

ポストコロナ時代の 税・財政と社会保障、国際課税 「2つの柱」に関する課題と展望

〔 (公社) 日本租税研究協会
第75回租税研究大会記録 〕

2023

オンライン開催

公益社団法人 日本租税研究協会

ポストコロナ時代の 税・財政と社会保障、国際課税 「2つの柱」に関する課題と展望

〔 (公社) 日本租税研究協会 〕
〔 第75回租税研究大会記録 〕

2023

公益社団法人 日本租税研究協会

ポストコロナ時代の税・財政と社会保障、 国際課税「2つの柱」に関する課題と展望

(公社) 日本租税研究協会 第75回租税研究大会記録

令和5年9月19日(火)～20日(水) オンライン開催

会長挨拶

第75回租税研究大会開催にあたり……………宗岡正二

(第1日)

◆報告 法人組織再編成と外国子会社合算課税制度……………岡村忠生

◇討論会 財政経済研究会報告：ポストコロナ時代の税・財政と社会保障

……………小澤太郎(司会)

駒村康平／土居丈朗／林 正義／大森正博

(第2日)

◇討論会 国際課税討論会：国際課税を巡る現状と課題……………吉村政穂(司会)

西方建一／青山慶二／一高龍司／鈴木一路

◇解説 「令和6年度 税制改正に関する租研意見」の解説 ……………林 宜嗣

◇討論会 税制改革討論会：税制改革を巡る現状と課題……………岩崎政明(司会)

青木孝徳／池田達雄／澁谷雅弘／松本正義

目 次

オンライン開催

会長挨拶

第75回租税研究大会開催にあたり ————— 1

公益社団法人日本租税研究協会会長 宗岡 正二
(日本製鉄㈱ 相談役)

◇報告 9月19日(火)・午前

法人組織再編成と外国子会社合算課税制度 ————— 3

独立研究者 岡村 忠生

1. はじめに	3
2. CFC課税の重複による国際的二重課税	5
2-1. 二重課税排除の方針…源泉地国課税権の優先	5
2-2. 間接外国税額控除の方法	6
2-3. 実定法の確認	7
3. CFC課税済所得に基づく配当・株式譲渡益に対する課税	8
3-1. 配当の控除	8
3-2. 配当等の概念と法人性	12
4. 組織再編成による二重課税の防止	14
4-1. 特定部分対象外国関係会社株式等の譲渡利益額の控除（免税特例）	14
4-2. 組織再編成と二重（三重）課税排除の可能性	16
5. おわりに	18

ポストコロナ時代の税・財政と社会保障 —————20

司 会 慶應義塾大学名誉教授 小澤 太郎

参加者 慶應義塾大学経済学部教授 駒村 康平
慶應義塾大学経済学部教授 土居 丈朗
東京大学大学院経済学研究科教授 林 正義
お茶の水女子大学基幹研究院人間科学系教授 大森 正博

はじめに……………21

I. 2020年代の税・社会保障改革の課題 ……………21

1. はじめに……………22
2. 2040年を見据えた社会保障の将来見通し……………22
3. 医療と介護で財源は工面できるのか……………23
 - (1) 将来の世代別税・保険料負担の推計……………23
 - (2) 分析結果……………26
4. 今後の医療と介護の財源確保……………27

II. 新人口推計から考える社会政策の諸課題

—年金及び認知機能低下の問題を中心に—……………28

1. 総論：社会保障……………28
2. 新人口推計から考える社会政策の諸課題……………28
 - (1) 少子高齢化の深刻化……………28
 - (2) 外国人労働者の影響……………30
 - (3) 寿命の伸長と認知機能の低下問題……………31
 - (4) 年金改革の選択肢……………32

III. 資本・資産関連課税の考え方……………32

1. 1億円の壁……………32
2. 資本・資産関連課税に関する幾つかの研究の紹介……………34
 - (1) 資本所得課税か資本保有税か……………34
 - (2) キャピタルゲイン課税……………34
 - (3) 相続税と同族事業の承継……………35

IV. 地域医療制度の国際比較……………37

1. 医療制度の国際比較の意義……………37

2. 医療制度の課題	37
(1) 医療サービスの情報の非対称性に発するモラルハザード	37
(2) 費用償還方法	38
(3) 規制された競争 (Regulated Competition)	39
(4) 医療連携	39
(5) 公的医療保険の財政	39
V. 総括	42
VI. 2020年代の税・社会保障改革の課題への意見	42
VII. 新人口推計から考える社会政策の諸課題一年金及び認知機能低下の問題を中心に一 への意見	44
VIII. 資本・資産関連課税の考え方への意見	46
IX. 地域医療制度の国際比較への意見・質問	48
おわりに	50
資料	52

◆討論会 9月20日(水)・午前

国際課税を巡る現状と課題		91
司 会	一橋大学大学院法学研究科教授	吉村 政穂
参加者	財務省主税局参事官	西方 建一
	千葉商科大学大学院客員教授	青山 慶二
	関西学院大学法学部教授	一高 龍司
	(株)ブリヂストングローバル財務戦略部門 グローバル税務ヘッド	鈴木 一路
はじめに		92
I. 第1の柱		92
1. 総論		93
2. 第1の柱 利益Aに関する多数国間条約		96

3. 第1の柱 利益B移転価格税制の執行の簡素化・合理化……………	99
Ⅱ. 第1の柱に対する意見・質問 ……………	101
(青山) ……………	101
(鈴木) ……………	102
(一高) ……………	104
(西方) ……………	105
Ⅲ. 第2の柱 ……………	110
Ⅳ. 第2の柱に対する意見・質問 ……………	113
(青山) ……………	113
(鈴木) ……………	114
(一高) ……………	115
(西方) ……………	116
おわりに……………	119

◆解説 9月20日(水)・午後

「令和6年度 税制改正に関する租研意見」の解説 — 120

(株)EBPM研究所 代表取締役 林 宜嗣

<総論>……………	120
Ⅰ. はじめに……………	120
Ⅱ. 税制改革の基本的視点……………	121
Ⅲ. 税体系……………	122
<各論>……………	122
Ⅳ. 所得税……………	122
Ⅴ. 相続税・贈与税……………	122
Ⅵ. 法人税……………	122

Ⅶ. 国際課税……………123

Ⅷ. 消費税……………123

Ⅸ. 地方税……………123

X. その他の税……………123

XI. 納税環境の整備……………124

◆討論会 9月20日(水)・午後

税制改革を巡る現状と課題 ————— 126

司 会 明治大学専門職大学院法務研究科教授 岩崎 政明

参加者	財務省主税局長	青木 孝徳
	総務省自治税務局長	池田 達雄
	中央大学法学部教授	澁谷 雅弘
	住友電気工業㈱取締役会長（租研副会長）	松本 正義

はじめに…………… 127

I. 税制の現状と今後の課題…………… 127

1. 総論……………128
2. 所得税……………129
3. 相続税・贈与税……………132
4. 法人税……………133
5. 国際課税……………134
6. 消費税……………134
7. 納税環境整備……………135
8. 財政・税制に対する国民の意識……………135

II. 税制の現状と今後の課題に対する意見・質問…………… 136

（澁谷）……………136

（松本）……………137

（青木）……………139

Ⅲ. 地方財政・地方税制の現状と課題	142
1. 総論：地方財政・地方税制の現状と課題	142
2. 各論①：個別地方税制の現状と課題	144
(1) 地方法人課税	144
(2) 固定資産税	144
(3) 森林環境税・森林環境譲与税	145
(4) 車体課税	146
3. 各論②：地方税務手続の電子化等	146
Ⅳ. 地方財政・地方税制の現状と課題に対する意見・質問	147
(澁谷)	147
(松本)	148
(池田)	149
おわりに	152

<資料編>

◎国際課税関係資料（財務省主税局参事官室）

目次 資料 1 ～39ページ

◎税制関係資料（財務省主税局）

目次 資料 1 ～51ページ 参考資料

◎地方税制関係資料（総務省自治税務局）

目次 資料 1 ～43ページ

会長挨拶

第75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

宗岡 正二

(日本製鐵株式会社相談役)

第75回租税研究大会の開催に当たり、一言ご挨拶を申し上げます。

本年の大会も、多くの皆様方にご参加いただき、心からお礼申し上げます。また、皆様方には、常日頃から、当協会の事業活動に深いご理解と多大なご協力を賜っており、この場をお借りして、重ねてお礼申し上げます。

さて、日本経済は、コロナ禍からの正常化が進み、雇用・所得環境の改善とともに回復が続いていますが、海外における景気下振れリスクを含め、不確定要因も引き続き存在しております。

6月に決定された「骨太の方針2023」では、社会課題の解決に向けた取組を成長のエンジンに変えることで、「成長と分配の好循環」を目指すことが謳われており、そのためには、GX（グリーン・トランスフォーメーション）、DX（デジタル・トランスフォーメーション）といった成長分野への積極的な投資や、「構造的な賃上げ」「人への投資」への取組などに、官民が連携して取り組んでいく必要があります。

財政については、少子高齢化に伴う社会保障支出の増大に加えて、コロナ・物価高騰対策のための財政出動により、健全化の道のりは一層険しいものとなっています。防衛力強化、少子化対策のための財源についても議論が行われていますが、安易な国債への依存やその場しの



ぎの歳入確保策によることなく、歳入・歳出全体を見渡した改革が求められるところであり、エビデンスに基づいた政策立案、効果的・効率的な支出を徹底するとともに、納税者である国民・企業に対して、極めて厳しい財政の現状を分かりやすく伝えるなど、受益と負担のあるべき関係について理解を促す取組が欠かせないと考えます。

次に、令和5年度税制改正では、「資産所得倍増」、「貯蓄から投資へ」との観点から、NISA（ニーサ）の抜本的拡充・恒久化、スタートアップの育成・支援の観点から、オープンイノベーション促進税制の拡充などが行われました。

また、より公平で中立的な税制の実現に向け、所得税について「極めて高い水準の所得に対する負担の適正化」、相続・贈与税について「資産移転の時期の選択への中立性の確保」という観点からの見直し、国際合意に沿ったグローバル・ミニマム課税の導入等の改正が行われたところです。

一方、7月には、政府税制調査会において、わが国の税制の現状と今後の在り方についての中期答申が取りまとめられ、経済社会の構造変化も踏まえた、あるべき税制の考え方が示されました。

この答申で示された課題や方向性も踏まえつつ、今後も、「公平」「中立」「簡素」という基本原則にのっとり、改革を継続していくことが肝要であると考えます。

当協会におきましても、財政や社会保障制度の抱える構造的課題、経済社会の構造変化を踏まえ、あるべき税制についての提言を毎年取りまとめ、公表してきたところであり、これから積極的に提言・情報発信を行ってまいりたいと考えております。

さて、本日からの租税研究大会は、当協会における税・財政に関する調査・研究の成果を発表・発信する場として、毎年開催しているもの

です。

本日午前の部においては、京都大学名誉教授の岡村（おかむら）先生から「法人組織再編成と外国子会社合算課税制度」と題してご報告をいただきました。

この後開催する討論会「ポストコロナ時代の税・財政と社会保障」では、当協会の財政経済研究会での研究成果をもとに、各方面でご活躍の先生方により、今後の税・財政、社会保障について討論をいただく予定です。

また、明日は「国際課税を巡る現状と課題」、「税制改革を巡る現状と課題」と題した2つの討論会と、「令和6年度 税制改正に関する租研意見」の解説を予定しております。お話しいただくのは、いずれも税制、財政に精通された方々ばかりであり、それぞれのプログラムが皆様にとりまして有意義なものとなれば幸いです。

最後になりましたが、ご参加の皆様方のますますのご発展とご健勝を心からお祈りするとともに、当協会の活動につきまして、今後ともご支援、ご協力を賜りますようお願い申し上げます。大会開催に当たってのご挨拶とさせていただきます。

法人組織再編成と外国子会社合算課税制度

独立研究者*

岡村 忠生

1 はじめに

本日のテーマは、「法人組織再編成と外国子会社合算課税制度」といたしました。重心は外国子会社合算課税制度（以下「CFC税制」といい、対象となる外国子会社を「CFC」といいます。）の方にあります。全体の内容を一言で申しますと、CFC税制による二重課税がどのように生じるかを分析し、その防止のための立法論とともに、納税者にできること、特に組織再編成を利用して可能なことを検討しよう、ということになります。

今日、外国に子会社を有する企業は、例外なく、CFC税制の適用を受ける、または、受けないように書類などを揃える、という負担の下にあります。CFC税制は、かつてはOpt-out可能でした。すなわち、平成4年度改正までは、ブラックリスト方式でしたから、そのような国に子会社を作らなければ、CFC税制のことは最初から考える必要はありませんでした。また、平成21年度改正までは、CFC税制の対象は留保所得でしたから、利益を配当してしまえば、



この税制の適用はありませんでした。配当すれば、回避できたのです。さらに、この制度の対象となる外国子会社は、平成29年度改正までは、特定外国子会社等と呼ばれていたもので、原則として事業実態のない会社でした。しかし、29年度改正で部分対象外国関係会社が対象に加えられました。部分対象外国関係会社というのは、それまでの特定外国子会社等には含まれないような会社、つまり、実態のある外国関係会社をいいます。もちろん、税負担割合や所得の内容などにより適用免除などがありますので、結果

* 京都大学名誉教授、長島・大野・常松法律事務所顧問

として適用範囲は改正前とそれほど変わらないのですが、その免除を得るために、相当の事務負担が生じるようになりました。

考えてみますと、平成21年度改正による外国子会社配当益金不算入制度は、国際的「二重非」課税のリスクを、2つの側面で増加させたといえるでしょう。ひとつは、損金算入配当の問題です。配当をする外国子会社が、その外国の制度により損金に算入される配当を日本の親会社に支払った場合、この制度の導入当初は、それでも日本は益金不算入としていました。各国の税制は、その国ごとに完結しているのだから、外国が配当をどのように扱っていても日本の制度は影響を受けない、という考え方に基づくものです。テリトリアル・システムの考え方を突き詰めれば、そのようなことになるのかもしれませんが、結果として国際的「二重非」課税が生じますので、BEPS問題への対応を進めている今日では、認められる考え方ではありません。そこで、損金算入配当は、平成28年度改正で益金不算入とされました。そして、支払国で損金に算入された配当は、経済的な実態のある活動に基づくものか否かを問わず、日本で課税を受けることになりました。

しかし、このとき積み残されたのが、外国子会社において課税を受けていない利益から行われた配当です。このような配当も、もし日本で益金不算入とされれば、二重非課税になります。しかし、平成28年度改正では、このような配当を益金不算入の範囲から除外することは行いませんでした。その理由はおそらく、配当原資の利益が非課税であったかどうかは、損金算入配当のように簡単に判断できないこと、非課税ではない軽課税をどう扱うかも問題となることなどから、こちらの問題はCFC税制の領域にあり、損金算入配当のような対応は適切ではないと考えられたためと推測されます。その背後では、BEPSとして問題となる課税権の侵害をど

う理解するかが、問われていました。この種の二重非課税、つまり、配当原資への非課税ないし軽課税と子会社配当益金不算入制度の結果として生じる二重非課税は、その後、Pillar2のミニマム課税により対処されることになりましたが、当時は、CFC税制の課題と考えられていたと思われます。CFC税制は、特にPillar2が具体化するまでに行われた改正の際、複雑で重い課題を課されていたということが出来ます。

さて、CFC税制の強化を謳ったBEPS Action3の2015年Final Reportは、CFC課税による二重課税問題も取り上げました¹。この問題は、それ以前からも指摘されていたのですが、Final Reportは、次の3つの場合を指摘しました。第1は、CFCに対する法人所得課税と、国内親会社に対するCFC課税です。これについては、各国とも間接外国税額控除により概ね解消しているとしています。ただし、日本では、CFCが日本に支店を設けて国内源泉所得を獲得した場合に二重課税が生じ、支店に対する日本の課税は外国税ではないため外国税額控除の対象とはならないことから、二重課税が生じることが問題とされました。これを扱った東京高判平成27年2月25日訟月61巻8号1627頁については後に触れますが、平成29年度改正による措法66条の7第4項で、立法による措置が行われました。

第2に、CFC課税の国際的重複による二重課税があげられます。これは、一番はっきりした国際的「二重課税」です。現状では、間接外国税額控除で排除できるかが問題で、次の2で検討します。

第3に、CFC課税が既に行われている所得からの配当や、課税済所得が留保されたことから生じる株式譲渡益に対する課税が指摘されています。このタイプの二重課税は、国内で通常の法人税が課された法人からの配当やその法人の株式譲渡益についても生じます。また、外国の通常の法人税でも生じます。OECDのこの報告

¹ OECD, Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action3 – 2015 Final Report, 65-69 (2015).

書の見方は、配当と株式譲渡益は、いずれも法人が獲得した利益から生じるのだから、二重課税の判断においても、同列に置こうというものです。ヨーロッパでは、このように論じられる傾向が強いと思います。これに対して、日本やアメリカの法人所得課税では、配当と株式譲渡益は別に論じられ、配当は全部または一部を益金不算入とするが、株式譲渡益は課税をするという扱いが定着しています。ただし、日本のCFC税制では、部分対象外国関係会社についてのみ、持分25%以上の株式の譲渡益が課税の対象から除外されています（措法66条の6第6項4号）。

組織再編税制は、この株式譲渡益（と、みなし配当）への課税を繰り延べる作用をします。さらに、平成30年度改正で、CFC税制において、一定の株式譲渡益を控除、つまり、非課税とする改正が行われました（措令39条の15第1項5

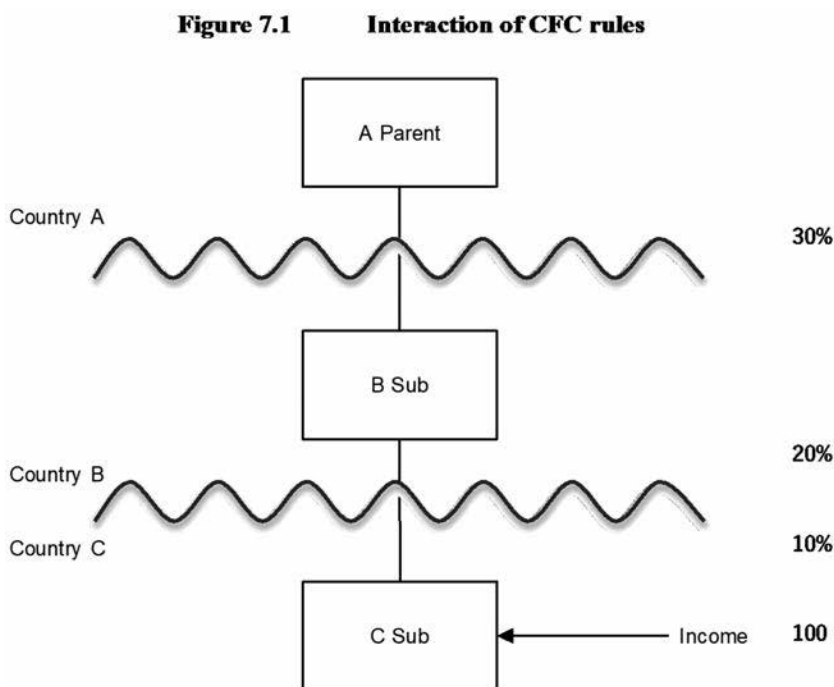
号）。では、CFC間での配当の益金不算入（法令上は控除）や組織再編税制、また、株式譲渡益の非課税（法令上は控除）は、国際的二重課税に対応できるでしょうか。移転価格税制では、相互協議などにより二重課税を取り除く努力がなされてきましたが、CFC税制では、それとは対称的に（といってもいいのでしょうか）、なぜ国際的二重課税が残ってしまうのか、それを取り除くにはどうすればいいのかについて、以下で考えてみることにします。

2 CFC課税の重複による国際的二重課税

2-1. 二重課税排除の方針…源泉地国課税権の優先

Figure7.1は、Action3のFinal Reportにあるものです。

これを見ると、CFC課税による国際的二重



出典：OECD (2015), Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, at 67.
右側数字は筆者加筆。

課税がどのようなものかが明らかです。この状況は、たとえば、日本法人が米国に頂点親会社のある多国籍企業を買収したような場合に、実際に生じている二重課税です。この図では、A国とB国のいずれにもCFC税制があり、C Subは、A ParentとB SubのCFCとして合算対象になっています。C Subには100の所得があり、他に所得はありません。税率はA国30%、B国20%、C国10%です。この場合、税収は、A国20 (30-10)、B国10 (20-10)、C国10、合計40 (40%) になります。A国もB国も、C国との関係では二重課税を排除しています。C国の課税は、間接外国税額控除の対象だからです。しかし、A国とB国の間では、このメカニズムは働きません。Final Reportは、A国が、B国の課税も税額控除すべきだと提言しています (para. 129)。源泉地国に近い国の課税権を優先させるという考え方で、外国税額控除の原則です。この場合、あるべき税収は、A国10、B国10、C国10、合計30 (30%) になります。また、仮にB国の税率が40%、他は同じとすると、あるべき税収は、A国0、B国30、C国10、合計40 (40%) となります。このためには、A国がB国のCFC課税も外国税額控除の対象とすることが考えられます。

2-2. 間接外国税額控除の方法

では、どうやってA国がB国CFC課税に対する追加的な外国税額控除を認めるのでしょうか。税額控除するのは、形式的にはB国の税額ですが、実質的にはどう考えるべきでしょうか。追加的な税額控除の基礎となる所得は、どの法人のものとするべきでしょうか。

まず注目されるのは、Final Reportの69頁注2の記述です。そこには、この分析 (A国の税収を最初の例では10とすべきこと) は、A国には、税率によるCFC課税の免除がない、または、カットオフ税率が20%超であると前提している、という記述があります。Final Reportの提言は、B SubがA国のCFC課税を受けること

を前提としています。では、B SubがA国のCFC課税を受けるとして、その所得はいくらでしょうか。A国から見れば、C Sub以外には固有の所得はないとしているので、ゼロになります。しかし、B国法人税 (CFC課税を含む) では、100になります。CFCの所得の計算には、日本では、A国の法人税法を適用する方法と、現地の法人税法を適用し、必要な調整を加える方法があり、後者の方法については、現地法人税法のCFC課税を除くような調整は、日本の措置法には設けられていません。その場合、100を二重カウントするようなことになるのでしょうか。いずれにしても、B Subの支払うB国税に対する間接外国税額控除は可能か、が問題となります。

ここで考えられる論理は、A国がB SubにもC SubにもCFC税制、というより、その考え方を適用するというものです。つまり、C Subの所得は、B Subに帰属しているのであって、C Subには帰属していないという見方です。もしそうなら、C Subに対するC国税も、B Subに課されたものと考えられます。さらに、CFC税制は合算課税であり、B SubはC Subの所得を合算されていることから、C SubはB Subの一部と扱い、合わせて100の所得と20 (後の例では40) の外国税が課されている、として間接外国税額控除をすることはどうでしょうか。いずれにしても、以上は、B Subを間接外国税額控除の対象とするという方向での考え方です。

次に、もうひとつの道として、B Subの支払うB国税は、C Subの所得に課されたものであるから、これをC Subに対する課税と捉え、C Subに対する間接外国税額控除の対象とできないか、という方向が考えられます。現在の日本では、C Subについて間接外国税額控除の対象となる外国税には、C国以外のものも含まれる余地があります。さきほど、CFCの獲得した国内源泉所得に対する二重課税に対して、平成29年度改正による措法66条の7第4項で対応が行われたことに触れましたが、この考え方を拡

張し、CFC課税によって他の国に吸引される所得に対する外国税にまで範囲を広げることになります。

いずれにしても、このタイプの国際的二重課税を排除するためには、CFC課税が、ある法人に生じた所得を別の法人に課税している実体を捉えて、間接外国税額控除の対象とする必要があることとなります。また、以上の考察は、会社単位のCFC課税を考えていますが、取引（所得）単位の場合については、さらに検討が必要となります。

2-3. 実定法の確認

間接外国税額控除の規定である措置法66条の7第1項について、上記の問題意識から、税額控除可能な範囲を確認したいと思います。必要な部分を抜き書きすると、

第六十六条の七 前条第一項各号に掲げる内国法人が、前条……の規定の適用を受ける場合には、当該内国法人に係る外国関係会社の所得に対して課される外国法人税の額のうち、当該外国関係会社の課税対象金額に対応するものとして政令で定めるところにより計算した金額……は、政令で定めるところにより、当該内国法人が納付する控除対象外国法人税の額とみなして、同法第六十九条及び地方税法第十二条の規定を適用する。

この規定は、まず、「外国関係会社の所得に対して課される外国法人税」と述べており、この条の4項1・2号（先ほど述べた平成29年度改正で設けられた規定）の「当該外国関係会社に対して課される」のように納税義務者を限定してはいません。このことから、「外国関係会社の所得に対して課される外国法人税」を「C Subの所得に対して課されるB SubのB国法人税」のように読めるか、を問うこととなります。もし外国語に訳すのであれば、ここでの「外国関係会社」と「外国法人税」は複数形か、B

SubとC Subとをまとめてよいかが問題です。

しかし、施行令を見ると、外国税額控除は、外国関係会社ごとに計算するものと考えられており、「C Subの所得に対して課されるB SubのB国法人税」のような読み方は、できないように思われます。措置法66条の7第1項は、「当該外国関係会社の課税対象金額に対応するものとして政令で定めるところにより計算した金額」として政令委任をしており、これを受ける措令39条の18第3項は、「外国関係会社につきその適用対象金額を有する事業年度の所得に対して課される外国法人税の額」と規定しています。この中に「C Subに係る適用対象金額を有する事業年度の所得に対して課されるB国法人税の額」を含められるかが問題です。つまり、B Subの間接外国税額控除について、「外国関係会社」をC Subと読めるか、つまり、「その」の被指示語は何かが問題となるわけです。しかし、こう見ると、やはりこの読み方には無理があり、そうすると、B国CFC課税については、二重課税が残ることになります。政令は、法律の委任の範囲を越えて外国税額控除の対象を限定している、という立論はありえますが、法律も国際的二重課税は考えていなかったようにも思えます。

なお、先に取り上げた東京高判平成27年2月25日から、これは判示事項ではないのですが、重要な部分をあげておきます。

これらの規定の文言からすると、我が国の法人税は、上記控除に係る「外国法人税」には当たらないということになる。

しかし、上記外国法人税額の控除の制度の趣旨に照らすと、措置法66条の7の規定が、外国の法令を根拠とするもので、必ずしも我が国の法人税と同一のものとはいえない外国法人税額の控除を認めながら、我が国の法人税額の控除を認めない趣旨のものと解することはできない。同規定が、外国法人税額の控除についてのみ明記しているのは、内国法人

が軽課税国に子会社を設立して経済活動を行い、当該子会社に所得を留保することによって、我が国における税の負担を回避しようとするタックス・ヘイブンについて対策を講じるという制度の設計上、ほとんどの場合、外国法人税額の控除が問題になるからであると解され、上記外国法人税額の控除の制度の趣旨に照らし、同規定は、当該子会社に国内源泉所得が生じ、我が国の法人税が課されることとなるという例外的な場合にも、当然、その法人税額について外国法人税額と同様に扱うことをその内容とするものと解すべきである（いわゆる当然解釈が妥当する。）。（下線は筆者）

なお、租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではなく（最高裁平成22年3月2日第三小法廷判決・民集64巻2号420頁参照）、非課税とすべき場合を定める規定（納税者の負担を減免する規定）についてもこれをみだりに拡張解釈すべきものではない（最高裁昭和48年11月16日第二小法廷判決・民集27巻10号1333頁参照）が、租税法規であるからといって当然解釈がおおよそ許されないと解することはできず、措置法66条の7の規定（昭和53年に新設されたもの）については、その規定の趣旨に照らし、上記のとおり解するのが相当である。

下線部は、いわゆる「当然解釈」として、外国税額控除については、日本の租税も外国税に該当すると述べています。

ちなみに、みずほ銀行事件東京高裁判決（東京高判令和4年3月10日金判1649号34頁）は、この事件での合算課税は、「措置法66条の6の趣旨ないしタックス・ヘイブン対策税制の基本的な制度趣旨や理念に反するものであり、正当化できないというほかない」、「課税対象金額は存在しないと解するのが、タックス・ヘイブン

対策税制の基本的な制度及び理念、そして、これを踏まえた措置法66条の6の趣旨に照らして相当であり、これに反する限度で措置法施行令39条の16第1項、2項を本件に適用することはできない」として、納税者の請求を認容しましたが、このような特徴ある判決が出てくるのは、CFC税制の問題を示しているとも思われます²。

3 CFC課税済所得に基づく配当・株式譲渡益に対する課税

3-1. 配当の控除

CFCのCFC税制による課税済所得が、CFCのグループ内で配当され、または、株式譲渡益として実現した場合の二重課税を検討します。ここでは、CFC課税を行った国と、配当・株式譲渡益課税を行う国とが、異なる場合を検討対象に含めます。

まず、配当控除ですが、日本の制度では、二系列があります。平成21年度改正で導入された外国子会社配当益金不算入制度に対応して設けられた規定と、それまでから存在したCFC課税の重複を避けるためのものです。

まず、第一の系列について、法令を確認します。法律は、措置法66条の6第2項4号です。

四 適用対象金額 特定外国関係会社又は対象外国関係会社の各事業年度の決算に基づく所得の金額につき法人税法及びこの法律による各事業年度の所得の金額の計算に準ずるものとして政令で定める基準により計算した金額（以下この号において「基準所得金額」という。）を基礎として、……調整を加えた金額をいう。

この規定が定める適用対象金額とは、CFC課税の対象となるCFCの所得の金額です。これを受ける政令は、措置法施行令39条の15第1項4号（およびこれを引用する同条2項17号）

² なお、最高裁は、11月6日に、納税者を敗訴させる判決を下した。

です。関連部分を抜き書きします。

四 当該各事業年度において子会社（他の法人の発行済株式等のうちに当該外国関係会社が保有しているその株式等の数若しくは金額の占める割合又は当該他の法人の発行済株式等のうちの議決権のある株式等の数若しくは金額のうちに当該外国関係会社が保有している当該株式等の数若しくは金額の占める割合のいずれかが百分の二十五以上であり、かつ、その状態が当該外国関係会社が当該他の法人から受ける法人税法第二十三条第一項第一号及び第二号に掲げる金額（同法第二十四条第一項の規定の例によるものとした場合にこれらの号に掲げる金額とみなされる金額に相当する金額を含む。）の支払義務が確定する日以前六月以上継続している場合の当該他の法人をいう。）から受ける配当等の額（その受ける配当等の額の全部又は一部が当該子会社の本店所在地国の法令において当該子会社の所得の金額の計算上損金の額に算入することとされている配当等の額に該当する場合におけるその受ける配当等の額を除く。）

適用対象金額の計算では、この金額が控除されます（実質的には益金不算入）。法人税法の外国子会社配当益金不算入（法人税法23条の2）に相当する規定です。当然のことながら、この配当には、外国のCFC課税を受けていたCFCからの利益の配当が含まれますので、この限りでは、CFC課税の二重課税が防止されます。

むしろ、懸念されるのは、二重非課税です。この二重非課税は、最初に述べたように、外国子会社配当益金不算入制度では対応できず、CFC税制の方に投げられたものです。すなわち、この規定による配当控除は、配当原資に対する日本や外国による課税の有無を見ていません（法人税法での外国子会社配当益金不算入と同様、見ているのは、配当損金算入の有無）。軽課税国のCFCで、日本または外国のCFC課税

がなかったような配当であっても、要件を満たせば、やはり控除の対象となります。国際的二重非課税がある範囲では残ってしまう、というより、事業実態があつて部分合算の対象になれば、二重非課税が生じてよい、というのが、平成21年改正後のCFC税制だと思います。これは、Pillar2と決定的に異なるポイントです。ただし、現在のPillar2には、まだ二重非課税が残る部分はあります。

次に、第二の系列、すなわち、外国子会社配当益金不算入制度とは別に、CFC課税の重複を避けるための規定として、「控除対象配当等の額」（措令39条の15第3項）があります。この規定は、平成21年改正前から存在していましたが、改正後は、基本的には、第一の系列として説明した配当控除の制度で控除できなかったものを扱う、言い換えれば、第一の系列として説明した配当控除に加えて、これから説明する第二の系列の配当が控除できる、という構造になっています。

内容を見ましょう。措置法施行令39条の15第3項の規定は、1～4号から成っています。まず、1号です。

一 当該外国関係会社が当該各事業年度において当該内国法人に係る他の外国関係会社（第一項第四号に規定する子会社に該当するものを除く。以下この号及び次号において「他の外国関係会社」という。）から受ける配当等の額が当該他の外国関係会社の当該配当等の額の支払に係る基準日の属する事業年度（以下この項において「基準事業年度」という。）の配当可能金額のうち当該外国関係会社の出資対応配当可能金額を超えない場合であつて、当該基準事業年度が法第六十六条の六第一項に規定する課税対象金額（以下この節において「課税対象金額」という。）の生ずる事業年度である場合 当該配当等の額

この控除の対象となる配当をする法人は、「他

の外国関係会社」であり、それは、「第一項第四号に規定する子会社に該当するものを除く。」つまり、上記で第一の系列として説明した外国子会社配当益金不算入制度に基づくものは排除されています。たとえば、6箇月の継続保有要件が満たせない子会社は、「第一項第四号に規定する子会社」には該当しないので、「除く。」ことにはならない、そうすると、「他の外国関係会社」に該当して、こちら（措令39条の15第3項1号）の対象になります。もうひとつは、対象は「他の外国関係会社」であって、「他の外国子会社」とは書かれていないということです。つまり、持分が10%しかない外国関係会社や持分はないが実質支配をしている外国関係会社も、「第一項第四号に規定する子会社」には該当しないので、この規定による配当控除の対象となります。

「配当可能金額」については、この政令の4項に定義があります。これも、簡略化して引用します。

一 配当可能金額 外国関係会社の各事業年度の適用対象金額に当該適用対象金額に係るイからハまでに掲げる金額の合計額を加算した金額から当該適用対象金額に係るニ及びホに掲げる金額の合計額を控除した残額をいう。

イ 第一項（第四号に係る部分に限る。）……の規定により控除される第一項第四号に掲げる金額

ロ 前項の規定により控除される同項に規定する控除対象配当等の額

ハ 略（移転価格税制に関する調整）

ニ 当該各事業年度の剰余金の処分により支出される金額（法人所得税の額及び配当等の額を除く。）

ホ 当該各事業年度の費用として支出された金額（法人所得税の額及び配当等の額を除く。）のうち第一項若しくは第二項の規定により所得の金額の計算上損金の額に算入され

なかつたため又は同項の規定により所得の金額に加算されたため当該各事業年度の適用対象金額に含まれた金額

つまり、上記で引用した「適用対象金額」（CFC課税の対象となるCFCの所得金額）に、第一の系列として上記で述べた規定（「イ」の部分）により当該CFCが受取配当として控除された金額と、第二の系列である施行令39条の15第3項の規定（「ロ」の部分）により当該CFCが受取配当として控除された金額とを加算、つまり、控除されなかったことにします。そして、そこから、剰余金の処分と損金不算入の支出の金額を減算することになります。この減算は、処分や支出があった以上、配当はできないから、配当可能金額にはなり得ないという、それだけの理由によると思うのですが、もう少し見てみましょう。

まず、剰余金の処分に関する「ニ」を見ます。ここでの「剰余金の処分」は、「配当等の額を除く」ものですので、たとえば、持分の保有ではなく、実質支配により「他の外国関係会社」となっているCFCから、利益の分配や資本の払戻しを受ける場合が考えられます。株主たる地位に基づかないものは、法人税法上の「配当等」ではないので、受取側では通常の課税を受け、支払側では損金算入できないと思われます。そして、配当可能金額を減算するので、その枠を使って受取側で非課税となる配当をすることはできないことになります。次の「ホ」も、法人税では「その他流出」とされているもので、同様に、支払側で損金算入不可となるものです。

ではここで、国際的二重課税との関係で、2点指摘します。ひとつは、「ニ」の括弧書で減額されないことになる「法人所得税の額」です。この額には、外国の法人税が含まれます（措令39条の15第1項2号括弧書）。法人所得税の額（支払った税額ではなく、「課される税」）は、適用対象金額の計算でいったん控除されますが（同項1号に損金算入否認規定がない。）、直ち

に加算されるので（同項2号）、適用対象金額に含まれます。そして、「ニ」の括弧書で、減算はないということになります。この結果、利益のうち、外国に納税することになる部分は、配当可能金額から減算はしない、したがって、その分、受取側で控除されるCFCからの配当の額が増加することになります。ただし、この「法人所得税の額」は、当該CFCに課されたものです。その親会社が所在地国で受けたCFC課税の税額で当該CFCに係るものは、含まれません。

もうひとつは、より重要な点で、ひとつ前の枠囲みで引用した措置法施行令39条の15第3項1号が控除のために求めている「課税対象金額の生ずる事業年度」に行われた配当という要件です。ここでは具体的に、日本法人がM&AによりCFCのグループを買収した場合を考えます。一番単純な例として、完全子会社としたCFC1があり、その直下を買収前から完全子会社CFC2があって、CFC2は既に他の国のCFC税制による課税を受けて課税済みの所得を留保していたが、買収後、それをCFC1に配当した場合を想定します。



この例では、CFC1とCFC2との間には完全支配関係がありますから、普通に考えれば、第一の系列による控除が受けられそうです。第一の系列による控除では、配当原資が日本のCFC課税を受けていたか否かは問題になりません。したがって、この控除が受けられるのであれば、CFC2の買収前の留保利益からの配当も、受取側（CFC1）に対する日本のCFC課税では非課税となります。しかし、ここでは、たとえば株式継続保有要件が満たせないといった

事情があって、それが使えない場合を想定しましょう。そうすると、CFC2は、「第一項第四号に規定する子会社に該当するものを除く」外国関係会社になり、第二の系列の適用可能性が出てきます。

措置法施行令39条の15第3項1号の要件は、あくまでも配当の行われた年度に課税対象金額が生じていることを求めているのであって、その原資が基準事業年度のCFC課税の対象となった所得であることまでは要求していません。ただし、「配当可能金額のうち当該外国関係会社の出資対応配当可能金額を超えない場合」という限定があります。CFC2はCFC1の完全子会社ですので、CFC1の出資対応配当可能金額＝CFC2の配当可能金額になります。そうすると、この規定で控除できるのは、この配当可能金額、おおまかには、日本のCFC課税を受けた金額（適用対象金額）まで、となります。これを超える部分については、次の2号に規定があります。適宜抜き書きします。

二 ……を超える場合 当該他の外国関係会社の基準事業年度以前の各事業年度の出資対応配当可能金額をそれぞれ最も新しい事業年度のものから順次当該配当等の額に充てるものとして当該配当等の額を当該各事業年度の出資対応配当可能金額に応じそれぞれの事業年度ごとに区分した場合において、課税対象金額の生ずる事業年度の出資対応配当可能金額から充てるものとされた配当等の額の合計額

問題としているのは、買収前に生じたCFC2の留保利益からの配当です。CFC2には、買収前（日本法人の関係外国会社となる前）にも各事業年度があり、また、配当可能金額の計算も可能です。しかし、「課税対象金額の生ずる事業年度」は、日本の課税のことですので、買収後になります。そうすると、買収前の留保利益は、控除される配当の原資としては、使えない

ことになります。したがって、タックス・プランニングとしては、時機を待って、CFC2が第一の系列の控除ができる外国関係会社となつてから、配当をすることになります。これは、国際的二重課税を避けるための正当なプランニングです。

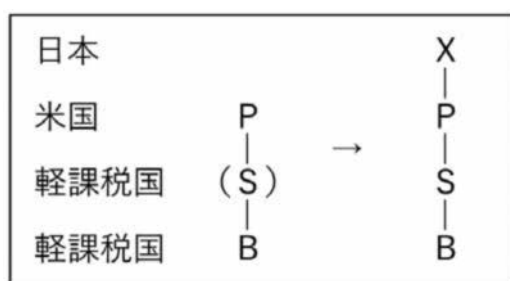
以上の検討から、日本のCFC課税の配当控除に関する規定には、外国子会社配当益金不算入制度の持つ二重非課税の可能性と、CFC課税の重複による国際的二重課税の可能性のどちらもが存在することが分かります。そして、二重課税については、納税者の工夫で避けられる場合があることも分かりました。

3-2. 配当等の概念と法人性

日本は、みなし配当という外国にはない制度をもつため、外国会社が支払う配当が日本の租税法上の配当に該当するかどうか、また、資本の払戻しや自己株式の取得で、配当と株式譲渡損益がどのように生じるかについての判断が、特に買収直後には難しいと考えられます。出資や配当、組織再編成など、株主と法人との固有な取引をどのように規律するかは、法人税の最も重要な部分として、それぞれの国がその国のやり方で行っており、同種の問題は、外国でも生じていると思われます。また、買収後に、その国のCFC税制などに応じて企業グループを整理する（Post-Merger Integration, PMI）の要望もあると思われます。この点は、後に述べます。こうしたことから、イギリスでは、買収後12ヶ月、CFC税制の適用を猶予する制度が設けられています³。

配当等を支払う法主体（外国関係会社）の法人性、つまり、その主体が日本で法人と扱われるか否かの問題もあります。配当控除の対象となるのは、配当等です。そもそも配当等に該当しなければ、控除の対象にはなりません。です

から、パートナーシップや信託などのパス・スルー組織体から利益の支払いを受けたとき、これを非課税とすることを直接定めた規定はありません。非課税を主張するには、日本にパス・スルー税制が存在しないことから、法人税法11条（実質所得者課税の原則）や12条（受益者信託）の規定に基づく議論が必要になります。そして、その場面で、平成30年度改正で設けられた企業集団等所得課税規定（措令39条の15第6項）の3号がどう作用するかも問題となります。そのような例として次のものを掲げましたので、これで考えてみましょう。



米国親会社Pは、米国民事法上の信託であるSと、その下にある子会社Bを有しており、Sは米国課税上、チェック・ザ・ボックス規則により透明扱いを受けているものとします。したがって、米国CFC課税はB+Sの所得に適用されてきたことになります。なお、この例では、米国CFC課税を受けているとしていますが、Sを透明にしてBを一体化することで、事業要件等を充足して米国CFC課税を避けることが、しばしば行われています⁴。

内国法人Xは、Pグループを買収し、その直後、SからPに信託収益が分配されたとします。Pは特定外国関係会社に該当するものとします。PがSから受け取った金員は、日本の外国子会社合算課税制度の適用対象金額に算入されるか

³ 英国内国歳入庁INTM224100参照。

<https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm224100>

⁴ 増井良啓「米国両議院税制委員会の所得移転事例研究を読む」租税研究734号252頁（2010年）参照。

否かが、ここでの問題です。Pは、米国法人ですが、日本のCFC課税の対象であるとします。この信託収益の分配が、日本のCFC課税の対象に算入されない、されるの両方の立場を考えましょう。

第一の考え方は、課税がないという結論です。まず、Sは日本でも信託であるから、法人税法12条が適用され、信託収益は、買取得前に既にPに帰属している、したがって、信託収益の分配は非課税となります。信託収益が、既にPに帰属していたからです。次に、仮にSが信託に該当しないのであれば、実質所得者課税の原則（法法11条）を根拠に、やはりBが所得を獲得した時点で、既にPに帰属していたと考えることができます。ですので、この場合も、分配は非課税といえます。

第二の考え方は、課税があるという結論です。まず、かなり荒っぽい議論ですが、双輝汽船事件(最判平成19年9月28日民集61巻6号2486頁)（CFC課税を受ける子会社の損失は、親会社に帰属しないとした判決）の趣旨から、CFC税制の対象については、実質所得者課税の原則の適用はないと考えます。CFC税制が実質所得者課税の原則を全面的に上書きしていると考えerわけです。次に、仮にSが権利義務の帰属主体であるなら、法人税法上の法人であるから、分配は配当ではあるのですが、この配当は、以下の要件を満たせず、控除不可となります。すなわち、第一の系列の配当控除については保有期間6ヶ月の要件を満たせない、第二の系列の配当控除についても上記の「課税対象金額の生ずる事業年度」の要件が（おそらく）満たせない、ということになります。

さらに、この場面での企業集団等所得課税規定の第3号の作用を検討しましょう。

三 外国法人の所得を当該外国法人の株主等である者の所得として取り扱うこととする当該外国法人の本店所在地国の法令の規定

企業集団課税規定は、措置法施行令39条の15（適用対象金額の計算）の第2項（CFCの所得計算を日本の租税法ではなく、本店所在地国の法人所得税に関する法令に従って行うことを認め、その場合に行うべき調整について規定している規定）、39条の17の2（外国関係会社に係る租税負担割合の計算）の2項1号イ（法人所得税がある国のCFCについて本店所在地国の外国法人税に関する法令により税負担率を計算方法の規定）、および、外国税額控除に関する39条の18（外国関係会社の課税対象金額等に係る外国法人税額の計算等）などにおいて言及されており、本店所在地国にそのような規定があった場合には、その適用が排除されます。なお、企業集団課税規定の1項はCFCの所在地国の連結納税、2項はそれ以外の国の連結納税制度にCFCが含まれてしまう場合を規定しています。この2項は、外国のCFC税制も含むのではないかと思うのですが、財務省の解説はもちろん、解説書などにも、そのような記述は見当たりません。

設例に戻って、ここでの企業集団等所得課税規定は、米国のチェックザボックス規則になりますので、この信託がたとえば事業信託（Business Trust）として米国租税法で法人と扱われるのであれば、日本でも法人となる、というわけです。

ここには、2つの問題があります。第一に、この第3号は、「当該外国法人の本店所在地国の法令の規定」としています。信託に「本店」は観念しにくいのですが、事業信託のようなもので管理支配の拠点が軽課税国にあるとすると、準拠法は米国ではなく、その軽課税国になります。そうすると、米国でチェックザボックス規則の適用を受けていたとしても、関係ないことになります。しかし、そうではなく、組織体に基づく組織法を提供した国、つまり米国となる可能性もあるかもしれません。Sという信託は、米国法上の契約だから、米国において存在するが、軽課税国にそのような組織がなければ、軽

課税国には（法的には）存在しないといった論理です。

第二に、より深い問題ですが、米国のように民事法に基づかずに組織体の分類（entity classification）をしている国について、この規定がどう作用するのが問われると思われます。米国では、租税法上は、チェックザボックス規則の適用を外したとき、事業信託は法人扱いですが、日本のCFC税制として、それをそのまま受け容れるのか、つまり、そうすることが企業集団等所得課税規定3号を設けたことの意味なのか、それとも、米国法上の事業信託について、LPS事件のような法人性の審査をするのか、ということです。しかし、もし後者だとすると、では、何のために企業集団等所得課税規定3号があるのか、また、信託税制との関係はどうなるのか、という、かなり厄介な問題が出てきそうです。

それから、第二の考え方として述べた以上のこととは別に（以上が成り立たないとしても）、Sが日本法上の信託に該当することの主張立証は困難かもしれません。つまり、何を立証すれば、日本の信託になるのかよく分からないわけです。そうすると、SからPが受け取った金銭は、Pの何らかの収益であり、控除または非課税とする規定はないので、課税の対象となるとされる恐れがあります。

それから、企業集団等所得課税規定3号は、ハイブリッド・ミスマッチを拡大する方向に働かないか、と懸念されます。米国CFC課税では透明扱いされているものを、日本のCFC課税では法人扱いする（ことがある）というわけです。この規定は、もともとは、米国国内において、倒産隔離等のために挿入された子会社がチェック・ザ・ボックス規則により透明扱いされている場合について、税負担率の計算の場面を考えて設けられた規定だと思うのですが、この例のように、軽課税国に、米国など当該軽課税国以外の法域の組織法に基づく組織体が存在する場合、この3号が関係するのかもしれないの

かを含めて、議論の余地があるとともに、双輝汽船事件判決が残した問題、というより、日本のCFC税制を所得の帰属に関する規定と見るのかどうかといった、かなり根本的な問題が表出するように思われます。企業集団等所得課税規定3号については、さらに検討が必要です。

4 組織再編成による二重課税の防止

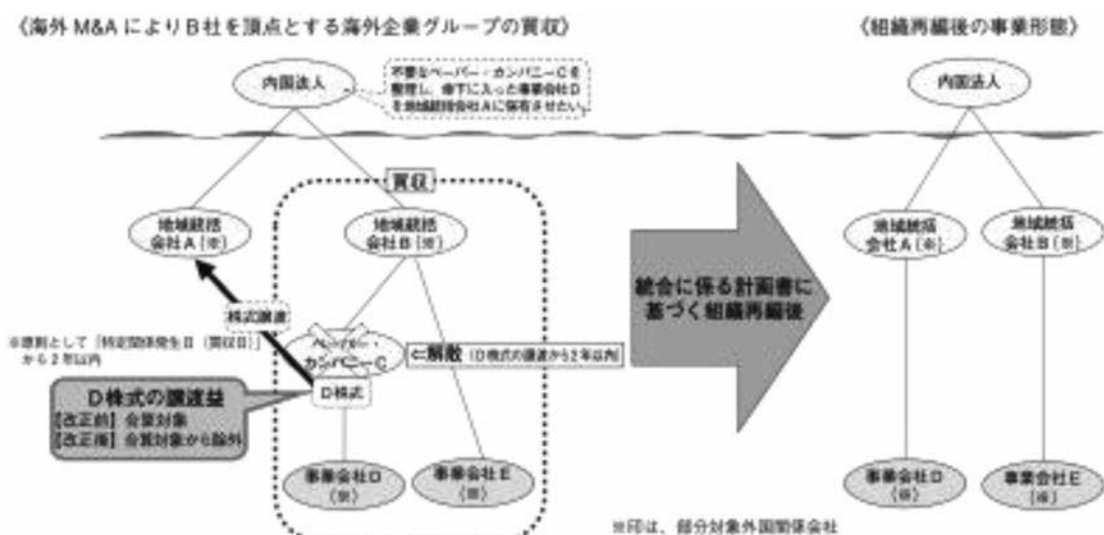
4-1. 特定部分対象外国関係会社株式等の譲渡利益額の控除（免税特例）

特定部分対象外国関係会社株式等の譲渡利益額の控除（免税特例）（措令39条の15第1項5号、2項18号）の制度は、平成30年度改正で導入されたものです。目的は、買収後に保有することになった「ペーパー・カンパニー等」（特定外国関係会社または対象外国関係会社）の整理（PMI）の促進にあるとされています。この制度による譲渡益の控除、すなわち非課税ですが、その対象となるのは、次の譲渡（「特定譲渡」）です。

- ①譲渡人は、特定外国関係会社または対象外国関係会社
- ②譲渡物は、一定の部分対象外国関係会社（「特定部分対象外国関係会社」）の株式
- ③譲受人は、CFC課税を受ける内国法人（親法人）またはその部分合算対象外国関係会社

これらに加えて、その譲渡が特定関係発生日（過半数支配の開始日、通常は買収の日）から2年以内に行われ、譲渡の主体が清算中若しくは2年以内の解散が見込まれること、または、非関連者によるペーパー・カンパニー等の株式等の全部取得が見込まれること、株式譲渡の目的、基本方針などの計画書を提出すること、といった要件が課されています。

しかし、その中で注目されるのは、部分対象外国関係会社（譲渡される株式の発行人）のみなし配当事由（合併、分割型分割、解散による残余財産の分配など）により金銭その他資産



の交付を受けた譲渡でないこと（受ける主体は譲渡人と解されます。）という要件（「特定事由非該当要件」）です（同条1項5号ホ）。あらかじめ注意しておきたいのは、ここで挙げられているみなし配当事由としての合併や分割は、外国法に基づくものにならざるを得ないことです。これまで、外国法上の合併などへの組織再編税制の適用が議論されてきましたが⁵、この特例は、みなし配当事由として、この問題をさらにと片付けています。つまり、外国法に基づく合併などの組織行為は、日本の法人課税でも合併などとして扱うというわけです。そうすると、それらは、適格要件を充足すれば、適格組織再編成になるはずで、このことは、適格現物分配についてはそのように扱わないことがわざわざ規定されていること（措令39条の15第1項1号第1括弧書による法人税法62条の5第3～6項の除外）からもいえると思います。なお、適格現物分配については、定義規定で、現物分配法人は内国法人に限られています（法2条12

号の15）。それから、たとえば米国のC型組織再編成や取得D型組織再編成⁶で、米国の会社法上は合併に該当しないものが、日本の法人税法上の合併に該当するかどうかなど、法人税法上の組織行為の概念については、議論の余地があると思われます。

この免税特例がどのような場合を想定しているかについて、財務省の資料を掲げます。

この図では、DとEが事業会社（部分対象外国関係会社）、Cが「ペーパー・カンパニー」（特定外国関係会社または対象外国関係会社）、AとBが地域統括会社（部分対象外国関係会社）になっています。D株の譲渡によりDをAの子会社にしてから、Cを清算するというシナリオです。この場合に、D株の譲渡益を非課税にするというわけです。もちろん、AにおけるD株取得価額は、時価にステップアップします。

CFC課税の国際的二重課税の観点から見ると、非課税となるD株の譲渡益の元になっているのは、Dの有する留保利益です。Dの所得が

⁵ 検討として、たとえば、日本公認会計士協会「組織再編税制の国際的側面について」租税調査会研究報告第10号（2003年）、租税研究協会 国際的組織再編等課税問題検討会「外国における組織再編成に係る我が国租税法上の取扱いについて」租税研究753号65頁（2012年）がある。

⁶ IRC § 368 (a) (1) (C), (D).

買収前の頂点親会社の所在地国のCFC課税の対象となっていたとすると、この免除特例により、さらに日本のCFC課税を受けることが避けられます。

なお、既に触れましたが、部分対象外国関係会社については、25%以上の持分のある法人の株式の譲渡益がCFC課税の対象から除外されています（措法66条6第6項4号）。ですので、順番を変えて、C株を譲渡してCをAの子会社にしてからCを解散するとか、あるいは、Cを解散してBがD株の清算分配を受けてから、そのD株をAに譲渡する、というシナリオでも、前者でのC株、後者でのD株の譲渡については非課税になります。

次の段階として、Cに関する免税特例の要件があります。すなわち、① Cが清算中であるか、② 解散をするか、③ C株式の全部が非関連者に譲渡されることが必要です。いずれの場合にも、せっかくCが非課税で取得したD株譲渡対価ですから、さらに課税を受けずに親会社まで戻してることが目標となります。順番は前後しますが、③については、Bは部分対象外国関係会社ですので、C株式の譲渡益は非課税です。①と②については、残余財産の分配に対する課税関係がCとBに生じます。このうち、Cについては、完全親会社への分配ですので適格現物分配になりそうですが、前述のように適格にはなりません。ただし、このシナリオの限りでは、CはD株譲渡対価を現金で得ているので、含み損益の課税は問題になりません。Bについては、みなし配当課税が生じます。これはCの解散によるものですので、上記の特定事由非該当要件とは関係がありません（対象となるのはDのみなし配当事由）。Bにおいて、配当とみなされた部分は、持分25%以上の子会社からの配当ですので非課税、株式譲渡益とされる部分も同様に非課税です。CがBとの合併により解散する場合は、わざわざ金銭を交付するなどが無い限り、適格合併となって課税関係は生じません。

4-2. 組織再編成と二重（三重）課税排除の可能性

上記の例で、地域統括会社とされているBの所在地国（B国）がCFC税制を有しているとしましょう。ペーパー・カンパニー（C）や事業法人（D）の所得が、B国のCFC課税（留保利益に課されていた買収前のものを含む。）と、買収後の日本のCFC課税の二重課税を受けることを、どこまで防止できるかの検討をします。Dには留保利益（B国CFC課税の課税済み）があり、これを反映する含み益がCの有するD株に生じているとします。上記「2 CFC課税の重複による国際的二重課税」で検討したように、買収後にB国のCFC課税を受けてしまうと、二重課税の排除は、ほぼ不可能です。この点で、Cを解散整理してグループを事業会社だけにしておくことは、買収後のB国CFC課税を防ぐためにも必要です（ただし、これは、B国のCFC税制が日本に類似する場合のことで、もし取引アプローチに基づくものであれば、そうとは言い切れないことに注意が必要です。）。ここでは、この例のようにCを解散してグループ構造を整理することが、日本だけでなく、B国のCFC課税をなるべく受けない方向に沿うものと考え、できあがりは、この例と同じものを目指します。その場合、免税特例は、金銭対価の譲渡が念頭にあるようですが、金銭が動くとも外国で課税を受ける可能性が高まりますので、法人組織行為により、お金を使わない（金銭を対価としない）方法を考える必要があります。

その方法をあらかじめ整理します。まず、順番として、①DをCの子会社の状態で解散し、Dの事業を受け入れたCを法人として移転する方法と、②Dの事業（資産負債）または③D株式をAに移転し、Cを解散する方法が考えられます。次に、法人組織行為への課税から、α) 資産（事業）の移転への課税と、β) 法人（株式）の移転への課税があります。α) では、みなし配当課税が問題となります。

①のDの解散には、合併ではない解散と合併

による解散があります。合併ではない解散として残余財産の分配を行うと、金銭その他資産の交付が生じます。残余財産の分配には、合併などとは異なり、適格資産や非適格資産のような概念がありません。適格か非適格かは、完全支配関係の有無で決まります。このケースでは、CはDを完全支配していますが、前述のようにDは外国法人ですから適格現物分配にはならないので、Dには分配資産の譲渡損益への課税、Cにはみなし配当課税と株式譲渡損益課税が生じます。Cに対する株式譲渡損益課税については、DからCに残余財産として金銭等が交付されるので、免税特例の適用はありません。Cのみなし配当となる部分は、25%以上の持分があるので、控除（非課税）されます。以上で、日本の課税が2回生じます。ただし、Cが分配を受けたD資産の取得価額は時価になります。これに加えて、B国のCFC課税があり得ますので、これを加えると3回の課税になります。

Dの解散をCによる吸収合併として行う場合、Cの有するD株は抱合株式ですので、譲渡損益は計上されず（法法61条の2第3項）、資本金等の額に増減する処理が行われます（法令8条1項5号）。つまり、CのDに対して行っていた投資の簿価が失われることになります。これは、抱合株式に対する法人税法の通常の処理で、合併の適格・非適格を問いません。ですので、合併については、上記の例では、免税特例は関係がないことになります。なお、この合併は通常、適格となるので、その時点での課税はありませんが、Dにあった資産の簿価が引き継がれます。

以上のいずれでも、CはDの事業を受け入れているので、もはやペーパーカンパニーではなく、部分対象外国関係会社になると思われます。BがAに対してCの株式を譲渡する場合には、前述したようにBに対する日本のCFC課税はありません（措法66条の6第6項4号）。Aが取得したC株式の取得価額は時価となります。なお、BによるC株式の譲渡に対して、B国による課税（CFC課税ではありません。）の可能性

はあります。これを、日本が間接外国税額控除（措法66条の7）できるかどうかは、Bに課税対象金額が生じているかなどの場合によります。

②のDの事業（資産負債）をAに移転する方法として、AがDを吸収合併することが考えられます。合併対価は、法人グループの形を維持するために、内国法人株式を使う三角合併になると思われます。AとDの間には同一の者（内国法人）による完全支配関係があるので、通常は適格になり、課税はありませんが、AはDの資産を簿価で受け入れます。その後、BはCを解散し、AはD事業を子会社として分社化します。Cの解散によりBに生じるみなし配当およびC株譲渡益に対する日本のCFC課税はありません。しかし、解散するCの保有資産の含み損益に対するCFC課税はあります。Aが行う分社化については、適格現物出資または適格分社型分割となって、課税はありません。

ここまでの方法では、Dに対して、 α の課税（資産移転への課税）が問題となり、Dには潜在的にみなし配当事由が生じていました。なお、Dの分割型分割は、検討不要と思われます。

以下は、 β の課税（D株式の移転への課税）が問題となる方法です。

③のD株式をAに移転する方法として、まず、CがD株をAに対して現物出資することが考えられます。CとAは外国法人ですので、このときの適格要件は複雑です（法法2条12号の14）。しかも、三角型の適格現物出資はないので、Cが対価としてA株を受け取ると、グループの構造が崩れます。いうまでもなく現物出資も譲渡ですので、むしろ、非適格にして免税特例を使った方が、D株が時価にステップアップするので有利になります。非適格でよいのであれば、Aが交付する対価を親会社（日本法人）株式とすれば、グループの構造を保つことができます（この取引は、現物出資とはいわないと思いますが）。そして、この後、Cを解散することになりますが、このときの残余財産の分配は適格にはできず、Cへの課税の可能性がります。

現物分配を受けるBについては、25%以上の持分がありますので、みなし配当も株式譲渡益も非課税になると思われます。もちろん、いずれの取引段階についてもB国の課税は考えられません。

D株をAに移転する方法として、次に、Cの分社型吸収分割によることが考えられます。この分割は、三角型が可能であり、AとCの間には同一の者（内国法人）による完全支配関係があるので、通常は適格となります。ただし、AのD株取得価額は、Cにおける簿価を引き継ぎます。また、Cが対価として受け入れる内国法人株式の取得価額も、それまでのD株取得価額です（法令119条1項7号）。この結果、D株含み益は二重化され、将来の課税の可能性が二重になります。含み益の二重化には注意が必要です。なお、この取引は、Cの分割型吸収分割としても、ほぼ同じです。分割の日のうちにBが対価株式の交付を受けることになるだけです。

分割移転割合を1とする分割型吸収分割、つまり、CをAが吸収合併することも考えられます。これも、内国法人株式を対価とする三角合併となり、通常は適格です。適格にはなりますが、D株式は簿価で移転します。合併に似た方法として、Cの分割型分割により、AがD株を取得することも考えられます。この場合も、対価を内国親法人株式とする三角型適格合併になりますので、この時点では課税関係は生じませんが、D株は簿価で移転します。Bが対価として得る内国法人株式の取得価額は、BにおけるC株取得価額になります。D株含み益は、C株含み益ともなっているはずなので、そうだとすると、含み益の二重化が起こります。

株式交換により、AがDを取得することも考えられます。この場合も対価は内国法人株式（三角株式型交換）になり、通常は適格です（適格でなければ、Dの時価評価課税があります）。適格とすると、D株は簿価で移転し、Aにおける取得価額となります（法令119条1項10号イ）。また、Cが対価として受け取った内国法人株式

の取得価額は、それまで保有していたD株の取得価額になります（法令119条1項9号）。つまり、D株含み益がCに残ります。この結果、D株含み益は二重化されます。株式交付は、不完全な株式交換ともいえますが、交付する株式を完全親会社株とする三角型にはできないので、検討の必要はないと思われます。

以上のようにβ)の場面を見ると、基本的にはD株の現物出資と見られますが、分割型分割や合併では、Cの資産の移転としての課税関係が生じています。いずれにしても、移転は適格となり、その時には課税がありませんが、D株含み益が二重化される問題が生じます。また、B国のCFC課税やBに対する課税により、さらに課税を受ける可能性に注意すべきです。最悪の場合、二重化された含み益に対して日本が課税をし、さらにB国税が加わることがあり得ます。

5 おわりに

本日の報告では、CFC税制の国際的な重複による二重課税について検討をし、現在の制度では、その排除が極めて困難であることを、様々な場面で説明できたと思います。特に懸念されるのは、CFCを含む外国の法人グループを買収した後も、外国のCFC課税を受け続けるという状況であり、その解消については、特定外国関係会社と対象外国関係会社に認められた免税特例、部分対象外国関係会社に認められた一定の株式の譲渡益の非課税、そして、組織再編税制を活用することになります。適格組織再編では、その時は課税がありませんが、含み益が二重化することに注意が必要です。

また、多くの場合、既に外国のCFC課税を受けている留保利益が買収したCFCに存在し、さらにその留保利益が、株式含み益の形で上位のCFCにもある、いわば多重化していることが考えられ、これをどのようにして、二重課税、三重課税を受けないように、日本の親会社に還

流するかが重要です。配当やみなし配当については、2つの系列の配当控除がありますので、その要件をよく検討する必要があります。

この配当控除に関しては、配当とは何か、延いては、法人とは何かの問題があり、外国でパス・スルー組織体と扱われている事業体に対する企業集団等所得課税規定第3号の作用がどうなるのが課題として残されています。そして、その背後では、所得の帰属に関する法人税法11条がCFC税制によって（どこまで）上書きされているのか、さらに、信託所得の帰属に関する同法12条についてはどうか、といった問題が控えています。

CFC税制と所得の帰属の関係について申し上げますと、CFC税制は、かつては課税繰延べの防止で説明され、その趣旨で組み立てられていました。これを、平成21年改正以後においてどのように見るのか、現在のCFC税制は、所得の帰属に関するルール（多数説だと思います）と見てよいのかが問われています。もしそうなら、個人に対するCFC課税も同じなのかという問題に加えて、法人についても、たとえば、部分対象外国関係会社が課税を受ける項目が列挙されていますが（措法66条の6第6項）、これらが課税を受けることは、帰属、少なくとも

も、課税要件論における帰属の問題として説明できるのか、とりわけ、同項11号に規定された形式上は積極的所得であるものについても、ある計算で算出されたその一部だけが日本に帰属する、と説明できるのかが、厳しく問われます。

視野を広げて、CFC課税とPillar2との関係、役割分担についても、検討が必要かもしれません。Pillar2がまだ影も形もなかった頃、Action3 Final Reportが、（抽象的に）BEPSリスクが認められるという理由で、合算項目に入れる検討を勧告し、日本もそれに従ったものがあります。今述べた6項11号の所得もそうです。これらは積極的所得ですが、BEPSリスクのある所得が紛れ込んでいる可能性がある、ということで合算対象とされたのだと思います。しかし、このようなBEPSの抽象的危険については、今日では、ミニマム・タックスとしてのPillar2で対応すべきであり、それで十分ではないかと考えられます。

最後に、CFC税制については、それぞれの法人グループに合わせた丁寧なプランニングが必要であり、そのためには、高度の専門的知見が要求されることを述べて、閉じさせていただきたいと思います。ご静聴をありがとうございました。

ポストコロナ時代の 税・財政と社会保障 (財政経済研究会報告)



小澤氏 (司会)



駒村氏



土居氏



林氏



大森氏

●参加者

慶應義塾大学経済学部教授

慶應義塾大学経済学部教授

東京大学大学院経済学研究科教授

お茶の水女子大学基幹研究院人間科学系教授

駒村 康平
土居 丈朗
林 正義
大森 正博

司会 慶應義塾大学名誉教授

小澤 太郎

はじめに

(小澤) ただ今、ご紹介いただきました司会を務めます小澤です。本日は、よろしくお願いいたします。さて、皆さまご承知のとおり、政府は6月13日に、こども・子育て政策の基本的考え方を提示する「こども未来戦略方針」を決定いたしました。そこでは、徹底した歳出改革を進めることで、実質的な追加負担を生じさせないことを目指し、この政策のための財源確保を目的とした消費税等の増税はしないと明言されております。そして、安定財源を確保するまで、必要に応じて「こども特例公債」を発行するとのこと。他方、防衛財源確保法が6月16日、参議院本会議で成立し、防衛費増額に対処すべく、4.6兆円の税外収入が確保されました。ただし、税外収入、決算剰余金、歳出改革だけでは防衛費増額分を賄うには十分ではありませんが、政府によれば、不足分はいずれ、法人税、所得税、たばこ税を増税して確保することです。今回は、衆議院の解散時期についての臆測もあり、政府与党として財源確保のための増税を前提にしにくかった事情があったにせよ、上記の支出増についての財源に関する論議が不十分であってよいはずがありません。議論が持ち越されることで、最終的には国債に頼る構図が現実味を帯びてくることを深刻に受け止めねばならないと思います。

ところで、現在、既に新型コロナウイルス感染症の位置付けが2類相当から5類に変更され、わが国もいや応なくポストコロナ時代を迎えつつありますが、そうなる以前のより早い時期からコロナ後を見据えて、税・財政と社会保障の問題を再点検する必要があるというのが、私どもの問題意識でありました。そこで、2021年11月11日に開催した新シリーズ初回の研究会で、ポストコロナ時代の税財政と社会保障を全体テーマとすることを決定いたしまして、6名のメンバー、私の他に、國枝先生、土居先生、中里

先生、林先生、山重先生による12月8日の新春座談会「ポストコロナにおける財政再建の道筋」、これは、『租税研究』の2022年2月号に掲載されておりますが、この座談会を経て、翌年の2022年の2月より、夏や年末年始の時期を除いて、月に1回のペースで研究会を開催し、財政経済研究会のメンバー間で研究発表や討論を重ねてまいりました。ただし、研究発表の最初の3回は、外部講師の方をお招きしました。2022年の2月10日の会合では、経済産業研究所のファカルティフェローでもおられる早稲田大学政治経済学術院の有村俊秀教授、3月10日の会合では、明治大学公共政策大学院の田中秀明専任教授、4月14日の会合では、名古屋大学大学院経済学研究科の齊藤誠教授に、それぞれご講演いただいた次第です。

それでは、時間も限られておりますので、早速報告に入らせていただきます。土居先生、駒村先生、林先生、大森先生の順番でお願いしたいと思います。なお、土居先生には、各論ご担当分の他に財政・税制の総論も含めていただき、また、駒村先生にも、各論ご担当分の他に社会保障の総論も含めてお話しいただければと思います。それでは、土居先生、よろしくお願いいたします。

I. 2020年代の税・社会保障改革の課題

(土居) 皆さま、こんにちは。慶應義塾大学の土居と申します。本日は、この租税研究協会の大会でお話を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。それでは、ただ今、小澤先生からご指名がございましたとおり、私が主査をしております財政・税制についての研究の要約と、私自身も、その中で研究発表をいたしましたので、その部分についてお話をさせていただきたいと思います。

1. はじめに

研究会での財政・税制の分野では、6つの研究論文が報告書に掲載されております。詳細は報告書をご覧くださいだと思いますけれども、簡単にまずお話をさせていただきます。特に、最初の4つにつきましては、税制について議論をしているものであります。

まず、第1節は、東京大学の林先生に資産課税の考え方と題した論考を書いていただきました。これは、後ほど林先生にご登壇いただいて、より詳しくご説明を頂けるものと思いますけれども、わが国で資産課税がありますけれども、その資産課税が資産格差を是正するという観点で、どのような形で機能しているのかということを中心に、外国の研究を引用しながら、外国での研究結果を日本に援用したときにどのような含意が得られるかということをお話させていただきます。詳しくは林先生のご説明をお聞きいただければと思います。

第2節は、中央大学の國枝先生に「国際的なデジタル課税の理論的基礎」と題しまして、まさに今、デジタルビジネスに対する課税について、国際的にさまざまな議論されておりますけれども、その理論的基礎について論考をまとめていただきました。それから、第3節は専修大学の中野先生に、不動産課税についてのお話。タワマンの課税とか、いろいろ最近でも議論がありますけれども、その資産評価についての論考であります。第4節は、この後私から詳しく説明いたしますけれども、「2020年代の税・社会保障改革の課題」ということで、医療と介護に焦点を当てまして、その税財源が十分に現行税制で賄い切れるのかということを議論いたしました。それから、第5節は、上智大学の中里先生に、「日本経済の現状と財政金融政策の今後の道行きについて」ということで、特に金融政策では、量的緩和政策がずっと続いてきたわけでありまして、この後、これを縮小するなり終わらせるなりするということで、どういうことが政策効果として起きるのかとい

うことについて言及があります。そして、第6節は青山学院大学の西川先生に、「膨張する財政支出の効率化」と題しまして、書いていただきました。

以下、時間が限られておりますので、私のところについて詳しくお話をいたします。

2. 2040年を見据えた社会保障の将来見通し 〔ベースラインケース〕（資料①－3ページ）

皆さまご承知のように、2040年には高齢者の数がピークになると言われております。これは、団塊ジュニア世代が高齢者になるという時期と重なっているわけでありまして。既に2018年、新型コロナの前ですけれども、政府は「2040年を見据えた社会保障の将来見通し」というものを出しまして、資料①－3としてご覧いただいているような、社会保障給付が今後どうなるかを試算しております。もちろん、今年、社会保障・人口問題研究所（社人研）が人口推計を更新いたしましたので、その人口推計に基づいた将来見通しのアップデートというものが今後期待されるわけでありまして、現時点での政府の最新の数字というのは、このようなものになっております。例えば、2025年には140兆円、2040年には190兆円という給付が必要になってくるところであります。

資料①－3 ページ

2040年を見据えた社会保障の将来見通し

単位：兆円

	(実績値)		(ベースラインケース)	
	2015	2018	2025	2040
年金	54.9	56.7	59.9	73.2
医療(計画ベース)	37.7	39.2	47.4	68.5
介護(計画ベース)	9.4	10.7	15.3	25.8
子ども子育て	12.8	7.9	10.0	13.1
その他		6.7	7.7	9.4
合計	114.9	121.3	140.2	190.0

資料：「2040年を見据えた社会保障の将来見通し」(2018年5月)、社会保障人口問題研究所「社会保障費用統計2015年」を基に筆者作成

3

〔ベースラインケース・計画ベース〕（資料①－４ページ）

これらの財源がどうなっているかについても、これは強い仮定をおいての計算です。つまり、今の仕組みと同じように、税財源と保険料財源をお互い出し合うということを前提としたものでありますけれども、例えば、2040年には医療費では公費、つまり税財源で32兆円余、保険料財源で36兆円余、必要になる。介護では、2040年に税財源である公費で14兆円余、保険料で11兆円余を必要とするということが試算として出されております。ただし、これらは、当然ながら増税が約束されているわけでもありませんし、保険料率の引き上げが約束されているわけでもありません。今後、しっかり給付と負担のバランスを見極めながら、その金額について、しっかりと国民の間で納得を得ながら必要とあれば、増税なり、社会保険料の引き上げというものをしていかなければ、これだけの財源は賄えないというものであります。あくまでも計算上の数字ということですから、果たして本当にこれだけの金額をその年までに賄うことができるのかということでもあります。もちろん、必要のない増税はする必要がないわけですがけれども、果たして現行の税制、税率のままで2040年の金額を賄い切れるのだろうかというのが、今回の私の研究の主なテーマということでもあります。

資料①－４ページ

2040年を見据えた社会保障の将来見通し					
単位：兆円					
(ベースラインケース・計画ベース)					
		2018	2025	2040	対2018比
医療	計	39.2	47.4	68.5	29.3
	公費	17.1	21.6	32.2	15.1
	保険料	22.1	25.8	36.3	14.2
介護	計	10.7	15.3	25.8	15.1
	公費	5.9	8.5	14.2	8.3
	保険料	4.8	6.9	11.6	6.8

資料：「2040年を見据えた社会保障の将来見通し」(2018年5月)を基に筆者作成

〔ベースラインケース〕（資料①－５ページ）

あと、年金とか他の社会保障分野のものもございます。ただ、ここでは医療と介護に焦点を当ててお話を続けたいと思います。

資料①－５ページ

2040年を見据えた社会保障の将来見通し					
単位：兆円					
(ベースラインケース)					
		2018	2025	2040	対2018比
年金	計	52.6	58.7	70.6	18.0
	公費	13.2	14.6	17.2	4.0
	保険料	39.5	44.1	53.4	14.0
負担計	計	117.2	139.0	187.3	70.1
	公費	46.9	57.8	80.3	33.4
	保険料	70.2	81.2	107.0	36.8

資料：「2040年を見据えた社会保障の将来見通し」(2018年5月)を基に筆者作成

3. 医療と介護で財源は工面できるのか

まさに、財源が工面できるかどうかというところがこれからのお話の中心であります。

(1) 将来の世代別税・保険料負担の推計

〔将来の世帯別税・保険料負担の推計〕（資料①－７ページ）

元になるデータは、私が2020年に出した論文で、既にそのバックデータとなるものを導出しております。例えば、消費税の税収が2040年にどれぐらいになるのかというのを計算するということになりますと、そもそも、まず人口構造がその間に変化いたしますので、人口構造の変化、特に世帯構造の変化です。総務省の消費動向指数、これは有名な家計調査よりも、より精緻に消費動向を捉えている指数ですがけれども、これに基づいて1世帯当たりの消費額が求められますので、それに対して消費税の税率を掛け算して、それだけの税収が入ってくるとか、あとは、社会保険料です。社会保険料は、厚労省の国民生活基礎調査に基づいておりますけれども、こういった負担を、2018年、つまりコロナ直前の動向を踏まえた上で、その後の世帯数の

変動を反映して、2040年にどれぐらいの財源が確保できるかというのを探究しております。

資料①－7 ページ

将来の世代別税・保険料負担の推計

- 土居文朗 (2020)「人口減少が及ぼす社会保障財源への影響」、『人口減少と経済成長に関する研究会』報告書』第8章。
https://www.mof.go.jp/pri/research/conference/fy2019/jinkou_report08.pdf
- 総務省「消費動向指数」、厚生労働省「国民生活基礎調査」等を基に、2018年度の世帯主年齢階級別1世帯当たりの消費税・社会保険料負担額を推計
- 今後の世帯数の変動を反映して2040年度までの社会保障財源の推移を推計

© Takero Doi.

7

〔世帯主年齢階級別1世帯当たり消費支出の推計2人以上世帯・支出年額〕(資料①－8 ページ)

一例ということで、消費動向指数から私が試算した結果として、世帯主年齢階級別に見ますと、例えば、消費額でいいますと、29歳以下では469万円というのが年間の消費額となりますし、50代が一番消費額が多いとか、そういう動向が導けるわけでありまして。2018年度というのは、まだ全ての品目が8%という税率で、軽減税率がなかったときでありますので、軽減税率が導入されることを想定して、逆算した形で軽減税率品目の消費額も別立てで計算できるようにしてあります。

資料①－8 ページ

世帯主年齢階級別1世帯当たり消費支出の推計
2人以上世帯・支出年額

世帯主年齢	消費額うち課税品目		うち8%対象品目
～29歳	4,690,988	3,722,936	754,924
30～39歳	5,471,255	4,544,337	1,013,858
40～49歳	6,275,528	5,242,809	1,227,437
50～59歳	6,518,577	5,419,834	1,276,654
60～69歳	5,559,702	4,884,538	1,335,103
70歳～	4,453,064	3,910,551	1,298,323

単位：円。消費額は消費支出－寄付金－贈与金－仕送り金

資料：総務省「消費動向指数」(2018年)を基に筆者推計

土居文朗 (2020)「人口減少が及ぼす社会保障財源への影響」、『人口減少と経済成長に関する研究会』報告書』第8章。

© Takero Doi.

8

〔世帯主年齢階級別1世帯当たり消費支出の推計単独世帯・支出年額〕(資料①－9 ページ)

資料①－8 は、2人以上世帯ですけれども、資料①－9 のスライドは単独世帯での消費額になります。こうして、特に高齢化が進むにつれて、高齢単身世帯が増えるという予測もございますので、それがきちんと私の推計に反映できるように推計しております。

資料①－9 ページ

世帯主年齢階級別1世帯当たり消費支出の推計
単独世帯・支出年額

世帯主年齢	消費額うち課税品目		うち8%対象品目
～29歳	2,884,828	2,273,415	359,940
30～39歳	3,219,801	2,444,067	433,853
40～49歳	3,324,583	2,615,948	509,144
50～59歳	3,163,482	2,618,294	547,292
60～69歳	3,032,728	2,567,485	647,177
70歳～	2,552,814	2,224,190	683,743

単位：円。消費額は消費支出－寄付金－贈与金－仕送り金

資料：総務省「消費動向指数」(2018年)を基に筆者推計

土居文朗 (2020)「人口減少が及ぼす社会保障財源への影響」、『人口減少と経済成長に関する研究会』報告書』第8章。

© Takero Doi.

9

〔世帯主年齢階級別1世帯当たり消費支出の推計総世帯・支出年額〕(資料①－10 ページ)

全ての世帯の平均で捉えますと、例えば、29歳以下の世帯主年齢階級での消費税の支払額は、約324万円とかという数字が導出できます。

資料①－10 ページ

世帯主年齢階級別1世帯当たり消費支出の推計
総世帯・支出年額

世帯主年齢	消費額うち課税品目		うち8%対象品目
～29歳	3,239,801	2,558,296	437,568
30～39歳	4,970,432	4,077,143	884,839
40～49歳	5,663,377	4,697,887	1,078,433
50～59歳	5,529,398	4,593,859	1,061,617
60～69歳	4,839,494	4,224,159	1,139,039
70歳～	3,716,968	3,257,308	1,060,254

単位：円。消費額は消費支出－寄付金－贈与金－仕送り金

資料：総務省「消費動向指数」(2018年)を基に筆者推計

出典：土居文朗 (2020)「人口減少が及ぼす社会保障財源への影響」、『人口減少と経済成長に関する研究会』報告書』第8章。

© Takero Doi.

10

〔世帯主年齢階級別 1 世帯当たり消費支出の推計総世帯・消費税負担額〕（資料①－12～13ページ）

2018年度は全ての品目で8%ですが、今は標準税率が10%になっていますので、そういう形で、10%でもし課税されたならば、これぐらいの消費税の1世帯当たり支払額になるという計算をまず基礎として出しております。消費税以外にも、所得税、個人住民税、社会保険料についても、「国民生活基礎調査」等を用いて、世帯主年齢階級別に1世帯当たりの負担額を推計しています。

資料①－12ページ

世帯主年齢階級別1世帯当たり消費税負担額の推計			
総世帯・消費税負担額			単位: 円
世帯主年齢	8%対象品目	10%対象品目	年額
～29歳	32,412	196,364	228,776
30～39歳	65,544	295,584	361,127
40～49歳	79,884	335,135	415,019
50～59歳	78,638	327,059	405,698
60～69歳	84,373	285,659	370,033
70歳～	78,537	203,431	281,968

資料: 総務省「消費動向指数」(2018年)を基に筆者推計
 出典: 土居文朗 (2020)「人口減少が及ぼす社会保障財源への影響」、『「人口減少と経済成長に関する研究会」報告書」, 第8章。
 © Takero Doi. 12

〔世帯主年齢階級別 1 世帯当たり消費支出の推計〕（資料①－14～15ページ）

それを踏まえて、世帯主年齢階級別の世帯数の将来推計が、当時、社人研から出されておりましたので、これに掛け算する形で、単独世帯、それからその他世帯数がこのように変動することを踏まえまして、消費税の税収を推計いたします。

〔世帯主年齢階級別消費税収〕（資料①－16ページ）

これが2018年から2040年までということで、世帯主の年齢階級の変動を踏まえた上で、消費税額が推計できるというわけであります。

資料①－13ページ

世帯主年齢階級別1世帯当たり負担額の推計 総世帯(2018年)			
世帯主年齢	所得税	個人住民税	社会保険料
～29歳	120,739	144,457	496,447
30～39歳	287,079	265,556	826,307
40～49歳	452,471	343,786	996,689
50～59歳	491,934	404,681	1,083,383
60～69歳	244,021	184,678	565,423
70歳～	131,637	105,163	360,214

単位: 円。所得税には、復興特別所得税を含むが分離課税される利子所得・配当所得・譲渡所得に課される所得税を除く。
 資料: 厚生労働省「国民生活基礎調査(2018年)」を基に筆者推計
 出典: 土居文朗 (2020)「人口減少が及ぼす社会保障財源への影響」、『「人口減少と経済成長に関する研究会」報告書」, 第8章。
 © Takero Doi. 13

資料①－14ページ

世帯主年齢階級別世帯数の将来推計 単独世帯数(単位: 千世帯)						
世帯主年齢	2018	2020	2025	2030	2035	2040
～29歳	3645	3627	3509	3307	3134	2957
30～39歳	2370	2294	2150	2130	2065	1955
40～49歳	2550	2513	2266	2063	1923	1891
50～59歳	2461	2648	3078	3105	2755	2497
60～69歳	2763	2646	2781	3224	3723	3724
70歳～	5218	5614	6176	6424	6632	6918
合計	19007	19342	19960	20254	20233	19944

資料: 国立社会保障・人口問題研究所「日本の世帯数の将来推計(2018年推計)」
 出典: 土居文朗 (2020)「人口減少が及ぼす社会保障財源への影響」、『「人口減少と経済成長に関する研究会」報告書」, 第8章。
 © Takero Doi. 14

資料①－15ページ

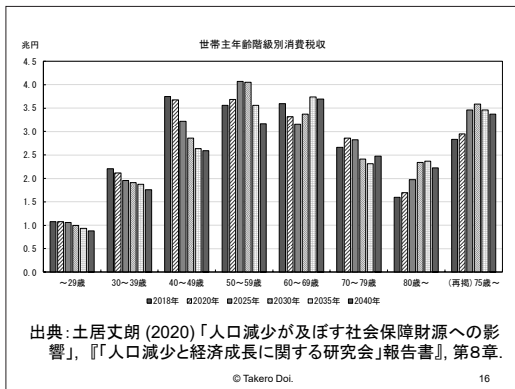
世帯主年齢階級別世帯数の将来推計 その他世帯数(単位: 千世帯)						
世帯主年齢	2018	2020	2025	2030	2035	2040
～29歳	1022	1021	1038	967	897	831
30～39歳	4205	4030	3703	3603	3534	3312
40～49歳	6822	6674	5824	5147	4721	4641
50～59歳	6251	6424	7020	6971	6096	5408
60～69歳	6949	6362	5921	6174	6785	6665
70歳～	9633	10254	10651	10368	10049	9955
合計	34883	34764	34156	33230	32081	30813

資料: 国立社会保障・人口問題研究所「日本の世帯数の将来推計(2018年推計)」
 出典: 土居文朗 (2020)「人口減少が及ぼす社会保障財源への影響」、『「人口減少と経済成長に関する研究会」報告書」, 第8章。
 © Takero Doi. 15

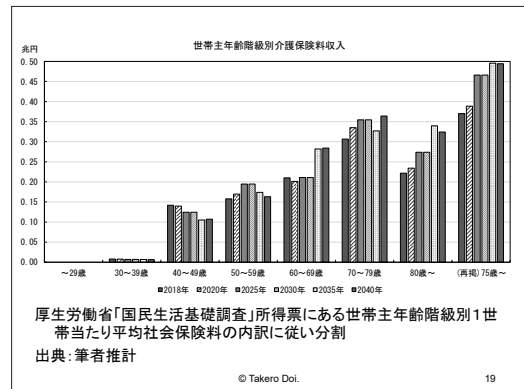
〔世帯主年齢階級別社会保険収入・医療保険収入・介護保険料収入〕（資料①－17～19ページ）

それと同様に、社会保険料の支払額については、医療保険、介護保険。介護保険は40歳から

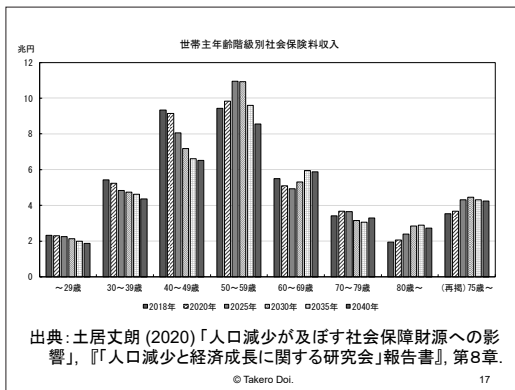
資料①－16ページ



資料①－19ページ



資料①－17ページ



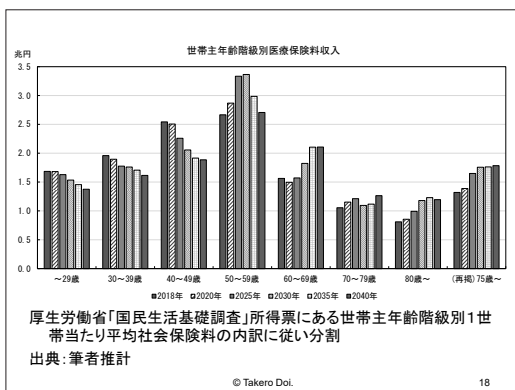
被保険者になるということでもありますけれども、30歳代は、世帯主本人は介護保険の被保険者ではありませんけれども、家族に40歳以上の人がいれば、その世帯では介護保険料を払っているという、こういうものも反映したものであります。

(2) 分析結果

〔医療と介護で財源は十分賄えるか〕(資料①－23ページ)

今申し上げた推計額で、果たして税率を全く上げないとして、自然増収のみで、2040年に先ほどご紹介した税財源が医療と介護の給付を十分に賄い切れるのだろうかということを分析いたしました。

資料①－18ページ



資料①－23ページ

医療と介護で財源は十分賄えるか

- これまでは、世帯主年齢階級1世帯当たり実質負担額を不変と仮定
- これに加えて、世帯主年齢64歳以下の世帯の1世帯当たり名目負担額(名目成長率で、65歳以上の世帯は消費者物価上昇率で延伸)
- 2018年度以降の公費負担の増加はすべて消費税で賄うと仮定(税率引上げなしと仮定)
- 「自然増収」のみで賄うとすれば、給付財源は十分に確保できるか？

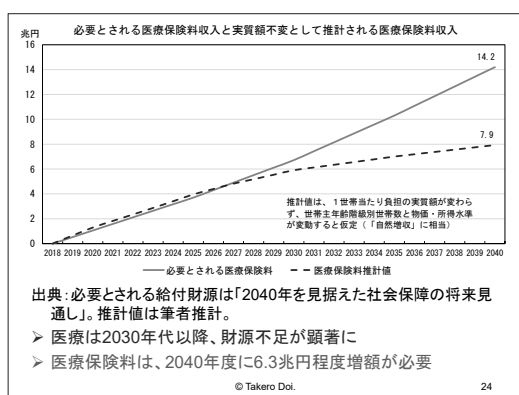
© Takero Doi.

23

〔必要とされる医療保険料収入と実質額不変として推計される医療保険料収入〕（資料①－24ページ）

その結果として、例えば、まずは医療でありますけれども、医療保険料は、2030年頃までは、まだ何とか今のままでもいけそうでありますけれども、2030年代以降は、必要とされる医療保険料の方が推計された医療保険料収入よりも大きく上回るということで、2040年度には6.3兆円ほど保険料収入が必要とされる額よりも少なくなるということで、何らかの増額が必要になってくる。

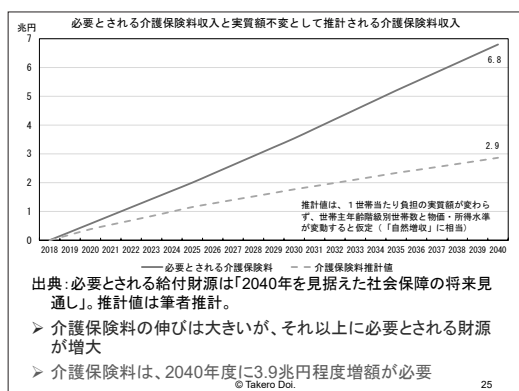
資料①－24ページ



〔必要とされる介護保険料収入と実質額不変として推計される介護保険料収入〕（資料①－25ページ）

それから、介護保険料も、2020年代から既に

資料①－25ページ

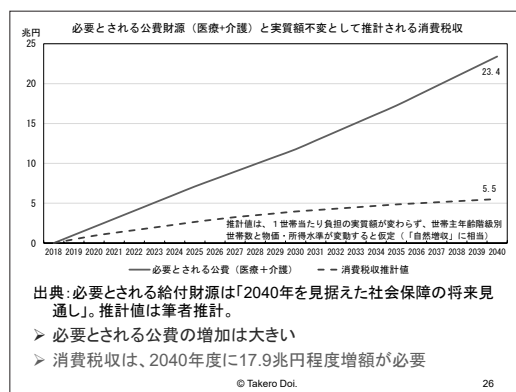


今の保険料率のままでは不足が生じることになりそうでありまして、2040年代には3.9兆円の、必要とされる保険料よりも少ない保険料しか今の保険料率では得られない。こういう状況であります。

〔必要とされる公費財源（医療＋介護）と実質額不変として推計される消費税収〕（資料①－26ページ）

もちろん、税は消費税だけで賄わなければならないというわけではありませんけれども、例えば、消費税ですべて賄うということだと仮定いたしますと、2040年代には17.9兆円という、必要とされる税財源よりも少ない税収しか得られないということになりまして、それだけ不足していることがわかります。

資料①－26ページ



4. 今後の医療と介護の財源確保

ということで、今後の医療と介護の給付をしっかりと実現していくためには、裏付けとなる財源の確保が必要で、それは医療と介護の保険料も足りませんし、さらには税財源も足りない。このような状況が、この私の分析からわかったということでもあります。そういう意味では、負担増は何かと政治家が避けたがる議論ではありますが、しっかりと国民に納得してもらえよう形で議論を深めていく必要があるのではないかと思います。私からは以上です。

(小澤) 土居先生、ありがとうございました。それでは、引き続きまして、駒村先生よりしくお願いいたします。

Ⅱ. 新人口推計から考える社会政策の諸課題—年金及び認知機能低下の問題を中心に—

(駒村) よろしくお願いいたします。慶應義塾の駒村でございます。社会保障の分野の取りまとめを担当しておりますので、社会保障領域全体に係るお話と、それから私個人の担当した部分について、ご報告したいと思います。

1. 総論：社会保障

まず、社会保障全体につきましては、この報告書、お手元にあるかとは思いますが、山重先生ご担当のSDGsと日本の財政：理論的考察という章がございます。これは、SDGsを成長戦略の発想で使っていくという考え方でございまして、いわゆる環境負荷と経済成長のデカップリングが可能になれば、SDGsを推進すること自体が極めて有効な成長戦略になりますし、財政的にも有効であるという話でございます。もちろん、これはなかなか難しい問題です。先ごろも、新日鉄がスウェーデンで新しい工場、環境負荷に影響を与えないような工場をスタートさせる報道がありました。しかし、これがなぜ日本でできないのか。さまざまな課題があるということも日経新聞などで紹介されており、皆さんもご存じかもしれません。それでも、必ずこの方向にかじを切るべきだというのが、山重先生のお話でございます。

2番目は、嘉悦大学の和泉先生のご報告でございます。コロナ禍における超過死亡が財政に与える影響についての研究で、結局、最終的にはコロナ禍において、それほど死亡率が変化しなかったということでございまして、財政に与える影響は極めて限定的であるという内容でございます。

大森先生のご報告は、今日これからでございますので、後ほど大森先生ご自身からお話しいただくということで、割愛したいと思います。

2. 新人口推計から考える社会政策の諸課題

私の報告は、ちょうど今年の4月にちょうど新人口推計が公表されたので、それを材料に社会保障の問題を議論したいということでございます。今、土居先生がお話しのとおり、団塊世代と団塊ジュニア世代が同時に65歳を超えというのが、2040年で、取りあえず2040年が当面の一番の危機になってくるということでございます。

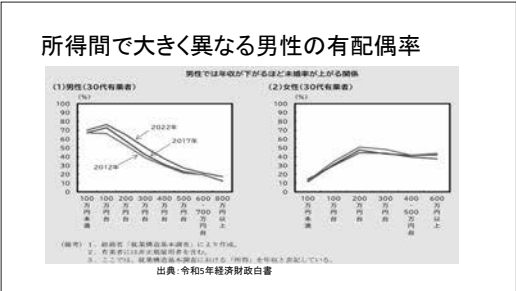
(1) 少子高齢化の深刻化

〔所得間で大きく異なる男性の有配偶率〕(資料②—4ページ)

ご案内のとおり足元の出生率が極めて深刻な状態になり、出生児数は80万人を割る状態になっています。大体、団塊世代ジュニア世代が1年あたり200万人ですので、4割にまで減ってしまっている。出生率が1.5を下回っているというのは、人口維持に必要な出生率が2ということを見ると、1世代で出生児数が、 $3/4 (= 1.5/2)$ にペースで進むわけで、おおよそ30年過ぎることに $3/4 \times 3/4 = 9/16$ というようなスピードで子どもの数は減ります。

出生率の低下の原因は、日本はほとんど結婚したカップルから子供が生まれるということでございますので、未婚率が上昇すると、当然出生率が下がるわけでございます。図からわかるように、同じ30代で見ても所得が低い人ほど未婚率が高い。これは今年の経済財政白書でも強調されている部分でございますが、女性が男性に期待する男性の賃金を実際の賃金分布に大きな乖離があります。結局、未婚率が上昇しているということは、低所得の男性のウエートが上がってきてしまっているということ、所得上、結婚に不利な男性が増えて、未婚率が上昇し、出生率が低下してしまっている。

資料②－ 4 ページ

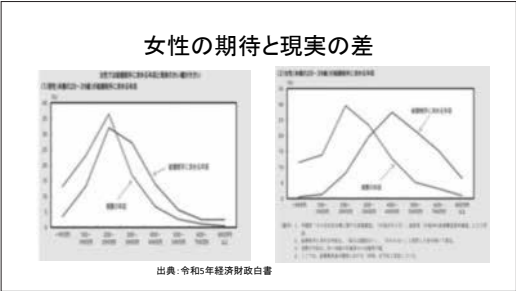


〔女性の期待と現実の差〕(資料②－ 5 ページ)

女性から見て、格差の拡大で、経済面で条件を満たす男性の割合が低下していくことが男性の未婚率の上昇になってきている。

男女賃金格差＝ジェンダーギャップの存在により、性別役割分業への期待が根強くあり、少子化につながる。

資料②－ 5 ページ



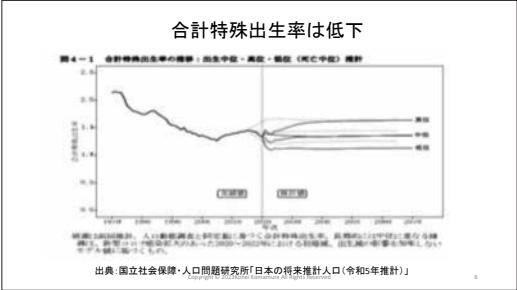
〔合計特殊出生率は低下〕(資料②－ 6 ページ)

今後の予測は、出生率はさらに下方修正をされておりまして、コロナの影響もあって、出生数の減少が続いています。

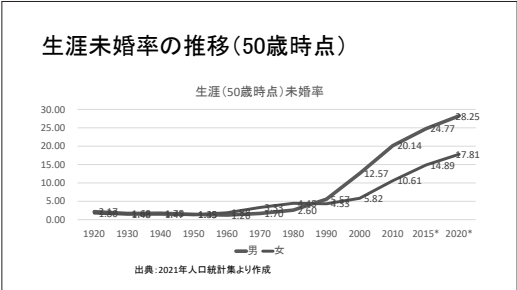
〔生涯未婚率の推移〕(資料②－ 7 ページ)

未婚率の上昇の状況は90年代ぐらいまで、男性も女性も未婚率は大体5%ぐらいだったのですが、現在、男性に至っては50歳の未婚率は30%近くになっている。

資料②－ 6 ページ



資料②－ 7 ページ

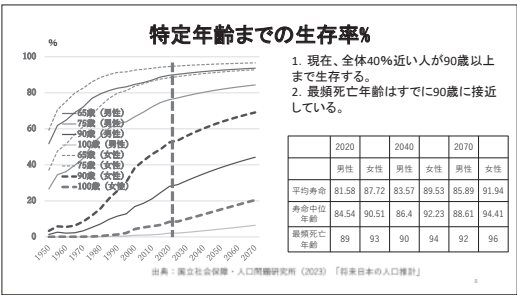


〔特定年齢までの生存率％〕(資料②－ 8 ページ)

一方、寿命は今後どうなるのか。新人口推計では寿命は延び続けていて、これは一定年齢まで生きる割合というのを見たものでございますが、65歳という年金をもらう年齢は、かつては男性の半分ぐらいまでしかそこまで生存しなかったわけですが、現在ではほとんどの人が65歳まで生きる。つまり、年金が長生き保険では明らかになってきているということです。古希と言われていた70歳ですけれども、8割の方が75歳まで生きますので、「古来まれなり」というほどの状態ではもうなくなってきている。特に高齢女性の生存率が非常に上がってきている。平均寿命で見ると、まだ男性82歳とか、女性88歳なのですけども、寿命中位、死亡者を並べていてちょうど真ん中にくる年齢を見ると、既に男性85歳、女性90歳です。最頻死亡年齢、亡くなっている方は何歳が一番多いのかというと、男性はもう既に89歳、女性は93歳ということでございまして、最頻死亡年齢だけ

見ていくと、既にこう見ると人生90年にはもう到達しているということで、女性に至っては2040年、2070年とかになると、95歳ぐらいまで生きてくるということになりますので、40年間年金を払って、30年間は年金をもらう。75歳以降、20年近くある。こういう時代になってきているということでございます。

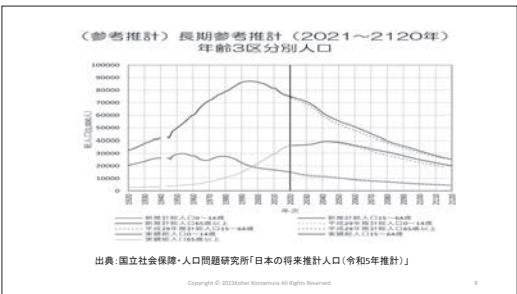
資料②－ 8 ページ



〔（参考推計）長期参考推計（2021～2120年）
年齢3区分別人口〕（資料②－ 9 ページ）

こういう出生率の減少と、それから死亡率の改善ということで、総人口自体は緩やかに減少していく。2040年には、団塊ジュニアと団塊世代が同時に65歳を超えてきますので、ここで人数は4,000万人に接近するだろう。こういう時期が来るということでございます。

資料②－ 9 ページ

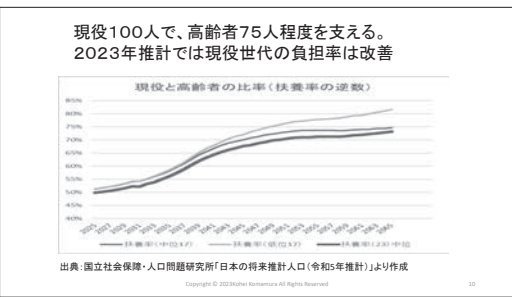


(2) 外国人労働者の影響

〔現役100人で、高齢者75人程度を支える。
2023年推計では現役世代の負担率は改善〕
（資料②－10ページ）

新人口推計では、100人で何人ぐらい支えるのかとか、従来の推計よりは改善をしてくれている。出生率が下がって寿命が延びているのに、現役世代と高齢者の比率というのは改善傾向にあるのか。

資料②－10ページ

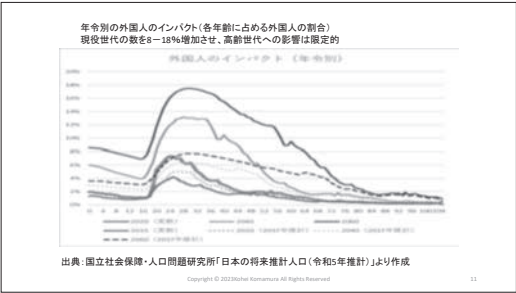


〔年齢別の外国人のインパクト（各年齢に占める外国人の割合）現役世代の数を8－18%増加させ、高齢世代への影響は限定的〕（資料②－11ページ）

これは、外国人労働者の受け入れが2017年推計に比べて、約9万人多く受け入れるというふうに前提が変わったということがある。

その結果、どういうことが起きるかという、年齢区分別に外国人が占める割合というのが将来どのくらいのウエートになってくるかというのを見ると、2060年になってくると、年齢層によっては現役世代の18%が外国人によって占められるという時期も来るということになってきます。これは、各年齢、あとは各時点における外国人の割合ということで、1学年80万人を切るような社会において、16万人の外国人を1年で受け入れるということになると、このくらいインパクトがある。

資料②－11ページ

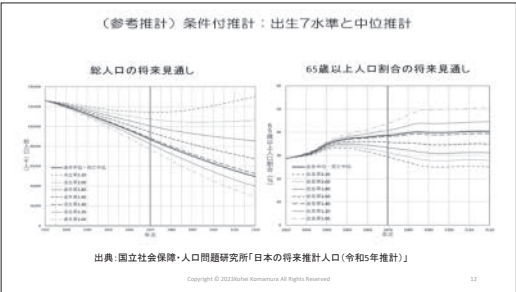


〔(参考推計) 条件付推計: 出生7水準と中位推計〕(資料②－12ページ)

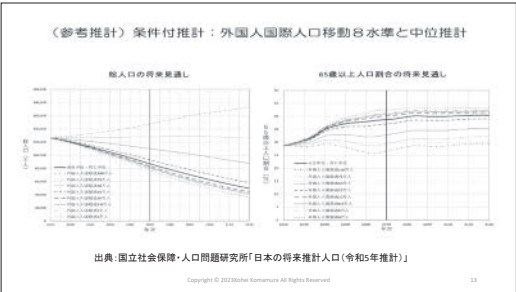
〔(参考推計) 条件付推計: 外国人国際人口移動8水準と中位推計〕駒村 (②－13ページ)

今回面白いところは、外国人をどのぐらい入れれば、どのぐらいの人口がキープできるのかということでございますけれども、これも現人口を維持しようと思うと2100年になると、むしろ外国人の方が多数派になるというような推計になります。

資料②－12ページ



資料②－13ページ

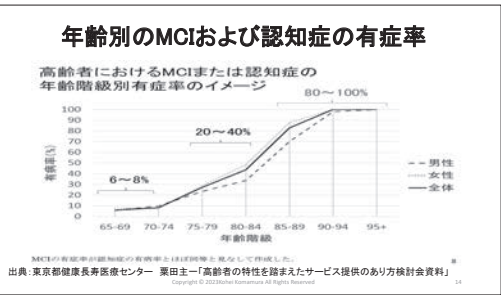


(3) 寿命の伸長と認知機能の低下問題

〔年齢別のMCIおよび認知症の有症率〕(資料②－14ページ)

寿命が延びるということで別の問題も発生する。認知症の発症率は加齢とともに急上昇していきますので、認知症か軽度認知障害か、いずれになる確率というのは、85歳を超えると想像以上に高いということで、多くの方が人生の残り、特に女性なんかは最後の10年ぐらいは認知機能の低下を経験して、人生を過ごしていくということで、この辺も新しい問題として、先ほど土居先生のお話もあった介護の問題が出てくるのではないかと思います。

資料②－14ページ

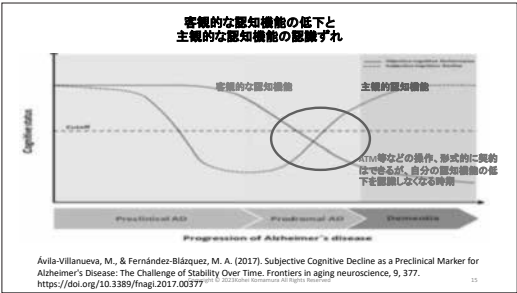


〔客観的な認知機能の低下と主観的な認知機能の認識ずれ〕(資料②－15ページ)

認知機能の低下というのはどういうふうに起きていくのかというのは、認知症まで至る前から見ているものでありますけれども、本人の客観的な認知機能の低下というのは、早くから低下します。本人が自分の認知機能をどう把握しているかというのが主観的認知機能です。実は、主観的認知機能の低下、つまり早くから自分の認知機能が落ちているのではないかと感じ始めるのですけれども、非常に困ったことに、ある状態まで下ると、今度は逆に主観的認知度が上がっていく。これは一体どういう状態かという、自分の認知機能の低下を自分が把握できないという状態になってくるということです。この右側の究極の点まで行けば、認知症という判

断がついて、周りの人も気が付くのですけれども、特に、認知機能が落ちながら、ATMとか契約ができる能力がまだ残っている、しかしながら、その状態で、自分の認知機能に対する判断つまり主観的認知機能が改善してしまう。こうなると、自分が認知症だということがわからなくなってしまうという状態になると、非常に重要な経済問題が起きてくる。非常にまずい問題が消費者白書とか厚労省白書とかでも報告され始めています。

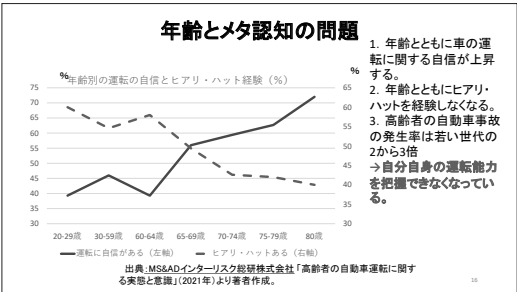
資料②-15ページ



〔年齢とメタ認知の問題〕（資料②-16ページ）

認知機能の低下というのは、例えば、日々の生活でどういうことが典型的なのかというと、高齢者になるほど車の運転に自信を持つようになってしまう。自分自身のことがわからなくなる。そして、事故に遭いそうになったということ自分を自身が認識できなくなる。ヒヤリハットの理解ができなくなる。これも、先ほどの自分の認知機能の低下を自分が把握していないと

資料②-16ページ



いうことの典型的な状況ではないかなと思います。

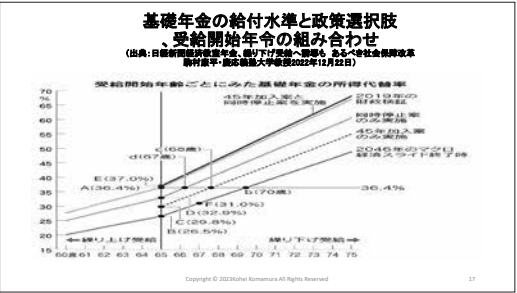
(4) 年金改革の選択肢

〔基礎年金の給付水準と政策選択肢、受給開始年齢の組み合わせ〕（資料②-17ページ）

この超高齢化社会の中で、年金財政をどう維持するのかということは、これから2024年にかけて、年金財政検証が行われていくことになります。現時点で、わかっているのは、これは基礎年金の所得代替率、給付率は現時点で36.4%が、2040年半ばには26.5%まで下がるだろうということです。したがって、基礎年金だけでは生活できない人は益々増加します。

この基礎年金の低下幅を取り戻すためには、受給開始年齢を遅らせて、70歳まで遅らせれば、今の基礎年金と同じ給付水準が確保できるわけですが、寿命が短いとされる未婚男性にとっては、不利な選択肢になる可能性もあります。

資料②-17ページ



(小澤) 駒村先生、ありがとうございました。それでは、林先生よろしく願いいたします。

Ⅲ. 資本・資産関連課税の考え方

1. 1億円の壁

〔資本・資産関連課税の強化?〕（資料③-2ページ）

(林) 「資本・資産課税の考え方」というこ

とで、主に海外の研究でどういう議論があるのかということについて、報告書のごく一部をかいつまんでご紹介していきたいと思います。

日本でも世界でもそうなのですが、ここ数年は資本課税とか資産課税について多くの議論が起こっております。学会でも、いろいろな研究がここ数年出てきております。背景としては、欧米の場合ではごく一部の人々に多額の資産が集中しているということが原因になっています。日本の場合も、皆さんご存じのとおり、1億円の壁と言われる問題～なぜ「壁」と呼ばれている理由はよくわからないのですが、～に見られるように、資本所得課税によって高額所得者の税負担率が小さいこと、要するに平均税率が1億円以上になってしまうと、所得が増えるにしたがって下がってくるということが注目されています。

資料③－2 ページ

資本・資産関連課税の強化？

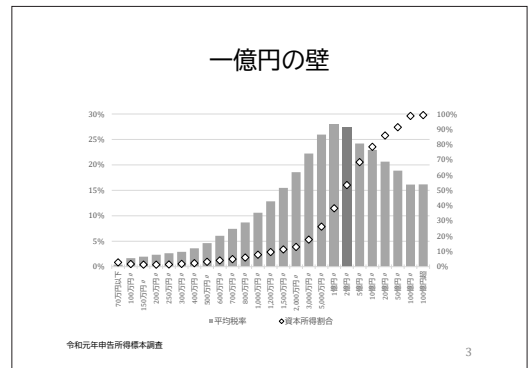
- ・欧米：ごく一部の高額所得者に多額の資産が集中
- ・日本：1億円の壁←資本所得への20%課税
- ・資本・資産課税の強化？

2

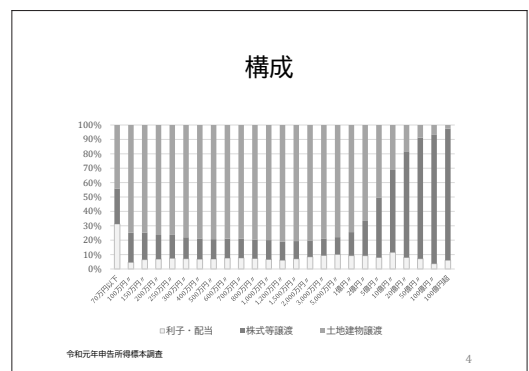
〔一億円の壁〕（資料③－3～4 ページ）

このグラフでは、棒の高さが平均税率を表しています。この値は1億円を超えたところで行き上がっている。これはどうしてかというと、このダイヤ印は所得に占める資本所得の比率を表しているのですが、それが高額所得者になるに従い上がっているからということです。もちろん、ご存じのとおり、資本所得の殆どは一律2割の税率で、超過累進課税されておられませんので、それによる結果になります。

資料③－3 ページ



資料③－4 ページ



〔一億円の壁：留意点〕（資料③－5 ページ）

資本所得の構成を表している、このグラフは申告している部分しか反映していませんので、つまり、金融機関で源泉徴収されている利子及び配当は反映していないので、厳密な数字では

資料③－5 ページ

一億円の壁：留意点

- ・ 国税の申告納付分のみ、申告しても還付対象となると調査対象にはならない。
- ・ 譲渡益の割合が大きい。
- ・ 金融機関で源泉徴収される利子及び配当の95%は含まれない。
 - ・ 源泉所得税の配当支払額29兆円、うち家計が得る配当は約8兆円（株式の家計保有額から案分）、うち1.3兆円が申告される。
- ・ 所得1億円までは土地建物譲渡の割合が大きく、1億円を超えて株式等譲渡の割合が急増。

5

ないのですが、往々にしてそういう傾向があるだろうということです。

こういう背景で、資本課税とか資産課税の強化が考えられているのではないか。それに関連して、経済学の分野では、どのような議論があるかという関心でこのご報告をさせていただければと思います。

2. 資本・資産関連課税に関する幾つかの研究の紹介

(1) 資本所得課税か資本保有税か

まず、資産の保有額に課税した方がいいのか、もしくは資本所得に課税した方がいいのかという議論がございます。これは、収益率の大小が個人の能力によるか、もしくは、たまたまの運によるのかによってインプリケーションが変わってきます。理論的には、収益率自体が個人の運用能力による場合は、資産保有税の方が効率的になります。その一方で、収益率がそのときの運とか、ずるとか、独占・寡占によるような、いわゆる経済学者が呼ぶレントというものに依存するのであれば、これは資本所得課税の方が良いことになります。

実際の収益率の差が個人の能力によるのか、レントによるのかという問題については、ノルウェーの税務データを使った研究があります。そこでは個人属性、つまり、能力による部分が4分の1で、運・不運による部分が3分の4という結果になっています。ここからは資本所得課税の比率を高めるという判断はできますが、もちろん日本のデータが当然必要なところです。残念ながら、そういう研究は日本ではまだ出てきていません。

〔資本所得課税か資本保有税か (2)〕 (資料③ー8ページ)

が、資本所得課税がいいのか、資産保有課税がいいのかという議論については税務上の観点も大切です。保有課税を経常的に実施するには、現状の税務を前提とすると、大きなコストが掛

かることになる。その他いろいろな問題もありそうです。したがって、実際、海外を見ても、もちろん固定資産というのはどの国でもあるのですけれども、それ以外の資産課税を行っている国は減ってきているようです。1990年代の初めぐらいでは、ヨーロッパでは12カ国ぐらいが資産保有税をもっていたのですが、2018年現在は、ちょっと古い数字ですけれども、4カ国に減っているという状態になっているようです。

資料③ー8ページ

資本所得課税か資本保有税か(2)

- ・資産保有課税の経常的な実施は困難が伴う。
 - ・ 評価：未上場株式や実物資産の評価を行うには大きなコストが発生。
 - ・ 通脱：資産隠しによる租税通脱。
 - ・ 流動性：多額の資産保有者が必ずしも多額の可処分所得を有する訳ではない（現金による納税が難しい）。
- ・資産保有課税（固定資産以外）をする国は減少。
 - ・ 欧州：12カ国（1990年）→4カ国（2018年）
- ・効率性の観点からは資本所得課税に分がある？

8

(2) キャピタルゲイン課税

次にキャピタルゲイン課税です。日本で言うと譲渡所得課税になるのですけれども、経済学者は、キャピタルゲインに関して、本来は発生主義的に毎年資産の増分に課税した方がいいよねという議論をしています。ただ、実際は、それも先ほどの資産保有課税と同じ理由で、その効果的な実施は無理でしょう。したがって、実際では、現金主義的な立場に立って、取引のときに実現する譲渡所得を対象に課税しているということになっています。ただ、キャピタルゲイン課税も嫌われているようで、いろいろな議論があるので、ロックイン効果、つまり、譲渡所得に対する税率を上げると、譲渡を避けるようになるので、資産の流動化が阻害されるとか、創業者が上場前に保有していた株式の譲渡に課税することになりますから、スタートアップを抑制するとか、税率を高くする

と資産が海外に逃げてしまうとかの様々な議論がされています。また、キャピタルゲイン課税は不必要な租税回避行動を引き起こすというような議論もございます。

〔キャピタルゲイン課税 (2)〕 (資料③-10ページ)

ロックイン効果については米国のデータを使った複数の研究があります。時間を長く取ればいつか譲渡することになるので、増税をする前後はともかく、増税後から時間が経過すると、その効果はそれほど大きくはないというのが、実証分析の結果のようです。例えば、調整期間を2年間に取ると、税率に対する弾力性が0.72なのですが、長く取って10年間とすると、弾力性は0.3から0.5と更に小さくなるという結果です。そして、譲渡所得課税からの税収を最大化する税率を考えると、まだまだ税率を高くする余地はあるというのが、これら米国における研究の結果になっています。これら研究からは、4割ぐらいまでの税率、米国における所得税の最高税率～日本だと最高税率まではいきませんけれどもに近い値で税率を課しても、税収は減ることないという結果のようです。

資料③-10ページ

キャピタルゲイン課税 (2)

- ・ 租税回避
 - ・ 多くの研究において、納税者は譲渡所得と他の所得の間の税率差に反応 (income shifting) していることが示されている。
 - ・ 労働所得課税より低率の譲渡所得課税はincome shiftingにより資源配分を歪ませるので、増税によりその歪みを矯正できる (Sarin et al. 2021)。
 - ・ income shiftingによる税収減は無視できない (Advani 2021)
- ・ ロックイン効果 (米国)
 - ・ ロックイン効果は小さく、反応期間を長く取るとさらに小さくなる (資産はいつか必ず譲渡される)
 - ・ 税率弾力性: 0.72 (2年間: Dowd et al. 2015) , 0.3~0.5 (10年: Agersnap and Zidar 2021)
 - ・ 譲渡所得税収を最大化する税率は38~47% (Agersnap and Zidar 2021)

10

〔キャピタルゲイン課税 (3)〕 (資料③-11ページ)

これも米国の研究ですが、スタートアップに

与える影響については、確かにスタートアップの株式に控除等の優遇措置を設けると、資金提供の増加につながるという結果が得られていますので、スタートアップ資金の流動性の確保に繋がるようです。ただ、それはそれでということで、抑制効果の主張は割り引いて考えるべきという研究もあります。労働所得課税との税率差を使ってincome shiftingと呼ばれる租税回避が起こるということも議論されていますので、その部分を割り引いて考える必要があります。そもそも、譲渡所得課税まで考えて創業者自身が創業しているかという議論もあるようです。

最後は財政的国外逃亡です。この言葉は、fiscal expatriationという英語を無理やり訳しているのですが、キャピタルゲイン課税が財政的国外逃亡に繋がるかという命題に関しては、残念ながら実証分析を見つけないことができませんでした。ただ、日本の場合は、現在では出国税がありますので、譲渡所得への増税によって海外移住が増えるかどうかというのは、それほど簡単ではないということになるでしょうか。

資料③-11ページ

キャピタルゲイン課税 (3)

- ・ スタートアップ抑制
 - ・ 米国のキャピタルゲイン減税 (2010年) スタートアップ株式 (Qualified Small Business Stock) の譲渡益の控除率が75%100%へスタートアップへの資金提供が12%増加。その割合はマネジメント能力が高い企業ほど大きい。投資家は当該減税の恩恵の3分の1を享受 (Edwards and Todtenhaupt 2020)。
 - ・ 抑制効果の主張は割り引いて考えるべき (Sarin et al. 2021) 。労働所得課税より低率の譲渡所得課税はincome shiftingにより資源配分を歪ませるので、増税により、その歪みを矯正できる場合もある。そもそも譲渡所得課税を考慮して創業が行われるとは考えにくい。フェイスブックの創業時にザッカーバーグは譲渡時の課税を意識したのか。
- ・ 財政的国外逃亡 (fiscal expatriation)
 - ・ 残念ながら実証分析はない。
 - ・ 日本の場合、出国税 (国外に移住する際に、株式等の有価証券が譲渡されたとき見なし、その含み益に譲渡所得税分を課税) が存在するので、譲渡所得への増税を理由に海外へ移住しようとする資産家は少ないのでは。

11

(3) 相続税と同族事業の承継

最後に、相続税の話をしたと思います。相続税に関しましては、事業承継との関連で幾つか議論がございます。ひとつは、巷でよく聞く、相続税によって同族事業の承継が抑制されると

いう議論です。これに関しては、米国とギリシャにおける同族に対する相続税の減税の効果を見た研究があります。アメリカの場合、遺産税なので相続税と言うと怒られるかもしれませんが、いずれにせよ事業承継に関する税率負担の減少の効果をみた実証分析です。米国の研究とギリシャの研究、いずれの場合も、税率を下げると承継はスムーズにいくという結果を得ています。

〔相続税と同族事業の継承 (2)〕 (資料③-13ページ)

日本に関する実証分析はありませんので、その具体的な程度は分かりませんが相続税を減免すると事業が円滑に承継されるということはいえるでしょう。しかし、それが日本経済にとってプラスの結果になるかは良く分かりません。というのも、同族企業間の事業承継にはメリットとともにデメリットもあるからです。デメリットとしては、これは日本のデータを使った複数の実証分析があるのですが、そこからは同族企業は非同族企業よりも生産性が低いという結果が繰り返し得られています。創業者世代に限れば非同族企業よりも経営成績が良いという実証分析もあるのですが、それが実子を含む血縁者に承継されると、事業成績が落ちるという結果もあります。したがって、少なくとも次の世代からは生産性は落ちることになります。

その一方で事業承継にもメリットもあります。同族が承継しない場合、事業を廃業するか、非同族へ売却するかということになりますので、後者の場合、事業売却に係るトランザクションコスト、取引費用が発生することになります。つまり、同族承継ならば承継に係るコストが少なく済みます。

相続税は現在の承継税制で減免されているわけですが、それによって同族間の事業承継が促されることは間違いのないでしょう。しかし、それによって今後の日本経済の生産性が低下することが予測されます。同族承継による取引費用の減少が、このデメリットを上回るかど

うかが肝になるのかと思います。

資料③-13ページ

相続税と同族事業の承継 (2)

- ・ 相続税減免により事業が円滑に承継され、その承継事業の成績が伸びたとしても、必ずしも望ましい結果につながるとは限らない。
- ・ デメリット
 - ・ 同族企業は非同族企業より生産性が低い (森川 2008, Saito 2008)
 - ・ 創業者時代は非同族企業よりも経営成績が良いが、創業者の実子を含む血縁者に承継されると事業成績が落ちる (Mehrotra et al. 2013)
- ・ メリット
 - ・ 同族企業の廃業や非同族への売却と比べ、同族間の事業承継は低い取引費用で済む
- ・ 相続税の減免→同族間の事業承継を促進
 - ・ 生産性の減少と取引費用の減少

13

〔相続税と同族事業の継承 (3)〕 (資料③-14ページ)

この比較については、ドイツ経済を前提とした数値シミュレーション分析がございます。その結果は、結局、どういった人が事業承継するかに依存するというものです。つまり、能力が低い人が承継してしまうと、相続税の軽減は国の経済を毀損してしまうという結果です。ここから、無条件に適用される相続税の減免は望ましくないというインプリケーションになるのかと思います。この観点から、現行の事業承継税制は再評価されるべきではないかなと思っています。

資料③-14ページ

相続税と同族事業の承継 (3)

- ・ Grossmann, V, Strulik, H., 2010. Should continued family firms face lower taxes than other estates? Journal of Public Economics 94(1/2), 87-101.
 - ・ 同族の事業承継のメリットとデメリットを前提にして、ドイツ経済を前提とした数値シミュレーション
 - ・ 能力の低い者が事業承継する場合、相続税の軽減は一国経済を毀損する。
 - ・ 無条件に適用される相続税の減免は望ましくない。
- ・ 事業承継税制
 - ・ 実質的に事業承継に係る相続税・贈与税が全額免除→止めた方が良い
 - ・ 事業承継税制とは別にM&Aによる承継への支援も準備されているが、税制においても一様に全タイプの承継を促すのではなく、非同族による外部承継を促進する形で減免措置を再設計？

14

(小澤) 林先生、ありがとうございました。
それでは、最後に大森先生、よろしくお願いいたします。
たします。

Ⅳ. 地域医療制度の国際比較

(大森) ご紹介ありがとうございます。地域医療制度の国際比較と題して、報告をさせていただきます。お茶の水女子大学の大森です。よろしくお願いいたします。

1. 医療制度の国際比較の意義

私は、医療制度の国際比較をライフワークの一つにしておりますが、その醍醐味は、同じ人の生命を救い、健康を保つための仕組みである医療制度が、国によって、差異があるものの、幾つかにパターン化できることです。医療サービスは、市場で取引する上で「市場の失敗」による非効率性が発生し、所得分配による不公平を生み出すことから、効率性、公平性を満たすためには、医療サービス市場に規制をかけて、政策選択を行う必要があります。必要な規制、政策の選択肢は、経済学の観点から合理的に導き出されます。どの規制、政策が選ばれるかは、それぞれの国々の社会環境、場合によっては歴史によって決まっていますが、パターン化されて来るように思われます。医療制度の国際比較の重要な関心事は、なぜそのパターンが形成されたかを解明することですが、その以前に、各国が、効率性、公平性を確保するためにどのような規制、政策選択を行っているかを知ることができます。我が国は、高齢化、経済成長の低迷、医療技術の革新などの社会経済環境の下で、あるべき医療制度を模索する必要がありますが、あるべき規制、政策の選択を各国の選択と相対化することができます。比較対象国として、オーストラリア、カナダ、ドイツ、フランス、イタリア、オランダ、スウェーデン、英国を取りあげています。

2. 医療制度の課題

〔医療制度の課題〕(資料④－3～4ページ)

本報告では、スライド、3、4にお示ししている医療制度の効率性、公平性を実現するための規制、政策のチェックポイント毎に、各国の選択についてお話ししていきます。

最初に、医療サービスの情報の非対称性に発するモラル・ハザード、独占力に対する対応として、①価格規制、①－1一部負担、②費用償還方法、③「規制された競争」を挙げることができます。

資料④－3ページ

医療制度の課題

- ・ 効率性 (Efficiency) ……「市場の失敗」への対応
- ・ 主として、「情報の非対称性」に発する非効率性。
- ・ 公平性 (Fairness) ……費用・便益のバランス、世代間移転

- ・ ①－1 価格規制
- ・ ①－2 一部負担
- ・ ② 費用償還方法
- ・ ③ 「規制された競争 (Regulated Competition)」
- ・ ④ 医療連携

資料④－4ページ

- ・ ⑤ 公的医療保険の財政

- ・ ⑤－1 「ソフト・バジェット (Soft budget)」問題
- ・ ⑤－2 世代間移転、世代内移転
- ・ ⑤－3 保険のあり方
- ・ ⑤－4 「社会保険方式」と「税方式」
- ・ ⑤－5 自己負担と私的保険

(1) 医療サービスの情報の非対称性に発するモラルハザード

〔価格規制〕(資料④－5ページ)

価格規制については、以下の通りです。第一に、価格は、公定価格はあっても、実際の価格は、サービス供給者と購入者（保険者、国、地方公共団体）との交渉で決まる場合が多いです。

第二に、病院についてです。

病院サービスの価格規制として、DRG価格規制、

診断群分類価格規制（Diagnosis-related Group Price）が対象国全てで導入されていました。

また、病院の建物、施設、医療機器については、租税財源を原資とする病院予算制度・補助金制度が、今回の対象国全てで導入されていました。

資料④－ 5 ページ

①－1 価格規制

- ・ (1) GP（家庭医）・専門医サービスと病院サービス、医薬品ともに公定価格があるが、実際の価格は、サービス供給者と購入者（保険者、国、地方公共団体）との交渉で決まる場合が多い。
- ・ (2) 病院サービスの価格・病院の資本部分
- ・ 1 DRG(Diagnosis-related Group) Paymentを導入。(②費用償還で表及する「包括払い」)
- ・ → 「交渉力」のコントロール、価格つり上げの抑制
- ・ オーストラリア、カナダ、フランス、ドイツ、イタリア、日本、オランダ、スウェーデン
- ・ 2 「病院予算制度」を導入（主として施設（入院病床を含む）・医療機器等の資本について）。→ 入院サービス、高度医療機器の利用をコントロール
- ・ オーストラリア、カナダ、フランス、ドイツ、イタリア、オランダ、スウェーデン

5

〔一部負担〕（資料④－ 6 ページ）

次に、①－2 一部負担の導入についてです。一部負担の導入は、患者のモラル・ハザード、過剰受診を調節する方法になります。一部負担を低くするほど、患者の過剰受診、モラル・ハザードは抑制しにくくなります。

多くの国々が一部負担を導入していますが、特に一次医療については、無料か低額にしている国々が多いです。入院、専門医サービスは一部負担を導入している国が多いですが、入院外処方箋については、カナダが全額自己負担にしている他、各国で総じて自己負担が大きい成人歯科医療については、私的保険を導入して対応している国々が多いです。

資料④－ 6 ページ

①－2 一部負担

- ・ (1) GPサービス等の一次医療 低くして受診しやすくしている。
- ・ カナダ、ドイツ、イタリア、オランダ、英国、オーストラリア（Bulk-billingを90%以上採用。）は無料。
- ・ (2) 専門医サービス、病院サービスは、一部負担を導入している国が多い。
- ・ (3) 入院外処方箋 一部負担を導入。カナダは全額自己負担にする代わりに、私的医療保険を導入。
- ・ (4) 成人歯科医療 全額自己負担（オーストラリア）か、自己負担が大きく、カバーしているサービスが少ない国々が多い。

6

(2) 費用償還方法

〔費用償還方法〕（資料④－ 7 ～ 8 ページ）

次に、②費用償還方法についてです。

第一に、GPサービス、開業医サービスなどの一次医療、二次医療以上の病院サービスについては、包括払い方式を選択する国が多いです。包括払い方式とは、かかるサービス費用を予測して事前に支払う方式です。病院サービスについては、ほぼ全ての国々が、DRG支払方式、一次医療のGPサービスについても多くの国々が人頭払い方式を導入しています。

第二に、専門医に対する支払いは、出来高払い方式を採用している国の方が多いように見受けられます。

第三に、病院の資本部分については、先ほど価格規制のところで説明したとおり、病院予算・補助金プログラムを採用する国が多いです。

第四に、医療サービスの質（Quality of Care）の向上の観点から、特に一次医療について成果払い方式、P4Pを導入する国が出てきています。

資料④－ 7 ページ

②費用償還方法

- ・ (1) GPサービス、病院サービスは、包括払い（Prospective Payment）を選択する国が多い。
- ・ 人頭（Capitation）払い GPサービス
- ・ ドイツ、イタリア、オランダ、英国、スウェーデン
- ・ DRG（Diagnosis-related Group、診断群分類） 病院サービス
- ・ 対象国全て。
- ・ → サービス供給者に費用節減のインセンティブ。
- ・ しかし、うまく機能するためには、費用予測の正確性が必要。
- ・ (2) 専門医サービスは、出来高払い（Fee For Service）が主流である。ドイツは、一部のサービスに人頭払い方式。

7

資料④－ 8 ページ

- ・ (3) 病院の資本部分については、病院予算・補助金プログラムを採用する国が多い。
- ・ 適用基準は病院機能を果たすことであり、設立主体を問わず適用される。補助金プログラム フランス ドイツ
- ・ → 固定費用に対する補助と同時に、病床規制（入院サービス）、高度医療機器の規制。
- ・ (4) 成果払い方式（Pay for Performance、P4P）は、医療の質を高めるために、主としてGPサービス等の一次医療で採用され始めている。
- ・ 例：英国の一次医療。

8

次に、これは繰り返しになりますけれども、病院の病床であるとか、病院の建物、或いは医療機器等の資本部分については、病院予算制度と補助金のプログラムを組み合わせで費用償還をしているケースが多いという結果になっております。

(3) 規制された競争 (Regulated Competition)

次に、③「規制された競争」についてです。

「規制された競争」を導入する国はドイツ、オランダなど、数は少ないですが、注目に値する試みです。詳細は、時間の関係で省略しますが、医療サービスの買い手（保険者、国・地方公共団体）が、患者・被保険者の代理人として、医療サービス供給者と交渉する手法は、他の国々でも採用され始めています。日本の「保険者機能」に関する政策導入もこの流れに沿ったものと考えられます。

(4) 医療連携

次の④医療の連携、④'医療と介護の連携は、情報の不完全性により、患者が医療サービスや介護サービスを適切に選択できないことに対応する政策です。

第一に、全ての国が、一次医療（主としてクリニックにおける診療）、二次医療（病院における診療）、三次医療（病院における高度医療、救命救急医療）の分業を促進しています。

第二に、一次医療を担当するGP、開業医が、患者の健康管理、二次医療以上の医療サービスへのガイダンス役を担う方向性が定着しています

第三に、ほぼ全ての国で、一次医療を担う医師の専門科、GP、General Practitioner、家庭医を導入しています。

第四に、公的医療サービスを利用する場合には、一次医療の受診を義務づけるGPシステムを導入する国が少なくありません。

第五に、人口あたりGP数を増加させるなど

して、一次医療の利用をしやすくすると同時に、病院サービスなど二次医療の供給をコントロールしようとしています。

〔医療と介護の連携〕（資料④－11ページ）

次に、④'医療と介護の連携です。高齢者の医療需要が高まり、高齢者医療の比重が高まっていく中で、医療サービスと介護サービスの連携はますます重要になってきていますが、全ての対象国で、連携において、社会保障、社会福祉の専門性の高いソーシャルワーカーが、連携において重要な役割を果たしています。

資料④－11ページ

④'医療と介護の連携

- ・ (1) 高齢者の医療需要が高まり、高齢者医療の比重が高まっていく中で、医療サービスと介護サービスの連携は重要になってくる。
 - ・ 病院 → 介護老人保健施設 → 自宅
 - ・ 在宅医療
 - ・ 在宅介護
 - ・ 介護老人福祉施設
- ・ (2) 高齢者医療、精神保健など、「療養」「リハビリテーション」、「介護」が重要なサービスを医療とそれ以外の部門でどのように連携していくか。"Long-term Care"のあり方。
- ・ (3) 介護サービスも、サービス受給者（患者）が選択に必要な情報を十分に持っていないので、代理人としてサービスの選択を行う主体が必要。ケアマネージャー。
- ・ (4) 各国は、日本という「地域型医療センター」のソーシャルワーカー（のチーム）に、連携において重要な役割を果たしている。専門性の高いソーシャルワーカーが、連携において重要な役割を果たしている。

11

(5) 公的医療保険の財政

〔公的医療保険の財政〕（資料④－12～13ページ）

⑤公的医療保険の財政についてです。

効率性を考慮し、保険財政を維持するためには、保険料をリスク関連にする必要があります。しかし、公的医療保険の保険料は、日本に限らず全ての国で、リスク関連ではなく、所得関連にされていることにより、赤字を宿命づけられています。その中には、所得の高い者ほど、保険料を多く負担するという公平性に対する配慮も見取れます。そして、赤字を補填するためには、補助金を導入する必要があるわけですが、ここで、⑤－1「ソフト・バジェット (Soft budget)」問題が発生します。日本の場合、国民健康保険、協会けんぽでは、医療給付費に対する一定割合で補助金が投入されることがルー

資料④－12ページ

⑤公的医療保険の財政

- ・ 保険は、保険料をリスク関連にすることで保険財政を維持できる。
- ・ 公的医療保険は、保険料をリスク関連ではなく、所得関連にしていることにより、赤字を宿命づけられている。
- ・ ⑤－1「ソフト・バジェット (Soft budget)」問題
- ・ 租税財源による補助金（多くの国が採用。）
- ・ 日本の場合、医療給付費の割合で決定。
- ・ 例：国民健康保険 41% 協会けんぽ 16.4%
- ・ 後期高齢者医療制度
- ・ 給付費等の50%を国、都道府県、市町村が4：1：1で補助。
- ・ → 給付費が増加すれば、補助金も増加する。
- ・ （「ソフト・バジェット」問題）

12

資料④－13ページ

- ・ 「ソフト・バジェット」問題への対策
- ・ 年度内の公的医療費を予算化。
- ・ オランダの例：
- ・ 超過した分は、被保険者が定額保険料として、所得比例保険料とは別途負担することで公的医療費の予算を厳守する。

13

ル化されているので、医療給付費が上がればそれに比例して補助金の額も青天井で上がるという「ソフト・バジェット」問題を内包しています。

「ソフト・バジェット」問題への対策として、年度内の公的医療費、医療給付費を予算化することを多くの国々で行っています。お示ししているように、オランダのような対応例もありますが、赤字が出る場合には、その時々で、時限付きの補助金プログラムを組んで対応する国々が多いようです。

〔世代間移転、世代内移転〕（資料④－14ページ）

リスク関連の保険料を徴収していない場合、保険料、補助金の両者を利用して、所得分配が行われます。日本の場合、先ほど土居先生の保険財政のお話で出てきましたけれども、後期高齢者医療制度は、高齢者を別の保険制度でカバーし、世代間移転が明確になる形で行っていますが、対象国では、老若男女を同じ保険に加入

させる形で、世代内移転、世代間移転を行っています。

資料④－14ページ

- ・ ⑤－2 世代間移転、世代内移転
- ・ 後期高齢者医療制度
- ・ 給付費等の40%を主として現役世代が加入する健康保険から後期高齢者支援金。
- ・ → 世代間移転
- ・ 高齢者のみを被保険者にした公的医療保険は希。
- ・ 課題：世代間移転の縮小・世代内移転の拡大

14

〔保険のあり方〕（資料④－15ページ）

また、公的医療制度を社会保険方式、税方式いずれで行う場合も、財政運営の効率性の観点から、保険の大多数の法則を働かせ、保険の事務費用の規模の経済性を実現するため、対象国においては、保険の単位（保険者）、公的給付制度の単位は、職種別、地域、国などより大きな単位、規模で構成されています。

資料④－15ページ

- ・ ⑤－3 保険のあり方
- ・ 大多数の法則、保険事務費用に関する規模の経済性を効かせるために保険者を統合し、保険の規模を大きくする必要。調査対象国で、日本のように保険者数が多い国は少ない。
- ・ 年齢で被保険者を区分している国は極めて少ない。
- ・ 後期高齢者医療制度は、平均的なリスクの特に高い人々のみを被保険者とした保険であり、現役世代の保険と統合することが望ましい。（高齢者のみを被保険者とした公的医療保険制度の採用事例は、世界の国々でも極めて少ない。）
- ・ 公的医療保険の課題：保険者の統合

15

〔社会保険方式と税方式〕（資料④－16～17ページ）

医療サービスをどの財政方式で供給するかについてです。大きく分けると2つの財政方式を対象国は採用しています。遍く人々が保険に加入できるようにする配慮、逆選択の回避の観点から社会保険方式を採用する我が国をはじめとした国々と、医療サービスを国民の権利として、

公共サービスとして供給する税方式を採用する国々があります。社会保険方式を採用している国々の医療保険料が、所得関連保険料を主としていることは、税方式の国々が医療財政収入の中心に所得税を置いている点と類似しているともいえます。両者の違いは、社会保険方式は、社会保険料を納付することの対価として医療サービスを受給するという、負担に対する権利として給付を受けるという権利関係があるのに対して、税方式は、納付された租税に対して、公共サービスとして国民に医療サービスを供給するという関係があるところにあると見ることもできます。

しかし、社会保険方式を採用している国々の中でも、フランスのように社会保障目的税である一般社会拠出金（CSG）を導入する国も出てきていること、全ての国々で租税財源から補助金を医療財政に投入していることにも注意が必要です。租税方式を採用している国々も、医療財政収入として、所得税だけでなく、付加価値税を含めた消費関連税、資産税など、幅広く財

源の対象を拡大していることが見て取れます。

〔自己負担と私的保険〕（資料④－18ページ）

次に患者の「私的負担」についてです。ここで、「私的負担」とは、自己負担と「私的医療保険」の保険料による負担を足したものを指します。総じて、我が国に比べて、対象国の「私的負担」は大きいことが分かります。例えば、フランス、ドイツ、カナダは、「私的医療保険」が大きな役割を果たしています。国によって差異はありますが、入院外処方薬、大人の歯科医療、アイケア等を、公的医療保険の対象から外し、私的医療保険を積極的に活用しています。しかし、私的医療保険の活用にあたっては、その加入が任意であることから考えて、公平性の観点からは、公的医療保険の対象から外すサービスの吟味と私的医療保険の加入を補助する仕組みの検討が不可欠でしょう。

以上、オーストラリア、カナダ、ドイツ、フランス、イタリア、オランダ、スウェーデン、英国を取りあげ、国際比較をしてきましたが、我が国の医療制度との共通点がある一方で、諸外国で導入している制度が我が国では導入されていない点が少なからずあったと思います。右に倣えをする必要はありませんが、我が国の医療制度改革を考える上で検討する必要があるでしょう。ご清聴ありがとうございました。

資料④－16ページ

・⑤－4 「社会保険方式」と「税方式」 ・「税方式」を採用する国も多い。 ・オーストラリア、カナダ、イタリア、英国、スウェーデン ・財源は、所得税等に加えて、消費税・VAT（付加価値税）などに依拠。 ・「社会保険方式」を採用している国は、所得比例保険料を採用している。 ・所得税…… 社会サービスに対する料金 ・所得比例保険料…… 医療サービスの給付の権利を得るための負担。	16
---	----

資料④－17ページ

・保険料・税の賦課ベース ・①所得 オーストラリア、フランス、ドイツ、オランダ、スウェーデン、UK ・*フランスは、制度上は全て使用者負担。 ・②資産 カナダ フランス、（オーストラリア） ・フランス……保険料は所得課税。CSGは、資産も含めた広範な課税ベース。 ・③消費 オーストラリア（GST）、カナダ、イタリア、UK ・④法人所得 イタリア（オーストラリア） ・所得が中心であるが、消費税・VATを導入しているところもあり、資産課税に踏み出したフランスのような国も出てきている。	17
---	----

資料④－18ページ

・⑤－5 自己負担と私的保険 ・両者を合わせたものが、「私的負担」と考えると、「私的負担」は相対的に大きい。 ・オーストラリア 約17% カナダ 約30% フランス約21% ・ドイツ 約15% イタリア 約20% オランダ 不明 ・スウェーデン 約17% UK 不明 ・参考：日本 約12%（2020年） ・私的保険 イタリア スウェーデンでは発展していない。（イタリアは、私費医療を利用する人々が加入している傾向。） ・その他の国々では、相対的に大きな役割。 ・国によって異なるが、歯科医療、入院外の処方薬、専門医のサービス等の自己負担等をカバーする役割。	18
---	----

V. 総括

(小澤) 大森先生、ありがとうございます。それでは、4名の先生にご報告を頂いたわけですが、簡単にかいつまんでお話をしますと、土居先生のご報告では、医療と介護の財源の工面のためにどの年齢層にどれだけ負担を課せばいいのかと問い掛けられて、給付の効率化・重点化は当然なのだけでも、医療では現役世代への負担が過重であり、そして、後期高齢者医療の保険料財源の確保が重要であるということです。それから、また、介護においては、給付を抑制しないなら各世代の負担の相当な増大が見込まれることが指摘された上で、医療も介護も消費税による財源確保は負担の世代間格差を緩和できると主張されておられました。

続く駒村先生のご報告においては、まず新人口推計において、総人口は減り方が緩くなるという意味で、前回推計よりも改善はしているのだけれども、それは外国人労働者の受け入れ数の前提を、2017年推計に比べて上方修正したことによるものであると指摘されています。その上で、2024年の財政検証の課題や、団塊の世代と団塊ジュニア世代が同時に高齢者になる、65歳以上の人口が何と4000万人に接近してしまう2040年をどのように乗り越えたらいいのかということが、今後の最大の課題であるということでした。また、認知症発症の長期見通しについても触れていらっちゃって、認知症は急には発症しないで、正常加齢の認知機能の低下から、軽度認知障害といったものを経て、グラデーション的に認知機能の低下が進んでいくわけですが、客観的な認知機能の低下と主観的な認知機能の認識のずれがもたらす重大な問題が指摘されておりました。

それから、林先生のご報告では、まず日本では所得を労働所得、資本所得と二元的に扱っていることが原因で、所得階層別の平均税率のピークが年間所得1億円となっていること、また、

資本そのものと資本所得のどちらを課税客体にすべきかについては、収益率の大小が投資家の資産運用能力に依存するのか、それともレントの存在によるものなのかに応じて、結論が異なってくるということが紹介されていました。さらに、相続税は資本課税ほど資産格差の解消には役立たないことであるとか、事業承継税制では、同族よりも非同族による外部承継を促進する形で制度設計を行うべき根拠はあるということです。それから、また、同族内においては、経営能力を示す何らかの指標に応じて減免すべきであるとの主張もなされておりました。

最後に、大森先生のご報告では、医療サービス特有の性質から、効率性・公平性に配慮した規制・政策が欠かせないわけですが、各国の状況によって、個々の医療制度の個性や差異が生み出される一方で、理論的基礎を共有することから、制度の共通点も多く見られるとのご指摘がなされておりました。そして、患者の医療サービス選択の不完全性に対する政策、サービス供給者のモラルハザードや独占力の行使による非効率性の対策としての数量規制等について、国際比較がなされておりました。また、公平性の観点から、医療サービスを社会保険方式と税方式のどちらで供給するか、患者の私的負担をどうするのか。こういったことも論点として検討されておりました。

VI. 2020年代の税・社会保障改革の課題への意見

それでは、時間もちょっと押してまいりましたので、以上のご報告を踏まえて、討論に入りたいと思います。1つのご報告に対して、お二人の先生からご意見・ご質問をしていただいて、それに対して、報告者にお答えいただくという形式でお願いいたします。では、まず土居先生のご報告に対して、駒村先生と林先生のお二人からお願いしたいと思うのですが、まず、駒村先生、お願いいたします。

(駒村) ありがとうございます。本当に、土居先生のお話というのは、非常に私も同意するところが大変多くございました。その中で、介護と医療の違いというところをちょっとフォーカスして、ご質問させていただきたいなと思います。介護については、給付カットという選択肢があり得るかどうかという点です。というのも、介護の方は、医療より外部性がある。ここで言う外部性というのは、ケアする家族の就労継続を維持するという意味で、介護報酬にカウントされていない価値があるのではないかなと思っています。既に、介護をしながら働いている方が300万人いるということで、これを給付カットした場合、かなり就業継続、日本経済全体の労働力率にも悪影響を与えるかと思っていますので、土居先生のご議論のところで、医療と介護の給付の抑え方について、どういうふうな考え方を整理されているか、この違いをご説明いただければなと思いました。以上です。

(小澤) それでは、林先生、お願いいたします。

(林) シミュレーションに関してです。多少の物価変化も考慮されて分析されているような記述もございましたが、今般のインフレはかなり大きくなってあって、今後も続きそうな感じがします。そこで、インフレを明示的に捉えてシミュレーションするのも重要ななと思いました。当然、消費税ではそのまま名目の金額が増えるでしょうけれども、歳出の方でも診療報酬とか介護報酬をインフレの中で固定しておくというのはなかなか難しいかなという気はしております。

(小澤) 両先生、ありがとうございました。それでは、土居先生からリプライをお願いいた

します。

(土居) ご質問ありがとうございました。まず、駒村先生のご質問からお答えしたいと思います。まさにおっしゃるとおり、介護には外部性があると思います。私の見立ては、恐らく、劇的な介護給付の削減などというのはなかなか容易ではない。むしろ、介護人材不足の方がボトルネックになるのではないかな。ここはいろいろな見方があると思いますが、ある程度ロボットに助けをもらうということができたとしても、センサーとか、さまざまな器具で助けられたとしても、やはり介護人材不足が、介護サービス供給の制約になるというところが一番効いてくるのではないかな。だから、表立って、こういうサービスは介護保険ではやめますとか、こういうサービスはいたしませんというよりも、先に介護人材不足の方が制約になって、したいサービスだけれども、そもそもヘルパーさんがいないのでできませんというようなことが、2040年頃にはもっと顕著になっているのかなと。それが、ひいては不幸な意味でもあるのですけれども、介護給付費の伸びを鈍化させることになってしまう可能性がある。これが不幸な部分というのは、まさに外部性というところでは不幸な部分で、家族介護を強いるようなことにもつながりかねないというところで、介護ロボットとか、さまざまな資本集約的なサービスに、介護保険を通じて、できるだけそういう供給制約が顕在化しないようにするということとセットで工夫していく必要があるのではないかなと思います。

林先生のご質問については、まさにおっしゃるとおりで、これからさらに私がシミュレーションで想定したよりも高いインフレーションに直面するということになるだろう。ここから先は、シミュレーションの意識ということになると思いますけれども、基本的に税収に与える物価上昇の影響と、介護や医療の給付に与える物

価上昇の影響が同率であれば、そのまま相似拡大的に支出も収入もなるので、いわゆる不足率と言いましょうか、不足しているパーセンテージというのは基本的に変わらないということになるだろう。ただ、消費税にはあまりありませんけれども、所得税とかであれば、累進課税されているので、税率構造を変えないと、逆にそれがブラケットクリープで、税収が増えるという方向に働いて、支出よりも上回る税収の増加ということが起こり得るかもしれません。さらには、消費者物価上昇率が4%だからといって、診療報酬・介護報酬も4%上げなければいけないというわけではないので、診療報酬や介護報酬の改定率が物価上昇を下回る形で収まるということが起こるとすると、税収増が上回るという効果というのは、物価上昇率が大きくなればなるほど、大きくなる。とはいえ、上昇率が10%、20%という意味ではなくて、物価上昇率が1%のときよりも、3%とか4%のときの方が、そういうことが起こりやすいということはあるかなと思います。私からは以上です。

Ⅶ. 新人口推計から考える社会政策の諸課題―年金及び認知機能低下の問題を中心に―への意見

(小澤) ありがとうございます。それでは、次に駒村先生のご報告に対するご意見・ご質問に移ります。これは、大森先生と林先生にお願いしたいと思いますが、まず、大森先生からお願いいたします。

(大森) どうもありがとうございます。大変興味深いご報告で、非常に面白く拝聴しておりました。ご質問は2点あります。まず1点目ですが、外国人の流入がこれから増加していくということが予想され、かつ人口推計でも仮定されているわけですが、日本政府として、

外国人の受け入れについて、どのようなスタンスをこれから取るべきとお考えなのかを伺いたいと思います。それから、非正規労働に関する議論がありましたが、日本の非正規労働は、社会保険も適用されない等、労働条件が悪いというところに最大の課題があるように思うのですが、いかがお考えでしょうか。

(小澤) それでは、林先生もお願いいたします。

(林) ご報告であまり触れられていなかったと思うのですが、女性労働について2つあります。ひとつは、女性の就労率が上がっている原因なのです。私自身は、実際女性のプロフェッショナルは増えているとは思いますが、女性労働の中心はやはりパート・アルバイトですし、正社員であったとしても多くが補助的な業務ではないのかなと思っています。したがって、女性の就労率が増加したといっても、それは彼女たちが望んで社会進出したというよりも、例えば、配偶者の所得が下がったり、そもそも配偶者の所得が低かったり、もしくは先ほどのご報告でもあったように、おんぶしてもらえらる適当な配偶者を見つけられないということに起因するのではないのでしょうか。そういった理由で嫌々仕事しているのではないのかなという感触を持っています。そのことについて、何か実証分析があればご教示していただきたいと思います。

いまひとつは、税制と社会保険料制度が制度として専業主婦にとどまっているインセンティブを与えており、本格的な女性の社会進出を抑制しているという、よくある議論です。これについても、多少誇張されているような議論だと思います。そもそも、年取の壁の問題は、女性の所得分布にこぶができていてという話で、収入を100万円付近で止めているパート労働者の

収入を、120万円や130万円に増やすという話であって、年収の壁が正規で働くようなインセンティブを削いでいるという話ではないと思います。そもそも、年収の壁は、全く働いていない専業主婦は関係ない話です。もちろん、正社員として働いていた女性が家庭に入って、ずっと専業主婦であるというのも日本経済にとっては毀損になると思うのですけれども、税制とか社会保障制度が、この結婚や出産を機に離職するという行動に実際に影響を与えているのか、与えているとすればどれくらいの規模なのかということについては、しっかり精査する必要があると思います。もし、そういう分析があればご教示いただきたいなと思います。以上です。

(小澤) 両先生、ありがとうございます。それでは、駒村先生からリプライをお願いいたします。

(駒村) ありがとうございます。大森先生のご質問ですが、基本的に労働者として迎え入れるか、市民として迎え入れるのかというところでございます。16万人近い方を毎年入れるというのは、過去のトレンドからの見通しで、日本政府がそういうふうにかじを切ったということを根拠にしているわけではないということは前提でございしますが、ご質問については、恐らく労働者として迎え入れるという前提で人口推計も作られているのではないかなと思います。要するに、働く期間が終わったら帰っていただくのだらうという想定だと思います。その場合は、社会保険の適用をきちんとやらなければいけないということになります。それについては、社会保険、特に、例えば年金でございしますが、現時点では、5年分については厚生年金料分などを本人負担分だけお返しして帰国いただくということになっているわけです。

一方、外国人労働者にとって医療保険がどの

くらい使えているのかどうかというのは、言語の問題もあってかなり怪しい部分もございますので、この辺は実証をしていかなければいけないかなと思います。うちの院生でも、この点、外国人労働者の医療保険の利用状況に関する研究をやっている人間がおります。言語の壁があって、医療保険を使っていないのではないかなという話もあります。

それから、市民として受け入れた場合は、子供の教育とか、言語教育を含めて、これはOECDの中でも日本はかなり状況が悪いということで、現在の言語教育の差は、将来の市民と居続けた場合は、まさに格差の原因になりますので、そこの部分、言語教育が、地方政府、自治体任せというところもございますので、この部分の費用をちゃんと考えないと大変なことになるのかなと思います。

林先生のご議論でありますけれども、これは本当はじっくり議論したいテーマであります。後半の方の研究、壁による就労時間のゆがみの部分でございしますが、これは林先生ご自身が、あとは、最近でも東大の近藤先生も検証されていますけれども、こぶはあって、100万円前後のところまでまわっているけれども、それは本当に、税や社会保険のゆがみの結果なのかわからない。このほか、配偶者手当なんかもさまざまあるよねということで、決定的に検証されているわけではないというのは、ご指摘のとおりかなとは思っています。

一方、働く女性に関しては、今も昔も変わっていないくて、いわゆるLカーブと言われているように、正社員で入った後は就業率が下がりっぱなしではないのか。むしろ、就業率の上昇というのは、非正規が中心になっている。年収が高い男性の配偶者は、非正規でよく、100万円程度の就労でいいと思っているのではないかなという指摘だらうと思います。しかし、こうした性別役割分業、ジェンダーギャップがあるから低賃金の男性が結婚できなくなり、未婚率、少子化が進んでいるわけです。

ジェンダーギャップ、つまり女性自身が自分の年収に期待をしていない社会を作ってしまったということで、高い賃金の男性を探すしかない。高い男性の賃金が少ないから、少子化になる。

実は、傍証があります。男女共同参画白書の令和4年の資料の中に、結婚前の女性の希望の働き方と結婚後の希望の働き方というのが、対比研究をされています。結婚というイベントで女性の将来期待、希望がどのように変化するか。フルタイムで働きたい、或いは結婚前以上の収入で働きたいというふうに結婚前に考えている女性が7割いて、パートでいいのだというのが14%、そして、専業主婦でいいのだというのが5%、いる。これが、結婚後には、フルタイムで働きたいという方が大幅に50%にまで減って、専業主婦やパートでいいという方が大幅に増えるということで、女性のキャリア形成が、結婚を機に大幅に変わってしまうのではないかと。つまり、専業主婦に対する優遇制度があり、結婚を機に認識して、自分の働き方をそっちに合わせるように修正しているのではないかと。となると、この専業主婦という扶養の範囲で働きたいというのが有利であるという制度自体を縮小しないと、女性の自分のキャリア形成に関する期待が変わらないのではないかと。そこで今のパート女性の希望とは別に、これから結婚しようという女性のキャリア形成にも影響を与えるためには、専業主婦が有利だというさまざまな制度は、基本的には縮小した方がいいのではないかとというのが私の主張でございます。

大森先生の非正規労働者に関してでございますけれども、これは今の政策の中では、適用拡大をいろいろやっています。雇用保険も、今度20時間以下にまで広げるということで、健康保険の方も広げているのですけれども、健康保険組合のヒアリングをすると、面白いのは、パート女性も、次第に壁を越えて働き始めると、割ときちんと自分の人的資本形成にもコミットするようになるのではないかとということで、自分

の健康状態や将来のプロモーションにも関心を持つのではないかと。

そういう意味では、壁と言われている問題、例えば、厚生年金の場合、106万円で20時間という制限がありますけれども、これはやめてもう基本的には労働時間10時間でも厚生年金をかけてしまう。106万円というのは、元々根拠がない。国民年金と厚生年金の保険料を比較して決めた水準で、これは元々間違っていますので、適用の範囲の月額賃金を健康保険並の5万円程度まで下げていいと思っていますので、5万円、10時間とか、そのぐらいいいかなければ、その壁は越えて、もうちょっときちんと働くことになるのではないかと。林先生が実証研究があるのかと言うと、そこはちょっとまだはっきりしない、実証しなければいけない部分だと思いますけれども、非正規労働者の方も、その壁を越えることによって、きちんと人的資本形成に関心を持っていただくとなる：この壁問題をきっかけに、正規と非正規の格差の問題も解消されていく。健康保険組合の適用拡大と人的資本の拡充の取り組みを聞いていると、そういう印象を持っております。

VIII. 資本・資産関連課税の考え方への意見

(小澤) ありがとうございます。それでは、次に、林先生のご報告に対するご意見、ご質問ということで、大森先生と土居先生にお願いいたします。では、まず大森先生からお願いいたします。

(大森) ありがとうございます。時間も少し制約されているようですので、まとめてお答えいただく形で結構ですけれども、私の質問の論点は2つあります。日本の日本の社会における公平性は、非常に大きな課題になっているわけですが先生は、その改善のために、どの点が最

も留意すべき点とお考えなのでしょうか。特に先生は資産課税、資本所得課税についてご議論いただいたので、そこに絞った形で結構ですので、ご教示いただけたらと思います。私からは以上です。

(小澤) それでは、土居先生、お願いいたします。

(土居) 私からは、資本課税に関連して、労働所得税よりも低い率の譲渡所得課税というのは、資源配分をゆがませるので、キャピタルゲイン課税を強めるという主張が論文の中ではあるのですけれども、確かに、生涯を通じて、個人所得税を負担するというのであれば、その指摘はそのとおりだと思います。けれども、譲渡所得の発生時のみを捉えて累進課税をすることだと、これはこれで、また資源配分をゆがませると思います。譲渡所得の発生は、結構、瞬時瞬時に発生する。労働所得は、長い期間働くので、長い期間かけて、それだけ労働所得を稼ぐという、所得発生のタイミングが違っていているというところで、一時的にまとまって譲渡所得が生じて、そこで譲渡所得に累進課税をすると、労働所得に累進課税するよりもより累進度が高まってしまうということがあるので、むしろ、時間を通じて平準化するという課税の仕方というのでも考えられるのではないかと思います。時間を通じて課税して、いわゆる生涯所得に近いようなものに対して累進課税するという考え方、これはどういうふうに林先生は思われるのでしょうか。よろしくお願いいたします。

(小澤) 両先生、ありがとうございました。それでは、林先生からリプライをお願いいたします。

(林) どうもありがとうございます。まず、大森先生の公平性の話なのですが、公平性というのは個人によって捉え方が違うので、いろいろと注意すべきだとは思いますが、所得や資産の不平等を小さくするという観点からは、結局は自分で手に入れたと思っている所得・資産・能力というのは、個人の選択ではないかと思ってしまう部分があります。先ほど紹介した研究にも、例えば、収益率の変動の4分の3は運や不運によるという分析もありました。成功者は、その成功を自分の努力の結果と思いがちかもしれませんが、努力できるという能力を持っているかどうかは運ですね。その辺のあんばいをどう考えるかというところなのかなと思います。

世代間の資産や所得の偏りや、世代間の資産の累積を減らすにはどうしたらいいかという点については、今回の報告では触れませんでした。が、相続税よりも資産保有税の方が効果があるという結果はあります。ただ、資産保有税を経常的に課税するのは通常難しいので、やはり相続税に頼るしかない。ですから、結局は、相続税をいかに強化するかというのが肝になるのかなという気がします。ただ、資産保有税といっても、土地建物に係る資産保有税には固定資産税がありますから、固定資産税に関しては既に行政にもノウハウがあります。これをどう活用するかという余地はあると思っています。固定資産税を上げるとか言うと自治体の担当者には嫌われますが…

あとは、土居先生のお話ですが、これは2つあると思います。多分、譲渡タイミングに関しては、当然歪みは発生するでしょう。タイミングの歪みと、負担の平準化と2つ論点はあるのかなと思うのですが、タイミングはゆがみは出てきますけれども、ただ、発生主義的にキャピタルゲイン課税を行ということは、実質、資産保有税と同じことになりますので、現行の

課税当局の能力では無理かなと思います。サエズとブックマンは、徴税の電子化を進めれば何とかなのではないか、毎年、資産保有税をかけられるのではないかと議論していますが、少なくとも、現行は無理なのかなと思っています。

最後に、長期的にうんぬんという話ですけれども、僕は累進課税する必要はないと思っています。発生時点で比例税をかければいいと思うのですよね。比例税なら大凡長期的にも同じことになると思いますから。現行の20%は低いかなという気はしていますが、給与所得と同じような最高税率にせよ、という考えはございません。

Ⅷ. 地域医療制度の国際比較への意見・質問

(小澤) 林先生、ありがとうございます。それでは、大森先生のご報告に対するご意見・ご質問ということで、駒村先生と土居先生からお願いしたいと思いますが、まずは駒村先生、お願いいたします。

(駒村) ありがとうございます。大森先生のご研究も、大変いろいろ学ぶところがありました。その中で、ぜひとも、今後日本の中で議論していかなければいけないテーマとして、私的保険の扱い方ということがあると思うのです。2019年の年金改革も、公的年金だけでなく、公的年金と私的年金との一体改革になっている。

iDeCoで代表するように公的年金が下がった分だけ、私的年金を拡充する。代替的な役割をさせるということで、私的年金の拡充が進められている。一方、医療保険は、マクロ経済スライドみたいなものもないわけで、財政的には非常に厳しい。今後、私的保険をうまく公的医療保険の補完として使うべきなのか、代替として使うべきなのか、この辺は日本においては公的医療保険との関係で、私的医療保険というのはどう位置付けて、どう使うべきなのか、どう優

遇すべきなのかという点をお聞かせ願いたいなと思いました。よろしくお願いします。

(小澤) それでは、土居先生、お願いいたします。

(土居) 私からは、特に入院医療について伺います。大変お詳しい国際比較を大森先生にさせていただいて、私も大変勉強になりました。わが国でも、一部に包括払いが導入されていて、専門用語でいうところでは、DPC/PDPS。DPCというのは、診断群ということですが、その包括払いが、入院1日当たりの包括払い。これは、英語でPDPSというわけですが、それが日本の包括払いの仕方になっている。ところが、これは大森先生もよくご承知でありますけれども、外国には1入院当たりの包括払いがある。入院日数に関係なく、1入院当たりの包括払いという、英語でPPSという。そういう払い方もある。わが国では、PDPS、1日当たりの包括払いになっているので、医療機関の収入が入院日数に依存する。だけれども、1入院当たりの包括払いだと、入院日数に関係なく、1入院で幾らと決められるということになる。ただ、PPSという1入院当たりの包括払いというのは、大森先生のご説明にもありましたように、DRGという仕組みと混然一体になって一体不可分になっていると捉えられる向きがあるのですけれども、私はそうではないと思っています。日本で開発されたDPCという診断群の分類というものは尊重しながらも、1入院当たりの包括払いというものに変えていくことでうまくいくのではないかと。つまり、入院日数を長くして医療費がかさむというようなことを防げると思ったりいたします。そういう意味で、諸外国での包括払いで、良いパフォーマンスをしている国があれば、ぜひその事例をお教えいただきたいと思います。私からは以上です。

(小澤) 両先生、ありがとうございました。それでは、大森先生、リプライをお願いいたします。

(大森) ご質問ありがとうございます。まず、駒村先生からのご質問ですが、やはり、公的医療保険を考えるとときには、対象になっている国民がちゃんと利益を得るということが前提になると思います。、理論的に言うと、費用対効果の観点からの評価です。費用をかけたからには、ちゃんと効果があるような医療が選択されなければならないということで、諸外国の公的医療保険でカバーするサービスの決定の際に、徹底して費用対効果が測定されております。もう1つの視点は、公平性の観点です。費用対効果がまず保証されていて、かつ必要であれば、所得の多寡に関わりなく医療を受けられることが、公的医療保険でカバーされるサービスのもう一つの条件になっていると考えます。多くの国の公的医療保険では、明確にこの2つの基準を適用してカバーされるサービスを決定しています。

非常に特徴的なのが、費用対効果に対する考え方が浸透している点です。例えば、日本で言うと、国立保健医療科学院のような研究機関と保険者の団体、政策当局が連携して、費用対効果の科学的分析を行い公表し、公的医療保険のカバーするサービスに入れるかどうか選択をしています。ある年にカバーされているサービスも、費用対効果が実証されなかったら、公的医療保険のカバーから外すというようなことを割と明確にやっているのが、特徴的です。

お答えになっているかわかりませんが、以上です。

それから、土居先生のご質問に関してですが、DRGを導入するときに、日本のように日額払いで払っている国は、実は割と少ないです。基本的に、1入院当たりの包括払いが導入されています。ただ、DRG支払い方式は、包括払いの価格が、ちゃんと正確な費用予測を反映して

いることが必要で、各国で患者のデータを集めて、費用予測を行っています。具体的には、毎年、患者のデータからリスク属性を抽出し、費用データも取って、費用予測の方法を改善して、費用を正確に予測するための公式を開発しているのです。しかし、改善には終わりが無いというところもあって、実態としては、予測費用を高くし過ぎている側面があります。なぜならば、費用予測が、実際よりも低くなると、サービス供給者が予算オーバーになったということで、過小サービスになる可能性があり、患者に大きな損害を与えることになってしまうからです。そこで、少し緩めの包括払いになってしまっている側面は、否定できません。

ご質問の中にあった、包括払いが、どの程度患者に損害を与えず、費用抑制に役立っているかということに関しては、実証研究が結構進んできています。特に、アメリカの公立病院についての研究が、結構、ございまして、包括払い方式が費用対効果を改善したという結果が出てきています。具体的には、費用を抑えながら、かつ、死亡率が増加せず、合併症も増加しなかったという結果が出ています。アメリカの公立病院以外でも、その他、韓国とハンガリー、ポーランド等の国々でも実証研究が行われています。費用対効果が改善されたという話がある一方で、逆に駄目だというケースも、負けず劣らず多くあります。その最も大きな要因は、先ほど申し上げた費用の予測の正確性にあるのかなと思います。

あと、もう1つ、包括払い方式の負の側面があります。いわゆる不正コーディングです。DRGは、主たるDRGのコードで包括払いで医療費を払っていくということをやるのですが、患者がかかる病気は、幾つかのDRGコードを含んでいる場合が多く、包括払いを行うときには、主要なコードを選ぶのですが、適用するDRGコードを選ぶ時に、より費用償還の多いDRGコードをコーディングしていくというような、不正の例も結構見受けられるということ

であります。

あと、病院は現場でデータを持っていますので、どの病気のDRGコードが実際の費用に対して高めに価格をつけているのか、低めに価格をつけているのかを知っていることから、これはあってはならないことだと思うのですが、厳しく設定されているDRGコードに該当する患者の入院を減らし、逆にDRGコードが緩く設定されている病気の患者の受入を増やすというような実証研究の結果もあります。この様に、DRGは正の側面と負の側面の両方があります。DRG支払方式の成否は、費用予測が正確にできるかにかかっているのかなと思っております。お答えになっているかわかりませんが、以上です。

おわりに

(小澤) 大森先生、ありがとうございます。ご協力の下、進めてまいりまして、質疑応答に予定していた時間のうち、まだ4、5分ぐらいは若干残ってはいるのですが、特に今ご出席されている方々の中で質問がありましたら、Q&Aの機能を使ってお寄せいただければと思うのですが、いかがでしょうか。特によろしいでしょうか。

それでは、最後、結びの話をさせていただきたいと思います。報告に引き続きまして、活発な討論が行われましたけれども、私からは、冒頭のご挨拶の際に申し上げました3名の外部講師の方々のご報告内容につきまして、簡単に触れさせていただきたいと思います。資料としては報告書の中に含まれていないものでございます。2022年の2月に最初に有村先生からご講演いただいたというお話をいたしましたけれども、タイトルが「さまざまなカーボンプライシング手法の位置付けと評価」というものでございました。カーボンプライシングの手法としての炭素税、それから排出量取引の世界における普及

状況、こういったものが紹介された後に、排出量取引における排出量削減効果であるとか、排出枠の配分方法、それから、排出枠価格の論点、そして、制度の実行可能性についての説明が順次行われておりまして、環境税における実効炭素税率、それから、炭素税収の推移、そして、いわゆる二重の配当というものの解説が与えられております。特に、二重の配当につきましては、炭素税収を必ずしも目的税的に使わなければならないわけではなく、他の税の減税に使った方が、経済を活性化し、マクロ経済的にプラスになるというご指摘が、ご自身の手掛けられた研究成果を基になされておまして、理論的に興味深いものだと思われました。それと同時に、わが国の場合は、政治主導の下で、将来的にとはいえ、こうした連携がスムーズに図れるのかなという問題も、現実的にはあるかと思っています。

それから、3月の田中教授の講演タイトルは、「ポストコロナに向けた財政の課題」というものでして、財政ガバナンスを高めるための予算制度として、何が必要であるのかということについて、税制ルール、独立財政機関、中期財政フレーム、意思決定システムの4つが重要であるとのことご指摘がなされております。そして、日本の予算制度は、財政ルールの遵守を認識させる事前のコミットメントが弱く、予測と結果を監視検証する事後のコミットメントが欠如しているとの見解が示されております。

田中先生の後半の社会保障の話では、社会保障財源について、一般財源が増えているだけではなくて、被用者が支払った保険料が自身の給付ではなく後期高齢者医療や介護保険に移転されているといった、全般的に他制度からの移転が増えているということが問題視されております。そして、国民健康保険、後期高齢者医療、介護保険、国民年金の財源構成については、保険料の割合が1、2割しかなくて、保険とは呼べるものではない、それから、財政規律も働かないのだと結論付けられております。

それから、4月の齊藤教授の講演タイトルですが、「危機時の財政金融政策と収束の可能性」というものでして、ここ四半世紀の間、日本経済が貨幣数量説からも、或いは物価水準の財政理論からも説明のつかない状況であることを理解する上で、1937年から1952年までの経済統制期が参考になると述べられています。そして、敗戦直後の物価高騰は、実はハイパーインフレではなくて、政府が1940年代後半に進めた財政再建によって財政規律を回復した結果、将来の財政余剰の割引現在価値が国債の実質残高を支えて、短期間の物価水準の修正にとどまったとのこと。つまり、水準の修正はあったのですが、それが継続的なハイパーインフレにはなっていなかったというのが齊藤先生のご主張であります。

他方、ゼロ金利環境下では、貨幣と短期国債、長期国債の区別がなくなり、政府・日銀の統合政府債務の実質残高が将来の財政余剰の割引現在価値のみならず、国債価格バブルに支えられることになって、ハイパーインフレを避けるべく、国債価格バブルを崩壊させないためには、ある程度の基礎的財政収支の改善が必要だとおっしゃっておられます。また、日本の財政金融が世界の趨勢から大きく乖離していく状況は、国債価格バブル崩壊、すなわち金利上昇のトリガーとなり得るとの懸念が示されております。重要なのは財政規律を長期的に堅持しようとする意志なのだというのを強く主張されておられました。

以上、外部講師の先生方の講演内容の概略を簡単にご紹介いたしましたけれども、詳しくは『租税研究』の2022年6月号と7月号に掲載されている各論稿をご覧ください。

ところで、今少しお話をいたしました田中先生のご講演の冒頭の財政政策を巡る動きと課題に触れた箇所なのですが、BSテレビで、MMT論者の議員との対談において、お相手から、金利は上がらないから、いくらでも財政赤字を増やして構わず、日本中にスーパー堤防を張り巡

らせて、新幹線を全国隅々まで走らせるというご発言があったとのお話がありました。もし、それが事実であるとすれば、ワイズスペンディングなど考える必要がないということになりますし、そもそも財政再建を図る理由もなくなるわけです。もちろん、経済学を用いれば、経済の全てが見通せるようになって、経済に機能不全が生じれば、それに対する完璧な処方箋を提供できるなどとは到底言えません。しかし、少なくとも、経済学的にあり得ない主張を識別することはできるわけです。リズ・トラス英前首相の、「ミニ・バジェット」と呼ばれた450億ポンド規模の減税策が典型だと思います。ポンドの大幅下落を引き起こして、最短任期で辞任することとなったのはご存じのとおりですし、トルコのエルドアン大統領の低金利が低インフレをもたらすとの持論も同様だと思います。

しかし、私たちも他国の事を笑ってはいられないのです。行動経済学の知見によれば、現状を損失局面と認識すると、人はリスク愛好的になります。現在の財政状況を続けても特に心配は要らないので、防衛費増額にしても、こども・子育て政策にしても、適当な財源に関する合意が得られなければ最後は国債に頼ればよいという政治的判断は、まさにリスクを伴うものであることを為政者も有権者も十分認識しなければならないと思います。そして、与野党の政策論争の際には、財源を明示した上で、提案の善し悪しを競う健全な姿を国民に示すことが政治家の責務であると思います。また、そうした提案の実現可能性を分析し、客観的、中立的な情報を国民に提供する公的機関の設立が、わが国でも必要とされているのかもしれない。

最後に、中立的な立場から、私たちに学問的な議論を行う貴重な機会を提供していただいた日本租税研究協会の関係者の皆さま方に深く感謝の意を表したいと思います。また、本日、最後までお付き合いいただきました皆さま方にも、改めて厚くお礼申し上げたいと思います。本日はどうもありがとうございました。

資料①－ 1 ページ

2020年代の税・社会保障改革の課題

土居 丈朗
(慶應義塾大学経済学部)
<https://j.mp/TakeroDoiJ>

資料①－ 2 ページ

財政・税制

- 第1節 資産課税の考え方
- 第2節 国際的なデジタル課税の理論的基礎
- 第3節 住まいの変遷と不動産課税の財産評価
- 第4節 2020年代の税・社会保障改革の課題
- 第5節 日本経済の現状と財政金融政策の今後の道行きについて
- 第6節 膨張する財政支出の効率化：公共調達の場

2

資料①－ 3 ページ

2040年を見据えた社会保障の将来見通し

単位：兆円

(実績値) (ベースラインケース)

	2015	2018	2025	2040
年金	54.9	56.7	59.9	73.2
医療(計画ベース)	37.7	39.2	47.4	68.5
介護(計画ベース)	9.4	10.7	15.3	25.8
子ども子育て		7.9	10.0	13.1
その他	12.8	6.7	7.7	9.4
合計	114.9	121.3	140.2	190.0

資料：「2040年を見据えた社会保障の将来見通し」(2018年5月)、社会保障人口問題研究所「社会保障費用統計2015年」を基に筆者作成

3

資料①－ 4 ページ

2040年を見据えた社会保障の将来見通し

単位：兆円

(ベースラインケース・計画ベース)

		2018	2025	2040	対2018比
医療	計	39.2	47.4	68.5	29.3
	公費	17.1	21.6	32.2	15.1
	保険料	22.1	25.8	36.3	14.2
介護	計	10.7	15.3	25.8	15.1
	公費	5.9	8.5	14.2	8.3
	保険料	4.8	6.9	11.6	6.8

資料：「2040年を見据えた社会保障の将来見通し」(2018年5月)を基に筆者作成

4

資料①－ 5 ページ

2040年を見据えた社会保障の将来見通し

単位：兆円

(ベースラインケース)

		2018	2025	2040	対2018比
年金	計	52.6	58.7	70.6	18.0
	公費	13.2	14.6	17.2	4.0
	保険料	39.5	44.1	53.4	14.0
負担計	計	117.2	139.0	187.3	70.1
	公費	46.9	57.8	80.3	33.4
	保険料	70.2	81.2	107.0	36.8

資料：「2040年を見据えた社会保障の将来見通し」(2018年5月)を基に筆者作成

5

資料①－ 6 ページ

医療と介護で財源は工面できるのか

- ・ 将来見通しで示された「公費」、「保険料」の金額は、現行制度を維持すると仮定した上で、財源配分を示したもの
- ・ しかし、その金額が賄えなければ、給付は実現できない
- ・ では、自然体で、財源は賄えるのか。その際、年齢階級ごとの負担はどうなるか。
- ・ 賄えないなら、どの年齢層にどれだけ負担を課せばよいか

© Takero Doi

6

資料①－ 7 ページ

将来の世代別税・保険料負担の推計	
・土居文朗 (2020)「人口減少が及ぼす社会保障財源への影響」、『「人口減少と経済成長に関する研究会」報告書』, 第8章. https://www.mof.go.jp/pri/research/conference/fy2019/jinkou_report08.pdf ・総務省「消費動向指数」、厚生労働省「国民生活基礎調査」等を基に、2018年度の世帯主年齢階級別1世帯当たりの消費税・社会保険料負担額を推計 ・今後の世帯数の変動を反映して2040年度までの社会保障財源の推移を推計	
© Takero Doi.	7

資料①－ 8 ページ

世帯主年齢階級別1世帯当たり消費支出の推計 2人以上世帯・支出年額			
世帯主年齢	消費額うち課税品目		うち8%対象品目
～29歳	4,690,988	3,722,936	754,924
30～39歳	5,471,255	4,544,337	1,013,858
40～49歳	6,275,528	5,242,809	1,227,437
50～59歳	6,518,577	5,419,834	1,276,654
60～69歳	5,559,702	4,884,538	1,335,103
70歳～	4,453,064	3,910,551	1,298,323
単位: 円。消費額は消費支出－寄付金－贈与金－仕送り金 資料: 総務省「消費動向指数」(2018年)を基に筆者推計 土居文朗 (2020)「人口減少が及ぼす社会保障財源への影響」、『「人口減少と経済成長に関する研究会」報告書』, 第8章. © Takero Doi.			
			8

資料①－ 9 ページ

世帯主年齢階級別1世帯当たり消費支出の推計 単独世帯・支出年額			
世帯主年齢	消費額うち課税品目		うち8%対象品目
～29歳	2,884,828	2,273,415	359,940
30～39歳	3,219,801	2,444,067	433,853
40～49歳	3,324,583	2,615,948	509,144
50～59歳	3,163,482	2,618,294	547,292
60～69歳	3,032,728	2,567,485	647,177
70歳～	2,552,814	2,224,190	683,743
単位: 円。消費額は消費支出－寄付金－贈与金－仕送り金 資料: 総務省「消費動向指数」(2018年)を基に筆者推計 土居文朗 (2020)「人口減少が及ぼす社会保障財源への影響」、『「人口減少と経済成長に関する研究会」報告書』, 第8章. © Takero Doi.			
			9

資料①－10ページ

世帯主年齢階級別1世帯当たり消費支出の推計 総世帯・支出年額			
世帯主年齢	消費額うち課税品目		うち8%対象品目
～29歳	3,239,801	2,558,296	437,568
30～39歳	4,970,432	4,077,143	884,839
40～49歳	5,663,377	4,697,887	1,078,433
50～59歳	5,529,398	4,593,859	1,061,617
60～69歳	4,839,494	4,224,159	1,139,039
70歳～	3,716,968	3,257,308	1,060,254
単位: 円。消費額は消費支出－寄付金－贈与金－仕送り金 資料: 総務省「消費動向指数」(2018年)を基に筆者推計 出典: 土居文朗 (2020)「人口減少が及ぼす社会保障財源への影響」、『「人口減少と経済成長に関する研究会」報告書』, 第8章. © Takero Doi.			
			10

資料①－11ページ

世帯主年齢階級別1世帯当たり消費支出の推計 調整集計世帯数(10000対比)			
世帯主年齢	総数	単独世帯	2人以上世帯
～29歳	509	409	100
30～39歳	860	191	669
40～49歳	1568	325	1243
50～59歳	1689	498	1191
60～69歳	2140	610	1530
70歳～	3234	1253	1981
合計	10000	3286	6714
資料: 総務省「消費動向指数」(2018年)を基に筆者推計 出典: 土居文朗 (2020)「人口減少が及ぼす社会保障財源への影響」、『「人口減少と経済成長に関する研究会」報告書』, 第8章. © Takero Doi.			
			11

資料①－12ページ

世帯主年齢階級別1世帯当たり消費税負担額の推計 総世帯・消費税負担額			
単位: 円			
世帯主年齢	8%対象品目	10%対象品目	年額
～29歳	32,412	196,364	228,776
30～39歳	65,544	295,584	361,127
40～49歳	79,884	335,135	415,019
50～59歳	78,638	327,059	405,698
60～69歳	84,373	285,659	370,033
70歳～	78,537	203,431	281,968
資料: 総務省「消費動向指数」(2018年)を基に筆者推計 出典: 土居文朗 (2020)「人口減少が及ぼす社会保障財源への影響」、『「人口減少と経済成長に関する研究会」報告書』, 第8章. © Takero Doi.			
			12

資料①－13ページ

世帯主年齢階級別1世帯当たり負担額の推計 総世帯(2018年)			
世帯主年齢	所得税	個人住民税	社会保険料
～29歳	120,739	144,457	496,447
30～39歳	287,079	265,556	826,307
40～49歳	452,471	343,786	996,689
50～59歳	491,934	404,681	1,083,383
60～69歳	244,021	184,678	565,423
70歳～	131,637	105,163	360,214

単位:円。所得税には、復興特別所得税を含むが分離課税される利子所得・配当所得・譲渡所得に課される所得税を除く。

資料:厚生労働省「国民生活基礎調査(2018年)」を基に筆者推計
 出典:土居丈朗(2020)「人口減少が及ぼす社会保障財源への影響」、『「人口減少と経済成長に関する研究会」報告書」,第8章。
 © Takero Doi. 13

資料①－14ページ

世帯主年齢階級別世帯数の将来推計 単独世帯数(単位:千世帯)						
世帯主年齢	2018	2020	2025	2030	2035	2040
～29歳	3645	3627	3509	3307	3134	2957
30～39歳	2370	2294	2150	2130	2065	1955
40～49歳	2550	2513	2266	2063	1923	1891
50～59歳	2461	2648	3078	3105	2755	2497
60～69歳	2763	2646	2781	3224	3723	3724
70歳～	5218	5614	6176	6424	6632	6918
合計	19007	19342	19960	20254	20233	19944

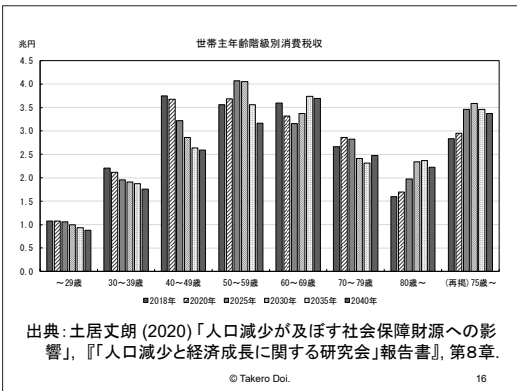
資料:国立社会保障・人口問題研究所「日本の世帯数の将来推計(2018年推計)」
 出典:土居丈朗(2020)「人口減少が及ぼす社会保障財源への影響」、『「人口減少と経済成長に関する研究会」報告書」,第8章。
 © Takero Doi. 14

資料①－15ページ

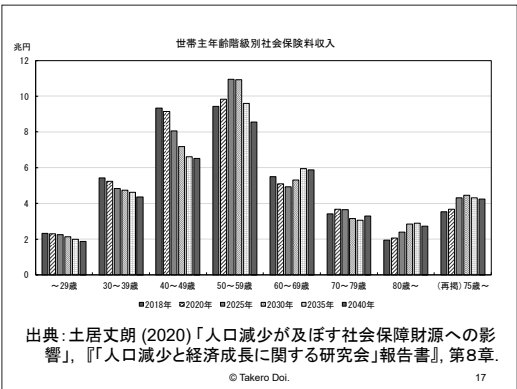
世帯主年齢階級別世帯数の将来推計 その他世帯数(単位:千世帯)						
世帯主年齢	2018	2020	2025	2030	2035	2040
～29歳	1022	1021	1038	967	897	831
30～39歳	4205	4030	3703	3603	3534	3312
40～49歳	6822	6674	5824	5147	4721	4641
50～59歳	6251	6424	7020	6971	6096	5408
60～69歳	6949	6362	5921	6174	6785	6665
70歳～	9633	10254	10651	10368	10049	9955
合計	34883	34764	34156	33230	32081	30813

資料:国立社会保障・人口問題研究所「日本の世帯数の将来推計(2018年推計)」
 出典:土居丈朗(2020)「人口減少が及ぼす社会保障財源への影響」、『「人口減少と経済成長に関する研究会」報告書」,第8章。
 © Takero Doi. 15

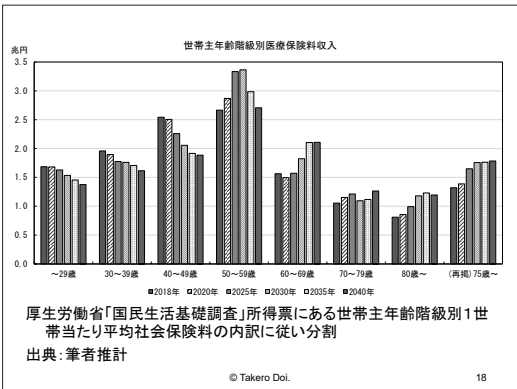
資料①－16ページ



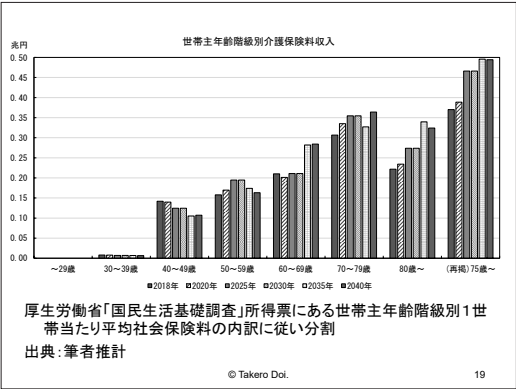
資料①－17ページ



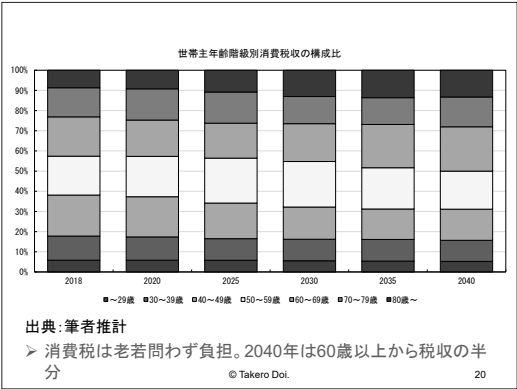
資料①－18ページ



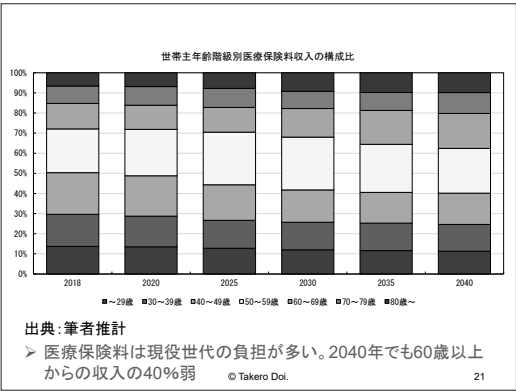
資料①－19ページ



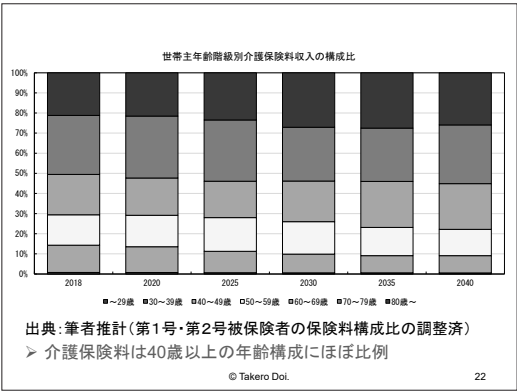
資料①－20ページ



資料①－21ページ



資料①－22ページ



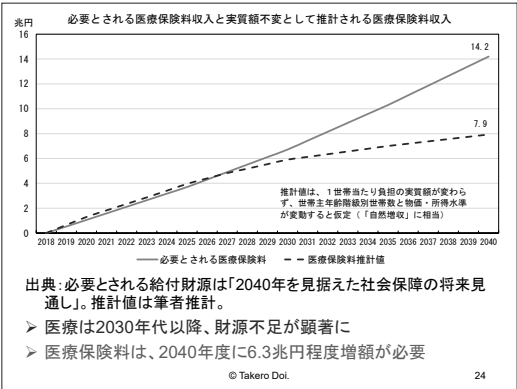
資料①－23ページ

医療と介護で財源は十分賅えるか

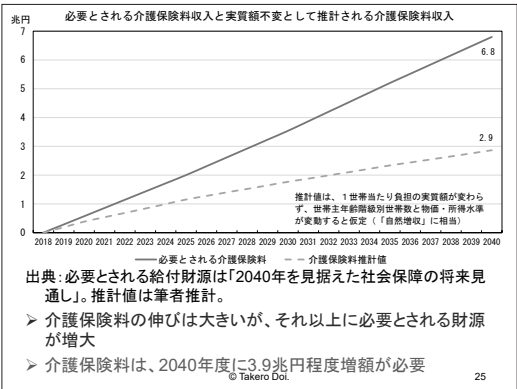
- これまでは、世帯主年齢階級別1世帯当たり実質負担額を不変と仮定
- これに加えて、世帯主年齢64歳以下の世帯の1世帯当たり名目負担額は名目成長率で、65歳以上の世帯は消費者物価上昇率で延伸
- 2018年度以降の公費負担の増加はすべて消費税で賄うと仮定（税率上げなしと仮定）
- 「自然増収」のみで賄うとすれば、給付財源は十分に確保できるか？

© Takero Doi. 23

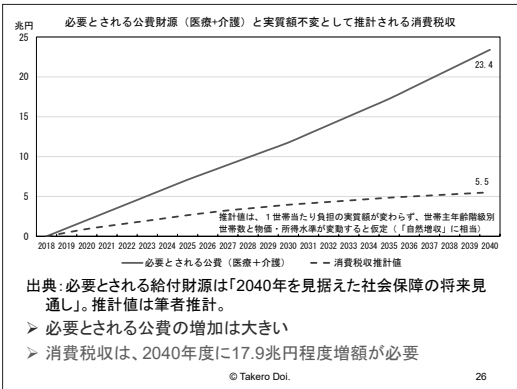
資料①－24ページ



資料①－25ページ



資料①－26ページ



資料①－27ページ

今後の医療と介護の財源確保

- ・ 給付の効率化・重点化がますます重要。その上で...
- ・ 医療も介護も、消費税による税（公費）財源の確保は、負担の世代間格差を緩和できる
- ・ 医療では、現役世代への負担が過重で、後期高齢者医療の保険料財源の確保が重要。支援金依存は限界
- ・ 介護は、年齢構成に合わせた保険料負担は適切に機能するが、給付の増大に追いつかない。給付を抑制しないなら、負担は相当増大

© Takero Doi. 27

資料②－１ ページ

「新人口推計から考える
社会政策の諸課題」
—年金及び認知機能低下の問題を中心に—

慶應義塾大学経済学部教授
駒村康平

資料②－２ ページ

総論：社会保障

➤1. SDGs と日本の財政：理論的考察
➤2. コロナ禍における超過死亡・超過生存が財政に与える影響
➤3. 地域医療制度の国際比較
➤4. 新人口推計から考える社会政策の諸課題

Copyright © 2023Shel Konamusa All Rights Reserved

2

資料②－３ ページ

新人口推計から考える社会政策の諸課題

・1: 少子高齢化の深刻化
・2: 外国人労働者の影響
・3: 寿命の伸長と認知機能の低下問題
・4: 年金改革の選択肢

Copyright © 2023Shel Konamusa All Rights Reserved

3

資料②－４ ページ

所得間で大きく異なる男性の有配偶率

男性では年収が下がるほど未婚率が上がる傾向

(1)男性(30代有配偶) (2)女性(30代有配偶)

(備考) ①、総務省「国勢調査基本調査」により作成。
②、右表は2018年国勢調査をもとに、
③、このグラフは、国勢調査基本調査に基づく「所得」を年収と表記している。

出典：令和5年経済財政白書

資料②－５ ページ

女性の期待と現実の差

出典：令和5年経済財政白書

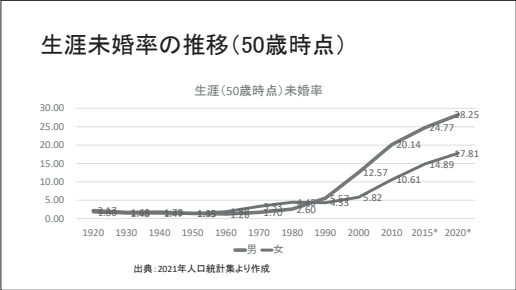
資料②－６ ページ

合計特殊出生率は低下

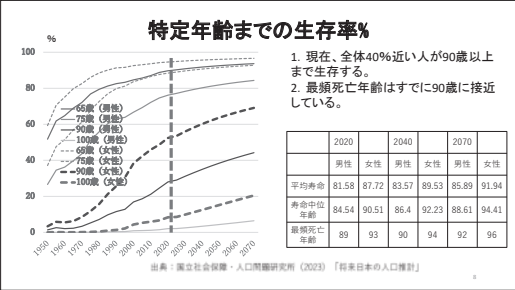
図4-1 合計特殊出生率の推移、出生中絶、高齢・高齢（死亡中絶）推移

出典：国立社会保障・人口問題研究所「日本の将来推計人口(令和5年推計)」

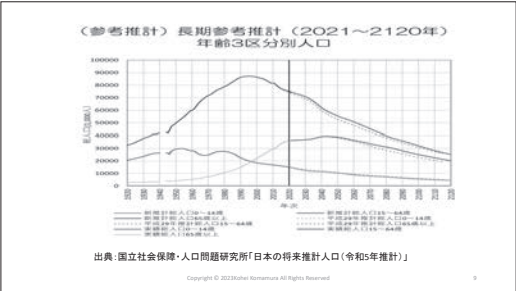
資料②ー 7 ページ



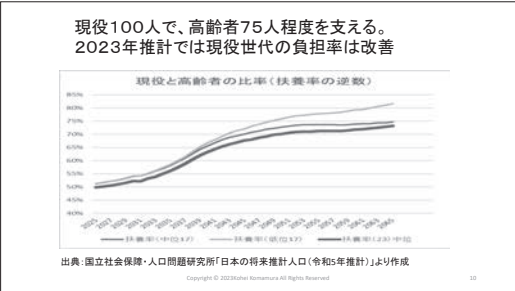
資料②ー 8 ページ



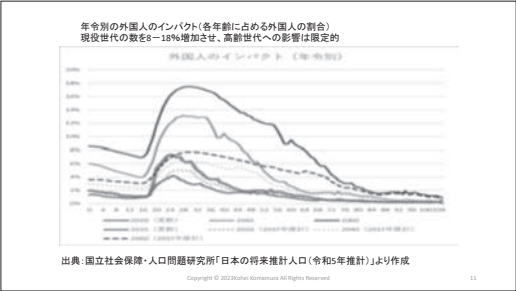
資料②ー 9 ページ



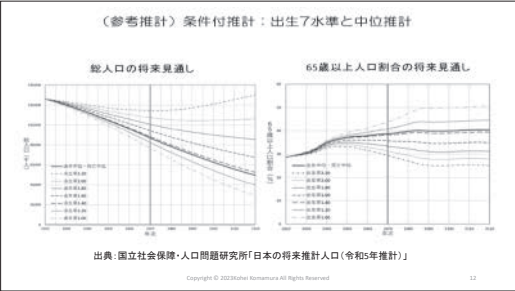
資料②ー10ページ



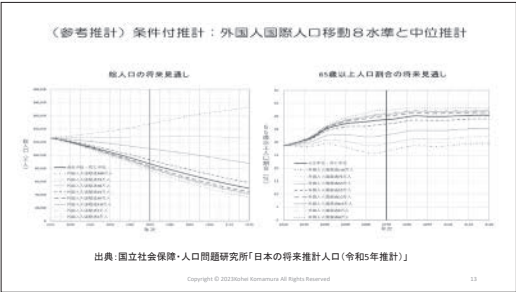
資料②ー11ページ



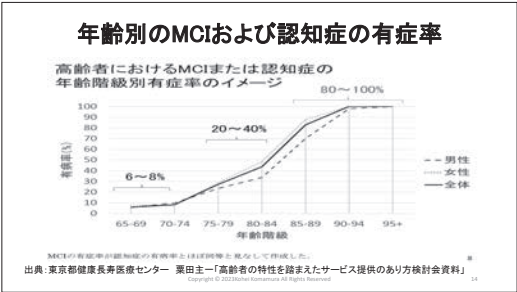
資料②ー12ページ



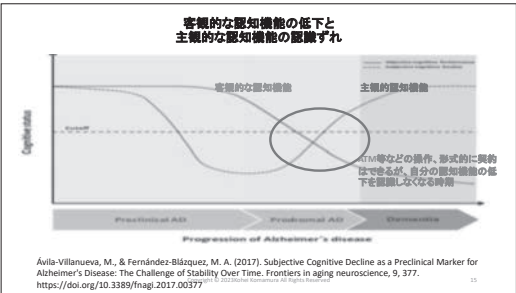
資料②－13ページ



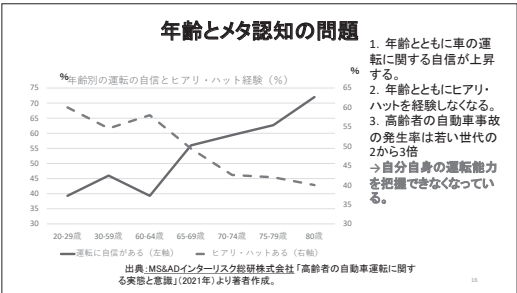
資料②－14ページ



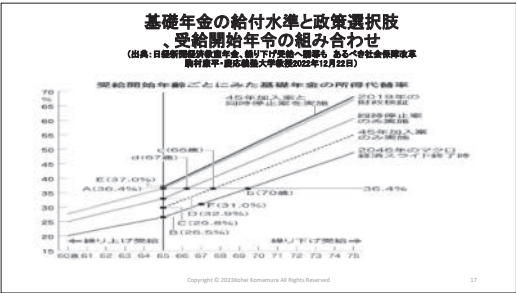
資料②－15ページ



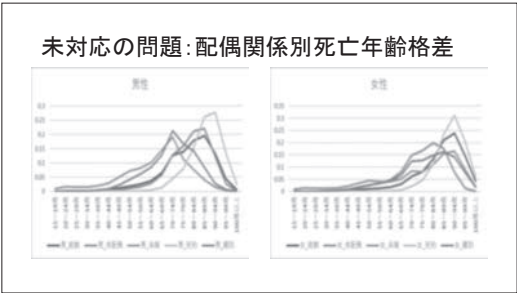
資料②－16ページ



資料②－17ページ



資料②－18ページ



2040年を乗り越えるためには

- 1: 長く働く。70歳までの雇用確保
- 働くことにより健康維持、認知機能維持効果
- 孤独・孤立を回避する。
- 2: フルタイマーに近い状態で働く。
- 女性の能力をより生かす社会。
- 2階建て年金を受け取れる高齢者を増やす

Copyright © 2023 Global Nomads All Rights Reserved

19

資料③－ 1 ページ

資本・資産関連課税の考え方

林 正義
東京大学 大学院経済学研究科・経済学部 教授
討論会：「ポストコロナ時代の税・財政と社会保障」
租税研究大会 2023年9月19日（オンライン）

1

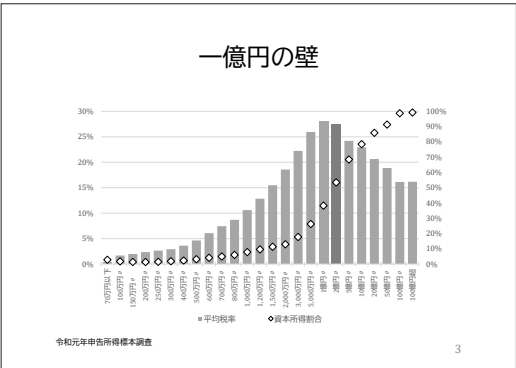
資料③－ 2 ページ

資本・資産関連課税の強化？

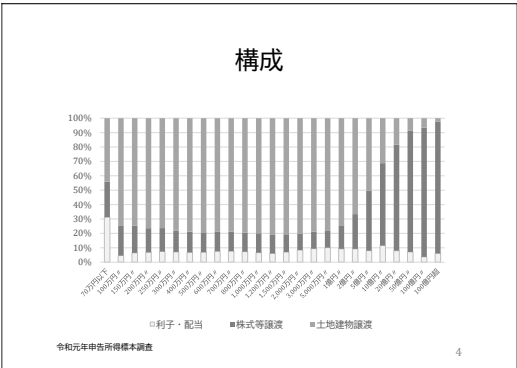
- ・欧米：ごく一部の高額所得者に多額の資産が集中
- ・日本：1億円の壁←資本所得への20%課税
- ・資本・資産課税の強化？

2

資料③－ 3 ページ



資料③－ 4 ページ



資料③－ 5 ページ

一億円の壁：留意点

- ・国税の申告納付分のみ、申告しても還付対象となると調査対象にはならない。
- ・譲渡益の割合が大きい。
- ・金融機関で源泉徴収される利子及び配当の95%は含まれない。
 - ・源泉所得税の配当支払額29兆円、うち家計が得る配当は約8兆円（株式の家計保有額から案分）、うち1.3兆円が申告される。
- ・所得1億円までは土地建物譲渡の割合が大きく、1億円を超えて株式等譲渡の割合が急増。

5

資料③－ 6 ページ

資本・資産関連課税に関する幾つかの研究の紹介

6

資料③－ 7 ページ

資本所得課税か資本保有税か(1)

- ・ 収益率（ r ）の大小が個人の資産運用能力による場合、資産課税は資本所得課税よりも効率的（Guvenen et al. 2019）
 - ・ 資産運用能力の高低の影響は、資産課税後の収益率のほうに現れやすい。
 - ・ 資本所得課税を資産課税に換えると効率性が8%向上
- ・ 収益率（ r ）の大小が、資産運用能力ではなく、その時の運・不正・独占・寡占等による超過利潤（レント）による場合、レントに課税することのほうが望ましい＝資本所得課税が望ましい（Rothschild and Scheuer 2016）。
 - ・ 異常な収益率の変動は資産価値に資本化しないため資本課税では課税できない。一方、資本所得税では収益変動も反映できるので課税が可能（レントに課税できる）。
- ・ 能力が運（レント）か？
 - ・ ノルウェーの税務データを用いた研究では、収益率の変動の約1/4が個人属性（能力）、約3/4が運・不運によって説明される（Fagereng et al. 2020）。

7

資料③－ 8 ページ

資本所得課税か資本保有税か(2)

- ・ 資産保有課税の経常的な実施は困難が伴う。
 - ・ 評価：未上場株式や実物資産の評価を行うには大きなコストが発生。
 - ・ 遁脱：資産隠しによる租税遁脱。
 - ・ 流動性：多額の資産保有者が必ずしも多額の可処分所得を有する訳ではない（現金による納税が難しい）。
- ・ 資産保有課税（固定資産以外）をする国は減少。
 - ・ 欧州：12カ国（1990年）→4カ国（2018年）
- ・ 効率性の観点からは資本所得課税に分がある？

8

資料③－ 9 ページ

キャピタルゲイン課税 (1)

- ・ キャピタルゲインと譲渡所得
 - ・ キャピタル・ゲイン課税：本来は保有資産の増分への課税＝発生主義（accrual basis）＝資本保有課税と同様、定期的な資産評価は難しい。
 - ・ 実際は現金主義（cash basis）的に資産取引時に実現する譲渡所得を対象＝譲渡所得課税
- ・ キャピタルゲイン課税の効果
 - ・ 租税回避：他の所得区分との税率差を利用して租税回避行動をとる（income shifting）。
 - ・ ロックイン効果：譲渡所得に対する税率を上げると、資産保有者が譲渡を避けるようになるので、資産の流動化が阻害される。
 - ・ スタートアップ抑制：創業者が上場前に保有していた株式の譲渡に対する課税は、創業者利得への課税となり、新規事業の芽を萎むことになる。
 - ・ 財政的国外逃亡（fiscal expatriation）：譲渡所得への税率を上げると、資産家は当該税率が低く抑えられている国へ投資・移住する。

9

資料③－10ページ

キャピタルゲイン課税 (2)

- ・ 租税回避
 - ・ 多くの研究において、納税者は譲渡所得と他の所得の間の税率差に反応（income shifting）していることが示されている。
 - ・ 労働所得課税より低率の譲渡所得課税はincome shiftingにより資産配分を歪ませるので、増税によりその歪みを矯正できる（Sarin et al. 2021）。
 - ・ income shiftingによる税収減は無視できない（Advani2021）
- ・ ロックイン効果（米国）
 - ・ ロックイン効果は小さく、反応期間を長く取るとさらに小さくなる（資産はいつか必ず譲渡される）
 - ・ 税率弾力性：0.72（2年間: Dowd et al. 2015）、0.3～0.5（10年: Agersnap and Zidar 2021）
 - ・ 譲渡所得税収を最大化する税率は38～47%（Agersnap and Zidar 2021）

10

資料③－11ページ

キャピタルゲイン課税 (3)

- ・ スタートアップ抑制
 - ・ 米国のキャピタルゲイン減税（2018年）スタートアップ株式（Qualified Small Business Stock）の譲渡益の控除率が75%100%へ＝スタートアップへの資金提供が12%増加。その代わりにマネジメント能力が高い企業ほど大きい。投資家は当該減税の恩恵の3分の1を享受（Edwards and Todtenhaupt 2020）。
 - ・ 抑制効果の主張は割りに引いて表えるべき（Sarin et al. 2021）。労働所得課税より低率の譲渡所得課税はincome shiftingにより資産配分を歪ませるので、増税により、その歪みを矯正できる場合もある。そもそも譲渡所得課税を考慮して創設が行われるとは考えにくい。フェイスブックの創業時にザッカーバーグは譲渡時の課税を懸念したのか。
- ・ 財政的国外逃亡（fiscal expatriation）
 - ・ 残念ながら実証分析はない。
 - ・ 日本の場合、出国税（国外に移住する際に、株式の有価証券が譲渡されたら見なし、その含み益に譲渡所得税分を課税）が存在するので、譲渡所得への増税を理由に海外へ移住しようとする資産家は少ないのでは。

11

資料③－12ページ

相続税と同族事業の承継 (1)

- ・ 相続税は同族事業の承継を抑制する
- ・ Brunett (2006)
 - ・ 1982年の米国の税制変更を利用。
 - ・ 1%の税負担増は、0.85～1.61%の事業売却確率の増加
- ・ Tsoutsoura (2015)
 - ・ ギリシャにおける減税を利用：2002年に20%から1.2%（一等親）又は2.5%（二等親）へ。
 - ・ 同族間承継が非同族と比べ63%以上増加。

12

相続税と同族事業の承継 (2)

- ・ 相続税減免により事業が円滑に承継され、その承継事業の成績が伸びたとしても、必ずしも望ましい結果につながるとは限らない。
- ・ デメリット
 - ・ 同族企業は非同族企業より生産性が低い (森川 2008, Saito 2008)
 - ・ 創業者時代は非同族企業よりも経営成果が良いが、創業者の妻子を含む血縁者に承継されると事業成績が落ちる (Mehrotra et al. 2013)
- ・ メリット
 - ・ 同族事業の廃業や非同族への売却と比べ、同族間の事業承継は低い取引費用で済む
- ・ 相続税の減免→同族間の事業承継を促進
 - ・ 生産性の減少と取引費用の減少

13

相続税と同族事業の承継 (3)

- ・ Grossmann, V., Strulik, H., 2010. Should continued family firms face lower taxes than other estates? *Journal of Public Economics* 94(1/2), 87-101.
 - ・ 同族の事業承継のメリットとデメリットを前提にして、ドイツ経済を前提とした数値シミュレーション
 - ・ 能力の低い者が事業承継する場合、相続税の軽減は一国経済を毀損する。
 - ・ 無条件に適用される相続税の減免は望ましくない。
- ・ 事業承継税制
 - ・ 実質的に事業承継に係る相続税・贈与税が全額免除→止めた方が良い
 - ・ 事業承継税制とは別にM&Aによる承継への支援も準備されているが、税制においても一様に全タイプの承継を促すのではなく、非同族による外部承継を促進する形で減免措置を再設計？

14

資料④－ 1 ページ

地域医療制度の国際比較

大森正博（お茶の水女子大学）
於 租研大会
2023年9月19日

資料④－ 2 ページ

医療制度の国際比較の意義

- ・国により医療制度の多様性はあるが、理論的に合理性のある施策を採用している。国により、歴史的経緯などによって施策の選択が異なることから、国による医療制度の多様性が生まれる。
- ・どのような条件（政治体制、公平性に関する考え方等）が選択に影響を与えるか、が医療制度の国際比較の重要な研究関心の一つだが、各国がどのような合理的選択をしているか、を知るだけで、我が国の制度選択を相対化することができる。
- ・比較対象国は、オーストラリア、カナダ、ドイツ、フランス、イタリア、オランダ、スウェーデン、英国とする。

2

資料④－ 3 ページ

医療制度の課題

- ・効率性（Efficiency）……「市場の失敗」への対応
- ・主として、「情報の非対称性」に発する非効率性。
- ・公平性（Fairness）……費用・便益のバランス、世代間移転
- ・①－1 価格規制
- ・①－2 一部負担
- ・② 費用償還方法
- ・③ 「規制された競争（Regulated Competition）」
- ・④ 医療連携

3

資料④－ 4 ページ

- ・⑤ 公的医療保険の財政
- ・⑤－1 「ソフト・バジェット（Soft budget）」問題
- ・⑤－2 世代間移転、世代内移転
- ・⑤－3 保険のあり方
- ・⑤－4 「社会保険方式」と「税方式」
- ・⑤－5 自己負担と私的保険

4

資料④－ 5 ページ

①－1 価格規制

- ・(1) GP（家庭医）・専門医サービスと病院サービス、医薬品ともに公定価格があるが、実際の価格は、サービス供給者と購入者（保険者、国、地方公共団体）との交渉で決まる場合が多い。
- ・(2) 病院サービスの価格・病院の資本部分
- ・1 DRG(Diagnosis-related Group) Paymentを導入。（②費用償還で言及する「包括払い」）
- ・→ 「交渉力」のコントロール、価格つり上げの抑制
- ・オーストラリア、カナダ、フランス、ドイツ、イタリア、日本、オランダ、スウェーデン
- ・2 「病院予算制度」を導入（主として施設（入院病床を含む）・医療機器等の資本について）。→ 入院サービス、高度医療機器の利用をコントロール
- ・オーストラリア、カナダ、フランス、ドイツ、イタリア、オランダ、スウェーデン

5

資料④－ 6 ページ

①－2 一部負担

- ・(1) GPサービス等の一次医療 低くして受診しやすくしている。
- ・カナダ、ドイツ、イタリア、オランダ、英国、オーストラリア（Bulk-billingを90%以上採用。）は無料。
- ・(2) 専門医サービス、病院サービスは、一部負担を導入している国が多い。
- ・(3) 入院外処方薬 一部負担を導入。カナダは全額自己負担にする
- ・代わり、私的医療保険を導入。
- ・(4) 成人歯科医療
- ・全額自己負担（オーストラリア）か、自己負担が大きく、カバーしているサービスが少ない国々が多い。

6

資料④－ 7 ページ

②費用償還方法

- ・ (1) GPサービス、病院サービスは、包括払い (Prospective Payment) を選択する国が多い。
- ・ 人頭 (Capitation) 払い GPサービス
 - ・ ドイツ、イタリア、オランダ、英国、スウェーデン
- ・ DRG (Diagnosis-related Group、診断群分類) 病院サービス
 - ・ 対象国全て。
 - ・ → サービス供給者に費用節減のインセンティブ。
 - ・ しかし、うまく機能するためには、費用予測の正確性が必要。
- ・ (2) 専門医サービスは、出来高払い (Fee For Service) が主流である。ドイツは、一部のサービスに人頭払い方式。

7

資料④－ 8 ページ

- ・ (3) 病院の資本部分については、病院予算・補助金プログラムを採用する国が多い。
- ・ 適用基準は病院機能を果たすことであり、設立主体を問わず適用される。補助金プログラム フランス ドイツ
- ・ → 固定費用に対する補助と同時に、病床規制 (入院サービス)、高度医療機器の規制。
- ・ (4) 成果払い方式 (Pay for Performance、P4P) は、医療の質を高めるために、主としてGPサービス等の一次医療で採用され始めている。
- ・ 例：英国の一次医療。

8

資料④－ 9 ページ

③ 規制された競争 (Regulated Competition)

- ・ 保険者を、患者の医療サービスの購入の代理人として、医療サービス供給者と交渉をさせることで医療サービスの需給の効率化を図る。.....「保険者機能」
- ・ 保険者は、医療サービスの価格、品質について、医療サービス供給者と個別に自由に交渉できる。
- ・ 保険者は、予め国全体で徴収された所得比例保険料をプールした中から、加入してきた患者 (被保険者) のリスクに応じて、1年間の医療費予算を受け取る。
- ・ 保険者は、赤字が出た場合には、定額保険料を患者 (被保険者) から徴収する。
- ・ 患者 (被保険者) は、医療サービスの価格、品質、定額保険料によって、保険者を自由に選ぶことができる。
- ・ → 保険者は、価格を抑えた、品質の高い医療サービスを、定額保険料を低くして提供しようとするため、医療サービスの需給が効率化される。

9

資料④－10ページ

④医療連携

- ・ (1) 一次医療 (主としてクリニックにおける診療)、二次医療 (病院における診療)、三次医療 (病院における高度医療、救命救急医療) の分業を促進する。
- ・ (2) 一次医療が、患者の健康管理、二次医療以後の医療サービスへのガイダンス役を担う方向性が定着。
- ・ (3) ほぼ全ての国で、一次医療を担う医師の専門科 (GP、General Practitioner) を導入。
- ・ (4) 公的医療サービスを利用する場合には、一次医療の受診を義務づけるGPシステムを導入する国が少なくない。
- ・ オーストラリア、カナダ、オランダ、英国
- ・ (5) 人口あたりGP数を増加させるなどして、一次医療の利用をしやすいすると同時に、病院サービスなど二次医療の供給をコントロールする。

10

資料④－11ページ

④医療と介護の連携

- ・ (1) 高齢者の医療需要が高まり、高齢者医療の比重が高まっていく中で、医療サービスと介護サービスの連携は重要になってくる。
- ・ 病院 → 介護老人保健施設 → 自宅
 - ・ 在宅医療
 - ・ 在宅介護
 - ・ → 介護老人福祉施設
- ・ (2) 高齢者医療、精神保健など、「療養」「リハビリテーション」、「介護」が重要なサービスを医療とそれ以外の部門でどの様に連携していくか、「Long-term Care」のあり方。
- ・ (3) 介護サービスも、サービス受給者 (患者) が選択に必要な情報を十分に持っていないので、代理人としてサービスの選択を行う主体が必要。ケアマネージャー。
- ・ (4) 各国は、日本でいう「地域包括支援センター」のソーシャルワーカー (のチーム) に介護サービスのガイダンスの役割を担わせている。専門性の高いソーシャルワーカーが、連携において重要な役割を果たしている。

11

資料④－12ページ

⑤公的医療保険の財政

- ・ 保険は、保険料をリスク関連にすることで保険財政を維持できる。
- ・ 公的医療保険は、保険料をリスク関連ではなく、所得関連にしていることにより、赤字を宿命づけられている。
- ・ ⑤-1「ソフト・バジェット (Soft budget)」問題
 - ・ 租税財源による補助金 (多くの国が採用。)
 - ・ 日本の場合、医療給付費の割合で決定。
 - ・ 例：国民健康保険 41% 協会けんぽ 16.4%
 - ・ 後期高齢者医療制度
 - ・ 給付費等の50%を国、都道府県、市町村が4:1:1で補助。
 - ・ → 給付費が増加すれば、補助金も増加する。
 - ・ (「ソフト・バジェット」問題)

12

資料④ー13ページ

- ・「ソフト・バジェット」問題への対策
- ・ 年度内の公的医療費を予算化。
- ・オランダの例：
 - ・ 超過した分は、被保険者が定額保険料として、所得比例保険料とは別途負担することで公的医療費の予算を厳守する。

13

資料④ー14ページ

- ・⑤ー2 世代間移転、世代内移転
- ・後期高齢者医療制度
 - ・ 給付費等の40%を主として現役世代が加入する健康保険から後期高齢者支援金。
 - ・→ 世代間移転
- ・ 高齢者のみを被保険者にした公的医療保険は希。
- ・課題：世代間移転の縮小・世代内移転の拡大

14

資料④ー15ページ

- ・⑤ー3 保険のあり方
- ・ 大数の法則、保険事務費用に関する規模の経済性を効かせるために被保険者を統合し、医療の規模を大きくする必要。調査対象国で、日本のように被保険者数が多い国は少ない。
- ・ 年齢で被保険者を区分している国は極めて少ない。
- ・ 後期高齢者医療制度は、平均的なリスクの特に高い人々のみを被保険者とした保険であり、現役世代の保険と統合することが望ましい。（高齢者のみを被保険者とした公的医療保険制度の採用事例は、世界の国々でも極めて少ない。）
- ・公的医療保険の課題：保険者の統合

15

資料④ー16ページ

- ・⑤ー4 「社会保険方式」と「税方式」
- ・「税方式」を採用する国も多い。
 - ・ オーストラリア、カナダ、イタリア、英国、スウェーデン
- ・ 財源は、所得税等に加えて、消費税・VAT（付加価値税）などに依拠。
- ・「社会保険方式」を採用している国は、所得比例保険料を採用している。
 - ・ 所得税…… 社会サービスに対する料金
 - ・ 所得比例保険料…… 医療サービスの給付の権利を得るための負担。

16

資料④ー17ページ

- ・保険料・税の賦課ベース
- ・ ①所得 オーストラリア、フランス、ドイツ、オランダ、スウェーデン、UK
 - ・ *フランスは、制度上は全て使用者負担。
- ・ ②資産 カナダ フランス、（オーストラリア）
- ・ フランス……保険料は所得税。CSGは、資産も含めた広範な課税ベース。
- ・ ③消費 オーストラリア（GST）、カナダ、イタリア、UK
- ・ ④法人所得 イタリア （オーストラリア）
- ・ 所得が中心であるが、消費税・VATを導入しているところもあり、資産課税に踏み出したフランスのような国も出てきている。

17

資料④ー18ページ

- ・⑤ー5 自己負担と私的保険
- ・ 両者を合わせたものが、「私的負担」と考えると、「私的負担」は相対的に大きい。
- ・ オーストラリア 約17% カナダ 約30% フランス約21%
- ・ ドイツ 約15% イタリア 約20% オランダ 不明
- ・ スウェーデン 約17% UK 不明
- ・ 参考：日本 約12%（2020年）
- ・私的保険 イタリア スウェーデンでは発展していない。（イタリアは、私費医療を利用する人々が加入している傾向。）
- ・ その他の国々では、相対的に大きな役割。
- ・ 国によって異なるが、歯科医療、入院外の処方薬、専門医のサービス等の自己負担等をカバーする役割。

18

資料④－19ページ

•ご清聴ありがとうございました！

19

ポストコロナ時代の税・財政と社会保障

(目次)

はじめに	・・・ 1
第1章 財政・税制	
〔総論〕	・・・ 5
〔各論〕	
第1節 資産課税の考え方	・・・ 8
第2節 国際的なデジタル課税の理論的基礎	・・・ 10
第3節 住まいの変遷と不動産課税の財産評価	・・・ 13
第4節 2020年代の税・社会保障改革の課題	・・・ 16
第5節 日本経済の現状と財政金融政策の今後の道行きについて	・・・ 20
第6節 膨張する財政支出の効率化：公共調達の場合	・・・ 23
第2章 社会保障	
〔総論〕	・・・ 27
〔各論〕	
第1節 SDGsと日本の財政：理論的考察	・・・ 30
第2節 コロナ禍における超過死亡・超過生存が財政に与える影響	・・・ 33
第3節 地域医療制度の国際比較	・・・ 35
第4節 新人口推計から考える社会政策の諸課題	
―年金及び認知機能低下の問題を中心に―	・・・ 38
おわりに	・・・ 43

令和5年9月

公益社団法人 日本租税研究協会

はじめに

慶應義塾大学名誉教授 小澤 太郎

政府は6月13日に、こども・子育て政策の基本的考え方を提示する「こども未来戦略方針」を決定した。そこでは、徹底した歳入改革を進める事で実質的な追加負担を生じさせない事を旨とし、この政策のための財源確保を目的とした消費税率等の増税はないと明言されている。そして、安定財源を確保（2028年度までを予定）するまでの間、必要に応じこども特別公債を発行するとの事である。

他方、防衛財源確保法が6月16日参議院本会議で成立し、防衛費増額に対処すべく4.6兆円の増外収入が確保された。但し、税外収入、決算剰余金、歳入改革だけでは防衛費増額分を賄うには十分でないが、政府によれば不足分は増えれば法人税、所得税、たばこ税を増税して確保する（恐らく25年以降）との事である。こちらについては、特命委員会により国債60年償還ルールの見直しが検討された事もあり、こうした「財政創電」を利用した手法がいつ何時利用されないとも限らない点に注意が必要であろう。

今回は衆議院の解散時期についての使途もあり、政府・与党として財源確保の為の増税を前提にし難かった事情があったにせよ、上記の支出増についての財源に関する議論が不十分であったて良いはずはなく、議論が持ち越される事で最終的には国債に頼る構図が現実味を帯びてくる事を深刻に受け止めねばならない。

ところどころ、現在既に新型コロナウイルス感染症の位置付けが2期担当から5類に変更され、わが国も否応無くポストコロナ時代を迎えつつあるが、そうなる以前のより早い時期からコロナ後を見据えて、税・財政と社会保障の問題を再点検する必要があるというのが我々の問題意識であった。そこで2021年11月11日に開催した新シリーズ初回の研究会で「ポストコロナ時代の税・財政と社会保障」を全体テーマとする事を決定し、6名のメンバー（小澤、國枝、土居、中里、林、山重）による12月8日の新年度総会「ポストコロナにおける財政再建の道筋」『租税研究』2022年2月号掲載）を経て、翌年の2月より夏や年末年始の時期を除いて、月に1回のペースで研究会を開催し、財政経済研究会のメンバー間で研究発表や討論を重ねてきた。そして、こうした研究会で得られた学問的成果をまとめたものが本報告書である。

但し、研究発表の最初の3回は、外部講師の方をお招きして開催された。2月10日の会合では、経済産業研究所のファカルティフェローでもおられる早稲田大学政治経済学術院の有村俊秀教授、3月10日の会合では、明治大学公共政策大学院の田中秀明専任教授、4月14日の会合では、名古屋大学大学院経済学研究科の齊藤誠教授にそれぞれご講演頂いた。そこで、報告書の内容に入る前に、上記の外部講師の方々のお話について、ごく簡単に触れておく事にしたい。

2月の有村教授の講演タイトルは「さまざまなカーボンプライシング手法の位置付けと評価：日本での導入に向けて」であり、カーボンプライシングの手法としての炭素税や排出量取引の世帯における普及状況が紹介された後に、排出量取引における排出量削減効果、排出枠の配分方法、税収の論点、制度の持続可能性についての説明や、環境税における実行炭素税率、炭素税収の推移、税収の使い道、いわゆる二重の配当の解説が与えられている。特に、二重の配当については、炭素税収を必ずしも目的税的に使わなければならない訳ではなく、法人税、消費税、所得税等の他の税・減税に使った方が経済を活性化し、マクロ経済的にプラスになるとの指摘がご自身の手掛けられた研究成果等を基になされており、理論的に大変興味深い。それと同時にわが国の場合、政治主導の下で特約的

にとは言え、財務省と経済産業省や環境省との間でこうした連携がスムーズに図れるのかという問題もあるだろう。

さらに講演では、炭素リーケージや他国との競争についての懸念や、EUを中心とした国境炭素調整の論点に止まらず、我が国における炭素リーケージの有無、国境炭素調整の研究についても触れられている。

3月の田中教授の講演タイトルは「ポストコロナに向けた財政の課題」であり、財政ガバナンスを高める為の予算制度として何が必要であるのかについて、税制ルール（財政責任法が日本に無い）、独立財政機関（日本に無い）、中期財政フレーム（日本に無い）、意思決定システムの4つが重要なものとの指摘がなされている。そして、日本の予算制度は、財政ルールの遵守を認識させる「事前のコミットメント」が弱く、予測と結果を監視・検証する「事後のコミットメント」が欠如しており、予算制度改革に財務省は後向きであるとの見解が示されている。

後半の社会保障の語では、社会保障財源について、一般財源が増えているだけではなく、被用者が支払った保険料が自身の給付ではなく、後期高齢者医療や介護保険に移転されている等、全体的に他制度からの移転が増えている事が問題視されている。そして、国民健康保険、後期高齢者医療、介護保険、国民年金の財源構成については保険料の割合が1~2割しかなく、とても保険とは呼べるものではないし、これでは財政規律も働かないと結論付けられている。他にも、いわゆる社会的投資やアクティベーション政策が後手に回っており、支出と税制、福祉と就労、保険と福祉との連携や調整が必要ではあるが容易でないのが実情との事である。

4月の齊藤教授の講演タイトルは「危機時の財政金融政策と収束の可能性」であり、ここ四半世紀の間、日本経済が貨幣数量説からも物価水準の財政理論（FPL）からも説明の付かない状況である事を理解する上で、1937~1962年の経済統制が参考になると述べられている。日銀と政府が協調して国債管理政策に携わったのは、この時期と1995年の秋から始まり現在まで続く超低金利環境下の時期のみだからである。そして敗戦直後の物価高騰は実はハイパーインフレではなく、政府が1940年代後半に進められた財政再建によって財政規律を回復した結果、将来の政府余剰の割引現在価値が国債の実質残高を支え、短期間の物価「水準」の修正に止まったとの事である。

他方、超低（物にゼロ）金利環境下では、貨幣と短期国債、長期国債の区別が無くなり、政府・日銀の統合政府債務の実質残高が将来の財政余剰の割引現在価値のみならず国債価格パブルに変えられる事になるが、ハイパーインフレを避けるべく国債価格パブルを崩壊させない為にはある程度の基礎的財政収支の改善が必要となり、また日本の財政金融状況が世界の趨勢から大きく乖離している状況は、国債価格パブル崩壊（金利上昇）のトリガーとなり得るとの懸念が示されている。重要なのは財政規律を長期的に堅持しようとする意志との事である。

以上、外部講師の有村教授、田中教授、齊藤教授の講演内容の概略を簡単に紹介したが、詳しくは、『租税研究』の2022年6月号と7月号に掲載されている各論稿をご覧ください。

それでは本報告書の内容に移りたいと思う。

報告書は、第1章「財政・税制」、第2章「社会保障」の2つの章から成る。第1章は冒頭の総論に続いて6つの各論、第2章は総論に続いて4つの各論から構成されている。各論についての概要は、総論を執筆されている土居、駒村両主査が総論の中でより詳しく書かれておられるので、以下欄を追って全体の内容についてごく簡単に触れるに止めたい。

第1章の各論第1節「資産課税の考え方」では、先ず、日本では所得を二元的に扱っている事が原因で（労働所得・資本所得、所得階層別の平均税率のピークが年間所得1億円である事、また資本そのものと資本所得のどちらを課税客体にすべきかについては、収益率の大小が投資家の資産運用能力

に依存するが、それともレントの存在によるものなのかに応じて結論が異なってくる事等が紹介されている。さらに、相続税は資本課税ほど資産格差の解消には役立たない事や、事業承継税制では、同族よりも非同族による外部承継を促進する形で制度設計を行うべき（同族内においては提督能力を示す何らかの指標に応じて減免すべき）であるとの主張がなされている。

続く第2節「国際的なデジタル課税の理論的基礎」においては、デジタルサービスの利用を通じて消費者の留保価格が顕在化される事から、消費者余剰をすべて生産者余剰に転換できるアローリズムの存在が仮定され、そのアローリズムを用いて価格差別を可能にする広告枠や、プラットフォーム企業が競争入札で販売するモデルが考察されている。プラットフォーム企業の利益を、市場国の消費者余剰に基づくものと死荷重解消に伴うものを区別して課税するのが最善との結論が得られるが、現実には区別が難しい事から次第の策として、超過利益の一部につき市場国に課税権を与える事が考えられる（国際法人税改革の理論的根拠を提供するもの）と結論付けられている。

第3節「住まいの変遷と不動産評価価値」では、財産評価基本通達と固定資産税評価額、後者は基づく我が国の不動産の財産評価においては、建物と土地を分けて評価する（前者は路線価、後者は再建築価額）方式が採用されているが、これは制度創設当時の木造一戸建て中心の住まいの姿を反映したものに過ぎないとの指摘がなされている。その上で、相続税制において特例措置の過度な拡充が図られてきた事もあり、都市部の地価の高い宅地に立地する高層共同住宅を用いた節税行為（いわゆる「タマワン節税」）を抑制する事が喫緊の課題であり、その為には不動産評価方式の見直しが必要であると結論付けられている。

また、第4節「2020年代の税・社会保障改革の課題」では、「2040年を見据えた社会保障の将来見通し」（2018年5月）に触れた上で、医療と介護の財源の為にどの年齢層にどれだけの負担を課せば良いのかと問いつける。給付の効率化・重点化は当然としても、医療では現役世代への負担が過重であり、後期高齢者医療の保険料財源の確保が重要である事、また介護においては給付を抑制しないなら各世代の負担の相当増大が見込まれる事が指摘された上で、医療も介護も消費税による財源確保により負担の世代間格差を緩和できると述べられている。

続く第5節「日本経済の現状と財政金融政策の今後の道行きについて」では、我が国の財政・金融についてこの30年間を振り返りつつ現状にも触れた後に、今後の財政政策と金融政策の運営方針について検討が行われている。そして、コロナ禍の下で生じた財政負担については、経済活動の消費増税前の水準を回復した段階において所得税、法人税を中心とする低率の増税を行い、その財源を基に長期にわたった債務を計画的に返済していく方法が提案されている。金融政策については、長期金利の変動幅を土俵制度にまで拡大させる速やかな対応と共に、金融緩和措置と言うより「銀行税」と位置付けられる。日銀当座預金に対するマイナースの付利についての早急の見直しが求められている。

第1章の最後の各論第6節「膨張する財政支出の効率化：公共調達の効率化」においては、先ず、東北地方整備局と北陸地方整備局の工事成価調定点が近年徐々に上昇し、80点付近に集中している傾向があるが、「品質の向上と安定の証」とは異なる、別の見方も示されている。また、関東地方整備局のデータに基づいた落札率も徐々に上昇し、0.9付近に集中している傾向があるが、近年は応募者が低入札価格調定基準価格を下回る価格で応札しては落札できない状況が示されているとの事である。そして、随意契約の問題点を指摘した上で、我が国の公共調達市場は、様々な制約によって競争性が制限されているが、品質を維持しつつ価格を下げる効率化の余地は残されていると結んでいる。

第2章の総論に続く各論第1節「SDGsと日本の財政：理論的考察」では、SDGsの実現を「夢」の様に語り、現在の政府の取り組みを正当化する根拠として使っているのが日本だとの苦言が呈された後、SDGsの実現を目指す取り組みには財政負担を伴うものが多いが、それらが供給サイドの価格化を通じ

て持続可能な成長に寄与し、長期的には財政の持続可能性を高める「投資」と位置付けられるのだと見解が示されている。特に気候変動問題への対応に関しては、日本ではたかく成長抑制的な「省エネ」という視点で考えられがちだが、再生可能エネルギーへのソフトという「創エネ」の発想が重要であり、それにより持続可能な成長の可能性も見えてくると論じられている。

第2節「コロナ禍における超過死亡・超過生存が財政に与える影響」では、先ず、コロナ禍における世界全体での超過死亡と超過生存はW字型に変動した事、また2020年の流行初期に、67各国で超過死亡が観察されたが、日本では感染防衛策の徹底により、超過生存が観察された事等が紹介されている。但し、超過死亡や超過生存による人口変動は、経済・財政への影響が少なく、税・社会保障料収入や年金の将来債務に大きな影響を与えていないとの見解が示されており、日本の年金制度も、マクロ経済スライトに調整により平均寿命の伸びが反映されている為、制度の安定性は損なわれなと述べられている。但し、非正規雇用やギグワーカー等の社会的に弱い立場の人々の存在を考慮し、社会保障のあり方を再考する必要があると結んでいる。

続く第3節「地域医療制度の国際比較」では、医療サービス特有の性質から、効率性、公平性に配慮した規制、政策が欠かせないが、各国の状況により個々の医療制度の個性や差異が生み出される一方で、理論的基礎を共有する事から制度の共通点も多く見られるとの指摘がなされている。そして、モラルハザードや独占力に対する政策、患者の医療サービス選択の不完全性に対する政策、サービス供給者のモラルハザードや独占力の行使による非効率性の対策としての数量規制について、国際比較が紹介されている。また公平性の観点から、医療サービスを社会保障方式と税方式のどちらで供給するか、患者の私的負担をどうするかといった論点も検討されている。

第2章最後の各論である第4節「新人口推計から考える社会政策の諸課題：年金及び認知機能低下の問題を中心に」においては、先ず、新人口推計において総人口は減り方が緩くなるという意味で前回推計よりも改善しているが、これは外国人純流入数を上方修正した事によるものであり、これらの外国人労働者を生活者、市民として考える場合は、労働政策上の対応に止まらず、社会保障、教育、参政権等幅広い対応が必要になると指摘されている。新人口推計については、出生率の低下の背景に「未婚・晩婚」を招く若年世代の所得の低下がある事も挙げられている。また、団塊ジュニア世代は、「米河期世代」に含まれる事から、老後貧困リスクが他の世代よりかなり高い事や、現在の社会保障制度・税制の確率化の問題も言及されている。さらに、認知症発症の長期見通しについても触れられており、客観的な認知機能の低下と主観的な認知機能の認識のずれがもたらす重大な問題（資産管理、相続問題等）が指摘されている。そして、ひきこもりや「8050問題」にも触れた後、2040年を見据えた社会保障制度に必要な改革は、①65歳以降も働き続ける事ができる社会の確立、②女性を非正規労働に誘導する厳格な社会保障・税制の見直し、③団塊ジュニア世代への私的年金加入の促進、④セーフティネットの充実であると結んでいる。

以上であるが、読者の方々には概要説明に満足されずに、是非本文に目を通して頂ければ幸いである。

第1章 財政・税制 【総論】

慶應義塾大学経済学部教授 土居 丈朗

2023 年の上半期は、先行きの不透明感が高まる中、ポストコロナを昇格させた財政・税制について模索する半年だったといえよう。

わが国を取り巻く安全保障環境が今後、層級しをを増すとの懸念から、2022 年 12 月 16 日閣議決定された「防衛力整備計画」で、2023 年度からの 5 年間の計画における所要経費の総額を 43 兆円程度とすることを定めた。それとともに、同 12 月 23 日に閣議決定された「令和 5 年度税制改正大綱」では、法人税、所得税、たばこ税を対象に防衛力強化に係る財源確保のための税制措置（防衛増税）を講じることとした。ただ、その施行時期は、2024 年以降として決定を先送りした。

2023 年に入り、これらの決定と、2023 年度予算案を踏まえ、通常国会において、防衛財源確保法案（我が国の防衛力の技術的な強化等のために必要な財源の確保に関する特別措置法案）が審議された。同法案には、防衛増税は含まれていない。しかし、防衛増税は「防衛力整備計画」の所要経費に充当される財源の一部をなすことから、間接的に防衛増税のあり方をめぐる議論も、通常国会中に活発となった。

2022 年の出生数減少が衝撃を与え、今後のわが国の人口動態にも長期にわたる影響が及ぶとの認識もあって、少子化対策の議論は以前よりも多くの関心を集めた。子ども予算に関しても、2022 年末から引き続き、2023 年の年頭から議論が活発になった。その契機は、1 月 6 日の岸田文雄首相の指示だった。岸田首相は、児童手当等の経済的支援の強化、幼児教育や保育サービスの強化、働き方改革の推進とそれを支える制度の充実を 3 つの基本的方向性に沿って、3 月末を目途に、具体的なたたき台をとりまとめるよう指示した。

ただ、それに先立つ 2022 年 12 月 16 日には、全世代型社会保障構築会議報告書では、こども・子育て支援の充実として、10～2 歳児に焦点を当てた切れ目のない包括的支援の早期構築後の課題として、児童手当の拡充などについて恒久的な財源とあわせて検討」と掲げていた。児童手当の拡充は、0～2 歳児に焦点を当てた切れ目のない包括的支援の早期構築の後の課題と位置づけられていた。

しかし、1 月 6 日の岸田首相の指示では、順不同とはいえ、冒頭に児童手当等の経済的支援の強化が掲げられた。このこともあり、2023 年の年頭以来の議論は、児童手当の拡充とその財源をめぐる議論に、何かと集中する経緯をたどった。

子ども予算の財源をめぐっては、年頭に与党幹部が消費税を含み議論すると言及しただけで、たちまち消費増税への反対論が沸き上がった。そして、岸田首相や松野博一官房長官は直ちに、子ども予算増額のために消費税に触れることは考えていないと火消しに回った。

次に浮上したのは、社会保険料の上乗せだった。児童手当の拡充の具体策が明確になるにつれて、予算規模も相当な大きくなることを認識され、それだけ負担増も大きくなることが実感を帯びてきた。ここに至って、政府与党は、負担増を前面に出すことに躊躇するようになった。6 月 13 日に閣議決定された「こども未来戦略方針」では、こども・子育て予算増額は高らかに謳うが、国民に実質的な追加負担を求めないことを強調し、その財源として徹底した歳出改革を前面に出す形で取りまとめられた。

これらの議論は、わずか半年の出来事であった。

5

ただ、防衛費や子ども予算といった個別予算とその財源確保という議論はあったが、わが国の財政運営の将来展望や、経済社会の構造改革に関する議論には展開しなかった。

とはいえ、わが国の財政運営の将来展望や、経済社会の構造改革に關した税制改革に關して、研究者はその検討を決して怠っていない。当研究会の本報告書での内容もそうであるし、6 月 30 日に岸田首相に手交された政府税制調査会（内閣総理大臣の諮問機関）の中期答申「わが国税制の現状と課題—令和時代の構造変化と税制のあり方—」もそうである。

政府税制調査の中期答申「わが国税制の現状と課題—令和時代の構造変化と税制のあり方—」では、わが国の税制制度の基本原則として「公平・中立・簡素」と並んで租税の「十分性」は重要であると位置づけた。「十分性」の原則とは、財政需要を満たすのに十分な租税収入があげられるべきであることを意味し、土居（2023）でも指摘しているように、先進国の中で最も厳しい状況にある我が国の現状を踏まえた問題提起としてある。また、回答申では、個別税目の現状と課題についても整理し、「あるべき税制」について国民が議論に主体的な参画する助けとなることを目指して取りまとめられた。

本報告書の中でも、あるべき税制について考察されている。林論文では、資産課税については、経済学の最近の研究も踏まえながら、その在り方について検討している。資本所得課税は、労働所得課税と並んで存在し、資本所得増収を下げることで望ましいとされている。ただ、日本では、海外と同様に、高額所得者の資本所得のほとんどがキャピタルゲイン（譲渡所得益）である。キャピタルゲイン課税はロックイン効果やスタートアップの抑制をもたらす可能性もあるが、その効果はあまり大きくないと考えられ、効率的な資源配分を促進するために資本所得課税を強化する必要がある、と指摘する。なお、前掲の政府税制調査の中期答申では、経済社会の構造変化や税制の負担構造のフラット化の中で、再分配機能を有する相続税は引き続き税割は重要との認識を示している。

また、國枝論文では、國際的なデジタル課税について考察している。オンライン広告を利用した完全価格差別を含む単純なモデルを導入し、國際的なデジタル課税の理論的基礎につき分析し、國際的合意に基づき、プラットフォーム企業の超過利益への課税権を市場国に付与する場合にも、死荷重を避けることができることを明らかにしている。政府税制調査の中期答申にも、2021 年 10 月に取りまとめられた國際課税ルールに関する合意を踏まえながら、國際課税のあり方が示されている。まさに國枝論文は、今後の國際課税における留意点を端的に示している。

中野論文では、資産課税における不動産の財産評価の在り方について検討している。財産評価基本通達などに基づく我が国税制の不動産評価は、土地と建物をそれぞれ別個の資産として評価額を算出する。この評価方式は、都市部に立地する高層共同住宅を著しく過少に評価し、市場売買価格との乖離を生じさせており、これを利用した「タワマン倒税」と呼ばれる相続税の節税行為を助長する事象となっている。近年の不動産価格の上昇によって、この乖離はさらに拡大していることから、早急な見直しの必要性を指摘している。昨年の 12 月 16 日にとりまとめられた令和 5 年度与党税制改正大綱では、ようやくマンションの財産評価の適正化に向けての検討が盛り込まれた。今後の動向が注目される。

わが国も、ポストコロナに向けた世界的な物価上昇の趨勢から逃れることはできず、これまでのゼロ金利・マイナス金利が常態化するとの前提が覆りつつある。そうした環境下で、今後のわが国の財政・金融政策は点検するべきかも、重要な論点となっている。中野論文では、これまでの経済・財政・金融の状況を点検し、それらを踏まえて 2023 年 4 月に就任した植田和男日本銀行総裁の下での金融政策と、財政政策の今後の道行きについて考察している。そして、ポストコロナ時代に向けた取組みにおける当面の課題として、財政政策においては予算規模の適正化を、金融政策においては複雑になった金融政策の枠組みを徐々に整理して、通常の金融緩和の枠組みに戻していくことを通じて、徐々に

6

「平時」のモードへの移行を進めていくことを挙げている。財政運営において、公共調達のあり方に着目したのは、西川論文である。膨張する財政支出の効率化に関して、公共調達の見直しに成果の期待を寄せる。日本の公共調達の対 GDP 比は約 16%であり、政府の介入によって公共調達の落札価格を 3%下げることができれば、約 2.6 兆円の節約が可能との算段となる。公共調達市場において競争性を取り戻すことで、品質を維持しながら価格を下げることが可能となり、行政コストの引き下げや公共事業費の抑制に繋がる可能性があるという。

以上のように、ポストコロナ時代の税、財政と社会保障に関して、今後改善が求められる点が多々ある。こうして提起された課題を、着々と解決してゆくことが、今後求められる。

参考文献

土居文朗 (2023) 「嫌われ者の消費税、人生にトータルだと実はフェア 目先の増税を離れ、[そもそも論] 脱く政府税調」、東洋経済オンライン 2023 年 7 月 3 日掲載 <https://bit.ly/7TK20703>

財政・税制 【名論】

資産課税の考え方

東京大学大学院経済学研究科教授 林 正義

1. 資本所得課税

経済学の観点からは、労働所得課税と資本所得課税が存在する場合、後者の税率を下げることを望ましいと考えられる。それを体現化したのが、労働所得に超過累進課税する一方で、資本所得に比例課税する二元的所得課税 (DIT: dual income taxation) である。DIT は 90 年代初めに北欧諸国において制度化され、現在では多くの国で実施されている。日本の所得課税制度でも、労働所得に対しては累進課税を行い、資本所得には分離課税として一律 20% (復興特別所得税 0.315%を除く) の比例課税が行われている。ただし、配当は総合課税の選択も可能であり、短期土地取引による譲渡益の場合、比例税率が增加する。超過累進をとる労働所得課税の限界税率は複数あるため、どの限界税率を基準にするかという問題はある。ある議論では、最も低い限界税率と一致させるべきとする。この場合、日本の所得課税の最低限界税率は 15% (国税 5%と地方税 10%) であるから、日本の所得税制を DIT と呼ぶには、税率を現行より 5%ポイント低い 15%とする必要がある。その一方、資本所得の税率は所得課税の最高税率 (日本の場合 55%) より低ければよいという議論もある。

このように日本では所得を二元的に扱っているため、所得課税における税負担 (平均税率) は必ずしも果進的ではない。所得階層別の平均税率 (納税額÷所得) は、年間所得 1 億円までは所得とともに増加するが、1 億円を超えると減少し始め、50 億円超から約 16%に収束する。この動きは、資本所得の割合は高額所得層ほど増加し (年間所得 50 億円超でほぼ 100%)、高額所得者ほど比例税率の分離課税が適用される所得の割合が増えることを反映している。近年では、この高所得層での平均税率の遞減に鑑み、資本所得課税の強化が謳われている。

近年の研究では、資本所得を課税客体にすべきか、もしくは、資本そのものを課税客体にすべきか、という議論もある。資本所得課税と資本課税を等価と議論される場合もあるが、資産運用能力が投資家間で異なる場合、資本課税のほうが資本所得課税よりも、より高い運用能力を持つ者へと資金が移動しやすいくなり、資源配分が改善する (より効率的になる) と考えられる。米国を対象とした試算では、定率の資本所得課税を定率の資産課税に換えると、効率性が 8%向上すると推計されている。

その一方で、収益率の大小が運用能力の差によるものではなく、その時々運、もしくは不正、独占・寡占等の超過利潤 (レント) によるものであるならば、収益を反映した部分に課税することが効率性の向上に繋がる。資本課税ではそのようなレントに課税できないが、資本所得を課税標準とすると収益率の向上に繋がる。資本課税は課税標準に反映されるから、レントにも課税することが可能となる。したがって、レントが存在する場合、資産課税より資本所得課税が望ましいと考えられる。

したがって、収益率の違いが、資産運用能力がそれ以外の要因 (運・レント) に起因するかを識別する必要がある。必ずしも十分な研究がある訳ではないが、2004 から 2005 のノルウェーの税務データを用いた研究によると、収益率の変動の約 1/4 が個人属性 (能力)、そして、約 3/4 が運・不運 (レント) によって説明されるという。

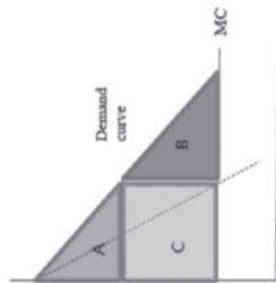
2. キャピタルゲイン課税

日本の場合、高額所得者の資本所得の殆どがキャピタルゲイン (譲渡所得益) である。資産譲渡は間欠的に発生するから、同一人物が毎年高額の譲渡所得を得るとは限らない。この観点から、日本の全国

プラットフォーム企業が収集した個人情報に基づき、そのアルゴリズムを用いて価格差別を可能にする広告枠を、プラットフォーム企業が競争入札で販売するモデルを考える。アルゴリズムが利用できない状況で、ある財の生産者（独占企業）は、消費者の留保価格がわからず、一律の価格で財を販売せざるをえない。線形の需要関数と一定の限界費用(MC)を想定した第2図では、独占価格 p^* を設定し、財の生産者は、第2図の□Cだけの利益を得る。他方、消費者のうち、 p^* よりも高い留保価格の消費者は、財を購入し、 ΔA に等しい消費者余剰を享受することになる。財の生産量は、過小であり、そのため、同図の ΔB に当たる死荷重が生じている。

しかし、プラットフォーム企業から入札を経て、各消費者の留保価格の情報を入手した生産者は、各人の留保価格に等しい財の価格を設定する完全価格差別を実現できる。完全価格差別の導入により、低い留保価格の消費者も、割安価格を提示され、財を購入するため、死荷重（第2図の ΔB の部分）が消え、経済全体の厚生水準が上昇する。同時に、留保価格が高い消費者が享受していた消費者余剰（第2図の ΔA の部分）は、まずは、生産者が利益として獲得することになるが、広告枠売却を通じて、最終的には、プラットフォーム企業の利益となる。プラットフォーム企業が低税率国に子会社を設立し、生産者からの広告料支払いを子会社に受け取らせる場合には、プラットフォーム企業による国際的な租税回避となる。

第2図 個人データに基づく完全価格差別実施の場合の余剰



このモデルでは、消費者余剰がプラットフォーム企業の利益に転換されるのみで、新たな余剰が生じる訳ではないので、消費者の参加による「価値創造」を理由としたデジタルサービス課税は正当化されない。また、プラットフォーム企業の利益を地域限定レントとみなす主張も、デジタルサービス課税が歪みをもたらすことを鑑みれば、プラットフォーム企業の利益は、レントに対する課税が歪みをもたらさない天然資源のからのレントとは異なるものである。

むしろ、元々、高留保価格の消費者が享受していた消費者余剰が、アルゴリズムの導入により、プラットフォーム企業の利益に転換され、低税率国に利益移転されることに問題がある。プラットフォーム企業により利益に転換された消費者余剰を取り戻すために考えられる租税政策のうち、オンラインでの

財の販売に課税する場合、政府は、消費者余剰を税収として確保できる一方、死荷重が生じる。生産者のプラットフォーム企業への広告料支払いの源泉課税は、死荷重を避けることができるが、海外の生産者が広告料を支払う場合には課税できない。国際的合意に基づき、プラットフォーム企業の超過利益への課税権を市場国に付与する場合にも、死荷重を避けることができる。

また消費者が合理的で、個人情報提供を拒否できる場合には、アルゴリズムの導入は、留保価格の高い消費者の消費者余剰をプラットフォームの利益に転換することはなく、同時に留保価格の低い消費者の消費機会を提供し、厚生水準を高めるもので、特別な課税を必要とする根拠を失うことになる。現実には、合理的な消費者と behavioral consumers が混在しており、一部の behavioral consumers の消費は、消費者余剰をプラットフォーム企業が利益に転換していることをもって、特別な課税の根拠としうるが、その場合、死荷重をなくして生じた利益まで課税を行うデジタルサービス課税(DST)は弊害が大きい。プラットフォーム企業の利益を分類し、2つの異なる税率を適用する形のプラットフォーム企業の超過利益への課税が次善の策として評価できることになる。実際には、消費者余剰の測定は困難であり、今回の国際法人課税改革の第1の柱のように、一定の利益率を超えた利益を超過利益とし、消費者余剰とも一定の関連があると思われる各国の売上額等に比例して、課税権の配分を行う方式が現実的な対応として支持される。本稿のモデルは、非常に単純化したものではあるが、国際なデジタル課税の理論的基礎を考える上で、有用と考えられ、さらなる研究を進めていきたい。

住まいの変遷と不動産課税の財産評価

専修大学経済学部教授 中野 英夫

1. 不動産の再建築価額評価の意義と課題

我が国の税制において、土地や建物などの不動産へ税として国税の相続税、地方税の固定資産税がある。相続時の財産移転に課税する相続税は申告納税方式による納税、不動産の所有に課税する固定資産税は課税評価方式による納税という点で違いはあるが、その課税の対象となる不動産の評価方法において、両者は多くの点で共通する。その一つは、土地と建物を分けて、別個に評価し合算する点である。

土地は、「時価」で評価を行う。建物を存する宅地の評価方法は、相続税は財産評価基本通達、固定資産税は固定資産税評価基準に定められている。いずれも路線ごとに土地を評価する路線価方式によって、宅地の評価額を定めている。相続税の路線価は地価公示の8割、固定資産税の路線価は地価公示の7割を目途に評価を行っている。

建物の評価については、固定資産税は固定資産税評価基準の定めにより再建築価額方式によって評価を行う。この再建築価額方式は、屋根や基礎などの家屋の基本構造に付した評点を合計し、再建築費の評点を算する。また相続税における建物の評価においても、この固定資産税評価基準を用いて評価を行う。よって、固定資産税と相続税における建物の評価額は同一となる。

2. 不動産課税における財産評価の問題点

我が国の不動産課税を、海外の税制と比較すると、日本のように全ての不動産について土地と建物を別々の資産として評価する国はほとんどない。また、資産の評価方式についても、日本は原価法に相当する再建築価額方式で行う一方、多くの国々では、不動産は、土地と建物は一体のものとして賃貸価額などを用いて評価する。再建築価額方式のみで不動産評価を行う日本はむしろ例外であると言える。

また、財産評価方式以外にも、地方税制の税率においても各国で違いがある。日本の固定資産税の税率は1.4%で一定となっているが、イギリスやカナダの地方税の税率は、地方自治体の毎年の財源所要額と不動産評価額で按分して内生的に決定するため、年ごとに変動する。こうした税制では、税負担の増大は、主に歳出の増大によって生じ、財源所要額が減少すれば税率も引き下げられる。また、たとえ地域の不動産価格が上昇しても、財政の財源所要額に変化がない限り、不動産への課税負担に変化はない。

一方、我が国の固定資産税は、その不動産の「時価」を算定し、その「時価」に対して常に一定の税率をもって課税を行う。よって、不動産価格の上昇は、ただちに不動産への課税の負担引き上げに直結する。急速な経済発展を遂げる過程において、数次の地価高騰に見舞われた我が国では、急激な地価の上昇のたびに居住や事業の継続性への懸念が高まり、税の負担軽減を求める不動産税制の見直しを迫られることになる。

3. 不動産課税の歴史的展開と人々の住まいの変遷

固定資産税評価基準、財産評価基本通達などの税制上の財産評価は、1960年代前半に確立し、以来半世紀以上も見直しはなされていない。

当時、全国の住宅数およそ2,000万戸を数え、そのほとんどが木造の一戸建、長屋建の住宅で占め

られていたが、その後の経済発展と人口の増加により、2018年には6000万戸に増加している。なかでも全体の12%程度に過ぎなかった共同住宅は、大幅に増加し、現在は住宅数全体の4割を占めている。特に人口が集中する東京都では、共同住宅が一戸建住宅を大きく上回っている。

一般に、一戸建て住宅は、不動産の財産評価額に占める土地の割合が高い。木造住宅では耐用年数も短く20年を経過すると建物の評価額はほぼゼロとなることから、その財産価額を再建築価額方式で評価しても、売買実例価格方式などによる評価額とそれほど乖離は生じない。

一方、共同住宅では、各住宅の専有部分の床面積と建物全体の床面積の比率である区分所有分としての敷地権の割合に基づいて土地の資産額を計算する。一般に、共同住宅の区分所有面積は、一戸建て住宅の面積に比べ小さく、財産評価額に占める建物の比重は大きくなる。とりわけ、高層の共同住宅であるほど、各住宅の区分所有面積はさらに小さくなり、再建築価額方式による評価と売買実例価格などでの評価との乖離が拡大する。

同じ床面積でも容積率が高く、地価の高い地域に建てられた共同住宅ほどその実勢価格に対して評価額は低いものとなる。その税制上の不動産の評価額の大半は、再建築価額方式による建物の評価額によって占められる。そこでは、共同住宅ならば不動産評価額に体化するのは住宅の階数や部屋の向きなどは評価に反映しない。

土地よりも建物に傾斜して評価する現在の不動産課税における財産評価は、地価の高い地域に立地する共同住宅などを有利にする。これが財産としての不動産の価値を歪め、「タワマン節税」と呼ばれる高層共同住宅を利用した節税行為が可能となる。

相続税の小規模宅地の特例措置によって、亡くなった被相続人が居住していた住宅については、相続税の課税評価に算入すべき価額は80%の減額となり、また被相続人の保有する事業用地も80%の減額の対象となる。また、特定同族会社についても、そこに事業に提供していた土地は80%の減額となる。

景気の低迷が続く中で、これら相続税の小規模宅地の特例措置は拡充されている。平成11年度と平成13年度に続けて、相続税の特定事業用地などに係る特例の適用対象面積は400㎡に拡大している。

現在の路線価、再建築価額方式による現行の評価方式による財産評価は、一戸建住宅では適切であるとしても、共同住宅に用いることには限界が明らかになっている。近年、高層共同住宅を利用した租税回避行為が問題となり、政府は、地方税法を改正し、高層の共同住宅において、住宅の階数によって住宅の評価額が異なることに配慮した見直しを行った。しかし、本改正では、固定資産評価基準の見直しとは別途い内容であり、本稿で指摘した問題の解決にはならない。今後改革の方向性として、海外の税制のように、賃貸価格方式や売買価格方式とを共同住宅に導入可能かどうか、従来の評価方式を見直すことも検討する時期にきているのではないだろうか。

4. 財産評価制度の見直しの方向性

財産評価基本通達と固定資産税評価基準による我が国の不動産の財産評価において、現在の建物と土地を分けて評価する方式は、制度創設当時の木造一戸建て中心の住まいの姿を反映したものである。相続税制における特例措置の過度な拡充は、資産としての不動産の価値を歪めるだけでなく、都市部の地価の高い宅地に立地する高層共同住宅を用いた節税行為を助長している。こうした節税行為を抑制することが喫緊の課題であって、そのためには収益還元法などの新たな評価方式の検討も含めた、不動産の評価手法の見直しが求められる。

参考文献

岩下忠孝 (2019) 『小規模宅地等の特例適用可否の分岐点』、日本法令
山崎福寿 (2020) 「相続税額が土地・住宅市場に及ぼす影響について」、『季刊個人金融』、14 号 p. 40-55、ゆうちょ財団
資産評価システム研究センター (2004) 『地方税における資産課税のあり方に関する調査研究 一適正な時価について
一』、財団法人資産評価システム研究センター

2020 年代の税・社会保障改革の課題

慶應義塾大学経済学部教授 土居 丈朗

1. 2040 年を見据えた社会保障の将来見通し

わが国の社会保障給付は、高齢化等に伴い今後増大すると見込まれている。現時点で最新となる政府の社会保障給付の将来推計「2040 年を見据えた社会保障の将来見通し」(2018 年 5 月)によると、2018 年度に 121.3 兆円である社会保障給付は、2025 年度には 140.2 兆円、2040 年度には 190.0 兆円になると推計されている(ベースラインケース・計画ベース)。そのうち、医療と介護の給付だけを取り上げると、医療は 2018 年度には 39.2 兆円、2025 年度には 47.4 兆円、2040 年度には 68.5 兆円、介護は 2018 年度には 10.7 兆円、2025 年度には 15.3 兆円、2040 年度には 25.8 兆円となると見込まれている。

ただ、これらの給付は財源の裏付けなしに実施できるわけではない。同将来見通しでは、現在の公費(税財源)と保険料の負担の構成が変わらないと仮定した下で上記の給付に必要な時価を示している。医療については、公費は 2018 年度には 17.1 兆円、2025 年度に 21.6 兆円、2040 年度に 32.2 兆円、保険料は 2018 年度には 22.1 兆円、2025 年度に 25.8 兆円、2040 年度に 36.3 兆円と見込まれている。介護については、公費は 2018 年度には 5.9 兆円、2025 年度に 8.5 兆円、2040 年度に 6.9 兆円、保険料は 2018 年度には 4.8 兆円、2025 年度に 6.9 兆円、2040 年度に 11.6 兆円と見込まれている。

これらは、制度的に確保できることが確認されているわけではない。場合によっては、税率の引上げや保険料率の引上げが追加が必要となる。はたして、現行の税率や保険料率で、これらは賄いきれるのだろうか。本稿では、それを確認することを通じて、2020 年代の税・社会保障改革の課題をあぶり出すこととする。

2. 本稿推計の枠組み

本稿では、土居(2020)で推計された将来の世代別税・保険料負担を用いる。土居(2020)では、総務省「消費動向指数」、厚生労働省「国民生活基礎調査」等を基に、2018 年度における世帯主年齢階級別 1 世帯当たりの消費税・社会保障料負担額を推計している。そして、2018 年度における世帯主年齢階級別 1 世帯当たりの金額が不変である仮定して、今後の世帯数の変動を反映して 2040 年度までの社会保障財源の推移を推計している。2018 年度における世帯主年齢階級別 1 世帯当たりの金額に当該年度の世帯主年齢階級別世帯数を乗じて、この積の全年齢階級合計をとることで、当該年度における当該財源の金額が求められる。

その際、世帯類型を単独世帯と 2 人以上世帯に分けて推計し、その合計として総世帯の金額と算出している。その結果、1 世帯当たりの消費税と社会保障料の負担額は、表 1 のようになった。2018 年度の消費税率は 8%の単一税率であったため、2019 年 10 月以降軽減税率 8%の対象品目と標準税率 10%の対象品目とに分けて、1 世帯当たり消費額に対して軽減税率対象品目は 0.08/1.08、標準税率での課税品目は 0.1/1.08 を乗じた額を消費税負担額として求めた。詳細は、土居(2020)を参照されたい。

表 1 世帯主年齢階級別 1 世帯当たり負担額 (総世帯：2018 年)

世帯主年齢	消費税	8%対象品目	10%対象品目	社会保障料
～29歳	228,776	32,412	196,364	496,447
30～39歳	381,127	65,544	295,584	826,307
40～49歳	415,019	79,884	335,135	998,689
50～59歳	405,898	77,071	328,827	1,063,383
60～69歳	316,426	59,235	257,191	824,613
70歳～	281,968	78,537	203,431	360,214

単位：円

以上が土居(2020)の推計だが、以下ではこれを援用して、本稿独自の推計を行う。上記のように求められた2040年度までの消費税と社会保障料の負担額について、世帯主年齢64歳以下の世帯の1世帯当たり名目負担額は名目成長率で、65歳以上の世帯は消費者物価上昇率で延伸して、全世帯合計の消費税と社会保障料の負担額を推計する。これは、64歳以下では所得の増加率が名目成長率に相当し、65歳以上では年金受給率が物価連動することを加味したものである。名目成長率や消費者物価上昇率は、1節で挙げた社会保障給付の将来推計と整合的にするため、2040年を見据えた社会保障の将来見通し(ベースラインケース・計画ベース)と同じにしている。

2018年度以降の公費負担の増加はすべて消費税で賄うと仮定し、消費税率も社会保障料率も引き上げないと仮定する。つまり、そうした「自然増収」のみで今後の社会保障財源を賄うとすれば、1節で言及した医療と介護の給付は十分に賄えるかを検証する。

3. 2040年度までの社会保障財源

まず、医療保険料について、1節で言及した医療給付のために必要とされる医療保険料収入と、1世帯当たり医療保険料負担額の実質額を不変としつつ名目成長率や消費者物価上昇率で延伸して本稿で推計した医療保険料収入を比較したのが、図1である。前者を実績、後者を仮算で表している。推計額は実績で算出しているが、過不足を見やすくするため、図1では2018年度(医療給付では前掲の22.1兆円)からの変化分を表している。必要とされる医療保険料とは、1節で前掲した医療保険料であり、2018年度比で2040年度には14.2兆円となる。

図1 必要とされる医療保険料収入と実質額不変として推計される医療保険料収入

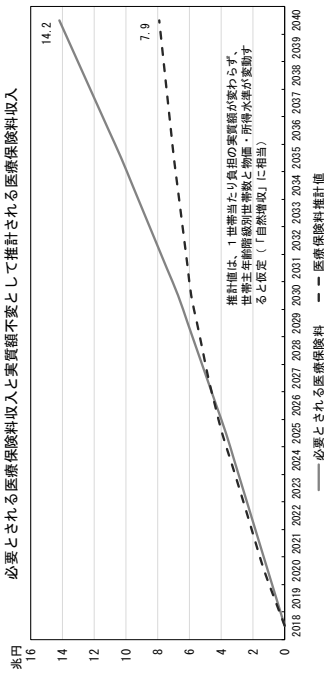
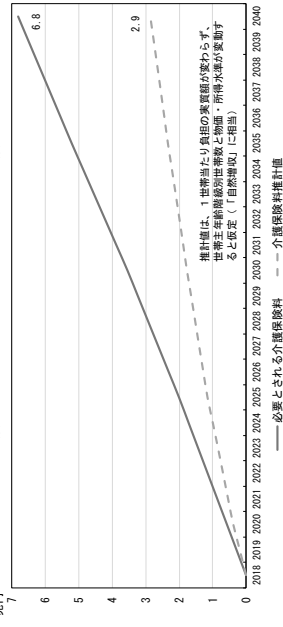


図1によると、保険料率を引き上げないことを前提とした医療保険料収入は、2040年度には7.9兆円と推計された。医療保険料は、2030年代以降財源不足が顕著になり、2040年度に6.3兆円程度足りず、増額が必要になると見込まれる。

次に、介護保険料についても、同様に必要とされる介護保険料収入と、実質額を不変として推計される介護保険料収入を示したのが、図2である。図2によると、必要とされる介護保険料収入の伸びは

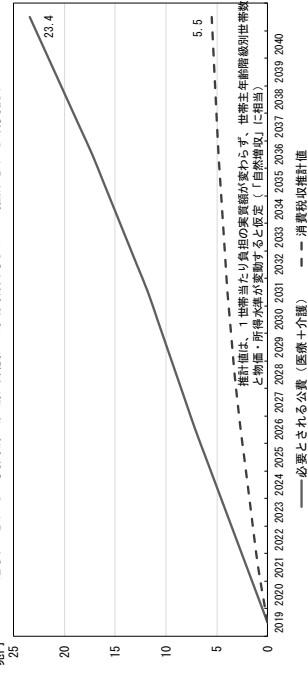
きく、2020年代から両者の乖離が拡大してゆき、2040年度に3.9兆円程度足りず、増額が必要になると見込まれる。

図2 必要とされる介護保険料収入と実質額不変として推計される介護保険料収入



そして、医療と介護の給付財源として必要とされる公費(税財源)をすべて消費税で賄うとすると、どうなるかをみなが、図3である。税財源は使途を特定しないのが原則であるため、本稿では医療と介護の合計で税財源について分析する。1節で示した必要とされる公費は、2040年度比23.4兆円となる。これに対して、現行の税率を維持する仮定の下で本稿で推計した消費税は、2040年度には2018年度比で5.5兆円の自然増収となるが、17.9兆円程度不足しており、増額が必要になると見込まれる。

図3 必要とされる公費財源(医療+介護)と実質額不変として推計される消費税収



4. 2020 年度の税、社会保障改革に与える示唆

最後に、本稿の分析から、現行の税率や社会保険料率のままで、2040 年度の給付財源は十分に賄うことができなことが明らかとなった。図 1～3 で示したように、必要とされる財源は十分に賄えなくなり始める 2020 年代から、給付と負担の均衡を図ってゆくことが求められる。もちろん、わが国の医療や介護の給付には、非効率なところがあるから、給付の効率化・重点化がますます重要となる。給付増を抑制できれば、それだけ負担増も本稿で推計された金額以下に抑えられると考えられる。

その上で、医療も介護も、税（公費）財源の確保は消費税によって行うことで、負担の世代間格差を緩和できる。また、保険料については、医療では、現役世代への負担が過重で、後期高齢者医療制度において 75 歳以上が払う保険料で財源を確保することが、世代間格差を是正する意味でも重要である。74 歳以下に負担を求める後期高齢者支援金に依存することには限界がある。介護では、65 歳以上の第 1 号被保険者と 40～64 歳の第 2 号被保険者と間で人口構成に合わせた保険料負担を調整する機能が制度的に担保されているが、図 2 でみたように給付の増大に追いつかないことが見込まれる。給付を抑制しないなら、負担が相当増大すると見込まれる。その意味で、介護保険における給付と負担のバランスがますます重要となる。本稿で得た示唆が今後の政策決定に行かされることを願う。

参考文献

土居丈朗 (2020) 「人口減少が及ぼす社会保障財源への影響」、『「人口減少と経済成長に関する研究会」報告書』, 第 8 章。
<https://www.mof.go.jp/eri/research/conference/r2019/jinhkou-report08.pdf>

日本経済の現状と財政金融政策の今後の道行きについて

上智大学経済学部准教授 中里 透

アベノミクスと異次元緩和の開始から 10 年が経過した。コロナ禍の間に内閣は安倍内閣から菅内閣を経て岸田内閣へ移行し、日銀ではこの春に黒田総裁が退任して植田総裁のもとで金融政策の運営が行われるようになつた。10 年を経て経済の状況は大きく変わつつつある。10 年前は「デフレ不況」、すなわち物価が下落・経済の停滞が続く状況が問題となっていたが、この 1 年ほどはむしろ「物価高」が大きな社会問題とされてきた。

もっとも、こうしたものにあっては景気回復の動きは極めて緩慢で、日本は依然としてコロナ前の経済活動の水準を取り戻すことができていない。「物価高」と景気の足踏みという状況に直面して、財政政策と金融政策による政策対応はどのようなべきかということに注目が集まっている。

ここでは最近時点までの経済と財政・金融の状況を点検し、それを踏まえて財政政策と金融政策の今後の道行きについて考えてみることにしたい。

1. この 30 年を振り返る

この 30 年ほどの期間、それは平成の時代とほぼ重なるが、この間に日本はさまざまなショック、予想もできなかった大きな出来事に立て続けに襲われた。このうち、マクロ的に見た場合の経済的影響の大ききという点では、バブル崩壊 (1990・91 年)、金融システムの不安定化 (97・98 年)、リーマンショック (2008 年)、コロナ禍 (20・21 年) という 4 つのショックを取り出してみることができる。

これまでの経過を振り返ると、これらのショックが起きるたびに経済の停滞が生じ、物価が下押しされて、財政・金融両面における対応を迫られることになった。この 1 年ほどは「物価高」が大きな社会問題となっているが、総じてみると「デフレ不況」が経済の基調であり、その克服が大きな課題とされてきた。

アベノミクスと異次元緩和はデフレ脱却を目指した積極的な取り組みであり、緩やかな物価上昇を通じて「デフレではない状態」を作り出すことができたが、その矢先、コロナ禍が生じて、いったんは物価が下落する状況となった。その後は物価が上昇する方向に転じ、むしろ「物価高」が大きな問題となつているが、最近時点までの物価上昇の相当程度は資源高と円安によるものであり、食品とエネルギーを除いた場合の物価の基調的な動きはまだ「物価高」といえるほど強いものではない (図表 1)。その背景には、経済活動の水準はまだコロナ前 (2019 年 10 月の消費増税前) の水準まで到達しておらず、コロナ禍のもとの「9割経済」から戻されていくに過ぎない残念な日本経済の姿がある。

2. 財政と金融の現状

大きなショックが生じるたびに財政・金融両面での政策対応を余儀なくされた結果、財政赤字の拡大と政府債務の暴増がともに、ゼロ金利（さらにはマイナス金利）と資金供給量の拡大という状況が出現することとなった。

これを財政の状況についてみると、バブル崩壊後の累次の景気対策をうけて、1990 年代には歳出の大幅な拡大が生じた。政府の支出が右肩上がりが増えていくというイメージは、この 90 年代の共通をもとに形作られたものといえる。その後、2000 年代には小泉内閣のもとで財政健全化の取り組みが進められ、歳出は横ばいかやや減少傾向で推移するようになり、この取り組みは安倍内閣（第一次）、福田内閣にも引き継がれた。だが、麻生内閣が発足する直前にリーマンショックが起き、その対応のた

めに歳出は再び大幅に拡大することとなった。

2010年代に入ると歳出は再び傾いとなり、その傾向がコロナ前まで続く。「安倍内閣は放漫財政」という評判がしばしば聞かれたが、実際には安倍内閣のもとで歳出は抑制基調で推移し、税収が大幅に伸長したことから、コロナ前には財政収支の大幅な改善がみられた。だが、コロナ禍のもとで再び歳出が大幅に拡大し、その抑制が大きな課題となっている。

こうした中、財政赤字の拡大と政府債務の累積にもかわらず、長期金利はこの30年ほどの間に大きく低下し、黒田総裁のもとで2013年4月に量的・質的金融緩和がスタートする前の時点ですでに0.0%台で推移していた。金利はそこからさらに下がり、一時はマイナス圏で推移するようになったが、2022年春以降は米国の金利上昇などの影響を受けて金利にやや上昇圧力がかり、足元では0.4%台後半の水準で推移している。

続いて金融政策の動向についてみると、2013年4月にスタートした異次元緩和は、量的・質的金融緩和から始まりマイナス金利政策の導入を経て、現在は長短金利操作付き量的・質的金融緩和という枠組みのもとで金融政策の運営が行われている。この間に金融政策の操作対象は資金量(マネタリーベース)から金利に移行し、現時点は日銀当座預金の一部に▲0.1%の付利を行うとともに、長期金利を「ゼロ%程度」(±0.5%)で推移させることが金融政策の運営の基本的な枠組みとなっている(イールドカーブ・コントロール)。

3. 財政政策と金融政策の今後の進捗について

コロナ禍のもとではさまざまな臨時異例の措置がとられてきたが、それらをもの状態に戻していくことが大きな課題となっている。ここではそのことも踏まえて、財政政策と金融政策の今後の進捗について考えてみたい。

(コロナ禍への対応と財政運営のあり方)

コロナ禍のもとでは財政運営においても臨時異例の措置がとられ、その結果、歳出の規模が大きく膨らんだ。2023年度予算においては予算規模の縮減が図られつつあるが、その取り組みはまだ十分なものとはなっていない。来年度予算の編成においては引き続き予算規模の適正化に向けた取り組みが求められる。

景気回復の動きが緩慢で経済活動がコロナ前の水準に到達していない現状では、当面は景気と物価に十分配慮して慎重な財政運営が求められるが、やや長い目で見ると、財政収支の均衡化に向けた取り組みをどのように進めていくかということが大きな課題となる。コロナ禍のもとで生じた財政負担については、経済活動が消費増税前の水準を回復した段階において所得税・法人税を中心とする低率の増税を行い、その財源をもとに長期にわたって債務を計画的に返済していくことも一案となるだろう。

(当面の金融政策の運営について)

金融政策の運営についても、当面は現在の金融政策の大枠を維持していくことが必要となるが、複雑になった金融政策の枠組みを徐々に整理して、通常の金融緩和の枠組みに戻していくことが大きな課題となる。

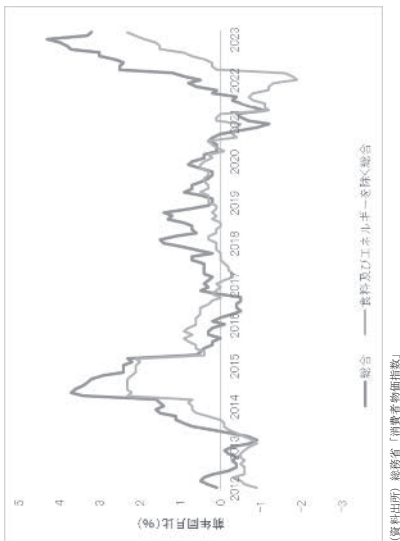
当面の課題としてまず考えるべきことは、「ゼロ%程度」で推移させることとされている長期金利の変動幅の拡大だ。この1年ほどの経過を振り返ると、米国の利上げなどの影響で金利に上昇圧力がかかる中、長期金利の変動幅を狭いレンジに抑えてきたためにイールドカーブに歪みが生じ、債券市場の機能低下が生じてしまった。イールドカーブに歪みは最近時点ではある程度解消に向かいつつあるが、上記

の点を踏まえると、長期金利の変動幅を±1%程度にまで拡大させるよう、速やかな対応が求められる(この政策変更のもとでも長期金利は引き続き「ゼロ%程度」で推移することになるから、これは利上げではなく現行の枠組みの微調整である)[※]。

日銀当座預金に対するマイナスの付利についても、早期の見直しが求められる。2016年にマイナス金利政策が導入された際には、デフレと円高の進行が大きな懸念材料となっていたが、「物価高」と円安傾向の対立という最近時点の環境変化を踏まえると、マイナス金利政策を続けることの意義については十分な再点検が必要となる。日銀当座預金にマイナスの付利をするタイプのマイナス金利政策は、金融緩和措置というよりは「銀行税」であり、その解除は利上げを意味するものではないことにも留意が必要となる(かつては日銀当座預金にプラス0.1%の付利を行うことで資金量を増やすことが金融緩和措置とされていたことにも留意)。

これらの措置により、財政・金融両面において徐々に「平時」のモードへの移行を進めていくことが、ポストコロナ時代に向けた取り組みにおける当面の課題となる。

図表1 消費者物価指数の推移



(資料出所) 総務省「消費者物価指数」

[※] 2023年7月28日の金融政策決定会合において、「長期金利の変動幅は「±0.5%程度」を目標とし、長短金利操作について、より柔軟に運用する」との決定がなされ、長期金利の変動幅を事実上±1%程度とする運用がなされるようになった。

膨張する財政支出の効率化：公共調達の場合

青山学院大学経済学部教授 西川 雅史

1. はじめに

わが国の財政を一般会計当初予算でみると、2023年度は70兆円に満たない税収で110兆円超の歳出が計画されているわけだが、コロナ直下であった2020年度決算を振り返ると、60.8の税収（収納率）が147.6兆円の歳出（支出済）となっていたことと比較すれば、財政的ショックは沈静化しつつあるように見える。さきながら、わが国の財政状況が極めて悪化しているのは、コロナ禍、東日本震災、リーマンショックといった突発的な「有事」がもたらした一時的ショックとは別の、より本質的な危機に由来するものである。ここであいう「本質的な危機」とは、経済成長の鈍化により税収が伸び悩む中で、社会保障費の増加に歯止めがかからず、国債発行に頼ってきた過去20年のツケを国債費の負担という形で背負われねばならず、収入と支出の収収を合わせることができない財政状況を指している。国民にとって、わが国の構造的財政赤字は既にありきたりなものとなっており、その緊迫度が上下したところで、もはや動じることではない。こうした中で、膨張する財政支出を効率化する施策（増税や支出削減）について国民合意を得ることは容易でないが、本稿で扱う「公共調達」の見直し（行政改革）は、一定の成果を期待できるのではないだろうか。

2. 公共調達の実情

OECDの統計によれば、日本の公共調達の対GDP比の値は2010年代を通じて約16%であることから、日本のGDPを550兆円とし、政府の介入入によって公共調達の落札価格を3%下げることができれば、調達額すなわち粗給付総額を約2.6兆円節約することができるとされる。この値は、およそ消費税率1%の税収額に相当している。公共調達の落札価格を引き下げれば、それ相応の品質の低下が懸念されるものの、わが国の公共調達に関する一定の精緻さをもった先行研究では、価格と品質とのトレードオフは推認されておらず、価格を下げながらも、品質を維持し得る可能性が見いだされている（Iatsumi and Ishii [2022]、西川[2023]）。価格と品質とのトレードオフ関係は、競争市場であれば当然に存在しているように、制約のある公共調達の市場では、必ずしもそうではないのである。実際に、どの程度まで価格を下げるものが社会的に有益なのかについては、現時点で明確な回答を用意できていないが、ここでは、公共調達の実態の一面を紹介し、読者に検討材料を提供することとしたい。

まず、近年の公共工事の成績評価（品質）と落札率（価格）の推移について確認したい。図1は、国土交通省の地方整備局発注工事について、工事成績評価と落札率の推移を示したものである。ただし、ウェブサイトで公表されているデータのうち、利用可能な期間の長いものを選んだため、左図（工事成績評価）は東北地方整備局と北陸地方整備局の「工事成績ランキング」（期間中3件以上の実績のある企業）を利用し、右図（落札率）は関東地方整備局の入札結果データを利用している。図1で工事成績がすすんでいくことを確認できる。国発注工事では、2005年の品価法制定以降、総合評価型落札方式の採用が増えており、そこでは過去の工事成績が入札結果に影響を与えることがあり、受注者には品質向上に努めるインセンティブがある。ただし、これほど短期間かつ顕著に技量が向上するとは考えにくく、いすすれば、受注者側が「点数を上げる勘所」を算えた一面があるのかもしれないし、発注者（採点者）側が工事成績評価に敏感になっている事業者に対して配慮を行っているのかもしれない。右図の落札率についても徐々に値が上昇し、かつ0.9付近への集中が見られる。この点については図2と合わせて解

釈を試みたい。

図2は、図1右図で使ったデータを用いて、2008年と2021年とを比較したものである。なお、図中で使用する特殊な造語である「基準価格率」を定義したい。公共調達では、低価格競争に歯止めをかけるために（低価格競争が品質の劣化を助長しないよう）、下限価格の目安あるいは下限価格そのものを設けることができる。低入札価格調査基準価格率であれば、低入札価格調査基準価格を定め、この基準価格以下で入札されたもののについては、最安値であってもその適正な履行が難しいと判断されるならば、これを除外した上で落札者を選定することができる（地方公共団体などでは、最低限度価格を設けて、その価格以下の入札者を自動的に失格とするなどできる）。この基準価格を予定価格で除した値を「基準価格率」と呼ぶことにする。あらためて図2を見ると、左図にある2008年の段階では、横軸の基準価格率とみると、0.85以下で0.8付近までのレンジに幅広く分布し、基準価格率が0.8以下となる案件が少なくない。また、基準価格率を下回る落札率となった事例（図中の45度線以下のマーカー）も少なからずあることから、応募者としては、低入札価格調査基準価格を下回る価格で応募すること（価格競争をしかけること）が有効な戦略となる可能性も窺われていることがわかる。これに対して右図（2021年）では、基準価格率が0.9付近まで引き上げられ、もはや基準価格率が0.85を下回る案件はほとんど存在しないなど幅の狭い分布になっている。また、基準価格率を下回る落札率（45度線の下側）が観測されることもほとんどなく、応募者としては、低入札価格調査基準価格を下回る価格で応募しては落札ができない状況となっている。近年の公共調達は、限定的で「制約」の多い市場であることがわかる。

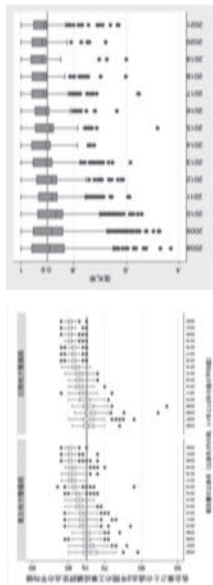
最後は、随意契約の実況についてである。図3は、関東地方整備局のデータを利用して、コンサルタント業務の落札率を入札方法ごとに分けて時系列の推移を示したものである。入札方法の違いについて、一般競争入札を最も競争的な入札方法とすれば、公募型競争入札（簡易型、標準型）は、資格を満たす参加希望者のうちから複数の業者を選定し、その選定された者の間で競争を行う方式である（いわゆる指名競争入札のよう一面を有する）ため、やや競争性が低下する。「プロポーザル方式」は、業者から提出される技術提案を審査して業者を選定するもので、価格に関する競争プロセスは介在せず、随意契約の形をとるものである。プロポーザル方式の採用割合（標準型、公募型、簡易公募型を合わせたもの）は、関東地方整備局の場合であれば、全体の3割弱で推移している。図3が示すように、プロポーザル方式を採用した案件の落札率は平均値が100%に近く、一般競争入札などの落札率よりも15%程度ほど高くなっている。それもそのはずで、表1が示すように、2019年度以降の簡易公募型プロポーザル方式（プロポーザル方式のうち、ほとんどが簡易公募型である）を採用する案件では、落札率が100%となっている（すなわち予定価格と落札価格が一致している）案件が過半となっている。

諸事情から、プロポーザル方式（随意契約）を用いることが効率的である場合は存在するので、そことは問題ではない。また、先述したように、多くの案件で予定価格と落札価格が同額となっているが、運用実態からすれば同額となることは不自然ではない。しかし、プロポーザル方式（随意契約）は価格競争がなく、任意性の介在しやすいため組織あるからこそ、「公共調達の適正化について」（平成18年、財計第2017号）では、あえて、(a)「予定価格については、競争入札に付する場合と同様、適正な設定に努める」とし、(b)「随意契約によることとした会計法令の根拠条文及び理由（理由）は、真実的かつ詳細に記載すること。また、企業競争又は公募手続きを行った場合には、その旨を記載すること」と明記されているのであろう。ここでは有川博氏（元会計検査院局長）による簡にして要を得たコメントを紹介しておきたい。すなわち、「公共機関の調達では競争性の確保が重要で、業者が競い合うこととで価格の『限り』を補正できる。特命契約ばかりを続けると、この補正機能が働かなくなると」。

¹ 毎日新聞オンライン ②/11(土) 18:30(記記事) の『特命契約、見積額の98% 東京五輪談合 2400件「言い値」か』より抜粋。

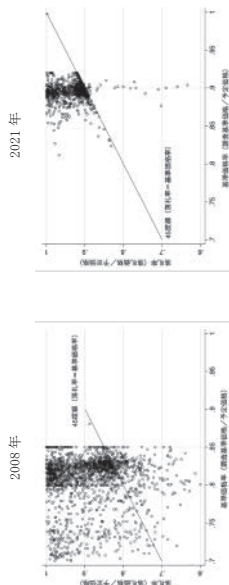
これらの実態を踏まえたとき、わが国の公共調達市場は、様々な制約によって競争性が制限されており、上手に競争性を取り戻すことができれば、品質を維持したまま、価格を下げるような効率化の余地が残されているのではないだろうか。こうした形で行政コストを引き下げが、公共事業費の抑制（支出削減）に繋がることを期待したい。

図1 工事成績評定と落札率の時系列的推移



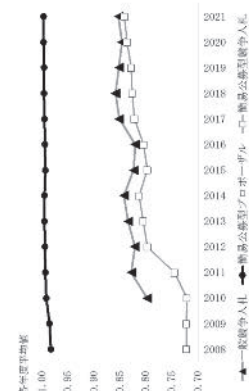
NOTE：左図（工事成績評定）は東北地方整備局と北海道地方整備局のデータ、落札率は関東地方整備局のデータである。

図2 基礎価格率と落札率の関係



NOTE：基礎価格率（0.7から1まで）と落札率（0.7から1）までをサンプルとし、落札者あるいは決定者のデータのみに使用。

図3 入札方法ごとに見たときの落札率の推移



NOTE：関東地方整備局の業務委託のデータを使用して作成。

表1 関東地方整備局の業務委託のデータにおける「落札率 100%」の割合

年度	総測価数	落札率 100%の 総測価	落札率 100%の 割合	全体のうち 落札率 100%の 総測価	落札率 100%の 割合
2008	2133	81	3.8%	1106	51.8%
2009	2080	55	2.6%	969	46.6%
2010	1661	41	2.5%	488	29.3%
2011	1654	54	3.3%	451	27.3%
2012	1665	66	4.0%	431	25.9%
2013	1796	92	5.1%	482	26.9%
2014	1615	92	5.7%	443	27.4%
2015	1484	89	6.0%	401	26.9%
2016	1517	96	6.3%	403	26.6%
2017	1423	118	8.3%	388	27.3%
2018	1433	138	9.6%	389	27.2%
2019	1522	221	14.5%	402	26.4%
2020	1533	259	16.9%	407	26.5%
2021	1594	303	19.0%	433	27.2%

NOTE：関東地方整備局の業務委託のデータを使用して作成。

参考文献

- (1) 西川雅史 (2023) 「品質と価格との間のトレードオフは必然なのか：地方自治体の公共調達の場合」, MMEO Harasumi, Kentaro and Rieko Ishii (2022). "The effect of price on the quality of public construction in Japan." Japan. The World Economy 62, 101134.

第2章 社会保障 【総論】

慶應義塾大学経済学部教授 駒村 康平

長期の停滞を経験した日本社会には、構造的改革が必要である。2022年3月に経済財政諮問会議が公表した1997年から2019年までの所得分布の変化を見ると、長期の停滞の帰果、日本の賃金分布は全体的に低位にシフトしており、中間層が崩壊していることが分かった。中間層の崩壊の影響は深刻で、未婚率の上昇、出生率の低下を引き起こした。

2023年4月に国立社会保障・人口問題研究所が公表した「将来日本の人口推計」では、今後とも人口減少・高齢化は継続することが推計された。特に人口構造上深刻なのが、2025年と2040年である。

少子・高齢化は継続的な変化とも明かになっている。女性の働き方は大きく変化した。女性の就労率は先進国でもトップクラスになった。しかし、その半数は非正規労働者で、女性の可能性を十分に生かしているとは言えない。女性の社会進出の障害になっているのが、性別役割分業を前提とする「昭和型の社会保障制度」である。年金制度にも見られるように、制度設計として専業主婦にとどまるインセンティブがあり、これが本格的な女性の社会進出の足を引っ張っている。

人口動態、働き方の変化は社会保障制度の太がかりな制度改革を必要としており、改革は2025年を意図した短期的なもの、2040年を意図した中期的なもの、そしてさらに長期の視点から行われる必要がある。

特に医療・介護、年金の同時改革が行われる2024年は重要な年になる。6年間隔で行われる医療・介護の報酬の同時改定を行い、ここで、2025年を乗り越える最終形を完成させなければならない。他方、2024年の年金財政検証は、2040年を意図した改革になる。

新人口推計でも明らかに becoming するように、今後の最大の課題は団塊の世代と団塊ジュニア世代が同時に高齢者になり、65歳以上人口が4000万人に接近する2040年をどのように乗り越えるのかにある。しかし、「2040年の社会保障制度」の構想はまだ不十分で、具体的な改革を進める必要がある。

長期の社会保障の展望はどのようなものがあるのだろうか。日本のみならず世界にとって、より長期的の課題として、地球温暖化・気候変動への対策があり、福祉政策と環境政策の連携はひとつの選択策であり、よりダイナミックな改革を展望する必要がある。

第1節「SDGsと日本の財政：理論的考察」（山重論文）は、日本の財政の持続可能性を高めるためにも、SDGsの実現に向けて成長促進型の政策を戦略的に探っていくことが重要であるとしている。例えば、気候変動対策に関しても、日本では「省エネ」という成長抑制型の政策が採られがちだが、再生可能エネルギーの「創エネ」という成長促進型の政策にシフトすることが有効であるとし、2030年までのSDGsの実現を通じて、安定的な経済成長と財政の持続可能性をもとに追求する政策の立案と実施が望まれるとしている。

山重論文の指摘するようにSDGsの推進を成長戦略として位置づけていくことは重要である。この一方で、エネルギー転換を引き起こす産業構造の転換、さらには炭素課税の「逆進性」の問題にも目配りが必要である。高所得層が多額の二酸化炭素排出量を排出する一方で、その負担は低所得層に集中することは、「気候正義」の問題として注目されている。この問題を解決する方法としては、炭素税収収を再分配目的に使う方法もあり、環境政策と福祉政策の連携により社会保障制度の新構築を考えることもできる。

第2節「コロナ禍における超過死亡・超過生存が財政に与える影響」（和泉論文）は、新型コロナウイルスのインパクトと社会保障のアクセス障について議論をしている。新型コロナウイルスによる死亡率の急激な増加と、超過死亡や超過生存による人口変動は、経済・財政への影響が微小で、税・社会保障課税収入や年金

の将来債務に大きな影響を与えていないとしている。新型コロナウイルスの影響にもかかわらず寿命の伸長が続いているが、日本の公的年金制度により平均余命の伸びが反映されているため、制度の安定性は損なわれないうちである。この一方で、新型コロナウイルスにより、労働政策、社会保障の課題が明らかになった。特に、非正規雇用やギグワーカーといった不安定な就業状態の人々の弱さが明らかにされた。また自営業なども生活保護へのアクセスに課題があることも確認されている。最終的には、特例的なことでしのいだが、大規模な感染症や自然災害などへの対応を視野に入れ、社会保障のあり方を再考する必要があると言える。特にギグワーカーへの社会保障適用は今後重要な問題といえる。

第3節「地域医療制度の国際比較」（大森論文）は、各国の医療改革（オーストラリア、カナダ、フランス、ドイツ、イタリア、オランダ、スウェーデン、大英帝国）を比較しながら地域医療制度の改革を議論している。高齢化の進展めざましい医療技術の進歩等の社会経済環境の変化の下で、先進国の医療制度は、いかなる改革も求められているが、その際には「効率的」、「公平性」に配慮した規制、政策が重要になる。実際に改革を行う場合、各国で医療制度の財源、サービス提供者、保険者機能が異なるため、政策の違いがある。他方で、各国の医療サービス市場における規制、政策の動向は、経済理論に沿って行われると考えられることから、相互に参考になる部分も多い。大森論文では、医療機関への報酬制度（支払い方式）の変化、GPの役割、財政政策、民間保険の役割について議論している。

まず支払方式については、多くの国で、病院はDRG支払方式の形で、包括払い方式を導入しており、一次医療のGPサービスについても人頭払い方式をはじめ、包括払い方式を導入している。他方、専門医療に対する支払いは、包括払い方式よりも出来高払い方式を採用している国が多い。また、特に一次医療についてはP4Pを導入する国もある。

GPについては、全ての国が、GPシステムを導入しているわけではないが、対象国の全てが、GPの専門科を設置し、GPが、一次医療を担い、二次医療の「門番の役割」を果たす考え方を採用している。また全ての国で、専門職の免許制による数量規制委に加えて、病院予算制度、医療計画によって行っている。財源政策であるが、社会保障方式を採用している国々の中でも、フランスのように社会保険目的税である一般社会拠出金（SGG）を導入する国も出てきていること、全ての国々で租税財源から補助金を医療財政に投入している。逆に、租税方式を採用している国々も、医療財政収入として、所得税だけでなく、付加価値税を含めた消費関連税、資産税など幅広い財源を拡大している。

公的医療保険を補う私的保険であるが、フランス、ドイツ、カナダを中心に私的医療保険が大きな役割を果たしている。入院外処方箋、大人の歯科医療、アイケア等、公的医療保険の対象から外すサービスを設定し、私的医療保険を積極的に活用する国々があることが注目される。年金においては、公的年金の連携、一体改革が進んでいるが、医療ではそのような議論は日本ではあまり行われていないが、長期の医療保障制度の確立のためにはここで議論されたような様々な選択肢を検討する必要がある。

第4節「新人口推計から考える社会保障制度の諸課題」（駒村論文）では、2023年に公表された新人口推計の特徴と今後予測される社会保障制度の諸問題をまとめている。

新型コロナウイルスの影響で、出生率の低下が続いている。他方、和泉論文で見たように、寿命の伸長に影響は小さい。2023年に公表された新人口推計では、高齢化率、人口減少は緩やかになっているが、その原因は外国人の流入にある。新人口推計でも団塊ジュニア世代が退職する2040年に聞かされていることは明らかである。就職氷河期を経験した団塊ジュニア世代は、非正規労働者の割合が高く、未婚率も高く、コールドスタート出生率も前後の世代に比較して低く、また年金納付実績も芳しくないため、老後の貧困リスクは高いと見込まれる。団塊ジュニア世代の出生率の低さは、マクロ経済スライドの適用による年金給付水準の引き下げという形で調整されるため、マクロ経済スライドのたもたす年金水準の低下は団塊ジ

ュニア世代を直撃する。

このほかにも 2040 年には、団塊世代が 90 代に突入するため認知機能に課題を抱える高齢者が急増することになる。

従来の日本型雇用慣行、性別役割分業という昭和型の社会経済モデルの見直しが進むなか、新しい社会モデルを形成できないまま現役世代を終える団塊ジュニア世代が、2040 年に退職を迎えることから、今後、団塊ジュニア世代の貧困の問題を拡大する可能性がある。この問題に対処するためには、1) 高齢期における就業継続の促進、2) 女性の社会進出の促進、3) 私的年金などの拡充、4) セーフティネットの補強、必要になる。

社会保障 【各論】

SDGs と日本の財政・理論的考察

一橋大学経済学研究科 国際・公共政策大学院教授 山重 慎二

1. はじめに

2030 年頃までの日本の経済や財政の問題を考えると、世界全体で 2030 年までに達成すべき目標として国連が制定した SDGs（持続可能な開発目標）の強い影響を受けることは明らかだ。貧困の改善（目標 1）やジェンダー平等（目標 5）のように、国内で強い期待が寄せられる目標のみならず、気候変動対策（目標 13）や海洋資源の保全（目標 14）のように、国際社会から実現が強く求められる目標もある。特に地球温暖化は、気候変動を引き起こし、人間の生存環境を極度に悪化させることが世界中で懸念されており、2030 年に向けて、気候変動対策は、各国政府に強く求められていくことになるだろう。

ポストコロナ時代の日本の財政の大きな課題の一つは、コロナ対応で悪化した財政の歳入をいかに回復するかだ。SDGs への取り組みは、その課題を認識しながら行う必要がある。これからの日本の財政や社会保障のあり方を考える上で、国連が定めた SDGs について正しく理解し、その実現を通して持続的成長経路への移行を目指すことが、財政そして経済の持続可能性を高めるために有効な戦略となる。

2. 国連の SDGs と日本の SDGs

SDGs という言葉は、日本政府の努力によって、日本でもよく知られるようになってきた。しかし、日本の SDGs と国連の SDGs には少し乖離がある。SDGs と財政との関連を考える上で、日本の SDGs と国連の SDGs のいずれを目標とするかで、話が少し異なってくるため、2 つの違いについてまず議論しておきたい。

国連の SDGs を理解する上で特に重要なのは、2015 年の実現を目指した MDGs（ミレニアム開発目標）を引き継ぐ取り組みとして、それが生まれたという歴史である。MDGs は低開発国や途上国の課題の改善を目的としたが、未達に終わった目標も多かった。先進国でも改善すべき課題は多いので、世界全体で 2030 年までに達成すべき開発目標を定め、その実現を目指すというのが、2015 年の国連総会で採択された「持続可能な開発のための 2030 アジェンダ」つまり国連の SDGs である。

そこでは、「誰一人取り残さない」ことが基本的理念とされ、「最も貧しく最も脆弱な人々の必要に特別の焦点をあて」、「地球規模の連帯の精神」に基づいて取り組みが決定される。SDGs でも低開発国や発展途上国の社会課題の改善が強く求められている。

国連の SDGs では、17 の目標のそれぞれにターゲットが設定され、全部で 169 あるターゲットを 2030 年までに実現できるか否かが問われている。一方、日本の SDGs では、17 の目標だけが注目されることが多く、その目標に関わるような取り組みなら何でも「SDGs」とされているように感じることが少なくない。

世界で 2030 年までの実現を目指している SDGs はハードルがかなり高い。痛みを伴う取り組みが必要だが、日本政府が掲げる SDGs では、それらを明示せず、SDGs の実現を「夢」のように語り、現在の政府の取り組みを正当化する根拠の一つとして使っているように思われることが少なくない。

3. 国連の SDGs、経済成長、財政の持続可能性

国連の SDGs は、創職、不公平性、健康などを改善しながら、潜在能力が開発されていない人々の能

力を高めることを求める。理論的観点からは、そのような取り組みは、経済の供給サイドを強靱化することで、持続可能な発展を可能にすると考えられる。さらに、人の強靱化だけでなく、海や陸の生き物の多様性そして量の維持に努めるとも、供給サイドの強靱化につながる。SDGsの多くは、供給サイドを強靱化することで、経済の持続的成長に資する。この考え方は、低開業国のみならず、先進国においても有効な考え方であり、世界全体で取り組んでいる。

気候変動対策という目標に関しても、日本人は化石燃料の利用を減らすための「省エネ」という観点で目標達成を考えてしまう傾向がある。しかしそれは、経済成長の低下につながる可能性がある。これに対して、再生可能エネルギーへのシフトという「創エネ」の発想で、目標達成を考えると、むしろ経済成長を高める可能性が見えてくる。

例えば、すべてのエネルギーを再生可能エネルギーで賄えば、エネルギーをどんなに使っても、温暖化ガスを増やすことはない。いくらでも経済成長を追求できる。さらに再生可能エネルギーは、「再生可能」であるがゆえに枯渇することもない。資源の有限性に起因する「成長の限界」からも解放される。SDGsの実現は、持続的な経済成長を可能にするのである。

SDGsの目標の多くは、成長促進的な政策で達成可能である。成長と財政の持続可能性を両めるように、SDGsの目標達成を目指すことが、ポストコロナ時代の政策立案や制度設計では重要になる。

4. 気候変動問題への対応と財政

産業革命以降、人類は石炭や石油といった化石燃料を大量に使い、経済活動を急速に拡大してきた。その結果、大気中の温室効果ガスが増え温暖化進み、様々な気候変動問題の一因になっている。現在、この認識は多くの科学者の共通認識になっている。

SDGsの目標13では、具体的な数値目標や取り組みは、国連気候変動枠組条約（UNFCCC）で定められるとされている。現在、工業化以前と比べて世界の平均気温の上昇は+2℃以内、できれば+1.5℃以内に抑えることが目指されている。世界の平均気温が、+2℃を超えてしまうと、地球環境が暴走を始め、現在の平均気温に戻ることは極めて困難になると考えられているからだ。

日本政府は、SDGsの最終年の2030年までに二酸化炭素の排出量を2013年度比で46%削減し、2050年までにカーボンニュートラルを実現することを目標としている。この国際公約を守ることで、国際的な信頼を獲得し、制敵を受けないために重要となる。

多くの国では、以下の3つの目標を実現するための政策が採られている。

- ① 化石燃料の使用抑制
 - ② 再生可能エネルギーの生産拡大
 - ③ 温暖化ガス回収技術の開発
- 具体的な政策手段として、規制、税、補助金を用いられる。先進的に取り組んでいる欧州諸国では、「②再生可能エネルギーの生産拡大」を補助金等で促す一方で、「①化石燃料の使用抑制」をカーボンプライシング（炭素税や排出権取引）で図り、再生可能エネルギーへのシフトを促すという政策が急ピッチで採られてきた。

日本でも、同様の政策が採られているが、それぞれの政策の規模が小さくスピードも遅いという状況で、目標実現に不安が残る。おそらく今後、より安価で安全な再生可能エネルギー（例えば核融合発電など）の開発や「③温暖化ガス回収技術の開発」を待てば、より低い負担で目標を実現できるはずという楽観的期待があるように思われる。

ただ、そのような新技術を安価に活用できるようになるまでには時間が必要だ。特に、2030年までの目標達成のために活用することは難しい。技術開発という夢に賭けて、問題を先送りすることは、国際

的な信用を維持・獲得するという観点からも、望ましいとは言えない。

着実な取り組みが行われない場合には、高いカーボンプライシングで、化石燃料の使用を抑制しようとしている国境炭素税がある。EU諸国では、高いカーボンプライシングで、化石燃料の使用を抑制しようとしており、その結果として、（移行期には）財・サービスの価格が上昇する。一方、そのような政策を実施しない国では、相対的に低いコストで生産できるため、EU諸国の生産者は不利な状況になる。そこで、そのような国々からの輸入品については、国境で「炭素税」を課すというのが国境炭素税である。

国境炭素税は、気候変動対策に積極的に取り組まない国々の財・サービスにも国境で炭素税を課すことで、世界での取り組みを促す意図があると考えられる。日本も国境炭素税が課される対象国とならないように、炭素税の取り組みの先送りではなく、着実な実施が求められる。

5. おおりに：SDGsと日本の財政・社会保障

日本政府は、コロナ対応のために劇的に増した巨額の公債を抱えて、世界の持続可能な発展のために国連が定めるSDGsに取り組むことが求められている。経済学の観点からは、国連のSDGsの多くは供給サイドの強靱化につながる目標である。目標達成は、短期的には負担を求めるが、十分に活用されてこなかった資源の有効活用を通じて、長期的には持続的成長を可能にする。日本の財政・社会保障の持続可能性を高めるためにも、SDGsの実現に向けて成長促進型の政策を戦略的に採っていくことが重要である。

例えば、気候変動対策に関しても、日本では「省エネ」という成長抑制型の政策が採られがちだが、再生可能エネルギーの「創エネ」という成長促進型の政策にシフトすることが有効。温暖化がしばらく続くことが予想される状況で、熱中症が懸念される高齢者に、電力の利用抑制を求めるのは辛い。再生可能エネルギーを安価に生産できる状況でできるだけ早く実現できれば、温暖化が進む中でも人々の健康が守られ、世界でクリーンなエネルギーを利用できる人が増え、持続的な成長が可能になる。

SDGsの中には、ジェンダー平等の促進、貧困の削減、働きがいの向上など、社会保障と直接関わる目標も多い。SDGs実現をふまわった「夢」のように語るのではなく、財政そして社会保障の持続可能性を高めるための明確な目標として、「供給サイドの強靱化」につながる成長促進型の政策を立案・実施していくことが望まれる。

コロナ禍における超過死亡・超過生存が財政に与える影響

嘉悦大学経営経済学部教授 和泉 敬彦

本報告は2022（令和4）年6月時点の知見に基づくことを予めお伝えしておく。

超過死亡と超過生存

コロナ禍における人口変動に見られる「超過死亡」と「超過生存」について、そしてそれらが経済に及ぼす影響について議論する。「超過死亡」とは、通常予想される死亡数を上回る人々が死亡した現象を指す。一方、「超過生存」とはその逆で、予想される死亡数よりも少ない人々が死亡した現象を指す。

2020年の新型コロナウイルスの流行初期には、67の各国で超過死亡が観察された。しかし日本では、感染防止策の徹底により、超過生存が観察されたと考えられている。これは、マスクの使用の徹底、飲食店の営業時間短縮、学校の臨時休業、早期の医療アクセスなどによるものである。

また、「超過死亡」や「超過生存」が経済に与える影響として、社会保障給付の受給者の減少による将来的な債務の減少と、消費支出の減少、労働供給の減少、税収の減少による人口減少の二つの側面を指摘している。

「超過死亡」の定義としては、WHOの定義と、国立感染症研究所の定義が参照されている。新型コロナウイルスによる超過死亡とは、インフルエンザに関連した死亡が大幅に減少したにもかかわらず、それを上回る死亡数が発生したというものである。

新しい生活様式やリモートワークによる労災事故の減少、自殺者の増加なども考慮しているが、それらの全体の超過死亡に対する影響は限定的であると結論づけられている。

2020年から2021年までの2年間の新型コロナウイルスの感染拡大による超過死亡の動向は、WHOの報告により明らかにされている。2020年初頭に超過死亡が発生し、各国のロックダウンや入国規制により3～4月には超過生存に転換した。しかし、再度の感染拡大により2020年の秋冬には再び超過死亡が観察された。2021年夏には感染防止措置の運用により再び超過生存の状態となったが、感染拡大が進行し超過死亡と超過生存が半型に変動した。

初期の感染拡大防止の成功後、一部の国では緩和策が導入され、感染と死亡者数が増加した。特に、開放的な政策を採用した国ではこの傾向が顕著であった。2021年の春から夏にかけては、ワクチン接種の運用により感染拡大防止効果と重症化防止効果が現れた。しかし、その後の対策緩和と感染力の高いオミクロン株の流行により、再び超過死亡が増加した。

日本の人口動態

人口動態統計年報の確定数で見えていくと、元々日本は少子高齢化で死亡数は増えていくし出生数は減っていくという傾向があった。出生数から死亡数を引いた数＝自然増減数というのは常に減少トレンド、つまり右下がりのグラフを描いていた。

2000年から2021年にかけての死亡数を右上がりの増加トレンドとして描くことができる。トレンドから上振れして死にたい年がいくつかあり、最初が2005年である。正確には2004-2005年シーズンにインフルエンザが大流行し、死亡数が上振れた。2009-2010年シーズンには、2009年新型インフルエンザが警戒されたが、それほど致死率は高くなかった。その反動が2010年には出ていたことがわかる。

そして2011年には、東日本大震災が起きて、死亡数はかなり上振れた状態でも数年続いたということがある。その後は、増加トレンドに回帰していた。

33

コロナ禍の始まった2020年は増加トレンドよりも下に死亡数が減り、2021年は少しトレンド回帰した。2022年1月から3月までの死亡数が多いという報道があり、2022年を通してトレンド回帰ではなくてもう少し上振れされることも想定される。2020年の超過生存を2021年には超過死亡で調整した可能性をこのグラフからは読み取っている。調整は2022年を通して経く見込みでもある。

日本が新型コロナウイルスによる死亡数を隠しているという著名医学誌ランセットに掲載された論文があり、その妥当性について論争になった。その論文によれば、日本の超過死亡の推定値は11万人以上という結果が示されており、日本は新型コロナウイルスによる死亡数を隠しているのではないかと疑いがかけられている。公式に報告されている新型コロナウイルス感染症関連死は3万人弱である。この論文の推定値があまりにも大きく上振れしてしまった理由としては、世界人口の死亡数が減少するトレンドを日本にも機械的に当てはめてしまったことが考えられる。国ごとの事情を考慮しないと、超過死亡という現象は理解できないのではないかとという話に落ち着く。

2000年から2020年にかけての67各国と世界の平均寿命を観察すると、日本が最も高い平均寿命を維持し、アメリカがコロナ禍で1.5歳短くなっていることが明らかになる。一方で、中国、香港、韓国、台湾といった個別的な入国管理政策やロックダウンを伴うゼロコロナ方針を採用した東アジアにおいては、日本と同様に平均寿命が伸びている。

年金制度と経済成長への影響

イタリアの1995年の年金改革では、概念上提出建て（NDC）という年金制度が導入された。NDCは、個人ごとに設定された会計上の会計において確定拠出方式を導入する点で特色があるが、年金原資の積立は擬似的なものである。イタリアのNDC年金は、退職時に拠出額実績値を平均余命と年齢で割り引く方式を採用している。新型コロナウイルス関連死による影響は、年金の将来債務予測に大きな影響を及ぼすのではない。

また、平均余命が短くなった2020年に退職した人々は個人単位で利益を得た可能性があるが、これは短期的な影響に過ぎない。平均余命のトレンドは通常回帰する可能性が高く、それは数年以内に反映されることも多い。新型コロナウイルス感染症関連死の影響は人口変動としては小さかったとも言える。しかし、平均余命に大きな変動があった場合でも、NDC年金を導入している国では短期的な影響はあるかもしれないが、中長期的には収束すると見られる。

2014年に設置された「選択する未来」委員会では、人口急減・超高齢化が経済成長にどのように影響するかを議論し、人口規模だけでは経済成長が決まらないという結論を得た。少子高齢化が進んでも、経済成長がすぐにはマイナスになるわけではないとされている。新型コロナウイルスによる経済成長への影響も、同様に人口変動だけでは決まらな。2020年Q2-Q3のGDPの変動は、飲食店の営業自粛やロックダウンによる経済活動の縮小が主な要因であり、回復の過程では、入国規制の緩和や経済活動の再開、営業時間の拡大・平常化が影響を与えており、人口規模の変動が与える影響は軽微であると言える。

超過死亡や超過生存による人口変動は、経済・財政への影響が微小で、税・社会保障料収入や年金の将来債務がすぐにマイナスになるわけではないと見られる。日本の公的年金制度も、マクロ経済スライド調整により平均余命の伸びが反映されているため、制度の安定性は損なわれない。新型コロナウイルスにより、非正規雇用やギグワーカーといった不安定な就業形態の人々の弱さが明らかになった。一時的な措置で対応は可能だったが、大規模な感染症や自然災害などへの対応を視野に入れ、社会保障のあり方を再考する必要があると言える。

34

地域医療制度の国際比較

お茶の水女子大学基礎研究院人間科学系教授 大森 正博

I はじめに

高齢化、めざましい医療技術の進歩等の社会経済環境の変化の下で、医療制度は、改革を求められてきている。医療サービスは、その性質から、「市場の失敗」を生じさせ、「効率性」を毀損する可能性があることから、規制、政策を必要とする。また、医療サービスは、人が社会経済生活を営む上での基本的部分を成しており、人権にも関わることから「公平性」に対する配慮を欠かすことができない。このような「効率性」、「公平性」に配慮した規制、政策が、医療・介護制度を形成する。日本を含め、各国が、医療サービス市場の「効率性」、「公平性」に関わる共通の問題に直面していると考えられるが、各国の状況によって、規制、政策、対応の仕方が異なることが、各国の医療制度の個性、差異を生み出している。その一方で、各国の医療サービス市場における規制、政策は、理論に沿って行われていると考えられることから共通点も多く見られるはずである。

本稿では、医療サービスの効率性、公平性の課題解決のために導入した医療制度、政策を、主として、オーストラリア、カナダ、フランス、ドイツ、イタリア、オランダ、スウェーデン、大英帝国、我が国について、比較検討した。

II 医療サービスの情報の非対称性に繋がるモラル・ハザード、独占力に対する政策

医療サービスの情報の非対称性に繋がるモラル・ハザード、独占力に対する対応としては、価格規制、一部負担、費用徴還方法、「規制された競争」が挙げられる。

価格規制については、以下の通りである。

第一に、価格は、公定価格があっても、実際の価格は、サービス供給者と購入者（保険者、国、地方公共団体）との交渉で決まる場合が多い。

第二に、病院予算制度を導入している国が多い。今回の対象国全てが導入していた。

第三に、DRG(Diagnosis-related Group Price)は、包括払い価格であるが、病院サービスについては、対象国全てが導入していた。

第四に、成人歯科、入院外の処方薬、視力矯正などを公的保険・サービスの対象外にするか、給付を抑制している国が多く、それらの国々は、私的保険で補完していた。

次に、一部負担の導入については、以下の通りである。

多くの国々が一部負担を導入しているが、一次医療については、無料が低額にしている国が多い。フランスのように一部負担が相対的に多い場合は、一部負担をカバーする私的保険を準備している。オランダは、強制控除、任意控除を導入する試みを続けている。

次に、費用徴還方法については、以下の通りである。

第一に、支払方式については、病院は、ほぼ全ての国々が、DRG 支払方式の形で、包括払い方式を導入しており、一次医療の GP サービスについても多くの国々が人頭払い方式をはじめ、包括払い方式を導入している。専門医に対する支払いは、包括払い方式よりも出来高払い方を採用している国の方が多かった。

第二に、医療サービスの質 (Quality of Care) の向上の観点から、特に一次医療について P4P を導入する国が出てきている。

次に、「規制された競争」については、以下の通りである。

「規制された競争」を導入する国は希少であるが、医療サービスの買い手（保険者、国・地方公共団

体）が、サービス供給者と交渉する手法は、他の国々でも採用されている。日本の「保険者機能」に関する政策導入もこの流れに沿ったものと考えられる。

III 情報の不完全性による患者の医療サービス選択の不完全性に対する政策

情報の不完全性による、患者の医療サービス選択の不完全性への対応については、以下の通りである。第一に、全ての国が、GP システムを導入しているわけではないが、対象国の全てが、GP の専門科を設け、GP が、一次医療を担い、二次医療の「門番の役割」を果たす考え方を採用している。

第二に、各国では、医師の「紹介状」を介して、病院サービスの需要をコントロールしている。

第三に、GP システムを導入している国で、人口あたり病院数、一般病院数、病院病床数を抑制して、二次医療の利用の効率化を図っているが、その代わりに GP システムを導入している国の中でオーストラリア、カナダは、人口あたり GP 数を大きくして、患者の一次医療のアクセスビリティは高めようとしている。

第四に、GP システムを導入している国では、イタリア以外は、人口あたり専門医数を少なくして、二次医療の利用の効率性を高めようとしている。しかし、イタリアは、専門医数を確保することで、病院サービス以外の二次医療のアクセスビリティを確保し、費用のかかる病院サービスについては、効率的利用を目指していることとみとくことができる。

IV サービス供給者のモラル・ハザード、独占力の行使による非効率性の対策としての数量規制

サービス供給者のモラル・ハザード、独占力の行使による非効率性の対策としての数量規制については、以下の通りである。

全ての国で、専門職の免許制による数量規制に加えて、病院予算制度、医療計画によって行っていた。特に、医療機器の配置については、「医療計画」の中で規制しているフランス、ドイツ、イタリアは OECD 平均よりも低い。

公的医療制度を社会保険方式、税方式いずれで行う場合も、財政運営の効率性の観点等から、対象国全てで以下の配慮がなされている。

対象国においては、保険の単位（保険者）、公的給付制度の単位は、職種別、地域、国々大きな単位で構成されている。

V 公平性

公平性の観点から、以下の論点に対応した政策が必要である。

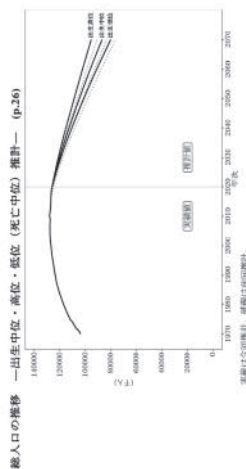
第一に、医療サービスをどの財政方式で供給するかについてである。大きく分けると 2 つの財政方式を対象国は採用している。通く人々が保険に加入できるようにすること、逆選択の回避の観点から社会保険方式を採用する国々と、医療サービスを国民の権利として、公共サービスとして供給する税方式を採用する国々がある。社会保険方式を採用している国々の社会保険料が、所得関連保険料を主としているという意味では、税方式の国々が医療財政収入の中心に所得税を置いている点と類似しているともいえる。両者の相違は、社会保険方式は、社会保険料を納付することの対価として医療サービスを受給するという権利関係があるのに対して、税方式は、納付された租税に対して、公共サービスとして国民に医療サービスを供給するという関係があるところにあると見てもできる。しかし、社会保険方式を採用している国々の中でも、フランスのように社会保険目的税である一般社会拠出金 (CSG) を導入する国も出てきていること、全ての国々が租税財源から補助金を医療財政に投入していることに注意が必要である。租税方式を採用している国々も、医療財政収入として、所得税だけでなく、付加価値税を含め

1. 人口推計の明らかにした課題

(1) 新人口推計の概要

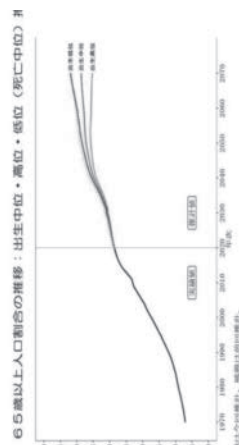
2023 年 4 月に国立社会保障・人口問題研究所から「日本の将来推計人口（令和 5 年推計）」（以下、新人口推計）が公表された。2017 年推計後に発生した新型コロナウイルスにより、2022 年の出生人数は 80 万人を下回る一方で、寿命の伸長は続いているため、高齢化率、人口減少はさらに加速するのではないかと考えられた。実際に公表された新人口推計では、合計特殊出生率は前回の推計よりも下方に修正された。やがて新人口推計を比較した、総人口の推移（図 1 参照）や高齢化率の推移（図 2 参照）の数値は、やがておける毎年の外国人純流入数が 9 万人であったのに対し、2023 年には 16.4 万人と想定したことの結果である。

図 1 新人口推計と 2017 年推計の総人口の推移



出典：国立社会保障・人口問題研究所「日本の将来推計人口（令和 5 年推計）」

図 2 新人口推計と 2017 年推計の高齢率の推移



出典：国立社会保障・人口問題研究所「日本の将来推計人口（令和 5 年推計）」

た消費関連税、資産税など幅広い財源を拡大していることが見て取れる。第二に、患者の「私的負担」についてである。対象国では、フランス、ドイツ、カナダを中心に私的医療保険が大きな役割を果たしている。入院外処方薬、アイケア等、公的医療保険の対象から外サービスを設定し、私的医療保険を積極的に活用する国々があることが注目される。しかし、私的医療保険の活用にあたっては、その加入が任意であることから考えて、公平性の観点からは、公的医療保険の対象から外サービスの吟味と私的医療保険の加入を補助する仕組みの検討が不可欠である。

参考文献

- 泉 重樹子「医療費における自己負担と医療アクセス—保険給付と医療費負担—」『フレンス』pp.91-116 2010 年 9 月
- 大森正博「フランスの医療保険の動向」『健保連海外医療保険』Vol.109 2016 年 3 月 pp.8-15
- 稲森公嘉「フランスにおける薬剤政策の動向」『健保連海外医療保険』Vol.109 2016 年 3 月 pp.17-28
- 柴田洋二郎「フランス社会保険財政の「租税化」(fiscalisation)—議論・情勢・展開—」『海外社会保険研究』Summer 2012 No.179 pp.1-7
- 田嶋雄紀「イギリスの薬剤政策と薬局・薬剤師の役割」『健保連海外医療保険』Vol.109 2016 年 3 月 pp.16-22
- 藤本健太郎「ドイツにおける薬剤政策の動向」『健保連海外医療保険』Vol.109 2016 年 3 月 pp.1-7
- 厚生労働省 HP 特定機能病院について <https://www.mhlw.go.jp/stf/seisakunitsuite/huwa/0000137801.html>
- 厚生労働省大臣官房統計情報部『令和 2 年度国民医療費』

- Sarah L Barber, Luca Lorenzoni and Paul Ong. 2019. *Price setting and price regulation in health care: Lessons for advancing Universal Health Coverage*. World Health Organization and the Organization for Economic Co-operation and Development.
- R H. Blank, Y.Brau and E.Kuhlmann. 2018. *Comparative Health Policy 8th edition*. Red Globe Press.
- Folland,Goodman and Stano. 2017. *The Economics of Health and Health Care 8th edition*. Routledge.
- M.Anderson,H Alderwick, E.Pichler,A McGuire,N Edwards and E Mossialos. 2022. *United Kingdom Health System Review*. Health Systems in Transition Vol.24 No.1.
- A.Aeeli, A.H.Glenngard and S. Merkur. 2012. *Sweden Health System Review*. Health Systems in Transition Vol.14 No.5.
- M.Blumel,A.Springer,K.Achetter,A.Maresso and E.Basse. 2020. *Germany Health System Review*. Health Systems in Transition Vol.22 No.6.
- K.Chevrel, K.Berg Brigham,Duland-Zaleski and C. Hernandez-Quevedo. 2015. *France Health System Review*. Health Systems in Transition Vol.17 No.3.
- F.Ferre, A.Guio De Bokis, L.Valerio, A.Lazari, G.Fattori, W.Ricciardi and A.Maresso. 2014. *Italy Health System Review*. Health Systems in Transition Vol.16 No.4.
- M.Hilles and J. Healy. 2001. *Australia 2001*. Health Care Systems in Transition. European Observatory on Health Care Systems.
- M.Kloeman, W.Boerma, M.van den Berg, P.Groenewegen, J. de Jong and E. van Ginneken. 2016. *Netherlands Health System Review*. Health Systems in Transition Vol.18 No.2.
- G.P.Marchildon, S.Allin and S.Merkur. 2020. *Canada Health System Review*. Health Systems in Transition Vol.22 No.3.

OECD Health Statistics 2022

また、図3に示すように、外国人の流入数の増加により65歳以上の人口に対する15～64歳までの現役世代の人口の比率を示す扶養率は、2017年推計よりも若干改善傾向になっている。

図3 新人口推計と2017年推計（高位、中位、低位）の扶養率の比較



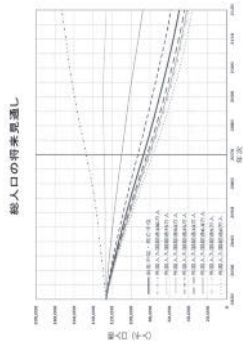
出典：国立社会保障・人口問題研究所「日本の将来推計人口（令和5年推計）」より筆者作成

(2) 外国人のインバットの増大

人口推計は、あくまでも過去のトレンドから将来を予測したものである。したがって、外国人の流入増という推計結果をもって、日本の移民政策の大きな変更や164万人の流入を目標にした政策を明確にしたわけではない。新人口推計では、興味深い見通しとして、164万人以外の人数でも外国人の流入のインバットを推計している（図4参照）。

現在の出生率のままの場合、総人口を維持するために毎年75万人の外国人の入国が必要になる。この場合、2090年頃には、日本は大半の住民が外国人によって占められることになる。このような見通しは、非現実的であるが、毎年の出生数が80万人を下回る状態における16万人の外国人の流入の影響は非常に大きく、2060年代には日本の総人口の10%が外国人によって占められることになり、この外国人像をどのように想定するかが重要で、一時的な労働者と考える場合と、生活者、市民として考える場合によって対応が異なる。一般的な労働者として考える場合は、労働政策上の対応とどまらざるが、市民として想定する際には社会保障、教育（日本語教育）、参政権など幅広い対応が必要であり、それに伴うコストも考慮する必要がある。

図4 外国人のインバットー外国人入国者数と総人口



出典：国立社会保障・人口問題研究所「日本の将来推計人口（令和5年推計）」

(3) 異次元の少子化対策

新型コロナウイルスの影響による婚姻数の減少は、出生数の減少をもたらしした。政府は、異次元の少子化対策を掲げて、包括的な少子化対策に着手しようとしている。ただし、これらの財源の不透明であることや、そもそもこれらの政策の有効性には疑問がある。

婚外子が増加している他の先進国と異なり、日本の子どもたちは、結婚した夫婦から生まれている。出生数の低下の背景には、まず「未婚・晩婚」があり、そして「少産・晩産」がある。したがって、未婚・晩婚の傾向を食い止めなければ有効な少子化対策には繋がらない。

では、未婚化・晩婚化が進む背景には、若年世代の所得の低下がある。例えば、30代前半の男性の婚姻状況を見ると、年収250—300万円を境に婚姻率が大きく低下している。過去30年間にわたり賃金上昇率が鈍化し、非正規労働者が増えたことで、この所得層の割合も上昇している。若年者の所得の低下をしない限り、出生率の回復は期待できないであろう。さらに問題は深刻になっている。国立社会保障・人口問題研究所の「出生動向基本調査（2022）」によると、若い世代の結婚意欲そのものが低下している。「結婚できない」から「結婚したくない」つまり非婚が増えている。これに加えて、女性の若い世代のなかには、結婚しても子どもを持たないという「非産」も増えている。なぜ非婚・非産が増えているのか、という点はまだ十分解明されていないが、日本社会全体の病理が存在する可能性もあり、少子化対策を超えた根本的な政策対応が必要になる可能性が高い。

2. 2040年の社会保障制度

(1) 団塊世代と団塊ジュニア世代

日本の人口構造には、団塊世代と団塊ジュニア世代によって構成される2つの山が存在する。そのため、団塊世代が75歳に到達する2025年問題と団塊ジュニア世代が退職する2040年問題が予測されている。

新人口推計でも、2040年には団塊ジュニアが65歳を迎え、退職することから高齢化率は急速に上昇する。また長寿の進展で、団塊ジュニアの親世代である団塊世代は90歳に達することから2040年は高齢化が最も厳しい時期となることには変わりがない。

団塊ジュニア世代とは、1947年から1950年の団塊世代の子ども世代であり、一般的には1971—75年生まれの世代、2025年時点で48歳から52歳、そして2040年には65—69歳となる。この世代は1）団塊世代に並んで人数が多いこと（ボリューム効果）と、2）親世代と反対に現役期間の経済成長が低かったこと（世代効果）という特徴がある。

(2) 団塊ジュニア世代のたらず問題

1993年から2005年にかけて就職、就職活動した世代は氷河期世代と呼ばれ、1970—1987年生まれ世代が該当し、団塊ジュニア世代は、丸ごと氷河期世代に含まれる。団塊ジュニア世代は、学校卒業時から30代前半という就職、家族形成期という重要な時期に、深刻な不況と日本経済構造転換を経験し、1）非正規労働率が高い、2）未婚率が高く、出生率が低い、3）年金の加入実績も不十分、と見込まれる。このため団塊ジュニア世代の老後貧困リスクは他の世代よりもかなり高いと見込まれる。

(3) 陳腐化した社会保障制度・税制

他方で、日本社会の構造変化は急激に進んでいる。特に女性の社会進出は顕著であり、女性の就業率は先進国でもトップクラスになってきている。しかし、他方で社会保障・税制は性別役割分業を前提にした昭和スタイルのままである。女性が結婚・出産後に、正社員として働く続けるためのインセンティ

ブを下げる陳腐化した時代遅れの社会保障制度・税制が温存され、既得権化している。「年取の壁」に代表されるように、女性就労者の過半が非正規労働者にとまどっている。

また寿命の伸長が続いているにもかかわらず、それに対応した年金改革が行われておらず、支給開始年齢は65歳ままで、65歳以上の就労を選択した場合のペナルティになる在職老齢年金制度や繰り下げ受給の障害になる加給年金の仕組みも温存されている。

3. 認知機能の低下の影響

寿命の伸長は、高齢者の健康状態とも連動し、過去20年間で高齢者の身体機能は5歳ほど若返っている。しかしそれでも加齢により体力は徐々に低下する。加えて加齢により認知機能も低下することは避けがたい。

(1) 認知機能の低下と資産管理

認知機能の低下は、グラデーション状に進む。その過程において、認知機能は低下するにもかかわらず、主観的な認知機能への評価や自分の認知機能の自己評価は「改善」していくという複雑な問題が発生する。つまり、人は自分の認知機能の低下にとまどい、その状況を把握、理解できなくなり、周囲に支援を求めなくなっていくという深刻な現象が発生するのである。

加えて75歳以上になると認知症の罹患リスクは上昇する。多くの人が、人生最後の10年程度は、認知機能の低下で認知症を経験することになる。認知症の方の介護は、家族、すなわち団塊ジュニア世代の大きな負担になる。さらに認知機能の低下問題は、認知症の介護だけでなく、資産管理、相続においても問題が発生する。すでに金融庁は2019年の金融審議会中継ワーキンググループの報告で、認知機能が維持できているうちに家族内での資産状況の共有が必要だと述べているが、実際には、50代の子どもも世代が親の資産状況を把握している割合は低い。この状況下で、親が認知症になると、子どもの世代も金融資産の場所がわからなくなる上に、認知症が理由で銀行口座が凍結され、親の金融資産を親の介護のために使うことが難しくなる。さらに相続においても非常に手のかかる問題が発生する。

(2) ひきこもり、8050問題そして9060問題へ

団塊ジュニア世代が経験した問題に、ひきこもり問題がある。そして、就職氷河期に直面し、10代、20代での引きこもり、ニートとなった団塊ジュニア世代も、40代後半から50代に入ってきている。長期間の引きこもりを経験すると自立はなかなか難しい。実際に、中高年の引きこもりが増加しており、内閣府の「令和元年版 子供・若者白書」によると、全国の満40歳～満64歳までの人口の1.45%に当たる61.3万人がひきこもり状態であると推計されている。その後、新型コロナウイルスを経て、その数は146万人まで増えていると推計されている³。現在、50代の中年の長期ひきこもりの生活を80代の同居の親世代が支えてきている状況は「8050問題」とされる。そして、今後は、その中心が団塊ジュニア世代と団塊世代になりつつある。そして、2040年になると団塊ジュニア世代は60歳代にさしかかり、親である団塊世代は90歳代になることから「9060問題」に繋がる危険もある。ここに団塊世代の認知機能の低下の問題が加わると問題になる。親が80代あるいは90代にさしかかると認知機能の低下により自らの財産の管理が困難になる。そうすると50代、60代の子どもが親の財産管理の主導権を握り、なかには経済的虐待が発生するケースもある。このように増加することが見込まれる8050あるいは9060間

² この現象および地域での取り組みについては、野村博著「2023」の1章を参照せよ。

³ 国立社会保障・人口問題研究所の2023年の将来推計人口の前提では、2040年の死に最新年齢は男性90歳、女性93歳であり、まさに団塊世代に相当する。

⁴ 内閣府は2022年度「子ども・若者の意識と生活に関する調査」では、引きこもり状態にある人は、15～39歳で2.05%、40～64歳で2.02%おり、約146万人推計している。

題に対応するためには、現在進められている孤独・孤立対策や生活困窮者自立支援制度、住宅セーフティネット等の政策が急務になる。

このように認知機能の低下を経験する社会においては、1) 意思決定の低下が経済活動に与える影響、さらに認知機能の低下が市場機能の阻害を解消するために、認知機能の低下を補う仕組みや代わりの役割が重要になる一方で、2) 認知症患者への生活支援がより重要になり、その役割を誰が担うのかという問題に対応する必要がある。

4. 全生涯を視野に入れた社会保障

(1) 認知症リスクの低下

認知症の罹患率は年齢とともに上昇する。今後の認知症患者数の推計は、リスクファクターである糖尿病の罹患率次第ということもあり、2060年では、800万人から糖尿病の罹患率が上昇する場合は、最大1200万人近くまで増加するという推計もある⁵。

ただし教育水準の高い人は認知症の罹患率が低いという研究もある。若い世代ほど教育水準が高いため、この世代が高齢期に差し掛かると現在よりも認知症の罹患率が低下するという予測もある。いくつもの先進国でも、今後認知症の罹患率は低下傾向になり、日本でも同様なことが起こるのではないかと推論もある。

(2) 全生涯型社会保障制度

現在、政府は全世代型社会保障改革を進めている。そこでは世代毎の議論をしているが、別の視点も重要である。現在20代の若者も、50年後には70歳になる。人生全体を見通した社会保障制度の改革が必要である。

すでに子どもも貧困・格差は、老後の認知症の罹患率を高めるといふ分析がある。子どもも期・青年期の社会保障・格差の縮小は、70年後の医療費・介護費を引き下げることになる。他にも子どもも期・青年期の社会保障制度の充実が、人生の社会保障給付費を抑制する効果が確認されている。社会保障制度改革では、世代を分離した社会保障改革ではなく、人生全体を視野に入れた長期の視点を持つ必要がある。

(3) 2040年の社会保障制度改革の準備

すでに述べたように社会保障制度は、当面の2025年問題を超え、さらに改革が進められてきた。しかし、2040年問題への準備は不十分である。特に2040年に高齢者になる団塊の世代は、貧困率が上昇するかもしれない。メロハリのない社会保障給付のカットは、貧困率の上昇とその救済のための公費を膨張させる可能性がある。現在進められている社会保障制度はその視点に欠けている。団塊ジュニア世代も働き続けることができる私的年金の確立、2) 女性を非正規労働に誘導するような社会保険・税制の見直し、3) 団塊ジュニア世代への私的年金加入の促進、4) セーフティネットの充実である。

参考文献

野村博平編著「2023」『エッセンシャル金融シミュレーション第2版』慶義義塾大学出版会

野村博平「2023」『団塊ジュニア世代の老後問題と2040年の社会保障制度』『季刊 個人金融 2023 年夏号』

⁵ 何れも金融取引において、金融機関が高齢者の認知機能の低下を把握しない状態で、契約した場合、その後、認知症を理由に取引の無効が顧客の家族から主張される可能性もあり、市場取引の安定性が損なわれる。

⁶ 成年後見制度発動後、信託制度の活用が期待される。

⁷ 成年後見のなかでも、1) の財産管理とともに2) 身 上監護の役割を重要になるが、1) を主にする法関係者は、2) の対応に限界があり、福祉との連携がより重要になる。

⁸ 内閣府「平成29年版高齢社会白書」https://www8.cao.go.jp/kourei/whitepaper/w2017/html/gaiyous1_2_3.html

おわりに

慶應義塾大学名誉教授 小澤 太郎

昨年 3 月に明治大学の田中秀明教授を我々の研究会にお招きした事は、本報告書の「はじめに」に記した通りだが、実は講演の冒頭の財政政策を巡る動きと課題に触れた箇所、BS テレビでの IMF（現代貨幣理論）論者の議員との対談において、相手が金利は上がらないからいくらでも財政赤字を増やして構わず、日本中にスーパードレインを繰り返らせ、新幹線を全国隅々まで走らせるとの発言があったのだとお話があった。もしそれが事実であるとなれば、ワイズスベンディングなど考える必要がないという事になるし、そもそも財政再建を図る理由もなくなる。

私達は少なからぬ時間をかけて信念を議論してきたのであろうか。いや、議論する事で求めてきたものは科学的知見だと思う。もともと、経済学が社会科学の一分野であるからといって、経済学を用いれば経済のすべてが見通せるようになり、経済に機能不全が生じればそれに対する完璧な処方箋を提供できるなどとは到底言えない。だが、少なくとも経済学的にあり得ない主張を識別する事はできる。リズ・トラス英前首相の「ミニ・バジェット」と呼ばれた 450 億ポンド規模の減税策が典型であろう。ポンドの大幅下落を引き起こし、最短期間で辞任する事となったのはご存じの通りである。トルコのエルドアン大統領の低金利が低インフレをもたらすとの「特論」も同様である。

しかし私たちも他国の事を笑ってはいられない。神風が吹くと信じる事と、人事を尽くして天命を待つ事の区別をつかない人がいるのは困る。行動経済学の知見によれば現状を損失局面と認識すると、人はリスク愛憎的になる。現在の財政状況を続けても特に心配要らないので、防衛費増額にしても、子ども・子育て政策にしても、適当な財源に関する合意が得られなければ、最後は国債に頼れば良いとする政治的判断は、まさにリスクを伴うものである事を為政者も有権者も十分認識しなければならぬ。そして与野党間の政策論争の際には、財源を明示した上で提案の良し悪しを競う健全な競争を国民に示す事が政治家の責務であると思うし、そうした提案の実現可能性を分析し、客観的・中立的な情報を国民に提供する公的機関の設立が我が国でも必要とされているのではないだろうか。

最後に、中立的な立場から、私達に学問的な議論を行う貴重な機会を提供して頂いている、日本租税研究協会の関係者の皆様方に深く感謝の意を表したいと思う。

財政経済研究会 名簿

令和 5 年 9 月時点

座 長	慶應義塾大学	名誉教授	小澤 太郎
	嘉悦大学	経営経済学部 教授	和泉 龍彦
	お茶の水女子大学	基礎研究院人間科学系 教授	大森 正博
	中央大学	法学部 教授	國枝 繁樹
主 査	慶應義塾大学	経済学部 教授	駒村 康平
(社会政策)			
主 査	慶應義塾大学	経済学部 教授	土居 丈朗
(財政・税制)			
	上智大学	経済学部 准教授	中里 透
	専修大学	経済学部 教授	中野 英夫
	青山学院大学	経済学部 教授	西川 雅史
	東京大学	大学院経済学研究科 教授	林 正義
	一橋大学	経済学研究科/国際・公共政策大学院 教授	山重 慎二

国際課税を巡る現状と課題



吉村 氏 (司会)



西方 氏



青山 氏



一高 氏



鈴木 氏

●参加者

財務省主税局参事官

千葉商科大学大学院客員教授

関西学院大学法学部教授

(株)ブリヂストングローバル財務戦略部門グローバル税務ヘッド

西方 建一
青山 慶二
一高 龍司
鈴木 一路

司会 一橋大学大学院法学研究科教授

吉村 政穂

討論中に言及されている資料は、巻末「資料編 1 頁～22 頁」に掲載されています。

はじめに

(吉村) それでは、パネルディスカッション「国際課税を巡る現状と課題」のWebinarを始めさせていただきます。本日司会を務めます吉村でございます。よろしくお願いいたします。

パネリストは、ただ今ご紹介いただきました4人の方々でございます。この4人の方々はそれぞれ組織に属していらっしゃいますけれども、本日はその組織のメンバーとしての資格よりは、パネリスト個人としてご参加いただいております。また、意見も個人としてのものを言っていただくようお願いしております。従って、ご発言は個人のものとして皆さまも受け止めていただければと存じます。従いまして、ここでは、パネリストの方々のお名前を、肩書なしで「〇〇さん」というふうに呼ばせていただきたいと思います。その点もご了解いただきたいと思います。

本日のパネルディスカッションの副題は、ここ何年か共通しておりますが、「経済のデジタル化に伴う課税上の課題への対応」についてです。そして、国際課税ルール見直しの2つの柱にそれぞれ関連する項目を取り上げまして、第1部、第2部と分けて議論してまいりたいと存じます。

第1部は、いわゆる第1の柱、Pillar 1と呼ばれているものについて取り上げます。その1つ目が、市場国に対して適切に課税所得を配分するための利益Aの議論です。2021年合意以降、作業が進められてきましたが、2023年7月には成果声明が公表されております。当初のスケジュールよりも議論に時間を要したものの、2023年後半には条約が署名開放され、2025年には発効するというスケジュールが掲げられております。ただし、米国の国内情勢もまだまだ不透明でありますし、DST凍結に関する延長措置と併せ、まだ不確実性が潜んでいる状況かと思えます。



2つ目が、移転価格ルール適用に関する簡素化を目的とした利益Bの議論になります。

第2部は、いわゆる第2の柱、Pillar 2と呼ばれているルールについて取り上げます。グローバルに適用される最低税率に合意し、各国がGloBEルールの導入に向けて動き出しております。わが国でも、令和5年度税制改正により、所得合算ルールが法制化されております。その上で、OECDではまだ議論が続けられ、執行ガイダンスが公表されているところです。第2の柱につきましても、税制優遇が海外に侵食されてしまうことに対して米国内で根強い警戒論があります。これについてもさまざまな取り組みがされていることかと思えますけれども、そういった点も議論していければと思っております。

進め方としては、第1部、第2部それぞれにつきまして、最初に西方さんからご説明いただきます。その後、青山さん、鈴木さん、一高さんの順番でご意見ご質問を頂戴し、さらに西方さんからお三方のご意見ご質問に対してお答えいただくということにしたいと思います。

それでは早速ですが、第1部の第1の柱に入らせていただきます。最初に西方さん、説明をよろしくお願いいたします。

I. 第1の柱

(西方) ただ今ご紹介にあずかりました財務



省の主税局参事官の西方です。今日は、まず租研の皆さま、ご招待いただきましてありがとうございます。

私、昨年の7月に主税局参事官に着任し、今年の夏留任しましたので、昨年に続く登壇です。去年もたくさんPillar 1、Pillar 2についてご説明させていただきましたので、時間の関係もありますので、去年ご説明した点とかぶらない点、特に新しい点に集中してお話します。

10年前に、私が主税局参事官室で働いたときと比べてみても、今の国際課税を巡る状況というのは非常に変化のスピードが速く、目を見張るものがあります。周りで働いている長年参事官室で勤務している同僚に聞いてみても、特にこの1年間というのは過去最も忙しい1年と言ってもいいのではないかとというくらい課題がたくさんあり、仕事もたくさんあった1年でした。

これから、現在進行形で進んでおります2つの柱アプローチに基づく国際課税の見直しの動きについて、概観するお話をしたいと思います。特に、この7月にこれまでの数年間の交渉の結果、成果をまとめたものとして、G20/OECD Inclusive Frameworkが138 jurisdictionsの合意文書として公表された文書アウトカム・ステートメントが出ましたので、これについてもご説明したいと思います。

それから何と言っても大きなアイテムとして、第1の柱のアマウントA（利益A）に関する多数国間条約（以下マルチ条約というふうに呼び

ます）これについても大きな進展が見られました。この今日のプレゼンの中では、まず第1に7月のアウトカム・ステートメントの合意内容を概観した後、アマウントAのマルチ条約に関する新しい要素、続きまして第3に移転価格税制の執行の簡素化を目指すアマウントBの交渉の現状、それから第4にPillar 2のグローバル・ミニマム課税に関する今後の法制化の方向性、それから第5に、最近取りまとめられましたPillar 2のガイダンスの概要などに触れまして、最後に今後法改正が見込まれる暗号資産等に関する報告枠組み、そういったものに触れたいと思います。

1. 総論

〔経済のデジタル化に伴う課税上の課題への対応について〕 国際課税（2ページ）

これは去年も使った資料でございますけれども、国際課税の従来の原則では、外国法人の事業所得、事業利得に課税をする場合には、外国法人の支店或いは工場など物理的拠点がある場合に限るということとされておりました。つまり、そうした支店とか工場とか物理的拠点、これを恒久的施設（Permanent Establishment（PE））と呼びますけれども、PEがないと、外国法人の事業利得に課税できないというのが今までの原則です。

ところが、経済の電子化に伴いまして、電子的サービスを買ってくれる市場国において、物理的拠点がなくてもネットを介してさまざまなサービスを売ったり買ったりすることができるようになりました。この事例でいいますと、事例パターン①、一番下の方で、A国が例えばインドのような巨大な消費者を擁する国、B国がGAFAなどを擁するアメリカともし仮定いたしますと、インドにPEがない場合にはインド側はこのアメリカIT企業に対して課税ができないということになります。こうした問題は、デジタル経済化以前から現れていた課題ではございましたけれども、物理的な拠点を必須としな

いデジタル経済が盛んになるにつれて、より問題が先鋭化したということが言えます。その結果が、今回の大胆な国際課税原則の見直しにつながったと言えるでしょう。

次に、事例のパターン②、左の黄緑の矢印で、こちらはB企業のB国の大企業は、例えば法人税率が3%しか課税されていないような軽課税国C国に子会社を設置して、ここから同様に電子的サービスをA国の巨大な消費者市場に売ることになりますと、この莫大な法人所得は、B国ではなくてC国の方に落ちまして、C国では3%しか課税されないような仮定のケースが考えられます。こうした多国籍グループの親会社のあるB国政府にとっても十分に課税ができないという場合が考えられます。

こうしたケースに限らず、低い税率で多国籍企業の子会社を誘致するのが経済的に得だとしますと、各国は税率の引き下げ競争の罠に陥り、いわばじり貧状態に陥るということが考えられますので、こういう状況を脱するべきではないかというのが今回の見直しの議論の背景にあります。

ここからデジタル・サービス税を各国が導入する動きと相まって、販売活動により得た利益はなるべくその市場国A国側に課税権を再配分すべきではないかという発想が、Pillar 1のアマウントAに関するマルチ条約につながった。それからまた、そもそも税率が低いとC国に多国籍企業が子会社を置いて利益移転などをする、それによって国際租税回避をするという誘因になりますので、各国の課税基盤が侵食されます。企業の国際的な競争状況をゆがめることになりますので、これを防ぐためにPillar 2のミニマム課税を制度化しようとする動きにつながった。全体像としてはこういうことが言えるでしょう。

〔国際課税に関するOECD/G20「BEPS包摂的枠組み」二本の柱について〕国際課税（3ページ）

こちらが、2本の柱のアプローチの概観を示

したものでございます。2つの柱は、上半分は、今まさに申し上げた背景のところでございますが、下半分の水色で囲まれた部分をご覧くださいますと、3行目にありますとおり、本年7月12日にこれまでの交渉成果がアウトカム・ステートメントとして公表されました。後ほどこれは詳しく説明いたします。

実施のスケジュールといたしましては、第1の柱のマルチ条約が、本年末までに署名式が開かれる予定でして、その後2025年中にマルチ条約が発効することが目標とされております。

第2のグローバル・ミニマム課税につきましては、これは条約ではなくて各国の国内法により実施することとされており、わが国は所得合算ルールIIRを今年法制化したしました。残るUTPR、QDMTTにつきましては、令和6年度以降に法制化をする見込みです。こちら後でご説明いたします。

〔「2本の柱」の全体像〕国際課税（4ページ）

続きまして、第1の柱、第2の柱の全体像です。第1の柱の中に2つコンポーネントがありまして、1つ目が利益A、これがマルチ条約になろうとしているものでして、もう1つが利益B、アマウントBです。こちらは、基礎的なマーケティングのような単純な取引に移転価格税制上の執行上、簡素化・合理化をしようという動きでして、原則的には移転価格ガイドラインの改定により実施される見込みです。

右側の第2の柱、これも2つのコンポーネントがありまして、1つ目が15%の最低グローバル・ミニマム課税ということで、GloBEルールと言われているものです。2つ目が、Subject to Tax Rule (STTR)と呼んでいるものでして、こちらは軽課税国の関連者に対する支払いについて、源泉地国、これは多くが途上国が見込まれていますけれども、こちらに9%に至るまでの一定の課税権を認めるものです。後ほどご説明いたします。

「[BEPS包摂的枠組み]における「2本の柱」
成果声明（2023年7月12日公表）（アウトカム・ステートメント）」国際課税（5ページ）

次がアウトカム・ステートメントのポイントです。前のページで示された各コンポーネントについて、これまでの交渉成果がアウトカム・ステートメントとしてまとめられました。OECDの7月12日のプレスリリースでは、ヒストリック・マイルストーンというふうに表示されましたし、或いは日本の報道でも「100年に一度」と書かれました。特にマルチ条約の条文が実質的に取りまとめられたというのが非常に大きい点です。これまでマルチ条約については、そもそも合意できるのかとか、交渉が暗礁に乗り上げているのではないのかとか、そういう消極的な見方も多かったです。現実にはアmount Aという課税権の再配分という性質上、新たに税収を得る国と税収のベースを失う国が生じる話ですので、マルチのいろいろな貿易交渉と同様、これは各国の利害が直接絡む交渉であって、それが故に、複雑かつ困難な国際交渉になったというのが事実です。ただ、そういう中でもアmount Aのマルチ条約の条文が今回取りまとめられたというのは実に重要な成果であると思っております。

1つ目にございますとおり、一部の国が特定の、つまり全体ではなくごく限られた論点について懸念を示しているというのが明示的に書いてあります。これを速やかに解決するための努力が続いているということが明記されておりまして、これはこの一部の国に全体がブロックされているという意味ではありません。できる限り多くの国がこのマルチ条約に参加しやすい環境を整えるというポジティブな観点から行われているものだと理解していただきたい。7月の成果自体をもう少し積極的に捉えるということが可能ではないかと思えます。

それから3つ目のとおり、署名式を年末までに開いて署名する、また2025年までに条約を発効させることが目指されています。この目標に

向けて、各国においては条約の批准、わが国においては国会の承認が必要になります。それと共に、新たな課税権制度を作るための国内法の立法措置に各国が取り組むことになります。

もう1つ大事なものは、まだデジタル・サービス・タックスを導入していない国に、導入の凍結を求める、導入しないよう求めるいわゆるDST（Digital Service Tax）導入凍結合意、これはスタンズティルというふうに通称呼ばれておりますけれども、これが本年末に期限切れを迎えます。紛らわしいのですが、条約とは別の合意でして、このDSTのスタンズティル合意が1つの並行した焦点です。この※のところが実は大事でございまして、マルチ条約の対象企業となりそうな企業の最終親会社の60%を占める30以上の国・地域がこのマルチ条約に署名することを条件として、本年末に期限を迎えるDSTスタンズティル、DSTの導入凍結合意を来年末まで延長することが今回合意されたということです。これは非常に重要なポイントです。

これはすなわち、今年の年末までに仮に対象企業の60%、それから30以上の国・地域というこの条件がそのマルチ条約に署名できない場合、特に対象企業の最終親会社の多くが存在すると想定されるアメリカが署名できない場合には、年明け以降DSTのこの導入凍結合意の期限が切れてしまい、延長もできないということになりますと、国際課税システムがDSTによってまた不安定化するおそれが生じ得るということが想定されます。

「G20サミット首脳宣言（仮訳抜粋）（2023年9月9～10日 於：インドニューデリー）」
国際課税（8ページ）

ですので、こういう事態を避けるため、8ページにございますとおり、今月インドで開かれたG20の首脳宣言において、上から5行目の通り、2023年後半にマルチ条約を署名できるよう準備するため、マルチ条約に関する幾つかの懸

案事項を速やかに解決することを求めると、この首脳宣言に具体的に書き込まれました。これも今までにないことで、大きい進展です。

2. 第1の柱 利益Aに関する多数国間条約 〔第1の柱（市場国への新たな課税権の配分） 国際課税（10ページ）〕

次に、10ページ以降、第1の柱の中身をご覧ください。これは昨年もお示した第1の柱のマルチ条約の概要です。まず対象企業は売上高200億ユーロ（約3兆円）を超え、かつ利益率が10%を超えるような超大規模で高利益水準のグローバル企業が対象です。全世界で100社程度、日本においても数社が対象となると見込まれております。巨大グローバル企業の残余利益に対して市場国側の課税権を認めるという考えに基づいておりまして、第1の柱の課税はあくまでも残余利益部分を概念的に切り出して、その4分の1を配分利益として市場国に課税ベースとして割り振る仕組みでございます。

具体的には、下の四角のところ、全体のグローバルな収入、この売上げからまず一番下の費用を差し引いた上で、売上げの10%に当たる通常利益とみなすもの、これを差し引いて、これを赤い点線のところが残余利益となりますが、残余利益の4分の1を配分利益として利益Aと呼んで、市場国に割り振る配分利益とします。現時点で、残念ながらまだマルチ条約の条文そのものがまだ最終的な調整中ですので、公表されておられません。ただ、全ての条文が公表されるのもそれほど遠くはないと考えられています。

〔利益A（市場国への新たな課税権の配分）に関する多数国間条約交渉の背景・経緯等〕 国際課税（11ページ）

続きまして11ページに、このマルチ条約が交渉されることの背景として、先ほど申し上げたデジタル・サービス・タックスの動きがございますので、ここに一応今までの過去の経緯をまとめております。やはりこの2010年時代からの

BEPSプロジェクトの中でも、こういう巨大デジタル・グローバル企業に対する課税問題が難しいということが認識されて、いわばそれに対して業を煮やした欧州諸国が、2019年に相次いで各国独自の一方的な課税としてデジタル・サービス・タックスを導入いたしました。これに対して、アメリカが米国企業を不当に差別して課税していると反発して、報復関税を課す旨発表したということでした。後で申し上げますが、政府税調の答申でも示されたとおり、デジタル・サービス・タックスというのは、法人居住地国による法人課税との関係で、実質的な二重課税を生じているのではないかという指摘があります。それから、アメリカによる報復関税を招くおそれもありまして、デジタル・サービス・タックスに関しては問題が少なくないと認識しております。

今回のPillar 1のマルチ条約は、こうしたデジタル・サービス・タックスがはびこることを防止して、国際租税システムの安定化を促進する目的があります。逆に、マルチ条約が成立しないと、デジタル・サービス・タックスの導入が拡散して国際課税システムが不安定化するデメリットが生じる。そういう混乱した状態よりは、やはり面倒で複雑な国際交渉を伴うとしても、マルチ条約をきちんと作ろうと、二重課税調整義務もきちんと盛り込んで安定的な国際課税システムを築く方が望ましいというふうに考えられたために、こういう形で困難な交渉が続けられて条文が取りまとめられたと考えられます。

税収というのは必ずしもマルチ条約のコアな目的ではなくて、やはりこの安定化というのが非常に大事だと思います。先ほどアウトカム・ステートメントの中でもご説明しましたとおり、このマルチ条約とデジタル・サービス・タックスの凍結合意というのはセットで大事なものであるということもお示ししたいと存じます。

次の12ページは各国の例でございますので、

時間の関係で飛ばしまして、13ページに参ります。

〔利益A合意の概要（2021年10月）及び新規公表事項（2023年7月）〕 国際課税（13ページ）

マルチ条約の利益Aの合意の概要に関して、特にこの中では、今回新しく加わったアイテムを赤字で記載しております。基本的に2021年10月合意の大枠は維持されていますが、まず、条約の適用から除外されるセクターとして、従来、regulated financial services（規制された金融機関）と採掘産業が掲げられておりましたけれども、今回新たに防衛装備品に関わる部分と、それから海外事業をほとんど行っていないほぼ国内のみで完結するような事業という企業も適用除外の対象に加えられました。

また、その2つ目のポツのとおり、対象企業につきましては、2021年合意にも記載の通り、条約の発効後7年後にレビューを行いまして、円滑な制度の実施を条件としまして、グローバルの売上閾値、今、200億ユーロでございますが、これを半分にして約1.5兆円の売上閾値に引き下げるということで、対象企業が拡大するということも7年後に見込まれるということになっております。

それから新しい点としては、一番下でございますが、条約の発効要件が今回明らかにされまして、対象グローバル企業の最終親会社の60%以上をカバーする、かつ30以上の国・地域が批准する、これが発効要件という形で明らかにされました。

ですので、端的に言いますと、アメリカに現実には相当数の対象企業が存在すると考えられますので、アメリカがこの条約に批准して参加するということが極めて重要であると言えます。

〔ソースルールの原則及び共通ルール〕 国際課税（14ページ）

続きまして、14ページ、15ページに利益Aのソースルールについて記載しております。こち

ら、マルチ条約の条文がまだ公表されておられませんので、2022年7月公表されましたプログレス・レポートに基づいて簡単にソースルールについてご説明しますと、基本的にはグローバル企業グループは全ての収入の源泉地を特定しなければならない。収入の源泉地は、信頼できる方法として指標、それから配分キーによって特定するということになっております。源泉地は、基本的には次にありますとおり、信頼できる指標によって特定するということになりますし、もし指標が見つけれない場合は、各ソースルールで許容されている限りにおいて配分キーを利用することができるとなっております。

収入の分類につきましては、源泉地を収入のカテゴリーに従って特定するということと、複数のカテゴリーにもし該当するような収入については、支配的な性質で源泉地を決定することになっております。もしどのカテゴリーにも当てはまらない収入というふうに出てきた場合は、最も類似した収入のカテゴリーに従って源泉地を特定しなければならないということにされております。

〔ソースルール全体像〕 国際課税（15ページ）

15ページの方は、具体的なソースルールの全体像を図解したものでございます。

〔二重計上調整・二重課税除去の適用に関するイメージ図〕 国際課税（16ページ）

続きまして16ページに参りますと、これが今回のマルチ条約で一番困難な交渉の背景をなるべくイメージでご説明したいと思って新しく作った資料です。これは、アmount Aは既存の法人税の下で既に課税されている利益をベースに、課税を新たに行うものでございますので、何らかの措置を講じないと、概念上その企業が所在する国で既に課税されている法人税と、それからマルチ条約で市場国に新たに配分されるアmount Aの課税との間で二重課税が生じるということになります。このために、アマウン

トAでは、市場国において新たに課税される利益が元々存在する国において、二重課税を除去する仕組みというのを設けております。

この図では、左側にアマウントAの配分を受けて課税ベースが増えることが期待される市場国、これをYとして置いていまして、右側に子会社が存在することで、二重課税除去の責任を負うZ国というふうに置いております。ただ、あらかじめお断りしておきますと、単純化したイメージ図でございますので、例えば上に親会社Xと書いてありますけれども、この国は実は市場国Yになることもありますし、Z国側になる場合もあるということです。この図は実際にX国がアマウントAを受け取らないということを意味するわけでもないですし、或いはX国が二重課税調整の義務を負わないということの意味するわけでもございません。或いは、同様にY国もZ国も同時に市場国にもなり、かつ二重課税調整義務国にもなり得るということです。単純化した図ではございます。

ただ、ここで申し上げたいのは、同じ国が同じ課税ベースに課税しないように調整するということを二重計上調整（Double Counting Adjustment）と呼んでおります。他方で、異なる国が同じ課税ベースに課税しないように調整することを二重課税調整（Double Taxation Adjustment）ということで、区別して呼んでおります。

この図においては、市場国Y国に既に存在するグローバル企業グループの子会社A及びBに既存の法人税をY国が課しているという場合には、当該グローバル企業グループの残余利益の一部に既に市場国Y国が課税しているというふうに考えられますので、ここにさらにアマウントAをそのまま配分すると、Y国から同じ課税ベースに2度課税される。ここが二重計上（Double Counting）の問題が生じるということです。アマウントAはグループレベルで基本的に算定される概念上の金額ですので、国別の利益のうちにどの程度そのアマウントAに相当

する利益が含まれるのかについても、概念的に決定する必要があります。

ここでは、二重計上部分をもし多く見積もると、この市場国Y国側のアマウントAの取り分が減ってしまうという構図になります。アマウントAによる取り分が多いことを期待している市場国Y国からすると、これは非常に交渉上大事なポイントになるわけです。或いはアマウントAの流出を覚悟せざるを得ないZ国からすると、総額のパイをなるべく少なくしたいということがありますので、ここはなかなか交渉上譲り難い大事なポイントになってきます。

二重課税調整につきましても、アマウントAの額が大きくなればなるほど、二重課税を調整すべき額が増えますので、Z国側の負担が増します。それぞれ自国が市場国側なのか、或いは二重課税除去を行う側なのか。これを踏まえまして各国は交渉に臨んでいるということで、詳細な制度設計になればなるほど利害の対立が生じるというところです。

それから二重課税除去国のZのような国が複数存在する場合に、どの国がどれくらい二重課税調整の義務を負うかというところにつきましては、これは昨年の租研大会でもご説明しましたが、基本的にはZのような二重課税除去国となる候補国ごとに、jurisdictionsごとにそこに所在する企業グループ内の子会社の利益等を合算して、その収益性をjurisdictionsごとに比較して、収益性の高い国から順番に二重課税除去の責任を負うという方式（ウォーターフォール方式）にしております。

収益性を測る指標としては、RoDP（Return on Depreciation and Payroll）ということで、これは利益を減価償却費と人件費の合計で割ったものを使っております。それで、利益が同じ場合であっても、実物資産とそれから人件費が相対的に少ない場合に、収益性が高い子会社が集まっているというふうにみなされます。そういった国が法人課税を行う場合には、外税控除など二重課税除去を行う、除去する義務の責任

が大きくなりますので、税収も落ちる可能性が高いということになります。

以上が16ページです。

〔税の安定性 (Tax Certainty)〕 国際課税 (17ページ)

次が、Tax Certaintyと言われている税の安定性の話です。アマウントAは、関係する国が多いですし、税務当局の執行負担、或いは納税者のコンプライアンスコストも非常に大きいので、多数国間の紛争を未然に防ぐために、納税者の任意の要請により税の安定性、すなわちTax Certaintyを確保するために、拘束的かつ義務的なメカニズムが用意されております。

利益Aに関する税の安定性は2つ分類があり、ちょっとトリッキーなのですけれども、1つは利益Aそのものについての安定性、それから2つ目は利益Aに「関連する争点」(related issues)についての安定性という2つの分類がありまして、それぞれ別個の制度として検討されてまいりました。

まず利益Aそのものについての安定性に関しましては、1つ目として、まず利益Aの対象外であるということの確認を求める企業グループに対するものとして、①スコープ安定性プロセスというのが用意されておまして、2つ目が、対象年度の利益Aについての安定性を提供するための②包括的安定性プロセスというものです。3つ目が、①と②の確認項目の一部について将来年度にわたって事前に複数年の保証をするための③事前安定性プロセスというもので、この3つが用意される見込みです。

これら3つのプロセスについて、審査パネルが合意に達しない場合、又は審査結果に対して関係国が同意しない場合、これは裁定パネルにより解決される予定です。他方で利益Aに関連する争点、先ほど申し上げた2つ目の分類のrelated issues、こちらは具体的には主にPE課税、或いは移転価格課税に関する紛争というのが想定されますけれども、このような紛争であ

って利益Aの二重課税除去に影響を与えるもの、これが予定されている対象です。これらについて、現行のOECDモデル租税条約における仲裁規定をベースに、紛争解決手続きを導入することが見込まれています。

3. 第1の柱 利益B移転価格税制の執行の簡素化・合理化

〔利益B (移転価格税制の執行の簡素化・合理化) について〕 国際課税 (19ページ)

次が19ページに飛びまして、利益Bの方です。こちら、移転価格税制の執行上、基礎的マーケティング・販売活動として特定された取引につきまして、簡素化・合理化された独立企業間原則を適用する枠組みでして、主として低キャパシティの国のニーズに焦点を当てることとされております。具体的には、一定の簡易的な基準により対象取引を特定し、これをスコーピングと呼んでおりますけれども、その上で、あらかじめ策定・公表された利益率の適用表、これをマトリックスと呼んでいまして、これに基づいて利益率を適用することで、適正な移転価格を算出することを目指しております。

これにより、日本企業にとっては詳細な移転価格分析が簡素化・合理化されるということで、コンプライアンス・コストの低減に資するのではないかと思います。また、利益Bが安定的に運用されることで進出先における移転価格税制の適用の不確実性が払拭されるということが期待されております。なお、利益Bは、利益Aや第2の柱とは異なりまして、対象企業となる基準、或いは売上高・利益率に制限はございませんので、幅広い企業が利益Bの恩恵を被ることができると思われます。

〔利益B具体的な枠組み案 (対象取引、価格算定方法、執行方法)〕 国際課税 (20ページ)

利益Bの対象取引、或いは価格算定方法、執行方法、それぞれのあり方につきましてはまだ交渉の途中でして、今年の年末まで交渉するこ

とになっていまして、まだまとまっていません。パブリック・コンサルテーションが今年の夏に行われておりましたので、その中身について現在の案をご紹介します。

まず、対象取引のスコーピングについて、左上のボックスにございますとおり、多国籍企業のグループ内企業より商品を購入して第三者に販売するような、典型的には卸売取引、或いは第三者への商品販売に貢献する仲介取引及び委託取引、すなわち仲介や委託形式による卸売取引というものが想定されております。

ただ、これらの取引をこの右にありますような定量的、或いは定性的な基準と組み合わせてスコーピングの外延を画そうとしております。具体的には、移転価格の算定方法におきまして、片側検証が適切であるという取引が前提なのですけれども、さらに加えて、ここから先が争いがまだあるのが、スコーピング基準として定量基準のみで限定するか、或いは定量基準に加えて定性基準も併せて使うべきか。ここが議論されているところです。

また、左下にございますとおり、執行方法についてもまだ結論が出ておりません。これは、すなわち納税者がアマウントBを使うと選択した場合にのみ、アマウントBの適用を認める形とする、これを「セーフハーバー方式」というふうに呼んでいて、その納税者の選択に委ねるセーフハーバー方式を取るのか、或いは納税者の意思にかかわらずアマウントBのスコープに入ると判断された取引について原則としてアマウントBを適用するという「原則適用」という形にするのか、その辺がまだ議論が継続中のございます。

この点、経団連はパブコメで意見を提出され、産業界はセーフハーバー方式を強く希望されているという認識をしております。

〔利益B価格算定方法「利益率の適用表（検討中のもの）」国際課税（21ページ）

続きまして21ページの利益Bのマトリックス

でございます。こちら、市中協議の文書にございますとおり、縦軸に売上高営業資産比率と売上高販管費率、横軸に産業分類を取りまして、その産業分類は次のページに書かれております。これによって適用される利益率がマトリックスに記載されておまして、各利益率に $\pm 0.5\%$ のレンジを持たせるという提案となっております。上の囲みの2点目に書いてございますけれども、いわゆるベリー比のキャップ・アンド・カラーと呼ばれているものが規定されており、機械的な当てはめで、特に日本企業との関係では過大な利益率が適用されることを防ぐために、当該利益率を適用した結果に売上総利益割る販管費の比率が1.5倍を超えてしまうような場合には、1.5倍の水準まで引き下げるという措置が提示されております。マトリックスにおいては、低い売上高営業資産比率の分類のみ、売上高販管費率の低いものかどうかで分ける基準が提示されております。その理由としては、売上高営業資産比率と利益率との間に一定の相関関係が見られますけれども、他方で売上高販管費率と利益率との間では、売上高販管費率が一定の水準を超えると相関関係が見られないということで、縦軸において売上高営業資産比率を軸としつつ、売上高販管費率については低い利率についてののみ取り込んでいると考えられます。

わが国としては、海外に進出する日本企業の産業界の意見を踏まえるということで、アウトバウンドの活動の実態により配慮したいというふうに交渉に臨んでおまして、この適用表のマトリックスの一番下の行の辺、或いはベリー比の導入を強く求めて交渉しております。

〔（別紙）利益率の適用表（検討中のもの）の産業分類〕国際課税（22ページ）

次の23ページは、時間の関係で具体的には申し上げませんが、経団連が出された利益Bに関する意見書の概要を記載しております。以上です。

Ⅱ. 第1の柱に対する意見・質問

(吉村) 西方さん。第1の柱について、まだ確定していない事項もある中、丁寧に、しかも分かりやすくまとめていただきまして、本当にありがとうございます。それではここでパネリストの皆さんから順次ご質問ご意見を頂戴したいと思います。最初に青山さん、どうぞよろしくお願いいたします。

(青山) 千葉商科大学の青山です。西方参事官には、大変詳しいご説明、ありがとうございました。特に昨年の時点での進捗状況から、今年新たに進展したところを中心に、ご説明いただきまして、理解できました。

まず、7月のアウトカム・ステートメントをもって、第1の柱を中心とした2つの柱の最新の推進方針について、インクルーシブ・フレームワーク（IF）で合意され、それがG20首脳宣言でも支持されたことは、国際税制の簡素化を求めて本プロジェクトに協力してきたビジネス界にとっても、予測可能性を高める国際協調の進展として基本的に評価できるものと思います。その中で、OECD・IFの場で日本企業からの密接な意見聴取を踏まえて、困難な国際協議をリードしてこられた西方参事官はじめ財務省の交渉担当者の方々に、まず敬意を表させていただきます。

その上で、今ご説明いただきました第1の柱に関係しまして、交渉過程、それから幾つかの重要な点についてコメントさせていただきます。

まず利益Aについてでありますけれども、ビジネスの立場からは、先ほどDST（デジタル・サービス・タックス）との関係をご説明いただきましたが、何といたっても不ぞろいなDSTによる課税の不安定性からの解放のためには、スケジュール管理をしっかりやっていただいて早期の多国間条約の署名・発効が不可欠と思われ

ます。参事官も触れられましたとおり、DSTのスタンドスティルの期限到来との関係でも幾つか不安定要因があるようですが、さらにご回答可能であれば、今後の見通しに関連してまず2点追加確認をお願いしたいと思います。

1点目は、多国間条約に関し、一部の国が提示する特定の論点の内容について、現在まさに検討中と伺いましたけれども、どのような状況なのか、何か追加的に伺えることがございますでしょうか。

また、結果として既にもう9月を迎えている中、2023年中の多国間条約署名式となってくると、かなりタイトなスケジュールが予想されますが、この実現可能性如何も心配されます。これをお尋ねしますのも、自国のDSTの導入計画との関係で態度を硬化させていると聞きますカナダの対応があるというふうにも伺いました。この辺のところも含めて、見通しをお伺いできればと思います。

それから2つ目が、今回多国間条約発効要件が明らかになって、参事官ご指摘の通り合意発効には先ほどの条件を見ますと、アメリカの参加が不可欠と思われますけれども、アメリカは一般的に多国間協定を基本的に受け入れないとする議会の方針があると聞いており、バイデン政権はこの点についてどのような解決策を見込んでいるのかというのが2点目でございます。

次に利益Aの中身の方につきましては、2点確認させていただきたい点があります。1つ目は、利益Aのカーブアウト業種についてで、防衛産業は別にして、ビジネスの要望が入れられて、外国事業が僅少な国内メインの企業、これは多分電力やガスなんかだと思いますが、これが除外されましたけど、この除外はいわゆるデジタルサービスを国内を主体でやる通信事業もカバーもするのかどうかという点です。

2つ目、これは参事官も一番困難で重要な交渉であると指摘されました二重課税の解消方法についてであります。先ほど二重計上と二重課税という2つに分けて、非常に分かりやすく図



説していただきましたが、この問題をパッケージでうまく解決するための協議がどのように行われていることがよく分かりました。産業界では、予防手段、事前安定レビューと事後的パネルの双方とも大きな関心事であったわけですが、先ほどのご説明いただいたページ16の表の中で、解決ができなかったときに審査パネルで取り上げる、或いは審査パネル等もうまういかなかったときに、最後は裁定パネルがあるよとこういうお話があったのですが、これらはどんなメカニズムで今のところ協議されているのかということをお伺いできればと思います。

最後に、利益Bについてですが、利益Bは途上国の要請に応えるものと位置付けられていますけれども、先進国側から見ますと既にAPAなど既存の移転価格合意が成立しているものを覆す強制適用となりますと、税の安定性を阻害する要因になるのではないかとということで、ビジネスからの懸念が大きかった部分です。納税者選択のセーフハーバーの位置付けも提案に含まれていますけれども、途上国の主張ぶりも踏まえまると、年末までの間の着地点の見通しがどのようになるのか。追加的なコメントをいただければと思います。

また、現在行われている市中協議では、対象取引について定量・定性基準の採用や産業分類を含む利益率適用表が提案されておりますけれども、決め方いかんでは簡素化の方向でやるの

だと言っていたこの作業が、複雑なメカニズムに組み込まれてしまう危険もあると思います。この辺のところは、ビジネスからのパブコメにご配慮いただくことになると思いますけれども、これらについての途上国の反応は一般的にどうかということか、もしお教えていただければということです。以上でございます。

(吉村) 青山さん、ありがとうございます。
それでは鈴木さん、よろしくお願いいたします。

(鈴木) ブリヂストンで税務を担当しております鈴木と申します。本日はよろしくお願いいたします。西方さん、今日は非常に分かりやすいご説明をありがとうございました。私が初めて租研大会の国際課税討論会に参加させていただいたのは、2007年の59回大会で、そのときのテーマは「租税条約と外国税額控除」というものでした。当時は今回のテーマである「2本の柱」や「多数国間条約」など想像もできなかったわけで、感慨深いものがあります。

さて、いまご説明いただいた第1の柱についてですが、これはアメリカが障害となって当分は実現しないだろうと私が勝手に思い込んでいたこと、また今はとにかく第2の柱への実務的対応に追われていることから、正直申しまして、具体的な課題の洗い出しとか、実務的な対応の準備というのがあまり進んでいないという状況です。しかし、多数国間条約の署名が年内に予定されているなど、本当に導入が目前に迫っているということをご説明から再認識いたしました。

利益Aにつきましては、日本では適用対象になる企業は数社程度、世界でも100社程度と先ほど西方さんからご説明ありました。弊社について言えば、現時点では弊社はタイヤの製造・販売というある意味非常に古典的な事業がマジョリティを占めている、つまりデジタルエコノ

ミーといった分野からはかなり離れたところにいると思われるのですが、近い将来、この極めて複雑な利益Aの申告を余儀なくされる可能性があるという状況です。

最速2026年から適用になると理解しました。これは弊社固有の事情ではありますが、経営そのものが地域軸で行われるかたちになっており、決算も地域SBUごとのサブ連結で行ってまして、恥ずかしながら本社からグループの末端まで簡単に情報が取れるようなインフラが現状整っておりません。ワンストップショップ方式によって申告納税は本社が代表して行えるようになったとしても、ソースルールの適用だとか課税ベースの算定、更に利益Aの配分、そして先ほどおっしゃっていた二重計上調整や二重課税の除去などを正確に処理するには、専用のシステムをこれから導入しなければならないと考えています。

今日のご説明からも、それぞれのステップが煩雑で実務的にかなり難易度が高いように感じました。計算の過程でエラーが生じると影響が全世界に及びますので、企業としては万全の対策を期すために今後相当のリソース、お金と人をかけて開発していく必要がありますが、現実にはシステムを開発しようにも、詳細が固まらなければ要件定義がなかなかできず着手が難しいのが実情です。

多数国間での取り決めですので、国内制度のような自由度がないというのは理解しておりますけれども、やはり納税者にとっての準備期間、つまり詳細がはっきりしてから実施されるまでのタイムラインというのを、できるだけ長めに考えていただけるようにご配慮いただきたいというのが率直なお願いでございます。

次に利益Bですが、その導入の目的は、先ほど西方さんからご説明があったとおり、税務行政の対応力が低い国、すなわちローキャパシティ国に配慮して、基礎的なマーケティング及び販売活動に対する独立起業原則の適用を簡素化するものと理解しております。そして、計量経



済学的な分析の結果として、今回のような適用表が提示されていると理解いたしました。

しかし、納税者が基礎的なマーケティング及び販売活動をサービスプロバイダー的な機能と捉えるならば、恐らくPLIは最初からベリー比を選択することが多いと思われますし、加えてその取引において、例えば運転資本が重要である場合はその運転資本に係る利息の調整とかを行っている会社が多いのではないかと思います。

また、このようにして納税者が設定する移転価格と、適用表のレンジに差異がある場合は、ベリー比でのチェックが入るということは承知しましたけれども、セーフハーバーという形で導入したとしても、ローキャパシティ国において強引な課税が行われれば、やはりコンフリクトが生ずる可能性があるのではないかと危惧します。

また、利益Bは、OECDの移転価格ガイドラインにおいて対応されると理解しましたが、これは本邦においては事務運営指針の改定で対応ということになるのでしょうか。そして、その場合は、利益Bの適用表による価格でも納税者が適切と信じる価格でも、どちらでも選択可能、というような形になるのでしょうか。紛争解決の手段は講じられると期待しておりますけれども、複数の考え方が存在していると、ローキャパシティ国に新たな課税の手段を与えることになる可能性があるのではないかと心配しております。第1の柱についての私のコメントは以上

です。ありがとうございます。

(吉村) 鈴木さん、どうもありがとうございます。それでは一高さん、よろしく願いいたします。

(一高) 西方さん、詳細なご説明ありがとうございます。ご説明にあった2022年の利益Aに関する進捗報告書に含まれる国内法のモデルにおいて、連結財務諸表上の利益を基点とする残余利益の計算も画期的ですけれども、売上・収入金額を基準とする市場国への配分は、定式配分の肝であり、収入金額の源泉地決定がどう決まるのが大変注目されました。ご説明からは、スライドの14、15あたりですけれども、原則は取引類型ごとのソースルールを当てはめて、また所定の条件の下でより大まかな配分キーも利用できるということが分かりました。

ここでは、取引類型をどう区切るか、そして地理的な源泉地をどう判断するかというソースルールを巡る一般的な問題が生じることが想像できます。しかも、巨額な残余利益の25%を丸ごと割り当てる基準にもなるものなので、影響も大きいように思います。PE課税のAOAのような重要な人的機能や経済的所有を根拠とする帳簿を基本的には信頼した所得配分の流れには乗らずに、取引ごとのソースルール判定に戻ったようにも見えますが、個別の判定に際しての基本的なスタンスとしてどのようなことが考えられているのでしょうか。

ここでは、複数の読み方がある基準、例えば役務提供地であるとか使用地といったものについて、基本的には納税者の帳簿や会計記録が尊重されるという理解でよいのでしょうか。或いは、今後その判定を機械的・統一的に行うための指針などが期待できるのでしょうか。個別には、例えばオンライン広告の提供に係る収入のソースルールは、広告の視聴者の所在地だとさ

れます。こうした場所は、信頼可能なやり方で納税者又は執行当局は判定や情報入手ができるのでしょうか。国ごとの執行能力の違いや情報交換に係る納税者の懸念も想像できます。

そして、スライドの19～23あたりの利益Bですけれども、これは関連企業で機能の軽い卸売業者やコミッションア等に対して、取引単位営業利益法などを適用したのと同様の結果、すなわちルーチン利益のみを帰属させるという帰結を、比較対象によらない簡単な方法でもたらしそうとするものと思われます。簡素化自体は納税者にとって良い面であります。他方で、結果的に現地子会社に帰属する利益が名目的なものとなり、重要な人的機能の集まる親会社の国などに超過利潤と課税が集中する結果をもたらしがちです。なので、例えば米国が利益Bの適用対象に関し、定性的に見て基礎的な活動を超えていても除外しない方がよいというA案を支持するのは自然なことかもしれません。このように、利益Bの適用が税負担の面で納税者にとって有利なのか不利なのか、一概に言えません。

そこで、これが誰のための簡素化か、つまり納税者が選択的に依拠し得る制度なのか、それとも執行能力や比較対象データに乏しい途上国当局のための選択肢なのかが問われます。例えば納税者は、内部コンパラを使ったCUP法を根拠とする場合だけ、利益Bとしての計算を覆し得るという現在の方向性（OECD, Pillar One – Amount B, Public consultation document, 17 July 2023 – 1 September 2023, 25）からは、途上国の執行を支えるという趣旨を見て取ることができます。ただ、こうした扱いは最適方法ルール等の抵触がないのかが気になります。移転価格ガイドライン上の一律の利益計算の先例として、低付加価値のグループ内役務、いわゆるIGSにおける簡便法（5%のマークアップ。パラ7.61）がありますが、ガイドラインでは多国籍企業グループがこの簡便法を選択して適用し、税務当局がこれを受け入れる、或いは受け入れないという状況を前提にしています（パラ7.52-



7.53)。各国の移転価格税制が、証明責任の所在やもっぱら課税処分の根拠とされるのか、それとも納税者による申告調整も要求するのかといった適用上の違いがある中で、利益Bの枠組みとしてもある程度その国の移転価格税制に適合させる余裕があった方がよいように思われます。スライド20で示された執行方法の検討事項に対するわが国のスタンスを聞かせていただければ幸いです。

最後に、税金逃れとの関連でご質問いたします。例えば納税者が税負担面で利益Bの扱いが不利だと予測できる場合、財務会計上の売上高販管費率自体を調整し、利益Bの扱いを避けたいと考えるかもしれません。また、利益Aでは、具体化されたソースルールの下で税率の高い国のネクサスを避けるべく、取り決めに工夫するかもしれません。こうした財務会計への逆基準的な影響や課税逃れといったことは、2つの柱における制度設計において、どの程度意識され、或いは懸念されているのか、またどんなことが議論されてきているのか、可能な範囲で教えていただければ幸いです。以上でございます。

(吉村) 一高さん、どうもありがとうございます。具体的な適用を念頭に置いた質問も含めて、お三方から幅広くご意見ご質問が出たかと思います。それでは、今のご意見ご質問を受けて、西方さんの方からご回答いただければ

と思います。どうぞよろしくお願いいたします。

(西方) いろいろと詳しいご質問ご意見ありがとうございました。

まず青山さんから頂きました質問につきましてもですが、DSTを巡るもろもろの交渉、或いはマルチ条約署名なるかという現在の状況ということです。なかなか各国の立場もありますので、ご質問に答える上で限界はいろいろあるとは思いますが、可能な範囲で申し上げるとしますと、やはり、繰り返しになって恐縮ですが、各国がばらばらにDST課税をし、それにアメリカが報復関税をするというような事態は、また起きてはいけない、避けなければいけないということで、アウトカム・ステートメントがまとめられたところもでございます。まずはおっしゃいましたとおり、DSTスタンドスティル、凍結合意がきちんと延長される必要があります。これは非常に大事ですし、逆に各国はこのデメリットをきちんと認識して、署名をする必要性が高いという認識を持って、真剣に交渉が行われているところです。

ですので、漫然と条約ができたから署名するというよりは、やはり裏に控えているデメリット、或いは不安定化を避けるという意味で署名の必要性というのは認識されているというふうに思います。

これもあって、サミット的首脳宣言にこの件が書かれたというのは、やはりそれなりの各国の危機意識の表れというふうに言っていていいでしょうし、ペンディング・イシューも解決せよというふうにわざわざ首脳宣言にも書いてありますので、これは政府当局にとっては重い首脳宣言だというふうに認識しております。

それから、カナダにつきましては、フリーランド副首相兼財務大臣が、このアウトカム・ステートメントと同じ日に大臣ステートメントを出され、なぜアウトカム・ステートメントに反対したのかということを書かれております。こ

ちらはやはり、新規のDST導入の手をふさがれるということについて非常に不満があるということ、それからDSTを実際にやっている国もある中で、どうしてできないのだという不満を表明されたということです。ただ、基本的にはアメリカとカナダの間で二国間の問題として、まず一義的には米国とカナダの間で交渉してほしいところです。

それから、日本は今年G7の議長国でしたので、いろいろな局面で折に触れてG7の取りまとめ役としてスケジュール管理、或いはまとめようということでのいろいろな努力をしております。そういう意味ではアウトカム・ステートメントに出てきたタイムラインをきちんと守れるように、今後も努力をしていきたいと思っております。

それから2つ目のアメリカの動向というか、特に議会との関係でマルチ条約がどうなるかというご質問を頂きました。これはなかなか私の口から答えることに限界がありますけれども、やはりまずマルチ条約の対象企業の多くがアメリカに存在するということは、重要なポイントですので、アメリカの参加が非常に重要であるというのはまさにおっしゃるとおりです。アウトカム・ステートメント、これは資料の7ページ目のパラ13、アウトカム・ステートメントのパラ13というところに、赤線を引いてありますが、「the interdependence of Amount B and the signing and entry into force of the MLC」と書いてあります。いわばこのアマウントAとアマウントBはinterdependenceの関係にあると記載したというのは、実はこれは含意がございます。報道によるとアメリカの議会はアマウントBを実施すべきだと非常に熱心であると聞いておりますので、ここから先は私の個人的な見解とさせていただきますけれども、アマウントBを求めている米国議会と、そういうアマウントBとアマウントAと一緒に議論する、或いはinterdependenceも考えていくという中で、マルチ条約についてもアメリカの受け入れやすい

形で交渉していきたいと考えております。アメリカを含めて、30の国・地域、60%の対象企業が十分に集まるように、署名或いは発効に向けて各国と交渉してまいりたいです。

それから3点目のマルチ条約からカーブアウトされる業種、適用除外となる業種について、通信業者もカバーするのかというところです。この点につきましては、基本的に業種に着目した除外ではありませんで、国内メインかどうかということだけで一応判断するということです。ので、概念的には通信事業もカバーされる可能性はあるというところです。

これは、産業界のご意見を踏まえて、パブリック・コンサルテーションでのご意見を踏まえてこうにされたという交渉経緯もあります。ただ、海外事業をほとんど行っていないという要件は、なかなか結構これはハードルが高いとも言えます。ですので、個社の状況によって当該除外セクターに入るかどうか、ご判断いただくということになるでしょう。

それから4つ目のご質問が、Tax Certaintyについて、でした。利益Aに関する税の安定性は、利益Aそのものについての制度と、そのrelated issuesに対する別個の制度が検討されてまいりましたがけれども、まず利益Aそのものの安定性に関するプロセスは、審査プロセスと裁定プロセスからなる紛争の事前防止メカニズムでして、途上国を含めて全ての国において義務的かつ拘束的な安定性が確保されるということになります。審査プロセスは、企業グループの最終親会社の所在する国の当局であるリード税務当局による審査か、或いはリード税務当局を含む7カ国の税務当局で構成される審査パネルによる審査のいずれかが基本になると考えられておりまして、審査パネルは、まだ公表されていないので詳細は控えますけれども、基本的にはリード税務当局、それからリード税務当局を除く複数の二重課税除去国、それからリード税務当局と二重課税除去国を除く複数の市場国で構成されまして、いずれにしても税務当局の

職員のみが審査に参加するということです。

これに対して、審査プロセスで合意されなかった場合に実施される裁定プロセスにつきましては、裁定パネルの中立性・効率性を確保するために、パネルは政府職員で構成されるべきなのか、或いは政府職員以外の独立専門家で構成されるべきなのかということが協議されております。裁定パネルの決定は、審査プロセスで候補となった複数の解決案の中から、全会一致或いは単純多数決又は1つの争点に対して複数の解決案がある場合にはその順位付け投票というような形で、その中から1つの選択をするとしております。

それから、もう1つのカテゴリーの利益Aに関連する争点、related issuesに関する安定性につきましては、利益Aに対して影響を与える紛争ということで、先ほど申し上げた移転価格課税とかPE課税について、権限ある当局間の相互協議で解決できない場合に紛争解決パネルを設置するというで解決を図ろうという紛争の事後解決メカニズムです。利益Aに関係するものでありますので、このメカニズムの必要性についてはある程度コンセンサスはあったのですけれども、移転価格制度のいわゆる仲裁制度に反対している国がございまして、そういう国では抵抗感がいろいろありますので、こういう経験不足或いは執行能力不足の国に配慮する形で、一定の途上国には選択的な適用を認めるということが協議案で提案されております。

それから、5つ目として利益B関連で、セーフハーバーの位置付け、或いは定量・定性基準がどうなるかということをご質問いただきました。これも交渉途中なので難しいところありますけれども、やはり納税者の選択に委ねるかどうか、そのセーフハーバー制度を取るかどうかというのが1つの論点でございまして、ここを今議論しているところです。

執行の方法につきましては、「原則適用」の場合には例えば課税当局からの課税リスクを極力回避するためのバッファーとして、プライシ

ングのレンジは広いものであるべきという形の意見も勘案して検討されておまして、なかなか今の段階での着地点の見通しというのは難しいところかなと思っておりますが、交渉は頑張ります。

あくまでもビジネスのパブリック・コンサルテーションにおけるコメントというものをきちんと踏まえて交渉したいというふうに考えております。青山さんのご質問に関しては以上です。

次にブリヂストンの鈴木さんからご質問いただいた点です。まずマルチ条約に関して準備期間をしっかりと取ってほしいというご意見は、誠におっしゃるとおりでございまして、こちらは条文が公表されれば明らかになりますが、今時点では、基本的には納税者の準備期間にも配慮した規定が導入される見込みです。条約が発効してすぐ適用というわけではなくて、条約が発効した後、次に実際の適用開始時期を別途定めるということで、そこで一定の配慮がされる見込みです。

或いはその利益A導入当初の数年間、これはやはり執行のコストが非常にかさみますので、そこで簡素な取扱いを認める経過措置、或いはソースルールを適用するための枠組みについて、事前に確認を受ける仕組みなど、こういう税の安定性の仕組みなども盛り込まれる予定となっております。

それから鈴木さんから頂いた2つ目ですが、利益Bにつきまして、ロー・キャパシティの国がいろいろあるとか、或いは課税がどうなるのか、いわゆる事務運営要領で対応するのかというご質問を頂きました。これにつきましてはまず、現在検討される案では、基礎的なマーケティング販売活動、これについては自ら在庫を保有して売買取引を行ういわゆるバイセル活動に加えて、在庫を保有せずに仲介取引を行うコミッションアヤエージェント活動、これも含まれるということで、サービス・プロバイダー的な取引は後者の方に含まれると考えられます。

それからバイセル活動の利益水準指標（PLI）

や売上高営業利益率（ROS）が適切と考えられますけれども、一方で、ご指摘のとおりコミッション・エージェント活動を含めたサービス・プロバイダー的な活動のPLIはベリ－比が適切なケースも多いと考えられます。他方で、契約と経済実体が異なり得る企業間グループ間での取引につきましては、こうしたバイセル活動とエージェント活動等を定量的・簡易的に切り分けることはできないとされております。このことから、現在検討されている案では、いったんはコミッション・エージェント活動を含む基礎的なマーケティング販売活動の対象取引の全てについて、マトリックスの利益率を適用するものの、さらにベリ－比での検証を行って、エージェント等の本来ベリ－比による検証が適切な活動についてはROSを適用するということで生じる異常値が検出されないか、検出された場合にはベリ－比の先ほど申し上げた1.05～1.5の範囲の近い方のエッジで利益を修正するという二重の価格決定措置が導入されております。

こうしたマトリックスの利益率と追加検証となるベリ－比の水準が、納税者と課税当局双方を満足させるものになるかどうかにつきましては、パブリック・コンサルテーションにおいてもいろいろご意見を頂いておりますので、それを参考にしつつ、OECDで作業を進めたいと考えております。

また、レンジについては、納税者からの申告については、該当するマトリックスの利益率 $\pm$ 0.5%というレンジの中のどのポイントでもレンジの中であればどのポイントでも容認されるというものであります。また、仮に当局側から課税することができる制度となる場合には、マトリックスに示された利益率の中央値のみ課税できるということにすることで、レンジの上限、或いは下限の間で紛争が生じないように配慮することが検討されています。

どういう形でやるのかということにつきましては、利益Bの制度が固まったところでOECD

移転価格ガイドラインの改定を踏まえまして、法令或いは移転価格事務運営要領の改正の要否、或いは改正の在り方について、その時点で検討してまいりたいと考えております。

一高さんからのご質問にお答えします。まず1つ目。複数の読み方があるソースルールについて、どういう形で統一的、機械的に行うかということ、或いは今までの会計記録や帳簿に基づくものとの関係はどうするのかというご質問を頂きました。こちらにつきましては、なかなか詳細について今現時点でお答えできないのは恐縮でございますけれども、ソースルールは、先ほどの繰り返しになって恐縮でございますが、財又はサービスが使用され、又は消費される最終地を特定すること、これを基本的な考え方としまして、完成品や部品或いはサービスや無形資産取引、そうした取引のカテゴリーごとに何が使用地に当たるのか、消費地に該当するのかということを決めることで、源泉地の判定を一定程度機械的に行うことができるとされております。

個々の類型或いは源泉地を判定する指標につきましては、これは帳簿とか或いは会計記録に依拠するというよりは、むしろ実際の使用地或いは消費地を反映するものが定められております。一方で単一の指標のみを許容するというのではなくて、複数の指標の使用が認められるという方針になっておりまして、企業による情報の入手可能性についても一定程度配慮されております。それでもなおそういう個別の指標に関する情報が入手できない場合など一定の場合につきましては、例えばGDPとかそういうマクロの経済指標に基づくアロケーション・キーによる収入の配分も許容されておりまして、納税者が指標に係る情報を入手できない場合であっても、源泉地の判定が可能な仕組みとなっております。企業にソースルールを適用するための体制、これを内部統制枠組と呼び、その内部統制枠組を構築するということが求められておりまして、税務当局としましては、個々の取引に

関する情報を基に、企業による源泉地の特定が適切であるかということを検証するというよりは、むしろ主としてそのソースルールを適用する体制、この内部統制枠組が適切であるかということを検証することを通じて、源泉地判定の正確性、適切性を検証することが想定されております。

それで2つ目は、同じく利益Bについて、これは誰のための簡素化か、納税者の選択に依拠し得る制度なのかということもご指摘いただきましたし、或いは執行方法についてわが国のスタンス等についてもご質問いただきました。これは繰り返しになって恐縮でございますが、納税者の選択制に係らしめるか、というのは非常に大問題でありまして、ここがまさに交渉中というところでございます。どういう形で執行するかということにつきましては、おっしゃったとおりOECD移転価格ガイドラインをそのまま当局が適用する国もありますし、日本のようにOECD移転価格ガイドラインとは別に法令等或いは通達などきちんと整備してから執行する必要がある国と、いろいろ国によって建付けが異なっていますので、この辺についても留意した交渉の議論が続けられております。

わが国の執行方法につきましては、これは本論点単独というよりは、スコーピング基準、プライシングとかその他の要素も考慮しつつ議論が進められておりまして、わが国もこの議論の方向性に従った検討をしたいと考えております。確たることが申し上げられないのですが、いずれにしても国際的なルールに従った執行ができるような形のルールを整備したいと考えております。

それから3つ目、一高さんから税金逃れについて可能性をご指摘いただきました。ご指摘にありましたとおり、実はこういう財務会計への影響、或いは課税逃れというのは実際に議論になっておりまして、利益Bを議論している作業部会でも関心が寄せられております。財務会計上の調整については、例えば第三者との取引額

なので、売上高についてはなかなか操作はしにくいかもしれませんが、例えば販売管理費について恣意的な分類がなされ得る、操作がなされる可能性が排除できないと考えられております。OECDの作業部会としましては、利益B逃れが行われる可能性について認識を共有していきまして、ガードレールについての議論を行っております。ただ、財務会計上の調整が行われることで利益B逃れがされている場合については、各国の当局はローカル・ファイルなどを参照しつつ、必要に応じて税務調査において確認をしていくことになるかと考えられます。

今度は逆に利益Aの課税逃れにつきましては、今のところ多数の国に納税義務を負うというスタイルになっていますので、申告内容というのは基本的に多くの税務当局にシェアされてチェックされるということになるので、今の時点では課税逃れというのはそんなに容易ではないのではないかとこの形で議論が行われていると認識しています。

あとは各国独自のデジタル・サービス・タックスが複層的に課税されることを回避するための一種の所得の再配分とわれわれは考えています。新たな税源を創設するものではないと言えますので、むしろ安定性の確保の観点が重視されるという認識の下で、利益Aの安定性を要請する納税者に対して、そういう仕組みを確実に提供できるようなメカニズムとなっていると思われます。質問に対する回答は以上でございます。

(吉村) 現時点では答えにくい質問もあったかと思いますが、率直なご回答を頂きました。西方さん、どうもありがとうございます。それでは、以上で第1部の第1の柱について終わらせていただきます。引き続き第2部に入りまして、第2の柱について、西方さんからご説明をお願いいたします。

Ⅲ. 第2の柱

〔第2の柱（グローバル・ミニマム課税）について〕 国際課税（25ページ）

（西方） 第2の柱について、ご説明いたします。まず25ページでございます。第2の柱（グローバル・ミニマム課税）は3種類課税のスタイルがあり、グループの全体のグローバルな売り上げが約1,100億円以上である企業が対象でございます。どの国で稼いでも15%の実効税率が確保される仕組みでございまして、一番上のIIR、親会社が日本にあって軽課税国に子会社がある場合で、このIIRについては今回令和5年で改正して制度化を済ませたということです。

下のUTPR課税及びQDMTT課税が令和6年度以降の改正ということで、これからの課題です。

〔所得合算ルール（IIR：Income Inclusion Rule）のイメージ〕 国際課税（26ページ）

続きまして26ページに参りますと、第2の柱の所得合算ルールのイメージ、こちらも去年示したものですので、説明は時間の関係で割愛いたします。

〔国内ミニマム課税（QDMTT：Qualified Domestic Minimum Top-up Tax）のイメージ〕 国際課税（27ページ）

続きまして27ページに参りますと、これは日本でよく聞かれますが、日本でQDMTTを導入した場合、QDMTTを実際発動するのかというところですが、なかなかこういう状況はまれだとは思いますが、政策税制をたくさん活用して実効税率が15%を割る場合は、15%に戻すまでの課税をしますというものです。逆にこれをやらないと、当該企業グループが外国からUTPR課税或いはIIR課税を受けてしまいますので、日本企業を海外からのそういう課税から守る防御的手段としてはQDMTTというのを制度化す

る必要性はあると考えております。

〔セーフハーバー〕 国際課税（28ページ）

続きまして、28ページがセーフハーバーでございます。こちら、Pillar 2についてセーフハーバーが定められまして、今回、右側にありますけれども、移行期間（transitional）CbCRセーフハーバーというのが今回ドキュメントが出ましたので、こちら令和5年度改正で措置済みです。こちらによってCbCRを使って簡素な実効税率の計算が可能になります。

〔QDMTTとCFC税制の適用〕 国際課税（29ページ）

29ページがQDMTTとCFCの税制の適用の順番が明確化されたということでして、一番上にありますとおり、QDMTTがCFCよりも優先して適用されることが明確化されました。事例が2つ下に書いてありますけれども、左側がこのQDMTTを導入していない場合で、右側が導入している場合です。右側だけご説明しますと、上のX国が税率30%、下のY国が税率5%の場合に、Y国に存在するCFCが仮に所得が100だった場合に5%課税されて税額が5出ます。これが出た後でまずはこのY国側でQDMTTを課税するということで、15%に至るまでの15と5の差の10をY国でQDMTTとして課税するということで、10が課税されます。QDMTTがCFC税制で控除可能な場合には、この5と10を合わせた15をX国でCFC課税の中から外国税額控除などで二重課税調整をするということで、CFCを導入していたX国側が劣後するということが今回明らかにされたところです。

〔グローバル・ミニマム課税に関するAdministrative Guidance（第2弾）及びGloBE情報申告書に係るドキュメント〕 国際課税（30ページ）

このAdministrative Guidanceの第2弾が7月17日、ちょうど先ほど申し上げたアウトカ

ム・ステートメントの翌週に接近して出されたものです。この中で大事な点が2つあり、1 (1) と 1 (2) が大事です。1 (1) の税額控除の取り扱いに関するガイダンスは、市場性のある譲渡可能税額控除 (Marketable Transferable Tax Credit) につきまして、実効税率の計算上、GloBE所得、つまり分母の増加として扱うことを示すと書いてあります。

ちょっと堅苦しい言い方になっていますけども、この点、そもそも原則論にさかのぼりますと、普通Pillar 2に関する実効税率を計算するときには、税負担額を分子に、分母に所得額を置いて割り算をして実効税率を計算します。減税があれば普通は分子の方の税額を減らすというのが原則であります。ただ、ここの※にありますけれども、既にモデルルールにおいて適格還付可能税額控除 (Qualified Refundable Tax Credit) につきましては、先ほどの原則と逆で、これは分母の所得の増加として扱いますということが、例外的な規則として定められておりました。要するに、還付可能な税額控除というのはいわば補助金をもらうのと同じような状況だということで、実効税率上の計算上も、その分子の税負担の減少としないで、分母の所得の増加として扱うということとされておりました。これにより、同じ金額で減税するとしても、分子の額が減少されるよりは、同じ金額で分母の所得の増加として見なされる方が、実効税率の上がり方が緩やかになる。すなわち、納税者にとって有利になるということで、グローバル・ミニマム課税によるトップアップ課税 (上乗せ課税) を受けにくくなる効果がQualified Refundable Tax Creditについて生じていたということです。

これに対して、アメリカのバイデン政権が2022年のInflation Reduction Actで導入しましたグリーン税額控除につき、GloBERule上の取扱いの明確化が問題になりました。これまでも執行ガイダンスの第1弾で適格フロースルー税額控除の執行ガイダンスを策定するなど、限

定的な側面でルールの取扱いの明確化はしてきておりましたが、このグリーン税額控除についてアメリカから声が上がったということ、アメリカ以外の国からも譲渡可能税額控除の取扱いについて明確化を求める声が強まったことなどを背景としてInclusive Frameworkでこのようにされたものです。

譲渡可能税額控除、Transferable Tax Creditにつきましては、その適用ルールが明らかでないということにされておりましたが、このアメリカ或いは他の国の声を受けて、Marketable Transferable Tax Creditについても、その譲渡により得た所得、それを売り払って得た所得につきましては、実効税率の計算上は分母の所得額を増加させる計算を例外的に認めることとなりました。以上が税額控除の取扱いに関するガイダンスです。

次 (2) は、UTPR課税に関するTransitionalセーフハーバーということです。これは2025年年末以前に開始する各事業年度までの時限措置として、最終親会社が所在する国・地域で法定税率が20%以上であれば、実質的に最終親会社が他国からUTPR課税を受けなくて済むということにする時限的な特例です。

この点、そもそもグローバル・ミニマム課税というのは、法定税率がいかに高くても、政策減税或いは優遇税制で実効税率が下がってくることに着目して、実効税率に着目してその実効税率の15%を割り込めば上乗せ課税をするという制度でありますのに、このUTPRセーフハーバーは法定税率が20%以上であれば、たとえ実効税率が15%を割り込んだとしても最終親会社の法域のトップアップ課税を0と見なすという特例でして、個人的には一体われわれは何のために交渉してきたのかと思うような緩い特例ですけれども、これは、UTPRの各国当局や企業の準備時間の不足を懸念する声も踏まえて提案されたものです。

この特例の具体的な背景を断定することは控えますけれども、個人的に注目している出来事

としてご紹介するならば、ちょうど今年の前半にアメリカの議会、特に野党の共和党がグローバル・ミニマム課税に対して反発を強めまして、アメリカに所在する最終親会社企業に対して、もし他国がUTPRを課税してきたときには、報復的な課税をするという法案を準備した事実がございましたので、この点については言及したいと存じます。なお、このセーフハーバーは、最終親会社に対するUTPR課税を暫定的に免じるということにすぎませんので、中間親会社に対するUTPR課税はこのセーフハーバー期間中も可能です。この資料については、その点以外は割愛させていただきます。

〔政府税制調査会「わが国税制の現状と課題－令和時代の構造変化と税制のあり方－」(抜粋③)(令和5年6月30日)[抄]] 国際課税(33ページ)

続きまして33ページに参ります。これは31～33ページは政府税調の答申の抜粋を記載しております。この抜粋部分に限らず、Pillar 1、Pillar 2の背景などに何十ページも使って詳しく記載されておりますので、お時間があればぜひご覧ください。この33ページでは、下の段でグローバル・ミニマム課税の意義について述べております。グローバル・ミニマム課税の実施に向けていろいろと企業の皆さまに多大なる事務的なご負担をかけているということは、申し訳ないことでございますけれども、Pillar 2 ミニマム課税というのは各国の法人税引き下げ競争に歯止めをかけるということとともに、企業間の公平な競争条件を確保することを目的としております。これまでアグレッシブなタックスプランニングを行ってきた多国籍企業が、こういうことをやりにくくなるということが予想されますし、わが国企業にとっては国際競争力の維持・向上に資するというふうに評価されておりますので、どうか皆さまのご理解もお願いしたいと存じます。

〔外国子会社合算税制(CFC税制)の見直し(令和5年度改正)] 国際課税(34ページ)

次、34ページに参りますと、こちらは、CFC税制の見直しを令和5年度改正でやったものについて、ご紹介しております。簡単に申し上げますと、いわゆるペーパーカンパニー等の適用除外閾値につきまして、30%を27%に引き下げました。なぜ3%かというところですが、これは1つには外国子会社配当益金不算入制度の制度設計上、外国子会社に係る費用を5%と見込んで制度設計した経緯なども、1つの要素として総合的に勘案しまして、今回の3%の閾値の引下げとなったものです。

〔(参考) 合算課税の対象となる外国子会社の絞込みの効果] 国際課税(35ページ)

35ページは、経産省が作成した資料ですが、27%と30%の間には、法定税率でいうと、韓国、ドイツ或いはアメリカのカリフォルニア州、ニューヨーク州といった日本の企業が進出しているような地域も含まれておりますので、かなり日本企業の外国子会社がこのCFCの対象から除外される見込みとなるのではないかというふうに書かれています。

〔租税条約上の最低課税ルール(STTR: Subject to Tax Rule)のイメージ] 国際課税(36ページ)

36ページ以降、STTRの話が書いてあります。時間の関係で割愛させていただきますが、基本的にはこのB国が軽課税国である場合にSTTRというのは非常に効果を持つということとして、日本のような比較的軽くない法人税率を定めている国に関しては、制度上は関係ないと考えております。

〔「暗号資産等報告枠組み(CARF: Crypto-Asset Reporting Framework)」等について] 国際課税(39ページ)

続きまして39ページに飛びますと、暗号資産

等に関する報告枠組み、CARFと呼ばれているものです。分散型台帳技術を使用するCrypto-Assetに関して、いわばそういうプロバイダーに税務当局へ報告してもらうという義務を課すという流れです。下の図で言いますと、日本に存在するプロバイダーに対して、日本に住んでいない例えばフランスならフランスの居住者が日本のプロバイダーを利用していた場合に、そのフランス人の取引情報を日本の税務当局に報告してもらうということで、その非居住者に関する情報を税務当局間で自動的情報交換をするということがこれからはミニマムスタンダードとして盛り込まれます。この上の四角の5つ目の白丸を見ますと、今回のG20首脳宣言でも、2027年までにCARFによる情報交換を開始できるよう検討せよというご示唆を頂いております。これに合わせてわが国も法制化を検討してまいりたいと考えております。

〔MRDP (Model Reporting Rules for Digital Platforms) における報告プラットフォーム事業者による特定手続等〕 国際課税 (40ページ)

最後40ページにMRDPというのが書いてあります。こちらはミニマム・スタンダードではまだないので、日本として制度化するかどうかは今検討中ですが、こちらはプラットフォームに対して売主の情報を課税当局に情報届け出を出していただく義務を課すかどうかということで、これはヨーロッパで比較的活発な議論が行われているものですので、こちらについてもOECDでの議論を踏まえてわが国として今後の在り方を検討してまいりたいと考えております。以上でございます。

Ⅳ. 第2の柱に対する意見・質問

(吉村) 第2の柱のついては、法制化も進み、実務的な対応が課題となっているところで、皆

さまの関心の高い分野であろうと思います。時間の限られる中、丁寧にご説明いただきありがとうございます。それでは、先ほどと同様パネリストのお三方から今頂いたご説明に対する質問ご意見を頂戴したいと思います。最初に青山さん、よろしくお願いいたします。

(青山) Pillar 2についても、大変詳しい説明をありがとうございました。既にIIRについて立法化が済んでいるわけですが、ご案内のとおり、欧州、アジアで国内法の改正がどんどん進んでいって執行段階に入りつつありまして、親会社合算のグローバル・ミニマム税の仕組みについては、ビジネス界を含めて理解がどんどん進展しているというふうに思います。先ほど今回のアドミニストラティブ・ガイダンスの中での2つの重要な項目のご説明を頂戴して、これは本当に重要な点であるとともに、その背景にはアメリカの議会でのUTPRに対するアゲインストの風、こういったものがあったということのご説明も頂戴しました。

そういった意味で、今回UTPRについて法定税率を基準としたセーフハーバーが設けられたのは、今まで協議してきた原則を実効税率から法定税率に変えてという点で非常に大胆な妥協をしたというお話でございましたけれども、それも重要なステークホルダーであるアメリカにおける政治的な背景を斟酌したものだということがよく分かりました。

そこで、わが国にとっての税制改正が複数年にわたってこれから行われるということになったわけですが、その関係で幾つか確認させていただきたいと思います。

実行ガイダンスの発表の遅れに即して、わが国も複数年にわたってやることになったわけですが、国際情勢を見つつまずIIRから令和5年改正をスタートさせられたのは適切であったというふうに思われます。ただ一方で、先ほどのご説明にもありましたように、アメリカ、

それから諸外国の税制改正が跋行的にいろいろな形で出てくるものですから、それらを踏まえながら、日本として特にQDMTT、UTPRを今後どういうふうに立法化していくのかということについて、もし踏み込んだご説明が頂戴できるならいたしたいと思います。

それからCFC税制との関連では、ドイツが最近グローバル・ミニマム税に沿った税制の改正案を出したというふう聞いています。CFC税制の検討は与党税調でも取り上げられ、来年度以降わが国CFC税制の検討をするというふうになっていますので、こういった諸外国の動きはわが国でも参考になるのかということでもあります。この点は租税回避防止の基準に関わる租税政策の問題であると思いますが、ビジネスからは、何度も申し上げておりますけれども、コンプライアンス・コスト削減の要請の視点も含めて、令和5年改正で27%に下げたいただいたのもその1つだと思いますけど、重要な課題と位置付けられますので、この辺のところの取り組み状況について、或いはお考えについて、もし追加的に承ればというふうに思います。

最後に報告いただきました情報交換の拡充については、CARFとMDRP2つの新設によって自動的情報交換がさらに今までの本来の金融機関以外にも広がってくるということで、プラットフォーム事業が拡大する中での本人確認や居住地の確定など、プラットフォームには大きなコンプライアンス・コストが追加になります。確かに、必要性を考えますとこの制度についても、既存の金融業界が果たしてきたレベルのコンプライアンス・レベルを確保していただかなければいけないというふうにも思いますけれども、そのためには当初適切なモニタリングも必要ではないのかなというふうに考えます。

私からは以上でございます。

(吉村) 青山さん、どうもありがとうございます

ます。それでは続きまして鈴木さん、どうぞよろしくお願いします。

(鈴木) 引き続き丁寧なご説明をありがとうございました。先ほども少し申し上げましたが、過去から長く企業税務に携わっていた身にとり、今回の第1の柱、第2の柱ともに実務的には想像を超えたインパクトを持つものです。特に第1の柱の利益Aはこれまでよりどころとしていました独立起業原則を超えたものですし、第2の柱は企業会計と税務会計の相互に拘束し合う度合いを劇的に高めました。

これらの急速かつインパクトの大きな変化に対応するのは、企業にとっては非常に難易度が高く、骨が折れる仕事だと、今、第2の柱への対応を進めながらつくづく感じております。この点、西方さんには充分ご理解いただいております。本当にありがとうございます。しかしながら今回の税制への対応は、従来のように社内で税務部門が旗を振りながら主導する形で行っていても限界があるので、経営陣に内容をよく理解してもらったうえで、第一優先の経営課題というかたちで対応していかなければならないと考えています。

昨年末の経過的セーフハーバーの設定は、短い時間軸の中で対応を進める企業にとっては、一定のリードタイムを与えてくれたという意味で非常にありがたいものでした。そして、恒久的措置としてのQDMTTのセーフハーバーについても、企業実務の立場から歓迎いたしますし、経過的セーフハーバー・ルールが終了した後の恒久的セーフハーバー・ルールについても、同様の簡易さ、事務負担の軽減効果を強く期待しているところです。

さて、本邦のCFCルールの見直しの方向性について、確認させていただければと思います。IIRとCFC税制は、その適用対象や対象所得は厳密には異なりますし、制度設計の段階から併存が前提とされている一方で、両制度の趣旨は

完全に一致はしないものの、重なる部分も多分にあると考えております。先般トリガー税率を30%から27%に引き下げただけ、今後もCFC税額のプッシュダウンのタイミングの問題など、いろいろ微調整が行われていくと理解しておりますが、本邦CFC税制については、さらなる簡素化を検討していただけると期待してよいでしょうか。

感想めいた内容に終始しまして申し訳ありませんが、BEPS2.0への対応で企業はとても疲弊しているということを最後にコメントさせていただきます。

(吉村) 鈴木さん、どうもありがとうございます。それでは一高さん、よろしく申し上げます。

(一高) 西方さん、どうもありがとうございました。わが国のIIRは2021年10月のIFの合意に即したものです。共通アプローチとしてのモデルルール(2021年12月)とコメンタリ(2022年3月)、国別報告事項等に係る適用免除等(OECD, Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two), OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS (2022))もIFで承認されたもので、わが国も従うべきものです。そうした中、わが国は、IIRの国内法化に際して、固有の観点から無視し得ない変更や調整、削除等がなされたところがあるのでしょうか。また、納税者は国内法に不明な点があれば、これらに加えて、OECD事務局作成の事例集(OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Examples (2022))の内容にも依拠できると考えておくべきでしょうか。

さらに、税務当局は、IFで承認・発遣された今年の2月(OECD, Tax Challenges Aris-

ing from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS (2023))と7月(OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), July 2023, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS (2023))の執行ガイダンス(コメンタリと事例集への反映を予定)にも従う必要があります(モデルルール・パラ8.3.1)が、わが国で2024年4月1日以降に開始する事業年度において、納税者も執行ガイダンスにも依拠し得る、或いはすべきと考えてよいでしょうか。

その7月の執行ガイダンス(pp.74-76)には、例えば争いあるQDMTTの扱いがありまして、特に憲法上、或いは投資協定上の理由で徴収できないと当局が判断した部分のQDMTTは、IIRのトップアップ税額から控除しないとありますが、憲法等に関しどういった理由や問題状況が念頭にあるのでしょうか。また、これはわが国にも当てはまるような議論でしたでしょうか。お教えいただければ幸いです。

それから7月の執行ガイダンスは、CFC税制上QDMTTの税額控除を認めることとしていきます。ご説明いただきましたように、やや細かい話ですけれども、スライド29の設例2のところで、QDMTT10のCFC税制での税額控除を認めています。例えば当該CFCが、日本で受動的所得(特定所得の金額)のみCFC税制の適用を受ける部分対象外国関係会社で、QDMTT10の中には受動的所得以外のCFCの所得に対するものがあるとしても、これは特に区別せず10の全額が日本のCFC税制上の税額控除の対象になるという理解でよろしいでしょうか。また、同じ外国に他の例えばCFC2というのがある、これが日本のCFC税制の適用外だという場合に、そういったCFC2のQDMTTも含めてCFCが10を納付しているような場合でも、

10の全額が同様に税額控除の対象となると考えてよろしいでしょうか。

それから、税の安定性に関する市中協議文書（OECD, Pillar Two – Tax Certainty for the GloBE Rules, Public consultation document, 20 December 2022 – 3 February 2023）で、各国のGloBEルールの解釈と適用が異なることで、同じ軽課税所得に対し複数の国がトップアップ課税が及ぼすことによる二重課税などの問題の解決法の選択肢が検討されています。そうした二重課税は、租税条約上の相互協議を通じた解消は期待できないのでしょうか。他の選択肢を含めて、わが国のスタンスをお聞かせください。

最後に、IIRには法人税に関する「底辺への競争」を食い止めるという側面に目が行きがちですが、なおCFCの超過利潤、多くは無形資産に由来するものですが、これはCFC税制の適用がない限りは税率15%で済む、軽く課税されるという側面があります。IFでの議論を通して、今後の方向性としてわが国としてどのように見ておられるのか、お教えいただければ幸いです。少なくとも次の4つがあると考えます。

1つは、主要国の実効税率は今後も15%程度までは下がっていく。2つ目に、基準税率、今の15%は今後引き上げられていく。3つ目に、主要国は無形資産の国内維持を図るために、無形資産由来の国内所得も15%程度の税率、或いはさらに低い税率に引き下げていく（米国のFDIIの発想）。4つ目に、主要国は無形資産の国外移転に対する課税を一層強化していく。こういったことが考えられるかと思いますが、今後の世界と日本の方向感なり、見通しをご教示いただければ幸いです。以上でございます。

（吉村） 一高さん、どうもありがとうございます。今後の影響なども含めて、かなり広範に質問が出たかと思います。それでは今のご意見ご質問を受けまして、西方さんの方からご回答

いただければと思います。よろしく願いいたします。

（西方） 難しい質問含めて、いろいろとご質問ありがとうございます。まず、青山さんから頂きましたご質問からお答えします。

まず、アメリカの議会の動向等々、Pillar 2課税に関してご質問いただきました。アメリカの動向ということで私の口から申し上げるのはなかなか難しいですが、まず本年3月に大統領予算教書というのが出ていまして、そこでGILTI税率に関して21%に引き上げましょうかという提案がされていたと承知しています。他方で共和党の方は、グローバル・ミニマム課税に関してかなり敵対的な動きを取っておりますので、なかなか混沌とした状況というか、与野党はいろいろと意見が異なるというところがあります。

それから、わが国の方はどうするかということもご質問を頂きまして、これは1つには、もちろん年末にかけての与党税制調査会のご議論を頂くものでございますので、今の時点でどうこうという話ではありませんけれども、まずUTPRセーフハーバーが出たということはどう捉えるかというのが1つあるかと思います。一定の期間までは暫定的に例えば日本の最終親会社が外国からUTPR課税を受けることがないということになりますので、いわば日本企業を守るためのQDMTTというものの必要性というのが若干ずれる可能性もあるかなということは認識しておりまして、そういう状況を踏まえると、QDMTTの立法のタイミングというのは改めて考えたいと思っております。

他方で、UTPRにつきましては、これは国際的に施行するターゲットがありまして、それがまだ変わっておりません。それからあとはコーポレート・インバージョンによってIIRをいわば潜脱するような動きに対抗するという意味では、やはりUTPRの法制化の必要は変わってい

ないと認識しておりますので、これを踏まえて今後法制化のための議論をしてまいりたいと思っております。

それから青山さんからあともう1つ、ドイツにおいてグローバル・ミニマム課税に沿ってCFCの税率を15%に下げたりとかいうことについて、CFC課税についてどう考えるかと。或いは、鈴木さんからCFCの課税の見直しについてご質問いただきました。これについては、ドイツでの改正はわれわれとして同じものになるとは今の時点では考えておりません。外国子会社合算税制については、去年の令和5年の与党税制改正大綱においても書かれた通り、第2の柱とCFCというのは並存するものだというのが国際的なルールですし、やはり外国子会社を通じた租税回避を抑制するための措置というこの重要性は、Pillar 2 課税が導入された後も変わらないと思っております。第2の柱とCFC税制というのは目的を異にする別個の仕組みであるということです。確かに企業の皆さまにいろいろな意味でご負担をかけているというのはわれわれも承知しておりますので、こういう企業の事務負担に一定の配慮をした形で、CFC税制について必要な見直しを検討してまいりたいと考えております。

経産省からもCFC税制の見直しの要望をされておりますので、Pillar 2 課税の執行面との関係でCFC税制をどこまで簡素化できるかということを今後税制改正プロセスで議論していきたいと考えております。

それから、鈴木さんから、CbCRセーフハーバー、暫定的措置としてのセーフハーバーに続けて、今度は恒久的措置としてのセーフハーバーについて質問を頂きました。まさに交渉中でございますが、なかなか具体的なお答えは難しいのですが、ただ、やはり企業の皆さまの事務負担の軽減というのは非常に大きなテーマで議論されているのも事実ですので、制度の趣旨が没却しない範囲で簡易な仕組みというのをきちんと議論して、そういう議論にもわが国

としても適切に参加してまいりたいと思います。

それから、一高先生からのご質問を頂きました。いずれも結構難しい問題で、ありがとうございます。まず、執行ガイダンスにいろいろ従っていく可能性で、事例集とか依拠できるのかということも含めてご質問いただきました。基本はやはり令和5年度税制改正においてまず法制化を行ったIIRについては、令和6年度改正においても、今まで出た最新のガイダンスを参照してこれを見直すということを考えております。ですので、絶えずOECDのルールに沿った形で法令等々をアップデートしていくという作業を続けていきます。

ですから、6年度改正においても国内法、或いは通達等いろいろと整備するという一方で、これに依拠して税務手続きを進めていただくというのが原則かと考えております。

それから2つ目に、いろいろ投資協定、或いは憲法上の理由でQDMTTに実際の執行面で制約が生じた場合どうするかというご質問、これは非常に難しい論点ですが、ご指摘のとおり、まず7月公表のQDMTTに関する執行ガイダンスにつきましては、憲法もしくは他の上位法、又は他のアグリーメント等々で多国籍企業が申し立てを行った場合、或いは税務当局が徴収できないと判断した場合などが言及されております。これが、ただ具体的にどういう問題状況を想定するかというのはなかなか今の時点ではドキュメントに示されておらず、答えづらいところではあるのですが、ただ例えばというところでは、QDMTTのルールや解釈、或いは事実関係に関する問題ではなくて、QDMTTの実施法域の憲法上の規定などに基づいて、QDMTTの納税義務の全部又は一部が存在しないというふうにされて、多国籍企業がもし異議を出した場合などを想定しているのかなと考えられます。

こういう場合に、憲法上の理由で多国籍企業がチャレンジを行ったけれどもQDMTT税額を会計上で費用計上していた場合どうなるか。或

はい、こういうQDMTT税額がGloBE上のトップアップ税額から控除をこういう場合にされてしまうと、インテグリティ・リスクが生じるおそれがあります。このQDMTT実施法域の争いが長引いてIIRやUTPRに時効が成立してしまったというような場合がもし想定されるとすると、これはもうトップアップ税額は徴収できないということになります。さらにそのQDMTTについても最終的に多国籍企業が勝訴した場合には、QDMTT税額も支払う必要がないということになりますので、トップアップ税額自体がそのGloBEルールに基づいてもQDMTTでも徴収されないという事態が生じ得るというふうに考えられております。

こうした問題に対処するために、7月の執行ガイダンスでは憲法上の争い、或いはQDMTT、又はGloBEルール以外の法的根拠に基づいてQDMTTの全部又は一部について責任を負わないというふうに多国籍グループが主張する場合には、QDMTT税額はGloBEトップアップ税額を減額しないという取り扱いが示されております。

それから、CFC課税との二重課税の問題もご指摘、ご質問いただきました。先ほど私が申し上げたことの繰り返しですが、CFC税制とQDMTTの適用順序についてはQDMTTを先に計算するということが示されました。QDMTTとCFC税制の国内税制の関係につきましては、QDMTT税額の構成事業体への配分はCFC税制を含む他の法域の税法の適用を制限するものではないというふうにされておりますので、基本的にはQDMTTとCFC税制の二重課税の排除については、国内法でどうやるかを各国に委ねられていると認識しております。これは、例えば、QDMTT実施国が恣意的なQDMTT税額の配分をもし行って、その他の法域のCFC税制を実質的に無効化するか弱体化させるというような事態が一応想定されております。そうすると適切なCFC税制の実施を確保するという観点からは、CFC税制の実施国がQDMTT実

施国のQDMTT課税を一種無視してCFC税制を適用できるようにするためという、こういう弱体化させるような場合は、そういうQDMTT課税を無効化するようなCFC税制を適用できるようにすると考えられておまして、この辺の二重課税の在り方というのはまさにこれからの制度化の中で議論していきたいと思います。Tax Certaintyのようなパブコメの中でもやはり二重課税を生じさせるような法域間の齟齬についてもいろいろご指摘を頂いておりますので、そういう点も含めてこれからQDMTTの制度化を検討してまいりたいです。

それから次に、相互協議です。このCFC課税、或いはグローバル・ミニマム課税で一種いろいろな意味で二重課税のリスクが高まっているのではないかとのご指摘を頂きました。これについては、われわれとしても二重課税のリスクがあることは承知しておまして、パブコンでもこういう二重課税或いは紛争に対処するためのメカニズムの必要性についてご指摘を頂いております。これについてもいろいろ各国間で議論が継続中でして、われわれとしてもその二重課税のリスクをどうやって処理したらいいかということを、きちんと真剣に考えていきたいと思っております。いろいろな意味で意見が出ているという状況でして、恐縮ですが、今の時点ではこれだけとさせていただきます。

最後に、これまた非常に難しい問題でございますけれども、今回のIIRはPillar 2 課税をすることで、いわば企業行動もどう変わるか、或いは主要国がどういう形でその制度が収められていくかという非常に興味深い論点をご提示いただきました。これはGloBEルールがまだ適用されていない中で難しい課題ですが、元々この場は個人的な立場で参加させていただいておりますので、個人的な印象として申し上げますと、まずは先ほどの繰り返しですが、グローバル・ミニマム課税が導入されることによって、いわば軽課税国を利用してアグレッシブなタックス・プランニングということをするに

種のブレーキがかかるということで、これはまったく納税している企業にとってはレベル・プレーイング・フィールドが実現するというのはよく言われています。

もう1つは、軽課税国がQDMTTなどを導入することで実効税率を引き上げた場合に、そこに外国子会社を置くメリットというのが低減しますので、それを見た各国企業が外国子会社をそこから引きあげて、自分の本国に外国子会社を戻すとかそういうダイナミックな動きがどれぐらい起きるか。そういう軽課税国の魅力が薄れたことによってそこから出ていくということがどれぐらい起きるかということも、今後このインパクトを見る上では1つあるでしょう。

それから超過利潤に対する課税というご指摘を頂いております。これはPillar 2というよりはどちらかというとPillar 1の方のマルチ条約の方が通常利益を引いた後の残余利益に対して課税するという意味では、超過利潤が一部含まれた形で利益Aというのが再分配されます。しかもそれが売り上げに比例して分配されるということです。現地の軽課税国の税率を見て所得をシフトするというようなことのインセンティブが、マルチ条約によって一種弱まる効果もあると推察されます。

その売り上げ自体も、操作は不可能だというのが一応前提だとすると、そういう意味でも超過利潤を恣意的に移転するということは少し弱まるかなと思っています。

あとは、先ほど申し上げたマルチ条約の二重課税調整ということを見てみましても、利益率が高い子会社が存在するjurisdictionsが二重課税の調整につきより大きく責任を果たすという仕組みになっておりますので、そういう軽課税国の方がより二重課税の調整の義務を負う可能性があります。そういう意味では、そうした国

にとって軽課税の仕組みを取るメリット自体も減殺されるということも考えられます。また、軽課税国からもしかしたら十分な外税控除など二重課税調整を受けられない可能性も実はありますので、そういう二重課税調整を受けられない外国子会社からすると、そこにそもそも外国子会社を置く意味が薄れるかもしれない。「かもしれない」が続いて恐縮なのですけれども、こういう意味でPillar 1とPillar 2を両方総合して企業行動にどういうインパクトが出るかというのは、これからまさにいろいろな意味で勉強していきたいと思っております。中途半端な回答で恐縮ですが、以上でございます。

おわりに

(吉村) 西方さん、どうもありがとうございます。まだまだ議論を続けたいところですが、残念ながら時間を過ぎておりますので、ここで終了したいと存じます。

本日は、第1の柱及び第2の柱について、最新の情報に基づき議論いただきました。非常に野心的な取り組みと評価されていた第1の柱についても具体化が進み、実施スケジュールが見えてきています。第2の柱と合わせ、実務的な対応も迫られていくことになります。本日の率直な議論を拝聴して、それぞれについて深い理解を得ることができたのではないかと思います。

パネリストの皆さんに改めて感謝申し上げます。それでは、これで国際課税に関するパネルディスカッションをお開きにさせていただきます。ご協力どうもありがとうございます。

「令和6年度税制改正に関する租研意見」*の解説

株式会社 EBPM 研究所 代表取締役

林 宜嗣

<総論>

I. はじめに

(林) ただ今、ご紹介いただきました林でございます。それでは、早速でございますけれども、租研意見の概要を説明させていただきたいと思います。

租研は、これまで中立の立場から税制の在り方に関する提案を長年行ってまいりました。租研意見の特徴の1つは、短期的な課題だけではなく、日本の経済社会が抱える構造的な問題の解決を目指した税制改革の提言を行っていることでございます。従いまして、本日ご説明申し上げる意見は令和6年度税制改正に関する租研意見となっておりますけれども、より長いスパンでの提言・提案であることをまず申し上げておきたいと思います。また、租研の問題意識と提案は、いわゆるイメージベースではなく、しっかりとしたデータの裏付けがなされているものであることも租研意見の特徴といえるのではないかと思います。この点につきましては、租研意見に付属されております資料集と毎年行っておりますアンケート調査をご覧いただきたいと思います。



それでは、概要に沿ってご説明申し上げます。

まず、はじめにでございますが、日本はさまざまな構造問題を抱えております。租研はかねてより、巨額の財政債務、人口減少、超高齢化の進行、社会保障費の増大、そして経済では生産性、経済成長の低迷、今後の社会としてデジタル化・グリーン化が遅れていることといったような点を構造問題として認識してまいりました。そして、とりわけ、その中から財政の持続可能性の回復、社会保障制度の効率化と重点化、特に、経済構造を転換し持続的成長と所得の拡大を目指すという、この3つを改革の基本方向として捉えてまいりました。もちろん、これらの目標を実現するためには、財政支出やその他

の政策がセットで実施される必要があることは言うまでもありません。しかしながら、税制もいわゆるソフトインフラの1つとして、これらの構造問題に対応することが非常に重要な課題となっております。それが、2番目の税制改革の基本的視点に示されております。

Ⅱ．税制改革の基本的視点

まず、経済活力の強化では、生産・分配・支出という、いわゆるマクロ経済循環の中で企業の活性化と雇用・所得の確保とが好循環となっており、日本経済を拡大していくことが求められております。この好循環を実現するためにも、やはり企業の活性化が不可欠でございまして、そのためには企業の国際競争力の強化、日本の立地競争力の強化、そしてイノベーションと生産性の向上が不可欠です。それには、官民が重点的な投資等を行うことが重要でありますけれども、DXを進めるためにもこれから人への投資も重要な課題となっております。これらを含め、ポストコロナの時代にふさわしい成長戦略の確実な実施に官民を挙げて早急に取り組んでいかなければならない時期に来ていると考えております。

次は、財政健全化の視点でございます。現在、日本の財政は受益が負担を上回る構造になっております。この構造を解消するためには、歳出歳入の一体改革が不可欠です。その場合には、まず予算規模ありきの政策から脱却して、国・地方ともにエビデンスに基づいた政策立案を促進し、効果的・効率的（Outcome-Oriented）な支出を徹底するとともに、受益と負担の適正化を図ることによって限られた財政資源の最適配分を実現することが必要であります。

そして、税制面では、次の3点が重要だと考えております。まず、公共サービスの財源は税により賄うことが原則です。その場合、消費税率の引き上げ、所得税改革という2つの個人に対する基幹税による財源の確保が重要であると

いう点。そして、税と社会保険料の2つが国民負担となるわけでありませけれども、税と社会保険料の役割分担に配慮が必要です。社会保険料につきましては、本来、年金や医療のように受益と負担、受益は給付であります、それとの関係が明確で、しかも保険原理が働く分野に適していて、社会の構成員全体に便益が及ぶような公共サービスの財源としては、保険料ではなく国民が広く公平に負担する税によることが望ましいと租研は考えております。つまり、財源を安易に社会保険料に求めることがあってはならないと考えています。

3つ目は、地方創生・地域の活性化です。地方財政の場合、国からの財政移転が非常に大きなウエートを占めているわけでありませけれども、財政移転に頼るのではなく、財政責任を伴った地方行財政運営が実現する環境を整備する必要がございます。そのためにも、地方税の在り方が極めて重要なポイントになります。つまり、地方税においては負担分任、応益課税の原則に基づいた制度改革を行うこと、そして、その結果として税源の偏在性が小さく税収が安定的になる地方税体系の構築と地方税の構造改革が必要であるという認識でございます。

税制改革には、以上のような基本的視点が必要ですけれども、税は必要な財政支出の財源調達手段であります。そのためにも、税が備えるべき原則がございます。それが公平・中立・簡素という3つの原則です。公平性は、人々が負担能力に応じて税を分かち合うという応能負担を意味するのですけれども、現在世代と将来世代という世代間においてもこの原則が満たされる必要性がございます。2番目の中立性は、税収調達手段である租税が個人や企業の活動に対して与えてしまう影響を極力小さくする。つまり、ゆがみをできるだけ与えないような財源調達手段でなければいけないという原則です。3つ目の簡索性の原則は、納税者にとって理解しやすく、そして徴税者にとっても徴税のコストがかからないという税の仕組みを構築すること

でございます。納税事務負担の軽減や税負担に関する予見可能性を高めるためにも、税は簡素でわかりやすくなければなりません。これが、簡素性に関する租研の考え方です。

Ⅲ. 税体系

総論の最後は、望ましい税体系の構築でございます。公平・中立という原則は、しばしばトレードオフの関係にあることがあります。また、単一の税でこの租税原則全てを同時に満たすことはできません。従って、どうしても複数の税目が必要になります。これが、租税体系ということになります。また、税によっては安定的な税収をもたらすものもあれば、経済成長とともに税収が大きく伸びたり減少したりするような伸縮性の大きい税もございます。こうした各税が持つ特性を考慮し、バランスの取れた税体系の構築が求められております。

<各論>

Ⅳ. 所得税

それでは、各論に入らせていただきます。この番号順に進めてまいります。まず、個人所得税に関しましては、現在の所得税負担の構造を見ますと、ほとんど全ての階層において日本の所得税負担は先進国の中でも低く抑えられております。このことから、税収調達機能を今よりも強化する余地は国際的に見てあるのではないかと考えております。

次は、所得税負担の偏りです。年収1,000万円超の給与所得は全体の4.9%ですけれども、その方々が税額の約半数以上、52.4%を負担するというように、現在の税負担が高所得者に偏る構造を特徴としております。こうしたことから、低税率適用ブラケット幅の縮小なども今後検討していく必要があるという指摘をさせていただきました。

日本では現在、所得格差が拡大しているといわれておりますけれども、税制・財政全体の中で所得税が所得再分配にどのような役割を果たすべきなのかについて検討していく必要があるのではないかと指摘もさせていただきました。

さらに、中立性でありますけれども、現在、働き方、ライフコースの多様化が進んでおります。こういうことの中で、婚姻、働き方、所得の稼得形態などをゆがめないという中立性を確保する観点から所得控除の在り方等の見直しを検討する必要があるとさせていただきました。

Ⅴ. 相続税・贈与税

続きまして、相続税・贈与税でございます。税制全体の中で相続税の機能の中心は富の集中抑制で、この機能の発揮が重要だと捉えております。そして、その中で資産の移転時期に中立的な税制を構築する観点から、相続税・贈与税の見直しについて今後も検討を進めていくべきであるとさせていただきました。

また、資産の世代間移転促進を目的として、結婚・子育て・教育・住宅取得資金に係る贈与税の非課税措置が導入されたところでございますが、格差の固定化につながらないように今後も見直しが必要であるという指摘をしております。

Ⅵ. 法人税

法人税につきましては多くの提案をさせていただいておりますけれども、主要な点を挙げますと、第1は企業の国際競争力の強化、立地競争力の確保など、日本経済の持続的な成長を促進するための法人税制の整備が重要であるという基本認識です。これに基づいて、特に法人税率、課税ベース等については、グローバル・ミニマム課税の導入なども踏まえて国際的に調和の取れた、つまりグローバルスタンダードな税

制であることが肝要だとしております。詳細は意見書の本文をご覧くださいと思います。

第3に、研究開発の促進が経済成長において重要だと国際的に認識されておりますけれども、その中でイノベーション促進のための研究開発税制の拡充（スタートアップ支援）、知的財産への優遇税制の創設を意見書では求めています。

Ⅶ. 国際課税

国際課税に関しましては、多国間フォーラムでの合意形成の上、国内法・租税条約の整備を進めることが望ましいという点。それから、移転価格税制をはじめとする国際課税制度の執行、租税条約の適用における予測可能性。「今後どうなっていくのだろうか」という予測可能性を確保していくこと、そして、事務負担軽減のための措置を講じること、制度の適切な運用が重要であるという指摘をさせていただいております。

Ⅷ. 消費税

消費税は、国民全体で広く負担することが可能な税であり、景気に左右されず税収が安定的であるという特徴を持っています。そして、経済活動に対して中立的であるという優れた特徴を持っておりますので、社会保障を今後支えていく財源として消費税率の引き上げも視野に入れていく必要があるのではないかという提案をさせていただきました。そのためにも、制度の信頼性・透明性を高める視点が必要でございます。インボイス制度の円滑な実施が重要だと考えております。

次に、消費税における低所得層への対応に関しましては、租研は従来から次のように考えております。消費税収の使途が社会保障に限定されておりますので、受益面も併せて考慮するならば、既に低所得層に有利な税制であるといえるのではないかということ。そして、軽減税率

は公平・中立・簡素の観点からやはり弊害があるのですが、すでに導入されているわけですから、今後、税率の引き上げが行われる場合には適用対象が拡大しないよう厳格な歯止めが必要であると指摘をさせていただきました。

Ⅸ. 地方税

続きまして、地方税でございます。地方税の在り方としては、昨年度まで地方分権という言葉を使っておりましたけれども、地方分権は地方の財政規律を高めるということも大きな目的でございますので、地方の財政規律を強化するためにも受益者が広く負担する応益課税原則を明確にしていく必要があるのではないかという指摘は従来から続けてきていることでございます。

そして、全体の税収を確保しつつ、法人から個人に税のバランス、ウエートを移すとともに、課税標準が重複する税目の統廃合等も検討する必要があることを提案しております。

その他にも、負担分任、応益課税の考え方に基づいて、個人住民税の均等割を引き上げること、それから現行の外形標準課税制度については赤字法人にも課税されるものの、課税法人を資本金1億円超としているために適用対象が大法人にやはり限られてしまっていることから、一定の配慮を行った上で中小法人にも適用対象を広げる必要があるという従来からの指摘を行いました。また、固定資産税に関しましては、特に土地に係る固定資産税が地価と連動して課税されておりますので、負担の適正化が必要であること、そして、償却資産に係る固定資産税につきましては廃止を含めた見直しが必要ではないかという指摘を従来どおり行っております。

Ⅹ. その他の税

その他の税に関しましては、次の点を重要としております。まず、自動車関係諸税につつま

しては、受益者負担・原因者負担の原則に加えて、カーボンニュートラル目標の実現、電気自動車の普及などと整合的なものになるように、課税の考え方、税体系の再構築が必要であるという指摘。それから、カーボンニュートラルという目標の達成、産業競争力の強化、経済成長を同時に実現させるために、政策パッケージの1つとして炭素に対する賦課金についても適切な制度設計が必要であるという指摘。それから、脱炭素型社会への移行に伴うコストは特定の企業なりが負担をするのではなくて国民全てが広く負担すべきものであって、そのためにも炭素価格の適正な転嫁が重要であるという指摘でございます。

XI. 納税環境の整備

それでは、総論と各論を受けまして、最後に納税環境の整備について簡単にご説明を申し上げます。言うまでもなく、税は民主主義の根幹です。国民が税の意義と役割、受益と負担の関係性を理解し、適正な納税が行われるよう、税制及び財政の現状に関する正確かつタイムリーな情報提供や租税教育の充実などが

必要だと考えております。

それから、国税・地方税の申告、納税手続のデジタル化のさらなる普及と拡大を進めるべきであること、マイナンバーカードにつきましては、マイナンバーカードの活用、国・地方間の情報連携などにより納税者の利便性の向上、税務行政の効率化を進めるべきであるという指摘をさせていただきました。それから、バックオフィス業務の生産性を向上させていくこともこれからの産業において非常に重要でありますけれども、そのためには納税手続きのデジタル化やキャッシュレス化を進めていくべきであるという指摘を行わせていただきました。

以上、簡潔ではございますけれども、租研意見のポイントを説明させていただきました。詳細は本編をお読みいただきたいと思いますとともに、冒頭でも申し上げましたように、それぞれデータを使って租研意見の科学的な裏付けを資料編として載せておりますので、これもご参考いただければと思っております。また、国際課税につきましては用語集もご覧いただければと思っております。

以上、少し急ぎましたけれども、租研意見のポイントを申し上げます。

* 「令和6年度税制改正に関する租研意見」は（公益社団法人）日本租税研究協会のホームページ上に掲載

税制改革の基本的視点

巨額の財政債務
人口減少、少子・高齢化の進行
社会保障費の増大
生産性、経済成長の低迷
デジタル化・グリーン化の遅れ

新設コロナ、
経済情勢の変化
→ 課税の
対応が急務

経済活力
企業の活性化
雇用の確保
企業の国際競争力の強化
日本の立地競争力の強化
イノベーション・生産性向上

公平
公
税負担・消費・資産
税目（所得・消費・資産）
バランスのとれた税体系

人所得課税
①所得税として税収増進機能の回復
②贈与やライフコースの選択に中立的な税制

中立
税負担全体に広く負担可能
①課税に左右されず税収が安定的
②経済活動に対して中立的
③社会情勢を支える財源として、消費税率の更なる引上げ必要

立
（企業活動・個人の選択への影響最小化）

財政健全化
「実益>負担」という財政構造の解消（歳出輸入一体改革）
公共サービスの財源は税により賄うことが原則
消費税率の引上げ、所得税改革による財源の確保
国民負担のあり方・一税と社会保険料の役割分担に配慮が必要

経済成長と社会福祉
（個人負担）を両立
社会経済構造の変化に
対応した税制の構築
社会的公正の確保

＜税制における課題＞
経済成長と社会福祉
（個人負担）を両立
社会経済構造の変化に
対応した税制の構築
社会的公正の確保

＜財政健全化への取組＞
実益と負担の適正化
財政資源配分の最適化
EBPM・成果志向の支出の徹底
健全化の取組を担える仕組み

＜税制における課題＞
経済成長と社会福祉
（個人負担）を両立
社会経済構造の変化に
対応した税制の構築
社会的公正の確保

税制改革の基本的視点

巨額の財政債務
人口減少、少子・高齢化の進行
社会保障費の増大
生産性、経済成長の低迷
デジタル化・グリーン化の遅れ

新設コロナ、
経済情勢の変化
→ 課税の
対応が急務

経済活力
企業の活性化
雇用の確保
企業の国際競争力の強化
日本の立地競争力の強化
イノベーション・生産性向上

公平
公
税負担・消費・資産
税目（所得・消費・資産）
バランスのとれた税体系

人所得課税
①所得税として税収増進機能の回復
②贈与やライフコースの選択に中立的な税制

中立
税負担全体に広く負担可能
①課税に左右されず税収が安定的
②経済活動に対して中立的
③社会情勢を支える財源として、消費税率の更なる引上げ必要

立
（企業活動・個人の選択への影響最小化）

財政健全化
「実益>負担」という財政構造の解消（歳出輸入一体改革）
公共サービスの財源は税により賄うことが原則
消費税率の引上げ、所得税改革による財源の確保
国民負担のあり方・一税と社会保険料の役割分担に配慮が必要

経済成長と社会福祉
（個人負担）を両立
社会経済構造の変化に
対応した税制の構築
社会的公正の確保

＜税制における課題＞
経済成長と社会福祉
（個人負担）を両立
社会経済構造の変化に
対応した税制の構築
社会的公正の確保

＜財政健全化への取組＞
実益と負担の適正化
財政資源配分の最適化
EBPM・成果志向の支出の徹底
健全化の取組を担える仕組み

＜税制における課題＞
経済成長と社会福祉
（個人負担）を両立
社会経済構造の変化に
対応した税制の構築
社会的公正の確保

税制改革を巡る現状と課題



岩崎 氏 (司会)



青木 氏



池田 氏



澁谷 氏



松本 氏

●参加者

財務省主税局長
総務省自治税務局長
中央大学法学部教授
住友電気工業(株)取締役会長

青木 孝徳
池田 達雄
澁谷 雅弘
松本 正義

司会 明治大学専門職大学院法務研究科教授

岩崎 政明

討論中に言及されている資料は、巻末「資料編23頁～95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おります。本年度の討論会でも司会進行を務めさせていただきます。どうぞよろしくお願いいたします。

さて、令和5年6月16日付で閣議決定されました、「経済財政運営と改革の基本方針2023」(いわゆる骨太方針2023)では、わが国が直面する内外の歴史的・構造的な変化と課題に対応するため、経済社会の変革を進め、社会的課題の解決に向けた取り組みを成長のエンジンに変えることで、持続可能で包摂的な社会を構築し、「成長と分配の好循環」を目指すことを謳われています。そのための方針として、人への投資を進めるとともに、労働市場改革等による構造的賃上げ実現、重点分野への官民連携投資を進めることにより、グリーン・トランスフォーメーションやデジタル・トランスフォーメーションを加速させることが示されております。

そうした政策を実行するためには、健全で堅固な財政が不可欠です。しかしながら、少子高齢化に伴う社会保障費支出の増大や、新型コロナウイルス対策や、物価高騰対策のための財政支出が数年来続いておりますし、それに加えて防衛力の強化や少子化対策、子ども子育て環境の改善といった新しい支出の必要も生じてきており、財源確保がより重要な課題となっております。

そうした財政需要を支えるため、税制改革が急務となっております。これを踏まえて、令和5年6月には税制調査会から、「わが国税制の現状と課題—令和時代の構造変化と税制のあり方」が公表され、個人所得課税、資産課税等、法人課税、消費課税、国際課税及び納税環境の整備の全般にわたる中長期的な改革方針が示されました。さらにこうした税制改革の課題は、地方の税財政の課題と密接な関係を持っております。

ます。そういう重要な税制調査会の答申の内容につきましては、この後、ご説明があるものと思います。

こうした改革の流れは、既に令和5年度税制改正においても一部取り入れられておりまして、さらにこれを加速させるための令和6年度税制改正についても、既に関係省庁や財界からいろいろな要望が出されているところです。令和6年度の税制改正に当たっては、これらさまざまな要望のうち、どのようなビジョンに基づいて、まず何から着手して、いかに発展させていくのが問題になろうと思います。

本日は、こうした国、地方に関する税制の取り組み状況につきまして、青木孝徳財務省主税局長及び池田達雄総務省自治税務局長をお迎えしてご説明いただき、これに対して租税法の専門的立場から澁谷雅弘中央大学教授に、また、経済実務の観点から松本正義住友電気工業株式会社取締役会長、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、討論をさせていただきたいと思っております。

進行に当たりましては、前半と後半、2つに分けまして、前半においては国の税財政について青木主税局長からご説明いただいた上で、それに基づき討論をさせていただきます。後半において、池田自治税務局長に地方の税財政につきましてご説明いただき、その後、討論するという順序で執り行わせていただきたいと思います。それでは、さっそく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、青木主税局長からご説明をお願いいたします。よろしく願いいたします。

I. 税制の現状と今後の課題

(青木) 今、ご紹介いただきました、財務省の青木でございます。本日はこのような機会を設けていただきまして、誠にありがとうございます。税の専門家の皆さんの前で税の話をする

のは若干緊張しますが、先ほど司会の岩崎先生からもご紹介いただきました今年の中期答申で書かれている各税目の課題、それから今年恐らく取り組む令和6年度改正の主な項目についてご説明をさせていただきたいと思います。よろしく願いいたします。

1. 総論

〔租税の役割〕 財務省（3ページ）

これは今さらながらですが、税金の役割について中期答申でも改めて整理をされているものがございます。端的に言えば社会共通の費用を賄うための会費ですと、公共サービスの財源を調達する機能が租税にあるということです。

〔租税の分類とタックス・ミックス〕 財務省（4ページ）

各税目にはそれぞれ特徴がございます。例えば、所得税は累進課税が可能で、主に働いている現役世代が負担するものであり、他方できめ細かい配慮、例えば配偶者控除や扶養控除といった形で、家族の在り方などに合わせたきめ細かい配慮が可能です。それぞれ持っている税の特徴を組み合わせ、全体としてバランスの取れた税体系を構築していくことが求められているということでございます。

〔租税制度の基本原則〕 財務省（5ページ）

そういった税金を考えていく上で大切な基本となる考え方というのがございます。よく言われる公平、中立、簡素でございます。これも今回の中期答申でもう一度現代的に考え方を再整理させていただいていますが、5ページの最初にありますように、税制、基本的に国民全体で公共サービスの財源を負担していくということです。公平にも2種類、ここでは3種類書いていますけれども、伝統的に言われている水平的な公平、垂直的な公平に併せて、世代間の公

平というのを今回特に丁寧に答申の中では記述されています。後でご説明します。

それから納税者の選択に対して中立的な税制というのも大事だということでもあります。特に働き方や家族の在り方などが非常に多様化する中で、税制が職業の選択や資産の移転、企業の立地など、そういった納税者の選択を歪めないようにするというのもすごく大事な考え方だということでございます。

最後に制度の簡索性ということで、納税手続きの負担を軽減し、徴税コストも抑えて、租税回避行動を誘発しないためにも、やはり何と言っても簡素な仕組みであることが大事だということでございます。

〔世代を超えた公平と租税の十分性〕 財務省（6ページ）

今、申し上げた世代間の公平という考え方です。世代間の公平には、まず1つは、今、この瞬間の現役世代と引退した退職者、要は引退した世代との間の負担のバランスという考え方と、もう1つは今、われわれの生きているこの世代と、将来何十年後かにこの国で生きている世代との世代を超えたバランスという、この2つの考え方がありますということでございます。特にその後者の方のバランスというのは、まさに将来の世代というのは今、この瞬間投票権を持たないわけで、どうしても将来世代の公平という観点が劣化する傾向にあるのではないかと。人口減少、少子高齢化、極めて厳しい財政事情を考えますと、数が少なくなっていく将来世代、一人一人の負担の重さに従来以上に配慮して、財政の持続可能性を損なわないための必要な負担を能力に応じて広く分かち合う必要があるのではないかと。そのために、やはり今、公共サービスの財源として、租税がその財源を十分に確保できていない現状を鑑みると、租税の十分性というものにしっかり配慮していくことが大事なのではないかということに今回力を入れて、答申でも書かれているところでございます。全

くそのとおりだと思います。

〔租税原則の関係性、税と社会保険料〕財務省 (7ページ)

今、申し上げた公平・中立・簡素というのはそれぞれ大事な考え方なのですが、例えば公平を重視するといろいろなきめ細かい配慮が必要になってくる、きめ細かい配慮をするとどうしても簡素な制度でなくなっていくと、そのような形で3つの考え方にはトレードオフの関係もあります。また、社会保険料というのがやはり大きな公共サービスの財源としてあるわけですが、この社会保険料も高齢化の中でだんだん負担が増えてきており、そうした中で社会保険料と税というのは元々違う制度ですけれども、やはりその関係というのはよく考えながら税制の制度も考えていく必要があるというようなことが、中期答申でも書かれているところでございます。

〔経済社会の構造変化〕財務省 (8ページ)

公平・中立・簡素な制度にしていくためにも、やはりこの今、起こっている世の中の構造変化、世の中がどういう状況なのかということをしっかり捉えて、そのようなことをしっかり踏まえて税制というものを考えていく必要があるということで、中期答申の中ではこの世の中のさまざまな変化についても丁寧に議論し、書かれているところです。8ページがそれなのですが、例えば働き方、それから世帯構成が非常に多様化していますし、外国人の労働者の方が増えています。また経済のグローバル化、デジタル化もものすごい勢いで進んでいます。一方で、非正規雇用の増加や、子どもたちを中心に貧困の問題があり、教育と格差の問題、格差の固定化を何とか防がなければいけないという課題もあります。もちろんSDGs、気候変動や環境問題への対応も必要ですし、昨今の安全保障環境の変化というのも非常に大事です。

そして何より、人口減少という問題が、わが

国の将来を考えていく際に非常に大きな問題で、そういった中で岸田政権は今、子育て支援策、少子化対策に国を挙げて取り組んでいるところでございます。

〔個別税目の現状と課題〕財務省 (9ページ)

今のようなさまざまな社会経済の構造変化の中で、各税目にどのような課題があり、また、そのどのようなことを重視して税制の在り方を見直していく必要があるかというようなことがまとめられたものが9ページでございます。それぞれ後でご説明しますのでここは割愛します。

〔経済財政運営と改革の基本方針2023 (抄)〕 財務省 (10ページ)

これは中期答申ではなくて、先ほどもご紹介がありましたが、基本方針2023、いわゆる骨太方針2023で書かれている税制の部分、税制改革の部分の記述を抜粋したものです。格差の固定化防止などの観点から、やはり再分配機能をしっかり高めていくことが大事であり、それから公平で多様な働き方に中立的な、デジタル社会にふさわしい、経済成長を阻害しない安定的な税収基盤、こういったものが大事なのではないか。また、納税環境の整備、国際課税への対応、そういったものが大事ではないかということが書かれているところです。

2. 所得税

〔わが国税制の現状と課題—令和時代の構造変化と税制のあり方— (抄)〕財務省 (12ページ)

ここから各税目の話に入ってまいります。まず所得税でございしますが、所得税については、所得に応じて公的サービスの財源を支え合うための基幹税であり、基幹税という言葉はこの所得税、消費税、法人税の3つに使っていますけれども、そして財源調達機能と、もう1つは所得再分配機能を適切に発揮していくことが重要だと言っております。また、働き方や家族の在り方などの多様化に応じて、やはり所得の性

質に応じた課税方式や各種控除の在り方を見直していく必要があるかという整理になっております。

〔近年の個人所得課税の主な見直し〕 財務省（13ページ）

ここは、ここ数年間で行われてきた所得税の改正をまとめたものでございます。それぞれどのような観点から見直しをしたのかというのが書いてありますが、所得再分配、それから働き方への中立性、または金融所得課税をどのように考えていくのかという観点からさまざまな見直しが行われたものでございます。

〔個人所得課税の見直し（令和5年度改正）〕 財務省（14ページ）

まさに令和5年度改正というのは、その中の1つ大きな改正が行われたものなのですが、3つ大きな論点がございました。1つは、NISAの抜本的な拡充・恒久化です。これは資産所得の倍増、貯蓄から投資へというものを後押しするという意味で、いわゆる中堅所得層の方が資産運用、老後の備えを蓄えていくに当たって有価証券への投資というのをしっかりしていきながら、その恩恵を受けて老後への備えがしっかりできるような社会をつくっていく必要があるということでございました。

それからやはり諸外国、特にアメリカなどに比べるとスタートアップの企業が日本の場合なかなか育っていないのではないかとご指摘もある中で、スタートアップ・エコシステムの抜本的強化ということで、スタートアップ再投資への非課税措置といったものを作らせていただいています。この2つはどちらかと言うと、いわゆる税金を優遇してそうしたものを政策的に後押ししていくという観点の改正ですが、一方で「1億円の壁」と呼ばれている、1億円を超えると所得税の負担率は下がっていくという問題、この公平の問題に対応していくために、極めて高い所得に対する最低限の負担を求める

措置を入れさせていただいて、トータルでバランスを取りながら所得税改正をさせていただいたところでございます。

〔「こども未来戦略方針」（抄）〕 財務省（15ページ）

そして所得税の世界は、毎年、次から次へといろいろな課題が出てくるわけなのですが、今年は幾つか大きな改正項目が想定される中で、ここでは3つ取り上げております。1つ目は少子化対策に伴って、児童手当を今回大きく見直すことが既に表明されています。

15ページをご覧くださいと、今、中学生まで所得制限付きで児童手当が支給されているのですが、まず所得制限を撤廃します。それから高校生まで延長します。それから第三子以降は3万円に金額を引き上げます。この3つの大きな改正を予算の世界で行うことで既にコミットされていますが、これとの関係で注ではありますが、中学生までの取り扱いとのバランスを踏まえて、高校生の扶養控除をどう考えるか整理するというところでございます。

併せて一番下にありますが、子育て支援策の充実のための財源確保を目的とした増税、消費税が例示されていますけれども、これは今のこの時点では行わないということが示されています。したがって、この扶養控除の見直しというのは財源確保を目的としたものではないのですが、中学生までの取り扱いとのバランスを踏まえてどう考えるかというのが大きな課題としてございます。

〔扶養控除の見直しについて（平成22年度改正）〕 財務省（16ページ）

16ページをご覧ください。平成22年度改正、民主党政権で子ども手当というのが最初は所得制限なしでスタートしたのですが、そのときに、要は所得控除というもので子育て世代へ配慮を行う考え方から、手当では予算歳出の方で行うという流れの中で、子ども手当の創出と併せて

年少扶養控除（15歳までの扶養控除）38万円を廃止しました。また、高校の実質無償化を併せてやっているのですが、それに併せて16歳から18歳までの特定扶養親族に対する扶養控除の上乗せ25万円部分を廃止しております。このときはこのようにしたのですが、今回これをどのように考えていくのかという問題でございます。

いろいろなことがもう既に、特にネットの世界などでも言われているのですが、単純に扶養控除を廃止すると、特に高所得層、例えば年収1,200万円を超えるような子育て世代では、この扶養控除の廃止と所得制限がなくなるので児童手当がもらえることのトータルで見ると、マイナスになるという問題が言われています。一方で、扶養控除を維持したまま新しい児童手当を足して考えると、逆に高所得世帯の方がものすごく財政的な支援を国から受けるという問題にもなる。ここの全体のバランスをどう考えていくのかというのは非常に難しい問題で、既にわれわれ主税局は頭を痛めているところなのですが、今年の年末、一定の結論を得たいと思っています。

〔わが国税制の現状と課題—令和時代の構造変化と税制のあり方—（抄）〕財務省（18ページ）

もう1つ、退職金の課税についても既に報道されていますので、ここでは取り上げています。元々、今の退職金課税制度というのは、20年を超えると1年当たりの控除の金額が非連続で増える状態になっています。これは、勤続年数が長いほど退職金が厚く支給されている世の中の現状を反映して、元々こういう制度になっているわけです。一方で、近年では、退職金の支給形態や労働市場における様々な動向の変化の中で、税制も見直す必要があるのではないかとというようなご意見を中期答申では頂いています。

特にその見直しの方向性としては、働き方の違いによって有利、不利が生じないようにする。要はずっと同じ会社で勤め上げる方と、いろいろ転職をされて数年で職場を変わっていかれる

ような働き方、こういった働き方の違いによって税制で有利、不利が生じないようにするということは1つ大きな考え方としてあるのだらうと思います。それから元々この退職金というのは、老後の備えということで、いわゆる企業年金、個人年金、そういったものと同じで老後の生活の糧となる資産形成という面があるかと思うのですが、これらについて拠出・運用・給付の各段階に応じた適正な負担というのをどう考えるかというのは元々大きな話としてありました。例えば、共通の非課税枠や個人退職勘定のようなものを設けると、働き方によって有利、不利が生じないように制度ができるのではないかとという考え方がここでは示されています。

ただ一方で、退職金、老後の備えというのは、個人個人の老後の生活設計にすごく大事な話でございまして、性急に無理やり見直すような話ではなくて、丁寧に議論を進めていかなければいけないだろうとも併せて思っていて、そういったことも諸々考えて丁寧にこれから議論していかなければいけない問題だと思っています。

〔退職年齢別の退職手当支給額の推移（モデルケース）〕財務省（19ページ）

19ページをご覧いただくと、先ほど申し上げましたが、退職金の支給はS字カーブと呼ばれているように、だんだん、20年を超えるくらいから支給金額が増えていったのですが、そのS字カーブも近年だんだん緩やかになっています。

〔各国の私的年金制度について（原則的な扱いを示したもの）〕財務省（20ページ）

これはもう何年も前から政府税調で示されている絵なのですが、諸外国では共通の個人勘定、非課税枠のようなものを設けて、働き方の違いによって有利、不利が生じないようにされており、そのような制度というのは論理的には可能ですということでございます。それを日本にど

ういうふうに入れていくのか、入れていかないのかを検討する必要があります。

〔主要国における公的年金税制の概要〕財務省 (21ページ)

21ページは、その老後の備えに当たって、公的年金の拠出段階、運用段階、給付段階での課税がどういうふうになっているのか、わが国の課税、それから諸外国の課税を並べていますが、こういったことを諸々考えながら丁寧に議論を進めていかなければいけないと思っています。

先ほどの扶養控除もそうですし、この退職金課税もそうなのですが、何となく世の中では財務省が増税を狙ってやっているのではないかということをよく言われるのですが、決してそのようなことはなくて、まさにその働き方や生き方などに中立的な税制、それで増収を狙うのではなくて、そういう公平な税制を目指すということで考えているのです。もちろん個人個人の方にとっては当然制度が変われば有利、不利などが出てくる、今と比べてプラス、マイナスは出てくるのですが、決してそのような目的ではなくて、公平性・中立性の観点からお願いをしているものです。

〔令和5年度税制改正大綱(抄)〕財務省(22ページ)

3つ目の課題です。こちらは財源を確保するための所得税等の見直しでございます。端的に言えば、いわゆる増収を目的とした税制改正になります。22ページをご覧くださいと、去年の年末に決めたことですが、防衛力の強化、令和9年度に、防衛費やその他防衛に関わるような科学技術やインフラ整備など、そういったもので恐らく今より倍近い金額が必要になってきますので、それを税外収入、歳出削減などでまずは賄って、それでも足らざる部分は、税制措置をお願いするということです。ここに書いてありますように、令和9年度に向けて複数年かけて段階的に実施するということが決まって

います。令和9年度において1兆円強を確保するということになっています。法人税、所得税、たばこ税についてそれぞれ措置を講ずるということです。

法人税は付加税を課し、所得税については1%の付加税を課すとともに、一方で今、東日本大震災の復興のために特別な所得税の付加税をかけていますが、新しい防衛のための1%の付加税と併せて、一方でこの復興特別所得税の方を1%下げるということで、トータルとして今より所得税について負担が増えないという仕組みになっております。

また、たばこ税は、1本当たり3円の引き上げをやっていくということでございます。これも今年の年末に向けてしっかり議論をしていきたいと考えています。

3. 相続税・贈与税

〔わが国税制の現状と課題—令和時代の構造変化と税制のあり方—(抄)〕財務省(24ページ)

今度は資産税でございます。資産税については、経済のストック化、老後扶養の社会化などの構造変化に応じて、税制全体を通じた再分配機能が引き続き重要だということが書かれています。

〔相続税の申告から見た被相続人の年齢構成比、年代別金融資産保有残高〕財務省(25ページ)

25ページの左側の絵は、最近では長生きするようになっていいことなのですが、要は高齢化が進んで、相続の時点では、相続する側に加えて、財産を受け継ぐ側も割合と年齢が高くなっていますという絵です。一方で25ページの右側は、個人の金融資産は非常にたくさん、2,000兆円近くあると言われていますが、実は60代以上の方が65%、1,200兆円くらい持っていられるという現状を示しております。資産を後世代に、要はお子さんやお孫さんに移転していくタイミングによって、相続税・贈与税の負担が有利、不利となるようなことが生じないようにして、

必要なお金が若い人に移転されて、若い人が生活や教育などいろいろなことにお金を使っていくことで、経済全体もぐるぐるよく回っていけばいいということでもあります。

〔令和5年度税制改正のイメージ（赤字部分を改正）〕財務省（26ページ）

26ページをご覧くださいと、令和5年度改正で、相続時精算課税について、110万円の基礎控除を導入し、また、暦年課税の方で相続前贈与の加算期間を7年に延長するなどして、要はなるべく長い期間、相続の少し前から資産移転をしたとしても、税で有利・不利が生じないような手当てをさせていただいているところです。

〔令和4年度税制改正大綱（抄）〕財務省（27ページ）

27ページは、税制改正要望が出てきていますので、今年の税制改正で恐らく課題の1つとなる中小企業の事業承継の問題について、令和4年度の与党税制改正大綱を付けさせていただいています。これは今年議論になるかと思っています。

4. 法人税

〔わが国税制の現状と課題－令和時代の構造変化と税制のあり方－（抄）〕財務省（29ページ）

法人課税はここにもありますように、成長志向の法人税改革というのをここ数年進めてきています。端的に言うと、今までやってきたことの客観的・実証的な検証が求められていると締めくくられています。その際にはEBPMの観点も踏まえて、本当に役に立ったかどうかというのをしっかり見ていく必要があるのではないかということでございます。

〔法人税率と法人税収の推移〕財務省（30ページ）

30ページは、ここ数年の法人税率の引き下げと法人税収の推移です。

〔令和4年度税制改正大綱（抄）〕財務省（31ページ）

そして31ページは、先ほど客観的・実証的な検証と言いましたが、どうしてそのようなことが必要なのかということの思いが書かれている与党の税制改正大綱です。ここでは、要は法人税改革をしっかりとやってきたのですが、その間、わが国の賃金水準というのは30年以上ほぼ横ばいで、人的資本や無形資産への投資というのが主要国に比べて見劣りするのではないかと、一方で、株主還元や内部留保は増加を続けていて、結局、企業がイノベーションよりも経費削減や値下げに競争力の源泉を求めた結果、経済全体の縮小均衡が生じてしまったのではないかと、このようなことが書かれています。こうした問題意識の中でしっかり検証し、最後に書かれていますが、積極的に未来への投資に取り組む企業には有効な支援をする一方で、余力があっても活用されないような場合に、どのようにしてその行動変容を促すような対応が取れるのか、というのを幅広く検討していく必要があるということでございます。

〔企業収益の動向について〕財務省（32ページ）

32ページは今、申し上げた企業の利益、労働分配率、内部留保の増加を示しています。

〔平均賃金の国際比較〕財務省（33ページ）

33ページでは平均賃金の国際比較が書かれています。日本の場合はここ30年間ずっと横ばいということです。

〔令和6年度税制改正に関する主な要望（法人税関係）〕財務省（34ページ）

令和6年度改正でこの34ページのような要望を主に経産省から頂いていて、これらについてしっかり議論していきたいと考えています。個人的には、この賃上げ促進税制というのが2年前からスタートしていますが、これをきちんと総括し、本当に企業の賃上げに資するような制

度へブラッシュアップするといったことが必要ではないかと考えています。

5. 国際課税

〔わが国税制の現状と課題―令和時代の構造変化と税制のあり方―(抄)〕財務省(36ページ)

36ページについては、BEPSの取り組み、2本の柱、これをしっかり着実に毎年進めていく必要があると考えております。

6. 消費税

〔わが国税制の現状と課題―令和時代の構造変化と税制のあり方―(抄)〕財務省(40ページ)

40ページは消費税の話です。消費税は、ここにありますように、社会保障の財源として、特定の世代に偏らないで幅広い国民が負担を分かち合う、そして税収の変動が少ない大事な財源だと考えています。今後ますます重要さが増すだろうと考えています。

〔インボイス制度への対応状況等〕財務省(41ページ)

消費税の話については、41ページをご覧ください。だと、インボイス制度への対応というのが今年の後半、これから何か月間は大変大事な課題だと思っています。8月末の段階で、課税事業者300万者のうち、95%の方に登録申請いただいています。残り5%は恐らくB to Cの事業者ではないかと思っていますので、しっかり登録申請をしていただいていると思っています。

免税事業者は460万者いるのですが、このうち、農家や漁業の関係の方や、B to Cの方というのは、基本的に自分でインボイスを発行することが恐らくそれほど求められないだろうということで、それを除いたB to Bの取引、160万者の方がいらっしゃるうち、103万者の方が8月末時点で登録申請いただいています。いずれにしても、登録をして課税転換された方にも、また、57万者の、引き続き免税事業者でいこうと、インボイスが発行できなくてもいいという

ふうに判断された方にも、それぞれ税制の面での特例や予算の面での支援を措置しています。また、取引先から強制的な課税転換を求められたり、逆に値下げや取引の停止を言われたり、そういうことに対しては公取や中小企業庁が、しっかり監視をし、またはその取引先である事業者に注意をして、こういうことがないように丁寧に対応していきたいと思っています。

〔インボイス制度への移行に当たっての事業者支援策〕財務省(42ページ)

42ページをご覧ください。今申し上げたようなさまざまな支援策、税制措置や取引環境の整備、そして何より制度がスタートしてから特に重要だと思っているのですが、やはりいろいろ悩まれている、または不安に思っている事業者の方はたくさんいらっしゃると思いますので、そういった方にきちんと寄り添って相談に応じていくという体制を一層強化していく必要があると思っています。インボイスコールセンターというのは、インボイスそのものの問い合わせ先でございます、国税庁がやっています。それから商工会や商工会議所といったいわゆる中小企業系の団体、また中小企業庁の方で経営相談体制、これは税だけに限らないのですが、そういったものの体制をしっかりと作っていただいています。必要があれば例えば税理士や支援機関などにつないで、例えば税理士の場合ですと無料の税務相談を受けられるような、そのような仕組みをしっかりと、今までもやってきていますけれども、今以上にやっていく必要があると思っています。

〔わが国税制の現状と課題―令和時代の構造変化と税制のあり方―(抄)〕財務省(43ページ)

43ページ、44ページは、消費税の別の話です。オンラインゲームを中心にモバイルアプリの市場規模が年々拡大しており、当然それはプラットフォーム事業者を通じて行われているのですが、プラットフォーム事業者というのは取引の

仲介を行うだけで、実際にはサプライヤーが消費者に対してコンテンツを提供します。ただそのサプライヤーというのは海外にあって、しかも極めて小規模な事業者でいらっしやると、なかなか消費税を課税することができないという問題があります。EUをはじめ多くの諸外国、消費税と同じ仕組みを持っている諸外国におきましては、そのプラットフォームの事業者に納税義務を課すといった取り組みを行われていて、わが国でも国内外の競争条件を公平にするためにも、そういった仕組みを考えていく必要があるのではないかというのが消費税の世界では課題としてあります。要は国境を越えた消費活動がいろいろ行われていますので、こういったものにも消費税はきちんと合わせていかなければいけないという話でございます。

7. 納税環境整備

〔わが国税制の現状と課題—令和時代の構造変化と税制のあり方—(抄)〕財務省 (46ページ)

46ページをご覧ください。納税環境整備について、納税者の利便性と申告内容の適正性を確保するために様々な取り組みをこれからもしていかなければいけないということでございます。

8. 財政・税制に対する国民の意識

〔経済学者及び国民全般を対象とした経済・財政についてのアンケート調査 (2022.11東京財団①) 財務省 (48ページ)〕

駆け足でご説明しましたが、最後に1つだけ、これは私の趣味で入れた資料なのですが、2022年の11月、東京財団が経済や財政について、経済学者の方といわゆる一般の国民の方にアンケート調査をしており、これがあまりにも対照的なものですから、逆にこの対照的な状況はわれわれ財政当局としては非常に反省すべきで、もっともっと財政の状況、税金の話を、やはり一般の国民の方にしっかり伝えていかなければいけないという反省を込めての資料でございます。

まず48ページの左側を見ていただくと、日本の財政赤字について、みんな財政赤字は問題だと思っているのです。それは経済学者の方も国民も。しかし一方で、その財政赤字は一体何が原因ですかと問われると、経済学者の方は7割の方が社会保障、担い手が減る、一方で高齢化が進む、お金がかかる、この問題が第一だと言われる。一方で、一般の国民の方は、高い公務員の人件費と、政治家が無駄遣いをしていると言う。何となくそう思われているのだろかなというのは実感としてありましたが、こうして数字として見るとなかなか違いが大きいなと思いました。

〔経済学者及び国民全般を対象とした経済・財政についてのアンケート調査 (2022.11東京財団②) 財務省 (49ページ)〕

49ページをご覧ください。消費税のイメージも、経済学者の方は世代間で公平、投資や雇用へのゆがみが少なく効率的、安定財源、そういった面で見えています。一方で国民の方はやはり逆進的で不公平だと、景気に悪い影響があるということが非常に大きな割合を占めていて、消費税のイメージというのはやはり専門家と国民の方ではだいぶ違うなということを改めて思いました。したがって、消費税を今後上げるべきかどうかと問われれば、当然なのですが、経済学者の方は現状維持か上げる、国民の方は現状維持か下げる、もしくは廃止するということになります。

〔経済学者及び国民全般を対象とした経済・財政についてのアンケート調査 (2022.11東京財団③) 財務省 (50ページ)〕

歳出改革について50ページを見ていただくと、歳出を抑えて負担を回避するというのを多くの国民の方々は思っていて、一方で専門家の方からすると、歳出を一生懸命抑えても、それでもやはり高齢化、人口減少が進んでいく中で負担増も避けられないだろうという見方をされてい

て、少し違いがあるということです。その社会保障等、今後の財政支出の財源をどこに求めるかということになると、経済学者の方は消費税だろうと、国民はみんな法人から取ればいい、大企業から取ればいいというような意見になっているということです。

この表を見て私が思ったのは、この経済学者の方々が仰っていることというのは、基本的に財務省の意見とほぼ同じですので、そういう意味ではわれわれ財務省と国民の皆さんの間での認識のギャップというのはこれだけあるのかと感じました。逆に言うところをしっかりと埋めていかないと、いくらわれわれがいろいろなことを言っても、なかなかそれが皆さんに響かない、国民の皆さんに響かなくて、実際、政治的にはなかなか受け入れられないのだろうということを痛感していました。そういったこともあって、しっかり、今日のこの場もそうなのですが、財政と税金の話について、われわれが正しいと思っているだけではなくて、しっかり国民の皆さんに伝えられるようにやっていかなければいけないということを痛感したところです。私からは以上でございます。

Ⅱ. 税制の現状と今後の課題に対する意見・質問

(岩崎) ご説明ありがとうございました。大変幅広い論点について、要点をマーキングしていただいてわかりやすくご説明くださいました。ありがとうございました。それではここで討論の方に移りたいと思います。最初に澁谷教授からご意見を頂ければありがたいと思います。お願いいたします。

(澁谷) 澁谷でございます。今年出た税制調査会答申は大変大部なもので、なおかつ税制全体について体系的にまとまった報告となっております、それを非常にわかりやすくコンパクト

にご説明していただいたと思います。どうもありがとうございます。

それではまず私の方から幾つかできるだけ手短にご質問していきたいと思います。まず1つ目として、所得税につきまして、これは水平的公平が垂直的公平の前提であると、こういう観点から少しお伺いしたいと思います。先ほど1億円の壁といったことを資料でお示しいただきましたけれども、これは結局のところ所得税において水平的公平、同じ所得の者に同じ税負担を求めるという点が、必ずしもそうならないことの結果としてこういう現象が生じたのだと私は思っています。そういった水平的公平という観点についての検討なり議論なりというのはあったのかどうかということについて、例えば、今回の税制改正で導入されるスタートアップへの再投資に係る非課税措置、或いはNISA制度の拡充・恒久化といったことに関してお伺いできればと思います。これが1つ目でございます。

2つ目として、これもご説明の中にありました防衛力強化に係る財源確保のところなのですが、これについてはちょっとご説明の中にありましたが、これは何か新たな目的税の創設ないしは税収の特定財源化によって対処すると、そういう理解でよろしいのでしょうか。私は森林環境税のときなどからちょっと気になっていたのが、重点的に歳出を投入しなければいけないような分野が生じたときに、一般会計の予算の中から措置するというのにとどまらず、何かそういう新しく税目を立てるといったことが今後行われていくことになるのかなと、ちょっとそういう疑問を持ったのでお伺いしたいと思います。これが2つ目でございます。

次に3つ目として、相続税・贈与税につきまして、実はこれは、私は専門家会合にも加わっておりましたので、ちょっと質問しづらいところがあるのですが、この相続税・贈与税の改正につきましては、これはやはり資産移転の時期の選択により中立的な税制の構築ということで

出てきたものだと思います。そして、この点についてはいろいろな議論なり提案なりがされていて、そのうち今回の法改正では採用されたものとされなかったものがあるわけでございます。特にこの点については、昨年公表された日税連税制審議会の答申が大変まとまったご提案をされていたと思うのですが、その中にあった幾つかの項目のうち、採用されなかったもの、例えば小規模宅地の特例の適用の話であるとか、或いは贈与後に相続税の法改正があって負担が増加した場合にどう措置するかといった問題、こういった採用されなかった方についてはどういう検討がされたのかということを伺いたいと存じます。これが3つ目です。

最後に4つ目として、法人税につきましてですが、法人税については特に租税特別措置が問題になっていると思いますけれども、この租税特別措置につきましては、適切なデータを用いた効果の検証を踏まえて、不断に見直す必要があるということが指摘されております。この検証であるとか見直しの具体的な仕組みとか方法というものが、現在整っているのかどうかということをお伺いしたいと思います。例えば、租特透明化法というのがこのために役立っているのかどうかということをお伺いできればと思います。また、租税特別措置につきましては、これはまた将来ということになるかもしれませんが、国内ミニマム課税が導入された場合には、やはりこれは租税特別措置の効果などに影響するとお考えであるかどうかという点も併せてお伺いできればと思います。私からの質問はこの4点でございます。よろしくお願いします。

(岩崎) ありがとうございます。それでは、引き続いて、松本租研副会長からご意見を伺いたいと思います。

(松本) 松本でございます。今日はよろしく

お願いいたします。私からは、財政の健全化、所得税の再分配機能の観点などから4点の質問をさせていただきます。

(財政健全化について)

まず1点目は、財政健全化についてです。昨今、防衛費、子ども政策など、新たな財政需要が生じる都度、財源探しをするような議論となっておりますけれども、コロナや物価高対策で膨張した歳出規模を正常化すると同時に、歳入歳出のバランスをトータルで考えて、健全化に取り組むことが重要ではないかと考えます。その際、財政の現状と将来について客観的なデータや分析に基づいて、中長期的な視点から財政健全化への道筋、シナリオを策定して、その実行を担保することが重要ではないかと思います。

財政を預かる財務省の方々は、国の将来を考えて正論を述べておられると思いますけれども、残念ながら世間の人たちにはなかなか受け入れられないようであります。また政治家は国民に受けの悪い負担や財源の問題に正面から取り組みうとしません。そうした中で、健全化目標は事実上棚上げ、負担増につながる政策は先送りされてきたということでございます。こうした現状を見ますと、財政ガバナンスを強化して、財政規律を担保するための仕組みとして、私ども関経連では独立財政機関の設置を提言しておりまして、租研意見にも盛り込ませていただいております。昨年、英国のトラス政権が市場から不信任を突き付けられ退陣を余儀なくされたけれども、トラス前首相らが、予算責任局(OBR)の協議、検証を経ることなく、財源の裏付けのないプランを発表したことも問題であったと言われております。

新しい組織を作りさえすればうまくいくというものではないことは十分承知しており、設置形態、権限はいろいろありまして、全ての国で有効に機能しているということでもない聞いております。しかし、政府・政治から独立した立場で客観的なデータに基づいて財政計画の評

価、取り組み状況のモニタリングを行って、予算の編成、審議のプロセスに関与させることが重要ではないかと思っています。主税局長のお立場からはなかなかお答えになりづらい質問かと思いますが、独立財政機関というアイデアについてどのようなお考えなのかお聞かせいただければと思います。

(所得税の再分配機能について)

2点目は、所得税の再分配機能についてです。所得格差の拡大、固定化を是正するために、税財政を通じた再分配政策が重要であることは論をまちません。所得税は税制の中で所得再分配機能について中心的な役割を担っておりますけれども、現行の所得税に対しては金融所得等のウェイトが大きな高所得者層の税負担率が低くなるという現象、いわゆる1億円の壁の問題が最近特に指摘されております。

令和5年度改正では、極めて高い水準の所得に対して一定の負担を求める措置が講じられましたけれども、その適用対象者は全国で200人から300人程度とも言われています。この改正がまだ実施されていないうちから次の段階の話になって大変恐縮ではありますが、現行、20.315%の比例税率で分離課税されている金融所得課税の見直しが論点の一つと考えております。従来、貯蓄から投資への流れに逆行し、大衆課税となるとの指摘もありましたが、NISAが抜本的に拡充されることも考慮いたしますと、市場への影響等には十分配慮して、税率や課税方式など金融所得課税の見直しについて検討する余地があると考えておりますが、いかがでしょうか。

また、税制全体として考えたときには資産課税の強化、すなわち相続・贈与税、キャピタルゲイン課税についての政策的な免税措置の縮小といったことも考えられますが、どのようなお考えかお聞かせいただきたいと思います。

(財源調達機能について)

3点目は、財源調達機能についてです。社会保障と税の一体改革によりまして、消費税が社会保障目的税化され、税率が10%に引き上げられましたが、現状におきましても社会保障の4経費、医療、福祉、介護、子育て、この4経費を賄うことができておりません。少子化対策、子ども政策の拡充のための財源も政府与党は早々に消費税を封印してしまいましたけれども、本来、消費税によることがふさわしいと思っています。今後、少子高齢化の進展に伴う社会保障支出の増大が見込まれ、医療費の自己負担の引き上げ、保険料における応能負担の強化、高齢者の就労促進などの対策を講じたとしても、消費税の引き上げはどうも避けられないと考えております。

一方で、新たな財政需要への対応、受益と負担のアンバランスを解消するためには、消費税一本足打法では難しいのではないのでしょうか。消費税と並んでわが国税制の基幹税である所得税の役割は財源確保の面で大変重要であります。例えば、安全保障の強化に必要な費用は社会全体で分かち合うべきものでありまして、その財源を所得税に求めることは筋道としては間違っていないのではないかと思います。しかしながら、現状、全世帯のうち約3割は所得税がかかっておりません。所得税の納税者の中でも6割は5%の最低税率が適用されているというのが実態であり、こうした構造のままで所得税による財源調達の限界がありまして、諸外国とはかなり違うなという感じがしております。

これも政治的には大変難しい問題ですが、構造的な賃上げによる所得拡大などによって分厚い中間層の形成を進める一方で、所得税制においても中低所得者層を含めた幅広い層に相応の負担をお願いするという方向での見直しが必要となるのではないかと思います。お考えをお聞かせいただければ幸いです。

(法人課税のあり方)

4点目は、法人課税のあり方についてです。今後の法人課税改革の方向性として、税率の引き下げなどによる一律の負担軽減から、イノベーションや先進的な投資、人材育成などに重点を絞って、経済の成長、好循環につながる企業活動、投資にインセンティブを与える措置に重点を移していくべきであると思っています。試験研究費やGX、DX関連投資に対しまして、税額控除、それから特別償却という形で負担軽減措置が講じられておりますけれども、諸外国の制度なども参考に、より力強いものとしていくことが望まれます。例えば、知的財産権由来の所得に軽減税率を適用するイノベーションボックス税制の導入なども検討すべきではないかと思いますが、お考えをお聞かせいただければと思います。

少し長くなりましたが、よろしく願いいたします。

(岩崎) ありがとうございます。それでは、いろいろな難しい問題が出てきましたけれども、青木局長にお答えできる範囲でご意見をおっしゃっていただければと思います。

(青木) ありがとうございます。まず澁谷先生、資産課税の見直しの件では大変お世話になりました。ありがとうございます。私は、去年1年間は主税局にいなかったのですが、その前の1年間、主税局で主に審議官としてこの資産課税を担当していましたので、大変お世話になりました。ありがとうございます。非常に大きな見直しができたということで、しっかりそれをまず実行していこうと思っています。頂いた質問も非常に鋭く、厳しいご質問を大変たくさん頂きましたので、できるだけきちんとお答えさせていただきます。最初に水平的公平の問題から、要は等しい所得を得ている者が等しい

税を負担するという観点から、このNISAやスタートアップの話についてどういう議論があったのかということでございます。

まずご指摘のようにこのNISAもスタートアップも所得税の水平的公平性の観点からは、いろいろ逆方向といえますか、ある意味そこに不公平をつくって政策的なものを後押しするという観点の見直しであることは事実です。そこはそうなのですが、特にNISAの見直しについては、まさに貯蓄から投資を促進する観点から、これまで以上に長期積立分散投資による資産形成を行いやすくする、また中間層を中心とした幅広い資産形成をより一層サポートするというものを企図したものだということです。一方で、そうは言ってもということで、一定の非課税限度額、年間投資枠といったものも、投資余力が大きい層に際限なく優遇にならないようにということを議論の結果、付けたということでございます。

スタートアップにつきましても、スタートアップを支援するという観点から非課税の措置を今回新たに導入するわけなのですが、こちらの方もいろいろ諸外国の例も参考にしながら、非課税の枠というものを、20億円の上限を設けて過度な優遇にならないような仕組みとするという議論の結果、そのような形にさせていただいているところです。

それから極めて高い水準の所得に対する負担の適正化に関してです。こちらの方も今回、租税特別措置法で講じたものなのですが、対象になるような所得の大宗は株式の譲渡所得ですとか、それから土地建物の長期譲渡所得ではないかと考えているのですが、なかなかそれはどれくらいの規模でそういったものの効果が表れてくるかについては、一概に申し上げることは難しいのですが、令和2年の統計データを見ると、大体恐らく200~300人の方が対象になって、増収額としては200億~300億円程度あるのではないかというふうに思っています。そういった所得をしっかり把握して執行していく意味でも、

情報の収集というのが大事なことだと思っていますので、ここはしっかり対応していきたいと考えております。

それから目的税や特定財源のご質問も頂きました。例えば目的税というのは、定義としては特定の経費に充てることを目的とした税金で、税法でその用途を特定して、税法にそれを書くということだと思います。特定財源というのも、その特定の用途を税法に限らないのですが、法律で規定するというような財源だと認識しております。まさにそこをどのようにするのかというのは恐らくこれから年末にかけて検討、議論されていくものでございますので、現段階ではなかなか予断を持って申し上げることができないことをご理解賜りたいと思います。

それから資産課税の、まさに今年の見直しについて、特に採用されなかった問題について幾つかご質問を頂きました。専門家会合も含めていろいろご議論いただいていた。まず小規模宅地の特例についてですが、この特例は相続という事前予測が困難である事象の発生に際して特別の配慮を加えているものなのですが、やはり移転の時期を自由に選択できる贈与にまでこの特例を認めることは制度の趣旨に沿うのかどうかという議論があって、今回は見送ったところでございます。

もう1つ、贈与後に相続税の法改正があって負担が増加した場合の措置についても言及があったと思います。相続時精算課税制度は、あくまで相続時点での相続税制に基づいて税負担を精算する制度であることや、仮に相続税制の改正の影響をその都度加味していくこととした場合、制度を複雑化させるおそれがあることも考えて採用に至らなかったと認識しております。

それから法人税、租税特別措置の適切なデータを用いた効果検証の問題なのですが、これもまさにおっしゃるとおりで、租特の透明化法なども使ったしっかりとした適用実態の調査ですとか、またはそもそもその実態がどうなっているか、要はどれくらい適用件数があるかという

ことだけではなくて、本当にこの租税特別措置が企業や個人の選択を後押ししたと言えるものなのかどうかという評価、これは結構難しいのですが、しっかりやっていかなければいけないと思っています。まさに各省庁が毎年の税制改正要望を出す際には、この透明化法に基づく調査や、それから政策評価などをしっかり行って説明責任を果たしていくということになっておりますし、われわれもそこはそういうことをきちんと議論して租税特別措置の中身について議論していかなければいけないと考えております。これからますますこの問題については、今まで以上にしっかり取り組んでいく必要があろうかと思っています。

それから最後に、国際課税で国内ミニマム課税が導入された場合の租税特別措置の効果といった話でした。まさに国内ミニマム課税が導入されますと、世界的に15%の実効税率で最低限の負担を企業にはお願いするということになるわけです。実際、日本の実効税率は、表面税率で言うと29.74%になっているのですが、これが15%を割り込むような事態というのは恐らく、まずないのではないかと思います。仮にその個別の企業さんの中ではこの実効税率15%を割り込むようなケースが出てくるかもしれませんが、そこについては企業側で自主的な抑制というも行われるかもしれません。なお、仮に国内ミニマム課税が導入されない場合であっても、日本企業のグループに属する外国子会社が所在する国で15%に足らざる部分をUTPRで課税されることになりますので、そういう意味では15%で統一的に公平な競争条件が適用されるのではないかと期待しているところでございます。澁谷先生のご質問については以上でございます。

それから松本会長、近畿財務局の時代には大変お世話になりました。ありがとうございます。大変ご無沙汰しております。今は主税局におります。会長からもいろいろなご質問を頂きました。まず独立財政機関のアイデアでござい

ます。まさにご指摘はごもっともで、専門的、中立的な知見を含めて、そういった観点からきちんと財政のことを検討する、その検討した結果に従って政府一丸となって経済再生と財政健全化の両立に取り組むことが重要なのだと思います。

まさにそれを、ではどのような枠組みでやれば一番うまくいくかというところについて、今の法律に基づいてこの財政当局の仕事をさせていただいている身としては、今ある組織、内閣府でいろいろな方針を決めて、実際の予算編成、税制改正をわれわれの方でやっていくというこの仕組みの中でまずはしっかり頑張っていくことが必要なのではないかと思いますが、いろいろご指摘も含めてさまざまなご議論、国民的なご議論をされることが大事なことだと思いますし、やはり何より重要なことはまさにおっしゃっていたとおり、専門的、中立的な知見をきちんと生かしながら予算編成、税制改正をやっていくことだと思いますので、われわれとしてはそれにしっかり取り組んでまいりたいと考えております。

それから金融所得課税についてもご質問いただきました。金融所得課税については、上場株式の配当にしても譲渡益にしても、一律20%の分離課税にしているということが、まさにその1億円の壁の原因、要因になっているところはあるのですが、一律20%分離課税にしていること自体はそれなりに意味があってこういうことをやっているというのも一方でございます。金融市場にゆがみを与えにくいですとか、それから他の所得の状況を踏まえて意図的に金融取引のタイミングを調整するような行為を抑制することができるですとか、そういった意味で分離課税方式というのは一定の合理性があるのだと思っています。ただ一方で、1億円の壁と呼ばれるような問題もあるので、そこは最低限の負担は求める必要があるということで今回措置を講じることにしたわけで、しっかりこの状況を見ながら執行をまずやって、その状況を見極め

ていきたいと考えているところでございます。

それから資産課税の強化につきましてもご質問を頂きました。所得再分配の観点から資産課税しかり、改正はこれまでも行ってきました。相続税については最高税率の引き上げ、それからキャピタルゲイン課税については元々分離課税の税率10%だったものを20%に引き上げるなどやっていますし、今年の改正の極めて高い水準の所得に対する課税もそういう趣旨でやられているところでございますが、資産課税も含めてしっかり所得再分配機能というものを考えていく必要があるというのは、今後も非常に重要なことだと思っていますので、引き続き考えていきたいと思っています。

それから所得税制について、中低所得層も含めた幅広い層への相応の負担をお願いするという方向での見直しが必要なのではないかという問題でございますが、これもなかなか根源的な難しい問題だと思っています。例えば中低所得層と言っても幅広い方々がいて、例えば収入が低い子育て世帯もいらっしゃる、実は所得は少なくともたくさん資産を持っていられる高齢者の世帯の方もいらっしゃる、そこについてどのような負担を求めていくべきものなのかというのはいろいろなお意見があるかと思っています。

1つ言えることは、所得税だけに限られない税体系全体で公平の問題を考えていかなければいけないということです。社会保険料などは一律何%と決まっていますので、それはあらゆる世代が負担しています。消費税などもそういう税金であります。そのような負担もあれば、所得税の世界で高所得者に累進課税をかけていくという考え方もあり、全体としてうまく公平を考えていく必要があるのかと思います。ただ、おっしゃるような考え方で国民的な議論をしっかりやっていかなければいけないと思っています。

最後に知的財産権由来のイノベーションボックス税制についてご質問を頂いています。閣議

決定した新しい資本主義実行計画におきましても、税制面で検討を行うとされていますので、今年の年末に向けてしっかり議論したいと思っています。他方で元々研究開発税制というのは恐らく法人税の関係では最も大きな租税特別措置の1つなのですが、目的としては共通の目的を持つもので、この既存の研究開発税制との関係をしっかり整理する必要があるのではないかと考えています。

また、イノベーションボックス税制は、要は知的財産由来の所得について税率を低くするというご要望なのですが、なかなかこれまでわが国で導入していないような政策税制なものですから、政策効果や執行面の問題、そういったことをしっかり精緻に議論していかなければいけないと思っています。何よりなかなか財政状況も会長がおっしゃるとおり非常に厳しい中で、法人税の世界でも何か減税措置を行うのであれば、しっかり法人税の世界で財源を確保していかなければいけないというのも事実でございます。そういったことをしっかり経産省や経済界の皆さんとご議論させていただきたいと思っています。きちんと答えられていなくて申し訳ないのですが、駆け足で以上でございます。

(岩崎) 青木局長ありがとうございます。少し時間が経過してきておりますので、また最後にもう1回先生方のご意見は伺う機会が設けられたらいいと思いますが、先に地方の税財政に関する議論に進ませていただきたいと思います。それでは最初に池田局長から地方の税財政に関する現状と課題についてご説明いただければと思います。よろしくお願いいたします。

Ⅲ. 地方財政・地方税制の現状と課題

(池田) 総務省自治税務局の池田でございます。どうぞよろしくお願いいたします。お配り

しております「地方財政・地方税制の現状と課題」でご説明させていただきたいと存じます。

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〕総務省（2ページ）

最初に財政関係の状況をご説明いたします。

地方財政の果たす役割についてです。2ページの下の方に分野ごとに国が支出を担っている部分、地方が支出を担っている部分でありまして、見ていただいたとおり社会保障関係費・教育費は、地方の歳出が担っている部分が多いです。上の箱にありますように、政府支出に占める地方財政のウエートは最終決算支出ベースで56%となっているところでございます。

〔地方財政計画の歳出の推移〕総務省（3ページ）

3ページが地方財政計画上の地方の歳出の推移でございますが、近年やや右肩上がりになっておりまして、令和5年度で92兆円ということになっております。資料真ん中の赤い部分の社会保障関係費、これが少子高齢化の進行により地方において増加している一方で、これまでやや縮減傾向にあった投資的経費も近年災害が多発しておりますので、防災・減災関連事業の関係で横ばいしないしは少し増えております。一番下のところは給与の関係費でございます。こちら行政改革の中で地方公務員数を減らしてきているわけですが、一方で、保健所の数や児童虐待防止対策のための児童福祉士といった新しい社会変化に対応するための人員の増強が必要であることから、やや横ばいという構造になっております。

〔地方財政の借入金残高の状況〕総務省（4ページ）

4ページは、地方財政の借入金残高の状況でございます。上のところを見ていきますと、最大で200兆円あったものが、最近税収が好調であることからやや減少基調ではありますが、一

番右のところでは依然として令和５年度で183兆円と多額の借入金残高がある状況でございます。

〔地方財政の財源不足の状況〕総務省（５ページ）

フローで見ていただきますと、毎年地方財政で歳出と歳入の帳尻が合わない財源不足の状況、最大で18兆円くらいあったのが今はやや縮小しまして、一番右のところでは2兆円ということになっておりますが、まだ巨額の財源不足を抱えており、この財源不足を地方債の発行などでやりくりをして何とかつないでいる状況でございます。

〔令和６年度の地方財政の課題〕総務省（６ページ）

６ページが、今回概算要求と併せて公表をさせていただきました地方財政の課題でございます。活力ある多様な地域社会の実現、その下のところを書いておりますような地方におけるDX・GXの推進、子ども・子育ての政策の強化、地域づくりの推進、防災・減災・国土強靱化、こういった課題に地方としても適切に対応していくための安定的な税財政基盤の確保が必要です。そのためには２番の一般財源総額、これは単純化して言いますと、地方税と地方交付税を合わせた総額をちゃんと確保していくということでもあります。特に今後課題となっておりまして、（２）の子ども・子育て政策の強化、これは国の歳出ばかりではなく、先ほど申し上げたように地方が担っている部分が多いので、国と地方が車の両輪で取り組んでいけるよう、地方財源を適切に確保してまいりたいと考えてございます。

〔国税・地方税の税収内訳（令和５年度地方財政計画額）〕総務省（８ページ）

ここから税の話に入りまして８ページでございます。地方税の現状でございますが、国税が72兆4,000億円、地方税の合計で約45兆円とい

うことになってございます。

〔地方税収（地方財政計画ベース）の推移〕総務省（９ページ）

この45兆円という数値でございますけれども、昨今の景気の影響を受けて、足下では税収が好調な状況でございます。令和２年にいったんコロナで落ち込みはいたしました、毎年過去最高を更新しているという状況でございます。

〔主要税目（地方税）の税収の推移〕総務省（11ページ）

11ページには各税目の税収の推移が折れ線グラフで書かれております。これを見ていただきますと、一番上の住民税、真ん中の固定資産税、一番下の地方消費税といったものは、比較的景気に左右されにくく安定的な税目である一方で、真ん中のところで上に上がったり下がったりしているところが地方の法人課税でございます、ここはやはり景気の変動の影響を受けやすい税目だということでございます。

〔人口一人当たりの税収額の指数（令和３年度決算額）〕総務省（12ページ）

地方税を考えていく上で、税源の偏在の問題という課題に常に取り組んでいかなければならないと考えております。地方税計で見ますと、人口一人当たりの税収額は、一番多い東京都と一番少ない長崎県の差は2.3倍ですが、地方法人二税は6倍弱くらいあります。一方で、地方消費税や固定資産税といったものは比較的税源の偏在性が小さい税目だと言えるところでございます。

〔地方税の充実確保と偏在性が小さく安定的な地方税体系の構築〕総務省（13ページ）

私どもが地方税を考えるに当たって、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が大事だと考えております。地方税の充実確保という意味では、先ほど国税の

方で青木局長からお話のあった租税の十分性ということとつながるわけですが、地方税においても充実確保が大事であります。右の2つはやや地方税独自の原則でございまして、偏在性が小さい方が良い、しかも地方団体が担っている役割というのは福祉・教育などの景気に変動を受けない事業が多いため、安定性も重要だということとございまして、これまで外形標準課税の導入、地方消費税率の引上げ、さらには地方消費税率を引き上げますと、どうしても税収・財政力の格差が出てきますので、そういった意味での法人税における偏在是正措置に取り組んできたところでございます。

2. 各論①：個別地方税制の現状と課題

(1) 地方法人課税

次から各論でございまして、令和6年度以降の税制改正で課題となるようなものを幾つかご紹介してまいりたいと考えております。

〔法人事業税の外形標準課税の概要〕総務省（17ページ）

17ページをご覧ください。先ほども少し触れましたが、法人事業税については、平成16年度に資本金1億円超という基準により、普通法人に対して、付加価値割・資本割といった外形標準課税を導入しておりまして、平成27年度・平成28年度には成長志向の法人税改革の一環として、所得に対する実効税率を下げるために外形標準課税の割合を8分の5まで拡大しております。

〔外形標準課税対象法人数・割合の推移（全国）〕総務省（18ページ）

18ページでございまして、この外形標準課税の対象法人数について、導入直後の平成18年度に比べて、足元の令和3年度では約3分の2に減少しておりまして、このままですと成長志向の法人税改革、さらには地方の税収の安定化のために導入した外形標準課税が先細りしていっ

てしまうという状況でございます。

これについて2つ問題意識を持っております。法人が減っている大きな原因が、減資をして1億円という基準以下にするような企業が増えてきていることが大きな要因となっております。資本を資本準備金ですとかその他の資本剰余金に振り替えられるということが、会社法の世界の中で比較的簡単にできるようになりました、資本金そのものに対する企業の意識も相当変わってきております。

〔持株会社化と外形標準課税の対象範囲の関係〕総務省（19ページ）

もう1つ、減資の問題以外にも企業が組織再編されるときに、19ページの例でいいますと、左が元の1つの会社であったときから右の方で持株会社化したときに、ホールディングス会社だけは引き続き大きな資本金を持たれているのですが、事業規模が大きい子会社や従業員数が大きい子会社は資本金を1億円ちょうどなどに設定されますと、実質的に外形標準課税の対象が縮小してしまうというような問題がございます。

〔令和5年度税制改正大綱（外形標準課税部分抜粋）〕総務省（20ページ）

こういったことから、昨年の冬、とりまとめられました与党の税制改正大綱において、一番下のところでございますが、外形標準課税の対象から外れている実質的に大規模な法人を対象に制度的な見直しを検討するということで、1億円という基準はそのままにしつつ、サブ的な基準を設けまして、これはさすがに中小企業ではなくて大規模な法人であろうというようなものがすくい取れるような基準の設定をこれからよく検討してまいりたいと考えております。

(2) 固定資産税

〔負担水準の均衡化のイメージ〕総務省（24ページ）

固定資産税は3年に1度の評価替えでございます。令和6年度が評価替えの年に当たります。評価替えにつきましては、粛々と作業を進めているところでございますが、評価替えに併せて、次の評価替えまでの間の3年間の土地の負担調整措置をセットするということがございます。この負担調整措置と言いますのは、この下の図で見ていただければ、評価額がこれは750万円が1,000万円に上がったケースですが、どんと上がったときにいきなり1,000万円をベースに負担調整もなしに課税をしていきますと、一気に税負担が上がるということがございますので、税負担の均衡化を段階的に図るために、評価額の5%ずつ上げていこうと、こういった措置でございます。

〔令和3年度税制改正大綱（負担調整措置関係税部分抜粋）〕 総務省（25ページ）

25ページですが、こういった措置につきまして、前回令和3年度の与党の税制改正大綱で2つ問題意識が掲げられておりまして、大都市を中心に地価が上昇する一方、地方では地価の下落が続いているということで、土地の負担水準を再び収斂させるために取り組むべきであるという問題意識が1つであります。もう1つは、商業地等につきましては、負担水準が60～70%のところ、据置特例ということがございます。この据置ゾーンがあることによる課税の公平性に問題があるのではないかなというようなご指摘を受けております。

〔措置ゾーンによって生じる不公平〕 総務省（27ページ）

具体的には27ページ、据置ゾーンによって生じる不公平ということで、土地Aと土地B、それぞれ評価額が1,000万円、70%という負担水準のとき、これは据置ゾーンに入っておりますので、1,000万円の土地は700万円の課税標準額で変わりません。土地Bの方でございますが、600万円の評価額の土地が1,000万円に上がった

場合、先ほど言いました負担調整措置で評価額の5%ずつ上げていくわけですが、60%のところ、据置ゾーンに入りますので頭打ちになります。そういったしますと、同じ評価額であるのに負担水準が70%のものと60%のもので税額が異なるという不公平が長く続くといった問題があるので、こういった点についてどう考えていくかというのを検討してまいりたいと考えております。

（3）森林環境税・森林環境譲与税

次に、28ページからが森林環境税・森林環境譲与税でございます。

〔森林環境税及び森林環境譲与税の制度設計〕 総務省（29ページ）

森林環境税・譲与税につきましては、個人住民税の均等割に上乗せする形で市町村に徴収していただき、それを国の特別会計に入れ、譲与税として配分していくということで、大まかに言いますと、国民皆さま方、特に人口は都市部に多いので、そういったところから1人年間1,000円を集めて、それを山側の市町村に配分していこうという都市と地方の共生のための税制という位置付けでございます。

〔森林環境譲与税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〕 総務省（30ページ）

令和元年度から譲与税の譲与は始まっているわけですが、機構準備金という資金を活用しまして、税はまだ徴収されていない中、譲与税だけを譲与しているという状況が続きましたが、いよいよ令和6年度から森林環境税が課税されて、平年度で約600億円の税収が入ってくるという状況になっております。

〔森林環境譲与税の取組事例集（令和4年度実績）〕 総務省（31ページ）

この譲与税ですけれども、間伐の実施であり

ますとか、新規就業者の確保、さらには川下においては木材利用、こういったものに活用されているところでございます。

(4) 車体課税

32ページから車体課税の資料を付けておりますが、また、経済産業省、国土交通省、それから産業界の皆さま方と丁寧で議論していきたいということで説明を割愛させていただきます。

3. 各論②：地方税務手続の電子化等

35ページからが地方税務手続の電子化です。

〔eLTAX（エルタックス）について〕総務省（37ページ）

地方税はeLTAXというシステムを持っております、例えば事業者の皆さまですと、いろいろな自治体にそれぞれ申告・納税をしなければならないのですが、eLTAXは振り分け機能を持っておりますので、右の方にありますように、eLTAXに申告・納税していただければ自動的に全ての団体に申告・納税を一括して行うことができるといったシステムでございます。

〔eLTAXを通じた申告・申請に係る対象手続の拡大〕総務省（39ページ）

39ページでございますけれども、このeLTAXを通じた申告・申請に係る対象手続の拡大ということも着々と進めておりまして、今後は、左下にありますような地方たばこ税でありますとかゴルフ場利用税といった税目にも拡大していくということにしております。

〔地方税統一QRコード（eL-QR）の活用による地方税の電子納付について〕総務省（40ページ）

今年の4月から納税通知書に地方税統一QRコードが付いておりますので、このQRコードを活用して、eLTAXによる電子納付、それからスマートフォンによる電子納付、また、キャ

ッシュレスではないのですが、金融機関の窓口における納付受付後の事務処理に活用を開始しております。金融機関の皆さまにも相当事務負担の軽減につながったと評価いただいているものと思っております。こういった納税の電子化ということも進めております。

〔地方税関係通知のデジタル化〕総務省（42ページ）

42ページでございますけれども、今後の課題としては、今、申告・申請と納税が電子化されたわけですが、地方税は地方団体の方で税額を決定して、それを通知して、納めていただくという賦課課税の税目が多く、納税通知書や各種の証明書といった通知がまだ紙でなされている状況でございます。上のところに書いておりますように、恐らく事業者さまとの関係ではこのeLTAXを活用して、また、個人の納税義務者との関係ではマイナポータルなどを使って、こういった通知のデジタル化というのも今後進めていきたいと考えております。

〔地方公共団体の公金収納に係るeLTAXの活用について〕総務省（43ページ）

最後、43ページですが、先ほど地方税統一QRコードを使って、地方税は今、電子的に納付ができるようになっておりますが、経済団体の皆さまから地方税において良い仕組みができたので、資料の「検討の背景」の上から3つ目の丸ですが、地方税以外の公金についても、事業者の皆さんがそれぞれの自治体に納めるのではなく、同じようにeLTAXを活用して一括して納付して振り分けるような形にさせていただかないかというご要望を受けまして、そちらについてもできる限りその方向で進めていけるように検討しているところでございます。

駆け足でございますけれども、足元の地方財政、地方税制の現状と課題についてご説明させていただきました。ありがとうございます。

Ⅳ. 地方財政・地方税制の現状と課題に対する意見・質問

(岩崎) ありがとうございます。論点を絞ってめりはりをつけてご説明くださいました。感謝いたします。ありがとうございます。それでは、ただ今のご説明について討論者の方からご意見を頂きたいと思います。まず澁谷教授からご意見を頂ければありがたく思います。

(澁谷) 澁谷でございます。ご丁寧な説明大変ありがとうございます。それでは私の方から大きく分けて4つご質問したいと存じます。まず1つ目として、いわゆる総論部分についてですが、これは地方税に関して、近年の制度改革を見ると、三位一体の改革のときには所得税から住民税への税源移譲というのがなされたわけですが、その後の制度改革においては、特に地方法人二税の偏在是正といった観点から、これらの地方税を国税にしてその税収を交付税原資や譲与税にすると、そういった動きが行われております。また現在地方税については地方消費税が重要な位置を占めておりますけれども、これも形式的には地方税なのですが、地方には課税要件など自ら決定することがほとんどできませんし、賦課徴収も国の機関が行っているという、かなり特殊な地方税になっているわけです。こうしたことを踏まえて、地方団体が自ら税制について、例えば税率だけでも決定するとか、或いはその税について自ら賦課徴収を行うと、こうしたことの意義についてどのようにお考えであるかということをお伺いしたいと思います。これが1つ目でございます。

次に2つ目として地方法人課税につきまして、これは外形標準課税の話がだいぶ出ておりましたけれども、資料にございました大法人の数が減少しているというのは、これはやはり法人の減資や分社化というのが主な理由であると考えてよいのか。またそれはこの外形標準課税とい

うのがその重要な理由になっているのか、言い換えれば企業としては外形標準課税よりも所得課税の方を望んでいるということの意味しているのかということでございます。さらに、ではその問題にどう対処するかというときに、これは外形標準課税特有の問題として考えていくべきなのか、つまり外形標準課税を中小法人にも広げるとか、そういった方向で考えていくのがよいのか、それともそもそも税制における大法人と中小法人の区分、これは資本金1億円という基準で区分を行うことが多いわけですが、そもそもこれ自体を見直すという方向が望ましいのか、こうしたところをお伺いしたいと思います。あとグローバル・ミニマム課税についても伺いたかったところなのですが、ちょっと時間の関係もございますので、こちらは省略したいと存じます。これが2つ目でございます。

次に3つ目、固定資産税についてですが、まず資料で示された据置ゾーン内における負担水準の不均衡という問題です。これは結構前から指摘されていた問題であるように思います。実際、こうした課税標準の違いというのは正当化しづらいと言いますか、この負担水準に大きなずれが昔あって、それを是正する、均衡化していくという、いわば経過措置として何とか認められてきたものだと思うのですが、現在この負担水準というのはかなり均衡化が進んできて、あまり意味がなくなっているように思うのですが、これを改めるというのは具体的な検討は進んでいるのかどうかということでございます。この点は、だいぶ前から問題点としては挙がっていたにもかかわらずなかなか改正されなくて、なぜかなとちょっと不思議に思っていたところでございます。

また、この負担水準均衡化が達成された後の固定資産税の在り方ということについてもどう考えるべきなのか、こうした検討がされているかということも伺えればと思います。例えば現状ではこの商業地についてはこの据置ゾーンが適用されており、それに対して一般住宅用地は

課税標準が3分の1とされ、小規模住宅用地はそれが6分の1とされるということで、固定資産税の負担が大体4対2対1になっているといったような状況があるわけですが、このような比率を維持していいのかどうかとか、こういったことが検討されているのかどうかということでございます。これが3つ目でございます。

4つ目として森林環境税及び森林環境譲与税についてです。この森林環境税は国税であるけれども、市町村が個人住民税均等割という地方税と併せて賦課徴収することとなっております。そのため、これは森林環境税ができたときから全国で統一的に課される国税と、地方団体ごとの違いがあり得る地方税との調整というのが問題になり得るのではないかという指摘がございました。具体的にはこの均等割の非課税限度額や減免の取り扱いの自治体ごとの違いなどでございます。ここは結局どのような考え方に基いてどのように解決されることになったのかということをお伺いたく存じます。

また、森林環境譲与税につきましては、これは人口が按分基準に入っているために、森林がほとんどない都市部の地方団体にも相当の金額が按分されていると言われておりますが、この点についての現状であるとか、或いはその妥当性についての検討などがされているかといったことについてお伺いできればと思います。これが4点目でございます。どうぞよろしくお願いいたします。

(岩崎) ありがとうございます。お答えは後ほどまとめてお願いすることにいたしまして、続きまして松本会長からご意見を頂ければと思います。

(松本) 私からは税収配分のあり方、納税環境整備に関連いたしまして質問と見解を述べさせていただきます。

(デジタル化の進展に対応した地方団体間の税収配分のあり方)

まず1点目は、デジタル化の進展に対応した地方団体間の税収配分のあり方でございます。複数の地方公共団体に事業所等を設けて活動を行っている法人の場合、それぞれの自治体に地方法人二税を申告納付する必要があります。その分割基準は、従業者数、事務所数、固定資産の価値など、物理的施設の存在を前提とする外形的基準でございます。このような基準は従来型のビジネスモデルを前提として、応益課税原則や執行可能性の観点から採用されているものと考えられますが、オンラインショッピングやリモートワークの拡大など、経済取引のデジタル化、就労形態の多様化を反映したものとはなっていないということがございます。

こうした状況は税収の東京一極集中に拍車をかけることになるため、分割基準の見直しを検討すべきとの意見もありますが、例えば国際課税における議論のように事業拠点を有しない自治体に対してまで申告納税義務が課せられることになれば、企業の立場からすれば、かえって納税の事務が煩雑になるということがあります。偏在是正のための措置としまして、法人住民税・法人事業税の一部が国税化され、その税収を地方交付税、或いは譲与税として都道府県に配分する仕組みが採用されておりますけれども、このように国税と一体的に申告納付し、各自治体に一定の基準で配分される仕組みの方が執行コスト、納税者の事務負担が少なくなると考えられます。地方消費税においても税収を最終消費地に配分、帰属させるため、都道府県間の清算が行われる仕組みとなっており、消費を示す指標として、小売業・サービス業など供給者側の販売額の統計が用いられておりますが、こちらにつきましても、インターネットショッピングの拡大などにより販売が行われる場所と消費者の居住地との不一致、乖離が拡大していることから、販売統計から通信カタログ販売、インターネット販売、百貨店、家電大型専門店の販売

額を除外するとともに、人口のウエートを引き上げるといった見直しが行われました。人口によって配分することは偏在是正の観点、社会保障財源としての性格を考えますと合理的とは言えるのですが、実質的に譲与税と変わらないということもできます。

今後におきましてもそれぞれの税としての性格を維持しつつ、税収の適切な配分を行うため、法人二税の分割基準や地方消費税の清算基準、税収の偏在是正の方法などについて議論が行われるものと考えておりますけれども、課題や見直しを検討されている事項があればご教示いただきたいと思います。

(ふるさと納税について)

2点目はふるさと納税についてです。ふるさと納税は、納税者が自らの意思で納税する自治体を選択して、ふるさとへの恩返しができるという触れ込みで導入されまして、大都市から地方への税収移転、地域経済への貢献など評価できる面もあるわけですが、税理論の観点からは説明が難しいものであると聞いております。高所得者ほどメリットを享受でき、節度を欠いた寄付集めを行う自治体もあって、貴重な税収が返礼品や事務手数料などに使われるなど、地方税財政制度にゆがみを生じさせているとの指摘もあります。令和4年度の寄付受け入れ額は9,654億円にも達しておりまして、無視できない規模になっているようです。

一般の寄付金とは異なり、特別控除により、住民税所得割額の20%の上限額まで実質2,000円の負担で返礼品を手に入れることができる点や、地方交付税の算定におきましても、ふるさと納税寄付金に係る収入は基準財政収入額の算定の基準とされておらず、一方で減収分については75%が補填されるという仕組みなど、基本的な枠組みについて再検討すべき点もあるように思います。今後のふるさと納税制度のあり方についてもお考えをお伺いしたいと思います。

また、3点目として地方税手続きの電子化・

キャッシュレス化についてもお伺いしたいと考えておりましたが、先ほど池田局長から詳細のご説明をいただきましたので、割愛いたします。私は現在、関西大阪万博でキャッシュレス決済を推進しておりますが、地方税手続きの電子化・キャッシュレス化のさらなる推進をお願い申し上げます。

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) ありがとうございます。それでは、いろいろ多岐にわたるご質問ですので、お答えできる範囲で結構ですから今のお考えを池田局長から伺わせていただければと思います。よろしく申し上げます。

(池田) 澁谷先生、それから松本会長、ご質問ありがとうございます。時間も限られておりますので雑々になるかと思いますが、私の方から回答させていただきたいと存じます。まず、澁谷先生から頂いたご質問で、地方の財政的自立に関して、歳入確保が重要なのか、もしくは地方団体が自ら税制について決定し、自ら賦課徴収を行うことが重要なのかというご質問を頂きました。私どもは二者択一ではなく、いずれも重要な観点だと考えております。まず、歳入の確保については住民生活に密着した社会保障などがございます。そういった行政サービスを支える地方団体の税収を全体としてマクロ的にしっかり確保することが大事でございますので、これまでも地方消費税の税率の引き上げなど、地方における社会保障の安定財源を確保してきたところでございます。

一方で、地方税でございますので、地方団体の自らの判断と責任において賦課徴収をして財源確保を図っていただくという視点も当然重要でございますので、先生もご承知のとおり、これまでも法定外税制度や超過課税における制限

税率といったものを順次緩和してきております。実際、法定外税の導入団体も増えてきておりますし、新しい法定外税のタイプも出てきておりますので、こういったことを私ども総務省としても後押ししていきたいと考えております。

2点目につきまして、外形標準課税についてご質問を頂きました。外形標準課税の対象法人は3分の2まで減っているわけですが、私どもがサンプル調査いたしましたところ、約6割が減資によるものであります。それ以外は合併による解散でありますとか、清算結了による解散や破産といったものでございまして、減資というのが主な要因になっているということです。減資が行われる背景はこの税制上の取扱いのみならず、欠損填補も含め企業の経営状況を踏まえた減資などもございますので、減資した企業が所得課税を望んでいたかどうかというのは一概に申し上げられないと考えております。

一方で、これまでの統計などを見ますと、税制の改正のタイミング、例えば外形標準課税の導入や拡大、それから国税における中小企業の繰越金等の取扱いの変更、こういった税制の改正のタイミングで資本金1億円以下への減資が増加しているということもございまして、この外形標準課税の適用の有無というのが減資の1つの誘因になっていると考えております。いずれにしても、こういった減資でありますとか組織再編による対象法人数の範囲の縮小といったことは、この外形標準課税導入の趣旨でございまして、広く負担を分かち合っていたいただいて、地方税収の安定化、税負担の公平性に資する、さらには所得課税を減らすことにより企業の稼ぐ力を高めるという法人税改革の趣旨を損なう恐れもございますので、これから鋭意基準について検討してまいりたいと思います。

また、大法人と中小法人の区分について質問がございました。中小法人については外形が8分の5まで増えたということもありますし、中小法人自体、赤字法人が非常に大きい中で、私どもは中小法人に外形標準課税を拡大するとい

うことは考えておりません。その上で、この大法人と中小法人の区分が一般論なのか、外形標準課税の問題なのかというお話もございました。これにつきましては、租税特別措置の適用基準で大法人と中小法人の区分というのが用いられていることもございますが、基本的にはそれぞれの制度趣旨に応じて検討されるべきものと考えております。一方で、相互に関連はしますから、国税当局ともよく情報交換をしてみたいと考えております。

それから、固定資産税についてご質問いただきました。ご案内のとおり現行の商業地の負担調整措置でございますけれども、負担水準が60%から70%までの土地については、前年度の課税標準額を据え置く措置、いわゆる据置ゾーンと呼ばれているものがございます。先ほど申し上げましたような評価額と税額の高低が逆転するような不均衡、不公平が存在するというのはかねて指摘されているところでございます。一方で、近年の地価の動向をよく分析しないといけないわけですが、三大都市圏や政令指定都市、また札幌広福などと言われますが、地方の中核都市で地価の上昇が顕著な一方、それ以外の地方圏においては引き続き地価が横ばい又は下落が続いているという地価の動向が多様化しております。

そういったことからいったん収斂しかかったこの負担水準でございますけれども、また足下でばらつきが生じているという状況でございます。現在、令和6年度以降の負担調整措置について具体的な方針が決まっているわけではなく、これから年末にかけてのご議論だと思っておりますけれども、こうした多様化した地価の動向を踏まえまして、負担水準の均衡化を促進していくという観点からよく検討していく必要があると考えております。また、澁谷先生から負担水準の均衡化が達成された後の固定資産税の在り方についてもお尋ねがございました。実は先ほど申し上げました一部の地方都市は、足下で地価が非常に上昇しておりまして、昨日も地価

調査の結果が発表されましたが、例えば先ほど申し上げたような札幌市や福岡市ですと、われわれが評価額の5%は引き上げていくという5%を超えるような毎年の地価の上昇が生じております。したがって、これを収斂させていくのは時間をかけながら取り組んでいくべき話かなと考えております。均衡化を達成した場合どうするのかというのはその時点での地価の動向や土地、住宅政策といった関連施策の動向を踏まえつつ、市町村の固定資産税収を安定的に確保するという観点、それから固定資産税というのは多くの国民の方に納めていただく税ですので、納税者のご理解がいただけるかという観点からその在り方について検討してまいりたいと考えております。

4番目に森林環境税、森林環境譲与税の取扱いについて2点ご質問を頂きました。森林環境税はご指摘のとおり国税でございまして、全国一律の基準とすることが必要でございまして。市町村が地方税のように条例で要件を定めというのは国税にはなじまないもので、非課税限度額、それから減免についても、基本的な要件は法令で書き切るといようなスタイルを取っております。ただ一方で、減免について言えば、免除するケースといたしまして、収入が著しく減少した場合等の特別な事情がある場合という規定がございまして、これについては国税としての規律が担保されるということを大前提に、必要性や合理性が認められるのか、これは納税義務者の具体的な事情を最もよく把握できる市町村が判断するという建て付けになっております。

それから譲与税の配分基準についてご指摘もございました。人口の配分割合が多いというご指摘はあるのですが、これは川下の木材利用も上流の間伐を進めていく上で非常に重要だという議論がありました。この人口というのは森林利用というのに密接に関連する指標でございまして、地方団体の単独事業の決算の割合などを見まして、今の配分比率になっております。

これにつきまして、山側の市町村、林野庁さんをはじめ私有林人工林面積の比率を高め、人口の比率を下げるようにしてほしいというご要望を今頂いておりますので、これにつきまして森林環境税ができた当時の議論もよく踏まえまして、丁寧に検討してまいりたいと考えております。

それから、駆け足になりますが、松本会長からデジタル化の進展に対応した地方団体間の税収配分の在り方についてご質問を頂きました。確かに経済社会構造はどんどん変化しております。私も令和元年度の税制改正において担当課長として特別法人事業税、譲与税制度というのを創設いたしました。これは現行の地方法人課税はご指摘のとおり法人の事業所が所在する地方団体が課税権を有することとした上で、分割基準により地方団体間の課税権の調整を行うものなのですが、インターネットをはじめとした電子商取引の進展でございまして、企業の組織再編の多様化などに、やはりやや付いていけない部分があったので、実力以上にある大都市部に税収が集まってしまう、それをなかなか分割基準によって対処することが困難であることから講じることにしたものでございます。

今後について、現時点で具体的に何か検討を行っているわけではありませんが、まず分割基準についてはやはり税収を適切に帰属させるという観点から経済社会構造の変化を踏まえて、不断に見直しについて検討していくことが必要であろうと考えております。その上で、分割基準によってなお調整できない企業の事業活動の実態でありますとか地方税源の偏在があった場合には、これまで特別法人事業税譲与税制度というのを作りましたので、そういったことも参考にしながら偏在性の小さい地方税体系の構築を目指していくと考えております。

地方消費税の清算基準につきましては、統計データを用いて清算しているわけですが、インターネットの普及等を踏まえまして、例えば情報通信業では、インターネット販売のため、全

国の消費額がどうしても本社のある都道府県に一括して計上されてしまうということになりますので、清算基準に用いる統計データからは除外し、こういった業種の商品の消費額については基本的には人口との相関関係が強いということで、消費の代替指標として人口を用いて清算をしております。この地方消費税の清算基準につきましては、平成30年度税制改正において抜本的な見直しを行ったところでございます。まずその影響をよく注視しながら、今後のさらなる経済社会構造の変化、について注意深く見てまいりたいと考えてございます。

それからふるさと納税についてご質問、ご意見を頂きました。ふるさと納税による特例的な控除額は、個人住民税所得割の額の2割というのが上限になっておりまして、一定の制限を設けております。大層は地元の地方自治体に残るものであるということがまず1点。それからふるさと納税を活用して寄せられた給付金というのが地方で子育てや教育、被災者支援、そういったものに使われておりますし、また返礼品として地場産品を提供することで、地域の雇用の創出、地域経済の活性化にもつながっている面もあると考えております。総務省といたしましては、制度が普及する中で相当過度な返礼品競争が生じたので、令和元年度に返礼品は地場産品に限る、それからそれは寄附額の3割以内にしてください、それから返礼品だけではなくてもろもろのふるさと納税の募集に係る経費は5割以内に抑えて、5割はちゃんと地元で政策的なものに使ってくださいという指定制度を導入いたしました。

今年もこれから10月に新たな指定団体を決めるわけですが、その前にこの適正な運用を図るため、この指定基準の改正を行っております。地場産品とはもっとこういったものに明確化する、募集費用についてもこういったものも含めてちゃんと計算するという基準の改正を行っております。さまざまな指摘が多い制度でござ

いますけれども、私どもはこの指定制度の適正な運用に注力してまいりたいと考えております。最後、地方税手続きの電子化、納税のキャッシュレス化を一生懸命進めてまいりますので、頑張てまいります。

1つだけすみません、せっかくの機会ですので宣伝をさせていただくと、地方税の通知はこれからデジタル化を進めていくことを検討していくわけなのですが、1つ先行して、個人住民税の特別徴収税額通知、よく6月くらいに短冊で各従業員に送られるものですが、これは経済界の方からデジタル化してくれという強いご要望を受けまして、令和6年度から先行的に電子による通知が可能となりますので、企業の皆さま方、ぜひこういったものを活用していただければと考えております。長くなりましたが以上でございます。

おわりに

(岩崎) ありがとうございます。それでは、予定されておりました終了の時間を経過しておりますので、ここでとりまとめに入らせていただきたいと思います。本日は国の税財政の状況につきましては、青木主税局長から、また地方の税財政の現状につきまして、池田自治税務局長から大変わかりやすい丁寧なご説明とご回答を頂きました。感謝申し上げます。また、討論者の先生方から大変根本的なご質問を頂き、また新しいアイデアを出していただきました。令和6年度の税制改正ですぐにこれを取り入れるのはなかなか難しいかもしれませんが、今後こういったアイデアや疑問を政策検討に当たって活かしていただければありがたいと思います。

それでは、時間を経過いたしました。本日の討論会はこれでお開きにさせていただきたいと思っております。

國際課税關係資料

財務省主税局参事官室

目 次

OECD/G20「BEPS包摂的枠組み」「2つの柱」の進捗状況

(国際課税資料1)	経済のデジタル化に伴う課税上の課題への対応について……………	3
(国際課税資料2)	国際課税に関するOECD/G20「BEPS包摂的枠組み」二本の柱について ……	4
(国際課税資料3)	「2本の柱」の全体像 ……………	4
(国際課税資料4)	「BEPS包摂的枠組み」における「2本の柱」成果声明（2023年7月12日公表） （アウトカム・ステートメント）……………	5
(国際課税資料5)	「BEPS包摂的枠組み」における「2本の柱」成果声明（2023年7月12日公表） （アウトカム・ステートメント）（抜粋①）……………	5
(国際課税資料6)	「BEPS包摂的枠組み」における「2本の柱」成果声明（2023年7月12日公表） （アウトカム・ステートメント）（抜粋②）……………	6
(国際課税資料7)	G20サミット 首脳宣言（仮訳抜粋）（2023年9月9－10日於：インドニュー デリー）……………	6
(国際課税資料8)	第1の柱 利益Aに関する多数国間条約……………	7
(国際課税資料9)	第1の柱（市場国への新たな課税権の配分）……………	7
(国際課税資料10)	利益A（市場国への新たな課税権の配分）に関する多数国間条約交渉の背景・ 経緯等……………	8
(国際課税資料11)	（参考）諸外国におけるデジタル・サービス・タックス等の一方的措置の概要 （2023年5月時点）……………	8
(国際課税資料12)	利益A 合意の概要（2021年10月）及び新規公表事項（2023年7月）……………	9
(国際課税資料13)	ソースルールの原則及び共通ルール……………	9
(国際課税資料14)	ソースルール全体像……………	10
(国際課税資料15)	二重計上調整・二重課税除去の適用に関するイメージ図……………	10
(国際課税資料16)	税の安定性（Tax Certainty）……………	11
(国際課税資料17)	第1の柱 利益B移転価格税制の執行の簡素化・合理化……………	11
(国際課税資料18)	利益B（移転価格税制の執行の簡素化・合理化）について……………	12
(国際課税資料19)	利益B 具体的な枠組み案（対象取引、価格算定方法、執行方法）……………	12
(国際課税資料20)	利益B 価格算定方法「利益率の適用表（検討中のもの）」……………	13
(国際課税資料21)	（別紙）利益率の適用表（検討中のもの）の産業分類……………	13
(国際課税資料22)	経団連 利益Bパブコン意見書概要……………	14
(国際課税資料23)	第2の柱……………	14
(国際課税資料24)	第2の柱（グローバル・ミニマム課税）について……………	15
(国際課税資料25)	所得合算ルール（IIR：Income Inclusion Rule）のイメージ……………	15
(国際課税資料26)	国内ミニマム課税（QDMTT：Qualified Domestic Minimum Top-up Tax）の イメージ……………	16
(国際課税資料27)	セーフハーバー……………	16
(国際課税資料28)	QDMTTとCFC税制の適用……………	17
(国際課税資料29)	グローバル・ミニマム課税に関するAdministrative Guidance（第2弾）及び	

GloBE情報申告書に係るドキュメント	17
(国際課税資料30) 政府税制調査会「わが国税制の現状と課題－令和時代の構造変化と税制のあり方－」(抜粋①)	18
(国際課税資料31) 政府税制調査会「わが国税制の現状と課題－令和時代の構造変化と税制のあり方－」(抜粋②)	18
(国際課税資料32) 政府税制調査会「わが国税制の現状と課題－令和時代の構造変化と税制のあり方－」(抜粋③)	19
(国際課税資料33) 外国子会社合算税制（CFC税制）の見直し（令和5年度改正）	19
(国際課税資料34) (参考) 合算課税の対象となる外国子会社の絞込みの効果	20
(国際課税資料35) 租税条約上の最低課税ルール（STTR：Subject to Tax Rule）のイメージ	20
(国際課税資料36) 租税条約上の最低課税ルール（STTR）の概要	21
(国際課税資料37) BEPS包摂的枠組み（Inclusive framework on BEPS）参加国・地域	21
(国際課税資料38) 「暗号資産等報告枠組み（CARF：Crypto-Asset Reporting Framework）」等について	22
(国際課税資料39) MRDP（Model Reporting Rules for Digital Platforms）における報告プラットフォーム事業者による特定手続等	22

OECD/G20「B E P S 包摂的枠組み」 「2つの柱」の進捗状況

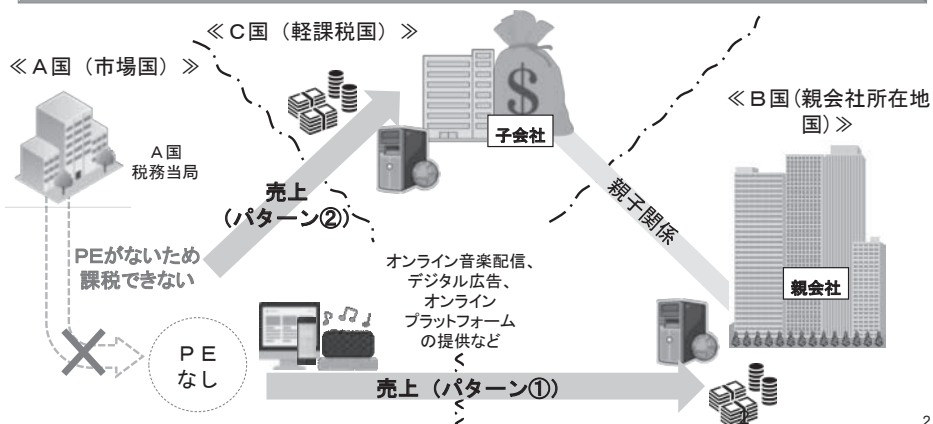
財務省主税局参事官 西方建一

2023年9月20日

(国際課税資料1)

経済のデジタル化に伴う課税上の課題への対応について

- 国内に外国法人の支店や工場などの物理的拠点(=PE)がある場合に限り、そのPEに紐づく事業所得に課税することができる。
※ PE : Permanent Establishment (恒久的施設)
- しかし、経済の電子化により市場国で課税が行えない事例が顕在化(パターン①)。また、軽課税国から事業を行うことで最低限の課税が行えない事例も発生(パターン②)。



2

国際課税に関するOECD/G20「BEPS 包摂的枠組み」二本の柱について

- 市場国に物理的拠点（PE：Permanent Establishment）を置かずにビジネスを行う企業の増加
 - 現在の国際課税原則「PEなくして課税なし」の下で、市場国で課税が行えない問題が顕在化。
- 低い法人税率や優遇税制によって外国企業を誘致する動き
 - 法人税の継続的な引下げにより各国の法人税収基盤が弱体化。
 - 税制面において企業間の公平な競争条件を阻害。

- OECD/G20の「BEPS包摂的枠組み」（現在は143か国・地域が参加）において議論が進められ、2021年10月8日、2つの柱による解決策に合意。
- 2023年7月12日、交渉成果をアウトカム・ステートメントとして公表（138か国・地域が合意）。

現在の状況

- 第1の柱（市場国への新たな課税権の配分）
 - 多数国間条約に2023年末までに署名式、2025年中に発効が目標。
- 第2の柱（グローバル・ミニマム課税）
 - 日本においては、令和5年度税制改正において、所得合算ルール（IIR）を法制済。
 - 軽減税所得ルール（UTPR）及び国内ミニマム課税（QDMTT）の法制化など残存論点は、令和6年度以降の改正を予定。

3

「2本の柱」の全体像

「第1の柱」

「利益A」(Amount A)

- 市場国への新たな課税権の配分
- 多数国間条約により実施

「利益B」(Amount B)

- 基礎的なマーケティング・販売活動に対する移転価格税制の執行に係る簡素化・合理化
- 移転価格ガイドライン改訂により実施

「第2の柱」

GloBEルール

- 15%の最低実効税率によるグローバル・ミニマム課税
- 各国国内法により実施

租税条約上の最低課税ルール (Subject to Tax Rule : STTR)

- 軽減税国の関連者に対する支払について源泉地国（途上国が対象）に一定の課税権を認めるもの
- 多数国間条約又はバイ条約により実施

4

**「BEPS包摂的枠組み」における「2本の柱」成果声明（2023年7月12日公表）
（アウトカム・ステートメント）**

「2本の柱」について、G20議長総括、G7コミュニケ等を踏まえ、これまで交渉されてきた成果を公表。

【「第1の柱」(利益A) 多数国間条約】

- 各国の署名準備に必要な重要項目を盛り込んだ条文がとりまとめられた。一部の国が示す特定の懸念事項については、迅速な署名実施を視野に、解決するための努力を継続。
- 締約国は、現時点で導入されているデジタル・サービス税(DST)等の廃止、及び、新規DST等の導入禁止にコミット。
- 2023年末までに署名式を予定。
- 2025年中の発効を目指す(各国における条約の批准、国内法の整備の時間を確保)。

※ 対象グローバル企業グループの最終親会社の60%以上を占める30以上の国・地域による署名を条件にDST凍結措置の期限を本年末から2024年末への延長に合意。条約の発効に向けた十分な進捗を前提に2025年末までの延長も視野。

【「第1の柱」利益B】

- 基礎的なマーケティング・販売活動に対する移転価格税制の執行に係る簡素・合理化のガイダンスの大枠について合意。
- 産業界等の意見を聞くパブリック・コンサルテーションを経て、年内でさらに議論・合意し、2024年1月に最終報告書を公表予定。

【「第2の柱」STTR (Subject To Tax Rule)】

- 途上国向けの租税条約上の最低課税ルールについて合意。多数国間条約を10月に署名開放。

【途上国支援】

- G7コミュニケ等を踏まえ、2本の柱の実施のために途上国支援を強化するプランをOECDが作成。

5

**「BEPS包摂的枠組み」における「2本の柱」成果声明（2023年7月12日公表）
（アウトカム・ステートメント）（抜粋①）**

Introduction

3. The Inclusive Framework is finalising the work on Pillar One and has completed the work on the development of the Subject to Tax Rule (STTR) and its implementation framework. Amount A of Pillar One will establish a taxing right for market jurisdictions with respect to a defined portion of the residual profits of the largest and most profitable MNEs operating in their markets, prevent the proliferation of Digital Service Taxes (DSTs) and relevant similar measures, avoid double taxation and excessive compliance burdens, and enhance stability and certainty in the international tax system.

Part I – Multilateral Convention on Amount A of Pillar One

6. The Inclusive Framework has delivered a text of a Multilateral Convention (MLC),¹ which will allow the Parties to the MLC to exercise a domestic taxing right (Amount A of Pillar One) with respect to a defined portion of the residual profits of MNEs that meet certain revenue and profitability thresholds and that have a defined nexus to the markets of these Parties.

7. The MLC sets out the substantive features necessary for it to be prepared for signature, including the scope and operation of the permissible taxing right, the mechanisms for relieving double taxation, a process for ensuring tax certainty, the conditions for the removal of existing DSTs and relevant similar measures upon its entry into effect, and the commitment as of the same time not to enact new DSTs and relevant similar measures. The MLC also includes several provisions designed to address the unique circumstances of developing Inclusive Framework members. The MLC will be accompanied by an Explanatory Statement that will set out the common understanding of the MLC.

¹ With efforts continuing on a small number of specific items as mentioned in paragraph 8.

6

「BEPS包摂的枠組み」における「2本の柱」成果声明（2023年7月12日公表）
（アウトカム・ステートメント）（抜粋②）

8. A few jurisdictions have expressed concerns with some specific items in the MLC. Efforts to resolve these issues are underway with a view to prepare the MLC for signature expeditiously. The MLC will be opened in the second half of 2023 and a signing ceremony will be organised by year end, with the objective of enabling the MLC to enter into force in 2025, allowing for the domestic consultation, legislative, and administrative processes applicable in each jurisdiction.

9. Recognising the progress made and the need to prevent disruption or delay of the ratification of the MLC, and subject to at least 30 jurisdictions accounting for at least 60 percent of the Ultimate Parent Entities (UPEs) of in-scope MNEs signing the MLC before the end of 2023, members of the Inclusive Framework agree to refrain from imposing newly enacted DSTs or relevant similar measures, as defined in the MLC, on any company between 1 January 2024 and the earlier of 31 December 2024, or the entry into force of the MLC. Assuming sufficient progress has been made by that date towards the entry into force of the MLC, members of the Inclusive Framework may agree to extend this commitment to the earlier of 31 December 2025, or the entry into force of the MLC.

Part II – Amount B of Pillar One

13. Once this work is completed, the Inclusive Framework will approve and publish a final Amount B report, content from which will be incorporated into the OECD Transfer Pricing Guidelines by January 2024 with due consideration given to both the needs of low-capacity jurisdictions (which are most often related to the absence of local market comparables), and the interdependence of Amount B and the signing and entry into force of the MLC. The timeline for the smooth implementation of Amount B will take into account those considerations and the time necessary for some jurisdictions to adopt legislative changes to give effect to the revised guidelines as well as to allow business to be prepared.

7

G20サミット 首脳宣言(仮訳抜粋)
(2023年9月9-10日 於:インド ニューデリー)

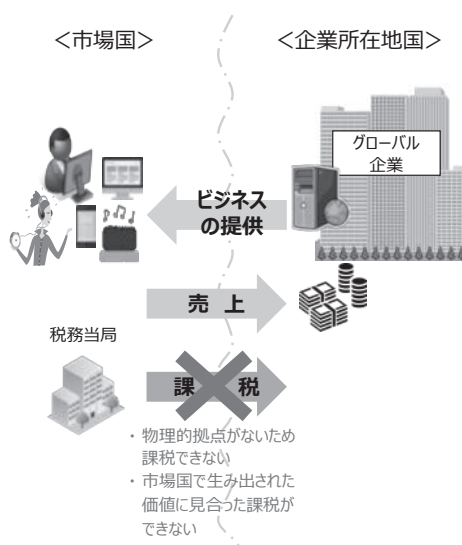
我々は、2本の柱の国際課税パッケージの迅速な実施に対して引き続きコミットしている。多数国間条約(MLC)の条文のとりまとめ、利益Bに関する作業(国内の基礎的マーケティング流通取引にかかる独立企業原則適用の簡素化・合理化のための枠組み)を含む第一の柱、及び、第二の柱における租税条約上の最低課税ルール(STTR)に関する作業の完了において、大幅な進展があった。我々は、「包摂的枠組み」に対し、2023年後半にMLCを署名できるよう準備するため、MLCに関するいくつかの懸案事項を速やかに解決することを求め、2023年末までに利益Bに係る作業を完了させることを求める。我々は、各国が共通アプローチとしてのグローバルな税源浸食対抗(GloBE)ルールの実施のために講じた措置を歓迎する。

8

第1の柱 利益Aに関する多数国間条約

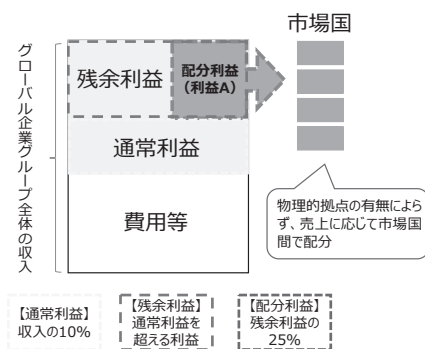
9

第1の柱（市場国への新たな課税権の配分）



＞「課税対象（scope）」は、売上高200億ユーロ（約3兆円）超、利益率10%超の大規模・高利益水準のグローバル企業グループ（全世界で100社程度）

＞大規模なグローバル企業グループの利益率10%を超える残余利益の25%を市場国に配分



10

利益A（市場国への新たな課税権の配分）に関する多数国間条約交渉の背景・経緯等

年	利益A関連の動き	DST関連の動き
2015	OECD/G20が、「BEPS最終報告書」において、経済のデジタル化に伴う課税上の課題（法人課税）について、作業を進めることに合意。	
2016		インド：平衡税源泉徴収開始
2017		EU：欧州委員会のレポートにおいて、デジタルビジネスの実効税率が伝統的なビジネスと比べて著しく低いことを指摘。
2018	Inclusive Framework（IF）が「デジタル化から生じる税務諸課題－中間報告」を公表。	EU：「Fair Taxation of the Digital Economy」においてEU統一のDST導入を提案。
2019	IFから「2本の柱」が提案され、「第1の柱」において、課税権の再配分に関する多数国間条約をとりまとめる方針を決定。	英仏伊西インド土：DSTを課する法律を成立・施行。 EU：EU統一のDST導入を再提案（2020）→実施せず
2020	IFにおいて、経済のデジタル化に伴う課税上の課題について利益Aの大枠を合意（2021.10）。 DSTをすでに導入している国は条約締結に伴う廃止、それ以外の国は2023年末までDSTを導入しないこと（凍結）を合意。 → 2023年7月成果声明により、DST凍結期限を2024年末まで延長可能（※）。 （※）2023年末までに対象グローバル企業グループの最終親会社の60%以上を占める30以上の国・地域が多数国間条約に署名することを条件とする。 なお、十分な進展がある場合には、2025年末まで再延長可能。	米国：1974年通商法301条に基づく調査を開始。 → 米国企業を不当に差別していると認定（一部国に25%の報復関税を課す旨発表）。 → USTRは二国間協議やOECDでの議論による解決を奨励。 米国：英仏伊西インド土との間で、第1の柱の制度発効までのDST等の税額を第1の柱の実施による税額と実質的に同水準に留める枠組みの導入を条件として、7か国のDST等に対する制裁関税の発動を取りやめることに合意。
2021		

11

（参考）諸外国におけるデジタル・サービス・タックス等の一方的措置の概要（2023年5月時点）

 カナダ デジタル・サービス・タックス - 対象ビジネスの域内売上上に3%を課税予定。 2021年12月に法案を公表。2023年末までに国際合意に基づく第1の柱の多国間条約が発効していない場合に限り、2024年1月より課税予定。	 インド 平衡税（Equalisation Levy） 2016年6月から外国法人に支払うオンライン広告等の支払いに6%を源泉徴収。 2020年4月から新たにeコマースの提供等を行う外国法人の収入に2%を課税。
 英国 デジタル・サービス・タックス - 対象ビジネスの域内売上上に2%を課税。 2020年4月から施行。	 インドネシア 電子取引税（Electronic Transaction Tax） - 外国のデジタル企業に対して所得税又は電子取引税を課税。 2020年5月法案が可決。今後、税率等詳細を公表予定。
 フランス デジタル・サービス・タックス - 対象ビジネスの域内売上上に3%を課税。 2019年7月施行。同措置に反対する米国に配慮し、2020年1月に徴税を2020年末まで延期することを決定。その後徴税を再開。	 トルコ デジタル・サービス・タックス - 対象ビジネスの域内売上上に7.5%を課税。 2019年12月公布。2020年3月施行。
 イタリア デジタル・サービス・タックス - 対象ビジネスの域内売上上に3%を課税。 2020年1月施行。	 EU デジタル賦課金（Digital Levy） 2020年5月、COVID-19からの復興計画案に関して、財源の一つとしてデジタル賦課金の導入についても検討することを表明したが、2021年12月に発表されたEUの新たな財源案の提案には盛り込まれなかった。
 スペイン デジタル・サービス・タックス - 対象ビジネスの域内売上上に3%を課税。 2020年10月法案が可決。2021年1月施行。	
 オーストリア デジタル広告税（Digital Tax） - 域内のオンライン広告売上上に5%を課税。 2019年10月法案が可決。2020年1月施行。	

（注）2022年1月（印の同年4月）から第1の柱の制度発効日までの間（①）に課されたDST等の税額が、第一の柱導入初年度に課された税額に調整を加えた額（①の期間が2年であれば2倍）を上回っている場合は、その超過額を第1の柱の税額から控除可能とする（控除しきれない分は繰越可能）。

12

利益A 合意の概要（2021年10月） 及び新規公表事項（2023年7月）

○市場国への新たな課税権配分ルール（利益A） ※赤字は2023年7月新規公表事項

【課税対象】

- ・ 全世界売上が200億ユーロ（約3兆円）超、かつ、利益率が10%超のグローバル企業グループ。
 - ※ 規制された金融機関、採掘事業、防衛事業、外国事業が僅少で国内メインの企業等は除外。
- ・ 売上閾値について条約発効7年後にレビューを行い、円滑な制度の実施を条件として100億ユーロ（約1.5兆円）に引下げ。

【配分割合】

- ・ 売上の10%を超える残余利益の25%を、ネクス（課税根拠）を有する市場国に配分。

【ネクス（課税根拠）】

- ・ 市場国での100万ユーロ（約1.5億円）以上の売上。
 - ※ GDPが400億ユーロ（約6兆円）未満の国は25万ユーロ（約3,750万円）以上の売上。

【税の安定性】

- ・ 市場国への新たな課税権配分ルール（利益A）の対象となるグローバル企業グループに、利益Aに関わる全ての争点について義務的・拘束的な紛争防止・解決メカニズムを提供。

【一方的措置】

- ・ 多数国間条約の締約国は、全ての企業に対する全てのデジタルサービス税及びその他の関連する類似の措置を廃止し、また、将来にわたり導入しないことを定める。

【発効要件】

- ・ Critical Massを満たす国の批准が必要→対象グローバル企業グループの最終親会社の60%以上をカバーし、かつ、30か国以上が批准した後、これらの国が条約発効日を決定。

13

ソースルールの原則及び共通ルール

2022年7月
進捗報告書参照

1. ソースルールの適用に当たっての原則

- グローバル企業グループは、全ての収入の源泉地を特定しなければならない。収入の源泉地は、**信頼できる方法（①信頼できる指標又は②配分キー）**によって特定（第4条第4項）。
- 源泉地は、原則、ソースルール毎に規定された**①信頼できる指標**によって特定。
 - 例：最終製品の最終顧客への直接販売から生じる収入の場合は、「最終顧客への配達先住所」や「最終顧客に販売する小売店の場所」
- ただし、グローバル企業グループが信頼できる指標を見つけない場合は、各ソースルールで許容されている限りにおいて、**②配分キー**を利用可能。
 - 例：部品の販売から生じる収入の場合は、GDP比に基づき収入を各国に配分する「Component Allocation Key」

2. 収入の分類（Categorising Revenues）

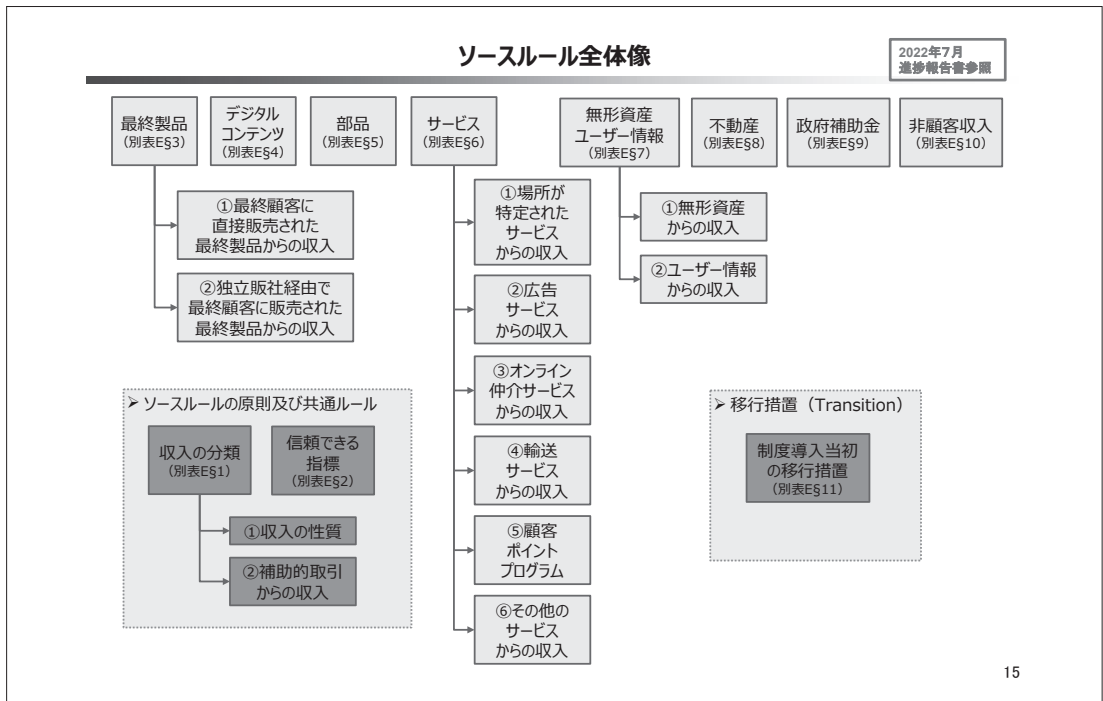
- 収入の源泉地は収入のカテゴリに従って特定。収入は、当該収入が生じた取引の通常の性質（ordinary character）又は支配的な性質（predominant character）により区分（別表E§1(A)パラ1）。複数のカテゴリに該当する収入は、支配的な性質（predominant character）で源泉地を決定（第4条第3項）。
- ソースルールのモデル法又は別表に規定されている収入のどのカテゴリにも当てはまらない収入は、最も類似した収入のカテゴリに従って源泉地を特定しなければならない（別表E§1(A)パラ3）。

3. 補助的取引からの収入（Revenues from Supplementary Transactions）

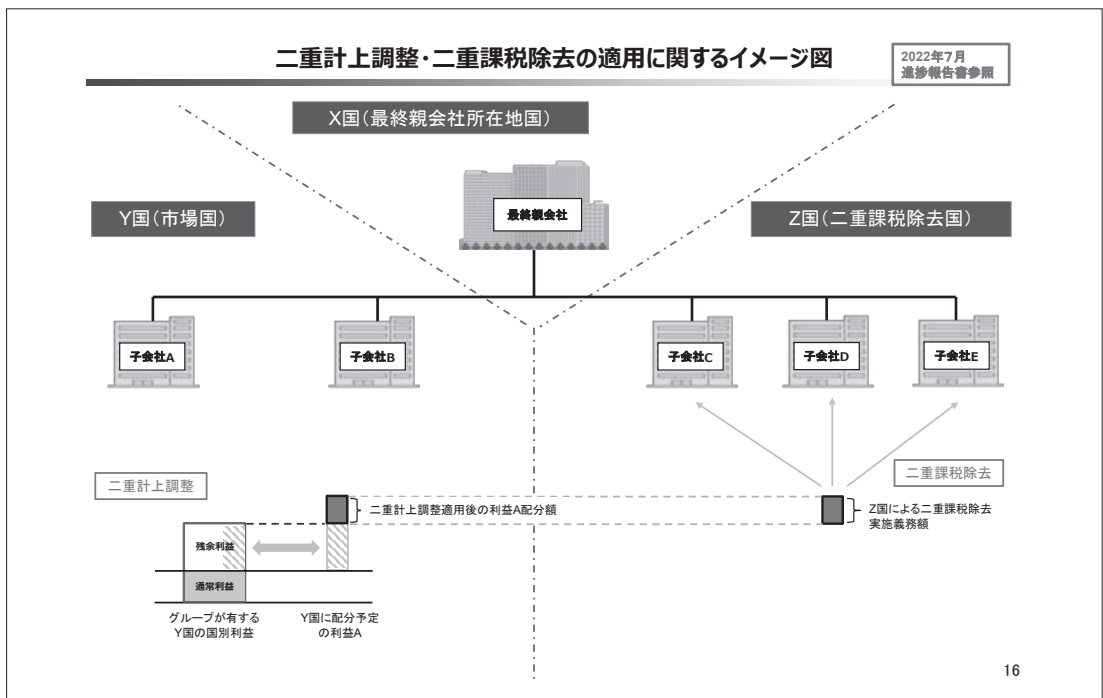
- 補助的取引からの収入（Revenues from Supplementary Transactions）は、当該取引が補助する収入に適用されるソースルールに従って源泉地を特定することができる（別表E§1(B)パラ1）。

14

(国際課税資料14)



(国際課税資料15)



税の安定性(Tax Certainty)

2022年10月公表
市中協議文書参照

- 利益Aは、関係する国が多く、納税者のコンプライアンスコストも大きいことから、多国間の紛争を未然に防止するため、以下の安定性メカニズムが用意されている（要請は納税者の任意）

①スコープ安定性プロセス

- ✓ 利益Aの対象外であることの確認を求める企業グループに対し、対象年度については利益Aの適用対象にならないという安定性を提供
- ✓ 審査パネル(7か国で構成)、又は、リード税務当局(単独)による審査

②包括的安定性プロセス

- ✓ 対象年度の利益Aについて総合的な安定性を提供
- ✓ 審査パネル(7か国で構成)、又は、リード税務当局(単独)による審査

③事前安定性プロセス

- ✓ 包括的安定性プロセス・スコープ安定性プロセスにて確認した一部(手法)※の適正性について、納税者の要請に基づき、将来年度にわたり複数年保証
※収入源泉地の特定方法と、そのための内部統制枠組み(ITシステムを含む)等
- ✓ 審査パネルによる審査(内部統制枠組みに係る審査は専門家グループが実施し、審査パネルに助言)

➢ 上記3つの安定性プロセスは、いずれも、審査パネルが合意に達しない場合、又は、審査結果に関係国が同意しない場合、裁定パネルにより解決

- 既存の二国間租税条約における紛争(移転価格課税/PE課税)で、利益A制度の適用に影響するもの(利益Aに関連する争点)についても、義務的・拘束的に解決することが必要

④利益Aに関連する争点に係る安定性

- ✓ “利益Aに関連する争点”⇒主にPE課税、TP課税に係る紛争+利益Aの二重課税除去に影響を与えるもの
- ✓ 紛争解決手続は、現行のOECDモデル条約における仲裁規定をベース
- ✓ 例外的に、MAP件数が僅少等の一定の途上国については、紛争解決手続の選択的な適用も認められる

17

第1の柱

利益B 移転価格税制の執行の 簡素化・合理化

18

利益B（移転価格税制の執行の簡素化・合理化）について

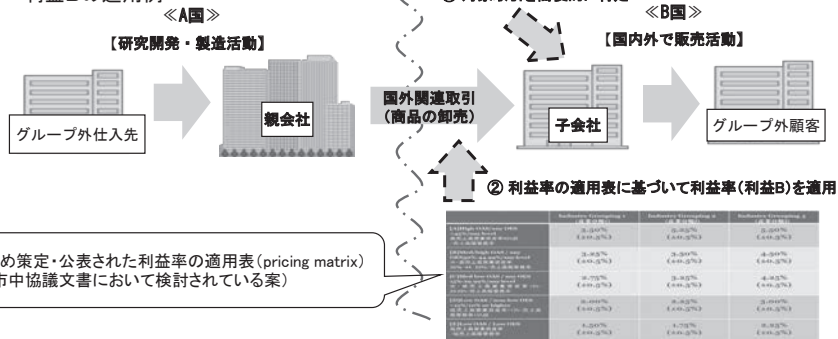
2023年7月公表
市中協議文書参照

○ キヤパシティの低い国のニーズに焦点を当てつつ、「基礎的マーケティング・販売活動」について、移転価格税制の執行の簡素化・合理化を目的とした制度。

利益Bによる移転価格税制の適用

- ① 定量的指標を用いつつ、利益Bの適用となるグループ会社間の国外取引(scope)を簡便的に特定
 - ② 予め策定・公表された利益率の適用表(pricing matrix)に基づいて、当該取引に該当する利益率(利益B)を適用
- (※ 具体的執行制度や施行時期については、国際的な議論が継続中)

利益Bの適用例



19

利益B 具体的な枠組み案（対象取引、価格算定方法、執行方法）

2023年7月公表
市中協議文書参照対象取引：基礎的マーケティング流通取引
(Baseline Marketing Distribution Activities)

- ・ 多国籍企業のグループ内企業より商品を購入し、第三者へ販売する売買取引。(※典型的な卸売取引)
- 又は、
- ・ 多国籍企業グループ内の会社による第三者への商品販売に貢献する仲介取引及び委託取引。(※仲介や委託形式による卸売取引)

上記の取引について、更に、右記の定量・定性基準を適用する。(現在、主としてA案とB案が検討されている。)

価格算定方法

利益率の適用表に基づき、算定(次項参照)

執行方法

現在は、納税者による選択制(セーフハーバー)や原則適用等の執行方法が検討されている。
※相互協議において、利益Bの適用は強制ではない。

(注) 上記は、2023年7月に公表された市中協議文書の内容を記載している。

(定量・定性基準案)

※パブリックコンサルテーション等を踏まえ、以下以外の基準も検討される可能性あり。

- ・ 移転価格の算定手法において、「片側検証」が適切である取引。

AND

- ・ (A案) 定量のみ
売上高販管費率が3%以上30%以下の取引

OR

- ・ (B案) 定性+定量
売上高販管費率が50%以下の取引で、基礎的活動を超えた活動を行っていない取引(定性分析で確認)

20

利益B 価格算定方法「利益率の適用表（検討中のもの）」

2023年7月公表
市中協議文書参照

※1 カントリーリスクが存在することにより利益率が相対的に高いとされるソブリン価格低格付国や、実際のデータから利益率が相対的に高い傾向にある一定の条件を満たす数か国については、当該適用表とは異なる利益率の適用を検討中。

※2 当該適用表の機械的な当てはめにより、過大あるいは過少な利益率が適用されることを防ぐため、当該利益率を適用した結果、売上総利益／販管費の比率が1.05-1.5倍の範囲を超えた場合、1.05倍の水準まで引上げ、又は1.5倍の水準まで引下げの措置も検討中。

※3 産業分類については、次項に記載。また、別途、産業分類に関するインストラクションが作成される予定。

	Industry Grouping 1 (産業分類1)	Industry Grouping 2 (産業分類2)	Industry Grouping 3 (産業分類3)
[A]High OAS/any OES 売上高営業資産率 >45% /売上高販管費率 基準なし	3.50% (±0.5%)	5.25% (±0.5%)	5.50% (±0.5%)
[B]Med/high OAS / any OES 売上高営業資産率 30%-44.99% /売上高販管費率 基準なし	3.25% (±0.5%)	3.50% (±0.5%)	4.50% (±0.5%)
[C]Med low OAS / any OES 売上高営業資産率 15%-29.99% /売上高販管費率 基準なし	2.75% (±0.5%)	3.25% (±0.5%)	4.25% (±0.5%)
[D]Low OAS / non-low OES 売上高営業資産率<15% /売上高販管費率 10% or >10%	2.00% (±0.5%)	2.25% (±0.5%)	3.00% (±0.5%)
[E]Low OAS / Low OES 売上高営業資産率<15% /売上高販管費率<10%	1.50% (±0.5%)	1.75% (±0.5%)	2.25% (±0.5%)

21

(別紙)利益率の適用表(検討中のもの)の産業分類

2023年7月公表
市中協議文書参照

Industry Grouping 1 (産業分類1)	Industry Grouping 2 (産業分類2)	Industry Grouping 3 (産業分類3)
● 生鮮食料品 ● 動物用飼料 ● 農作物 ● 食料雑貨品 ● 家庭用消耗品 ● 酒類・タバコ ● ペットフード ● 建設用資材 ● 配管用資材 ● 金属 ● 製紙・梱包材	● 国産車 ● ITハードウェア・ソフトウェア・IT部品 ● 電子部品・消耗品 ● 衣服・アパレル用品 ● 繊維製品、皮革、毛皮 ● 宝石 ● プラスチック・化学製品 ● 潤滑剤 ● 染料 ● 家庭用品、家電製品 ● 家具 ● 家庭用・オフィス用消耗品 ● 印刷物 ● 混合剤 ● 複数の品目 ● Industry Group 1、3のリストにないもの	● 医療用機器 ● 調剤 ● 医薬・ヘルスケア製品 ● 産業機械・部品 ● 工業・農業用車両 ● 中古車両・オートバイ・部品

22

経団連 利益Bバブコン意見書 概要

1. 実施に係る考慮
 - ・ セーフハーバーとして位置づけられるべき。
 - ・ 強制適用となった場合は、レンジ外になった時の調整が必要。二重課税回避のため、税の安定性を確保するための方策とセットで利益Bを導入することが不可欠。
2. 代替案Aおよび代替案Bについて
 - ・ 代替案A(定量的な基準)が望ましい。
3. 価格マトリックス
 - ・ 利益水準として1%台も含めた数字とすることは不可欠。
 - ・ 低い水準のOAS、OESに対応すべく、「[E]Low OAS/low OES OAS<15% / OES<10%」の欄を維持すべき。
4. レンジ
 - ・ レンジはある程度幅を持たせることが不可欠。
 - ・ +/-0.5%という水準を広げていくことが望ましい。
5. 裏付けメカニズム
 - ・ ベリー比がcap and collarとともに適用可能とされたことを評価。
6. 税の安定性
 - ・ 利益B の対象となった場合に発生する二重課税解決のためのルール(紛争解決ルール)を明確化すべき。
 - ・ 既存のAPAやMAPのみでは、有効な解決策として機能しない可能性があり、また、租税条約が結ばれていない国で利益Bが適用された場合、救済策が存在しないことになる。

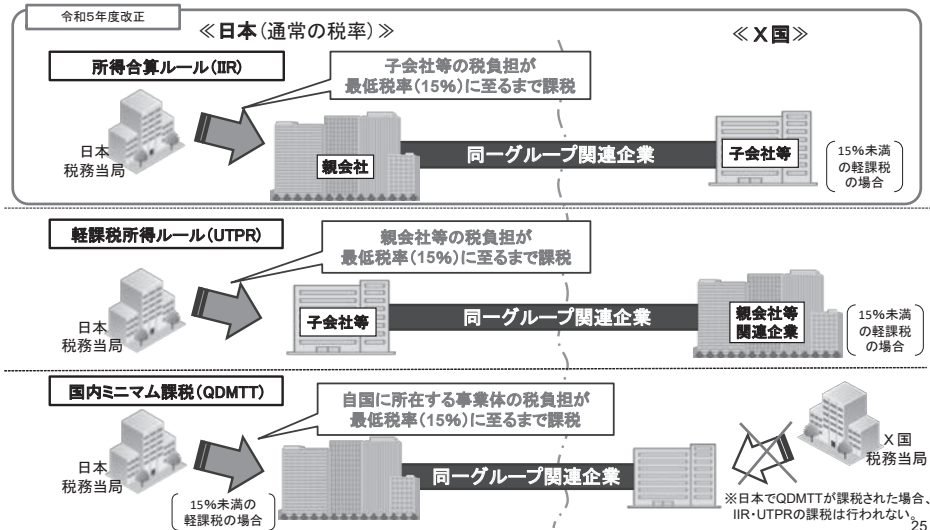
23

第2の柱

24

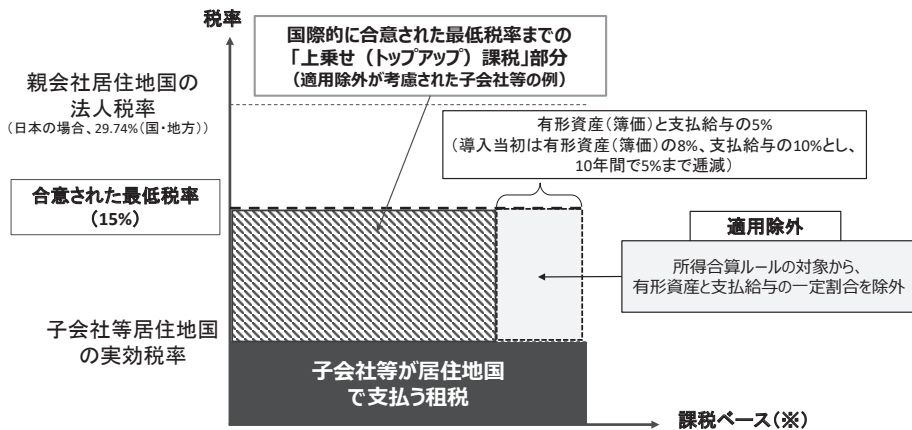
第2の柱（グローバル・ミニマム課税）について

- 年間総収入金額が7.5億ユーロ(約1,100億円)以上の多国籍企業が対象。一定の適用除外を除く所得について各国ごとに最低税率15%以上の課税を確保する仕組み。



所得合算ルール (IIR: Income Inclusion Rule) のイメージ

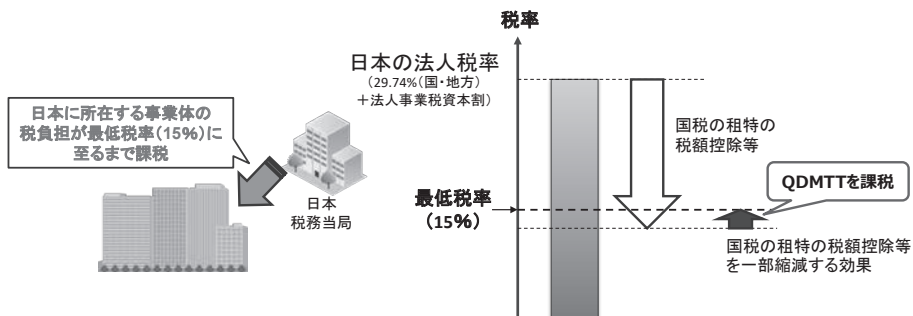
- 軽減税国に所在する子会社等の税負担が国際的に合意された最低税率(15%)に至るまで、親会社の所在する国において課税を行う制度



(※) 所得合算ルールの課税ベースは、調整された財務諸表の税引前利益を使用

国内ミニマム課税（QDMTT: Qualified Domestic Minimum Top-up Tax）のイメージ

- 自国に所在する事業体全体の実効税率が15%未満の場合に、他国において上乗せ課税されるのを防ぐため、各国が導入できる制度。
- 日本においては、国税の租税特別措置の税額控除等の適用により各企業グループの実効税率が15%を下回った場合に、QDMTTにより実効税率を15%まで引き戻す効果がある。



※ QDMTTの税額の計算においては、課税ベースとなる所得から、有形資産(簿価)と支払給与のそれぞれ5%に相当する額が控除される。(適用除外)

27

セーフハーバー

- セーフハーバーには、①グローバル・ミニマム課税導入後の一定期間のみ暫定的に適用できる移行期間CbCRセーフハーバーと、②恒久的に適用できる恒久的セーフハーバーとして簡素化計算セーフハーバー等が存在。移行期間CbCRセーフハーバーは、令和8年12月31日以前に開始し、令和10年6月30日以前に終了する会計年度のみ適用可。
- 移行期間(暫定的)CbCRセーフハーバーについては、令和5年度改正において措置済み。
- 移行期間(暫定的)CbCRセーフハーバーでは、国別報告事項に係る情報(CbCR:多国籍企業グループの国別の所得、納税額の配分等、多国籍企業グループの国別の活動状況に関する情報)を計算の一部で使用。

簡素化計算セーフハーバーの枠組み

令和5年度
改正で措置済み

移行期間(暫定的)CbCRセーフハーバー

次の要件のいずれかを満たした国又は地域の国際最低課税額を零とする。

デミニマス要件

次の要件の全てを満たすこと。

- 「簡素な計算」に基づく国別平均収入が1,000万ユーロ未満
- 「簡素な計算」に基づく国別の平均所得・損失額が100万ユーロ未満

簡素な実効税率要件

次の式で計算される簡素な実効税率が15%以上であること。

$$\text{簡素な実効税率} = \frac{\text{「簡素な計算」に基づく国別調整後対象租税額}}{\text{「簡素な計算」に基づく国別グループ純所得の額}}$$

通常利益要件

「簡素な計算」に基づく国別グループ純所得の額が実質ベースの所得除外額以下であること

※「簡素な計算」については、将来の執行ガイダンスで提示予定

次の要件のいずれかを満たした国又は地域の国際最低課税額を零とみなす。

デミニマス要件

次の要件の全てを満たすこと。

- CbCRにおける国別の総収入金額が1,000万ユーロ未満
- CbCRにおける国別の税引前当期利益の額が100万ユーロ未満

簡素な実効税率要件

次の式で計算される簡素な実効税率が15~17%以上であること。

$$\text{簡素な実効税率} = \frac{\text{連結等財務諸表に係る法人税等及び法人税等調整額の国別合計額}}{\text{CbCRにおける国別の税引前当期利益の額}}$$

通常利益要件

CbCRにおける国別の税引前当期利益の額が、実質ベースの所得除外額以下であること。

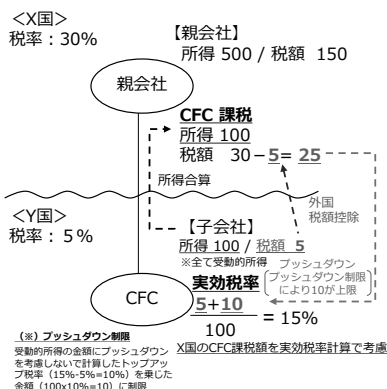
28

QDMTTとCFC税制の適用

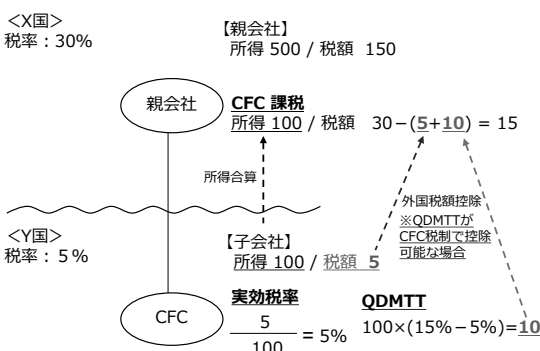
【概要】

- QDMTTとCFC税制の適用順序に関して、2023年2月公表の執行ガイダンスにおいて、QDMTTが優先適用されることを明確化。
→親会社に対してその所在地国のCFC税制によって課された租税であって、GloBEルールArticle 4.3.2(c)に基づいて子会社（CFC）にプッシュダウンされるものについては、QDMTTの計算上は除外することとされた。
- (注) 本店に対してその所在地国の国外支店課税制度に基づいて課された租税であって、GloBEルールArticle 4.3.2(a)に基づいて支店(PE)にプッシュダウンされるものについても、同様の取扱い。
- QDMTT導入国に所在する構成事業体（CFC/PE）に関して、当該QDMTT導入国が第一次課税権を行使できる。

設例①（Y国がQDMTTを導入していない場合）



設例②（Y国がQDMTTを導入している場合）



29

グローバル・ミニマム課税に関するAdministrative Guidance（第2弾）及びGloBE情報申告書に係るドキュメント

2023年7月17日、OECD事務局は、Inclusive Frameworkの承認を経て、ピラー2（グローバル・ミニマム課税制度）に関して、Administrative Guidanceの第2弾及びGloBE情報申告書（GIR:GloBE Information Return）に係るドキュメントを公表。主な内容は以下のとおり。

1. Administrative Guidance（第2弾）

(1) 税額控除の取扱いに関するガイダンス

市場性のある譲渡可能税額控除（Marketable Transferable Tax Credit）について、実効税率の計算上、GloBE所得（＝分母）の増加として扱うことを示す。

※ モデルルールでは、適格還付可能税額控除（QRTC: Qualified Refundable Tax Credit）は分母の増加、非適格還付可能税額控除（Non-QRTC: Non-Qualified Refundable Tax Credit）は対象租税（＝分子）の減少と取り扱われることが定められていたが、その他の税額控除については、取扱いが不明確であった。

(2) Transitional UTPRセーフハーバー

最終親会社（UPE）法域において20%以上の（名目）法人所得税率が適用される場合、UPE法域のUTPRトップアップ税額は、移行期間（2025年12月31日以前に開始する各事業年度）においてゼロとみなすことを示す。

(3) QDMTTセーフハーバー

一定の基準を充足した適格国内ミニマム課税（QDMTT）制度を持つ法域のトップアップ税額をゼロとみなすことを示す。

※ QDMTT自体の追加ガイダンスも発出され、QDMTT自体の適格性基準の更なる明確化が図られている。

(4) その他

① General Currency Conversion Rules

→ 多国籍企業グループがGloBEルール上の計算を行うにあたっての為替換算ルールを示す。

② Substance-Based Income Exclusion

→ クロスボーダーの雇用者の支払給与と有形資産の簿価に係る実質ベース所得除外の各法域への配分方法等を示す。

2. GloBE情報申告書（GIR:GloBE Information Return）

GIRの様式、GIR報告の簡素化措置及びGIR情報を一部切り分けた上で他国へ共有するルールを示す。

30

政府税制調査会「わが国税制の現状と課題 一令和時代の構造変化と税制のあり方一」(抜粋①)

(令和5年6月30日)[抄]

第一 令和5年度税制改正の基本的考え方等

第2部 個別税目の現状と課題

V. 国際課税

4. 経済のデジタル化に伴う課税上の課題への対応

(1) 新たな国際課税ルールの背景

BEPSプロジェクトの行動1(デジタル経済の発展への対応)については、経済のデジタル化に伴う課税上の課題として、消費課税上の課題(BEPS最終報告書において見直しを提言)とともに、法人課税上の課題も議論されてきましたが、平成27(2015)年のBEPS最終報告書においては、後者については合意に至らず、引き続き議論を継続することとされました。平成28(2016)年に立ち上げられたOECD/G20「BEPS包摂的枠組み」において途上国やオフショアセンターとされる国・地域を含めた議論が行われ、令和3(2021)年10月に、経済のデジタル化に伴う課税上の課題に対応する「2本の柱」の解決策に関する合意が実現しました。新型コロナウイルスへの対応で各国の財政状況が更に悪化したことが、合意に対する後押しの一つとなったと考えられます。約140カ国・地域が本合意に賛成を表明し、制度のグローバルな実施に向けた取組みが続けられています。国際課税ルールの見直しの背景として議論されてきた課題は、「国際課税を取り巻く経済環境の変化」の節において既に述べた課題のうち、大きく以下の2点であり、それぞれが「第1の柱」「第2の柱」に対応しています。

- ・ 経済のデジタル化に伴い、市場国に恒久的施設(PE)を置かずビジネスを行う企業の増加がみられます。典型的には、オンラインでの動画・音楽配信や、オンライン書籍の販売等は、店舗などのPEがなくとも市場国の消費者にサービスを提供することができます。現在の国際課税原則では、国内に外国企業の支店等のPEがある場合にのみ、そのPEの事業から生じた所得への課税が可能のため、こうしたビジネスから得られた所得に対しては、市場国で適切に課税が行えない問題が顕在化してきました。

- ・ 低い法人税率や税制上の優遇措置によって外国企業を国内に誘致する動きがみられる中で、1980年代以降、各国の法人税が継続的に引き下げられ、各国の法人税収基盤が弱体化してきています。また、こうした軽減課税国を利用する企業とそれ以外の企業との間で、税制面において企業間の公平な競争条件が阻害される事態が生じてきました。

31

政府税制調査会「わが国税制の現状と課題 一令和時代の構造変化と税制のあり方一」(抜粋②)

(令和5年6月30日)[抄]

第一 令和5年度税制改正の基本的考え方等

第2部 個別税目の現状と課題

V. 国際課税

4. 経済のデジタル化に伴う課税上の課題への対応

(1) 新たな国際課税ルールの意義

(国際的に共通の課税ルールの導入)

これまでの国際課税のルールにおいては、各国における課税の制度設計(課税ベースの設定、申告・納税などの執行のあり方)については、各国の課税権のもと各国が自由に設定することができる一方、二国間の租税条約において個別に、源泉地国において配当・利子・使用料に課される税率の制限等が規定されました。

こうした中、BEPSプロジェクトにおいて15の行動計画が提言されましたが、その多くは、国際的なベスト・プラクティスの提示や、OECD移転価格ガイドラインなどの既存の国際基準の改正により対応するものであり、課税ルールの設定における各国の裁量は広く認められていました。他方、租税条約の濫用防止や移転価格税制に係る文書化制度の整備など、一部の行動はミニマム・スタンダードとして各国が遵守すべきものとされるとともに、多数国間条約であるBEPS防止措置実施条約が策定されました。

経済のデジタル化に伴う課題に対する2本の柱からなる解決策においては、こうした流れを更に進めて、国際的に統一されたルール(課税ベース、申告・納税などの執行のあり方)に基づいて、新たな課税制度を構築するものです。「第1の柱」においては、多数国間条約や国内法において、新たな課税に必要なルールが詳細に規定され、各国は、多数国間条約への参加及び国内法制の制定を通じて、共通の課税ルールを実施することとなります。「第2の柱」においては、先述のとおり、各国の国内法で導入可能であるものの、各国が制度を導入する場合は国際的に合意されたルールに沿った形で制度の導入が必要となります(コモン・アプローチ)。課税ベースや税率の設定、申告・納税などの制度の執行に至るまで、税制全体の制度設計に国際的に合意し、実施するという点で、画期的な取り組みであると考えられます。このため、制度の実施に際して、国家間の紛争防止・解決プロセスを含め、各国税務当局間の今まで以上の緊密な協働が求められます。また、今後、各国における制度の実施状況をモニターしつつ、国際的に協調された制度の実施に向けて我が国としても貢献していくべきと考えられます。

32

政府税制調査会「わが国税制の現状と課題 ―令和時代の構造変化と税制のあり方―」(抜粋③)

(令和5年6月30日)[抄]

第一 令和5年度税制改正の基本的考え方等

第2部 個別税目の現状と課題

Ⅴ. 国際課税

4. 経済のデジタル化に伴う課税上の課題への対応

(4) 新たな国際課税ルールの意義

(「第1の柱」の考え方)

(略) デジタル・サービス税等については、各国において柔軟な制度設計が可能である一方、OECD/G20「BEPS包括的枠組み」における議論では、事業者から見るとデジタル・サービス税と法人所得課税との間で実質的な二重課税が生じているのではないかと指摘や、外国企業をターゲットとする場合には上述のような報復措置を誘発するおそれがあるといった指摘がされており、経済のデジタル化に伴う課税上の課題に対しては、「第1の柱」による多国間で協調した解決策により対応する方が望ましいとされてきました。

(「第2の柱」の考え方)

「第2の柱」は、経済のデジタル化・グローバル化やビジネスにおける無形資産の重要性の増大に伴って生じた「法人税引下げ競争」に歯止めをかけるとともに、企業間の公平な競争条件を確保することを目的とした制度です。多国籍企業グループの拠点が所在する国・地域の多くで本制度が導入されれば、実質的に世界全体において最低税率（15%）以上の課税が確保されることになります。これまでアグレッシブにタックス・プランニングを行ってきた多国籍企業が低税率国を利用することが難しくなることにより、ひいては、我が国企業の国際競争力の維持及び向上にもつながるものと評価できます。(略)

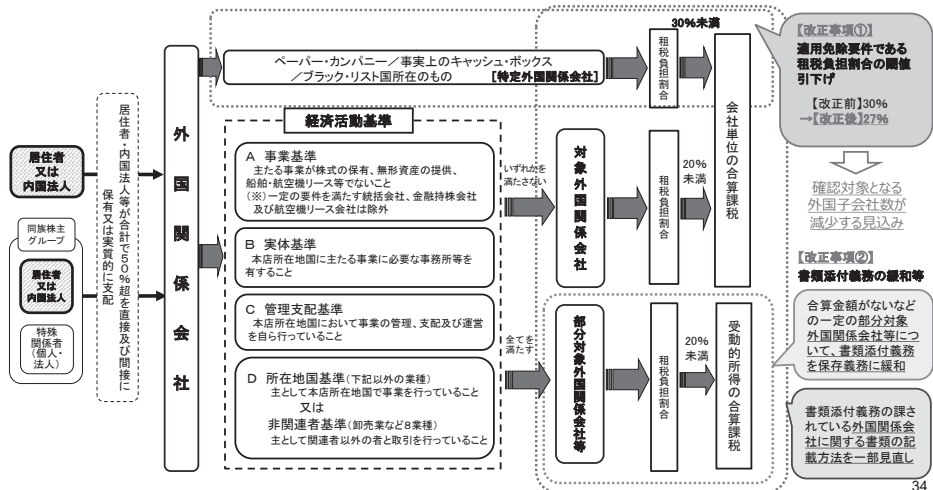
33

外国子会社合算税制（CFC税制）の見直し（令和5年度改正）

○ グローバル・ミニマム課税（「第2の柱」）の導入により追加的な事務負担が生じること等を踏まえ、外国子会社合算税制（CFC税制）について、①特定外国関係会社（ペーパーカンパニー等）の適用免除要件である租税負担割合の閾値引下げ（30%→27%）、及び②書類添付義務の緩和等の措置を講じた。

(※) 上記の改正は、内国法人の令和6年4月1日以後を開始する事業年度について適用。

(※) 外国子会社合算税制は、国際ルール上も、「第2の柱」と並存する仕組みとされており、外国子会社を通じた租税回避を抑止する観点から、引き続きその役割は重要。



34

(参考) 合算課税の対象となる外国子会社の繰込みの効果

2022年12月23日
経済産業省 経済産業政策局
企業行動課
「令和5年度税制改正について」
より抜粋

合算課税の対象となる租税負担割合を30%から27%に引き下げる措置によって、確認作業に係る企業の事務負担が軽減。

- 法定税率が27～30%の範囲には、**日本企業が多数進出しているドイツ、韓国、米国のカリフォルニア州やニューヨーク州などが含まれる。**こうした国・地域の外国子会社を確認対象から除外できれば、**事務負担が軽減される可能性。**

(注) 外国子会社が現地で減税措置を利用することにより、実効税率が閾値を下回っている場合には、合算課税の対象とならる。

- アンケートに基づく機械的な試算では、外国子会社合算税制の対象となっている一定の外国子会社^(※)のうち、**約4割は除外可能となる見込み。**

(※) 本邦親会社が事業の管理を行い、かつ、現地に事務所や工場等を持たない外国子会社や、収入の大半が配当や利子といった受動的所得で占められる外国子会社

【日本企業の進出先である外国子会社に与える影響】

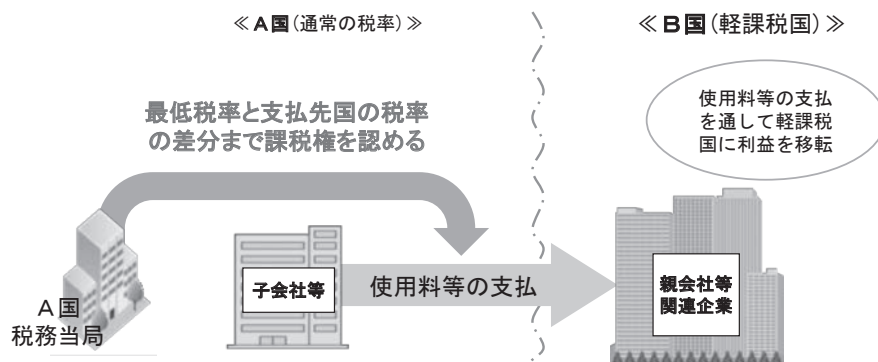
合算対象	法定税率	国・地域名
×	30%	オーストラリア、メキシコ
○→×	29.0～29.9%	ドイツ (956社)、イリノイ州 (295社) 等
○→×	28.0～28.9%	ニュージーランド (120社)、カリフォルニア州 (1,034社) 等
○→×	27.0～27.9%	イタリア (271社)、韓国 (966社)、ニューヨーク州 (388社) 等
○	25.8%	フランス、オランダ
○	25.2%	インド
○	25%	中国、スペイン
○	20%	タイ、ベトナム

(出典) 米国の法人税率：OECD States(Corporate Income Tax Rate)、米国の法人税率：「Combined Federal and State Corporate Income Tax Rates is 2022」(Tax Foundation)、外国子会社の数：「2022年海外進出企業総覧(企業版)」(東洋経済新報社)

35

租税条約上の最低課税ルール (STTR: Subject to Tax Rule) のイメージ

- 軽課税国の関連者に対する支払について、「最低税率(9%)」と「対象となる支払に対して支払先の国で適用される税率」の差分まで、源泉地国に課税権を認める。
- 対象となる支払は、利子・使用料・その他一定の支払。
- STTRは二国間条約に導入され、他の規定が定める租税条約上の特典(免税・限度税率)にかかわらず、適用される。



36

租税条約上の最低課税ルール（STTR）の概要

【概要】

- ・ 軽課税国の関連者に対する支払について、「最低税率（9%）」と「対象となる支払に対して支払先の国で適用される税率」の差分まで、源泉地国に課税権を認める。

【対象所得】

- ・ ①利子、②使用料、③販売権の使用料、④保険料、⑤金融保証料、⑥設備使用料、⑦サービス提供の対価を「対象所得」とする。

【マークアップ閾値（低収益除外）】

- ・ 対象所得（利子・使用料を除く）のグロス収入金額が、対象所得の費用に8.5%を加算した金額を超えない場合には、STTRを適用しない。

【重要性の閾値】

- ・ 対象所得の年間支払額（他の関連者による支払・受取も合算）が100万ユーロ（約1.5億円）を下回る場合、STTRを適用しない。

※ GDPが400億ユーロ（約6兆円）未満の国の場合は、25万ユーロ（約3,750万円）。

【事後年間課税】

- ・ STTRの課税は、支払時ではなく、課税年度の終了後に、年間ベースで行われる。

37

BEPS包摂的枠組み（Inclusive framework on BEPS）参加国・地域

		メンバー国・地域		143カ国・地域			
OECD加盟国		OECD非加盟国 = BEPS Associate					
		従来から参加していた国	京都合会及び会合後に参加した国・地域				
オーストラリア ◎フランス イタリア ★英国 韓国 トルコ	●カナダ	アルゼンチン	ベナン	ブルネイ	ブルキナファソ	カメルーン	
	ドイツ	ブラジル	コンゴ	クロアチア	キューラソー	エジプト	
	●日本	インド	ガボン	ジョージア	ガーンジー	香港	
	米国	★中国	マン島	ジャージー	ケニア	リヒテンシュタイン	
	メキシコ	インドネシア	マルタ	モナコ	★ナイジェリア	パプアニューギニア	
		(ロシア)	パラグアイ	ルーマニア	サンマリノ	セネガル	シエラレオネ
		サウジアラビア	シンガポール	スリランカ	ウルグアイ		
		南アフリカ					
G20メンバー							
ニュージーランド	チリ	アンドラ	アンゴラ	【京都合会後に参加】			
ノルウェー	アイスランド	BVI	ペリース	バミューダ諸島		ボツワナ	
イスラエル	オランダ	マカオ	ケイマン諸島	バルバドス	コートジボワール	ジブチ	
ベルギー	ルクセンブルク	モンセラト	◎ジャマイカ	タークス・カイコス	カザフスタン	マレーシア	
フィンランド	スウェーデン	タイ	パナマ	ペルー	セルビア	モーリタニア	
オーストリア	デンマーク	セントクリストファー・ネイビス	ベトナム	オマーン	チュニジア	モルディヴ	
スペイン	ポルトガル	グレナダ	カタール	チュニジア	トリニダード・トバコ	セルビア	
ギリシャ	●アイルランド	アンギラ	ザンビア	モンゴル	セルビア	セルビア	
チェコ	ハンガリー	アルバ	バーレーン	アラブ首長国連邦	北マケドニア	クック諸島	
ポーランド	スロバキア	アンティグア・バーブーダ	ドミニカ共和国	ドミニカ国	カーボベルデ	モロッコ	
エストニア	スロベニア	フェロー諸島	セントビンセント及びグレナディーン諸島	セントビンセント及びグレナディーン諸島	エスワティニ	エスワティニ	
スイス	ラトビア	ボスニア・ヘルツェゴビナ	グリーンランド	アルメニア	ヨルダン	ヨルダン	
リトアニア	◎コロンビア	モンテネグロ	ホンジュラス	アルバニア	ナミビア	トーゴ	
コスタリカ		モーリタニア	アゼルバイジャン	サモア	(ペラルーシ)		
				ウズベキスタン			
計38カ国		計8カ国	計97カ国・地域				

注1：メンバー国・地域は、対等な立場（equal footing）で議論・議決に参加し、合意事項全体にコミットする。

ただし、新たに加わった途上国等が合意事項を実施するタイミングについては、従来から参加している国とは異なることが許容されている。

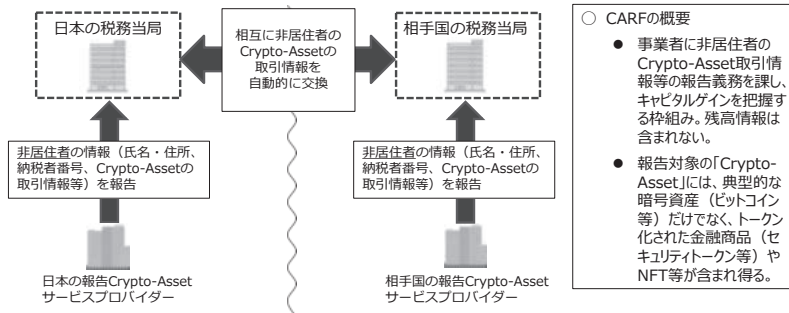
注2：下線はBEPS包摂的枠組み運営委員会メンバー（2023年）の出身国を、◎は議長出身国、★は議長代理出身国、●は副議長出身国をそれぞれ指す。

38

「暗号資産等報告枠組み（CARF: Crypto-Asset Reporting Framework）」等について

- 分散型台帳技術を使用するCrypto-Asset（暗号資産等）を利用した租税回避等のリスクが顕在化したことを受け、OECDにおいて、Crypto-Assetの取引や移転に関する自動的情報交換の国際標準を策定。
- 租税条約等に基づく情報交換のうち、いわゆる自動的情報交換の一つとして行われる。
- 2022年8月末、最終的なルール及びコメンタリーがOECD租税委員会（CFA）で承認。
- 2023年4月末、各国で統一的に適用されるための実施細目等がCFAで承認。
- ニューデリーG20サミット首脳宣言（2023年9月）では、多くの国の願望を踏まえ、2027年までにCARFによる情報交換を開始できるタイムラインを策定することがグローバル・フォーラムに要請されている。

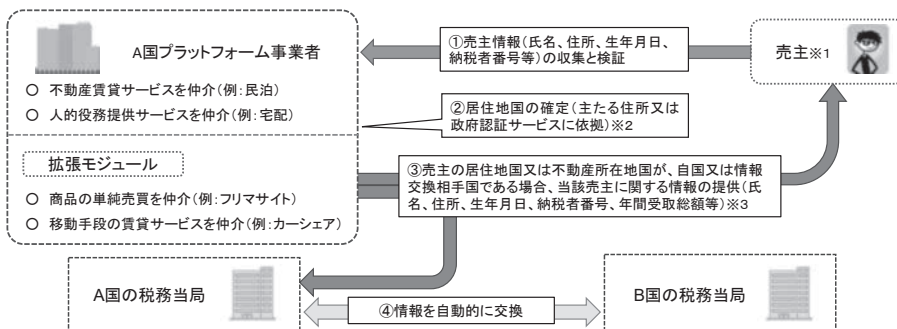
（※）CRS（共通報告基準、非居住者に係る金融口座情報の自動的な交換のための報告制度。）についても、一定の電子マネー等を取り込むなど報告事項を拡充する改訂が併せて承認された。



39

MRDP（Model Reporting Rules for Digital Platforms）における報告プラットフォーム事業者による特定手続等

- 報告プラットフォーム事業者は、①売主情報の収集と検証、②居住地国の確定、③税務当局及び報告対象売主に対する当該売主に関する情報の提供を求められる。
- 報告プラットフォーム事業者は、国内法施行後の最初の報告対象年度から税務当局等に対する報告を求められるが、施行前にプラットフォームに登録していた売主については、プラットフォーム事業者の負担軽減の観点から特定手続や報告が1年間猶予されているため、施行した年の次の報告対象年度から報告開始。
- 税務当局等に対する報告期限は、記入済み申告書への利用を想定し、報告対象年度の翌年の1月末。



※1 除外売主（上場事業体など4類型）については、プラットフォーム事業者による情報の収集等が不要。

※2 報告プラットフォーム事業者は、過去3年以内に売主の主たる住所が収集・検証されている等の一定の場合に限り、過去の特定手続（売主情報の収集と検証を含む）に依拠できる。

※3 一つのプラットフォーム上に複数の報告プラットフォーム事業者が存在する場合、報告方法について例外あり。

40

税制関係資料

財務省主税局

目 次

税制の現状と今後の課題

(1 ページ) 目次	26
(2 ページ) 1. 総論	27
(3 ページ) 租税の役割	27
(4 ページ) 租税の分類とタックス・ミックス	28
(5 ページ) 租税制度の基本原則	28
(6 ページ) 世代を超えた公平と租税の十分性	29
(7 ページ) 租税原則の関係性、税と社会保険料	29
(8 ページ) 経済社会の構造変化	30
(9 ページ) 個別税目の現状と課題	30
(10 ページ) 経済財政運営と改革の基本方針2023 (抄)	31
(11 ページ) 2. 所得税	31
(12 ページ) わが国税制の現状と課題－令和時代の構造変化と税制のあり方－ (抄)	32
(13 ページ) 近年の個人所得課税の主な見直し	32
(14 ページ) 個人所得課税の見直し (令和5年度改正)	33
(15 ページ) 「こども未来戦略方針」 (抄)	33
(16 ページ) 扶養控除の見直しについて (平成22年度改正)	34
(17 ページ) 扶養控除・児童手当・高校無償化の変遷	34
(18 ページ) わが国税制の現状と課題－令和時代の構造変化と税制のあり方－ (抄)	35
(19 ページ) 退職年齢別の退職手当支給額の推移 (モデルケース)	35
(20 ページ) 各国の私的年金税制等について (原則的な扱いを示したもの)	36
(21 ページ) 主要国における公的年金税制の概要	36
(22 ページ) 令和5年度税制改正大綱 (抄)	37
(23 ページ) 3. 相続税・贈与税	37
(24 ページ) わが国税制の現状と課題－令和時代の構造変化と税制のあり方－ (抄)	38
(25 ページ) 相続税の申告から見た被相続人の年齢構成比、年代別金融資産保有残高	38
(26 ページ) 令和5年度税制改正のイメージ (赤字部分を改正)	39
(27 ページ) 令和4年度税制改正大綱 (抄)	39
(28 ページ) 4. 法人税	40
(29 ページ) わが国税制の現状と課題－令和時代の構造変化と税制のあり方－ (抄)	40
(30 ページ) 法人税率と法人税収の推移	41
(31 ページ) 令和4年度税制改正大綱 (抄)	41
(32 ページ) 企業収益の動向について	42
(33 ページ) 平均賃金の国際比較	42
(34 ページ) 令和6年度税制改正に関する主な要望 (法人税関係)	43
(35 ページ) 5. 国際課税	43
(36 ページ) わが国税制の現状と課題－令和時代の構造変化と税制のあり方－ (抄)	44

(37ページ)	国際課税に関するOECD/G20「BEPS包摂的枠組み」二本の柱について	44
(38ページ)	「2本の柱」の全体像	45
(39ページ)	6. 消費税	45
(40ページ)	わが国税制の現状と課題－令和時代の構造変化と税制のあり方－（抄）	46
(41ページ)	インボイス制度への対応状況等	46
(42ページ)	インボイス制度への移行に当たっての事業者支援策	47
(43ページ)	わが国税制の現状と課題－令和時代の構造変化と税制のあり方－（抄）	47
(44ページ)	国内インターネット・コンテンツ別市場規模	48
(45ページ)	7. 納税環境整備	48
(46ページ)	わが国税制の現状と課題－令和時代の構造変化と税制のあり方－（抄）	49
(47ページ)	8. 財政・税制に対する国民の意識	49
(48ページ)	経済学者及び国民全般を対象とした経済・財政についてのアンケート調査 （2022.11東京財団）①	50
(49ページ)	経済学者及び国民全般を対象とした経済・財政についてのアンケート調査 （2022.11東京財団）②	50
(50ページ)	経済学者及び国民全般を対象とした経済・財政についてのアンケート調査 （2022.11東京財団）③	51
(51ページ)	さいごに	51

参考資料

働き方やライフコースの多様化①	52
働き方やライフコースの多様化②	53
働き方やライフコースの多様化③	53
働き方やライフコースの多様化④	54
働き方やライフコースの多様化⑤	54
働き方やライフコースの多様化⑥	55
働き方やライフコースの多様化⑦	55
働き方やライフコースの多様化⑧	56
働き方やライフコースの多様化⑨	56
経済のグローバル化・デジタル化①	57
経済のグローバル化・デジタル化②	57
経済のグローバル化・デジタル化③	58
経済のグローバル化・デジタル化④	58
経済のグローバル化・デジタル化⑤	59
経済のグローバル化・デジタル化⑥	59
経済のグローバル化・デジタル化⑦	60
経済のグローバル化・デジタル化⑧	60
格差を巡る状況の変化①	61
格差を巡る状況の変化②	61
格差を巡る状況の変化③	62

格差を巡る状況の変化④	62
格差を巡る状況の変化⑤	63
格差を巡る状況の変化⑥	63
人口減少・少子高齢化①	64
人口減少・少子高齢化②	64
人口減少・少子高齢化③	65
人口減少・少子高齢化④	65
人口減少・少子高齢化⑤	66
地域社会の変化	66
我が国財政の構造的な悪化①	67
我が国財政の構造的な悪化②	67
我が国財政の構造的な悪化③	68
我が国財政の構造的な悪化④	68
我が国財政の構造的な悪化⑤	69
我が国財政の構造的な悪化⑥	69
我が国財政の構造的な悪化⑦	70
我が国財政の構造的な悪化⑧	70

税制の現状と今後の課題

2023年9月20日

青木孝徳

(1 ページ)

目次

1. 総論	P. 2
2. 所得税	P. 11
3. 相続税・贈与税	P. 23
4. 法人税	P. 28
5. 国際課税	P. 35
6. 消費税	P. 39
7. 納税環境整備	P. 45
8. 財政・税制に対する国民の意識	P. 47

1. 総論

租税の役割

税とは何か

私たちの日々の生活は、様々な公的サービスによって成り立っています。警察や消防、道路や水道といった社会インフラ、そして教育や福祉など、公的に提供されているサービスは、家計や企業の働きを支え、広く社会の構成員全体の利益に適う役割を果たしており、私たちは日々その便益を享受しています。税とは、そうした社会に必要とされる公的サービスの費用負担を皆で分かち合うものであり、「社会共通の費用を賄うための会費」と言うことができます。

税制の機能

- 財源調達機能：公共サービスを提供するための財源を調達する
- 所得再分配機能：社会保障制度と並び、所得や資産に応じた累進的な課税を行うことにより、所得や資産の再分配を図る
- 経済の安定化機能：好況期には税収が増加することで総需要を抑制する方向に作用する一方、不況期には税収が減少することで総需要を刺激する方向に作用することで、景気の変動幅を小さくし、経済を安定化する（ビルトイン・スタビライザー）

租税の分類とタックス・ミックス

幅広い分野にわたる公的サービスの費用を賄うためには、通常、それぞれの税が持つ特徴を踏まえて複数の税を組み合わせることで、全体としてバランスのとれた税体系を構築していくことが求められます。

現代社会では、生産活動は主として労働や資本を投入した事業活動によってなされますが、どの局面に租税の負担能力（担税力）を求めるかに応じて、租税の分類が決まります。具体的には、所得課税、消費課税、資産課税に分類されます。

	税収 (令和5年度予算 :兆円)	特徴
所得税	21.0	・担税力に応じて、累進的に負担を求めることが可能 ・勤労世代（現役世代）が主として負担 ・各種控除などにより、個々人の担税力に対してきめ細かい配慮が可能 ※ 資産性所得（利子、配当、株式や土地の譲渡益等）への課税については、 ・主に（累進課税ではなく）比例税率の分離課税を適用 ・勤労世代に限らず資産性所得を得ている者が負担
法人税	14.6	・その国での企業の活動に応じて負担を求めることが可能。 ・成長戦略との整合性や企業の国際的な競争力の維持・向上などに対する配慮が必要 ・税収が景気の動向に比較的左右されやすい
消費税	23.4	・勤労世代など特定の者に負担が集中せず、高齢者を含めて国民全体で広く負担 ・税収が景気の動向に比較的左右されにくく安定的 ・経済活動に対しても比較的中立的
相続税	2.8	・格差の固定化防止、機会の平等を図る役割 ・経済活動に比較的中立的

（出所）政府税制調査会「わが国税制の現状と課題－令和時代の構造変化と税制のあり方」（令和5年6月）

4

租税制度の基本原則

負担の公平性

「公平・中立・簡素」の中でも、税制に対する国民の信頼の基礎として最も重要なものは、税負担の「公平」です。これは、租税が、必ずしも反対給付による受益が明確なものではなく、また、国民一人ひとりの納得感の下に成立するものであるからです。「公平」の原則といった場合、経済力が同等の人々は等しく負担すべきである（「水平的公平」）と大きな経済力を持つ人はより多く負担すべきである（「垂直的公平」）という二つの概念があります。また、近年では、少子高齢化の進展とともに、どの時代に生まれたかによって生涯を通じた税負担の水準に不公平が発生する可能性があることを背景に「世代間の公平」という視点も重要になってきています。

納税者の選択への中立性

経済の国際化・成熟化が進展する中、納税者の選択への「中立」、つまり、租税制度が職業選択、資産移転、企業立地などの納税者の選択を歪めないようにすることも一層重要になってきています。特に、近年では、後述するような働き方の多様化などに伴い、就業形態などに対する中立性を確保していくことが今まで以上に求められるようになってきています。

なお、租税制度のあり方を考える際には、「中立」に関連する概念として、経済的効率性という視点も求められます。

制度の簡索性

税制を理解しやすいものにし、国民の納税手続きの負担を軽減することに加え、税務当局の徴収コストを抑え、租税回避行動を誘発しないためにも、制度の「簡素」も税制を検討する上での重要な要請です。特に、近年では、後述するような働き方の多様化に伴い、雇用的自営・副業者など多くの個人が確定申告を行っていることもあり、簡便な方法で申告・納付ができる納税環境の整備を進めることが不可欠です。なお、税制の簡索性について検討する際には、納税手続きのデジタル化等により、国民や税務当局の負担が抑制されることにも留意が必要です。

（出所）政府税制調査会「わが国税制の現状と課題－令和時代の構造変化と税制のあり方」（令和5年6月）

5

世代を超えた公平と租税の十分性

「世代間の公平」には、①現在世代の中の現役世代（勤労者）と引退した世代（退職者）とのバランスと、②現在世代と将来世代との世代を超えたバランスという二つの意味が含まれていると考えられます。特に、世代を超えた負担のバランスについては留意が必要です。先述のとおり、現在において租税のあり方を選択することは、同時に将来世代の受益と負担に関すること少なからず決めてしまっている面があります。租税法律主義に基づく民主主義的な決定プロセスの下では、この２種類の「世代間の負担バランス」のうち、投票権を持たない将来世代までも含む「世代を超えた公平」が、現在世代の関心事項である「現在世代内の公平」よりも、どうしても劣後する傾向にあると言えます。また、現在から将来にかけて時間を通じた税負担をできる限り平準化した方が、資源配分の歪みを小さくできる との考えもあります。先進国の中で最も厳しい状況にある我が国財政の現状を踏まえれば、当調査会としては、租税制度の「公平・中立・簡素」を考える上での前提として、租税の「十分性」も、これらの３原則と並んで重要なものと位置付けるべきだと考えます。

人口減少・少子高齢化が急速に進展する中、数が少なくなっていく将来世代一人ひとりの負担の重さに従来以上に配慮し、財政の持続可能性を損なわないために必要な負担を、能力に応じて広く分かち合う必要があります。ただし、公的サービスの内容や水準についても、租税を負担する国民が納得のいくものでなければなりません。こうした観点から、現在の税制が、果たして私たち現在世代と将来世代の間でバランスを確保できているのか、その状態が将来にわたって維持できるのかという不断の点検が求められます。

民主主義の歴史とは、国民が自らの税金をどのように集め、どのように使うかを自己決定するプロセスを構築するための歴史です。租税の「十分性」に配慮することは、次の世代に「自らの税金をどう使うか」の選択肢をつなぐことでもあるのです。

（出所）政府税制調査会「わが国税制の現状と課題－令和時代の構造変化と税制のあり方」（令和５年６月）

6

租税原則の関係性、税と社会保険料

租税原則の関係性

「公平・中立・簡素」は、相互に重なり合う部分もあるとともに、常に全てが同時に満たされるとは限りません。上述のように、税制に対する国民の納得感を確保する上では、税負担の「公平」が最も重要な原則であることは間違いありませんが、他方で、いずれか一つの原則を重視すれば、他の原則をある程度犠牲にせざるを得ないというトレード・オフの関係にある場合もあります。

税と社会保険料

税と同様に、公的サービスの財源として負担するものとして、社会保険料があります。

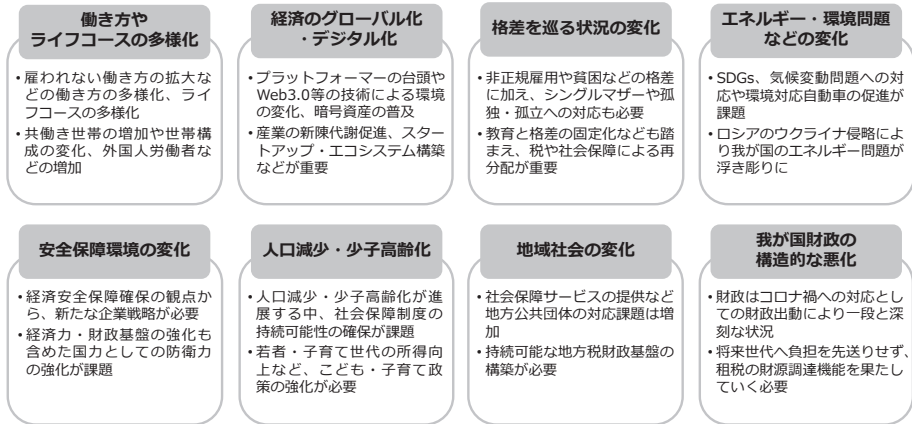
社会保険料は、加齢に伴う稼働能力の減退や疾病といった国民生活の安定を損なう様々なリスクに対して、事前に費用（保険料）を出し合って必要な場合に構成員で助け合う仕組みである社会保険の財源です。保険料の拠出と保険給付が対価的な関係にあり、保険料負担の見返りに給付を受けるという点において、給付の権利性が強いことが、税との大きな違いと言えます。他方、社会保険料は、税と並んで、公的サービスの提供に係る国民の負担のあり方を左右するものであることから、税制を検討するに当たっては、社会保険料との関係も念頭に置く必要があります。

（出所）政府税制調査会「わが国税制の現状と課題－令和時代の構造変化と税制のあり方」（令和５年６月）

7

経済社会の構造変化

○ 税とは「社会共通の費用を賄うための会費」です。公的サービスを提供するために必要で「十分」な財源を確保した上で、「公平・中立・簡素」に適う、多くの人から納得感を得られるような税制を構築するため、社会の様々な問題・課題をしっかりと把握し、将来生じ得る変化を見据え、目配りをしていくことが重要です。



(出所) 政府税制調査会「わが国税制の現状と課題－令和時代の構造変化と税制のあり方」(令和5年6月)

8

個別税目の現状と課題

個人所得課税 (1)働き方などの選択に中立的な税制の構築 30年度改正(特定の収入に対応する控除から人的控除に重点をシフト)に続き、公平かつ働き方に中立的な税制を検討 - 企業年金・個人年金等に関する税制について、提出・運用・給付の各段階を通じた適正な負担の観点から見直しを検討 - 給与・退職一時金・年金給付間の税負担のバランスに留意 - 個人住民税については、引き続き充実確保を図るとともに、地域社会を取り巻く(経済社会情勢等)の変化にも留意 (2)所得再分配機能の適切な発揮の観点からの検討 - 総合課税と分離課税を統合した税負担率の分布状況を分析し、データに基づき必要な検討 29年度及び30年度改正の見直しの影響も見極めつつ、引き続き、所得控除のあり方を検討 (3)税制の信頼を高めるための取組み - デジタル技術を活用した納税者の利便性向上(正確な記録を通じた事業者の簡便・適正な申告・納税) - 公平性確保に向けた取組み(暗号資産取引やプラットフォーム取引、租税特別措置)	資産課税等 (1)相続税・贈与税 - 経済社会の構造変化や税制の負担構造のフラット化の中で、再分配機能を有する相続税は引き続き重要な役割 - 課税方式のあり方については、相続のあり方に関する国民の考えなども踏まえ、幅広い観点から議論する必要 - 相続税・贈与税分野の各種特例措置について、政策目的の今日的妥当性、政策目的の整合性、適用実態等を踏まえつつ検討 (2)固定資産税等 - 市町村が住民サービスを提供するために必要な基幹税として、引き続きその安定的な確保が必要 - 税負担の公平性等の観点から、土地に係る負担水準の均衡化の促進等を図ることが必要
消費課税 (1)消費税 - 更なる増加が見込まれる社会保障給付を支える観点からも、消費税が果たす役割は今後も重要 - 国境を越えた役務提供への課税(プラットフォーム事業者を通じた課税の実現) - 地方における社会保障の安定財源の確保等の上で、地方消費税は重要 (2)酒税・たばこ税 - 同様・同等のものには同様の負担を求める消費課税の基本的考え方に沿って負担のあり方を検討 (3)自動車・エネルギー・関係諸税 - 自動車関係諸税は、電気自動車等の普及を念頭に置いて、受益者・原因者負担の原則を踏まえ見直し - 石油石炭税は、その税収を燃料の安定供給や省エネ対策等に活用するという目的、財政需要等に留意しつつ、あり方を検討	法人課税 (1)法人税 - 所得税、消費税とともに基幹税として、安定的な財源としての役割を果たす必要 「成長志向の法人税改革」は、客観的・実証的な検証が必要 (2)租税特別措置 - 必要性・有効性があるものに限り、期限を区切るのが原則 - 適切なデータを用いた効果検証を踏まえ、不断に見直す必要(EBPM) (3)地方法人課税 - 社会経済状況の変化等に対応し、外形標準課税のあり方を検討 - 分割基準のあり方、偏在性の小さい地方税体系の構築についても不断に検討
国際課税 「2本の柱」からなる解決策(市場国への新たな課税権の配分(「第1の柱」)、グローバル・ミニム課税(「第2の柱」))の実施に向けた取組みが最重要 - 国際課税ルールや経済構造の変化に対応した、租税条約ネットワークの質・量の更なる拡充 - 個人・法人の租税回避等への対処、税に関する情報交換の促進も図っていく必要	納税環境整備 - 記帳水準の向上や第三者から提供されるデータを活用した確定申告の実現等の税務手続のデジタル化を推進 - e L T A Xを通じた申告・納付等の地方税務手続のデジタル化等を推進 - 適正な申告・納税の実現や申告の利便性向上の観点から、暗号資産取引やプラットフォームを介した取引に係る法定調査や報告のあり方を検討 - 税務調査への非協力等や第三者による不正加担、課税逃れといった税に対する公平感を大きく損なう行為への対応を検討

9

経済財政運営と改革の基本方針2023（抄）

令和 5 年 6 月 16 日
閣 議 決 定

第 4 章 中長期の経済財政運営

1. 中長期の視点に立った持続可能な経済財政運営

（税制改革）

経済成長と財政健全化の両立を図るとともに、少子高齢化、グローバル化等の経済社会の構造変化に対応したあるべき税制の具体化に向け、包括的な検討を進める。

骨太方針2022等も踏まえ、応能負担を通じた再分配機能の向上・格差の固定化防止を図りつつ、公平かつ多様な働き方等に中立的で、デジタル社会にふさわしい税制を構築し、経済成長を阻害しない安定的な税収基盤を確保するため、税体系全般の見直しを推進する。納税環境の整備と適正・公平な課税の実現の観点から制度及び執行体制の両面からの取組を強化するとともに、新たな国際課税ルールへの対応を進める。

10

2. 所得税

11

わが国税制の現状と課題－令和時代の構造変化と税制のあり方－（抄）

令和5年6月
税制調査会

第1部 基本的考え方と経済社会の構造変化

Ⅲ. 経済社会の構造変化

10. 経済社会の構造変化への対応

（経済社会の構造変化を踏まえた「あるべき税制」の構築）

個人所得課税については、所得の稼得段階で累進的に課税を行い、所得に応じて公的サービスの財源を支え合うための基幹税として、引き続き、財源調達機能と所得再分配機能を適切に発揮していくことが重要です。このため、人口減少・少子高齢化問題の進展、働き方や所得の稼得手段の多様化、家族のあり方の多様化などを踏まえ、所得の性質に応じた課税方式や各種控除のあり方を含め、納税者利便や税務執行の効率性にも留意しながら、バランスの取れた体系となるような見直しを検討していく必要があります。

12

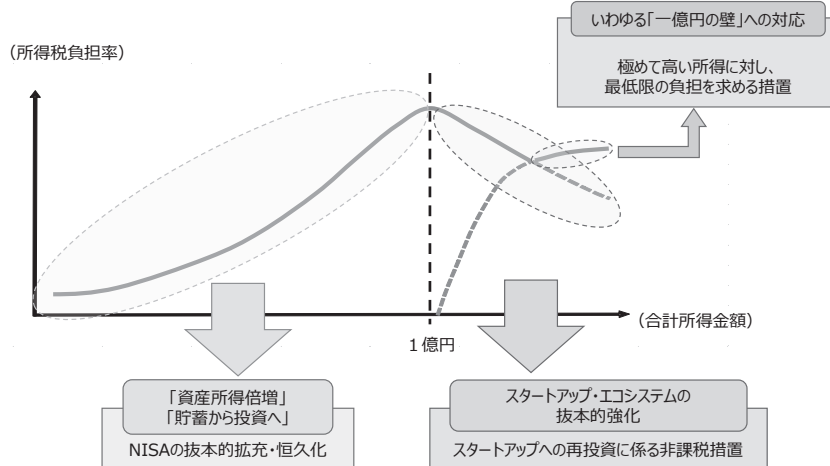
近年の個人所得課税の主な見直し

- H25改正
- 所得税の最高税率の引上げ（H27分～） **所得再分配**
 - ・ 所得税の最高税率を40%から45%へと引上げ（課税所得4,000万円超の場合）
 - 上場株式等の配当・譲渡益への本則税率適用（H26分～） **所得再分配** **金融所得**
 - ・ 上場株式等の配当・譲渡益に適用されていた10%の軽減税率の特例を廃止し、20%の本則税率を適用
 - NISAの創設（H26分～） **金融所得**
 - ・ 非課税口座内の少額上場株式等に係る配当所得及び譲渡所得等の非課税措置（投資上限：120万円×5年間）
- H26改正
- 給与所得控除の見直し（H28分～） **所得再分配**
 - ・ 給与所得控除の控除額の上限の給与収入を1,500万円から1,000万円に引下げ
- H27改正
- 個人型確定拠出年金制度の加入対象者の拡大（名称：iDeCo）（H29.1～） **働き方等への中立性**
 - ・ 企業年金加入者、公務員等共済加入者、第三号被保険者を加入対象者に追加等
- H29改正
- 配偶者控除等の見直し（H30分～） **働き方等への中立性** **所得再分配**
 - ・ 配偶者特別控除が満額適用される上限の配偶者の給与収入を150万円に引上げ
 - ・ 配偶者控除等の控除額につき、合計所得金額900万円から減減し、1,000万円で消失
 - つみたてNISAの創設（H30分～） **金融所得**
 - ・ 非課税口座内の一定の公募等株式投資信託に係る配当所得及び譲渡所得等の非課税措置（投資上限：40万円×20年間）
- H30改正
- 給与所得控除等から基礎控除への振り替え（R2分～） **働き方等への中立性**
 - ・ 給与所得控除・公的年金等控除の一部を基礎控除に振り替え
 - 各種控除の適正化（R2分～） **所得再分配**
 - ・ 給与所得控除の控除額の上限の給与収入を1,000万円から850万円に引下げ
 - ・ 公的年金等控除の適正化（公的年金等収入が1,000万円超の場合の控除額に上限導入、年金以外の所得が1,000万円超の年金受給者の控除額の引下げ）
 - ・ 基礎控除の適用制限の導入（所得2,400万円超から控除額が減減し、2,500万円で消失）
- R5改正
- NISA制度の抜本的拡充・恒久化（R6分～） **金融所得**
 - ・ 年間投資上限額の拡充（「つみたて投資枠」：120万円、「成長投資枠」：240万円）
 - ・ 一生進にわたる非課税限度額（1,800万円）の設定（うち「成長投資枠」は、1,200万円）
 - ・ 非課税保有期間の無期限化等
 - スタートアップへの再投資に係る非課税措置の創設（R5分～） **金融所得**
 - ・ 保有する株式の譲渡益を元手に創業した等の場合に、出資分につき株式譲渡益に課税しない制度を創設（上限20億円）
 - 極めて高い水準の所得について最低限の負担を求める措置の導入（R7分～） **所得再分配** **金融所得**
 - ・ 基準所得金額から3.3億円を控除した金額に、22.5%の税率を乗じた金額が基準所得税額を超過した差額の追加的な申告納税を求める措置の導入

13

個人所得課税の見直し（令和5年度改正）

○「資産所得倍増」「スタートアップ育成」のための抜本的な税制措置を講じつつ、いわゆる「1億円の壁」の問題にも対応しています。



14

「こども未来戦略方針」（抄）

令和5年6月13日
閣議決定

Ⅲ－１．「加速化プラン」において実施する具体的な施策

１．ライフステージを通じた子育てに係る経済的支援の強化や若い世代の所得向上に向けた取組

（１）児童手当の拡充 ～全てのこどもの育ちを支える制度へ～

児童手当については、次代を担う全てのこどもの育ちを支える基礎的な経済支援としての位置付けを明確化する。このため、所得制限を撤廃し、全員を本則給付するとともに、支給期間について高校生年代まで延長する（注）。

児童手当の多子加算については、こども３人以上の世帯数の割合が特に減少していることや、こども３人以上の世帯はより経済的支援の必要性が高いと考えられること等を踏まえ、第３子以降３万円とする。

これらについて、実施主体である地方自治体の事務負担も踏まえつつ、2024年度中に実施できるよう検討する。

（注）その際、中学生までの取扱いとのバランス等を踏まえ、高校生の扶養控除との関係をどう考えるか整理する。

Ⅲ－２．「加速化プラン」を支える安定的な財源の確保

（財源の基本骨格）

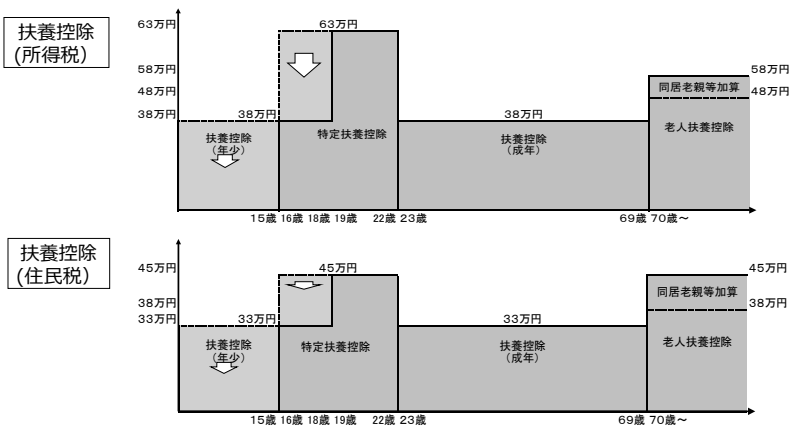
① 財源については、国民的な理解が重要である。このため、2028年度までに徹底した歳出改革等を行い、それらによって得られる公費の節減等の効果及び社会保険負担軽減の効果を活用しながら、実質的に追加負担を生じさせないことを目指す。

歳出改革等は、これまでと同様、全世代型社会保障を構築するとの観点から、歳出改革の取組を徹底するほか、既定予算の最大限の活用などを行う。なお、消費税などこども・子育て関連予算充実のための財源確保を目的とした増税は行わない。

15

扶養控除の見直しについて（平成22年度改正）

- 「所得控除から手当へ」等の観点から、子ども手当の創設とあわせて、年少扶養親族（～15歳）に対する扶養控除（38万円）を廃止。
 - 高校の実質無償化に伴い、16～18歳までの特定扶養親族に対する扶養控除の上乗せ部分（25万円）を廃止
- ※ 所得税は平成23年分から、住民税は平成24年度分から適用。



扶養控除・児童手当・高校無償化の変遷

扶養控除	～H22年分	H23年分～		
	【扶養控除】 0歳～15歳：38万円 【特定扶養控除】 16歳～22歳：63万円	【扶養控除】 16歳～18歳：38万円 【特定扶養控除】 19歳～22歳：63万円	【平成22年度税制改正】 ・ 子ども手当の創設とあわせて、15歳までの扶養控除を廃止 ・ 高校の実質無償化に伴い、16～18歳までの扶養控除の上乗せ部分（25万円）を廃止	
手当	～H21年度	H22年4月～H23年9月	H23年10月～H24年3月	H24年度～
	児童手当	子ども手当		児童手当
	【0歳～3歳未満】 月額10,000円 【3歳～小学生】 第2子まで 月額 5,000円 第3子以降 月額10,000円	【0歳～中学生】 月額13,000円	【0歳～3歳未満】 月額15,000円 【3歳～小学生】 第2子まで 月額10,000円 第3子以降 月額15,000円 【中学生】 月額10,000円	【0歳～3歳未満】 月額15,000円 【3歳～小学生】 第2子まで 月額10,000円 第3子以降 月額15,000円 【中学生】 月額10,000円
	<所得制限あり> 年収860万円～： （被扶養配偶者・児童2人世帯） 支給対象外	<所得制限なし>	<所得制限なし>	<所得制限あり> 年収960万円～： （被扶養配偶者・児童2人世帯） 特例給付 月額5,000円 年収1,200万円～： （被扶養配偶者・児童2人世帯） 支給対象外 （R4年10月分～）
高校無償化	～H21年度	H22年度（制度創設）～		H26年度～
	【公立高校】 授業料無償化 【私立高校】 高等学校等就学支援金： 年額118,800円 ※ 年収350万円未満は加算 （被扶養配偶者・高校生1人・中学生1人世帯、以下同様） <所得制限なし>			・ 所得制限の導入 年収910万円～： 支給対象外 ・ 支援金の加算の拡充 ・ 高校生等奨学給付金 制度の創設 ・ 支援金の上限引上げ 年収590万円未満 世帯の私立高校授業料 の実質無償化

わが国税制の現状と課題－令和時代の構造変化と税制のあり方－（抄）

令和 5 年 6 月
税 制 調 査 会

第 2 部個別税目の現状と課題

I. 個人所得課税

1. 個人所得課税の概要

(2) 所得分類・課税方式

【補論】各所得分類に関するこれまでの経緯と留意点

② 退職所得

退職金の支給形態を退職金の支給形態を、退職一時金から確定給付企業年金方式等に基づく年金方式に移行する動きも増えていますが、退職者が、退職時に一時金として受け取れば、「みなし退職所得」として退職所得課税が行われており、確定給付企業年金・確定拠出年金ともに、依然として相当数が一時金受給を選択しているのが実態となっています。

現行の課税の仕組みは、勤続年数が長いほど厚く支給される退職金の支給形態を反映したものとなっていますが、近年は、支給形態や労働市場における様々な動向に応じて、税制上も対応を検討する必要が生じてきています。

2. 個人所得課税の課題

(1) 働き方など個人のライフコースの選択に中立的な税制の構築

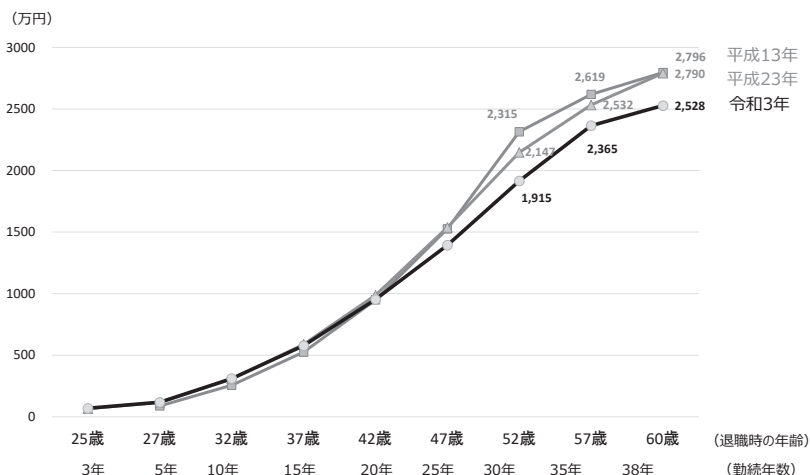
様々な働き方に対応して、老後の生活の糧となる資産形成に向けて、退職金以外の企業年金、個人年金等の多様な商品が整備されてきています。働き方の違い等によって有利・不利が生じないよう、企業年金・個人年金等に関する税制についても、拠出・運用・給付の各段階を通じた適正な負担の観点も踏まえながら丁寧に検討する必要があります。この点において、各種私的年金に共通の非課税拠出枠や個人退職勘定の制度を設けることについて、退職一時金を当該勘定に拠出する際や、当該勘定から引き出す際の課税の扱いとあわせ、中長期的な視野に立って段階的に検討・見直しを行っていくことも重要です。

また、税制が、給与・退職一時金・年金の支払や受給に関する企業や個人の選択にできるだけ影響を及ぼさないよう、給与・退職一時金・年金給付の間の税負担のバランスにも留意しつつ、引き続き、中立的な税制のあり方を検討していく必要があります。

18

退職年齢別の退職手当支給額の推移（モデルケース）

○ 勤続年数 20 年を軸とした S 字カーブの構造は以前ほど顕著ではなくなっている。



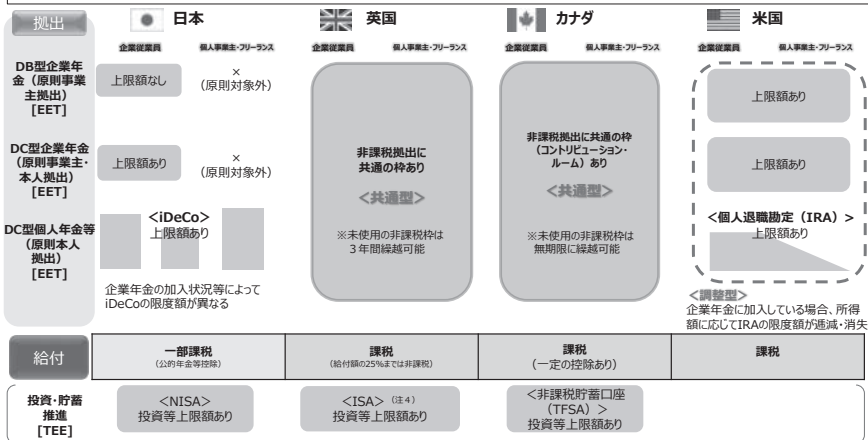
(注) 上記は、大学卒、事務・技術労働者、総合職相当、会社都合による退職のモデルケースでの退職支給額（調査産業計）の数値。
平成13年及び平成23年の数値は男性のみ、令和3年の数値は合計。

(出所) 中央労働委員会「令和3年 退職金・年金及び定年制事情調査」より作成。

19

各国の私的年金税制等について（原則的な扱いを示したもの）

- 日本の私的年金に関する税制は、働き方や勤務先の企業が採用している企業年金の形態によって取扱いが異なっています。
- 一方、諸外国においては、働き方や年金の形態によらず、一人一人の個人に対して共通の非課税枠を設定している国もあり、こうしたことを参考に私的年金に対する税制全体のあり方を検討する必要があります。



(注1) 上記における私的年金とは、拠出時に所得控除の対象となる等、税制優遇の仕組みを指し、個人退職勘定 (IRA) 等も含む。
(注2) 米国では、DC型企業年金及びIRAの一種として、TETのIS (Roth) 型も存在。
(注3) EETはExempt (非課税)、TETはTaxed (課税) を表す。年金等の拠出・運用・給付のどの段階で課税が行われるかに応じた制度類型の表記方法。
ただし、E、Tの具体的な意味については控除等の存在も考慮しつつ、個別具体的に精査が必要。
(注4) 中途引出し制限等つきのライフタイムISAあり。
(注5) 2019年政府税調海外出張調査時の現地ヒアリングを元に作成。

主要国における公的年金税制の概要

			(2023年1月現在)				
制度類型			日本	米国	英国	ドイツ	フランス
拠出段階	事業所得者	本人負担	EET	TET	TET	EET	EET
	給与所得者	本人負担	全額控除	控除あり (1/2)	控除なし	全額控除	全額控除
	事業主負担	事業主負担	全額控除	控除なし	控除なし	全額控除	全額控除
運用段階			損金算入	損金算入	損金算入	損金算入	損金算入
給付段階			非課税	非課税	非課税	非課税	非課税

(注1) TはTaxed (課税)、EはExempt (非課税) を表す。年金等の拠出・運用・給付のどの段階で課税が行われるかに応じた制度類型の表記方法。
(注2) 給付段階において課税となる公的年金等については、その所得の計算上、公的年金等控除の適用がある。
(注3) 給付額の一定部分が課税対象となる (給付額の50%とその他の所得の合計額が、25,000ドル超34,000ドル以下の場合は、①給付の50%、②25,000ドルを超える部分の50%、のうち少ない方の金額 (※) が課税対象。当該合計額が34,000ドル超の場合は、①給付の85%、②34,000ドルを超える部分の85%、③ (※) で計算された額又は4,500ドルのうち少ない金額) のうち少ない方の金額が課税対象 (単独申告の場合))。
(注4) 支給が開始された年に応じて、給付額の一定部分が課税対象となる (受給開始が2005年以前の納税者は課税対象となる割合が50%、2006年以降の納税者は50%から毎年上昇 (2023年は83%、2040年に100%となる予定))。また、当該部分について、他の種類の年金給付の課税対象部分と併せて、年102ユーロの控除が認められる。
(注5) 年金額に対する10%の控除 (年金受給者一人あたり最低控除額422ユーロ、世帯あたり控除限度額4,123ユーロ) が認められる。

令和 5 年度税制改正大綱（抄）

令和 4 年 12 月 16 日
自由民主党
公明 党

Ⅱ．防衛力強化に係る財源確保のための税制措置

我が国の防衛力の抜本的な強化を行うに当たり、歳出・歳入両面から安定的な財源を確保する。税制部分については、令和 9 年度に向けて複数年かけて段階的に実施することとし、令和 9 年度において、1 兆円強を確保する。具体的には、法人税、所得税及びたばこ税について、以下の措置を講ずる。

① 法人税

法人税額に対し、税率 4 ～ 4.5% の新たな付加税を課す。中小法人に配慮する観点から、課税標準となる法人税額から 500 万円を控除することとする。

② 所得税

所得税額に対し、当分の間、税率 1% の新たな付加税を課す。現下の家計を取り巻く状況に配慮し、復興特別所得税の税率を 1% 引き下げるとともに、課税期間を延長する。延長期間は、復興事業の着実な実施に影響を与えないよう、復興財源の総額を確実に確保するために必要な長さとする。

廃炉、特定復興再生拠点区域の整備、特定復興再生拠点区域外への帰還・居住に向けた具体的な取組みや福島国際研究教育機構の構築など忌の長い取組みをしっかりと支援できるよう、東日本大震災からの復旧・復興に要する財源については、引き続き、責任を持って確実に確保することとする。

③ たばこ税

3 円／1 本相当の引上げを、国産葉たばこ農家への影響に十分配慮しつつ、予見可能性を確保した上で、段階的に実施する。

以上の措置の施行時期は、令和 6 年以降の適切な時期とする。

22

3. 相続税・贈与税

23

わが国税制の現状と課題 ―令和時代の構造変化と税制のあり方―（抄）

令和5年6月
税制調査会

第1部 基本的考え方と経済社会の構造変化

Ⅲ. 経済社会の構造変化

10. 経済社会の構造変化への対応

（経済社会の構造変化を踏まえた「あるべき税制」の構築）

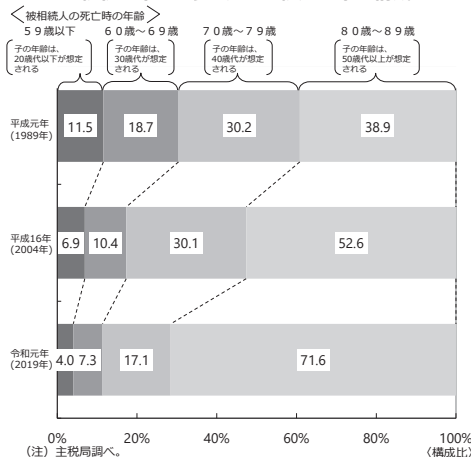
資産課税については、相続税・贈与税では、近年の税制改正で、課税ベースの拡大を含む税率構造の見直しや、資産移転の時期の選択により中立的な税制の構築が行われてきました。これらの改正の影響を見極めつつ、経済のストック化の進展や老後扶養の社会化などの経済社会の構造変化や税制全体を通じた再分配機能が適切に確保されているかといった観点を踏まえ、引き続き、相続税・贈与税のあり方を考えていく必要があります。

24

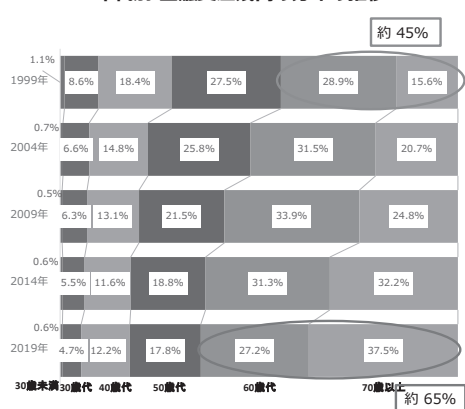
相続税の申告から見た被相続人の年齢構成比、年代別金融資産保有残高

- 被相続人の高齢化が進んだ結果、「老老相続」が増加し、相続による若年世代への資産移転が進みにくい状況となっている。
- 年代別の金融資産残高を見ると、この20年間で60歳代以上の保有割合は約1.5倍に増加。
- 足元では、個人金融資産約1,900兆円のうち、60歳代以上が65%（約1,200兆円）の資産を保有。

相続税の申告から見た被相続人の年齢構成比



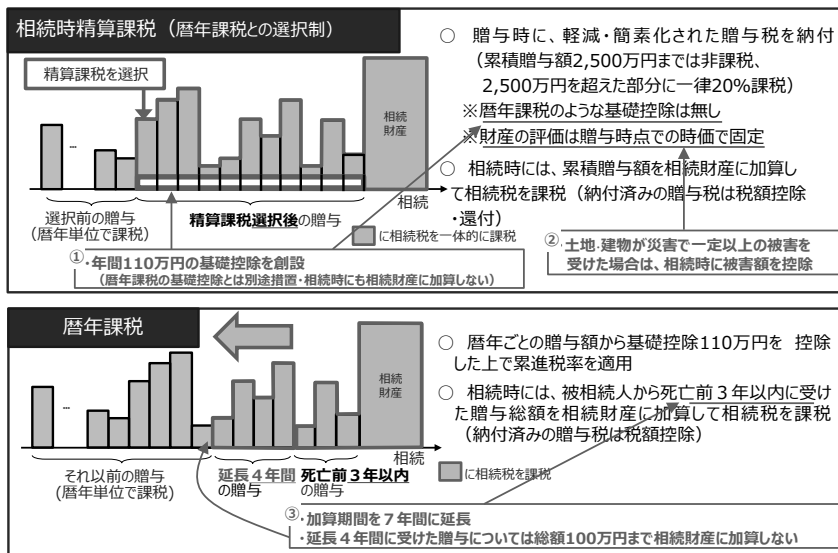
年代別金融資産残高の分布の推移



(注) 「金融資産」は貯蓄現在高（負債現在高控除前）による。なお、「貯蓄現在高」は、銀行その他の金融機関への預貯金、生命保険・積立型損害保険の掛金、株式・債券・投資信託・金融債託等の有価証券と社内預金等その他の貯蓄の合計。
(出所) 総務省「全国家計構造調査」（二人以上の世帯）による作成。

25

令和5年度税制改正のイメージ(赤字部分)を改正)



26

令和4年度税制改正大綱(抄)

令和3年12月10日
自由民主党
公明党

第一 令和4年度税制改正の基本的考え方

1. 成長と分配の好循環の実現

(7) 中小・小規模事業者の支援

(略)

法人版事業承継税制については、平成30年1月から10年間の特例措置として、令和5年3月末までに特例承継計画の提出がなされた事業承継について抜本的拡充を行ったものである。今般の感染症の影響により計画策定に時間を要する場合もあるため、**特例承継計画の提出期限を令和6年3月末まで1年間延長する**。この特例措置は、日本経済の基盤である中小企業の円滑な世代交代を通じた生産性向上が待ったなしの課題であるために事業承継を集中的に進めるための時限措置として踏まえ、**令和9年12月末までの適用期限については今後とも延長を行わない**。事業承継を検討している中小企業経営者の方々には、適用期限が到来することを見据え、早期に事業承継に取り組むことを強く期待する。

27

4. 法人税

わが国税制の現状と課題 – 令和時代の構造変化と税制のあり方 – (抄)

令和5年6月
税制調査会

第1部 基本的考え方と経済社会の構造変化

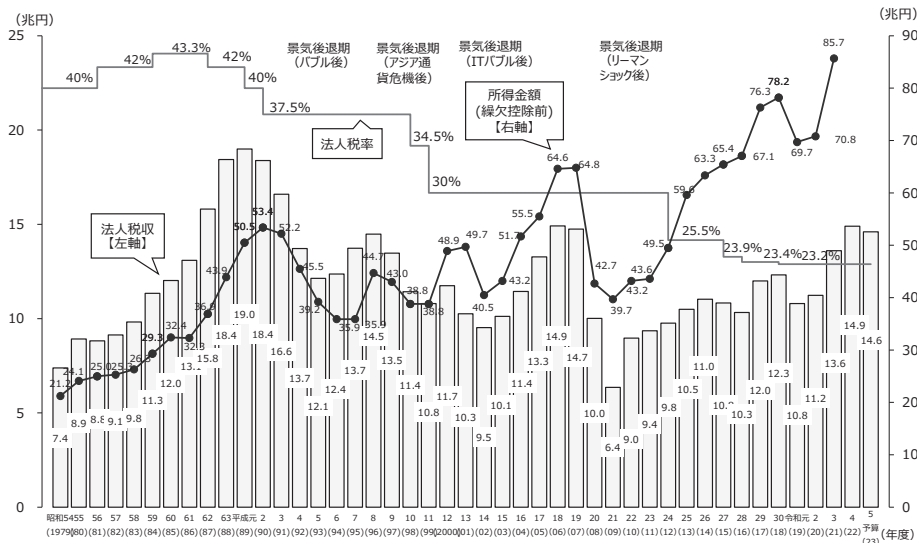
Ⅲ. 経済社会の構造変化

10. 経済社会の構造変化への対応

(経済社会の構造変化を踏まえた「あるべき税制」の構築)

法人課税については、企業活動が我が国経済において大きな比重を占める中で、個人所得課税、消費課税とともに基幹税として、政府の安定的な財源としての役割を果たすことが求められています。これまで「成長志向の法人税改革」等、社会情勢にあわせた対応を行ってきましたが、期待された成果につながるものであったのか、今後、客観的・実証的な検証が求められます。なお、法人実効税率の国際的な引下げ競争は、世界的な最低税率導入の合意を受けて、一定の歯止めがかかったものとなっています。また、公平・中立といった租税原則の例外である租税特別措置等については、その必要性・有効性について、E B P Mの観点も踏まえた不断の効果検証を行い、真に必要なものに限定する必要があります。

法人税率と法人税収の推移



(注) 1. 法人税収は、令和4年度までは決算額、令和5年度は予算額による。
2. 所得金額 (繰欠控除前) は、国税庁「会社課税調査」による。なお、平成17年度までは2/1～1/31、平成18年度以降は4/1～3/31に終了した事業年度を対象としている。

30

令和4年度税制改正大綱 (抄)

令和3年12月10日
自由民主党
公明党

1. 成長と分配の好循環の実現
(3) 未来への投資等に向けた経済界への期待

令和4年度税制改正においては、賃上げに係る税制措置を抜本的に強化するとともに、オープンイノベーション税制も拡充するなど、「成長と分配の好循環」を早期に起動させるために、思い切った税制措置を講じている。歳出面においても、科学技術の振興等を目的として、大胆な措置が講じられているところである。こうした取組みの趣旨を踏まえ、経済界に対しては、「成長と分配の好循環」の実現と、ひいては「コロナ後の新しい社会の開拓」に向けて、より積極的に役割を果たすよう求めたい。

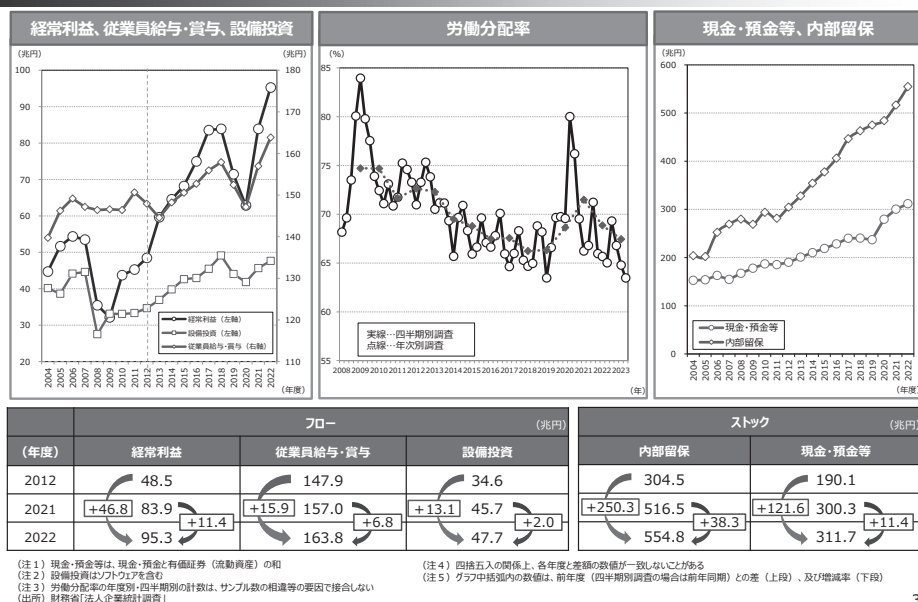
近年、企業の前向きな投資や賃上げを促す観点から、法人実効税率の引下げをはじめとする様々な税制上の取組みを行ってきた。しかしながら、わが国の賃金水準は、実質的に見て30年以上にわたりほぼ横ばいの状態にあり、その伸び率は他の先進国に比して低迷している。人的資本や無形資産への投資の規模や、設備の経過年齢を見ても、主要国に見劣りする水準にある。その一方で、株主還元や内部留保は増加を続けており、コロナ禍を受けてもその傾向は変わっていない。企業がイノベーションよりも経費削減や値下げに競争力の源泉を求め続けた結果、経済全体としては縮小均衡が生じてしまってきた。そのような企業行動の変容をもたらすべく、コーポレートガバナンスの強化や様々な分野における規制改革等と並んで取り組んできた近年の累次の法人税改革も、意図した成果を上げてこなかったと言わざるを得ない。

「成長と分配の好循環」は、企業が果敢に事業の革新に取り組む、付加価値の高い製品・サービスを生み出すことでマークアップ率を高めるとともに、その利益を元に次なる投資を行いつつ、株主だけでなく従業員、取引先、地域社会などの多様なステークホルダーに継続的に還元し、企業収益の更なる増加につなげていくことで実現する。「コロナ後の新しい社会の開拓」に向けて、デジタルトランスフォーメーションや脱炭素化、「人」への投資などへの取組みがより一層重要となる中、他の先進国との間に生じてきた所得や競争力の差を縮小するためにも、企業においては、リスク回避や横並びの意識を排してアミダスリッツを取り戻し、イノベーションに挑戦することが期待される。政府においても、個々の企業が担うことは難しい研究開発支援や、非正規労働者やフリーランスを含めた社会全体の人的資本拡充など、企業が未来への投資に踏み切るに当たり必要となる環境の整備が、これまで以上に求められる。

このような認識の下、来年度以降、経済界の取組状況等も見極めつつ、積極的に未来への投資に取り組む企業に対しては真に有効な支援を行うとともに、十分な投資余力があるにもかかわらず活用されていない場合に、企業の行動変容を促すためにどのような対応を講ずるべきかといった視点からも、幅広く検討を行う。

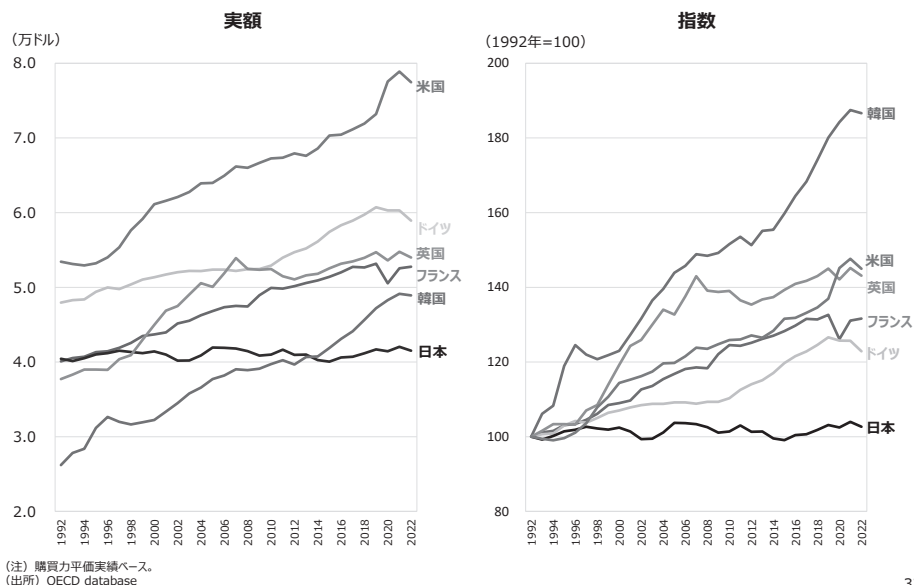
31

企業収益の動向について



32

平均賃金の国際比較



33

令和6年度税制改正に関する主な要望（法人税関係）

「新しい資本主義実行計画2023」（令和5年6月16日閣議決定）

経済産業省の要望内容

戦略物資 生産基盤 税制の創設	半導体・蓄電池・バイオものづくり・データセンターといった戦略分野を中心とした投資は、国内に大規模な立地・投資を計画する必要があり、事業のランニングコストも巨額に上る。このため、民間事業者にとっては、中長期にわたって十分な予見可能性が確保されていることが重要である。 以上のような諸点を踏まえ、世界に遜色ない水準で、税制面、予算面の支援を検討する。	・ GX分野を中心に、DXや経済安保等の観点を踏まえつつ、戦略的に重要な物資の国内生産等に対し、中長期的な予見可能性を示すことのできる規模・期間で、生産活動にに応じて、事業投資全体に対する支援を行うため、戦略物資生産基盤税制を創設する。
イノベーション ボックス 税制の創設	利益の源泉たるイノベーションについても国際競争が進んでおり、民間による無形資産投資を後押しする観点から、海外と比べて遜色なく知的財産の創出に向けた研究開発投資を促すための税制面の検討や、通信やコンピューティング基盤など次世代の付加価値を創造する基盤設備への投資を含めた、イノベーション環境の整備を図る。	・ ソフトウェアをはじめとする知的財産の創出において、民間の無形資産投資を後押しする観点から、イノベーションボックス税制（国内で開発された知的財産から生じる所得に対する優遇税率の付与）を創設する。
賃上げ促進 税制の 拡充・延長	中小・小規模企業等の賃上げ実現に向けて、賃上げ税制や補助金等における賃上げ企業の優遇や、ものづくり補助金、事業再構築補助金等を通じた生産性向上等への支援の一層の強化に取り組む。その際、赤字法人においても賃上げを促進するため、課題を整理した上で、税制を含めて更なる施策を検討する。	・ 政府の長期的な方針を明確にするとともに、賃上げに関する企業の計画的な検討を促すため、租税期間を長期化する。 ・ 赤字の状況等でも賃上げに取り組む中堅・中小企業を対象とした繰越控除措置の創設。 ・ 仕事と子育ての両立や、女性活躍への支援を行う企業に対する支援措置を講ずる。

（出所）「新しい資本主義のグランドデザイン及び実行計画2023」（令和5年6月16日閣議決定）、経済産業省「令和6年度税制改正に関する経済産業省要望のポイント」

34

5. 国際課税

35

わが国税制の現状と課題ー令和時代の構造変化と税制のあり方ー（抄）

令和5年6月
税制調査会

第1部 基本的考え方と経済社会の構造変化

Ⅲ. 経済社会の構造変化

10. 経済社会の構造変化への対応

（経済社会の構造変化を踏まえた「あるべき税制」の構築）

国際課税については、経済のグローバル化・デジタル化が進む中、法人税・消費税にわたり、全体として適切な課税を行うという視点が重要になっています。その際、まずは、OECD/G20の「BEPS（Base Erosion and Profit Shifting; 税源浸食・利益移転）包摂的枠組み」の「2本の柱」に基づく国際課税ルールの見直しの着実な実施が求められます。

36

国際課税に関するOECD/G20「BEPS 包摂的枠組み」 二本の柱について

- **市場国に物理的拠点（PE：Permanent Establishment）を置かずにビジネスを行う企業の増加**
 - 現在の国際課税原則「PEなくして課税なし」の下で、**市場国で課税が行えない問題**が顕在化。
- **低い法人税率や優遇税制によって外国企業を誘致する動き**
 - **法人税の継続的な引下げ**により各国の法人税収基盤が弱体化。
 - 税制面において**企業間の公平な競争条件を阻害**。

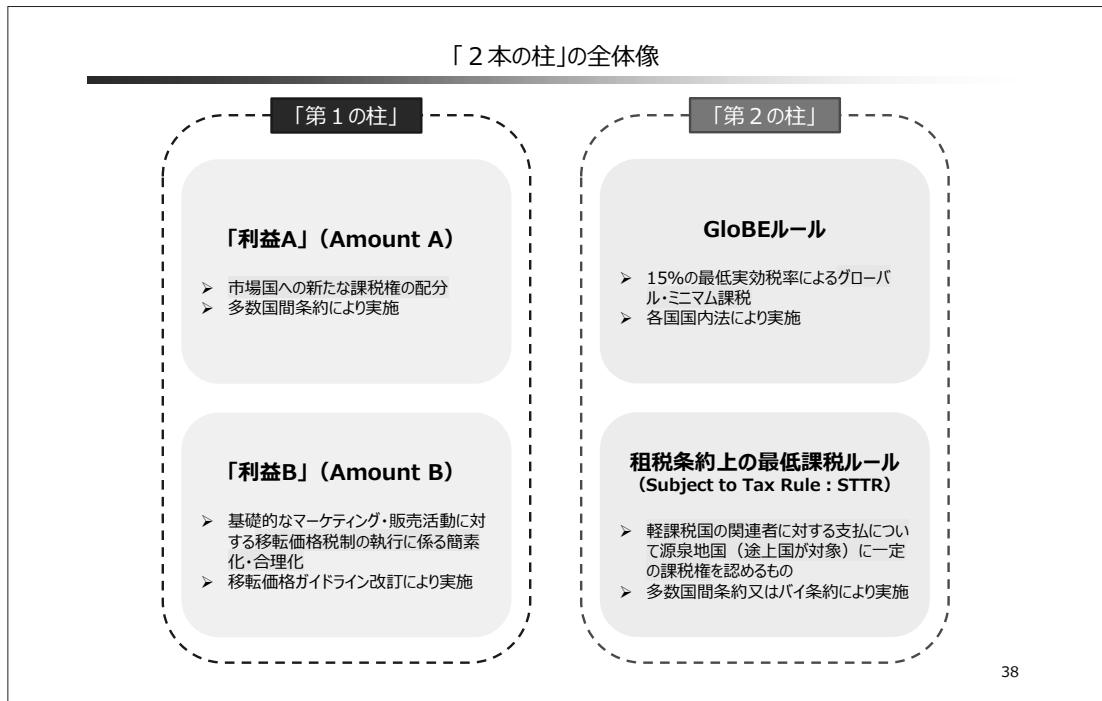


- **OECD/G20の「BEPS包摂的枠組み」**（現在は約140か国・地域が参加）において議論が進められ、**2021年10月8日、2つの柱による解決策に合意**。
- **2023年7月12日、これまでの交渉成果をまとめたアウトカム・ステートメントが公表（138か国が合意）**。

現在の状況

- **第1の柱（市場国への新たな課税権の配分）**
 - 多数国間条約に2023年末までに署名、2025年中に発効が目標。
- **第2の柱（グローバル・ミニマム課税）**
 - 日本においては、令和5年度税制改正において、所得合算ルール（IIR）を法制済。
 - 残存論点は、令和6年度以降の改正を予定。

37



わが国税制の現状と課題ー令和時代の構造変化と税制のあり方ー（抄）

令和 5 年 6 月
税 制 調 査 会

第1部 基本的考え方と経済社会の構造変化

Ⅲ. 経済社会の構造変化

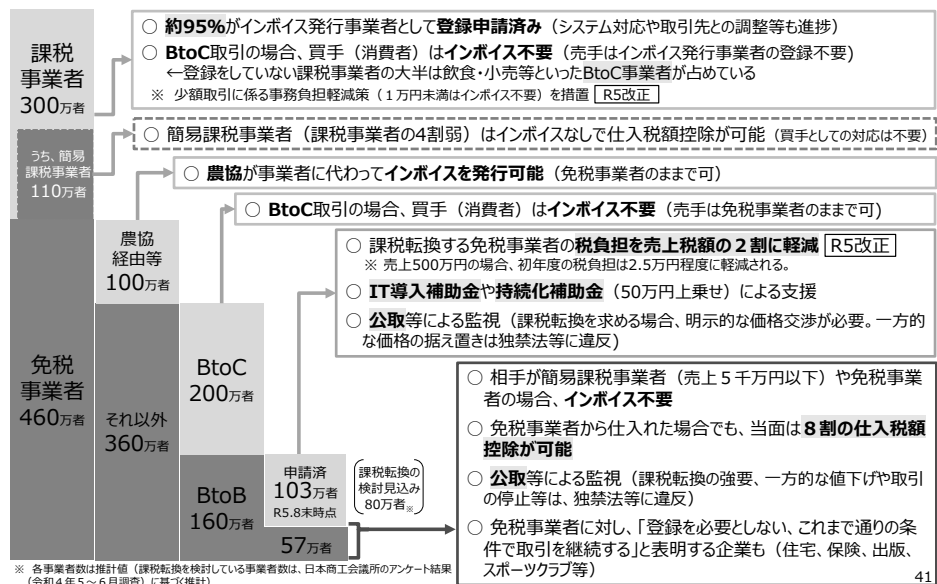
10. 経済社会の構造変化への対応

（経済社会の構造変化を踏まえた「あるべき税制」の構築）

消費税（国・地方）については、日本の社会保障制度においては、社会保険制度が基本であり、それを賄う財源は、原則、社会保険料となりますが、それを補完する財源としては、特定の世代に偏らず幅広い国民が負担を分かち合うことができ、**税収の変動が少ない消費税がふさわしいもの**と言えます。更なる増加が見込まれる社会保障給付を安定的に支える観点からも、消費税が果たす役割は今後とも重要です。また、経済のグローバル化・デジタル化が進展する中、国内外の経済主体の競争条件に中立的であるとの消費税の特徴は、その意義を増してきていると考えられます。

40

インボイス制度への対応状況等



41

インボイス制度への移行に当たっての事業者支援策

相談体制の強化

- 事業者の相談に対して丁寧に対応できるよう、**インボイスコールセンター**を設置
- 中小企業へ経営支援**を行っているよう支援拠点、商工会議所、商工会等の**支援機関の経営相談体制を抜本的に強化し、相談対応を実施**
- 免税事業者からの相談受付窓口**を設置し、相談内容に応じ、**税理士（税務相談）**や、**支援機関等（経営相談、補助金の案内）**が対応する枠組みを、中企庁補助事業にて立ち上げ
- 税務署において、各事業者の事業実態を聴取し、登録要否の検討をサポートする相談会を開催**
- 関係各省庁において、**所管業界に対する周知広報計画**を策定の上、きめ細かく事業者をサポート
- 地銀、信金、信組**において、取引先企業に対する**セミナーの開催**

税制措置

- 課税転換する免税事業者の**税負担を売上税額の2割に軽減（R5改正）**
- 少額取引に係る**事務負担軽減策（1万円未満はインボイス不要）**を措置（R5改正）
- 免税事業者から仕入れた場合でも、当面は**8割の仕入税額控除が可能**

予算措置

- IT導入補助金**：大企業も含む発注者が取引先の中小企業等に受発注ソフトを利用させる場合にも対象拡大
- 持続化補助金**：課税転換した場合に**50万円**上乗せ

取引環境の整備

- 独禁法等のQ&Aの公表、6,000を超える業界団体への法令遵守要請を実施**
- 下請けGメンや書面調査による状況把握や発注者側への注意喚起等を実施**

42

わが国税制の現状と課題—令和時代の構造変化と税制のあり方—（抄）

第2部 個別税目の現状と課題

Ⅲ. 消費課税

<参考：国境を越えた役務の提供に対する消費税の課税の見直し>

令和5年6月
税制調査会

消費税は国内で行われる取引を課税対象としていますが、国境を越えた取引が「国内」で行われたかどうかの判定については、取引の内容に応じて基準（内外判定基準）が定められています。平成27年度税制改正前は、役務の提供が行われた場所が明らかでない国境を越えた電子商取引に係る内外判定基準については、役務の提供を行う者の事務所等の所在地に基づくこととされていました。このため、電子書籍・音楽・広告の配信などの役務の提供について、国内事業者が行う場合には課税される一方で、国外事業者が行う場合は課税されず、国内外の事業者間で競争条件に歪みが生じていました。

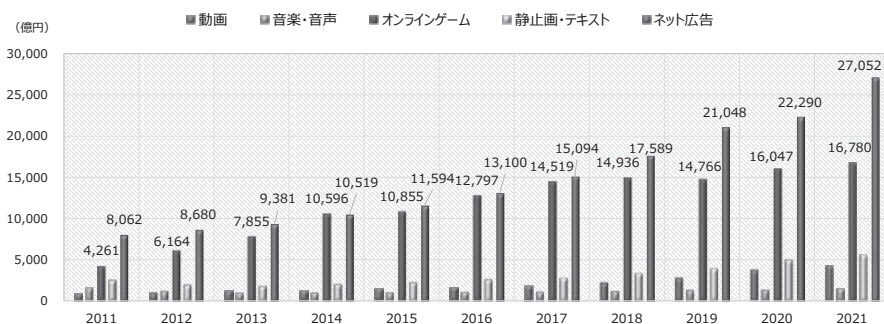
平成27年度税制改正において、国境を越えた電子書籍、音楽、広告の配信等の電気通信利用役務の提供について、国内外の競争環境の公平性を確保する観点から、その課税地を「役務の提供者」の所在地から「役務の受領者」の所在地に見直しました。その上で、執行管轄が及ばない国外事業者への適正な課税を担保するため、事業者向け取引（BtoB取引）については、納税義務を売り手から買い手に転換し、買い手である国内事業者が申告納税を行うリバースチャージ方式、消費者向け取引（BtoC取引）については、国外事業者が我が国の税務署に申告納税を行うとともに、登録を受けていない国外事業者からの仕入については仕入税額控除を認めない登録国外事業者制度を採用しました。

一方、平成27年度税制改正以降、オンラインゲームを中心に、モバイルアプリの市場規模が年々拡大しています。電子書籍や音楽・動画配信等のコンテンツについては、プラットフォーム事業者自身が販売することが一般的であり、消費税の申告・納税も当該事業者が行っています。他方で、モバイルアプリについては、通常、プラットフォーム事業者は取引の仲介を行うのみであり、サプライヤーが消費者に対してコンテンツを提供することとなるため、当該コンテンツに係る消費税の納税義務は、サプライヤーに課されることとなります。しかし、こうしたサプライヤーには、国外に所在し、かつ、小規模な事業者も数多く含まれることから、適正な課税を行う上では、執行上の課題があります。この点、EUをはじめ、多くの諸外国においては、プラットフォームを介した役務提供について、プラットフォーム事業者に対して、付加価値税の納税義務を課しています。こうした状況を踏まえ、国内外の競争条件の公平性も考慮しつつ、国境を越えた役務提供に係る消費税の適正な課税の確保に向けて検討していくことが必要と考えられます。

43

国内インターネット・コンテンツ別市場規模

- インターネット市場におけるコンテンツ別規模は、ネット広告（2兆7,052億円）とオンラインゲーム（1兆6,780億円）が突出している。
- ネット広告は原則、BtoB取引であり、リバースチャージが適用される一方、オンラインゲームは市場規模が大きく、大小・多数の国外事業者が市場参入しており、執行上の課題が存在する。



(出所) ネット広告については「2022年 日本の広告費(2023年2月24日)」(株式会社電通)、
それ以外のコンテンツについては「デジタルコンテンツ白書 2022」(一般社団法人デジタルコンテンツ協会)より引用
※2011年のネット広告以外のコンテンツについてのみ「デジタルコンテンツ白書2011」より引用

7. 納税環境整備

わが国税制の現状と課題－令和時代の構造変化と税制のあり方－（抄）

令和 5 年 6 月
税 制 調 査 会

第 1 部 基本的考え方と経済社会の構造変化

Ⅲ. 経済社会の構造変化

10. 経済社会の構造変化への対応

（経済社会の構造変化を踏まえた「あるべき税制」の構築）

納税環境の整備については、経済社会のデジタル化とそれに伴うグローバル化、経済取引や働き方の多様化を踏まえ、税務手続のデジタル化等を通じて納税者が簡便かつ適正に申告・納付を行えるよう利便性と申告内容の適正性を同時に向上させ、適正・公平な課税・徴収を実現していくことが求められます。

46

8. 財政・税制に対する国民の意識

47

経済学者及び国民全般を対象とした経済・財政についてのアンケート調査（2022.11 東京財団）①

日本の財政赤字についてどのようにお考えですか。				財政赤字の原因は何だと思えますか。（2つまで）			
		経済学者	国民			経済学者	国民
1	財政赤字は大変な問題	44.3%	40.4%	1	社会保障費	72.0%	17.5%
2	財政赤字はある程度問題	42.2%	25.1%	2	公共事業	19.5%	12.5%
3	どちらともいえない	5.7%	10.3%	3	高い公務員の人件費	1.8%	40.4%
4	財政赤字はあまり問題ではない	6.0%	8.9%	4	政治の無駄遣い	41.1%	71.5%
5	財政赤字はまったく問題ではない	0.7%	2.7%	5	その他	14.5%	4.6%
6	わからない	1.1%	12.6%	6	わからない	2.5%	9.8%

（出所）加藤創太（東京財団研究主幹）「財政問題について経済学者と国民の意識はどう乖離するのか「経済学者及び国民全般を対象とした経済・財政についてのアンケート調査」の紹介」<https://www.tkfd.or.jp/research/detail.php?id=4263> より（N=282（経済学者）/1,000（国民））

48

経済学者及び国民全般を対象とした経済・財政についてのアンケート調査（2022.11 東京財団）②

消費税に対するイメージとしてあてはまるものを選んでください。（2つまで）				他の条件が変わらないとした場合、日本は今後、消費税率を引き上げるべきだと思いますか。			
		経済学者	国民			経済学者	国民
1	逆進的で不公平	17.0%	23.8%	1	廃止する	2.8%	14.3%
2	景気に悪影響	14.9%	44.1%	2	5%に戻す	3.9%	20.8%
3	世代間で公平	34.0%	18.3%	3	8%に戻す	1.8%	6.6%
4	投資や雇用への歪みが少なく効率的	35.1%	6.7%	4	現状維持（10%）	30.9%	40.9%
5	安定財源	60.3%	22.0%	5	15%に引き上げる	31.9%	5.4%
6	その他	4.3%	1.7%	6	20%に引き上げる	16.3%	1.7%
7	わからない	2.1%	15.9%	7	20%以上に引き上げる	8.5%	0.7%
				8	わからない	3.9%	9.6%

（出所）加藤創太（東京財団研究主幹）「財政問題について経済学者と国民の意識はどう乖離するのか「経済学者及び国民全般を対象とした経済・財政についてのアンケート調査」の紹介」<https://www.tkfd.or.jp/research/detail.php?id=4263> より（N=282（経済学者）/1,000（国民））

49

経済学者及び国民全般を対象とした経済・財政についてのアンケート調査（2022.11 東京財団）③

国民負担と歳出改革との関係について、今後政府はどのような方針で臨むべきだと思いますか。			社会保障等、今後の財政支出の財源をどこに求めるのが適切だとお考えですか。（2つまで）		
	経済学者	国民		経済学者	国民
1 歳出は現状維持で負担増	20.9%	4.7%	1 消費税	59.6%	21.2%
2 歳出を増やして負担増	15.3%	11.0%	2 所得税	30.1%	26.4%
3 歳出を抑えて負担回避	34.4%	57.2%	3 法人税	25.5%	49.2%
4 歳出を抑えて負担増	23.1%	6.8%	4 社会保険料	24.8%	10.9%
5 歳出を増やす一方、負担回避	6.4%	20.3%	5 相続税	22.7%	12.7%
			6 環境税	10.3%	8.2%
			7 国債（財政赤字）	5.0%	17.4%
			8 その他	8.2%	7.9%

（出所）加藤創太（東京財団研究主幹）「財政問題について経済学者と国民の意識はどうか乖離するのか「経済学者及び国民全般を対象とした経済・財政についてのアンケート調査」の紹介」<https://www.tkfd.or.jp/research/detail.php?id=4263> より（N=282（経済学者）/1,000（国民））

50

さいごに

本日はご清聴いただきありがとうございました。
財務省では、税に対する理解をさらに深めていただくため、様々な取組を行っております。
以下、主なものをご案内させていただきます。

税制メールマガジン



メルマガ登録は
コチラから▶



税制の最新動向や主税局職員によるコラムなどのコンテンツを配信しています。ぜひご登録ください。

税制に関するパンフレット・動画



パンフレット・動画

財務省主税局×うんこドリル



冊子・ゲーム

※財務省HPにて「冊子」と「ゲーム」公開中

学習まんが「税金のひみつ」



税金のひみつ

51

参 考 資 料

働き方やライフコースの多様化①

- 平成の時代に入り、全体の雇用者数が緩やかな増加を続ける中、そのペースを上回って非正規雇用が増大しました。
- 特に近年、女性の社会進出や団塊の世代の高齢化に伴い、女性や高齢者が非正規の形で労働参加をすることで、非正規雇用の増大に拍車がかかっています。

雇用者数の推移

(万人、%)	1987	1992	1997	2002	2007	2012	2017	2022
総人口	12,223	12,456	12,615	12,748	12,803	12,759	12,691	12,494
雇用者総数	4,327	5,030	5,349	5,337	5,572	5,530	5,824	6,032
非正規雇用者総数	711	958	1,152	1,451	1,735	1,816	2,040	2,101
非正規雇用割合	17.6	20.5	23.2	29.4	33.5	35.2	37.3	36.9

非正規雇用割合（女性・高齢者）の推移

(%)	1988	1992	1997	2002	2007	2012	2017	2022
女性	35.1	38.3	41.7	49.3	53.5	54.5	55.5	53.4
高齢者	48.6	50.9	54.7	62.1	67.3	68.8	74.4	76.4

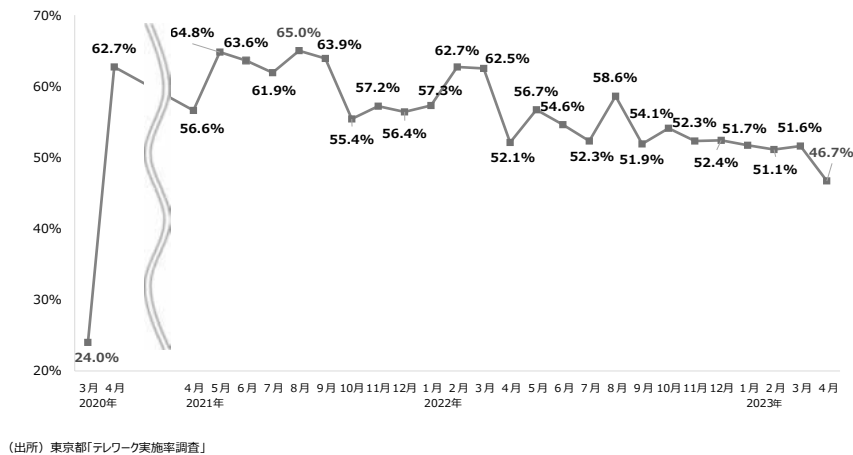
(出所) 総務省「人口推計」「労働力調査」

(注) 2001年以前は総務省統計局「労働力調査特別調査」、2002年以降は「労働力調査 詳細集計」

働き方やライフコースの多様化②

- 新型コロナの感染拡大を受け、政府からの累次の要請も繰り返される中で、リモートワークは飛躍的に拡大しました。

テレワーク実施率の推移

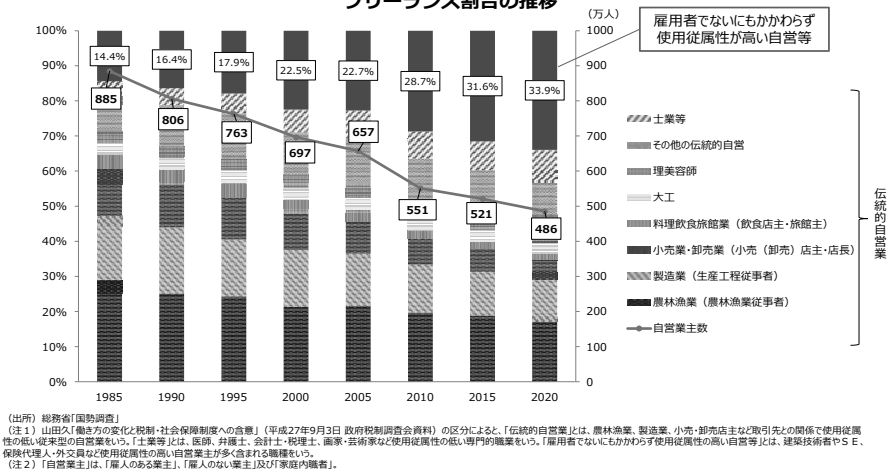


2

働き方やライフコースの多様化③

- 自営業者等においては、伝統的な自営業者数が数を減らしている一方、雇用者でないにもかかわらず、使用従属性が高い働き方をする者（フリーランス）の割合が上昇しています。これらの動きにより、雇われない働き方が拡大し、雇用全体の流動化も進んでいます。

フリーランス割合の推移

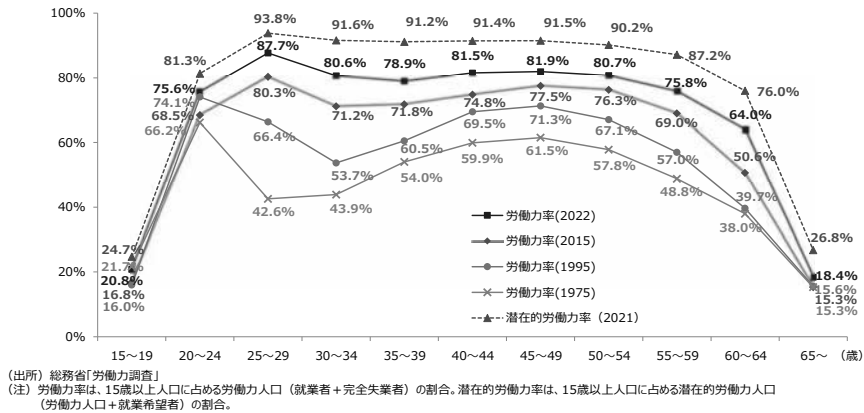


3

働き方やライフコースの多様化④

○ かつて、女性は結婚を契機に離職をし、子育てを終えてから復職するケースが多く、女性の年齢別労働力率は真ん中（20代後半～40代前半）が凹んだいわゆる「M字カーブ」と呼ばれる状態でした。しかし、女性の就労拡大や結婚・出産時期の分散に伴い、そのカーブは緩やかになり、その傾向は、若い世代ほど顕著となっています。

女性の労働力人口比率の変化

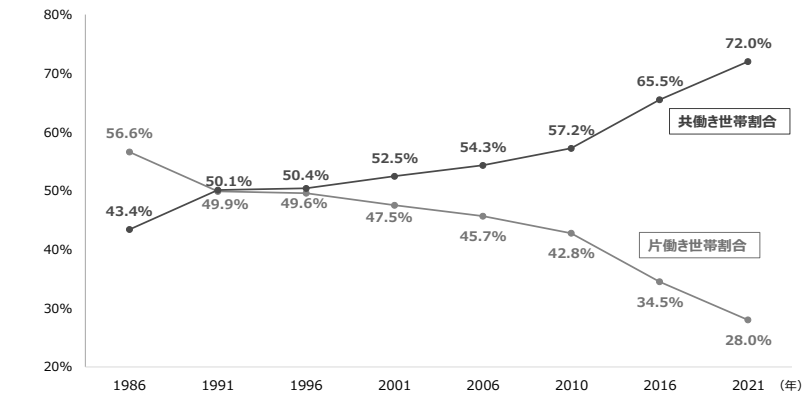


4

働き方やライフコースの多様化⑤

○ かつて、一般的な家庭では、夫はサラリーマンとして会社で働き、妻は専業主婦として家庭で家事・育児を担うという姿が多く見られましたが、1980年代後半には4割程度であった共働き世帯の比率は、年々増加し、現在では7割を超えるなど、一般的なものとなりつつあります。

共働き世帯数の推移

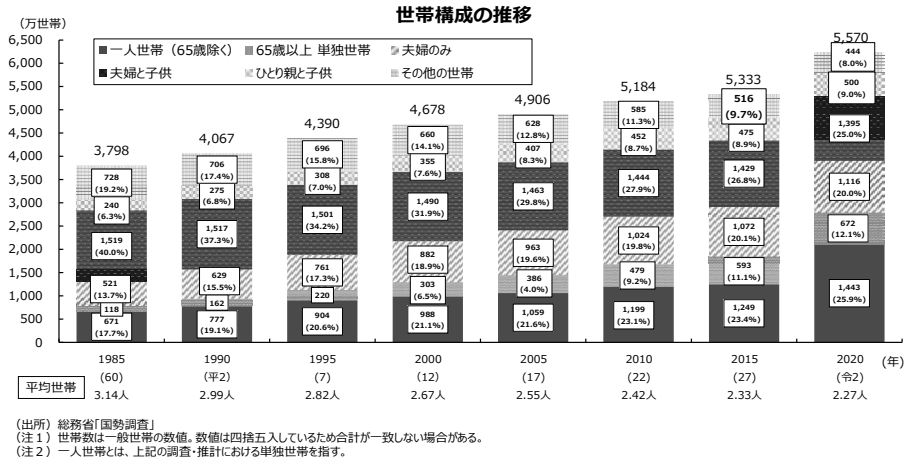


(出所) 内閣府男女共同参画局「令和4年版 男女共同参画白書」

5

働き方やライフコースの多様化⑥

- 世帯構成については、平成2（1990）年以降、少子化や高齢化、未婚化や晩婚化などを背景に、「夫婦と子供世帯」は減少し、高齢者を含む「一人世帯」や「夫婦のみの世帯」、「ひとり親と子供世帯」が増加しました。平成22（2010）年には、「一人世帯」が「夫婦と子供世帯」を抜いて世帯数の最も多い類型となり、近年、世帯構成の多様化と小規模化が一層加速してきています。

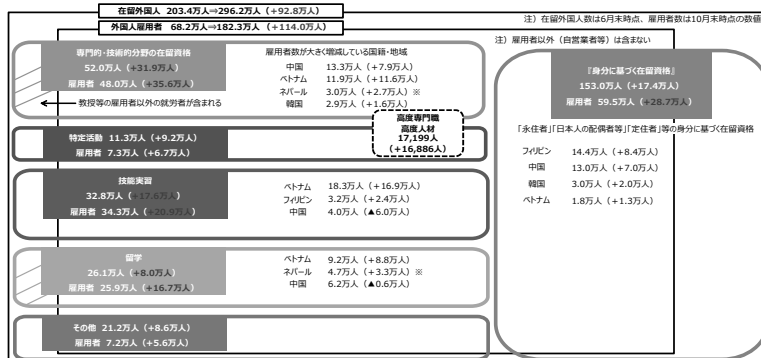


6

働き方やライフコースの多様化⑦

- 高度外国人材については、平成24（2012）年に導入したポイント制において優遇措置が講じられ、現在では主に中国国籍の方々が専門的な技術・知識などを生かして様々な分野で活躍しています。
- 「技能実習制度」は、実質的に低賃金労働者として扱っているといった問題が指摘されたことを受け、累次の制度改革により技能実習生の保護が図られてきました。令和元（2019）年には、一定の専門性・技能を有し、即戦力となる外国人を受け入れる「特定技能制度」が創設され、製造業や介護、建設などの人手不足分野での受け入れが進んでいるとともに、その対象分野も拡大されています。

在留資格別でみた外国人数の変化（平成24（2012）年から令和4（2022）年）



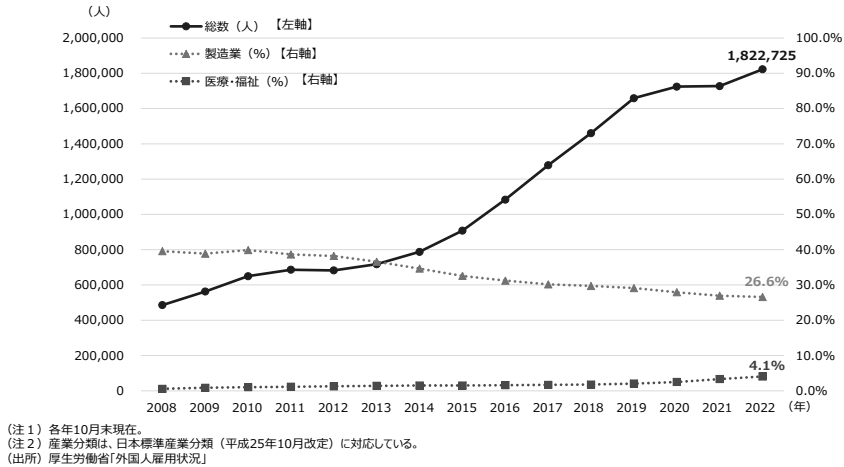
(注1) 専門的・技術的分野の在留資格：「教職」「芸術」「学芸」「報道」「高度専門職」「経営・管理」「法律・会計業務」「医療」「研究」「教育」「技術・人文知識・国際業務」「企業内転勤」「介護」「興行」「技能」「特定技能」の合計
 (注2) 特定活動：ワーキングホリデー、外交官等の家事使用人、EPA等、高度人材（2012）は在留資格「特定活動」の数値。
 (注3) その他：文化活動、研修、家族滞在、等。 ※ネパールは2014年から個別集計されたため、2014年からの増加人数。
 (出所) 法務省「在留外国人統計」、厚生労働省「外国人雇用状況報告」

7

働き方やライフコースの多様化⑧

- 外国人労働者数は、令和4（2022）年10月末時点で182.3万人となり、10年前（平成24（2012）年）の68.2万人から大きく増加し、過去最高を記録しました。

外国人労働者数の推移

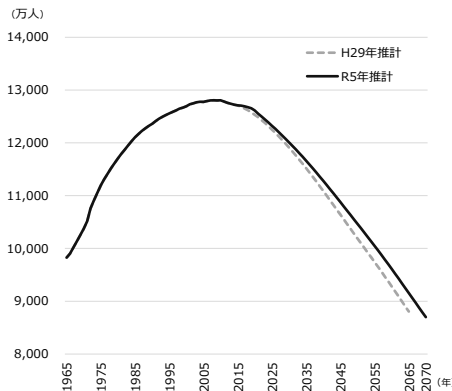


8

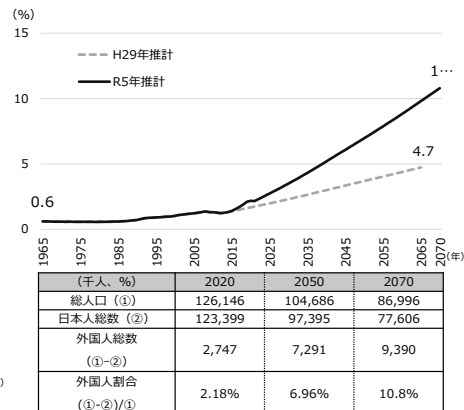
働き方やライフコースの多様化⑨

- 「日本の将来推計人口（令和5年推計）」では、日本の総人口は50年後に現在の7割に減少（約8700万人）する一方、総人口に占める外国人の割合は10.8%に増加すると推計されています。

日本の総人口の推移



日本総人口に占める外国人の割合

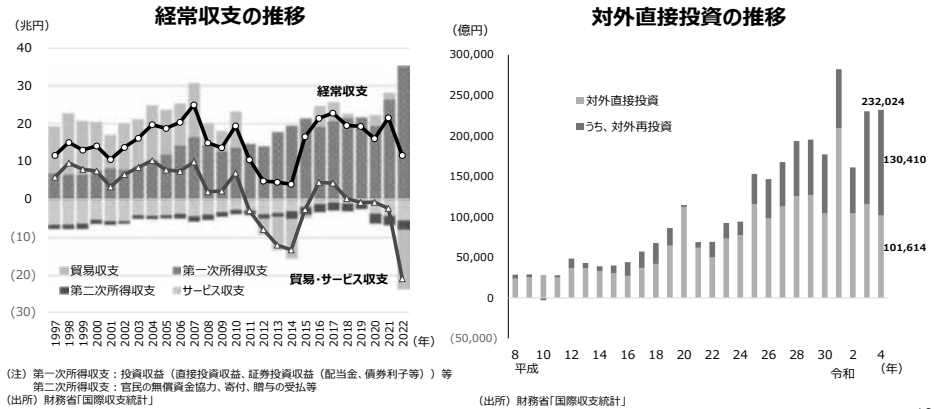


(注) 令和5年推計の「外国人口」は、2040年までの間、2016～2019年の「外国人入国超過数」の平均値で推移すると仮定し、それ以降は年齢別の外国人入国超過数割合を一定として延長（平成29年推計は、2035年までの間、1970年以降の社会経済事象・災害等の影響により一時的に大きく変動したとみなされる年のデータを除いた平均値で推移すると仮定）
 (出所) 総務省「人口推計」、国立社会保障・人口問題研究所「日本の将来推計人口（令和5年推計）」（出生中位・死亡中位仮定）

9

経済のグローバル化・デジタル化①

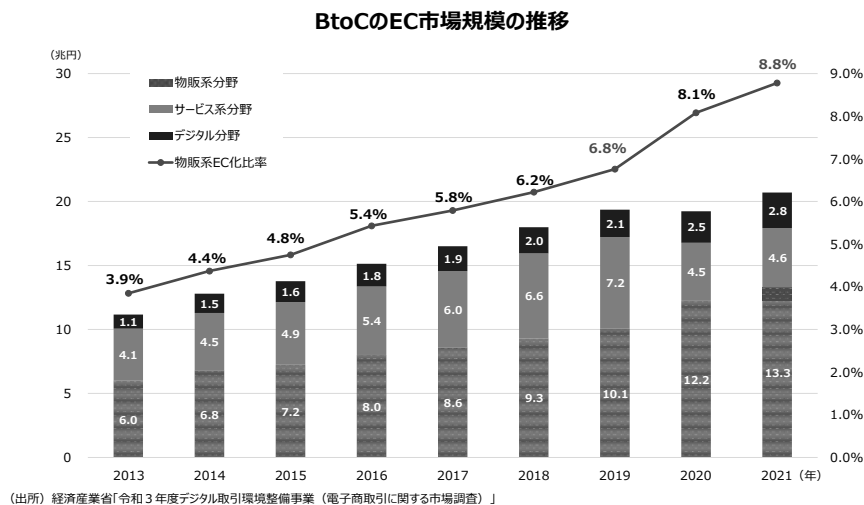
- 製造業の生産拠点の海外移転や資源価格の高騰の影響もあり、令和4（2022）年の貿易収支が赤字に転じた一方、過去の経常黒字を背景とする対外投資の蓄積により、海外からの利子・配当等である第一次所得収支の黒字が拡大し、経常収支全体では黒字を維持しています。
- 海外現地法人を通じた海外での設備投資や海外企業に対するM&Aが著しく増加した結果、国際収支統計によると、我が国の企業が対外直接投資から得る収益は年々増加しており、令和4（2022）年度は約13兆円となっています。



10

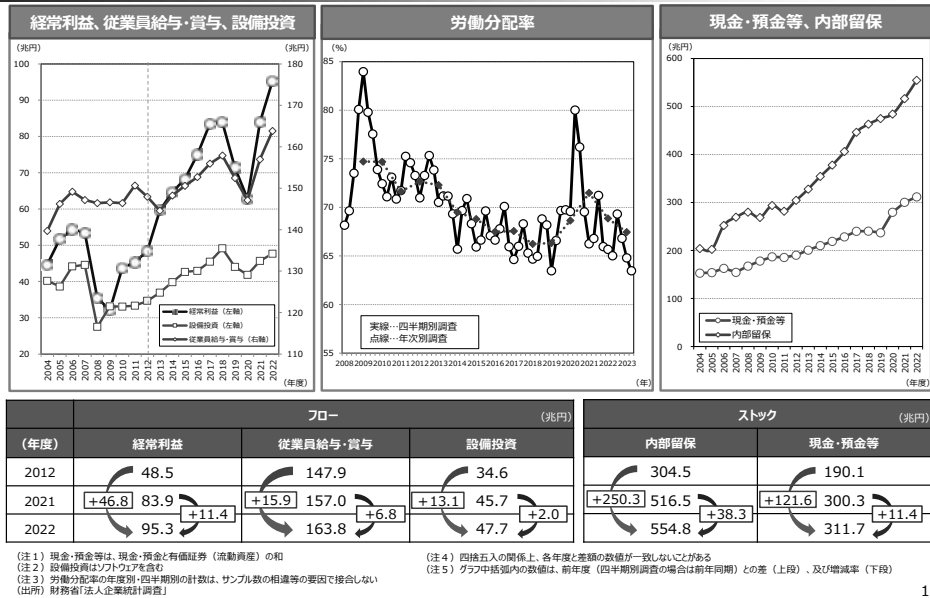
経済のグローバル化・デジタル化②

- デジタル・プラットフォーム等を通じたインターネット取引は、あらゆる世代の消費者でその割合が増加しており、顧客のニーズに合ったサービスを展開し、業績を大きく伸ばしている企業も見受けられます。



11

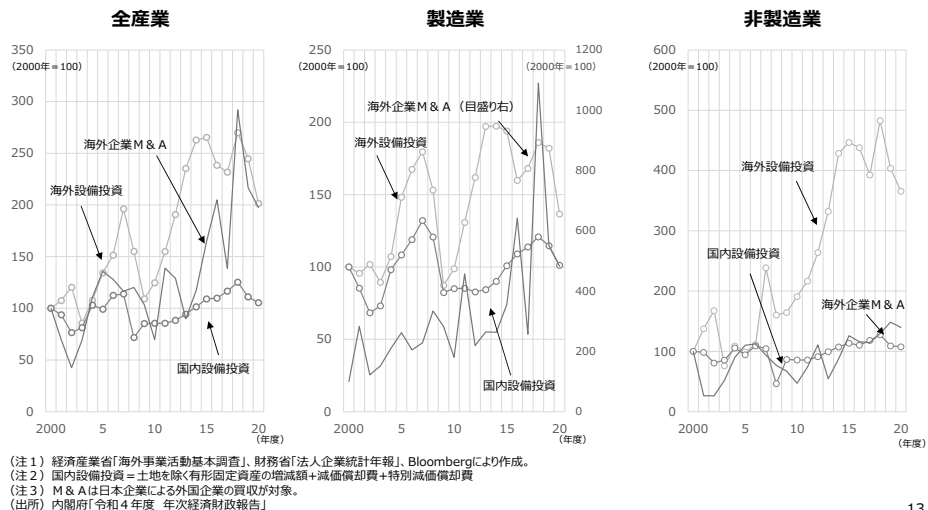
経済のグローバル化・デジタル化③



12

経済のグローバル化・デジタル化④

- 設備投資は、全体として増加しているものの、内訳を見ると、海外の設備投資が増加傾向である一方、国内設備投資は横ばいとなっています。

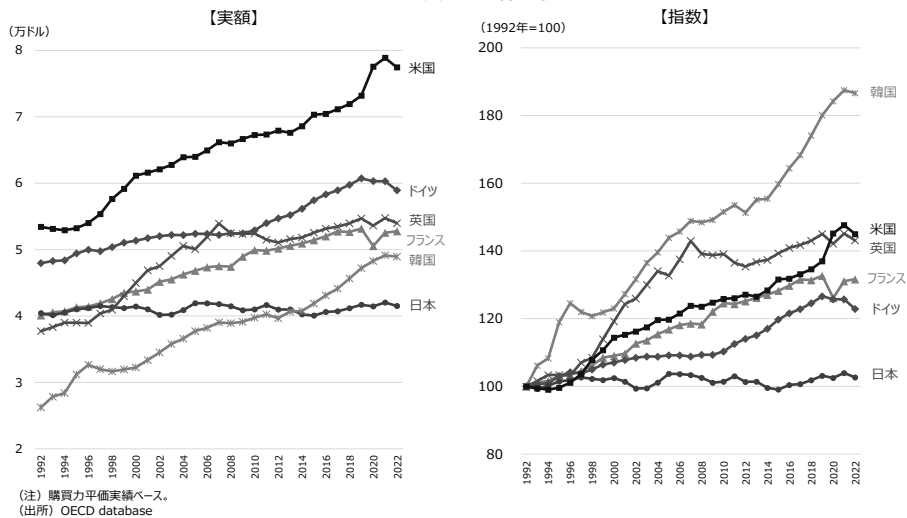


13

経済のグローバル化・デジタル化⑤

○ 賃金水準は実質的に見て30年間横ばい状態で、伸び率は他の先進国に比して低迷しています。

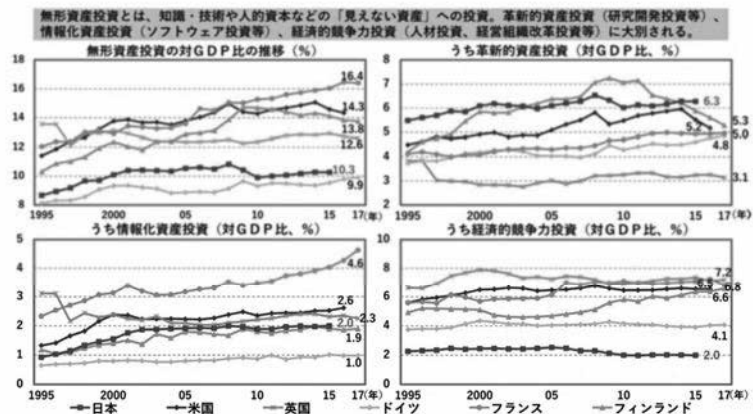
平均賃金の国際比較



14

経済のグローバル化・デジタル化⑥

○ 人的投資等の無形資産投資が必ずしも十分に行われていないことも指摘されています。無形資産投資全体の水準は、諸外国に比べて低水準で、特に、人的投資を含む「経済的競争力投資」（無形資産投資のうち、ブランド資産、マーケティング力、企業独自の人的資本形成の取組み、組織改革等）は、非常に低位で推移しています。



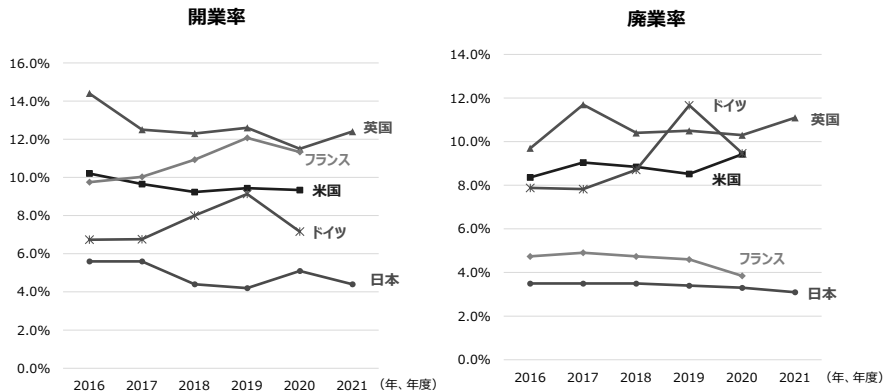
(注) 日本のデータはJIP2018プロジェクトの一環として宮川教授・外木准教授・滝澤教授で作成。日本以外のデータはINTAN-Investにより作成。日本以外のデータは不動産・公務・教育・医療・家内工業を除いた数値。国民経済計算における民間企業設備投資では、上記の無形資産のうち、研究開発、コンピューターソフトウェア、鉱物探査・評価、娯楽作品原本が対象。
(出所) 内閣府「選択する未来2.0 参考資料」（2021年6月4日）

15

経済のグローバル化・デジタル化⑦

- 我が国における開業率や倒産・廃業率（その年に開業した事業所数や倒産・廃業した事業所数を、全体の事業所数で除した指標）は、いずれも諸外国に比べて低い水準にあります。そうしたこともあって、人的資源や資金が、生産性の高い企業に移動せず、生産性の低い企業に滞留してしまっているのではないかと考えられます。

開廃業率の国際比較



(注) 国によって統計の性質が異なるため、単純に比較することはできない。

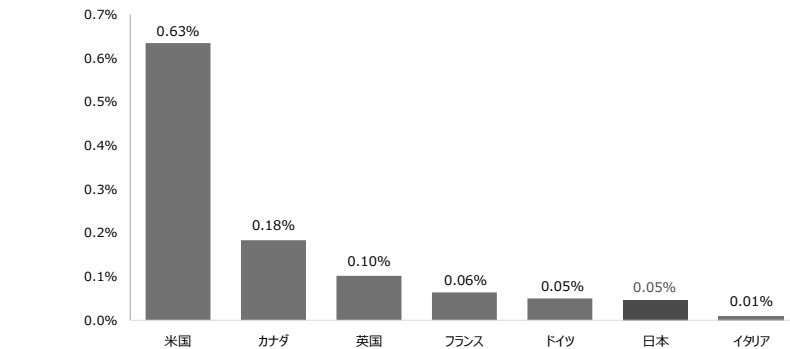
(出所) 日本：厚生労働省「雇用保険事業年報」のデータを基に中小企業庁が算出。米国：United States Census Bureau「The Business Dynamics Statistics」。英国：英国国勢統計局「Business demography」。ドイツ・フランス：eurostat

16

経済のグローバル化・デジタル化⑧

- 日本経済を牽引する新しいグローバル産業を創出すべく、新たな技術を用いたり、革新的なビジネスモデルを実践したりするスタートアップ企業を支援していく必要があります。
- スタートアップ企業に対するベンチャーキャピタル（V C）投資について、日本は、アメリカに比べて、10分の1未満にとどまっています。その他にも起業家マインドや多様な才能を持つ若者の育成や出口戦略なども含めた、スタートアップ・エコシステム全体の底上げが不可欠と考えられます。

ベンチャーキャピタル投資の国際比較(令和元(2019)年、対GDP比)



(出所) OECD. Stat

17

格差を巡る状況の変化①

- OECD38カ国（2018年ベース）中で、日本の人口1人あたりのGDPは21位。一方で、相対的貧困率は29位、「子どもの貧困率」は26位（2018年）。
- 特に、ひとり親世帯の貧困率は35位（2018年）。

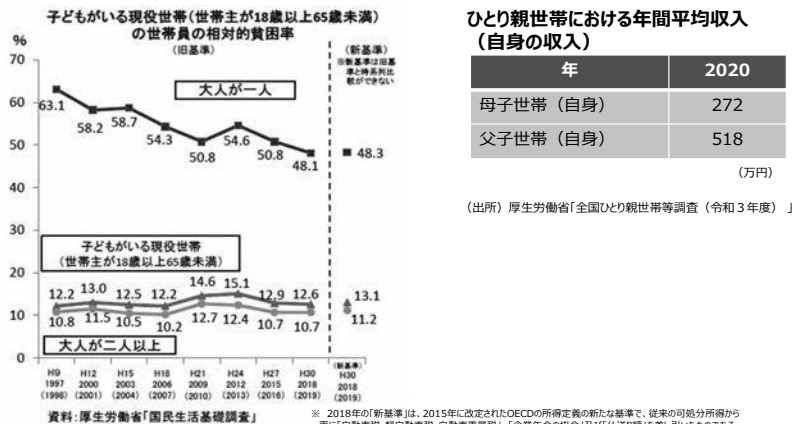
相対的貧困率		子どもの貧困率		ひとり親世帯の貧困率		人口1人あたりのGDP	
順位	国名	順位	国名	順位	国名	順位	国名
1	アイスランド	4.9	1	フィンランド	3.3	1	アイスランド
2	アイスランド	4.9	2	フィンランド	3.3	2	アイスランド
3	デンマーク	6.4	3	アイスランド	5.4	3	アイスランド
4	フィンランド	6.5	4	アイスランド	5.4	4	アイスランド
5	アイスランド	7.4	5	アイスランド	5.4	5	アイスランド
6	アイスランド	7.5	6	アイスランド	5.4	6	アイスランド
7	アイスランド	7.7	7	アイスランド	5.4	7	アイスランド
8	アイスランド	7.8	8	アイスランド	5.4	8	アイスランド
9	アイスランド	8.2	9	アイスランド	5.4	9	アイスランド
10	アイスランド	8.4	10	アイスランド	5.4	10	アイスランド
11	アイスランド	8.5	11	アイスランド	5.4	11	アイスランド
12	アイスランド	8.7	12	アイスランド	5.4	12	アイスランド
13	アイスランド	8.8	13	アイスランド	5.4	13	アイスランド
14	アイスランド	8.9	14	アイスランド	5.4	14	アイスランド
15	アイスランド	9.0	15	アイスランド	5.4	15	アイスランド
16	アイスランド	9.1	16	アイスランド	5.4	16	アイスランド
17	アイスランド	9.2	17	アイスランド	5.4	17	アイスランド
18	アイスランド	9.3	18	アイスランド	5.4	18	アイスランド
19	アイスランド	9.4	19	アイスランド	5.4	19	アイスランド
20	アイスランド	9.5	20	アイスランド	5.4	20	アイスランド
21	アイスランド	9.6	21	アイスランド	5.4	21	アイスランド
22	アイスランド	9.7	22	アイスランド	5.4	22	アイスランド
23	アイスランド	9.8	23	アイスランド	5.4	23	アイスランド
24	アイスランド	9.9	24	アイスランド	5.4	24	アイスランド
25	アイスランド	10.0	25	アイスランド	5.4	25	アイスランド
26	アイスランド	10.1	26	アイスランド	5.4	26	アイスランド
27	アイスランド	10.2	27	アイスランド	5.4	27	アイスランド
28	アイスランド	10.3	28	アイスランド	5.4	28	アイスランド
29	アイスランド	10.4	29	アイスランド	5.4	29	アイスランド
30	アイスランド	10.5	30	アイスランド	5.4	30	アイスランド
31	アイスランド	10.6	31	アイスランド	5.4	31	アイスランド
32	アイスランド	10.7	32	アイスランド	5.4	32	アイスランド
33	アイスランド	10.8	33	アイスランド	5.4	33	アイスランド
34	アイスランド	10.9	34	アイスランド	5.4	34	アイスランド
35	アイスランド	11.0	35	アイスランド	5.4	35	アイスランド
36	アイスランド	11.1	36	アイスランド	5.4	36	アイスランド
37	アイスランド	11.2	37	アイスランド	5.4	37	アイスランド
38	アイスランド	11.3	38	アイスランド	5.4	38	アイスランド

※日本のデータについては、2018年からOECD新基準に切り替え

18

格差を巡る状況の変化②

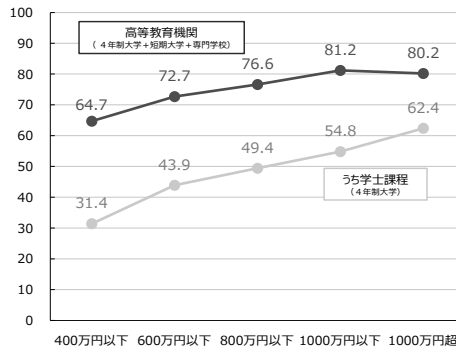
- 1985年に12.0%であった相対的貧困率は、2018年には15.4%へ上昇。1985年に10.9%であった子どもの貧困率も、2018年には13.5%へと上昇。
- 特に、ひとり親世帯の貧困率は、全世帯平均と比較して約3倍高い水準で推移。
- 女性のひとり親世帯は、男女の賃金格差などを背景に、平均年間収入で見て、父子世帯の父自身が518万円であるのに対して母子世帯の母自身は272万円と低い水準。



19

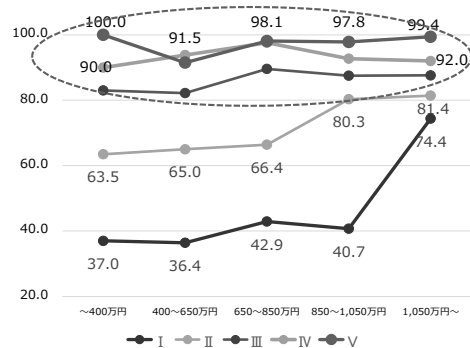
格差を巡る状況の変化③

◆日本の高校卒業後の予定進路（両親年収別）



(注1) 日本全国から無作為に選ばれた高校3年生4,000人とその保護者4,000人が調査対象。
 (注2) 両親年収は、父母それぞれの税込年収に中央値を割り当て(例：「500～700万円未満」が560万円)、合計したものである。
 (注3) 無回答を除く。専門学校には各種学校を含む。
 (出所) 東京大学大学院教育学研究科大学経営・政策研究センター「高校生の進路選択調査第1次報告書」(2007年9月)

◆高校等の入学難易度別・世帯収入別 大学進学希望率



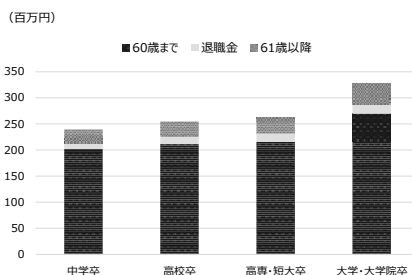
(注1) 「大学進学希望率」は、国公立大学・私立大学への進学希望者から計算しており、短期大学、専門学校等への進学希望者を除いている。
 (注2) I～Vの表記は、左記の参考文献による調査対象高校の偏差値情報による。I：偏差値45以下、II：46～51、III：52～57、IV：58～62、V：63～
 (出所) 濱中義隆、朴澤泰男 令和元年度「高校生の進路に関する保護者調査」の概要より、財務省作成

20

格差を巡る状況の変化④

- 大学・大学院卒男性（約2.7億円）と高校卒男性（約2.1億円）で比べると、生涯賃金に約6,000万円の差。
- 家庭の社会経済的背景を示す指標であるSES（Socio-Economic Status: 家庭所得、父親学歴、母親学歴の三つの変数を合成した指標）が学力に影響。

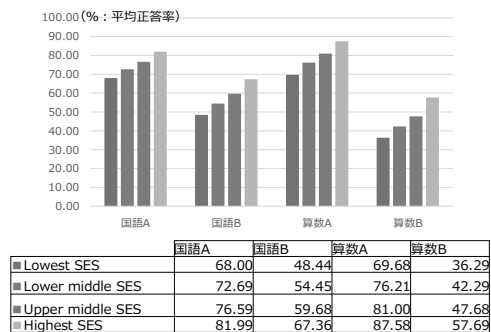
男性の生涯賃金
 （引退まで、退職金を含む、2017年）



(出所) 労働政策研究・研修機構「ユースフル労働統計2019」

家庭の社会経済的背景（SES）と学力の関係

SESが高い児童生徒の方が各教科の平均正答率が高い傾向にある。



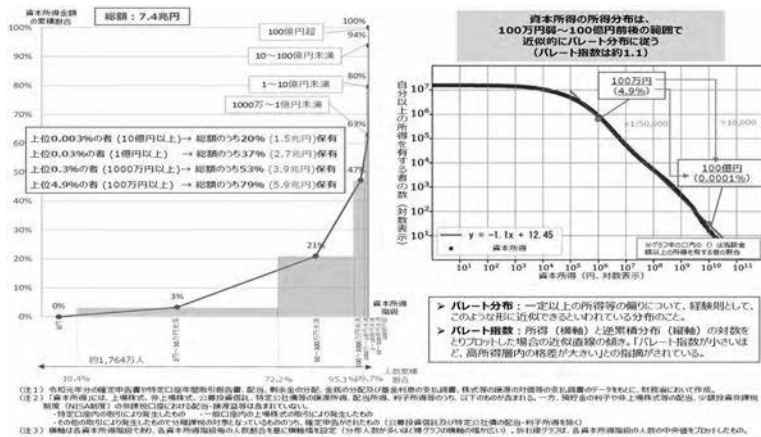
(出所) 文部科学省・教育課程部会（令和元年12月4日、資料2-2）
 『家庭の社会経済的背景（SES）が困難な児童生徒への支援について』

21

格差を巡る状況の変化⑤

- 資本所得の分布について分析を行ったデータによると、全体では約1,764万人が約7.4兆円の資本所得を得ており、そのうち上位0.3%の者（資本所得1,000万円以上を保有する者）が総額のうち53%（約3.9兆円）を得ているといった偏りの状況がみられます。
- 100万円弱から100億円前後の範囲では、所得の分布に大きな格差が認められます。

資本所得の分布状況

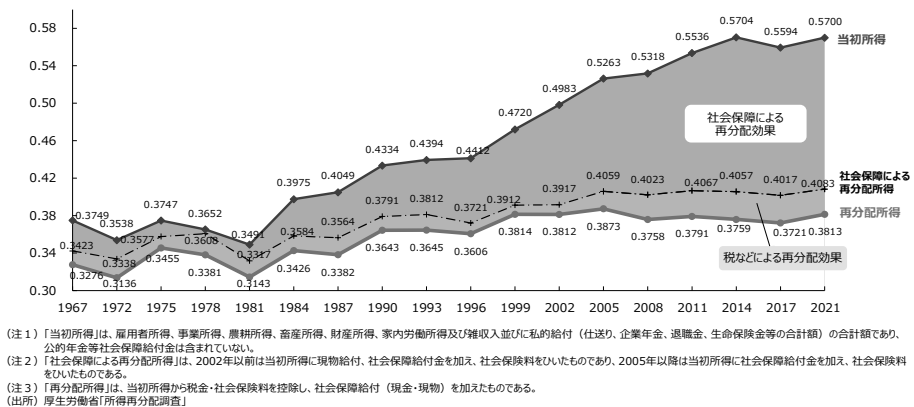


22

格差を巡る状況の変化⑥

- ジニ係数は、平成2（1990）年の再分配前で0.43、再分配後で0.36から、単身世帯や高齢者世帯の割合の上昇等を背景に、平成29（2017）年には再分配前で0.56、再分配後で0.37と長期的には拡大しています。
- 近年はその傾向に改善の動きが見られるとともに、個人所得課税の見直しなどで再分配による格差の改善幅も大きくなっています。

再分配政策によるジニ係数の変化

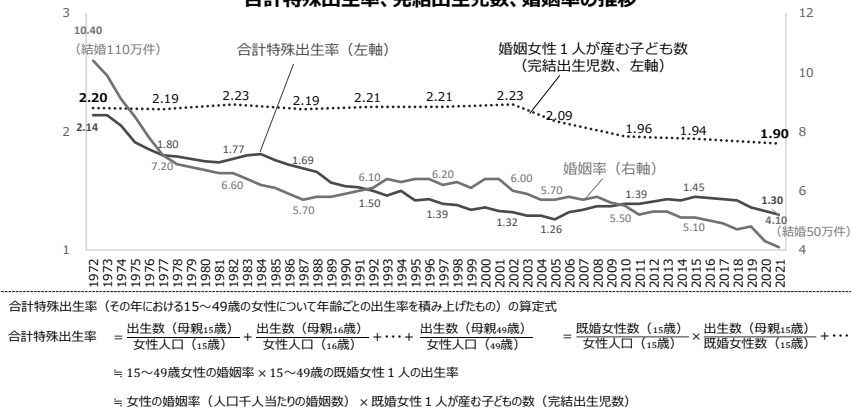


23

人口減少・少子高齢化①

- 我が国では、戦後最低の出生率となった「1.57ショック」を契機に「少子化」が政策課題として認識され、2003年には「少子化社会対策基本法」が制定されるなど、少子化対策は政府全体の取組として位置付けられるようになりました。その後も、社会保障と税の一体改革による安定財源の確保を背景に、待機児童対策、幼児教育・保育の無償化、高等教育の無償化などの取組が進められました。
- 出生率は2005年の1.26をボトムに一定程度回復しましたが、近年、コロナ禍の影響もあり、再び低下してきています。

合計特殊出生率、完結出生児数、婚姻率の推移



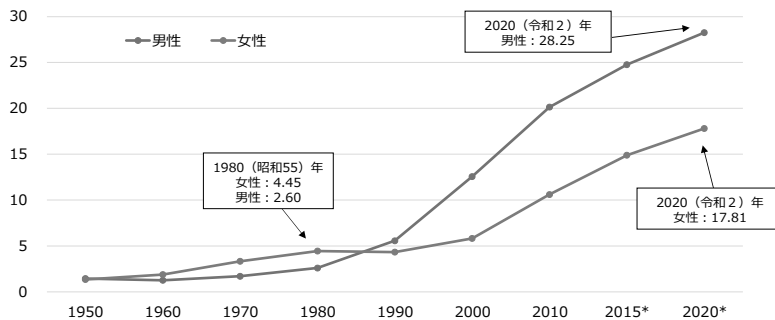
（出所）厚生労働省「令和3年人口動態統計（確定数）の概況」（令和4年9月）、国立社会保障・人口問題研究所「第16回出生動向基本調査」（令和4年9月）など

24

人口減少・少子高齢化②

- 50歳時の未婚割合は、1980年に男性2.60%、女性4.45%でしたが、直近の2020年には男性28.25%、女性17.81%に上昇しています。この傾向が続けば、いずれ、男性で3割近く、女性で2割近くになると推計されています。

50歳時の未婚割合の推移



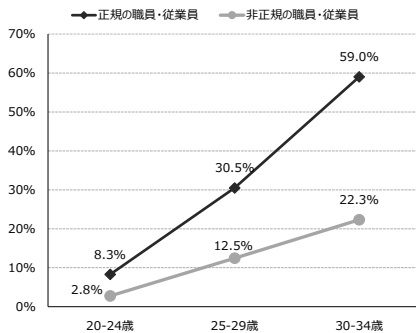
資料：国立社会保障・人口問題研究所「人口統計資料集2022」。
注：総務省統計局「国勢調査報告」より算出。45～49歳と50～54歳未婚率の平均値。
注：* 配偶関係不詳補完結果に基づく。

25

人口減少・少子高齢化③

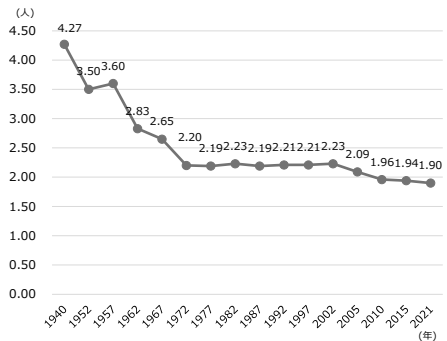
- 男性の有配偶率を見ると、非正規は正規の3分の1程度にとどまっています。
- 夫婦の完結出生児数は、1970年代から2002年まで2.2人前後で安定的に推移していましたが、2005年から減少傾向となり、直近の2021年には過去最低である1.90人となりました。

男性の従業上の地位・雇用形態別有配偶率



(出所) 総務省「平成29年就業構造基本調査」
(注) 数値は、未婚でない者の割合。

夫婦の完結出生児数



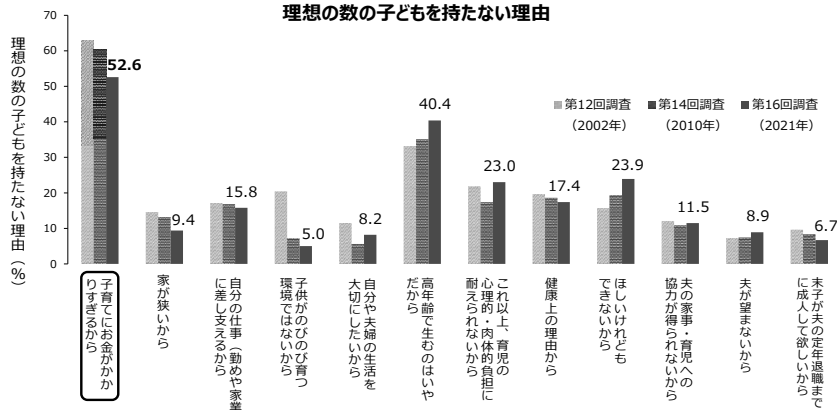
(出所) 国立社会保障・人口問題研究所「第16回出生動向基本調査(夫婦調査)」(2021年)
(注) 対象は結婚持続期間15～19年の初婚どうしの夫婦(出生子供数不詳を除く)。各調査の年は調査を実施した年である。

26

人口減少・少子高齢化④

- 少子化の背景には、経済的な不安定さや出会いの機会の減少、仕事と子育ての両立の難しさ、家事・育児の負担が依然として女性に偏っている状況、子育ての孤立感や負担感、子育てや教育にかかる費用負担など、個々人の結婚・妊娠・出産・子育ての希望の実現を阻む様々な要因が複雑に絡み合っています。

理想の数の子どもを持たない理由

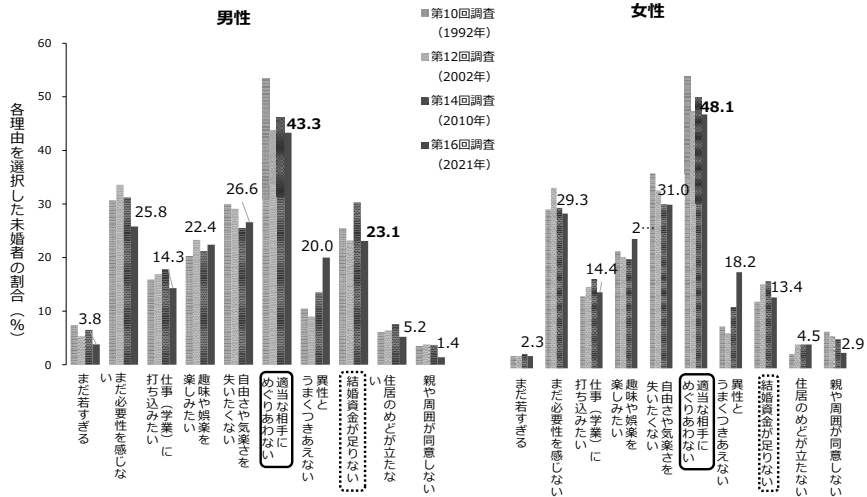


(出所) 国立社会保障・人口問題研究所「出生動向基本調査」(独身者調査)
(注) 対象は予定子ども数が理想子ども数を下回る、妻の調査時年齢50歳未満の初婚どうしの夫婦。グラフ上数値は第16回調査結果。

27

人口減少・少子高齢化⑤

未婚者が独身でいる理由

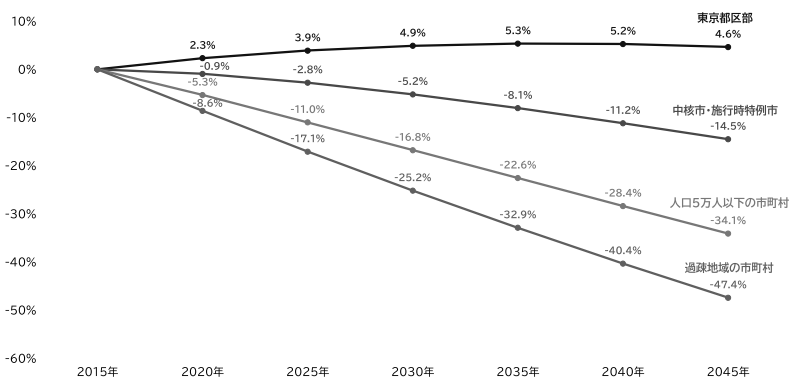


28

地域社会の変化

○ 人口減少は都市部よりも小規模な市町村においてより急速に進むと予測されています。

地域ごとの人口推移



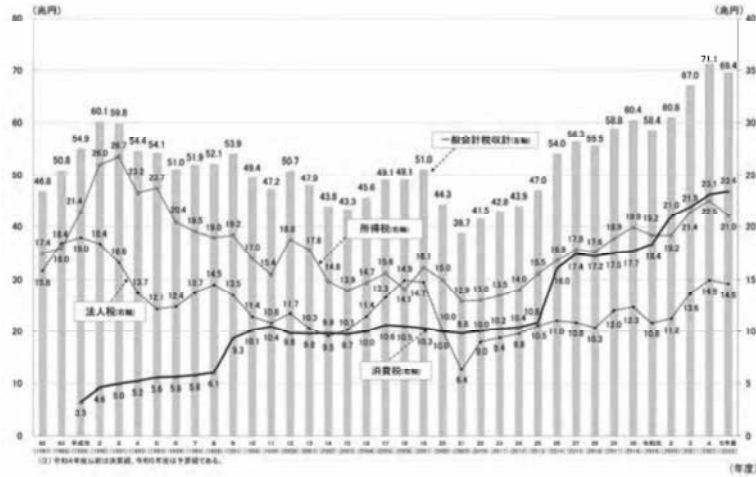
(出所) 国立社会保障・人口問題研究所「日本の地域別将来推計人口(平成30(2018)年推計)」

29

我が国財政の構造的な悪化①

- 令和 5（2023）年度予算では、税収は69.4兆円と見込まれ、平成 2（1990）年度決算（60.1兆円）と比較すると約1.2倍となっています。

国の一般会計税収の推移

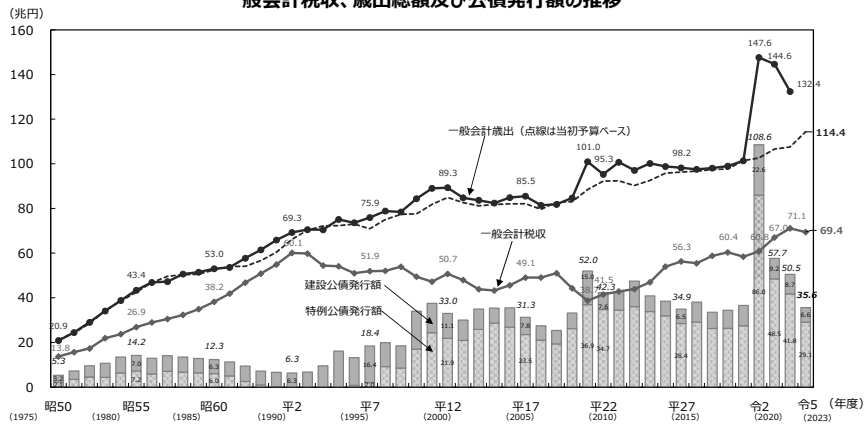


30

我が国財政の構造的な悪化②

- 我が国財政は歳出が税収を上回る状況が続いています。その差は借金（建設公債・特例公債）によって賄われています。

一般会計税収、歳出総額及び公債発行額の推移

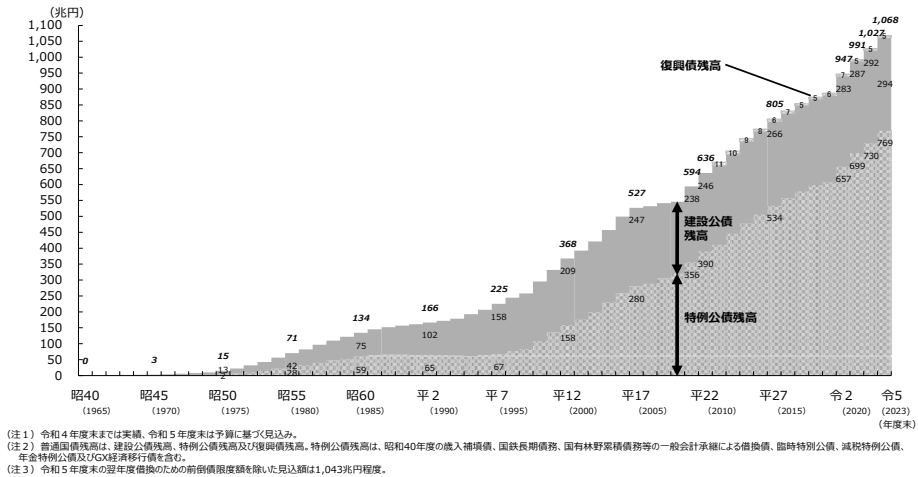


31

我が国財政の構造的な悪化③

- 普通国債残高は、累増の一途をたどり、令和5年度末には1,068兆円に上ると見込まれています。

普通国債残高の累増



32

我が国財政の構造的な悪化④

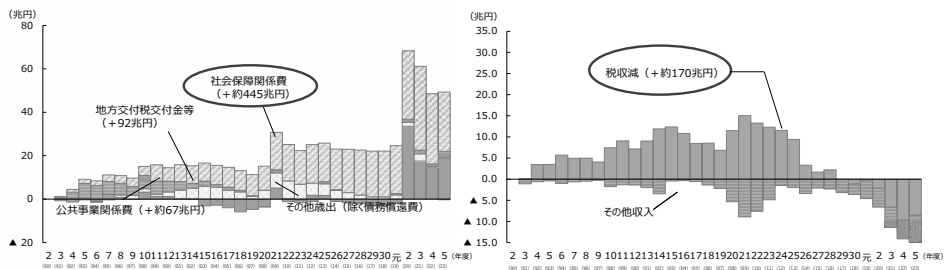
- 特例公債の発行から脱却することのできた平成2年度以降の普通国債残高の累増について見てみると、
 - ・ 歳出面では、高齢化の進行等に伴う社会保障関係費の増加や地方交付税交付金等の増加が
 - ・ 歳入面では、過去の景気の悪化や減税による税収の落ち込みが
 主要因となっています。

普通国債残高の増加要因

平成2年度末から令和5年度末にかけての普通国債残高増加額：約897兆円

歳出の増加要因：+約666兆円

税収等の減少要因：+約82兆円



- (注1) 令和4年度までは決算、令和5年度は予算による。ただし、令和5年度歳出額は、令和4年度から令和5年度への繰越額を含む。
(注2) 復興債（平成23年度は一般会計において、平成24年度以降は東日本大震災復興特別会計において負担）を普通国債残高からは除くとともに（令和5年度末で4.9兆円）、平成23年度歳出のうち復興債発行に係るもの（7.6兆円）を除いている。
(注3) 税収のうち交付税法定分は、歳入歳出間建てである（増減が残高の増加に影響しない）ため、歳出・歳入双方の増減要因から控除し、地方交付税交付金等のうちの交付税法定分以外の部分（地方の財源不足補てん部分等）を歳出の増加要因として計上している。
(注4) 平成2年度の収支差金は、債務償還費を除いた歳出から公債金以外の歳入を引いたもの。

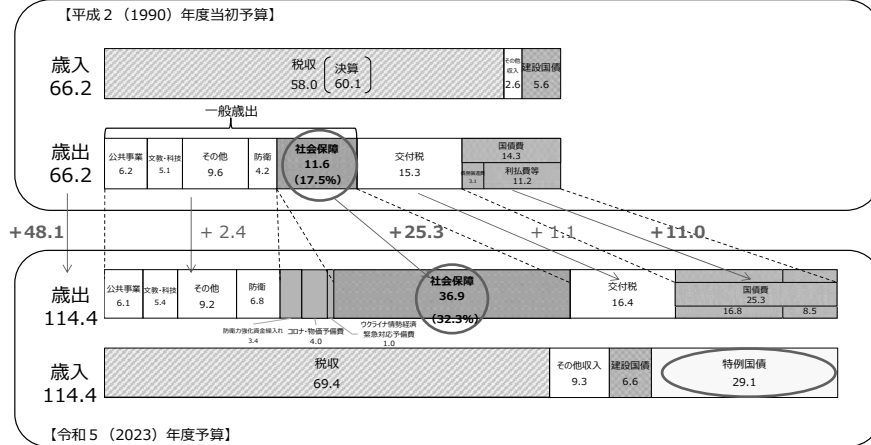
33

我が国財政の構造的な悪化⑤

- 特例公債の発行から脱却することのできた平成2年度当初予算と比較すると、令和5年度予算では、社会保障関係費が大幅に増え、特例公債でまかっています。

平成2年度と令和5年度における国の一般会計歳入・歳出の比較

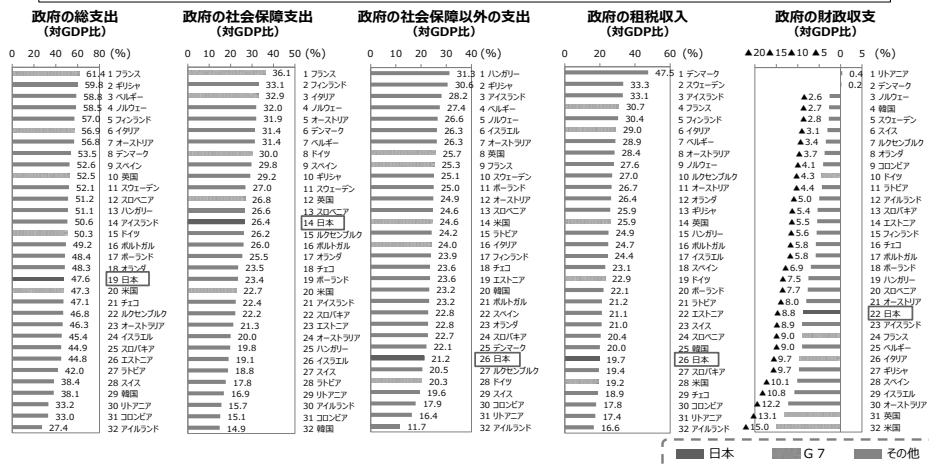
(単位：兆円)



34

我が国財政の構造的な悪化⑥

- 政府の総支出はOECD諸国の中でやや低い水準となっており、その内訳を見ると、社会保障以外の支出は低く、社会保障支出は、高齢化を反映して中程度となっています。一方で、租税収入や財政収支は、OECD諸国と比較して、低い水準となっています。



(出所) 財政収支以外：内閣府「国民経済計算」、OECD「National Accounts」「Revenue Statistics」等。
財政収支：OECD「Economic Outlook 113」（2023年6月7日）
(注1) 日本は2020年度実績値。オーストリア、アイスランドは2020年実績値（コロンビアは2019年実績値、リトアニアは2017年実績値）。それ以外の国は推計による2020年推定値。
(注2) 数値は一般政府（中央政府、地方政府、社会保障基金を含むもの）のベース。ただし、日本の財政収支には社会保障基金を含み、米国の財政収支には社会保障年金信託基金を含み。

35

我が国財政の構造的な悪化⑦

- 我が国の財政収支は、他の主要国と同様に平成20年（2008年）秋のリーマンショックの影響による悪化から改善傾向にありましたが、新型コロナウイルス感染症や物価高騰等への対応のため、令和2年（2020年）以降は大幅な赤字となっています。

暦年	平21 (2009)	平22 (2010)	平23 (2011)	平24 (2012)	平25 (2013)	平26 (2014)	平27 (2015)	平28 (2016)
日本	▲8.6	▲8.0	▲8.2	▲7.5	▲7.2	▲5.9	▲4.6	▲4.8
米国	▲14.1	▲13.0	▲11.5	▲9.7	▲6.1	▲5.5	▲4.8	▲5.7
英国	▲10.3	▲9.2	▲7.4	▲8.1	▲5.5	▲5.5	▲4.5	▲3.3
ドイツ	▲3.2	▲4.4	▲0.9	0.0	0.0	0.6	1.0	1.2
フランス	▲7.2	▲6.9	▲5.2	▲5.0	▲4.1	▲3.9	▲3.6	▲3.6
イタリア	▲5.1	▲4.2	▲3.6	▲2.9	▲2.9	▲3.0	▲2.6	▲2.4
カナダ	▲3.9	▲4.7	▲3.3	▲2.5	▲1.5	0.2	▲0.1	▲0.5

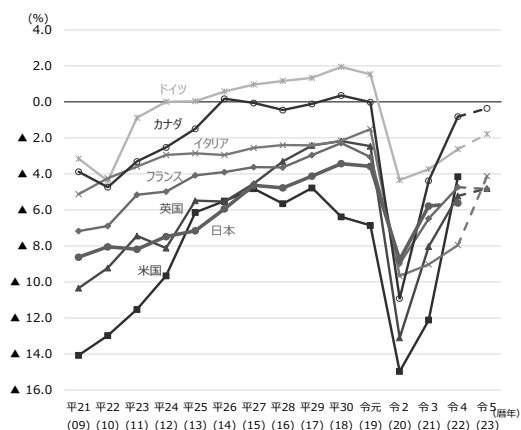
暦年	平29 (2017)	平30 (2018)	令和元 (2019)	令和2 (2020)	令和3 (2021)	令和4 (2022)	令和5 (2023)
日本	▲4.1	▲3.4	▲3.6	▲8.8	▲5.8	▲5.6	—
米国	▲4.8	▲6.4	▲6.9	▲15.0	▲12.1	▲4.2	—
英国	▲2.4	▲2.2	▲2.5	▲13.1	▲8.0	▲5.2	▲4.8
ドイツ	1.3	1.9	1.5	▲4.3	▲3.7	▲2.6	▲1.8
フランス	▲3.0	▲2.3	▲3.1	▲9.0	▲6.5	▲4.7	▲4.8
イタリア	▲2.4	▲2.2	▲1.5	▲9.7	▲9.0	▲8.0	▲4.7
カナダ	▲0.1	0.4	▲0.0	▲10.9	▲4.4	▲0.8	▲0.4

(出所) OECD "Economic Outlook 113" (2023年6月7日)

(注1) 数値は一般政府（中央政府、地方政府、社会保障基金を合わせたもの）ベース。ただし、日本は社会保障基金、米国は社会保障年金信託基金を除いた値。

(注2) 日本は2022年、それ以外の国々は2023年の推計値。ただし、日本及び米国については2023年の推計値は掲載されていない。

財政収支の国際比較（対GDP比）



36

我が国財政の構造的な悪化⑧

- 債務残高の対GDP比は、G7諸国のみならず、その他の諸外国と比べても突出した水準となっています。

債務残高の国際比較（対GDP比）

<全世界における順位（172カ国・地域中）>

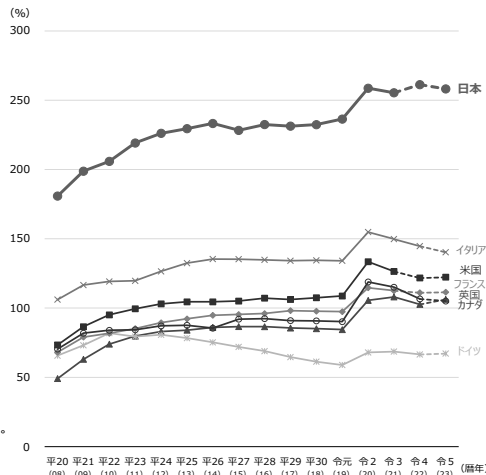
1	マカオ	0.0%	158	フランス	112.6%
2	香港	1.9%	159	カナダ	115.1%
...	...	...	...	...	...
70	韓国	51.3%	164	米国	126.4%
...	...	...	...	...	...
108	ドイツ	68.6%	169	イタリア	149.8%
...	...	...	170	スーダン	187.9%
113	中国	71.8%	171	ギリシャ	200.7%
...	...	...	172	日本	255.4%
154	英国	108.1%			

※ 数値は令和3年（2021年）の値。

(出所) IMF "World Economic Outlook" (2023年4月)

(注1) 数値は一般政府（中央政府、地方政府、社会保障基金を合わせたもの）ベース。

(注2) 日本、米国及びフランスは、2022年及び2023年の推計値。それ以外の国々は、2023年の推計値。



37

地方税制関係資料

総務省自治税務局

目 次

地方財政・地方税制の現状と課題

目次	73
(1 ページ) 総論：地方財政・地方税制の現状と課題	74
(2 ページ) 地方財政の果たす役割	74
(3 ページ) 地方財政計画の歳出の推移	75
(4 ページ) 地方財政の借入金残高の状況	75
(5 ページ) 地方財政の財源不足の状況	76
(6 ページ) 令和 6 年度の地方財政の課題	76
(7 ページ) 国・地方の税源配分について	77
(8 ページ) 国税・地方税の税収内訳（令和 5 年度地方財政計画額）	77
(9 ページ) 地方税収（地方財政計画ベース）の推移	78
(10 ページ) 令和 4 年度地方税収入決算見込額（地方財政計画ベース）	78
(11 ページ) 主要税目（地方税）の税収の推移	79
(12 ページ) 人口一人当たりの税収額の指数（令和 3 年度決算額）	79
(13 ページ) 地方税の充実確保と偏在性が小さく安定的な地方税体系の構築	80
(14 ページ) 各論①：個別地方税制の現状と課題	80
(15 ページ) 1. 地方法人課税	81
(16 ページ) 法人課税の概要	81
(17 ページ) 法人事業税の外形標準課税の概要	82
(18 ページ) 外形標準課税対象法人数・割合の推移（全国）	82
(19 ページ) 持株会社化と外形標準課税の対象範囲の関係	83
(20 ページ) 令和 5 年度税制改正大綱（外形標準課税関係部分抜粋）	83
(21 ページ) 2. 固定資産税	84
(22 ページ) 固定資産税の概要	84
(23 ページ) 固定資産税の仕組み	85
(24 ページ) 負担水準の均衡化のイメージ	85
(25 ページ) 令和 3 年度税制改正大綱（負担調整措置関係部分抜粋）	86
(26 ページ) 商業地等の負担水準の状況	86
(27 ページ) 据置ゾーンによって生じる不公平	87
(28 ページ) 3. 森林環境税・森林環境譲与税	87
(29 ページ) 森林環境税及び森林環境譲与税の制度設計	88
(30 ページ) 森林環境譲与税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	88
(31 ページ) 森林環境譲与税の取組事例集（令和 4 年度実績）	89
(32 ページ) 4. 車体課税	89
(33 ページ) 車体課税（地方税）の課税イメージ	90
(34 ページ) 電気自動車等の普及等を踏まえた自動車税の課税のあり方	90
(35 ページ) 各論②：地方税務手続の電子化等	91

(36ページ) 地方税務手続のデジタル化のあゆみ	91
(37ページ) eLTAX（エルタックス）について	92
(38ページ) 地方税の申告等に係るeLTAX利用率の推移	92
(39ページ) eLTAXを通じた申告・申請に係る対象手続の拡大	93
(40ページ) 地方税統一QRコード（eL-QR）の活用による地方税の電子納付について	93
(41ページ) 地方税統一QRコード（eL-QR）のイメージ	94
(42ページ) 地方税関係通知のデジタル化	94
(43ページ) 地方公共団体の公金収納に係るeLTAXの活用について	95

地方財政・地方税制の現状と課題



第75回 租税研究大会

令和5年9月20日

総務省 自治税務局長 池田 達雄

<目次>

総論：地方財政・地方税制の現状と課題	1
各論①：個別地方税制の現状と課題	
1. 地方法人課税	15
2. 固定資産税	21
3. 森林環境税・森林環境譲与税	28
4. 車体課税	32
各論②：地方税務手続の電子化等	35

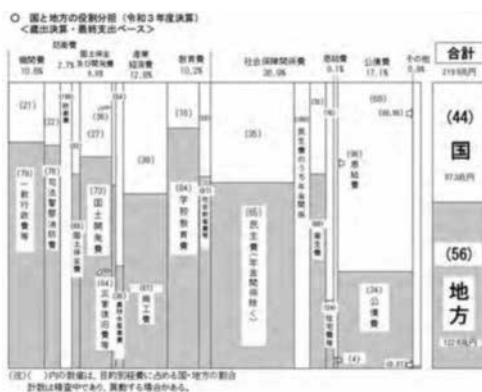


総論：地方財政・地方税制の現状と課題

1

地方財政の果たす役割

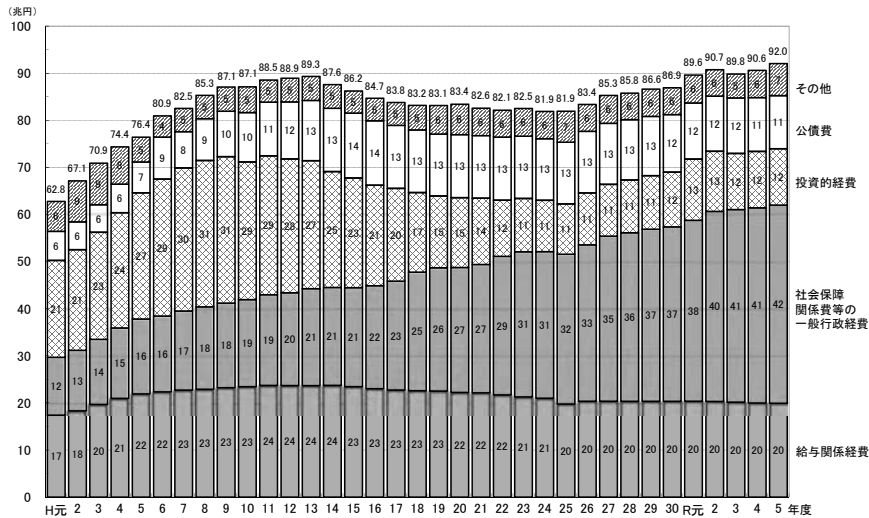
- 我が国の内政を担っているのは地方公共団体であり、国民生活に密接に関連する行政は、そのほとんどが地方団体の手で実施されている。
- その結果、政府支出に占める地方財政のウェイトは国と地方の歳出決算・最終支出ベースで56%となっている。

[illegible]

2

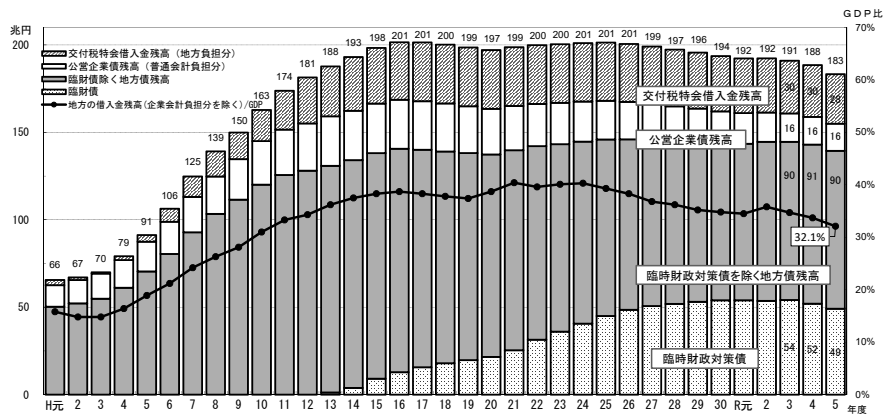
地方財政計画の歳出の推移

- 社会保障関係費（一般行政経費に計上）は高齢化の進行等により増加。
- 投資的経費は減少傾向にあったが、近年は、防災・減災、国土強靱化関連事業の増等により増加傾向。
- 給与関係経費は減少傾向にあったが、保健所の恒常的な人員体制強化のための保健師の増や児童虐待防止対策のための児童福祉司の増等により横ばい。



3

地方財政の借入金残高の状況



※ 1 地方の借入金残高は、令和3年度までは決算ベース、令和4年度及び令和5年度は地方財政計画等に基づく見込み。
 ※ 2 GDPは、令和3年度までは実績値、令和4年度は実績見込み、令和5年度は政府見通しによる。
 ※ 3 表示未満は四捨五入をしている。

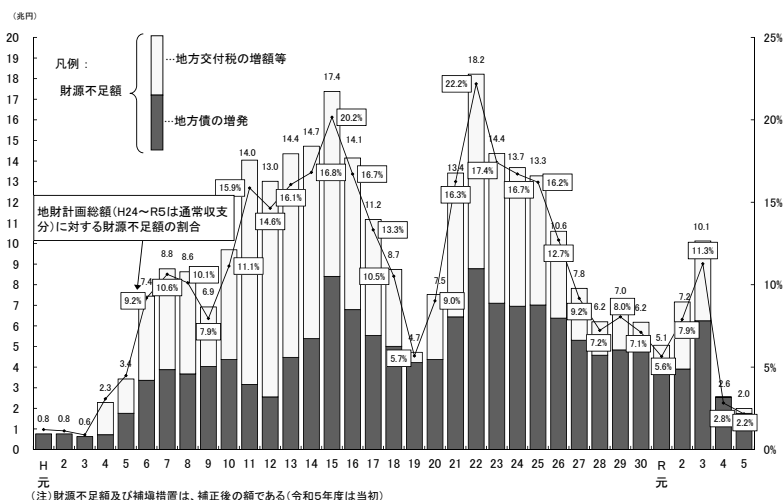
(参考) 公営企業借入金 (企業会計負担分) の状況

(単位: 兆円)

年度	H元	H2	H3	H4	H5	H6	H7	H8	H9	H10	H11	H12	H13	H14	H15	H16	H17	H18	H19	H20	H21	H22	H23	H24	H25	H26	H27	H28	H29	H30	R元	R2	R3	R4	R5
公営企業 借入金	19	20	21	22	24	25	26	28	29	30	31	32	33	33	33	33	32	32	31	30	30	29	28	27	26	26	24	24	24	23	22	22	21	21	20

4

地方財政の財源不足の状況



5

令和6年度の地方財政の課題

【通常収支分】

1. 活力ある多様な地域社会の実現等の重要課題への対応

「経済財政運営と改革の基本方針2023」等を踏まえ、地方団体が、DX・GXの推進、こども・子育て政策の強化、地方への人の流れの強化等による個性をいかした地域づくりの推進、防災・減災、国土強靭化を始めとする安全・安心な暮らしの実現、人への投資など、活力ある多様な地域社会の実現等に取り組むことができるよう、安定的な税財政基盤を確保。

2. 地方の一般財源総額の確保等

- (1) 社会保障関係費等の増加が見込まれる中、地方団体が、上記1に掲げた重要課題に対応しつつ、行政サービスを安定的に提供できるよう、「新経済・財政再生計画」、「経済財政運営と改革の基本方針2023」等を踏まえ、交付団体を始め地方の安定的な財政運営に必要となる一般財源の総額について、令和5年度地方財政計画の水準を下回らないよう実質的に同水準を確保。
- (2) こども・子育て政策の強化は、国と地方が車の両輪となって取り組むことができるよう、「こども未来戦略方針」等を踏まえ、地方財源を適切に確保。
- (3) 地方交付税については、極めて厳しい地方財政の現状等を踏まえ、本来の役割である財源調整機能と財源保障機能が適切に発揮されるよう、総額を適切に確保するとともに、臨時財政対策債の発行を抑制。
- (4) 地方分権推進の基盤となる地方税の充実確保とともに、税源の偏在性が小さく税収が安定的な地方税体系の構築に向けた取組。

3. 地域DXの推進と財政マネジメントの強化

- (1) デジタル社会のパスポートとしてのマイナンバーカードの利活用拡大等による住民サービスの向上のための取組の推進や自治体情報システムの標準化・共通化、地域課題の解決に資するデジタル実装の全国展開などにより、地域DXを推進。
- (2) 公共施設等の適正配置や老朽化対策等の推進、財政状況の「見える化」、水道・下水道の広域化や公立病院経営強化プランの推進等による公営企業の経営改革など、地方団体の財政マネジメントを強化。

【東日本大震災分】

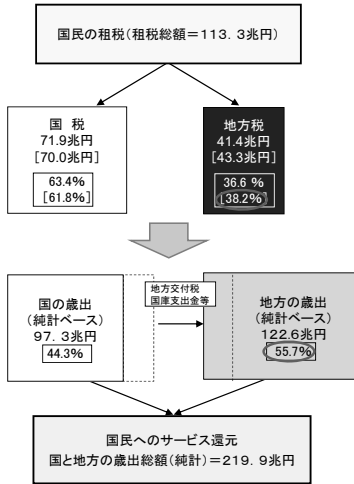
東日本大震災に係る地方の復旧・復興事業等の事業費及び財源の確保な確保

東日本大震災の復旧・復興事業等について、通常収支とは別枠で整理し、所要の事業費及び財源を確実に確保。

6

国・地方の税源配分について

◎国・地方の歳入歳出(令和3年度決算)



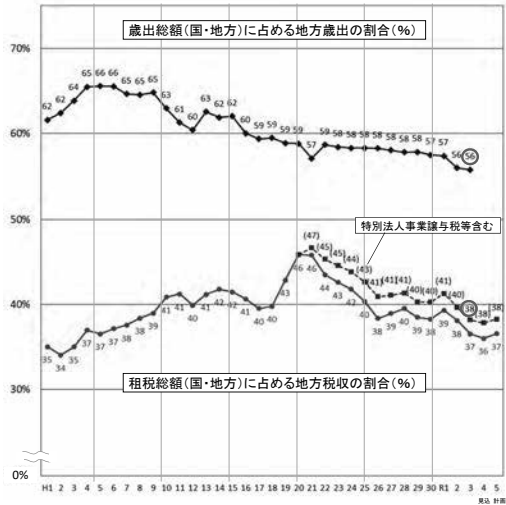
(注) 精算中であり、数値が異動することがある。

(注) 地方税には、超過課税及び法定外税等を含まない。

(注) 国税は特別法人事業税を含み、地方税は特別法人事業譲与税を含まない。

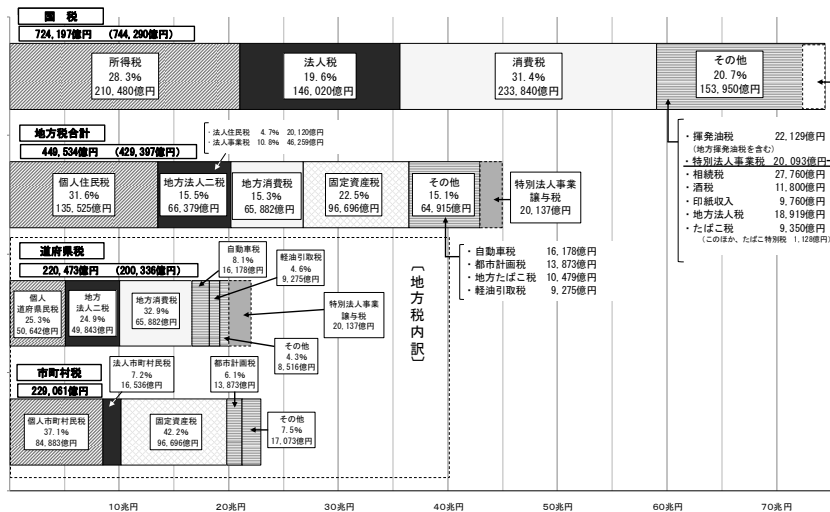
(注) 内は、国税は特別法人事業税を除き、地方税は特別法人事業譲与税を含めた金額。

◎地方の税源・歳出配分の推移



7

国税・地方税の税収内訳(令和5年度地方財政計画額)



(注) 1 各税目の%は、それぞれの合計を100%とした場合の構成比である。

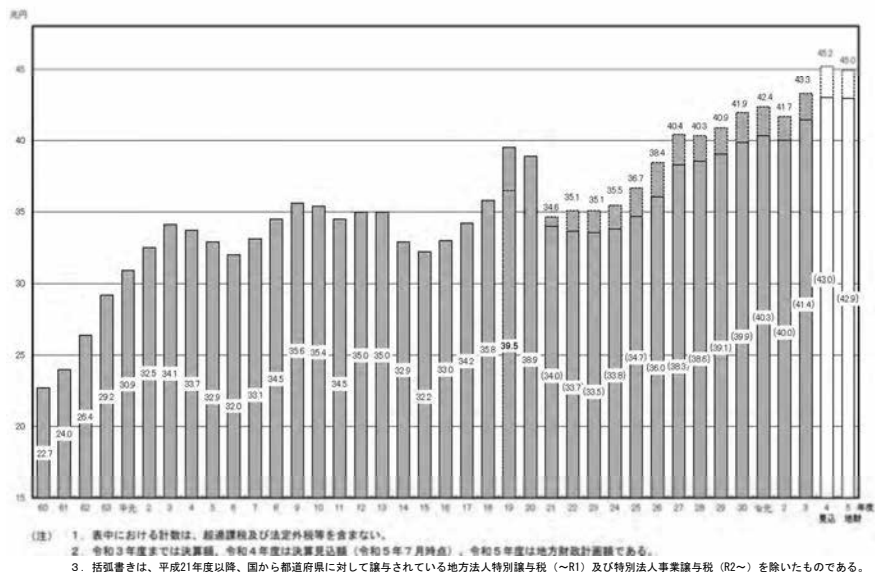
2 国税は特別会計を含み、地方税には、超過課税及び法定外税等を含まない。

3 国税は特別法人事業税を含み、地方税は特別法人事業譲与税を含む。()内は、国税は特別法人事業税を含み、地方税は特別法人事業譲与税を除いた金額である。

4 計数はそれぞれ四捨五入によっているので、計とは一致しない場合がある。

8

地方税収（地方財政計画ベース）の推移

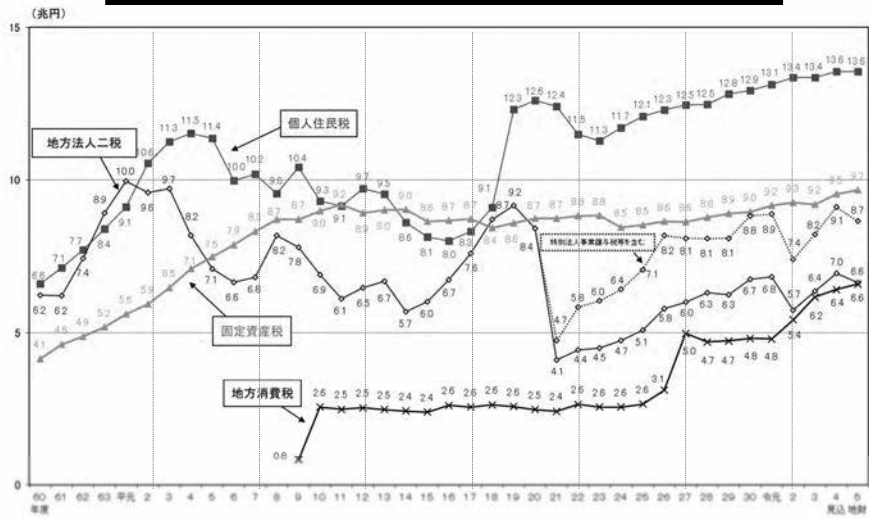


令和4年度地方税収入決算見込額（地方財政計画ベース）

		令和3年度 決算額	令和4年度 地財計画額	令和4年度 決算見込額 (令和5年7月)			(単位:兆円)	令和5年度 地財計画額
		①	②	③	対R3決算 (③-①)	対R4地財 (③-②)		
個人住民税		13.4	13.2	13.6	+0.2	+0.3		13.6
地方法人二税 (特別法人事業課与税を含む)		8.2	8.3	9.1	+0.9	+0.8		8.7
	うち特別法人 事業課与税	1.9	2.0	2.2	+0.3	+0.2		2.0
地方消費税		6.2	5.9	6.4	+0.2	+0.5		6.6
固定資産税		9.2	9.4	9.5	+0.3	+0.1		9.7
その他		6.3	6.4	6.6	+0.2	+0.1		6.5
地方税計 (特別法人事業課与税を含む)		43.3	43.3	45.2	+1.9	+1.9		45.0
地方税計 (特別法人事業課与税を除く)		41.4	41.3	43.0	+1.6	+1.7		42.9

(注) 1. 令和4年度決算見込額（令和5年7月）は、地方公共団体からの速報値を集計したものである（最終的な決算額とは異同が生じることがある）。
2. 表中の計数は、超過課税分、法定外税等を含んでいない。
3. 計数はそれぞれ四捨五入によっているので、計とは一致しない場合がある。

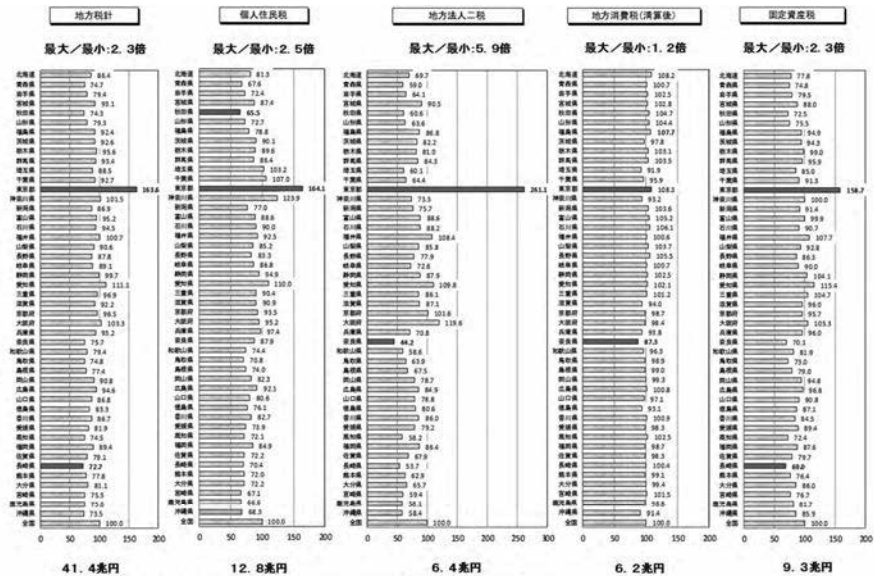
主要税目（地方税）の税収の推移



- (注) 1. 表中における計数は、超過課税を含まない。
 2. 令和3年度までは決算額、令和4年度は決算見込額(令和5年7月時点)、令和5年度は地方財政計画額である。
 3. 地方法人二税の平成21年度以降の点線は、国から都道府県に対して譲与されている特別法人事業譲与税等を加算した額。

11

人口一人当たりの税収額の指数（令和3年度決算額）



12

(13ページ)



(14ページ)



各論①：個別地方税制の現状と課題

14

1. 地方法人課税

法人課税の概要

法人税 (国) 14.6兆円	※ 税収の33.1%は地方交付税の原資	所得 × 税率 23.2% = 法人税額
地方法人税 (国) 1.9兆円	※ 税収の全額が地方交付税の原資 法人住民税法人税割の一部を国税化したもの	法人税額 × 10.3%
法人住民税 (県・市) 2.0兆円	法人税割 均等割 資本金等の額及び従業者数に応じて税率区分 7万円 ~ 380万円	県 法人税額 × 1.0% 市 法人税額 × 6.0%
法人事業税 (県) 4.6兆円 (2.0兆円)	※ ()内は特別法人事業税(外税)	【資本金1億円超の普通法人】 外形標準課税 付加価値割 付加価値額 (収益配分額×単年度利益) × 1.2% 資本金割 資本金等の額 × 0.5% 所得割 所得 × 1.0% (2.6%相当) 【資本金1億円以下の普通法人・公益法人等】 所得割 所得 × 7.0% (2.6%相当)
		【電気供給業・ガス供給業・保険業を営む法人】 (電気供給業(送配電事業)(注1)・ガス供給業(導管事業)(注2)・保険業を営む法人) 収入割 収入金額 × 1.0% (0.3%相当)

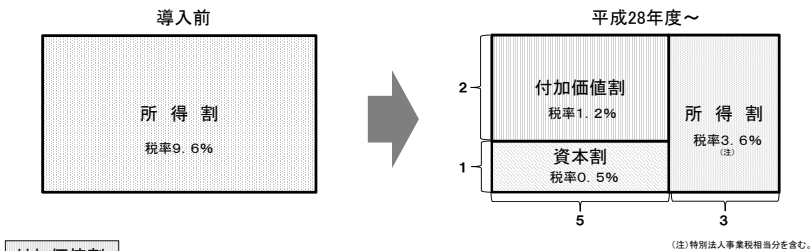
(注1)小売電気事業者、発電事業者及び特定型供給事業については、資本金1億円超の普通法人は収入割、付加価値割及び資本割により、資本金1億円以下の普通法人等は収入割及び所得割による。
(注2)導管事業以外の事業については、導管部門の法的分離の対象となる法人の供給区域内でガス製造事業を行う者は収入割、付加価値割及び資本割により、その他の者については他の一般の事業と同様。

※ 税収はR5収入見込額。なお、繰越処理の関係で、計が一致しない場合がある。
※ 税率の括弧内は、特別法人事業税相当分の税率(外税)。

16

法人事業税の外形標準課税の概要

- 外形標準課税は、資本金1億円超の普通法人に対して、平成16年度に導入。
- 平成27年度及び28年度に、成長志向の法人税改革の一環として、外形標準課税の割合を拡大。
⑮～⑳ 2/8 ⇒ ㉑ 3/8 ⇒ ㉒～ 5/8



付加価値割

$$\text{付加価値額} = \left[\frac{\text{収益配分額 (報酬給与額※ + 純支払利子 + 純支払賃借料)}}{\text{※雇用安定控除 (収益配分額の7割を超える報酬給与額を控除) 有り}} + \text{単年度損益} \right] \times 1.2\%$$

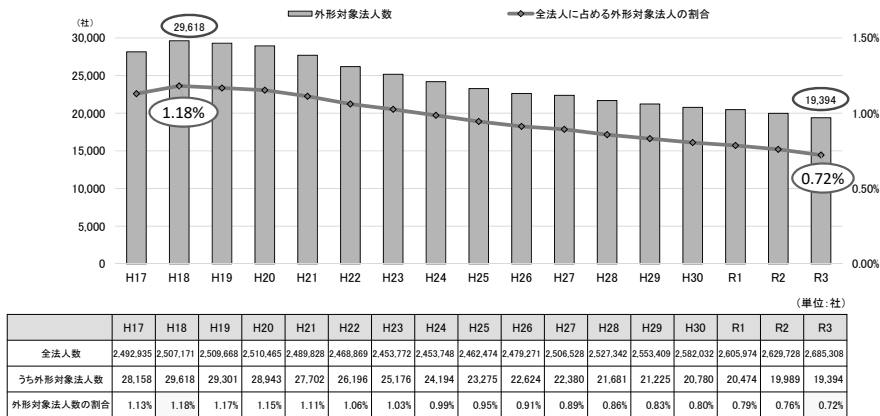
資本割

$$\text{資本金等の額※} = \left[\frac{\text{法人が株主等から出資を受けた金額として法人税法施行令で定める金額}}{\text{無償増減資の加減算}} \right] \times 0.5\%$$

※「資本金等の額」が「資本金＋資本準備金」を下回る場合は、「資本金＋資本準備金」を課税標準とする。

外形標準課税対象法人数・割合の推移(全国)

- 外形標準課税の対象法人数、その割合とも、平成18年度をピークとして減少傾向が継続。
- 平成18年度と比べて令和3年度は、数では約1万社の減少、割合では2/3に減少。

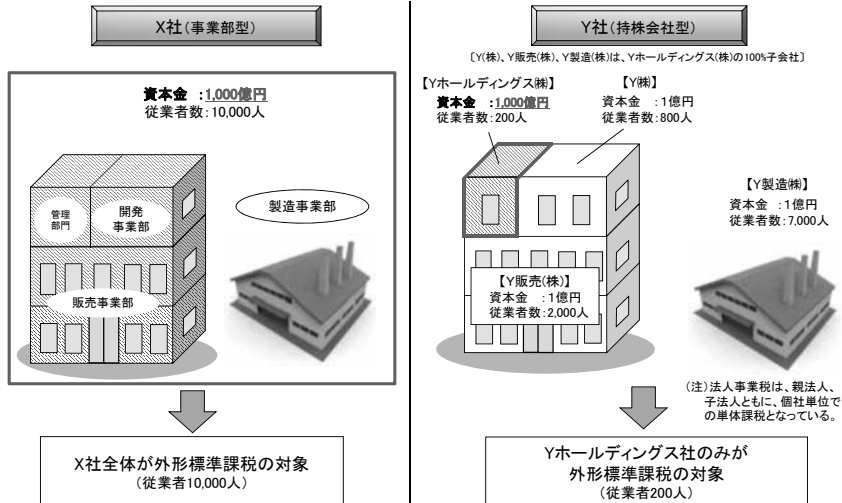


※ 「道府県の課税状況に関する調査」による。

持株会社化と外形標準課税の対象範囲の関係

- 持株会社化・分社化によって、資本金1億円以下の子会社を設立した場合、組織再編の前後で企業グループ全体の姿はほとんど変わっていないにもかかわらず、外形標準課税の対象範囲が縮小。

(イメージ)



19

令和5年度税制改正大綱(外形標準課税関係部分抜粋)

令和4年12月16日
自由民主党
公明党

第一 令和5年度税制改正の基本的考え方

4. 経済社会の構造変化も踏まえた公平で中立的な税制への見直し

(3) 外形標準課税のあり方

法人事業税の外形標準課税は、平成16年度に資本金1億円超の大法人を対象に導入され、平成27、28年度税制改正において、より広く負担を分かち合い、企業の稼ぐ力を高める法人税改革の一環として、所得割の税率引下げとあわせて、段階的に拡大されてきた。

外形標準課税の対象法人数は、資本金1億円以下への減資を中心とした要因により、導入時に比べて約3分の2まで減少している。また、持株会社化・分社化の際に、外形標準課税の対象範囲が実質的に縮小する事例も生じている。こうした事例の中には、損失処理等に充てるためではなく、財務会計上、単に資本金を資本剰余金へ項目間で振り替える減資を行っている事例も存在する。また、子会社の資本金を1億円以下に設定しつつ、親会社の信用力を背景に大規模な事業活動を行っている企業グループの事例もある。

こうした減資や組織再編による対象法人数の減少や対象範囲の縮小は、上記の法人税改革の趣旨や、地方税収の安定化・税負担の公平性といった制度導入の趣旨を損なうおそれがあり、外形標準課税の対象から外れている実質的に大規模な法人を対象に、制度的な見直しを検討する。

その上で、今後の外形標準課税の適用対象法人のあり方については、地域経済・企業経営への影響も踏まえながら引き続き慎重に検討を行う。

20

2. 固定資産税

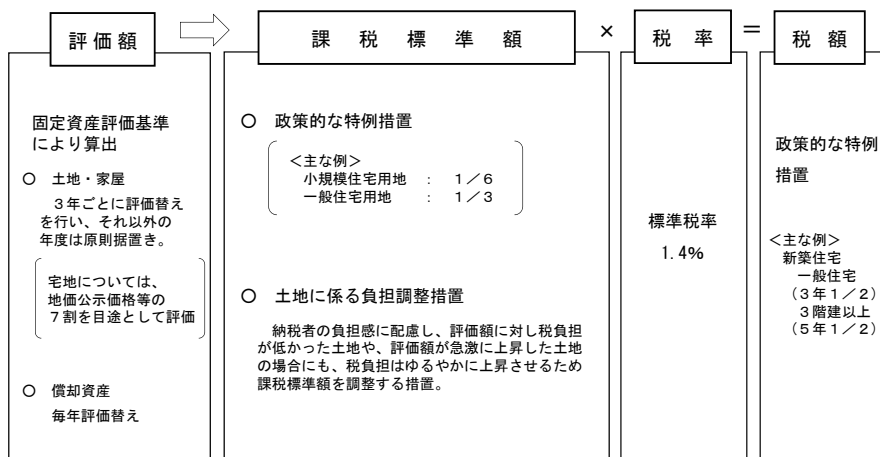
固定資産税の概要

- 固定資産税は、シャウプ勧告を契機として行われた昭和25年の地方税制度の根本的改革に伴い創設。
- 固定資産（土地、家屋及び償却資産）の保有と市町村が提供する行政サービスとの間に存在する受益関係に着目し、応益原則に基づき、資産価値に応じて、所有者に対し課税する財産税。
- どの市町村にも広く存在する固定資産を課税客体としており、税源の偏りが小さく市町村税としてふさわしい基幹税目。

区 分	固 定 資 産 税
1. 課税客体	土地、家屋及び償却資産 (土地：1億8,076万筆、家屋：5,877万棟)
2. 課税主体	全市町村（東京都23区内は東京都が課税）
3. 納税義務者	土地、家屋又は償却資産の所有者 (土地、家屋は登記簿上の所有者等を、償却資産は申告のあった所有者等を固定資産課税台帳に登録し課税) (土地：4,155万人、家屋：4,237万人、償却資産：483万人)
4. 課税標準	価格（適正な時価） ※ 土地及び家屋は3年ごとに評価替え（令和3年度が評価替え年度） ※ 償却資産は、取得価額を基礎として、経過年数に応じ、定率法（旧定率法）により償却
5. 税 率	標準税率 1.4%
6. 免税点	土地：30万円、家屋：20万円、償却資産：150万円
7. 賦課期日	当該年度の初日の属する年の1月1日
8. 税 収	9兆2,345億円（土地3兆5,120億円、家屋3兆9,378億円、償却資産1兆7,846億円）

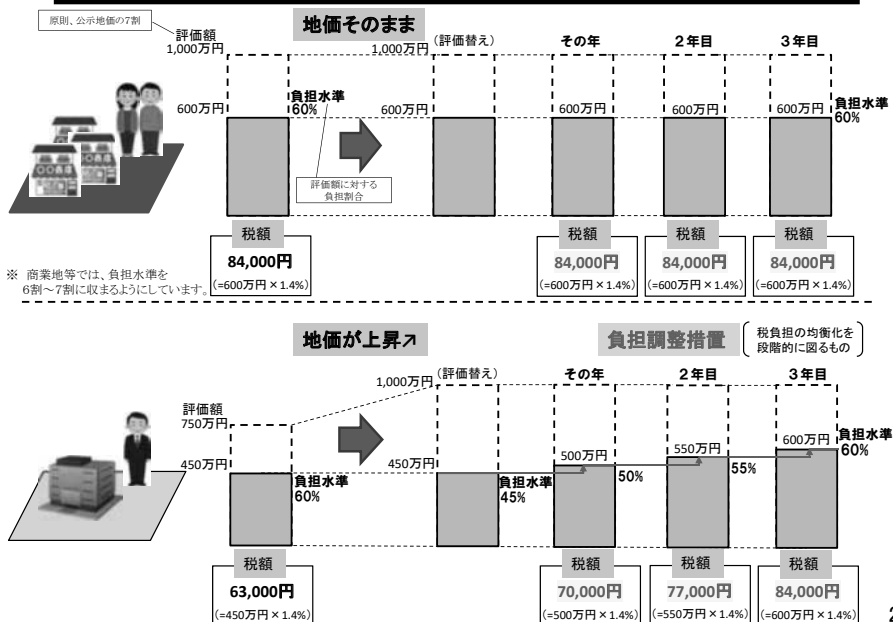
※1 税収以外のデータは、令和4年度実績。
※2 固定資産税の制限税率（2.1%）は、平成16年度の改正により廃止。
※3 税収は令和3年度決算額。

固定資産税の仕組み



23

負担水準の均衡化のイメージ



24

第一 令和3年度税制改正の基本的考え方

令和2年12月10日
自由民主党
公明党

(4) 固定資産税

固定資産税は、市町村財政を支える基幹税であり、ウィズコロナ・ポストコロナにおいても、その税収の安定的な確保が不可欠である。

また、固定資産税は、固定資産の保有と市町村の行政サービスとの間に存する受益関係に着目した財産税であり、課税標準は適正な時価とされ、地方税法の規定により、3年ごとに評価替えが実施されている。宅地等については、1年前の地価公示価格の7割を目途としつつ、基準年度及び据置年度の下落修正措置も講じられ、地価の動向を評価額に反映させる形で行われてきた。

商業地等については、平成9年度から負担水準の均衡化を進めてきた結果、令和2年度の負担水準は、据置特例の対象となる60%から70%までの範囲（据置ゾーン）内にほぼ収斂するに至っている。

近年、大都市を中心に地価が上昇する一方、地方において地価が下落していることを受け、負担水準が据置ゾーン外となる土地が数多く生ずると見込まれており、そうした土地の負担水準を据置ゾーン内に再び収斂させることに取り組むべきである。

現下の商業地の地価の状況を見ると、感染症の影響により、令和2年7月時点では三大都市圏や地方圏の一部では上昇が続いている一方で、全国では5年ぶりに下落に転じた。

このような状況を踏まえ、負担調整措置については、納税者の予見可能性に配慮するとともに固定資産税の安定的な確保を図るため、令和3年度から令和5年度までの間、下落修正措置を含め土地に係る固定資産税の負担調整の仕組みと地方公共団体の条例による減額制度を継続する。

その上で、感染症により社会経済活動や国民生活全般を取り巻く状況が大きく変化したことを踏まえ、納税者の負担感に配慮する観点から、令和3年度に限り、負担調整措置等により税額が増加する土地について前年度の税額に据え置く特別な措置を講ずる。

今後の固定資産税制度については、据置特例が存在することで、据置ゾーン内における負担水準の不均衡が解消されないという課題があり、負担の公平性の観点からは更なる均衡化に向けた取組みが求められる。

これらを踏まえ、税負担の公平性や市町村の基幹税である固定資産税の充実確保の観点から、負担調整措置のあり方について引き続き検討を行う。

25

- 平成6年の7割評価に伴う負担水準のばらつきは、平成26年度・29年度にほぼ収斂。
- 近年の地価上昇により負担水準は再びばらついている。（※R3、4のコロナ特例の影響もあり。）

＜課標ベース 当年課評／当年評価額＞

0.7	第三年度	第三年度	基準年度	第三年度	基準年度	第三年度	0.7
据置特例	0.7以下 99.5%	0.7以下 99.5%	0.7以下 77.5%	0.7以下 93.7%	0.7以下 52.6%	0.7以下 70.6%	
	0.6未満 0.4%	0.6未満 0.3%	0.6未満 17.3%	0.6未満 5.6%	0.6未満 26.4%	0.6未満 22.5%	
	0.5未満 0.1%	0.5未満 0.1%	0.5未満 4.6%	0.5未満 0.6%	0.5未満 16.4%	0.5未満 6.0%	
	0.4未満 0.0%	0.4未満 0.0%	0.4未満 0.5%	0.4未満 0.1%	0.4未満 4.1%	0.4未満 0.8%	
	0.3未満 0.0%	0.3未満 0.0%	0.3未満 0.1%	0.3未満 0.0%	0.3未満 0.5%	0.3未満 0.1%	
	0.2未満 0.0%	0.2未満 0.0%	0.2未満 0.0%	0.2未満 0.0%	0.2未満 0.0%	0.2未満 0.0%	
	0.1未満 0.0%	0.1未満 0.0%	0.1未満 0.0%	0.1未満 0.0%	0.1未満 0.0%	0.1未満 0.0%	
	平成26年度	平成29年度	平成30年度	令和2年度	令和3年度	令和5年度	

【参考】地価公示（商業地）

H20→H23
▲13.9%

H23→H26
▲5.6%

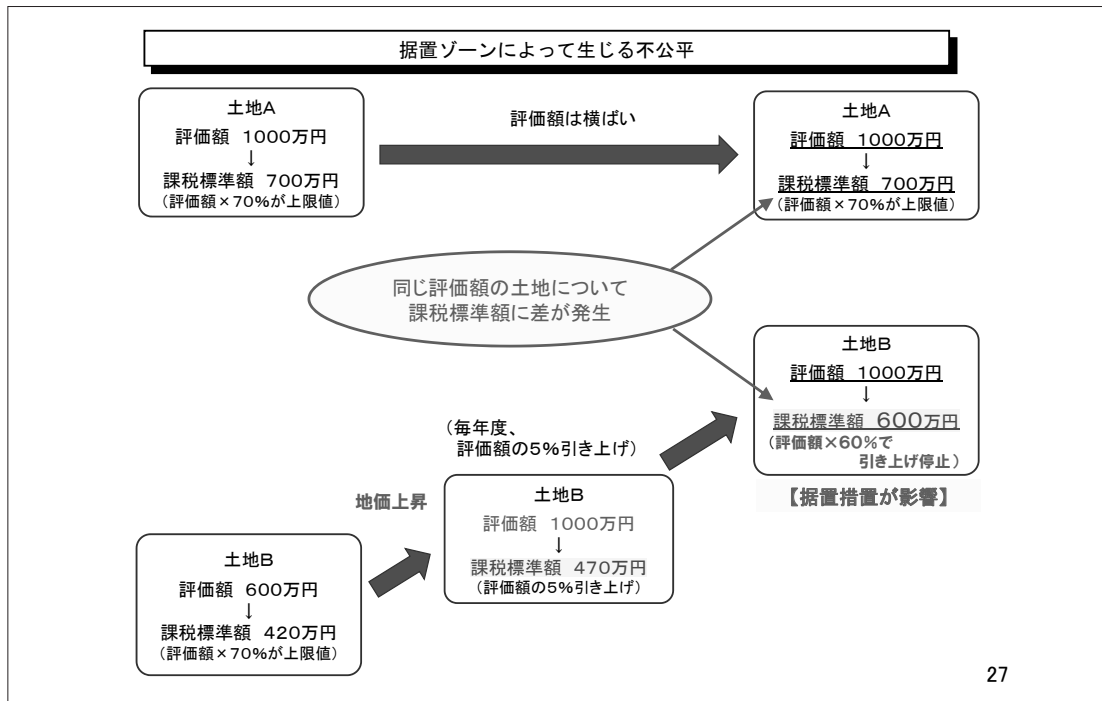
H26→H29
+2.3%

H29→R2
+8.0%

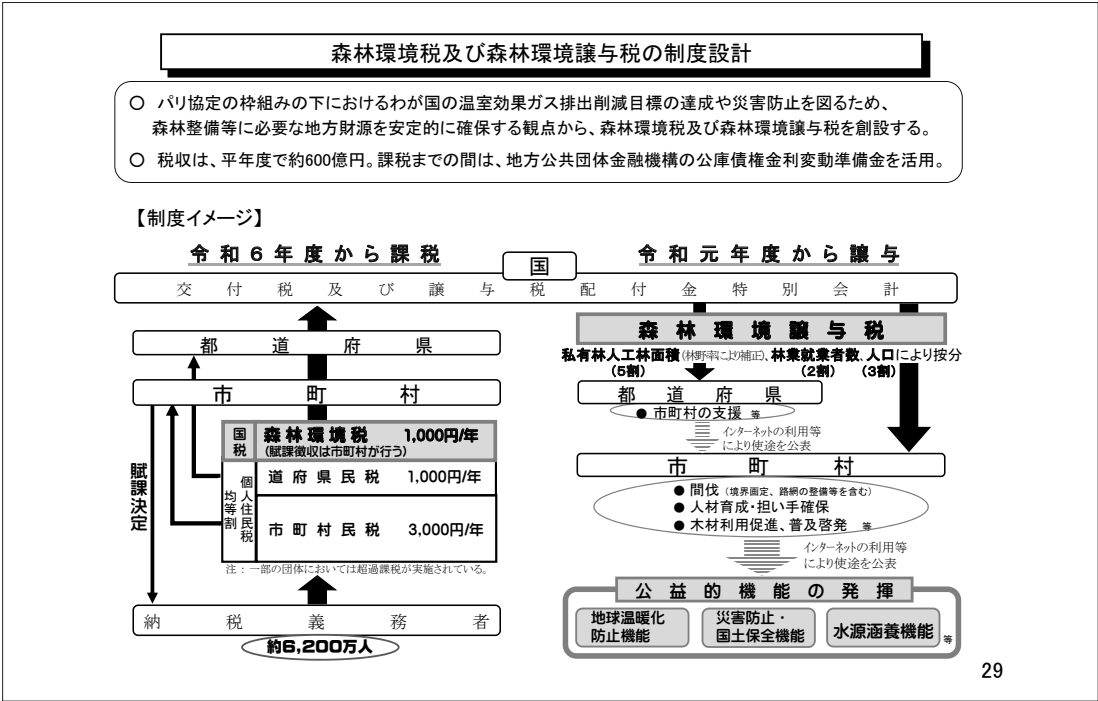
$$\left[\begin{array}{c} R2 \rightarrow R5 \\ +1.4\% \end{array} \right]$$

※1 当該年度課税標準額/当該年度評価額を表例により、各区分ごとの課税標準額の合計が課税標準額の総計に占める割合（％）を示したものである。
※2 各年度の課税標準額、課税標準額については、「固定資産の価格等の調査書」による（法定免税点以上）。
※3 区分ごとに四捨五入しているため、合計が100％にならないことがある。

26



3. 森林環境税・森林環境譲与税



森林環境譲与税の取組事例集（令和4年度実績）

森林整備

○ 森林経営管理制度に基づく市町村による間伐の実施（秋田県由利本荘市）

由利本荘市は、私有林人工林のうち60%の森林で適切な森林整備が進んでいないことから、森林環境譲与税を活用し、森林経営管理法に基づく森林整備を推進。

【実績】意向調査:4,206ha（事業費7,045千円 ※全額譲与税）、
経営管理施策集積計画の策定及び保育間伐:41ha（事業費7,216千円 ※全額譲与税）



〈森林整備前〉



〈森林整備後〉

人材確保・育成

○ 新規就業者の確保（岡山県三咲町）

美咲町では、町内の林業事業者の減少や高齢化等の理由から将来的な林業の担い手不足が課題。町内外からの新規林業就業者の確保と町内への移住・定住に繋げるため、1日林業体験及び林業実務研修会を実施。

【実績】1日林業体験及び林業実務研修会（計17名（町内:3名、町外:14名）参加）

町内の林業事業体への就業（2名）（事業費1,179千円 ※全額譲与税）



〈1日林業体験〉



〈林業実務研修会〉

木材利用・普及啓発

○ 市内小学校の内装木質化の実施（神奈川県小田原市）

小田原市では、地域産木材の利用拡大を図るため、市内小学校の内装木質化を実施。令和4年度は、地域産を活用して、大窪小学校の腰壁や天井、室名札、椅子や机等の木質化を実施。低質材も積極的に活用することで、川上への利益還元、安定的な森林経営に貢献。

【実績】小学校の内装木質化への地域産のログ・セノ間伐材の活用 34㎡

木質化の意義を伝える学習やワークショップの実施
（事業費30,039千円うち譲与税18,330千円）



〈木質化した図書コーナー〉



〈伝統工芸による室名札〉



〈木材ワークショップ〉

○ 友好都市連携による森林整備（東京都荒川区×福島県福島市）

荒川区と福島市は、地球温暖化対策の推進及び森林の保全や地域交流の促進を目的として、「荒川区と福島市との森林整備の実施に関する協定」を令和4年5月に締結し、福島市の市有林の一部に設置した「あらかわの森」において、相互に連携・協力して森林整備を行う事業を開始。

【実績】植樹ツアー 2回（荒川区民の親子20組40名参加）

（事業費3,394千円（荒川区）、485千円（福島市） ※全額譲与税）



〈記念植樹の様子〉



〈植樹体験の様子〉

31

4. 車体課税





各論②：地方税務手続の電子化等

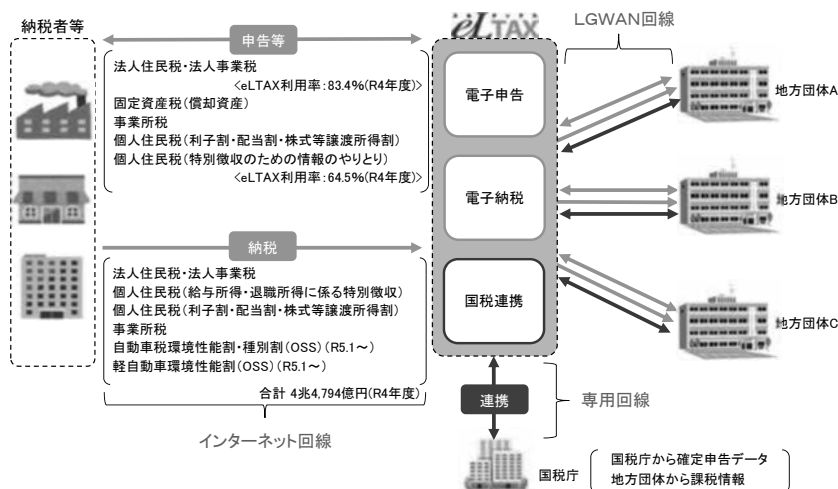
35

地方税務手続のデジタル化のあゆみ				
	電子申告・申請等	電子納付	国税との情報連携	その他
平成16年度	法人住民税・法人事業税、固定資産税(償却資産)の申告開始 [H17.1] ※事業所税も追加 [H20.1]			
17～21年度	給与支払報告書、公的年金等支払報告書の電子的提出開始 [H20.1、H21.1]			OSSによる自動車税等の申告開始 [H17.12] ※新車新規のみ、中古車新規・移転等登録、継続検査は、H29.4追加
22年度	全地方団体がeLTAXに接続			
23～30年度	一定規模以上の事業者に対し給与支払報告書等の電子的提出を義務化 [H26.1] ※電子的提出基準の引下げ [R3.1]		所得税確定申告書の連携開始 [H23.1] 法定調書、扶養正情報の連携開始 [H25.5、H25.6] 源泉徴収票・給与支払報告書の電子的提出の一元化 [H29.1]	JNKS(自動車税納付確認システム)の運用開始 [H27.4] 特別徴収税額通知(特別徴収義務者用)の電子化開始 [H28.1]
令和元年度	地方税共同機構の設立 [H31.4]			
2年度	大法人に係る電子申告義務化 [R2.4.1以降の事業年度に係る申告]	地方税共通納税システムの運用開始 [R元.10] ※対象は主として法人向けの税目	法人の開発業等に係る申請手続の一元化、共通入力事務の重複排除 [R2.3]	固定資産税等に係る登記所との情報連携開始 [R2.1]
3年度	個人住民税(利子割・配当割・株式等譲渡所得割)の申告・納入手続の電子化 [R3.10]		財務諸表提出の一元化 [R2.4]	
4年度	法制上、全ての申告・申請手続へ対象拡大 [R4改正] ※実務的な準備が整ったものから順次、eLTAX利用を開始			軽自動車OSS、軽JNKSの運用開始 [R5.1]
5年度以降	地方たばこ税等の電子申告開始 [R5.10]	地方税統一QRコード等を用いた納付開始 [R5.4] ※固定資産税等全税目へ対象拡大 ※納付手段も拡大(クレジットカード、スマホ決済アプリ等)		特別徴収税額通知(納税義務者用)の電子化開始 [R6.1] 基幹税務システムの標準化 [R7年度までの移行を目指す]

36

eLTAX(エルタックス)について

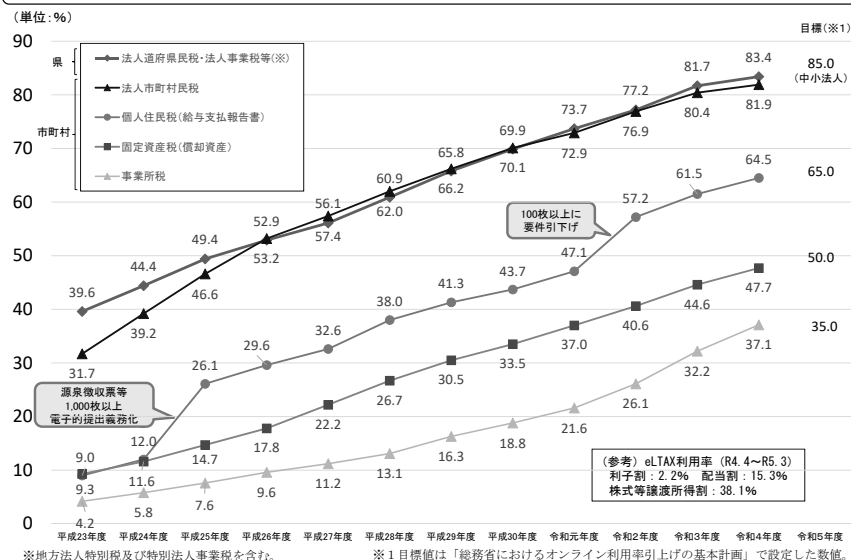
- eLTAXは、インターネットを利用して地方税に係る手続きを電子的に行うシステム。
- 複数団体に対する電子申告・電子納税を一括で行うことができるほか、地方団体と国税当局間の情報連携に活用。
- 地方共同法人である地方税共同機構が管理・運営。



37

地方税の申告等に係るeLTAX利用率の推移

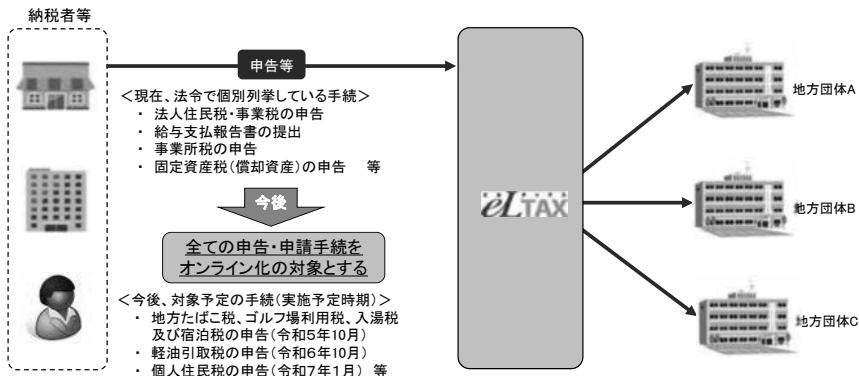
- eLTAXを通じた電子申告利用率は、年々、上昇している。



38

eLTAXを通じた申告・申請に係る対象手続の拡大

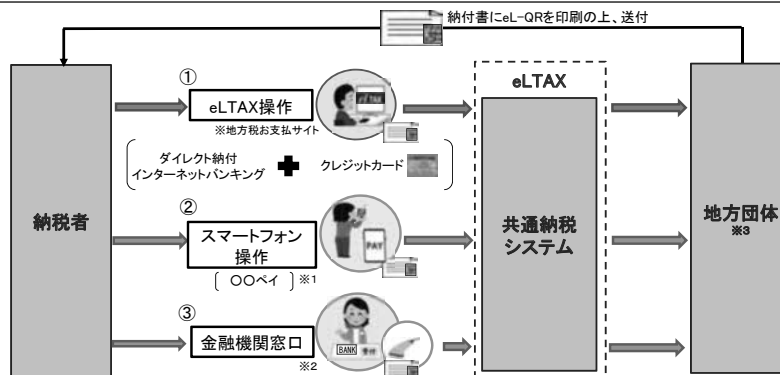
- eLTAX(地方税ポータルシステム)を通じた申告・申請は、これまで、オンライン化のニーズに応じて、法人を対象とする手続を中心として拡大し、地方税法令上、対象手続を個別に規定していた。
- 令和4年度税制改正により、今後は、納税者等が地方団体に対して行う全ての申告・申請手続について、実務的な準備が整ったものから順次、eLTAXを利用して行うことができるよう所要の措置を講じることとした。



39

地方税統一QRコード(eL-QR)の活用による地方税の電子納付について

- 令和5年4月から、地方税の納付について「地方税統一QRコード(eL-QR)」を用いた仕組みを導入し、
 - ①eLTAX操作による電子納付
 - ②スマートフォン操作による電子納付
 - ③金融機関窓口における納付受付後の事務処理
 への活用を開始。
- ※対象税目：固定資産税、都市計画税、自動車税種別割及び軽自動車税種別割(他の税目についても、原則活用)
- また、納付手段についても、従来の金融機関経由のダイレクト納付(口座引き落とし)やインターネットバンキングに加え、「クレジットカード」や「スマートフォン決済アプリ」による納付が可能。



※1：利用可能なスマートフォン決済アプリ：R5.6月末までに、20以上のアプリが順次対応予定
 ※2：eL-QR対応可能金融機関：都市銀行・地方銀行・ゆうちょ銀行(R5.5～)・信用金庫・労働金庫等372機関
 ※3：eL-QR活用地方団体：1,777団体(47都道府県、1,730市区町村)

40

[illegible]

地方税統一QRコード
(eL-QR)

41

【令和5年度与党税制改正大綱(令和4年12月16日自由民主党・公明党)〔抄〕】

- 納税通知書や各種証明書などの地方税関係通知について、eLTAX 及びマイナポータルの変更・改修スケジュールや納税者等の利便性及び地方公共団体の事務負担等を考慮しつつ、電子的に送付する仕組みを検討する。

- 納税通知書(課税明細書を含む。)
- 各種証明書(納税証明書や固定資産課税台帳登録事項証明書など)
- 減免決定通知書 等

地方団体

通知データ

eL TAX

マイナポータル

申告・申請データ

納付データ・送金

納税義務者等

電子的に受領した情報を
後続する手続等に活用

42

地方公共団体の公金収納に係るeLTAXの活用について

検討の背景

- **地方公共団体の公金収納については、現行においても、各地方公共団体の判断により、指定納付受託者制度（地方自治法 §231の2の2）を活用して、クレジットカードやスマートフォン決済アプリ等を利用した決済方法を導入することができる。**
- 他方、**地方税については、これに加えて全国共通の仕組みとして納付書に付された地方税統一QRコードを読み取ることで、eLTAXを活用した収納が可能。**
（例えば、事業者が全国に保有する土地等に係る固定資産税について、当該土地等の所在市町村の個別の納付方法に限らず、全国共通の地方税統一QRコードを利用して統一の方法により納付することが可能。）
- **地方税以外の公金についても、地方公共団体における公金収納の事務の効率化・合理化や、住民・民間事業者による公金納付の利便性向上の観点から、上記の仕組みを活用した収納を可能とすべきとの声^{*}がある。** ※ 全国銀行協会、日本経済団体連合会 等

取組状況

- デジタル庁及び総務省が立ち上げた各種公金に係る法令を所管する関係府省庁との連絡会議において、**eLTAXを活用した公金収納を可能とするための取組方針を令和5年3月に決定。**

【方針の概要】

遅くとも令和8年9月にはeLTAXを活用した公金収納を開始することを目指し、地方公共団体等の意見を聞きながら、以下の取組を進める。

- ① 地方公共団体が、その判断により公金収納を地方税共同機構に行わせることを可能とするため、**関係法令を改正。**
- ② **公金の性質上、全国的に共通の取扱いと必要があるものの納付について、地方公共団体が共通の仕組みによりeLTAXを活用できるようにすることを検討。**
- ③ 地方公共団体による公金納付へのeLTAXの活用を促進するために必要な取組を行う。
- ④ その他、地方税共同機構におけるeLTAXのシステム改修や公金収納を行うための体制整備等、関係府省庁・関係機関等とともに連携・協力を図って公金収納の実現に向けた検討。