

# わが国税制改革への提言

21 世紀政策研究所 研究プロジェクト

「税制改革の国際的潮流と抜本的税制改革のあり方」

中間報告書

研究主幹：森信 茂樹

2007 年 11 月 28 日(水)

21 世紀政策研究所

## 目 次

はじめに - 効率と公平の両立を求めて	森信 茂樹	・ ・ ・ ・ 1
・ 所得税改革 - 控除の見直しと社会保険料を含めた負担調整を	田近 栄治	
( 1 ) 三つの特徴		・ ・ ・ ・ 2
( 2 ) 必要な改革		・ ・ ・ ・ 4
・ 所得再分配機能の強化 - 税と社会保障の一体的設計	森信 茂樹	
( 1 ) 一体設計としての給付付き税額控除制度		・ ・ ・ ・ 6
( 2 ) 第 1 ステップは児童税額控除の創設から		・ ・ ・ ・ 6
・ 資本への効率的な課税 - 金融所得一体課税	森信 茂樹	
		・ ・ ・ ・ 9
・ 地方法人税制改革	佐藤 主光	
( 1 ) はじめに		・ ・ ・ 1 1
( 2 ) 地方消費税率の独立化		・ ・ ・ 1 1
( 3 ) 法人二税の見直し		・ ・ ・ 1 2
・ 消費税改革 - 社会保障財源としての消費税の重要性と今後の戦略	土居 丈朗	
( 1 ) はじめに		・ ・ ・ 1 6
( 2 ) 消費税の社会保障財源化		・ ・ ・ 1 6
( 3 ) 世代間格差是正の必要		・ ・ ・ 1 8
( 4 ) 社会保障財源の安定的確保と財政健全化の両立可能性		・ ・ ・ 1 9
( 5 ) 社会保障財源化に向けた課題		・ ・ ・ 2 0
・ 国際課税	青山 慶二	
( 1 ) 国際経済取引をめぐる環境変化		・ ・ ・ 2 2
( 2 ) 国際課税ルール見直しの機運		・ ・ ・ 2 2
( 3 ) 検討項目		・ ・ ・ 2 3
・ 税務執行	渡辺 智之	
( 1 ) 税務執行の実効性と課税システム		・ ・ ・ 2 5
( 2 ) 情報通信技術の重要性		・ ・ ・ 2 7
「税制改革の国際的潮流と抜本的税制改革のあり方」タスクフォース委員一覧		・ ・ ・ 2 9

# わが国税制改革への提言

21世紀政策研究所 研究プロジェクト

## 「税制改革の国際的潮流と抜本的税制改革のあり方」中間報告書

### はじめに - 効率と公平の両立を求めて（森信）

世界の税制改革は、21世紀に入り、新たな潮流を作りつつある。ひとつは租税原則の「公平」から「効率」へという流れ、より正確に言うなら、「公平」を達成するためには「効率」的な税制が必要ということである。2番目の流れは、効率的な税制のもと経済成長に重点をおいた結果、所得分配への配慮の必要性が高まり、従来型の大きな政府への回帰とは異なる形で所得再分配政策をとる必要が出てきたことである。

この背景には、第1に、先進諸国の高齢化に伴い高水準の社会保障費用をまかなうだけの税収を調達する必要性が高まる一方で、ヒト・モノ・カネの自由化のもと、今以上の租税負担の上昇や限界税率の引き上げは難しく、税制の中身を効率的で成長志向なものにせざるを得ないということがある。第2に、効率的な税制を構築していく過程で生じる所得分配の問題、とりわけ所得格差の拡大が、各国にとって看過できない課題となり、それへの対応が必要になってきたことが挙げられる。所得再分配の問題に対して、従来型のセーフティーネットを拡張する政策が「大きな政府」につながり非効率をもたらすことから、市場原理を活用しつつ対応する必要が出てきたのである。

わが国においても、高齢化の波は他の先進国以上に進んでおり、また、アジア諸国の台頭のもとで、国際競争力の問題も課題となっている。さらには、金融のグローバル化や高度化は、課税に様々なチャレンジを投げかけており、欧州諸国と同様な悩みを抱えるわが国としては、先進諸国の新たな潮流を踏まえた税制改革の必要性が望まれるところである。

以上のような基本的認識に立ちつつ我々は1年近く議論を行い、所得再分配問題への十分な配慮を行いつつ、消費税を社会保障財源として充実すること、財源を確保しつつ法人実効税率の引き下げを行うことについての共通認識を持つに至った。ただし、法人実効税率の引き下げの具体的道筋、とりわけ地方の法人2税の在り方については、意見は収束しておらず、今後ともこの場で議論を継続していくこととしたい。

以下、抜本的税制改革の方向について提言しているが、項目ごとに担当・内容に関する責任を分けその成果をとりまとめたものである。

## ．所得税改革 - 控除の見直しと社会保険料を含めた負担調整を（田近）

### （１）三つの特徴

日本の所得税は様々な問題を抱えているが、こうした問題の背後には、所得税の持つ以下の3つの特徴が関係している。

- ・ 所得控除が大きく、その結果、低所得者の税負担が大幅に軽減されている。
- ・ ほとんどの世帯において、社会保険の負担は、所得税に比べて大きい。
- ・ 年金受給世帯の税と社会保険料負担は、給与所得世帯よりはるかに低い。

これらの特徴を、日本の所得税・住民税と社会保険料負担の実態を示した表に基づいてみていくことにする。表 1-1 は、『国民生活基礎調査』（厚生労働省、2001 年）を用い、給与所得世帯と年金受給世帯の税(所得税と住民税)と社会保険の負担率を求めたものである。2006 年の定率減税廃止の効果を織り込んだ最新の税制に基づく負担率となっている。

全世帯は 10 の所得階層に分けられ、所得の最も低い階層は第 1 階層、最も高い階層は第 10 階層とされている。表に示されたとおり、階層間には、60 万円から 1577 万円の幅があり、中位所得（第 5 階層と第 6 階層の所得の平均）は、483 万円となっている。世帯区分は、その所得の半分以上が給与所得による場合は給与所得世帯、公的年金による場合は、年金世帯とした。

表 1-1 日本の所得税・住民税と社会保険料負担

給与所得世帯						
所得階層	階層内平均所得 万円	所得税控除率	税（所得税と住民税） 負担率 %	社会保険 負担率 %	税と社会保険 負担率 合計 %	
1	60	1.00	0.0	13.5	13.5	
2	178	0.98	0.3	10.2	10.5	
3	274	0.93	1.1	9.3	10.5	
4	354	0.86	2.3	8.9	11.2	
5	438	0.78	3.4	8.7	12.1	
6	528	0.72	4.3	8.5	12.8	
7	653	0.67	5.4	8.2	13.6	
8	772	0.61	6.7	8.1	14.7	
9	963	0.54	8.4	7.8	16.2	
10	1577	0.40	15.0	6.9	21.9	

## 年金世帯

所得階層	階層内平均所得 万円	所得税控除率	税（所得税と住民税） 負担率 %	社会保険負担率 %	税と社会保険負担率 合計 %
1	60	1.00	0.0	7.0	7.0
2	178	1.00	0.0	4.1	4.2
3	274	0.97	0.0	4.2	4.7
4	354	0.91	1.5	4.1	5.6
5	438	0.84	2.4	4.2	6.6
6	528	0.77	3.5	4.5	7.9
7	653	0.71	4.4	4.6	9.0
8	772	0.64	5.5	4.2	9.8
9	963	0.56	7.0	4.1	11.1
10	1577	0.48	9.7	3.6	13.3

（注）『国民生活基礎調査』（厚生労働省）の2001年調査を用い、各世帯の個人の所得や属性より所得税・住民税を計算した。社会保険料についてはデータに示された値を用いた。ただし税負担については2004年の公的年金等控除の縮小などの税制改革と、2006年の定率減税廃止の効果を織り込んで計算した。給与所得世帯と年金世帯は、それぞれ世帯所得の50%以上を給与所得もしくは公的年金がしめる世帯を指す。

（出所）田近栄治・八塩裕之「格差拡大への税制の対応 - 還付可能な税額控除の活用 -」（『税経通信』2007年4月号）

表1-1より、日本の所得税の第1の特徴として、所得控除がきわめて大きいことを指摘できる。すなわち、給与所得世帯であれば、最高所得階層である第10階層を除くすべての階層で、非課税所得が所得にしめる割合が50%を超えている。中位の第5および第6階層でも、この控除比率は70%を超えている。また、給与所得世帯と年金世帯を比べると、すべての所得階層で、年金世帯の控除額の方が大きくなっている。

第2の特徴は、税負担（所得税と住民税を合わせた負担）と比べて、ほとんどの世帯では、社会保険の負担の方が大きいことである。このことは、給与所得世帯で特に顕著で、所得の最高2階層、すなわち、第9と第10階層を除くすべての階層で、税負担よりも社会保険負担の方が大きい。また、第5および第6の中位階層では、税負担より社会保険負担は、5%ポイント程度大きい。したがって、平均的な給与所得世帯にとって、「重いのは税ではなく社会保険」なのである。このことはまた、給与所得世帯より、税負担の軽くなっている年金世帯でも生じている。

第3の特徴は、給与所得世帯と年金世帯の税負担を比べると、年金世帯の方が低くなっていることである。ここでの比較は、同一の所得階層における比較であるので、「同じ所得額でも、年金世帯は給与所得世帯より税を払っていない」ことを意味する。特に、所得のトップ

2階層である、第9と第10階層で、給与所得世帯の税負担率がそれぞれ8.4%および15.0%であるのに対して、年金世帯では7.0%および9.7%であり、大幅に軽減されていることが分かる。

さらに、社会保険の負担を重ね合わせれば、年金世帯の負担はさらに低くなっている。最高所得階層で、給与所得世帯の税と社会保険をあわせた負担率が21.9%であるのに対して、年金世帯では13.3%と8.6%ポイントもの差が開いている。

## (2) 必要な改革

日本の所得税の多くの問題は、前述の三つの特徴から発していると思われる。とすれば、必要な改革は、ここで指摘した特徴を踏まえた以下の内容となる。

- ・ 所得控除を縮小し、所得税の「課税力」を取り戻す。
- ・ 負担は、税と社会保険をあわせた負担と考える。
- ・ 年金世帯と給与所得世帯を等しく扱う。

日本の財政は、高齢化社会における歳出圧力の増大、及び財政再建という課題を抱えている。そのなかで、現世代の消費のツケを後代世代に先送りしないためには、消費税など特定の税に負担の全てを担わせることは不可能である。所得税も応分の負担をするべきであり、その際所得水準に応じた負担調整も、国民に分かりやすい形で行わなければならない。

こうした観点から、所得税の第1の改革は、拡大しすぎた所得控除を整理して、所得税からもっと税収が上がるようにすることである。すなわち、所得税の「課税力」を取り戻すことから改革を始めなければならない。

第2の改革は、納税者の観点から負担を考えることである。これまでの説明は、税は国や地方の財源、社会保険料は社会保障財源だから、その負担は別々であるというものであった。しかし、これは縦割りのお役所の考え方であり、その両方を払っている個人の側からすれば、ともに負担に変わりはない。実際、医療、年金および介護保険の保険料の多くは、積み立てられるわけではなく、現役世代から給付を受ける高齢世代への移転となっている。したがって、納税者の観点が現実をより反映したものであり、税と社会保険の負担はこの面からも、一緒に考えるべきである。

所得控除を縮小して、日本の所得税の「課税力」を取り戻しつつ、納税者の側に立って負担を考えることで、低所得で、社会保険料の負担が特に重くなっている人々の負担軽減にも

手が届くことになる。このグループの人たちが、定期的な所得を得ていない若い世代であれば、なおさら、税と社会保険をあわせた一体的な負担を出発点として、その調整を行うべきである。

第3の改革は、年金世帯の扱いである。高齢化の進行するなかで、高齢者への社会保障給付が増大する。それを支える財源は、上に指摘したように、積立金ではなく同時代における税と社会保険料である。そうしたなかで、年金所得であるということだけで、特別な配慮を行うことは適切ではない。もちろん、ここで年金所得を重課せよというのではない。見直すべきことは、年金所得を給与所得やその他の所得と同じように扱うべきだということである。

以上、日本の所得税の抱える問題の背後に、何が潜んでいるかについての検討から、必要な改革を示した。しかし、ここで提言した改革をどのようにして具体化するのか。「大きな改革」であればあるほど、改革にあたっては細部が重要となる。細部が決して細部とならないのが、税制改革の難しいところである。また、改革にあたっては、国民への訴えかけだけではなく、政治家、政策当局者および実務家が、改革の必要性和意義を共有することが不可欠である。

## ．所得再分配機能の強化 - 税と社会保障の一体的設計（森信）

### （１）一体設計としての給付付き税額控除制度

税制と社会保障を一体的に設計しようという試みは、75年に米国ニクソン政権のもとで、低所得層の社会保障税負担の軽減と労働供給の促進を図るための「給付付き税額控除制度」として始まり、「Work Makes Pay」を標榜するクリントン政権により大幅に拡充された。一定以上の勤労所得のある世帯に対して減税（税額控除）を与え、所得が低く控除し切れない場合には還付（社会保障給付）するという税制である。

欧州では、サッチャー改革の市場重視、自己責任重視の政策が、所得格差の拡大や社会的排除という負の遺産を残す中で、政権交代を果たしたブレア労働党政権が、伝統的な大きな政府路線に回帰することなく、市場原理に基づき、教育や職業訓練を重視した「第3の道」と呼ばれる政策を採用したが、その中心的な租税政策が給付付き税額控除であった。これらの背景には、効率的な税制によって生じた所得再分配機能の低下を是正するという考え方や、個人のインセンティブを引出し生活能力を高めることにより福祉を行う「ワークフェア」という共通の思想が見て取れる。

高所得者に恩恵が偏る所得控除から低所得者により多くの恩恵の行きわたる税額控除に変えるとともに、控除できない低所得者層には還付・給付を行うことにより、所得再分配機能の強化と財政の効率活用を図るものだ。給付付き税額控除制度は、勤労所得の多寡により変動し勤労意欲を刺激する勤労税額控除部分と、世帯の人数（子供の数）により変動し子育て支援する児童税額控除部分の2つに分かれる。

### （２）第1ステップは児童税額控除の創設から

わが国で税と社会保障の一体的設計を進めるには、「所得控除を税額控除に」改めるとともに、最低賃金制度との関係等検討課題の多い勤労税額控除より、児童税額控除を先行させることが現実的である。以下、具体案を考えてみた。

所得控除から税額控除に進めるため、女性の労働に中立的でないと批判の多い配偶者控除を、現行の38万円から28万円に10万円削減する。その結果得られる2000億円程度の財源を使い、15歳以下の扶養親族をもつ納税者に、その人数に応じた税額控除を与える。ただし、モデル世帯（夫婦・子2人）の平均所得である年収700万円以下の納税者に限定する。700万円以下の納税者に扶養されている15歳以下の扶養者は約1000万人程度

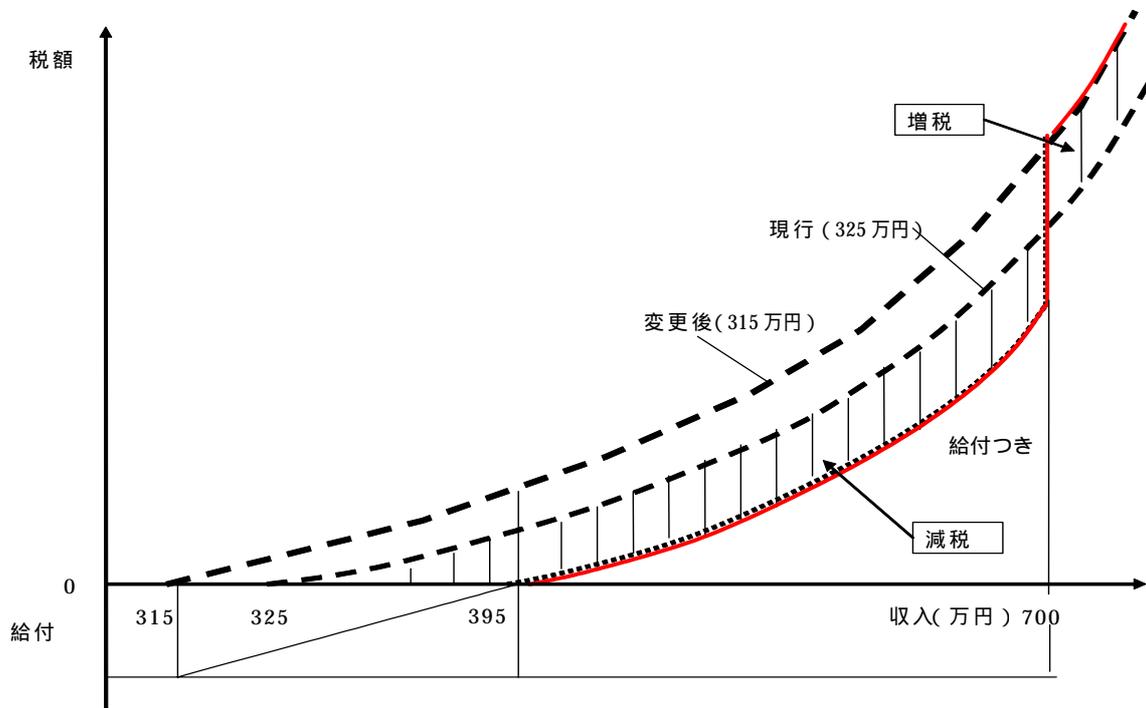
なので、扶養者一人当たりの税額控除額は2万円となる。この結果、給与収入700万円の納税者の負担は、配偶者控除の削減により1万円増加する(10万円×限界税率10%)が、子供が2人いるので4万円(2万円×2人)の税額控除が受けられ、差し引き3万円の減税になる。

給付はしないので、低所得者の減税効果は納税額に限定されるが、低所得者ほど減税効果が大きくなり所得再分配機能は強化され、子供の多い家庭には経済援助を通じた少子化対策となる。配偶者控除の削減は、女性労働への非中立性の問題の縮小につながる。他方で、700万円超の納税者や子供のいない専業主婦家庭は税負担の増加となるので、反対の声が上がりますが、税収中立で考える以上、損得論を乗り越えることが必要だ。

次のステップとして、所得控除をさらに縮小しつつ税額控除額のさらなる拡充をすすめるとともに、減税の恩恵を受けない人達に給付を行うことが大きな課題となる。その際には、児童手当(第1子と第2子は月額各5000円、第3子以降は月額1万円)や児童扶養手当との整合性を考える必要性が生じ、一体的設計に向けての検討メカニズムが働くことになる。さらにその先には、給与所得控除を縮小し勤労税額控除に変えていくことが課題となる。

直間比率の見直しや逆進的な負担構造を持つ年金保険料の拡大で、社会全体の累進度は一貫して低下してきた。他方で、非正規雇用の若年層を中心とした格差の拡大が大きな問題となっているが、セーフティーネットをむやみに拡大させる政策はモラルハザード(勤労インセンティブの喪失)を招き、大きな政府につながりかねない。必要な政策は、勤労意欲を向上させ低所得者の所得を増やしつつ子育て支援にもつながる、税制と社会保障政策の一体的設計・運営であり、はじめの第1歩として、来年度改正で児童税額控除を創設することを提言したい。

図表 2-1 児童税額控除の概念図



配偶者控除を10万円削減すると、の点線がの点線にシフトする。700万円以下の世帯に一人当たり2万円の税額控除を給付すると、のラインにシフトする。つまり、2つの政策の結果、のラインがのラインにシフトすることになる。夫婦2人の課税最低限は、325万円から395万円に上昇する。

## ．資本への効率的な税制 - 金融所得一体課税（森信）

税制には、所得を課税ベースとする所得課税と、消費を課税ベースとする消費課税の2つがあり、前者の代表格は包括的所得税で、後者の代表格はVAT（付加価値税、消費税）である。現実の先進各国の税制は、この2つの税制をミックスしたハイブリッドなものになっているが、わが国や米国では、所得課税の比重が高い。

資本所得と勤労所得等を合算して累進税率を適用する総合課税を望ましい課税方法としてきた包括的所得税は、経済・金融の高度化・複雑化の中で、多くの問題を生じさせている。最大の問題は、配当やキャピタル・ゲインに対し二重課税の問題を生じさせ、経済や企業活動へのゆがみが経済効率（資本効率）を低下させるという点である。また、グローバルな資本移動の可能な今日、「足の速い」資本所得への高税率が税源の国外流出を招き、可動性の低い消費等の課税ベースにしわ寄せされ、経済・雇用に打撃を与える問題、公平性への高いプライオリティーが税制を複雑にしたり、社会・経済政策上の観点からの様々な優遇措置により課税ベースが大幅に縮小し、税収調達能力や所得再分配機能の低下を招いているという問題、さらには、包括的所得税に特有な減価償却制度と利子控除を組み合わせると損失を先取りするタックスシェルターの蔓延は、資本の効率性をゆがめ、税務執行コストを増大させ、高額所得者層に租税回避行為が偏ることからくる垂直的公平性の問題、などを生じさせている。

このように、経済活動の複雑化、グローバル化の中で、包括的所得税はさまざまな問題を抱えている。そこで、金融所得について、勤労所得と分離しつつ低率で簡素な税制を構築すべきだという考え方が生じ、北欧の二元的所得税、オランダ・ドイツ・フランス等の金融所得分離課税につながり、米国大統領税制改革案にも採用されることとなった。OECDやIMFによると、今後先進諸国の所得税制は、「包括的所得税から、二元的所得税とフラット・タックスに向かう」とされており、先進諸国の税制を考えていくに当たり最も参考とすべき考え方である。

この問題はわが国では、「金融所得課税の一体化」として検討が続けられてきた。超高齢化社会を迎える中で、金融所得の税制を効率的なものに改め、貴重な貯蓄・資本を成長につなげていくことは急務である。具体的には、配当を本則分離課税にして金融所得の課税方式をそろえるとともに、税率をそろえ一元化（損益通算、損失繰越しできるように）することである。ただし配当については、二重課税の調整という観点から、課税所得を半分にする等によ

り実質的に税負担の軽減を図る必要がある。

いずれにしても、株式ペーパーレス化の終了する2010年1月から、現行の特定口座制度を配当等の金融所得に拡充する（一体化の範囲を広げる）ことにより申告不要・源泉分離課税という簡素でグローバルスタンダードな税制を、システムを整えたうえで実施するには、2008年度（平成20年度）改正での決定が必要である。軽減税率の延長というところだけに議論の焦点をあてるのではなく、配当等の金融所得の一体化の決定を強く望みたい。

## ．地方法人税制改革（佐藤）

### （１）はじめに

国から地方への 3 兆円規模の税源移譲がなされた三位一体改革に続き、更なる地方分権改革を進めるべく国と地方の税源のあり方が問われている。国、地方とも少子高齢社会において社会保障給付等を賄うための安定的な財源が求められる中、その財政悪化は著しい。税源移譲の議論も、乏しい財源を巡る国と地方の「奪い合い」(ゼロサムゲーム)の様相を呈している。加えて地方自治体間での税収格差も顕著になってきている。これは景気の地域差だけではなく、法人二税（法人事業税、法人住民税）の地域間偏在による。地方税収の安定化とともに、その地域間（水平的）格差を縮小するには、地方税収の構造問題への取り組みが不可欠なのである。本提言は地方の自己決定権と自己責任を拡充する地方分権改革の趣旨に即しつつ、地方税収の安定化と格差の是正、及び経済のグローバル化に対応すべく機動的法人課税の促進をはかるものである。

これまでの地方分権改革は、税源移譲など国と地方の（垂直的）税収格差の是正など「量的」側面に偏っていたように思われる。国と地方の税収比率も 6 対 4 とは言われるが、交付税法定分（平成 19 年度 14.7 兆円）を地方税（41.1 兆円）に加えてみれば、概ね 4 対 6（移転後国税 40.4 兆円対地方税 55.8 兆円）と既に支出シェアに見合った割合になっている。交付税が「地方固有の財源」であるならば、収入面でみても我が国は量的に分権化している。むしろ、国の関与・規制の削減による地方自治体の自己決定権（権限・裁量）の拡充と合わせて、自ら決めた歳出に対する地方の財政責任を徹底する「質的」な分権化が必要なのである。地方税もその財政責任を充足するものでなくてはならない。

### （２）地方消費税率の独立化

財政責任の観点からすれば、地方自治体が課税自主権を行使すべき税目は法人企業のような「他人のお金」ではなく、地域住民に直接に負担を求める個人住民税と固定資産税（土地・家屋）であることが望ましい。無論、個人住民税・固定資産税のみを地方税に限定するわけではない。地方消費税も安定的、かつ偏在性の少ない税源である。個々の自治体（都道府県）が課税自主権を行使（独自の税率を選択）できるわけではないが、地域住民にとって負担感が明瞭であるならば、受益との対応で当該自治体の行財政への関心と規律づけを喚起できるだろう。も

っとも現行の地方消費税が住民に意識されているかどうかは疑わしい。多くの人々は消費税が5% と思っているため、地方消費税が国税に隠れがちと言える。更に国が消費税の税率を引き上げれば自動的に上げ幅の25%、地方消費税が引き上げられる構造は国の増税努力への便乗(ただ乗り)をもたらすばかりか、負担への配慮から消費税(国税)の上げ幅も制約しかねない。そもそも、国と地方の財政事情は異なっており、各々独自に消費税の増税幅を決めることが望ましい。そこで本改革案では、地方消費税の税率を独立化して、消費税率とのリンク(現行25%)を切り離す(財布を二つに分ける)ことを提言したい。ただし、課税標準は消費税と同一、税率は住民税の利子割や地方タバコ税同様、標準税率(現行1%)で全国一律とする。

### (3) 法人二税の見直し

以下では、時間軸に従って改革案を提示したい。税源の安定性、公平性の観点から地方自治体、特に都道府県の法人二税への依存度は引き下げられなくてはならない。直近(1~2年以内)の改革として法人住民税のうち法人税割については消費税の交付税法定分(消費税収の29.5%、消費税率の1.2%に相当)と税源交換する。国税化された法人税割は交付税の原資に充てる。法人税割の税収は平成19年度地方財政計画ベースで都道府県・市町村合わせて3.44兆円であり、概ね消費税の交付税法定分3.14兆円に相当する。厳密にいえば3千億円が逆移譲となるが、交付税に充当される限り、地方固有の財源に大きな変化はない。この結果、地方消費税の税率は2.2%、消費税の税率は2.8%となる。法人税割(実効税率4.84%)の国税化で国の法人税の税率は30%から34.84%に増加する。合わせて交付税の原資を維持するよう法人税の交付税率(現行34%)を引き上げる。

向こう3~5年を目処に(税率を独立化した)地方消費税率を1%引き上げ、増収(2.6兆円)分を法人事業税の減税にあてる(標準税率を引き下げる)。この際、現行の付加価値割を廃止(地方消費税化)する。これにより法人事業税収は平成19年度地方財政計画ベースでみて3.02兆円(現行5.65兆円)に引き下げられ、法人税割の国税化と合わせて都道府県の法人二税への依存度は現行の約36%から17%あまりに減じられる。地方消費税の税率は最終的に3.2%となる。現行制度では地方消費税率を1%上げるためには消費税(国税)が4%引き上げなくてはならない。地方の実情に応じて独自に税率を決められるところに税率の独立化の利点がある。なお、外形標準課税対象かどうかで異なっていた所得割の標準税率は一

本化されるが、個々の自治体が超過課税を行う課税自主権は排除しない。

この改革のミクロの効果を見てみよう。法人住民税と消費税（交付税率分）の交換、地方消費税の増税（1%）と相当額の法人事業税の減税が都道府県の一人あたり税収に及ぼす平準化効果（平成 16 年度決算ベース）は図表 4-2 で示した通りである。東京都の減収は総額 4,500 億円あまり（東京都内の市町村分と合わせると 7,200 億円の税収減）で、税収中立を前提とした本改革ではこれが他地域への再分配となる。

法人課税の引き下げに対しては法人企業優遇の批判があり得る。地方財源の安定化・均一化と法人課税自体に関わる問題を切り離すため、法人事業税の所得割減税相当分、暫定的に法人税率（法人税割国税化後約 35%）を引き上げ、国と地方合わせた現行の実効税率（40%）を維持することも選択肢である。法人税増収分の一部は激変緩和措置として東京都等、一連の改革で税収ロスに被る自治体への補填に充てても良い。ただし、こうした移行措置は改革の後、5 年程度で廃止（Fade Out）されなくてはならない。

更に、実質的に資本金に応じた課税となっている法人住民税の均等割を法人事業税の資本割と統合、資本金を課税標準とした新たな「法人住民税」（仮称）を創設する。法人企業への「原則」としての応益課税はこの法人住民税でもって充足する。赤字企業、零細企業への配慮を求める向きもあるだろうが、これは国の施策、具体的には税負担に対する補助金でもって対処されるべきである。地方税は応益原則でもって自己完結する。

法人二税の国税化分を合わせて法人所得課税を国に集めることで、その軽減の是非は、経済のグローバル化の影響等を勘案して国が独自に判断できるようになるだろう。現状では法人課税の引き下げといっても、依存度の高い地方の歳入への配慮が必要になってくる。国税化は国の機動的な税政策を可能にする。代替案としては法人二税を法人税に統合の上、「共同税化」することがあるが、将来的に法人課税の機動性は欠如したままになる。また、地方の法人二税への依存度をそのままに同税を引き下げれば都市部自治体の反対は無論のこと、交付団体からは交付税の増額圧力が高まるかもしれない。そもそも一方的な共同税化は、地方の自主財源を損なうものとして当初の段階で政治的な反発に合うだろう。

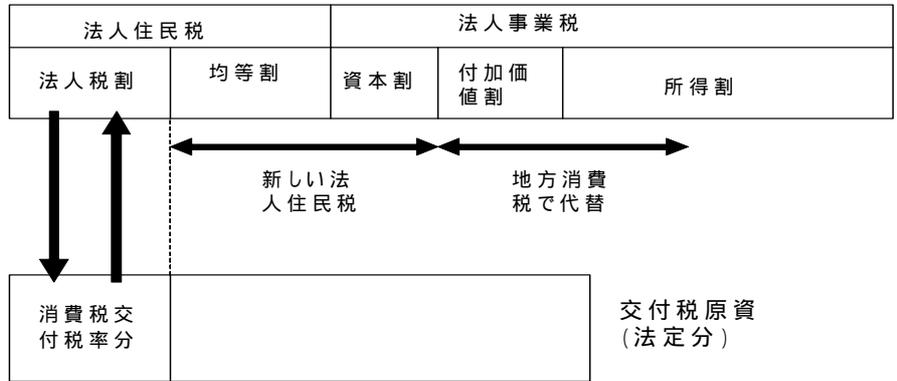
地方法人二税を減じることが自治体の企業誘致の誘因を損なうという批判もありうる。しかし、現行の交付税の下では（標準税率で測った）地方税収が増えてもその75%が基準財政収入に算入され交付税が減額されるため、交付団体のネットの増収は25%分に過ぎない。もともと企業誘致等、課税ベースの拡大を財政的に誘因づける仕組みになっていない。地方の経済活性化と自立への誘因を与えるには交付税制度の見直しが先決である。

改革案では地方レベルでの企業課税としては、（1）資本を課税標準とする法人住民税、（2）法人事業税（所得割）及び（3）固定資産税（償却資産）が残される。応益課税に即して地方独自の課税標準を求める見解もあろうが、納税コストを軽減するためには法人事業税、固定資産税（償却資産）の課税ベースは法人税と整合的であることが望ましい。具体的には法人事業税は従来の単体法人ごとの課税標準の算出を改め、連結決算を認めるものとする。合わせて、電力、ガス、保険業の課税標準も法人税に準じる（現行は収入に基づく課税）ほか、病院等公益法人の収益についても法人税同様に課税する。加えて同税の分割基準は平準化ではなく、課税の源泉地主義に基づき企業の経済活動の実態に即するものとする。例えば、従業員や事業所に代えて、賃金（給与）、事業資産等を分割基準に反映させる。固定資産税の課税評価についても100%の償却を認めた法人税の基準に即するものとする。地方の独自性、課税自主権は税率の選択にこそ認められるべきであろう。課税標準については税制の簡素化の観点からも国税と地方税の間での協調が望ましい。

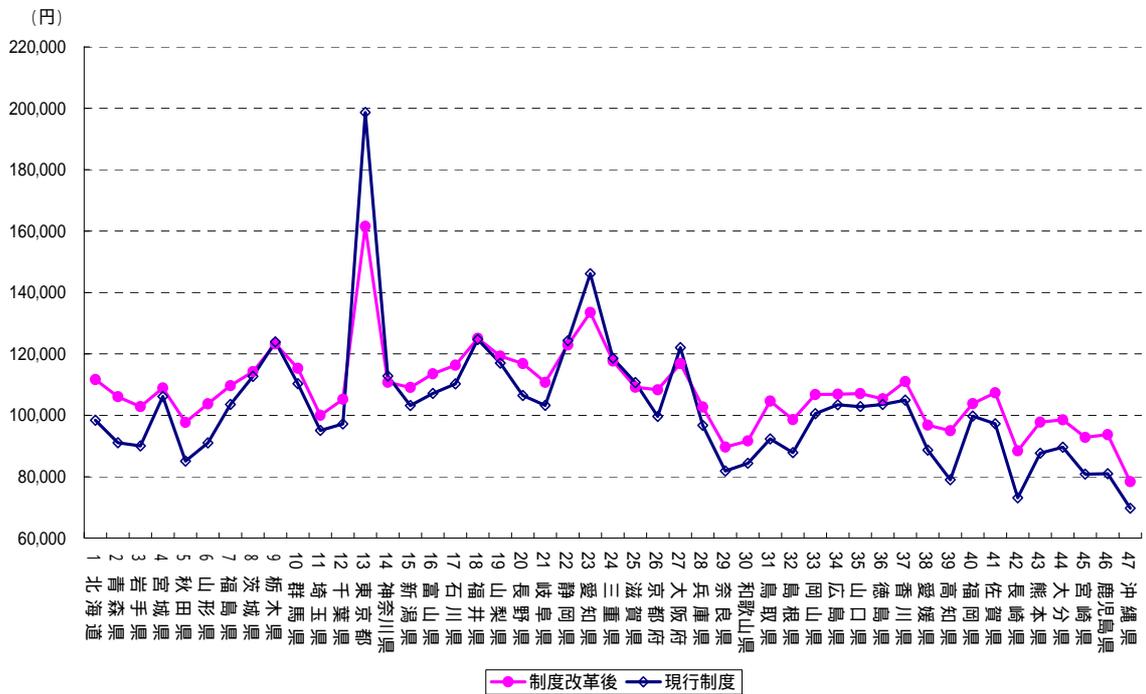
### 改革案（まとめ）

短期的改革	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 地方消費税率（1%）の独立化</li> <li>・ 法人住民税（法人税割）と消費税交付税率分の交換（法人税率は34.84%に引き上げ）</li> </ul>
中長期的改革	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 地方消費税の1%引き上げと同額法人事業税の引き下げ（地方消費税の税率は3.2%）</li> </ul>
税目・課税標準の見直し	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 法人事業税（資本割）と法人住民税（均等割）の統合、新たな法人住民税を創設</li> <li>・ 固定資産税（償却資産）、法人事業税（所得割）の課税標準・評価の法人税との統一</li> </ul>

図表 4-1 改革案の概要



図表 4-2 一人当たり都道府県税収  
(平成 16 年度決算ベース)



出所：地方財政統計年報

## ．消費税改革 - 社会保障財源としての消費税の重要性と今後の戦略（土居）

### （１）はじめに

我が国における今後の財政運営において、高齢化が不可避的な影響を与えると見られる。今後、これらの財源をどのように確保していくかも、重要な課題の1つである。財政健全化のためには、ある程度の歳出削減は避けられない。しかし、社会保障給付の削減を積極的に行うことによってその歳出削減を実現することは、社会保障給付の安定的確保と矛盾する。さりとて、財政健全化のために増税を国民に強いるとなると、多くの国民は納得しないだろう。

とはいえ、社会保障給付を安定的に確保するにも、財政健全化を進めるにも、然るべき増税はやむを得ない。ただでさえ、我が国の国民負担率は、充実した社会保障制度を持つヨーロッパ諸国に比べて低い水準にある。それならば、増税には、多くの国民が納得できる大義名分が必要となろう。そこで考えられるのが、増税分を社会保障給付の財源として用いることである。それとともに、財政健全化については、社会保障給付以外の歳出を削減することを中心にして実現を図るのである。こうすることで、歳出削減と増税という2つの手段で、社会保障給付の確保と財政健全化という2つの政策目標の実現を目指すことができる。

以下では、この考え方の背景について詳しく論じる。

### （２）消費税の社会保障財源化

不要不急の歳出を徹底的に削減することは、当然多くの国民が望むところである。しかし、社会保障制度をアメリカのようにして、国民皆年金や国民皆保険を完全に失くすほどに歳出削減を望む日本国民は明らかに少ない。そうならば、高齢化の進展に伴う社会保障費の増大と合わせて、安定的に財源を確保する必要が生じよう。抗し難い高齢化の前に増加する社会保障財源の安定的確保のために消費税を用いることは、増税の根拠として説得力を持つといえよう。

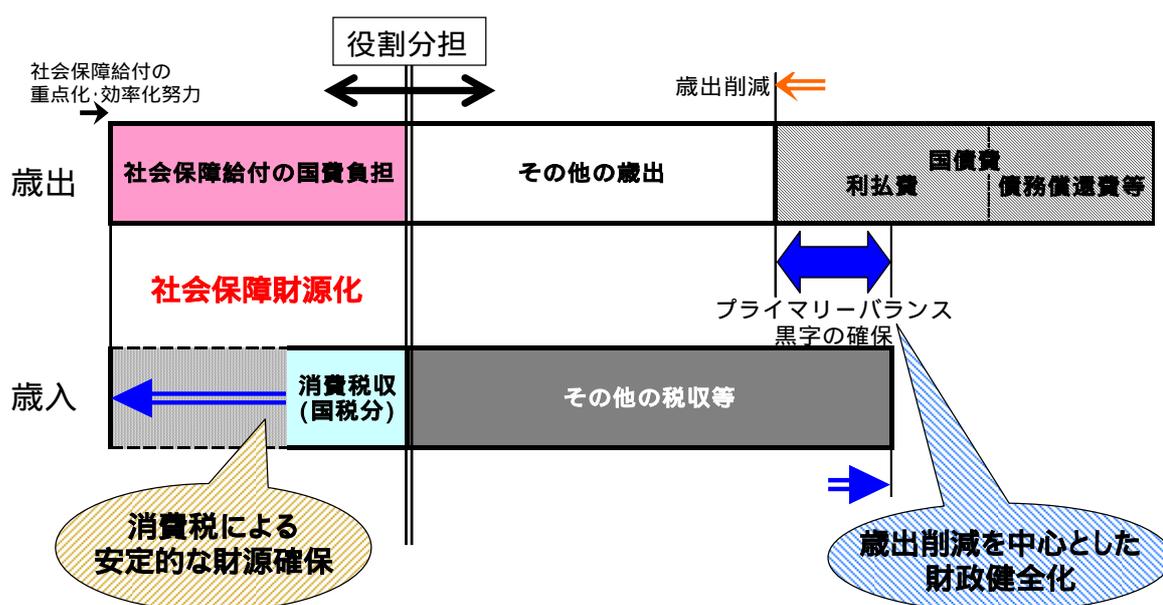
そこで、消費税の社会保障財源化のメリットとデメリットを検討しよう。メリットは、前述のように、消費税で社会保障財源の安定的な確保ができることである。これは、消費税収が景況に左右されにくい性質も念頭にある。他方、消費税を、社会保障を用途とするといえども「目的税化」することには、道路特定財源などのように、社会保障費が既得権益化するというデメリットがあると指摘されている。目的税化は、目下取り組まれている特別会計改

革のベクトルと正反対の向きを向いているようにも見え、目的税化を批判的に評価する向きもある。

消費税の社会保障財源化は、前述のデメリットを和らげつつ、その趣旨を最大限反映して、多くの国民を説得する方法となりうる。それは、消費税の増収分を繰入れる社会保障の特別会計を新設することなく、実質的に消費税収を社会保障財源に充てる方法である。それを、「社会保障財源化」と言い表すこともある。

消費税の「社会保障財源化」の趣旨は、次の通りである。消費税を社会保障の財源に充てることは、特別会計を新設することや、社会保障費を既得権益化することを主目的とするわけではない。その真の狙いは、消費税率の積算根拠として、社会保障給付の国庫負担額を想定（一般財源としての消費税）し、社会保障給付の国庫負担を全額消費税収で賄える程度に国民に消費税負担を求めることにある。消費税率の設定に際して、社会保障給付の国庫負担額を積算根拠として用いることで、消費税収によって社会保障財源を賄うことができるわけだから、「目的税化」に固執する必要はなくなる。社会保障給付の国庫負担財源を確保するための消費税率設定のルール化ともいえる。こうすることで社会保障財源として十分な収入を安定的に確保できれば最大の目的を達したといえるから、「社会保障財源化」という方法でかなり意を尽くしているといえる。消費税の社会保障財源化の概念図は、図表 5-1 として示している。

図表 5-1 消費税の社会保障財源化



### (3) 世代間格差是正の必要

次に、なぜ社会保障財源を消費税で賄うのが望ましいかについて議論しよう。その大きな理由の1つは、現存する社会保障の受益と負担にまつわる世代間格差を是正するためには、消費税による財源調達に極めて効果的であることである。もちろん、それ以外の強い理由として、社会保障財源について勤労世代に過重な負担を避けることができる点や、貯蓄率低下が懸念される中で消費税は貯蓄を課税ベースとしないことから、貯蓄減退を回避できる（所得税だと、勤労所得稼得時と貯蓄に伴う利子所得発生時に二重課税される）点、個人所得や法人所得に比べて消費の動向が景気に対して相対的に安定的であることから、消費税の税収が景況に対してより安定的である点などが挙げられる。

今後の社会保障給付財源は、社会保険料だけでなく公費負担、つまり税財源によって調達する必要が既に示されている。厚生労働省は、2006年5月に公表した「社会保障の給付と負担の見通し(平成18年5月)」に基づいた、今後の財源構成の見通しを示している。この見通しによれば、今後見込まれる公費負担の額は、2011年度で36兆円、2015年度には41兆円になるという。この増加率は、高齢化の進展の影響もあって、今後見込まれる経済成長率よりも高い。だから、税の自然増収だけで十分に賄えるとは言えない状況である。そうなれば、社会保障給付の公費負担の税財源として、十分に安定的に確保できる財源を見つける必要があるといえる。

次に、この税財源をどの階層の国民に求めるかという観点について論じよう。この点を論じる際に重要になってくるのが、社会保障をめぐる受益と負担の状況である。我が国において、社会保障の受益と負担に関して、世代間で格差があることがしばしば指摘されている。

こうした世代間の受益と負担の構造の観点から、生涯に払うであろう社会保険料の大半を既に払ってしまった高齢世代には今さら重い負担を追加的に課することができないため、特に高齢世代に対する社会保障給付の抑制が主張される。しかし、高齢世代は、特に医療や介護の分野での給付が滞ると通常の生活が営めなくなる危険がある。純受益に世代間格差があるからといって、社会保障の給付抑制だけで調整しようとするのも限界がある。

そこで考えられるのが、高齢世代にも負担してもらえる社会保障財源に着目することである。確かに、退職した高齢者で収入源も限られている中で、過度の負担には耐えられないだろう。しかし、高齢世代内での所得格差や資産格差は顕著に存在する。だから、高齢世代の中でも高所得・多資産の者に対して、然るべき社会保障負担を求めることが考えられる。

この論点から同様のことが言えるのは、所得税（地方税では個人住民税）である。所得税

は、既に現役を引退して勤労所得のない高齢者にはほとんど負担が及ばないし、公的年金給付に対する課税は軽くなっている。社会保障の税財源を所得税で賄うということになれば、必然的に勤労世代により重い負担を強いることになる。その上、社会保険料は報酬比例で徴収しており、その保険料率が年金を中心として今後引き上げられる見通しとなっている。つまり、所得に比例した税・保険料負担は、今後増大することが既に織り込まれている。こうした現状を踏まえれば、社会保障財源を今後さらに所得課税に求めるのは、世代間格差を助長するばかりでなく、勤労世代の勤労意欲を減退させる恐れがある。

そこで、この問題を解決するのに有用なのが、消費税である。高齢世代の消費は、勤労期に得た所得を貯蓄したものが元手となっている。したがって、経済学でのライフサイクル仮説や恒常所得仮説で示唆するように、高齢世代の年間消費額は、その人の生涯所得を年平均した額に比例すると考えられる。こう考えれば、所得税は納めないが消費額は高く豊かな生活を享受している高齢者が実際に存在するとみられる。そうした高齢者は、十分な租税負担能力を有していると考えられるが、所得税では租税負担を求めることができないが、消費税でならそれが可能となる。

ちなみに、法人税はどうだろうか。一般には、消費税だから消費者だけが負担、法人税だから法人だけが負担、との認識があるが、経済学的に考えるとそれは誤りである。消費税であろうが法人税であろうが、その実質的な負担は、消費者、労働者、投資家等で分かち合うことになり、その度合いは価格弾力性で決まる。

また、国際競争の観点からみても、消費税はそうならないが、法人税の負担は課税される国の企業を不利にする点で望ましくない。また、企業行動を歪みのない税制の観点からみても、法人税より消費税が優れている。このことは、欧州諸国で、消費税率(付加価値税率)はわが国よりもはるかに高いが、法人税の実効税率を国際競争の観点から引き下げる動きがあることからみてもわかる。

#### (4) 社会保障財源の安定的確保と財政健全化の両立可能性

前節で言及したように、世代間格差是正や景況に左右されない財源確保などの観点から、社会保障財源として消費税が望ましい性質を持っていることを示した。こうした観点から、消費税の社会保障財源化の妥当性を裏付けることができる。

消費税の社会保障財源化は、それだけでなく、財政健全化との両立可能性の観点からも、望ましい性質を持っている。この節では、この点についても言及しよう。

図表 5-1 に示されているように、消費税の社会保障財源化が実現すれば、社会保障財源を安定的に確保するとともに、その他の歳出削減によって基礎的財政収支の改善をもたらすという一石二鳥となっている。消費税の社会保障財源化が実現すると、その他の歳出を削減すれば（あるいは所得税等の他の税の増収が図られれば）それだけ基礎的財政収支の黒字を確保できる状態にあることに気がつく。ちょうど図表 5-1 内の二重線よりも左側が社会保障財源の安定的確保という政策目標の実現を意図し、その右側が、基礎的財政収支の改善という政策目標を意図している。

消費税の社会保障財源化という財政ルールは、高齢化で増大する社会保障費を消費税収による安定的確保、基礎的財政収支黒字の確保のために徹底した歳出削減、という中期的な財政規律を明確に打ち出せると考えられる。消費税の社会保障財源化は、そのための有効かつ重要なデバイスとなる。

#### （５）社会保障財源化に向けた課題

最後に、消費税の社会保障財源化に向けて、克服すべき課題について言及して、本稿を結ぶこととしたい。

まず、消費税にまつわる市井の誤解から、消費税増税に対する反対論が根強くあり、これを払拭する必要がある。その誤解のうち、主だったものとして、消費税は逆進的な税であるという誤解がある。

逆進的だといえるのは、人々の消費行動をある一時期だけに限定して試みているからで、個々人の消費行動を一生涯通じて試みみると、消費税の負担は、（生涯）所得が多ければそれだけ多くなり、税負担は逆進的ではなく、比例的になると理解するのが正しい。

消費者は、通常、稼いだ所得をいつ消費しようとするか、そのタイミングを意識的に考えている。今年稼いだ所得を必ずしも全てを今年に支出するわけではない。来年以降に多く消費したいならば、今年稼いだ所得の一部を貯蓄することになる。そう考えると、所得を稼ぐ時期と、消費をする時期とはずれがある。

それでいて、消費税は、消費する時期に負担を強いられることになる。また、消費額が多ければ多いほど、消費税を多く負担することになる。それは、一見すると稼いだ所得の額と直接的に関係なく課税されることになる。

ここだけ部分的に切り取ってみると、低所得者であろうと高所得者であろうと、それなりに消費すると消費税を負担させられるから、所得が低い人ほど（所得額に比した）消費税の

負担の割合が高くなり、いわゆる「逆進的」な税とみえる。

しかし、消費は元手なくできるわけではない。その元手となる所得（あるいは財産）がなければならぬ。つまり、消費額は所得額と無関係であるわけではなく、所得が多い人ほど消費を多くする傾向がある。その上、消費を多くするほど消費税を多く負担する。そう考えれば、所得が多い人ほど、消費税額も多くなる、といえるので、消費税は生涯所得に対して比例的な税であるといえる。

消費税のみせかけの「逆進性」に惑わされて、消費税増税に際し、消費税の軽減税率を導入する要望が根強くある。しかし、低所得者に配慮するために、軽減税率を導入するのはよい策ではない。

例えば、食料品にだけ軽減税率が適用されれば、同じハンバーガーでも、店で買ってテイクアウトすれば食料品として軽減税率が適用される一方、店で食べれば外食として標準税率が適用される、という奇妙なことが起こる。軽減税率は、低所得者だけでなく、高所得者も適用される。それでいて、低所得者への配慮は、軽減税率でなく、社会保障制度や所得税制などでもできる。だから、消費税の増税に際して、軽減税率を導入することは得策ではない。

次に、消費税を増税するときには、景況の悪化が懸念される。特に、1997年度に消費税率を引き上げた後の日本経済が不況に陥ったことを惹起する人は多い。しかし、経済学分析では、1997年の不況はむしろ不良債権問題を抱えた大手金融機関の破綻に端を発した金融危機、それに伴う信用収縮で企業業績が大幅に悪化したことが主因だったとする見解が主流となっている。しかも、いずれ増税が必要な状況にある中で、いつ増税するかという選択は、いつ景況を悪化させるかの選択に過ぎない。だから、増税が不可避な状況では、増税に伴う景況悪化は、程度の軽重はあれ、いずれ訪れる。増税額は、増税を先送りするほど多くなる。そして、増税額が多くなるほど景況悪化の度合いは大きくなる。そう考えれば、目先の景況悪化を恐れて増税を避ければ、将来に多く増税しなければならず、その際には大きく景況を悪化させることになりかねない。

そう考えれば、増税に伴う景況悪化を懸念するよりも、むしろ必要な財源を適切に増税によって確保することを優先する方が重要であるといえる。

こうした懸念を払拭することで、社会保障給付の公費負担は、消費税の負担なくしては行えないこととし、給付の増加に伴う消費税率の引上げに際しては、その給付水準の妥当性を国民にしっかりと説明して増税に同意を得てから行う、という財政規律が生まれるのである。

## ・国際課税（青山）

### （１）国際経済取引をめぐる環境変化

近年の経済取引の国際化を支えるインフラとして、国際課税税制が果たしてきた役割は大きい。特に、人・物・カネ・サービスの国境を越えた自由な移動を税制が阻害しないとの観点から、居住者・内国法人の課税について、いわゆる資本輸出中立性の観点に立った「外国税額控除を伴う全世界課税方式」と、資本輸入中立性の観点に立った「国外所得免除によるテリトリアル方式」とが拮抗しながらも、二重課税を有効に排除するメカニズムとしてそれぞれ長い間共存してきた。

しかし、最近このような共存を脅かす状況が進展している。それは、国境を越える取引における多国籍企業の役割の更なる拡大と、それに伴う多国籍企業間の競争激化という事態である。事業拠点を複数課税管轄下に置く多国籍企業にとっては、事業コストに占める総実効税負担は競争力を左右する大きな要素と考えられている。税のメリットを考慮した多くの租税計画が多国籍企業により検討されているが、中でも関心の的は、本拠地の法人税負担と、本拠地から行った投資活動がもたらす海外利益の還流にかかる税務コストである。多国籍企業の観点からは、前者についてはコーポレート・インバージョンのような課税管轄自体の変更の租税計画がすでに検討されつつあるが、より積極的に取り組まれているのは後者の問題である。その際、関連会社利益の本社向け配当課税に集約される海外利益還流に関する税務コストが、前述の二重課税防止の両方式を採用する国の間で見過ごせない差異を生んでいると認識されるようになってきている。

### （２）国際課税ルール見直しの機運

全世界的な法人税率引下げの中で、高税率を保ちながら全世界課税方式により国外で得た利益に対する国内での追加課税の余地を残すアメリカ及び日本は、明らかに両国を拠点とする多国籍企業にとって、再投資等の租税計画上相対的に制約の多い管轄地と認識されている。両国多国籍企業についていずれも観察される、最近の関連会社による海外留保所得の増大は、税務当局をして自国税収確保についての危機感を高めさせ、移転価格課税の先鋭化や国境を越えた租税回避行為への対抗措置の積極的発動へと向かわせざるを得ない状況を作り出している。

これらの状況変化に的確に反応したのが、2005年11月の米国大統領税制諮問委員会のレ

ポート及び 2007 年 6 月の英国財務省「法人の国外所得課税」レポートであると考え。外国税額控除制度による長い歴史を有する両国が、いずれも自国企業の競争力と自国税収の確保を念頭に置きながら、従来の外税控除方式のメリット・デメリットを見直し、更には関連会社の国外留保所得課税（タックスヘイブン税制）との関係を再整理して、国外所得免除方式への変更を検討している。

これらの外国税額控除を共有する米・英両国の検討を踏まえて、以下においてはわが国が当面取り組むべき国際課税に関する政策課題を列挙したい。

### （３）検討項目

上記の現状分析、更にはわが国多国籍企業の潜在的なニーズも踏まえると、まずわが国も国外所得免除方式の検討に本格的に着手すべきと考えるが、当面の検討の方向は、米国のように風呂敷を広げた議論ではなく、英国流に海外子会社からの配当についての免除制度（いわゆる資本参加免税）の検討を先行させるべきと考える。これによって、コンプライアンス・コストが高く、かつ控除枠を無効としないためには被我流用を含めた租税計画に追い込まれざるを得ない間接税額控除から決別する道も開かれよう。もちろん、英国のように、多国籍企業のみを改革の対象とし、個人・中小企業については従来の外税控除のスキームの下に置くという限定的な対応も考えられる。更には、この検討に際しては、海外子会社の留保所得課税のあり方も整理する必要があり、租税回避への適正な対応の観点からタックスヘイブン税制の見直しを併行して行うべきである。適用除外基準をクリアしない限り、すべての留保所得を対象とするわが国の事業体ベースでの合算課税方式について、米国式の受動的所得に限定した所得ベースでの合算課税方式に改革する方策も検討に値すると考える。

また、多国籍企業の大型組織再編に伴い増加している複雑な無形資産や役務提供の取引について、移転価格税制及び PE 課税税制は、いまだ十分予測性のあるガイダンスを提供しているとはいえない状況にある。現在進行中の「利益法及び比較可能性分析」プロジェクトや「PE 帰属利益」プロジェクトなど OECD でのルール作りに対し、わが国は官民を挙げて更に働きかける必要がある。また、国内法では 2007 年 6 月の国税庁事務運営指針に結実したケーススタディによるガイダンス提供を更に進めるとともに、事前確認等で予測可能性を高めるためにも、国際取引に関するドキュメンテーションルールの詳細化が求められよう。

最後に、上記の諸改革は、関係国との租税条約のネットワークの下で、投資促進のための更なる源泉地課税の低減・二重課税の排除と国際協力の促進が図られて初めて十分に機能す

るものとする。また、紛争解決につき相互協定を補完する仲裁制度の利用は今後徐々に拡大するものと思われ、わが国にとってもアジアを中心に相互協定相手国が増加する状況の下では新たな活用価値も見込めるので、今後のわが国条約ポリシーの課題のひとつとして検討の余地はある。これらを含め、特典条項などにより租税回避に対する抵抗力を高めた租税条約の締結・改定を一層タイムリーに行うべきと考える。

## ・税務執行（渡辺）

### （１）税務執行の実効性と課税システム

今後のあるべき税制を考える場合に、税務執行に対する考慮を欠かすことはできない。如何にすばらしい税制改革の理念があったとしても、そこで提言された税制がリーズナブルに執行できないようなものであれば、絵に描いた餅にすぎない。もともと、税は人々に嫌がられるものであり、課税システムをうまく機能させることは至難の業である。逆に考えると、仮に、もし、安定的に機能している課税システムが現実にあるのなら、そこには余程うまい仕組みが存在していると考えべきであろう。実際、しばしば、”The only good tax is an old tax.”ということわざが引用されるように、頭の中で考えた税制よりも現行の税制のほうが優れたものである場合が多いのである。

現行の税制のうちで、比較的うまく機能している（すなわち、ほどほどの執行コストで多額の税収を生み出しながら極端に深刻な歪みはもたらしていないと考えられる）税を探すならば、源泉徴収所得税（特に、給与所得に課される源泉徴収）と消費税を挙げることができよう。（本稿では、源泉徴収という場合に、個人住民税の特別徴収も含めて考えている。なお、源泉徴収と消費税以外に、個別間接税・関税・固定資産税なども「比較的うまく機能している」税として挙げることができようが、これらの税の実効性は特定の「物品」や「不動産」という客観的に捉えやすいメルクマールをもつこととに依存している面が強いことに注意を要する。）

源泉徴収と消費税のふたつの税は、機能面で非常によく似ている。図表 7-1 を参照されたい。源泉徴収も消費税も個々の取引額に応じて課税されること（取引ベースの課税）課税ポイントが企業であることが共通である。さらに、仮に給与所得が労働所得の太宗を占めるとしたら、両者の課税ベースも共通部分が大きいことになる。個々の取引情報をもとに企業から徴収されることで、両税の実効性が確保されていると考えられる。源泉徴収と消費税のポイントは、企業と個人間の取引に着目し、個人の負担する税を、課税ポイントとして機能する企業から徴収するという点である。給与所得の支払に適用される源泉徴収は（累進的）消費課税であるともいえるし、消費税（消費型付加価値税）は個人の消費に対する課税を源泉徴収の形で執行する仕組みであるとも言える。

それでは、源泉徴収と消費税があれば、法人税は不要なのかと言うとそうではあるまい。法人税は、課税当局が法人の体系的な課税情報を得るために不可欠である。法人税が存在するために、課税当局は、法人税申告書とその付表にあるデータ及び必要に応じて行われる法人税の調査によって、その法人の取引情報・会計情報の全体像に触れることができるのである。上に説明した源泉徴収や消費税の実効性も、法人税の存在がなければ十分発揮されないかもしれない。仮に、源泉徴収と消費税は存在するが法人税が存在しないのであれば、課税当局は、法人の行う特定の種類の取引情報にしかアクセスできず、企業の経済活動を示す体系的情報は得られないからである。

法人税の情報機能は、納税額がない場合であっても存在する。なぜなら、赤字法人でも申告書を提出しなければならないし、場合によっては税務調査も受けなければならないからである。Richard Bird (1996) が言うように、「実効的な課税の鍵は情報にあり、現代経済における情報を得る鍵は法人にある。」( "The key to effective taxation is information, and the key to information in the modern economy is the corporation." ) 法人税は今後、税率が下げられることがあったとしても、課税情報の源泉として、したがって、税務執行の中核となる税として、当分は存続し続けるであろう。

図表 7-1 源泉徴収と消費税の類似性

源泉徴収：生産要素市場における取引への課税		
例：労働の売り手 (納税義務者・担税者)	労働の買い手 (源泉徴収義務者)	課税当局
受取 = $w - t$	支払 = $w + t$	
	納税 = $t$	徴税 = $t$
消費税：生産物市場における取引への課税		
例：消費者 (担税者)	小売業者 (納税義務者)	課税当局
支払 = $p + t$	受取 = $p + t$	
	納税 = $t$	徴税 = $t$

## (2) 情報通信技術の重要性

以上の議論から明らかなように、課税システムの要は情報であり、情報通信技術の発展が課税システムに対して持つ含意は重要である。現在、国税庁はその最重要課題のひとつとして、電子申告の普及を掲げているが、この背景には、情報通信技術の十分な利用なしには今後の税務執行が立ち行かなくなるという当局の認識がある、と考えられる。単に、IT 戦略本部の決定した「2010 年までの申請・届出等手続におけるオンライン利用率を 50%以上とする」という目標をクリアするために電子申告を普及させねばならない、といった狭い観点から論じるべき問題ではない。

もちろん、情報通信技術が課税システムに与える影響は甚大なものであり、電子申告の問題自体はその一部である。当面は、電子申告の普及と並んで、国税内部における電子情報のより効率的な利用体制の構築(特に、KSK システムの改善と税務執行における統計情報のより有効な活用)にも力を注ぐべきであろう。その際、税務とマネジメントと情報システムのすべてに精通した人材の育成は急務である。いずれにしても、情報化への対応は、国際化への対応と並んで、税務執行における当面の最大の課題であると言って、過言ではあるまい。

しかし、実はその先にはさらに大きな課題がある。すなわち、情報通信技術をより実質的に活用する工夫を行っていくことを通じて、企業会計のシステムと税のシステムとの適切な接続のあり方に向けての方策、個人の課税情報の取り扱いにおける納税者番号制度の位置づけ、社会保障のシステムと税のシステムとの統合、国税のシステムと地方税のシステムの統合などに関する問題を検討していくことが不可欠だと考える。これらは、税務執行の観点のみならず、政府の果たすべき機能、国と地方の関係、公と民の関係などを含みきわめて幅広い観点からも重要な課題である。

真の「電子政府」の構築は、まさに、これからの仕事である。電子申告自体は、一見するとテクニカルな細かい問題に見えるかもしれない。しかし、電子申告の普及拡大を「電子政府」の本格的構築のための突破口と捉えた場合には、相当重要な意味を持つ政策なのである。

なお、経済のグローバル化の進展等により、税制に所得再分配機能を発揮させることはますます困難になっているのが現状であり、もはや、包括的所得課税の理念を掲げ続けること

には無理が生じている。このような問題に対応するには、税制の枠組みを越えて、社会保障制度も一体的に考慮に入れたアプローチが必要となるが、この場合にも、情報通信技術の活用が不可欠である。例えば、近い将来「社会保障カード」の仕組みが導入されるのなら、情報通信技術の効果的な利用によってそのようなインフラをどう活用すべきなのか、という観点からの検討がきわめて重要なものになるであろう。

