

六 その他の諸課題

1. 納税者番号制度

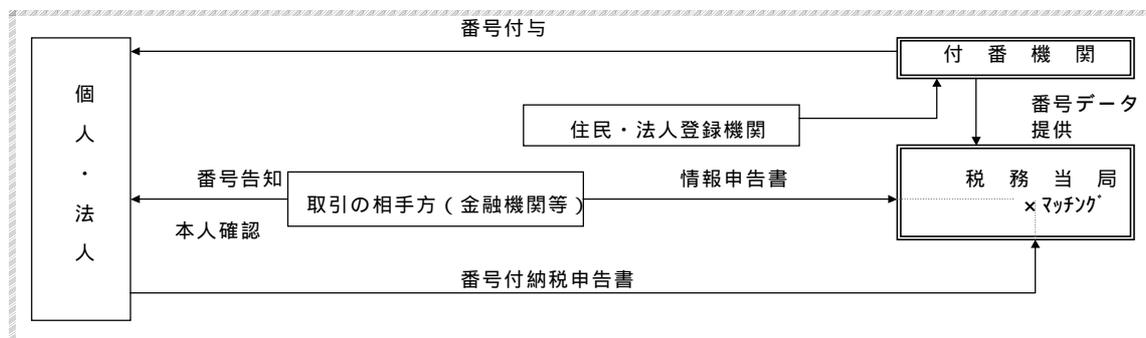
(1) 納税者番号制度の意義

納税者番号制度については、従来から当調査会において検討を重ねてきていますが、その意義を改めて整理すると、次のとおりです。

現在、税務当局は、納税者が行う取引等の相手方から利子・配当等の支払調書、給与の源泉徴収票をはじめとする資料情報の提出を受けており、それを手掛かりに納税者の申告内容を審査しています（情報申告制度、法定資料制度などと呼ばれます。）

この仕組みが有効に成り立つためには、これらの資料に記載された納税者の名義が真正なものであることが確保された上、資料が個々の納税者ごとに整理（名寄せ）されていなければなりません。仮に、個々の納税者を識別できる納税者番号があれば、以下のような機能を果たすことになります。

（資料1） 納税者番号制度の仕組み



- 個人及び法人は、付番機関から番号を付与される。
付番機関は、税務当局に番号、氏名等の情報を提供する。
個人及び法人は、各種の取引（例えば、『金融機関等への口座の開設』、『債券の購入等』）を行う際、付与された番号を取引の相手方に告知しなければならない。
金融機関等（取引の相手方）は、情報申告書（例えば、『利子等の支払調書』、『株式等の譲渡の対価の支払調書』等）に、納税者の氏名等と合わせ番号を記載し、税務当局に提出する。
納税者は、納税申告書等の提出書類に自己の番号を記載し、税務当局に提出する。
税務当局は、
イ）情報申告書を納税者ごとに名寄せ
ロ）情報申告書と納税申告書の記載内容を突合（マッチング）
ハ）マッチングにより、納税申告書の内容が適正であるか否か確認（適正でない場合には調査等が行われる。）

（注1）（株式等の有価証券の）取得価額を（納税者番号）制度により把握することには限界があるので、同制度を利用して有価証券譲渡益を自動的に把握することは困難である。【納税者番号等検討小委員会報告（昭和63年12月）】

（注2）事業所得を完全に把握するためには、売上げ又は仕入れ等に関する取引の全てを納税者番号制度による資料収集の対象とする必要があるが、それは、現実には困難であろう。【同上】

納税者番号を取引の場において相手方に告知することを義務付けることによって、真正な名義の使用を担保できるようになります。

税務当局が収集する資料情報の数量は膨大なものとなっており、かつ、今後も増加することが見込まれます。これらの資料情報に納税者番号の記載を義務付けることにより、その整理を機械的・効率的に行うことが可能になります。

納税者番号制度は、こうした取引等の場における真正な名義の使用を担保すること、各種資料情報の突合・名寄せを効率化することにより、適正・公平な課税に資するものであり、また同時に税務行政の効率化・高度化にも寄与するものです。これらの結果、納税者の税務行政への信頼を高めることが期待できます。

(2) 納税者番号制度の検討の必要性

適正・公平な課税を実現するためには、税務当局が個人や企業の所得等を的確に捉えることが必要となります。申告納税制度が導入されているわが国では、所得等は、まず納税者自身の申告によって税務当局に明らかにされることが原則であり、さらに、申告が真正であることを担保するためには、税務当局が調査・確認を行うことが不可欠です。こうした調査・確認を行っていく上で、アメリカなどの諸外国において導入されている納税者番号制度が役立つという観点から、検討が行われてきました。

(資料2) 主要国における納税者番号制度の概要(未定稿)

国名	番号の種類	適用業務	付番者(数)	人口 (1998年現在)	付番維持 管理機関	付番の根拠法	実施年
アメリカ	社会保障番号 (9桁)	税務、社会保険、年金等	約3億8,100万人(累積数) (1997年現在)	2億7,056万人	社会保障庁	社会保障法	1962年
カナダ	社会保険番号 (9桁)	税務、失業保険、年金等	約3,153万人(累積数) (1997年現在)	3,030万人	人的資源開発省	失業保険法	1967年
デンマーク	統一コード (10桁)	税務、年金、住民管理、諸統計、教育等	全住民	530万人	内務省中央個人登録局	個人登録に関する法律	1968年
スウェーデン	統一コード (10桁)	税務、社会保険、住民管理、諸統計、教育等	全住民	885万人	国税庁	人口登録制度に関する勅令・政令	1968年
ノルウェー	統一コード (11桁)	税務、社会保険、諸統計、教育、選挙等	全住民	443万人	登録庁	人口登録制度に関する法律	1970年
韓国	住民登録番号 (13桁)	税務、社会保険、旅券の発給等	全住民	4,643万人	内務部	住民登録法	1993年
シンガポール	統一コード (1文字8数字)	税務、年金、車両登録等	全住民	387万人	内務省 国家登録局	国家登録法	1995年
イタリア	統一コード (文字及び数字の組合せ)	税務、諸許認可等	約5,000万人 (1997年現在)	5,852万人	財政省	納税者登録及び納税義務者の納税番号に関する大統領令	1977年
オーストラリア	統一コード (9桁)	税務、所得保障等	約1,250万人 (1996年現在)	1,875万人	国税庁	1988年度税制改正法	1989年

具体的には、以下に述べるように、総合課税・分離課税の課税方式をめぐる議論

との関係や、資料情報の増加の下での税務行政の効率化・高度化との関係から、納税者番号制度について検討されてきています。

課税方式の議論との関係

納税者番号制度の検討の必要性は、まず、個人所得課税の課税方式をめぐる議論との関係で指摘されてきました。現在の個人所得課税は、総合課税を基本としつつ、利子所得等については源泉分離課税を行っています。個人所得課税については、各種の所得をすべて合算・総合した上で累進税率を適用する総合課税が優れているという議論があります。

仮に、利子所得等も含めた総合課税化を行う場合には、まず、膨大な数の預金口座からの利子所得について資料情報の提出を求めることとなり、さらに、利子所得以外の各種の金融商品に係る所得についても同様に資料情報の提出が求められることとなります。また、現在、給与所得者の多くは年末調整によって納税が完結していますが、総合課税化に伴い、ほとんどの納税者が確定申告書を提出することとなります。

こうした結果、利子所得等も含めた総合課税化を行う場合、大量かつ多様な資料情報等を突合・名寄せし、申告書と照合していく必要があります。このような突合・名寄せを正確・迅速に行うためには、納税者番号制度が不可欠となります。

税務行政の効率化・高度化との関係

一方、総合課税の議論とは別に、税務行政の効率化・高度化との関係でも、納税者番号制度の検討の必要性が指摘されています。近年、所得税の確定申告や還付申告の件数は、緩やかな上昇傾向で推移しており、今後もこの傾向は続くものと考えられます。また、近年の金融商品の多様化、経済取引の国際化や電子商取引の発展の下、適正・公平な課税を確保するためには、資料情報制度の一層の拡充が必要であると考えられます。

今後増加していくことが見込まれる資料情報を適切に収集・整理し、活用を行うことによって税務行政の更なる効率化・高度化を図っていくことが求められており、近年、税務行政においても、こうした観点から機械化・電子化が進められています。

こうした状況を踏まえると、大量の資料情報を機械的・電子的に突合・整理し、活用を図っていく上で、納税者番号制度のような統一番号は、税務行政の効率化・

高度化に資するものと考えられます。

(注) 税務行政の分野で現在検討が進められている電子申告(納税申告書に記載される情報を電子データの形で送信する方法)においては、本人確認のためのパスワードや電算処理を行うための電子申告整理番号等が必要とされています。これらの番号等は、使用が納税者と課税当局との間の税務情報の伝達の局面に限られており民間の経済取引の場において広く用いられるものではないこと、電子申告を希望する納税者のみを対象として付与されるものであることなどの点で、基本的には納税者番号制度と異なるものと考えられます。

しかし、電子申告をめぐる論点の中には、例えば、盗み見や漏えい、侵入に対するセキュリティの確保の問題など、今後の納税者番号制度の検討において参考となり得るものもあると考えられます。

(3) タックス・コンプライアンスの向上 納税者の立場からの論点

近年、タックス・コンプライアンス(税制への信頼と納税過程における法令遵守)という納税者の立場に着目した観点が、重要になっています。

現行税制は申告納税制度を基本としており、納税者一人一人が、納税者全員がルールを遵守しているという安心感を持てることが、税制への信頼につながります。こうした信頼を更に高めるためには、資料情報制度、記帳・帳簿保存、源泉徴収制度、罰則、加算税などの納税を支えている多くの制度のあり方を検討していかなければなりません。これら諸制度は、それぞれが、適正な納税を促す「納税環境」を構成している重要な要素です。納税者番号制度はこれらの「納税環境」の更なる整備につながり、国民の税制への信頼を高めていく方策として、一つの柱となり得るのではないかと考えられます。

(注) 納税者番号制度の議論に関連して、納税者番号制度が導入されれば源泉徴収制度は不必要となるのではないかといった意見があります。源泉徴収制度は、円滑で確実な税の徴収を確保するとともに、納税者の納税の便宜を図るという観点からも、重要な役割を果たしています。例えば、給与所得について諸外国の例を見ても、アメリカ、オーストラリア、カナダ、イタリア、スウェーデン、ノルウェー、デンマークといった納税者番号制度が存在するすべての国において、源泉徴収が行われています。

(4) 納税者番号制度をめぐる諸状況の変化

番号利用の一般化

私たちの日常生活においては各種のカードが普及し、これに伴い番号の利用が

一般的なものとなっています。情報化・電子化の進展もこれらの変化を後押ししており、こうした結果、国民一人一人への番号付与が国による管理につながるという抵抗感は、以前に比べるとはるかに少なくなっているものと考えられます。

ただ、現状は、個別の取引等に対応した個別のカード・番号の利用が一般的となっているにとどまり、納税者番号のような単一の番号が広く日常的に活用されている状況には至っていないことにも留意しなければなりません。

(注) 納税者番号制度が定着しているアメリカの例を見ると、第二次大戦前に導入された社会保障番号が、その後納税者番号として利用されるようになり、現在では、この番号が銀行口座の開設、運転免許証の取得、大学入学資格試験の出願など、日常の様々な場面において広く利用されています。

行政による全国一連の番号の整備

近年、わが国の行政において、国民の利便の増進や行政の合理化に資することを目的として、全国一連の番号の整備が進んできています。基礎年金番号は、公的年金番号の一本化に伴い平成9年1月から実施されています。また、住民票コードについても、平成11年8月に「住民基本台帳法の一部を改正する法律」が成立し、その後3年以内に番号及びそれを用いたネットワークシステムが導入されることとなっています。ただし、後に述べるように、これらの一連番号は、そのまま直ちに納税者番号として利用することはできないことに留意しなければなりません。

(資料3) 個人付番方式の比較

	「基礎年金番号」	「住民票コード」
根拠規定	・国民年金法施行規則(厚生省令)	・住民基本台帳法
付番機関	・社会保険庁	・市町村 (都道府県又は全国センターにおいても管理)
付番対象者	・公的年金加入者等(外国人も含む)	・居住者(外国人を除く)
保有情報	・番号 + 氏名、生年月日、性別、住所、 公的年金加入情報 (注)住所の変更は、本人の届出による	・コード + 氏名、住所、性別、生年月日等
他の行政機関に提供される情報	・なし	・コード + 氏名、住所、性別、生年月日、付随情報(変更年月日・理由)
番号カード	・なし	・本人の申請により発行 (注)住民基本台帳カードの様式その他必要な事項は自治省令において規定
目的	・公的年金の制度運営の一層の適正化 未加入者問題への対応 供給調整の適正化 行政サービスの向上(年金相談・年金裁定)	・住民基本台帳事務の簡素化・効率化 (転入・転出事務等) ・国の行政機関等への情報提供 (法令上明確に規定された分野に利用を限定)
プライバシー保護規定	・個人情報保護法	・法律による厳格な保護措置 ・附則修正:「この法律の施行に当たっては、政府は、個人情報保護に万全を期するため、速やかに、所要の措置を講ずるものとする。」旨の規定が加えられた
民間での利用	・加入者本人に他に利用されないよう注意喚起	・民間による利用を禁止
検討・実施状況	8年4月 システム・テスト 住所情報等収集 広報 10月 付番対象者確認 12月 番号通知 9年1月 実施	8年3月 研究会最終報告 7月~10月 自治大臣懇談会 9年6月 住民基本台帳法の一部改正試案公表 10年3月 住民基本台帳法一部改正法案国会提出 11年6月 同法案、衆議院通過(附則一部修正) 8月 参議院において可決・成立 公布

国際化、電子化の進展

経済取引の国際化や電子商取引の発展の結果、より多くの資金がより素早く移動することが可能となり、取引の範囲も広域にわたるようになってきています。既に、金融システム改革の結果、金融商品の多様化、複雑化が進んでいますが、国際化、電子化の進展により、個人や企業の金融取引に係る所得等を的確に捉えることが一層困難となるおそれがあります。さらに、租税回避のための取引（タックス・シェルター）が増加することも考えられます。

こうした状況に対応し、所得等の捕捉を行って適正・公平な課税を確保するためには、これらの金融商品に対し広く資料情報の提出を求めていかなければなりません。資料情報制度を大幅に拡充していく場合には、大量の資料情報を突合・整理し、活用を図っていく上で、納税者番号制度の導入の検討が必要であると考えられます。

(5) 納税者番号制度をめぐる主な論点

当調査会は、これまで広範な論点について納税者番号制度の検討を行ってきましたが、前述した近年の状況変化も踏まえ、改めて主な論点について整理すると、以下のとおりです。

番号付与の方式（付番方式）

納税者番号制度の検討においては、納税者番号として利用する場合に必要な番号付与（付番）のあり方をどのように考えるかという問題があります。これについては、これまでの当調査会の検討において、二重付番がないこと、全国一連の番号で生涯変わらないものであること、番号を付与した後の住所、氏名等の異動を管理できる体制になっていること、大多数の個人及び法人を網羅していることなどが必要であると指摘されています。

こうした点や諸外国における納税者番号制度の例を踏まえ、当調査会においては、個人に対する付番方式の類型として、公的年金番号を利用する「年金番号方式」と住民基本台帳を利用する「住民基本台帳方式」の2類型を検討の対象としてきました。前述のとおり、近年、2種類の全国一連の番号が整備されてきていますが、このうち基礎年金番号は「年金番号方式」に、住民票コードは「住民基本台帳方式」に、ほぼ該当していると考えられます。

基礎年金番号、住民票コードの2つについては、そのいずれについても、制度

上又は性質上、現行の番号をそのまま納税者番号制度に用いることはできません。仮に、現時点においてこれらの番号を個人に付される納税者番号として検討するという視点に立った場合、様々なメリット・デメリットが考えられます。その中で、主要な点のみについて整理すると、以下のようになります。

【納税者番号として検討する場合の個人付番方式の比較】

	年金番号方式（基礎年金番号）	住民基本台帳方式（住民票コード）
メリット	<p>国民に受益を伴う行政分野で利用されているので、税務の分野での利用も比較的円滑に受け入れられるのではないかと。</p> <p>基礎年金番号の民間利用について規制はなく、納税者と相手方（金融機関等）との自己証明・本人確認の場面においても活用可能である。 （他方、民間における個人情報保護の問題について検討が必要。）</p>	<p>外国人を除く居住者すべてが対象であり、住所異動を正確に把握できる。</p> <p>住民票コードについて法律上の根拠がある（住民基本台帳法で規定）。</p>
デメリット	<p>年金非対象者等については自主申請とならざるを得ないことから全国民に自動的に付番することができず、二重付番、付番漏れが生じ得る（注）。 （公的年金制度に加入していない者についても、自主的に番号を取得することを促す仕組みを作ることなどによって番号制度の枠組みに取り込めるのではないかと。）</p> <p>基礎年金番号について法律上の根拠がない（厚生省令で規定）。</p>	<p>住民票コードの民間利用が禁止されているため、納税者と相手方（金融機関等）との自己証明・本人確認の場面では活用できない。</p> <p>住民票コードについては、今後の整備、定着・活用の状況等に十分留意する必要があるのではないかと。 （身近な市町村の住民票の記載事項であるため、受け入れやすいのではないかと。）</p>

（注）基礎年金番号は、公的年金加入者等（外国人も含む）が対象であり、住所の変更は本人の届出による。

住民票コードについては、正確性の面で相対的なメリットはありますが、前述のとおり、制度の実施はこれからであり、基礎年金番号とともに、今後の整備及び定着・活用の状況等を踏まえつつ、引き続き、必要とされる付番のあり方等について検討を進めていかなければなりません。

（注）住民票コードの導入等が定められた「住民基本台帳法」においては、番号による本人確認

情報の利用について、民間機関は対象外であり、また、利用し得る公的部門も限定されて税務当局は対象外となっているため、住民票コードが実際に導入された後も、これをそのまま納税者番号制度に用いることはできません。したがって、仮に住民票コードを納税者番号に用いる場合には、同法の改正を含めた法令上の措置が必要となります。

また、住民票コードの導入等を措置する改正法の国会審議が行われた際には、「この法律の施行に当たっては、政府は、個人情報の保護に万全を期するため、速やかに、所要の措置を講ずるものとする」との一項が附則に追加されるとともに、プライバシー保護やシステムの利用範囲に関して附帯決議もなされています。なお、個人情報の保護については、政府において、個人情報保護システムの中核となる基本的な法制の確立に向け、現在具体的な検討が進められています。

法人は、個人とともに経済取引における主要な取引主体であり、仮に、法人の取引を納税者番号制度の対象としない場合には、個人の取引を法人名義で行うことにより把握を免れることが可能となってしまいうため、法人にも番号を付与しなければなりません。

法人に対する番号付与の方式としては、税務データ方式（税務当局の管理データに基づく方法）と登記簿方式（法人登記簿のデータに基づく方法）が考えられますが、税務データ方式については公益法人のデータがないなどの問題、登記簿方式については休眠会社の整理などの問題が指摘されています。

こうした問題については、行政の電算化の進捗状況等についても留意しつつ、更に検討を進めていくことが求められます。

納税者番号制度のメリット

納税者番号制度の導入によって課税の公平・適正化が図られることとなれば、税制全体に対する国民の信頼の向上につながるものと考えられます。近年、当調査会において、納税者番号制度について納税者の立場に着目した観点からの検討の重要性を指摘していますが、こうしたタックス・コンプライアンス（税制への信頼と納税過程における法令遵守）の向上に寄与することが、納税者番号制度の導入によって期待される最も重要なメリットの一つであると考えられます。

また、先に述べたとおり、納税者番号制度は、利子所得等を含めた総合課税化を行う場合の前提条件となりますので、納税者番号制度の導入は、個人所得課税の課税方式の選択の幅を広げることになります。

なお、納税者番号制度が導入されれば、すべての所得等の把握が可能となるといった見方が一部に見受けられますが、すべての経済取引を納税者番号制度の対象範囲とすることは不可能です。例えば、事業者の売上げや仕入れに関するすべての取引を把握することは困難であるなど、おのずから一定の限界が存在することにも留意しなければなりません。

納税者番号制度の導入時のコスト

納税者番号制度は大掛かりな仕組みであるため、その導入時のコストは、民間・行政の双方において、相当の規模となります。具体的なコストは、納税者番号制度の対象となる資料情報の範囲等をどのように設定するかによって大きく異なってきますが、民間において生じるコストとしては、例えば、以下のようなものが考えられます。

イ．金融取引については、最近、預金口座開設時における本人確認の強化が図られており、既に一定の事務的成本がありますが、納税者番号制度が導入される場合には、預金口座等を管理するソフトウェアの更新、顧客への利子支払額等の通知等を、新たに行わなければなりません。

ロ．一般の経済取引のうちで資料情報の提出義務が課される経済取引に関しては、個々の取引において、納税者番号を新たに追加した資料情報を提出しなければなりません。

ハ．また、給与等の支払に関しては、雇用主が従業員の給与等の管理に用いる個々の従業員の整理番号について一対一で納税者番号を新たに対応させる必要が生じ、コンピューターのソフトウェア等について変更・更新等を行わなければなりません。

以上に述べたようなコストは、広範な法人や個人に発生すること等から、納税者番号制度の導入時の民間におけるコストは、行政におけるコストよりも相当程度大きくなることが予想されます。

また、個々の取引等の場において、納税者番号の告知を求めて本人確認をいちいち行わねばならない「わずらわしさ」についても、定量化されないものですが、制度の導入に係る負担の一つとして無視できないと考えられます。

納税者番号制度は、適正・公平な課税を実現に資するとともに、税制への信頼の向上にも役立つものですが、制度の導入時には、以上のようなコストが避けら

れないことに留意しなければなりません。

プライバシーの保護

納税者番号制度に関連してプライバシーの保護の問題が生じ得る局面は、納税者と税務当局、税務当局と他の行政当局、納税者と資料情報の提出義務者の3つの局面に整理することができます。

まず、第一に納税者と税務当局間のプライバシーの問題については、現在においても、税務当局は適正な税務執行のために納税者の経済取引等に係る情報を収集することが求められており、その限りでプライバシーの権利は制限されざるを得ません。税務行政においては、一般の公務員の守秘義務に加え、税務職員についてより重い守秘義務が税法により課されているところです。したがって、納税者番号制度が導入された場合においても、基本的には、納税者と税務当局間にプライバシーの問題が新たに生じることはないと考えられます。

第二に、税務当局が納税者番号を用いて収集した税務データへの他の行政当局からのアクセスの問題があります。この問題については、公務員の守秘義務のほか、個人情報保護法による行政機関の保有する個人情報ファイルの目的外使用に関する規制がなされています。また、そもそも他の行政当局が税務データにアクセスできるような仕組みを構築すること自体、基本的に税務職員の守秘義務違反に当たると考えられます。いずれにしても、税務データへの不正アクセス防止の問題については、今後、技術的な方策を含め検討を行っていくことが求められます。

第三に、資料情報の提出義務者は、取引等の際に納税者番号により本人確認を行うこととなりますが、この場合、例えば、資料情報の提出義務者が知り得た個人情報を無断で第三者に売買するといった危険性が生じます。このような問題に対処するためには、現在、個人情報保護の基本法制の検討を含めた取組みがなされているところであり、今後の検討の推移を見守っていく必要があります。納税者番号制度のような個人情報に関連する大掛かりな制度においては、プライバシー保護に関してごくわずかでも問題が生じると、制度全体の信頼を著しく損ねるおそれがあり、プライバシーの保護については、引き続き十分な検討を重ねていかなければなりません。

資金シフト等の経済取引への影響

納税者番号制度が導入される場合、同種の取引についてはできる限り広く納税者番号制度の対象にしないと、納税者番号制度の対象取引から対象外の取引へと資金シフトが起こるなど、経済取引へ影響を与えるおそれがあります。国際化・電子化の進展を踏まえれば、納税者番号制度の対象となる取引範囲については、経済取引への中立性の観点から、できる限り広くすることが求められます。また、国際的な資金シフトに対応するためには、国際的な取引についても資料情報の対象とすることや、情報交換をはじめとした税務執行の国際協力を一層推進することについて、検討する必要があります。

資金シフト等の経済取引への影響を踏まえれば、以上のように、納税者番号制度の対象範囲はできる限り広くすることが求められますが、その分、納税者番号制度の導入時のコストは引き上げられることに留意しなければなりません。

(6) 今後の検討の方向

納税者番号制度は、真正な名義の使用の担保及び資料情報の突合・名寄せの効率化によって、所得等の的確な把握を可能とすることを通じて、適正・公平な課税の実現及び税務行政の効率化・高度化に資するものであり、さらに、納税者の税制への信頼の向上にも寄与するものです。

納税者番号制度については、これまで当調査会において、まず総合課税との関連から検討が行われてきました。納税者番号制度の導入は、利子所得等も含めた個人所得税の総合課税を行う場合の不可欠な前提条件となります。したがって、納税者番号制度については、この総合課税化の問題と併せて検討されることが求められます。

また、タックス・コンプライアンスの向上という観点からは、納税者番号制度は、番号によって申告書と各種の資料情報とが有機的に結び付き、適正・公平な課税の実現に役立つものでなくてはなりません。このような視点から、今後、納税者番号制度については、資料情報制度のあり方など納税を支える他の諸制度のあり方とも併せて検討を行っていかなければなりません。

さらに、納税者番号制度については、適正・公平な課税の実現に資する一方、付番方式のあり方、導入に伴うコストと効果、プライバシー保護の問題など、引き続き検討すべき課題が残されています。

納税者番号制度は、国民生活全般に大きな影響を及ぼすものであり、その導入については、国民の理解と協力が不可欠です。したがって、制度の意義、先に述べたような様々な論点について、今後、国民の間で更に議論が深まることを期待するとともに、全国一連の番号の整備をはじめとした諸状況の進展を踏まえながら、その導入について検討を進めていく必要があります。

2. 電子商取引と税制

(1) グローバル化、情報化・電子化の流れを背景とした電子商取引の発展には目覚ましいものがあり、経済の効率化や経済発展の新たな可能性につながることを期待されています。

(注) ここで、電子商取引とは、商取引のいずれかの段階(契約、物流、決済等)がインターネットを通じて行われるものを言います。

わが国の電子商取引の市場規模については、2003年の時点において、事業者間(BtoB)が約70兆円(電子商取引化率11.2%)、事業者対消費者間(BtoC)が約3.5兆円(同1.3%)程度になるとの予測もなされています。

(2) 電子商取引は、インターネットという、世界各地のコンピュータがつながったネットワークを通じて行われる取引であり、グローバルな性格を有していることから、様々な国際課税上の問題を生じさせる可能性があります。電子商取引の健全な発展のためには、国際的に調和の取れた課税ルールの検討を通じ、事業者の予見可能性を高めるとともに、課税の公平等を確保していくことが重要です。このような観点から、電子商取引に対する課税のあり方については現在OECDを中心に国際的な検討が行われています。

(注) 電子商取引への課税問題については、1998年10月に、OECD租税委員会報告書「電子商取引：課税の基本的枠組み」が公表されています。

(3) 上記のOECD報告書においても述べられているように、公平・中立・簡素の租税原則が電子商取引にも適用されます。現段階では、既存の商取引に適用されている課税ルールによりおおむね対応が可能であると考えられますが、電子商取引には、一般の商取引とは異なる様々な特徴があることから、今後における電子商取引の更なる発展を考える場合、以下に述べる点に留意する必要があります。

(注) 電子商取引には、大別して、契約等、取引段階の一部のみがインターネットで行われ、従来の取引と大きく変わらない取引と、物流や決済を含め、全ての取引段階がインターネットを通じて行われ、電子商取引が持つ様々な特徴の影響をより強く受ける取引とが考えられます。

経済取引に対して適切に課税していくためには、誰が、いつ、どこで、どのような取引を、どれだけ行ったかといった取引の実態を税務当局が正確に把握し得る仕組みが必要ですが、電子商取引は、インターネットの持つ匿名性など

の性格から、こうした取引の把握に関し、税制及び執行の両面で新たな問題を投げかけています。この問題への対応は、クロスボーダー取引（国境を越える取引）においてより困難になります。いずれにしても、電子商取引により租税回避が助長されるようなことがあってはならないことは言うまでもありません。

イ．まず、インターネット上では、商取引を行う者の氏名や会社名、住所の情報が表示されているとは限りませんし、情報が正確であるかどうかの確認も容易ではないので、誰がどこで取引を行っているのかなどの把握が困難になります。

ロ．次に、電子商取引により、取引形態が変化し、生産者と消費者の直接取引（ダイレクト・セール）といった、中間事業者を省略した事業形態が広がっています。このため、卸売業者、小売業者といった複数の取引関係者からの納税申告、情報提出、税務調査を通じた取引把握の機会が減少します。

このような問題については、取引の安全確保のために取引当事者間で行われる情報の開示・利用の方法や電子認証の利用、さらには電子商取引に特有な決済方法など、電子商取引における商慣行や電子商取引を支える技術の可能性を考慮しつつ、課税上必要な取引把握の問題について検討していくことが考えられます。

（注）前記のOECD報告書も、税務当局は納税者の取引把握のための情報アクセスを確保すべきであるとしています。また、情報交換等、各国間の協力の必要性や可能性についても言及しており、国際的にはこうした側面からの検討もなされていくものと思われる。

クロスボーダー取引に係る所得課税においては、例えば、事業者が音楽をCDという形で国外の支店等のいわゆる恒久的施設を通じて販売すれば、支店等が所在する相手国で事業所得として課税が行われますが、恒久的施設がなければ相手国で課税されないなど、国外の事業者が所得の生じる国に支店等の事業拠点を有するか否かなどの違いにより課税関係が異なるのが一般的です。インターネットを通じて国外の事業者が直接注文を受け付けたり、音楽等を配信する取引が新たに生まれているため、事業者の予測可能性を確保する観点から、こうした既存の課税ルールが電子商取引にどのように適用されるのかについて明確化する必要があります。

（注）例えば、このような取引が国外の事業者が顧客の国に保有しているサーバを通じて行わ

れる場合、このサーバが恒久的施設として捉えられるのか否かとの問題を検討する必要があります。

クロスボーダー取引に係る消費課税については、わが国やヨーロッパ諸国の消費税制度においては、国外の事業者からCDなどの財貨を輸入する場合には、税関において輸入課税を行うこととされています。しかし、外国からインターネットを通じて直接行われる音楽配信などのサービスの提供については、基本的にその提供者の事務所等の所在国において行われた取引とみなされ、提供を受ける者の所在国の消費税は課税されないこととされています。

OECDにおいては、このようなクロスボーダーのサービス提供についても、消費地課税原則に沿った課税が行われる必要があることが確認されており、現在、サービスの消費地を具体的にどのように定義するか、消費地において課税を行うためにどのような仕組みが採り得るか等の問題について、事業者の事務負担や執行可能性なども含めた専門的・技術的見地から検討が行われています。

(注) アメリカでは、電子商取引について非課税とすべきとの議論もありますが、これは国内における州小売売上税の課税のあり方の問題についてのものであり、国際的に消費税を非課税とすべきというものではありません。アメリカでは、小売売上税の課税主体は多数の地方政府であるため、州境等をまたがる小売取引への課税については、財貨の取引を含め、税の徴収がうまく機能しないという問題があるなど、アメリカ固有の事情を背景とする問題であることに留意する必要があります。

(4) なお、情報化・デジタル化の進展や普及を背景に、電子・情報技術やインターネットを積極的に活用することにより、納税者の利便や税務執行の効率化を図ることが可能になっています。一つの例として、納税申告を、現在の書面の提出による方法に加え、電子データの形で送信する方法によることを可能とする電子申告がありますが、これについては「4. 税務行政」で取り上げています。

(5) インターネットを支える情報通信技術の急速な進歩・普及を受け、電子商取引は今後更に発展していくものと考えられます。わが国としても、今後とも、電子商取引の発展状況や実態の把握に努め、OECDにおける議論に積極的に参加していくとともに、国際的な議論の方向や成果を注視しつつ、公平・中立・簡素の租税原則を踏まえ、電子商取引をめぐる課税上の問題について検討していく必要があります。

3. 環境問題への対応

(1) 基本的考え方

平成9年のいわゆる「京都会議」等を契機として、地球温暖化問題をはじめとした環境問題への関心が年々高まっています。当調査会においても、環境問題に対する総合的な取組みの一環として、税制面での対応について、今後の税制のあり方を検討していく中で、幅広い観点から検討を行っていく必要があるとしてきたところです。

環境問題への税制面での対応を検討する場合、まず、環境政策の基本的な考え方を踏まえなければなりません。

個人の消費活動や企業の生産活動は、CO₂排出など様々な面で環境に対して好ましくない影響を及ぼしています。環境政策においては、そのために生じる社会的費用を製品やサービス等の価格に反映させる（いわゆる「外部不経済の内部化」）必要があり、そのために環境負荷の原因者に対して負担を求めるべきという原則（PPP = Polluter Pays Principle、いわゆる「汚染者負担原則」）があります。今後税制面での対応を検討する場合においても、この原則が基本とされなければなりません。

さらに、検討に当たっては、わが国の経済活動に対する影響や諸外国における環境関連税制の動向についても十分留意しなければなりませんし、産業の国際競争力の維持といった観点から議論があることにも留意しなければなりません。一方で、環境問題への対応についてもわが国の国際社会における地位にふさわしいリーダーシップを発揮することが必要との指摘もあります。

（注）PPPは、1960年代の先進各国における環境汚染の深刻化に対し、広く各国の協力により解決を図るための国際的なルールとして、OECDが1972年に提唱したものであり、様々な国際会議を経て国際的に広く確立したものとなっています。

(2) 環境施策の諸類型と税制

環境問題には、地球温暖化問題をはじめ、大気汚染、廃棄物問題などの身近な環境問題など様々なものがあります。これらの問題に対する対策の手法としては、各種の規制的手法や自主的取組み、経済的手法がありますが、それぞれの環境問題の性格に応じて、各種手法の特徴を踏まえた適切な組合せを考えていくことが必要です。

公害対策など従来の環境施策においては、汚染物質の排出基準を設け、その違反に対し罰則を課すといった方法を典型とする規制的手法が中心でした。しかしながら、規制的手法には、排出源が多数存在している場合には、その基準設定や網羅的な監視等に多大のコストがかかる、規制値を超える排出削減に対するインセンティブが働かない、汚染者がその個別事情により行動を選択する余地のない一律規制は非効率が生じやすい、といった点で限界があると指摘されています。

企業による自主的取組みは、これまで環境保全に大変重要な役割を果たしてきており、今後も環境対策の柱の1つとなることが期待されます。しかし、社会的に望ましい水準までの対策が採られるとは限らない上、対策を講じる企業が経済的に不利になるおそれがあるといった点で、限界があります。

こうしたことから、例えばCO₂排出削減対策や自動車排ガス対策などのように、排出源が多数存在しており、排出削減に向けた継続的なインセンティブが必要な問題に対応するためには、従来の手法に加え、市場メカニズムを通じて外部費用の内部化を図る経済的手法が有効と考えられます。経済的手法については、一般に、「税・課徴金」、「助成措置」、「排出権取引」、「デポジット制」に区分できます。

「税・課徴金」は、汚染行為に対し金銭的負担を求めるものであり、PPPの趣旨に適合しているとともに、市場メカニズムを通じて各主体がそれぞれに最も効率的な対策を選択するため、多数の排出源があっても社会全体として最も少ないコストで済むという長所があります。また、汚染削減に向けた継続的なインセンティブがあり、技術開発にも長期的にプラスの影響を与えるといった特徴もあります。

税制面での対応を検討する場合、経済的手法のなじむ分野（例えば、排出源が多く、排出削減に向けた継続的なインセンティブが必要な分野）において、上記のような「税・課徴金」の長所・特徴が適切に発揮されるような仕組みを検討しなければなりません。

これに対し、「助成措置」は、汚染削減行為に対し補助金、低利融資、税制上の軽減措置等を講じるものです。これらについては、PPPに反する可能性があり、汚染の原因者に対し公的資金により助成することの社会的不公正を生じ、市場参加者の増加によりかえって環境負荷が増大するおそれがあります。さらに、特定の産業の保護につながりやすく国内外における公正な取引・投資を歪めるおそれがあることから、真に必要な措置と言えるかどうかについて十分に検討を行うことが必要と

なります。

OECDその他における議論では、「助成措置」はあくまでもPPPの例外として位置付けられています。環境関連の研究・技術開発のようにその成果が幅広く及び得るような施策、規制措置に対する激変緩和措置など経過的に必要となる施策等を中心に考えていくことが適当とされています。また、これらの助成措置のうち、税制上の軽減措置は租税特別措置として特定の政策目的を実現するための政策手段の一つと位置付けられるものですが、公平・中立等の税制の基本理念の例外措置として講じられるものであり、常に政策目的・効果を厳しく吟味する必要があることに留意しなければなりません。

「排出権取引」は、排出許可量（権利）を個々の経済主体に割り当て、市場での取引を可能とするものです。排出総量自体のコントロールが可能であり、広範な経済主体ごとの裁量の余地が大きい一方、初期割当て配分の決定に困難があり、税・課徴金より市場創設・監視体制にコストがかかるといった問題があります。

「デポジット制」は、製品の本来価格に預り金を上乗せし、使用後製品の返却の際に預り金を返却するもので、専ら廃棄物のリサイクルに対するインセンティブを付与する経済的手法です。

(3) 地球温暖化問題とCO₂の削減

近年、地球温暖化対策との関係で、規制的手法に加え、税を含む経済的手法の有効性が指摘されています。これは、地球温暖化の主因であるCO₂について、その排出源が家庭を含め非常に多数存在していることや、継続的な削減インセンティブが必要であるといった点で経済的手法になじみやすいことがあります。

地球温暖化問題への取組みについては、1997年12月に開催された「気候変動枠組条約」(1992年採択、1994年発効)の第3回締約国会議(COP3、いわゆる京都会議)において、先進国全体で、CO₂等の温室効果ガスの排出量を2008～2012年までの間に1990年比で5%(わが国6%、アメリカ7%、EU8%)以上削減する旨の京都議定書が採択されています。この議定書は2002年中に発効させることが国際的な目標となっており、現在、締約国間で交渉が進められているところです。

わが国においては、1997年度の排出量(実績)が、1990年度を9.4%上回っている状況にあります。京都会議を受け、1997年12月に内閣総理大臣を本部長とする地球温暖化対策推進本部が設置され、1998年6月には地球温暖化推進大綱が策定される

など総合的な地球温暖化対策の取組みが進められています。わが国においては、特に民生部門、運輸部門において1990年度以降のCO₂排出量増加が著しく、これらの部門における削減対策が課題となっています。

(4) 諸外国の動向

近年、欧州諸国においては、CO₂排出削減などの環境保全と産業競争力維持等の論点をめぐり活発な議論を行いつつ、各国の状況に応じて環境に配慮した税制改革の取組みが進められています。

CO₂排出量に着目したいわゆる炭素税については、北欧4か国とオランダにおいて、1990年代初頭に導入されています。EU全体としても、欧州委員会において指令案の策定作業が進められていますが、いまだ加盟国間で合意に至っていません。

(資料4) EU諸国等におけるCO₂税の概要(未定稿)

	オランダ	デンマーク	スウェーデン	ノルウェー	フィンランド
施行日	1990年2月1日	1992年5月15日	1991年1月1日	1991年1月1日	1990年1月1日
課税物件及び税率	種別 税率 (ギルダ) ガソリン(m ³) 26.07 灯油(m ³) 28.56 軽油(m ³) 28.76 重油(トン) 33.57 石炭(トン) 24.28 LPG(トン) 34.34 天然ガス(1,000 m ³) 0-10 mln. m ³ 22.40 10- mln. m ³ 14.60	種別 税率 (加ネ) 軽油(m ³) 270 灯油(m ³) 270 重油(トン) 320 石炭(トン) 242 LPG(トン) 160	種別 税率 (加ネ) ガソリン(m ³) 860 灯油、軽油、重油(m ³) 1,058 石炭、コークス(トン) 920 LPG(トン) 1,112 天然ガス(1,000 m ³) 792	種別 税率 (加ネ) ガソリン(m ³) 920 灯油、軽油、重油(m ³) 470 石油採掘の際に 放出される天然ガス (1,000 m ³) 700 石油採掘の際に 燃焼される石油(m ³) 700 石炭、コークス(トン) 460	種別 税率 (マルカ) 無鉛ガソリン(m ³) 239 有鉛ガソリン(m ³) 239 軽油(m ³) 270 重油(トン) 321 石炭(トン) 246 天然ガス (1,000 m ³) 103
課税段階	製造又は輸入時に、精製後に課税	生産時	生産又は輸入時	生産者、輸入者が小売業者へ販売する時	製品が輸入された時又は製造地から運び出された時
課税主体	国	国	国	国	国
税収の用途	一般財源	一般財源	一般財源	一般財源	一般財源

(注1) 2000年1月現在。

(注2) 従来の石油関連諸税に加えて、各燃料の炭素含有量、CO₂排出量等に着眼して税負担が定められる税を、「CO₂税」として上記に掲げている。イギリス、ドイツ及びフランスには「CO₂税」に相当するものはない。

(注3) 1ギルダ=53円、1デンマーク・加ネ=16円、1スウェーデン・加ネ=13円、1ノルウェー・加ネ=14円、1フィンランド・マルカ=20円
(基準外国為替相場及び裁定外国為替相場：平成11年6月から平成11年11月までの実勢為替相場の平均値)

[各国資料に基づき作成]

ドイツにおいては、1999年に「環境関連税制の開始に関する法律」が成立し、自動車燃料や電力に対する課税強化が実施されています。イタリアにおいては、1999年の税制改革により化石燃料に対する課税強化が実施されていますし、イギリスにおいては、1993年以降道路交通用燃料の税率を毎年引き上げてきており、さらに今後、産業用の化石燃料と電力消費を課税対象とする気候変動税を導入することが検討されています。フランスにおいても、事業者の化石燃料消費に対し炭素含有量に応じた課税を導入することが検討されています。

(資料5) 近年の主要欧州諸国における税制面からの地球温暖化対策の取組み (未定稿)

	イギリス	ドイツ	フランス	イタリア
取組み	<p>(燃料税のエスカレーター) 1993年以降、CO₂を削減するため、インフレ率+ %の率で燃料税を値上げする。いわゆる燃料価格エスカレーターが採用されていた。('93 ~ '94 は +3%、'94 ~ '96 は +5%、'97 ~ '99 は +6%。しかし、2000年度改正でエスカレーターは停止され、税率引上げが個別に判断されることとなった。)</p> <p>(気候変動税) 2001年から、産業用の化石燃料消費及び電力消費を課税対象とする気候変動税の導入が予定されており、現在、法案が国会審議中。</p>	<p>1998年9月の総選挙で、社会民主党と同盟 90・緑の党(「緑の党」)の連立政権が発足し、環境政策がより積極的に進められることとなった。 1999年3月に「環境税制の開放に関する法律」が成立し、電気税が新設されるとともに、既存の鉱産税の引上げが行われた。 併せて、新設の電気税及び既存の鉱産税について、2000年以降4年間こわたり、税率が段階的に引上げられることが法定されている。</p>	<p>原子力発電への依存度が高く、CO₂排出量は世界的に低いレベルにあることから、必ずしもCO₂削減が積極的でないと考えられていたが、既存の汚染種(一般廃棄物、大気汚染物質、航空機騒音等)について企業に対し課税)を拡張する形で2001年から化石燃料消費に対して炭素含有量に応じた課税を導入することについて検討されている。 燃料に対する従来の石油産品内国消費税の取扱いについては、未定。</p>	<p>1999年、石炭、コークス等を既存の物品税の課税対象に戻るとともに、鉱物由来に係る物品税率について、2006年1月まで段階的に引き上げる旨(暖房用メタンについてののみ)「下ガ」が定められた。</p>
課税票集減免措置等	<p>(気候変動税) 基本的に各燃料ごとの炭素含有量の平均値を用い、エネルギー量を課税標準としている。 従来の燃料税の課税対象及び家庭用・発電用・輸送用の燃料・エネルギーは非課税。エネルギー大量消費型産業については政府と省エネルギー目標に関する協定を結んだ場合の80%軽減措置等の減免措置が設けられている。</p>	<p>99年のパッケージにおいては、国内の産炭地への配慮から、CO₂排出量の多い石炭が適用対象外となっている。 鉱産税の税率は必ずしも炭素含有量に対応したものではない。 電気税・鉱産税ともに、製造業者等に対しては一定量以上の消費の場合の税率軽減等の減免措置が設けられている。</p>	<p>税率は、基本的に炭素含有量に比例。 一般家庭のエネルギー消費活動については対象外。 エネルギー多消費型産業等については、減免措置を検討中。</p>	<p>税率は、炭素含有量等を考慮して定められている。 発電用の鉱物由来等については、減免措置が設けられている。</p>

一方、アメリカにおいては、現在のところ地球温暖化問題について税制面で対応する動きは見られません。

(注) アメリカにおいては、酸性雨対策として、連邦大気浄化法によりSO₂の排出権取引が実施されています。これは、大規模な石炭火力発電施設などSO₂の排出量が多い施設を対象として、過去の排出実績等を基に排出量の上限を定め、それを排出権として配分し、市場でこの売買等を認めるものです。このほか、州レベルでも、SO_x、NO_x等の削減対策として同様の仕組みが設けられています。

上記のような地球温暖化対策としての税制面での対応は、各国とも国レベルによるものです。なお、廃棄物対策等としては、国レベルのみならず地方レベルにおいても税・課徴金などの経済的手法を活用している例が見られます。

(5) 今後の検討の方向

以上のように、京都議定書の目標達成など環境問題に対する総合的な取組みを進めていくことが重要な政策課題となっており、また、諸外国においても環境問題に

対し税制面で対応する動きが見られます。わが国における税制面での対応についても、地球温暖化問題や大気汚染などの身近な環境問題への対応も含めて、今後様々な環境問題に対する取組みが進められる中で、幅広い観点から検討を進めなければなりません。

この場合、公的サービスの財源調達という租税の基本的な機能からすれば、特定の政策分野に税制を活用することについては慎重に検討すべきという意見もあり、このようなことから、まず環境施策全体の中での税制の位置付けが明確にされる必要があります。地球温暖化問題を例にとると、今後締約国間の合意が成立して京都議定書に基づくわが国の義務内容が最終的に確定すれば、これを踏まえわが国における地球温暖化対策全体について具体的内容が検討されることとなります。これらの検討の中で、規制的手法、自主的取組み、税制以外の経済的手法の活用に加えて、税制の活用必要性について十分な議論が求められます。また、近年の環境ビジネスの進展を踏まえれば、税制面での対応の前に、環境に関する公共サービスの民営化など民間活力の積極的活用を検討すべきとの意見もありました。

税制面での対応の検討に際しては、次のような点を踏まえることが必要です。

まず、税制面での対応は先に述べたとおり排出源が多い分野における環境負荷の軽減になじむものであり、PPPの考え方を踏まえれば、環境負荷の原因者を広く対象とすることを基本に検討する必要があります。

また、既存のエネルギー関係諸税については、課税目的は異なるものの、消費量に応じて負担を求めるものであることから、結果としてCO₂排出抑制と整合的になっています。地球温暖化対策として化石燃料への課税について検討する場合、こうした既存税制との関係についてどう考えるかという議論があります。

さらに、環境負荷の原因者に追加的負担を求めることによって生じる税収の用途を地球温暖化対策などのための目的税ないし特定財源等として活用することについては、税の基本的な考え方からすれば好ましくないと考えられます。この点に関しては、単に環境負荷の軽減のための経済的手段というだけでなく、併せて環境施策のための財源調達手段という位置付けでも税制の活用を検討すべきではないかとの意見がありました。また、地域の環境保全における地方公共団体の役割や、その実施する施策のために多大な経費を要していることに留意すべきであるとの意見もありました。

なお、環境問題に対応して新たな仕組みを検討する場合、その課税主体については、税制によって対応を図ろうとする環境問題の性格を踏まえて検討する必要があります。例えば、地球温暖化対策として化石燃料に対する課税について検討する場合には、地球温暖化問題は複数の国の領域をまたがって原因と影響が関連する地球規模の環境問題であることを踏まえて、全国的視点から制度を構築することが適当です。また、廃棄物や下水の処理といった住民に身近で、地域の実情を踏まえた対応が求められる環境問題については、地方独自の対応になじみ得るものと考えられます。

(注1)化石燃料は大量かつ広範に消費されることから、効率的かつ適正な税務執行等の観点から、製造・輸入段階において課税することが考えられますが、製造・輸入施設は地域的に偏在していることに留意する必要があります。一方、現行の国税・地方税における化石燃料に対する課税の中には、特定の用途に消費されるものを課税対象としていることなどから、流通段階で課税している例もあります。

(注2)昭和63年度までは、エネルギー消費に係る税制として、電気税、ガス税(市町村税)が課税されていましたが、消費一般に負担を求める消費税の創設に伴い、廃止されました。

いずれにせよ、環境問題に対する税制面での対応を検討する際には、国民に広く負担を求めることになる問題だけに、国民の理解と協力が得られることが不可欠です。当調査会としては、国・地方の環境施策全体の中での税制の具体的な位置付けを踏まえながら、国内外における議論の進展を注視しつつ、PPPの原則に立って、引き続き幅広い観点から検討を行っていきたいと考えます。

4．税務行政

(1) 税務行政の現状と課題

適正・公平な課税を実現し、税制全体に対する国民の信頼を確保していくためには、制度面のみならず執行面における適切な対応も重要です。税務執行は税制を実際の経済実態に当てはめるものですから、円滑な執行なくして税制は機能しません。また、税制を検討する際には、現実に執行が行い得るかどうかという観点を踏まえることはもとより、できる限り納税者及び税務当局の事務負担が重くならないようにすることが求められます。

近年の税務行政を取り巻く環境を見ると、納税者数が増加するとともに、経済取引の急速な国際化、電子化・情報化が進んでおり、このような中で、適正・公平な課税の確保が従来にも増して強く要請されています。そのような要請に的確に対応していくためには、所要の執行コストの確保を図っていくとともに、できるだけ効率的・効果的な税務執行に努めることが重要です。

(注1)平成10年度と昭和53年度の納税者数などを比較すると、この20年間に、所得税の確定申告書提出人員は1.8倍、個人住民税所得割の納税義務者数は1.4倍、源泉徴収義務者数及び特別徴収義務者数は1.6倍、法人数は1.7倍、相続税の納税者数は2.3倍、国税の滞納残高は7.0倍、地方税の滞納残高は5.3倍と、いずれも大きく増加しています。また、税務訴訟件数を比較すると、国税では1.2倍、地方税では3.8倍と増加しています。なお、この間の国税庁職員の定員の増加は、1.1倍です。また、地方税務職員数は4.5%減少しています。

(注2)徴税コスト(租税及び印紙収入(税関、郵政省分を除く。))に対する税務行政の経費について、収入100円当たりで見た金額)は、国税では昭和53年度1.52円であったものが平成10年度1.44円、地方税では昭和53年度3.61円であったものが平成10年度2.72円とそれぞれ減少しています。なお、地方税においては賦課課税が中心となっており、また国税と比べて1件当たりの税額が小さいこともあり、単位税額当たりの徴税コストに影響しています。

また、納税者が負担している申告納税などのコストについては、定量的には測れませんが、そうしたコストについても大きくならないよう、今後とも税制の簡素化に努める必要があります。

今後の税務行政については、申告納税制度における適正・公平な課税の実現のために、税務当局として申告水準の維持向上に取り組むことが引き続き重要です。今後とも、広報活動などを通じる納税者の啓蒙、日常的な指導・相談及び重点的・効

果的な税務調査、滞納整理などにより、国民の納税道義を高めていくことが必要です。また、従来から国と地方公共団体との間で税務行政運営上の協力が行われています。こうした取組みは、納税者の利便性向上の観点から重要なものとして引き続き推進することが必要であり、事務の効率化の観点からも同様の必要性があります。なお、国と地方を通じた徴税一元化についての議論がありますが、これについては税務執行のみの問題ではなく、地方自治との関係、国と地方を通ずる税制のあり方など幅広い角度から検討されるべき課題であると考えます。

さらに、先に述べた税務行政を取り巻く環境変化に対応して、国民の税制及び税務行政に対する信頼をより確かなものとしていくためには、例えば、複雑化・多様化する国際的な取引に係る税務執行上の対応の充実や、悪質な脱税事案に対する厳正な対処などが今後ますます重要となってくるものと考えられ、必要な人員及び予算の確保など執行体制の整備や関係民間団体との協調を含め、税務行政における適切な取組みが必要と考えられます。

(2) 納税申告の手續の電子化

情報化・ペーパーレス化の急速な進展を踏まえ、現在、国民の利便の向上などの観点から、政府全体として申請・届出等手續の電子化に向けた取組みが行われています。税務行政の分野においても、平成 15 年度までに一部の税目について電子申告制度を導入することに向け、検討が行われているところです。

電子申告制度は、納税者の利便性向上の観点や税務行政の効率化などの観点から導入しようとするものですから、全体として、その導入による負担を上回る効果が得られることが必要です。また、申告の過程におけるセキュリティの確保について納税者の信頼を損なうことのないようにしていかなければなりません。なお、電子申告によって現在の申告水準を低下させるものであってはならないことは言うまでもありません。

電子申告制度の導入に当たっては、このような基本的な考え方に基づいて、対象税目、申告方法、納税者等の認証、申告を開始するための手續、セキュリティの確保、添付書類の取扱いなどの検討を進めていくことが適当です。また、電子申告制度の導入についても、納税者の利便性向上の観点や事務の効率化の観点から、国と地方公共団体との税務運営上の協力を一層推進していく必要があります。

(3) 税務行政を支える制度

申告納税制度を中心とするわが国の税制の下では、納税者が記録及び記帳に基づいて自ら適正な申告を行うことが制度運営の根幹となります。

税務行政は、このように基本的には納税者の記録及び記帳に支えられていますが、申告水準の維持向上を図り、適正・公平な課税を実現していくためには、税務訴訟における立証責任のあり方や資料情報制度のあり方などについても、税務行政を取り巻く環境の変化などを踏まえつつ検討していく必要があります。

立証責任

税務訴訟における立証責任については、憲法上の納税義務を背景とした申告納税制度の下では、納税者が納税義務を適正に履行している旨を自ら証明する責務を負っているとの考え方があります。また、納税者の方が税務当局よりも所得に関する情報と証拠を十分に有していることや、課税処分は大量・反復的に行われるものであることを考慮し、主要諸外国のように、一般的に納税者に立証責任を課すこと又は納税者に必要経費や損金その他自己に有利な事実について立証責任を課すことを制度化してはどうかという意見があります。

(資料6) 諸外国の所得税の課税方式と立証責任の所在(未定稿)

区分	日本	アメリカ	イギリス	ドイツ	フランス
税額確定の方式	申告納税方式	申告納税方式	申告納税方式又は賦課課税方式の選択制	賦課課税方式	賦課課税方式
立証責任	一般的に税務当局にある。	一般的に、行政庁の処分については、正当性の推定(Presumption of Correctness)が判例で打ち立てられており、税については、立証責任(Burden of proof)は納税者にありとされている。	一般的に納税者にある。	一般的に納税者の収入については、税務当局に、経費や税務上の特典については、納税者に立証責任がある。	一般的に税務当局にある。

(注) アメリカについては、1998年(平成10年)IRS改革法により、納税者が内国歳入庁(IRS)の税務調査(資料提出等)に十分な協力を行うことなど一定の条件を満たしている場合に限り、事実認定に関する立証責任が納税者から税務当局に移ることとなった。

これについては、わが国のように税務訴訟を通常の裁判所が管轄しており、また、民事訴訟法や行政事件訴訟法においても立証責任について特別の規定がないという状況の下で、行政訴訟の中で税務訴訟にのみ立証責任に関する明文の規定

を設けることが適当かどうかという問題があります。また、所得の存在が不明のときに納税者に不利益を負わせることには慎重でなければなりません。

さらに、近年の税務訴訟においては、例えば、納税者が更正時には存在しない資料などに基づき必要経費を主張するときは、納税者が必要経費に該当することを合理的に推認させるに足る程度の具体的立証を行わない限り、経費に該当しないとの事実上の推定が働くといった内容の裁判例が出ており、このような納税者に一定の立証を求める裁判例が判例として定着していくか否かについて見守っていくことも必要です。

こうした点を勘案すれば、税務訴訟における立証責任の問題については、諸外国の例や裁判例の今後の展開をも見ながら、そのあり方について検討していくことが適当です。いずれにしても、現在のように税務当局が一般的に立証責任を負う下では、適正・公平な課税を実現するための環境整備の一環として、立証責任を果たせるだけの十分な資料を収集できるような環境が整備される必要があります。

資料情報制度

税務当局が各種の手段で収集する資料は、納税者の申告が適正なものであるかどうかを確認するための重要な手がかりとなるものであり、資料情報制度は適正・公平な課税を実現する上で不可欠な役割を担っています。

わが国の資料情報制度は、各税法において各種のものが規定されていますが、近年では平成 10 年 4 月から施行された外為法の改正に併せ、一定額以上の国外送金等についての調書の提出制度が整備されています。

当調査会としては、昭和 58 年 11 月の答申（「今後の税制のあり方についての答申」）において、資料情報制度に関し、一般的な資料収集目的のための協力制度及び官公署等の協力制度について指摘しました。前者については、従来から関係者の任意の協力に基づいて行われてきた一般的な資料収集の根拠規定を設けるというものですが、未だその制度化は図られていません。今後、関係者との協力関係の進展や定着状況を見極める必要があります。また、後者については、昭和 59 年に官公署等の協力制度が設けられましたが、必ずしも実効性があがっていないとの指摘もあります。行政機関の保有する情報の公開に関する法律の施行など行政情報公開への対応が進展している中で、経済取引に関する資料などを秘

匿する理由はなくなりつつあると考えられます。こうしたことを踏まえ、今後、この制度を強化することが適当と考えます。

さらに、国際化や高度情報化の進展に伴い、資料情報の収集がより困難になってきている面がありますが、こうした新たな状況においても適正・公平な課税に必要な資料情報の収集が可能となるよう、制度の不断の見直しが重要です。

資料情報制度は、税制そのものを構成する極めて重要な要素です。したがって、今後の税制のあり方の検討と併せ、諸外国の諸制度をも勘案しつつ、国民の理解と協力を求めてその拡充を図ることが必要と考えます。

(資料7) 官公署等の協力義務の国際比較(未定稿)

日本	アメリカ	イギリス	ドイツ	フランス
<p>税務職員は、所得税、法人税等に関する調査について必要のあるときは、官公署等に、当該調査に関し参考となるべき簿書及び資料の閲覧又は提供その他の協力を求めることができる(所得税法 235 条 2 項、法人税法 156 条の 2 等)。</p>	<p>官公署等に対して、協力義務より強い広範な情報申告義務が課されている。</p>	<p>内国歳入庁は、国庫補助金の交付や免許・特許等の登記・登録の管理を行う公的機関に対し、交付先・許可先等の氏名・住所を記載した情報申告の提出を求めることができる(1970年租税管理法18A条)。</p>	<p>官公庁及び裁判所は、課税の実施のために必要な共助を行わねばならない。ただし、法律上共助を禁止されている場合、共助をなすに不相当に多額の出費を要する場合、当該官公庁の本来業務が著しく害される虞れのある場合等には、共助をなすことを要しない(租税通則法 111 条、112 条)。</p>	<p>官公庁及び官公庁により許可され又はその監督に服する公企業が、税務当局から情報を求められた場合には、所掌する事務に関する資料につき、守秘義務をもって対抗することはできない(租税手続法 83 条)。</p>

(資料8) 主要国における法定資料の概要(未定稿)

	日本	アメリカ	イギリス	ドイツ	フランス
法定資料の処理				(1)	
収集枚数(万枚)	約8.2千万(98年)	約10.8億(97年)	N.A.		N.A.
磁気テープ提出割合	約5割(98年)	約97%(97年)	N.A.		N.A.
法定資料の有無(2)					
給与受取				×	
預貯金	(3)		(4)	×	
株式					
配当受取			(5)	×	
譲渡	(6)		(7)	×	
公社債					
利子受取	(3)		(4)	×	
譲渡	(8)		(7)	×	
不動産譲渡			(9)	×	×
貴金属譲渡	×		×	×	×
国内送金	×		×	×	×
海外送金	(10)	(11)	×	×	(12)
預貯金					
口座開設	×	(13)	×	×	
保有	×	×	×	×	×
株式保有	×	×	(14)	×	×
公社債保有	×	×	×	×	×
不動産保有	×	×	×	×	×
貴金属保有	×	×	×	×	×
海外資産保有	×	(15)	(16)	×	(17)

(注) 諸外国の中には、上記のように金融機関からのものをはじめとして、極めて広範な資料情報を確保できるような制度を整備している国があります。

(備考)

- (1) ドイツには法定資料制度が存在しない。(独)
- (2) 個人を対象とする法定資料に限る。(米英独仏)
- (3) 個人の預貯金、普通預金、通常郵便貯金、公社債等の利子の場合等、不要。(日)
- (4) 当局は税法上、金融機関に対し、随時資料提出を要求する権限を有する。執行上は、全ての預貯金等に係る利子の支払い等について、毎年、利子金額、源泉所得税額等が記載された情報申告書を提出している。(英)
- (5) 当局は税法上、配当等の受取人が株式等の名義人ではない場合又は無記名の株式等の場合、随時配当等の実質受益者に係る資料提出を要求する権限を有する。(英)
- (6) 源泉分離課税を選択した場合等、不要。(日)
- (7) 当局は税法上、随時資料提出を要求する権限を有する。執行上は、証券業者は、年間のうち税務当局が指定する一定期間内の取引等について報告している。(英)
- (8) 転換社債、新株引受権付社債等につき、必要。(日)
- (9) 当局は税法上、随時、土地取引に係る資料提出を要求する権限を有する。(英)
- (10) 200万円を超える国外送金等につき、銀行等から当局に調書を提出。(日)
- (11) 金融機関は、国内外を問わず、1万ドル超の預金の預入、引出し、通貨両替、その他の支払い又は移転に関する報告義務がある。
銀行は、国内外を問わず、3,000ドル以上の送金について記録保存義務があり、かつ、財務省の求めに応じて開示する義務がある。(米)
- (12) 金融機関は、国内と国外との間の資金移動についての記録保存義務があり、かつ、税務当局の求めに応じて開示する義務がある。(仏)
- (13) 銀行は、預金口座等について、開設日から30日以内に、顧客の納税者番号を確認して保存しなければならない。(米)
- (14) 当局は税法上、随時、株主名簿の写しの提出を要求する権限を有する。(英)
- (15) 国外に銀行口座、証券口座等を有し、その総額が1万ドル超の者は、口座情報等を報告する義務がある。(米)
- (16) 当局は税法上、英国外の「同族会社」の持分を所有する者に対し、随時当該会社の資産等に係る資料提出を要求する権限を有する。当局は税法上、英国外の「同族会社」の設立又は管理等に関連して、随時、銀行等が顧客の代理人として行った取引に係る資料提出を要求する権限を有する。(英)
- (17) 国外に金融機関の口座を開設、閉鎖、又は保有する者は、口座情報等を報告する義務がある。(仏)