

税制調査会（第8回総会）議事録

日 時：平成28年11月14日（月）13時45分～

場 所：財務省第3特別会議室（本庁舎4階）

○中里会長

時間ですので、ただ今から第8回税制調査会を開会します。

この税制調査会においては、これまで政府税調として取りまとめた論点整理の内容や今般の総理や大臣からの御挨拶の内容等を踏まえ、9月に議論を再開して以降、個人所得課税改革と国際課税のあり方について、委員の皆様の御協力により、大変に精力的な議論をしていただけてきました。このような議論を踏まえ、前々回、前回の2回にわたり起草会合を開催し、個人所得課税と国際課税に関するそれぞれについての二つのたたき台について御議論していただき、皆様の御意見を基に、私と神野会長代理で加筆訂正したものを本日それぞれ最終的な取りまとめ案として用意させていただきました。

本日の進め方については、個人所得課税と国際課税の取りまとめ案の本文について、事務局から読み上げていただいた上で、委員の皆様からその都度、御意見の他、何かこれまでの議論を踏まえた感想などもありましたら、御発言していただければと考えています。その上で、これらの議論については、本日、取りまとめさせていただければと考えている次第です。

その二つの他に、更に国税犯則調査手続については、これまで2回にわたって国税犯則調査手続の見直しに関する会合を開催し、岡村委員、増井委員と私で刑事訴訟法、関税法の有識者や税理士の方々の御意見も伺いつつ、総会での議論の素材を整理していたところですが、この度、その整理が整いましたので、まず本日はこの件について、岡村委員から御報告していただき、その後、皆様に御議論していただきたいと考えています。

それでは、大変申し訳ありませんが、ここでカメラの皆様は御退室をお願いします。

（カメラ退室）

○中里会長

それでは、早速、最初の議題、「国税犯則調査手続の見直しについて」に入りたいと思います。

先ほど申し上げましたとおり、国税犯則調査手続については、これまで2回にわたって『国税犯則調査手続の見直しに関する会合』を開催し、総会での議論の素材を整理してきたところですが、この度、整理が整いましたので、その内容について、岡村委員から御報告をお願いしたいと思います。

それでは、岡村委員、よろしくをお願いします。

○岡村委員

よろしく申し上げます。

右肩に総 8 - 1 とある「国税犯則調査手続の見直しについて」という資料に基づき報告させていただきます。

それでは、1 ページを御覧ください。中里会長、増井委員及び私の 3 名は、10月25日の総会での議論を受けて、「国税犯則調査手続の見直しに関する会合」を10月31日と11月9日の2回にわたり開催しました。

この会合には、外部有識者として、1 ページの下に記載いたしました日本大学大学院の今村隆教授、慶應義塾大学大学院の笹倉宏紀教授及び同じく慶應義塾大学大学院の佐藤英明教授、そして日本税理士会連合会会長の神津信一税理士をお招きし、御意見を伺いました。本会合においては、国税犯則調査手続について、経済社会のICT化の進展に対応するため、平成23年に刑事訴訟法に措置された電磁的記録の証拠収集手続を参考にして整備すべきと考えられる事項及び関税に関する犯則調査手続を定める関税法とのバランスをとる観点から見直しが必要と考えられる事項を整理しました。

2 ページ以降に、その整理した内容を記載しています。

第一として、平成23年に刑事訴訟法において措置された電磁的記録の証拠収集手続を参考として整備すべきと考えられる事項について整理しています。冒頭部分に、ICT化対応について刑事訴訟法を参考として見直しを行うことの妥当性について記載しています。この部分は、後に記載された各事項についての見直しの適否に関する総論とも言える部分ですので、読み上げさせていただきます。

国税犯則調査は、申告納税制度の理念を維持して納税義務の適正な実現を図る上で極めて重要な役割を果たしてきた。しかし、業務連絡における電子メールの活用や電子データの外部サーバへの保管など、経済活動のICT化が進展する中であって、犯則嫌疑者の故意や脱税金額の立証等に必要な客観的証拠の収集が一層困難になっている。こうした状況の下、国税犯則調査における電磁的記録の証拠収集手続を速やかに整備することが喫緊の課題となっている。

以下に掲げる刑事訴訟法における電磁的記録の証拠収集手続は、法制審議会及び同審議会に設けられた刑事法（ハイテク犯罪関係）部会における慎重な議論を踏まえ、捜査実務上の必要性和処分を受ける者の不利益とのバランスを考慮して平成23年の改正によって措置されたものである。同改正の施行から既に4年が経過しており、これらの手続は、収集すべき証拠やその手法、解明すべき目的が共通する財政経済事犯等の捜査の実務においても頻繁に用いられ、有効に機能している。

国税犯則調査は、一種の行政手続であって、嫌疑者の身柄を拘束する権限がないなど、刑事訴訟法に基づく犯罪捜査と完全に同質なものではないが、実質的には租税犯の捜査としての機能を営むものであり、電磁的記録の証拠収集手続に関する限りは、犯罪捜査との間に差を設けるべき理由は見出しがたいと考えられる。

以下の部分は、このような考え方にに基づき、刑事訴訟法における措置の内容及び国

税犯則調査に係る規定の整備の必要性について、個別の項目ごとに整理をしたものです。

この部分については分量が多くなっているため、本報告書の本体の後に添付している整理表を用いて説明をします。別添の1ページをご覧ください。

見直しを行うべき事項としては、「1、電磁的記録に係る記録媒体の差押えの執行方法」、「2、接続サーバ保管の自己作成データ等の差押え」、「3、記録命令付差押え」、「4、差押え等を受ける者への協力要請」、「5、通信履歴の電磁的記録の保全要請」の5事項です。これらの事項につきましては、刑事訴訟法で措置されている内容については、その右欄に記載のとおりですが、10月25日の総会において事務局から説明があった内容と重複しますので、今回、私からの説明は時間の都合上、割愛させていただきます。

この5事項につきましては、国税犯則調査において、電磁的記録に関する証拠収集に問題が生じている現状を踏まえると、適時的確な証拠収集を可能とする観点、差押えを受ける者の業務負担を軽減する観点、そして、第三者の個人情報への配慮の観点等から、平成23年の刑事訴訟法改正に倣い、規定を整備することが適切ということで意見の一致を見たところです。

次に、報告書の本体に戻りますが、6ページを御覧いただけますでしょうか。第二としまして、「関税法とバランスをとる観点から見直しが必要と考えられる事項」について整理をしています。この第二についても、先ほど御覧いただいた第一と同様、関税法を参考とした見直しを行うことの妥当性について記載していますので、こちらも6ページの下の中の二つの段落を読み上げさせていただきます。

国税犯則調査の主な対象である国税のほ脱犯の構成要件は、偽りその他不正の行為により、税を免れるという点で関税のほ脱犯の構成要件と共通している。さらに、輸入品に対する内国消費税については税関当局による執行がなされている。これらの点を踏まえれば、関税の犯則調査と（輸入品に対する内国消費税を含めた）国税の犯則調査の手続については、整合性が実現していることが当然望まれる。

加えて、平成4年の金融商品取引法改正、平成17年の独占禁止法改正により、それぞれ犯則調査が導入された際、関税法にならう形で規定が整備されており、国税犯則手続についても、関税法を参照しながら手続の明確化及び適正な法執行の観点からの見直しを行うべきと考えられる。

これらも関税法を参考とした見直しが考えられる事項については、第一に、規定の不備により国税犯則調査において対応ができていない事項、第二に、国税犯則調査において運用上対応しているが、その根拠となる明文の規定を欠いている事項、第三に、間接国税に係る犯則調査のみに関する事項に分類することができます。

以下の部分は、この分類に則して事項ごとに関税法の規定の内容と国税犯則調査に係る規定の整備の必要性を整理しています。この部分につきましても、先ほど御覧い

ただいた後ろにつけている整理表を用いて説明します。

それでは、別添の整理表の2ページ目を御覧ください。ここに記載した5つの事項は、国税犯則取締法の規定の不備により、国税犯則調査において対応ができていない事項です。

まず、「1 遺留物の検査・領置」は、犯則嫌疑者等が捜索中に許可状の効力に及ばない、例えば、公道などの場所に物件を投げ捨てた場合などに、その物件を検査または領置することができるようにするものです。

「2 郵便物等の差押え」は、通信事務取扱者が保管等する郵便物等の差押えが可能である旨を明確化するとともに、通信担当者の権利保護を全うすべく、事後に発信人または受信人に処分を行った旨を通知すべきとするものです。

「3 強制調査の夜間執行」は、裁判官から許可状に夜間でも執行することができる旨の記載を得ることで、日没から日の出前の間においても強制調査の手続を開始できるようにするものです。

「4 領置・差押物件を還付できない場合の措置」は、所有者が所在不明等の事由により、領置・差押物件を還付することができない場合には、公告等の手続を経た上で国庫に帰属させるものです。

「5 管轄区域外における職務執行」は、管轄区域外において犯則調査を行う必要がある場合には、国税庁長官からの事前の職務執行命令を受けるという手続によることなく職務執行ができるようにするものです。

これらの項目について見直しを行うことが適当と整理した理由については、各項目の右側に個別に記載していますが、1～3、それから5については、適時的確な証拠収集を可能とする観点から、4については、長期にわたる物件の保管等に係る負担を解消する観点から、いずれも関税法に倣って国税犯則調査の規定を整備することが適当との意見で一致しました。

それでは、別添の3ページを御覧ください。

ここに記載した7つの事項は、国税犯則調査において運用上対応しているが、その根拠となる明文の規定を欠いている事項です。これらのうち最初の5項目は、処分を受ける者の権利保護の観点から実施している項目、残りの2項目は解釈上当然に認められる行為と解されているため、実施している項目です。

それぞれの内容を簡単に申し上げれば、

6①、許可状を請求する場合においては、犯則事件が存在すると認められる資料を提供しなければならない、

6②、強制調査の際には、許可状を、処分を受ける者に提示しなければならない、

6③、犯則調査に当たっては、職員の身分を示す証票を携帯し、関係者の請求に応じて提示しなければならない、

6④、捜索のみならず、臨検・差押えに当たっても、住居の所有者等を立ち合わせな

なければならない、

6⑤、領置または差押えに当たり、その目録を作成し、所有者等に対してその謄本を交付しなければならない、

6⑥、犯則事件の調査のため、必要があるときは、犯則疑い者または参考人に対して出頭を求めることができる、

6⑦、犯則事件の調査のため必要があるときは、鑑定を嘱託できる、
というものです。

これらの項目については、国税犯則調査における具体的な手続や任意調査に係る権限を法令上、一層明確化する観点から、関税法と同じく明文化することが適当であります。また、代替的な立会人の範囲や許可状に基づく鑑定処分についても関税法に倣って見直しを行うことが適当と整理しています。

それでは、別添の4ページを御覧ください。

7～9は、間接国税に係る犯則調査のみに関する事項です。まず、「7 通告処分の対象範囲」についてですが、そもそも通告処分は酒税法違反などの間接国税の犯則事件の発生件数が極めて多く、通常の刑事手続のみによって処理することが国家及び犯則者双方の手続の煩雑から見て適当ではない等の事象により設けられてきたものです。ところが、通告処分の対象となる事件の発生件数がかつてと比べて大きく減少している上、その性格が国家と犯則者との私和、私上の和解、または可罰的行政処分などとされて曖昧である等の批判的な指摘もかねてより存在しています。

他方で、我が国においては、関税を含め申告納税制度の租税について、加算税を主とする租税制裁の体系が、合理的かつ実効的な制度として既に定着しています。このような点を考慮し、申告納税方式が適用される間接国税に関しては、隠蔽仮装に基づく過少申告・無申告に対する重加算税を導入するとともに、同じ申告行為について通告処分と重加算税の賦課を併せて行うことは、制度の複雑化と重複をもたらすことに考慮して、そのほ脱犯や不正受還付については通告処分の対象から除外することが適当と考えられると整理しています。

8の間接国税の犯則事件に係る「告発が訴訟条件であることの明確化」については、間接国税に関する犯則事件に、国税局長等の告発を訴訟条件とするものです。この点については、実務上もそのように取り扱われており、また、判例においても支持されているものであることから、法律で明確化することが手続の透明性を高める観点から適当と考えられると整理しています。

9の「犯則事件に係る検査拒否に対する罰則」については、関税法には存在せず、国税犯則取締法には規定があるものです。罰則による間接強制は、直接強制の手段を有する犯則調査には、なじまないことから、この規定を廃止することが適当と整理しています。

最後、10の「法律の現代語化」です。関税法にかかわらず、我が国の法令の大部分が

平仮名・口語体表記となっている中で、国税犯則取締法は片仮名・文語体表記のままとなっています。そこで、国民一般に分かりやすい法律に改める観点から、平仮名・口語体に表記を改めるとともに、収税官吏、鄰佑など、現代では用いられていない用語を他の適当なものに置きかえるべきであると考えられます。

以上、「国税犯則調査手続の見直しに関する会合」におきまして整理した内容を報告いたします。

○中里会長

ありがとうございます。

大分専門的な内容で十分に堪能されたのではないかと思います。この国税犯則調査手続に関しては、先ほど申しましたとおり、外部有識者の方々をお招きした会合での議論及び本日の総会における議論で、皆様から様々な意見を頂戴したいと思います。

ただ今の岡村委員の御説明につきまして、御自由に御質問、御発言等がありましたら頂戴できればと思います。その上で次に進みたいと思いますが、いかがでしょうか。

上西特別委員、どうぞ。

○上西特別委員

国税犯則調査は申告納税制度の理念を維持して納税義務の適正な実現を図る上で極めて重要な役割を果たしていることから、十分に整備されていなかった証拠収集手続を今回整備されることは非常に高く評価できると思います。

また、この電磁的記録の証拠収集手続については、そのデータ保管者等への業務に支障が出ないように配慮すべきものであるところ、その点についても適切に記載されているので、協力する側にとっても対応しやすい内容であり、実務家の視点からも、分かりやすいものとなっております。

○中里会長

他にいかがでしょうか。御質問でも御意見でも何でもありましたらどうぞ。よろしいでしょうか。ありがとうございます。

それでは、先ほどの外部有識者の皆様をお招きした会合での議論とこの本日の総会における議論で皆様から頂戴した御意見などを勘案しまして、本日お示しさせていただきました報告書の内容に沿って、その見直しの検討を進めることについて、皆様に御了承していただけるものと考えますが、これでよろしいでしょうか。

(「異議なし」と声あり)

○中里会長

ありがとうございます。岡村委員と増井委員、本当にありがとうございました。

それでは、今後、財務省等において、この報告書の内容に沿って具体的な制度改正に向けた検討を進めていただきたいと思います。また、地方税の犯則調査手続についても、国税犯則取締法の見直しを踏まえて対応していただきたいと思いますので、よろしく願います。

それでは、次の議題として議論の取りまとめに入りたいと思いますが、先ほども申し上げましたとおり、まず、個人所得課税の取りまとめ案として「経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方に関する中間報告（案）」を事務局から読み上げていただきたいと思っております。よろしく申し上げます。

○事務局

経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方に関する中間報告（案）

個人所得課税については、本年6月2日に閣議決定された「経済財政運営と改革の基本方針2016」において、「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」とされている。

当調査会においては、これまで、「一次レポート」（「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）」平成26年11月7日・税制調査会）及び「論点整理」（「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」平成27年11月13日・税制調査会）をとりまとめてきた。

これらの論点整理を通じ、当調査会は、多様な働き方に中立的な仕組みを構築するとともに、安心して結婚し子供を産み育てることができるようにするなど若い世代に光を当てる必要があると指摘してきた。こうした取組みは、人々がその能力を一層発揮できるようにすることに寄与し、ひいては日本経済の潜在力の発揮にもつながっていくものである。

今後、新たな任期の下においても、こうした基本的な考え方を堅持しつつ、引き続き議論を継続していく。個人所得課税改革については論点が多岐にわたることから、まずは、働き方の選択に対して中立的な税制の構築に関する点を中心に議論を行い、今後の検討に供するため本中間報告をとりまとめた。

1. 働き方の選択に対して中立的な税制の構築

(1) 配偶者控除の趣旨・経緯

納税者が、合計所得金額が一定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、所得税においては昭和36年に、個人住民税においては昭和41年度に、扶養控除から分離する形で配偶者控除が創設された。配偶者控除として分離された後も、収入の少ない者を扶養している納税者の担税力に配慮する仕組みという性格は維持されており、こうした仕組みには、民法上、夫婦間に扶助義務が存在することも影響を与えていると考えられる。

その後、昭和62年・63年の抜本的税制改革の際には、納税者本人の所得の稼得に

対する配偶者の貢献に配慮し、税負担の調整を図る観点や、パートで働く配偶者の所得が一定額を超える場合に配偶者控除が適用されなくなり、かえって世帯全体の税引き後の手取り額が減少してしまうという逆転現象への対応の観点などから、配偶者控除に加えて、配偶者特別控除が通減・消失控除の形で創設された。

配偶者特別控除の創設当初は、配偶者控除が適用される配偶者についても、配偶者控除に上乘せする形で、言わば「二つ目」の控除を適用しており、納税者本人や他の扶養親族に対する配慮と比べ配偶者に過度な配慮を行う結果となっているとの指摘があった。そのため、平成15年度税制改正において、配偶者控除が適用される配偶者に対する「上乘せ措置」の部分を廃止する一方で、配偶者特別控除は、パート労働者の就労を阻害しないよう、税引き後の手取り額の逆転現象に対する配慮措置として引き続き存続することとされた。

この結果、配偶者の合計所得金額が38万円以下（配偶者の所得が給与所得のみである場合には給与収入が103万円以下）である場合には納税者本人に配偶者控除（所得税：38万円、個人住民税：33万円）が適用され、配偶者の合計所得金額が38万円超76万円未満である場合には納税者本人（合計所得金額が1,000万円以下の場合に限る。）に配偶者特別控除（所得税：最高38万円、個人住民税：最高33万円）が適用されるという現在の姿となっている。

現在では、配偶者控除は約1,500万人に、配偶者特別控除は約100万人（所得税：平成28年度予算ベース）に適用されており、広く社会に定着した控除の1つとなっている。

(2) 配偶者控除に関する問題点の指摘と見直しの意義

配偶者控除や配偶者特別控除が創設された時代と比較すると、正社員の終身雇用・年功賃金を中核とする雇用システムの構造変化を背景に、男性の雇用者と無職の妻からなる「片働き世帯」は減少する一方で、「共働き世帯」、特に、「夫フルタイム・妻パートタイムの世帯」が増加している。また、今後も生産年齢人口の減少が続くと見込まれる中で、働きたい女性が働きやすい環境づくりが重要となる。このように、人々の働き方や家族のあり方などを巡る状況も大きく変化している中、意欲、個性や能力に応じて希望を持って働くことができるシステムの構築が求められているが、配偶者控除について、「片働き世帯」が一方的に優遇されていることは不公平ではないかとの指摘がある。

また、「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）ため、「片働き世帯」や「共働き世帯」よりも控除額の合計額が多く、アンバランスが生じているとの指摘がある。

就業調整との関連では、前述のとおり、配偶者特別控除の導入により、配偶者の給与収入が103万円を超えても世帯の手取り収入が逆転しない仕組みとなってお

り、税制上、いわゆる「103万円の壁」は解消している。他方で、配偶者特別控除の導入後も、配偶者が就業時間を調整することにより、納税者本人に配偶者控除が適用される103万円以内にパート収入を抑える傾向があるとの指摘がある。こうした傾向の要因として、配偶者控除に係る「103万円」という水準が企業の配偶者手当の支給基準として援用されているためではないか、また、いわゆる「103万円の壁」が引き続き心理的な壁として作用しているためではないか、といった指摘もなされている。

働き方の選択に対して中立的な仕組みの構築に向けては、家族や働き方等を巡る状況の変化を踏まえ、これからの社会によりふさわしい税制を構築する観点から、税制面で更なる見直しを進めていくことが必要である。

(参考) いわゆる世帯単位課税に対する考え方については、「一次レポート」において、以下のようにとりまとめている。

家族の構成等に応じて税負担を調整する仕組みとして、いわゆる世帯単位課税という考え方がある。

(注) 世帯単位課税の仕組みとして、2分2乗方式がある。2分2乗方式とは、夫婦の所得を合算し、それを「2分」した金額について税率表を適用して算出した金額を「2倍」して税額を算出する方式。

世帯単位課税の仕組みの一つである2分2乗方式の下では、世帯の所得に応じて適用される累進税率が平均化されるため、

- ・ 「共働き世帯」に比べて「片働き世帯」が有利になること
- ・ 高額所得者に税制上大きな利益を与える結果となること
- ・ 納税者本人が高所得で高い累進税率が適用されている場合には、配偶者が就労して得る所得に対しても高い累進税率が適用され、就労時の所得税負担の増加額が大きいため、配偶者の就労に抑制的な効果が働く可能性があること

等の問題点がある。このため、6月(注：平成26年)にとりまとめた「論点整理」においても指摘したとおり、個人単位課税を基本とすべきと考えられる。

(3) 配偶者控除の見直しの選択肢に対する考え方

当調査会は「一次レポート」で示された選択肢を踏まえて議論を行った。その結果、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現在の配偶者控除を更に見直すことが適当であり、その際には税収中立を堅持する必要があるとの方向性で一致した。また、後述の「2. 所得控除方式の見直し」でも触れるように、担税力の減殺を調整する必要性や所得再分配機能の回復の観点から高所得者にまで税負担の軽減効果を及ぼす必要性は乏しいとの認識を共有した。他方、具体的な制度の案については委員の間に様々な意見があり、整理すると以下のとおりであ

る。

配偶者控除を廃止するとともに廃止によって生じる財源を子育て支援の拡充に充てるとの案（「一次レポート」の選択肢A-1）は、配偶者が無業者、パートタイム労働者またはフルタイム労働者のいずれであっても控除が適用されず、配偶者の収入が納税者本人の税負担に一切影響しない中立的な仕組みになるとともに、政策的な支援の対象を子育て世代に重点化する考え方である。

他方、一定の収入以下の配偶者、特に、介護等の様々な理由で収入を得ることのできない配偶者を有する者について担税力の減殺を調整しないのは、納税者本人が高所得者である場合は別としても、個人の担税力の大きさに着目する現行の所得税制において、他の控除との整合性も含め問題があるのではないかと、といった課題がある。前述のとおり、配偶者控除が広く納税者に適用されている中では、廃止による影響が大きい点は否めない。

また、子育て支援の拡充に当たっては、税制が多くの役割を果たすことには限界があるため、社会保障制度における給付の方がより効果的に支援を行うことができると考えられる。こうした場合には、配偶者控除の廃止により生じる財源を子育て支援に係る給付に充てるための仕組みの構築が重要であり、歳出面も組み合わせるべきである。

配偶者控除に代えて移転的基礎控除を税額控除方式で導入すると案（「一次レポート」の選択肢B-2）については、働き方の選択に対して中立的な税制となることに加え、所得再分配機能の回復にも資する点が特徴である。

他方、個人単位課税を基本とする我が国の所得税制において世帯単位で税負担を捉える考え方を導入することをどう考えるか、多数の納税者について控除の移転が行われると考えられる中で配偶者の所得を適時・正確に把握して納税者本人に課税を行うことは実務上困難である、といった課題がある。

配偶者控除に代えて夫婦世帯を対象とした新たな控除を設けるとの案（「一次レポート」の選択肢C）は、一定の収入以下の配偶者を有する者について担税力の減殺を調整するという趣旨ではない点で配偶者控除とは異なる新たな控除を設けるものであり、制度設計次第で様々な論点が生じる。

少子化対策の観点からまずは夫婦の形成を支援することに意義があるが、夫婦ではなく子供に着目した支援を行う方が直接的ではないか、離別や死別により支援がなくなることをどう考えるべきか、といった課題がある。

また、控除の対象となる者の収入に制限を設けない場合、担税力への配慮や税負担の公平性の観点から、高所得者の夫婦世帯にまで新たな控除を適用する必要があるのか、控除全体の規模が現行よりも拡大することに伴う相当額の財源をどのように確保するのか、といった課題がある。こうした課題に対応するためには、控除の対象となる者の収入を一定額以下に限ることが考えられる。

なお、前述のとおり、配偶者控除に係る「103万円」という水準が企業の配偶者手当の支給基準として援用されていることなどが就業調整という喫緊の課題の一因ではないかとの指摘に対応する観点から、配偶者控除について、税収中立の考え方を踏まえつつ、配偶者の収入制限である「103万円」を引き上げることも一案との意見があった。

この問題は、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問題でもあることから、国民的議論が十分に尽くされることを望みたい。

(4) 他の制度・政策との関係

働き方の選択に対して中立的な仕組みの構築は、税制のみで達成できるものではなく、被用者保険制度やワーク・ライフ・バランスの実現といった労働政策などの関連する制度・政策における取組みも極めて重要であり、総合的な対応が必要である。

また、配偶者が一定の収入（例えば103万円）以下であることを支給の要件とする企業の配偶者手当も、就業調整を生じさせる大きな要因となっている。こうした手当制度を有する企業に対しては、国家公務員の扶養手当に係る見直しに向けた動きも踏まえ、労使による真摯な話し合いの下、就業調整に係る問題を解消する観点からの抜本的な見直しを強く求めたい。

2. 所得控除方式の見直し

現在の人的控除等で採用されている所得控除方式は高所得者ほど税負担の軽減額が大きいことを踏まえ、所得再分配機能を回復する観点から、そのあり方について見直しを行う必要がある。主要諸外国における負担調整の仕組みも参考にしつつ、具体的には、ゼロ税率方式（参考1）や税額控除方式（参考2）のように収入にかかわらず税負担の軽減額が一定となる仕組みとすることも一案であるが、現在の所得控除方式が広く定着していることを重視する観点からは、所得控除方式を維持しつつ高所得者について所得控除額が逡減・消失する仕組み（参考3）とすることも考えられる。こうした仕組みの導入により、現在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。

（参考1）ドイツ、フランス等の諸外国においては、所得控除方式の基礎控除が存在しない一方、課税所得の一部にゼロ税率を適用する制度が導入されている。

（参考2）カナダにおいては、基礎控除等の人的控除について、一定の所得金額が設定され、この額に最低税率を乗じた金額を税額から控除する仕組みが採用されている。こうした仕組みは、当該一定の所得金額が、最低税率が適用される所得のブラケットの範囲内であれば、ゼロ税率と同様の効果がある。

（参考3）アメリカの人的控除やイギリスの基礎控除においては、所得控除の仕組

みとしたままで、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逡減・消失させる仕組みが採用されている。

いずれの仕組みを採用する場合でも、それぞれの控除の性格や経済社会の構造変化も踏まえつつ見直しの要否を検討した上で、納税者にとってできるだけ簡素な制度を構築する観点から、見直しを行うことが重要である。

見直しに当たっては、所得再分配機能の回復と働き方の選択に対して中立的な仕組みの構築といった他の施策とを異なる政策目的として区別して進めることが重要であり、また、負担構造のあるべき姿について検討する必要がある。特に、個人所得課税における所得再分配機能の発揮のあり方や税制全体における位置づけ、社会保障制度における給付との関係なども勘案しつつ、丁寧に議論していく必要がある。

3. 働き方の多様化等を踏まえた諸控除の見直し

「論点整理」でも指摘したとおり、働き方は様々な面で多様化している。例えば、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用者に近い自営業主の数は、雇用者数と比較すれば少数であるものの、自営業主全体に占める割合が高まっていることも指摘されている。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ことに加え、今後、ICT化の進展等により働き方の多様化が進展すると見込まれることを踏まえれば、こうした所得分類による税制上の取扱いの差を解消することが一層重要になるものと考えられる。家族のセーフティネット機能が低下していることも併せ考えると、所得の種類ごとに担税力を調整するのではなく、人的な事情に応じて配慮を行うことの重要性が高まっている。

これらの変化を踏まえると、個人所得課税において、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」の役割の重要性が高まっていると考えられる。したがって、諸外国の制度も参考にしながら、給与所得控除や公的年金等控除のような「所得計算上の控除」と、基礎控除のような「人的控除」のあり方を全体として見直すことを検討すべきである。こうした見直しを通じ、人的な事情に応じた配慮を行うとともに、個々人のライフスタイルに合わせて多様な働き方を自由に選択できるようにすることに寄与することが期待される。

こうした見直しは、給与所得や事業所得など各種所得に対する課税のあり方や所得税の負担構造を大きく変えることとなるため、適正な課税のあり方や負担構造のあるべき姿について検討が必要である。個人所得課税に係る所得情報を用いている社会保障制度における給付等に与える影響にも留意しなければならない。具体的な制度設計については、今後、当調査会において納税環境整備に係る議論が行われていくことも踏まえつつ、引き続き、丁寧に議論していく必要がある。

4. 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

「論点整理」でも指摘したとおり、公的年金の給付水準について中長期的な調整

が行われていく見込みとなっている中、公的年金の役割を補完する観点からも、老後の生活に備えるための個人の自助努力を支援する必要性が増している。こうした自助努力に関連する制度としては、現在の企業年金・個人年金等に関連する諸制度や、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が存在する。これらの制度については、就労形態や勤務先企業によって、また、投資対象となる金融商品によって、利用できる制度が細分化されており、税制上受けられる支援の大きさも異なっている。

老後の生活に備えるための個人の自助努力を支援する観点からは、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を構築していくことが重要である。他方、企業が設けている福利厚生制度も含め既に様々な制度が存在している中、多くの納税者が長期的な観点から資産運用や生活設計を行っていることにも留意しつつ、社会保障制度等の関連する政策との連携を含めた総合的な対応を検討する必要がある。まずは、こうした実情も踏まえた専門的・技術的な見地から専門家の間で論点を整理した上で議論を行うことが適切である。また、こうした制度の構築には昨年より導入されている個人番号の活用が有用と考えられるが、その利用状況も念頭に置く必要がある。

5. 個人住民税のあり方

地方自治を支える基幹税である個人住民税のあり方を考える場合、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、働き方の多様化や家族のセーフティネット機能の低下という社会状況の変化がある中、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公共団体に期待される役割が一層大きくなっていることを踏まえ、その役割を十分に果たしていくための住民サービスの財源を適切に確保する観点が極めて重要である。

したがって、働き方の選択に対して中立的な税制の構築をはじめ、個人所得課税改革を進める上で、個人住民税においても、近年の地方財政を取り巻く厳しい現状の下、税収中立の考え方を基本として行っていく必要がある。

また、個人住民税は、比例税率化を通じて応益課税としての性格がより明確になっていることから、配偶者控除をはじめ諸控除を見直す場合、税率構造や地方の基幹税としての役割、地域社会の会費を住民がその能力に応じて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）を踏まえた検討が必要である。

検討に当たっては、論点整理でも指摘したように、税収の地域間格差、納税義務者数の維持及び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留意が必要である。

6. おわりに

昨年6月30日に閣議決定された「経済財政運営と改革の基本方針2015」においても示されているとおり、我が国の厳しい財政事情も踏まえれば、個人所得課税改革

は、税収中立の考え方を基本として行っていく必要がある。改革を通じて、全ての世代が年齢ではなく負担能力に応じて負担し支え合う仕組みを目指すなど、これからの社会によりふさわしい負担構造を構築するとの視点も重要である。中長期的には、財源調達機能を向上させていくことにも取り組む必要がある、との意見が多かった。

個人所得課税改革は、人々の生活に密接に関連するものであるとともに、国民の意識や価値観にも深く関わるものであることから、「一次レポート」や「論点整理」でも触れたとおり、幅広く丁寧な国民的議論ができるだけ早期に行われていくことを期待したい。当調査会としては、専門的・技術的な観点から丁寧な議論を積み重ねることを通じ、こうした国民的議論に資するよう、今後も検討を継続していくこととしたい。

○中里会長

ありがとうございました。

この文章を直すに当たって委員の皆様詳しく御説明し、御意見をいただいた上でまとめましたので、内容については御存知かもしれませんが、私としては、ただ今読み上げさせていただいたこの形で、本調査会としての議論の取りまとめとさせていただきたいと考えています。

それでは、皆様から、これまでの議論を踏まえての感想などありましたら御発言いただきたいと思います。なお、特に修正がありましたらそれもおっしゃっていただいても結構ですが、いかがでしょうか。

佐藤委員、どうぞ。

○佐藤委員

文章としてはこれで固まったのであろうと思いますが、質問というか、これはどのような意味であろうということと、あと若干の感想です。

5ページですっかり忘れていたことですが、B案のところの説明の中で、配偶者の所得を適時・正確に把握して移転可能な控除というものを考えた時ということが念頭であると思うのですが、配偶者の所得を適時・正確に把握して納税者本人に課税を行うことは実務上困難と書いてあるのですが、今の段階においても配偶者控除があるので、配偶者控除及び配偶者特別控除は配偶者の所得を適時・正確に把握しないと本当は適切には執行できていないはずで、これはB案が出てきたら生まれる問題なのかなということが若干の疑問でした。追加的に何か面倒なことが起きると言いたいだけなのかもしれないのですが、配偶者の所得を適時・正確に把握しなければいけないことは今の制度でも同じことという気がします。

あと6ページも仕方がないと思うのですが、他の制度・政策との関係で、被用者保険制度やワーク・ライフ・バランス等々も勘案しながら総合的な対応が必要であるということで、要するにしっかりと社会保険料と個人所得課税の一体改革も必要であると

いうことを言いたいのであると思うのですが、総合的な対応をどこで行うのかということとは問題意識としては残るのかなという気がしました。

あと二点だけ。これは単純に質問です。7ページですが、上から5行目、所得控除の見直しのところですが、「他の施策とを」ではなくておそらく「他の施策とは」であると思うのですが、異なる政策目的として区別して進めることが重要でありという、この他の施策は何を念頭に置いていたのでしょうか。1ページ前に戻ると、6ページの(4)は「他の制度・政策」と書いてあり、ここであえて「施策」という言葉が出ていたので何か意図があったのかなということです。これは質問です。

あと9ページ目の最後のところで、当調査会としては、専門的・技術的な知見から丁寧に議論を重ねると言いますが、やはりどこかでしっかりとそれを行わなければいけないということであると思うので、これは具体的に専門的・技術的な観点から丁寧な議論を積み重ねる場ということは一体どのような場を想定しているのか。最後も質問です。

○中里会長

一番最初の5ページについてですが、控除の移転が行われると少し面倒なことになるのではないのでしょうか。

○佐藤委員

対象者が増えるという理解ですか。

○中里会長

制度自体の作り方にもよるのですが、構造を作っていくとそのような点も出てくるのではないのでしょうか。

○佐藤委員

どうなのでしょう。実務上、大変であるということは分かるのですが、今でもそうかなというだけです。

○中里会長

今よりもそうなるかもしれないのではないですか。

○佐藤委員

今のは感想です。総合的対応はどこで行うのかという話ですね。

7ページ目「他の施策」は何でしたか。

○中里会長

施策という言葉がですか。

○佐藤委員

6ページの(4)にあった具体的には社会保険制度や労働政策など、そのことを念頭に置いて「他の施策」とおっしゃっていたのか、あるいは個人所得課税の中の他の何か控除など、別のことを念頭に置いているのか。あるいは個人住民税の話がされているのか。

○神野会長代理

働き方の選択に対するこちらの方を受けているのであると思います。

○中里会長

そちらですね。神野会長代理からありましたが、働き方の選択に対して中立的な仕組みの構築等です。

○佐藤委員

そちらを受けていると思えば良いのですか。

○中里会長

という感じであると思います。最後の点については、これから総合的に所得税制度も含めて様々なことを考えていく、執行のことなども考えていかなければいけない点もありますから、このようなことになるのではないのでしょうか。

○佐藤委員

所得控除方式の見直し自体が、所得控除か税額控除ということは一種の所得再分配機能の強化という目的で、働き方に中立的かどうかということは税額控除の組み方次第であると思います。だから、所得再分配機能の回復と働き方の選択に対して中立的な仕組みを作るということは他の施策であるとする、では、そもそも所得控除方式の見直しの目的は何かということになってしまうので。

○中里会長

政策目的というところですか。

○佐藤委員

政策目的は何か。ここのところの受け方がよく分かりませんでした。

○中里会長

政策目的は、所得税の本来のあり方とは異なる何かということではないですか。

どうぞ小野主税局税制第一課長、お願いします。

○小野主税局税制第一課長

ここのところは、所得控除方式の見直しについての議論の中で所得控除方式の見直しは、正にメインが所得再分配機能の回復というところに主眼があるわけです。その時、同時に働き方に中立的な仕組みということで配偶者控除をはじめ並行して議論していただいていたものですので、この所得再分配機能の回復という政策目的と働き方の選択に対して中立的な仕組みの構築といった他の施策と書いてある用語の要否はまた検討しますが、中立的な仕組みの構築という政策目的をしっかりと区別して議論することが重要であるという御意見をを受けてここに書いてあると認識しています。

○佐藤委員

では、政策は二つあって、所得再分配機能の回復と働き方に中立的な仕組みというものがあって、この二つはしっかりと区別しようという意図で良いのですか。

○中里会長

よろしいですか。なかなか読めば読むほど味が出るのか疑問が出るのか分かりませんが、特にこのままでも御理解いただけるということによろしいでしょうか。

○中里会長

他にいかがでしょうか。

神津特別委員、どうぞ。

○神津特別委員

二つ申し上げたいのですが、一つは報道との関係です。今回の税制調査会で、配偶者控除の見直しについては無理にまとめるということはしなかったわけなのですが、ただ、一方で、この5ページの下の方のなお書き以降の就業調整という喫緊の課題に対応するため、配偶者の収入制限である103万円を引き上げるという内容が、ここではしっかりと一つの意見という表記になっています。しかし、一部の報道で、この方向性でまとまったかのような取扱いがなされており、このことについては非常に問題ではないのかなと思います。

当事者の趣旨が正確に伝わらないということは度々あることですが、内容が内容なので、ぜひ報道機関に正確に伝わるように記者会見も含めて対応いただきたいということが一つです。

それから、この政府税調の議論自体の今後に向けてですが、そもそも税体系全般のオーバーホールを行うというのが政府の方針でありますから、これに基づいて、この政府税調としては、一部の制度の部分的な改革、変更、議論ということではなくて、所得再配分機能を強化する観点から、個人所得課税の全体の枠組みの見直しを行い、そのことに向けて丁寧な議論を早期に開始するべきであると思います。

○中里会長

ありがとうございます。

後者の点についてはおっしゃるとおりであると思います。前者の点ですが、プレスの皆様にはプレスの皆様なりのお立場、お考えがあつてのことであろうと思います。起草会合ということもあつて、細かいところ、要するにこのような意見の対立があつたなど、最終的なまとまりが出るまではこのような意見があつたということをあまり細かく申し上げなかった私の責任かもしれません。その点は御理解していただけたらと思います。

○神津特別委員

決してそのようなことではないと思います。様々な議論の動向がこの政府税調ということにとどまらず取り沙汰されたことの結果であると思います。したがって、今日の会合を含めて、基本的な政府税調としてのオープンな形においては、この点に留意していただければという意味です。

○中里会長

ありがとうございます。

私も全く同じ意見で、今日はプレスの方々もいらっしゃっていますし、一案であるとの意見もあったということで御納得していただけるのではないかと思います。

他にいかがでしょうか。

宮崎委員、どうぞ。

○宮崎委員

家族のあり方や働き方に関する価値観の変化というものを捉えてこのような論点整理をしたということで、いわゆる古典的な夫婦と子供2人、4人家族を標準家庭とするというようなステレオタイプから完全に抜け出したということが見てとれて大変進歩ではないかと思ひ、よくまとめていただいたと思っているのですが、一点だけ。これは事務局の方とも相談したのですが、気になるところだけ申し上げさせていただきますと、表紙の1ページの最初の3段落目の「若い世代に光を当てる必要がある」、これはそのとおりで、そのような議論をしてきたわけなのですが、最後の6の「おわりに」という結論のところの最初のパラグラフの半分辺りのところに「全ての世代が年齢ではなく負担能力に応じて負担し支え合う仕組みを目指す」というところで、若い世代を特に優遇するのであると、光を当てるのであるということと、この年齢ではないのであるということが何となく抵触するような一貫性がないような感じが印象としてあります。この読み方で言っていることはこのような趣旨であるということとは分からなくはないのですが、例えば終わりの方をあえて年齢ではなくということを書き記述しなくても、全ての世代が負担能力に応じてというようにするだけでも趣旨は通じるのかなという気がしました。

○中里会長

この政府税調の良い点は、皆様が思ったことをその都度おっしゃっていただける雰囲気があるということであると私は思っています。どんどんおっしゃっていただいた方がよろしいと思いますので、確かにあえてが余計であると。この点、皆様いかがでしょうか。

佐藤委員、どうぞ。

○佐藤委員

私はこれで良いというか、宮崎委員の気持ちもすごくよく分かるのですが、もともとの前提は何かというと、若い人が虐げられている。つまり、なぜかというと全ての世代が負担能力ではなくて年齢に応じて課税をされたり給付を受けたりしている。この現状が若い世代に不利である。だから、逆に全ての世代が年齢ではなく負担能力、豊かなお年寄りもいれば、豊かな若い人もいる、貧しいお年寄りもいれば、貧しい若い人もいるわけですから、負担能力に応じて負担し合うことによって、結果として若い人にも光が当たっていくというような流れではないかと思ひます。

○中里会長

長い時間の経過経緯の中での若い世代が少し大変かなという読み方ですね。

宮崎委員、いかがですか。

○宮崎委員

そのとおりであると思うのですが、そのような読み方をしないでぱっと比べるとそのような感じがしたと思って申し上げました。

○中里会長

宮永特別委員、どうぞ。

○宮永特別委員

私は実はそこまで深刻には考えなかったのですが、ここは最後読んだ時も、「全ての世代が年齢ではなく負担能力に応じて」というのは、「個々人の負担能力に応じて」とおそらく読むのであろうなと個人的には思ったのですが、「個々人の」という言葉が省略されているだけかなというように思いました。しかし、今のように光を当てるのにそここのところが定義上はつきりしていません。「世代ごとの負担能力に」と読めないこともないなと今、初めて気が付きましたが、初めに読んだ時に、自然に読み取ったことは、おそらく、「年齢」ではなく「個々人の」負担能力にということでした。ただし、個々人と書くとかどいかなという感じがしたのですが、個人的にはそのように文意からそう読んでしまったのですが、今おっしゃられると確かに少し違うかなという感じがしました。

○中里会長

ありがとうございます。

個人所得課税は個々人の担税力に応じて課されるというところを当然の前提として書いていますので、このままでいくかもしれませんが、もう少し神野会長代理と考えさせていただくようにします。その上で、もしこのままであったとしてもそのような意味では、今、世代でということではないということ御理解していただけたらと思います。

佐藤先生もそれでよろしいですね。

○佐藤委員

はい。

○中里会長

増井委員、どうぞ。

○増井委員

佐藤委員が先ほどおっしゃったことを少し考えていたのですが、5ページのB-2のところですか。今日配っていただいている資料のところ、9月15日の資料のところをみますと、第一次レポートのまとめを45ページにつけてくださっていて、そうすると、B-1、B-2、両方ありますが、いずれにしても配偶者の所得の計算で控除し切れなかった部分というものを計算して、これを納税者本人に移転するというのをしなければいけないというところは、現在に比べて追加的な事務負担といえますか、

執行の負担が出てくるということではないかと思いました。

○中里会長

ありがとうございます。

佐藤委員、いかがですか。

○佐藤委員

はい。

○中里会長

制度を変えると様々な点がまた出てきますから、そのようなことであるということですね。

野坂委員、どうぞ。

○野坂委員

一言だけ申し上げたいと思います。起草会合で様々な意見があって、今回、このような案がまとまり、以前に比べて大変分かりやすくなったと評価しています。重要なことは、我々、個人所得課税について様々な議論をしてきましたが、あるべき税制というか、理想的な税制がどのようなものか、その目標に向かって、これは一つのステップなのであるということが重要であると思っています。タイトルにも中間報告とあるように、今回、例えば配偶者控除については一つに絞り込んだ形にはなっていませんが、これは大きなステップとして将来に向けてこの議論、この報告をベースに進んでいくのであるというメッセージが大事であると思っています。また、よく読んでいただければ前文のところにも、日本経済の潜在力の発揮や、先ほどから議論に出ている一番最後の「おわりに」のところ、全ての世代が年齢ではなく負担能力に応じて負担し支え合う仕組みを目指すというところも大変重要な将来の日本のあり方を目指す指摘であると思っています。

また、民間企業の様々な配偶者手当についても政府税調として言及しているということ、これも大変重要なポイントであると思っていますので、先ほど神津特別委員がおっしゃられたように、ぜひ中里会長には、記者会見でアピールすべきところはアピールされて、メッセージを国民に幅広く訴えられるような形でお願いしたいと思っています。

○中里会長

控え目ながらも頑張ってみます。ありがとうございます。

他によろしいですか。

どうぞ、林特別委員。武田委員もどうぞ。順番に行きましょう。

○林特別委員

感想だけですが、正直なところの感想は、税制としての配偶者控除が必要以上にクローズアップされたと思っています。というのも、経済学者が行っている実証分析を見ると、配偶者控除の効果は労働供給を増やすかもしれませんが、そこまで大きな

いということがある程度定まった結果ではないかなと思っていました、また、マスコミの報道を見ても、制度を必ずしも正しく報道していない場合があります。だから、鬼の首をとったように配偶者控除、配偶者控除と騒ぐのですが、正しい制度の理解に基づいて報道してもらいたいということがあります。

また、就業調整という観点、経済学者であったら就業調整があつて、労働賃金にゆがみが生じるという議論になるのですが、その観点から見れば、皆様、あまり好まれていないようですが、103万円を延ばすということが一番素直な制度の作り方であると思うのです。賃金800円から1,000円ぐらいの人の働き方を考えると大体年収100万円ぐらいを達成するのが1日4時間ぐらいですね。フルに1日8時間働いて年収200万円ですから、そのような働き方を考えると、感覚的にも、また、実際の配偶者控除が世帯の予算制約に与えている形を見ても、あまり影響を与えるものではないかなということが自然と考えられると思います。

ただ、103万円を労働者が何か心理的なレファレンスにしていたり、また企業が配偶者手当などの制度を設けているという議論もありますが、これはこれで税制とは別の話であつて、働き方の改革などを企業にお願いすればよい話であると思います。そこまで踏み込んで議論するのであれば、政府税調でも社会保険料までも口出しして、新しく導入された「106万円の壁」の弊害など明確に指摘しても良いと思います。

あと103万円を先に延ばすということでも税収中立が必要となるでしょうから、ある程度所得に制限がかかるはずだと思います。となると、おそらく、今、配偶者特別控除では合計所得金額1,000万円以上の所得制限がかかっていますが、それと同じような基準が配偶者控除にかかることになるわけです。例えば、高額所得世帯の従たる所得者の配偶者には配偶者控除が適用されないということになりますので、セカンドベストな手法であつたとしても、公平性の観点からも何らか納得できることがあるのではないかなと私は思っています。

○中里会長

プレスの方々は非常に一生懸命に正確に報道してくださったのではないかという印象を持っています。ただし、配偶者控除については国民の価値観に関わることでもありますので、そのような国民の皆様の関心というものを受けとめた上で記事をお書きになるなど、そのようなことがあつたのではないのでしょうか。なかなか経済の実証分析までは私もフォローしていませんが、今後勉強していきたいと思っています。ありがとうございます。

では、武田委員、お願いします。

○武田委員

これまでの会合になかなか出席できず、本当に中間報告がまとまったという段階で中身に関わらせていただくのですが、専門家ではない自分から見ても、今回のまとめたレポートはすごく分かりやすく、専門家でなくても普通に一般的な感覚の主婦で子

育て世代でもありますので、そのような観点からもすごく分かりやすくまとめてくださっていると思います。

正直なところ、103万円の壁と言われているところは、肌感覚としてはあまり制約ではなかったのですが、その103万円という額を基準に企業がまた別の制約をしているなど、その部分がおそらく問題であろうと思いますので、その点もこのレポートでは踏み込んでくださっているのです、私個人が考えていることは反映していただいていると感じています。

本当に日常の会話の中で、割とお年を召された私の知り合いが年末ぐらいになってきて、今年は103万円を超えてしまったから主人に怒られるというような会話をされていて、前の制度と今の103万円を超えてという両方とも経験されている方の心理的にはまだやはり103万円の壁があるのかなと思います。その方はもう70歳を超えている方でした。これからそのような部分、もう少しこの中でも議論されるように、103万円から少し額を上げてというようなことも盛り込まれていますが、実際、子育てや介護をしながら、週、パートに何時間、どれぐらい従事すると適当なのか、就業調整をしなくてもパートに従事するといくらになるのかなど、そのような適正な水準もあるかと思うので、私自身もこの中で議論として学ばせていただけたらと思いました。

○中里会長

ありがとうございます。

申し上げるまでもないことですが、本日皆様から頂いた御意見も議事録の形で残りますので、その点、非常に重要なことであると思っています。

皆様のそれぞれお立場、お考えがあってそれをお聞きして、あまり強引になり過ぎないようにまとめたということで、大変苦勞したところもあります、それなりに皆様の御納得が得られるような形になったと思います。ただ、宮崎委員のおっしゃったことや佐藤委員のおっしゃったことなど、多少表現をどのようにするのかということをもう一度考えてみます。前々回、前回と2回にわたる起草会合に加えて、本当に様々な御意見を頂戴しました。ありがとうございます。

議論、本当に煮詰まってきたと思います。つきましては、皆様の御意見、今日頂いた御意見を私の方でできる限り反映させるよう修正した上で、本調査会としての議論の取りまとめとしたいと思いますが、御一任していただけますでしょうか。このままになるかもしれませんが、その点も含めて。

(「異議なし」と声あり)

○中里会長

ありがとうございます。本当に良い議論ができたのではないかと思いますので、ありがとうございます。

それでは、次のセッションに進めたいと思います。ここは田近委員にお願いしていますので、よろしくお願ひします。

○田近委員

続きまして、国際課税に関する議論の取りまとめに移りたいと思います。

先ほど同様、国際課税の取りまとめ、総8-5の「『BEPSプロジェクト』の勧告を踏まえた国際課税のあり方に関する論点整理(案)」をまず事務局から読み上げていただき、議論をしたいと思います。

では、事務局の方、よろしくお願いします。

○事務局

「BEPSプロジェクト」の勧告を踏まえた国際課税のあり方に関する論点整理(案)

1. 今後の国際課税改革に当たっての基本的視点

国際課税の諸制度は、企業を取り巻くグローバルな環境が大きく変化していく中であって、日本企業の健全な海外展開や国際競争力を維持・強化しつつ、日本の適切な課税が確保できるよう不断に見直していかなければならない。特に、ビジネスモデルの変化や諸外国の国際課税改革の動きには留意する必要がある。

近年、企業のビジネスモデルは大きく変化している。グローバル化や情報通信技術の進展を背景に多国籍企業の活動は複雑化の一途を辿っており、生産、雇用、販売、マーケティング等をグローバルなレベルで最適な国・地域に配分するようになっている。また、知的財産等の可動性の高い無形資産が付加価値の中核を占める財・サービスが増え、企業経営に大きな影響を与えるようになっている。

このようなビジネスモデルの変化に伴い、グローバルな資本や資産の移動にも顕著な変化が確認できる。例えば、増加傾向にあるクロスボーダーの直接投資については、工場設立を通じた海外進出等の「グリーンフィールド」投資や実体のある企業のM&Aだけでなく、投資先国での活動を前提としない実体の伴わないペーパー・カンパニー等への投資が増加してきている。また、知的財産の開発の場所と、知的財産からの収益が受領される場所が一致しない傾向も観察される。

国際課税制度をこのような企業行動の変化や国際資本移動の変容に適合させていくに際しては、健全な企業活動が阻害されないようにすることはもとより、一部の行き過ぎたタックス・プランニングを行っている企業に対して競争上不利になることも避けなければならない。

公平な競争条件をグローバルに整えるためには、国際的な協調が必要である。上記のような企業活動の変化に対し、各国政府が個々に自国の課税権を行使し続けられれば、各国税制の差異や隙間を突いた租税回避行動を誘発してしまう。各国の税収に対するリスクを高めるこうした状況に効果的に対応していくためには、税制の隙間や抜け穴をふさぎ、国際課税ルールを再構築していく努力を各国が協調して継続していくことが欠かせない。このような問題意識の下で、多国間協調による国際課税ルールの再構築を通じて対応することを目指した「G20・OECD BEPS (Base Erosion and Profit Shifting: 税源浸食・利益移転) プロジェクト」は、15の行

動からなる最終報告書を2015年10月に提示した。「BEPSプロジェクト」参加国がパッケージとして実施にコミットした15の行動は、勧告の拘束力の観点からは、①各国の一致した対応が求められる「ミニマム・スタンダード」、②各国の慣行の統一を促進する「共通アプローチ」、及び③「ベスト・プラクティス」に基づくガイダンスの3つに分類される。また、15の行動を内容面から分類を試みれば、

- ① 課税利益認識の場と、経済活動・価値創造の場を一致させる「実態性 (substance)」、
- ② 各国政府・グローバル企業の活動に関する「透明性 (transparency)」、及び、
- ③ 租税紛争の効果的解決と合意事項の一貫した実施 (consistency) による「予測可能性」、

の3つの柱のもとで整理される。今後日本の国際課税制度の改革を進めていく上では、その取りまとめに当たり日本が主導的役割を果たしてきた「BEPSプロジェクト」の最終報告書で示された内容を、十分に踏まえていく必要がある。例えば、知的財産の海外への移転については、日本で研究開発税制を含む政策資源を投入して知財開発を支援していることを踏まえれば、「BEPSプロジェクト」の勧告も踏まえた制度改革等を通じて、しっかりと対応していかなければならない。また「BEPSプロジェクト」の合意事項を日本が着実に実施することに加え、引き続き主導的役割を果たしながら他の国・地域による一貫した実施も促し、租税回避防止に向けたグローバルな取組みの実効性を向上させていくことも重要である。

さらに、「外国子会社配当益金不算入制度」導入等の過去の制度改革の趣旨、及び現在の法人税体系を踏まえた、総合的視点を持って議論を進めていくことも必要である。また、多国籍企業の活動に係る実態を把握するべくデータ収集や分析に精力的に取り組むことが必要である。

制度改正に加えて、執行面の対応も重要である。具体的には、経済取引の国際化等に伴う調査事務の複雑化・困難化や申告件数の増加等に対応できるよう、今後、国際課税を中心に税務当局職員の増員やスキルアップを含めた執行体制やモニタリング機能の増強が必要である。

2. 個別の制度設計に当たっての留意点

(1) 外国子会社合算税制の総合的見直し

① 背景

外国子会社合算税制は、外国子会社等を通じた税負担軽減を防止する制度として昭和53年に導入されて以降、累次の改正が重ねられてきた。例えば、制度導入当初は、「軽課税国」を指定した上で、該当する国・地域に所在する外国子会社等の所得を合算対象としていたことから、通称「タックスヘイブン対策税制」と呼ばれてきたが、平成4年度改正で「軽課税国」指定制度が廃止されて以降、外国子会社

が所在する国・地域の法人税率に関わらず、個々の外国子会社の租税負担割合により対象を判定するアプローチへと移行している。また、平成22年度改正では、「適用除外基準」を満たすことにより会社単位の合算課税の対象外となる外国子会社等であっても、ポートフォリオ投資に係る配当、利子、特許権等の使用料等、いわゆる「資産性所得」については合算することとされ、従来の会社単位の制度に所得単位の要素を加えた。

また、外国子会社合算税制の位置づけは、平成21年度税制改正における「外国子会社配当益金不算入制度」の導入に伴い、大きく変化している。同改正以前は、外国子会社の所得を、発生時に日本の親会社所得として課税すべきものと配当還流した段階で課税するものとに分けていたが、改正後は、配当の有無にかかわらず発生時に日本の親会社所得として課税すべきものを切り出す制度となった。両制度は密接に関連しており、総合的に捉える必要がある。例えば、外国子会社配当益金不算入制度には、企業の健全な海外展開を促進する効果があること、他方で、知財・金融資産等を形式的・表面的に外国子会社へと移転し、得られた所得を配当として日本に戻すことで課税を逃れる行為を助長する側面もあることに留意して外国子会社合算税制を設計する必要がある。

外国子会社合算税制については、今後も、ビジネスモデルの多様化・グローバル化や国際的な資本移動の変化等に応じて、その機能を維持・向上させていかなければならない。この問題意識は平成28年度与党税制改正大綱にも示されており、「外国子会社の経済実態に即した課税を行うべき」とする「BEPSプロジェクト」最終報告書の基本的考え方を踏まえ、外国子会社を利用した税負担の軽減防止という本税制の趣旨、日本の産業競争力や経済への影響、適正な執行の確保等に留意しつつ、総合的な検討を行い、結論を得るとされている。

② 日本の外国子会社合算税制の総合的見直しに当たっての論点

「BEPSプロジェクト」最終報告書の「行動3」の内容を踏まえて制度見直しの方向性を考えると、日本の親会社の所得に合算すべき外国子会社の所得を見極めるためのアプローチは、以下のようなものになると考えられる。

- 商品の製造・販売による対価の獲得等、所得が生じた場所で実際に実質的な経済活動が行われている場合、そうして得た所得を「能動的所得」として子会社所在地国での課税を優先し、日本の親会社の所得に合算しない。
- 投資活動のリターンや知財使用料収入等、実質的な事業活動を伴わない資本・知財の提供等のみで所得を得られる場合、その所得を「受動的所得」として、事業活動に不可欠であるなど子会社に帰属させることが合理的な場合を除き、日本の親会社の所得に合算する。

上記の理論的分類を制度に反映させていくに当たっては、以下のような論点に留意する必要がある。

まず、現行制度がトリガー税率を上回る外国関係会社を一律・自動的に対象外としているために、いわゆるunder-inclusionが発生している一方で、現在の適用除外判定により、実体ある事業が合算課税されてしまうこと（いわゆるover-inclusion）への対応を検討する必要がある。この点については、租税回避のリスクを「外国子会社全体の税負担水準と活動の態様」により判断する現行の方法から、「外国子会社の所得の内容（受動的所得／能動的所得）」により判断するアプローチへと転換することで、under-inclusion、over-inclusionの双方に適切に対処しうる。また、こうしたアプローチは、日本企業が外国子会社の実態をより正確かつ適時に把握する機会を提供することとなるため、日本の多国籍企業のガバナンス向上にも貢献するとも言える。

他方、納税者にとっての過度な事務負担や不確実性の発生は避けなければならない。従って、租税回避リスクを効果的に捉えつつ、過度な事務負担を生じさせない「制度適用免除基準」を、諸外国の事例も参照しつつ、外国子会社の売上高、利益率、資本金、税負担率、対象所得の金額等、幅広く検討し、設定する必要がある。同時に、上記「制度適用免除基準」に関わらず、直ちに事業体レベルで合算すべき租税回避リスクが高い者への対応についても検討が必要である。なお、「実体があれば合算せず、実体があれば合算」との方向での改革は、実体ある企業の国際的な誘致競争激化を促す側面もあることから、法人課税を巡る国家間の租税競争に如何に対処するか、という広い視点も持って検討すべきである。

外国子会社の所得の種類に応じて親会社への合算対象を決めるアプローチを採用する場合には、「能動的所得」に分類される事業所得の中に、「受動的所得」に分類される知的財産からの所得が混じっているような、「能動的所得」「受動的所得」の判別困難な所得に対する切分け方法を検討することが必要となる。この点に対処する方法の一つとして、「BEPSプロジェクト」最終報告書が提示した「超過利潤アプローチ」、すなわち、ある特定地域、あるいは全世界の子会社を対象に、問題となる所得を生み出した財産に対し、一定の利益率を掛けて合算対象所得を計算する方法が考えられる。ただし、「超過利潤アプローチ」は、外国子会社の所得を合算税制の対象から除外するための簡便な方法という性質を持つことにも留意すべきである。

制度設計に当たっては、健全な事業活動を行う企業の活動を意図せずして阻害することがないように、外国子会社の実態を把握することが重要となる。この点、例えば、地域統括会社は、様々な機能や経済実体を持っており一概には租税回避リスクを判断し難いこと、また、一般に租税回避リスクが高いと言われるいわゆるペーパー・カンパニーであっても、リスク管理等、経済合理的な理由に基づくものもあること等に留意することが必要である。

外国子会社の実態を把握する観点からは、外国子会社の取引や実態に関する情

報の収集制度を外国子会社合算税制に盛り込むことや、後述する「タックス・プランニングの義務的開示制度」を通じた当局による情報収集力の向上と併せて、収集した情報を適切に分析・活用するための体制強化についても、企業の事務負担に配慮しつつ、検討すべきである。また、改正の趣旨・目的を明確にし、これに則した立法及び執行を確保することも必要である。

(2) タックス・プランニングの義務的開示制度 (MDR: Mandatory Disclosure Rules)

義務的開示制度は、税務当局がタックス・プランニング・スキームによる潜在的な税務リスクを迅速に特定し、対応するために、その開発・販売者（及び必要な範囲で納税者）に一定の情報の税務当局への報告を義務付ける制度である。「BEPSプロジェクト」では、既に同趣旨の制度を導入している米国、英国、カナダ、アイルランド、南アフリカ、ポルトガル、イスラエル、韓国の経験を踏まえつつ、行き過ぎた濫用的なタックス・プランニング・スキームの開発・利用を抑止するとともに、当局による適時の政策的対応を可能とするといった目的・効果を持つ「ベスト・プラクティス」として、制度導入の検討が勧告された。

以上を踏まえ、今後、本制度の日本での導入を検討するに当たっては、特に以下の点に留意すべきである。まず、開示対象取引の基準設定に当たっては、制度目的を効果的に達成しつつ、過剰な事務負担等をプロモーター及び納税者に与えないよう、何らかの客観的な基準を用いて開示対象となるスキームを特定することが必要である。また、既存の情報開示制度等との役割分担を最適化するとともに、開示の対象範囲や罰則等について、他国の制度から大きく乖離しないようにすることも重要である。なお、本件は現状日本に存在しない新たな制度であることから、制度を導入する場合には、執行状況やその効果を適切に把握し制度のさらなる改善に活かしていくことが必要である。

(3) 移転価格税制の見直し（「BEPSプロジェクト」勧告のポイント）

「BEPSプロジェクト」では、主として、関連者間の無形資産の移転により生じる租税回避に対し適切に対応することを目的として議論が行われた。その際、比較対象となる取引に基づく客観的価格付けが困難という無形資産の性質、及び関連者間取引における契約や取引条件の恣意的操作のしやすさ等に留意しつつ、(1)無形資産移転時の価格設定、(2)無形資産移転後に得られる使用料の価格設定について、検討が進められ、以下の方法が提示された。

■無形資産移転時の価格設定

- ・ 無形資産の価格算出に必要な信頼しうる比較対象が特定できない場合、ビジネスにおける事業計画策定等に幅広く採用されている「ディスカунティド・キャッシュフロー（DCF）法」を活用する。
- ・ 取引時点で評価が困難な無形資産については、「予測便益」と「実際の利益」とが一定以上乖離し、納税者が予測の合理性を示せない場合に、発

生した「実際の利益」に関する情報を使って移転時の独立企業間価格を事後的に再計算する「所得相応性基準」を採用する。

■無形資産移転後に得られる使用料の価格設定

- ・ 外国子会社は、無形資産の法的所有（legal ownership）のみによっては所得配分を受けられないものとする。
- ・ 外国子会社は、資産の開発や改善等に必要な資金の提供以外は何らの貢献もしておらず、リスクもとっていない場合には、その資金を国債に投資した場合に得られる程度のリターンのみしか受領できないものとする。

無形資産の取扱いと併せて、「BEPSプロジェクト」では行動10において、多国籍企業グループの親会社が外国子会社等に提供する人事、会計、法務等、いわゆる「グループ内のサービス提供」に係る費用とこれへの対価の配分方法についても議論された。具体的には、同様のサービス提供が第三者間で行われる場合を想定して取引価格を決定すべきところ、目安となる価格が先進国の市場と途上国の市場とで大きな乖離がある場合、両国の課税当局間での合意形成が困難であることに着目し、これへの対応策として実際に要した費用に一定の利益マークアップ率を適用する等のガイダンスの策定が合意された。

「ベスト・プラクティス」として示された上記「BEPSプロジェクト」最終報告書の内容、及び今後改訂される「OECD移転価格ガイドライン」を踏まえて、今後、日本の「移転価格税制」見直しを検討することが必要である。

(4) 過大支払利子税制（「BEPSプロジェクト」勧告のポイント）

「BEPSプロジェクト」最終報告書では、利払いを通じた課税利益の圧縮は最も容易なBEPS手法の一つである旨を指摘した上で、「価値創造の場で税金を払うべき」との原則を踏まえ、一定の所得を生み出すために通常必要な資金調達コストを超える規模で利払いを行っている企業については、超過分の利子の損金算入を否認するという結論が出された。

こうした観点から、「BEPSプロジェクト」では、「共通アプローチ」として、単体企業の利子損金算入について、純支払利子の対EBITDA 比率が一定の閾値（10～30%の範囲で各国が設定）を超えた部分を控除制限することを勧告した。また、オプションとして、グループ企業全体の純支払利子の対EBITDA比率まで利子損金算入を容認する「グループ比率ルール」も提示された。

今後日本の「過大支払利子税制」を見直すに当たっては、現在50%である閾値引下げの必要性と程度、及び適用対象や特別ルール等について本勧告を踏まえた検討が必要である。

○田近委員

ありがとうございました。

これまで、この論点整理（案）を検討してきましたが、先ほどの所得税のパートと同

じように、私としても今、読み上げさせていただいた形を原則的に取りまとめ案とさせていただきます。

そして、御自由に御意見を頂いて、見直しが必要と判断したところはまた対応させていただきます。

では、佐藤委員、お願いします。

○佐藤委員

良い機会なので教えていただきたいのですが、7ページで、ずっとキャッシュフローアプローチと所得相応性基準のところばかり見ていたものですから、その次にある無形資産移転後に得られる使用料の価格設定のところで、1ポツは意味の趣旨が分かるのですが、2ポツのところは要するにその資金を国債に投資した場合に得られる程度のリターンのみしか受領できないということは、あたかもそれが外国子会社の所得であって、それを上回る部分については合算するという意図でしたでしょうか。

○田近委員

テクニカルなことで、超過利潤アプローチと同じで、資本を使う時の機会費用までは課税せず、それを上回ったものは課税対象にするということです。

○佐藤委員

超過利潤アプローチのみとして思っているのですか。

○田近委員

基本的に考えると、そのとおりです。

岡村委員、お願いします。

○岡村委員

超過利潤アプローチですが、それはBEPS報告書における超過利潤アプローチのことをおっしゃっているのですか。

○田近委員

考え方としてはそのとおりです。

○岡村委員

しかし、あそこのところでは8%から10%というかなり高いものが示されていて、それはリスクを含む率だから相当程度のものを認めるということです。そして、それはあくまでも適格キャピタルに対してのみであるということで、少しキャッシュボックスのようなものとは考え方が違うように思うのです。そのため、この超過利潤アプローチという言葉はBEPS報告書におけるCFCで出てきたものと政府税調総会でずっとこれまで検討しているものは少し意味が違う可能性があるので、そこは誤解を受けないように、あくまでもこれはキャッシュボックスのようなものについては本当に最低限の通常利潤だけを認めるということです。よろしくをお願いします。

○田近委員

もちろん。佐藤委員も経済学者ですから、その程度の概念的な理解でお話ししてい

たと思いますが、岡村委員の御指摘は、正確に言えばそのとおりであります。

他によろしいですか。それでは、既に議論してきたことを踏まえて、私の方では、この案をここでの取りまとめとして提出させていただきたいと思います。その方向で考えさせていただきます。

それでは、どうも2回にわたる議論、ありがとうございました。

○中里会長

ありがとうございました。

それでは、この辺りで今回の議事を終了したいと思います。

9月の議論開始以降、皆様の御協力のおかげで、個人所得課税と国際課税について、それぞれ「経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方に関する中間報告（案）」、「『BEPSプロジェクト』の勧告を踏まえた国際課税のあり方に関する論点整理（案）」という形で議論を取りまとめることができました。

また、国税犯則調査手続についても同様に、制度の見直しの方向性について議論を取りまとめることができました。皆様の御協力に深く感謝申し上げます。ありがとうございました。

今後、与党の税制調査会において、平成29年度税制改正について議論が行われていくものと考えますが、本調査会としては、今回の議論の取りまとめを基として幅広く丁寧な議論が喚起されることを期待したいと思っています。

先ほどの修文のところですが、神野会長代理とも読み上げの時に御相談させていただいたのですが、基本的にこのままでよろしいのではないかとということで、それでもよろしいですか。

（「異議なし」と声あり）

○中里会長

ありがとうございます。

そうすると、これが最終的なものということになります。それで、本調査会における来年以降の議論の進め方についてですが、今回の議論の取りまとめの中で引き続き検討を行うこととされた各種テーマに加えて、第3回の総会で上西特別委員からの問題提起を受けて、その後の事務局の説明を踏まえ、委員の皆様には様々な御意見をいただいた納税実務等を巡る近年の環境変化への対応、執行の問題ですが、これについても今後、皆様とよく相談して議論を進めていきたいと考えています。

このテーマについては、これまでに政府税調における議論の蓄積が必ずしも十分ではないこともあり、今後の議論を進めるに当たって、納税実務に関し、参考となる諸外国の実例、事例なども十分に勉強していく必要があると考えられることから、できるならば海外調査を実施したいと考えています。この点、いかがでしょうか。

（「異議なし」と声あり）

○中里会長

ありがとうございます。

では、次回の総会の日程につきましては、改めて事務局から御案内します。

本日は以上になります。お忙しいところ、どうもありがとうございました。御協力ありがとうございました。