

東京大会



会長挨拶

第70回租税研究大会開催にあたり

公益社団法人日本租税研究協会会長

佃 和夫

(三菱重工業株式会社相談役)

本日は第70回租税研究大会開催にあたりまして、多数の方にご参加いただき、心から御礼を申し上げます。特に財務省星野主税局長、総務省内藤自治税務局長には、公務が大変ご多忙のところ本年もパネリストとしてご出席いただきまして、ありがとうございます。また、ご出席の皆さま方には、常日頃租研の事業活動にご支援ご協力を賜っておりまして、この場をお借りしまして改めて御礼申し上げたいと思います。

さて、わが国の経済状況は、皆さまよくご承知のとおり、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、財政の健全化を進め、社会保障制度等を持続可能な状態にするということが欠かせません。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ており、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月に公表されました「経済財政運営と改革の基本方針2018」、いわゆる骨太方針において、2020年度の基礎的財政収支黒字化目標の達成が難しくなり、2025年度の黒字化を目指す就先延ばしになりましたことは、誠に遺憾でございます。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任を得られず、わが国財政は持続不可能な不測の事態に陥る懸念がございます。今後の人口減少社会では高い経済成長を実現させるということ自体、非



常に難しくなってきますので、経済成長だけに頼ることなく、思い切った財政健全化策を早急に展開しなければなりません。

次に、税制についてですが、政府は、経済社会の構造が大きく変化する中、税体系全般にわたるオーバーホールを進めています。所得税制につきましても、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配分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います。

法人税改革は、日本企業の国際競争力を高めること、日本の立地競争力を強化することを目指すものであり、そのためには少なくとも国際的に調和の取れた税制とすることが重要でございます。

次に、国際税制の分野でございます。BEPS最終報告書に沿って、国際的二重課税と課税逃



れの問題に対して、国際的に協調した取り組みが進められています。今後の税制改正においては、国際的合意に基づき、企業の経済活動や競争力を阻害することのないように、予測可能で法的に安定した制度とすることが重要でございます。

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、超高齢社会の財政を支える基幹税として今後さらに消費税率を引き上げていく必要があると考えています。

私ども租研は民間研究団体として、中立の立場から税・財政の問題を調査・研究し、毎年、中長期的な課題を含め、あるべき税制改革について提言を行っています。私どもは、これまでと同様に、成長戦略と財政の健全化、社会保障制度改革を一体的に推進するためには、「経済活力の強化」と「安定財源の確保」を基本として、経済社会の実態の変化に即した税制改革への取り組みが重要であると考えています。

本日の東京大会におきましては、まず午前の前部において京都大学の岡村先生から「結合企業税制の意義と課題」と題してご報告いただきました。このあと開催いたします討論会「税制改革を巡る現状と課題」、明日午後の討論会「国際課税を巡る現状と課題」と、今大会では2つの討論会を予定しています。また、明日午前には慶應義塾大学の佐藤先生からの研究報告を頂くことになっています。ご参加いただく皆さまは、税制・財政に精通された方々ばかりでございます。皆さんとともに大きな期待を込めて拝聴したいと存じます。

最後になりましたが、ご出席の皆さま方の今後のますますのご発展をお祈り申し上げますとともに、当協会の活動につきまして、今後ともご支援ご協力を頂きますようお願い申し上げます。私の租税研究大会開催に当たっての挨拶とさせていただきます。ありがとうございました。

結合企業税制の意義と課題

京都大学大学院法学研究科教授

岡村 忠生

1 はじめに

本日の報告は、「結合企業税制の意義と課題」というタイトルでございますように、結合企業（または結合企業）と呼ばれる事象をめぐる課税について、考えてみたいと思います。結合した企業の経常的な取引に関する税制と、企業の結合や分離に関する税制が、議論の対象となります。また、本年は、米国で連結申告制度に関する最初の行政規則¹が制定されてから、ほぼ100年になります。本日の報告も、この100年を記念して、連結税制を中心に、結合企業税制について考えてみようと思います。



2 「合算」と「分離」

2-1. 結合企業税制の萌芽

結合企業税制の萌芽は、法人所得課税を行っ

てきた各国に認めることができます。たとえば、本日取り上げる米国のものや、本日は触れられませんがドイツのもの（機関法理と呼ばれています²。）があります。これらの国では、最初の時点では、法律（制定法）を作ることなく、前述の米国規則のように、行政庁や裁判所の判断によって、親子会社などの関連企業を一体と見

¹ 1917年戦時歳入法における超過利潤税について制定された財務省規則41第77, 78条。なお、この規則が制定された年月日については、裁判例においても確認されておらず、1917年11月30日から1918年3月6日までの間とされています（Union Pacific Railroad Co., 17 BTA 793, 795 (1929)）。沿革については、岡村忠生「関連法人グループと内国歳入法典482条(1)」税法学404号17頁、20-26頁（1984年）。また、この規則制定前の年度について、親会社が子会社の損失を控除することを認めた判決として、Capewell Horse Nail Co. v. Walsh, 1 F. 2 d815 (D. Conn. 1924), aff'd, 4 F. 2 d991 (2d Cir. 1925) がある。

² 機関法理については、増井良啓『結合企業企業課税の理論』（東大出版会、2002年）参照。なお、売上税と地方営業税については、法律により機関法理と同様の取扱いが規定されていました。

るような扱いが行われたこと、個別の法人（以下「個社」といいます。）がそれぞれに有する法人格を離れて、結合企業の実態について、既存の法を当てはめようとしたところに、ひとつの特徴が認められます。ただし、米国については、さすがに制定法主義であり、1918年に法律が制定されました³。連結の要件は、①全額出資関係にある親子会社、または、個人もしくはパートナーシップによる完全支配を受ける姉妹法人でのいずれかであり、かつ、同一のまたは密接に関連した事業を営むもの、および、②非正常な価格で取引を行い、不当な利益の分配をもたらした法人、または、いかなる方法によっても、純所得または投下資本の不相当な部分を他の法人に移転すべく、当該他の法人と経済的関係を結んだ法人、と規定されていました。

2-2. 法人所得税の対象と事業実態

このような経緯、特に連結の要件として事業関連性が要求されていたことは、法人税（法人所得税）の人税（人に対する税、法人税の場合は法人という権利義務の帰属点に対する課税）という見方に対して、疑問を生じさせるように思われます。すなわち、法人税というものは、果たして、ある法人、すなわち、日本であれば「法人法定主義」（国家が法律によって認めた人の集まり（団体や組織）および財産だけが法人格を得る、具体的には、契約当事者、権利義務の帰属主体となることができるという法制度上の原則）に基づく法人格を、課税単位（課税ベースである所得の計算をするためのまとまり、

収益・費用の帰属点）として捉えてきたのかどうか、いや、むしろ、所得を作りだし、獲得する実態としての活動、事業活動を計算の単位として、所得を算出し、税負担を課するのが適切なのではないか、という考え方が見えるからです。

このことがやや極端に現れているのは、地方税の領域です。すなわち、日本の法人住民税では、事業所等の従業者の数で分割して各都道府県または市町村の税額を算出しますし（地方税法57条2項）、法人事業税においても、ほとんどの事業では従業者数が分割基準の重要な要素とされ、ガス、電気の供給、倉庫業、鉄道事業については、設備の価額などが用いられています（地方税法72条の48第3項）。これらは、法人税の課税対象が、法人という法律によって作られた（擬制された）人格に帰属する権利義務に基づいて計算される所得というより、人と物が創造する価値、そのための事業活動の実態にあるのではないかと思います。このことは、米国の各州が課している法人所得税である Corporate Franchise Tax などの名称の租税が、いわゆるユニタリー課税方式を導入していることにも現れています⁴。ユニタリー課税方式では、州ごとに差異はありますが、一般には、各州における売上高、支払給与、資産有高により、税源を各州に分配する方式（定式分配、formulary apportionment）が用いられています⁵。これだけであれば、日本の法人住民税や事業税とあまり変わらないのですが、ユニタリー課税方式の特徴的なところは、法人格を越え、かつ、国境をも越えて、多国籍企業グループの行う事

³ 1918年歳入法240条。この法律により、連結申告は超過利潤税だけでなく、法人所得税についても求められるようになりました。

⁴ かつての全世界所得に対するユニタリー課税方式について、岡村忠生「ユニタリー・タックスの理論とその問題点」法学論叢118巻3号48頁（1985年）、119巻6号57頁（1986年）参照。

⁵ 前世紀には、これら3要素を同じ重みで用いる配賦方法をほとんどの州が用いており、州の課税当局の団体である Multistate Tax Commission もこの方法を推奨していましたが、各州は、様々な思惑から各要素に独自の重み付けを行うようになり、中では売上要素に2倍の重みを付けるものが多かったため、2014年に、Multistate Tax Commission は、売上要素に2倍の重みを付けるものを推奨しつつ、各州独自の重み付けを行うことを認めました。Multistate Tax Compact Art. IV 9.

業（これを「ユニタリー・ビジネス」といいます。）に基づく全世界所得に対して、この定式分配を適用しようとするところにあります。ただし、国境を越えた適用については、1980年代に、これを用いない州が大多数となりました。しかし、法人格にとらわれずに「ユニタリー・ビジネス」からの所得を分配することには、変わりはありません。事業という実態、所得源泉こそが、法人所得税の対象と考えられているわけです。このことは、国際課税において、BEPSプロジェクトが所得創成地を基準としてBEPS（Base Erosion and Profit Shifting、税源浸食と利益移転）を捉えようとしていることにも現れています。

2-3. 実在説と擬制説

このように、法人所得税を、事業実態を対象として、それが創り出す価値をベースとする租税であると考えれば、これは、従来のいわゆる「法人実在説」に親和的な法人観ということになるかと思えます。そして、このように「法人実在説」を理解するのであれば、それは、「法人擬制説」、すなわち、法人（法人格）というものは、法の創造物であり、法的に擬制されたものに過ぎないという見方とも、対立や矛盾するものではないと思えます。つまり、法人は、その法的形式から見れば擬制されたものに過ぎない、この意味では「擬制説」が正しいが、実態としての所得創成活動は実在している、だから、この点では「実在説」が妥当する、ということになると考えられます。

大切なことは、法人税がどちらに照準を合わせるか、ということになります。もし一国内で完全に閉じた世界があれば、事業実態が創り出す所得は、すべて形式（擬制）としての法人に法的に（言い換えれば私法上の権利義務として）帰属しますから、どちらでもあまり変わらないと思えますが（ただし、利益と損失との通算の問題はあります。）、国際課税や地方税など、課税権の領域が問題となるときには、差が生じ

ます。困難なのは、たとえば移転価格税制や今日の外国子会社合算課税制度に見られるように、各管轄権領域における所得創成の実態を捉えること、さらに、所得の具体的な金額を算出することです。この点、ユニタリー課税方式や日本の地方税では、従業者数などの一定の数値を用いた定式分配により、事業実態の追求が簡素化されているのだと考えられます。これらに対して、国税である法人税では、法人格が重視され、後述する連結納税の場合を除いて、法人格を所得計算の単位（課税単位）とする課税が行われます。

後の3-6で述べますが、経営と所有の分離を前提に、投資家としての株主の眼から見たときの株主にとっての利益（所得）が、法人税の対象であるという見方も可能です。そして、この見方を詰めてゆくと、法人税は投資リターンに対する個人所得税の前取りであるという考え方になります。これは、シャープ勧告が示した典型的な法人擬制説の考え方です。この考え方では、法人の事業実態などには無関係に、株式に帰属する利益（所得の「創造」という言葉を使うのであれば、株式について創造された所得）こそが、法人税の対象となるのでしょうか。

2-4. 結合企業の問題と対応の必要性

法形式として擬制された法人（法人格）が、事業実態と齟齬（不一致）を生じる場合を分析しましょう。単純な例として、複数の法人がひとつの事業を行うことがありますし、ひとつの法人が複数の事業を行うこともあります。ある事業を行うのに、法人（法人格）をどのように用いるか、法人という形式（擬制された権利義務の帰属主体）をどのように配置し、組織するかは、私的自治に属する私人の判断であり、原則として自由な選択が可能です。もちろん、法人を用いない（個人や組合として事業を行う）ことも選択できます。本日は、非法人事業体（組合）課税の問題にまで立ち入る余裕はありませんが、本日お話しする問題は、究極的には事業

を法人で行うか非法人で行うかの問題（一般に、法人税がもたらす個人所得税との二重課税の問題と言われるもの）に行き着くこととなります。ですので、根本的な解決は、法人税を廃止し、法人という形式的な存在を、税制がないものとして、いわば透過して、扱うことしかありません。本日は、そこまでのお話をする余裕がございませんが、結合企業の問題は、究極的には法人税と個人所得税との統合（インテグレーション）に至る問題であることは、申し上げておきたいと思えます。

話を戻して、納税者には、法人の組織をどのように形成するかについての選択の自由があることから、2つの問題が生じます。第1に、法人の大きさが関係する課税要件、たとえば中小法人に対する軽減税率などは、有効ではないこととなります。法人は分割したり合併したりできるので、いくらでも大きさを変えられるからです。米国の強制的連結は、1917年戦時歳入法（War Revenue Act of 1917）に規定された累進的な課税の回避を防止するためのものでした。

第2に、損失のある法人や課税を受けない法人（公共法人など）に、所得を移転しよう（振替えや付替えをしよう）とする誘因が生じます。もちろん、現在の法人税では、1つの法人が複数の事業を営む場合、損益の通算を無制限に認める（所得税のように雑所得だから損失は他の所得から控除できない、といった考え方はしない）ことになっていますから（これは、考えてみれば論理必然のことではなく、そのような政策判断をしているわけですが）、もともと1つの法人でやっていた事業を、何かの経済的理由があって2つの法人に分割した、といった場合であっても、事業実態が変わらないのであれば、通算できて当然ではないかと考えられます。しかし、これに対して、外部から取得した損失のある法人や、軽減税国にある子会社、公益法人に、取引価格を操作するなどして所得を移転すること、取引の実態や当事者の目的からいえば、損失や非課税という租税上の利益（租税利益）

を移転することという方が正確ですが、このような行為は、法人の組織を利用して税負担を軽減していることとなります。

このような2つの問題（大きさを変えること、および、租税利益を移転すること）に対処するために、2つの税制が存在してきました。①先ほど述べた連結税制のようなグループを一体とみなす税制と、②移転価格税制などメンバーを独立当事者とみなす税制です。この報告では、これらを結合企業税制と呼び、上記2つの問題に対応することが、結合企業税制の意義であると考えます。①は法人グループを一体とみなすものであり、②はグループのメンバーを独立当事者とみなすものですから、ちょうど反対方向を向いていることとなります。①の考え方では、グループを一体とみなすことにより、たとえば法人を分割して軽減税率の適用を受けるといった租税利益を認めないこととなりますが、同時に、グループ内の取引は内部取引となって損益認識が行われないうこと（課税繰延べ）に加えて、メンバー間で法人格を越えて損益が通算されること（損益通算）になります。これらが正しいかどうか、正しいとして、どんなときにどこまでが正しいのかが、重要な検討課題になります。②の考え方からは、当然、このような課税繰延べや損益の通算は、独立当事者ではあり得ないので、結合企業に対しても認められないはずで、同時に、最後までスジを通して独立当事者に置き換えるのであれば、たとえグループのメンバーであっても、中小法人税制は適用すべきではないかとも考えられます。

現在の日本の法人税では、①としては連結税制およびグループ法人税制があります。②としては、外国法人との取引では移転価格税制があり、国内では無償取引課税や寄附金課税が行われます。これら税制の作用についてはいろいろな評価があると思いますが、非正常価格による取引について見ると、たとえば赤字の完全子会社に対して黒字の親会社が過大な対価を支払って所得を移転しようとする場合、いったん寄附

金規定や移転価格税制により、適正時価による取引があったものとされた後、移転利益（時価との差額）について、移転側（黒字の親会社）で損金不算入、被移転側（赤字の完全子会社）で益金不算入の取扱いが行われます。これによって、利益移転ができないことになるわけです。もっとも、さらに連結納税が選択されている場合であれば、何かの制限に掛からない限り、そもそも親会社の黒字と完全子会社の赤字は同一事業年度に生じたものであれば完全に通算されるので、このような所得移転の取引を行う誘因はほとんどなくなります。言い方を変えれば、連結納税では、非正常な対価による取引を認めたと同じ結果になる（ことがある）といえますし、損失という租税利益の移転、やりとりを認めているということもできます。英国のグループ・リリーフという制度では、このような移転とその認められる範囲が正面から規定されています。日本では、連結納税を選択するかどうかで、租税利益の移転に関して大きな差異が生じることになります。これは、2つの結合企業税制が、いわば「合算」と「分離」という反対方向を向いていることから来ているといえます。

2-5. 出資と分配の擬制

ところで、移転利益が認められた場合、日本では、寄附金課税が行われ、利益を移転した側では、移転利益をいわゆる「その他流出」として損金算入を制限し、利益積立金額を減少させる処理が行われます。すなわち、損益取引と位置づけ、資本等取引には影響させないやり方です。これに対して、先に紹介したドイツやアメリカでは、親会社から子会社への利益移転では出資、逆であれば配当、また、姉妹法人間であれば、移転をした子法人から親法人への配当プラス親法人から被移転子法人への出資という三角取引が擬制されます。このとき、出資と配当を受けることはいずれも非課税であり、したがって、日本のグループ法人税制における寄附金

を受けた場合の処理と同じになります。また、出資と配当を行うことは非控除ですから、これも日本と同じです。そして、配当をしたと擬制される場合に利益積立金額に相当する課税上の留保利益を減少させることも同じです。

しかし、ひとつ、大きな違いがあります。それは、出資が擬制され、そのために、子会社株式取得価額が増額されることです。このことは、日本では生じません。子会社株式取得価額は、たとえば子会社が倒産に瀕したような場合や子会社株式を譲渡する場合に、損失や原価として控除されるのが原則です。つまり、米国などでは、利益移転をした側に出資が擬制されれば、控除のチャンスが残されることになります。

2-6. 出資の非課税とベイシスのクロウニング

この問題の背後には、私が見るところ、結合企業税制のもっとも根本的な問題、というより、法人課税の本質的な脆弱性が存在します。それは、法人に出資を行った場合、出資を受け入れた側については、課税を受けず、かつ、受け入れた資産に原則として時価取得価額（適格組織再編成の場合は引き継いだ取得価額）を付すのでこの取得価額は最終的には費用化されることになり、他方で、出資を行った側についても、出資資産の時価（適格組織再編成の場合は帳簿価額）を出資により取得した株式に取得価額として付し、これも、最終的には費用化されること、つまり、ひとつの資産からふたつの控除が生じることです。たとえば、親法人が子法人に1億円（簿価かつ時価）の機械設備を現物出資したとすると、親法人は株式取得価額（アウトサイド・ベイシス）として1億円を得ます。この取得価額は、子会社の倒産や売却により、費用化されます（ただし、完全子法人を清算した場合には、株式取得価額それ自体は費用化できません。法法61条の2第17号）。また、子法人も、この機械設備1億円（インサイド・ベイシス）を償却しますから、この金額は遅かれ早か

れ費用化されることとなります。出資時に取得価額が2倍になっているわけですが、このことを、米国の論者はベイス（取得価額）の複製（クローニング）と呼んでいます⁶。出資により、取得価額が複製され、放っておけば、どちらもが控除されてしまうわけです。このような二重控除は、法人に対して所得課税を行うことからもたらされるものであり、個人所得税と法人税との二重課税の問題と同程度に、根本的な問題であると考えられます。

この二重控除の問題は、合併・分割や株式交換・株式移転などの企業結合を行うための取引においても現れます。なぜなら、これらの取引は、資産と株式との交換（合併・分割）または株式と株式との交換（株式交換・株式移転）を必ず含んでおり、それらは、対価として相手法人の株式を取得しているため、現物出資にはかならないからです。いうまでもなく、この問題は、取引対価の正常性や租税利益の移転とは無関係に生じます。たとえば、親会社が含ま損のある資産を適格現物出資により完全子会社に移転した、または、適格合併や適格分割による資産移転の一部としてそのようなことが生じたとしましょう。あるいは、適格株式交換または適格株式移転において、含ま損のある子会社株式が交換または移転されたとしましょう。いずれにおいても、含ま損は、移転資産と取得株式の両方に現れます。そのため、移転先法人が含ま損資産を売却して損失を実現し、出資法人が株式を売却して損失を実現することで、二重に損失を享受することができます。そして、この種の現象は、含ま損のない資産または株式であっ

ても（言い換えれば、適格ではない現物出資や組織再編成であっても）生じます。すなわち、資産が時価で移転したとしても、その後、資産に値下がり損失が生じると、株式も値下がりするはずですから、やはり、損失が二重に生じることとなります。

2-7. 結合企業と租税属性

結合企業の組織は、合併や分割、株式交換、株式移転によって形成されます。日本の組織再編税制は、基本的には、グループ内での組織再編成では企業実態に変化がなく、支配が継続していることから、組織再編のための資産負債や株式の移転については課税を繰り延べるという考え方に立脚しています⁷。しかし、グループ外にある法人を取得したり、グループ内の法人をグループ外に手放したりする取引についても、一定の要件の下で適格成とすることを認めています。合併について見ると、グループ外からの取得では、原則として、被合併法人の資産負債は時価で評価され、合併法人は含ま損益がない状態で資産負債を受け入れますが、加えて、資本関係が全くない法人を合併する場合であっても、共同事業要件を充足すれば適格となり、取得価額を引き継いで資産が移転し、その含ま損益が持ち込まれます（ただし、含ま損を損金とするには一定の制限があります。法62条の7、60条の3）。さらに、適格合併においてみなし共同事業要件（法57条3項、法令112条3項）を充足すれば、未処理欠損金額を引き継ぐことができます（こちらも、一定の制限はあります。法57条の2）。このようにして、取得

⁶ Jasper L. Cummings, The Silent Policies of Conservation and Cloning of Tax Basis and Their Corporate Applications, 48 Tax L. Rev. 113 (1992) 参照。この論文が批判している Glen Arlen Kohl, The Identification Theory of Basis, 40 Tax L. Rev. 623 (1985) も参照。

⁷ 税制調査会法人課税小委員会「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」第1・(3)（税制調査会第2回総会（平成12年10月3日開催）提出資料）

価額と欠損金額という典型的な租税属性 (tax attributes) を、グループ外から取得することが一定の範囲で認められているわけです。さらに、法主体としては継続している合併法人についても、被合併法人とほぼ同様に租税属性の利用制限が行われています (法法57条4項, 62条の7)。なお、合併の適格と非適格にかかわらず、合併後に生じる損益については、それまでの被合併法人の事業と合併法人の事業との間での通算が制限なしに認められています。これは、ひとつの法人 (格) の内部での出来事なので、当然のことと考えられているのでしょう。

合併は私法上、法人格がひとつになるケースでしたが、連結納税の開始や加入でも、連結開始後に生じた損益については、連結法人間で損益が通算されます。連結前の租税属性 (欠損金額と含み損益) については、連結開始前にグループ内にあった子法人 (連結親法人同等法人 (法法81条の9第3項1号柱書括弧書) を除く。) であるか外部から買収してきた子法人であるかにかかわらず、欠損金額は切り捨てられ、資産負債は少額なもの等を除いて時価評価を受けます (法法61条の11, 61条の12)。ただし、連結親法人については、その租税属性が連結開始後もそのまま維持されます (法法81条の9第2項, 61条の11)。また、特定連結子法人と呼ばれる一定の子法人については時価評価課税から除外され (法法61条の11第1項各号, 61条の12第1項各号)、さらに、適格株式移転などで連結子法人となったような連結親法人と同等の法人については、いわゆる日本版 SRLY (Single Return Limitation Year) ルールが適用され、当該連結子法人の獲得した所得の限りで、当該連結子法人の欠損金額を使うことができます (法法81条の9第1項1号)。

以上のように見ると、合併の場合と連結の場合とで、租税属性の扱いが異なることに気づいて頂けると思います。もちろん、合併で完全にひとつの法人になることと、法人格は別にしたまま連結納税をすることとは、大きく異なるの

ですが、法人が完全に結合し一体化する合併では共同事業要件やみなし共同事業要件の下で租税属性の移転を認めているのに対して、それよりも結合状態の弱い連結 (連結完全支配関係) では、親法人同等法人を除いて租税属性が原則として切り捨てられることについては、見直しの余地があるように思います。

なお、連結税制に関する論点としてさらに、事務負担が大きいといわれている連結個別帰属額の算定が、果たして必要なかどうか (不要な制度は考えられないのか)、必要だとしても、どこまでの精確さが必要かには、見直しの余地があると思われます。また、個別項目として、受取配当、過大支払利子税制、寄附金損金算入限度額、交際費の損金不算入、取用等の場合の課税の特例、中小軽減税率、外国税額控除限度額、所得税額控除、特定同族会社の留保金課税、試験研究費、投資減税などで、グループとメンバーとをどのように考えるかの問題が残ります。特に、これらに関して修正事由が生じたとき、当該個社だけでなく、全ての連結法人に影響が及ぶ場合があり、納税者と課税庁 (連結法人それぞれについて所轄税務署があります。) に大きな負担が生じることになります。これに対して、合併では、完全に一体化したものとして扱われるので、連結税制よりも簡素になります。なお、米国の連結税制では、連結親法人の管轄税務署がその連結申告に係る一切を扱うなど、概して日本より連結グループを一体視をする傾向が強いと思います。

3 連結税制における損失控除

3-1. 結合企業と法人格

一体視の方向で考えると、極論にはなりますが、少なくとも完全支配関係があるような結合企業については、合併の有無を問わず、同じように扱えばいいのではないかと、ひとつの課税単位 (所得計算と納税義務賦課の単位) として扱えばいいのではないかと考えられます。そうすれ

ば、移転価格操作のような行為を行うインセンティブは失われるし、少なくとも資本関係からは、親会社による完全支配を通じた一体的な経営が行われているので、課税単位としてもひとつとすることが、実態に合致するのではないかと考えられるわけです。資本関係だけでは一体視をするに不十分であるのなら、米国の当初の連結税制のように、事業関連要件を入れることも考えられるでしょう。

ところが、一体視の考え方を法主体が複数存在するグループに適用しようとする、原理的にどうしても解決できない問題が残ります。それは、子法人株式の扱い方です。合併と連結が決定的に異なるのは、事業活動という企業の実態ではなく、子法人達が法人格を維持していること（それだけであれば、租税法上、立法によりこれらの法人格を課税上は無視することも考えられますが）、したがって、子法人株式（持分）という資産が存在することです。先に述べた複製された取得価額、クローニングされたベイスが、資産として残っているのです。シュマーレンバッハによれば、資産とは将来の費用であり、子法人株式も、原則として、将来いつかは費用化されることになります。たとえば、子法人を売却したとき、取得価額は原価として控除されます。子法人が倒産しても同じです。

複製された取得価額は、二重課税や二重控除をもたらします。たとえば、100の出資をして完全子法人を設立したが、その子法人が30の損失を出して純資産が70になったとすると、親法人の持つ株式の時価も30減少するはずなので、子法人と親法人で二重に損失が計上されることになります。利益であっても同じで、二重課税になります。このような二重課税や二重控除を

どこまで防止すべきかは、株主と法人の二重課税の問題と同様、法人に対して課税をすること由来する本質的な問題ですが、少なくとも連結税制においては、排除をしなければならないと考えられます。なぜなら、連結子法人の損失が連結親法人の算定する所得（連結所得）と通算されるからです。つまり、連結親法人は、子法人の損失を控除し、かつ、子法人株式譲渡損を控除できるので、ひとつの経済的損失から、ひとつの法主体（所得計算の単位）について、二重控除が生じるわけです。

そこで、現行法は、一定の場合に、子法人株式の取得価額を引き下げる調整を行い、二重控除を防止することとしています（法令119条の3第5項）。子会社に所得が生じた場合は、引き上げることで、二重課税を防止しています。このような子法人株式取得価額の調整を投資簿価修正と呼びます。なお、子法人株式は資産として借方に計上されていますが、この金額を増減したときの相手方（貸方）として、利益積立金額が増減されます（法令9条1項6号、2項～4項、9条の2第1項4号、2項、3項）。というより、正確には、子法人に、課税所得ではなく、利益積立金額が生じたまたはそれが減じたとき、親法人の子法人株式取得価額が調整され、かつ、親法人の利益積立金額も同額増減されます。この利益積立金額の調整額は、さらに上の段階にある親法人（親法人の親法人）があれば、その子法人株式取得価額と利益積立金額に伝達されることになります。この結果、事業上の損失、それが原因で株式に生じる値下がり損失との二重控除（多重控除）は、防止されることとなります⁸。

⁸ もっとも、二重課税や二重控除の防止であれば、利益積立金額ではなく、課税所得を用いるべきであると考えられるかもしれません。実際、米国では、そのように扱われています。酒井貴子『法人課税における租税属性の研究』（成文堂、2010年）155-161頁。

3-2. 投資調整と損失二重控除

しかし、このような投資簿価修正には、それはそれで、これを用いた税負担軽減がまた考えられます。この点について、米国の制度と歴史を見ておくことが必要です。米国では、日本の投資簿価修正に相当する投資調整ルール (investment adjustment rules) を用いた税負担の軽減や排除のスキームが問題とされてきました。投資調整ルールは、連結子法人の損益を、每期、連結子法人株式取得価額に反映させる制度です。每期調整を行う点は、日本より厳格です。この制度を用いて、以下の例で述べるように、ふたつの原則を破ることができます。

第1は、現物配当時の配当資産含み損益課税 (General Utilities Repeal) の実質的な回避です。米国では、1986年の税制改革まで、法人の現物配当においては、配当法人に対する配当資産含み損益課税は行わないこととされていました。これを General Utilities 原則といいます⁹。

相手方の株主は、受領した配当資産の時価に対する課税を原則として受けるはずですが、法人であれば配当控除 (日本の配当益金不算入に相当) により課税はなく、かつ、配当によって受領した資産の取得価額は時価となります。つまり、当時の米国では、現物分配に関する限りで、法人段階と株主段階での二重課税は貫徹されておらず、法人が所有している間に生じた資産の価値変動は、その資産が現物分配されれば、保有していた法人に対しては全く課税を受けないこととなっていたのです。法人課税においては、株主段階と法人段階の二重課税が生じますが、それにどのように対応するか、どこまで二重課税を残すかは、論理必然的なものではなく、立法政策の問題と考えられます。米国の1986年税制改革は、それまでの General Utilities 原則を改め、現物配当法人に対して、配当資産の含み損益への課税を行うこととしました¹⁰。

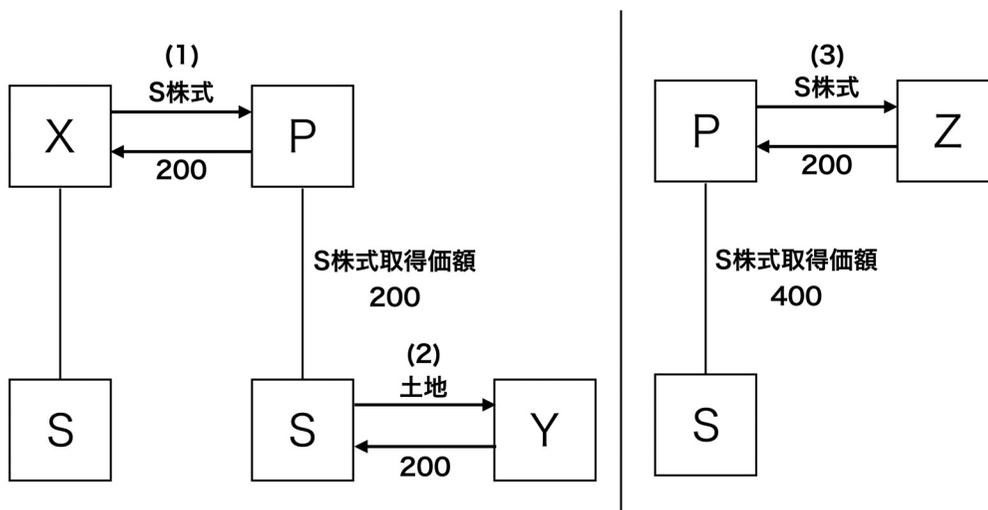


図 1

⁹ 連邦最高裁判例である General Utilities Co. v. Helvering は、296 U. S. 200 (1935) に基づく原則ですが、この原則自体は、この裁判において実質的な争点とはなっていませんでした。

¹⁰ I. R. C. § 311(b)(1). See Staff of Joint Comm. on Tax'n, 99 th Cong., 2 d Sess., General Explanation of the Tax Reform Act of 1986 at 336-337 (Comm. Print 1987).

ところが、**図1**を見て頂きたいのですが¹¹、投資調整を用いて、次のように General Utilities 原則の廃止（配当法人に対する含み損益課税）を破る、言い換えれば、法人段階課税を回避することができます。この例では、(1)まず、連結親法人Pは、グループ外のXから子法人Sの全株式を200で取得し、連結申告を開始します。Sの資産は取得価額0、時価200の土地のみです。(2)次に、Pは、Sが土地をYに対して200で譲渡するようにさせます。(3)そして、Pは、S株式を外部のZに対して200で譲渡します。Sは、200の利益を認識し、投資調整により、

Pの有するS株取得価額は400となります。そのため、Pは、S株譲渡から200の損失を認識することになります。この結果、Pグループ（および個社としてのPとS）は、全く課税を受けずに土地を譲渡して現金とすることができたとになります。General Utilities 原則の下では、前述のように、Sが土地をPに現物分配した場合、Sに課税はなく、Pにも課税はなかったのですが、この取引はそれと同様の効果をもたらすので、同原則を廃止した改正の趣旨からは、防止しなければならないこととなります。

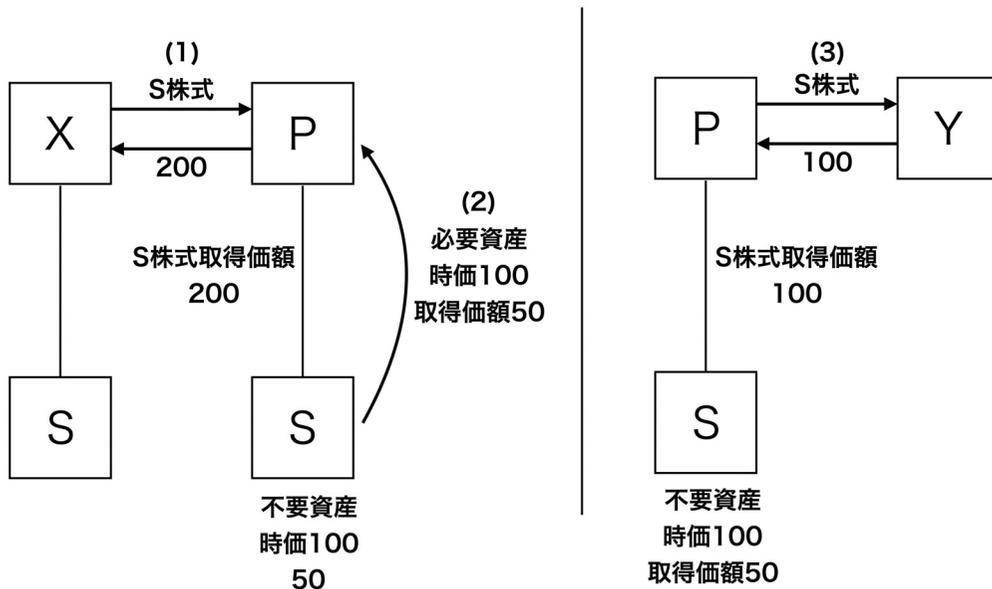


図2

¹¹ この例は、T. D. 8294, 55 F. R. 9426, 9427 Ex. 2に基づくものです。また、各図の例については、Mark J. Silverman, *The Consolidated Unified Loss Rules*, at 3-9 (June 2014), available at <https://www.stepto.com/images/content/2/9/v1/2945/4762.pdf> を引用しています。

図2をご覧ください。(1)まず、Pはグループ外のXからSの全株式を200で取得し、連結申告を開始します。Sには2つの資産（不要資産と必要資産）があり、それぞれの時価は100、取得価額は50です。(2)次に、Sは、必要資産をPに現物分配します。(3)その後、PはS株をYに対して100で譲渡します。Sの現物配当では、Sに50の利益が生じますが、連結内部取引なので課税は繰り延べられます。この分配により、

Pの有するS株取得価額は、100減少して100となります。(3)最後に、PがS株を譲渡すると、繰り延べられた50の利益が認識されます。この利益認識により、S株取得価額は50増加して150となります。S株の譲渡から、Pは50の損失を認識し、先の利益と通算します。この結果、Pグループ（および個社としてのPとS）は、課税を受けずに必要資産を取得し、その取得価額を時価としたこととなります。

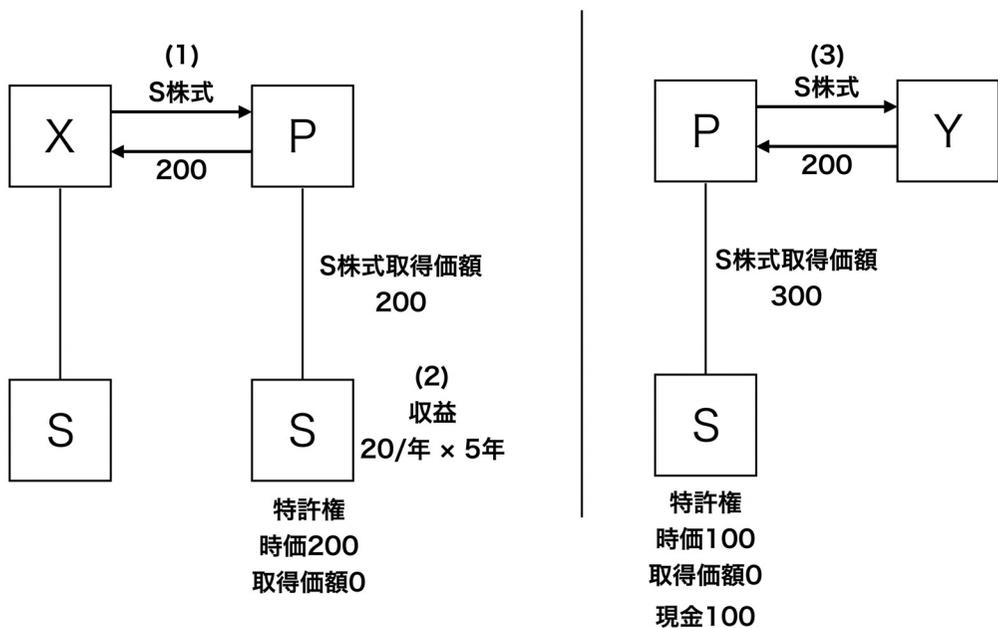


図3

図3は、価値が減じる特許権の例をあげています¹²。(1)まず、Pは、グループ外のXからSの全株式を200で取得し、連結申告を開始します。Sの資産は取得価額0、時価200の特許権のみです。(2)その後の5年間、特許権から毎年20の所得が生じ、特許権は毎年20ずつ価値を減じます（減価償却は不可）。(3)5年後、Pは、S株を時価である200で譲渡します。投資調整により、PはS株取得価額を毎年20、5年間で

100増加させていましたから、PのS株譲渡により、それまでの所得100は相殺されることとなります。

以上3つの取引は、son of mirror取引の例です。1986年改正の際、本来は改正されるべきであったのにそのまま残っていた連結法人間での所有株式の持分合算のルールを利用し、mirror子会社と呼ばれる買収対象法人とほぼ同規模の子法人を設立して租税回避を行うスキーム

¹² 55 F. R. 9426, 9427 Ex. 3に基づく例です。

(mirror transactions) が横行しました¹³。翌年の法改正により、ミラー取引は税負担軽減効果を失いましたが、このミラー取引と同じような取引ということで、son of mirror といわれているのです。英語で、たとえば“You are your father’s son.”という、「お父さんそっくりだ。」という意味になりますが、“son of”は、そのように「同じような」という語感を与える枕詞として、使われているのです。

投資調整によって破られる第2の原則は、損失控除は、経済的損失を1回だけ控除するものであるという原則です。次に見るように、投資調整は、損失の二重控除の可能性を生じさせます。ただし、投資調整を基因とする二重控除と、3-1 で見た法人課税がもたらす取得価額の複製に基づく二重控除との境界は、実に微妙です。

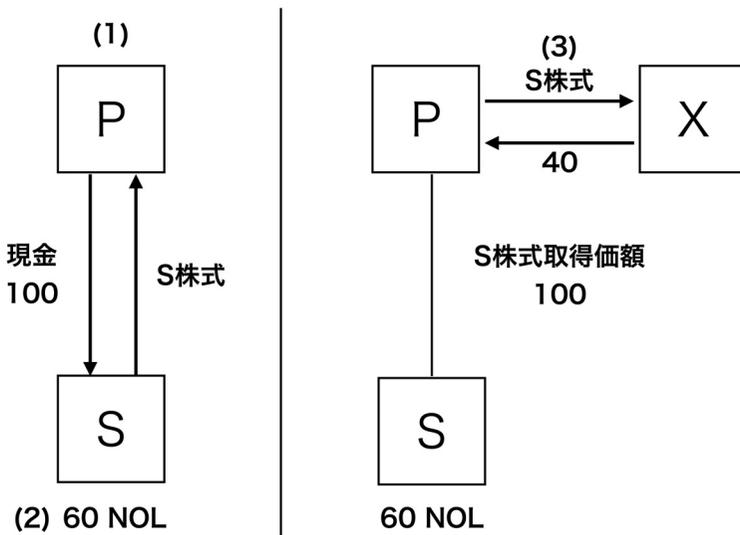


図4

¹³ ミラー取引とは、次のような取引です。まず、米国では、日本で認められている吸収分割に対する課税繰延べ(適格吸収分割)が認められていないことが前提です。ある法人の資産の全部が他の法人に移転するときには、原則として(つまり、日本の適格要件のようなものなしに)課税繰延べが認められますが、一部であれば認められません。そして、このルールを潜脱するものとして、1986年税制改革後に開発され、ごく短期間利用されたのが、ミラー取引です。買収対象法人(T)の有する資産が、買収法人(A)の必要とするものと不要なものからなるとします。Aは、必要資産の時価に相当する金額の出資により完全子法人Pを、不要資産の時価に相当する金額の出資により完全子法人Qを設立します。これらをミラー子会社といえます。Aとミラー子会社は、連結申告を行います。PとQとは、出資を受けた資金でTの全株式(少なくとも合わせて80%以上)を取得し、直ちにTを解散して、Pは必要資産、Qは不要資産の現物分配を受けます。この現物分配では、当時の規則では連結申告を行う法人の持分を合算することとなっていたため、General Utilities原則の廃止後も残されていた法人完全清算の場合の清算分配資産に認められる課税繰延べ(I.R.C. § 332, 337)を利用することができました。その後、AはPを解散して必要資産を手に入れ(これは、純粋な清算分配なので課税繰延べ)、Q株式を処分します(ここでは、Q株取得価額が不要資産の時価ですも、譲渡損益は生じません)。この結果、Tの有していた必要資産は、課税を受けることなく、Aに移転されます。しかし、このスキームにおいて、Tの資産が分割されてPとQに現物分配されるのに課税繰延べが認められる点が、General Utilities原則廃止の考え方に反するとされ、1987年に、連邦議会はI.R.C. § 337(c)を制定してこの道を塞ぎました。酒井前掲注8, 171-174頁参照。

図4をご覧ください¹⁴。(1)連結親法人Pは100の出資により完全子法人Sを設立し、連結申告を行います。(2)その後、SにPグループが使い切れない繰越可能な純損失（net operation loss）60が生じました。(3)そして、PはS株を40で譲渡します。このとき、PにおけるS株取得価額は、100のままなので、60の損失が控除できます。なぜなら、Sの損失が控除されていないからです（先にも触れましたが、米国の投資調整では、日本のように留保利益（利益積立金額、米国の earnings & profits）を用いるのではなく、所得金額を用いています。）。さらに、Sが

連結を離脱するとき、60の純損失（個別帰属額）を割り当てられます。そうすると、PのS株譲渡損失と、Sが連結離脱後にその純損失を控除することで、控除が二重になります。ただし、382条（法人の所有者が大きく変化したときには、繰越欠損金額をないものとする規定）による制限などがあります。注意していただきたいのは、このような二重控除が、Sが出資金で資産を取得し、その価値が40下がった場合にも生じることです。そうすると、この例での二重控除は、連結に固有なものではないといえるかもしれません。

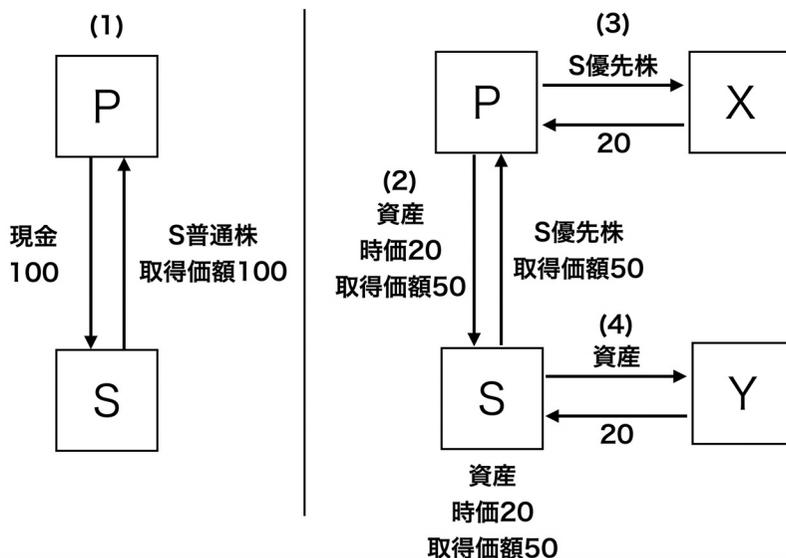


図5

図5をご覧ください¹⁵。(1)第1年度、Pは100の現金を出資してSを設立し、Sの普通株全部を取得します。(2)第2年度、Pは取得価額50、時価20の含み損のある資産をSに現物出資し、S

の優先株を取得します。取得価額は50になります。(3)第3年度、Pは優先株を20で譲渡し、(4)第4年度、SはPから受け入れた資産を20で譲渡します。PはS優先株の譲渡により30の損失

¹⁴ 55 F.R. 9426, 9427 Ex. 4.

¹⁵ American Bar Association Section of Taxation, Comments on Consolidated Group Basis Redetermination and Loss Suspension (Feb. 20, 2003) Example 1.

を認識します。しかし、PはSの全ての普通株を持ち続けるので、米国のルールでは、Sは連結グループに留まります。Sがその資産を譲渡すると30の損失が認識され、その中からグループが控除できた金額だけPのS株取得価額が引き下げられます。この金額は、最終的にはS普通株の譲渡益になるので、その時点で二重控除

はなくなるのですが、Pは、S株をいつまでも譲渡しなくてもいいし、損益非認識の取引で譲渡することもできます。また、Sの資産に係る損失（inside loss）よりも先に、S株の譲渡損失（outside loss）が生じていることも、損失の前転として問題となりえます。

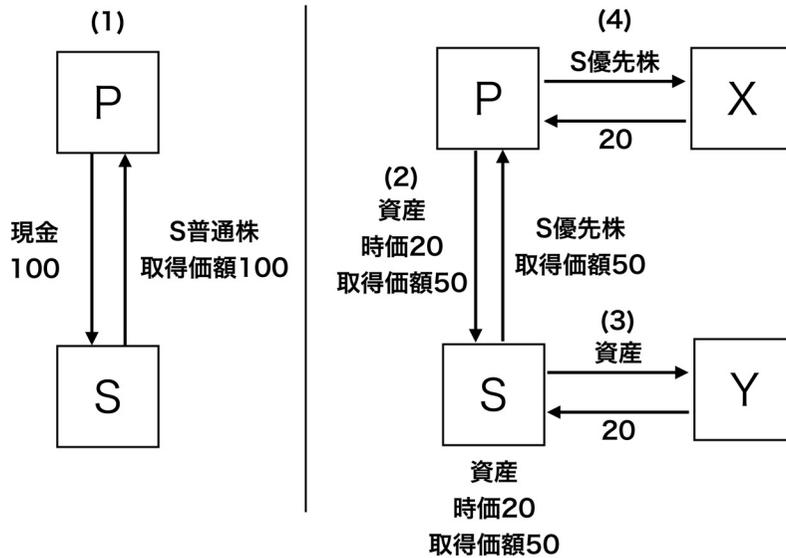


図6

図6は、株式譲渡と資産譲渡との順番を図5の例から入れ替えたものです¹⁶。すなわち、(1)と(2)は同じですが、(3)第3年度にSが含み損資産を譲渡してから、(4)第4年度にPがS優先株を譲渡する順番となります。Sが資産を譲渡すると、損失30が認識され、この損失は、PのS普通株の取得価額を引き下げます。優先株の取得価額は引き下げられません。普通株だけの取得価額を引き下げ理由は、普通株の方が損失を反映するからとされています。この結果、PがS優先株を譲渡すると、30の損失が認識され

ることになります。もちろん、Pが後日、S普通株を譲渡すれば30の追加的利益が認識されるのですが、この譲渡は、図5の例と同様、いつまでも遅らせたり、非認識取引により行うことができます。そうすると、やはり二重控除が生じます。

3-3. 防止策と Rite Aid 判決

このような二重控除（上記第2の原則の回避）の問題は、論理的には General Utilities 原則およびその廃止とは無関係であるはずす

¹⁶ American Bar Association Section of Taxation, supra note 15, Examples 2, 3, 4.

が、86年改正による同原則の廃止後、その廃止とは特に区別されず、否認されることになりました。ごく大まかな経緯を述べますと¹⁷、歳入庁は、86年改正による337条(d)に基づいて87年1月に Notice 87-14を発遣し¹⁸、son of mirror取引を否認するため、投資調整による子法人株式取得価額の増額が資産含み益に基因するものか否かを追跡(トレーシング)して増額調整の排除を判定する方法を提示しました。その後1990年3月に、連結申告に関する規則制定権限を認めた内国歳入法典1502条の下で、暫定規則 Reg. § 1.1502-20T が制定されましたが¹⁹、この規則では、先に示されていたトレーシングは事務負担が大きいとして排除され²⁰、原則として一切の連結子法人株式譲渡損失を否認することが規定されていました。これが、有名な LDR (Loss Limitation Rule) と呼ばれるもので、Notice 87-14が制限しようとした範囲を越え、son

of mirror だけでなく損失二重控除にも効果がある規定でした。さらに、連結子法人が連結を離脱する際には、資産取得価額を減額する措置も導入されました。

しかし、この規則は否認の範囲が広すぎるとの厳しい批判を受け²¹、同年11月、一定の緩和をする規則案が出されています²²。この規則案では、損失のうち、①連結子法人の特別な資産譲渡からの所得または利得、②投資調整による取得価額加算額、および、③二重控除される損失の額を超える金額については、損失控除を認めることとしていました²³。そして、この規則案に基づいて、翌91年9月には、最終規則 Reg. § 1.1502-20が制定されました²⁴。しかし、この最終規則も、経済的損失をも否認してしまう場合があるとの批判を受け続け²⁵、歳入庁もそのことを連邦官報において認めています²⁶。

このような中で下されたのが、有名な Rite

¹⁷ 詳しくは、酒井前掲注8、177-227頁参照。また、Federal Income Taxation of Corporations Filing Consolidated Returns, (Matthew Bender & Company, Inc. Through May 2018 ; Release No. 72) § 72.01 (LEXIS Advance に採録) § 19 : 13. Purpose and applicability, 1 Consol. Tax Returns § 19 : 13 (4th ed.) Update) を参照しました。Lawrence M. Axelrod, Consolidated Tax Returns (October 2018 Update) § 3 : 9 (Westlaw Next に採録) も参照。

¹⁸ 1987-1 C. B. 445.

¹⁹ T. D. 8294, 55F. R. 9426.

²⁰ 55F. R. 9428-29.

²¹ 弁護士会による意見書として、New York State Bar Association, Tax Section, Letter to Kenneth W. Gideon, Assistant Secretary (Tax Policy) (4/17/90), reprinted in 90 TNT 83-16 ; New York State Bar Association, Tax Section, Outline of Presentation by Tax Section of New York State Bar Association Re: Treasury Regulation 1.1502-20T (6/7/90), reprinted in 90 TNT 126-43 ; American Bar Association, Section of Taxation, Committee on Affiliated and Related Corporations, Comments Re: Temp. and Prop. Regs. IRC Sections 1.1502-20T and 1.337(d)-1 T (10/2/90), reprinted in 90 TNT 213-32などがあります。また、Tax Executives Institute, TD 8294 and CO-78-87 : Temporary and Proposed Regulations Relating to the Disposition and Deconsolidation of Subsidiary Stock (6/1/90), reprinted in 90 TNT 135-27も参照。

²² 55F. R. 49029以下に、この規則案(New Prop. Reg. § 1.1502-20)と、337条に関する最終規則および暫定規則(T. D. 8319)が掲載されています。

²³ CO-93-90 (1990-2 C. B. 698) により Prop. Reg. § 1.1502-20に新設された(c)において規定されました。

²⁴ T. D. 8364, 56F. R. 47379. 同時に、子法人の完全清算に関する内国歳入法典337条の下で、最終規則 Reg. § 1.337(d)-2が制定されるとともに、Reg. § 1.337(d)-1が改正されました。

²⁵ 酒井前掲注8、180頁注220、181頁注221に引用された文献。

²⁶ 最終規則の序文(Preamble) 56F. R. 47379, 47380-82 (Sept. 13, 1991).

Aid 事件控訴審判決です²⁷。この事件の事実は、Rite Aid というドラッグストア・チェーンを営む法人を連結親法人とする連結グループが、1984年に Penn Encore というブックストア・チェーンを営む法人を外部から取得して連結に加入させましたが、その後、Encore の事業が不振で資産に大きな含み損失が生じたため、1994年に、これをリストラしようと、Encore 株式を外部に譲渡し、多額の譲渡損失を計上したところ、この損失が LDR により否認されたというものです。納税者は、LDR を規定した規則が、連結申告に関する規則制定を授権した制定法（内国歳入法典1502条）の下で無効である、なぜなら、LDR は連結申告に固有ではない損失控除をも否認するように作用するからだ と主張しました。たしかに、連結をしていなければ（LDR の適用がなければ）、Rite Aid に株式譲渡損失が認められ、かつ、その後、Encore が含み損失資産を譲渡したときには、Encore にも資産譲渡損失の控除が認められていたはず です。ここでは、明らかに、資産含み損失の発生というひとつの経済的損失から、ふたつの控除がもたらされる現象が生じているのですが、それは、連結とは関係がありません。広く法人課税に基づく現象です。2000年に下された第一審判決は、課税庁を勝訴させましたが、翌2001年の控訴審判決は、このように連結申告の領域を超えて損資質控除を否認すること（LDR における③の適用）は、内国歳入法典1502条が財

務省に与えた規則制定権限には含まれていないとして、規則を無効とし、納税者を勝訴させました。ただし、この判決が、どの範囲で規則を無効としての課税庁については、明確ではありません²⁸。

この判決を受け、歳入庁は、Notice 2002-11²⁹により、Rite Aid の上告を断念し、LDR を廃止することを表明しました。しかし、連邦議会は、2004年の立法で、規則制定権限の授権規定である内国歳入法典1502条に、財務長官は、法人が連結申告を行う場合には、単体申告の場合とは異なるルールを規定してもよい、と明示するセンテンスを追加する改正を行いました³⁰。この立法について、両院協議会報告書は、連結申告に関する規則制定権限が連結申告のみに関するものである必要はないことを示し、この限りで、Rite Aid 控訴審判決を覆したと述べています³¹。

財務省は、Notice 2002-11に従い、2002年3月に暫定規則 § 1.337(d)-2 T, 1.1502-20T (i), 1.1502-32T(b)(4)(v)を制定しました³²。これらは、son of mirror 取引のみを対象とするもので、その後、毎年改正を受け、2005年3月に最終規則となりました³³。最終規則の中では、Reg. § 1.337(d)-2 が主要な規定となります。

他方で、歳入庁は、2002年3月に、Notice 2002-18を発遣し³⁴、損失二重控除に対応する意思を示しました。財務省は、同年10月、規則案 Prop. Reg. § 1.1502-35を公表しました³⁵。この規則

²⁷ Rite Aid Corp. v. United States, 255 F. 3d 1357 (Fed. Cir. 2001), rev'g 46 Fed. Cl. 500 (2000).

²⁸ この判決に関する批判的論文として、Don Leatherman, Why Rite Aid Is Wrong, 52 Am. U. L. Rev. 811 (2003)。また、最近の議論として、Jasper L. Cummings, Invalidating Consolidated Return Regulations, 154 Tax Notes 849 (2017) ; Lawrence M. Axelrod, Why Rite Aid was Right, 155 Tax Notes 317 (2017)。

²⁹ 2002-1 CB526.

³⁰ Section 844(a) of Pub. L. No. 108-357, 118 Stat. 1418.

³¹ H. R. Conf. Rep. No. 108-755, at 1701.

³² T. D. 8984, 67 F. R. 11034.

³³ T. D. 9187, 70 F. R. 10319.

³⁴ 2002-1 C. B. 644.

案は、この後説明いたします統一損失制限ルール (Unified Loss Rules) の骨格 (3つのルール) を示すものとなりました。翌2003年3月、規則案は、アメリカ法曹協会などの意見書³⁶を多少反映して暫定規則となり³⁷、2006年3月には、最終規則 Reg. § 1.1502-35が制定されました³⁸。この規則の制定理由には、General Utilities 原則廃止と損失二重控除の両者に対処する目的であることが明示されています。

3-4. Unified Loss Rules (Reg. § 1.1502-36 (2008))

財務省は、2008年に現行の統一損失制限ルール (Unified Loss Rules) を制定しました³⁹。この統一ルールは、General Utilities 原則廃止の潜脱と二重控除の防止の両者に対処するものであり、規則は明文で、その目的が、non-economic lossによる連結所得減少の防止と、ひとつの経済的損失から複数の控除を得ることの防止にあることを規定しています⁴⁰。

統一ルールの構成ですが、次の3つのルールを以下の順番で、「損失株式」(loss shares⁴¹、含み損失の生じた株式)の「移転」(transfer⁴²)に対して適用します⁴³。この「移転」は、ULRの発動要件であり、課税繰延べとなる(損失が認識されない)譲渡は、原則としてこれに含まれません。また、適用は、移転の直前に取得価額を引き下げる形で行われるので、形式として

は、損失が生じてその控除を否認するのではないこととなります。

3つのルールの最初は、取得価額再決定ルールです⁴⁴。これは、連結子法人株式間の不均衡な投資調整を再調整するものです。たとえば、普通株間の取得価額(米国は総平均法ではなく個別法を用います。つまり、米国租税法では、株式など有価証券には、取得時点ごとに異なる取得価額が付されます。)や優先株と普通株との取得価額を、メンバー間にわたって調整するものです。調整は、既往の投資調整による株式取得価額の増減額を再分配するもので、一方を削って他方を埋めるように調整をします。ですから、調整後の株式取得価額総額については、増減は生じません。このため、メンバーの有する全ての連結子法人株式が、同じ取得価額を取る場合、および、全てが外部に移転する場合、このルールの適用はありません。

このルールは、たとえば図5の例に適用することができます。ULRの下で、優先株は含み損のある株式、すなわち、損失株式となるので、譲渡直前に、取得価額の調整が行われます。この例では、Sによる資産譲渡からの損失30が、普通株の取得価額を同額引き下げているのですが、優先株の移転を契機として、その直前において、マイナス30の投資調整を再配分し、優先株の取得価額を20まで引き下げようにして、普通株は引き下げないこととします。こうすれ

³⁵ 67 F. R. 65060.

³⁶ American Bar Association Section of Taxation, *supra* note 15 ; New York State Bar Association Tax Section, Report on Temporary Regulation § 1.337(d)-2 T and Proposed Regulation § 1.1502-35 (Feb. 28, 2003).

³⁷ T. D. 9048, 68F. R. 12287.

³⁸ T. D. 9254, 71F. R. 13008.

³⁹ T. D. 9424, 73F. R. 53952.

⁴⁰ Reg. § 1.1502-36(a)(2).

⁴¹ Reg. § 1.1502-36(f)(7).

⁴² Reg. § 1.1502-36(f)(10).

⁴³ Reg. § 1.1502-36(a)(3)(i).

⁴⁴ Reg. § 1.1502-36(b).

ば、優先株の譲渡から損失は出ないこととなります。

2番目は、取得価額減額ルールです⁴⁵。このルールは、①プラスの投資調整の金額、または、②不一致の額（disconformity amount）のいずれか小さい金額、連結子法人株式取得価額を減額する調整を行うものです。不一致の額とは、おおまかには、連結子法人株式取得価額が、当該連結子法人の純内部帰属額（net inside attribute amount）のうち当該保有株式に帰せられる金額を、超える金額となります。純内部帰属額とは、連結子法人の欠損金額、繰り延べられた控除の金額、資産取得価額の合計額から負債を控除した金額です。したがって、不一致の額とは、おおまかには、アウトサイド・ベイス（株式取得価額）が、インサイド・ベイス（純資産所得価額）+欠損金額を、超える金額となります。このルールは、このような金額を、Non-economic Lossと見ているわけです。

このルールは、たとえば図1の例に適用することができます。この例では、Sによる土地の譲渡があり、その譲渡益200に基づくプラスの投資調整200により、Xの有するS株の取得価

額が200引き上げられて400になりました。プラスの投資調整の金額は200です。不一致の額については、Sの純内部帰属額は、Sのインサイド・ベイスが200で他に要素はありませんから、200となります。Pは全株式を保有しているので帰せられる部分は100%、200となります。そうすると、不一致額は、S株取得価額400からこの200を控除した200です。これは、プラスの投資調整に等しくなりました。この結果、Pの有するS株取得価額は、400から200減じられて、200となります。この措置をS株譲渡直前に行います。したがって、S株譲渡から損益は生じないことになり、二重控除は防止されます。

3番目は、租税属性減額ルールです⁴⁶。このルールは、株式の移転による二重控除防止のために、連結子法人の租税属性（繰越可能な欠損金額、資産取得価額など）を減額する、つまり、連結子法人のインサイド・ベイスなどを減額するものです。減額する金額（attribute reduction amount）は、連結子法人株式の含み損失と、連結子法人の純内部帰属額が株式時価を超える金額のうち、いずれか小さい金額です。

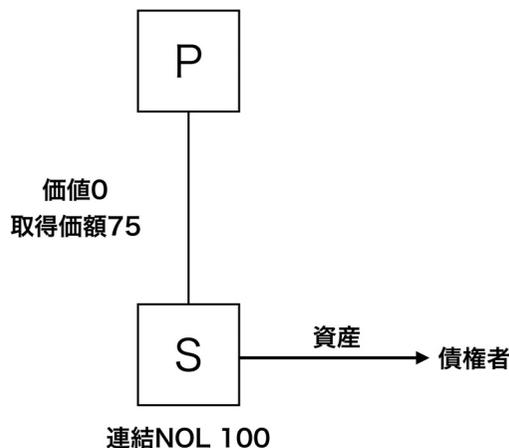


図7

⁴⁵ Reg. § 1.1502-36(c).

⁴⁶ Reg. § 1.1502-36(d).

このルールの適用例を、図7に示しています⁴⁷。Pは、Sの全株式を保有しているとします。そして、S株が無価値となり、損失控除が認められる状態となったとします。Sは、全ての資産を債権者に引き渡しました。S株の無価値化は、ULRの発動要件である「移転」に該当します。ここで、1番目の取得価額再決定ルールと2番目の取得価額減額ルールを適用した後、S株取得価額が75になったとします。Sに帰属する連結欠損金は100です。この段階で、租税属性減額ルールが適用され、Sの租税属性を減額します。その金額は、75ドルの株式含み損か、100の純内部帰属額が株式時価0を超える金額のうち、いずれか小さい金額になります。前者が小さいので、Sの租税属性である欠損金額は、75減額されて25となります。ここまでは、この3番目の租税属性減額ルールによる第1段階の効果です。しかし、このルールには、さらに、株式が無価値となった場合の特則、第2段階の適用があります。Sは連結法人であり続けるので、このルールにより、PがS株に係る損失75の控除を受けたことから、Sの25の欠損金額はないものとされます。結局、PはS株無価値化による控除75を受け、連結欠損金額は100減額されることとなります。

3-5. 日本への示唆

以上、やや技術的で複雑な規定を見ましたが、この検討からは、損失二重控除が様々な局面で姿を変えて現れ、連結税制における根深い問題として存在していることが理解できたと思います。①法人課税の原則により、取得価額が複製され（ベイシスのクローニング）、かつ、②連結税制の原則により、損益が通算される、この結果、損失が二重に控除されうる、これが、連結税制の構造的問題ともいえるものです。その

規制として、米国では、前述のようなLDR、ULRといったルールが必要になったことを見ました。

日本の連結税制においては、二重控除の問題は、加入・開始時の時価評価および欠損金切り捨てにより、原則として租税属性を持ち込ませないようにしていることから、生じないのでしょうか。そうではないと考えられます。入り口で遮断したからといって、二重控除がなくなるわけではありません。連結後に生じる損失については、その可能性が残ります。また、入り口の時価評価課税も、対象は全部の資産ではなく、「時価評価資産」です（法61条の11第1項、61条の12第1項）。さらに、移転価格税制におけるHTVI（Hard To Value Intangibles、評価困難な無形資産）の議論を見れば分かるように、完全な時価評価は不可能ではないかと思えます。そうすると、時価評価が行われない範囲では、連結以前に存在している含み損益が持ち込まれます。入り口での欠損金の切り捨ても、連結親法人は対象外ですし、親法人同等法人についても一定の範囲で持込みができます（法81条の9）。そして、日本の連結税制では、二重控除が生じる連結離脱や取止め時に、連結別帰属額の計算により欠損金額の持ち出しが可能であり、時価評価課税はありません。さらに、投資簿価修正は連結子法人株式譲渡時だけであり、連結子法人株式譲渡損を否認するような規定がありません。このように見ると、日本でも、米国のような出口規制が必要であると考えられます。そのための規定は、あれだけ複雑な米国のルールであっても不十分さ（トレーシングが認められていないことなど）が繰り返し指摘されてきたことから見て、さらに精緻できめ細かなものにすべきであると思えます。あのような複雑さに立ち向かう覚悟が、真の連結税制の立案や運

⁴⁷ Reg. § 1.1502-36(d)(7)(iii)Ex. (i).

用には求められるのです。逆に、簡素化を目指すのであれば、連結税制自体の廃止を視野に入れるべきことになります。

3-6. 「合算」から「通算」へ

損失二重控除とその規制を考える前提として、連結税制ではなぜ損益の通算（損失の移転）が認められるのかが問われます。これは、連結税制の要否を決める究極的な問題でもあります。なお、損益通算と並んで、グループ法人税制が連結法人以外にも認めたグループ法人間取引の課税繰延べがありますが、こちらは課税のタイミングの問題であり、損益通算とは税負担軽減効果が大きく異なるので、両者を区別し、損益通算にフォーカスしたいと思います。

損益通算を認める一般的な説明として、まず考えられるのは、課税単位（所得計算の単位）が連結親法人を中心とする連結グループになるから、ということでしょう。損益通算は、課税単位を変え、グループメンバーの所得を合算することの帰結に過ぎず、損益通算そのものを目的として制度を作ったのではない、ということです。では、なぜ課税単位がグループになるのでしょうか。第1の理由として、連結親法人による一体的経営が及んでいるので、そのような所得計算単位を取ることが事業の経済的実態に合致する、ということがあげられます⁴⁸。ただし、この説明では、なぜ、連結が選択による制

度なのか、納税義務者が課税単位を決めていいのかは、説明が困難です。おそらく、強制的な制度としても、100%支配関係は納税者が容易に外せるので、最初から選択にしておいたというのが実情かもしれません。

しかし、連結完全支配関係（あるいは、米国のように80%の株式保有関係）があるから、当然に課税単位が変わる（ひとつになる）という説明は、常に正しいとは言えません。Rite Aidのような異業種間の連結では、事業活動の一体性などはありません（実際、既に見たように⁴⁹、米国の当初の連結税制では、同一のまたは密接に関連した事業を営むものが要件とされていました。）。経営の一体化については異業種でもありえるのかもしれませんが、そう言うのであれば、経営の一体化とは持分による支配と同じ意味になります。経営と所有が、同じような意味になってしまいます。それだけでなく、近年のビジネスモデルですが、生まれたての法人を買収して、それをグループの中で育て上げ、価値を附加して売却するといった事業活動では、買収して売却される法人（連結子法人になります。）は、ひとつの商品、棚卸資産のようなものです。事業を共同して行う主体ではなく、その客体なのです。このように見ると、経営の一体化だけによって損益通算を説明し切ることが無理であると思われる。

課税単位論が変わることについての第2の理

⁴⁸ 政府税制調査会法人課税小委員会「連結納税制度の基本的考え方」（平成13年10月9日）は、「連結納税制度の意義は、企業の事業部門が100%子会社として分社化された企業グループやいわゆる純粋持株会社に所有される企業グループのように、一体性をもって経営され実質的に一つの法人とみることができる実態を持つ企業グループについては、個々の法人を納税単位として課税するよりも、グループ全体を一つの納税単位として課税するほうが、その実態に即した適正な課税が実現されることにある。」（1頁）と述べていました。また、米国で制定法として最初に連結申告を導入した1918年法（完全支配関係と事業関連性を要求。前掲注3に係る本文を参照）の立法理由について述べた上院財政委員会報告書は、「真にひとつである事業単位（business unit）を、ひとつの事業単位として課税するという原則は、正当かつ公平であり、納税者と政府の両者にとって便宜である。」と述べていました。S Rep No. 617, 65th Cong, 3rd Sess 9, on the 1918 Act.

⁴⁹ 前掲注3に係る本文参照。

由は、グループとして合算された所得であれば、その算定を正確かつ簡素に行えることです。たとえば、個人所得税において、家族経営の事業（特に農業）を考えると、そこでは、おそらく家族全員が労務を提供し、それによって価値が創造されているのですが、いわゆる事業主判定⁵⁰によって、ひとりの経営主体に所得が帰属するものとされます。そして、仮に家族に対して給与などが支払われても、ないものとされます(所法56条)。その理由にはおそらく、家族一人ひとりの貢献に応じた適正な対価（独立当事者間価格）を算定することができないことが含まれていると思います。家族を独立当事者間に置き換えるのは、もともと無理なのではないでしょうか。同様の事情は、関連法人グループにも存在します⁵¹。関連企業では、株式所有の関係（親子会社や姉妹会社などの関係）から、各メンバーには自己利益を最大化しようとするインセンティブはありませんから（ただし、完全支配関係があり少数株主が存在しない場合ですが）、需給バランスによって価格（時価）が決まるといったメカニズムが働きません。さらに問題になるのは、規模の利益など独立当事者には還元できない利益が生じることです。このから、関連法人を独立当事者とみる考え方は、もともと無理があり（事業実態を適正に反映していないフィクションであり）、そのような利益は、従来からグループ内のどこかに帰属してきたし、グ

ループ経営において、独立当事者としての計算をすれば欠損となるような法人については、それを埋めるような利益移転が行われてきたのではないかと考えられます。このように見ると、グループ内の各メンバー法人に独立当事者であればどうだったか、という方法で所得を帰属させることには無理があり、むしろ、そのような困難を避けたより簡素なやり方、すなわち、課税単位を変更し、グループを一体とみるやり方が正しいのではないかということになります。その中で、損益の通算が結果として生じることになります。ただし、この考え方に対しては、独立当事者間価格の算定に関する上記のような事情が生じるのは、株式を通じた支配関係だけか、という論点が残ります。

もっとも、この第2の理由（計算の簡素化）は、日本での現状については、成り立ちません。日本の連結税制では（米国もある程度そうですが）、連結子法人（個社）ベースの計算と、連結所得金額の計算とが、いわば交互に、往復して行われるような構造を取っています⁵²。個社（単体）での所得計算が単体申告の場合と同様に厳密に求められているからです。なお、記憶されている先生もいらっしやると思いますが、平成22年改正によるグループ法人税制の導入までは、連結内部においても、受け取った寄附金は益金に算入されていました⁵³。つまり、非正常取引には二重課税が行われていたわけです。

⁵⁰ 所基通12-2～12-5。

⁵¹ 米国の連結申告の導入当初は、非正常な対価による取引を行った場合も、強制的連結申告の対象とされていた。前掲注3に係る本文を参照。

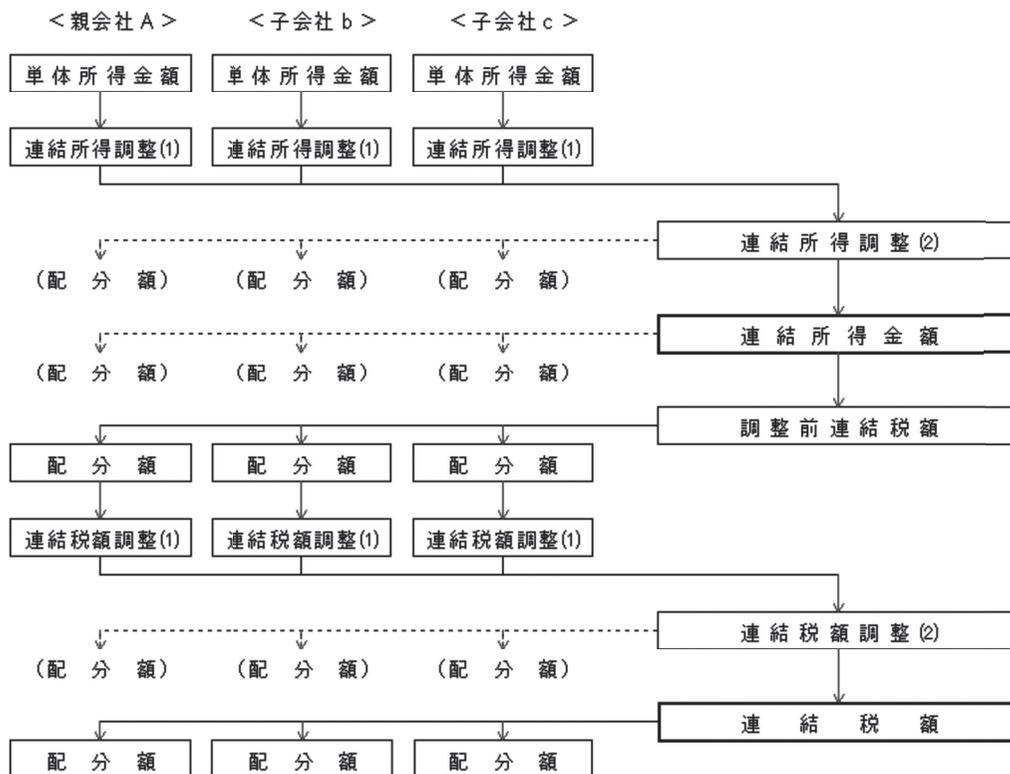
⁵² 連結所得計算は、具体的には、次のような段階を踏みます。①まず個連結法人における所得計算（個別所得計算）を単体申告の規定が可能な限り借用しつつ行い（法法81条の3）、②個別所得計算の集計（連結所得計算）を個別所得計算と並行して進めながら（法法81条の2）、③受取配当や寄附金等の諸項目について、グループ全体としての観点からの調整（連結調整と呼ぶ）が行われます。連結調整は連結所得計算として行われ、かつ、直ちに各連結申告法人への帰属額（個別帰属額という）が算定されて個社所得計算にも反映されます。さらに、④連結所得計算に基づく連結税額についての個別帰属額が算定され、各連結申告法人に配分されます。

⁵³ 平成22年法律第6号による改正まで、法法25条の2が存在しなかったためです。

これは、いってみれば、単体申告を独立当事者として行わせ、その上で、連結の調整をしようという発想です⁵⁴。このような中では、もしひとつの個社に修正事由が生じると、まず、個社

計算の集計による連結所得を変動させ、それがさらに、全ての個社の計算に影響するということが生じます。「(参考)」として掲げた制度導入当時の税制調査会資料の図をご覧ください⁵⁵。

(参考) 連結所得金額及び連結税額の計算の概要



⁵⁴ このことは、政府税制調査会第14回法人課税小委員会（平成13年6月26日）参考資料において、「連結グループ内の各単体法人間の取引は時価で行うとともに、連結所得金額、連結税額を算出するための調整計算の過程において、調整金額等を各単体法人に対し合理的な基準で配分するものとする必要があるのではないか。」（1頁）と述べられていたことに窺われます。

⁵⁵ 政府税制調査会第14回法人課税小委員会前掲注54，3頁。



このような連結計算は、課税単位をひとつにして簡素化する効果を持たず、むしろ複雑化しているのではないのでしょうか。これでは、課税単位論が有するはずの簡素化の方向性が出せません⁵⁶。そこで、もし、この簡素化の方向で議論を進めるとすると、現在のような連結所得計算はバラして、単体申告化した方がよいのではないとも考えられます。その上で、損益通算を取り出して与えるという方向性です⁵⁷。

そうすると、課税単位論とは全く別の角度から、損益通算を理由付けることが必要になります。そのようなものとして、株主の眼から見た投資利益という論理があります。このことは、

法人擬制説として先の2-3でも少し触れましたが、法人に投資をしている株主の立場から見たとき、グループ法人のひとつに利益が出ていても、他のメンバー法人に損失が生じているのなら、投資利益としては、両者が相殺されることになります。ですので、法人税を株主の利益に対する個人所得稅の前取りと位置づけると、法人段階での損益は通算しておくべきことになります。ただし、論理必然的にこのような損益通算が不可欠なものなのかどうかには、議論の余地はあると思います。損失が法人段階に留まっており、株主は有限責任によって損失負担の可能性がないのであれば、法人段階の損益通算

⁵⁶ 連結税制についての事務負担の観点を重視した研究として、山林茂生、鈴木久志、幡野正仁「連結納税制度の見直しについて」税大論叢89号1頁（2017年）参照。

⁵⁷ 組織再編税制との関係からの指摘として、中里実「組織再編税制と連結納税制度」税研198号20頁（2018年）参照。

は必要ないとも考えられるからです。さらに、株主の眼から見た投資利益という論理からいえば、なぜ法人による完全支配関係を求めるのか、グループ法人税制のような個人を含む一のものによる完全支配でよいのではないかも問題となりますし、さらに、たとえば米国の80%のように、完全支配未満の支配でもいよいようにも思われます。もっとも、株主の段階で、あるひとつの法人（ひとつの銘柄の株式）に対する投資を単位に投資利益を考えるのであれば、法人段階での完全支配関係を求めることには、理由があることとなります。また、少数株主の存在を前提とする税制は、かなり複雑になり、簡素化という趣旨には反することとなります⁵⁸。

以上のように考えてくると、現在の連結税制をいったん考え直し、課税単位論からの発想はやめて、損益通算（損失の移転）という租税上の利益を切り出し、これを一定の範囲に与えて適切にコントロールするという考え方が優れているように思います。

その際、先ほど述べたいわば細かい議論（受取配当、過大支払利子税制、寄附金損金算入限度額など「2-7 結合企業と租税属性」に記したもの）があるとともに、損失二重控除にど

のように対応するかが重要になると思います。現在の加入・開始時の時価評価や欠損金の切り捨ては、二重控除の防止に効果があるといわれています⁵⁹。しかし、米国の例で見たように、二重控除のうちのひとつは必ず子会社株式譲渡損失として生じる、したがって、連結離脱時にこの問題が生じることから考えると、損失の移転に応じて投資簿価修正を厳格に行い（事務負担は生じますが）、連結離脱となる子会社株式譲渡損失の損金算入を制限することや、離脱時における時価評価課税（資産含み損の遮断）や連結欠損金額個別帰属額の切り捨てを考えるべきではないかと思われます⁶⁰。私は、このような連結の出口規制を、開始・加入時における時価評価や欠損金切り捨てという入口規制よりも、重視すべきであると考えます。

4 結合企業税制の課題

最後に、本日の報告をまとめ、結合企業税制の課題を今後の方向性を述べたいと思います。結合企業税制が必要な理由は、法人が分割や合併を通じてほぼ自由にその形式的な大きさ（資本や所得の金額）を変えられること、および、

⁵⁸ もっとも、少数株主が存在しないとしても、債権者との関係では、要検討事項が残ります。それは、欠損が生じ、損益通算による節税利益を与えた連結法人に対しては、正当な補償、いわば対価を支払うべきであると考えられることです。いま、法人税率を20%として、連結親法人Pに100の利益があり、唯一の連結子法人Sに100の損失があつて連結法人税額がゼロとなった場合を想定すると、Sは、Pが節税した20について、いくらかの分け前を得るべきであると考えられます。そして、Sに少数株主がいなくても、たとえばSが倒産またはその危機に瀕した場合には、Sの債権者が、Pに対して、節税利益のいくらかを支払うよう求めるでしょう。このような支払いをし、またはしないことは、グループ法人税制の導入以前の連結税制においては、連結法人税の個別帰属額に基づく負担額に一致しない限りで寄附金課税の対象とされてきました（平成22年政令第51号による改正前法令155条の15第2項）。現在は、完全支配関係のある法人間の寄附金は課税関係を生じないとされ、利益積立金額だけが移動します。しかし、このような支払いは、Pの株主とSの債権者との間で権利利益（interest）を移動させるので、課税上、無視できるのかは疑問になります。Sに少数株主が存在する場合の問題は、その延長線上にあり、窮極的には、連結法人間での利益移転を、利益積立金額の移動と扱ってよいか（資本金等の額を動かさなくてよいか）の問題になると予想されます。なお、酒井前掲注8、112-131頁参照。

⁵⁹ 酒井前掲注8、116-119頁。

⁶⁰ 酒井貴子「欠損金の移転」金子宏監修、中里実他編『現代租税法講座第3巻 企業・市場』（日本評論社、2017年）215頁、232-233頁。

(少数株主の問題を除いて) グループ法人が自己利益を最大化するインセンティブを持たず、また、グループを構成しているからこそ生じる利益が存在することにありました。内部に法人格を持ち続ける結合企業への税制対応の方向性として、「合算」、すなわち、完全な一体視(ひとつの課税単位)が考えられますが、現実には、メンバー法人の正確の所得計算に基づく制度、いわば個社への「分離」を不可欠な要素として、現行の連結税制は作られています。内部取引での厳密な独立企業間価格算定は、今日、法人格がないPE(恒久的施設)についても求められています。そもそも、なぜ、「分離」、独立当事者への擬制が必要かという点、そこには税源分配(地方税、国際課税)の問題があります。税源分配は、論理的には連結納税の問題ではありません。そうすると、連結納税で個別帰属額を算出し続けることの要否が問われるように思います。

連結税制では、損失二重控除(子法人株式譲渡損)の問題が重要です。これには、ベイスシスのクローニングに基づく要素(連結に無関係)と連結での投資簿価修正に基づく要素が絡み合っていますが、連結離脱時の損失否認が検討されるべきであると考えられます。また、今後の連結税制の方向性として、課税単位論には(あまり)こだわらず、連結開始・加入時の時価評価や欠損金切り捨ての目的、有効性、事務負担

に、もっと配慮すべきではないかと思われます。特に時価評価については、何のためにやっているのか、手間をかけるだけの効果があるのか、また、含み損益の持込み遮断が目的であるとしても、加入時の課税までが必要か(内部取引のような課税繰延べも可能ではないか)とも思われます⁶¹。欠損金切り捨てについては、SRLYルール適用範囲の問題や、そもそも、なぜ連結親法であれば、無制限に租税属性を持ち込めるのかについて、議論が必要だと思われます。いずれにしても、連結税制については、加入や開始時の租税属性の持込みが問題視されてきましたが、損失二重計上の防止のためには、結合企業からの離脱時について検討すべきであり、その際には、昨年度に創設されたスピノフ税制との比較も必要であると考えられます。つまり、「分離」の方向で考えることになります。

最後に、日本の連結税制が現在のように個社単位の所得計算と連結所得計算とを行き来するという意味での複雑さと事務負担を抱えざるを得ないとすると、その解消のために、これを非連結化し、連結完全支配関係のある法人グループについても個社単位で申告納税することとし、メンバー間での損益通算を一定の範囲で認めるような制度も考えられそうに思われます。これも、「分離」の方向になります。

大変拙い報告となりましたが、ご静聴下さいまして、誠にありがとうございました。

⁶¹ 山林他前掲注56、135-142頁参照。

税制改革を巡る現状と課題



●参加者（五十音順）

慶應義塾大学経済学部教授	土居	丈朗
総務省自税務局長	内藤	尚志
財務省主税局長	星野	次彦
新日鐵住金(株)代表取締役副社長(租研副会長)	宮本	勝弘
司会 明治大学法科大学院教授	岩崎	政明

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

はじめに

(岩崎) ご紹介いただきました、岩崎政明でございます。明治大学の法科大学院で租税法を担当しています。昨年度までは横浜国立大学に所属していたのですが、今年の4月から明治大学、現職に移籍いたしました。変わらぬご支援のほど、よろしく願いいたします。今回の討論会で司会進行を担当させていただきます。まず、本日のテーマに入る前に、簡単に私の方から、本日のテーマに関連するお話をさせていただきます。

世界の経済環境は、米国トランプ大統領が中国に対して高額な制裁関税を発動したのに対して、中国も応酬するなど、不安定さを増しています。また、EUにおきましても、イギリスの離脱交渉が依然としてまとまらないために、不透明さを増しています。

これに対して、国内の経済環境は、直近5年間は企業の業績改善や雇用や所得環境に改善が見られ、また本日発表になりました公示地価にも見られますように、地価は全国的に下げ止まり、若干の上昇傾向が見られるなど、安定的な成長が見込まれるようになってきています。このように、経済の安定が見られる間に、税制健全化に向けた基礎固めがなされるべきであると考えられます。

日本の財政を支える税制につきましては、平成30年度の税制改正におきまして、所得再分配機能を回復するために、かなり大胆な所得税改革が行われました。法人税につきましても税率の引き下げと課税ベースの拡大が続けられています。また、収益の認識基準の改正という会計制度に関する改革も進められてまいりました。また、企業の足腰を強め国際競争にも打ち勝つようにするため、組織再編税制の整備が図られるとともに、中小企業の存続を図るために、事業承継税制の拡充も図られました。さらに、地方創生を促進するため、地方に税収を増やすた



めの新しい制度が、国税・地方税を通じて導入されました。

本日は、このような税財政の構造変換期における現在の取り組み状況につきまして、星野財務省主税局長、及び内藤総務省自治税務局長をお迎えして説明いただき、これに対して税財政の専門的立場からは土居教授に、そして企業活動の現実的観点からは宮本租研副会長にそれぞれご意見を開陳していただきながら討論させていただきます。

進行に当たりましては、前半と後半2つに分けて、前半におきましては国の税財政の状況につきまして星野主税局長からご説明いただいた上で、これに基づいて土居教授と宮本副会長からご意見を頂き、それに対する主税局長からご回答を頂くという順序で進めさせていただきます。後半におきましては、内藤自治税務局長に地方の税財政の状況につきましてご説明いただき、これに対しまして、今お話ししましたような順番で土居教授、宮本副会長からご意見を頂くという形で討論を進めさせていただきます。

それでは、早速国の税財政に関する中長期的な課題と現下の問題解決の方策につきまして、星野主税局長からご説明をお願いいたします。よろしく申し上げます。

I. 税・財政の現状と課題

(星野) ご紹介いただきました主税局長の星野でございます。岩崎先生、ありがとうございます。まず、租研の関係の皆さま方におかれましては、税制、また税務行政全般にわたりまして、色々とご協力ご指導いただいております。改めて厚く御礼を申し上げます。ありがとうございます。

今日は、まず私の方から国の税制・財政に関しまして取り巻く状況、かなり多岐にわたりますが、それを概観させていただきたいと思っております。

1. 経済社会の現状

〔主な経済指標の推移〕

先ほど岩崎先生の方から、今の国内の経済状況についてはかなり安定的な成長を遂げているというお話がございましたが、冒頭、経済社会の現状ということで、資料⑮ぐらいまで今の経済状況、政策課題について資料を付けさせていただきます。一言で申し上げますと、安倍政権の下で名目GDPが過去最高水準になっていることをはじめといたしまして、経済環境は基本的に非常に良好であることが示されているということかと思っております。

〔経済財政運営と改善の基本方針2018(抄)〕

資料⑬でございますが、これが6月のいわゆる骨太の方針の中の一節ですが、今後の課題ということで書いています。「需給ギャップが縮小しプラス基調に転じている一方で、潜在成長率は、労働力人口の高まり等により改善しているものの、労働生産性の伸びが傾向的に低下してきたことから足元で1%程度にとどまっているとみられ、その引き上げが持続的な経済成長の実現に向けた最重要課題となっている」ということでございます。この潜在成長率をいかに引き上げていくかということが、マクロ経済政



策にとって極めて重要な課題という認識を持っています。このためには、人手不足に対処しながらこの制約を克服して、質・量の両面での人材の確保とともにイノベーション力の強化など、生産性の向上により経済のサプライサイドを強化し、潜在成長率を高めていくことが急務であると考えております。

具体的には、国といたしましては、1つは一人一人の人材の質の高める人づくり革命、それからもう1つは成長戦略の核となる生産性革命、これを二本柱として最優先で取り組むとともに、働き方改革を推進していくということが政策面での最重要課題でございます。

こういう中で税制といたしましては、今日の資料ですと資料⑰以下の30年度改正を参考までに付けさせていただきます。一言で申し上げますと、働き方改革を後押しする観点から、所得税の控除制度を中心に見直しを行っているとともに、法人税の話ですと賃上げや生産性向上のための法人税改革に沿った見直しを行っておりまして、こういった人づくり革命、生産性革命、働き方改革の後押しになるような税制改正を行っているところです。

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〕

構造問題の1つといたしまして、財政の構造が非常に悪いということが重要な課題としてであると認識しております。資料⑰以下、財政状況の

資料を付けさせていただいています。もう何度もご覧になっておられるように、現状財政の状況が非常に悪いということでもあります。

〔利払費と金利の推移〕

特に資料⑱を見ていただきますと、日銀の金融政策により金利が低く抑えられているものの、財政構造として金利の上昇に極めて脆弱な状況になっております。公債残高が増えてきている中で金利が低いまま推移していることから、利払費は低く抑えられておりますが、これが多少金利が上がっていきますと、今後も公債残高が増えていく中でかなり財政の圧迫要因としてきつくなっていくことが予想されるということです。こういったことも勘案しながら、財政運営・税制を考えていく必要があると思っています。

〔一般会計税収の推移〕

そういうことを考えていく上で、1つはやはり経済を成長させていくということは極めて重要だろうと思います。今後、いろいろな制度改革を行っていくにしても、やはり経済といかに親和性を持った政策をやっていくかということが重要だと考えています。安倍政権ができてからかなり経済が順調に行っているということもありまして、税収は資料⑳のグラフを見ていただくとわかるように、順調に伸びてきています。こういった状況を続けていくことが必要だということです。

ただ、今後の財政の試算、中長期試算を見ていただきますと、それだけではギャップが埋まらないということです。

〔中長期の経済財政に関する試算（中長期試算）の概要〕

資料㉑の上の方の線が成長実現ケースということで、かなり経済がうまくいく、名目が3.3%ぐらいの成長で推移するというケースでいきますと、2025年まで徐々に財政収支が改善していき、いわゆる基礎的財政収支につきましては

2025年のところでもっておよそ2.4兆円のマイナスになるということです。他方、今の潜在成長率並みで推移していくという下の方の線のベースラインケースで見えますと、名目1.7%・実質1.2%ぐらいですが、これで推移していきますと、基本的にはプライマリーバランスの赤字がなかなか埋まっていきません。2025年のところで見えますと、8.1兆円のマイナスが見込まれるということでございます。

これには留意が必要でございまして、1つは、2025年の目標ということで、先ほど会長長のご挨拶の中にもありましたが、これまで2020年の目標を5年間先送りしたということです。今後、団塊の世代が75歳に入り始めるまでに何とか財政の立て直しをするということもあって、2025年度にプライマリーバランス黒字化の目標を再設定したということですが、先ほど見ていただきましたように、金利の上昇に対して非常に脆弱な構造になっているということもあります。例えば自民党の中の議論を見ていただきますと、資料㉒を見ていただきたいと思います。

〔財政再建に関する特命委員会報告（抄）〕

これは、今日ご参加いただいています土居先生もアドバイザーで参加されておまして、自民党の中の財政再建に関する特命委員会において議論が何度も繰り返して議論されて報告書がまとまっているのですが、その中の一節を引用しています。これによりますと、2030年代前半、先ほど2027、2028年ぐらいまでの中長期試算よりももう少し先まで延ばして試算をしてみますと、PBの収支改善がわずかな黒字にとどまる場合には、今後成長率、金利を前提に置いたとしても、債務残高対GDP比が上昇に転じるということで、財政の悪化が見込まれるということです。中長期的に債務残高対GDP比を低下させるためには、PBを継続的に改善することが重要であります。それから、今後金利上昇に備えて、PB黒字化にとどまらず、利払費

を含む財政収支の着実な改善を目指す必要があるという、そういった記述が盛り込まれています。将来に向けての試算及び金利の状況みたいなことを織り込んで考えていくと、PBをまず達成するというのももちろん一里塚として重要ですが、今後の財政の状況を考えると、それだけでもなかなか大変で、もう少し財政収支にも目を向けないといけないというような提言がなされています。

〔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）〕

そういう中で、今後税制改革についてどういふふうを考えていくのかということにつきまして、この骨太の方針の中で、税制改革についてまとめて記述している箇所がこの資料⑳です。

下線部を見ていただきますと、「持続的な経済成長を維持・促進するとともに、経済成長を阻害しない安定的な税収基盤を構築する観点から、税体系全般にわたる見直しを進める。」と書かれております。今後経済活動への中立性ですとかその活力を失わないような税体系ということ考えた場合に、やはり消費税が極めて重要だと考えられますので、そういった観点から今後検討していく必要があるということが、まず総論的には大事かと思っています。

それから、その下は税制改革の話として4点触れられています。1つ目として個人所得課税や資産課税については、再分配機能の向上や働き方の多様化への対応、格差固定化防止等の観点から、引き続き丁寧に検討を進めるということが書かれています。それから2つ目として法人税の話につきましては、成長志向の法人税改革の活用等により、賃上げや生産性向上への取り組みを促すとともに、祖特については政策効果を見極めながら必要な見直しを行うということが指摘されています。

3つ目として国際課税の面ですと、「BEPSプロジェクト」の勧告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きます。これ

に併せて、税務当局間の情報交換を一層推進するということが書かれています。

4つ目としてICTのさらなる活用ということで、納税環境整備です。納税環境の利便性を高めるとともに、社会全体のコスト削減及び企業の生産性向上を図る観点から、税務手続の電子化を一層推進します。それから、適正・公平な課税を実現し、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の取り組みを強化するというところで、グローバル化、ICT化に対応していくという記述がなされています。

こういった大きな柱を念頭に置きながら、これからの税制改正を考えていく必要があるということだと考えています。

少し各税目について見ていただくということで、資料㉑以下で消費税、あと各税について資料を付けさせていただきます。

3. 消費税

〔消費税率の引き上げ（税制抜本改革）〕

まず、消費税です。この後資料㉑以下で骨太の方針の消費税のところについての記述を抜粋しています。ご案内のとおり来年の10月に消費税率が8%から10%への引き上げ及び軽減税率制度の実施が予定されているわけですが、この閣議決定された骨太の方針では、資料㉑の「(2)対応の方向性」のところですが、ここに「今後の財政健全化の道筋を展望すれば、全世代型社会保障の構築に向け、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対応し、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、来年10月1日に予定されている消費税率の8%から10%への引き上げを実現する必要がある。」ということで、骨太の方針では引き上げをする必要があるということを示しています。今般の総裁選でも安倍総理は消費税率の引き上げについてかなり明確におっしゃっておられますし、来年の10月を目指して、これから円滑な引き上げの環境を整えていくということが、少なくとも当面の税に関す

る政策としては最重要課題だという認識を持っています。

消費税の関係では4点ほど指摘しておきたいと思います。これは、次の資料⑳、㉑にわたって書いてあります。1つが消費税率引上げ分の使い道の見直しということであり、これは、2%引き上げによる5兆円強の税収のうち、従来は5分の1が社会保障の充実、5分の4が財政再建に充てるということだったわけですが、教育負担の軽減や子育て層の支援、そして介護人材の確保などと財政再建とにそれぞれ税収の半分ずつを充当するということを決めまして、これからそういった施策に具体的に配分していくということが決まったわけであり、そうすることによって、これから現役世代の不安に対応して、個人消費の拡大を通じて経済活性化を図っていくということを着実にやっていくというのが第1点であります。

〔軽減税率制度〕

第2点目が、軽減税率制度の実施ということであり、軽減税率制度につきましては、資料㉒以下に制度の概要をまとめています。軽減税率制度の円滑な実施に向けて、今後例えば業種別の説明会を丹念に行っていきます。これまでも説明会を相当繰り返し行ってきていますが、さらにきめ細かく行っていくということです。また、そういった説明会を通じてそれぞれの業態の状況をきちんと把握した上で事業者に向けた資料を作成したり、あとコールセンターの拡充などを進めていくというようなことを併せて行っていきたいと考えています。

〔軽減税率対策補助金（中小企業・小規模事業者等消費税軽減税率対策補助金）〕

それから、資料㉓ですが、中小企業に関しては、レジですとかPOSシステムといった受発注システムなどの対応のために、中小企業庁が軽減税率対策補助金というものを設けています。これの期限を、本年1月末から来年の9月末ま

で既に期限延長しているところでして、こういった補助金を活用していただくことによって、中小企業が準備、対応をきちんとして行っているということにも万全を期したいと考えています。

〔外食等の範囲〕

それから、軽減税率の範囲の話として今後議論がありそうな話としては、資料㉔の外食等の範囲です。店内で食べるかテイクアウトにするかというようなことで、これもそれぞれの業態ごとにどうするのかというような問い合わせもありますので、そういったものについてきめ細やかな対応ということが必要になってくるかなと思っております。

それから、新聞の関係で言いますと、雑誌ですとかそれから特殊な業態の新聞、そういったものについて軽減税率の対象にならないかといったような議論もありますので、そういった議論に対しても丁寧な議論・検討を進めていきたいと考えています。よくよく実態を聞きながら、どこまでの対応が可能なのか、どういった議論があるのかということ、丁寧なやっていきたいと考えています。

〔形態別国内家計最終消費支出〕

それから、消費税の関連で今後重要な話としては、駆け込み反動減の平準化策を考えていく必要があるということであり、資料㉕を見ただくと、これは前回の5%から8%への引き上げの前後における耐久消費財などの消費がどの程度ぶれたかということグラフにしたものです。前回2014年4月でしたが、このときの消費税の引き上げの際には、物価上昇率が大きかったです。特に耐久消費財で個人消費税が税率引き上げ直前と直後に比べて大きく変動したということであり、これが結果として景気の回復力を弱めるということになったということがうかがえます。

加えて企業においては、その前後で設備稼働

率が非常に大きく変動したということで、資源の利用に非効率性が生じたというような指摘がなされております。

〔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）〕

資料⑤に日本とドイツ、イギリスの比較で物価、あと消費、GDPの推移を載せています。日本では、伝統的に一律一斉に価格を引き上げる税制だというような認識が消費税にありましたが、ここで見ていただくように、ドイツ・イギリスなどは価格設定は事業者が自由にある程度判断しています。従って、駆け込み反動減も発生していないということが認められるわけがあります。今後、どういう方法でこういった駆け込み反動減が起こらないようにしていくかということを検討していくということです。例えば税率引き上げの前の駆け込み需要を抑制するためにどうしていくかということ、増税直前のセールの抑制みたいなことについて呼び掛けを行っていきます。また、税率の引き上げ後、耐久消費財を中心として購入者に対するメリットが何がしか付与できないかといったような検討があります。それから、税率引き上げ後に商品・サービス価格の引き下げること自体については構わないというような理解をちゃんと広げていきます。公共料金などの設定についてどうするかといったようなことも考える余地があるのかもしれません。

こういった駆け込み反動減の影響緩和策、加えて耐久消費財への対策、そういったものについて、税制・予算による対策を考えるとともに、恐らくガイドラインみたいなものになるかと思いますが、そういったものを作ってよく理解を広めていく必要があるのではないかと考えています。消費税については、今、申し上げたような対策をきめ細かく行っていくことが重要であると認識しているところでございます。

4. 所得税

〔経済社会における構造の変化①〕

次に、所得税、それから所得税に関連する話で、納税環境の整備といったような話を少ししたいと思います。

まず、所得税につきましては、30年度の改正において控除の見直しなどを行っていき、所得税改革を進めているところですが、所得税の改革の背景としては、この資料②以下に示しています、経済社会の構造変化、例えば少子高齢化が進んでいく中であって、非正規化みたいなものが増えているということです。それから、若年層世代の所得の推移を見ると、低所得化が進んでいるというような話です。また、働き方に関しても多様化が相当進んでいるといったような、これまでの所得税制が前提としているような環境が大きく変わってきているというようなことがまずあります。そういう中で制度をどうしていくかということです。

〔日本の所得税の構造（イメージ）〕

もう1つは、所得税制自体の構造をどう考えるかという問題があります。所得税制は、ご案内のとおり、日本の場合はいわゆる二元的所得税に近い形の税制を取っています。資料⑤を見ていただきますと、勤労性の所得の場合は総合課税になっているわけですが、その中で例えば働き方の違いにより、例えば、給与所得者、年金の受給者に対してはいわゆる所得計算上の控除として給与所得控除や公的年金等控除が認められています。最終的には損益通算を行って、それに累進税がかかるという構造になっています。

片や、金融関係の所得に関しては、基本的に分離課税になっています。国と地方合わせて一律20%の比例税率がかかっていき、どんな金融商品に投資を行っても、いつ売っても買っても20%という比例税率がかかるという、ある意味市場にゆがみを与えないような制度になっ

ています。しかも、損益通算が株と債券の間でかなり広く認められるというような制度になっています。そういう意味では、例えば株に対する個人投資家のアクセスというのは非常にしやすい制度になっているということが、日本の所得税制の特徴と言えるかと思います。

〔国民負担率（対国民所得比）の内訳の国際比較〕

そういう中であって、所得税の構造の特徴としては、資料⑤⑦、⑤⑧、⑤⑨辺りですが、外国に比べて所得税の負担水準が相対的に低い。それから、税率のブラケットで非常に低い税率適用の人が多く、あとは、控除がかなり大きいということが見て取れるわけでありまして。特に、各種控除の中で給与所得控除がかなり大きな額を占めているといったようなことが特徴として上げられるわけでありまして。

こういうことを受けて、30年度の所得税の改正で給与所得控除等から基礎控除へシフトするという、また、基礎控除について、いわゆる逓減消失型の控除を採用したということを行なったわけですが、所得税のこれからの対応として、3つ重要な点があると考えています。1つが、所得再分配機能を回復させていくという話です。それから2つ目が、働き方の変化に対してなるべく中立に多様な働き方に対応した仕組みにしていくというのがあります。それから3つ目が、老後に向けた自助努力といったものをサポートしていくような横断的な制度を作っていくということです。これらが3つの大きな対応の柱だということを、これまで例えば政府税調の場などでも提言してきました。また、与党の税調でも議論をされてきたということでもあります。

このうち最初の2つ、働き方と分配論に対するある意味組み合わせで対応したというのが、30年度の所得税の改正と言えるかと思いますが、そういう中で、3つ目に挙げた今後の老後に向けた資産形成、老後の備えに対する自助努

力への支援ということが、残された課題としてあるということです。その話が資料⑥②以下に少し載せているところがございます。

〔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）〕

資料⑥③を見ていただきますとややわかりにくい図で恐縮なのですが、働き方に応じて、貯蓄投資手段ですとか私的年金、あと公的年金も含めて、それぞれどこまでの制度が利用可能なのかとか、どれだけの金額が利用できるのかというようなことに関して、かなり区々ばらばらになっているということでありまして。これをなるべくこれから働き方がどんどん自由化して様々な形で職場を変わっていくようなことを見込まれる中で、職場が変わるごとにこういった年金や金融の制度の適用が変わっていくというのは、なかなかうまくないのではないかと考えています。

例えばアメリカには、いわゆるIRAという個人退職勘定制度がありますが、そういった制度を参考にして、ポータブルな個人年金勘定のようなものを制度的に考えていくということです。そこに適用される横断的な税制を考えていくというようなことを、もう少し議論を深めていく必要があるのではないかと考えています。

〔個人型確定拠出年金の加入可能範囲及び拠出限度額の見直し〕

日本では、いわゆるiDeCoの制度が拡充されました。資料⑥④に付けてありますが、平成29年1月から新たに加入可能になった方が増えていまして、iDeCoの制度がかなり拡充しています。これは、税制で言うと拠出時非課税で、給付の時点で課税になるという形の税制になります。

〔NISA制度（非課税上場株式等管理契約に係る非課税措置）の概要〕

それから、いわゆるNISAで積立NISAが

29年度の改正で設けられたわけですが、この積立NISAは拠出時が課税になった上で実際の給付時点では非課税が続くという制度になっていますので、アメリカのIRA制度ですとそれぞれIRAとRoth IRAという制度がありますので、そういったものに対応していくような制度が日本でもこういう形で徐々に整備されてきています。こういうものを今後どうしていくかということを横断的に検討していく必要があるのではないかと考えております。

それから、例えば退職所得の制度を考えた場合に、年金と退職一時金に係る税制について、なるべくバランスの取れた制度にしていく必要があるというようなことも考えていく必要があります。そういったもろもろの年金や金融を巡る制度について、かなり目線を高く、また広げた形で議論していく必要があるのではないかと考えております。

そういった検討を行うことによって、日本の金融課税の在り方もその中に位置付けていくことが可能になるかと考えています。

〔平成30年度税制改正大綱（抄）〕

資料⑭に、昨年の末に与党の税制改正大綱で記述されています金融所得課税の在り方の話を少し載せています。「家計の安定的な資産形成を支援するとともに、税負担の垂直的な公平性等を確保する観点から、関連する各種制度のあり方を含め、諸外国の制度や市場への影響も踏まえつつ、総合的に検討する」ということになっています。今、申し上げた問題意識の中で、さまざまな制度について横断的に見ながら、金融所得に対する課税のあり方についても考えていく必要があるという問題意識です。所得税については、そういった課題についてこれからも議論を続けていきたいということでもあります。

5. 納税環境整備

それからもう1つ、今後の所得税を考える上で大きな論点としては、資料⑮以下に載せてい

ます納税環境整備の話があります。これは、電子化が今後進んでいくという中であって、いわゆるシェアリングエコノミーみたいなものが進んでいく、消費者同士の取引が進むことによって、そこをどのようにアプローチしていったらいいのかという新しい局面に直面しているということが言えようかと思えます。

〔政府税制調査会による海外調査報告（平成29年6月19日）〕

これは、昨年来政府税調などでも議論を行ってまいりまして、外国の例をいろいろと参考に勉強しているのですが、資料⑯に政府税調の海外調査報告を載せています。簡単に申し上げますと、諸外国は日本よりもそういった電子化等々に伴う対応、1つは納税者利便の向上、もう1つはその課税の公平や制度の信頼性向上を考えると、2つの局面があるのですが、どちらもかなり進んだ検討になっています。年末調整のある国ですと年末調整手続の簡素化、あと申告が必要な国ですと当局がいろいろなデジタル情報を集めて記入済みの申告書を作成して例えばスマホで申告可能になるというような対応をしています。

30年度改正で大法人については、電子申告の義務化を行ったところでありますが、個人所得課税の方については、今後どうしていくかということについて、まだまだ議論が必要だと考えています。

〔制度の信頼性向上に向けた取り組み（情報提供の仕組み）の各国比較〕

特に資料⑯を見ていただきますと、先進諸国では情報提供の仕組みをいろいろと工夫しています。例えば法定調書みたいなものについて拡充するとか、不特定の納税者からの情報提供要請みたいなものをどうするかといったようなことについてもいろいろ議論されて、手続的な対応を図ってきている国が結構あります。こういったものについてどのように考えるかといった

課題があると考えています。

〔政府税制調査会「経済社会の構造変化を踏まえた税制の在り方に関する中間報告②」（平成29年11月）の概要〕

所得税制を考えていく上で今申し上げたような電子化、納税環境整備みたいなものは、まさに車の両輪として考えていく必要があると考えています。資料⑦を見ていただきますと、今後いわゆる所得税制を中心とした制度の見直しの話と税務手続の電子化の進展がまさに相まって、さまざまな情報を活用した制度設計が可能となる一方で、制度の適切な運営とか執行を可能にしていくという意味では、制度だけでも駄目ですし、税務手続の電子化にいかに対応していくかというその両方を見ながら対応を図っていくことがこれから重要になっていくということだと思います。

〔仮想通貨の税制上の取扱いについて〕

こういった分野でいろいろと議論を進めていく必要があるのだと思いますが、特に最近のトピックスである話としては、仮想通貨の税制上の取扱いというのがあります。資料⑦と資料⑧に載せております。仮想通貨は「億り人」で有名になりましたが、為替差益と同様、今の税制上は雑所得として総合課税の対象となっております。実際に雑所得として申告納税してもらうためには、その実態を把握する必要があります。コンピュータ上で取引の真正性も含めて、ある意味ブラックボックスの中で取引が行われるということになりますので、そういうものに対してどのように適切にアプローチしていくかということは、今後の検討課題になっていまして、こういったものも含めて電子化が進むことによる消費者と消費者の直接取引みたいなものに対するアプローチの仕方ということを検討していく必要があります。これが、所得税の今後の1つの課題として重要な論点になっていくという問題意識を持っています。

6. 法人税

〔成長志向の法人税改革：法人実効税率「20%台」の実現（与党税制改正大綱（平成27年12月16日））（抄）〕

それから、法人税の関係です。これが資料⑧以下です。法人税の関係ですと、トランプ税制とか国際課税みたいなものもいろいろと関連してくるわけです。法人税は、ご案内のとおり、法人税改革を進めてまいりました。

資料⑧以下、これまでどういうことを行ってきたかというのをまとめていますが、狙い自体は資料⑧に書かれています。課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げということで、法人課税をより広く負担を分かち合う構造へと改革し、稼ぐ力のある企業等の税負担を軽減することによって、企業に対して収益力拡大に向けた前向きな投資、継続的・積極的な賃上げが可能な体制への転換を促すということで、まさに法人税改革を行い、その結果として法人実効税率20%台を実現しているということでもあります。

〔法人実効税率の引き下げ〕

留意点として、3点ほどあるかと思います。1つは法人減税、個人増税みたいな批判をされることがあります。法人課税に関しては、ここに書かれているように税収中立で行っているということです。

〔法人実効税率の国際比較〕

それから、ようやく30%を下回る水準ということになってきたわけですが、資料⑧を見ていただきますと、アメリカ、あとフランスもそうですが、どちらも税率の引き下げを行うことによって、日本はドイツよりも若干低い水準にはなっていますが、税率の水準については今後まだまだ議論があり得るだろうなどは考えています。そのときに、課税ベースの拡大とどのように絡ませながら税率の議論をしていくかということが今後の課題かなということでもあります。

〔企業収益等の動向について〕

それから、よく言われるのは企業収益ですが、これは過去最高ということで、企業のご努力ということが非常にあるわけです。最近設備投資も非常に好調になってまいりましたので、いわゆる内部留保は非常に増えているという議論が一方であります。それ自体は企業の体力がついてきているという証拠でもありますし、一概に目くじらを立てて議論するものどうかと個人的には思っています。他方、現預金が増加しているということも確かでありますので、やはり賃上げ、あと設備投資について、なるべく積極的に企業体質を強化していくという意味も含めて、企業には努力していただきたいというのが政府の方の思っていることであります。

〔平成30年度末までに適用期限が到来する法人税関係特別措置〕

それから、30年度末までに期限が到来する租特が、今年は非常に多くあります。資料②です。この中には、中小企業の租特もありますし、いわゆる研究開発税制などもあります。30年度の改正でもメリハリを利かせた見直しを行っていきまして、そういう意味では、法人税改革の趣旨に沿ったなるべく効果が上がるような改正をうまく織り交ぜてやっていければと考えているということです。

〔税制改革法案について〕

それから、トランプ税制について、資料④以下で載せています。これもいろいろ議論があるところですが、個人所得課税は2025年までの限定的措置で、法人税については恒久措置を取ったということです。ここに書かれている話としては、1つは今後の影響として、共和党の政府は財政赤字がかなり好転ししかも成長を高めるという評価をしているのに対して、議会の予算局は金利が上昇し成長率が抑制されるということで財政の改善は限られたものになると考えており、今後の見通しについては二極化していま

す。これは、経済の専門家の見方も2つに分かれているということです。

それから、かなりいろいろな措置が入っていきまして、法人税の税率引き下げだけではなくて、例えば課税ベースの拡大などの措置もいろいろ入っていますので、全体としてどういう影響が出るかということについては、やはり慎重に見ていく必要があるだろうと考えています。ただ、それより何より、現時点でのアメリカがやろうとしている関税の影響でかなりさまざまな影響がこれから出てまいりますので、トランプ税制に限らず、関税も含めてどういった経済への影響が出ていくのか、あと不透明感によって企業活動がかなり制約的なものになるのではないかとといったようなことも含めて、今後の動向についてはかなり慎重に見ていく必要があるのではないかと考えています。

7. 国際課税

〔「BEPS プロジェクト」について〕

最後、国際課税です。これはBEPSプロジェクトの最終報告書を受けまして、順次国内法制化を進めているところです。今年につきましては、いわゆる移転価格税制、それから過大支払利子税制について、具体的な制度設計をどうするかということが議論になっていくのではないかと考えています。国際課税を巡っては、国際的なデジタル企業に対する税負担をどう求めていくかということを中心に、BEPSプロジェクトの中でも経済の電子化に対する議論がこれまでもずっと行われてきましたし、今後も議論が進められて、2020年に向けて電子化に伴う課税上の課題をどうしていくかについて報告書がまとめられていくという動きになっています。国際経済の下において、法人に所得課税を課していくというのは大変になっていくことが予想されます。現在、ヨーロッパでいわゆる Excise Tax、物品税のようなものを課していこうという動きもあり、それを巡る議論も今後かなり行われていくのだと思います。そういった所得課

税に代わる物品税や仕向地主義の法人税といった消費課税のようなものに、国際課税、法人課税の課税標準がシフトしていくというような意見もあります。今後どういう税制を築いていくのが国際的な課税としていいのかというようなことについて、さらに議論が続いていくと考えています。

以上、かなり駆け足ですが、私からは以上です。



(岩崎) 星野局長、ありがとうございます。それでは、ただ今から国の税財政に関する討論の方に入りたいと思います。まず、土居教授からご意見をお願いいたします。

Ⅱ. 税・財政の現状と課題への意見

(土居) 慶應義塾の土居でございます。今日は、このような形で租研大会で意見を述べさせていただく機会を頂きまして、誠にありがとうございます。今、星野局長から、国の税制を巡る状況について極めて端的に、かつ非常に肝となる課題についても言及されたと思います。

〔総論〕

私といたしましては、まず冒頭、今後の税制を考えるに当たっては、来年10月に予定されている消費税率を確実に10%に引き上げること、これなくしてその次の新たな税制論議ができないことになっている状況が現状ではないかと思うわけであります。そういう意味でも、他の税のことを考える意味でも、まずはこの消費税率を10%に上げて、早くこのしがらみから脱却して、次なるわが国のあるべき税制の姿に議論を及ぼしていくべきではないかと思っています。

その観点からいたしましても、今日の星野局

長の論点整理は皆さまにとっても非常に有益だったのではないかと思います。星野局長は決して消費税10%のことだけをおっしゃったわけでは全然ありませんでした。まさに所得税、それから国際課税、これからわが国がどう対応していくべきかということ、消費税を10%に上げた次の時代に何を考えなければならないかということについて、大変重要な題材をわれわれにご提供いただけたのではないかと思います。

〔公的年金等控除と給与所得控除の併用〕

その観点から、まず1点目は、所得税に関連するところについて、私のコメントと、一部質問させていただきたいと思います。

星野局長も言及されましたが、平成29年度税制改正大綱、それから平成30年度税制改正大綱では、わが国の所得税制についてこれまで踏み込めなかった控除の見直しに着手されました。これは、私は大変重要な改革だったと思っています。特に星野局長の挙げられた今後の税制の在り方として、所得再分配機能の回復という観点から言うと、この2年度における所得税改革というのは、非常に合致した方向性で、かつ、それをよりよく実現する第一歩であったと思っています。

ただ、これでもう完成形にたどり着けて、もうしばし所得税はこの姿でよい、ここで立ち止まってよいところまで来たかという、もう一歩、もう二歩踏み込む余地がまだ残っているの

ではないかと思っています。平成29年度税制改正大綱では配偶者控除の見直し、それから平成30年度税制改正大綱では、先ほどの星野局長の資料の後ろの方にもありますが、基礎控除と給与所得控除、公的年金等控除の見直しが行われたということであります。特に公的年金等控除は、給与所得控除と併用できるという点が実は長年問題として指摘されてきて、一部の高所得者ということではありますが、公的年金等控除に上限を付けるという形でこの併用が一部できないようにするということができたということであります。控除対象には、適格の企業年金も含まれますので、相当多額の控除適用対象となる年金を受け取っている方でない限り、今申し上げたような給与所得控除と公的年金等控除の併用というのが止められるということが実現できていない。もう少し多くの高齢者の方に公的年金等控除と給与所得控除の併用を止める手立てというものが今後求められるのではないかと思います。

特に世代間の格差を是正するという観点からいたしますと、年金を受け取っていないと給与しか受け取っていないという現役世代は、給与所得控除しか適用できません。けども、同額の所得を給与と年金と両方で受け取っておられる方はダブルで控除が使えるという意味で、不公平な状況になっていると思います。今後、さらなる踏み込みが必要な部分ではないかと思えます。

それと関連いたしまして、遺族年金についてであります。遺族年金は実は非課税ということに今の仕組みではなっています。例えば夫婦でそれぞれの年金受給権で年金を受け取っておられるのだけれども、他意なくですが、夫が先に亡くなった場合に、夫の方がより多く年金を受け取っていた場合には、多くの場合は夫の年金受給権を一部引き継いで妻が遺族年金という形で受け取れます。若年の方の遺族年金や障害年金という話とは私は区別して議論すべきだと思いますが、高齢の方が受け取られる遺族年金

というのは、人間には寿命があるのはもう宿命ですから、夫婦のうち同時に亡くなるという偶然でもない限りはどちらかが先に亡くなれるとどちらかの年金受給権を引き継いで、その引き継いだ分が遺族年金になって、かつそれが今までは夫婦それぞれ自分で受け取っていたときには全て課税対象だったのが、夫が亡くなった後、妻が引き継いだ部分の遺族年金だけは全く課税対象にならないというような仕組みになっていて、当然そこで所得税の払う金額も変わってきます。

さらには、厄介な問題は社会保障にもこの仕組みが悪影響を及ぼしています。医療や介護の社会保険料は高齢者も支払いますが、遺族年金が非課税ですと、医療や介護保険料の計算でも遺族年金は所得としてはカウントされないということになってしまっています。もちろん星野局長に「その点は問題ですよ」と言ったところで、ご担当ではありませんから、私が申し上げたいのは、遺族年金が所得税法上非課税であるという問題提起であります。それが、あいにく今の仕組みでは社会保障の方にも不公平をもたらしていて、かつ、これは同じ高齢者の世代内の不公平ももたらしています。自分の年金受給権であれば税金がかかり、それが所得としてカウントされて保険料もそれなりに高い保険料を払わなければならないけれども、遺族年金という形でもらうとそれはノーカウントになりますという不公平をもたらしているという意味で、遺族年金の課税所得化というものが今後視野に入ってくるかどうか。この点について少しご見解を賜ればと思います。

シルバー民主主義で高齢者に不人気だからなかなか課税化できないということばかり言っていると、私はむしろ世代内、高齢者の中でも不公平が生じているというところで、これは局長に申し上げるというよりは政治家に申し上げた方がいいのかもしれませんが、問題を提起する余地が残っているのではないかと思います。

〔軽減税率制度〕

最後に、少し時間がなくなりましたので、消費税の軽減税率への対応について申し上げたいと思います。先ほど星野局長からご説明がありましたように、来年10月の消費税率の引き上げに伴って複数税率が導入されるということで、それに関連してさまざまな対応を税務当局としてされているということだと思います。それは大変重要なことだと思っています。ただ、さまざまな巷間から聞こえてくる声は、まだ全然対応の準備を始めていないという事業者がたくさんいらっしゃるということでもあります。できればそういう方々にも早く腰を上げていただくような取り組みが必要になってくるのかなと思います。

私なりに現状をつらつらと考えてみますと、免税事業者がまず今は請求書を保存するだけで価格として消費税分を転嫁するというのも認められている状況ですから、極端に言えば複数税率できめ細かく経理をするという発想がそもそも免税事業者にはない状況がまず1つあるということです。もう1つは、簡易課税制度を適用されている事業者がまさに単一税率であるが故に非常に簡素に簡易課税制度で経理ができるということだったわけですが、今後複数税率になるとということです。今、簡易課税を適用されている事業者がどう対応するのかということにもう少し手を差し伸べるということを進めていただくということで、そういう準備不足というような話もだんだん解消されていくのかなと思っています。

私からは以上でございます。ありがとうございました。

〔岩崎〕 土居先生。重要な問題提起、ありがとうございました。続きまして、ビジネスの観点から、宮本租研副会長にご意見を頂きたいと思います。



〔宮本〕 租研の宮本でございます。今、星野局長から、税・財政の現状と課題を丁寧に、またコンパクトにご説明いただきました。また、その先の方向性についても、ご示唆を頂きました。どうもありがとうございました。

私の方からは、納税者の一員である企業に身を置く者として、また納税者の一個人として、コメントを述べさせていただきたいと思います。

〔経済情勢、財政健全化〕

まず、経済財政に関する状況認識です。局長からもありましたとおり、日本経済は非常に穏やかな、また景気拡張期間としては歴代2位の期間を超える長期にわたる景気回復過程にあると思っています。足元、米国の通商問題拡大による懸念はありますが、基本的に、非常に望ましい状況にあると認識しています。

一方、2018年度の実質成長率は1.1%ということで、諸外国と比べてかなり低い成長率にとどまっています。国際的な視点からは相対的な地盤沈下が続いているのが現実かと思っています。また、少子高齢化にとどまらない絶対的な人口減少が確実な未来として見えているということも含めまして、さまざまな構造問題を抱えながら、それに対する有効打を打ち出せずに、将来に対する期待を抱きにくい状況であるのも否定できないと思っています。景気回復の実感が伴わないと言われることがありますが、社会

保障に関する経済活動が増えることによってGDPが拡大しても、豊かさを実現するということにはなかなかならないのではないかと考えています。社会保障も重要ですが、成熟した経済から再度、新しい価値を生み出す経済に生まれ変わる必要があるのではないかと考えています。そのためにも、企業の創造性の発揮を促すような税制を含む制度インフラの改革が必要であると考えています。

財政健全化に関してですが、これは既に繰り返し指摘されているとおりでありまして、公債残高は先ほどありましており900兆円に上るということで、足元は自国通貨建という強みはあるものの、このままでは、日本国民が国債を金融資産として保有するだけでは支え切れない財政赤字の規模となってきたということでありまして、経済の持続性にとって極めて大きなリスクと考えています。

その観点から、先ほど、土居先生からもありましたが、プライマリーバランス黒字化のスケジュールが2020年から2025年に先延ばしされたということは、非常に遺憾であると言わざるを得ません。その一因は、教育無償化等の人づくりのための歳出なのですが、いわば親の借金に苦しめられている現役世代が「子どものため」と言って新たに借金をしたということであり、もう少し慎重な議論が必要だったのではないかと考えています。

さらに、日本で育っても国外に流出する可能性を考えれば、人づくりというだけではなくて、育った人が日本で就労し留まるように、日本という国の魅力を高めるための長期的な政策運営が重要と思っています。

また、税金等の歳入を使って、歳出として国民に還元していくパブリックセクターの担う役割については、われわれ自身の世代を超えた受益と負担に関する議論により、現実的な落としどころとして「中福祉・中負担」を選択したとされる中で、その意味を共有することが必要であると考えています。その観点からも、来年10

月の消費税率10%への引き上げが不可欠であるとともに、それに至る経緯は今後財政について冷静な議論ができるかどうかの試金石であると考えています。

〔税制改正の方向性〕

それから、税制改正の方向性ではありますが、ここ数年の税制改正は、所得税、法人税、相続税、消費税等、非常に広範囲にわたって、いわば税制の現代化に向けた精力的な取り組みであったと評価しています。一方で、税と社会保障の一体改革というには、「一体性」という観点からの検証が不十分だったのではないかと懸念しているところであります。場当たり的に行う個別的な微調整の改正では、制度として非効率なものになるのではないかと考えています。例えば消費税の逆進性対策や所得税の控除見直しといった制度は、社会保障給付と一体で整備する必要があるのではないかと考えています。そうでなければ、制度が複雑化するだけではなく、全体として過度の配慮となってバランスを欠くことになりかねないと考えています。

今後、税制改革の方向性を検討するに当たっては、改めて租税原則である「公平・中立・簡素」の視点から再点検する必要があると考えています。何が公平なのか、何にとって中立なのか、簡素化によって犠牲となるものは何かといった、税の仕組みというよりも、その前提となる国のあるべき姿に立ち返って考える必要性を感じています。その中でも、昨今うたわれる生産性向上の重要性に鑑みると、「簡素」の視点がより重要かと思います。その観点から、最近の税制改正で、マイナンバー、或いは電子申告はじめ、官民双方の効率化を目指した対応が進んでいることは歓迎したいと思います。今後もデジタル化の流れはますます進行するものと思いますので、印紙税のような時代遅れの税制の見直しも含めて、改革の名にふさわしい新しい時代の税制に向けた取り組みに期待したいと思います。

〔個別の論点〕

次に、個別の税目についてです。法人税については、企業活動のグローバル化が避けられない中で、物理的な海外移転が進展することによって、日本の景気回復による法人税収の所得弾力性が低下していると言えると思います。一度移転した製造拠点が日本国内に回帰するのは非常にハードルが高いため、早期の対応が必須な状況にあると考えています。海外移転が法人税制のみによって生じるわけではありませんが、国民所得に対する法人所得課税の比率に見られるように、相対的に日本の法人税負担が大きい状況は、企業を引き留め、かつ、国外企業を呼び込むには、望ましいものではありません。法人の実質的な税負担の軽減について改めて検討いただきたいと考えています。

その観点から、個別の論点について質問させていただきたいと思います。

まず、先ほどもありましたが、米国の税制改正の評価であります。これは、トランプ政権という特殊な状況下で成立したものでありますが、ベースは共和党としてきちんと総合的に検討されてきた政策であるということを考えますと、検討に値する非常に重要な論点と考えています。特に印象的だったのは、予算調整手続きとして、時限立法でさえ10年間のスパンで税制を検討する制度であります。日本においても、単年度ではなくて長期間で検討するという視点が必要であると思いますが、この点についてどうお考えでしょうか。

それから2点目は、実質的な税負担の軽減の可能性であります。成長志向の法人税改革は、税収中立の下、課税ベースを拡大しながら実効税率を引き下げるというものであります。米国を含むOECD諸国で税率引き下げが進む中、日本における税率と課税ベースのバランスについてどのようにお考えでしょうか。

それから3点目ですが、研究開発税制の在り方です。研究開発促進税制の重要性は言うまでもありませんが、特に補助金と異なって、

企業活動の自由度を許容する税制による措置は、政策手段として非常に適していると考えています。31年度税制改正でも取り上げられると思いますが、その見直しの方向性についてお伺いできればと思います。

それから、消費税ですが、まずは10%への引き上げ、これは、言うまでもないのですが、財政的にはそれではまだ不十分というのが共通認識と考えています。その先、その次の議論の進め方についてお考えがあれば、お伺いしたいと思います。また、逆進性対策として軽減税率の導入が方針化されていて、広報活動を含めて十分対応いただいておりますが、租研としてはその意義、また実務負担について懸念を抱えています。改めて、その財源確保の問題も含めて、検討の姿勢についてお伺いできればと思います。

次に、国際課税であります。OECD等における関係者のご努力ご貢献には深く感謝したいと思います。一方、日本の税制改正も非常にスピードで進展していき、その方向性に異論はないものの、個別具体的な制度設計においては、企業に過度の実務負担を求めることにならないようにご配慮いただければと思います。アグレッシブな租税回避を日本の企業は行っていませんので、実務負担を懸念するような制度設計は本末転倒となるということでもあります。足元では、外国子会社合算税制に関する米国の対応、それから過大支払利子税制、移転価格税制における所得相応性基準の見直しについて懸念しており、その対応の方向性についてお伺いしたいと思います。また、包摂的枠組みについてご尽力いただいておりますが、各国の足並みが揃わない状況も散見されますので、その改善とともに、もしその状況が常態化するのであれば、日本企業だけが不利な取り扱いとならないように配慮をお願いできればと思っています。

最後に、電子経済を巡る議論に非常に注目しておりますが、これは税制だけではなく、新しいビジネスモデルの検討として、広く日本企業が注力すべき課題でもあると考えています。以

上、よろしく申し上げます。

〔岩崎〕 多方面にわたるご提案、ありがとうございます。それでは、星野主税局長にお考えをお聞かせいただければと思います。

〔星野〕 ありがとうございます。土居先生から、ご専門の立場から、極めて見識に富むご指摘を頂きました。また、励ましのお言葉というのですか、ありがとうございます。また、宮本様からも実務に即して多方面にわたるご指摘を頂きまして、ありがとうございます。お時間の関係もありますので、満足いく答えかどうかわかりませんが、ご指摘の点について答えさせていただきますと思います。

〔公的年金等控除と給与所得控除の併用〕

まず、土居先生から頂いた公的年金等控除と給与所得控除の併用の問題ですが、この問題が以前からずっと指摘があるという認識は十分持っています。ただ、今、政府のかなり喫緊の課題としては、高齢者の就労促進をかなりやっていないといけないだろうという問題意識がありまして、そこの制度的な問題があるということはいわゆる「はかりつづも、やはり高齢者の就労をとにかく今はかなり頑張るって促進しないとイケない」という政策課題との関係をどう考えるかというところが最大の論点かと思っています。今回の改正において、ようやく公的年金等控除に手を付けたところですので、その影響も見ながら、高齢者の就労意欲への影響にも配慮しながら検討していく必要があると考えています。

〔遺族年金に対する非課税措置〕

遺族年金に対する非課税措置です。これは土居先生のご指摘は誠にものすごくだと思います。遺族年金が受給者の他の所得の有無や資産の保有状況と関係なく支給される給付であることで

すとか、非課税措置の存在によって遺族年金の受給世帯の収入の方が老齢年金の受給世帯の収入より多い場合でも、低所得者対策を遺族年金の受給世帯のみが受けられるというようにいわゆる逆転現象が生じるケースがあることなどを踏まえ、世代内・世代間の所得再分配機能の強化ですとか、給付と負担の公平といった観点から、よく検討していく必要があると考えています。

〔軽減税率制度〕

軽減税率制度についてのご質問です。免税事業者とか簡易課税制度適用者の関係も含めて、準備をちゃんとやってもらわないといけないというのは確かです。ここへ来て軽減税率の導入、あと消費税の引き上げも含めて、これはさすがにやっていくのかなというふうな機運が高まっていけば、事業者の受け止めもかなり違っていきませんかと思っています。その辺は理解を広めるように、説明会等もきちんとやっていきたいと思っています。制度的な話としては、申告や納税に要する事業者の負担にも配慮して軽減税率制度の設計は現行制度との接続を考慮した制度設計になっていますので、その辺の理解を広めていきたいと思っています。

いずれにしても、いわゆるインボイス方式の導入までの4年間は経過措置として区分記載請求書等保存方式を導入することにしていますし、税額計算の特例なども入れていますので、そういう意味では中小事業者でなかなか区分経理が困難な事業者についても、対応が可能だということを書いていきたいと思っています。あと、ご指摘の簡易課税制度につきましては、簡易課税制度の事後的な選択を可能とする特例も設けているところです。それから、簡易課税制度につきましては、30年度改正で農林水産物を生産する農林水産業について、みなし仕入れ率を今70%になっていますが、これを80%に引き上げて、仕入れ税額が過少に算出されるような影響をなるべく軽減するような措置も取っていますので、

その辺の事業者に対する配慮みたいなことも考えながら、そういうことも説明して対応の促進を図っていきたいと考えているところでありませう。

〔税率の引き下げと課税ベースのバランス〕

宮本様からはいろいろ総論にわたる関係も含めまして、ご指摘いただきました。総論につきましても、本当にご指摘は十分受け止めて今後の改正に生かしてまいりたいと思っておりますが、個別具体的ご質問に関しては、1つはアメリカの10年後に財政を悪化させないようにするというような制度が入っていて、そういう中期的なことも考えながらという話であります。

釈迦に説法ですが、この10年間の話というのは、ややアメリカの議会対策上の審議ルールという特殊なルールに基づいて設けられているところもあるのですが、ご指摘のとおり、もちろん税率改正に際して中長期の視点を持って検討することは重要であると考えています。ただ、日本の財政状況は極めて厳しいところがありますので、仮に減税を行う場合には代替となる財源を確保するという最低限でも税収中立ということで、今のところは税制の設計を行っております。それが基本的な考え方ではないかと思っております。

〔税率の引き下げと課税ベースのバランス〕

法人税の関係では、今日も説明の中で申し上げましたが、法人税改革自体稼ぐ力のある企業の税負担を軽減して、企業の投資や賃上げが可能な体制への転換を促すということにしていますし、政策税制についてもそういった考え方とある程度整合的なメリハリ付けを行ってきているというところがございます。そういった方向で支援を集中・重点化させていくということかと思っております。そういう中で税率の引き下げと課税ベースのバランスについて、今後も考えていきたいと考えています。

いずれにしても、これまで行ってきた改正の

効果が企業行動の結果につながっていくかどうかということも十分見させていただく必要があると考えています。

〔研究開発促進税制〕

31年度の税制改正におけます研究開発税制です。これはご指摘もございましたが、わが国の経済成長を後押しするためには、まさにその基盤として民間企業の研究開発投資を促進していくことが極めて重要だと考えていまし、それを促進するための研究開発促進税制は極めて重要だと考えています。直近では29年度の税制改正で研究開発税制につきまして投資の増加を強く促すための見直しですとか、あとオープンイノベーション型の研究開発について対象費用の追加、それから契約変更の柔軟化、手続きの簡素化といったような要件緩和を行ってまいりまして、31年度の税制改正につきましても関係省庁からいろいろと要望が出されてきているところですが、これもこれまでの改正の効果も含めて、政策効果などについて幅広い観点から議論を検討してまいりたいと考えています。

〔消費税率10%への引き上げ以後の議論〕

消費税率10%への引き上げ以後の議論です。これは中長期的な社会保障の在り方、財政の在り方について勉強を進めていかななくてはいけないとは考えていますが、当面、今、具体的にやるべきこととしては、とにかく来年10月に予定されている10%への引き上げに向けて環境整備にしっかりと取り組んでまいりたいということです。それが最重要課題だと考えています。

軽減税率制度については、先ほど土居先生にお答えしたことと重複いたします。制度的な対応が図られているところでもあります。軽減税率の財源論の話につきましても、法律上30年度末までに歳入及び歳出における法制上の措置等を講ずることによって、安定的な恒久財源を確保するというようになってまいりまして、この規定に沿って検討してまいりたいと考えています。

〔国際課税〕

国際課税についてご指摘がございました。国際課税につきましては、明日、またこの研究大会でもいろいろと議論が行われると思っておりますが、経済界におかれて、今後の国際課税の議論についていろいろとご懸念がおりになるということは十分承知しています。今年議論になる過大支払利子税制とか移転価格税制、それからアメリカの税率引き下げに伴う例えば外国子会社合算税制等々に対する対応につきましては、そういった企業がお持ちになっておられるいろいろな懸念・実態、そういうことを十分お聞きした上で、租税回避への対応と日本企業の健全な海外展開への支援という両方のバランスをよく取りながら、丁寧に検討を進めてまいりたいと考えています。

以上でございます。

(岩崎) ありがとうございます。大変明快なご回答を頂きまして、感謝いたしております。まだ議論は尽きないと思うのですが、時間に限りがございますので、いったんここで国の税・財政に関する討論は切り上げさせていただきたいと思っております。

続きまして、内藤自治税務局長から、地方の税財政の現状と課題についてご説明いただきたいと思っております。よろしく願いいたします。

Ⅲ. 地方財政・地方税制の現状と課題

(内藤) ご紹介賜りました総務省の自治税務局の内藤でございます。皆さま方には、日ごろより地方税制につきまして多大なご理解ご協力を賜っていますことを、厚く御礼を申し上げますと存じます。お手元に「地方財政・地方税制の現状と課題」と書いている資料がございまして、これに基づいてご説明させていただきます。



地方税制はなかなかわかりにくいというお話を頂いております。ご承知のことかと存じますが、基本的な部分について若干触れた上で地方税制に入りたいと思います。

1. 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〕

国と地方の役割分担という話です。左側にありますように、各分野それぞれ国と地方の役割分担は異なりますが、トータルで申しますと、真ん中にありますように、最終支出ベースで地方が58%の支出をしているということですから、国民の方々、住民の方々に対するサービスの過半は地方団体が提供しているということです。特に教育ですとか年金を除きます社会保障とかは地方団体が非常に多くを担っているというのが、国と地方の役割分担であります。

〔国・地方を通じた歳出の構造(イメージ図)〕

これをどういう形でやっているかということでございます。まず、国が専らやっておられます年金や防衛等となりますと、一番右側にありますように、地方団体が担うところはないわけです。それ以外のものにつきましては、大きく3つに分かれると思います。1つは、国がある一定の水準を確保するために負担をして地方も負担して、両方が負担し合って歳出を賄うとい

う仕組みです。例えば教育ですと教員の人件費が国の3分の1、地方が3分の2持つというような仕組みになっていますし、社会保障の生活保護ですと国が4分の3持つようなことになっていまして、分野ごとに負担率は違いますが、共同で負担しているというものがあります。

それ以外に、左から2番目ですが、国が法令等で実施を義務付けて基準を設定しているものがあります。国は負担せずに地方が全額を負担しているというものがありますが、これも地方団体が必ずやらなければいけないものということになるわけでございます。

一番左側は、地方が行うか否かというのが自由に任せられていますが、住民サービスとして、例えば文化・スポーツその他の事業を行うというようなものです。これらを地方税で全体を賄うというのが理想的な姿ということになるわけですが、ご案内のとおり、税源には偏在があります。東京は税源がある程度集中していますし、地方の町村に行きますとなかなか税を納めていただく主体が少ないというのが現状です。一方で、やはり国民的な一定水準の行政ということは地方団体に提供していただく必要がありますので、そういう税収が足りないところは、地方交付税で補填するという仕組みになっています。従って、横に地方交付税ということで線を引いていますが、それはそういう仕組みになっているということです。

この地方交付税の仕組みと申しますのは、極めて簡単に申しますと、それぞれの地方団体の標準的な収入を計算いたします。一方で、標準的な歳出を計算いたします。これを比べて、標準的な歳出引く標準的な歳入がプラス、要するに税収、標準的な収入が足りない場合に、その差額を補填する仕組みです。従って、これによって補填されることで、標準的な歳出をどの団体であっても提供できるという仕組みになっているわけです。

一方で、標準的な支出を標準的な収入が上回るところは、いわゆる交付税の不交付団体と呼

ばれているところでありまして、ここは当然自分たちの税で賄えるわけですから、交付税は行かないわけですし、その標準的な支出を超えた部分のところは、標準的な支出を超える行政サービスも提供できるような収入があるということになってまいります。

〔地方財政の財源不足と借入金残高の状況〕

今申し上げました地方税プラス地方交付税でその歳出全体を賄えればいいわけですが、実は地方財政も歳入不足でして、左側にありますように、毎年数兆円から十数兆円の財源不足が生じている状況です。これを、地方交付税の増額とか地方債の増発、とりわけ地方団体は赤字地方債を発行してはいけないという禁止規定がありますが、どうしても全体として足りないものですから、赤字地方債であります臨時財政対策債を発行して穴埋めしているというのが現状でございます。

こういう財源不足が毎年生じるものですから、借入金残高は、右側にありますように、大体200兆円ぐらいで高止まりをしている状況です。国際的に見まして、地方団体がこれだけ多額の借金を抱えている国はありません。従いまして、地方財政の健全化、特に先ほども申し上げましたように、地方団体は住民に密着した行政サービスを提供していますので、この健全化を図らなければ、かつて夕張市が財政破綻したように、かなり行政サービスを削減して再建に取り組んでいるというような実態もあります。そういうことが起こらないようにするということが必要でございます。

〔地方公務員数の状況〕

では、その地方団体は、努力しているのかということ指摘されることもあります。資料⑤にありますように、例えば1つ例で申しますと、地方公共団体の職員数は、右にありますように、かつて平成6年のときには328万人の方がいらっしゃいましたが、今は274万人ということ

で、54万人16%の減ということで、地方公務員の数というのは非常に減っています。1つの例ですが、こういうことが言えます。

〔地方財政計画の歳出の推移〕

それから、歳出ですが、これは地方団体トータルの歳出で捉えています地方財政計画の歳出というベースです。この歳出のピークは平成13年度でして、89.3兆円ありました。これをずっと抑えてきて、今、足元平成30年度86.9兆円です。多分国の予算の姿と比較していただきますと、地方財政の歳出がいかに抑えられているかということはおわかりいただけるかと思えます。

どういうやりくりをしているかと申しますと、社会保障は国と同様にどんどん伸びます。これは不可避でございます。下から2番目にありますように、やはり、かつてに比べて倍増しているわけです。一方で、1つは投資的経費を非常に抑えています。従いまして、かつては箱ものをばんばん建てているみたいなご批判も頂いたわけですが、今は相当投資的経費を抑えて、そういう指摘を受けるような歳出にはなっていないのではないかと思います。

もう1つは、一番下にありますように、先ほどと連動いたしますが、給与関係経費を抑えているということでございます。かつてに比べれば4兆円ぐらい減っているということになるわけです。これをトータルして歳出全体を抑えているというのが今の地方財政の状況です。

〔国税・地方税の税収内訳（平成30年度予算・地方財政計画額）〕

そういう中で、資料⑦が国税・地方税の税収内訳で、2番目以降が地方税の税収の内訳でございます。これはご参考にしていただければと思います。

〔地方税収（地方財政計画ベース）の推移〕

これが地方税収の推移でございます。平成19年度のときに三位一体改革ということで国庫補

助金の削減、それから地方交付税の削減と国から地方への税源移譲ということが行われまして、所得税から住民税への税源移譲3兆円が行われました。これによって、39.5兆円まで税収が増えまして、20年度もほぼ横ばいでしたが、その後、リーマンショックが起これり、がぐっと地方税収が落ち込みました。その後、経済が回復基調にある中で、今現在、一番右ですが、平成30年度の地方財政計画ベースでは、一番上のかっこの中、41.5兆円の地方税収が確保されています。40兆円台に乗ったのは平成27年度が初めてでしたが、その後もかなりの高水準で地方税収は推移しているということでもあります。

点線で書いてあるのは何かと申しますと、後ほど少し触れますが、偏在是正を行いますために、法人事業税の一部を地方法人特別税という形で国税化し、それを譲与税として配っているということから、純粋な地方税ということではないのかもしれませんが、実質的な地方税という意味で点線を入れさせていただいて41.5兆円という水準だということを申し上げているところでございます。

こういうふうには税収が増えてまいりますと、当然、税源が多いところには税収がたくさん入りますし、税源が少ないところにはなかなか税収が増えないということになりまして、豊かさというのでしょうか、財政力格差というものが拡大いたします。これが今、一番の問題でございます。

〔人口1人当たりの税収額の指数（平成28年度決算額）〕

地方税全体としては、最大・最少で2.4倍の格差ということになるわけですが、一番大きいのは地方法人2税でして、最大・最少が6.1倍もあります。これは人口1人当たりで見た場合です。一番税収格差が少ないのが地方消費税で1.6倍ということになってまいります。

〔地方税の充実と偏在是正に関連するこれまでの措置等〕

地方税の税収が増えてまいりますと、税源が豊かなところ、特に先ほど申し上げましたように、標準的な収入が標準的な支出を上回っているいわゆる不交付団体の超過部分というのが、どんどんどんどん増えてまいります。不交付団体はいろいろなサービスを提供しやすくなります。

一方で、資料⑩の下にありますように、交付団体は仮に税収が増えたとしても、標準的な収入が増えたら、その分地方交付税が減る仕組みです。先ほど申しました差額を補填するわけですから、差額が減れば交付税が減るという仕組みです。実は税収が増えてもあまり増えないという仕組みで、一番税収が増えるときの課題となりやすい点は、交付団体と不交付団体の財政力格差が開くということにあります。私どもの地方税体系の在り方として、当然地方税の充実確保ということを申し上げるわけですが、それと併せて、偏在性が小さく税収が安定的な地方税体系というのをもう1つの大きな目標としてまいりました。そういう意味で、偏在是正というのは、資料⑩にありますように、さまざまな局面で取り組んできたということが見ていただけるかと思えます。これが総論でございます。

2. 各論：個別地方税制の現状と課題

(1) 地方法人課税

〔地方法人2税（法人事業税・法人住民税）の税収の推移〕

続きまして、各課題に移りたいと思います。まず最初は、今申し上げてまいりました地方税の偏在是正でございます。

先ほど見てきましたように、偏在が一番大きい税金は地方法人課税です。従って、偏在是正の議論をするときには、地方法人課税が焦点になるということが非常に多いわけです。資料⑬は今までの税収の推移ですが、ここで平成20年

度のところに地方法人特別税・譲与税の創設というのがあるわけでありまして。繰り返して恐縮でございますが、先ほどリーマンショック前に39兆円台の税収があったというときに、やはり財政力格差が大きな問題となりました。従って、ここで法人事業税の一部を地方法人特別税という形で切り出して、いったん国に収納して譲与税として配分するという仕組みを導入したわけでございます。

〔消費税率の引き上げと地方法人課税の偏在是正〕 総務省資料

資料⑭は、実効税率の引き下げと外形の拡大の話でございますので、ご参考にしていただければと思います。

資料⑮ですが、一番左側は平成19年度以前の姿でございます。左から2番目が、今申し上げましたように、地方法人特別税を導入して、そしてこれを譲与税として人口及び従業者数によりその全額を都道府県に譲与いたしました。この結果として、法人事業税収のウエートが高いところの税収は減り、ウエートの低いところの税収は増えるという結果を導き出したわけでございます。

ただ、これは税制の抜本改革までの暫定措置という位置付けの制度です。その後、26年度の改正で消費税率が引き上がるということになりまして、消費税率8%段階になりますと地方消費税率も上がってまいります。従って、1つは地方法人特別税が税制の抜本改革までの暫定措置なので、これは縮小しなければいけない。それとともに、地方消費税の税収が増えると、先ほど見ていただきました交付団体と不交付団体では、不交付団体はそのまま地方消費税の税収が増えるとそのまま使えるお金は増えますが、交付団体は交付税が減ることによって調整されてそれほど使えるお金が増えない。それによる格差の拡大という2つが併存するような状況になりましたので、今度は法人事業税をお約束どおり縮小することとして、法人住民税の法

人税割を一部地方法人税という国税にしています。これは交付税原資になりますので、先ほど申し上げました交付団体だけに配られる財源となります。従って、そういう意味では、不交付団体と交付団体の財政力格差は縮小されるということになりますので、こういう措置を入れました。

その次、平成28年度改正で消費税10%段階の措置ということが決定されたわけですが、この局面でも同じ2つの課題がありました。この10%でいったん税制の抜本改革というのできるということです。地方法人特別税は法人事業税に戻します。その代わりに、法人住民税の法人税割を切り出す部分を拡大して、地方法人税というものを拡大いたしまして、これを地方交付税原資にすることといたしました。これによって、地方消費税の税率の引き上げによる財政力格差の拡大を防ぐとともに、この措置によって法人事業税を切り出した地方法人特別税で行っていた偏在是正効果も確保するという、2つの効果をここで行うこととしたわけです。

この地方法人税は、今、法人税とともに税務署の方に納めていただいているかと思います。これが今まで取り組んだ偏在是正の最近のものですが、実はこの偏在是正というのはこれにとどまらない状況にあるということがこれからの話でございます。

〔現状と問題の背景等①〕

先ほど見ていただきましたように、地方税収は今好調でありまして、財政力格差が開いて地方法人特別税・譲与税の制度を入れなければいけなかった平成19年度・20年度の地方税収の状況を上回る状況になっています。従って、19年度・20年度の状況を上回る財政力格差の状況になっているということは、やはり緊急の課題としてこの財政力格差の是正に取り組まなければいけないということでございます。

では、実際の東京都の税収がどうなったかと

いうことで見てみますと、これはまだ平成29年度までしか出ていませんが、平成19年度水準まで回復しています。先ほど見ていただきました偏在是正を行ってもなお平成19年度レベルの都税収レベルまで回復しているということでありますので、やはり財政力格差はそのレベルまでなっているということかと思えます。

〔現状と問題の背景等②〕

大変難しい言葉で書いていますので恐縮でございますが、交付団体は、先ほど見ていただきました地方財政が財源不足のためにその穴埋めで赤字地方債を発行しているということを上げました。これは、財源不足は交付団体に生じていますので、実は赤字地方債は交付団体に発行してもらっています。毎年毎年その財源不足が解消されないため、発行し続けていまして、今その残高が中段のグラフですが、54兆円まで膨らんでいるということであります。従って、いわゆる交付団体からは、臨時財政対策債や赤字地方債を1日も早くやめてもらいたい、或いは減らしてもらいたいという切実なお話があります。

一方で、これを都道府県ベースで申しますと、不交付団体は東京都だけなのものですから、どうしても東京都と書かざるを得ないのですが、東京都の財源超過額は単年度で見るとは、標準的な収入が標準的な支出を上回る分が平成28年度・平成29年度で1兆1,000億円もあります。一方で、赤字地方債を発行している団体が多くある中でこれだけ財源超過が生じているというのは、別に東京都のせいではないのですが、地方税財政の在り方としては適切とは言えないのではないかとということです。

それからもう1つは、右下にありますように、東京都はそれだけ単年度でプラスが生じていますと、当然全部使うということにはならないので、企業で言えば内部留保のような基金を積み立てています。これを毎年3,000億円なり4,000億円積み立てているということです。ある意味

これだけ財政余力があるということになります。この基金の水準についても、何かのときに備えるための基金としての額をかなり超える水準まで来ているのではないかというようなことでございます。

〔都市・地方の持続可能な発展のための地方税体系の構築〕

これらを背景といたしまして、昨年、与党の税調でご議論いただきまして、消費税率10%段階において地方法人特別税・譲与税が廃止され法人事業税に還元されること等も踏まえて検討し、平成31年度税制改正において結論を得るといふうに位置付けされました。まさに、今年の与党の税調でご議論いただき結論を得る課題ということになっています。

〔経済財政運営と改革の基本方針2018(抜粋)〕

政府ベースでも骨太の方針等々に位置付けをし、それに備えてきています。今、検討会を作って、どういう方策を取るかというようなことを有識者の方々に議論していただいているところでございます。これが目の前の地方税制の一番大きな課題であります偏在是正の話でございます。

(2) 車体課税

〔車体課税(地方税)の現状〕

2番目、車体課税ということでございます。これは、私どもというよりも、自動車業界の方からご議論がされやすいテーマであります。全体像といたしましては、車のユーザーの方々に、取得、保有、利用、走行の各段階でご負担いただいています。例えば取得ですと自動車取得税がかかってまいりますし、保有ですと小型普通乗用車では自動車税ですし、軽では軽自動車税がかかってきます。それから利用ですと、これは国税ですが、自動車重量税が車検のたびにかかっておりまして、その一部が自動車重量譲与税として市町村に譲与されて地方財源になって

います。走行段階では揮発油税或いは軽油引取税等がありまして、これも一部は地方財源になっています。青く塗られた部分が地方財源と考えていただければと思います。いわゆる車のユーザーの方々に納めていただいている税金の多くは地方財源になっています。

ここから先は、さまざま議論されるであろうという項目を課題として挙げさせていただきます。

〔平成31年度税制改正における検討項目〕

1つは、先ほど星野局長からもお話がありましたが、消費税率10%への引き上げの前後におきます駆け込み需要及び反動減対策をどう講じるかという話でございます。資料②の一番下に骨太の方針の記述がありますが、税率引き上げ後の自動車や住宅など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ということになっています。自動車取得税というのは10%段階になりますと廃止されるとともに、新たに自動車税の中の環境性能割という税が導入されることとなっています。この環境性能割についてどうするかというご議論がされるかもしれませんし、或いは税では対応できずに予算でという話になるのかもしれませんが、いずれにしてもこの対策について議論されるだろうということであり

ます。2点目は、真ん中に平成29年度の与党の税制改正大綱を載せています。平成31年度税制改正までに安定的な財源を確保し、地方財政に影響を与えないよう配慮しつつ、自動車の保有にかか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いふうに記載されていまして、平成31年度税制改正においてこの保有課税をどのように取り扱うかということが議論されるだろうと考えています。さらには、特例措置でありますエコカー減税、グリーン化税制が期限切れを迎えますので、併せてこの議論もされるだろうということです。

〔自動車ユーザーの税負担の水準〕

これからの議論でございますので、あまり予見を持って言うということにはなりません、資料⑳の左側は日本自動車工業会の資料で、保有段階の税負担が国際的には高いというご主張の資料でございます。

一方で右側をご覧くださいますと、燃料にかかる税負担は実は日本は安いということで、自動車ユーザーの税負担というのは車体課税の税負担もありますし、燃料課税の負担もあります。これらトータルでどう考えるかということでございます。

〔自動車に関する行政サービスと車体課税の状況〕

かつて、道路財源という議論もありましたが、今は全部一般財源化されています。実は左にありますように、地方団体が自動車ユーザーの方々からご負担いただいている税が約2.2兆円ありますが、道路関係等に使っている歳出というのは5.4兆円プラスαありまして、かなり道路関係の歳出は多いという状況にあります。特に最近よく言われていますように、高度成長期に造った橋やトンネルとかさまざまな社会資本が老朽化してしまっていて、これらを長寿命化したり改築したりということが急務になっています。これは、どうしても人の命に関わりますので、やらざるを得ません。そういう中で、保有課税を低くすることによって地方財源を減らすということがこれらの事業にとってどういう影響を及ぼすのかということも念頭に置きながら、議論しなければいけないと考えているところであります。

(3) 森林環境税（仮称）

〔森林経営管理法の概要〕

資料㉗以降は森林環境税であります。昨年度の税制改正で決定を見たわけでありまして、来年の通常国会に法案を提出することとなっておりますが、資料㉙をまずご覧いただければと思

います。

ご案内のとおり、森林が荒廃しているということが言われていて、特に災害が多発している中で崖崩れがあったり森林が崩壊したりということが、非常にテレビでリアルに映し出されて身近に感じるわけですが、どうしても不在地主が多くなったり、或いは木材価格が安いがために産業としてペイしない森林というのが非常に増えているというのが現状かと思えます。そういう中で、放置できないということで林野庁が森林経営管理法を今年の通常国会に提出して、そのような放置されている森林については市町村が主体となって管理するような仕組みとものを新たに導入しました。こういうことも含めて、森林整備をきちんと進めていかなければいけません。そのためには、その財源を確保していかなければいけないというのがこの森林環境税の議論のベースです。そういうことから、昨年議論されて制度が決定されました。

〔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）〕

そのイメージは資料㉚です。市町村に個人住民税の均等割りに上乗せをして、国税として森林環境税を年1,000円徴収していただきます。これを都道府県を經由して国の交付税及び譲与税特別会計に納入していただき、全額を森林環境譲与税として、私有林人工林面積や林業就業者数、人口により按分して譲与し、これを都道府県・市町村は森林整備及びその促進に関する費用に充てていただくという仕組みです。

左下にありますように、納税義務者約6,200万人いらっしゃいますので、収入としては大体600億円強、平年度ベースで歳入として出てまいります。ただ、これは均等割ですので、どういう収入の方も年1,000円です。年1,000円がどのぐらいの負担かというのはいろいろご議論があるかと思いますが、逆進性があることは間違いありません。従いまして、国民負担に十分配慮しなければいけないということで、資料㉛

でございます。

〔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）〕

実は今、個人住民税の均等割に、東日本大震災が起ったときに各地方団体が防災施策を早急に進めていただかなければいけないため、その財源として1,000円上乗せして、実質5,000円納めていただいています。この期限が平成35年度までということになっていまして、ここで防災の1,000円というのは終わるわけです。

これを引き継ぐ形で、平成36年度から1,000円を引き続き納めていただいて、これを森林整備に充てていこうというのが森林環境税でございます。ただ、平成36年度というのは先の話ですが、一方で森林整備というのはもう目前の課題ですから、若干工夫いたしまして、森林環境譲与税は平成31年度から譲与するということにいたしました。その財源は、平成35年度までは国の特別会計による借入金を元に譲与することといたしまして、この借入金を平成36年度から出てまいります森林環境税の収入により返していくという仕組みにしたわけでございます。

〔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）〕

その仕組みが、次の資料⑫で、これはご参考に見ていただければと思います。実は地方税として新しい税を作ったのは久方ぶりでございます。地方消費税というのが平成9年度から入ったわけですが、その前に消費譲与税というのがありましたので、消費譲与税を地方消費税に変えるという意味では、新税ではありますが、純粋な新税と言っていいかどうかというところはありました。その前に、地方税として新税を入れているのは特別土地保有税です。それ以来ということですので、大きな制度改正ではありません。600億円という税収ではありますが、そういう位置付けの税であります。

逆に言いますと、こういう国民の方々にご理解を頂いて新しい税を作ったときに、この税が有効に活用されることが非常に大事だと思っています。そういう意味で、31年度以降の森林環境譲与税が有効に活用されますように、都道府県・市町村に今現在お願いしているところです。これが森林環境税でございます。

（4）地方消費税

〔地方消費税の概要〕

次の地方消費税でございます。地方消費税は10%段階で1.7%から2.2%に引き上げられますが、ご案内のように、今、地方消費税は国税に消費税と合わせて徴収していただいています。資料⑬を後ほどご覧いただきたいと思いますが、実は税務署に納めるということで、実際の消費が発生した場所と、納めていただく場所が違ってまいります。従って、地方消費税としてこの清算制度というのを設けていまして、最終消費地に税収が行くように、都道府県間で清算するという仕組みを入れています。これによって、地方消費税というのが成り立っているということです。

〔地方消費税の清算制度について〕

国の税務署に納められて、その税務署があります都道府県に払い込まれる段階では、実は非常に偏在があります。10.2倍あるのですが、これを各都道府県の消費に相当する額で清算することといたしますと、右にありますように1.6倍になります。人が消費するのは大体フラットに近いわけですのでこういう形になりますが、これによって制度が成り立っているということでございます。

〔地方消費税の清算基準の抜本的な見直し〕

昨年度、この清算基準の抜本的見直しというのを行いました。小売年間販売額やサービス業対個人事業収入額（経済センサス）を使って清算しているのですが、その中の統計を見てみま

すと、必ずしも最終消費地に数値が計上されていない項目があるということが明らかとなりましたので、これらを清算基準に使うのはいかがなものかということです。

一方で、先ほど申し上げましたように、消費というのは人によってそれほど大きな差はないという意味で言うと、その代替指標としては人口でできるだろうということで、上から下の形に変えたわけです。東京都がこれによってマイナス1,000億円程度になったということで、東京から税が奪われたという言い方もされたこともあります。一方で今まで東京都がもらい過ぎだったのだとおっしゃる方もいらっしゃいます。これはいろいろ意見が立場によって違うのですが、私どもはいわゆる最終消費というものを表す指標について、何が一番適切なのかという観点でこういう改正をしたということでありまして、制度の適正化という観点だと思っておりますのでございます。

(5) ふるさと納税

〔ふるさと納税の概要について〕

次に、時間が迫ってまいりましたので、簡潔に申し上げます。ふるさと納税につきましては、話題にはなっていますが、あまりご説明することでもないわけでありまして。ただ、元々のふるさと納税の発想といいますのは、やはり、特にふるさとから都会に出てきた方がふるさとに対する思いとか、或いはふるさとでなくてもこの地方団体を応援しようとする思いを形にする制度であり、その財源を活用して地方の地域の活性化を図るというための制度と位置付けていますので、私どもとしてはこれからも健全な発展を目指していきたいという位置付けのものです。

〔依然として地場産品以外の返礼品を送付している例〕

一方で、もうご案内でございますが、返礼品を出し始めて、これが過熱し、返礼割合を高くして何のために寄付していただいているのかわ

からないような話になっているというのも事実であります。お見せするのものはばかれるとは思いますが、資料④を見ていただくと、これはほんの氷山の一角であります。左上にありますように電化製品を並べてみたり、左下にありますように食料品を並べてみたり、しかも全く地場と関係のないものを並べて、とにかく寄付さえ集めればいいという、制度の趣旨を完全に没却したようなところまで行ってしまいました。これは、税制として放置できないということで、今回見直しを検討するということを表明したわけですね。

ただ一方で、皆さまもご案内かと思いますが、災害が起こるとふるさと納税によってその被災団体への援助が非常に集まるようになっていまして、これはある意味、寄付文化の定着という観点では、1つの効果の表れではないかと捉えているところでございます。

〔ふるさと納税に係る制度見直しの検討～平成30年9月11日（火）閣議後記者会見における総務大臣発言（抜粋）〕

これは大臣の発言でございますので、お時間があればご覧ください。

(6) 地方税の電子化

〔eLTAX（エルタックス）について〕

続きまして、最後に資料④以降は地方税の電子化です。私どもは、資料⑤にありますようにeLTAXという仕組みを持っています。1,700あまりの地方団体それぞれが賦課徴収しているというのが基本なわけですが、それですと納税者の方々にも多大な事務負担をかけますし、一方で地方団体の効率化にも問題があるということで、このeLTAXという仕組みを全地方団体が加入する仕組みとして作り上げました。

〔平成30年度税制改正（地方税共通納税システム（共同収納）の導入）〕

いわゆる税の申告、特に法人の方々の税の申

告については、これをかなり活用していただいているというのが現状かと思いますが、資料⑤⑥にありますように、納税ということに関しましては、左にありますように、電子納税システムに対応している地方団体は1,700余りの団体のうち22団体しかありません。残りは全部銀行を通じて個々に納めてもらわなければいけないのが実情でした。これはあまりにもということで、個別のそれぞれの地方団体に電子納税をやってくださいと言っていました、いっこうにらちがあきません。従いまして、先ほどのeLTAXという仕組みを使って一気に新しい仕組みを作る方がいいだろうということで、右側にあるように、企業の方々がA市やB町、C村、D市、E市などへそれぞれ税を納めていただいているものを、eLTAXに1カ所に納めていただければ自動的に振り分けられる仕組みというものを作っているところなんです。この仕組みを来年10月から実際に稼働させる予定でございまして、これによって抜本的に簡素になると思っているところなんです。

このeLTAXを活用した共同収納というのは1つの例でして、eLTAXというのは相当いろいろなことに使えるのではないかと私どもは想定しているところなんです。これから地方税の電子化を通じた納税者の方々の事務負担の軽減ということに私どもは積極的に取り組んでいきたいと思っているところでございます。

少し長くなりましてぎりぎりになってしまいました。申し訳ありませんでしたが、以上でご説明を終わらせていただきます。ありがとうございました。

(岩崎) 大変丁寧にご説明いただきまして、ありがとうございました。これから討論に入りたいと思いますが、既に予定されていた終了時間を経過しています。そこで、大変申し訳ないのですが、簡潔にご意見を頂ければと思います。

まず、土居教授からよろしく願います。

Ⅳ. 地方財政・地方税制の現状と課題への意見

(土居) 内藤局長には、地方税体系から細かくご説明いただいて、私も大変理解が深まりまして、誠にありがとうございました。会場の皆さまも理解が深まったかなと、私自身もそう思っています。時間が短いので、ふるさと納税について1点コメントと、それから税源の偏在是正について1点質問という形でさせていただきますと思います。

〔ふるさと納税〕

ふるさと納税の話は、本当に出来立てほやほやといいたいでしょうか、9月11日に総務大臣が記者会見でご発言されて方針を表明されたばかりというところで、私も前もってはコメントを用意していなかったのですが、せっかくですので一言申し上げたいと思います。

ふるさと納税制度の抜本的な見直しとして、寄付金に対する自治体の返礼品の額の割合が3割超の場合や、返礼品が地場産品でない自治体への寄付は、税優遇の対象から外す形で、返礼品に対して一定の規制といいたいでしょうか、共通のふるさと納税制度を守っていくためのルールを作る方針を示されたことは大変重要なことだと、私は思っています。それともう一つ、この3割以下にするということにまつわる副次的なよい効果があるのではないかと私は思っています。と申しますのは、その3割という比率です。これはもう少し議論する余地があるのかもしれませんが、少なくとも3割以下であるということ客観的に自治体が証明してみせないといかないということに当然なりますから、その返礼品の経理ないしはその決定について、データなり情報を住民・国民に提供して素材を出すことができるだろうということです。何かとふるさと納税は、実は地方議会は置いてきぼりにされ

ていた面がありまして、それで入ってくる寄付をどう使うかとなると、予算などで確かに議会で議決したりすることではありますが、先ほどご紹介のあったような返礼品は、主立って首長さんないしは首長部局がお決めになる。議会がちゃんとチェック・アンド・バランスで、ふるさと納税制度をわが市・わが県でこういうふうに使っていることでよいのかどうかをきちんと考えていただく。この3割以下にすることを契機にデータや情報が公になることにより、ふるさと納税がらみで議会にも機能を発揮してもらえるようになっていくのではないかと、私は期待しています。

〔税源偏在の是正〕

それから、税源偏在の是正に関しての質問を1点させていただきたいと思います。確かに私自身も地方税法系として偏在性の小さい税法系になるべきだということについては、局長がお述べになられた方向性に全く同感であります。ただ、この偏在是正が、先ほど内藤局長からもご説明がありましたように、議論の契機が実は消費税の増税であった、消費税率を引き上げることをきっかけに偏在是正の議論が今起こっている。ここには、私は懸念を強く持っています。と申しますのは、消費税率がまだ10%が上がっていないのに、鬼が笑うかもしれませんが、消費税率はわが国は恐らく10%よりも高い税率にいずれは上げていかなければならない。その時期がいずれ近い将来訪れるということになりますと、その都度その都度偏在是正はどうするのだと言って議論しないといけないことになりはしないかということです。これは杞憂かもしれませんが、私の懸念ということでもあります。

せめて今回しっかり議論するというのであれば、今回偏在是正措置を決めて消費税増税に対してこういう形で偏在是正に取り組むと、実際是正している税目は地方法人2税であります。地方法人税ではこういう形で偏在是正するのだというふうに決めたら、これでいったん打

ち止めという形にする。消費増税に連動した偏在是正措置に対しては、ここでルールを決めてそれにしばらくは従うのだという打ち止め感が必要ではないか。消費増税するためにまたぞろ偏在是正措置の議論をしなければいけないという展開は、今後の日本の地方税法系を考える上ではあまり建設的ではないのではないかと思います。

と申しますのは、内藤局長の資料をお借りしますが、内藤局長の資料⑨にありますように、偏在性の少ない税制を目指していくということであれば、地方消費税は非常にそれにかかった税でありまして、地方消費税の拡充ないしは別の言い方をすると、地方税法における地方消費税の税法の構成比が高まれば、おのずと偏在性は小さくなるはずで。そういう期待が地方消費税にはある中で、地方消費税をこれから増税しようとするたびに、偏在是正措置をまた追加で考えなければいけないということになりますと、いつまでたっても地方消費税を上げては偏在是正、地方消費税を上げては偏在是正という形で、なかなかどういう姿があるべき地方税法の目指すべきところなのが見えにくくなってしまっているのではないかと私は懸念しています。

そういう意味では、今回しっかり議論させていただいて、地方消費税を上げることと対応した偏在是正措置は、打ち止めというところまで行ければいいと思うのです。ないしは、打ち止めということでないとする、ルール化といいましょうか、どういうふうになった場合にはどういうふうには正措置を講じるのかというのは、議論の中で見えてくると今年の1つの大きな成果になるのかなと思っていますが、いかがでしょうか。

私からは以上です。

(岩崎) ありがとうございます。続きまして、宮本租研副会長からご意見を頂きたいと思っています。

(宮本) ありがとうございます。生活に密着している地方自治体の活動にもかかわらず、税金との関係がなかなかわかりづらいのですが、本日は、非常にわかりやすくご説明いただきました。本当にありがとうございました。

〔地方税改革の方向性〕

地方の在り方の方向性として、「地方分権」ということが言われて久しいのですが、租研としては、その実現のために、行政サービスにおける受益と負担の連動を高める必要があると主張してきております。地方税改革にあたっては、地方行政サービスの費用を受益者が広く負担する応益原則を明確にする必要があると思っています。結果的に、福祉サービスをはじめとした個人向けの支出が増えている地方財政支出を賄うための地方税は、法人負担から個人負担へ重点を移していくことになると思います。また、地方税は多くの税目にわたっているわけですが、応益原則を納税者が実感するために重要な「制度のわかりやすさ」の観点、また徴税コストといった行政効率の観点から、税目の統合・廃止を含めた簡素化も欠かすことができない視点だろうと思っています。

〔地方法人2税の見直し〕

その中で、租研としては、地方法人2税といわれる法人住民税のうちの法人税割と法人事業税のうちの所得割は、応益性というよりも応能性に着目した負担であり、また、景気による変動性が高いことから、地方税にそぐわないということも考慮し、国税化すべきと提案しています。このような見直しの方向について、どのようにお考えなのか、お聞きしたいと思います。

〔償却資産に対する固定資産税〕

それから、固定資産税について、繰り返し経済界から要望していますが、償却資産に対する固定資産税は、国際的に見ても異例でありまし

て、競争力の観点から国内に製造拠点を持つ企業、或いはさらに海外から事業を呼び込むということを考えても、大きな障害と考えています。中小企業は一定の措置がなされていますが、大企業を含めたサプライチェーン全体への対応が必要と思っています。地方財政上の問題は確かにあるので、なかなか改正の俎上には上らないわけですが、可能性についてお伺いできればと思っています。

〔森林環境税〕

それから、ご説明いただきました森林環境税については、受益と負担の関係を十分に考慮して、長期間にわたる森林管理制度の下で創設されたものということで、地方税のあるべき姿の1つとして高く評価しています。ただ、使い道が不明確にならないように、納税者に対するアカウントビリティが重要ですが、この点についてのお考えを伺えればと思います。

〔行政手続きの効率化〕

最後に、行政事務の効率化です。eLTAXのお話がありましたが、これによる共同収納等への取り組みを歓迎しております。連結納税制度の適用も含めて、日本における企業活動の生産性向上の観点から、またその地方自治体の行政コストの観点からも、さらなる効率化を期待したいと思っています。

以上であります。

(岩崎) どうもありがとうございました。それでは、内藤局長からご回答の方をよろしくお願ひします。

(内藤) 土居先生、そして宮本様から大変貴重なご意見ご提言を賜りまして、ありがとうございました。



〔税源の偏在是正〕

まず、税源の偏在是正でございます。ご指摘のとおり、地方消費税率の引き上げというのがきっかけになっているということではあります。今回取り組もうとしておりますのは、近年地方税収が全体として増加している中で、交付団体において赤字地方債の臨時財政対策債の残高が累増する一方で、不交付団体においては財源超過額が増加するなど、地域間の財政力格差が拡大しているのです。税源の偏在性が小さい地方税体系の構築が喫緊の課題となっているという、こういうことに対応しようというものでございます。

従いまして、先ほど申し上げましたように、やはり地方税体系を考えるときに、地方税の充実確保と偏在性が小さく税収が安定的な地方税体系の構築は、車の両輪として常に考えていかなければいけない課題だと思っています。その上で、ご指摘がありました。地方消費税が充

実するたびに機械的に偏在是正措置を行うというのがいいのかどうかということに関しては、私どももそういう機械的に行うというよりも、常日頃から地方税制のあるべき姿ということ思い描きながら、それをどう実現していくかというプロセスを取るというのが一番望ましいのではないかと考えているところでございます。

〔地方税の応益性、安定性、普遍性〕

続きまして、宮本様からのご提言でございます。ご指摘のとおり、受益と負担というのは重要な視点だと思っています。従いまして、個人の方々、或いは法人の方々も地方団体からさまざまな行政サービスを受けていただいておりますので、適切に税をご負担いただくということが適当と考えています。地方税について、法人負担から個人負担へ重点を移していくことが適当かどうかにつきましては、地方税体系のみならず、税体系全体に関わる話ということになって

まいりますので、十分慎重に議論していく必要があるのではないかと考えています。

また、地方税は受益と負担という応益性も大変重要でございますが、さらには充分性と安定性とか普遍性なども重要な視点でございます。これらを踏まえながらあるべき地方税体系というのを考えていかなければいけないと考えるところでございます。

個別税目、地方法人2税の国税化についてのご意見でございます。地方税につきましては、地方団体が行政サービスを提供するに当たって必要となる費用について、いかに納税者の方々にご理解を頂く形でご負担いただくかという視点が重要だと思っています。法人の方々にもそういう意味で行政サービスを受けておられるということで、一定の税率でご負担いただいているところでございます。個人にも法人にも適切にご負担いただく形の地方税体系が望ましいと考えているところでございます。

〔償却資産の固定資産税〕

それから、償却資産の固定資産税でございますが、シャープ勧告におきまして、警察、消防その他の保護の対価と位置付けられた上で、償却資産についても減価償却を認められるあらゆる事業資産を包括すべきとされ、それ以来、市町村財政を支える非常に重要な税となっているところでございます。個人だけでなく法人にも住民税と固定資産税をご負担いただいているわけでございますが、私どもといたしましては、事業活動に対して市町村が行政サービスを提供するための重要な税と考えていまして、これに代わる納税者の方々の理解を得られる税が今現在あるかと言えば、これはなかなか見いだせないというのが現状であろうかと思えます。

〔森林吸収源対策〕

続きまして、森林環境税等でございます。この制度は、納税義務者の方々の立場から見ますと、納税先の団体とその税収を財源として事業

を実施する団体が一致いたしません。従いまして、譲与を受けた地方団体は自らの団体の住民に対する説明責任だけではなくて、他の地方団体の住民に対しても一定の説明責任を果たしていただくことが必要だと考えています。

従いまして、譲与を受けられた地方団体は、インターネットの利用等の方法によりまして、この譲与税が確実に森林整備及びその促進に関する費用に充てられていることを公表し、ご負担いただく国民の方々目に見える形にさせていただきたいと思っていますし、そういう制度設計をしたいと考えています。

〔行政事務の効率化〕

最後に、行政事務の効率化でございます。先ほど申し上げましたように、eLTAXの活用は、共同収納にとどまらず、地方税の手続きの標準化等を通じまして、納税者の負担軽減に資することができる可能性のある仕組みと考えています。従いまして、そういう観点からも積極的に取り組まなければいけませんし、地方団体にとりましても税務システムの共同化・クラウド化を進める上で、業務の標準化というのが必要であります。そういう意味でeLTAXのさらなる活用は、この標準化を画期的に進めるものにもなりますし、行政事務の効率化に資するものということでございます。

従いまして、今後とも地方団体の理解は得なければいけませんし、eLTAXの利用拡大によるさまざまな負担軽減を積極的に進めていきたいと思っていますと、考えているところでございます。

おわりに

（岩崎） ありがとうございます。回答を大変急がせてしまって申し訳ございませんでした。本日は、星野局長、内藤局長から、現在、国・地方で進められている税財政改革の状況についてご説明いただきました。これに対して、土居

先生と宮本様からは大変有益なご提言を頂きました。とても活発な討論会になったと思います。

本日の議論に共通しているのは、近い将来起こるであろう日本の財政危機をどうやって回避したらいいか、それに対して国と地方でどのような知恵を出していけばよろしいかというようなことに関するさまざまな取り組みの状況がご紹介されたと思っています。これからもこの問題については引き続き知恵を出し合っていく必

要があると思いますので、本日お集まりの方々におかれましても、租研を通じていろいろなご意見を出していただければありがたいと考えています。

それでは、本日、大変長い間でありましたが、お付き合いいただきましてありがとうございました。これで本年度の討論会をお開きとさせていただきます。どうもありがとうございました。