり，晩婚化が進んだり，晩産化が進んだり構造変化が進んでいます。こうした認識の下，様々な税制上のツールを組み合わせることによって，税制だけでは全部できないわけですけれども，いろいろなことをやっていきたいと思います。そういったメッセージをできるだけ若い方々にわかるように，かつ毎年いろいろな社会状況の変化等もありますし，全部はできないわけですが，そういった問題意識であって，なおかつそういったことをきちんと発信をしていきながら，毎年の税制改正をやっていきたいと思っています。これで答えとさせていただければと思います。

〔夫婦控除の妥当性について〕

夫婦控除については，先ほどちょっとお話ししましたけれども，既定路線となっているわけではありません。一部新聞記事等が出ましたが，まだ何も決まっていません。ただ，先ほど言ったように，ある意味では配偶者控除をなくすということではなくて，配偶者控除が発展したというような位置付けになるかもしれないというようなことはあるかもしれません。他方，この財政の状況で，およそ夫婦がみんな控除だったらものすごくお金が掛かります。

日本の場合は，夫婦が子どもを育てる基本的な単位なのではと言いながら，離婚して，一人親になった方やその他様々な状況の方がいます。それは先生のおっしゃるとおりです。そういったものを，税制だけ突出して，全てケアするというような全部のパートナー形態を打つというのもなかなか難しい中で，どうするか考えているというのが現状でありまして，先生のおっしゃった問題意識とまさに我々も同じような問題意識で悩んでいるということです。

〔相続税について〕

消費税の負担というのは言ってみれば低所得者の方によりかかるという中で，高額所得者の方の負担をもうちょっと増やさせていただくというのを一緒にやるという問題意識があって，若干やる時期はずれたのですけれども，所得税の最高税率引上げや，相続税の改正をやっています。ただ，相続税の改正はそういった面があるのともう１つは，**資料㊶**で基礎控除の見直しをしていますが，これはどちらかというとむしろ20年前のバブルのころに地価がものすごく上がるときに，毎年，毎年に近いぐらいのペースで基礎控除の枠をどんどん膨らませたのです。それで今の5,000万円まで来ていたのですが，そのままになっていたものですから，結果としてほとんどの方に相続税がかからないとなっていました。これをバブルの前まで完全には戻せていないのですけれども，縮小したというよう

な面もありますので，必ずしも高額所得者を狙い撃ちでという文脈だけではないというのが１点です。

その上で，最近いろいろな報道等のこともquoteいただきましたけれども，これ自体は去年の１月に施行されました。ということは，相続税ですから，去年の10月以降に初めて申告が出てくるという状況なので，まだ１年たつかたたないぐらいの段階です。いずれにしろ，この制度改正の結果どうなるかというのがまだわかる段階ではないというのが１つの形式的なお答えです。

その上で，いろいろな事案が出て，個別の事案についてどうこういうのはなかなか申し上げられないわけですけれども，１つあるのは，相続の中で株式の評価は，もちろん法律上は時価によるとなっていて，国税庁の方で財産評価通達というのがあり，相当詳細に決まっています。そういう意味では恣意的にやっているわけではなくて，かついろいろ改正もしてきているわけですが，１つあるのは，個別の事案と関係あるかどうかは別として，最近株価がアベノミクスでずっと上がってきたものですから，例えば非上場株式なんかをどう評価するかというのはあります。そうすると，むしろ相続税法の改正というよりは，ここ数年株価がぐっと上がってきていることによって相続する株式の評価を巡っていろいろな意味で議論が出てきているといったようなことかと思います。いずれにせよ，いろいろな観点から検討する必要があるかと思います。

〔法人税改革について〕

最後の法人税の話ですけれども，税率だけで本当にいいのかというのはおっしゃるとおりだと思います。税制は，当たり前ですけれども，企業の自由な経済活動を阻害しないというのが非常に大事なことです。税率の話でもそうなのですが，法人の話だと，組織再編税制というのは，平成13年に最初に作ったのですが，まさにその後いろいろな実務の声や社会の変化を受けて頻繁に見直しをしてきています。なるべく世の中の実情に合ったように，使い勝手を良くするようにということです。今回の経産省の要求もそういう中で出てきたものでしょうし，そういった中で議論していくことと思います。

同時にそういったニーズに答えていく一方で，租税回避的に欠損金をうまく使うことだけを考えて形式上合併したような事例もあり得るものですから，そういったところの課税というものもしっかりにらみながら，一方で，頑迷固陋に制度を変えないみたいなことがないようにやっていこうという認識は持っております。引き続きご指導いただければと思います。以上です。

（林）　ありがとうございました。極めて難しい問題について丁寧にお答えいただいたと思います。税制は制度ですから，思いもかけなかったことがいろいろ起こってきて，政府はそれにどう対応するかを，その都度，考えていかなければいけない。したがって，対応にはタイムラグがあるわけですね。ところが，それを考えているうちに世の中はどんどん変わっていきます。パートナーの在り方にしても，小塚さんがおっしゃったように，さまざまな形態が出てきました。それから，企業再編にしても，いろいろな形態が出てくるということになってくると，それにも対応しなければいけない。あらゆるものを予見して，全て理想的なものというのを作るのはなかなか難しいわけですね。

現実には，発展的解消だったら合意が得られるのに，いきなり理想的なところまでもって行こうとすると駄目かもしれません。消費税の軽減税率にしても，私は複数税率は良くないと言っていますが，税率を上げるためにはやむを得ないところがあるかもしれない。こうしたことを考えていかなければならないのが制度だと思います。ですから，世の中が変わり，それを追いかけて対応するというような形のものが制度

設計の中で非常に重要なことになります。できるかぎり世の中の移り変わりを限り予見しながら，先取りできるものは先取りしていこうということではないかなと思いました。

もう１点は，財政の中長期の見通しで，高すぎる成長率が前提になっているのではないかと思ったりするわけですね。ただ，経済成長率というのは試算を行う上での前提ですけれども，成長率それ自体は内生変数なのですね。ですから，内生変数を高めていくための税制ということもありなわけです。そういう意味では少し高めの成長率の設定かなと思ったりもしますが，むしろその設定に合うような税制の構築を考えていかなければならないのが今の日本の税制ではないかと思います。

井上審議官はご所用がありますので，この段階でご退席ということになります。どうもありがとうございました。拍手を頂きたいなと思います。

（井上）　すみません。どうもありがとうございました。

（林）　それでは，だいぶ時間も押しておりますけれども，引き続き，地方税の課題についてお話を頂きたいと思います。開出審議官，お願いいたします。

Ⅲ．地方財政・地方税制の現状と課題

総論：地方税財政の現状

（開出）　わかりました。それでは，地方税についてお話を申し上げます。

レジュメをお開きいただきまして，まず背景の地方税財政の状況ということですが，これはさらっとお話を申し上げたいと思います。**資料**

❶にございますように，地方財政につきましても，国と同様の非常に厳しい状況です。今年度も財源不足5.6兆円が生じているということで，厳しい状況です。右下に財源不足の状況というものが書いてあります。

資料❷は国の歳出・歳入の状況で，ここはご覧いただくだけということにしたいと思います。

資料❹ですが，国家財政と地方財政は連動しておりますので，同様の傾向ということです。上が国の財源不足の状況ということで，公債の発行額，公債依存度ということですが，先ほどご覧いただきました地方財政の財源不足につきましてもほぼ同様の山の形をしているということです。

資料❺が国の公債残高の状況ということです。これはよくご覧になる図です。

地方の借入金残高は，**資料❻**ですけれども，借金の状況ということです。200兆円の残高なのですが，トータル額で見ますと200兆円の前後で横ばいということですが，この内訳が変化しております。下から２番目の薄いブルーの部分ですけれども，これが臨時財政対策債を除く地方債残高，いわゆる建設事業に充てたものが中心ということです。この部分につきましては額が若干減少しているということですが，問題は一番下の臨時財政対策債です。28年度は52兆円ということです。これがいわゆる赤字地方債ということで，地方の財源不足を借金，地方債

の形にしたものですが，これが累増しているということが問題の構造ということです。

資料❼はプライマリーバランスで，先ほどお話があったところです。

ちょっと飛ばしまして，**資料❿**ですが，地方財政計画の歳出の分析ということです。地方団体は非常に住民生活に密着した事業を行っております。例えば国の補助事業でいいますと，裏負担というのが決まっておりますので，一定の歳出が必要であります。或いは国が法令で基準を設定している警察行政，高校教員の数でありますとか，義務付けがある保健所の事務等については義務的な歳出ということですので，地方が自由にできる部分は意外と少ないということで，こういったところも地方財政を考える上での重要な点ということです。

資料⓫が歳出構造ということです。ここも顕著に傾向が出ておりまして，いわゆる投資的経費につきましては，ピーク時のバブル崩壊後の経済対策をやっていた時期には30兆円を超える額でしたが，足元が11兆円ということで，３分の１程度に対しまして，下から２番目の社会保障関係費を含む一般行政経費がちょうどこのスパンでいいますと12兆円から始まりまして，36兆円で３倍ということですので，これが完全に入れ替わっているということでありまして，財政構造は硬直化しているということです。

資料⓭は国際比較ということです。これはよく言われることですが，一般政府支出の中の地方の比率が高い順に上から並べると，カナダ，スウェーデン，アメリカ，日本，ドイツというような感じになります。日本は単一国家ということですが，連邦制を取っている国並みの地方の支出がありまして，税の比率も比較的高いという数字を表したものです。

こうした状況にありますので，地方は行革に前から取り組んでおりまして，**資料⓮**以降がその数字ということです。例えば給与につきまして，かつてラスパイレス指数が高く，国の水準を上回っていたわけですが，見直しがされまして，100を切っている状況で推移しております。国家公務員の給与削減の影響がありまして，台形の富士山みたいなところがございますが，足元が99.0ということです。

地方公務員の定数削減も，**資料⓯**の右上のグラフだけご覧いただきますと，かなり絞った状況に来ているということです。

資料⓰ですけれども，合併の効果で一番顕著なのは，当然首長さんとかが合併すれば減るわけですので，首長さん，議員の数は大幅な減少ということでありまして，こういった行革努力をする中で税財政をどう維持していくかということが地方の課題ということです。

資料⓱が租税体系の一覧表ということで，右が地方税ですが，国の並びの基幹税があるのに加えまして，例えば道府県税でいいますと，ゴルフ場利用税だとか，狩猟税だとか，市町村でいいますと入湯税，温泉に行きますとかかる税ということですけれども，地域に根差したユニークな税も中にはあるということです。

資料㉒は国・地方の財源配分ということです。よく言われますのが，左にございますように，税の入り口の部分では国・地方で大体６対４ということですが，補助金でありますとか，交付税の移転がございまして，歳出ベースでは国４，地方６ということで逆転しているということです。右側が税源配分の推移を表にしております。

資料㉓が税収の構造内訳の資料ということですが，一番上が国で，２番目が地方のトータルの姿ということです。地方におきましても，黄色の地方消費税の部分は非常に重要な存在感が増しているということでありまして，社会保障財源として使われているということです。その下が都道府県ですけれども，特徴はブルーの法人課税の占める比率が高いということと，消費税が都道府県税になっておりますので，ここに黄色が入ってまいりますが，２分の１は市町村に交付金として交付されているということでありまして，都道府県，市町村の貴重な社会保障財源になっているということです。一番下の市

町村で見ますと，個人住民税と固定資産税が２大基幹税目ということで，合計約８割程度がこの２税で確保されているという状況です。

資料⑳は足元の税収の状況ですが，３兆円の税源移譲後，リーマンショックがございましたので，大幅な減少になっておりますが，足元が回復してきておりまして，消費税率の引上げと法人税の回復ということで，ピークに近づいているという状況です。

地方税で議論になりますのが**資料㉑**です。安定性の観点から見ますと，税収が最も安定しておりますのが一番下の地方消費税ということです。税率１％時代には2.6兆円前後で非常に安定しているということです。それと固定資産税は，赤の三角ですけれども，ここ近年８兆円台後半で安定しているということです。個人住民税は景気の変動によりまして上下がございますが，一番大きいのが法人二税で，白抜きの濃いブルーのグラフです。バブル期には10兆円ほどございましたが，その後，下落して５兆円台です。ミニバブルがございまして，９兆円まで行っておりますけれども，その後，半減するという乱高下をしておりまして，景気の影響を一番受けやすいということでありまして，これが見直しの課題になっております。

もう１つが地方税の**資料㉔**です。偏在性の観点です。一番左が地方税の全体の姿でいいますと，最大／最小が2.6倍，東京と沖縄の対比ということです。法人二税につきましては6.1倍，真ん中の棒グラフです。これは東京都と奈良県の対比ですけれども，6.1倍です。消費税につきましては1.7倍，固定資産税は2.3倍ということですので，偏在性の観点からもこの二税は地方税にふさわしい税ではないかということです。

地方税原則ということです。これはかっちりしたものがあるわけではありませんが，よく言われている５つの原則ということです。応益性の原則の行政サービスの便益を地域住民が負担するという点，或いは安定性と普遍性につきましては，地方団体が地域に密着した行政サービスを提供しますので，景気変動に左右されないものが望ましいですし，地域に幅広く存在することが求められるということです。負担分任の原則ということで，よく地域社会の会費的性格と言われますが，住民ができるだけ広く分かち合うということが特徴ではないかと言われております。国との関係でいいますと自主性ということで，地方団体が自主的に判断できることが重要であるということです。今までが総論的なところです。

各論：平成29年度以降の税制改正に向けた主な課題等

１．消費税率引上げ時期の変更に伴う措置

最近の課題ということで，**資料㉕**以降に資料を用意しております。**資料㉕**ですけれども，国と同様に消費税率の引上げ時期が31年10月まで２年半延期ということですので，一連の措置をパッケージで延期するということですが，一番上の二重丸が税率そのものの延期です。地方税におきまして車体課税と地方法人課税の偏在是正措置については，消費税率が10％のときにやろうということで，法律が定められて一遍成立しているわけですけれども，これが延期ということです。消費税率の引上げが延期ということですので，これらの措置についても延期するという内容になっております。住宅ローン減税についても同様に延期ということです。

その中身で車体課税についてちょっとご覧いただきます。**資料㊵**をお開きいただきますと，自動車の車体にかかる税金として国税，地方税がございますが，取得時の自動車取得税と保有時のいわゆる登録車にかかります自動車税と軽自動車にかかる軽自動車税は地方税ということでありまして，地方税の比率の高い税目になっているということであるわけです。

資料㊶をお開きいただきますと，消費税率が引き上がるのに対応いたしまして，車体課税も

見直そうということになっております。一番上の自動車取得税につきましては消費税率が10％になるときに廃止ということで，法律も改正されているわけですけれども，それが１点ございます。ただ，自動車取得税を単純に廃止しますと，ここで講じているエコカー減税という燃費がいい車に買い替えていただくインセンティブ税制が全くなくなってしまいますので，自動車税と軽自動車税という保有課税の中で環境性能割という燃費性能に応じた仕組みを入れようということです。この図でいいますと，自動車税と軽自動車税の一番右に環境性能割の導入とございます。これはセットで対応するということになっておりましたが，これもパッケージで２年半延期ということですので，31年10月から実施されるということです。

資料㊷に環境性能割とは何ぞやというものがあるわけです。右側が現行のエコカー減税ということでありまして，燃費に応じて税負担が変動するという点では類似のものですが，消費税率が今の８％から10％に上がるということですので，若干の負担軽減措置を講じております。この表でいいますと，平成32年基準のプラス10％達成というところにあるのです。右のエコカー減税でいいますと80％軽減ということで，非常に負担が軽くなるのですが，一定の負担を頂くことになっております。左側のH32基準＋10％達成は非課税ということですので，より環境性能のいい車の税負担を軽減する方向でインセンティブ効果を高めるというような仕組みとしているところです。これが31年から動き出すということです。

ちょっと飛ばしていただきまして，もう１点の地方法人課税の偏在是正ということです。**資料㉛**をお開きいただければと思います。先ほどご覧いただきましたように，地方税の中でも法人所得にかかる税につきましては安定性も大きく変動するということと，どうしても都市部に税収が集中するということですので，消費税率が上がる中でこの法人課税の偏在是正を講じようということです。

一番下にあります地方法人特別税という事業税を一部国税化しまして，譲与税として地方に配分するという仕組みがあったわけですが，これは暫定措置ということでしたので，真ん中のところにございます法人住民税の法人税割につきまして地方法人税という名前の国税にいたしまして，地方財源を確保することということで，交付税特会に全額が直接入ることによりまして，交付税として地方に配分するという仕組みに順次変えていこうということです。偏在是正措置の一本化と真ん中に矢印がございますけれども，こういった措置に統一していくという改正が予定されているわけでしたが，これも31年から実際に動き出すということです。こういった改正を行っているところです。

２．地方法人課税

以下，各税目の主なところです。地方法人課税につきましては，**資料㉟**をお開きいただきますと，先ほど井上審議官から話がございました20％台に実効税率を下げていくという中で，国・地方の実効税率が30年度に29.74％のドイツ並みになるということです。

資料㊲ですけれども，その中で地方税におきましては法人事業税の外形標準課税部分を拡大していくということを予定しております。下に４つボックスがございます。改正前は外形課税部分が全体の４分の１ということでありまして，所得割の税率が7.2％でしたけれども，最終的に施行はこちらについては28年ということですが，所得割が3.6％になるということですので，実効税率がこの分で引き下げられるということになるわけです。

もう１点，地方法人課税で**資料㊴**が新しい措置ということで講じられるものです。ふるさと納税について，今は個人版があるわけですが，法人についても認めようということで創設されたものです。下の図にありますように，今は全額損金算入ですので，実質３割軽減ということ

ですが，国税と地方税を併せまして６割の倍に負担軽減割合を拡大しようということです。法人の場合にはかなり影響の大きい額を出す場合もありますので，地方がしっかり計画を作っていただきまして，内閣府の認定を受けたものに限るということに制度上の建て付けをしているところです。以上が法人の関係です。

３．個人住民税

個人につきましては**資料㊻**にふるさと納税の概要とございます。中身についてはご存じの部分だと思います。**資料㊽**をご覧いただきますと，ここ数年非常に実績が伸びております。特に26年度と27年度にかけまして大きく伸びておりまして，1,652億円の受入額ということです。新聞・雑誌，テレビでやっているとおり，特産品がもらえるということで有利であるということで，非常に関心を呼んでいるところです。

資料㊾にございますように，過度な返礼品，特に金銭類似性が高いようなものを返礼としないようにということを総務省からお願いしているところでもあります。

資料㊿に所得課税改革の全体像がございます。

住民税について**資料(51)**に住民税ならではの論点ということで書かせていただいております。個人所得改革を行う中で，右の黄色の部分で○が３つございますが，地方税は地方団体が社会保障の担い手であります財源を適切に確保するということが重要であるということです。その中で住民税につきましては10％の比例税率でありますので，税負担調整効果に制約があるということです。国の場合，超過累進課税ということですので，高所得者から低所得者への移転もいろいろな方法がありますけれども，地方税についてはその余地が少ないということに留意する必要があります。

或いは一番下の社会保障制度です。生活保護の認定とか，いろいろな福祉の基準に地方税の非課税世帯である条件とか使われておりますので，そことの整合性に留意する必要があるということが論点として指摘されております。具体的にどうするかにつきましては，先ほど国税のところでありましたように，いろいろなご意見を踏まえながら今後検討ということになろうかと思います。

４．固定資産税

固定資産税ですが，**資料(55)**をご覧いただければと思います。非常に安定した税収なのですけれども，中でも土地につきましては，地価下落の影響もありまして，長期トレンドでは緩やかに下落状況にあるということです。一番上が土地，家屋，償却資産を全部合計したものですけれども，その影響もございまして，なだらかに右下がりということで，ここの安定的な確保ということも重要です。

その中で，**資料(56)**ですが，今年度の改正で償却資産の中の機械装置について一定の要件を満たしたものは３年間２分の１という特例が講じられるということです。

資料(57)に全部並べておりますけれども，地方団体からは反対の意見があったわけです。地方の基幹税である保有税で政策的な措置を講じることが適当でないということですが，いろいろ調整の結果，**資料(56)**の右下に減収規模が183億円とございますけれども，規模的には非常に限定的な措置として特例的に講じられるようになったということです。

５．その他

その他の地方税で関係する部分として，いわゆる森林吸収源対策です。COP21を受けた森林のCO_2の吸収対策でありますとか，地方は非常に山が荒れて，疲弊しているという点について財源確保が議論されております。具体的にどうするかということは今後の議論ですけれども，**資料(62)**の一番下の２行です。都市・地方を通じて国民に等しく負担を求めて，市町村がしっかり森林整備ができる森林環境税（仮称）等を考えていこうではないかということで，党の方で

議論されているところです。

資料㊹に電子申告，**資料㊾**に eLTAX の状況について資料が付いておりますので，参考までにご覧いただければと思います。駆け足でしたけれども，私からの説明は以上です。

（林）　ありがとうございました。それでは，玉岡教授からご意見を頂きたいと思います。

Ⅳ．地方財政・地方税制への意見

（玉岡）　今回は質問だけということです。喫緊の課題というよりは，10年，20年，30年先に地方財政なり，地方税をどうするか。総務省さんはどちらの方向を向いて歩くおつもりかという大きなことについて３点お伺いしたいと思います。非常に抽象的な話になってしまうので，まとめてお答えいただいてもちろん構いません。

〔応益性の原則〕

１つ目は，お配りになった資料の中にもありましたけれども，地方税原則で応益性というのがありまして，地方税の税目の中で固定資産税をはじめとして，事業税の付加価値割などがあって，そういうものも応益性を根拠にして課税しているということです。ただ，学問上でいうと，地方税のみにこういう応益性というのはないことになっているのです。にも拘わらず，応益性というのは非常に重要で，それ故課税するのだということなのですが，根本的な疑問として応益性というものをそもそもどのように捉えて計っているのか。企業，法人に関して言うと，自治体から受ける利益というものをどのように計っているのか。その受けた利益が固定資産の価値とか，或いは企業の付加価値等にどのように反映するのかということです。

そういうふうな受益を得ているので，それに税を払うということなのでしょうが，税をかける側からすると課税責任みたいなようなものがあると思っていまして，その辺はきちんと説明する必要があるかなと思っています。最近の林宜嗣先生のご研究なのですけれども，個人と法人に分けて考えると，法人については実は受益よりも負担の方が多いとかというご研究もあります。これから税負担等が増えていくと思うのですが，受益ということについてどう考えているのか。それが第１点です。

〔普遍性の原則と伸張性の原則〕

２点目もやはり地方税原則に関連するのです。お配りいただいた資料では５つ原則があって，これ以外にもいろいろあるのですが，例えばここに載っていない原則として，最近はあまり言われませんけれども，伸張性の原則というのがあって，法人二税なんかはこれに入るかと思うのです。普遍性，安定性の原則というものと伸張性の原則というのはある意味相いれない性質を持ち合わせているということです。最近の動きでは偏在性を避けようとするというふうなことを感じるのですが，それは一方で伸張性には背くということです。伸張性の方を重視すると偏在性が存在することになってしまうということです。地方間に経済力の格差があって，伸張性を備えた税目があるとすると，結果として財政力の格差が生じてしまって，国の関与が入って財政調整が行われてしまうということです。

質問というのは，将来の地方自治，地方財政を考えていくために，国の関与のない財政調整の制度というものを考えていくのかどうか。それに沿うようにということですけれども，偏在性の少ない税目というものを質的にも，量的にも拡充する方向に動くのかどうかという方向性について伺いたいと思います。

〔事務配分と財源配分〕

３点目は一番抽象的なのですけれども，資料でもありましたように，最終的に使うお金というのは地方の方が圧倒的に多いのですが，取っている税金というのは国の方がはるかに多いと

いうことです。それゆえに財政調整という仕組みが必要とされるわけです。国と地方の間の事務の配分と税をはじめとした財源の配分というのがあって，事務配分と財源配分がうまく適合しているといいのですが，なかなかうまく適合しないということです。戦後といっても70年近く前ですけれども，一種の事務配分と財源配分の連立方程式と考えるならば，特に地方自治，地方を重視するような１つの解法というのが示されました。ところが，その解法自体は，当時の大蔵省を中心に否定して，現在の地方税財政制度というのが存在するのです。

21世紀は少子高齢化，人口減少社会で仕事自体が非常に増えて，財源自体が非常に減っているという中で，しかも一方で地方自治，地方分権というのを進めるということです。質問の内容は，現段階でもし事務配分と財源配分の連立方程式というものを考えるとすれば，どういうふうな方程式を考えるかということです。ちょっと抽象的ですけれども，答えていただけると幸いです。

（林）　ありがとうございました。それでは，小塚さん，お願いします。

（小塚）　玉岡先生の方から非常にマクロ的というか，大きな話をしていただきましたというか，質問をされておりますので，私の方からは少し細かいというか，制度的な方のところについてお聞かせいただきたいと思います。２点ほどございます。

〔個人住民税の所得割〕

１つが個人住民税の所得割の方です。現在の個人住民税は，累進税率をとる個人所得税とは，比例税率をとるという点において相違するものであると思いますが，課税標準自体の方を見ていくと，よく似た控除等は入っていると思います。その一方で，個人所得税の方において，特に所得控除に関するいろいろな改革が検討されていくのかなと思うのですが，それはある種の所得再分配的なものを強めるとか，そういった性格のものが入り得るのかなと考えております。

そのようになったときに，本来住民税には特に会費的な性格が強いという特徴がありますから，そういった部分で，個人所得税と個人住民税との距離がだいぶ空いていくというようなことがあり得るのだろうか。そのあたりの感触というか，将来像が自分的にはあまり見えないものですから，もしそのあたりについて何か既にプラン等があるということでしたらお聞かせいただければと思っております。

〔法人税改革〕

もう１つ，私はあまり地方税自体がそこまで専門ではないということもございまして，先ほども質問させていただきましたけれども，法人税改革の関連のところで少しお聞かせいただければと思います。

具体的にどういうことかと申しますと，法人税改革，特に実効税率を下げるという議論において，税収中立で行うということとの関連から，特に付加価値割等を増やしていくというような形で進んでいたかと思います。その一方で，付加価値割への移行は実は中小企業にはあまり適用しないというようなことがありました。今回の資料の中でも，**資料㊽**のところにおいて中小法人と大法人との格差拡大ということが挙げられており，特にその中において中小法人が大法人へと成長していく意欲を損ないかねないのではないかという問題提起がされているところかと思います。

恐らくこれもよく知られていることかと思いますけれども，中小法人であるか大法人であるかは，いわゆる資本金のところで区別しているということがあるので，特に資本金をある程度意図的に下げて，それ以上先に進まないようにするといったようなことが起こるといったよう

なことを指しているのかなと思うわけです。しかし，ちょっと立ち止まって改めて考えみますと，逆にそのような恣意的な操作が可能になっているということは，現行の法制度が企業活動自体についてはあまり影響していないということなのではないかというようなことも考えられないだろうか，ということを思うわけです。

すなわち，企業の実態的な活動，つまり，例えば資金の調達方法について借り入れに過度に依存しなければいけなくなったりとか，或いは付加価値割の課税の有無が資本金で決まることがなければ積まれていたはずの資本金が積まれなかったりとかというような行動の変化があったとしても，ここで懸念が示されているような企業の規模の拡大のような企業の発展等についてはあまり影響していない可能性があるのではないか。

その一方で恐らく真の中小企業を特定しようというような形で，今後資本金以外のいろいろな基準も付加的に導入していくというようなことがあり得るのかなと思いますが，逆にそのようなことをしてしまうと，実質的に中小企業と大企業が区別されてしまって，税が原因で，売り上げを抑える等の方法でもって，無理に中小企業でとどまるというような事業者が出てくるというある種望ましくない結果が起きないだろうかということをちょっと考えたりもするわけです。

私もまだ整理し切れてないアイデア的な感じというか，思いつき的なところになっているところもありますが，特にここでうたわれていることが何を意味しているのか。例えば，資本金の基準が好ましくないと考えられているといったようなことがあって，その改革の方向性が打ち出されているのかどうか。そういった点を，簡単なコメントで結構ですので，もし可能であればお聞かせいただければと思います。

（林）　ありがとうございました。地方税のかねてからの課題のようなご指摘もありましたが，お答えいただければと思います。

〔応益性の原則について〕

（開出）　ありがとうございました。非常に難しいご質問を頂いているところですけれども，まず玉岡先生のお話です。地方税の原則といいますか，よく応益性と言われるものは，地方団体は地域住民のための行政サービスの重要な提供主体ということでありますので，そのサービスについて住民が幅広く負担するというところが税の基本というか，考え方なのではないかということで，応益性ということが言われているのだと思います。

応益性も都合のいい便利な言葉なので，「応益，応益」と言うのですけれども，厳密に言うと，応益性で全て説明できるというものでもないと思いますので，その課税根拠といいますか，考え方の基本というところが一番重要なのかなと思います。ただ，実定法上，例えば住民税で言うと，均等割の全員が同額負担するという部分であるとか，所得割については一定税率ということで，国の超過累進課税に比べますと，応能的というより，応益的な要素が強いのではないかというところもありますし，固定資産税であるとか，事業税の外形部分については赤字法人でもサービスを受益されているのであれば，一定のご負担をということになりますので，そういった考え方の基本にあるのかなというようなところだと思います。ということですので，具体的な課税の水準だとかに受益の程度を計るとかということになるとなかなか難しくなってまいります。

ただ，固定資産税なんかでよく地方の関係者が言いますのは，やはり行政サービスを，道路だとインフラを整備しますと資産の価値も上がりますし，サービス提供と受益の部分の程度は比例関係というようなベクトル感にはあるのかなというようなことがあります。事業税の外形部分の付加価値割の部分については，企業はい

ろいろなインフラだとか，教育，治安も含めて行政サービスを受益されておりますので，事業活動の規模に応じて税負担をしていただくということであるとするならば何かということがさんざん議論された結果，付加価値ということで，企業活動から生じた利潤を労働，土地，資金等にどう配分されるかということで計ろうということになっているわけです。そこのところはぎりぎり言うと厳密な説明ができない部分もありますけれども，そのような感じで，応益性が１つの指標というか，柱にはあるのではないかとお答えさせていただければと思います。

〔普遍性の原則と伸張性の原則について〕

普遍性と伸張性というところの問題ですけれども，望むべくは両方あればいいというか，法人課税については企業誘致をした自治体の税収が伸びるということが地域の活性化にもなりますので，伸張性の部分ももちろん重要だと考えます。ただ，今の状況の中で私どもがまず一番にやらなければいけないのは，地方税においては税収が安定的で，偏在性が小さいというところが重要になってくると思います。法人課税のところでご説明申し上げましたように，法人の所得課税部分については，地方税とすると望ましくない部分もありますので，全部ということではありませんけれども，交付税の形で地方に配分される形に持っていくということが必要ではないかということで改革を進めているところです。

ただ，そういった改革を進めても，ご覧いただきましたように，消費税についても，固定資産税についても地域格差というのがあります。必要な行政サービスは一定水準どこでも保証する必要がありますので，どうしても地方交付税による調整というものが残るかと思いますが，基本的な方向とすると，そのような方向でやっていきたいと考えているところです。

〔事務配分と財源配分について〕

事務配分，財源配分の話も永遠の課題みたいなところがございますが，かなり国際的に見ても日本の場合は仕事を地方がしているということですので，それに見合った財源配分というこ

とで，税源の確保が重要だと思います。３兆円の税源移譲が平成19年に所得税から住民税に行われましたけれども，引き続き，そういった方向の取り組みをしていきたいということです。

今後伸びる税といいますと消費税ということになると思います。国も社会保障の重要な年金等を担っていますので，なかなか容易ではないということです。今は４対６ということですので，そこの比率を高めていくべく，仕事と財源が見合ったような形に今後も努力していきたいと考えております。

〔住民税の所得割について〕

小塚先生にも頂きました。個人所得課税改革については，井上審議官の説明がありましたように，これからの議論というような段階ですので，頭の体操的な話なのですが，税収中立というものが大前提にあるだろうということといたしますと，所得再分配の強化と正面から言わないにしても，いろいろな仕組みをいじるときに高所得者の方から低所得者の方に行く調整というものが必要になってくるということだと思います。地方税の場合には比例税率ということですので，国税と違って，その部分の調整余地が少ないという構造的な問題は認識しなければいけないと考えております。

ただ，現行の仕組みは，お話にもありましたように，基本的には所得控除制度についても若干の額の違いはありますけれども，同じ適用ということで動いてきておりますので，基本は国税で講じられる仕組みに対応した現行の措置の講じているものを基本に考えていくということです。ここで地域社会の会費的な性格ということで，かなり違うところに行ってしまうということは今のところ考えていないということですが，これはまさに今後の議論ということになろうかと思います。

〔法人税改革について〕

法人の関係のお話はお答えをどうしたらいいか悩んでまいったのですけれども，**資料㊽**にあります党税調の問題意識は，国税・地方税共通の中小課税の問題ということです。資本金だけで一律に動かしているというところ自体については問題があるのではないかというようなことはかなり指摘されているところであると思います。今は中小は課税が有利になっております。資本金は自由に動かせるということで，資本金１億円ジャストの企業がかなり多くあります。大法人が，具体的に言うとあまりあれですが，シャープさんは一時１億円というような新聞報道があってびっくりしたのですが，結局，５億円でしたか，引き続き大法人であるということです。そういった操作もあり得るので，資本金一本槍というのはいかがなものかということで，いろいろな法人の規模，活動実態を表す指標を考えるべきではないかというくだりがここにあるところです。

「中小法人が大法人へと成長していく意欲を損ないかねない」の部分はちょっと舌足らずなところがあるのかなということを私も読んでいて感じたところがあります。大きければいいということではなくて，業種とか，いろいろな特性に応じて，小さくても成長もしますし，成績がいい企業はあり得るわけですので，そこのところがあるということだと思います。もし大法人に徐々に拡大するということが望ましい業種に対応した部分があるとするならば，今はかなり制度格差が拡大していますので，「それだったら今のままでいいや」というところは，企業の成長，日本経済全体のことから見ると望ましくないのではないかというような趣旨で書いているのだと思います。

特に地方法人課税につきましては外形標準課税が拡大しまして，中小法人は所得割については9.6％ということですけれども，大法人は3.6％になるということで，半分以上の税率の差が生まれてしまっているわけなのです。資本金が若干小さい企業でも成長性のある企業からすれば，「私はそちらがいい」という声も実際

にあることはあるところでありまして，そこの制度格差がかなり開いてきておりますので，よりこの部分の検討が必要ではないかということであるわけです。ただ，ここは地域経済とか，個別企業の経営に大きな影響を与えますので，大綱にもありますように，幅広い観点から慎重に検討するということです。以上，お答えでした。

おわりに

（林）　ありがとうございました。地方税に関してはやはりまだまだ大きな課題が残っていて，例えば課税最低限は所得税と住民税とが同じであるべきなのかといったような議論とか，これは随分以前から議論されていながら答えが出ていないところですね。

応益課税に関しても，国税と違って地方税では応益性を重視すべきではないかと言われていますが，応益をどうやって計るのかという問題もあります。しかし，アメリカでは計量分析によって財産税の評価をしようという動きもあります。日本でも，公共財やサービスがこれだけ地価を押し上げているといった計算を，ヘドニック・アプローチという手法を用いてやっている研究者もいます。今後そういう技術が改良されていけば，全てではないにしても応益課税を量的根拠に基づいて実施できる時代が来るのではないかと思います。ただ，地方税に関しては，地方分権がまだ道半ばですので，今後これをどう進めていくのかと地方税改革とをセットで進めなければならないだろうと考えますので，このあたりも大きな課題として残っているように思います。

租研でも地方分権時代にふさわしい地方税の抜本改革が必要だと意見書の中で強く主張してきているところです。例えば，法人二税を今後どうするのだということも抜本改革の残された課題です。そして，私はどちらかというと理論よりは実証派なのですが，ただ，実証分析で答えを出してからでないと制度改革ができないということになってしまうと，制度改革は進まなくなってしまいます。実証分析というのはものすごく難しいわけですね。例えば，法人税が企業の投資行動に影響するのか，しないのかというのは，時代によっても違うし，地域によっても違うし，業種によっても違います。ですけれども，租税理論から言って，税が経済活動に対して中立的でないような仕組みを内蔵しているとするなら，実証されなくても，歪めている可能性はあるわけです。

例えば夫婦の形態にしても，税制によって歪みが実際に起こっているのかどうかわからないけれども，税制の中にそうした構造があるならば，そこは改善する方がいいと租税理論上は言えるわけですね。ただ，日本の制度改革の中でそういう実証分析に基づいた議論が十分ではないことは事実です。実証分析を進めることと租税理論との兼ね合いをうまく取りながら制度設計していくことで，国民の理解を得ることができるのではないかという気がしております。

まだまだ税制改革の課題は山積してい。租研としても今までの実績を踏まえて，まだ改革が足りないところは，改革の方向を主張し続けていかなければならないと思っていま。今年度の租研の意見書も，データ付き，解説付きですので，是非ご覧いただいた上で，日本の税制にはまだこういう問題があるのだといったことにご理解を頂ければ幸いです。

予定終了時刻を随分超過してしまいましたにも拘らず，熱心にお聞きいただきましたことを心より感謝申し上げます。そして，財務・総務両審議官にはお礼を申し上げたいと思います。また，玉岡さんと小塚さん，どうもありがとうございました。そして，ご清聴いただきました皆さん方にもお礼を申し上げたいと思います。どうもありがとうございました。

財政・税制関係資料

財務省主税局

目　　次

未来への投資を実現する経済対策

（資料①）安倍内閣総理大臣記者会見（抄）（2016年６月１日）……4
（資料②）経済財政運営と改革の基本方針2016（平成28年６月２日閣議決定）（抄）…4
（資料③）「未来への投資を実現する経済対策」（平成28年８月２日閣議決定）……5
（資料④）経済対策にあたっての基本的考え方……5
（資料⑤）経済対策の柱（主な施策例）……6
（資料⑥）「中長期の経済財政に関する試算」（中長期試算）の概要……6

税収の状況

（資料⑦）一般会計税収の推移……7
（資料⑧）平成27年度決算税収……7
（資料⑨）所得税収の推移……8
（資料⑩）法人税収の推移……8
（資料⑪）相続税の課税件数割合，負担割合及び税収の推移……9
（資料⑫）地価公示価格指数の推移と相続税の改正……9

消費税

（資料⑬－１）消費税率引上げ時期の変更に伴う対応について（案）……10
（資料⑬－２）消費税率引上げ時期の変更に伴う対応について（案）……10
（資料⑭）消費税率引上げ時期の変更に伴う税制上の措置
（平成28年８月24日閣議決定）の概要……11
（資料⑮）軽減税率制度の概要……11
（資料⑯）軽減税率制度の対象品目……12
（資料⑰）適格請求書等保存方式の導入……12
（資料⑱）付加価値税率（標準税率及び食料品に対する適用税率）の国際比較……13

税制の構造改革

（資料⑲）最近の税制改正について（主な改正事項）
－デフレ脱却・経済再生と財政健全化の両立－……13
（資料⑳）これまでの税制改革の取組と今後の課題（主なもの）……14
（資料㉑）経済財政運営と改革の基本方針2015（平成27年６月30日閣議決定）①……14
（資料㉒）経済財政運営と改革の基本方針2015（平成27年６月30日閣議決定）②……15
（資料㉓）平成28年度税制改正大綱（抄）……15
（資料㉔）経済財政運営と改革の基本方針2016（平成28年６月２日閣議決定）（抄）…16
（資料㉕）未来への投資を実現する経済対策（平成28年８月２日閣議決定）（抄）……16
（資料㉖）経済社会の構造変化Ⅰ（マクロ経済構造の変化）……17

（資料㉗）経済社会の構造変化Ⅱ（人口構造の変化）……17
（資料㉘）経済社会の構造変化Ⅲ（家族の変化）……18
（資料㉙）経済社会の構造変化Ⅳ（働き方の変化）……18
（資料㉚）経済社会の構造変化Ⅴ（家計・再分配の変化）……19
（資料㉛）個人所得課税及び社会保険料の負担の推移……19
（資料㉜）経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方に関する論点整理について
（政府税制調査会（平成27年11月））……20
（資料㉝）安倍内閣総理大臣のご挨拶−第１回政府税制調査会
（平成28年９月９日㈮）−……20
（資料㉞）配偶者控除・配偶者特別控除の仕組み……21
（資料㉟）いわゆる「103万円の壁」について……21
（資料㊱－１）「働き方の選択に対して中立的な税制の構築をはじめとする
個人所得税改革に関する論点整理（第一次レポート）」の概要……22
（資料㊱－２）「働き方の選択に対して中立的な税制の構築をはじめとする
個人所得税改革に関する論点整理（第一次レポート）」の概要……22
（資料㊱－３）「働き方の選択に対して中立的な税制の構築をはじめとする
個人所得税改革に関する論点整理（第一次レポート）」の概要……23
（資料㊱－４）「働き方の選択に対して中立的な税制の構築をはじめとする
個人所得税改革に関する論点整理（第一次レポート）」の概要……23
（資料㊲）所得税における税負担の調整……24
（資料㊳）所得控除方式に代わる諸外国の制度（例）……24
（資料㊴）所得税の課税ベース及び諸控除のイメージ……25
（資料㊵）所得税の概要……25
（資料㊶）相続税の見直し【平成25年度税制改正】……26

成長志向の法人税改革

（資料㊷）成長志向の法人税改革：法人実効税率「20％台」の実現
（与党税制改正大綱（27年12月16日））（抄）……26
（資料㊸）法人実効税率の引下げ……27
（資料㊹）課税ベースの拡大等……27
（資料㊺）法人実効税率の国際比較……28
（資料㊻）これまでの法人税制における対応……28
（資料㊼）平成28年度与党税制改正大綱（27年12月16日）（抄）……29
（資料㊽）法人税制をめぐる諸課題（中小法人課税，協同組合等課税，公益法人等課税）
（与党税制改正大綱（27年12月16日））（抄）……29

国際課税

（資料㊾）経済財政運営と改革の基本方針2016（平成28年６月２日閣議決定）（抄）…30
（資料㊿）「BEPS プロジェクト」について……30
（資料51）「BEPS プロジェクト」最終報告書の概要……31

（**資料㊷**）BEPS プロジェクトの包括的（holistic）アプローチ－Cash box の例 ……31
（**資料㊸**）非居住者に係る金融口座情報の自動的交換のための報告制度……32

（資料①）

安倍内閣総理大臣　記者会見（抄）

（2016年　6月1日）

○　足元では新興国や途上国の経済が落ち込んでおり、世界経済が大きなリスクに直面している。こうした認識を先般、伊勢志摩サミットに集まった世界のリーダーたちと共有しました。

先般の熊本地震では、熊本や大分の観光業や農業、製造業など、九州の広い範囲にわたって経済や暮らしが打撃を受けています。

これらが、日本経済にとって新たな下振れリスクとなっている。最悪の場合、再び、デフレの長いトンネルへと逆戻りするリスクがあります。

今こそアベノミクスのエンジンを最大にふかし、こうしたリスクを振り払う。一気呵成に抜け出すためには「脱出速度」を最大限まで上げなければなりません。

○　今般のG7による合意、共通のリスク認識の下に、日本として構造改革の加速や財政出動など、あらゆる政策を総動員してまいります。そうした中で、内需を腰折れさせかねない消費税率の引上げは延期すべきである。そう判断いたしました。

○　中国などにおいては、過剰設備や不良債権の問題など、構造的課題への対応の遅れが指摘されており、新興国経済の回復には時間がかかる可能性があります。そうした中で、世界的な需要の低迷が長期化することも懸念されることから、できる限り長く延期すべきとも考えました。

しかし、私は、財政再建の旗を降ろしません。我が国への国際的な信認を確保しなければならない。そして、社会保障を次世代に引き渡していく責任を果たす。安倍内閣のこうした立場は、揺るぎないものであります。

2020年度の財政健全化目標はしっかりと堅持します。そのため、ぎりぎりのタイミングである2019年10月には消費税率を10%へ引き上げることとし、30か月延期することとします。その際に、軽減税率を導入いたします。

（資料②）

経済財政運営と改革の基本方針2016（平成28年6月2日閣議決定）（抄）

第2章　成長と分配の好循環の実現

- 「成長と分配の好循環」の実現に向け、引き続き、「経済再生なくして財政健全化なし」を基本とし、消費税率の10%への引上げを2019年（平成31年）10月まで2年半延期するとともに、2020年度（平成32年度）の基礎的財政収支黒字化という財政健全化目標を堅持する。
- 「経済・財政再生計画」の枠組みの下、（中略）アベノミクスの成果の活用等を図りつつ、短期・中長期的視点から、適切な経済財政運営を進める。

＜アベノミクスの成果＞

- 歳入面：　税収が大幅に増加
- 歳出面：　現役世代の生活保護世帯数や失業給付の支出額の減少、被用者保険の被保険者数の増加、歳出改革の進展

第3章　経済・財政一体改革の推進

- 600兆円経済の実現と2020年度（平成32年度）の財政健全化目標 の達成の双方の実現を目指す。
- 「経済・財政再生計画」における歳出・歳入両面の取組を進める。

＜財政健全化目標＞

- 国・地方合わせた基礎的財政収支を2020年度までに黒字化、その後債務残高対GDP比を安定的に引下げ

（資料③）

「未来への投資を実現する経済対策」（平成28年8月2日閣議決定）

第１章 景気の現状と経済対策の基本的な考え方（抄）

少子高齢化や潜在成長力の低迷といった構造要因も背景に、現状の景気は、**雇用・所得環境は改善する一方で、個人消費や民間投資は力強さを欠いた状況**にある。また、**新興国経済に陰り**が見え、**英国国民投票におけるEU離脱の選択等、世界経済の需要の低迷、成長の減速のリスクが懸念**される。

雇用・所得環境も大きく改善するなど、確実に成果が生まれているものの、アベノミクスは道半ばである。長年続いたデフレから完全に脱却し、中長期的に、実質GDP成長率２％程度、名目GDP成長率３％程度を上回る経済成長の実現を目指すためには、脱出速度を最大限に上げて、しっかりと成長していく道筋をつけなければならない。**内需を下支えするとともに、高齢化社会を乗り越えるため潜在成長力を向上させる構造改革を進める**。

先般の伊勢志摩サミットでは、Ｇ７が強い危機感を共有し、世界経済のリスクに立ち向かうため、**あらゆる政策を総動員していくことで合意**した。この合意を取りまとめた議長国として、**Ｇ７首脳宣言を踏まえ、日本銀行とも連携しつつ、金融政策、財政政策、構造改革を総動員してアベノミクスを一層加速**する。

このため、**産業構造改革、働き方や労働市場の改革、人材育成の一体改革**に取り組む。また、改革工程表に沿った**社会保障改革等の構造改革を加速化**するとともに、**未来への投資の加速を目的とする総合的かつ大胆な経済対策を講ずる**こととした。

本経済対策は、**当面の需要喚起にとどまらず、民需主導の持続的な経済成長と一億総活躍社会の着実な実現につながる施策を中心**とする。

輝かしい未来を作り上げていく、未来は私たちの手で変えることができる。この未来への投資を実現する経済対策によって、その力強いスタートを切っていく。

（資料④）

経済対策にあたっての基本的考え方

アベノミクスのバージョン・アップ

デフレからの完全脱却、成長と分配の好循環、潜在成長率の向上、財政健全化（2020年度のPB黒字化）といった経済財政政策上の重要課題に対応。

- **金融政策・財政政策・構造改革の一体的な活用**
  日本銀行とも連携しつつ、金融政策、財政政策、構造改革を総動員してアベノミクスを一層加速。
  現下の低金利状況を活かし、財投債を原資とする財政投融資の手法を積極的に活用・工夫。
- **中長期的な成長を見据えた構造改革の実施**
  内需を下支えするとともに、高齢化社会を乗り越えるため、潜在成長力を向上させる構造改革を推進（働き方改革など）。
- **未来への投資の加速**
  当面の需要喚起にとどまらず、民需主導の持続的な経済成長と一億総活躍社会の着実な実現につながる施策に重点化。

（資料⑤）

経済対策の柱（主な施策例）

Ⅰ. 一億総活躍社会の実現の加速

- 子育て・介護の環境整備 （保育、介護人材の処遇改善 等）
- 雇用保険制度の見直しを通じたアベノミクスの成果の活用
  （雇用保険料や国庫負担の時限的な引下げ等）
- 「貯蓄から資産形成へ」の流れの実現による国民の所得・消費の増加

Ⅱ. 21世紀型のインフラ整備

- 外国人観光客4000万人時代に向けたインフラ整備
- 農林水産物の輸出促進と農林水産業の競争力強化
- リニア中央新幹線や整備新幹線等の整備加速

Ⅲ. 英国のＥＵ離脱に伴う不安定性などのリスクへの対応並びに中小企業・小規模事業者及び地方の支援

- 地域金融機能強化をはじめとする政府一体となった企業の生産性向上支援

Ⅳ. 熊本地震や東日本大震災からの復興や安全・安心、防災対応の強化

Ⅴ. 成長と分配の好循環を強化するための構造改革等の推進

- 働き方改革、最低賃金引上げ、社会保障・税制等の構造改革

（資料⑥）

「中長期の経済財政に関する試算」（中長期試算）の概要

※ 平成28年7月26日 経済財政諮問会議提出（内閣府）

経済・財政面における主要な想定

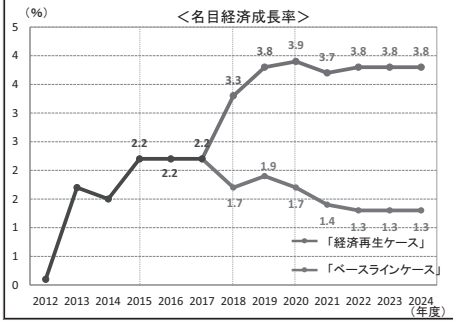
○ 経済シナリオ
・「経済再生ケース」　：安倍内閣の経済財政政策の効果が着実に発現（2018-24年度平均：名目3.7%、実質2.2%）
・「ベースラインケース」：経済が足元の潜在成長率並みで将来にわたって推移（2018-24年度平均：名目1.5%、実質0.9%）
○ 財政前提
・2017（平成29）年度　：賃金・物価動向や一定の歳出改革等を勘案し、結果として高齢化等を除く歳出の増加率が賃金・物価上昇率の半分程度となると仮定して機械的に計算
・2018（平成30）年度以降：社会保障歳出は高齢化要因等で増加、それ以外の一般歳出は物価上昇率並に増加することを想定。

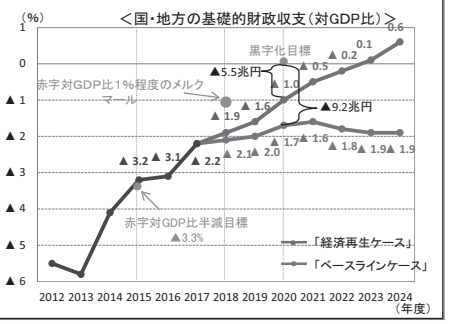
試算結果のポイント

○ 2015（平成27）年度の国・地方PB対GDP比は、▲3．2%の赤字であり、**半減目標（▲3．3%）は達成見込み。**

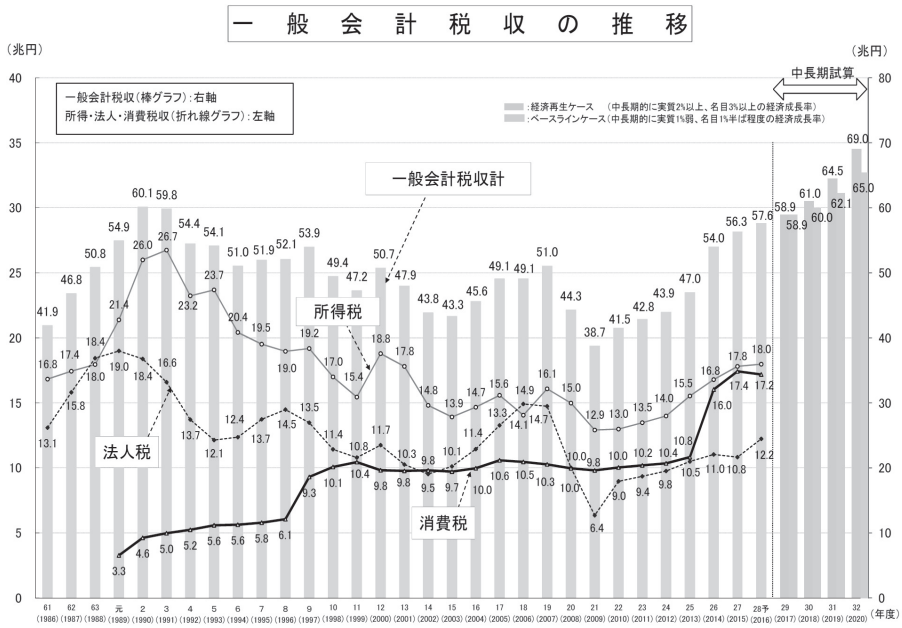
○ 2018（平成30）年度の国・地方PBは、「経済再生ケース」では、**▲10．5兆円**（**対GDP比▲1．9%**）の赤字、「ベースラインケース」では、**▲11．0兆円**（**対GDP比▲2．1%**）の赤字。

○ 2020（平成32）年度の国・地方PBは、「経済再生ケース」では、**▲5．5兆円**（**対GDP比▲1．0%**）の赤字、「ベースラインケース」では、**▲9．2兆円**（**対GDP比▲1．7%**）の赤字。





（資料⑦）



（資料⑧）

平成27年度決算税収

（兆円）

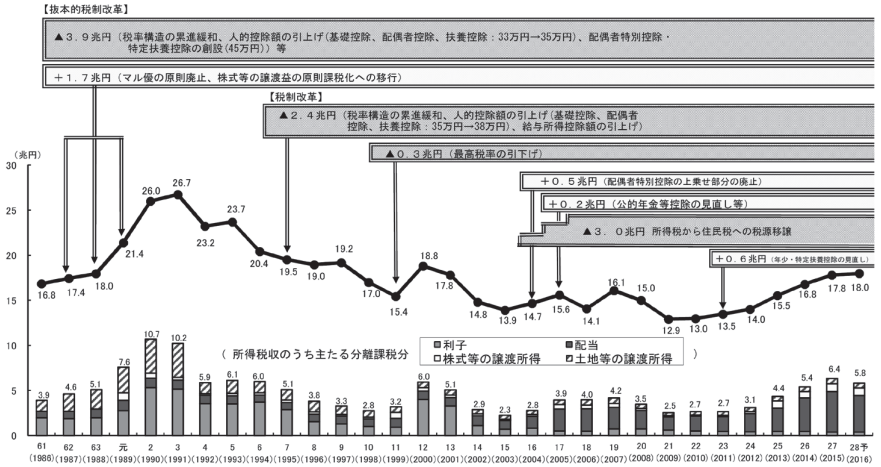
	26年度決算額	27年度決算額		27年度補正後予算額		28年度予算額
	①	②	対26決算（②−①）	③	決算との差額（②−③）	④
一般会計分計	54.0	56.3	＋2.3	56.4	▲ 0.1	57.6
所得税	16.8	17.8	＋1.0	17.6	＋0.2	18.0
法人税	11.0	10.8	▲ 0.2	11.7	▲ 0.9	12.2
消費税	16.0	17.4	＋1.4	17.1	＋0.3	17.2
その他	10.1	10.2	＋0.1	10.0	＋0.2	10.2

（資料⑨）

所得税収の推移

○ 税率構造の大幅な累進緩和を含む減税措置や分離課税分の落ち込みにより、所得税の財源調達機能は低下している。

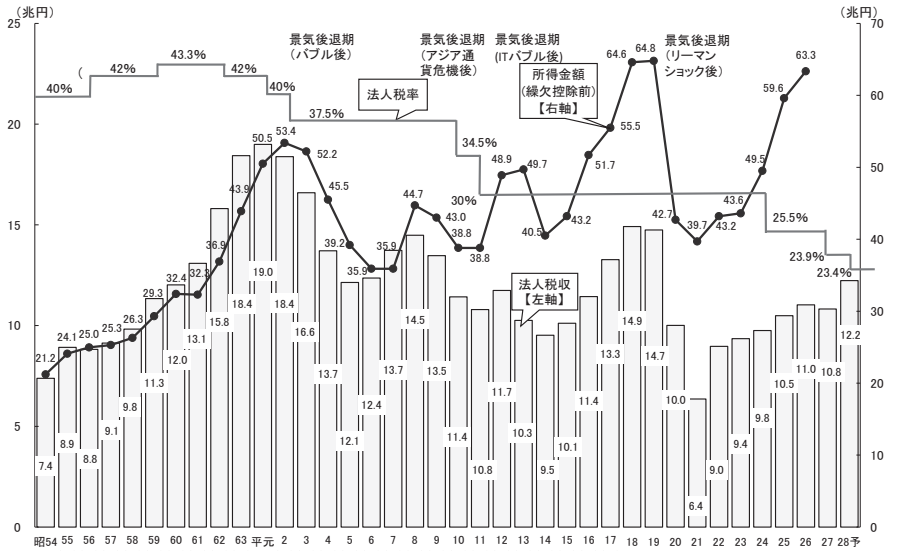
（注）ピーク時（平成3年度）の26.7兆円と平成28年度予算額の18.0兆円の差額（約▲9兆円）の主な要因は、
- 分離課税分（利子及び土地の譲渡所得等）の落ち込みが約▲4兆円
- 制度減税（増税との差引）及び税源移譲分が約▲4兆円



（注1）27年度以前は決算額、28年度は予算額である。なお、所得譲与税による税源移譲（16年度△0．4兆円、17年度△1．1兆円、18年度△3．0兆円）後の計数である。
（注2）利子、配当には法人分が含まれる。
（注3）株式等の譲渡所得については、株式等の譲渡所得が主たる所得に該当する者に係る申告納税額及び株式等の譲渡所得に係る源泉徴収税額の単純合計である。
（注4）土地等の譲渡所得については、土地等の譲渡所得が主たる所得に該当する者に係る申告納税額である（63年度以前は推計値）。

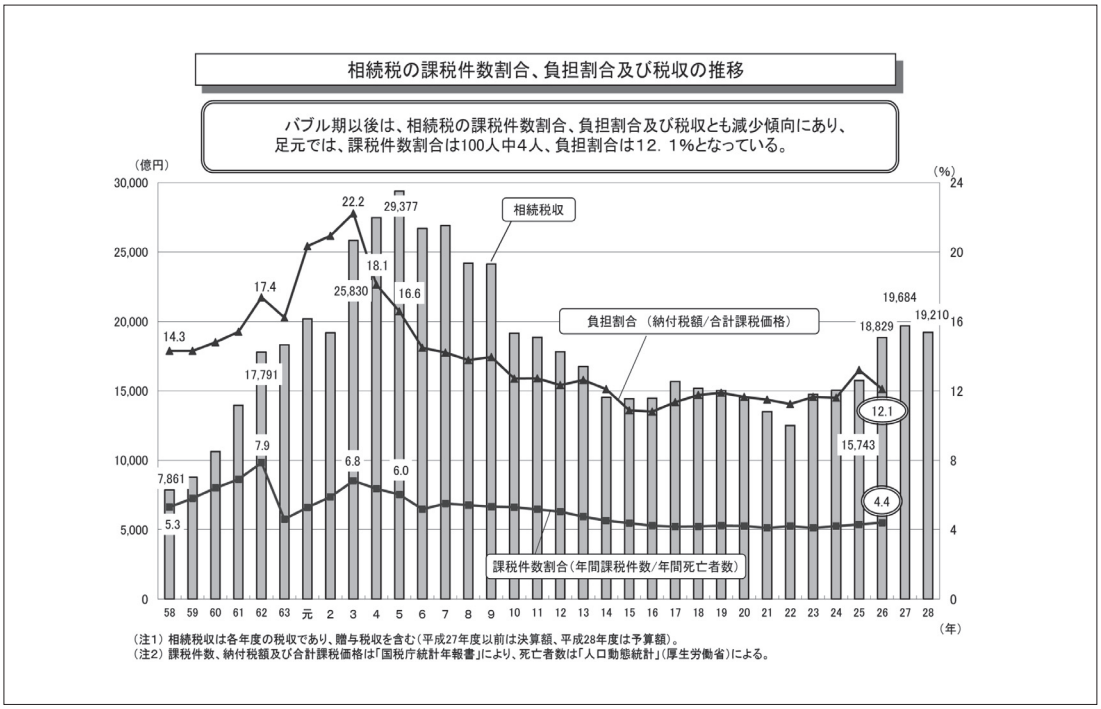
（資料⑩）

法人税収の推移

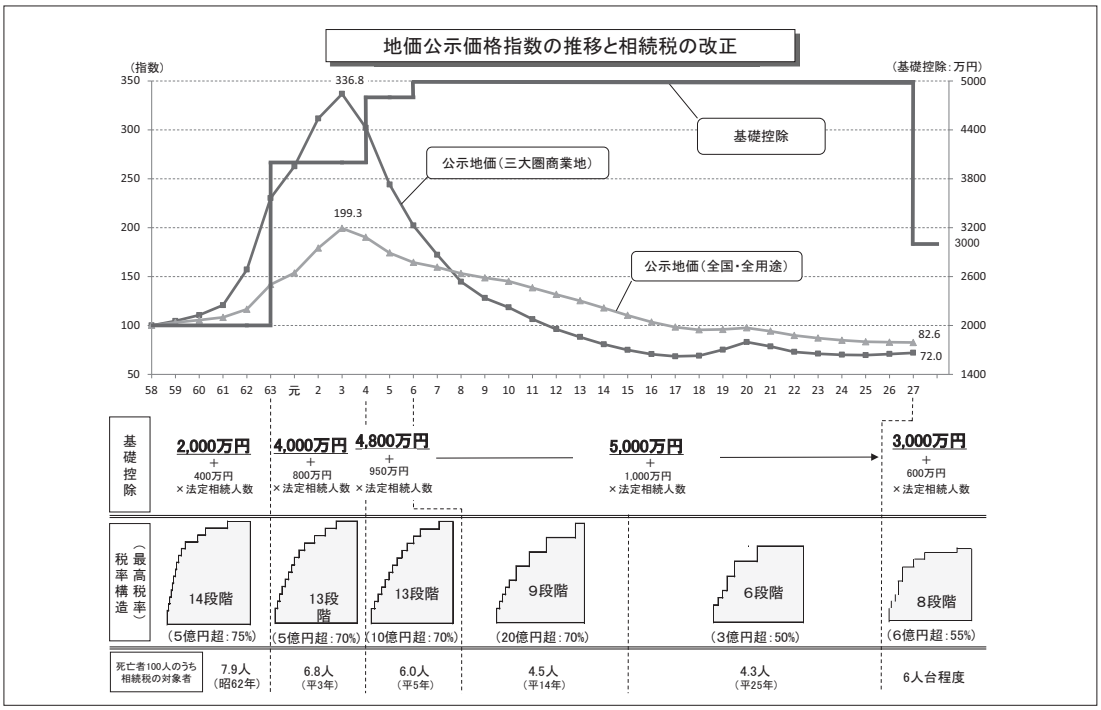


（注） 1．法人税収は、27年度までは決算額、28年度は予算額による。
2．法人税率は、30年度以降は23．2%。
3．所得金額（繰欠控除前）は、国税庁「会社標本調査」による。なお、平成17年度までは2/1～1/31、平成18年度以降は4/1～3/31に終了した事業年度を対象としている。

（資料⑪）


相続税の課税件数割合、負担割合及び税収の推移
バブル期以後は、相続税の課税件数割合、負担割合及び税収とも減少傾向にあり、
足元では、課税件数割合は100人中4人、負担割合は12．1%となっている。
（億円）
（%）
相続税収
負担割合 （納付税額/合計課税価格）
課税件数割合（年間課税件数/年間死亡者数）
14.3
17.4
22.2
18.1
16.6
29,377
25,830
19,684
19,210
18,829
17,791
15,743
7,861
7.9
6.8
6.0
5.3
12.1
4.4
（年）
（注1）相続税収は各年度の税収であり、贈与税収を含む（平成27年度以前は決算額、平成28年度は予算額）。
（注2）課税件数、納付税額及び合計課税価格は「国税庁統計年報書」により、死亡者数は「人口動態統計」（厚生労働省）による。

（資料⑫）

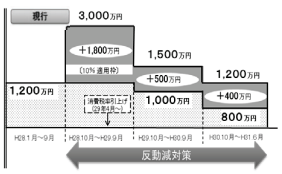
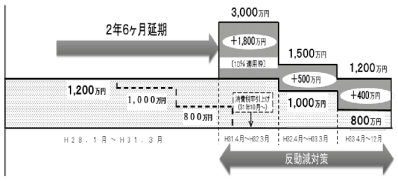

地価公示価格指数の推移と相続税の改正
（指数）
（基礎控除：万円）
基礎控除
公示地価（三大圏商業地）
公示地価（全国・全用途）
336.8
199.3
82.6
72.0
基礎控除
2,000万円 ＋ 400万円 ×法定相続人数
4,000万円 ＋ 800万円 ×法定相続人数
4,800万円 ＋ 950万円 ×法定相続人数
5,000万円 ＋ 1,000万円 ×法定相続人数
3,000万円 ＋ 600万円 ×法定相続人数
税率構造（最高税率）
14段階 （5億円超：75%）
13段階 （5億円超：70%）
13段階 （10億円超：70%）
9段階 （20億円超：70%）
6段階 （3億円超：50%）
8段階 （6億円超：55%）
死亡者100人のうち相続税の対象者
7.9人 （昭62年）
6.8人 （平3年）
6.0人 （平5年）
4.5人 （平14年）
4.3人 （平25年）
6人台程度

（資料⑬－１）

消費税率引上げ時期の変更に伴う対応について（案）

	現行	対応（案）
税率引上げ関係	① 税率引上げ時期： 平成29年４月１日 （税制抜本改革法で規定） ② 請負契約等に係る経過措置の指定日： 平成28年10月１日	① 平成29年４月１日 ⇒ 平成31年10月１日 ② 平成28年10月１日 ⇒ 平成31年4月１日
軽減税率関係	① 軽減税率導入時期： 平成29年４月１日 ② 適格請求書等保存方式の導入時期： 平成33年４月１日 ③ 税額計算の特例の適用期間 ○ 売上税額の計算の特例（中小事業者向け）： ４年（平成29年４月 ～ 平成33年３月末） ○ 仕入税額の計算の特例（中小事業者向け）： １年（平成29年４月 ～ 平成30年３月末） ※ 簡易課税の事後選択を含む ○ 大規模事業者にも同様の特例を１年間	① 平成29年４月１日 ⇒ 平成31年10月１日 ② 平成33年４月１日 ⇒ 平成35年10月１日 ③ 税額計算の特例の適用期間 ⇒ 売上税額の計算の特例（中小事業者向け）： ４年（平成31年10月 ～ 平成35年９月末） ⇒ 仕入税額の計算の特例（中小事業者向け）： １年（平成31年10月 ～ 平成32年９月末） ※ 簡易課税の事後選択を含む ⇒ 大規模事業者には措置しないこととする
軽減税率財源確保関係	○ 平成28年度末までに歳入及び歳出における法制上の措置等を講ずることにより、安定的な恒久財源を確保（附則170条１号）	○ 平成28年度末までに ⇒ 平成30年度末までに
転嫁対策	○ 消費税転嫁対策特別措置法の適用期限 （内閣府設置法の所管事務の特例含む）： 平成30年９月30日	○ 平成30年9月30日 ⇒ 平成33年3月31日

（資料⑬－２）

住宅ローン減税	○ 住宅ローン減税（10年間合計で最大500万円の税額控除）等の適用期限： 平成31年6月30日	○ 平成31年6月30日 ⇒ 平成33年12月31日
住宅取得資金贈与	○ 親、祖父母等から住宅購入資金の贈与を受けた場合、現行では最大1,200万円非課税。 （平成31年6月末まで段階的に縮小） ○ 更に、反動減対策として、平成28年10月以降、新税率（10%）が適用される住宅については、非課税枠を上乗せし、3,000万円まで拡大。 （平成31年6月末まで段階的に縮小） 	○ 「非課税枠」の適用期限： 平成31年6月30日 ⇒ 平成33年12月31日 （現行1,200万円の非課税枠を2年半延長し、段階的に縮小させる期間も2年半延期） ○ 「上乗せ非課税枠」の適用期間： 平成28年10月１日 ～ 平成31年６月末 ⇒ 平成31年４月１日～平成33年12月31日 
車体課税の見直し	○ 平成29年４月より、自動車取得税（地方税）の廃止と環境性能割（地方税）の導入	○ 平成29年４月１日 ⇒ 平成31年10月１日
地方法人課税の偏在是正	○ 平成29年４月より、法人住民税法人税割の税率引下げ、地方法人税の税率引上げ、地方法人特別税・譲与税の廃止等	○ 平成29年４月１日 ⇒ 平成31年10月１日

（資料⑭）

消費税率引上げ時期の変更に伴う税制上の措置（平成28年8月24日 閣議決定）の概要

世界経済の不透明感が増す中、新たな危機に陥ることを回避するため、あらゆる政策を講ずることが必要となっていることを踏まえ、消費税率の10%への引上げ時期を平成31年10月１日に変更するとともに関連する税制上の措置等について所要の見直しを行うこととし、次のとおり法制上の措置を講ずる。

消費課税

○ 消費税率（国・地方）の10%への引上げ時期の変更等
- 消費税率の10%への引上げの施行日を平成31年10月１日に変更。
- 請負工事等に係る適用税率の経過措置の指定日を平成31年4月１日に変更。

○ 消費税率の引上げ時期の変更に伴う措置
- 消費税の軽減税率制度の導入時期を平成31年10月１日に変更。
- 税額計算の特例の適用期間の変更。
  - 売上税額の計算の特例（中小事業者向け）の適用期間を平成31年10月１日から平成35年9月30日までに変更。
  - 仕入税額の計算の特例（中小事業者向け）の適用期間を平成31年10月１日から平成32年9月30日までに変更。
  - 中小事業者以外の事業者に対する売上税額又は仕入税額の計算の特例については、措置しない。
- 適格請求書等保存方式の導入時期を平成35年10月１日に変更。
- 消費税の軽減税率制度の導入に当たり安定的な恒久財源を確保するため歳入及び歳出における法制上の措置等を講ずる時期を、平成30年度末までに変更。
- 消費税転嫁対策特別措置法の適用期限を平成33年3月31日まで延長。

○ 車体課税の見直しの実施時期の変更
- 自動車取得税の廃止時期を平成31年10月１日に変更。
- 環境性能割の導入時期を平成31年10月１日に変更。

個人所得課税

○ 住宅取得等に係る措置の適用期限の延長
- 住宅ローン減税等の適用期限を平成33年12月31日まで延長。

資産課税

○ 住宅取得等資金に係る贈与税の非課税措置の延長等
- 住宅の取得対価等に含まれる消費税の税率が10%である場合の非課税枠の適用開始時期を平成31年4月１日に変更。
- 上記以外の非課税枠の適用期限を平成33年12月31日まで延長。

※ あわせて、双方の非課税枠を段階的に縮小させる時期も変更。

地方法人課税

○ 地方法人課税の偏在是正措置の実施時期の変更
- 法人住民税（都道府県民税・市町村民税）法人税割の税率7.0%（現行：12.9%）への引下げ実施時期を平成31年10月１日以後に開始する事業年度からに変更。
- 地方法人税の税率10.3%（現行：4.4%）への引上げ実施時期を平成31年10月１日以後に開始する事業年度からに変更。
- 地方法人特別税の廃止及び法人事業税の復元の時期を平成31年10月１日以後に開始する事業年度からに変更。
- 地方法人特別譲与税は、平成33年2月譲与分をもって廃止。

（資料⑮）

軽減税率制度の概要

税制抜本改革法第7条に基づく消費税率引上げに伴う低所得者対策として、平成31年10月に、軽減税率制度を導入する。

○ 軽減税率の対象品目
- 酒類及び外食を除く飲食料品
- 定期購読契約が締結された週２回以上発行される新聞

○ 軽減税率：８％（国分：6.24%、地方分：1.76%）　標準税率：１０％（国分：7.8%、地方分：2.2%）

○ 適格請求書等保存方式の導入
- 平成35年10月から、適格請求書等保存方式（インボイス制度）を導入する。
- 適格請求書及び帳簿の保存が仕入税額控除の要件。適格請求書の税額の積上げ計算と、取引総額からの割戻し計算のいずれかの方法による。

（適格請求書等保存方式導入までの経過措置）
- 現行の請求書等保存方式を維持しつつ、区分経理に対応するための措置を講ずる。売上・仕入税額の計算の特例を設ける。

（適格請求書等保存方式導入後の経過措置）
- 適格請求書等保存方式の導入後６年間、免税事業者からの仕入れについて、一定割合の仕入税額控除を認める。

○ 財政健全化目標を堅持し、「社会保障と税の一体改革」の原点に立って安定的な恒久財源を確保する。（平成28年度税制改正法附則）
① 平成30年度末までに歳入及び歳出における法制上の措置等を講ずることにより、安定的な恒久財源を確保する。
② 「経済・財政再生計画」の中間評価等を踏まえ、歳入及び歳出の在り方について検討し、必要な措置を講ずる。

○ 軽減税率制度の導入・運用に当たり混乱が生じないよう、政府・与党が一体となって万全の準備。（平成28年度税制改正法附則）
① 必要な体制を整備するとともに、事業者の準備状況等を検証し、円滑な導入・運用のための必要な措置を講ずる。
② 適格請求書等保存方式に係る事業者の準備状況、軽減税率制度導入の簡易課税制度への影響等を検証し、必要な措置を講ずる。

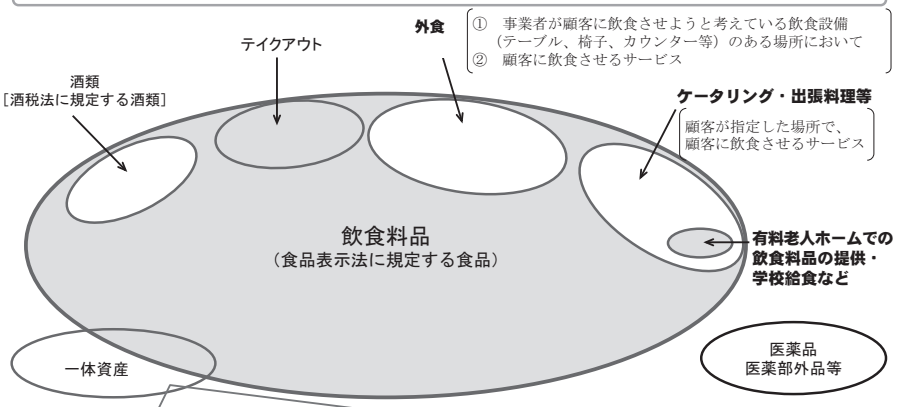
※「消費税率引上げ時期の変更に伴う税制上の措置」による改正案を織り込んでいる。

（資料⑯）

軽減税率制度の対象品目

① 飲食料品の譲渡（食品表示法に規定する食品（酒税法に規定する酒類を除く）の譲渡をいい、外食等を除く）

② 定期購読契約が締結された週2回以上発行される新聞の譲渡



【一体資産の取扱い】

○ 例えば、おもちゃ付のおかしや紅茶とティーカップの詰め合わせ等、軽減税率の対象である食品が、あらかじめ他の資産と一体として販売される場合は、一体資産の販売価額（税抜）が1万円以下のもので、その価額のうち食品に係る価額が2／3以上を占めているときに限り、その全体が軽減税率の対象となる（一体資産全体の価格のみが提示されている場合に限る）。

（資料⑰）

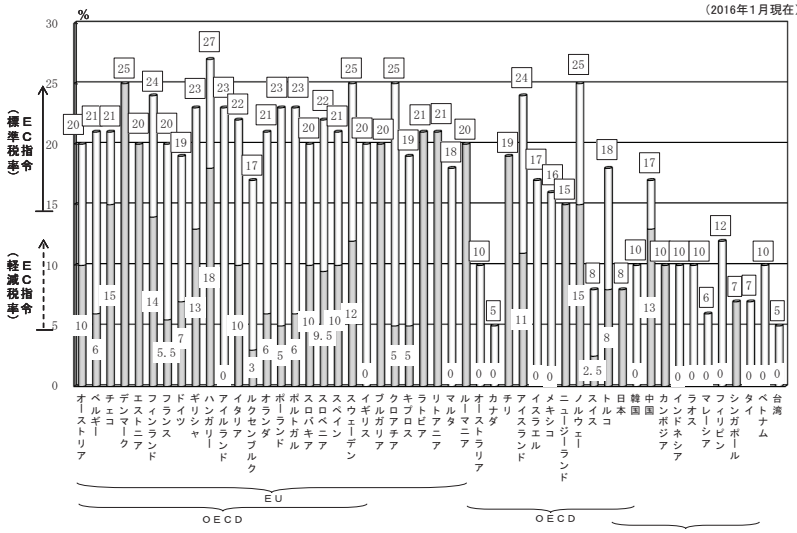
適格請求書等保存方式の導入

	【請求書等保存方式】（現行制度）	【区分記載請求書等保存方式】（平成３１年１０月～）	【適格請求書等保存方式】（平成３５年１０月～）
請求書等	○ 請求書の記載事項 ・請求書発行者の氏名又は名称 ・取引年月日 ・取引の内容 ・対価の額（税込） ・請求書受領者の氏名又は名称	同左プラス ・軽減税率の対象品目である旨 ・税率ごとに合計した対価の額（税込） （注）請求書の交付を受けた事業者による追記も可	同左プラス ・登録番号 ・税率ごとの消費税額及び適用税率 （注）「税率ごとに合計した対価の額」は、税抜又は税込
	○ 交付義務なし・不正交付の罰則なし ○ 免税事業者も交付可 ⇒免税事業者からの仕入税額控除可	同左 同左	○ 交付義務あり・不正交付の罰則あり ○ 登録を受けた課税事業者のみ交付可 ⇒免税事業者からの仕入税額控除不可 ○ 免税事業者からの仕入れについて、 ・３　年　間：８０％ ・その後３年間：５０％ の仕入税額控除可。
税額計算	○ 取引総額からの「割戻し計算」 （例） 43,200円×8/108=3,200円	○ 税率ごとの取引総額からの「割戻し計算」 （例） 10%対象：22,000円×10/110=2,000円 ＋）８%対象：21,600円× 8/108=1,600円 3,600円	○ 税率ごとの取引総額からの「割戻し計算」 ○ 適格請求書の税額の「積上げ計算」 （例）積上げ計算の場合 2,000円＋1,600円=3,600円 いずれかの方法によることができる
特例	—	○ 売上税額・仕入税額の計算の特例 （みなし計算・簡易課税の事後選択）	—
その他	○ せり売りなど媒介・取次業者により代替発行された請求書による仕入税額控除可 ○ ３万円未満の取引や自動販売機からの購入、中古品販売業者の消費者からの仕入れ等は、帳簿の記載で仕入税額控除可 ○ 小売業等が発行する請求書は、記載事項を簡略可（受領者の名称の記載不要）	同左	同左（ただし、３万円未満の取引に係る規定は廃止）

（注）「消費税率引上げ時期の変更に伴う税制上の措置」による改正案を織り込んでいる。

（資料⑱）

付加価値税率（標準税率及び食料品に対する適用税率）の国際比較

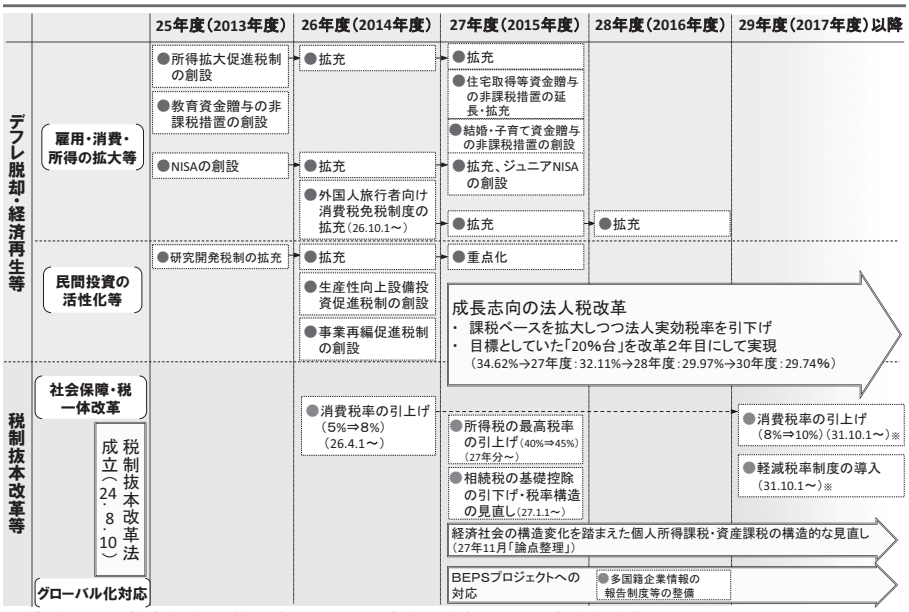


（備考）1. 日本の消費税率8%のうち、1.7%相当は地方消費税（地方税）である。
2. カナダにおいては、連邦の財貨・サービス税（付加価値税）の他に、ほとんどの州で州の付加価値税等が課される（例：オンタリオ州 8%）。
3. アメリカは、州、郡、市により小売売上税が課されている（例：ニューヨーク州及びニューヨーク市の合計 8.875%）。ミャンマーは取引高税が課されており、ブルネイは付加価値税が存在しない。
4. 上記中、 が食料品に係る適用税率である。なお、軽減税率が適用される食料品の範囲は各国ごとに異なり、食料品によっては上記以外の取扱いとなる場合がある。
5. EC指令においては、ゼロ税率及び5%未満の軽減税率は否定する考え方が採られている。

（出所）各国大使館聞き取り調査、欧州連合及び各国政府ホームページ等による。

（資料⑲）

最近の税制改正について（主な改正事項）
― デフレ脱却・経済再生と財政健全化の両立 ―



※ 消費税率10%への引上げ・軽減税率制度の導入時期は、平成29年4月から31年10月に変更することが予定されている（上記は変更後の期日を掲載）。

（資料⑳）

これまでの税制改革の取組と今後の課題（主なもの）

- 人口構造の変化（人口減少、生産年齢人口割合の低下）
- グローバル化の進行
- ICT化の進行　等

	平成6年（1994年）～（税制抜本改革）	平成10～24年（1998～2012年）	平成24年（2012年）～
消費税	○税率引上げ（３％→５％）【Ｈ９年（1997年）】	○免税点の引下げ等の適正化【H15年（2003年）】	**「社会保障・税一体改革」**の一環として税率引上げ等（消費税率の引上げ／軽減税率制度の導入（インボイス制度の導入含む））
法人課税		○税率引下げと課税ベースの拡大（49.98→34.62%）【H10／11年、15年、24年】（1998/1999年、2003年、2012年）	**「成長志向の法人税改革」** ・課税ベースを拡大しつつ法人実効税率を引下げ ・目標としていた「20%台」を改革２年目にして実現 （34.62%⇒H27年：32.11%⇒H28年：29.97%⇒H30年：29.74%）
個人所得課税	○税率構造の累進緩和 ○諸控除の引上げ【Ｈ７年（1995年）】	（配偶者特別控除の上乗せ廃止など個別の見直し） （税源移譲）	・最高税率の引上げ（40%→45%） ・給与所得控除の上限引下げ **・経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方に関する論点整理（政府税調）**（H27.11月(2015.11)）
資産課税	○税率構造の累進緩和等【Ｈ６年（1994年）】	○相続時精算課税制度の創設等【H15年（2003年）】	・相続税の基礎控除の縮小等 ・贈与税の非課税措置の充実・拡充（教育、結婚、住宅）

ＢＥＰＳプロジェクトへの対応・自動的情報交換制度の整備

（資料㉑）

経済財政運営と改革の基本方針2015（平成27年6月30日閣議決定）①

第3章「経済・財政一体改革」の取組ー「経済・財政再生計画」

（1）歳入改革

② 税制の構造改革

（基本的考え方）

人口動態、世帯構成、働き方・稼ぎ方など、経済社会の構造が大きく変化する中、**持続的な経済成長を維持・促進するとともに、経済成長を阻害しない安定的な税収基盤を構築する観点から、税体系全般にわたるオーバーホールを進める。その中で、将来の成長の担い手である若い世代に光を当てることにより経済成長の社会基盤を再構築する。特に、ⅰ）夫婦共働きで子育てをする世帯にとっても、働き方に中立的で、安心して子育てできる、ⅱ）格差が固定化せず、若者が意欲をもって働くことができ、持続的成長を担える社会の実現を目指す。**

このため、以下の基本方針を踏まえ、具体的な制度設計について速やかに検討に着手し、**税制の見直しを計画期間中、できるだけ早期に行う。**その際、**今後の改革の中心となる個人所得課税については、税収中立の考え方を基本として、総合的かつ一体的に税負担構造の見直しを行う。**

（資料㉒）

経済財政運営と改革の基本方針2015（平成27年6月30日閣議決定）②

（改革の基本方針）

ⅰ）成長志向の法人税改革

・ 現在進めている成長志向の法人税改革をできるだけ早期に完了する。

ⅱ）低所得若年層・子育て世代の活力維持と格差の固定化防止のための見直し

・ 年齢ではなく経済力を重視する一方、成長の担い手である若い世代を含む低所得層に対しては、社会保障給付制度との整合性を勘案しつつ総合的な取組の中で、勤労意欲を高め、安心して結婚し子どもを産み育てることができる生活基盤の確保を後押しする観点から税負担構造及び社会保険の負担・適用構造の見直しを進める。

ⅲ）働き方・稼ぎ方への中立性・公平性の確保

・ 女性の活躍推進・子ども子育て支援の観点等を踏まえつつ、多様化する働き方等への中立性・公平性をより高めるため、早期に取り組む。

ⅳ）世代間・世代内の公平の確保等

・ 年齢ではなく所得や資産などの経済力を重視しつつ、世代間・世代内の公平を確保する。

・ 資産格差が次世代における子女教育などの機会格差につながることを避ける必要があること、また、老後扶養の社会化が相当程度進展している実態の中で遺産の社会還元といった観点が重要となっていること等を踏まえた見直しを行う。

ⅴ）地域間の税源の偏在是正

・ 地方が自らの責任で地方創生に取り組むためには税財源が必要との考えの下、引き続き税源の偏在性が小さく税収が安定的な地方税体系を構築する。

（資料㉓）

平 成 28 年 度 税 制 改 正 大 綱（抄）

（平成27年12月16日
自由民主党
公明党）

第一　平成28年度税制改正の基本的考え方

２　少子化対策・女性活躍の推進・教育再生等に向けた取組み

（1）少子化への対応、働き方の選択に対する中立性の確保等の観点からの個人所得課税の見直しに向けた検討

個人所得課税については、平成６年の税制改革において中堅所得層以上に対する税負担の累進緩和を行ってから約20年が経過した。この間、**わが国の社会・経済は著しい構造変化を遂げている。非正規雇用比率は上昇を続け、正規雇用労働者のようには勤続年数に応じた収入の増加を見込めない者が増えている。こうした中、結婚や出産をする経済的余裕がない若者が増えており、結婚や子育てに関する希望を実現しにくい状況にある。生活を支えるために夫婦ともに働く世帯が増加しているなど、働き方にも大きな変化が生じている**。

こうした構造変化を踏まえ若年層・低所得層の生活基盤を確保する観点から、所得の拡大につながる各般の政策を推進するとともに、税制、社会保障制度、労働政策等の面で総合的な取組みを進める必要がある。その一環として、個人所得課税について、税収中立の考え方の下、以下のとおり各種控除や税率構造の総合的・一体的な見直しを丁寧に検討する。

若年層・低所得層に配慮する観点から、所得再分配機能を高めるための人的控除等の見直しを行う中で、働きたい女性が就業調整を行うことを意識しなくて済むような仕組みを構築する方向で検討を進める。その際、家庭内や地域において女性が果たしている役割を正しく評価するとともに、家族の形成を社会全体で支えていく必要があることに留意しなければならない。

子どもを産み育てやすい環境を整備する観点から、子ども・子育て支援新制度の実施状況など、現物給付も含めた歳出面での対応との関係を整理しつつ、子育て支援に係る税制のあり方について検討する。

雇用の流動化や、労働者に近い形態で働く自営業主の割合の増加など、働き方が多様化していることを踏まえ、所得の種類に応じた控除と人的な事情に配慮した控除の役割分担を含め、各種控除のあり方を検討する。あわせて、老後の生活など各種のリスクに備える自助努力を支援するための企業年金、個人年金、貯蓄・投資、保険等に関連する諸制度のあり方について、社会保障制度を補完する観点や働き方の違い等によって有利・不利が生じないようにするなど公平な制度を構築する観点から幅広い検討を行う。

なお、金融所得に対する課税のあり方については、法人実効税率の引下げも踏まえ、税負担の垂直的な公平性等を確保する観点から、検討する。

また、社会・経済の構造変化を踏まえ若年層・低所得層の生活基盤を確保していくためには、各々の地域において地方公共団体が提供する行政サービスの充実や質の向上が不可欠である。個人住民税については、その財源確保の面で最も重要な税であるとともに、応益課税の観点から広く住民が負担を分かち合う仕組みとなっていることも踏まえ、制度のあり方を検討していく。

（資料㉔）

経済財政運営と改革の基本方針2016（平成28年6月2日閣議決定）（抄）

第２章 成長と分配の好循環の実現

１．結婚・出産・子育ての希望、働く希望、学ぶ希望の実現：経済成長の隘路の根本にある構造的な問題への対応

（３）就業を希望する女性・高齢者の就業促進、非正規雇用労働者の待遇改善等

働き方改革を、一億総活躍社会実現に向けた最大のチャレンジと位置付け、同一労働同一賃金の実現など非正規雇用労働者の待遇改善、総労働時間抑制等の長時間労働是正に取り組み、多様な働き方の選択肢を広げる。また、非正規雇用労働者の正社員転換や年次有給休暇の取得促進等を推進する。

高齢者の就業率を高めることが重要であり、65歳以降の継続雇用延長・65歳までの定年引上げを行う企業等に対する支援、高齢者雇用を支える改正雇用保険法の施行、企業における再就職受入支援や高齢者の就労マッチング支援の強化により、高齢者の希望に応じた多様な就業機会の確保を図る。

また、地域の特性に応じた働き方改革を進め、地域働き方改革会議の取組支援、働き方改革に関する先進的な取組の普及、都市部から地方への人材還流を図る。

女性が働きやすい税制・社会保障制度・配偶者手当等への見直しについては、働きたい人が働きやすい環境整備の実現に向けた具体的検討を進める。税制については、政府税制調査会が取りまとめたこれまでの論点整理を踏まえ、幅広く丁寧な国民的議論を進める。（以下略）

（資料㉕）

未来への投資を実現する経済対策（平成28年8月2日閣議決定）（抄）

第2章 取り組む施策

Ⅴ．成長と分配の好循環を強化するための構造改革等の推進

(4)その他の構造改革の推進

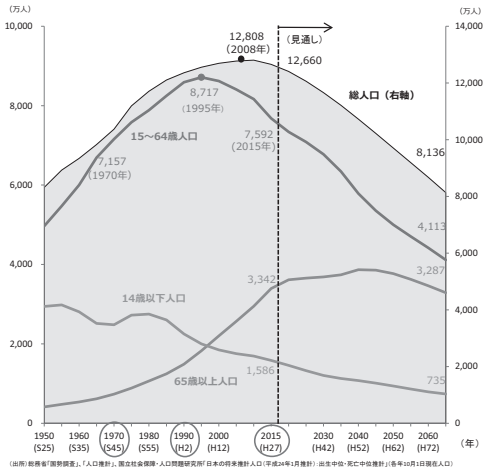
日本再興戦略などに盛り込まれた制度・規制改革を加速化させる。経済・財政一体改革を推進し、改革工程表や経済・財政再生アクションプログラムに沿って、社会保障・地方行財政・税制等の構造改革を着実に実行していく。

（資料㉖）

経済社会の構造変化Ⅰ （マクロ経済構造の変化）

- 1970年ごろにかけて生産年齢人口が急増。その後、生産年齢人口の伸びは緩やかになり、1995年を境にトレンドが逆転。
- 一方、高齢者人口は1970年代以降急増し、1990年代半ばに年少人口を逆転。
- 総人口は2008年に減少に転じ、「人口減少社会」に突入。

《総人口と年齢区分人口の推移・見通し》



（出所）総務省「国勢調査」、「人口推計」、国立社会保障・人口問題研究所「日本の将来推計人口（平成24年1月推計）：出生中位・死亡中位推計」（各年10月1日現在人口）

- 賃金等が低下する中、「可処分所得」は保険料を財源とする年金等によって下支え。
- 貯蓄の減少（取崩し）もあり、「家計消費」は安定的に推移。「家計金融資産」は増加。

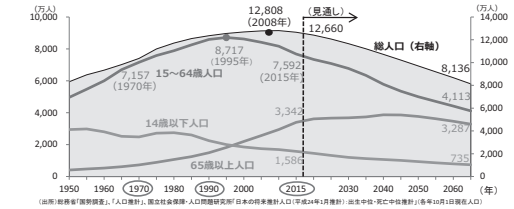
	1995年（平成7年）	2013年（平成25年）
賃金・俸給等	310兆円	285兆円（▲25兆円）
保険料負担	44兆円	59兆円（＋15兆円）
年金給付等	41兆円	67兆円（＋26兆円）
可処分所得	302兆円	288兆円（▲14兆円）
貯蓄	32兆円	▲0兆円（▲32兆円）
家計消費	273兆円	286兆円（＋13兆円）
家計金融資産	1,231兆円	1,656兆円（＋425兆円）

（資料㉗）

経済社会の構造変化Ⅱ （人口構造の変化）

- 1970年ごろにかけて生産年齢人口が急増。その後、生産年齢人口の伸びは緩やかになり、1995年を境にトレンドが逆転。
- 一方、高齢者人口は1970年代以降急増し、1990年代半ばに年少人口を逆転。
- 総人口は2008年に減少に転じ、「人口減少社会」に突入。

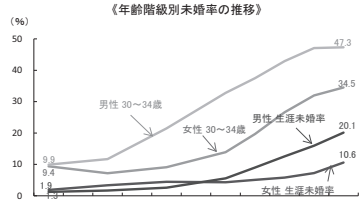
《総人口と年齢区分人口の推移・見通し》



（出所）総務省「国勢調査」、「人口推計」、国立社会保障・人口問題研究所「日本の将来推計人口（平成24年1月推計）：出生中位・死亡中位推計」（各年10月1日現在人口）

- 《**未婚化の進行**》未婚率は上昇傾向にあり、男性は1980年代以降、女性は1990年代以降、未婚率が大きく上昇。

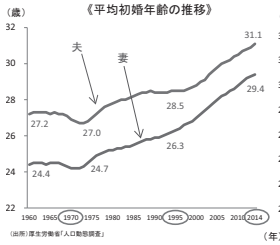
《年齢階級別未婚率の推移》



（出所）国立社会保障・人口問題研究所「人口統計資料集」
（注）「生涯未婚率」とは、45～49歳と50～54歳未婚率の平均値であり、50歳時の未婚率。

- 《**晩婚化の進行**》平均初婚年齢は、1970年代以降、夫・妻ともに上昇傾向。特に男性は、1990年代半ば以降、早いペースで上昇。

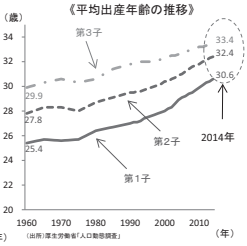
《平均初婚年齢の推移》



（出所）厚生労働省「人口動態調査」

- 《**晩産化の進行**》平均出産年齢は、1970年代以降上昇傾向。

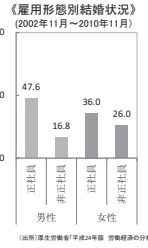
《平均出産年齢の推移》



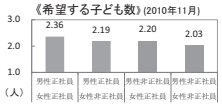
（出所）厚生労働省「人口動態調査」

- 非正社員は正社員と比較して結婚している割合が低い。希望する子どもの数、実際の数ともに、男女双方が正社員の場合に最も多い。「希望」と「実際」の乖離は、男性が非正社員の場合に大きい。

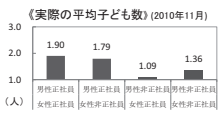
《雇用形態別結婚状況》(2002年11月～2010年11月)



《希望する子ども数》(2010年11月)



《実際の平均子ども数》(2010年11月)



（出所）厚生労働省「平成24年版 労働経済の分析」（原資料）厚生労働省「21世紀成年者縦断調査」

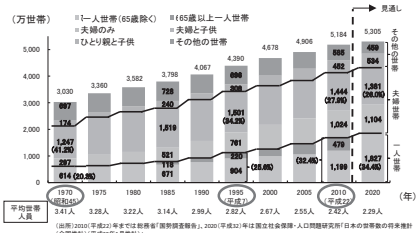
（資料㉘）

経済社会の構造変化Ⅲ （家族の変化）

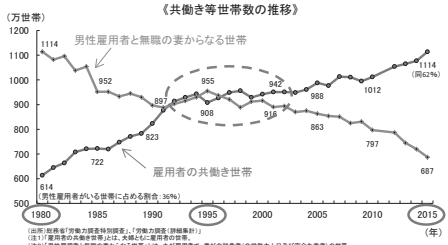
● **《家族類型の多様化・小規模化》**1985年までは、「夫婦と子供のみ世帯」が4割を超えていたが、その後減少し、「一人世帯」、「夫婦のみの世帯」などの割合が増加。2010年には、「一人世帯」が世帯数の最も多い類型に。

● 共働き世帯は年々増加。1990年代に専業主婦世帯数と拮抗し、1997年に逆転。

《家族類型別世帯数の推移》



《共働き等世帯数の推移》

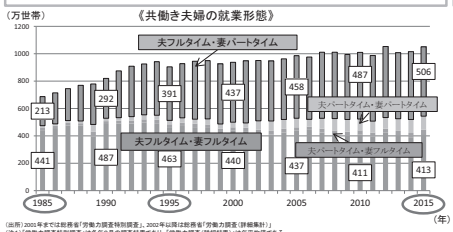


（出所）総務省「労働力調査特別調査」、「労働力調査（詳細集計）」
（注1）「雇用者の共働き世帯」とは、夫婦ともに雇用者の世帯。
（注2）「男性雇用者と無職の妻からなる世帯」とは、夫が雇用者で、妻が非就業者（非労働力人口及び完全失業者）の世帯。
（注3）就業者から農林業及び非営業者・家族従業者は除いた。
（注4）2011年は東日本大震災の影響により集計していない期間があるため、年次結果は公表されていない。

● 「夫フルタイム・妻パートタイム」の世帯数が増加し、2000年代以降は「夫フルタイム・妻フルタイム」の世帯数を上回って推移。

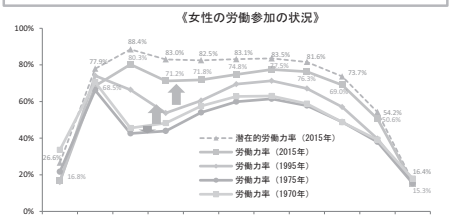
● 女性の労働力率は、1970年代半ばにかけて低下した後は上昇傾向にあり、いわゆる「M字カーブ」は緩やかに。

《共働き夫婦の就業形態》



（出所）2002年までは総務省「労働力調査特別調査」、2002年以降は総務省「労働力調査（詳細集計）」
（注1）「労働力調査特別調査」は各年2月の調査結果であり、「労働力調査（詳細結果）」は年平均値である。
（注2）全都道府県（2011年は岩手県、宮城県及び福島県を除く）の数値を用いている。
（注3）「フルタイム」とは、週間労働時間が35時間以上の非農林業雇用者である。また、「パートタイム」とは、週間労働時間が34時間以下の非農林業雇用者である。

《女性の労働参加の状況》



（出所）総務省「労働力調査」
（注）労働力率は、15歳以上人口に占める労働力人口（就業者＋完全失業者）の割合。潜在的労働力率は、15歳以上人口に占める潜在的労働力人口（労働力人口＋就業希望者）の割合。

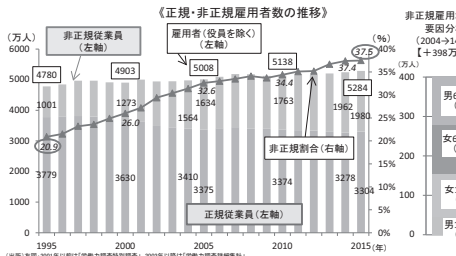
（資料㉙）

経済社会の構造変化Ⅳ （働き方の変化）

● 雇用者数が増加傾向にある中で、非正規雇用者数が大きく増え、非正規雇用比率は上昇傾向。

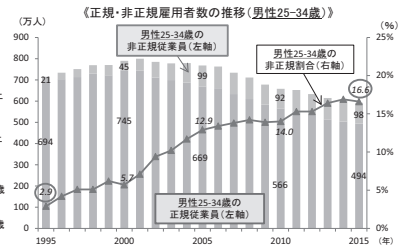
● 若年男性については、人口減もあり雇用者数が減少傾向にある中で、非正規雇用者数が概ね増加傾向。

《正規・非正規雇用者数の推移》



（出所）左図：2001年以前は「労働力調査特別調査」、2002年以降は「労働力調査詳細集計」
右図：塩崎臨時議長提出資料「賃金・雇用情勢について」（平成27年4月16日経済財政諮問会議）

《正規・非正規雇用者数の推移（男性25-34歳）》



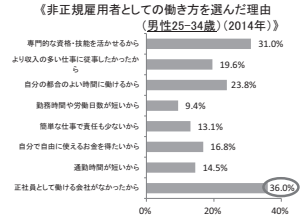
（出所）2001年以前は「労働力調査特別調査」、2002年以降は「労働力調査詳細集計」により作成。

● 若年男性の非正規雇用者のうち、「不本意非正規」の割合は4割弱。

● 非正規雇用者は、年齢などによらない「横ばい型」の賃金体系となっている。

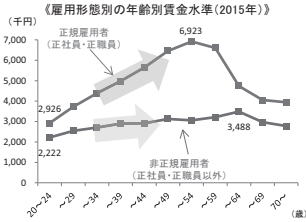
● 「伝統的自営業」の割合が減少する一方、使用従属性が高く雇用者に近い、いわゆる「雇用的自営」の割合が増加。

《非正規雇用者としての働き方を選んだ理由（男性25-34歳）（2014年）》



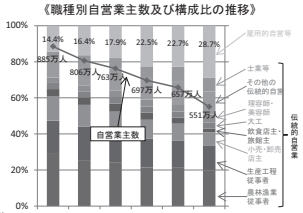
（出所）厚生労働省「就業形態の多様化に関する総合実態調査」（平成26年）
（注）3つまでの複数回答。

《雇用形態別の年齢別賃金水準（2015年）》



（出所）厚生労働省「賃金構造基本統計調査（全国）」（平成27年）
（注）賃金は、男性の「所定内給与額」に12を乗じて「年間賞与その他特別給与額」を加えたもの。

《職種別自営業主数及び構成比の推移》



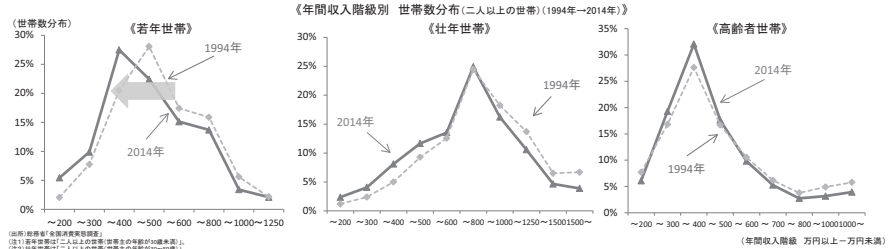
（出所）総務省「国勢調査」

（資料㉚）

経済社会の構造変化Ⅴ （家計・再分配の変化）

● 若年世帯においては収入が全体的に低下。
● 他方、壮年世帯、高齢者世帯においては、世帯数分布が最も多い年間収入階級は変化なし。

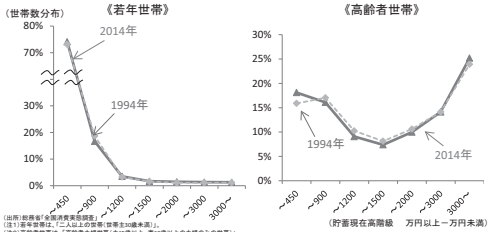
《年間収入階級別　世帯数分布（二人以上の世帯）（1994年→2014年）》



（出所）総務省「全国消費実態調査」
（注1）若年世帯は「二人以上の世帯」世帯主の年齢が30歳未満」。
（注2）壮年世帯は「二人以上の世帯」世帯主の年齢が30～59歳」。
（注3）若年世帯の年間収入階級1250万円以上については前会が少ないことから省略している。

● 若年世帯では貯蓄が少ない一方、高齢者世帯ではばらつきが大きい。

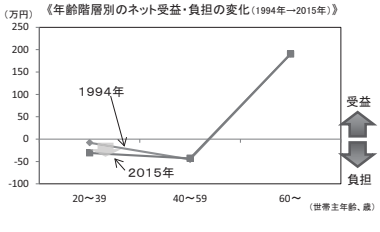
《貯蓄現在高階級別　世帯数分布（二人以上の世帯）（1994年→2014年）》



（出所）総務省「全国消費実態調査」
（注1）若年世帯は、「二人以上の世帯」世帯主30歳未満」。
（注2）高齢者世帯は、「高齢者夫婦世帯（夫の歳以上、妻60歳以上の夫婦のみの世帯）」。

● 現役世代はネット負担超、高齢世代はネット受益超。現役世代の負担幅は上昇。

《年齢階層別のネット受益・負担の変化（1994年→2015年）》



（出所）内閣府「税・社会保障等を通じた受益と負担について（配布資料）」（平成27年6月1日経済財政諮問会議）

（資料㉛）

個人所得課税及び社会保険料の負担の推移

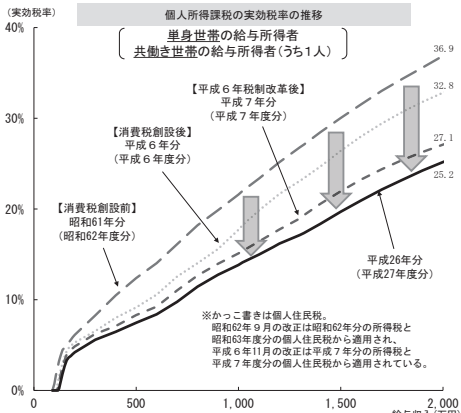
単身
共働き（うち1人）

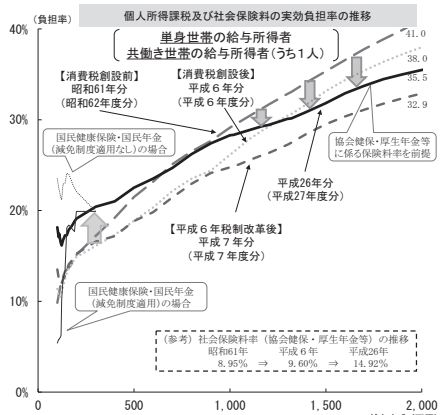
○ 昭和62・63年の消費税の創設（平成元年）を含む抜本的税制改革において、個人所得課税の負担軽減を実施した結果、平成元年以降、全ての所得階層で実効税率が大幅に低下。

○ 平成6年秋の税制改革において、所得分布の状況が諸外国に比してはるかに平準化しているとの認識の下、収入が勤務年数に応じて増加することに伴う税負担の累増感を緩和することを目的として、平成7年分以降の個人所得課税について、税率構造の累進緩和等を進めたこと等により、中堅所得層以上の負担が大幅に軽減。

○ このような個人所得課税の見直しや社会保障給付の増大に伴う社会保険料負担の増加により、平成6年分から平成26年分にかけて、社会保険料負担を含めた実効負担率は、低所得層において大幅に増加する一方、高所得層において低下。

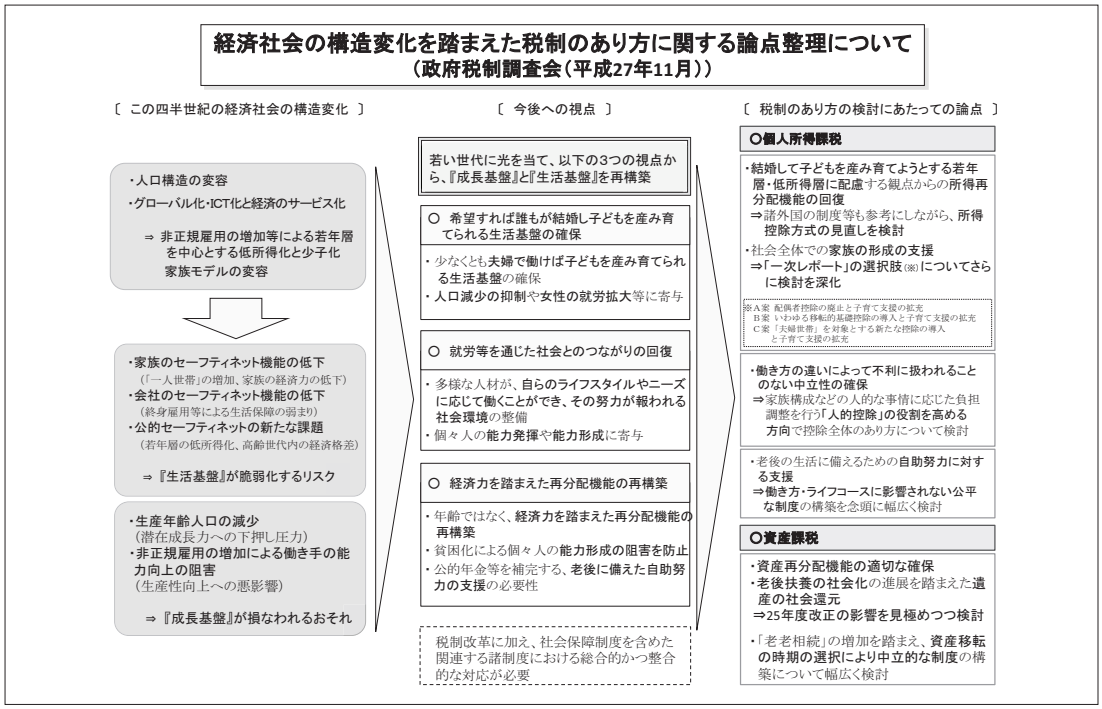
○ 抜本的税制改革以来の四半世紀間をみると、低所得層における負担の増加と中堅所得層以上の負担減が生じている。





（注）1. 平成7年（平成7年度）分は特別減税前の実効税率である。平成26年分は復興特別所得税を加味して計算している。
2. 社会保険料は各年1月に適用される被用者の全国健康保険協会管掌健康保険（平成26年は全国平均料率）・介護保険・厚生年金保険・雇用保険に係る保険料率を用いて計算している。算出の前提として給与所得者の収入が100万円以上である場合にはその者に協会健保・厚生年金等が適用されるものとしている。国民健康保険料は4方式かつ旧ただし書き方式採用の市町村の平均保険料を用いて計算している。

（資料㉜）



（資料㉝）

安倍内閣総理大臣のご挨拶 －第1回政府税制調査会（平成28年9月9日（金））－

第1回政府税制調査会の開催にあたり、一言ご挨拶申し上げます。
本日ご出席頂いた皆様には、政府税制調査会の委員への再任を快くお引き受け頂いたことに、厚く御礼申し上げます。

これまで、政府税制調査会の皆様には、法人税改革や国際課税の在り方に関する基本的考え方について整理していただきました。**引き続き、前回の諮問を踏まえ、税制の諸課題について、中長期的かつ幅広い見地から御議論いただきたいと思います。**

安倍内閣の最優先課題は、引き続き、「経済」です。デフレから完全に脱却し、中長期的な経済成長を実現し、そして、少子高齢化社会を乗り越えていくためには、構造改革を断行し、日本経済の潜在力を発揮させる必要があります。その実現のための最大のチャレンジは「働き方改革」であり、内閣として、これに一丸となって取り組みます。

税制は、社会保障制度とともに、経済社会構造の変化に対応して、常にそのあり方を検討することが必要であります。**この四半世紀、我が国の経済社会は、人口構造、家族、働き方といった面で、大きく構造的に変化しています。**「骨太の方針」に示されたように、**個人所得課税についても、こうした変化を踏まえ、構造的な改革が求められています。**

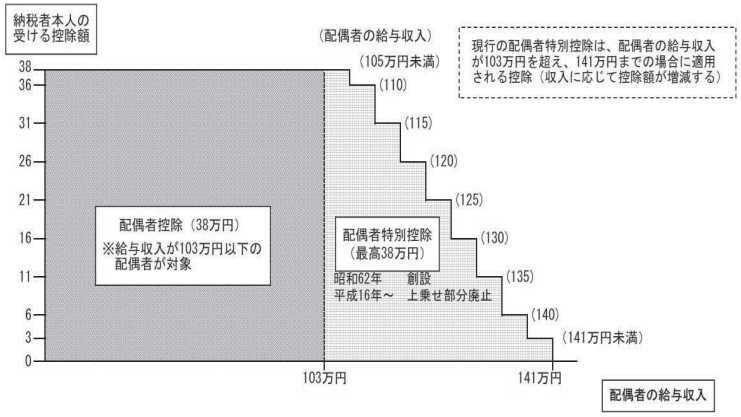
特に、**女性が就業調整をすることを意識せずに働くことができるようにするなど、多様な働き方に中立的な仕組みを作っていく必要があります。若い世代に光を当て、安心して結婚し子どもを産み育てることができる税制を目指していくことも大切です。**
この個人所得課税の改革を、「働き方改革」とともに進めることによって、人々がその能力を一層発揮できるようにすることが重要です。そして、そのことが、日本経済の潜在力の発揮にもつながるものと考えています。
委員の皆様には、これまでにまとめていただいた「論点整理」も踏まえ、**これらの具体化に向けた議論を進めて頂きたいと思います。**

また、「パナマ文書」の公開により租税回避に対する問題意識が高まる中、先日私が出席したG20杭州サミットにおいても、**BEPSプロジェクト**に国際的に協調して取り組むことが確認されました。**このプロジェクトの着実な実施などについても、委員の皆様でご検討、ご議論を進めて頂きたいと思います。**

最後に、税こそ民主主義であり、国民の皆様の多様な声を踏まえて決定する必要がありますが、そのためには、「公平・中立・簡素」の三原則の下、専門的な見地から検討いただくことが重要です。中里会長をはじめ委員の皆様に充実した御審議をお願い申し上げて、政府税調総会での挨拶に代えさせて頂きます。

（資料㉞）

配偶者控除・配偶者特別控除の仕組み



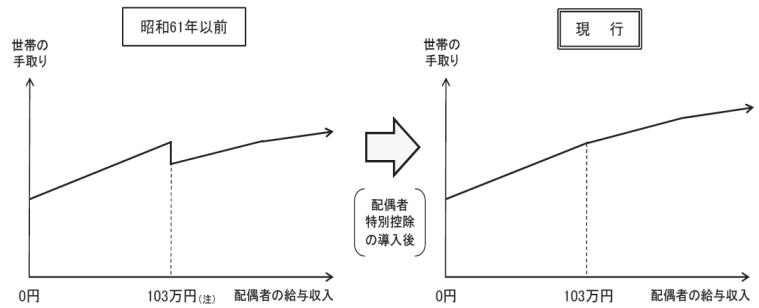
※ 配偶者特別控除は、控除を受ける納税者本人のその年における合計所得金額が１千万円超の場合は適用されない。

（出所）第2回政府税制調査会（2016年9月15日）財務省説明資料

（資料㉟）

いわゆる「103万円の壁」について

配偶者の収入が103万円を超えると納税者本人が配偶者控除を受けられなくなることが配偶者の就労を抑制する「壁」になっているとの指摘がある（いわゆる103万円の壁）。これについては、配偶者の所得の大きさに応じて控除額を段階的に減少させる配偶者特別控除の導入により、配偶者の収入が103万円を超えても世帯の手取りが逆転しない仕組みとなっており、税制上の103万円の壁は解消している。



（注）納税者本人が配偶者控除を受けることのできる配偶者の給与収入の限度額。ここでは「現行」のグラフとの比較の観点から103万円としているが、昭和61年当時は90万円。

（出所）第2回政府税制調査会（2016年9月15日）財務省説明資料

（資料㊱－１）

「働き方の選択に対して中立的な税制の構築をはじめとする個人所得課税改革に関する論点整理（第一次レポート）」の概要

平成26年11月
政府税制調査会

１．配偶者控除創設以来の社会・経済の構造変化と税制上の配慮の見直し

○　所得税においては昭和36年（1961年）に、夫婦は相互扶助の関係にあって一方的に扶養している親族と異なる事情があることなどに鑑み、扶養控除から分離する形で配偶者控除を創設。

配偶者控除創設時
- ○　人口ボーナス期（合計特殊出生率：２前後で推移）
- ○　終身雇用・年功賃金の正社員が中核
- ○　「片働き世帯」・専業主婦が主流
- ○　「夫婦と子どものいる世帯」が主流
- ○　相対的に所得格差が小さい時期

⇒

現　在
- ○　人口オーナス期（合計特殊出生率：1.43（平成25年））
- ○　非正規雇用の拡大
- ○　「共働き世帯」の増加
- ○　「夫婦のみの世帯」と「単身世帯」が増加
- ○　所得格差が拡大する傾向

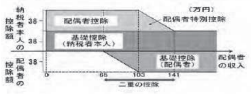
○　若い世代においても非正規雇用の比重が高まり、所得の低い層を中心に、経済的な理由で結婚ができない、結婚しても片働きでは十分な世帯収入が維持できない、子どもを産み育てる余裕がないといった状況。
⇒「結婚し夫婦共に働きつつ子どもを産み育てるといった世帯」に対する配慮の重要性が高まる。

２．配偶者控除に関する問題点の指摘

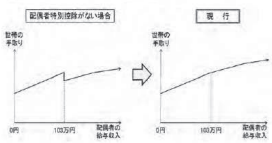
○　現行の配偶者控除については、以下の指摘がなされており、そのあり方についての見直しが必要と考えられる。

・　共働きが増加している中で、片働きを一方的に優遇するなど、個々人の働くことへの選択を歪めることは適当ではないとの指摘。

・　「パート世帯」においては、配偶者が基礎控除の適用を受けるとともに納税者本人も配偶者控除の適用を受けている（いわゆる「二重の控除」が行われている）ため、「片働き世帯」や「共働き世帯」よりも控除額の合計額が多く、アンバランスが生じているとの指摘。



・　配偶者の収入が103万円を超えると納税者本人が配偶者控除を受けられなくなることが配偶者の就労を抑制する「壁」になっているとの指摘（いわゆる103万円の壁）。
　これについては、配偶者特別控除の導入により、配偶者の収入が103万円を超えても世帯の手取りが逆転しない仕組みとなっており、税制上の103万円の壁は解消。他方で、「103万円」が、心理的な壁として作用しているのではないか、また、企業の配偶者手当の支給基準として援用されているとの指摘。



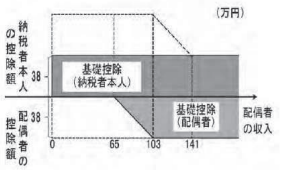
（出所）第2回政府税制調査会（2016年9月15日）財務省説明資料

（資料㊱－２）

３．働き方の選択に対して中立的な税制の構築にあたっての選択肢と論点

いずれの選択肢についても検討すべき論点が存在しており、また、これら以外の選択肢もあり得ることから、今後、十分な国民的な議論と検討が必要。

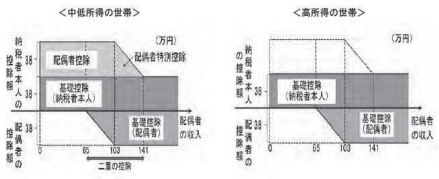
選択肢Ａ－１・・・配偶者控除の廃止と子育て支援の拡充



○　配偶者の収入により納税者本人の控除額が影響を受けない中立的な仕組みとするため、配偶者控除を廃止。同時に、「子どもを産み育てようとする世帯」に配慮して子育て支援の拡充を行う。

【主な論点】
- ・　家族の助け合いや家庭における子育てを積極的に評価すべきとの観点から配偶者がいることに対する税制上の配慮を残すべきではないか。
- ・　「片働き世帯」・「パート世帯」にとって負担増となり得る。特に「子どものいない低所得の世帯」に負担増となることについて所得再分配の観点からどう考えるか。

選択肢Ａ－２・・・配偶者控除の適用に所得制限を設けるとともに子育て支援を拡充



○　配偶者控除の適用に納税者本人の所得に応じた制限を設ける。同時に、「子どもを産み育てようとする世帯」に配慮して子育て支援の拡充を行う。

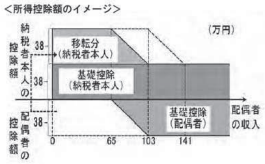
【主な論点】
- ・　中低所得の世帯において、現行の配偶者控除が存続し、引き続き配偶者の働き方によって納税者本人の控除額が影響を受けることとなる。
- ・　高所得の納税者に対して配偶者控除の適用に所得制限を設ける場合には、扶養控除その他の人的控除についても同様の検討が必要となるのではないか。

（出所）第2回政府税制調査会（2016年9月15日）財務省説明資料

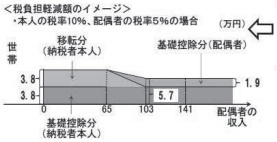
（資料㊱－３）

選択肢Ｂ－１・・・いわゆる移転的基礎控除の導入と子育て支援の拡充

<所得控除額のイメージ>



<税負担軽減額のイメージ>
・本人の税率10%、配偶者の税率5%の場合



○　いわゆる二重の控除によるアンバランスを解消し、中立的な税制に近づけるため、配偶者控除に代えて、配偶者の所得の計算において控除しきれなかった基礎控除を納税者本人に移転するための仕組み（いわゆる移転的基礎控除）とすることにより、配偶者の収入によらず夫婦２人で受けられる控除の合計額が一定となるようにする。同時に、「子どもを産み育てようとする世帯」に配慮して子育て支援の拡充を行う。

【主な論点】

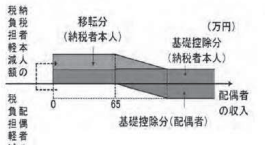
・　夫婦別産制の下では、世帯単位で税負担を捉える考え方に基づくこの選択肢よりも、むしろ個人単位課税を維持すべきではないか。

・　基礎控除を所得控除制度としたままで移転的基礎控除の仕組みを導入する場合、夫と妻で適用される税率が異なるときには配偶者の就労に対し抑制的な効果が働き中立性が確保されない場合もあることについてどう考えるか。

・　「パート世帯」にとって負担増となり得る。特に子どものいない低所得の「パート世帯」に負担増となることについて所得再分配の観点からどう考えるか。

選択肢Ｂ－２・・・いわゆる移転的基礎控除の導入・税額控除化と子育て支援の拡充

<税負担軽減額のイメージ>



○　移転的基礎控除の導入とあわせ、基礎控除を税額控除化することにより、配偶者の収入によらず控除により夫婦２人で受けられる税負担軽減額が一定となるようにする。これにより、働き方の選択に対して中立的な税制とするとともに、所得再分配機能の回復を図る。同時に、「子どもを産み育てようとする世帯」に配慮して子育て支援の拡充を行う。

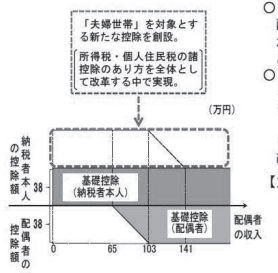
【主な論点】

・　再分配機能を回復するために基礎控除を税額控除化するのであれば、扶養控除その他の人的控除についても同様の検討が必要となるのではないか。

（出所）第2回政府税制調査会（2016年9月15日）財務省説明資料

（資料㊱－４）

選択肢Ｃ・・・「夫婦世帯」を対象とする新たな控除の導入と子育て支援の拡充



○　配偶者控除に代えて、「夫婦世帯」に対し、若い世代の結婚や子育てに配慮する観点から新たな控除を創設する。新たな控除は配偶者の収入にかかわらず適用されることとし、働き方の選択に対して中立的な税制とする。あわせて、子育て支援の拡充を行う。

○　「夫婦世帯」においても、働き方や所得水準などの状況は様々であることから、新たな控除を創設する場合には、税負担能力に応じた公平な負担を実現する観点から全般的な負担調整の検討が必要。

「夫婦世帯」、「単身世帯」を問わず経済力のある者に対する配慮措置を見直すことを含め、所得税・個人住民税の諸控除のあり方を全体として改革する中で実現する必要。

【主な論点】

・　税負担能力への配慮や税負担の公平性の観点からは、高所得の「夫婦世帯」にまで新たな控除を適用する必要はないのではないか。（この場合、高所得の「専業主婦世帯」・「パート世帯」は負担増となる。）

・　税制が結婚に対して中立的でなくなるため、その是非について十分な議論が必要なのではないか。

・　「夫婦を形成せずに子育てを行っている世帯」に対する配慮についてどう考えるか。

４．選択肢を踏まえた今後の検討について

○　上記のいずれの選択肢が望ましいかについては、家族のあり方や働き方に関する国民の価値観に深く関わることから、今後、幅広く丁寧な国民的議論が必要。今後の議論によってさらに新たな選択肢が提案されることも考えられる。

○　今回の見直しは、これからの社会によりふさわしい負担構造を構築するとの観点から行うことを踏まえれば、改正全体としては税収中立あるいは財政中立を念頭に行っていく必要。

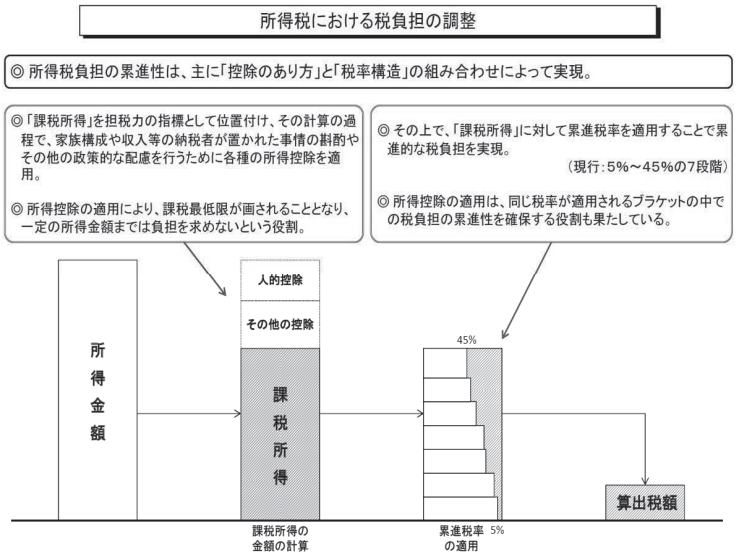
○　なお、配偶者の働き方の選択に対しては、社会保険制度や企業の配偶者手当制度による世帯の手取りの逆転現象がより大きな影響を与えているため、こうした制度についても十分検討を進めることを強く求めたい。

（注１）社会保険制度では、配偶者の給与収入が130万円を超えると、被保険者本人の被扶養配偶者からはずれることとなり、配偶者自身に社会保険料負担が発生する。

（注２）配偶者手当については、配偶者の収入が一定額以下（39%の企業が103万円以下、16%の企業が130万円以下）の場合に支給する企業が多い。

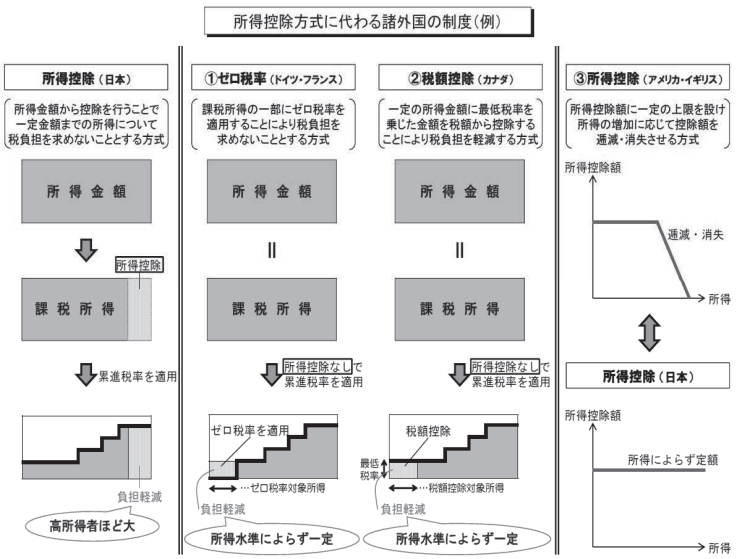
（出所）第2回政府税制調査会（2016年9月15日）財務省説明資料

（資料㊲）



（出所）第2回政府税制調査会（2016年9月15日）財務省説明資料

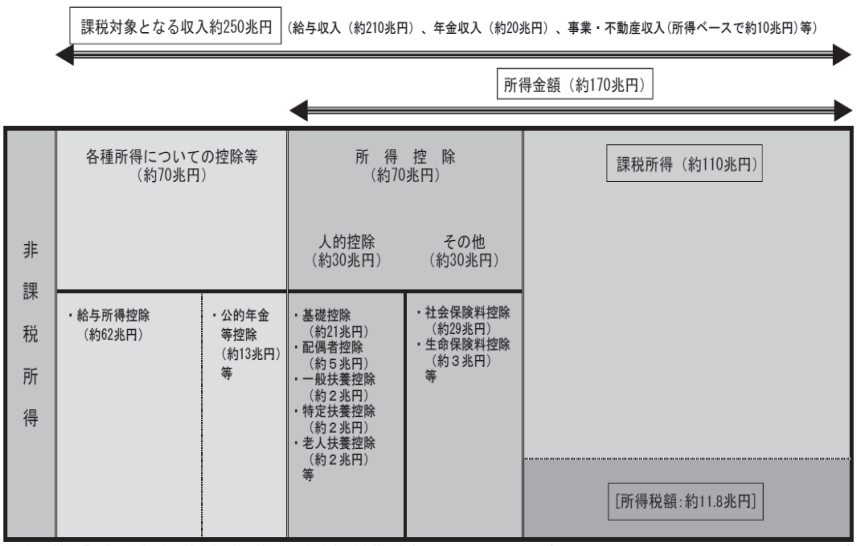
（資料㊳）



（出所）第2回政府税制調査会（2016年9月15日）財務省説明資料

（資料㊴）

所得税の課税ベース及び諸控除のイメージ

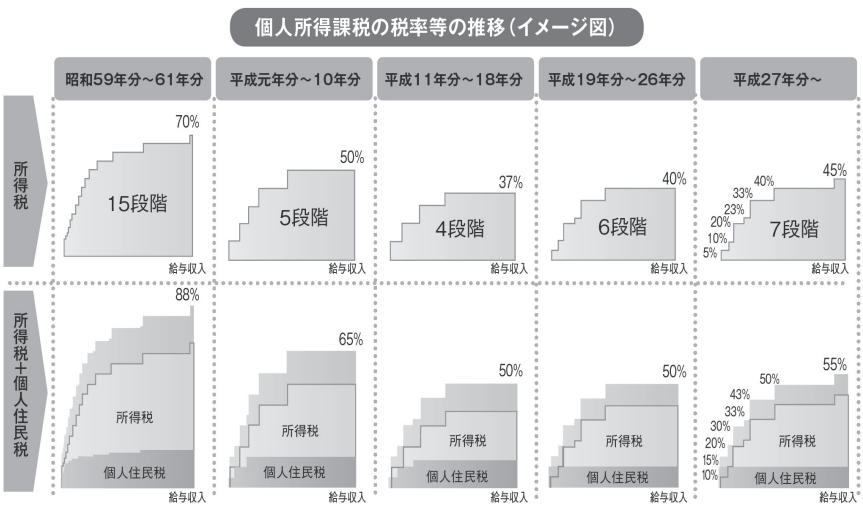


（注1）計数は「平成27年度　市町村税課税状況等の調」（総務省）等を基に作成。
（注2）上記計数は総合課税分（給与所得、雑所得（年金等）、事業所得、不動産所得　等）の納税者に係るものである。

⇒ 上記の所得税額に対し、約0.3兆円の税額控除（主として住宅ローン控除）が適用。

（資料㊵）

所得税の概要



（資料㊶）

相続税の見直し【平成25年度税制改正】

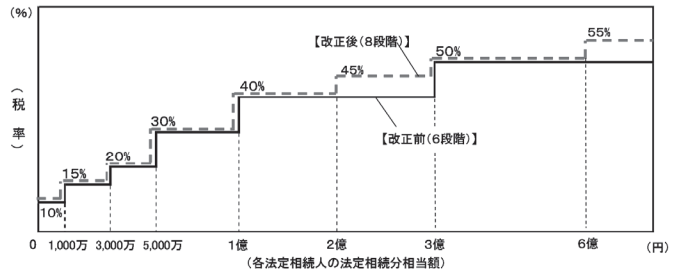
① 基礎控除の引下げ

【～H26.12.31】
5,000万円＋1,000万円×法定相続人数

⇒

【H27.1.1～】
3,000万円＋600万円×法定相続人数

② 税率構造の見直し



③ 未成年者控除・障害者控除の見直し

	【～H26.12.31】	【H27.1.1～】
・未成年者控除	6万円×20歳に達するまでの年数	⇒ 10万円×20歳に達するまでの年数
・障害者控除	6万円（特別障害者：12万円）×85歳に達するまでの年数	⇒ 10万円（特別障害者：20万円）×85歳に達するまでの年数

（資料㊷）

成長志向の法人税改革：法人実効税率「20%台」の実現
（与党税制改正大綱（27年12月16日））（抄）

「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」という考え方の下、平成27年度に着手した成長志向の法人税改革を、更に大胆に推進する。法人課税をより広く負担を分かち合う構造へと改革し、「稼ぐ力」のある企業等の税負担を軽減することにより、企業に対して、収益力拡大に向けた前向きな投資や、継続的・積極的な賃上げが可能な体質への転換を促す。

・・・ 国・地方を通じた法人実効税率は平成28年度に29.97%となり、目標としていた「20%台」を改革2年目にして実現する。さらに平成30年度には、29.74%となる。なお、企業部門に対していわゆる先行減税を含む「財源なき減税」を重ねることは、現下の厳しい財政事情や企業部門の内部留保（手元資金）の状況等に鑑みて、国民の理解を得られない。このため、税率引下げに当たっては、制度改正を通じた課税ベースの拡大等により財源をしっかりと確保することとした。

経済界には、法人実効税率「20%台」の実現を受けて、改革の趣旨を踏まえ、経済の「好循環」の定着に向けて一層貢献するよう、強く求める。現在、企業の内部留保は350兆円を超え、手元資金も増えている一方で、大企業の設備投資は伸び悩んでいる。足下では賃上げに向けた動きも見えてきているものの、労働分配率は低下している。企業経営者がマインドを変え、内部留保（手元資金）を活用して、投資拡大や賃上げ、さらには取引先企業への支払単価の改善などに積極的に取り組むことが、何よりも重要な局面となっている。今後、こうした経済界の取組状況等を見極めつつ、企業の意識や行動を変革していくための方策等についても検討を行う。

（資料㊸）

法人実効税率の引下げ

○ 制度改正を通じた課税ベースの拡大等により財源をしっかりと確保して、税率を引き下げる。

⇒ 国・地方の法人実効税率は、28年度において「20%台」となる。

	26年度 （改革前）	27年度 （27年度改正）	28年度 （28年度改正）	30年度 （28年度改正）
法人税率	25．5%	23．9%	23．4%	23．2%
大法人向け法人事業税所得割 ＊ 28年度までは、地方法人特別税を含む ＊ 年800万円超所得分の標準税率	7．2%	6．0%	3．6%	3．6%
国・地方の法人実効税率	34．62%	32．11%	29．97%	29．74%

（資料㊹）

課税ベースの拡大等

○ 租税特別措置の見直し

≪生産性向上設備投資促進税制の見直し≫（26年度改正で創設：租税特別措置）

－ 28年度： 期限どおり縮減（即時償却→５０%特別償却など）

－ 29年度： 期限どおり廃止 ［＝28年度改正法で明確化］ ほか

○ 減価償却の見直し（従前：建物は「定額法」のみ、他は「定額法」と「定率法」の選択制）

⇒ 建物附属設備・構築物の償却方法を「定額法」に一本化

○ 法人事業税の外形標準課税の更なる拡大（大法人）

（27年度改正後：2/8→㉗3/8→㉘4/8）

⇒ 28年度改正後： →㉘5/8 ＊ 中堅企業への影響に十分配慮（激変緩和）

○ 欠損金繰越控除の更なる見直し（大法人）

（27年度改正後：控除限度額 所得の80%→ ㉗65%→ ㉘65%→ ㉙50%→ ㉚50%）

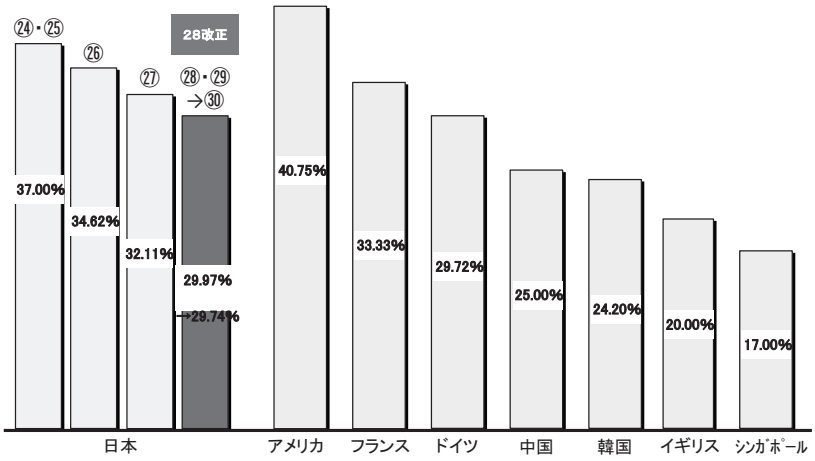
⇒ 28年度改正後： ㉘60%→ ㉙55%→ ㉚50%

＊ 改革の加速化に伴う企業経営への影響を平準化する観点からの対応

（資料㊺）

法人実効税率の国際比較

（2016年4月現在）



（注） 法人所得に対する税率（国税・地方税）。地方税は、日本は標準税率、アメリカはカリフォルニア州、ドイツは全国平均、韓国はソウル市。
なお、法人所得に対する税負担の一部が損金算入される場合は、その調整後の税率を表示。

（出典）OECD、各国政府資料等

（資料㊻）

これまでの法人税制における対応

25年度改正

○ 設備投資や賃金引上げを促進するための思い切った政策税制
- 「生産等設備投資促進税制」の創設 *（→㉗廃止）*
- 「研究開発税制（総額型）」の拡充 *（→㉗重点化）*
- 「所得拡大促進税制」の創設 *（→㉘・㉙拡充）* など

26年度改正

○ 復興特別法人税の1年前倒し廃止 **＜法人実効税率＞ 従前37.00%→㉖34.62%**

○ 設備投資や賃金引上げを促進するための思い切った政策税制
- 「生産性向上設備投資促進税制」の創設 *（→㉘縮減・㉙廃止（㉙改正））*
- 「研究開発税制（増加型）」の拡充
- 「所得拡大促進税制」の拡充 *（→㉗拡充）* など

27年度改正

○ 成長志向の法人税改革：初年度 ＜法人実効税率＞ ㉖34.62%→㉗32.11%（→㉘31.33%）

＜課税ベースの拡大等＞
- 欠損金繰越控除の見直し（大法人）
- 受取配当等益金不算入の見直し
- 法人事業税の外形標準課税の拡大（大法人）
- 租税特別措置の見直し（「研究開発税制（総額型）」の重点化、「生産等設備投資促進税制」の廃止など）

＜賃金引上げへの配慮＞
- ㉗・㉘の2年間の先行減税
- 「所得拡大促進税制」の拡充
- 地方版「所得拡大促進税制」の創設（法人事業税）

28年度改正

○ 成長志向の法人税改革：2年目 ＜法人実効税率＞ ㉗32.11%→㉘29.97%（→㉚29.74%）

＜課税ベースの拡大等＞
- 租税特別措置の見直し（「生産性向上設備投資促進税制」の見直し（*→㉘縮減・㉙廃止（㉙改正）*））
- 減価償却の見直し（建物附属設備・構築物の償却方法を「定額法」に一本化）
- 法人事業税の外形標準課税の更なる拡大（大法人） ※中堅企業への影響に十分配慮（激変緩和）
- 欠損金繰越控除の更なる見直し（大法人） ※改革の加速化に伴う企業経営への影響を平準化

（資料㊼）

平成28年度与党税制改正大綱（27年12月16日）（抄）

1　デフレ脱却・日本経済再生に向けた税制措置

（1）　成長志向の法人税改革

②　法人税制をめぐる諸課題

イ　租税特別措置については、特定の政策目的を実現するために有効な政策手法となりうる一方で、税負担の歪みを生じさせる面があることから、真に必要なものに限定していくことが重要である。このため、毎年度、期限が到来するものを中心に、各措置の利用状況等を踏まえつつ、必要性や政策効果をよく見極めた上で、廃止を含めてゼロベースで見直しを行う。また、租税特別措置の創設・拡充を行う場合は、財源の確保や、全体の項目数をいたずらに増加させないことに配意する。

シーリング閣議における麻生財務大臣のご発言（28年8月2日）（抄）

近年の税制改正では、租税特別措置の廃止・縮減等を行いつつ、法人実効税率の引きさげを税収中立で実現しました。厳しい財政事情に鑑み、租税特別措置については、必要性や政策効果を見極めた上で、廃止・縮減を含めゼロベースで見直す、減収を伴う要望の場合には、既存の租税特別措置を組み換えるなど、しっかりと財源を確保しつつ、政策の重点化を図ることが必要であり、要望段階から主体的に取り組んでいただくようお願いいたします。

（資料㊽）

法人税制をめぐる諸課題（中小法人課税、協同組合等課税、公益法人等課税）（与党税制改正大綱（27年12月16日））（抄）

＜中小法人課税＞

実態を丁寧に検証しつつ、資本金1億円以下の法人に対して一律に同一の制度を適用していることの妥当性について、検討を行う。資本金以外の指標を組み合わせること等により、法人の規模や活動実態等を的確に表す基準に見直すことについて検討する。

その上で、中小法人のうち7割が赤字法人であって一部の黒字法人に税負担が偏っていることや、大法人と中小法人の制度格差が拡大しており、中小法人が大法人へと成長していく意欲を損ないかねないことを踏まえ、中小法人向けの制度の全般にわたり、各制度の趣旨や経緯も勘案しながら、引き続き、幅広い観点から検討を行う。

＜協同組合等課税＞

組合によって事業規模や事業内容が区々であるが、同一の制度が適用されている。そうした実態を丁寧に検証しつつ、組合制度の趣旨も踏まえながら、検討を行う。

その上で、特に軽減税率のあり方について、事業分量配当の損金算入制度が適用される中で過剰な支援となっていないかといった点も勘案しつつ、平成27年度税制改正における受取配当等益金不算入の見直しの影響も考慮しながら、今般の法人税改革の趣旨に沿って、引き続き検討を行う。

＜公益法人等課税＞

非収益事業について民間競合が生じているのではないかとの指摘がある一方で、関連制度の見直しの動きも見られており、実効的な対応となるかどうか、動向をよく注視する。

あわせて、収益事業への課税において、軽減税率とみなし寄附金制度がともに適用されることが過剰な支援となっていないかといった点について実態を丁寧に検証しつつ、課税のあり方について引き続き検討を行う。

（資料㊾）

経済財政運営と改革の基本方針2016（平成28年6月2日閣議決定）（抄）

第3章「経済・財政一体改革」の取組

5. 主要分野ごとの改革の取組

（5）歳入改革、資産・債務の圧縮

①歳入改革

（税制の構造改革）

経済社会の構造が大きく変化する中、引き続き、税体系全般にわたるオーバーホールを進める。

特に、個人所得課税や資産課税については、政府税制調査会が取りまとめたこれまでの論点整理に沿って、同調査会における更なる議論も踏まえつつ、経済社会の構造変化を踏まえた税制の構造的な見直しを計画期間中のできるだけ早期に行う。

国際的な租税回避等を巡る近年の動きを踏まえ、グローバルなビジネスの構造変化に対応した国際課税制度の再構築（「BEPSプロジェクト」の勧告への対応等）や税務当局間の情報交換の推進、税務コンプライアンスの確保等について、制度・執行の両面から更なる取組を進める。

（資料㊿）

「BEPSプロジェクト」について

○ BEPS（Base Erosion and Profit Shifting、税源浸食と利益移転）プロジェクトとは

- 企業が調達・生産・販売・管理等の拠点をグローバルに展開し、電子商取引も急増するなど、グローバルなビジネスモデルの構造変化が進む中、この構造変化に各国の税制や国際課税ルールが追いつかず、多国籍企業の活動実態とルールの間にずれが生じていた。
- BEPSプロジェクトは、公正な競争条件（Level Playing Field）の確保という考え方の下、多国籍企業がこのようなずれを利用することで、課税所得を人為的に操作し、課税逃れを行うこと（BEPS）がないよう、国際課税ルール全体を見直し、世界経済並びに企業行動の実態に即したものとするとともに、各国政府・グローバル企業の透明性を高めることを目指すプロジェクト。

○ 背景・経緯

- 各国がリーマンショック後に財政状況を悪化させ、より多くの国民負担を求める中、多国籍企業の課税逃れに対する批判が高まったことを背景に、2012年6月、OECD租税委員会（議長：浅川財務官）が本プロジェクトを立ち上げ。
- G20財務大臣からの要請も受け、2013年7月には、「BEPS行動計画」を公表。行動計画の実施に当たり、OECD非加盟のG20メンバー8か国（中国、インド、南アフリカ、ブラジル、ロシア、アルゼンチン、サウジアラビア、インドネシア）も議論に参加。
- 2014年9月に、「第一弾報告書」、2015年10月には「最終報告書」を公表し、G20財務大臣に報告。11月のG20サミットにも報告し、首脳からは、支持とともに、合意事項を着実に実施するよう強い要請があった。
- 2016年6月末に、京都において、BEPS合意事項を実施に移すための「BEPS包摂的枠組み」を立ち上げ、参加国を大幅に拡大。

○ 現在の取組（BEPS実施フェーズ）

- BEPS実施フェーズにおける取組として、現在以下の主要課題に対処。
  ① 各国による合意事項の実施状況のモニタリング ⇒ BEPS包摂的枠組みの下、各作業部会におけるモニタリング方法等について議論。
  ② 残された課題についての、継続検討 ⇒ BEPS包摂的枠組みの下、各作業部会で議論を継続。「移転価格ガイドライン」・「モデル租税条約」の改訂作業中。
  ③ 開発途上国を含む幅広い国と関係機関が協調する枠組み（技術支援等を含む）の構築⇒IMF、OECD、世銀、国連等の国際機関並びに先進国及び開発途上国の協調の場としての「税に関する協働のためのプラットフォーム」の設置
- 2016年は、日本がG7議長国（中国がG20議長国）として、上記の取組を重要議題の一つに掲げ、議論を推進するべく各国との協調をリード（仙台G7財務大臣会合、伊勢志摩サミット、OECD租税委員会京都会合、G20杭州サミット）。

「BEPSプロジェクト」の三本柱

A. グローバル企業は払うべき（価値が創造される）ところで税金を支払うべきとの観点から、国際課税原則を再構築【実質性】

（企業が調達・生産・販売・管理等の拠点をグローバルに展開し、グループ内取引を通じた租税回避のリスクが高まる中、経済活動の実態に即した課税を重視するルールを策定）

B. 各国政府・グローバル企業の活動に関する透明性向上【透明性】

（グローバル企業の活動・納税実態の把握のための各国間の情報共有等の協調枠組みを構築 等）

C. 企業の不確実性の排除【予見可能性】

（租税に係る紛争について、より効果的な紛争解決手続きを構築するとともに、BEPSプロジェクトの合意の迅速な実施を確保）

（資料㊿）

「BEPSプロジェクト」最終報告書の概要

A. グローバル企業は払うべき（価値が創造される）ところで税金を支払うべきとの観点から、国際課税原則を再構築〔実質性〕

（1） 電子経済の発展への対応

電子経済に伴う問題への対応について、海外からのB2C取引に対する消費課税のあり方等に関するガイドラインを策定した。

※ 電子経済を利用したBEPSについては、他の勧告を実施することで対応可能。更に、消費課税やBEPS対抗措置で対応できない問題について、物理的概念の存在を根拠として課税する現行の税制とは異なる課税方法の可能性等について、検討を継続。

行動1 電子経済の課税上の課題への対応 → 27年度税制改正で対応済み

（2） 各国制度の国際的一貫性の確立

各国間の税制の隙間を利用した多国籍企業による租税回避を防止するため、各国が協調して国内税制の国際的調和を図った。

行動2 ハイブリッド・ミスマッチ取極めの効果の無効化 → 27年度税制改正で対応済み
行動3 外国子会社合算税制の強化 → 29年度税制改正での対応を検討中
行動4 利子控除制限 → 法改正の要否を含め検討
行動5 有害税制への対抗 → 既存の枠組みで対応

（3） 国際基準の効果の回復

伝統的な国際基準（モデル租税条約・移転価格ガイドライン）が近年の多国籍企業のビジネスモデルに対応できていないことから、「価値創造の場」において適切に課税がなされるよう、国際基準の見直しを図った。

行動6 条約濫用の防止 → 租税条約の拡充（含行動⑮）の中で対応
行動7 人為的なPE認定回避 → 租税条約の拡充（含行動⑮）の中で対応
行動8-10 移転価格税制と価値創造の一致 → 法改正の要否を含め検討

B. 各国政府・グローバル企業の活動に関する透明性向上 〔透明性〕

（4） 透明性の向上

多国籍企業による租税回避を防止するため、国際的な協調のもと、税務当局が多国籍企業の活動やタックス・プランニングの実態を把握できるようにする制度の構築を図った。

行動5 ルーリング（企業と当局間の事前合意）に係る自発的情報交換
行動11 BEPS関連のデータ収集・分析方法の確立
行動12 タックス・プランニングの義務的開示 → 法改正の要否を含め検討
行動13 多国籍企業情報の報告制度
（移転価格税制に係る文書化） → 28年度税制改正で対応済み

C. 企業の不確実性の排除 〔予見可能性〕

（5） 法的安定性の向上

BEPS対抗措置によって予期せぬ二重課税が生じる等の不確実性を排除し、予見可能性を確保するため、租税条約に関連する紛争を解決するための相互協議手続きをより実効的なものとすることを図った。

行動14 より効果的な紛争解決メカニズムの構築 → 対応済み

（6） BEPSへの迅速な対応

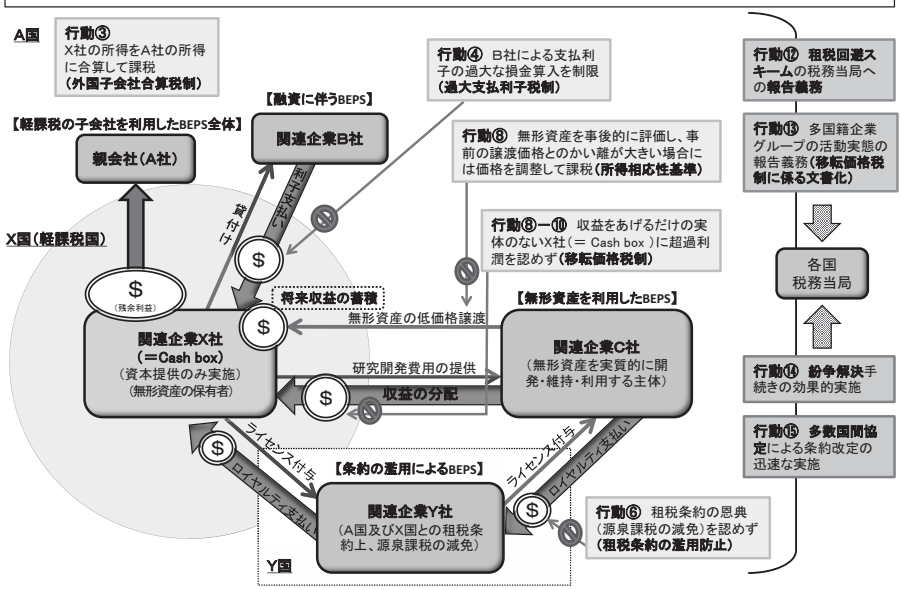
BEPS行動計画を通じて策定される各種勧告の実施のためには、各国の二国間租税条約の改正が必要なものがあるが、世界で無数にある二国間租税条約の改定には膨大な時間を要することから、BEPS対抗措置を効率的に実現するための多数国間協定を2016年末までに策定する。

行動15 多国間協定の開発 → 参加

（資料㊿）

BEPSプロジェクトの包括的（holistic）アプローチ - Cash boxの例

資本（資金）提供等を行うが重要な経済活動等を行わない、いわゆる「Cash box」と言われる関連企業（X社）を軽課税国に置き、他の関連企業に資金提供を行った対価として多額の超過利潤を得るというBEPSの典型例に対し、BEPSプロジェクトでは以下のような包括的（holistic）アプローチにより対応。



（資料㊸）

非居住者に係る金融口座情報の自動的交換のための報告制度

≪G20・OECDにおける合意≫

○　2013年、G20首脳は、海外の金融機関を利用した国際的な脱税・租税回避に対処するため、税務当局間で非居住者に係る金融口座情報の自動的交換を実施することに合意。

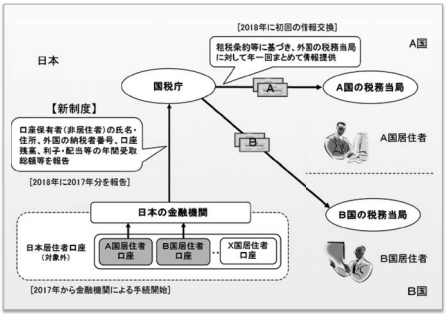
○　これを受け、OECDは、各国税務当局が自国の金融機関から報告される非居住者の口座情報（氏名・住所、外国の納税者番号、口座残高、利子・配当等の年間受取総額等）を租税条約等に基づいて税務当局間で自動的に交換するための国際基準（共通報告基準）を策定し、2014年７月に公表。G20は、共通報告基準を承認し、所要の法制手続の完了を条件として、2017年又は2018年末までに、自動的情報交換を開始することに合意。

≪上記合意を受けた日本の対応≫

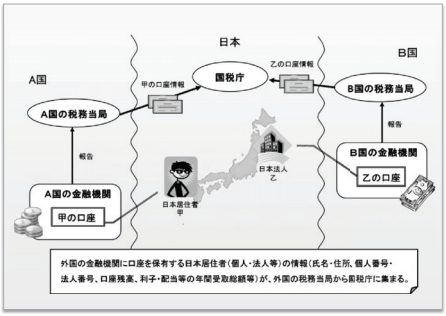
○　平成27年度税制改正において、金融機関による非居住者の口座情報の報告制度を整備。

○　金融機関の準備期間等を考慮し、2017年から金融機関による手続を開始する。2018年に、2017年分の口座情報の報告を受け、税務当局間で初回の情報交換を実施する。

［日本から外国への情報提供のイメージ］



［外国から日本への情報提供のイメージ］



地方税制関係資料

総務省自治税務局

目　　次

総論：地方税財政の現状

（資料❶）地方税収と地方財政の財源不足の状況……36
（資料❷）我が国の一般会計における歳出・歳入の状況……36
（資料❸）地方財政の財源不足の状況……37
（資料❹）我が国の国家財政と地方財政の現状……37
（資料❺）公債残高の累増……38
（資料❻）地方財政の借入金残高の状況……38
（資料❼）国・地方プライマリーバランスの財政健全化目標……39
（資料❽）国・地方を通じた歳出の構造（イメージ図）……39
（資料❾）平成28年度地方財政収支……40
（資料❿）地方財政計画（通常収支分）の歳出の分析……40
（資料⓫）地方財政計画の歳出の推移……41
（資料⓬）一般政府支出の対 GDP の国際比較（2014）……41
（資料⓭）一般政府支出及び税収構成の対 GDP 国際比較（2011年）……42
（資料⓮）地方公務員給与の状況……42
（資料⓯）地方公務員数の状況……43
（資料⓰）市町村合併の効果……43
（資料⓱）租税体系……44
（資料⓲）課税ベースに着目した租税の分類……44
（資料⓳）地方税の原則……45
（資料⓴）地方税収（地方財政計画ベース）の推移……45
（資料㉑）主要税目（地方税）の税収の推移……46
（資料㉒）国・地方の税源配分について……46
（資料㉓）国税・地方税の税収内訳（平成28年度予算・地方財政計画額）……47
（資料㉔）人口一人当たりの税収額の指数（平成26年度決算額）……47

各論：平成29年度以降の税制改正に向けた主な課題等

1．消費税率引上げ時期の変更に伴う措置

（資料㉕）社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための
地方税法及び地方交付税法の一部を改正する法律等の一部を改正する
法律案の概要……48
（資料㉖）地方消費税率の引上げ時期（改正案）……48
（資料㉗）消費税率引上げ時期見直しに伴う地方交付税の法定率の変更（改正案）…49
（資料㉘）車体課税の見直し（消費税率10％段階の措置）（改正案）……49
（資料㉙）車体課税の見直し時期（改正案）……50
（資料㉚）地方法人課税の偏在是正（消費税率10％段階の措置）（改正案）……51

（資料㉛）地方法人課税の偏在是正（消費税率10％段階の措置）の実施時期（改正案）…51
（資料㉜）消費税率引上げ時期の変更を踏まえた個人住民税の住宅ローン
減税措置の延長（改正案）……52

２．地方法人課税

（資料㉝）法人課税の概要……52
（資料㉞）成長志向の法人税改革：法人実効税率「20％台」の実現
（平成28年度与党税制改正大綱）（抄）……53
（資料㉟）法人実効税率の引下げ（平成28年度改正）……53
（資料㊱）法人事業税の概要……54
（資料㊲）法人事業税所得割の税率引下げと外形標準課税の拡大（平成28年度改正）…54
（資料㊳）平成28年度税制改正大綱（抄）……55
（資料㊴）地方創生応援税制（「企業版ふるさと納税」）の創設……55

３．車体課税

（資料㊵）車体課税の概要……56
（資料㊶）車体課税見直しのスケジュール（消費税率引上げ時期変更後）……57
（資料㊷）平成28年度税制改正による環境性能割の税率区分……57
（資料㊸）自動車取得税におけるエコカー減税……58
（資料㊹）自動車税におけるグリーン化特例の概要（平成28年度税制改正）……58
（資料㊺）平成28年度与党税制改正大綱（抄）……59

４．個人住民税

（資料㊻）ふるさと納税の概要について……59
（資料㊼）ふるさと納税の拡充について（平成27年度税制改正）……60
（資料㊽）ふるさと納税の受入額及び受入件数（全国計）……60
（資料㊾）返礼品（特産品）送付への対応について……61
（資料㊿）「経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方に関する論点整理」の概要…61
（資料51）経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方に関する論点整理について
（政府税制調査会（平成27年11月））……62
（資料52）「経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方に関する論点整理」
（個人住民税関係）の概要……62
（資料53）働き方の選択に対して中立的な税制（個人住民税）……63

５．固定資産税

（資料54）固定資産税（都市計画税）の概要……63
（資料55）固定資産税収の動向……64
（資料56）中小企業者等が新規取得した生産性向上に資する機械装置に係る
課税標準額の特例措置の創設……64
（資料57）償却資産課税の堅持等に係る地方六団体等の意見……65

（資料58）居住用超高層建築物に係る課税のあり方……65

６．ゴルフ場利用税

（資料59）ゴルフ場利用税の概要……66
（資料60）ゴルフ場所在市町村による行政サービス……66
（資料61）ゴルフ場利用税を巡る国会での議論……67

７．その他

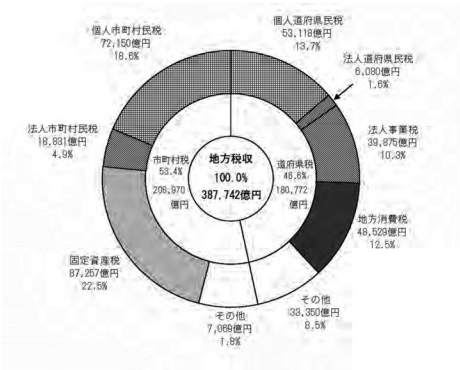
（資料62）森林吸収源対策に係る税制上の措置について
（平成28年度与党税制改正大綱（抄））……67
（資料63）eLTAX（地方税ポータルシステム）について ……68
（資料64）電子申告利用率について……68
（資料65）地方税に関連する手続きにおける
マイナンバーの利用開始時期等について……69

（資料❶）

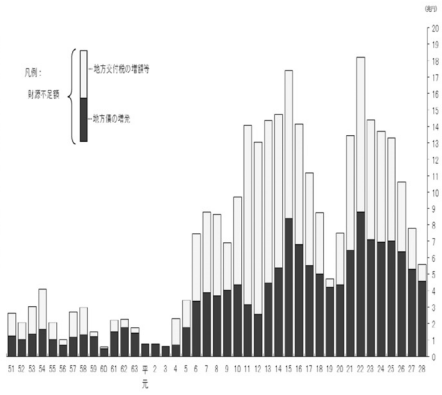
地方税収と地方財政の財源不足の状況

○ 地方財政は、地方税収（38．8兆円）の約15%に相当する財源不足（5．6兆円）が生じており、極めて厳しい状況にある。
○ 消費税引上げによる地方の増収は実質3兆円程度であり、今後も厳しい財政状況が続く見込み。

地方税収の構成（平成28年度地方財政計画額）



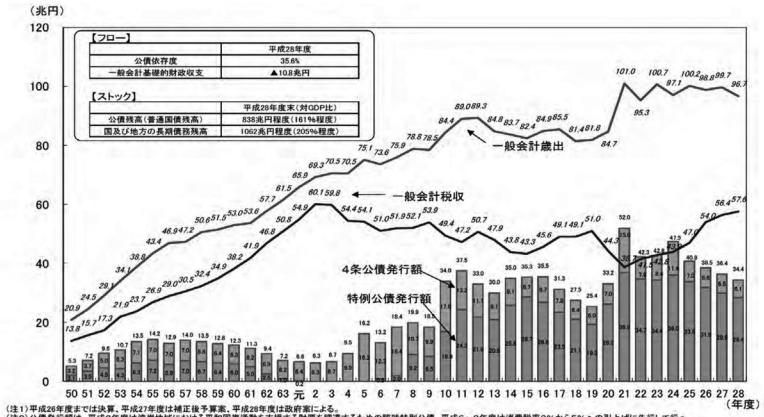
地方財政の財源不足の推移



（資料❷）

我が国の一般会計における歳出・歳入の状況

我が国財政は歳出が歳入（税収及びその他収入）を上回る状況が続いている。特に、平成20年度以降、景気悪化に伴う税収の減少等により歳出と歳入の差額が拡大し、平成21年度以降は公債発行額が税収を上回る年が多くなっていたが、平成25年度以降は当初予算ベースで見て税収が公債金を上回っている。

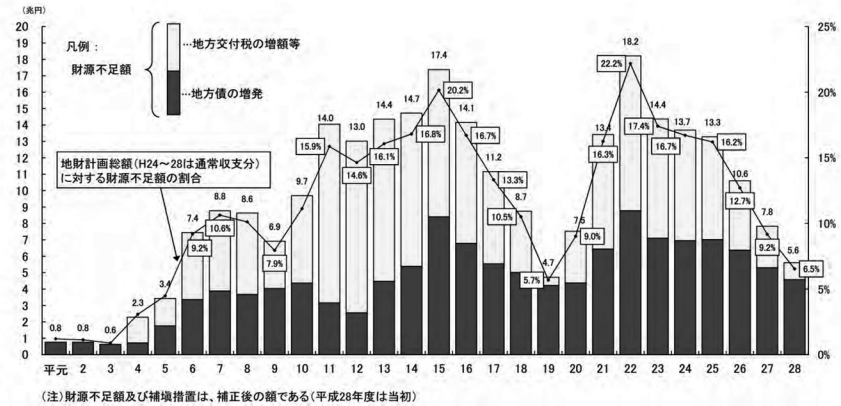


（注1）平成26年度までは決算、平成27年度は補正後予算案、平成28年度は政府案による。
（注2）公債発行額は、平成2年度は湾岸地域における平和回復活動を支援する財源を調達するための臨時特別公債、平成6～8年度は消費税率3%から5%への引上げに先行して行った減税による租税収入の減少を補うための恒久特例公債、平成23年度は東日本大震災からの復興のために実施する施策の財源を調達するための復興債、平成24年度及び25年度は基礎年金国庫負担2分の1を実現する財源を調達するための年金特例公債を除いている。
（注3）一般会計基礎的財政収支（プライマリー・バランス）は、「税収＋その他収入－基礎的財政収支対象経費」として簡便に計算したものであり、SNAベースの中央政府の基礎的財政収支とは異なる。

（資料❸）

地方財政の財源不足の状況

平成28年度は、地方税収入や地方交付税の原資となる国税収入が一定程度増加するとともに、国の取組と歩調を合わせて歳出抑制を図ったが、社会保障関係費の自然増や公債費が高い水準で推移することなどにより、5.6兆円の財源不足となり、地方財政計画の約6.5％の見込みとなっている。



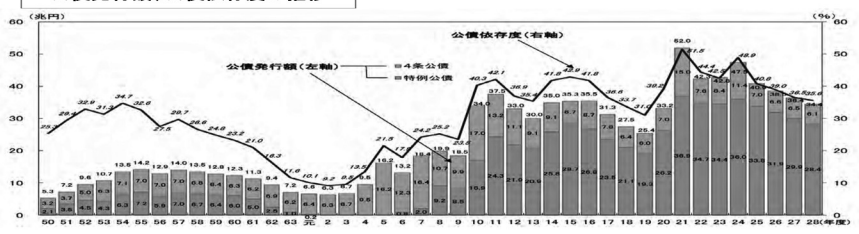
（注）財源不足額及び補塡措置は、補正後の額である（平成28年度は当初）

（資料❹）

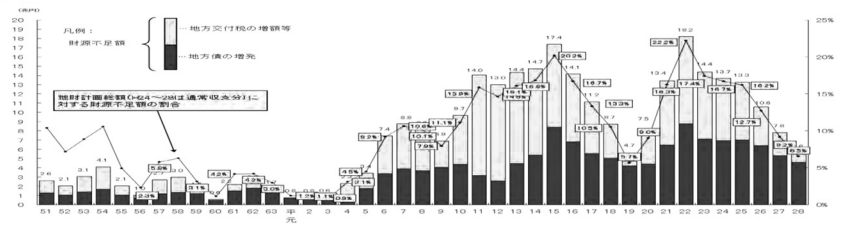
我が国の国家財政と地方財政の現状

地方財政は、国の財政政策の影響を大きく受けるほか、税収構造も類似しているため、国の公債依存度と地方の財源不足は、ほぼ、同じ傾向をたどっている。

公債発行額、公債依存度の推移



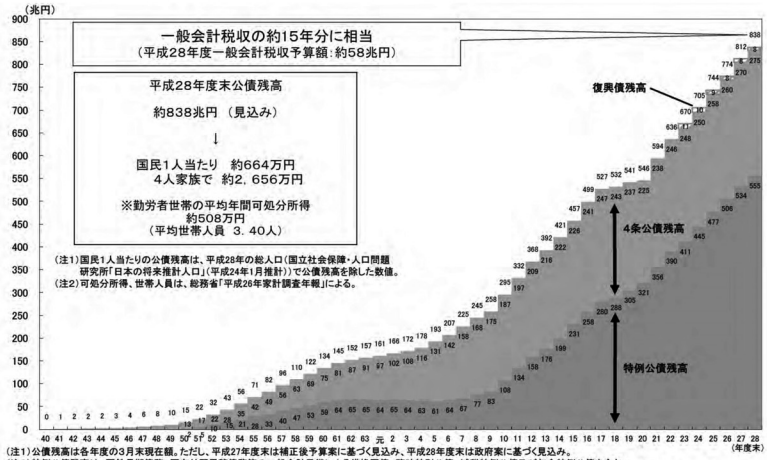
地方財政の財源不足の推移



（資料❺）

公債残高の累増

我が国の公債残高は、年々増加の一途をたどっている。平成28年度末の公債残高は838兆円に上ると見込まれているが、これは税収約15年分に相当し、将来世代に大きな負担を残すことになる。



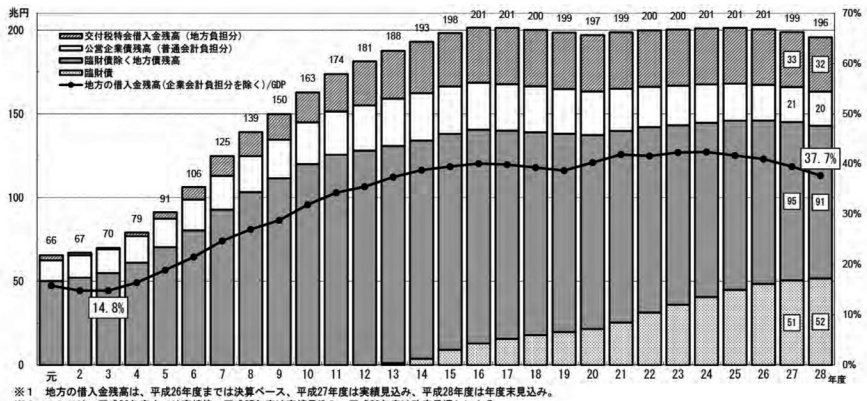
（注1）国民1人当たりの公債残高は、平成28年の総人口（国立社会保障・人口問題研究所「日本の将来推計人口」（平成24年1月推計））で公債残高を除した数値。
（注2）可処分所得、世帯人員は、総務省「平成26年家計調査年報」による。

（注1）公債残高は各年度の3月末現在額。ただし、平成27年度末は補正後予算案に基づく見込み、平成28年度末は政府案に基づく見込み。
（注2）特例公債残高は、国鉄長期債務、国有林野累積債務等の一般会計承継による借換国債、臨時特別公債、減税特例公債及び年金特例公債を含む。
（注3）東日本大震災からの復興のために実施する施策に必要な財源として発行される復興債（平成23年度は一般会計において、平成24年度以降は東日本大震災復興特別会計において負担）を公債残高に含めている（平成23年度末：10.7兆円、平成24年度末：10.3兆円、平成25年度末：9.0兆円、平成26年度末：8.3兆円、平成27年度末：7.8兆円、平成28年度末：7.6兆円）。
（注4）平成28年度末の翌年度借換のための前倒債限度額を除いた見込額は790兆円程度。

（資料❻）

地方財政の借入金残高の状況

地方財政は、28年度末見込で約200兆円もの巨額の借入金残高を抱えている。



※1 地方の借入金残高は、平成26年度までは決算ベース、平成27年度は実績見込み、平成28年度は年度末見込み。
※2 GDPは、平成26年度までは実績値、平成27年度は実績見込み、平成28年度は政府見通しによる。
※3 表示未満は四捨五入をしている。

（資料❼）

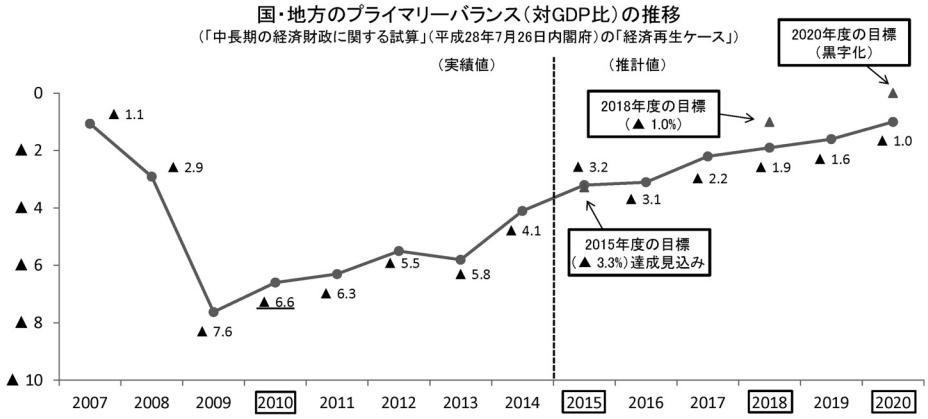
国・地方プライマリーバランスの財政健全化目標

財政健全化目標

国・地方を合わせたプライマリーバランスについて、2015年度までに2010年度に比べ赤字の対GDP比を半減、2020年度までに黒字化、その後の債務残高対GDP比の安定的な引下げを目指す。

国・地方のプライマリーバランス（対GDP比）の推移

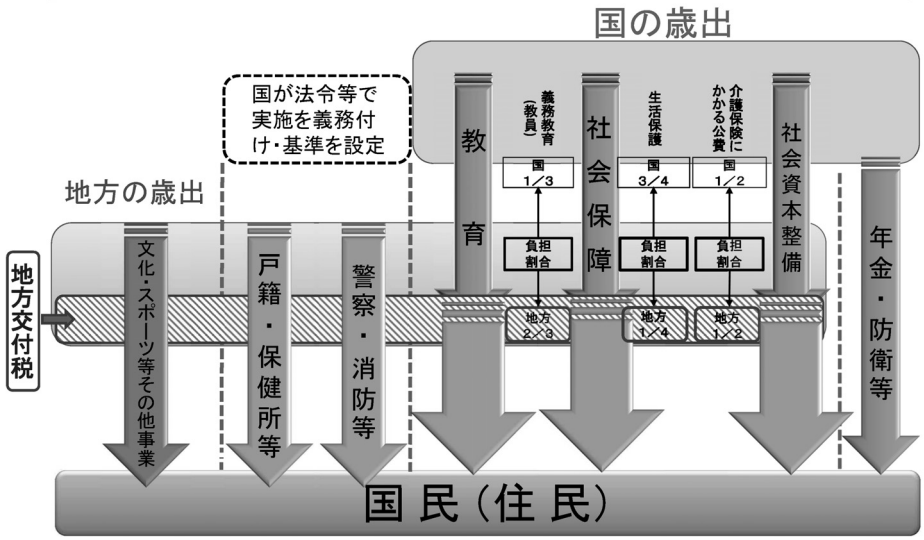
（「中長期の経済財政に関する試算」（平成28年7月26日内閣府）の「経済再生ケース」）



	2010年度	2014年度	2015年度	2020年度（目標）	2020年度（見込）
プライマリーバランス（対GDP比）	▲31.7兆円［▲6.6%］	▲20.0兆円［▲4.1%］	▲15.8兆円［▲3.2%］	黒字化	▲5.5兆円［▲1.0%］

（資料❽）

国・地方を通じた歳出の構造（イメージ図）



※国・地方の負担割合は法律上の負担割合

（資料❾）

平成28年度地方財政収支

（単位：兆円）

歳出 85.8兆円（85.3兆円）

給与関係経費	一般行政経費	地域経済基盤強化・雇用等対策費	投資的経費	公債費	その他
20.3（20.3）	35.8（35.1） うち まち・ひと・しごと 創生事業費 1.0(1.0) うち 重点課題対応分 0.3(－)	0.4（0.8）	11.2（11.0）	12.8（13.0）	5.2（5.1）

国・地方で折半

歳入 85.8兆円（85.3兆円）

国庫支出金	地方債等	地方税・地方譲与税等	臨時財政対策債（償還元利分）	地方交付税	臨時財政対策加算	臨時財政対策債（折半分）
13.2（13.1）	10.9（10.6）	41.2（40.3）	3.5（3.1）	16.7（16.8） ※ 別枠加算は廃止 －（0.2）	0.3（1.5）	0.3（1.5）

※（ ）内は平成27年度当初の数値

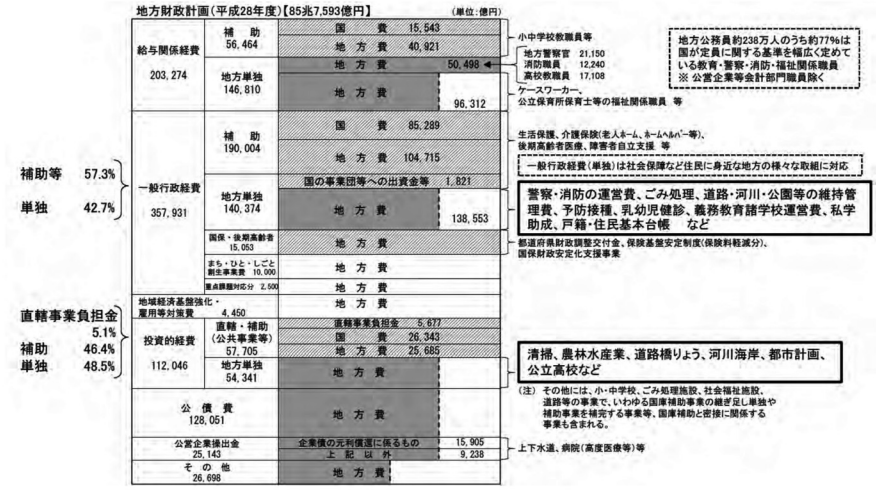
地方一般財源総額 ㉘61.7兆円（㉗61.5兆円）

＜参考＞折半対象財源不足額 ㉘0.5兆円（㉗2.9兆円）
臨時財政対策債発行額 ㉘3.8兆円（㉗4.5兆円）

（資料❿）

地方財政計画（通常収支分）の歳出の分析

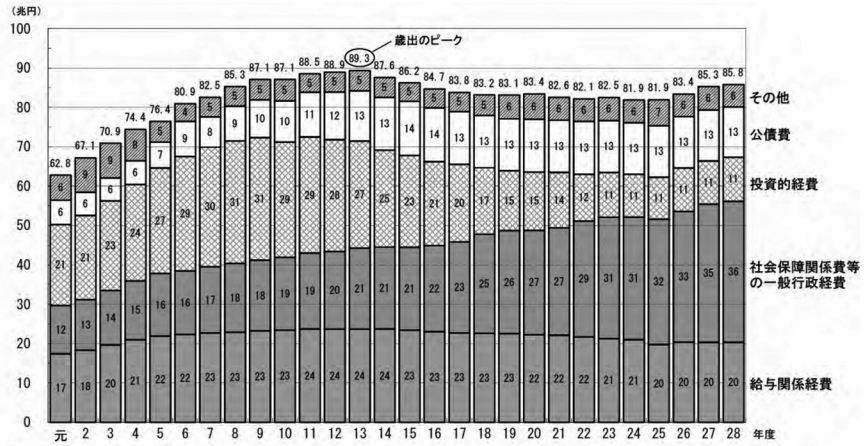
国庫補助関連事業（約32.1兆円）、国が法令等で基準を設定しているもの（警察官や高校教員数など）、国が法令でその実施を義務付けているもの（戸籍、保健所、ごみ処理など）が、地方一般歳出の大部分を占めている。



（資料⓫）

地方財政計画の歳出の推移

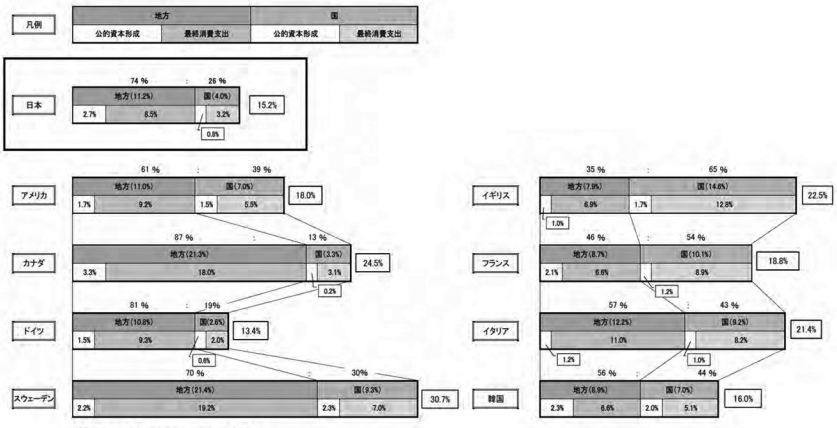
近年の地方財政計画の歳出は、高齢化の進行等により社会保障関係費（一般行政経費に計上）が増加する一方で、行政改革等により、給与関係経費や投資的経費が減少していることから、全体としては抑制基調にある。



（資料⓬）

一般政府支出の対GDPの国際比較（2014）

地方財政の規模を国内総支出に占める割合で、国際的に比較すると、我が国は、アメリカ、カナダ、ドイツのような連邦国家と並んで、地方財政の構成比が高くなっている。



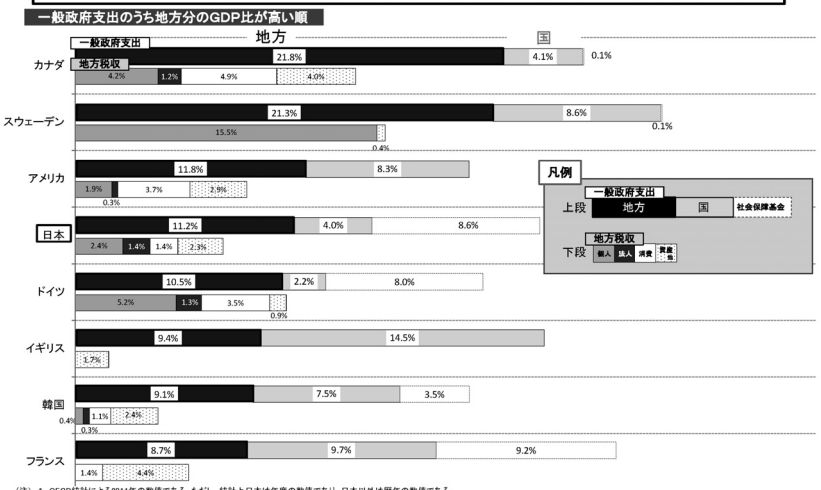
注）国民経済計算確報及びOECDデータに基づき作成

（資料⓭）

『政府税制調査会 第4回法人課税DG（平成26年4月24日）参考資料抜粋』

一般政府支出及び税収構成の対GDP国際比較（2011年）

○ 一般政府支出のうち地方分のGDP比が高い国では、地方税収のGDP比も高い。
○ 地方税収の多い国では、個人所得課税と法人所得課税が一定のウエイトを占めている。



（注） 1 OECD統計による2011年の数値である。ただし、統計上日本は年度の数値であり、日本以外は暦年の数値である。
2 各項目ごとに四捨五入しているため、合計が一致しない場合がある。
3 一般政府支出は「最終消費支出（final consumption expenditure）」と「公的資本形成（gross capital formation）」の合計である。
4 スウェーデンの勤労所得税（国）は、一定以上の所得への課税であり、中・低所得者への税額控除を含めると税収はマイナスとなる。

（資料⓮）

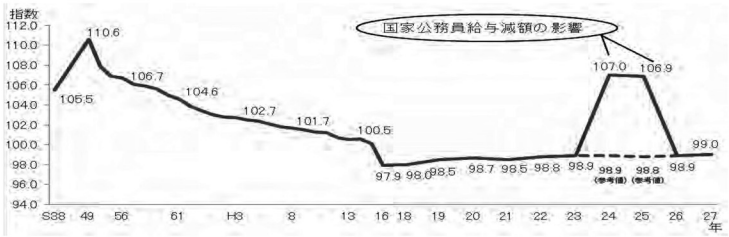
地方公務員給与の状況

1 給与の状況（平成27年４月１日現在）

・ラスパイレス指数※1　99.0（前年参考値比※2　0．1ポイント増）

・国家公務員の給与減額措置の影響を除き、平成16年以降、12年連続で国の水準を下回って推移

※1 全地方公共団体の一般行政職の給料月額を同一の基準で比較するため、国の職員数（構成）を用いて、学歴や経験年数の差による影響を補正し、国の行政職俸給表（一）適用職員の俸給月額を100として計算した指数。
※2 給与改定・臨時特例法による国家公務員の給与減額措置がないとした場合の値。



2 地方公務員の給与制度の総合的見直し

国家公務員の給与については、平成26年度の人事院勧告に基づき、地域ごとの民間賃金の水準のより的確な公務員給与への反映や官民の給与差を踏まえた50歳台後半層の水準などの総合的見直しを平成27年４月より実施。

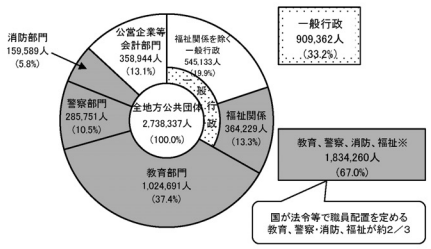
地方公務員の給与については、国家公務員給与の見直しを踏まえ、地域民間給与の的確な反映など適切に見直しを行うよう各地方公共団体に対し要請。

（資料⓯）

地方公務員数の状況

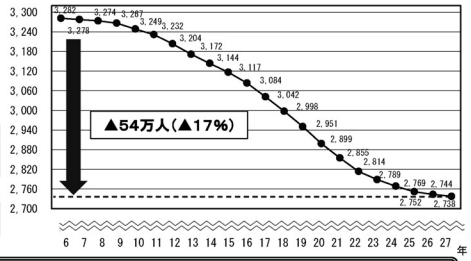
総職員数は、約２７４万人となっており、平成６年をピークとして平成７年から２１年連続で減少。

全地方公共団体の職員数（平成27年4月1日現在）



地方公共団体の総職員数の推移

（単位：千人）

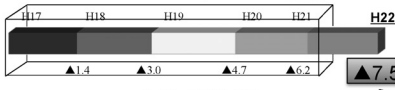


集中改革プラン（平成17年～平成22年の５年間）における定員管理の取組結果

（単位：人、%）

区　分	実　績		目　標
	H17～H22 増減数	H17～H22 増減率	H17～H22 増減率
都道府県	▲84,524	▲5.3	▲4.5
一般行政部門等	▲55,798	▲14.8	▲12.2
指定都市	▲28,896	▲10.6	▲9.4
市区町村	▲114,827	▲9.9	▲8.6
合　計	▲228,247	▲7.5	▲6.4

H17.4.1～H22.4.1の５年間で、**▲7．5%の削減**



▲7.5（実績）

H17.4.1～H22.4.1の５年間の削減目標
各地方公共団体が定めた目標の平均　**▲6．4%**
国の閣議決定で要請した目標　**▲5．7%**

※国の同期間における削減実績　▲5.3（実績）

（資料⓰）

市町村合併の効果

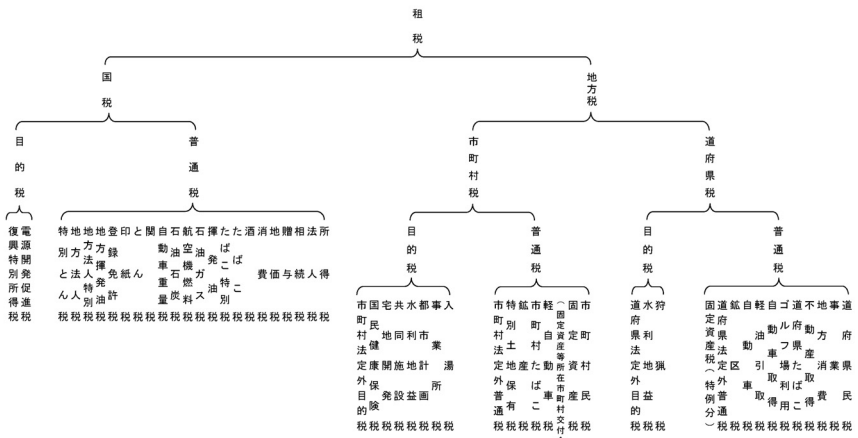
平成の大合併において、市町村数は、約半分（47%減）となっているが、これに伴って、市町村の特別職は、激減している。

区　分	平成11年	平成20年	減少率 平成11年→平成20年	平成26年	減少率 平成11年→平成26年
市町村数	3,229	1,788	▲44.6	1,719	▲46.8
首長	3,229	1,788	▲44.6	1,719	▲46.8
副市町村長（助役）	3,528	2,084	▲40.9	2,004	▲43.2
収入役	3,138	183	▲94.2	0	▲100.0
三役計	9,895	4,055	▲59.0	3,723	▲62.4
議会議員	58,626	34,259	▲41.6	29,956	▲48.9
選挙管理委員	12,917	7,155	▲44.6	6,821	▲47.2
教育委員	15,849	8,788	▲44.6	7,029	▲55.7
監査委員	6,757	3,914	▲42.1	3,773	▲44.2
農業委員	60,400	37,124	▲38.5	34,546	▲42.8
固定資産評価審査委員	10,432	6,160	▲41.0	5,981	▲42.7

※1　地方公務員給与実態調査（総務省公務員部）に基づく4月1日現在の定数（議会議員を除く）。
　2　議会議員は、地方公共団体の議会の議員及び長の所属党派別人員調等（総務省選挙部）による欠員を除く実数（12月31日現在）。

（資料⓱）

租税体系



（注）1 普通税：その収入の使途を特定せず、一般経費に充てるために課される税。普通税のうち、地方税法により税目が法定されているものを法定普通税といい、それ以外のもので地方団体が一定の手続、要件に従い課するものを法定外普通税という。
2 目的税：特定の費用に充てるために課される税。目的税のうち、地方税法により税目が法定されているものを法定目的税といい、それ以外のもので地方団体が一定の手続、要件に従い課するものを法定外目的税という。

（資料⓲）

課税ベースに着目した租税の分類

所得課税･･･個人の所得や法人の事業活動から生じる所得に担税力を見出して課税するもの。
消費課税･･･財･サービスの消費に担税力を見出して課税するもの。
資産課税･･･資産の取得や保有に担税力を見出して課税するもの。

	国　税	地 方 税
所得課税	所得税、法人税	個人住民税、個人事業税、法人住民税、法人事業税
消費課税	消費税、酒税、たばこ税、自動車重量税、揮発油税、石油ガス税、航空機燃料税、石油石炭税　等	地方消費税、地方たばこ税、自動車取得税、軽油引取税、ゴルフ場利用税、入湯税、自動車税、軽自動車税、狩猟税　等
資産課税等	相続税、贈与税、地価税、登録免許税、印紙税	固定資産税、都市計画税、不動産取得税、事業所税　等

※ 政府税制調査会答申『わが国税制の現状と課題』（平成12年７月）より作成。

（資料⑲）

地方税の原則

① 応益性の原則

地方団体が提供する行政サービスから受ける便益に応じて地域住民が税負担をすることが求められる。

② 安定性の原則

地方税の収入は景気変動に左右されず、安定していることが求められる。

③ 普遍性の原則

税収が地域的に偏在することなく、普遍的に存在することが求められる。

④ 負担分任の原則

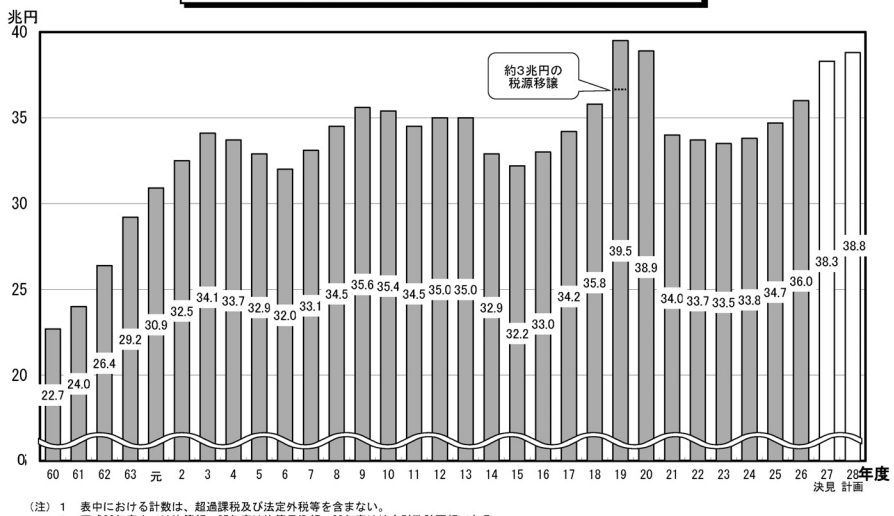
地域社会の全ての住民が、地方税の負担を分かち合うことが求められる（地域社会の会費的性格）。

⑤ 自主性の原則

地方団体が自らの判断と責任において課税権を行使することが求められる。

（資料⑳）

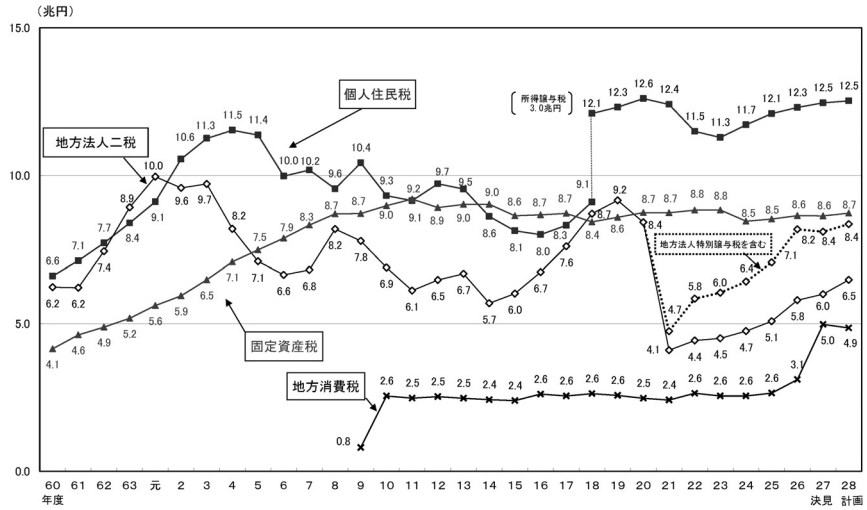
地方税収（地方財政計画ベース）の推移



（注）1　表中における計数は、超過課税及び法定外税等を含まない。
2　平成26年度までは決算額、27年度は決算見込額、28年度は地方財政計画額である。
3　このほか、平成21年度以降、地方法人特別譲与税が国から都道府県に対して譲与されている。
（㉑ 0.6兆円、㉒ 1.4兆円、㉓ 1.5兆円、㉔ 1.7兆円、㉕ 2.0兆円、㉖ 2.4兆円、㉗2.1兆円、㉘1.9兆円）

（資料㉑）

主要税目（地方税）の税収の推移

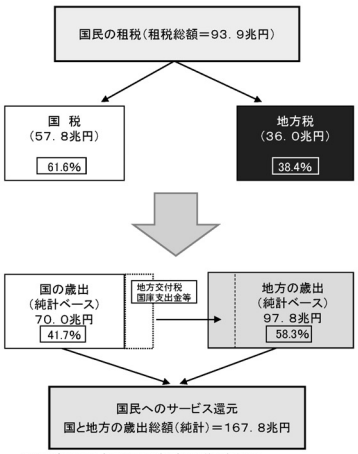


（注） 1 表中における計数は、超過課税及び法定外税等を含まない。
2 平成26年度までは決算額、27年度は決算見込額（H28.7時点）、28年度は地方財政計画額である。
3 地方法人二税の平成21年度以降の点線は、国から都道府県に対して譲与されている地方法人特別譲与税を加算した額。
（㉑ 0.6兆円、㉒ 1.4兆円、㉓ 1.5兆円、㉔ 1.7兆円、㉕ 2.0兆円、㉖ 2.4兆円、㉗ 2.1兆円、㉘1.9兆円）

（資料㉒）

国・地方の税源配分について

◎国・地方の歳入歳出（平成26年度決算）



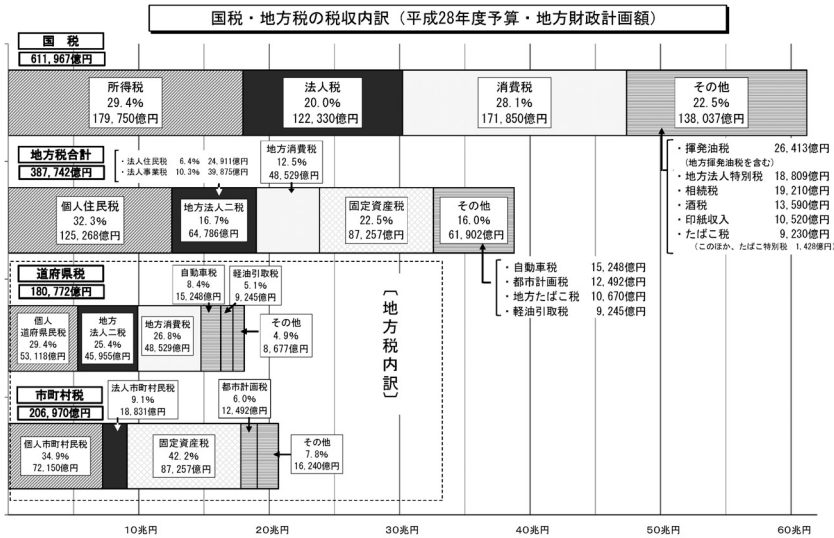
（注）地方税には、超過課税及び法定外税等を含まない。
（注）国税は地方法人特別税を含み、地方税は地方法人特別譲与税を含まない。
（注）数値は異同が生じることがある。

◎税源配分の推移

年 度	租税総額	国 税	地 方 税	〈法人事業税への復元時ベース〉
H19	92．2兆円	52．7兆円【57.1%】	39．5兆円【42.9%】	
H20	84．7兆円	45．8兆円【54.1%】	38．9兆円【45.9%】	
H21	74．2兆円	40．2兆円【54.2%】	34．0兆円【45.8%】	<46.7%>
H22	77．4兆円	43．7兆円【56.5%】	33．7兆円【43.5%】	<45.3%>
H23	78．7兆円	45．2兆円【57.4%】	33．5兆円【42.6%】	<44.6%>
H24	80．8兆円	47．0兆円【58.2%】	33．8兆円【41.8%】	<43.9%>
H25	85．9兆円	51．2兆円【59.6%】	34．7兆円【40.4%】	<42.7%>
H26	93．9兆円	57．8兆円【61.6%】	36．0兆円【38.4%】	<40.9%>
H27見込	94．6兆円	60．0兆円【61.0%】	38．3兆円【39.0%】	<41.1%>
H28計画	100．0兆円	61．2兆円【61.2%】	38．8兆円【38.8%】	<40.7%>

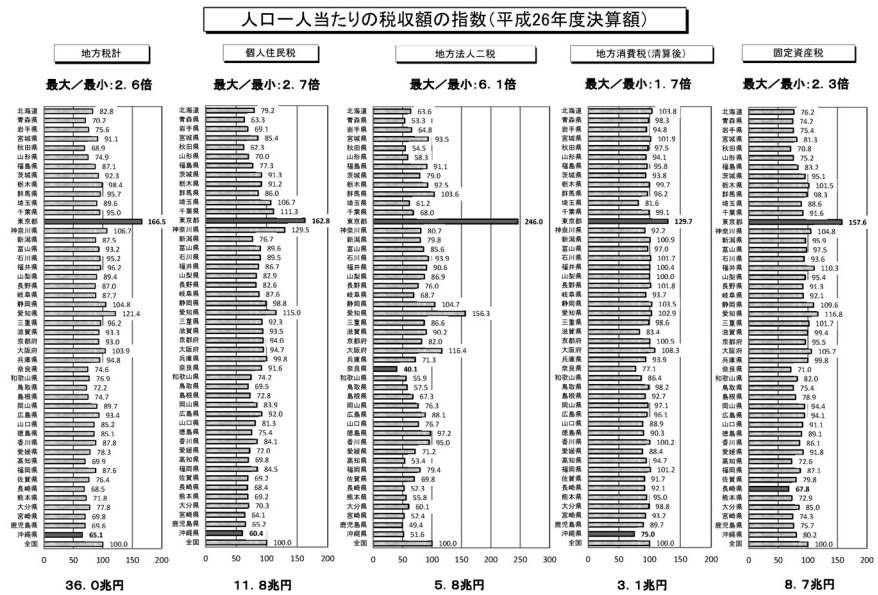
（注） 地方税には、超過課税及び法定外税等を含まない。
（注） 枠外の＜＞は、国税に地方法人特別税を含まず、地方税に地方法人特別譲与税を含めた場合の地方の配分比率である。
（注）「H27見込」はH28.7時点での速報値であり、最終的な決算額とは異同が生じることがある。

（資料㉓）



（注）1　各税目の%は、それぞれの合計を100%とした場合の構成比である。
2　国税は予算額（特別会計を含む）、地方税は、超過課税及び法定外税等を含まない。
3　国税は地方法人特別税を含み、地方税は地方法人特別譲与税を含まない。

（資料㉔）



※上段の「最大／最小」は、各都道府県ごとの人口1人当たり税収額の最大値を最小値で割った数値であり、下段の数値は、税目ごとの税収総額である。

（資料㉕）

社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための地方税法及び地方交付税法の一部を改正する法律等の一部を改正する法律案の概要

［施行：公布の日］

総 務 省

◎　地方税に係る税制抜本改革法についての措置

○　地方消費税率 22/78（消費税率換算 2.2%）への引上げの施行日を平成 31 年 10 月 1 日に変更
○　消費税に係る地方交付税法定率の変更、地方消費税の社会保障財源化分に係る経過措置等所要の措置

【社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための地方税法及び地方交付税法の一部を改正する法律（平成 24 年法律第 69 号）の改正】

◎　車体課税の見直し（消費税率 10%段階の措置）

○　自動車取得税の廃止時期並びに自動車税及び軽自動車税における環境性能割の導入時期をそれぞれ平成 31 年 10 月 1 日に延期
○　環境性能割の税率区分については、技術開発の動向や地方財政への影響等を踏まえ、平成 31 年度税制改正において見直し

【地方税法等の一部を改正する等の法律（平成 28 年法律第 13 号）の改正】

◎　地方法人課税の偏在是正（消費税率 10%段階の措置）

○　法人住民税法人税割の税率改正の実施時期を延期（平成 31 年 10 月 1 日以後に開始する事業年度から適用）
　・道府県民税　：　3.2%　→　1.0%　（標準税率）
　・市町村民税　：　9.7%　→　6.0%　（標準税率）
※　地方法人税の税率改正（4.4%→10.3%）の実施時期を延期（平成 31 年 10 月 1 日以後に開始する事業年度から適用）
○　地方法人特別税の廃止及び法人事業税の復元の実施時期を延期（平成 31 年 10 月 1 日以後に開始する事業年度から適用）
○　法人事業税交付金制度の創設時期を延期（平成 31 年 10 月 1 日施行）

【地方税法等の一部を改正する等の法律（平成 28 年法律第 13 号）の改正】

◎　住宅ローン減税

○　個人住民税における住宅ローン減税措置について、適用期限を平成 33 年 12 月 31 日まで２年半延長（この措置による個人住民税の減収額は、全額国費で補塡）

【地方税法の改正】

（資料㉖）

地方消費税率の引上げ時期（改正案）

○　地方消費税率22／78（消費税率換算2.2%）への引上げ時期の変更
　　平成29年4月1日（現行）⇒ 平成31年10月1日（改正案）

※　上記に伴い、各年度における地方消費税収の引上げ分と従来分の割合を変更

（1）現行

	～平成28年度	平成29年度	平成30年度～
引上げ分（社会保障財源）	７／１７	９／１９	１２／２２
従来分（一般財源）	１０／１７	１０／１９	１０／２２

～平成29年3月31日：消費税率（国・地方）8%、⇒ 平成29年4月1日～：消費税率（国・地方）10%

（2）変更後（案）

	～平成31年度	平成32年度	平成33年度～
引上げ分（社会保障財源）	７／１７	１１／２１	１２／２２
従来分（一般財源）	１０／１７	１０／２１	１０／２２

～平成31年9月30日：消費税率（国・地方）8%、⇒ 平成31年10月1日～：消費税率（国・地方）10%

【参考：前回見直し前（平成27年10月消費税率引上げ予定時）】

	～平成27年度	平成28年度	平成29年度～
引上げ分（社会保障財源）	７／１７	１１／２１	１２／２２
従来分（一般財源）	１０／１７	１０／２１	１０／２２

～平成27年9月30日：消費税率（国・地方）8%、⇒ 平成27年10月1日～：消費税率（国・地方）10%

（資料㉗）

消費税率引上げ時期見直しに伴う地方交付税の法定率の変更（改正案）

1．現行：消費税に係る地方交付税の法定率

平成26～28年度（8%）	平成29年度～（10%）
22.3%	19.5%

※「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための地方税法及び地方交付税法の一部を改正する法律」において規定

2．変更後（案）：消費税率引上げ時期を平成31年10月に見直した後の法定率変更スケジュール

平成26～30年度（8%）	平成31年度		平成32年度～（10%）
	4～9月（8%）	10～3月（10%）	
22.3%	20.8%		19.5%

【参考：前回見直し前（平成27年10月消費税率引上げ予定時）の法定率変更スケジュール】

平成26年度（8%）	平成27年度		平成28年度～（10%）
	4～9月（8%）	10～3月（10%）	
22.3%	20.8%		19.5%

（資料㉘）

車体課税の見直し（消費税率10%段階の措置）（改正案）

車体課税の見直し

○ 消費税率（国・地方）10%段階の措置として、車体課税の見直しに係る措置を平成28年度改正法により手当て
- 自動車取得税の廃止
- 自動車税・軽自動車税への環境性能割の導入　　等

※環境性能割の税率区分については、2年毎に見直し

平成28年度改正法
施行日　平成29年4月1日

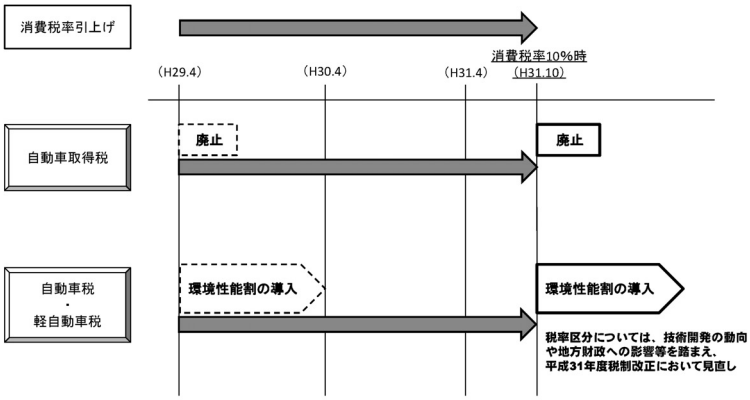
改正案

○ 消費税率10%への引上げ時期の変更にあわせて、施行日を平成31年10月1日に延期
○ 環境性能割の税率区分については、技術開発の動向や地方財政への影響等を踏まえ、平成31年度税制改正において見直し

（※）あわせて、平成31年10月１日までの間に講ずることとしていた環境性能割の特例措置等に係る所要の規定の整備を行う。

（資料㉙）

車体課税の見直し時期（改正案）



※平成28年度末で期限切れとなる自動車取得税におけるエコカー減税及び自動車税・軽自動車税におけるグリーン化特例（軽課）の見直しについては、平成29年度税制改正において議論

（参考）環境性能割の税率等について（平成28年度税制改正）

乗用車（自家用）　（平成29年４月１日から施行予定の内容）

区　分		登録車の税率	軽自動車の税率
電気自動車、燃料電池車、プラグインハイブリッド車、天然ガス車（ポスト新長期規制からNOx10%低減）、クリーンディーゼル乗用車（ポスト新長期規制適合）		非課税	非課税
ガソリン車 ガソリンハイブリッド車	★★★★かつH32基準＋10%達成		
	★★★★かつH32基準達成	1.0%	1.0%
	★★★★かつH27基準＋10%達成	2.0%	2.0%
上記以外の車		3.0%	2.0%

注）★★★★：
平成17年排出ガス基準
75%低減達成。

（資料㉚）

地方法人課税の偏在是正（消費税率10%段階の措置）（改正案）

地方法人課税の偏在是正

○ 消費税率（国・地方）10%段階の措置として、地方法人課税の偏在是正措置を平成28年度改正法により手当て

- 法人住民税法人税割の税率引下げ（都道府県：3.2%→1.0%、市町村：9.7%→6.0%）
- 地方法人税（国税）の税率引上げ（4.4%→10.3%）
- 地方法人特別税・譲与税制度の廃止
- 法人事業税交付金制度の創設　　等

平成28年度改正法

施行日　平成29年4月1日

改正案

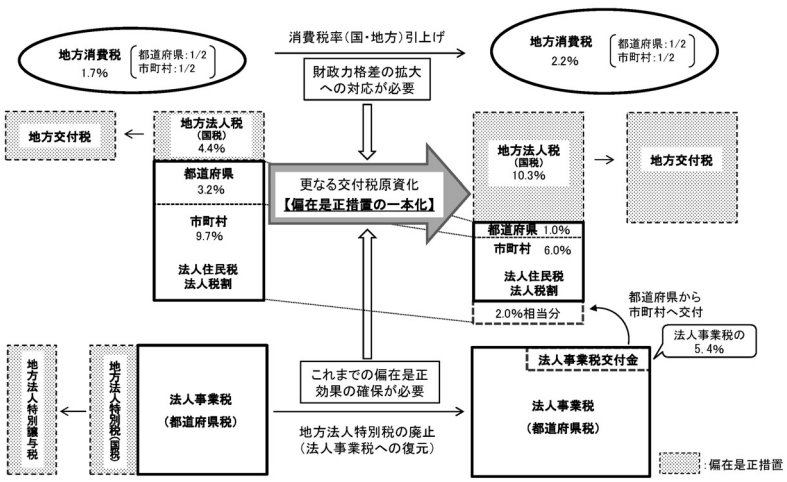
消費税率10%への引上げ時期の変更にあわせて、施行日を平成31年10月1日に延期

（※）あわせて、税率改正に係る平年度化までの間の取扱い、譲与税の廃止時期等に係る所要の規定の整備を行う。

（資料㉛）

地方法人課税の偏在是正（消費税率10%段階の措置）の実施時期（改正案）

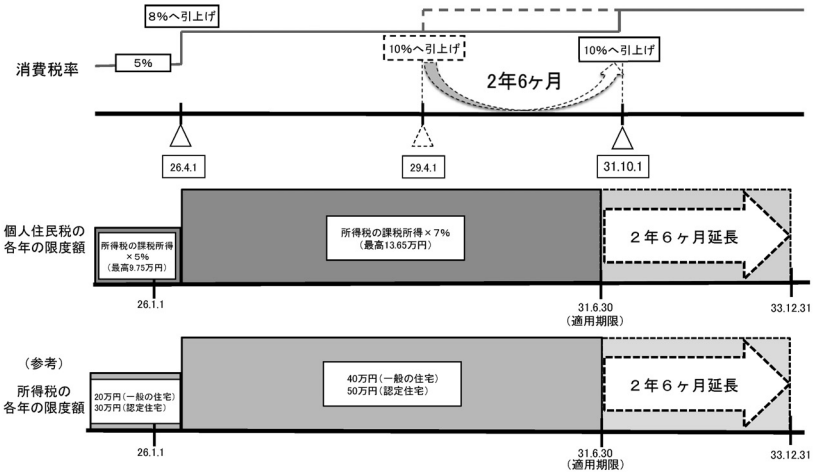
平成29年4月1日施行　改正案　平成31年10月1日施行



（資料㉜）

消費税率引上げ時期の変更を踏まえた個人住民税の住宅ローン減税措置の延長（改正案）

現行では平成31年６月末までの適用期限とされている住宅ローン減税措置について、消費税率10%への引上げ時期が変更されることを踏まえ、所得税同様、その適用期限を平成33年12月31日まで２年６ヶ月延長する。
※　現行同様、この措置による個人住民税の減収額については、全額国費で補填する。



（資料㉝）

法人課税の概要

法人税（国） 12．2兆円	※ 税収の33.1%は地方交付税の原資		所得	×	税率 23．4%（㉚～23．2%）	＝ 法人税額
地方法人税（国） 0．6兆円	※ 税収の全額が地方交付税の原資 法人住民税法人税割の一部を国税化したもの		法人税額	×	4．4%（㉙～10．3%）	
法人住民税（県・市） 2．5兆円	法人税割	県	法人税額	×	3．2%（㉙～1．0%）	0．5兆円
		市	法人税額	×	9．7%（㉙～6．0%）	1．5兆円
	均等割					0．5兆円
法人事業税（県） 5．9兆円（1．9兆円）※（ ）内は地方法人特別税（内数）	【資本金1億円超の普通法人】 所得割		所得	×	3．6%	2．2兆円
	外形標準課税	付加価値割	付加価値額（収益配分額＋単年度損益）	×	1．2%	0．8兆円
		資本割	資本金等の額	×	0．5%	0．4兆円
	【資本金1億円以下の普通法人・公益法人等】 所得割		所得	×	9．6%	2．1兆円
	【電気供給業・ガス供給業・保険業を営む法人】 収入割		収入金額	×	1．3%	0．4兆円

※ 税収はH28収入見込額であり、その積算に当たってはH28改正前の税率を用いている。なお、端数処理の関係で、計が一致しない場合がある。

（資料㉞）

成長志向の法人税改革：法人実効税率「20%台」の実現
（平成28年度与党税制改正大綱）（抄）

「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」という考え方の下、平成27年度に着手した成長志向の法人税改革を、更に大胆に推進する。法人課税をより広く負担を分かち合う構造へと改革し、「稼ぐ力」のある企業等の税負担を軽減することにより、企業に対して、収益力拡大に向けた前向きな投資や、継続的・積極的な賃上げが可能な体質への転換を促す。

この結果、国・地方を通じた法人実効税率は平成28年度に29.97%となり、目標としていた「20%台」を改革２年目にして実現する。更に平成30年度には、29.74%となる。なお、企業部門に対していわゆる先行減税を含む「財源なき減税」を重ねることは、現下の厳しい財政事情や企業部門の内部留保（手元資金）の状況等に鑑みて、国民の理解を得られない。このため、税率引下げに当たっては、制度改正を通じた課税ベースの拡大等により財源をしっかりと確保することとした。

経済界には、法人実効税率「20%台」の実現を受けて、改革の趣旨を踏まえ、経済の「好循環」の定着に向けて一層貢献するよう、強く求める。現在、企業の内部留保は350兆円を超え、手元資金も増えている一方で、大企業の設備投資は伸び悩んでいる。足下では賃上げに向けた動きも見えてきているものの、労働分配率は低下している。企業経営者がマインドを変え、内部留保（手元資金）を活用して、投資拡大や賃上げ、更には取引先企業への支払単価の改善などに積極的に取り組むことが、何よりも重要な局面となっている。今後、こうした経済界の取組状況等を見極めつつ、企業の意識や行動を変革していくための方策等についても検討を行う。

（資料㉟）

法人実効税率の引下げ（平成28年度改正）

○ 制度改正を通じた課税ベースの拡大等により財源をしっかりと確保して、税率を引き下げる。
⇒ 国・地方の法人実効税率は、28年度において「20%台」となる。

	26年度（改正前）	27年度（27年度改正）	28年度（28年度改正）	30年度（28年度改正）
法人税率	25.5%	23.9%	23.4%	23.2%
大法人向け法人事業税所得割の税率 ※ 28年度までは地方法人特別税を含む ※ 年800万円超所得分の標準税率	7.2%	6.0%	3.6%	3.6%
国・地方の法人実効税率	34.62%	32.11%	29.97%	29.74%

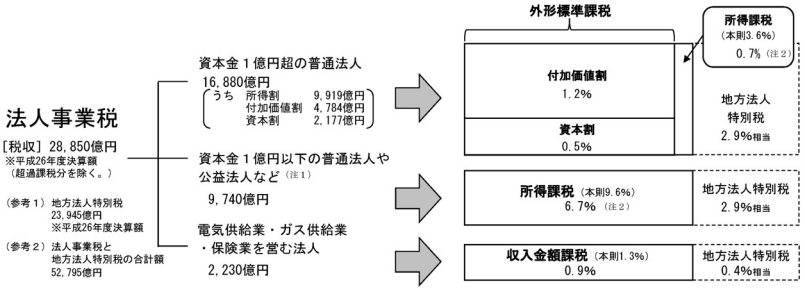
（資料㊱）

法人事業税の概要

○　法人事業税は、法人が行う事業そのものに課される税であり、法人がその事業活動を行うに当たって地方団体の各種の行政サービスの提供を受けることから、これに必要な経費を分担すべきであるという考え方に基づき課税されるもの。
（注）法人事業税の負担額は法人所得計算において損金算入される。

○　法人事業税は、事務所等を有する法人に、その事務所等が所在する都道府県が課税するもの。

○　消費税を含む税体系の抜本改革が行われるまでの間の暫定措置として、法人事業税の一部を分離して、地方法人特別税として課税。（平成20年10月１日以後に開始する事業年度から適用。平成26年10月1日以後に開始する事業年度から地方法人特別税の規模を1/3縮小し、法人事業税に復元。平成29年4月1日以後に開始する事業年度から地方法人特別税を廃止し、法人事業税に復元。）



（注１）特別法人（農協・漁協・医療法人等）については4.6%の税率が適用される（本則6.6%）。
（注２）所得課税分の税率は年800万円を超える所得金額に適用される税率。
※　税率は、地方法人特別税等に関する暫定措置法適用後の税率である。
※　法人事業税の制限税率は、標準税率の1.2倍。（地方法人特別税等に関する暫定措置法適用後における、資本金１億円超の普通法人の所得割については２倍）

（資料㊲）

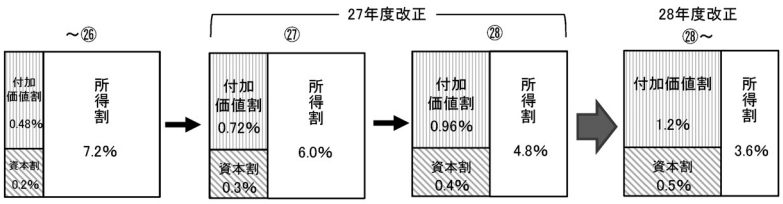
法人事業税所得割の税率引下げと外形標準課税の拡大（平成28年度改正）

法人事業税所得割の税率を引き下げ、外形標準課税を5／8に拡大する。

	～㉖	→ ㉗	→ ㉘	㉘～
		〔27年度改正〕		〔28年度改正〕
	2／8	3／8	4／8	5／8

【税率】

	～㉖	→ ㉗	→ ㉘	㉘～
		〔27年度改正〕		〔28年度改正〕
付加価値割	0.48%	0.72%	0.96%	1.2%
資本割	0.2%	0.3%	0.4%	0.5%
所得割	7.2%	6.0%	4.8%	3.6%



※　資本割における特例（圧縮特例、持株会社特例、個別特例）については、現行特例の趣旨を踏まえ、維持。
※　所得割の所得400万円以下、400万円超から800万円以下の税率は、比例的に措置。
※　所得割の税率には地方法人特別税を含む。

（資料㊽）

平成28年度税制改正大綱（抄）

（平成27年12月16日
自由民主党
公明党）

第一　平成28年度税制改正の基本的考え方

1　デフレ脱却・日本経済再生に向けた税制措置

(1) 成長志向の法人税改革

②　法人税制をめぐる諸課題

ロ　地方法人課税については、大法人向けの法人事業税の外形標準課税の拡大も踏まえ、分割基準や資本割の課税標準のあり方等について検討する。あわせて、外形標準課税の適用対象法人のあり方についても、地域経済・企業経営への影響も踏まえながら引き続き慎重に検討を行う。

ハ　中小法人課税については、実態を丁寧に検証しつつ、資本金１億円以下の法人に対して一律に同一の制度を適用していることの妥当性について、検討を行う。資本金以外の指標を組み合わせること等により、法人の規模や活動実態等を的確に表す基準に見直すことについて検討する。

その上で、中小法人のうち７割が赤字法人であって一部の黒字法人に税負担が偏っていることや、大法人と中小法人の制度格差が拡大しており、中小法人が大法人へと成長していく意欲を損ないかねないことを踏まえ、中小法人向けの制度の全般にわたり、各制度の趣旨や経緯も勘案しながら、引き続き、幅広い観点から検討を行う。

（資料㊾）

地方創生応援税制（「企業版ふるさと納税」）の創設

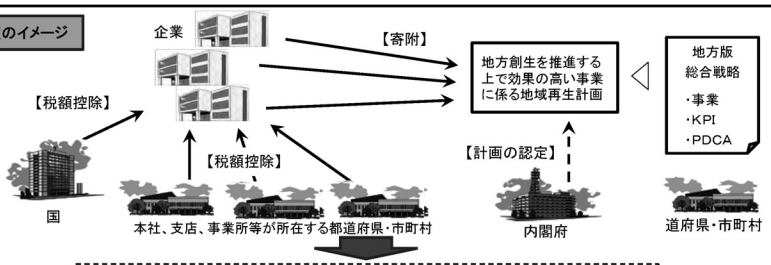
地域再生法で整備する枠組み

➢　都道府県・市町村が、地方版総合戦略に位置付けられた事業であって、地方創生を推進する上で効果が高いもの（ＫＰＩ、ＰＤＣＡ等を整備）について、地域再生計画を策定し、国（内閣府）の認定を受ける。

・　地方交付税の不交付団体かつ三大都市圏に所在する団体については対象外。

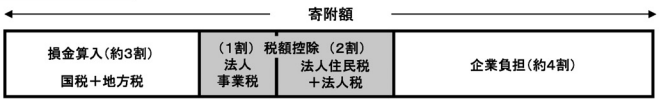
・　企業の本社が立地する都道府県・市町村の事業に対する寄附は対象外。

制度のイメージ



地方公共団体が行う、地方創生を推進する上で効果の高い一定の事業に対して法人が行った寄附への課税の特例を措置

課税の特例のイメージ



※控除額の上限は、法人事業税２０％（※）、法人住民税２０％、法人税５％　※地方法人特別税廃止後は１５％

寄附を行う法人に対する経済的な利益供与の禁止

地域再生法施行規則（内閣府令第５３号）（抄）

（寄附を行う法人に対する利益供与の禁止）

第１３条　認定地方公共団体は、まち・ひと・しごと創生寄附活用事業に関連する寄附を行う法人に対し、当該寄附を行うことの代償として経済的な利益を供与してはならない。

地域再生基本方針（閣議決定）（抄）

５　地域再生計画の認定に関する基本的な事項

５）　地域再生計画の認定制度に基づく法律上の特別の措置

② まち・ひと・しごと創生寄附活用事業に関連する寄附を行った法人に対する特例

ホ　イの寄附を受けた地方公共団体にあっては、寄附を行う法人に対し、当該寄附を行うことの代償として以下の行為を行ってはならない。

ａ．補助金を交付すること。

ｂ．他の法人に対する金利よりも低い金利で貸付金を貸し付けること。

ｃ．入札及び許認可において便宜の供与を行うこと。

ｄ．合理的な理由なく市場価格よりも低い価格で財産を譲渡すること。

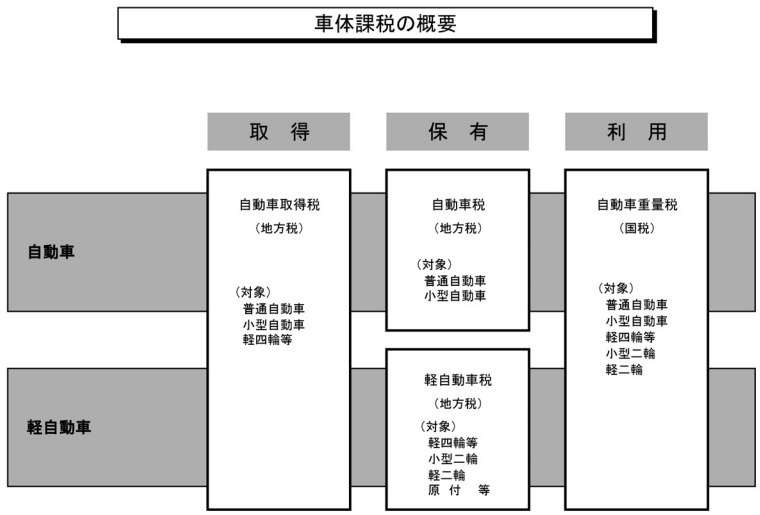
ｅ．このほか、経済的な利益を供与すること。

まち・ひと・しごと創生寄附活用事業に関するＱ＆Ａ（内閣官房まち・ひと・しごと創生本部事務局）（抄）

Ｑ８－２．寄附を行った法人に対して記念品等を贈ることも禁止されるのですか。

Ａ８－２．寄附への感謝の気持ちとして感謝状や記念品を法人に贈ることは、許容される場合もあります。ただし、記念品の贈呈と称して、商品券やプリペイドカードなど換金性が高い商品を法人に提供するなど実質的に寄附の代償としての経済的な利益の供与に当たるものは、禁止されます。

（資料㊵）



（資料㊶）

車体課税見直しのスケジュール（消費税率引上げ時期変更後）

… H28改正のうち延期するもの　　… H29税制改正において議論することが予想されるもの

消費税率8%時（H26.4）　（H27.4）　（H28.4）　（H29.4）　（H30.4）　（H31.4）　消費税率10%時（H31.10）

自動車取得税

- 税率引下げ
  - ・登録車：5%→3%　　・軽自動車、営業用車：3%→2%（当分の間）
- エコカー減税の拡充
- エコカー減税の見直し
  - ・燃費基準の置き換えと対象範囲の見直し
- エコカー減税の見直し
- 廃止

自動車税

- グリーン化特例の見直し（軽課）基準切替と重点化（重課）経年車重課の強化
  - ・概ね10%重課
  - → バス・トラックを除き概ね15%重課
- グリーン化特例の見直し（軽課）基準切替と重点化（重課）現行措置の1年延長
- グリーン化特例の見直し
- 環境性能割の導入（※）

軽自動車税

- グリーン化特例（軽課）の導入
  - ・軽四輪車等について概ね25%～75%軽課
- グリーン化特例（軽課）の1年延長
- グリーン化特例（軽課）の見直し
- 環境性能割の導入（※）
- 経年車重課　・軽四輪車等について概ね20%重課
- 税率引上げ
  - ○軽四輪車等及び小型特殊自動車
    - ・自家用乗用は1.5倍、その他の区分は約1.25倍に引上げ（軽四輪車等については平成27年度以降に新規取得される新車から適用）
  - ○二輪車等
    - ・約1.5倍に引上げ（最低2,000円）

※現行の自動車税、軽自動車税は、それぞれ自動車税種別割、軽自動車税種別割に名称変更

（資料㊷）

平成２８年度税制改正による環境性能割の税率区分

区　分		登録車の税率	軽自動車の税率
電気自動車、燃料電池車、プラグインハイブリッド車、天然ガス車（ポスト新長期規制からNOx10%低減）、クリーンディーゼル乗用車（ポスト新長期規制適合）		非課税	非課税
ハイブリッド車 ガソリン車	★★★★かつH32基準＋10%達成		
	★★★★かつH32基準達成	1%	1%
	★★★★かつH27基準＋10%達成	2%	2%
上記以外の車		3%	2%

（参考）
現行の自動車取得税におけるエコカー減税の区分
（平成27年～28年度）

区　分		軽減率
電気自動車、燃料電池車、プラグインハイブリッド車、天然ガス車（ポスト新長期規制からNOx10%低減）、クリーンディーゼル乗用車（ポスト新長期規制適合）		非課税
ハイブリッド車 ガソリン車	★★★★かつH32基準＋20%達成	
	★★★★かつH32基準＋10%達成	80%軽減
	★★★★かつH32基準達成	60%軽減
	★★★★かつH27基準＋10%達成	40%軽減
	★★★★かつH27基準＋５%達成	20%軽減

※自動車取得税の税率
自家用自動車（軽自動車を除く）　3%
営業用自動車及び軽自動車　2%（当分の間の措置、本則は3%）

注）★★★★：平成17年排出ガス基準75%低減達成

（資料㊸）

自動車取得税におけるエコカー減税

【現行（平成27～28年度）】

区　　分		軽減率
電気自動車、燃料電池車、 プラグインハイブリッド車、 天然ガス車（ポスト新長期規制から NOx10%低減）、 クリーンディーゼル乗用車 （ポスト新長期規制適合）		非課税
ハイブリッド車 ガソリン車	★★★★かつ H32基準＋20%達成	非課税
	★★★★かつ H32基準＋10%達成	80% 軽減
	★★★★かつ H32基準達成	60% 軽減
	★★★★かつ H27基準＋10%達成	40% 軽減
	★★★★かつ H27基準＋５%達成	20% 軽減

※自動車取得税の税率
　自家用自動車（軽自動車を除く）　3%
　営業用自動車及び軽自動車　　2%（当分の間の措置、本則は3%）

（参考）
平成28年度税制改正による環境性能割の税率区分

区　　分		登録車の税率	軽自動車の税率
電気自動車、燃料電池車、 プラグインハイブリッド車、 天然ガス車（ポスト新長期規制から NOx10%低減）、 クリーンディーゼル乗用車 （ポスト新長期規制適合）		非課税	非課税
ハイブリッド車 ガソリン車	★★★★かつ H32基準＋10%達成		
	★★★★かつ H32基準達成	１%	１%
	★★★★かつ H27基準＋10%達成	２%	２%
上記以外の車		３%	２%

注）★★★★：平成17年排出ガス基準75%低減達成

（資料㊹）

自動車税におけるグリーン化特例の概要（平成28年度税制改正）

【軽課】

取得期間：H28.4.1～H29.3.31
軽課年度：H29年度（取得の翌年度分のみ）

対　　象　　車	内　容
電気自動車、燃料電池車、プラグインハイブリッド車、 天然ガス自動車（ポスト新長期規制からNOx10%低減）、 クリーンディーゼル乗用車（ポスト新長期規制適合）	税率を概ね 75%軽減
★★★★かつH32年度燃費基準＋10%達成	
★★★★かつH27年度燃費基準＋20%達成	税率を概ね 50%軽減

注：１　ポスト新長期規制：ディーゼル車等において、平成21年以降（車両総重量等により、平成21年、22年と異なる）に適用される排出ガス規制。
　　２　★★★★：平成17年排出ガス基準75%低減達成。

【重課】

対象期間：H28.4.1～H29.3.31
重課年度：H29年度（対象車に該当することとなった翌年度から毎年度）

対　　象　　車	内　容
新車新規登録から11年を超えているディーゼル車	税率より概ね15%重課
新車新規登録から13年を超えているガソリン車（又はＬＰＧ車）	

注：１　電気自動車、天然ガス自動車、メタノール自動車、ガソリンハイブリッド自動車、一般乗合用バス及び被けん引車は除外。
　　２　バス（一般乗合用を除く）及びトラック（被けん引車を除く）については、現行の重課割合（概ね10%重課）のまま据え置き。

（資料㊺）

平成28年度与党税制改正大綱（抄）

平成27年12月16日
自由民主党・公明党

第一　平成28年度税制改正の基本的考え方

５　車体課税の見直し

自動車取得税については、平成26年度与党税制改正大綱等を踏まえ、消費税率10%への引上げ時である平成29年４月１日に廃止するとともに、自動車税及び軽自動車税において、自動車取得税のグリーン化機能を維持・強化する環境性能割をそれぞれ平成29年４月１日から導入する。

環境性能割においては、税率区分として平成32年度燃費基準を用いるとともに、平成27年度燃費基準も一部用いることとし、自動車の消費を喚起するとともに、自動車取得税の廃止と環境性能割の導入を通じた負担の軽減を図る。環境性能割の税率区分については、技術開発の動向や地方財政への影響等を踏まえ、２年毎に見直しを行う。

平成27年度末で期限切れを迎える自動車税のグリーン化特例（軽課）については、基準の切り替えと重点化を行った上で１年間延長する。また、同じく平成27年度末で期限切れを迎える軽自動車税のグリーン化特例（軽課）については、１年間延長する。なお、環境性能割を導入する平成29年度以後の自動車税及び軽自動車税のグリーン化特例（軽課）については、環境性能割を補完する制度であることを明確化した上で、平成29年度税制改正において具体的な結論を得る。

自動車重量税に係るエコカー減税の見直しについては、燃費水準が年々向上していることを踏まえ、燃費性能がより優れた自動車の普及を継続的に促す構造を確立する観点から、平成27年度与党税制改正大綱に沿って検討を行い、平成29年度税制改正において具体的な結論を得る。その際、累次の与党税制改正大綱に則り、原因者負担・受益者負担としての性格等を踏まえる。

なお、消費税率10%への引上げの前後における駆け込み需要及び反動減の動向、自動車をめぐるグローバルな環境、登録車と軽自動車との課税のバランス、自動車に係る行政サービス等を踏まえ、簡素化、自動車ユーザーの負担の軽減、グリーン化を図る観点から、平成29年度税制改正において、安定的な財源を確保し、地方財政に影響を与えないよう配慮しつつ、自動車の保有に係る税負担の軽減に関し総合的な検討を行い、必要な措置を講ずる。

（資料㊻）

ふるさと納税の概要について

ふるさと納税に係る控除の概要

ふるさと納税（都道府県・市区町村に対する寄附金）のうち2,000円を超える部分については、一定の上限まで、次のとおり、原則として所得税・個人住民税から全額控除される。

① 所得税・・・（ふるさと納税額－2,000円）を所得控除 （所得控除額×所得税率(0～45%(※))が軽減）

② 個人住民税（基本分）・・・（ふるさと納税額－2,000円）×10%を税額控除

③ 個人住民税（特例分）・・・（ふるさと納税額－2,000円）×（100%－10%(基本分)－所得税率(0～45%(※))）

→ ①、②により控除できなかった額を、③により全額控除（所得割額の2割を限度）

(※) 平成26年度から平成50年度については、復興特別所得税を加算した率となる。

【控除イメージ(※1)】

ふるさと納税額　30,000円

適用下限額	【所得税】所得控除による軽減(※3)	【個人住民税】税額控除（基本分）(※3)	【個人住民税】税額控除（特例分）
2,000円	（30,000円－2,000円）×20%(※2)＝5,600円	（30,000円－2,000円）×10%＝2,800円	（30,000円－2,000円）×（100%－10%－20%(※2)）＝19,600円

所得割額の2割を限度

所得税と合わせた控除額　28,000円

※1　年収700万円の給与所得者（夫婦子なしの場合、所得税の限界税率は20%）が、地方団体に対し30,000円のふるさと納税をした場合のもの。
※2　所得税の限界税率であり、年収により0～45%の間で変動する。なお、平成26年度から平成50年度については、復興特別所得税を加算した率となる。
※3　対象となる寄附金額は、所得税は総所得金額等の40%が限度であり、個人住民税（基本分）は総所得金額等の30%が限度である。

（資料㊼）

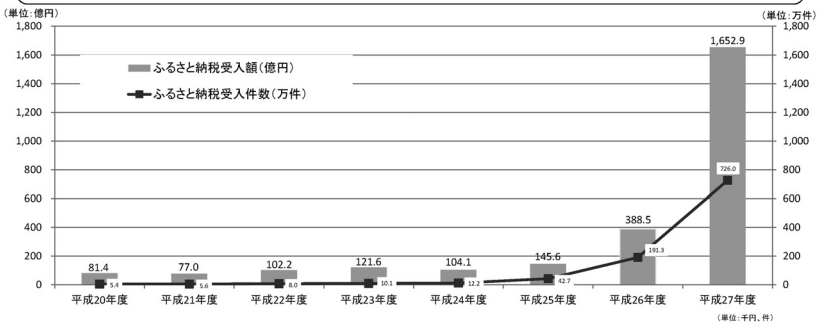
ふるさと納税の拡充について（平成27年度税制改正）

○ ふるさと納税枠を約2倍に拡充（特例控除額の上限について個人住民税所得割の１割→2割）
○ 「ふるさと納税ワンストップ特例制度」の創設
○ 返礼品（特産品）送付について、地方団体に対して、寄附金控除の趣旨を踏まえた良識ある対応を要請（平成27年4月1日付け総務大臣通知）

（資料㊽）

ふるさと納税の受入額及び受入件数（全国計）

○ ふるさと納税の受入額及び受入件数（全国計）の推移は、下記のとおり。
○ 平成27年度の実績は、約1,653億円（対前年度比：約4.3倍）、約726万件（同：約3.8倍）。



（単位：千円、件）

	平成20年度	平成21年度	平成22年度	平成23年度	平成24年度	平成25年度	平成26年度	平成27年度
受入額	8,139,573	7,697,723	10,217,708	12,162,570	10,410,020	14,563,583	38,852,167	165,291,021 (28,674,022)
受入件数	53,671	56,332	79,926	100,861	122,347	427,069	1,912,922	7,260,093 (1,476,697)

※ 全地方団体（都道府県及び市区町村）を対象に調査を実施。
※ 受入額及び受入件数については、各地方団体で「ふるさと納税」と整理しているもの（法人からの寄附を含む地方団体もあり）。
※ 平成23年東北地方太平洋沖地震に係る義援金等については、含まれないものもある。
※ 「平成27年度」の欄のうち、（）内の数値はふるさと納税ワンストップ特例制度の利用実績（平成27年12月までのデータを回答している地方団体もあり）。

（資料㊾）

返礼品（特産品）送付への対応について

「地方税法、同法施行令、同法施行規則の改正等について」（平成28年4月1日付総税企第37号）（抜粋）

2　ふるさと納税に関する事務の遂行に当たっては、以下の点に留意の上、適切に対処されたいこと。

(1) ふるさと納税について、当該寄附金が経済的利益の無償の供与であること、当該寄附金に通常の寄附金控除に加えて特例控除が適用される制度であることを踏まえ、豊かな地域社会の形成及び住民の福祉の増進に寄与するため、各地方団体がふるさと納税に係る周知、募集等の事務を行う際には、次のように取り扱うこと。

ア　当該寄附金が経済的利益の無償の供与であることを踏まえ、寄附の募集に際し、次に掲げるような、返礼品（特産品）の送付が対価の提供との誤解を招きかねないような表示により寄附の募集をする行為を行わないようにすること。

・「返礼品（特産品）の価格」や「返礼品（特産品）の価格の割合」（寄附額の何％相当など）の表示（各地方団体のホームページや広報媒体等における表示のみでなく、ふるさと納税事業を紹介する事業者等が運営する媒体における表示のための情報提供を含む。）

イ　ふるさと納税は、経済的利益の無償の供与である寄附金を活用して豊かな地域社会の形成及び住民の福祉の増進を推進することにつき、通常の寄附金控除に加えて特例控除が適用される仕組みであることを踏まえ、次に掲げるようなふるさと納税の趣旨に反するような返礼品（特産品）を送付する行為を行わないようにすること。

①　金銭類似性の高いもの（プリペイドカード、商品券、電子マネー・ポイント・マイル、通信料金等）

②　資産性の高いもの（電気・電子機器、貴金属、ゴルフ用品、自転車等）

③　高額又は寄附額に対し返礼割合の高い返礼品（特産品）

(2) ふるさと納税は、通常の控除に加えて特例控除が適用される仕組みであるが、その適用が、地方団体に対する寄附金額の全額（2,000円を除く。）について行われるのは、当該寄附が経済的利益の無償の供与として行われており、返礼品（特産品）の送付がある場合でも、それが寄附の対価としてではなく別途の行為として行われているという事実関係であることが前提となっているものであるが、その場合においても、当該返礼品（特産品）を受け取った場合の当該経済的利益については一時所得に該当するものであること。

(3) 各地方団体においては、上記(1)及び(2)を踏まえ、返礼品（特産品）の送付等、ふるさと納税に係る周知、募集その他の事務について、寄附金控除の趣旨を踏まえた良識ある対応を行うこと。また、各都道府県においては、域内市区町村の返礼品（特産品）送付が寄附金控除の趣旨を踏まえた良識ある対応となるよう、適切な助言・支援を行うこと。

(4) ふるさと納税に関する窓口を明確化するなど、寄附者の利便性の向上に努めること。

(5) 寄附を受ける地方団体は、ふるさと納税の使途（寄附金の使用目的）について、あらかじめ十分な周知を行うなど、当該団体に係るふるさと納税の目的等が明確に伝わるよう努めること。

(6) 寄附を受けた地方団体においては、寄附者の個人情報を厳格に管理すること。特に、返礼品（特産品）送付に関し外部委託等を行う際には、外部委託等に伴う個人情報漏えい防止対策を徹底すること。

（資料㊿）

「経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方に関する論点整理」の概要

平成27年11月
税制調査会

第1部　今後の税制のあり方の検討にあたっての論点整理

○　本年６月30日に閣議決定された「**骨太方針2015**」（「経済財政運営と改革の基本方針2015」）においては、「**将来の成長の担い手である若い世代に光を当てることにより経済成長の社会基盤を再構築する**」との方向性が示された。

○　当調査会では、これに先だって、平成26年11月に「**一次レポート**」（「働き方の選択に対して中立的な税制の構築をはじめとする個人所得課税改革に関する論点整理（第一次レポート）」平成26年11月７日・税制調査会）において「**結婚し夫婦共に働きつつ子どもを産み育てるといった世帯**」への**配慮の重要性**を指摘し、働き方の多様化等を踏まえ、**より深く検討を行うべき課題**を示した。「**骨太方針2015**」の**方向性は、当調査会の問題意識と軌を一にするもの**。

● 税制のあり方の検討にあたっての論点

（個人所得課税）

○　結婚して子どもを産み育てようとする**若年層・低所得層に配慮**する観点からの**所得控除方式の見直し**

○　**働き方の多様化**や**家族のセーフティネット機能の低下**を踏まえた「**人的控除**」の**重要性**

○　**老後の生活に備える**ための**自助努力を支援する公平な制度の構築**

（資産課税）

○　相続税の有する**資産再分配機能の適切な確保**

○　「**老後扶養の社会化**」の**進展**を踏まえた**遺産の社会還元**

○　「**老老相続**」の**増加**を踏まえた**資産移転の時期の選択により中立的な制度の構築**

● 今後の検討にあたって

○　今後の**中長期的な税制のあり方**については、少子高齢化の進展や人口減少を踏まえ、**勤労世代に負担が偏らず、資本蓄積を極力、阻害しないものとすることが重要**。また、経済活動や資本移動のグローバル化を踏まえると、**国境を越えて移動する所得に対する課税には限界**があり、その中で、**社会保障等の公的サービスの財源を安定的に確保**していく必要。

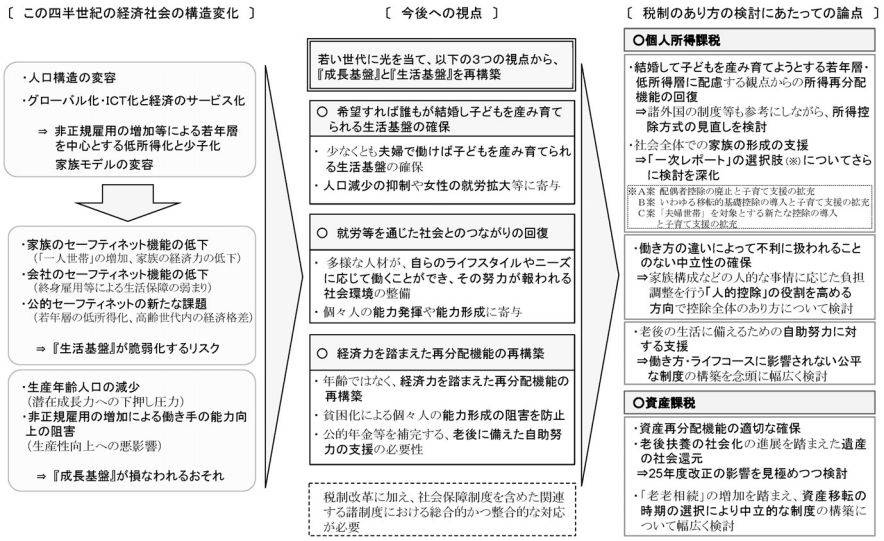
○　国民が安心して暮らせる社会を構築するという目的は、**個人所得課税及び資産課税の改革のみによって達することはできない**。税制のみならず、**教育再生**や**成長戦略の実行**、**社会保障制度**や**労働政策**といった**関連する制度・政策との連携**を含め、**総合的な対応**が必要。

○　家族のあり方や働き方など国民の価値観に深く関わるものであることから、**幅広く丁寧な国民的議論を期待**。当調査会としては、**本論点整理を踏まえ、中期答申に向けてさらに検討を深化**。

（資料61）

平成28年9月9日（金）
政府税制調査会
財務省説明資料

経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方に関する論点整理について
（政府税制調査会（平成27年11月））



（資料62）

「経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方に関する論点整理」（個人住民税関係）の概要

平成27年11月
税制調査会

● 地域の公的社会サービスを支える個人所得課税（個人住民税）のあり方

○ 人口減少や高齢化が地域ごとに様々な様相で進行。働き方が多様化し家族のセーフティネット機能が低下。
→ **地方公共団体**が地域の実情に即した**住民サービスを維持・充実させ**、地域における**社会的なセーフティネットとしての役割を果たす**ことが必要不可欠

○ **個人住民税は地域社会の会費的性格**（地域社会の会費を住民がその能力に応じ広く負担を分任するという独自の性格）を有している。
→ **均等割の存在**
所得割（比例税率）における**低めの課税最低限**の設定

○ 社会保障や福祉の制度の適用基準等に、個人住民税における課税・非課税の別や所得金額等が広く用いられている。
→ **社会保障制度と個人住民税制度が実質的にリンク**

⇨

○ 個人住民税については、個人所得課税改革の中で税制のあり方を検討するのみでなく、地方公共団体の財源の適切な確保という観点が極めて重要。
・ 個人住民税が比例税率であるため、控除方式の選択による税負担調整効果に制約があることに留意
・ マクロでの財源確保と併せ、**税収の地域間格差を拡大しない**ことも重要

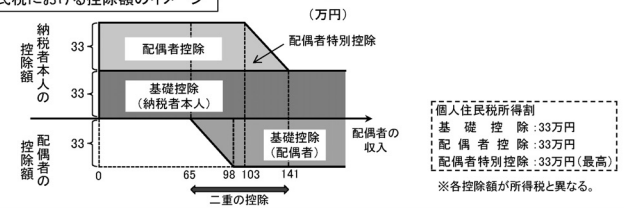
○ 広く住民が負担すべきであることを踏まえ、**納税義務者数の減少を招かない**ように留意。

○ 個人住民税制度の検討にあたっては、**社会保障制度との整合性**も念頭に置く必要。

（資料㊸）

働き方の選択に対して中立的な税制（個人住民税）

個人住民税における控除額のイメージ



非課税限度額制度

⇒ 一定の所得金額以下の者については、個人住民税を課税しない独自の制度

＜所得割＞　所得金額 ≦ 基本額 35万円 × 世帯人員数 ＋ 加算額 32万円

（注1）所得金額は、給与所得者の場合、収入金額から給与所得控除を引いた後の金額
（注2）世帯人員数は、本人、控除対象配偶者及び扶養親族の合計数
（注3）加算額は、控除対象配偶者又は扶養親族を有する場合のみ加算
（注4）均等割の非課税限度額もあり、基本額35万円及び加算額21万円に生活保護基準の級地区分に応じて率（1級地：1.0、2級地：0.9、3級地：0.8）を乗じた額を基準として条例で設定

「働き方の選択に対して中立的な税制の構築をはじめとする個人所得課税改革に関する論点整理（第一次レポート）」（抄）

（平成26年11月　政府税制調査会）

4. 選択肢を踏まえた今後の検討について

（3）諸控除のあり方の検討にあたっては、個人住民税において独自に設けられている非課税限度額制度との関係についても検討が必要となる。また、様々な社会保障や福祉の制度の適用基準等に、所得税や個人住民税が非課税であることやその課税所得金額が用いられていることにも留意が必要である。

（資料㊹）

固定資産税（都市計画税）の概要

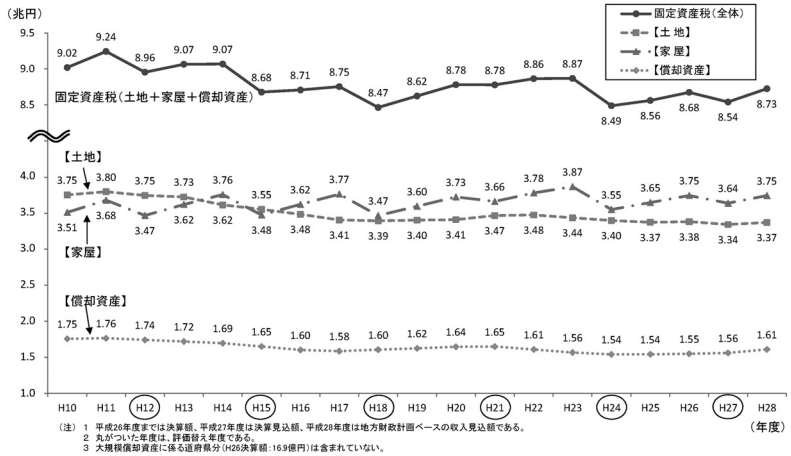
区　分	固　定　資　産　税	都市計画税（目的税）
1. 課税客体	土地、家屋及び償却資産 （土地：1億7,956万筆、家屋：5,859万棟）	原則として市街化区域内の 土地及び家屋 （土地：4,210万筆、家屋：2,992万棟）
2. 課税主体	全市町村（東京都23区内は東京都が課税）	都市計画区域を有する市町村 （課税市町村数651団体 ／市町村総数1,719団体）
3. 納税義務者	土地、家屋又は償却資産の所有者 （土地、家屋は登記簿上の所有者等を、償却資産は申告のあった所有者等を固定資産課税台帳に登録し課税） （土地：4,059万人、家屋：4,075万人、償却資産：425万人）	土地又は家屋の所有者 （土地：2,162万人、家屋：2,646万人） ※ 賦課徴収は固定資産税とあわせて行われる。
4. 課税標準	価格（適正な時価） ※ 土地及び家屋は3年ごとに評価替え （次回は平成30年度が評価替え年度）	同左
5. 税　率	標準税率　1．4%	制限税率　0．3%
6. 免税点	土地：30万円、家屋：20万円、償却資産：150万円	土地：30万円、家屋：20万円
7. 賦課期日	当該年度の初日の属する年の1月1日	同左
8. 税　収	8兆6，752億円 （土地3兆3,820億円、家屋3兆7,458億円、償却資産1兆5,474億円）	1兆2，439億円 （土地6,743億円、家屋5,696億円）

※1　都市計画税は、都市計画事業等に充当するための目的税。都市計画税を課するか否かは、市町村の自主的判断に委ねられている。
※2　税収以外のデータは、平成27年度実績である。なお、都市計画税の課税市町村数は、平成27年4月1日現在である。
※3　都市計画税の課税市町村数及び市町村総数は、東京都（23区内）を1市町村として計上している。
※4　固定資産税の制限税率（2．1%）は、平成16年度改正により廃止。
※5　税収は、「地方財政状況調査」（総務省）における平成26年度決算額である。また、端数処理の関係上、（　）内の計と一致しない。

（資料㊺）

固定資産税収の動向

○　固定資産税収は、平成11年度をピークに減少傾向。
○　土地に係る固定資産税収についても、平成11年度をピークに減少傾向であり、平成16年度以降、家屋に係る固定資産税収を下回っている。



（注）1　平成26年度までは決算額、平成27年度は決算見込額、平成28年度は地方財政計画ベースの収入見込額である。
2　丸がついた年度は、評価替え年度である。
3　大規模償却資産に係る道府県分（H26決算額：16.9億円）は含まれていない。

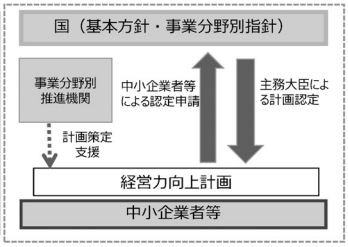
（資料㊻）

中小企業者等が新規取得した生産性向上に資する機械装置に係る課税標準額の特例措置の創設

中小企業者等が、中小企業等経営強化法（※）の施行の日（平成28年７月１日）から平成31年３月31日までの間に認定経営力向上計画に基づき新たに取得した一定の機械及び装置について、固定資産税の特例措置（課税標準額を最初の３年間価格の１／２）を創設。
「なお、固定資産税が市町村財政を支える安定した基幹税であることに鑑み、償却資産に対する固定資産税の制度は堅持する。」（平成28年度与党税制改正大綱）
※　中小企業の新たな事業活動の促進に関する法律の一部を改正する法律により、中小企業等経営強化法に題名を改正

適用期間　取得が平成28年7月1日 ～ 平成31年3月31日

中小企業等経営強化法のスキーム



対象となる機械装置の例

金属加工設備

ベルトコンベアー

特例対象・内容

・**対象者：中小企業者等**
租税特別措置法に規定する中小企業者又は中小事業者
① 資本金の額又は出資金の額が1億円以下の法人
② 資本若しくは出資を有しない法人の場合、常時使用する従業員の数が1,000人以下の法人
③ 常時使用する従業員の数が1,000人以下の個人
※発行済株式の総数の2分の1を超える数の株式が一の大規模法人等でないこと

・**対象資産：認定経営力向上計画に基づき新たに取得した一定の機械・装置（リース取引により引渡しを受けた場合における機械・装置を含む。）**
次の①から③までのいずれにも該当するもの
① 販売開始から10年以内のもの
② 旧モデル比で生産性（単位時間当たりの生産量、精度、エネルギー効率等）が年平均1％以上向上するもの
③ 1台又は1基の取得価格が160万円以上のもの

・**特例内容：課税標準額を最初の3年間価格の1／2**

減収規模　初年度：64億円　3年目（最大）：183億円

（資料㊼）

償却資産課税の堅持等に係る地方六団体等の意見

団体名	意見
地方六団体 「平成29年度政府予算並びに施策に関する要望」（28年8月）	償却資産に係る固定資産税は、市町村財政を支える基幹税であることから、現行制度を堅持すること。 なお、平成28年度税制改正において創設された時限的な特例措置については、期間の延長は行わないこと。
全国知事会 「平成28年度税財政等に関する提案」（27年11月）	固定資産税については、地方団体の重要な基幹税目であることから、厳しい地方団体の財政状況を踏まえ、様々な軽減措置を見直すことなどにより、その安定的確保を図ること。また、償却資産に係る固定資産税については、償却資産の保有と市町村の行政サービスとの受益関係に着目して課するものとして定着しており、創意工夫により地域活性化に取り組んでいる市町村の貴重な自主財源を、国の経済対策のために削減するようなことはすべきではなく、現行制度を堅持すること。
全国市長会 「平成29年度都市税制改正に関する意見」（28年8月）	固定資産税は市町村財政を支える安定した基幹税であり、市町村の行政サービスを支えるうえで不可欠なものとなっていることから、引き続きその安定的確保を図ること。 また、平成28年度税制改正において創設された償却資産に対する固定資産税の時限的な特例措置については、今回限りのものとし、期間の延長は断じて行わないこと。
全国町村会 「平成29年度政府予算編成及び施策に関する要望」（28年7月）	土地・家屋と一体となって生産活動に使われている償却資産に係る固定資産税については、28年度において時限的な軽減措置が設けられたが、この税は町村財政を支える安定した基幹税であることから、国の経済対策等の手段として見直すことのないようにするとともに、軽減措置は今回限りの特例とすること。
全国市議会議長会 「平成29年度地方税財政対策に関する要望書」（28年7月）	固定資産税は、市町村の基幹税であるため、その安定的確保を図ること。また、償却資産に係る固定資産税は現行制度を堅持するとともに、平成28年度税制改正において創設された時限的な特例措置については期間の延長は断じて行わないこと。
全国町村議会議長会 「平成29年度国の予算編成並びに施策に関する要望」（28年7月）	固定資産税における償却資産については、資産の保有と市町村の行政サービスとの受益の関係に着目して課税されるものであり、事業の用に供している限り、一定の価値が存することから、現行制度を堅持すること。なお、平成28年度税制改正において創設された固定資産税の時限的な特例措置については、今回限りのものとし、期間の延長は断じて行わないこと。
指定都市市長会 「平成28年度税制改正に関する指定都市市長会緊急要請」（27年10月）	償却資産に対する固定資産税は、償却資産の所有者が事業活動を行うに当たり、市町村から行政サービスを享受していることに対する応益負担であり、市町村全体で約１兆6,000億円に上る貴重な安定財源となっていることから、その廃止・縮減を行うことは、市町村財政の根幹を揺るがすものである。 特に、償却資産のうち「機械及び装置」に係る固定資産税の税収は、市町村全体で約5,300億円となっており、仮に、新規取得分に限り非課税措置などが講じられたとしても、毎年度減収額が発生し、将来的には「機械及び装置」分の廃止と同様の状況となることから、市町村の財政基盤が著しく損なわれ、安定的な行政サービスの提供に多大な支障が生ずることとなる。 したがって、償却資産に対する固定資産税については、国の経済対策などの観点からの見直しを行うべきではなく、現行制度を堅持すること。

（資料㊽）

居住用超高層建築物に係る課税のあり方

○　居住用超高層建築物（タワーマンション）における税額の按分方法については、原則として、各区分所有者の有する床面積の割合によるものとされており、実際の取引価格は高層階の方が高くなる傾向にあるものの、固定資産税は床面積が同じであれば高層階でも低層階でも同額となっている。

⇒　課税の適正化の観点から、実際の取引価格（分譲価格）を踏まえた固定資産税の税額の按分方法を検討する。

（資料59）

ゴルフ場利用税の概要

○ ゴルフ場利用税を巡る堅持要望と廃止要望

堅持要望	・地方創生のための取組を推進するため財源が必要とされる中で、ゴルフ場利用税収の7割が市町村に交付されており、特に財源に乏しく山林原野などを有する市町村の貴重な財源。 ・ゴルフ場所在市町村は、アクセス道路の維持管理をはじめとするゴルフ場関連の行政サービスを提供しており、ゴルファーにその費用負担を求める仕組みは合理的。 ・平成15年度に、18歳未満の年少者や70歳以上の高齢者等に非課税措置を設け、ゴルフ人口の裾野の拡大や生涯スポーツの実現にも十分に配慮。	⇔	廃止要望	・消費税との二重課税を解消すべき。 ・スポーツのうち、2016年オリンピックから正式競技に復帰するゴルフのみに対する課税を解消すべき。 ・ゴルフ場利用税の廃止は、スポーツ基本法の理念である「生涯スポーツ社会」の実現に寄与。

○ これまでの与党税制調査会での議論の経緯

- 平成25年度改正　文部科学部会より廃止要望→堅持
- 平成26年度改正　文部科学部会より廃止要望→堅持
- 平成27年度改正　文部科学部会より廃止要望→堅持
- 平成28年度改正　文部科学部会より廃止要望→堅持

・ 平成29年度改正に向けても廃止要望が出される見通し

（参考）国家公務員倫理規程見直しの動き

- 人事院の国家公務員倫理審査会は、国家公務員が利害関係者とゴルフすることを禁じた「国家公務員倫理規程」について、改定すべきか検討を始めた
- 与野党でつくる「超党派ゴルフ議員連盟」が昨年11月、政府に見直しを求めたため
- ゴルフが1オ五輪から実施競技になることを受け、遠藤利明五輪相も昨年11月の記者会見で改定に前向きな認識を示した
- 審査会は今後、職員や企業へのアンケートで、改定を求める意見がどの程度あるのかなど実態を把握する

（平成28年3月22日　東京新聞（抄））

（資料60）

ゴルフ場所在市町村による行政サービス

ゴルフ場所在市町村はゴルフ場関連の様々な行政サービスを提供しており、ゴルフ場利用税はその貴重な財源。

（アクセス道路の整備・維持管理）

（ゴルフ場周辺の地滑り対策）

（農薬・水質調査等の環境対策）

（ごみ処理）

※ このほか、調整池整備等の治水対策、消防・救急等の事業も実施

（資料61）

ゴルフ場利用税を巡る国会での議論

○ 財務大臣（平成26年11月）

【ゴルフ場利用税に関する見解について】

オリンピックの種目に税金がかかるのはいかがなものかなという話はしており、そういった意味では、今の時期として、仮に消費税が来年10月から上がるとなれば、地方税も収入が増えるから、**やるタイミングとしては良いタイミングかなという感じはする**。

○ 総務大臣（平成26年11月）

【ゴルフ場利用税に関する見解について】

税収の7割がゴルフ場所在の市町村に交付されていて、特に財源が乏しくて山林原野の多い市町村の貴重な財源であり、またその使途も、アクセス道路の整備、地滑り対策などの防災対策、ごみ処理、農薬・水質調査などの環境対策ということでございますが、割とゴルフ場関連の行政需要に対応するということと、地域振興を図る上でも大変貴重な財源となっていると考えています。

全国知事会、市長会、全国町村会からも現行制度を維持するよう要望がされており、総務省としては、そうした要望をしっかり踏まえながら主張をしてまいりたい。

○ 内閣官房長官（平成27年5月）

【ゴルフへの認識について】

スポーツであり、娯楽でもあるのかなと思う。

【ゴルフ場利用税に関する見解について】

現実として地方自治体はその財源によって運営されているということも事実であり、そうしたことも考えながらこれは対応していくことが大事だろうと思う。中途半端な答弁ですけれども、なんとなく分かってもらえるかなと。

○ 文部科学大臣（平成28年3月）

【ゴルフ場利用税に関する見解について】

多種多様なスポーツの中で、唯一ゴルフのみが施設の利用に対して課税されており、極めて不公平であると考えております。また、消費税との二重の課税の問題もあり、生涯スポーツであるゴルフ振興の観点から、**ゴルフ場利用税は早急に廃止する必要があると考えております**。

（中略）しかし、ゴルフはリオデジャネイロ・オリンピックから112年ぶりに正式競技に復帰することが決まっており、かつ、我が国は2020年東京オリンピックの開催国にも決まっております。また、平成29年4月には消費税の増税が予定されており、ゴルフプレーヤーへの負担が更に大きくなることからも、**平成29年度要望においては、是非とも、何としても同税の廃止を実現させていきたいと思っております**ので、また御支援のほど、よろしくお願いいたします。

（資料62）

森林吸収源対策に係る税制上の措置について（平成28年度与党税制改正大綱（抄））

平成27年12月16日
自由民主党・公明党

第一　平成28年度税制改正の基本的考え方

7　森林吸収源対策

2020年度及び2020年以降の温室効果ガス削減目標の達成に向けて、森林吸収源対策及び地方の地球温暖化対策に関する安定的な財源の確保についての新たな仕組みとして、以下の措置を講ずる。

(1) エネルギー起源CO2の排出抑制のための木質バイオマスのエネルギー利用や木材のマテリアル利用を普及していくことは、森林吸収源対策の推進にも寄与することから、地球温暖化対策のための税について、その本格的な普及に向けたモデル事業や技術開発、調査への活用の充実を図ることとし、経済産業省、環境省、林野庁の3省庁は連携して取り組む。

(2) 森林整備や木材利用を推進することは、地球温暖化防止のみならず、国土の保全や地方創生、快適な生活環境の創出などにつながり、その効果は広く国民一人一人が恩恵を受けるものである。しかしながら、森林現場には、森林所有者の特定困難や境界の不明、担い手の不足といった、林業・山村の疲弊により長年にわたり積み重ねられてきた根本的な課題があり、こうした課題を克服する必要がある。

このため、森林整備等に関する市町村の役割の強化や、地域の森林・林業を支える人材の育成確保策について必要な施策を講じた上で、市町村が主体となった森林・林業施策を推進することとし、これに必要な財源として、都市・地方を通じて国民に等しく負担を求め、市町村による継続的かつ安定的な森林整備等の財源に充てる税制（森林環境税（仮称））等の新たな仕組みを検討する。その時期については、適切に判断する。

（資料㊸）

eLTAX（地方税ポータルシステム）について

1. eLTAX（エルタックス：地方税ポータルシステム）の現状

○ 運用主体 ・・・・・・・・・・・一般社団法人地方税電子化協議会（全ての都道府県、市区町村が会員として加入）

○ eLTAX接続団体・・・・・・・・全47都道府県 及び 全1,741市区町村がeLTAXに接続

2. 提供サービスの内容（平成28年4月1日現在）

(1) 電子申告等・・・インターネットを通じた地方税の電子申告等（eLTAX関係）

【対象税目等及び対応団体数】

○ 電子申告

・法人住民税・法人事業税・地方法人特別税（47都道府県（平成18年10月全団体対応））

・法人市町村民税（1,718市町村（平成27年４月全団体対応））

・固定資産税（償却資産）（東京都及び1,718市町村（平成27年12月全団体対応））

・事業所税（東京都及び75市（平成26年12月全団体対応））

○ 電子的提出

・給与支払報告書（1,741市区町村（平成25年11月全団体対応））

・法人設立届等（42都道府県、1,727市区町村）

○ 電子納税（12都府県、10市町）

(2) 年金からの特別徴収・・・公的年金からの個人住民税の特別徴収に関する年金保険者と市区町村のデータのやりとり

○ 年金保険者から市区町村への特別徴収対象者の通知、公的年金等支払報告書の提出（全1,741市区町村が利用）

○ 市区町村から年金保険者への年金特別徴収の税額通知の送付（全1,741市区町村が利用）

(3) 国税連携・・・国税庁と地方団体とのデータのやりとり

○ 所得税確定申告書の国税庁から地方団体へのデータ送信（全47都道府県及び全1,741市区町村が利用）

○ 法定調書の国税庁から市区町村へのデータ送信（全1,741市区町村が利用）

○ 扶養是正情報等の市区町村から国税庁へのデータ送信（対応可能な市区町村から開始）

（資料㊹）

電子申告利用率について

○ 都道府県における法人住民税・法人事業税・地方法人特別税の申告の受付→全都道府県が対応済み。
○ 市区町村における給与支払報告書の提出、法人市町村民税、固定資産税（償却資産）及び事業所税の申告の受付→全市区町村が対応済み。

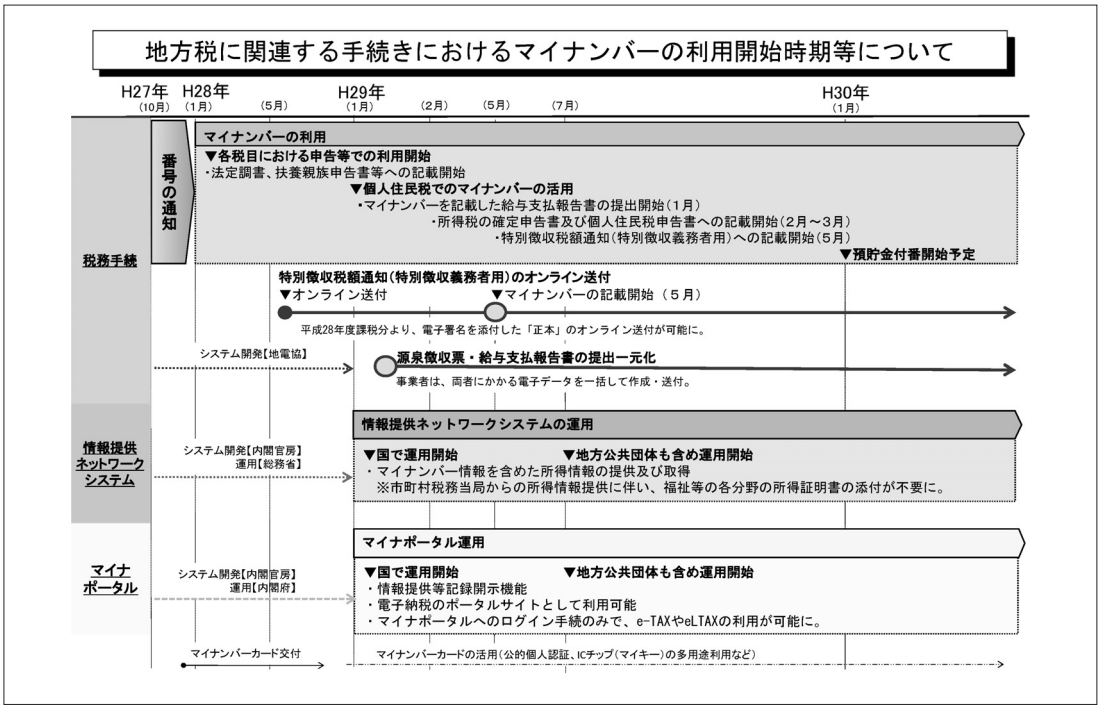
【都道府県】

	平成27年度 全申告件数	うち電子申告による 申告件数	平成27年度 電子申告利用率	（※参考） 平成26年度 電子申告利用率
法人住民税・法人事業税・地方法人特別税 の申告	3,965,245	2,225,981	56.1%	52.9%

【市区町村】

	平成27年度 全申告件数	うち電子申告による 申告件数	平成27年度 電子申告利用率	（※参考） 平成26年度 電子申告利用率
従業員の給与に係る 給与支払報告書 の提出	80,998,022	26,415,981	32.6%	29.6%
法人市町村民税 の申告	4,129,566	2,369,663	57.4%	53.2%
固定資産税（償却資産） の申告	3,424,502	761,283	22.2%	17.8%
事業所税 の申告	116,886	13,135	11.2%	9.6%

（資料㊺）


地方税に関連する手続きにおけるマイナンバーの利用開始時期等について
H27年 (10月)
H28年 (1月)
(5月)
H29年 (1月)
(2月)
(5月)
(7月)
H30年 (1月)
税務手続
番号の通知
マイナンバーの利用
▼各税目における申告等での利用開始
・法定調書、扶養親族申告書等への記載開始
▼個人住民税でのマイナンバーの活用
・マイナンバーを記載した給与支払報告書の提出開始（1月）
・所得税の確定申告書及び個人住民税申告書への記載開始（2月～3月）
・特別徴収税額通知（特別徴収義務者用）への記載開始（5月）
▼預貯金付番開始予定
特別徴収税額通知（特別徴収義務者用）のオンライン送付
▼オンライン送付
▼マイナンバーの記載開始 （５月）
平成28年度課税分より、電子署名を添付した「正本」のオンライン送付が可能に。
システム開発【地電協】
源泉徴収票・給与支払報告書の提出一元化
事業者は、両者にかかる電子データを一括して作成・送付。
情報提供ネットワークシステム
システム開発【内閣官房】
運用【総務省】
情報提供ネットワークシステムの運用
▼国で運用開始
▼地方公共団体も含め運用開始
・マイナンバー情報を含めた所得情報の提供及び取得
※市町村税務当局からの所得情報提供に伴い、福祉等の各分野の所得証明書の添付が不要に。
マイナポータル
システム開発【内閣官房】
運用【内閣府】
マイナポータル運用
▼国で運用開始
▼地方公共団体も含め運用開始
・情報提供等記録開示機能
・電子納税のポータルサイトとして利用可能
・マイナポータルへのログイン手続のみで、e-TAXやeLTAXの利用が可能に。
マイナンバーカード交付
マイナンバーカードの活用（公的個人認証、ICチップ（マイキー）の多用途利用など）

パネリスト資料

東京大学大学院経済学研究科教授

林　正義

目　　次

財政・税制の現状と課題

（資料１）税財政制度をとりまく環境……73
（資料２）経済規模の縮小……73
（資料３）生産年齢人口の減少は総人口の減少より速い……74
（資料４）労働生産性（＝就業者当たりの GDP）の伸びは低い ……74
（資料５）社会保障給付費の増大……75
（資料６）高齢者人口に対する生産年齢人口は大きく減少……75
（資料７）過去からの負債：非常に高い公的債務水準……76
（資料８）歴史的水準の公的債務……76
（資料９）課題……77

個別税制の現状と課題（税制各論）

（資料10）視点……78
（資料11）消費税……78
（資料12）所得税……79
（資料13）法人税……79
（資料14）相続税……80
（資料15）地方税と財政調整……80
（資料16）地域内の受益と負担の観点から……81
（資料17）固定資産税……81
（資料18）法人事業税（付加価値割）……82
（資料19）財政力格差の観点から……82
（資料20）法人住民税→地方法人税……83

税制を巡る現状と課題

林　正義
東京大学大学院経済学研究科・経済学部

租税研究大会
2016年9月14日13:40-15:40; 日本工業倶楽部

財政・税制の現状と課題

（資料１）

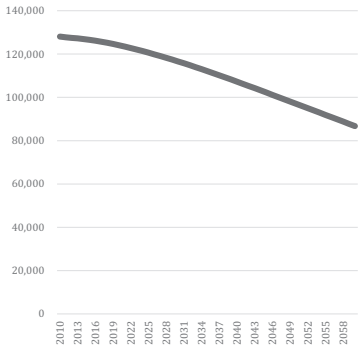
税財政制度をとりまく環境

- 日本の経済規模の縮小
  - 生産性上昇の停滞
  - 人口減少（特に生産年齢人口の大きな減少）
- 財政需要の増加
  - 高齢化に伴う社会保障を中心とした支出の増加
  - 非常に高い公的債務水準（平時では世界的にも前例がないほどの水準）→公債費の増加
- 地域間の税源の偏りの加速
  - 経済規模や財政需要の将来的な変化には地域間で違いがあり，その結果，財政的な地域格差も広がると考えられる.

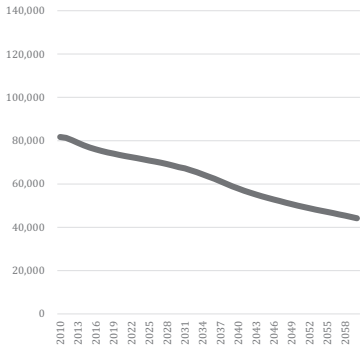
（資料２）

経済規模の縮小

人口は1億2800万人(2010)から8700万人(2060)へ

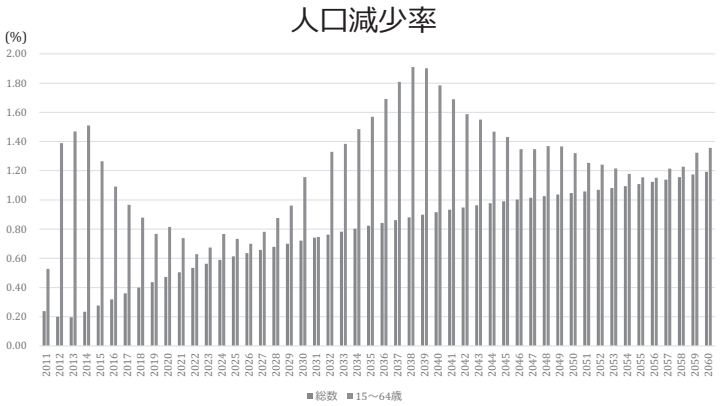


生産年齢人口は8,200万人(2010)→4,400万人(2060年)



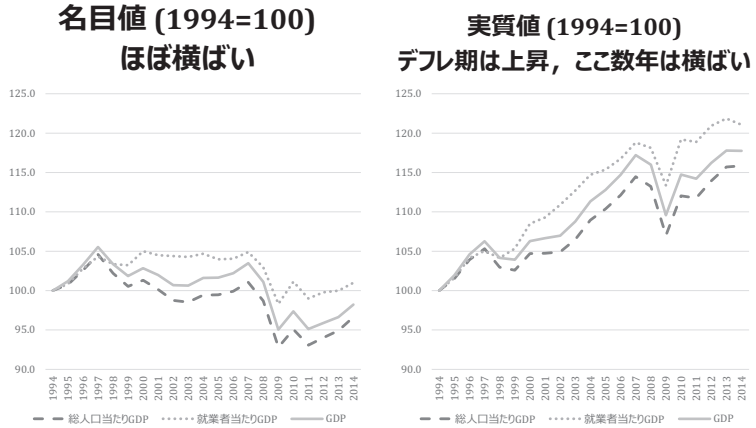
（資料３）

生産年齢人口の減少は総人口の減少より速い



（資料４）

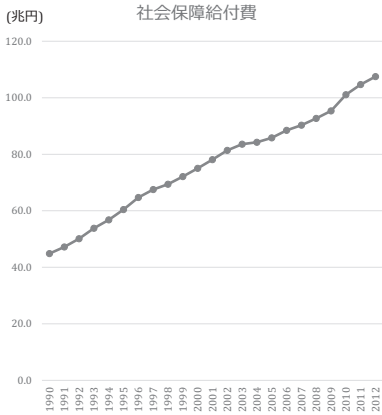
労働生産性(=就業者当たりのGDP)の伸びは低い

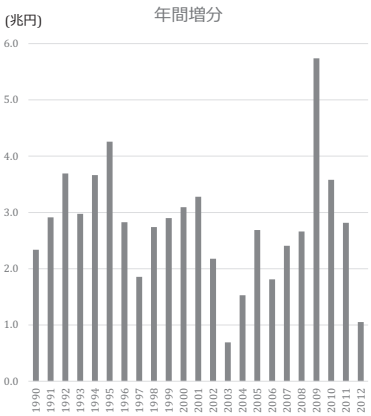


（資料５）

社会保障給付費の増大

http://www.ipss.go.jp/ss-cost/j/nenjisuii/nenjisuii.asp

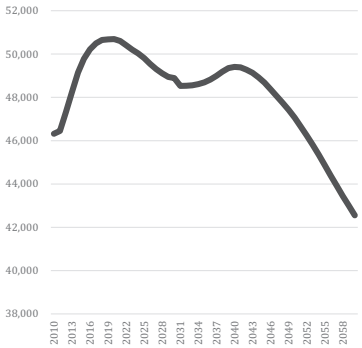




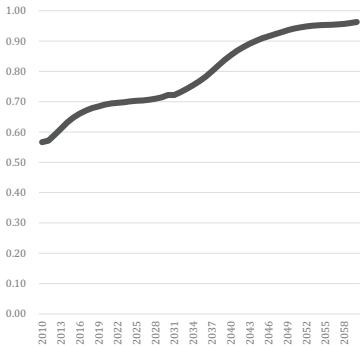
（資料６）

高齢者人口に対する生産年齢人口は大きく減少

65歳以上人口は2020年以降は一旦減少．もう一度増加した後，急減．



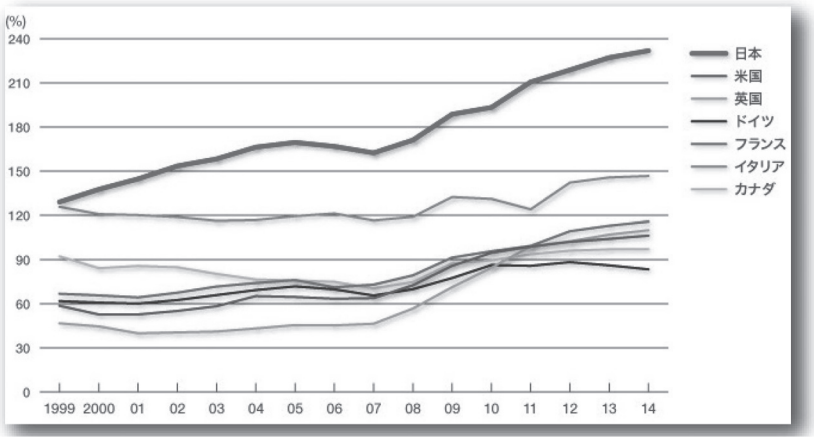
高齢人口の対生産年齢人口は比率ほぼ1に近づく（高齢者人口と生産年齢人口は等しくなる）



（資料７）

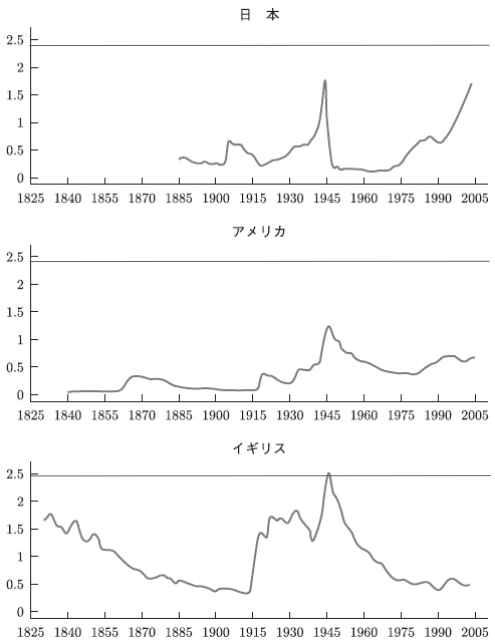
過去からの負債: 非常に高い公的債務水準

公的債務 対GDP比率: 国際比較



（資料８）

歴史的水準の公的債務



（出所） Ito, A., T. Watanabe and T. Yabu［2007］"Fiscal Policy Switching: Evidence from Japan, the U.S., and the U.K.," *IMES Discussion Paper*, No. 2007-E-2, Bank of Japan.

（資料９）

課題

- 何らかの形での増税は必要（自明）
  - 経済成長が可能であったとしても，それによる税収の自然増のみを通じた公的債務の圧縮については慎重になるべき．
- 労働者人口が急速な減少をうけ，生産性の向上が必要．
  - 民間資本・社会資本のいっそうの蓄積
- 消費課税の比重を高める必要（自明）
  - 勤労者からの税収のみをあてにはできない．
  - ただし所得課税の見直しが不必要という訳ではない（後述）
- 相対的に有利な都市部の財源の活用
  - 地方消費税だけではなく，他の地方税目も増税の方向へ
  - それによる都市部の余剰の活用

個別税制の現状と課題（税制各論）

（資料10）

視点

- 国税（消費税，所得税，相続税）と地方税（固定資産税・企業課税）を別々に触れるが，税源においても社会保障支出においても国と地方は不可分の関係にあり，国と地方のつながりを考えることが重要.
- 各税に関しても利点・不利点があり，それぞれの利点を生かし，他の不利点を補う形でトータルとしての税のあり方を考えるべきであり，それ単体で考えるべきでもない.

（資料11）

消費税

- 勤労者の数が大幅に減少する時代においては，消費課税が最も効果的．この観点から，消費税率を上げることは不可避.
- 消費税を考える場合，それは所得税の代替物で，納税時期が異なる（控除のない）比例所得税と考えるべき.
- 高い税率になる場合は低所得者対策は必要.
  - 軽減税率よりも給付で対応すべき.
  - 給付の場合は，勤労促進的な給付付き税額控除も視野へ
- 「消費」として使い切れなかった所得へ課税することも必要
  - 死亡時の貯蓄・資産に消費税率と同じ率の追加的課税
  - 「死亡消費税(伊藤元重)」と「今までありがとう税(吉川洋)」

（資料12）

所得税

- 勤労促進的な給付付き税額控除の導入
  - 高率消費税対策および労働供給増大へ貢献
- 低所得者へのみなし還付（軽減税率ではなく還付）
- 所得控除から税額控除へ
  - 所得控除は高所得者が有利.
  - 垂直的公平性および税収増に貢献
  - 公的年金控除の廃止もしくは縮減
- 最高税率の再考（さらなる引き上げ）
  - 経済理論的（最適課税論的）には引き上げの余地あり
  - 好景気時の税収増への貢献は小さくない

（資料13）

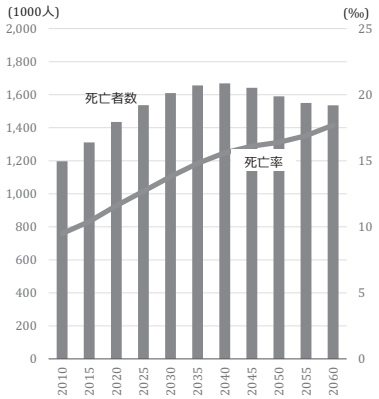
法人税

- 生産性を向上させる民間投資（資本蓄積）を誘発するためには，企業課税制度の活用が一般的な政策手段.
- 今回のような，法定税率の引き下げも有効な手段であるが，法人税内部の税収中立を条件とする場合，他の優遇措置（加速度償却，投資税額控除）を犠牲にせねばならず民間投資に与える影響は弱まるのではないか？
- 法人税内部の税収中立を前提とする限り，広く浅く効果がある法定税率の引き下げよりも，戦略的に活用できる法人関連租税特別措置を（その改革＝透明化を含め）利用した方が，民間投資への効果は大きいかもしれない.

（資料14）

相続税

- 予想
  - 高齢化→死亡数の増大(課税ベースの拡大)
  - 少子化→相続人の減少
  - 1人あたりの相続額の増大→資産格差の増大
- 相続税はより強化すべき
  - 「死亡消費税」
  - 配偶者への相続や一定規模以下の住居用の家屋・土地は別にして，世代間の相続については相続税の控除はなくしても良いのではないか？



（資料15）

地方税と財政調整

- OECD諸国においても，日本は税収に占める地方税の比率が比較的高い国
- 地方税の比率が高くなると，地域内の受益と負担のリンクが強まる一方で，地方の財政力に大きな地域間格差が生じる傾向がある.
- 地域内の受益と負担をリンクさせる部分と地域間の財政力格差を是正する財源を分けて考えるべき.

（資料16）

地域内の受益と負担の観点から

- 受益と負担の観点からは，国税だけでなく地方税も増税すべきではないのか．
- その際には，固定資産税(土地部分)と法人事業税(付加価値割)の2つが要となる．
  - 個人住民税については既述の所得税に準じる．
- 固定資産税
  - 経済理論における資本化仮説から理解できるように，公共部門が提供する便益は地価へと帰着する．
- 法人事業税
  - 経済理論的には定かではないが，地方税理論において法人事業税は地方公共サービスの対価として概念化されている．

（資料17）

固定資産税

- 市町村税の4割以上を占める重要な地方税
  - 長期的には構造的に地価下落が予想され，減収が懸念．地価の地域格差も拡大．
- 土地部分
  - 負担調整措置の見直し: 地価の変化パターンが異なると同じような条件の土地でも異なった固定資産税負担となる．
  - 公共サービスの便益が反映しやすいような課税標準としての評価を行うべき．
- 家屋/償却資産部分
  - 資本へのrecurrentな課税であるから，生産性向上の観点から吟味する必要．

（資料18）

法人事業税(付加価値割)

- 今後拡大の方向: 法人所得を課税標準にする場合よりも利点が多い.
  - 税収が安定
  - 生産活動に対し中立
    - 生産投入に関し歪みがない（付加価値税は全ての生産要素費用に課税する一方で，法人所得税は資本費用の一部～配当～に課税）
    - 資金調達に関しても歪みがない（付加価値税はどの資金調達方法をとっても同等に課税されるが，法人所得税は支払い利子には課税しない一方で配当には課税）
- 理論的には消費税と同じ，付加価値を課税標準とする税であり，特定の地域における生産と消費のずれが存在しなければ，消費段階で課税(消費税)するか，生産段階で課税(法人事業税付加価値割)するかの違い.
- 地方レベルになるとそのズレは大きく，消費ではなく生産における「応益」を重視するのであれば，一定の意味はある.

（資料19）

財政力格差の観点から

- OECD諸国においても，日本は税収に占める地方税の比率が比較的高い国
- 地方税の比率が高くなると，地方の財政力に大きな地域間格差が生じる
- この格差は地方の税収獲得努力以外の部分によることが大きい.
- 地方交付税では財政力の地域間格差（特に不交付団体のそれ）を是正する機能は十分ではない.
  - 高い留保財源率（25%）
  - 足りない自治体には交付できても，余っている自治体から財源を取り上げることはできない.

（資料20）

法人住民税→地方法人税

- 地方交付税の給付においては，足りない自治体には交付できても，余っている自治体から財源を取り上げることはできない.
- 地方税の一部を一律に地方交付税の原資としたり，それを原資とした新たな財政調整制度を設ければ，上記の問題は緩和される.
- この意味で地方法人税(国税)の設置は評価できる. 今後もこの方向で法人住民税の割合を減らして地方法人税を充実させるべき.
  - それと同様の制度を固定資産税(償却資産部分)を利用して設置しても良いのでは？
  - これにより財政的に豊かな地域の余剰を全国的に活用でき，財政力格差を是正できるとともに，地方交付税の充実を通じて，国・地方の財政難に寄与することができる.

国際課税関係資料

財務省主税局参事官室

目　　次

Ⅰ．BEPS プロジェクト・税の透明性に関するこれまでの取組みと今後の展望
（国際課税資料１）「BEPS プロジェクト」について ……87
（国際課税資料２）「BEPS プロジェクト」最終報告書の概要 ……87
（国際課税資料３）BEPS プロジェクトの包括的（holistic）アプローチ
-Cash box の例 ……88
（国際課税資料４）BEPS プロジェクトの今後……88
（国際課税資料５）BEPS プロジェクト参加国（2016. 6まで） ……89
（国際課税資料６）BEPS 実施フェーズ（Inclusive framework on BEPS）
参加国・地域（2016. 7～） ……89
（国際課税資料７）BEPS 最終報告書において引き続き検討を
続けることとなった項目……90
（国際課税資料８）G20サミット首脳宣言（仮訳抜粋） ……90
（国際課税資料９）G20財務大臣・中央銀行総裁会議声明（仮訳抜粋） ……91
（国際課税資料10）G20財務大臣・中央銀行総裁会議声明（仮訳抜粋） ……91
（国際課税資料11）G20財務大臣・中央銀行総裁会議共同声明（仮訳抜粋） ……92
（国際課税資料12）G20サミット首脳宣言（仮訳抜粋） ……92
（国際課税資料13）非居住者に係る金融口座情報の自動的交換のための
報告制度……93
（国際課税資料14）「税の透明性に関する非協力的地域を特定するための客観的基準」
について……93
（国際課税資料15）グローバル・フォーラムについて……94
（国際課税資料16）グローバル・フォーラムの現在の取組について……94
（国際課税資料17）グローバル・フォーラムにおける「要請に基づく情報交換」に
関する第一次ピア・レビューの結果……95
（国際課税資料18）自動的情報交換の実施時期に関する国際的な状況……95
（国際課税資料19）税務行政執行共助条約の概要……96
（国際課税資料20）Ｇ20ハイレベル・タックスシンポジウムの概要……96
（国際課税資料21）行動13　多国籍企業の企業情報の文書化……97
（国際課税資料22）（参考）行動13　多国籍企業の企業情報の文書化 ……97
（国際課税資料23）（参考）行動13　多国籍企業の企業情報の文書化 ……98
（国際課税資料24）（参考）行動13　多国籍企業の企業情報の文書化 ……98
（国際課税資料25）行動１　電子経済の課税上の課題への対処……99
（国際課税資料26）（参考）検討されたオプションとその問題点 ……99
（国際課税資料27）行動11　BEPS の規模・経済的効果の分析方法の策定 ……100

Ⅱ．BEPS 合意に関する今後の対応（行動３，４，８～10，12，15）
（国際課税資料28）行動３　外国子会社合算税制の強化 ……100

(国際課税資料29)（参考１）日本の現行制度……101
(国際課税資料30)（参考２）BEPS 勧告の内容……101
(国際課税資料31) 平成28年度税制改正大綱（抄）……102
(国際課税資料32) 平成28年度税制改正大綱（抄）……102
(国際課税資料33) ① 国外所得（外国子会社）への課税方式と
CFC 税制の関係……103
(国際課税資料34) ②－１：米国 CFC 税制の合算対象所得の概要……103
(国際課税資料35) ②－２：英国 CFC 税制の合算対象所得の概要……104
(国際課税資料36) ②－３：ドイツ CFC 税制の合算対象所得の概要……104
(国際課税資料37) 外国子会社合算税制 見直しの方向性……105
(国際課税資料38) 行動４ 利子控除制限ルール……105
(国際課税資料39)【行動４】利子控除制限：制度の基本及び
日本の現行制度（「過大支払利子税制」）……106
(国際課税資料40)【行動４】利子控除制限：「BEPS プロジェクト」の結論……106
(国際課税資料41) 行動８ 無形資産取引に係る移転価格ルール……107
(国際課税資料42) 評価困難な無形資産に係る移転価格ルールの策定……107
(国際課税資料43) 行動９ リスクと資本に係る移転価格ルール……108
(国際課税資料44) 行動10 他の租税回避の可能性の高い取引に係る
移転価格ルール……108
(国際課税資料45) 行動12 義務的開示制度……109
(国際課税資料46)（参考）報告義務に係る項目ごとのオプション・勧告⑴……109
(国際課税資料47)（参考）報告義務に係る項目ごとのオプション・勧告⑵……110
(国際課税資料48) 各国の義務的開示制度の比較……110
(国際課税資料49) 行動15 多数国間協定の策定……111

（国際課税資料１）

「BEPSプロジェクト」について

○ BEPS（Base Erosion and Profit Shifting、税源浸食と利益移転）プロジェクトとは

- 企業が調達・生産・販売・管理等の拠点をグローバルに展開し、電子商取引も急増するなど、グローバルなビジネスモデルの構造変化が進む中、この構造変化に各国の税制や国際課税ルールが追いつかず、多国籍企業の活動実態とルールの間にずれが生じていた。
- BEPSプロジェクトは、公正な競争条件（Level Playing Field）の確保という考え方の下、多国籍企業がこのようなずれを利用することで、課税所得を人為的に操作し、課税逃れを行うこと（BEPS）がないよう、国際課税ルール全体を見直し、世界経済並びに企業行動の実態に即したものとするとともに、各国政府・グローバル企業の透明性を高めることを目指すプロジェクト。

○ 背景・経緯

- 各国がリーマンショック後に財政状況を悪化させ、より多くの国民負担を求める中、多国籍企業の課税逃れに対する批判が高まったことを背景に、2012年6月、OECD租税委員会（議長：浅川財務官）が本プロジェクトを立ち上げ。
- G20財務大臣からの要請も受け、2013年7月には、「BEPS行動計画」を公表。行動計画の実施に当たり、OECD非加盟のG20メンバー8か国（中国、インド、南アフリカ、ブラジル、ロシア、アルゼンチン、サウジアラビア、インドネシア）も議論に参加。
- 2014年9月に、「第一弾報告書」、2015年10月には「最終報告書」を公表し、G20財務大臣に報告。11月のG20サミットにも報告し、首脳からは、支持とともに、合意事項を着実に実施するよう強い要請があった。
- 2016年6月末に、京都において、BEPS合意事項を実施に移すための「BEPS包摂的枠組み」を立ち上げ、参加国を大幅に拡大。

○ 現在の取組（BEPS実施フェーズ）

- BEPS実施フェーズにおける取組として、現在以下の主要課題に対処。
  ① 各国による合意事項の実施状況のモニタリング ⇒ BEPS包摂的枠組の下、各作業部会におけるモニタリング方法等について議論。
  ② 残された課題についての、継続検討 ⇒ BEPS包摂的枠組みの下、各作業部会で議論を継続。「移転価格ガイドライン」・「モデル租税条約」の改訂作業中。
  ③ 開発途上国を含む幅広い国と関係機関が協調する枠組み（技術支援等を含む）の構築⇒IMF、OECD、世銀、国連等の国際機関並びに先進国及び開発途上国の協調の場としての「税に関する協働のためのプラットフォーム」の設置
- 2016年は、日本がG7議長国（中国がG20議長国）として、上記の取組を重要議題の一つに掲げ、議論を推進するべく各国との協調をリード（仙台G7財務大臣会合、伊勢志摩サミット、OECD租税委員会京都会合、G20杭州サミット）。

「BEPSプロジェクト」の三本柱

A. グローバル企業は払うべき（価値が創造される）ところで税金を支払うべきとの観点から、国際課税原則を再構築〔実質性〕
（企業が調達・生産・販売・管理等の拠点をグローバルに展開し、グループ内取引を通じた租税回避のリスクが高まる中、経済活動の実態に即した課税を重視するルールを策定）

B. 各国政府・グローバル企業の活動に関する透明性向上〔透明性〕
（グローバル企業の活動・納税実態の把握のための各国間の情報共有等の協調枠組みを構築 等）

C. 企業の不確実性の排除〔予見可能性〕
（租税に係る紛争について、より効果的な紛争解決手続きを構築するとともに、BEPSプロジェクトの合意の迅速な実施を確保）

3

（国際課税資料２）

「BEPSプロジェクト」最終報告書の概要

A. グローバル企業は払うべき（価値が創造される）ところで税金を支払うべきとの観点から、国際課税原則を再構築〔実質性〕

（1） 電子経済の発展への対応

電子経済に伴う問題への対応について、海外からのB2C取引に対する消費課税のあり方等に関するガイドラインを策定した。

※ 電子経済を利用したBEPSについては、他の動きを実施することで対応可能。更に、消費課税やBEPS対抗措置で対応できない問題について、物理的概念の存在を模擬として課税する現行の税制とは異なる課税方法の可能性等について、検討を継続。

行動1 電子経済の課税上の課題への対応 → 27年度税制改正で対応済み

（2） 各国制度の国際的一貫性の確立

各国間の税制の隙間を利用した多国籍企業による租税回避を防止するため、各国が協調して国内税制の国際的調和を図った。

行動2 ハイブリッド・ミスマッチ取極めの効果の無効化 → 27年度税制改正で対応済み
行動3 外国子会社合算税制の強化 → 29年度改正での対応を検討中
行動4 利子控除制限 → 法改正の要否を含め検討
行動5 有害税制への対抗 → 既存の枠組みで対応

（3） 国際基準の効果の回復

伝統的な国際基準（モデル租税条約・移転価格ガイドライン）が近年の多国籍企業のビジネスモデルに対応できていないことから、「価値創造の場」において適切に課税がなされるよう、国際基準の見直しを図った。

行動6 条約濫用の防止 → 租税条約の拡充（含行動⑮）の中で対応
行動7 人為的なPE認定回避 → 租税条約の拡充（含行動⑮）の中で対応
行動8-10 移転価格税制と価値創造の一致 → 法改正の要否を含め検討

B. 各国政府・グローバル企業の活動に関する透明性向上 〔透明性〕

（4） 透明性の向上

多国籍企業による租税回避を防止するため、国際的な協調のもと、税務当局が多国籍企業の活動やタックス・プランニングの実態を把握できるようにする制度の構築を図った。

行動5 ルーリング（企業と当局間の事前合意）に係る自発的情報交換
行動11 BEPS関連のデータ収集・分析方法の確立
行動12 タックス・プランニングの義務的開示 → 法改正の要否を含め検討
行動13 多国籍企業情報の報告制度
（移転価格税制に係る文書化） → 28年度税制改正で対応済み

C. 企業の不確実性の排除 〔予見可能性〕

（5） 法的安定性の向上

BEPS対抗措置によって予期せぬ二重課税が生じる等の不確実性を排除し、予見可能性を確保するため、租税条約に関連する紛争を解決するための相互協議手続きをより実効的なものとすることを図った。

行動14 より効果的な紛争解決メカニズムの構築 → 対応済み

（6） BEPSへの迅速な対応

BEPS行動計画を通じて策定される各種勧告の実施のためには、各国の二国間租税条約の改正が必要なものがあるが、世界で無数にある二国間租税条約の改定には膨大な時間を要することから、BEPS対抗措置を効率的に実現するための多数国間協定を2016年末までに策定する。

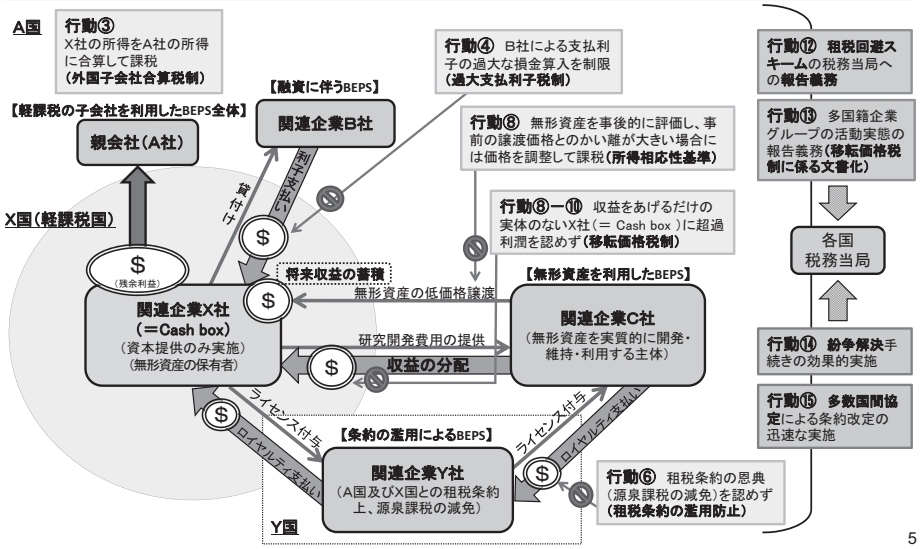
行動15 多国間協定の開発 → 参加

4

（国際課税資料３）

BEPSプロジェクトの包括的（holistic）アプローチ - Cash boxの例

資本（資金）提供等を行うが重要な経済活動等を行わない、いわゆる「Cash box」と言われる関連企業（X社）を軽課税国に置き、他の関連企業に資金提供を行った対価として多額の超過利潤を得るというBEPSの典型例に対し、BEPSプロジェクトでは以下のような包括的（holistic）アプローチにより対応。



5

（国際課税資料４）

BEPSプロジェクトの今後

BEPS実施フェーズの３本柱

CFA Inclusive Framework on BEPS
（BEPS包摂的枠組）

① BEPS合意の一貫した実施とモニタリング

- 各報告書の勧告内容を実現するための各国における所要の国内法改正
- BEPS合意のOECDモデル租税条約・移転価格ガイドラインへの反映
- 各国の実施状況のモニタリング
- BEPS対抗措置の効果の測定

② 技術的作業の継続

- 利子控除制限に関する具体的な計算方法の検討
- 価格付けが困難な無形資産に関する移転価格ガイドラインの改定の検討　等

③ 更に広範な新興国・途上国への拡大

- 46ヶ国から関心・関連のある100ヶ国程度に拡大
- 新規参加国も対等な立場で参加

（参考）その他の途上国への税制支援

- 途上国の国内資金動員強化のための税制・税務執行支援
- 途上国が直面するBEPS関連問題に対処するためのツールキットの開発
- 国際機関間の協調・情報共有を通じた支援の効果の向上（IMF・OECD・世銀・国連による「税に関する協働のためのプラットフォーム」の活用）

6

（国際課税資料５）

BEPSプロジェクト参加国（2016.6まで）

BEPS正式メンバー国　46カ国		Participant 全会合に出席 コミット・議決権なし	Invitee 個々の会合ごとに アドホックに出席 コミット・議決権なし
OECD加盟国	OECD非加盟国 ＝ BEPS Associate 全会合に出席、コミット・議決権あり		
オーストラリア　カナダ　フランス Oドイツ　O イタリア　◎日本 ●英国　O 米国　韓国 メキシコ　トルコ	アルゼンチン　ブラジル　中国 インドネシア　インド　ロシア サウジアラビア　南アフリカ G20メンバー	マレーシア シンガポール ウルグアイ	アルバニア アゼルバイジャン バングラデシュ クロアチア ジョージア ジャマイカ ケニア モロッコ ナイジェリア ペルー フィリピン セネガル チュニジア ベトナム
ニュージーランド　チリ ノルウェー　アイスランド イスラエル　オランダ ベルギー　ルクセンブルク フィンランド　スウェーデン オーストリア　デンマーク スペイン　ポルトガル ギリシャ　アイルランド チェコ　ハンガリー ポーランド　スロヴァキア エストニア　スロベニア スイス	コロンビア　ラトビア コスタリカ　リトアニア OECD加盟申請中		
計　34カ国	計　12カ国	計　3カ国	計　14カ国

注：下線はCFAビューロプラスメンバーを、◎は議長国を、●は議長代理国を、Oは副議長国をそれぞれさす。

（国際課税資料６）

BEPS実施フェーズ（Inclusive framework on BEPS）参加国・地域（2016.7～）

正式メンバー国・地域　85カ国			Invitee 2017年1月までに、 正式に参加するかを決定
OECD加盟国	OECD非加盟国 ＝ BEPS Associate		
	従来から参加していた国	京都会合および会合後に参加した国・地域	
オーストラリア　カナダ　フランス ドイツ　イタリア　◎日本 ●英国　米国　韓国 メキシコ　トルコ	アルゼンチン　ブラジル インド　●中国 インドネシア　ロシア サウジアラビア 南アフリカ G20メンバー	【京都会合で参加】 アルバ　バングラデシュ ベナン　ブルネイ ブルガリア　ブルキナファソ カメルーン　コンゴ クロアチア　キュラソー コンゴ民主共和国　エジプト エリトリア　ガボン ジョージア　ガーンジー ハイチ　香港 マン島　ジャージー ケニア　リベリア リヒテンシュタイン　マルタ モナコ　ナイジェリア パキスタン　パプアニューギニア パラグアイ　ルーマニア サンマリノ　●セネガル シエラレオネ　シンガポール スリランカ　ウルグアイ 【京都会合後に参加】 アンゴラ　セーシェル ジャマイカ	アンドラ カンボジア コートジボワール ギニアビサウ ガイアナ マカオ マダガスカル マレーシア モーリタニア モーリシャス ミャンマー パナマ ペルー サントメ・プリンシペ タイ トーゴ アラブ首長国連邦 ベトナム ザンビア
ニュージーランド　チリ ノルウェー　アイスランド イスラエル　オランダ ベルギー　ルクセンブルク フィンランド　スウェーデン オーストリア　デンマーク スペイン　ポルトガル ギリシャ　アイルランド チェコ　ハンガリー ポーランド　スロヴァキア エストニア　スロベニア スイス　ラトビア	コロンビア　コスタリカ リトアニア OECD加盟申請中		
計　35カ国	計　11カ国	計　39カ国	計　19カ国

注1：BEPS正式メンバー国・地域は、対等な立場（equal footing）で議論・議決に参加し、合意事項全体にコミットする。ただし、新たに加わった途上国が合意事項を実施するタイミングについては、従来から参加している国とは異なることが許容されている。
注2：下線はBEPS包摂的枠組み運営会合メンバーの出身国を、◎は議長出身国を、●は議長代理出身国をそれぞれさす。

（国際課税資料７）

BEPS最終報告書において引き続き検討を続けることとなった項目

行動	検討作業の概要	期限
2 ハイブリッドミスマッチ	支店ミスマッチへの対応	2016年
4 利子控除制限	グループ比率ルールについての設計・運用上の論点整理	2016年
	銀行・保険セクターに係るBEPSリスクへの対処法の検討	
	金融取引における移転価格の検討	2017年
5 有害税制	新規国（third jurisdictions）への拡大	未定
	既存の基準の見直し	
6 条約濫用	non-CIVファンド（集団投資ビークルではないファンド）への条約適用	2016年
	米国モデル租税条約改訂を踏まえたOECDモデル租税条約の改訂（例：特典制限規定（LOB）及びそのコメンタリー）	
7 PE認定の人為的回避	PE帰属利得に関するガイダンスの策定	2016年
	OECDモデル租税条約に対する行動7の反映（新規定の解釈明確化等を含む。）	
8 - 10 移転価格税制	利益分割法（profit-split methods）の適用に関するガイダンスと実例集の作成	2017年
	評価困難な無形資産（Hard to Value Intangibles）に関する実施ガイダンスの作成及びレビューメカニズム（重要性判断基準等）の構築	2016/ 2020年
	低付加価値グループ内役務提供に関する実施ガイダンス（閾値の設定を含む）の作成	2016年
13 国別報告書	国別報告書（CbCレポート）に係る様式の改訂	2020年
15 多国間協定	多国間協定の策定	2016年
OECDにおける法規範への反映	OECDモデル租税条約に係る変更の統合	2017年
	OECD移転価格ガイドラインに係る変更の統合	
	BEPS合意に照らしたOECD法拘束的合意（legal instruments）の規則化	2017年

9

（国際課税資料８）

G20サミット首脳宣言　（仮訳抜粋）
（2015 年11月15-16日　於 ： トルコ・アンタルヤ）

15. 世界規模で公正な、かつ、現代的な国際課税システムを達成するため、我々は、野心的なG20/OECD税源浸食・利益移転（BEPS）プロジェクトの下で策定された措置のパッケージを支持する。広範で、かつ、首尾一貫した実施は、特に国境を越える税のルーリングに関する情報交換に関するプロジェクトの有効性にとって極めて重要である。したがって、我々は、このプロジェクトの適時の実施を強く求めるとともに、開発途上国を含む全ての国・地域に対して参加を奨励する。BEPSプロジェクトの実施状況をグローバルに監視するため、我々は、OECDに対し、2016年の早い時期までに、開発途上国を含め、BEPSプロジェクトの実施にコミットする関心のある非G20諸国・地域の対等な立場での関与を得つつ、包摂的な枠組みを策定することを求める。我々は、関心のある開発途上国に対し、それらの国が直面するBEPSによるものを含む国内資金の動員の課題に対処するための適切な技術支援を提供するIMF、OECD、国連及び世界銀行グループによる取組を歓迎する。我々は、関心のある非G20開発途上国における実施のタイミングは他の国々と異なり得ることを認識し、その枠組みの中でそれらの国の状況が適切に対処されることを確保するようOECD及びその他の国際機関に期待する。我々は、我々の課税システムの透明性向上に向けて前進しており、要請に基づく情報交換を行い、また、2017年又は2018年末までに自動的情報交換を行うとの我々のこれまでのコミットメントを再確認する。我々は、他の国・地域の参加を招請する。我々は、国際課税の諸課題における開発途上国の関与の強化のための取組を支持する。

10

（国際課税資料９）

G20財務大臣・中央銀行総裁会議声明（仮訳抜粋）
（2016年2月26-27日　於：中国・上海）

7. G20/OECD 税源浸食と利益移転（BEPS）プロジェクトの広範で、一貫した、そして効果的な実施は、公平で現代的な国際課税システムにとって極めて重要である。我々はBEPS プロジェクトを適時に実施するという我々のコミットメントを再確認し、税の公平性及び公平な競争条件を確保するため、BEPS に関連する問題へのモニタリングと対処を続ける。一貫したグローバルな取組みを確保するために、我々はOECD より提案されたBEPS プロジェクトのグローバルな実施のための包摂的枠組みを支持し、発展途上国を含む、BEPS プロジェクトの実施にコミットする全ての関係・関心ある非G20 諸国・地域に対し、同枠組みへの対等な立場で参加することを奨励する。我々は、発展途上国がBEPS 実施に際し直面する特有の課題が枠組みの下で適切に対処されるべきことを支持する。
我々は要請に基づく情報交換及び自動的情報交換（AEOI）のための基準の実施に引き続きコミットし、全ての金融センター及び国・地域に対して、2017 年又は2018 年末までの実施を求める。我々は全ての国に対する多国間税務行政執行共助条約への参加の呼びかけを再確認し、グローバルフォーラムによる進捗報告を期待する。我々はアジス税イニシアティブ、税務行政診断評価ツール及び国境なき税務調査官を含む、発展途上国が抱える税の問題に関する彼らのニーズに応えるための能力強化を目的とした既存の様々なイニシアティブを歓迎する。この点に関して、中国は国際税制の企画・研究並びに発展途上国への技術支援のための国際税制研究センターを設立することで貢献する。我々はまた、IMF、OECD、国連及び世界銀行グループが税プラットフォームを共同で立ち上げるという新たな提案を歓迎するとともに、これらの機関に対し、技術支援プログラムの効果的な実施を確実なものとすることに資するメカニズムと、税プロジェクト及び直接の技術支援に対する各国の資金の貢献方法について提案をすること、そして我々の7月の会合において提案を報告することを求める。我々は持続的な経済成長を達成するための税制の役割を認識し、7月に開かれるG20 税シンポジウムにおいて更にこの問題を探求していく。我々は不正な資金の流れが我々の経済へ与える重大な悪影響を認識し、このテーマについてG20 としての作業を引き続き進める。

11

（国際課税資料10）

G20財務大臣・中央銀行総裁会議声明　（仮訳抜粋）
（2016年4月14-15日　於：ワシントンD.C.）

7.我々は、G20/OECD BEPSパッケージの適時かつ広範な実施という我々のコミットメントを再確認し、新たな包摂的枠組みに、その第1回会合が6月に開催されることに留意しつつ、全ての関係・関心のある国・地域が対等な立場で早急に参加することを奨励する。G20は、国際的に合意された透明性に係る基準の効果的かつ広範な実施の重要性について強く再確認する。従って我々は、自動的情報交換に係る基準を2017年又は2018年までに実施することにコミットしていない、全ての金融センター・地域を含む全ての関係する国に対して、遅滞なくコミットすること及び多国間条約に署名することを求める。我々は、2017年のG20サミットまでに、全ての国・地域が自らのグローバル・フォーラムのレーティングを、満足な水準まで改善することを期待する。我々は、OECDに対し、G20諸国と協力しつつ、我々の7月会合までに税の透明性に関する非協力的地域を特定するための客観的基準をつくることを課す。仮にグローバル・フォーラムの評価によって進捗が見られなければ、G20諸国による非協力的地域に対する防御的措置が検討される。我々は、税の透明性と情報交換に関するグローバル・フォーラム報告書が年末までに作成されることを期待する。我々は、各国及び国際機関による途上国の税分野に関する能力を強化するための足並みをそろえた継続した努力を歓迎する。我々は、G20メンバー国がアジス税イニシアティブの原則へのコミットを検討することを奨励する。

8. G20は、特に法人及び法的取極めの実質的所有者情報に関し、金融の透明性及び全ての国・地域による透明性に関する基準の効果的な実施に付した高い優先性を再確認する。法人及び法的取極めの実質的所有者情報の透明性の改善は、国際金融システムの清廉性を守り、これら法人及び法的取極めが、腐敗、租税回避、テロ資金供与、マネーロンダリングの目的で悪用されることを防止するために、極めて重要である。G20は、全ての国・地域が法人及び法的取極めの透明性及び実質的所有者に関するFATF勧告を完全に履行することの重要性を再確認し、これに関し模範を示す決意を表明する。我々は、課税逃れ、テロ資金供与及びマネーロンダリングに対処する目的のため、各国・地域による権限ある当局の実質的所有者情報の入手可能性の改善及び権限ある当局間の国際的な実質的所有者情報の交換の重要性を特に強調する。我々は、FATF及び税の透明性と情報交換に関するグローバル・フォーラムに対し、我々の10月会合までに、実質的所有者情報の入手可能性、及びその国際的な交換を含む、透明性に関する国際基準の履行改善のための方法についての初期提案を提示することを求める。

12

（国際課税資料11）

G20財務大臣・中央銀行総裁会議 共同声明　（仮訳抜粋）
（2016年7月23-24日　於 ： 成都）

10. 我々は、京都で開催された「G20/OECD BEPS包摂的枠組み」第1回会合を歓迎する。特に、我々は、その幅広いメンバーシップを、G20/OECD BEPSパッケージの時宜を得た、一貫した、広範な実施と、発展途上国が直面する特有の課題への対応を支援する重要な資産として歓迎する。我々は、未だBEPSパッケージにコミットしていない全ての関係・関心ある国・地域に対し、BEPSパッケージへのコミットメントと、枠組みへの対等な立場での参加を求める。我々はまた、税の透明性に関する国際的に合意された基準の実効性ある広範な実施についての、最近の進捗を歓迎する。我々は、遅くとも2018年までの自動的情報交換の基準の実施に未だコミットしていない、あるいは、多国間税務行政執行共助条約に未だ署名していない、全金融センター・地域を含む全ての関係国に対し、遅滞ないコミット及び署名を求めることを再確認する。我々は、グローバル・フォーラムによる自動的情報交換の実施のモニタリングを支持し、本年末までの報告を期待する。我々は、OECDがG20諸国と協働して作成した、税の透明性に関する非協力的地域を特定するための客観的基準についての提案を支持する。税の透明性に関して合意された国際基準を、満足のいく水準で実施することに向けて十分な進捗が見られない地域のリストを、2017年7月のG20サミットまでにOECDが作成することを視野に入れ、我々はOECDに対し、2017年6月までに、各地域の税の透明性についての進捗と、グローバル・フォーラムが各国からの追加的審査の要請に応じて国別審査プロセスをどのように扱うかについて、報告することを求める。リストに載った地域に対しては、防御的措置が検討される。我々は、発展途上国の税に関する能力構築を各国と国際機関が支援することを奨励し、その関連で、IMF、OECD、国連及び世界銀行グループにより新たな「税に関する協働のためのプラットフォーム」が設立されたこと、並びに税制・税務執行改革を支える効果的な技術支援のためのメカニズムについてこれら国際機関から提言がなされたことを確認する。我々は2017年央までに進捗状況の報告を受けることを期待する。我々は、アジス税イニシアティブの原則を支持する。我々は、不正な資金の流れの我々の経済への重大な悪影響を認識し、このテーマについてG20における作業を引き続き進めていく。

11. 我々は、強固で、持続可能かつバランスの取れた成長という、より大きなアジェンダにおいて租税政策が果たす重要な役割と、公平で効率的な国際課税環境が各国税制の間の衝突を減らす上で果たす重要な役割を認識する。G20ハイレベル租税シンポジウムでの議論で強調されたように、我々は、イノベーション志向の包摂的成長を促進するための供給サイドの構造改革に租税政策の手段が有効であること、そして投資と貿易を促進する上で税の安定性が利益となることを強調する。この点に関し我々は、OECD及びIMFに対し、成長志向の租税政策及び税の安定性の問題についての取組を継続することを求める。

12. 我々は、FATF及びグローバル・フォーラムに対し、我々の10 月会合までに、法人及び法的取極めの実質的所有者情報の入手可能性、及びその国際的な交換を含む、透明性に関する国際基準の履行改善のための方法についての初期提案を提示することの要請を再確認する。

13

（国際課税資料12）

G20サミット首脳宣言（仮訳抜粋）
（2016年9月4-5日　於 ： 杭州）

19. 我々は，税源浸食と利益移転（BEPS），税に関する情報交換，開発途上国における税に関する能力構築及び成長と税の安定性を促すための租税政策について現在行われている協力の推進を含む，世界規模で公正な，かつ，現代的な国際課税システムを達成し，成長を促すための，国際的な税に関する協力を，引き続き支持する。我々は，G20/OECD BEPS包摂的枠組みの設立及び京都における同枠組みの第1回会合を歓迎する。我々は，BEPSパッケージの適時の，一貫した，広範な実施を支持し，未だBEPSパッケージにコミットしていない関係し，関心のある全ての国・地域に対し，BEPSパッケージへのコミットメントと，対等な立場での枠組みへの参加を求める。我々は，また，税の透明性に関する国際的に合意された基準の効果的で広範な実施についての進捗を歓迎し，遅くとも2018年までの自動的情報交換の基準の実施に未だコミットしていない，あるいは，多国間税務執行共助条約に未だ署名及び批准を行っていない，全金融センターを含む全ての関係する国・地域に，遅滞ないコミット並びに署名及び批准を求めることを再確認する。我々は，OECDがG20構成国と協働して作成した，税の透明性に関する非協力的地域を特定するための客観的基準についての提案を支持する。税の透明性に関して合意された国際的基準を，満足のいく水準で実施することに向けて十分な進捗が見られない地域のリストを，2017年7月のG20サミットまでにOECDが作成することを視野に入れ，我々は，OECDが2017年6月までに，財務大臣・中央銀行総裁会議に対し，各地域の税の透明性についての進捗と，グローバル・フォーラムが各国からの追加的審査の要請に応じて国別審査プロセスをどのように扱うかについて，報告することを要請する。リストに載った地域に対しては，防御的措置が検討される。我々は，開発途上国の税に関する能力構築を各国と国際機関が支援することを奨励し，IMF，OECD，国連及び世界銀行グループによる新たな「税に関する協働のためのプラットフォーム」の設立を認識する。我々は，アディス税イニシアティブの原則を支持する。我々は，不正な資金の流れの我々の経済への重大な悪影響を認識し，このテーマについてのG20における作業を前進させる。我々は，イノベーションによる包摂的成長を促進するためのサプライサイドの構造改革に租税政策の手段が有効であること，そして投資と貿易を促進する上で税の安定性が利益となることを強調し，OECD及びIMFに対し，成長志向の租税政策及び税の安定性の問題についての取組を継続することを要請する。これに関連し，中国は，国際税制の企画・研究のための国際租税研究センターを設立することで貢献する。

20. 特に法人及び法的取極めの実質的所有者情報に関し，金融の透明性及び全ての国・地域による透明性に関する基準の効果的な実施は，国際金融システムの清廉性を守り，これら法人及び法的取極めが，腐敗，租税回避，テロ資金供与，マネーロンダリングの目的で悪用されることを防止するために，極めて重要である。我々は，FATF及びグローバル・フォーラムに対し，法人及び法的取極めの実質的所有者情報の入手可能性及びその国際的な交換を含む，透明性に関する国際基準の履行改善のための方法についての初期提案を，10月のG20財務大臣・中央銀行総裁会議までに，提示することを求める。

14

（国際課税資料13）

非居住者に係る金融口座情報の自動的交換のための報告制度

≪G20・OECDにおける合意≫

○ 2013年、G20首脳は、海外の金融機関を利用した国際的な脱税・租税回避に対処するため、税務当局間で非居住者に係る金融口座情報の自動的交換を実施することに合意。

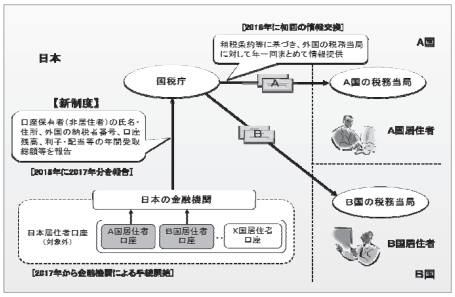
○ これを受け、OECDは、各国税務当局が自国の金融機関から報告される非居住者の口座情報（氏名・住所、外国の納税者番号、口座残高、利子・配当等の年間受取総額等）を租税条約等に基づいて税務当局間で自動的に交換するための国際基準（共通報告基準）を策定し、2014年７月に公表。G20は、共通報告基準を承認し、所要の法制手続の完了を条件として、2017年又は2018年末までに、自動的情報交換を開始することに合意。

≪上記合意を受けた日本の対応≫

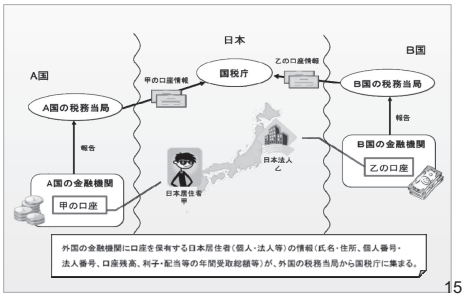
○ 平成27年度税制改正において、金融機関による非居住者の口座情報の報告制度を整備。

○ 金融機関の準備期間等を考慮し、2017年から金融機関による手続を開始する。2018年に、2017年分の口座情報の報告を受け、税務当局間で初回の情報交換を実施する。

［日本から外国への情報提供のイメージ］



［外国から日本への情報提供のイメージ］



15

（国際課税資料14）

「税の透明性に関する非協力的地域を特定するための客観的基準」について

【経緯】

- 2016年4月：G20財務大臣・中央銀行総裁会議（於：ワシントンDC）において、OECDに対してG20と協力しながら、「税の透明性に関する非協力的地域を特定するための客観的基準」を作成することが要請される。
- 2016年6月：OECD租税委員会本会合（於：京都）において同基準について議論、次回G20に報告することについて合意。
- 2016年7月、9月：G20財務大臣・中央銀行総裁会議（於：成都）、G20サミット（於：杭州）において以下の内容を承認。

■□■ 税の透明性に関する非協力的地域 ■□■

✓ 下記の3つの基準のうち、2つ以上を満たさない国・地域、あるいは

✓ 「要請に基づく情報交換」に関する「税の透明性と情報交換に関するグローバル・フォーラム」（以下「グローバル・フォーラム」）によるピア・レビューにおいて不遵守（Not-Compliant）相当（注）と見なされた国・地域

（注）不遵守相当：①法制・執行両面を踏まえた総合評価が「Not-Compliant」、②法制審査を通過できていない、あるいは③法制審査の通過に時間を要し、未だ執行審査の結果が出ていない、のいずれかに該当する国・地域

基準1 「グローバル・フォーラム」が実施する「要請に基づく情報交換」に関するピア・レビューにおける総合評価が「概ね遵守（Largely Compliant）」あるいは「遵守（Compliant）」

基準2 「共通報告基準（Common Reporting Standard）」に基づく税務当局間での金融口座情報の自動的交換を、遅くとも2018年までに実施することを約束

基準3 「税務行政執行共助条約（多国間条約）」への署名

（注）代替的基準：グローバル・フォーラムの「要請に基づく情報交換」に関するピア・レビューにおいて、幅広い情報交換ネットワークがあると判定され、且つ当該ネットワークを通じて「自動的情報交換」が可能であること

（注）今後、上記の基準の見直し及び追加がありうる。

上記の客観的基準に基づきOECD事務局が作成する「税の透明性に関する非協力的地域」のリストが、2017年7月にG20首脳に示される見込み。

（注）「グローバル・フォーラム」の評価によって進捗が見られなければG20諸国による非協力的地域に対する防御的措置が検討される。

16

（国際課税資料15）

グローバル・フォーラムについて

（2016 年8月1日）

「税の透明性と情報交換に関するグローバル・フォーラム」は、税の情報交換に関する法制・執行についてのピア・レビュー等を行うため、OECD加盟国に加え非加盟国を含む130以上の国・地域が参加するフォーラム。

- 2008年秋以降、金融システム安定化等の観点から、いわゆるタックスヘイブンへの不透明な資金の流れが国際社会において問題視され、2009年４月のG20サミットを契機に、国際基準に則り税務当局間で納税者情報（銀行機密情報も含む）の交換を行うことを各国が約する動きが加速。
- 2009年９月にOECDの「グローバル・フォーラム」を拡充し、いわゆるタックスヘイブンを含む各国の「要請に基づく情報交換」につき法制・執行の両面のピア・レビュー（相互審査）実施に合意し、2010年３月から審査を開始（結果は別紙参照）。2016年後半からは新基準による審査を実施予定。現在グローバル・フォーラムには135の国・地域が参加。
- ピア・レビューの審査項目は以下の３本柱。
  ① 情報の記録（所有者情報、銀行取引及び会計記録等が適正に記録・保存されているか等。なお、新基準では所有者情報に実質的支配者情報を含む）
  ② 税務当局が情報を取得する権限（銀行機密に妨げられないか等）
  ③ 税務当局間の情報交換（関係する国・地域と、自国の課税上の利益がなくても、情報を交換しているか等）
- 2016年後半から実施予定の新基準による審査（第２次ピア・レビュー）は、法制面審査（Phase1）と執行面審査（Phase２）を同時に行う。我が国の審査は、2017年後半に開始予定。
- グローバル・フォーラムの下部組織には、同フォーラムの運営方針を決める「ステアリング・グループ(SG)」、ピア・レビューの具体的作業を行う「ピア・レビュー・グループ(PRG)」及び金融口座情報の共通報告基準(CRS)に基づく「自動的情報交換」の実施を監視・審査する「自動的情報交換グループ(AEOIG)」があり、我が国はいずれもメンバー国として参画・貢献してきている。

（注）AEOIGは、2013年11月に国際基準（2014年２月にOECDがCRSとして公表）による「自動的情報交換」を実施する組織として設立された。

17

（国際課税資料16）

グローバル・フォーラムの現在の取組について

「税の透明性と情報交換に関するグローバル・フォーラム」は、税の情報交換に関する法制・執行についてのピア・レビュー等を行う機関であり、2009年に拡充され、2010年から相互審査を開始。

○ 近年の動き
- 2013年９月のサンクトペテルブルグG20首脳宣言は、グローバル・フォーラムに対し、①実質的支配者（Beneficial Ownership）に関してFATFの取組を活用（draw on）することを勧め、②自動的情報交換に関する新しい国際基準の実施を監視し、レビューするメカニズムの設立を求めた。
- 2014年にOECDが自動的情報交換の国際基準（CRS）（FATF基準と整合的な実質的支配者に係る情報も対象）を策定。2014年11月のブリスベンG20サミットは、2017年又は2018年末までの初回交換へのコミットを求めた。

○ 現在の主な取組の概要

① 要請に基づく情報交換に関する新たな審査基準の策定
- 2013年より審査基準に「実質的支配者」情報の記録を含むなどの改訂が検討され、2015年に改訂。
- 2016年後半から新たな審査基準に基づく各国審査が開始（我が国の審査は2017年後半から開始）。

② 自動的情報交換に関するモニタリング・審査プロセス等の策定
- OECDが策定した国際基準に対する各国のコミット状況をモニタリング。
- 2015年から国際基準に基づく自動的情報交換の実施状況を予備的・段階的に審査することとし、現在は税務当局が受領するデータの保護体制に関する審査を実施しているほか、国内法制が国際基準に沿っているかについての予備的な法制審査のプロセス等を策定中（具体的作業は自動的情報交換グループが担当）。
- 2019年以後に本格的な法制審査等を予定。

18

（国際課税資料17）

グローバル・フォーラムにおける「要請に基づく情報交換」に関する第１次ピア・レビューの結果[1]

１．第１次ピア・レビューの内容（以下の３本柱について法制面（フェーズ１）と執行面（フェーズ２）の２段階で審査）

①情報の記載（法人所有者や口座・会計等の情報が適正に記載されているか等）
②税務当局が情報を取得する権限（銀行機密に妨げられないか等）
③税務当局間の情報交換（自国の課税上の利益がなくても情報を交換しているか等）
※法制・執行の両審査が終了した段階で、個別項目のほか、総合評価として Compliant（通守）、Largely Compliant（概ね通守）、Partially Compliant（一部通守）、Not-Compliant（不通守）の４段階の評価が付されることとなる。

２．第１次ピア・レビューの結果（2016 年７月 26 日時点）

法制・執行の両審査が終了した国：101 か国

総合評価が Compliant（22か国）	アイスランド、アイルランド、インド、オーストラリア、カナダ、韓国、コロンビア、スウェーデン、スペイン、スロベニア、中国、デンマーク、**日本**、ニュージーランド、ノルウェー、フィンランド、フランス、ベルギー、マン島、南アフリカ、メキシコ、リトアニア	
総合評価が Largely Compliant（67か国）	アルゼンチン、アルバ、アルバニア、イタリア、ウルグアイ、英国、英領バージン諸島、エストニア、エルサルバドル、オランダ、オーストリア、カタール、ガボン、カメルーン、ガーナ、ガーンジー、キプロス、ギリシア、クック諸島、グレナダ、ケイマン諸島、ケニア、サウジアラビア、サンマリノ、ジブラルタル、ジャマイカ、ジャージー、ジョージア、シンガポール、スイス、スロバキア共和国、セネガル、セントクリストファー・ネーヴィス、セントビンセント及びグレナディーン諸島、セントルシア、セーシェル、タークス・カイコス諸島、チェコ共和国、チリ、ドイツ、ナイジェリア、ニウエ、パキスタン、バハマ、バミューダ、ハンガリー、バーレーン、フィリピン、ブラジル、米国、ベリーズ、ボツワナ、ポルトガル、香港、ポーランド、マカオ、マケドニア、マルタ、マレーシア、モナコ、モントセラト、モーリシャス、モーリタニア、ラトビア、リヒテンシュタイン、ルクセンブルク、ロシア	
総合評価が Partially Compliant（12か国）	アラブ首長国連邦、アンギラ、アンドラ、アンティグア・バーブーダ、イスラエル、インドネシア、キュラソー、コスタリカ、サモア、セント・マーティン、トルコ、バルバドス	

法制審査のみが終了した国：22 か国

法制審査を通過し、今後執行審査予定の国（15か国）	アゼルバイジャン、ウガンダ、ウクライナ、クロアチア、チュニジア、ドミニカ、ドミニカ共和国、パナマ、ブルキナファソ、ブルネイ、マーシャル諸島、モロッコ、リベリア、ルーマニア、レソト	
法制審査を通過できていない国（７か国）	カザフスタン、グアテマラ、トリニダード・トバゴ、ナウル、バヌアツ、ミクロネシア、レバノン	

[1] 第１次ピア・レビューは 2010 年から行われており、2016 年後半からは新基準による第２次ピア・レビューが行われる。

（国際課税資料18）

自動的情報交換の実施時期に関する国際的な状況

（2016年９月１日現在）

2017年までに初回交換		2018年までに初回交換	
アイスランド	スロベニア	アラブ首長国連邦	【（中）マカオ】
アイルランド	セーシェル	アルバニア	チリ
アルゼンチン	チェコ	【アンティグア・バーブーダ】	【ドミニカ】
イギリス	デンマーク	アンドラ	トルコ
（英）アンギラ	（丁）グリーンランド※	イスラエル	ナウル
（英）英領バージン諸島	（丁）フェロー諸島※	インドネシア	日本
（英）ガーンジー	ドイツ	ウルグアイ	ニュージーランド
（英）ケイマン諸島	【トリニダード・トバゴ】	オーストラリア	パナマ
（英）ジブラルタル	ニウエ	オーストリア	【バヌアツ】
（英）ジャージー	ノルウェー	（蘭）アルバ	【バハマ】
（英）ターコス・カイコス諸島	バルバドス	（蘭）セント・マーティン	【バーレーン】
（英）バミューダ	ハンガリー	ガーナ	ブラジル
（英）マン島	フィンランド	カタール	ブルネイ
（英）モントセラト	フランス	カナダ	ベリーズ
イタリア	ブルガリア	クウェート	マーシャル諸島
インド	ベルギー	クック諸島	マレーシア
エストニア	ポーランド	【グレナダ】	モナコ
オランダ	ポルトガル	コスタリカ	モーリシャス
（蘭）キュラソー	マルタ	サウジアラビア	【レバノン】
韓国	南アフリカ	サモア	ロシア
キプロス	メキシコ	シンガポール	
ギリシャ	ラトビア	スイス	
クロアチア	リトアニア	セントクリストファー・ネーヴィス	
コロンビア	リヒテンシュタイン	セントビンセント及びグレナディーン諸島	
サンマリノ	ルーマニア	セントルシア	
スウェーデン	ルクセンブルク	中国	
スペイン		（中）香港	
スロバキア	[54 か国・地域]		[47か国・地域]

（注1）アメリカは、2015年からFATCAによる自動的情報交換を実施するとしている。
（注2）下線はマルチCA合意に署名している84か国・地域を表す。
（注3）※印はグローバル・フォーラム加盟国・地域ではないが、CRSにコミットしている国・地域を表す。
（注4）2016年５月９日付でパナマ及びバーレーンが2018年初回交換国となり未定国が消滅した。また、パナマは我が国との間で自動的情報交換の規定を含む租税情報交換協定の締結につき署名（2016年８月25日）に至っている。
（注5）【】で囲った9か国は、自動的情報交換を行うために必要なマルチ共助条約への参加承認申請等の具体的な動きがない。
（注6）マルチ共助条約の発効手続き：参加承認申請→承認→署名→寄託→発効。なお、OECD又は欧州評議会の加盟国は参加承認手続きは不要。

（国際課税資料19）

税務行政執行共助条約の概要

- 条約締結国の税務当局間で税務行政に関する国際的な協力を行うための多国間条約（1988年に署名開放）
  - ① 情報交換：参加国の税務当局間で租税に関する情報を交換する仕組み
  - ② 徴収共助：租税債権の徴収を外国の税務当局に依頼する仕組み
  - ③ 文書送達共助：税務文書の送達を外国の税務当局に依頼する仕組み
- 2010年5月の改正議定書により、情報交換規定が国際標準（①銀行機密の否定、②自国に課税の利益がない場合でも情報を収集し提供する）に沿った形に改正された。
- 2011年2月のG20財務大臣・中央銀行総裁会議において、本条約に署名することを奨励する共同声明を採択。
- 2011年11月3日のG20カンヌサミットで、日本、アルゼンチン、インドネシア、オーストラリア、トルコ、ブラジル、南アフリカ、ロシアが新規に署名。我が国については、2013年10月1日に発効。
- 2016年8月1日現在の署名国は、日、米、英、独、仏、伊、加、中、韓等83か国。

欧州・NIS諸国地域	：スウェーデン、ノルウェー、フィンランド、オランダ、ベルギー、デンマーク、ポーランド、アイスランド、アゼルバイジャン、フランス、ウクライナ、イタリア、イギリス、ドイツ、スペイン、スロベニア、ブルガリア、ポルトガル、ジョージア、モルドバ、アイルランド、ロシア、ギリシャ、ルーマニア、チェコ、マルタ、アルバニア、リトアニア、エストニア、オーストリア、スロバキア、ラトビア、ルクセンブルク、クロアチア、スイス、アンドラ、ハンガリー、リヒテンシュタイン、サンマリノ、カザフスタン、キプロス、モナコ
中東、アフリカ地域	：トルコ、南アフリカ、ガーナ、チュニジア、モロッコ、サウジアラビア、ナイジェリア、カメルーン、ガボン、ケニア、セネガル、セーシェル、モーリシャス、ウガンダ、イスラエル
アジア、大洋州地域	：韓国、日本、インドネシア、オーストラリア、インド、ニュージーランド、シンガポール、中国、フィリピン、ニウエ、ナウル
北米、中南米地域	：アメリカ、カナダ、メキシコ、アルゼンチン、ブラジル、コスタリカ、コロンビア、グアテマラ、バルバドス、ベリーズ、チリ、エルサルバドル、ウルグアイ、ジャマイカ、ドミニカ共和国

（注1）地域別・署名日順。下線は、発効済の国（61か国）を表す。
（注2）オランダは、アルバ、キュラソー、セント・マーティンにも適用。
（注3）デンマークは、グリーンランド、フェロー諸島にも適用。
（注4）イギリスは、モントセラト、タークス・カイコス諸島、ケイマン諸島、アンギラ、英領バージン諸島、ジブラルタル、バミューダ、マン島、ジャージー、ガーンジーにも適用。

21

（国際課税資料20）

G20ハイレベル・タックスシンポジウムの概要

日時・場所

- 日時　：2016年7月23日
- 場所　：四川省成都
  ※G20財務大臣・中央銀行総裁会議のマージン

参加者

- G20及びその他の国の閣僚、国際機関（IMF ラガルド専務理事、OECD グリア事務総長 等）
- 日本からは麻生副総理が出席し、セッション2のパネリストとして登壇。

主な議論の内容

※ シンポジウムアジェンダより抜粋

- セッション1：イノベーションによる、包摂的な成長のための租税政策

  世界の成長は、今後、ますますイノベーションによるところが大きくなってくる。イノベーション促進に狙いを定めた税制構造改革は、経済と産業界の再配置を促す。より一般的な話として、租税政策は、広範かつ包摂的な成長を促進することが可能な政策である。イノベーション並びに社会の全ての人々にチャンスのある経済成長を促進するための租税政策について、その設計及び実施の方法のあり方がこのセッションのテーマである。また、成長・効率性・公平性を高めるための、具体的な税制の設計の原則についても議論を行う。

- セッション2：価値創造が変化する世界における投資・貿易の促進のための「税の安定性」の確保

  「税の安定性」は、国内投資のみならず国境を越えた貿易及び投資にも影響を与える。それどころか、税の安定性は、実際の納税額以上に、企業の意志決定に影響を与える場合もある。租税政策は、安定性を向上させる役割を持つ。また、新たな電子ビジネスモデル及び価値創造のあり方の変化により生み出された「税の不安定性」についても議論があることに注意する必要がある（ここには、税システムがどのような尺度で価値創造を認定・測定し、配分し、課税するのか、という問題もある）。このセッションでは、価値創造のあり方の変化が税の安定性に与える影響を考慮しつつ、租税政策の設計と実施がいかに税の安定性を向上しうるかに焦点を当てる。

22

（国際課税資料21）

行動13　多国籍企業の企業情報の文書化

28改正で対応済み

【課題】 多国籍企業グループによるグループ内取引を通じた所得の海外移転に対して、適正な課税（移転価格課税）を実現するためには自国企業の国外関連者との取引に関する情報を求めるのはもちろんのこと、多国籍企業グループがグローバルに行う取引の全体像を把握する必要。

【対応】 経済界のコンプライアンス・コストに配慮しつつ、税務当局のために透明性を高めることを目的として共通様式に基づいた多国籍企業情報の報告等（移転価格に係る文書化）に関するルールを整備。具体的には、多国籍企業グループに対して、①ローカルファイル、②マスターファイル、③国別報告書（CbCレポート）の三種類の文書を共通様式に従って税務当局に提供（または作成・保存）することを義務付けるよう勧告（CbCレポートについては、原則、2016年度から適用開始）。

- ○ **ローカルファイル**：関連者間取引における独立企業間価格を算定するための詳細な情報。独立企業原則の遵守状況を確認し、移転価格課税を行うために使用（現行、措規22の10①②に相当）。
- ○ **マスターファイル**：多国籍企業グループの組織・財務・事業の概要等、多国籍企業グループの活動の全体像に関する情報。多国籍企業グループ内の重大な移転価格リスクの存在の有無を評価するために使用。
- ○ **国別報告書**：多国籍企業グループの各国別の所得、納税額の配分等、多国籍企業グループの各国別の活動状況に関する情報。多国籍企業グループ内の移転価格リスクの存在の有無を評価するために使用。

※原則、親会社が親会社所在地国の税務当局に提出し、当該税務当局が子会社所在地国の税務当局に自動的情報交換で共有する。

ローカルファイル
＜親・子会社が各々作成＞

- ✓ 組織図
- ✓ 経営戦略
- ✓ 主要な競合他社
- ✓ 主要な関連者間取引と取引背景
- ✓ 移転価格算定根拠
- ✓ 財務諸表　等

マスターファイル
＜親会社が作成＞

- ✓ グループの組織図
- ✓ 事業概要
- ✓ 保有する無形資産の情報
- ✓ グループ内金融活動に関する情報
- ✓ グループ全体の財務状況と納税状況

国別報告書
＜親会社が作成＞

- ✓ 親会社・子会社所在国ごとの多国籍企業グループの下記情報
  - ➢ 総収入・所得・税額・資本金等の財務情報
  - ➢ 従業員数
  - ➢ 有形資産額
  - ➢ 主要事業　等

23

（国際課税資料22）

（参考）行動13　多国籍企業の企業情報の文書化

～「国別報告書ガイドライン」（2015年2月公表）の概要～

1．実施時期
- ➢ 2016年1月1日以後開始事業年度分の報告書から実施（実際の提出は2018年中）
- ➢ 但し、国内法制化に一定の期間を要する可能性があることを認識

2．対象企業グループ
- ➢ 連結ベースで年間総収入金額が750百万ユーロ以上の企業グループ

3．文書提供の条件
- ①　提供文書に係る守秘：租税条約等で担保される程度の高いレベルの守秘を確保
- ②　制度の整合性：国際的合意に対する国内法や執行の整合性の確保
- ③　提供文書の適切な使用：入手文書はあくまでリスク評価の参考として利用

4．報告書の提供方法の枠組み

①　「条約方式」が基本
- ➢ 対象企業グループの親会社が所在する国の当局が当該親会社に国別報告書の提出を義務付け
- ➢ 当局は当該企業グループが事業を行っており、かつ、3．に掲げる条件を満たした国の当局に対し、自動的情報交換により国別報告書を提供（「条約方式」）

②　補完的メカニズムとして「子会社方式」等を容認
- ➢ 仮に3．の条件を満たした国に適切に国別報告書が提供されない場合、当該国が自国の子会社に国別報告書を求める「子会社方式」等の補完的メカニズムを容認

※　補完的メカニズムが容認される具体的ケース
- (a) 親会社所在地国が当該親会社に国別報告書の提出を義務付けていない場合
- (b) 国別報告書の共有に関する権限ある当局間の合意が結ばれていない場合
- (c) 当局間の合意にも関わらず実際には国別報告書が提供されないことが確立した場合

③　実施パッケージの策定
④　各国の実施状況についてのモニタリング・メカニズムの策定
⑤　紛争解決手続きの必要性の認識

24

（国際課税資料23）

（参考）行動13　多国籍企業の企業情報の文書化

～「国別報告書実施パッケージ」(2015年6月公表)の概要～

１．モデル当局間合意案

各国当局が国別報告書（CbCレポート）を自動的に交換するための国際合意について、金融口座情報の自動的交換の枠組みに係るCRS（共通報告基準）の権限ある当局間合意案を参考に作成され、５月末の租税委員会（CFA）で承認されたもの。税務行政執行共助条約に基づくマルチ合意案、二国間租税条約に基づく合意案、二国間の情報交換協定に基づく合意案の三種類からなり、マルチ合意案は以下の９条からなる。

第１条　定義
第２条　多国籍企業グループに関する情報交換
第３条　情報交換の実施時期と方法
第４条　コンプライアンスと執行についての協調
第５条　守秘、情報のセーフガード及び適切な使用
第６条　協議
第７条　修正
第８条　合意条件
第９条　税務行政執行共助条約におけるCo-ordinating Body事務局の役割

２．モデル国内法制

各国当局がCbCレポートの自動的交換を行うためには、まず、自国にあるCbCレポート提出対象となる多国籍企業グループ親会社等にCbCレポートの提出を義務付ける必要があるところ、OECDが関連する国内法制モデルを作成して示したもので、法的拘束力はないが、各国の国内法制において参照し得るもの。内容は以下の通り、８条からなる。

第１条　定義
第２条　提出義務
第３条　通知
第４条　国別報告書（CbCレポート）
第５条　提出時期
第６条　国別報告書情報の使用と守秘
第７条　罰則
第８条　実施時期

25

（国際課税資料24）

（参考）行動13　多国籍企業の企業情報の文書化

～「国別報告書実施ガイダンス」(2016年6月公表)の概要～

1.　移行期間におけるCbCレポートの提供方法のオプション(parent surrogate filing)

- 行動13最終報告書は、国別報告書(CbCレポート)の適用開始年度を2016年1月1日以降に開始する最終親会計年度と勧告。但し、各国の国内法制化に一定の期間(移行期間)を要する可能性にも配慮
- 多国籍企業グループの最終親会社がCbCレポートの提供が義務づけられる最終親会計年度よりも前の最終親会計年度に係るCbCレポートの提供を行う場合(parent surrogate filing)、移行期間における子会社方式の適用に関し、他の構成会社はCbCレポートの提供を求められない
- parent surrogate filingの要件は以下の通り
  ① CbCレポートの提出期限(対象となる会計年度終了から12ヶ月)までに、行動13最終報告書の内容に沿ったCbCレポートを最終親会社の居住地国税務当局が利用可能
  ② CbCレポートの初回提出期限までに、最終親会社居住地国にCbCレポートの提供を求める法制が存在
  ③ CbCレポートの初回提出期限までに、適格CA合意を有している
  ④ 代理親会社の居住地国から子会社方式を適用しようとしている国・地域に対して体系的不履行の通知が発せられていない
  ⑤ 多国籍企業グループ内の関連する構成会社から、税務当局に対して必要な通知が行われている

2.　投資ファンドに対するCbCレポートの適用

- 行動13最終報告書にあるとおり、投資ファンドは一般的に対象外とはされていない
- 多国籍企業グループを判定する基準は、主に連結会計ルールによる

3.　パートナーシップに対するCbCレポートの適用

- 多国籍企業グループを判定する基準は、主に連結会計ルールによる
- 連結会計ルールがパートナーシップを対象とするのであれば、パートナーシップは構成会社に該当

4.　CbCレポートの適用基準(7.5億ユーロ)に対する為替レート変動の影響

- 行動13最終報告書は、CbCレポートの報告対象基準を、7.5億ユーロまたは2015年1月の為替レートで換算した自国通貨相当額として設定
- 最終親会社の居住地国で7.5億ユーロ相当額の基準を下回る場合、子会社所在地国の現地通貨換算相当額の基準を上回っても子会社方式の適用は受けない。また、ユーロ以外の自国通貨による換算額が基準とされている場合でも、為替レートの変動による修正は不要

26

（国際課税資料25）

行動１　電子経済の課税上の課題への対処

背景及び行動計画の概要

○ 電子商取引等の電子経済に対し、現行の国際課税ルールでは直接税・間接税の課税が十分に行えていないおそれがあるため、BEPSを含む課税上の課題について対応を検討。

報告書の概要

○ 電子経済の発達に伴いBEPSが助長される一方、電子経済に特有のBEPSは存在せず、行動3（外国子会社合算税制の強化）、行動7（恒久的施設認定の人為的回避の防止）、行動8-10（移転価格税制）等の他の行動計画の勧告内容を実施することで、BEPSに対しては実質的に対応可能との結論に至った。

○ 付加価値税（VAT）について、国境を越えて提供されるサービスへの課税について以下を提示。
- ✓ B2B取引：原則として、課税地は顧客が所在する国とし、徴税の仕組みはリバースチャージ方式を用いる。
- ✓ B2C取引：課税地は顧客が居住する国とし、徴税の仕組みは国外の事業者が事業者登録を行った上で徴収する。

（注）日本は平成27年度税制改正において、国境を越えた役務の提供に対する消費税課税の見直しを実施済み。

○ BEPS対抗措置や付加価値税で対応できない問題については、従来のPE概念に代わる概念の導入等の複数のオプションが検討された。ただし、各国が、条約上の義務と整合的なかたちで、当該オプションを国内法上の措置として導入することは認められたものの、現在の電子経済の状況を前提にすれば、現時点で勧告としての採択は見送られた。オプションの導入可能性について、引き続き検討が行われる。

今後の対応

○ 電子経済の今後の発展が国際課税に与える影響や、他の行動計画の勧告内容が電子経済に与える影響等についてモニタリングを実施。
○ 2016年中に今後の作業の詳細なマンデートを策定し、2020年までにモニタリングの結果を踏まえた報告書を作成。

27

（国際課税資料26）

（参考）検討されたオプションとその問題点

1. Significant Economic Presenceに基づく課税

＜概要＞
○ 従来のPE概念に基づく課税ではなく、一定の売上額を上回り、かつ源泉地国に十分なネクサス（例：ローカルのドメイン名、収集されたデータ量等）を有すると考えられる企業について、Significant Economic Presenceを有すると認定し、Significant Economic Presenceに帰属する所得に対して課税する。

＜問題点＞
○ Significant Economic Presenceの認定要件の設定が困難。
○ Significant Economic Presenceに帰属する所得の算定が困難。

2. 電子商取引に対する源泉徴収

＜概要＞
○ オンラインで購入される物品又は役務について、非居住者に対して支払われる対価に対して源泉徴収を行う。

＜問題点＞
○ 源泉徴収の対象範囲の設定が困難。
○ B2C取引において、消費者に源泉徴収義務を課すことが困難。
○ GATTの内国民待遇義務に抵触するおそれ。

3. 平衡税(equalisation levy)の導入

＜概要＞
○ 国内事業者には課税されているにもかかわらず、国外事業者には源泉地国・居住地国ともに課税されていないといった課税上の不公平を是正するために、平衡税を課す。

＜問題点＞
○ 平衡税の対象範囲の設定が困難。
○ GATTの内国民待遇義務に抵触するおそれ。
○ 源泉地国の平衡税と居住地国の法人税の二重課税が生じるおそれ。

28

（国際課税資料27）

行動11　BEPSの規模・経済的効果の分析方法の策定

■　BEPSによる法人税収の逸失規模について、データの評価、指標の抽出、分析方法の策定を実施。
■　ただし、依然、基礎となるデータや試算方法について課題も多く残されているため、機械的な分析にとどまっているなど、実態を反映した結果を示すためには更なる検討が必要。

◎ポイント1：データの評価

○　様々なデータについて、BEPS分析に用いることの適否を、データの範囲、詳細さ、利用可能性等の観点から評価
⇒　*現時点で取得可能なデータは、いずれも制約があり不十分*

◎ポイント2：指標の抽出

○　BEPSの規模や経済的効果を測定するための複数の指標を抽出
※　指標の例：FDIの集中度（FDIの対GDP比が他国に比して非常に高いことが示されれば、BEPSの存在を推認）
⇒　*基礎となるデータに大きな制約があり、いずれの指標もBEPSの規模や経済的効果を概括的に示すにとどまる*

◎ポイント3：分析方法の策定

○　推計においては不確実性が伴うため、単一の分析方法ではなく複数の分析手法を基に、今後、分析方法が更に精査される必要。

○　OECD税率差アプローチ（自国の法定法人税率と、子会社立地国の法定法人税率の平均との差分により逸失利益を算出）による推計では、全世界で1、000億～2、400億ドル（法人税収比で4～10%）の税収減。
※機械的な試算であり、実態が正確に反映されているわけではない。
※租税回避対策を実施している場合、法定法人税率が高い国が必ずしも大きな税収減を被っているわけではない。

今後の取組み

- 租税データの充実、行動5、12、13との連携
- BEPS指標の継続的な精査・開発
- （民間の研究者とも共同した）BEPSに関する更なる研究　等

29

（国際課税資料28）

行動３　外国子会社合算税制の強化

背景と行動計画

軽課税国等に設立された相対的に税負担の軽い外国子会社を使ったBEPSを有効に防止するため、適切な外国子会社合算税制の設計について検討。

報告書の概要

○外国子会社合算税制を、6つの構成要素（①対象外国子会社、②適用除外、③対象所得の定義、④所得計算ルール、⑤親会社所得への合算方法、⑥二重課税の排除方法）に分けて勧告。

○各勧告において、各国が自らの有する租税制度全般に関するポリシーや国際的義務等に沿って柔軟に制度設計することを容認。

○外国子会社への所得移転は、外国子会社設立国以外で行われた価値創造活動とそれにより生み出された所得を分離することにより行われるため、外国子会社合算税制は、外国子会社の所得のうち、実質的な経済活動を伴わないものを、親会社の利益とみなして合算する。

○特に、所得移転に利用される恐れがある所得（例えば、持株会社、金融業、invoicing company（商品等を他国の関連者から購入し、付加価値なしに他国に転売する会社）、知的財産（IP）やデジタル商品・サービス、キャプティブ保険・再保険から生じる所得）が対象に含まれる。

○外国子会社合算税制の有する移転価格税制の補完（back stop）機能も重要。Cash box化した子会社が取得するfunding returnは必ず合算対象とされるべき。

今後の対応

各国が勧告を踏まえて、他のBEPS対策と合わせた統合的な効果も勘案し、所要の措置を講ずる。日本についても、勧告の内容に基づき、外国子会社合算税制のあり方について改めて検討する。

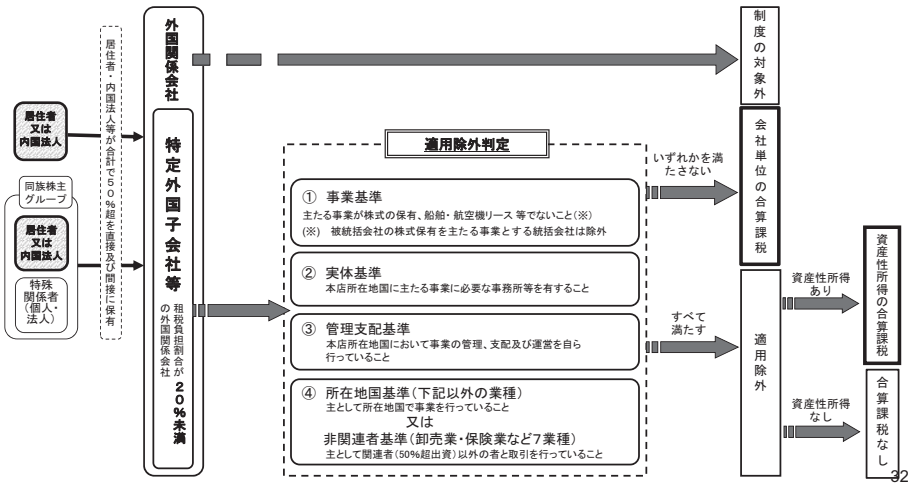
31

（国際課税資料29）

（参考1）日本の現行制度

○ 日本の「外国子会社合算税制（CFC税制：Controlled Foreign Companies Regime）」は、税負担の水準が低い（20%未満（＝**「トリガー税率」**））外国子会社等の**「全ての」**所得について日本の親会社の所得に合算して課税する制度（**「事業体アプローチ」**）

○ 但し、外国子会社等に経済活動の実体があり、**「適用除外基準」**を満たす場合、本税制は適用されない。



32

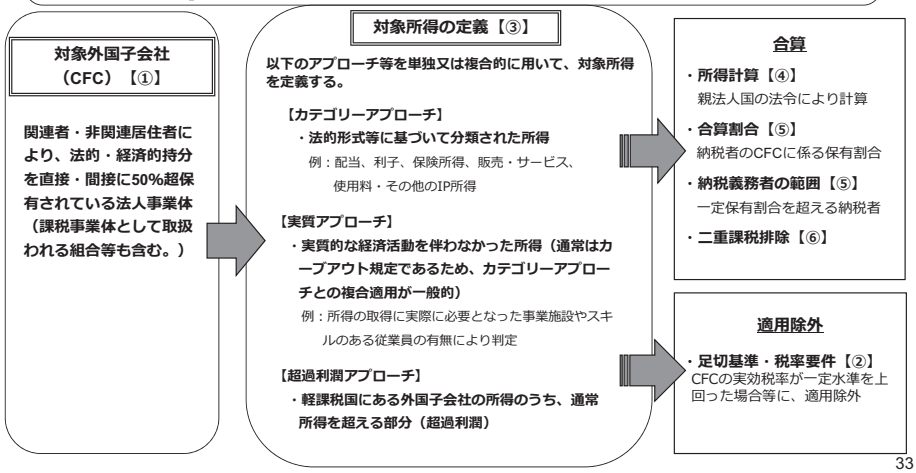
（国際課税資料30）

（参考2）BEPS勧告の内容

○ 「BEPSプロジェクト」の最終報告書では、本制度を下記（①～⑥）の様な構成要素に分解し、各構成要素につき勧告。

※ 構成要素：①対象外国子会社、②適用除外、③対象所得の定義、④所得計算ルール、⑤親会社所得への合算、⑥二重課税排除方法

○ 特に、対象所得の定義（③）においては、法的形式に基づいて分類された所得ごとに合算して課税する**「カテゴリーアプローチ」**を中心としつつ、適用除外規定としての**「実質アプローチ」**や投下資本に見合う所得を超える所得を合算する**「超過利潤アプローチ」**が勧告された。



33

（国際課税資料31）

平 成 ２８ 年 度 税 制 改 正 大 綱（抄）

平成２７年１２月１６日
自　由　民　主　党
公　　明　　党

第一　平成 28 年度税制改正の基本的考え方

以下、平成 28 年度税制改正の主要項目及び今後の税制改正に当たっての基本的考え方を述べる。

６　国境を越えた取引に係る課税の国際的調和に向けた取組み

近年、企業が調達・生産・販売・管理等の拠点をグローバルに展開し、電子商取引も急増するなど、グローバルなビジネスモデルの構造変化が進む中、この構造変化に各国の税制や国際課税ルールが追いつかず、多国籍企業の活動実態とルールの間にずれが生じている。本年、G20・ＯＥＣＤがとりまとめた「ＢＥＰＳプロジェクト」は、多国籍企業がこのようなずれを利用することで、課税所得を人為的に操作し、課税逃れを行うこと（ＢＥＰＳ）がないよう、各国政府や多国籍企業の透明性を高めるとともに、各国の税制や国際課税ルールを現代のグローバルなビジネスモデルに適合するよう再構築する取組みである。

こうした取組みを通じて、各国が協調して税制の国際的調和を図ることにより、国際的な租税回避を効果的に防止することが可能となり、公平な課税を実現し、税制に対する納税者の信頼を確保することとなる。また、わが国の企業は一般的に国際的な租税回避を行うことが少ないと言われているが、そうした行き過ぎた節税を行わない企業の競争条件を改善することにもつながる。

今後は、本プロジェクトの 15 の具体的行動計画に対応して示された各勧告を踏まえ、各国において実施のための国内法整備が数年かけて行われていくこととなる。

わが国においては、こうしたグローバルな取組みの趣旨を十分に踏まえ、国境を越えた取引に係る課税の適正化及び円滑化に既に着手しており、今後も段階的に着実に取り組んでいく。

平成 27 年度税制改正においては、国外事業者が国境を越えて行う電子商取引の消費税の課税対象化や、外国子会社の所在地国において損金に算入される配当の外国子会社配当益金不算入制度の適用対象からの除外など、「ＢＥＰＳプロジェクト」の議論の中で先行して結論を得た分野について対応を行った。

平成 28 年度税制改正においては、経済界のコンプライアンス・コストに配慮しつつ、多国籍企業グループの透明性を高める観点から、多国籍企業グループの活動状況に関する情報について、国際的に共通の様式に基づき報告することを求める等の制度を国際的に合意されたスケジュールに沿うように整備する。

34

（国際課税資料32）

平 成 ２８ 年 度 税 制 改 正 大 綱（抄）

平成２７年１２月１６日
自　由　民　主　党
公　　明　　党

第三　検討事項

12　外国子会社合算税制については、喫緊の課題となっている航空機リース事業の取扱いやトリガー税率のあり方、租税回避リスクの高い所得への対応等を含め、外国子会社の経済実体に即して課税を行うべきとするＢＥＰＳ（税源浸食と利益移転）プロジェクト最終報告書の基本的な考え方を踏まえ、軽課税国に所在する外国子会社を利用した租税回避の防止という本税制の趣旨、日本の産業競争力や経済への影響、適正な執行の確保等に留意しつつ、総合的な検討を行い、結論を得る。

35

（国際課税資料33）

① 国外所得（外国子会社）への課税方式とCFC税制の関係

（1）**「（理念型）全世界所得課税」**：外国子会社の全所得を**発生時に**親会社の所得に合算して課税した上で、外国税額を控除。

（2）**「（現実の）全世界所得課税」**：外国子会社の**所得を発生時には課税せず**（内部留保は**非課税**）、親会社に配当された際に、その配当のみを課税の上、外国での税額を控除（**「間接外国税額控除」**）。但し、CFC税制の適用により一部の内部留保**は（親会社の所得として）**課税。

（3）**「外国子会社配当益金不算入制度」**：外国子会社の所得**は発生時・配当時ともに**非課税。外国子会社限定の**「領土主義課税方式」**。但し、**配当稼得のための親会社費用に対応する所得は課税。また、**CFC税制の適用により一部の内部留保**は（親会社の所得として）**課税。

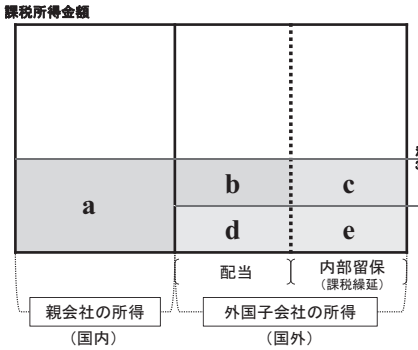
※ 日本は、2009（平成21）年度から**「外国子会社配当益金不算入制度」**を導入。（（2）⇒（3）への移行）。

・ 一般的に、「領土主義課税方式」は「税の底辺への競争」を誘発するとされる。この点、OECDの98年「税の競争」報告書以来、(i)（簡単には移転しない）一定の実体を伴う所得を誘致する競争と、(ii)「足の速い」所得を誘致する競争を区別し、(ii)に対する対策が国際的に議論されてきた。BEPSプロジェクトの問題意識もこれと軌を一にする（ただし、(ii)の競争の対象とされる範囲には若干の変遷がみられる）。

－ (i)の競争については、（2）では阻止できず（むしろ現地留保・再投資を誘発）、もし対応するならば（1）への回帰が必要（米ミニマム税等）。

－ (ii)の競争については、世界的に（2）から（3）へのシフトが進む中、（3）がこれを誘発しない配慮が必要。

・ CFC税制は一定の要件で「b + c」の一部に課税可能。可動性が高く、投資バイアスが働き易い**「受動的所得」**（後述）が対象となる。



（1）（理念型）全世界所得課税（採用国なし）

$$a + b + c + d + e - (d + e) = a + b + c$$

（注）赤字部分は、外国税額控除。

（2）全世界所得課税 （米、日（～2009）、英（選択制））

$$a + b + d - d = a + b$$

（注）赤字部分は、外国税額控除。

※CFC税制適用後 a + b + c

（3）外国子会社配当益金不算入制度 （日（09～）、英（選択制））

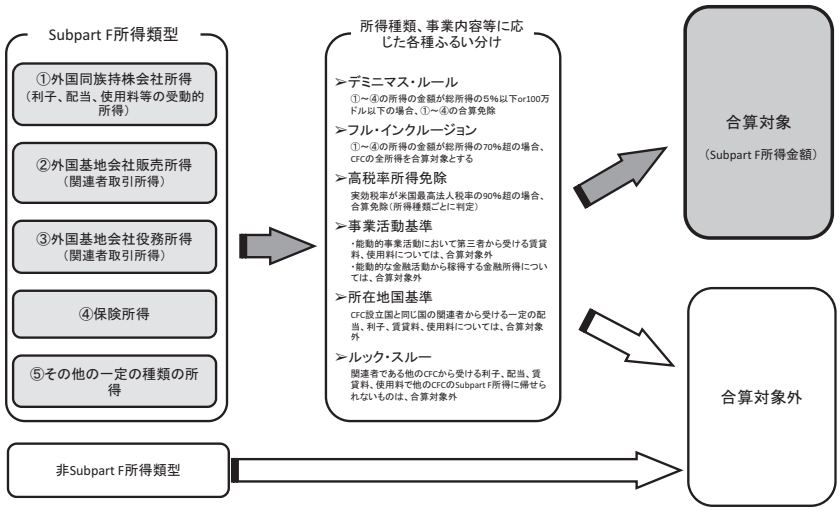
（部分的領土主義課税方式）

a

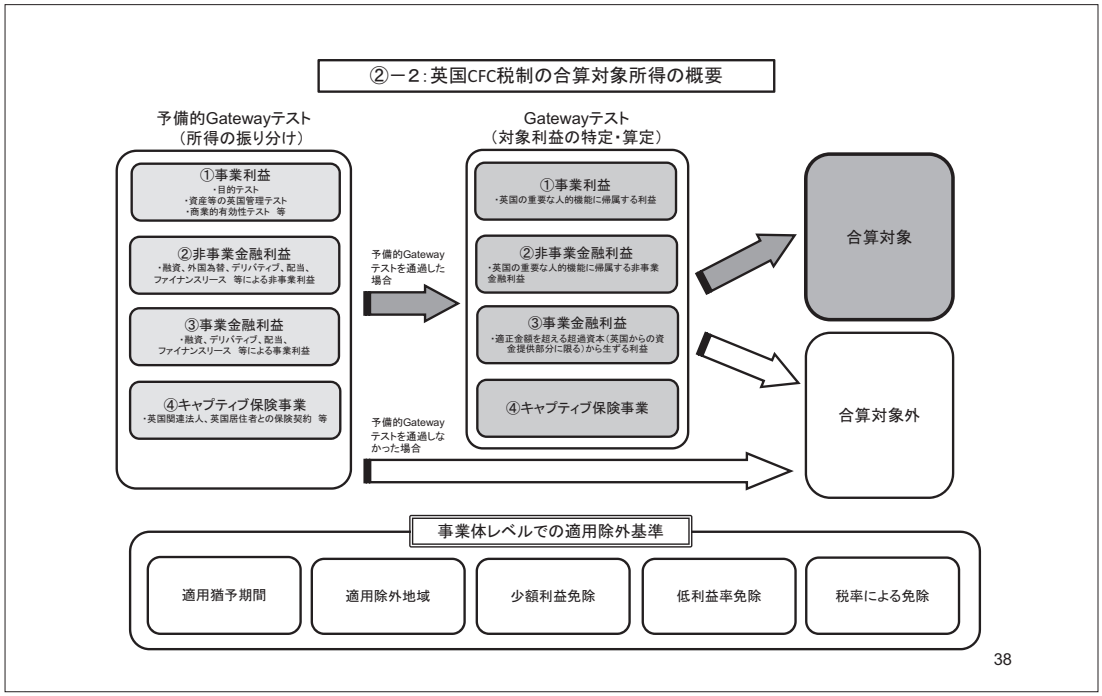
※CFC税制適用後 a + b + c

（国際課税資料34）

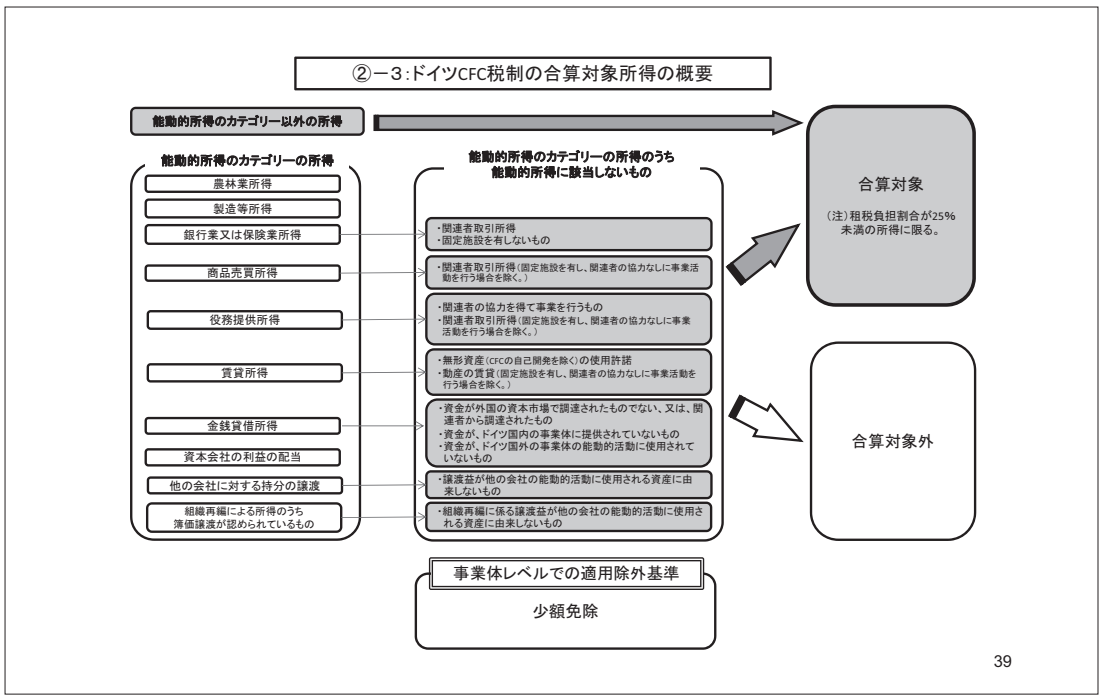
②－1：米国CFC税制の合算対象所得の概要



（国際課税資料35）



（国際課税資料36）



（国際課税資料37）

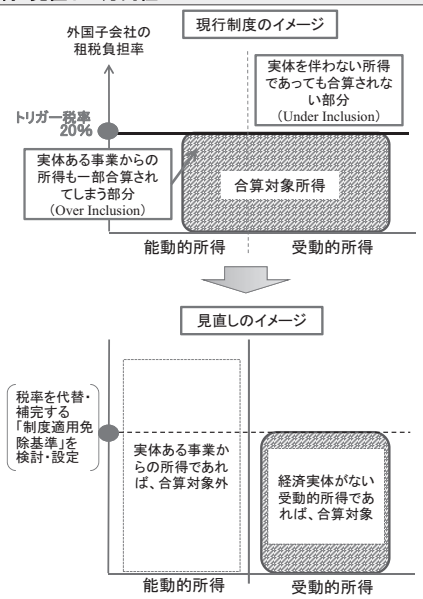
外国子会社合算税制　見直しの方向性

【問題意識】
○ 現行制度は、外国子会社の税負担水準が20%（トリガー税率）以上であれば経済実体を伴わない所得であっても合算せず、申告も求めない一方、実体ある事業から得た所得であっても合算してしまう、という問題あり（右記図参照）。
○ 外国子会社配当益金不算入制度（2009年度導入）と相まって、知財・金融資産等や事業を形式的・表面的に外国子会社へと移転し、得られた所得を配当として日本に戻すことで課税を逃れる行為を助長する側面あり。

国内資産の減少、知の国外流出、サービス収支の減少、
日本企業が晒されるリピュテーション・リスクの増大、
税の空洞化、税制への信頼低下等の可能性

【見直しの方向性】
○「価値創造の場で税を払うべき」というBEPSプロジェクトの原則を踏まえ、外国子会社の所得の種類等に応じて合算対象を決定するアプローチへと変更し、上記の問題を解消（その際、過度の事務負担が生じないよう配慮）。
・ 子会社が自らの能力と責任を持って取り組む商品の製造・販売やサービスの提供による対価の獲得等、経済実体がある事業から得た所得（能動的所得）
⇒合算対象外（子会社所在地国で課税）
・ 一定の金融所得や実質的活動のない事業から得られる所得等（＝経済実体がない受動的所得）
⇒親会社の所得に合算（日本で課税）

海外事業に取り組む日本企業のリピュテーション・リスク低減、
日本企業のグローバル・コーポレート・ガバナンス強化の促進、
海外成長市場の果実の日本経済への取込み促進、
税制に対する納税者の信頼の確保と税の空洞化への対処



40

（国際課税資料38）

行動４　利子控除制限ルール

背景及び行動計画の概要

支払利子が損金算入されることを利用して、相対的に税負担の軽い国外関連会社に過大に利子を支払うことによるBEPSに対処するため、過大に支払われた利子の損金算入の制限を検討。

報告書の概要

企業が支払う利子について、以下のルールに従い損金算入を制限することを勧告。
○固定比率ルール（基本ルール。これに、下記の各オプションを組み合わせることが可能。）
・企業毎に、純支払利子/所得（EBITDA）比率が基準固定比率を超える場合、超過部分の利子の控除を制限。
※日本の過大支払利子税制が該当。
・基準固定比率は、各国が各々の事情（経済状況等）を踏まえ、10～30%の範囲内で決定。
○グループ比率ルール （オプション）
・企業の属する多国籍グループ全体のグループ外への純支払利子の対所得（グループ全体のEBITDA)比率が基準固定比率より高い場合は、グループ全体の比率まで当該企業の利子損金算入を容認。
○特別ルール（targeted rule） （オプション）
・支払利子比率に基づく上記ルールを補完するため、過少資本税制等を導入。
○デミニマスルール （オプション）
・純支払利子額が一定の基準を下回った場合には、BEPSリスクが低いため、比率と無関係に控除容認。
○超過利子の繰越等 （オプション）
・所得の異常変動や期ずれによる利子控除制限を平準化するため、繰越控除等を容認。

今後の対応

勧告の内容に基づき、過大支払利子税制等につき制度改正の必要性について検討する。

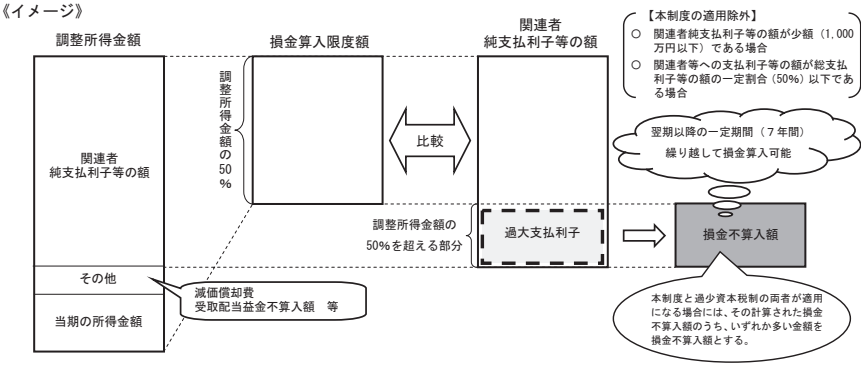
41

（国際課税資料39）

【行動4】利子控除制限： 制度の基本及び日本の現行制度（「過大支払利子税制」）

○ 所得金額に比して過大な利子を関連者間で支払うことを通じた租税回避を防止するため、関連者純支払利子等の額(注)のうち、調整所得金額の一定割合**(50%)**を超える部分の金額につき当期の損金の額に算入しない（平成24年（2012年）導入）。

《イメージ》



（注） 関連者等（直接・間接の持分割合 50%以上又は実質支配・被支配関係にある者等）への支払利子等の額（利子等の受領者側で我が国の法人税の課税所得に算入されるもの等を除く。）の合計額からこれに対応する受取利子等の額を控除した残額をいう。

42

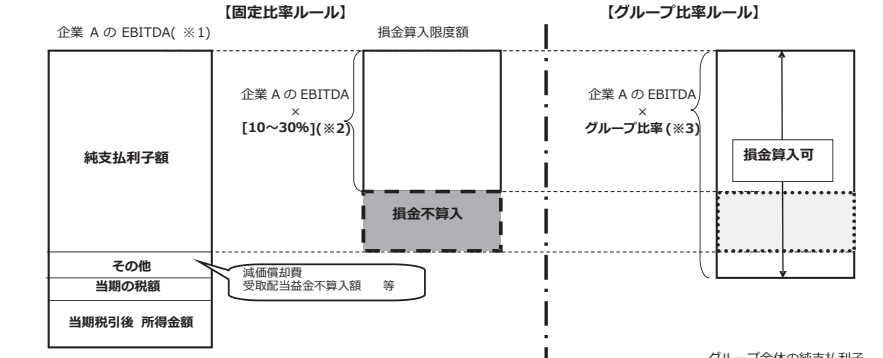
（国際課税資料40）

【行動4】利子控除制限： 「BEPSプロジェクト」の結論

○ 「BEPSプロジェクト」では、**「価値が創造されたところで税金を払うべき」**との原則を踏まえ、一定の所得を生み出すために通常必要な資金調達コストを超える規模で利払いを行っている企業については、超過分の利子の損金算入を否認するという結論になった。

○ こうした観点から、「BEPSプロジェクト」では、単体企業の利子損金算入について、一定の純支払利子／EBITDA比率（10～30%の範囲で各国が設定）を超えた部分を控除制限することを勧告。

○ 日本の「過大利子支払利子税制」の閾値は現在50%であり、厳格化が必要。また、適用対象や特別ルール等についても本勧告を踏まえた検討が必要。



※1 EBITDA＝税引後当期所得＋純支払利子＋減価償却費＋特別償却＋当期税額

※2 日本の過大利子支払税制においては 50%

※3 グループ比率＝ グループ全体の純支払利子 / グループ全体の EBITDA

43

（国際課税資料41）

行動８　無形資産取引に係る移転価格ルール

背景及び行動計画の概要

- 特許等の無形資産の譲渡は、比較可能な独立企業間取引が存在しないことが多く、適正な移転価格の算定が困難であることから、無形資産を用いたBEPSの機会に適切に対応する

報告書の概要

○ 次の3点に関するBEPSの防止について規定

① 広範かつ明確な無形資産の定義の採用

無形資産について、「有形資産または金融資産でないもので、商業活動における使用目的で所有または管理することができ、比較可能な独立当事者間の取引ではその使用または移転に際して対価が支払われるような資産」と定義

② 無形資産の移転及び使用に関する利益の価値創造に沿った配分

- 法的所有権のみでは必ずしも無形資産の使用からの収益の配分を受ける資格を有しない。無形資産の開発等（開発、改善維持、保護、使用）に関する重要な機能を果たしている関連企業は、適切な対価の受領を期待することができる
- 評価手法（特にディスカウント・キャッシュ・フロー法（DCF法））が適切に利用できる場合のガイダンスの拡充

③ 評価困難な無形資産（Hard-To-Value Intangibles）に関する移転価格ルール（いわゆる所得相応性基準）の策定

取引時点で評価が困難な一定の無形資産については、予測便益（ex-ante）と実際の利益（ex-post）とが一定以上かい離した場合に、実現値に基づいて独立企業間価格を評価することが可能

○ 費用分担取極め（Cost Contribution Arrangements）

同取極めに関するガイダンスのアップデート、同取極めを利用した無形資産の移転によるBEPSを防止

今後の対応

- BEPS報告書における改訂案にしたがって、OECD移転価格ガイドラインを改訂
- 税制改正の要否、執行面での対応等について検討

44

（国際課税資料42）

評価困難な無形資産に係る移転価格ルールの策定

背景及び行動計画の概要

- 特許等の無形資産のうち、比較可能な独立企業間取引が存在せず、将来生み出される収益について信頼できる予測がないような評価困難な無形資産（Hard-to-value intangibles）については、納税者と税務当局との間の情報の非対称性が課題
- 取引時点で評価が困難な一定の無形資産に関するBEPSについて、特別の措置を検討する

報告書の概要

○ 評価困難な無形資産については、予測便益（ex-ante）と実際の利益（ex-post）とが一定以上かい離した場合に、税務当局が実現値に基づいて独立企業間価格を評価することを可能とすること（いわゆる所得相応性基準の導入）で対応

○ 納税者と税務当局との間に当該無形資産に関する情報の非対称性が深刻であり、実際の利益が明らかにならないと税務当局が移転価格評価を実行できないような場合、税務当局は、実際の利益に基づいて、納税者の予測に基づいた価格取極めを評価し、価格調整を行うことができる

○ 適用が免除される場合

(i) 納税者から、以下の(ア)及び(イ) が提供される場合

(ア) 価格取極め・合理的に予測可能な出来事・その他のリスクの考慮を判断するために、無形資産の移転時に用いられた事前の予測、及び、その実現可能性についての詳細

(イ) 財務上の予測と実際の結果の重大なかい離（significant difference）が、a). 取引時点では関連者が予測することは不可能であった、価格決定後に生じた予見できない進展や出来事によるものであること、または、b). 原因となった出来事が起きる確率についての、取引の時点での見込みが適切であったことについて、信頼に足る証拠

(ii) 無形資産の移転が、事前確認（APA）の対象である場合

(iii) (i)(イ)における財務上の予測と実際の結果について、いかなるかい離も取引時点の価格の20%以下である場合

(iv) 当該無形資産が非関連者収益を初めて生み出してから、(iii)の要件を満たしたまま、5年間が経過した場合（それ以降の年度について適用免除）

【参考】 米・独における所得相応性基準の導入例
所得相応性基準は、米国（1986年）、ドイツ（2007年）にそれぞれ導入されている。なお、今回の報告書の内容は米国の制度がベースとなっている部分が多い

今後の対応

- 評価困難な無形資産に係る措置のガイダンスを2016年に策定

45

（国際課税資料43）

行動９　リスクと資本に係る移転価格ルール

背景及び行動計画の概要

- 次の2つの問題に対応するルールを策定
  ① グループ内企業に対するリスクの移転、過度な資本の配分によって生じるBEPSの防止
  ② 第三者間では行われない、または、滅多に行われることのないような取引によって生じるBEPSの防止

報告書の概要

○ リスクに係るガイダンスの拡充を進めつつ、ある事業体が契約上リスクを引受けている、または、資本を提供しているという理由だけで、不適切な利益がその事業体に帰属することがないようにするため、以下の事項等について、移転価格ガイドラインを改訂

- リスクの契約上の配分は、現実の意思決定を伴うような場合にのみ尊重する
- 独立企業間価格算定におけるリスク分析についてのフレームワークを策定
- リスク引受には、①リスク・コントロールと②リスクを引き受ける財務能力が必要とされ、機能を伴わない資本提供に対してはリスク・フリー・リターン（国債利率程度）までしか認められない

○ 上記事項を、キャッシュ・ボックス（単に資金だけを提供している実体のない関連会社）に適用する場合、キャッシュボックスにはプレミアム・リターン（リスクに対するリターン）は配分されず、単なる契約上のリスク配分では利益が移転しないこととなる。
※「行動8　無形資産取引に係る移転価格ルール」においても無形資産の文脈で上記改訂事項を適用

○ 関連者間の取引において商業合理性のないような例外的な場面における、税務当局による関連者間の取引そのものの否認（non-recognition）について、適用を明確化（行動10に関連）

今後の対応

- BEPS報告書における改訂案にしたがって、OECD移転価格ガイドラインを改訂
- 税制改正の要否、執行面での対応等について検討

46

（国際課税資料44）

行動10　他の租税回避の可能性の高い取引に係る移転価格ルール

背景及び行動計画の概要

- 次の取引や移転価格算定手法について、明確化やBEPSへの対応を目的にガイダンスを策定
  ① 取引単位利益分割法（PS法）の適用の明確化
  ② グループ内役務提供取引に関するBEPSへの対応
  ③ クロスボーダーのコモディティ取引に関するBEPSへの対応

報告書の概要

① 取引単位利益分割法（transactional PS法）の適用の明確化
　グローバルなバリュー・チェーンにおけるPS法の適用を明確化することを目的とし、作業が行われた。他のBEPS作業の内容の把握等を理由に、移転価格ガイドラインの改訂作業を継続
⇒ 2016年中にWP6で議論を行い、2017年上半期にPS法に関するガイダンス改訂作業を終了する見通し

② グループ内役務提供取引に関するBEPSへの対応
　管理費用（management fees）及び本社費用（head office expenses）等の支払いによって生じるBEPSの防止を目的。低付加価値グループ内役務提供（Low Value-added Intra-Group Services）について、支払国（新興国・途上国）の課税ベースの保護に配慮しつつ、選択適用が認められる簡素化アプローチ（費用に関して一定の利益マークアップ率を適用）等に係るガイダンスを策定

③ クロスボーダーのコモディティ取引に関するBEPSへの対応
　関連者間のクロスボーダーのコモディティ取引に関して、以下のガイダンスを追加

- コモディティ取引には一般的に独立価格比準法（CUP法）が適切な方法であることを明確化
- コモディティ取引の価格基準日の決定に関する新しい指針を規定

今後の対応

- BEPS報告書における改訂案にしたがって、OECD移転価格ガイドラインを改訂
- 税制改正の要否、執行面での対応等について検討

47

（国際課税資料45）

行動12　義務的開示制度

背景及び行動計画の概要

○ 租税回避を抑制するとともに出現した租税回避スキームに速やかに対処するため、プロモーター及び利用者が租税回避スキームを税務当局に報告する制度（義務的開示制度）の策定について検討。

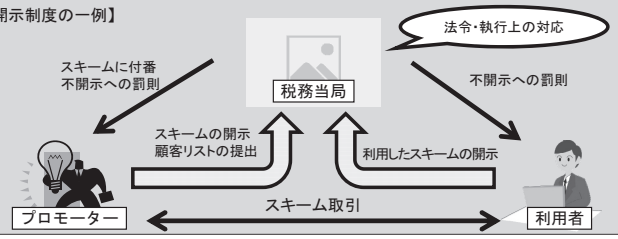
報告書の概要

○ 現在、米国、英国、カナダ、アイルランド、イスラエル、韓国、ポルトガル、南アにおいて、義務的開示制度が導入されていることから、これらの国の知見を踏まえた勧告を作成。

○ 勧告では、開示義務者、開示内容、開示手続等の主な項目について複数の選択肢を用意し、各国が自国の法体系のもとで最適な様式を選択することを認める形（モジュラー方式）を採用。

○ 義務的開示制度は、事前照会制度や自発的情報開示制度等の情報開示制度及び一般的租税回避否認規定と相互補完関係にあるところ、義務的開示制度の導入を検討する際には、それらの制度・規定との関係性についても精査する必要。

【義務的開示制度の一例】



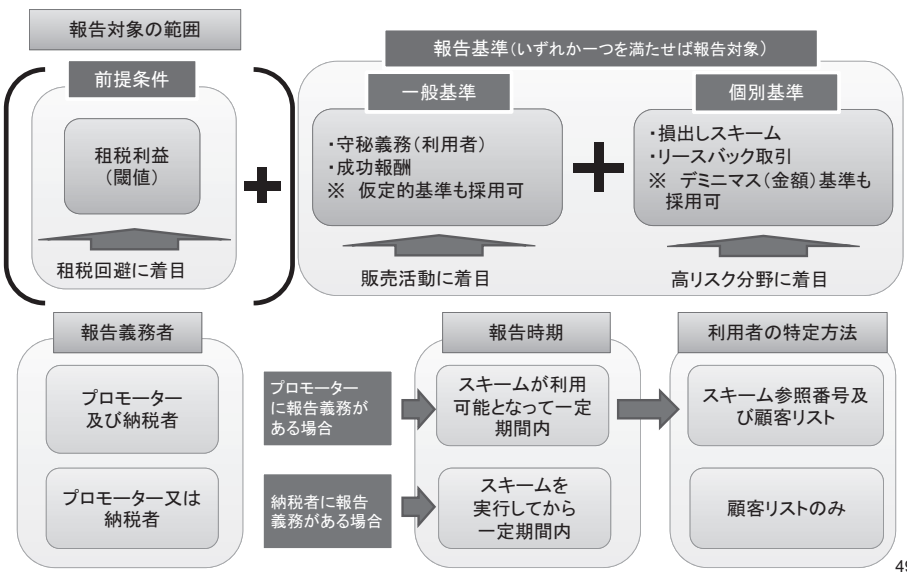
今後の対応

○ 各国が勧告を踏まえて、所要の措置を講ずる。我が国においても、勧告の内容を踏まえ、義務的開示制度の導入の必要性を検討する。

48

（国際課税資料46）

（参考）報告義務に係る項目ごとのオプション・勧告（１）



49

（国際課税資料47）

（参考）報告義務に係る項目ごとのオプション・勧告（２）

コンプライアンス

遵守の効果

○ 報告対象取引⇒必ずしも租税回避を意味しない
○ 当局から反応なし⇒取引の有効性・容認を意味しない※法律で明記

不遵守の効果（金銭的罰則）

○ スキーム報告、顧客リスト提出等違反の場合、
・ 早期報告を促す観点から、日々定額の罰則を賦課
・ 租税利益・受取報酬額に応じた罰則
を賦課

報告すべき情報

○ プロモーター・利用者の詳細、スキームの詳細、該当する報告基準・関係租税法令、予想される租税利益、顧客リスト（プロモーターの場合のみ）等

クロスボーダースキーム

国際的な租税スキームに対応するためには、上記の制度は以下の通り修正が必要
○ クロスボーダースキームに焦点を当てた報告基準を設定
○ 閾値は設けない
○ 報告対象は、同一支配グループ内にスキームの結果が生じる場合、又は自身がスキームの一因である場合
○ 報告義務者が不十分な情報しか有していない場合、その納税者は、不足している情報を有していると考えられる者を特定すべき

50

（国際課税資料48）

各国の義務的開示制度の比較

	アメリカ	イギリス	カナダ
開示対象税目	所得税（個人、法人）、遺産・相続税、その他の連邦税	所得税、法人税、譲渡収益税、土地印紙税、相続税等	所得税（個人、法人）
開示義務者	プロモーター及び納税者 ※一定以上の収入を得るプロモーターに限る	プロモーター又は納税者 ※プロモーターが国外にいる等の場合に、納税者に開示義務が課される	プロモーター及び納税者
開示対象取決め	以下の基準のいずれかに該当する取決め ・税務当局が指定した取決め ・守秘義務を伴う取決め ・契約上の保護を伴う取決め ・損失を生み出す取決め ・税務当局が関心を有する取決め	以下の3つの一般基準又は4つの特別基準に該当する取決め ○一般基準 ・守秘義務を伴う取決め ・成功報酬を伴う取決め ・標準化された取決め ○特別基準 ・損失を生み出す取決め ・リースに関連する取決め ・給与所得に関する取決め ・居住用不動産税に関する取決め	以下の3つの基準のうち、2つ以上に該当する租税回避取決め ・成功報酬を伴う取決め ・守秘義務を伴う取決め ・契約上の保護を伴う取決め ※租税回避取決めとは、税務上の利益を発生する取決めであり、税務上の利益以外に合理的な組成理由のない取決めをいう
開示手続	・プロモーターは、開示義務者になった暦年四半期末の翌月末までに税務当局にプロモーター登録書を提出する ・プロモーターは、税務当局が付番する9桁の取決め番号を納税者に通知する ・納税者は、税務申告書に利用した取決めの取決め番号を記載する ・プロモーターは、顧客リストを作成し、税務当局から要請があった日から20営業日以内に提出する	・プロモーターは、取決めが納税者に利用可能となった日から5日以内に、税務当局に開示する ・プロモーターは、税務当局が付番する9桁の取決め番号を納税者に通知する ・プロモーターは、四半期に一度、取決めを利用した納税者リストを税務当局に開示する ・納税者は、利用した取決めの取決め番号を開示する	・開示対象取決めが利用可能となった日の翌年6月末までに税務当局に開示する ※開示義務者が2人以上いる場合、1人が完全かつ正確に開示を行った場合、他の者は開示義務を免れる ※取決め番号は付番されない
開示の効果	・開示によって取決めが適法であると認められるわけではない。	・開示によって取決めが適法であると認められるわけではない。	・開示によって取決めが適法であると認められるわけではない。
罰則	・不開示に対し、各種の罰金あり （・不開示は、取決めの効力に影響しない）	・不開示に対し、各種の罰金あり （・不開示は、取決めの効力に影響しない）	・不開示に対し、各種の罰金／更正期間延長あり ・不開示の間、取決めの効力は否認

51

（国際課税資料49）

行動15　多数国間協定の策定

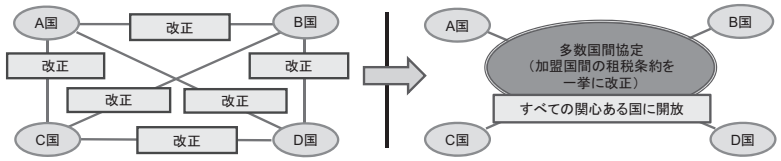
背景及び行動計画の概要

○　BEPS行動計画を通じて策定される各種措置の実施のためには、各国の二国間租税条約の改正が必要なものがあるが、世界でおよそ3,000本ある二国間租税条約の改正には膨大な時間を要する。

○　そこで、二国間租税条約においてBEPS対抗措置を効率的に実現するための多数国間協定を策定する。

○　多数国間協定の規定に従って、加盟国間の二国間租税条約の規定が部分的に改正又は追加される。

○　多数国間協定は、2016年末までに策定され、署名のためにすべての関心ある国に開放される。



行動計画の経緯及び今後の予定

○　2014年9月：BEPS報告書において、多数国間協定交渉のためのマンデートの策定を勧告。

○　2015年1月：多数国間協定交渉のマンデート承認。

○　2015年5月：すべての参加表明国が参加する多数国間協定交渉の第１回会合を開催。

○　2015年9月：日本を含む15か国で構成されるビューロー会合（運営会合）を開催。

○　2015年11月以後：2016年末までの多数国間協定の策定に向けて、数次にわたり会合を開催。

※　2016年9月現在、日本を含む96ヶ国が多数国間協定交渉への参加を表明。

52