大阪大会

副会長挨拶
第69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
森　詳介
（関西電力株式会社相談役）

本日は，第69回租税研究大会にご参加いただき，誠にありがとうございます。

財務省の新川大臣官房審議官，総務省の稲岡大臣官房審議官には，公務ご多忙の中，パネリストとしてご出席を頂き，誠にありがとうございます。感謝申し上げます。また，会員をはじめ，皆様には，日ごろより，当協会の活動にご支援・ご協力を賜っておりますことに，この場を借りまして，厚くお礼申し上げます。

わが国の経済は，雇用所得環境の改善が見られており，緩やかながらも景気の回復が続いております。人口減少やグローバル化が進む中，今後も持続的な成長を実現していくためには，思い切った成長戦略の推進とともに，経済の基盤となる財政の健全化が，大変，重要であります。財政の健全化は，わが国の経済・財政運営に対する市場の信認と，国際的な評価を維持する上での大前提であります。また，「安心，安定した国民生活」に必要な社会保障制度等を維持するためにも不可欠であります。しかしながら，政府の試算によれば，わが国の長期債務残高は増加を続けており，本年度末には1,093兆円になると見込まれております。これはGDPのほぼ２倍にあたり，歴史的，国際的に，最も高い水準となっております。

消費税率の引き上げが２度にわたって延期され，2019年10月からとなりましたが，かなりの経済成長や歳出抑制がない限り，政府の財政健全化目標の実現は難しい状況に置かれています。

将来をしっかり見据え，財政健全化目標の達成に向けた具体的な方策の立案と，早急な実行を進める必要があると考えております。

現在，政府では，歳入の根幹であります税制につきまして，税体系全般のオーバーホールを進めており，当協会は，先ごろ，税制改正への意見を表明いたしました。

その中で，所得税につきましては，所得格差が拡大しているといわれる現状において，「所得再配分は今後どうあるべきか」，また「その中で所得税はどのような役割を果たすべきか」十分検討するよう求めています。社会保障の受益や負担と併せ，世代間や所得階層間の公平性に留意しながら，考えていく必要があると思います。

法人税につきましては，「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」という視点が非常に重要です。そのため，

税率等，国際的な調和の取れた税制とすることや，日本の経済発展に不可欠なイノベーション創出を促す税制措置の拡充などを求めているところです。

加えて，二重課税や課税逃れ等の問題が生じている国際課税に関して，国際的に協調した取り組みが進められておりますので，それらを踏まえて，企業活動を阻害することのない，予測可能で，法的に安定した制度とすることを求めています。

最後に，消費税につきましては，超高齢化社会の財政を支える基幹税として，さらに引き上げていく必要があると考えております。但し，引き上げが消費を減退させる懸念もあることから，引き上げの必要性について，国民に丁寧に説明しながら進めるべきと考えています。

以上述べましたように，私ども，日本租税研究協会は，民間の研究団体として中立の立場から，税財政問題を研究し，あるべき税制改革について提言を行っております。また，租税教育や税に関する情報提供といった，普及啓発にも務めているところです。こうした活動を通じて，経済成長と財政健全化，社会保障制度改革の一体的な推進に向けた税制改革を実現してまいりたいと思います。

本日の大阪大会では，まず午前の部において，大阪大学の谷口先生から，「夫婦・家族課税のあり方」と題してご報告いただきました。このあと，ご案内のとおり，「税制改革を巡る現状と課題」と題しまして，税財政に精通された方々による討論会を予定しておりますので，引き続きよろしくお願いします。

最後になりましたが，ご参加の皆様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，ご協力いただきますよう，お願い申し上げまして，私からの挨拶とさせていただきます。どうぞよろしくお願いいたします。

夫婦・家族課税の在り方
～ドイツにおける近時の租税憲法上の論議を中心に～

大阪大学大学院高等司法研究科教授
谷口　勢津夫

Ⅰ．はじめに

おはようございます。ご紹介いただきました，大阪大学の谷口でございます。本日は,「夫婦・家族課税の在り方」について,「ドイツにおける近時の租税憲法上の議論を中心に」お話しさせていただきます。

わが国では，以前から夫婦・家族課税について，特に配偶者控除を中心に議論がされてきましたけれども，本日の案内文にも書きましたように，平成29年度税制改正において，配偶者控除及び配偶者特別控除に関する改正が行われました。ただ，この改正は，レジュメ１頁の下に掲げております，税制調査会の平成28年11月14日の中間報告で示されたような形で，配偶者控除等の問題を根本的に解決したものとはいえないように思われます。配偶者控除等の問題は，視野を広げてみますと，夫婦・家族課税の在り方に関わる問題でありますし，法律学のみならず，経済学，社会学など，他の学問分野にも関わる問題であります。その検討を，法的検討に限ったとしても，その検討には税法の観点だけではなく，憲法や民法，家族法などの，他の法分野の観点をも考慮に入れる必要があると考えられます。本日の報告では，特に憲法の視点から，夫婦・家族課税の在り方について検討することにいたします。

わが国では，現行憲法下の家族モデルとして，個人主義的家族モデル，国家主義的家族モデル及び共同体的家族モデルというような家族モデルが提示されることがありますが，このような家族モデルが，夫婦・家族課税の在り方に関連付けて論じられることは，ほとんどありませんでした。本日の報告では，ドイツにおける近時の租税憲法上の論議を紹介しながら，夫婦・家族課税の在り方を，憲法の観点から検討することにいたします。

ここで「租税憲法」という言葉は，わが国ではあまり耳慣れない言葉かと思いますけれども，私自身は，レジュメ１頁の下の方に書いておりますように，租税憲法という言葉を課税権の統制に関する憲法規範及び憲法原則の総称というような意味で用いております。税法の諸問題を憲法の観点から論ずる，そういったところがドイツ税法学の特徴の１つでありまして，私自身もそういうことを少し勉強してまいりましたので，本日はそのような観点から，夫婦・家族課税の在り方をドイツの議論を中心にみてみたいと思います。

ドイツでも，従来から，夫婦・家族課税の在り方が税制を巡る重要な論点の１つとして，長く議論されてきました。最近では，更に一層強い関心事となってきているように思われます。これは政治的な課題も含めて，各方面で議論されているところです。そういう中で，昨年(2016年)，『租税と経済（Steuer und Wirtschaft)』という雑誌で，夫婦・家族課税に関する特集が組まれました。この『Steuer und Wirtschaft』という雑誌は，1921年に創刊されまして，もう100年近く続いている，ドイツの税法の分野における権威ある雑誌であります。その2016年の第４号，年４回ですから，最後の号なのですけれども，そこで夫婦・家族課税の特集が組まれたのです。５本の論文が，レジュメ２頁に書いてあるように，掲載されております。序文をケルン大学のハイ教授が書いておられますが，ハイ教授については，後でまた，平等権的租税憲法論の中でお話しすることになると思います。５つの論文を内容的にみますと，１つ目の論文は経営経済学，とりわけ経済学の観点から，夫婦・家族課税を論じるものであります。２番目が経済社会政策の観点から，夫婦・家族課税を論じるものです。３番目はイギリスの学者が書いたもので，比較法あるいは理論的な側面の強いものであります。４つ目と５つ目が，本日取り上げる，租税憲法の観点からの，夫婦・家族課税の在り方に関する議論であります。

この５つの論文を，３番目は別としまして，内容的にみますと，１番目，２番目，５番目，これらは，ドイツで夫婦課税の特徴であるところの，夫婦二分二乗課税を廃止し個人単位課税に移行することを説いているものであります。４番目は，クーベ教授が夫婦二分二乗課税に対する擁護，賛同の立場で書いておられます。数の上からみると，４本のうち３本までが，夫婦二分二乗課税を廃止するという方向での議論をしているということからすると，ドイツでは廃止論というのが，実際，強いのは強いのですけれども，何となくこれが主流であるかのように思われるかもしれませんが，ここに出ていない重要な立場があります。それは連邦憲法裁判所が，夫婦二分二乗課税については，これを積極的に評価する立場に立っているということであります。そういう意味で，ハイ教授も含めて，連邦憲法裁判所の判例の立場を支持するという立場が，やはり法律の分野では特に根強いといってよいと思います。

Ⅱ．人的控除，特に配偶者控除の在り方に関するこれまでの私見

１．人的控除の憲法的位置付け・構成

さて，私自身も，夫婦課税あるいは家族課税に関して，今まで少し勉強したことがありまして，レジュメ２頁のⅡの「人的控除，特に配偶者控除の在り方に関するこれまでの私見」というところの最初に，※印で，私が2009年に日本税務研究センターの機関誌であります，税研の146号に書いた論文を載せております。この論文は金子宏名誉教授の「個人所得課税の基本概念」という共同研究会の中で，私が人的控除を担当させていただいたときに書いた論文であります。そこで，一応，私自身の当時の私見，今もあまり変わってはいないのですけれども，基本的な考え方を示しました。そこで，ドイツの議論に入る前に，私の考え方を少しだけ，お話

ししておこうと思います。

人的控除の在り方については，これは「現代所得税の構造的構成要素」であるというふうに金子教授がおっしゃっておられるわけでありますが，そういうふうに考えた場合は，立法政策論にとどまらず，やはり憲法論をも視野に入れた検討が必要であるというようなことを，その当時，考えました。人的控除というのは，日本の税法の中では珍しく，憲法論がかなり前面に出る分野でありまして，そういう意味で，憲法論の観点から，この人的控除について議論してみようというのが，この論文の１つの狙いであります。

人的控除については，いろいろな憲法的な観点から，その位置づけなり構成が試みられておりますが，代表的なものとしては，憲法25条の生存権の税法における現われであるというような金子教授の位置づけあるいは構成がなされているわけです。他にも幾つかありますが，私自身は，次のページの③のところにも書いてありますが，生存権の観点も，もちろん重要ではありますけれども，自由権の観点をより重視して，人的控除を検討してみたいというのが，私自身の基本的スタンスであります。

先ほど家族モデルについては述べましたけれども，憲法13条と24条の関係をどのように考えるかという問題をめぐって，現行憲法下の家族について幾つかのモデルが提示されているところであります。憲法24条というのは，レジュメ３頁に引用しておりますけれども，13条の具体化の側面と，夫婦，家族に含まれる「公序」の尊重の要素の側面の，両方の側面を持っているといわれておりますが，その両者が，特に「公序」の要素が13条の個人の尊重と，どのように関わるか，対抗関係にある場合もあるのではないかというところから，家族モデルが幾つか提示されているものと思われます。案内文にも書きましたように，個人主義的な家族モデル，国家主義的な家族モデル，あるいはその中間にあるような共同体的家族モデルというようなものがありますが，先ほども申し上げましたように，これらが夫婦・家族課税の在り方と，どのように関係するかというのは，必ずしもはっきりはしません。憲法の分野ではそういう議論がされているところでありますけれども，それを税法の分野で，どのように評価し，取り入れていくのかというところについては，まだまだ，研究が進んでいないのではないかと思っております。そのような状況の下で，私自身としては，夫婦・家族課税において個人単位主義を貫徹するという立場をその論文でも書きましたし，本日の報告の最後に今日の議論のまとめとしてドイツの議論を踏まえた上で述べるところでも，個人単位主義を更に貫徹するという観点を示したいと思っております。

２．人的控除の在り方

人的控除の在り方については，結論だけ申し上げますと，夫婦課税に関しては，配偶者控除を廃止するということです。そして，基礎控除を引き上げるということです。基礎控除に一本化して，基礎控除を増額すること，それを私は基礎控除中心主義と呼んでおりますけれども，そのようなことを考えております。それから家族課税については，扶養控除を維持するということを，その論文では結論として述べております。そういったことを，今日のドイツの議論も踏まえて，最後にまとめとして，皆さんにお示ししたいと考えているところであります。

Ⅲ．ドイツ租税憲法論

レジュメの５ページに移りまして，まず，ドイツにおける夫婦・家族課税を租税憲法の観点から論ずる前提といたしまして，ドイツにおける租税憲法論の状況を大づかみにお話ししておきたいと思います。先ほども，私の論文に関して申し上げましたけれども，この※印で書いてある幾つかの文献は，レジュメを作成するに当たって，その箇所で参考にした文献を，私のも

のもありますし，ドイツの文献もそうですけれども，その※印の後に掲げておりますので，そのようにご覧いただきたいと思います。

私はかつて，日本税法学会の機関誌「税法学」の創立50周年記念号に，「税法における自由と平等」と題しまして，ドイツ税法学における実質的法治国家論の展開を概観といいますか，紹介したことがあります。ここで法治国家とは，法律に基づいて運営される国家のことをいうのですが，それに「実質的」という形容詞が付けられていることの意味は，その国家運営の基本となる法律の内容，中身が憲法に適合していることを要求する，特に人権保障を尊重する，人権保障に反しないような法律でなければならないということにあります。そのような考え方をとる法治国家を，実質的法治国家と呼んでおります。それに対して，形式的法治国家ですが，法律という形式に従って国家の運営が行われるという，運営の根拠となる法の形式面を重視する場合に，そのような法治国家を形式的法治国家論と呼んでおります。私自身は，レジュメ５頁に書いてあります，先ほど，司会の方からご紹介いただいた，『税法基本講義』という教科書なのですけれども，その第１編で「税法の基礎理論」を述べております。その３章では，実質的法治国家論を税法の場面でいうということで，租税法律主義を実質的租税法律主義と呼んで，実質的法治国家論を税法の場面で展開しております。それに対して，４章と５章では，形式的法治国家論を税法の場面で展開しており，それを形式的租税法律主義という考え方として提示しているところであります。以上のような意味で，私自身は，税法における自由と平等というような議論を通じて，租税法律主義に対する私自身の見方というものを練り上げてきたと考えるところであります。

１．平等権的租税憲法論

その論文で検討した結果として，ドイツの租税憲法論というのは，大きく分けて２つの流れから成るのではないかと思っております。１つ目が，平等権的租税憲法論と私が呼ぶものであります。クラウス・ティプケというケルン大学の教授が，このような考え方の主唱者といっていいと思います。ティプケ教授はドイツ税法の碩学泰斗ですが，この教授が，租税正義を強調して実質的法治国家論を展開しており，『租税正義』というタイトルの本まで書いているわけであります。その本を私も大学院生のころに紹介しました。私自身，ティプケ教授とは，大学院に入って，私の恩師であるところの，清永敬次先生の大学院の授業で，ずっとティプケ教授の教科書を読んで以来，もう30数年間，お付き合いさせていただいているわけですが，非常に深淵な税法理論を，しかも非常に骨太の税法理論を展開される方でありまして，ドイツの税法を知る上では必読の論文なり，単行本を多数書いておられます。

ティプケ教授は，租税正義の観点から実質的法治国家論を展開するわけでありますが，租税正義の原語は「Steuergerechtigkeit」であり，実は文脈によっては「租税公平」と訳した方がいい場合もあります。この両者は必ずしもイコールではないわけですが，ティプケ教授においては，租税公平という観点がより前面に出てくるように，私自身は受け止めております。そのような観点から，ティプケ教授の税法の体系の基礎あるいは根本にある原則が導き出されるわけであります。それはティプケ教授が担税力原則と呼ぶものであります。日本流にいえば，応能負担原則といわれることもあるものでありますが，担税力原則というふうに，私自身は訳しております。これが税法秩序の根本にある原則であるとされています。

ただ，ティプケ教授の実質的法治国家論というのは，憲法の規定から導き出された，実証主義的に導き出されたというふうには，必ずしもいえません。むしろティプケ教授の価値判断がより前面に出ているという評価がされているところであります。そのようなティプケ教授の考

え方を憲法に根付かせるというような方向で展開されているのが，平等権的租税憲法論と私が呼ぶものであります。すなわち，基本法３条１項の平等原則，しかも社会国家原則，20条１項に定められている社会骨加減速，それと結び付けられた平等原則を重視するような租税憲法論が，ティプケ教授の考え方をベースにして確立されたとみてよいと思います。

このような考え方は，連邦憲法裁判所の判例においても受け入れられているように思われます。平等原則から担税力原則を導き出すという考え方，これは確立した憲法判例となっているとみてよいと思います。しかも税法秩序あるいは税法体系の根本には，担税力原則があるわけでありますが，それを具体化する過程，すなわち，より個別の税法規定を定めるに当たっては，根本原則たる担税力原則を首尾一貫して具体化していかなければいけないと考えられています。このような首尾一貫性の要請という考え方も，併せて，この平等原則から導き出されています。首尾一貫性の要請というのは，要するに，担税力原則の具体化に当たって，立法者の恣意を排除するということを強く求めるものでありまして，これが連邦憲法裁判所の現在の確立された憲法判例であるといっていいと思います。この点については，また後でみたいと思います。

２．自由権的租税憲法論

もう１つの大きな流れとしては，私が自由権的租税憲法論と呼ぶものであります。自由権的租税憲法論の主唱者はハイデルベルク大学のパウル・キルヒホフ教授であります。キルヒホフ教授は，既にティプケ教授と同じく名誉教授でありますけれども，世代的にはティプケ教授よりも１つ若い，大体，今，70代ぐらいの教授であります。そして，かつて連邦憲法裁判所の裁判官も務められたという税法，あるいは税法だけではなく公法学の分野における，非常に有名な，有力な学者の一人であります。

キルヒホフ教授は，どのような観点から実質的法治国家論を説かれたかというと，所有権保障，日本流にいえば財産権保障でありますが，ドイツでは基本法14条で所有権保障という形で，日本の憲法29条に相当するような規定が置かれております。その所有権保障の観点から実質的法治国家論を説くというのが，キルヒホフ教授の特徴であります。キルヒホフ教授の考え方につきましては，金子宏先生の古稀祝賀論文集『公法学の法と政策（上）』で，私が「市場所得説と所得概念の憲法的構成」というタイトルで紹介させていただいたのですが，キルヒホフ教授によれば，所有権保障を通じて，私有財産制度と租税制度と憲法上結合させると，両制度の内容及び発展は，憲法上，所有権保障によって指導されることになるとされます。これはどのようなことかというと，そもそも，所有権保障というものを持ち出す意味は何なのかということを考える必要があります。それを考えるに当たっては，キルヒホフ教授の先生であるところのクラス・フォーゲル教授という方がおられますが，フォーゲル教授の考え方に遡って考える必要があるように思われます。

フォーゲル教授はミュンヘン大学の教授でありましたが，もうお亡くなりました。フォーゲル教授が，今から30年ほど前に，「忘れ去られた前提問題」という副題で書かれた論文，租税の正当化あるいは正当根拠ということを問題にする論文を書かれました。租税の正当化あるいは租税の正当根拠の問題というのが，実は，忘れ去られた前提問題であると書かれたわけです。憲法を，租税あるいは税法の領域で論ずるという場合は，課税権あるいは課税を限界づけるということが前面に出て，それが中心となって議論されているわけですが，限界を論ずる場合は，根拠を前提として論じないと，限界を論じる場合の，いってみれば道筋といいますか，方向性というものが出てこないという考え方だろうと，私は理解しております。まず，租税の正当根拠を論じて，そしてその上で課税の限界を論じる，というようにしていくべきであるということを，

フォーゲル教授は論じられたわけであります。私自身も，フォーゲル教授のところに留学いたしまして，大変お世話になったのですが，学問的にもいろいろと感化を受けているところであります。フォーゲル教授が，このように憲法上の租税根拠論というものを，やはり論じる意味があるのだということを，強く言われておりまして，それに従って，キルヒホフ教授が租税根拠論として所有権保障を持ち出されたということだろうと思います。

私自身も，このような考え方の影響を受けて，７ページの下の方に参考として書いてありますような，憲法上の租税根拠論を提示しております。わが国で，憲法上の租税根拠論として有名なのは，大嶋訴訟の大法廷判決で述べられている租税の根拠論，あるいは租税観といってもいいかもしれませんが，「租税は，およそ民主主義国家にあっては，国家の維持及び活動に必要な経費は，主権者たる国民が共同の費用として代表者を通じて定めるところにより自ら負担すべきものである」という考え方であり，そこでは，だから税は納めなければいけないということが説かれているわけであります。このような民主主義的なプロセスに租税の正当根拠を求める考え方，これを金子宏教授の表現を借りれば，民主主義的租税観ということですが，これが現在の最高裁の考え方であると思います。ただ，この考え方は，民主主義的なプロセスに租税の根拠を求めるということでありますが，その実体的な根拠は何なのかという点についての説明がやはり不足しているのではないかと，以前から考えておりまして，その実体的な根拠づけ，正当化を，フォーゲル教授やキルヒホフ教授の考え方を受けて，私自身は財産権の保障に求めて，租税というものは自由，特に経済的自由の対価であるという見方を示しております。それを私自身は自由主義的租税観と呼んで，教科書でも書いております。そういう見方を私自身が導き出したのは，フォーゲル教授やキルヒホフ教授の自由権，特に所有権保障を重視する考え方を学んだからだと考えております。

なお，次の８ページに，今日の報告とはあまり関係なさそうな図を書いております。そのような考え方を更に発展させまして，租税国家というものの法的な構造を表した図を書いておきました。租税国家における憲法及び税法の構造を前提として，夫婦課税・家族課税も論じなければいけないと考えて，私の頭の中では，そのような整理の下に，今日のお話もさせていただいているわけであります。この図について，いちいち説明していると時間もありませんので，そういう頭で私が今日のお話をしているということだけをご了解いただければと思います。

元に戻りまして，レジュメ６ページのところですけれども，キルヒホフ教授は，では平等原則との関係はどうなるかということについて，「平等原則は所有権保障と化合して，担税力に応じた課税という基本原則となる」と述べておられますが，これは要するに，平等原則と所有権保障が，税法の規定を定める場合の両輪であるかのような考え方であると言ってよいと思われます。平等権と自由権と両方を担税力原則の根拠に用いるというのが，キルヒホフ教授の考え方の特徴でありまして，最近でも，キルヒホフ教授は，所有権保障による平等原則の負担軽減というようなことを言っておられます。これはどのような意味かというと，税法というと平等原則，租税平等主義とか租税公平主義というのが，非常に重視されるわけでありますが，過重負担とまではいいませんけれども，平等原則に少し，重きを置き過ぎではないかということで，それを所有権保障，自由権によって負担軽減するというような意味であろうと思われますが，税法において自由権をより重視するということをそのような意味でも説いておられます。

では，所有権保障から，どのようなことが導き出されるかというと，課税の根拠が先ほど述べたところでありますが，と同時に，キルヒホフ教授は，課税の限界も導き出しておられます。限界には２つありまして，下限と上限と両方あ

るわけでありますが，まず課税の下限というもの，これは生存最低限，日本流にいえば，最低生活費を非課税とするというところが下限であるということです。他方，上限というのは，これはキルヒホフ教授の独特な考え方であり，連邦憲法裁判所も傍論ではあるかもしれませんが，1996年の決定の中で説示した五公五民原則です。要するに，国家は，収益の半分までしか課税してはいけないということです。それを超えて課税すれば，所有権侵害になると説示したのです。

まず，下限の面についてですが，レジュメ６頁の中程で補足しておりますけれども，生存権が重視されます。生存権とは書いてありますが，憲法25条の生存権とは違いまして，社会権という意味ではなく，人間の生きる権利というような意味で捉ええていただきたいのです。そのような意味での生存権という根源的な権利は，国家の課税権に優先するのだということです。ですから，人間の生きる権利を侵害するような課税というのは，国家といえども許されないということであります。

次に，上限の方でありますが，これはなぜ五公五民になるのかというと，レジュメ14ページの基本法14条２項の後段の方をみていただきたいのです。前段は，「所有権には義務が伴う」ですが，後段は「その行使は同時に，公共の福祉に役立つものとする」となっております。ここで同時に（zugleich）という言葉が使われていますが，これは時間的な意味での「同時に」ということではなく，憲法的な価値として等しいということでありますので，要するに，所有権の行使によって得られる私的な利益と国家に対する公的な義務とが，半々になるということを，そこから導き出すというような解釈論をキルヒホフ教授は展開しておられます。

さらに，キルヒホフ教授の特徴の１つとして，そういった考え方から導き出されることは，物的純額主義に対する人的純額主義の優先ということであります。純額主義とは純所得課税の原則をいうのですが，純所得課税の原則については，日本でも必要経費控除ということと，人的控除ということの２つがいわれます。ドイツでは，前者を物的純額主義，後者を人的純額主義と呼んでいるのです。計算上の順序としては，必要経費控除の方が先にくるわけでありますけれども，キルヒホフ教授によれば，憲法的な価値判断，価値序列からすると，最低生活費を非課税にする人的純額主義の方が優先するとされます。つまり，人間は稼ぐこと，稼得活動を行うことができるようにするためには，何よりもまずは生きていかなければならない。生きていくためには，生存に最低限必要な生活費すなわち最低生活費を非課税とするということの方が，憲法的な価値としては優先するのだということをいっておられます。このあたりが，キルヒホフ教授の特徴でありまして，そういう自由権，先ほど，基本法14条を言いましたけれども，他には一般的な自由権として人格的な発展の自由を保障する，日本の憲法13条に相当する基本法２条の１項とか，職業選択の自由に関する基本法12条とか，これらの自由を基本にしながら，租税憲法論を説く，これが自由権的租税憲法論と私が呼んでいる考え方であります。

３．男女平等権的租税憲法論

レジュメ８ページの下の方に移っていただきたいのですが，私が「税法における自由と平等」という論文を書いた当時は，以上の２つの流れを示したわけですけれども，殊，夫婦課税の問題を論ずるに当たっては，もう１つ，また後で取り上げますけれども，基本法３条２項，次の９ページ上に引用してありますが，男性と女性とは同権であることを定めている３条２項の規定が，夫婦課税を論ずる際には重視されます。基本法３条２項を重視して，夫婦課税の在り方を説く立場があります。ここでは，それを男女平等権的租税憲法論と呼んでおきたいと思います。その内容については，後でまた紹介いたしますけれども，３条２項のいう男女の同権の意

味について，時代によって流れ，考え方に変遷があるということだけ，レジュメ８ページの下に書いてありますので，簡単にみておきます。

60年代ぐらいまでは，男女が人間として形式的に等価値である，人間として価値は同じなのだという，そういう意味での同権だと言われたのです。その後は，男女の厳格な意味での法的な平等扱いを要請するという考え方が強まってきまして，80年代ぐらいまでは，そのような考え方が強かったのです。それから，80年代末以降は，更にそれが進んで，法的な側面レベルで平等扱いするだけでは不十分なのだという考え方が唱えられるようになりました。現実の問題を考えなければいけない，社会的現実を視野に入れて，男女同権を論ずるべきである，ということです。従いまして，女性に対する間接的な差別とか，事実上の不利益取扱いを禁止するのだというような考え方です，ジェンダーの観点を強く前面に出す考え方ですが，そのような観点から，現在の夫婦課税の問題が論じられているということを，また後でみたいと思います。

以上，非常に雑ぱくではありますけれども，ドイツにおける租税憲法論の流れといいますか，そういった全体状況をお話ししたわけです。それを基に，次のレジュメ９ページにいきます。

Ⅳ．夫婦二分二乗課税をめぐるドイツ租税憲法上の議論

１．夫婦二分二乗課税の概要

⑴　連邦憲法裁判所合算非分割課税違憲判決

以上の租税憲法論を基に，夫婦二分二乗課税をめぐるドイツ租税憲法上の議論をみたいと思います。夫婦二分二乗課税をめぐるドイツの議論というのは，実は，後でまた述べますけれども，日本における配偶者控除をめぐる議論と非常によく似た局面あるいは状況にあると思われますので，これを取り上げることによって，日本の配偶者課税を中心とする夫婦課税，あるいは家族課税の議論に，何らかの示唆を得たいと考えているところであります。このドイツの租税憲法上の議論に入る前に，夫婦二分二乗課税の概要について，簡単に振り返っておきたいと思います。

まず，夫婦二分二乗課税が，ドイツの所得税法で導入されるきっかけとなった連邦憲法裁判所の1957年１月17日の判決からみていきたいと思います。この判決で，連邦憲法裁判所は，それまでの所得税法が採用していた，夫婦合算非分割課税を違憲だと判断したわけであります。その根拠となる基本法の条文は６条１項でありますが，６条１項はレジュメ10ページの上の方に引用しておきました。「婚姻及び家族は，国家秩序の特別の保護を受ける」ということを６条１項が定めているわけであります。レジュメ９～10ページには，判決要旨の部分を抜き出しています。その２段落目，「基本法６条１項は，少なくとも，国家それ自体の撹乱的侵害によって婚姻及び家族を害することを禁ずる範囲では，立法者を現実に拘束する憲法である。所得税に係る合算課税による夫婦の不利益取り扱いは，そのような撹乱的侵害である」として，基本法６条１項違反を認めたわけであります。

ちなみに，その６条１項の意味として，レジュメのその下の下線部のところですが，積極，消極，２とおりの意味あるいは機能があると，この判決は説示しております。積極的な意味としては，「婚姻及び家族を他の諸力による侵害から護るだけでなく適切な措置によって助成する国家の任務」，このような積極的保護機能あるいは助成機能と呼ばれるものと，消極的な意味としては「婚姻に危害を加えたり，更にまた婚姻を侵害したりすることの，国家それ自体に対する禁止」ということがありますが，この禁止に，この夫婦合算非分割課税が抵触すると判断したのです。

そして，この判決は，ではどうすれば，この違憲状態が解消できるかというところについては，別に命令的に，拘束的に述べているわけで

はないのですが，レジュメ10ページ２行目から書いてありますように，「基本法６条１項は，既婚者の優遇には反対せず，既婚者の不利益取り扱いにのみ反対する。それゆえ，税法上の優遇規定（例えば『分割課税』）」，これが二分二乗課税のことだとお考えいただければいいと思いますが，「（例えば『分割課税』）の導入は，この観点からは，憲法上疑義はなかろう」と説示しております。ここだけを読むと，1957年の連邦憲法裁判所の判決は，夫婦二分二乗課税を，一種の優遇だというふうに考えていたように読めるわけであります。

⑵　判例における夫婦二分二乗課税に対する評価の確立

ところが，その後，25年ほどたって示された連邦憲法裁判所1982年11月３日判決では，それとは違った，より積極的な評価が夫婦二分二乗課税についてされています。レジュメ10ページの下の方に関連する部分を訳しておきました。この判決は幾つかのことを述べております。１つ目は，「二分二乗課税方式は担税力に応じた課税の原則に適合する。この方式は，共同生活をする夫婦が稼得及び消費の共同体を形成し，その中で一方の配偶者が他方の配偶者の所得及び負担に半分ずつ与ることを前提とする。したがって，二分二乗課税は，配偶者間で，担税力の移転が行われる健全な平均的婚姻の経済的現実と結びついている」ということ，つまり，担税力原則から夫婦二分二乗課税を正当化するということがいわれています。この点，注目してほしいのは，訳文中に波線の下線を引いた部分です。ここで参照されているのは，ヨハンヒム・ランゲという，後で出てくる平等権的租税憲法論を説かれる，ケルン学派の先生なのです。この方の教授資格論文が，ここで引用されているということも，先ほど少し述べましたが，平等権的租税憲法論というのが，連邦憲法裁判所の判決の中に強い影響力を持っているのではないかという，私の見立ての１つの根拠であります。

２つ目として，どういうことをいっているかといいますと，その次のところであります。「この夫婦課税」というのは夫婦二分二乗課税ということですが，「この夫婦課税は家族法の基本的評価とも一致する」ということです。これはどういうことをいっているのかといいますと，ドイツの夫婦の法定財産制としては，剰余共同制と，別産制ももちろんありますが，両者の選択制になっております。そのうち剰余共同制は，婚姻の終了時に，その婚姻期間中に取得した財産を折半して分与するというような財産制であります。これが夫婦二分二乗課税の考え方と親和的である，あるいはこれをもって夫婦二分二乗課税が正当化されるということとして，説示されているところであります。

ちなみに，日本はどうかといいますと，レジュメ12ページのところをみていただくと，日本で夫婦二分二乗課税が導入されることが必要ではないか，あるいは憲法上要請されるのではないかということも，広い意味では議論になったところでありますが，昭和36年９月６日の最高裁大法廷判決は，夫婦別産制が憲法24条違反ではないと判断するとともに，個人単位主義をとっている所得税法も24条違反ではないと判断したのです。これと同様の考え方は，実はドイツにもありまして，レジュメのそのページの下に書いておりますが，「別算制の場合は，夫婦二分二乗課税を正当化することができない」といわれています。ですから，剰余共同制の場合は，夫婦二分二乗課税と親和的であり，それを根拠に正当化もできるということなのですが，別産制をとっている夫婦にとっては，その別産制をとりながら夫婦二分二乗課税というのは筋が違うということになろうかと思うわけです。そういう意味では，日本には，先ほど紹介したような連邦憲法裁判所の判決の考え方は，ストレートには持ち込めない，夫婦財産制も違うという状況を念頭に置いて検討する必要がある，と思います。

レジュメ11ページのところに戻ると，３つ目

の根拠として，上から６行目あたりですが，「二分二乗課税方式は，立法者によって基礎に置かれた目的によれば，とりわけ『主婦及び母としての妻の役割の特別な承認』を意味する」，これは日本流にいえば内助の功というようなことになろうかと思いますが，これが夫婦二分二乗課税の正当化の根拠として援用されているわけであります。ただ，実は，これは最近では，ドイツでも，ほとんどいわれなくなりました。当時はこのようなこともいわれたのですが，今日では，学説で，日本的にいえば内助の功というようなことを援用して，二分二乗課税を正当化するということは，ほとんどされておりません。

それから４つ目としては，その下の下線のところですが，これは後でいう，自由権的租税憲法論からの評価に関連するところでありますが，「自分たちの相互の財政関係における夫婦の自己決定権は，その意味において，憲法上保護される」ということです。夫婦二分二乗課税というのは，夫婦がどういう働き方をするか，夫婦の中で役割分担をどのようにするかということを，夫婦が自由に決めることができる，自己決定できるということを保障するという意味がある，そのような観点から，これを正当化するということが４つ目に述べられております。

最後に，その下の下線部ですが，「夫婦二分二乗課税は，任意に変更可能な租税『優遇』ではなく」と，1957年の判決では，どちらかというと優遇のようなニュアンスがあったように思いますけれども，ここでは明確に租税優遇ではないといって，「基本法６条１項の保護命令及び夫婦の経済的給付能力に照らして方向づけられた合理的な課税である」，要するに，担税力に応じた課税なのだという冒頭で述べた考え方を，ここでも繰り返しているわけです。この判決が示され，その後1980年代のいくつかの判決を通じて，ドイツの連邦憲法裁判所の判例は，先ほど述べましたように，担税力に応じた課税の原則は平等原則から導き出されるという立場を，確立したわけであります。そのようなことを，そのページの一番下に引用してあるかつて私が書いた論文で，紹介したところであります。

⑶　判例による夫婦二分二乗課税の拡大

次にレジュメ13ページに移っていただきたいのですが，1982年の判決によって夫婦二分二乗課税を積極的に評価し正当化したわけでありますが，二分二乗課税の適用範囲を拡大するということが，2013年５月７日の連邦憲法裁判所の判決によってなされました。これは，法律上の婚姻ではなく，特別法，生活パートナーに対する差別を廃止するための法律というような特別法によって認められる，登録された生活パートナーにも二分二乗課税を適用するということを認めた判決であります。ただ，この判決の意味は，今年６月30日に成立いたしました同性婚の合法化に関する法律，これによって同性婚であっても，異性婚と同じように婚姻として扱われるということになりましたので，この法律ができた結果，同性婚の場合も二分二乗課税ということは，この憲法裁判所の判決の効果というよりも，この法律によって承認されることになったことになります。但し，この法律については，本当にそうなるのかどうかわかりませんが，違憲訴訟の可能性があるのではないかということもいわれております。ですので，特に次の日曜日（９月24日）に行われるドイツの連邦議会選挙の後，どのような展開になるか注目されるところであります。

⑷　現行所得税法上の夫婦・家族課税

以上を踏まえて，ドイツの所得税法上の夫婦・家族課税の現状をみておきますと，まず，夫婦の場合，合算課税と個別課税，かつては分離課税といわれたのですが，個別課税とが選択できるということになっております。条文の順番をみていただくと，個別課税の方が26a 条になっていまして，合算課税の方が，これが二分二乗課税ですが，26b 条になっています。ですから，原則は個別課税であるというふうな法律

のつくりになっておりますし，26b 条の合算課税，二分二乗課税についても，レジュメ14ページに32a 条を引用しておりますが，32a 条の５項をみると，これがいわゆる二分二乗課税方式の根拠規定なのですけれども，夫婦の所得を合算して，半分ずつにして，１人分の税額を計算して，それを２倍するというのが二分二乗課税方式でありますが，建前上は，１人分の所得税を計算するということになっておりますので，一応，個人単位で税額を計算して，それを２倍するということでありますから，この５項をみてもわかりますように，ドイツは基本的には個人単位主義を建前としてはとっているということであります。しかし，実質的には，夫婦単位主義になっているといってもいいかと思います。

それから，レジュメ14ページの下のところですが，これは非常に面白い制度ですけれども，離婚した元配偶者・継続別居中の配偶者への扶養給付については，給付を提供した側について，最高１万３,805ユーロ, 今の130円ぐらいのレートで計算すると，180万円ぐらいの特別な控除を認めるということになっております。そして受け取った方が，今度は，その他所得として課税されるというシステムをとっております。このような課税のやり方は実体的分割課税と呼ばれます。日本流にいえば，所得税法の57条１項が，家族に払った給与を相当の範囲内であれば，必要経費控除し，かつ，受け取った側で給与取得課税を行うことにしていますが，このようなものと似た制度であります。

それから子どもの方ですけれども，15ページに書いてありますが，家族課税については，家族給付調整というようなことが定められていて，特徴としては，子どもの生存に配慮するということから，子ども控除額というものを認めているわけです。他方で，子ども手当というものがありまして，これらのうちどちらかを選択するということにドイツではなっています。

⑸　二分二乗課税に対する批判

最後に，夫婦二分二乗課税に対する批判としては，どのようなものがあるかというと，導入された当初から反対論が強かったわけでありますが，実際によくいわれるところは，二分二乗課税は一定の者を優遇している，有利に取り扱っている，それを二分二乗課税の「利益」だと呼ぶ見方がやはり根強いわけです。夫婦の一方が稼ぐ配偶者と稼ぐ単身者と比べたら，配偶者の方が有利であるということです。夫婦であっても，片稼ぎ夫婦と共稼ぎ夫婦の場合であれば，片稼ぎ夫婦の方が有利であるということです。あるいは，共稼ぎ夫婦であっても，稼ぐ額が均等であるか，不均等であるかによって，不均等に稼ぐ夫婦の方が有利に扱われるということです。以上のような，有利，不利があるということがいわれるわけですが，このような「利益」の存在を前提として,「妻を家庭に縛りつける」といわれることがあります。このことについて，男女平等の観点から批判があるところでありますし，国民経済，労働市場政策の観点からも批判があるところです。

面白いのは，日本で「103万円の壁」が議論されてきましたけれども，ドイツにも，それとはちょっと違う意味でありますけれども,「ミニジョブ限界」と訳したらいいかと思いますが，月450ユーロ，年間にして５,400ユーロを超えないようにして働くと，もちろん二分二乗課税の有利さもありますけれども，それに加えて，源泉所得税あるいは社会保険の面で有利に扱われるということなので，仕事をこの範囲内にとどめておくというような考慮が働くということもあるわけです。そのような意味でも，夫婦二分二乗課税は，配偶者控除で議論されることと，よく似た状況にもあるということであります。

ただ，このような見方に対しては，実務上はそうかもしれないけれども，これは「利益」ではないのだということがフォーゲル教授などによっていわれてきました。夫婦二分二乗課税を廃止して誰の利益になるかというと，それは税

収が増える国家の利益になるだけであって，先ほど比較した，例えば単身者がこれの廃止によって利益を受けるかというと，結局のところ，二分二乗の「利益」を受けない者が，自己満足とは書いておられませんけれども，満足するだけであって，それは廃止の利益とはいえないのだということだろうと思われます。

２．平等権的租税憲法論による評価

さて，いよいよ租税憲法論の観点から，二分二乗課税を評価したいと思いますけれども，レジュメ16ページ以下であります。まず１つ目，平等権的租税憲法論による評価をみておきたいと思います。これがおそらく通説的な評価ではないかと思います。そしてまた，判例の立場を基本に置いての評価ということで，ドイツにおいては，これが根強い評価であろうと思います。そのような評価を行う論者としては，先ほどから名前が出ておりますティプケ教授，ラング教授，さらにはハイ教授がおられます。彼らはいわゆるケルン学派で，ティプケ教授の弟子がラング教授で，ラング教授の弟子がハイ教授であります。彼らがどのようなことをいっているかといえば，連邦憲法裁判所の判決と同様，夫婦二分二乗課税は平等原則，すなわち，担税力原則に適合した課税であるということを，前面に強く押し出されます。

連邦憲法裁判所の1982年判決の中でも，配偶者間で担税力の移転があるということが説示されていますが，ティプケ教授なども，夫婦二分二乗課税は婚姻と結びついている担税力の変動を考慮するものであるということを説かれます。先ほど判決を読んだときに，ラング教授の教授資格論文が参照されているというようなところからしても，やはりケルン学派の考え方が1982年判決に強い影響を与えているように思います。ただ，この考え方には，少しわからないところがありまして，なぜ結婚すると担税力が配偶者間で移転するのかということについて，理由付けなり，そもそも，その意味は何なのかということが，にわかにはわかりにくいと思います。ハイ教授も，結局，夫婦二分二乗課税をどのように評価するかという問題の核心は，２人の個人間での所得分配にあるというようなことを述べておりますが，やはりその担税力の移転，担税力の変動というものを，どのように捉えるのか，どのように理由付けるのかということが問題になろうかと思います。この点について，私なりの理解としては，1982年の判決文で，婚姻というものを稼得及び消費の共同体と想定するというのが，この判例の立場でありますけれども，おそらく，平等権的租税憲法論の立場は，稼得及び消費の共同体のうち，消費共同体の側面を重視する考え方ではないかと思います。

そういったところが，幾つかみられまして，例えば，ハイ教授が教科書の中で，夫婦二分二乗課税について批判しているところがありまして，夫婦二分二乗課税によれば基礎控除額を２倍受けられるということを問題にしています。なぜ問題にするかというと，要するに，夫婦であれば，家計が節約できるというのに，なぜ基礎控除額は２倍受けられるのかというようなことが問題とされています。夫婦における家計の節約というこのような観点から考えることにすると，これは結局，消費を単位として考えるということになろうかと考えられます。消費単位主義的な発想が背景にあるのではないかと思われます。また，ラング教授は，夫婦二分二乗課税を更に家族全体に拡大して，先ほど実体的分割課税ということを紹介しましたが，実体的家族分割課税を導入するということを説かれています。実体的家族分割課税については，後でまたお話ししますけれども，それは，要するに，家族の扶養関係を課税に全面的に反映させようとするものです。民法上の扶養関係を課税に反映させるという考え方でありまして，夫婦，更に家族というものを扶養共同体として捉えていくという考え方をベースにするものであると考えられます。扶養というのは，これは消費の一種であります。もちろん，それは義務的な消費

でありますけれども，消費であることには変わりないわけでありまして，そういう意味で，扶養としての消費を考慮して，消費に着目して，夫婦間での担税力の移転を考えているのではないかと考えられます。先ほどもいいましたが，消費単位主義的な発想が，その背景にあるのではないかと考えるところであります。

3．自由権的租税憲法論による評価

次に，自由権的租税憲法論の観点からの評価をみておきたいと思います。これはハイデルベルク大学のクーベ教授の論文が，この『Steuer und Wirtschaft』の去年の特集に組み込まれておりましたので，それを紹介するという形にしたいと思います。クーベ教授は，先ほどから名前をあげておりますキルヒホフ教授の弟子でありまして，そういう意味で，自由権的租税憲法論の現在の旗手の一人であります。その論文の要約は16ページの要旨というところに書いておきました。

⑴　「婚姻＝稼得及び消費の共同体」のうち稼得共同体の側面の重視

自由権的租税憲法論の特徴というのは，婚姻というものを，判例によれば，稼得及び消費の共同体と想定しているわけでありますけれども，自由権的租税憲法論はそのうち稼得共同体の側面を重視するというところにあると思います。稼得共同体ということが出てくる前提は，実は，キルヒホフ教授の所有権保障を出発点として，税法の議論をする，租税憲法論を考える，というようなところにあるのではないかと思います。すなわち，所有権保障の主体として稼得共同体というものを捉えるということが出発点になっているだろうと思います。現にキルヒホフ教授は稼得共同体課税についての論文を書いておられまして，民法上の組合から株式会社まで，それらを稼得共同体と捉えて，稼得共同体課税は，稼得共同体がどのような法形式を選ぶのか，あるいは，どのような意思決定をするのかについて，中立的でないといけないということを憲法の観点から論じておられます。そのような意味で稼得共同体というのは，所有権保障を出発点とする自由権的租税憲法論において，その主体として重要な存在であると考えるところです。

そのような考え方を受けまして，クーベ教授は，夫婦も稼得共同体であると考えて，夫婦課税・家族課税の在り方を論じておられます。まず，どのようなことを述べるかというと，「基本法６条１項は，夫婦の共同の生活関係を自己決定により規律し，しかもどちらの配偶者がどの範囲で労働市場における生活費の獲得に貢献するか，又は家族における生活の基礎を世話するか」，要するに家事労働するかということなのですが，「を自分たちで決定することができる夫婦の基本権を保障する」，すなわち「夫婦の決定自律権に対する自由権的保護」を６条１項は与えているのだ，ということをいうわけであります。従いまして，夫婦が，その夫婦の間で，どのような役割分担といいますか，働くことについての決定をするか，それを夫婦の内的形成というとすれば，その「夫婦の内的形成は，所得税法上の異なる規律の連結要素としては援用されず，この点で税法は意思決定中立的であり続ける」ということを述べておられます。つまり，どのような働き方をするかによって，所得税の課税が違うということはあってはならないのだということをいっているわけであります。夫婦を稼得共同体とみるというそのような想定の下に夫婦二分二乗課税を正当化するというのが，クーベ教授の説くところであります。

具体的には，「夫婦二分二乗課税の場合，労働分担的協力に基づく，夫婦の市場への登場が前提とされている」ということです。ですから，どちらか一方が市場で働くといっても，それは夫婦の協力があって市場に出て行っているわけでありまして，単独の決定によって市場で働いているということではなく，夫婦はやはり共同で働いているという意識であるということなのです。従いまして，夫婦双方が稼得の源泉に関

与するということです。ですから，市場で働いているのも，実は仮に夫だけが会社で働いていても，それは夫婦で働いているとみるという考え方だろうと思います。従って，配偶者双方の個人的な経済的給付能力が増加するといっているわけです。ですから，この場合，夫婦が稼得共同体として稼いだものに半分ずつ与るということは，そのような意味で理解すべきだということであります。

そうすると，判例にいう担税力の移転ということの意味は，夫婦で共同で働いて，それに半分ずつ与るということであって，消費という観点は，実は前面には出てこないということになります。このあたりが平等権的租税憲法論との違いであろうと思われます。この点については，ちょっと端折りますけれども，レジュメの次の箇所，物的純額主義の下に引用しているところが明確に述べております。「半分ずつの収益帰属は，物的純額主義のレベルに根を下ろし」，すなわち，市場で所得を獲得するというレベルで論ずるものであって，「消費の領域における所得の使用に先行する」ものでありますので，決して，夫婦で，一方が他方に稼いだものを与える，これを贈与とみるかどうかは別ですけれども，そういうことではないのだ，ということであります。さらに，その下のところの引用をみていただきますと，「所得税法の視線は，正しくは共同の稼得に向けられており，相互扶養義務には向けられていない」。すなわち，夫婦で扶養する，扶助するというようなことで，この稼得共同体というのはみるべきではなく，まさに，先ほど述べたように，両方が市場において稼得しているという見方をするということが，このクーベ教授の説くところの特徴であろうかと思います。

もちろん，平等権の観点についても，クーベ教授は言及しておられます。半分ずつ収益が帰属するということは，家族法上の剰余共同制などにも適合しますし，それから平等原則にも適合するということです。

それから，レジュメ18ページの上に書いてありますけれども，婚姻を稼得共同体としてみた場合，他の稼得共同体，例えば民法上の組合から株式会社まであるわけですけれども，夫婦が二分二乗課税を選択しなくても，民法上の組合あるいは会社の形態で，夫婦が所得分割をすることができる，こういうのを事実上の分割課税というのですが，そういう事実上の分割課税ができる夫婦と，そういうことをしない夫婦とを平等に扱おうとすれば，そういうことをしない夫婦について，二分二乗課税によって，その分割課税を保障するというのは平等扱いにも資するということであります。

⑵　二分二乗課税への廃止問題への対応

最後に，夫婦二分二乗課税の廃止問題への対応については，結論からいいますと，廃止をするのであれば，当然，自由権，及び平等権による正当化が必要であるということなのですけれども，それはできないというのがクーベ教授の結論であります。クーベ教授は夫婦二分二乗課税の廃止論者に対して，次のようなことを述べておられます。レジュメ18ページの上から２つ目の引用ですが，「自由国家において憲法上要請される，人間の自由力」，自由の能力というのがいいのかもしれませんが，「自由力に対する信頼を前提とすると，夫婦二分二乗課税は税法の意思決定中立性及び税法の自由性を保障する。それゆえ，推定上の誤った刺激」，これは要するに，推定上の誤った刺激というのは，夫婦二分二乗課税は，一定の者に「利益」を与える，だからその「利益」の方に誘導されるというような刺激のことをいっているわけですが，これは推定上，本当にあるかどうかわからない，推定上のものであるし，誤ったものであるということをクーベ教授はいわんとしていると思います。続けて，「推定上の誤った刺激を取り除くために，二分二乗課税を廃止しようとする企ては，結局のところ，婚姻における互いの尊重に基づく共同体的自由の展開に対する不信感」，

要するに，夫婦が互いに尊重し合って，本来，妻の方だけに不利益な扱いにならないように，お互い尊重し合って，夫婦の生活環境を形成しているのだということを信頼すべきなのに，それを信頼していないということ「によって支持されている」。そういうことからすると，夫婦二分二乗課税廃止論者は，自由国家においてあるべき夫婦の姿から離れたところで議論しているというのが，クーベ教授の見立てだろうと思います。

では，平等権的租税憲法論は，ラング教授を代表格として，実体的な家族分割課税を積極的に説くわけでありますが，これについてクーベ教授は，どのように言っているかといいますと，これについては，実は，家族に対しては，これを積極的に評価しています。但し，夫婦の間で，実体的分割課税を導入すべきかというと，この点については態度保留のような形でありますが，消極的なニュアンスのことを書いておられます。要するに，夫婦の実体的分割課税というのは，夫婦関係の課税関係を民法上の扶養関係を反映するような形で形成していくということを説くわけでありますが，扶養というのは，結局，消費単位主義的な発想が，そのベースにあるわけでありますので，そういうあたりは，自由権的租税憲法論では，夫婦を稼得共同体としてみるところからすると，相いれないところかもしれないと思います。ですから，夫婦については別に考えるのだろうと思います。もっとも，家族については，特に子どもについては，実体的分割課税を導入するということについては，19ページにありますように，積極論を展開しておられます。

ただ，19ページの基本法６条２項の下に書いてあるところなのですが，実体的家族分割課税を導入すると，先ほども述べましたように，受け手の側，扶養を受ける側，子どもの方の課税も発生するということ，これをどのように考えるかということが問題になるわけです。下線部のところを読みますと，「子どもはその扶養を，確かに，自分が市場に登場して獲得したものではなく，稼得共同体の構成員として獲得したものでもない」。この点では，夫婦とは違うということです。「しかし，それでも，その扶養額は，その扶養を給付する者の所得額によって変わってくることになり，このことから，稼得領域への一定の間接的な結びつきが明らかになる」。親がたくさん稼いでいれば，子どもの扶養も多くなるということです。そうすると，親の稼ぎということに，子どもも一定の間接的な関係を持っているのだということです。だから，子どもに課税することも許されるというような論法ではないかと思いますが，このあたりはやや苦しいかなという気がします。

４．男女平等権的租税憲法論による評価

この論文の執筆者は，シュパンゲンベルクというスウェーデンの女性研究者でありますが，ドイツのベルリンで，論文執筆当時，活動しておられたようでありますので，『Steuer und Wirtschaft』誌に寄稿したのではないかと思います。結論は，男女平等の観点からすれば，夫婦二分二乗課税は，事実上，妻に対して不利益な扱いを及ぼしているということで，妻を家に閉じ込める，家庭に閉じ込めるというような，事実上の作用があるということから，この事実上の作用まで平等の観点から問題にするという立場からすれば，これは違憲だ，ということになるわけであります。そのことを少し，レジュメ20ページのところで２つに分けて書いております。夫婦，特に圧倒的に妻に対して不利益な作用が，夫婦二分二乗課税にはあるのだということです。もちろん，夫婦二分二乗課税だけが，妻を不利益に扱っているというわけではなく，他の要素もあって，妻がどうしても働きに出ることをやめる，思いとどまるというところもあるということを問題にしているのですが，ともかく，事実上，妻に対して間接的な差別があるということから，これを問題にしているわけで

あります。ただ，シュパンゲンベルクさんの論旨，結論は明快，明確でありますので，これ以上あれこれいう必要もないわけですが，ただ，この論文のタイトルが，「個人単位課税への長い道」というのですけれども，夫婦二分二乗課税の廃止はなかなか政治的には無理だ，難しいので，経過措置的に部分的に個人単位化していくというようなことをやっていくということも説いておられます。その際，実体的分割課税というのが，１つの選択肢として示されているわけであります。

彼女の論文の中で，特に注目すべき点は，レジュメ21ページの上のところです。これは自由権的租税憲法論の弱いところをついていると思いますが，私はむしろこちらの方に共感を覚えます。どのようなことかといえば，「稼得共同体の想定を根拠のあるものとすることができるのは，妻の協力，すなわち，家庭における無給の支援が稼得所得に対する課税上，等価値の貢献である場合のみである」，要するに，家事労働と外で働く稼得労働とが等価値である，ということです。これを税法学的にいえば，稼得所得と家事労働から生ずる帰属所得とが等価値であるということを前提としないと，稼得共同体という想定は崩れるのではないかということです。しかし，実は自由権的租税憲法論のいっている稼得共同体というのは，市場で働くこと，稼得所得の場合を想定しながら，夫婦二分二乗課税を議論している，夫婦二分二乗課税は外で働く稼得所得についてのみ絞って議論しているというところが，自由権的租税憲法論の問題ではないかと思います。直接は，そのような批判としては書かれてはいないのですが，私にはそう読めました。むしろ，稼得共同体という以上は，仮に妻が家事労働をする場合には，妻の家事労働も考慮に入れて，それも含めた稼得共同体というものを考えるべきだという指摘を彼女はしているわけであり，この点は正鵠を射たものであると考えるところであります。

Ⅴ．おわりに

少し時間を気にしながら話しましたので，端折ったところも多かったのですが，最後にレジュメ22ページに移ります。私自身が，以前書いた論文で述べた考え方について，今回報告させていただいたところも踏まえて，自分の考えを若干展開したところを述べさせていただいて，私の報告を終わりにしたいと思います。夫婦・家族課税を考える場合は，先ほども述べましたように，私はやはり，生存権ももちろん重要ではありますけれども，自由権の尊重あるいは保障というものをより重視すべきではないかという立場で考えております。その点は，自由権的租税憲法論の説くところの影響を強く受けていると考えるところであります。３つの柱で整理して申し上げたいと思います。

１つ目の柱は，個人単位主義の更なる徹底をすべきであるという点であります。個人単位主義という場合，これは稼得単位主義と実はイコールであるはずなのですが，現行の所得税法では，配偶者控除とか扶養控除とかで，自分以外の者をも考慮に入れながら，視野に入れながら，個人単位主義の課税を税法上定めているわけでありますので，稼得単位主義とは異なる消費単位主義的な発想も混入していると考えられますので，それを極力排除するということであります。具体的には後で述べますが，配偶者控除の廃止はこのあたりからも出てくると考えているわけであります。稼得単位主義をとるということは，所得概念の観点からも一貫しておりまして，現行所得税法は取得型取得概念を採用しているわけでありますので，個人単位主義を稼得単位主義として性格付け，それを徹底するというのは，所得概念の観点からも支持されるところだろうと思います。

それから，社会保障の分野などでも，個人単位化というのが，よくいわれるわけであり，これは以前の論文でも書いたところでありますが，

要するに，生存というのはその本人にとって重要なことでありますので，その本人を単位として，あるいはその本人に対して，直接的な生存権保障をもっと検討・導入すべきではないかということです。例えば，子どもの生存権保障のために，親に扶養控除を認めるということをして，果たして，子どもの生存権が保障されるかというと，外国の研究によれば，親にそういう控除を認めても，その分が子どもの扶養が行くとは限らないというようなことがいわれるところであります。必ずしもそうではないということがいわれることもありますが，もっと直接的に，本人に対する直接的な生存権保障の観点を取り入れるべきではないかというのが，個人単位主義を徹底するということの，もう１つの意味であります。

それから特に子どもに対してのことですけれども，実体的家族分割課税を部分的に導入するということも，その個人単位主義の徹底の１つとして検討に値するのではないかと考えております。

次に，２つ目の柱ですが，これは配偶者との関係であります。配偶者控除を廃止するということは，以前からいっているわけであります。そして，本人の生存権・自由権保障に資するところの基礎控除というものを，もっと増額すべきであるとも主張しております。参考までに，ドイツでは，基礎控除額というのが幾らかをみておきますと，レジュメ14ページの，先ほどみた所得税法32a 条１項，これが基礎控除額の定めなのですけれども，32a 条１項１号をみますと，8,820ユーロ以下の課税総所得金額は，０ユーロということです。要するに，ドイツは基礎控除額といいながら，これは０税率の適用と

いうことを意味しているわけであります。この基礎控除額と呼ばれるものは８,820ユーロと，大体130円レートでいうと，115万円ぐらいになろうかと思うわけですが，それぐらいが基礎控除額ということです。これが，本人の生存に必要な最低限度の生活費を非課税とするという考え方から出てくるところでありますので，日本の基礎控除額はもっと引き上げるべきではないかと思います。本人に対する生存権・自由権保障という観点からすると，もっと引き上げるべきではないかというのが１つであります。

配偶者控除を廃止するということについては，婚姻を稼得共同体とみるという観点は，非常に重要だと思います。そのような観点からすると，夫婦が夫婦生活をどのように形成していくかというのは，やはり自由であり，それを尊重すべきであろうと思いますけれども，配偶者控除があることによって，事実上働きを制約するとか，思いとどまるとか，このような事実上の不利益な作用を，単なる推定上の誤った刺激であるとか，婚姻における互いの尊重に基づく共同体自由の展開に対する不信感という，先ほどのクーベ教授の言葉を引いているわけですが，これだけでは，やはり一蹴できないのではないかと思います。やはり，そういうところも視野に入れながら，しかも夫婦を婚姻共同体とみるのであれば，稼得所得の面だけではなく，家事労働による帰属所得の面も視野に入れながら，それを稼得所得と等価値としてみた上で，共同体としての所得というものを考えていくということ，これが必要ではないかと考えられます。包括的所得概念の考え方からすれば，帰属所得も視野に入れるべきであると考えるところであります。この点において，シュパンゲンベルクさんの考え方というのは，検討に値するものであろうと考えているところであります。

それから，配偶者間での生存権保障については，ではどうするのかということです。配偶者控除の１つの意味は，配偶者の生存権を保障する，配偶者の最低生活費を非課税とするということだと説かれることがありますが，これは，配偶者本人に対して，そういうことを保障しているわけではなく，他方の配偶者に控除という形で保障することによって，その分が一方の配偶者の生存権保障に役立つだろうという想定の下に，説かれているのですけれども，そうではなく，日本の税法には，もっとストレートに配偶者の生存権を保障する規定がありますので，そちらを検討すべきだと思います。その規定は所得税法９条１項15号です。

扶養義務者相互間における扶養義務の履行として給付される金品は非課税であるという規定ですが，その規定の意味は，実は，夫婦間で扶養とはいわずに相互扶助ではあるものの，相互扶助の義務の履行として金品を給付するということは，家族法上要請されているので，それを非課税とするということだろうと思います。ただ，その規定の意味を憲法的な観点からみると，その給付される金品は，夫婦間での生存権保障に，国家がやるべき生存権保障なのですけれども，それを国家が課税することによって阻害しないという意味で生存権保障に，役立っているとみることもできるように思われます。

もっとも，これを全面的に現行のまま，全部，非課税とすべきかという点については，もう少し検討が必要ではないかと思います。すなわち，夫婦間の扶養義務，相互扶助義務というのは，いわゆる生活保持義務というふうに民法上いわれますけれども，要するに，夫婦は同等の水準で生活することができるようにしなければいけないということであります。そういうことからすると，金持ちの夫婦であれば，非常に高い生活水準で生活していますので，それに必要な金品は非課税とされるということになれば，生存権保障の観点からすると，そこまでする必要があるのかと思われます。やはり，最低生活費の限度内で非課税とすればよろしいのではないかと思われるのです。それを超えた場合は，課税してもいいのではないかと考えるところです。

最後に，３つ目の柱ですが，子どもの場合も，

先ほどから述べているように，子ども単位で，要するに扶養を受ける側を単位として，扶養控除の問題を考えるべきではないかと思われます。そうすると，どのようなことになるかというと，親の側について考えてみると，共稼ぎの親であれば，１人の子どもに対してそれぞれ扶養控除を半分ずつ，所得額に応じてというやり方もあるでしょうけれども，割り切って半分ずつ控除するということでよいと思われます。それに対して，１人の親，片稼ぎの親の場合あるいは寡婦・寡夫の場合は，１人の子どもに対して全額の控除を受けられるというようにすべきではないかと思われます。

それから，子どもの側についてですが，学資金の非課税が同じ９条１項の15号に定められていますが，学資金のうち扶養義務者からの学資金には，就学中の生活費も含まれると考えて，それも，非課税にすると考えるべきではないかと思われます。それによって，子どもの最低生活費が非課税になると考えるわけであります。ただ，国家の目からみて，最低生活費というものについて，上限を設ける必要がないかというと，やはり，貧富の差，親が金持ちである，貧しいということによって，子どもの最低生活費というのが大きく変わるというのはどうかと思いますので，配偶者の場合と同様，そこについて一定の限度額を設けるということも検討に値するのではないかと思われます。

非常に雑ぱくな話で終わりましたけれども，最後に，冒頭で述べました，税制調査会の昨年の中間報告の中で述べられていること，働き方の選択に対して中立的な税制というのは，本日お話ししたような憲法論をベースとしたものではないとは思いますけれども，そこで述べられていることは，特に自由権的な発想に近いものであります。さらには，男女平等の観点からしても，中間報告の考え方は，本日申し上げたような話に親和性があるのではないかと思われます。そういう憲法的な観点も入れながら，今後，わが国における夫婦・家族課税の在り方を検討していくということが必要ではないかということを最後に申し上げて，私の報告とさせていただきます。ご清聴，どうもありがとうございました。

【後記】

本文中の引用部分の原典表記については，レジュメ中の※印の箇所に掲げた論文の注記を参照していただきたい。

第69回租税研究大会・大阪大会（平成29年9月20日（水）・関電会館4階5･6号）

夫婦・家族課税のあり方

－ドイツにおける近時の租税憲法上の議論を中心に－

大阪大学大学院高等司法研究科教授
谷口　勢津夫

Ⅰ．はじめに

○案内文

> 平成29年度税制改正において配偶者控除及び配偶者特別控除に関する改正が行われましたが，この改正は配偶者控除等の問題を根本的に解決したものとはいえないように思われます。配偶者控除等の問題は，視野を広げてみると，夫婦・家族課税のあり方に関わる問題ですが，その検討を法的検討に限ったとしても，その検討には，税法の観点だけでなく，憲法や民法（家族法）など他の法分野の観点をも考慮に入れる必要があると考えられます。
>
> 本報告では，特に憲法の観点から夫婦・家族課税のあり方について検討することにいたします。我が国では，憲法下の家族モデルとして個人主義的家族モデル，国家主義的家族モデル及び共同体的家族モデルが提示されることがありますが，このような家族モデルが夫婦・家族課税と関連づけて論じられることはほとんどありません。そこで，本報告では，ドイツにおける近時の租税憲法上の議論を紹介しながら，夫婦・家族課税のあり方を憲法の観点から検討することにいたします。

○税制調査会「経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方に関する中間報告」（平成28年11月14日）　http://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/28zen8kai3.pdf

⇑

税制調査会「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）
http://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/26zen12kai7.pdf

○租税憲法（Steuerverfassungsrecht）：ドイツ税法学の特徴の1つ
＝課税権の統制に関する憲法規範及び憲法原則の総称（谷口勢津夫『税法基本講義〔第5版〕』（弘文堂・2016年）【1】）

○「租税と経済（Steuer und Wirtschaft）」誌（年4回発刊）2016年4号の夫婦・家族課税特集

・*Johanna Hey*, Fortsetzung einer Diskussion: Geleitwort zum Schwerpunkt Ehegatten- und Familienbesteuerung, StuW 2016, 305

① *Peter Bareis/Theodor Siegel*, Das Ehegattensplitting im Widerspruch zu den Besteuerungsprinzipien, StuW 2016, 306

② *Stefan Bach/Johannes Geyer/Katharina Wrohlich*, Ehegattenbesteuerung aus wirtschafts- und sozialpolitischer Perspektive: Mehr Individualbesteuerung, StuW 2016, 316

③ *Ray Rees*, Optimal Tax Theory and Family Taxation, StuW 2016, 324

④ *Hanno Kube*, Stand und Perspektiven der Ehegatten- und Familienbesteuerung, StuW 2016, 332

⑤ *Ulrike Spangenberg*, Der lange Weg zur Individualbesteuerung: Gleichstellungsrechtliche Perspektiven, StuW 2016, 343

Ⅱ．人的控除，特に配偶者控除のあり方に関するこれまでの私見

※谷口勢津夫「個人所得課税の基本概念　人的控除」税研146号（2009年）86頁

1．人的控除の憲法的位置づけ・構成

○人的控除のあり方

人的控除＝「現代所得税の構造的構成要素」（金子宏「総説－所得税における所得控除の研究」日税研論集52号（2003年）3頁，6頁）

⇓

立法政策論にとどまらず憲法論をも視野に入れた検討の必要性

○人的控除に関する憲法論

①人的控除の生存権的構成

⇓

憲法25条の立法者拘束力の問題

総評サラリーマン税金訴訟・最判平成元年2月7日訟月35巻6号1029頁

憲法25条の規定の趣旨にこたえて具体的にどのような立法措置を講ずるかの選択決定は，立法者の広い裁量にゆだねられており，それが著しく合理性を欠き明らかに裁量の逸脱・濫用と見ざるをえない場合を除き，裁判所が審査判断するのに適しない事柄であるとはわなければならない。

⇓

広範な立法裁量に制限を加えようとする試み（②～④）

②人的控除の「生存権の自由権的機能」的構成

③人的控除の生存権・自由権的構成（私見：自由権の重視）

④人的控除の平等権・生存権的構成

○憲法上の家族モデルと夫婦・家族課税

・憲法 13 条と 24 条との「対抗関係」

＝ 13 条の具体化の側面と「公序」尊重の要素の側面

日本国憲法 13 条

すべて国民は，個人として尊重される。生命，自由及び幸福追求に対する国民の権利については，公共の福祉に反しない限り，立法その他の国政の上で，最大の尊重を必要とする。

日本国憲法 24 条

1　婚姻は，両性の合意のみに基いて成立し，夫婦が同等の権利を有することを基本として，相互の協力により，維持されなければならない。

2　配偶者の選択，財産権，相続，住居の選定，離婚並びに婚姻及び家族に関するその他の事項に関しては，法律は，個人の尊厳と両性の本質的平等に立脚して，制定されなければならない。

⇓

・異なる家族モデル

個人主義的家族モデル・国家主義的家族モデル・共同体的家族モデル

⇓

・夫婦・家族課税（特に所得税における配偶者控除や扶養控除）のあり方との関係？

憲法 24 条の生存権的解釈の余地（家庭生活の経済的保護とその限界）

男女共同参画社会の形成の観点（税制や社会保障制度の「個人単位化」）

⇓

・私見：夫婦・家族課税における個人単位主義の貫徹

2．人的控除のあり方

○私見：夫婦課税＝配偶者控除の廃止・基礎控除額の引上げ（基礎控除中心主義）

家族課税＝扶養控除の維持

民法 752 条

夫婦は同居し，互いに協力し扶助しなければならない。

民法 877 条 1 項
直系血族及び兄弟姉妹は，互いに扶養をする義務がある。

○配偶者控除の廃止の根拠：夫婦扶助義務（民法 752 条）の基礎にある憲法・民法的価値判断の税法的具体化

・家事労働による帰属所得も含めた夫婦間での所得分配を前提とする課税
→憲法 13 条及び 24 条に基づく，婚姻における個人の自由（自己決定権）の保障
・夫婦扶助義務＝生活保持義務の履行するため給付される金品の非課税（所税 9 条 1 項 15 号柱書後半）
→配偶者本人の最低生活費非課税
⇔配偶者控除の正当根拠としての移転的基礎控除論（「所得のない配偶者」想定）

十五　学資に充てるため給付される金品（給与その他対価の性質を有するもの（給与所得を有する者がその使用者から受けるものにあつては，通常の給与に加算して受けるものであつて，次に掲げる場合に該当するもの以外のものを除く。）を除く。）及び扶養義務者相互間において扶養義務を履行するため給付される金品
イ　法人である使用者から当該法人の役員（法人税法第二条第十五号（定義）に規定する役員をいう。ロにおいて同じ。）の学資に充てるため給付する場合
ロ　法人である使用者から当該法人の使用人（当該法人の役員を含む。）の配偶者その他の当該使用人と政令で定める特別の関係がある者の学資に充てるため給付する場合
ハ　個人である使用者から当該個人の営む事業に従事する当該個人の配偶者その他の親族（当該個人と生計を一にする者を除く。）の学資に充てるため給付する場合
ニ　個人である使用者から当該個人の使用人（当該個人の営む事業に従事する当該個人の配偶者その他の親族を含む。）の配偶者その他の当該使用人と政令で定める特別の関係がある者（当該個人と生計を一にする当該個人の配偶者その他の親族に該当する者を除く。）の学資に充てるため給付する場合

○扶養控除の維持の根拠

・親族間の扶養義務（民法 877 条以下）と夫婦扶助義務との性格の違い
＝一方的・片務的義務
・未成熟子に対する扶養義務＝夫婦扶助義務と同じく生活保持義務
→稼得能力の欠如の状況にある障害者や老親
・児童の権利に関する条約等の条約上の要請（憲法 98 条 2 項）

○基礎控除額の引上げの財源

・配偶者控除及び配偶者特別控除の廃止
・給与所得控除の一部（特に最低生活費控除部分）削減

Ⅲ．ドイツ租税憲法論

※谷口勢津夫「税法における自由と平等－ドイツ税法学における実質的法治国家論の展開－」税法学 546 号（2001 年・日本税法学会創立 50 周年記念号）203 頁

実質的法治国家論→実質的租税法律主義　　cf. 形式的租税法律主義

※谷口勢津夫『税法基本講義〔第 5 版〕』（弘文堂・2016 年）

第 1 編第 3 章　　cf. 第 4 章・第 5 章

1．平等権的租税憲法論

○実質的租税正義論（*Klaus Tipke*）

※谷口勢津夫「クラウス・ティプケ『租税正義　その理論と実際』」法学論叢 114 巻 5 号（1984 年）85 頁

・租税正義（Steuergerechtigkeit ≒ 租税公平）の観点からの実質的法治国家論

⇓

・担税力原則（Leistungsfähigkeitsprinzip）

社会的法治国家における租税配分に関する根本原則

ただし，憲法実証主義的（verfassungspositivistisch）アプローチには徹していない。

⇓

○平等原則（基本法 3 条 1 項），しかも社会国家原則（同法 20 条 1 項）と結びつけられた平等原則を重視する租税憲法論

平等原則⇒「担税力原則＋首尾一貫性（Folgerichtigkeit）の要請」＝確立した憲法判例

→恣意の排除

基本法 3 条 1 項
すべての人は法律の前に平等である。

基本法 20 条 1 項
ドイツ連邦共和国は民主的かつ社会的な（sozial）連邦国家である。

日本国憲法 14 条 1 項
すべて国民は，法の下に平等であつて，人種，信条，性別，社会的身分又は門地により，政治的，経済的又は社会的関係において，差別されない。

2．自由権的租税憲法論

○所有権保障の観点からの実質的法治国家論（*Paul Kirchhof*）

※谷口勢津夫「市場所得説と所得概念の憲法的構成－パウル・キルヒホフの諸説を中心に－」碓井光明ほか編『金子宏先生古稀祝賀　公法学の法と政策（上）』（有斐閣・2000年）465頁

・所有権保障を通じて私有財産制度と租税制度とを憲法上結合させると，両制度の内容及び発展は憲法上所有権保障によって指導されることになる。【次頁：参考＊✓】

⇑

憲法上の租税根拠論

※ *Klaus Vogel*, Rechtfertigung der Steuern: Eine vergessene Vorfage, Der Staat 1986, 481（jetzt abgedruckt in: *ders.*, Der offene Finanz- und Steuerstaat, Heidelberg 1991, 605）

租税の正当根拠→課税の限界

・平等原則は所有権保障と化合して，担税力に応じた課税という基本原則となる。

→所有権保障による平等原則の負担軽減

※ *Paul Hirchhof*, Die Gleichheit vor dem Steuergesetz － Maßstab und Missverständnisse, StuW 2017,3,5

・所有権保障→課税の①「下限」（生存最低限 Existenzminimum 非課税）と②「上限」（五公五民原則 Halbteilungsgrundsatz）

①：生存権という根源的な権利は国家の課税権に優先する。

②：「同時に」（基本法14条2項後段）の租税憲法論的意味

・物的純額主義（objektives Nettoprinzip. 稼得活動経費控除）に対する人的純額主義（subjektives Nettoprinzip. 生存最低限＝最低生活費控除）の優先

人間は，稼得活動を行うことができるようになるためには，何よりもまず生きてゆかなければならない。

⇓

○自由権（基本法2条1項，12条，14条等）を重視する租税憲法論

基本法2条1項

各人は，他人の権利を侵害せず，かつ，憲法秩序又は道徳律（Sittengesetz）に抵触しない限りにおいて，自己の人格を自由に発展させることができる権利を有する。

基本法12条

(1) すべてのドイツ人は，職業，職場及び職業教育機関を自由に選ぶ権利を有する。職業の遂行は，法律によって又は法律の根拠に基づいて，これを規律することができる。

(2) 何人も，伝統的・一般的な，すべての人に平等に課せられる公共的な服務義務の枠内にある場合を除き，一定の労働を強制されてはならない。

(3) 強制労働は，裁判によって命じられる自由剥奪の場合にのみ，許容される。

基本法 14 条
(1) 所有権及び相続権は，これを保障する。その内容及び限界は，法律によってこれを定める。
(2) 所有権には義務が伴う。その行使は同時に（zugleich）公共の福祉に役立つものとする。
(3) 公用収用は，公共の福祉のためにのみ許容される。公用収用は，法律によってのみ，又は補償の方法及び範囲を規律する法律の根拠に基づいてのみ，これを行うことが許される。補償は，公共の利益及び関係者の利益の正当な衡量の下で，これを定めるものとする。補償の額を理由に争いが生ずる場合には，通常裁判所に出訴する途が開かれる。

日本国憲法 13 条
すべて国民は，個人として尊重される。生命，自由及び幸福追求に対する国民の権利については，公共の福祉に反しない限り，立法その他の国政の上で，最大の尊重を必要とする。

日本国憲法 22 条 1 項
何人も，公共の福祉に反しない限り，居住，移転及び職業選択の自由を有する。

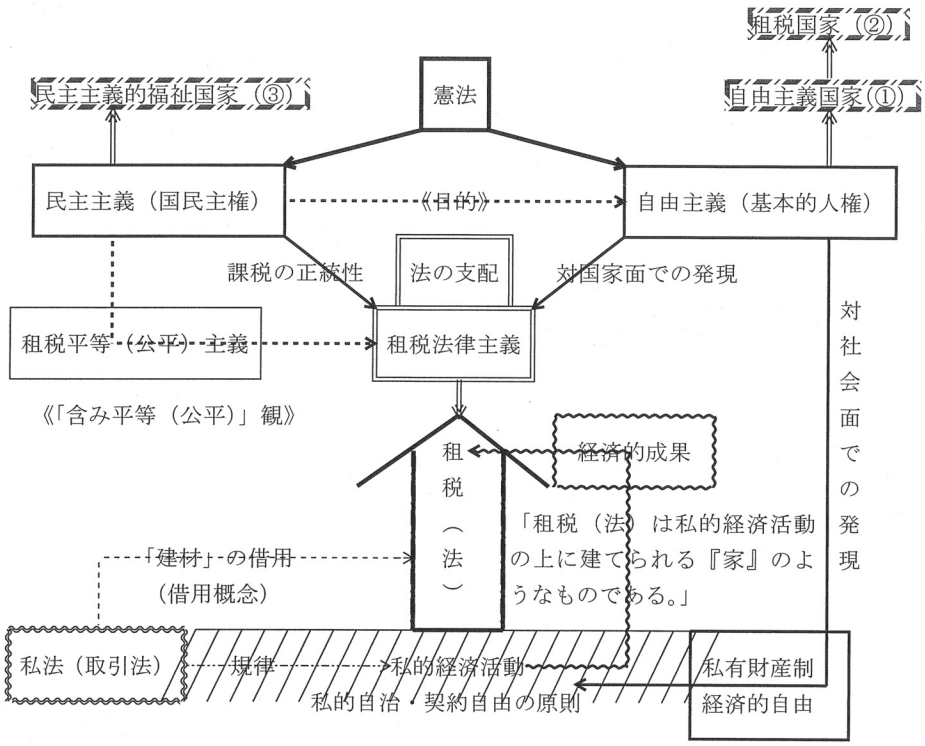
日本国憲法 29 条
1　財産権は，これを侵してはならない。
2　財産権の内容は，公共の福祉に適合するやうに，法律でこれを定める。
3　私有財産は，正当な補償の下に，これを公共のために用ひることができる。

日本国憲法 30 条
国民は，法律の定めるところにより，納税の義務を負ふ。

○【参考＊】憲法上の租税根拠論
①自由主義的租税観（谷口勢津夫『税法基本講義〔第 5 版〕』(弘文堂・2016 年)【15】【24】）
租税＝自由(特に経済的自由)の対価
←憲法 30 条＝ 29 条「4 項」論：租税＝財産権の内在的制約
②民主主義的租税観（判例上の租税観）　＝私有財産制の中核的内容

大嶋訴訟・最（大）判昭和 60 年 3 月 27 日民集 39 巻 2 号 247 頁
租税は，……，およそ民主主義国家にあつては，国家の維持及び活動に必要な経費は，主権者たる国民が共同の費用として代表者を通じて定めるところにより自ら負担すべきものであ［る］。

○【参考＊】憲法上の租税根拠論と租税国家：下図参照



※現代国家の3つの「顔」：①自由主義国家
②租税国家
③民主主義的福祉国家

3．男女平等権的租税憲法論

※ *Ulrike Spangenberg*, Der lange Weg zur Individualbesteuerung: Gleichstellungsrechtliche Perspektiven, StuW 2016, 343, 348f.

○基本法3条2項（1994年改正までは前段のみ）の理解の変遷

・1960年代まで：男女の（形式的）等価値（Gleichwertigkeit）の原則

⇓

・1980年代まで：男女の厳格な法的平等取扱い

⇓

・1980年代末以降：社会的現実をも視野に入れた男女同権（現実的同権）の要請

→女性に対する間接的差別・事実上の不利益取扱いの禁止

基本法3条2項
男性と女性とは同権である（gleichberechtigt）。国家は男女同権の現実的達成を促進し，現存する不利益の除去に務める。

Ⅳ．夫婦二分二乗課税(Ehegattensplitting)をめぐるドイツ租税憲法上の議論

＊日本における配偶者控除をめぐる議論と似た側面・状況がある（後述）。

1．夫婦二分二乗課税の概要

(1) 連邦憲法裁判所合算非分割課税違憲判決

○連邦憲法裁判所1957年1月17日判決（BVerfGE 6, 55, LS 5, 76f.）

5. 基本法6条1項は，婚姻及び家族という特別な私的領域の保護並びに制度的保障のための「古典的基本権」であるだけでなく，さらに同時に，婚姻及び家族にかかわる私法及び公法の分野全体に関する原則規範すなわち拘束的価値判断でもある。

基本法6条1項は，少なくとも，国家それ自体の攪乱的侵害によって婚姻及び家族を害することを禁ずる範囲では，立法者を現実に拘束する憲法である。所得税に係る合算課税－1952年1月17日の法文での所得税法－1951年所得税法－（BGBl. I S. 33）26条－による夫婦の不利益取扱いは，そのような攪乱的侵害である。

あらゆる憲法規範と同様，基本法6条1項は，その法文が下位の規範をそれに照らして審査するために十分に明確である場合にのみ，立法者を現実に拘束する法である。この規定においては，明確さの程度は「保護」という概念から明らかになる。これは，その語義によれば，保護対象の助成，攪乱又は加害からの防御，そしてとりわけ国家の自己の攪乱的侵害の放棄を意味する。これによれば，基本法6条1項において規定された，婚姻及び家族に関する国家秩序の特別な保護は，次の2つのことを含んでいる。すなわち，*積極的には，*婚姻及び家族を他の諸力による侵害から護るだけでなく適切な措置によって助成する国家の任務と，*消極的には，*婚姻に危害を加えたりさらにまた婚姻を侵害したりすることの，国家それ自体に対する禁止。基本法6条1項の積極的保護機能の遂行に当たっても，その法文が下位の規範をそれに照らして審査するために十分に明確である場合が考えられ得るかどうかは，未決定のままにしておくことができる。基本法6条1項は，少なくとも，国家それ自体の攪乱的侵害によって婚姻及び家族を害することを，明確性をもって－消極的に－禁止し，したがって，その場合には，現実的な憲法である。

当然のことながら，基本法6条1項は，原則規範としての機能においても，一定の

経済的効果を伴う法律効果を婚姻の締結の要件に結びつけることを禁ずるものではない。そのことを連邦財務大臣は危惧するところであるが。基本法6条1項は既婚者の優遇には反対せず，既婚者の不利益取扱いにのみ反対する。それゆえ，税法上の優遇規定（例えば「分割課税」）の導入は，この観点からは，憲法上疑義はなかろう。‥‥‥。

1951年所得税法26条の憲法判断に関して，少なくとも，現実的な保護規範としての基本法6条1項の効果が，決定的である。というのも，夫婦の所得税合算課税は，個人単位課税（Individualbesteuerung）の原則を破り，しかも結婚生活をする者の不利にその原則を破り，したがって，婚姻に対する攪乱的侵害であるからである。

基本法6条1項
婚姻及び家族は，国家秩序の特別の保護を受ける。

日本国憲法24条
1　婚姻は，両性の合意のみに基いて成立し，夫婦が同等の権利を有することを基本として，相互の協力により，維持されなければならない。
2　配偶者の選択，財産権，相続，住居の選定，離婚並びに婚姻及び家族に関するその他の事項に関しては，法律は，個人の尊厳と両性の本質的平等に立脚して，制定されなければならない。

(2) 判例における夫婦二分二乗課税に対する評価の確立

○連邦憲法裁判所1982年11月3日判決（BVerfGE 61, 319, 345f.）

二分二乗課税方式は担税力に応じた課税の原則に適合する。この方式は，共同生活をする夫婦が稼得及び消費の共同体（Gemeinschaft des Erwerbs und des Verbrauchs）を形成し，その中で一方の配偶者が他方の配偶者の所得及び負担に半分ずつ与ることを前提とする（二分二乗課税を導入した1958年租税改正法に関する政府草案理由書［BTDrucks. III/260 S.34］，1971年租税改革委員会鑑定意見書 Abschnitt II, ESt, LSt, Rdnr. 554。第三次租税改革法の政府草案理由書［BTDrcks.7/1470 S.222］及び本訴における連邦政府の所見も同旨）。したがって，二分二乗課税は，配偶者間で担税力の移転が行われる健全な平均的婚姻（intakte Druchschnittsehe）の経済的現実と結びついている（参照，Joachim Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Kölner Habilitationsschrift 1981, 6. Kap. D II）。この夫婦課税は家族法の基本的評価とも一致する。［夫婦の法定財産制である剰余共同制（Zugewinngemeinschaft）における］剰余の分与（Zugewinnausgleich）及び最近では恩給等の分与（Versorgungsausgleich）の制度

は，婚姻期間中に稼得したものは共同で得たものであるという原則の存在を認識させる（BTDrucks. III/260 S.34，7/1470 S.222では，剰余共同制の反映としての二分二乗課税。この方式における連邦政府の所見参照）。さらに，夫婦の義務づけ権能の相互性（民法典1357条）及び管理権能の制限（民法典1365条ないし1367条，1369条）によって，婚姻期間中も婚姻経済共同体の考え方が考慮されている。

それに加えて，二分二乗課税方式は，立法者によって基礎に置かれた目的によれば，とりわけ「主婦及び母としての妻の役割の特別な承認」（BTDucks. III/260 S.34）を意味する。このように，この方式は，家事労働か職業労働かを考慮することなく，男女の労働の等価値の表現でもある（参照，BTDrucks. 7/1470 S.222, Bundesminister für Jugend, Familie und Gesundheit, Bulletin des Presse- und Informationsamts der Bundesregierung, 1982, Nr.71, S.647）。二分二乗課税方式のこの目的は基本法6条1項と調和している。この原則規範から導き出されるのは，家族共同体を精神的・個人的領域においても物質的・経済的領域においても独立した自己責任に基づく存在として尊重する国家の義務である（BVerfGE 33, 236 [238]; 51, 386 [398]; 53, 257 [296]）。夫婦は，同権の協力関係（BVerfGE 42, 64 [77]）において，自分たちの個人的及び経済的な生き方を決定する（BVerfGE 53, 257 [296f.]）。婚姻における仕事の分担は夫婦の自由な決定による（BVerfGE 39, 169 [183]; 48, 327 [338]）。自分たちの相互の財政関係における夫婦の自己決定権（Selbstbestimmungsrecht）は，その意味において，憲法上保護される（BVerfGE 60, 329 [339]）。以上の諸原則との一致の上で，二分二乗課税は夫婦に対して次のような自由な決定，すなわち，一方の配偶者が単独でできるだけ高額の家族の所得を稼ぎ，それゆえ職業に完全に従事し，他方で，もう一方の配偶者が家事を行うか，あるいはその代わりに配偶者が共に家事でも職業でも活動し，その結果，双方がそれに応じて自分の職業活動を制限するかの自由な決定を可能にする。このようにして，配偶者双方が職業活動をする場合の婚姻に対する，合算非分割課税の場合の憲法違反の不利益取扱い（参照，BVerfGE 6, 55 [79]）が回避されるだけでなく，分離課税の場合に生ずるおそれがある主婦婚姻又は主夫婚姻に対する不利益取扱いの危険（参照，BFH-BStBl. 1957 III S.162 [163]，本訴におけるバイエルン州政府の所見）も排除される。したがって，夫婦二分二乗課税は，任意に変更可能な租税「優遇」ではなく－立法者の詳細な形成権能は害されないが－基本法6条1項の保護命令及び夫婦の経済的給付能力（基本法3条1項）に照らして方向づけられた合理的な課税である。この方式によって，累進ゾーンにある中・低所得をもつ夫婦，とりわけ被用者が，高額所得をもつ夫婦，とりわけ営業者や自由職業者に比べて不利に取り扱われることも，回避される。後者の者たちは，－既に1958年及び1974年に立法手続において，最近も繰り返し連邦政府によって正当にも指摘されてきたところであるが（BTDrucks. III/260 S.33; 7/1470 S.222; 9/1512 S.14）－，自分の全所得を契約で分割することによって，夫婦二分二乗課税の場合と同じ効果をもって，租税累進性を低下させることができるが，このことは多数の被用者にとってはできないことである。

※谷口勢津夫「扶養支出の控除に関する西独連邦憲法裁判所の判例の検討－担税力原則の憲法原則への発展の一断面－」甲南法学26巻2･3号（1986年）351頁，372-376頁

○参考：最（大）判昭和 36 年 9 月 6 日民集 15 巻 8 号 2047 頁

所論は，民法 762 条 1 項は，憲法 24 条に違反するものであると主張し，これを理由として，原審において，右民法の条項が憲法 24 条に違反するものとは認められず，ひいて右民法の規定を前提として，所得ある者に所得税を課することとした所得税法もまた違憲ではないとした原判決の判示を非難するのである。

そこで，先ず憲法 24 条の法意を考えてみるに，同条は，「婚姻は……夫婦が同等の権利を有することを基本として，相互の協力により，維持されなければならない。」，「配偶者の選択，財産権，相続，住居の選定，離婚並びに婚姻及び家族に関するその他の事項に関しては，法律は，個人の尊厳と両性の本質的平等に立脚して，制定されなければならない。」と規定しているが，それは，民主主義の基本原理である個人の尊厳と両性の本質的平等の原則を婚姻および家族の関係について定めたものであり，男女両性は本質的に平等であるから，夫と妻との間に，夫たり妻たるの故をもつて権利の享有に不平等な扱いをすることを禁じたものであつて，結局，継続的な夫婦関係を全体として観察した上で，婚姻関係における夫と妻とが実質上同等の権利を享有することを期待した趣旨の規定と解すべく，個々具体の法律関係において，常に必らず同一の権利を有すべきものであるというまでの要請を包含するものではないと解するを相当とする。

次に，民法 762 条 1 項の規定をみると，夫婦の一方が婚姻中自己の名で得た財産はその特有財産とすると定められ，この規定は夫と妻の双方に平等に適用されるものであるばかりでなく，所論のいうように夫婦は一心同体であり一の協力体であつて，配偶者の一方の財産取得に対しては他方が常に協力，寄与するものであるとしても，民法には，別に財産分与請求権，相続権ないし扶養請求権等の権利が規定されており，右夫婦相互の協力，寄与に対しては，これらの権利を行使することにより，結局において夫婦間に実質上の不平等が生じないよう立法上の配慮がなされているということができる。しからば，民法 762 条 1 項の規定は，前記のような憲法 24 条の法意に照らし，憲法の右条項に違反するものということができない。

それ故，本件に適用された所得税法が，生計を一にする夫婦の所得の計算について，民法 762 条 1 項によるいわゆる別産主義に依拠しているものであるとしても，同条項が憲法 24 条に違反するものといえないことは，前記のとおりであるから，所得税法もまた違憲ということはできない。

されば右説示と同趣旨に出た原判決は正当であつて，所論は採るを得ない。

cf. ドイツの通説：別産制の場合は夫婦二分二乗課税を正当化することができない。

(3) 判例による夫婦二分二乗課税の拡大

○連邦憲法裁判所 2013 年 5 月 7 日判決（BVerfGE 133, 377, LS, Rz. 94f.）

> 夫婦二分二乗課税に関する所得税法 26 条，26b 条，32a 条 5 項の各規定における既婚者と登録された生活パートナー（Lebenspartner）との不平等取扱いは，基本法 3 条 1 項の一般的平等原則とは相容れない。
>
> ---
>
> 二分二乗課税方式は，稼得及び消費の共同体としての婚姻という，婚姻を規定する基本的な考え方の民法上の具体的形成を受容する（この点について参照，Seiler, in: Kirchhof, EStG, 9. Aufl. 2010, § 26 Rn. 2）。……。
>
> 稼得及び消費の共同体としての婚姻を［夫婦間の］所得分配にかかわらず課税上平等に取り扱うという立法目的は，登録された生活パートナーシップ（Lebensgemeinshaft）との関係における婚姻の特権化を正当化することはできない。生活パートナーシップ法は，登録された生活パートナーシップを，税法との連結にとって重要な基本的特質の点で婚姻に匹敵する，稼得及び消費の共同体として，形成している。

←同性の共同体「生活パートナーシップ」に対する差別を廃止するための法律（いわゆる生活パートナーシップ法。2000 年 12 月 10 日成立・2001 年 8 月 1 日試行）

○同性婚（gleichgeschlechtliche Ehe）の合法化（子どもの養子の承認等。）
同性カップルに対する婚姻禁止を廃止するための法律（2017 年 6 月 30 日成立。違憲訴訟の可能性？）

(4) 現行所得税法上の夫婦・家族課税

○合算課税（Zusammenveranlagung. 26b 条）と個別課税（Einzelveranlagung. 26a 条）との選択制（26 条）　＝ 2011 年改正前は分離課税（getrennte Veranlagung）

> 夫婦の合算課税の場合には，夫婦が取得した所得は，合算され，夫婦に共同のものとして（gemeinsam）帰属させられ，別段の定めのないときは，夫婦が共同で納税義務者として扱われる。

→租税手続法上は夫婦＝連帯債務者（Gesamtschuldner. 租税基本法 44 条 1 項）

○合算課税の方式としての夫婦二分二乗課税（32a 条 1 項，5 項）

宣言的「個人単位課税」規定

(1) 2017 年課税期間における税率表上の所得税額（tarifliche Einkommensteuer）は，課税総所得金額に応じて算出される。当該所得税額は，第 32b 条，第 32d 条，第 34 条，第 34a 条，第 34b 条及び第 34c 条の各規定の適用がある場合を除き，次に掲げる課税総所得金額につきそれぞれユーロで定める金額とする。

1. 8 820 ユーロ以下の課税総所得金額（基礎控除額）
   0 ユーロ
2. 8 821 ユーロ以上 13 769 ユーロ以下の課税総所得金額
   (1 007,27 · y + 1 400) · y ユーロ
3. 13 770 ユーロ以上 54 057 ユーロ以下の課税総所得金額
   (223,76 · z + 2 397) · z + 939,57 ユーロ
4. 54 058 ユーロ以上 256 303 ユーロ以下の課税総所得金額
   0,42 · x – 8 475,44 ユーロ
5. 256 304 以上の課税総所得金額
   0,45 · x – 16 164,53 ユーロ

値「y」は，端数切り捨て計算後のユーロ単位の課税総所得金額のうち基礎控除額を超える部分の 10 000 分の 1 である。値「z」は，端数切り捨て計算後のユーロ単位の課税総所得金額のうち 13 769 ユーロを超える部分の 10 000 分の 1 である。値「x」は，端数切り捨て計算後のユーロ単位の課税総所得金額である。算出された税額は，直近のユーロ単位の金額に切り捨てるものとする。

(5) 第 26 条及び第 26b 条の規定により所得税の合算課税を受ける夫婦については，税率の適用により算出される所得税額は，第 32b 条，第 32d 条，第 34 条，第 34a 条，第 34b 条及び第 34c 条の各規定の適用がある場合を除き，夫婦の共同の課税総所得金額の半額につき第 1 項の規定により算出される税額の 2 倍とする（二分二乗課税方式）。

○離婚した元配偶者・継続別居中の配偶者への扶養給付

・給付提供者：特別支出（Sonderausgabe）の所得控除（10 条 1a 項 1 号）
＝現行：13 805 ユーロ

・給付受領者：その他所得（sonstige Einkünfte）としての課税（22 条 1a 項）

→実体的分割課税（Realsplitting）

cf. 日本の所得税法 57 条 1 項

57 条 3 項・4 項：擬制的分割課税（fiktives Splitting）

○家族給付調整（Familienleistungsausgleich. 32 条 6 項）

・子どもの生存上の物的必要の給付

→子ども控除額（Kinderfreibetrag. 同項 1 文）：2 358 ユーロ

・子どもの世話・養育・職業教育の必要

→控除額（同項 1 文）：1 320 ユーロ

・夫婦二分二乗課税の場合（同項 2 文）

> 第 26 条及び第 26b 条の規定により所得税の合算課税を受ける夫婦については，当該子どもが夫婦双方と親子関係にある場合には，第 1 文の規定による控除額は 2 倍となる。

・子ども手当（Kindergeld）との選択制（62 条以下）

(5) 夫婦二分二乗課税に対する批判

○導入当初から反対論（個人単位課税の導入論）

○夫婦二分二乗課税の「利益（Vorteil）」（←実務的な見方）

・稼ぐ配偶者＞稼ぐ単身者

・片稼ぎ夫婦＞共稼ぎ夫婦

・不均等稼ぎ夫婦＞均等稼ぎ夫婦

⇓

○この「利益」の存在を前提とする「妻を家庭に縛り付けること」に対する批判の観点

・男女平等法の観点

・国民経済・労働市場政策の観点

一般的な問題のほか，第二の稼ぎ手（Zweitverdienende. ほとんどが妻）特有の「ミニ・ジョブ限界（Minijobgrenze）」（＝ 5 400€／年）との「共演」問題

＝いわゆる 450 ユーロ・ジョブに対する賃金税（源泉所得税）・社会保険の概算優遇措置

○夫婦二分二乗課税の廃止は誰の「利益」になるのか？

夫婦二分二乗課税の「利益」のない・少ない者の「満足」≠廃止の「利益」

※ *Klaus Vogel*, Besteuerung von Eheleuten und Verfassungsrecht, StuW 1999, 201, 207

2．平等権的租税憲法論による評価

※ *Klaus Tipke*, Steuerrechtsordnung I, 2. Aufl. 2000, 365ff.
※ *Johanna Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 3 Rz. 162ff., § 8 Rz. 843ff.
※ *Joachim Lang*, Steuergerechtigkeit, StuW 2016, 101

○平等原則＝担税力原則に適合した課税（*Lang*, 114）
「婚姻と結びついている担税力の変動」の考慮（*Tipke*, 366）
＝「配偶者間での担税力の移転」（判例：*Lang* の教授資格論文の参照）
⇓
婚姻による配偶者間での担税力の変動・移転の意味や根拠は何か？
「問題の核心は 2 人の個人間での所得分配にある。」（*Hey*, § 3 Rz. 164）
⇓
○「婚姻＝稼得及び消費の共同体」（判例の基本的想定）のうち消費共同体の側面の重視
・夫婦二分二乗課税に関する 2 倍の基礎控除額の問題⇐夫婦における家計の節約
（*Hey*, § 8 Rz. 848）　←消費単位主義的発想

・夫婦二分二乗課税の，実体的家族分割課税（Familienealsplitting）への拡大（*Lang*, 114）
←夫婦＝家族＝扶養共同体（Unterhaltsgemeinschft）
＝消費の一種（扶養支出＝義務的消費支出）
←消費単位主義的発想

3．自由権的租税憲法論による評価

※ *Hanno Kube*, Stand und Perspektiven der Ehegatten- und Familienbesteuerung, StuW 2016, 332

【要旨】
所得税法上の夫婦二分二乗課税は改めて政策の焦点となっている。夫婦二分二乗課税の基礎にある婚姻稼得共同体（eheliche Erwerbsgemeinschaft）の観念は，自由権及び平等権に基礎づけられているので，夫婦を分離する個人単位課税に関する諸提案については特別な正当化が不可欠である。このことは現行の税率表とは全く無関係である。これに対して，家族は稼得共同体ではなく義務で規定された扶養共同体である。それゆえ，子どもに対する納税義務者の扶養義務は，場合によっては親に対する納税義務者の扶養義務とも同じく，実体的家族分割課税によって反映されるべきであろう。

○「婚姻＝稼得及び消費の共同体」（判例の基本的想定）のうち稼得共同体の側面の重視

i) 前提：稼得共同体の概念及び憲法的意味

・所有権保障→その主体としての稼得共同体

・稼得共同体課税の法形式中立性（Rechtsformneutralität）・意思決定中立性（Entscheidungsneutralität）の憲法的基礎・展開

※ *Paul Kirchhof*, Die Besteuerung von Erwerbsgemeinschaften, in: Siegel/Kirchhof/Schneeloch/Schramm（Hrsg.）, Steuertheorie, Steuerpolitik und Steuerpraxis, Stuttgart 2005,133

ii) 自由権保障の観点

・「基本法 6 条 1 項は，夫婦の共同の生活関係を自己決定により規律し，しかもどちらの配偶者がどの範囲で，労働市場における生活費の獲得に貢献するか，又は家庭における生活の基礎を世話するかを自分たちで決定することができる夫婦の基本権を保障する」＝「夫婦の決定自律権に対する自由権的保護」（*Kube*, 335）

⇓

・「夫婦の内的形成は所得税法上の異なる規律との連結要素としては援用されず，この点で税法は意思決定中立的であり続ける」（*Kube*, 335）

⇓

・「夫婦＝稼得共同体」という所得税法の想定による夫婦二分二乗課税の正当化

←稼得単位主義的発想

「夫婦二分二乗課税の場合，労働分担的協力に基づく［夫婦の］市場への登場が前提とされている。配偶者双方が稼得の源泉に関与し，したがって配偶者双方の個人的な経済的給付能力が増加するのである。」（*Kube*, 335）

→判例にいう「担税力の移転」の意味に関する理解（cf. 平等権的租税憲法論）

⇓

・物的純額主義及び人的純額主義による夫婦二分二乗課税の正当化（*Kube*, 333f.）

物的純額主義→収益の稼得者個人への帰属（稼得共同体内での二分割）

「半分ずつの収益帰属は，物的純額主義のレベルに根を下ろし，消費の領域における所得の使用に先行し，それゆえ，贈与税の適用領域に入ることは決してないのである。」（*Kube*, 335f.）

人的純額主義→稼得の基礎の前提としての生存上の必要の充足（稼得共同体内での二分割）

「所得税法の視線は，正しくは，共同の稼得に向けられており，相互扶養義務には向けられていない。」（*Kube*, 337. cf. 平等権的租税憲法論）

iii) 平等権保障の観点

・「共同で稼いだ収益に対して配偶者双方が半分ずつ持分を有するという，夫婦二分二乗課税の基礎にある理念は，夫婦の側では，経済共同体の観念の民事法的鋳型に適合し，とりわけ基本法 3 条 1 項による平等の規範的理想像に適合する。」（*Kube*, 335）

・婚姻稼得共同体と，他の稼得共同体（任意組合から株式会社まで）の法形式を利用する夫婦（「事実上の分割課税 faktisches Splitting」）との平等取扱い（*Kube*, 336）

○夫婦二分二乗課税の廃止問題への対応

i) 自由権及び平等権による廃止の正当化不能

・「稼得共同体の観念こそが，基本法 6 条 1 項によって要請される所得税法の婚姻関連決定中立性を保障するということを基礎に置くと，夫婦の個人単位課税は，婚姻共同生活を自分たちの考えに従って形成する自由に対する侵害であり，その侵害は正当化を必要とするという結論に，直ちに到達するであろう。」（*Kube*, 336）

→基本法 6 条 1 項の積極的保護機能（助成機能）の重視か？

⇔男女平等権的租税憲法論（次の４）による夫婦二分二乗課税の問題のとらえ方（女性に対する間接的な差別や事実上の不利益取扱い）のずれ

⇓

・「自由国家において憲法上要請される，人間の自由力（Freiheitsfähigkeit）に対する信頼を前提とすると，夫婦二分二乗課税は税法の意思決定中立性及び税法の自由性を保障する。それゆえ，推定上の誤った刺激［＝夫婦二分二乗課税の『利益』］を取り除くために夫婦二分二乗課税を廃止しようとする企ては，結局のところ，婚姻における互いの尊重に基づく共同体的自由の展開に対する不信感によって，支持されているのである。この企てはパターナリズム的傾向をもつ。」（*Kube*, 337）

「夫婦二分二乗課税のモデルは，その核心において，［二分二乗課税の『利益』をもたらす］税率には無関心であり，所得を自由権及び平等権に適合的に人的に帰属させることに限定されている。」（*Kube*, 338）

ii) 平等権的租税憲法論の説く，夫婦二分二乗課税の実体的家族分割課税への拡大について

・実体的夫婦分割課税（Ehegattenrealsplitting）に対する（未決定的）消極論

「広く流布している見解によれば，夫婦二分二乗課税は，所得の半分ずつの帰属でもって，同時に，婚姻による扶養義務を典型化して考慮するものとされる（扶養法上の折半原則）。夫婦二分二乗課税が廃止されるならば，所得税法 10 条 1a 項 1 号による実体的分割課税は，金額に制限なく，健全な夫婦［＝離婚・継続別居をしていない夫婦］の場合に拡大されされるべきであろう（実体的夫婦分割課税の提案）。もっとも，その場合，その租税上の結果は－行政支出を著しく増大させるが－夫婦二分二乗課税の結果とほとんど異ならないであろう。

この－夫婦二分二乗課税を補完的に支持することができる一定の－論証は，一見すると，十分に説得力があるように思われるが，そうであるとしても，それは，扶養を扶養義務者側で控除し給付受領者側で課税対象とすることが，所得税法上要請されるということを前提とする。しかし，そのような要請が存在するかどうかは，夫婦間扶養の場合には未決定のままにしておくことができる。というのも，婚姻稼得共同体及び配偶者双方への収益の半分ずつの帰属という，夫婦二分二乗課税を基礎づける法的な考え方は，自由権及び平等権の基礎すなわち憲法の基礎

の上に，向自的に存在するからである。それゆえ，所得税法の視線は，正しくは，共同の稼得に向けられており，相互扶養義務には向けられていない。」（*Kube*, 337）

・子どもの扶養の考慮のための実体的家族分割課税に対する積極論

「子どもの個別的な，生存に不可欠な最低限の必要に結びつき，これを親における控除を受ける地位に移すことではなく，むしろ，すべての関係者の担税力に応じた課税を保障するために，民法上定められた扶養関係を所得税法に反映させること（実体的家族分割課税）を，後見・扶養共同体という家族の性質が容易に思い起こさせる得るかどうかを，原理的に考察すべきである。婚姻を稼得共同体として自由権及び平等権によって直接根拠づけることにし，したがって夫婦二分二乗課税についてもそのようにすることにすれば，そのように民法上の扶養関係を所得税法に反映させること（実体的夫婦分割課税）が婚姻の場合に要請されるかどうかはまだ分からないけれども，稼得共同体ではなく扶養共同体である家族については，実際上の扶養給付を仮想上の扶養給付も含め所得税法上明文で定めることは，考慮に値するであろうし，いやそれどころか基本法6条2項前段によれば必要であろう。」（*Kube*, 339）

基本法6条2項 子どもの監護及び養育は親の自然的権利であり，かつ，何よりもまず親に課されている義務である。この義務の実行について国家共同体はこれを監視する。

「扶養を受ける子どもの側では，その給付に対する課税の問題が提起される。子どもはその扶養を，確かに，自分が市場に登場して獲得したのではなく，稼得共同体の構成員として獲得したのでもない。しかし，それでも，その扶養額は，その扶養を給付する者の所得額によって変わってくることになり，このことから，稼得領域への一定の間接的な結びつきが，明らかになる。それゆえ，立法者は，受領された子ども扶養を課税対象とし，したがって所得税法22条1a項（その他所得としての離婚・継続別居扶養）を補完することを支持する決定をするかもしれない。こうすれば，所得税法15条1項前段2号，19条1項又はその他の課税根拠規定のいずれによるかはともかく，親の側での控除が同じく子どもの側での課税対象収入を伴う，家族組合や労働契約による親子関係との平等取扱いにつながることになろう。稼得共同体の場合と異なり，働く親の所得に対する持分が子どもに直接的に帰属することはない。むしろ，この場合には，扶養共同体の内部における課税対象給付関係を前提とすべきである。その上で，子どもはその本人において基礎控除額を控除することができる。結論的には，子どもは－他に所得があれば別であるが－，非常に低い累進ゾーンに属することになり，比例税率で社会調整額を主張することができることになろう。」（*Kube*, 340）

４．男女平等権的租税憲法論による評価

※ *Ulrike Spangenberg*, Der lange Weg zur Individualbesteuerung: Gleichstellungsrechtliche Perspektiven, StuW 2016, 343

【要旨】
1957 年に導入された夫婦二分二乗課税はますます批判されるようになってきているけれども，法律学の文献では，憲法上要請される課税あるいは少なくとも許容される課税と圧倒的にみられている。本稿は，1950 年代以降の女性と男性との法律上及び事実上の同権を背景にしながら，夫婦二分二乗課税の論拠及び理由づけの論理が何であるかを探究するものである。夫婦の課税に対する憲法上の要請と結びつけて，家族課税を取り込んで，改革の歩みを議論する。

○基本法 3 条 2 項による，夫婦二分二乗課税に伴う事実上の男女不平等扱いの排除

「基本法 3 条 2 項における同権は，基本法 6 条 1 項における婚姻及び家族の保護に反しない。むしろ，基本法 6 条 1 項は基本法 3 条 2 項と結びついて，婚姻を同権のパートナーの生活共同体として保護する。同権のパートナーシップという理解は，確かに，時代の経過とともに変わってきた。にもかかわらず，基本法 6 条 1 項は，結婚した女性の不利益取扱いを合法化しない。それゆえ，国家による侵害から保護される単位としての婚姻の観点から夫婦二分二乗課税を評価することでは十分でない。むしろ，夫婦双方に対する夫婦二分二乗課税の事実上の作用を憲法的評価に取り入れるべきである。」（*Spangenberg*, 349）

⇓

○夫婦二分二乗課税の夫婦双方（圧倒的に妻）に対する不利益な作用

「夫婦二分二乗課税は，男性の働く意思決定にはほとんど重要で内容に思われるのに対して，とりわけ所得格差の故に，女性の働く意思決定に影響を及ぼし，したがって女性の職業の性質決定及び将来の所得チャンス並びに長期間の社会的防衛策に影響を及ぼす。夫婦二分二乗課税は，低い方の所得に対して，当該所得に本来対応する限界税率よりも高い限界税率を課し，そうすることによって，第二の稼ぎ手－通常は女性－に対して稼得活動のコストを引き上げる。ドイツにおける第二の稼ぎ手に対する租税公課負担は，最近の研究によれば，ヨーロッパで最も高いものの 1 つである。勿論，この効果は，夫婦二分二乗課税だけから帰結されるものではなく，夫婦二分二乗課税，賃金税階級組合せⅢ/Ⅴ，働くことで生じる子ども世話費の控除可能性の不十分さ，ミニ・ジョブに対する租税上の特権扱い及び法律上の健康保険における掛け金不要な共同保険，の共演から帰結されるものである。しかし，夫婦二分二乗課税の租税利益は第二の所得につれて急速に低下するが，このことは，稼得活動又は少なくとも労働時間の延長に反対する理由となる実質的考慮であり，これは真剣に考えられるべき考慮である。」（*Spangenberg*, 349）

○稼得共同体と担税力原則との関係の捉え方の，自由権的租税憲法論との違い

「稼得共同体の想定を根拠のあるものとすることができるのは，妻の協力すなわち家庭における無給の支援が稼得所得に対する課税上等価値の貢献である場合のみである。所得税法においては，2 条が所得税の対象を所得種類の列挙によって具体化している。その結果，課税上重要な所得は，稼得段階であるいは『市場で』稼得された貨幣的収入に限られている。市場所得への限定は決して必然的なものではない。担税力に関する伝統的な理解は，市場で稼得された所得をはるかに超え，人に対して個人的必要を満足させることを可能にする財産をいう。これには貨幣的所得のほか，とりわけ私的領域における家事・世話労働も属する。この労働は，対応する有給の役務提供に対する支出を不要にするものである。しかしながら，市場所得への限定の基礎には，申告時に端を発する，私的領域と公的領域との分離の観念がある。この観念は，様々な価値（及び性に関連づけられた帰責）と同時に現れるものである。市場で達成された価値創出は生産的とみられ，私的領域に属する再生産労働は非生産的とみられる。それゆえ，後者は無給のままであり，価値創出としては課税上も重要でない。担税力を広く理解する場合でさえ，無給労働の取り込みは，実行可能でないとして拒否され，それゆえ，担税力の査定に当たってフェードアウトしていくのである。

しかしながら，無給労働の体系的フェードアウトと矛盾するのが，婚姻の担税力の評価と，無給の家事労働が稼得所得への等価値の貢献としてカウントされる稼得共同体の構成による，その評価の根拠づけである。つまり，夫婦二分二乗課税は，無給の家事・世話労働の価値創出が無視され，稼得所得のみが比較基準として引き合いに出される場合にのみ，担税力に応じた平等な課税として根拠づけることができるのに対して，稼得共同体の構成においては，無給の再生産労働は稼得所得への等価値の貢献とみられるのである。」（*Spangenberg*, 345）

○「個人単位課税への長い道」

i) パートナーシップ課税に関する要請

「パートナーシップ課税の改革の目標となるのは，現行の課税の，稼得に対する基本法 3 条 2 項違反の障害物を除去することでなければならない。同時に，婚姻が，法的に拘束力の少ない他のパートナーシップよりも悪い立場におかれてはならない。これらの要請を満たすのは，社会法上の保証義務を考慮した上での個人単位課税である。この保証義務の考慮に関しては，通常は，移転可能な基礎控除額が議論されている。さらには，所得税法 33a 条への婚姻の取込みも考えられ得る。この規定は，扶養支出を生存最低限の額まで異常負担として租税負担軽減のために主張することを可能にする規定である。」（*Spangenberg*, 350）

ii) 部分的に個人単位化された課税（実体的分割課税等）

「夫婦二分二条課税の作用の仕方や影響は知られていないことが多いけれども，個人単位課税への移行は公衆の多大な異議に直面し，それゆえ，政治的には非常に貫徹し難いところである。中期的な選択肢として，分離課税をベースにすると，実体的分割課税は考慮に値する。これは，離婚者に対する実体的分割課税に倣って，13 805

ユーロ以下の所得を移転し租税負担を軽減することを許容するものである。また，部分的に個人単位化された課税をベースにして法的義務及び共同で負担する支出が考慮される一種の租税パートナーシップも考えられよう。」（*Spangenberg*, 351）

Ⅴ．おわりに

○夫婦・家族課税における自由権・生存権保障（Ⅱで述べた私見の若干の展開：①～③）
⇓
①個人単位主義の更なる徹底
・個人単位主義＝稼得単位主義（←取得型所得概念）の更なる徹底
→「婚姻＝稼得共同体」化（婚姻の消費単位主義的考慮の排除）
→本人に対する直接的な生存権保障の観点（→※）　≠家族法上の考慮の排除
・実体的家族分割課税の部分的導入（→③＊）

②配偶者控除廃止・基礎控除中心主義（基礎控除額の引上げを含む：※）
・「婚姻＝稼得共同体」における自由権保障（夫婦の内的形成の自由）の観点
→配偶者控除の事実上の作用を「推定上の誤った刺激」，「婚姻における互いの尊重に基づく共同体的自由の展開に対する不信感」で一蹴することはできない（Ⅳ３参照）
→夫婦課税における「稼得所得と帰属所得（帰属賃金）との等価値的取扱い」
←包括的所得概念
・配偶者間において生活保持義務の履行として給付される金品の非課税（所税９条１項15号柱書後半：※）に対する限度額の設定
→生存権の「過保障・不平等保障」の問題解消（家族法を尊重しつつ）

③扶養控除の「子ども単位」化
＊【親の側】共稼ぎの親：扶養控除額の半額（両親併せて全額）控除
片稼ぎの親（寡婦・寡夫を含む）：扶養控除額の全額控除
＊【子の側】学資金（→就学中の生活費を含む→学資金＝扶養義務者に関しては就学中の扶養支出，と解すべき）の非課税（所税９条１項15号柱書前半：※）に対する限度額の設定
→生存権の「過保障・不平等保障」の問題解消（家族法を尊重しつつ）
←生活保持義務における生存権（最低生活費）保障の実質的考慮
→限度額を超える金品に対する実体的家族分割課税の導入
→基礎控除額の引上げの財源

○税制調査会中間報告「働き方の選択に対して中立的な税制」の考え方との親和性

税制改革を巡る現状と課題

●参加者（五十音順）

総務省大臣官房審議官	稲岡　伸哉
財務省大臣官房審議官	新川　浩嗣
神戸大学大学院経済学研究科教授	玉岡　雅之
大阪産業大学経済学部国際経済学科教授	横山　直子
司会　関西大学経済学部教授	林　宏昭

討論中に言及されている資料は，巻末「**資料編１頁～71頁**」に掲載されています。

はじめに

（林）　司会の関西大学の林でございます。今日はどうぞよろしくお願いいたします。今日は，スケジュールにありますように，２時間の討論会を予定しています。先ほど副会長のお話にもありましたように，日本では何度か大きな税制改革を繰り返しておりますが，税制というのは常に時代に合せて変更していかないといけないということです。租研の方でも毎年度税制改正に関する要望という形で意見を取りまとめています。

かつての高度成長期には，所得税に関する税制改正は常に減税という状況でした。バブル期を経て，消費税が入って以降，バブルの崩壊もあって，税制をいかに良くしていくのかということが常に議論になってきています。

この討論会は毎年開催しており，その時々の税制についての課題を議論していきます。現状は，財政が基本的には赤字構造が続いているということで，税収をどういう形で確保していくのかが大きな課題です。もちろん歳出の見直しも必要なことですが，一方で税収をどうやって確保していくのかということです。高度成長期のように，税制改革によってみんなが減税になれば一番いいのですが，これからの税制改革では多くの人が増税になります。ただし，みんなが増税になるのだけども，どこに大きな増税の負担を求めるのかといったような社会全体の中での負担配分の求め方を考えないといけません。

それからもう１つは，やはり時間の経過とともにいろいろなところに税制のほころびが出ていると思いますので，そういったひずみのようなものを修正していかなければいけません。そういう個別のことと大きな負担配分の話，それから税収の確保の話，いろいろな側面から税制の話をしていかなければいけないということだと思います。

今日は，財務省の審議官の方と総務省の審議官の方に来ていただいていまして，前半でまず財務省の新川審議官から，国税を中心に財政・税制に関する説明をしていただきます。お手元に資料をお配りしていると思いますが，その資料に基づいてご説明いただいて，それを受けた形で学者２名，玉岡先生と横山先生の方から質問，或いは討論，コメントということで話していただきます。そして，それにまた新川審議官にリプライをお願いするという形で進めてまいります。

後半は，総務省の稲岡審議官の方からお話しいただいて，今度は地方税に関してご説明いただいた上でまた質疑していただきます。もし最後お時間が許すようでしたら，フロアの皆さんからのご質問も頂けたらと思っています。今日は２時間という限られた時間ですが，活発な討論になることと思います。

それではまず，税・財政の現状と課題ということで，国税を中心に新川審議官の方からお話を頂きたいと思います。どうぞよろしくお願いします。

Ⅰ．税・財政の現状と課題

（新川）　ただ今ご紹介いただきました新川でございます。租税研究会の皆様方には日頃から税制の企画・立案に関して非常に有益なご助言，ご提言を頂いていますし，また税務執行の面で

も大変ご協力いただきまして，この場をお借りして御礼申し上げます。それでは，「税・財政の現状と課題」という資料でご説明させていただきたいと思います。

１．最近の経済情勢

資料②をご覧ください。まず，経済の前提でございますが，安倍政権発足後，経済成長，それから雇用，企業収益等，各指標をご覧いただきますと，非常に好調でございます。後ほどご説明いたしますが，一部好循環をもうひと押しする必要があるという現状もございますが，概ね経済は全体的に好調に推移してございます。

資料③，**資料**④はその内訳等々がございます。

資料⑤，**資料**⑥をご覧ください。**資料**⑤は近年の雇用情勢についてでございます。国全体の有効求人倍率が１を超えて1.52，また全都道府県で有効求人倍率が１を超えているということでございますので，雇用情勢は非常に好転しています。逆に言えば，企業が経営を拡大していくに従って人手不足の問題というのが非常に大きな問題になっているということだろうと思います。また，雇用者所得も伸びてはいます。

資料⑥をご覧ください。こちらは，企業サイドの資料でございます。経常利益は非常に高い水準でございます。それから，利益剰余金，よく報道では内部留保とも言われていますが，利益剰余金も非常に高い水準になっていますし，毎年毎年，非常に大きなペースで伸びてきているということでございます。この部分をいかに経済の好循環につなげていくかということでございます。まず，雇用との関係で申し上げますと，労働分配率です。数年前に比べて労働への分配がやや追い付いていない現状にございます。

次に，**資料**⑦をご覧ください。資産サイドの現預金等が非常に大きく伸びています。どうしても経営を継続している過程で一定割合の手元の流動性が必要ということだと思います。**資料**⑦の右側のグラフのとおり，国際的に見ましても，今，上場企業の時価総額に占める現金等の

保有比率が非常に高くなっています。これをいかに経済の好循環に結び付けるか，税制がどういった貢献ができるかといった課題があるかと思います。

次に，**資料**⑧をご覧ください。GDP ギャップの推移を表しています。要するに，需要と供給のギャップがどの程度かということでありまして，どれぐらい需要が超過しているかということであります。2008年のリーマンショックがこの影のついているところでありますが，ここで大きく GDP ギャップが広がっています。需要が足りなくなっているということでありますが，昨今ご覧いただきますと，ほぼこのギャップは埋まっています。従いまして，日本経済が安定して持続的な成長を続けていくためには，需要の方も大事ですが，むしろ供給制約の方が重要になりつつあり，構造問題に取り組んでいく必要があるということだと思います。

次に**資料**⑨をご覧ください。構造問題の取り組みということで，一番は，労働との関係でいいますと，人口動態ということであると思います。ご案内のとおり，生産年齢人口は，97年をピークに減少傾向であります。一方で，労働力人口は，言葉の定義上，働く意思のある方の人口といいますが，労働力人口は，98年をピークに多少下がり気味ではありましたが，最近は底を打って増加傾向に転じています。

資料⑨のグラフの右端を拡大したものが，**資料**⑩の左のグラフであります。一番上の折れ線

グラフが労働力人口を示しております。就業者数も増えていて，これが雇用情勢の改善ということですが，増えている大きな要因は，同じ資料の右のグラフにございますように，女性と高齢者の就業者が増えているといった現状にございます。

もう１点，労働について**資料⑪**をご覧ください。労働生産性について国際比較したグラフでございます。一番下の折れ線グラフで示されているのが日本の労働生産性の推移です。日本の労働生産性も増えてきてはいますが，水準としても諸外国に比べて低いところにありますし，伸びという面から見ましても低いところにあります。人口が最大の構造問題だとしましたら，まずは労働参加率を高めるというのも１つ重要ですが，さらに参加していただいた方々の労働生産性を高めていくといったことが極めて重要だろうと思います。

次に，労働生産性が伸びないと，よくいわれるもう１つの理由についてです。**資料⑫**をご覧ください。これは総労働時間と労働生産性の関係を示したものですが，負の相関が顕著でございます。労働生産性といっても，具体的に申し上げますと，縦軸にありますように労働時間／名目 GDP ですから，ある意味労働時間が減れば労働生産性が増えるのは当たり前ではないかと思われる方がいるかもしれません。これは，仮に総労働時間が減ってもそれほど GDP が減らないような努力を皆がしている。つまり，労働時間を増やすことなく，できるだけ名目 GDP を増やすような努力もされているということで漫然と長時間労働をするという働き方を変えていただくという，働き方改革の中心課題がこういったものであろうと思います。

資料⑬をご覧ください。こういったところが，単に長時間労働自体が社会的な問題であるということがありますが，日本の構造問題との関係でいいますと，先ほど申し上げたように需要と供給のギャップの問題は既に解消していますから，これからは供給力を高めていかなければなりません。それから，将来不安から消費の伸び悩みや中間層の活力低下といった課題があります。こういった中でも，働き方による成長と分配の好循環を実現していく必要があるということであります。

本年３月には，「働き方改革実行計画」ということで，税制に限らず，あらゆる分野について労働生産性を高めて，それから長時間労働を是正していきますということが決められました。それからもう１つの大きな課題は，同一労働同一賃金ということであります。こうしたものも多様な労働参加を促す極めて重要な前提であろうと思います。

最近の経済情勢については，以上でございます。

２．財政健全化をめぐる状況

次に，財政健全化をめぐる状況について説明させていただきます。**資料⑰**をご覧ください。

これは，よくわれわれの世界では「わに口の絵」と呼んでいます。わにの口が開いたようになっているということであります。ご覧いただきますと，安倍政権になって以降，歳出については依然100兆円近くの高水準ではありますが，一定程度の抑制をしてきています。しかし，財政赤字という面では抑制が足りない，さらに努力は必要だと思います。

他方，税収をご覧いただきますと，消費税率の引上げ，それから企業業績の回復等々によって，税収については予算ベースではありますが，57.7兆円まで回復してきています。平成21年のリーマンショック直後が30兆円台だったことを考えますと，かなりの税収増が見込まれています。

ただし，ストックで見てまいりますと，先ほど副会長からお話がありましたとおり，債務残高は国の分だけでも GDP の156％で，全部合わせると２倍近い水準であります。これはよく，海を渡っても川をさかのぼってもと言いますが，国際比較しても，或いは日本の歴史上も極めて

異常な水準に達しているということであります。

この原因ですが，歳出面では，これは間違いなく高齢化の進展です。**資料**⑲をご覧ください。左側の「給付費」と書いてある折れ線グラフが社会保障給付費の推移を示しています。給付費という言葉になじみがないかもしれませんが，例えば医療でしたら，自己負担を除いた社会保険から支払われる部分の伸びということでありますが，100兆円を超える水準ということでございます。この112兆円の給付費の半分強は保険料で賄われていまして，残りが公費となっております。公費という言葉が誤解を招きやすいのですが，公費というと何かちゃんと賄っているように見えますが，実際はそうではなくて，この公費と称するものの多くの部分を国債発行によって賄っているということであります。

従いまして，このままこの状況を放置しますと，日本の社会保障制度の持続可能性に疑問符が付きますので，後で申し上げますが，そういったことにやや不安を感じる世代にとっては，財布のひもが固くなるということになると思います。グラフの右上の方の資産収入について，やや疑問に思われる方がいらっしゃるかもしれませんが，実際はこれは何かの運用益ではなくて，年金の積立金の取り崩しを一応収入としているということでございます。

さらに申し上げますと，社会保障給付費の半分強が保険料でありますが，実際は保険料を払っていただいた場合は，その分所得税が控除されますので，実際は保険料と公費がお互い役割分担しながら社会保障給付費を賄っているということでございます。

こういった社会保障給付費を賄うために，消費税の役割ということを明確化したわけであります。

資料⑳にありますが，社会保障と税の一体改革をここ数年進めてきています。社会保障の面では，少子高齢化に対処するための経費を充実します。それから，税制の面では，これはかなり強調していいことだと思いますが，地方税の一部は別ですが，消費税を社会保障目的税化しています。従いまして，消費税収というのは社会保障用の経費以外には法律上使えないということでございます。他国でも，これだけ大きな基幹税を目的税化している国というのは，あまりないと思います。消費税のような基幹税を目的税化にすることについては，当時は非常に大きな議論があったわけでありますが，やはり日本の少子高齢化という最大の構造問題に対処するという意味では，安定財源たる消費税を目的税化するといった大きなかじが切られたということでございます。

次に，**資料**㉑をご覧ください。１つの試算としまして，資料の左下に税収の推移が折れ線グラフで示されており，上から二つ目が消費税のグラフです。税制改正の影響もありますが，特に法人税につきましては，景気によって大きく振れております。一方で，消費税というのは驚くほど経済の変動に対して中立的といいますか，安定的に推移しています。時々消費税の税収が増えているのは，税率を引き上げた部分であります。よく消費税率を引き上げても税収が減ったら元も子もないという議論がありますが，少なくとも消費税率引上げ単独を取れば確実に税収は上がっています。さらに，所得税，法人税もご覧いただきますと，実際は一時的な減収というのはむしろ経済変動の方が大きく出ているということが，このグラフから見て取れると思います。

次に**資料**㉒をご覧ください。消費税率を10％に引上げ，かつ社会保障との一体改革を行うことを前提とした中長期の経済財政に関する試算でございます。財政健全化目標というのは，政策的経費を税収及び税外収入でどれだけ賄えているかを示す指標であるプライマリーバランスという指標について，2020年度に国と地方のプライマリーバランスを均衡化させるというものであります。経済好調な前提であっても，なお8.2兆円のギャップがある状態になりますので，国際的な信認を保つためにも更なる財政上の改

革が必要ということでございます。

次に**資料㉔**をご覧ください。税収と経済を巡ってやや細かい話になりますが，税収弾性値という議論がよくなされます。経済が伸びたら税収がどれぐらい増えるのかという議論です。よくなされるのは，経済が伸びれば何倍も税収が増えるのだからやはり経済重視だという議論でございます。実際，名目経済成長が１％伸びたら税収が何％伸びるのかということで，最近のものを平均しますと，資料の中ほどにございますように，4.04となっております。要するに，GDP が１％伸びたら税収は４％伸びということです。これは，GDP の伸びの４倍も５倍も税収が伸びるから経済を重視するべきというような議論の論拠となるものであります。

ただし，これは一時的な要因などによる部分が非常に大きいので，税収弾性値が４，５ある前提で経済運営をしてしまいますと，なかなか財政の持続可能性が保てないのではないかと考えられます。

資料㉖をご覧ください。税収弾性値がかつて高かった時代もありましたが，それでも1.3程度であります。最近は1.0にだんだん近づいてきています。消費税や法人税は比例税率ですから，経済の拡大と比例して税収が伸びていきます。それから，所得税は累進税率ですから，経済の伸び，所得の伸びよりも税収の伸びが大きく出るのですが，大体こういったものを合わせてみても，1.0～1.1程度で推移しているところでございます。もちろん財政の健全化のためには経済が好調であることが大前提ですが，経済だけで財政が回復していくという状況にもないということはご理解いただきたいと思います。

次に**資料㉗**をご覧ください。個人消費の動向を消費税との関係についても見ていく必要がございます。資料は，GDP ベースの個人消費の水準を示したものでございます。17年基準というのと23年基準というのがありまして，GDP 統計を計算するときに基準年というのを定めて計算するわけでありますが，やはり統計というのは重要で，資料右側の名目の個人消費水準の推移をご覧ください。17年基準で示されているグラフが以前の基準でございました。前回の消費税率引上げ以降，消費が非常に低迷しています。むしろマイナス傾向が続いているという統計でありましたので，われわれもこれを前提に議論してきたわけですが，先般 GDP 統計の改定がありました。

ご覧いただきますと，一時的に大きな消費の落ち込みはありましたが，その落ち込みが数四半期で回復しています。足元をご覧いただきますと非常に消費が好調で，元に戻りつつあるという状況にあります。やはり統計を用いたデータに基づく議論というのは非常に重要だと思いますから，今までの消費が低迷しているという議論は，まさにデータに基づく議論だったと思いますが，こうして新しい統計が出ましたので，今後はこういった統計を前提に消費動向等々について議論していく必要があると思います。

資料㉘をご覧ください。次に全体の消費動向について，３つの折れ線グラフのうち，一番濃い色のグラフが40～49歳の方で，一番薄い色のグラフが20～29歳の方を示しております。このグラフから特に20～29歳の方が，2010年以降，財布を締めているという傾向が強いことが分かります。恐らく自分の将来とか，或いはそこはどれぐらい明示的に意識されているのかわかりませんが，自分が住んでいる日本という国が自分が年を取ったときにどうなっているだろうかとか，いろいろなことを考えて，周りの状況も考えて，なかなか財布のひもが緩まないという状況であろうと思います。ですから，やはりこの財政なり経済なりが安定して将来的にも大丈夫だという姿を示すということは非常に重要だと思います。

経済についての最後の資料は，国の B/S と日銀の B/S についてでございます。今，国債の金利は非常に安いですから，国債は幾らでも出してもいいのではないか，間接的ではありますが，日銀が受けてくれれば財政は大丈夫だと

いう議論があります。これは当然のことながら両者のバランスシートを統合したからといって，新たな純資産が生まれるわけではなく，ちょうど国が発行した国債と日銀が持っている国債というのは両者ネットアウトしてしまいますので，何か新しい資産が生まれるわけではないということでございます。

総論については以上になります。

3．最近の税制改正

資料㉛をご覧ください。続きまして，税の議論に入らせていただきます。資料は，ここ数年のさまざまな税目についての改正内容を俯瞰したものであります。ここ数年で申し上げますと，１つは，もちろん社会保障と税の一体改革で消費税率引上げがございますが，法人税改革については成長志向の法人税改革で，これは中身をこれから申し上げます。それから，個人所得税についても最高税率，或いは給与所得控除の上限の見直しを順次行っています。それから国際課税の面で多国籍企業にどう対応するかといった部分がございます。こういったものをここ数年取り組んできていますし，今後もこの流れ，トラックに乗った形での税制議論ということになると思います。

最初の話題は，法人税改革であります。法人税改革は成長志向ということで，要するに稼ぐ力のある企業について税制上足を引っ張らない，それから優遇するといったことでありまして，やはり課税ベースを拡大しつつも実効税率の20％台をできるだけ早く達成するということであります。現状では，平成30年度に29.74％を達成する一方で，課税ベースについては拡大してくということでございます。

その結果ということでありますが，**資料㉝**，**資料㉞**をご覧ください。後で少しお話ししますが，トランプ大統領が税制改革について時々スピーチをなさいます。そのとき幾つかの国にアメリカは置いていかれたというスピーチをされますが，その幾つかの国の中に日本も入っています。

税制改革とは資料の実効税率を指しているものと思われます。現在，アメリカ実効税率は，約40％であります。トランプ大統領はこのうち連邦税の方を15％にすると言っているわけでありますが，なかなかその財源が出てこないという問題もあります。

少なくとも日本については，平成30年度に予定されている29.74％が達成された場合には，国際的に見て遜色のない水準まで実効税率が引き下がってきているということでございます。

次に，所得税の改革についてでございます。昨年いろいろな議論を経て改革を行いました配偶者控除，或いは配偶者特別控除の見直しについてでございます。適用は30年分からでございまして，いわゆる103万円の壁ということに対処するということであります。これは後ほど申し上げますが，やや心理的な壁のようなところがありまして，現実の問題として，パートに出ていらっしゃる方が，10月，11月ぐらいになってきてだんだん103万円に収入が近づいてくると，働きたいのに働かない，或いは雇う方にしてみてもパートの方が急に12月の忙しいときにシフトが組めなくなって非常に困るということであります。労働参加を高める上ではあまり合理的ではないことが起こっているという現状を踏まえて，配偶者控除の見直し等々により，こういった壁と称するものを150万円まで引き上げたということであります。最低賃金が今後上がることを考えますと，パートという形態を取っていらっしゃる方が，何か壁が近づいてきたから就業調整に入るということをあまり意識しないでいいような水準にはなってきているということでございます。

先ほど心理的と申し上げたのは，やはり配偶者特別控除によって103万円を超えて手取りが減るようなことはないような手立ては取っているわけですが，やはりそこは人間ですから，ステレオタイプではいけないかもしれないですが，旦那さんが普通の会社のサラリーマンで常用雇

用で働いていて奥様がパートにちょっと出るというときに，103万円を超えるとご主人の方の会社での扶養の届出も変わってしまったりいろいろしますし，多少手続上の問題が発生します。

それ以上に，103万円を超えると扶養手当が会社から打ち切りになってしまうというようなこともあったと思います。よくよく考えてみれば，会社にしてみれば配偶者の方，奥様の手取りは本当は幾らだったのかといって奥様の勤め先まで聞きに行くわけにはいけませんから，しょうがないから税務上の控除をやっていないのだったらそこをメルクマールにして手当てを打ち切りますかというのは，気持ちは分かります。しかし，全体で考えてみますとそうしたプラクティスを続けていきますと，あまりいい理由ではなくて，女性に限りませんが，女性が働いていく，パートタイムでさらに働きたいという方の雇用を，その意に反して制限してしまうということがあるだろうということで，それを見直したところでございます。

４．税制の構造改革

次に，今後の話を少しさせていただきます。**資料㊶**をご覧ください。少し税制から離れた話をさせていただきます。最近の経済の状況を見ていますと，伝統的な所得税が念頭に置いていた働き方と少し違う働き方が出てきているのではないかということであります。例えばシェアリングエコノミーがあります。空間やものや自動車等をシェアします。考えてみますと，車が駐車場に停まっていたら車ではないわけであります。しかし，恐らく家庭にあります車のほとんどは停まっている時間の方が長いので，それを活用しない手はないということがシェアリングエコノミーであります。国民の皆さんの７割がスマホを持つようになって，初めてそういう時間の切り売りとか場所の切り売りとか車の切り売りとかできるようになるということであります。

普通は，商売をするのだったら品ぞろえをちゃんとして，きちんと仕入れもして在庫も持っていないとできないのであります。従いまして，素人が片手間でということはなかなか難しかったのですが，こういうシェアリングエコノミーがICTの発達で可能になったということは，どんな方でも事業者になり得る，どんな形でも所得を得ることができるということであると思います。

また，例えばいろいろな大きな企業にしてもいろいろなアウトソースする場合に，専門の業者にアウトソースするという場合もあるでしょうけれど，例えば何か英文を翻訳してもらうとかいろいろなことがあると思いますが，そこも時間を細かく切り売りできるということになれば，クラウドソーシングといったことも可能になってくると思います。これはお金に限らず，時間やスキルなども細かく切り売りできるようになるということであります。統計を少しご覧いただきますと，金額的にはまだそれほどでもありませんが，国内でクラウドソーシングサービス市場をご覧いただきますと，2012年，2013年あたりは倍々で増えていますし，今後の予測でも毎年50％増で増えていくということになっていまして，こういった部分がこれから拡大していく中で，今後税制はどうやっていったらいいのだろうという問題も出てくると思います。

それから，典型的な大きな企業に勤める，或いは大きな企業に限りませんが，比較的働けるうちは定年まで一定の企業に勤めるサラリーマンという雇用形態があるわけでありますが，最近見てみますと，これは全部税制調査会のある方に出していただいた資料でありますが，雇用的自営であります。例えばSEとか保険の外交員をやっていらっしゃる方とか，サラリーマンではあるのだけど歩合だったりしてかなり自営業に近いような形であります。従いまして，事業というものと給与というものの境目がだんだん融合してくるというような状態です。しかも，その形態がどんどん増えていっているということだろうと思います。

それから，先ほどの働き方改革のコンテクストで申し上げても，**資料**㊹の下の方に少し書いてありますが，国家公務員は当然ですが，これまで普通の企業で副業禁止というのがデフォルトだったと思いますが，それは一生その会社がその従業員の方の面倒を見ます，一生丸ごと面倒を見ますからこの会社以外の仕事はやらないでくれ，というのであれば一定の合理性があったかもしれません。ですが，最近の若い方で定年まで勤め上げる方の割合はだんだん減ってきていますし，企業としても一生その人のキャリアの責任を持つというわけにもいきませんから，やはりこの副業を禁止するというデフォルトはおかしいのではないかということであります。

雇用契約の基本契約，要するにひな型でありますが，そこに副業あり，副業をしてもいいというようなものに見直そうとしています。そういったこともあって，こういったものについて税制はどう対応していったらいいのかという問題が出てくると思います。

次に**資料**㊻をご覧ください。税法が想定する所得というのは，給与所得をはじめいろいろな種類の所得がありますが，日本の所得の負担というのが，所得税或いは個人所得課税の負担率というのは国際的に言ってもそれほど高くないと思います。それは，税率の問題というよりは，控除の問題がかなりあるのではないかと思います。やや言葉がややこしいですが，各種所得についての控除，所得計算上の控除と呼ばれるものでありますが，一番大きいのは給与所得控除或いは公的年金等控除がありますが，ご覧いただくと63兆円，13兆円と非常に大きいわけであります。要するに，控除ですからいわゆる一種の経費的なものの概算的な控除ということでありますが，そういう大きな控除が認められているということになります。

資料㊼をご覧ください。もう少し整理いたしますと，給与収入から給与所得控除を引いて給与所得が出てきて，それが税率計算の基礎になります。或いは，公的年金等は公的年金等控除を引きます。それから，事業収入は，当然のことながら必要経費を引くということになっています。

先ほど申し上げたように，副業した人は事業収入になったり雑収入になったりするわけで，そちらは必要経費を引きます。給与の方は給与所得控除で概算控除になっていますので，やや給与の形態によって計算の仕方も変わってきますし，本当は給与収入と事業収入がだんだん融合してきているのに，税制は本当にこのままでいいのかという問題はあると思いますので，そういった変化に税制はどうやって対処していったらいいかということであると思います。

資料㊽をご覧ください。国際的に見ますと，給与に対する概算控除的な給与所得控除でありますが，日本は非常に大きな控除が認められています。

それから，概算控除的支出といいましても，なかなかこれは皆さんサラリーマンであれば実感していると思いますが，経費というのは大体会社が出してくれますから，自腹を切ってやっている経費で給与所得控除まで積み上がる人というのはほとんどいないのではないかと思います。特定支出控除という枠組みがありまして，給与所得控除の半分を超えれば超えた部分について実額控除が認められますが，なかなかそこまで積み上がる人もいないのではないかと思います。

それから，**資料**㊿をご覧いただきますと，公的年金等控除も他に大きな所得があってもこの年金について大きな控除が認められます。こういうことも，所得の種類によってここまでの差が必要なのかということはあると思います。

資料51をご覧ください。退職所得についても，先ほど申し上げたような企業が丸ごとその方のキャリアを一生分面倒を見るのだという前提ではなくなっている以上，ご覧いただきますように，勤続20年を超えると退職金をもらうのに有利になるような仕組みになっていますが，その勤続20年のところに大きな差を設けるというこ

とで本当にいいのかどうかを見ていく必要があると思います。

５．納税環境整備に関する動き

次に，**資料**㊹をご覧ください。納税環境整備については，やはり申告をどうやって適正に，かつ，できるだけ申告される方の負担にならないような形でやっていくかということについて，やはりICTの活用ということを進めていく必要があると思います。

資料㊺をご覧ください。政府の税制調査会では海外の調査等もやっているところであります。大きい国も小さい国もありますが，やはり税務の世界ではICTを活用した申告ということをかなり手広く進んでやっている国もありますし，そこまで行っていない国もあります。国によって国柄は違いますから，そのまま即日本に移植ということはなかなかうまくいかない部分もあるとは思いますが，できるだけ納税環境の整備ということに努める必要があると思います。

特に電子申告については，例えば大企業等では，現在，５割ぐらいの企業しか電子申告されていないので，これをもう少し高めていくというような仕組みを考える必要があると思います。

６．国際課税

それから，国際課税であります。BEPSプロジェクトというものが時々報道されます。BEPSというのは，**資料**㊽の一番上に小さい字でありますが，Base Erosion and Profit Shiftingのことをいいます。特に，国際的に活動する多国籍企業が税源を浸食して利益を自国の外に移転してしまうということであります。こればかりは，課税権というものは国家主権の最たるものでありますから，各国が独自に対抗策を講じてもうまくいきませんので，国際協調が必要になってまいります。

実はBEPSが大きく意識されるようになったのは，リーマンショックの後のことです。リーマンショックの後にいったん各国は財政拡大をしたものでありますから，財政が非常に悪化し，その後財政を再建しなければいけなくなりました。そうしなければ国際的な金融の混乱を招く可能性もありました。各国が財政再建しようというときに，国際的に活動するグローバル企業が必ずしもきちんと税を納めていないという問題が顕在化してきたのですが，一国だけではこの問題を解決できませんから，国際的に解決しようということになったわけでございます。

直近の動きで申し上げますと，**資料**㊾をご覧ください。国際課税というのは，申し上げましたとおり，ある国だけが独自に課税しても二重課税になったり，或いはうまく課税できなかったりしますから，いろいろな国と租税条約を結び調整しています。その上で何か問題が生じたらその条約を改正することになります。基本的には，二国間で１個１個改正していく必要があったわけでありますが，このBEPS防止措置実施条約という多数国間条約を締結することによって，一斉に各二国間の条約に対して租税条約に関するBEPS防止措置を導入することができるようになりました。

日本は６月にこの多数国間条約に署名いたしましたので，それに対応して国内法の改正を行うという動きがございます。

７．米国の法人税改革

最後に，アメリカの法人税改革について申し上げます。**資料**㊺をご覧ください。先ほど申し上げたようにアメリカの法人税率というのは日本よりもかなり高い水準なので，これを下げていきたいということであります。それでトランプ政権としては公約の段階からこれを思い切って下げるということでありましたし，与党たる下院共和党でも，そこまでは行きませんが，かなり下げるということになっています。

今後も注視していく必要があると思いますが，少し日本とは違うアメリカの独特の議会のルール，或いは与野党の攻防という中で，法人税問題とか財源問題が語られるという状況にござい

ます。

私からは以上でございます。ありがとうございます。

（林）　ありがとうございます。日本の財政と税制について，多岐にわたってお話しいただきました。それでは，まずは玉岡先生と，横山先生から質問していただいて，お二人のご質問を受けた上でもう一度審議官の方にお願いするということにしたいと思います。

では，玉岡先生お願いします。

Ⅱ．税・財政の現状と課題への意見

（玉岡）　新川さん，ありがとうございました。私の方から，まず最近考えていることについてお話しして，その後で質問項目に移りたいと思います。

最近考えていることというのが，今日のテーマが税制改革を巡る現状なのですが，現状というよりはかなり遠い先の将来のことについてです。ちょうど今から50年ぐらい前に高度成長華やかなりし頃に，遠い将来の日本の財政は大変になるというある学者の方がおられまして，財政法を改定してまでも積み立てをして，今ある税収を将来に備えておきなさいということを言われました。その予言が見事にというか，当たってしまったわけです。

思いますのは，今から10年先というのは割と視野に入って考えやすいのです。今働いている方ももちろんまだ働いていることが多いです。でも，50年たつと，財務省の方もそうだと思うのですが，もう自分自身を含めて政策を策定した方はいません。責任を取れるようなタイムスパンではないということでなかなか考えづらいのですが，でも確実に50年先というのはやってきます。

つい最近『未来の年表　人口減少日本でこれから起きること』というよく売れている本が出ていまして，それを読んだのですが，今後日本社会というのはかなり今まで想定したことのないような非常にシビアな現実に直面していくということです。財政に関して言うと，GDP 自体が50年先にかなり減っているということなので，税収自体が非常に減ります。他方で，歳出というのはそれに見合うように減ればいいのですが，どうも増えそうであるということで，プライマリーバランスの議論もありますが，財政収支の計算自体がひょっとしたらしんどくなるかもしれないということです。それよりも，経済社会全体がどのようになっていくかということ自体が非常に見通しが悪いのです。にも拘らず，税や財政というのはこの社会で一定程度の役割というのは果たす必要があります。ただ，今行っているような税・財政の役割と，50年先とか或いは100年先，もう考えられないような先のことですが，今とは違った形で機能していくだろうということは間違いがありません。10年程度の中期の予測だけではなくて，50年先或いは100年先の非常に長い超長期の経済予測というのを行って，それで税収がどうなるのか，或いは歳出はどうなるのかということを見計らった上で持続可能な税財政システムというのを考える必要があるかなと思っています。

それに関連するのですが，かなり先の将来において，非常に財源不足になります。にもかか

わらず政府の仕事というのがあるのですが，その折に政府が最低限行わないといけない仕事というのはそもそも何かということです。国と地方があるわけですから，国と地方の間でどのように仕事を分担していくのか。当然政府だけでは立ち行かなくて，国民或いは住民というものが，今，公共が行なっているような分野の仕事についてどのように関わっていくかということについて，今後デザインを煮詰める必要があると思っています。ある方は，これを縮充社会とかという言葉を用いていますし，或いはコミュニティデザインであるとかソーシャルデザインの問題に置き換えることもできるかと思うのですが，非常に漠然としていますが，遠い将来の経済・社会像について今から考えておく必要があります。

最後に，今日，働き方改革について紹介していただきましたが，大きな目玉となる政策は，例えばつい最近では地方創生の話がありました。具体的にそういう政策が目標としているものは何か，目的は何かということが，実ははっきりとはしていません。行政，政府側でできること，それから民間の方でできることで，その目的のためにできることと或いはできないことの区別というのが必要だと思うのですが，どうもはっきりしていません。いったん目的というものがはっきり決まれば，その達成に必要な手段というものはいろいろ考えられて，その中でベストなものを選択していくという手順になるはずですが，結論が先に出ていて後からそれに合うようにいろいろつじつま合わせのことが行なわれているというような感じを受けます。

〔税収調達能力と所得再分配機能の回復〕

税に関連することを幾つか質問したいと思います。今日も資料でお示しいただいたように，日本の所得税というのはかなり変わっています。源泉徴収の仕組みができて，或いは法人税と所得税が分離したという意味で，近代的な形を日本の所得税が取ってからもう80年近くなります。先ほどもお話がありましたが，高度成長期に典型的に見られたように，またそれ以降もですが，日本の所得税というのは減税一辺倒の歴史でありました。表だって増税ということは行われてこなかったのですが，所得税というのはやはり基幹税だと思っていまして，今後もその役割はなくならないと思っています。基幹税としての所得税に求められている税収の調達能力というものと，それから所得再分配の機能というものが，数字でも挙げられるのですが，その機能の低下が著しいです。

今後，そのような機能の低下，或いは能力の低下というものをどのようにして回復していくのかということをまず１番目にお聞きしたいと思います。

〔租税支出の減少策〕

２番目ですが，これはもし日高先生がおられたら必ず聞かれたであろうという質問です。日本の税制には，他の国の税制と同じように租税支出（tax expenditures）というものを構造的に備えていると思われます。租税支出の種類とか或いは額について透明化が必要だということは随分前から言われていて，ある程度明らかにされています。租税支出という言葉を聞くとすぐ思い浮かぶのは租税特別措置です。先ほど所得税の課税ベースが非常に日本では小さいとおっしゃいましたが，そのとおりで，幅広くは所得税のいろいろな控除であるとか或いは分離課税そのものも租税支出に実は含めることができます。そういうものが課税ベースの侵食を実はもたらしていて，先ほども言いましたように，税収調達能力というものと所得再分配の機能というのをそいでいる原因の一端となっていると思います。

租税支出を，他の国でやっているように予算書へ計上するということをはじめとした透明化の作業の他に，どのようにしてそういう租税支出を減少させていくのかということについて，何か具体的なことはお考えになっておられるか

というのが２点目の質問です。

〔tax consciousness の引き上げ〕

３点目なのですが，納税環境の整備に多分関係すると思うのですが，70年近く前にシャウプ勧告がありまして，その中で当時の日本においてtax consciousnessというのですが，税を納めようという意識について述べられています。勧告では，日本においてはその意識が非常に低いということが問題とされて，それをどうやって引き上げたらいいかということが議論されました。その事態というのは，実は現在の日本でもあまり変わっていません。

給与所得者が一番典型例ですが，ほとんどの方は自分の納税額を知りません。にもかかわらず，納税額を知らないのに税負担が重いと感じるという，非常におかしな状況があって，それがずっと続いているわけです。マイナンバー制度というものが始まって，少し事態が変わってきたとは思います。日本だけではないのですが，日本固有の年末調整制度の在り方を今後どのように考えるかということです。これは70年前の勧告でも年末調整制度ということ自体がさっき言ったtax consciousnessというものを引き下げる要因であるから，給与所得者が直接税務署と交渉に行って年末調整を行うことを勧告していたのですが，当時の関係者からの猛反対があって実施されませんでした。

電子納税制度等が始まったこともあって事情が若干異なってきましたので，今後年末調整制度の在り方というものをどのように考えて，それを切っ掛けにtax consciousnessの度合というのをどのようにして引き上げるかということですが，具体的にどうすればよいかについてお聞きしたいと思います。

〔企業の意識や行動の変革〕

法人税についてなのですが，今日お配りいただいた資料の中で非常に素晴らしいことが書いてあって，企業の意識や行動を変革していくための方策という文言がありました。それを実際どういうふうにしてやっていくのかということです。私は昨年度もこの租研大会でお話ししまして，そこで納税者というのは普通個人もそうなのですが，企業ももちろん入っていて，企業の方の持っている税を納めようという意識，タックスモラール（tax morale）というのですが，それをどうやって引き上げるかということで，租税教育というものの必要性を個人納税者以外に企業も含めて，或いは国会議員さんとか或いは地方の議員さんも含めて，税に関わる方全てに教育を施す必要性があるというふうに言いました。

BEPSの話がありましたが，適正な納税をしていない企業に対して，国民の見る目が厳しくなります。適正な納税をしていない企業に対して国民の消費行動というのが変化することも，他国ではあるのですが，変化が起こることもあり得ます。適正な納税というのは，私自身はCSRの一環と思っています。

適正な納税を行ってもらうために，企業のみならず，国民の意識や行動を少しずつですが，変えていく必要があるとは思うのですが，もし何か具体的な方策というものをお考えであればお聞きしたいと思います。

〔納税環境整備〕

最後です。昨年度行った質問なのですが，多分後で横山先生が同種の質問をされると思うのですが，税を納めるときに，税を徴収する側がかける費用，税務行政費用と，税を納める側が税を納めることに対して直接・間接にかける納税協力費用と２つあるのですが，その大小どちらが大きいかということを比較すると，日本では他の国と比べて税を納める側が税を納めるためにかける費用，かかっている費用が大きいのです。なぜ大きいかというと，個人所得税がその典型例ですが，個人所得税だと企業に源泉徴収義務を課して，納税を行ってもらっています。先に年末調整制度の話をしましたが，それが最

大の要因になっています。

その納税協力費についても，事業規模別で見ると，規模の大きい事業者の方が１円納税する額当たりのかける費用というのが少なくなります。つまり事業規模別で見て納税協力費に関する逆進性というのが見られます。納税環境の整備というときに，納めやすいということももちろんそうなのですが，納税自体にかける費用というのを是非下げるような方向に努力してほしいのです。

その前に，納税協力費，或いはその時間というものがどれくらいあるのかというのは，実はきっちりとは把握されていません。世銀などでアンケートを行って納税協力費とか時間のデータを公表していて，日本はいわゆる先進国の中では高い方になっています。例えばニュージーランドなどであれば政府自体が納税協力費用の測定をこまめに行っていて，特に中小の事業者に対してそういう費用がかからないように配慮しています。納税協力費用の測定というものをしていただいて，高いということがわかって初めてそれを下げようという動きになると思いますので，今後納税協力費用の測定というものを行ってもらいたいと思っているのですが，そういう考えをお持ちかどうかということについてお聞きしたいと思います。以上です。

（林）　ありがとうございます。非常にざっくりしたことと，具体的なご質問と両方がありました。引き続いて，横山先生から先ほどの新川審議官への質問ということでお願いします。

（横山）　審議官，ありがとうございました。非常に勉強させていただきました。私は，質問の前に視点だけ明確にさせていただいて，質問させていただきたいと思っています。お手元の方にも説明のご参考資料をお配りしています。これはなぜかと申し上げますと，私自身が研究と，或いは税金に対する興味といたしまして，徴税制度ですとか納税協力費に非常に興味を持っています。これをご覧いただきまして，納税協力費は，玉岡先生もちょうどお話しいただきましたが，どういうものかと申し上げますと，Sandford，C．，M．Godwin　and　P．Hardwick（1989）によりますと，金銭的コストと時間的コストと心理的コストに分解されるといいますか，分類されています。金銭的コストといいますのが，納税者の方の税理士報酬ですとか，企業でも源泉徴収義務者の方ですと経理の方，事業所・事業主の方が計算されるかと思うのですが，そういう経理課の方の費用といったものも含まれます。あと，時間的コストは，申告書作成に必要となる時間など，心理的コストにつきましては，心理的な気持ちということになるのですが，こちらもコストとして計算する必要があるのではないかという研究になっています。

ご参考資料の冒頭に書いていますサンフォード先生というのは，イギリスの方なのです。イギリスをはじめとしていろいろな国では，こういう計算によってこれぐらいかかりますよというのが出されています。それで，ちょうど玉岡先生も非常に関わっているというふうになっています。日本は，多いのではないかというふうに思われているということで，いろいろな数字が出てきていますので，このあたりは大きいのではないかということです。

あと，サンフォード先生は納税協力費において心理的コストについて考えることが重要であるというお話もされています。この心理的コストは納税意識に非常に関係があると言えまして，ちょっと理念を一応見ていただきます。ご参考資料をご参照ください。納税意識という言葉は，普通の言葉として使うのですが，こちらも研究の対象ともなっていまして，納税意識というものは非常に近い言葉として税負担感とか痛税感とかこういったものがありますが，そういう主観的なものとは少し違うものとしてありますよということが研究としてもございます。シュメ

ルダース（Schmölders, G.）（1970）によりますと，例えばここにも書かせていただいていますように，所得税の方の負担感というのは，はっきりしているものです。消費税ですと年額幾ら消費税を払ったかというのはぱっとわからないのですが，幾ら所得税を払ったか明細なんかを見るとわかりますので，はっきりした上で非常にはっきりしたものとしての負担感があるといわれています。

シュメルダース（Schmölders, G.）（1970）によりますと，負担に関する知識は，租税道徳，租税道徳と一般にいわれているものに直接影響を及ぼすというふうに言われています。

少しこの辺りはいったん置いておいていただきまして，e-Tax が日本では進んでいるということになりますと，いわゆる徴税費は低くなってきていますし，その一方で納税協力費の方も低くなってきているといわれるのですが，実は心理的コストなんかを考えますと，高くなっている面もあるのではないかという気が私はしています。

〔軽減税率導入に伴うコスト〕

そこで幾つか質問させていただきたいのです。せっかくいろいろな資料がございますので，消費税のところのまず**資料㉑**のあたりに「消費税の使途と特徴」がございます。こちらのあたりにも，少し今後ここにも書かれていますように，軽減税率が導入されていくということが言われています。そうしますと，納税協力費ということですと，現場の税金に携わっている人たちは非常に混乱するといいますか，実は非常にコストがかかってくるのではないかと考えていますので，その辺りをどのように抑えていくということをお考えになられているかというのが１点目の質問です。

〔消費税滞納問題〕

２点目は，同じくここの消費税の話にまつわっての話です。一般には国税庁の統計年報書なんかも見ていますと，消費税は非常に滞納が多い税金というふうにも聞いています。滞納の問題が，もしかすると税率が大きくなりますと問題が大きくなってくるのではないかという気がしていますので，そのあたりをどのようにお考えになるのかということをお聞かせいただけましたらと思っています。

〔給与所得控除の方向性〕

あと少し飛びまして，所得税の方で，私自身も所得税の源泉徴収ですとか給与所得控除の話が非常に気になっています。**資料㊽**のあたりにすごくわかりやすく諸外国の話ですとかどれぐらいの金額ですとかというのが書いていまして，非常に日本は給与所得控除が手厚いといいますか，経費よりも非常に大きいというお話がありました。これは日本でも非常に特徴的なお話だと思っています。

一方で，働き方改革というのを進めておられていますので，給与所得者という人だけではなくて，給与所得と副業というような形が増えてきますと，だんだんこの給与所得控除が高いままずっといくということをより長期的に考えるとどうなっていくのかなと気になっていますので，その方向性が，このあたりは審議官も触れられていましたが，さらにどういうふうに考えておられるかということをお聞かせいただければと思っています。

〔電子申告〕

あと４点目が，私が興味を持っています電子申告のあたりです。電子申告の利用は，ここの**資料**㊸～㊺にありますように，本当に年々増加しています。本当に100％になるというぐらいの更なる上昇のためには，どのようにお考えになられているかということをお聞かせいただきたいと思います。

〔納税協力費における心理的コスト〕

あと最後５点目です。同じく徴税制度を巡る環境の中で，納税協力費に関して見てもプラスの側面の方が非常に大きいと思いますが，心理的コストに関してはだんだんインボイスですとか複雑になっていくということがいろいろな情報として入ってきていますので，そのような心理的コストについて，もしお考えのことがあれば，お聞かせ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す。お二人からはかなりいろいろな質問が出ました。その中で，例えば玉岡先生の租税支出の縮小の話は，横山先生が言われた給与所得控除と絡めていただくとか，それから年末調整や納税協力費に関連しては，納税において発生するコストの計測の話になります。また，消費税に関してはコストが上がる部分をどういうふうに対応するのかというようなことがありましたので，その辺りを絡めながらお答えいただいたらと思います。よろしくお願いします。

（新川）　いろいろ本質的な大変鋭いご指摘，ありがとうございました。少しまとめてお答えする部分が多くなることをお許しいただきたいと思います。

〔所得税の機能について〕

最初はやはり所得税の機能ということであります。やはり減税一辺倒となった理由は，実は２つあったと思います。高度成長期の自然増収をどう還元していくかというのは高度成長期でありますし，それから消費税導入時は税制全体をどうリフォームするか，税制抜本改革と言っていました。そのときの課題は，直間比率の是正でございます。直接税に一辺倒，つまり直接税のウエートが高すぎますと，それを下げていかなければいけないのではないのかということであります。税負担が１つに偏るのはよろしくないのではないかということで，直間比率を是正しなければいけません。或いは，その後は所得・消費・法人のバランスの取れた税制にしなければいけないという税制改正をやってきています。平たい言葉で言うと，消費税率を引き上げる代わりに所得税を減税する，間接税を引き上げる代わりに直接税を減税するという思想でやってきました。かなり説明を省略していますので，語弊もあるかもしれません。

もう１つ，消費税率を５％から８％に引き上げた社会保障と税の一体改革の考え方であります。何かを上げて何かを下げるではなく，少子高齢化が進んで中で社会保障の経費を安定的に賄わなければいけないので，そのために安定的な財源，税収が必要であります。つまり，ネットの増税をしなければいけません。上げた分は，社会保障という形で国民にお返しするということであったわけであります。従いまして，そこの中には消費税率を引き上げた分だけ所得税を引き下げるという話ではもうないわけであります。その後は，むしろ所得税の機能を少し回復していかなければ，少し痩せすぎてしまったのではないかということで，最高税率の引上げでありますとか或いは給与所得控除の上限を少し引き下げるとかそういった見直しをさせていただきました。多少所得再配分機能の強化ということだったと思います。

今後の課題でありますが，先ほど申し上げま

したように，色々な働き方とか，国民のライフスパンにおける職業というものの考え方が変わってきますので，これまで念頭に置いてきた控除の置き方がこれでいいのかということであります。そんなに事業所得と給与所得の所得計算の方法が違っていていいのか，或いは年金所得は違っていていいのかということであります。これは非常に難しい話なので，今，この瞬間に私がこうすべきですとなかなか申し上げられないのでありますが，もう少し多様な働き方を許容するのであれば，今みたいにたくさんの所得の区分を区分けしておのおの別個のものとして控除していくというやり方を少し見直す必要があるのではないのかというのは，１つのやり方だと思います。

〔租税歳出について〕

tax expenditures もどちらかというと租税特別措置の部分が多いので，租特透明化法というのができまして，それで今，あまり読んでいただけないかもしれないですが，電話帳ぐらいの分厚さの租税特別措置の実施の現状というのを国会に提出させていただいて，それ以前とは比べものにならないほど租特の適用実態というのは明らかになってきたと思います。確かにおっしゃりますように，控除というものについても，よく実際の所得の実態を踏まえて少し時代に合うように検討していく必要があろうと思います。

〔納税協力費について〕

それから，納税協力費につきましてもまとめて回答させていただきます。年末調整をはじめとするこの納税協力費との関係で申し上げますと，これはいろいろなものがあろうと思います。年末調整を企業がやってくれるおかげで，勤めているサラリーマンの方は手間がかからなくていいという，しかもそれに慣れてしまっているという状態がありますので，ちょっとそれはどうなのかなというのはごもっともなご指摘だと思います。

他方で，すぐできること，いろいろな年末調整をどうするか，或いは個々人がみんな申告すべきだという方向性は分かりますが，では来年からすぐそうするということについてはいろいろな異論が出ようと思います。そういう異論とは別ですぐやれること，或いはやらなければいけないこととしては，やはり事務手続の簡素化であると思います。典型的にはやはり ICT の活用ということで，電子納税，電子申告はもちろんそうですが，年末調整についても割と旧態依然たる保険会社から控除のお知らせが来たりいろいろなものをやって，その紙をホチキスで留めて，企業の経理の方が年末になったら非常にそれで時間を割いてやるというようなことがあります。もう少し合理的に電子的な方法を活用して，給与事務をやっていらっしゃる企業の方のコストを下げ，かつ，恐らく保険料控除の証明書を発行している保険会社にしましても，あれをいちいち郵送してというのはコストも手間もかかっていると思いますから，そこを電子化していくということで手間を省けるという部分があると思いますし，その部分については特に異論というのはないと思いますから，そういう部分はどんどん進めていく必要があると思います。

〔電子申告について〕

それから，もう１つ，今度は電子申告の方の問題であります。これも「ぜひ皆さん，電子申告をお願いします」とお願いしているような状況でありますが，特に企業の事業者の方の申告を見てみますと，大企業の半分ぐらいは電子申告です。中小企業はやや直感とは反しますが，７割以上が電子申告になっています。中小企業は恐らく税務会計ソフトでありますとか或いは税理士の先生方が頑張ってやっていただいたりしますので，電子申告に移行しやすいということがあったと思います。場合によっては，大企業について，電子申告の義務化みたいなものも考えていってもいいのではないかと思います。そ

ういうところは１つあります。

恐らく電子申告というのは，半々ぐらいの企業がやっているうちは面倒くさいとかいろいろあると思いますが，先ほど横山先生から電子申告の利用率を100％にする方策如何というご指摘がありましたが，まさにそのとおりでありまして，みんながやり始めますと，社会的にはコストが非常に低くなるのではないかと思いますので，そういう部分を含めまして，ぜひ取り組んでまいりたいと思っています。

〔納税環境整備について〕

それから，納税協力費をどう測定するかというご指摘がありましたが，これは非常に重要なご指摘だと思います。客観的にどれぐらいコストがかかっているのかというのを透明な形でお示しするということができればいいとは思いますが，まだなかなかそこまで政府側が追い付いていません。世銀等が一定のデータを公表していますので，税に限らず全体の政府の様々な申請や申告の手続について，それを１つの指標として下げていくということは政府の方針に入っていますが，世銀のメルクマールにしても，算出根拠等がややどうなのかと思うような部分があります。どういった形でお示しするのがいいのか。ただ，具体的にお示しできないにしても，電子申告を進めていくことでコストが下がっていくというのは間違いないことだと思います。それから，義務化するだけではなくて，使い勝手をよくしていくというのも必要だと思いますから，そこの取り組みは，ここは先送りすることなく，できるものからどんどん取り組んでいきたいと考えています。

〔軽減税率導入に伴うコストについて〕

それから，消費税に関してですが，軽減税率制度の実施に伴って，かなり事務コストがかかるというのは，実際そうだと思います。現行の請求書等保存方式では，帳簿を書いていただき，仕入金額から割り戻すという比較的簡便な方法で仕入税額を計算していただいていますが，当然税率が複数になればそのやり方は取り得ないということで，請求書等に税額を税率ごとに別記して，それから登録番号を記載していただくという，いわゆるインボイスでありますが，そういったことをわが国で初めてやることになりますから，新しい事務ということでかなり実際のコストもかかるでしょうし，初めて取り組むという意味で，おっしゃるように心理的なコストもあると思います。

従いまして，１つのやり方は，これは心理的コストの方なのかもしれませんが，急には導入しません。一定の経過措置を置いて，特に中小企業の事務には配慮した形で制度になじんでいただく期間を，軽減税率制度実施後も数年の期間がありますので，急激な事務の変化によるコストというのはできるだけ避けていきたいと思います。

それから，わが国の登録番号と税額別記のいわゆるインボイスというものは，現実には商取引で使っていませんので，初めてということでありますが，これはもう１つ，利点にもなり得るわけで，後発の利を生かして電子インボイスというのを最初から入れていただくということであります。多分紙でやっている事務を電子的に置き換えるというのは余計なコストがかかったりかえって手間だったりしますから，最初からそうしたものもやっていただけるような形をやりたいと思います。

従いまして，経過措置をお示ししてゆっくり付いてきていただく事業者向けにそういう方法も用意いたしますし，最初から手間がかからないようなものをきっちり入れていこうという方は手戻りがないように，最初からそういうものを入れられるような形での姿をぜひ施行までにお示しするように頑張りたいと思います。

それから，実際はレジ等の入れ替えや，会計システムの入れ替えも必要になると思います。それについては一定の補助金を用意してありますので，ぜひご利用いただきたいと思っていま

す。

〔消費税滞納問題について〕

それから，消費税の滞納の問題であります。これは頭が痛いのでありますが，過去，確かに税率が上がったときに消費税の滞納が増えたケースがございます。ただし，実際見てみますと，それ以上に景気の動向に応じて景気が悪くなったときにどうしても滞納が増えるという傾向がございますので，中間申告等々を利用していただき，できるだけ早い段階で納めていただくように努力するということであります。発生したタイミングについては，滞納処分をできるだけ早く進めて，新規滞納分についてはできるだけ次に繰り越さないような形で処理していくというような形で引き続き対応していきたいと思います。

ここはバランスが難しいところではありますが，きちんと税に取り組んでいらっしゃる企業とそうではない企業との間で，そこは一定の対応の違いを設ける必要もあると思いますし，きちんとやっていらっしゃる方その他については，周知を図っていきたいと思います。

〔税の負担感について〕

最後に，これは日本では前からそうなっていますが，税負担は，消費税についても所得税についても必ずしも国際的に見て高くないのですが，ふわっとした言葉で重税感というのでアンケートを取ってみると非常に高いという現状があります。北欧なんかは非常に税負担が高いのに重税感が低いのは，それはちゃんと返ってくるという意識があるからなのではないかということが，前はだいぶ言われていたものですから，社会保障と税の一体改革というのはそれを意識して，例えば消費税を目的税化するというのはそういう意味でありました。それから，返ってくる度合では，北欧或いはヨーロッパに比べて日本の方がはるかに財政赤字が大きいわけでありますから，実は数字でいうと納めているものに比べて受け取っているサービスの方が非常に大きい状態になっていますから，客観的には北欧の方がリターンがいいというのは本当は間違いなのであります。そこは，政府が変なことで使っているのではないのかとか，そういった部分についてのなかなか根強い疑念をちゃんと払拭していくということが必要であります。目的税化はそうですし，一体改革もそうだったわけであります。

引き続き，その点については，これは気持ちの問題，国民の意識の問題，或いはわれわれの姿勢の問題といった少し捉えどころのないような問題も一部含みますので，制度として対応可能な受益と負担の関係の明確化というのは引き続き対応していきます。それに加えて，納税意識の向上についてご指摘もありました。ある日目が覚めたら劇的に良くなっているという性質の問題ではないかもしれませんが，そこはよくご説明なり，普及啓発等々に努めてまいりたいと思っています。

以上でございます。

（林） ありがとうございます。以上で前半を終了させていただきます。今から後半の地方財政・地方税のお話に入らせていただきます。

それでは，地方財政・地方税制の現状と課題について，稲岡審議官から資料に基づいてご説明をお願いします。

Ⅲ．地方財政・地方税制の現状と課題

（稲岡） 総務省の稲岡でございます。よろしくお願いいたします。私からは，資料に沿ってご説明申し上げたいと思いますが，時間も若干押しているようですので，簡潔な説明に努めたいと思います。

総論：地方財政・地方税制の現状と課題

地方財政の果たす役割ということで，今日は大阪市の方もたくさんお見えで，釈迦に説法かもしれませんが，**資料❷**にありますように，内政を担っているのは地方団体であり，地方財政のウェイトですが，歳出ベースでは国と地方の割合が４対６となっているという状況です。

資料❸がそのイメージ図です。右から見ていただきますと，年金・防衛等は国が直接担っています。社会資本整備は国庫補助負担等がありますが，地方団体が実施しているものが多いということです。それから，社会保障や教育という分野につきましては，国の負担を受けて地方団体が歳出を組んでサービスを実施しているということです。警察・消防・戸籍・保健所といったものにつきましては，国の補助等がない分野ですが，警察官の政令定数など国が法令等で実施を義務付けている分野で，左端が義務付けのない分野です。こういった形で地方団体が内政を担っております。

資料❺は，地方の財源不足額です。左のグラフを見ていただきますと，リーマンショック前に相当程度改善したわけですが，リーマン後，これが拡大し，ここのところの税収増で低下基調にあったのですが，29年度には再度財源不足が拡大しているといった状況です。借入金残高は200兆円で高止まりしております。

資料❼をご覧いただきたいと思います。地方財政計画の歳出の規模ですが，公債費は横ばい，投資的経費は減少，それから給与関係経費も減少ということで，こういった要因があっても社会保障関係経費の増等で全体としては抑制基調ではありながらも，ここのところ若干増加となっております。

この中で，地方財政を支える地方税ですが，**資料❽**をご覧いただきたいと思います。国が所得・法人・消費という３つの基幹税を持っていますが，これに対応した地方税としては個人住民税，地方法人二税，地方消費税があり，それから地方独自の固定資産税があって，特に市町村を見ていただきますと，個人住民税と固定資産税で税収の約８割を占めているといった状況です。

資料❾が，近年の税収の状況です。

資料❿をご覧いただきたいと思います。租税原則については簡素・中立・公平とされていますが，地方税につきましてはそれらに加えて，安定的な税目が望ましいとされています。ご覧いただきますと一目瞭然ですが，地方消費税は極めて安定していますし，個人住民税につきましても，従来は，緩やかでありますが累進構造にあったものを，国から地方への３兆円の税源移譲の際に，10％比例税率化したこともあって，かなり安定的な税目となっています。

それから，中ほどの▲印の固定資産税ですが，これも極めて安定しています。一方，地方法人二税を見ていただきますと，景気の変動に極めて左右されやすい状況にあります。

資料⓫がもう１つの点，偏在性が少ない地方税が望ましいということです。国税であればどこで納税されても国の税収となるものですが，地方税の場合は，納税地が沖縄なのか，北海道なのか，東京なのかということで決定的な違いがあるということです。地方税全体で平均を100とした場合の指数で見ていただきますと，最大・最小で2.5倍となっていますが，地方法人二税は6.2倍ということで，偏在が大きくなっています。この偏在を是正するというのが近年

の税制改正で大きな課題となっております。

それから，**資料⓬**でございます。昨今，消費税率の引上げについてがホットな話題になっていますが，現在の法令上どうなっているかというと，31年10月に消費税率が10％に上がるということになっています。そのうち国税消費税が7.8％，地方消費税がその78分の22と法定されていまして，消費税率換算で2.2％となっております。

軽減税率のところを見ていただきたいと思います。軽減税率に係る国税消費税の税率は6.24％，これに78分の22を掛けて1.76％分が軽減税率に係る地方消費税ということで，今の８％段階の税率とは違っているということにご留意いただきたいと思います。要は，地方消費税率というのは１つの税率であり，31年10月に78分の22となるということが法定化されているということです。

消費税率の引上げに係る地方団体の意見を13ページに載せております。貴重な財源なので，しっかりと引上げを行うための環境整備を行う必要があるということです。

以上，地方税の総論関係でございます。

各論：個別税目の現状と課題

１．地方法人課税

資料⓰が，地方法人課税の税収の推移と，四角枠囲みで制度改正の主なものを記載しています。国税の法人税と歩調を合わせつつ，大まかには課税ベースの拡大と税率の引下げを行ってきたというのがこれまでの歴史であろうかと考えています。

それから，**資料⓱**は法人実効税率の引下げで，国税の方でもお話がありましたとおりですが，28年度に29.97％ということで30％を切り，30年度では29.74％ということになっています。法人実効税率の引下げには，法人事業税所得割の税率の引下げと外形標準課税の拡大が大きく寄与しております。

資料⓲がそのポンチ絵で，平成15年度税制改正で法人事業税に外形標準課税が導入されましたが，法人税改革の一環として，所得割の税率の引下げと外形標準課税の拡大をセットで行ったということです。現在，大法人の所得割は税率が3.6％となっています。一方，中小法人につきましては，外形標準課税が導入されていませんので，9.6％という税率となっており，かなり制度が違うということです。

資料⓳でございますが，外形標準課税の適用対象法人のあり方について引き続き慎重に検討を行うということで，これが検討課題の１つであるということです。

それから，**資料⓴**以降は，地方法人課税の偏在是正についての資料です。**資料⓴**をご覧いただきたいと思います。リーマンショック前の税収の回復基調の中，平成17・18・19と地方法人課税の税収が急増しました。それに伴って，地域間の財政力格差が拡大することとなり，これを何とかしなければならないという観点から，税制の抜本的な改革で偏在性の小さい地方税体系が構築されるまでの間の暫定措置として，地方法人特別税・譲与税を創設したということです。これは何かというと，従来の法人事業税の一部を地方法人特別税として国税化し，それを人口と従業者数で譲与するという措置をとったということです。これにつきましては，暫定措置なので，基本的にはいつかの時期に廃止しなければなりません。一方，消費税率の引上げで地方消費税も増加しますので，財政力格差の拡大が懸念されます。

この両方の要請に対応し，法人住民税の法人税割を国税化して交付税原資化するという偏在是正措置を，消費税率８％，10％の２段階で講じたということです。

具体的には**資料㉑**以降，資料が載っていますので，後ほどご覧いただきたいと思います。近年，この地方法人課税の偏在是正が非常に大きな地方税に係るテーマであったということです。

２．固定資産税

資料㉖からが固定資産税です。これはご承知のとおり，土地，家屋，償却資産にかかる税です。市町村の基幹税として重要な役割を担っていますが，**資料㉗**をご覧ください。

課税標準は，適正な時価，固定資産税評価額ということですが，これを毎年毎年評価していたら大きな手間がかかるということで，３年に１回評価替えを行い評価するということとされています。平成30年度が３年に一度の評価替えの年ということです。

この評価替えに際して，評価額が変動した場合に税負担の激変を緩和するために，負担調整措置をこれまで講じており，今度の税制改正でこの負担調整措置をどうするかということが１つ大きなテーマになっております。

資料㉘に，固定資産税の商業地の負担調整措置が左側に記載してあります。現行，商業地は固定資産税評価額の70％を上限とするということとされています。この60％とか70％とかを負担水準と呼んでおりますが，前年の課税標準額の評価額に対する割合です。この負担水準が60％と70％の間にある場合には，前年度課税標準額に据え置かれることになり，要するに税負担が据え置かれ，これを据置ゾーンと呼んでおります。負担水準が60％を下回る場合は段階的に引き上げられて60％に到達します。こういった措置を商業地についてとっております。

資料㉙をご覧いただくと，この据置ゾーンにほとんどの商業地が入っており，商業地の負担水準というのは60％から70％に収れんしてきております。一方，右の表の左側を見ていただきますと，評価額は6,935万円ですが，負担水準が70％ということで税額は68万円です。一方，右側は評価額7,601万円に対して負担水準が60％ですので税額が64万円ということで，評価額と税額の逆転現象が生じていて，この公平性をどう確保するのかという課題があります。これは27年度税制改正でも議論されたのですが，記載のとおり現行制度を継続ということとされましたが，今回の評価替えでこれについての議論がなされる見込みです。

資料㉚，**㉛**はその関係の資料で，**資料㉜**は償却資産の関係ですが，省略させていただきます。

３．森林吸収源対策に係る地方財源の確保

30年度税制改正で，地方税に係る大きなテーマの１つとしては，森林吸収源対策税制がございます。**資料㉞**をご覧いただきたいと思います。従来からいわゆる山村地域の市町村，町村が中心ですが，森林環境税ということで山村地域の財源を確保すべきという動きがありました。現在，相当数の市町村が全国森林環境税創設促進連盟に加盟しており，地方六団体からも森林吸収源対策税制，いわゆる森林環境税の創設について強い要望があります。

一方，与党の税調ですが，24年に石石税の税率の上乗せ措置が講じられ，CO_2排出抑制対策のための財源は確保されたのですが，森林吸収源対策の財源の確保についてどうするかということについて，ここのところずっと議論がなされてきて，29年度税制改正大綱で森林環境税（仮称）の創設に向けて総合的に検討し，30年度税制改正において結論を得るとされたところです。

資料㉟に与党大綱を記載してありますが，要は，森林の公益的機能を維持していなければならない，そのためには，身近な存在である市町村がいろいろな仕事をしていく必要があるだろう，そして，そのために必要な財源の確保について，総合的に検討して結論を得るという構図です。

資料㊱がこの森林の大切さについての資料，**資料㊲**が，林先生にもご参画いただいている地方財政審議会の検討会で現在鋭意検討を進めているという資料です。

４．地方消費税の清算制度

30年度税制改正のもう１つの課題は，地方消

費税の清算制度です。

資料㊶をご覧ください。点線囲いのところに書いてありますが，現行の地方消費税は，国の消費税とともに納付されます。具体的には企業の本店所在地に一括して納付されますので，いわゆる納付段階，払い込み段階ではこれは大きく偏在しているという状況です。一方，地方消費税については，最終消費地に税収を帰属させるため，マクロ的に都道府県間で清算を行うという仕組みをとっています。この結果として，清算後の税収は偏在性が小さくなっております。

地方消費税も，創設後20年を経過して，**資料㊷**の与党税制改正大綱において，地方消費税の税収を最終消費地により適切に帰属させるため，抜本的な方策を検討し，結論を得るということとされていますので，これにつきましても検討会を設置し，現在検討を進めているという状況です。

５．地方税の電子化

資料㊾から，地方税の電子化の関係を若干ご説明させていただきたいと思います。**資料㊿**は，地方税の電子申告の状況です。国税よりは若干低い状況ですが，地方法人二税につきまして，足元で６割ぐらいの電子申告率となっておりまして，この利用率のさらなる向上を目指していくということですが，国税と比べ大幅に遅れているのが電子納税です。

右側の一番下に，この場合の電子納税というのは地方法人課税などを電子申告と連動して行う電子納税と捉えていただければと思いますが，これにつきまして，利用率が１％程度にとどまっているということです。その理由は，地方税の場合１カ所だけではなくて複数の地方団体に納税することが必要な場合があるわけですが，法人にとっては，電子納税に対応していない地方団体があると，他の地方団体に電子納税しようという動機づけが弱いということです。一方，地方団体はそういった状況なので，電子納税に係るシステム整備を進めようとしないということで，このマルチペイメントネットワークという決済サービスが開始後15年も経っているのに電子納税が一向に進まないといった状況にあります。

資料(51)をご覧ください。eLTAX（エルタックス）ということで，国税のe-Taxにローカルの L を入れてeLTAXと呼んでいますが，これが法人関係の電子申告や年金保険者との情報のやりとり，それから国税との確定申告データのやりとりなど，地方税の電子化の基盤となっております。電子納税についても，このeLTAXにおいて共通の財布のようなものをつくって，そこに納付していただければ各地方団体に割り振るといったシステムの構築について，現在検討しています。

資料(53)がイメージ図です。今は個別に電子納税に対応しているところがない訳ではないのですが，非常に少数です。特定のところが対応していても，他が対応していないなら電子納税を選択しないといった状況なのですが，今後１カ所の財布に入れればそこから振り分けるといったシステムの構築をしていきたいと考えているところです。

最後のページは，特徴税額通知の関係ですが，説明は省略させていただきます。若干駆け足になりましたが，私の説明は以上でございます。

（林）　ありがとうございます。進行にご協力いただいて，ありがとうございます。それでは，また先ほどと同じように，玉岡先生の方からご質問いただけますか。

Ⅳ．地方財政・地方税制の現状と課題への意見

（玉岡）　稲岡さん，ありがとうございました。時間の関係もございますので，具体的な質問を２点行いたいと思います。具体的と言っても，

非常に大きな話です。

〔地方消費税の清算基準の見直し〕

個人的に，消費税の研究をずっと何十年もやっていて，最近ここ数年は地方消費税のこともやっていますので，今日お話のあった地方消費税の清算の話をまず最初にお聞きしたいのです。現在総務省さんの方で研究会を発足させて，最終消費の実態というものをきちんと把握しようということをいろいろ検討されているということです。

統計でカバーできる部分となかなかできない部分があって，統計でカバーできない部分については代替指標というものを用いて対応しているようですが，今後そういう代替指標というか，統計でカバーできない部分について用いるようなものの比率というものを下げていくことをお考えかどうかということです。

それよりも，清算制度というものは，付加価値税については歴史的な経緯もあるのですが，どうもうまく機能しないということがわかっていて，うまく機能しているという国もあるのですが，そう言っているだけで，実際にはうまく機能しないということがわかっています。

視点を変えて，清算というものを使わないで消費地に税収が帰属するような制度というものをお考えになるかということについてお聞きしたいと思います。

〔付加価値割〕

もう１点は，今の地方消費税に関係していく話なのですが，そもそも課税原則とかいろいろな話がありますが，地方税の場合はいわゆる応益性の原則というのがあって，住民が自治体なりから受けているサービスに応じて，それがあるから税を支払うということになっています。地方消費税については，担税者が消費者であるということから消費の実態を把握するということなのですが，そもそも地方の住民が享受している消費というものが地方自治体が与えるサービスそのものとどう関係しているのか。住民が行う消費で得られる受益というものが，自治体が行うサービスとどう関係があるのかということです。もしそれがなければ，消費地に税収が帰属しないといけないという根拠がなくなってしまうので，非常に厄介です。

そういう議論もあって，事業税の代わりに入ってきたという側面もあって，企業の課税ベースについて，何が受益を表すのに一番適当かという非常に長い昔からの議論があって，最近も少しは盛り上がってきているのですが，実は付加価値というものが適当であるという意見もあります。シャウプ勧告でも消費型という非常に変わった形ではありますが，附加価値税というものを事業税の代わりに入れることを考えました。結果的には入りませんでしたけれども。

現在日本では付加価値割の比率というのが徐々に上がってきています。赤字法人の課税をどうするかとか，非常に慎重にすべき問題もあります。今後，付加価値割というものの割合をどういうふうにしていくのか。或いは，アメリカなどがそうですが，地方税制に付加価値自体を課税ベースとするような税を考えるのか。これであれば，定式配賦などの問題が生じる反面，清算の必要が基本的にはなくなるのですが，そういうものを新たに課税ベースとして地方税として考えるのか。抜本的にどうするのかということなのですが，今後，特に事業税ですが，適切な課税ベースというものはどういうものかということについて，もしお考えがあればお聞きしたいと思います。以上です。

（林）　ありがとうございます。個別の話もありましたが，最後のご質問はなかなか難しいかもしれません。では，横山先生の方からお願いします。

（横山）　はい，わかりました。審議官，あり

がとうございました。勉強させていただきました。私は，先ほどと同じように，徴税制度ですとか納税協力費ですとかそのあたりの観点からの質問をさせていただきたいと思います。

〔地方税の電子申告・電子納税〕

お配りいただいたご説明いただいた資料がございますので，**資料㊿**あたりからということになります。このあたりに地方税の電子申告・電子納税を巡る状況というのがございまして，私もずっと eLTAX というものにも注目しているのです。e-Tax，国のものと比べまして，意外にずっと低く推移していて，この辺りがなぜかなと気になっています。例えば**資料㊿**を見ていただきますと，法人道府県民税，法人事業税，いわゆる法人関係の税金の件数・率ともに増えて大きくなってきています。最近においても60％以上です。ただ，個人住民税を見ますと，非常に増えてはいるのですが，やはりまだ法人関係の税金と比べると非常に少なくなっていますので，このあたりを，もちろん上昇させることを考えておられると思うのですが，どういうふうに上昇のための方策としてお考えになられているかということをお聞かせいただきたいと思っています。

〔地方税に関する納税協力費〕

２点目ですが，やはり全体的に徴税関係の質問をさせていただきたいのですが，納税協力費，納税意識についてみますと，地方税の住民税ですと，例えば国税の所得税と住民税の部分が納税者から見ると結構セットに考えていますので，私が興味を持っている納税協力費とか納税意識といいましても，実際個々の納税者はそんなにあまり切り離しては考えていないようなところがあると思います。しかし，実際は納税協力費というのはかかっていると思いますので，そのあたりが実際にはあまり語られないといいますか，もちろん固定資産税という地方税独自のものもございますし，その地方税の納税協力費というものについて，どのようにお考えになられているかということが２点目の質問です。

〔地方税に関する納税意識〕

３点目の質問は，この２点目の質問に関連いたしまして，地方税の納税協力費があるということで，納税意識につきましても，より国税に比べても地方の，地方というのは特に市町村ですと行政サービスにすごく近いところにありますので，実際，本当は負担感とか何に使われているかということが一番わかりやすくなっているはずなのですが，そのあたりが納税者側の責任もあって，少し小さくなっているようなところがあるかなと思っています。

広い質問になりますが，地方税に関しても納税意識のあたりもどのようにお考えになっているかということをお聞きできればと思っています。以上です。

（林）　ありがとうございます。前半の玉岡先生が地方消費税の在り方，清算の在り方と，事業税のこれからの課税ベースはどういう方向で考えるべきかということです。それから横山先生の方からは，電子化も含めて，納税の費用とそれから意識ということで，地方税に関してはどうだろうかというお尋ねです。それでは，稲岡審議官，よろしくお願いします。

（稲岡）　どうもありがとうございます。大変難しいご指摘でございますので，きちんとお答えできるか，若干不安があります。

〔地方消費税の清算基準〕

まず，玉岡先生の清算基準の関係です。**資料㊶**をご覧いただきたいと思います。現行の清算基準は，**資料㊶**の真ん中より少し右に書いてあります。最終消費をどう捉えるかということ，つまり，消費に相当する額を幾らとするかにつ

いて，現在は商業統計の①小売年間販売額と②経済センサスのサービス業対個人事業収入額の合算額を75%，それから③人口を17.5%，④従業者数を7.5%としています。この③と④の25%分がいわゆる統計のカバー外の部分ということで，代替指標と我々は呼んでいます。

一般論でいえば，消費に関する統計でカバーされる部分が大きいことが望ましいということはあろうかと思いますが，この代替指標のウェイトをどうするかといった課題も含めまして，先ほど申し上げました**資料㊷**の検討会において議論を深めているという段階でございます。これが上がるか下がるかということについて，現時点で何か特定のイメージを持っているわけではないということで，ご理解を頂きたいと思います。

それから，後段は若干否定的なお答えになって申し訳ないのですが，私どもとしては地方消費税を地方税として成り立たせるためには，この清算制度というのは必須だと思っていますので，より適切な清算基準のあり方という観点から，検討していきたいということです。

〔付加価値割〕

それから，いわゆる付加価値税の関係でございます。従来から法人の事業税につきましては，法人が事業活動を行っていくために地方公共団体から行政サービスを受けているという，応益課税という観点で課税根拠が説明されてきました。その課税標準としては，ご指摘がありましたとおり，法人の事業活動規模を適切に表すものが望ましいと考えられ，法人の事業活動規模をどう捉えていくのかということについて，政府税調等でもいろいろとご議論いただいて，付加価値額，報酬給与額に支払利子と賃借料を足して単年度損益を加減するといういわゆる加算型の付加価値が望ましいということで，答申をおまとめいただきました。その後，様々な議論を経て，平成15年度税制改正で外形標準課税，いわゆる付加価値割が導入され，先ほども申し上げましたように，法人税改革の一環として外形標準課税が８分の５まで拡大したというのが足元の状況です。

そういう意味では，付加価値割の拡大というのは事業税として望ましい方向の改革だと考えていますが，今後のあり方につきましては，拡大が行われてまだ間もないものですから，そういった状況も踏まえて検討する必要があるということです。

〔地方税の電子申告・電子納税を巡る状況〕

それから，横山先生のご指摘についてでございます。**資料㊿**の電子申告についてのご指摘であろうかと思います。この法人道府県民税・法人事業税と法人市町村民税は，それぞれ企業が決算を基にして申告をするというものであり，これは税理士の方々が関与して eLTAX で代理申告していただいているということもあり，一定程度の申告率になっているということです。

一方，その下の個人住民税というのは，個人の方々からの申告ではなくて，法人が給与を支払った場合に，給与支払報告書を１月末までに提出いただいており，これに基づいて住民税を賦課するという給与支払報告書の提出についての数値です。それぞれの法人が従業員の給与計算を自ら行っており，利用率が今のところまだ４割を切っているということです。

ただ，これにつきましても，上昇方策というご指摘がありましたが，今年の１月から所得税の源泉徴収票と給与支払報告書を一括で電子的に提出できるという取組みもスタートしましたので，引き続き給報の電子的提出についても，特に小規模なところを中心に取組みを進めていきたいと考えております。

〔地方税に関する納税協力費〕

それから，地方税の納税協力費に関してのご質問でございます。お話にもありましたように，例えば個人住民税については所得税の確定申告書を提出いただければ，個人住民税の申告書を

提出したとみなされるということで，申告手続きについて連動しております。先生のご指摘があったように切り離して考えられない部分があろうかと思います。

また，これはお答えになっているかどうかわかりませんが，地方税は大部分が賦課課税ということで，課税庁側で課税資料を基に税額を計算して賦課をするということですので，そういう面では納税者の事務負担は小さい面があろうかと思います。一方，先ほど申し上げましたように，申告とか納税を，特に法人の場合，複数の地方団体に行わなければならないということがあって，そういった面では逆に負担感が大きいという面もあろうかと思います。

さらに，賦課課税については，税額が通知されるのですが，これは合っているのだろうかどうだろうかという心理的な不安もあろうかと思いまして，一概に国税と比べてどうかというのは，何とも言えない面があるのではないかと考えております。

いずれにしても，とにかく納税者の方々に説明をして理解していただくということが大変重要だと考えていますので，そういった取組みを進めていきたいということです。私からは以上でございます。

おわりに

（林）　簡潔にまとめていただきまして，ありがとうございます。玉岡先生，横山先生，何か言い残したということはないですか。

冒頭に，もし時間があればフロアの皆さんからもご質問をということも申し上げたのですが，ちょっと時間的な都合で申し訳ありません。かなり細かい論点についても聞いていただけたか

なと思いますので，ある程度ご納得も頂けたかなと思います。

進行表で私は最後に取りまとめというふうに書かれているのですが，取りまとめといってもなかなか難しいですので，少し感想的なことを言わせていただきます。

国税の話と地方税の話と，両方していただきました。1970年代から80年代にかけては一般消費税の導入は是か非か，所得税を消費税に入れ替えるのはどうかというようなテーマでの討論していたのだと思います。これは非常にわかりやすい話だと思います。そういう税制改革も経て，税収が足りないという現状がありますが，いろいろな税制がそれぞれにかなり時間がたって成熟化，あるいは複雑化してきたというところで，個別の税制の細かい仕組みについての課題が生まれ，その理解も難しくなっています。最近また選挙という話が出ています。消費税の税率引き上げやその使途については議論されますが，今日出たような個々の税制の在り方についてはあまり選挙の争点にはならないわけです。そういう意味では，国民みんながわかりやすい税制の議論というのは非常に難しい時期になっているのだろうと思います。

ただ，国税に関しては，やはり減税というのはできないわけですから，トータルで税収をどうやって上げていきましょうかというときに，例えば負担が上がらない人と上がる人とに分けるのか，みんなで少しずつ分けるのか，たくさん上がる人と少しだけ上がる人にするのか，様々な方向性があります。広く一般的に見えやすくするためには，こういうグループの人たちは負担増になり，こちらのグループの人たちはあまり上がらないというようなことの説明があって，そのための制度改革が必要をという説明の形を取ると，もっと一般の人も巻き込んだ議論ができるのかなと思いました。

それから，日本の地方税は基本的に全国画一的な仕組みであり，税収が偏在しないことが望ましいとされ，われわれも教科書を書くときに説明します。では１人当たりの税収が全て等しい地方税制を組めるかというと現実には経済力に差が生じているために，実施は不可能です。全国一律に１人当たり幾らという均等割のみの税制にすれば１人当たりの均等な税金ができます。ただ，玉岡先生が言われたように，受益とは何か，何に応じて各地方団体に税収が入ればいいのかというと必ずしも１人当たりが同額ではないかもしれません。そこで尺度の一つの候補が，付加価値だということです。付加価値というのは１人当たりで同じはずがありません。このような議論をきちんと行って，それを実現することを目指すと言うことになるとまた見えやすくなるのかなと思います。

法人課税については，近年地方税を国税化したりしています。事業税の課税ベースを付加価値にしても，複数の都道府県にまたがって活動する企業については現在と同じように分割基準の適用が必要になります。しかしながら，分割基準を調整しても，東京都だけで活動している大きな企業の税金を分けられません。そうすると，いったん国税にするしかありません。地方税である限り，東京に入った税金を他地域に配分することはできず，東京の税収が北海道の税収になるということは東京と北海道が合併しない限りあり得ないわけです。このような企業課税の難しさも抱えながら地方税のいろいろな仕組みを検討していただいているということで，多大なご苦労がそれぞれおありになると思います。

ちょうど予定された時間になりました。どうも２時間ありがとうございました。