

会長挨拶

第76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

(日本製鉄株式会社社友)

第76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、わが国経済はコロナ禍の3年間を乗り越え、高水準の賃上げや企業の設備投資意欲の高まりなど、今までにない前向きな動きがみられます。

円安・物価上昇によるマイナス効果や、金融・為替市場の動向、海外景気の下振れリスクには今後も注意を払う必要がありますが、デフレからの完全脱却と新たなステージへの移行に向けたチャンスを迎えていると考えられます。

6月に決定された「骨太の方針2024」では、社会課題への対応、賃上げの定着と戦略的な投資による所得と生産性の向上を通じた持続的な経済成長の実現と財政健全化の両立が謳われております。

財政につきましては、好調な税収を背景として2025年度における国・地方のプライマリーバランス黒字化の見通しも示されておりますが、その一方で、「金利ある世界」への移行による



利払い費負担の増加も懸念され、中長期的な計画に基づき、経済再生と財政健全化を両立させる歩みを着実に進めていくことが必要です。

いうまでもなく、巨額な政府債務は、我が国の経済・財政、国民生活にとっての大きな足かせであり、将来世代に多大な負担を残すこととなります。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、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。

税制面では、令和6年度改正において、デフレマインドを払拭し、物価上昇を上回る構造的な賃上げを実現する観点から、所得税・個人住

民税の定額減税の実施や、賃上げ促進税制の強化が行われました。

また、GX・DX・経済安全保障といった分野における国内投資を促進するための措置として「戦略分野国内生産促進税制」、研究開発拠点としての立地競争力を強化し、無形資産投資を後押しするための措置として「イノベーションボックス税制」が創設されました。そのほか、スタートアップ・エコシステムの抜本的強化、グローバル化を踏まえたプラットフォーム課税の導入、地域経済や中堅・中小企業の活性化等の観点からの所要の改正が行われたところであります。

当協会におきましては、民間の中立的な立場から税制・財政に関する調査・研究、提言活動を行っており、今般、「令和7年度 税制改正に関する租研意見」を取りまとめたところであります。

私どもの活動が、わが国の税制・財政の現状や課題に対する国民の理解・認識を促進する一助となればと考えており、今後も積極的に提言・情報発信を行ってまいりたいと考えております。

さて、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あり、今回で76回目を迎えます。

本日午前の部においては、前政府税制調査会会長で東京大学名誉教授の中里実（なかざと・みのる）先生からご講演をいただきました。

この後開催する討論会「地方税制の基本問題」では、当協会の税制基本問題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る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、「税制改正に関する租研意見」の解説を予定しております。ご登壇いただくのは、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。

課税とコンプライアンスー利益相反を中心に

東京大学名誉教授

中里 実

ご紹介ありがとうございます。金子宏先生が2年前の8月23日にお亡くなりになって、今年は三回忌ということですが、そうしたところへ私の大学入学以来の50年以上に及ぶ親しい友人であった、西村あさひ法律事務所の元代表パートナーの米田隆弁護士が9月の初めに急にお亡くなりになり、出張から急きょ戻ってお通夜に出て、次の日はご葬儀ということがございました。私はまだ70歳になったばかりですが、まさかこの年で友人の弔辞を読むことになるとは想像もしておらず、世の中の時間の流れがいかに早いかということを実感しているわけであります。

同様に、われわれが当たり前だと思っていたことが次から次へと急激に変化してしまっていますが、それぞれ全部に目を配っていくことが難しいのですが、大きな流れをつかみ損なうととんでもないことになります。そういうときには、自らの組織をと、友人をと、いろいろあると思うのですが、とにかく、どうやったら身を守れるかということを考えなければいけませんし、国や社会、企業、その他の発展のためにはどのように制度を変えたら世の中が良くなっていくのかということも考えていかなければいけません。以上を背景として、今日は税金とは直接関



係ないように思われるコンプライアンスや利益相反、コンフリクトチェックの問題についてお話したいと思います。

本当ならば、今後アメリカ大統領選挙を控え、年度改正がどうのいろいろなことがありますから、BEPSの話とかをすればよろしいのだろうと思いますけれども、なかなかこれもPillar 1がどうなるとか読めない点がたくさんあります。ジャーナリスティックにそういうことをお話することはとても重要なことだと思うのですが、研究者がやっても意味も小さくて、こちらではこうなっているということを例えば参事官室でお話をうかがって、それを講演会で話すという

ことも場合によっては必要なかもしれませんが、今の段階でそれがどこまで意味があるのか何とも言えませんので、今日はこういう話にさせていただきます。

1. はじめに

本日のテーマは、私自身の専門とは相当に距離があるわけですが、私自身もプロフェッショナルのはしくれとして一度整理しておきたい問題ですので、皆さまにこんな問題があるということ、もちろんとうにご存じでしょうけれども、ある程度包括的に扱ってみようということでこのような話をテーマに選びました。

きっかけは、弁護士会の倫理研修でして、弁護士登録をするとさまざまな研修を受けなければいけない制度になっています。

倫理研修というのはその中でも非常に厳しいものがあって、「解説・弁護士職務基本規程」第3版という300ページぐらいある結構厚い本を全部読んで、講義を受けた後、試験を受けるわけです。問題が10問出されて7問正解しないともう一度試験を受けなければいけなくて、さらにそこでも落ちるとレポートを提出しなければいけないという、かなり厳しいものです。もちろんクリアカットに、これは利益相反だ、これは非弁だとそう簡単に結論は出さず、場合にもよるし、事実関係にもよるわけですが、一応の流れをつかむことは重要で、それが社会の広範な経済取引に影響を及ぼすのではないかということを考えるようになりました。

それからもう1つは、中古車ディーラーを巡る最近のさまざまな報道などを通じて、利益相反という問題がかなり深刻な問題であるにも拘らず、そういう問題意識を持たずに企業経営がなされることによって、後で大きな反動が来るということを現実に目の前に見ました。これは税務の世界でも同じようなことがあるのかもしれない、あったらいけない、できれば税務のプロフェッショナルである以上、そういう問題に

巻き込まれないようにしよう、そして、われわれプロフェッショナルが巻き込まれないことも重要ですが、クライアントである企業の皆さまがそういう問題に巻き込まれないようにということも極めて重要ですので、そういうことを考えてみたいと思ったわけです。

要約のところをまず簡単に見ていきましょう。現実の経済社会においては、想像以上に利益相反の事例があふれているように見受けられます。その中には、世の中で幅広く行われていて、私たちがそういう取引の不適切さに気が付かないようなものも実は少なくないのかもしれませんが。当然のことだと思ってやっていたのだけれども、実は問題があるというものです。しかし、コンプライアンスや組織のガバナンスが強調される昨今、従来ならば特に問題とされてこなかったような事象が急に糾弾されることも珍しくないわけです。SNS等もありますので、本人たちが意識しないままに厳しいご批判を頂戴することが出てくるのです。従って利益相反について、これはコンプライアンス全体の中での利益相反ということになるとは思いますが、十分に認識しておくことは、われわれ租税の専門家にとって極めて重要なことであると考えております。

ここで重要なのは、利益相反として糾弾される対象がかなり広がりを見せている点ではないかと思えます（この糾弾という言葉は相当怖い言葉ですが）。特に利益相反については民法が適用されるので、たとえ業法等の法律においても利益相反禁止の条文がない業務や士業についても利益相反はかなり深刻な法的効果をもたらす可能性があるという点を理解しておかなければならないわけです。しかし、今まで特に問題は起きていなかったということもあるのでしょうけれども、そういう深刻な問題が起こるかもしれないという認識を持っていない方もいらっしゃるわけではないのかもしれませんが。

利益相反状況を回避するためには、何といたってもそういう問題があるということ、まず認識した上で、日常的な客観性の確保の努力、例え

ばこういう取引を行ったら利益相反状況になってこんな法的効果があるというような事前の慎重な対応、それから取引関係についての記録を正確に保持しておくこと、これが身を守る基本となります。利益相反について大したことはないという感じで感覚的に対応すると、取り返しのつかない事態がもたらされることがあり得るという点を肝に銘じておく必要があると考えています。

2. 想像以上に広範に存在する利益相反状況

考えてみないとなかなかわからないものについて、考えてみるとあれもこれも引っかけりうるのです。一般には取締役の善管注意義務や、先ほど私が申し上げたような弁護士倫理、会計士の方もそうかもしれませんが、そういうところで利益相反が注目を浴びているし、一生懸命議論や対応をしているわけですが、これはそうではないもっと広範な広がりを持つテーマなのだということです。その重要性が最近急速に拡大していることを認識する必要があると思います。

ここでは、さまざまな例として利益相反になるもの、ならないもの、利益相反とは関係なさそうなものなど、コンプライアンスという観点からいろいろなものを並べてみます。例えば、諸外国でいわゆるリボルビング・ドアのことを言います。外国では、今まで役所にいた人が民間に行って活躍したり、そういう自由な移動が行われていることはとても素晴らしいことだということが喧伝されているわけです。確かに素晴らしいのかもしれませんけれども、この背後には実に深刻な利益相反の問題があって、それについてのかかなり熱心な議論が実際に行われているということを見逃すべきではありません。

今まで監督する側にいた方が急に監督される側に移るわけですが、職務を辞めた後も一定程度の縛りがありますから、利益相反は出てくるわけです。例えばある分野の専門家がいたとし

て、急に役所から企業に移ったときに、或いは逆でもいいのですが、なかなか複雑な問題が生じるわけで、リボルビング・ドアという利益相反というふうに頭が動くということが結構重要なことなのではないかと思います。もちろん常に駄目ということはあり得ないのですが、注意深く行動することが重要になってくるのではないかと思います。

それから、これはほとんど利益相反にはならないと思いますけれども、例えば今まで政治を批判する立場にあったジャーナリストが選挙に出馬するとします。考えようによっては、行司がまわしを着けて土俵に乗るといった感じなのではないでしょうか。これについては、大丈夫だと思いますけれども、よくよく考えると、今まで政治家にいろいろ取材していた方が急に自らも政治家になってしまうということに関して、そういう方々は十分に注意して行動されていると思いますので問題はないと思いますけれども、場合によっては何が出てくるかわからないというのが今の世の中なのかもしれません。

それから迂回寄付といって、利益相反というのかどうかわかりませんが、最後に自らに返ってくるような寄付がありうるわけです。誰かがどこかに寄付をして、それが結局は自分の利益に返ってくるということも行われえます。また、迂回寄付については幾つかの新聞報道がありました。それは、自分に返ってくる問題ではなくて本当の迂回寄付、寄付をしてはいけないところへのトンネル寄付が問題になった事案だったようでしたが、これについても大きな問題があります。

さらに、例えば外国の大学に寄付する際に、いったん第三者に寄付をしてそこから外国の大学に寄付を回していただくことによって寄付金控除が取れることもあるようです。外国の大学に寄付しても通常は寄付金控除は取れませんが、そういう寄付金控除を取れるような形で寄付をするというのは、ある日本の私立大学のホームページでこういうことができると書いてあるの

を見て驚いたことがあるのですが、それは必ずしも悪いことだとは私は思いません。国税の了解を得ていればそれでいいのだと思いますが、よくよく考えるとそういう問題があるということ認識することが重要なことなのではないか、その上で行動することが重要なのではないかと思うわけです。

それからこれは最近の新聞で見たのですが、第三者管理のマンションに管理会社が入ってきて、その管理会社が身内の修繕の業者に発注していて、少し割高の発注になるということが問題として取り上げられていましたけれども、この辺を詳しく考えるといろいろ問題が出てくるのだと思いますが、特に第三者管理をしている方はここだったら信頼できるということでその会社を選んだのでしょうか、実際そうだと思うのです。それでもそれが糾弾を受けることもあり得るわけです。

それからより深刻なのは、これは大学に関係があるのですが、「厚生労働科学研究における利益相反の管理に関する指針」というのが出されていて、こういうふうに書いてあります。「公的研究である厚生労働科学研究の」、主に医学や薬学が多いのだと思いますが、「公正性、信頼性を確保するためには、利害関係が想定される企業等との関わり（利益相反）」、理科系ではこういうふうに関係を捉えているのでしょうか、「について適正に対応する必要がある。本指針は、利益相反について、透明性が確保され、適正に管理されることを目的とする」。こういうものが出されるということは、不透明なものが行われている可能性がないわけではないということの意味しているのかもしれない。

それから日本臨床検査医学会は、学術集会におけるconflict of interest（COI：利益相反）の開示ということで、特に大学と製薬会社等の関係について次のように述べています。「医学における利益相反とは、科学的客観性の確保や患者ないし被験者の利益を保護するという研究者や研究機関の責任に、不当な影響を与え、重大

なりリスクを生じうるような利害の対立状況を指します。具体的には、企業等営利団体からの資金提供によって実施された医学研究の結果の判断が、資金提供元にとって有利あるいは不利になる可能性がある場合に、公正であるべき研究結果の判断に影響をもたらしかねないと第三者から見て懸念される状況を意味します」。

あるところからお金を頂いて研究をして、研究結果をねじ曲げるのは研究不正そのものから、利益相反というような軽いものではないのでしょうか。そんなことでは済まないのだと思いますが、上のような懸念される状況も利益相反ということで注意しなければいけないということを医学の皆様は十分に考えながら行動なさっていることがここからわかるわけです。

それから社外役員の行動、或いは会計監査等もそうなのですが、社外役員については伊藤邦雄先生が中心となって経済産業省から出されたレポートがかなり深刻な影響を及ぼして、世の中に社外役員が広がったり、コンプライアンスの重視がうたわれたりということで、日本の社会が劇的に変化したということが言えるのではないかと思いますけれども、伊藤先生は、一橋を代表する会計学者でいらっしゃいます。安藤先生や伊藤先生など、一橋の商学部には実に優秀な会計学の先生がいらっしゃいますけれども、会計学を専門とするからこそ伊藤先生はコンプライアンスについて深刻に考えてこのようなレポートの作成に携わったのではないかと思います。

これは、コンプライアンスで社外役員を置いたり会計監査を行ったりということ、つまり第三者的チェックを置くということは、利益相反よりももっと広がりのあるコンプライアンス全体の問題であり、そういう意味では利益相反とは少し異なるものだと思いますが、考えてみると相手から手数料を取って、その手数料を支払ってくださっている方の監査をするという行為自体の位置付けが問題となり得るのではないかと思います。あなたからお金を頂きます、あな

たの監査をさせていただきますということで、お金を出してくれる方に甘い監査をする可能性は出てこないとは限りません。利益相反状況というのか、そういうのは出てくると思うのです。だからこそ会計士の方々は、そういう利益相反についてかなり深刻に考えていらっしゃるし、会計士協会もそれについてさまざまな意見を出していらっしゃるのだと思います。

当初の枠組み自体が利益相反状況と関係しているので、疑われないように独立して監査するのですが、独立といっても相手からお金をもらって監査するわけですから、そこでどう独立ということを行うのかということに関して会計監査の方々は相当注意なさっていると思うのです。社外取締役もそうでしょう。給料を頂いて第三者的にチェックするわけですから、会計監査と同じような状況になりうるということで、それだけ慎重な行動が要求されると思うのです。

これは経済学でプリンシパル・エージェントのモデルというのか、いわゆる委任契約でエージェンシー・プロブレムというものが出てきます。例えば代理人がクライアントの仕事を引き受けたときに、クライアントの利益のためではなくて、自分自身の利益のために行動してしまうのをエージェンシー・プロブレムというわけです。これをモニターするためにモニタリング・コストをかけることがプリンシパル・エージェント・モデルの議論になっています。だから、そういう委任関係にある場合には厳しい規制がどうしても課されるということを私たちは理解しなければいけません。私たちはプロフェSSIONALですから、そういう状況に立たされやすいということですよ。

それから、コンプライアンスに関するいろいろな活動があった場合に、コンプライアンスの違反を指摘して、「あの人のやっていることはおかしいではないか」と指摘した人に対して糾弾がなされるということでは、本当の意味でコンプライアンスは満たせないということもあるかもしれませんから、そういう通報制度のよう

なものも議論されているということになるのでしょう。難しい問題ですね。いいか悪いかというのはそう簡単にわかるようなものではないわけですから、それについて誰かを単純に糾弾すれば済む話ではないということ、しかも世の中がある程度円滑に動いていかなければいけないので、そういうバランスの取れた考え方が重要になってくるのではないかと思います。バランスばかり取っていると時代に乗り遅れてしまいますので、またこれでとんでもないことになってしまうということをお気をつけておきます。

3. 一般的な認識の限界？

実は利益相反について調べていたときに、ある先生のブログを読んで私は衝撃を受けたわけです。これはその先生を批判するというつもりは全くありません。ただ、こういう認識もあるのかということ、びっくりしたのです。世間一般の認識はこういうものなのかと、認識を新たにいたしました。

これは私が税制調査会の会長だったときに書かれたものなのでしょう。

「中里会長は、税理士は、弁護士同様、利益相反駄目よ。『例えば、税理士でも弁護士でもそうですが、利益相反が最もあってはいけないということですよ』と述べている」。とあります。

これは税理士会のある講演会で私がこのように発言したのを受けたものです。それに対して、この先生は、

「いや、私も、監査法人時代、利益相反うるさく言われた育ちなので。規範論として、強くそう思いますが。制度としては、そうならないのが現状ですよ。税理士には、弁護士のようない利益相反義務（利益相反回避義務？）は課されていない。…中里会長は、その点が分かって発言されているのでしょうかねえ」。

と、ここに書いていらっしゃいます。全て場合によると思うのですけれども、この先生の書き込みは、税理士法上、税理士には利益相反回

避義務が課されていない、弁護士とは異なるのだということでしょう。中里はそのことや、或いは現実を良く知らないのではないかというご批判です。学者の青臭い議論だとお考えになったのだらうと思います。研究者が世の中でそのように見られているというのはしょうがないことで、私もそういうことだと思いますので、この先生のおっしゃることはもっともだと思います。

ただ、法律家ですから、証拠なしに物事を語ることはあまりありません。いろいろ自分なりに取材して、調査して、その中でこんな問題があるのかもしれないということを、誰かを批判するということではなくて、こんな問題があり得るということ調査して整理するのが研究者の役割だと思っていますので、「その点が分かって発言されているのでしょかねえ」というご心配はご無用のように思いました。

この先生の議論の問題点ですが、これは決して批判ではないということをご理解ください。もしご批判に取られてしまうと良くないですから。この先生は、問題を限定的に税理士法の問題として理解されているのではないかという点が少しだけ気になるわけです。税理士法には弁護士法のような利益相反回避義務の定めがないから、それでいいのだとは言いませんけれども、弁護士とは異なるというご理解なのでしょうか。しかし、この先生は民法を無視していらっしゃるのか、ご存じないのかちょっとわかりませんが、そこが少し心配になるわけです。

そこで、大学の1年生のときのように、これは有斐閣の「法律学小辞典」で、なかなかよくできた辞典なのですが、この中で利益相反について触れていて、民法において利益相反行為とは、「当事者の間で利益が相反する内容の行為をいい、この場合は、それぞれの利益を守るため、一方が他方を代理したり、一人が双方を代理することは禁止される。…禁止に違反して行われた利益相反行為は、無権代理行為となる」と書いてあります。

無権代理行為というのは、民法においてはなかなか強烈なものです。もちろんその効果について追認したりいろいろなことがありますから、別に刑事罰を食らうということではないのだらうと思いますが、なかなか法的効果は強烈で、利益相反には税理士法に弁護士法のような定めがあるがなかろうが、民法が適用されるのです。まさか民法の適用が排除されるということはないのではないかと思いますので、そこがかなり心配なのです。つまり、利益相反的な状況が士業や業法で禁止されていなかったとしても、民法の無権代理行為だということで相手方から訴えられた場合にどうなるのかということ、訴える人もそんなにいないと思いますが、深刻な状況もたらされる可能性はないわけではないというふうに思っているわけです。

4. 最近の流れと世の中の意識の乖離

われわれはあまり意識していないのだけれども、最近の流れは、今言ったような行為や考え方について相当厳しい状況になりつつあり、今後もっと厳しくなることが予想されるということもありえます。先ほどの伊藤レポートもそうですが、ガバナンスやコンプライアンスの強調が相当強く言われています。

法制度以上に強い拘束力というと、それは法制度の方が拘束力は強いだろうと思われるかもしれませんが、法制度は裁判でその制度を使って相手と争えるということなのですけれども、法制度にまでなっていないものであっても、取り決めというのかソフトローに従わないと、そもそも取引ができなくなってしまうようなことが世の中にはあるわけです。証券取引所のコードに違反していると上場に大きな問題が出てくるというようなことなのではないかと思えますけれども、それだけではなくて、もっといろいろなことがあって、ガバナンスやコンプライアンスは非常に重要になっています。そこでは客観性の確保がやはり重要なのでしょう。客観性

が確保されていなければ、誰かのために何かを曲げてしまったり、誰かの利益のために中立的であるべき人が行動してしまったりすることがないわけではありません。

新しい税制調査会の中には、EBPM (evidence-based policy making) に関する専門家会合が設けられています。こういうテーマについて政府税調の小委員会が立ち上げられるということは相当のことだろうと思うわけです。データを重視して政策提言を行うということで、では今まではデータを無視して政策提言を行ってきたかということ、そういうわけではないのですけれども、データを重視して政策提言を行うことを全面的に打ち出して、そういう形で行動するという1つの宣言のようなものなのではないかと思えます。こういうものがいろいろなところに間接的な影響を及ぼしています。

従来当たり前だったことが批判される時代が現実に来ているということは、こういうことを審議会でおっしゃるようになったということの中にとってもよく表れているのではないかと思います。もっとも、私はからかうわけではないのですが、何か皆さん「エビデンス」と無アクセントでおっしゃるわけです。英語では、平坦なアクセントの「エビデンス」ではなく、エにアクセントを置いた「エビデンス」であり、アクセントがちよっと違うのではないかと思います。

それから経済学の方で、evidence-based policy makingというのが比較的新しいのかどうかかわらないけれども強調されるのですが、われわれ法律家は証拠に基づいて事実認定するわけですから、証拠法は民事訴訟法の中でも非常に重要な位置付けとなっています。これは理論上も実務上もそうです。ハーバード・ロー・スクール出身のWigmoreという人が『Wigmore on Evidence』という分厚い本を書いていますけれども、20世紀の初めというか、ずっと昔から証拠に基づいて事実認定を行うことは法律家にとって当たり前のことだったのです。それが、政策形成においてもそういうことを考えるよう

になったのかという感じなのでしょうかね。経済学の方にお聞きしてみないとこの辺はわからないのですが、民事訴訟法の証拠法のところは、対審構造、原告と被告が争う中で一定のルールに基づいて証拠を提出して行うということで、非常に厳格なルールが定められています。

ですから、evidence-based policy makingというのは、そういう厳格な行動のことを言っているわけではなさそうです。ただ、EBPMという流れがあるのだということをおっしゃっているわけです。まさかそのための裁判所ができるということはないと思いますけれども、そうはいつでもこの流れは誰も止めることはできないと思っています。

コンプライアンスと、その一部だと思えますがコンフリクト防止については、課税問題と少し離れた問題ですけれども極めて重要なのです。先ほど弁護士倫理の話をしましたけれども、これは事務所によっても多少違うと思いますが、株式取引が禁止されているところも少なくないと思います。株価指数などは取引できると思いますし、為替のような取引はできるのだらうと思いますけれども、個別株式取引の禁止ということでなかなか厳しい状況です。

それから、常に見ていなければいけないのは、事務所の同僚から多くのコンフリクトチェックのメールが送られてくることです。「今度こういう話を自分は受任したいと思うのだけれども、これについてコンフリクトはありますか」とか、「つまり相手方の依頼を受けている方はいませんか」ということについての問い合わせが、毎日次から次へとやって来ます。これはどこの弁護士事務所でも同じだと思います。

それから先ほど申しましたとおり、弁護士倫理に関する極めて厳しい研修があります。ある程度の年齢になってからこういうのをやるのは、高齢になるとなかなかつらそうです。例えば、裁判官の先生が定年で弁護士登録するときに、登録直後に、場合によっては倫理研修を受けて試験まで受けなければいけないというのは厳し

い状況です。もちろん弁護士にそういう厳しさが要求されるのは当然のことだと思うのですが、コンプライアンスやコンフリクトといっても、業種や分野によって様相が相当異なるのではないかと思います。

それから、コンプライアンスやコンフリクト関連の規制等も分野によってかなり異なると思いますが、一律にこうだとは言えないのですが、底流というのか、全体的な傾向としてはコンプライアンスの問題やコンフリクトの問題がいろいろな分野に、強弱はあるけれども及びつつあるということは指摘できるのではないかと思います。

これについて本当は論文でも書ければいいのですが、さまざまな分野においてあれこれと問題になる事例を全て集めてきれいに整理するのは難しく、とても片手間でできる作業ではありません。これは大変なことです。そこで、ここでは本当に思い付きの大まかな整理だけしたいと思います。

5. 租税とコンプライアンス

まず租税とコンプライアンスの話ですけれども、当事者の課税に関わるコンプライアンスの確保というのは当然のことで、われわれがコンプライアンスなしに課税問題に携わることはできません。みんな一生懸命やっているということだと思うのです。例えば、納税者が適法・適正な納税を行うことは義務ですから、変なことをしたらそれ相応の制裁があります。

もっとも、純粹経済合理的に考えると、一定の適法・適正でない行動をしても、それが課税庁に見つかるリスクというのは何パーセントぐらいで、そこで見つかったとしても科される制裁はこの程度だから、これは適法・適正に行動しなくていいのだというような行動をする納税者の方もいないわけではないのかもしれませんが、要するに制裁を織り込み済みの経済計算を行っている方もいらっしゃるのかもしれませんが、

そうはいつでもレピュテーションリスクはあるので、なかなか厳しいところがあります。

それから、税理士の先生も当然、適法・適正な業務運営が要求されています。それに反すると懲戒処分があります。税理士会による懲戒と、国税審議会等を通じた懲戒とがあります。

それから課税庁も、当然のことですが非常に厳格な、適法・適正な業務の執行を心掛けており、非常に厳しいルールの下で行動されていることはわかっています。非常に厳格な行動が要求される役所ですので、それを日本の役所は極めて真面目に守っているのではないかと思います。

例えば、私は税務大学の顧問をしていますけれども、この前、研究科の方々に講義をしに和光の税務大学校に参りました。来年の年明けには専科や本科でも講義をすることになりますが、われわれのような研究者が税務大学校で講義をする際に注意しなければいけないこととして、非常に慎重な発言が重要だということを出根校長からいろいろ教えていただきました。もちろん、昔もあまり余計なことを言ったら問題でしたけれども、最近はやより1つ1つの発言が厳しくなっているということを実感したわけです。

ある税理士会の試みがそこに書いてあります。これは言っているのだろうと思いますけれども、東京税理士会で今度、コンプライアンスに関する研究会を開くということです。この間の税理士会の偉い方々が集まった会合でも、コンプライアンスのお話が議題としてずっと出ていたそうです。税理士の先生は経済の最先端に立っているわけですから、時代の流れを敏感に受け止めて、コンプライアンスについて自分たちもより一層注意しようということを実践していらっしゃるし、そういう動きが出ているということでしょう。東京税理士会でそういう動きが出れば、他の税理士会でも似たような動きが出てくるのではないかと考えておりますけれども、これは世の中の流れを考えた場合にとってもいいこ

とではないかと思えます。

もちろんコンプライアンスといっても、何でもかんでもがちがちで身動きが取れなくなってしまうというのでは困る場合もありうるのですが、今の流れは多少身動きが不自由になってもコンプライアンスだというふうになっていますから、そのこと自体に対して反対を唱えることはなかなか難しいのではないかと思えます。であるならば、積極的にそれを受け入れて、自分たちの行動を変えていくのは賢い試みなのではないかと思っています。

問題となり得る事例ですけれども、まず納税者について申しますと、これはここで書くことでもないし話すことでもないのですが、節税のためというのか、税理士への相談というのは、節税のための相談は別に構わないと思いますが、単なる節税を超えてしまうとなかなか問題があるのではないかと思えます。ところが、これは難しいところがあって、納税者にしてみると、過度の節税をすると課税処分リスクがあるということは当たり前なのですが、だからといって、課税庁が言ったこと全てを、納税者としては納得できないことも含めて全てを唯々諾々として納税してしまうと、場合によっては代表訴訟のリスクを取締役が負うこともないわけではないでしょう。

ですから、少なく払い過ぎたら課税処分、多く払い過ぎたらというもおかしいですが、そうすると代表訴訟ということで、真ん中のしかるべきところに落とし込まないといけないので、企業は大変なのではないかと思えます。ばんばん払えばいいというものではないというところが実はあるのです。過度の節税による課税処分のリスクは租税法の問題ですが、唯々諾々の納税による代表訴訟のリスクは会社法の問題で、会社法と租税法がせめぎ合っているようなところがないわけではありません。

税理士の問題となり得る事例としては、不確かな節税スキームを販売したようなケースがあります。昔はそういうことがあって、タレコミ

のような分厚い資料が送られてきてびっくりしたことがあります。ある取引について、ある偉い先生の「これは節税になる」という意見書が付いていて、その最後のページに「なお、これは一般論であって、細かい点についてはそれぞれの納税者の皆さんの税理士にご相談の上、お決めください」という一文が書いてあるような節税商品がありましたが、ああいうのを販売するとなかなか厳しい場合もあるということでしょう。

ここで具体的な商品を挙げたり、具体的な企業の名前を挙げるというのも少し品がないですが、その辺にしておきますが、納税者の利益を一生懸命考えた税理士の先生や企業が努力するというのも、それはそれで企業活動としては、或いは事業活動としてはあり得るのだろと思いますが、限界を超えると大変なことになってしまうということです。

それから、非弁の怖さです。非弁というのは、弁護士でない者が弁護士業務をすることなのですが、非弁提携というのもあって、弁護士でない方と弁護士の間で一定の協調関係があり、いろいろなことが行われていることを非弁提携というわけです。例えば、企業の方でも税理士の方でもいいのですが、ある方が友人の弁護士からお金を受け取って税務の案件を日常的に当該弁護士に紹介したとします。単発で友人に紹介する分には問題ないと思うのですが、それを経常的というのか、繰り返し報酬を得て行っていたとなると、これは非弁提携ということで、弁護士でない者と弁護士が提携してということになりうるので、これはなかなか厳しい状況です。

私も最近、非弁提携のある事例についてお聞きしたことがありますけれども、ご本人たちは悪気も何もないのだろと思いますが。しかし、あまり経常的にそういうことが行われるとなると、場合によっては弁護士の先生は懲戒処分を食らいます。また、例えば、友人の弁護士に税務の案件を経常的にご紹介なさっていた税理士の先生等も、非弁提携は場合によっては刑事事

件になる可能性もありますので、なかなか危ない場合もあるということなのです。税理士の先生が税理士法に違反しなくても弁護士法27条に違反することはあり得るというのがなかなか面倒なところではないかと思えます。

保険代理店について、この辺は難しいところですが、自動車修理業者が保険代理店も一緒にやっているような場合に、コンプライアンス自体もそうですし、利益相反も出てくるというなかなか難しいことになると思いますが、中古車ディーラーの事件等、新聞報道しか知りませんが、難しいところはあります。しかし、同じようなことが全部駄目かといったら必ずしもそうではないのかもしれませんが。これは場合によるということなので、よく考えて行動することが必要になってくるのではないかと思えます。

6. 租税とコンフリクト

利益相反はコンプライアンスの中でも特に重要な話ではないかと思えますけれども、監督する側と監督される側というのは本質的な利害対立があるわけです。それから、依頼する側と依頼される側というのも同様に、非常に本質的な利害対立があるわけです。そうしますと、同一の顧客に対して複数のサービスを提供するということは、場合によっては問題になり得るかもしれません。例えば、税務サービスを提供しつつ別のサービスも提供する、その間に何か利益相反がないとは限らないというところは、先生方もそういうふうにお考えになるようなこともあるのではないかと思えますが、いろいろ出てくるわけです。

中古車販売会社と保険会社の例については、新聞報道等でまたいろいろご覧になっていただければよろしいと思えますけれども、考えれば考えるほどこの辺は問題の広がり大きいものですから、ケーススタディというのか、できる範囲で事実関係を整理して、同じようなことが税務で起こり得るのか起こり得ないのか、或い

は税理士の先生の事業で起こり得るのか起こり得ないのか、金融機関で起こり得るのか起こり得ないのかということを考えていく必要があるのではないかと思います。

どうしても企業では、積極的な営業活動を展開する部門と、そんなことを言ってもこういう問題もあるという部門の間でせめぎ合いは当然あるのだらうと思えますけれども、そこはコンプライアンスだ、利益相反だと言う方の声も場合によっては一定程度聞いた方がいい場合もあり得るので、程度問題ですね。その判断は経営トップの責任ということになるのではないかと思いますけれども、ちょっとわかりません。

利害が対立する複数当事者への助言というのは、AさんとBさんが対立しているのに両方に助言してしまっただけとはいけないというのは当たり前なことなのでしょうが、場合によってはあり得るのかもしれませんが。双方代理ということですから。ここについてこれ以上いろいろ述べるだけの事例を私は持っていないのでその程度にしておきますけれども、納税者、税理士、課税庁それぞれについて利益相反のさまざまな場合が出てきます。

この中で一番難しいのはやはり、税理士業務です。税務サービスは無償独占ですから税理士の独占業務なのですが、例えば相続関係で、税理士でない方が付随サービスとして税務のようなこともしなければいけないときに、(もちろん税理士の先生がそこにコミットしていらっしゃる場合が多いと思うのですが)相当慎重にならないといけないでしょう。また、例えば、ある販売業者がある商品を売るときに、これはお得ですというのがそのまま通るのかどうかということについても、一定程度慎重に事前の検討を行っておく必要があるのではないかと思います。

コンプライアンスの一環としてこのような利益相反の問題が今後どんどん重要になってくるのではないかと思います。伊藤レポートはガバナンスやコンプライアンスの話ですが、その先にそのうちコンフリクトレポートというものが、

これは誰がお書きになるのかわかりませんが、どこの役所でやるのかわかりませんが、出てくるのではないかとさえ思っていますし、既に検討されているところはあると思います。あるとすれば例えば金融庁とか消費者庁などになるのではないかと、ちょっとわかりませんがそのような気もします。

問題はこのような利益相反がどこまで広がるのかということなのではないかと思えます。官公庁と企業は、利益は対立しますけれども、場合によっては実際は何ら悪いことはしていないし、違法なこともしていないのだけれども、例えば新聞等で糾弾を受けてしまうようなことがあります。手続きにのっとってちゃんと適法に行っている行為であっても、けしからんというふうに批判が起こることはあり得るわけです。さすがに官庁と企業ですから直接違法行為というのはあまりないと思えますけれども、「あれはけしからん」と糾弾されることは今の世の中、SNS等を通じてあり得るのではないかと思えますので、この辺はどこまでどうしたらいいのかよくわかりませんが、常に自分の立場をディフェンドできるようにしながら行動していかないといけないということが起こってくるような気がします。

それから金融機関と貸付先は、利益が相反しているのですが、多くの場合は特に問題があるわけではありませんけれども、何かあったときにはとんでもないことになり得ないとも限らないのかもしれないし、私には日本の金融機関はそんなにひどいことをしているとはとても思えませんけれども、場合によって、例えばレピュテーションの問題として何か書かれたりすることもあり得るかもしれないということなのです。これは考え出すと眠れなくなるということでもないかもしれませんが、結構深刻で、世の中で広く行われていることであるが故にどう対応したらいいのかということに関して一定のガイドラインなどを設けておく必要がある場合によってはあるのかもしれない。

それから販売業者と購入者は、難しい問題です。販売する側は、販売の際にどこまで説明すべきかということはなかなか難しいのではないのでしょうか。販売する側としては自分が一番厚い利益の取れるものを販売したがるわけでしょう。それが顧客にとって得かどうかは次の話になりますから利益相反事例になりえないわけではないと思えますけれども、あまりそれを言い過ぎてものものの販売ができなくなってしまう。ここは消費者保護の話になってくるのでしょうか。難しいと思えます。

極端な規制は必要かということがここで大きな問題になってくると思えます。極端な規制のところ個人情報保護法のことを書くのは適切かどうかかわかりませんが、例えばアメリカのインターネットのサイトでRedfin.comというところがあって、ここにアクセスして、例えばそこにアメリカの住所を入れるわけですが、昔、私が住んでいた所で「5 Fernald Dr, Cambridge, MA」、これはハーバードのアパートですけれども、そういう住所を入れてクリックすると、何と幾らかという値段が出てくるのです（もっとも、ハーバードのアパートについては出てこないと思いますが）。それだけではなくて写真も出てくるし、場合によっては間取りも出てきてしまって、最後は固定資産税評価額、何年に幾らで売られたかというのが出てきます。こういうのは日本だったらどうなのでしょう。「10年前に現在の持ち主が80万ドルで買いました」というのがちゃんと出てくるわけですが、だから、個人情報保護について日本はかなり厳格です。厳格だから守られているかどうかはちょっとわかりませんが、かなり細かいのではないかと思います。

アメリカに住んだことのある方は、自分の名前を入れると、市役所に登録したときのものが出てきます。別にそれが個人情報保護で禁止されたという話は聞かないので、何かすごい状況になっているわけですが。日本の個人情報保護はそれと比べると厳しくて、日本人は何でも徹底

的に真面目に追求するということがあるのだろうと思います。極端な規制と言うと批判しているみたいですが、極端だから悪いということではなくて、極端に規制しなければいけないことも世の中には多々あると思うのですが、利益相反についてどこまでこれは駄目だというふうにするか、利益相反はいけないことだという立場にだけ立てば全部禁止してしまえばいいのかもしれませんが、そうしたら経済社会は成り立たないかもしれません。

そうすると、どの場合にどうなのかということに関しては、業種によって多分違ってくるのではないかと思います。それぞれの業界で、これは禁止すべき利益相反に当たらない、これは別に問題ないのだということに関して、一定程度のガイドラインが必要になるような時期が来るのかもしれないという予想をしています。

単なる予想ですから根拠は何もないのですが、そんなことはあり得ないよということがどんどんどんどんあり得るようになってきているのが現代社会ですね。今までは、何を言っているのだ、そんなことで仕事ができるかというようなことが、今は全部駄目というのも場合によってはあり得るわけですから、〇〇ハラスメントというのはなかなか難しいものがあります。相手側がどう考えるかということ、感じるかということが大きいですから、これは世の中の流れというか、人間として誰かに対して不愉快なことを言うとか、不利益なことをするというのはいいことではないので、全く同様に、利益相反もない方がいいのですが、かといって何もかも利益相反に引っかけて禁止してしまえば世の中は動かなくなってしまうかもしれませんので、この辺のバランスは難しく、時代によっても変わっていくのではないかと思います。何から何まで禁止すればいいというものではないのかもしれませんが、これは社会情勢とともに変化し、今の社会情勢を考えると拡大していくと言っていいのではないかと思います。

その際に私たちが注意しなければいけないの

は、後から何か言われたときに最低限説明のつくような行動をし、そのことを記録しておくことなのではないかと思います。これは結構重要なことで、説明がつくように行動しようと思うだけで人間は一定程度自分の行動にブレーキがかかるというのか、そういうところがあります。そのことを記録しておけばより安全であり、自分の身を守るためだけでなく相手方の身を守るためにもなるので、これは重要なことだと思います。

ただ、利益相反の問題やコンプライアンスの問題が将来どうなるのかということに対しては、いかにもそれがどんどんどんどん進んでいくという話を今までしてきましたけれども、実を言うと将来のことは実はわからないのです。誰にもわからないし、私にもわかるはずもないということが非常に重要なのではないかと思います。コンプライアンスやコンフリクトの話をしながら「将来はわかりません」と言うのも非常に情けない話なのですが、やはり将来はわからない。

将来がわからないときに人間はどういうふうに行動していったらいいのかということ、私は3つあるのではないかと思います。第1はミニマックス戦略といって、ご存じだと思いますが、ごく簡単に言ってしまうと小さなミスはあっても構わないけれども、致命的なミスは避ける（不利益の最大値を最小化する）という、それが本当にミニマックスなのかどうかわかりませんが、そういう行動パターンです。ミスが一切ないようにしてしまえば人間は身動きが取れなくなってしまいます。そこで、小さなミスは取り返しがつかないではないか、でも致命的なミスをしてしまえば立ち直りができなくなるからこれだけはやめようということをするだけで、人間の活動はそれなりのルールの下に、活発な経済活動なり、例えば私だったら研究活動なりができるということなのだと思います。

失敗を恐れて全く何もしないというのはなかなか困るというか、本人にとってあまり益になりません。益になれば何でもいいというもので

はありませんけれども、そういうところがありますので、致命的なミスは避けるが、小さなミスは場合によっては起こり得るということを考えてリスク管理を行っていくということです。

第2がアドホックということです。世の中のこと何かがどちらに転ぶか、何がどう起こるか分かりませんから、何が起ころうとも大丈夫なようにその都度対応を考えるということです。あらかじめ原則を決めておいて行動することも必要なだけけれども、そうはいってもアドホックに対応していくこともやはり必要なのです。

このアドホックというのは、例えば裁判所の判決はアドホックです。法律に定められている原理・原則はいろいろありますが、それについて判例は場合によって変わってきます。アドホックな判例の積み重ねによって判例法は徐々に一定の方向を向いていって、それが国会での立法に影響を与えるということもあります。アドホックは英米法的な考え方なのでしょうけれども、事例の積み重ねというのは人類の英知が詰まっているわけですから、ばかにしたものではありません。原理・原則を最初に決めてそのとおりというの必要ですけれども、アドホックに行動すれば世の中のいろいろな変化に対応できるということもありうると思います。

第3は柔軟にということです。柔軟にというのは、見方を変えるといいかげんということになってしまいかねないのですが、別にいいかげんということではなくて、杓子定規でやっても世の中うまくいかないことはいっぱいあります。しかし、守るべきものは守らなければいけません。そうはいってもここはという、大岡裁きではないですけれども、よくわかりませんが、柔軟さというのは人間にとってとても重要だと思うのです。

ただ、柔軟だけでポリシーがないというのは困るのですけれども、この辺のさじ加減というのはそれぞれの人間によって個性が出てくるのではないかと思います。どの程度柔軟に、どの程度原則重視でというバランスの問題は人に

よって違いますから、己の才覚でリスクを取って自分で判断していくしかないわけです。それで失敗する人もいるし成功する人もいるのかもしれない。浮世のことは厳しいものです。

7. 関連問題

これを関連問題と言うのかどうか分かりませんが、守秘義務と説明義務があります。いろいろなことを秘密にしなければいけない、しかし説明は同時に行えるようにしておかなければいけないということで、この辺は私があればここで述べるまでもないことだろうと思いますけれども、いろいろ考えなければいけません。それから一定のルール、手続きを踏んだならばしょうがなくて、これだけやったのだから許されるという場合もあるかもしれません。何をやっても駄目だということになってしまったら、断罪されて不幸になる人が増え過ぎてしまうような気もしないわけではありません。だから、手続きを保護し、その法的効果として一定のルールに従って行動した以上、これはあまり糾弾しないようにしましょうということも一定程度必要かもしれません。

「職務を離れたら何を言ってもいいわけではない」と書きまされたけれども、職務上知り得た秘密はあちこちで言っただけいけないということが当然に多いですよ。かといって自分の行動を説明する際に、こういうときにはこうだったと言うことが必要な場合も出てくるかもしれませんし、なかなか難しい問題です。

それで、最後に世の中の変化について最近見聞きしたことを述べたいと思います。こういうことがコンプライアンスや利益相反の問題の背後にもしかするとあるのかもしれないと考えているからです。去年の秋とつい最近の2回、ドイツに出かけました。ご承知のとおり、ドイツはメルケル政権の下での移民の大量受け入れがあり、それからドイツ国内では原子力発電は駄目で、その代わりフランスで原子力発電した電

気を買っています。考えれば矛盾なのですから、それでも守らなければならない理念のようなものが何か多分あったのだらうと思います。政策の結果なのかどうかは何とも言えないのですけれども、一部のドイツの経済人の方々は、経済停滞はメルケルさんの責任だということで、いろいろなご批判を展開されているようです。何が原因で何が結果かというのはそう簡単に言えるものではありませんけれども、そういうふうを考えていらっしゃる方がいるということは重要なことではないかと思えます。

それで、経済停滞がひどいものですから、価値観の転換が最近また起こりつつあるのではないかと、極右の政党が相当の支持を集めつつあるとか、いろいろなことが起こってきているのではないかと思えます。何がいいか悪いかは外国のことなのでわれわれがここであれこれ言えるものではないのですが、深刻な状況ではないかと思えます。

その例を申し上げます。去年、チェコからフランクフルト経由でマドリードに飛んだ時に、フランクフルトで乗り換えたわけです。それでマドリードの空港に着いたら、私の荷物が出てこなかったのです。なくなったわけではないのです。少し後から、「2便後の飛行機で送るからそれまで待つように」と言うのですが、空港で待っているわけにもいかないので、「明日でいいから運んでくれ」と言ったら、「わかりました」ということだったので、遅延の証明書だけもらってそうしたのですけれども、次の日に電話がかかってきて、「今日は土曜日で送れないから、帰りにマドリード空港から帰るときにピックアップしてくれ」ということで、とうとう私はスペイン滞在中、荷物を開けることが

できなかったということで困ったのです。

これは皆さんかなりの方がご存じだろうと思いますが、フランクフルト空港は今、コロナ後の旅客数の急増と、いったんレイオフした人を急に補充というわけにもいきませんから従業員が足りないということなのではないでしょうか、混乱しているということなのだろうと思うのです。ところが、それと同じことが先日あって、私は先週の日曜日にミュンヘンから帰国したのですが、飛行機に乗り込んでから1時間以上離陸しないのです。荷物の積み込み等にだいぶ時間がかかっているらしくて、大変な状況でした。

問題は、メルケル政権が進めた経済政策の結果なのかわかりませんが、今のような経済状態になっているときに、それでもいいのだという方もいらっしゃるのかもしれませんが。生産性が多少落ちてても、今までのドイツの価値観と違うような方々の登場によって世の中が変わっていく、環境政策もエネルギー不足になっている、ロシアからの輸入もできませんから火力発電がうまくいかないというところもあるのかもしれませんが、それでもいいと思うのか、それとも変えるのか、こういう選択をヨーロッパは迫られているのでしょうか。

アメリカもそうなのではないかと思っています。今のままでいいのだという考えと、もっと変えて、保守的な昔のアメリカに戻さなければいけないのだという方々のせめぎ合いがあるのではないかと思えます。そういう中で、政治がどちらに転ぶかによってコンプライアンスや利益相反の問題も影響を受けるかもしれないと、実に無責任な結論ですけれども、そういうふうに思っております。

地方税制の基本問題



林氏 (司会)



坂巻氏



林氏



松村氏

●参加者 (五十音順)

同志社大学大学院司法研究科教授

甲南大学経済学部教授

大阪市財政局税財政企画担当部長

坂巻 綾望
林 亮輔
松村 隆則

司会 関西大学経済学部教授

林 宏昭

はじめに

(林(宏)) 関西大学の林と申します。どうぞよろしく願いいたします。個人的なことを申し上げますと、大学院の時代、ちょうど抜本的税制改革、消費税に向かう議論があったときから租研と関わらせていただいて、非常に長くお世話になっております。そういうこともあってか、2009年から大阪で税制に関する研究会を開催する運びになりました。当初、2009年から2014年まで、東京ではなくて大阪で開催ということで、地方税研究会という名称で研究会を進めてきました。5年間、2014年まで地方税について、当時の委員の皆さんのご発表を順番にお伺いする形で進めてきました。2014年10月からは、今の税制基本問題研究会として開催しております。

この研究会の特徴としては、私は財政を専門としておりますけれども、ほぼ半々の7、8名ずつ、途中で入れ替わりもありますが、財政学、税法の研究者にそれぞれの関心、或いは研究テーマに沿った報告をしていただく形で進めていることです。そして、研究会には会員企業の皆さんにも入っていただいておまして、それぞれの研究テーマの報告を聴いた後に、企業として、或いは一納税者としていろいろなご意見を頂く形で進めてきました。途中で外部の研究者の方にも外部講師として報告をしていただいております。

今回は、共通テーマを設定する現在の形式の研究会となって4回目です。研究会として大きな統一テーマを設定しようということで、これまでに税制改革、それから租税原則、前回は社会・経済環境の変化と税制の課題といったキーワードを基本的なテーマに設定して、それぞれの研究者にそのキーワードを念頭に置いて報告してもらおう形をお願いしています。そしてこの租研大会のときに取りまとめて皆さんにご紹介するという形を取っております。



2022年度からの2年間につきましては、統一的なテーマを「地方税制の基本問題」と設定しました。よくいわれますように国と地方は車の両輪であり、日本は意外と税収全体の中で地方税の割合の高い国であります。同時にいろいろな行政を担っている範囲が非常に多いということも日本の特徴の1つであるかと思えます。ただ、コロナ禍が今はちょっと落ち着いてきましたが、10万円の給付を代表として様々な形で支出が拡大しました。その際、実施に当たっては地方が大きな役割を果たし、財源については国であっても、支援金や補助金の給付は地方が直接当たってきました。それはそれでいいことなのですが、一方でこの数十年いわれてきていた地方分権、地方の自立という話で考えると、国の資金への依存が大きくなるというのもちょっと違うのかなとは思っています。このようなコロナ対策が一段落したところで、改めて地方税の在り方、分権なども含めて研究者の皆さんのご報告を伺ったというのがこの2年間の歩みであります。

今日は、財政学の研究者からは甲南大学の林先生、税法学の分野については同志社大学の坂巻先生にそれぞれ取りまとめていただいて、今日はパネリストとして大阪市の松村部長にも参加いただいております。15の報告がありますので、かなり駆け足のご紹介になると思います。先ほど事務局からもお話がありましたように、何か質問がおありであればということで、その



手順もお示しいただきました。時間が取ればご質問にもお答えする形を取りたいと思いますけれども、皆さんそれぞれ関心をお持ちだと思いますので、できるだけ質問をしていただき、有意義な大会にしていきたいと思います。視聴者の皆さん、それから登壇者の皆さん、どうぞよろしくお願いいたします。

それではまず最初に、自己紹介を兼ねてお三方から順番にお話しさせていただきたいと思います。では、林さんからよろしくお願いいたします。

(林(亮)) こんにちは。甲南大学経済学部の林亮輔と申します。私は、2019年から税制基本問題研究会に参加させていただいております。私が専門としている財政学という学問を簡単に説明しますと、「政府活動に必要な資金をどのように調達して、調達した資金をどのように支出するかについて考える学問」であるといえます。

この税制基本問題研究会では、政府活動に必要な資金を調達するための最も重要な手段である租税について学ぶ機会を頂いております。税制基本問題研究会では、先ほどご紹介がありましたとおり、財政学からのアプローチによる研究報告と租税法からのアプローチによる研究報告が行われておりますが、本日は私から財政学側の研究を中心に報告させていただきます。本日はよろしくお願いいたします。



(林(宏)) それでは坂巻さん、お願いします。

(坂巻) 同志社大学の坂巻綾望と申します。私の専門は税法（租税法）です。普段は、すでに出来上がった法律を見て、それを具体的な事例に当てはめて、結論がどうなるかということを見ております。ですので、未来に向かって税制がどうあるべきかについては、得意な分野とあまりよくわからない分野があります。本日は、税法の視点から意見を述べさせていただきます。どうぞよろしくお願いいたします。

(林(宏)) ありがとうございます。では松村さん、お願いします。

(松村) 大阪市財政局の松村と申します。税制基本問題研究会には2019年から参加させていただいており、今年で6年目となります。私の日頃の業務で税制に関わるものとしましては、税制改正要望や課税自主権に関わることを担当しております。この間の税制基本問題研究会では、地方税がテーマということで、まさに日々の仕事に直結する話が多くあり、毎回の研究会では大変興味深く先生方の研究成果を聴かせて



いただいております。本日の討論会も同様に楽しみにしております。よろしく願いいたします。

(林(宏)) ありがとうございます。それでは早速ですが、中身に入りたいと思います。今もお話がありましたけれども、財政からのアプローチの報告についてまず林亮輔さんから、ご紹介を兼ねて報告をお願いいたします。時間は15分程度ですので、どうぞよろしくお願いいたします。

I. 財政学のアプローチからの報告

(林(亮)) 甲南大学経済学部の林亮輔です。それでは私の方から、今回のシリーズのテーマである「地方税制の基本問題」について、財政学の観点からの報告を簡単に紹介させていただきます。

1. 地方税原則と地方税の課題

第1は、本日ご登壇されている関西大学の林宏昭先生によるご報告「地方税原則と地方税の課題」についてです。本シリーズの基本コンセプトである「地方税制の基本問題」について議論するに当たり、抑えておかなければならない地方税原則と地方税に関する現状と課題につい

てご紹介いただきました。

主要な点をお伝えしますと、①地方分権を進めるためには、地方税の割合を増やすべきという意見があるものの、地方税の割合を国税に比べて高めても分権化が進むわけではなく、地方分権はマクロの比率の議論ではないということ、②個人住民税は個人が行う経済活動の大きさを受益の大きさの代理変数と見なすことで、応能原則よりも応益原則を重視するべきであるということ、③法人に対する地方税については、企業が各地域でさまざまな公共サービスの利益を享受しながら事業活動を行っていることを課税の根拠として捉え、個人の場合と同じように生産等の経済活動の規模に応じて負担を求めることで、応益原則を実現するべきであるということ、④税制論としては、所得・消費・資産といった課税ベースにバランスよく課税することが望ましいものの、国・都道府県・市町村それぞれにバランスを取る必要はなく、むしろ納税者側から見て、どこに、何のための税を負担しているのかについて明確にする方がよいということ、⑤地方分権の意識の浸透のためにも、都道府県と市町村の税源を独立させる必要があるということなどを報告されておりました。

2. 地方税と交付税措置：地方公共団体の資金調達・運営と財政健全化

続きまして、甲南大学の足立先生によるご報告「地方税と交付税措置：地方公共団体の資金調達・運営と財政健全化」です。「建設地方債及び赤字地方債が許可制度から協議制度を経て届け出制度へと移行したこと」や、「協議必要団体の設定条件」が、地方公共団体の財政運営に対してどのような影響を及ぼしたかについて検証がされています。

主な研究結果ですが、①建設地方債の起債は届け出制度への移行後も、財政状況に留意が必要な団体の歳出には抑制効果が認められたこと、②赤字地方債においては負債が積み上がることで生じる将来の財政悪化が懸念され、各地方公

共同体が歳出を抑えていることなどを明らかにされてきました。

これからの地方税制に対する示唆として、①人口減少が進み財源確保が難しくなる中で、元金の返済に加えて利子の支払いは、地方公共団体の財政状況を悪化させ、過度な将来負担を招く恐れがあること、③今後も地方公共団体の起債においては、一定の国の関与を設けながら自主・自立を促すことが重要であることなどを報告されていました。

3. 地方税における応益原則の適用と課題－個人と法人の受益と負担について－

続いては、私自身の報告「地方税における応益原則の適用と課題－個人と法人の受益と負担について－」です。個人と法人の間で受益と負担の不一致が生じていないかについて検証し、わが国の地方財政システムが財政錯覚を生じさせやすい構造になっていないかについて検証しました。

主な研究結果ですが、①地方財政支出の個人と法人への配分については、都道府県・市町村の財政支出ともに約3割が社会全体に受益が及ぶもの、約6割が一次的に個人のみに受益が及ぶもの、約1割が一次的に法人のみに受益が及ぶものであるということ、②一方、地方税負担の個人と法人への配分については、都道府県税、市町村税ともに約6割が個人負担であるなどを明らかにしました。

以上の結果を受け、これからの地方税制度に対する示唆として、①社会全体が受益する行政サービスの財源が法人によって賄われているという結果は、わが国の地方財政システムが財政錯覚を発生させやすいものになっているということ、②応益原則の観点から考えた場合、地方財政規模を適切に保つためには、地方税のウェートを企業課税から個人課税にシフトさせることを検討しなければならないということなどを報告しました。

4. 日本型税務行政の生成過程－「徴税協力」から「納税協力」へ－

続いては、神戸大学大学院経済学研究科博士課程後期課程の正保様と神戸大学の玉岡先生によるご報告「日本型税務行政の生成過程－「徴税協力」から「納税協力」へ－」です。日本型の税務行政がどのように生成されてきたのか、そこにはどのようなものが埋め込まれているのかについて、日本の税務行政の歴史を振り返り、その独自性や特徴について検証されています。

主な研究結果ですが、①近代には義務的租税観をベースとした上意下達による税務行政が行われるとともに、納税側を取り込んだ「徴税協力」の体制が構築され、それが政府による国民への社会規範の刷り込みとともに浸透していったこと、②戦後には納税側の自発的・能動的な形で行われる「納税協力」という日本の税務行政の特徴的な概念・形態へと帰着していったこと、③この「日本型税務行政」と呼ぶべき特質は、現代にも続く日本における租税観の表出事象であり、また内在的な規定要因でもあるということなどを明らかにされていました。

これらの結果を受け、これからの地方税制度に対する示唆として、①日本型税務行政が「税を確実に納める」という側面に偏重しがちであるとすれば、納税という行為に埋め込まれている権利の側面への認識を向上させることや、徴税側と納税側が相互信頼関係を構築していく応答的規制理論からの示唆を得ることが重要であること、②日本型税務行政に表れる国税を巡る「徴税側・納税側」の関係と、税務行政上の「国・地方」の関係に共通項が見いだせるか、税務行政を巡る国家との関係性という観点で今後検討が必要であることなどが報告されました。

5. 地方の法人所得税は生き残れるのか？

続きまして、関西学院大学の上村先生によるご報告「地方の法人所得税は生き残れるのか？」です。資本所得税や法人所得税の課税の根拠を

経済学の視点から検討し、地方の法人所得税の課題と将来の展望を明らかにされています。

主な研究結果ですが、①OECD諸国の中で地方の法人所得税を持つ国は非常に少ないということ、②OECD諸国における法定税率の平均値の推移を見ると、地方の法人所得税を持たない国の方が、地方の法人所得税を持つ国よりも税率引き下げを行っていることから、地方の法人所得税の存在が税率引き下げを妨げている可能性があるということ、③地方法人所得税の最大の問題は偏在性であり、デジタル化と東京一極集中により、ビジネス提供エリアと企業の所在エリアの乖離がますます広がる可能性があるということなどを明らかにされていました。

以上の結果を受け、これからの地方税制度に対する示唆として、①地方の法人所得税の在り方は、全体的に縮小し、ゆがみを軽減して限界実効税率を低下させ、法定税率の引き下げで平均実効税率も低下させ、超過利潤への課税と地域への税収配分が望ましいということ、②具体的には、法人住民税法人税割は縮小化又は国税化、又は法人事業税付加価値割や地方消費税へ移管する、法人事業税所得割はドイツの営業税改革を参考にして損金算入を廃止しつつ標準税率を引き下げ、又は付加価値割へと移管、さらには外形標準課税の中小企業への適用拡大で税率引き下げを行う、地方法人税及び特別法人事業税は重点化することが望ましいことなどを報告されていました。

6. 高齢化が個人住民税課税ベースに与える効果

続きまして、京都産業大学の八塩先生によるご報告「高齢化が個人住民税課税ベースに与える効果」です。高齢化で年金給付額が増えると、国民全体の所得に占める公的年金給付の比率が高まる、「勤労から年金への所得代替」という現象が生じます。2000年代と2010年代における勤労から年金への所得代替が、地方部の個人住民税課税ベースにどのような影響を与えたかに

ついて検証がされています。

主な研究結果ですが、①2000年代について「勤労から年金への所得代替」が、高齢化が進む地方部の課税ベースを浸食した実態を分析した結果、高齢化による「勤労から年金への所得代替」の実態が見て取れること、②年金への所得代替が進む地方部の県ほど課税ベースの浸食が進んだこと、③2010年代以降、高齢化がさらに進展したにも拘らず、「勤労から年金への所得代替」は進まず、高齢化が特に進む東北、九州、四国で1人当たりの課税ベースがむしろ大きく増えたこと、④その理由として、高齢者の就労増加により「勤労から年金への所得代替」が進まず、課税ベースの浸食が起きなかった点が挙げられることなどを明らかにしていました。

これらの結果から、これからの地方税制度に対する示唆として、①65歳以上の引退延期などがあったとすると、単なる問題の先送りに過ぎない可能性があること、②将来この世代が一斉に引退すると、課税ベース浸食が一気に顕在化するかもしれないことなどを報告されていました。

7. 子育て世代における個人所得課税の所得再分配効果

最後は、神戸学院大学の金田先生によるご報告「子育て世代における個人所得課税の所得再分配効果」です。子どもの教育機会の格差是正への関心が高まっており、世帯の経済格差が教育格差に直結することが指摘されていることから、所得再分配政策としての税制が子育て世代にどのような影響を与えるかを把握する必要があるという問題意識のもと、勤労所得税と個人住民税の所得再分配効果の経年的な変化を比較し、その要因について検証がなされています。また、子育て世代への所得再分配効果は、世帯内の子どもの数や子どもの属する学校種によっても異なる可能性があることから、それぞれの影響についても考察されています。

主な研究結果ですが、①2007・2011・2012年における勤労所得税と個人住民税に関する税負担の集中度係数の変動は、三位一体改革や扶養控除の変更によるものであること、②子どもの数別の分析では三位一体改革や扶養控除の影響が若干異なること、③学校種別に見ると、税負担の集中度係数については大きな変化が確認されていないことなどを明らかにされてきました。

これらの結果から、これからの地方税制度に対する示唆として、勤労所得税と個人住民税のそれぞれの租税の影響が異なるだけでなく、子育て世代においては世帯内の子ども数や子どもの属する学校種によって税制改正の影響が異なるなどを報告されていました。

以上、駆け足になりましたが、財政学の観点からの研究報告について紹介させていただきました。ご清聴ありがとうございました。

(林 (宏)) ありがとうございます。時間が限られている中で、非常に要領よくまとめていただきました。では、税法の分野から参加していただいている坂巻さんと大阪市の松村さんから、今の財政学の報告について一言感想なりお伺いできたらと思います。ではまず坂巻さん、どうぞよろしくお願いします。

(坂巻) 税法の視点からコメントさせていただきます。第1に、税法は、どうしても地方財政のうち収入側に着目せざるを得ない分野であるため、財政学の先生方から、支出側にも着目した研究がなされて、大変ありがたいと感じました。特に、地方税においては、受益と負担の関係が重視されておりますから、支出側を無視して望ましい税制のあり方を議論することはできないと思っております。

第2に、今後の地方税収をどのような税目によりどのくらい賄うべきかという点は、税法においても大きな関心のあるところなのですが、

税法学では答えを出すことの難しい問題であります。その点について、林宏昭報告において、どこに何のために税を負担しているかが納税者にとってわかるようにすることが必要である点が示され、そうした視点から、林亮輔報告において、わが国の地方税制が財政錯覚を生じさせやすい構造になっていないかが検討され、結論として、財政錯覚を生じさせやすいものとなっていることが示され、法人課税から個人課税へのウエートの移行が提案された点が、非常に興味深く思いました。今後も、個人住民税が重要な財源であることを確認することができました。

また、地方における法人課税のあり方については、税法学においても大きな関心を持たれているのですが、財政学においても大きな関心を持たれていると感じました。特に、上村報告では、法人事業税の標準税率を引き下げ、付加価値割の中小企業への適用拡大が提案されていました。税法学においても、後に紹介しますように、堀報告及び小塚報告において、法人事業税における外形標準課税の見直しが提言されており、同様の方向性が示されております。この点を興味深く思いました。以上です。

(林 (宏)) ありがとうございます。では松村さん、実務家の立場で一言お願いします。

(松村) 今回研究会のテーマが地方税ということで、やはりその特徴として応益性の観点が重要になると思いますが、研究会でも応益性にまつわる課題についてさまざまな研究を聴くことができ、大変勉強になりました。応益性は地方税の基礎的な概念でありますけれども、その内容は抽象的ですので、何ををもって応益性があるというのか、また何を基準に応益性を測るのかということを考えることはとても大切なことだと考えております。

先ほどご報告いただいた中では、地方の法人課税について地域的な偏在が大きいということや、受益と負担の相関が低い点など、ご指摘がありました。地域偏在の課題について、地方法人課税の大きい大阪市のような都市部の自治体としては、法人や企業の集積を1つの要因とするインフラ整備など、都市的な財政需要も大きいことから、そのような財政需要を賄うには地方法人課税は適しているのではないかと考えており、今後もその安定的な確保を求めているところです。

ただ、デジタル技術の進展などもあって、企業の経済活動の変化が大きくなっている現状におきましては、課税標準の分割基準の在り方や均等割課税の在り方なども含めて、地方法人課税の諸課題について、その対応を検討する時期が来ていると認識しております。

他に報告では、地方の財政や実務との関連において、臨時財政対策債など赤字地方債に係る課題、高齢化による税源浸食の課題、教育格差の課題、納税協力の歴史など、私の仕事上身近な課題が取り上げられ、非常に興味深く聴かせていただきました。

国と比べて財政力が小さい地方自治体は、深刻化する少子高齢化への対応などで財源確保がより重要になってきますけれども、地方税だけの対応では困難で、地方交付税や地方債といった財源をどのように有効に組み合わせていくか、国と地方の役割分担や税源配分の課題として考えていかなければならないというふうに思っております。私からは以上です。

(林(宏)) ありがとうございます。また後でいろいろ取りまとめたり、お互いの議論の中で追加でお話いただける機会があるかと思しますので、よろしく願います。

それでは続けて、租税法のアプローチから行われた報告のご紹介を坂巻さんからお願いいたします。では、よろしく願います。

Ⅱ. 税法のアプローチからの報告

(坂巻) それでは、税法学の分野における報告を紹介させていただきます。税法学の視点からは、合計8個の報告がなされました。分野としては、個人住民税、法人事業税、消費税、不動産取得税、国際課税と多岐にわたりました。アプローチ方法は、主に、諸外国の動向の紹介と、社会や経済環境の変化に伴って生じている課題の提示でした。順番に、各報告の概要を見ていきたいと思います。

1. 個人住民税

(1) 米国連邦所得税における州・地方税額の控除制限

個人住民税については、まず、関西学院大学の一高先生による報告において、国税である所得税において地方税をどのように扱うべきかについて報告がなされました。わが国の国税である所得税の計算においては、地方税である個人住民税を、必要経費に算入することも所得控除することも税額控除することも、できません。これに対して、米国では、連邦所得税の創設時から、連邦所得税の計算において州・地方税額を所得控除する仕組みが採用されてきました。これは、「SALT控除」と呼ばれております。4ページ(租税法資料)にお示ししているのは、連邦所得税の計算方法です。所得から費用や損失を差し引いた後、項目別控除又は標準控除のいずれかを納税者が選択して控除する仕組みとなっています。

項目別控除の内容は5ページ(租税法資料)に掲げておりますが、その1つとして、租税を控除することが認められております。ここに、地方税も含まれています。このような形で、連邦所得税の計算において、地方税が所得控除されます(租税法資料6ページ)。このような仕組みの当初の意図は、必ずしも明らかではありませんが、2017年の税制改正により、この控除

に上限が設けられることになりました。これを「SALT Cap」と呼びます。このSALT Capが設けられことは、州・地方にとっては好ましいことではないため、連邦と州で争いになり、さまざまな議論が生じていることが報告されました。

(2) 個人住民税における応益原則と住所地課税

2つ目の同志社大学の倉見先生による報告においては、個人住民税における応益原則と住所地課税の見直しがなされました。第1に、応益原則はどのような意味で用いられているかが明らかにされました。それは、論者によって異なっており、おおむね3つの意味で用いられているということが整理して示されました。

第2に、受益と負担の乖離が生じる場面が、時間軸と空間軸という2つの視点から整理して示されました。つまり、受益と負担の対応関係が求められる個人住民税において検討すべき課題が示されました。例えば、地方で教育を受けて、成人してから都会で働く場合に、受益を受けた場所で納税をしないという意味で、受益と負担の乖離が生じます。これは、時間軸における乖離といえます(租税法資料8ページ)。また、都会で会社に勤めた後に、地方の故郷で退職後の余生を過ごす場合、同じように、時間軸から見た受益と負担の乖離が生じます。

そして、空間軸から見た受益と負担の乖離としては、例えば、単身赴任をしている方や別荘地を持っている方が、単身赴任地や別荘地において、受益をしながらもその地域に納税をしないという、空間軸から見た受益と負担の乖離が生じます。

こうした受益と負担の乖離が生じる場面については、今後の個人住民税のあり方について検討すべき点です。また、倉見報告では、それらの解決策として、複数の方策が検討されていますので、報告書をご覧くださいと思います。

(3) 米国州所得税の過去、現在、未来

私の報告では、これからの個人住民税のあり方を広い視野で論じるために、米国における州

所得税をめぐる最近の議論を紹介しました。

第1に、米国では、リモートワークによる所得の源泉地をめぐる議論が生じています。米国における州所得税は、居住地と源泉地が課税をすることができる仕組みになっているところ、給与については、源泉地は勤務地であると考えられてきました。ところが、リモートワークについては、勤務地は労働者の物理的な所在地(自宅)であるとする見解と、雇用主の物理的な所在地(オフィス)のままであると考える見解とに分かれております。源泉地の判定について、解釈上及び立法上の議論が活発になっています。

第2に、投資所得や退職所得に対する州所得税をめぐる米国の議論を紹介しました。例えば、ニューヨーク州で働いて退職後に、所得税が低税率であったり無税である州に移ってから退職金を受け取る場合、ニューヨーク州で課税がなされず、移転後の州においても低税率の課税又は無税になります。このようにして州所得税の税逃れが可能となっていることが問題視されています。また、受益と負担の乖離が生じているといえます。こうした問題について提案されている解決策を紹介いたしました。

2. 法人事業税

(1) 減資と地方税法

法人に対する課税については、堀報告と小塚報告において、法人事業税について検討がなされました。

東北学院大学の堀先生による報告では、外形標準課税のあり方について検討がなされました。外形標準課税は、資本金1億円以下の中小企業については、その負担を考慮して、適用除外とされてきました。そのような措置のせいも、最近では、法人の減資や組織再編成により、外形標準課税の対象法人が導入時の3分の2まで減少していることが指摘され、令和6年度税制改正により対応がなされました(租税法資料17ページ)。具体的には、資本金基準の見直しがな

れました。堀報告では、こうした改正は、いわば小手先の改正であり、もう少し根本的な対応を考えるべきであるとの問題提起がなされました。

そこで、他の法令において中小企業・中小法人がどのように定義されているかについて、検討がなされました。とりわけ中小企業基本法においては、中小企業は相対的に経済的弱者であることこれまで考えられてきましたが、近年では、イノベーションの担い手、雇用の受け皿、地域経済発展の担い手としてその持続的成長を後押しすべき存在として考えられるようになっていることが示されました。

今後は、法人事業税における外形標準課税のあり方として、資本金以外の適用除外基準を検討することや、中小企業を外形標準課税の適用対象とすることについて、提案がなされました。

(2) 地方法人課税のあり方が法人課税に与える影響の検討

岡山大学の小塚先生による報告では、法人事業税における外形標準課税の適用を免れるために資本金を減少させるという行動を法人が本当にとっているのかという問題意識のもと、上場企業の財務データ分析がなされました。

第1に、上場企業についての資本金階級別企業数を見ると（租税法資料20ページ）、資本金1億円及び5,000万円以上1億円未満の法人の数は、減少傾向にあります。そして、1億円超10億円未満の法人の数は、増加傾向にあります。

上場企業について、増資の状況を見ると、外形標準課税の拡大がなされたあたりに、増資を行った企業が多く、項目振替（資本金の増加額を資本剰余金を減少させる行為）を行った企業のほとんどは、資本金1億円超への増資であったことをうかがうことができます。反対に、減資を行った企業は非常に少ないことが示されました。

第2に、同一の法人について、外形標準課税が適用された場合（原則）の事業税額と、外形標準課税が適用されなかった場合（例外）の事

業税額を計算して比較すると、原則の適用を受けた場合の税負担が小さくなる企業の方が少ないことが示されました。すなわち、上場企業については、増資を行って原則の適用を受けようとする可能性があることが示唆されました。

第3に、人件費率が高くなるほど、例外の適用（外形標準課税の適用除外）を受けた方が税負担が少なくなるという関係がなりたっていることが示されました。つまり、賃金の比率が高くなればなるほど、外形標準課税を免れることが有利であります。

以上により、法人は、資本金を減少させて外形標準課税の適用を免れるだけではなく、反対に、資本金を増加させて外形標準課税の適用をあえて受ける場合があることが示唆されました。そこで、今後は、外形標準課税の適用を納税者の選択により受けたり受けなかったりするという行動に問題がないのかどうかを検討すべきとの提言がなされました。

3. 消費税

(1) アメリカ州売上税における近年の傾向

次に、消費税に関して、大阪公立大学の酒井先生からアメリカの州売上税について報告がなされました。売上税の納税義務者は、小売販売者だけであるという点で、消費税とは若干異なっております。

州売上税においては、州内の消費者に対して州外の事業者から資産の販売や役務の提供などをした場合に、その州が課税をすることができるのかどうかについて、これまでに連邦憲法上の問題として争われてきました。

Wayfair事件判決において、そのような売上税の課税が連邦憲法に反しないことが示されました。ただし、その州と州外の事業者との間に経済的なつながり（経済ネクサス）があることが前提となります。そのため、各州は、売上の閾値や取引数の閾値を設けて、それを超える州外事業者に対して売上税の納付義務を課しています。したがって、事業者にとって、各州にお

いて売上税の納税義務があるかどうかそれぞれの州の閾値を確認して判断する必要がある、その複雑さが事業者にとって負担になっていることが示されました。

さらに、アメリカ州売上税におけるプラットフォーム課税についても、現状と課題が紹介されました。プラットフォーム課税は、わが国の消費税においても導入されたところです。これは、州外の事業者が州内の消費者に対して資産の販売や役務の提供をする場合には、州外事業者が納税をしてもらうことが容易でない場合があります。そのため、アマゾンなどのプラットフォームに徴収義務を課する仕組みです。そのような法律が各州で導入されるにいたった経緯が報告され、またこのようなプラットフォーム課税も州ごとに異なっていることから、州売上税の納税義務を誰が負うかについて、非常に複雑な状況になっているという問題点が報告されました。

4. 不動産取得税

(1) 土地法制の変化と不動産取得税制

不動産取得税については、兵庫県立大学の濱田先生から報告がなされました。不動産取得税は、導入時の昭和29年においては、不動産を取得するという比較的担税力のある機会に相当の税負担を求め、その反面固定資産税を緩和するという趣旨で、設けられました。そのため、不動産取得税は固定資産の前取りといわれてきました。

しかし、次のような土地政策の変化を踏まえ、そのような不動産取得税の理論的根拠ないし位置づけを見直す必要があることが示されました。土地政策の変化の前提にあるのは、人口減少時代において土地は価値がどんどん上がるものではないということです。所有者が不明である土地が生じるようになっており、それはインフラの整備を阻害し、災害を生じさせる原因になっているという意識があります。

そこで、土地基本法の改正がなされ、それに関連する法令の改正がなされました。土地基本

法では、地方公共団体は、円滑な土地の取引に資するため、必要な措置を講ずることが求められています。そのような地方公共団体の役割を踏まえて、不動産取得税のあり方を見直すべきタイミングにきています。とりわけ、不動産の流通段階においては、印紙税、登録免許税及び不動産取得税の3段階の課税がなされているため、本当にそのような3重の税負担を負わせるままでよいのか検討する必要があります。

5. 国際課税

(1) 国際的に交換された情報の刑事手続利用

最後に、大阪経済大学の漆先生による報告においては、地方税に関わるものではありませんが、情報交換のあり方について検討がなされました。適正・公平な課税・徴収をするために、租税条約に基づいて情報交換が税務当局間で行われています。そのような情報には、不正に入手されたものが含まれることがあります。例えば、パナマ文書やパラダイス文書のように、ある国の金融機関の元従業員がリークして、つまり不正に取得したものがありえます。また、そのような情報をもとに税務当局が手にした情報がありえます。

そのような情報をもとに、情報交換要請ができるのか、また、それにもとづいて課税処分ができるのか、さらには、刑事手続を進めることができるのかどうかの問題となります。これらの問題について、諸外国の動向が紹介されました。諸外国では、そのような情報を課税の基礎とすることができることについては、裁判例で示されつつあります。

そして、租税の犯則事件やマネーロンダリングなど、刑事事件の基礎とすることができるかどうかについて、諸外国の動向と刑事法の分野における議論を参考に、検討がなされました。これは、納税者の人権とりわけプライバシー権を保護する必要性と、公平・適正な課税の必要性との調整の問題です。

租税法分野の報告は以上です。

(林(宏)) ありがとうございます。先ほどと同じように、税法学からのアプローチの報告のご紹介がありました。今度は財政学のアプローチからの林亮輔さんと、それから実務家の松村さんの方から、少し感想を頂けたらと思います。よろしくお祈りします。

(林(亮)) 坂巻先生、ご報告ありがとうございました。租税法に関する研究報告を複数伺いまして最初に抱いた印象は、地方税を取り巻く社会経済構造がここ数年で大きく変化しており、地方税を時代時代の環境に応じたものにするためにも、税制を迅速に改正していく必要があるのではないかということです。さらには、改革の障害をいかに克服していくべきかの検討が不可欠だということです。

倉見先生や坂巻先生の報告は、テレワーク活用による転職なき地方移住、別荘保有などの2拠点生活をはじめとしたライフスタイルの変化を研究の出発点とし、個人住民税の在り方について検討されていました。また、堀先生や小塚先生の報告では、コロナ禍の影響による業績悪化への対応を目的に行われるなど、近年増加している法人の減資を問題意識とされ、法人事業税における外形標準課税の在り方について検討がなされていました。その他にも、アメリカにおける州売上税に関する酒井先生の報告では「デジタル経済の進展による消費税課税問題」、不動産取得税について検討がなされている濱田先生の報告では、「人口減少時代における土地の価値の低下」や「地方部における所有者不明の土地の存在」を研究の原点とされていました。

このように地方税を取り巻く社会経済構造がここ数年で大きく変化しており、現行の地方税制では対処しきれないさまざまな問題が生じていることが、今回の租税法の研究報告では特に浮き彫りになったのではないかなと感じております。諸外国に比べて役割が大きく、国と地方の関係が非常に複雑であり、かつ国への依存が

大きい日本の地方財政において、地方税制を社会経済構造の変化に迅速に対応したものに変えていくためにも、税制自体の検討とともに税制改正に関するガバナンスとマネジメントも検討すべき時代に来ているのではないかとということ、租税法の研究報告を伺って感じた次第です。私からの感想は以上となります。

(林(宏)) ありがとうございます。では、松村さんからも続けてお祈りします。

(松村) 租税法の分野でも地方税の応益性の課題に関して多くの報告がございました。特に個人住民税に関して、住所地課税と勤務地課税の課題や、個人の生涯における転居への対応、金融所得・退職所得の課税といった、長期的な時間軸で見た場合の受益と負担の課題など、海外事例も紹介いただけてとても参考になりました。

勤務地と住所地の問題については、大阪市のよう大都市は昼間流入人口も多いということで、それによる財政需要も大きいことから、従来から大きな課題意識を持っております。個人が受ける行政サービスの大きさで言いますと、やはり福祉や教育分野の割合が大きくなりますので、それらの行政サービスの提供地である住所地で一括して課税されることに合理性はあると思いますが、一方で都市インフラや消防などは住民以外にも対象となりますので、応益性を追求するなら個人住民税を複数の地方自治体へ分割するというに理論上はなりません。ただ、そうしますと地方自治体、納税者双方の実務の面から、個人住民税での対応は限界があるというふうに思いますので、この点は法人住民税や事業所税、地方消費税といった都市的な税目がカバーしていると考えるのが現実的かなと考えております。

また報告の中では、法人事業税の外形標準課

税の適用に関して、中小企業か否かを判定する資本金の基準についての研究もありました。減資や増資はさまざまな要因で行われることでもありますし、デジタル技術が発達したことで、たとえ大きな元手がなくても大きな利益を生み出せる環境になっていると思います。そのような中で、資本金で事業規模を判定することの合理性が少なくなっているというふうにも思いますし、税負担への対応能力を表す指標についても、もし他のものを考えるならば、実務的には年度ごとの変動の少ないものの方がいいと思いますけれども、実際に何が適しているのか、改めて検討する必要を感じたところです。私からは以上です。

(林(宏)) ありがとうございます。以上、駆け足ですが、財政学のアプローチからのご報告と税法のアプローチからの報告を簡単に紹介してもらいました。

冒頭申し上げたように、外部の先生方にもご報告いただきました。オンラインで研究会も開催していますので、どこの方でもという形でお願いをしております。今回の研究会の中では、財政学の分野から一橋大学の佐藤主光先生に報告していただきました。地方税を基本的なキーワードにして進めているということで、「デジタル時代の課税の在り方と地方税の課題」ということで報告いただきました。国際化が進む中で当然、デジタルの形のないものがいろいろな取引される中で、そこにどう課税するかというのは大きな問題ですが、その中に地方税を絡めてご報告いただきました。

それから、税法のアプローチからは、東京大学の神山先生にご報告をお願いしました。タイトルは「地方公共団体の課税自主権を巡る諸問題」ということで、地方が課税自主権をどこまで意識しながら課税の問題を取り上げていくのかということを中心にお話いただきました。団体間の租税競争、或いはお互いに奪い合う、

これは私自身もいろいろな方の報告を伺っていて、アメリカなどはいかにして他の州の税収を自分の州に持ってくるかということを経理論付けて議論することが非常に活発に行われているということが、私自身はすごく勉強になりました。そのあたりのアメリカのこともご紹介いただきながら、日本の状況を考えるという報告内容で、神山先生からは報告いただきました。

お二人の報告については、「租税研究」の方にそれぞれ掲載があると思いますので、またご興味のある方はご覧ください。

それでは、ここからは登壇者の皆さんにも自由にお話しいただきたいと思っております。間口を広げてといいますが、或いはそれぞれの報告についての深掘りをしていただいてもいいですし、地方税について、ご報告内容ではないけれども日頃こんなことを考えているのだということなど、理由を含めて少し議論いただきたいというふうに思います。

では、これも最初の順番と同じで、財政学のアプローチで参加してもらっている林さんからお願いします。

Ⅲ. 財政学の観点から間口を広げた意見交換

(林(亮)) 甲南大学経済学部の林亮輔です。それでは、シリーズ報告を踏まえつつ、間口を広げた意見交換ということで、「地方税制の基本問題」について財政学の観点から、これまでの報告で出てきた内容も含めて問題提起をさせていただきます。

1. 受益と負担を連動させることの重要性

まず、先ほど坂巻先生のお話にもありましたように、今回のシリーズの対象である地方税は、地方団体が公共財・サービスの供給に要する財源を調達するための手段です。これが税の本源的な機能になります。つまり、地方財政における地方税という立ち位置から地方税制を考える

ことができ、その際に重要な視点はやはり「受益と負担」の連動ということになります。

民間企業が供給する民間財・サービスの場合は、消費者が民間財・サービスから得られる満足とそれを手に入れるのに必要な費用負担について認識しているのに対して、公共財・公共サービスというのは政治プロセスによって供給され、財源は税で賄われることから、住民は公共財・サービスから得られる満足と費用負担について正確に知覚できないといった問題があります。この問題のことを「財政錯覚」と呼んでおります。この点については、税制基本問題研究会における私自身の報告の中でも述べさせていただいたとおりです。

先ほどより、アメリカを海外の事例として取り上げながら日本の税制との比較がなされておりますが、ここでもアメリカの地方税について取り上げますと、アメリカの主要な地方税はプロパティタックス（財産税）になります。日本の固定資産税は地方税法で税率が1.4%と決められていますが、財産税の税率は歳出額を課税ベースで割ることで決まります。そのため、歳出額が大きいところでは税率が高くなり、歳出額が小さいところでは税率が低くなるようになっていきます。つまり、「量入制入（いずるをはかりているをせいす）」の考え方が税負担の大きさを決める仕組みになっており、受益と負担が連動しているわけです。

1978年、アメリカのカリフォルニア州で、「提案13号（Proposition13）」として知られる納税者の反乱が起きました。この事例について少し簡単に紹介しますと、1960年代半ば以降、アメリカでは経済的に恵まれない階層に教育サービスを手厚く配分するという補償教育政策が行われてきました。その一方で、子どもを私立学校に通わせている中高所得層は、高い授業料を支払うとともに地元の公立学校のために税金を納めなければならないという二重の負担を負わされてきました。しかも、公立学校の教育は学力の低下が深刻な問題となっていたため、こう

した教育政策に対して中高所得層が不満を募らせました。その結果が反税運動の形で爆発したのです。このようなカリフォルニア州における納税者の反乱は、まさにアメリカの地方税において受益と負担が連動した仕組みが構築されていることによって起こったといえます。

一方、日本の地方財政を簡単に説明しますと、まず標準的な行政水準、いわゆるナショナルミニマムが決まります。そして地方税率も地方税法という国の法律で標準的な税率が決まります。ナショナルミニマムの支出には国の補助金が出ます。そして、歳出額から補助金を差し引いた額に地方税が達しない場合、その不足分は地方交付税で補填される仕組みになっています。現実にはもう少し細かな制度になっているのですが、このように日本の地方財政は、「量入制出（いずるをはかりていずるをせいす）」という構造になっています。つまり、受益と負担の連動が断ち切られているのです。

先ほど問題意識として挙げた財政錯覚が生じないようにするためには、アメリカのように公共財・サービス水準が高ければ税負担も高くなり、税負担が低ければ公共財・サービス水準は低くなるというように、公共財・サービスの受益と負担を連動させることが考えられます。もちろん、国が個別法令で標準的な行政水準を規定している限り、財政移転は不可欠だと考えています。また、歳出の全額を地方税で賄うことにしてしまうと、地方税は個人所得、法人所得、消費、資産といった経済変数を課税ベースとしているため、地方団体間で税率の大きな差が生じてしまい、人口移動が誘発される可能性もあります。従って、財政移転をなくすことはやはり現実的ではありません。

ただその一方で、受益と負担を連動させて財政錯覚を生じさせないようにするために、財政移転を可能な限り縮小し、地方税を充実強化させていくことが重要です。それでは、どのような方法で地方税を充実強化すればよいのでしょうか。ここでは、2つの視点を紹介させていた

できます。

2. 地方偏在度の低い地方税制の実現－普遍性の原則－

国税はどの地域で集められようとも、全てが国庫という1つの財布に集められて支出されることから、地方団体間で税収が偏在していたとしても問題ありません。しかしながら地方税の場合は、多数の地方団体のそれぞれが公共財・サービスの財源調達のために徴収するものですので、地方税としてできる限り偏在度の小さな税目で税収を拡充し、どのような地方団体も十分な税収を確保できるという方向性を目指さなければなりません。これが、先ほど林宏昭先生のご報告にもありました「普遍性の原則」と呼ばれるものになります。

表1（財政学資料17ページ）には、税収の地域偏在度が示されています。詳しく紹介しますと、都道府県税と市町村税について、主要税目の地域間偏在度を「人口1人当たり税額の変動係数」と「最高団体の額と最低団体の額の倍率」によって見たものです。変動係数の値や倍率が大きいほど地域間格差が大きいことを意味しています。その結果、個人所得課税（市町村民税個人分）よりも法人所得課税（事業税、市町村民税法人分）の変動係数が大きく、地域偏在度が大きくなっていることがわかります。道府県たばこ税、自動車税は地域偏在度が低く、地方消費税については消費税額等を用いて地域間に再配分した清算後の偏在度は極めて小さくなっています。

財政移転への依存を縮小し、公共財・サービスの受益と負担の連動性を高めるには、地方税の充実強化が重要になるということは先ほど申し上げたとおりですが、その際にどのような地方税で対応するのかという点を考えますと、まず地方税としてはできる限り偏在度の小さな税目で税収を拡充し、どのような地方団体においても十分な税収が確保できるという「普遍性の原則」を重視することが重要であると考えてお

ります。特に地域偏在度の大きな法人所得課税については、近年の電子商取引の拡大やフランチャイズ制度などの経済取引、事業形態の変化といったものが税収面でもさらなる東京一極集中をもたらすことになるため、上村先生の報告にもございましたように、税源偏在の是正措置の在り方についての検討が必要になると考えられます。

3. 地域の特性に応じた地方税制の確立

地方団体は地形、気候、風土などの自然状況、産業構造や住民の所得水準といった社会経済状況、面積や人口規模などの条件が大きく異なっています。特に人口規模が大きければ大都市特有の行政需要が生まれる可能性があります。こうした地方団体の多様性に対して、現行の地方税制が対応できているのかどうかという点について少し検証していきたいと思います。

この点について手掛かりを得るために、行政需要が異なると考えられる政令指定都市、中核市、その他の市である一般市に市を分類し、行政需要の違いが地方税にどのように反映されているのかについて検証を行ってみます。なお、政令指定都市とは政令で指定する人口が50万人以上の都市、中核市は人口が20万人以上の都市であり、これらの人口規模の大きな都市ほど、交通、環境、防災、インフラ整備などの点において大都市特有の行政需要を抱えていると考えられます。そのため、大都市特有の行政需要に対応できるように、都道府県で行う事務の一部を政令指定都市や中核市は担っているわけですが、政令指定都市と中核市と一般市という行政需要の違いに対して、地方税がどのように反映されているのかという点についてデータを見ていきたいと思います。

図1（財政学資料21ページ）「行政需要に応じた税制の必要性」をご覧ください。横軸は人口1人当たりの地方税収、縦軸は基準財政収入額を基準財政需要額で割ったもの、いわゆる単年度財政力指数であり、それらの関係を2020年

度の決算額で見たものになります。先ほど申し上げた財政力指数とは一体どういった指標かという、地方団体の財政力を示す指標として用いられる指数で、1.0を下回るほど財源不足が大きくなり、財政力が低いと判断されます。

横軸の人口1人当たり地方税収と縦軸の単年度財政力指数について、政令指定都市、中核市、一般市それぞれの関係性をプロットしたものが図1（財政学資料22ページ）になります。その結果、政令指定都市、中核市、一般市の近似曲線が全て右上がりになっており、人口1人当たりの地方税収入が大きくなるほど単年度財政力指数は大きくなっているという結果が得られています。つまり、人口1人当たり地方税収が大きいほど財政力が強くなるのがわかります。

ところが、政令指定都市、中核市、一般市それぞれに近似曲線を引いてみると、政令指定都市と中核市、一般市とでは近似曲線が異なっており、異なったグループを形成していることがわかります。図1（財政学資料23ページ）で、下の赤く囲まれたところが政令指定都市の近似曲線、上の大きな四角で囲まれたところが中核市と一般市の近似曲線になります。このようにグループによって近似曲線が異なるという結果が得られているわけですが、政令指定都市は1人当たり地方税収が大きくても、大都市行政需要を抱えているために財政力が弱くなっており、中核市や一般市といったグループよりも近似曲線が下に位置していると推察されます。

特に、1日約100万人の昼間流入人口がある大阪市は、他の大都市グループと外れた場所に位置しています。これは、大規模な昼間流入人口に伴う行政需要に地方税が対応できていないためだと考えられます。

このように、大都市グループによって行政需要が異なっているわけですが、大都市グループに生じている追加的な行政需要に対して、現行制度ではどのような対応が取られているかということを申し上げますと、例えば政令指定都市の場合は、追加的な行政需要については地方交

付税や地方譲与税などの割り増しなどで賄われており、地方税以外の財源で処理されています。

つまり、全国画一的な地方税制が適用されていることによって、人口規模によって生じている行政需要に現行の地方税制が対応できていないことがわかります。公共財・サービスに対する受益と負担の連動性が重要だということを申し上げましたが、人口規模などによって生じる行政需要の違いに応じて弾力的な地方税制が確立できるような制度設計が必要なのではないかとということが私の考えです。

4. まとめ

最後になりますが、ここまでの内容を簡単にまとめます。まず、地方税というのは「地方団体が公共財・サービスの供給に要する財源を調達するための手段」である、これが地方税の最も大きな機能だと考えています。そのため、地方税制を考える上での重要な視点は、やはり「受益と負担の連動性」であるということです。しかしながら、日本の地方税は受益と負担の連動が断ち切られており、財政錯覚が生じやすい構造になっているということを問題意識としました。

そこで、受益と負担の連動性を高めるために、どのような地方税制を今後構築していく必要があるかということをも2つの視点から述べさせていただきましたが、まずは「普遍性の原則を重視した地方税の充実強化」が必要であるということ。さらには「行政需要の違いに応じた弾力的な地方税制の確立」が重要であり、これらが地方税制の課題として残されているということをお報告させていただきました。

ここまで駆け足になりましたが、シリーズのテーマである「地方税制の基本問題」について、「地方財政における地方税」という観点から問題提起をさせていただきました。以上で報告を終わらせていただきます。ご清聴ありがとうございました。

(林(宏)) ありがとうございます。それでは坂巻さんの方から、少し間口を広げた議論をしていただきたいと思います。よろしくお願ひします。

(坂巻) ご報告ありがとうございます。林亮輔先生からのご報告と林宏昭先生からのご報告により、応益原則について理解が深まったように感じます。地方税の応益原則については、税法学においてはかならずしも十分に理解がなされていないように思います。どうしても、応益原則と対比して、税負担の配分基準として捉えられがちですが、必ずしもその点を強調する意味ではないと理解しました。

まず、林亮輔先生の報告によると、受益と負担が連動していることが重要であるということです。受けたサービスに応じてその人が租税を負担すべきという考え方を必ずしも意味するわけではなく、公共サービスが大きいから租税負担も大きい地域に住むことを選ぶのか、それとも、公共サービスは大きくないが租税負担も大きくない地域に住むことを選ぶのか、それを住民が選択することができるように、受益と負担がつながっていることがみえることが求められるという意味に理解いたしました。それでこそ、足による投票ができ、住民の希望にあった地域づくりを進めることができると思います。

1点お伺ひしたいのは、大都市の昼間流入人口に見合った地方税制を確立するために、どうすればよいかです。確かに、都市に住んでいるわけではないけれども昼間だけ都市に人が集まるのは、その都市がそのための支出をしたからであって、つまり集積にその都市が支出してきたからであって、だから都市はその部分に課税できることが望ましいということができると思います。個人住民税ではそのような仕組みになっていませんが、具体的に、どのような仕組みがあり得るのか伺ひたいと思います。弾力的な設計ができることが望ましいと考えておられ

るのは、自由に大阪市は法人課税を重くするか、あるいは消費課税を標準税率より高い税率にするとか、そういう税制の設計を可能とすることが望ましいのか、お伺ひしたいと思います。以上です。

(林(宏)) ありがとうございます。パネリストの中で、最後に林さんが言われた弾力的な、というか柔軟な都市税制という点について坂巻先生からのご質問があったのですが、何かお答えはありますか。具体的にといってもなかなか難しいと思うのですが、もし何かあれば林亮輔さんの方から一言頂けたらと思います。

(林(亮)) ご質問ありがとうございます。先ほどおっしゃられていたように、地方団体と申ししても、人口規模はもちろん、地形、気候、風土などの自然条件、産業構造や住民の所得水準といった社会経済条件等を含めて非常に多様です。そうすると、画一的な地方税制で全ての違いをカバーしていくのは困難ですので、地域特性を踏まえながら地域がある程度の自由度をもって弾力的な地方税制を確立できるような視点が必要ではないかという意味での発言となります。

ただ、地域によって100%違う地方税制を確立していくべきだとは考えておりません。まずは、全国画一的な地方税制の中でも受益と負担をできる限り連動させていくこと、その上で地域特有の行政需要に対応できない部分については、地域の独自性に応じた地方税制を確立していく必要があるのではないかと考えています。

(坂巻) ありがとうございます。

(林(宏)) ありがとうございます。そのあ

たりはいろいろな形で提言できたらいいと思いますが、それを踏まえて全体的に、間口を広げたということも含めて、最後に昼間人口の多い地域の税制という話が出たので、松村さんからも一言お願いします。

(松村) 先ほどの坂巻先生からのご質問で、大都市の昼間流入人口に見合った地方税制の確立という点ですけれども、まず市全体の地方税制の中で、法人市民税なり、事業所税がありますので、法人企業が集まっている都市部には当然、法人課税が多いものですから、それが基本的に大都市需要に市全体として対応しているのではないかと思っております。

問題意識としては、最近の東京一極集中の問題や普遍性の問題との整合性はありますけれども、地方法人課税を国税化して全国に配るような制度ができていますので、そうなるとなかなか大都市財政需要に対応できない部分も出てくるのかなと思います。大阪市としても、法人市民税の割合が昔と比べてだいぶ減っているということもありますので、その点は課題かなと思っております。どこかの都市にだけ税源が集中するのもそれはそれで課題ですので、林亮輔先生がおっしゃった、需要に見合った地方税制を、全国画一的ではない地方税制をどうやって作っていくのかということ、これから考えていかなければいけないと考えております。

(林(宏)) ありがとうございます。これから今日の報告、それから研究会の中での報告を含めてお互いに少し議論ができればと思います。特に取り上げてその部分は、先ほど坂巻さんからもご質問がありましたけれども、今度は財政の林さんから税法の先生にアプローチ、或いは今後のということでもしお尋ねすべきことがあれば、していただけたらと思います。

(林(亮)) ありがとうございます。私は財政学の研究者ですので、「地方財政の中における地方税」という視点で考えるという意識を強く持っています。そうすると、全体的な地方税制度のあるべき姿というところは考えが及ぶのですが、租税法の先生方の研究で取り上げられているような具体的で細かな制度設計については、私ではなかなか考えが及ばないところがあります。一方で、私が教えていただきたいのは、租税法という分野において「地方税制度のあるべき姿」を大きな視点でどのように捉えていらっしゃるのかについて、もし何かお考えがあれば教えていただければと思います。

(林(宏)) 坂巻さん、もし何かあればお願いします。

(坂巻) どの税目を重視していくべきかという点は、私も非常に難しいと思っております。とりわけ、全国統一の地方税法を枠法とする現状の仕組みのもとでは、なおさらそうです。全体としては法人課税縮小ということでも、松村様のお話を聞くと、昼間人口が多いような都市はその流れとは反対にしてほしいということになると思いますので、難しいと感じました。

個人住民税については、この後、少し報告させていただけてよろしいでしょうか。

(林(宏)) はい、お願いします。では、先ほども言っていたいただいているところはあるのですが、松村さん、今のやりとりを踏まえてお話しください。

(松村) 当初ご報告いただいた内容を含めて全般的な感想になりますけれども、私が普段、税の仕事をしていて、税制を考える際に難しい

と思っているのは、バランスの取り方です。先ほども話がありましたけれども、例えば制度の合理性や整合性と課税の実務との間でバランスをどう取るかということであるとか、税收確保と納税者の負担の間でどのようにバランスを取るかということなど、必ずしも両立しないもの間でどういうふうに落としどころを探っていくかということが難しい点ではないかと思っています。

先ほど来話が出ている応益性を考える際にも、どこまでそれを厳格に求めるのかという課題があるかと思っています。あまりにそれを重視すると、研究会でも指摘がありましたけれども、租税ではなく負担金や手数料のようになってしまいますし、一方でそれを軽視すれば納税者の理解が得られず、結果として行政運営に支障を来すことになると思います。このような場合、まずは原則論やあるべき論をしっかりと押さえた上で実現性を探っていくことが大切だと思っています。

個人住民税に関して、また坂巻先生からご報告があるかもしれませんが、先ほども少し触れましたが、個人住民税での応益性の観点もしくは負担分任の観点について、近年では三位一体改革のときの比例税率化といった制度改革はありましたけれども、勤務地課税や源泉地課税、もしくはリモートワークの課題など、地方自治体をまたぐ受益と負担に関する改革というのは、議論はいろいろありましたが、制度化は進んでいない状況となっています。この観点では近年、ふるさと納税によるゆがみも大きくなっているのではないかと思っています。先ほど申し上げたとおり、課税実務が難しい点もありますけれども、地方自治体間の課税権の配分の問題に関しては、他の税目によるカバーに加えて、地方交付税による調整で一定程度緩和されることから、やむなしと思われている面もあるのかもしれないと思っています。

いずれにしても、地方税制度が前提としている社会の姿も、DXによる働き方改革などによ

って税制の設計時から大きく変わってきておりますので、変革の時期に来ているのではないかと感じています。課税実務で対応できるかという課題については、近い将来、地方税システムの標準化も始まりますし、全国的にマイナンバーの活用などもより進展すれば現在とは違う環境になると思いますので、そうした土台が整った際には、報告で指摘のあった個人住民税の課題についても対応しやすくなるのではないかと考えています。

また法人課税に関して、研究会でも指摘を頂いた内容については、大阪市は法人市民税を重要な税源としておりますので耳の痛い話もありましたけれども、地方法人課税の現状と課題を知る上で大変参考になりました。地方法人課税を巡っては、税制改正に関する租研意見でもさまざまな課題が指摘されております。特に東京一極集中の課題については全国知事会でも議論になっておりますが、近年、税源が東京に偏在しているのを是正するというので、都心部から地方へ税源を広く配分しようとする税制改正が行われています。これらの税制改正は、税源配分の課題への対応ではありますけれども、受益と負担という応益性の要素も含めて課題を一挙に解決しようとするならば、地方法人課税自体をなくしてしまって、国税として一括して国が課税し、何らかの経済指標で地方自治体に配分するのがよいといえると思います。また、地方法人課税には従来から取りやすいところから取るという批判もあります。

ただ、地方分権の観点から考えますと、地方自治体が課税を通じて納税者と向き合うからこそ責任感を持った行政ができるというふうに思っておりまして、それは法人も例外ではありませんので、その点は重視すべきと考えています。

最後になりますが、総論的な話として、地方税制の在り方について、地方税は課税自主権などを活用して一部独自性を出せるものはあるものの、実質的に全国画一的な制度で運用されています。先ほど林亮輔先生からも、財政力と行

政需要の関係などについてお話しいただき、行政需要の違いに応じた弾力的な地方税制の確立とご指摘いただきましたけれども、私もそれが重要だと思っております。近年、経済社会の在り方も大きく変わってきており、今後の人口減少社会においては、地方自治体ごとの行政需要の態様もより多様化すると予想されますけれども、現在の地方税制はこれに対応し切れないのではないかと考えています。

今回の報告の中では、アメリカにおける連邦所得税からの州税や地方税の控除、また州売上税の状況についても説明がありました。アメリカの州は地方自治体ではないのは承知しておりますけれども、こうした制度も参考に、先ほども触れましたが国と地方の税財源配分も含めて、地方税や地方交付税、国庫補助金といった地方税財政制度全般について、画一的ではない、できる限り地域ごとの社会経済状況にマッチしたものに変わっていくことが必要ではないかと考えております。私からは以上です。

(林(宏)) ありがとうございます。それで改めて、坂巻さんからご報告をお願いします。

IV. 税法の観点から問口を広げた議論

(坂巻) では、私の問題意識は個人住民税にありますので、個人住民税の課題を広く共有していただきたく、報告させていただきます。

1. 全体について

まず、税法における各分野の報告においては、諸外国の動向や社会経済環境の変化を通じて、今日における地方税制の課題を示すというアプローチがとられておりました。税法学からは、具体的な提言をするにはなかなか至っておりませんが、検討していくべき課題を示すことができたと思っています。そのような課題につ

いて、財政学分野における研究がさらに進められることを望んでいます。

諸外国の動向については、対象として選ばれた国は圧倒的に米国でした。私が米国を取り上げた理由は、米国における税法学の議論の水準が高いことと、州が大きな課税自主権を持っておりますので、そのような自由が認められている状況において、州がどのような理由でどのような税制を設計するかを見たいと考えたからでした。

米国では伝統的に、所得の再分配は国税に任せて、地方は財産税のような税目を基幹税とすべきとされてきました。林亮輔先生のご報告にもあったと思います。なぜなら、高所得者は高い州税を免れて移動することができるからだと思います。そうであるにもかかわらず、実際には、州の個人所得税が重要な税収源となっています。

2. わが国の個人住民税について

46ページ(租税法資料)は、州所得税とわが国の個人住民税を比較したものです。米国の州は、基本的には課税自主権を持っております。ただし、連邦憲法に違反しない範囲内であるということになっております。州所得税の基本的な考え方は、応能負担です。つまり、納税者の所得を包括的に把握して、担税力を把握して、それに累進税率を適用するという考え方です。また、居住地だけでなく、源泉地が課税をします。それによって二重課税が生じますが、居住地が源泉地による税を税額控除することによって、二重課税を排除します。

最近では、ITの発達により、所得の源泉地を判定することが難しくなっており、また、高所得者は、リモートワークによって住まいを移すことが容易になっているため、居住地課税の難しさが出てきていることが指摘されています。

これに対して、わが国の個人住民税は、標準税率が定められており、地域ごとの差異はほとんどありません。そして、基本的な考え方は、

応益負担です。林宏昭先生のご報告にございましたが、住所地は、住民に対して、受益の代理変数と考えられる所得を用いて課税をします。それは、比例税率です。

こうしたわが国の個人住民税の現状について、米国と比較すると、源泉地の判定の難しさはありませんし、税逃れも生じにくい状況という点において、評価することができるように思われます。

3. 前年所得課税から現年所得課税へ

個人住民税の課題を指摘しておきたいと思えます。わが国の個人住民税のうち所得割は、前年所得を課税標準としています。例えば、令和6年中の総所得金額等を課税標準として、令和7年分の住民税が計算されます。こうした仕組みには、徴収上のメリットがあったのですが、次に述べるように、二地域居住者や外国人の取り扱いについて課題が生じているため、現年所得課税への移行が提案されています。現年所得課税は、その年の所得を課税標準とする仕組みです。令和6年中の所得金額をもとに、令和6年分の住民税を計算することになります。このような仕組みは、理論的に望ましいのですが、執行の実現可能性について議論されているところ です。

前年所得課税の問題点として、二地域居住の推進と外国人に対する課税を挙げることができます。

(1) 二地域居住の推進

まず、二地域居住の推進についてです。二地域居住は、全国二地域居住等推進協議会によれば、主な生活拠点とは別の特定の地域に生活拠点を設ける暮らしをいいます。このような二地域居住者に対して、どのような課税がなされるのでしょうか。

第1に、住所を有する地方自治体において、住民税の均等割と所得割が課せられることとなります。そして、他方の地方自治体においても、事務所、事業所又は家屋敷がある場合には、均

等割を課せられることとなります。

そして、住所の判定については、第1次的には住民基本台帳に記録されているかどうかによることとされており、第2次的に、真実に住所を有する場合には、住民基本台帳に記録されていなくても記録されているとみなして課税することができることとなっています。そうした場合には、その旨を通知された市町村・道府県は課税することができません。

そこで、真実の住所とはどこかということ、相続税法上の住所が問題となった最高裁判決において、生活の本拠をいうと解されています。そして生活の本拠とはどこかということ、「その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心」をいうと解されていますので、さまざまな要素を考慮して決定することになります。「最も」とありますので、基本的には1カ所であると考えられます。したがって、所得割については、いずれか1つの地方自治体のみが課税することができると考えられます。

このような現状に対して、二地域居住者について税収を分け合う方法がないかどうかについて、これまでも検討がなされてきました。このような検討の結果として、税を分割する方式は取り得ないということで、ふるさと納税の仕組みが創設されました。しかし、現年所得課税に移行すれば、税を按分する仕組みを採用するように思います。

(2) 外国人労働者の増加

2つ目の課題は、外国人労働者の増加です。外国人は、3カ月を超えると、中長期在留者という形で住民基本台帳に記録され、住所を有することになります。したがって、住民税の納税義務者になりえます。しかし、転職を繰り返す方や、少ない金額の仕事をかけ持ちしている場合などに、特別徴収の要件を満たさずかつ転出手続きをせずに出国してしまうことによって、徴収を免れる方がおられます。執行のあり方を検討する必要があります。

また、前年中に所得を得ていたけれども、例

えば令和6年に所得を得ていたけれども、令和7年1月1日より前に出国したために、住民税の納税義務が生じないという状況があり得ます。特に、夏季労働者はそのようにして納税義務が生じないのですが、冬季労働者は納税義務が生じることになり、この両者の差について不公平感があると指摘がされています。この問題を根本的に解決しようとする、現年所得課税へ移行した上で、滞在期間に応じて納税義務の按分をするような仕組みが必要であります。

こうした課題が生じているなかで、理論的に望ましい現年所得課税への移行が検討されているわけです。

以上、私から個人住民税の課題をご紹介しますのでいただきました。

まとめ

(林(宏)) 財政学と税法学、それぞれの視点からのお話し、ありがとうございます。まだまだ互いに質問等があると思いますが、時間の関係もありますので最後に総括ということです。

今日の話全体を一言でまとめるのは難しいのですが、私なりのお話を少ししたいと思います。今回の研究会では地方税をテーマにしました。それぞれ提言がありながら、私も含めて若干歯切れの悪い話になっている部分もあるかと思えます。1つには、アメリカの例がよく出てくるのですが、日本の地方自治体は幅広く総合行政を担っていて、例えばアメリカでは学校を運営するためのプロパティタックス何パーセント分という形で行政項目と負担の関係が非常に見えやすい土台があると思えます。

日本の場合は、防衛省以外、国の省庁のほとんど全てが市役所の中にあるのではないかと思います。いろいろなことをやっている中で、税財政の受益と負担というときに、行政サービスと負担の関係がリンクしにくいところがある

うかと思えます。そこで、標準的な行政水準を設定した上で、それが実現できるような地方交付税という制度を設ける形になっているということです。そのために、地方の行政支出を全部賄う地方税制を確立する議論だけではなく、どの税をどういうふうに設計すれば、この自治体の行政を自分たちの負担で賄っているのだというふうに思ってもらえるかということを考えないといけないのが難しいところだと思っています。

それからもう1つは、日本の地方税の話ではどうしても偏在の議論が出てきます。先ほども昼間人口と夜間人口の違いの話があって、昼間人口は多いけれども大阪市のように交付税の交付団体になっているというところもあります。昔は大都市に集中することが問題となっていました。今は東京に集中という話になっているのが現状です。ただ、偏在というときに、どうしても人口1人当たり税額がいろいろなところで物差しに出てくるのですが、そもそも地方税の課税ベースは人口1人当たり均一ではありません。どうしても経済活動は偏在するわけです。

税に関して経済力に応じた偏在も認めないのかということになります。夜間人口1人当たりで見た税収を等しくするべきなのかということですが、それを前提とするのであれば全部まとめて集めて1人当たりで割れば良いという話だと思います。都市部の税制を議論するときにも、偏在というのは1人当たり、それも夜間の1人当たりで議論することが多いですから、そもそも偏在の定義のところもきちんと見ていかないといけないと私は思っています。事業所税のような都市固有の財政需要があるからという形でできた税金もあると思うのですが、今はなかなかそういう議論が難しい状況にありますから、このような議論は特に必要と考えます。

本日参加していただいている皆さんから、地方に課税権を与えるべきだということや、或いは受益に応じた課税という形、要するにこれだけサービスを受けているのだからということ

明確にすべきといったご意見をいただきました。地方分権や地方自治というときにすごく大事だとは思いますが。一方で、日本の中で経済活動が非常に弱い地域は、ごみの収集を月1回で我慢しろと言うのは難しいと思います。途中でナショナルミニマムという話が出ていましたけれども、それを考えつつ、どの部分の行政をどの地方税収でという議論をしていくことを意識していかないと、なかなか受益と負担の議論が結び付いていかないのではないかと思います。

それから、デジタル化というのも何度も出てきた話です。長く地方分権がいわれていて、いろいろなところで話をすると、例えば先ほどの坂巻さんのお話に住民税がありましたけれども、住民税の税額の決定通知の紙が自治体によって違うというご意見が企業の方から出てまいります。1700の自治体があれば1700種類あるのかというわけですが、違う様式を使っていることが地方分権だとは私は思えないのです。そこは、それこそデジタル化でどこまで統一化できるのか、デジタル化して統一化していったからといって、どこの地域に税金を納めているかという話が結び付かなくなるとは困るので、そういうことをこれからどうやって構築していくかというところだと思います。

私自身も30年、40年、地方分権の話をしていて、財政的な地方分権はその間何か進んだかという、実際にはなかなか進んでいない状況だとは思いますが、最近、法定外税、目的税だったりというところが出てきています。宿泊税は、私は反対ではないのですが、住民ではなく外から来た人に「負担を押しつける」ようなかたちの税金になるのはあまり良くないと思います。要するに、そこの議会などを決めている人たちではない人たちが払う税金ですよ。これは神山先生の報告の中で租税を外に輸出する形での議論というふうには定義付けられていました。しかしながら、一方で外から来る人は一定の財政需要を引き起こすわけですから何らか負担を求めることは当然必要であり、外から来る人にも

わずかかかもしれませんけれども負担を求めようという議論をしていくのは、アメリカ型という言い過ぎかもしれませんが、受益と負担を結び付けた税制に一步でも二歩でも議論が近づくのかなと思っています。

幾つか申し上げましたけれども、そもそも偏在性とは何というところからもう一度きちんと見直して、消費税のときは、古い話ですけども、元々ない税制を作りました。それまで物品税だったものをがらっと変えて新しい税金を作ったのです。新しいものを作るというのはもしかすると割と議論がしやすいのかもしれませんが、今までこういうふうにあるものを変えようというのはなかなか大変だということはありません。その中で、法定外税のように、この地域はこういう税金という議論が出てきているところだと思いますので、そのあたりの意識の醸成と実際の制度の枠組みの検討がこれからも議論していかないといけないところだと思います。

ご意見を頂いた皆さんにストレートにお答えできているかどうかわかりませんが、私自身は今こういうふうにいるところですのであります。頂いた時間があと3分ぐらいになりました。

私もかつて同僚の人に、「所得税は納得できるけど住民税は高いな」と言われたことがありますが、大体皆さん給与明細書をご覧になったら住民税は高いなという印象を持っておられると思うのです。そのときに、では地方は何をしてもらっているのかという話が出るのです。私たちの同僚となると大体子どもが大きい人が多いですから、小学校に無料で行けたことはみんな忘れてしまいます。だから、これだけ払っているのに市から何をもらっているのかという話になってしまいます。そこを一步乗り越えないと、住民を巻き込んだ議論にならないと思います。

それから1つ追加すると、先ほど坂巻さんから住民税の現年課税化の話が出ていましたが、これは私も10年以上ずっと関わっています。今

のままで特に不便なことはないのに、なぜ現年課税化をあえてしなければいけないのかという話は必ず出ます。ただ、少し長い目を見たときに、そういう仕組みにしておいた方がよかったというふうに私は言ってもらえる見直しになると思っています。これからもっと周知しないとイケないという話を担当者ともしているところですので、またそのあたりの議論が出たら関心を持って見ていただけたらと思います。

2時間オンラインですので、参加者の皆さんに参加してよかったとっていただけたのかち

よっとわかりませんが、少しでもお役に立てればと思います。このやりとりは租研の方で印刷物になっていくと思いますので、またそこでご覧になって、何かご質問等があれば事務局にご一報いただけたらと思います。

今日は登壇者の皆さんどうもありがとうございました。参加者の皆さん、2時間お付き合いいただきどうもありがとうございました。では、事務局にお返ししますので、よろしくお願ひします。

資料1 2024年9月17日

第76回研究会 税制基本問題研究会討論会

「地方税制の基本問題」
研究会での報告内容紹介
(財政学)

甲南大学経済学部 林 亮輔

地方税原則と地方税の課題 (関西大学経済学部 教授 林宏昭)

研究の意義・目的

- 本シリーズの基本コンセプトである「地方税制の基本問題」について議論するにあたり、抑えておかなければならない「地方税原則」と、地方税に関する現状と課題について概説する。

主な研究成果

研究成果① 地方分権と地方税

- 地方分権を進めるためには、地方税の割合を増やすべきという意見があるが、地方税の割合を国税に比べて高めても増幅が進むわけではなく、地方分権はマクロ的比率の議論ではない。

研究成果② 個別税制の考察

- 個人住民税：個人が行う経済活動(所得)の大きさを受益の大きさを代理変数とみなすことで、応能原則よりも応益原則を重視する。
- 法人に対する地方税(法人住民税・法人事業税)：企業が各地域で様々な公共サービスの利益を享受しながら事業活動を行っていることと課税の根拠として捉え、個人の場合と同じように生産等の経済活動の規模に応じて負担を求めることで、応能原則を実現する。

研究成果③ 税源の独立性

- 税制論としては、所得・消費・資産といった課税ベースにバランス良く課税することが望ましいが、国・都道府県・市町村それぞれにバランスを取る必要はなく、むしろ、納税者の側から見て、どこに、何のための税を負担しているのかについて明確にする方が良い。
- 地方分権の意識の浸透のためにも、都道府県と市町村の税源を独立させることが必要である。

地方税と交付税措置：地方公共団体の資金調達・運営と財政健全化
(甲南大学経済学部 教授 足立泰美)

研究の意義・目的

- 建設地方債及び赤字地方債が許可制から協議制度を経て交付制度へと移行したことや「協議必要団体の設定条件」が、地方公共団体の財政運営に対してどのような影響を及ぼしたかについて検証。

主な研究成果

研究成果① 建設地方債

- 建設地方債の起債は届出制度への移行後も、財政状況に留意が必要な団体の届出には抑制効果が認められた。
- 財政状況に留意が必要な団体は、建設地方債の起債によって確かに届出の増加が生じているものの、その増加幅が抑えられている可能性が高い。

研究成果② 赤字地方債

- 赤字地方債においては、負債が増みあがることで生じる将来の財政悪化が懸念され、各地方公共団体が届出を抑えている。
- ただし、協議が求められる地方公共団体は、そうでない団体に比べて、元利償還費の全額に対して交付税措置がなされている赤字地方債において、届出が膨らんでいる。

これからの地方税制に対する示唆

- 人口減少が進み財政確保が難しくなるなかで、元金の返済に加えて利子の支払いは、地方公共団体の財政状況を悪化させ、過度な将来負担を招く恐れがある。
- 今後、地方公共団体の起債においては、一定の国の関与を設けながら自主・自立性を促すことが重要である。

地方税における応益原則の適用と課題—個人と法人の受益と負担について—
(甲南大学経済学部 教授 林亮輔)

研究の意義・目的

- わが国では、地方税の法人負担のウェイトが高いという議論があるとともに、行政サービスについては個人向けのものが増加している傾向にある。既に、個人が負担を上回る利益を享受していたとすれば、行政サービスの受益や費用の大きさを誤って知覚する「財政錯覚」が生じ、資源の効率の利用が妨げられる可能性がある。
- 個人と法人の間で受益と負担の不一致が生じていないかについて検証し、わが国の地方財政システムが「財政錯覚」を生じさせやすい構造になっていないかについて考察する。

主な研究成果

研究成果① 地方財政支出(受益)の個人と法人への配分

- 都道府県・市町村の財政支出ともに、約3割が社会全体に受益が及ぶもの、約6割が一次的に個人へのみに受益が及ぶもの、約1割が一次的に法人のみへ受益が及ぶものであるという結果が得られた。

研究成果② 地方税負担(負担)の個人と法人への配分

- 都道府県税・市町村税ともに、約6割が個人負担であるという結果が得られた。

これからの地方税制に対する示唆

- 社会全体(個人と法人)が受益する行政サービスの財源が、法人によって賄われているという結果は、わが国の地方財政システムが財政錯覚を発生させやすいものとなっていることを意味している。
- 応益原則の観点から考えられる場合、地方財政制度を適切に保つためには、地方税のウェイトを企業課税から個人課税にシフトさせることを検討しなくてはならない。

日本型税務行政の生成過程—「徴税協力」から「納税協力」へ—
(神戸大学大学院経済学研究科博士課程後期課程 五原勝一) (神戸大学大学院経済学研究科教授 玉岡博之)

研究の意義・目的

- 日本型の税務行政がどのように生成されてきたのか、そこにはどのようなものが埋め込まれているのかについて、日本の税務行政の歴史を振り返り、その独自性や特徴を明らかにする。

主な研究成果

- 近代には、義務的徴税制をベースにした上意下達による税務行政が行われるとともに、納税制を取り込んだ「徴税協力」の体制が構築され、それが政府による国民への社会規範の刷り込みとともに浸透していった。
- 戦後には、納税制の自発的・能動的な形で行われる「納税協力」という日本の税務行政の特徴的な概念・形態へと帰着していった。
- この「日本型税務行政」と呼ぶべき特質は、現代にも続く日本における徴税の表出事業であり、また、内在的な規定要因でもある。

これからの地方税制に対する示唆

- 日本型税務行政が「税を税に納める」という側面に偏重しがちであるとするれば、納税という行為に埋め込まれている権利の側面への認識を向上させることや、徴税制と納税制が相互信頼関係を構築していく応答的税制理論からの示唆を得ることが重要である。
- 日本型税務行政に表れる国税をめぐる「徴税制⇔納税制」の関係と、税務行政上の「国⇔地方」の関係に共通項が見出せるか、税務行政をめぐる国家との関係性という観点で今後検討が必要である。

地方の法人所得税は生き残れるのか?
(関西学院大学経済学部 教授 上村敏之)

研究の意義・目的

- 資本所得税や法人所得税の課税の根拠を経済学の観点から検討し、地方の法人所得税の課題と将来の展望を明らかにする。

主な研究成果

- OECD諸国の中で地方の法人所得税をもつ国は非常に少ない。
- OECD諸国における法定税率の平均値の推移を見ると、地方の法人所得税をもたない国の方が、地方の法人所得税を持つ国よりも税率引下げを行っていることから、地方の法人所得税の存在が、税率引下げを妨げている可能性がある。
- 地方法人所得税の最大の問題は偏在性であり、デジタル化と東京一極集中により、ビジネス提供エリアと企業所在エリアの乖離がますます広がる可能性がある。

これからの地方税制に対する示唆

- 地方の法人所得税のあり方は、全球的に縮小し、強みを発揮して世界平均税率を低下させ、法定税率の引下げで平均実税率も低下させ、超競争圏(経済的レント)への課税と地権への租取配分が望ましい。
- 具体的には、①法人住民税法人税則を縮小または国税化、または法人事業税付加価値割と地方消費税へ移管する。②法人事業税所得割はドイツの営業税改革を参考にして損金算入廃止しつつ標準税率を引下げ、または付加価値割へ移管。さらには外形標準課税の中小企業への適用拡大で税率引下げを行う。③地方法人税および特別法人事業税は重点化することが望ましい。

高齢化が個人住民税課税ベースに与える効果

(京都産業大学経済学部 教授 八塩裕之)

研究の前提・目的

- ・ 高齢化で年金給付額が増えると、国民全体の所得に占める公的年金給付の比率が高まる「勤労から年金への所得代替」という現象が生じる。
- ・ 2000年代と2010年代における勤労から年金への所得代替が、地方部の個人住民税課税ベースにどのような影響を及ぼしたかを分析する。

主な研究結果

研究成果① 2000年代の状況

- ・ 「勤労から年金への所得代替」が、高齢化が進む地方部の課税ベースを侵食した実態を分析した結果、①高齢化による勤労から年金への所得代替の実効が見取れること、②年金への所得代替が進む地方部の県(東北・山陰・北陸など)ほど、課税ベースの浸食が進んだことが明らかになった。

研究成果② 2010年代の状況

- ・ 2010年代以降、高齢化がさらに進展したにもかかわらず、①勤労から年金への所得代替は進まず、②高齢化が特に進む東北・九州・四国で一人当たりの課税ベースがむしろ大きく増えたことが明らかになった。
- ・ その理由として、高齢者の就労増加により、勤労から年金への所得代替が進まず、課税ベースの浸食が起きなかつた点がある。特に、65歳以上の高齢者の引退延期が地方部の課税ベースを下支えしたと考えられる。一方、女性の就労も増えたが、課税ベースへの貢献は小さく、非正規就労等が多いことが影響したと思われる。

これからの地方税制度に対する示唆

- ・ 65歳以上の引退延期などがあつたとすると、単なる問題の先送りに過ぎない可能性がある。
- ・ 将来、この世代が一斉に引退すると、課税ベース浸食が一気に顕在化するかもしれない。この点で課題は残ったままと見える。

6

子育て世代における個人所得課税の所得再分配効果

(神戸学院大学経済学部 准教授 金田陸幸)

研究の前提・目的

- ・ 子どもの教育機会均等の格差是正への関心が高まっており、世帯の経済格差が教育格差に直結することが指摘されていることから、所得再分配政策としての税制が、子育て世代にどのような影響を与えるかを把握する必要がある。
- ・ そこで、勤労所得税と個人住民税の所得再分配効果の経年的変化を比較し、その要因について検証する。
- ・ また、子育て世代への所得再分配効果は「世帯内の子ども数」や「子どもの属する学校種」によっても異なる可能性があることから、それぞれの影響についても考察する。

主な研究結果

- ・ 2007・2011・2012年における、勤労所得税と個人住民税に関する税負担の集中度係数の変動は、三位一体改革や扶養控除の変更によるものである。
- ・ 子ども数別の分析では、三位一体改革や扶養控除の影響が若干異なる。
- ・ 学校種別に見ると、税負担の集中度係数について大きな変化は確認されない。

これからの地方税制度に対する示唆

- ・ 勤労所得税と個人住民税のそれぞれの租税の影響が異なるだけでなく、子育て世代においては「世帯内の子ども数」や「子どもの属する学校種」によって、税制改正の影響が異なる。

7

日本租税研究協会 税制基本問題研究会

地方税制の基本問題 (租税法関係)

1

I 個人住民税	
1 米国連邦所得税における州・地方税額の控除制限 (SALT Cap)	一高 龍司
2 個人住民税における利益原則と住所地税制	梶原 賢亮
3 米国州所得税の課法 ①注：米東 1.リポート・ワーク ②課税の繰延べ	松本 健策
II 法人事業税	
4 減価と地方税法	堀 浩彦
5 地方法人課税のあり方が法人課税に与える影響の検討	小塚 真樹
III 消費税	
6 アメリカ州売上税における近年の傾向	藤井 貴子
IV 不動産取得税	
7 土地法制の変化と不動産取得税制	渡田 洋
V 国際課税	
8 国際的に交換された情報の刑事手続利用	康 さき

2

I 個人住民税

3

1 米国連邦所得税における州・地方税額の控除制限

米国 連邦所得税の計算において、州・地方税額が「項目別控除」として控除される(State and Local Tax Deduction, SALT)。

個人の「課税所得」の算出過程

総所得 (gross income, IRC § 61) (～事業者なら売上総利益)	↑ above the line deductions
- 事業費用・損失 (trade of business deductions)	
調整後総所得 (adjusted gross income, AGI, IRC § 62)	↓ below the line deductions
- 項目別控除又は標準控除 (連邦税, IRC § 63(c), (d)) - 人的課税除外 (personal exemptions, IRC § 151)	
課税所得 (taxable income, IRC § 63)	

出典：当日配布資料 (傍論は抜巻)

2023/1/18

©Page Institute

4

1 米国連邦所得税における州・地方税額の控除制限

項目別控除(itemized deductions)

- ・内国歳入法典161条~199A条に各種控除項目と関連規定を列挙
- ・事業経費、利息、租税 (IRC § 164)、損失、貸倒れ、減価償却費、加速的費用回収、大気汚染管理施設の償却費、公益的寄附、社員プレミアム償却、事業上の慈善費、新聞等の配布費用、研究開発費償却、土地・水の保護費 (農業等) など、多様な項目が含まれる
- ・IRSのデータによれば、2019年の納税申告のうち、標準控除利用分が138,308,000件、項目別控除利用分が17,349,000件であり、前者の合計に占める項目別控除利用分は11%程度に留まる。
 - IRS, Statistics of Income - 2020 Individual Income Tax Returns, 22 (Figure C), available at <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1304.pdf?page=20> (2023年4月16日確認)

1 米国連邦所得税における州・地方税額の控除制限

納付した又は納付すべき租税の所得控除 (IRC § 164)

- ・不動産税 (州・地方、外国)
- ・動産税 (州・地方)
- ・所得税、暫時利得税、超過利得税 (州・地方、外国)
 - 納税者は、所得税に代えて一般土税の控除を選択することも可 (IRC § 164(b)(5)(A))
- ・所得分配時の世代跳躍税(GST tax)
- ・その他、事業の遂行上または所得の創出に関連する租税 (州・地方、外国)
 - ただし、財産の取得に伴う租税は取得費に、処分に伴う租税は実現した収入の減額要素として扱う
 - ・株主の租税を会社が支払った場合は、株主に所得控除は認められない (会社が控除可能)

1 米国連邦所得税における州・地方税額の控除制限

Tax Cuts and Jobs Act (TCJA) of 2017, Pub. L.115-97, TCJA TCJAによる制限(IRC § 164(b)(6))

- ・制限自体は時限立法による (2018年始から2025年末まで)
- ・外国の不動産税を控除対象から除外

- ・州・地方税の所得控除の上限額を年10,000ドル (未婚個人申告の場合は5,000ドル) とする
 - 事業上生じる租税は控除制限の対象外 (つまり控除可)
 - 2018年以後に課される州・地方税で、2017年以前に納付されたものは、当該租税の課された年度の最終日に納付されたものとして扱う

SALT Cap

2 個人住民税における応益原則と住所地税課

II-4 時間軸と空間軸からみた「受益と負担」

◆時間軸からみた「受益と負担」

- ・「受益と負担」の対応関係→時間的直接が原則求められる
 - 前年度課税は許容範囲か？
- ・「受益と負担」の長期的対応の必要性？
 - [1] 受益地 (過去：教育などの提供地) ≠ 納税地 (現在：勤務地=住所地)
 - 生涯を通じた時間軸での「受益と負担」の対応を認める必要あり？
 - ↓
 - ・住所地以外の地方団体に個人住民税の課税権を根拠づけることは困難*1
 - ・子供の受益分を当時の住民から課税により吸収=二重課税・過及課税？
 - ↓
 - 示るさと納税制度

*1 子どもの課税権は親の所得課税の控除対象となるため、実質的に二重課税を回避できる可能性がある。出典：当日配布資料

2 個人住民税における応益原則と住所地税課

II-4 時間軸と空間軸からみた「受益と負担」(続)

- 【2】納税先 (現在：勤務地=住所地) ≠ 受益地 (過去：教育などの提供地)
 - 生涯を通じた時間軸での「受益と負担」の対応を認める必要あり？*1
 - ↓
 - ・一旦納税先自治体の財源となった税収の「取戻課税」は不可能では？
 - ・現役時代に将来の受益地にふるさと納税がされていけば一部回収可能
 - 将来の受益地が予測できない以上寄付先を制限できない(すべきでない)
 - ・現役を引退した受益者本人に対する課税も見込めない (応益負担原則)
 - ↓
 - 問題解決策はあるか？*2→他の住民に負担分を求めることが本家の姿？

*1 自治体ごとに「地方自治体間をまたがる所得課税の取戻権」(後継年度) 1課。
*2 自治体間の課税権をめぐって、自治体間の課税の公平性を確保するため、住民に課税権をめぐっての争いがある。出典：当日配布資料

2 個人住民税における応益原則と住所地税課

II-4 時間軸と空間軸からみた「受益と負担」(続)

◆空間軸からみた「受益と負担」

- ・「受益と負担」の対応関係→空間的制約を受ける=住所地税課
- ・「受益と負担」の空間的制約の緩和の必要性？
 - [1] 受益地 (無所属家族の所在地) ≠ 納税地 (単身赴任者の住所地)
 - 受益地自治体は所得のない家族に課税できない
 - ↓
 - 世帯課税の必要性？
 - [2] 受益地 (勤務地・別荘地など) ≠ 納税地 (住所地)
 - 受益地自治体は非住民に課税できない (⇒スライドⅢ)
 - ↓
 - 問題解決策は？ (⇒スライドⅣ)

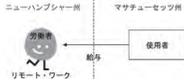
3 米国州所得税の過去、現在、未

1リモート・ワーク (3)ニューハンプシャー州対マサチューセッツ州事件

New Hampshire v. Massachusetts, U.S. 141 S. Ct. 1292 (2021)

2020年3月、COVID-19によるパンデミックに対応して、マサチューセッツ州とニューハンプシャー州において、各自有権者や労働者をたたく心でリモートワークをマサチューセッツ州に誘致するためにニューハンプシャー州長がマサチューセッツ州に挑戦した。
2020年12月31日、マサチューセッツ州は、非居住者であるリモートワーカーの所得について、マサチューセッツ州の源泉所得として課税することを示す緊急臨時規則を発布した。同規則は、当初は、2020年12月31日か、所知事が非常事態終了を宣言してから90日後のいずれか早い日に失効することになっていたが、その後、延長され、最終的なものとなった。

これについて、ニューハンプシャー州司法長官が連邦最高裁判所に提訴した。



11

3 米国州所得税の過去、現在、未来

2課税の繰延べ(退職所得)



1996年に、いつかの時は、非居住者がその州内で行った業務の対価として支払われる退職所得に対して課税し始めた。(カリフォルニア州、コロラド州、カンザス州、オハイオ州、ニューメキシコ州、ペンシルベニア州)

非居住者の退職手当に対する州の課税を制限する連邦法が制定された(Pub L No. 104-95 (1990) 4 U.S.C. § 114).

1
併として、どのような対応が求められるのか?

12

3 米国州所得税の過去、現在、未来

2課税の繰延べ(投資所得)

Julie Ritts, Changing Places, Changing Taxes: Evolving Tax Discontinuities, 22 Theoretical Inq. L. 209 (2021)

連邦所得税は異業種を適用している(C.R.C. § 816(d)).

所得所得は、連邦所得の非所得税額を基礎として計算することが一般的である。

投資資産から生じた所得については、資産の所有者の居住地的課税地とする。

1

例: 高齢者のニューヨーク(居住)でキヤリアを始めた個人は、退職金、フロンダ(無税)に移住し、保有していた株式売却益を、その後、社会保障年金に課税された州へ再び移住。



13

II 法人事業税

4 減資と地方税法

2. 法人事業税の概観

東北学院大学

- 法人事業税の概観
- 法人の行う事業に対して、事務所または事業所の所在する都道府県によって課される種別(地方)課税の税目。
- 一般法人における外形標準課税
 - 平成19年、法人事業税(固定資産)に導入。法人事業税の課税標準はかつて国税の法人税と同様に所得であったが、所得以外の課税要件(付加価値額、資本金)が加えられ、赤字法人でも納税を要することとなる。
 - 課税には、①収益課税としての税の性格の顕微鏡化、②税負担の公平性の顕微鏡化、など。
- 資本金等の額が1億円をこえる法人に課税して、所得の超過を課税標準とする事業税の代わりは、所得課税と外形標準課税を組み合わせた事業税が導入(72条の1号イ・72条の2第1項イ・72条の12第1号イの14~17)。
- 法定の納税として、以下の3種に分かれた(72条の2第1項)
 - ①資本金の額または出資金の額(以下、資本金等の額)という1億円をこえる法人に対する事業税。
 - ②資本金等の額が1億円以下で法人(資本を有しない法人を含む)に対する事業税。
 - ③電気供給業、ガス供給業、保険業(生命保険業または損害保険業)および貸付保険業を営む法人に対する事業税。
- 資本金等の額が1億円をこえる法人に対する事業税は、附加価値割額・資本割額および所得割額の合算額によって課される(72条の2第1号イ・72条の12第1号)。

6

出典：当日配布資料

15

4 減資と地方税法

2. 法人事業税の概観

東北学院大学

図解書説明



10

出典：当日配布資料

連田達雄「令和5年度地方税制改正について」税務研究雑誌1号(2023) 11頁

16

4 減資と地方税法

2. 法人事業税の概観

附随省税説明

② 減価償却費

● 減価償却費の減額控除の適用を受ける法人の要件

- 法人の事業活動の用に供する有形固定資産(建物、構築物、機械等)の取得した日、取得した日から、当該法人の事業活動の用に供する期間が、当該法人の事業活動の用に供する期間の50%以上であること。

- 法人の事業活動の用に供する有形固定資産の取得した日から、当該法人の事業活動の用に供する期間が、当該法人の事業活動の用に供する期間の50%以上であること。

- 法人の事業活動の用に供する有形固定資産の取得した日から、当該法人の事業活動の用に供する期間が、当該法人の事業活動の用に供する期間の50%以上であること。

- 法人の事業活動の用に供する有形固定資産の取得した日から、当該法人の事業活動の用に供する期間が、当該法人の事業活動の用に供する期間の50%以上であること。

- 法人の事業活動の用に供する有形固定資産の取得した日から、当該法人の事業活動の用に供する期間が、当該法人の事業活動の用に供する期間の50%以上であること。

11

出典：当日配布資料 奥田謙博「令和6年度地方税制改正について」税務実務第9号（2024）11頁

4 減資と地方税法

3. 検討 減資を排除することはできるのか？

● 会社法上の「中小法人」

- ✓ 会社法においては、株式会社に限って大会社区分がある（会社法2条6号）資本金5億円以上の会社
- ✓ 逆に、資本金として計上した額が5億円未満であって、負債として計上した額の合計額が200億円未満の会社が、「大会社ではない会社」となる。
- ✓ 会計監査人を要する、機関設計等については別案。

● 中小企業基本法の「中小法人」

- ✓ 中小企業基本法では、「資本金等又は従業員数が一定基準以下の企業」同法2条
- ✓ 資本金だけみると、製造業3億円以下、卸売業1億円以下、サービス業5,000万円以下、小売業5,000万円以下

17

出典：当日配布資料

4 減資と地方税法

3. 検討 減資を排除することはできるのか？

● 中小企業基本法の意義

- 中小法人に対する配慮は中小企業基本法の基本理念が参照されることが多い

● 昭和38（1963）年制定

- 中小企業構造の高度化（平成12年改正前の同法30）
- 中小企業の規模の過小性に留意して、中小企業者が生産性及び取引条件を最も効果的に向上することができるようにその基礎を整備
- 相対的な経済的弱者、大企業との間の生産性や資金水準等の競争上の格差を是正していくことが目標

● 平成12（2000）年改正以降

- 一律に経済的弱者と位置付けず、イノベーションの担い手、雇用の受け皿、地域経済発展の担い手として、その持続的成長を後押しする方向に
- 前述中小企業税制関係も概ねこの方針に沿って手当てが行われる。

18

出典：当日配布資料

5 地方法人課税のあり方が法人課税に与える影響の検討

資本金階級別企業数の推移

	当期	前1年	前2年	前3年	前4年	前5年	前6年	前7年	前8年
300万円未満	0	0	0	0	0	0	0	1	1
300万円以上1000万円未満	0	0	0	0	0	0	1	1	1
1000万円	3	3	3	4	9	8	8	15	15
1000万円超5000万円未満	3	3	3	5	5	7	10	15	15
5000万円以上1億円未満	41	38	39	41	41	45	55	69	75
1億円	44	41	52	59	69	81	97	138	182
1億円超10億円未満	355	347	315	287	270	254	237	205	179
10億円	22	21	21	22	24	26	28	26	24
10億円超50億円未満	1246	1257	1271	1277	1271	1266	1244	1220	1196
50億円	20	21	20	20	20	20	21	22	22
50億円超100億円未満	393	393	400	403	409	409	401	400	396
100億円以上	800	804	804	810	817	821	828	823	819

出典：当日配布資料

5 地方法人課税のあり方が法人課税に与える影響の検討

増資の状況

	当期	前1年	前2年	前3年	前4年	前5年	前6年	前7年
増資	34 (0.99%)	46 (1.34%)	48 (1.40%)	54 (1.63%)	46 (1.40%)	78 (2.28%)	111 (3.24%)	106 (3.09%)
うち項目振替	1	3	3	9	3	9	15	8
うち1億超振替	6	12	15	18	18	37	67	64
うち項目振替&1億超	1	2	3	8	2	6	15	8

出典：当日配布資料

21

5 地方法人課税のあり方が法人課税に与える影響の検討

減資の状況

	当期	前1年	前2年	前3年	前4年	前5年	前6年	前7年
減資	478 (13.9%)	458 (13.4%)	512 (14.9%)	513 (15.0%)	430 (12.5%)	450 (13.1%)	433 (12.6%)	370 (10.8%)
うち項目振替	2	0	0	0	0	0	0	0
うち1億超	12	0	3	6	1	4	6	4
うち項目振替以下	1	0	0	0	0	0	0	0

出典：当日配布資料

22

5 地方法人課税のあり方が法人課税に与える影響の検討

外形標準課税なし v. 外形標準課税あり (全期間対象)

	全企業	全期中小企業のみ	全期大企業のみ
中小への割合	42.63%	77.47%	38.82%
中小/大の平均	1.05	0.86	1.09
中小/大の標準偏差	0.53	0.57	0.51

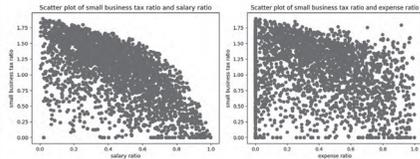
- 全期中小企業をみの中小/大の平均と全期大企業をみの中小/大の平均でウェルチのT検定（両側検定）を実施
 - T値：-22.44664
 - P値：0
 - 1%水準で母集団の平均値は異なる（全期中小企業のみの方が小さい）

出典：当日配布資料

23

5 地方法人課税のあり方が法人課税に与える影響の検討

非外形標準課税比率とその他の比率



出典：当日配布資料

24

III 消費税

25

6 アメリカ州売上税における近年の傾向 アメリカの州売上税等

項目	内容	補足説明
課税対象	有形財産 (tangible personal property) の販売や賃貸、一部の役務提供	再販売用は一方の手続の下で除かれるが、税の累積がある場合もある。
納税義務者	小売販売者（てなげば、消費者）	申請・登録して申告開始
税率	州税率（おれば、+地方税率）	https://www.salestaxinstitute.com/resources/rates
主な免税品	連邦や州政府等への売上、飲食料品、医薬品、電気ガス、製造用の原材料や機械装置、農業用原料の電気、郵政の郵便	製造過程に投入されるものが除かれる傾向（必ずしも税の累積の排除のためでない場合も）
申告と納付等	年2回～毎月の申告納付（電子申告）、海運、売上規模による変化、期限内申告に関する徴収費用として税額から控除される場合などあり。	

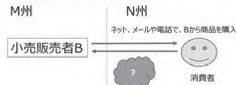
※課税対象となる「販売」：「有償での権限又は占有の移転(transfer of title or possession ... for a consideration)」(NY州の規則における解釈 = 仕向地税 (destination tax))

出典：当日配布資料

26

6 アメリカ州売上税における近年の傾向 州間取引への州売上税の課税問題

- 経済の発展と共に、州間取引への州売上税等の課税が問題に
→ 当時、州間取引で問題となった例



どのような場合に、N州は、Bに対して
州売上税等の徴収義務を課せるのか？

出典：当日配布資料

27

6 アメリカ州売上税における近年の傾向 Post-Wayfair

Wayfair事件判決後、各州の州売上税等に依る迅速な法改正
→ オンライン通販業者 (online retail sellers) に州売上税等を徴収する義務を課す立法(2021年迄で45州導入)；
サウスダコタ州法を参考に経済ネクサスを採用、多くの州でデジタル商品も対象。
参照 [Economic Nexus State Chart - State by State Economic Nexus Rules | Sales Tax Institute](#)

※小規模な販売業者への配慮

- ニューヨーク州では500,000ドルの売上閾値および100の取引閾値
- カリフォルニア州では500,000ドルの売上閾値だけ
- アリゾナ州では売上閾値を徐々に引き下げなど

出典：当日配布資料

28

6 アメリカ州売上税における近年の傾向

州名	課税州の例	売上上限	税率	施行日
ALABAMA	\$250,000 (goods only)	Not applicable	200	Oct. 1, 2018
ALASKA (local governments)	\$100,000	200	Depends on date of adoption of Alaska Remote Seller Sales Tax Code by the local government	
ARIZONA	\$200,000 for 2019 \$150,000 for 2020 \$100,000 for 2021	Not applicable	200	Oct. 1, 2019
ARKANSAS	\$100,000	200	200	July 1, 2019
CALIFORNIA	\$500,000	Not applicable	Not applicable	Apr. 1, 2019
COLORADO	\$100,000	Not applicable	200	June 1, 2019
CONNECTICUT	\$100,000	200	200	July 1, 2019
DISTRICT OF COLUMBIA	\$100,000	200	200	Jan. 1, 2019
FLORIDA	\$100,000	Not applicable	200	July 1, 2021
GEORGIA	\$250,000 for 2019 (goods only) \$100,000 for 2020 (goods only)	200 (goods only)	200	Jan. 1, 2019
HAWAII	\$100,000	200	200	July 1, 2018
INDIA	\$100,000	Not applicable	200	June 1, 2019
ILLINOIS	\$100,000	200	200	Oct. 1, 2018
INDIANA	\$100,000	200	200	Oct. 1, 2018

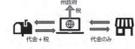
出典：当日配布資料

29

6 アメリカ州売上税における近年の傾向

マーケットプレイス・プロバイダー法等の立法

- オンライン・マーケットプレイス等を通じた販売の増加
※オンライン・マーケットプレイスとは？



- オンライン・マーケットプレイスに徴収納付義務を課す方向
Wayfair事件判決後、マーケットプレイス・プロバイダー法等の立法 (Covid-19が後押し)
経済ネクサス (売上閾値) を別途設定、報告や告知の義務はなし (※2州だけ選択制)
マーケットプレイス・プロバイダーの定義は各州で異なり (27州狭い定義、15州広い定義)

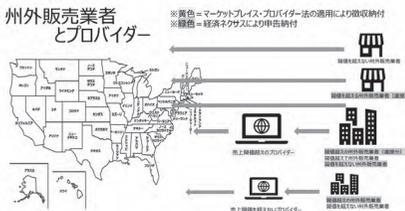
なお、明示的にマーケットプレイス・プロバイダー法を立法する以前では、
 rulings等でオンライン・マーケットプレイスに州売上税等を徴収納付義務を課す例
例) アリゾナ州 (ワリア引特権法, 2016)、コロラド州とデラウェア州 (ソフトウェアデジタルプロダクトな
どをISVsに限定, 2016年)、ルイジアナ州 (Walmart訴訟) など

出典：当日配布資料

30

アメリカ州売上税における近年の傾向

州外販売業者とプロバイダー



出典：当日配布資料

31

IV 不動産取得税

7 土地法制の変化と不動産取得税制

不動産取得税

不動産取得税は、不動産取得の事実が生じたときに課税し課税されるものです。取引の不動産取得は、国
道建設事業等を行う上において土地の取得が不可欠なものであることから、国が土地の取得に課税するに当たって、課税の負担を軽減し、土地の取得を促進することを目的として課税制度を設けています。

1. 課税対象	取得の事実
2. 課税要件	不動産の取得 ① 取得の事実 ② 取得の目的 ③ 取得の時期 ④ 取得の場所
3. 課税	取得の事実 取得の時期 取得の場所
4. 課税要件の緩和措置	取得の事実 取得の時期 取得の場所
5. 課税	取得の事実 取得の時期 取得の場所

出典：税務省HP (https://www.soumu.go.jp/main_sosho/jijinh_zaisei/zaisei_sendo/149787_113.htm)

33

7 土地法制の変化と不動産取得税制

課税根拠

- 不動産を取得するという比較的担税力の低い機会に相当の税負担を求め、
反面、当該不動産に対する将来にわたる固定資産税を課税することになり、
特に、固定資産税の税率を引き下げることによって、償却費を一般に占める
固定資産税の負担を軽減したいこと」(国会議事録、昭和22年3月5日、
提案理由)

- 当時の自治省税務部長答弁によれば、現在の課税根拠としては、固定資産
税の納税額として、

出典：当日配布資料

34

8 国際的に交換された情報の刑事手続利用

1-2.交換された情報の刑事手続利用

- OECDモデル租税条約の下では、情報交換によって得られた情報は以下の用途に使われる可能性がある
 - 課税
 - 租税犯罪事件
 - 課税以外の目的（一定の条件のもとに限定）
- 課税以外の目的への使用、とりわけマネーロンダリングやその他の金融犯罪に関する使用が議論されている
- 情報交換を通じて得られた情報の刑事手続利用が増加する可能性がある

出典：当日配布資料

41

8 国際的に交換された情報の刑事手続利用

4. 結論

- 租税法と人権については、二つの相反する視点から見ることができると指摘される。一方では、富裕層や多国籍企業の租税を回避し免れる能力によって侵害される、人々の教育を受ける権利や医療サービスがあり、他方では情報交換のような課税枠に与えられる新しい武器によって納税者のプライバシー等の人権が侵害されるリスクがある。
- 個別の課税事案において、租税の公共性の高さから前者に重きが置かれることには正当性があると考えられる。しかし、刑事事件の場合には後者の個人への人権侵害の程度が高まる可能性がある。

出典：当日配布資料

42

8 国際的に交換された情報の刑事手続利用

4. 結論

- そのため、このような事態を放置せず、情報交換の健全な発展をはかるためには、グローバルフォーラム等の国際的な取組みが必要であると考えられる
- 少なくとも、情報交換を経ていることを理由に情報の取得過程が審査される機会がなくならないよう、要請国の税務当局に対し、情報の入手方法と情報源を示すよう勧告する。要請国の税務当局は、情報の入手方法や情報源が明らかでない情報を証拠として使用しないよう勧告する、といったことが考えられる。

出典：当日配布資料

43

資料3-1

2024年9月17日

第76回税研大会 税制基本問題研究会討論会

「地方税制の基本問題」 間口を広げた意見交換；課題・展望等 (財政学)

甲南大学経済学部 林亮輔

受益と負担を連動させることの重要性

地方税

||

公共財・サービスの供給に要する財源を調達するための手段

1

受益と負担を連動させることの重要性

地方税制を考える上で重要な視点は

「受益と負担の連動」

2

受益と負担を連動させることの重要性

民間財・サービスの場合…

民間財・サービスから得られる満足

費用負担

公共財・サービスの場合…

公共財・サービスから得られる満足

費用負担

財政錯覚

受益と負担を連動させることの重要性

アメリカの地方税
(Property Tax (財産税))

いづるをはかりているをせいす
「量出制入」

受益と負担が連動

日本の地方財政

いるをはかりていづるをせいす
「量入制出」

受益と負担の連動が断ち切られている

受益と負担を連動させることの重要性

財政錯覚が生じないようにするには

受益と負担が連動するよう地方税制の確立

“どのような方法で地方税を充実強化すれば良いのか？”

地方偏在度の低い地方税制の実現 – 普遍性の原則 –

地方団体間における税収偏在

国税の場合…

税収偏在は問題ではない。

地方税の場合…

税収偏在が小さいほうが望ましい。

地方偏在度の低い地方税制の実現 – 普遍性の原則 –

「普遍性の原則」

できるかぎり偏在度の小さな税目で税収を拡充し、
どのような地方団体も十分な税収を確保できるという方向性を旨す。

地方偏在度の低い地方税制の実現 – 普遍性の原則 –

表1 税収の地域偏在度

変動係数の値が大きいほど地域間格差が大きい

	変動係数			最高・最低倍率			
				2010年度		2022年度	
	2010年度	2015年度	2022年度	最高	最低	最高	最低
都道府県税総額	0.170	0.162	0.152	2.517	2.430	2.209	東京府 沖縄県 東京都 沖縄県 東京都 沖縄県
事業税 (法人)	0.390	0.401	0.604	5.664	6.310	6.191	東京都 奈良県 東京都 奈良県 東京都 奈良県
道府県たばこ税	0.087	0.090	0.094	1.561	1.583	1.581	北海道 奈良県 北海道 奈良県 北海道 奈良県
自動車税	0.172	0.171	0.170	2.054	2.234	2.286	栃木県 東京都 栃木県 東京都 栃木県 東京都
地方消費税 (消費税)	0.112	0.082	0.046	1.987	1.932	1.267	東京都 沖縄県 東京都 沖縄県 東京都 沖縄県
市町村税総額	0.211	0.211	0.203	2.794	2.702	2.587	東京都 沖縄県 東京都 林田県 東京都 林田県
市町村民税 (個人)	0.238	0.213	0.231	2.886	2.632	2.542	東京都 沖縄県 東京都 沖縄県 東京都 沖縄県
市町村民税 (法人)	0.419	0.467	0.483	5.839	6.959	7.142	東京都 奈良県 東京都 奈良県 東京都 奈良県
固定資産税 (土地)	0.284	0.314	0.341	4.115	4.425	4.624	東京都 北海道 東京都 北海道 東京都 北海道
固定資産税 (家屋)	0.125	0.124	0.111	1.932	1.917	1.917	東京都 奈良県 東京都 福島県 東京都 奈良県
固定資産税 (償却資産)	0.273	0.275	0.272	4.025	3.692	3.571	千葉県 沖縄県 福井県 沖縄県 福井県 奈良県

資料) 総務省「地方財政計画(年報)」より作成。
注) 各税目に関する都道府県別の総額も都道府県別の人口で除して算出している。

地方偏在度の低い地方税制の実現－普遍性の原則－

公共財・サービスの受益と負担の連動性を高めるには…

「普遍性の原則」を重視した地方税の充実強化

9

地域の特性に応じた地方税制の確立

地方団体を取り巻く条件は様々

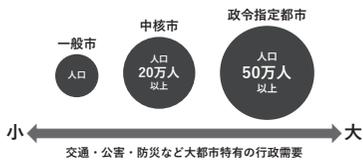
地形 気候 風土 産業構造 住民の所得水準 面積 人口規模

“地方団体の多様性に、現行の地方税制は対応できているのか？”

10

地域の特性に応じた地方税制の確立

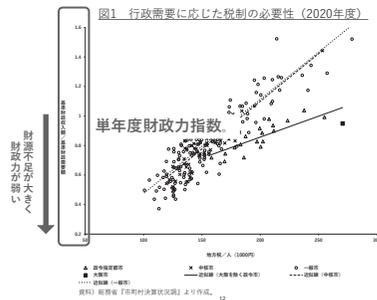
人口規模による行政需要の違いが地方税に反映されているかを検証



11

地域の特性に応じた地方税制の確立

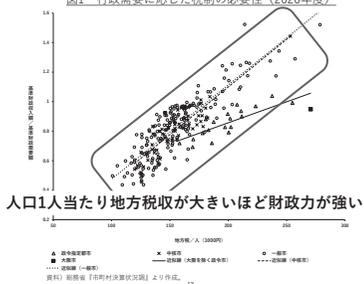
図1 行政需要に応じた税制の必要性 (2020年度)



12

地域の特性に応じた地方税制の確立

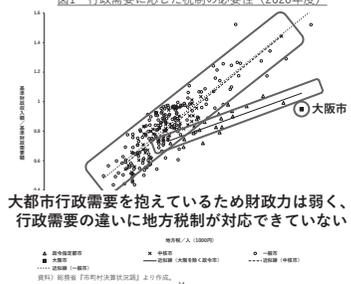
図1 行政需要に応じた税制の必要性 (2020年度)



13

地域の特性に応じた地方税制の確立

図1 行政需要に応じた税制の必要性 (2020年度)



14

地域の特性に応じた地方税制の確立

公共財・サービスの受益と負担の連動性を高めるには…

「行政需要の違いに応じた弾力的な地方税制」の確立

43

まとめ

地方税制を考える上で重要な視点は

「受益と負担の連動」

公共財・サービスの受益と負担の連動性を高めるには…

「普遍性の原則」を重視した地方税の充実強化

「行政需要の違いに応じた弾力的な地方税制」の確立

44

間口を広げた意見交換

44

I 全体について

- 1、税法学分野におけるアプローチ方法
- 2、諸外国の動向について
- 3、各税目の課題

45

II 個人住民税について

【米国の州所得税】

・各州が連邦憲法に違反しない範囲内で課税権を有する。

・応能原則

居住地が、納税者の所得を包括的に把握して、それに累進税率を適用する。

+ 源泉地が、制限的に課税をする

+ 居住地が税額控除により二重課税を排除

↓

ITの発達により、

源泉地課税の難しさ

居住地課税の難しさ に直面

【わが国の個人住民税】

・標準税率+超過課税

・応益原則

住所地が、受益の代理変数として、納税者の所得に対して、比例税率を適用する。

↓

・簡素

・税逃れが生じにくい

46

前年所得課税から現年所得課税へ



理論的に、前年の所得を課税標準とする現行制度は、受益と負担の関係が曖昧である。



47

二地域居住の推進



出典：二地域居住推進協議会 (<https://www.mlit.go.jp/2chiki/>)

48

道府県民税

第24条道府県民税は、第一号に掲げる者に対しては均等割額及び所得割額の合算額により、第二号…に掲げる者に対しては均等割額により、第五号に掲げる者に対しては利子割額により、第六号に掲げる者に対しては配当割額により、第七号に掲げる者に対しては株式等譲渡所得割額により課する。

道府県内に住所を有する個人
道府県内に事務所、事業所又は家庭数を有する個人で当該事務所、事業所又は家庭数を有する市町村内に住所を有しない者

(中略)

2 前項第一号、第六号及び第七号の道府県内に住所を有する個人とは、住民基本台帳法の適用を受ける者については、その道府県の区域内の市町村の住民基本台帳に登録されている者(第二百九十四条第三項の規定により当該住民基本台帳に登録されているものとみなされる者を含み、同条第四項に規定する者を除く。)をいう。

3～6(略)

7 第一項第二号に掲げる者については、市町村民税を均等割により課する市町村ごとに一の納税義務があるものとして道府県民税を課する。

・均等割の二重課税が許容されたした裁判例(広島地裁平成3年1月30日行裁42巻1号184頁)

49

市町村民税

第294条市町村民税は、第一号の者に対しては均等割額及び所得割額の合算額により、第二号…の者に対しては均等割額により、…課する。

道府県内に住所を有する個人

道府県内に事務所、事業所又は家庭数を有する個人で当該市町村内に住所を有しない者

2 前項第一号の市町村内に住所を有する個人とは、住民基本台帳法の適用を受ける者については、当該

市町村の住民基本台帳に登録されている者をいう。

3 市町村は、当該市町村の住民基本台帳に登録されていない個人が当該市町村内に住所を有する者である場合には、その者を当該住民基本台帳に登録されている者とみなして、その者に市町村民税を課することができる。この場合において、市町村長は、その者が他の市町村の住民基本台帳に登録されていることを知ったときは、その旨を当該他の市町村の長に通知しなければならない。

4 前項の規定により市町村民税を課された者に対しては、その者が登録されている住民基本台帳に係る市町村は、第二項の規定にかかわらず、市町村民税を課することができる。

50

「住所」の判定

「住所を有する者」→住民基本台帳に登録されている者(294条2項、24条2項)。

ただし、住民基本台帳に登録されていない個人であっても、**真実に住所を有する者である場合には、登録されているとみなして課税することができる(294条3項、24条2項)。**

「みなし課税権」を発動する場合に、その者が他の市町村の住民基本台帳に登録されていることを知ったときは、その旨を当該他の市町村に通知しなければならない(294条3項後段)。

→**真実の「住所」地の所在する市町村(道府県)が課税管轄を有する。**

その者が住民基本台帳に登録されている市町村(道府県)は、課税することができない。

51

「住所」の判定

複数の団体が、「その者の真実の住所地はその領域内にある」と主張して、住所の判定が競合することは理論的にはありうる。

二地域居住が進めば、その可能性は高まる。

→ただし、行政上二重課税がなされたとしても、司法において解決されると考えられる。

→相続税法における「住所」の解釈

最高裁判所第二小法廷平成23年2月18日判決(武富士事件)

「こ〔引用者：旧相続税法1条の2〕という住所とは、反対の解釈をすべき特段の事由はない以上、生活の本拠、すなわち、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものであり、一定の場所がある者の住所であるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かにより決すべきものと解するのが相当である。」

52

二地域居住の推進

二地域居住が推進されるなかで、収収をわけあう方法がないか検討が必要がある。

権井光明「要説 地方税のしくみと法」[学陽書庫(2001) 92頁]

「単身赴任者で週末に帰宅する者とか、数か月のみの場所で生活するようなら、例外的に、両方で納税義務者となることを認め、所得割に關し関係市町村の間で課税標準を分割する制度を設けることの検討が必要になるかもしれない。」(権井)。

2008年「ふるさと納税研究会報告書」

「住所地の地方団体に課税される納税者と住所地以外の地方団体との間で受益と負担の関係を説明することが困難である以上、住所地以外の地方団体に個人住民税の課税権を法的に根拠づけることはできない。」「税」を分割する方式はとり得ないと考えられる。」

→納税者のふるさとに貢献したいという意思を尊重するため、寄附金控除として「ふるさと納税」を創設。

難波悠「二地域居住における公共サービス負担に関する一考察」[東洋大学PPP(2016)]

「現時点で個人住民税を二地域間で按分する方策を想定するのは現実的でない」として、法定外税により負担を求める方法を模索。

53

外国人労働者の増加

① 転職を繰り返すまたは少額の仕事を掛け持ちするなど、特別徴収の要件を満たさないために特別徴収の対象から外れ、転出手続きをせずに出国することによって、徴収を免れる。

↓

- ・納税管理人制度の強化
- ・特別徴収の強化

② 前年中所得を得ていたが、賦課期日前に出国している場合には、受益をしているのに個人住民税の納税義務がない。
とりわけ、夏季労働者と冬季労働者の税負担の差異に不公平感がある。

54

ありがとうございました。

[税制基本問題研究会報告書]

地方税制の基本問題

令和6年9月

公益社団法人 日本租税研究協会

(目次)

はじめに	1
第1章 財政学	
〔総論〕	2
〔各論〕	
第1節 地方税原則と地方税の課題	5
第2節 地方税と交付税措置	
～地方公共団体の資金調達と財政健全化～	8
第3節 地方税における応益原則の適用と課題	
～個人と法人の受益と負担について～	12
第4節 日本型税務行政の生成過程	
～「徴税協力」から「納税協力」へ～	15
第5節 地方の法人所得税は生き残れるのか?	18
第6節 高齢化が個人住民税課税ベースに与える影響	22
第7節 子育て世代における個人所得税の所得再分配効果	26
第2章 租税法	
〔総論〕	30
〔各論〕	
第1節 米連邦所得税における州・地方税額の控除制限(SALT Cap)	36
第2節 個人住民税における応益原則と住所地税	40
第3節 米州所得税の過去、現在、未来	
①リモートワークと②課税の繰延べ	43
第4節 減資と地方税法	46
第5節 地方法人課税のあり方が法人課税に与える影響の検討	49

第 6 節	アメリカ州売上税等における近年の動向	52
第 7 節	土地法制の変化と取得税	55
第 8 節	国際的に交換された情報の刑事手続利用	58
おわりに		60

はじめに

関西大学経済学部 教授 林 宏昭

日本租税研究協会では 2009 年から大阪で税制に関する研究会を開催しています。2014 年 9 月までは地方税研究会、同年 10 月以降は税制基本問題研究会として、財政学と税法の研究者に会員企業のメンバーを加えてほぼ毎月開催しています。研究会では、それぞれの研究者の専門に沿ったトピックスの報告に加えて外部の研究者による報告もお願ひしています。

近年は、研究会全体を通じた柱となるテーマを設定しています。これまで「税制改革」「租税原則」「社会・経済環境の変化と税制の課題」といったキーワードを念頭において研究報告を展開してきました。

2022～24 年度は、研究会の統一的なテーマを「地方税制の基本問題」と設定しました。国の財政と地方財政は車の両輪に例えられます。そして、それぞれの歳入の中心が税であることは言うまでもありません。

2020 年からは新型コロナウイルス感染症の拡大によって世界は大きな影響を受け、社会はさまざまな変革を迫られました。新型コロナウイルス感染症の社会活動への影響が弱まり、インバウンドも含めて経済活動が活発になっていきます。新型コロナウイルス感染症対策として巨額の財政支出が講じられ、その多くが地方団体を実施主体として展開されてきましたが、それも一段落つきました。改めて地方の自立や財源の確保がこれからの課題になっていくと思えます。その意味で今の時点で、地方税のあり方を再検討しておくことは大きな意義があります。

本研究会ではこのような基本的な問題意識のもとで、地方税制の今日的な課題と方向性について各メンバーが発表してきました。本報告書は、税制基本問題研究会での報告をまとめたものです。財政学分野での報告は林委員、税法分野での報告は坂巻委員に取りまとめをお願いしました。

研究会メンバーと事務局の皆様へ深く感謝いたします。

第1章 財政学（総論）

甲南大学経済学部 教授 林 亮輔

はじめに

2023年度から2024年度における税制基本問題研究会の統一テーマは「地方税制の基本問題」である。

地方税は都道府県や市町村がその行政に要する財源を調達するために、行政区域内の住民や企業から調達するものであり、都道府県や市町村において財政収入の中心となるとべきものである。現在の地方税制の基本は、1949年9月に日本税制の全面改革案として発表されたシャワー税制で確立され、その後、国と地方の税源分離という観点や、社会経済情勢の変化という条件を踏まえて制度改革が行われ、現在の地方税制に至っている。

これまでも様々な変更が加えられてきた地方税制であるが、地方行政に対するニーズが多様化し、高齢化し、少子高齢化がスタンダードとなりつつあるわが国において、地方税制全体が抱える課題から個別税目ごとの課題まで、今もなお解決すべき問題が数多く存在している。地方税制が抱える様々な問題を解決するにはどうすれば良いのだろうか。本報告書の第1章は、地方税制が抱える問題について経済学の視点から考察している。

第1節「地方税原則と地方税の課題」、第2節「地方税と交付税措置：地方公共団体の資金調達・運営と財政健全化」、第3節「地方税における応益原則の適用と課題—個人と法人の利益と負担について」、第4節「日本型税務行政の生成過程—「納税協力」から「納税協力」へ」、第5節「高齢化が個人住民税課税ベースに与える効果」、第7節「子育て世代における個人所得課税の所得再分配効果」では、個別の税目が抱える課題について考察がなされている。いずれの節も経済学のあるべき姿を検討する際の参考になると考えられる。以下は各節の要旨である。

第1節「地方税原則と地方税の課題」

本節は、本シリーズの統一テーマである「地方税制の基本問題」について議論するにあたり抑えておかなければならない「地方税原則」と、地方税に関する現状と課題について概観している。

その結果、①地方分権を進めるためには、地方税の割合を増やすべきという意見があるものの、地方税の割合を国税に比べて高めても分権化が進むわけではなく、地方分権はマクロの比率の議論ではないということ、②税制論としては、所得・消費・資産といった課税ベースに比べバランズ長課税の方が望ましいが、国・都道府県・市町村それぞれにバランズを取る必要はなく、むしろ、納税者の側から見て、どこに、何のための税を負担しているのかについて明確にする方が良いということ、③地方分権の意識の浸透のためにも、都道府県と市町村の税源を独立させることが必要であることが主張されている。

第2節「地方税と交付税措置：地方公共団体の資金調達・運営と財政健全化」

本節は、「建設地方債及び赤字地方債が許可制度から協議制度を経て届出制度へと移行したこと」や「協議必要団体の設定条件」が、地方公共団体の財政運営に対してどのような影響を及ぼしたかについて検証している。

その結果、①建設地方債の届出は届出制度への移行後も、財政状況に留意が必要な団体の届出には抑制効果認められたこと、②財政状況に留意が必要な団体は、建設地方債の起債によって届出の増加が生じているものの、その増加幅が抑制されている可能性があること、③赤字地方債においては、負債が増えあがることで生じる将来の財政悪化が懸念され、各地方公共団体が届出を抑えていること、④ただし、協議が求められる地方公共団体は、そうでない団体に比べて、元利償還費の全額に対して交付税措置がなされている赤字地方債において、届出が増えていることなどが明らかにされている。

第3節「地方税における応益原則の適用と課題—個人と法人の利益と負担について—」

本節は、個人と法人の間で利益と負担の不一致が生じていないかについて検証すること、わが国の地方財政システムが「財政錯覚」を生じさせやすい構造になっていないかについて考察している。

その結果、①都道府県・市町村の財政支出とともに、約3割が社会全体に利益が及ぶものの、約6割が一次的に個人にのみ利益が及ぶもの、約1割が一次的に法人のみに利益が及ぶものであるという結果が得られたこと、②都道府県税・市町村税ともに、約6割が個人負担であるという結果が得られたこと、③社会全体（個人と法人）が受益する行政サービスの財源が、法人によって賄われていることから、わが国の地方財政システムが財政錯覚を生じさせやすいものとなっていることなどが明らかにされている。

第4節「日本型税務行政の生成過程—「徴税協力」から「納税協力」へ—」

本節は、日本型の税務行政がどのように生成されてきたのか、そこにはどのようなものが埋め込まれているのかについて、日本の税務行政の歴史を振り返り、その独自性や特徴について考察している。

その結果、①近代（明治～第二次大戦）には、義務的租税課税ベースにした上意下達による税務行政が行われてきたとともに、納税制を取り込んだ「徴税協力」の体制が構築され、それが政府による国民への社会規範の刷り込みとともに浸透していったこと、②戦後（第二次大戦後～昭和30年頃）には、納税制の自発的・能動的な形で行われた「納税協力」という日本の税務行政の特徴的な形態へと附着していったこと、③この「日本型税務行政」と呼ぶべき特質は、現代にも続く日本における租税課税の表出事象であり、また、内在的な規定要因でもあること、などが明らかにされている。

第5節 「地方の法人所得税は生き残れるのか？」

本節は、資本所得税や法人所得税の課税の根拠を経済学の観点から検討し、地方の法人所得税の課題と将来の展望について考察している。

その結果、地方の法人所得税は、全体的に縮小し、至みを軽減して限界有効税率を低下させ、法定税率の引下げで平均実効税率も低下させ、超過利潤（経済的レント）への課税と地域への税収配分が望ましいと結論づけられている。具体的には、①法人住民税法人税と地域への税収配分が望ましいと結論づけられている。②法人事業税付加価値制や地方消費税へ移行すること、③法人事業税所得割はドイツの営業税率を参考にして損金繰入禁止しつつ標準税率を引下げ、または付加価値制へ移行、さらには中小企業への適用拡大で税率引下げを行うこと、④地方法人税および特別法人事業税は重点化するといった提案がなされている。

第6節 「高齢化が個人住民税課税ベースに与える効果」

本節は、2000年代と2010年代における勤労から年金への所得代替が、地方部の個人住民税課税ベースにどのような影響を与えたかを分析している。

その結果、2000年代は、①高齢化による勤労から年金への所得代替の実態が見取れること、②年金への所得代替が進む地方部の県（東北・山陰・北陸など）ほど、課税ベースの浸食が進んだこと、2010年代は、③勤労から年金への所得代替は進まず、④高齢化が特に進む東北・九州・四国で一人当たりの課税ベースがむしろ大きく増えたことなどが明らかにされている。65歳以上の高齢者の引退延期が地方部の課税ベースを下支えしていると考えれば、将来、この世代が一斉に引退すると、課税ベース浸食が一気に顕在化するかもしれない。この点で課題は残ったままといえるところと結論づけられている。

第7節 「子育て世代における個人所得課税の所得再分配効果」

本節は、世帯の経済格差が子供の教育格差に直結するという指摘に問題意識を持ち、所得再分配政策としての税制が、子育て世代にどのような影響を与えるかについて検証している。

その結果、①2007・2011・2012年における、勤労所得税と個人住民税に関する税負担の集中度係数の変動は、三位一体改革や扶養控除の変更によるものであること、②子どもの個別的分析では、三位一体改革や扶養控除の影響が若干異なること、③学校種別に見ると、税負担の集中度係数について大きな変化は確認されないことなどが明らかになっており、勤労所得税と個人住民税のそれぞれの租税の影響が異なるだけでなく、子育て世代においては「世帯内の子ども数」や「子どもの属する学校種」によって、税制改正の影響が異なることと結論づけられている。

財政学（各論）
第1節 地方税原則と地方税の課題

関西大学経済学部 教授 林 宏昭

1. 地方分権と地方税

地方分権の議論で必ず課題となるのが国・地方間での税と支出の割合である。国と地方の支出を、補助金等を調整した純計ベースで見ると、2020年度は56対44、傾向的には大体6対4となる。一方、国税と地方税の割合は逆になっていて国税が約6割を占め、そのため6対4のためにも、もっと地方税を増やすべき」と主張される。

OECDの資料によると、日本は他の国と比べて地方税の割合がそれほど低いわけではない（資料1）。

資料1 国税と地方税の対GDP比

国	地方（明書きの）
日本	11.1
アメリカ	10.0
イギリス	24.6(0.2)
フランス	14.8(0.2)
ドイツ	11.5(0.2)
スウェーデン	22.3(0.1)

出所) OECD, *Revenue Statistics 1995-2020*.
備考) () は、EUへの加盟。

自治体の収入のうち地方税収入が占めている割合が低い地域、たとえば5%しかないところでは仮に地方税が2倍になっても10%になるだけ。地方税の割合を国税に比べて高めることで権限分権化が進むわけではなく、地方分権はマクロの議論ではないと考え

2. 地方税と地方交付税

各自治体で徹底的な行財政水準を確保するために必要な金額と、各自治体の課税ベースの状況から算出される税収（標準税収入）を国が一定のルールに基づいて計算して、前者の方が大きければその差額を埋めているのが地方交付税であるが、地方税の増える問題を吸収している現状がある。

地方交付税の基準財政収入額の算定において、基準財政収入額は、現在約30兆円であるがそのうち4分の1程度は地方自治体の地方交付税と置き替わっているというところである（資料2）。

資料2 地方交付税算出と地方税収（基準財政収入額）

・所得割住民税に関する試算 2001年度（2000年分所得） 13兆円のうち約3兆円が基準率100%
・地方消費税 1%から、現在は22% 1%で約2.5兆円 ⇒ 約3兆円が基準率100%
基準財政収入額（2001年度） 約35兆円

3. 地方税原則

税負担配分に関する原則と、税収に関する原則とに区分して、できる限り実際の状況を交えながら考察した（資料3）。

資料3 租税原則と地方税原則

租税の3原則 公平	効果	簡素
地方税固有の租税原則 ・負担配分 ・自治体 ・負担分担 ・税収		
		・普遍性 ・安定性と伸張性

4. 個別税制の考察

個別税制としては個人住民税、固定資産税、地方の企業課税を取り上げる。
個人住民税については、比例税の議論において、個人が行う経済活動（所得）の大きさを受益の大きさの代理変数とみなすことで応能原則よりも応益原則を重視する考え方がありと述べる。また、総務省に設置されている検討会での議論を踏まえつつ、各年1月1日となっている賦課期日、現状は前年所得に対する課税の現年課税化、金額所得の取り扱いについて考察する。また、ふるさと納税については、マクロでの構造的な影響について指摘し、その拡大の抑制を主張する。

固定資産税については、バブル期からバブル崩壊と固定資産価格を巡る大きな地価への対応から、土地評価のあり方が問題となり、負担水準の設定とどうかたちで税収の変動を抑制する仕組みを考察する。土地の固定資産税上の評価額と実際の民有地の地価の割合で見ると評価率が70%程度となり、本則課税となるケースが増えていることを指摘する。そして、今後のあり方として、固定資産税に関しては、家屋や償却資産との関係で、もっと土地のウェイトを高める可能性について言及する。

法人に対する地方税については、地方歳出に占める商工費の割合を用いて、県内純生産に対する地方法人課税との相関がむしろマイナスであることを示し、行政サービスの大き

さを根拠とした応益課税の困難さを指摘する。そのうえで、応益原則は、企業が各地域で様々な公共サービスの利益を享受しながら事業活動を行っていることに基づく課税の根拠として捉え、また個人の場合同じように生産等の経済活動の規模に応じた負担を求めることで応益原則の実現と捉える。また、分割基準の方式は、東京都のみに事業者がある場合には極任住への対応が困難という問題もあり、地方税による企業課税が大きくなりすぎることには問題が多いとする。

5. 税源の独立論

税制論としては、所得、消費、資産といった課税ベースにバランス良く課税することが望ましい。しかしながら、国、都道府県、市町村、それぞれにバランスを取る必要はなく、むしろ、納税者の側から見て、どこに、何のための税を負担しているのかを明確にする方が良くいと主張する。新型コロナウイルスへの対応以降、地方はますます国への財源依存の意識が高まっており、改めて、自分たちが払っている税金がこの行政サービスの財源となっている」という結びつきがなければ地方分権の意識の浸透は難しい。その意味で、地方税の、特に都道府県と市町村の税源を独立させることが必要とする。

具体的には、現行の地方税収総額を前提として、都道府県は消費課税と法人課税、市町村は個人の所得課税と固定資産税をそれぞれに柱に据え、そのうえで、個々の自治体ごとに生じる財源への影響については調整措置を講ずるというものである。

第2節 地方税と交付税措置：地方公共団体の資金調達・運営と財政健全化

甲南大学経済学部 教授 足立泰美

1. 地方税・地方交付税・地方債の動向

総務省「令和4年度地方財政白書」では、各地方公共団体の実質収支は黒字で推移し、その黒字額は全体で1.8兆円、基金残高は12.4兆円であると報告されている。だが、19からに各地方公共団体への地方交付税は、新型コロナウイルス感染症（以下、Covid-19）とされる直前の2019（令和元）年度までは5年連続で増加しており、2022年（令和4年）度には1兆8千361億1千万円が交付された。地方債においては、140兆円に達した残高による金利の膨れリスクに直面している。

地方財政法第5条で、地方公共団体の歳入は、地方債以外の歳入を財源としなければならぬとされている。一方で、但し書きで、建設地方債等の5つの事業の財源に地方債の起債が認められてきた。5つの事業とは、①交通事業、ガス事業、水道事業その他地方公共団体の行う公営企業、②出資金及び貸付金、③地方債の借換え、④災害応急事業費、災害復旧事業費及び災害救助事業費、⑤学校その他の文教施設、保育所その他の厚生施設、消防施設、道筋、河川、港湾その他の土木施設等の公共施設又は公用施設の建設事業費、及び防衛・道筋、河川、港湾その他の土木施設等の公共施設又は公用施設の購入費とされている。だが1994（平成6）年度の地方財政法改正で、個人の道府県民税又は市町村民税に係る特別減税等に伴う地方債の特例として、特例地方債（これ以降、赤字地方債とする）が発行されることとなった。浅沼（2017）は、地方債の起債の傾向として、1990年代は公共投資基本計画（90年策定）のもとで一般単独事業債や一般公共事業債、公営企業債等の建設地方債が、2000年代に入ると赤字地方債が顕因で、地方債の発行が増えてきた。2010年以降は、赤字地方債残高は連続傾向となるが、建設地方債残高は、建設事業の激増を上回る形で増加しており、地方公共団体の財政状況への影響が懸念された。

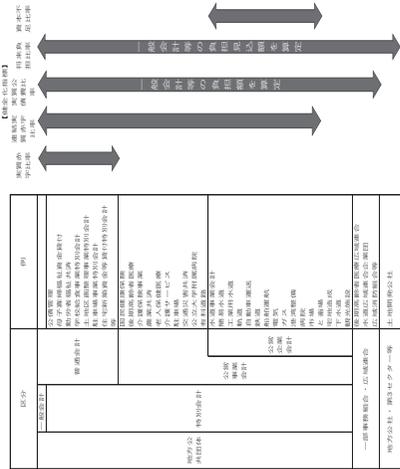
2. 財政健全化法と許可制度・届出制度

地方公共団体の財政状況を評価する指標として、財政健全化指標がある（図表1を参照）。福祉、教育、まちづくり等の地方公共団体の一般会計の赤字の程度を示す指標として実質赤字比率が、地方公共団体の全ての会計の黒字と赤字を合算し、全体としての赤字の程度を示す連結実質赤字比率が、地方公共団体の一般会計等の公債費の負担と、一部事務組合や広域連合の借入金の返済額の負担の過去3年間の平均で算定した実質公債比率がある。地方公共団体が翌年度以降に負担することが確定している債務に加え、負担が見込まれている債務、さらには将来支払っていく可能性のある負担額、これら、将来、地方公共団体の財政を圧迫する可能性を表す将来負担比率がある。公営企業の資金不足を料金収入の規模と比較した指標としては、資金不足比率があり、経営状況の深刻度を示す。

地方債の起債は、かつて許可制度や協議制度であった。だが、地方公共団体の自主性・自立性の観点から、2012（平成24）年度以降、一定の要件を満たす地方公共団体が民間等資金債を発行する場合は、原則、協議を不要とし、事前届出で起債できる制度に改正されている。具体的には、実質赤字率が7.0%未満、実質公債比率が18%未満、将来負担比率は都道府

県及び指定都市は40%未満、一般市区町村は35%未満の地方公共団体については、協議不要対象団体として、届出で地方債の起債が可能となっている。但し、協議不要対象団体であっても、資金不足額が理由で公営企業が民間等資金債の発行を行う場合、協議をしなければならぬとしている。このように協賛不要基準は、2016（平成28）年度から緩和が進められ、公的資金を充当する地方債のうち特別転貸債及び国の予算等貸付金債が新たに届出の対象とされ、地方債制度の抜本的見直しが行われてきた。届出をした地方債のうち、協議を受け同意が得られた場合に、元利償還金が地方財政計画に記入されたことにも、予定額を地方債計画に計上され、25%以上、35%未満の団体は財政健全化計画の内容及び実施状況に応じて、各許可基準による許可が必要となる（令和元年度地方債同意等基準）。同時に、同意等基準で早期健全化基準以上団体である場合に、実質赤字額であれば実質赤字率20%以上の団体は経営健全化計画の策定を義務づけられている。

図表1 財政健全化法



（出典）総務省「令和4年度地方財政白書」をもとに筆者作成

第3節 地方税における応益原則の適用と課題 一個人と法人の受益と負担について

甲南大学経済学部 教授 林 亮輔

1. 本報告の問題意識

民間財・サービスの場合、モノやサービスから得られる便益と、それを手に入れるのに必要な費用負担について、消費者が正しく認識していることから、市場メカニズムが上手に機能し効率的な資源配分がもたらされる。しかし、公共財・サービスの場合、市場メカニズムが上手に機能しないことから、政治プロセスを経て供給され、財源は税で賄わざるを得ない。そのため、住民はその便益と費用を正確に知覚できないという「財政健忘」が起こりやすく、その結果、資源の効率的な利用が妨げられることが知られている。この財政健忘が生じないようには、行政サービス水準が高ければ税負担も高く、税負担が低ければ行政サービス水準は低くなるというように、行政サービス水準と税負担との連動性が重要になる。

総務省ウェブサイトには「地方税は、地方団体が地域の要請に即した行政サービスを提供するために必要な経費を賄うものであり、地域住民がその能力と受益に応じて負担し合うもの」という性格から、地方税には、特に以下のような原則があるとされています。1つ目が『応益性の原則』です。地方団体は行政サービスの提供を主な役割としており、地域に暮らす皆さまは何かの形でその利益を受けています。そのため受け取った利益に応じた税負担をするべきである」とされています。①と記されています。行政サービスから受けた税負担に応じて税負担をする「応益性の原則」の重要性が記されている。応益性については、①世代間における受益と負担の問題、②所得者と低所得者の間における受益と負担の問題、③地域間における受益と負担の問題、④個人と法人との間における受益と負担の問題など様々な議論がある。いずれの議論も重要であるが、本報告では「個人と法人との間における受益と負担の問題」に焦点を当てることにする。

近年の地方財政支出の特徴として、生活・福祉などの個人向け支出が増加している傾向にある(2011年度と2021年度を比較すると、児童福祉費は約1.5倍、社会福祉費は約1.7倍、老人福祉費は約1.2倍、生活保護費は約1.0倍となっており、民生費総額は約1.4倍となっている)。この傾向を踏まえ、地方税における法人の負担があまりにも大きすぎるのではないかとこのように意見もある。重要なことは、はたして受益を上回る負担を企業がやっているかどうかであり、この点を検証することが本報告の意義である。

2. 地方財政支出からの受益の考え方

地方財政支出の便益は最終的には個人に帰属すると考えることが可能である。ただ、財政健忘の発生に対して重要なことは、一次的な負担者と一次的な受益者との対応関係であり、最終的な負担者と受益者との関係ではない。そこで本報告では、地方財政支出のうち、明らかに対象向けサービスであると考えられるもの、明らかに対象法人向けサービスであると考えられるものを抽出し、残りは社会全体が受益すると考え、地方財政支出からの受益を個人と法人に配分する。

また、本来、受益とというのはベネフィットでなければならない。しかし、個人や法人にどれだけのベネフィットが生じたのかを計測することは非常に困難であることから、本報告では次節兼として「受益=歳入額」とする。

3. 地方税の負担の考え方

地方税負担については、課税のインパクトが個人なのか法人なのかを問わず、あらゆる税は最終的には必ず個人に帰属すると考えることができる。しかしながら、所得税のような個人課税の負担は最終的に誰に帰属するかが比較的明確なのに対して、事業税や法人住民税といった企業課税は最終的には個人が負担するにしても、その負担はあくまでも間接的であり、最終的な帰属先が不明確な場合がほとんどである。

ただし、完成した通り、財政健忘の発生において重要なことは一次的な負担者と一次的な受益者との対応関係であり、最終的な負担者と受益者の関係ではない。したがって、負担についても一次的な帰属、すなわち、まず誰がその税を負担するのかに着目して、税負担を個人と法人に配分する。

4. 個人と法人の受益と負担

上述の考え方を踏まえて、地方財政支出を個人と法人に配分した結果を表1に記されている。金額をベースに比率を求めた結果、社会全体(個人と法人)が受益するもの比率については、2010年、2015年、2021年ともに都道府県も市町村も30%程度。個人が一次的に受益するものについては、2010年、2015年、2021年ともに都道府県も市町村も60%程度。企業が一次的に受益するものについては、2010年、2015年、2021年ともに都道府県も市町村も10%程度であるという結果が得られた。

総じて、上述の考え方を踏まえて、地方税負担を個人と法人に配分した結果を表1に記されている。金額をベースに比率を求めた結果、都道府県税については、数値は低下傾向にあるものの、2010年、2015年、2021年ともに個人の負担は60%程度、市町村税については、数値は少しずつ上昇傾向にあるものの、63~64%程度が個人の負担であるという結果が得られた。

これらの結果を照らし合わせると、個人については負担のシェアと受益のシェアが60%程度で釣り合っているということがわかる。一方、法人に目を向けると、法人の負担は40%程度であるのに対して、受益は10%程度であることがわかる。つまり、社会全体(個人と法人)が受益する行政サービスの財源が、法人によって賄われているという結論が導き出される。

このように、現行の地方税が、行政サービスの決定に投票という形で参加することができ、個人は負担を上回る便益を享受しているという国(個人)の地方財政支出に対する「財政健忘」を発生させやすすいものとなっていることを意味している。応益原則の観点から考えた場合、地方財政規模を適切に保つためには、地方税のウエイトを企業課税から個人課税にシフトさせることを検討しなければならないといえる。

の代表格として納税組合が設立されている。納税組合は各地の字を単位に組織され、組合長に税の徴収を請け負わせるという形で、旧来からの地域社会の慣習を織り込んだ村請制をルーツとする仕組みであった。当時は明治30年代の地方改良運動の流れの中で、政府の誘導による社会規範の刷り込みがなされるという背景のもとで、納税者団体が設立されていたが、その後の第二次大戦中には、任意団体だった納税者団体も法制化され、町内会にも納税事務の拠動が求められるなど、戦時体制化が図られた。

大正期以降には、神戸正隆やワグナー等によって、ドイツ財政学の影響の下での租税思想的な背景も確立されていた。

このように、近代においては、義務的租税観をベースにした上意下達による庶務行政が行われるとともに、納税側を取り込んだ「徴税協力」の体制が構築され、それが政府による国民への社会規範の刷り込みとともに浸透していった。

4. 戦後（第二次大戦後～昭和30年頃）

戦後、1947年（昭和22年）に施行された日本国憲法においては、大日本帝国憲法とほぼ同様の内容で「納税の義務」が規定されたが、GHQの草案の段階では入っていなかった規定を、後の国会審議の中で各党からの修正案として自発的に導入したものであった。

シャープ勧告については、全体としては受容しつつ、一部については受容としないシャープ勧告に関する勧告についても同様であった。後にシャープ自身が、シャープ勧告が必ずしも大きな成果を上げられなかったことを認めつつ、その理由については安易に特定できないことを示唆している。

戦後には、戦前までの流れも受けながら、開拓民開拓団、いわゆる納税者団体が計8団体に再生・拡大している。国税庁自身、1954年（昭和29年）の庶務運営方針の中で、庶務行政の運営について「民間団体の協力を求める」としているが、納税者団体が日本固有の存在として、自発的意思に基づいて再生・拡大されたという点は、「制度や法理論の観点からは説明が困難」ともされており、まさに「納税協力」の発現であると言える。

「納税協力」は、シャープ勧告の中の「Compliance」という言葉に「納税協力」という訳が付けられたのが最初で、同時期の国会質疑の中でも「納税協力」という表現が使用されており、徐々に生成してきた事象に対して、新たな言葉を当て込んだものであると言える。

このように、戦後10年間ほどの時期においては、戦後改革の流れの中でも庶務行政の核心部分は堅持しつつ、「徴税協力」と呼ぶべき事象が、徐々に納税側の自発的・能動的な形で行われる「納税協力」という日本の庶務行政の特徴的概念へと帰着していった。

5. 地方における庶務行政【補論】

庶務行政を国と地方の関係において見た時に、近代への移行過渡期であった明治前期は、村請制との事実上の連続性において、村役人や戸長等を通じて国税が徴収されており、1889年（明治22年）の中前・町村制の施行後、本来国が行うべき国税徴収の委任として、国税徴収委任制度が確立された。戦後になって、1947年（昭和22年）に国税徴収委任制度が廃止され、シャープ勧告も経て、税制上も庶務行政上も、国税と地方税が一応の分離を果たしたが、1954年（昭和29年）には、庶務行政について国税庁と自治庁が「緊密な連携」

と「共同の協調」において進めていくこととされている（「庶務行政運営上の協力の展開に関する国税庁と自治庁との了解事項」）。

庶務行政における地方分権の度合いについては、国税をめぐめる「徴税側⇄納税側」の関係と、税務行政上の「国税⇄地方税」の関係に共通項が見出せるのか、税務行政をめぐめる国家との関係性という観点で、今後検討が必要な論点である。

6. おわりに

以上から見てくると、「日本における庶務行政は、近代には納税側を取り込む『徴税協力』の体制を確立し、戦後にはそれが『納税協力』という概念・形態にまで帰着したこと」、「この『日本型庶務行政』と呼ぶべき特質は、現代にも継ぐ日本における租税の表出事象であり、また、内在的な規定要因でもあるということ」である。これらは日本の税財政の基礎的な部分でもあり、実際、現在でも納税者団体は「様々な取組を通じて……庶務行政の円滑な執行に寄与」しており、また、国・自治体・教育関係団体等が協力して租税教育が実施されているが、これらは基本的に金銭的な見返りのない無償性の中で行われている筈でもあって、納税協力という特徴を核とする日本型庶務行政は確立している。

本報告は、このような日本型庶務行政が「税を確実に納める」という側面に偏重しがちであること、日本型庶務行政が「税を確実に納める」という側面に偏重しがちであること、徴税側と納税側という行為に理め込まれていく権利の側面への認識を向上させることや、徴税側と納税側が相互信頼関係を構築していくべき政策的理論からの示唆を得ることなどは重要である。

本報告で考察してきたような点は、「庶務行政についての国民の選好が、実際の税財政制度の設計に影響を与え、また具体的な制度が国民の選好に影響を与えることを研究の対象とする」とされる、行動財政学としての発展性を志向するものでもある。本報告でもポイントとしてきた庶務行政の背後にある社会規範のあり様については、最終的には人間の心において形作られる脳の感情システムの問題でもあり、真に深掘りしていくためには、そのような学際的な視点も必要となるテーマである。

第5節 地方の法人所得税は生き残れるのか？

関西学院大学経済学部 教授 上村 敏之

1. はじめに

本稿では、地方の法人所得税は生き残れるのか、という問題について検討する。結論を先取りすれば、法人所得税そのものは生き残れるが、地方の法人所得税は縮小を余儀なくされると考えられる。経済学で所得は、労働所得と資本所得に分けられる。したがって、地方の財産所得と営業余剰に分けられる。法人所得税は営業余剰に相当する。したがって、地方の法人所得税とは、法人所得のうち、地方で発生した所得のことであるが、それを地方の法人所得税で課税すべきかどうか、その点について考えてみたい。

経済循環図によれば、法人所得税は、生産要素市場である資本市場に利潤が分配される政府の直接企業課税に該当する。それ以前に、法人所得税は資本所得税の一種でもある。資本所得税は、法人所得税と留保利潤税といった企業課税に加えて、配当所得税や利子所得税といった個人課税も含む概念である。まずは資本所得税に着目し、法人所得税、地方法人所得税について考察する。

2. 資本所得税と法人所得税の課税の根拠

なぜ資本所得に課税するのか、租税原則から考察する。無限期間生存する企業が存在する Ramsey 型モデルや内生的成長理論では、最適資本所得税の税率はゼロ、すなわち課税しないことが望ましいといわれる。事前にアナウンスしない1回限りの資本所得税の増税は、定額税として機能して効率的ではあるが、中立の原則から資本所得税は望ましくなくとされてきた。ただし、この結果は資本所得税以外の課税による歪みが存在しないアファーストベスト、かつ完全競争市場を前提としており、より現実的な経済を想定する場合は資本所得税が効率的になる可能性がある。

たとえば、公害など企業の生産活動が外部性を及ぼす場合や、労働所得税が人的資本蓄積を減らす場合、流動性制約に直面する場合、余剰と貯蓄が補完的である場合は、資本所得税の課税が効率的になる可能性がある。また、投資に対して歪みを与えないキャッシュフロー課税ならば、税率がゼロでも最適になる。政府が超過利潤と正常利潤を区別できない場合、資本所得税はやむを得ないと考えられる。以上のように、資本所得税の課税の根拠は存在する。

続いて、資本所得税の一種である法人所得税の根拠について考察する。法人所得税の課税の根拠として、以下が考えられる。第一に未実現キャッシュインの回避のため。第二に海外の株主への課税のため。第三にインカムシフトインの抑制のため。第四に政府の徴税能力に限界があるため。第五に法人所得税の労働への転嫁には限界があるため。第六に超過利潤への課税が可能なら、以上のように、法人所得税の課税の根拠は存在する。

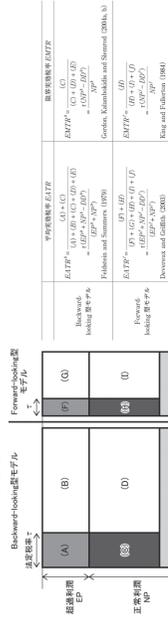
3. 法人所得の種類と4つの法人実効税率

法人所得はいくつかに方法で分類でき、それによって租税政策を検討できる。第一に、法人所得は正常利潤と超過利潤に分けられる。経済的レントである超過利潤への課税は効

率的ではあるが、超過利潤課税が可能かどうか論点のひとつになる。第二に、法人所得は「古い資本」(既存株主)の現在所得と「新しい資本」(新規株主)の将来所得に分けられる。既存株主は税率引下げを歓迎するが、新規株主は投資税額控除の拡充を歓迎する。投資促進や税収確保の観点からは、税率引下げよりも投資税額控除の方が望ましい。

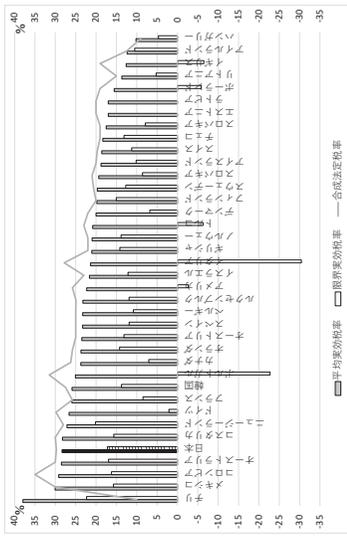
以上の2つの分類方法を踏まえれば、4つの法人実効税率を作成できる。第三に「古い資本」による現在所得への backward-looking 型実効税率である。第三に「古い資本」による現在所得への backward-looking 型実効税率、「新しい資本」による将来所得への Forward-looking 型実効税率である(図表1)。なお、財務省型実効税率は backward-looking 型実効税率の一種である。

図表1 4つの法人実効税率



法人実効税率が、企業の長期的投資選択に与える影響について考える。現地生産から他国生産への直接投資決定は平均実効税率に影響を受ける。どの国かの立地選択は平均実効税率に影響を受ける。国内での投資水準の決定は限界実効税率に影響を受ける。限界実効税率と法定税率を課税後資本コストで加重平均すれば平均実効税率が得られることが知られており、平均実効税率も限界実効税率も重要な概念である。Forward-looking 型実効税率については、OECD が各国の税率を計測している(図表2)。日本の実効税率は平均も限界も、国際的に高いことがわかる。

図表2 OECDによるForward-Looking 型実効税率の国際比較（2021年）



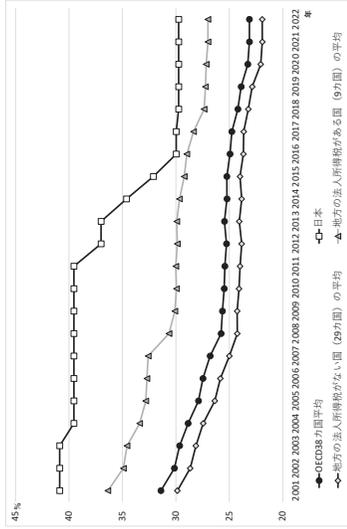
法人所得税がもたらす課税の歪みは、限界実効税率で測定できる。大きく分けて、設備投資への歪みと、資金調達の歪みの2つに分けられる。法定税率が一定でも、限界実効税率を下げることであれば、より効率的な法人所得税を構築できる。

4. 地方の法人所得税は生き残れるのか？

法人所得税はかろうじて生き残れそうだが、それでは地方の法人所得税はどうだろうか。そもそも、地方の法人所得税をもつ国が非常に少ない。OECD (2022) Revenue Statisticsによれば、OECD38 カ国のうち、地方の法人所得税をもつ国は、カナダ、ドイツ、イタリア、日本、韓国、ルクセンブルク、ポルトガル、スイス、アメリカの9カ国しかない。そのうち、イタリア、韓国、ポルトガル、アメリカの総税収に占める地方の法人所得税の税収の割合は2%未満である。

OECD 諸国の平均の法定税率の推移を図示してみると（図表3）、地方の法人所得税をもたない国の方が、地方の法人所得税を持つ国よりも税率引下げを行っている。地方の法人所得税の存在が、税率引下げを妨げている可能性はないだろうか。特に、地方自治体の超過課税は平均実効税率を高め、企業の立地選択に悪影響を与えていると考えられる。

図表3 OECD 諸国の平均の法定税率の推移



そして、地方法人所得の最大の問題は偏在性である。デジタル化と東京一極集中により、ビジネス拠点在エリアと企業所在エリアの乖離がますます広がる。これからの地方の法人所得税のあり方は、全体的に縮小し、歪みを軽減して限界実効税率を低下させ、法定税率の引下げで平均実効税率も低下させ、超過利潤（経済的レント）への課税と地域への税収配分が望ましい。

より具体的には、法人住民税法人税割は縮小化または国税化、または法人事業税付加価値割や地方消費税へ移行する。法人事業税所得割はドイツの商業税改革を参考にして損金算入廃止しつつ標準税率を引下げ、または付加価値割へ移行。さらには中小企業への適用拡大で税率引下げを行う。地方法人税および特別法人事業税は重点化することが望ましいだろう。

第 6 節 高齢化が個人住民税課税ベースに与える効果

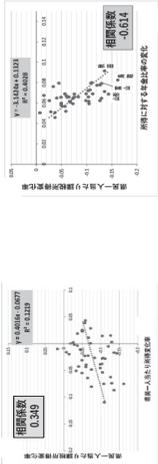
京都産業大学経済学部 教授 八塩祐之

1. 高齢化が個人住民税課税ベースに及ぼす影響 (2000 年代の状況)
 高齢化が進むと、一国全体における公的年金給付額が増加する。公的年金の財源は元々、勤労所得からの年金保険料と考ええると、一国全体の「所得」は「年金保険料控除後の勤労所得＋公的年金給付」となる（個人住民税の分析であり、利子や株式譲渡益などは考慮しない）。そして、高齢化で年金給付が増えると、国民全体の所得に占める公的年金給付の比率が高まるが、この現象を以下では「勤労から年金への所得代替」と呼ぶ。

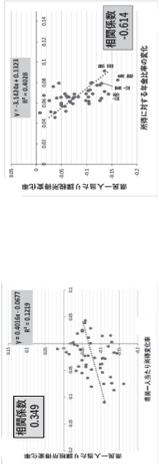
勤労から年金への所得代替が進むと、仮に国民全体の所得の大きさが一定でも、次の 2 点の理由で個人住民税の課税ベースが狭小化すると考えられる。第一に、年金制度を通じて、一般的に所得の高い勤労所得者から所得の低い年金受給者に所得が移動されることである（例えば、給付 500 万円の勤労所得者が払った 50 万円の年金保険料が別の年金受給者に給付として配られた場合、この 50 万円には勤労所得者の社会保険料控除に追加で年金受給者の所得控除も適用され、住民税はかからない）。この結果、高齢化で年金給付の総額が増えると、一国全体の所得の大きさは不変でも個人住民税の課税ベースが小さくなる。第二に、公的年金に適用される公的年金等控除が大きくなることである。これによって、国民全体の所得の大きさは変わらなくても、所得に占める年金の比率が増えるだけで、適用される控除が増え課税ベースが狭小化すると考えられる。

八塩 (2013) では都道府県データを用いて、2000 年代にこうした勤労から年金への所得代替が、高齢化が進む地方部の課税ベースを狭小化した。スライド 4・5 はそれを都道府県の散布図で改めて再示した。まずスライド 4 は、1998 年～2008 年における県民一人当たりの所得（年金保険料控除後の勤労所得＋公的年金給付）の変化率、縦軸が同じ散布図における県民一人当たりの個人住民税課税所得の変化率をとった散布図である。県民一人当たりの所得（横軸）がマイナスイナスで、ゆるやかな正の相関関係が観察される。課税所得変化率（縦軸）も大きくマイナスイナスであり、ゆるやかな正の相関関係が観察される。一方次のスライド 5 が、今回のテーマである高齢化による勤労から年金への所得代替による課税ベース狭小化の実態を示す。この図の横軸は所得（年金保険料控除後の勤労所得＋公的年金給付）に占める公的年金給付の比率の変化（2008 年の値－1998 年の値）、縦軸はスライド 4 と同じ県民一人当たり課税所得の変化率である。横軸に示した、所得に占める年金の比率の変化は全都道府県で大きく正であり、高齢化による勤労から年金への所得代替の実態がみえてきた。そして散布図は明確に右下がり、相関係数は -0.61 である。すなわち、年金への所得代替が進む地方部の県（東北や山陰、北陸など）ほど、課税ベース狭小が進んだ実態が示されている。八塩 (2013) はこの結果をより精緻な計量分析を用いて分析した。

スライド 1 | 1998～2008年の課税所得の変化率と勤労所得の変化率を散布図で検討 (縦軸)



スライド 5 | 1998～2010年の課税所得の変化率と勤労所得の変化率を散布図で検討 (縦軸)

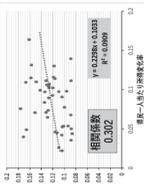


2. 2010 年代における個人住民税課税ベースの状況
 一方、日本では 2010 年代以降、高齢化が更に進んだ。スライド 5 で示した勤労から年金による所得代替と課税ベースの関係がその後、どうなったかを次に確認する。

そこで 2010 年代については都道府県データを用いて、再び同じ分析を行った。分析期間には、2010 年代ごろのリーマン・ショック、2020 年代の新型コロナウイルスの時期を避け、また利用可能なデータの年も考慮した結果、2013 年～2018 年の 5 年間とした。まずスライド 4 と同じ散布図（県民一人当たり所得の変化率（横軸）と県民一人当たり課税所得の変化率（縦軸））の散布図は、スライド 8 と同じ結果、2010 年代中盤は（少なくとも 2000 年代に比べると）景気が良好だったため、所得の変化率、課税所得の変化率ともに全都道府県でプラスである。そして相関係数は 0.3 と、スライド 4 と同様緩やかな正の相関を示した。一方、次のスライド 9 はスライド 5 と同じ散布図（横軸に県民一人当たり課税所得の変化率をとった散布図）であり、勤労から年金への所得代替と住民税課税ベースの関係を示す。そしてスライド 5 とは対照的に、スライド 9 はほぼ相関なしとなった。

このスライド 9 では 2 点注目される。第一に横軸の値（所得に占める年金比率の変化）が多く県のマイナスイナスで、勤労から年金への所得代替は進まなかったことである。第二に高齢化がとくに進む東北、九州・四国で、一人当たりの課税ベースがむしろ大きく増えたことである。このように 2010 年代は高齢化が進んだにもかかわらず、スライド 9 はスライド 5 と大きく異なる結果となった。

スライド 8 | 2013～2018年の課税所得の変化率と勤労所得の変化率を散布図で検討 (縦軸)



スライド 9 | 2013～2018年の課税所得の変化率と勤労所得の変化率を散布図で検討 (縦軸)



3. なぜ2010年代に個人住民税の課税ベース侵食が進まなかったのか
 そこで次に、2010年代に勤労から年金への所得代替による課税ベース侵食が進まず、とくに高齢化が進んだ東北や九州・四国で一人当たりの課税ベースがむしろ大きく増えたり理由を、少し検討した。高齢者や女性の就業増加が理由として考えられ、この点を引き続き散布図で分析した。

まず2013年～2018年の時期は、2013年に「高齢者雇用安定法」が施行され、ちょうど60歳から65歳への雇用継続が広まった時期である。そこで2013年～2018年について、横軸に男性65～65歳以上の正規就業率の変化(2018年の正規就業率-2013年の正規就業率)、縦軸に県民一人当たり課税所得変化率をとった散布図を描いたが、相関は見られなかった(スライド10)。図をみると正規就業率が大きく増えたのは都市部であり、都会の大企業が草生して雇用継続に努めたことが示唆されるが、課税所得が大きく増えた東北や九州では大きなプラスは観察されず、課税所得との正の相関もみられなかった。ただ、高齢者の雇用継続はこの時期、勤労から年金への所得代替が緩和された要因の一つは考えられる。

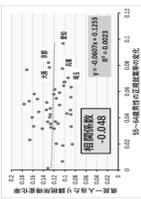
一方、当時、東日本大震災の復興で景気が良かった東北について、山本(2018)は若年雇用不足を補うために65歳以上の高齢者の正社員による雇用延長がみられたことを述べている。ちやうど、人口が多い四国時代が65歳に差し掛かり、その引退延期が地域で不足する雇用を支えたという構図は、現時代の勤労から年金への所得代替による課税ベース侵食がこの時期に緩和された理由の一つとも考えられた。そこで次に「1948～57年生まれの男性」について、2013年～2018年における正規就業率の変化を横軸にとり、同じ期間の県民一人当たり課税所得変化率を縦軸にとった散布図を作成した(スライド13)。「1948～57年生まれ」は2013年に66～65歳、2018年に61～70歳でちょうど団塊世代を含み、この時期に高齢による正規就業からの引退が進む世代である。スライド13によると横軸の値は全都道府県でマイナスで、加齢による引退の実態が示されるが、東北や四国はそのマイナスが最も大きく引退が遅れている。そうした県民一人当たり課税所得が大きく増えている。こうした高齢者引退延期は、この時期、地方部において勤労から年金への所得代替による課税ベース侵食が進まなかった大きな理由の一つといえるかもしれない。

もう一点、2013年～2018年は女性就業率が増加した時期であり、スライド14ではこれが課税ベースに及ぼした影響を分析した。女性就業率の増加は日本の就業率減少に歯止めをかけたが、これが地方部の課税ベースを下支えした可能性が考えられる。そこでスライド18では、男性就業率と比較する形で女性就業率の2013年～2018年における変化(増減)と県民一人当たり課税所得変化率の散布図を取った。しかし左側に示した男性就業率と課税所得変化率の正の相関はかなり明確(相関係数0.51)だが、女性就業率と課税所得変化率との相関はほとんどとんと観察されなかった。女性の就業は非正規就業が多く、税・社会保障制度による事実上の就業制限(130万円の壁など)の影響があり、その就業増加は課税ベースに結び付いていない可能性がある。今後、女性の就業促進を課税ベースの拡大につながる面でも、制度改定は重要なポイントであると考えられる。

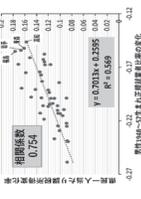
このように、勤労から年金への所得代替による個人住民税課税ベース侵食は2010年代は起きなかった。ただし、この背後にスライド13で示した65歳以上の引退延期などがあ

ったとすると、単なる問題の先送りに過ぎない可能性がある。すなわちスライド16で示すように、引退延期などで地方部の就業者の年齢構成は都市部と比べて相当高齢化が進んでいる。将来、この世代が一斉に引退すると、課税ベース侵食が一気に顕在化するかもしれない。この点は課題は残ったままといえる。

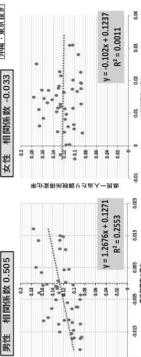
スライド10 | 2013～2018年正規就業率の変化と課税所得変化率
 男性65～65歳以上の正規就業率の変化(2018年-2013年)



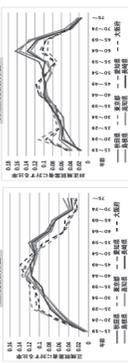
スライド13 | 2013～2018年正規就業率の変化と課税所得変化率
 男性65～65歳以上の正規就業率の変化(2018年-2013年)



スライド15 | 2013～2018年正規就業率の変化と課税所得変化率
 男性65～65歳以上の正規就業率の変化(2018年-2013年)



スライド16 | 県の正規・非正規別就業者の年齢構成比(伊太、2018年度)



第7節 子育て世代における個人所得課税の所得再分配効果

神戸学院大学経済学部 准教授 金田陸幸

1. はじめに

近年、子どもを取り巻く経済・社会的状況の変化とともに、子どもの教育機会や格差は正への関心が高まっており、複数の研究で世帯の経済格差と教育格差との相関関係が指摘されている。特に、学校教育支出は私的消費であるが、その支出額は親の層が大きく反映され、子どもの意思が存在する余地は小さい。子育て世代において、学校外教育支出の原資となる所得に格差が存在すると、特に低所得世帯において経済的理由で支出を減らさざるを得ないと考えられる。以上のように、子育て世代内の経済格差の存在が教育格差につながっていると、所得再分配政策が教育格差の是正にも寄与すると考えられる。特に日本では、所得再分配政策として税制、特に所得税や個人住民税といった個人所得課税制度が重要な役割を果たしているため、これらの制度が子育て世代に与える影響を把握する必要がある。

そこで本稿では、総務省統計局『家計調査』の2000年1月から2019年12月までの月次の個票データを使用し、子育て世代を対象に均等度を評価する指標を用いて、勤労所得税と個人住民税の所得再分配効果の経年的な変化を比較し、その要因について検証する。また、子育て世代への所得再分配効果は世帯内の子ども数や子どもに属する学校種によっても異なる可能性があるため、それぞれの世帯への影響についても考察する。

2. 分析手法

本研究では、所得再分配効果を計測する指標として、レイノルズシモレンスキー係数(以下、RS係数と表記する)とカクワニ係数を使用する。RS係数は当初所得のジニ係数 G_0 と課税後所得のジニ係数 G_{t-T} の差を定義でき、RS係数が大きいほど対象の制度の所得再分配効果が大きいことを意味する。次にカクワニ係数 π_t^{RS} は再分配政策の累進度を表す指標であり、租税などの負担面の制度の再分配政策の累進度を測る場合、税負担の集中度係数 C_t^{RS} とジニ係数 G_t の差として定義される。

$\pi_t^{\text{RS}} > 0$ であれば、対象の制度が所得格差を縮小させ、 $\pi_t^{\text{RS}} < 0$ であれば、対象の制度が所得格差を拡大させる。また、以上の定義を用いるとRS係数は $RS = \frac{d}{1-g} \pi_t^{\text{RS}} + R_T$ と書き換えることができる。ここで、 g は税負担の総額を当初所得の総額で除した税負担率、 π_t^{RS} は租税負担のカクワニ係数、 R_T は当初所得と課税後所得の順位が異なることによる順位移動項($R_T = C_{t-T}^{\text{RS}} - G_{t-T}$)である¹。

¹ 本稿では R_T はほぼゼロであるため、 $\frac{d}{1-g} \pi_t^{\text{RS}}$ に書き直する。

3. 分析結果

図1はRS係数とその構成要素である $\frac{d}{1-g}$ と π_t^{RS} の推移を示したものである。RS係数の値自体は小さいものの、経年的に変動が見られ、その変動は租税負担のカクワニ係数 π_t^{RS} と連動している。

また、図2は税負担のカクワニ係数 π_t^{RS} の変動に着目し、 π_t^{RS} の前年同期比の変化率と構成要素である C_t^{RS} と G_t の寄与度を示したものである。図2より租税負担のカクワニ係数は租税負担の集中度係数の変動に大きな影響を受けているため、以降は各租税の集中度係数の変化に焦点を当てる。

図1 RS係数と構成要素の推移

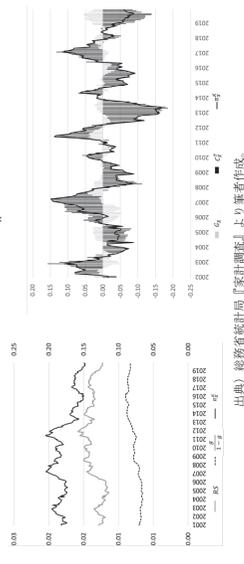


図2 π_t^{RS} の変化率(前年同期比)と寄与度

図3 各租税の集中度係数の推移

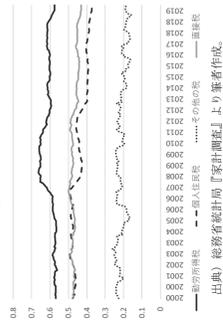
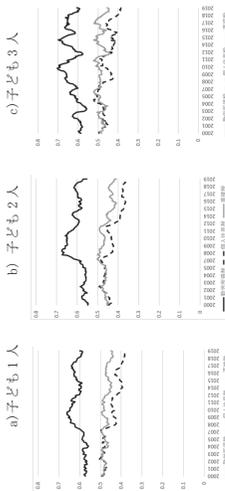


図3は、勤労所得税、個人住民税、その他の税のそれぞれの集中度係数の推移を示したものである。図3より勤労所得税と個人住民税の集中度係数の値が大きく、2007年、2011年、2012年に大きな変動が見られる。2007年の勤労所得税の集中度係数の上昇と

² 図1の第4軸はRS係数、第2軸は $\frac{d}{1-g}$ と π_t^{RS} の数値を示したものである。

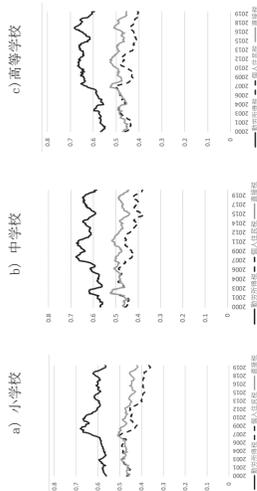
入住民税の集中度係数の低下は三位一体改革の税源移譲による税率の変更によるもの、2011年以降の勤労所得税と2012年以降の個人住民税の集中度係数の低下は15歳以下の年少扶養親族への扶養控除および16・18歳の者に係る特定扶養控除の上乗せ部分の廃止によるものであると考えられる。図4は子ども数別に世帯を分次により、世帯の属性による影響の違いについて考察する。図4は子ども数別に世帯を分類した場合の各租税の集中度係数を示したものである。子ども1人世帯と子ども2人世帯では勤労所得税、個人住民税ともにトレンドに大きな違いはないことが確認される。ただし、2011年の勤労所得税、2012年の個人住民税については、子ども2人、子ども3人世帯といった多子世帯において、扶養控除の縮小による集中度係数の低下が顕著である。

図4 子どもの数別の各租税の集中度係数の推移



(資料) 総務省統計局『家計調査』を用いて筆者作成。

図5 学校種別の各租税の集中度係数の推移



(資料) 総務省統計局『家計調査』を用いて筆者作成。

図5は子どもの学校種別に世帯を分類した場合の各租税の集中度係数の推移を示した

ものである。高校生に属する世帯に関しては、2011年の所得税の扶養控除の縮小に関し、集中度係数の顕著な低下は見られない。高校生の場合、年少扶養控除の廃止の影響がない事に加え、特定扶養控除の上乗せ部分の廃止の影響が相対的に小さいためと考えられる。さらに、小中学生に属する世帯よりも高校生の属する世帯の所得水準が高く、控除廃止に伴って限界税率が増加する中低所得者が少ないことも要因として考えられる。

本稿では子育て世代を対象に、2000年以降の税制改正や所得の変動を踏まえ、個人所得課税制度の所得再分配効果について分析を行った。分析の結果、勤労所得税と個人住民税のそれぞれの租税の影響が異なるだけでなく、子育て世代においては世帯内の子ども数や子どもの属する学校種によって、税制改正の影響も異なることが示された。

第2章 税法 (総論)

同志社大学大学院司法研究科 教授 坂巻綾望

2023・2024年の税制基本問題研究会では、統一テーマ「地方税制の基本問題」のもと、税法の現況から8つの報告がなされた。各報告は、地方税制の現状と課題を明らかにし、地方税制のこれからのあり方を構築している。分野としては、1.個人住民税(一高報告)、倉見報告及び坂巻報告、II.法人事業税(小坂報告及び堀報告)、III.消費税(酒井報告)、IV.不動産取得税(瀬田報告)、V.即席課税(浅野報告)に大別できる。多岐にわたる分野について、諸外国の理論や動向を参考にして、今後の地方税制においてどのような課題が生じうるのか、そのような課題にどのようにして対応していくべきかが議論された。

以下、各分野の課題と各報告の概要である。

I. 個人住民税

個人住民税は、都道府県及び中町村にとっての基幹税たる税目であり、身近な行政サービスの税源としてふさわしいといえる。わが国における個人住民税の特徴は、比例税率、前年所得課税、住所地税である。

第1節一高報告「米連邦所得税における州・地方税額の所得控除に係る限度額設定(SALT CAP)」では、米連邦所得税における州・地方税額の所得控除をめぐる最近の動向と議論が紹介された。

米国においては、連邦所得税の創設時から、連邦所得税の計算において州・地方税額(State and Local Tax, SALT)を所得控除する仕組みがとられてきたが、2017年の税制改正により、このSALT控除に上限が設けられた。これはSALT Capと呼ばれ、その是非が議論的となった。一高報告では、SALT控除の趣旨・内容、SALT Capの背景・内容・影響、SALT Capに関する州と連邦の攻防・法的問題などについて紹介がなされ、わが国への示唆が示された。

SALT控除導入時の意図は、(1)州に対する連邦の影響を抑制すること、(2)連邦と州との課税の重複を排除するためであるといわれている。現在では、SALT控除が高額所得者により大きな利益をもたらすこと(逆進的効果)、国が1000億ドル規模の歳入を失うことなどから、SALT Capの廃止は、理論的にも政策的にも難しい状況である。ニューヨーク州など4州は、SALT Capが憲法違反であるとして訴訟を提起したが、その主張は認められていない。

これに対して、わが国の所得税の計算においては、事業税や固定資産税を必要経費に算入することができる(所得税法37条、45条1項1号)ものの、個人住民税を必要経費に算入することは、明文により否定されている(所得税法45条1項2号・4号)。地方分権化時代において、地方自治体の課税自主権を尊重するために、個人住民税を必要経費に算入するまたは何らかの形で控除することを認める方向性はありうるだろうか。一高報告では、米国での議論を参考とすれば、そのような方向性は難しいことが示された。

第2節倉見報告「個人住民税における応益原則と住所地税」では、個人住民税にお

30

る応益原則及び住所地税の見直しを検討された。

第1に、応益原則は、「行政サービス享受した者が税負担を負うべき」という考え方であるが、これは、課税の主体、税負担配分基準、課税主体の決定基準の3つの意味で用いられており、かならずしも同一の意味で用いられているわけではないことが示された。

第2に、受益と負担の乖離が生じる場合は、時間軸と空間軸という2つの観点から整理することができることが示された。たとえば、都会で会社に勤めるのに地方で退職後の余生を過ごす場合に、地方の自治体は医療などのサービスを提供するにもかかわらず、十分な税金を求めることができないといった問題は、時間軸からみた「受益と負担」の乖離といえる。また、住所地とは異なる地版に勤務地や別荘地がある場合に、勤務地や別荘地の自治体がいんフラの整備などにコストを投下しながらも、住民ではない勤労者や別荘保有者に対して税負担を求めることができないといった問題は、空間軸からみた「受益と負担」の乖離といえる。

第3に、そうした受益と負担の乖離を解消するための方策について、複数の方策が紹介され、それらのメリット・デメリットが検討された。具体的には、①源泉地課税の採用、②個人住民税と所得税の「共同税化」(一定の基準により配分する)、③住所地自治体で個人住民税所得割の超過課税を実施し、その超過課税相当分を勤務地に配分する方法、④勤務地での低率での個人住民税所得割+住所地における税額控除などがある。また、こうした住民税における改革案のほか、非住民を納税義務者とする法定外税の導入もありうる(応益原則に基づく制度設計と原因者負担原則に基づく制度設計がありうる)。

第3節坂巻報告「米州所得税の過去、現在、未来」では、わが国における個人住民税のあり方を構築するために、米国の州所得税をめぐる議論が紹介された。

第1に、米国では、リモートワークによる所得の源泉地をめぐる解釈上及び立法上の議論が活発である。源泉地課税において、労働所得の源泉地は勤務地であると考えられているが、リモートワークの勤務地については、(1)労働者の物理的な所在地(=住所地)とする見解と(2)雇用の所在地とする見解に分かれている。また、リモートワークの増大によって、居住地課税においても、累進税率を維持することが難しくなる可能性が指摘されている。

第2に、米国では、投資所得や退職所得に対する州所得税の課税のあり方をめぐって議論がなされている。例えば、高税率のニューヨーク州でキャリアを積みつつ株式を購入して保有し、無税のフロリダ州に移住してから株式売却することによって、州所得税の軽減を図ることが可能となる。また、ニューヨーク州で働いて、退職前にフロリダ州に移転してからの退職金を受け取ることによって、退職金に対する租税回避又は軽減させることが可能である。このように、課税の繰延べは、税逃れを可能にし、また、納税者の移動に関する意志決定を非効率的にゆがめ、さらに、州の税制設計をもゆがめる。

わが国においては、第1の点については、個人住民税は居住地課税のみの仕組みであるため、リモートワークによる所得の源泉地をめぐる解釈上の問題は生じない。第2の点についても、個人住民税は比例税率であり、かつ、各自治体の税率差はほとんどないため、課税の繰延べを利用した税逃れが生じる懸念はほとんどない。そういった意味において、わが国の個人住民税の現状の仕組みを評価することができるといえる。

31

企業が多く、項目振替（資本金の増加額に資本剰余金を減少させる）による増資を行なった企業ほとんどが資本金1億円超への移行であったことが示された。

第2に、同一の法人については、原則の適用を受けた場合の事業税額（外形標準課税あり）と例外の適用を受けた場合の事業税額（外形標準課税なし）を計算して比較すると、前者の場合の適用が税負担が小さくなる企業の方が少ないことが示された。すなわち、上場企業については、増資を行って原則の適用を受けようとする場合があることが示唆される。

第3に、人件費率が高くなるほど、例外の適用（外形標準課税なし）を受けた方が税負担が低くなる関係が示された。

以上により、法人は、資本金を減少させて外形標準課税の適用を免れるだけではなく、資本金を増加させて外形標準課税の適用を免て受けるという行動をとっている可能性があることが示唆される。外形標準課税の適用を受ける又は免れるという行動の問題がないのかを考えると、以下のとおりである。

IV 地方消費税

地方消費税は、消費税額を課税標準とする都道府県税であり、国税としての消費税と合わせて事業者により納められる。現在、消費税率10%のうち2.9%（軽減税率については8%のうち1.76%）が地方消費税である。都道府県は、国に徴収を委託し、国から払い込まれた徴収を最終消費地に帰属させるため、都道府県間において、その地域の販売額と人口をもとにした基準により清算が行われる。

第6節補正報告「アメリカ州売上税等における近年の動向」では、デジタル化社会における消費税の課題が示され、今後の消費税のあり方を模索するために、米州売上税（state sales tax）の動向と議論が紹介された。

米州売上税については、州外事業者が州内消費者に資産の販売や役務提供を行った場合に、州内に物理的存在がないにもかかわらず課税することは連邦憲法に違反するとの判断がつつて存在した。2018年のWayfair事件判決により、これが覆され、経済ネクサスにもとづき州売上税の課税が許容されること示された。その後、各州の立法により、小売販売業者は、ある州へ向け販売を行わねばならなかった。

さらに、各州は、マーケットプレイス・プロバイダー法またはマーケットプレイス・フィリチティ法という名称で、プラットフォーム課税を導入している。例えば、フロリダ州は、州内において、マーケットプレイスを通じて10万ドル以上のリモート販売を行うマーケットプレイス・プロバイダーは、州外小売販売者にかわって、そのリモート販売に係る州売上税等を徴収納付することを求めている。この徴収納付義務は、プラットフォームの売上規模により免除される場合がある。こうしたプラットフォーム課税は州ごとに異なっており、かなり複雑である。プラットフォーム課税の統一化・簡素化が課題となっており、米州売上税は、プラットフォーム課税の売上課税（日本と比してかなり）低く、海外事業者だけでなく国内事業者も対象とされており、また、デジタルサービスだけでなく一般的な小売販売にも及ぶ。

これに対して、わが国において令和6年度税制改正により導入されたプラットフォーム課税は、対象とされる事業者の売上課税が高く、国外事業者からのプラットフォーム利用

III 法人事業税

わが国では、法人に対する地方税として、法人住民税（市町村民税と道府県民税）と法人事業税が設けられている。それらの課税根拠として、法人も地域の構成員として公共サービスにより受益していることを挙げることができる。

第4節補正報告「歳入と地方税法」では、法人事業税の解雇上及び立法上のあり方について検討がなされた。

第1に、法人事業税は、原則として、所得額に加えて付加価値割及び資本割（外形標準課税）を課税標準としている。外形標準課税が導入された平成16年には、①収益課税としての税の性格の明確化、及び税負担の公平性の確保がその根拠として挙げられていた。しかし、例外として、中小企業（資本金1億円以下）については、その負担を配慮して、外形標準課税の適用が除外されたこととなった。近年は、法人の減資や組織再編により、外形標準課税の対象法人が導入時の3分の2まで減少していることが指摘され、令和6年度税制改正により見直しがなされた。補正報告では、このような改正は項目振替による外形標準課税逐れに対応するものであるが、外形標準課税における課題を根本的に解決するものではないと評価されている。

第2に、中小企業基本法は、中小企業が相対的に経済的弱者であることに鑑みて制定されたが、近年では、イノベーションの担い手、雇用の受け皿、地域経済発展の担い手として、その持続的成長を後押しすべき存在とされていることから、こうした理念の変化を踏まえて、中小法人ないし中小企業に対する課税のあり方を議論すべきことが指摘された。

第3に、法人が外形標準課税を免れるために資本金を減少させた場合に、地方税法72条の43（同族会社の行為計算否認の規定）により、当該法人を外形標準課税の対象とすることができかどうかについて検討がなされ、消極的な答えが示された。今後の外形標準課税のあり方として、収益課税を徹底するならば、資本金1億円以下の法人をも適用対象に含める理由がよりあるが、適用除外基準として資本金以外の基準を検討するなど、総合的な検討がなされるべきことが指摘された。

第5節小塚報告「法人税が地方法人課税に及ぼす影響—資本金の操作と法人事業税の課税に関する論点—」では、外形標準課税の適用を免れるために資本金を減少させるという行動が本論にわたって行われているのにもかかわらず、分析がなされた。

法人事業税の課税標準は、原則として、所得割に付加価値割と資本金割という外形標準課税を組み合わせたものであるが、例外として、資本金の額が1億円以下の法人は、一定の事業を行う場合を除き、所得割のみが課税標準とされている。この例外の適用数は、増加傾向にある。しかし、原則の外形標準課税を伴う課税方法は、例外の所得割のみの課税方法よりも常に不利というわけではない。それにもかかわらず、例外の適用が増加しているのは、法人事業税の有利不利ではなく、法人税の中小企業優待が原因となっているかもしれない。こうした問題意識のもと、小塚報告では、上場企業の財務データを用いた分析がなされた。

第1に、上場企業の場合、外形標準課税の拡大がなされた頃に、むしろ増資を行なった

に依る消費者向け電気通信利用役務の提供に限られているため、限定的なものであると評価された。

V 不動産取得得税

不動産取得得税は、「不動産の取得」に対して課せられる道府県民税である。地方税収における割合は高くないものの、氣氛に左右されにくく(安定性がある)、地域間格差が小さい(普遍性がある)という長所を有する重要な財源である。

第7節通達報告「土地法制度の変化と取得税」では、不動産取得得税の現状、人口減少時代下の土地問題、それに対応するための土地法制度の改正が紹介され、不動産取得得税の意義ないし理論的根拠を見直すことの必要性が示された。

人口が減少する社会においては、時の経過に伴って価格が上昇していくという土地の前兆は変容し、むしろマイナムの不動産といわれるようになり、地方部においては所有者不明の土地が多数存在するという状況にいたっている。そのような状況は、とりわけ地方部において顕著であり、防災の観点から問題視されている。そこで、令和元年に、土地基本法が改正された。同法は、土地の適正な「利用」「取引」とともに適正な「管理」を確保することとを理念として定めるとともに(1条)、土地所有者等の責務を明確化して、(6条)、国及び地方公共団体に対して、土地所有者等による適正な土地の利用及び管理を確保するため必要な措置を講ずること等を定めている。こうした理念をもとに閣議法が改正され、土地所有者等に相続税額が義務づけられるとともに、共有者が所在等不明共有者の不動産の処分を取得することを可能とする仕組みが整えられた。

通達報告では、第1に、不動産の適正な利用を促進するという土地法制度の理念を踏まえ、不動産取得得税のあり方が検討されるべきことが指摘された。とりわけ、不動産取得得税は、昭和29年の導入時から、固定資産税の前取りとして位置付けられてきたが、今日においてもそのように考えるべきかどうかについて見直しがなされるべきである。

第2に、不動産の流通段階においては自派税・登録免許税・不動産取得得税の3段階の課税がなされているところ、土地政策の理念を踏まえれば、印紙税や登録免許税の減免のみならず、流通税に属する不動産取得得税のあり方についても見直しが必要とされるべきことが指摘された。第3に、国外者による不動産の取得が近年増加しているところ、その取得を把握することが困難である場合がありうることを考えられるため、そうした場合の執行が課題となることが示された。なお、世界的には、不動産の流通段階での課税が縮減方向にあることが示された。

VI 国際課税

第8節通達報告「国際的に交換された情報の刑事手続利用」では、情報交換によって得られた情報の刑事手続での利用について検討がなされた。

国境を越える取引が恒常的に行われる今日においては、適正・公平な課税、徴収の実現のため、租税条約等にもとづく情報交換が税務当局間で行われている。そのような情報には、不正に入手されたものが含まれることがある。例えば、ハナマ文書やパラタイス文書に象徴されるように、ある国の金融機関の元従業員等により不正に取得された情報が、直接又は間接に、別の国の税務当局の手に渡る可能性がある。そのような盗まれた情報をもと

に、情報交換が求められるのか、また課税手続や刑事手続を進めることができるのかが問題となる。

通達報告では、第1に、各国の裁判例においては、盗まれた情報をもとに情報交換を請求することができることやそれらを課税手続の基礎とすることができることがおこなわれ認められていることが示された。第2に、盗まれた情報を情報交換により取得した場合には、それを刑事手続(マネーロンダリング、テロ資金供与、汚職、金融犯罪)の基礎とすることができるかどうかについて、国際刑事共助における議論、オランダの裁判例及び当該裁判例に対する批判が紹介され、検討がなされた。結論として、法定地法のもとで、保障されるべき権利が侵害されたかどうかを判断し、もし侵害があるならば、侵害された権利の内内容及び侵害の程度と、そのような違法な証拠の能力を認めることによる利益(真実の解明や真実に基づく処罰の必要性)とを比較衡量して判断すべきことが示された。第3に、情報交換の難念な発展を図るために、国際的な統制がなされるべきことが示された。具体的には、被害国が情報の信頼性を明示すること及び要請国はそれらが不明な情報の証拠としての利用を認めることを推奨するガイダンスが設置されるべきことが指摘されている。

税法 【各論】
第1節 米国連邦所得税における州・地方税額の
所得控除に係る限度額設定 (SALT CAP)

関西学院大学 教授 一高龍司

1. はじめに
トランプ政権下でなされた 2017 年の税制改正 (TCJA) において、個人所得税に関して、とりわけ州・地方税額 (State and Local Tax, SALT) の所得控除に係る上限 (1 万ドル、夫婦個別申告の場合は 5,000 ドル) 設定 (IRC § 164(b) (6)) が論争的となった。以下、国外売上に関連を有する措置 (FDII, IRC § 965) の導入がなされる一方で、米国の課税ベースの国外売上を阻止する制度 (GILTI and BEAT, IRC § 951A, 59A) も新設された。個人の課税所得の計算上、所得控除としての標準控除 (IRC § 63(c)) と項目別控除 (IRC § 63(d)) のいずれかが選択できる。SALT 控除は、この項目別控除 (所得控除) の一つである。TCJA で標準控除は 24,000 ドル (夫婦共同申告の場合、インフレ調整有り) まで増加され、個人の納税者 (2019 年) の約 9 割が標準控除で済ませている。

2. TCJA と SALT Cap
TCJA では、法人税率が 35% から 21% に引き下げられ (IRC § 11 (b))、国際課税でも、外国会社受取配当金の 100% 非課税措置 (IRC § 254) の導入や、米国無形資産由来の製品の国内外売上に関連を有する措置 (FDII, IRC § 965) の導入がなされる一方で、米国の課税ベースの国外売上を阻止する制度 (GILTI and BEAT, IRC § 951A, 59A) も新設された。

個人の課税所得の計算上、所得控除としての標準控除 (IRC § 63(c)) と項目別控除 (IRC § 63(d)) のいずれかが選択できる。SALT 控除は、この項目別控除 (所得控除) の一つである。TCJA で標準控除は 24,000 ドル (夫婦共同申告の場合、インフレ調整有り) まで増加され、個人の納税者 (2019 年) の約 9 割が標準控除で済ませている。

<表 課税所得算出過程>

総所得 (Total Income, IRC § 61) (←事業収入、給与所得) → 標準控除 (Standard Deduction, IRC § 63(c)) → 項目別控除 (Itemizing Deductions, IRC § 63(d)) → 個人課税除外 (Personal Exemptions, IRC § 151) 課税所得 (Taxable Income, IRC § 63)	州・地方税額 (State and Local Tax, SALT) → 州・地方税額 (State and Local Tax, SALT) → 州・地方税額 (State and Local Tax, SALT)
--	--

SALT 控除の対象となる租税には不動産税、動産税、所得税が含まれ、これらに上記の上限が置かれたわけだが、事業上の租税には上限の適用はない。

3 一高龍司「米国連邦所得税における州・地方税額の所得控除に係る限度額設定 (SALT Cap)」租税研究 885 号 155 頁 (2023 年)。
4 IRS, Statistics of Income - 2021 Individual Income Tax Returns, 22 (Figure C), available at <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i1304.pdf#page=20> (2023 年 4 月 16 日確認)
5 Bankman et al., Federal Income Taxation, 624 (6th ed. 2017).

3. SALT Cap と代替ミニマム税 (AMT)
個人に対する AMT の課税標準の計算上は、SALT 控除を含む減免措置が加算され、これに AMT の税率 (2% と 28% の二段階) を乗じて計算した税額が通常の税額を超過する部分を、納税者は追加で納付する必要がある (IRC § 55(a))。TCJA (SALT Cap の導入等) によって、批判の多い AMT の納税者数は、510 万人 (2017 年) から 20 万人 (2018 年) に減少すると見られる。

4. 州・地方の所得課税と連邦所得税
SALT Cap は、都心の高所得者 (民主党支持層の多い東西の主要な州の住民) への影響が特に大きい。多くの州が、個人所得税の課税ベースについては、連邦所得税のそれに基本的に一致させた上で調整を加えている。TCJA は、法人税率の引き下げと同時に課税標準を拡大しているため、間接的に州法人所得税に増税効果をもたらしている。

5. SALT Cap の合憲性
SALT Cap により、特に州税負担の重い州は、税負担の見直しや政策変更を強いられるため不満を抱いている。現にニューヨーク州を含む 4 州は、SALT Cap が州の政策選択を制限し、あるいは政策変更を強いるため、合衆国憲法の修正第 10 条 (州と国民に留保された権限) などに違反するとして、米国政府を被告として SALT Cap の違憲を主張した裁判がある。連邦第二巡回控訴裁判所は、連邦憲法上、連邦からの圧力が強制に及んではならないが、SALT 控除を要求し又はその廃止を禁じる明文はなく、憲法違反となる連邦による州の主権の侵害は立証されていないとして、原判決を維持した⁷。

TCJA の改正項目の多くは、SALT Cap を含め、2025 年 12 月末日までの時限措置である。高所得者の多い州の議員を中心に SALT Cap の廃止を求める声が根強くあるが、今や標準控除の利用者が 9 割近くを占め、Cap の廃止や上限引上げは金持ち優遇という批判を招く。Cap の廃止による歳入減 (例、2020 年で 1000 億ドル減という試算) も考えられ、2026 年分から標準控除の SALT 控除が単純に復活するという見通しは立てにくい。

6. SALT Cap 回避策
各州は、SALT Cap が、(1)個人所得税にのみ適用があることと、(2)州・地方の「租税」でなければ適用がないことに着目して、SALT Cap 回避策を考案している。

第 1 は、慈善寄附に係る州の税額控除である (ニューヨーク州等)。納税者は州が設定する基金への寄附金を州税額の計算上税額控除の対象としつつ、連邦所得税上は寄附金控除

6 Tax Policy Ctr., What is the AMT?, in Briefing Book (2020), <https://www.taxpolicycenter.org/briefing-book/what-amt> (2023 年 5 月 27 日確認)
7 New York v. Yellen, 15 F.4th 569 (2nd Cir. 2021), cert. denied, 142 S. Ct. 1669 (2022).
8 Steve Wambuff, Carl Davis and Matthew Gardner, Options to Reduce the Revenue Loss from Adjusting the SALT Cap (2021) (available at: <https://fipr.org/options-to-reduce-the-revenue-loss-from-adjusting-the-salt-cap/>)
9 回避策に関する以下の記述は、Jeffrey H. Kahn, Miles A. Romo, and John S. Teau, Too Much SALT? The Nuanced Impact of the State and Local Tax Deduction Cap on Pass-Through Business Taxpayers, 25 Fla. Tax. Rev. 339 (2021) に依る。

(項目別控除)を受けける仕組みである。これには連邦の財務省規則が既に対処しており、寄附金控除額からは、寄附の見返りとなる州の税額控除分が差し引かれる (Trans. Reg. § 1.170A-1(b)(3)(i))。

第2は、ニューヨーク州の賞金税 (Employer's Compensation Expense Tax) である。これは、給与支払者に少額の税 (支払額の 5%) を課し、当該税額に係る税額控除を給与受給者に与えるものである。使用者が選択可能な制度だが、制度の複雑さもあって実際の利用例は非常に少ない。

第3は、パススルー・エンティティ課税である (コネチカット州はじめ 22 州)。連邦所得税にパススルー課税を受け取る団体につき、州所得税上は団体課税とした上で、その税額の一部又は全部は、個人の構成員が州所得税上の税額控除を受けられるとする仕組みである。内国歳入庁も、ノーティスでこの回避策を許容している¹⁰⁾。構成員は、団体課税額のうち自らに帰属する部分を SALT Cap の対象外としつつ、なお連邦所得税上はその分配可能額 (当該構成員の課税標準) から控除することができる。有望な SALT Cap 回避策だが、その細部には州ごとに違いがある。

7. SALT 控除の根拠と Cap の今後

SALT 控除は連邦所得税の立法当初から導入されており、導入時の意図は、(1)州に対する連邦の影響を抑制し、(2)課税の重複 (二重課税) を避けることである。(1)は連邦主義の下での配慮だが、SALT 控除の恩恵は高額納税者の多い有力州ほど大きいので、州に対する間接的な補助という説明は当てはまりにくい。また(2)二重課税論は、所得税以外の州税目も SALT 控除の対象とされるなどを説明しにくい。

他方、SALT Cap には州の財政規律を促す効果はありそうである。SALT 控除は連邦憲法上の義務ではなく、今や項目別控除の利用者は 10%程度である。州のパススルーエンティティ課税などで SALT Cap の回避可能性もあり、悪評の立つ AMT の適用を劇的に減少させている中で、1000 億ドル近い連邦の歳入減 (予測) を引き受けてまで、TCJA 前の単純な SALT 控除を復活させるべき説得的な理由を挙げるのは難しいように思われる。

8. 日本の状況との比較と示唆

所得税法に地方税額に係る所得控除はない。事業上の経費であれば、例えば事業税や固定資産税は家賃費と区別できる限り基本的に必要経費に算入可能である (所得税 37 条・46 条 1 項 1 号)。点は、米国法と同様である。もつとも、所得税と住民税は明文で必要経費不算入とされる (所得税 45 条 1 項 2 号・4 号)。事業上のものでも住民税を必要経費不算入とする根拠の一つとして、人的事情を加味して税額が決まり、必要性や業務関連性が明確でないことが挙げられる。もし政策的に所得控除化 (国の譲歩) がなされれば、地方自治体による超過課税 (税率について) の課税自主権の拡大 (予測) の余地を広げる効果はありうるが、米国での議論を参考にすれば、住民税の公益性性格が収入面で反映されていないという点のほか、逆進的效果や国の税収ロス、地方に対する間接的補助金としての説明の弱さに直面する。

¹⁰⁾ IRS Notice 2020-75, 2020-49 IRB 2453.

9. おわりに

SALT 控除は、連邦制の下で、連邦と州との課税の重複を排除しようとするものだが、その上根拠定に対し、理論的ないし政策的な観点から効率的に反論を行うのは容易ではない。米国の議論から、連邦制でない我が国で、地方税額の所得控除化を支持する示唆は見出し難い。

ただ、事業に係る住民税 (所得割) の必要経費不算入 (所得税 45 条 1 項 4 号) は、再検討の余地があるかもしれない。人的事情は所得控除等 (地稅 34 条・37 条等) を通じて住民税額を減じる方向にのみ働かなくなり、住民税額が必要経費とされても、過剰な必要経費算入をたらすわけではないからである。

第2節 個人住民税における受益原則と住所地税課

同志社大学法学部法学研究科 教授 智見 智亮

1. 近年、人口動態の変化、働き方の多様化、ライフスタイルの変化といった経済社会構造の変化によって、伝統的に個人住民税の課税原則とされてきた受益原則や、個人住民税の課税方法として採用されている住所地税課が機能不全に陥る場面が生じている。この問題が指摘されている。こうした場面のうち、本報告においては、とりわけ住所税自治体とは異なる自治体内で所得の稼働活動（越境通勤や単身赴任など）が行われた場合に焦点を当てて、住所地税課が採用されているがゆえに勤務地自治体による課税が阻まれるという問題に対していかなる対応が可能であるかをめぐって国内法の議論を整理し、今後検討すべき論点や分析の視座を抽出した。

2. 勤務地自治体による課税が住所と課税によって阻まれるという問題意識の背景には、行政サービス受益に対して何らかの税負担を負うべきである、という受益原則を基礎とした「受益と負担」論が根ざしており、この受益原則については三つの位置づけがあることを示した。一つが課税の根拠としての受益原則であり、住民がその所属する自治体から行政サービスによる利益を享受していることを根拠として、住民に税負担を求める考え方である。今一つが税負担配分基準としての受益原則であり、納税者に対する課税額の決定を行政からの受益額に比例させることを意味する。本報告との関係において、この位置づけにおける受益原則が非住民の受益に対する課税を正当化する根拠としてしばしば用いられることを確認した。別の位置づけとして課税主体の決定基準としての受益原則があり、拒絶力を生ずるのに役立つ行政サービスを提供した自治体に課税権が認められるべきことを説くものである。本報告との関係において、課税主体の決定基準としての受益原則が、住所を有する個人が属する自治体に課税権を認める住所地税課によって制度化されていることを確認した。

3. 住所地税課をめぐり近距離をめぐり近距離からみれば「受益と負担」と空間軸からみれば「受益と負担」という二つの観点から整理できることを確認した。時間軸の観点からは、行政サービスからの受益とそれに対する税負担は本来的には時間的に近接していることが求められるものの、自治体が扱下した行政コストを短期的に回収できない事態が生じることで問題視され、「受益と負担」の長期的対応による税収確保の必要性が説かれてきた。他方で、都議会に難らして会社に勤め、退職後に地方の故郷に戻って余生を過ごす場合、地方の自治体は医療など多額の行政サービスを提供するにもかかわらず、現役を引退し、所得の少ない高齢者から十分な負担を求めることができないため、ここでも、現役を通じた時間軸での「受益と負担」の対応を図る必要性が生じてくる。

これに対して、空間軸の観点からは、行政サービスからの受益があったとしても、住所地税課の下では住民でなければ対して税負担を求めることはできないことから、個人住民税における「受益と負担」の対応関係は住所を基礎とした空間的制約を受けているといえる。こうした空間的制約は、いくつかが課税上の問題を生じさせる。例えば、住所地とは異

なる地域に勤務地や別荘地がある場合、勤務地や別荘地の自治体は、インフラの整備などに多額の行政コストを扱下しながらも、住民ではない勤労者や別荘保有者に対して税負担を要求することができない。こうして自治体が扱下した行政コストを回収するためには、「受益と負担」の空間的制約を緩和させるか、現行の課税の仕組みは維持しつつも別の問題解決策を模索する必要がある。

4. 受益地課税の実現に向けて学説において提案されている改革案は、個人住民税所得制の改革案と他の税目による代替課税案とに大別される。

このうち個人住民税所得制の改革案としては、住所地自治体における住所地税課と勤務地自治体における源泉地課税を併用した上で、同一自治体で生じる二重課税を住所地自治体において徹底的に排除する方法が検討されている。源泉地の判定に伴う制度複雑化の問題その他、超過課税又は独自減税を実施している自治体との間の二重課税の排除方法や前年度所得課税制度の下での二重課税排除方法のあり方、またより本質的な問題として、住所地が従業者に対して多額の基礎的公共サービスを提供しているにもかかわらず、仮や住所地の課税権が制限され、税収の侵食を甘受しなければならないなど、さらなる自治体の必要性を説いた。

こうした改革案の他に、個人住民税と所得税の課税最低限及び税率表を共通にし、その共通の累進税率表の下で個人住民税と所得税を合わせた額を計算して一括徴収し、徴収後は総税収を国と地方で配分し、地方分についてはさらに一定の基準（県民総生産といった自治体の経済力や、人口・面積など）で自治体間に配分することで、受益地課税の実現を志向する提案（個人住民税と所得税の「共同税化」）があることを紹介した。ここの配分基準として、住所地からの受益と勤務地からの受益の割合を配分基準とすることが適当であるといえるが、地方間での受益額に応じた税収配分に対しては負担配分基準として受益原則が用いられていることにつき批判があり得るもの、応能原則に基づき税額の総額が確定する以上、受益額の測定が実際に困難であるという点を除き、行政サービスからの受益の程度を税収配分基準として用いることについて上記批判は妥当しないのではないかと、という一応の意見を述べた。

これらの提案に加えて、より簡素な制度設計として、住所地自治体で個人住民税所得制の超過課税を実施し、その超過課税相当分を勤務地に配分する方法や、勤務地での低率での個人住民税所得制を課した上で、その税額を住所地で納めた個人住民税額を控除する方法についても紹介した。

5. 代替課税による受益地課税を実現するための主要な代替的手法となりうるものとして、非住民を納税義務とする法定外税の導入がある。制度設計のあり方として、宿泊税のように、「受益と負担」の観点から、すなわち受益原則に基づく制度設計がある。他方で、宿泊税制のように、原因者負担原則に基づく制度設計もありうる。課税の根拠としての受益原則が「行政サービスから利益を享受したこと」を理由に税負担を求めるものであるのに対して、原因者負担原則は、「行政コストを増大させたこと」を理由に税負担を求めるものである。このうち受益の考慮が許されるのは、①自治体に定住する住民連が行政サービスを受け受けていると想定することができ、かつ②ここにいう行政サービスが

生活する上で必ず必要となる基礎的必需サービスであり、住民全員が共同で消費するものである場合のみであるとされており、こうした議論を前提とするならば、勤務地自治体が非住民たる従業員に提供する行政サービスは生活上の基礎的必需サービスであるとはいえないことから、勤務地自治体が当該従業員に何らかの税負担を求めようとする場合、原因者負担原則に基づく制度設計の方が妥当性を有するのではないかと、という方向性を示した。

第3節 米国内州所得税の過去、現在、未来 —①リモートワークと②課税の繰延べ—

同志社大学大学院司法研究科 教授 坂巻峻望

個人住民税については、働き方の多様化、二地域居住の推進、外国人労働者の増加といった社会の変化に対応した税制のあり方が議論されるようになってきている。本報告では、前年所得課税及び住所地税課税といった個人の個人住民税の仕組みを見直すにあたって、広い視野による検討がなされるように、米国内州所得税をめぐって最近の議論を整理・紹介した。

1 リモートワークの増大と州所得税

米国内州所得税の基本的な仕組みは、居住地税課税、源泉地税課税、及び居住地による税額控除の付与の組み合わせである。源泉地税課税においては、労働所得の源泉地は勤務地であるとされているが、リモートワークの増大により、雇用主の所在地と労働者の物理的な所在地とが分離され、リモートワーカーの勤務地をどのように考えるべきかについて議論が活発になってきている。大きく分けて、(1)労働者が物理的に所在する場所すなわち自宅を源泉地とすべきという見解と、(2)雇用主の所在地を源泉地とすべきという見解とがある。両見解の論拠を、公平性・効率性・簡素性の観点に分けて整理すると、以下のとおりである。

(1) 労働者が物理的に所在する場所 (=住所) が源泉地であるとする見解

① 個人間の公平性(とりわけ利益負担)：労働者が物理的に所在する州(住所)は、リモートワーカーに対してさまざまな利益を提供している。自然人は、法人とは異なり、物理的な存在であるから、依然としてその物理的な場所が重要である。

② 州間の公平性：労働者の物理的な所在地(住所)を源泉地とすることは、都市から地方に税収を移転させる効果を有するから、州間の税収格差の是正にとって望ましい。

(2) 雇用主の所在地が源泉地であるとする見解

③ 効率性：地方間の租税競争は効率性を高めるという見解を前提とすれば、リモートワーカーの所得の源泉地をその物理的な所在地つまり住所地とすることによって、納税者の選好を尊重することができるため、望ましい。

④ 簡素：納税者が自らの選好を決定することができるのであればコンプライアンスが向上することが示されているから、納税者が自ら選択をすることができる場所すなわち自宅を源泉地とすることによって、コンプライアンスの向上につながる。

(2) 雇用主の所在地が源泉地であるとする見解

① 個人間の公平性(とりわけ利益負担)：仕事を行う物理的な所在地は、個人が生み出す価値が存在する場所を正確に反映してはいない。むしろ、(とりわけ集積経済の理論によれば)雇用主の所在地は、リモートワーカーに利益を提供している。

② 効率性：労働者中立性(雇用をめぐる労働者間の競争について、租税は中立的である)及び労働居住中立性(居住地の選択について、租税は中立的である)の点からは、リモートワークによる所得については、雇用主の所在地を源泉地とすることが望ましい。

③ 簡素：労働所得の源泉地を雇用主の所在地とすることによって、源泉徴収を行うことができるという執行上のメリットがある。また、税逃れのコストについても、労働

所得の源泉地を雇用者の所在地とすることによって、税逃れの調整コストがかかるので、望ましい(労働所得の源泉地を雇用主の所在地とするルールのもとでは、租税を最小化するために、労働者と雇用主の両方が行動を起こさなければならぬの)に対して、労働所得の源泉地を労働者の物理的所在地とするルールのもとでは、労働者のみが行動を起こせばよいからである)。

また、居住地課税についても、リモートワークの増大により異州課税が難しくなる可能性が指摘されている。納税者は低税率の州へ転居することが容易になるからである。

2 課税の繰延べ

米国内州所得税(居住地課税)においては、米国内州所得税と同様に、投資資産から生じる額上がり益は、その資産が保有者の手を離れる時点まで、課税が繰延べられる。そうするると、例えば、高税率のニューヨーク州でキャリアを積みつつ株式を購入して保有し、退職後、無税のフロリダ州に移住してから、保有していた株式を売却して売却益を生じさせることによって、州所得税の軽減を図ることが可能となる。そして、その後、社会保険や天候などが恵まれた州へ再び住まいを変えて、受益をすることが可能である。したがって、州所得税における課税の繰延べは、単なる課税の繰延べにとどまらず、税逃れを可能にし、また、納税者の移動に関する意思決定を非効率的にゆがめ、さらに、州の税制設計をゆがめるといった問題がある。退職所得についても、同様のことがいえる。例えば、ニューヨーク州で働いて、退職前にフロリダ州に移転してから退職金を受け取るることによって、退職金に対する租税を回避又は軽減させることが可能である。こうした課税の繰延べの問題点を解決する方法としては、以下の方策が提案されている。

- ① 田国税に相当するものを州所得税についても採用する。
- ② 実現主義の適用範囲を排除又は縮小する。
- ③ 源泉地課税を拡大する。具体的には、株式の譲渡益については、当該株式の発行法人の所在地である州が発行人に源泉徴収義務を課す。
- ④ 居住地課税を低率の比例税率にする。居住地課税において、所得を定式配分して、滞在期間に応じて複数の州において課税する。
- ⑤ 退職所得の課税の繰延べについては、役務提供時の居住州は、退職年金への拠出金の控除を廃止することによって、退職金の原資である給与から租税を得ることができ、

3 わが国への示唆

以上のように、リモートワークは、源泉地課税にも居住地課税にも課題を生じさせている。しかし、わが国における地方住民税は、源泉地課税を採用していないから、源泉地をめぐる解釈上の問題が生じない。また、累進税率ではなく比例税率かつ地方自治体間の税率差が少なり現状の仕組みのもとでは、税逃れの懸念はあまり生じない。同様に、投資所得や退職所得に対する課税の繰延べに関しても、それを利用して税逃れを懸念する必要はない。ただ、受益と負担の乖離という問題は、米国と同様に生じうる。受益と負担の対立関係については、米国内における議論を参考として、議論を深めていくことが望ましい。例えば、退職所得については、役務提供時に住んでいた管轄地が受益地であるとする見解と、退職後に医療の給付を受けられる地域が受益地であるとする見解がありうる。前者の見解のもとでは、個人住民税の計算においては社会保険料控除を与えないことにより、役務提供時の住所地の租税収入を増やすことができ、解決策となりうるが、地方間格差の是正の願

点からは、地方から都市に租税を移転させることとなるため、望ましくないと考えられる。

第4節 減資と地方税制

東北学院大学経営学部 准教授 堀 治彦

1. 問題の所在

本報告の目的は、法人が行う減資に関する、法人事業税に關して検討を加えることにある。近年、コロナウイルス感染症の影響から業績が悪化した法人が資本金を1億円以下まで減らす事例が散見される。この場合において、中小法人として法人事業税の負担が軽くなるかと考えられる。

かつては、減資に対する批判により法人が減資自体を断念したケースもあるが、租税法上、法人の減資を認容しない姿勢はとられていなかった。ところが、近年の税制改正において立法上の手当が行われ、減資をめぐる状況は一つの転換点を迎えた。これらの背景を踏まえ、法人事業税の概要及び変遷、減資の意義、中小企業という区分の問題、地方税法における法解釈などについて検討を加え、若干の展望を導出する。

2. 法人事業税の概観

わが国租税法上、事業税は、個人及び法人の事業に対し、所得または取入金額を課税標準として、都道府県が課予取益税として課税される。法人事業税は、法人の行う事業に対し、事務所または事業所の所在する都道府県によって課される租税として、地方税法72条の2第1項に規定されている。法人事業税の課税標準は、法人税と同様に、所得を基準とするものであったが、平成16年に外形標準課税が導入され、所得以外の課税要件として付加価値割及び資本割が加えられた。外形標準課税は、資本金額等が1億円を超え法人に限定して、所得の金額を課税標準とする事業税の代わりに、所得課税と外形標準課税を組み合わせた事業税を課するものである(地方税法72条以下)。

外形標準課税が導入された背景には、①公益課税としての税の性格の明確化、②税負担の公平性の確保、などが挙げられるが、資本金等が1億円を超えるか否かで法人の事業税の負担が変わることを説明できない(？)。前述のように、法人による減資が相次ぎ、外形標準課税の対象法人数が導入時に比べ3分の2まで減少していること、持株会社化・分社化の際に外形標準課税の対象範囲が事実的に縮小する事例も生じていることなどが、自由民主党・公明党「令和5年度税制改正大綱」内において言及され、本来の制度趣旨の観点から制度的な直しを行うこととされた。

令和6年度税制改正においては、外形標準課税の適用対象法人の見直しが行われ、現行の資本金1億円超という適用対象法人基準は維持しつつも、経過措置や例外等を設けた上で、①資本金1億円以下でも、資本金と資本剰余金が10億円を超える法人と、②資本金と資本剰余金の合計額が50億円を超える法人等の100%子法人等のうち、資本金1億円以下で、資本金と資本剰余金の合計額が2億円を超える法人は、外形標準課税の対象となることとされた。

3. 減資の意義

減資は、会社法上、資本金という計数を減少させる行為(会社法447条)であり、原則、株主総会の特別決議(会社法309条2項9号)が必要となる。債権者保護手続である官報公告および催告(会社法419条)を行う必要があるが、あくまで資本金を減少させる行為に過ぎない。減資は概ね、①資本金の減少のみを行う場合、②資本金の減少によって発生したその他資本剰余金を減資として剰余金の配当を行う場合、③資本金の減少によって発生し、その他資本剰余金による欠損補填を行う場合が想定される。会社法上の手続不備がない限りは、法人の減資という行為は正当なものであると理解するのが妥当であるため、資本法の牽引された対応策の一つとして対応を図った令和6年度税制改正は、租税法の観点から、資本法の課題が根本から解決したと評価できる。いづれにせよ外形標準課税における資本金の課題が根本から解決したと評価することは難しい。

4. 中小企業という区分の問題について

法人における資本金の問題を検討する際には、中小企業という区分に着目して議論が行われる。租税法上は、例えば、法人税法において、資本金の額が1億円以下の法人が中小法人として軽減税率の対象(法人税法66条2項)とされており、租税特別措置法において、交際費の規定において資本金の額が1億円以下の法人が区分されている(租税特別措置法61条の4第2項)。中小法人とは別に、中小事業者という区分もあるが、資本金1億円がある種の境界として設定されている。他方で、会社法上は、厳密な用語の設定はされていないものの、株式会社に限って大会社区分があり(会社法2条6号)、資本金として計上した額が5億円未満であって、負債として計上した額の合計額が200億円未満の会社が一定基準以下の企業が中小企業とされており(同法2条)、資本金だけでなく、製造業3億円以下、卸売業1億円以下、サービス業5,000万円以下、小売業5,000万円以下がその対象とされている。

とりわけ中小企業基本法は、中小法人に対する税制上の配慮のあり方を検討する際に、その基本理念が参照されることが多い。同法は、中小企業の規模の過小性に着目し、中小企業が相対的に経済的弱者であることに鑑みて制定されたが、近年では、一律に経済的弱者と位置付けず、イノベーションの担い手、雇用の受け皿、地域経済発展の担い手として、その特徴的成長を後押しする方向に変遷しつつあり、租税の観点からどこまで中小法人や中小企業に配慮をすべきかについて、この変遷を考慮して検討すべきであるといえよう。

5. 地方税法における法解釈

法人の減資という行為に關して、租税法の解釈としてこれを否認することはできないだろうか。その手がかりとして、地方税法72条の43がある。同条1項では、「道府県知事は、……租税標準額又は事業税額の更正又は決定をする場合において、同族会社の行為又は計算でつれを容認した理合には事業税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、道府県知事の認めるところにより、当該同族会社の課税標準額又は事業税額を計算することができる」とされ、法人税法132条の同族会社の行為又は計算の否認と同様の規定が置かれている。同規定は、法人税法132条の適用により法人の課税所得に変更があった際に、法人事業税にも影響があるこ

とから、同趣旨の内容が地方税法にも定められていると理解することができ、外形標準課税の部分にも文理解釈上は適用の余地があるのではないだろうか。ただし、実務には、道府県知事が主体となり行為計算否認をすることの難しさや、国税の文脈と同様に、税負担を不当に減少させるといった要件についての解釈を考慮すれば、減資について同規定の適用ができるということとはできない。

6. 展望

以上、減資について、租税法の解釈上及び立法上の問題を示した。法解釈上の困難性はもちろん、資本金という基準自体の設定の難しさがある。とりわけ後者の点においては、例えば中小企業基本法における中小企業の定義やその配属を税制上どこまで考慮すべきかという問題と連続性がある。他方で、外形標準課税の導入以降、応益課税の側面が強まりつつある事業後の領域においては、応益課税を徹底する観点から、資本金1億円以下の法人にも外形標準課税を適用することも一つの手段として可能であるが、適用除外基準として資本金以外の基準を検討するなど、総合的な検討が望まれる。

第5節 法人税が地方法人課税に及ぼす影響 ～資本金の操作と法人事業税の関係に関する検討～

岡山大学法学部 教授 小塚真吾

地方法人課税の一つとして、法人事業税がある。法人事業税の課税標準は、地方税法の規定よりからすると、所得割に付加価値割と資本金割という外形標準課税を組み合わせたものが原則であるが、大多数の法人は所得割のみで課税されている。なぜなら、資本金の額が1億円以下の法人は一定の事業を行う場合を除き、所得割のみで課税するという例外規定が存在しており、ほとんどの法人はこの例外規定の基準に当てはまるからである。この例外は、法人税における中小法人の軽減税率を適用する基準を参考に定められたと説明されるが、資本金1億円以下という基準は昭和41年度の税制改正で導入された。税制調査会での議論によると、この基準が採用された理由としては、従業員100人以上の会社と資本金1億円以上の会社数は約27,000社でほぼ一致していること、および、従業員数は基準として採用するには不都合があることがあったようである。

この例外の適用数の推移を見ると、資本金が1億円超10億円未満の法人の数が減少し、その一方において、資本金がちょうど1億円の法人と資本金が5000万円以上1億円未満の法人が増加していることから、例外の適用数が増加傾向にあることがわかる。しかし、原則の外形標準課税を伴う課税方法は例外の所得割のみの課税方法よりも常に不利というわけではない。原則の課税方法では所得割の税率が低めに設定されているため、利益の獲得状況によらず、この基準の判定時期が各事業年度の終了時点であることも加味すれば、事業年度ごとに資本金を増減させて例外の適用の有無を切り替えるような行動が観察されてもおかしくない。それにもかかわらず、一貫して例外の適用が増加しているのは、法人事業税の有利不利ではなく、同じ基準を用いている有利な法人別の課税度（次損金の100%損金算入など）の適用の有無が理由となっているのかもしれない。この点について見解を得るために、上場企業の財務データを参照して分析してみることとした。

分析するデータは、EDINETに2015年から2023年の間に提出された有価証券報告書である。そのうち、9事業年度のデータが揃っているもの3428社を分析の対象とした。なお、この分析は上場企業のみを対象としていることに留意が必要である。

まず、増資の状況を確認すると、前7年間6年の事業年度において、増資を行なった企業が多いことがわかる。当期は概ね2022年であるから、2015年（平成27年）と2016年（平成28年）に顕著に増資が多かったということになる。外形標準課税の拡大が実施されたのが2015年（2/8→3/8）と2016年（→5/8）であったことを踏まえると、外形標準課税を受けた方が減税になる企業が一定数存在したことが示唆される。また、資本金の増加額だけ資本剰余金が減少する増資である項目振替を行なっている企業も見られるが、そのほとんどが資本金1億円超への移行であったことは興味深い。資本金の振替は、減資を行なって例外の適用を受けようとする場合だけでなく、増資を行なって原則の適用を受けようとする場合にも行われることを示しているからである。

他方、減資は多くの企業が実施しているが、1億円以下への減資は少ない。もっとも、

ほとんどが2022年と思われる当期は1億円以下への減資が他の年度と比べないし多い。これは税制改正を予測して駆け込みでの減資が行われたことを示唆するものかもしれない。これに対し、外形標準課税が拡大された2015年、2016年がメインと思われる前7年、前6年は例年通りの件数であった。また、項目振替による資本金1億円以下への移行がほとんどないことも興味深い。非上場企業を含む全企業を対象とした先行研究では、項目振替だけの減資があったと報告されていたからである。項目振替だけをターゲットとした税制改正の影響は上場企業についてはほとんど生じないと予想される。

資本金別の上場企業数の推移を見ると、資本金1億円の未満企業はむしろ減少しており、1億円未満の上場企業も減少傾向にある。その一方で1億円超10億円未満の上場企業は増加しており、先ほど触れた企業全体とは真逆の傾向がみられる。

大企業と中小企業のどちらに区分されるのかについて上場企業の状況を見ると、9事業年度にわたっても大企業だったもの（資本金1億円超）が3111社で大多数であった。以下、9事業年度にわたって中小企業であった73社、前8年度（2014年度）だけ中小企業だった63社（2015年度に増資）、前8年度と前7年度（2015年度）だけ中小企業だった60社（2016年度に増資）と続く。大企業から中小企業になったのは当期（2022年度）に減資した9社と前2年（2020年）に減資した2社のみであった。

ここからは中小企業であることを選ぶ理由として、法人事業税で外形標準課税を受けないことがあると推測できるかを検証していく。この分析のため、中小企業であった場合の事業税の額と、大企業であった場合の事業税の額を、それぞれ、所得割のみ（税率9.6%）と、所得割（税率3.2%）、付加価値割（税率1.2%）、資本割（税率0.5%）の合計で計算した。後者の外形標準課税がある場合の税額は、雇用安定除税や1000億円を超える場合の資本金の圧縮を適用して計算している。

同一の企業について、中小企業だった場合の事業税の額が大企業であった場合の事業税（外形標準課税あり）の額に占める比率を平均すると、その額は1を超えており、中小企業の事業税の方が小さいという企業の割合が50%を切っているのと整合的である。全期中中小企業であった企業のみを対象に分析を行った場合には、中小企業であった場合の課税額の方が平均的に税負担が小さくなり、そういった企業の割合は80%弱である。なお、全期大企業については、圧倒的多数派であることから全体の傾向に近い。

次に9事業年度分を1つにまとめて全期間を対象として分析する。全期中大企業であった企業のみでみると、中小企業の事業税の割合が小さい企業は80%弱で大企業のみであった場合の40%強と比べて顕著に高い。また、中小企業の事業税の額が大企業の事業税の額に占める比率の平均も大企業の場合が1.05であるのに対して0.56であって顕著に低く、ウェルチのT検定でも、1%水準で低いという結果となった。

中小企業の事業税額が有利になる要因としては、人件費が収益配分額（付加価値割の課税ベースのうち利益以外のもの）に占める比率がある。人件費率が高くなるほど、所得割のみで課税を受けられる場合に課税が軽くなる関係はつきりで見られた。このような関係は、収益配分額が付加価値割の課税ベースに占める比率や、純支払利子が収益配分額に占める比率、純賃借料が収益配分額に占める比率では見られなかった。

人件費比率について全体の平均を取るも極端に高い年度がある（前6年度や前8年

度）が、標準偏差も極端に高いため、外れ値の企業が存在したのだらうと推測される。全事業年度を通じて大企業のみについても同様である（前8年度に90%というのがあるが、標準偏差も極端に高い）。これに対して、全事業年度を通じて中小企業であった企業では人件費比率が高めである。また、全期間対象で見ると、中小企業と大企業では人件費比率に差がついており、ウェルチのT検定でも5%水準で有意差が認められる。

以上の分析をまとめると、以下の5点になる。①上場企業の場合、1億円以下に資本金を設定している企業は多くない。②しかし、資本金を操作しにくいという訳ではなく、1億円以下で企業が1億円超に転換するという例は数多く見られた。③②については上場した後の企業の次第に増資していったというストーリーも考えられるため、上場してからの期間の情報を含めて分析する必要がある。今後の課題である。④また、このような企業は取返して外形標準課税を選択した可能性があり、その検証と共に、外形標準課税を選ぶという行動には問題がないかを考える必要がある。⑤資本金1億円以下の企業でも、常に所得割だけが有利というわけではなく、これは法人事業税を軽減することだけが資本金を1億円以下に設定する動機でないことを示唆するが、それを検証するためには常に所得割の方が不利というように企業も存在するのだろうか、入れ替わっているのかを調べる必要がある。これも今後の課題といえる。

第6節 アメリカ州売上税等における近年の動向

大阪公立大学法学部研究科 教授 酒井 真子

1. はじめに

本報告の目的は、アメリカ州売上税 (state sales tax) 等の概要を紹介することを通じて、デジタル化における州レベルでの消費課税問題を探ろうとすることにある。比較検討として日本の背景をみると、平成27年度税制改正において、事業者向け電気通信利用役務の提供についてはリバーブスチャージ方式、消費者向け電気通信利用役務の提供については国外事業者申告納税方式を採用し、仕向地主義を貫徹することで、国内外事業者の競争条件の平等化に向けた制度作りを行った。

しかし、アマゾンなどのブラットフォーム事業者を通じて国外事業者の消費者向け電気通信利用役務の提供 (特にゲームアプリ) については、国外事業者が申告をせず課税漏れが指摘されてきた。これへの制度的対応として、世界ではブラットフォーム課税が採用され、国外事業者が行うデジタルサービスについて、ブラットフォーム事業者自身が提供したものとみなされ、そのデジタルサービスに係る消費税について、国外事業者に代わりブラットフォーム事業者が納税義務が課される制度である。上記は対消費者段階の話であり、小売売上税たるアメリカ州売上税等についても消費者向けで同様な制度が採用されてきており、日本でも令和6年度税制改正で導入されている。本報告では、アメリカでの州売上税等に係る制度の背景とブラットフォーム課税の概要を中心に紹介する。

2. 州売上税等の概要と経緯

アメリカの州売上税は、小売売上税に分類され、小売販売業者から最終消費者への販売時におけるその販売に対して、小売販売業者が有形動産や一定の役務提供の対価に税率をかけた税額を、州政府に納付する。この役務提供にデジタルサービスを含む傾向がある。任向地課税の採用という点では付加価値税と変わらない。課税対象となる販売には事業者向けのものが含まれることが多く、税の累積が十分排除できていないという欠点がある。各州が、課税対象、税率などについてそれぞれ別個に定めているため地域ごとに税率が異なるなど、相当複雑化している。

州売上税は、他の州への移転に対しては課されないが、その場合は使用税が課される。使用税は州売上税の補完税であるため以下区別して述べないが、州際取引で問題となるのは使用税である。州際取引の理合、州内の物理的存在をみて、その小売事業者は、徴収納付の負担を課している。ネット販売が発達するなか、消費者への販売を行ってもその州内に物理的存在がなく、州売上税を課することができないバーチャルがあり、州税収を脅かし、また競争条件の不均衡も生じてきたことから、経済ネクススをみて課税すべきとの動きが生じた。実際、カタログの送付や一定の経済行為を判定要素として、州外小売業者が州売上税の徴収納付義務を課す州が出てきたが、通商条項やデューアプロセス条項の違反が問われ、Wayfair事件判決が出る2015年まではいわゆる経済ネクススは是認されなかった。

Wayfair事件判決は、経済ネクススを是認したうえでこれを覆し、

判決、各州は経済ネクススを採用し始めた。これによると、小売販売業者は、ある州へ向けた販売について取引圏を売上関値を超えたと、同州での州売上税の徴収納付を行わねばならなくなる。これまで各州バラバラな対応はさらに制度を複雑なものにし、制度の統一化単一化に向けた取組みとして、SSUTAがあったが、参加州は限定的であった。なお、Wayfair事件判決において、経済ネクススを通じ小売販売業者に徴収事務負担を課すことについて、消費者のいる州での受益が考慮された点は興味深い。

3. ブラットフォームへの州売上税等課税の動向と課題

経済ネクススが導入されて以降、コロナ感染拡大の中で税収減もあって、各州はマーケットプレイス・プロバイス法またはマーケットプレイス・フィシリティ法という名称で、ブラットフォーム課税も導入した。採用された経済ネクススだけでなく、ブラットフォーム課税もばらつきがあるが、NCTLやMTCがモデル法案を発表し、またガイダンスの公表も行っている。

制度説明のため、フロリダ州の例をあげると、フロリダ州内にマーケットプレイスを通じて10万ドル以上のリモート販売を行うマーケットプレイス・プロバイダーは、その州外小売販売者にかわって、そのリモート販売に係る州売上税等を徴収納付することが要求される。この徴収納付義務が免除される場合が明確にされており、プロバイダーが売上税の徴収義務を免れ、小売販売者 (セラー) が納付申告しなればならない場合は、プロバイダーがセラーから必要な正確な情報を得ようと合理的に努力しており、かつ、セラーがプロバイダーに対して不正確で不完全な情報を提供したことを、税務官庁の納税のいくよ

うに説明できるときと定められている。

州外の小売販売者がブラットフォームを通じて販売を行うとき、ブラットフォームの売上規模により、徴収納付を行う必要がある場合とない場合があるなど、報告ではパターン化して検討してみた。ブラットフォーム事業者とセラーとの間でどちらが州売上税を納付するかについての合意が可能である場合もみられた。ブラットフォーム課税が導入されてきたから、州売上税を巡る制度とその下での実務が複雑であることは変わりなく、特に法令の質は州ごとに濃淡があることも混乱の原因と分かった。統一化に向けた動きの中で、連邦レベルでの対処や、欧州付加価値税を模範とした制度の構築を求めたものがあつた。

4. むすびにかえて

アメリカの州売上税では各州が別個の税制を持つことから、国際課税の場面と同様に、ブラットフォーム課税導入を通じて、税収確保がなされている現状がある。各州の自主的免税の構築による複雑化を通じて、統一化に向けてのSSUTAなどの組織的活動もあるが参加州は限られ、小売事業者の事務負担は重いままである。Wayfair連邦最高裁判決後において経済ネクススが合意とされたのは、各州では経済的ネクススだけでなく、ブラットフォーム課税も導入してきた。海外事業者だけでなく、国内小売業者にも影響し、また、デジタルサービスだけでなく一般的な小売販売にも及ぶことから日本より範囲の広い、ブラットフォーム課税は展開していることが分かる。また、その売上関値も (日本と比べてかなり) 低く、各州制度がばらばらであることから、より一層複雑化したともい

るが、小売事業者はプラットフォームを通じた事業活動を行うことで、プラットフォーム事業者に徴税事務の負担をさせることができないかともいえ、プラットフォームを通じたネット販売がより一層活発化するのではないかと予想する。

翻って日本は、令和6年税期改正で同制度の対象となるプラットフォーム事業者の売上関値も高く、国外事業者からのプラットフォーム利用に係る消費者向け電気通信利用役務の提供についてのみ及ぶので、限定的な範囲で導入しているといえる。今回の報告は、比較検討により有意義な論点を提出するなどというよりは、制度がラエティの紹介にとどまった。更なる考察は今後の課題としたい。

※ 本契約版では、章立てを簡略化した。

第7節 土地法制の変化と取得税

兵庫県立大学国際商経学部 准教授 濱田 洋

1. はじめに

本稿では、近年の土地法制の変化、特に土地政策の基礎となる土地基本法の改正等を踏まえ、我が国の地方税制度の中で比較的、流通税として古くから制定され、紛争事例が増加傾向にある不動産取得税に關して、解釈論、立法論の背景としてその意義などを検討することを目的としている。

2. 不動産取得税の概観・近年の議論、判例における基本的理解

対象となる不動産取得税は、課税主体が都道府県、納税義務者が、不動産の取得者となり、課税客体として「不動産の取得」をもって賦課する租税である。固定資産税と同様に固定資産課税台帳に登録された価額をもつて課税標準としており、近年概ね4000億円の税収となる地方税、都道府県税であり、税収額として割合は高くないものの、安定的な財源たる位置づけと捉えられる。

現行の不動産取得税は、大正15年から存在していた租税が一旦シャウアブ勧告にて廃止されたものの、昭和29年に再度創設されたものであり、制度導入時の議論としては、「不動産を取得することという比較的担税力のある機会に相当の税負担を求め、反面、当該不動産に対する将来にわたる固定資産税を緩和することにより、特に、固定資産税の税率を引き下げることによって、償却資産一般における固定資産税の負担を軽減したいこと」(国会議事録、昭和29年3月5日、提案理由)として、課税根拠を固定資産税の前取りとして位置づけている。

かかる点から、「不動産の取得」の意義が重要とされ、学説及びリーディングケースである最判48年11月16日民集27巻10号1333頁は『不動産取得税は、いわゆる差通税に属し、不動産の移転の事実自体に着目して課せられるものであつて、不動産の取得者がその不動産を使用・収益・処分することにより得られるであろう利益に着目して課せられるものではないこと』に照らすと、地方税法七三條の二第一項にいう「不動産の取得」とは、不動産の取得者が取資的に定念な内容の所有権を取得するか否かには関係なく、既述移転の形式による不動産の取得の予定の場合を含むものと解するのが相当』として流通税的の意味するものと解されている。

このように昭和29年の復活以来、不動産取得税の基本的な前提として形式的な不動産の取得という、認識が容易なタイミングで課税するといふような体制が、評価額などにおいて固定資産税とリンクして整えられつつも、多様な非課税措置が制定され、或いは形式的な課税除外を如何に定めるかといふようなことが、さらに非課税措置の適用対象であるかどうかという点を中心に制度改正、紛争処理が数多く行われているということが現在の不動産取得税の現状と捉えられる。

3. 土地法制の変化（土地基本法、民法等）

以上のような取得税の現状に対して、現在の不動産、特に所有者不明土地、管理不全土地建物等に代表される不動産、土地に関する周辺環境に配慮すべきということを中心的な背景とした土地法制の変化、人口減少社会における土地問題という点からの土地基本法、民法等の変化が及ぼすような影響を及ぼす点か課題となるもの、人口減少時代における土地の問題という形で、土地の問題を一般に対象とするものであるもの、人口減少時代における土地の問題において、土地の価格が増加していくような不動産に関する前提が変化していく、そして特に地方において土地価格の低下、いわゆるマイナスの不動産といわれるような時代が生まれてきており、さらに空き家、或いは所有者が不明な状況が生まれていると指摘され、土地取引に関する総合的な対応が（固定資産税、登録免許税、登記制度等）必要とされ、土地基本法第1条では、その目的として土地の適正な管理を付け加え、土地取引の円滑化を図ることが求められ、国地方自治体にも円滑な取引に貢献する不動産市場への措置を要求している（改正版は下記）。かかる権利に対する放棄、無関心による流通の阻害を回避し、不動産の適正な利用に資するという側面から、不動産取得税への課題を検討すべきものと考えられる。

土地基本法等の改正の概要

目的	問題：人口減少下での地域の活性化、特許可能性の確保 ①土地・不動産の有効活用 （国に活用されていないものの有効活用、基本利用目的の明確化） ②所有者不明土地の解消、登録免許税、登記制度の整備等
基本理念・責務	○土地の適正な利用「取引」とともに適正な「管理」を確保 ○土地を将来の世代に持続可能な形で継承・活用を促す（国定を追加） （登記簿等別個の明確化、結果の明確化に関する国定を追加）
基本的課題	○土地の適正な利用及び「管理」を確保する観点から「基本的施策」を推進し （基本利用土地対象、所有者不明土地対策に関する国定を追加）
土地基本方針（概要）	○「基本的施策」の具体的な方向性を明示 ・土地に関する計画制度に管理の機能を追加 ・基本利用土地、所有者不明土地を含め土地の履歴等に関する情報の蓄積と共有 ・既存法令等の円滑な取引に関する不透明事項の解消 ・地権者の円滑化・迅速化、不透明情報の充実・更新等による信頼性の向上

出典国土交通省： <https://www.mlit.go.jp/keppori/press/content/001345288.pdf>

3. 変化への対応

上記のように固定資産税との関連が強い不動産取得税であるが、現在、税制調査会等において、主な議論は行われておらず、いわば問題の少ない、安定した税目として位置づけられているようにも捉えられる。

11 吉原祥子『人口減少時代の土地問題』（中央公論新社、2017）IVページ等。

しかしながら、土地基本法の改正、相続登記の義務化、共有物への法制度の変更など、人口減少社会という前提をいいた不動産の流通として単に負担能力の把握が容易、固定資産税の前提のような（そもそも課税主体が異なる中でこの議論が成立するかという疑問も）従前の議論ではなく、譲渡所得など、税収源としても、流通段階における各種施策との整合性を考慮した新たな課税根拠、位置づけを検討すべき時期と考えるのではないだろうか。

また、課税主体・客体は異なるものの、土地も含めた不動産に関する流通において印紙税や登録免許税と合わせて取得税という形での3段階の交番が見られる状況になっているというのかわが国の特徴でもあり、これに対して負担が過重であるとして廃止論はシンプルなもの、取得税の基本的な性格（固定資産税と対比した）と、税収や価格特別措置の対象を考慮しながら安易な議論ではなく、多角的な視点からの検討を行うべきであろう。いずれにせよ、不動産、土地法制は、文化的・社会的背景を有しており、今回の多様な改正も踏まえ、土地に対する課税は地方税にとっても重要なものであるとして、民事法のみならず、租税法も考慮した包括的な議論を行うべきものと考えられる。

第 8 節 国際的に交換された情報の刑事手続利用

大阪経済大学経済学部 准教授 漆 さき

本報告では、租税に関する国際的情報交換によって得られた情報の刑事手続での利用について検討し、このテーマを選択した背景として、OECD が「租税目的以外の利用」、特にマネーロンダリングや資金供与、汚職といった問題のために、情報交換で得られた情報の利用を推進するための報告書を公表したことに基づき、考察する。

本報告で述べられている情報交換において、被要請国が情報の信頼性および取得方法を明示すること、要請国はそれらが不明な情報の証拠としての利用を控えることを推奨するガイダンスが設置されると主張した。そして、この主張をすのみにあたって、問題状況の似ている国際刑事手続に関する議論を参照した。

情報交換には、被要請国が情報交換のために新たに調査を行う場合と、被要請国がすでに所持している情報を交換する場合がある。前者の場合には、要請国は自国にとって望ましい形での情報の入手をリクエストする等の手段によって、一定程度、自国法との摩擦が少ない状態を証拠を入手できるものと考えられる。他方、後者の場合には、すでに被要請国によっていづれかの手続を経て情報は入手されており、その取得の様態、要請国と被要請国の手続法の違いによっては、要請国においてその情報の証拠能力をどの程度認めるかという問題が発生しうる。さらに、交換された情報は情報交換によって第三国へと渡される可能性もある。

複数国間にもたがって刑事手続が行われるとき、手続が一国内で完結する場合には保障される権利が保障されないことがあり得る。しかし、刑事手続・租税における情報交換は国家間の権利調整の仕組みとして形成されてきており、その仕組みに基づいて域外にある証拠の取得や情報の収集を行う際、私人が捜査に関する異議を申し立てる契機は限られて

いる。共助を要請した国の法が他国当局の下で取得された情報についてどういったスタンスを取るのかについて、不問主義、実行地主義、法廷地主義、折衷主義がある。不問主義は、法廷地の管轄外で行われた違法行為の効果をも問題にしない立場である。実行地主義は、証拠収集が法廷地の実行地国法に照らして適法であれば、法廷も証拠能力を認めなくてはならないとする原則である。法廷地主義は、法廷地の法に照らして証拠能力の有無を決定するべきだという見解である。このほか、二つの折衷説もあり、折衷説の代表的なものに言及すると、権利性見解がある。これは、侵害される私人の権利の性質に鑑みて、法廷における効力を決するべきだという見解である。

国内調査によって得られた証拠は法廷地国においてどのように評価されるべきかについては、国外の調査で行われた違法行為や手続違反によって、法廷地の法の下で実質的に侵害されたものが管轄外で行為が行われた違法行為の効果をも問題にしないという立場である。実行地主義は、証拠収集が法廷地の実行地国法に照らして適法であれば、法廷も証拠能力を認めなくてはならないとする原則である。法廷地主義は、法廷地の法に照らして証拠能力の有無を決定するべきだという見解である。このほか、二つの折衷説もあり、折衷説の代表的なものに言及すると、権利性見解がある。これは、侵害される私人の権利の性質に鑑みて、法廷における効力を決するべきだという見解である。

次に、相手国が行った捜査の詳細がわからず、自国民の権利が侵害された可能性がある

にもかかわらず、条約相手国に対する信頼を理由に、交換を通じて得た情報の証拠価値を認めたと例として、オランダのケースを取り上げた。オランダの裁判所は、情報交換で取得した他国で監禁されたものである可能性の高いデータは、犯罪事件において証拠として利用できると判断した。その理由として、①他国での文書の偽造や不正流用によるオランダ政府関係者が直接的に問接的に関与した、或いはその他の方法で、盗難被害にあった銀行の元従業員による不正行為を主導したと主張し、②本件で問題となっている文書が犯罪に由来するものであると想定できるとして、これを無視するのには十分でない。さらに、調査における法的欠陥はこれらの文書の信憑性を低下させていない、ペナルティー被告人はこれらに、関連する文書の信憑性を低下させていない、と述べた。

判例が同様の証拠を却下したことも、これを変えるものではない、と述べた。このオランダの裁判例は、法廷地国での出発点として、不問主義を採用したことについて刑事手続法分野の研究家からも批判されている。一方で、要請国には、関係の深いヨーロッパの国同士は特に不問主義を基礎とする場合が多いことも指摘される。また、情報交換要請が司法権限に通常限らず、情報交換の被要請国が要請国によって提供された事実関係等を信頼しにくい場合、その法廷地国の法廷が証拠の取得方法に責任を持たないというようになる。誰もそれを持たないことにはなるのではないかと指摘される。刑事手続において不問主義を取ることにしても、以下のような批判がある。各国はその捜査権とそれを行使するときに保障されるべき市民の権利保護についてのバランスについて国内手続で合意したバランスを維持するべきであり、捜査権を他国に委譲する場合にも、その国内法によって合意されている捜査権と市民の権利保護のバランスを保つ必要がある。そうでなければ、他国に捜査権限の委譲をすることによって、国内法上、国家と市民の間で合意された権利保障のバランスというものが損なわれてしまう。これは必ずしも通説的な批判ではないが、これを前提とすると、条約相手国への信頼を口実に自国民に対する侵害を精査しないことも、このバランスに反する可能性がある。政府は、不明確な違反に対して十分な保護を保障することはできないからである。税務調査における権利保護と刑事捜査における権利保護は、通常、その求められる程度が異なるが、国際的情報交換においては、交換された情報の取得過程を考慮するかどうかというのも各国に委ねられており、国際的な取り組みは行われていない。

自発的情報交換を通じて受動的に他者の不適切な行為に準じる、又は情報交換を通じて自国よりも保護の程度の高い他国の制度に準じることが可能となっていることは、情報交換と交換された情報の利用が拡大するほど問題になり得ると考えられる。また、そういつた不適切な行為を抑制する仕組みが欠けていることは、望ましい状態とはいえない。このような構造的な問題は、課税の場合と刑事手続の両方に共通している。個別の事案ではそれが正当化されようとしても、そのような状態を抑制する仕組みがないことは問題がある。情報交換が厳格な免状を定めるためには、グローバルフォーラム等の国際的な取り組みによって、もう少し厳密を図ることが必要ではないか。具体的には、情報交換を経ていることを理由に情報の取得過程が審査される機会が全くなくなるということがある。要請国の税務当局に対して情報の入手方法と情報源を必ず示すように勧告する必要があるから法廷国の税務当局が情報の入手方法や情報源が明らかでない情報を証拠として使用しないように勧告するといったことが考えられる。

おわりに

関西大学経済学部 教授 林 宏昭

本報告書では、税制基本問題研究会で各メンバーが行った研究報告で示された、今日の社会・経済環境のなかでの地方税制の問題をまとめました。それぞれの研究では、経済指標や経済分析を用いた財政学からのアプローチ、法律の意義や国際比較を通じた税法に基づくアプローチで、基幹的な地方税を中心に考察しています。

税制基本問題研究会での各報告が、現在の、そしてこれからの税制を巡る議論の材料にしていたければ、研究会としても大きな成果と言えると思います。

2024年度現在、デフレからの脱却はその求が見えますが、それはインフレへの対応や賃金水準の引上げと裏表の関係にあります。その中で、地方税を含めたその時々に対応しい税制のあり方を検討し続けることは我々研究者に与えられた役割であり、それを発表する機会を与えていただいている日本租税研究協会に深く感謝いたします。

本報告書で概要を示した各報告は、『租税研究』に掲載されています。税制基本問題研究会において取り上げるべきテーマ等がありましたら、事務局にご一報願いたく、よろしくお願ひ申し上げます。