

地方分権に関する基本問題についての 調査研究会報告書

(座長：神野 直彦)

平成29年3月

一般財団法人 自治総合センター

はしがき

第1次・第2次地方分権改革では、国と地方の関係を対等・協力の関係に変えるという理念の下、地域が自らの創意と工夫により課題を解決するための制度的基盤の構築が図られてきた。

平成25年6月に「第3次一括法」、平成26年5月に「第4次一括法」が成立し、地方公共団体に対する事務・権限の移譲や義務付け・枠付けの見直し等が進められてきた。

さらに、地方の発意に根ざした取組を推進する新たな手法として、個々の地方公共団体等から地方分権改革に関する提案を広く募集し、それらの提案の実現に向けて検討を行う「提案募集方式」が平成26年から導入された。

「提案募集方式」による地方公共団体等からの提案等を踏まえ、事務・権限の移譲や義務付け・枠付けの見直し等を一層推進するため、平成27年6月に「第5次一括法」、平成28年5月「第6次一括法」が成立し、平成29年3月には「第7次一括法」が閣議決定・国会提出された。

このような地方分権に関する種々の改革の進展や課題を視野に入れながら、地方分権に関する基本問題について先進的かつ実践的な調査研究を実施するため、平成16年度に本研究会を設置し、検討を重ねてきた。平成28年度においては3回の研究会を開催しており、本報告書は、その成果をとりまとめたものである。

本報告書が、我が国の地方税財政を考える上での一助となれば幸いである。

なお、本研究会は、一般財団法人全国市町村振興協会と一般財団法人自治総合センターが共同で実施したものである。

平成29年3月

一般財団法人 全国市町村振興協会
理事長 山野 岳 義
一般財団法人 自治総合センター
理事長 梶 田 信一郎

地方分権に関する基本問題についての調査研究会

委員名簿

座長	神野 直彦	東京大学名誉教授
	青木 宗明	神奈川大学経営学部教授
	荒井 崇	東北大学大学院法学研究科教授
	池上 岳彦	立教大学経済学部教授
	井手 英策	慶應義塾大学経済学部教授
	佐藤 滋	東北学院大学経済学部准教授
	関口 智	立教大学経済学部教授
	高端 正幸	埼玉大学大学院人文社会科学研究科准教授
	沼尾 波子	日本大学経済学部教授
	半谷 俊彦	和光大学経済経営学部教授
	古市 将人	帝京大学経済学部講師
	星野 泉	明治大学政治経済学部教授
	諸富 徹	京都大学大学院経済学研究科教授
	吉田 悦教	関西学院大学法学部教授

目 次

第1章 平成28年度調査報告

- 付加価値税としての企業課税・・・・・・・・・・・・・・・・ 1
- 「富山モデル」について考える
ー北陸のゆたかさはどこから来るのかー・・・・・・・・ 62

第2章 参考資料

- 経済財政運営と改革の基本方針2016について・・・・ 67
- 平成29年度地方税制改正の課題について・・・・・・・・ 82
- 水道事業の広域化等について・・・・・・・・・・・・ 112

第 1 章

平成28年度調査報告

付加価値税としての企業課税*

Business Tax as Value Added Tax

地方企業課税に関する日米比較研究

A Comparative Study of Japan-U.S. Subnational Business Taxes

諸富 徹**

1. 導入

1.1. 本論文の目的

「付加価値税としての企業課税」という本論文のタイトルは、次の3つの目的を同時に含んでいる。第1は、企業課税はどうあるべきかという論点である。多くの国々で、中央政府と地方政府の両レベルで、法人所得税が実施されている。しかし本稿は、それとは異なる、企業課税としての付加価値税の可能性を検討する。これは応益課税の考え方に立脚しており、応能原則に基づく、個人への配当所得課税の前取りとしての法人所得税とは異なっている。つまりそれは、政府の公共財・サービスによる受益の対価としての企業課税という考え方に基づく。本稿は、もし応益課税としての企業課税という考え方が重要だとすれば、具体的にどのような形態の企業課税としてそれを実施するのが望ましいのかを探求する。

第2の論点は、付加価値税とはいったい何かという問題である。付加価値税といえば、現在では欧州で実施されているような、クレジット・インボイス型の多段階消費課税がよく知られている。日本の消費税も、これと同じ類型に属し、その最終的な税負担者は、消費者となる。しかし付加価値税には、それとは異なる類型の所得型付加価値税が存在し、これは企業に対する直接課税となる。付加価値税には、これら以外にも異なるバリエーションが存在するが、それらは、どういうメリットとデメリットを持っているのか、そして、それを企業課税として実施することの意義はいったい何かを、本稿では明らかにする。

最後に第3の論点として、「付加価値税としての企業課税」は、どのレベルの政府で実施するのが望ましいのか、という問題を取り扱う。本論文の目的は、地方政府(subnational)レベルで付加価値税を実施するのが望ましいのか否か、もし望ましいならば、それはどのような条件下でそうなのかを明らかにする点にある。

以上の目的を達成するために、本稿は日米比較研究を行う。というのは、日米間にはこの問題をめぐって興味深い比較研究上の論点が存在するからである。第1に、日本の戦後税制は、第2次世界大戦直後のアメリカ占領下で、シャープ使節団報告書に基づいて形成されたため、アメリカ税制と強い類似性に特徴づけられてきた。第2に、そのシャープ報告書は、地方政府(都道府県)レベルにおける、企業課税(法人事業税)としての付加価値税の導入を勧告した。これはしかし、実現することはなかった。

にもかかわらず、このアイディアはその後もずっと生き続け、地方税に相応しい税目としてその後も議論され続けた。そして最終的に2004年、日本の都道府県で実施されている法人事業税の改革が実施され、その課税ベースが利潤から、利潤、資本、そして付加価値という3つの要素の組み合わせに変更された。つまり、付加価値税としての企業課税が、シャープ勧告から55年後に実現したことになる。他方でアメリカも、地方レベルでの付加価値税としての企業課税について、大変興味深い経験をもっている。ミ

* 本稿の作成過程では、ミシガン大学法科大学院のアヴィ・ヨナ教授より多くの有益なコメントを頂いた。この場をお借りして謝意を表したい。

**京都大学大学院経済学研究科教授、〒606-8501 京都市左京区吉田本町

シガン州、ニューハンプシャー州、テキサス州などがその実例だが、特にミシガン州の単一事業税は、我々に多くの教訓をもたらしてくれる。この税は 2007 年に廃止され、法人所得税によって置き換えられた。しかし本論文ではミシガン単一事業税を取り上げ、日本の法人事業税と比較することで、地方政府レベルにおける「付加価値税としての企業課税」について、有意味な教訓を引き出すことにしたい。

1.2. 問題の背景

アメリカは現在のところ、付加価値税を持たない唯一の先進国だが、税制の専門家はこの税の特質を明らかにし、アメリカにおけるその望ましい導入について、議論を深めてきた¹。そこで論点となったのは第 1 に、アメリカにとって、連邦付加価値税を導入することは適切か、適切だとすれば、どのような制度設計を行うべきか、という問題である。第 2 に、間接税としての消費課税ベースには、すでに州が、小売段階での単段階消費課税である売上税(Sales Tax)を課している。したがってこれまで、連邦が消費課税ベースに付加価値税を課するのは、州がすでに売上税を課していることと不整合であるとか、州の占取権を侵害することになるとの批判が行われてきた。そして実際、これらの事情が、連邦付加価値税導入の障害だとみなされてきた²。しかし、カナダにおける過去 20 年間の取り組みから、こうした論拠は誤っており、連邦付加価値税と州の付加価値税、あるいは売上税との共存は、不可能でないどころか、うまく機能することが分かってきた³。また付加価値税は、売上税と比較して様々な点でより優れた税であり、州は売上税を付加価値税へと移行させ、税率操作権を保持しながらも、連邦付加価値税と調和させていくことが望ましい⁴。

他方、地方レベルの税源として、法人所得税が多くの州で採用されている。アメリカでは、この課税ベースを利潤から付加価値に移行させる試みがいくつかの州で行われてきた。しかし、その代表的な事例としてのミシガン州の単一事業税は、すでに廃止された。他に少数の州を除いて、そうした試みが全米に広がりを見せるには至っていない。これに対して日本は、2004 年に都道府県の法人事業税課税ベースの一部に付加価値を導入した。その後、中央政府の法人税率を引き下げると同時に、税収中立性を確保するために、企業課税の課税ベースの拡大が同時に行われた。その一環として、法人事業税の外形標準の拡大が行われ、利潤課税ベースのウェイトが低下、付加価値課税ベースのウェイトは拡大するという経緯をたどってきた。このまま進めば、究極的には、法人事業税の課税ベースがすべて付加価値に移行することもありうる。日米の地方企業課税で、こうした相違が生じている理由は何か。そしてそもそも、日本の辿っている方向性は、望ましいのであろうか。

この疑問に回答を与えるには、はたして地方レベルの税源として、付加価値は望ましい課税ベースなのかをまず検討する必要がある。これは、財政学において、伝統的に「税源配分論」として取り扱われてきた問題である。その上で、仮にそれが望ましいとすれば、どの地方レベルで実行すべきなのかを問う必要がある。さらに、それが地方レベルで実行できるとすれば、(1)売上税を発展させ、洗練させた消費課税として付加価値税として実施するのが望ましいのか、それとも、(2)企業への直接的な所得課税としてそ

¹ 代表的文献として、Schenk and Oldman (2001a)、および Schenk and Oldman (2001b)を参照。また、Tax Law Review 誌第 63 巻(2009-2010)の、第 2 号(Part I)および第 3 号(Part II)にわたって掲載された、連邦付加価値税の制度設計に関するシンポジウム(Symposium on Designing a Federal VAT)特集号の各論文を参照。

² Avi-Yonah (2010), p. 297 を参照。

³ Bird, R.M. and P.-P. Gendron (2010)を参照。この点に関する詳細な邦語研究として、篠田剛(2012)、および持田・堀場・望月(2010)を参照。

⁴ Avi-Yonah (2010), pp. 298-299、および McLure (2010)を参照。

れを実施すべきか、あるいは、(3)両者とも導入し、併用すべきか、という選択問題が生じる⁵。

これは、消費型付加価値税か、それとも所得型付加価値税か、という選択の問題であり、付加価値の計算方法でいえば、加算法か、控除法か、あるいはクレジット・インボイス型か、といった選択の問題でもある。こうした論点を詳細に検討することを通じて、それぞれのタイプの付加価値税の性質が明らかになってくる。それに基づいて、地方レベルで付加価値税を実施すべきだとすれば、どのようなタイプの付加価値税を導入すべきか、判断基準を引き出すことが可能になる。結果として、この判断基準に基づいて、これまでの日米両国における付加価値税の経験を評価し、より望ましい地方レベルの付加価値税とは何かについて、議論を展開することが可能になるだろう。

2. 政府間税源配分問題 - 付加価値税は地方税源として適切か?

2.1. マスグレイブ=オーツの伝統的税源配分論

財政学では、「財政連邦主義(Fiscal Federalism)」の名の下に、マスグレイブ(Richard A. Musgrave)とオーツ(Wallace E. Oates)が、税源配分論に大きな影響を与えてきた⁶。マスグレイブ=オーツの議論が優れているのは、政府間税源配分論を政府間機能配分論と一体的に展開した点である。政府間機能配分論は、公共部門が担うべき仕事(公共事業、教育、福祉、産業政策・・・)のうち、どれを中央政府が担い、どれを地方政府が担うべきかを決定する。これが決まれば、割り当てられた仕事の量と質に応じて、必要とする財源規模も定まり、政府間税源配分を決定できる。この点でマスグレイブは、政府機能を資源配分機能、所得再分配機能、経済安定化機能の三つであると規定し⁷、オーツもこの分類に基づいて議論を展開している。

彼らの議論にしたがえば、資源配分機能、所得再分配機能、経済安定化機能のいずれにおいても、中央政府が主たる役割を果たす。これに対して地方政府は、地域にその便益が限定される公共財・サービスの領域で、限定的な資源配分機能を担うだけである。もっともオーツは、有名な「分権化定理」を展開し、分権的な政府間機能配分を基礎づける理論的枠組みを提供した。この定理は、地域によって住民の公共財・サービスに対する選好が異なる場合、中央政府がそれらの供給を一律に行うよりも、地方政府が住民の選好を反映した形で公共財・サービスを供給するほうが、効率的な資源配分を達成できることを示している。したがって、公共財・サービスの供給を分権化することが、経済学の観点から正当化される⁸。

それでは、マスグレイブの集権的な政府間機能配分の下で、どのように税源が政府間で配分されるべきなのか。彼は、税源配分の原則を、以下のようにまとめている⁹。

- 1) 応益課税はあらゆるレベルで実施可能(「応益性」)
- 2) 累進的税率構造を持つ再分配目的の税は、国税へ

⁵ 日本は、「地方消費税」と「法人事業税」という形で、地方レベルで両タイプの付加価値税を並行実施している数少ない国の1つである。

⁶ Musgrave (1959), 邦訳第1巻 198-199頁, および 269-274頁; Musgrave (1971; 1983); Oates (1968; 1972) を参照。

⁷ Musgrave (1959)を参照。

⁸ Oates (1972), 邦訳 37-40頁, および 58-66頁。ただし、この定理が成立するには次の2条件が揃っていないなければならない。第1に、分権化による厚生改善の効果が、規模の経済による費用節約効果を上回ること、第2に、スピル・オーバー効果が存在しないことである。分権化定理が成立しない場合は、その政府機能を中央政府に割り当てるか、あるいは地域間協力が可能な場合は、近接地域の政府同士で共同してその機能を担うことが望ましい。

⁹ Musgrave (1983)を参照。

- 3) 経済安定化政策に適した税は国税へ、景気に対して安定的な税は地方税へ(安定性)
- 4) 包括的課税ベースを採用する必要のある人税は国税へ
- 5) 税源の移動性の低い税は地方税へ(「税源の移動性」)
- 6) 税源の偏在する税は国税へ(「税源の偏在性」)

以上の議論より地方税として望ましい条件は、「応益性」を満たし、税収が「安定的」であり、税源の「移動性」が小さく、そして税源の「偏在性」も小さい税だということになる。以上の税源配分原則を踏まえて、マスグレイブが提案した具体的な税源配分案をまとめたのが、表 1 である。彼は、地域的な公共財の供給を除いて、重要な政府機能のほとんどを中央政府に与えたために、政府間税源配分でも中央政府に対してはきわめて厚く、地方政府、特に基礎自治体には限定的な税源しか配分されない結果となっている。

表 1 財政連邦主義(マスグレイブ)による税源配分

中央政府	中位政府	下位政府(基礎自治体)
* 包括的所得税(所得税+法人税)、あるいは支出税	* 住民税	* 固定資産税
* 天然資源税	* 法人事業税	* 賃金税
* 受益者負担	* 売上税	* 受益者負担
	* 天然資源税	
	* 受益者負担	

〔出所〕 Musgrave (2000), p.299.

2.2. バードによる伝統的税源配分論への批判と、分権的税源配分論

以上のような形で展開されたマスグレイブの地方税原則は、きわめて強固な論理に基づいているために、地方税原則の「通説」の地位をこれまで占めてきた。しかし、分権化が世界的な潮流になってくるにつれて、主要な政府機能と税源のほとんどすべてを中央政府に集中させるマスグレイブのきわめて集権的な議論には、批判が向けられるようになってきた。この点で、カナダの財政学者バード(Richard M. Bird)は、カナダにおける現実の政府間税源配分を批判的に考察する中から、税源のより大きな割合を地方政府に配分すべきだという結論を引き出している¹⁰。

この問題を考えるにあたってのバードの問題意識は、次のようなものである。つまり、カナダにおける政府間税源配分の現状は、すべての層の政府で収入と支出の不均衡をもたらしている。地方政府の場合は、それが担っている仕事(支出)に対して収入が少なすぎるのに対し、中央政府の場合は、それが担っている仕事に比して収入が多すぎる。この結果、中央政府から地方政府への財政移転が恒常的になってしまっている。このように、恒常的な政府間財政移転に依存したシステムは、①システム全体としての効率性、②中央政府に対する地方政府の自律性、そして③地方政府の住民に対する説明責任、という 3 点において、問題が多い。

そこでバードは、次のような新しい租税原則を提案する。第 1 に、各層の政府は、その支出を賄うのに十分な収入をもつべきである(「収入の十分性」)。第 2 に、各層の政府は、自らの支出を自らの収入で賄うという原則を徹底させることで、(限界的な)財政責任をより明確にすべきである。この原則は、もし支出拡大によって地方政府がより大きな仕事をしたいなら、その便益を受ける地域住民により大きな負担を求めるべきだということになる。逆に言えば、地方政府は支出を拡大したいならば、なぜ負担の増加が必要なのかを住民に対して説明しなければならない(「限界的財政責任」)。第 3 に、こ

¹⁰ Bird (1999; 2000)。邦語文献として、持田 (2004), 76-81 ページを参照。

のことを可能にするために、地方政府には、地方税の税率や課税ベースの操作権が付与されるべきである(「課税自主権」、あるいは「税率操作権の付与」)。そして第4番目の原則として、地方政府の課税が、資源配分に対して中立的でなければならないという要請を挙げることができる(「資源配分に対する中立性」)。

以上のバードの議論は、地方政府がより大きな機能を担いつつある時代に適合的な租税原則を打ち出そうとしている点で大変興味深い。そして、上記4点をすべて満たす税源として、個人所得税に対する付加税(あるいは共有税)か、あるいは消費税に対する付加税(あるいは共有税)が望ましいというのが彼の結論である。こうしてバードの論拠に基づけば、マスグレイブの議論と異なって、地方政府に対して、固定資産税や売上税といった伝統的な税源だけでなく、所得税(個人および法人を含む)や消費税(付加価値税)といった、より広い課税ベースを持つ税源を配分すべきだという結論が引き出される。

2.3. マクルーアの分権的税源配分論

しかし、地方政府に対して、バードとほぼ同様の税源配分基準を採用しながらも、彼とは対照的に、所得(特に法人所得)と付加価値という課税ベースを、地方政府に配分することは望ましくないという結論を引き出しているのがマクルーアである。彼もまた、バードと同様に、マスグレイブの集権的な税源配分論を批判しつつ、より分権的な観点から政府間税源配分論を展開している。マクルーアの地方税原則は、以下のとおりである¹¹。これらは、バードの議論とほぼ重なり合っている。

- 1) 収入の十分性(revenue adequacy)
- 2) 財政的自律性(fiscal autonomy)
- 3) 負担と便益の関係(relation of taxes and benefits)
- 4) 租税競争
- 5) 立地選択に対する中立性(locational neutrality)
- 6) 租税輸出の回避(avoidance of tax exporting)
- 7) 行政的実行可能性(administrative feasibility)

第1に彼は、地方政府は公共財・サービスを供給するのに十分な固有の税収を持たなければならないと強調する(上記1)の基準)。これは、バードも強調している点である。収入が十分でなければ、地方政府は、中央政府からの財政移転に依存することになる。結果として、中央政府による地方政府の統制や介入を引き起こす可能性がある。また、上記2)の財政的自律性が脅かす恐れが生じる。あさらに、地方政府が財政支出を自らの税収で賄えない程度が大きければ、公共財・サービスから得られる便益と、その負担のバランスが崩れるために、上記3)の基準が満たされなくなる。

とはいえ、現実には経済的に豊かな自治体を除いて、すべての自治体が財政支出を自らの税収だけで充たすのは難しい。多くの自治体は程度の差こそあれ、中央政府からの財政移転に依存している。しかし、仮にそうであったとしても、限界的な財政責任が機能することが望ましい。つまり、もし住民が追加的な財政支出による便益享受を望むのであれば、それに必要となる追加財源は、住民自身による追加負担で賄われるべきである。こうした限界的な財政責任を機能させるための手段として、マクルーアが重視するのが地方政府による税率操作権の保障である。

以上の政府間税源配分基準は、バードとマクルーアの両方でまったく一致している。残る4)~7)の基準は、行政的実行可能性に関わる7)を除くと、課税が及ぼす経済的効

¹¹ McLure (1999; 2000a)を参照。

果に関わっている。これは、バードの第4原則である「資源配分に対する中立性」に対応すると考えられる。だが、マクルーアはより具体的な基準を立てている。まず彼は、適切な租税競争が行われることが、地方政府の住民に対する透明性と説明責任を機能させるうえで、重要な役割を果たすと強調する。これは、ちょうど市場における競争が、企業の強欲から消費者を守るように、それは政治家と官僚の強欲から市民を守る効果をもっている、と彼は主張する。住民や企業は、税負担に等しい便益をもたらす公共財・サービスを得られなければ、その地域を去るという脅しが効く状況下で初めて、地方政府の説明責任は高められるというのである。

5)の立地選択の中立性と6)の租税輸出の回避は、マズグレイブ＝オーツの税源配分論では明示的に議論されていなかった。立地選択の中立性は、その税が存在することによって、経済活動の立地に関する意思決定が影響を受けてはならないという基準である。後に議論するように、この基準は、原産地課税よりも仕向地課税を、より望ましい課税形態として評価する根拠となる。6)の租税輸出の回避は、その地域の公共財・サービスの費用は、それを享受する地域住民のみによって担われるべきことを要請する。このことは、地方政府の管轄区域を越えない、移動性の低い税源を採用することを促す。こうすれば、結果としてその税負担は、その地域の住民だけに帰着するからである。あるいは、境界を超える経済活動であっても、境界統制が可能である場合には、同様に税負担を地域住民のみに帰着させることが可能となる。したがって、基準6)もまた、原産地原則よりも仕向地原則を支持する根拠となる。

2.4. 地方税原則への示唆

以上の議論の結果として、広い課税ベースである所得(特に法人所得)や付加価値は、地方政府レベルで実施するにふさわしい税と判断されるのであろうか。マクルーアは結果的に、両税とも、地方政府レベルで実施するにはふさわしくない税だとして退ける¹²。その論拠は、以下のとおりである。

第1に、法人所得税は地方政府ではなく、連邦政府に配分するのが望ましい。州の法人所得税は経済活動の立地に歪みを与えることになるし、州間で十分な調和が行われないう限り、その遵守と税務行政に関して深刻な問題が引き起こされるからである¹³。もし法人税収が地方政府にも配分されることが望ましいのであれば、州間で重複課税や政策の非一貫性などの問題が生じないように、中央政府を通じて超過税率を徴税したうえで、地方政府に税収を配分すべきだと彼は主張する¹⁴。

¹² McLure (1994), p.180.

¹³ アメリカの州法人所得税が抱える問題や、その解決法と改革の方向性、もしくは、そうした解決の困難さについて、McLure (2000b)、McLure C.E. Jr. (2002)、Fox, W.F., Murray, M.N. and L. Luna (2005)、McLure (2008)、Ryan (2010a)、McLure (2010b)において詳細に論じられている。邦語研究でも、アメリカの州・地方税制の多様性と、それが引き起こす問題、そしてその解決の方向性について包括的に論じた、前田(2000)が参考になる。

¹⁴ マクルーアは、アメリカの州政府がそうであるように、地方政府がそれぞれ独自に法人所得税を導入し、その課税自主権を行使して、独自に課税ベース、税率、そして税務行政のあり方を定めると想定している。その場合、さまざまな問題が発生する。第1に、複数の地方政府の管轄区域にまたがって活動する法人所得の課税ベースを、どう地方政府間で分割するかという問題である。特に、特定の地方政府に配分することができない、その企業の共通経費(overhead cost)をどう配分すべきか、という問題は解決が難しい。何らかの基準を設けて配分しようとしても、恣意的とならざるをえないと彼は指摘する。アメリカでは、課税ベースを管轄区域間で配分するために、定式配分(formula apportionment)を用いるが、用いられる公式が全米で統一されていない。したがって、「二重課税」や「二重非課税」が生じる。このため、課税に不公平、資源配分上の歪み、過度な遵守費用と行政費用、納税者にとっての不確実性がもたらされているとマク

第2に、付加価値税や売上税などの消費課税は理論上、中央政府と地方政府の両レベルの政府に配分可能である。しかし実行可能性を考えると、付加価値税は境界統制の問題があり、地方政府レベルで実施するのは困難だと彼は判断する¹⁵。この点では、小売段階で単段階課税が可能な売上税の方が、地方政府レベルでの実施に適しているかもしれない。しかし売上税は、現実には付加価値税以上に様々な問題を抱えており、比較劣位にあるとマクルーアは評価する¹⁶。したがって望ましい方法は、中央政府が付加価値税を導入し、その税収を定式配分に基づいて各地方政府に配分することだと彼は主張する。

以上の議論から、マクルーアは法人所得税も、付加価値税も、地方税源として相応しくないと結論づける。以上の結論は一見、バードの結論とは異なっているようにみえる。しかし両者の結論は、見かけほど大きく異なっていない。なぜならマクルーアの議論は、アメリカのように、各州政府が課税自主権を自由に行使し、課税ベースと税率を独自決定して実行することを前提としているからである。逆に言えば、もしこれらの税収を地方にも配分する必要がある場合には、次の3つの選択肢のいずれかを採用する必要がある。(1)連邦政府が付加価値税/法人所得税を導入し、定式配分に基づいて州政府にその税収を配分する。(2)すべての州政府が、税率以外の要素に関して、全米で統一したルールに基づく付加価値税/法人所得税を導入することで合意する。(3)連邦と州が協力して、共同税として全米で統一的な付加価値税/法人所得税を導入する¹⁷。これは、所得や消費の広い課税ベース対して、地方政府が付加税(共有税)をかけるべきだと主張しているバードの議論とまったく同じである。

しかも、マクルーアもバードも現在では、付加価値税は地方政府レベルで実行できないため、連邦政府に配分すべきだという見解を改めている¹⁸。なぜなら、カナダでケベ

ルーアは批判する。これらの問題を解決するには、法人税の実施を集権化する方向に動くことが必要になるが、それはまさに、カナダが採用している方法だという(McLure 1994, pp.169-170)。

¹⁵ ここでも、マクルーアが念頭に置いているのは、アメリカの州政府がまさにそうであるように、各地方政府がそれぞれ独自に付加価値税を導入するという姿である。この場合の基本的な問題は、どのようにして、州際取引の問題を取り扱うかという点にある。消費課税としての付加価値税の場合、国内消費に対して仕向地課税を実施することになる。この場合、財・サービスの移入に対しては課税し、それらの移出に対しては税還付を行うことになる。こうした境界統制は、WTO ルールの下で法的に許容されている。しかし中央政府なら、国境で物流や資金の流れをコントロールする権限と手段を持っているが、州政府の場合、州際でこうしたコントロールを行うための権限と手段を持っていない。仮のそれが可能であったとしても、実行すれば国内の自由な物流と経済的取引の妨げになる。こうして、地方政府が境界統制を実施できない以上、仕向地原則に基づく付加価値税の実施も困難だという結論になる (McLure 1994, pp.170-171)。

¹⁶ 売上税はたしかに、地方政府が仕向地ベースの消費課税を実施するという点では、好ましい特徴を備えている。しかしマクルーアは、それが州際通商の取扱いについて多くの問題を抱えていると指摘する。税率の低い州への州際を超える購買行動(cross-border shopping)、課税が難しいメールオーダーによる購入やオンライン購入の増加傾向などが、その具体例である。さらに実際上の問題として、売上税の多くは、企業の間接投入財の購入に対してうまく課税免除できていない。そのために税の累積が生じ、仕向地課税なのに、原産地課税的な要素が入り込んで投資を阻害する。こうした問題は、付加価値税の下では免れることができる(McLure 1999, p.24)。

¹⁷ オーストラリア、ドイツ、イタリア、ブラジル、インドの中央/地方付加価値税を検討し、アメリカの州レベルへの適用可能性を探ったペリーも、これと同じ結論に到達している(Perry 2010)。

¹⁸ マクルーアは、次のように述べている。「地方付加価値税は、長らく実施困難だと考えられてきた。しかし、ケベックの付加価値税の経験(QST)は、そうではないことをはっきりと証明している。カナダのケースは、中央政府と地方政府の調和がまったくなされないとしても、地方政府

ック州が、連邦付加価値税とは独自の付加価値税を導入することに成功し、それがうまく機能していることが明らかになってきたからである。バードは、これまで長らく仕向地課税としてのインボイス型付加価値税を、地方政府は導入できないと考えられてきたが、カナダのほぼ 20 年にわたる経験は、この見解が誤りであったことを明らかにしたと結論づけている。連邦付加価値税が存在している下で、地方政府はそれぞれ独自の付加価値税を導入することは可能であり、しかもそれらは、連邦付加価値税と共存できるのである。もっとも、カナダがこの点で成功したのは、付加価値税が完全に地方単独の租税としてではなく、連邦付加価値税と併存する形で州付加価値税が導入され、国境統制を連邦に任せることができたからである¹⁹。

2.5. 応益課税としての地方企業課税の合理性

法人所得税は地方政府に配分するにはふさわしくないと結論づけたマクルーアだが、応益課税として企業課税を実施する場合には、地方政府への配分を正当化できると述べた²⁰。同様の観点から、応益課税としての地方企業課税をより積極的に擁護しようとしているのが、バードである。彼が、応益原則に基づく地方企業課税としてもっとも優れているとして支持しているのが付加価値税であり、それを彼は「事業価値税(Business Value Tax: BVT)」と呼んでいる。これは、企業に対する原産地課税として課される所得型の付加価値税である。

彼によれば事業価値税や、事業価値税に類似した応益的な企業課税は、世界に多くの実施例がある。アメリカの州レベルでは、かつてのミシガン州のほか、ニューハンプシャー州とテキサス州、イタリア²¹、フランス、ハンガリー、そして日本などで、実際に事業価値税が導入されている²²。

ここで、欧州を中心として世界的に導入されているクレジット・インボイス型の間接税としての付加価値税と、企業に対する直接課税としての所得型付加価値税を区別しておく必要がある。前者は、税負担が最終的に消費者に転嫁される仕向地課税であるのに

の売上税が連邦の付加価値税と共存しうることも示している」(McLure 2010a, pp. 642-643)。

¹⁹ Bird and Gendron (2010), pp.577-579.

²⁰ マクルーアは、その論拠を次のように述べている。地方政府の提供する便益は、広く一般に帰着するケースが多く、かならずしも、受益者負担や料金でその対価を徴収するのが適当でない場合が多い。この場合、地方政府支出の便益は、広く一般に、その地域の所得や消費と結びつけられる。もしその便益が、消費や支出よりも、生産や所得の稼得と結びつけられる場合は、生産や雇用が生みだされている地域で、付加価値や賃金に対する原産地課税を実施する方が、仕向地ベースの付加価値税よりも望ましい(McLure 1999, 11 頁)。

²¹ イタリアの「生産的活動に対する地域税(IRAP)」は、1997年に導入された、全国的に地方政府に導入を義務づけられた付加価値税としての企業課税だという点で、日本の法人事業税と似ている。課税ベースは、控除法に基づいて計算された付加価値であり、資本支出は即時控除されず、減価償却の形で年々控除される。地方政府は、税率と課税ベースについて一定の範囲内でコントロール権を持つ。標準税率は 3.9%で、地方政府は上下 0.92%の範囲で税率を操作できる。とはいえ、その課税ベースは純粋な付加価値税から乖離し、その乖離の度合いは年々大きくなってきている。例えば、支払利子の IRAP の税負担の 10%を上限として国の法人税である IRES から控除することが認められている。IRAP の付加価値課税ベースのうち、賃金を構成する部分に対応する税負担もまた、法人税から控除される。さらに、2015 年財政年度から、無期雇用の労働者に対する労働コストもまた、法人税からの控除部分を構成することになる。最後に、2016 年から農業部門と漁業部門が、IRAP の課税対象から除かれることになった。

²² Bird and McKenzie (2001)、および Bird (2013)を参照。また池上(2010)は、付加価値税ではないが、2005 年頃から複数の州で法人所得税を「取引高税」に移行させる動きが出てきていることを報告している。

対し、後者は、税負担が企業に帰着する原産地課税だという違いがある²³。仕向地課税と原産地課税の大きな違いは、国境を超える財・サービスの取扱いにある。仕向地課税の下では、財・サービスの輸入に対して課税がなされ、輸出に対しては税還付がなされる。したがって、税負担は国内消費に対してのみ帰着する。これに対して原産地課税の場合は、ちょうどこの反対で、輸入に対しては課税せず、輸出に対して税還付を行わない。したがって税負担は企業に帰着し、最終的には被雇用者と資本の提供者(株主)によって、(賃金と税引き後収益の低下という形で)担われる²⁴。

なぜ、法人所得税ではなくて、事業価値税なのか。その理由を、バードは次の3点にまとめている²⁵。第1に、法人所得税に比べて、課税がもたらす経済的な歪みが小さい。まず付加価値税は、資本と労働(の活用)にともなって発生する費用(純利潤、支払配当、支払利子、賃金など労働への報酬)に対し、同等に課税する。さらに付加価値税は、支払利子と支払配当の両者に対して、区別なく課税するので、企業の資金調達方法に対して中立性を保つ。これに対して法人所得税は、支払利子に対して課税しないために、株式の発行よりも、借り入れによる資金調達を優遇することになる。第2に付加価値税は、法人税に比べて課税ベースが広いため、同一の税収をあげるために必要となる税率は低くて済む。結果として、課税が及ぼす経済的影響を小さくすることができる。最後に第3として、付加価値は事業活動の規模を示す適切な指標であり、応益課税の指標として、法人所得よりも優れていると彼は指摘する。

以上のようにバードは、応益的な企業課税であれば、その導入には一定の合理性が存在するし、国際的にも付加価値税としての企業課税の導入事例がいくつも観察されると強調する。もちろん、ミシガン州やドイツのように、付加価値税を再び法人所得税に戻してしまう事例もあるが、少なくとも日本に関しては、付加価値税としての企業課税をむしろ拡大する方向にある。そこで以下では、付加価値税としての企業課税の実例を検討することを通じて、付加価値税としての企業課税について、普遍的な教訓を引き出すことにしたい。次の第3節で取り扱うのは、ミシガン州の単一事業税である。そして、第4節で取り扱うのが、日本の法人事業税である。

3. ミシガン州の単一事業税から得られる教訓

3.1. ミシガン州の単一事業税とは何か

ミシガン州の単一事業税は、1975年に可決され、1976年1月1日から実施された。それは、法人所得税、法人フランチャイズ税、在庫に対する個人財産税、事業無形資産税、金融機関税、保険会社営業税、そして貯蓄貸付組合営業税という7つの企業課税を

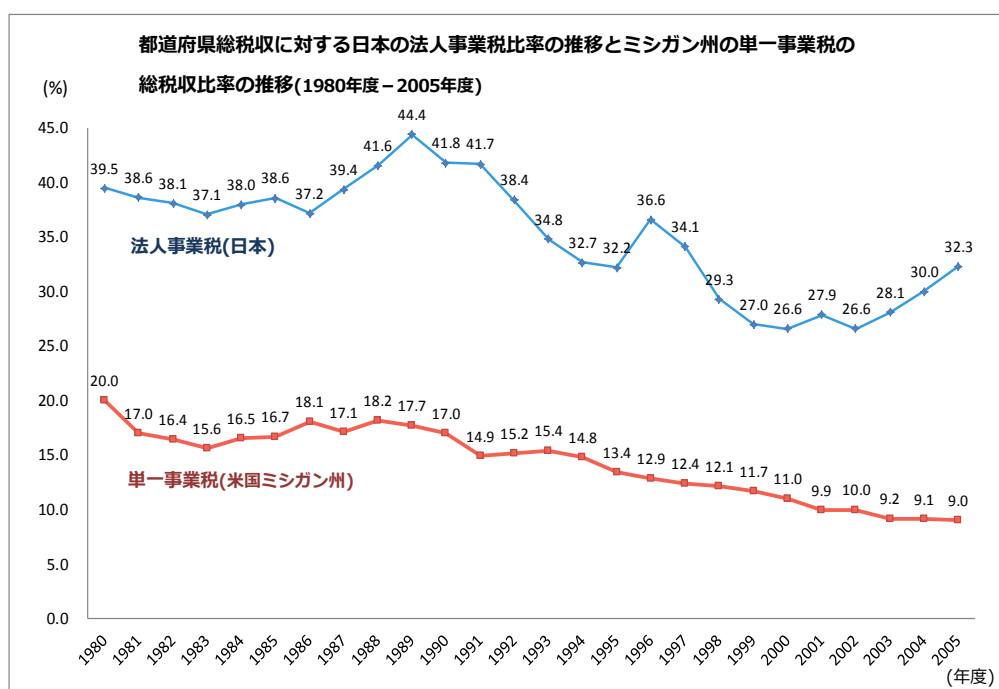
²³ シェンクは、EU付加価値税が仕向地課税であるのに対し、イタリアのIRAPは原産地課税だとして、両者を区別している。前者は国境税調整を通じて、その税負担が国内消費に帰着するのに対し、後者は国境税調整の対象とならず、その税負担は企業に帰着する。このように両者は、同じ「付加価値税」であっても異なる経済的作用を持つため、IRAPはEU付加価値税とは異なる税だ、というのが彼の結論である。ここから、EU付加価値税と同等の課税の導入を禁じた欧州連合の第6次VAT指令第33条にIRAPが違反していることにはならず、両者は法的に共存可能だとして、IRAPの存続をシェンクは擁護している(Schenk 2006)。なお、仕向地原則と原産地原則それぞれの特性に関するより詳細な議論については、Keen M. and W. Hellerstein (2010)を参照。彼らは、経済効率性の観点から、原産地原則よりも仕向地原則が優先されるべきだと結論づけている。

²⁴ こういう結果が生じるのは、輸出財・サービス価格の中に、税負担を転嫁して含めることができないからである。海外では同等の税が存在しなければ、競争市場で海外企業と競争するためには、その税負担を海外の消費者に転嫁することはできない。したがってその税収は、付加価値税とは異なって、その財・サービスの生産地に帰着することになる(Cnossen 2006. p.4)。

²⁵ Richard M. Bird (2006), p.241; Richard M. Bird (2014), p.7。

置き換えることによって導入された。「単一税」という名称が付されているのは、そのためである。税率は2.35%に設定され、「賃金への課税だ」という批判に対応して、労働集約的な企業に対して寛容な控除が設けられている。図1が示しているように、導入当初は、ミシガン州の総税収の約2割を占める非常に重要な税源だった(日本の法人事業税は同時期に、それをさらに上回る総税収比を示している)。その後、この税に多くの控除が設けられて税収損失が発生したため、その税収上の重要性は低下し続けたが、なお重要な税源であった。このためミシガン州にとって、企業課税を放棄するという選択はとりえなかった。

図 1



出所：Michigan Department of Treasury (2007), The Michigan Single Business Tax Statistical Tables 2001-2002, Office of Revenue and Tax Analysis, p.2, Exhibit 1 and p.29, Exhibit 27.

単一事業税が導入された背景要因として、ミシガン州の財政危機と、法人所得税が抱えていた問題を挙げるができる。まず、石油ショックを受けて生じた世界的な景気後退の結果、ミシガン州でも1975年には少なくとも2億ドル(\$200 million)もの歳入欠陥が発生した。次に、この歳入不足を何らかの方法で埋めなければならなかったが、それを法人所得税の税率引き上げで賄うべきか否かという問題があった。当時、法人所得税には以下のように多くの問題点があり、この税の改革が必要だと認識されていたのである。第1に、法人所得税は、税収が景気変動に応じて大きく変動し、不安定になりがちである。したがって、課税ベースを景気感応的な利潤から付加価値に移すことで、より安定的な税収をあげられると考えられた。第2に、法人所得税よりも(消費型)付加価値税の方が投資促進的であり、したがって雇用促進的だという利点があった。これは、自動車を中心とする耐久消費財製造業に大きく依存していたミシガン州にとって、重要な要素である。ミシガン州は当時、高い失業率に悩まされており、1974年には平均7.4%、同年12月には10.9%の高さにまで上昇していた。1970~75年の期間の平均失業率は

8.2%であり、同期間の全米平均が 5.9%であったのに比べると 39%も高かった²⁶。したがって、「雇用と投資に対して促進的である」ことは魅力的であった。第 3 に、法人所得税と異なり、付加価値税は、法人形態で事業が営まれていようと、非法人形態で事業が営まれていようと、あらゆる事業形態に対して等しく課税できる点でより公平だと考えられた。第 4 に、これまでのように 7 つもの異なる企業課税が存在している場合に比べ、単一事業税は、大幅に税務行政を簡素化できると考えられた。そして最後に第 5 点目として、旧税から新税への移行は、予算を均衡させるための 2 億ドルの追加収入を生み出すと見込まれていた。これは、歳入欠陥をちょうど打ち消す金額だったことも、ミシガン州にとって魅力的だった²⁷。

以上の理由から、ミシガン州で付加価値税が導入されたのは、議員や実業界が付加価値税の魅力を理解し、それを支持したからではなく、予算を均衡させる上で、他に選択肢がなかったからだと指摘されている。そして、法人所得税よりも投資促進的であることが、当時の経済状況の中で、付加価値税導入を後押しすることになった²⁸。

以上に加えて、政治経済的な理由も存在する。実は産業界は、付加価値税導入に対して一致団結して反対していたわけではなかった。産業界は、この税をめぐって意見が割れていたのである。付加価値税に対してむしろ、賛成を表明する企業、産業セクターすらいた。付加価値税は一般的に、高利潤を上げる製造業、小売業者、金融機関、そして公益企業によって歓迎されていた。彼らは、法人所得税から付加価値税への移行によって、税負担の軽減が予想されていたからである。これに加えて、多くの多国籍企業も付加価値税を好んでいた。なぜなら付加価値税の下では、受取配当が課税対象とならないので、彼らの海外子会社所得を配当所得として本国に還流させる場合、付加価値税の下では課税されずに済むためである。

3.2. 付加価値とは何か

ミシガン州の単一事業税の本質を理解するには、それがどのタイプの付加価値税であるのかを理解しておく必要がある。そこで本節では、付加価値の概念を整理しておくことにしたい。

付加価値とは、財・サービスの売上高から、生産要素(その生産に要した中間投入財等)の購入費用を差し引いた金額を指す。その計算方法には以下の通り、1)「控除法」、2)「加算法」、そして 3)「クレジット・インボイス法」がある。

付加価値税額の計算方法(所得型付加価値税の場合)

- 1)クレジット・インボイス法：付加価値＝(粗売上額 - 減価償却費)×税率 - 前段階支払税額クレジット
- 2)控除法：(売上額 - 生産要素の購入費用 - 減価償却費)×税率
- 3)加算法：(賃金＋支払利子＋支払賃貸料＋利潤 - 減価償却費)×税率

第 1 のクレジット・インボイス法は、欧州を中心として採用されている間接税としての消費税で採用されている方法である。第 2 は控除法(subtraction method)であり、生

²⁶ Advisory Commission on Intergovernmental Relations (1978), pp.19-20.

²⁷ Kleine (1988), p.5。付加価値課税ベースは、法人利潤の課税ベースよりも広いため、後者を前者で置き換えれば、税率にもよるが、旧税から新税への移行時に、1 回限りの増収となる可能性が高い。ミシガン州の場合は、まさにこのケースであった。

²⁸ Advisory Commission on Intergovernmental Relations (1978), p.27.

産過程の各段階で財・サービスの粗売上額から、その生産のために必要とした生産要素の購入額を差し引いたマージン(付加価値)に課税する方法である。こうすることで、同一の財・サービスに対して重複して課税することを回避できる(クレジット・インボイス法についても同様)。もう1つの方法は、加算法(addition method)である。これは、投入要素の費用を足し合わせていくことによって付加価値を計算する。それらには、賃金、純利子支払い、純賃貸料支払い、純配当支払いが含まれる。純粋な付加価値税の下では、上記1)~3)のいずれの方法であっても、同一の付加価値額にたどり着くはずである。ここでは、所得型付加価値税を例にとって説明しているのので、1)~3)のいずれの方法でも、年々、減価償却費を差し引くことになる。

表 2

表1.付加価値税類型の比較

課税ベースの類型	-----付加価値の計算方法-----		
	1)クレジット・インボイス型	2)控除法	3)加算法
a)粗生産型付加価値税	(粗売上) * 税率 - 生産要素への前段階支払税額クレジット	(粗売上 - 原材料費) * 税率	(賃金 + 賃貸料 + 利子 + 利潤) * 税率
b)所得型付加価値税	(粗売上 - 減価償却) * 税率 - 生産要素への前段階支払税額クレジット	(粗売上 - 原材料費 - 減価償却) * 税率	(賃金 + 利子 + 賃貸料 + 利潤 - 減価償却) * 税率
c)消費型付加価値税	(粗売上 - 資本支出) * 税率 - 生産要素への前段階支払税額クレジット	(粗売上 - 原材料費 - 資本支出) * 税率	(賃金 + 利子 + 賃貸料 + 利潤 - 資本支出) * 税率

注: Where "t" equals the VAT tax rate; where profits equals retained earnings + dividends paid +

出所: Wheeler and Monkam (2007), p.5, Table 1.

付加価値税課税ベースの類型(加算法の場合)

a)粗生産型: (賃金 + 支払利子 + 支払賃貸料 + 利潤) * 税率

b)消費型: (賃金 + 支払利子 + 支払賃貸料 + 利潤 - 資本支出) * 税率

c)所得型: (賃金 + 支払利子 + 支払賃貸料 + 利潤 - 減価償却費) * 税率

付加価値税は、次の3つのタイプに区別することができる。すなわち、a)粗生産型、b)消費型、c)所得型、の3類型である。これらの区別を行う際に重要となる基準は、資本財をどのように取り扱うかという点にある。a)の粗生産型付加価値税では、資本財に対する支出は、その購入費用であれ、減価償却額であれ、いっさい課税ベース算定の際に差し引くことができない。これに対して、b)の消費型付加価値税の場合は、資本財を購入した企業は、その購入した年に全ての費用を課税ベースから差し引くことができるが、他方で、その後は減価償却費用を課税ベースから差し引くことはできない。c)の所得型付加価値税の下では、資本財の購入費用を、購入時点で課税ベースから差し引くこ

とは許容しないが、減価償却という形で、年々に差し引くことは許容する。

以上より、付加価値の計算方法に3通り、付加価値税課税ベースの類型に3通りが存在するため、表1のように、付加価値税には合計3×3の9類型が存在することになる。この9類型の中で、本節で取り扱うミシガン州の単一事業税、そして次章で取り扱う日本の法人事業税は、どこに位置づけられるのであろうか。ミシガン州の単一事業税の場合は、加算法に立脚し、なおかつ資本支出は課税ベースから即時に全額控除できるので、消費型の付加価値税だといえる。単一事業税は、消費型であるがゆえに、強い投資インセンティブを備え、法人所得税と比較して経済政策上、より優れた税だと考えられていたのである。これに対して日本の法人事業税は、単一事業税と同じく加算法に立脚するが、毎年減価償却費を差し引いて課税ベースを求めるので、所得型の付加価値税だといえる。

3. 単一事業税の特徴とそれが直面した困難とその原因

3.1. 単一事業税の仕組み

上述のように、単一事業税は加算法に基づく、消費型付加価値税である。具体的に、その仕組みがどのようになっているのか、主要な点に絞って確認しておくことにしたい。まず、税額計算にあたっての出発点は、連邦法人税の納税の際に計算する課税所得である。これに賃金を加え、他の要素についても加算と控除を行うことで、第一次的な課税ベースが算出できる。次に、ミシガン州の多くの企業は、他の州でも事業を行っている。このため、定式配分法を用いて、その企業の全課税ベースのうち、どれだけがミシガン州に帰属するかを確定させる。この定式は企業の売上、資産、そして給与の3要素の加重平均で計算される。この定式を経て得られた結果は、「ミシガン課税ベース(Michigan tax base)」と呼ばれる。こうして確定したミシガン課税ベースからは、政策的理由からさらに多くの控除を行うことが認められている。例えば、事業損失控除や法定控除を挙げることができる。これらの控除後の課税ベースが、「調整課税ベース(adjusted tax base)」と呼ばれる²⁹。基本的には、これに税率を掛け合わせることで、納税額が産出される。

表 3

ミシガン単一事業税における定式配分の変遷

課税年度	資産	賃金	売上
1976 - 1990	33⅓%	33⅓%	33⅓%
1991 - 1992	30%	30%	40%
1993 - 1996	25%	25%	50%
1997 - 1998	10%	10%	80%
1999 -	5%	5%	90%

出所: Bean (2003), p.16.

ミシガン課税ベースを確定するために必要な定式配分は、1990年代初頭まで、資産、

²⁹ Bean (2003), pp. 9-10.

給与、そして売上に対して均等の比率で(33.3%ずつ)設定されていた。しかし表 3 に示されているように、1991 年以來、売上比率を高める修正が行われてきた。ついには 1999 年に、売上比率が 90%を占めるようになった。その理由は、次のようなものであった³⁰。

例えば、ミシガン州に本社を置き、全米にまたがって事業展開を行っている企業を考えてみよう。こういう企業の場合、彼らの売上のうち、ミシガン州が占める比率はわずかである。それに対して、彼らは本社や工場をミシガン州に置いているため、資産や給与については、ミシガン州の占める比率はかなり高いはずである。したがって、定式配分で売上、給与、資産の比率が均等に設定されている場合よりも、資産と給与の比率が小さく、逆に売上の比率が大きく設定されている方が、こうした企業にとっては税負担が小さくなる。逆に、他州に本社を置く企業であるにもかかわらず、ミシガン州での売上比率が高い企業は、定式配分で売上比率が高い場合は、3 要素が均等に設定されている場合よりも重い税が課されることになる。

このため、ミシガン州の立法者には、ミシガン州に本社や工場を置いて、雇用を生み出している企業の税負担を軽減しようとするインセンティブが働く。ミシガン企業を優遇する分だけ、それ以外の企業の税負担は重くなる。つまり、ここでは定式配分が、ミシガン州に物理的に立地する企業を優遇し、さらに他州の企業をミシガン州に引き込むための政策手段として用いられているのである³¹。

3.2. 資本取得控除をめぐってミシガン州が直面した困難

消費型付加価値税としての単一事業税における最大の特徴は、「資本支出控除(capital acquisition deduction: CAD)」である³²。この控除は、単一事業税を導入する際に、立法者を説得する上での最大の根拠の 1 つとなった。つまり、資本支出の即時控除が認められるので、この税は投資促進的であり、したがって法人所得税よりもミシガン州の投資と雇用を促進できる点でより優れているという論拠である。しかし徐々に、複数の州にまたがって事業を展開する企業に、この資本所得控除を適用する困難さが明らかとなっていった。というのは、ミシガン州でのみ事業を展開する企業ならば、投資全額を単純に控除すればよいが、複数の州にまたがって活動する企業の場合は、その企業の資本支出のうち、どの部分がミシガン州で実施されたかを決定しなければならないからである。

この点で、ミシガン州の立法者たちは、資本取得控除がミシガン州以外で行われた投資にも、即時控除の便益を与えているのではないかとの疑念を持っていた³³。なぜなら、ミシガン州は、その企業が州内外で行ったすべての投資支出の即時控除をいったん認めた上で、ミシガン州で行われた投資部分を確定するために、別途、定式配分を用いていたからである。

こうした立法者の疑念に応えるために、ミシガン州は定式配分の公式で、売上、給与、資産の 3 要素ではなく、賃金と資産という 2 つの要素のみから構成される定式を用いていた。比率は、両者で均等に設定されていた。なぜ、3 要素ではなく、2 要素なのか。

³⁰ Bean (2003), pp. 15-16.

³¹ これは、定式配分を変更して売上比率を高めることで、ミシガン州に本拠を置く企業の税負担を、他州に本拠を置く企業にシフトさせることを意味する。これは事実上、「租税輸出」に等しい。また単一事業税は消費ではなく、生産(事業活動)に対して課税され、税負担は企業に帰着することが想定される「原産地課税(origin based tax)」として導入された。しかしそれは時間を経るごとに、定式配分の売上比率を高めることで、生産よりも消費に対して課税する仕向地課税(destination based tax)に近づいて行ったと解釈できる。

³² 資本支出控除額が当該財政年度における単一事業税の納税額を上回る場合は、超過分を翌期以降に繰延することができた。ただし、10 年を超える繰延は認められていなかった。

³³ Hines (2003), p.17.

それは、資産と給与の2要素による定式配分とすることで、ミシガン州に物理的に拠点を置く企業の投資を税制上優遇することができるからである。そのためには、課税ベースの配分に適用される定式とは逆に、売上比率を最小化し、資産と給与の比率を最大化することが、この目的に適う。

しかし、こうした手法は、州外に本拠を置く企業の不満を高める。実際、1991年にキャタピラー社は、投資支出控除をめぐってミシガン州財務省を訴えた。この結果、ミシガン州請求裁判所(court of claims)は、資本取得控除を違憲だという判決を下した。その理由は、この定式配分がミシガン州のみに立地する企業を、複数の州にまたがって活動する企業よりも優遇しており、米国憲法における州際通商条項(the Commerce Clause of U.S. Constitution)に違反している、というものであった。

控訴審では、控訴裁判所(高等裁判所: Court of Appeals)が、資本取得控除そのものは違憲ではなく、ミシガン企業を優遇する定式配分法のみが違憲だとの判断を下した。これによって、ミシガン州は1991年に資本取得控除に関する定式配分のあり方を見直さざるをえなくなった。その結果、ミシガン州政府は定式を、ミシガン課税ベースを決定する際に用いる定式に一致させることにした³⁴。さらに1995年には、不動産に関して資本取得控除の適用範囲の限定が行われ、ミシガン州に存在する不動産に対してのみ資本取得控除が認められることになった。

以上の努力にもかかわらず、1999年には資本取得控除そのものが2度目の違憲判決を受けた。この結果、ミシガン州は2000年にこの制度を放棄し、投資税額控除によって置き換えた。その結果としてミシガン州に投資を行うインセンティブさらに削がれることになった。資本取得控除に関するこの制度変更を、ハインズは次のように評価をしている。

ミシガン州に投じられた投資のみに限定した1995年の変更は、州外での投資部分に対する投資支出控除の価値を実質的に削減した。このことによって、ミシガンで投資活動を行う企業が控除制度に期待できる自由度は大幅に減少し、結果として、この税が持っているミシガンへの投資インセンティブも減少した。さらに、1999年に導入された投資税額控除制度は、単一事業税の歴史を通じて保持されてきた投資インセンティブを顕著に引き下げることになってしまった³⁵。

3.3. 単一事業税の運命とそこから得られる教訓

2度の違憲判決を受けながら、単一事業税を存続させようとしてきたミシガン州の努力にもかかわらず、この税に対しては複数の訴訟が起こされ³⁶、つねに改革や廃止が議論されることになった³⁷。民主党のジェニファー・グランホルム知事は、その第1期

³⁴ 資本取得控除の定式配分を、2要素から3要素に切り替えたことで、それが持つ投資促進効果は薄れることになった。しかも上述のように、時間の経過とともに3要素の中で売上比率が高まっていったので、ミシガンでの投資が税制上報われる範囲は狭まり、結果としてミシガンへの投資インセンティブは縮小していった。

³⁵ Hines (2003), pp.28-29.

³⁶ 単一事業税に関する訴訟と判決の詳しい内容については、Nowak, Punch and Pritchard (2007), pp. 43-45 を参照。

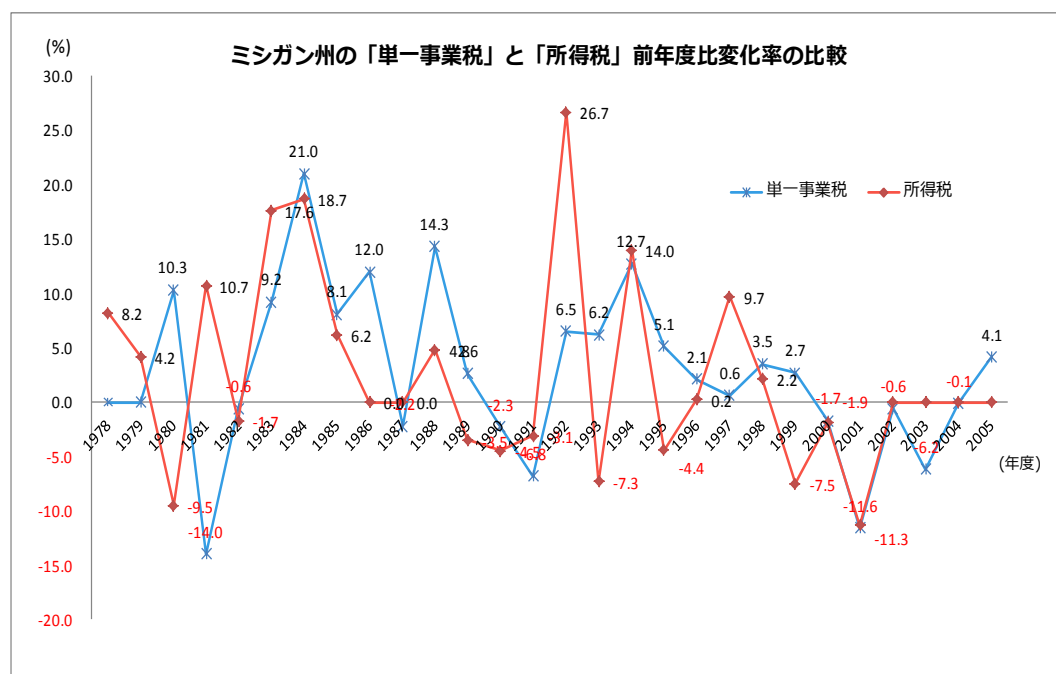
³⁷ ミシガン州財務省歳入および租税分析局の Jeffrey Guilfoyle によれば、最終的に単一事業税が廃止されることになった要因として、(1)「加算法」が受け入れられず、企業は実際には「控除法」を用いて付加価値を計算していたこと、(2)赤字の場合の税負担を嫌がっていたこと、(3)ミシガン経済の状況が思わしくない時期と、単一事業税の導入時期とが重なっており、この税がその原因だと考えられたこと、(4)他州の法人所得税と比較して、単一事業税の負担は重いと謝って認識されてしまったこと、を挙げている。Jeffrey Guilfoyle (2008), Overview of the Michigan Business Tax, Presentation Material submitted to the FTA Revenue Estimation

(2003-2006年)に向けての選挙キャンペーンで、“job killer”の異名を取っていた単一事業税について、その廃止も含めた検討を行うことを表明した。当選後、彼女は2005年初めに単一事業税改革を提案したが、歓迎されなかった。

2006年3月には、秋に総選挙が近づく中で共和党に支配された議会は、単一事業税廃止法案を可決した。しかしこれに対しては、知事が拒否権を行使した。その理由は、それによって得られている税収を調達するための代替的なプランなしにこの税を廃止することは無責任だという点にあった。

これを受けて単一事業税廃止に向けた請願運動(petition drive)が展開され、2006年11月には、単一事業税の廃止に関する投票を議会で再度行うよう要求が行われた。この運動は成功し、ミシガン州住民の十分な署名をえて、知事の認可なしに単一事業税を2007年12月31日で廃止するための法律を可決できる権限を議会に与えた。この権限に則って議会は、単一事業税廃止法案を可決した³⁸。

図 2



出所：Michigan Department of Treasury (2007), The Michigan Single Business Tax Statistical Tables 2001-2002, Office of Revenue and Tax Analysis, p.2, Exhibit 1 and p.29, Exhibit 27.

こうして、廃止に至った単一事業税だが、アメリカで初めての州レベルの付加価値税として、その実験的意義はきわめて大きい。法人所得税に比べて課税ベースが広いため、同一の税収を確保するために必要となる税率を低く抑えることができる。したがって、課税がもたらす経済的な歪みは小さくなるという利点がある。また、この税は消費型の付加価値税であったために、投資促進的だというメリットもあった。さらに、さまざま事業形態に対して等しく課税できるために、より公平だという長所も持っていた。最後に、この税は既存の7つの異なる企業課税を置き換える形で導入されたので、税務行政の簡素化につながる点もメリットだとされた。ハインズも、こうした単一事業税の性質

and Tax Research Conference, Portland, Maine, September 2008 (Available at: http://www.taxadmin.org/assets/docs/Meetings/08rev_est/guilfoyle2.pdf) を参照。

³⁸ Nowak, Punch and Pritchard (2007), pp. 45-46.

に加えて、その税負担が最終的にレントに帰着する点を、経済効率性の観点からを高く評価し、それを法人所得税よりも優れた課税だと評価している³⁹。

消費型付加価値税がミシガン州で導入されることになった最大の理由は、1974年の不況とそれがもたらした財政危機であった。法人所得税は、こうした景気後退の際には、経済の落ち込み以上に税収が落ち込むという特徴をもっている。この理由から、ミシガン州はより安定的な財源を求めるようになった。この点で、単一事業税と法人所得税の対前年比税収変化率を示した図2が興味深い。この図は、各年度の税収の対前年度比をとることによって、税収の安定性を表現している。法人所得税はこの時期、導入されていなかったため、税収はあくまでも仮想的な計算に基づく。具体的には、年度ごとに法人所得税の課税所得を計算し、それに税率1.9%をかけることで税収を導き出されている。図では、それに基づいて、前年度変化率が計算されている。この図から、たしかに全体として法人所得税の変動率は、単一事業税の変動率よりも大きいようにみえる。しかし、単一事業税の変動率も比較的大きく、この点で法人所得税よりも顕著に優れているということとはできないようである。

単一事業税の問題は、ミシガンの経済活性化という目的と、全米規模で課税の公平性を担保するという要請とを、両立させることが難しかったという点にある。つまり、州際通商(interstate commerce)条項に違反することなしに、この税をミシガン州の経済活性化の政策手段として活用し、ミシガン州への投資に限定して優遇措置を行うことはできなかったのである⁴⁰。だが、ミシガン州がこの点で成功しなかったからといって、それは地方レベルの消費型付加価値税が劣っているということの意味しない。むしろこの税は、理論上多くの優れた点を兼ね備えており、地方税として法人所得税よりも優れている。ミシガン州はこの税を単独で導入したために、上述の問題を解決することができなかったのである。前節でマクルーアやバードが議論していたように、もし全米で統一的に州の税源として消費型付加価値税を導入することが可能であったならば、ミシガン州が直面した問題の多くは解決可能であったように思われる。税率操作権を各州に付与したまま、課税ベースを全米で統一することができれば、州際通商条項の問題はクリアできたであろう。実際、次節で検討する日本の法人事業税は、まさにそのような形で導入されている。つまり、課税ベースは全国的に統一した上で、一定の範囲内で課税自主権は都道府県に付与されているのである。

4. 日本における付加価値税としての法人事業税

4.1. シャープ勧告と付加価値税

日本の政府間税源配分の実情は、まるで、マズグレイブ=オーツの政府間税源配分論に基づいてそれが構築されたかのようなものである。累進所得税、法人所得税、消費税(付加価値税)という3つの主要税源のすべては中央政府に配分されている。これに対して、都道府県税には、主として4つの主要な税源が配分されている。第1は、都道府県民税であり、住民所得に課税がなされる。第2は、本論文で取り扱う法人事業税であり、2003年度までは法人所得税と同じく、利潤のみに対して課税されていた。2004年に課税ベースが変更され、利潤だけでなく、付加価値と資本が課税ベースに加えられた。この新しい課税ベースは、「外形標準」と呼ばれている。第3は中央政府の消費税と同じ課税ベース(付加価値)をもつ地方消費税、そして第4は自動車税である。さらに、第3層目の政府である市町村には、所得に課される市町村民税と固定資産税の2つの主要税源が配分されている。

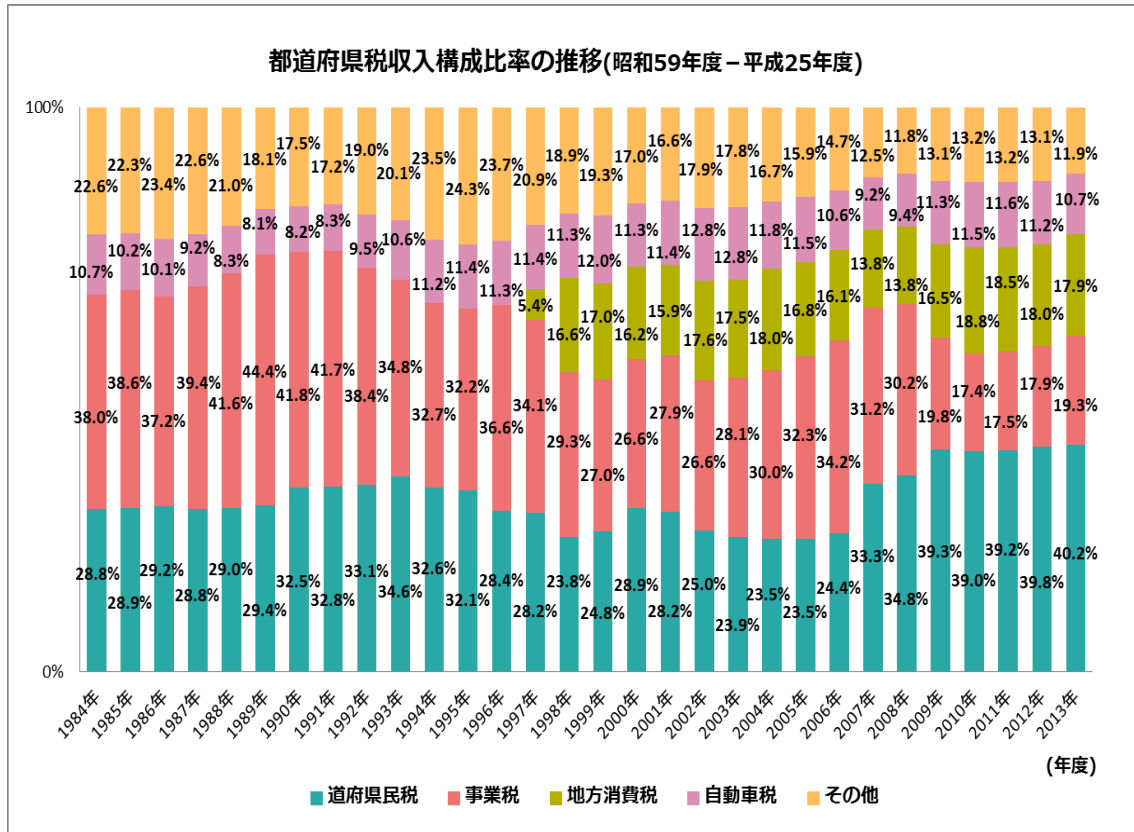
都道府県レベルで、総税収に占める主要税源の構成比を示したのが、図3である。法

³⁹ Hines (2003), pp.39-41.

⁴⁰ Hines (2003), pp.38-39.

人事業税収は、この図が示すように、2013年度で都道府県総税収の約19%を占め、約40%を占める道府県民税に次ぐ大きな比重を占めている。もともと、1980年代には総税収比が40%を超えていたのと比較すると、現在はその比率が半減したことになる。その背景理由として、(1)経済成長率の低下で法人所得が伸びなくなってきたこと、(2)1997年に地方消費税が導入され、その比率が徐々に高まってきていること、の2点を挙げるができる。

図 3



日本の法人事業税の起源は、明治11年(1887年)に遡ることができる。この年に、府県税としての営業税が導入され、商業を営む事業体への課税が始まった。しかし、日本の戦後税制の出発点となったのは、アメリカの占領下で日本に派遣されたシャープ使節団が発表した2次にわたる報告書⁴¹と、それに基づく日本政府による税制改革であった。

⁴¹ Shoup, C.S. et al. (1949), *Report on Japanese Taxation by The Shoup Mission*, 4 Vol., General Headquarters, Supreme Commander for the Allied Powers, Tokyo Japan (: 『シャープ使節団日本税制報告書』 連合国最高司令官総司令部(同民間情報教育局訳)、1949年、全4巻); Shoup, C.S. et al. (1950), *Second Report on Japanese Taxation by The Shoup Mission*, Japan Tax Association, Tokyo Japan (大蔵省主税局編『シャープ使節団第二次日本税制報告書』、日本租税研究協会、1950年)。 シャープ使節団のメンバーは、後にノーベル経済学賞を受賞するコロンビア大学教授のウィリアム・ヴィックリー、同じくコロンビア大学教授のウィリアム・C・ウォレン、イリノイ大学商業・経営経済学部長のハワード・R・ボーエン、カリフォルニア大学教授のスタンレー・S・サリー、ニューヨーク市立大学教授のジェローム・B・コーエン、そして、セント・ポール市主税局税制調査部長ローランド・F・ハットフィールドといった、当時のアメリカで第一級の経済学者、財政学者、税法学者、そして実務家から構成されていた。シャープ勧告に関する最近のもっとも包括的な研究としては、Brownlee, E.W., Ide, E. and Y. Fukagai (2013)を参照。

この報告書の影響力は大きく、日本の戦後税制はほぼこの報告書の提案に沿って形成されたといつてよい。ここで注目すべきは、シャープ勧告が、都道府県の固有税源として、控除法に基づく消費型付加価値税としての企業課税を提案した点である⁴²。

このシャープ提案に基づいて、日本政府は付加価値税の導入法案を国会に提出したが、審議未了、廃案となった。その理由として、付加価値税が世界で初めての試みであったため、納税者や徴税当局に準備期間が必要であったこと、産業ごとに著しい税負担の変化が生じるために、産業界の側で抵抗があったことが挙げられる。シャープ使節団は1950年9月、第2次勧告を発表し、国民に同意を求めた。これを受けて政府は一部改正法案を提出、それを1951年3月に国会で通過させた⁴³。

主な改正点として、第1に加算法の選択適用が容認された。すなわち、納税者は加算法と控除法のいずれを用いてもよいことになった⁴⁴。第2に、付加価値税実施以前に取得していた固定資産については、これら資産の価値を、減価償却費として差し引くことが認められた。第3に、複数の道府県で事務所、または事業所を設けて事業を行う企業の付加価値額の分割基準は、原則として従業者数となった⁴⁵。

⁴² Sullivan (1965), pp.134-139. 付加価値税に関してシャープ報告書は、次のように提案している。「都道府県が企業にある種の税を課することは正当である。というのは、事業および労働者がその地方に存在するために必要となって来る都道府県施策の経費支払を事業とその顧客が、援助することは当然だからである。たとえば、工場とその労働者がある地域で発展増加してくれば、公衆衛生費は当然増大して来るのである。従って、われわれは事業税の存続を勧告するものではあるが、それは次の二つの目的を達成するように改革すべきものであると考える。即ち、第一に、純益を課税標準として累積的に圧迫することを幾分緩和すること、第二に、賦課徴税方法を一層簡易化し、原則として国税の賦課徴収の結果に依存しないようにすること。の二つである。最善の解決方法は、単に利益だけでなく、利益と利子、賃貸料および給与支払額の合計に課税標準を拡張してこれに税率を適用することである。右の課税標準を別な方法で定義すると、それは全収入額から、資本設備、土地、建物等他の企業からの購入の金額を差引いたものがそれである。この差引額は、原料等、他の事業から購入したものの価値に、その企業が付加したところの額である」(『Volume II, Chapter 13, Other Local Taxes, Section A, The Enterprise Tax, p. 201; 『シャープ使節団日本税制報告書』201頁参照)。シャープ勧告によって、付加価値税としての企業課税が提案されるに至った理論的、歴史的背景については、関口智による一連の論稿を参照(関口 1998; 関口 2000; 関口 2015)を参照。また、シャープ勧告に流れ込んだ付加価値税思想の源流は、Sullivan (1965)にまとめられているが、アメリカではAdams (1921)によって付加価値税の萌芽的な提案が最初に行われ、Colm (1935)、Studenski (1940)を経て議論が発展させられた。その上で、関口が明らかにしたように、1941年における財務省租税研究部での研究を通じて、アメリカで初めて包括的かつ詳細な付加価値税の制度設計に関する検討が行われた。その報告書で提案されたのは、企業課税としての付加価値税であった(Division of Tax Research, Treasury Department 1941)。この研究にはシャープのほか、同じくシャープ使節団のメンバーであったヴィックリーが加わっていた。こうした議論の蓄積が背景にあつて初めて、シャープ勧告で、控除法に基づく付加価値税としての企業課税提案がもたらされた。

⁴³ 当時の付加価値税法案をめぐる経緯の詳細については、戸谷(1994)を参照。

⁴⁴ この点について当時、一橋大学の財政学講座教授であった井藤半彌は、加算法と控除法の異動を改めて論じ、シャープ勧告の意図は企業への直接課税ではなく、洗練された売上税としての付加価値税の導入だとして、それを可能にする控除法の採用を主張している(Ito 1950)。

⁴⁵ これ以降、日本の法人事業税において、複数の都道府県にまたがって事業を展開する法人の課税ベースを都道府県間で配分するのに用いる分割基準(formula apportionment)は、基本的に従業員数に基づくことになった。実際、1951年に定められた、利潤に課される新しい法人事業税の最初の分割基準は、従業員数のみという簡素なものであった。分割基準を各州が独自に定めるアメリカと大きく異なつて、日本の特徴は、中央政府(具体的には総務省)が分割基準を統一的に定める点にある。したがって、分割基準の多様性を原因とする「二重課税」や「二重非課税」の問題は生じない。日本にとっての問題は、経済の東京一極集中によって、東京など大都市に法人事業税収入が集中してしまう点にあった。そのため総務省は、分割基準を変更することによつ

こうして法律は可決されたものの、その実施に対しては、産業界を中心として依然、反対の声が強かった。その理由として、(1)ミシガン州の単一事業税と同様に、事業で損失が発生しても納税しなければならないことへの懸念、(2)当時の状況では付加価値を計算し、納税するうえで実務上の困難があったこと、(3)中小法人の過重な負担が生じる恐れがあること、そして、(4)産業間で著しい負担の変化が生じ、負担増となる産業セクターからの反対が強かったこと、を挙げることができる。結局、日本政府は付加価値税を断念して廃止とし、昭和 29 年(1954 年)に、利潤を課税ベースとする新しい法人事業税を導入、以後、これが定着して恒久化された⁴⁶。

4.2. 法人事業税改革 - 法人所得税から付加価値税へ

こうして、日本における先駆的な付加価値税導入の試みは失敗に終わったが、付加価値税の制度設計をめぐる真剣な議論を行った経験は、日本にとって教訓として生き残り、後に付加価値税が導入される種を撒くことになった。その意味でシャープ勧告の提案は、決して無駄ではなかったのである。実際、早くも 1964 年には政府税制調査会が付加価値税の廃止後、初めて法人事業税の改革問題を取り上げ、その課税ベースを利潤のみから、利潤と付加価値を半分ずつとするアイデアを提示した。その後も、政府税制調査会の場で繰り返し、その課税ベースを付加価値へと移行させる提案が、政府税制調査会の場で提起された。

日本でこうした議論がつねに行われた背景には、地方企業課税において、応益課税を徹底させることが望ましい、とのコンセンサスの存在を指摘できる。企業は、道路、港湾、上下水道といった社会資本、従業員の人的資本形成につながる教育サービス、警察による治安維持、そして間接的ではあるが、介護保険、社会福祉によるセーフティネットの整備等、地方政府による公共財・サービスの供給によって多大な便益を享受している。したがって企業が、地方政府によって提供される便益の対価を負担するのは、合理的だと考えられる。そしてこれが、法人事業税の課税根拠だといえる。

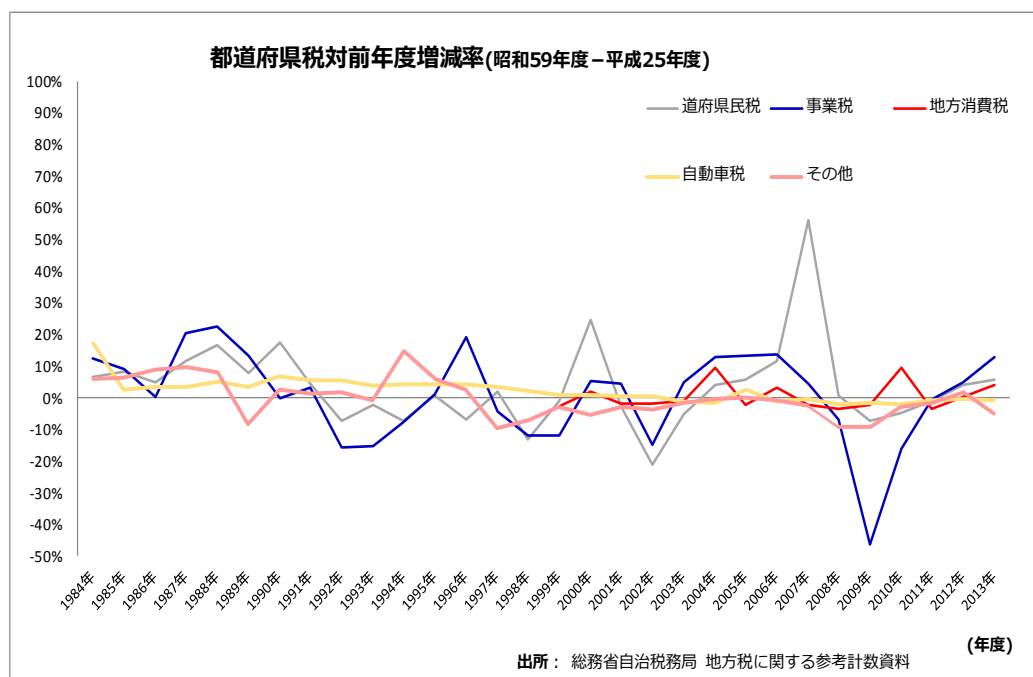
問題は、所得、付加価値、あるいはその他の指標のどれが、応益性を示す最も的確な指標なのか、という点にある。この点で付加価値は、所得よりも応益性をよりよくとらえることができる。例えば赤字法人は、法人所得税の下では税負担額がゼロになる。しかし、赤字法人であっても生産活動を行う限り、公共財・サービスの便益を享受している。したがって、所得は応益性の指標とはなりえず、応益性の指標は、所得以外の何らかの基準に求める必要がある。この点で、付加価値や資本は、その法人が赤字か否かに関わらず、その事業活動の規模を適切に表す点で、より優れている。実際、公共財・サービスのもたらす便益と付加価値との間には、高い相関関係があることが、実証的に確

て、法人事業税の税収をできる限り大都市以外の地方政府により多く配分しようとしてきた。1962 年に、製造業で資本金 1 億円以上の法人の本社従業員数は、その 1/2 のみをカウントすると定めたのは、まさにこの目的のためである。この規定は、1970 年には非製造業にも適用された後、2005 年に撤廃された。さらに 1989 年には、製造業で資本金 1 億円以上の法人の工場従業員数は 1.5 倍としてカウントする規定が導入され、現在もこれが適用されている。これも、非大都市の地方政府を税収配分で優遇するための措置である。最後に、2005 年に非製造業の分割基準が、従業員数のみから、従業員数を 1/2、事務所数を 1/2 とする規定に変更された。これは、宅配やコンビニなどのサービス産業で、集荷事務所や店舗など事務所の展開が顕著となり、事務所数がサービス産業の事業規模を示す指標として有効だと判断されたためである。現在は、この 2005 年基準が用いられている。

⁴⁶ シャープ勧告に基づく日本の付加価値税の制度設計と、それが廃止に至った経緯や原因については、Ito (1954/55)に詳述されている。同様の点で、Bronfenbrenner (1950)も参照。木村元一も、付加価値税がなぜ、最終的に廃止されざるをえなかったかを、当時の日本経済が置かれた状況から詳細な説明を加えている(Kimura 1958)。

かめられている⁴⁷。

図 4



しかし、法人事業税の外形標準化を本格的に推し進める原動力となったのは、日本のバブル崩壊後の税収の大きな落ち込みであった。特に東京や大阪などの大都市部の都道府県は、法人事業税収入が急速に落ち込み、財政危機に陥った。これらの都道府県は、1980年代のバブル期には事業税から上がる潤沢な税収の伸びを享受していたので、彼らは1990年代に入って初めて、法人事業税収入の大きな変動性に直面することになった。実際、図4が示すように、都道府県の主要な税目の中で、法人事業税は個人所得を課税ベースとする都道府県住民税と並んで、もっとも変動性が激しい。地方政府に割り当てられている機能は、教育や福祉など、景気変動に関わらず経常的な経費支出を要求するものが多いので、それを賄う税収が余りにも景気感応的であっては好ましくない。そこで、法人事業税の外形標準化論議が開始され、2004年に外形標準課税が導入された⁴⁸。なお、ここでいう「外形標準化」とは、法人事業税の課税ベースに、付加価値と資本を付加することを意味する⁴⁹。

⁴⁷ 例えば、伊多場(2013)、戸谷(1994)、168-169頁を参照。

⁴⁸ 法人事業税の外形標準化に関する制度設計は、政府税制調査会の下に設置された「地方法人課税小委員会」の場で集中的に検討された。小委員会は、事業税の課税ベースを利潤から付加価値に移すことで、赤字企業への課税を含め、応益課税を徹底できること、また、税収の安定性を高めることができることから、外形標準化を推進すべきだと提言した。なお、小委員会が取りまとめた報告書の内容および背景となる論拠に関して、多くの論稿が発表されている。例えば、石(1999)、伊東(2000)、牛嶋(1998)、梅原(1999)、金子(1999)、川窪(1999)、神野(1999)、神野(2000)、武田(1999)、水野(1998)を参照。

⁴⁹ 外形標準課税の対象となるのは、資本金1億円を超える普通法人である(それ以外は、従来どおり所得基準のみを適用)。課税ベースは、「所得割」による所得基準と、「付加価値割」、「資本割」という外形基準の3つからなる。所得基準と外形基準の税収比は約75対25に設定された。付加価値課税ベースは、所得型付加価値で定義され、報酬給与額+純支払利子+純支払賃借料+

現在、法人事業税への外形標準導入から10年以上が経過したが、付加価値／資本割はほぼ定着したといえる。産業界を含め、外形標準化への大きな反対論が存在しない点は、ミシガン州の単一事業税や、シャープ勧告による日本の付加価値税の場合と、大きく異なっている。それどころか、日本は法人事業税のさらなる「付加価値税化」を進めようとしている。その背景にあるのは、経済のグローバル化と租税競争である。日本は、2000年代にはOECD諸国でもっとも高い標準税率を保っていたが、法人税率が20%台の隣国である中国や韓国の企業と激しい競争に晒されるにつれて、国際競争力を維持するために、法人税率を引き下げべきだとの要求が強まった。この結果、法人税率の引き下げが開始された。

とくに2015年以降は、段階的に法人税率と法人事業税の所得割税率を引き下げること、法人税と法人事業税を合わせた実効税率を2014年以前の34.62%から、32.11%(2015年)へ、さらに29.97%(2016年)へと、20%台にまで引き下げることになっている。しかし、日本の財政状況は先進国でもっとも危機的な状況にあるため、法人税率を引き下げる代わりに、課税ベースを広げる税収中立的な税制改革を進めることになった。課税ベース拡大による税収増の最大の手段が、法人事業税の外形標準化である。これにより、たしかに法人税率は引き下げられるが、他方で外形標準課税の拡大で、赤字企業への課税が強化され、税収が増加する。

図5

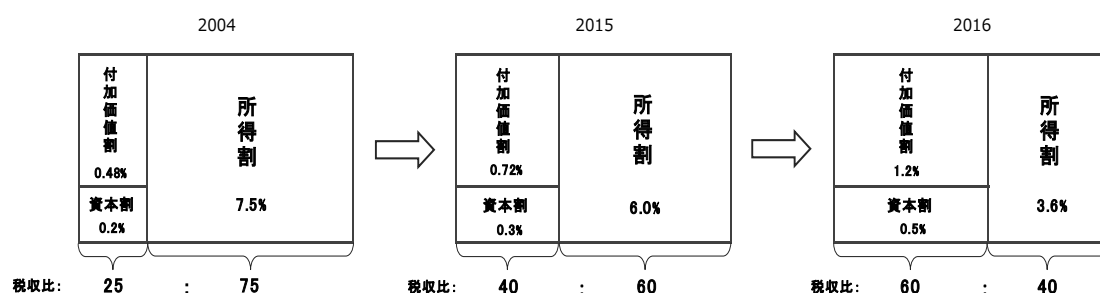


図5は、法人事業税の各課税ベース税率と税収比の変化を示している。外形標準化当初の2004年には、外形標準と所得割から上がる税収比は、25対75であり、以前として法人所得税としての色彩が強かった。しかし2015年以降、所得割に対する税率が段階的に引き下げられ、代わりに外形標準に対する税率が引き上げられることで、外形標準と所得割の税収比は、40対60(2015年)から60対40(2016年)へと逆転した。法人事業税は、法人所得税としてよりも、付加価値税／資本課税としての色彩が強まってきたのである。今後予定されている法人税率の引き下げにもなって、法人事業税の付加価値割／資本割への依存は、さらに高まっていくであろう。

こうした外形標準比率の高まりは、想定通り、税収の安定性を高めているのだろうか。図6は、2006年から2013年にかけての法人事業税総税収、および各課税ベースからの税収を示している。これをみると、資本割と付加価値割からの税収は比較的安定しており、所得割からの税収は不安定であるように見える。とくに、2008年の世界的な金融危機の際には、所得割からの税収が大きく落ち込み、それが法人事業税の税収減の主要因となっていることが分かる。

他方で、図7は、それぞれの課税ベースから上がる税収の対前年度比を取ったものである。興味深いことに、付加価値割および資本割から上がる税収は、所得割から上がる

単年度損益で計算される。税率は、所得金額に対して7.2%、付加価値額に対して0.48%、資本等の金額に対しては0.2%が適用された。

税収に劣らないくらい、変動性が大きいことが分かる。外形標準から上がる税収は相対的に小さいため、絶対額でのわずかな変化でも比率としては大きく表現されるためである。それに加えて、ちょうどこの時期に日本は、2008年の世界的な金融危機、そして2011年には東日本大震災という大きな経済的ショックに見舞われ、本来は安定的なはずの付加価値／資本割からの税収も、大きく変動することになったと推測される。したがって日本の法人事業税が、付加価値／資本割への依存を高めていくことで、税収の安定性が高まるか否かをチェックするには、もう少し長い時間の経過を要するであろう。

図 6

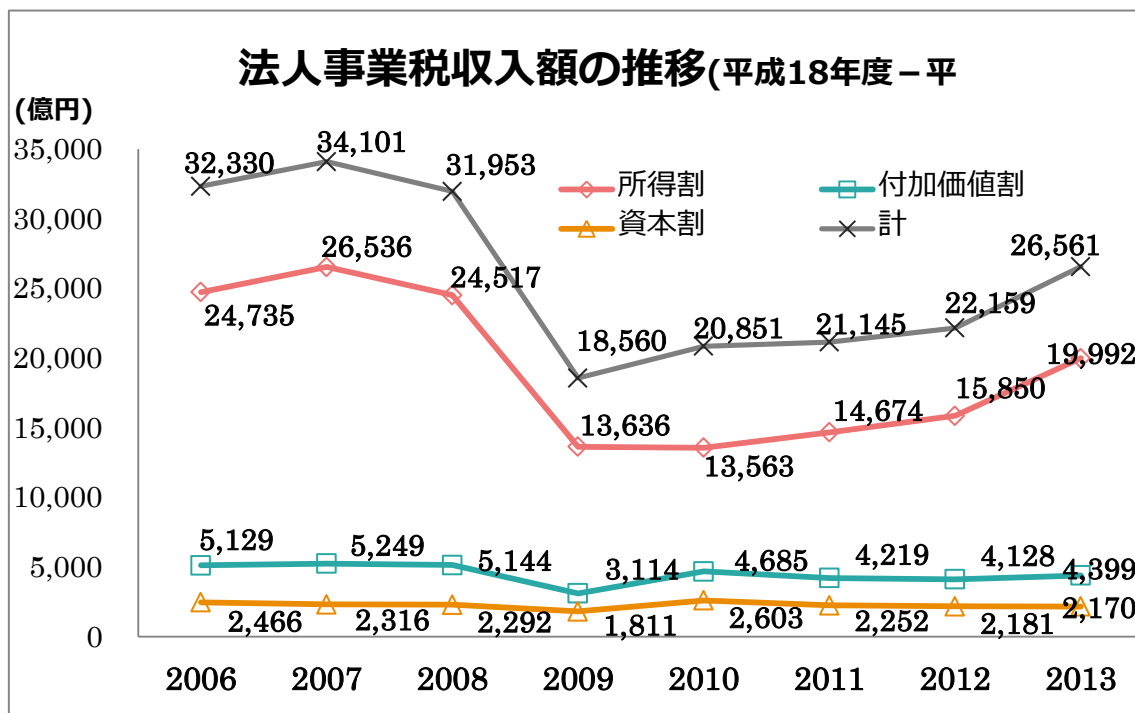
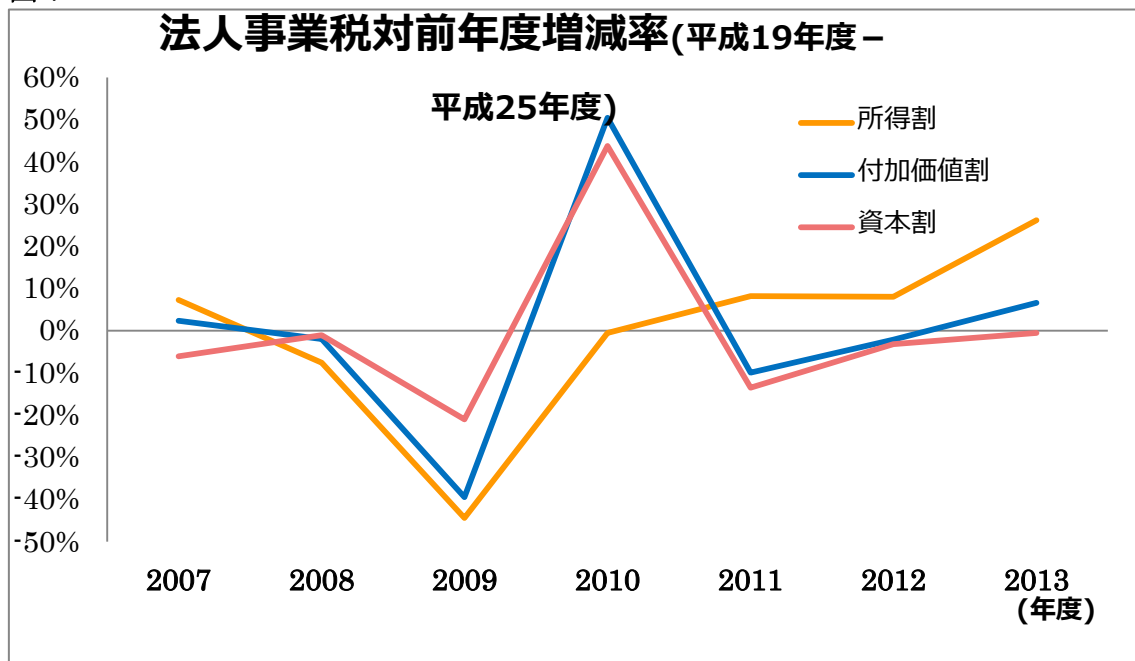


図 7



5. 結論：地方政府は、付加価値税としての企業課税を採用すべきか？

法人所得税は、経済学者によって、地方政府の税目として相応しくないという判断が下されがちである。それは、(1)税収の安定性が高い、(2)税源の遍在性が小さい、(3)税源の移動性が小さい、さらに、(4)応益性が高い、という地方税原則を、法人所得税がすべて満たすのが難しいからである。しかし、第2節の政府間税源配分論に即してみたいように、法人所得税も付加価値税も、中央政府と地方政府が協力する形でそれを導入するか、あるいは、地方政府同士が水平的に協力することができれば、問題を克服することは可能である。

仮に、これらの条件が整わず、法人所得税を地方レベルで実施するのが難しい場合であっても、マクルーアやバードが強調したように、地方企業課税の導入を正当化する根拠がある。それは、応益課税としての企業課税、という論理である。企業は、地方政府から公共財・サービスの供給を受けているので、かれらがその便益の対価を、租税という形で負担するのは合理的だと考えられる。これらの便益は、その企業が利潤を生みだしているか否かとは関係がなく発生するので、事業活動の規模を適切に示す指標を選択する必要がある。

そうした指標として、もっとも優れているのが付加価値である。なぜなら第1に、本稿で検討したミシガン州の単一事業税と日本の法人事業税の場合には必ずしも明確に観察できなかったが、付加価値は少なくとも理論的には税収の安定性に資する。第2に、付加価値の課税ベースは利潤よりも大きいために、同じ税収を上げるために必要な税率は低くて済み、したがって課税がもたらす資源配分の歪みを小さくできる。第3に、付加価値税は資本、労働、土地という生産要素への支払に対して等しく課税するため、その利用に対して中立的な税である。さらに、企業の資金調達手法についても、利子と配当に等しく課税するため、負債と株式資本の選択に対して中立的となる。そして第4に、付加価値税は応益課税を徹底させるための課税方法としても適切である。企業が事業活動を営む限り、それが利益を出していようが、損失を出していようが、事業活動の規模に応じて地方政府から便益を受けているはずである。この便益を適切に捉えられない指標は、応益課税の課税ベースとして不適切である。第5に、もし地方政府が望むならば、消費型付加価値税を採用することで、投資を促進する制度設計を行うことも可能である。ミシガン州の単一事業税の場合がこれに相当する。

したがって、企業課税をもし地方政府の税源として活用するならば、付加価値税は非常に望ましい性質をもっているといえよう。しかし、それを実施するにあたっては、いくつかの重要な論点について、慎重な検討の上に制度設計を行う必要がある。以下、本稿におけるミシガン州の単一事業税と日本の法人事業税の比較研究から、教訓を引き出すとすれば下記のようなことになる。

全国統一的な実施か、単独実施か

付加価値税としての企業課税は、地方政府が単独で実施することももちろん可能である。しかし、ミシガン州における消費型付加価値税の経験から明らかなように、この税を用いて投資と雇用を促すことは、ミシガンに立地する企業とそれ以外の企業を差別的に取り扱うことだとみなされ、州際通商条項に抵触してしまう。これが、もし全国統一的な仕組みであれば、問題とはならなかった。しかし、アメリカの各州政府は、課税ベース、税率、課税される企業の定義、税務行政に至るまで、全面的に課税自主権を行使することを要求しており、実際には全米で統一的な制度を導入するのは難しい。この点、日本は単一性国家であることもあって、地方税は基本的に全国統一的な制度となっており、法人事業税も全都道府県で共通の仕組みとなっており、限定的な税率操作権のみを

行使する⁵⁰。課税ベースの分割基準も全国的に統一されている。したがって、ミシガン州が単独で単一事業税を導入したことによって生じた問題の大部分からは、日本の法人事業税は免れることができている。もちろんその反面として、アメリカの州政府が享受している課税自主権の多くを、日本の都道府県は行使できないという制約に甘んじなければならぬ。

消費型か所得型か

付加価値税には、粗生産型を除くと、大きく分けて消費型と所得型がある。両者の違いは、資本支出をどのように取り扱うかという点にあった。消費型では資本支出を即時控除できるのに対し、所得型ではそれができない代わりに、減価償却費を毎年、課税ベースから差し引くことができる。単一事業税が消費型を選択し、法人事業税が所得型を選択したのは、政策目的の違いによる。ミシガン州が法人所得税から付加価値税への切り替えで、税収安定化とともに投資促進をきわめて重視したのに対し、日本は投資促進よりも、むしろ税収の安定化と応益課税の強化を優先した。

両者の比較では、消費型の方が、所得型よりも投資促進的だといわれてきた。しかし、それは本当であろうか。たしかに消費型で、資本支出の即時全額控除が可能なのは、魅力的である。しかし、相殺する税額が不足する場合は、翌期以降の10年間にわたって分割して投資支出を相殺していく。この場合、控除方法は減価償却費の控除方法と似てくる。

さらに、減価償却の方法を、その割引現在価値がちょうど初期の資本支出額に一致するように設計することができれば、時間軸を通じて両者はまったく等価になる⁵¹。たしかに、初期に多額の資金を借り入れる能力が限られたスタートアップ企業や中小企業にとっては、消費型が望ましいかもしれない。しかし、両者は上述の等価性から本質的にはまったく同じ経済的効果を発揮し、所得型が消費型に比べて本質的に投資抑制的だということにはならないはずである。

原産地課税か仕向地課税か

問題はむしろ、付加価値税の種類として、原産地課税と仕向地課税のどちらを採用するのが望ましいのかという点にある。仕向地課税と原産地課税の大きな違いは、国境を超える財・サービスの取扱いにある。第2節で検討したように、仕向地課税の下では、財・サービスの輸入に対して課税がなされ、輸出に対しては税還付がなされる。これに対して原産地課税の場合は、輸入に対しては課税せず、輸出に対して税還付を行わない。この点は、付加価値税の計算方法とも密接にかかわっている。仕向地課税を実行するためには、WTOルールと整合的な形でクレジット・インボイス型の付加価値税を採用しなければならない。これは、EU付加価値税や日本の消費税で採用されている方法であ

⁵⁰ 法人事業税には標準税率が設けられており、その1.2倍まで超過課税を行うことが許容されている。2015年4月現在、超過課税を行っているのは、宮城県、東京都、神奈川県、静岡県、愛知県、京都府、大阪府、兵庫県の8団体である。逆に、標準税率を下回る課税を行うことは無制限に許容されているが、実際にそれを実行している団体はない。

⁵¹ 長沼(1999), 46頁。こうした等価性をめぐる議論は、日本ではあまり馴染みのない経済学者キャリー・ブラウンの議論(“Carry Brown Theorem”, Avi-Yonah 2012, p.15)にまで遡ることができる。ブラウンが取り扱ったのは、法人投資と法人利潤税の関係であった。通常は、法人が負担する投資コストは、減価償却費として複数の耐用年数にまたがって、売り上げから毎年差し引かれることで法人利潤が計算される。しかしブラウンは、「年々の減価償却費の割引現在価値＝期首にその法人が負担した投資コスト」が成立するので、期首の投資コストを初年度に即時全額償却しようが、あるいは現行法のように、減価償却費という形で後年度に順々に減価償却費を売上額から差し引こうが、両者は本来、まったく「等価」だと主張した(Brown 1948)。

る。この場合、税負担は最終消費者に帰着する。これに対して、原産地課税を実施するには、加算法もしくは控除法を採用しなければならない。どちらを採用しようとも、結果として算出された付加価値に対して、企業に直接的に課税を行うのが、原産地原則である。税負担は企業に帰着し、最終的には賃金の低下を通じて労働者に帰着するか、あるいは資本収益率の低下を通じて株主に帰着する。

ミシガン州の単一事業税も、日本の法人事業税も、以上の分類でいえば、加算法に基づく原産地課税という同じカテゴリーに属する。バードの用語法でいえば、BVT (Business Value Tax) である。日本では、まさに加算法に基づく原産地課税であることを理由として、法人事業税が批判されている⁵²。つまりそれは、国境税調整が実行できないために、海外市場で日本の輸出財価格を引き上げることにつながり、したがって日本の産業の輸出競争力を失わせるというのが、これらの批判の唯一にして最大の論拠である。そして批判者は一致して、法人事業税を廃止して、地方消費税で置き換えるべきだと主張している。

たしかに、原産地課税では、国境税調整を行えないので、仕向地課税に比べて輸出企業に相対的に重い税負担を課すことになる。問題は、それをどのように評価するかである。第1は、輸出企業にとって望ましい税制が、果たして産業全体にとっても望ましいか否かである。第2は、応益課税原則を徹底させることを目的とする税制にとって、原産地課税と仕向地課税のどちらが望ましいのかという問題である。第1の論点に関しては、跡田直澄と前川聡子が、企業の資本コストの計測を通じて税制改革がもたらす産業への負担を計測している。それによれば、法人事業税を、仕向地課税に基づく地方消費税で置き換えるよりも、それを原産地課税に基づく(消費型であれ、所得型であれ)付加価値税で置き換える方が、資本コストが小さいという結果となっている。つまり、輸出企業にとって望ましい税制は、必ずしも産業全体にとって望ましい税制とは言えない。

第2の論点も重要である。そもそも、法人事業税の課税ベースを利潤から付加価値へと移行させることになったのは、その応益課税としての性質を強めるためである。これは、シャープ勧告の精神への回帰だといえる。法人事業税が、地方政府の供給する公共財・サービスによる便益の対価だとすれば、その負担は、それを受益した企業、最終的にはその株主と従業員によって担われるべきである。この点で、原産地課税に基づく法人事業税は、税負担がまさに株主と従業員に帰着させることができる点で目的適合的であり、この点はむしろ、法人事業税のメリットとして強調されるべきである。これを廃止して地方消費税で置き換えることは、本来株主と従業員によって担われるべき負担を、一般消費者に付け替える点で、不公正だといえよう。

最後に、日本の法人事業税が導入後10年以上を経て定着することができた要因として、次の2点を挙げておきたい。第1に、法人事業税は課税対象企業を、資本金1億円以上に企業に限定している。ミシガン州の単一事業税や、シャープ勧告に基づく付加価値税の場合はいずれも、それが中小企業に対して過重な負担となるという理由で、彼らからの強い反対を受けた。日本はこれらの教訓を学んで、中小企業を外形標準化の対象から外した。このことが、法人事業税の制度的安定性に寄与しているものと思われる。第2に、法人事業税の課税ベースを利潤から付加価値/資本に移すことで、ようやく法人事業税は、国税の法人税から独立性を高めることができたといえる。かつては、利潤課税ベースを国税である法人税と共有していたために、法人税の課税ベースや税率を国が変更すれば、地方税である法人事業税の税収も、それによって大きな影響を受けていた。ところが、課税ベースの外形標準化を進めることで、国の政策の影響を受ける程度

⁵² 田近・油井(1997)、田近・油井(1999)、柴(2015)、土居(2016)を参照。柴(2015)は、法人事業税では労働コストを過剰に控除する特例を設けているために、課税に歪みが生じている点を問題としている点で、他の論者と論点が異なっているが、法人事業税を地方消費税で置き換えることを主張している点では、歩調を合わせている。

は格段に低下した。日本の地方税制で地方政府が享受している課税自主権は、限定的な税率操作権のみで極めて限られているが、それでも、地方税の中央政府からの独立性を高めるといふ点で、法人事業税の外形標準化は大きな意義を持つことを強調しておきたい。そしてこれは、まさにシャープ勧告が望んだことそのものである。日本は、シャープ勧告から半世紀以上の月日を経て、かつての失敗を乗り越え、ようやくその精神を実現しつつあるといえよう。

〔参考文献〕

- 跡田直澄・前川聡子(1998), 「法人事業税改革の論点」『国際税制研究』(1), 94-101 頁。
池上岳彦(2004), 『分権化と地方財政』岩波書店。
池上岳彦(2010), 「事業税の課税ベースについて - アメリカの州における「取引高税」の導入例を手がかりとして」『地方税』61(5), 2-14 頁。
石弘光(1999), 「法人事業税の外形課税化について」『税務経理』第 8084 号, 2-7 頁。
伊多場良雄(2013), 「応益課税としての法人事業税の検証」『経済學論叢』64(3), 679-695 頁。
伊東弘文(2000), 「所得課税か外形標準課税か - 政府税調中期答申『法人事業税』を読む」『税』55(9), 4-18 頁。
牛嶋正(1998), 「法人事業税の外形標準課税の課題とそのゆくえ」『税』53(5), 4-15 頁。
梅原英治(1999), 「法人事業税の外形標準課税問題の研究(Ⅱ) - 税制調査会『地方法人課税小委員会報告』の検討 - 」『大阪経大論集』50(4), 87-198 頁。
金子宏(1999), 「事業税の改革(外形標準化)を考える - 課税ベースの拡大と都道府県固有の安定財源の充実」『地方税』50(8), 4-25 頁。
片桐正俊(2005), 『アメリカ財政の構造転換 - 連邦・州・地方財政関係の再編』東洋経済新報社。
川窪俊広(1999), 「法人事業税への外形標準課税の導入に向けて--政府税調地方法人課税小委報告(H11.7.9)について(一般地方財政篇)」『地方財政』38(8), 132-169 頁。
小泉和重(2004), 『アメリカ連邦財政システム - 「財政調整なき国家」の財政運営』ミネルヴァ書房。
篠田剛(2012), 『連邦制国家における地方消費課税の政治経済分析 - アメリカ・カナダにおける税制調和と課税自主権の相克 - 』京都大学博士学位申請論文。
柴由花(2015), 「吉村政穂報告に対するコメント」租税法学会編『地方税財政の諸問題』租税法研究第 43 号, 65-68 頁。
神野直彦(1999), 「法人事業税の外形標準課税」『都道府県展望』第 491 号, 4-14 頁。
神野直彦(2000), 「法人事業税の現状と課題 - 外形標準化の役割と効果」『都市問題』91(10), 3-16 頁。
関口智(1998), 「シャープ勧告の附加価値税の源流--アメリカ財務省報告書の政策意図と現実」『地方税』49(10), 107-145 頁。
関口智(2000), 「現代企業税制改革の源流 - シャープ法人事業税改革の意図と企業会計」『証券経済研究』(23), 175-197 頁。
関口智(2015), 「事業税の分割基準とシャープ勧告の附加価値税」『地方税』66(10), 2-15 頁。
武田文男(1999), 「法人事業税への外形標準課税の導入について - 政府税調地方法人課税小委員会報告」『税』54(9), 16-37 頁。
田近栄治・油井雄二(1997), 「法人事業税の改革」『税経通信』52(16), 25-41 頁。
田近栄治・油井雄二(1999), 「法人事業税の外形標準化 - 「加算法付加価値税」はなぜ望ましくないか - 」『税経通信』54(4), 17-27 頁。

- 土居丈朗(2016),「視点：所得課税から消費課税へシフト加速を」ロイターオンライン記事(2016年01月4日). Available at: <http://jp.reuters.com/article/view-takero-doi-idJPKBN0UG0I120160104?sp=true>。アクセス2016年3月14日。
- 戸谷裕之(1994),『日本型企业課税の分析と改革』中央経済社,第7章「所得型付加価値税への試み - 事業税改革の視点」153-174頁。
- 戸谷裕之(2001),「事業税改革と地方消費税構想 - 二つの付加価値税 -」橋本徹編『改訂版 地方税の理論と課題』木下和夫・金子宏監修「21世紀を支える税制の論理」第7巻,139-160頁。
- 長沼進一(1999),「法人事業税改革の理論構造」『経済学雑誌』100(2),29-48頁。
- 堀場勇夫(1999),『地方分権の経済学』東洋経済新報社。
- 堀場勇夫(2002),「地方税源の偏在とその問題」『税』57(9),4-12頁。
- 堀場勇夫(2015),「地方法人課税のあり方と論点整理 (特集 地方税の改革の方向性)」『税研』31(2),39-45頁。
- 前田高志(2000),「アメリカ州・地方税制の変容にみる分権型地方税制の帰結」『総合税制研究』(8),156-190頁。
- 水野忠恒(1998),「事業税の論議について - 加算法による所得型付加価値税の方向 -」『地方税』49(4),4-18頁。
- 持田信樹(2004),『地方分権の経済学 - 原点からの再構築』東京大学出版会。
- 持田信樹(2011),「法人税改革の方向性 - 法人地方税の現状とあり方」『税研』26(4),53-59頁。
- 持田信樹・堀場勇夫・望月正光(2010),『地方消費税の経済学』有斐閣。
- 諸富徹(2014),「地方法人課税改革と都市財源」『都市とガバナンス』,Vol.21,49-58頁。
- Adams, T.S. (1921), “Fundamental Problems of Federal Income Taxation”, *The Quarterly Journal of Economics*, 35(4), pp. 527-556.
- Advisory Commission on Intergovernmental Relations (1978), *The Michigan Single Business Tax: A Different Approach to State Business Taxation*, An Information Report, M-114.
- Atkins C. and J. Williams (2007), “Tax Reform in Michigan: Replacing the Single Business Tax”, *Tax Foundation Special Report*, No. 149 (January 2007).
- Avi-Yonah, R.S. (2010), “Summary and Recommendations” *Tax Law Review*, 63(2), pp. 285-300.
- Avi-Yonah, R.S. (2012), “And Yet It Moves: A Tax Paradigm for the 21st Century”, *University of Michigan Law & Econ Research Paper*, No. 12-008.
- Bean, M.E. (2003), *Background and History: Michigan’s Single Business Tax*, House Fiscal Agency.
- Bird, R.M. (1999), “Rethinking Subnational Taxes: A New Look at Tax Assignment”, *IMF Working Paper*, WP/99/165.
- Bird, R.M. (2000), “Tax Assignment in Canada: A Modest Proposal”, Lazar, H. ed. *Canada: The State of the Federation 1999/2000, Toward a New Mission Statement for Federalism*, pp.149-178.
- Bird, R.M. (2006), “Local Business Taxes”, Bird, R.M. and F. Vaillancourt eds., *Perspectives on Fiscal Federalism*, The World Bank, Chapter 11, pp.225-246.
- Bird, R.M. (2013), “The VAT as a Local Business Tax”, *Tax Notes International*, Volume 72, November 4, pp.453-462.
- Bird, R.M. (2014), “A Better Local Business Tax: The BVT” , *IMFG Papers on Municipal Finance & Governance*, No.18.
- Bird, R.M. and P.-P. Gendron (2010), “Sales Taxes in Canada: The

- GST-HST-QST-RST System”, *Tax Law Review*, 63(3), pp. 517-582.
- Bird, R.M. and K.J. McKenzie (2001), “Taxing Business: A Provincial Affair?”, *C.D. How Institute Commentary*, No. 154 (November 2001).
- Bronfenbrenner, M. (1950), “The Japanese Value-Added Sales Tax,” *National Tax Journal*, 3(4), pp. 298-313.
- Brown, E.C. (1948), “Business-Income Taxation and Investment Incentives”, Metzler, L.A., *Income, Employment and Public Policy: Essays in Honor of Alvin H. Hansen*, W. W. Norton, pp.300-316.
- Brownlee, E.W., Ide, E. and Y. Fukagai (2013), *The Political Economy of Transnational Tax Reform: The Shoup Mission to Japan in Historical Context*, Cambridge University Press.
- Crossen, S. (2006), “IRAP - A Crypto - VAT”, *EC Tax Review*, Vol. 15, Issue 1 (2006), pp. 4-5.
- Colm, G. (1935), “Methods of Financing Unemployment Compensation”, *Social Research*, 2(2), pp. 148-167.
- Division of Tax Research, Treasury Department (1941), *Federal Tax on Net Value Added*, Location Box 5; Other Miscellaneous Excise Taxes - Value-Added and Primary Profit Taxes; Records of the Office of Tax Analysis/Division of Tax Research; General Records of the Department of the Treasury, Record Group 56; National Archives, College Park, MD, Available at: <http://taxhistory.org/Civilization/Documents/Value-Added%20Taxation/hst29031/29031-1.htm>; <http://www.taxhistory.org/civilization/Documents/Value-Added%20Taxation/hst29031/29031-4.htm>.
- Fox, W.F., Murray, M.N. and L. Luna (2005), “How Should a Subnational Corporate Income Tax on Multistate Businesses Be Structured?”, *National Tax Journal*, 58(1), pp. 139-159.
- Gregory A. N., Punch J.C. and R.M. Pritchard (2007), “The Rise and Fall of the Michigan Single Business Tax”, *Corporate Business Taxation Monthly* 8(6), pp.41-50.
- Hines, J.R. Jr. (2003), “Michigan’s Flirtation with the Single Business Tax,” Ballard, C.L. et al., eds., *Michigan at the Millennium*, Michigan State University Press, pp. 603-628.
- Ito, H. (1950), “The Value-added Tax in Japan”, *The Annals of the Hitotsubashi Academy*, 1(1), pp.43-59.
- Ito, H. (1954/55), “Theorie und Technik der Nettoumsatzsteuer in Japan”, *FinanzArchiv / Public Finance Analysis*, New Series, 15(3), pp. 447-478.
- Keen M. and W. Hellerstein (2010), “Interjurisdictional Issues in the Design of a VAT”, *Tax Law Review*, 63(2), pp. 359-408.
- Kimura, M. (1958), “The Value-Added Tax in Japan”, *The Annals of the Hitotsubashi Academy*, 8(2), pp. 113-126
- Kleine, R.J. (1988), “The Michigan Single Business Tax: Burden or Benefit?”, *Public Policy Advisor*, Public Sector Consultants.
- McLure, C.E. Jr. (1994), “The Tax Assignment Problem Ends, Means, and Constraints”, *Australian Tax Forum*, 11(2), pp.153-183.
- McLure, C.E. Jr. (1999), “The Tax Assignment Problem: Conceptual and Administrative Considerations in Achieving Subnational Fiscal Autonomy”, *Paper Presented at the Seminar on Intergovernmental Fiscal Relations and Local Financial Management organized by the National Economic and Social Development of the Board of the Royal Thai Government and the World Bank*,

- Chiang Mai (Thailand), February 24–March 5, Washington, DC: World Bank.
- McLure, C.E. Jr. (2000a), “Rethinking State and Local Reliance on the Retail Sales Tax: Should We Fix the Sales Tax or Discard It?”, *BYU Law Review*, Volume 2000, Issue 1, pp.77-137.
- McLure, C.E. Jr. (2000b), “Implementing State Corporate Income Taxes in the Digital Age”, *National Tax Journal*, 53(4), Part 3: The Taxation of Electronic Commerce, pp. 1287-1305.
- McLure C.E. Jr. (2002), “The Nuttiness of State and Local Taxes - And the Nuttiness of the Response Thereto”, *State Tax Notes*, 25(12), pp.841-856.
- McLure, C.E. Jr. (2008), “Understanding Uniformity and Diversity in State Corporate Income Taxes”, *National Tax Journal*, 61(1), pp. 141-159.
- McLure, C.E. Jr. (2010a), “How to Coordinate State and Local Sales Taxes with a Federal Value Added Tax”, *Tax Law Review*, 63(3), pp.639-704.
- McLure, C.E. Jr. (2010b), “Difficulty of Getting Serious about State Corporate Tax Reform”, *Washington and Lee Law Review*, 67(1), pp. 327-340
- Musgrave, R.A. (1959), *The Theory of Public Finance: a Study in Public Economy*, McGraw-Hill(大阪大学財政研究会訳『財政理論 - 公共経済の研究』有斐閣, 1961-62年).
- Musgrave, R.A. (1971), “Economics of Fiscal Federalism”, *Nebraska Journal of Economics and Business*, Vol.10, pp.3-13.
- Musgrave, R.A. (1983), “Who Should Tax, Where, and What?”, McLure, Jr., C.E.(ed.), *Tax Assignment in Federal Countries*, Australian National University.
- Musgrave, R.A. (1986), *Public Finance in a Democratic Society*, Vol.2, Harvester Press.
- Musgrave, R.A. (2000), *Public Finance in a Democratic Society*, Vol.3, Edward Elgar.
- Nowak, G.A. Punch, J.C. and R.M. Pritchard (2007), “The Rise and Fall of the Michigan Single Business Tax”, *Corporate Business Taxation Monthly*, 8(6), pp.41-50.
- Oates, W. E. (1968), “The Theory of Public Finance in a Federal System”, *Canadian Journal of Economics*, 1(1), pp. 37-54 (Oates[1991], pp.3-20 に再録).
- Oates, W.E. (1972), *Fiscal Federalism*, Harcourt Brace Javanovich.
- Oates, W.E. (1991), *Studies in Fiscal Federalism*, Edward Elgar.
- Oates, W.E. (2004), *Environmental Policy and Fiscal Federalism*, Edward Elgar.
- Perry V.J. (2010), “International Experience in Implementing VATs in Federal Jurisdictions: A Summary”, *Tax Law Review*, 63(3), pp.623-638.
- Ryan, Q.T. (2010), “Beyond BATSA: Getting Serious about State Corporate Tax Reform”, *Washington and Lee Law Review*, 67(1), pp. 275-326.
- Schenk A. (1979), “The Michigan Single Business Tax: A State Value Added Tax?”, *Tax Notes* (April 9), pp.411-414.
- Schenk, A. and O. Oldman (2001a), *Value Added Tax: A Comparative Approach in Theory and Practice*, Transnational Pub Inc.
- Schenk, A. and O. Oldman (2001b), *Value Added Tax: A Comparative Approach, with Materials & Cases*, Transnational Pub Inc.
- Schenk A. (2006), “Italy’s IRAP: An Analysis from across the Atlantic”, *International VAT Monitor*, July/August 2006, pp.242-246.
- Studenski, P. (1940), “Toward a Theory of Business Taxation”, *Journal of Political Economy*, 48(5), pp. 621-654.
- Clara K. Sullivan (1965), *The Tax on Value Added*, Columbia University Press.
- Wheeler, L. and N. Monkam (2007), “Subnational Value-Added Taxes: Options for

Georgia”, *Fiscal Research Center Andrew Young School of Policy Studies*, Georgia State University, FRC Report No. 166.

日本の法人税改革と多国籍企業課税*

Japan's Shift to Territorial System in 2009 and the Recent Corporate Tax Reform
法人税改革に関する日米比較研究

A Japan-U.S. Comparison Regarding How to Tax Income from Multinationals

諸富 徹**

1. 導入

経済のグローバル化と国際的な資本移動の増大にともなう、どのようにして多国籍企業の利潤に課税するかが、国際的に重要な問題になりつつある。各国政府にとって、多国籍企業への課税がますます困難になってきたため、その困難を克服するさまざまな工夫が積み重ねられてきた。にもかかわらず、問題はますます深刻化し、ついには法人課税のあり方そのものを根本的に変更する必要性が論じられるようになってきた。多国籍企業に対してどのように課税するかは、法人税のあり方、そしてその将来像に大きな影響を及ぼす点で、決定的に重要である。

この問題を考える上で、アメリカと日本の両国を比較することはきわめて有益である。両国は世界第1位と第3位の経済大国で、世界経済に大きな影響力を持っている。それに加えて、国と地方を合わせた実効法人税率は2015年現在、OECD諸国で第1位(アメリカ:39.0%)と第3位(日本:32.1%)と、きわめて高い水準を維持してきたために、それがもたらす困難も大きいからである。このため、産業界からは、法人税が産業の国際競争力に対して負の影響を及ぼしているとの批判がつねに投げかけられてきた。国際的に租税競争の圧力が強まる中、両国では法人税率の引き下げを含む法人税改革が、税制改革上の大きなアジェンダとなっている。

こうした共通課題に直面する日米両国を観察すると、興味深いことに、その具体的な対処法に関して共通性と相違がみられる。第1に両国とも、高い法人税率を嫌って海外に蓄積されている多国籍企業の外国子会社の所得を、本国に還流させるための税制優遇措置を導入した。アメリカは2004年に、1回限りの外国子会社からの「配当課税免除制度」を導入した。これに対して日本は、2009年に恒久的な「外国子会社益金配当不算入制度」を導入した。両方とも、外国子会社から本国への配当還流への課税免除だという点で共通性している。しかし、それら間での重大な違いは、前者が一時的なものであるのに対し、後者が恒久的なものだという点である。したがって、日本がこの制度を導入した2009年税制改正は、国際的にも、日本の法人税が「全世界所得課税(worldwide taxation)」から「領土内所得課税(territorial taxation)」へ移行する転換点になったと

* 本稿の作成にあたっては、草稿段階でミシガン大学法科大学院のアヴィ・ヨナ教授より多くの有益なコメントを頂いた。また、本稿作成過程で行った有識者へのインタビューでは、Robert Pozen 教授(マサチューセッツ工科大学)、Joseph Kennedy 氏(Information Technology & Innovation Foundation)、Chuck Marr 氏(Center on Budget and Policy Priority)、Mark Keightley および Molly Sherlock 氏(Congressional Research Service)、Bill Gale 氏(Brookings Institute)、Eric Toder 氏(Urban Institute)、そして Stephan Shay 教授(ハーバード大学ビジネススクール)より、米国の法人税改革論争について、多くの有益な教示を受けることができた。この場をお借りして謝意を表したい。なお、本研究は2014年全米社会科学評議会(the Social Science Research Council: SSRC)と国際交流基金日米センター(the Japan Foundation Center for Global Partnership: CGP)による安倍フェローシップ・プログラムの支援を受けた研究活動による成果の一部である。

** 京都大学大学院経済学研究科教授、〒606-8501 京都市左京区吉田本町

評価されている¹。これに対してアメリカは、依然として全世界所得課税を維持している。

第2に、両国とも法人税率の引き下げを中心とする税制改革を打ち出した。その基本的な戦略は、法人税率を引き下げつつ租税支出を縮小することで、課税ベースを拡大する税収中立的な法人税制改革の実施である。大きな財政赤字を抱え、税収を減らすことのできない両国にとって、単純に法人税率を引き下げだけの法人税改革を行う選択肢はとれない。しかし日本では、安倍政権下が大胆な法人税率の引き下げをとらう税制改革に着手したのに対し、アメリカではオバマ政権が法人税改革を提案したにもかかわらず、いまだそれは実現していない。

こうした共通の課題と、その対処法上の相違をもつ日米両国の比較研究は、法人税の問題点とともに、その将来像を議論する上で、有益な示唆を与えてくれる。本論文では以下、3つのステップを踏んで、比較研究を進めたい。第1に、1990年代以降の日本とアメリカの法人税改革(論争)の共通性と相違を見出す。第2に、両国の法人税改革(論争)の共通点と相違点が生じている理由の説明を試みる。そして第3に、これらの比較研究によって法人税改革に関する有益な政策的含意を引き出すと同時に、残る課題について、さらなる研究課題を提示することにした。

2. 日米両国の租税構造 - その共通性と相違

2.1. グローバル化、租税競争、多国籍企業課税

グローバル化は今や、日米両国が直面する大きな政策課題となっている。これまで両国は、OECD 諸国の中で最も高水準の法人税率を維持してきた。しかし、それはますます困難になりつつある。高い法人税率は、国内産業の国際競争力を弱めるとともに、産業立地をめぐる国際的な競争において、その国を不利な立場に追い込む原因になっているとして、非難されてきた。実際、高い法人税率の適用を嫌って、両国の多国籍企業は資金を海外に流出させる傾向がある。また、アメリカでは法人が低課税国の同業他社と合併することで本社をその国に移転させ、アメリカ法人税法の適用を免れる「インバージョン」が後を絶たない。こうして両国の政府には、法人税率引き下げへの圧力が強まっている。いま両国は、グローバル化の下で、次の2つの課題に対処しうる法人税制を再構築する必要に迫られている。

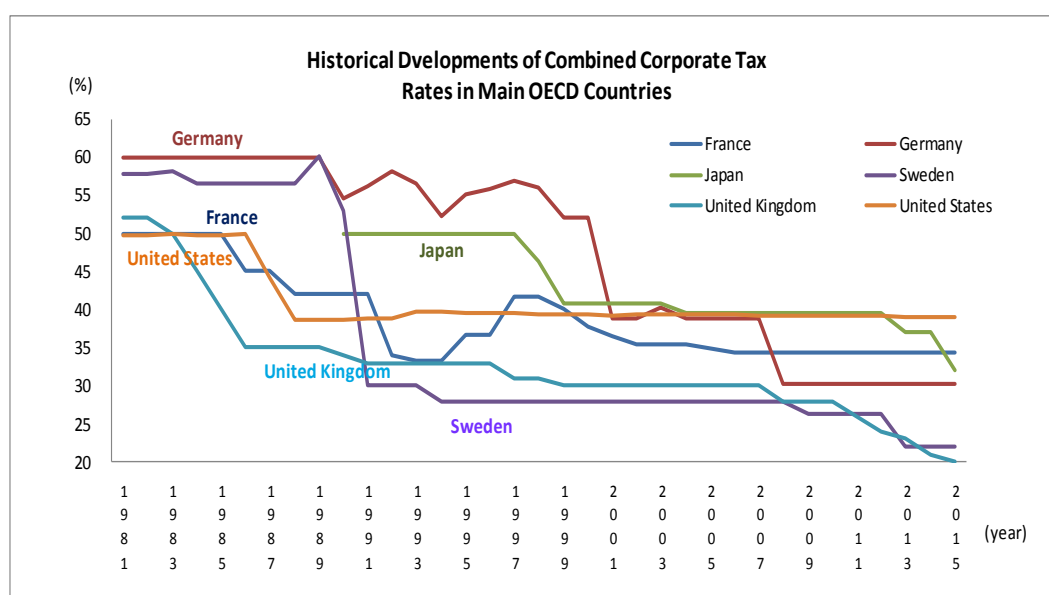
第1は、「租税競争」に対してどのように対処すべきかという問題である。図1は、

¹ 例えば、アメリカ、日本、イギリス、ドイツ、オーストラリアの5か国における多国籍企業のあり方を比較研究した Altshuler, R., Shay, S. and E. Toder (2015), *Lessons the United States Can Learn from Other Countries' Territorial System for Taxing Income of Multinational Corporations*, Tax Policy Center: Urban Institute & Brookings Institution を参照。ここで日本は、イギリスとともに2009年に「領土内所得課税」に移行した国として位置づけられている。また、プライスウォーターハウスクーパースは、OECD 諸国における多国籍企業課税のあり方を調査し、「全世界所得課税」と「領土内所得課税」に立脚する国に分類しているが、日本は、「領土内所得課税」を実施する27か国の1つに分類され、アメリカは「全世界所得課税」を実施する6か国の1つに分類されている。PricewaterhouseCoopers (2013), *Evolution of Territorial Tax Systems in the OECD*, Prepared for the Technology CEO Council を参照。これに対して東京大学法科大学院の増井良啓は、外国子会社から日本に還流される配当の課税免除は、日本が「全世界所得課税」を放棄することを必ずしも意味しないと述べている(p. 247)。その根拠として、(1)海外子会社(subsidiary)ではなく、支社(branch)の形態で海外事業を営む場合には、その海外収益が発生ベースで日本の課税ベースに含まれること、親会社が子会社の株式を売却した場合には、親会社で実現されるキャピタルゲインやロスは、依然としてその課税ベースに完全に反映されること、以上2点を挙げている。Masui, Y. (2010), "Taxation of Foreign Subsidiaries: Japan's Tax Reform 2009/10", *Bulletin for International Taxation*, April 2010, pp. 242-248 を参照。

主要な OECD 諸国における法人税率の歴史的推移を示している。この図が示すように、1980 年代以降、まさに我々は「租税競争の時代」に入ったといえる。日本は 2000 年代には OECD 諸国でもっとも高い法人税率をもつ国であり続けたが、2010 年代に入って租税競争に加わり、法人税率の引き下げを開始した。これに対してアメリカは、レーガン政権期の有名な 1986 年税制改革で、法人税を劇的に引き下げた。しかし、その後もその税率を維持し続けたために、他国が法人税率を大きく引き下げの中で、今では最も法人税率の高い国となっている。

しかし興味深いことに、こうした激しい租税競争にもかかわらず、OECD 諸国の法人税収の重要性はそれほど低下していない²。その要因の 1 つは、各国が税率を引き下げると同時に租税支出³を廃止・縮小して課税ベースを拡大し、税収の維持に努めた点にある。つまり、租税競争に対処するための基本的な戦略は、法人税率の引き下げと同時にその課税ベースを拡大し、税収中立的な税制改革を実施することだといえる。

図 1 主要 OECD 諸国における法人税率の歴史的推移



〔出所〕 OECD Tax Database.

第 2 は、多国籍企業課税をどう再構築すべきかという問題である。企業はグローバル化するにつれて、本社と海外拠点との間で、ますます多くの財、サービス、資金、そして無形資産をやりとりするようになっている。彼らは特に、タックスヘイブンや低課税

² OECD Tax Database によれば、激しい租税競争にもかかわらず、OECD 諸国平均の対総税収比法人税収は、1992 年の 7.1%から世界金融危機前の 2007 年には 10.5%まで上昇していた。もっとも、2008 年の世界金融危機後、この比率は低下し、2013 年には 8.4%にまで減少している。対 GDP 比でも同様の傾向がみられる。1992 年には 2.2%だった対 GDP 法人税収比は、2007 年には 3.6%に上昇し、その後、危機の影響で 2013 年には 2.9%にまで減少した。危機前までは、法人税集は税率の引き下げにもかかわらず、その比率はむしろ、増加傾向にあった。

³ 「租税支出」の概念はもともと、スタンレー・S・サリーによって発展させられた。彼によれば租税支出とは、「何らかの政策目的のために、規範的なモデル税制からの乖離を許容する租税法上の規定によって失われる、あるいは延期される税収の大きさ」として定義される。Surrey, S. (1973), *Pathways to Tax Reform: The Concept of Tax Expenditures*, Harvard University Press および Surrey, S. and P. McDaniel eds. (1985), *International Aspects of Tax Expenditures: a Comparative Study*, Kluwer Law and Taxation を参照。

国に立地する海外拠点との取引をうまく活用することで「攻撃的なタックスプランニング」を行い、巨額に上る租税回避を行っているのは、よく知られている通りである⁴。これはもちろん、両国政府にとって大きな税収損失をもたらす深刻な問題である。

これらの共通課題に対して、日米両国はどのように対処しようとしているのであろうか。この点について詳細な議論を行う前に、両国の租税構造の共通点と相違について確認しておくことが有益であろう。

2.2. 日米の租税構造比較

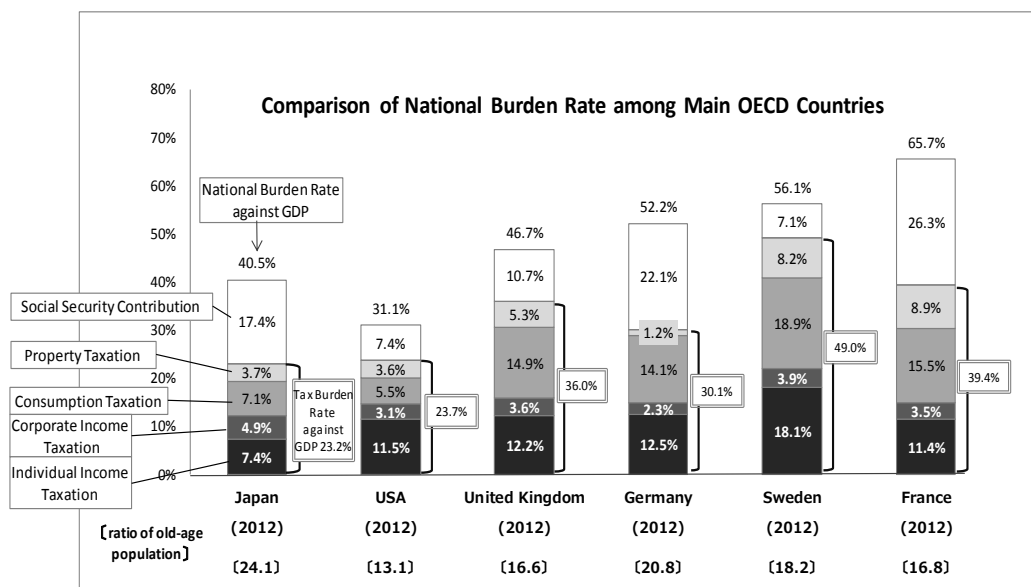
図2は、日米両国を含む主要なOECD諸国の国民負担率(租税および社会保険料負担の対GDP比で定義される)を示している。この図が示すように、アメリカと日本はきわめて似通った租税構造をもっており、逆に、両国の租税構造は、欧州諸国の租税構造と大きく異なっている。欧州諸国と比較した場合の、日米両国の共通性は、次の点に求めることができる。第1は、租税負担率(総税収の対GDP比で定義される)の低さである。アメリカ(23.7%)と日本(23.2%)はほぼ同じ水準であるのに対し、イギリス(36.0%)、ドイツ(30.1%)、スウェーデン(49.0%)、フランス(39.4%)と、いずれも日米両国を大幅に上回っている。もっとも、日本は社会保険料の比率が高い(17.4%)のに対し、アメリカは低い(7.4%)という点は、唯一、両国で大きく異なっている点である。

第2は、租税構造(税収の構成比)である。図3が示すように、日米両国は総税収に占める直接税(所得税と法人税)への依存度が高いのに対し、欧州諸国は間接税、特に付加価値税への依存度が高いという相違がある。そして、すでに述べたように、日米両国とも、OECDでもっとも高い水準の法人税率をもつ国となっている。日米両国の租税構造がこのように似通っているのは、偶然ではない。日本の戦後租税構造は、アメリカの強い影響下で形成されたからである。実際、第2次世界大戦後の日本は、連合国軍最高司令官マッカーサーの委託を受けた、コロンビア大学教授カール・シャウプを団長とする「シャウプ使節団」による報告書に基づいて、主として直接税に依存する戦後税制を形成し、アメリカ税制をモデルとしつつ、最近までその基本的な骨格を維持してきたからである⁵。

図2 主要なOECD諸国の国民負担率

⁴ Kleinbard, E.D. (2011), “Stateless Income”, *Florida Tax Review*, 11(9), pp.699-773; Kleinbard, E.D. (2011), “The Lessons of Stateless Income”, *Tax Law Review*, Vol. 65, pp.99-172 を参照。

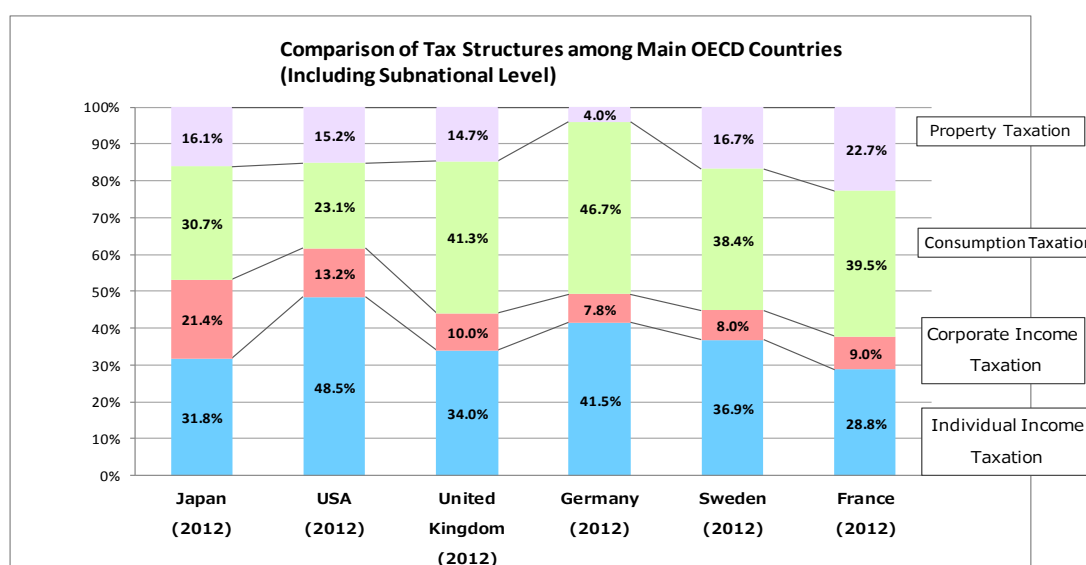
⁵ シャウプ使節団による報告書の最新の、そして包括的な研究は、Brownlee, W. E, Ide, E. and Y. Fukagai eds. (2013), *The Political Economy of Transnational Tax Reform: The Shoup Mission to Japan in Historical Context*, Cambridge University Press を参照。シャウプ使節団のメンバーは、後にノーベル経済学賞を受賞するコロンビア大学教授のウィリアム・ヴィックリー、同じくコロンビア大学教授のウィリアム・C・ウォレン、イリノイ大学商業・経営経済学部長のハワード・R・ボーエン、カリフォルニア大学教授のスタンレー・S・サリー、ニューヨーク市立大学教授のジェローム・B・コーエン、そして、セント・ポール市主税局税制調査部長ローランド・F・ハットフィールドといった、当時のアメリカで第一級の経済学者、財政学者、税法学者、そして実務家から構成されていた。



【出所】 財務省.

しかし日本は、2015 年から法人税率の引き下げと課税ベース拡大をともなう法人税改革に着手した。これは、これまでに多くの欧州諸国が実施してきたタイプの法人税改革である。また、消費税率が 2014 年 4 月に 5%から 8%に引き上げられたことで、2015 年度には戦後初めて、消費税が所得税に代わって、総税収の中で最大税収をあげる税目となった。これは日本の戦後税制の大きな転換点である。2017 年 4 月にはさらに、消費税率の 10%への再引き上げが予定されている。日本の租税構造はこうして、アメリカをモデルとした直接税中心主義から、より欧州的な間接税重視の租税構造へとシフトしていく過程に踏み出したとみることができる。したがって、今後は日米両国の租税構造は、その共通性よりも相違が大きくなっていく可能性もある。

図 3 主要 OECD 諸国における租税構造の比較(地方政府レベルを含む)



【出所】 財務省.

3. 日米両国における法人税改革戦略としての「税率引き下げ&課税ベース拡大」アプローチ

3.1. 日本における法人税改革

安倍政権が 2014 年度から開始した法人税率の引き下げは、他の OECD 諸国だけでなく、中国(25%)、韓国(24.20%)、シンガポール(17%)など、アジア諸国の法人税率を見据えて、5 年以内に 20%台に引き下げることが目標としている。具体的には、2014 年に国・地方を合わせて 34.62%だった法人税率を、32.11%(2015 年)、31.33%(2016 年)へと段階的に引き下げていく。日本の法人税は、国レベルの法人税と地方政府レベルの法人事業税からなっている。このうち、国の法人税率は、2 年間で 25.5%から 23.9%に引き下げられ、その減収は 6,690 億円に上ると見込まれている。これに対して地方の法人事業税(所得割)の税率は 7.2%から 4.8%に引き下げられ、7,870 億円の減収を引き起こすと見込まれている。

国の法人税率を引き下げることによって発生する減収は、さまざまな租税支出を廃止・縮小することで賄われる。日本の法人税は、他の国の法人税と同様に、さまざまな租税支出によってその課税ベースが縮小している。図 4 が示すように、これらの租税支出がなければ、日本の法人税収は 2012 年度で 16.3 兆円だった。しかし、現実の税収は 10.4 兆円となっている。つまり、さまざまな租税支出のために、約 6 兆円の税収損失が発生しているのである。

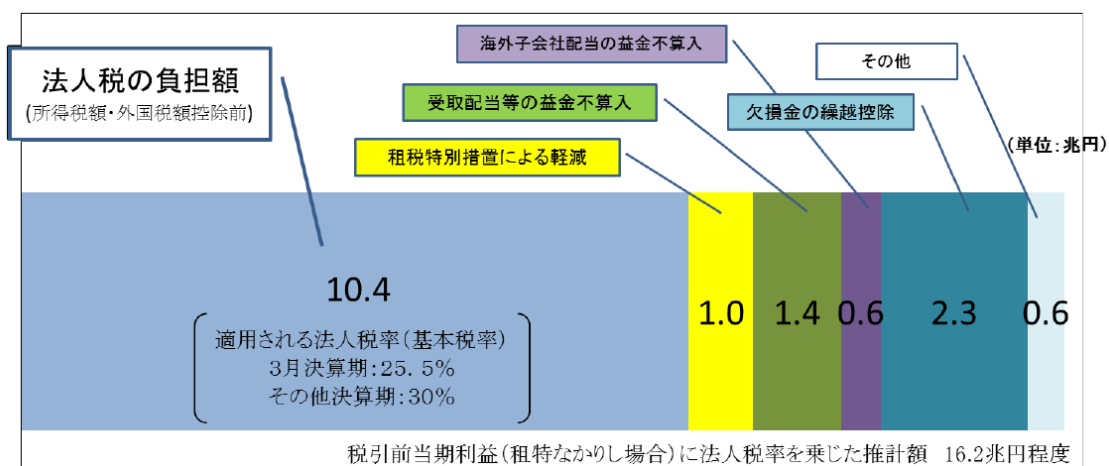
国の法人税率を引き下げのために、次の課税ベース拡大策が採用されることになった。つまり、(1)「欠損金繰越控除制度」において、繰越限度を引き下げることによって 3,970 億円の増収⁶、(2)「受取配当等益金不算入」の見直しで 920 億円の増収⁷、そして、(3)租税特別措置の廃止・縮小で 1,790 億円の増収⁸をもたらす。これらによって、ほぼ税率引き下げによる減収額 6,690 億円と同程度の増収額 6,680 億円が達成できると見込まれている。これは、典型的な税率引き下げと課税ベース拡大による、税収中立的な法人税改革だと評価できる。

図 4 様々な軽減措置がもたらす法人税収の損失額(2012 年度)

⁶ 「欠損金繰越制度」とは、事業で生じた赤字を、翌年から 9 年間にわたって毎年所得の 80%まで相殺し、法人税負担を減らすことを許容する制度である。図 4 が示すように、この制度は様々な租税支出の中で最大の減収項目となっていた。この法人税改革により、繰越可能期間を 10 年間に延ばす一方、赤字を繰り越すことのできる上限を、毎年所得の 65%へ(2015 年と 2016 年)、さらに 2017 年以降は 50%へと引き下げる。収益性の低い企業にとっては、赤字を控除できる余地が縮小し、課税強化となる。

⁷ 「受取配当等益金不算入」とは、グループ企業への出資比率が一定比率を超える場合、二重課税排除のために、その企業からの配当収入を非課税とする制度である。これまでは、出資比率が 25%を上回ると非課税となっていた。逆に、この比率を下回る場合、配当収入の 50%が出資企業の所得に算入されていた。今回の法人税改革では、不算入の条件となる出資比率が 33.3%に引き上げられ、それ未満の保有比率で出資している企業からの配当収入については、課税が強化される。

⁸ 「租税特別措置」とは、研究開発や設備投資の促進などの政策目的を達成するための税制優遇措置の総称であり、「租税特別措置法」に基づくものを指している。本論文では、より広義の「租税支出」の一部として位置づけている。租税特別措置による減収額約 1 兆円(2012 年)のうち、研究開発促進が約 40%、中小企業支援が約 17%、設備投資促進が約 12%を占めていた。今回の法人税改革では、これまで拡充されてきた研究開発促進税制が見直された。企業は研究開発費用の 8~10%を法人税額から控除できるが、2015 年から、その上限が 30%から 25%に引き下げられた。その他、期限が到来する租税特別措置のうち、19 項目の見直しが行われた。



【出所】 政府税制調査会資料。

これに対して、法人事業税の税率を引き下げることで発生する減収は、「外形標準課税」(付加価値+資本金)の拡大によって賄われる。法人事業税は純粋な法人利潤税ではなく、その課税ベースが、①利潤と②「外形標準」(付加価値+資本金)の2つの組み合わせとなっている点に特徴がある。法人事業税はもともと国の法人税と同様に、利潤のみに対して課税されていたが、景気変動にともなう税収の変動がきわめて大きいという問題があった。このため、税収の安定性が求められる地方政府税源としてふさわしくないという理由で、2004年にその課税ベースの一部に、外形標準が加えられることになった。

2014年までは、法人事業税の総税収のうち、75%が利潤課税、残る25%が「外形標準」課税の税収で占められるよう税率が設定されていた。今回の法人税改革で、このうち利潤課税ベースにかかる税率が、上述のように7.2%から4.8%に引き下げられる。その代わりに、付加価値課税ベースに対する税率を0.48%から0.96%へ、資本課税ベースに対する税率を0.2%から0.4%へとこれまでの2倍に変更する。こうすることで、利潤課税による税収と外形標準課税による税収の比率は、ちょうど50%ずつになる予定である。外形標準への課税強化で、税率引き下げによる減収額7,870億円にほぼ見合う7,800億円の増収がもたらされる。外形標準課税拡大による増収額は、租税支出の廃止・縮小による増収額を上回る規模であり、これがなければ、今回実現した規模の法人税率引き下げが困難だったことは明らかである。

法人事業税のうち、利潤課税部分の税率引き下げによって引き起こされたその構造改革は、日本の地方政府レベルの法人課税にとって、次の2点で大きな意義を持つ。第1は、黒字法人から赤字法人への税負担のシフトである。日本は国際的にみても赤字法人の比率が高く、それらの赤字法人は、2004年以前は国・地方両レベルの法人課税を負担していなかった⁹。2004年に導入された外形標準課税が、2015年税制改正でさらに強化されることで、赤字法人の税負担は大幅に高まる。低収益、低生産でも操業可能だった赤字法人は、今後、事業存続を再検討する必要に迫られる。つまり、この法人事業税の再構築は、一方で赤字法人に収益性と生産性を高めるインセンティブを与えるとともに、黒字企業の税負担を軽減し、その産業国際競争力を高めることに資すると解釈できる。

⁹ 政府税制調査会資料(2013年12月2日、第4回総会資料 [総4-3])によれば、法人税の課税対象となっている法人総数のうち、赤字法人の割合は、日本が72%、アメリカが54%、イギリスが50%、ドイツが34%、韓国が32%となっており、日本の赤字法人比率の高さが際立っている。

第2の意義は、法人事業税の応益課税としての性格が強められる点にある。2004年までは、国の法人税と地方の法人事業税は同じ法人利潤を課税ベースとしており、産業界からは、「二重課税」だとの批判もあった。また地方政府にとっては、景気変動によらず安定的な税収をもたらす税目が望ましいにもかかわらず、法人利潤税は景気変動の影響で大きく税収が変動する。2004年に外形標準課税が導入された根拠は、第1に、地方税収の安定化を図ること、そして第2は、法人事業税の応益課税化を図ることで、地方税源として相応しい法人課税に切り替える点にあった。地方政府は法人に対して、景気変動にかかわらず、インフラの整備や人材育成を通じて公共サービスの便益を提供している。したがって、黒字法人であれ、赤字法人であれ、同じ規模の企業は同じ規模の便益を地方政府から受けているはずである。法人事業税の外形標準が、「付加価値」と「資本金」を含んでいるのは、この応益性をよりよく反映する指標だからである。したがって、法人事業税の課税ベースのうち、利潤の比率が低下し、外形標準の比率が上昇することは、法人事業税の本質が、国の法人税と同じ「応能原則に基づく所得課税」(およびその前取り)から、応益課税へと変わることを意味する。

しかも、外形標準課税の強化は、法人事業税にとって「先祖がえり」としての側面を持っている。というのは、シャープ使節団がその第一次報告書(1949年)で法人事業税についての提言を行った際、彼らはそれを付加価値税として導入することを提案していたからである。それは現在の日本の消費税のような、「控除法(subtraction method)」に基づく付加価値算出ではなく、企業の利潤、利子、賃貸料、および給与支払額を足し合わせて付加価値を算出する「加算法(addition method)」によるものであった¹⁰。

3.2. アメリカにおける法人税改革の停滞とその原因

オバマ政権は、2012年のホワイトハウスと財務省による合同報告書において、法人税率の引き下げと課税ベース拡大をとまなう法人税改革を打ち出した¹¹。政権は、法人税率を28%へ引き下げるとともに、その財源を租税支出の廃止・縮小によって賄う、税収中立的な法人税改革を実施し、アメリカの経済成長を促すべきだと主張している。このような税収中立的な税制改革は、経済学の観点からも望ましいとして支持されている¹²。にもかかわらず、こうした税制改革が実現しないのはなぜであろうか。少なくとも

¹⁰ 『シャープ使節団日本税制報告書』(1949年)、第2巻第13章「その他の地方税」A節「事業税」を参照(Report on Japanese Taxation by the Shoup Mission, Volume II, Chapter 13: Other Local Taxes, Section A: the Enterprise Tax, 1949)。1950年には、この提案に基づいて日本政府が、加算型付加価値を課税ベースとする法人事業税を導入した。しかし、当時の状況では付加価値を計算し、納税するうえでの実務上の困難があったことや、事業が赤字でも課税されることへの反発、そして中小法人の過重な負担などの理由で実際には施行できず、この試みは失敗に終わった。これを受けて1954年に、法人利潤のみを課税ベースとする新しい法人事業税が導入され、以後、2003年までこれが定着することになった。

¹¹ The White House and the Department of the Treasury (2012), *The President's Framework for Business Tax Reform: A Joint Report by The White House and the Department of the Treasury* を参照。なお、アメリカの法人税が直面する課題と、法人税改革の方向性を包括的に検討した文献として、Keightley, M.P. and M.F. Sherlock (2014), "The Corporate Income Tax System: Overview and Options for Reform", *CRS Report for Congress*, R42726 についても参照。

¹² 例えば、Viard, A.D. (2009), "Two Cheers for Corporate Tax Base Broadening", *National Tax Journal*, 62(3), pp. 399-412 を参照。税収中立的な法人税改革で、租税支出が縮小することで異なる業種間での実効税率格差が狭まり、競争条件を均等化することから得られる資源配分の効率性改善という便益が生まれると主張する。また、法人税率を30%に引き下げ、その財源を次の3つの方法①国債を発行して資金を調達する、②経済効率性のもっともよい形で既存の租税支出を縮小して課税ベースを拡大する、③加速度償却に対する控除措置の縮小で調達する税

も3つの理由を挙げることができる。第1に、租税支出の廃止・縮小だけでは、法人税率の引き下げに必要な財源を十分に捻出できない。第2に、課税ベース拡大をとまなう法人税改革は、非法人のパススルー事業体に大きな影響を与えてしまう。第3に、仮に法人税率の引き下げと課税ベース拡大による税収中立的な法人税改革が実施できたとしても、それによって産業にもたらされる利害得失のために、そうした税制改革は、政治的に実行困難である。

まず、第1の論点に関して、「租税財団(Tax Foundation)」のホッジ理事長が行っている試算が参考になる¹³。この試算によれば、アメリカの法人税に関する租税支出は、2015年に総額で約1,180億ドルに上ったが、2024年には2,390億ドルにまで増加すると見込まれている。この10年間で減収総額は合計1.8兆ドル、年間に換算して約1,800億ドルに上ると推計されている。

法人税に関する租税支出のうち、最大項目は多国籍企業の外国子会社の所得に対する課税繰延である。2015年から2024年の10年間で、その減収額は約8,000億ドルに上ると見込まれている。次に大きい項目は「加速度償却」であり、これは10年間で約1,940億ドルもの減収となる。

もし、法人税率を仮に25%に引き下げるとすると、その減収額は10年間で1.26兆円、年間で1,260億ドルに上る。この減収額を賄うには、多国籍企業の外国子会社所得に対する課税繰延以外のすべての租税支出を廃止(10年間で1.1兆ドルの増収)しても足りない。課税延期は、法人税改革と国際課税制度の改革のあり方によってどの程度税収が生じるかが変わってくるため、課税延期の撤廃は、課税ベース拡大による増収要因として期待できない¹⁴。つまり、法人税率の引き下げに必要な財源を賄うのに十分な財源を、法人税に関する租税支出の廃止・縮小のみから捻出するシナリオは、非現実的だというわけである。

課税ベースの拡大による法人税改革を目指す場合に直面する第2の困難は、それが、意図せざる形で「S法人」や「有限責任会社」などの非法人形態事業体(「パススルー事業体」)に影響を与えてしまう点にある。これらは、非法人形態で事業を営むことで、法人税負担を免れ、その所得に対して個人段階で所得課税が行われている。しかし同時

収中立的な法人税改革に関するマクロ経済シミュレーションの結果も、税制改革は望ましい効果をもたらすと主張する(Bull, N., Dowd, T. and P. Moomau (2011), “Corporate Tax Reform: A Macroeconomic Perspective”, *National Tax Journal*, 64(4), pp. 923-942)。これら3つの財源調達の中で、②が経済成長を促すという観点から、他の2つよりも望ましい政策だということがシミュレーションにより判明した。特に、②の下でのGDPは、①に比べて0.1~0.2%高く、生産者の資本蓄積にとまなう生産能力の拡大が、長期的に②は①を0.7~1.2%と顕著に上回る点でも優れている。②は③に比べても、GDPで0.2%、生産能力の拡大で1.5%とそれぞれ上回る。

¹³ Hodge, S. (2015), “The Challenges of Corporate-Only Revenue Neutral Tax Reform”, *Tax Foundation Fiscal Fact*, No.471 を参照。

¹⁴ ホッジの指摘によれば、課税延期がもたらす税収ロスの大きさは、アメリカの法人税率だけでなく、外国の法人税率にも依拠している。例えば、税率を35%から25%に引き下げ、課税延期を撤廃したとする。そうすると、すでにアメリカの多国籍企業は現地国の所得税(ここでは税率25%としよう)に服しているため、課税延期撤廃をしても、まるまる税額控除が適用されて、米国での税収が上がってこない。つまり、課税延期による減収の大きさは、見かけ上のものであり、法人税率を引き下げ場合には、外国税率との差が小さくなるか、ゼロになるため、税収が見かけほどには大きくはならない点に留意しなければならない。それに加えて、もし課税延期を撤廃してしまうと、アメリカは多国籍企業の世界所得に対して現時点ベースで即時に課税する唯一の国になってしまい、自国の多国籍企業を、他国の企業に対して競争上大きく不利な立場に追い込むことになりかねない。したがって、この点でも課税延期の撤廃は、議論の出発点になりえない、ということになる。

に、これらの非法人事業体は、法人に適用されているのと同じ租税支出の多くを利用することができるようになってきている。したがって、もし法人税率の引き下げと課税ベース拡大による税収中立的な税制改革が実行されれば、非法人事業体は、税率引き下げの恩恵を受けることなく、租税支出利用の可能性を断たれ、大幅な増税となってしまうという問題が生じる¹⁵。

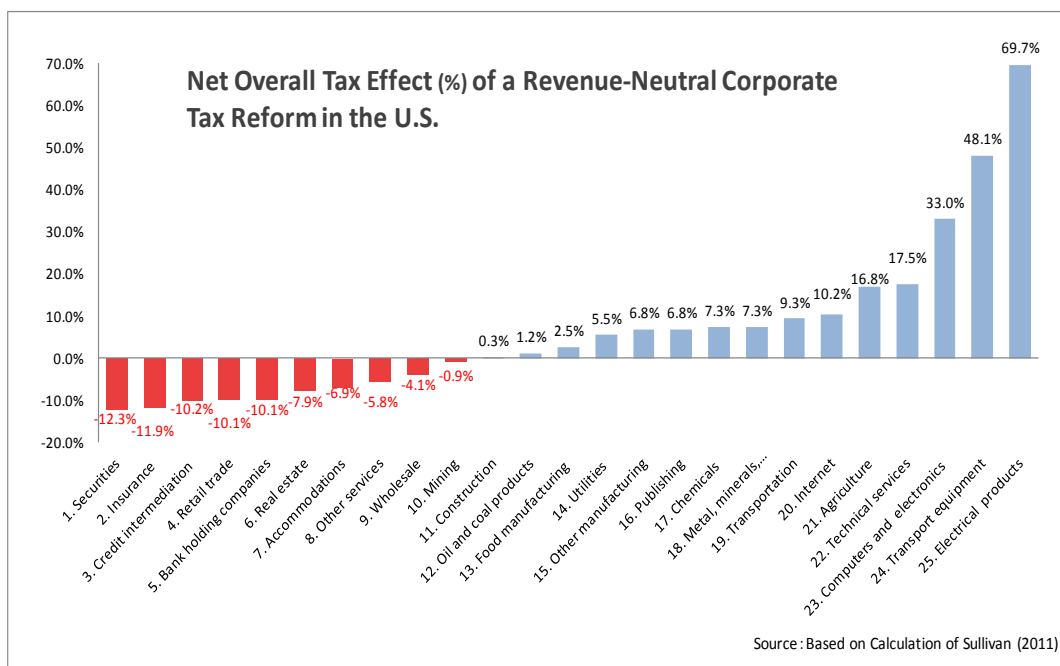
最後に、法人税改革における第3の困難は、税収中立的な税制改革がもたらす分配問題にある。租税支出の廃止・縮小は、それまでそれを享受していた企業に不利益をもたらすのに対し、それほどそれを享受していなかった企業には、税率引き下げの利益の方が大きくなるだろう。このことを一定の仮定のもとに試算で示したのが、サリヴァンである¹⁶。サリヴァンの試算は、法人税率を28%に引き下げ、それによる減収を賄うのに十分な増収を、既存の租税支出の均等な削減で賄うことを想定している。図5はサリヴァンの試算結果に基づいて、税収中立的な法人税改革がもたらす各産業への純経済効果を示したものである。それによると、純効果がプラスとなるのは保険、銀行などの金融業、卸・小売業、宿泊業、その他のサービス業などであるのに対し、マイナスとなるのは電機産業、コンピューター&エレクトロニクス、技術サービス、インターネット産業、農業、輸送業、鉄鋼・機械産業、出版業、その他の製造業などとなっている。

こうした「優勝劣敗」が明らかにされるにつれて、当然、不利益を被る業種は反対の声を上げ、その意向を受けたロビイストが議員への働きかけを行うことになる。租税支出1つ1つの税収はそれほど大きくなくても、それを享受している当事者にとって、それから得られる利益を失うことは死活問題である。したがってこれを廃止することに対する政治的抵抗は、きわめて大きくなる。

図5 アメリカにおける税収中立的な法人税改革が各産業に及ぼす純効果

¹⁵ しかしそもそも、パススルー事業体に対しては、法人税として課税を行うべきだという見解もある。さまざまなパススルー事業体の法人税上の取扱いの違いについては、Keightley, M.P. (2013), "A Brief Overview of Business Type and Their Tax Treatment", *CRS Report*, R43104 を参照。また、きわめて大規模なパススルーに限定して法人課税するだけでも、かなりの税収を生み出すことを試算で明らかにした文献として、Keightley, M.P. (2012), "Taxing Large Pass-Throughs As Corporations: How Many Farms Would Be Affected?", *CRS Report*, R42451 を参照。

¹⁶ Sullivan, M.A. (2011), "Winners and Losers in Corporate Tax Reform", on *Tax Analysts website* を参照。



もちろん、多くの租税支出を束ねて廃止し、それによって見込まれる比較的大きな増収によって、現行の法人税率を大きく引き下げることができれば、それによって大きな利益を受ける企業群の支持で、抵抗を乗り越えることができるかもしれない。実際に、これは 1986 年のレーガン税制改革によって実現された。しかし今日の問題は、1986 年税制改革で法人税に関する租税支出がかなりの程度廃止・縮小されてしまい、法人税率をさらに 28%に引き下げするのに十分な増収を、租税支出の廃止・縮小で調達するのはもはや容易ではない点にある¹⁷。

以上みてきたように、アメリカで法人税率引き下げの必要性は広く認識されているものの、それによって生じる減収を、租税支出の廃止・縮小だけで賄うのはかなり困難だといえる。そしてこのことが、アメリカの法人税改革を遅らせている大きな原因の 1 つだと言ってよい。日本の場合、法人税率の引き下げが可能だったのは、租税支出を廃止・縮小する余地がまだ大きかったからである。この点は、アメリカと事情が異なっている。日本はこれまで、アメリカの 1986 年レーガン税制改革のように、法人税率の引き下げと課税ベース拡大をともなう法人税改革を実施した経験がなく、租税支出は戦後、拡大する一方だった。それでも、狭義の租税支出、つまり租税特別措置法に基づく租税特別措置の廃止・縮小だけならば、必要な財源を生み出すのは難しかったであろう。すでに述べたように、法人事業税において外形標準課税を拡大できたことが、税率引き下げの財源を賄う上で、非常に大きな役割を果たしたことは明らかである。

アメリカであれば、既存の法人税の課税ベースの一部を、利潤ベースから付加価値のような外形標準ベースに切り替え、「法人税の付加価値税化」を進めることで、赤字法人への課税を強化することも可能であろう。法人税にはその課税根拠として、「個人所得税の前取りとしての法人税(「応能課税」)」と「政府の公共財・サービス供給の対価としての法人税(「応益課税」)」という 2 つの側面がある。前者は法人の所得に対して課税することを要請するが、後者は法人の付加価値など、外形標準に対して課税することを要求する。

¹⁷ Eric Toder (2014), “Corporate Tax Reform: Dreaming On”, *The Milken Institute Review*, First Quarter 2014, pp.16-27 を参照。

政府の公共財・サービス供給の便益は、黒字企業にも赤字企業にも等しく帰着するので、外形標準に基づく法人税では、企業はその付加価値に応じて、黒字か赤字かにかかわらず納税しなければならない。これは、税負担を黒字企業から赤字企業にシフトさせ、利潤課税ベースでの減税を、付加価値課税ベースでの増税によって賄うことを意味する。アメリカではこうした変化は政治的に実現困難かもしれないが、産業政策的には、赤字企業に対して生産性と収益性を高めるインセンティブを与える点で、望ましい政策効果を発揮するといえる。

いずれにせよ、以上の理由で、アメリカでは税率の引き下げと課税ベース拡大をともなう税収中立的な法人税改革は、困難である。そこで、現在では法人税改革をめぐる議論の焦点は、その国際課税面に移ってきている。つまり、「税率引き下げと課税ベース拡大」という戦略から、「税率引き下げと多国籍企業課税の強化」という戦略へと、議論のシフトが生じたのである。なぜなら、アメリカの多国籍企業が海外で生み出す所得に対して、現行の法人税法の下で適切な課税が行われておらず、大きな課税漏れが発生しているからである。多国籍企業の外国子会社には、約 2 兆ドルもの利益が蓄積されているといわれ、これに課税できれば大きな税収を生み出す可能性がある。

3.3. アメリカにおける法人税と多国籍企業課税

3.3.1. アメリカ法人税における国際課税制度の何が問題なのか

ではなぜ、現行の法人税法は、多国籍企業に対して適切な課税ができないのであろうか。それを説明するには、アメリカの法人税法が立脚している課税ルールを確認しておく必要がある。その第 1 は、「全世界所得課税」の原則である。これは、経済学では「居住地原則」と呼ばれ、資本輸出中立的な課税原則として知られている。つまり、アメリカの多国籍企業が全世界のどこで投資しようと、その収益に対してアメリカ政府は法人税率 35% を一律に適用する。したがって、アメリカの多国籍企業にとって、世界のどこで投資しようが税負担上の相違が投資決定に影響を与えることはなく、資本輸出に対して中立的となる。しかし現実には、海外で多国籍企業が生み出した収益は、すぐには課税されない。

ここで重要になるのが、第 2 の要素である「課税繰延」である。課税繰延とは、多国籍企業の外国子会社が生み出した収益に対して、即時に課税せず、多国籍企業がそれを配当の形でアメリカに還流させるまで、課税を繰り延べる規定である。

アメリカの多国籍企業課税が立脚する「全世界所得課税」と「課税繰延」の 2 つのルールが、OECD で最高水準の法人税率と組み合わせられることで、次の問題が生じる。第 1 に、海外収益を配当の形で本国に戻すと、アメリカ法人税法の適用を受け、35% の税率で課税されるので、収益をそのまま海外に置いておくインセンティブが多国籍企業に働いてしまう。そうすれば、アメリカよりも低い税率を課す源泉地課税だけの負担で済む。収益をずっとそのまま海外に留め置くことで、事実上、アメリカの法人税を免れることも可能になる¹⁸。つまり「課税繰延」は、多国籍企業にその利潤を海外に移転させ、アメリカの法人課税ベースを海外へ漏出させる負の効果をもつことになる。この

¹⁸ アメリカでは会計基準上、証券等取引委員会に提出する財務諸表で、納税が繰り延べられた法人税額を記録しなければならない。なぜなら、海外子会社収益はいずれアメリカに還流することが想定されるため、それに対する法人税額は会計原則上、発生時点で計上しなければならないからである。しかし、その例外も規定されている。もし、海外子会社の留保利益を既に投資したか、あるいは、これから無期限の期間内に投資を予定する場合には、以上の限りではない。この例外規定のために、多国籍企業は海外子会社の収益を再投資する計画をもってさえいれば、それをアメリカに還流するまでの間、課税延期を認められ、法人税額の記録を延期することができる。この点については、Mock, R.P. and A. Simon (2008), “Permanently Reinvested Earnings: Priceless”, *Tax Notes*, 121(7), pp.1-14 を参照。

ことによってももちろん、大きな減収が生じている¹⁹。

他方で第2に、こうした多国籍企業課税の仕組みは、アメリカ多国籍企業を、他国の多国籍企業との競争条件上、不利な立場に追い込んでいるとの指摘がなされている。低課税国に本社を置く多国籍企業ならば、利潤を本国に戻しても低い法人税負担で済む。しかし、アメリカの多国籍企業は、配当還流の際に35%というOECDでもっとも高い税率の適用を受ける。これは、アメリカの多国籍企業が進出した低課税国市場で、現地企業との競争上、不利な条件に置かれることを意味する。

このためアメリカの多国籍企業は、本国による課税を受けないよう、「攻撃的なタックスプランニング」によって所得をタックスヘイブンや低課税国に集中させることで、租税を回避することに多大の努力を傾注し、実際、それに成功してきた。これは、アメリカにとって、税収上の損失を生み出すだけでなく、投資機会と雇用の損失につながっている。また、多国籍企業による過度の租税回避のために、投資行動と資金移転に歪みが生じるという問題も生じている。

現在、これらの問題を解決する上で、2つの相異なる提案がなされ、熱心に議論されている²⁰。第1は、「課税繰延」を廃止し、多国籍企業の子会社が生み出した所得に即時に課税する方法である²¹。第2は、これまで維持してきた「全世界所得課税」を放棄し、「領土内所得課税」に移行させることである。これは、多国籍企業の外国子会社から本国に還流される配当所得を、課税免除とすることによって達成される。経済学でいう「源泉地原則」への移行であり、その下で、「資本輸入中立性」が満たされることになる²²。

これに加えて、デサイとハインズは、経済がグローバル化した現在では、資本の所有構成に影響を与えない中立的な税制が実現するとき、資源の最適な配分が実現すると主張し、「資本所有中立性」(Capital Ownership Neutrality: CON)と「国家所有中立性」

¹⁹ クラウジングの推計によれば、多国籍企業のこうした利益移転によって、2008年時点で約900億ドル、アメリカの法人税収の約30%にあたる減収が生じているという。Clausing, K.A. (2011), "The Revenue Effects of Multinational Firm Income Shifting", *Tax Notes*, March 28, 2011, pp.1580-1586 を参照。

²⁰ 租税合同委員会は、「領土内所得課税」に移行するケースと「課税繰延」を廃止するケース("full inclusion")の両ケースに関して、詳細な制度設計とそれらの採用がもたらす影響について検討を行っている。Joint Committee on Taxation (2008), *Economic Efficiency and Structural Analysis of Alternative U.S. Tax Policies for Foreign Direct Investment*, JCX-55-08 を参照。また、アメリカの多国籍企業課税をめぐる、「全世界所得課税」と「領土内所得課税」を含む様々な選択肢と改革提案を包括的に展望した文献として、Gravelle, J.G. (2012), "Moving to Territorial Income Tax: Options and Challenges", *CRS Report for Congress*, R42624; Gravelle, J.G. (2015), "Reform of U.S. International Taxation: Alternatives", *CRS Report for Congress*, R34115 を参照。

²¹ こうした観点から法人税の問題点を指摘し、改革の方向性を議論しているのが、フレミング、ペローニ、そしてシェイらによる一連の論稿である。例えば、Peroni, R.J., J.C. Fleming, Jr. and S.E. Shay (1999), "Getting Serious about Curtailing Deferral of U.S. Income Tax on Foreign Source Income", *SMU Law Review*, Vol. 52, pp.455-529; Fleming, J.C. Jr., Peroni, R.J. and S.E. Shay (2001), "Fairness in International Taxation: The Ability-to-Pay Case for Taxing Worldwide Income", *Florida Tax Review*, 3(4), pp.299-354; Fleming, J.C. Jr., Peroni, R.J. and S.E. Shay (2009), "Worse than Exemption", *Emory Law Journal*, Vol. 59, pp.299-354 を参照。

²² PricewaterhouseCoopers (2013)によれば、2012年現在、OECD加盟34か国のうち、日本を含む28か国(82%)で「領土内所得課税」が実施されており、外国子会社からの配当収益に対して95~100%の課税免除が適用されている。「全世界所得課税」から「領土内所得課税」へ移行する国は年々増加しており、「領土内所得課税」を採用している国数は、2000年の14か国から2012年の28か国へと倍増している。アメリカは、チリ、アイルランド、イスラエル、韓国、メキシコと並ぶ「全世界所得課税」採用6か国のうち1つである。

(National Ownership Neutrality: NON)という新しい課税原則を提唱している²³。彼らの議論によれば、CONを満たしつつNONを満たす課税システムとして、「領土内所得課税」が正当化されることになる。多国籍企業の外国子会社からの配当を課税免除することで、アメリカの多国籍企業の海外投資を促すことが、外国子会社によるアメリカ国内投資を促すことになるからである。

アメリカは「領土内所得課税」に移行すべきだと主張する声は、2009年にイギリスと日本が事実上の「領土内所得課税」に移行したことによって、より活発になっている。もっとも、「領土内所得課税」への単純な移行は、問題の解決にならない。なぜなら、アメリカと低課税国との間に税率格差がある限り、海外に所得を移転し、税負担をより小さくするインセンティブは消えないからである。むしろ、「領土内所得課税」への単純な移行は、多国籍企業への低所得課税国への所得集中を促し、そこから課税を受けることなく所得をアメリカに戻そうとする動きを一層助長することになるだろう。そうすると国際的にも、各国間で多国籍企業の所得移転を誘致するために、さらなる租税競争を誘発することになる。そして何よりも、「領土内所得課税」への単純な移行は、減収を生み出すことになる。もしアメリカが、法人税率の引き下げと同時に「領土内所得課税」への移行を目指すのであれば、それらによって生じる減収をどのようにして賄うかが真剣に検討されねばならないであろう。

3.3.2. キャンプ歳入委員長とオバマ政権による改革提案

以上のような議論を背景に、議会でもアメリカの多国籍企業課税の問題点を改善し、「領土内所得課税」への移行を目指す提案が、真剣に検討されるようになった。それが、「キャンプ・プラン」と呼ばれるもので、下院歳入委員長デイブ・キャンプ(共和党、ミシガン州選出)が発表した3つの討議草稿を基礎とする。彼は2011年10月に、アメリカの多国籍企業課税を現行制度から「領土内所得課税」へと移行させる内容をもつ討議草稿を発表した。その後、彼は2013年1月に、金融商品への課税を取り扱った第2草稿、そして2013年3月には、中小企業とパススルー事業体への課税を取り扱った第3草稿を発表した。これら3本の草稿とその後のさらなる検討に基づいて、キャンプは「2014年税制改革法案」を発表した²⁴。キャンプ提案は、それまで「領土内所得課税」をめぐる行われてきた制度設計上の議論を、具体的な条文に落とし込み、立法上の言語で表現した最初の法案だという点で、大きな重要性をもっている。

その具体的な内容は、次のとおりである。(1)法人税率を25%に引き下げるとともに法人代替ミニマム税を廃止して、法人の税負担軽減を行う。(2)アメリカの課税システムを「全世界所得課税」から「領土内所得課税」へと転換し、外国子会社からの配当所得のうち95%を課税免除する。(3)ただし、1986年から2015年までに海外で蓄積された利潤で、過去に「サブパートF」(アメリカのタックスヘイブン対策税制)の対象とならなかった利益に対して、3.5~8.75%で課税する。(4)外国子会社の今後の収益に対しては毎年、12.5~15%で課税する。(5)「領土内所得課税」への移行にともなって生じ

²³ Desai, M.A. and J.R. Hines, Jr. (2003), "Evaluating International Tax Reform", *National Tax Journal*, 56(3), pp. 487-502; Desai, M.A. and J.R. Hines, Jr. (2004), "Old Rules and New Realities: Corporate Tax Policy in a Global Setting", *National Tax Journal*, 57(4), pp. 937-960 を参照。

²⁴ 「2014年税制改革法案」におけるキャンプ・プランの内容については、Avi-Yonah, R.S. (2012), "Vive la Petite Difference: Camp, Obama, and Territoriality Reconsidered", *66 TAX NOTES INTL* 617 (May 14, 2012), pp.617-619; Nunns J., Eng, A. and L. Austin (2014), *Description and Analysis of the Camp Tax Reform Plan*, Urban-Brookings Tax Policy Center を参照。

うる課税ベース浸食への対策として、3つの選択肢を提示²⁵。

これを受けて、オバマ大統領政権も2016年の財政年度に向けた大統領予算教書において、3つの構成要素からなる多国籍企業改革案を発表した²⁶。第1点目は、法人税率を35%から28%に引き下げる提案であり、これは従来からオバマ政権が提案していたものと同じである(ただし、国内製造業に対しては25%を適用)。新しい提案として第2に、アメリカ多国籍企業の外国子会社において、過去に蓄積されてきた海外収益への一回限りの14%税率での移行期課税を提案した。そして課税後は、もしその蓄積された利益を国内に還流させるならば、さらなる課税は行わないこととしている。第3点目は、外国子会社の将来の収益に対して、19%の「最小限税率」を課するという提案である。これも、課税後は国内還流すれば、さらなる課税は行われぬ。したがって、もし外国子会社が19%以上の源泉税を課す国に立地しているのであれば、その会社は源泉国による源泉課税後に、アメリカが追加的な課税を受けることはない。しかし、19%を下回る税率での源泉課税しか行わない国の場合は、アメリカが最低税率19%との差額分に相当する課税を追加的に行う。

この提案は、一種の妥協の産物である。この提案は、キャンプ・プランのように、外国子会社からアメリカへの配当還流に対する課税の免除、つまり「領土内所得課税」への移行は提案していない。外国子会社の過去の収益に対しては14%の税率で、将来の収益に対しては19%の税率で課税することを提案しているからである。他方で、この提案は、「全世界所得課税」からの重大な乖離をも示している。なぜなら、外国子会社の収益はいったん上記の税率で課税されれば、本国への配当還流の際にはもはや課税されないからである。これは、配当還流に対して35%の法人税を課す、現行の制度と大きく異なっている。つまり、アメリカの法人税率35%と源泉地国の税率の差を還流される配当に対して課税する「配当還流税(repatriation tax)」の廃止を意味する点で、現状からの大きな変更となる²⁷。ただし、現在の「全世界所得課税」と「課税繰延」の組み合わせが、外国子会社の収益への課税を無期限に延期することを事実上許していることを踏まえれば、多国籍企業にとってこの提案が、現状よりも課税強化となることは間違いない。以上のことからこの提案は、「全世界所得課税」でも、「領土内所得課税」でもない、両者を組み合わせた「ハイブリッド」型の税制改革提案となっている。

興味深いのは、オバマ政権の提案が、外国子会社の将来収益に対する19%の最低税率での課税がもたらす2点のメリットを強調している点である²⁸。第1に、この最小限課税(minimum tax)によって、低課税もしくはゼロ課税のタックスヘイブンに、多国籍企業が「殻企業(shell corporation)」を設立し、租税回避することのメリットを大幅に削減できる。第2に、この最小限課税は、タックスヘイブン国に対して源泉課税をしつ

²⁵ 課税ベース浸食対策に関する3つの選択肢の問題点についての批判的検討については、Shay, S.E., Fleming, J.C. Jr. and R.J. Peroni, (2013), "Territoriality in Search of Principles and Revenue: Camp and Enzi", *141 TAX NOTES* 173 (Oct. 14, 2013), pp. 155-190 を参照。

²⁶ Office of Management and Budget (2015), *Fiscal Year 2016 Budget of the U.S. Government*, U.S. Government Printing Office; Council of Economic Advisors (2015), *Economic Report of the President*, Transmitted to the Congress, February 2015, Chapter 5, Business Tax Reform and Economic Growth, pp.203-239 を参照。

²⁷ この点を批判し、オバマ政権の提案する外国子会社の過去、および将来の利益に対する課税を恒久的なものではなく、一時的なものとして位置づけ、配当がアメリカに還流された場合には本来の税率である35%で課税すべきだとの提案については、次の文献を参照。Shay, S.E., Fleming, J.C. Jr. and R.J. Peroni (2015), "Designing a 21st Century Corporate Tax: An Advance U.S. Minimum Tax on Foreign Income and Other Measures to Protect the Base", *Florida Tax Review*, 17(9), pp. 669-723。

²⁸ Council of Economic Advisors (2015), *supra* note 24, p. 233。

かりと行うよう促す効果を持っている。税率 19%までなら、アメリカの外国子会社に対して源泉地国が課税を行っても、アメリカで税額控除が行われるので、多国籍企業の税負担は増加しない。したがって、それを理由に多国籍企業が源泉地国から流出することはない。まさに、源泉地国が適切な源泉課税を行うためにも、居住地国による適切な居住地課税のバックアップが必要なのである²⁹。

アヴィ・ヨナは、キャンプ・プランとオバマ政権による改革提案が結果的に非常に似通っており、両者の違いは基本的に税率の違いのみだとして、共和党と民主党がこれらの提案をベースとして妥協に至ることは可能だと評価している³⁰。

4. 「領土内所得課税」への移行がもたらす経済効果の日米比較

4.1. 「領土内所得課税」への移行は、問題の解決となるか

アメリカの多国籍企業をめぐる議論の焦点は、徐々に、「全世界所得課税」の維持から「領土内所得課税」への移行に移ってきているように見える。しかし、本当に「領土内所得課税」への移行は、問題の解決になるのであろうか。それが望ましいとされる根拠は、(1)アメリカへの配当還流への課税を撤廃することで多国籍企業の税負担を軽減し、その国際競争力を増すこと、(2)外国子会社からアメリカへの配当還流を促し、それによって国内への投資と雇用の増加を促進すること、これら 2 点に求められる。公共政策の根拠としては、(1)よりも(2)が重要である。なぜなら、(1)の論拠だけなら、多国籍企業課税改革は、多国籍企業の特殊利益に資するにすぎないと解釈されてしまうが、(2)の論拠は、それが投資と雇用を通じて、ひろくアメリカ国民一般に便益をもたらすことを説得する材料となるからである。望ましい課税ルールを議論するためには、本当に(2)の論拠が成立するかどうか、これまでの経験に基づいて検証する必要がある。

アメリカの「領土内所得課税」をめぐる議論で、頻繁に言及されるのが、日本が 2009 年にイギリスとともに「全世界所得課税」から、部分的に「領土内所得課税」に移行したという事実である。両国とも、外国子会社からの配当課税を免除する規定を導入した(日本は配当所得の 95%、イギリスは同 100%)。日本の税制改革は、すでに実施から 5 年以上が経過しており、配当課税免除の経済的効果について一定の知見を得ることは可能である。また、アメリカも実は、「領土内所得課税」への移行について、経験をもっている。2004 年に導入された、外国子会社からの配当所得課税を一時的に免除する規定の導入である。

²⁹ 「源泉地国課税のための居住地国課税」というアイデアについては、Avi-Yonah, R. (2009), “The Obama International Tax Plan: A Major Step Forward”, *Michigan Law, Public Law and Legal Theory Research Paper Series*, Paper No. 149 を参照。

³⁰ Avi-Yonah, R. (2015), “All or Nothing? The Obama Budget Proposals and BEPS”, *Michigan Law, Public Law and Legal Theory Research Paper Series*, Paper No. 442 を参照。だが、両党間で容易な妥協を許さないかもしれない事情がある。キャンプ・プランが税率の引き下げと課税ベース浸食対策を組み合わせることで、税収中立となることを目指しているのに対し、オバマ政権の提案は、純増収を生み出すことになっているからである。実はオバマ政権は、海外子会社の過去の収益に対する 14%の一回限りの課税でもたらされる税収を、高速道路信託基金(Highway Trust Fund)を通じて、高速道路や公共交通機関などの交通インフラ投資に充てる「目的税化」を提案している。多国籍企業への課税強化でえた税収を、国内インフラ投資に充てることに、共和党は反対する可能性が高い。なお、プライスウォーターハウスクーパーズ(PwC)のレポート(*Tax Insights*, February 3, 2015, “President Obama’s FY 2016 Budget Calls for Business Tax Reform; Proposes New International and Individual Tax Increases”)によれば、海外子会社の将来収益に対する 19%課税によって、財務省は 10 年間で 2,059 億ドルの収入が上がるかと推計している。他方、過去に蓄積された海外子会社収益に対する 14%の一回限りの課税によって 2,681 億ドルの税収が 10 年間で上がるという。後者はたしかに、交通インフラへの投資に必要とされている 2,970 億円の投資財源として、ほぼ見合う金額になっている。

これら日米両国の配当所得免除の経験は、上記(2)の論拠が妥当性を持つかどうかを、実証的に検証する一種の「政策実験」としての役割を果たしうる。というのは、これらが、アメリカで議論されている「領土内所得課税」への移行が実際にどのように機能するのか、そして、それらが実際に政策目標を達成しうるのかを検証する材料を提供してくれるからである。

4.2. 2004年の「アメリカ雇用創出法」とその経済効果³¹

2004年のアメリカ雇用創出法(the American Jobs Creation Act)は、アメリカ企業が外国子会社の収益を配当の形でアメリカに戻せば、その利益のうち85%を課税ベースから控除できると規定した。したがって、35%の法人税率に直面している企業にとって、この規定の下で還流収益に適用される実効税率は、1年間に限って、わずか5.25%になった。ただし、この規定の適用を受けるには、企業が財務諸表とともに、還流収益に関する国内投資計画(Domestic Reinvestment Plan: DRP)を作成し、提出しなければならなかった。

法によって認められている投資形態は、新規雇用、従業員の教育訓練、被用者(役員を除く)の給与や手当の増額、研究開発投資、アメリカ国内のインフラ投資、無形資産、その他の資本投資などであった。逆に、法によって認められない投資としては、執行役員への支払い、企業間取引、株主配当、自社株買い、証券ポートフォリオ投資などが挙げられる。この法律が、還流配当の用途まで定めているのは、この法の目的が単に配当還流を促すだけでなく、それをアメリカ国内における投資と雇用の促進に役立てることを目的としているからである。

この税制改正により、海外からアメリカに還流される配当額は一挙に跳ね上がった。商務省経済分析局(Bureau of Economic Analysis)のデータによれば、2004年には816億ドルだった還流配当額が、翌2005年には2,987億ドルと、3.7倍にも大きく増加した³²。この点では、還流配当への非課税制度の導入は、大きな成功を収めたようにみえる。しかし問題は、それがアメリカ国内の投資と雇用の増加にどれほどつながったかである。

Clemons and Kinney (2008)は、この法の下で配当を還流させた364企業を特定し、その特徴を明らかにした³³。それによれば、これらの企業は、成長をもたらす投資ではなく、法が禁止する「自社株買い」(Stock Repurchase)に資金を投じたことを明らかにした。これが可能だったのは、禁止事項を順守させるための規制手段を政府が用意していなかったからである。例えば、企業が還流収益を、国内債投資計画に沿って支出していることを証明するために、別建ての基金を設けることは求められていなかった。こうした欠陥のために、企業にとっては、禁止されている用途に対して資金を投じることは

³¹ 還流配当への減税政策がもたらした経済効果に関する展望論文として、Marples, D.J. and J.G. Gravelle (2011), "Tax Cuts on Repatriation Earnings as Economic Stimulus: An Economic Analysis", *CRS Report for Congress*, 7-5700 を参照。

³² 内国歳入庁(IRS)の調査によれば、2004年に海外子会社を保有する約9,700企業のうち、843企業がこの制度を活用した。これらの企業は合計で3,620億ドルを還流したが、そのうち控除の資格ありと認められた還流額は3,120億ドル、さらに、実際に控除対象額となったのは2,650億ドルだったという。申請課税年度でみれば、全体の86%の企業が2005年の課税年度に申請し、2004年度が7.7%、2006年度が6.8%だったという(Redmiles, M. (2008), "The One-Time Received Dividend Deduction", *Statistics of Income Bulletin (Internal Revenue Service)*, Spring 2008, pp. 102-114)。

³³ Clemons, R. and M.R. Kinney (2008), "An Analysis of the Tax Holiday for Repatriation under the Jobs Act", *Tax Notes*, August 25, pp.759-768 を参照。

可能だった。結果的にこの制度は、低課税国に蓄積された大量の資金を、きわめて低い納税で国内に還流させることを可能にし、それらの企業に「棚からぼたもち利益 (windfall profit)」をもたらしたただけだったと彼らは結論づけている。

Blouin and Krull (2009)も同様の結論を導き出している³⁴。彼らは、この法の下で資金を還流させた 357 企業を特定化し、その行動を検証した結果、やはり自社株買いに充てていたことを見出した。Dharmapala, Foley and Forbes (2011)もまた、回帰分析によって、資金還流の増加は、国内における投資や雇用の増加をもたらさず、むしろ法で禁止されている配当の増加につながったことを確認している³⁵。

また、Brennan (2010)は回帰分析によって、2004 年のタックスホリデー導入以来、海外に留め置かれる外国子会社収益が、むしろ増加していることを示した³⁶。還流配当への減税政策によって、一時的に資金が戻ってきたとしても、それ以上に資金が流出することで、純流出額が増えているためである。その理由として彼は、2 回目のタックスホリデーへの期待を挙げている。

米国上院常設調査委員会は、以上の研究結果による知見を統合し、さらにアメリカに資金還流を行ったトップ 15 企業を含む 20 企業に対して独自に調査を行い、次の結論を引き出した³⁷。(1)雇用は、増加するよりも減少した。(2)研究開発が促進された証拠は見当たらない。(3)資金還流後、自社株買いが増加した。(4)資金還流後、役員報酬が増大した。(5)多国籍企業のうち、限られた範囲のセクターのみがメリットを享受した。(6)たいていの還流資金はタックスヘイブンからであった。(7)海外に留め置かれる資金は、2004 年の資金還流の後、むしろ増加した。(8)2011 年段階で、2 兆ドルの資金がアメリカの多国籍企業によって海外に留め置かれている。

以上の結果、委員会は 2004 年のタックスホリデーを、10 年間にわたって 33 億ドルの税収ロスが発生したにもかかわらず³⁸、それに対応する経済効果を生み出せなかった「失敗した租税政策」と結論づけ、第 2 のタックスホリデー導入に反対の立場を表明した。

³⁴ Blouin, J. and L. Krull (2009), “Bringing It Home: A Study of the Incentives Surrounding the Repatriation of Foreign Earnings Under the American Jobs Creation Act of 2004”, *Journal of Accounting Research*, 47(4), pp.1027-1059 を参照。本研究の対象となった企業は、2005 年に約 600 億ドルも自社株買いを増やし、上記サンプル企業が還流させた資金の約 20% を占める規模だったという。

³⁵ Dharmapala, D., Foley, C.F. and K.J. Forbes (2011), “Watch What I Do, Not What I Say: The Unintended Consequences of the Homeland Investment Act”, *The Journal of Finance*, 66(3), pp.753-787.

³⁶ Brennan, T.J. (2010), “What Happens After a Holiday?: Long-term Effects of the Repatriation Provision of the AJCA”, *Northwestern Journal of Law & Social Policy*, 5(1), pp.1-18 を参照。

³⁷ United States Senate, Permanent Subcommittee on Investigations (2011), *Repatriating Offshore Funds: 2004 Tax Windfall for Select Multinationals*, Majority Staff Report を参照。

³⁸ 「33 億ドルの減収」という数値は、合同租税委員会による推計に基づく。この推計は、2005 年に 28 億ドルの税収がもたらされるものの、2005 年から 2014 年の 10 年間にわたって 33 億ドルの減収がもたらされると推計している。Joint Committee on Taxation (2004), *Estimated Budget Effects of the Conference Agreement for H.R. 4520, “American Jobs Creation Act of 2004”*, Fiscal Years 2005-2014, JCX 69-04 を参照。ただし、この推計をめぐっては批判(Shapiro, R.J. and A. Mathur (2011), *The Revenue Implications of Temporary Tax Relief for Repatriation Foreign Earnings: An Analysis of the Joint Tax Committee’s Revenue Estimates*)と擁護(Kleinbard, E. and P. Driessen (2008). “A Revenue Estimate Case Study: The Repatriation Holiday Revisited.” *Tax Notes*, 120(12), September 22, 2008, pp.1191-1202)がある。

2004年のタックスホリデーの経済効果については、肯定的な評価もあるが³⁹、これまでの最良の知見によるもっとも妥当な評価は、上記上院調査委員会の報告書に集約されている。つまり配当益課税免除は、たしかに海外に留め置かれていた資金を一時的に還流させることに効果をもった。しかし、それは必ずしも永続的な効果をもたず、しかも、アメリカ国内での投資や雇用に結びつかなかった。少なくとも、政策実験としての2004年のタックスホリデーは、「領土内所得課税」への移行を支持する論者が期待する経済効果を実現しなかったと結論づけられる。

4.3. 日本の2009年「領土内所得課税」への移行とその経済的効果～日米比較

4.3.1. 日本の還流配当課税免除制度の概要

アメリカが、還流配当に対して一時的な減税を導入し、現在はふたたび「全世界所得課税」に戻っているのに対し、日本は、それを恒久的な措置として2009年に導入した（「外国子会社配当益金不算入制度」）⁴⁰。これにより、外国子会社の利益を配当として日本に還流する場合、その95%が課税免除されることになった。この制度が対象とする外国子会社は、内国法人の外国法人に対する持株比率が25%以上であり、内国法人がその株式を6か月以上保有している会社であることが条件となる。

日本が、「領土内所得課税」への移行を検討するきっかけとなったのは、経済産業省が設けた「国際租税小委員会」による報告書(2008年)の公表である⁴¹。この報告書の背景には、日本企業のグローバル化がある。つまり、日本企業の海外生産比率が上昇して全体の約3割にまで達し、外国子会社の利益も、2001年と比較して4倍超にまで大幅に増加するという事情があった。海外に拠点をもつ企業は、海外利益の多くを国内に還流せず、毎年2～3兆円強を外国子会社に新たに留保し、2006年度には約17兆円強もの利益が、外国子会社に内部留保されていると指摘している。

報告書は、日本企業が外国子会社の利益を還流させるうえで障害となっているのが、還付にあたって、OECDで当時最も高い法人税率を課す日本の「配当還流税」だと指摘している。企業はこの課税を嫌って外国子会社に利益を留保し続けるために、日本国内での投資、研究開発、そして雇用が増加しない原因の1つになっているとも指摘している。したがって、還流配当への課税を免除することが、障害を取り除くことにつながるという理由で、配当還流への95%の課税免除を提案している。しかし報告書は、それによって投資を増やし、雇用を増大させることまでは目的としていない。したがって、アメリカの2004年タックスホリデーのように、還流配当の用途を法律で定めることは

³⁹ Sinai, A. (2008), *Macroeconomic Effects of Reducing the Effective Tax Rate on Repatriated Foreign Subsidiary Earnings in a Credit- and Liquidity-Constrained Environment*, Study performed by Decision Economics.

⁴⁰ 日本の制度改正についての詳細とその評価については、Masui, Y. (2010), *supra note 1* を参照。他に、Altshuler, R., Shay, S. and E. Toder (2015), *supra note 1*, pp. 24-27; Carr, J., Hoerner, J. and A. Martinez (2009), “New Foreign Dividend Exemption Systems in Japan and U.K.: Tax Considerations for Distributions from U.S. Subsidiaries”, *The Management International Journal*, 38(6), pp.319-331; Beran, R.D., Hartnett, D., Collins, A. and J. Stuart-Smith (2010), “Session 2: Lessons in Reform-Discussion of Recent Tax Reform in Other Countries”, *Taxes - The Tax Magazine*, 88(6), pp. 33-148 を参照。邦語文献では、井田知也(2011), 「我が国の海外進出企業の配当政策と益金不算入制度」『大分大学経済論集』63(3), pp.67-89、および、渡辺徹也(2012), 「外国子会社配当益金不算入制度の意義と効果 - 資金還流税制といえるか - 」『租税法研究』第40号, 85-112頁を参照。

⁴¹ 国際租税小委員会(2008), 「我が国企業の海外利益の資金還流について～外国子会社からの配当についての益金不算入制度の導入に向けて - 中間論点整理」平成20年8月, 経済産業省貿易経済協力局貿易振興課、を参照。

せず、むしろ企業経営の自由度を保障することを選んだ。

還流配当を免税することのもう1つのメリットとして報告書が強調したのが、納税負担の軽減である。「全世界所得課税」の下で外国税額控除制度を運営するために、企業の側で外国子会社および孫会社が負担した外国税額を確定させると同時に、控除申請のために膨大な書類を作成するなど、事務作業が企業にとって重荷になっていた。もし、還流配当への課税を免除すると同時に、外国税額控除を廃止すれば、それにとまなう負担から企業は解放されることになる。

4.3.2. 日本の還流配当課税免除制度がもたらした経済効果 - 日米比較の視点から

2009年の還流配当課税免除の導入は、果たして外国子会社からの配当還流を増やすことにつながったのだろうか。この点では、田近・布袋・柴田(2014)と長谷川・清田(2015)が、データに基づく実証研究を行っている。まず、田近・布袋・柴田(2014)は、制度改正直後の2009年の効果を検証している。その結果、第1に免除制度の導入により、増配企業の割合が増えたことを示している⁴²。第2に、設備投資に関する資金需要の高い企業と低い企業に分けて分析を行い、資金需要の高い企業については、税制改正により増配企業の割合が増えたが、資金需要の低い企業については、増配企業の割合にほとんど影響がなかったことを見出した。

著者らは、「配当還流税」の下で海外からの配当還流が抑えられていたが、2009年度税制改正でそれ取り除かれたことで、資金需要の高い企業の外国子会社からの配当送金が増加し、彼らとその利益を有効に使えるようになった、と結論づけている。また、資金需要の低い企業の場合は、改正によって配当送金が増加していないので、これは、外国子会社の利益が有効に使用されていることを示唆している、と指摘している。

これに対して長谷川・清田(2015)もまた、制度導入直後の2009年～2011年の3年間について、免除制度の導入が、配当還流を促したと結論づけている⁴³。分析の結果、前年度の内部留保残高が十分に大きい子会社は、税制改正に他の子会社よりも強く反応し、配当送金(売上高比)を増加させたという。

他方でこの論文は、低課税国に立地している子会社ほど、税制改正に強く反応して配当を増やすかどうかを検証したが、それを支持する結果は得られなかったとしている。つまり、還流配当への免税導入のために租税回避が増えたかどうかをチェックしたが、そうした日本企業の行動は、データからは検出されなかったことになる。著者らは、日本企業の租税回避行動がそれほど活発ではないのかもしれないし、あるいは、2010年におけるタックスヘイブン対策税制の改正が、企業行動に影響を与えているかもしれない、と解釈している。

これらの研究結果から、2009年における日本の「領土内所得課税」への移行は、少なくとも制度導入直後に限る限り、外国子会社からの配当還流を増やすことに成功したといえそうである。この点では、日米両国とも同じ結果をもたらしたといえる。しかし、両国の制度改革の最大の違いは、アメリカの政策が一時的なものであったのに対し、日本の場合は恒久的な制度導入だったという点にある。この違いは、配当還流に対して異なった効果をもたらすだろうか。残念ながら、上述の田近・布袋・柴田(2014)と長谷川・清田(2015)の分析は、それぞれ、2009年と2009～2011年の効果分析に期間が限定されており、それ以降については情報が無い。そこで、日本とアメリカそれぞれに

⁴² 田近栄治・布袋正樹・柴田啓子(2014),「税制と外国子会社の利益送金 - 本社資金需要からみた『2009年度改正』の分析 -」『経済分析』第188号, pp.68-92を参照。

⁴³ 長谷川誠・清田耕造(2015),「国外所得免除方式の導入が海外現地法人の配当送金に与えた影響: 2009-2011年の政策効果の分析」RIETI ディスカッション・ペーパー・シリーズ: 15-J-008を参照。

ついて、直接投資収益の時系列的な推移を確かめてみることにしよう。アメリカのデータは米国商務省経済分析局の国際収支統計、日本に関するデータは日本銀行の「国際収支統計」に基づいている。

さて、図6は、アメリカの直接投資収益の推移(1996年-2014年)を示している。この収益は、「再投資収益」として現地で再投資されるか、あるいは「受取配当額」としてアメリカに配当還流されるかのどちらかである。図6から一見して分かるのは、タックスホリデーが導入された翌年であり、約9割の企業が課税免除の申請を行った2005年に、還流配当額の劇的な上昇がみられたという事実である。

表1に示されているように、各年の直接投資収益に占める還流配当額の占める比率((B)/(A))をとると、2005年には、その比率が顕著に上昇して99.2%にも達した後、翌年には30.5%に下落、以後は、20~30%と2004年以前と同じか、それよりも低い水準を維持していることが分かる。これは、タックスホリデーの効果が、2005年に限定して顕著に発揮され、その後は持続的な効果をもたらさなかったことを示している。この結果は、第4.2節でみた、2004年の「アメリカ雇用創出法」の経済効果に関する研究結果とも一致する。

図6 アメリカの直接投資収益の推移(1996年-2014年)とその内訳

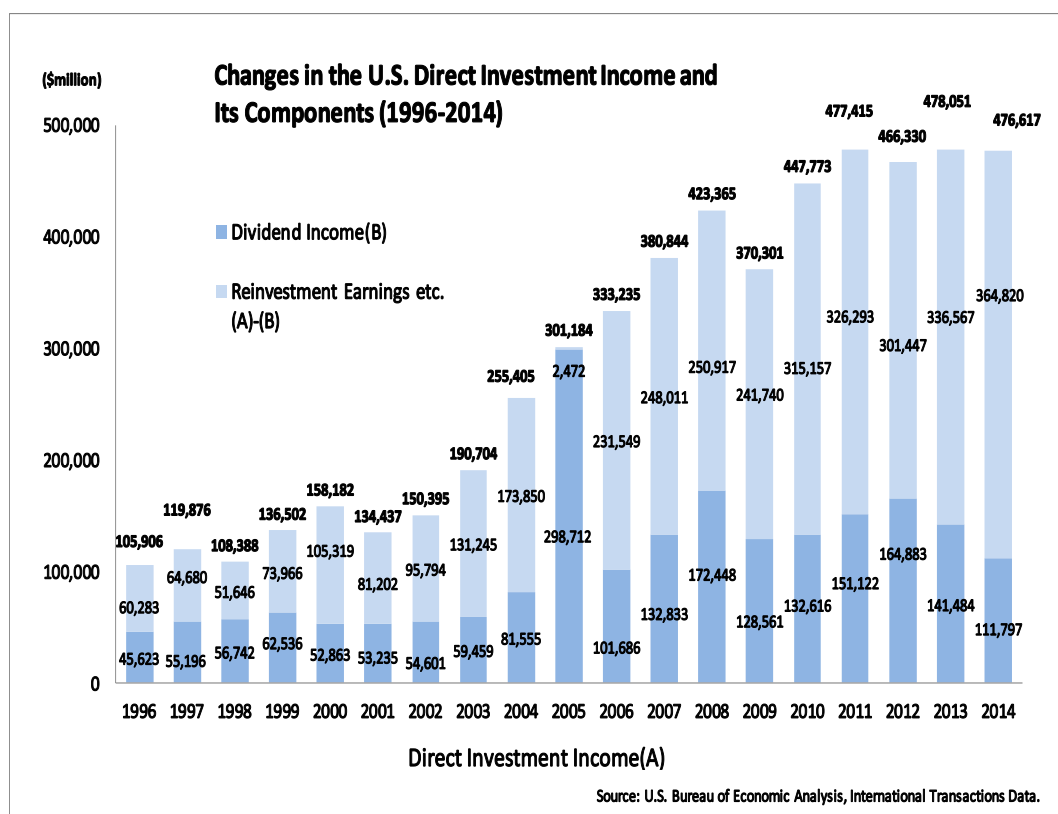


表1 アメリカの直接投資収益の推移(1996年-2014年)とその内訳

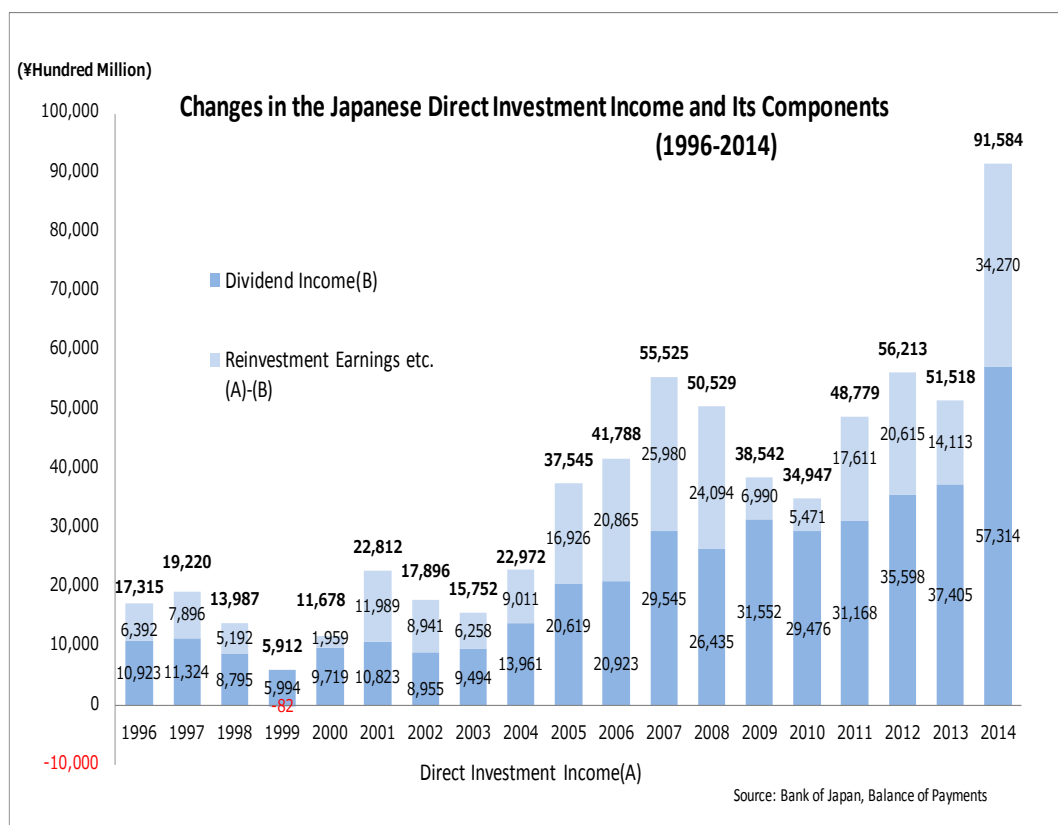
Changes in the U.S. Direct Investment Income and Its Components (1996-2014)

(Million Dollars)

Calendar Year	Direct Investment Income(A)	Dividend Income(B)	Reinvestment Earnings etc. (A)-(B)	Ratio : (B)/(A)
1996	105,906	45,623	60,283	43.1%
1997	119,876	55,196	64,680	46.0%
1998	108,388	56,742	51,646	52.4%
1999	136,502	62,536	73,966	45.8%
2000	158,182	52,863	105,319	33.4%
2001	134,437	53,235	81,202	39.6%
2002	150,395	54,601	95,794	36.3%
2003	190,704	59,459	131,245	31.2%
2004	255,405	81,555	173,850	31.9%
2005	301,184	298,712	2,472	99.2%
2006	333,235	101,686	231,549	30.5%
2007	380,844	132,833	248,011	34.9%
2008	423,365	172,448	250,917	40.7%
2009	370,301	128,561	241,740	34.7%
2010	447,773	132,616	315,157	29.6%
2011	477,415	151,122	326,293	31.7%
2012	466,330	164,883	301,447	35.4%
2013	478,051	141,484	336,567	29.6%
2014	476,617	111,797	364,820	23.5%

Source: U.S. Bureau of Economic Analysis, International Transactions Data.

図 7 日本の直接投資収益の推移(1996年-2014年)とその内訳



これに対して図 7 は、日本の直接投資収益の推移(1996年-2014年)を示している。還流配当への課税免除が導入された初年度の 2009 年には、たしかに前年の 2008 年よりも受取配当額が増えているが、アメリカほど劇的な動きではない。これは、2008 年の世界金融危機のために、直接投資収益が 2009 年～2010 年にかけて減少してしまったからである。結果的に、政策変更の効果が分かりにくくなってしまっている。そこで直

接投資収益の金額そのものではなく、表 2 の(B)/(A)比で見ると、たしかに 2009 年と 2010 年に関しては、比率が 80%を超えて顕著に上昇しており、還流配当への課税免除の効果が現われている。2011 年以降はこの比率が下がり、60%~70%になっている。

表 2 日本の直接投資収益の推移(1996年-2014年)とその内訳

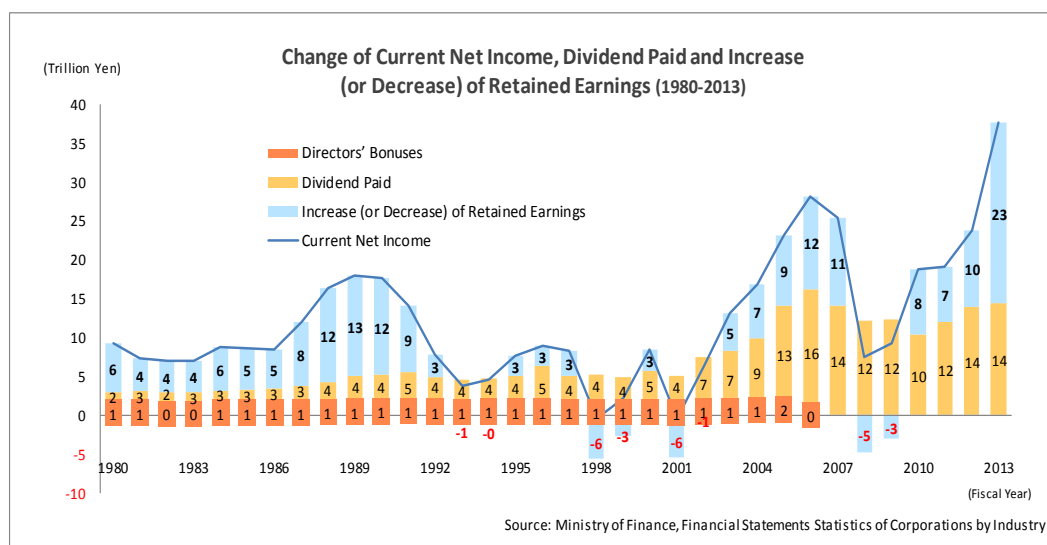
Changes in the Japanese Direct Investment Income and Its Components (1996-2014)

(Hundred Million Yen)

Calendar Year	Direct Investment Income(A)	Dividend Income(B)	Reinvestment Earnings etc. (A)-(B)	Ratio : (B)/(A)
1996	17,315	10,923	6,392	63.1%
1997	19,220	11,324	7,896	58.9%
1998	13,987	8,795	5,192	62.9%
1999	5,912	5,994	-82	101.4%
2000	11,678	9,719	1,959	83.2%
2001	22,812	10,823	11,989	47.4%
2002	17,896	8,955	8,941	50.0%
2003	15,752	9,494	6,258	60.3%
2004	22,972	13,961	9,011	60.8%
2005	37,545	20,619	16,926	54.9%
2006	41,788	20,923	20,865	50.1%
2007	55,525	29,545	25,980	53.2%
2008	50,529	26,435	24,094	52.3%
2009	38,542	31,552	6,990	81.9%
2010	34,947	29,476	5,471	84.3%
2011	48,779	31,168	17,611	63.9%
2012	56,213	35,598	20,615	63.3%
2013	51,518	37,405	14,113	72.6%
2014	91,584	57,314	34,270	62.6%

Source: Bank of Japan, Balance of Payments Data.

図 8 日本企業の当期純利益、配当金および内部留保(フロー)の推移(1980~2013年度)



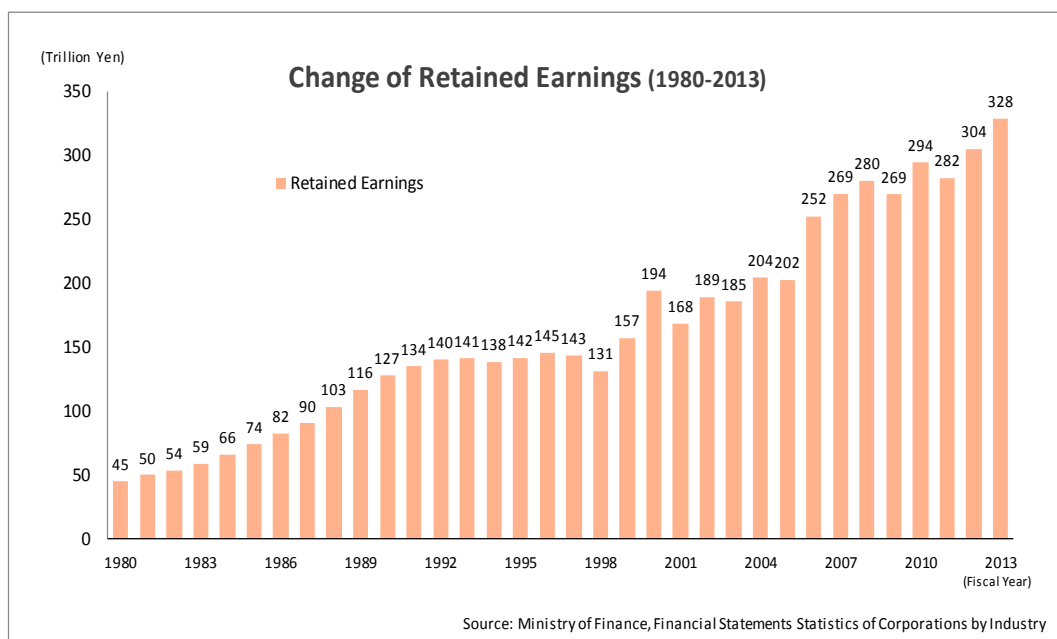
notes: Retained Earnings = [before 2006] Retained Earnings = Current Net Income - Directors' Bonuses - Dividend Paid / [after 2007] Retained Earnings = Current Net Income - Dividend Paid

以上のデータから、次のように結論づけられるであろう。日米両国とも、還流配当への課税免除制度の導入によって、その直後の時期に関しては大幅に配当還流を増やすことに成功した。しかし、アメリカについては、制度が一時的なものであったことにより、効果は永続的なものではなかった。日本の場合も、2009年、2010年のような高水準の

配当還流は長続きしなかった。ただ日本の場合、2011年～2014年の(B)/(A)比は平均で65.6%となっており、2001年～2008年の(B)/(A)比の平均値53.6%を10%ポイント以上、上回っている。これは、日本の制度変更が恒久的なものであることによる、持続的な効果といえるかもしれない。もっとも、本当にそういえるかどうかは、別途、定量的な統計分析を必要とする。

次に、日本の配当還流課税免除制度は、日本国内の投資を増加させることに寄与したのであろうか。図8は、各期の純利益の大きさと、それが何の目的に用いられたかを示している。日本企業は伝統的に配当支払性向が低く、1980年代までは微々たる配当しか支払ってこなかったが、近年は配当支払額が絶対的にも、相対的にも、非常に大きな比重を占めるようになってきている。2000年代には、2008年の世界金融危機で純利益が大きく落ち込み、配当支払水準を維持したために、内部留保(フロー)がマイナスの値を記録した。しかし、その後の回復過程で配当支払の水準が一定のまま、内部留保が毎年、非常な勢いで伸びている点に大きな特徴がみられる。この資金が、投資に投じられるのであれば問題はないが、現在の日本企業の問題は、有望な投資先を見出すことができず、図9に示されているように、内部留保の蓄積(ストック)が増え続けている点にある。

図9 企業内部留保の推移(1980年度～2013年度)



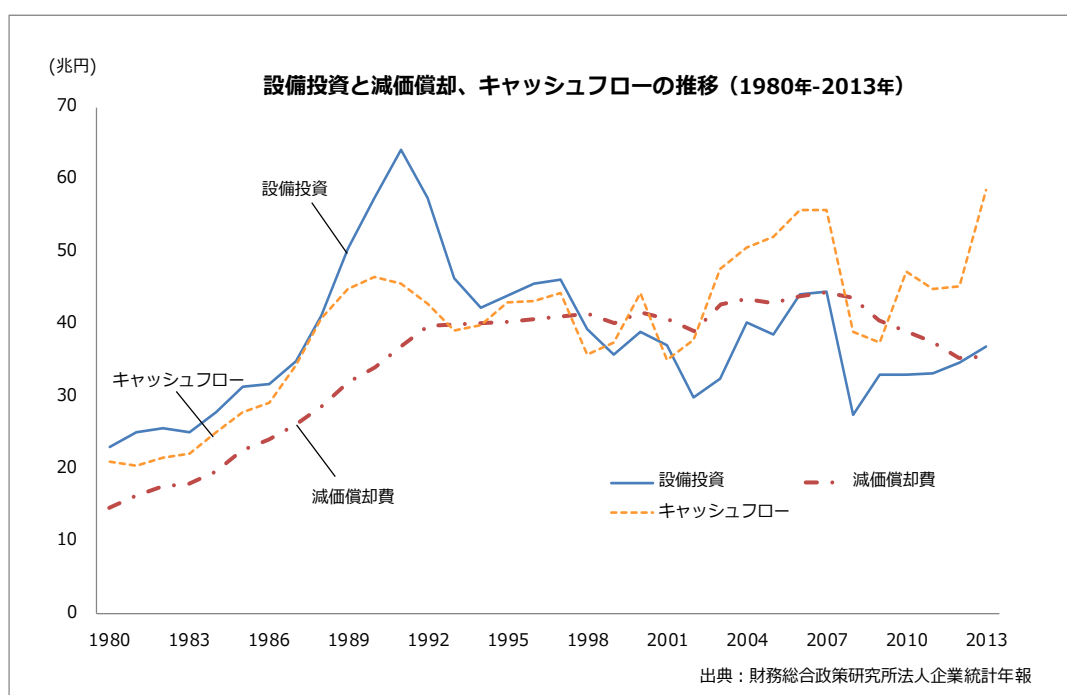
notes: Retained Earnings = [before 1994] Retained Earnings = Current Net Income - Directors' Bonuses - Dividend Paid / [after 1995] Retained Earnings = Current Net Income - Dividend Paid

図10は、日本企業による設備投資の推移を示している。2008年の世界金融危機後、設備投資は大きく落ち込み、その後回復したもの、1990年代や2000年代の水準に達していない。2009年の還流配当への課税免除は、企業の手元資金を増やしたが、それは内部留保の増加につながり、設備投資を増やすことにはつながっていない。図10の設備投資水準は、企業のキャッシュフローや減価償却の水準を下回っていることから、設備投資は設備更新を理由とするものがほとんどだと推測される。こうした環境下では、外国子会社からの配当還流額を増やしても、国内投資を増やすのは難しいであろう。

以上の日米比較分析から、結論として次のことがいえる。「全世界所得課税」から「領土内所得課税」への移行は、次の2つの理由から正当化されてきた。第1に、多国籍企業の税負担軽減を通じて、源泉地国での彼らの競争力を高める。第2に、それによって

海外収益が還流し、国内で投資と雇用を増やす。本節での検討結果から、配当課税免除は、たしかに配当還流を日米両国で、少なくとも制度導入直後には高める効果をもった。特に日本のケースでは、制度が恒久的であるために、配当還流の増加に関して、その後も持続的な効果をもたらしている可能性もある。しかし、第2の論拠である国内経済への貢献という観点では、日米両国において、配当還流が積極的な効果をもたらした証拠は見いだせなかった。したがって、配当還流への課税免除は、多国籍企業の税負担軽減を通じて彼らの私的利益の増進にはつながるかもしれないが、国内経済への積極的な寄与という点では正当化しえない、というのが本論文の結論である。

図10 設備投資と減価償却、キャッシュフローの推移(1980年～2013年)



(注1) 設備投資 = 調査対象年度中の有形固定資産増減額 + ソフトウェア増減額 (2001年度以降) + 減価償却費 (特別減価償却費含む)

(注2) キャッシュフロー = 内部留保 + 減価償却費 (特別減価償却費含む)

内部留保 = [2006年度調査以前] 内部留保 = 当期純利益 - 役員賞与 - 配当金

[2007年度調査以降] 内部留保 = 当期純利益 - 配当金

仮に、第1の論拠に基づいて「領土内所得課税」への移行が正当化されるとしても、それが引き起こしうる租税回避に対して、制度変更と同時に対策を強化しなければならない。なぜなら、単純な制度移行は減収を生み出し、国内経済の活性化なしに、多国籍企業への「棚からぼたもち利益」をもたらすだけに終わるとというのが、アメリカの2004年タックスホリデーによる教訓だったからである。日本はこの点で、「領土内所得課税」への移行が引き起こしうる租税回避を未然に防止すべく、2010年に「外国子会社合算税制」の改革に踏み切った。次節で、より詳しくこの点をみることにしたい。

4.4. 日本の「外国子会社合算税制」改革と課税ベース浸食の防止

4.4.1. 「原則に基づいた配当免除制度」とは何か

アヴィ・ヨナ(2015)は、国際課税制度が立脚する2つの課税原則として、「応益原則」

と「単一課税原則(Single Tax Principle)」を掲げている⁴⁴。「単一課税原則」とは、国境を超える所得について、「二重課税」とともに、「二重非課税」が排除されねばならないことを要請する。国際課税では、上記の第1原則である「応益原則」に基づいて、能動的所得への課税権は主として源泉地国に割り当てられ、受動的所得に対する課税権は居住地国に割り当てられている。しかし、もし源泉地国が能動的所得に対して課税しないか、きわめて低い課税しか行わない場合、「単一課税原則」は、居住地国がそれに対して補完的な課税を行うべきだということを意味する。もしそうしなければ、「二重非課税」が発生してしまうからである。いま、OECDのBEPSプロジェクトでいかにして国境を超える所得に対する「二重非課税」を排除するかが決定的に重要なテーマとなっているように、「単一課税原則」はいまや、国際課税制度におけるもっとも基礎的な課税原則として位置づけられる必要がある⁴⁵。ある国が「全世界所得課税」に立脚してしようと、「領土内所得課税」に立脚してしようと、その国の国際課税のあり方は、「単一課税原則」に則っている必要がある。その意味で、「領土内所得課税」への移行の際には、二重非課税が発生しないように、適切な方策を同時にとる必要がある。こうした適切な方策がとられた「領土内所得課税」のことを、フレミング、ペローニ、そしてシェイ(2012)は、「原則に基づいた配当免除制度(principled dividend exemption system)」と呼んでいる⁴⁶。彼らが制度設計上の原則とし、もっとも重視しているのは、「被課税対象要件(subject-to-tax requirement)」である。これは、配当所得を免除するためには、その所得が、源泉地国で適切な課税を受けていることを要件とするものである。逆に言えば、もし源泉地国でその所得が適切な課税を受けていなければ、アメリカはその所得に対して課税免除を適用すべきではない、ということになる。これはまさに、上述の「単一課税原則」の考え方も軌を一にしている。

その下で、一定水準未満の法人税率しか適用しない国・地域の場合には、「適切な課税」が行われていないとみなす、「基準税率(benchmark)」を設ける必要がある。基準税率未満の源泉地国に立地する外国子会社の場合、その留保所得は「不適格所得(disqualified income)」と認定され、課税免除の対象とすべきではない。これに対して、基準税率以上の源泉地国に立地する外国子会社であれば、その留保所得は「適格所得(qualified income)」とみなされ、それをアメリカに還流させた場合に、課税免除の対象とする。こうした制度を運用するためには、「領土内所得課税」への移行後も、タックスヘイブン対策税制(アメリカでは「サブパートF」、日本では「外国子会社合算税制」)を維持し、「不適格所得」をタックスヘイブン税制の対象所得として取り込み、課税する必要がある。

次に、外国子会社が受け取る受動的所得はどのように取り扱うべきであろうか。フレミング、ペローニ、そしてシェイ(2012)は、受動的所得については一切、免除の対象とすべきではないと結論づける。もし、外国子会社の受け取る受動的所得が課税免除となれば、多国籍企業は、低課税国やタックスヘイブンに立地する外国子会社に受動的所得

⁴⁴ Avi-Yonah, R.S. (2015), *International Tax Law*, Edward Elgar, “Chapter 1, Introduction: the International Tax Regime”を参照。

⁴⁵ 「単一課税原則」の歴史的起源、およびアメリカの国際課税ルールでそれがどのように反映されてきたかについては、Avi-Yonah, R.S. (2014/2015), “Who Invented the Single Tax Principle?: An Essay On the History of U.S. Treaty Policy”, *New York Law School Law Review*, Vol. 59, pp. 309-319 を参照。

⁴⁶ 彼らは、課税繰延を廃止した「全世界所得課税」がベストだと考えているが、仮にアメリカで「領土内所得課税」への移行が不可避となる場合、どのような原則に基づいて望ましい制度設計がなされるべきかについて、詳細な検討を行っている。Fleming, J.C. Jr., Peroni, R.J. and S.E. Shay (2012), “Designing a U.S. Exemption System for Foreign Income When the Treasury is Empty”, *Florida Tax Review*, 13(8), pp 397-460 を参照。

を集中させ、そこからアメリカに無税で配当を還流させる強いインセンティブが働き、巨大なループホールが生まれるからである。したがって彼らは、課税免除の対象とするのは、能動的な事業所得のみに限り、受動的所得については引き続きタックスヘイブン対策税制の対象所得に含め、課税を継続すべきだと結論づける。

最後に、アメリカ本社が外国子会社から受け取る配当以外の所得、例えば特許使用料、利子、サービス料、キャピタルゲインなどの所得については、どのような取り扱いをすべきだろうか。これについても彼らは、課税免除の対象とすべきではないと結論づけている。その理由は、これらは受動的所得であり、租税条約上、ほぼすべてのケースにおいて居住地国側に課税権が設定されているために、源泉地国では、ほとんど課税されないからである。したがってこれらの所得は上述の「非適格所得」に分類されるため、免除対象とはすべきでない、という結論になる。

4.4.2. 日本の「外国子会社合算税制」とその2010年における受動的所得の取り込み

前節で検討し多様に、仮に「領土内所得課税」に移行するとしても、租税回避を防止するには、「原則に基づく配当免除制度」を維持すべきであろう。そして、そのために決定的に重要になるのがタックスヘイブン対策税制(「外国子会社合算税制」)である。こうした観点から、日本の2009年の「領土内所得課税」への移行と、2010年の「外国子会社合算税制」改革は、どのように評価できるのであろうか。この点を議論するために、まずは日本の「外国子会社合算税制」の概要を確認しておく必要がある⁴⁷。

日本は、1978年に「外国子会社合算税制」(以下、「合算税制」と略す)を導入し、低課税国やタックスヘイブンに設立した外国子会社を通じた、多国籍企業による租税回避の規制を行っている。この制度が適用されるには、次の条件を満たす必要がある。

- (1)その外国子会社が、日本の居住者もしくは法人によって、直接的もしくは間接的に50%超保有されている。
- (2)その外国子会社が、法人税が20%未満の国・地域に立地している⁴⁸。

合算税制の納税者となるのは、以上の条件を満たす外国子会社の株式を10%以上保有している株主である。この条件を満たす納税者の場合、外国子会社の留保所得を、その納税者の所得に持ち株比率に応じて合算し、課税することになる。「サブパート F」において「取引アプローチ」を採用しているアメリカと異なり、日本は、「法人アプローチ」を採用しているので、その外国子会社の所得を分類して課税することはしない。上述の条件を満たす外国子会社の留保所得であれば、それが、能動的所得(生産活動によって生み出された所得)であれ、受動的所得(利子、配当、特許使用料など)であれ、すべて合算して課税されることになる。

ただし、この制度には例外条件がある。外国子会社が4つの適用除外基準すべてを満たす場合には、それが独立企業としての実体を備え、かつ、その国・地域での操業に十分な合理性があると判断されるため、合算制度の適用を除外される⁴⁹。

⁴⁷ 「外国子会社合算税制」のより詳細な内容と、改革の中身については、Masui(2010), supra note 1, pp. 244-247、および、増井良啓・宮崎裕子『国際租税法 [第3版]』東京大学出版会、2015年、175-180頁を参照。

⁴⁸ これは、フレミング、ペローニ、そしてシェイ(2012)の「基準税率」に相当する。2014年までは「20%以下」だったが、イギリスが法人税率を2015年から20%に引き下げたため、イギリスに立地する日本企業の外国子会社所得が「不適格所得」となるのを回避するため、「20%未満」への変更が行われた。

⁴⁹ 4つの適用基準とは、次のとおりである。

(1)事業基準：主な事業が株式等または債券の保有、工業所有権等または著作権の提供、船舶ま

2009年の配当免除制度の導入によって、低課税国やタックスヘイブンに立地する外国子会社に所得を集中させ、そこから日本に非課税で配当還流することで租税を回避するインセティブが多国籍企業に働くことになった。こうした租税回避は当然のことながら予想されたが、当時の日本の合算税制は欠陥をもっており、それを防ぐには十分ではなかった⁵⁰。なぜなら、日本の合算税制は、「法人アプローチ」をとっているために、その外国子会社が適用基準を満たすか否かで、合算税制適用の可否が決まる。これは、一種の「オール・オア・ナッシング」アプローチである。外国子会社が、適用除外条件を1つでも満たさなければ、能動的所得だけでなく、租税回避とは関係のない正当な受動的所得もすべて課税対象となる。逆に、その外国子会社が適用条件をすべて満たしていれば、仮に租税回避を目的とした受動所得であっても課税できない。合算税制が適用されない場合、その外国子会社が受け取る受動的所得は課税されず、子会社を経由して日本に容易に非課税で還流させることができる。

そこで、合算税制に新たに「資産性所得(受動的所得)」のカテゴリーを設け⁵¹、税率20%未満の低課税国に立地する外国子会社がそれを受け取った場合には、合算税制の対象所得に取り込むことになったのである。アメリカの「取引アプローチ」と異なって、日本の「法人アプローチ」では、これまで所得を分類して課税する必要がなかったが、租税回避防止のために初めて、「受動的所得(資産性所得)」の概念を創設したのである⁵²。なお、低課税国に立地する外国子会社が、合算税制の適用除外条件を満たしているにもかかわらず、受動的所得を受け取っている場合、後者の要件が前者の要件に優越し、受動所得への課税が実行される点に留意する必要がある。

こうした日本の制度設計は、フレミング、ペローニ、そしてシェイ(2012)の「原則に基づいた配当免除制度」にほぼ沿った制度設計となっている。第1に、日本の「領土内所得課税」への移行は、外国子会社の能動的な事業所得から得られた配当所得への課税免除に限られている。特許使用料、利子、サービス料、キャピタルゲインなどの所得については、免除制度の対象となっていない。第2に、外国子会社が受け取る受動的所得については、合算税制改革によって新たに課税対象所得に含められ、抜け穴が封じられた。第3に、合算税制適用の「基準税率」は20%未満に設定され、それを下回る法人税率を適用している国・地域に立地する外国子会社が獲得する収益は、「非適格所得」

たは航空機の貸付けなどの事業ではないこと。

(2)実体基準：(対象子会社の)本店所在地国に、主な事業を行うために必要な事務所、店舗、工場などの固定施設を有していること。

(3)管理支配基準：特定外国子会社等がその本店所在地国で事業の管理、支配、運営を自ら行っていること。

(4)非関連者基準または所在地国基準

a)非関連者基準：(卸売業、銀行業、信託業、証券業、保険業、水運業または航空運送業の7業種の場合)取引の50%超を非関連者で行っていること。

b)(上記7業種以外の業種の場合)所在地国基準：主に本店所在地国で事業を行っていること。

⁵⁰ 日本の合算税制の特徴と問題点、そして2010年改革の意義と展望については、伴忠彦(2009)、「外国子会社合算税制における合算方式と適用除外基準の再考」『税務大学校論叢』第63号、189-356頁、および、保井久理子(2011)、「外国子会社合算税制における新しい概念について - 資産性所得を中心として」『税務大学校論叢』第71号、335-424頁を参照。

⁵¹ 「資産性所得」には、配当、利子、キャピタルゲイン、特許使用料、船舶・航空機リースからの所得、が含まれる。

⁵² アメリカの「サブパートF」の場合、課税対象所得は「みなし配当」、つまり受動的所得(配当、利子、キャピタルゲイン、そして特許使用料)、「特定法人所得(base company income)」(同一グループの企業同士の取引から得られる所得)、そして「956所得」(一般に、外国子会社の株主に対する借入金)を含むので、日本のように新たに受動的所得を取り込む必要はない。つまり、そのまま「サブパートF」を維持・適用し続けることになる。

に分類され、課税対象となる。唯一の問題点は、「全世界所得課税」から「領土内所得課税」への移行時に、「移行課税」を実施しなかった点であろう。上述のキャンプ・プランやオバマ政権の税制改革提案は、制度移行時にこれまでに外国子会社に蓄積された収益に対して実施される、一回限りの課税を含んでいる。日本はこれを実施しなかったことによって、制度移行以前のすべての外国子会社収益に対しても、遡って課税免除を適用してしまった。これによって日本は、貴重な財源調達を失ってしまったのである。

5. 結論

現在、日本は財政危機の最中にあり、すでに 2015 年度末で、国と地方を合わせて約 1,035 兆円(約 8.63 兆ドル)もの公的債務残高を抱えている。その対 GDP 比は 205%にも及び、他の先進国をはるかに上回る水準である。日本の予算は、毎年財政赤字を生み出しているために、公的債務残高は今もなお増え続けている。こうした事情のために、日本は、法人税収を減らすような改革を行うことができない。

2015 年から始まった法人税率の引き下げが、法人税収を減らさないよう税収中立的な設計となっているのは、日本企業の国際競争力を強化しながらも、財政の持続可能性を保障するためであった。また、それが可能だったのは、日本がまだレーガン税制改革のような課税ベースを拡大して税率を引き下げる税収中立的な法人税改革を実施した経験がないために、課税ベースを拡大する余地があったからであった。それに加えて、地方政府レベルの法人事業税率を引き下げるにあたって、課税ベースを利潤から付加価値に移すことで、課税ベースを黒字企業から赤字企業に拡大できたことも、同様に税収中立的な税制改革の実現に寄与した。

もちろん、赤字企業への課税強化には政治的な抵抗も強かった。しかし、外形標準の強化は、資本金 1 億円以上の企業に限られており、大半の中小企業は、以前同様の利潤課税のままとしたことが、政治的な抵抗を和らげることにつながった。さらに、付加価値課税ベースの拡大は、賃金への課税強化であるという批判も強かった。これはミスリーディングな批判だったが、政府は経済政策上、企業の賃金引き上げを促していることから、この批判に答えて賃金を増やした企業には、給与増加分を付加価値から控除することで、賃金引き上げのインセンティブを付与することにした。

アメリカで現在、大きな論争の的となっている「全世界所得課税」から「領土内所得課税」への移行について、本論文ではそれがもたらす経済効果の観点から、アメリカにおける 2004 年のタックスホリデーと日本における 2009 年の「領土内所得課税」への移行を、一種の「政策実験」とみて比較研究を行った。その結果、両者とも制度改革の直後には外国子会社からの配当を大きく増やすことに成功した。しかし、アメリカではその効果が 2005 年に限定され、持続しなかったのに対し、日本の場合は制度改革直後ほどではないものの、配当還流の水準は改革以前と比べて高くなっており、持続的な効果を持っている可能性もある。この結果には、アメリカの制度改革が一時的なものであったのに対し、日本の制度改革が恒久的なものであったことが影響しているとみられるが、確定的な結論を得るには、より厳密な統計的検証が必要である。

投資と雇用への効果については、両国とも制度改革が積極的な効果をもたらしたという証拠を見出すことはできなかった。したがって「領土内所得課税」への移行を、それが国内経済の改善に寄与するからという理由で正当化することはできないというのが本論文の結論である。

最後に、単純な「領土内所得課税」への移行は、法人税の国際課税制度に大きなループホールを創り出し、租税回避を活発化させる可能性がある。したがって、「単一課税原則」のもとに、「原則に基づいた配当免除制度」へと移行させる必要がある。そのためには「領土内所得課税」への移行後も、タックスヘイブン対策税制を保持し、機能さ

せる必要がある。日本の場合は、「領土内所得課税」への移行とほぼ同時に外国子会社が受け取る受動所得に課税する仕組みを整えたことで、ループホールを封じた。長谷川・清田(2015)が指摘するように、日本企業による、低課税国を経由した租税回避の兆候がみられないことから判断すれば、2010年の合算税制改革は成功し、有効に機能している可能性がある。

「富山モデル」について考える～北陸のゆたかさはどこから来るのか～

慶応大学 井手英策

はじめに

- 世界的に進む幸福の再定義と北陸のゆたかさ
 - 富山県における政治的な保守性、伝統的な家族主義⇔北欧モデル
- 日本における「ゆたかな社会」の条件を考える
1. 北欧諸国を彷彿とさせる社会経済的な循環
 - 一人あたり県民所得よりも順位をあげる勤労者世帯の実収入
 - 高い女性の就業率と正社員比率→3世代同居率、保育所入所率の高さ
 - 経済基盤の強さ→集中する大企業の本社、第二次産業比率の高さともものづくり文化
 - 社会的な好循環（低い生活保護率、高い教育水準、社会的な同質性と相互依存）
 - 「ストックホルム宣言」：社会民主主義＝自由と社会的公正と連帯をめざす国際的な運動→すぐれた女性の就労環境、格差の小ささ、社会の同質性、相互依存関係は、社会的公正や連帯を思い起こさせる
 - 低い女性の社会的地位、共同体的規制、強制的な負担、「イエ」の論理
- 日本社会の保守的基盤と社会民主主義的な諸指標との関係
- 日本の歴史的、社会的基盤を無視した「北欧化」のムリ
2. 何が富山県の「ゆたかさ」を支えているのか？
 - 政治的保守性の歴史的な背景：高い反あたり収穫量の一方、小作割合が高く、経済基盤も脆弱→1) 二、三男女の出稼ぎ、抑えられた土地の細分化＝長子相続文化、2) 慣行小作権と小作争議が保守性を強めるという逆説＋農地改革
 - 貧しさと女性の就労：1) 出稼ぎ女工、2) 漁村における女性の就労、3) 家庭薬製造と織物業における高い女性の就業率
 - 大正末期から昭和初期にかけての「大富山市」構想＝街路整備、運河・港湾整備、土地区画事業の展開→電力＋アルミニウム工業、パルプ工業⇔治水事業への強い要請

- 戦時期の銀行合同と電力合同→大企業本社の富山設置
- 河川に規定された地理的状况と戦前来高かった兼業率＝戦後の公共事業への高いニーズ→兼業農家比率が高く、第二次産業比率、道路普及率、道路改良率がともに全国1位、下水道処理人口普及率も全国8位＝近年では財政状況は悪化、反面でコミュニティ機能は相対的に維持
- 女性軽視の初等教育（＝明治初期は女性の就学率が全国最低）→明治末期には就学率が100%に（担当者による「説得、勧奨、督促、強圧、哀願とあらゆる方法を尽くして涙ぐましい努力」「小学校標旗掲揚心得」）、小試業・中試業・大試業、飛び級などによる熾烈な学校間競争→戦後の「三・七体制」へ
- 藩政時代から続いた互助組織（「若連中」＝夜学校、宗教的行事、水防・消防等の公安活動、「尼お講」＝家事や児童保育の研究、出征兵士家庭の慰安・救済等の地域活動）が、通俗教育、そして社会教育へ→地域組織率の相対的な高さ

→ 富山のゆたかさを支える条件はきわめて経路依存的

3. 論点

- 公共事業の持っていた社会的効率性をどのように代替していくのか
- 社会民主主義と伝統的な家族主義、共同体主義の反発と親和
- 公共部門による共同体機能の補完という古くて新しい問題（近年の富山の社会変動）

第 2 章

参 考 资 料

地方分権に関する基本問題についての調査研究会

車体課税関係 御説明資料

平成28年10月28日(金)

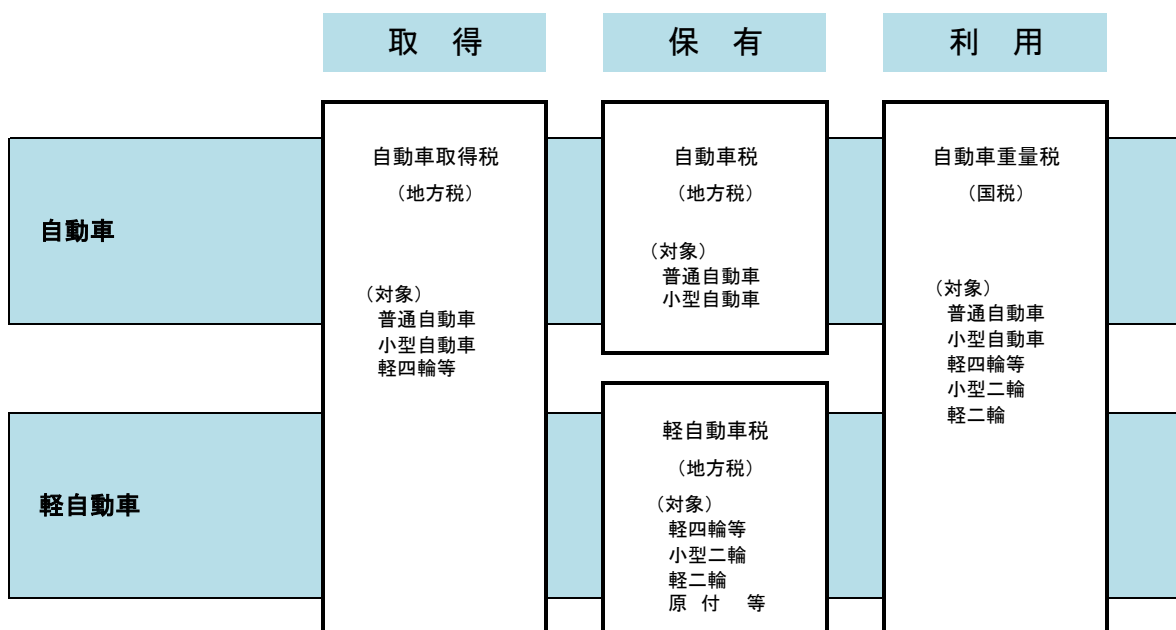
総務省自治税務局
自動車税制企画室

目 次

① 車体課税の概要	.....	2
② 車体課税の見直し時期の延期	.....	8
③ 平成29年度税制改正の課題	.....	12
④ 車体課税関係データ資料	.....	20
⑤ 三菱自動車燃費値不正問題	.....	28

① 車体課税の概要

車体課税の概要



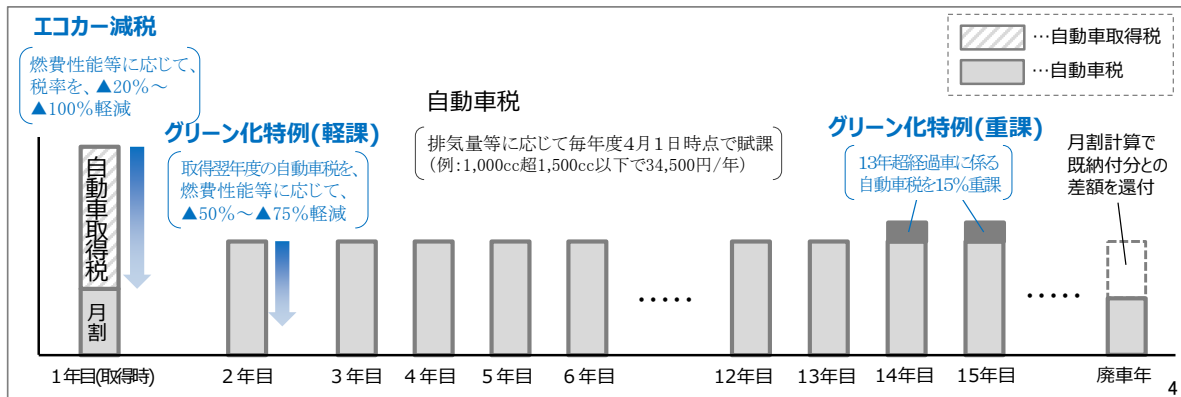
車体課税(地方税)の現状

自動車取得税 : 「自動車の取得」に対し、都道府県において、その取得者に対して課する税
 取得時に、「取得価額×3%(営業用・軽自動車は2%)」を申告納付する ⑰決算見込:
1,373億円

自動車税 : 「自動車」に対し、都道府県において、4月1日時点の所有者に対して課する税
 毎年5月中に、納税通知書により、排気量等に応じた定額を納付する ⑰決算見込:
15,428億円

軽自動車税 : 「軽自動車等」に対し、市町村において、4月1日時点の所有者に対して課する税
 毎年4月中に、納税通知書により、排気量等に応じた定額を納付する ⑰決算見込:
1,997億円

(参考) 自家用乗用車に賦課される地方税のイメージ



自動車取得税の概要

項目	内容	
1. 課税団体	都道府県	
2. 課税客体	自動車の取得(二輪の自動車及び特殊自動車を除く)	
3. 納税義務者	自動車の取得者	
4. 課税標準	自動車の取得価額	【課税標準及び税率の特例】 ○エコカー減税 環境性能に応じて、税率を軽減する措置(新車に限る) (非課税、税率80%～20%軽減) ○中古車特例 環境性能に応じて、課税標準から5～45万円を控除する措置 ※その他、リアフリー自動車や先進安全装置を備えたバス・トラックについての課税標準の特例等あり
5. 税率	自家用自動車(軽自動車を除く) 3% 営業用自動車及び軽自動車 2% (当分の間の措置 本則は3%)	
6. 免税点	50万円(平成30年3月31日までの措置 本則は15万円)	
7. 徴収方法	申告納付	
8. 交付金	都道府県に納付された税額の100分の95のうち、10分の7を市区町村に交付 (更に政令指定都市には、国・県道管理分として、政令市特例分を交付)	
9. 税収	1,075億円(平成28年度地方財政計画額)	
10. 沿革	昭和43年 都道府県及び市町村の道路に関する費用に充てるため、目的税として創設(税率3%) 昭和49年 自家用自動車(軽自動車を除く)に特例税率(いわゆる暫定税率)を導入(3%→5%) 平成21年 道路特定財源の一般財源化に伴い、目的税から普通税に改め、使途制限を廃止 平成22年 これまでの10年間の暫定税率は廃止した上で、当分の間、5%の税率水準を維持 平成26年 消費税率8%引上げに伴う当分の間税率の見直し(自家用5%→3%、営業用及び軽自動車3%→2%)	

自動車税・軽自動車税の概要

項目	自動車税	軽自動車税
1. 課税団体	都道府県	市区町村
2. 課税客体	自動車(二輪の小型自動車、軽自動車及び特殊自動車を除く)	軽自動車、二輪の小型自動車、原動機付自転車、小型特殊自動車
3. 納税義務者	自動車の所有者	軽自動車等の所有者
4. 賦課期日	4月1日	4月1日
5. 税率	<p><標準税率> 自動車の種別、排気量等ごとに設定 【例】自家用乗用車(1,500cc超2,000cc以下) 39,500円</p> <p><制限税率> 標準税率の1.5倍</p> <p>【税率の特例】 ○グリーン化特例(平成13年度創設) 環境性能の優れた自動車の税率を軽減し、新車新規登録から一定年数を経過した自動車の税率を重くする措置</p>	<p><標準税率> 軽自動車等の種別、排気量等ごとに設定 【例】軽自動車(四輪以上のもの)のうち、自家用乗用車 10,800円 ・原動機付自転車のうち、二輪で総排気量が200cc以下のもの 2,000円</p> <p><制限税率> 標準税率の1.5倍</p> <p>【税率の特例】 ○経年車重課(平成26年度創設) 三輪以上の軽自動車のうち、最初の新規検査から一定年数を経過した軽自動車の税率を重くする措置 ○グリーン化特例(軽課)(平成27年度創設) 三輪以上の軽自動車のうち、環境性能の優れた軽自動車の税率を軽減する措置</p>
6. 納期	5月中において、都道府県の条例で定める。	4月中において、市区町村の条例で定める。
7. 徴収方法	普通徴収(月割課税分は証紙徴収)	普通徴収
8. 税収	1兆5,248億円(平成28年度地方財政計画額)	2,442億円(平成28年度地方財政計画額)

6

自動車税の税率表(主なもの※)

区分	標準税率		
	営業用	自家用	
乗用車 総排気量	1,000cc以下	7,500円	29,500円
	1,000cc超 1,500cc以下	8,500円	34,500円
	1,500cc超 2,000cc以下	9,500円	39,500円
	2,000cc超 2,500cc以下	13,800円	45,000円
	2,500cc超 3,000cc以下	15,700円	51,000円
	3,000cc超 3,500cc以下	17,900円	58,000円
	3,500cc超 4,000cc以下	20,500円	66,500円
	4,000cc超 4,500cc以下	23,600円	76,500円
	4,500cc超 6,000cc以下	27,200円	88,000円
	6,000cc超	40,700円	111,000円
トラック 最大積載量	1t以下	6,500円	8,000円
	1t超 2t以下	9,000円	11,500円
	2t超 3t以下	12,000円	16,000円
	3t超 4t以下	15,000円	20,500円
	4t超 5t以下	18,500円	25,500円
	5t超 6t以下	22,000円	30,000円
	6t超 7t以下	25,500円	35,000円
	7t超 8t以下	29,500円	40,500円
	8t超(加算額)	4,700円	6,300円
バス 乗車定員	一般乗合用		
	30人以下	12,000円	33,000円
	30人超 40人以下	14,500円	41,000円
	40人超 50人以下	17,500円	49,000円
	50人超 60人以下	20,000円	57,000円
	60人超 70人以下	22,500円	65,500円
	70人超 80人以下	25,500円	74,000円
	80人超	29,000円	83,000円

※上記の他、けん引車、被けん引車、三輪の小型自動車、バスにおける一般乗合用以外といった区分がある。

(注1) 営業用：道路運送法第2条第2項に規定する旅客自動車運送事業及び貨物自動車運送事業の用に供する自動車
自家用：営業用の自動車以外のすべての自動車

(注2) 電気自動車である自動車に係る税率については、総排気量1,000cc以下の区分の税率によるのが適当であるとしている。

軽自動車税の税率表

区分	標準税率			
	自家用	営業用		
四輪等	軽自動車 <60cc以下> 及び 小型特殊 自動車	四輪以上のもの 乗用のもの 貨物用のもの	自家用 10,800円(7,200円) 5,000円(4,000円)	営業用 6,900円(5,500円) 3,800円(3,000円)
		三輪のもの	3,900円(3,100円)	
二輪等(ミニカーを含む)	二輪の小型自動車<250cc超>		6,000円	
	二輪の軽自動車(側車付を含む) <125cc超250cc以下>		3,600円	
	原動機付 自転車 <125cc以下>	ミニカー(三輪以上のもの、総排気量20cc超のもの)	3,700円	
		二輪のもので、総排気量90cc超のもの	2,400円	
		二輪のもので、総排気量50cc超90cc以下のもの	2,000円	
総排気量50cc以下のもの(ミニカーを除く)		2,000円		

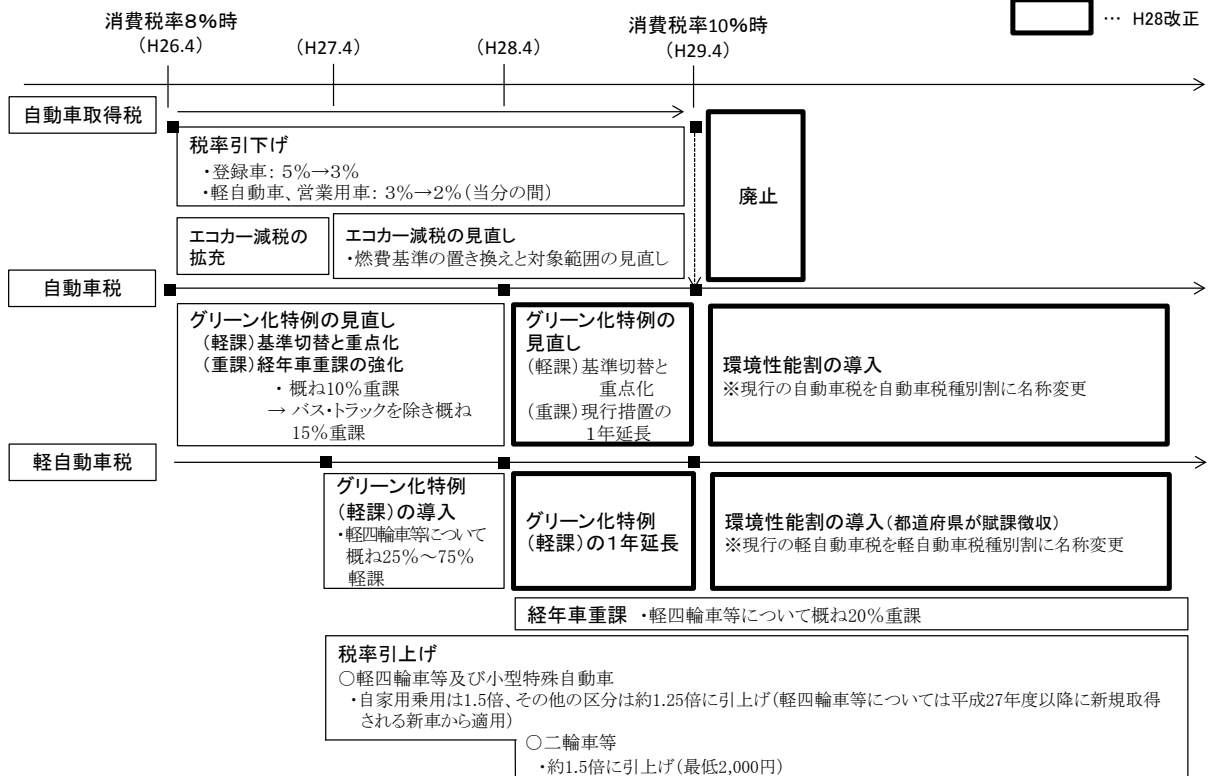
(注1) 営業用：道路運送法第2条第2項に規定する旅客自動車運送事業及び貨物自動車運送事業の用に供する軽自動車
自家用：営業用の軽自動車以外のすべての軽自動車

(注2) 平成27年3月31日以前に初めて車両番号の指定を受けた三輪以上の軽自動車については、()内の標準税率が適用される。

② 車体課税の見直し時期の延期

8

車体課税見直しのスケジュール（消費税率引上げ時期変更前）



(注)平成29年度以後の自動車税及び軽自動車税のグリーン化特例(軽課)については、環境性能割を補完する制度であることを明確化した上で、平成29年度税制改正において具体的な結論を得る。 9

関連する与党税制改正大綱等における記述

平成26年度与党税制改正大綱（抄）（平成25年12月12日 自由民主党・公明党）

自動車取得税は、消費税率10%への引上げ時に廃止する。（略）

自動車税については、・・・消費税率10%段階において、平成25年度与党税制改正大綱を踏まえ、自動車取得税のグリーン化機能を維持・強化する環境性能課税（環境性能割）を、自動車税の取得時の課税として実施する（略）。

平成28年度与党税制改正大綱（抄）（平成27年12月16日 自由民主党・公明党）

自動車取得税については、平成26年度与党税制改正大綱等を踏まえ、消費税率10%への引上げ時である平成29年4月1日に廃止するとともに、自動車税及び軽自動車税において、自動車取得税のグリーン化機能を維持・強化する環境性能割をそれぞれ平成29年4月1日から導入する。

消費税率引上げ時期の変更に伴う税制上の措置（抄）（平成28年8月2日 自由民主党・公明党）

第一 基本的考え方

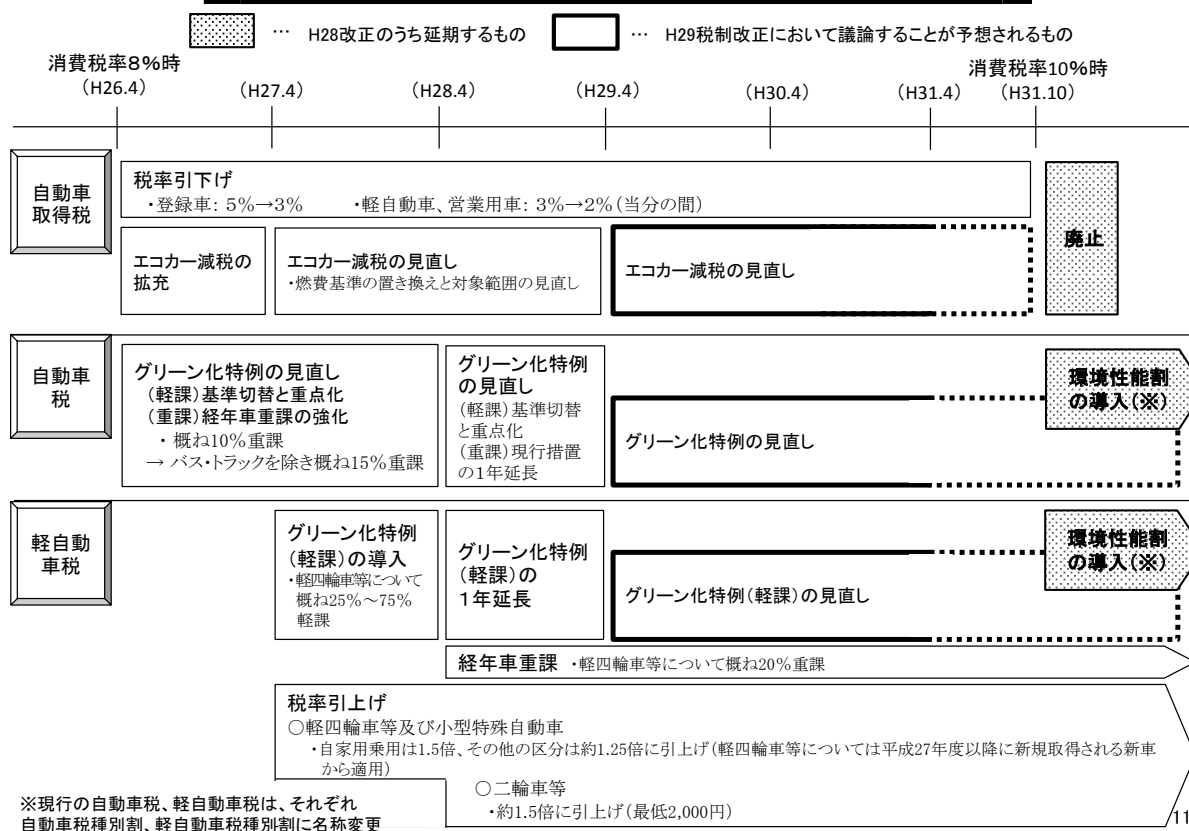
4 車体課税の見直し

自動車取得税の廃止時期並びに自動車税及び軽自動車税における環境性能割の導入時期をそれぞれ平成31年10月1日に延期する。

環境性能割の税率区分については、技術開発の動向や地方財政への影響等を踏まえ、平成31年度税制改正において見直しを行う。

10

車体課税見直しのスケジュール（消費税率引上げ時期変更後）



11

③ 平成29年度税制改正の課題

12

車体課税における平成29年度税制改正の主な各省要望

<経済産業省>

項目	要望内容
車体課税の見直し	<p>【自動車取得税におけるエコカー減税の延長】 平成28年度末に期限切れを迎えるエコカー減税について、対象を重点化し、環境性能割の課税水準と同等に負担を軽減及び簡素化した上で延長</p> <p>【自動車税及び軽自動車税におけるグリーン化特例の延長】 平成28年度末に期限切れを迎えるグリーン化特例について、現行制度のまま継続・延長</p> <p>【自動車の保有に係る税負担の軽減】 ・自動車税の税率を引下げ（1,000cc以下の負担水準を軽自動車の2倍程度にする等） ・自動車税の初年度月割課税を廃止</p>

<国土交通省>

項目	要望内容
車体課税の見直し	<p>【自動車取得税におけるエコカー減税の延長】 【自動車税及び軽自動車税におけるグリーン化特例の延長】 自動車取得税のエコカー減税並びに自動車税及び軽自動車税のグリーン化特例について、延長するとともに、簡素化、自動車ユーザーの負担の軽減、グリーン化等を図る</p> <p>【自動車の保有に係る税負担の軽減】</p>
液化石油ガス車（LPG車）のエコカー減税等への追加	LPGを燃料とする自動車のうち環境性能の優れたものを、エコカー減税及びグリーン化特例（軽課）の対象車両に追加（平成29年度にLPGハイブリッド車が販売開始予定）
軽井沢スキーバス事故を受けた貸切バス車両に係る所要の措置	貸切バス事業全体の安全性の向上を図るため、自動車取得税・自動車税について貸切バス車両に係る新車の導入促進に資する必要な措置

<環境省>

項目	要望内容
税制全体のグリーン化の推進	【自動車環境対策】 地球温暖化対策・公害対策の一層の推進、汚染者負担の性格を踏まえた公害健康被害補償のための安定財源確保の観点から、車体課税の一層のグリーン化を推進

13

自動車取得税におけるエコカー減税

エコカー減税とは、一定の排出ガス性能を備えた自動車（新車に限る）について、燃費性能に応じて自動車取得税の税率の軽減措置を講じるもの。

【現行(平成27～28年度)】

区 分		軽減率	対象率 (累積)
電気自動車、燃料電池車、プラグインハイブリッド車、天然ガス車(ポスト新長期規制からNOx10%低減)、クリーンディーゼル乗用車(ポスト新長期規制適合)		非課税	39% (39%)
ハイブリッド車	★★★★かつ H32基準+20%達成		
	★★★★かつ H32基準+10%達成	80% 軽減	10% (49%)
	★★★★かつ H32基準達成	60% 軽減	20% (69%)
	★★★★かつ H27基準+10%達成	40% 軽減	12% (81%)
	★★★★かつ H27基準+5%達成	20% 軽減	4% (85%)

※自動車取得税の税率

自家用自動車(軽自動車を除く) 3%
営業用自動車及び軽自動車 2%(当分の間の措置、本則は3%)

※対象率(累積)は、平成27年度の新車新規登録・検査分(速報値)

(参考)

平成29年4月1日に施行予定であった環境性能割の税率区分

※消費税率引上げ時期の変更に伴い、環境性能割の導入時期も平成31年10月1日に延期する法案を臨時国会に提出中

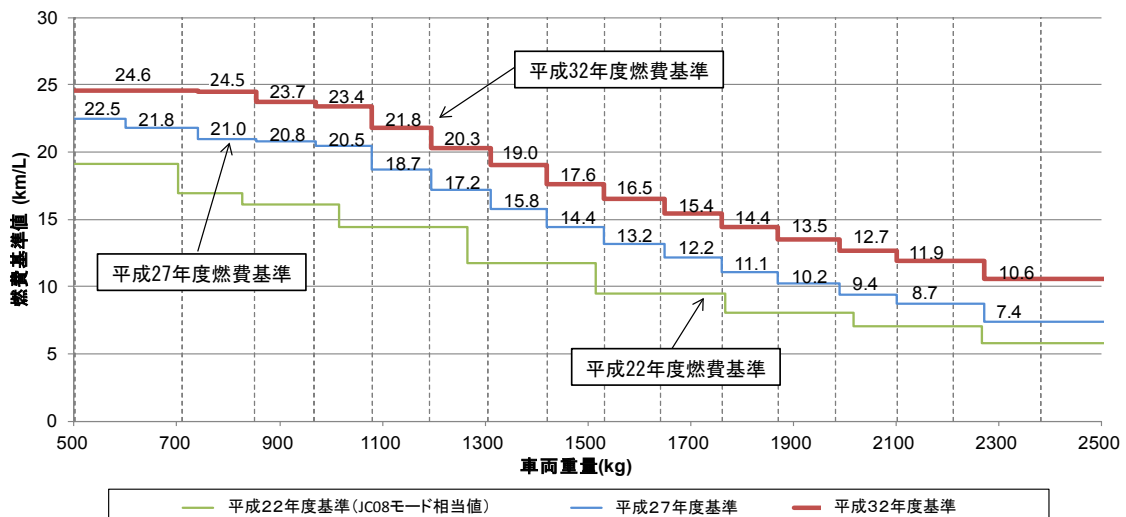
区 分		登録車の税率	軽自動車の税率
電気自動車、燃料電池車、プラグインハイブリッド車、天然ガス車(ポスト新長期規制からNOx10%低減)、クリーンディーゼル乗用車(ポスト新長期規制適合)		非課税	非課税
ハイブリッド車	★★★★かつ H32基準+10%達成		
	★★★★かつ H32基準達成	1%	1%
	★★★★かつ H27基準+10%達成	2%	2%
上記以外の車		3%	2%

注) ★★★★★:平成17年排出ガス基準75%低減達成 14

燃費基準の考え方

- 自動車からのCO2排出量は、我が国全体の排出量の約15%を占めており、地球温暖化対策を推進するため、自動車からのCO2排出量を削減することが重要な課題。
- 自動車のエネルギー消費効率(燃費)を改善させるため、「エネルギーの使用の合理化等に関する法律」(昭和54年法律第49号)において、自動車をエネルギー消費効率の向上を図ることが特に必要な「特定エネルギー消費機器」として位置づけ、その燃費基準を設定。
- 燃費基準を未達成の製造事業者等には、勧告、公表、命令、罰金の措置がとられる。

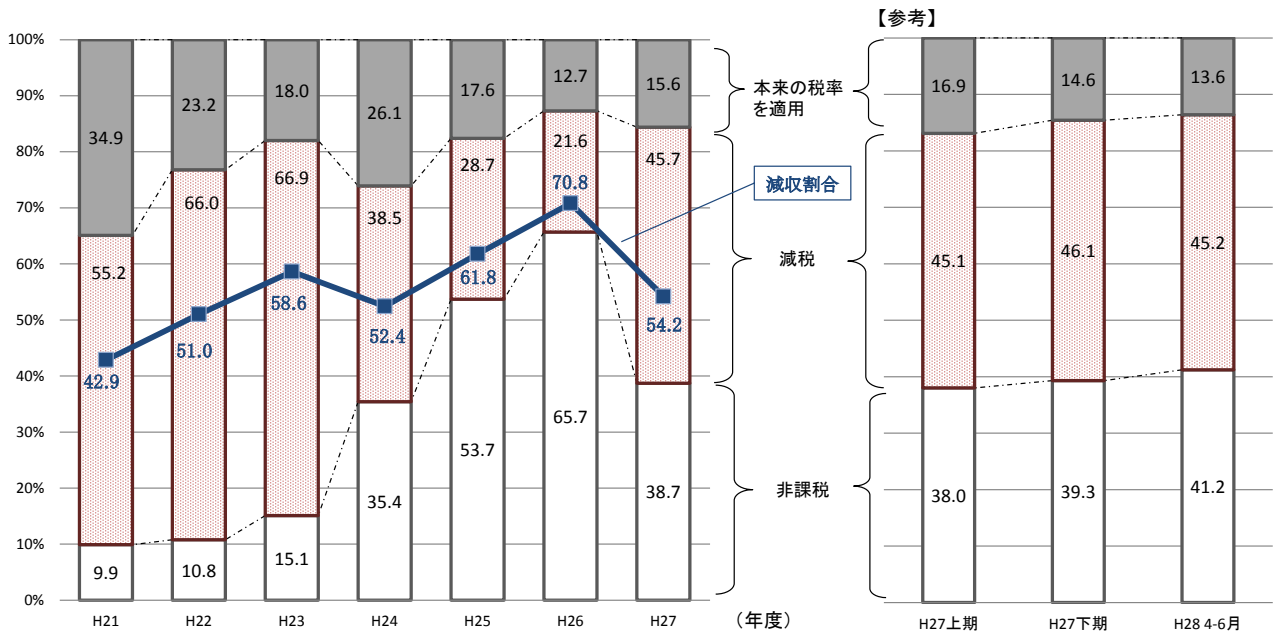
乗用車燃費基準値



15

エコカー減税対象率と減収割合の変遷

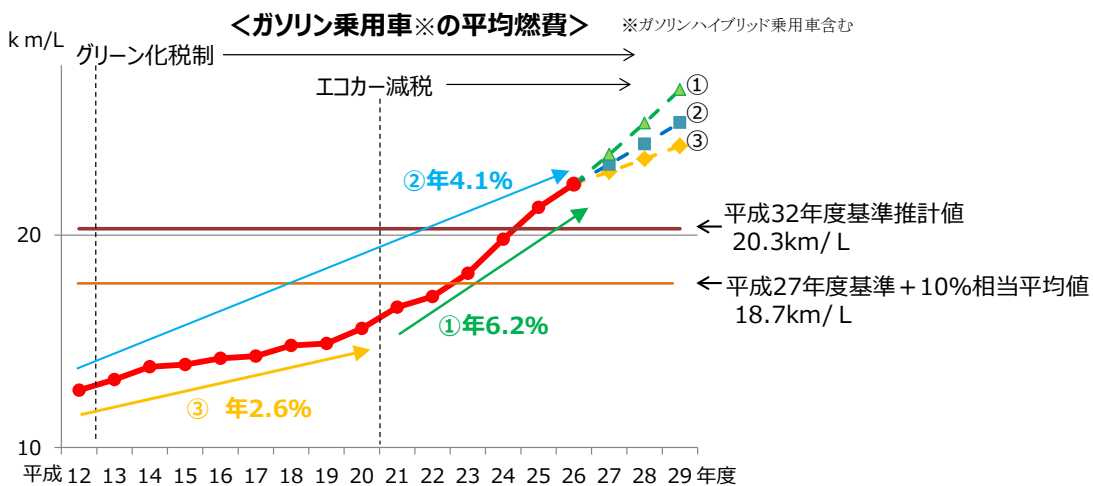
※減収割合＝エコカー減税による軽減額／エコカー減税適用前の本来の税込



16

平成32年度燃費基準と平均燃費について

- 平成32年度燃費基準は、平成32年度に新車の平均燃費20.3km/Lを目指すもの
(ガソリン乗用車：平成21年度における各重量区分毎の出荷台数比率が同じと仮定した場合)
- **平成26年度の新車の平均燃費は、22.4km/L** (国産車に限る)
これは、**既に平成32年度基準 + 10.3%**の水準
- なお、新車の平均燃費は、
 - ・エコカー減税導入前 (H13～H20年度) は、年平均2.6%で向上
 - ・エコカー減税導入後 (H21～H26年度) は、年平均6.2%で向上



平成12年度から平成26年度は一般社団法人日本自動車工業会の公表値 (国産車のみでの算出)。平成27年度以後は機械的な推計値。 17

自動車税・軽自動車税におけるグリーン化特例（軽課）

グリーン化特例（軽課）は、一定の排出ガス性能を備えた自動車について、新車に係る翌年度の自動車税・軽自動車税の税率を、燃費性能に応じて軽減するもの。

【登録車】

取得期間：H28.4.1～H29.3.31
 軽課年度：H29年度（取得の翌年度分のみ）

区 分	税 率
電気自動車、燃料電池車、プラグインハイブリッド車、天然ガス自動車（ポスト新長期規制からNOx10%低減）、クリーンディーゼル乗用車（ポスト新長期規制適合）	概ね 75%軽減
★★★★かつH32年度燃費基準+10%達成	
★★★★かつH27年度燃費基準+20%達成	概ね 50%軽減

【軽自動車】

※軽貨物車を除く。

取得期間：H28.4.1～H29.3.31
 軽課年度：H29年度（取得の翌年度分のみ）

区 分	税 率
電気自動車、天然ガス自動車（ポスト新長期規制からNOx10%低減）	概ね 75%軽減
★★★★かつH32年度燃費基準+20%達成	概ね 50%軽減
★★★★かつH32年度燃費基準達成	概ね 25%軽減

注）★★★★：平成17年排出ガス基準75%低減達成

18

平成28年度与党税制改正大綱（抄）

（平成27年12月16日
 自由民主党・公明党）

第一 平成28年度税制改正の基本的考え方

5 車体課税の見直し

自動車取得税については、平成26年度与党税制改正大綱等を踏まえ、消費税率10%への引上げ時である平成29年4月1日に廃止するとともに、自動車税及び軽自動車税において、自動車取得税のグリーン化機能を維持・強化する環境性能割をそれぞれ平成29年4月1日から導入する。

環境性能割においては、税率区分として平成32年度燃費基準を用いるとともに、平成27年度燃費基準も一部用いることとし、自動車の消費を喚起するとともに、自動車取得税の廃止と環境性能割の導入を通じた負担の軽減を図る。環境性能割の税率区分については、技術開発の動向や地方財政への影響等を踏まえ、2年毎に見直しを行う。

平成27年度末で期限切れを迎える自動車税のグリーン化特例（軽課）については、基準の切り替えと重点化を行った上で1年間延長する。また、同じく平成27年度末で期限切れを迎える軽自動車税のグリーン化特例（軽課）については、1年間延長する。なお、環境性能割を導入する平成29年度以後の自動車税及び軽自動車税のグリーン化特例（軽課）については、環境性能割を補完する制度であることを明確化した上で、平成29年度税制改正において具体的な結論を得る。

自動車重量税に係るエコカー減税の見直しについては、燃費水準が年々向上していることを踏まえ、燃費性能がより優れた自動車の普及を継続的に促す構造を確立する観点から、平成27年度与党税制改正大綱に沿って検討を行い、平成29年度税制改正において具体的な結論を得る。その際、累次の与党税制改正大綱に則り、原因者負担・受益者負担としての性格等を踏まえる。

なお、消費税率10%への引上げの前後における駆け込み需要及び反動減の動向、自動車をめぐるグローバルな環境、登録車と軽自動車との課税のバランス、自動車に係る行政サービス等を踏まえ、簡素化、自動車ユーザーの負担の軽減、グリーン化を図る観点から、平成29年度税制改正において、安定的な財源を確保し、地方財政に影響を与えないよう配慮しつつ、自動車の保有に係る税負担の軽減に関し総合的な検討を行い、必要な措置を講ずる。

19

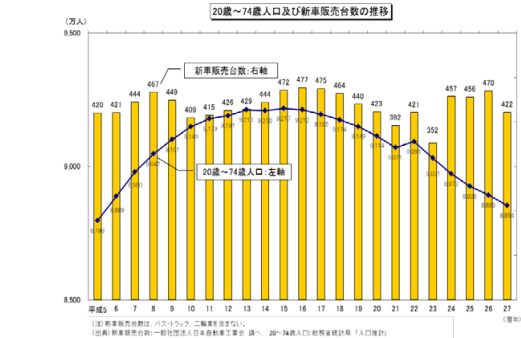
④ 車体課税関係データ資料

20

新車販売をとりまく状況

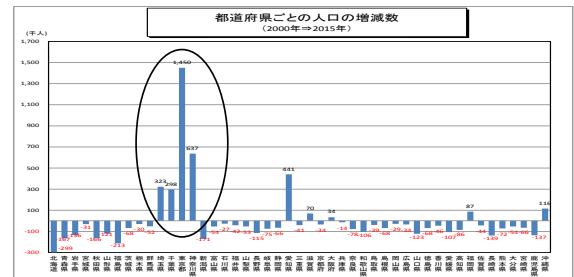
①現役世代人口の減少

・車を運転する年齢層の人口の伸びが鈍化し、減少局面に。



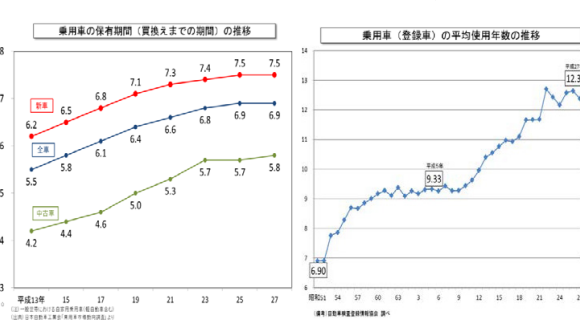
③東京等への人口集中

・東京等の大都市圏は、地方に比べ、自動車の必要性が低く、駐車場コスト等が高いため、1人当たり保有台数が少ないが、こうした地域への人口集中が進展



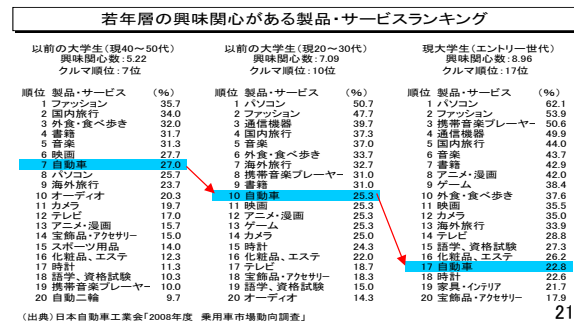
②保有期間の長期化

・乗用車の保有期間(新車・中古車)、使用年数とも長期化。

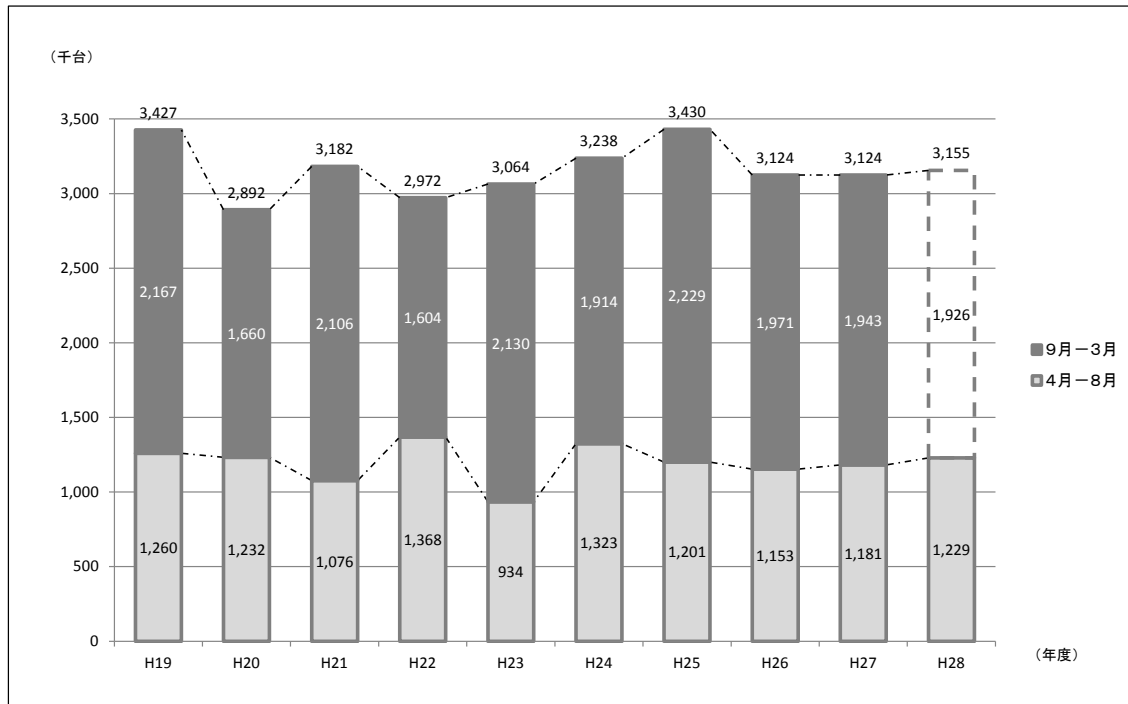


④若者の車離れ

・若者世代の車に対する関心が低下

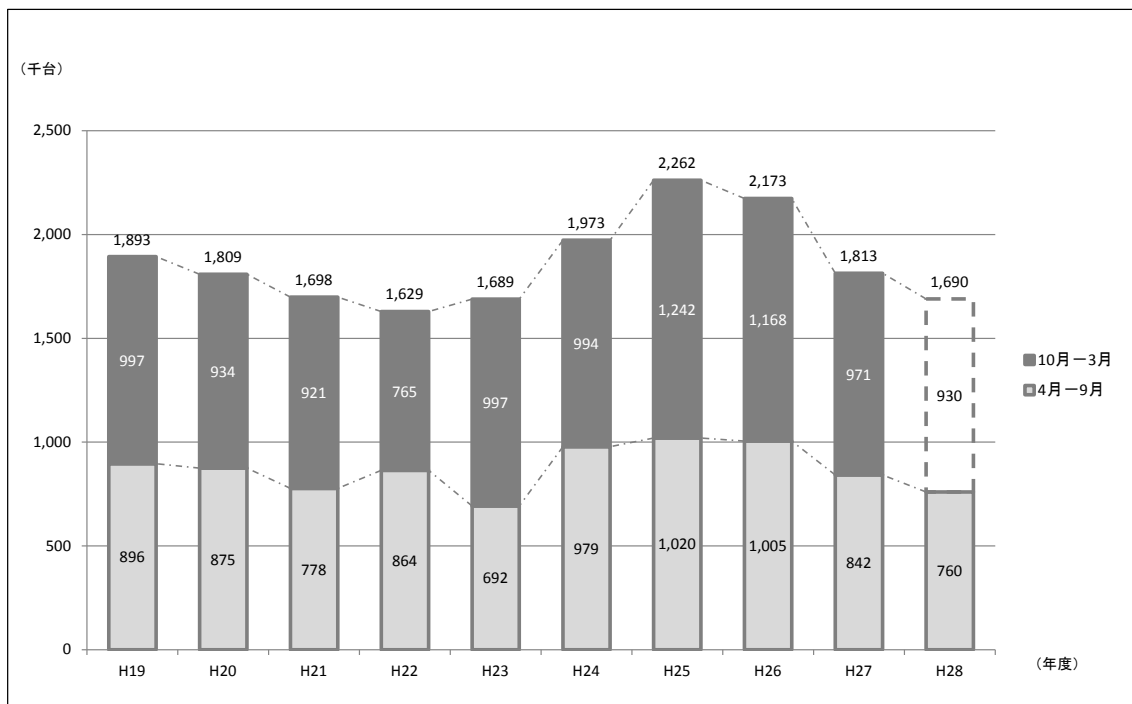


国内自動車(登録車)販売の状況(平成19-28年度)



※平成28年度の販売台数は、日本自動車工業会の「2016年度自動車国内需要見通し」に基づく。 22

国内軽自動車販売の状況(平成19-28年度)



※平成28年度の販売台数は、日本自動車工業会の「2016年度自動車国内需要見通し」に基づく。 23

車体関係税収の推移

(単位: 億円)

年度	地方分計(A+B+C+D)			自動車取得税収(A)		自動車 税収(B)	軽自動車 税収(C)	自動車 重量譲与 税収(D)	<参考> 自動車 重量税収 (国分)
	うち 都道府県分計 (A-A'+B)	うち 市町村分計 (A'+C+D)		うち自動車 取得税交付金 (A')					
16	26,852	18,470	8,382	4,509	3,170	17,131	1,459	3,753	7,488
17	27,353	18,889	8,464	4,528	3,167	17,528	1,515	3,782	7,574
18	27,119	18,574	8,545	4,570	3,251	17,255	1,573	3,721	7,350
19	26,748	18,461	8,287	4,247	2,960	17,174	1,636	3,691	7,399
20	25,782	17,868	7,914	3,663	2,603	16,808	1,687	3,624	7,170
21	23,863	17,269	6,594	2,310 <small>(エコカー減税創設)</small>	1,585	16,544	1,739	3,270	6,351
22	22,928	16,689	6,239	1,916	1,382	16,155	1,776	3,081 <small>(譲与率の引上げ)</small>	4,465
23	22,534	16,497	6,037	1,678	1,153	15,972	1,804	3,080	4,478
24	22,613	16,500	6,113	2,104 <small>(エコカー減税継続)</small>	1,464	15,860	1,843	2,806	3,969
25	22,211	16,304	5,907	1,934	1,374	15,744	1,892	2,641	3,814
26	20,919	15,797	5,122	863 <small>(税率引下げ、エコカー減税拡充)</small>	628	15,562	1,951	2,543	3,728
27	21,440	15,826 ※	5,614 ※	1,373 <small>(エコカー減税継続)</small>	975 ※	15,428	1,997	2,642	3,849
28	21,391	15,540	5,851	1,075	783	15,248	2,442	2,626	3,850

(備考) 平成26年度までは決算額、平成27年度は決算見込額、平成28年度は地方財政計画計上額(自動車重量税は予算額)である。

※ 平成27年度の自動車取得税交付金については、自動車取得税収の決算見込額を基に一定の前提を置いた上で機械的に試算したもの

24

自動車税における税収の上位団体と偏在度 (平成27年度決算 (速報値))

<自動車税収の上位団体等>

【自動車税収の上位団体】

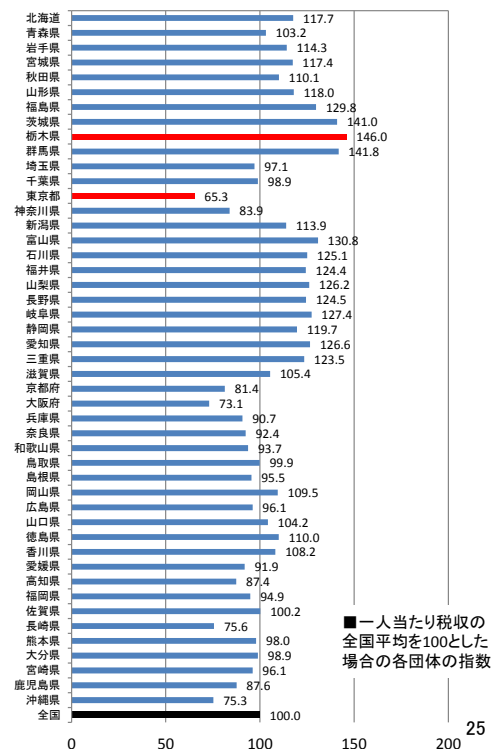
団体名	自動車 税収 (億円)
愛知県	1,145
東京都	1,056
神奈川県	924
埼玉県	856
大阪府	781
北海道	766
千葉県	747
兵庫県	614
福岡県	586
静岡県	544

【全地方税収に占める
自動車税収の割合が高い団体】

団体名	自動車 税収(A) (億円)	全地方 税収(B) (億円)	割合 (A/B)
茨城県	504	3,954	12.8%
山形県	161	1,280	12.6%
群馬県	343	2,783	12.3%
栃木県	352	2,872	12.2%
秋田県	138	1,141	12.1%
岐阜県	319	2,673	11.9%
長野県	321	2,756	11.6%
岩手県	178	1,541	11.5%
富山県	170	1,482	11.5%
北海道	766	6,709	11.4%
合計	15,428	201,426	7.7%

<自動車税収の偏在度>

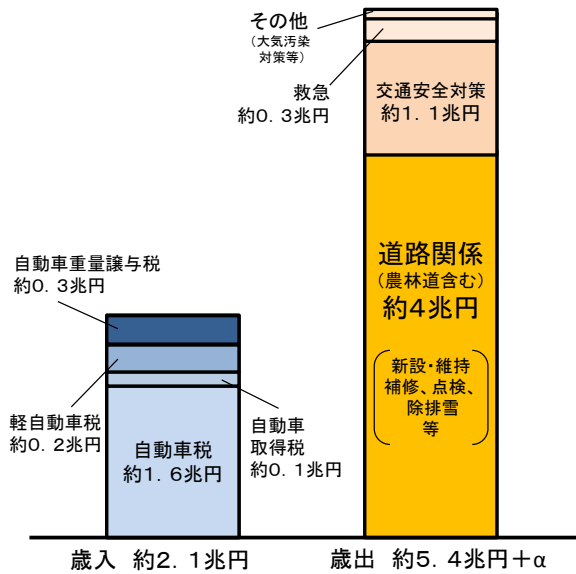
最大/最小: 2.2倍



25

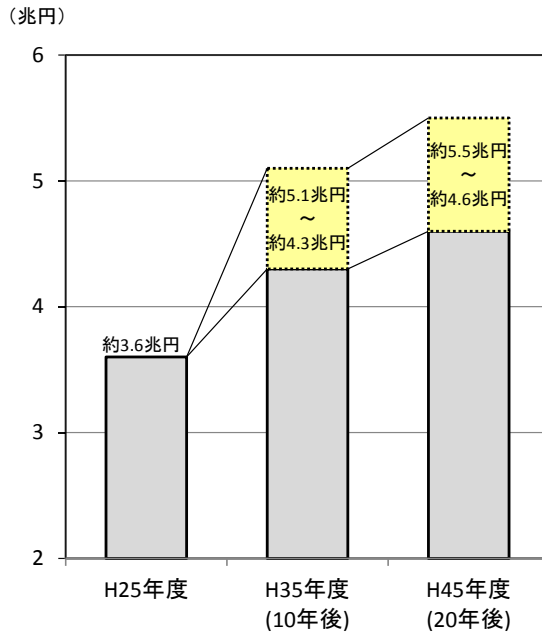
社会資本関連行政サービスと車体課税の税收

地方団体における車体課税の税收と自動車に関する行政サービスに要する費用



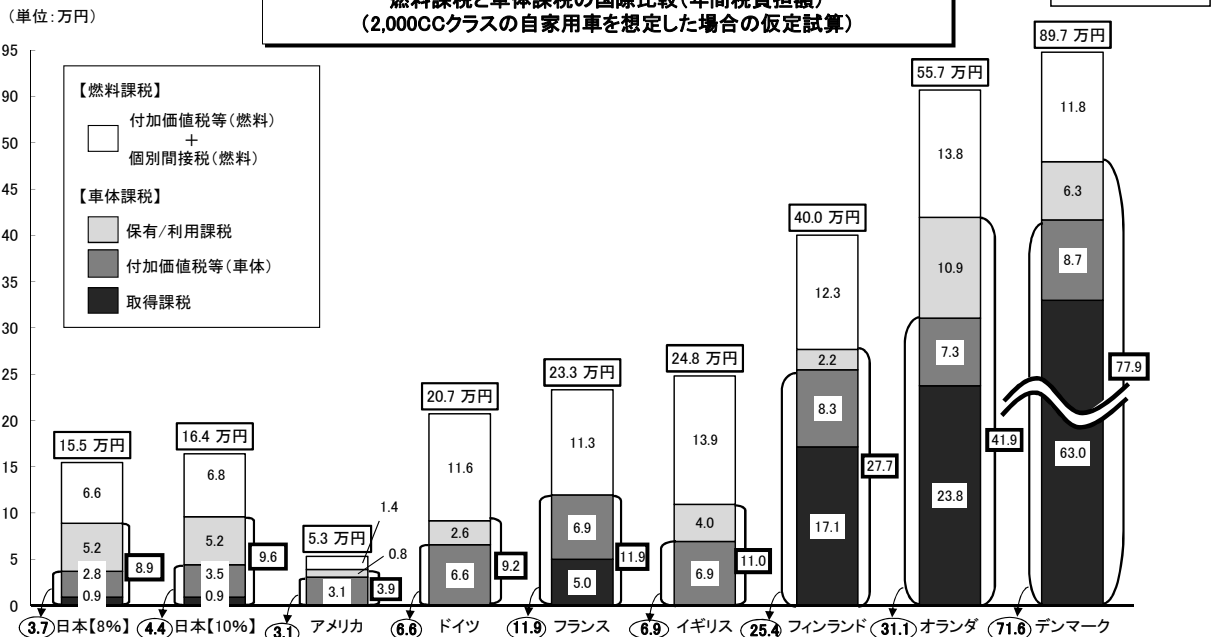
※歳入及び歳出については平成26年度決算額。
 ※歳入については、端数処理の関係で合計が一致しない。
 ※燃料関係係収(軽油引取税等)を車体課税の税收に加えても、約3.3兆円(平成26年度決算額)であり、自動車に関する行政サービスに要する費用が 大きく上回る。

将来の社会資本の維持管理・更新費の推計結果



※平成25年12月「今後の社会資本の維持管理・更新のあり方について」(答申)の国交省推計を基に作成。
26

燃料課税と車体課税の国際比較 (年間税負担額) (2,000CCクラスの自家用車を想定した場合の仮定試算)



※1 税率は平成27年12月現在。
 車両重量約1.5t、年間ガソリン消費量1,000ℓ、車体価格(税抜本体価格)2,430,000円の自家用車を取得した場合の1年あたりの税負担額を算出。ただし、取得時に課税されるものについては、平均保有期間(7年)を勘案し、取得時の税額の7分の1を1年分の税負担として計算している。
 燃料価格(消費課税等の税込み)は日本125.8円/ℓ、アメリカ0.538ドル/ℓ、ドイツ1.299ユーロ/ℓ、フランス1.273ユーロ/ℓ、イギリス1.043ポンド/ℓ(2015年12月時点EIA調べ)。
 ※2 ファンランド1.389ユーロ/ℓ、オランダ1.483ユーロ/ℓ、デンマーク10.36デンマーククローネ/ℓ(European Commission Directorate General Energy and Transport, 2015年12月第2週)。
 ※3 為替レート:1ドル=122円、1ユーロ=133円、1ポンド=182円、1デンマーククローネ=18円(2015年12月の為替レート)の平均値。Bloomberg)なお、種数は5種を5入している。
 ※4 アメリカの小売税及び自動車登録税は、ニューヨーク州及びニューヨーク市の税率、フランスの自動車登録税は、パリ地方の税率、オランダの年間走行税は、北ホラント州の税率による。
 ※5 日本については自動車取得税を取得課税として、自動車税及び自動車重量税を保有または利用課税として、それぞれ整理している。
 ※6 上記の他に、保有または利用課税として、アメリカにおいては一般道路自動車利用税(約25t以上のトレーラー等が課税対象)、フランスにおいては社用自動車税(法人の所有する自動車が課税対象)や車輪税(12t以上のトラック等が課税対象)がある。
 ※7 日本の個別間接税(燃料)については石油石炭税を含む。
 ※8 ガソリンに係る日本の石油石炭税の税率は、本則税率2.04%/ℓであるが、地球温暖化対策のための課税の特例により、平成24年10月1日から2.29%/ℓ、平成26年4月1日から2.54%/ℓ、平成28年4月1日以降は2.8%/ℓとなる。平成27年12月現在は、2.54%/ℓが適用されている。

⑤ 三菱自動車燃費値不正問題

28

三菱自動車の燃費試験不正行為に伴う地方税への影響

三菱自動車が燃費試験において不正を行っていた軽自動車4車種及び登録車3車種について、国における再試験を踏まえ、燃費値が修正された結果、燃費値を用いて税率の軽減を行っている特例措置の減税区分に異動が生じ、地方税に納税不足額が発生。

	該当税目	課税主体	対象範囲	減税区分異動台数(推計値)	納税不足額(推計値)
軽自動車4車種 ・eKワゴン ・eKスペース (三菱自動車) ・デイズ ・デイズルークス (三菱自製造、日産販売)	自動車取得税 (エコカー減税)	都道府県	平成25年6月(※)から平成28年4月までに取得された約3年分 約60.7万台 ※不正対象軽4車種の販売開始月	約43万台	約50億円程度
	軽自動車税 (グリーン化特例(軽課)) ※平成27年度から導入	市町村	平成28年度分の1年分 (H27.4.1~H28.3.31新車新規検査分) 約18.4万台	約17万台	約5億円程度
現行販売9車種のうち の以下の3車種 ・ミラージュ ・RVR ・デリカD:5	自動車取得税 (エコカー減税)	都道府県	平成24年7月からこれまでの間に 取得された約4年分 約2.3万台	約1.8万台	約5億円程度
	自動車税 (グリーン化特例(軽課))			約1.7万台	約2億円程度

- ・自動車取得税の「減税区分異動台数」及び「納税不足額」については、新車分のみ推計値
- ・燃費値の変更に伴い、国税である自動車重量税(エコカー減税)の税額にも影響
- ・スズキにおいても、国が定める試験法と異なる方法で測定した値に基づき型式を申請していたことが判明(国における再試験の結果、燃費値の修正は行われず。)

29

○ 今回の事案に関しては、現行法に規定される納付方法に基づき、できるだけユーザーの負担を少なくし、地方の事務負担に配慮しつつ、三菱自動車が納付することが基本。

【自動車取得税】<都道府県税>

■通常の納付方法

ユーザーが自動車の取得時に申告納付

■今回の納付方法

ユーザーから委任を受けた三菱自動車が修正申告を行った上で、不足額を納付

■具体的な手順

- ①三菱自動車が補償の内容や申請手続きを案内するDMIに、ユーザーに代わって修正申告をするための同意書(委任状)を同封
↓
- ②ユーザーは、①の同意書に署名・押印の上、補償金関係書類とともに三菱自動車に返送
↓
- ③三菱自動車が各都道府県に修正申告を行い、不足額を納付
↓
〔三菱自動車からユーザーあて納付完了の連絡〕
(以後、②・③を1ヶ月程度毎に繰り返し)

※同意書が返送されなかったユーザー分については、最終的には、更正(課税庁の判断で税額を変更する方法)で対応

【軽自動車税】<市町村税>

■通常の納付方法

市町村が毎年4月1日時点のユーザーに対して賦課し、ユーザーが納税通知書により納付

■今回の納付方法

市町村が変更賦課決定を行い、ユーザーに通知した上で、三菱自動車が不足額を納付

■具体的な手順

- ①三菱自動車が補償の内容や申請手続きを案内するDMIに、「市町村が納付告知書をユーザーあてに送付するが、三菱自動車が負担するので納付は不要である」旨を記載
↓
- ②各市町村が納付告知書を作成し、ユーザーへ送付(納付不要の旨併せて連絡)
↓
- ③三菱自動車が各市町村に不足額を納付
↓
〔三菱自動車からユーザーあて納付完了の連絡〕

(参考)

自動車重量税についても、軽自動車税と同じ方法を予定 30

平成28年10月28日

個人所得課税改革

目 次

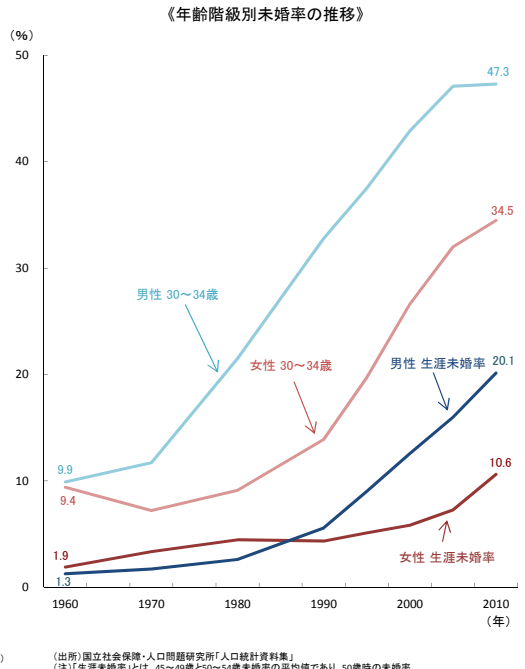
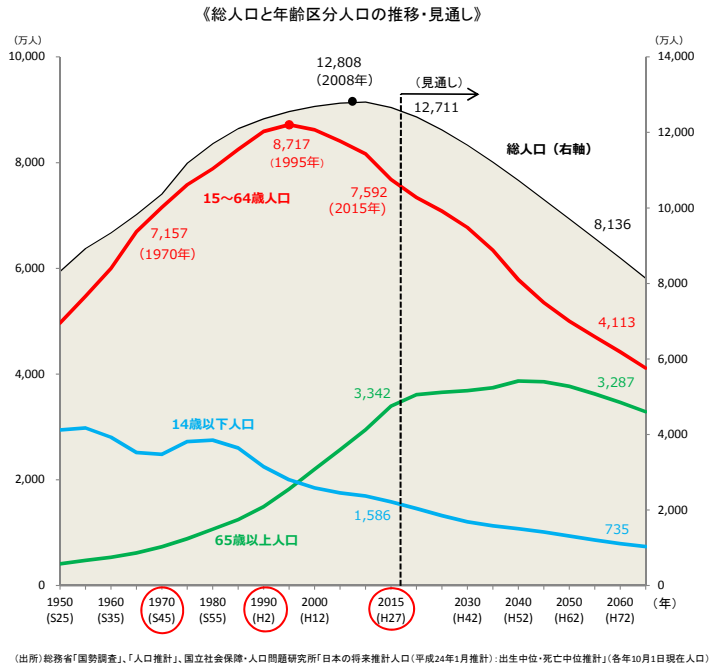
1. 経済社会の構造変化	1
2. 個人住民税の概要	6
3. これまでの経緯	8
4. 就業調整を意識しなくて済む仕組みの構築	17
5. 所得控除方式の見直し	27
6. 第4回までの政府税制調査会でいただいた主なご意見	38
7. 働き方の多様化を踏まえた諸控除の見直し	46
8. 老後の生活に備えるための自助努力を支援する公平な制度の構築	52

1. 経済社会の構造変化

経済社会の構造変化 I (人口構造の変化)

- 1970年ごろにかけて生産年齢人口が急増。その後、生産年齢人口の伸びは緩やかになり、1995年を境にトレンドが逆転。
- 一方、高齢者人口は1970年代以降急増し、1990年代半ばに年少人口を逆転。
- 総人口は2008年に減少に転じ、「人口減少社会」に突入。

- 《未婚化の進行》未婚率は上昇傾向にあり、男性は1980年代以降、女性は1990年代以降、未婚率が大きく上昇。

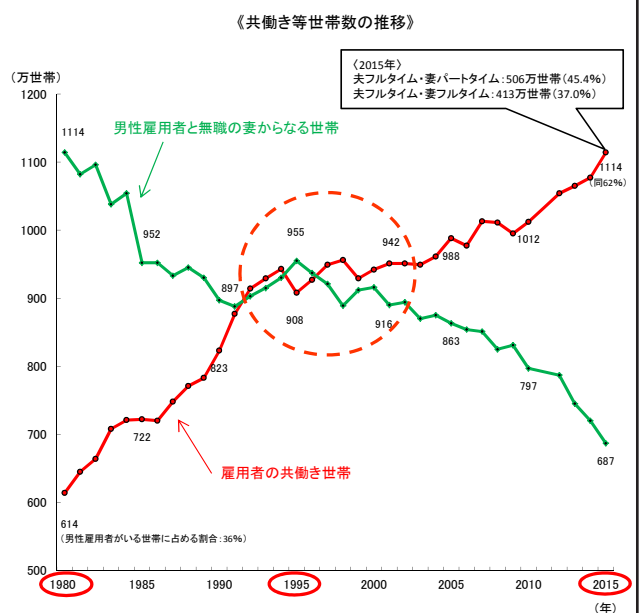
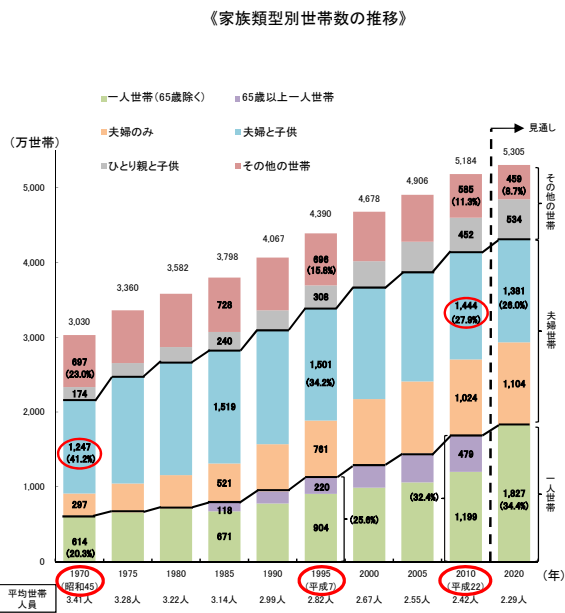


2

経済社会の構造変化 II (家族の変化)

- 《家族類型の多様化・小規模化》1985年までは、「夫婦と子供のみ世帯」が4割を超えていたが、その後減少し、「一人世帯」、「夫婦のみの世帯」などの割合が増加。2010年には、「一人世帯」が世帯数の最も多い類型に。

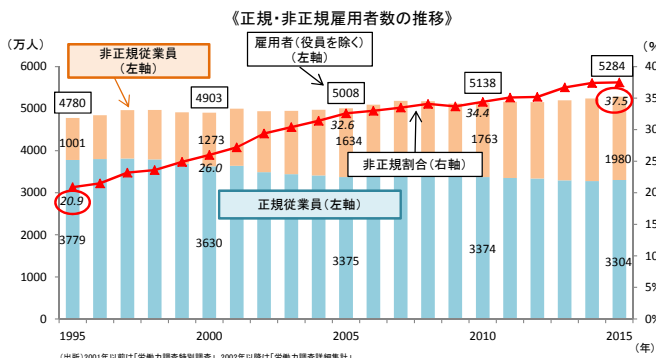
- 共働き世帯は年々増加。1990年代に専業主婦世帯数と拮抗し、1997年に逆転。



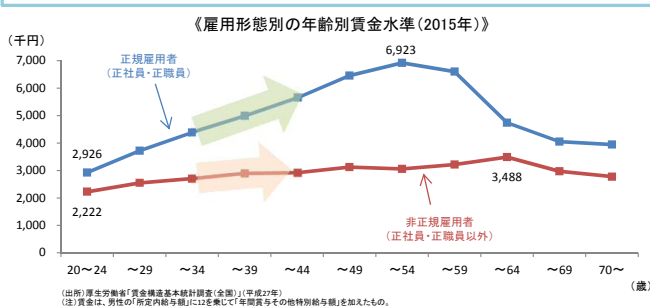
3

経済社会の構造変化Ⅲ（働き方の変化）

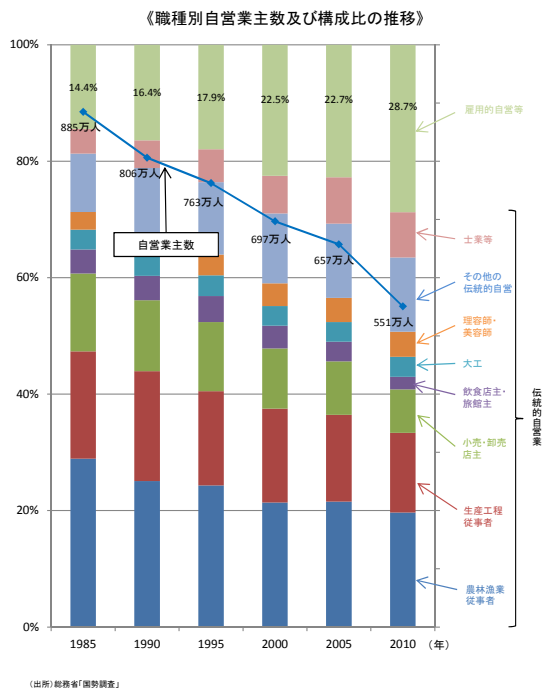
- 雇用者数が増加傾向にある中で、非正規雇用者数が大きく増え、非正規雇用比率は上昇傾向。



- 非正規雇用者は、年齢などによらない「横ばい型」の賃金体系となっている。



- 「伝統的自営業」の割合が減少する一方、使用従属性が高く雇用者に近い、いわゆる「雇用的自営」の割合が増加。

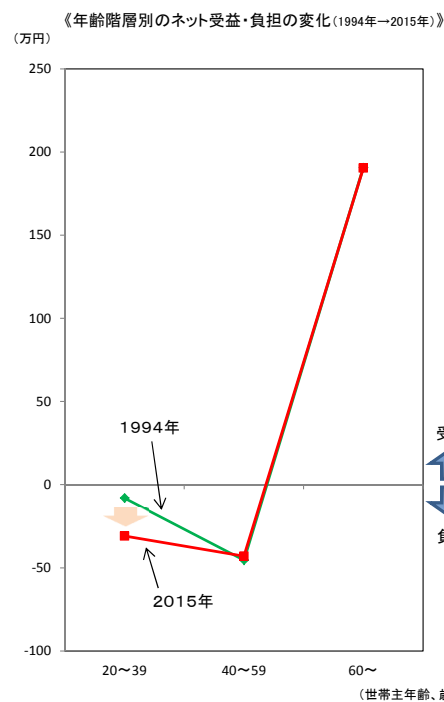
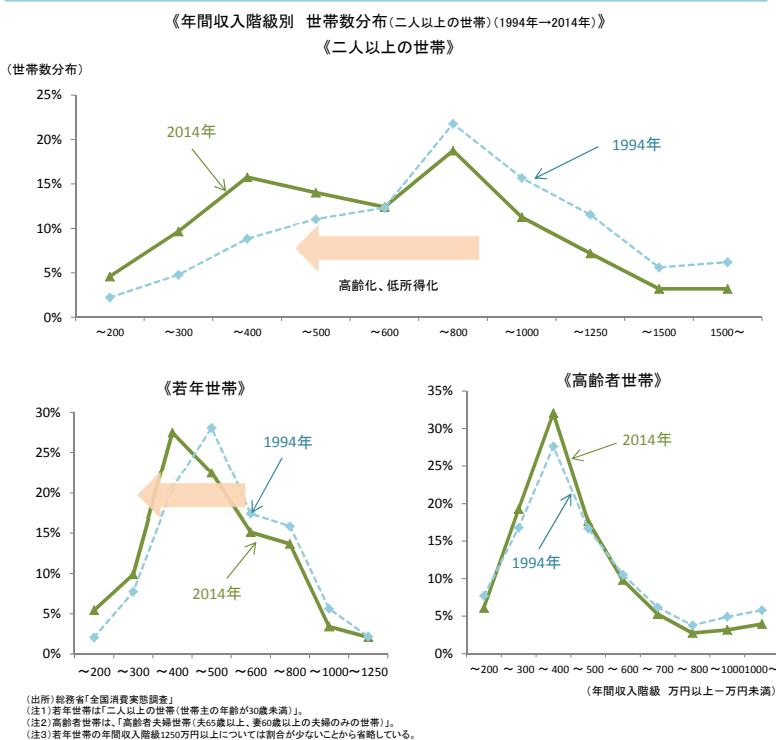


4

経済社会の構造変化Ⅳ（家計・再分配の変化）

- 「高齢化」や「若年層の低所得化」により、中間層が欠落。
- 若年世帯においては収入が全体的に低下。
- 他方、高齢者世帯においては、世帯数分布が最も多い年間収入階級は変化なし。

- 現役世代はネット負担超、高齢世代はネット受益超。現役世代の負担幅は上昇。



(出所) 内閣府「税・社会保障等を通じた受益と負担について(配布資料)」(平成27年6月1日経済財政諮問会議)

5

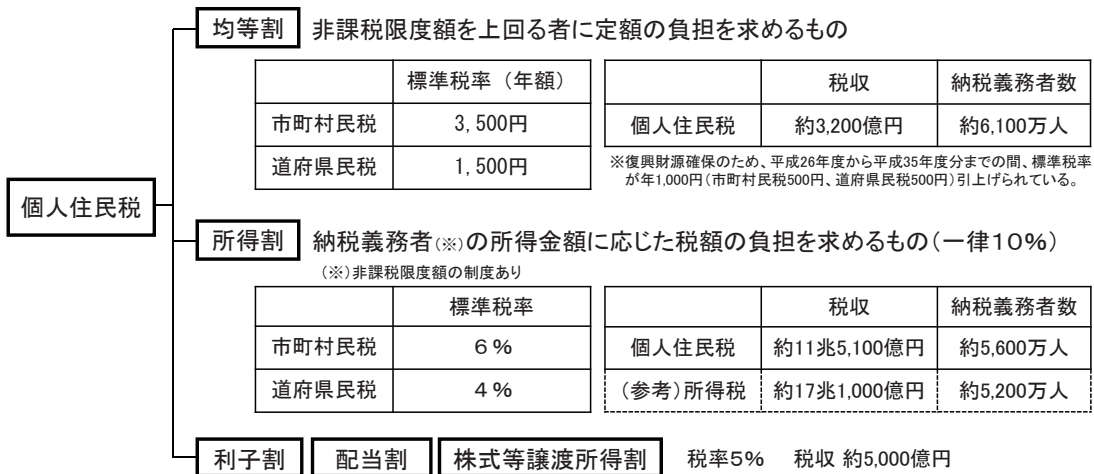
2. 個人住民税の概要

6

個人住民税の概要

- 個人住民税は、広く住民が地域社会の費用を分担するもの。
- 個人住民税には、市町村民税と道府県民税がある。
- 納税義務者は、市町村(都道府県)に住所を有する個人である。

平成18年度税制改正において、所得税から個人住民税(所得割)への税源移譲を実施(約3兆円。平成19年度個人住民税から)
→5、10、13%の3段階から、10%(市町村:6%、都道府県4%)の比例税率へ移行



(注) 1. 税金は、個人住民税は平成26年度決算額、所得税(復興特別所得税を含む。)は平成26年度決算額による。
2. 納税義務者数は個人住民税、所得税ともに「平成27年度市町村税課税状況等の調」による。
3. 復興財源確保のための均等割の標準税率の引上げは、「東日本大震災からの復興に関し地方公共団体が実施する防災のための施策に必要な財源の確保に係る地方税の臨時特例に関する法律」(平成23年12月2日法律第118号)に基づく。

7

3. これまでの経緯

8

経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方に関する論点整理(抄)

平成 27 年 11 月
政府税制調査会

第 1 部 今後の税制のあり方の検討にあたっての論点整理

Ⅱ. 個人所得課税の改革にあたっての基本的な考え方

1. 結婚して子どもを産み育てようとする若年層・低所得層に配慮する観点からの所得控除方式の見直し

(2) 所得控除方式の見直しにあたっての考え方

(前 略)

(中 略)「一次レポート」は、「結婚して夫婦共に働きつつ子どもを産み育てるといった世帯」に対する配慮の重要性を踏まえつつ、働き方の選択に対して中立的な税制を構築する観点から、配偶者控除の見直しを軸とする5つの選択肢を提示した。生活を支えるために夫婦共に働く世帯の増加を踏まえ、これらの選択肢についてさらに検討を深める必要がある。今回、経済社会の構造変化の「実像」を把握してきた中で、所得格差の拡大が家族を形成できる人とできない人の分断を生んでいるとの指摘もあった。今後の検討にあたっては、家族の形成を社会全体で支えるという視点も重要となっている。その際、「ひとり親世帯」や単身の低所得者も存在することから、世帯の多様性を踏まえた丁寧な議論が必要である。

個人所得課税の所得再分配機能の回復を図るためには、税率構造の見直しと課税ベースの見直しの双方が考えられる。しかし、国・地方を合わせた個人所得課税の最高税率は既に55%に達している。最高税率の見直し等による限界税率の引上げについては、人の移動がグローバル化していることや、労働供給の阻害要因となるおそれがあることに留意が必要である。所得控除方式を採用している諸控除を見直し、税負担の累進性を高めることを通じて、低所得層の負担軽減を図っていくことを中心に検討すべきである。

(中 略)

諸外国の個人所得課税においても、我が国と同様に、納税者の家族構成などの事情を踏まえつつ、一定水準までの所得には課税しないという考え方が採られているが、それを実現するための方式は様々ではない。例えば、①課税所得の一部にゼロ税率を適用することにより税負担を求めないこととする方式、②一定の所得金額に最低税率を乗じた金額を税額から控除することにより税負担を軽減する方式といった例が見られる。また、③所得控除方式の下においても、控除額に一定の上限を設け、所得の増加に応じて控除額を遞減・消失させる方式を採用している例も存在する。これらの方式の下では、ゼロ税率及び税額控除の場合には、所得水準にかかわらず一定の税負担の軽減がなされ、遞減・消失型の所得控除の場合には、高所得層の税負担軽減額が制限されるため、我が国の所得控除方式と比べ、より累進的な税負担の構造を実現することが可能となる。

今後、これらの諸外国の例も参考にしつつ、所得控除方式を採っている諸控除のあり方について、それぞれの控除の性格や経済社会の構造変化も踏まえ、見直しの要否や、見直し後の新たな制度の基礎となる考え方を含めて幅広く検討していく必要がある。

9

経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方に関する論点整理(抄)

平成 27 年 11 月
政府税制調査会

第 1 部 今後の税制のあり方の検討にあたっての論点整理

Ⅱ. 個人所得課税の改革にあたっての基本的な考え方

2. 働き方の多様化や家族のセーフティネット機能の低下を踏まえた「人的控除」の重要性

(2) 働き方の多様化等と「人的控除」の重要性

他方、我が国における働き方については、非正規雇用の増加に伴う若年就労の不安定化等に止まらず、正規雇用の多様化、退職金も含めた賃金形態の多様化、転職機会の増加等、様々な面で多様化している。請負契約等に基づいて働き、使用従属性の高さという点でむしろ雇業者に近い自営業主の割合が高まっていることも指摘されており、給与所得と事業所得を明確に分ける意義が薄れてきている。

また、非正規雇用の増加により所得格差が拡大しており、家族を形成し、また、お互いの生活を支える上で十分な経済力がない場合が増えているとの指摘もあるなど、家族のセーフティネット機能が低下している。

これらの変化を踏まえると、個人所得課税における税負担の調整のあり方としては、所得の種類ごとに様々な負担調整を行うのではなく、家族構成などの人的な事情に応じた負担調整を行う「人的控除」の重要性が高まっていると考えられる。税負担の調整における「人的控除」の役割を高めるとともに、そのあり方を所得再分配機能の回復や家族のセーフティネット機能の再構築といった視点から見直していく必要がある。今後、このような観点から、「所得計算上の控除」と「人的控除」のあり方を全体として検討していくべきである。その際、様々な経済社会の構造変化を踏まえ、それぞれの控除の役割を見直すとともに、できる限り簡素な制度を構築するという視点も重要である。

10

経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方に関する論点整理(抄)

平成 27 年 11 月
政府税制調査会

第 1 部 今後の税制のあり方の検討にあたっての論点整理

Ⅱ. 個人所得課税の改革にあたっての基本的な考え方

3. 老後の生活に備えるための自助努力を支援する公平な制度の構築

(2) 働き方・ライフコースに影響されない公平な制度の構築

老後の生活に備えるための個人の自助努力に関連する現行の税制上の仕組みとしては、勤労者財産形成年金貯蓄やいわゆる NISA などの金融所得に対する非課税制度のほか、企業年金・個人年金等に関連する諸制度が存在する。これらの制度は、就労形態や対象となる金融商品に応じて利用できる制度が細分化されており、個人の働き方やライフコースによって、受けられる税制上の支援の大きさが異なっている。このため、金融所得や企業年金・個人年金等に関連する税制上の諸制度について、個人の働き方やライフコースに影響されない公平な制度の構築を念頭に、幅広く検討していく必要がある。

その際には、拠出・運用・給付の各段階を通じた体系的な課税のあり方について、公平な税負担の確保や、高齢化の進展、貯蓄率の低下等の構造変化を踏まえた検討が必要である。また、給与・退職一時金・年金給付の間の税負担のバランスについて、働き方やライフコースの多様化を踏まえた検討が必要である。

金融所得に対しては、他の所得と分離して比例的な税率で課税するとともに損益通算の範囲を拡大する金融所得課税の一体化の取組が進められてきた。今後とも、グローバルに移動する資本から生じる所得に対して累進的な税負担を求めることは難しいことも踏まえ、金融所得課税の一体化を引き続き進めていく必要がある。その際、勤労所得との間での負担の公平感にも留意することが求められる。

11

経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方に関する論点整理（抄）

〔平成27年11月
政府税制調査会〕

第1部 今後の税制のあり方の検討にあたっての論点整理

Ⅱ. 個人所得課税の改革にあたっての基本的な考え方

4. 地域の公的サービスを支える個人所得課税のあり方

人口減少や高齢化が地域ごとに様々な様相で進行し、また、働き方が多様化し家族のセーフティネット機能が低下するという社会状況の変化がある中、若年層・低所得層が意欲を持って働き、安心して結婚し子どもを産み育てることができる社会を構築するためには、その基盤として、地方公共団体が地域の実情に即した住民サービスを維持・充実させ、地域における社会的なセーフティネットとしての役割を果たすことが必要不可欠である。

このため、地方税である個人住民税を考える場合、若年層・低所得層の税負担への配慮等の観点から個人所得課税改革の中で税制のあり方を検討するのみでなく、地方公共団体が住民サービスを提供することが社会的セーフティネットにおいて重要な位置を占めていることを踏まえたその財源の適切な確保という観点が極めて重要である。この観点から考えると、税源の偏在性が小さく税収が安定的な、地方自治を支える基幹税としての個人住民税の果たす役割は、今後とも重要である。

個人所得課税の再分配機能の回復を図り、税負担の調整のあり方を再構築する観点から控除のあり方を全体として検討するにあたっては、所得税における控除のあり方と併せて、個人住民税における控除のあり方も検討課題となる。その際には、個人住民税が比例税率であることから各種方式の選択による税負担調整の効果に制約があることに加え、上に述べたような個人住民税の果たすべき役割を踏まえた検討を行う必要がある。また、検討にあたっては、マクロでの財源確保と併せて、個人住民税の税収の地域間の格差を拡大しないようにするといった視点も重要である。

12

経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方に関する論点整理（抄）（承前）

個人住民税は、地域社会の会費を住民がその能力に応じ広く負担を分任するという独自の性格（地域社会の会費的性格）を有しており、このような性格から、幅広い納税義務者から一定額の税負担を求める均等割が存在し、また、比例税率である所得割においても低めの課税最低限が設定されている。税負担の調整のあり方の再構築の観点から個人所得課税における控除のあり方を検討する場合、課税最低限等については、個人住民税においては地域社会の会費的性格から広く住民が負担すべきであることを踏まえ、納税義務者数の減少を招かないように留意すべきである。

さらに、様々な社会保障や福祉の制度の適用基準等に、個人住民税制度における課税・非課税の別や、その合計所得金額、基礎控除後の総所得金額などが広く用いられていること、また、個人住民税制度における非課税限度額の基準が生活保護基準額を勘案して設定されていることなど、社会保障制度と個人住民税制度が実質的にリンクしていることにも留意が必要である。今後、個人住民税制度における基準等の見直しを具体的に検討するにあたっては、マイナンバー制度の導入により所得把握の精度向上が見込まれることも踏まえつつ、社会保障制度との整合性も念頭に置いた対応が必要となると考えられる。

13

平成28年度税制改正大綱（抄）

平成27年12月16日
自由民主党
公明党

第一 平成28年度税制改正の基本的考え方

2 少子化対策・女性活躍の推進・教育再生等に向けた取組み

(1) 少子化への対応、働き方の選択に対する中立性の確保等の観点からの個人所得課税の見直しに向けた検討

個人所得課税については、平成6年の税制改革において中堅所得層以上に対する税負担の累進緩和を行ってから約20年が経過した。この間、わが国の社会・経済は著しい構造変化を遂げている。非正規雇用比率は上昇を続け、正規雇用労働者のようには勤続年数に応じた収入の増加を見込めない者が増えている。こうした中、結婚や出産をする経済的余裕がない若者が増えており、結婚や子育てに関する希望を実現しにくい状況にある。生活を支えるために夫婦ともに働く世帯が増加しているなど、働き方にも大きな変化が生じている。

こうした構造変化を踏まえ若年層・低所得層の生活基盤を確保する観点から、所得の拡大につながる各般の政策を推進するとともに、税制、社会保障制度、労働政策等の面で総合的な取組みを進める必要がある。その一環として、個人所得課税について、税収中立の考え方の下、以下のとおり各種控除や税率構造の総合的・一体的な見直しを丁寧に検討する。

若年層・低所得層に配慮する観点から、所得再分配機能を高めるための人的控除等の見直しを行う中で、働きたい女性が就業調整を行うことを意識しなくて済むような仕組みを構築する方向で検討を進める。その際、家庭内や地域において女性が果たしている役割を正しく評価するとともに、家族の形成を社会全体で支えていく必要があることに留意しなければならぬ。

子どもを産み育てやすい環境を整備する観点から、子ども・子育て支援新制度の実施状況など、現物給付も含めた歳出面での対応との関係を整理しつつ、子育て支援に係る税制のあり方について検討する。

雇用の流動化や、労働者に近い形態で働く自営業主の割合の増加など、働き方が多様化していることを踏まえ、所得の種類に応じた控除と人的な事情に配慮した控除の役割分担を含め、各種控除のあり方を検討する。あわせて、老後の生活など各種のリスクに備える自助努力を支援するための企業年金、個人年金、貯蓄・投資、保険等に関連する諸制度のあり方について、社会保障制度を補完する観点や働き方の違い等によって有利・不利が生じないようにするなど公平な制度を構築する観点から幅広い検討を行う。

なお、金融所得に対する課税のあり方については、法人実効税率の引下げも踏まえ、税負担の垂直的な公平性等を確保する観点から、検討する。

また、社会・経済の構造変化を踏まえ若年層・低所得層の生活基盤を確保していくためには、各々の地域において地方公共団体が提供する行政サービスの充実や質の向上が不可欠である。個人住民税については、その財源確保の面で最も重要な税であるとともに、応益課税の観点から広く住民が負担を分かち合う仕組みとなっていることも踏まえ、制度のあり方を検討していく。

14

経済財政運営と改革の基本方針 2016（抄）

平成28年6月2日
閣議決定

第2章 成長と分配の好循環の実現

1. 結婚・出産・子育ての希望、働く希望、学ぶ希望の実現：経済成長の隘路の根本にある構造的な問題への対応

(3) 就業を希望する女性・高齢者の就業促進、非正規雇用労働者の待遇改善等

女性が働きやすい税制・社会保障制度・配偶者手当等への見直しについては、働きたい人が働きやすい環境整備の実現に向けた具体的検討を進める。税制については、政府税制調査会が取りまとめたこれまでの論点整理を踏まえ、幅広く丁寧な国民的議論を進める。社会保障制度については、年金機能強化法による本年10月からの大企業における被用者保険の適用拡大に加え、中小企業にも適用拡大の途を開くための制度的措置を講ずるとともに、施行状況、就労実態や企業への影響等を勘案して、更なる適用拡大に向けた検討を着実に進める。その際、就業調整を防ぎ、被用者保険の適用拡大を円滑に進める観点から、短時間労働者の賃金引上げや本人の希望を踏まえて働く時間を延ばすことを通じて、人材確保を図る事業主を支援するキャリアアップ助成金が十分に活用されるよう周知徹底するとともに、人手不足の状況などを注視し、必要に応じて充実・強化する。国家公務員の配偶者に係る扶養手当については、人事院に対し検討を要請しており、その検討結果を踏まえ、速やかに対処する。民間企業における配偶者手当についても、厚生労働省において取りまとめた「配偶者手当の在り方の検討に関し考慮すべき事項」について広く周知を図り、労使に対しその在り方の検討を促していく。

第3章 経済・財政一体改革の推進

5. 主要分野ごとの改革の取組

(5) 歳入改革、資産・債務の圧縮

① 歳入改革

(税制の構造改革)

経済社会の構造が大きく変化する中、引き続き、税体系全般にわたるオーバーホールを進める。

特に、個人所得課税や資産課税については、政府税制調査会が取りまとめたこれまでの論点整理に沿って、同調査会における更なる議論も踏まえつつ、経済社会の構造変化を踏まえた税制の構造的な見直しを計画期間中のできるだけ早期に行う。

国際的な租税回避等を巡る近年の動きを踏まえ、グローバルなビジネスの構造変化に対応した国際課税制度の再構築（「BEP Sプロジェクト」の勧告への対応等）や税務当局間の情報交換の推進、税務コンプライアンスの確保等について、制度・執行の両面から更なる取組を進める。

15

安倍内閣総理大臣のご挨拶 -第1回政府税制調査会(平成28年9月9日(金))-

第1回政府税制調査会の開催にあたり、一言御挨拶申し上げます。
本日御出席いただいた皆様には、政府税制調査会の委員への再任を快くお引き受けいただきましたことに、厚く御礼申し上げます。

これまで、政府税制調査会の皆様には、法人税改革や国際課税の在り方に関する基本的考え方について整理していただきました。引き続き、前回の諮問を踏まえ、税制の諸課題について、中長期的かつ幅広い見地から御議論いただきたいと思います。

安倍内閣の最優先課題は、引き続き、『経済』であります。デフレから完全に脱却し、中長期的な経済成長を実現し、そして、少子高齢化社会を乗り越えていくためには、構造改革を断行し、日本経済の潜在力を発揮させる必要があります。その実現のための最大のチャレンジは『働き方改革』であり、内閣として、これに一丸となって取り組んでまいりたいと決意しております。

税制は、社会保障制度とともに、経済社会構造の変化に対応して、常にその在り方を検討することが必要であります。この四半世紀、我が国の経済社会は、人口構造、家族、働き方といった面で、大きく構造的に変化しています。『骨太の方針』に示されたように、個人所得課税についても、こうした変化を踏まえ、構造的な変革が求められています。

特に、女性が就業調整をすることを意識せずに働くことができるようにするなど、多様な働き方に中立的な仕組を作っていく必要があります。若い世代に光を当て、安心して結婚し子供を産み育てることができる税制を目指していくことも大切です。

この個人所得課税の改革を、『働き方改革』とともに進めることによって、人々がその能力を一層発揮できるようにすることが重要であります。そして、そのことが、日本経済の潜在力の発揮にもつながると考えています。

委員の皆様には、これまでにまとめていただいた『論点整理』も踏まえ、これらの具体化に向けた議論を進めていただきたいと思います。

また、『パナマ文書』の公開により租税回避に対する問題意識が高まる中、先日私が出席したG20杭州サミットにおいても、BEPS(税源浸食・利益移転)プロジェクトに国際的に協調して取り組むことが確認されました。このプロジェクトの着実な実施などについても、委員の皆様で御検討、御議論を進めていただきたいと思います。

最後に、税こそ民主主義であり、国民の皆様の多様な声を踏まえて決定する必要があります。そのためには、『公平・中立・簡素』の三原則の下、専門的な見地から御検討いただくことが重要であります。中里会長を始め委員の皆様にご協力いただき御審議をお願い申し上げます。政府税制調査会での挨拶に代えさせていただきます。皆様、よろしく御礼申し上げます。

16

4. 就業調整を意識しなくて済む 仕組みの構築

17

配偶者控除の経緯（個人住民税）

<配偶者控除の性格>

- ・ 納税者が、一定所得金額以下の配偶者を有する場合、その納税者本人の税負担能力（担税力）の減殺を調整する趣旨から、配偶者控除（個人住民税：33万円、所得税：38万円）及び配偶者特別控除（個人住民税：最高33万円、所得税：最高38万円）が設けられている。

配偶者については、かつては1人目の扶養親族として扶養控除が適用されていたが、夫婦は相互扶助の関係にあって、一方的に扶養している親族と異なる事情があることなどに鑑み、個人住民税においては昭和41年度（所得税においては昭和36年度）に扶養控除から独立させて配偶者控除が創設された。

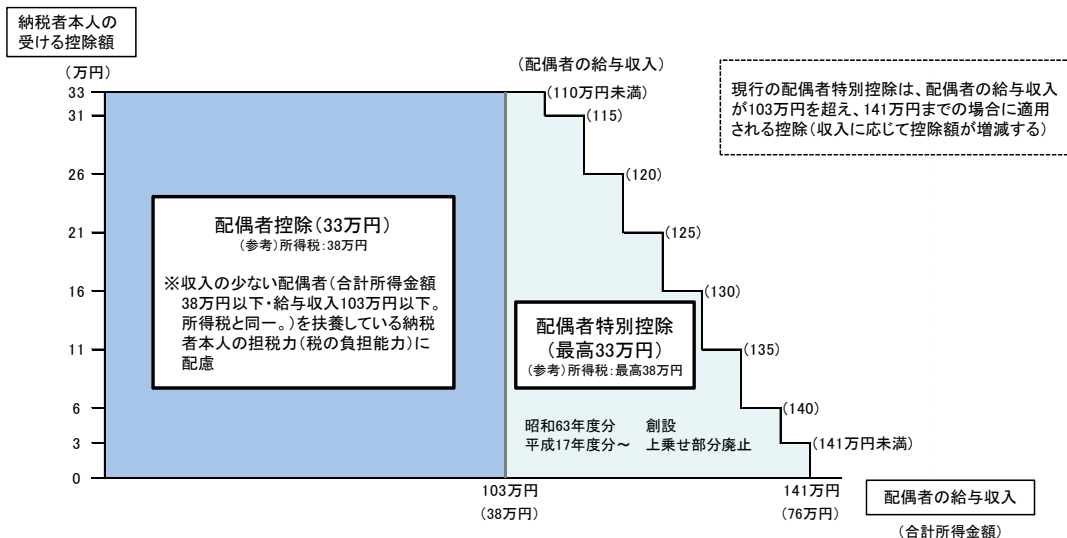
<配偶者控除・配偶者特別控除の沿革（個人住民税）>

	配偶者控除額	配偶者特別控除額	
昭和 41・42 年度	（扶養控除に代えて配偶者控除を創設） 80,000 円		
43	90,000 円		
44	100,000 円		
45	110,000 円		
46	130,000 円		
47	140,000 円		
48	150,000 円		
49	180,000 円		
50・51	190,000 円		
52・53	200,000 円		
54	210,000 円		
55～58	220,000 円		
59	（26万円） 253,000 円		
60～62	260,000 円	（昭和63年度創設）	（本人の所得要件）
63	280,000 円	140,000 円	800万円以下
平成元	〃	〃 円	〃
2	300,000 円	300,000 円	1,000万円以下
3～6	310,000 円	310,000 円	〃
7	330,000 円	330,000 円	〃
17～	〃	〃	〃
		（上乗せ部分の廃止）	

（注） 1. 上記の金額は平年度ベースである。
2. 59年度の（ ）書きは、昭和59年度分個人住民税の臨時特例法適用後のものである。

18

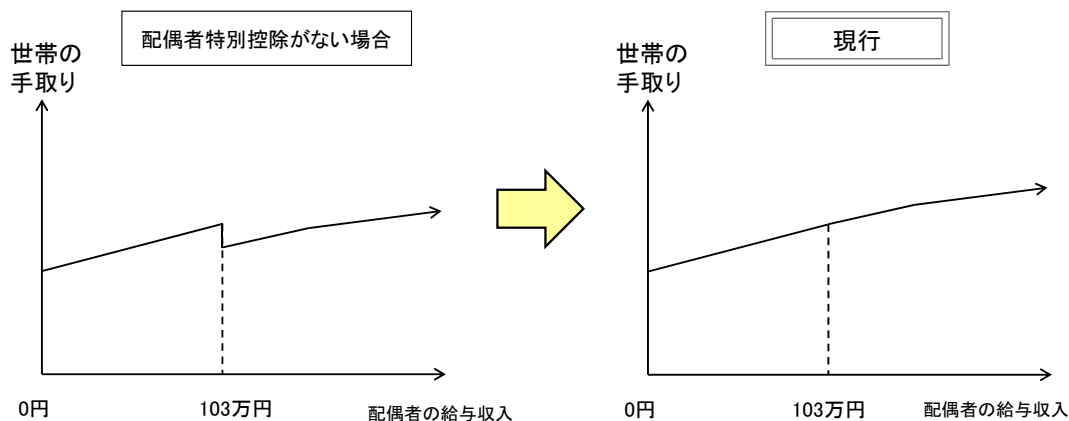
配偶者控除・配偶者特別控除の仕組み（個人住民税）



19

いわゆる「103万円の壁」について

配偶者の収入が103万円を超えると納税者本人が配偶者控除を受けられなくなることが配偶者の就労を抑制する「壁」になっているとの指摘がある(いわゆる103万円の壁)。これについては、配偶者の所得の大きさに応じて控除額を段階的に減少させる配偶者特別控除の導入により、配偶者の収入が103万円を超えても世帯の手取りが逆転しない仕組みとなっており、税制上の103万円の壁は解消している。



(注) 個人住民税の配偶者特別控除は昭和63年度に創設。

20

民間における家族手当の支給状況について

(人事院「平成27年職種別民間給与実態調査」等により作成)

① 家族手当の支給状況及び配偶者に対する家族手当の見直し予定の状況

家族手当制度がある	配偶者に家族手当を支給する	配偶者の手当を見直し予定がある		配偶者に家族手当を支給しない	家族手当制度がない
		ある	ない		
76.5%	(90.3%)	[5.9%]	[94.1%]	(9.7%)	23.5%

(注1) () 内は、家族手当制度がある事業所の従業員数の合計を100とした割合である。

(注2) [] 内は、配偶者に家族手当を支給する事業所の従業員数の合計を100とした割合である。

② 配偶者の収入による制限の状況

配偶者の収入による制限がある	収入制限の額			配偶者の収入による制限がない
	130万円	103万円	その他	
[84.9%]	<25.8%>	<68.8%>	<5.4%>	[15.1%]

(注1) [] 内は、配偶者に家族手当を支給する事業所の従業員数の合計を100とした割合である。

(注2) < > 内は、配偶者の収入による制限がある事業所の従業員数の合計を100とした割合である。

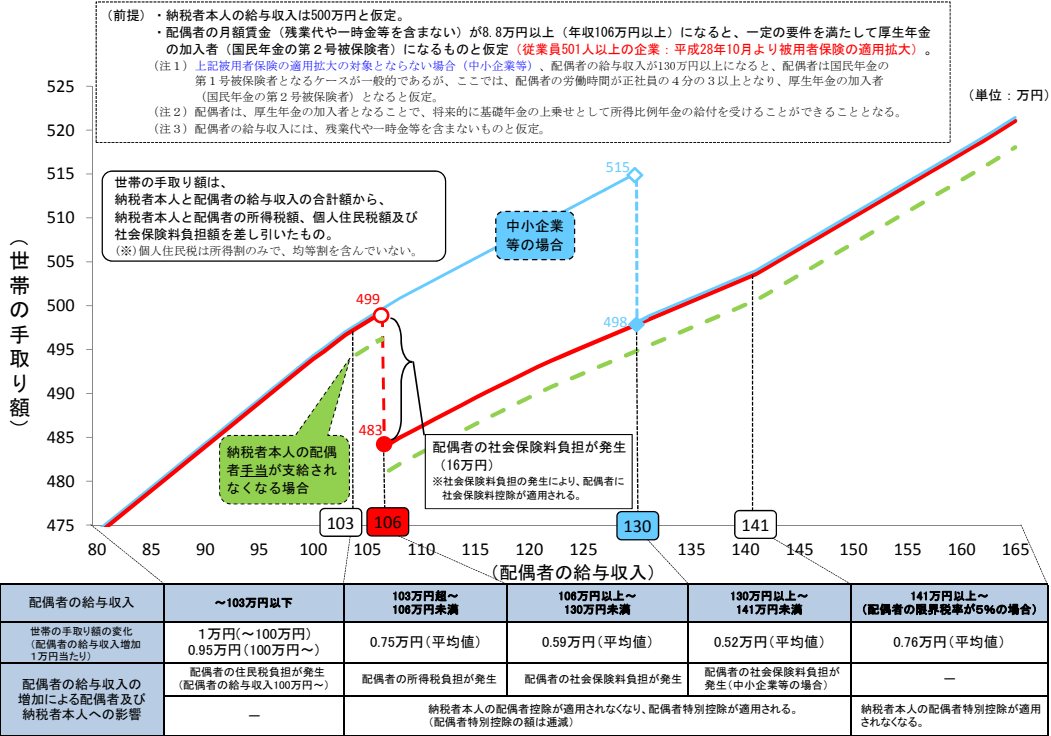
③ 扶養家族の構成別支給月額

扶養家族の構成	支給月額
配偶者	13,885円
配偶者と子1人	19,893円
配偶者と子2人	25,418円

(注) 支給月額は、配偶者に家族手当を支給し、その支給につき配偶者の収入による制限がある事業所について算出した。

21

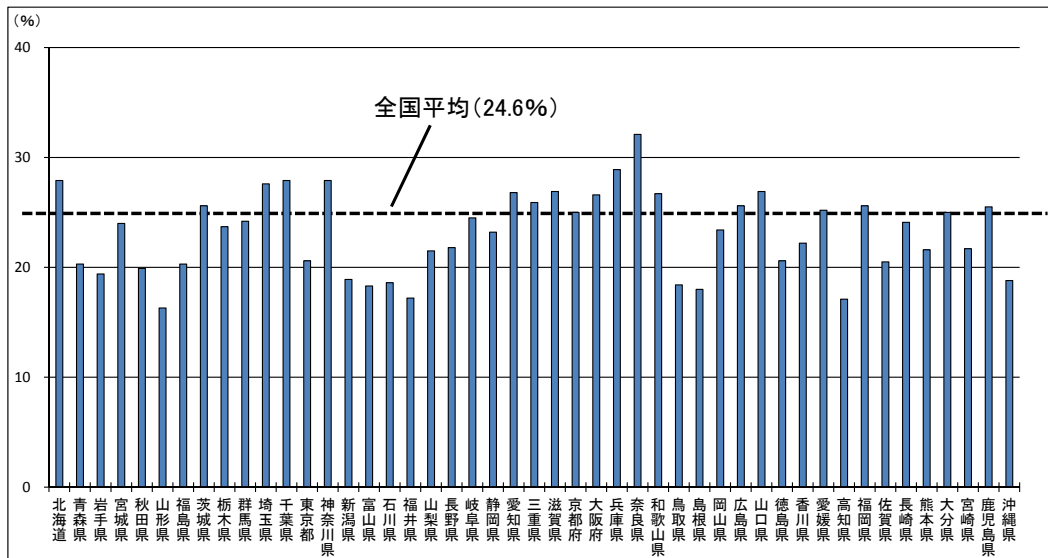
配偶者の給与収入の増加に伴う世帯の手取り額の変化のイメージ図(平成28年10月以降)



個人住民税における配偶者控除の都道府県別適用状況

〇「所得割納税義務者」に対する「配偶者控除適用者数」の割合

$$\text{割合} = \frac{\text{配偶者控除適用者数}}{\text{納税義務者数}}$$



(出所)平成27年度市町村税課税状況等の調。
 (注)配偶者控除の適用者数には老人控除対象配偶者を含む。

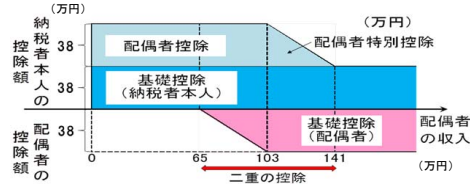
「働き方の選択に対して中立的な税制の構築をはじめとする個人所得課税改革に関する論点整理（第一次レポート）」の概要

平成26年11月
政府税制調査会

現状認識

昭和36年（1961年）に配偶者控除が創設されて以来、半世紀が経過。人口減少という大きな構造変化を踏まえれば、今後は「結婚し夫婦共に働きつつ子どもを産み育てるといった世帯」に対する配慮の重要性が高まる。

現行制度

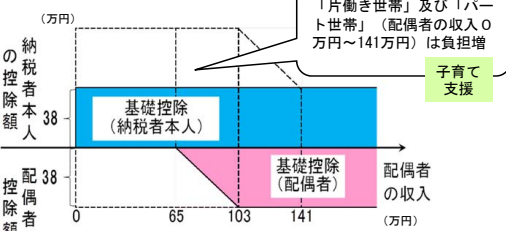


(現行制度に対する指摘)

- ✓ 共働きが増加している中で、片働きを一方的に優遇するなど、個人への働くことへの選択を歪めることは適当ではないとの指摘
- ✓ 配偶者の収入が103万円を超えると納税者本人が配偶者控除を受けられなくなることで配偶者の就労を抑制する「壁」になっているとの指摘（いわゆる103万円の壁）
- ✓ 「パート世帯」においては、配偶者が基礎控除の適用を受けるとともに納税者本人も配偶者控除の適用を受けている（いわゆる「二重の控除」が行われている）との指摘

選択肢A-1…配偶者控除の廃止+子育て支援の拡充

〔 配偶者の働き方（収入）により納税者本人の控除額が影響を受けない中立的な仕組みとするため、配偶者控除を廃止する。〕



(論点)

- ✓ 家族の助け合いや家庭における子育てに対する評価
- ✓ 「片働き世帯」及び「パート世帯」（特に「子どものいない低所得の世帯」）の負担増

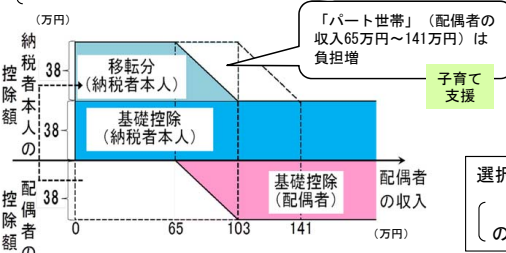
選択肢A-2…配偶者控除の適用に所得制限+子育て支援を拡充

〔 中低所得の世帯に負担増とならないよう配偶者控除の廃止は高所得の世帯に限定 〕

24

選択肢B-1…移転的基礎控除の導入+子育て支援の拡充

〔 配偶者控除に代えて、配偶者の所得の計算において控除しきれなかった基礎控除を納税者本人に移転するための仕組み（移転的基礎控除）を導入し、配偶者の働き方（収入）によらず夫婦2人で受けられる所得控除の合計額を一定とすることで、二重の控除を解消し、中立的な税制に近づける。 〕



(論点)

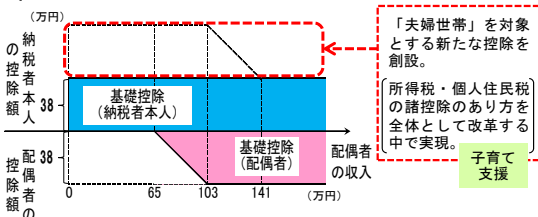
- ✓ 「パート世帯」（特に「子どものいない低所得の世帯」）の負担増
- ✓ 配偶者の税率が納税者本人の税率より低いときの、配偶者の就労に対する抑制的な効果

選択肢B-2…移転的基礎控除の導入・税額控除化+子育て支援の拡充

〔 夫婦2人で受けられる税負担軽減額が一定となるよう、移転的基礎控除の導入とあわせて基礎控除を税額控除化 〕

選択肢C…「夫婦世帯」を対象とする新たな控除の導入+子育て支援の拡充

〔 所得税・個人住民税の諸控除のあり方を全体として改革する中で、配偶者控除に代えて、若い世代の結婚や子育てに配慮する観点から「夫婦世帯」に対し配偶者の収入にかかわらず適用される新たな控除を創設する。 〕



(論点)

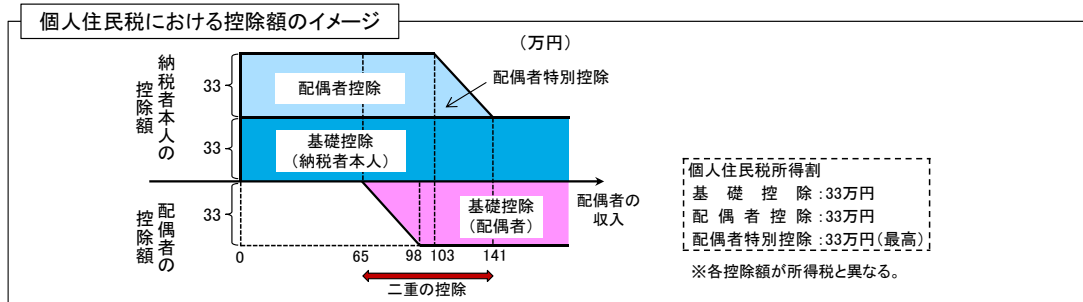
- ✓ 「夫婦世帯」においても働き方や所得水準などは様々であるため、税負担能力に応じた公平な負担を実現する観点から、所得税・個人住民税の諸控除のあり方を全体として改革する中で実現する必要（高所得の夫婦世帯にまで新たな控除を適用することは是非についても併せて検討する必要）
- ✓ 税制が結婚に対して中立的でなくなることは是非
- ✓ 「夫婦を形成せずに子育てを行っている世帯」に対する配慮

今回の見直しについては、家族のあり方や働き方に関する国民の価値観に深く関わることから、今後、幅広く丁寧な国民的議論が必要。その際、改正全体としては税収中立あるいは財政中立を念頭に行っていく必要。

25

「働き方の選択に対して中立的な税制の構築をはじめとする個人所得課税改革に関する論点整理（第一次レポート）」の概要（個人住民税）

平成26年11月
政府税制調査会



「働き方の選択に対して中立的な税制の構築をはじめとする個人所得課税改革に関する論点整理（第一次レポート）」(抄)

4. 選択肢を踏まえた今後の検討について

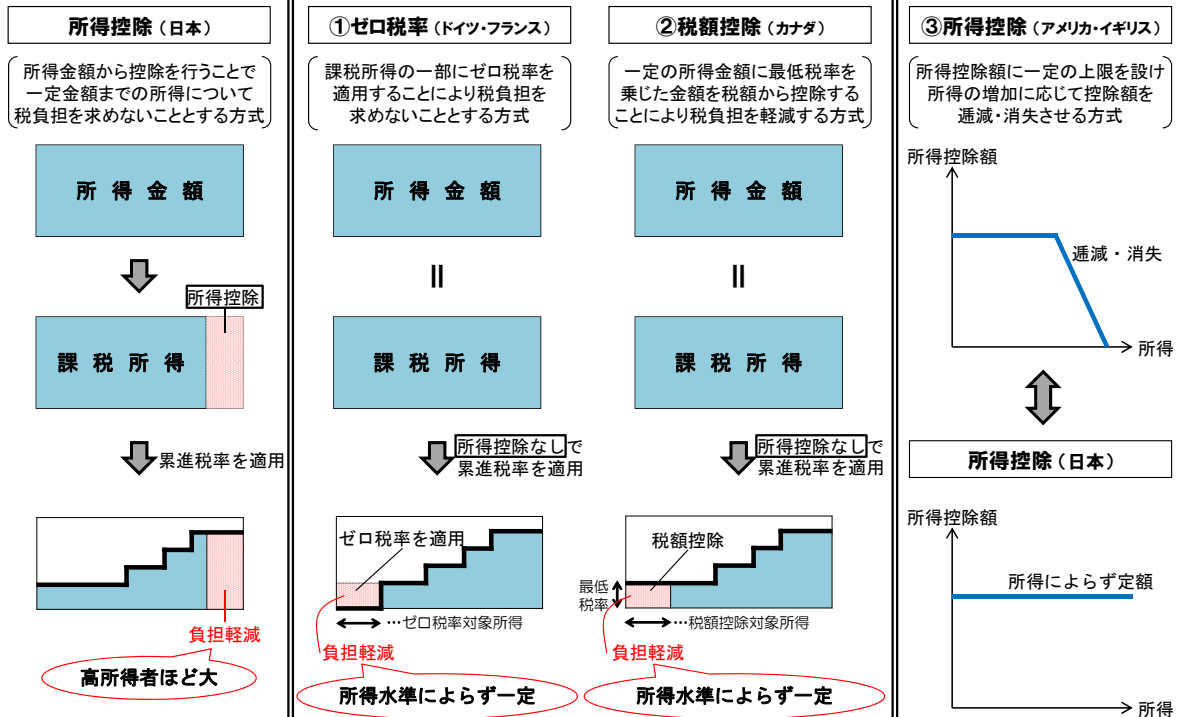
- (3) 諸控除のあり方の検討にあたっては、個人住民税において独自に設けられている非課税限度額制度との関係についても検討が必要となる。また、様々な社会保障や福祉の制度の適用基準等に、所得税や個人住民税が非課税であることやその課税所得金額が用いられていることにも留意が必要である。

26

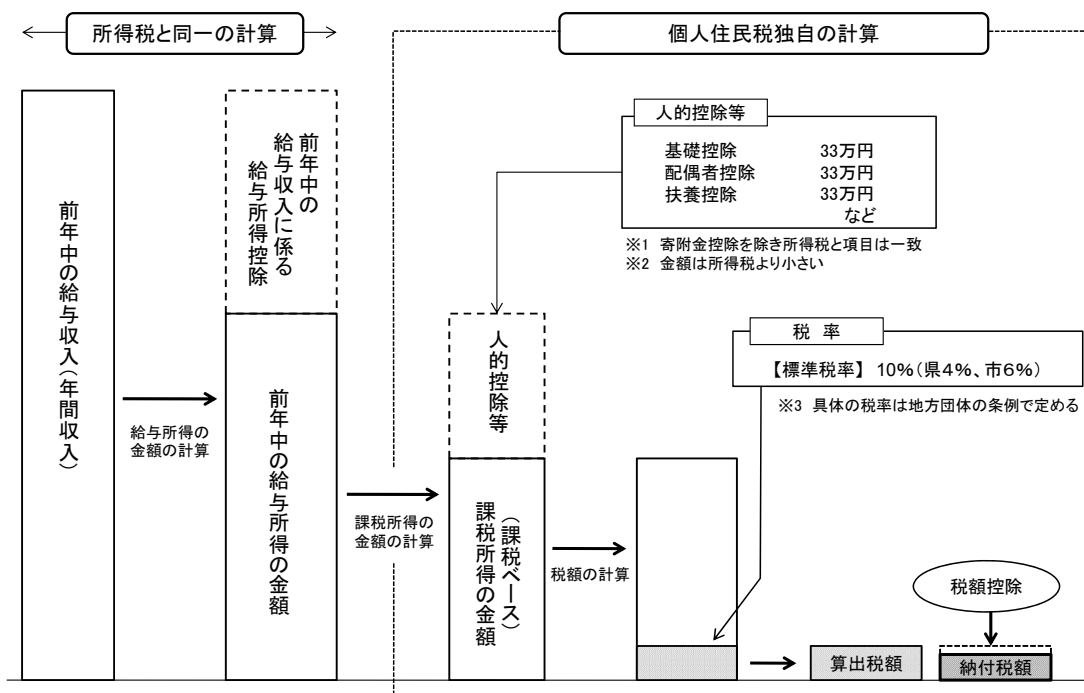
5. 所得控除方式の見直し

27

所得控除方式に代わる諸外国の制度(例)



給与所得者の個人住民税所得割額計算のフローチャート



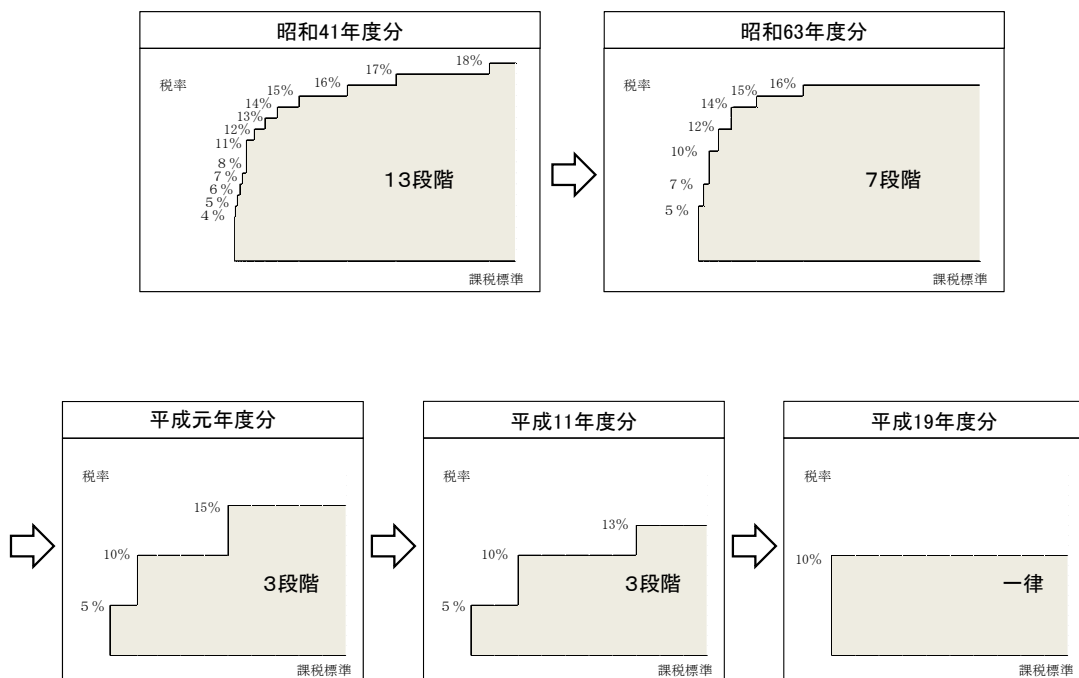
人的控除の種類及び概要

○ 個人住民税の人的控除については、「地域社会の会費」という個人住民税の基本的性格から、所得税の控除と同様の体系としながら、その金額は所得税よりも低く設定。

	創設年 (個人住民税)	対象者	控除額		本人の所得要件	
			【現行(平成28年度)】	(参考) 所得税(平成27年)		
基礎的 な 人的 控除	基礎控除	昭和37年度 (1962年度)	本人	33万円	38万円	—
	配偶者控除	昭和41年度 (1966年度)	・生計を一にし、かつ、年間所得が38万円以下である配偶者(控除対象配偶者)を有する者			—
	控除対象配偶者	昭和41年度 (1966年度)	・年齢が70歳未満の控除対象配偶者を有する者	33万円	38万円	—
	老人控除対象配偶者	昭和56年度 (1981年度)	・年齢が70歳以上の控除対象配偶者を有する者	38万円	48万円	—
	配偶者特別控除	昭和63年度 (1988年度)	・生計を一にする年間所得が38万円を超え76万円未満である配偶者を有する者	最高 33万円	最高 38万円	年間所得1,000万円以下
	扶養控除	昭和37年度 (1962年度)	・生計を一にし、かつ、年間所得が38万円以下である親族等(扶養親族)を有する者			—
	一般の扶養親族	昭和37年度 (1962年度)	・年齢が16歳以上19歳未満又は23歳以上70歳未満の扶養親族を有する者	33万円	38万円	—
	特定扶養親族	平成2年度 (1990年度)	・年齢が19歳以上23歳未満の扶養親族を有する者	45万円	63万円	—
	老人扶養親族	昭和48年度 (1973年度)	・年齢が70歳以上の扶養親族を有する者	38万円	48万円	—
	(同居老親等加算)	昭和55年度 (1980年度)	・直系尊属である老人扶養親族と同居を常況としている者	+7万円	+10万円	—
特別 な 人的 控除	障害者控除	昭和37年度 (1962年度)	・障害者である者 ・障害者である控除対象配偶者又は扶養親族を有する者	26万円	27万円	—
	(特別障害者控除)	昭和43年度 (1968年度)	・特別障害者である者 ・特別障害者である控除対象配偶者又は扶養親族を有する者	30万円	40万円	—
	(同居特別障害者控除)	平成24年度 (2012年度)	・特別障害者である控除対象配偶者又は扶養親族と同居を常況としている者	53万円	75万円	—
	寡婦控除	昭和37年度 (1962年度)	①夫と死別した者 ②夫と死別又は夫と離婚した者で、かつ、扶養親族を有する者	26万円	27万円	①の場合 年間所得500万円以下
人的 控除	(特別寡婦加算)	平成2年度 (1990年度)	・寡婦で、扶養親族である子を有する者	+4万円	+8万円	年間所得500万円以下
	寡夫控除	昭和57年度 (1982年度)	・妻と死別又は離婚をして扶養親族である子を有する者	26万円	27万円	年間所得500万円以下
除	勤労学生控除	昭和37年度 (1962年度)	・本人が学校教育法に規定する学校の学生、生徒等である者	26万円	27万円	年間所得65万円以下かつ 給与所得等以外が10万円以下

30

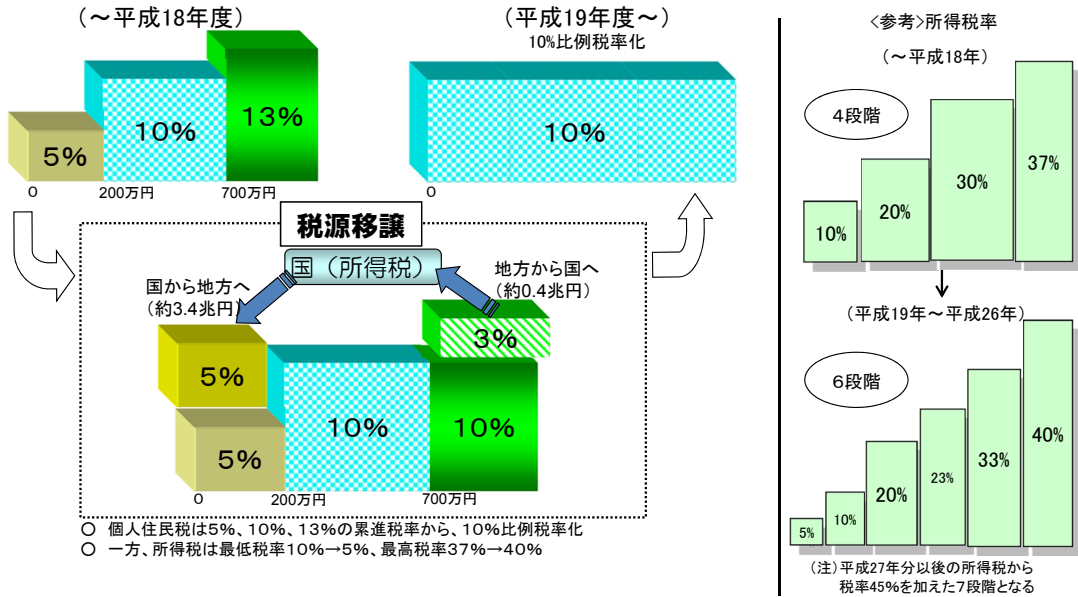
個人住民税における税率構造の推移 (イメージ)



31

税源移譲時の個人住民税の税率構造の見直し

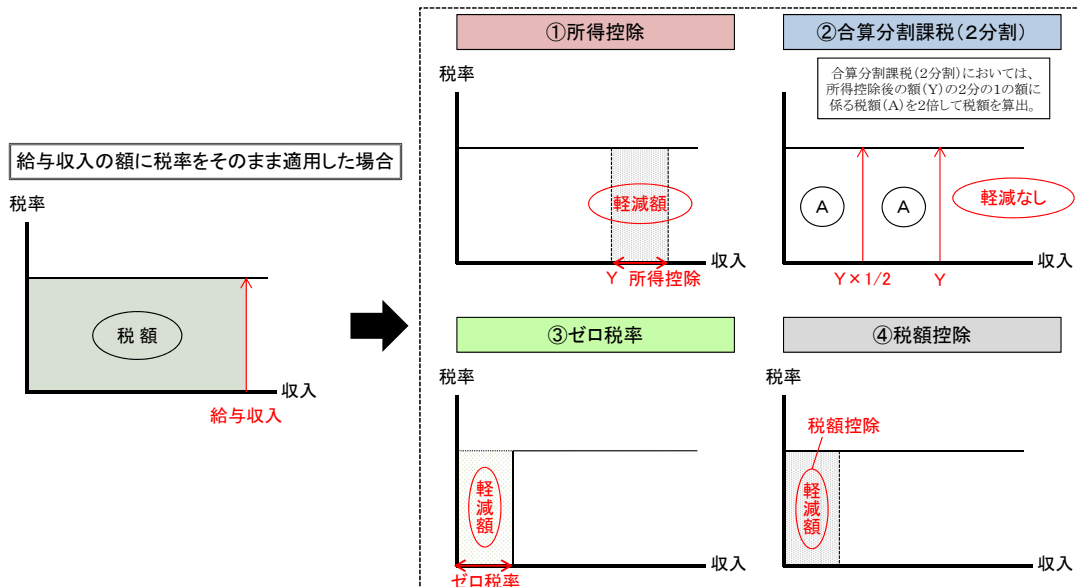
○ 個人住民税については、応益性や偏在度縮小の観点から、所得割の税率をフラット化



32

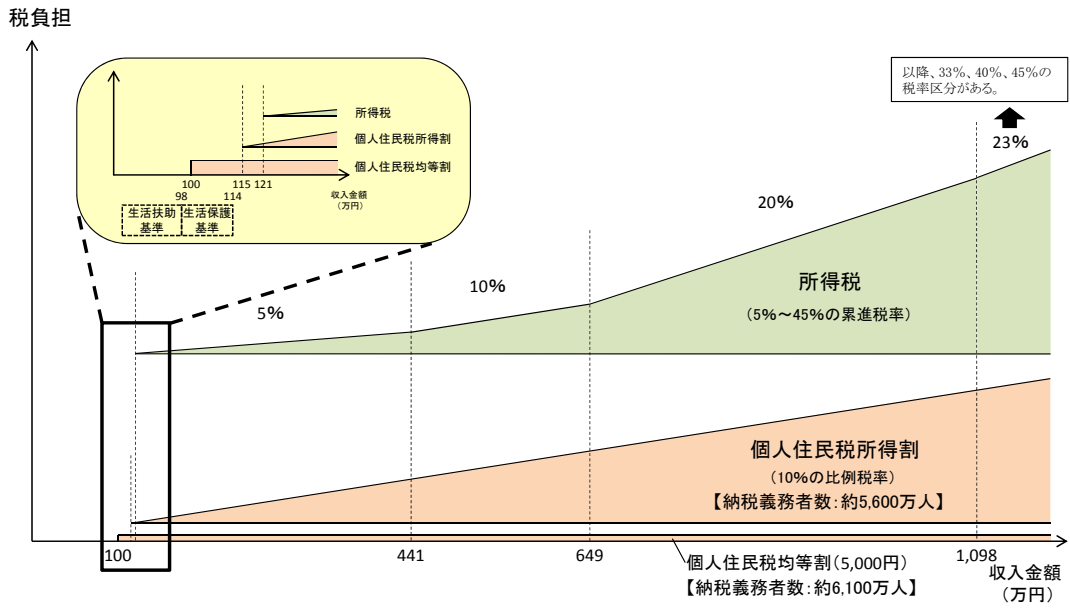
所得課税(比例税率)における負担調整制度の効果(イメージ)

○ 我が国における個人住民税は比例税率となっており、この比例税率における所得課税の場合は、負担調整効果の観点から見れば、①所得控除、③ゼロ税率、④税額控除については、いずれも同じ効果となる。また、②合算分割課税(2分割)については、そのこと自体による負担調整効果は生じない。



33

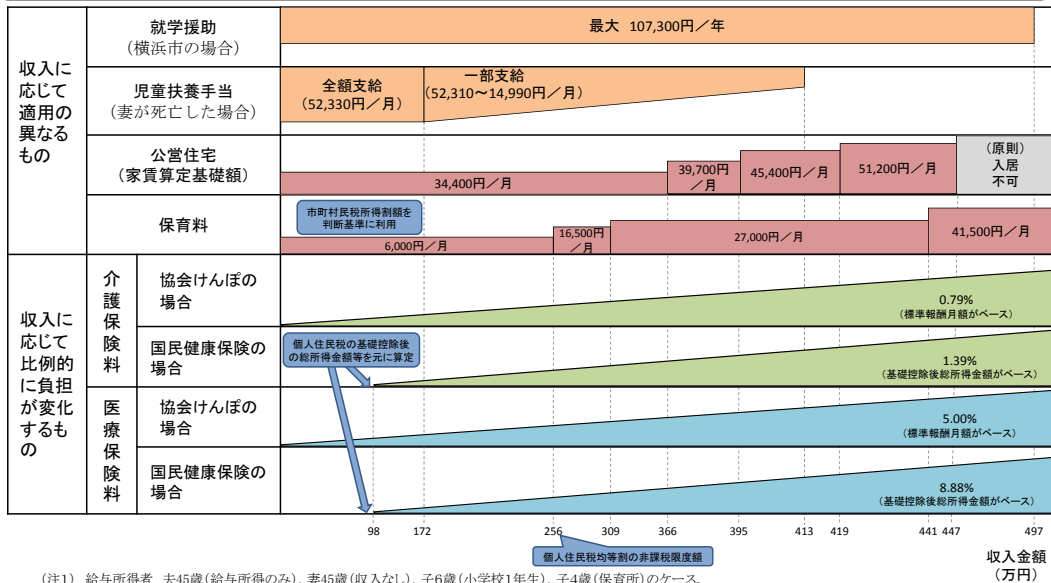
収入金額による所得税・個人住民税負担のあり方（給与所得者の場合のイメージ）



- (注1) 単身(給与所得者25歳)のケース。
 (注2) 生活扶助(保護)基準は、1級地-1,VI区の場合。
 (注3) 生活保護を受けている者は、収入金額に関わらず個人住民税は非課税。
 (注4) 個人住民税均等割には、「東日本大震災からの復興に関し地方公共団体が実施する防災のための施策に必要な財源の確保に係る地方税の臨時特例に関する法律」(平成23年12月2日法律第118号)に基づく復興財源確保のための均等割の標準税率の引上げを含んでいる。
 (注5) この他、復興特別所得税がある。
 (注6) 納税義務者数は個人住民税、所得税ともに「平成27年度市町村税課税状況等の調」による。

所得情報（税情報）を活用している社会保障制度等

- 社会保障制度等には収入等に応じて負担が変化するものがあり、これらの制度を運用する地方団体等は個人住民税のわからない者であっても収入等を把握する必要。
- 負担額の判断基準として市町村住民税所得割額を用いているもの(保育料)や、個人住民税の基礎控除後の総所得金額等を用いているもの(介護保険料や医療保険料)等がある。



- (注1) 給与所得者 夫45歳(給与所得のみ)、妻45歳(収入なし)、子6歳(小学校1年生)、子4歳(保育所)のケース。
 (注2) 平成28年8月時点ベースで作成。
 (注3) 保育料については、妻が就労しており、年収103万円以下の場合。また、生活保護世帯の場合は0円となる。
 (注4) 国民健康保険は特別区の平均。「介護保険料」には介護分、「医療保険料」には医療分(基礎分及び後期高齢者支援金分)の保険料(所得割)を計上。
 このほか保険料(均等割)(介護分:14,700円/年、医療分:46,200円/年)があり、低所得者対策として7/10、5/10、2/10の3段階の軽減措置がある。

税制抜本改革法（抜粋）

「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律」

（平成24年8月22日法律第68号）

（税制に関する抜本的な改革及び関連する諸施策に関する措置）

第七条 第二条及び第三条の規定により講じられる措置のほか、政府は、所得税法等の一部を改正する法律（平成二十一年法律第十三号）附則第百四条第一項及び第三項に基づく平成二十四年二月十七日に閣議において決定された社会保障・税一体改革大綱に記載された消費課税、個人所得課税、法人課税、資産課税その他の国と地方を通じた税制に関する抜本的な改革及び関連する諸施策について、次に定める基本的方向性によりそれらの具体化に向けてそれぞれ検討し、それぞれの結果に基づき速やかに必要な措置を講じなければならない。

二 個人所得課税については、次に定めるとおり検討すること。

二 個人住民税については、地域社会の費用を住民がその能力に応じて広く負担を分かち合うという個人住民税の基本的性格（(2)において「地域社会の会費的性格」という。）を踏まえ、次に定める基本的方向性により検討する。

(1) 税率構造については、応益性の明確化、税源の偏在性の縮小及び税収の安定性の向上の観点から、平成十九年度に所得割の税率を比例税率（一の率によって定められる税率をいう。以下（1）において同じ。）とした経緯を踏まえ、比例税率を維持することを基本とする。

(2) 諸控除の見直しについては、地域社会の会費的性格をより明確化する観点から、個人住民税における所得控除の種類及び金額が所得税における所得控除の種類及び金額の範囲内であること並びに個人住民税における政策的な税額控除が所得税と比較して極めて限定的であることを踏まえるとともに、所得税における諸控除の見直し及び低所得者への影響に留意する。

(3) （略）

36

個人住民税における控除の考え方（過去の答申等）

「わが国税制の現状と課題－21世紀に向けた国民の参加と選択－」（抄）（平成12年7月 政府税制調査会）

第二 個別税目の現状と課題

一 個人所得課税

14. 個人住民税関係

(3) 個人住民税の課題

② 所得割の所得控除と課税最低限

所得割の所得控除及び課税最低限のあり方については、個人住民税の負担分任の性格から所得税に比較してより広い範囲の納税義務者がその負担を分かち合うべきものであるため、所得税と一致させる必要はないと考えられます。

「個人所得課税に関する論点整理」（抄）（平成17年6月 政府税制調査会基礎問題小委員会）

5. 個人住民税

(1) 所得割

所得割の諸控除については、個人住民税の性格も踏まえて簡素化・集約化などの見直しを図り、課税ベースの拡大に努めるべきである。特に、税源移譲に伴い応益的な性格が強まることから、人的控除をはじめ各種の所得控除について、所得税とは独立して、整理合理化を図ることが望ましい。なかでも、生命保険料控除、損害保険料控除など政策誘導的な色彩の強い控除については、地方分権の観点からも、地方税である個人住民税においては速やかに整理すべきである。

「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」（抄）（平成19年11月 政府税制調査会）

第2 各論

1. 個人所得課税

(8) 個人住民税

① 今後の改革のあり方

また、所得割の諸控除については、応益的な性格がより明確になったことを踏まえ、政策誘導的な控除の見直しを行うなど課税ベースの拡大に努めていく必要がある。

37

6. 第4回までの政府税制調査会で いただいた主なご意見

38

第4回までの政府税制調査会でいただいた主なご意見

(就業調整を意識しなくて済む仕組みの構築)

目的・趣旨

- 配偶者控除の「103万円」という基準は、企業が配偶者手当の支給を決めるためのベンチマークとなっており、こうした基準をやめてしまう方が良いのではないかと。
- 配偶者特別控除が創設されて以来、配偶者控除が既婚女性の労働供給に与える影響は小さい。税制を見直しても、仮に配偶者手当制度の「103万円」という基準が残るならば、女性の働き方に影響を与えないのではないかと。
- 女性の就業調整については、税制だけでなく、企業の配偶者手当や社会保険料の問題等についても併せて見直す必要があるのではないかと。
- 改革の目的として、女性の就労促進、低所得者対策、少子化対策などが挙げられているが、いくつかの点は相反する可能性もある中で、何をどのように選んでいくかは慎重に考えるべきではないかと。
- 配偶者控除はそれなりの役割があって存在したものであり、社会的に就労促進のために不要という結論を出して良いのか。家庭という単位で負担してきた高齢の配偶者の世話や子育てを全部社会に負わせることが社会的なメリットになるのか考えるべきなのではないかと。
- 配偶者控除を見直す趣旨は、単に就業調整しなくて済む仕組みの構築ではなく、公平性・中立性の観点から、専業主婦、パートタイムまたはフルタイムの間で働き方を変えていくことを阻害しないようにする仕組みの構築であるべきではないかと。

39

第4回までの政府税制調査会でいただいた主なご意見

具体案

- 配偶者控除を見直す趣旨は、働き方に中立な税制の構築と少子化対策と定義すべきである。この観点からは、配偶者控除を廃止した上で、生じた財源を結婚することそのものへの支援ではなく子育て支援のために用いていくべきではないか。
- 配偶者控除について議論する際には、配偶者に所得がない場合に主たる働き手の可処分所得が減少することへの配慮、配偶者の貢献部分が含まれている主たる稼ぎ手の所得に累進課税が行われることに対する調整、非課税とされている帰属所得が高額所得者に大きく発生しているとの指摘、といった要素を考慮する必要がある。こうした観点からは、たまたま配偶者に所得がないことをもって高額所得者に配偶者控除を適用するということにも、逆に、所得のない配偶者についてA案（配偶者控除の廃止）のように全く控除を適用しないことにも疑問がある。
- 配偶者控除を廃止する場合には、配偶者控除の対象であった配偶者に扶養控除を適用することが自然なのではないか。
- 非常に多くの方々の方が配偶者控除の適用を受けており、その意向を無視することができない中では、A案（配偶者控除の廃止）を実現させることは現実にはなかなか難しいのではないか。
- 配偶者控除を廃止した分の増収額を子育て支援に充てるのであれば、きちんと子育て支援に充てられることを担保するスキームが必要ではないか。
- 子育て支援の面で税制が多くの役割を果たすことには限界があり、むしろ社会保障給付の方がより効果的に支援を行うことができるのではないか。
- B-2案（移転的基礎控除の導入・税額控除化）は、働き方の選択に対して中立的な税制にするとともに、所得再分配機能の回復を図ることができる等の観点から望ましいのではないか。
- 個人を基本とする所得税制においては、世帯単位を基本とする控除の創設には慎重であるべきではないか。

40

第4回までの政府税制調査会でいただいた主なご意見

具体案（承前）

- 日本では夫婦を形成することが子どもをつくる第一ステップになっているということもあるので、C案（夫婦世帯を対象とする新たな控除の導入）を採用するのも一つの手法なのではないか。
- 夫フルタイム・妻パートタイムの世帯が増加している中、パートの収入は100万円以内や150万円以内という者がほとんどであり、今回の見直しはこういう層に非常に影響を与える。もっと働けば良いとだけ言って済むわけではないことを考えれば、C案（夫婦世帯を対象とする新たな控除の導入）もあり得るのではないか。
- 配偶者控除の見直しに当たっては、どのような制約を前提とするかが重要。例えば、家庭にいる配偶者の内助の功を考えたときに配偶者控除を単に廃止することができないのだとすれば、C案（夫婦世帯を対象とする新たな控除の導入）は必然的に出てくるアイデアの一つであり、また、現行の配偶者控除について配偶者の収入制限を引き上げていく方法もあるのではないか。
- 配偶者控除が定着している中、ソフトランディングする形で見直しを行うことが重要であり、対象を子育て世代等に限って、配偶者控除における配偶者の収入制限である103万円を150万円や200万円に引き上げるという方法もあるのではないか。
- 政策資源は子育て世帯に充てるべきであって、C案（夫婦世帯を対象とする新たな控除の導入）のように、結婚している世帯やシニア世帯も含めて薄く広く充てるべきではないのではないか。
- 夫婦であるということに対する支援を税制上どのように捉えるべきなのか。また、夫婦ということで支援すると、離別や死別で子どもを一人で育てている場合に支援がなくなることも考慮すべきではないか。

41

第4回までの政府税制調査会でいただいた主なご意見

その他のご意見（承前）

- 制度を見直したとしても103万円のような壁は必ずできる。こうした金額の水準を高くすれば影響は少なくなると思うが、なるべく意識をしなくて運用ができるようなことを考えていくべきではないか。
- 103万円のところで就業調整をしている方が周囲に結構いるが、同一労働同一賃金ではない今の社会では、就業調整をやめたとしても収入はそれほど大きくは増加しないのではないか。
- 配偶者控除の見直しとともに、就労促進を目的とした控除、給付の導入について議論すべきではないか。
- 年末にかけて時間が限られている中、一昨年のメニューをさらに深掘りした形で色々な案を示し、国民の議論や政治の判断を待つというのが現実的な選択肢ではないか。
- 専業主婦の中には、例えば、子育て等の事情によりやむを得ず専業主婦を選択している所得の低い方々もおり、どういう層が実際に専業主婦になっているかを丁寧に見ていく必要があるのではないか。
- 控除に所得制限を設けるのであれば、個人単位課税の原則の下、いずれの配偶者に控除を適用し、どのような形で所得制限を設けるのかといった点を整理する必要があるのではないか。
- 103万円という水準については、今後、給与所得控除の見直しを行えば変動することとなるので、配偶者控除だけの問題ではないのではないか。
- 議論に当たっては、何が一番理想的で、国の出すメッセージをサポートするもので、施策として効率的かという点にこだわるべきではないか。

42

第4回までの政府税制調査会でいただいた主なご意見

（個人所得課税改革全体について）

- 所得税の財源調達機能を回復させる観点からは、配偶者控除の見直しについてどの案を採用するにせよ、ネット減収になることは避けるべきであり、少なくとも税収中立または財政中立の形とすべきではないか。
- 閣議決定のとおり税収中立という考え方を基本とすることが重要であるが、その際には、減税となる世帯がある一方で、増税となる世帯も生じるということをしっかり説明していく必要があるのではないか。
- 日本の所得税収の対GDP比は国際的に見ても低く、当面は税収中立を目指すとしても、中長期的には所得税の税収調達力の回復を議論していくべきではないか。
- 現行の税制では配るという面に期待することができない以上、再分配よりも財源調達機能の強化という観点を重視すべきではないか。再分配を強調するのであれば、税収中立ではなくネットで増収とした上で、これから増加するであろう歳出に備えるべきではないか。
- 人的控除で現在採用されている所得控除方式は高所得者にとって有利であるため、低所得者への支援を図る観点から、税額控除方式に移行していくべきではないか。
- 国民の意識は所得控除方式に慣れ親しんできたという経緯はあるものの、所得再分配機能の回復の観点からは、税額控除方式や、所得控除額を消失させる所得控除方式に移行すべきではないか。
- 所得税の再分配効果を高める上でも、所得控除方式から税額控除方式へ移行し、課税最低限以下の方に恩恵が届くよう手当や給付という方式へ移行することを進めていくべきではないか。
- 高所得者にまでより多く控除を適用する必要はなく、現在の配偶者特別控除等のように所得要件が付されている例を参考に、控除に所得要件を設けていくべきではないか。
- 制度の簡索性と一貫性を担保するという観点からは、配偶者控除だけではなく人的控除全体を税額控除方式に移行していくという方向に踏み切らざるを得ないのではないか。

43

第4回までの政府税制調査会でいただいた主なご意見

(個人所得課税改革全体について・承前)

- 税負担の増減が社会の分断や不信感の増大につながらないように、見直しの必要性や妥当性について、社会保障給付との関係なども踏まえて、国民的なコンセンサスが得られるよう丁寧かつ十分な議論を行うべきではないか。
- 税制における所得金額は、様々な手当類の基準として用いられているため、見直しに当たってはこうした制度に与える影響にも色々と目配りしていく必要があるのではないか。
- 所得再分配機能を高める観点からは、金融所得の分離課税の税率を国税、地方税合わせて20%から25%に引き上げていくことも課題ではないか。
- 子育て世帯や若い世代に光を当てる観点からは、若い世代の控除額がより大きくなるよう、控除額を年齢によって区切る仕組みも考えられるのではないか。
- 消費税率10%への引上げが2度延期され、個人所得課税等の改革が前面に出ていく中では、家計に直接影響するものであることも踏まえ、納税者の納得を得られるよう、データの説明も含め工夫をしていくべきではないか。
- 女性の就業促進や少子化対策といった課題については、労働政策や産業分野の政策といった他の分野の政策がきちんと足並みを揃えて進められていく中で、税制においても取組みを行うべきではないか。
- 年末を目指して議論を行うのであれば配偶者控除の見直しに議論が絞られると思うが、中長期的な観点から税制のあり方を考えるのであれば、給与所得控除等の所得計算上の控除も視野に入れて議論すべきではないか。
- 所得税の使命が再分配機能の強化、個人住民税の役割が応益課税であるとすれば、所得税と個人住民税の控除の間でこうした違いに応じた整理を行うことも考えられるのではないか。

44

第4回までの政府税制調査会でいただいた主なご意見（個人住民税関係）

(個人所得課税改革全体について)

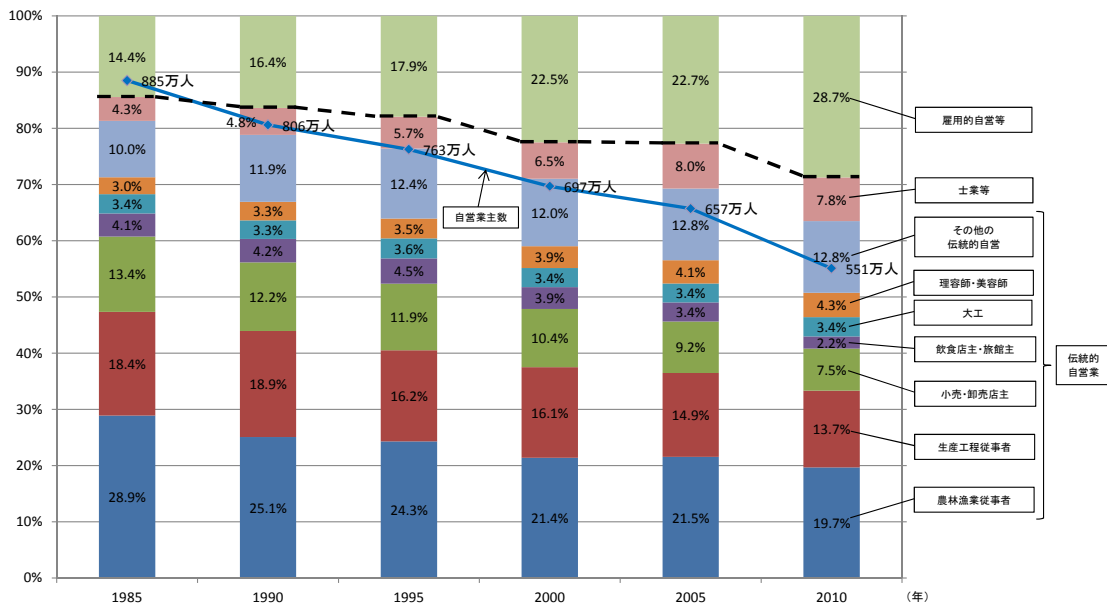
- 個人住民税も今回の税制改革の影響を受ける。個人住民税は比例税率のため、調整の余地が少なく、所得税に比べ税収中立の達成が難しいのではないか。
- 今般の改革においても、地域における社会的なセーフティネットを提供する地方団体の財源を適切に確保するとの観点が必要であり、個人住民税についても税収中立の方針を堅持すべき。
- 個人住民税は、比例税率化により応益課税としての性格が明確になっており、広く薄く課税する基幹税としての役割を果たすことが求められる。控除のあり方の見直しにあたっては、個人住民税の役割や性格を踏まえた検討が必要。
- 所得税の使命が再分配機能の強化、個人住民税の役割が応益課税であるとすれば、所得税と個人住民税の控除の間でこうした違いに応じた整理を行うことも考えられるのではないか。

45

7. 働き方の多様化を踏まえた 諸控除の見直し

職種別自営業主数及び構成比の推移

○ 自営業主を職種別で見ると、農林漁業従事者、生産工程従事者、小売・卸売店主といった「伝統的自営業」の割合が減少する一方、建築技術者、SE、保険代理人・外交員などの労働者に近い「雇用的自営業」の割合が増加している。

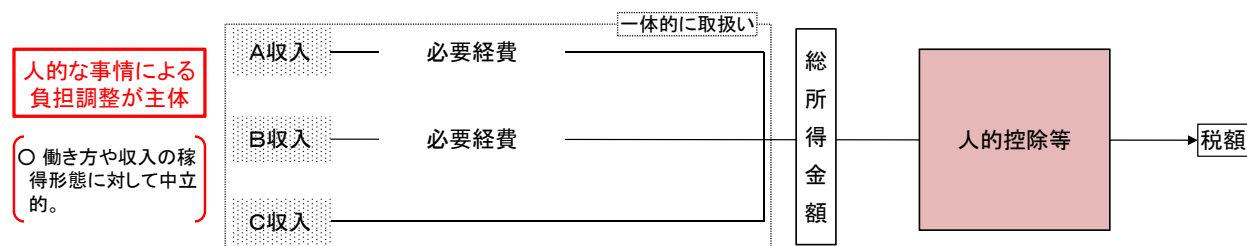
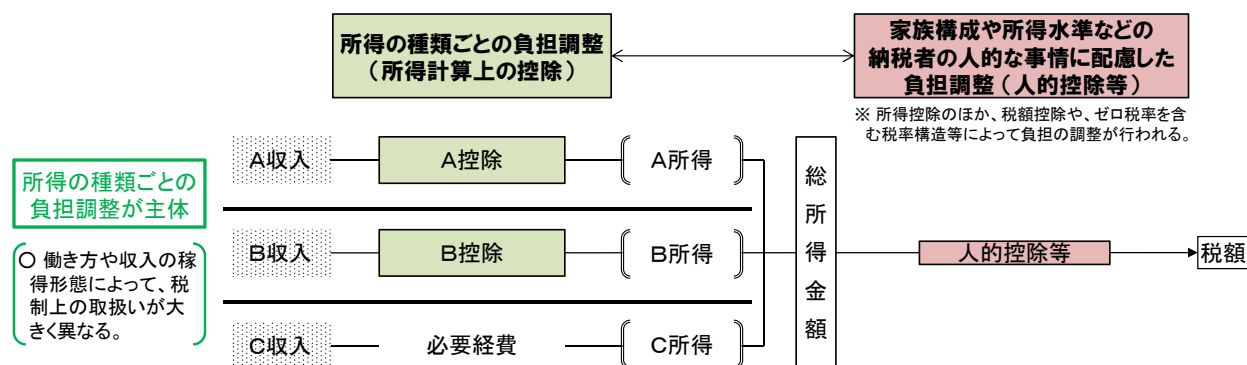


(出典) 総務省「国勢調査」

(備考) 「伝統的自営業」とは、農林漁業、製造業、小売・卸売店主など取引先との関係で使用従属性の低い従来型の自営業をいい、「土業等」とは、医師、弁護士、会計士・税理士、画家・芸術家など使用従属性の低い専門的職業をいい、「雇用的自営業」とは、建築技術者やSE、保険代理人・外交員など使用従属性の高い自営業主が多く含まれる職種をいう。この区分は、山田久「働き方の変化と税制・社会保障制度への含意」(平成27年9月3日 政府税制調査会資料)による。

税負担の調整のあり方(イメージ)

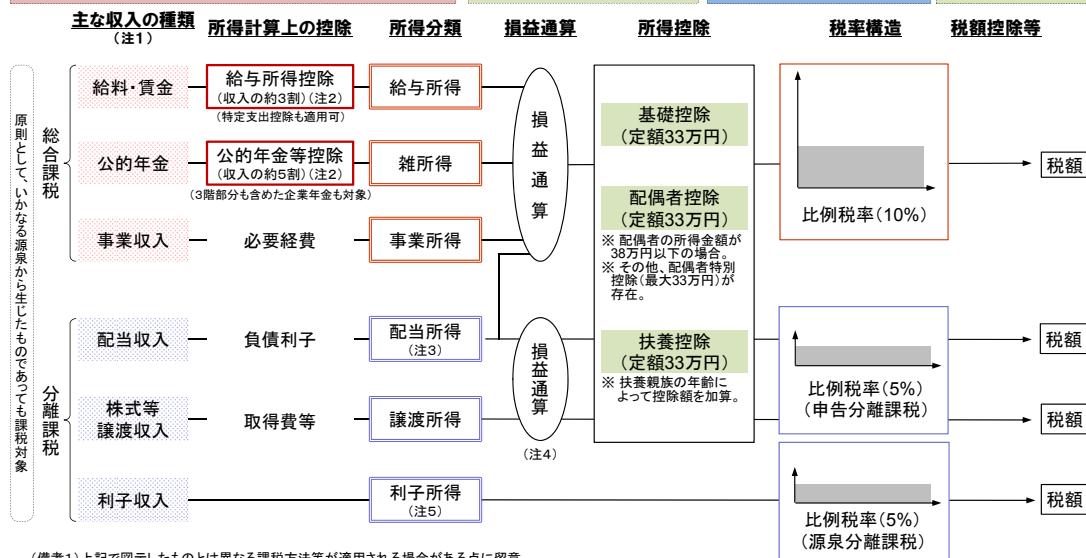
- 税負担の調整に当たっては、
- ・各類型の所得の合算前に、働き方等に応じた所得の種類ごとの負担調整(所得計算上の控除)を行うことが主体となる場合と、
 - ・合算後に、所得の種類と関係なく、家族構成などの人的な事情に配慮した負担調整(人的控除等)を行うことが主体となる場合が存在。



個人住民税(所得割)の構造(イメージ)

個人単位課税

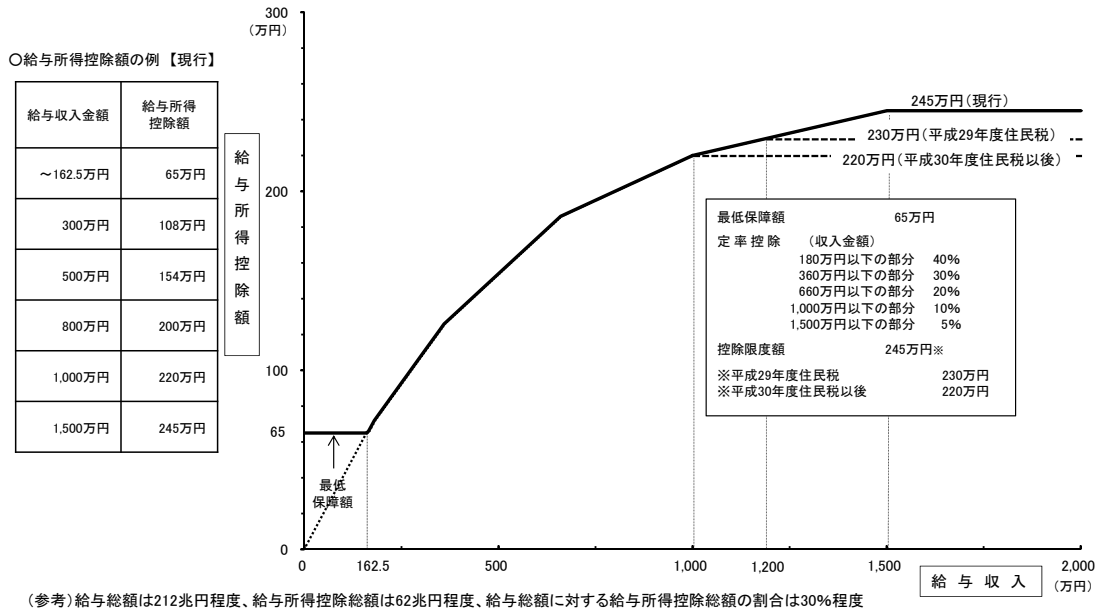
- 勤労性の所得は総合課税であるものの、給料や年金には収入類型に応じた特別の控除が存在しており、各分類の所得の間には取扱いの差が存在。
- 人的な要因による負担力の軽減は、定額の所得控除によって調整。
- 総合課税及び分離課税とも比例税率で課税。
- 税額控除は、二重課税排除等の目的に限定。



(備考1) 上記で図示したものと異なる課税方法等が適用される場合がある点に留意。
 (備考2) 生活保護の保護金品、児童手当及び失業等給付は、いずれも非課税。
 (注1) このほか、株式等以外の譲渡収入や一時収入も課税対象。他の所得分類に当てはまらないものについては、雑所得に分類。
 (注2) 各控除の総額を給与収入又は年金収入の総額で除したものであり、個々の納税者に適用される控除割合とは異なる。
 (注3) 「上場株式等の配当所得」については、申告する際、総合課税(配当控除適用可)と申告分離課税のいずれかを選択可。また、損失額は他の所得金額と通算不可。
 (注4) 「上場株式等の譲渡損失」は「上場株式等の配当所得等」との間で損益通算可能であるが、「非上場株式等の譲渡損失」は損益通算不可。
 (注5) 平成28年1月1日以後、「特定公社債等の利子所得」は5%の比例税率による申告分離課税とされ、「上場株式等の譲渡損失」との間で損益通算可能。

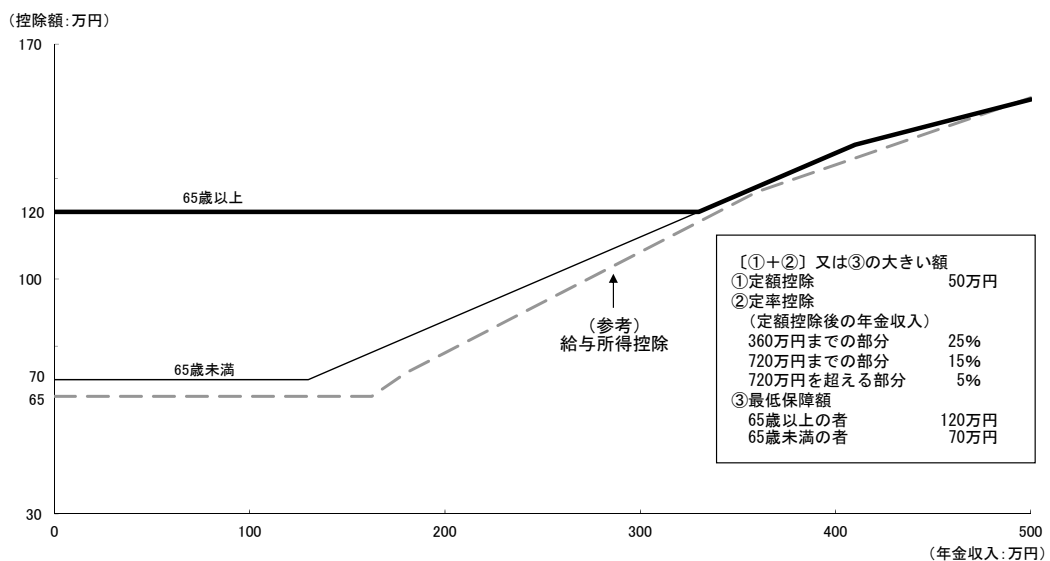
給与所得控除制度の概要（個人住民税）

- 給与所得については、概算控除として給与所得控除の適用がある。
- 控除額は給与収入に応じて逡増（給与収入1,500万円超の場合、上限（245万円）あり）。
- 給与総額の約3割・60兆円が控除されている。



公的年金等控除制度の概要（個人住民税）

- 対象とされる公的年金等の範囲(次の制度に基づく年金)
 - ・国民年金
 - ・厚生年金
 - ・厚生年金基金、国民年金基金、確定給付企業年金、確定拠出年金 等

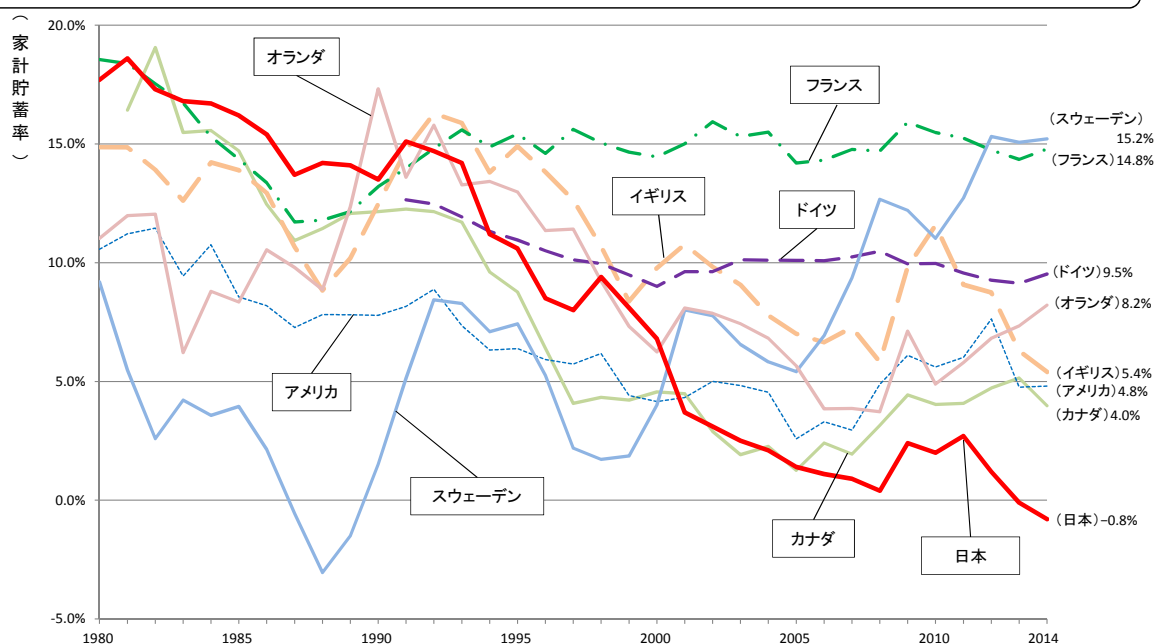


8. 老後の生活に備えるための自助努力 を支援する公平な制度の構築

52

家計貯蓄率の国際比較

○ 日本の家計貯蓄率は、老年人口比率の増加等の影響を受け、2014年には-0.8%まで減少し、他の主要国と比べ最も低い水準まで低下している。

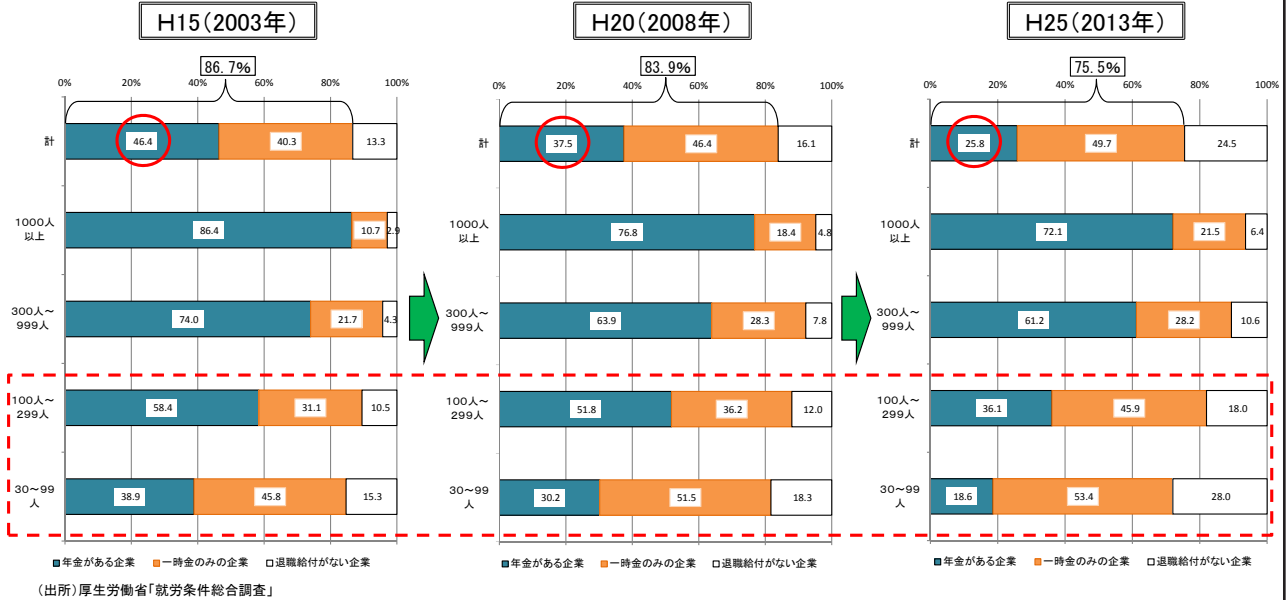


(注) データの制約上、カナダは1981年以降、ドイツは1991年以降の値を記載。また、イギリスとフランスはグロスの家計貯蓄率、その他はネットの家計貯蓄率。
(備考) 日本は内閣府「国民経済計算」、諸外国はOECD「Economic Outlook No 99」(2016年6月)による。

53

退職給付(退職一時金・企業年金)の実施状況

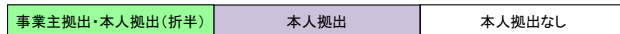
○ 近年、退職給付を実施する企業の割合は低下(H15:86.7%⇒H25:75.5%)。また、企業年金の実施割合も低下しており(H15:46.4% ⇒ H25:25.8%)、特に中小企業(従業員数299人以下)において大きく低下している。



就労形態等ごとの社会保障制度・税制の適用関係(イメージ)

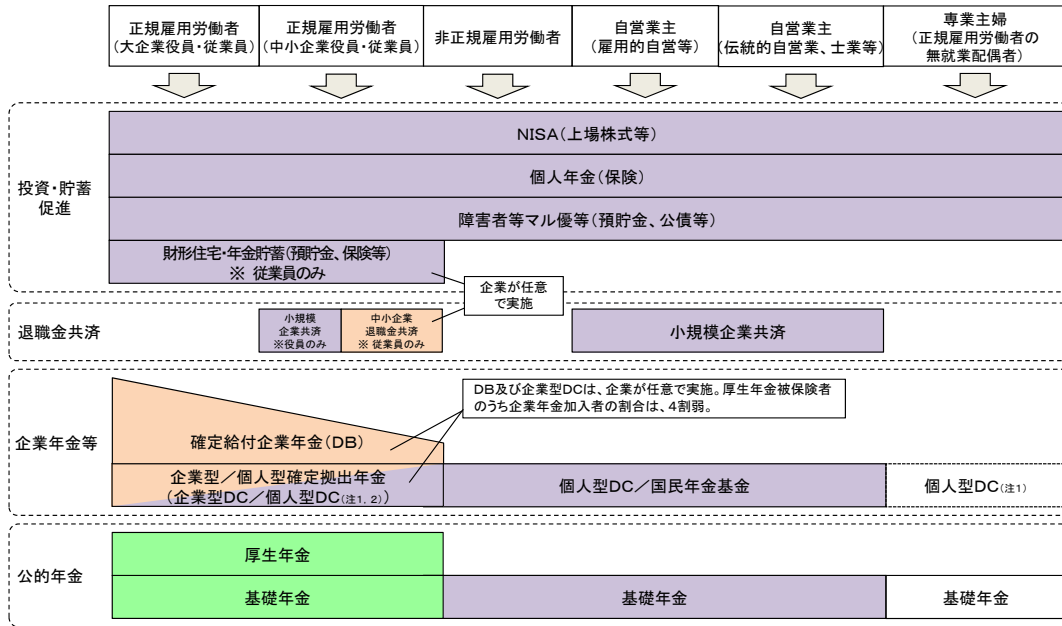
	正規雇用労働者 (大企業役員・従業員)	正規雇用労働者 (中小企業役員・従業員)	非正規雇用労働者	自営業主 (雇用的自営等)	自営業主 (伝統的自営業、土業等)	専業主婦 (正規雇用労働者の 無就業配偶者)
公的医療保険	健康保険組合・協会けんぽ		国民健康保険			健康保険組合・協会けんぽ
公的年金	基礎年金		基礎年金			基礎年金
雇用保険	厚生年金					
勤労性所得 に対する課税	給与所得課税			事業所得課税		

(凡例) 社会保障制度については、事業主拠出、本人拠出の別に応じて以下のとおり色分けしている。ただし、雇用保険のうち労災保険部分は全額事業主負担であることに留意。



(注) 週所定労働時間が正規雇用労働者の4分の3(週30時間)以上の場合、被用者保険(医療:健康保険組合・協会けんぽ、年金:厚生年金)の被保険者となる。なお、平成28年10月1日以降は、従業員501人以上の企業の従業員である等の一定の要件を満たした者の月額賃金(残業代や一時金等を含まない)が8.8万円以上(年収106万円以上)の場合、被用者保険の被保険者となる。また、週所定労働時間が正規雇用労働者の2分の1(週20時間)以上で、31日以上の雇用見込みがある場合、雇用保険の被保険者となる。

老後の備え等に対する自助努力(資産形成)への主な支援措置の現状(イメージ)

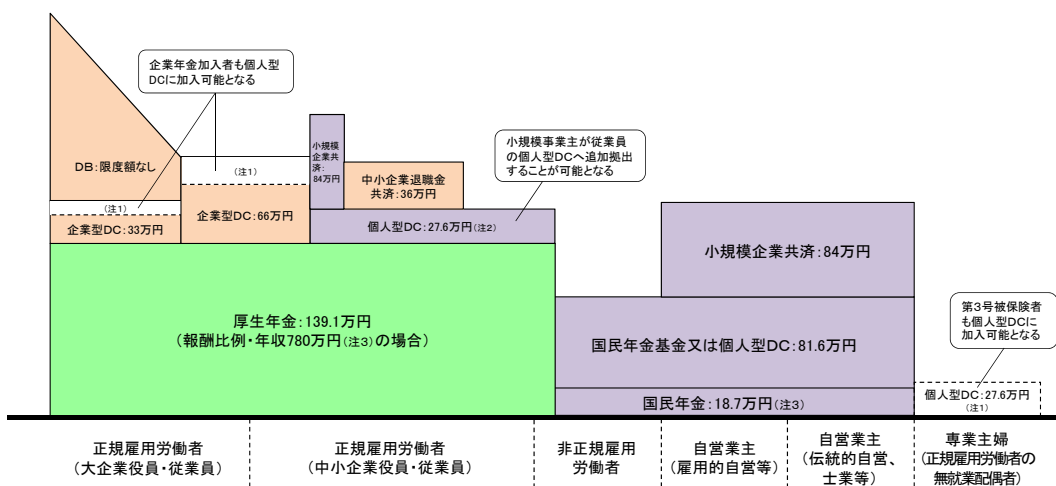


(凡例) 老後の備え等に対する自助努力(資産形成)への支援について、税制上の措置が講じられている主なものを掲げた。色分けの分類は以下のとおり。

事業主が(主に)拠出するもの	事業主拠出・本人拠出(折半)	本人が(主に)拠出するもの	本人拠出なし
----------------	----------------	---------------	--------

(注1) 平成28年の確定拠出年金法改正により、企業年金加入者、公務員等共済加入者、第3号被保険者について個人型DCへ加入できることとされた(平成29年1月1日施行)。
 (注2) 平成28年の確定拠出年金法改正により、企業年金の実施が困難な小規模事業主(従業員100人以下)については、従業員の個人型DCに係る拠出限度額の範囲内で事業主が追加拠出を行えることとされた(施行日は改正法の公布の日(平成28年6月3日)から2年以内で政令で定める日とされている。)

公的年金、企業年金、退職金共済等に係る年間拠出限度額の現状(イメージ)



(凡例) 老後の備え等に対する自助努力(資産形成)への支援について、税制上の措置が講じられている主なものを掲げた。色分けの分類は以下のとおり。

事業主が(主に)拠出するもの	事業主拠出・本人拠出(折半)	本人が(主に)拠出するもの
----------------	----------------	---------------

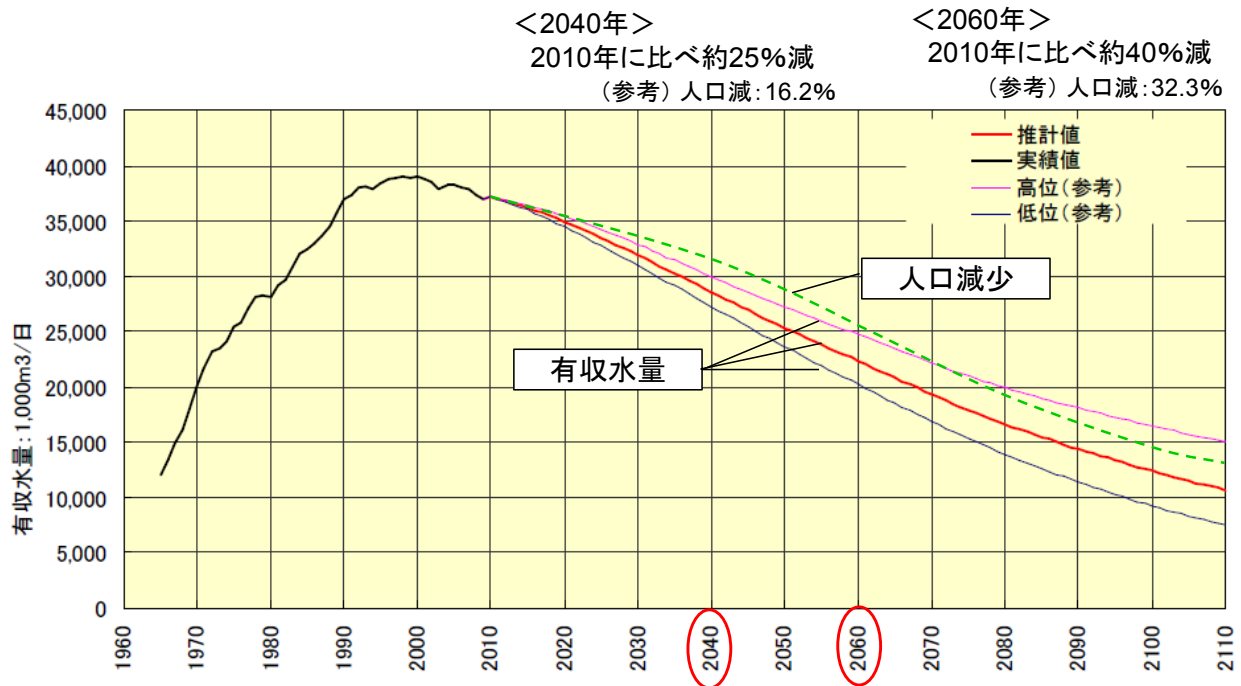
(注1) 平成28年の確定拠出年金法改正により、企業年金加入者、公務員等共済加入者、第3号被保険者について個人型DCへ加入できることとされた(平成29年1月1日施行)。
 (注2) 平成28年の確定拠出年金法改正により、企業年金の実施が困難な小規模事業主(従業員100人以下)については、従業員の個人型DCに係る拠出限度額の範囲内で事業主が追加拠出を行えることとされた(施行日は改正法の公布の日(平成28年6月3日)から2年以内で政令で定める日とされている。)
 (注3) 大多数(概ね9割)の民間サラリーマンをカバーする標準給与として、企業型DCの拠出限度額を設定する際に用いられている額。なお、国民年金及び厚生年金の保険料については、平成27年度末時点の保険料・率を基にしている。

水道事業の広域化等について

平成28年12月12日
総務省 自治財政局 公営企業経営室
課長補佐 木村重成

1. 水道事業の現状と課題

水道事業の将来の需要水量（有収水量ベース）



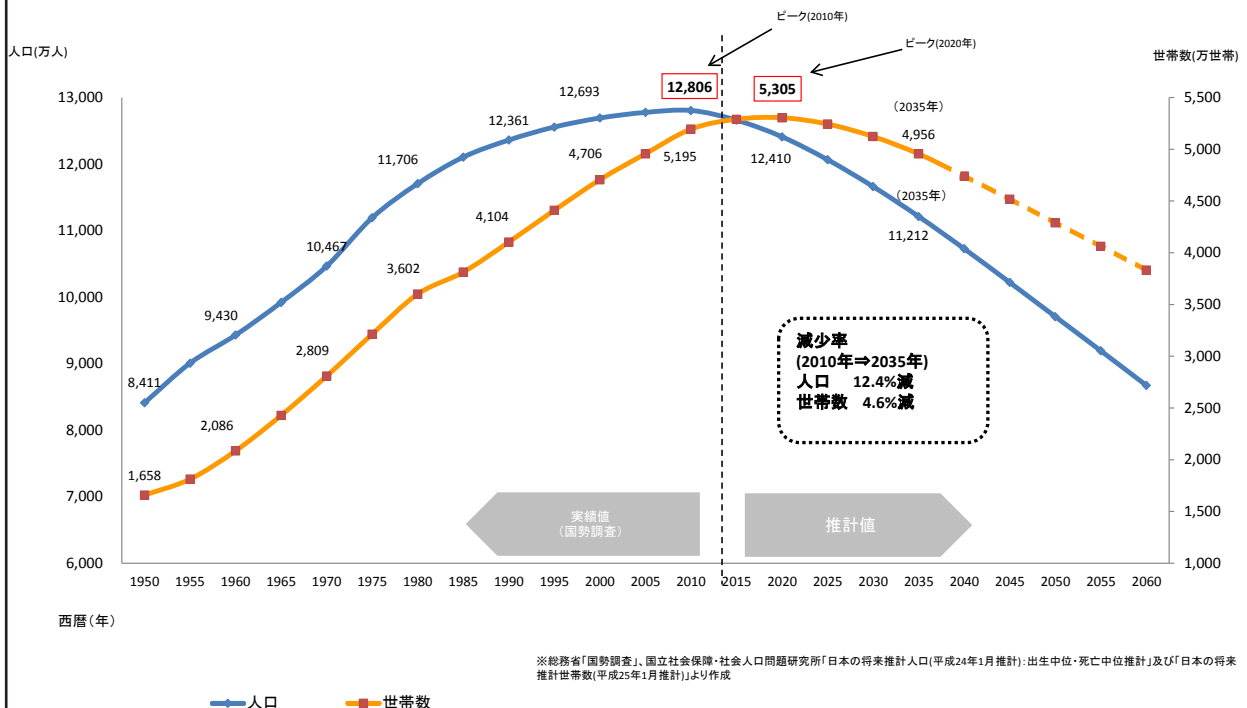
出典:厚生労働省「第3回新水道ビジョン策定検討会(平成24年3月26日)資料-4 将来の事業環境」P17を加工

人口と世帯数

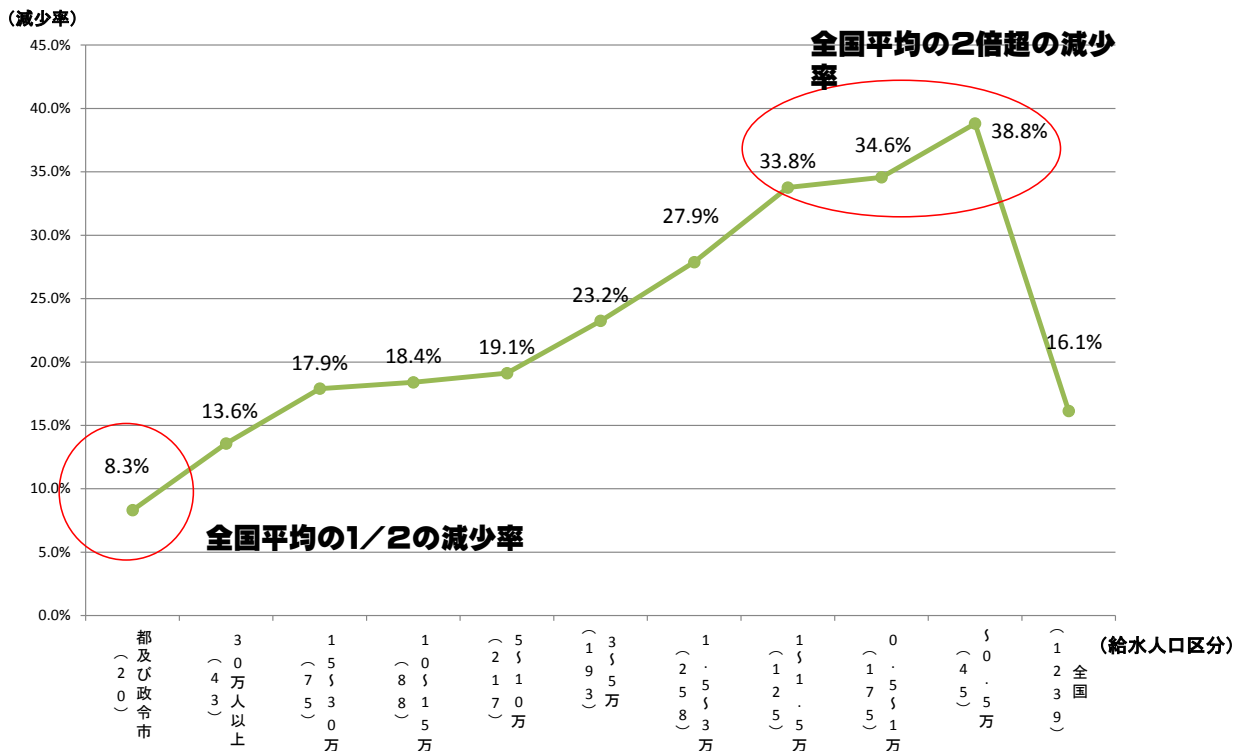
人口減少ほどには世帯数は減少しない。

人口減少に伴い収入は大幅に減少する一方、供給の必要性はさほど減少しない。

人口減少、収入減少下においても**一定の資産維持が必要**。



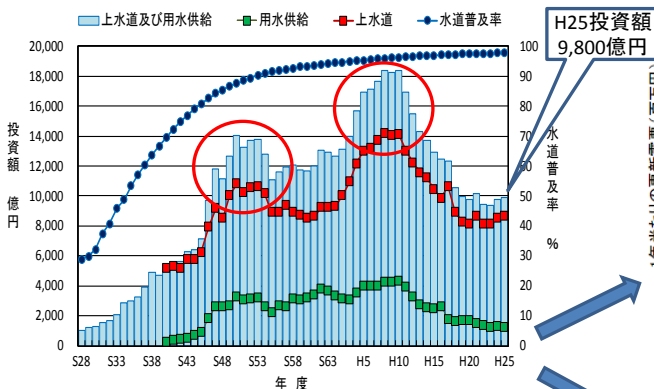
給水人口規模別の人口減少率（2010年⇒2040年）



※ 2010年から2040年の人口減少率
 ※ 減少率は各給水人口区分内の団体の単純平均
 ※ 福島県及び一部の末端事業者の推計人口のデータがないため、上水道末端事業者数と一致しない

水道事業における更新投資

水道への投資額の推移(平成25年価格)

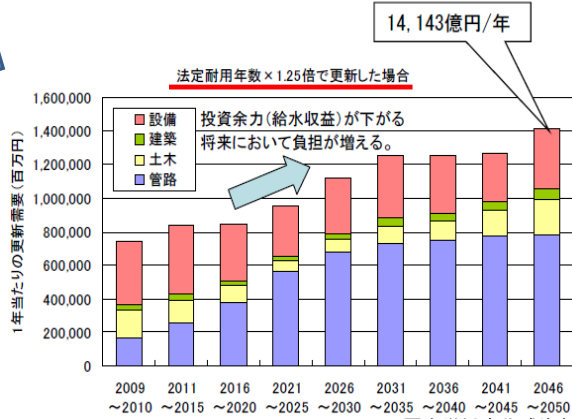
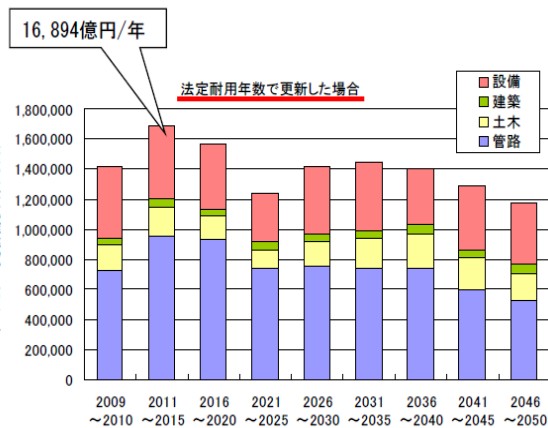


平成20年度末資産額 46.7兆円

【更新の現状】※日本水道協会調べ

	H21	H22	H23	H24	H25	H26
水道管の更新率(%)	0.87	0.79	0.77	0.77	0.79	0.76
法定耐用年数を超えた水道管(%)	7.1	7.8	8.5	9.5	10.5	12.1

注: 更新率はH21からH23で減少、H24からH26で増加、H26で減少。法定耐用年数を超えた水道管は増加傾向。

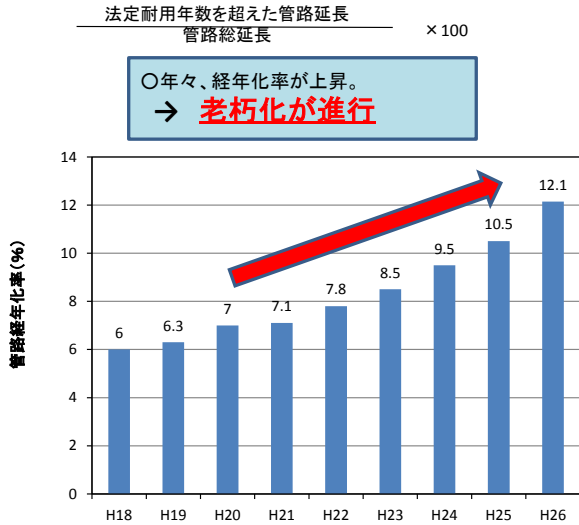


※ 厚生労働省作成資料

水道の管路の老朽化の現状と課題

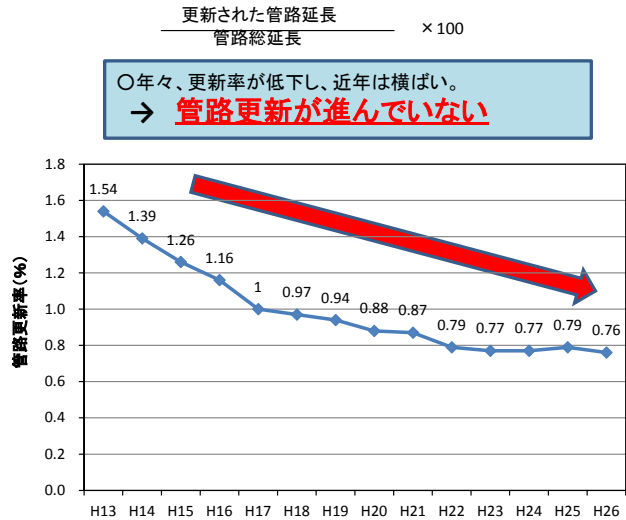
- 水道管路は、法定耐用年数が40年であり、高度経済成長期に整備された施設の更新が進まないため、**管路の経年化率（老朽化）は、ますます上昇**すると見込まれる。

管路経年化率(%)



H26年度	厚生労働大臣認可	都道府県知事認可	全国平均
管路経年化率	13.7%	8.9%	12.1%
更新率	0.83%	0.60%	0.76%

管路更新率(%)



○H26年度の管路更新率0.76%から単純に計算すると、**全ての管路を更新するのに約130年かかると想定される。**

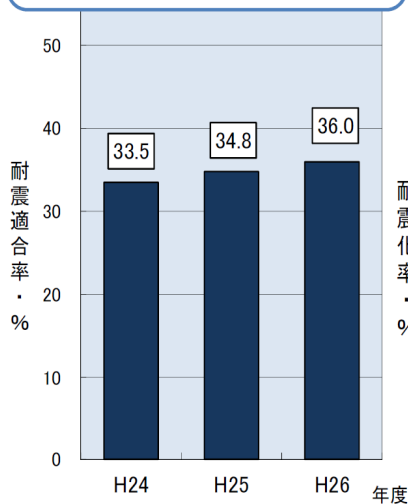
出典：水道統計
※厚生労働省作成資料

6

水道施設における耐震化の状況

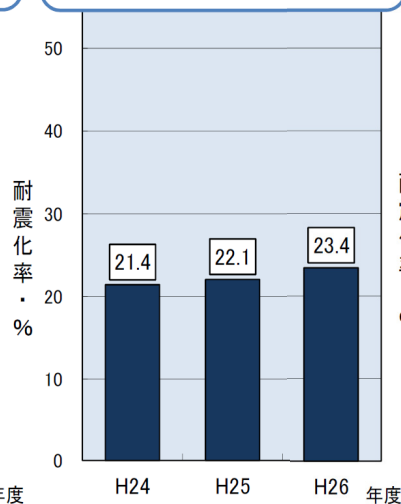
基幹管路

- 平成25年度から1.2ポイント上昇しているが、耐震化が進んでいるとは言えない状況。
- 水道事業者別でも進み具合に大きな開きがある。



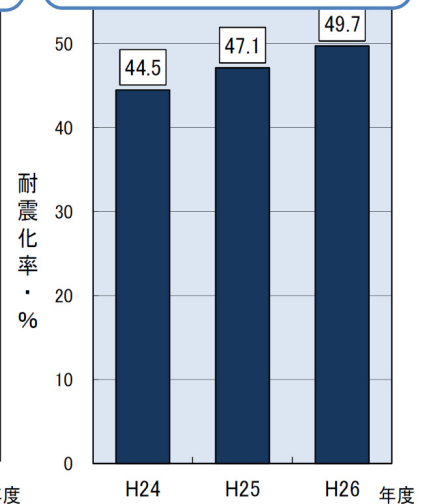
浄水施設

- 施設の全面更新時に耐震化が行われる場合が多く、基幹管路と比べても耐震化が進んでいない。



配水池

- 単独での改修が比較的行いやすいため、浄水施設に比べ耐震化が進んでいる。

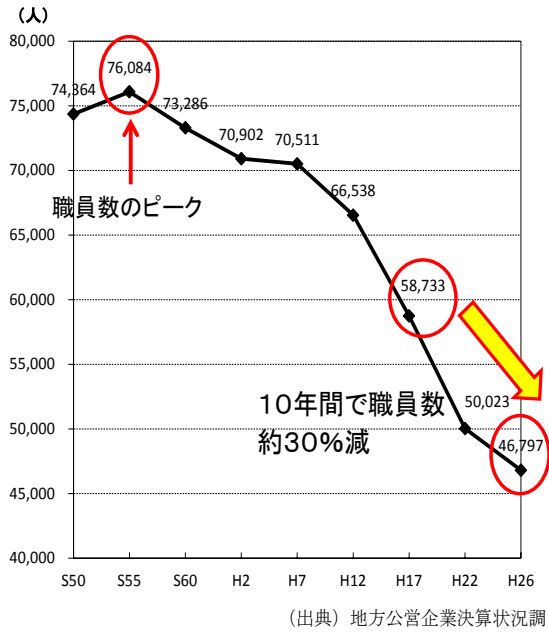


※厚生労働省作成資料

7

水道事業における職員数の状況

職員数の推移



給水人口別の平均職員数

(単位: 人)

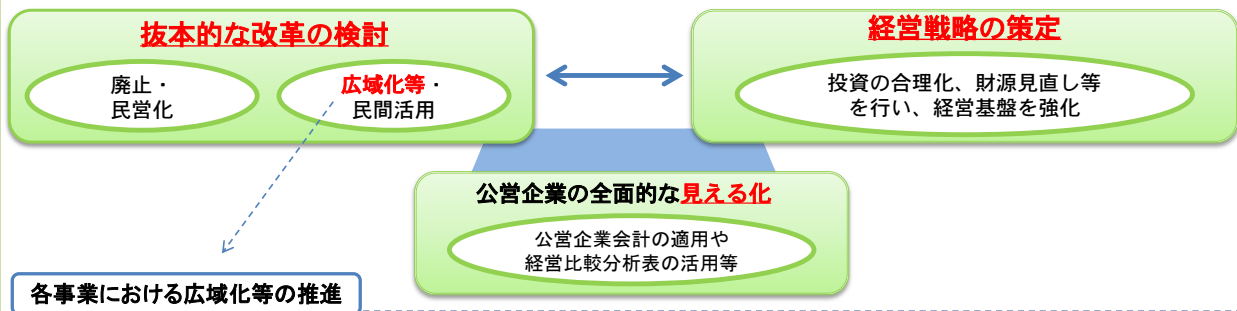
給水人口区分	職員数 (A)	事業体数 (B)	平均職員数 (A)/(B)
30万人以上	21,871	66	331
15万人～30万人	5,393	77	70
10万人～15万人	3,143	89	35
5万人～10万人	4,669	218	21
3万人～5万人	2,487	197	13
1.5万人～3万人	2,086	262	8
1.5万人未満	1,527	367	4
簡易水道事業	1,712	749	2

(注) 1. 簡易水道事業とは、給水人口5,000人以下の事業をいう。
 2. 用水供給事業及び建設中の事業は除く。
 (出典) 地方公営企業決算状況調査 (H26決算)

2. 水道事業の広域化等の推進

公営企業における広域化等の推進（総論）

- 公営企業をめぐる経営環境の変化
 - 人口減少による料金収入減 少子高齢化による医療需要の変化 保有する資産老朽化による大量更新期の到来等
 - 経営健全性の維持、住民サービスの安定的な提供のため、**あり方を絶えず見直し、経営改革を行っていくことが不可欠**
 - ⇒ このため、**「抜本的な改革の検討」と「経営戦略の策定」を両輪に経営改革の取組を推進**
- 【抜本的な改革の検討】
 - ・ 公営企業が行っている事業の意義、必要性等を検証し、抜本的な改革を検討
 - ⇒ **抜本的な改革の方向性の一つとして広域化等を推進**（ほかに事業廃止、民営化及び民間活用）
- 【経営戦略の策定】
 - ・ 10年以上の中長期的な経営の基本計画である経営戦略を策定
 - ⇒ 経営戦略の策定を推進するとともに、策定に当たっては、**広域化等を含む効率化・経営健全化の取組についても必要な検討を行い、取組方針を記載**することを求めている
- 併せて、これらの取組を支えるため、公営企業会計の適用や経営比較分析表の活用等を推進（公営企業の全面的な**見える化**）



各事業における広域化等の推進

「経済・財政再生計画 改革工程表」(抜粋) (平成27年12月24日経済財政諮問会議決定)

・個別事業における**広域化等の推進**

各都道府県別の**広域化検討体制の構築(水道)**、最適化・広域化・共同化の推進(下水道)、新改革プランに基づく再編・ネットワーク化の推進(病院)

経済財政運営と改革の基本方針2016（抄） 1/2

公営企業会計の全面的な「見える化」、公営企業の抜本的な改革の推進、経営戦略の策定、第三セクター等の改革

(平成28年6月2日閣議決定)

第3章 経済・財政一体改革の推進

(3) 地方行財政改革・分野横断的な課題

② 地方交付税をはじめとした地方の財政に係る制度の改革

多くの自治体が自ら歳出効率化を含む先進的な取組を応用・実施することにより、全国展開を促すため、先進的な取組の具体的な内容等を明らかにする。あわせて、先進的自治体の経費水準の基準財政需要額算定への反映(いわゆるトップランナー方式)の導入に際し、その趣旨、経費の算定基準、今後のスケジュールをホームページで公表し、周知を図る。

窓口業務のアウトソーシングについては、都道府県の協力も得ながら全国展開を進める。これを含めトップランナー方式の残る検討対象業務について、関係省庁の協力も得て、先進自治体の実態把握や課題の整理などを行い、早期の導入を目指す。

アウトソーシング等の先進的な取組の具体的な全国展開のための手法及びトップランナー方式のあり方については、平成28年度改正地方交付税法を踏まえつつ、引き続き検証を行う。

地方公共団体において今年度中に公共施設等総合管理計画が策定され、今後は個別施設計画の策定に移行するが、その中で集約化・複合化等が着実に進められることが必要である。公共施設のストック量や、一定の期間を定めて中長期の維持管理・更新の見通し、住民一人当たりの維持管理に要する経費等を地方公共団体間で比較可能な形で示す「見える化」を着実に推進するとともに、都道府県においてもその取組を支援する。

公営企業会計の全面的な「見える化」、公営企業の抜本的な改革(事業廃止、民営化、広域的な連携及び民間活用)の推進、経営戦略の策定を通じた公営企業の経営基盤強化、第三セクター等の改革を着実に進める。

（平成28年6月2日閣議決定）

公営企業の広域化等

第3章 経済・財政一体改革の推進

④広域化・共同化などの地方行政分野における改革

人口減少・少子高齢化の下、公共施設の集約化等、公営企業の運営、業務改革や民間委託など自治体が直面する課題については、自治体間で地域の実情に応じた広域化・共同化など連携した取組を促す。都道府県には各課題において積極的に事務の広域化・共同化を促す調整役としての役割が求められる。

連携中枢都市圏、定住自立圏については、各圏域において、その特性を踏まえ、社会人口増減などの適切な指標の設定を含め成果を検証する仕組みを今年度中に構築し、結果を明らかにするよう促す。

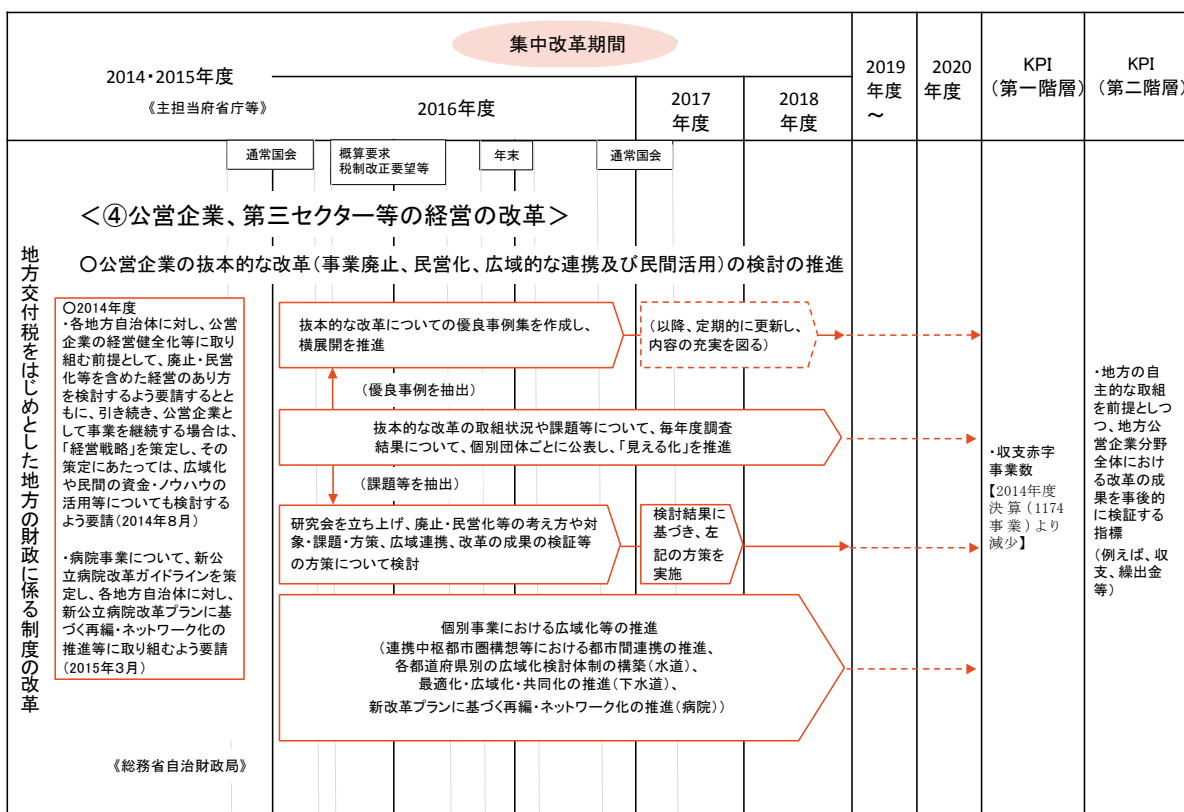
広域の地域間連携を伴う地方創生の取組に対しては、地方創生推進交付金で支援する。

公営企業等の行う各種事業についても地域の実情を踏まえつつ広域化を進める。

水道事業の広域化に向けて今年度できるだけ早期に都道府県と市町村の検討体制を構築する。 下水道事業について、処理場の統廃合や広域的維持管理体制の整備など事業の広域化・共同化に取り組むこととし、今年度においては、関係省庁が連携して、都道府県構想において広域的維持管理体制の整備等について位置づけるなどの取組を促す。

窓口業務の適正な民間委託等の推進に当たっては、標準的な業務フローに基づく標準委託仕様書等の検討過程で、小規模自治体における取組みを支援するため、包括民間委託等の活用についても調査・整理を行い、平成29年度末までに取りまとめる「地方公共サービス小委員会報告書」に盛り込む。また、窓口業務の民間委託等の歳出削減効果を測定する簡便なツールを提供し、自治体による民間委託等の検討を支援する。

「経済・財政再生計画 改革工程表」（抜粋）（平成27年12月24日経済財政諮問会議決定）



水道事業における改革の方向性に係る検討

公営企業の経営のあり方に関する
研究会(第7回)資料(抜粋)

事業	各事業の特性と現状	改革の方向性	特に改革が必要な企業
水道	<p>①公営企業で行う必要性・意義 →住民の日常生活に直結し、その健康を守るために欠くことのできないライフライン。公衆衛生の向上及び生活環境の改善という点から公営で行う必要性が高い。市町村経営が原則(水道法第6条第2項)。</p> <p>②事業としての持続可能性 (経営上の課題) 高度成長期に整備した施設の大量更新(老朽化)、耐震化、資産規模の適正化、技術の継承(人材の育成)等。 上水道については、独立採算で行われているところが多いが、簡易水道については、収益的収支比率が75%程度であり、総収益の25%程度を他会計からの繰入金が占めている。</p> <p>(補助制度) ダム等の水道水源開発、簡易水道の施設整備等交付金として、広域化、耐震化等</p> <p>③民営化・民間譲渡することによる効果 →市町村経営(企業団営等を含む)が原則であるが、民間活用による経営効率化は期待できる。</p> <p>※公営企業会計の適用を推進しているところ ・上水道事業については、法律上、適用済み ・簡易水道事業については、3万人以上の団体は平成31年度までに適用へ移行することとしており、平成28年4月1日現在、「適用済」は38.1%、「適用に取組中」は47.9%で、計86.0%</p>	<p>○広域化、民間活用による経営改革が検討可能</p> <p>○事業規模という点から以下の整理が考えられる。その際、地勢や人口規模等の地域の実情に留意が必要。</p> <p>【上水道事業の場合】 →広域連携の推進にあたっては、各事業者が地域の実情に応じて適切な広域連携の形を選択の上、経営の基盤強化を推進。 →都道府県は広域連携の推進役として、都道府県単位の検討体制を構築。 ※用水供給事業についても、同様に、地域の実情に応じて適切な広域連携(末端給水事業との連携を含む)の形を選択の上、経営の基盤強化を推進。 →民間活用を推進するとともに、施設・設備の規模の適正化や老朽化の進行状況、今後必要となる投資の状況等を見据えた上で、更なる経営の効率化を推進。</p> <p>【簡易水道事業の場合】 →広域連携、統合を更に推進。一方で、広域連携や統合による効果が期待できない場合、そもそも広域連携等が困難な場合も考えられることから、そのあり方について別途検討。</p> <p>○民間活用については、コンセッション事業を含め多様なPPP/PFIの活用を検討。ただし、ライフラインの特性に鑑み、住民・議会の十分な理解が得られるよう、先行事例の取組・知見等も踏まえ、推進方策を検討。</p>	<p><収支構造> ○料金収入が供給に係る費用が賸われていない企業や、累積欠損金の解消が進まない企業</p> <p><施設更新等> ○施設等の老朽化度合いを踏まえ、財源を含め計画的な対策が十分に行われていない企業</p> <p>(※)上記の例以外に更なる改革の検討が必要な企業として、どのようなものが考えられるか(以下同じ)</p>

14

水道事業における広域化等の現状

- 近年の水道事業を取り巻く環境の変化に伴い、水源の確保、効率的な建設投資等の見地から、2以上の市町村の区域にわたって給水する広域水道の整備が進められてきた。
- 平成26年度末における広域水道(都道府県営及び企業団営等の事業)の経営主体別事業数は、都道府県営等が29事業、企業団営等が96事業(建設中3事業含む)となっている。

項目 区分	供用開始時期別内訳									事業数	経営主体	
	昭和30年度 ~ 以前	昭和31年度 ~ 昭和40年度	昭和41年度 ~ 昭和50年度	昭和51年度 ~ 昭和60年度	昭和61年度 ~ 平成7年度	平成8年度 ~ 平成17年度	平成18年度 ~ 平成26年度	建設中	都道府 県営等		企業団 営等(括弧内は 構成団体数)	
末端給水事業	6	11	18	6	6	1	5	-	53	5	48(145)	
用水供給事業	3	5	14	23	8	9	7	3	72	24	48(317)	
計	9	16	32	29	14	10	12	3	125	29	96(462)	

※ 都道府県営等の用水供給事業には北九州市、上越市を含む。
※ 企業団営等の構成団体数には重複を含む。

出典:「平成26年度地方公営企業決算状況調査」

15

広域化等に関する主な最新の動き①

市町村等の水道事業の広域連携に関する検討体制の構築等について

＜平成28年2月29日付 公営企業課長、公営企業経営室長連名通知＞

(背景・経緯)

- 水道事業の厳しい経営環境
⇒施設等の老朽化に伴う大量更新期の到来 ⇒人口減少に伴う料金収入の減少
- 「公営企業の経営に当たっての留意事項について」(平成26年8月29日付け総務省自治財政局公営企業三課室長通知)
経営戦略の策定にあたっては、広域連携についても経営基盤の強化の推進等を図るための一方策として検討するよう要請。
- 「経済・財政再生計画改革工程表」(平成27年12月24日経済財政諮問会議決定)
各都道府県別の広域化検討体制の構築(水道)
- 推進役としての都道府県への期待
市町村を包括する広域自治体として、広域連携について検討する場を提供する役割が期待されている。

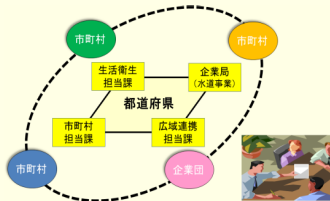
(通知内容)

1. 広域連携に関する検討体制の構築等

(1)検討体制の構成

- 都道府県(生活衛生担当課、市町村担当課、広域連携担当課及び企業局)
- 各都道府県内すべての市町村、企業団及び一部事務組合等
※適宜、ブロック毎の検討体制も構築。その際には、連携中枢都市圏や定住自立圏などの既存の広域連携の枠組みにも留意。

(検討体制イメージ)



(2)検討体制の設置時期

28年度中の早期に検討体制を設置し、検討を始めることが望ましいこと。

(3)検討事項

- ①各市町村等の現状分析及び将来予測

②市町村等の水道事業の広域連携に関する検討

(留意点)

- ※できることからの相互協力が重要であり、地域の実情に応じ、施設の共同設置や維持管理業務の共同委託等、幅広く検討すること。
- ※連携中枢都市圏や定住自立圏などの活用や広域連携が困難な地域における都道府県の補完についても検討すること。
- ※事務の代替執行や公の施設の区域外設置等の制度の活用など、地域の実情を踏まえつつ、幅広く検討すること。
- ※民間事業者が持つノウハウ等を有効活用するには、民間事業者が参入しやすい環境を整える必要があり、共同委託による発注規模の拡大などの広域連携方策についても検討すること。

(4)検討の目的

平成30年度までを目途に検討を行うことが望ましいこと。

(5)検討結果の公表

HP等により公表、広く住民に周知するとともに、議会へ説明

(6)検討結果の見直し

広域連携の進捗状況を踏まえ、必要に応じて見直し

2. 経営戦略の策定支援に係る地方財政措置

3. 検討体制の設置状況等の調査及び公表

検討体制の設置状況、検討状況について調査及び公表

広域化等に関する主な最新の動き②

水道事業の広域連携に関する都道府県検討体制の設置状況(H28.8末現在)

都道府県名	設置済	設置予定 (H28年度中)								その他
		時期	9月	10月	11月	12月	1月	2月	年度末まで	
北海道	○	H25.3								
青森県			○							
岩手県			○							
宮城県									○	
秋田県					○					
山形県	○	H28.8								
福島県									○	
茨城県									○	
栃木県									○	
群馬県			○							
埼玉県	○	H26.6								
千葉県	○	H28.3								
東京都										個別対応(武蔵野市、昭島市、羽村市、種原村、緑島を除き一元化済み)
神奈川県	○	H28.3								
新潟県									○	
富山県									○	
石川県									○	
福井県									○	
山梨県	○	H28.5								
長野県	○	H27.8								
岐阜県	○	H28.7								
静岡県	○	H28.6								
愛知県	○	H25.7								
三重県									○	
滋賀県	○	H28.6								
京都府	○	H27.9								
大阪府										○
兵庫県	○	H28.5								
奈良県	○	H22.4								
和歌山県										○
鳥取県	○	H28.5								
島根県				○						
岡山県					○					
広島県	○	H24.4								
山口県	○	H28.8								
徳島県										○
香川県	○	H27.4								
愛媛県	○	H28.6								
高知県			○							
福岡県	○	H27.7								
佐賀県										○
長崎県										○
熊本県										○
大分県					○					
宮崎県	○	H28.8								
鹿児島県					○					
沖縄県										○
計	21							25		1

広域化等に関する主な最新の動き③
厚生労働省における水道事業の広域連携の取組(1)

1. 新水道ビジョン「発展的広域化」

- ・ 近隣水道事業者との広域化の検討を開始
→ 事業統合に限らず各業務部門の共同化をはじめとした幅広い検討の場を、近隣事業者と持つ
- ・ 次の展開として広域化の取り組み推進
→ 他の行政部門との連携による枠組み、施設の共同整備や人事交流、将来も含めた着地点の検討
- ・ 発展的な広域化による連携推進
→ 住民や議会等との合意形成に配慮しながら、多様な形態の広域連携を検討のうえ、実現に向けた枠組みの設定により、関係者との調整などを進める

出典: 厚生労働省健康局「新水道ビジョン」(平成25年3月)より抜粋

2. 具体的取組

- ・ 水道施設の耐震化状況を事業者ごとに公表し、事業者や国民等に対して取組の必要性の喚起に努めながら、水道事業の広域化に資する施設整備に対する生活基盤施設耐震化等交付金の交付[※]や、手引き、事例集等の作成・周知を通じ、水道事業の広域連携を推進。
- ・ さらに、厚生科学審議会生活環境水道部会の「水道事業の維持・向上に関する専門委員会」において、広域連携の推進については、都道府県が広域連携を図るための協議会の設置や、水道事業基盤強化のための計画策定ができることとする規定を設ける方向で議論。
本年11月にとりまとめ、必要な制度改正につなげる予定。

※ H28年度予算: 130億円(生活基盤施設耐震化等交付金の内数)

出典: 経済財政諮問会議第14回制度・地方行財政ワーキンググループ(平成28年10月27日)厚生労働省提出資料を基に加工

広域化等に関する主な最新の動き④
厚生労働省における水道事業の広域連携の取組(2)

水道事業の維持・向上に関する専門委員会 報告書案のポイント

<水道事業を取り巻く状況>

○ 水道事業は原則市町村が経営
(中小規模が多い)



財政状況や人材不足が深刻
管路の更新[※]や耐震性の不足

※すべての管路を更新するには、
約130年かかる想定

○ 人口減少社会到来による水道料金収入の減少

○ 指定給水装置工事事業者制度[※]
の課題

- ・ 所在確認の取れない事業者
- ・ 無届工事や不良工事

**水道事業の基盤強化を図るとともに
指定給水装置工事事業者制度の課題の解決が必要**



※各水道事業者は給水装置(蛇口やトイレなどの給水用具・給水管)の工事を施工する者を指定でき、条例において、給水装置工事は指定事業者が行う旨を規定。

対応の方向性(水道法への位置付けを検討している事項)

1. 広域連携の推進

- 都道府県は広域連携の推進役としての責務を担うこと。
- 都道府県が主体となり、広域連携を推進する協議の場を設けることができること。
- 国が定める基本方針に基づき、都道府県が関係市町村の同意を得て、水道事業基盤強化計画を策定できること。

2. 適切な資産管理の推進

- 水道施設を適切に管理するための水道台帳の整備、維持修繕・点検の義務付け。
- 中長期的な水道施設の更新需要・財政収支の見通しを把握し、計画的な施設更新を行うアセットマネジメント(長期的視野に立った計画的な資産管理)の努力義務化。

3. 持続可能なサービスに見合う水道料金の設定

- 水道料金は、将来にわたり、健全な経営の下で、安定的な水の供給が確保されるべきことの明確化。
- 中長期の更新需要に基づいた料金とするため、更新需要・財政収支の見通しを把握した場合の公表の努力義務化。

4. 官民連携の推進

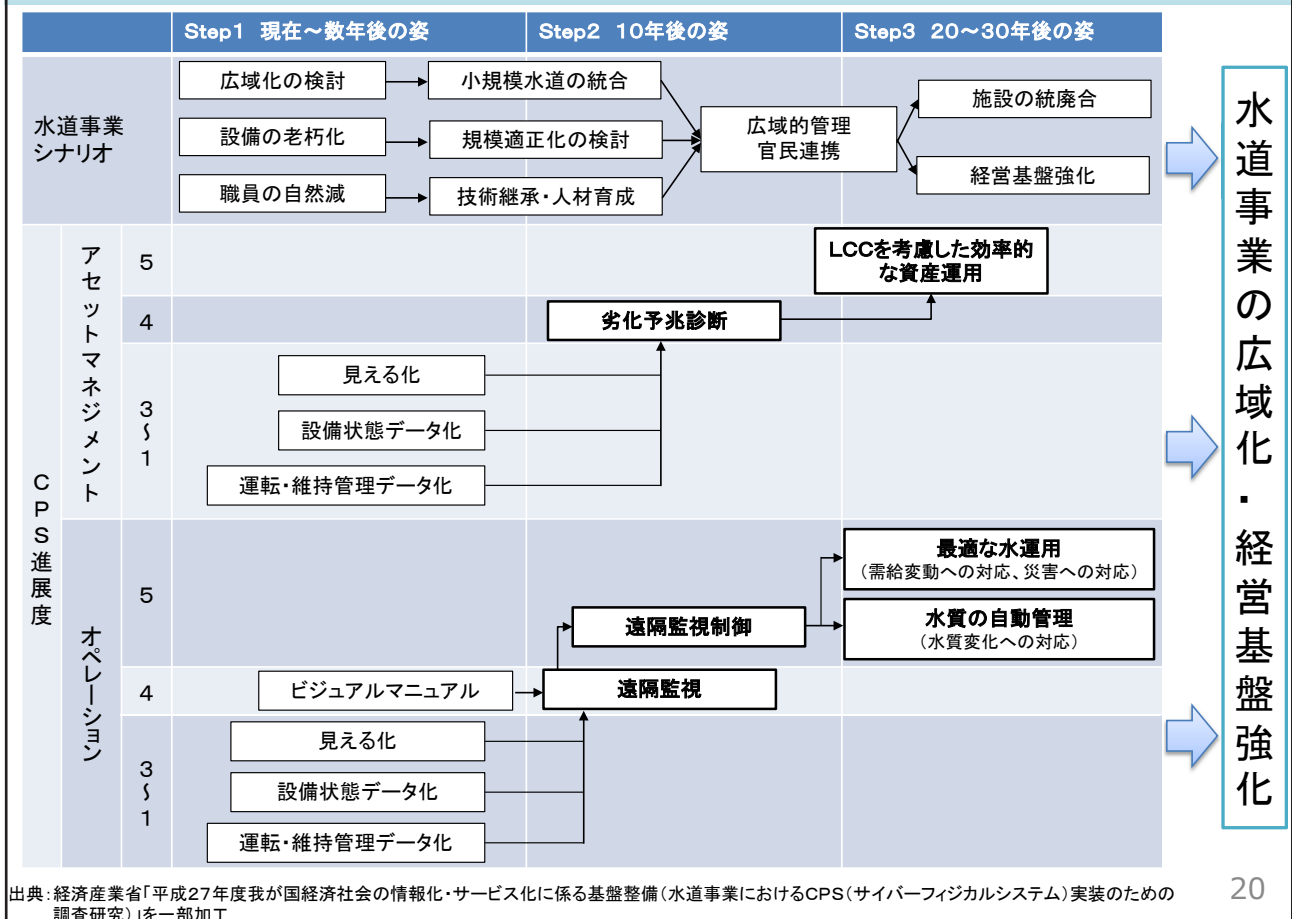
- 公共施設等運営権方式(コンセッション方式)[※]が現実的な選択肢となり得るよう、法制的に必要な対応の措置。

※PFIの一類型で水道に係る資産を自治体が所有し、自治体と民間企業の契約により、民間企業が水道事業の運営権を獲得する制度

5. 指定給水装置工事事業者制度の改善

- 資質の保持や実体との乖離の防止を図るため、給水装置工事事業者の指定に更新制(5年)を導入。

ICT活用についての調査研究事業①（水道事業の広域化等の促進）



20

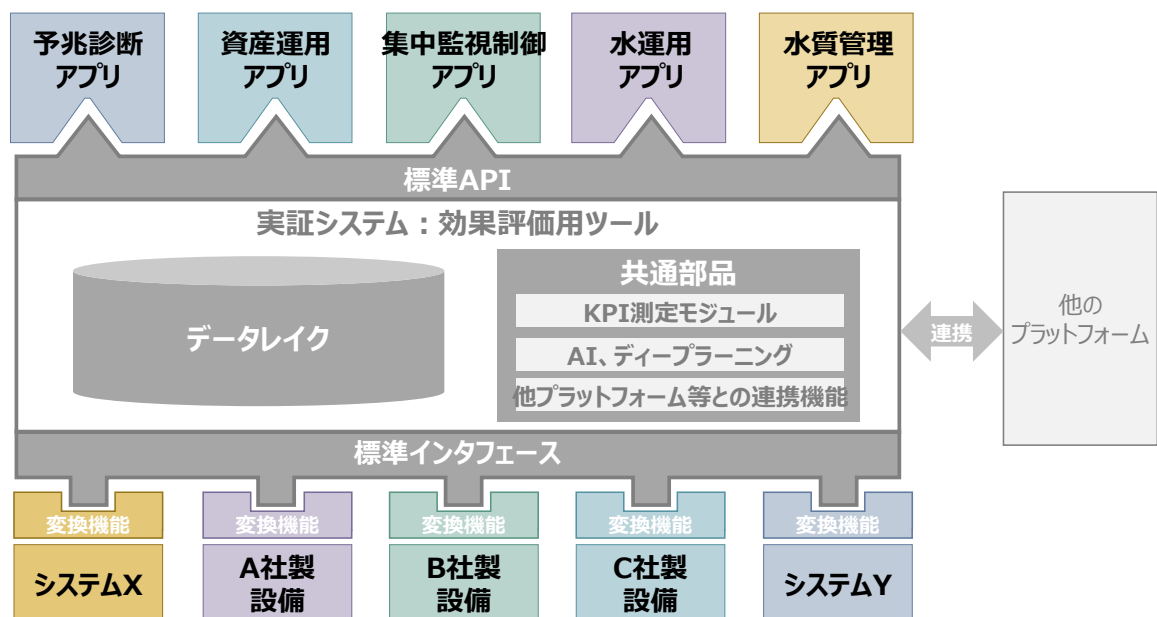
ICT活用についての調査研究事業②（水道事業の広域化等の促進）

標準化に対するモチベーション

HITACHI
NTT DATA

- 広域化の促進、ベンダロックインの解消、調達自由度向上、運用・保守費の低減、機能／設備拡張容易性の確保といった効果が期待できる。

標準化による連携イメージ



社会インフラ分野でのIoT活用のための基盤整備実証プロジェクト

経済産業省委託事業 2016年7月29日（金）
第1回 水道CPS/IoT検討委員会 資料1より抜粋 21

3. 広域化等の主な類型と取組事例

水道事業における広域化等の主な類型と取組事例

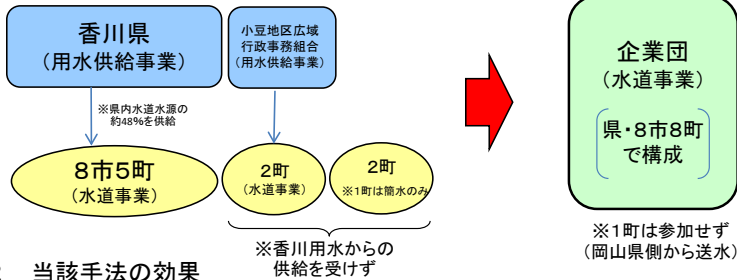
類型		最近の事例
広域化等		
事業統合	水平統合	<ul style="list-style-type: none"> 群馬県東部の3市5町が群馬県東部水道企業団を設立した。(検討期間H21.4～H28.3) 香川県及び小豆地区広域行政事務組合が行う用水供給事業と市町が行う末端給水事業を事業統合し、企業団を設立する。(検討期間H20.12～H30.3)(後掲【事例1】)
	既存の一部事務組合等 を活用した水平統合 区域外給水をきっかけとした水平統合	<ul style="list-style-type: none"> 埼玉県の一市4町でまちぶ定住自立圏形成協定を活用し、秩父広域市町村圏組合の1事業として水道事業を開始した。(検討期間H21.9～H28.3)(後掲【事例2】) 北九州市が、行政区域外への給水(分水)をきっかけとして、水巻町と事業統合。(後掲【事例3】)
垂直統合	<ul style="list-style-type: none"> 用水供給を行う岩手中部広域水道企業団と末端給水を行う2市1町が統合し、岩手中部水道企業団を設立。(後掲【事例4】) 香川県及び小豆地区広域行政事務組合が行う用水供給事業と市町が行う末端給水事業を事業統合し、企業団を設立する。(検討期間H20.12～H30.3)(後掲【事例1】) 奈良県営水道を水源とした方が事業の効率化を図れる場合、市町村の自己水の浄水場を廃止し、県営水道へ転換を検討。 北九州市が、宗像地区事務組合・古賀市・新宮町に用水供給。(後掲【事例3】) 末端給水を行う千葉県県営水道が、用水供給を行う九十九里地域水道企業団と南房総広域水道企業団を統合し、県が用水供給を担うことを検討。(後掲【事例5】) 	
施設の共同化	浄水場等の共同設置	<ul style="list-style-type: none"> 熊本県荒尾市と福岡県大牟田市が共同で浄水場を建設。(後掲【事例6】) 北奥羽地区水道事業協議会(青森県内11市町村、八戸圏域水道企業団、岩手県内9市町村)で浄水場、配水池の合理的配置、水源・施設の統廃合を検討。(後掲【事例7】)
施設管理の共同化	事務の代替執行	北九州市が宗像地区事務組合より業務を包括的に受託。(後掲【事例3】)
	維持管理の受け皿組織	広島県と民間企業が共同出資して「(株)水みらい広島」を設立し、同社を県営水道事業の指定管理者として管理運営を行うとともに、市町水道事業の施設の管理業務等を実施。
	保守点検業務の共同化	北奥羽地区水道協議会で保守点検業務を一括して外部委託を検討。(後掲【事例7】)
管理の一体化	事務の代替執行	<ul style="list-style-type: none"> 北九州市が宗像地区事務組合より業務を包括的に受託。(後掲【事例3】) 長野県が天龍村の簡易水道事業の設計積算・工事管理等の事務を代替して執行。
	システムの共同化	<ul style="list-style-type: none"> 北奥羽地区水道協議会で八戸圏域水道企業団の料金・会計・管路情報等のシステムを共用。(後掲【事例7】) 高知県の3市町の水道料金システムを共同構築。
	シェアードサービス	茨城県のかすみがうら市と阿見町が上下水道料金等収納義務の広域共同委託発注。
	水質データ検査・管理	<ul style="list-style-type: none"> 北奥羽地区水道協議会で水質データ管理を八戸圏域水道企業団に集約化。(後掲【事例7】) 奈良広域水質検査センター組合で水質検査基準項目等の検査を実施。

【事例1】用水供給と末端給水の垂直統合(香川県、県内16市町)

1 概要

- 香川県と県内16市町(※全市町数17)で用水供給事業と末端給水事業の統合し、H29年秋に企業団を設立、H30年度からの事業開始に向け、県内1水道の実現を検討している事例(香川用水を活用した水源の一元管理及び円滑な水融通)。
- 課題として、①人口減少による給水収益の減少、②香川用水の取水制限等への対応、③施設の計画的更新・耐震化、④施設整備水準やサービスの平準化、⑤職員数の最適化・技術力継承

<現況>



◆事業体別水道料金のイメージ(H28年3月現在)



2 当該手法の効果

- 統合の手法としては、業務の効率化等による経営基盤の強化、国庫補助金等の活用等を勘案の上、各市町毎に水道料金のシミュレーション(右図)を行った上で、事業統合が最も効果的であるという結論に至った。
- 広域化の効果としては、①業務共同化や計画的・効率的な施設更新による経費・更新費削減、料金値上げの抑制、②水源の一元管理や管理体制の強化による安全な水道水の安定供給、③事業規模拡大による効率的な人員配置・人材育成、④渇水や災害時の危機管理体制拡大・窓口利便性拡大
- 職員数が平成26年から平成38年で104名減、浄水場が29施設減、運営費・事業費が、平成28年から平成55年で954億円減(年間34億円減)、供給単価が平成55年の時点で単独経営よりも16%減の効果が見込まれる。(平成26年10月「基本的取りまとめ」時の分析)

【事例2】定住自立圏を活用した秩父地域水道広域化の取組

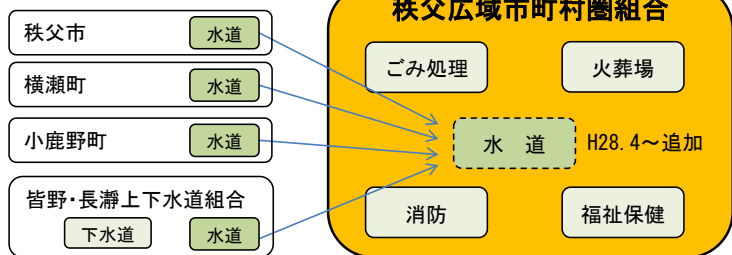
1 概要

- 「人口減少」、「施設・管路の老朽化」は秩父地域1市4町の共通課題
- 定住自立圏を活用し、秩父市を中心市とし、横瀬町、皆野町、長瀬町、小鹿野町の1市4町により、H28.4から水道の広域化を実施
- 各市町で行っている水道事業を事業統合(水平統合)し、既に設置している秩父広域市町村圏組合の1事務として実施

[定住自立圏の取組]

- H21.3 秩父市中心市宣言
- H21.9 定住自立圏形成協定締結
- H22.3 ちちぶ定住自立圏共生ビジョン策定
- ...
- H27.3 秩父地域水道事業広域化基本構想・基本計画策定<アセットマネジメントによる検証>
- H28.4 事業統合(水平統合)

[イメージ]

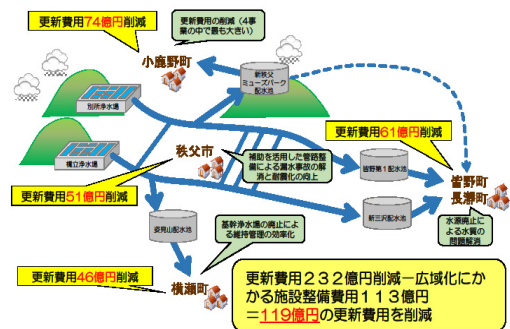


2 広域化の効果

- 供給単価の上昇幅が単独の場合より大幅に抑制

取水施設・浄水場数	取水施設 : 47 → 32 箇所 (▲15) 浄水場 : 41 → 26 箇所 (▲15)
施設の更新需要(50年程度)	統合しない場合 : 1,036億円…A 統合する場合 : 804億円…B 差引 : 232億円…C=A-B 広域化に伴う施設整備費用 : 113億円…D 削減効果 : 119億円…C-D
職員数	現行 : 50人 → H38 : 33人 (▲17)

~秩父市の基幹浄水場を中心とした統廃合~

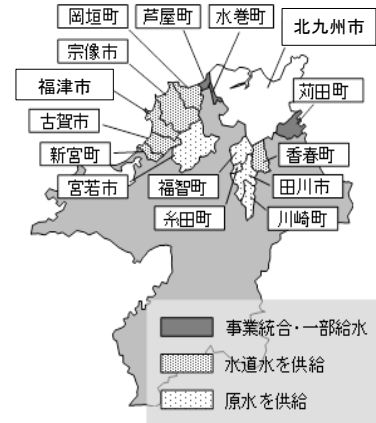


【事例3】北九州市による行政区域外への給水を通じた連携

1 概要

北九州市では、水道水または原水の供給を軸に5市9町と以下のとおり連携。

事業統合	芦屋町(H19.10)、水巻町(H24.10) ⇒ 2(1)参照
一部給水	苅田町(H20.3)
用水供給	宗像地区事務組合[宗像市]・新宮町(H23.4)、 福津市・古賀市に給水開始(H28.4) ⇒ 2(2)参照
分水	岡垣町(H2.4)、香春町(H17.4)
原水供給	宮若市(S49.5)、田川地区水道企業団[田川市、川崎町、 糸田町、福智町](H13.3)



2 連携による効果

(1) 事業統合(水巻町)

導入目的	<ul style="list-style-type: none"> 水巻町は一日最大給水量(9,000m³)の約9割を北九州市から購入 北九州市の1.8倍という高い水準の水道料金 町民から水道料金の値下げを求める意見が多く、北九州市に対し、上水道事業の統合を要望
効果	<ul style="list-style-type: none"> 水巻町の水道料金が45%(3,797円→2,100円)低下 北九州市における収入の増加、経営基盤の強化(給水原価の改善など)

(2) 用水供給(宗像市、福津市、古賀市、新宮町)

導入目的	<ul style="list-style-type: none"> 危機管理対策として、北九州市と福岡都市圏を結ぶ緊急連絡管の機能維持のためには、常時、維持用水を流しておくが必要であったことに加え、沿線の3市1町は水源等の問題で水源転換等を検討していたことから、緊急連絡管の維持用水を水源の転換等にあてることになったもの
効果	<ul style="list-style-type: none"> 宗像市や福津市では浄水施設の更新が不要、古賀市では新規水源を確保 新宮町では浄水施設の更新が不要かつ新規水源を確保 北九州市では新たな収入の確保かつ施設稼働率の向上

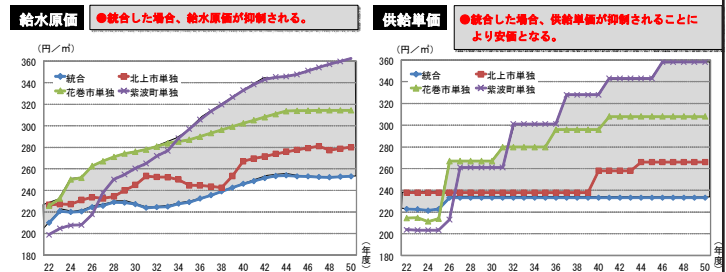
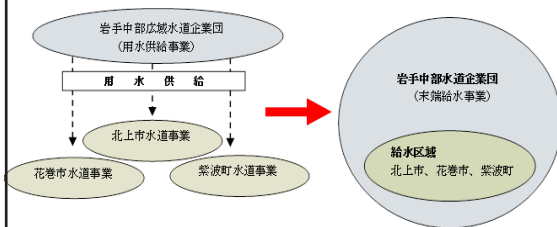
3 事務の共同化 宗像地区事務組合より業務を包括的に受託(H28.4 事務の代替執行)

26

【事例4】岩手中部水道企業団による用水供給と末端給水の垂直統合

1 概要

- 人口減少に伴う料金収入の減少、施設の老朽化や技術の継承など共通の問題点を抱える中、各自治体の現場の職員で構成される「広域水道事業在り方委員会」における検討がきっかけで、最終的にボトムアップによる広域化を実現。
- 用水供給事業を行う岩手中部広域水道企業団及び末端給水を行う北上市、花巻市、紫波町の2市1町が垂直統合し、H26.4から岩手中部水道企業団として事業を開始。
- 単独で事業運営した場合のシミュレーション(ダウンサイジング無し)と広域化した場合のシミュレーション(ダウンサイジング有り、料金統一)とを比較した結果、広域化すれば原価、料金共に最低ラインとなることから、広域化を進めた。



2 当該手法の特徴・効果

ヒト	<ul style="list-style-type: none"> 技術の継承 専門職員の配置 	<ul style="list-style-type: none"> 100人ほどの職員体制となり、大規模かつ多量の事業の実施や非常時への対処が可能な体制を確保 プロパー職員としての採用により水道のスペシャリストの育成が可能
モノ	<ul style="list-style-type: none"> 水道施設の統廃合 更新投資の抑制 	<ul style="list-style-type: none"> 余剰施設の有効活用により更新投資を抑制し、減価償却費及び維持管理コストを削減 ループ送水管の整備により災害時のバックアップ体制を構築
カネ	<ul style="list-style-type: none"> 優先事業への集中投資 資金の一括管理・運用 	<ul style="list-style-type: none"> 経費削減の効果による財源を活用し、管路更新率や耐震化率を改善 ファイナンスの効率化を図り、据置期間廃止による支払利息の減、ポートフォリオの見直しによる運用利息の増

27

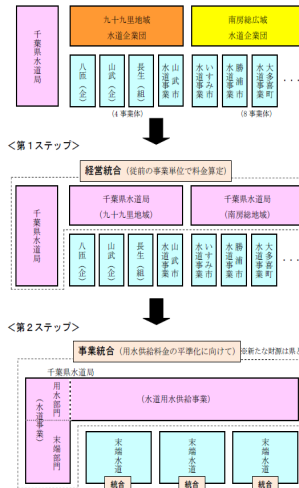
【事例5】県による用水供給事業の統合(千葉県)

1 概要

- 千葉県内には、県営水道（末端給水のみ）、6企業団による用水供給事業、市町村営・一組による末端給水事業（40団体）が存在。
- 地理的、地形的要因から、全体として水資源に恵まれていないが、特に九十九里地域、南房総地域は水資源が乏しく、利根川から房総導水路により供給していることから、他の地域に比べ水道用水供給料金が低い。県からの補助金を交付後も、県内で末端給水料金に3倍の格差あり。

2 取組方針（九十九里・南房総地域）

＜現況＞



◎ 経営統合（第1ステップ）から事業統合（第2ステップ）へ段階的に進めていく。

【第1ステップ：経営統合】

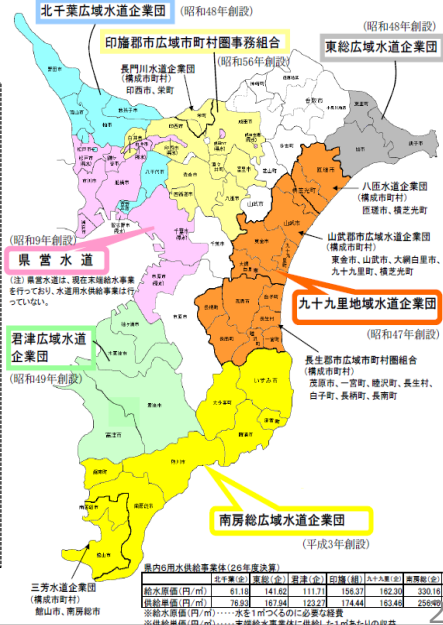
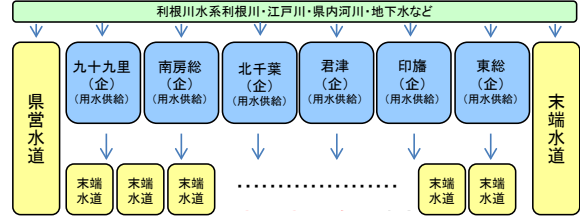
- ・ 県が従前の地域（県営水道地域、九十九里地域、南房総地域）別で事業を運営
- ・ 県及び市町村の一般会計の負担は現行と同水準

【第2ステップ：事業統合】

- ・ 事業（会計）を一本化し、用水供給料金の平準化を図る。
- ・ 用水供給料金平準化のために必要となる新たな財源措置は、県と九十九里地域・南房総地域の市町村で負担。
- ◎ 統合の効果を地域全体で享受するため、併行して末端給水事業の統合についても検討を進める。
- ・ 末端給水事業の統合について、関係市町村が合意することを前提に、第1ステップ（経営統合）に進む。
- ・ 末端給水事業の統合後、第2ステップ（事業統合）に進む。
- ・ 末端給水事業体の統合・広域化を推進するとともに、事業統合効果を活かすため、県として、末端給水事業体の統合後、初期投資費用などについて短期的な補助制度を検討

※君津地域においても、末端給水事業の統合等を検討

＜現況＞



【事例6】大牟田市と荒尾市との施設の共同設置・DBO方式の活用

1 概要

（施設の共同設置）

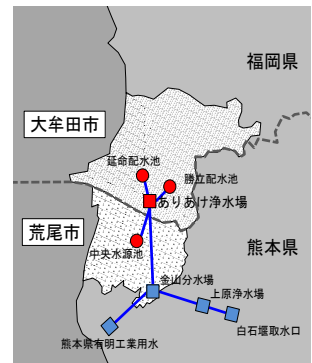
大牟田市、荒尾市は共に炭鉱の町として発展し、市水に先駆け炭鉱専用水道が普及していた経緯があり、市水との水道一元化という共通の課題を抱えていた。また以前から生活圏が同じであったことに加え、水源環境等の地理的条件等も背景に、スケールメリットを最大限生み出すことを目的に、共同浄水場を建設することとなった。

（DBO方式の活用）

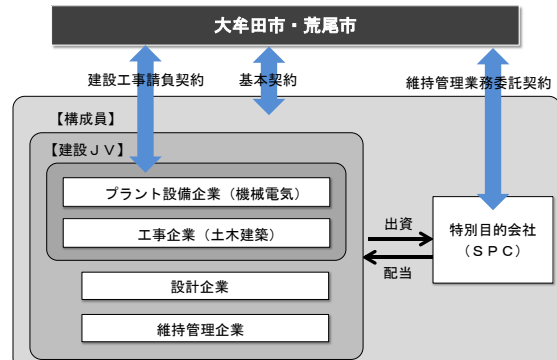
また、両市は将来の水道一元化を見据え浄水場を所有してきておらず、浄水場の建設及び維持管理を経験した技術者もいないことから、民間のノウハウを活用できるPPP（官民連携パートナーシップ）を進めることとなった。

2 当該手法の特徴・効果

落札者決定後の公的財政負担の削減率は20.48%となった。これは、競争が働いた結果、想定していた削減率よりも高い削減率となったものである。また、浄水場以外の施設（ポンプ場、配水池等）の維持管理も含め、同一事業者にて委託しており、設備にトラブルがあった場合の対応については、想定していた以上の効果が出ている。

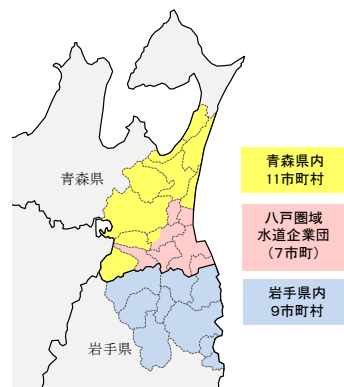


手法	DBO方式による浄水場の共同設置
事業内容	大牟田市・荒尾市共同浄水場の設計・建設及び維持管理 共同浄水場外の水道施設の維持管理(大牟田市水道事業の井戸、配水池、ポンプ場、水質モニター等)
検討等期間	平成15年～平成19年3月
事業期間	設計・建設期間:平成21年6月～平成24年3月 維持管理期間:平成24年4月～平成39年3月



【事例7】北奥羽地区水道事業協議会による新たな広域連携の取組

- 北奥羽地区水道事業協議会は、八戸圏域水道事業団と青森県南の11市町村及び岩手県北の9市町村が、水道事業の総合的な発展と合理的かつ効率的な運営を図ることを目的として、平成20年1月に設立。
- 平成25年4月以降、地元の管工事組合や水質検査機関、検針・料金徴収関係企業の15団体も準会員となり、官民一体の体制を構築。
- 平成25年度まで、施設見学会や勉強会等を通じて会員間の連携を深めたうえ、平成26年度より、「出来るところから広域化」するため、以下の4つのテーマ毎に議論が行われ、県境をまたいだ新たな広域化への取組みとして注目されている。



- ① 施設の共同化: 浄水場、配水池の合理的配置、水源・施設の統廃合
- ② 水質データ管理の共同化: 水質データ管理を八戸圏域水道企業団に集約化
- ③ 施設管理の共同化: 保守点検業務を一括して外部委託
- ④ システムの共同化: 八戸圏域水道企業団の料金・会計・管路情報等のシステムを共用

- 右図は、各地域の今後の水需要の状況を示したもの。今後は、どの地域も水源能力に余力が生じることから、各自治体ごとに施設を更新するのではなく、既存施設を共同化し得る可能性を示唆している。

