

平成25年度税制改正に関する租研意見

平成 24 年 9 月 10 日

公益社団法人 日本租税研究協会

目 次

| | |
|----------------------|----|
| I. はじめに | 1 |
| II. 税制改革の基本的視点 | 2 |
| III. 所 得 税 | 5 |
| IV. 相 続 税 | 6 |
| V. 法 人 税 | 7 |
| VI. 国 際 課 税 | 10 |
| VII. 消 費 税 | 12 |
| VIII. 地 方 税 | 14 |
| IX. そ の 他 | 17 |
| 参 考 資 料 | 21 |

平成 25 年度税制改正に関する租研意見

平成 24 年 9 月 10 日

公益社団法人 日本租税研究協会

会長 今井 敬

I. はじめに

わが国は、内外の経済・社会構造の激しい変化の中で、短期、中長期ともに多くの問題に直面している。復興施策推進による需要増加効果を背景として国内景気は緩やかに回復しつつあるものの、円高の持続、電力問題等を基因とする産業・雇用の空洞化の懸念があるとともに、厳しい雇用状況、デフレなどが依然として続く厳しい状況にある。

また、世界経済においても、欧州における政府債務危機の再燃や米国の景気回復の遅れ、それに伴う新興国経済の減速など、世界金融・経済情勢の先行きも不透明で不安定な状況にある。

かかる足下の経済問題に加え、わが国はその根底に多くの構造的な問題を抱えており、将来に対する先行きへの不安や懸念が、社会・経済情勢全般を一層深刻なものとしている。

構造的問題の第一は日本経済、産業の行き詰まりである。長年の低成長等により世界におけるわが国の経済的地位は著しく低下している。さらに昨年の東日本大震災が加わり、国内への投資の魅力低下が、日本企業の海外移転、海外におけるM&Aの積極的展開や外国企業の日本拠点からの転出等を促し、産業の空洞化、雇用の喪失、経済成長の鈍化、それがまた、投資の減退・流出に繋がるといった、負のスパイラルに陥り始めている。経済が活性化しなければ、投資も進まず、雇用も生まれず、そして財政も改善されない。全てが負のスパイラルに陥り、問題を深刻化させている。ここから脱却するためには、社会のあらゆる面でイノベーションを実現し、経済を活性化し、成長力を高めることが必要不可欠である。経済活動のグローバル化時代に相応しい成長戦略の策定とその確実な実施、電力安定供給の確保及びエネルギー戦略の見直しとその実現に、官民を上げて早急に取り組んでいかなければならない。

第二は少子・高齢化の急速な進行である。少子化傾向に歯止めがかからず、高齢化の進行が社会構造に様々な影響を及ぼしている（図表 I-1 参照）。また、社会保障費が膨張する一方、税と社会保険料をあわせた国民負担は横這いしないし減少しており、世界に例を見ないほど受益と負担のアンバランスが拡大している。このことは、日本の財政状況悪化の大きな原因となり、「今を生きる世代」が負うべき負担を「将来の世代」に背負わせるという世代間の不公平をもたらし、日本の社会保障制度の持続可能性を困難なものにしている。

一方、今国会で成立した社会保障・税一体改革関連法では、消費税率の引き上げにより世代間を通して幅広く国民が負担するとともに、世代内においても負担を分かち合う仕組みとし、世代間、世代内の公平性が確保された制度の実現を目指すこととされている。財政健全化に向けて、大きな一歩を踏み出したといえる。

ただし、今後も社会保障費は拡大していく見込みであり、消費税率引き上げによる改善はあるものの、なお依然として受益と負担のアンバランスは解消されない。その解決のためには、社会保障制度の思い切った重点化・効率化による抑制を進めることが何よりも重要なことである。

第三は巨額の債務を抱える財政構造である。わが国の国・地方の長期債務残高は、平成24年度末には940兆円（対GDP比196%）になると見込まれており、歴史的、国際的に最悪の水準となっている（図表I-2参照）。欧州諸国の財政問題が世界経済・金融に大きな混乱をもたらしているが、欧州諸国よりも厳しい財政事情を抱えるわが国において財政危機が生じた場合には、日本経済や世界経済に及ぼす影響はスペインやギリシャの比ではない。グローバル化時代にあっては、日本の財政状況の改善は、日本のみならず、世界経済の安定という点から不可欠であり、その果たすべき責務は極めて大きなものといえる。

巨額の財政債務は、将来世代へ過重な負担を先送りし、世代間の不公平を著しく拡大させるだけでなく、財政運営の弾力性を損ない、国民に真に必要な公共サービスが供給できなくなるという事態をもたらしかねない。また、巨額の公債発行は金利の上昇を招き、個人・企業の債務負担の増加や資金の不足を引き起こし、国民生活や経済全般に重大な悪影響を及ぼす恐れがある。財政健全化目標（基礎的財政収支赤字対GDP比を2015年度に2010年度の水準から半減、2020年度までに黒字化）に基づく改革案とその実行スケジュールを明確なものとし、確実に実行することによって、国民からの信認のみならず、日本に対する国際的な信認を得ることが必要である。

わが国は、これまで幾度となく困難な状況に遭遇してきたが、それを奇貨として豊かな国を築いてきた。これからの日本が、世界における超高齢社会の指導国に相応しい、安定かつ安心できる豊かな生活を営める国として存在していけるのか、今がまさに転換点にあるといえる。日本は、この歴史的転換点において国民の力を結集して、新たな「日本」を創造していかなければならない。そのなかで、今後の日本の基盤となる抜本的税制改革については、今回の消費税率の引き上げと平成25年度税制改正における消費税以外の抜本的改革とあわせて、その詳細な設計と工程を示したうえで、確実に実行されることが必要である。

以上のような基本認識を踏まえて、ここに中長期的な改正を含めた平成25年度の税制改正について、当協会の意見をまとめた。

Ⅱ. 税制改革の基本的視点

1. 経済活力の視点

国民にとって、雇用があり、そして所得が確保されることが、安心の大前提である。そのためには、社会のソフト・インフラである税制においても経済活力を増大させるという視点が不可欠である。とくに、少子・高齢化の進行によって潜在成長率が弱まるとも言わ

れているわが国においては、生産性の改善こそが経済の持続的成長にとって不可欠であり、そのためにも、設備投資や技術進歩を推進することが喫緊の課題である（図表Ⅱ－1 参照）。

成長のエンジンである企業の活性化は、雇用、配当等を通して豊かな国民生活と自律的な成長を可能にする。こうした「正のスパイラル」を実現するためにも、企業をはじめとした経済主体のダイナミズムを回復・強化する必要がある、国民一人ひとりあるいは企業がその活力と能力を存分に発揮できる税制の構築が求められる。また、経済活力の強化を通じた税源の育成とそれによる税収増加は、財政健全化にも貢献することになる。

とくに、グローバル化の進展によって国境を越えた企業活動が活発に行われるなか、国際競争力の強化が企業活動にとって極めて重要であり、わが国の租税制度が企業の国際競争力を確保・強化するものでなければならない。

2. 財政の健全化の視点

社会保障・税一体改革関連法の成立によって財政収支は改善するものの、依然として財政活動による国民の「受益」が「負担」を大きく上回り、長期にわたってこの差を将来世代への負債として積み上げるといった構造は変わらない。このような財政規律の欠如は到底許されるものではなく、財政健全化は喫緊の課題であり、国民は、現在の受益の維持を求めるのであれば、国際的にも低い「負担」の増加を受け入れなければならない（図表Ⅱ－2 参照）。

同時に、民でできることは民に移行するとともに、政策効果を検証し、効果の乏しい政策の廃止、社会保障の重点化・効率化など、徹底した行財政改革を断行することは当然である。今後、高齢化が一層進行することを考慮すれば、引き続き財政健全化に向けた財政収支両面の改革を進める必要がある。

3. 税制基本原則の視点

どのような時代にあっても、税制は公平・中立・簡素という基本原則を満たさなくてはならない。国民が納得して税を納めるためには、まずは、税負担が担税力に応じて適正に配分されるという公平性の確保が不可欠である。また、税制の仕組みは、経済活動を歪めないように中立性を確保し、納税者の事務負担や納税コストができるだけかからないように、簡素で理解しやすい制度でなくてはならない。

とくに、税負担の増加が避けられないわが国にあっては、これらの基本原則を踏まえて制度を改正していくことが、国民の支持を得るための必要条件である。

なお、税制改正にあたっては、納税者が納得できるよう十分に説明責任を果たすとともに、改正の内容や手続きが国民にとって透明で、わかりやすいものとするのが、政府に課せられた責務である。

4. 地方分権改革と地方税改革の視点

地方分権改革は国と地方の役割分担を明確にするとともに、地方財政の規律を強化し責

任をともなった行財政運営を実現するものでなくてはならない。また、わが国の場合、地方自治体が社会保障など行政サービスを安定的に供給するためにも、地方消費税の充実など、税源の偏在性が少なく、税収が安定的な地方税体系を構築するなど、地方税の抜本的な改革に向けて、政府は早急に道筋を提示すべきである。

5. 抜本的な税制改革の基本的方向

当協会としては、成長戦略と財政の健全化、社会保障制度の改革等を一体的に推進するためには、これまでも主張してきたように、「経済活力の強化」と「安定財源の確保」をキーワードとして、抜本的な税制改革によるあるべき税制の早期実現が必要であると考えている。

社会保障・税一体改革関連法が成立し、今後、消費税率の引き上げなどが実施されることとなるが、その内容はこれまでの当協会の提言にも沿ったものであり、本法が確実に実施されるとともに、経済成長政策が早期かつ確実に実行されることにより、わが国が直面する歴史的転換点を乗り越え、新たな「日本」が創造されることを期待している。

提言の骨子は、次のとおりである。

- ① 社会保障・税一体改革関連法は、持続可能な社会保障制度の安定財源確保と財政健全化の目的を目指すものであり、確実に実施されるべきである。とくに、国民が幅広く負担する消費税は、超高齢社会における持続可能な社会保障の安定財源として、最も相応しい税目であり、税率引き上げを確実に実施すべきである。
- ② 所得税は、税収調達機能、所得再分配機能を有する重要な基幹税であるが、累次の税率構造の大幅な緩和措置等によって、その機能が失われてきた。また、所得格差も拡大してきていることから、所得税の持つ税収調達機能と所得再分配機能の回復を図るべきである。
- ③ 相続税は、富の社会還元の機能が低下しているため、相続税による資産格差是正とともに、富の社会還元の回復を図るべきである。
また、贈与税を緩和し、高齢者が保有する資産を早期に移転し、経済社会の活性化を図るべきである。
- ④ 法人税(国税+地方税)は、実効税率が5%引き下げられたものの、成長戦略の実現、国際競争力の確保・強化のためには、不十分なものである。早期に、国際的調和が取れた税制とすべきである。
とくに、日本が経済活性化し、世界のリーダーとして復興するためには、経済の基盤となるイノベーションを実施し、成長力を高めることが必要不可欠であり、このため研究開発促進税制の拡充等を図るべきである。
- ⑤ 地方税は、応益原則を明確にし、安定財源確保に向け、国税と地方税のあり方(地方消費税、地方法人二税等)を含めた抜本的改革を行うべきである。
- ⑥ 納税環境整備に関して、マイナンバー制度は、社会保障・税一体改革における基盤となる必要不可欠な制度であり、マイナンバー法案の成立を早期に行い、確実に実現

していくべきである。

Ⅲ. 所得税

1. 税収調達機能と所得再分配機能の回復

所得税については、これまでの税制改正や経済対策等により、税率の引き下げ、その適用範囲の拡大、各種控除の拡充による課税最低限の引き上げなどが行われてきた結果、税収調達機能とともに所得再分配機能も弱まっている（図表Ⅲ-1 参照）。今後の日本を支える税体系としては、超高齢社会において、社会保障への安定的な財源確保に向けた消費税の引き上げにより、景気に左右されない安定性を確保するとともに、一方で所得税の税収調達機能を視野に入れ、累進税率構造を持つ所得税の働きを回復することにより、景気に対する自動的な伸縮性と所得再分配機能を確保することができる。このように、消費税と所得税を両輪とした税体系を構築することが望ましい。

所得税の基幹税としての役割を再度認識し、累進税率構造や課税最低限をはじめとした課税ベースを見直し、その機能の回復を実現すべきである。

2. 負担偏在の是正と伸縮性確保

全体の納税者のうち10%以下の税率が適用される者の割合は、わが国の場合、約84%（平成23年度予算ベース）に達しており、アメリカ（29%）、イギリス（14%）、フランス（40%）に比べ極めて高い。このように、わが国の所得税は、負担が中高所得層に偏る特異な構造となっている（図表Ⅲ-2 参照）。また、ほとんどすべての階層においてわが国の所得税負担は先進国の中でも低く抑えられている（図表Ⅲ-3 参照）。

所得税の伸びに大きく影響するのが税率構造であるが、過去の税制改正によるフラット化の影響もあって、所得の増減に伴う税収の自動伸縮の機能が低く、今後、経済が成長し所得が伸びても税収があまり反応しない構造となっている。着実な経済成長を目指すわが国において、今後の財政運営に適切に対応するためにも所得税の伸縮性を回復する必要がある。それは同時に、所得税が持つ所得再分配機能を強化することにもつながる。そのためには、低税率適用の所得ブラケット幅の縮小や最高税率の引き上げなど累進税率構造の見直しを検討すべきである。

なお、低所得者、子育て勤労世帯に対しては、給付も含めた負担のあり方に配慮する必要がある。

3. 諸控除の見直し

3-1 所得控除と税額控除

現行所得税においては、婚姻、育児、老齢等の生活の局面において、各種の人的控除が措置されている。個々人の事情を斟酌することは所得税の長所であるが、税負担の公平性、中立性、税制の簡素性の観点から、人的控除について、所得控除から税額控除制度への転換等を含めて見直すべきである。

給付付き税額控除制度については、課税最低限以下であったり、税負担が税額控除額を下回る低所得者に対して税額控除できない分を給付するという制度であるが、若年層を中心とした低所得層支援、子育て支援、労働インセンティブの強化、消費税の逆進性緩和といった種々の視点から提案されている。こうした仕組みを既に導入している国もあることから、わが国においても検討すべき重要な選択肢の一つであると思われる。しかし、その導入に際しては、目的の明確化と、目的にあった制度設計を行うとともに、既存の社会保障制度との整合性、財源の問題、その目的の効果の検証などについて十分な事前の検討が必要である。また、この制度については、マイナンバー制度の導入等、正確な所得把握を行うことによって、不正受給、過誤支給を発生させない仕組みが重要である。

3-2 給与所得控除

給与所得控除制度は、平成 24 年度税制改正において、給与所得控除の上限設定、特定支出控除制度の拡充が行われた。現行の給与所得控除制度は、個々の被用者には特有の事情が存在するにもかかわらず、すべてに一定の方式を適用し算定している。雇用や勤務の形態が多様化している今日、給与所得控除を勤務の実態に即したものに直すとともに、特定支出控除の対象範囲をさらに拡大することによって申告の可能性を多くするなど、柔軟化を図る必要がある。

3-3 高所得階層の公的年金控除の見直し

年金については拠出面では社会保険料控除、給付面では公的年金等控除によって、拠出・給付の両面で課税がなされないよう配慮されている。

年金課税については拠出時非課税・給付時課税の原則を取り入れるとともに、高齢者を一律に弱者と見なし優遇する制度、とくに、高所得者の公的年金等控除等について見直しを検討すべきである。少なくとも、現行では青天井となっている高所得層の年金控除については制限を設定する必要がある。

4. 金融所得課税の一元化

上場株式等の譲渡益・配当に対する軽減税率(10%)の適用は、平成 25 年末までで、原則 20%の本則税率の適用は平成 26 年 1 月からである。それにあわせて少額の上場株式等投資のための非課税措置が、平成 26 年から 3 年間の期限付きでなされたところである。今後、資本の国際流動性を確保し、金融・資本市場の国際競争力の強化を通して、日本経済の活性化を図るためには、金融所得課税の一元化をさらに着実に促進すべきである。

IV. 相続税

1. 相続税と富の社会還元

相続税は、富の社会還元の役割を持つ重要な税である。バブル期の地価急騰に伴い、基礎控除の引き上げ、税率の見直しなど相続税が大幅に緩和されたが、その後の地価下落に

もかかわらず基礎控除等の見直しが行われなかったため、相続税の課税割合（課税対象被相続人数の死亡者総数に占める割合）が4%程度まで減少するなど、相続税による富の再分配機能が低下している（図表IV-1参照）。

このような相続税を巡る環境の変化等から、基礎控除額（5,000万円に相続人1人当たり1,000万円加算した額）については、地価の下落に対応して引き下げ、また、税率構造についても見直し、相続税による資産格差是正とともに、富の社会還元の回復を図るべきである。

社会保障・税一体改革大綱では、大幅な基礎控除の見直し、税率構造の見直しを行うこととされているが、これらは相続税の富の社会還元への回復に貢献するものといえる。なお、その実施にあたっては、国民に対する十分な説明責任を果たし、国民の理解と納得を得る必要がある。

2. 贈与税の緩和

贈与税は相続税の存在を前提として、生前贈与による課税回避を防止するという意味で、相続税を補完する役割を果たしている。しかし、贈与税の制約のため親子間の財産の移転がしにくい面があるといわれたことから、相続時精算課税制度が創設され、相続税と贈与税との一体化が図られた。この制度は、贈与者が65歳以上の親、受贈者が20歳以上の子となっている。相続時精算課税制度による贈与税・相続税の課税の中立性を確保のうえ、贈与税を緩和（相続時精算課税制度の適用条件の緩和）し、高齢者が保有する資産を早期に次世代に移転し、その有効活用を通して、経済社会の活性化を図るべきである。

V. 法人税

1. 企業の活力を強化する税制の構築

法人（企業）は個人の所得（雇用、配当）を生み出し、投資により生産性を向上させる経済成長のエンジンである。とくに、経済のグローバル化と国際競争の激化の中で、わが国企業は生き残りをかけ、国内市場に限らず海外市場においても懸命に事業活動を展開しており、こうした企業の国際競争力を強化し、その活動が経済成長のエンジンとして十分な機能を果たせるようにすることが重要である。また、国内投資環境を国際的に魅力あるものとして外国からの投資を受け入れ、国内経済の活性化を図ることも必要である。税制は日本経済の国際競争力強化のソフト・インフラであり、国際的にイコールフットイングな制度とすべきである。

したがって、雇用と所得発生の源を縮小させ、日本企業の海外移転、産業・雇用の空洞化、海外企業の日本への投資回避等に結びつくような措置は回避すべきである。経済成長を達成し、税源をより大きく育てることによって、財政構造の改善を図る道を目指すべきであり、法人税制の改正は成長戦略の実現を最優先させなければならない。

2. 法人実効税率の見直し

わが国の法人課税の実効税率(平成24年4月現在)は、平成23年度税制改正で課税ベースの拡大と合わせて5%引き下げられ、35.64%(国税:23.71%、地方税:11.93%)となった(ただし、平成24年度以降の3年間はこれに加え、基準法人税額の10%相当の復興特別法人税が課税される)。一方、諸外国と比較すると、欧州諸国は、イギリス24%(今後、平成26年までに22%までの引き下げを予定)、フランス33.33%、ドイツ29.5%、またアジア諸国は、中国25.00%、韓国24.2%、さらに現状わが国より高い米国(40.75%)でも大幅な税率引き下げの動きがあるように、日本は未だ国際的に高い税率水準となっている。

なお、国際競争力を強化する観点からは、法人税負担のみならず、社会保険料を含む企業の負担全体を視野に入れる必要があるとの意見がある。しかし、日本企業が競合しているのは、欧州諸国ではなく、主に東アジアを中心とした新興国等である(図表V-1参照)。復興特別法人税課税期間終了後(平成27年度以降)において、実効税率の引き下げが実現することとなるが、それ以前においても、雇用と国内投資拡大の観点から、早期に一層の法人税率の引き下げを検討すべきである。

たしかに、企業活動に影響を与える要因は法人税だけではない。しかし、企業活動に影響を及ぼす主要な要因である人件費、原材料の調達コスト、市場の成長性等については、日本は不利な状況にあるばかりか、東日本大震災による直接的、間接的な悪影響、電力不足による供給制約、さらには急激な為替相場の変動等、国内における企業活動を取り巻く環境はさらに厳しさを増している。このような厳しい状況下にあつて、日本企業が国内において生産活動を活発に行い、海外の競合企業に対して競争力を保持するためにも、また、外国企業の国内への投資を呼び込むためにも、法人実効税率を引き下げ、国際的な税率格差を早急に解消する必要がある。

とくに、政府はアジア・太平洋経済戦略に基づき、わが国の「アジア拠点化」を推進しており、その実現のためにも、日本の法人税率の引き下げは日本の事業環境の魅力を向上させる環境整備の中核の一つとなるものであり、これによりアジアの成長を日本の経済成長に取り込めるようにすべきである。

3. イノベーションと政策税制

少子化により労働力人口が減少していくわが国経済において、経済の持続的な成長力を強化するためには、生産性を向上させることが不可欠であり、最先端の技術分野や環境関連産業等の戦略分野における技術改革、研究開発、技術開発を促進すること等のイノベーションの重要性はさらに高まっている。

日本再生戦略では、官民合わせた研究開発投資GDP比4%が達成目標とされており、わが国の競争力向上や経済の活性化に真に有効な措置については、積極的に展開すべきである。とくに、日本産業の持続的成長と国際的競争力をもたらす企業の研究開発投資をさらに促進させるため、試験研究費にかかる税額控除制度の拡充・恒久化、ならびに繰越控除

制度の控除期間の延長を行うべきである。

また、近年、欧州諸国（英国は平成 25 年 4 月導入予定）や中国で導入されているパテントボックス税制等は、適格な特許権等の知的財産権（IP）から生じる所得に対して軽減税率を適用する税制であり、国内企業の研究開発活動の流出防止や外国企業の研究開発の呼び込みにより、国内のイノベーションを実現することを目的としている。わが国においても、このような新たな研究開発促進税制の導入を検討すべきである（図表 V-2 参照）。

4. 企業会計基準のコンバージェンスと法人税制

わが国における企業会計基準の国際財務報告基準（IFRS）へのコンバージェンスは進展しているが、企業会計基準のコンバージェンスと法人税法との関係においては、確定決算基準が重要な課題とされている。

確定決算基準は、課税の簡便性、便宜性を確保し、さらに確定した決算に表明された企業の意思を重視することにより課税所得の計算の信頼性、客観性を担保し、もって、課税の安定、法的安定性を得ることに意義がある。

IFRS の影響がわが国企業会計基準に及んだとしても、確定決算基準については、維持か廃止かという二者択一の問題としてではなく、あくまでも確定決算基準という原則の下で例外をどのように定めるかという、程度の問題として捉えていくべきである。

いずれにしても、今後とも、法人税制において、企業会計基準のコンバージェンスに伴い個別財務諸表に適用される会計基準が変更される場合であったとしても、実態に変化がないにもかかわらず現行の税制上の措置が適用されなくなるなど経済活動に対する新たなコスト・課税上の負担が増加することがないように、また、企業が過大な事務負担を負うことがないように、確定決算基準の下、柔軟に対応すべきである。

5. 連結納税制度

連結納税制度は、これまでも緩和措置が取られてきたが、今後さらに普及・拡大し日本経済の発展に資するべく、次の点について、企業経営の実態に即して改善を行うべきである。

- ① 連結子会社の連結前欠損金の持ち込み制限の緩和・廃止
- ② 連結納税の開始に伴う資産の時価評価の廃止、除外要件の緩和
- ③ 地方税への連結納税制度の導入

6. その他

6-1 欠損繰戻還付の復活と繰越控除期間の延長等

法人税における欠損金の繰戻還付・繰越控除制度は、課税負担を平準化し、経営の中長期的な安定性を確保するうえで重要な制度である。現在、適用が凍結されている大企業についても欠損金の繰戻還付制度について凍結措置を解除するとともに、繰戻期間の延長を行うべきである。平成 23 年度税制改正において大企業を対象とした欠損金の繰越控除制度

について制限(欠損金の控除限度額は所得金額の8割)が採られているが、企業活動環境の改善に逆行するものであり、見直すべきである。

さらに、欠損金の繰越控除期間(9年)は、アメリカ(20年)やイギリス、ドイツ、フランス、オーストラリア(ともに無制限)に比べると依然として短くなっている。国際競争力確保の観点から、これを延長すべきである。

6-2 受取配当の益金不算入の見直し

関係法人以外の法人に係る受取配当についても、二重課税防止の観点から全額益金不算入とすべきである。また、関係法人及び関係法人以外の法人の受取配当に係る負債利子控除を撤廃すべきである。あわせて、外国子会社からの受取配当金についても、全額益金不算入とすべきである。

VI. 国際課税

1. 租税条約改正の推進

政府において租税条約改正が積極的に行なわれているが、経済のグローバル化が進展する中、日米租税条約のような租税条約は不可欠であり、経済交流が一層拡大するように租税条約の締結、改定など環境整備を図ることが重要である。

とくに、日米租税条約は日本のモデル租税条約の役割を担っており、今般、投資・経済交流を一層促進させるために、利子等の投資所得に対する源泉地国課税の更なる軽減や相互協議の強化等税務当局間の協力関係強化を明確にする新たな改正が基本合意されたが、日本経済の発展につながることを期待する。

さらに、経済関係が強まっているアジア諸国や今後投資交流の活発化が見込まれる国々との条約改正・締結交渉を推進すべきである。

なお、租税条約を推進するなかで、使用料や親子間の配当、貸付利子に対する源泉税免除や引き下げ等の負担軽減措置は、資本交流、投資促進に大きな役割を果たすことになることから、促進すべきである。

2. 外国税額控除制度の見直し

国際的な二重課税回避のための外国税額控除に関して、わが国は、一括限度額方式を採用しつつ、控除枠の彼我流用を防止する措置を講じているところであり、現行の一括限度額方式を維持すべきである。

国際的な二重課税をよりの確に排除するため、控除限度超過額、控除余裕額の繰越期間(3年)を延長すべきである。

3. 移転価格課税の改善

平成23年度の税制改正において、移転価格税制が大きく改正されたが、それに対応してその税務上の取扱いについて、運用の明確化を図るための事務運営指針の改正や事例集の

公表等制度・運用面で一定の改善がなされた。しかしながら、依然として不十分であり、今後とも、移転価格課税の透明性や予測可能性を確保する観点から、無形資産の取扱いや新たに制度化された独立企業間価格の算定方法の適用順位の取扱い、独立企業間価格の幅の取扱いの明確化、シークレットコンパラブルに対する透明性の確保、さらには価格算定文書の明確化を含め、企業の実態を踏まえたガイドラインの充実等適正な運用に一層取り組むべきである。

また、A P A（事前確認制度）は、移転価格課税リスクを事前に回避することができることとされているが、一方では処理の長期化や事務負担の増大となるため、A P A手続きの明確化（定型化）を図り、申請企業の事務負担の軽減と処理促進を進めるべきである。

さらに、国際的二重課税回避のために、移転価格税制に基づく相互協議や仲裁制度による国際的な税務当局間のネットワークの拡充を促進すべきである。

なお、国外関連者の定義が現行では50%以上の出資となっているが、支配権を明確にするために、これを50%超に見直すべきである。

4. 外国子会社合算税制の改善

外国子会社合算税制は、軽課税国を利用した税負担の不当な軽減防止を目的とするものである。

日本企業の海外におけるM&Aの積極的展開や各国税制度が大きく変化する中で、この税制が企業の国際競争や適正な事業活動を阻害することのないように、次のような点について、制度の見直しや税制上の取扱いの明確化、透明化を図るべきである。

- ① 外国子会社判定に係る非課税所得の範囲等の租税負担割合の取扱い
- ② 適用除外基準に関する法令上の取扱い
- ③ 組織再編成（現物分配を含む）及びグループ企業内の資産移転等があった場合の取扱い

5. 電子商取引に係る消費税制上の適切な対応

インターネット等の電子ネットワークを利用した電子商取引が急激に拡大しているが、こうした電子商取引が国境を越えて行われるか否かで課税の不公平が発生している。

外国から国内の消費者に電子書籍や音楽等を配信する場合には国外取引に該当し、課税対象外となるのに対して、国内から国内消費者に同じ事業を行う場合には国内取引に該当し、課税対象となる。同じ事業であっても事業者の役務提供に係る事務所の所在地が国外であるか国内であるかの違いにより、課税上の取扱いが異なり、国内に役務の提供に係る事務所を設けている事業者は、競争上著しく不利となる。また、今後、消費税率が引き上げられれば、この不公平はさらに拡大する。

日本のサービス産業の育成、国内事業者の海外流出を防止する観点から、競争条件が中立、公平かつ実効性のある税制度を整備する必要がある。

VII. 消費税

1. 持続可能な社会保障財源として最も相応しい消費税

わが国の財政は大幅な赤字であり、社会保障をはじめとした財政活動の多くを将来世代へのツケで実施しているといっても過言ではない。また、社会保障費が今後の高齢化の急速な進行にともなって増加することは確実であり、負担を社会全体で広く分かち合う安定的な財源を早急に確保する必要がある。

社会保障・税一体改革関連法において、消費税率が平成26年4月から8%に、平成27年10月から10%に引き上げられることとされたものの、国際的には依然、低水準である。

(図表VII-1 参照)。

消費税は国民全体で広く負担でき、かつ、景気に左右されない安定的な税であり、経済活動に対する中立性を損なわないというメリットも持っている。それゆえ、社会保障費が増加する時代にあっては、消費税はその財源として最も相応しいものである。

消費税率の引き上げは、国民に新たに負担を課することとなることから、消費税負担の引き上げが社会保障としてすべて国民に還元されること、低所得者に厚く配分されることを国民に十分説明するとともに、行政構造改革の取り組みや徹底的な歳出の無駄の排除に向けた取り組みを不断に行い、国民の理解と納得を得ることが重要である。

これから超高齢社会が一層進行することを考えれば、今後とも社会保障費の増大抑制やさらなる国民負担を検討していく必要があると見込まれるため、国民に対し、今回の消費税率引き上げが「安心、安定した国民生活」を築くために不可欠なものであることを理解してもらうことが必要である。

2. 公平性・透明性の向上

これまで、事業者免税点の引き下げ、簡易課税制度の適用上限の引き下げ、総額表示の義務付け等の改正が行われ、税の透明性・公正性は高まったと考えられる。

しかし、消費税率が現行の5%から平成27年10月には10%に引き上げられることから、国民における消費税に対する公平性や透明性の確保を明確にするためにも、事業者免税制度や簡易課税制度については、中小事業者の事務負担には配慮しつつも、制度の信頼性確保の観点からも見直しすべきである。

わが国の消費税は、取引慣行や納税者、税務関係者の事務負担に配慮した結果、帳簿方式が採用され、各事業者が税務署に納める税額は帳簿に基づいて計算されることになっている。今後、消費税率が10%に引き上げられることから、消費税額に対する信頼性を確保し、かつ、正確な計算のためにも、納税義務者の事務負担に十分配慮した上で、インボイス方式への移行を検討すべきである。

また、消費税制の改正に際しては、改正時の事務負担が大きいことから、納税義務者にとって過度な事務負担とならないよう十分配慮すべきである。

3. 消費税の使途

消費税の使途を社会保障費に限定することについては、財政の硬直化につながる可能性があること、また、今後、社会保障以外の分野でも消費税の役割が増大する可能性等も考えるのであれば、一般財源とすることが望ましい。

しかしながら、国民の将来への不安が高まる状況下においては、使途を限定することにより社会保障へ財源が還元される仕組みを簡明にすることで、受益と負担の関係が直接結びつき、国民にとっても明瞭となり理解が得られやすいという面もある。

社会保障・税一体改革関連法では、「消費税収（国税）は、法律上四経費（制度として確立された年金、医療及び介護の社会保障給付費並びに少子化に対処するための施策に要する費用）に当てることを明確にし、社会保障目的税化するとともに、会計上も予算等において使途を明確化することで社会保障財源化する」とされた。消費税の使途を限定することは、社会保障以外の経費増への圧力を抑制するとともに、国民の消費税増税に対する理解を得るための現実的な対応であると考えられる。

なお、使途を限定する場合には、社会保障改革への手綱を緩めるようなことがあってはならない。その使途の透明性を確保し、国民への説明責任を果たすとともに、バラマキ的な社会保障とならないように弊害を防止する措置を講じることが重要である。

4. 単一税率と低所得階層への対応

消費税率の引き上げに際しては「逆進性緩和策」が必要であるとする考えがある。逆進性対策として、社会保障・税一体改革関連法では、マイナンバー制度の導入を前提に、低所得者に配慮する観点から、総合合算制度、給付付き税額控除等の導入、ならびに複数税率等の導入について、それぞれ検討することとされた。また、それまでの間、暫定・臨時的な措置として簡易な給付措置を実施することとされている。

しかし、社会保障に使途が限定される消費税の増税は、受益面を考慮するなら低所得者に極めて有利な効果をもたらすことになることから（図表Ⅶ-2 参照）、特段の逆進性対策を講じることには慎重であるべきである。

ただ、所得格差が拡大している現状を踏まえるなら、「逆進性緩和策」の導入は、消費税率引き上げを実現するうえでやむを得ない措置と理解することができる。

軽減税率は、①高額所得者ほど負担軽減額が大きくなること、②課税ベースが大きく侵食されること、③経済取引を歪める可能性が高くなること、④所与の税収を得るためには標準税率を更に高めなくてはならないこと（図表Ⅶ-3 参照）、⑤事業者の事務負担や税務執行コストが嵩むことなど、逆進性対策としては問題が多いことから、できる限り単一の税率を維持すべきである。とくに、生活必需品の絞り込みや食料品の軽減税率の適用は困難であり、税収ロスが大きい。

逆進性緩和策としては複数税率ではなく、低所得階層に配慮した歳出面での措置や所得税における給付付き消費税額控除も含めた総合的な対応策を慎重に検討すべきである。

5. 消費税と個別消費税等

消費税に関しては個別消費税や流通税等との二重課税等の問題も指摘されているところである。したがって、税率引き上げに際しては、国民生活への影響も踏まえ、個別消費税との関連等、負担のあり方を検討すべきである。

6. 消費税率引き上げと経済環境

社会保障・税一体改革関連法では、消費税率の引き上げに際し、その実施前の「経済状況の好転」について、名目経済成長率、物価動向などの経済指標を確認し、経済状況等を総合的に勘案した上で引き上げの停止を含め所要の措置を講ずることとされた。しかし、リーマンショックや東日本大震災のような100年に一度といったような激変の場合は別として、安心できる安定した国民生活に向けて、社会保障の持続性確保や財政健全化は経済成長に望ましい影響を与えるものであり、社会保障・税一体改革として確実に実施していくべきである。

7. 消費税率引き上げと適正な転嫁

消費税は、取引における転嫁を通じて最終的に消費者が税負担することが予定されている税である。消費税の税率引き上げに際しては、消費税が円滑かつ適正に転嫁されるように環境整備を十分に行うことが重要である。

今回の消費税率の引き上げは、短期間で2段階にわたる大きな税率引き上げとなることから、消費者、事業者等に対して、親切かつ丁寧に、①広報、②相談、③転嫁状況について行政側による適切な対応がなされること、また、④価格表示にあたっては、事業者の事務負担が大きいことから総額表示義務を弾力的に運用すること、など消費税率引き上げが、安定的かつ着実に定着するように配慮すべきである。

さらには、必要に応じて財政上、税制上の支援措置等をとるべきである。

Ⅷ. 地方税

1. 地方分権改革と地方税改革

地方の財政責任をともなった地方分権社会を実現するためには、行政サービスにおける受益と負担の連動を強める必要がある。そのためにも、地方税改革にあたっては、地域行政サービスの費用をその受益者が広く負担する応益原則を明確にすべきである。

現行の地方税制度は、都道府県、市町村ともに多くの税目によって構成されているが、長期的には全体の税収を確保しつつ、課税標準が重複する税目の統合や零細税目の廃止など、抜本的な地方税改革を検討する必要がある。

また、地方税制では、法人課税の比重が大きくなっているが、地方財政支出が福祉サービスをはじめとした対個人向けの割合を高めていることを考慮するならば、地方税負担の比重を法人から個人に移すことが、財政責任をともなった地方分権社会を実現するためにも不可欠である。

その法人課税においても、現状、法人住民税の法人税割や法人事業税の所得割等は応益負担といえるか疑問である。それ以外の税目についても応益原則に照らして総点検を行い、応益に即した制度の再構築を行う必要がある。

さらには、地方法人二税の税収は、偏在度が高く地域間の財政力格差を生じさせていることから、平成 20 年度税制改正により、法人事業税の一部が分離され、地方法人特別税及び地方法人特別譲与税が創設された。しかしこれは、消費税を含む税体系の抜本的改革が行われるまでの間の暫定措置である。応能負担の部分は国税に移譲し、一方で地方消費税を充実・強化する等、国税と地方税のあり方を含めて、地方行政サービスを提供するための安定財源確保に向けた、抜本改革の姿と道筋を早急に描くべきである(図表Ⅷ-1 参照)。

2. 住民税

個人住民税については、所得割の比例税率化によって応益課税としての性格がより強くなった。個人住民税は「地域社会の会費」的性格を最もよく表していることから、課税ベースを見直すなど地方の基幹税として今後さらに拡充を目指すべきである。とくに個人住民税均等割については、「負担分任」の原則を強化するためにも、税率を引き上げることが相応しい。

法人住民税については、大都市では重要な財源となっているが、均等割が地域における「会費」的な役割を果たしているのかどうか、法人税割が利益法人にしか課税されていないことが望ましいのかどうか等の点を踏まえ、他税への整理統合や国への移譲を含めた検討を行うべきである。少なくとも、現行の法人住民税が存続する間は、欠損金の繰戻し還付制度、外国税額控除の控除未済額の還付制度、連結納税制度の適用を実施すべきである。

3. 地方消費税

地方自治体は、国民一人ひとりに社会保障のサービスを提供しており、このように地域住民に身近なところで、社会保障の充実と国民の信頼を高めることは極めて重要である。

社会保障・税一体改革関連法では、消費税率引き上げ分の消費税収については、社会保障四経費に見合った範囲の社会保障給付における国と地方の役割分担に応じた配分を実施することとされたところである。今後とも、国・地方を通じた社会保障制度の財源確保の観点から、税収が安定的でかつ地域的な偏在の小さい地方消費税の充実を図るべきである。

4. 事業税

企業に対する応益課税であるとして、法人事業税において外形標準課税が一部導入されたものの不十分である。現行の外形標準課税制度は、課税法人を資本金 1 億円超としたために、適用対象は大企業に限られている。行政サービスを受益している企業が応分の負担をするという応益課税の観点から、一定の配慮を行った上で、中小法人にも適用対象を拡大すべきである。

また、事業税における所得割はそもそも応益課税であるか疑問である。さらには、現行

制度は所得割、付加価値割、資本割が併用されるなど、仕組みが複雑であるといった問題が指摘されている。応益課税の原則と税制の基本である簡素化に照らして、整理統合などの検討を行う必要がある。

なお、特定業種に適用されている収入金額基準については、租税の公平、中立性の観点から、そのあり方を検討すべきである。

5. 固定資産税

固定資産税（土地）については、依然として、地域間に負担水準の隔たりが存在している。なかでも、商業地等の負担水準が高い地方公共団体は、負担水準の上限を60%に引き下げるべきである。

また、住宅用地と業務用地との間の負担水準にも大きな格差が存在している。今後の固定資産税の負担については、負担水準の状況、行政サービスや財政の状況等を踏まえたうえで、住宅用地に適用されている課税標準の特例の見直しなど、さらなる適正化措置を講ずる必要がある。

家屋の課税価格は現在、いわゆる再建築価格方式によって算定されているが、この事務を執行するためには多大な事務量が必要である。一方、納税者にとっても算定の仕組みが分かりにくくなっている。事務量の大幅削減による行政の効率化と評価の客観性の観点から、家屋の評価を取得原価に改めるなど、評価方式について検討すべきである。

固定資産税（償却資産）については、応益性を根拠として課税されているものの、償却資産の大小と市町村の行政サービスとの間の関連性は希薄である。また、償却資産は事業所得を生み出すための費用としての性格を有していること、税負担が特定の設備型産業に偏重しており、国際的に見ても償却資産への課税は極めて異例である（図表Ⅷ-2参照）。償却資産については、課税対象の段階的縮小・廃止を含めて検討すべきである。

なお、少なくとも当面、償却資産の評価（償却方法、残存価額）を法人税法の取扱いに合わせるべきである。

6. 事業所税

事業所税は、人口30万人以上の都市等が都市環境の整備及び改善に関する事業に要する費用に充てるため、都市の行政サービスと所在する事業所等との受益関係に着目して、事業所等において事業を行う者に対して課する目的税である。しかし、昭和50年の創設時に比べて大都市の行政課題が変化していること等を考えるなら、地方税における応益企業課税全体の抜本的改革の中で廃止を含めて見直すべきである。

7. 法定外税と超過課税

法定外税は、地方の課税自主権の具体的な行使であるが、その新設又は変更にあたっては、納税者の十分な理解を得なければならない。

標準税率を上回って課税する、いわゆる超過課税については、法人住民税、法人事業税、

固定資産税（企業分）が中心であり、個人住民税に対する超過課税は水源環境保全などの目的で一部の地方公共団体が実施しているにすぎない（図表Ⅷ-3 参照）。個人にとって負担感のない企業の超過課税に依存することは、安易な行財政運営に結びつくことに留意すべきである。

また、超過課税や不均一課税については、地方公共団体ごとに統一性がなく、数多くの地方公共団体にまたがって活動している企業にとっては、これらの存在が納税コストの増加につながっている。企業活力を強化するためにも、恒常化している超過課税については廃止すべきである。

8. 申告・納税方法の見直し

地方分権社会においては地方税の役割が大きくなるだけに、納税者の理解を得るためにも、税制及び申告を含めた納税方法の簡素化の重要性は増大する。

現行地方税制度は、都道府県、市町村ともに多くの税目によって構成されているが、企業等の事業活動が広域化し、かつ、多様化している点を考慮すると、地方公共団体ごとに納税事務を行うことは煩雑であり、事務負担も大きくなる。そこで納税手続きの簡素化の見地から、本店所在地又は県単位での一括申告・納税制度を早急に検討すべきと考える。

Ⅸ. その他

1. 印紙税

印紙税は、契約書や金銭の受取書（領収書）などの文書に課税されるが、一方、インターネット上の電子商取引やデータによる電子書類は、印紙税の課税対象とはならない。インターネット販売の拡大など、経済取引のペーパーレス化が進行する中で、こうした課税上のアンバランスはますます大きくなっており、課税の公平性から問題である。

社会保障・税一体改革関連法では、建設工事請負契約書、不動産譲渡契約書等について負担軽減を検討することとされているが、印紙税全体について廃止を検討すべきである。

2. 自動車関係諸税

自動車関係諸税が一般財源化されたことによって、受益者負担の観点から自動車ユーザーが道路整備財源を負担することを目的とした課税根拠はなくなったと考えられる。

また、消費税率の引き上げが平成 26 年 4 月から 8%、平成 27 年 10 月から 10%に引き上げられると、消費税を含めた自動車に関わる税負担は著しく大きくなり、日本経済に大きな影響を及ぼすことになることから、自動車関係諸税については、その暫定税率相当分や税目の改廃を含め、納税者や国民の理解が得られるようにそのあり方を抜本的に見直すべきである。

3. 環境問題と税制

地球温暖化問題に対しては、国民的規模での自主的・主体的な取り組みを強化するとと

もに、わが国の環境技術を活かし、かつ、発展させることにより、経済成長と世界的な環境問題解決に実質的に貢献することを両立させることが重要である。これまで産業界の努力によって、省エネ技術、新エネ開発など世界最高水準を達成している。既に最高水準の環境対策が行われている中で、国内法人の国際競争力が失われ、海外生産への移転、国内産業・雇用の空洞化が進むこととならないように、地球温暖化に関する税制については慎重に対応すべきである。

とくに現在、エネルギー基本計画の見直しが検討されているが、エネルギーコスト上昇による産業や経済への影響、さらには、わが国の国際競争力の確保、産業・雇用の空洞化回避の観点からも十分考慮したうえで、抜本的な見直しを検討すべきである。

環境政策分野における財政の対応としては、環境保全に対する効果、経済に与える影響、国際的な動向等の総合的な観点からの検討が必要であり、国民の理解が十分に得られぬまま、安易に、特定の政策分野に税制を活用することには慎重を要する。

グリーン化税制については、従来の取り組みに加え、低炭素化に資するグリーン環境投資の拡大を通じた内需拡大、国民生活や企業活動において環境対策の推進に貢献するグリーン化措置を更に推し進めるべきである。このため、地球温暖化対策、環境改善及びその技術革新に係る投資、研究開発費等への優遇税制を創設・拡充し、更なる省エネの推進と省エネ技術の向上を図るべきである。

4. 納税環境の整備

4-1 社会保障・税番号制度

マイナンバー制度は、公平な社会保障制度の基盤となる「社会保障・税番号制度」であり、これにより、国民の受益と負担の公平性・明確性が確保されるとともに、国民の利便性向上を図ることが可能となり、また、行政の効率性、スリム化に資することが期待される。

マイナンバー制度は、①社会保障分野や、国税、地方税及び防災の事務、②その申請届出を行う者の利用、③災害時の利用に限定され、平成27年1月から利用が開始される予定である。また、消費税を含む税制の抜本的改革において基盤となる必要不可欠な制度であり、今後検討される給付付き税額控除の具体化にあたっては、本番号制度が前提となるものである。

マイナンバー法案を早期に成立させ、社会保障・税一体改革関連法の基盤として、確実に実施すべきである。

なお、実施にあたっては、プライバシーの保護に十分配慮するとともに、とくに、個人の全ての所得や資産等に関する情報を高度に電子化し集積することに対し、セキュリティ面での厳重な監視が必要である。

4-2 申告・納税手続の電子化

電子申告・納税制度は国税では整備されたが、地方税においては、都道府県では運用さ

れているものの、一般市区町村の多くが未整備であり、納税者の期待に十分応えられていない。地方税の電子申告・納税制度については、電子政府・電子自治体推進の一環として、早急に全国的に統一されたシステムによって整備されることを期待する。なお、電子化を推進するためには、その前提となる住基カード等の普及拡大を図るとともに電子認証手続きを含めた電子申告・納税手続きの簡素化が必要である。

4-3 電子帳簿保存の普及拡大

電子帳簿の普及拡大は、納税者、課税当局双方にとっての事業効率化、コスト削減につながることから、促進すべきである。しかし、現状、国税関係の電子帳簿保存規定の要件が厳格なことにより、その普及拡大が妨げられているため、要件を緩和すべきである。

4-4 税務コンプライアンスの維持・向上

(1) コーポレートガバナンスと税務コンプライアンスの維持・向上

企業においては、内部統制の整備などコーポレートガバナンスの強化、さらには税務リスクや調査等の負担軽減を図るため、税務コンプライアンスの向上に取り組んでいる。

課税当局においては、企業の税務コンプライアンスの充実に資するように、次の点について配慮すべきである。

- ① 企業が取り組むコーポレートガバナンスや税務コンプライアンスの実態を尊重すること
- ② 税務コンプライアンスの維持・向上に資する、チェックシートや有効な事例などの実務指針等を提供すること

(2) 移転価格税制における税務コンプライアンスの維持・向上

移転価格税制において紛争が発生した場合、その影響規模が大きく、かつ、解決に長い時間を要するため、企業や課税当局の負担が重く、また、経済活動の国際的展開に支障をきたす可能性がある。このため、税務リスクや調査等の負担軽減を図るため、企業においては、自主的な予防的対応が重要と認識し、取り組んでいる。

課税当局においては、移転価格税制の紛争の予防的対応として、次の点について配慮すべきである。

- ① 移転価格税制に関する企業の税務コンプライアンスの向上に資する、チェックシート、価格算定文書の事例、外国の移転価格制度の概要などの実務指針等を提供すること
- ② 移転価格税制に関する企業からの相談に対応できるような体制を整備すること

4-5 その他の納税環境の整備

(1) 租税教育の推進

租税は、国民生活に不可欠な財政活動を財源面で支える重要なソフト・インフラであるだけでなく、民主主義の根幹である。しかし、わが国においてはこうした意識が十分に備

わっているとは言えない。租税の意義や役割を正しく理解し、社会の構成員として税を納め、その使い道に関心を持ち、さらには納税者として社会や国のあり方を主体的に考えるという自覚を育てることが重要である。国や一部の地方公共団体は租税教育の取り組みを行ってはいるが、十分とは言えない。今後とも、教育機関等に租税教育を一層働きかけるなど、地道な努力を積み重ねるべきである。

(2) 税に関する情報の提供活動の活発化

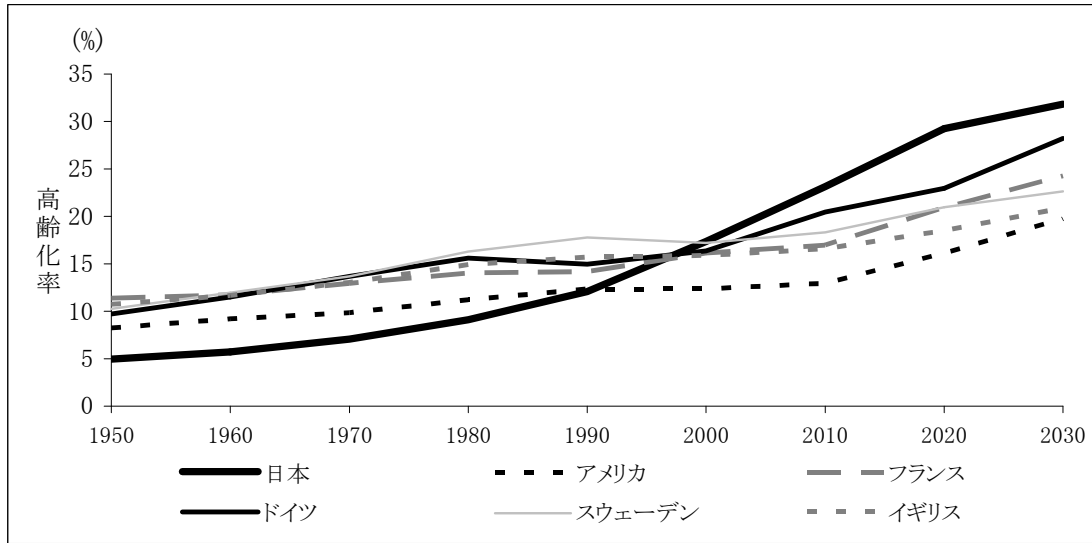
租税教育とともに重要なことは、国や地方公共団体の行政運営の中で税に関する情報をわかりやすく提供することである。わが国において財政活動の受益と負担が断ち切られているという問題を解決し、国民の納税意識を強化するためにも、説明責任を果たす一環として租税情報を提供すべきである。

(3) 国と地方公共団体との連携、共同化、民間委託の推進

税制が十分に機能するためには、税の執行が適正に行われることが前提である。とくに近年、地方税の徴収率が低下しているが（図表IX-1参照）、地方分権によって地方税の比重が大きくなることを考えるなら、適正な徴税執行の重要性はますます大きくなる。適正な徴税による公正な社会を築くとともに、効率的な徴税体制を構築するためにも、国と地方公共団体、あるいは地方公共団体間の連携を強化しなくてはならない。また、可能な範囲で徴税業務の民間委託を進めることも必要である。

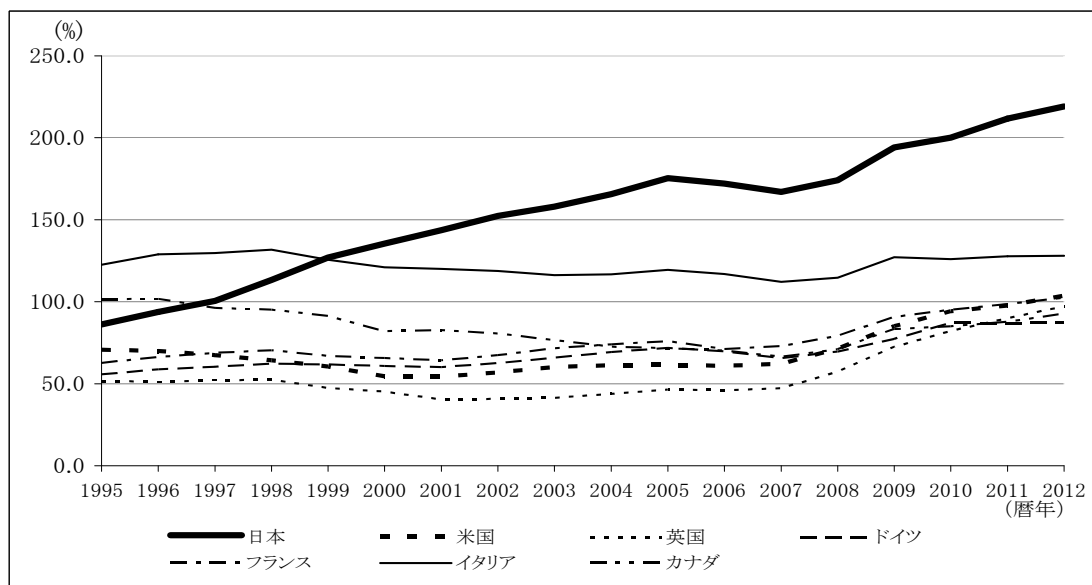
参 考 資 料

図表 I-1 高齢化の進行



・わが国では65歳以上人口比率 (= 高齢化率) は2020年には29.3%、30年には31.8%に達すると予測されている。同じ30年には、アメリカ19.8%、イギリス20.9%、ドイツ28.2%、フランス24.3%、スウェーデン22.6%という予測であることから、わが国の高齢化の程度がいかに大きなものであるかがわかる。

図表 I-2 財政事情の国際比較
— 債務残高の対GDP比の推移



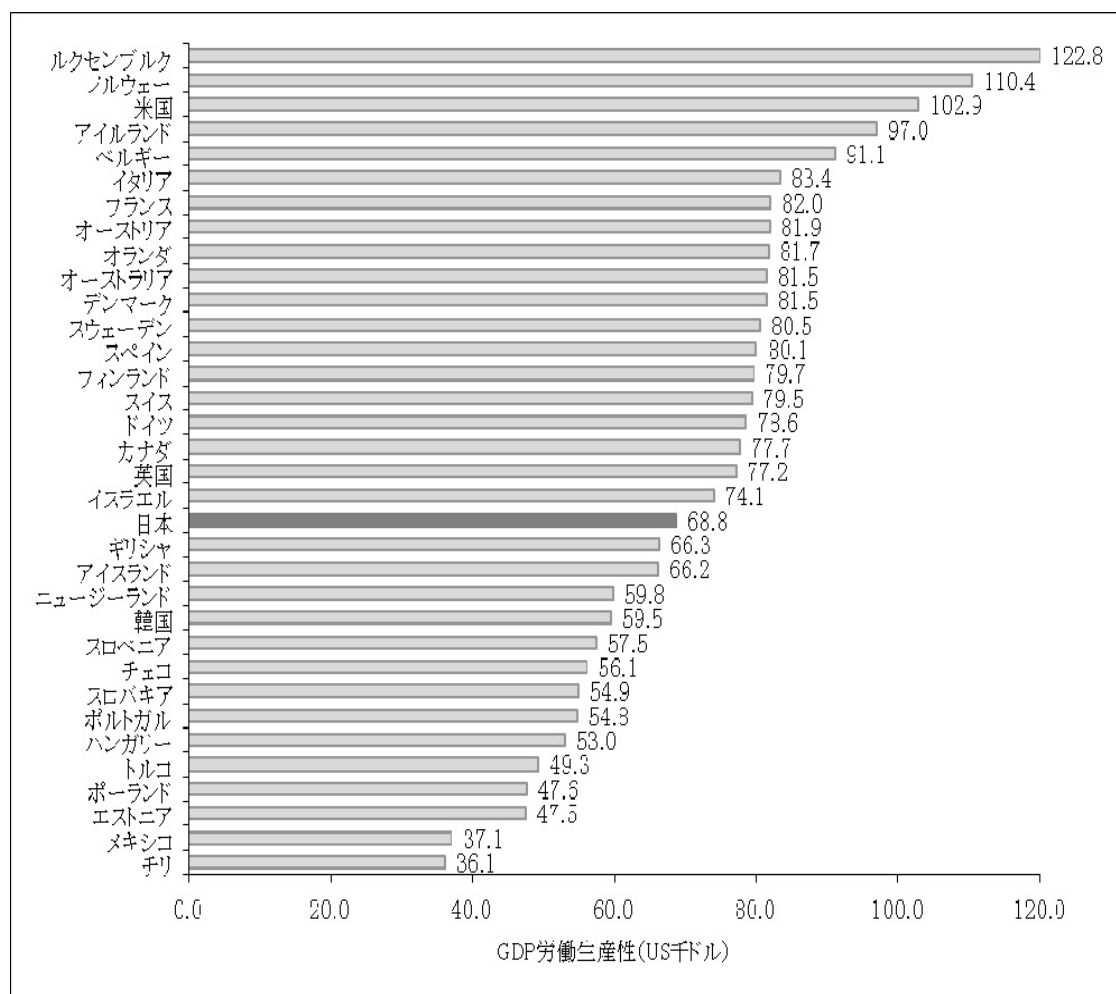
(注) 数値は一般政府 (中央政府、地方政府、社会保障基金を合わせたもの) ベース

(出所) OECD "Economic Outlook 90" (2011年12月)

(資料) 財務省

・債務残高 (SNAベース) の対名目GDP比率を見ると、わが国の財政事情は他の主要先進国の中で最悪である。しかも、比率は年々上昇している。財政赤字は将来世代への負担の先送りであり、受益と負担の関係を断ち切り不公平を生むばかりか、マクロ経済にも重大な影響を及ぼしかねない。

図表Ⅱ－1 労働生産性の国際比較（2010年）



(注) OECD加盟国の労働生産性水準を示したもの。

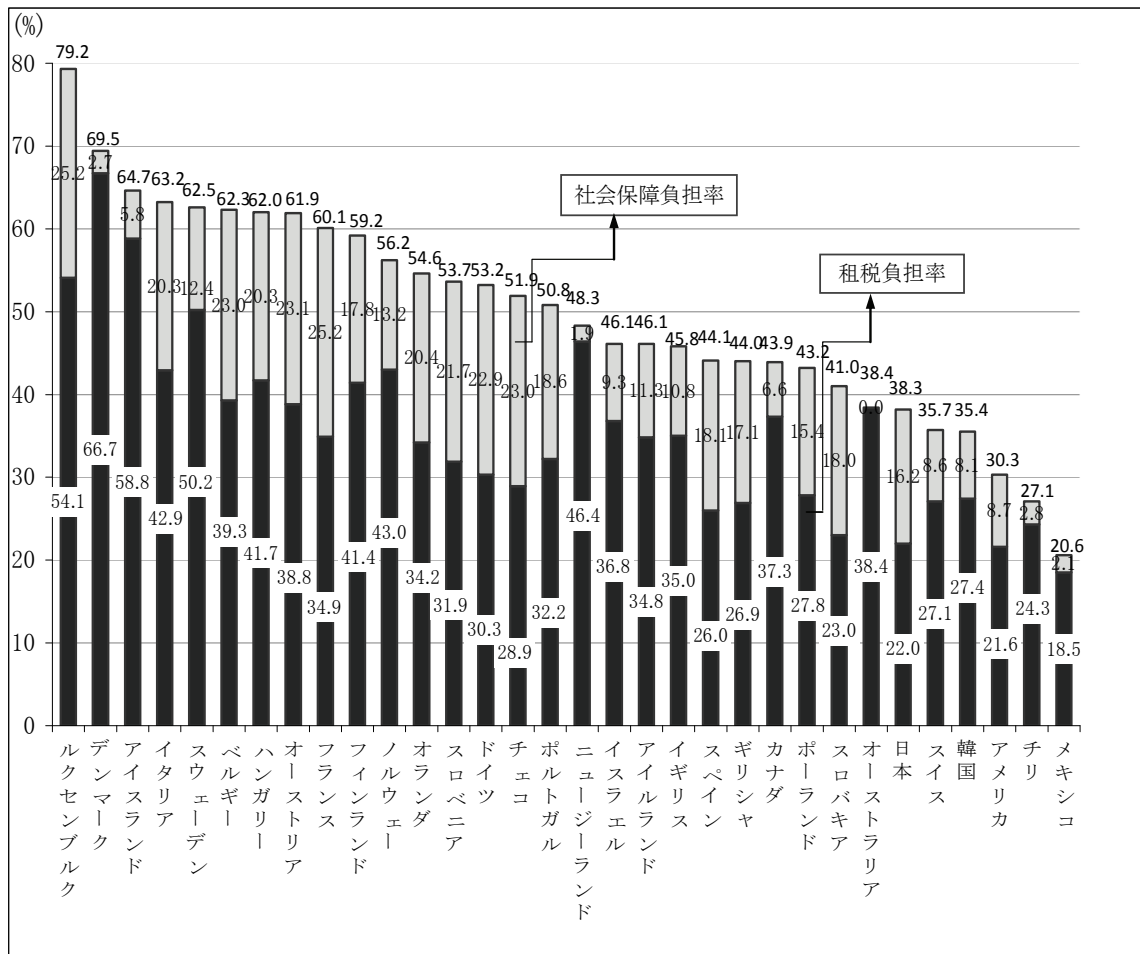
日本生産性本部が、購買力平価換算の国内総生産（GDP）を就業者数で除して算出している。

(出所) 公益財団法人 日本生産性本部「労働生産性の国際比較」（2011年版）

- 労働生産性は主要先進国の中でも最も低く、OECD加盟国中でも低位に属している。生産性は国民生活の豊かさを図る指標でもあり、これを改善することがわが国の大きな課題となっている。労働生産性を向上させるためには、民間資本ストックの増加、技術進歩の促進など、企業活動の活発化が不可欠である。

図表Ⅱ-2 国民負担の国際比較

－ OECD 諸国の国民負担率（対国民所得比、租税負担率と社会保障負担率合計）



(注1) 国民負担率は、租税負担率と社会保障負担率の合計。

(注2) 各国 2009 年 (度) の数値。なお、日本の 2012 年度予算ベースでは、国民負担率：39.9%、租税負担率：22.7%、社会保障負担率：17.1%となっている。

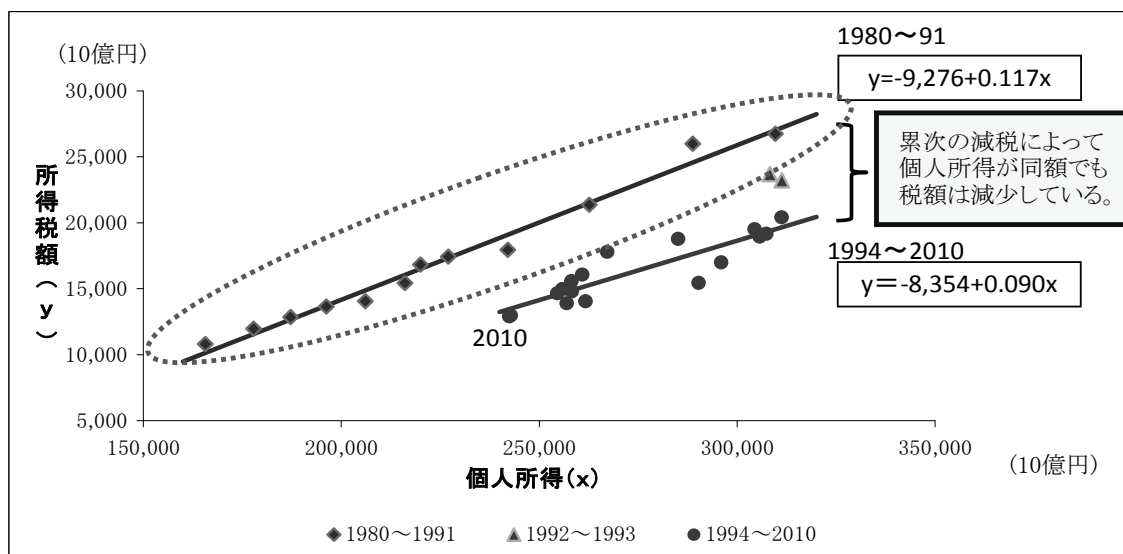
(出所) 日本：内閣府「国民経済計算」等、諸外国：OECD "Revenue Statistics 1965-2010" 及び同 "National Accounts 2003-2010"

(資料) 財務省

- ・ルクセンブルクの国民負担率は 79.2%（租税負担率が 54.1%、社会保障負担率が 25.2%）に達しているのに対して、日本のそれは 38.3%（租税負担率 22.0%、社会保障負担率 16.2%）である。日本は OECD 加盟国の中でも低い部類に属していることが分かる。このことが現時点でも受益と負担の不一致を生んでいるが、超高齢社会への移行にともなって、負担率がこのままの低い水準を維持することは難しい。

図表Ⅲ－1 所得税の累進構造と税制改正による累積効果

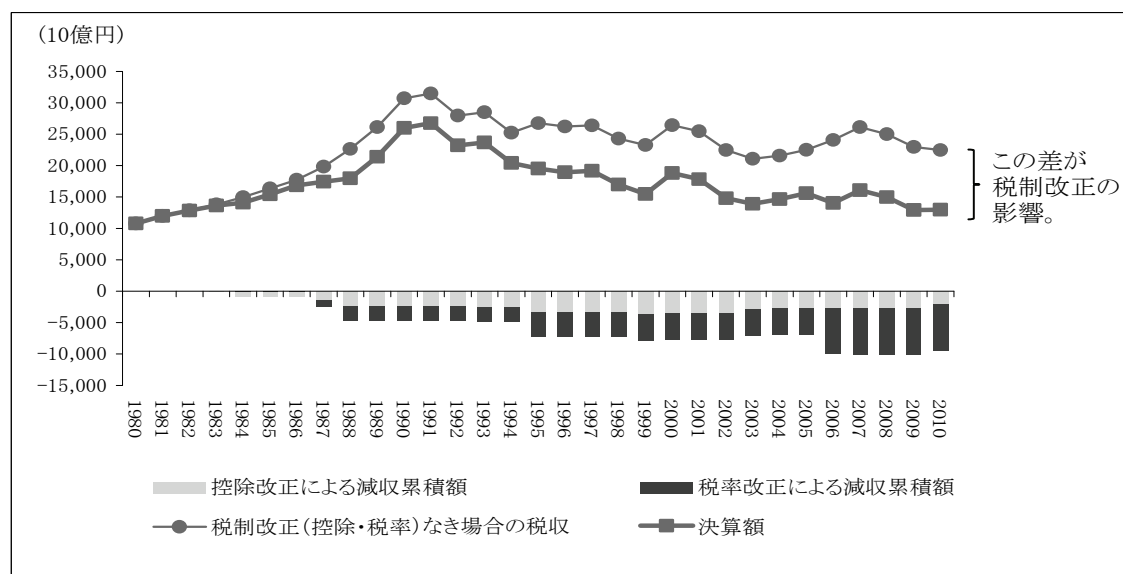
(1) 所得税の構造変化



(資料) 日本租税研究協会『税制参考資料集』、内閣府『国民経済計算年報』より作成

- ・ 1980～91 年度では、個人所得が 1 兆円増加すれば所得税は 1,170 億円増加したが、94 年度以降は 900 億円の増加にとどまる、個人所得が同額であっても、94 年度以降では 80～91 年度に比べて所得税額が小さくなっている。このように所得税の税収獲得能力は明らかに低下している。

(2) 税制改正による累積効果



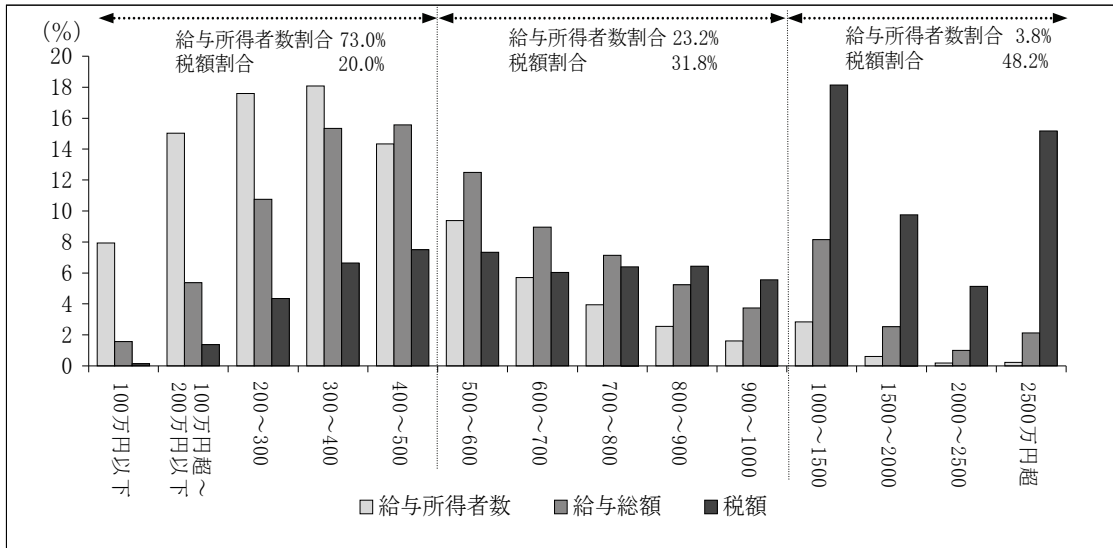
(資料) 日本租税研究協会『税制参考資料集』より作成

(備考) 税制改正が行われなかったと仮定した場合の税収推計は技術的に困難であるが、1980 年度以降に実施された税制改正による増減収額を累積させることで試算した。ただし、特別減税は含まれていない。

- ・ 2010 年度の現実の所得税収は 12 兆 9,844 億円、1980 年度税制がそのまま維持されたとすれば税収は 22 兆 4,769 億円になっていたと推計され、税制改正によって実に 10 兆円の減収が生じた。減収額のうち、7 兆 3,360 億円が税率改正、2 兆 1,565 億円が控除改正によるものであり、特に税率改正が所得税収を大きく減少させた。また、税率改正による減収額の多くは 1990 年代後半以降に発生している。

図表Ⅲ－２ 給与所得者の階層別割合と税収の割合

(1) 給与所得者数・給与収入・税額別割合

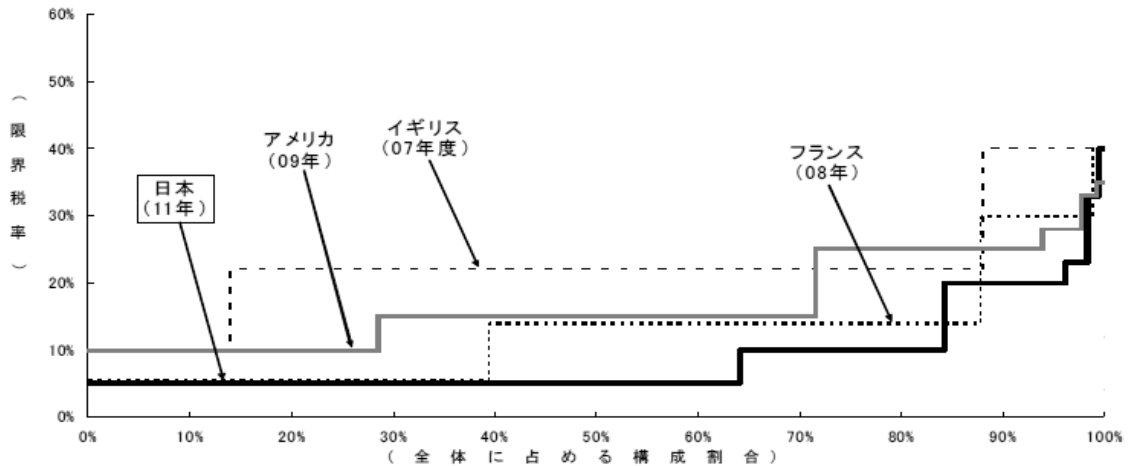


(資料) 国税庁『民間給与統計実態調査態』(2010年分)

・年間給与収入が500万円以下の階層は、全給与所得者の73.0%を、給与収入額では48.6%を占めているが、税額では20.0%にすぎない。一方、1,000万円超の階層は納税者数で3.8%にすぎないが、税額では48.2%に上っている。このように、現行の所得税は中高所得層に負担が偏った構造になっている。

(2) 限界税率ブラケット別納税者数割合の国際比較

(2012年1月現在)



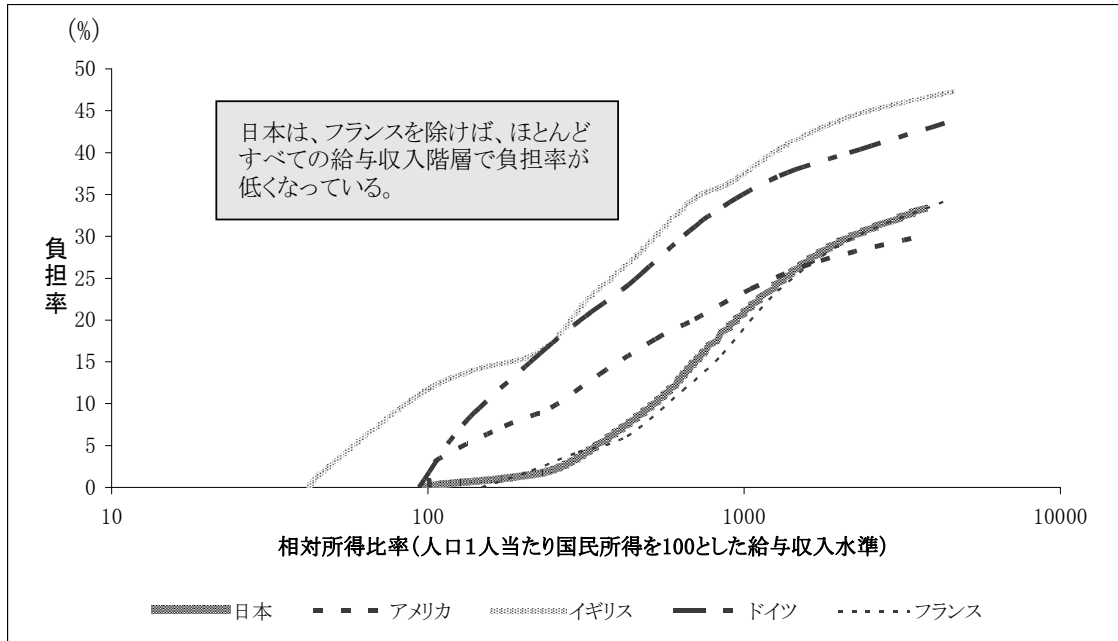
| 限界税率 | 10%以下 | 10%超～20%以下 | 20%超 |
|------------|-------|------------|------|
| 日本(11年) | 84% | 12% | 4% |
| アメリカ(09年) | 29% | 43% | 28% |
| イギリス(07年度) | 14% | 0% | 86% |
| フランス(08年) | 40% | 48% | 12% |

(注) 1. 日本のデータは、平成23年度予算ベースに推計したものである。
 2. 諸外国のデータは各国の税務統計に基づいて作成した。
 3. アメリカは個人単位と夫婦単位課税の選択制であり、フランスは世帯単位課税であるため、納税者数の割合は推計が困難である。このため、ここでは申告者数の割合を掲げている。
 4. ドイツは課税所得に応じて税率が連続的に変化するため、ブラケット別納税者数割合は不明。
 5. 各国の税率構造について、表中の課税期間においては、日本は6段階(5・10・20・23・33・40%)、アメリカは6段階(10・15・25・28・33・35%)、イギリスは3段階(10・22・40%)、フランスは4段階(5.5・14・30・40%)である。なお、2012年1月現在、イギリスは3段階(20・40・50%)、フランスは4段階(5.5・14・30・41%)となっている。

(資料) 財務省

・わが国においては、最低の5%の税率が適用される給与所得者は全体の65%程度に上り、全体の約84%の給与所得者は5、10%という低い税率が適用されている。他の主要先進国の所得税と比べて、わが国では低い所得階層でのみ適用税率が低くなっているだけでなく、納税者の多くに低税率が適用される構造となっている。

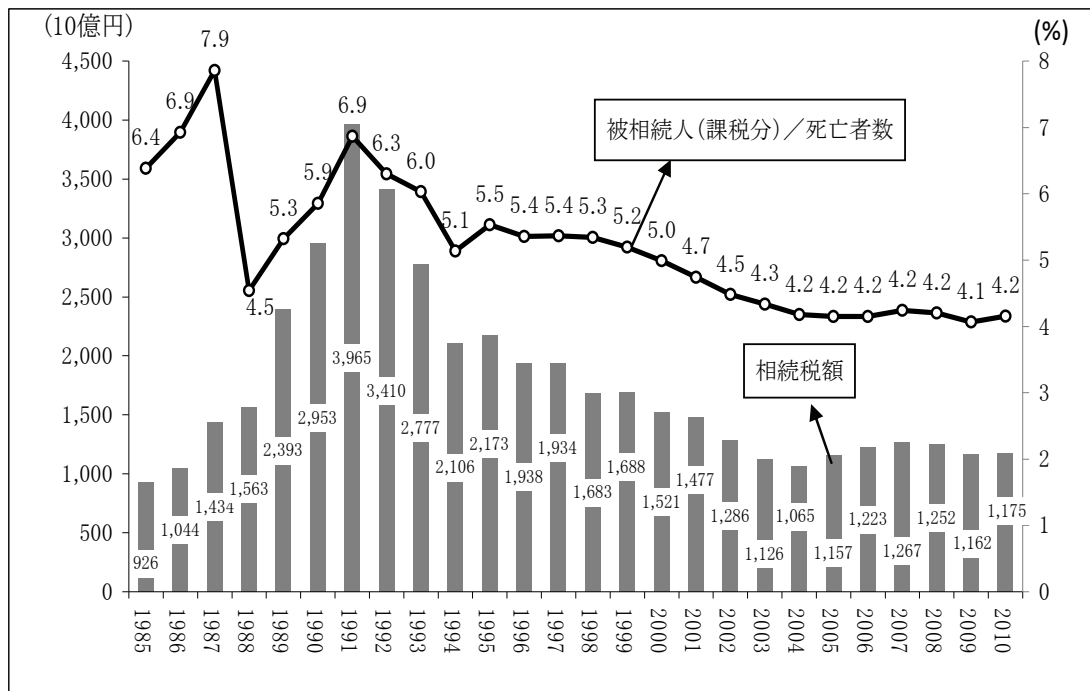
図表Ⅲ－3 階層別所得税負担率の国際比較



(資料) 日本租税研究協会『税制参考資料集』より作成

- ・各国の所得水準の差を考慮するため、給与収入階層は、各国の人口1人当たり国民所得を100とした相対値を用いて表している。フランスを除けば、日本の所得税はほとんどすべての給与収入階層で、他の先進国よりも低い負担率となっている。この結果は、過去に実施された累次の減税によるものである。

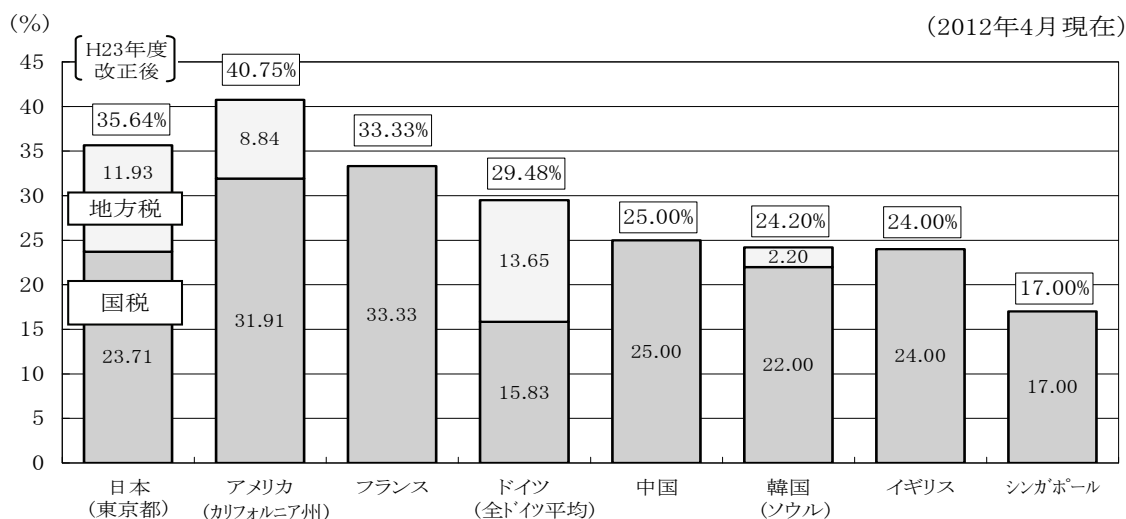
図表Ⅳ－1 最近の相続税の課税割合等の推移



- ・竹下政権下での税制改革では、相続税、贈与税の最高税率が75%から50%に引き下げられるとともに、バブル経済によって地価が上昇したため、相続税の基礎控除が引き上げられた。その後地価が大幅に下落したが基礎控除は据え置かれたために、死亡者の内相続税が課税される者の割合は2010年度には4.2%にすぎない(バブル経済前の1987年には7.9%)。

図表V-1 企業の公的負担水準（法人所得課税、社会保険料）の国際比較

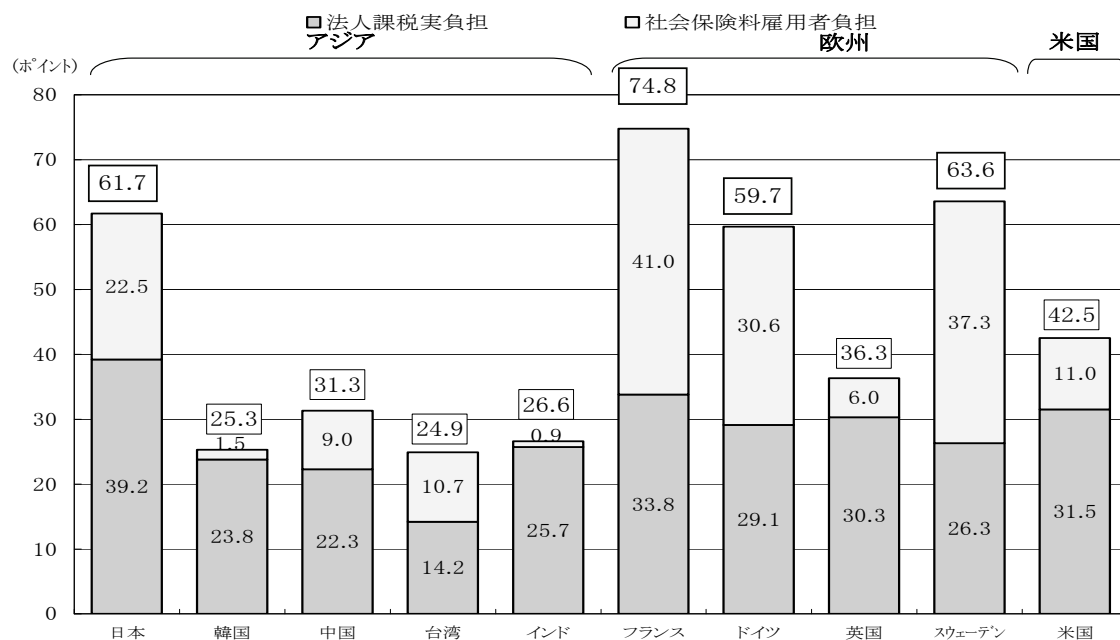
(1) 法人所得課税の実効税率の国際比較



- (備考) 1. 上記の実効税率は、法人所得に対する租税負担の一部が損金算入されることを調整した上で、それぞれの税率を合計したものである。
 2. 日本の地方税には、地方法人特別税（都道府県により国税として徴収され、一旦、国庫に払い込まれた後に、地方法人と特別譲与税として都道府県に譲与される）を含む。また、法人事業税及び地方法人特別税については、外形標準課税の対象となる資本金1億円超の法人に適用される税率を用いている。なお、このほか、付加価値割及び資本割が課される。上記に加えて、平成24年度以降の3年間は法人税額の10%の復興特別法人税が課される。
 3. イギリスは、2013年4月より23%、2014年4月より22%に引き下げられる予定。

(資料) 財務省

(2) 社会保険料負担を含めた企業の公的負担水準の国際比較



- (備考) 1. 対象企業は、Nikkei225（日経平均）、SP500（米）、S&P Global、加権指数、上海指数、SENSEX指数に採用されている企業のうち、財務データが取得可能な企業（金融・保険業及び税金等調整前当期利益がマイナスの事業年度を除く。）
 2. 各国企業の利益を100とし、法人課税実負担及び社会保険料雇用者負担をそれぞれ指数化して合算
 (出所) 法人税実負担については、Nikkei225（日）、SP500（米）、S&P Global（英、独、仏、スウェーデン、韓）、上海指数（中）（以上、2006～2008年）、加権指数（台）、SENSEX指数（印）（以上、2005～2007年）より集計。
 社会保険料雇用者負担については、同Nikkei225、SP500他より従業員数、投資コスト比較（JETRO調査、2009年1～2月時点）より、ワーカーズの平均賃金（基本給・社会保障・賞与含む、範囲がある場合は中心値を採用）及び社会保険料雇用者負担率（労災等負担に応じて異なる部分は下限の負担率を採用）を用いて計算。

(資料) 経済産業省 産業構造審議会

図表V-2 欧州におけるパテントボックス税制の概要

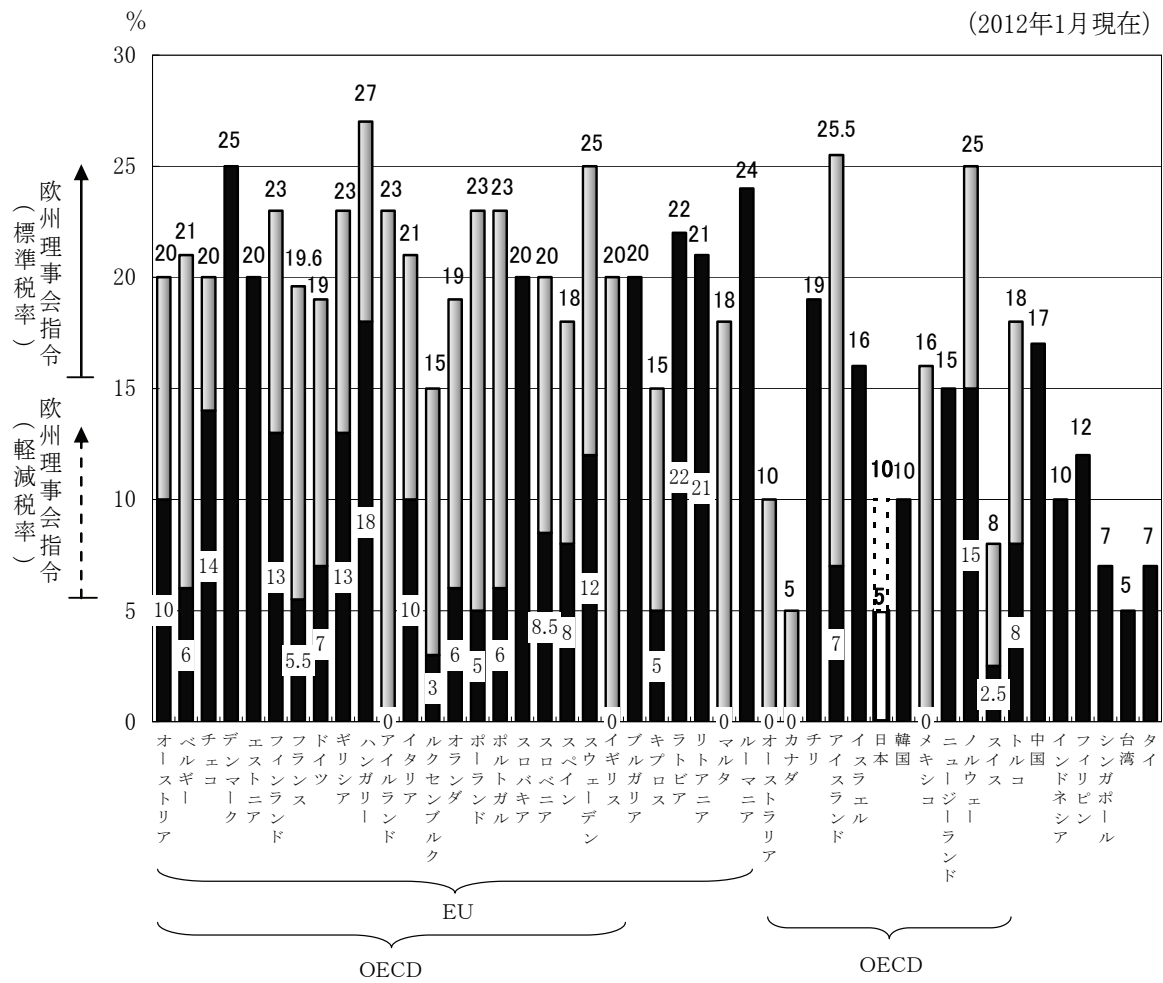
※ 2011年12月末現在の情報

| 税務要素 | ベルギー | フランス | ハンガリー | ルクセンブルグ | オランダ | スペイン | 英国 |
|------------------|------------------------------|-----------------------------|----------------------------|---------------------------------|--------------------------------|-------------------------------|------------------------------|
| 名目税率 | 6.8% | 15% | 9.5% | 5.76% | 5% | 15% | 10% |
| 適格 IP | 特許権及び追加特許証明 | 特許権、延長特許証明、特許可能発明、及び産業上製作工程 | 特許権、ノウハウ、商標権、事業名、事業秘密及び著作権 | 特許権、商標権、意匠、ドメイン名、模型、及びソフトウェア著作権 | 特許 IP、又は R&D IP | 特許権、秘密方式、秘密工程、図面、模型、意匠、及びノウハウ | 特許権、追加保護証明、規制的データ保護及び植物品種保護権 |
| 適格所得 | 特許所得引く取得 IP コスト | 適格 IP 管理コスト差引後の使用料純額 | 使用料 | 使用料 | 適格 IP からの純所得額 | 総特許所得 | 適格 IP からの純所得額 |
| 取得 IP | 認める、IP が更に開発される場合 | 認める、特定条件あり | 認める | 認める、非直接関連企業からの場合 | 認める、IP が更に自己開発される場合 | 認めない | 認める、更に開発、積極管理される場合 |
| 特典の上限 | 控除を税引前所得の 100% に制限 | なし | 控除を税引前所得の 50% に制限 | なし | なし | あり、IP 開発の発生コストの 6 倍 | なし |
| 組込使用料 | 含む | 含まず | 含まず | 含む | 含む | 含まず | 含む |
| 適格 IP 売却益 | 含まず | 含む | 含む | 含む | 含む | 含まず | 含む |
| 海外での R&D 実施 | 認める、適格 R&D センターの場合 | 認める | 認める | 認める | 特許 IP には認める; R&D IP には厳格要件 | 認める、但し使用許諾者の自己開発の必要 | 認める |
| 適格使用料に係る源泉税の税額控除 | 認める | 認める | 認める | 認める | 認める、制限あり | 認める、制限あり | 認める |
| 実施年 | 2007 年 | 2001 年、2005 年、2010 年 | 2003 年 | 2008 年 | 2007 年、2010 年 | 2008 年 | 2013 年 |
| 既存 IP への適用 | 2007 年 1 月 1 日以降の認可又は初使用の IP | 認める | 認める | 2007 年 12 月 31 日後に開発又は取得の IP | 2006 年 12 月 31 日後に開発又は取得の特許 IP | 認める | 認める |

(資料) 日本租税研究協会「租税研究」2012年9月号

(備考) IP=Intellectual Property (特許権、商標権、著作権などを総称する知的財産権)

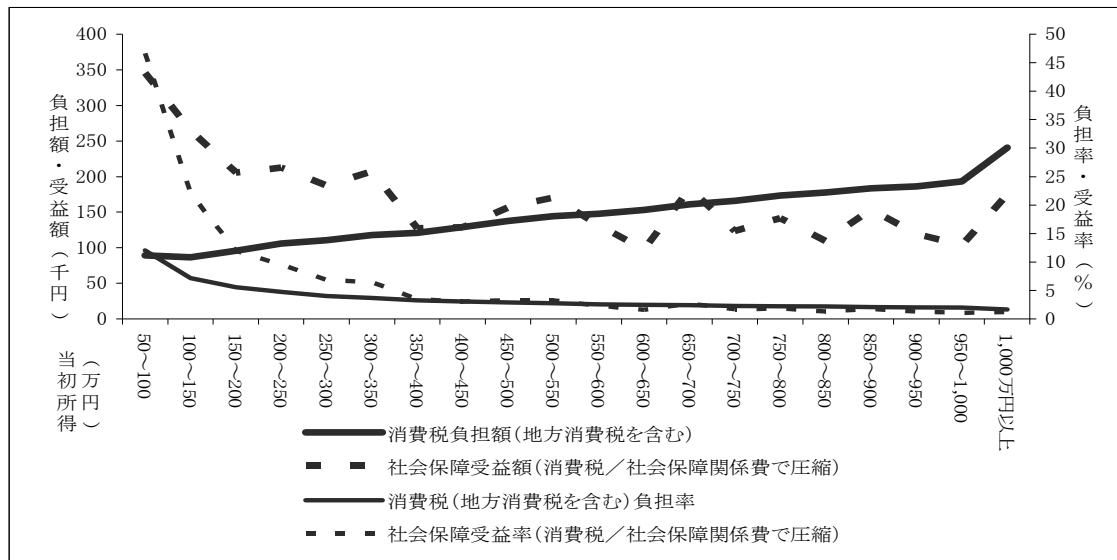
図表Ⅶ－1 付加価値税率（標準税率及び食料品に対する適用税率）の国際比較



- (備考) 1. 日本の消費税率5%のうち1%相当は地方消費税（地方税）である。
 社会保障・税一体改革関連法に基づき、2014年4月から8%、2015年10月から10%への引き上げを予定。
 2. カタにおいて、連邦の財貨・サービス税（付加価値税）の他にほとんどの州で小売上税等が課される。
 (例；オンタリオ州 8%)
 3. アメリカは、州、都、市により小売上税が課されている（例：ニューヨーク州及びニューヨーク市の合計8.875%）
 4. 上記グラフ中、濃い網掛けが食料品に係る適用税率である。なお、軽減税率が適用される食料品の範囲は各国ごとに異なり、食料品によっては標準税率が適用される場合がある。
 また、未加工農産物など一部の食料品について上記以外の取扱いとなる場合がある。
 5. 欧州理事会指令においては、ゼロ税率及び5%未満の軽減税率は否定する考え方がとられている。

(出所) 各国大使館聞き取り調査、欧州連合及び各国政府ホームページ等による。
 (資料) 財務省

図表Ⅶ-2 所得階層別の消費税負担と社会保障受益の関係（金額・率）

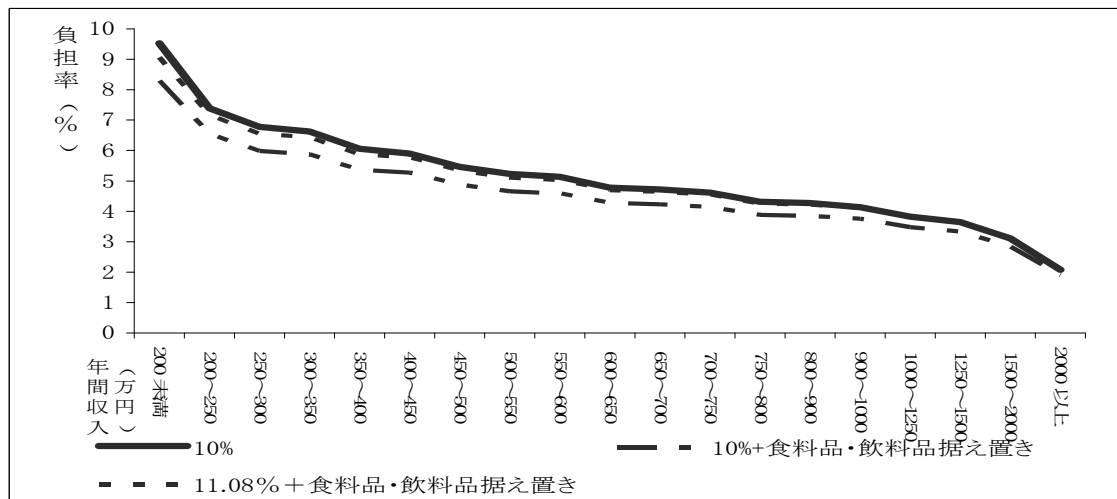


（資料）厚生労働省『所得再分配調査』（2008年）、総務省『全国消費実態調査』（2009年）

（備考）社会保障には消費税以外の財源も充当されていることから、2008年度の消費税収入（12兆9,770億円）／社会保障給付（94兆848億円）の比率で、全階層の受益額を圧縮調整した。

- ・当初所得が350万円未満の世帯では社会保障の受益が消費税負担を上回り、受益超過になっているのに対して、700万円以上の世帯では負担超過になっている。消費税の増税分は逆進的な負担構造になるが、受益面を考慮するなら消費税は低所得層に極めて有利な税である。このように、消費税が何に用いられるかによって所得再分配に及ぼす影響は異なり、消費税の使途を社会保障に限定することによって負担と受益の両面を考慮した帰着は大きな再分配効果を発揮すると考えられる。

図表Ⅶ-3 食料品の税率据え置きをカバーするための標準税率引上げ後の所得階層別負担率

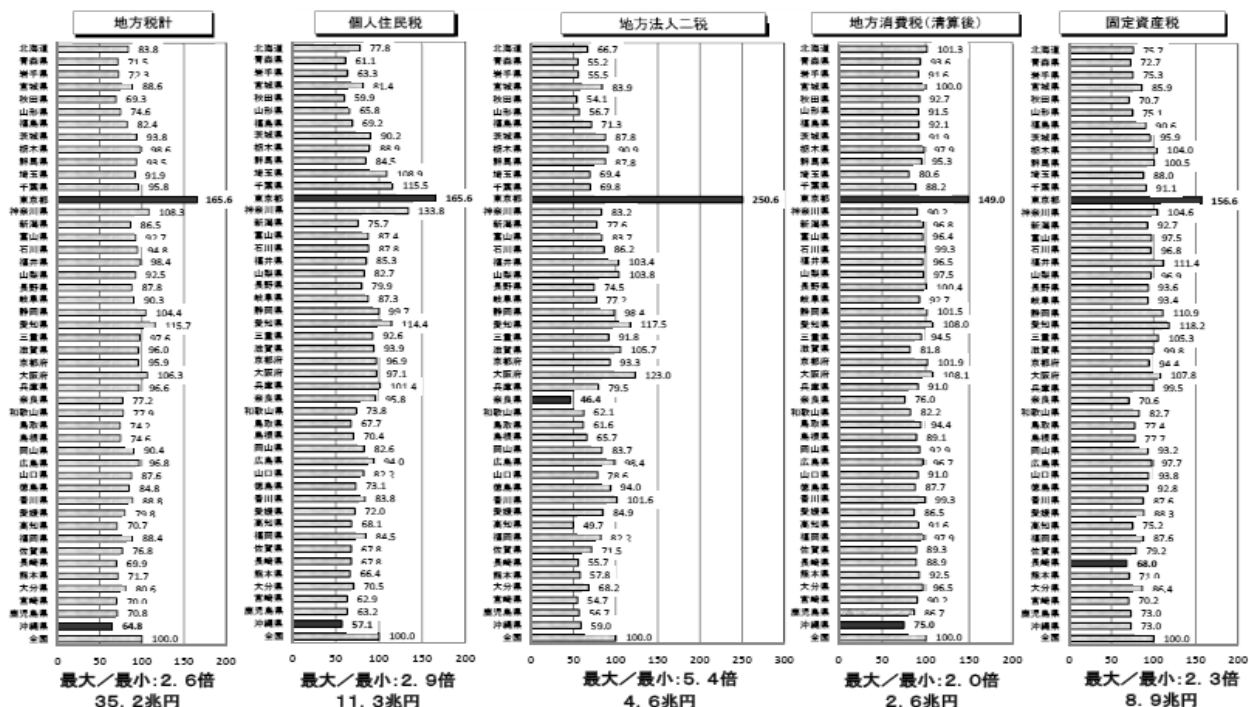


（資料）総務省『全国消費実態調査』（2009年）

- ・総務省『産業連関表』（2005年）によると、食料品（飲料品を含む）の家計消費は40兆2311億7千万円であり、住宅家賃などの非課税分を除いた課税消費（最終需要額）の17.8%を占める。食料品の税率を5%に据え置くと、約2兆円の税収ロスが発生する。税収ロスを他の消費品目の課税でカバーすれば、標準税率は11.08%となり、所得階層別負担率は食料品を10%で課税した場合とほとんど変化が見られない。

図表Ⅷ-1 地方税収の地域偏在とその是正効果

(1) 人口1人当たり税収額の指数 (2010年度決算)

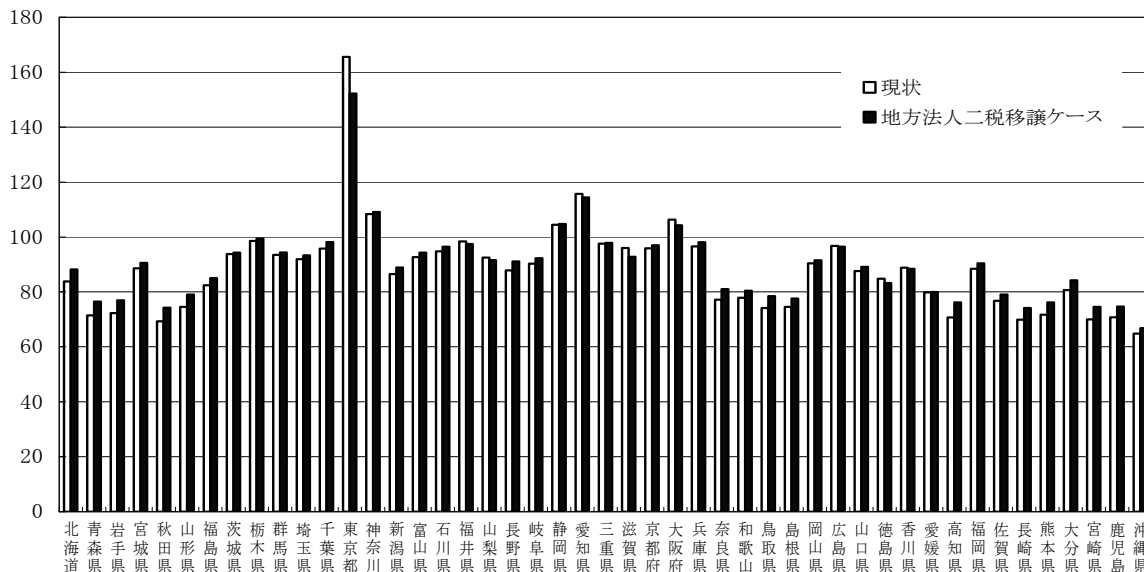


(資料) 総務省

・都道府県別に人口1人当たり地方税収入を比較すると、地方法人二税（法人事業税、法人住民税）は、最大の東京都は最小の奈良県の5.4倍となっており、しかも、税収は4.6兆円に達していることから、地方税合計の地域偏在を大きくしている。地域偏在が最小の地方税は地方消費税であり、最大の東京都は最小の沖縄県の2.0倍にとどまっている。地域偏在を縮小することは財政力格差の縮小につながり、地方交付税への依存を少なくする。

(2) 地方税全体の人口1人あたり指数の変化

(地方法人二税の税収を地方消費税として振り分けた場合：2010年度ベース)



・地方法人二税の税収を清算後の地方消費税の税収に振り分けた場合、税収を振り分ける前は地方税計の最大と最小の倍率が2.6だったものが、振り分けた後ではその倍率は2.3と、地方税収の偏在がかなり小さくなる。

図表Ⅷ－2 償却資産に係る固定資産税の国際比較

－ 諸外国における資産保有に係る課税状況（未定稿）

・ 諸外国では、償却資産への課税は極めて異例である。

| 国名 | 税目 | 課税団体 | 課税客体 | 償却資産への課税 |
|-------------|-----------|------|--|------------------------|
| 【北米】 | | | | |
| アメリカ | 財産税 | 州、地方 | 不動産(土地・建物):全50州で課税 動産:12州で非課税 製造用機械:24州で減免等(免税・非課税15州、減免等9州) | △ (製造用機械が減免される州は多い) |
| カナダ | 財産税or不動産税 | 州、地方 | 不動産(土地・建物):全州(10州・3準州)で課税 動産:5州(4州・1準州)で非課税 機械設備:課税は2州のみ | △ (機械設備に課税する州は少ない) |

| 【欧州】 | | | | |
|-------------|----------|-----------------|---|--------------|
| イタリア | 地方不動産税 | 市町村 | 土地・家屋 | × |
| | カウンシル税 | 地方自治体 | 住宅用不動産 | × |
| イギリス | 事業用レイト | 国(人口比で地方自治体へ分配) | 非住宅用不動産(償却資産については土地と一体となった事業用資産についてのみ課税。例:クレーンは非課税、クレーン設置台は課税) | × |
| フランス | 既建築地不動産税 | 州、県、市町村 | 既建築資産(恒久的に土地に固定されており、破壊せずに移動することが不可能である等が要件)橋、岸壁、固定され商業・産業用途に整備された船舶等も含まれる | × |
| | 未建築地不動産税 | 同上 | 未建築資産(例:鉄道敷地、石切場、鉱山、泥炭鉱、塩田) | × |
| | 居住税 | 県、市町村 | 事業目的以外の居住用資産(家具付の住居、その従属物、職業税の対象とならない家具付の場所) | × |
| | 地域経済貢献税 | 州、県、市町村 | 地方事業税:自由業者の収入、事業用不動産の賃貸価格 補充税:付加価値 | × |
| ドイツ | 財産税 | 州 | 純資産額(B/S計上額)から基礎控除額を控除した残額 (1995年連邦憲法裁判所決定により、部分的に違憲な制度を含むことを理由として、1997年から徴収停止となっている。) | × |
| | 不動産税 | 地方 | 不動産A(農林業事業に供する資産:家畜、農林業用機械など) 不動産B(不動産A以外の不動産:土地、家屋のみ) | × |
| | | | | (農林業用機械のみ課税) |

| 【アジア】 | | | | |
|--------------|---------|-----|-------------------------------|---|
| 中国 | 都市土地使用税 | 地方 | 土地 | × |
| | 都市不動産税 | 地方 | 外資に課税(内資企業は対象外) | × |
| | 不動産税 | 地方 | 土地、家屋、建物と一体不可分の設備(含償却資産) | × |
| 韓国 | 財産税 | 市・郡 | 土地、建築物(建物、構築物、特殊な附帯設備)、船舶、航空機 | × |
| | 都市計画税 | 市・郡 | 土地、建物/家屋 | × |
| | 共同施設税 | 市・郡 | 土地、建物/家屋、船舶 | × |
| | 地方教育税 | 道 | 財産税額、自動車税額 | × |

| 【その他の国の状況】 | | | | |
|-------------------|-----------|-----------------------|-----------------|----------|
| 国名 | 固定資産税制の有無 | 課税客体 | 納税義務者 | 償却資産への課税 |
| オーストラリア | ○ | 土地 | 所有者(法人、個人) | × |
| オーストリア | ○ | 土地、建物 | 所有者(法人、個人) | × |
| ベルギー | × | なし | なし | × |
| デンマーク | ○ | 土地、建物 | 所有者(法人、個人) | × |
| フィンランド | ○ | 土地、建物 | 所有者又は占有者(法人、個人) | × |
| ギリシャ | ○ | 土地、建物 | 所有者又は占有者(法人、個人) | × |
| アイルランド | ○ | 土地、建物 | 所有者又は占有者(法人、個人) | × |
| ルクセンブルク | ○ | 土地、建物 | 所有者(法人、個人) | × |
| メキシコ | ○ | 土地、建物、 事業用資産 | 所有者又は占有者(法人、個人) | ○ |
| ノルウェー | ○ | 土地、建物 | 所有者(法人、個人) | × |
| オランダ | ○ | 土地、建物 | 所有者又は占有者(法人、個人) | × |
| ニュージーランド | ○ | 土地、建物 | 所有者(法人、個人) | × |
| ポーランド | ○ | 土地、建物 | 所有者又は占有者(法人、個人) | × |
| ポルトガル | ○ | 土地、建物 | 所有者(法人、個人) | × |
| スペイン | ○ | 土地、建物、その他の一定の資産(※) | 所有者(法人、個人) | △ |
| スウェーデン | ○ | 土地、建物 | 所有者(法人、個人) | × |
| スイス | ○ | 土地、建物 | 所有者又は占有者(法人、個人) | × |
| インドネシア | ○ | 土地、建物 | 所有者又は占有者(法人、個人) | × |
| マレーシア | ○ | 土地、建物 | 所有者(法人、個人) | × |
| フィリピン | ○ | 土地、建物、 機械その他設備 | 所有者(法人、個人) | ○ |
| シンガポール | ○ | 土地、建物 | 所有者又は占有者(法人、個人) | × |
| タイ | ○ | 土地、建物 | 所有者又は占有者(法人、個人) | × |
| インド | ○ | 土地、建物 | 所有者又は占有者(法人、個人) | × |

(※)ドック、タンク、貨物用ホーム、リフトのような建物に類する商業用設備並びに工業用設備。あるいは、市場や屋外倉庫にあてられた場所、ダム、放水路、貯水池、競技場等、建物以外の空間の都市開発工事や地ならしのような改修工事。

(出所) 経団連、日本鉄鋼連盟

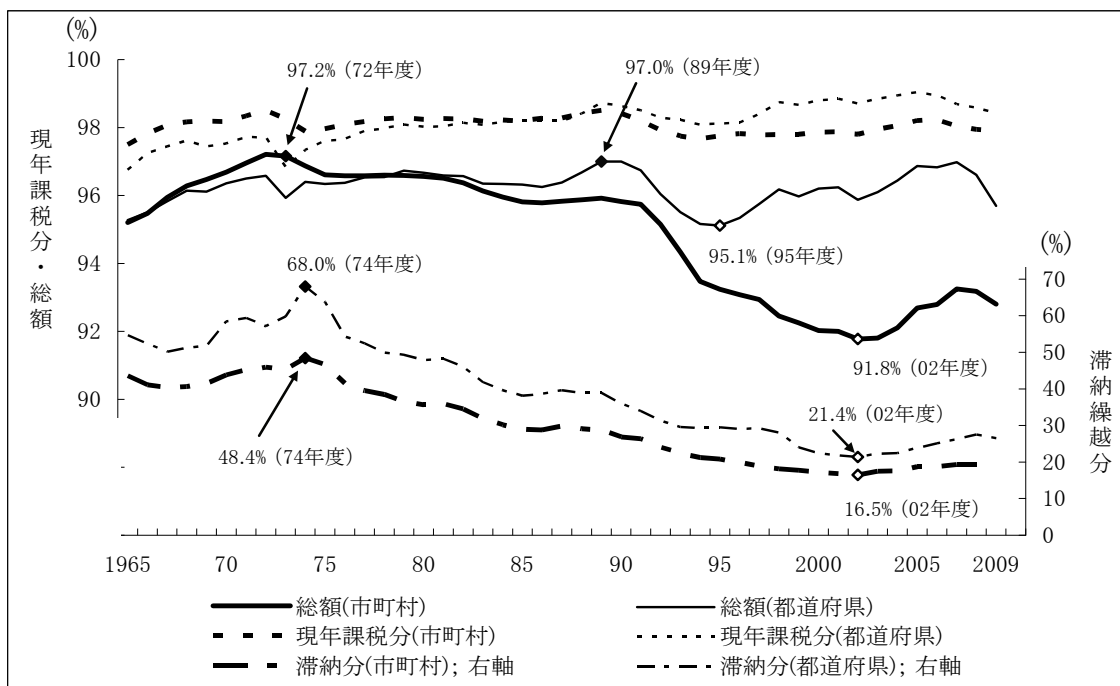
図表Ⅷ－3 地方税超過課税の状況（2010年度）

| | 団体数 | 収入額 | |
|------|-------------|-------------|---------|
| | | (百万円) | |
| 都道府県 | 道府県民税個人均等割 | 30 17,472 | |
| | 道府県民税所得割 | 1 2,472 | |
| | 道府県民税法人均等割 | 30 8,985 | |
| | 道府県民税法人税割 | 46 82,400 | |
| | 事業税法人分 | 8 97,702 | |
| | 自動車税 | 1 8 | |
| 合計 | — | 209,040 | |
| 市町村 | 市町村民税個人均等割 | 3 1,690 | |
| | 市町村民税個人所得割 | 2 70 | |
| | 市町村民税法人均等割 | 398 15,314 | |
| | 市町村民税法人税割 | 999 203,675 | |
| | 固定資産税(土地) | 164 12,071 | |
| | 固定資産税(家屋) | 164 16,068 | |
| | 固定資産税(償却資産) | 164 9,051 | |
| | 軽自動車税 | 33 715 | |
| | 鉱産税 | 12 9 | |
| | 入湯税 | 3 23 | |
| | 旧法による税 | — | |
| | 合計 | — | 258,685 |

・超過課税はその大部分が法人に対するものとなっている。道府県民税個人均等割について多くの団体が超過課税を実施しているが、その目的は水源涵養などであり、税収不足への対応ではない。

(資料) 総務省『地方財政白書』より作成。

図表Ⅸ－1 地方税の徴収状況



(資料) 総務省『地方財政統計年報』より作成。

・1972年度に97.2%であった市町村税の徴収率(総額)は2002年度には91.8%に低下している。とくに滞納繰越分の徴収率はもともと低い値であるが、1970年代の半ば以降、さらに低下している。地方財政が悪化している現在、徴収率を引き上げる工夫が自治体には求められている。

