

抜本的税制改革

安心社会の建設と経済活性化の両立を

21 世紀政策研究所 研究プロジェクト

「抜本的税制改革に向けて - 法人税改革のあり方」

研究主幹：森信 茂樹

2008 年 10 月

21 世紀政策研究所

目 次

総論編	
・ 総論（森信、青山、佐藤、田近、土居）	1
1. 提言の趣旨	1
2. 提言の骨子	2
(1) 改革の概要 ～ 税・財政・社会保障を一体で改革～	2
(2) 消費税 ～ 当面は3%引き上げ8%へ～	2
(3) 法人税・地方消費税 ～ 企業の国際競争力向上に加え、地方税収の安定化も～	3
(4) 所得税 ～ 所得再分配機能の再構築を図る～	4
(5) 相続税 ～ 社会保障や消費税の補完的見地からも検討を～	4
(6) 国際課税 ～ 国際競争を阻害しない税制に～	5
各論編	
・ 消費税（土居 丈朗）	7
1. 消費税の利点 ～ 世代間格差の是正に有効～	7
2. 消費税は逆進的ではない ～ 消費税の負担は生涯所得に比例～	9
3. 消費税の改革提案 ～ 2011年度までに税率を8%へ～	10
・ 法人税・地方消費税（佐藤 主光）	11
1. 現状評価 ～ 地方法人課税への過度な依存～	11
2. 政策提言 ～ 地方消費税による代替へ向けた工程表～	12
3. 地域間格差の是正 ～ 交付税に水平的財政調整機能を～	14
・ 所得税 税額控除制度による社会保障負担の軽減（田近 栄治）	16
1. 日本の所得税の三つの特徴	16
2. 必要な改革	18
・ 国際課税 わが国多国籍企業の競争力を阻害しない税制の整備に向けて（青山 慶二）	21
1. 法人税率引き下げと多国籍企業の事業再編成	21
2. 国境を越えた二重課税調整方式の見直し	21
3. 国際的租税回避への対応強化の必要性	22
「抜本的税制改革に向けて 法人税改革のあり方」タスクフォース委員一覧	25

總論編

研究主幹：森信 茂樹

青山 慶二

佐藤 主光

田近 栄治

土居 丈朗

抜本的税制改革

安心社会の建設と経済活性化の両立を

21 世紀政策研究所 研究プロジェクト

「抜本的税制改革に向けて - 法人税改革のあり方」

総論編

・総論（森信、青山、佐藤、田近、土居）

1. 提言の趣旨

わが国の財政を取り巻く環境は、石油や食糧価格の高騰、米国のサブプライム問題に端を発した世界的経済不況に伴う悪影響を最小限に抑えるための対策を講じつつ、高齢化に伴い増大する社会保障費用の確保や格差問題への的確な対応が求められるという、大変難しい状況にある。これを財政の観点から見ると、先進国に類を見ない膨大な政府債務残高を抱える中で、景気対策と財政再建という二つの課題を背負っており、時間軸の中でプライオリティをつけて解決しなければならない。

具体的には、最近の急速な経済悪化に伴う兆円単位の税収減が見込まれる中、「基本方針 2006」で決定された、2011 年度までに国と地方を合わせたプライマリーバランス（基礎的財政収支）を均衡させるという目標に向けて、歳出と歳入一体の構造改革・財政改革を進めていかなければならない。同時に、厳しい財政の中で、減税のあり方の検討も踏まえて、有効な経済対策を講じていかなければならない。

こうした問題に対して、まず、道路特定財源の一般財源化や、特別会計改革、無駄ゼロ等歳出面での見直しで対処すべきであるが、歳出面だけからの取組みでは、「基本方針 2006」の公約実現は困難である。したがって、これ以上の負担の将来世代への先送りを回避するためには、経済対策を踏まえつつ、増税は避けられない、というのがわれわれの共通した認識である。つまり、大幅な歳出削減や大胆な予算の組み替えを行いつつも、税負担の増加も求めるという両にらみの財政政策が必要である。

税制に限って見れば、公共サービスのための財源調達（消費税率等の引き上げ）という課題だけでなく、少子高齢化や格差社会の中での負担のあり方が問われている。前回の抜本的税制改革から 10 年が経過し、この間、格差問題・貧困問題等新たな課題が生じるとともに、少子化のさらなる進展、高齢化による社会保障費用の急増等の構造的な課題に対して、税制

は何も答えていない。これらの課題は、消費税の引き上げということだけで解決される問題ではなく、所得税・資産税・法人税のあり方や地方財源拡充等の改革、さらには社会保険制度を含む社会保障制度等を抜本的・総合的に検討することによってはじめて解決できる問題でもある。

現下の経済情勢を考慮しても、国内総生産額の150%に達している政府債務をさらに先送りすること自身が、わが国の経済的リスクを著しく増大させることを考えると、税負担の増加は避けがたい選択である。また、安定した歳入があって、はじめて安心できる社会保障制度の構築が可能となる。同時に、基礎自治体の財源基盤を強化しつつ行政権限を移していくという地方分権の流れも推進していく必要があるが、そのときには、地方交付税の見直しも同時に行わなければならない。

われわれは、以上の観点に立って、「基本方針2006」に示された目標とそのための年次計画の達成を視野に置きつつ、所得・消費・資産課税の総合的・抜本的に見直す案を公表することとした。これらは、より時間軸の長い抜本的税制改革との整合性を考えつつ、当面の課題に応えようとするものである。

2. 提言の骨子

(1) 改革の概要 ～税・財政・社会保障を一体で改革～

抜本的税制改革の基本的スタンスは、単に税負担を増加させるだけではなく、あわせて負担のあり方を変えることにより、格差問題、少子高齢化問題等へ対応することで、経済・社会を活性化することにある。

税負担の増加については、それに伴って、安心できる社会保障の構築が必要である。具体的には、基礎年金の国庫負担割合を引き上げ、税方式に近づけること等の公的年金改革、あわせて老後の資産形成を支援する税制の導入による個人金融資産の活用等を行うこと、医療・介護・福祉について、無駄を省きつつも必要な公共サービスは確保することである。その際、一般会計における歳出の効率化、特別会計や独立行政法人の抜本改革を通じた歳出削減に取り組み、財政収支の改善を図ることは当然である。

(2) 消費税 ～当面は3%引き上げ8%へ～

当面の改革として、2011年度までに消費税率を3%引き上げ、8%とする。軽減税率は設けない。税率引き上げの2%分は、社会保障目的税として税収を社会保障関係費に充当し、

あわせて財政再建を目指す。具体的には、1%分は年金財源（基礎年金国庫負担増分）とし、1%分は医療・介護・少子化対策費と、低所得者向け対策の給付付き税額控除の財源に充当する。

また、地方消費税を1%分引き上げ、一部の財源は地方法人税の軽減に振り向ける。この結果、地方税の比重が拡充されるが、税源移譲の一環とする。

低所得者向け対策は、軽減税率の代わりに消費税増収額の10～20%分（消費税軽減税率を設けた場合の税負担軽減相当分）を活用し、給付付き税額控除制度の導入により対応する。

消費税制度の改革としてインボイスの導入を行い、透明性を高め、消費税制度の信頼を向上させる。また、輸出時の還付金制度において、申告書が簡素すぎるために、還付金の不正受給が最近増加していることは憂慮すべき事態であり、申告時に輸出の証拠書類等の添付を求めるなど不正受給を防ぐ手立てが必要である。

（3）法人税・地方消費税 ～企業の国際競争力向上に加え、地方税収の安定化も～

わが国の立地の国際競争力を高め、低税率国への所得移転を防ぎ、外国資本の導入を促進する観点から、以下の改革を行う。

現在国と地方を合わせて40.69%である法人実効税率を10%程度引き下げ、先進諸国並みの30%にすることを目標とする。この引き下げは、他の先進国と比べて著しく高い地方法人二税（法人住民税、法人事業税）の改廃によって実現する。

この二税のうち、付加価値や資本金など、いわゆる外形を課税標準の一部とする地方法人事業税は、多くの先進諸国で廃止され、現在では、国際的にも例を見ない制度である。また、とりわけ都道府県の法人課税依存度が国際的に見て著しく高いことが地方税収の不安定性と偏在（財政力格差）をもたらしてきた。本提言はわが国の法人実効税率を低めるだけでなく、地方税収の安定化や格差の是正にも寄与するものである。

一方、2011年度までに国と地方の基礎的財政収支（プライマリーバランス）を黒字化するという国際的公約の実現を優先する上で、その間までに法人実効税率を下げることは難しい。そこで2011年までの措置としては、法人実効税率の引き下げを機動的に実現するための環境整備を図るものとする。

具体的には、地方法人二税を地方法人特別税（国税）として括り、課税標準を統一した上で国の法人税と統合し、国と地方との間で共同税化する。統合法人税のうち地方分の地域間配分については、人口を基準とする税収の平準化などの考え方があるが、この問題は、地方

分権の試金石として、自治体間での検討に委ねる。その後、法人税課税ベースの拡大などによる法人所得課税の改革を進める一方で、地方消費税への代替も行いながら、法人実効税率の国際水準への引き下げを行う。その際、法人企業への地方の課税自主権は、法人住民税(均等割)の充実でもって担保することが望ましい。これにより、経済のグローバル化や国際的租税競争に対して国が機動的・一元的に対応できる体制を整えることができる。

なお、税源移譲による地方の自主財源の拡充については、消費税・地方消費税の問題、地方交付税のあり方等も含めて総合的に見直す必要がある。

(4) 所得税 ~ 所得再分配機能の再構築を図る ~

最近の格差問題や貧困問題に対処するため、所得再分配機能の再構築を図る。ただし、最高税率(現行、国と地方を合わせて50%)を引き上げるのでは、納税者の租税回避行動を助長したり、勤労意欲を損ねたりする懸念がある。また、所得控除の引き上げによる負担調整は、低所得者には効果がなく、高所得者にむしろ有利に働く。そこで、具体的には、女性の労働の中立性を害している配偶者控除や扶養控除を縮小するなど、所得控除にかえ「税額控除」を導入することによって、税収中立原則の下で、負担調整の改革を行う。その際、控除しきれない納税者や課税最低限以下の者を対象に、給付つき税額控除の導入を図り、社会保険料の負担の緩和、勤労インセンティブの向上、ワーキングプアへの対応を図る。あわせて消費税の低所得者向け対策とする。

また、公的年金等控除の見直しによる富裕高齢者への負担増を求め、高齢者の世代内・世代間格差の縮小を行う。

(5) 相続税 ~ 社会保障や消費税の補完的見地からも検討を ~

経済のグローバル化が進み、厳しい国際競争の中で、一般的な労働者の所得増加が難しい状況となっている。その結果、日本でも所得格差が重要な社会的問題となっている。また、社会の活力という観点からは、世代を超えて引き継がれる「階層社会」は、望ましくない。相続税の役割の一つは、このような格差の固定化を防ぐことである。

一方、わが国は少子・高齢化を迎え、相続税の新たな役割が期待される。すなわち、その課税根拠とされてきた、富の再分配、所得税の補完の他に、これまで家族が行ってきた親の扶養を社会保障制度を通じて、社会全体で担うことになってきたことから、死亡時にその費用を清算するという応益税的な考え方が、説得的になってきた。

世代を超えた格差社会をつくらないためにも、死者 100 人に対して約 5 人が課税される一部資産家のみを対象とした現行制度の課税ベースを広げ、幅広く負担を求めていく、日本型相続税制度には合理性がある。

また、相続財産は、被相続人が消費せずに残した財産とも考えられるので、相続税は、消費税を補完する税源として位置づけられる。今後、消費税の拡充とあわせ、課税の公平性を担保する観点からも相続税の充実が要請される。

(6) 国際課税 ～国際競争を阻害しない税制に～

国際的な税の引き下げ競争の中、多国籍企業は、税負担軽減のための事業再編を活発化させる一方、わが国の法人税率は高止まりしている。前述のように、法人税率を引き下げることによってわが国の立地の競争力を高め、付加価値を国内にとどめることが重要である。

こうした状況の下、今回わが国では、これまでの国際課税の原則である全世界所得課税方式を改め、国外所得免除方式に移行する方向で見直しの検討が進められている。

その方向には基本的に異論はないが、あわせて、免除方式移行に伴う低税率国への所得移転リスクの増大に適切に対応していく必要がある。

この見地から、低課税国に所在する実体のない子会社に、不当に所得を留保させるような租税回避に対応するため、外国子会社合算税制（タックスヘイブン対策税制）を適正化していく必要がある。

具体的には、受動的所得（可動的所得）についての租税回避リスクが高まる中で、現行の事業体別での規制方式から、所得類型毎の規制への転換を検討すべきである。

各論編

土居 丈朗（消費税）

佐藤 主光（法人税・地方消費税）

田近 栄治（所得税）

青山 慶二（国際課税）

各論編

・消費税（土居）

1. 消費税の利点 ～世代間格差の是正に有効～

わ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ている。特に、社会保障費は、高齢化によって増大することが見込まれている。増大する社会保障給付の財源は、社会保険料のみならず、公費負担によっても賄われている。今後、これらの財源をどのように安定的に確保していくかも、重要な課題の一つである。

高齢化に伴い増大する社会保障給付の財源として、何を用いるかという観点から見れば、消費税は他にない重要な利点を持っている。利点の一つに、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できる点がある。

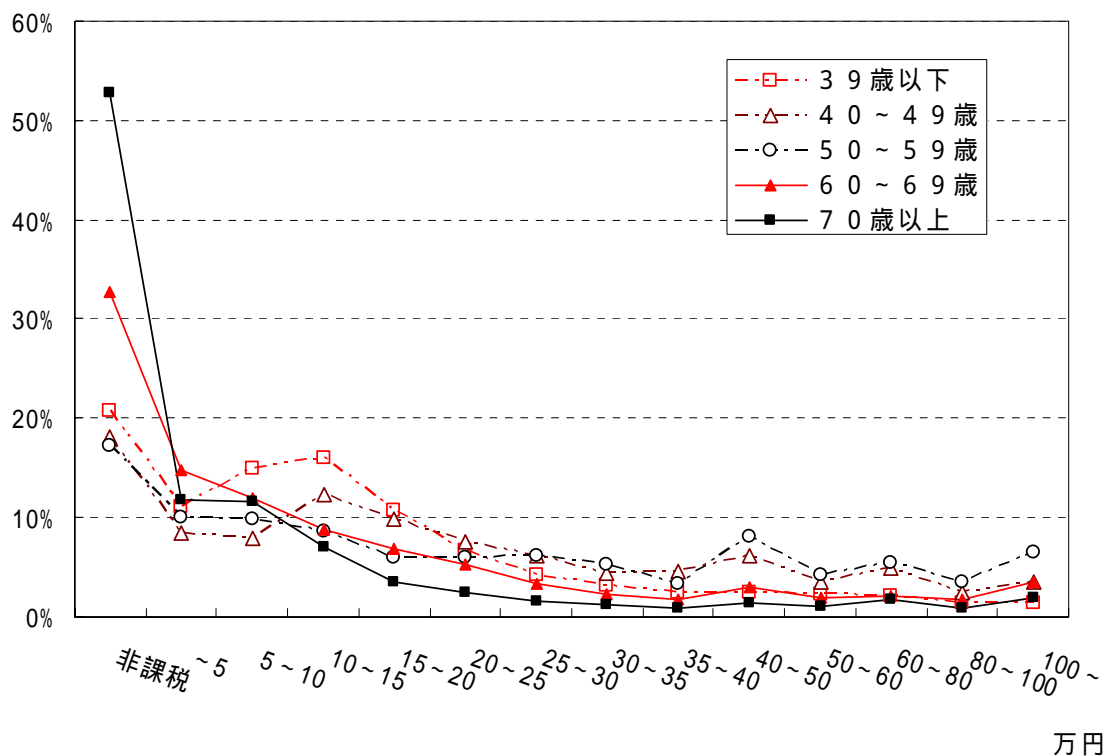
社会保障の受益と負担に関して、世代間で格差があることがしばしば指摘されているように、高齢世代ほど、社会保障の純受益（＝受益－負担）が多くなっている。こうした純受益の構造を踏まえ、生涯に負担すべき社会保険料の大半をすでに払ってしまった高齢世代には、今さら重い負担を追加的に課することができないため、高齢世代に対する社会保障給付の抑制が主張される。しかし、彼らは、特に医療や介護の分野での給付が滞ると通常の生活が営めなくなる危険があり、純受益に世代間格差があるからといって、社会保障の給付抑制だけで調整しようとするのも限界がある。

そこで考えられるのが、社会保障財源を高齢世代にも負担してもらうことである。その主な財源を、所得税や（報酬比例の）社会保険料で賄おうとすれば、主に勤労世代に過重な負担を強いてしまう。これに対し、消費税だと高齢世代でも負担の対象となるため、社会保障の受益と負担にまつわる世代間格差の是正に寄与する。

所得税負担は、勤労世代で多いが、高齢世代はあまり多く払わない。これに対し、消費税は、若年世代と高齢世代の間で、支払額の分布の差異が小さい。消費税を課すことで、所得税を払わないが資産を多く持つ高齢者にも、社会保障財源の負担を分かち合ってもらうことで、社会保障の世代間格差是正にもつながる。

ここで、所得税と消費税の世帯主年齢階層別の負担構造を見てみよう。同じ世帯主年齢階層内で、何%の世帯がいくら税を払ったかを見たもので、図表 2-1 には所得税、図表 2-2 には消費税（消費支出額から逆算したもの）を示している。これらによれば、所得税負担は、勤労世代で多いが、高齢世代ではあまり多く支払われていない。70 歳以上の世帯では、5 割

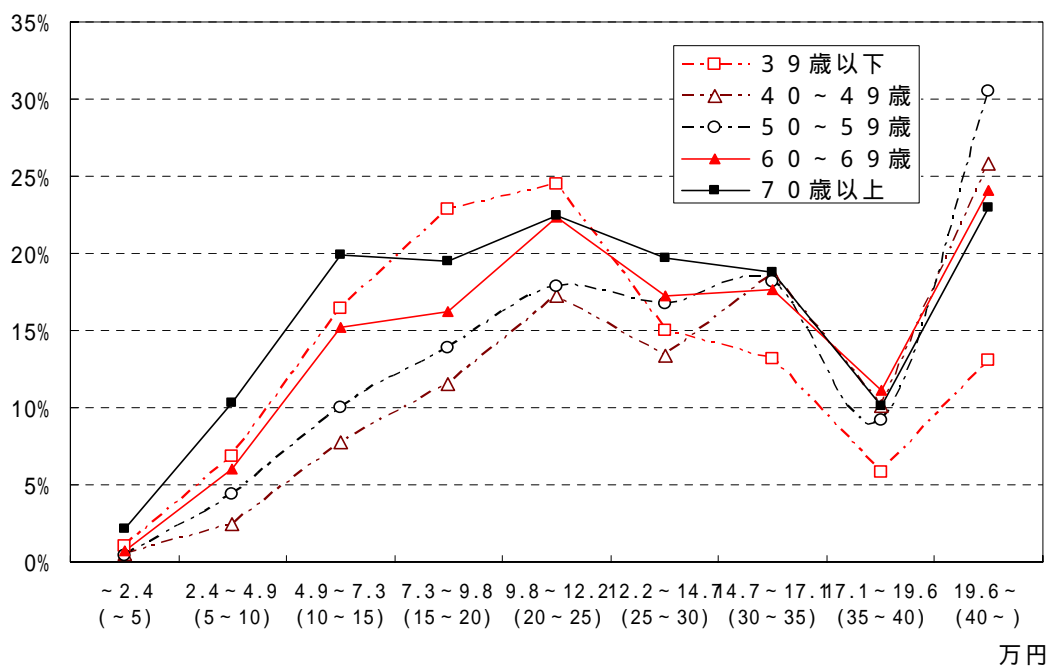
図表 2-1 世帯主の年齢階層別 所得税年間納税額の分布（構成比）



（注）「年齢不詳」は除く

（出所）厚生労働省「国民生活基礎調査」（2006年）

図表 2-2 世帯主の年齢階層別 消費税年間支払額の分布（構成比）



（注）カッコ内は1カ月当たり消費支出額。「年齢不詳」は除く

（出所）図表 2-1 に同じ

強が所得税を一切払っていない。これに対し、消費税は、若年世代と高齢世代の間で、支払額の分布の差異が小さい。ただ、退職した高齢者で収入源も限られている場合、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、その中でも裕福でより多く消費する者に対して消費税を課し、然るべき社会保障負担を求めることが考えられる。

消費税で賄うと、年金をもらう年齢に達した後も年金財源の負担を強いられて不公平だという意見があろう。しかし、世代間格差を解消するには、高齢者の社会保障給付を削減するか、高齢者に年金支給後にも何らかの形で財源を負担して頂くかのどちらかしかない。消費税で社会保障財源を賄うことは、年金をもらう高齢者にも意図的に負担頂くための仕組みである。そうしなければ、年金にまつわる世代間格差が是正されず、若年世代の年金不信が解消されない。

それ以外に消費税が望ましい理由として、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）点や、個人所得や法人所得に比べて消費の動向が景況に対して相対的に安定的なため、消費税収も景況に対して安定的になる点などが挙げられる。

2. 消費税は逆進的ではない ~ 消費税の負担は生涯所得に比例 ~

別の論点として、消費税は、低所得者により重く税負担を課す「逆進的」な税だという反対論がある。しかし、消費税が逆進的な税との認識は、間違っている。

逆進的に見えるのは、人々の消費行動をある一時期だけに限定して見るからである。しかし、人々はある年だけしか消費しないわけではない。個々人の消費行動を一生涯通じて見れば、消費税の負担は、（生涯）所得が多ければそれだけ増える。したがって、消費税の負担は逆進的ではなく、（生涯）所得に比例的になると理解するのが正しい。

ただ、消費税は、生涯所得に対して比例的な税であって、累進的ではないので、所得格差を是正するのに役立つものではない。所得格差是正の観点から、低所得者に配慮することはあり得る。そこで政治的に出てくるのが、消費税における軽減税率である。

しかし、その導入は、政治的に受けがよくても望ましくない。例えば、食料品にだけ軽減税率が適用されたとすると、同じハンバーガーでも、テイクアウトすれば食料品として軽減税率が、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から、格差是正策になっていない。

さらに、消費税の「逆進性」(という錯覚)に目くじらを立てる割には、社会保険料におけるもっと深刻な逆進性を見過ごしている。社会保険料に換えて消費税で社会保障財源を賄えば、逆進性の緩和につながる。低所得者に配慮するなら、消費税での軽減税率でなく、社会保障制度や所得税制などでも対応できよう。この点については所得税の章で詳述する。

3. 消費税の改革提案 ~2011 年度までに税率を 8%へ~

こうした消費税の利点を生かし、次のような消費税の改革案が考えられる。当面の改革として、2011 年度までに消費税率を 3%引き上げ、8%とする。引き上げた税率の 2%分は、社会保障目的税とし、税収を社会保障関係費に充当し、あわせて財政再建を目指す。具体的には、1%分は年金財源(基礎年金国庫負担増分)とし、1%分は医療・介護・少子化対策費と、低所得者向け対策の給付つき税額控除の財源に充当する。

また、地方消費税を 1%分引き上げ、一部の財源は地方法人税の軽減に振り向ける。この結果、地方税の比重が拡充されるが、税源移譲の一環とする。

その際、軽減税率は設けない。低所得者向け対策は、軽減税率の代わりに消費税増収額の 10~20%分(消費税軽減税率を設けた場合の税負担軽減に相当)を活用し、給付つき税額控除制度の導入により対応する。

国の消費税の中で、地方交付税財源に充当する分は、金額の水準を現状維持する。つまり、現行では消費税率 4%分のうちの 29.5%が地方交付税財源となっているが、上記の税率引き上げで国の消費税は税率 6%分となるから、地方交付税財源に充当する割合(地方交付税率)は 19.7% ($4\% \times 29.5\% = 6\% \times 19.7\%$)とする。

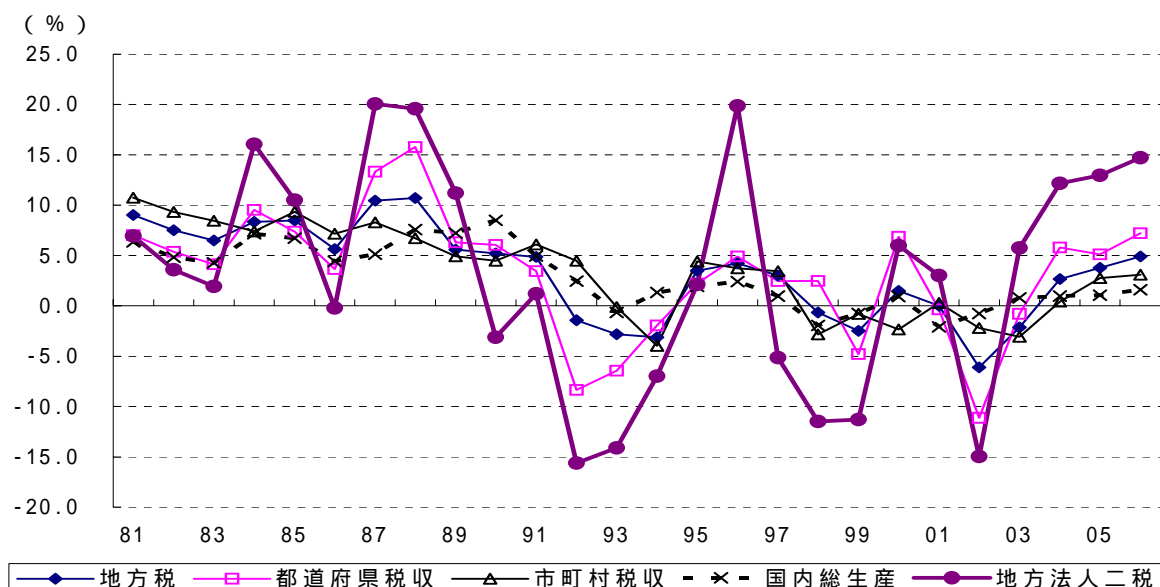
消費税制度の改革として、インボイスの導入を行うことで透明性を高め、消費税制度の信頼を向上させる。また、輸出時の還付金制度において、申告書が簡素すぎるために還付金の不正受給が最近増加していることは憂慮すべき事態であり、申告時に輸出の証拠書類等の添付を求めるなど不正受給を防ぐ手立てが必要である。

．法人税・地方消費税（佐藤）

1．現状評価 ～地方法人課税への過度な依存～

わが国の地方税は、諸外国と比べても法人課税（法人住民税、法人事業税）に著しく依存してきた。その帰結は、（１）景気に左右される税収の不安定性であり（図表 3-1）（２）地域間での（人口一人当たりで見た）税収の偏在である。また、（３）減価償却や納税単位（連結法人の場合）が国の法人税と乖離することが税制度を複雑にし、納税する企業の負担を高めてきた。確かに「法人企業も地域社会の一員であり、受益に応じた負担をすべき」との向きもある。しかし、こうした美しい建前に反して、（４）地方自治体の課税自主権の行使は、投票権を有さない法人企業に偏ってきたのが実態である。超過課税からの税収に法人二税が占める割合は 93.4%（平成 18 年度決算）に上る。本来、応益課税というならば、有権者である地域住民が支払う個人住民税や固定資産税で徹底するのが筋であろう。加えて、（５）現行の地方法人二税は法人税同様、国外所得（海外子会社からの配当）に対しても課税を行っている。国外の経済活動による所得は、明らかに地方公共サービスから便益を得ていない。地方法人課税への過度な依存は地方税収の安定性や格差の是正、また受益と負担の関係を明らかにし「住民と正面から向き合い、自らの責任と負担で施策を進める姿勢」を求める地方分権の観点からも望ましくない。

図表 3-1 地方税収の不安定性（税収と GDP の前年度比増減率）



（出所）「地方税に関する参考計数資料」（総務省）

法人課税の軽減といえば、「大企業への優遇」との批判もあろうが、経済学的には法人企業への課税の負担は投資家、労働者、消費者など広く転嫁されることが知られている。法人課税は製品価格の引き上げや雇用の縮小という形で、一般の消費者や労働者がツケを払うことになりかねない。事実、経済のグローバル化でヒト・モノ・カネが国境を越えて移動する中、わが国の立地の国際競争力を高め、低税率国への所得移転を防ぐとともに、外国資本の導入を促進することが政策的課題となっている。また、アジア・OECD 諸国では法人税率の引き下げが行われており、わが国は国際的租税競争にさらされている。こうした事実への迅速な対応が求められる。

所得再分配の機能であれば法人課税ではなく、個人所得税の強化（具体的には各種控除の見直しなど）や相続税の拡充でもって対応すればよい。再分配といった所定の目的を充足するには、最も有効な政策手段の活用が望まれる。地方消費税の引き上げとなれば、地域住民からの理解が得られないという意見もあろう。しかし、理解がないのは負担に見合う受益を住民が感じていないからではないだろうか。住民の負担増に合わせて公共サービスの質の向上、財政運営の徹底的な効率化に努めるのが筋であろう。地域住民にしても負担感があればこそ、地方自治体を監視して規律づける誘因を持つものである。

2. 政策提言 ～地方消費税による代替へ向けた工程表～

(1) 中期的視点

経済のグローバル化と国際的租税競争に対処すべく、現在国と地方を合わせて 40.69% である法人実効税率を 10% 程度引き下げ、先進諸国並みの 30% にすることを目標とする。この引き下げは地方法人特別税や法人二税（法人住民税・法人事業税）の縮減と、地方消費税での税源の代替によって実現する（実際、法人実効税率のうち 10% 分は、法人二税と 2008 年度に導入が決まった地方法人特別税（国税）による）。わが国の地方自治体、特に都道府県の法人課税依存度は国際的に見ても著しく高く、これが地方税収の不安定性と偏在（財政力格差）をもたらしてきたことは上述の通りである。本提言はわが国の法人実効税率を低めるだけでなく、地方税収の安定化や格差の是正にも寄与するものである。

(2) 2011 年までの措置

現在、分立している地方法人特別税・法人事業税、法人住民税（法人税割）と法人税（国

税)を統合、連結法人の扱いを含めて課税標準を統一するとともに、超過課税を廃して全国で税率を一律化する。連結法人の法人事業税・住民税の納税単位を法人税と合わせる。統合された法人所得税においては、国外で得た収益の国内への還流を阻害しないために、国外所得は課税免除する(課税原則を全世界所得課税(居住地主義)から、国外所得免除方式(源泉地主義課税)に転換する)。法人所得課税の統合により、経済のグローバル化や国際的租税競争に対して、国が機動的・一元的に対応できる体制を整えることができる。あわせて、固定資産税の償却資産の評価についても法人税と同様にすることで、税制の簡素化・透明化を図る。法人企業への地方の課税自主権は、法人住民税(均等割)の充実で担保すればよい。法人事業税のうち外形標準課税について、資本割は(すでに資本金に応じて課税をしている)均等割に統合、付加価値割は地方消費税に置き換える(本提言にある地方消費税の1%分の引き上げは、付加価値割相当分を含む)。

(3) 2011 年以降の措置

統合された法人所得税のうち、地方分は地方消費税で漸次代替することによって、法人実効税率の引き下げを行う。具体的には抜本的な税制改革までの「当面の措置」として、08 年度に導入された地方法人特別税(地方法人特別譲与税)相当分 2.6 兆円(平年度ベース)を地方消費税化する。地方消費税率の引き上げ幅は 1%程度となる。ただし、この増税は本提言に挙げた(2011 年度までの)地方消費税の 1%増とは別途実施するものである。続いて、法人事業税についても地方消費税化していく。国と地方を合わせた法人所得課税の実効税率は現行 40.87%(法人事業税の外形標準課税適用企業(資本金 1 億円以上)は 39.54%)である。地方法人特別税を地方消費税に置き換えることで、実行税率は 38.45%(外形標準課税適用企業は 37.02%)に低下する。さらに法人事業税をすべて地方消費税化すると、わが国の実効税率は 35.2%にとどまる。そのためにはさらに地方消費税を 1%引き上げる必要がある。法人住民税(法人税割)の税収は 2006 年度決算ベースで 3.4 兆円であり、地方消費税 1.3%に相当する。同税を地方消費税に代替すれば、最終的に地方消費税の税率は(本提言の 1%引き上げ分と合わせて)5.3%となる(うち、地方法人特別税・法人二税の廃止による地方消費税の引き上げ幅は 3.3%)。

図表 3-2 法人税・地方消費税改革（まとめ）

地方消費税化	法人税実効税率	地方消費税率	
		増税幅	税率（引き上げ後）
現行税度	40.87%		2%（注）
地方法人特別税	38.45%	1%	3%
法人事業税	35.2%	1%	4%
法人住民税（法人税割）	30%	1.3%	5.3%

（注）本提言による地方消費税 1%引き上げ分を含む

3. 地域間格差の是正 ～ 交付税に水平的財政調整機能を～

わが国の地方税制度の課題として、税源の地域間格差が挙げられる。特に法人二税に起因する格差は著しい。この問題に対処すべく、地方法人二税を地方法人特別税に組み入れた上、人口など平準化を伴う配分基準にしたがって地域間で分配すべきとの意見がある。本提言では、統合法人税のうち地方分の地域間配分については、（1）人口を基準とすることで税収の平準化を図る、あるいは（2）税収の発生地域（自治体）への還付を原則とする、という二案を並立させ、具体的には自治体間での検討に委ねるものとした。

以下は著者個人の意見を述べる。地域間の財政力格差の是正は本来、交付税の機能（財政調整機能）である。しかし、現行制度では交付団体と不交付団体の格差を埋めることができていない。この問題に対処するには、交付税制度を抜本的に改め、不交付団体を巻き込んだ「水平的財政調整」制度を導入することが望ましい。現行の不交付団体には、財政移転の原資に一定の拠出を求める仕組みである。統合法人所得税の地方分は原則、納税企業が経済活動を行う自治体に帰属させることで、地方「税」としての性格を維持する。国と地方の法人課税の統合は国税化ではなく、「共同税」（歳入分与）化と位置づける。現行の消費税・地方消費税も、実態として国と地方の共同税であることを想起してもらいたい。富裕な自治体は、その中から一部を水平的財政調整に拠出するのである。納税者には地域間の連帯への貢献として説明できる。無論、自治体各々の徴税努力や、税負担と受益との対応関係を損なうことのないよう、財政移転額や拠出額は実態を追認（予算をソフト化）するのではなく、透明かつ客観的・包括的な基準に従うものとする。

図表 3-3 改革の効果（整理）

課題		改革
グローバル化への対応	法人実効税率の引き下げ	法人課税の統合（共同税化）
		法人二税・地方法人特別税分を地方消費税で代替
地方財政の課題	地方税源の安定化	代替
	地域間格差の是正	水平的財政調整（交付税制度改革）

・ 所得税 税額控除制度による社会保障負担の軽減（田近）

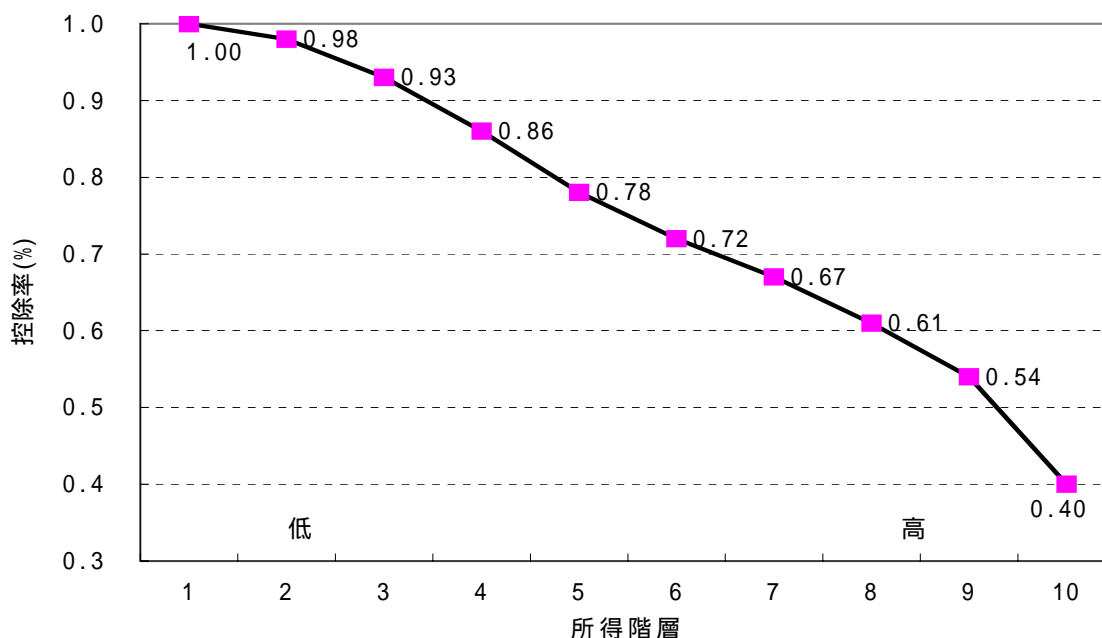
1. 日本の所得税の三つの特徴

日本の所得税が抱えている問題として、次の3点を指摘することができる。

- ・ 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。

この特徴を示したものが、以下の図表 4-1～図表 4-3 である。これらは、わが国の家計の最も基本的な調査の一つである『国民生活基礎調査』（厚生労働省）を用いて、税（所得税と住民税）と社会保険の負担率を求めた結果を図示したものである。全世帯を所得の順に 10 階層に分け、階層別に負担率を求めている。世帯は、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、税負担の推計は、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いている。

図表 4-1 所得税の控除率（給与所得世帯）

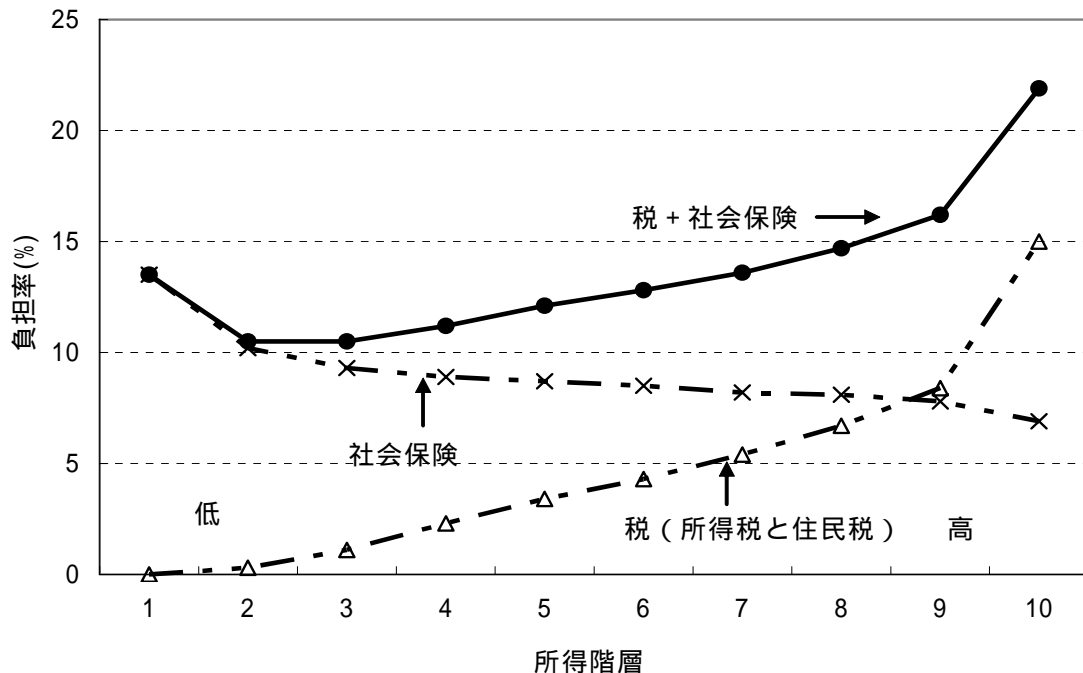


（注）図表 4-1～図表 4-3 の作成にあたっては、『国民生活基礎調査』（厚生労働省）の 2001 年調査を用い、各世帯の個人の所得や属性により所得税・住民税を計算した。社会保険料についてはデータに示された値を用いた。ただし、税負担については 2004 年の公的年金等控除の縮小などの税制改革と、2006 年の定率減税廃止の効果を織り込んで計算した。給与所得世帯と年金世帯は、それぞれ世帯所得の 50% 以上を給与所得と公的年金が占める世帯を指す。

(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)

図表 4-1 は、給与所得世帯を対象として、所得税の計算上、差し引かれる所得控除額が所得に占める割合を示したものである。この図から、所得控除がきわめて大きいことがわかる。すなわち、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占める割合が 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。なお、ここでは給与所得世帯しか図示していないが、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、年金世帯の所得控除額の方が大きくなっている。

図表 4-2 税と社会保険の負担率 (給与所得世帯)

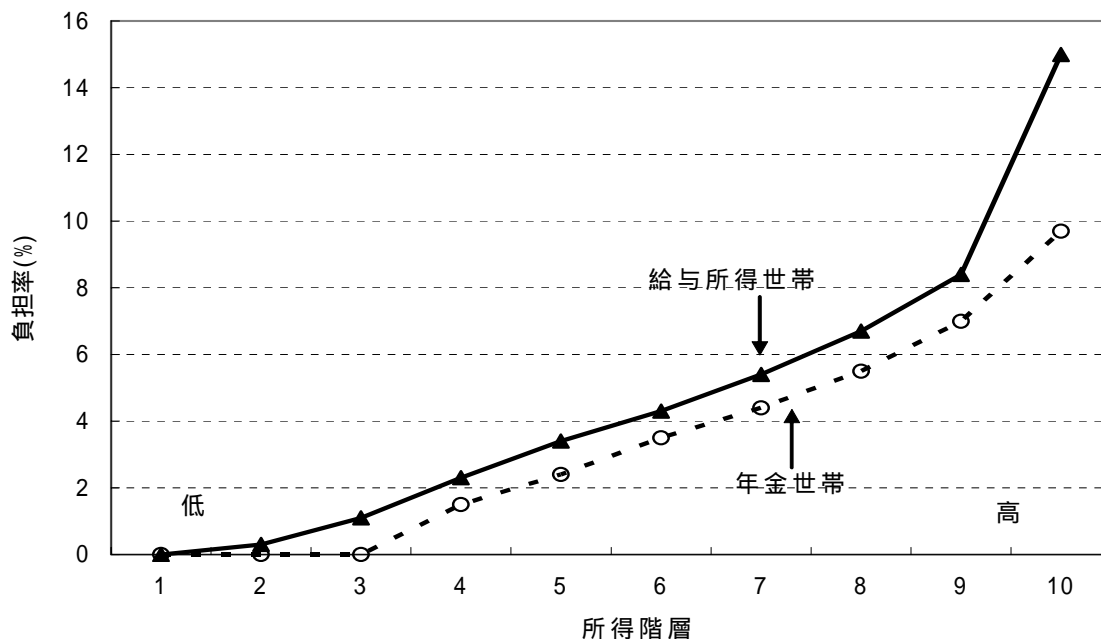


(出所) 図表 4-1 に同じ

図表 4-2 は、給与所得世帯の税と社会保険の負担率を、所得階層別に示したものである。この図から、ほとんどの世帯では、社会保険の負担の方が税の負担より大きいことがわかる。すなわち、所得の最上位 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、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。

図表 4-3 給与所得世帯と年金世帯の税負担率



(出所) 図表 4-1 に同じ

図表 4-3 は、給与所得世帯と年金世帯の税負担を比べたものであるが、年金世帯の負担の方が、低くなっている。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」ことになる。特に、所得最上位の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わかる。これに、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合わせた負担率が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、以上三つの特徴から発している。したがって、所得税に必要な改革とは、税収確保、負担の公平などの観点から、これら三つの問題の是正に取り組むことである。具体的な課題は次のようになる。

- ・ 所得控除を縮小し、所得税の「課税力」を取り戻す。
- ・ 負担は、税と社会保険負担を合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および財政再建という課題を抱えている。現在では、世界同時不況の様相が強まっており、さらなる財政出動の可能性も排除できない。そうした中で、現世代の消費のつけをこれ以上、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すべてをしわ寄せすることは不可能である。所得税も応分の負担をすべきであり、その際、所得水準に応じた負担調整も、国民にわ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の財源だから、その負担は別々に考えるべきであるとされてきた。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ので、税と変わらない。したがって、納税者の観点に立てば、税と社会保険の負担は一体的に捉えるべきである。

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、所得が低く、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、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。具体的には、所得控除に代わって税額控除（税による還付）によって、こうしたグループの人々の税と社会保険料負担の合計額が軽減される制度を創設すべきである。

第3の改革は、年金世帯の扱いである。高齢化が進行する中で、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、先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。そうした中で、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、日本の所得税に必要な改革を示した。いずれも、将来世代の抱えている負担を考えると、避けて通ることのできないものであり、改革にあたっては国民への強い訴えかけや、政治家、政策当局者および実務家の間で改革の必要性和意義を共有することが不可欠である。

．国際課税 わが国多国籍企業の競争力を阻害しない税制の整備に向けて（青山）

1．法人税率引き下げと多国籍企業の事業再編成

経済のグローバル化に対応して、世界経済の中で飛躍的に役割を拡大している多国籍企業は、近年の主要国における法人税率引き下げによって、その経営戦略の見直しを迫られている。すなわち、欧州を中心とした平均 30% レベルへの法人実効税率引き下げは、約 40% 台を維持している日・米との間で法人税負担の格差を顕在化させ、多国籍企業の税コスト面での競争に影響を与えている。

このような状況を受けて、多国籍企業は、グループ全体としての税コスト負担の極小化を狙った多様な「事業再編成（Business Restructuring）」を促進させつつあり、特に高税率国拠点については、仮にそれが本社所在地国であったとしても、無形資産の開発・管理やグループ内ファイナンスなど付加価値の高い機能を集中させない方向での再編成が進んでいると伝えられている。OECD 租税委員会も、これら再編成がもたらす管轄間での所得移転を中心とした国際課税問題に対処すべくプロジェクトを発足させ、近々ガイダンスを発出する運びとなっている。

少子・高齢化の下、海外市場への進出により日本経済を下支えする多国籍企業の役割の重要性に鑑みると、わが国においては法人実効税率の OECD 平均並への引き下げは喫緊の課題と考えられる。

2．国境を越えた二重課税調整方式の見直し

一方、上記法人税率引き下げ競争は、法人の国境を越えた事業活動から発生する二重課税の解消方式間の分布バランスにも、大きな影響を与えつつある。

グループ会社間で発生する二重課税を排除して、直接投資を促進することは租税条約の主要目的であり、OECD モデル条約 23 条では、日・米・英を中心に採用されている資本輸出中立性の原則に即した外国税額控除方式（全世界所得課税方式）と、仏・蘭・独など欧州大陸諸国を中心に採用されている資本輸入中立性の原則に即した国外所得免除方式（テリトリアル方式）とが、選択的に規定されている。

しかし、法人実効税率の格差の顕在化に伴い、外国税額控除方式を採る高税率国に本拠を置く多国籍企業は、親会社への利益送還に伴い追加税負担を余儀なくされることから、競争上の不利が拡大していると認識されてきている。すでに OECD 加盟 30 カ国中 21 カ国で、

海外子会社所得につき国外所得免除方式が採用されていると報告されており、これらを受けて、米国では2005年大統領諮問委員会報告以降、また英国では2007年財務省レポート以降、海外子会社からの配当を中心に、外国税額控除方式から国外所得免除方式への移行を図る税制改正に向けた議論が活発化した。わが国においても、経済産業省の平成21年度税制改正要望（2008年8月）で同改正が取り上げられている。

経済産業省の提案は、国外所得のうち海外子会社配当に限定した国外所得免除方式となっている。しかし、課税理論としては、経済的な機能が同一または類似した所得の課税問題、すなわち、支店利得（PEに帰属する所得）の取扱いや子会社株式譲渡益の取扱いなども、今後課税の公平性の観点から検討する必要がある。ただし、PE帰属所得については現在OECDモデル条約7条の改定が進行中であり、国際的なハーモニゼーションを図る見地からは、その帰趨を俟って検討するのが適当であろう。また、その際には、ドイツのように国内法ではなく、条約ベースでの対応という方法も検討に値すると考える。

図表 5-1 OECD加盟国における子会社配当に関する二重課税調整方式

外国税額控除方式	国外所得免除方式
米国、英国、日本、アイルランド、韓国、メキシコ、ニュージーランド、ポーランド、チェコ (9カ国)	豪、加、オーストリア、ベルギー、デンマーク、フィンランド、仏、独、伊、蘭、ギリシャ、ハンガリー、アイスランド、ルクセンブルグ、ノルウェー、ポルトガル、スロバキア、スペイン、スウェーデン、スイス、トルコ (21カ国)

3. 国際的租税回避への対応強化の必要性

上記の海外子会社配当についての国外所得免除方式への移行は、すでに待ったなしの状況と考えられるが、その際必要なことは、免除方式移行に伴う低税率国への所得移転リスク増大への対応である。免除方式を採用する諸国は、これらのリスクへの対応策を例外なく採用しているが、わが国も、OECDのスタンダードに立った外国子会社合算税制（タックスヘイブン税制）と移転価格税制で、基本的な対応力をすでに有している。ただし、それぞれの制度について、国外所得免除方式導入に伴い増大する租税回避リスクに対応する潜在力が、十分かどうかは別途検証しなければならない。

(1) 外国子会社合算税制

低課税国に所在する子会社が、主として受動的な所得を得るために設立されたり、実体のないペーパーカンパニーであって、そこに本来親会社に帰属すべき所得が不当に留保されているような租税回避に対応する税制が、外国子会社合算税制である。この税制を世界的に見ると、適用の判断を事業体毎に行うもの（一定の被支配要件を満たす外国子会社を対象としながら、適用除外要件に合致する事業体を除外）と、所得類型毎に行うもの（受動的所得を適用対象とし、能動的所得を対象外とするもの）とに区分される。わが国が採用する方式は事業体毎の方式であるが、これは租税回避防止規定として制度設計された際に、タックスヘイブんにペーパーカンパニーを設立し、そこに親会社所得を不法留保する形態を典型的な規制対象と考え、事業体ベースでの租税回避リスクを主として認識していたためと考えられる。一方、課税繰延効果に着目する米国型の所得類型毎の制度設計は、所得の可動性の有無を中心に租税回避リスク（厳密には租税繰延リスク）を捉えている。

受動的・可動的所得についての国際的な租税回避リスクへの対応の必要性については、前述の OECD 租税競争プロジェクトでも対策が議論された。一方、事業体別のアプローチでは、主たる事業が能動的所得か受動的・可動的所得かにより、適用除外の可否を判断せざるを得ず、オール・オア・ナッシングで過大規制（付随的能動的所得も合算課税する）もしくは過大免除（付随的受動的所得も適用除外する）となりうる。国外所得免除方式を採用し海外子会社からの配当を非課税とする場合には、低課税国子会社への所得移転の誘因が明らかに増加する（租税回避リスクも拡大する）ので、その際の、課税繰延を永遠に享受する租税回避行為に対する防止策はより緻密なものが求められるはずである。したがって、外国子会社合算税制について、所得類型別に再構成する改正案を検討する時期にきていると考える。

しかし一方、納税者のコンプライアンスコストおよび執行の便宜の観点からは、事業体アプローチの優位性は否定できない。仮に所得別のアプローチに切り替える場合には、能動的所得・受動的所得の区分に関するガイダンスや納税者のドキュメンテーション規則の整備等を図る際に、現行のコンプライアンスコストを過大に引き上げることのないような工夫が求められよう。この点については、同様の改正提案につき民間とのコンサルテーションが進展している英国の経験等を含め、さらに検討する必要がある。その際には、取引規模等に応じ国外所得免除と外税控除の両方式を、選択的に適用する方式も考慮しうると考えられる。

図表 5-2 海外子会社の稼得所得と税負担（米国の例）

課税前利益、外国法人税額、および平均外国法人税率

（単位：100 万ドル）

（1）課税年度	（2）課税前経常利益 （欠損控除後）	（3）外国法人税額 （ネット）	（4）平均法人税率 ((3)/(2))
1986	56,591	19,229	33.98%
1992	69,613	18,472	26.54%
1998	143,840	34,745	24.16%
2002	200,670	38,610	19.24%

（注）データは、米国親会社の被支配外国法人（CFC）のうち上位 7,500 社（各課税年度において総資産 5 億ドル以上）から収集。

（出所）Redmiles and Wenrich(2007)(Fig.D) and Masters and Oh(2006), P.200

（2）移転価格税制

海外子会社からの配当の免除方式は、さらに移転価格を利用した租税回避のリスクも高めることとなる。特に、世界最高水準の実効法人税率を持つわが国にとって、このリスクは避けがたいものである。したがって、今後の所得移転リスクの拡大にどう対処すべきかの観点から、既存の移転価格税制ルールの有効性を再検討する必要があると考えられる。幸い OECD では現在、移転価格ガイドラインの見直し（比較可能性や利益法の利用に関するプロジェクト）や前述の事業再編成プロジェクトにおいて、複雑な無形資産取引を含む親子会社間の所得配分の基本ルールが、民間とのコンサルテーションを踏まえて見直されている。近く改定ガイドラインとして発表されるコンセンサスを活用し、必要に応じ国内法改正の参考にすることは可能と考える。

一方、執行の厳格化は不可避であり、租税回避に対応すべく、例えば、ドキュメンテーションの厳格化や海外関連会社情報の入手義務のさらなる強化など、納税者にとってコンプライアンスコストが増大する方向での改革が考えられる。これらの点は、先行する米国に比べ、わが国では整理が遅れていると指摘されていた分野でもあり、納税者の負担と予測可能性に十分配慮しながら、適切な措置を講じる必要があると考える。また、相互協議を含めた紛争解決の必要性・重要性がさらに増すと考えられることから、OECD モデル条約 2008 年版で追加された仲裁の利用について、わが国も一層真剣に検討する必要があると考える。

以上

抜本的税制改革
安心社会の建設と経済活性化の両立を

21世紀政策研究所 研究プロジェクト
「抜本的税制改革に向けて - 法人税改革のあり方」
(研究主幹：森信 茂樹)

2008年10月発行
日本経団連
21世紀政策研究所

東京都千代田区大手町1 - 9 - 4
経団連会館6階 〒100-8188
電話 : 03 - 5204 - 1764
FAX : 03 - 5255 - 6279
E-mail : info@21ppi.org
URL : <http://www.21ppi.org/>

本中間報告へのご質問、ご意見があれば上記メールアドレスに
e-mail にてご連絡ください。

21 世紀政策研究所 研究プロジェクト
「抜本的税制改革に向けて 法人税改革のあり方」
タスクフォース委員一覧

(敬称略、順不同)

研究主幹 森信 茂樹 中央大学法科大学院教授

委 員 青山 慶二 筑波大学教授

 佐藤 主光 一橋大学准教授

 田近 栄治 一橋大学教授

 土居 丈朗 慶応大学准教授

以 上