大阪大会

副会長挨拶
第70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）

森でございます。本日は，第70回租税研究大会の開催にあたりまして，多数の皆様にご参加いただき，心から御礼申し上げます。財務省の小野審議官，総務省の稲岡審議官におかれましては，公務ご多忙の中，パネリストとしてご出席いただき，誠にありがとうございます。また，ご出席の皆様方には，日頃より，協会の活動にご支援・ご協力を賜っており，この場をお借りして，あらためて厚く御礼申し上げます。

さて，わが国の経済状況は，雇用，所得，支出等の面で改善が見られますが，今後とも持続的な成長を実現するためには，思い切った成長戦略の実施とともに，財政健全化を進め，社会保障制度等を持続可能なものとすることが欠かせません。しかしながら，わが国の長期債務残高は，平成30年度末には1,100兆円を超えると見込まれ，GDPのほぼ２倍という，歴史的，国際的に最悪の水準が続いています。

そのような中，本年６月に公表された「経済財政運営と改革の基本方針」，いわゆる骨太の方針において，2020年度の基礎的財政収支黒字化目標の達成は困難となり，2025年度の黒字化を目指すと５年間先送りされたことは，誠に遺憾であります。長期債務残高の増加に歯止めがかからなければ，国際的な信認を得られず，わが国の財政は持続不可能な不測の事態に陥る懸念があります。今後の人口減少社会では，高い経済成長を実現させることは決して容易ではありません。経済成長だけに頼ることなく，思い

切った財政健全化策を早急に展開する必要があると考えています。

現在，政府は財政健全化に向けた取り組みを含め，経済社会の構造が大きく変化することを踏まえた税体系全般にわたるオーバーホールを進めております。所得税制については，所得格差が拡大しているといわれる現状において，「所得再配分はどうあるべきか」「その中で税収調達機能や所得再分配機能を有する基幹税である所得税はどのような役割を果たすべきか」について，十分に検討されるべきと考えております。法人税については，「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」を目指すものであり，そのためには少なくとも，国際的に調和のとれた税制とすることが重要です。国際課税の分野においては，二重課税と課税逃れの問題に対し，国際的に協調した取り組みが進められております。今後の税制改正にお

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

最後に，消費税については，来年10月に確実に税率を引き上げることはもちろん，超高齢化社会の財政を支える基幹税として，今後さらに引き上げていく必要があると考えております。ただし，引き上げが消費を減退させる懸念もあることから，必要性について国民に丁寧に説明しながら進めるべきであると考えています。

以上，税制に関する意見を述べてまいりましたが，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・財政の問題を調査・研究し，毎年，中長期的な課題を含め，あるべき税制改革について提言を行っております。私どもは，これまでと同様に，成長戦略と財政の健全化，社会保障制度改革を一体的に推進するため，「経済活力の強化」と「安定財源の確保」を基本として，経済社会の実態の変化に即した税制改革への取り組みが必要であると考えております。

本日の大阪大会においては，まず，午前の部において，「所得税改革と各種税制の課題」をテーマに討論会を行っていただきました。また，この後は，「税制改革を巡る現状と課題」をテーマに討論会を予定しております。ご参加いただく皆様は，税制，財政に精通された方々ばかりです。大変有意義なお話を伺えるものと楽しみにしております。

最後になりましたが，ご出席の皆様方の今後のますますのご発展をお祈り申し上げるとともに，当協会の活動について，今後ともご支援，ご協力をいただきますようお願い申し上げまして，私の挨拶とさせていただきます。ありがとうございました。

所得税改革と各種税制の課題
～税制改正のあり方について検討していく～

●参加者（五十音順）

関西学院大学経済学部教授	上村　敏之
大阪府立大学経済学研究科教授	酒井　貴子
パナソニック(株) 経理・財務部税務統括室グループ税務課主務	阪上　知子
関西電力グループ/(株)ケイ・オプティコム 決算チームマネージャー	田中　正樹

司会　関西大学経済学部教授	林　　宏昭

はじめに

（林）　皆さま，おはようございます。関西大学の林と申します。今日の午前の討論の司会をさせていただきます。どうぞよろしくお願いいたします。

まず，この大会は，午前中はいつも研究報告をしていただいているのですが，今年度は討論会ということで組ませていただきました。元々お配りしている資料に報告の一覧というのがあろうかと思いますが，そこに税制基本問題研究会という言葉が出ています。租研は東京にございますので，唯一大阪で定期的に開催している税制に関する研究会ということです。その前身に地方税の研究会を大阪で開催していまして，2015年から税制基本問題研究会ということで継続しています。

私は財政学が専門なのですが，メンバーとしては財政の人と税法の研究者が，ほぼ半数ずつです。研究会での報告は，研究者メンバーが中心で，外部の研究者や実務家にも報告していただいています。研究会はこの研究者だけではなくて，今日もご登壇いただいていますが，租研の会員企業の実務家の方にも参加していただいています。税に関しては，できるだけ実務家や企業の方にもご意見を伺いたいですし，われわれもこういうときは企業はどう動くのでしょうというようなことをむしろ教えていただいたりしながら，この研究会を進めています。

租研は来年，設立70周年を迎えます。それから，政府税調の方でも割と大きな議論が行われてきたということもありまして，大きなくくりといたしまして所得税改革と各種税制の課題について，基本的にはこのテーマに沿った形の報告を順番にお願いしていきました。この一連のシリーズがこの１枚のものになっているということです。

最初に私が報告させていただきました。これまでの税制改革論ということで，消費税が入った1988年，1989年のいわゆるシャウプ勧告以来の抜本改革という時代に，私自身もまだ当時大学院生でしたが，1986年の租研案の作成に参加させていただきました。ですので，私自身，もうかれこれ30年以上の租研との付き合いになっています。ここでの報告では，そのときの税制改革の議論の紹介をいたしました。

当時特徴的だったのは，税制改革によって負担配分がこう変わるというようなシミュレーションを行ったことです。これも私も参加しましたが，租研案に続いて，政策構想フォーラムのシミュレーションでは“600万円以下増税”が一人歩きして，それが売上税が頓挫した１つの理由だと後で言われてしまって，ちょっと意図と反するところはありました。こういったことも含めて，一般的な消費税導入の賛否，またマル優廃止に賛成，反対，そういう議論がいっぱいなされていました。そして，今日の税制改革議論の中でも，もう少し大きな全体の負担配分の在り方だとかという話をしてほしいですねというようなことを，お話しさせていただきました。

今日は研究者としてお二人，上村先生と酒井先生，それから企業のメンバーとして阪上さんと田中さんに来ていただいています。

本日の進め方といたしましては，最初に研究会での報告の内容をそれぞれ研究者のお二人からしていただきます。上村先生からは財政学・経済学の視点の報告を中心に，それから酒井先

生の方からは税法学の研究者でありますので，そちらの立場でのご報告を中心に紹介していただきます。それを受けた後で企業のお二人からも感想等々ご意見等を頂いて，後ほど個別のテーマに入ってまいりたいと思っています。どうぞよろしくお願いいたします。

そうしましたら，登壇者につきまして簡単に自己紹介をしていただきます。

Ⅰ．自己紹介

（上村）　皆さん，おはようございます。関西学院大学の上村でございます。私は大学生時代に税理士を目指していまして，学生時代に会計科目は受かったのですが，３科目については当時の税法免除を頂きまして，５科目はそろっています。その後，研究者になる道を選びました。専門は税制，あと社会保障制度等をやっています。よろしくお願いします。

（酒井）　大阪府立大学経済学研究科の酒井と申します。大学の方では租税法学ということで，法人税法や国際租税法を教えています。私も学生のころ税理士を目指していたのですが，研究の面白さということに興味を持ちまして，研究者としてさせていただいています。研究対象としては若干変遷がありまして，移転価格税制やらグループ法人課税，連結納税制度などを研究してまいりました。今日はどうぞよろしくお願いいたします。

（阪上）　皆さん，おはようございます。パナソニック経理・財務部グループ税務課の阪上知子と申します。私は，大学時代はそちらの大阪府立大学の酒井先生からご指導いただきまして，税務に興味を持ちまして，メーカーの税務職を選択いたしました。入社してから12年間ずっと税務業務に携わっていまして，現在では主に法人税，連結納税ですとか法人の地方税，消費税を主に担当しています。日頃は事業部門からの税の取り扱いの相談を受けたりですとか税務申告の業務の効率化，税務調査の対応や税制改正の要望意見を出させていただいたりという業務をしています。

本日はいろいろ勉強不足の点もあるのですが，一納税者の立場として素朴な意見ですとか疑問を出させていただき議論が深まっていけばいいなと思っていますので，どうぞよろしくお願いいたします。

（田中）　おはようございます。ケイ・オプティコムの田中正樹と申します。私は他の皆さまと比較できるほど税法に関する素養がないというところで，この場にふさわしくないような気がしていて，本当に恐縮しています。前のボードに関西電力グループと記載がございますが，この６月まで関西電力の経理室の方で，主として連結納税や新しい収益認識基準への対応などの担当をしておりました。この７月からケイ・オプティコムに出向いたしまして，決算ないし税務の統括を担当しております。本日はどうぞよろしくお願いいたします。

（林）　以上４名のメンバーで進めさせていただきます。

ではまず順に研究会での報告の紹介をしていきます。上村先生からは経済学者の方からの報告についての簡単なご紹介をしていただきます。

Ⅱ．今までの税制基本問題研究会での報告概要

（上村）　それでは皆さん，お手元にこういう１枚の紙があると思います。税制基本問題研究会で報告が定期的にありまして，その中の報告のうち，私は財政学に関する報告である鈴木報告，足立報告，矢吹報告，八塩報告，あと上村の報告について，内容を簡単に説明したいと思います。全体を通して，どんな特徴を持つ報告なのかということですが，鈴木報告と八塩報告は法人税に関する報告です。足立報告と矢吹報告と私の報告は所得税です。ただし，八塩報告は法人税と所得税のまさに狭間の問題を扱うような研究になっています。鈴木報告を除く４つの報告は，データの分析を重視するようなものになっています。鈴木報告と足立報告，八塩報告については，税制の中立の原則に関する報告になっています。一方，公平の原則に関する報告については，矢吹報告と私の報告になっています。

それでは，ごく簡単に１つ１つ見ていきたいと思います。

１．財政学に関する報告

⑴　鈴木報告「法人税の「国境調整」とは何か？」

鈴木先生の報告「法人税の国境税とは何か」ですが，トランプ政権が検討したと言われている国境調整付きの法人税 DBCFT という税金について，紹介されています。設備投資，資金調達，企業立地，貿易構造に対して中立的な税制だというような特徴を持っているという報告です。

⑵　足立報告「税・社会保障制度と労働供給」

次に，足立先生の報告「税・社会保障制度と労働供給」ですが，所得税の配偶者控除が有配偶者女性の就業率に与える影響について，分析されています。結果としては，配偶者控除は有配偶者女性の労働供給を低下させている，高所得層の有配偶者女性の就業を阻害しているということですが，低所得層の有配偶女性については逆の効果が出ているという研究内容になっています。

⑶　矢吹報告「所得税改革の影響」

次に，矢吹先生の報告「所得税改革の影響」です。若干テクニカルになりますが，分布関数というものを用いて擬似的な世帯構成や所得のデータを作り，所得税改革についてシミュレーション分析を行う研究になっています。結果はいろいろ出しているのですが，配偶者控除の上限設定や配偶者特別控除の拡大は再分配効果を高めるとか，あと年少扶養控除の改革は子ども手当の創設を合せると再分配効果が非常に高いということを報告されています。

⑷　八塩報告「日本の中小企業所得課税」

次に，八塩先生の報告「日本の中小企業所得課税」の内容です。法人税や配当株式譲渡益課税の税率の低下によって，資本所得への優遇がなされています。その一方で，所得税の最高税率や社会保険の引き上げがあるということで，労働課税が非常に強化されています。ということがあると，中小企業オーナーが所得を資本に付け替えていきます。これは一種の節税行動ですが，インカムシフティングと言われています。それについて分析をして，その傾向がデータ上

見られるというようなことを示すような研究になっています。

⑸　上村報告「給与所得の税収から見た控除と税率の分析」

最後は私の「給与所得の税収から見た控除と税率の分析」という報告です。これも，実は先ほどの矢吹報告と似ている研究になっていまして，国税庁のデータを使って，個々の納税者のデータを疑似的に作成し，その擬似的なデータ上の分析によって所得控除や税率の持つ再分配効果を計算する，もしくは控除があると税収のロスが生じますので，それを計算するというような研究になっています。

結果としては，社会保険料控除の税収ロスは非常に大きいということです。あと，高所得者層ほど所得控除による再分配の効果が大きいということです。これは，所得控除を考えるときの１つの論点です。それと，低い税率によって所得税の税収がかなりもたらされています。当然と言えば当然ですが，逆に言うと，高い税率はほとんど税収に寄与していないということです。そういった結果を出しています。

こういう形で，財政学に関しては５つの報告がなされました。研究会を通じて私が思うことなのですが，私は財政学者なので財政学の学会はもちろん入っていて，財政学の研究はたくさん聞いているのですが，税法の先生方と交流することは非常に少ないということです。あと，研究会には企業の方々も来られているし，地方自治体の方も来られていますから，そういう現場の方々というか，実務の方々との交流というのは非常にこの研究会として私は貴重な機会を頂いていると思っています。研究しているとなかなかもらえない意見とかそういうことも言っていただけるので，非常にありがたいなと思っています。

租研の活動において，やはりこういう研究会というのはすごく大切だと思っています。と言うのは，どうしても税制改正要望を出す場合には，机上の空論にならないことが非常に大事なので，現場の声をどうやって吸い上げて税制改正の要望にまとめて，つないでいくかということは，なかなかできることではないです。そういうような機能がこの研究会にもあるのではないかなと思っています。

私からは以上です。

（林）　ありがとうございます。続いて，酒井先生の方からもご紹介をお願いします。

２．租税法学に関する報告

（酒井）　私の方からは，配布の表にあります報告のうち，租税法学に関するもの５つ，上から行きますと一高報告，漆報告，渕報告，酒井報告，小塚報告が租税法学に関するものになっています。そのうち，上４つまでが外国の法制度の考察をして，残り１つ，小塚報告は法人税収等のデータ分析の結果としてそれぞれ日本の法制度へ示唆を行おうとするものになっています。各報告の内容を簡単に１つ１つ順番に紹介していきたいと思います。

⑴　一高報告「IFRS 第15号と営業収益に関する益金算入時期」

まず，一高報告です。ここでは，主に法人の収益認識基準に関する IFRS15号について研究報告がなされました。IFRS は，正式名称が国際財務報告基準ということですが，この IFRS 15号についてはその実施が2018年１月１日から始まっていまして，３月にはわが国の会計基準29号で取り込まれまして，今年度の法人税法改正にも影響いたしましたので，よくご存じかもしれません。

一高報告の主な内容は，先ほど申しましたとおり，IFRS15号の紹介と分析です。そこでの基本的な考え方は，収益認識時を契約上の義務履行時とするものでした。その認識は５段階あ

りまして，最初は顧客との契約の確定，契約上の履行義務の確定，取引価格の確定などがありまして，トータルで５つの段階からあるとのことでした。このような収益の認識方法は，権利確定主義の分析に類似するとされます。そして，今回のIFRS15号の企業会計原則への取込みは，会計の認識基準と権利確定主義との親和性を増すものだと評価されています。ただ，結果として，各国私法の違いによって会計基準の解釈適用が異なってきます。それにより，財務諸表の比較可能性に影響があり得るのではないかという指摘がなされました。また，その報告では，法人税法における規定の整備があれば会計基準のうちに公正処理基準として尊重される部分とそうではない部分が出てくるだろうということです。そのことによって企業は法的に不安定な状況に置かれるのではないかという懸念を示されていました。実際，今年の改正では，収益認識基準に関連して法人税法22条の２の創設がありましたし，法人税法22条の４項も改正されています。６月には基本通達も出ていますので，今後課題も出てくるところかと存じます。

⑵　漆報告「信託を使った国際的租税回避への対応策」

次に，漆報告です。カナダの信託について，紹介がなされました。カナダ法におきましては，信託は一納税義務者と扱われます。そして，国際課税の場面では，信託が居住者であるのか，非居住者なのかということが問題になります。どちらと判定されるかで課税される範囲が異なってくるからです。その居住判定に当たり，カナダの判例や制定法は国際的な租税回避の対処のために，カナダの課税権を拡大するように管理支配基準を採用したり，又はみなし居住という制度を定めたりしたということが詳しく報告されました。わが国の信託税制を思えば，例外的に法人税の回避を防ぐために，法人課税信託といって信託が法人税の納税義務者になることはありますが，原則としては受益者へ所得が帰属するということで，受益者が納税義務者になっています。信託そのものが納税義務者になることはないということなので，カナダ法と日本法の比較は難しかったのかもしれませんが，カナダ法における信託課税の考察は信託税制の１つのバリエーションを示すものとして大変興味深いものであったということを報告いたします。

⑶　渕報告「納税者を守るための様々な方策とその限界」

次に，渕報告になります。渕報告では，エクセター大学のStebbings教授の著書を基に報告がありました。イギリスでは，13世紀には既に税を課すに当たり，議会における人民代表の同意が必要ということで，租税法律主義の原型にある考え方がもう採られていて，そして17世紀，この考え方を土台して納税者の権利保護が重視されていたということです。その権利保護の種類としては３つあって，議会，地域，それから裁判所を通じたものがあったということです。ビクトリア朝時代の産業革命が起こってさまざまな社会経済の変化の中，それら権利保護の考え方が形骸化していった様子が紹介されました。

なかでも，議会を通じた権利保護について挙げますと，ビクトリア朝以前では納税者権利保護の一環として立法手続きが厳格であるべきという認識がありまして，租税法案について立法に際してのさまざまな厳格な手続きや慎重な討議などが行われていました。しかし，ビクトリ

ア朝期になりこのような内容が形骸化していったということで，その理由の１つに，行政の側でのルール形成が事実上の立法として扱われたことがあります。結果として，議会の権限に基づく課税という原則が骨抜きにされていったということがいわれました。この辺りは，まるで日本の通達課税のことをいっているかのようで，興味深かったです。

報告の最後では，租税法律主義の概念の中には，法律の内容が十分練られてしっかりと理由付けられているものかどうかといった考え方が採り込まれなければならないのではないか，租税法律主義といったときには，立法過程にも注意が払われなければならないと締めくくられていました。日本の立法過程を考えてみても，これは重要な指摘だと考えています。

⑷　酒井報告「現物給付の範囲と課税のあり方」

次は酒井報告で，私がフリンジベネフィット，現物給付について報告させていただきました。フリンジベネフィットは，わが国では基本的には給与所得として課税されます。多くの場合，いろいろな理由からフリンジベネフィットは非課税扱いということが一般的な認識かと思います。

しかし，オーストラリアでは，フリンジベネフィットについては支給側，すなわち会社側で課税されるということです。これはフリンジベネフィット・タックスと呼ばれまして，所得税とは別個の租税です。フリンジベネフィットの価値を一定の評価方法で算定いたしまして一定の税率を掛けた金額について，支給側である会社が納税義務を負うというものです。フリンジベネフィット・タックスは，所得税の課税対象からフリンジベネフィットを排除するということをやって，所得税とフリンジベネフィット・タックスの統合というものをやっており，フリンジベネフィットへの１回課税を確保しているというものです。

このフリンジベネフィット・タックスは，元々高給の役員らの金銭的報酬を課税されにくいフリンジベネフィットへシフトするというような租税回避に対処することを１つの目的として創設されました。ただ，課税方法を変えたとしても，ベネフィットの評価自体は難しいままですし，事務負担も重い，また，比例税率で一律課税しているということから，逆進性の問題もあるということが指摘されました。

わが国をみますと，フリンジベネフィットは受給側課税を原則とし，いろいろな理由から多くの場合が非課税だというところ，オーストラリアのフリンジベネフィット・タックスの制度から言えることは，フリンジベネフィット・タックスによってフリンジベネフィットに所得課税の対象からはきっちり切り出して１回課税をしようとしています。その点の比較では，わが国では法人が支出する交際費の方に従業員へのフリンジベネフィットが含まれることがあり，交際費に含まれたフリンジベネフィットが損金不算入の規定の適用を受ければフリンジベネフィットについて会社側で課税される場合とされない場合が生じています。そこには不均衡があるのではないかということを指摘いたしました。

⑸　小塚報告「法人税の現状と課題」

最後，小塚報告では，法人課税の現状と課題ということで，約８年分の統計結果とその分析からわが国の法人税収の約85％が法人全体の10％に当たる法人，利益計上法人によるものであること，それから資本金1,000万円以下の法人の約６割が欠損法人であって，しかも欠損を出し続けているということが示されました。また，特に資本金1,000万円以下の欠損法人，いわば規模の小さい閉鎖的な法人では，事業所得が法人成りによって給与所得へ転換されているという傾向が指摘されています。ここでは，八塩報告におけるデータなども参考にされています。

結論として，所得転換に利用されがちな法人税というものは，税収確保の手段として効率的

ではないので，そういった法人を法人所得課税の対象から外してパススルー課税の対象としてはどうかということです。すなわち，個人所得課税の対象にして課税強化をすべきではないかという主張がなされました。

以上，簡単な要点のみとなりましたが，租税法学分野からの研究報告の概要となります。どの報告も，各位のこれまでの研究のバックグラウンドに基づいてなされた報告で，わが国の所得課税についての課題をいろいろな角度から指摘するものであったことを，報告させていただきます。以上です。

（林）　どうもありがとうございます。聞いていただいておわかりだと思いますが，税制改革についてということで，１つの大きな柱を作って報告していただいています。それぞれテーマを決めていただくときに，外部の先生にもこのシリーズの中の報告だということをお伝えして，それぞれの課題についての報告をしていただいているというところです。

したがって，このメンバーでさっき私がご紹介しましたが，80年代の租研での議論のように，こういう税率案がいいのではないかとか，或いは当時は一般的な消費税がありませんでしたので，一般消費税を導入していくべきではないかとか，１つの方向性をこのメンバーで検討して税制改革案を作っているわけではありません。そうではなくて，今，社会で，或いは専門家の中で検討対象となっている税制改革において議論しなければならないことについて，それぞれの立場からの研究，或いはご主張等を報告していただいたという内容になっています。

企業からのメンバーの方にも，それぞれの論点について企業の立場からのことでお伺いしたりしているということです。

今日は，会員企業からお二人にご参加いただいています。今の個別の内容はともかく，研究会での報告全般を振り返っていただいて，感想なり，或いは疑問点，ご意見等を伺いたいと思います。では，まず田中さんの方からお願いします。

３．企業メンバーからの意見

（田中）　ありがとうございます。私は，企業の一経理マンとして，現実の会社で起きている取引をどのように税法に当てはめるかという，もっぱら今現に存在する税法の解釈に腐心しているという状況です。他方この研究会では，皆さまのお手元にある資料のように，非常に多彩な議論，報告，研究がなされていまして，税に関してこれほど多様な問題意識があるのかと非常に驚いたという次第です。例えば，特に渕先生の英国ビクトリア朝における納税者保護など，企業にいるとまず発想しないようなテーマですが，こういった関心事項があるのだなということで，驚いています。

また，先ほど上村先生も触れられましたが，本研究会は，研究者の先生方及び企業のわれわれ実務家の接点ということで，非常に意義深い会合だと感じています。もちろんわれわれにとりましては，先ほど言いましたような先生方の多様な問題意識や研究成果に直接触れられる，そして直接お尋ねできる，非常に貴重な機会だと考えています。また一方，先生方にとりましても，企業の実務の実態或いはわれわれ実務家の素朴な疑問をお伝えすることで，何らか研究に生かしていただけるということがあれば非常にうれしい，と感じています。

これまで私は，税金を支払う企業の側の立場から租税に関わってきていますが，本研究会は逆に税金を集める側の立場から，今後適切に税収を確保するには税法とはどうあるべきかという，将来に向かった議論がなされてきたと考えています。その中で，特にデータ分析という，われわれが普段行なっている税法の解釈作業とは全然違うアプローチでのご報告に非常に興味を覚えました。

今，企業の立場ということで申し上げました

が，片や私一個人を振り返ってみますと，税金というのは勝手に給料から天引きされるものという認識でありまして，租税に対する関心が薄く，また特段の疑問も持っていないというのが正直なところです。ですので，先ほど税制改革，改正という話も少し出ましたが，今後どのような素晴らしい税制改革案が出たとしましても，私個人は当然として，われわれ国民が，ある程度財政でありますとか税制に関する知識を持っておかないと，なかなか建設的な議論ないし理性的な議論はできないなということを感じています。ついては，財政に関する国民に対する理解活動でありますとか，あとは租税に関する教育というものを，私個人としても日本全体としても充実していった方がいいのではないかなということを，研究会を通じて感じた次第です。

個別の研究のご報告に関しましては，足立先生が報告されたマイクロデータを用いた実証分析において，配偶者控除等が女性の労働供給に影響を与えているというご報告があったわけですが，一方で一部の所得階級では逆の傾向が見られたというような指摘もありました。ですので，今後はデータには表れてこない部分の研究，例えば女性ご自身へのインタビューによる女性の意識にも踏み込んでいただいて，またご報告いただければと，楽しみにしているところです。

私からは以上です。

（林）　ありがとうございます。また後ほど個別のテーマにも入りますので，その折にもご意見を伺いたいと思います。続いて，阪上さんの方からお願いします。

（阪上）　私の感想なのですが，日頃の会社生活を送る中では，やはり１つの会社での法人税を中心とした情報しか把握できていないという現状になっています。税法に関しましても，自分の会社に関連するような項目を中心として知識を習得していきますので，非常に視野が狭くなっているなと感じさせられました。

本研究会では，今ご紹介があったようにさまざまな分野でのご報告がありまして，今，概論だけご説明いただいてもかなり難しいかと思います。私もエッセンスしか理解できてない部分もあるのですが，法人税においても中小企業に関する部分のご報告があったり，マクロデータを使った分析に基づくご報告があったり，あとは海外の税制のご紹介から日本の税制に対する示唆のご報告があったりして，自分ではなかなかつかめないような情報を教えていただけるということで，非常に貴重な機会と考えています。

法人税以外の所得税ですとかその他の税制に関するご報告についても，会社での業務に直接関わりは薄いのですが，税制の全体像を知るよい機会と捉えています。税制改正の要望を行うという業務もやっていますが，うちの会社にとってこういう税制がちょっと不満だなとか，もっと控除をしてほしいとかいつも自己中心的な要望になってしまっている部分があるのですが，これらのご報告を聞くことで視野が広がって，一段高い目線で社会に最適な税制にするためにはどうすればよいかと考えるきっかけにもなっていると思っています。

具体的な発表テーマに関しての感想ですが，やはり企業としましては，鈴木先生からご報告のありました法人税の国境調整とは何かという

ご報告と，一高先生のIFRS15号の収益認識基準についてのご報告が非常に印象に残っています。鈴木先生の国境調整に関しては，昨年話題となっていましたアメリカでの国境税の導入に関して，見送られたタイミングであったと思うのですが，かなりタイムリーな報告をお聞きすることができました。国境税という税目については導入が見送られたという認識をしていたのですが，鈴木先生の話では，実はこっそり国境税に近い形で幾つかの税制改正が行われているというご説明がありました。例えば投資について即時償却ができるとか，利息についての損金算入限度額を設定するとか，VATや消費税に近いキャッシュ・フロー税制みたいな形の税が導入されたというご報告でした。また，そのようなVATや消費税に近いような税が企業の設備投資とか立地の選択，貿易構造に対して中立的だというご説明があって，メリットがあるのだということを初めて認識させていただきました。

日本で考えてみますと，法人税と消費税というのは，直接税と間接税という性質の違う税金で，併存することが当たり前という認識をしていたのですが，消費税だけにするという選択肢も理論的にはあるのだということにも触れられていて，なかなかそういうことはこの研究会に参加しなければ気付くことはできなかったかなと思っています。ただ，そのメリットである中立的ということを実現するためには，全世界で足並みをそろえて国境税を導入するということが必要ですので，現実的にはかなり難しいとは思うのですが，自分としましては，今後は企業の設備投資とか立地とか貿易構造にとって中立的であるかどうかという目線で，日本の税制改正についても考えていきたいなと感じたところです。

もう１つのIFRS15号は，弊社でもそもそもどういう取引がこの収益認識基準で会計処理が変更になるかという検討をまだ進めているところで，具体的な内容については理解がまだ十分ではないのですが，国税庁の解説が発信されるかなり前にこちらの研究会でのご報告を聞くことができて，事前に理解することができたかなと思っています。

一高先生のまとめのところでは，法人税法での別段の定めが充実した方が企業にとって安定的ではないかというまとめがあったのですが，会社としては税務調整の手間を減らしたいので，極力会計イコール税務となっていただきたいなと思っているところです。

また，消費税については，法人税以上に会計と差が出てくるような項目もあると認識しているのですが，弊社の場合は消費税は会計システムと連動して計上するという仕組みを取っていますので，これからシステム対応についても考えていかなければならないなと思っています。

その他全般ですが，先生方の報告の中では，民間給与実態ですとか所得水準ごとの適用されている税額控除額ですとかさまざまなデータが国税庁のホームページですとかいろいろな誰でも利用できる場所に置かれているというところを研究会で教えていただいて，日頃全然見たことがなかった，そういうものがあるのだなということを知ることができました。

また，それらのデータを用いたご報告というのは，やはり一法人としての意見よりもかなり説得力を持った形になりますので，やはりデータは大事だなと思いました。財務省などでも税制改正の検討時に恐らくこのようなデータ分析

などもされているのではないかなと思うのですが，あまり開示されているようなところを見たことがないので，もしそういうのをされているのであれば，もっと開示されたらいいのではないかなと感じています。また，会社としてもいろいろな国税庁とか財務省などのアンケートに回答しているのですが，それらの結果がどのように活用されているのかというところもあまり理解していませんので，もっとホームページですとかいろいろなところで開示してほしいなと思います。

これらの報告については，今の先生方の概要のご説明はエッセンスだけでしたが，『租税研究』に掲載されていますので，ぜひご興味のある分野については読み返してみるとかなり新しい発見があるのではないかなと個人的には思っています。ありがとうございます。

Ⅲ．各論

（林）　ありがとうございます。この一覧表の各報告は，校正等した後に『租税研究』の方に載せていますので，先ほどの阪上さんもおっしゃっていただいたように，ぜひご関心がおありのところはまた見ていただいたらと思います。

それから，今，最後におっしゃった財務省の関係のというようなお話ですが，今日，午後，総務省，財務省の審議官の方が見えてまたそういうお話をされます。午後は最近の税制改革でこんな議論になっています，こう変わりますというご説明が中心だと思います。この研究会は，必ずしも中の人間だけでやっているわけではなくて，外部の方にもお話しいただいています。財務省での分析や検討の紹介というようなことも，この研究会の中でぜひまた取り上げられるよう租研の事務局の方にもお願いしたいと思います。

この一連の研究についての紹介とそれからご意見等を伺ったところですが，資料をご覧になっていただいてわかるように，所得税・法人税を中心として研究会を進めてきました。ここでメンバーそれぞれのバックグラウンド等も踏まえて，法人税と所得税に分けて少し討論を進めてまいりたいと思います。

まず，法人税と言ってもこれはいろいろなテーマがあります。先ほどのお話でもありましたように，アメリカのことですとか，国際課税については割と税法の先生にご関心をお持ちの方が多い気がしています。ここで若干間口を広げて，酒井先生から国際課税を中心にしていただいて，法人税に関する議論を投げ掛けていただきたいと思っています。研究会のテーマの中ではBEPSという言葉は直接出ていないのですが，議論の中では出ている話ですし，以前にはBEPSに関する報告もされています。その辺りも踏まえて，酒井先生から少し国際課税の問題についてご紹介，ご議論いただきたいと思います。では，よろしくお願いします。

１．国際課税

⑴　BEPS問題

（酒井）　税制基本問題研究会において，今回のシリーズ以前になりますが，BEPSに関連する研究報告も幾つかありました。BEPSという言葉自体，既に経済新聞なんかでも見掛ける言葉となって久しいわけですが，少し説明いたしますと，BEPSはBase Erosion and Profit Shiftingの略でありまして，「税源浸食と利益移転」が直訳となります。各国の税制の違いを利用して，グローバルに活動する企業によって，高い税率の地域から低い税率の地域へ課税ベースが移転されることをBEPSと呼んで，問題視されてきました。2012年あたりからOECDを中心に，公平な競争条件を実現しようということで，国家間で国際課税のルールを見直し，BEPSに対処していこうということで15項目が検討されまして，2015年には最終報告書が出ていました。それを受け，今，まさに国内法が改正されたり，租税条約の取り決めの見直しがなされて

いるということで，今の状況はポストBEPSとかBEPS実施フェーズといったいわれ方をしています。

過去，どういうふうな研究報告がBEPSに関連してなされたかということですが，11回目に当時立命館の野一色先生がBEPS行動計画１になりました電子経済の課税上の課題への対応に関連して報告されました。わが国では，OECDでの議論や欧州での対応に沿って，平成27年の税制改正におきまして，国境を越える電子商取引への消費税課税ということで，いわゆるＢ to Ｂ取引にはリバースチャージ，Ｂ to Ｃ取引には国外事業者登録制度が導入されたということで，当初制度の説明とか検討がなされたということです。資産の輸入については税関を通りますので輸入課税ができるわけですが，役務の輸入についてはどう対処しようかということが根本的には問題があったのですが，その辺は内外判定基準の変更などにとどまったとか，そういった基本的な議論から若干発展的な議論までを報告いただいたところです。

もっともBEPS行動計画１については，電子経済，デジタル経済を巡る直接税と間接税の両方を問題とするものでした。現段階では間接税にしか対処することができていません。直接税についてはここ最近になって議論が盛んで，2020年にはOECDから報告が出るとのことです。これについて，また日本も影響を受けることになるかと考えています。

また，その後，19回研究会では，一高先生が租税条約の濫用防止に関するわが国の課題といった形で報告されました。これはBEPS行動計画６に関連ということで，租税条約の濫用防止に関連したものです。

最終報告書で示された租税条約の乱用防止方法は，LOBとPPTというものがありました。LOBは比較的よく知られていますが，PPTは何かと申しますと，これはPrincipal Purposes Testの略で，主要目的テストと呼ばれるものです。条約を濫用して租税回避をすることを主な目的とするスキームの場合には，その租税回避を認めないというようなルールになっていまして，いわば租税回避否認規定，一般的否認規定と言われるGAARと同様なものと捉えられています。PPTの適用事例はまだあまりないというところですが，ただ最近，ルクセンブルクとカナダの条約でのPPTの適用が争われた事例があるようです。

⑵　GAAR

その次の報告で，私がGAARについての基本的考察というタイトルで報告させていただいています。これは，BEPS行動計画の６とか12に関連しています。GAARは，今述べましたとおり，一般的否認規定の略称になっています。私の報告では，サンプルGAAR，典型的なGAARを使いまして，租税回避事例にどのように適用されどのような問題が生じるかといったことを説明いたしました。典型的なGAARというのはどんなものなのかといいますと，スキームがありまして，そのスキームをもって課税上の利益を得る，税金が安くなる，そういったことを得ようとします。そういった目的を持つものについては租税回避だということで，それを否認するという非常に租税回避への対処策としては概括的なものになっています。

これは，特にそういった目的を持つものということでGAARの適用対象を決める目的テストというものがあります。この目的テストが各国のGAARでどんなふうに定められているのか，どんな問題が生じるのかといったことを検討しています。GAARをわが国は持っていないわけですが，行為否認計算規定があって分散的にGAARを持っているみたいな形になっているかと思います。２年前に出ましたヤフー事件最高裁判決において，法人税法132条の２の不当性要件を充足するかの判断基準として租税回避の意図があったかどうかということが，１つの要素と捉えられました。これは，部分的に目的テストを採用したというふうにいえるので

はないかなと思いました。ただ，その行為の目的は何か，意図は何かといったときに，かなり主観的な判断になりますので，今後の運用がすごく気になるところになります。

また，税制基本問題研究会の前身である地方税研究会では，無形資産と課税というタイトルで，現在は，一橋にいらっしゃる神山先生から報告がありました。これは，BEPS 行動計画の目玉部分，移転価格問題に関連しているものです。神山報告では，無形資産への移転価格税制の適用にあっては，無形資産ということで比較対象が見つからないという問題があり，独立企業間価格の算定は非常に困難だということを指摘されまして，価格ではなくて所得ベースの評価方法をみていくべきで，経済的手法を取り込む必要があるといった点を指摘されました。また，そういった課税強化の方向とは違う方向として，パテントボックスという無形資産，知財由来の所得に軽減税率を適用するといった租税優遇があるわけですが，それについては，各国間で租税競争の発生が認められますねということで，その運用にあっては知財由来の利益とそうではない部分の切り分けが難しい点も，指摘されました。

⑶　日本の対応

BEPS について以上のような報告がありましたが，では現状実施段階でわが国はどんな対応を採ろうとしているのかということで，今回の改正で注目されるのは，所得相応性基準ではないかと思います。所得相応性基準は，今，アメリカやドイツなどではあるということですが，日本にはまだないということです。BEPS 実施ということで，今回の改正に載ってくるのではないかと言われています。

なぜこのような所得相応性基準が必要になったかということで，アメリカがこの所得相応性基準を導入するときにどんな問題があったかと言いますと，開発段階の無形資産を二束三文でタックス・ヘイブンにある子会社に売り出しまして，その子会社で完成した無形資産について利用許諾をして，本国にある高税率国の親会社がその子会社に多額のロイヤリティを支払うということで節税するスキームがありました。こういうときに，無形資産の譲渡価格を事後的に見直そうとするのが所得相応性基準ということになります。この導入に当たっては，まずは無形資産とは何かを定義する必要があり，またそれを広く捉えていかないといけないということで，その概念が広がり過ぎて納税者にとって不明確さがあることになるのではないかということが既に指摘されていて，今後の税制改正の動きに注目したいということです。

次に問題になるのは，これは実施段階に入っているわけですが，BEPS 行動計画13です。多国籍企業の情報申告，情報報告制度というのが言われていますが，わが国では平成28年の税制改正で移転価格に係る文書化の制度が整備されています。これが，そんなにアグレッシブな租税回避に手を出していないような日本の企業にとって負担になっているということは，もう既にいろいろなところで指摘されています。なぜこんなものが必要なのかということで，先の例でタックス・ヘイブンの子会社は無形資産だけを持っていてほとんど何も資産を持っていないというようなことがあります。その情報は，課税庁からはなかなか見えず，企業の実態をまずは透明化しないとわからないということで，国別の情報申告とかローカルな情報を企業から出してくださいということが必要になったわけです。課税庁は，これら提出されたものについて，税務調査の選定のための準備資料ともなってくると言われていますので，注意が必要かなと思います。

あと，GAAR に関連して１点だけ述べさせていただきます。これについても，今後本格的な議論が進むものと考えられています。わが国は GAAR を持っていないということですが，メキシコとか韓国を除く多くの国では GAAR を持っているということです。BEPS 自体もそ

の問題への対処ということで，行動計画が最終報告書で出たわけですが，その議論の前提にもGAARはあったといわれています。多くの国が持っているので，GAARがあることが前提で議論が進んでいました。ただ，少し述べましたとおり，租税条約の濫用事例への対処としてPPTが盛り込まれています。日本が他国と条約を結ぶときもPPTは盛り込まれています。そうすると，PPTがあると同様な内容を持つということですので，条約にはGAARがあるけれど国内法ではないというような差が生じてくる，またPPTのある条約とない条約も出てくるというわけで，ここらあたりをどう考えるのかが問題になるかと思います。

BEPSに関連して，私からは以上です。ありがとうございます。

（林）　ありがとうございます。研究会の場では，言葉とかも含めて，初めて知ることも多いです。国際的な課税逃れに関してはいろいろな対応がされています。しかし，もちろん課税漏れですからなかなかデータそのものが集まりません。それで，データが集まるほどずっと漏れ続けていることはなくて，またデータがきちんと取れるようだと漏れていないわけです。先ほど上村先生の方から財政学からのアプローチではデータ処理等の分析をするというお話しがありましたが，国際課税についてはそれば難しく，われわれも勉強させていただいている状況であるということです。

そこで，研究会の場では，そういうときは企業はどうされるのですかと言って振ってしまうのです。今の国際課税，法人関係のところですので，企業の方からもお話しをうかがいたいと思います。まず阪上さんからご意見或いは感想を，今後またこんなことも検討してほしいということも含めてお話し下さい。よろしくお願いします。

⑷　BEPS対応への企業負担

（阪上）　今，酒井先生の方からBEPSに関するご説明がありましたが，一企業としての率直な感想としては，BEPS対応税制に関してかなり実務的な負担が多いなという印象です。このようなBEPSというのは，アマゾンですとか多国籍企業のかなり規模の大きい租税回避を念頭に置いてそのような租税回避の防止を目的としているのだと思うのですが，そのような租税回避が実際に今どれぐらい行われているとか，どのような国で行われているのかとか，そういった情報もなく日本の税制も変わっていくというところで，まだ付いていけていないという感じです。

酒井先生もおっしゃっていましたように，日本の会社はそんなに租税回避を意識しない善良な会社が多いということもありますし，例えばグローバルで利益率の低い会社には適用しないとか，そういった何らかの考慮をしていただいて対象となる会社を少なくしてもらえたらありがたいなという個人的な感想を持っています。

具体的な内容に関しては，はじめにご説明がありました国境を越える役務の提供に関する消費税の課税の改正というリバースチャージの日本での導入というのが一番身近なのですが，こちらについても，ほとんどの日本企業で課税売上割合が95％を超えるような会社ではあまり意識することなく来ていると思います。このリバースチャージ方式の導入によって，アマゾンなどからどれぐらい税収が増えたのかとか，購入の仕方による消費者の購入行動にどういう影響があったのかとかそういったところを，またどこかのタイミングで国税庁などから情報共有いただけたら納得性もあるなと思っているところです。

後半で触れられていました多国籍企業の企業情報の文書化CbCRですとかマスターファイルの導入に関してですが，弊社でもかなり海外子会社の数も多いし，支店も多いので，こういった制度の導入に当たって全世界に出張を行っ

て海外子会社へ説明するというかなり手間がかかっています。情報の回収方法についても，一部はメールでエクセルで回収したりというところも行っています。一時はコンサルティング会社のシステムを使って情報を回収するということも検討したのですが，ID やパスワードを忘れる海外子会社さんが非常に多くて全然機能しないということで，結局メールが一番確実という結論になっています。強いて言えば，悪いところばかりではなくて，企業としても文書化の過程の中でグローバルでこういう利益率になっているのだというところを改めて認識させられたり，またこれを国税庁が見るのだという認識で見ることで，弊社においてもこういうリスクがあるのではないかなということに気付くきっかけにはなっているかなということは思っています。

また，無形資産の所得相応性基準についてもご説明がありましたが，これは事後的に無形資産の評価を変えることができるというふうに認識しております。ただ，こういうことができるようになってきますと，税務調査において国税局の方から個人的な見解といいますか，何に基づいた指摘なのかというような，例えばこの評価が正しいのではないかということを言われたときに，なかなか議論がかみ合わないのではないかなという不安もあります。例えば海外子会社ではなくて，第三者との取引においても，現在の価格というのは将来の予測に基づくものが多いですが，それを将来，価格をやり直すということはしませんので，何か実務とは違和感があるなという認識をしています。当局においてもこういう企業の事情をくみ取っていただいて配慮がなされていただけたらありがたいなと思っています。

（林）　ありがとうございます。田中さんもお願いできますか。

（田中）　今，阪上さんがあったのとほぼ同様なのですが，やはり日本の企業というのは概して善良にやっているということですから，このBEPS 対応のルールが入ってきて日本の税制改正がなされたということについては，過激な租税回避を行なっている欧米企業のおかげで被害をこうむった，という感情を持っています。ただ，ポジティブに考えれば，海外の企業と競争されている会社さんにとって公平な競争環境が整ったということは，大変素晴らしいことだと思います。

あと，企業負担ということですが，CbCR やマスターファイルを作成するに当たっては，やはり非常な負担感があるなというのは実感でして，現在 CbCR 等の作成免除基準が連結総収入1,000億円未満ということになっているのですが，加えて例えば国際関連取引が小さい会社については，これもまた除外するといったような配慮が頂けたらと感じています。

あとついでに申し上げますと，独立企業間価格の算定につきましても，国際関連取引の規模が小さく経験値が少ない会社にとりましては，大変作業の負担感が大きいと思います。コンサルティングをお願いする，或いは企業データベースからデータを持ってきて内製で作成する，いずれにしてもコストがかかるということで，国際関連取引の規模が小さい規模の会社にとっては，費用対効果ではないですが，ハードルが高い制度だなと感じています。ですので，独立企業間価格の算定に関して，今後ガイダンスの充実や，例えば企業グループ内の役務提供取引において総コストの５％を利益率とする簡便的なルールを他の取引にも拡大していくようなことを考えていただけると非常にありがたく思います。

（林）　ありがとうございます。特に国際課税は企業の皆さんの関心の高いところです。いろいろな議論があって，研究会の中でもこういっ

たテーマを取り上げないといけない，誰に頼んだらいいのだろうと考えたりしながらですが，その辺りを今後の課題にしていきたいと思います。

２．法人税・所得税

次に，大きくは法人税と所得税に関してです。所得税に関しては，先ほど報告のご紹介もありましたが，そもそも法人所得と個人所得との境目が曖昧で，そもそも所得をどう捉えるのかという議論です。それから，特に最近ですが，先ほどの報告の中でも配偶者控除について触れられていました。所得があって，控除を差し引いて，課税ベース，課税標準が決まるという流れになっています。所得そのものの考え方について，それから所得が決まったとしてその所得控除をどういうふうに考えていくのかということについて，議論していきたいと思います。これは，上村先生の方からお願いします。

⑴　簡素・中立性・公平性の確保

（上村）　今までの話を聞いていまして，この研究会に参加していつも思うことなのですが，企業の方々はやはり簡素な税制を求めるということが非常に強いです。税法学者はどうかわかりませんが，私たち財政学者は，租税原則だと中立性，公平性，簡素と３つあるのですが，どうしてもやはり中立性と公平性に非常に興味があって，簡素のところは，制度をあまりわかっていないからかもしれませんが，ちょっとおざなりになってしまっているところがあるかなと思います。だから，その辺はこの研究会で私が非常に学んでいるところであります。

今，林先生から頂いた話で，要は所得の考え方が非常に大切になっているなと思っています。例えば，基本的には税制は包括的所得概念が重要な大切な考え方で，すなわち消費又は資産の増加となったものは全て所得とするというのが原則の考え方です。つまり，この所得は課税でこの所得は非課税だという扱いはなかなかできないということが基本的な考え方です。ただ，そうすると，例えばフリンジベネフィットみたいな問題が出てきて，本当は課税すべきなのだけれど実務的に難しいものが出てきます。例えば一部の大きな会社のフリンジベネフィットがあるわけですが，それに課税できないのだったら，どうしてもそこの労働市場に対する影響や，要はその会社が非常に有利になるというひずみを与えてしまいます。このひずみのことは，私たち財政学者は中立性を阻害していると考えるのですが，そういう問題が出てくる。あと，捕捉できない所得がそうやって増えてくると，課税ベースが非常に狭くなるから，税率を高めないといけないという問題が出てきてさらにひずんでくるのです。そういうような問題が出てくるだろうと思います。

あと，所得の素早さというのが実は今，非常に問題になっているかと思います。今まで国際課税の話をされていましたが，グローバルな経済を考えると，多国籍企業が非常に所得移転しているということが問題です。そうすると，１つの国だけで法人税を考えることが非常に難しくなってきて，海外の動向も考えて，何かゲーム的なものが非常に入ってきます。根本的な解決策は，BEPS みたいなことをやっているように，全世界で租税をどうするかということを枠組みで考えないといけないのですが，どうしてもそこを逸脱してやってしまおうという国が出てくるところが問題になってきます。これは一種の中立性の問題です。

所得移転の話というのは，海外だけではなくて，国内にもあります。先ほど紹介しましたが，中小企業のオーナーによるインカムシフティングという問題は，まさにこの所得のスピードの問題です。給与所得者になるのか，その立場が事業者になるのかというのは，立場を選択できるところが税制上の非常に難しいところです。これも一種の中立性の問題です。この所得のスピードの話というのは捕捉にも関わってくるのですが，グローバルな社会においてはやはり資

本所得はどうしてもスピードが速いです。あと，労働所得はどちらかというとスピードが遅いので，そうすると税収を上げようと思うとどうしても労働所得に重課になって，資本所得はどうしても軽課になってしまいます。それがもたらす結果としては，実は所得の分配に非常に不平等が起こるというのが今の世界の状況なのかなと思っています。

なので，この所得の問題というのは，まさにスピードの速さとか，企業の中のインカムシフトの話だとかというものを考えながら相続税も考えて，法人税も考えます。これは公平性の話です。だから，中立性を考えながら結果として公平性が阻害されているので，公平性もさらに考えないといけないです。でも，そうするとだんだん簡素さが失われていくという非常にややこしい問題になっているのかなと思います。

取りあえず以上です。

（林）　法人所得か個人所得かという問題，或いは資本所得か労働所得かという問題を踏まえて，まず田中さんから今の点についてご意見を頂けますか。

⑵　フリンジベネフィットの問題点

（田中）今，フリンジベネフィットという用語があったのですが，いわゆる現物給付と理解しています。半分冗談ですが，一サラリーマンとしましては，こういう現物給付に今後課税が強化されるということになると，ちょっと勘弁してください，ということになってしまいます。とは言いましても，フリンジベネフィットが所得を構成するということについては，やはりこれは間違いがないだろうと思います。しかしながら，現物給付ということになりますと換金性があるとは限りませんので，給与所得者の担税力を高めるということは必ずしも言えないのではないでしょうか。

また，会社が指示して従業員を社宅に住まわせる，また社宅の入居費を多少安くするといったこともあるかと思います。こちらも現物給付かとは思いますが，これをもって従業者に利益があった，所得があったと言い切るのもなかなか難しいのではないかなと感じています。

そもそも現物給付の金額的な評価も難しいですし，あと現物給付があったことを把握すること自体が難しい場合も考えられますので，これに対してさらなる課税強化を図っていくということになると，慎重な議論が必要だと考えます。

（林）　ありがとうございます。フリンジベネフィットについてのご意見を頂きました。阪上さん，今の点，何か補足はありますか。

（阪上）　私もフリンジベネフィットについての意見なのですが，会社としてはやはりフリンジベネフィットというのは就職活動をされている学生さんに向けても会社を選択してもらう１つのアピールポイントかなと思っています。現状の日本の税制では，通勤交通費ですとか住宅手当など所得税で非課税となるものが多いと思うのですが，弊社としては非課税になるかどうかということはあまり意識せずに，従業員が働きやすい環境を整えるという目的でいろいろなものを導入しています。例えば従業員が自己研さんのために書籍を購入するという費用を負担したり，家事の代行サービス，保育サービス，介護サービスの費用の負担ですとか，家庭で使う常備薬の購入費用の負担とか，資格取得の費用の負担ですとか，幅広いものを用意しています。

税務の実務的な観点からしますと，やはりなかなか金額算定をするというところが難しいので，引き続き大体のものを所得税非課税という現行の税制が続けばいいなと思っているのですが，もしこういったフリンジベネフィットについて法人側で損金不算入とするというような税

制になっていくのであれば，一般的な会社は現金での給与にシフトしていくケースが多いのではないかなと感じています。個人的には，用途が特定されていますので，現金給付よりは課税は優遇されるべきではないかなと感じています。

（林）　ありがとうございます。特にフリンジベネフィットについては，所得なのだから所得税の対象とすべきというある種の筋論と，現場或いは感覚的にはそうではないのだという話が研究会の場でも交わされています。先ほど上村先生からもありましたが，給与がフリンジベネフィットに向かっていくとすれば，それはやはり中立的ではありません。それを防ぐために，曖昧なものに重課するとむしろ現金給与の方に行くだろうということです。しかしながら，現金での給付になると本当にその目的に使われるかどうかがわからないというような問題が出てきます。ある種のもぐらたたきみたいなことではあるのかもしれませんが，その中で何らかいい方向が見つけ出せるか，或いはその考察の材料にわれわれの研究会での報告が役立つことを願っています。

もう１つ，所得税に関連して，これも何回か研究会でも出てきた議論ですが，所得控除について上村先生の方から少し触れていただけますか。

⑶　所得控除の問題点

（上村）　財政学者はどこまで行っても中立性と公平性からどう考えるか，税制をどうするかということを考えているわけですが，やはり所得控除についても中立性と公平性の観点から分析をするわけです。例えば配偶者控除が扶養対象配偶者の労働供給に悪影響をもたらせているかという足立報告があるわけですが，これはまさに中立性の観点です。あと，矢吹報告と私の報告では，所得控除がどんな所得再分配効果を持っているのか，これはまさに公平性の観点で経済効果があるのかということを考えているということです。

先ほど冒頭で少しご紹介しましたが，所得控除というのは一定の金額なので，高所得者層ほど限界税率が高くなってきすから，高所得者層ほど所得控除の存在によって税負担が軽減されるということがあります。これが望ましいのか，望ましくないのかというところは価値判断によるわけです。ただ，基本的には所得控除というのは経費の計算のために設定されているわけであって，所得再分配を目的には多分していないと思います。にもかかわらず，結果として所得の再分配が行われて高所得者優遇になってしまっているというところが１つの論点です。

なので，この所得控除については，１つ１つの所得控除についてこの政策目的に照らしてどうあるべきなのかということについて考えるべきかと思います。つまり所得控除のままに置くのか，税額控除にすべきなのかということについて検討すべきかと，私は思います。例えば政策目的をもつ所得控除があります。私的年金の保険料とかそういうものは非常に政策目的を持っているような控除ですが，こういうものは特に高所得者層は自分で年金を持たなくても貯蓄を持っている可能性があるので，高所得者層を優遇するような所得控除ではなくて税額控除にしてもいいのではないかと思います。そういうように，個々の所得控除について一体何を政策目的にするのかということをちゃんと考えて，結果として望ましくない所得再分配が起こっているのだったら，それを検討し直すことが１つ必要なのかなと思います。

取りあえず以上です。

（林）　今の点，税法の立場で酒井先生から何か一言頂けたらお願いします。

（酒井）　所得控除に関してですが，まず財政

学の研究者からの報告にちょっと触れておきたいのですが，矢吹先生や上村先生の報告に触れまして，やはりデータを使った検討ということで，租税法学のアプローチとの違いがすごく面白いということです。例えば上村先生の報告に関連してですが，平均の年収が大体420万円という統計結果を見て累進税率構造を見ると，低い税率構造に納税者が集中します。そこから税収が主に上がってきているということは，直感的にもわかるのですが，それをデータから分析結果として出され，そしてそれを評価して所得控除や税率のもたらす税収上の効果を突き詰めていくというプロセスはとても説得力があって，税法学の研究と比べても圧倒的に面白いと思いました。

その上村先生の報告で５％とか10％といった低い累進税率の段階でほとんどの税率が出ているといった指摘を見て，所得税の税収調達能力は低いと言われていたかと思いますが，他方，小塚先生の報告では，閉鎖的法人でインカムシフティングがあることから，法人税も税収調達能力が低いということをおっしゃいました。そこに共通項として所得税も法人税も税収調達能力が弱っているなということが見いださせて，昨今基幹税として成長してきた消費税に期待できるというような論調もあるのではないかと思います。その中でも，所得再分配という重要な考え方に戻ったときには，やはり弱った所得税をうまく改善する，そしてその所得税の課題を見いだして研究していくということは続けていかなければいけないなと思っています。

所得控除に関連して足立先生の報告で取り上げられていました配偶者控除に関しては，感触として租税法学の中でも反対の声はあるのではないかなと思っています。今回，配偶者控除の対象は女性だけではないが，女性の就労を阻害する一要因にすぎないといったような結論を見るにつけ，配偶者控除を廃止したとしても，他の要因ということで女性の就労を阻害する税制以外の要素もありまして，賃金格差とか引いては特定業種での大学受験の段階からの差別といった存在が，最近は気になる次第です。

若干飛躍するかもしれませんが，私は最近GAARについて研究していますので，財政学のデータ分析とかを聞くにつれ，課税要件が明確でない例えば法人税法132条のような規定について経済的効果，税収への影響というのは，どういうふうに測れるのか，或いは測ることができないのかといったあたりは，だんだん興味が湧いてきているところです。以上です。

（林）　ありがとうございます。ご自分で今後の報告のテーマを手を挙げていただきました。所得が決まったとして，そこから所得控除と，いろいろな考え方があるという話だったのですが，この点いかがですか。では，阪上さんから。

（阪上）　今，所得控除のお話がありましていろいろ思っていたのですが，所得控除で身近なものとしては医療費控除ですとか扶養控除，配偶者控除などありますが，あまり自分の意思で控除額を変えることがなかなかできない控除が多い中で，最近話題に上っていますふるさと納税，寄附金控除については，結構いろいろなサイトが充実していまして，寄付をされる方の所得に応じた最も税額控除のメリットが受けられるシミュレーションが簡単にできるようなサイトがたくさんある状況になっています。国民の全員がこういったような税制に関する興味をふるさと納税以外の部分に関しても持っていければ，税制改正についてもみんなで考えていこうというより良い社会になっていくのではないかなと感じています。

（林）　ありがとうございます。では，田中さんからもお願いします。

（田中）　所得控除，税額控除，非常に制度が難しくていつも悩んでいるのですが，その意味で税制の簡素さがより高まっていくといいなと感じています。同じような話ですが，特定支出控除ですか，サラリーマンが業務に必要な書籍などを自分で購入したときに控除ができるといった制度ですが，これの適用がよりやりやすくなるように，今後制度が改善されていくことを期待しています。

（林）　ありがとうございます。この部分は，先ほど法人関係は企業の立場でお話しいただいて，所得税の方は一納税者としてのご意見を伺ってということで，非常に貴重な意見だと思っています。

それぞれにまだ言い足りないというところはあるかと思うのですが，ここでこの一覧をご覧いただきましたら，最初に私が話していまして，最後に神戸大学の玉岡先生に締めてもらっています。この研究会の税制改革に関する一連の報告を受けて，「これからの税制改革論」ということで玉岡先生から報告していただいています。今日はこちらには座っていただいていないのですが，一番前で座ってご参加いただいています玉岡先生の方から，研究会の今後も含めてお話しいただけたらと思います。

では，玉岡先生よろしくお願いいたします。

Ⅳ．これからの税制

１．納税者の意識改革

（玉岡）　ただ今ご紹介にあずかりました玉岡と申します。どうぞよろしくお願いします。自己紹介を皆さん簡単にしておられましたので，私も簡単にします。私は税理士志望ではなくて最初から学者志望だったのです。大阪弁で言うと「なんで税をそもそも払わんといかんのやろ」ということがきっかけで研究を始めたのです。それで，研究会での報告タイトルが林先生が「これまでの税制改革論」だったので，私は「これからの税制改革論」ということにして，しかも副題が大ぎょうでして，自分が生きていない来世紀のことまで考えてみようとしました。

税自身は多分皆さまと一緒で嫌いですが，税のことを研究するのは非常に大好きです。それで，税に関連する本をいろいろ読んでいるのですが，その中の１つにある小説があって，水木楊さんという方の『拒税同盟』という面白い本があって，その冒頭部分を簡単に読み上げますと「税は年貢ではない。納めるものではない。支払うものである。われわれは政府の奴隷ではない。主である。だから，われわれは自らを納税者と呼んではならない。新しい言葉を作ろう。われわれは払税者である」ということです。税は納めるものなのか，支払うものなのかというのは非常に大事な話ですが，どうも日本では納めるということについての同意というか，意識が根付いていて，それが日本の一種の納税文化になっているのかなと思います。

税という言葉は，思い出してもらいたいのですが，税はのぎへんが左にあって右が兌です。出来上がった穀物を取る，取り上げるというような意味が含まれています。極端な自由主義者によると，税というのは私有財産の泥棒であると言う人もいて，非常に厳しいです。私有財産を取られることには間違いはないです。ですから，取られるときには取られる側の同意がない

といけないということで，租税法律主義だとか或いは財政民主主義という言葉があります。ということは，最終的には取られる側のわれわれ納税者の意見というものを税を取る側は何らかの形で酌み取らないといけないということです。

２．税制改革の必要性

税制改革がなぜ必要かというと，現行の税の仕組みというものが今の経済活動にそぐわない形になっています。だから，今の経済活動にそぐうような形に変えていこうということです。そのそぐわないということを一番わかっているのは，やはり取っている側ではなくて払っている側で，そういう形で声を上げていっているということです。

税制改革の仕方について，２つあるのではないかと言ったのが，つい先日亡くなられました石先生です。２つというのは，１つは欧米型というもので，非常に綿密な研究をして，大胆な改革案を提案します。前のトランプのときもそうだったのですが，結局はその大胆な案というのは実行されないで終わります。それに反して日本型というのがあって，日本型というのは税調が２つあるのですが，特に党税調ですが，そこにいろいろな利害関係者の意見を集約して，アメリカ型みたいに大胆な改革はできないのですが，ピースミールに非常に今の経済の仕組みに合うようにゆっくりゆっくり変えていくというのが日本型だということです。租研に関して言うと，もう70年近く活動していて，各年度ごとにいろいろな研究をしたり或いは提案をしたり，毎年ですが，皆さんの意見を集約しているということです。最近の日本における税制改革では，どうやらそういう仕組みが変わってきまして，積み上げていって決めるという仕組みが何か上の方で鶴の一声というか，上の方で決めてしまって下から上がっていった声があまり届かないというような状況になりつつあるのではないかと，一種危惧しています。

租研を作ったというか創設に寄与したのが，シャウプ博士です。69年前にシャウプ勧告が出まして，そこで何か彼は租研みたいな団体を作ったらいいのではないかと言ったと思われていますが，シャウプ勧告の中で既に租研とおぼしき団体について言及していまして，それ以来ずっと続いているわけなのです。彼が晩年に論文で言ったことがあってそれは何かというと，税制改革に関連することですが，３つの英単語で言いますと tax architecture，tax engineering，最後に tax administration ということです。tax architecture というのは経済，社会全体を見据えてどういうふうな税制を構築するか。そのためにどういう課税ベース，所得に課税するのか，消費に課税するのかということを考える。２番目の engineering というのは，例えば所得を中心に課税するとしても，どういう方法で所得というのを捉えてどう課税するのかというのをもう少し詰める。最後の tax administration というのは，実務というか徴収の方法をどうするかというのを考える。

22世紀に向けての税制改革という大ぎょうなタイトルですが，長期推計というのが行われていまして，今後あと100年たたないうちに，ショッキングですが，GDP が今の半分ぐらいになります。１人当たりの GDP もかなり減ってしまいます。でも，少子高齢化で，財政需要というのは今よりももっと増えていくことが予想されます。そのときに，どういう社会全体の仕組みを考えていくか。それに対応するような税制というものはどういうものか。まさに tax architecture の議論になります。その tax architecture の議論というのを，実はこれまであまりしてこなかったのではないかというのが，自分も含めて反省点に当たります。それを今後どうするかということを租研を中心にしてまた話し合っていくことになると思います。

以上です。

V．まとめ

（林）　ありがとうございます。税制については，長期の視点も含めて，或いはもっと幅広に検討していかないといけないというご指摘だと思います。時間が20分ぐらい残されています。一応テーマを設定してそれぞれお話を頂きましたので，あと最後に各登壇者の皆さまに一言ずつ振り返りというか，今後の希望も含めてお話しいただきたいと思います。これは田中さんの方からお願いします。

（田中）　本日お二人の先生からこれまでの研究会での議論を改めてまとめていただいて，大変よいおさらいの機会になったといいますか，整理ができたと感じています。また最後に玉岡先生から非常に心に迫るようなお話を頂きまして大変感銘を受けました。

今後ですが，研究者の先生方と企業メンバーがタッグになると言いますか，車の両輪という形で，ますます議論を活発にしながらこの研究会が発展していけばいいなと希望しています。ありがとうございました。

（阪上）　本日の討論会を振り返りまして，最初に本研究会の概要のおさらいを頂きまして，恐らく聞かれていた皆さんにとってはちょっと口頭だけでは難しかったかなと思う部分もあるのですが，私たちは幸いなことに直接さまざまな先生方からご説明を受けましたので，よい振り返りになったと思います。また，『租税研究』の方も読み返してみたいと考えています。

やはり企業としては，先ほど上村先生のご指摘もありましたが，簡素という観点がメインになって，税制改正要望についても自分の会社として楽になるような意見をどうしても言ってしまう形になっています。本日の議論を振り返り

まして，さまざまなテーマでさまざまな観点，公平・中立の観点からのご報告もありました。今後税制改正を要望するに当たっては，まずは簡素の面での要望を思い付いた後には，公平かどうか，中立かどうかというポイントについても検討することで，より良いい税制改正要望を挙げまして，当局の方にも受け入れていただきやすい形で活動していきたいと感じました。

ありがとうございました。

（林）　ありがとうございます。では，酒井先生よろしくお願いします。

（酒井）　この討論会もそうですが，本研究会では租税法の研究者だけでなく，財政学の研究者の方々の意見を拝聴できまして，また実務家の方々の現場での経験を拝聴できますので，本当に租税を巡る論点について広い視点が頂けます。この研究会に参加させていただいたころ早々に林先生から，租税法学における財政学の研究の捉え方としては立法論の話なのだよと教えていただき，財政学の先生のお話のポジションが自分の頭の中でできてすごく良く理解できるようになりました。法律学の本質というのは，法の解釈でありまして，解釈論が中心になって展開されていくこと，それが重視されるわけですが，租税法は毎年改正がありますので，立法論も非常に大事だということで，そういう意味でも本当にこの研究会では勉強させていただいているなと改めて感じました。

それから，企業の皆さまのご意見なのですが，本当に今，簡素が大事ということをおっしゃっていただきました。他にも研究しているだけでは気付けない論点をいろいろと貴重なご意見を頂けます。特に私は，連結納税制度を研究してきたなかで，理論的に正しいところをやろうと思うと，非常に制度が複雑になるのです。例えば投資簿価調整なんかは，アメリカそれからフランス，我が国でもやっていますが，他の国はやっていなかったりしているのです。そういったところを，精緻な制度のきちんと作ってもより複雑化してしまって，実際に現場でうまく機能しているのかなという視点を今後は大事に勉強していきたいと思います。

また，今回のシリーズでは，今日も玉岡先生からお話しいただきましたが，これからの税制改革論ということで，22世紀に向けた話も研究会で頂いています。技術革新が急速に進んでいる中で100年後を見通すというのはなかなか難しいということで，私は研究する中で数年先，5年から長くても10年先ぐらいを見据えながら本研究会の取り組みを通じて，租税法学が抱える問題を多面的に認識し，より良い法制度の構築に向けての研究を頑張っていきたいと思います。目下の取組みは，先ほど触れましたGAARの研究です。また，ブロックチェーンに関する租税属性の扱いなんかも研究していく予定です。今後，また研究成果をご報告できればと思っていますので，よろしくお願いします。今日は本当にありがとうございました。

（林）　どうもありがとうございます。では，上村先生からお願いします。

（上村）　今日はありがとうございました。私は仕事上，いろいろな団体の税制改正要望を見たり，もしくは意見を求められることがあるのですが，よくあるのは，税制改正要望というよりは減税要望というパターンが結構あって，これを全部実現したら日本は財政破綻しますよねということはまあまああるのです。ただ，そうなってしまうのはわかる気がします。やはり自分たちのことだけ考えると多分そうなるのです。だから，玉岡先生が言われたように，tax architecture，社会全体のことを考えるということが，税制改正要望には必要なのかなと思ってい

ます。特に租研の税制改正要望というのは，そういう意味ではバランスが非常に取れていると思います。そこの意識というのは，やはりこの研究会があるように，いろいろな人の声を吸い上げる仕組みが租研にもあって，この現場も多分そうだと思うのですが，そういう現場を経て出てきているのが，あのような税制改正要望になっているのかなという気がしました。

今日，これまでの研究会ではあまり意識していなかったのですが，今日の討論会でわかったことがあります。財政学者一般で言うと他の先生に失礼なのですが，私自身はやはり簡素についてはあまり意識できていなかったのは反省点です。今後そういうことを考えながら税制について考えたいと思います。どれだけ中立でもどれだけ公平でも，簡素さが失われていくと非常にまずい制度になります。中立さというのは多分簡素に非常に近いかもしれません。簡素というのは非常に重要な視点かなと思いました。

やはりこれで思うことは，先ほどのお話に戻りますが，こういう草の根ではないけれど，ボトムアップで税制について考えていくということが非常に大切で，先ほど玉岡先生も言われましたが，やはりトップダウンで決めることはあるのだけれども，ボトムアップ型で税制について声を上げていく，その声を上につなげていくような意思決定プロセスというのを日本全体で持たないといけない。民主主義の国なのでそれが大切だからそのルートはたくさんあった方がいいような気がします。そこが租研のこの場なのかなと思いました。以上です。

（林）　ありがとうございます。今後のことも含めて，それぞれご意見を頂きました。先ほど玉岡先生からありましたが，シャウプ勧告のシャウプ博士が，当時アメリカでもあったのですが，民間で税金を研究する機関というのが必要だと指摘されました。その意味では今，上村先生の方からも話がありましたが，租研は特定のプレッシャーグループではないわけです。減税してくれ，或いはこういうことをしてくれたら便利だということではなく，研究が大きな目的です。その上でこういう税制が望ましいという方向性を示す，或いは望ましい税制を考えるための材料を提供できるということが，租研のスタートなのだろうと思います。そこでわれわれの研究会がどこまで貢献できるかということだと思います。

一方で，各企業の要望もあります。それからボトムアップという話もありましたが，例えばこれは日本の場合そうだと思うのですが，消費税を上げるのに賛成ですか，反対ですかと問う国民投票をすると反対が勝ってしまう可能性が非常に高いです。ところが，でも消費税を上げないとこういうことが困りますよという話が出てくるとまた話は変わってくるというようなことを，民意と同時にきちんと示していかないといけないでしょう。これはもちろん政府としても示さないといけないことだと思いますが，そこに，われわれどこまで貢献できるのかなと思っています。

それからちょっと個別になりますが，国際課税で先ほど私はいろいろな隙間を縫った企業が幾つか出てきている状況でデータがないと申し上げました。とはいえ，税法の先生方の報告の中で何とか事件というもののご紹介があります。ある事件があってこういう判断がなされたという内容のご報告もあります。例えば１つの案件で，その企業が国際的にこういう活動をしているのであれば，こういう税負担をするべきという基準が今ひとつはっきりしていないのかなと私は思いました。どこにも税金は払っていないのはよくないというのはそうかもしれませんが，では，その企業はどういう税負担をどういう国にしていけば本来の望ましい姿なのか，中立的ということも踏まえて，或いは企業なので公平がどこまで当てはまるかわかりませんが，国際課税の正しい姿というのが，私自身もあまり意識していなかったのかなと今日改めて思いまし

た。それがあれば，例えば制度を修正して正しい姿にしていくための改正という説明があれば，多分企業の方も何かことが起きてから慌てて対応してそれに巻き込まれるということではなくなると思います。このままだとこういう悪いことが起きる，不都合なことが起きる，だからこういうふうに直すのだという説明がきちんと出来るように，あるべき国際課税の姿を議論していく必要があると思います。

地方税が割と国際課税に似ています。地方税というのは，最近は地方消費税や法人課税が議論になっていますが，地域ごとに入っているべきでしょうというのがある程度議論が立つわけです。そこら辺を参考にすれば，何か方向を出せるのではないかなと思っています。今後また研究会の方でも課題にしてまいりたいと思います。

企業の皆さんのご意見も頂き，研究者の方の関心事等も話してもらいました。今日の討論会は，われわれの研究会を自画自賛しているというようなというところも若干あったかもしれませんが，改めて『租税研究』の方もご覧いただいて，何かこういうテーマのことの報告，或いはこういうテーマについての議論の紹介はないのかといったことでお気付きの点がありましたらまた事務局の方にもお伝え下さい。何とか研究会のメンバーで対応できるのか，外の人に頼まないといけないかというのはまた検討しますので，ぜひそういうご意見ご希望等ありましたら事務局の方にご一報いただきたいと思います。

今日は２時間お付き合いいただいてありがとうございました。登壇者の皆さん，どうもありがとうございました。

第70回租税研究大会(大阪) 9月27日(木)午前10時～12時

討論会 「 所得税改革と各種税制の課題 ～税制改正のあり方について検討していく～ 」

■税制基本問題研究会での報告実績（平成29年4月～平成30年9月）

「租税研究」掲載号	所属	発表者	テーマ
平成29年7月号 （第813号 239頁）	関西大学	林 宏昭 氏	「これまでの税制改革論」
平成29年8月号 （第814号 11頁）	専修大学	鈴木 将覚 氏	「 法人税の「国境調整」とは何か？ 」
平成29年10月号 （第816号 124頁）	関西学院大学	一高 龍司 氏	「IFRS第15号と営業収益に関する益金算入時期」
平成30年1月号 （第819号 7頁）	新春座談会	右記の通り	＜新春座談会＞ 「これからの所得税・消費税のあり方～平成の税制改革を振り返りつつ～」 司会：林 宏昭 氏(関西大学) 学者：玉岡 雅之 氏(神戸大学)，小塚 真啓 氏(岡山大学)，漆 さき 氏(大阪経済大学) 企業：阪上 知子 氏(パナソニック㈱)，田中 正樹 氏(関西電力㈱) 租研：堀 治彦(事業部 調査研究・企画担当)
平成30年1月号 （第819号 57頁）	甲南大学	足立 泰美 氏	「税・社会保障制度と労働供給－家計のマイクロデータを用いた実証分析－」
平成30年2月号 （第820号 12頁）	大阪経済大学	漆 さき 氏	「信託を使った国際的租税回避への対応策－カナダ法の紹介」
平成30年3月号 （第821号 157頁）	青山学院大学	矢吹 初 氏	「所得税制改革の影響」
平成30年4月号 （第822号 5頁）	神戸大学	渕 圭吾 氏	「納税者を守るための様々な方策とその限界 ～英国ヴィクトリア朝における納税者の権利保護に関する研究の紹介」
平成30年5月号 （第823号 5頁）	京都産業大学	八塩 裕之 氏	「日本の中小企業所得課税－オーナーによるインカム・シフティングの実態—」
平成30年5月号 （第823号 28頁）	関西学院大学	上村 敏之 氏	「給与所得税の税収からみた控除と税率の分析」
平成30年8月号 （第826号 45頁）	大阪府立大学	酒井 貴子 氏	「現物給付の範囲と課税のあり方—オーストラリアのFBTを参考に」
平成30年9月号 （第827号 20頁）	岡山大学	小塚 真啓 氏	「法人税の現状と課題」
平成30年9月号 （第827号 52頁）	神戸大学	玉岡 雅之 氏	「これからの税制改革論 - Tax Reform for the 22nd Century」

税制改革を巡る現状と課題

●参加者（五十音順）

甲南大学経済学部准教授	足立　泰美
関西学院大学法学部教授	一高　龍司
総務省大臣官房審議官	稲岡　伸哉
財務省大臣官房審議官	小野平八郎

司会	関西学院大学経済学部教授	林　　宜嗣

討論中に言及されている資料は，巻末「**資料編１頁～93頁**」に掲載されています。

はじめに

（林）　それでは，討論を始めたいと思います。先ほど，森副会長からお話がありましたが，日本の経済は以前に比べると少し良くなってきています。ただ，景気が良くても本当に根本的な構造的な経済は一体どうなっていくのだろう，或いはどうなっているのだろうと考えると，まだまだ油断はできない状況にあるのではないかと思います。

もちろん，財政が非常に悪いことは随分以前から言われていることです。その財政を何とかしなければいけない。受益と負担の不一致が起こっているわけですが，受益を減らすのか，負担を増やすのか。恐らく両方なのだろうとは思いますが，負担を増やすという議論も，当然これからは必要になってきます。

税制改革と言ったときの負担を増やすという場合，所得税で増やすのか，消費税で増やすのか，法人税で増やすのかといったように，どの税で増やせばいいのかという話は当然出てきますが，まずは国民負担率，或いは租税負担率をどの程度にまで持っていくべきなのかという議論，つまり，総額の議論が必要なのではないかと思います。

総額を考えるときには，当然，受益を現状のままにしておいて税だけ増やすのではなくて，受益も減らさないといけないといったように，受益と負担の一致を実現するためには受益と負担の両面からアプローチしなければいけないという，非常に悩ましい問題があります。ですから，今日は税の議論ですが，やはり場合によっては，受益のところにまで入り込まざるを得ない部分も出てくるかもしれないと思っています。

それから，税を増やしていかなければならないという状況の中で，どのような税体系をつくっていくべきなのか。かつて日本では，直間比率，つまり直接税の比率が高いので，間接税の比率を高めなければいけないといった議論がありました。ですが，現在は，直間比率論議はあまり登場しません。

そこで，所得，消費，資産のバランスをどうするかという，いわゆるタックス・ミックス論です。ですが，国税のタックス・ミックスと地方税のタックス・ミックスは，また違うかもしれない。国税も地方税も財源を調達する手段なのですが，その財源調達をする手段としての税の構造は，やはり国税と地方税ではおのずから違ってくる可能性もあります。

このように，税は，われわれの経済社会活動において非常に重要なソフトインフラではありますが，そのソフトインフラをどうするかということに関しての議論は，まだ道半ばではないかと思います。税体系の問題や，所得税はどうあるべきなのか，消費税はどうあるべきなのか，法人税はどうか。法人税も，とりわけ国際課税はどうあるべきなのか。そして，資産課税はどうか，地方税はどうあるべきなのかなど，税制論議は非常に多岐にわたっていて，一方で，相互に関係し合っている部分もあります。そのようなことも，本日の討論の中で整理ができればいいかなと思っています。

そこで，今日は，先ほどもご紹介がありましたが，小野審議官と稲岡審議官，足立先生，一高先生をお招きして，少し広い観点から財政・税制の議論を展開して頂きたいと思っております。前半は，国の財政と国税，そして後半部分で地方財政と地方税，このように２つのステー

ジに分けてまいりたいと思います。

まずは，財務省の小野審議官から，財政，税制の現状と課題について，それが終わりましたら，引き続き個別税制の現状と課題のお話を頂ければと思っております。なお，全体で２時間でございます。もちろん，ここにお集まりいただいた方々の中には，「こういうことを聞いてみたい」などということもあるかもしれません。もし時間がありましたら，ご質問をお受けすることができるかもしれませんが，時間が押しているようですと，そこは省略をさせていただきたいと思いますので，ご容赦いただければと思います。

それでは，小野審議官，よろしくお願いいたします。

Ⅰ．最近の税制の動向について

（小野）　小野でございます。どうぞよろしくお願いいたします。お手元にある「最近の税制の動向について」という資料を見ながら説明させていただきたいと思います。

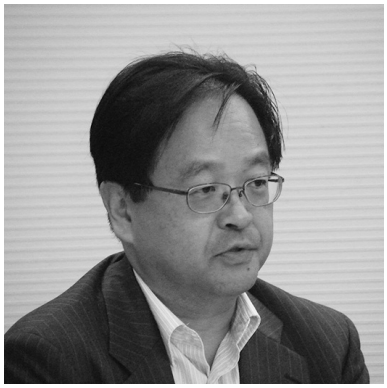
１．経済社会の現状

〔主な経済指標の推移〕

まず，最初に「経済社会の現状」ということで，先ほど森副会長，或いは林先生の方からもお話がありましたが，足元の経済の状況でございます。**資料**②をご覧いただきますと，名目GDPは過去最高水準，失業率は25年ぶりの低水準，有効求人倍率も史上初ということで，全都道府県で１倍を超えています。企業収益は過去最高水準だということで，このような数字だけを見ますと，経済は極めて好調であることが見て取れます。

〔GDPギャップの推移〕

資料⑧まで飛んでいただきますと，このように好調な経済なものですから，いわゆるGDP



ギャップも足元でプラスになってきているということで，需要が足りないという状況ではないということです。

〔人口動態と労働力人口〕

そうした中で，人口動態や労働力人口はどうなっているかというのが，**資料**⑨でございます。ご案内のように，総人口はピークを打って減っていく中で，労働力人口はここのところ増えているということでして，これも**資料**⑩をご覧いただきますと，増えているのがどこかということです。これもいろいろなところで言われていることです。やはり，女性と高齢の方の労働市場への参加が増えてきているという姿が見て取れます。

〔わが国の労働生産性〕

他方で，労働生産性という観点で見ますと，日本は諸外国に比べて非常に低い数字になっているということでして，**資料**⑫に内閣府の出しております潜在成長率のデータを付けておりますが，ご覧になっておわかりになるように，潜在成長率自体が足元で１％程度ということで，伸び悩んでいます。この辺をどうやってかさ上げしていくかということが，政府の取り組みとしては求められていくことになるのだと認識しております。

〔経済財政運営と改革の基本方針2018（抄）〕

いわゆる骨太の方針を毎年出しておりますが，今年直近のものを付けております。「今後の課題」というところで，今申し上げましたように，潜在成長率をどう上げていくかということで，そのために政府としてどのような取り組みをしていくかというのが下段の方に書いてあります。少子高齢化が進む中，持続的な成長経路の実現に向けた潜在成長率を引き上げるため，サプライサイドの改革として，一人一人の人材の質を高める「人づくり改革」と，成長戦略の核となる「生産性革命」に最優先で取り組むとともに，働き方改革を推進していくことになっているということです。

「革命」など，言葉の使い方はともかくとしまして，１つは働き方改革ということで，これについては，例えば所得税は，昨年30年度の改正でさまざまな控除の見直し等を行っております。これも１つ，働き方改革を後押しするような方向であると私どもは思っております。例えば，給与所得控除等を削って基礎控除を厚くしていくということで，今まではどちらかというと，いわゆるサラリーマンという働き方に重点を置いていた税制になっていたわけですが，これをいろいろな働き方をしていても，なるべく平等に扱えるようにしていこうという考え方で改革を行ってきているということです。

それからもう１つ，生産性を向上していくということでは，例えば法人税の方で，賃上げなり設備投資なりを行う企業を後押しするような特別措置を入れているようなことも，その取り組みの１つであるということです。

〔構造改革（今後の取り組み）〕

資料⑭，⑮に，まさに車の両輪としての人づくり革命，働き方改革，それから，未来投資戦略ということで，これはイノベーションの力を高めていこうといういろいろな政策ですが，こういったものを全て総合することによって，構造改革に取り組んでいくことによって，潜在成長率を上げていき，日本の将来を明るくしていこうという考え方でございます。

２．税制を取り巻く状況

〔一般会計における歳出・歳入の状況〕

そうした中で，もはや，もう前提条件になってしまっていますが，**資料⑯**以下は，日本の財政の状況でして，よくご案内のことだと思います。**資料⑰**は，いわゆる「ワニの口」といわれているグラフですが，構造的に税収を上回る歳出が続いているということです。

〔公債残高の累増〕

公債残高がこれだけ累増してきているということで，世界最高水準と言われておりますが，1,000兆円に近づこうとしているということです。

〔利払費と金利の推移〕

このような状況がいつまで続くのかということですが，ご案内のように，低金利がこれだけ続いているということで，これは国債の利払費がずっと安定的に低水準で推移しているということで，財政が今の状況で持っているのは，金利が低いことが非常に大きな要素でして，金利が上がってくると一挙に利払費が高まっていくということで，これは本当に財政破綻の危険性が高まっていく可能性があるということです。

〔一般会計税収の推移〕

それから，税収はどうなのだということで，税収の推移を付けておりますが，一番直近の30年度の予算で見積もっている数字が59兆円です。実は過去最高の税収が平成２年の60.1兆円で，バブルの絶頂期でした。このときの税収にまだ届いたことがないのですが，今，ようやくそれに届こうかとしているような状況です。

棒グラフを見ていただきますと，ここのところずっと税収は上がってきています。これは24年度と25年度の境目のところで，政権交代で今

の安倍政権になっているわけですが，その前がリーマン・ショックや東日本大震災等々で，税収は全体に落ち込んでいますが，政権交代以降は順調に税収は上がってきているということです。ただ，その構造を見ていただきますと，左側のバブルの絶頂期で一番税収が大きいのは，所得税です。26兆円，27兆円あったものが，現在は19兆円ということで，これは累次減税を重ねてきたことや，地方に税源移譲したこともあって，経済がいくら好調になっても，水準が当時の水準に戻らないといった構造になっているということです。

それから，点線は法人税です。法人税は景気の状況によって非常に凸凹しますが，これも税率の引き下げ等々をかなり行ってきた影響もありまして，足元は12兆円ぐらいということです。消費税をご覧いただきますと，税収が安定的であることは一目瞭然だと思います。階段になっておりますのは，税率引き上げで税収が増えてきているということで，今のところ，基幹税ということで所得税がまだぎりぎり税収の第１番ですが，来年10月に消費税が引き上げられますと，恐らくこれは逆転して，消費税が名実ともに一番重要な税になってくるだろうと思っております。

〔「中長期の経済財政に対する試算」（中長期試算）の概要〕

ただ，こうした税収が好調な中ではありますが，財政状況は大変厳しいということで，いわゆる中長期試算ということで，財政の将来推計を示しております。これは２つケースがありまして，①非常に高い名目３％を超す成長をするケースと，②ベースラインケースということで，ベースラインケースの方は名目1.7％という数字示しておりますが，高い成長を示した場合であっても，2025年の時点で，国・地方のプライマリーバランスのギャップが2.4兆円あるということです。ベースラインケースですと，8.1兆円あるということですので，財政が深刻な状況には変わりはないということです。

まずは，５年先送りされたわけですが，2025年度の国・地方を合わせたプライマリーバランス黒字化という目標に向けて，財政健全化を進めていくということです。さらに，来年10月に消費税が上がりましたら，これは歳出だけではなくて，歳入，恐らく消費税中心になると思いますが，この辺の将来的な10％以後の姿についても，本気で検討していく必要があるのではないかと思っております。

〔経済財政運営と改革の基本方針2018（平成30年６月15日閣議決定（抄）〕

それで，税制について**資料㉓**をご覧いただきますと，同じ骨太の方針の中に，税制に関する記述が幾つか書いてあります。「基本的考え方」というところの下線を引っ張っているところですが，「持続的な経済成長を維持・促進するとともに，経済成長を阻害しない安定的な税収基盤を構築する観点から，税体系全般にわたる見直しを進める」ということが書いてあります。消費税については，来年10月に上がることは決まっておりますので，明示的には書いておりませんが，やはり安定的な税収基盤ということからしますと，まずは消費税を予定どおり10％に上げていくことが，足元で一番重要なことではないかと考えているわけです。

その上で，税制改革ということで，段落を４つ書いております。１つは，個人所得課税と資産課税でして，再分配機能の向上や働き方の多様化への対応，格差の固定化防止などの観点から，引き続き検討を進めることが１つです。

それから法人税ですが，これまで進めてきた法人税改革を活用することで，賃上げや生産性向上への取り組みを促すとともに，租税特別措置法については，政策効果等を見極めながら見直しを行っていくという方針です。

３番目が国際課税です。「BEPS プロジェクト」の着実な実施を通じて，国際課税制度の再構築を進めていくということです。

４番目の最後の段落は，税制そのものではありませんが，ICT のさらなる活用等を通じて，納税者が簡便・正確に申告等を行うことができるよう納税環境の利便性を高めるということから，税務手続の電子化を一層推進していくということです。さらに，グローバル化や ICT 化が進展する中で，適正・公平な課税を実現するため，税に対する信頼を確保するため，制度及び執行体制の両面から取組を強化することが掲げられております。これは後ほど少し解説をします。

ということで，以上が総論的な話でして，以下，主要な税目ごとに，足元の検討状況や今後の方向性等についてご説明したいと思います。

３．消費税

〔経済財政運営と改革の基本方針2018（抄）〕

まず，消費税ということで，来年の10月１日に10％への税率引き上げが予定されているということでして，**資料㉘**以下に，先ほどの骨太の方針を再掲させていただいておりまして，その中で消費税の関係のところを取り出しております。

資料㉙をご覧いただきますと，下段の下線部の「消費税率引上げと需要変動の平準化」ということで，少子化対策や社会保障に対する安定財源を確保するとともに，現役世代の不安等に関し，個人消費の拡大を通じて経済活性化につなげるためには，消費税率の８％から10％への引き上げを実現する必要があることが，閣議決定で明示されているということです。総理も総裁選の中で，消費税率を上げることが最重要課題であることを発言されておりますので，来年の予定どおりの引き上げに向けて必要な準備を進めていくというのが，足元の税制全体の中で，私どもとしては一番大事な仕事だと思っております。

消費税に関しては，論点が４つほどございます。同じく骨太の方針の抜粋の続きを書いております。まず，**資料㉚**の⑴に書いておりますのが，消費税率引き上げ分の使い道の見直しです。５％から８％に上げるときには，上がった分の税収の５分の１を社会保障の充実，プラスアルファの分に使いまして，残りの５分の４は財政再建に回すという分担だったわけですが，今回の８％から10％への２％の引き上げ分については，現役世代の不安を解消して，これで個人消費の拡大を通じて，経済の活性化を図っていくという観点からは，必要な見直しでありますので，まずは10％に引き上げて，これを着実に実施していくことが１番目の課題です。

それから，**資料㉛**の⑵ですが，軽減税率制度が入ります。ご案内のように，酒・外食を除く飲食料品と一定の新聞が対象になるわけですが，これについては，特に事業者の方々には全く新しい制度ですので，いろいろなご負担をお願いするということです。日本では初めての制度でもありますので，まず，その準備に遺漏がないように着実に進めていくことが大切であると考えております。

〔個人消費の推移〕

それから，３番目として駆け込み・反動減の平準策ということでして，これについては資料を見ていただければと思いますが，**資料㉜**以下に書いてあります。消費の推移ですが，2014年４月に５％から８％に上がっておりますので，このグラフでいくと，どんと消費が落ちているところがまさにそこであります。その後，１回落ちて，消費が回復していっている姿ですが，これはグラフが２つに分かれていまして，下の方が2016年に発表された数字です。この間に GDP の基準改定が行われていまして，基準改定前の数字が少し低いグラフになっておりますが，これは基準改定後の数字で見ますと，消費の回復が比較的早かったことが見て取れるのではないかと思います。

〔形態別国内家計最終消費支出〕

それから，この消費の落ち込みを耐久財或い

はそうでないものに分けてみたものが**資料㉝**でして，やはり，ブルーのグラフの耐久財の落ち込みは，駆け込み需要とその反動減が非常に大きかったことが見て取れるということです。

〔消費税率８％への引き上げ時の駆け込み需要と反動減〕

そのスケールの推計をしたものが**資料㉞**でして，この駆け込み，反動減の規模ということで，個人消費のところで3.3兆円，そのうち耐久財で2.5兆円を占めています。さらに住宅投資が1.0～1.6兆円程度の規模になっているということです。

〔消費税（付加価値税）率の引き上げ前後の物価・経済の動き（日・独・英の比較）〕

では，消費税を引き上げたときにこのような事象が起きるのは日本特有の現象なのかどうかというのを見たものです。ドイツは2007年に16％から19％に３％引き上げました。イギリスについては2010年に15％から17.5％に引き上げたときの物価，消費，経済全体（GDP）の動きを示しているものです。

日本をご覧いただきますと，引き上げのときに，きれいに価格がどんと上がっていて，消費は見事に落ちています。GDPもそれに応じて落ちているのが見て取れると思います。ドイツ，イギリスをご覧いただきますと，これは非常に変動が少ないです。GDPに至っては，ほとんど変化が見られないようになっています。これは様々な要因が考えられると思いますが，日本では，どうしても税率引き上げと同時に，一斉に価格を上げなければいけないという意識が非常に強い一方で，ヨーロッパでは内税といいますか，総額表示を徹底していることもありますが，やはり事業者が自由に価格を決めているという意識が強いのではないかと思われるということです。

また**資料㉛**に戻っていただきますと，⑶の「駆け込み・反動減の平準化策」というところに，やはり欧州ではこのようなことが起こっていないという分析がされた上で，駆け込み需要・反動減が抑制されるよう，その方策について具体的に検討するということが方針として示されているということです。

それから⑷で，特に耐久消費財の駆け込み・落ち込みが大きかったことを踏まえて，これについては特に自動車と住宅を特出ししておりますが，このようなものの購入支援について，需要変動を平準化するため，税制・予算による十分な対策を具体的に検討することが書かれていまして，まさに平準化策と耐久消費財対策が，この年末の税制改正或いは予算編成の最大の課題の１つであると認識しております。

これは税・予算だけではなく，平準化という意味ですと，例えば駆け込み抑制や，引き上げ後にセールをやっていいですよといったような，ある意味規制緩和的なところもありますが，そのような価格政策のようなものも含めて，政府として検討していく必要があると思っているということです。

以上が消費税の関係です。資料はいろいろ付いておりますので，ご覧いただければと思います。

４．所得税

⑴　経済社会の構造変化

〔経済社会における構造の変化〕

少し飛んでいただきまして，続いて所得税の関係です。**資料㊷**以下は，最近の経済社会の構造変化ということで，先ほど見ていただいた人口動態が変わってきているということです。人口が減っている中で，労働人口は増えていって，女性やお年寄りの労働参加の割合が高まっているということです。さらに**資料㊸**をご覧いただきますと，雇用の中でも，やはり非正規の方，特に若い方に非正規が増えているということがあります。それから，**資料㊹**をご覧いただきますと，特に若年の非正規の方が増えているということで，この20年ぐらいを見てみると，若い

人の所得の水準が落ちているということです。

それから，働き方の多様化が進展しているということで，**資料**㊹の中に少し書いてありますが，今の所得税というのは，いわゆる終身雇用で１つの会社でずっと定年まで勤め上げて，年金生活に入っていくようなライフコースを前提に出来上がっています。いまやそのようなことではなくて，転職が当たり前，或いは兼職するのも当たり前，共働きも当たり前，高齢者が働くのも普通になるということで，やはり働き方が随分変わってきているという中で，所得税の構造をどうしていくかということが課題になっているということです。

② 所得税の構造

〔日本の所得税の構造（イメージ）〕

資料㊺は日本の所得税の構造をイメージで記しております。全体は総合課税，分離課税ということで，金融課税に関しては分離課税がかなり徹底してきているということですが，勤労性の所得については総合課税となっております。ただ，ご覧いただきますと，所得計算上の控除というものは，給与や年金ですが，こういう特定のサラリーマンや年金所得者であることをもってして，非常に大きな控除が付いているのが日本の所得税の非常に大きな特徴でして，これが今のいろいろな働き方の多様化している実態に合っているのかという問題意識で，ここ数年，所得税の見直しが行われてきているということです。

〔国民負担率（対国民所得比）の内訳の国際比較〕

資料㊼は先ほど林先生からもお話のあった国民負担率の数字です。全体はともかく，日本の場合は，特に消費課税がヨーロッパ諸国に比べて低いことがよく言われまして，逆に法人課税は高いと言われることもあるわけですが，実は個人所得課税の水準も，各国に比べると非常に低い水準になってきているということがございます。

これについてはやはり，平成元年に消費税を導入して，３％から５％に上げるときに合わせて，非常に大きな所得税減税を実施してきていることもありまして，所得税の負担水準全体が落ちてきているというのが大きな特徴です。

〔納税者の分布（所得税の限界税率ブラケット別）〕

資料㊽は納税者の分布を示したものです。今，最低税率が５％で最高税率が45％なわけですが，納税者の分布を見ますと，最低税率５％の税率の方が，実に納税者の６割です。10％のところまで含めると，８割以上の方がこのブラケットに入っているということで，全体の負担水準が非常に落ちてきているので，逆に言うと，これは政策的に所得再分配をやろうとするときに，財政が厳しい中で，非常に難しい構造になっているということです。

〔所得税の課税ベース及び諸控除のイメージ〕

他方で，控除のイメージです。これは全体の課税対象となる収入額に対するいろいろな控除の額を推計したものです。ご覧いただきますと，いわゆる所得控除という人的控除，その他の控除，基礎控除等々を含め，このようなもので全体の70兆円ぐらいが課税ベースから失われているわけですが，その外に各種所得についての控除ということで，先ほど申し上げた給与所得控除，公的年金控除で，合わせて実は80兆円が課税ベースから抜けているということで，ここのところがボリューム的に非常に大きいというのが日本の特徴であるということです。

〔平成30年度税制改正大綱（抄）〕

その上で，昨年の税制改正大綱を付けております。あと，この資料の一番後ろに，昨年度の税制改正の中身を付けております。給与所得控除等から基礎控除へのシフトと，基礎控除の逓減・消失化などといった見直しを行っていると

いうことですが，そうした見直しも踏まえつつ，引き続き見直しを継続していくということで，**資料**⑥⓪の下線部の後段を見ていただきますと，「給与所得控除や公的年金控除といった所得計算上の控除については，働き方の多様化の進展状況も踏まえ，基礎控除へのさらなる振替を検討するとともに，その在り方について引き続き丁寧に検討する」ということです。

今回はわずか10万円の給与所得控除から基礎控除への振替を行いましたが，これをさらにやっていくという方向性が示されているということで，いわばサラリーマンという働き方を過度に支え過ぎないというか，税制をなるべく中立的な形にしていこうという方向性が出ているということです。それから，**資料**⑥①までご覧いただきますと，人的控除については，昨年は基礎控除，一昨年は配偶者控除でも同じことをやっておりますが，逓減・消失型の所得控除方式を採用しているわけです。このような影響を見極めるとともに，引き続き検討していくことになっております。

その上で，もう１つ，所得税の課題として残された，まだ手を付けていないものが，次の段落ですが，老後の生活など各種のリスクに備える自助努力を支援するための企業年金，個人年金等々の制度の在り方について，公平な制度を構築するような検討を行うという方向性が示されているということです。

③　老後の備え等に対する自助努力への支援

〔老後の備え等に対する自助努力（資産形成）への主な支援措置の現状（イメージ）〕

同じことが**資料**⑥③にも書かれておりますが，問題意識は**資料**⑥④をご覧いただきますと，これは働き方によって，左から正規労働者，非正規，自営業主さん，専業主婦と並んでいますが，このような働き方の在り方によって，老後に備えるためのいろいろな貯蓄手段や年金の手段が異なっているということでして，上の方のNISAや個人年金などは誰でも使えるわけですが，例えば財形貯蓄のようなものは，いわゆるサラリーマン，それも正規の方でないと使えないということですとか，企業年金でも確定拠出年金については，次の資料に書いてありますが，範囲をかなり広げたわけですが，例えば確定給付型の企業年金になりますと，これも正規の方でないと使えないといったことがありまして，税制もまちまちです。

こういった形で，働き方が多様化していく中で，どのような働き方をしても，なるべく公平な制度にできないかという問題意識でして，転職が増えていくことも踏まえると，年金制度などもポータブルにして，なるべく使いやすいものにしていくにはどうしたらいいかということで，多少検討に時間はかかると思いますが，次の課題として，この年末以降，検討を進めていくことになるのだと思っております。

以上が所得税です。

５．納税環境整備

〔政府税制調査会による海外調査報告（平成29年６月19日）（概要）〕

資料⑦③以下で，先ほど申し上げた納税環境整備ということで，電子の進展等々に対応するための課題についての資料を付けております。**資料**⑦④は政府税調で昨年海外調査をした結果です。左側が納税者利便の向上等に向けた取組ということで，ざっと見ていただきますと，例えば申告制度の国ですと，記入済申告書というものを入れたりとか，或いは申告の手続きとしてスマホで申告ができるようにしている国がかなり増えてきているということです。

他方で，右側が制度の信頼性向上に向けた取組ということで，これは，公平な課税をするという意味で，いろいろな情報を例えば調書の形で頂くような仕組みについても，諸外国ではかなり進んだ取組がなされてきていることを示しています。

資料⑦⑥をご覧いただきますと，今申し上げたようなところが少し詳しく出ていますが，例え

ばこの４カ国においては，法定調書のようなものについて，かなり広いところから取ることができるということです。特にフランスのところなどをご覧いただきますと，インターネット上のプラットフォーム事業者，いまやシェアリングエコノミーのようなものが進んでいきますと，基本的に個人対個人の取引の所得をどのように把握していくかということで，まさに情報をこのような仲介事業者のようなところから取っていくという，今までになかったような取り組みをしていかなければならない。

あるいは，今の日本の制度ですと，税務当局の方から納税者を特定しないと，このような情報をくれということがなかなか言えないわけですが，これを特定せずに情報提供を要請するような権限が各国で入ってきているということでして，電子化は納税者の利便性をいろいろ向上するという取り組みと併せて，このような取組もやっていかなければならないというのが１つの課題です。

６．法人税

⑴　法人税を巡るこれまでの取り組み

〔これまでの法人税制における対応〕

あとはちょっと飛ばしていただきまして，**資料**㊶以下は法人税です。法人税については，**資料**㊹，㊺をご覧いただきますと，ここ数年の主な改革を書いておりますが，27年度改正と28年度改正の２カ年にわたりまして，成長志向の法人税改革ということで，実効税率の引き下げを行ってきております。結果として，今年度30年度から実効税率を29.74％ということで，一応，欧米に遜色ない水準まで税率が引き下がってきているという状況です。

〔成長志向の法人税改革：法人実効税率「20％台」の実現〕

その趣旨ということで**資料**㊻に書いてありますが，「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」ということであります。財政が厳しいものですから，財源を確保するという意味もあって，課税ベースを拡大することによって税率を引き下げるということで，法人課税をより広く分かち合う構造へと改革するということです。特定の産業だけが恩恵を被るのではなくて，なるべく広い方が負担を分かち合ってほしいということで，その中で稼いでいる企業についてはむしろ税負担を軽減していくという意味で，税率の引き下げを行ってきたということでして，このような取り組みで前向きな投資や賃上げを実施していっていただきたいという趣旨で行ってきたということです。

〔法人実効税率の国際比較〕

取りあえず，実効税率の引き下げは，現在，29.74％というところで議論が一応済んだ形にはなっておりますが，**資料**㊽をご覧いただきますと，今，これでドイツとほぼ同じような水準になっておりますが，実はご案内のように，アメリカがトランプ税制で下げた結果，これは地方も含めた数字ですが，27.98％ということで日本よりも下がってきているということですし，フランスもマクロン政権が法人税を下げると言っているようですので，さらにこの実効税率の引き下げという議論が，今後とも出てくる可能性はあろうかと思っておりますが，その際には，やはり税収中立といいますか，課税ベースを拡大していくことが大事ではないかと思っております。**資料**㊹以降に，アメリカの税制改革の中身なども付けております。ご参考までに，後でご覧いただければと思います。

⑵　国際的な議論の状況

〔「BEPS プロジェクト」〕

最後に，**資料**㊾以下に国際課税関係の資料を付けておりまして，時間もありませんので詳細な説明は省略させていただきますが，いわゆるBEPS プロジェクトの勧告を着実に実施していくということでして，恐らくこの年末についても，積み残しの課題について検討し，必要なも

のは法改正を行っていくことになろうかと思います。

〔OECD「電子化に伴う課税上の課題に対する中間報告書」の概要〕

さらに，**資料**㉓ですが，電子化に伴う課税上の課題ということで，やはり経済の電子化が進んでくると，どうやって所得を把握して課税をしていくかということが，非常に難しい問題になってきております。これを国際的に議論していこうという動きが，OECD 等で見られておりまして，2020年までには何らかの方向性を打ち出せればということで，今，検討が進んでおります。

非常に雑ぱくではありますが，国税の関係を概観しますと，以上のようなことでございます。どうもありがとうございました。

Ⅱ．税制改正への意見

（林）　どうもありがとうございました。それでは，足立さんから，ご意見或いはご質問をお願いしたいと思います。

（足立）　丁寧なご説明をありがとうございました。私の方からは，基幹税である所得税，消費税，法人税について，ご質問をさせていただきたいと思います。

〔所得税〕

まず，財務省の**資料**㉓，**資料**㊿～⑥①ならびに**資料**⑩⑨～⑪⓪については，フリーランスや起業家が増えるなかで多様な働き方の促進とともに所得再分配の回復の観点から，平成30年度の給与所得控除の見直し，翌年度の配偶者控除の見直しそして今回の平成33年度からの給与所得控除および公的年金控除から基礎控除への振替が議論されております。この点について，２点ご質

問をいたします。

第１に，影響の度合いです。多様な働き方を促すという視点から基礎控除への振替が考えられていますが，基礎控除10万円の加算によって，どの程度の多様な働き方が促されるかの概算がありましたらお教えください。逆に，今回の給与所得控除および公的年金控除の上限の引き下げによって，負担が増える世帯がありますが，子育て世帯及び子育て世帯以外の世帯で，税負担はどのくらい増えますでしょうか。なお，税負担が生じるか否かではなく，世帯あたりの負担の度合いを明らかにすることが重要かと思います。実際に，消費が冷え込むほど負担の度合いが強いのでしょうか。

第２に，税率ブラケットと所得控除における影響の度合いです。上限設定の引き下げを行ったとしましても，納税者の税率ブラケットは第１ブラケットと第２ブラケットに課税対象所得が集約しています。このことから，税率ブラケットが変化しない限りでは，税負担への影響は大きくない，言い換えるのであれば，所得再分配の強化を目的にするのであれば，目的にかなっているとは言い難いように思いますが，この点はいかがでしょうか。今回の一連の見直しには配偶者控除などの所得控除が取り上げられていますが，所得再分配の強化であれば，高所得者への優遇が強い所得控除ではなく税額控除には注目しないのでしょうか。

これらのご質問の背景としまして，給与所得

控除は，経費の概算構造と補足率との兼ね合いで，諸外国と比べて高く設定されてきた経緯が国内にはあります。しかしながら，給与所得控除の上限設定が引き下げられたとしても，そもそも国内の給与所得控除の上限設定が高いことから，前回の適正化における影響は国税庁『民間給与統計実態調査』(2015年分)によれば，1000万円超えの階層は4.3％と僅かであると概算されています。加えて，納税者の税率ブラケットは第１ブラケット（10％）と第２ブラケット（20％）で納税者の83％を占めていますため，所得再分配強化への影響も低いと考えられます。この点から２つのご質問をいたしました。こちらが，所得税の質問です。

〔消費税〕

財務資料の**資料㉗**から**資料㊾**の消費税と軽減税率についてご質問いたします。

低所得者を配慮したサービスには，社会保障給付や社会保険料負担の軽減などが既に行われています。低所得者対象の他制度の実態も考慮したうえで，消費税の逆進性を踏まえた軽減税率制度の在り方を検討するなかで，軽減税率制度の導入コストも含めて，低所得者への配慮をどの程度まで実施するのが望ましいと考えていますでしょうか。

この質問の背景としまして，少子高齢化によって経済成長の制約があるなかで，社会保障の担い手の減少と医療・介護に関わる費用の増加を踏まえ，財政健全化と社会保障費の財源確保の観点から，消費税率の引き上げは重要になります。2019年10月の消費税率10％引き上げにあたって，消費税の逆進性による低所得者への配慮を踏まえ，平成31年10月には酒類および外食を除く飲食料品などに軽減税率制度が実施されます。

しかしながら低所得者への配慮は社会保障給付においてはもちろんですが，国民健康保険料や介護保険料などの社会保険料負担における軽減措置，上下水道の料金負担の軽減，乳幼児医療費制度による自己負担の軽減や保育料金の無料化など様々なところで実施されています。軽減税率導入コストや他制度との関係については，どのように検討なされているかをお尋ねしたく御質問いたしました。

〔法人税〕

最後に，法人課税については２点ご質問があります。財務省の**資料㉝**から**資料㉒**までの法人課税について２点御質問いたします。第１に，法人実効税率と個人所得税の最高税率の乖離が広がる場合に，「法人成り（個人事業を法人とする）」を引き起こす恐れがあります。この点について，どのような配慮がなされているのでしょうか。

第２に，設備投資には税率の引き下げ以外に投資税額控除がありますが，それぞれにおいてメリットとデメリットがあります。設備投資の促す政策を打つうえで，どの点を優先的に検討がなされているのでしょうか。

こちらを質問します背景には，国内では当期所得金額が増加し，現預金総資産比率で指標化される現預金の保有水準が先進国より突出しているにも関わらず，設備投資や人材投資に振り分けられていません。しかしながら，急速にグローバル化が進む世界的な動向を見据えると，企業の国際競争力の強化を図るためにも設備投資の拡大を促す政策は重要です。

一方で，英国では企業の税負担の軽減をはかるために，法人実効税率の17％までの引き下げを2020年に予定し，世界的にも引き下げ競争が生じる可能性がでています。我が国でも，法人実効税率や課税ベースの国際的調和を確保するためにも，法人実効税率の引き下げへの検討が引き続き今後も求められますので，以上のご質問をいたしました。

（林）　ありがとうございます。それでは一高さん，お願いいたします。

（一高）　小野審議官からご説明いただいた，個別税制と財政の現状と課題のうち，私からは，特に法人の課税ベースの在り方についてご質問とコメントを申し上げたいと思います。スライドで申しますと，財務省の**資料**㊹～㊾です。平成30年度の改正の点ですが，法人税改革の基礎に関わる論点で，かつ，実務上も理論上も重要で基本的な論点だろうと思っております。

〔収益の認識時点〕

ご案内のとおり，法人税法22条の２が定められて，IFRS 第15号を反映する収益認識に関する会計基準及びその適用指針との関係の明確化が図られています。この新しい会計基準によりますと，いわゆる履行義務の充足時，支配の移転時に，取引価格，対価の額を収益認識することが要求されます。そして，早い企業であれば既に適用が開始されている状況にあります。

財務省の税制改正の解説を見ますと，新会計基準は，法人税法上の実現主義や権利確定主義の考え方と大幅には変わらないという指摘がなされているところですが，無償の場合の取り扱いや返品，貸倒等の変動対価の扱いなどで違いあり得ることから，法人税法22条の２で取り扱いを明記したものと理解をしております。

併せて，返品調整引当金と長期割賦販売に関する規定が廃止されました。私見も，コンバージェンスを遂げた会計基準に法人税法を合致させていくという方向は，基本的な方向として問題ないと考えておりますが，以下４点に関して，質問と指摘をさせていただきたいと思います。

まず，コンバージェンスは，特に適用対象を限定しているものではありませんが，基本的には，やはり国際企業，連結財務諸表，或いは上場企業のニーズを念頭に置いて進められてきているところがあって，中小企業に関する会計指針は今も別に残っています。

こうした中で，今回，返品調整引当金の廃止があったわけですが，引当金の廃止を促進した平成８年の法人課税小委員会報告でも，返品調整引当金自体はあまり問題視されていなかった項目ではなかったかと思いますので，やや唐突感が否めません。残存した貸倒引当金は中小法人にも認められるということとのバランスも問われるように思います。財務会計上も，引当金の廃止がすう勢で，私も法人税法上，引当金の廃止をするという方向自体に反対するものではありませんが，今回，引当金の廃止と併せて，変動対価としての考慮も否定することになっていますので，かなり大きなインパクトを受ける企業も出てくるのではないかと思っております。引当金と変動対価の双方ともを否定するに至った理由や理論について，教えていただきたいと思います。

第２に，今回の法人税法22条の２は，原則である22条２項との関係で，より具体的に収益認識の基準について明確化したものですが，同様の明確化のための一般的な規定は，費用損失に関してもあっていいように思います。債務確定基準や，割引現在価値計算の可否等，通則化に値するような項目がいろいろあるように思いますので，そういった予定があるのかどうかについてお聞きしたいと思います。

それから，ややテクニカルな論点になりますが，第３に，収益認識に関する会計基準においては，いわゆる契約の結合の基準が，同会計基準のパラグラフ27にあります。恐らくこれとの

関係と思いますが，政府の税制改正の大綱によりますと，今後は収益の額を実質的な取引の単位に区分して計上できるということが言われています。この新会計基準の契約の結合の基準に則したものであれば，課税当局側，そして納税者の側，いずれの側から見ても，取引の一体的な把握が，今後は基本的に認められると考えていいのかどうかということを確認したいと思います。

そして第４に，例えば商品券に関する処理が，会計基準の適用指針に出ているのですが，これなどは，かなり現行の実務や裁判例と扱いが違います。こういった処理は新規定，つまり法人税法22条の２で否定されない限り，法人税法上の処理として認められることになるのかどうかという点を教えていただきたいと思います。

〔国際課税〕

次に，国際課税に関することです。ご報告いただいたスライドで申しますと，主に財務省の**資料⑫**に関わる部分かと思います。こちらで，BEPS プロジェクトについて整理がされていますが，特にわが国で積み残しの案件として指摘されている重要な項目の１つが，移転価格税制における無形資産の扱いかと思います。

既に，昨年10月の改定で OECD の移転価格ガイドラインにも価値創造への貢献に応じた所得の配分を達成するよう見直しがされています。この結果，費用分担契約を利用して，貢献の薄い納税者に多くの利益を帰属させるような課税逃れに対処していくという方向も決まっていて，利益分割法の適用や，評価困難な無形資産に関する扱いの指針なども，既に策定され公表されているところです。

特に，評価困難な無形資産に関しては，課税当局が事後の結果を，事前の価格決定における推定上の証拠として用いる場合の指針も示されていて，米国が1986年に導入した所得相応性基準に匹敵する内容を含んでいるかと思います。ただ，これは行き過ぎますと，当初適法であった処理が遡及的に覆される可能性もあって，租税法律主義の観点からも問題が生じます。わが国のグローバル企業は，わが国を含めた各国で，所得相応性基準がどのように国内法へ取り込まれていくのかについて，現在，注目しているところかと思います。

その米国ですが，最近の裁判例の影響などもあって，昨年の税制改正で内国歳入法典482条の改正がありまして，そこで無形資産の移転の評価に関して，いわゆる総合アプローチと，現実的選択肢の基準を明文化しています。一体的に移転される他の無形資産がある場合には，当該他の無形資産も考慮した無形資産評価ができることを明記し，他の現実的な選択肢となる取引が観念できる場合には，そこにおける利益を，いわば下限の利益として把握し，これを最低限，当事者に割り当てるように独立企業間価格の算定ができるというものです。これらは，従来から規則にあった考え方ですが，これを立法化したわけです。

さらに，無形資産の定義をのれん的な要素にまで拡張して，所得相応性基準の適用対象も広げました。所得相応性基準は，米国では，組織再編成を国境を越えて行った場合における一定の対処規定としても機能しています。特に将来収益を予測した DCF 法（割引現在価値計算）を用い，柔軟な比較対象の選定を通じて，例えば，これまで適用が困難だと考えられてきた，アメリカでいう独立取引比準法，わが国でいえば独立価格比準法（に準ずる方法）と同等の方法の適用が可能になる場合もあります。企業の側から見ると，不確実性が増すことも考えられます。

今申し上げたのは最近の動向です。そこでご質問なのですが，わが国での対応の方向性として，所得相応性基準を法令上明記していくことが予定されているのかどうか。そして，その導入の検討に際しては，米国の経験や動向はどのように考慮されているのか。特に国際的な事業再編や費用分担契約を通じた無形資産の国外流

出は，わが国でも懸念される問題と考えられているのかどうかという点について，教えていただきたいと思います。

〔タックス・プランニングに対する義務的開示制度〕

もう１点ですが，BEPSとの関係で注目を集めている項目として，アグレッシブなタックス・プランニングに対する義務的開示制度がございます。これは開示の対象となる取引を，一般的属性と具体的属性を定めてあぶり出した上で，そういった取引を売る，或いは利用する者に対して，一定の情報を申告することを義務付ける仕組みでして，もしその義務を履行しない場合には一定の制裁もあります。提供された情報は，場合によっては，租税条約上の情報交換で他国にも移転しうるというものです。特に取引が国境を越えて行われるようなものの場合には，納税者がおよそ入手できないような情報にまで情報提供を求めることがないように配慮が求められているところです。

ただ，この義務的開示制度は，BEPSの中では，いわゆるベストプラクティスとして位置付けられているものであり，これを採用するかどうか，その中身の在り方も，それぞれの国の事情に応じて決めることが勧告されています。その意味では，わが国でこれを導入するかどうかを考える際には，そもそもアグレッシブなタックス・プランニングがどの程度わが国で流布しているのか，そしてアグレッシブなタックス・プランニングの徴憑となる属性を，あらかじめ識別しておく必要があります。例えばアメリカでは，かねてよりNoticeを発行することによって，そのような属性を認識して積み重ねがあるわけですが，わが国ではそのようなものも明示されていません。こういった中で，仮に導入するとしても，過剰な情報要求がされるのではないかといった懸念も，納税者や税理士などの専門家にも見られるところです。義務的開示制度の現在の導入の見通しや，アグレッシブなタックス・プランニングに対する現状認識について，教えていただければ幸いです。

（林） ありがとうございます。足立さんからは，所得税と消費税の，いわゆる低所得者対策，それから，現在の日本経済において重要な設備投資と法人税の関係について，経済効果も含めて質問がございました。

それから，一高さんは，国際課税等を中心に，まず，法人税の課税ベースの問題に言及されました。現在は税率に話題が集中していますが，課税ベースをどうするかということは，非常に重要な問題だと思います。その意味では，税率の引き下げと同時に，課税ベースを拡大するという動きがあるわけですが，グローバルスタンダードな適正な課税ベースはいかにあるべきかということです。それから，BEPSとの関係で，無形資産の国外移転の話と，義務的開示制度についてご質問がありました。また，将来どうなるのでしょうかという質問もありましたので，お答えいただける範囲で結構ですので，お答えいただければと思います。よろしくお願いします。

（小野） ありがとうございます。どれだけお答えできるかということですが，お答えできる範囲でお答えしたいと思います。

〔給与所得控除の見直し〕

まず，足立先生の方から，所得税の関係でいろいろご質問をありがとうございました。まず，最初のご質問として，基礎控除10万円の加算によって，どの程度多様な働き方が促されるのかということです。これは正直申しまして，これを定量的にお示しするのはおよそ難しいのですが，では基礎控除が10万円増えたからといって，みんなサラリーマンを辞めてフリーランスになるかというと，そのようなことは思っておりま

せん。ただ，むしろ，先ほど資料の中でも紹介しましたが，今回は10万円ですが，振替については，今後とも検討を継続していくことが，一応，与党の大綱でも示されております。そうしますと，将来的には給与所得控除がだんだん減っていって基礎控除が増えていくということで，サラリーマンであるということ自体で税制のメリットが非常に高い状況が変わっていく中で，これから職業を選択される方，或いは転職などを考えられる方々が，税のことをなるべく気にしないで，ある意味中立的でということですが，そのような働きを選択できるようなことになっていければというのが，本当のところであるということだと思います。単年度の改正だけではなくて，今後，少し長い目で見てどうしていくかということが大事なのではないかと思っているということです。

それから，負担の度合いは数字の話ですので，申し上げさせていただきますと，今回の見直しで負担増になる方々は，基本的には給与収入が850万円を超されている方々だけです。それより低い方々は負担増にはなりません。給与収入が850万円超の方々というのは，給与所得者全体で5,900万人ぐらいという数字を持っておりまして，そのうち430万人ほどということです。

さらに，850万円を超されている方でも，お子さんがいらっしゃる方等については，今回，負担増にはしないという措置を取っておりますので，このような方々が430万人のうち200万人程度いらっしゃるだろうと推計しております。従って，430万人から200万人を引きまして，230万人ぐらいの方については負担増になるということです。

負担増となる方々については，850万円の方だと，もうほとんど負担増は生じないのですが，給与収入が増えていけば，負担増の額が大きくなるということです。当然ですが，そのような数字になっております。例えば，給与収入が1,000万円の方ですと，年間にして４万5,000円ぐらいの負担増になることを見込んでいるということです。

いずれにせよ，負担増になる方々は230万人ということで，5,900万人のうち４％程度ということで，96％の方については負担増とならないことを考えると，消費を含めた影響はそれほど大きくないのではないかと見ているということです。

それから，その他のご質問としては，税率区分が第２区分までで８割を超しているということで，このような中で給与所得控除の上限設定を見直しても，所得再分配についての影響はそこまで大きくないのではないかということでして，そこははっきり申しまして，所得再分配の効果がこれで非常に高いとは思っていません。ちょっと繰り返しになりますが，ただ，やはり方向性として，今回，これからもこのようなことをやっていくということをお示しできたことがむしろ大事だと思っておりまして，やはりそのような姿を見ることによって，なるべく働き方に税制が影響を与えない形にしていきたいというところが，むしろ主眼です。

ただ，もちろん所得再分配は大事なことでして，これはその次のご質問にも関連しますが，４番目のご質問は，むしろ所得控除というよりは税額控除を考えてはどうかということでして，所得再分配ということでは，いろいろなことを考えております。今回やりましたのは，一応，上の方の負担を少し重くするということで，基礎控除を逓減・消失型にしたわけです。これは，アメリカやイギリスはそのような形の税制になっていることも参考にしてやらせていただいているということです。

足立先生がおっしゃるように，税額控除にすれば，より所得再分配効果が高いということはそのとおりですが，ご覧いただきましたように，第１ブラケットに６割，第２ブラケットまで合わせると８割いらっしゃる中で，この税額控除化をしようとすると，税率の高い方の人数が非常に少ないものですから，税率の低い方々が増税にならないようにするためには，実はお金が

非常にかかってしまうという問題がございます。基本的にわれわれは，財政が厳しいので，税収中立でやらなければいけないと考えるものですから，所得が高い方々に負担いただいて，なるべく下の方に移していくということなのですが，今のような構造になっているものですから，なかなか税額控除化というのは，まず財政的に難しいということが１つございます。

それから，実は所得控除方式というのは，そもそも日本の税法の立て付け自体が課税所得が基本になっておりまして，これに担税力を見いだして，所得控除というのは，まさにそれをいろいろ家族構成等々，いろいろな個人の事情を斟酌するという形で，所得金額から差し引いて，それに税負担を求めるという意味では，ある意味確立した体系になっておりますので，これを税額控除に改めることについては，考え方をかなり根本的に改めなければいけないということがあります。これは政府税調などでも議論していますと，経済学者というよりは，特に税法関係の方々は，やはり所得控除方式が日本の税体系としてはふさわしいのだという声も根強くありまして，なかなか一朝一夕に税額控除化に持っていくことは，現実には難しいというのが正直なところです。

〔軽減税率〕

軽減税率等々の低所得者対策をどこまで実施するかということです。ご案内のように，軽減税率は低所得者対策ということで実施することにしております。同時に，今回，10％への引き上げで増収になった分を使って，介護保険料の軽減や低年金の方への給付金といった形で，別途歳出面で低所得者対策を行うことになっておりますので，当然，これを併せた形で低所得者対策をどの程度行うべきかを考えなければいけないというのはそのとおりでして，そのようなことは認識しているつもりです。

ただ，程度というのも，定量的に申し上げるのはなかなか難しいということもありますので，取りあえず，バランスを見ながらやっていくというお答えになるということです。

〔法人成り〕

法人成りの問題でして，これは永遠の課題といいますか，昔からずっと言われている課題です。法人成りは，いわばその原因ということですと，実効税率と個人の所得課税の税率が違うということで法人化した方が得だということと，あともう１つ，これは同族会社のような形ですと，オーナーの方が給料をもらう形にすると，給与所得控除が適用できるということで，いわば経費がダブルで控除できる問題も昔から指摘されているということです。

今回，給与所得控除自体は縮減しておりますので，その限りにおいては，その部分の要因は多少減っています。ベクトルとしては減っている方向に行っているのだと思いますが，いずれにせよ問題が残っていることは認識しております。実はこのような個人事業主，同族会社，給与所得者の課税のバランス，勤労性所得に対する課税の在り方について配慮しながら，外国の制度も参考に総合的に検討することが，昨年，与党の税制大綱の検討事項というところに記載していただいていますので，なかなか急に解決策が見いだせるようなものではありませんが，引き続き検討をしていくということです。

〔設備投資減税と税率の引き下げ〕

設備投資減税のようなものと税率の引き下げのどちらをということですが，基本的には法人税改革ということで，これは基本的に恒久的なものだと思っていまして，これは全ての企業が恩恵を受けるということです。頑張って利益を稼げば税率が低くなるわけですから，どのような業界であってもメリットは受けるという意味で，きちんと税収中立でやる限りにおいては，税率の引き下げは恒久的なものとして，今後ともやっていくことについて否定はしないということです。

他方，投資税制とか，或いは今，賃上げ税制のようなものもありますが，これはどちらかというと，恒久的なものというよりは，少しスパンの短い，経済対策的なものとしてやっているということです。今あるいろいろな投資税制或いは賃上げ税制なども，一応，時限で期限を区切ってやってきているようなところで違いはあるのかなと思いますが，いずれにせよ，この辺はその時々でいろいろなご要請がありますので，バランスを見ながら全体をやっていくということかなと思っております。

〔法人税の課税ベース〕

一高先生のご質問です。まず，引当金変動対価等々の関係です。おっしゃるように，IFRSの新しい基準，収益認識に関する会計基準が，早い企業ではこの４月から適用されているということでして，基本は法人税の考え方は，企業会計に合わせていくけれども，ただ，税法上望ましくない部分があれば，それは税法で特別に規定を置いて特別な扱いをするという考え方ですので，今回も基本的に，IFRSの基準に沿った形ではありますが，税の考え方と異なる部分についてのみ，少し違う定めをしているということです。

法人課税については，企業会計のように対価として受け取るものの価額で認識するということではなくて，譲渡した資産の時価で認識するというのが，今までの基本的な考え方であるということで，先ほどご指摘の法人税法22条の２ということで，明文化していなかったのですが，それを今回，明文化したということです。

今回の新しい会計基準では，値引きや割り戻し，或いは貸し倒れ，買い戻しのような変動部分については，その部分を控除して収益を認識するという考え方だと承知しておりますが，値引きや割り戻しについては，その時点で時価ということで認識できますので，これは会計基準どおりということです。ただ，貸し倒れ，買い戻しの見込み額については，譲渡資産の時価となかなか関係性がつかないものですから，これは明文をもって，法人税の計算上，収益の額から控除しないということを明確化したということです。

それから，引当金です。返品調整引当金については，今回の新会計基準では，これ自体が認められなくなったということでして，引当金については，先ほどご指摘がありましたが，基本的には過去の政府税調の議論などでも，基本的に不確実な費用であって，公平性や明確性の点から問題があるという指摘がなされておりますので，順次見直しは行ってきているということです。

今回，この基準がありますが，適用は上場企業等々という大きなところでして，中小企業に必ずしもこれをそのまま適用する必要はないので，返品調整引当金を中小企業に限って残すということは当然検討はしましたが，いろいろな関係団体，或いは担当省庁等とも相談した結果，中小企業を含めて残す必要性はなかろうという判断の下に，今回は整理させていただいたという経緯です。

債務確定基準や割引現在価値測定等々について，同様に通則化してはどうかということです。今回のように，いろいろなIFRSの規定ができるなどという機会があれば，明確化という意味も含めて，なるべくそのようなことをやっていきたいとは思っております。今のところ，このようなものをいきなり明文化しようとする予定はありませんが，何らかそのようなきっかけがあれば，或いは実務上，このようなものを明確化してほしいというご要請があれば，検討していくことになるだろうと考えております。

それから，３番目，収益額の実質的な取引単位に区分して計上できるようになったということや，契約の結合の基準に従って，取引の一体的把握が，今後，基本的に認められると考えてよろしいかということですが，実は，これは法律ではないのですが，この新しい会計基準に沿った形で，法人税の基本通達も変えております。

今回，基本的に，この新しい基準に沿った形で法人税も対応するという取り扱いを定めておりますので，おっしゃるとおり，基本的に会計基準どおりであれば，税法上も認められることになると考えております。

商品券の処理についてのお尋ねがございました。これについても，実は通達の見直しを行っておりまして，基本的にはこの基準どおりなのですが，他方，税法の観点から考えると，過度に保守的な取り扱いや恣意的な見積もりが行われる場合に問題があると考えられる場合もありますので，一部，独自の扱いを決めております。会計基準上ですと，商品引換券については，顧客が権利を行使しない部分を，ちょっとこれはなかなかわかりにくいのですが，権利行使のパターンと比例的に見込んで収益認識するということになっております。基本的にはそれで構わないのですが，ただ，例えば発行年度ごとに商品券を管理していないような納税者，或いは発行時から10年を過ぎても一切行使していないような場合，未計上になっているような場合には，一括して益金に算入するという取り扱いを，税独自の世界ですが，定めているということです。

〔国際課税〕

最後に国際課税についてご質問がありました。BEPS プロジェクトで勧告された事項は，順次，法制化を進めておりますが，所得相応性基準は，残された大きな課題の１つです。現在，経済界等々からいろいろとご意見を伺いながら検討を進めております。

他方，最後のご質問の，義務的開示の問題についても，宿題になっていると認識しております。これは，まず，アグレッシブ・タックス・プランニングをどのように定義したらいいのか自体がよくわからないということと，仮に何らか定義してやる場合にも，まさに先生がご指摘のとおり，企業側の事務負担や予見可能性をどのように担保するかということが実はなかなか難しくて，検討しておりますが，恐らく，先ほどの所得相応性基準のようなものよりは，多少遅れていくのではないかと思っております。順番としては，恐らく移転価格税制の所得相応性基準の検討を先にやって，義務的開示のようなものは，引き続き準備しながら，うまい解決策が見つかれば入れていくという感じではないかと思っております。

以上です。

（林）　ご丁寧にお答えいただきまして，ありがとうございました。時間の関係で，私の中間総括は割愛させていただいて，続きまして，地方財政・地方税について稲岡審議官からお話を頂きたいと思います。よろしくお願いします。

Ⅲ．地方財政・地方税制の現状と課題

（稲岡）　総務省で地方税担当の審議官をしております稲岡でございます。よろしくお願いいたします。それでは，資料に沿ってご説明を申し上げますが，時間の関係もありますので，簡潔にご説明したいと思います。

１．総論：地方財政・地方税制の現状と課題

〔国税・地方税の税収内訳（平成30年度予算・地方財政計画額）〕

資料❷以降は，地方財政の果たす役割や，地方財政の状況が厳しいという資料ですが，少し飛ばしまして，**資料❼**をご覧下さい。地方の税収構造でございます。

国税は所得・法人・消費の３つの基幹税で大体８割の税収ですが，地方税全体を見ていただきますと，所得税に対応した個人住民税が約３割，法人税に対応した地方法人課税が２割弱，消費税に対応した地方消費税が約１割です。それから，地方独自の税として固定資産税が約２

割，その他自動車税，都市計画税等々となっております。下の図を見ていただきますと，市町村については，個人住民税と固定資産税が合わせて８割となっており，この両税は基本的に安定した税収ですので，市町村の方が税目としては安定した状況にあるということです。

〔地方税収（地方財政計画ベース）の推移〕

国税の方でもお話がありましたが，ここのところ税収は堅調に推移しており，地方税については，地方法人特別譲与税を含めた実質ベースでの税収としては，過去最高となっている状況が見て取れると思います。

〔人口１人当たりの税収額の指数（平成28年度決算）〕

租税については簡素・中立・公平といった租税原則があるわけですが，地方税についてはそれらに加えて，税源の偏在が少なく税収が安定的な地方税体系が望ましいと，政府税調の答申などでもご指摘を頂いております。最近問題になっているのが税源の偏在性であり，人口１人当たりの税収を，全国平均を100として指数化したものですが，真ん中の地方法人二税が最大・最小で6.1倍の差があり，この格差をどう解消するのかというのが，今，課題になっております。

〔地方税の充実と偏在是正に関するこれまでの措置等〕

実はこれまでも地方税の充実局面においては，偏在是正に取り組んできております。下のイメージ図をご覧いただきたいわけですが，仮に地方税の増収，或いは制度的な増税が図られた場合は，地方交付税の交付団体ですと，その分，地方交付税が減るということとなり，留保財源の問題はありますが，収入は変わりません。不交付団体については，この税収増がそのまま収入の増になりますので，地域間の財政力較差が拡大することから，地方税を充実する局面では，偏在是正に取り組んでいかなければならないということです。

過去に，例えば三位一体の改革で，所得税から個人住民税への税源移譲を行った際にも，従来，所得税に比べて緩やかではありますが，５％，10％，13％の超過累進構造であった個人住民税の所得割の税率を10％にフラット化したり，或いは20年度ですが，これは税収が増えていた局面で，リーマンショックの直前ですが，地域間の財政力格差の拡大に対応するため，地方法人特別税・譲与税制度を創設しました。その他，消費税率の引き上げにより地方消費税が増加することになりますが，この際にも法人住民税法人税割の一部の交付税原資化といった形で，偏在是正の取り組みを進めてきました。

２．各論：個別地方税制の現状と課題

⑴　地方法人課税

〔地方法人二税（法人事業税・法人住民税）の税収の推移〕

それでは，若干，個別税目についてご説明を申し上げたいと思います。地方法人二税ですが，大きな制度改正としましては，平成16年度の外形標準課税の導入です。それから，20年度に創設された地方法人特別税・譲与税です。さらに，近年の法人税改革に伴う法人事業税所得割の税率引下げと，外形標準課税の拡大が行われたというのが大きな改正です。

〔法人事業税所得割の税率引き下げと外形標準課税の拡大〕

先ほど国税の方で，法人実効税率のお話がありましたが，平成26年度までは，事業税の所得割の税率が，大法人で7.2％でしたが，法人税改革に伴いまして，外形標準課税の拡大と，所得割の税率の引下げが行われて，所得割の税率が半分まで下がったことによって，法人実効税率20％台の実現に大きく寄与しました。

〔消費税率の引き上げと地方法人課税の偏在是正〕

資料⑮は少し複雑ですが，偏在是正措置です。これまで偏在是正は，地方法人課税で２パターンで行われており，どちらもその一部を国税化するというものです。１つのパターンが，法人住民税法人税割で採られた措置ですが，この一部を国税化して全額を地方交付税原資とするというものです。もう１つは，同じ国税化なのですが，地方法人特別譲与税として人口と従業者数の客観指標により，その全額を都道府県に譲与するという仕組みで，こういった偏在是正措置がこれまで採られてきたということです。

〔現状と問題の背景等〕

今，なぜ偏在是正が問題になっているかということですが，**資料⑯**をご覧いただくとわかりますように，地方税収が堅調に推移し，地方法人特別税・譲与税を創設した当時の水準を上回ってきております。これにより，税源の豊かな地域とそうでない地域，東京とそれ以外ということになるかもしれませんが，その財政力格差が非常に拡大してきているという状況です。

資料⑰をご覧下さい。東京都の財源超過額（基準財政収入額から需要額を引いた額）が29年度で１兆2,000億円近くあるという状況です。或いは，東京都の基金が，ここのところ毎年3,000～4,000億円積み上がっており，2.6兆円近くあるという状況です。一方で，不交付団体については，臨時財政対策債を発行しなければならないといった厳しい財政運営が続いていることもあり，財政力格差の拡大への対応として，地方法人課税の偏在是正が課題になっているということです。

〔都市・地方の持続可能な発展のための地方税体系の構築〕

資料⑱，**資料⑲**は，偏在是正について，税制改正大綱や骨太などに記載されたものの抜粋です。この問題については，地方間で税収をどのようにするのかということですので，納税者の方々の税負担が増えるといった問題ではありませんが，31年度税制改正において，大きなテーマの１つとして議論される見込みです。

⑵　車体課税

〔車体課税（地方税）の現状〕

続きまして，車体課税です。これも先ほど財務省から，消費税の引き上げに伴う課題のところで何点かご説明がありましたが，耐久消費財である自動車と住宅についての取扱いが議論されております。**資料㉑**をご覧いただきたいと思います。現在，自動車の取得時には自動車取得税が都道府県税として課税され，保有時には自動車税，軽自動車には軽自動車税が課税され，車検時には自動車重量税が課されております。また，自動車重量税の約４割は地方に譲与されておりますので，車体課税の点線で囲まれている部分の2.6兆円のうち，2.2兆円が地方財源であり，地方にとって極めて重要な財源となっております。

〔平成31年度税制改正における検討項目〕

資料㉒は，車体課税についての31年度税制改正における論点です。１つ目は，消費税が10％へ上がる前後における駆け込み・反動減対策をどうするのかということで，これについては，一番下の閣議決定である骨太に書かれているとおり，対策を具体的に検討するとされており，車体課税についても，そのための工夫をしてい

かなければならないと考えております。

もう１つ，今，特に自動車業界等を中心に言われておりますのが，自動車の保有課税を引き下げるべきであるというご主張です。これは29年度の与党税制改正大綱で，「自動車の保有に係る税負担の軽減に関し総合的な検討を行い，必要な措置を講ずる」とされていたこともあり，また，消費税が来年10月から引き上げられることや，日米の自動車を巡る問題等，様々な背景があることから，減税要望がなされているものです。大きくはこの２つですが，あとは期限切れを迎えるエコカー減税やグリーン化税制についても，次の税制改正で整理が必要となります。

〔自動車ユーザーの税負担の水準〕

自動車業界等は，日本の車体課税は過重であると主張されており，右の赤いところの付加価値税を除いた自動車の保有に係る課税が，欧米よりも高いということです。軽自動車が国際標準なので，軽自動車まで下げるべきだというご主張です。

私どもとしては，ユーザーの税負担というのは，車体に係る税だけではなく，燃料なども含めて考えるべきだろうと考えています。右下の燃料課税をみますと，わが国の税負担は，アメリカよりは高いのですが，その他の国と比べて見れば低くなっています。

〔燃料課税と車体課税の国際比較〕

これをトータルで見ますと，**資料㉔**は財務省作成の資料ですが，これは年間どれくらいのガソリンを消費するかを仮定した上で，自動車に係る燃料課税，車体課税を合わせたもので比較したものです。アメリカより高いことは事実ですが，ヨーロッパ諸国と比べて特段高いということではありませんので，総合的に見る必要があると考えています。

〔自動車に関する行政サービスと車体課税の状況〕

先ほど車体に係る地方税収が2.2兆円と申し上げましたが，道路特定財源ではありませんが，道路関係，交通安全対策等に５兆円を上回る規模で費用を要している中で，これを単純に減税することにはならないと考えています。法人税改革が，課税ベースを拡大して税率を引き下げるという税収中立の形で行われたこととパラレルに考えれば，きちんと何らかの代替財源がない限り，保有課税の軽減は困難だということです。

⑶　森林環境税（仮称）

〔森林環境税（仮称）及び森林環境譲与税（仮称）の制度設計イメージ（案）〕

森林環境税は30年度の税制改正で内容が決まっております。具体的にどういった仕組みかというと，現在，個人住民税の均等割で，県分1,000円，市町村分3,000円，合わせて4,000円をご負担いただいておりますが，これに1,000円を上乗せして，国税として徴収するというものです。この部分については，市町村から都道府県を経由して国にいったん入り，森林環境譲与税として私有林人工林面積，林業就業者数，人口により按分して，大半は市町村ですが，市町村や都道府県に譲与されるという仕組みです。

〔森林環境税（仮称）及び森林環境譲与税（仮称）の創設フレーム（案）〕

先ほど均等割で1,000円，3,000円と申し上げましたが，東日本大震災を教訓として実施する防災施策に対応する分として，平成35年度までの10年間の措置として，県分，市町村分でそれぞれ500円の増税措置が採られております。このため，この措置が終了する36年度から均等割の税率が下がりますので，森林環境税は，国民の負担の実質的な増を伴わずに行うという観点から，課税は36年度から実施することとされました。

一方，説明は省略しましたが，31年度から新たな森林管理制度の下，市町村の役割が大きくなり財源が必要となることから，森林環境譲与税については31年度からスタートすることとしております。

〔各年度の譲与額と市町村及び都道府県に対する譲与割合及び譲与基準（案）〕

31年度から譲与を行うための財源については，将来の森林環境税の税収で償還することを前提に借入れを行う仕組みが採られました。森林環境税は，地方にとって久々の新税ということで，きちんと森林整備に使われることが非常に重要であると考えているところです。

⑷　地方消費税

〔地方消費税の清算制度について〕

資料㉝からは地方消費税です。これは昨年度の税制改正で清算基準の見直しを行ったのですが，**資料㊱**をご覧いただきたいと思います。地方消費税については，国税の消費税と併せて納付いただいておりますので，県への払込み段階では非常に偏在が大きな税です。大きな全国チェーンのスーパーマーケットの本店が東京にあれば，それに係る地方消費税は，いったんは全部東京に納付されるのですが，国税の消費税同様，地方消費税は仕向地原則に基づく税であるため，その税収は最終消費地に帰属させることが必要であり，この税収を都道府県間で消費に相当する額で清算をするというシステムが採られております。いったん入った税収を都道府県間でやりとりをするという仕組みです。

〔地方消費税の清算基準の抜本的な見直し〕

この清算基準については，30年度改正だけではなくて，27年度改正，29年度改正でも見直しを行ってきましたが，今回は抜本的見直しということで，持ち帰り消費など統計による消費の計上値と消費地がずれていると考えられているもの，或いは非課税取引について除外をして，統計カバー外の代替指標は人口を用いるという見直しを行ったものです。

⑸　ふるさと納税

〔ふるさと納税の概要について〕

最近，いろいろニュースにもなっておりますが，寄付金控除制度であるふるさと納税についてです。地方団体への寄付は，所得税，個人住民税ともに基本分として控除されるものですが，それと2,000円を除いた分を個人住民税から特例的に控除することにより，上限はありますが，2,000円を除いた額が所得税なり個人住民税から差し引かれ，実質的な負担が2,000円で税収の帰属地を変更できるというものが，ふるさと納税制度です。

〔ふるさと納税制度の健全な発展に向けたこれまでの取り組み〕

資料㊵のとおり，昨今，ふるさと納税額は非常に伸びてきており，平成29年度で3,650億円となっています。

もちろん，災害の被災地へのふるさと納税や，ある地域で行われている取組みを支援するためのものも多くありますが，過度な返礼品でふるさと納税を集める地方団体があります。そういった地方団体に対して，これまで累次にわたって，返礼品の割合は３割以下にしてくださいとか，地元とは何の関係もないものを送るのはやめて下さいということでお願いをしているところですが，現況を見ますと，そういったお願いだけではなかなか過度な返礼品の見直しが進まないというのが正直なところです。

〔ふるさと納税に係る制度見直しの検討〕

そこで，**資料㊺**のとおり，９月11日に野田総務大臣の閣議後会見で，「過度な返礼品を送付し，制度の趣旨を歪めているような団体については，ふるさと納税の対象外にすることもできるよう，制度の見直しを検討することとしました。総務省において，見直し案を取りまとめ，

与党の税制調査会においてご議論いただきたいと思います」と表明され，31年度税制改正は，偏在是正と車体課税，そして，ふるさと納税が，大きなテーマになるのではないかと考えているところです。

⑥　地方税の電子化

資料㊿以降は，地方税の電子化の関係の資料ですが，時間の関係で説明は省略させていただきます。

私からは以上でございます。

（林）　ありがとうございます。時間がなくて，急がせてしまいまして申し訳ありませんでした。それでは，足立さん，ご質問・ご意見をお願いします。

Ⅳ．地方財政・地方税制の現状と課題への意見

（足立）

〔法人関係２税と固定資産税〕

丁寧なご説明をいただき，ありがとうございます。総務省の**資料❼～❾**，**資料⓬～⓳**の地方税の基幹税でもあります法人関係２税と固定資産税について応益負担の視点からご質問いたします。

第１に，法人は地域に存在することで行政サービスの受益を均等に受けていると考えた場合に，黒字法人のみに行政サービスの受益が発生しているというのは，応益の原則という税の性格の説明としては難しいのではないでしょうか。このような場合に，法人住民税を定額のみとし法人税割の廃止といった検討はなされているのでしょうか。

第２に，事業活動に注目した法人事業税においては，事業規模に応じて行政サービスの受益が一定増えると仮定したならば，法人事業税は付加価値割のみとし所得割と資本割の廃止などは検討がなされているのでしょうか。

地方自治体の福祉サービスが増えるなかで，地方税収の約４割を法人が負担しており，特に超過課税を主に，法人偏重があります。一方で，法人が負担する地方税は課税ベースが重複するといった複雑な体系になっており，税の原則に従えば，より簡素で応益原則が地方法人課税で望ましいと考えられます。しかしながら実際は，法人住民税の法人割は黒字法人のみが税を負担しています。この点から２つのご質問をいたしました。

また第３に，固定資産税の負担調整については，どのような方針で検討がなされていますでしょうか。ご質問の背景には，固定資産税の二元性があります。固定資産税は，宅地においては地価公示価格等の７割を目途とし，かつ評価替に負担調整を実施するという制度の二重構造になっています。負担調整措置につきましては，地価上昇によって負担水準が低下する大都市に比べ，地価下落が生じている地方では負担水準が７割を超えることから，確かに納税者への配慮が求められています。

しかしながら公示価格を基準としています限り，税の変動は生じます。そもそも負担調整措置は昭和38年度の固定資産税評価委員会で暫定的措置として導入され，恒常的となり今に至っています。負担調整措置は制度を複雑にするだけでなく，本則規定との乖離を広げ，かつ固定資産税などの収入額は，基準財政収入額の基礎であることから，地方交付税算定などへの波及も生じます。フェア・マーケット・バリューを基準とした課税標準とし，評価を公示価格の７割をめどとする本則課税の一元化も考えられますが，今後の方針として，負担調整措置の課題はどのように検討がなされていますでしょうか。

〔公共インフラの老朽化と車体課税〕

もう１点，公共インフラの老朽化と車体課税の点からご質問したいのですが，総務省の**資料**

⑳～㉖の車体課税について，詳しくご説明いただきありがとうございます。こちらの車体課税に関してですが，地方税の原則であります応益課税を考えた場合に，将来膨らむ道路や橋梁へのコストを踏まえ，自動車取得税廃止による代替財源の安定的確保について，どのように制度設計がなされていますでしょうか。

質問の背景としましては，自動車取得税が道路特定財源として創設されている点にあります。道路や橋梁，トンネルの老朽化が著しく進むなかで，平成21年度以降に一般財源化されてからも，自動車取得税は維持・整備費の貴重な財源です。この自動車取得税が税制抜本改革法第７条で「自動車取得税の廃止等及び自動車税における環境性能割の導入」とし，取得税を廃止して取得税によく似た新たなしくみをつくることで，安定的な財源の確保とグリーン化の推進という矛盾した目標を盛り込んでいます。平成26年以降には自動車取得税を二段階に渡って引き下げ，消費税10％の時点で廃止しますが，代替財源に軽自動車税の増税を求めています。
しかしながら軽自動車は公共交通機関が衰退した地方を中心に，生活の足として重宝されており，税額が上がれば日常生活に影響があると指摘され軽課なども議論されています。これらの経緯を踏まえ，代替財源の制度設計の方向性をどのように考えていますでしょうか。私からは以上でございます。

（林）　ありがとうございます。それでは一高さん，お願いします。

（一高）

〔地方消費税の清算基準〕

稲岡審議官からご説明いただいた地方の税制のうち，私からは地方税制の現状と課題に関連するところで，総務省の**資料㊱**，**資料㊲**の地方消費税の清算基準についてご質問とコメントを申し上げたいと思います。

地方消費税に関しては，高齢化社会の進展を見据えて，かつての消費譲与税による譲与を改めて，地方分権，地方自治の本旨に鑑みて，地方税源の充実・確保の観点から導入されたという経緯がございます。これは平成６年の改正で，平成９年から施行されているものです。

地方税の応益的な性格を踏まえますと，最終的な価格形成への各事業所レベルでの貢献と，受益を踏まえた配賦ということもあり得ないわけではないが，消費税は，その消費地で課税するという論理と，徴税・納税コストの観点から，現状のような消費地に向けた配賦・清算のシステムが確立してきたと理解をしております。そうしますと，配賦基準をどうするかというのは，非常に重要な問題であり，先ほども詳しくご説明を頂いたところです。特にこれを地方の事情に応えつつ，消費地に適正に配分するために，配賦基準を洗練していく必要があります。

今回，平成29年度の改正と軌を一にして，人口ウエートを50％にまで引き上げた上で，従業者数ウエートを廃止するとされています。そして，引き上げ後の消費統計のウエートが50％になったわけですが，これと人口ウエートとがイーブンになったという，重要な改正がなされたと思っております。今回の改正で，ネット販売などに加えまして，百貨店なども販売額に関し，清算基準となる統計から除かれたということですが，これに関連して，３点のご質問とご指摘を申し上げます。

第１に，サービス産業の比重の高まりを踏まえて，人口ウエートを上げていくという方向で，今後も修正されていくということなのでしょうか。単に頭割りで計算することの限界，もちろん，一人一人の消費額は，本来，地域によって違いもあり得るわけですから，そういった中での頭割りの計算の限界は，どのように議論されているのかということをご質問したいと思います。

第２に，これと関連して，ネット販売に関する地方消費税の地方への帰属の在り方はどうあ

るべきなのかということです。これはなかなか捕捉するのが難しいわけですが，ネット販売に関しては，その販売額に係る消費分を別途，別段の仕組みで課税することも，理論的にはあり得るように思いますので，そのような可能性はないのかどうかということをご質問申し上げたいと思います。

第３に，社会保障財源部分の清算基準はどうあるべきなのでしょうか。議論を教えていただきたいと思うのですが，特に社会保障財源部分の存在は，最近の清算基準の中で，人口ウエートの高まりと何か関係があるのかということです。元来，社会保障財源部分は再分配に係るもので，個人的には地方消費税として仕組むことはなかなか難しい部分があるのかなとも感じておりますが，もし議論等があればお教えいただきたいと思います。

（林）　では，稲岡さん，よろしくお願いいたします。

（稲岡）　まず，足立先生からご質問のありました法人住民税法人税割は，赤字法人が負担をしないので，応益原則に立った地方税としていかがなものかというご指摘です。法人住民税は地域社会の費用について，個人だけではなく法人にも広く負担を求める税で，負担分任の人税でございます。ですので，負担能力に応じてご負担を頂くことが，否定されるものではないと考えているところです。

〔法人事業税の付加価値割の拡大〕

それから，法人事業税の付加価値割の拡大についてのご質問がございました。法人事業税の外形標準課税は，シャウプ勧告以来の都道府県税の課題であり，15年度税制改正において，16年度から大法人の一部に付加価値割と資本割を導入することになったわけです。この外形標準課税のうちの付加価値割については，政府税調などの取りまとめでも，法人の人的・物的活動量を客観的かつ公平に示すと同時に，各生産手段の選択に関し中立的であり，課税ベースが広く安定的であるなど，理論的に最も優れた特徴を有するとされております。資本割については，導入時の整理としては，事業活動の規模をある程度示すとともに，法人の担税力を示す側面も併せて持つということで，補完的に用いられているものです。

今般の法人税改革で，外形標準課税を拡大したわけですが，その少し前の政府税制調査会の法人課税ディスカッショングループが取りまとめた「法人税の改革について」の中では，「現在の付加価値割の比重を高め，法人所得に対する税負担を軽減していくことが望ましい。併せて，事業活動をより適切に反映し，税の簡素化を図る観点から，資本割を付加価値割に振り替えることが望ましい」とされているところです。付加価値割は事業活動規模を表すのに最もふさわしいので，学者の先生を中心とした取りまとめでは，付加価値割の拡大というご意見を頂いていたところです。

ただ，この外形標準課税の拡大というのは，経緯，或いは納税者の御理解もいただく必要がある課題ですので，今回，同じ割合で，資本割も含めて比例的に拡大をしたということですが，これは，27年度，28年度改正で行ったものですので，その影響も把握しつつ，今後の姿については検討していく必要があろうかと思っております。

〔固定資産税の負担調整措置〕

それから，固定資産税の負担調整措置についてのご質問がございました。評価替えに伴って税負担の上昇幅が大きくなる場合に，これを一定範囲に抑えるというのが負担調整措置でございます。今後というのはなかなか難しいわけですが，今回，平成30年度の税制改正で，負担調整措置を単純延長することとされました。これは，大都市を中心に地価が上昇していく場合で

は負担水準が下落します。一方，地方部では，ご指摘があったとおり，地価が下落して負担水準が上昇するということで，負担水準のばらつきが出てきている状況です。

このため，まずはそれを現行の６割～７割の据え置きゾーンの中に収れんしていくことに，優先的に取り組むべきであり，また，現下の最優先の政策課題はデフレからの脱却であるということですので，与党でのさまざまな議論の中で，先ほど申し上げたとおり，負担調整措置を継続することとされました。今後については，やはり地価の動向が最大のポイントですが，市町村の基幹税の充実確保という観点から，在り方については引き続き検討していきたいと考えております。

〔自動車取得税の廃止と財源〕

それから，車体課税に関連しまして，自動車取得税を廃止すると，その財源はどうなっているのかということですが，自動車取得税の廃止が決まったときの税収規模が約2,000億円であり，これについては，地方財政には影響を及ぼさないということで，おおむね半分は軽自動車税の引き上げ，7,200円から１万800円に引き上げさせていただきましたが，これにより対応し，残りの半分が，この10月に自動車取得税の廃止に伴って導入が予定されている環境性能割の税収で賄うことが，過去の大綱等ではセットされております。それから，車体課税一般で申し上げれば，先ほど私からご説明申し上げたとおりで，やはり，この財政状況の中で単なる減税は考えにくいということですので，代替財源の確保にきちんとしためどが必要ではないかと考えております。

〔消費税の清算基準〕

次に，一高先生からご指摘のありました消費税の清算基準の問題です。人口ウェイトを上げていくのかというご質問ですが，今回，私どもとしては，消費に相当する額で清算するということですので，そのデータがあれば，消費に係る統計データをできる限り活用するのが基本だ

と思っております。今回，地方財政審議会で，検討会も設けて検討を行って，いろいろ他に利用可能なデータはないかという観点からもさまざまなデータを探したわけですが，現時点では見当たらないということで，今使っているデータのうち，最終消費を表すものとしていかがなものかというものを除外していった結果として，統計のカバー率が下がって，結果として人口が50％になったということです。引き上げを意図して50％にしたものではありません。

それから，インターネット販売についてのご指摘です。これは29年度税制改正で，30年度の１つ前の税制改正ですが，清算基準として用いる統計データから除外することとされました。これは先生自身も，なかなか難しいのではないかというご指摘でしたが，私どもも，利用可能なデータを手元に持ち合わせているわけではありませんが，統計改革の動向などを踏まえながら検討していきたいと考えております。

それから，地方消費税の１％からの引き上げ分については，社会保障財源となっております。それに係る清算基準，別途の清算基準があってもよいのではないかというご指摘ではないかと思いますが，私どもとしましては，あくまでも，地方消費税は最終消費地に帰属させるものであって，そのために導入されている清算基準は，最終消費地に適切に帰属させるという観点から定められるべきものであって，使途の観点からこれを考えるのは，なかなか難しいのではないかと考えているところです。

以上でございます。

おわりに

（林）　ありがとうございます。本来ならば，私が総括をしなければなりません。ただ，私が司会をやっているうちに，「このようなことも聞いてみたい」などと，いろいろ出てまいりました。時間がありませんので，まとめながら，お答えは頂かなくて結構ですので，少しだけ私の考えを述べさせていただければと思っています。

さまざまな政策目標を達成するために構造改革が必要だといったとき，税だけで問題を解決するのは非常に難しい。例えば，投資の促進にしても，よく言われるオープンイノベーションを促進しましょうと言っても，オープンイノベーションというのは，いろいろな部門が協力しながらイノベーションを進めていくということですから，税だけで実現するのは難しい。産業クラスターなどでも，日本ではなかなかうまくいかないのは，やはり産官学金の連携がうまくいっていないからです。連携を促進するためには，やはり税だけではなくて，政策パッケージで考えなければいけないと思います。

それから，今，地方税の地域偏在が問題になっていますが，私は，今の東京一極集中が止まらない限りは，偏在是正の方式はエンドレスになるのではないかと思っていまして，やはり東京一極集中をどうするかということと同時に，その中で税がどのような役割を果たすべきなのか，或いは，東京一極集中が進んでも，それほど偏在しないような税制を作っていかなければならないのではないかと思います。

地方消費税の精算基準を最終消費地にするといった場合，最終消費地とはどこなのだろうということです。例えば，誰かが東京のレストランで食事をしたとき，東京が最終消費地なのか，それとも埼玉県の人が東京で食べている場合は，やはり埼玉県に税は帰属するのかということです。国税の場合はどの地域から税が徴収されてもいいわけですが，私は最終消費地というのは，消費者が住んでいるところと考える方が良いのではないかと思っています。最終消費地とは言っていますが，小売売上額があれば，当然，東京や大阪に売上げが集中していくことを考えると，やはり人口割ですっきりやった方がいいのではないかと思ったりもするところがあります。

それから，税収中立というところの議論なの

ですが，税の構造改革を進める場合に，例えば所得控除から税額控除に変更するといった場合は，これは税の中身の改革ですから，やはり税収中立で考えていかなければならないと思います。

ただ，１つの税目の中での税収中立というのはなかなか難しい。かつて所得税から消費税へという動きの中で消費税の税率が上がったときには，同じ税収であれば，所得税で受けとめるのか，消費税で受けとめるのかという議論があったわけです。ですから，これからは，税体系の中での税収中立という考え方も必要です。これはまさにタックス・ミックスの議論です。

例えば法人税の場合，法人税だけで税収中立ということをやろうと思ったら，税率を下げれば，タックスベースは広げていかなければいけません。しかし，果たしてこれでグローバルスタンダードのタックスベースになるかというと，なかなか難しいところもあって，そのような意味では，他の税との間で，つまり税体系の中での税収中立を考えていかなければならないのではないかという気がしております。

いずれにしても，税制改正，とくに抜本的税制改革ということになりますと，大変なエネルギーが必要ですし，価値判断も必要です。所得税の再分配機能を強化するといっても，一番高い所得層の税を増やすだけが再分配効果を強めるわけではありません。現行の所得税では10％の税率が適用されている80％の納税者のところの税率ブラケットを小さくしながら，その部分の累進度を高めていくようなことも必要かもしれません。ただ，所得税の再分配機能はどうあるべきなのかという議論がなされておりませんので，その議論を，もっと進めて行かなければならないという気もしました。

今後，抜本的税制改革が進んでいくことを期待しながら，この討論会を終わりたいと思います。今日は意見或いは質問をなさってくださった４名の方々に感謝申し上げます。どうもありがとうございました。