

令和元年度東京都税制調査会答申

令和元（2019）年10月31日

東京都税制調査会

目次

I	税制改革の視点	1
1	基本的視点	1
	(1) 少子高齢・人口減少社会	1
	(2) 将来を見据えた分権改革	4
	(3) 財政の持続可能性の確保	6
	(4) 地方税体系のあり方	8
2	時代の変化に対応した視点	11
	(1) デジタル経済と税制	11
	(2) 税務行政のデジタル化の推進	15
	(3) 所得格差に対応した税制	18
	(4) 税制のグリーン化	20
II	デジタル経済と地方税財政制度	21
1	デジタル経済に対応できない国際課税原則	21
2	OECD 及び各国における検討状況	23
3	デジタル経済に対応した税制のあり方	25
	(1) 国際課税の新ルールについて	25
	(2) DST 導入オプションについて	30
III	社会経済の変化に対応した所得課税	32
1	個人所得課税のあり方	32
	(1) 所得再分配機能の強化	33
	(2) 私的年金制度等に関する公平な税制	36
2	金融所得に係る税制のあり方	39
	(1) 金融所得課税の現状と課題	39
	(2) 金融所得課税制度のあり方	43
3	個人住民税の現年課税化	44
	(1) 現状と課題	44
	(2) 現年課税の課題	47

(3) 現年課税に向けた展望.....	49
IV 環境関連税制.....	51
1 グリーン化に向けた取組.....	51
2 「地球温暖化対策のための税」の将来像.....	54
(1) 「地球温暖化対策のための税」の現状と課題.....	54
(2) 「地球温暖化対策のための税」の将来像.....	55
V 都市と地方の共存共栄を支える税財政制度.....	59

I 税制改革の視点

1 基本的視点

(1) 少子高齢・人口減少社会

- 我が国の高齢化率は 28.4%。75 歳以上人口が総人口に占める割合は 14.7%と、65 歳～74 歳人口の 13.8%を上回っている
- 税と社会保険料を合わせた負担のあり方、世代間における負担の公平性など、税制全体のあるべき姿について総合的に検討すべき
- 東京都の人口も、2030 年前後をピークに減少。2015 年を起点とした高齢者人口の増加率は 2020 年代後半には全国平均を上回る
- 巨大な大都市需要を抱える東京都において、近い将来、膨大な医療・介護等の財政需要が発生する

(支え合う社会経済システムの構築)

- ・ 我が国は、既に少子化による急速な人口減少社会に突入し、世界にも例を見ない超高齢社会の真ただ中にある。65 歳以上人口は、1950 年（昭和 25 年）には総人口の 5%に満たなかったが、1970 年（昭和 45 年）に 7%を超え、1994 年（平成 6 年）に 14%を超えた¹。
- ・ 2019 年（令和元年）9 月 15 日現在、高齢化率は 28.4%に達した。同日現在、65 歳～74 歳人口は 1,740 万人、総人口に占める割合が 13.8%であったのに対し、75 歳以上人口は 1,848 万人、総人口に占める割合は 14.7%と、65 歳～74 歳人口を上回っている²。2025 年（令和 7 年）には、団塊の世代が全て後期高齢者となる。

¹ 1950 年及び 1970 年の数値は国勢調査を参照。1994 年の数値は総務省「人口推計」を参照。

² 総務省統計局ホームページ「統計トピックス No. 121」（令和元年 9 月 15 日）

- ・ 65歳以上の高齢者1人を支える15歳から64歳までの働き手は、1950年（昭和25年）には12.1人であったものが³、2018年（平成30年）には2.1人にまで減少した⁴。2040年（令和22年）には1.5人で1人の高齢者を支えることになるかと推計されている⁵。
- ・ 1人の若者が1人の高齢者を支える社会は「肩車型」に例えられる。しかし、今後訪れる社会は、人口構造の変化に加え、雇用環境の変化による若年層を中心とした低所得化、一人暮らしの高齢者の増加など、これまでとは前提が大きく異なる。支える側が自分の体重以上を背負う、いわば「重量挙げ型」社会の到来であり、全ての世代が互いに支え合う社会経済システムの構築が急務である。

（社会保障制度を支える負担のあり方）

- ・ 社会保障の給付と負担の現状をみると、2019年度当初予算ベースで社会保障給付費は約123.7兆円であり、その財源は、社会保険料が約71.5兆円（約59.4%）、税などの公費負担が約48.8兆円（約40.6%）などとなっている⁶。公費負担の多くは公債依存を通して将来世代に負担を先送りしており、その額は今後さらに増大することが見込まれる⁷。このような状況は、国・地方の財政状況にとっても、社会保障制度の持続可能性からみても問題である。
- ・ 人口構造及び社会経済の大きな変化に対応し、社会保障制度を安定的に持続させるためには、受益と負担のバランスを含めた制度のあり方について本質的な議論を十分に行い、その全体像を見据える必要がある。その上で、税と社会保険料を合わせた負担のあり方、世代間における負担の公平性など、税制全体のあるべき

³ 1950年国勢調査

⁴ 総務省統計局ホームページ「統計トピックス No. 121」（令和元年9月15日）

⁵ 参考資料 p. 1 「将来人口推計と高齢化率の推移（全国）」

⁶ 参考資料 p. 2 「社会保障の給付と負担の現状（2019年度予算ベース）」

⁷ 参考資料 p. 2 「社会保障給付費と社会保障財源の推移」

姿について総合的に検討するべきである。

(地方の課題)

- こうした中、地方は懸命に、地域産業の振興や人材育成に積極的に取り組み、地域の活性化に努めている。しかしながら依然として地方は、少子・高齢化による社会保障関係経費の負担増、人口減少による限界集落の増加など、様々な難しい課題の解決を迫られている。集落が消滅すれば、農地や山林など地域資源の管理も困難となる。これは、都市部を含めた我が国全体の豊かな暮らしを支える基盤に関わる問題でもある。
- 東京都の人口も、2030 年前後をピークに減少に転じる⁸。また、現在の高齢化率は全国平均を下回っているものの、2015 年を起点とした高齢者人口の増加率は、2020 年代後半には全国平均を上回り、2040 年には全国平均の約 1.9 倍に達すると推計されている⁹。また、同年の都の 75 歳以上人口は約 207 万人となり、2015 年比で約 4 割の増加が見込まれている¹⁰。
- このことは、巨大な大都市需要を抱える東京都において、近い将来、さらに膨大な医療・介護等の財政需要が発生することを意味している。介護人材の需給ギャップの拡大、空き家の増加など、今後は都においても少子・高齢化、人口減少に伴う様々な問題が顕在化していく。
- このような地域間の「タイムラグ」の存在を含め、ある程度の時間軸に沿って我が国の状況を俯瞰することで、東京都もそれ以外の地域もそれぞれが厳しい状況にあるという認識が広く共有されることが望ましい。

⁸ 参考資料 p. 1 「将来人口推計と高齢化率の推移（東京都）」

⁹ 参考資料 p. 3 「65 歳以上人口の指数の推移」

¹⁰ 参考資料 p. 1 「将来人口推計と高齢化率の推移（東京都）」

(2) 将来を見据えた分権改革

- 人口減少が進展する中で我が国全体が持続的に発展していくには、経済のグローバル化やデジタル化がもたらす様々な利益を都市も地方も享受することと、それを下支えする税財政制度の構築が必要
 - 超高齢化という全ての地方自治体が直面する課題を克服するには、分権改革の一層の推進とその裏付けとなる地方税財源の拡充こそが、我が国の将来を見据えた抜本改革として進められていくべき
-

(我が国全体の持続的発展)

- ・ 人口減少が進展する中で我が国全体が持続的に発展していくには、経済のグローバル化やデジタル化がもたらす様々な利益を都市も地方も享受することと、それを下支えする税財政制度の構築が必要不可欠である。その意味において、国内のビジネス、教育、住環境等のインフラを国際的にみて魅力あるものにするなど、環境整備が一層求められる。
- ・ また、地域の実情やニーズを最もよく知る地方自治体が、子育て支援や学校教育の充実、地域産業の活性化、地域の魅力を高めるまちづくりなどに取り組み、中長期的に地域の社会経済を活性化していくことも重要である。
- ・ 国際的な都市間競争が激化する中、東京がその魅力によって世界から幅広く人材を受け入れ、また、世界で急拡大する ESG 投資¹¹などを呼び込むことも、我が国の豊かさと活力を維持するためには重要である。東京がけん引する日本の国際競争力を一層強化し、東京が他の地方との結び付きを強めながら、日本全体の持続的成長を実現していくことが必要である。

¹¹ 環境 (Environment)、社会 (Social)、統治 (Governance) に対する企業の対応を考慮して行う投資のこと。

(分権改革の一層の推進)

- ・ 我が国の現役世代人口は、2015年から2040年までに約1,750万人も減少する。その結果、既述のとおり、2040年には1.5人の現役世代で1人の高齢者を支えることとなる。同年の高齢化率は38.6%にまで上昇し、85歳以上の人口は高齢者人口の3割近くにもなっている¹²。
- ・ こうした推計をみれば、我が国が、これまでの人口増加を前提とした社会システムを根底から変革する必要があるのは明らかであり、国も地方も、人口動態の変化が招くこの重大な危機を一致協力して乗り越えなければならない。
- ・ 日本全国各地域の状況は多様であり、直面する課題も様々である。そして、地域の実情を最もよく知るのは、当該地域の住民であり、当該地域の地方自治体である。そのことを踏まえれば、住民の意思と判断に基づき、地方が主体となって課題解決を図っていくことが最も効果的、効率的な方法である。
- ・ また、少子・高齢化、人口減少が進行する中で、地方自治体には、社会保障分野をはじめ将来にわたって必要な行政サービスを提供していくことが求められており、今後ますます、その役割が大きくなっていくことは明らかである。
- ・ 超高齢化という全ての地方自治体が直面する課題を克服するには、分権改革の一層の推進とその裏付けとなる地方税財源の拡充こそが、我が国の将来を見据えた抜本改革として進められていくべきである。

¹² 国立社会保障・人口問題研究所「日本の将来推計人口（平成29年推計）：出生中位（死亡中位）推計」

(3) 財政の持続可能性の確保

- 財政再建は避けては通れない課題であり、2025年度の基礎的財政収支の黒字化を目指し、収支改善に向けた更なる取組が不可避
- 国民の生活に不可欠な行政サービスの提供に必要となる財源を安定的に確保する上では、給付と負担の適正化を図ることが不可欠
- 納税者の理解を得るためには、税制及び税務行政に対する信頼確保が不可欠。そうした取組とともに、税負担のあり方について国民的な議論を進めるなど、歳入面からの見直しを行っていくことも必要

(我が国の財政状況)

- ・ 財政の健全性確保は、国民生活に必要な様々な行政サービスを将来にわたって十分かつ安定的に提供していく上で、欠かせない要件である。
- ・ 我が国の財政状況をみると、平成29年度の国・地方の歳出純計額は約168兆円であるのに対し、国税・地方税を合わせた税収は約102兆円に過ぎず、歳出に対する税収の割合は約61%にとどまっている¹³。また、国・地方を合わせた長期債務残高は令和元年度末で約1,122兆円（GDP比198%）に達すると見込まれている¹⁴。
- ・ このまま財政赤字を積み重ねる状況が続けば、将来世代の負担はさらに増大することが見込まれ、現在の財政規模が維持できなくなるおそれがあり、財政再建は我が国にとって避けては通れない課題である。
- ・ 「経済財政運営と改革の基本方針2019¹⁵」では、2025年度の基礎的財政収支の黒字化を目指すこととしたものの、内閣府が本年

¹³ 総務省「地方財政の状況」（平成31年3月）

¹⁴ 参考資料 p. 3 「国と地方の長期債務残高の推移」

¹⁵ 令和元年6月閣議決定

7月にまとめた中長期試算では、2020年代前半に実質2%、名目3%以上の経済成長を実現する「成長実現ベース」でも、黒字化の時期は2027年度になるとされ¹⁶、目標達成のためには、収支改善に向けた更なる取組が不可避である。

- また、租税負担率と社会保障負担率を合わせた、我が国の国民負担率は約42.8%（2019年度）であり、諸外国と比較すれば低い水準にある¹⁷。このことから、国民の生活に不可欠な行政サービスの提供に必要となる財源を安定的に確保する上では、給付と負担の適正化を図ることが不可欠である。

（財政の健全化に向けて）

- 財政再建を進めるためには、納税者の理解と協力が欠かせない。国及び地方自治体は、納税者たる国民や住民に真摯に向き合い、増大する社会保障関係経費に係る負担のあり方など、もはや先延ばしは許されない喫緊の課題について、中長期的な政策展望や財政収支を示しつつ、丁寧に説明していくべきである。
- 納税者の理解を得るためには、税制及び税務行政に対する信頼確保が不可欠である。そのためにも、国及び地方自治体は、課税ベースの適正化、的確な所得の捕捉、適正な申告・納税の確保、デジタル化による納税環境の整備、そして行財政運営全般にわたる不断の見直しなどに一層努めることが求められる。そうした取組とともに、税負担のあり方について国民的な議論を進めるなど、歳入面からの見直しを行っていくことも必要である。

¹⁶ 内閣府「中長期の経済財政に関する試算」（令和元年7月31日経済財政諮問会議提出）

¹⁷ 参考資料 p. 4 「国民負担率の国際比較」

(4) 地方税体系のあり方

- 地方自治体が必要なサービスを十分かつ安定的に提供できるよう、社会保障の全体像を見据えた上で、地方税の更なる充実などにより、地方税収の割合を一層高めるとともに、偏在性が小さく税収が安定的な地方税体系を構築すべき
 - 所得循環の生産、分配、支出という三つの課税ポイントでバランス良く課税することが望ましい。また、所得課税、消費課税、資産課税を適切に組み合わせ、全体として均衡のとれた税体系を構築することが重要
 - 法人に課税することで、行政サービスの受益者である域外からの通勤者等に対しても間接的に負担を求めることができる
-

(基本的考え方)

- ・ 地方自治体は、社会保障サービスの提供、教育、災害に強いまちづくり、社会資本ストックの維持・更新、温暖化対策など、住民に身近な行政主体として幅広い役割を担っており、また、その地域に暮らす住民のニーズ及び地域の実情に即して細やかなサービスを提供することが求められている。
- ・ 今後、少子・高齢化、人口減少が一層進展することに伴い、とりわけ、医療、介護、子育て支援等の社会保障分野においては、地方自治体が提供する行政サービスの重要性が一段と高まっていくことは明らかである。
- ・ 地方自治体の果たす役割が拡大していくことを考慮すれば、地方自治体が必要なサービスを十分かつ安定的に提供できるよう、社会保障の全体像を見据えた上で、地方税の更なる充実などにより、地方税収の割合を一層高めるとともに、偏在性が小さく税収

が安定的な地方税体系を構築するべきである。

- 我が国、とりわけ首都圏においては、通勤等による昼間の人口移動が激しいという特徴がある。地域には、そこに住む人のほか、生産活動に従事する人、消費活動を行う人がおり、その地域の行政サービスを享受している。このことを考慮すると、地方税においても、所得循環の生産、分配、支出という三つの課税ポイントでバランス良く課税すること、すなわち事業税（生産局面）、住民税（分配局面）、地方消費税（支出局面）等を組み合わせて課税することが望ましい。
- また、地方自治体が提供する行政サービスの財源となる税を住民が広く公平に分かち合うためには、所得・消費（フロー）課税と、資産（ストック）課税を適切に組み合わせ、全体として均衡のとれた税体系を構築することも重要である。

（地方法人課税）

- 地方法人課税は、所得循環の生産局面で課税するものであり、生産、分配、支出という三つの課税ポイントでバランス良く課税し、均衡のとれた税体系を構築するという点からも重要である。
- 法人事業税及び法人住民税は、いわゆる「法人二税」として一括りに議論される傾向があるが、それぞれの税の性格には違いがある。
- 法人事業税は、法人の事業活動と行政サービスとの幅広い受益関係に着目した税であり、事業活動が行われる地域で課税する原産地原則に基づく。
- 他方、法人住民税は、地域の構成員である法人が、個人と同様に、行政サービスの経費の負担を広く分かち合うという考え方に基づく税であるとともに、法人住民税のうち法人税割は、所得に対する源泉地課税としての性格を有しているとされている。

- 法人に課される税（法人事業税、法人住民税）を実際に負担するのは、株主、債権者、従業者、消費者等の利害関係者であるとされているが、それらの者は必ずしもその法人の事業所所在地に居住しているわけではない。
- しかし、法人が事業活動を行う上では、地方自治体から様々な行政サービスを受けており、その便益は利害関係者にも及ぶことから、それらの者も間接的な行政サービスの享受者として考慮されるべきである。特に東京都においては、従業者等の昼間流入人口が約 291 万人（平成 27 年）に上るなど¹⁸、都の行政サービスの享受者には都内に居住していない者が多く含まれており、法人に課税することで、域外からの通勤者等に対しても間接的に負担を求めることができる。

¹⁸ 東京都総務局 『『東京都の昼間人口』（従業地・通学地による人口）の概要』（平成 30 年 3 月発表）

2 時代の変化に対応した視点

(1) デジタル経済と税制

- 急速に拡大するデジタル貿易に現在の国際課税原則は対応できない
- カーシェアリング、民泊、クラウドサービス、デジタルコンテンツの定額配信サービスなど、革新的ビジネスが経済のデジタル化を促している。これにより、経済活動の形が所有から共有へ、所有からサービスの利用へと移行する動きが加速している
- フィンテック、ブロックチェーン、5Gのような画期的な情報技術が、社会全体のデジタル化を後押ししている
- サイバー空間とフィジカル空間の融合が進む「Society 5.0」の世界で、税制がその変化のスピードに追いつくのは容易ではない。国際課税における取組は、デジタル経済に対応した税制検討の第一歩
- 税財源の確保・拡充、適正・公平な課税の実現の観点から、国も地方も「Society 5.0」を見据えた税制の検討を今後も継続していくことが重要

(デジタル貿易の拡大)

- ・ 国境を越えた電子商取引（以下「EC」という。）やソーシャル・ネットワーク・サービス（以下「SNS」という。）を通じたコミュニケーション、音楽や映像などのコンテンツ配信は、すでに我々の日常生活の一部になっている。2002年から2014年の間に、国境を超えるデータ通信量は45倍に拡大した。2021年までにさらにその9倍拡大するとも推計されている¹⁹。
- ・ また、2016年の世界のB to C²⁰のEC市場規模は、対前年度比122%

¹⁹ 経済産業省「平成30年版通商白書」（平成30年7月）

²⁰ 企業が一般消費者を対象に行うビジネス形態のこと。

の約 2.4 兆ドルであったが、その後も年平均 14.9%の成長率で拡大し、2026 年には約 9.7 兆ドルにまで拡大するとの推計もある。

(恒久的施設)

- このように急速に拡大するデジタル貿易に現在の国際課税原則は対応できない。今のルールでは、営業所や工場などの恒久的施設 (Permanent Establishment : 以下「PE」という。) がなければ国は課税できないからである。PE をネクサス (nexus : 課税の根拠となる結びつき) とするこの国際課税原則は、1928 年に採択された国際連盟モデル租税条約に端を発する。国際条約としては、1899 年のプロイセンとオーストリア＝ハンガリー二重帝国間の租税条約に、この概念の原型となる事業拠点概念 (国際的な二重課税防止ルール) が用いられたのが最初とされる²¹。
- 石油を動力源とする重工業中心の工業発展であった第二次産業革命期 (19 世紀後半) のドイツに起源を有し、第一次世界大戦 (1914 年～1918 年) 後の復興財源確保を目的とした各国の税率引上げに伴う、国際的な二重課税を回避するためにできた一世紀前のルールが、21 世紀のデジタル経済の下で税源浸食を招いている。世界を動かす資源が石油からデータへ移行しつつある現在、国際課税の黎明期にできたルールの見直しが迫られている。

(デジタル経済と税制)

- 現在では様々な新興企業が ICT を活用し、カーシェアリング、民泊、クラウドサービス、デジタルコンテンツの定額配信サービスなど、革新的なビジネスモデルを次々と既存の市場に持ち込んでおり、それらのサービスは、スマートフォン等を通じてすでに

²¹ 吉村典久「国際租税法における恒久的施設概念 (P. E.) に関する若干の考察」ジュリスト No. 1075 (1995) p. 47～

多くの人や企業に利用されている。こうした経済のデジタル化の進展により、経済活動の形が所有から共有へ（シェアリング・エコノミー²²）、所有からサービスの利用へ（サブスクリプション・サービス²³、XaaS²⁴）と移行する動きが加速している。

- ・ 情報技術の進歩も著しい。融資・決済・送金など、既存の金融サービスを ICT で革新するフィンテックや、暗号資産（仮想通貨）などに用いられるブロックチェーン（分散型台帳技術²⁵）のような画期的な情報技術が、社会全体のデジタル化を後押ししている。
- ・ さらに 2020 年には、我が国で 5G（第 5 世代移動通信システム）が商用化される予定である。5G の通信速度は、現行 4G の約 100 倍になるとも言われている。また、5G の普及により、自動運転による運転時間の有効活用、渋滞や交通事故の低減など、様々な分野で大きな経済効果が生じるとも言われており、その合計は、46 兆 8 千億円になるとの試算もある²⁶。
- ・ 今後は「Society 5.0²⁷」の実現に向け、インターネットを基盤とした技術革新による社会経済の変化は一層加速していく。ディープ・ラーニング²⁸による AI²⁹の非連続的な進化、ハードウェアの指数関数的な高性能化、IoT³⁰デバイスの普及による世界のデータ量の増加といった技術革新を背景に、インターネットと現実世界

²² 個人等が保有する活用可能な資産等（スキルや時間等の無形のものを含む。）をインターネット上のマッチングプラットフォームを介して他の個人等も利用可能とする経済活性化活動のこと。

²³ 製品やサービスの所有ではなく、一定期間利用する権利に対価を支払う方式のサービスのこと。動画・音楽コンテンツの配信サービスなどサブスクリプション・サービスの市場規模が拡大している。

²⁴ ソフトウェアコンポーネントなど、コンピュータ処理に必要となるサービスの全て、または一部を、ネットワークを介したサービスの形で提供する概念のこと。X as a service の略称。

²⁵ データ構造自体に優れた改ざん耐性を装備する技術のこと。

²⁶ 総務省「電波政策 2020 懇談会資料」

²⁷ サイバー空間（仮想空間）とフィジカル空間（現実空間）を高度に融合させたシステムにより、経済発展と社会的課題の解決を両立する人間中心の社会であり、狩猟社会（Society1.0）、農耕社会（Society2.0）、工業社会（Society3.0）、情報社会（Society4.0）に続く新たな社会のこと。

²⁸ 人間の脳が学習していくメカニズムをモデル化して、人工的にコンピュータ上で再現することで問題を解決しようとする仕組みを用いた機械学習の手法のこと。

²⁹ 人工知能（Artificial Intelligence）のこと。

³⁰ 従来インターネットに接続されていなかった様々なモノが、ネットワークを通じてサーバーやクラウドサービスに接続され、相互に情報交換をする仕組みのこと。Internet of Things の略称。

が融合していく。

- サイバー空間とフィジカル空間の融合が進む「Society 5.0」の世界で、税制がその変化のスピードに追いついていくことは容易ではない。現在、経済協力開発機構（以下「OECD」という。）を中心に検討されている国際課税の新ルール策定に向けた取組は、デジタル経済に対応した税制検討の第一歩に過ぎない。重要なのは、国際課税の分野に限らず、税財源の確保・拡充、適正・公平な課税の実現といった観点から、国も地方も、「Society 5.0」の到来を見据えた税制の検討を今後も継続していくことである。

(2) 税務行政のデジタル化の推進

- 「Society 5.0」の世界で税財源を確保・拡充し、適正・公平な課税を実現するには、税制の見直しに加え税務行政のデジタル化が必要
 - 人口減少と高齢化が進む 2040 年代を見据え、税務事務に係るシステムを AI 等を活用し抜本的に改善することで、限られた税務行政人材を税務調査や資産評価の精度向上の業務に配置することも可能
 - 税務手続のデジタル化を進め、納税者の利便性の一層の向上を図ることも重要。国と地方が共に適正申告・納税に向けたデジタル環境を整備することで、我が国全体における適正・公平な課税の実現が進む
 - デジタル化が、地方自治体の自主的・自立的な税務行政の運営や課税自主権の発揮を阻害しないよう留意するとともに、各地方自治体が置かれた個別の状況を十分斟酌する必要がある
-

- ・ 劇的に変化する「Society 5.0」の世界で、税財源を確保・拡充し、適正・公平な課税を実現していくには、「(1)」で述べた既存税制の見直しに加え、税務行政のデジタル化の推進が必要不可欠である。
- ・ 労働人口の減少等に伴う公務員の職員数の減少、取引形態や資産所有形態の多様化に伴う税務調査や資産評価の複雑化に鑑みても、人口減少と高齢化が進む 2040 年代を見据え、税務事務の標準化や AI 等を活用した税務事務システムの抜本的な改善が必要である。
- ・ 税務行政のデジタル化を進めることで、限られた税務行政人材を人が行うことがより適切な業務に配置することも可能となり、それが法人所得や課税客体の適正な捕捉、資産評価の精度向上など、税務事務の高度化・効率化を下支えすることになる。
- ・ 適正・公平な課税を実現するには、こうした高度化・効率化の

取組を通じて納税や税務行政に対する納税者の納得感を確保する基盤を構築するとともに、税務手続のデジタル化を進め、納税者の利便性の一層の向上を図ることも重要である。国と地方が共に適正申告・納税に向けたデジタル環境を整備することで、我が国全体における適正・公平な課税の実現が進む。

- ・ この点、地方税の税務手続のデジタル化に関して、本年10月から、地方自治体が共同で運営する地方税共同機構が開発・運用する地方税ポータルサイト eLTAX 上で、地方税共通納税システムが始まった。これにより、全ての地方自治体へ一括で電子納税することが初めて可能となった。
- ・ こうした納税手続のキャッシュレス化やペーパーレス化をはじめ、AI や RPA³¹を活用したチャットボット³²による問合せ対応など、地方税においても、税務手続の様々な局面でデジタル化の取組が見られる。
- ・ 今後はさらに、本年5月に成立した「デジタル手続法³³」が掲げるデジタルファースト³⁴やワンスオンリー³⁵といった行政のデジタル化に関する基本原則も踏まえ、マイナンバーを活用するなどして、行政機関等が有する基幹システム同士のバックオフィス連携を強化するべきである。これにより、税務手続から内部処理まで一貫して電子的に完結できるシステムの整備を推進することが望まれる。

³¹ より高度な作業を人間に代わって実施できる認知技術（AI、機械学習等）を活用した業務を代行・代替する取組のこと。Robotic Process Automationの略称。

³² テキストや音声を通じて、自動的に会話するプログラムのこと。Chat Robot（チャットロボット）に由来する。

³³ 正式名称は「情報通信技術の活用による行政手続等に係る関係者の利便性の向上並びに行政運営の簡素化及び効率化を図るための行政手続等における情報通信の技術の利用に関する法律等の一部を改正する法律」（令和元年法律第16号）。行政のデジタル化に関する基本原則やデジタル化推進のための各種施策について規定。

³⁴ 個々の手続をオンラインで完結させること。「デジタル手続法」では行政手続のオンライン実施を原則化している。

³⁵ 同じ情報の提供を何度も求めないこと。ここでは、マイナンバー制度等を活用し、既に行政が保有している情報は添付書類の提出を不要とすることなど。

- 一方で、こうした取組が、地方自治体の自主的・自立的な税務行政の運営や課税自主権の発揮を阻害しないよう留意するとともに、各地方自治体が置かれた個別の状況を十分斟酌する必要がある。
- また、デジタル化により業務の効率化等が期待できる一方、少なくとも過渡期には増える業務があることも予想される。加えて、税務に関わる人が円滑にデジタル化に対応できるよう、人的サポートも欠かせない。税務行政のデジタル化は、こうした視点からの検討とともに進められるべきである。

(3) 所得格差に対応した税制

- 所得格差は社会経済の活力と安定を阻害しかねない問題であり、解決に向け社会保障、教育、労働政策などの総合的な取組が必要
- これらの取組に必要な歳出面の充実と併せ、税制においても所得再分配機能を適切に発揮することが求められる

- ・ 国民の所得格差が社会問題となっている。再分配所得ジニ係数³⁶は平成 11 年以降 0.38 前後で推移している³⁷。また、貧困線を下回る世帯の比率を表す相対的貧困率について、日本は OECD 平均よりも高くなっている。
- ・ なかでも、若年層と高齢者層との世代間格差が顕著であり、ジニ係数の改善度を比較すると、所得再分配効果は高齢者層に対して大きく機能する一方で、若年層においてはあまり機能していない。また、高齢者層の世代内格差は、他の年齢層に比べて大きい。
- ・ 我が国全体の非正規雇用者数は緩やかに増加しており、平成 30 年の非正規雇用者比率は 37.9%であった。非正規雇用者比率の増加は、柔軟な働き方を求める女性や高齢者の労働参加の拡大が寄与している部分もあるが、若年層の中にはやむを得ず非正規雇用となっている者が一定程度存在しており、なかでも、25 歳から 34 歳の年齢層において、正社員として働く機会がないために非正規雇用で働いている者の割合が高くなっている³⁸。非正規雇用は賃金水準や雇用保険、健康保険などの面で正規雇用に比べて労働条件

³⁶ ジニ係数とは、分布の集中度あるいは不平等度を表す係数で、所得格差を測る尺度として一般的に用いられている。0 に近づくほど分布が均等で平等に、1 に近づくほど分布が不均等で不平等となる。

再分配所得ジニ係数とは、当初所得から税金、社会保険料を控除し、社会保障給付（現金、現物）を加えた再分配所得に係るジニ係数のこと。

³⁷ 厚生労働省「平成 29 年所得再分配調査報告書」

³⁸ 総務省統計局「労働力調査（詳細集計）平成 30 年（2018 年）平均（速報）」

が劣るなど、多くの課題を抱えている。

- また、高齢期の低収入を背景として、生活保護に頼らざるを得ない生活困窮世帯が増加していることも、所得格差の一因と言える。生活保護世帯の内訳は65歳以上の「高齢者世帯」が全体の半数を超え、このうち単身高齢者の割合は90%以上となっている³⁹。
- 所得格差は社会経済の活力と安定を阻害しかねない問題であり、解決に向けては、社会保障、教育、労働政策など総合的な取組が必要である。これらの取組に必要な歳出面の充実と併せ、税制においても所得再分配機能を適切に発揮することが求められる。

³⁹ 厚生労働省「被保護者調査」（令和元年6月分概数）

(4) 税制のグリーン化

- 環境重視の社会経済を構築していくためには、公平の観点から環境負荷に応じて負担を求める、環境負荷をコスト化しその抑制を図るなど、税制の一つの基軸に「環境」を据えることが必要
- ・ 2015年12月、フランス・パリで開催された国連気候変動枠組条約第21回締約国会議（COP21）において、2020年以降の温室効果ガス削減等のための新たな国際枠組みである「パリ協定」が採択され、2016年11月に発効した。
- ・ 世界的な環境意識の高まりの中で、環境重視の社会経済への速やかな移行の実現は、我が国の存在感を高めることにもつながる。政府は2050年までに80%の温室効果ガスの排出削減を目標としており⁴⁰、議論の進展がみられる⁴¹。人々の意識変革、技術開発、規制、排出量取引、税制など、多様な政策手法を組み合わせることで、環境施策を積極的に展開していく必要がある。
- ・ 環境重視の社会経済を構築していくためには、公平の観点から環境負荷に応じて負担を求める、環境負荷をコスト化しその抑制を図るなど、税制の一つの基軸に「環境」を据えることが必要である。

⁴⁰ 「地球温暖化対策計画」（平成28年5月閣議決定）

⁴¹ 「パリ協定に基づく成長戦略としての長期戦略」（令和元年6月閣議決定）、政府税制調査会「経済社会の構造変化を踏まえた令和時代の税制のあり方（案）」（令和元年9月）

II デジタル経済と地方税財政制度

1 デジタル経済に対応できない国際課税原則

- 現在の国際課税原則の下では、国は国境を越えて活動する企業に対し、営業所や工場のような恒久的施設（PE）がその国になければ課税することができない
 - 一方、インターネットを通じデジタルサービスを提供する企業は、PE なしで直接消費者にアクセスできる
 - 従来型産業の企業の法人税平均実効税率が 23.2%であるのに対し、デジタル企業のそれは 9.5%と半分以下となっている
 - 税源浸食と利益移転（Base Erosion and Profit Shifting）により、全世界で毎年少なくとも 1,000 億ドルから 2,400 億ドル（全世界の法人税収の 4%~10%）もの法人税収の逸失が生じている
-

（国際課税原則）

- ・ 世界中でデジタル貿易が急速に拡大する一方、各国の税制はこの変化に追いついていない。製造業を中心とした 20 世紀のグローバル企業を想定した現在の国際課税原則の下では、国境を越えて企業が活動する場合、その国に営業所や工場のような恒久的施設（PE）がない限り、国はその企業に対し課税することができない。一方、インターネットを通じデジタルサービスを提供する企業（以下「デジタル企業」という。）は、PE なしで直接消費者にアクセスすることができる。

（税源浸食と利益移転）

- ・ EU の執行機関である欧州委員会によれば、こうした既存税制と

デジタル企業の事業実態との乖離に起因する税源浸食などにより、従来型産業の企業の法人税平均実効税率が 23.2%であるのに対し、デジタル企業のそれは 9.5%と半分以下となっている⁴²。

- また、デジタル経済は、EC などを通じた大規模データの収集・分析・利用により新たな付加価値を生み出すことを特徴としており、無形資産の重要性が非常に高い。無形資産はタックス・ヘイブン（租税回避地）に移転するのが比較的容易であることなどから、デジタル企業を中心に、多国籍企業により、無形資産とタックス・ヘイブンを利用した租税回避のための利益移転が行われてきた。
- OECD の試算によれば、こうした税源浸食と利益移転（Base Erosion and Profit Shifting：以下「BEPS」という。）により、全世界で毎年少なくとも 1,000 億ドルから 2,400 億ドル（全世界の法人税収の 4%～10%）もの法人税収の逸失が生じている⁴³。
- こうした状況に対処すべく、OECD 租税委員会は、2012 年 6 月、BEPS プロジェクトを立ち上げた。その後検討が進み、2019 年 6 月には、2020 年の最終合意を目指した作業計画が G20 財務大臣・中央銀行総裁会議（以下「G20」という。）で承認された。現在、デジタル経済に対応した新たな国際課税ルールの検討が進められている。

⁴² European Commission “Communication From The Commission To The European Parliament And The Council”（2018 年 3 月 21 日）

⁴³ OECD “Final Reports”（2015 年 10 月 5 日）

2 OECD 及び各国における検討状況

- OECD は、①利用者参加（User Participation：英国案）、②マーケティング無形資産（Marketing Intangibles：米国案）、③重要な経済的存在（インド等新興国案）、の3案に整理し検討
- 一方、英仏など欧州諸国を中心に、各国が独自に実施する「デジタルサービス税」の導入や検討が広がりつつある

（OECD における検討状況）

- OECD は、経済のデジタル化に伴う課税上の課題に対する解決策の第一の柱として、「市場国により多くの課税権を配分する観点からの課税権の配分方法の見直し」を掲げ、PE に代わる新たなネクサスとして、①利用者参加（User Participation：英国案）、②マーケティング無形資産（Marketing Intangibles：米国案）、③重要な経済的存在（インド等新興国案）、の3案を参加国に示した。現在、米国案を軸に英国案等との折衷を図る方向で検討が進められている。

※ 各国案の内容等の詳細については、巻末の補足資料1を参照。

- どの案も、現在の国際課税の枠組みの中では認識されていない価値創造の局面を新たに見出し、顧客又は利用者がいる市場国に多くの課税権を配分するという基本的方向性や、物理的拠点を欠くネクサスを認める点などでは共通している。

	①利用者参加	②マーケティング無形資産	③重要な経済的存在
提案国	イギリス	アメリカ	インド等新興国
新ルールの適用対象	HDB（高度にデジタル化されたビジネス）のみ	HDBに限らず、消費者向け製品事業も対象になりうる	デジタル技術によって市場国の間に有意で継続的な関係を有すると認定される場合
着眼点	HDBにおける利用者による価値創造に着目	マーケティング活動を通じて形成された無形資産（ブランド・顧客データ等）に着目	市場国が重要な経済的存在（一定のデータ量等）を有する場合に課税権を認める
新たな課税権が割り当てられる国	利用者所在国	マーケティング上の無形資産が存在する国	「重要な経済的存在」があるとされる国
利益配分方法	残余利益分割法	残余利益分割法	定式配分法

※令和元年度東京都税制調査会第1回総会「（青山慶二氏提出資料）電子経済課税に関する国際的な動向について」（2019年5月17日）、国立国会図書館「デジタル経済の課税をめぐる動向【第2版】」（2019年7月2日）等より東京都主税局作成

(各国独自の対応)

- 上記の OECD における検討とは別に、世界的な大手 IT 企業の課税逃れに不満を募らせる各国では、売上高に対して課税するデジタルサービス税（以下「DST」という。）や、既存の PE 概念を拡張する措置の導入や検討が独自に進められている。DST は所得ではなく売上高を課税ベースとすることから、課税の累積を排除できない等の問題点もあるが、英国やフランスをはじめ、欧州諸国を中心に DST 導入の動きが広がりつつある。一方、PE 概念を拡張する国はイスラエルやインドなど限定的である。

※ DST 及び PE 概念の拡張の詳細については、巻末の補足資料 2 を参照。

- フランスでは 2019 年 7 月に DST 法案が可決され、米国と対立する構図となった。同年 8 月に開催された G7 財務大臣・中央銀行総裁会議（以下「G7」という。）においてフランスは、OECD の下で国際的な課税ルールがまとまった際には、それまでに企業がフランスに払った DST との差額を企業へ払い戻すこととし、米国と合意を図った。
- また、英国は、2018 年 10 月に高度にデジタル化されたビジネス形態を有する企業（以下、高度にデジタル化されたビジネス形態を有する企業（Highly Digitalised Businesses）を意味する「HDB」という。）を対象とした DST を 2020 年 4 月に導入する計画を発表し、2018 年 11 月から 2019 年 2 月までパブリックコメントを実施した。

国	DST導入に向けた動き	課税対象	課税標準	税率	売上高の閾値	税収見込額
イギリス	2018年10月：実施方針を表明 2020年4月：DST施行予定（2019-2020年財政法案に盛り込まれる見通し）	①ソーシャルメディア・プラットフォーム ②検索エンジン ③オンライン・マーケットプレイス	売上高	2%	全世界で5億ポンド超かつ国内で2,500万ポンド超（国内の課税売上高のうち、2,500万ポンドは非課税）	2019年度：500万ポンド（7億円） 2020年度：2.75億ポンド（356億円） 2021年度：3.7億ポンド（479億円） 2022年度：4億ポンド（517億円） 2023年度：4.4億ポンド（569億円）
フランス	2018年12月：実施方針を表明 2019年7月：下院、上院で可決後、公布（2019年1月1日遡及適用）	①オンライン広告 ②オンライン・プラットフォーム ③利用者データの広告目的での販売	売上高	3%	全世界で7.5億ユーロ超かつ国内で2,500万ユーロ超	2019年：4億ユーロ（471億円） 2020年：4.5億ユーロ（530億円） 2021年：5.5億ユーロ（647億円） 2022年：6.5億ユーロ（765億円）
イタリア	2018年12月：2019年予算法が成立。DST実施のために二次的法律の公布が2019年4月末までに求められていたが（公布後60日後に施行）、期限内に公布されなかった。	①オンライン広告 ②オンライン・プラットフォーム ③利用者データの有償移転	売上高	3%	全世界で7.5億ユーロ超かつ国内で550万ユーロ超	2019年：1.5億ユーロ（177億円） 2020年：6億ユーロ（706億円） 2021年：6億ユーロ（706億円）
スペイン	2018年10月：政府案を公表 2019年1月：法案を議会提出 2019年2月：2019年予算案が下院で否決されたことを受け、上下院が解散され、同法案は廃案 今後、同様の法案が再提出される見込み	①オンライン広告 ②オンライン・プラットフォーム ③利用者データの有償移転	売上高	3%	全世界で7.5億ユーロ超かつ国内で300万ユーロ超	年12億ユーロ（1,412億円）

※税収見込額（円）は報告省令レート（令和元年10月分）より、1ポンド=129.32円、1ユーロ=117.66円として算出（1億円未満四捨五入）

※各国政府資料、国立国会図書館「デジタル経済の課税をめぐる動向【第2版】」（2019年7月2日）等より東京都主税局作成

3 デジタル経済に対応した税制のあり方

(1) 国際課税の新ルールについて

- OECD では国際課税の新ルール策定に向け様々な観点から検討が進められている。制度設計に重要な視点は、市場国への利益配分が市場国同士での課税ベースの奪い合い（ゼロサムゲーム）にならぬよう、各国税収への影響を慎重に見極めることである
 - デジタル課税により法人の所得が増加する場合、地方法人課税の課税ベースも拡大。これによる税収の増収分は地方に帰属すると考えられるが、対象法人が国内に PE を持たない場合は、全地方自治体において当該法人に課税できない。PE が存在する場合も、これまでの分割基準を適用することが妥当ではないなどの課題がある
 - デジタル課税に伴う地方税増収相当分を国が徴収し、地方に配分する仕組みも考えられる。いずれにしても、デジタル課税の国内帰属が問題となることを踏まえ、国際課税に関して各国から提案されている着眼点も参考に、地方へ配分する仕組みを今から検討しておく必要がある
-

(ゼロサムゲーム)

- ・ OECD で検討中の、法人に対する国際課税の新ルールについては、制度設計上の個別の論点として、新ルールを多国籍企業グループ全体に適用するか、ビジネスライン（事業分野）ごと又は地理的領域ごとに分離して適用するか、あるいは、対象事業の性質や規模を基準に適用除外を設けるかなど、様々な論点が考えられる。これらの具体的な制度設計をする際に重要な視点は、市場国への利益配分が、（タックス・ヘイブンではない）経済活動の実体があ

る市場国同士での課税ベースの奪い合い（ゼロサムゲーム⁴⁴）にならないように留意するということである。

- この点、OECD における、経済のデジタル化に伴う課税上の課題に対する解決策の第二の柱である「グローバルな税源浸食への対抗措置」と併せて実施されれば、基本的には、市場国同士での課税ベースの奪い合いにはならないはずではある。なぜなら、多国籍企業のグループ企業間でやり取りされる所得が、今後国際的に合意予定の最低税率以下で課税されている場合に、その税率水準の税負担を確保する措置（ミニマム税負担率）が導入されれば、従来タックス・ヘイブン等に計上されていた利益が市場国に再配分されることになるからである。
- 実際、国際通貨基金（IMF）の推計では、「売上」を基準に多国籍企業の利益を市場国に配分した場合、G7 各国の課税ベースは、輸出超過の我が国を含め、現在と比べ増加することが示唆されている⁴⁵。また、OECD が 2019 年 5 月に公表した作業計画では、2019 年末までに、米国案等の案ごと、あるいは制度設計上取り得る様々なオプションごとの税収や経済への影響について、分析結果を参加国に提示するとしている⁴⁶。これは今後、BEPS 包摂的枠組みの参加国 134 か国・地域が、新ルールの内容を判断する上で重要な要素となるものであろう。

（税収への影響）

- 一方で、この税収への影響に関して、ドイツや北欧諸国の税収減収リスクを指摘する報告もある。スウェーデンの主要経済団体

⁴⁴ ゲーム理論と呼ばれる経済理論において、参加者の得点と失点の総和（サム）がゼロになるゲームのことであり、一方の利益が他方の損失になる。つまり二国間の課税関係では、A 国の課税ベースを縮小させることにより、B 国が課税ベースを拡大させることを意味する。

⁴⁵ IMF “Corporate Taxation in the Global Economy”（2019 年 1 月 22 日）

⁴⁶ OECD “Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy”（2019 年 5 月 30 日）

であるスウェーデン企業連盟は、米国案が提案するマーケティング無形資産が採用された場合に各国税収が受ける潜在的な影響に関する調査を行った。この調査は、民間のシンクタンク、コペンハーゲン・エコノミクス社に委託され、2019年2月に報告書が公表されている⁴⁷。

- この調査結果からは次のような示唆が得られる。第一に、無形資産と海外市場への依存度が高く、その本社所在地国で研究開発などのリスクテイクを行って高い収益を上げている企業ほど、マーケティング無形資産アプローチの影響を大きく受けるということである。第二に、結果として、そうした企業の本社立地国は、税収が減少するリスクがあるということである。具体的には、ドイツや北欧諸国は税収が減少するリスクがある。GAFA（米国の大手IT企業、Google、Apple、Facebook、Amazonの4社のこと。）を擁する米国は、自国市場が大きく貿易依存度がドイツや北欧諸国ほど大きくないので、税収上のインパクトは意外に小さい。
- なお、この調査結果からは、我が国が受ける税収への影響度については明らかではないが、上記の指標で見れば、北欧諸国とアメリカの中間程度ではないかとも推察される⁴⁸。よって、新ルールの制度設計に当たっては、我が国税収への影響を慎重に見極めつつ、BEPSプロジェクトが掲げた所期の目的に沿ったものとなるよう留意するべきである。

（地方への税収の帰属）

- デジタル課税により法人の所得が増加する場合、法人税の増収を通じて地方交付税の原資が拡充することに加え、法人の所得や法人税額の増加に伴い、地方法人課税の課税ベースも拡大する。

⁴⁷ Copenhagen Economics “Future Taxation of Company Profits”（2019年2月19日）

⁴⁸ 令和元年度東京都税制調査会第3回小委員会「（諸富委員提出）デジタル課税とその税収影響」（2019年8月22日）

これによる税収の増収分は、地方に帰属するものと考えられる。

- しかしながら、デジタル課税の対象となる法人が国内に PE を持たない場合は全ての地方自治体において当該法人に課税できないほか、PE が存在する場合も、これまでの分割基準を適用することが妥当ではないなどの課題がある。
- 国際課税の新ルールがどのようなものになるにせよ、PE の代わりになるネクサスの存在が国内に認定された場合、当該ネクサスが国内のいずれかに存在することは明らかである。それがマーケティング無形資産であるか、利用者参加であるかは別として、いずれかの地方自治体において事業活動が行われているとみなすことができる。
- 地方税の応益原則に照らしても、デジタル企業の事業活動が主にインターネット上（サイバー空間）で行われるとはいえ、いずれかの地域（フィジカル空間）における営業活動やデジタルプラットフォーム等の利用行為を通じて付加価値が創出されることに鑑みれば、デジタル企業の受益を一概に否定するべきではない。
- また、少子高齢・人口減少社会が進展する中、現在の地方自治体は、5G の普及など地域のデジタル化を推進し、新たな成長の芽を伸ばしていかなければならない。教育、医療、交通、物流など「Society 5.0」を実現する社会インフラにも積極的に投資していく必要がある。
- さらには、地方自治体が IT リテラシー教育⁴⁹、プログラミング教育⁵⁰、STEAM 教育⁵¹などを通じて育成する地域の人材や人的ネットワークが、5G の普及や「Society 5.0」の実現など、地域のデジタル化の土台にあることは間違いない。

⁴⁹ 情報機器やネットワークを利用して集めた情報を、自分の目的に沿って活用できる能力を身に付けるための教育のこと。

⁵⁰ コンピュータ動作の基礎であるプログラミング能力を身に付けるための教育のこと。子供たちが、コンピュータをより適切・効果的に活用していくことを目的とする。小学校では 2020 年度からプログラミング教育が必修化。

⁵¹ 科学 (Science)・技術 (Technology)・工学 (Engineering)・芸術 (Art)・数学 (Mathematics) の頭文字を取った教育分野の総称。

- 地方法人課税をデジタル課税に対応させるには、無形資産を基盤とするデジタル企業の収益について、各地方自治体からの受益の程度や収益への寄与度等を把握することが必要となる。代替指標を用いる方法も考えられるが、まずはその実現に向け、基本的な議論の積み重ねや実効性の検証が行われるべきである。
- そこで当面の間は、デジタル課税に伴う地方税増収相当分を国が徴収し、それぞれの地方に配分するという仕組みも考えられる。
- いずれの方法によるにしても、デジタル課税の国内における帰属が問題となることを踏まえ、国際課税に関して各国から提案されている着眼点も参考に、地方へ配分する仕組みを今から十分に検討しておく必要がある。

(2) DST 導入オプションについて

- 我が国が DST を導入するオプションについても、新ルール策定に向けた議論が国際的な合意形成に至らなかった場合に備え、国民的議論として取り上げ、公開の場で検討を始める必要がある
 - 急速に拡大するデジタル経済の中で、暫定措置として、我が国が DST 導入の可能性を検討することには合理性がある
 - DST 実施の場合は、その税収の一定割合を地方交付税原資、地方譲与税とするなど、地方へ配分する仕組みを導入するべき
-

- ・ 前節で説明したとおり、英仏をはじめ欧州を中心に、DST の導入を決定又は検討中の国が増えている。OECD 作業計画が提示したスケジュールどおりに、今後新ルールが策定される保証はなく、現に生じている法人税収の逸失を防ぐためである。こうした状況にも鑑みれば、我が国が DST を導入するオプションについても、新ルール策定に向けた議論が国際的な合意形成に至らなかった場合に備え、国民的議論として取り上げ、公開の場で検討を始める必要がある。
- ・ 検討に先立ち、まずは我が国における HDB の納税状況等を検証した上で、世界的に巨額の法人税収逸失が生じている現状、我が国全体の発展に向けた税財源の確保・拡充の必要性、DST 導入による税収への影響、導入に際しての課題などを整理することが重要である。
- ・ DST には課税の累積など問題点もあるが、フランスが G7 で提示したような事後精算の仕組みまで考慮すれば、急速に拡大するデジタル経済の中で、公平な競争の場を確保するための暫定措置として、我が国が DST 導入の可能性を検討することには合理性があ

る。なお、DST 実施の場合は、その税収の一定割合を地方交付税原資、地方譲与税とするなど、地方へ配分する仕組みを導入すべきである。

Ⅲ 社会経済の変化に対応した所得課税

1 個人所得課税のあり方

- 人口構造・社会経済が大きく変化する中で、国民の所得格差が我が国の大きな課題。なかでも、若年層と高齢者層との世代間格差、高齢者層の世代内格差が顕著
 - 個人所得課税の所得再分配機能を強化するため、所得控除方式となっている控除項目について税額控除方式へと移行すべき
 - ライフコースの多様化等の観点を踏まえ、私的年金制度における年金受取と一時金受取の税負担公平化など、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、公平な税負担を確保する制度の構築を目指すべき
-

(個人所得課税の概要)

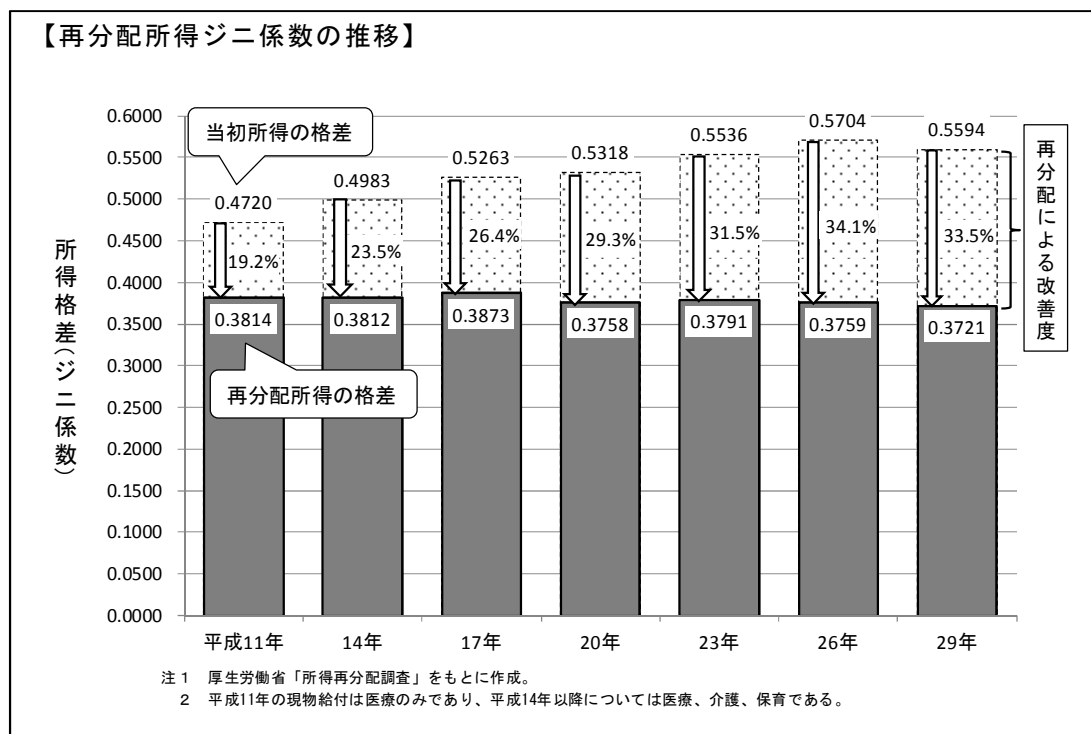
- ・ 我が国の個人所得課税制度においては、国税として所得税（復興特別所得税を含む。）が、地方税として個人住民税が課されている。個人所得課税は、財源調達に基幹的な役割を担うとともに、市場を通じて配分された所得の格差を是正する所得再分配機能においても重要な役割を担っている。
- ・ 現行の個人所得課税制度では、収入類型に応じて所得を給与所得、事業所得、雑所得など 10 種類に区分した上で、所得の種類に応じて、総合課税制度（各種の所得金額を合計して所得税額を計算）と分離課税制度（他の所得金額と合計せず分離して税額を計算）が採られている。
- ・ 総合課税制度では、所得計算上、収入類型に応じた特別の控除が存在している。そして、人的な要因による担税力の減殺につい

て定額の所得控除によって調整された後、所得税は5%から45%の累進税率（7段階）で課税がなされ、個人住民税は一律10%の比例税率で課税がなされ、税額が算出されている。

（1）所得再分配機能の強化

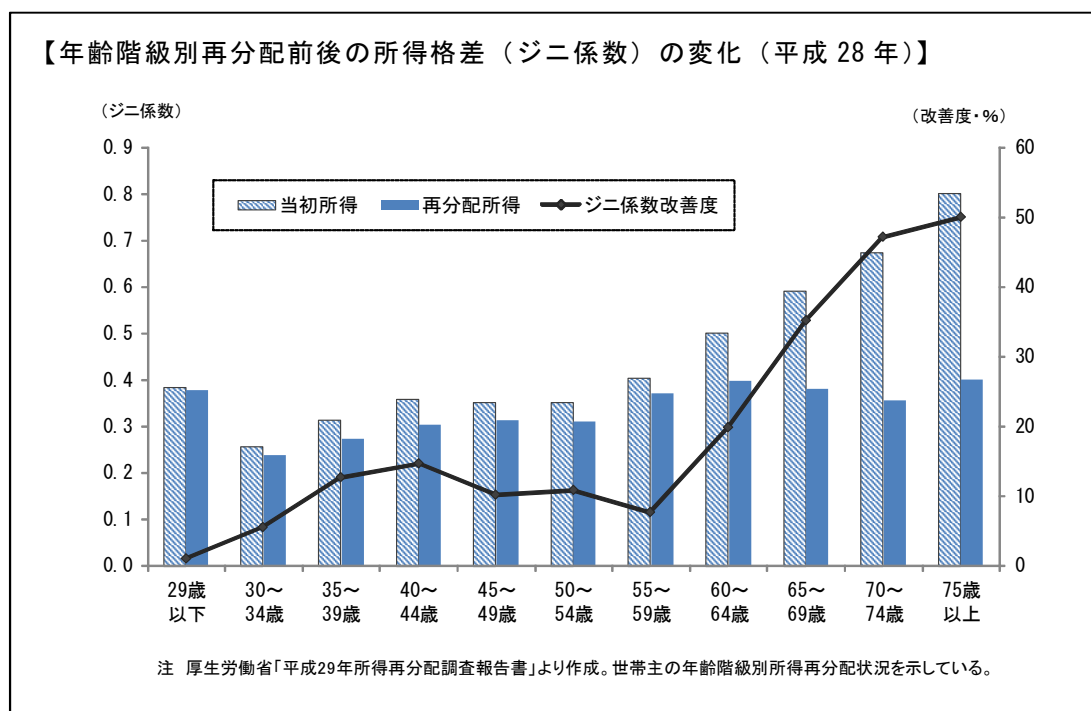
（我が国の所得格差の要因）

- 「I-2-(3)」で述べたように、人口構造・社会経済が大きく変化する中で、国民の所得格差が我が国の大きな課題となっている。再分配所得ジニ係数は平成11年以降0.38前後で推移しており、貧困線を下回る世帯の比率を表す相対的貧困率は平成18年以降16%前後で推移している⁵²。なかでも、若年層と高齢者層との世代間格差、高齢者層の世代内格差が顕著となっている。



⁵² 参考資料 p. 5 「相対的貧困率の推移」

- ・ 若年層と高齢者層の世代間格差についてみると、高齢者層のジニ係数改善度⁵³は大きいですが、若年層をはじめとする現役世代のジニ係数改善度はわずかとなっている。ジニ係数改善度をみる限り、所得再分配効果は高齢者層に対して大きく機能する一方、現役世代においてはあまり機能していないことが、世代間格差の主たる要因であると考えられる。
- ・ 次に、高齢者層の世代内格差についてみると、退職によって賃金所得を失い収入が年金のみになる者と、退職せずに賃金所得を得続ける者との間に発生する所得格差、また、それまでに蓄積した資産に基づく財産収入等により発生する所得格差などが、世代内格差の主たる要因であると考えられる。

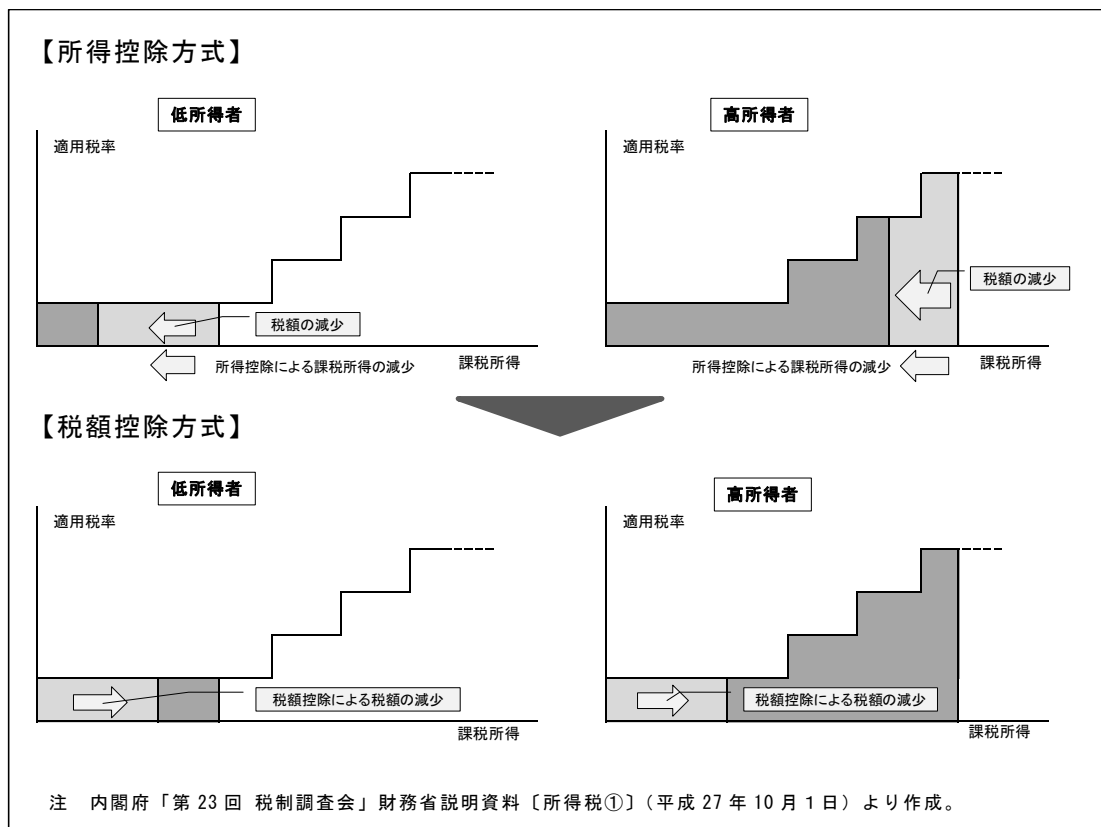


⁵³ 「ジニ係数改善度」は、以下の式で求められ、所得格差の縮小を表す。

$$\text{ジニ係数改善度 (\%)} = \frac{\text{当初所得のジニ係数} - \text{再分配所得のジニ係数}}{\text{当初所得のジニ係数}} \times 100$$

(所得再分配機能の強化)

- こうした所得格差を解消し、若年層・低所得層の生活基盤の確保を後押しするためには、個人所得課税のあり方について、特に「公平な制度の構築」、「公平な負担の実現」という視点から検討を行い、所得再分配機能を適切に発揮させる必要がある。
- 我が国の個人所得課税制度では、所得控除方式により、家族構成等の納税者の個々の事情について納税者の担税力に配慮し、一定額を所得から差し引いている。そのため、累進税率の下では、高所得者ほど負担軽減率が大きくなるという構造的な現象が生じている。
- 経済力に応じた公平な負担を実現するためには、図に示すように、現行の所得控除の項目について一定の所得金額に最低税率を乗じた金額を控除する税額控除方式へと移行することで、個人所得課税の所得再分配機能を強化するべきである。



- ・ なお、遺族年金については、所得税及び個人住民税が非課税とされていることから、特に高齢者間で不公平が生じている場合があるため、高齢の遺族年金の支給対象者に対する課税の取扱いを検討するべきではないかとの意見があった。
- ・ また、現在ある所得控除については、時代の変化に応じて必要性の見直しを行うべきであり、例えば長期貯蓄の奨励及び相互扶助による生活の安定を図るために設けられた制度である生命保険料控除については、地方税である個人住民税に適用する必要性について以前から疑問視する意見があった。
- ・ その他、所得区分については、働き方の多様化により労務内容がほぼ同じであるにもかかわらず所得分類により課税上の取扱いに差が生じており、その意義は薄れていることから、給与所得と事業所得を統合した上で、経費について実額控除と概算控除の適用を納税者に選択させる方法もあるとの意見があった。

(2) 私的年金制度等に関する公平な税制

(私的年金制度等に関する税制の現状)

- ・ 老後の生活に備えるための現行の個人所得課税制度上の仕組みとして、確定給付企業年金制度・確定拠出年金制度といった私的年金制度、そして NISA・財形年金貯蓄といった非課税貯蓄・投資制度に対する様々な非課税措置が設けられている。
- ・ 私的年金制度の受給方法については、年金受取と一時金受取がある。年金受取の場合には、給付金は雑所得として扱われ、所得計算において公的年金等控除が適用される。一方、私的年金資産を一括で受け取る一時金受取の場合、その一時金は退職所得として扱われ、退職所得控除の適用を受ける。
- ・ 退職所得控除額は、勤続年数（加入年数）が長いほど控除額が

増えることから、一時金受取を選択する方が年金受取の場合に比べて税負担が軽くなる傾向がみられる。

- ・ 新規受給者数ベースでみた場合、確定給付企業年金では約7割程度、確定拠出年金では約9割程度と、相当数が一時金受取を選択している⁵⁴。これは、受給形態による税制上の負担の違いが一因であると指摘されている。
- ・ また、私的年金制度においては、拠出時及び運用時に非課税となり、給付時に課税される一方、非課税貯蓄・投資制度においては、拠出時に課税され、運用時及び給付時に非課税となる優遇措置となっている。これらの制度は非課税となる拠出の限度額も個々の制度により異なるなど、複雑で分かりにくい仕組みとなっている。

(私的年金制度等に関する公平な税制)

- ・ 長寿化時代を迎え、我が国では働く期間が長くなり、働き方やライフコースが多様化する中で、分散投資の考え方も広がりつつある。こうした状況を踏まえ、私的年金制度における年金受取と一時金受取の税負担公平化など、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、公平な税負担を確保する制度の構築を目指すべきである。
- ・ なお、林立している私的年金制度、非課税貯蓄・投資制度については、年間一定額までの拠出及び貯蓄・投資について統一した非課税枠を設定するべきであるとして、マイナンバーを通じた拠出額・投資額の名寄せを行う必要があるといった意見があった。
- ・ また、非課税枠の設定に当たっては、過剰な拡大は高所得者の資産形成を優遇することになり、公平な税負担を阻害してかえっ

⁵⁴ 厚生労働省「拠出時・給付時の仕組みについて」第4回社会保障審議会企業年金・個人年金部会（平成31年4月22日）資料2

て所得格差を拡大するおそれがあることから、老後の生活へ備えるための自助努力を支援するという趣旨に基づき、所得の多寡にかかわらず新たな資産形成を促すため、適切な非課税枠を設定する必要があるという意見もあった。

- 一方、将来的に公的年金の給付水準の縮小が見込まれていることなどから、老後の生活資金不足を補うための資産形成を促進する税制が設けられているが、本来、老後の生活への備えは投資を支援するような方法ではなく、公的年金の充実により行われるべきであるという意見もあった。

2 金融所得に係る税制のあり方

- 高所得者層ほど所得に占める金融所得の割合が高く、金融所得の多くは分離課税の対象として累進所得課税よりも相対的に低い税率が適用されていること等により、高所得者層の税負担が低くなっている
- 所得層間の負担の公平性という観点から、金融所得における分離課税の税率については、主要先進諸国の税率も参考にしつつ、引き上げることを検討するべき。ただし、その場合、中低所得者の資産形成に与える影響に配慮することが必要

(1) 金融所得課税の現状と課題

(金融所得課税の現状)

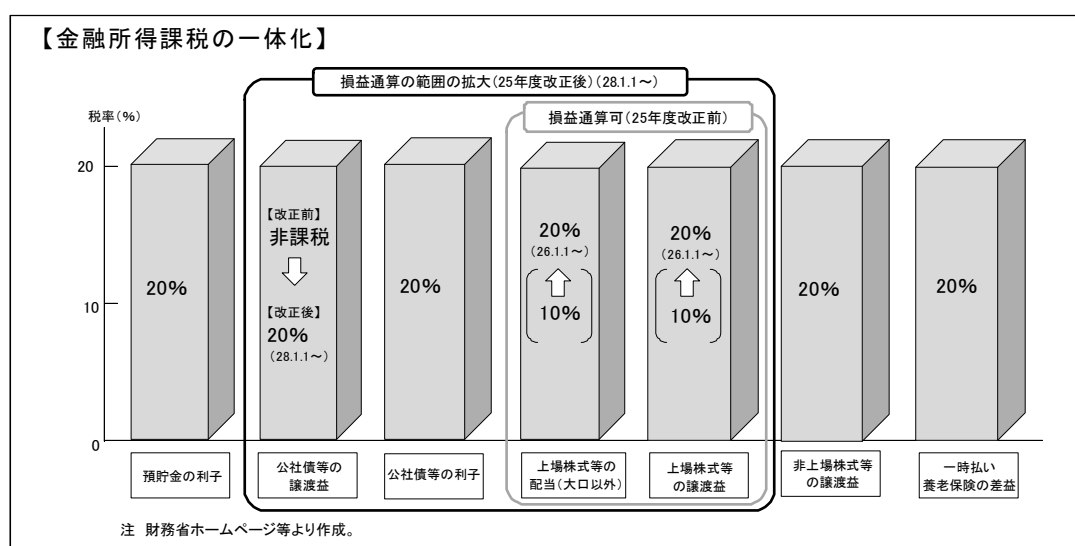
- ・ 金融所得とは、預金、公社債等の利子所得、法人から受ける剰余金等の配当所得及び上場株式等の譲渡所得等をいう。
- ・ 我が国の所得税は総合課税制度が原則であるが、金融所得については分離課税の対象とされている。

利子所得	<ul style="list-style-type: none"> ・ 源泉分離課税 (15%の所得税の源泉徴収) (5%の地方税の特別徴収)
配当所得	<ul style="list-style-type: none"> ・ 総合課税と申告分離課税のどちらかを選択 (申告不要とすることも可) <div style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; padding: 0 10px;"> <ul style="list-style-type: none"> 総合課税：上場株式等の配当等 × 10～55% (所得税：5～45%、住民税10%) (配当控除適用可) 申告分離課税：上場株式等の配当等 × 20% (所得税：15%、住民税5%) </div>
株式等譲渡所得	<ul style="list-style-type: none"> ・ 申告分離課税 上場株式、一般株式等の譲渡益 × 20% (所得税：15%、住民税5%)

- ・ 分離課税制度では、金融所得に対し国税・地方税を合わせて一律20%の税率が適用されており、5%から45%の7段階の税率が

適用される累進所得課税よりも所得金額によっては低い税率となっている。

- 我が国における金融所得課税では、貯蓄から投資への政策要請の下で、①金融商品間の中立性の要請(課税の中立性)、②簡素で分かりやすい税制(課税の簡索性)、③投資リスクの軽減、という観点から、金融所得の間における課税方式の均衡化を図ること、金融所得の間で損益通算の範囲を拡大することの2点を内容とする金融所得課税の一体化が進められてきた⁵⁵。
- 近年では、平成20年度税制改正において、配当所得の申告分離課税と総合課税の選択が可能となり、そして配当所得と上場株式等の譲渡損失との損益通算制度等が創設された。平成25年度税制改正においてさらに拡充され、特定公社債等の利子等について申告分離課税の対象とされるとともに、特定公社債等の利子及び譲渡損失並びに上場株式等の金融商品間の損益通算が可能とされた。
- また、上場株式等の配当所得及び譲渡所得に対する10%の軽減税率が適用期限である平成25年末をもって廃止され、金融所得については一律20%で課税されている。



⁵⁵ 政府税制調査会金融小委員会「金融所得課税の一体化についての基本的考え方」(平成16年6月15日)

(諸外国の状況)

- 主要国の金融所得課税の課税方式については、次の表のとおりである。

	日本	アメリカ	イギリス	ドイツ	フランス
利子課税	源泉分離課税 20%	総合課税 10～37% + 州・地方政府税	段階的課税(分離課税) 4段階 0、20、40、45%		
配当課税	申告分離と総合課税 の選択 (申告分離)20% 又は (総合課税)10～55%	段階的課税(分離課税) (連邦税) 3段階 0、15、20% + 総合課税 (州・地方政府税)	段階的課税(分離課税) 3段階 7.5、32.5、38.1%	申告不要(分離課税) 26.375%	分離課税と総合課税 の選択 (分離課税)30% 又は (総合課税) 17.2～62.2%
株式等 譲渡益 課税	申告分離課税 20%		段階的課税(分離課税) 2段階 10、20%		

注 財務省ホームページより東京都主税局作成。

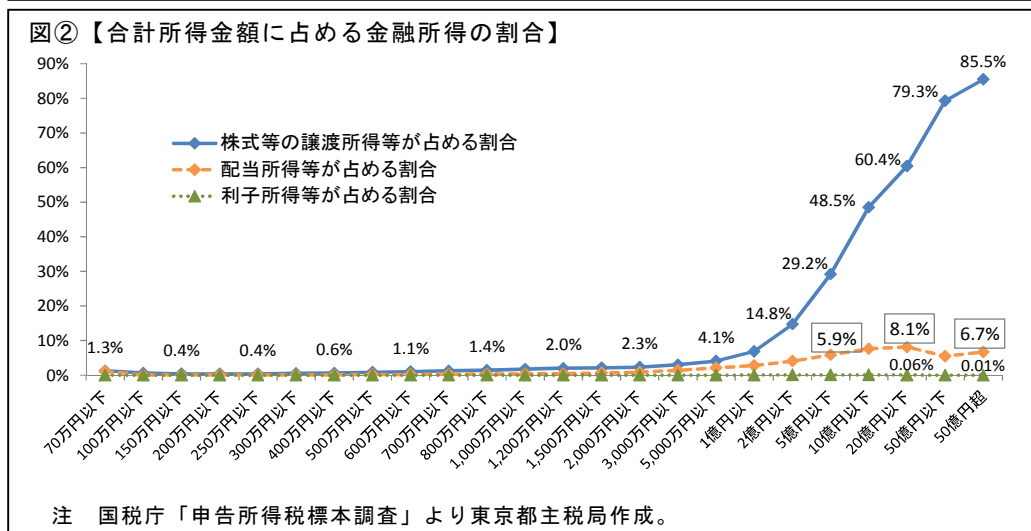
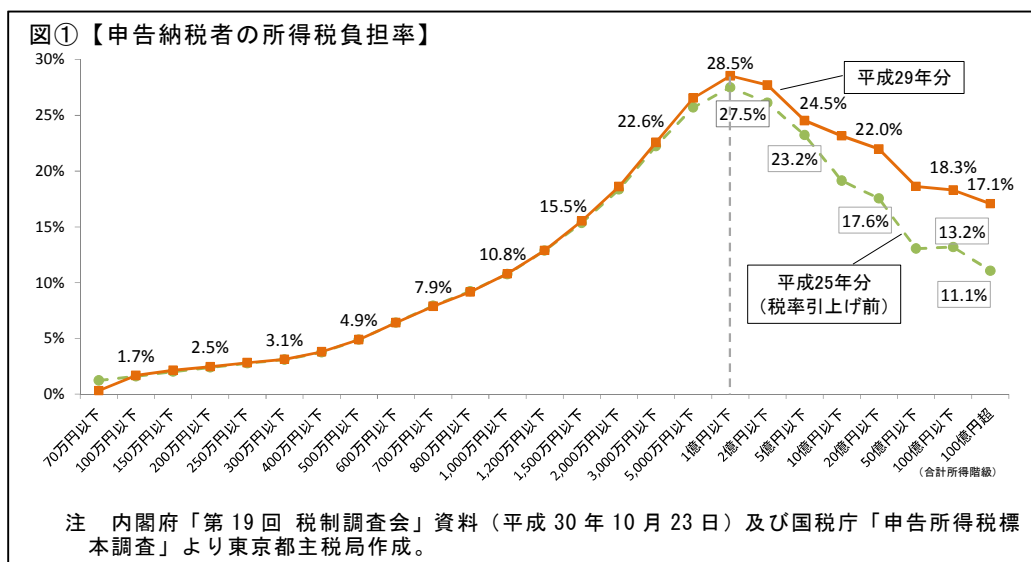
- アメリカでは、利子所得は総合課税とされているが、配当所得と株式等譲渡所得は他の所得から分離した上で段階的課税とされている。イギリスでは、利子所得、配当所得、株式等譲渡所得いずれについても、他の所得から分離した上で段階的課税とされている。ドイツにおいても、分離課税とされ申告は不要とされている。フランスでは、分離課税と総合課税を選択できるとされている。
- また、税率については、日本と同様に利子所得、配当所得、株式等譲渡所得を分離課税しているドイツでは 26.375%、フランスでも分離課税を選択した場合は 30%と、日本の 20%に比べて高くなっている。また、アメリカ、イギリスでは段階的課税がなされているが、最も高い税率を比較すると日本よりも高くなっている。

(金融所得課税の課題)

- 平成 30 年度与党税制改正大綱において、「金融所得に対する課税のあり方については、家計の安定的な資産形成を支援するとと

もに税負担の垂直的な公平性等を確保する観点から、関連する各種制度のあり方を含め、諸外国の制度、市場への影響も踏まえつつ、総合的に検討する。」と検討の必要性が示唆されている。

- ・ 申告納税者の所得税負担率についてみると、図①が示すように、合計所得額が1億円を超える高所得者層において所得税負担率は低下している状況である。
- ・ これは、高所得者層ほど所得に占める株式等の譲渡所得の割合が高くなっており（図②）、金融所得の多くは分離課税の対象として累進所得課税よりも相対的に低い税率が適用されていること等によるものである。



(2) 金融所得課税制度のあり方

- ・ 金融所得に対する課税のあり方について、所得層間における税負担の公平性という観点から、市場への影響等も踏まえつつ、総合的に検討を行う必要がある。
- ・ 金融所得における分離課税の税率については、主要先進諸国の税率も参考にしつつ、引き上げることを検討すべきである。ただし、その場合、中低所得者の資産形成に与える影響に配慮することが必要である。
- ・ また、現行税制においては、上場株式等に係る譲渡損失が生じた場合、損益通算してもなお控除しきれない損失の金額について、翌年以後3年間にわたり、上場株式等に係る譲渡所得等の金額及び上場株式等の配当所得等の金額からの繰越控除が可能となっている。
- ・ 金融所得の税率引上げを検討する場合、一方で、投資リスクを軽減し、個人投資家の更なる市場参加を促すために、繰越控除期間を現行の3年間から延長する措置を講じ、単年度間での所得の振れを調整することが必要であるとの意見があった。他方で、上場株式等に係る譲渡損失に限って繰越控除期間を延長する必要はないとの意見もあった。
- ・ なお、所得再分配機能をより発揮するために、金融所得についても、給与所得・事業所得など他の所得と合算した上で累進税率を課すという総合課税制度を採るべきであるとの意見があった。

3 個人住民税の現年課税化

- 所得課税において、適正・公平な税負担の観点から、所得発生時点と税負担の時点をできるだけ近づけることが望ましい
 - 前年度の所得に対して課税する個人住民税は、所得税と課税・納税のタイムラグが生じており、納税者の負担感、賦課期日（1月1日）前に海外転居となって、前年所得がありながら個人住民税を課税できないなどの問題も内在している
 - 個人住民税の現年課税化に向けては、特別徴収義務者、納税義務者、市町村の事務負担を軽減する仕組みが不可欠。マイナンバーカードの普及、企業のIT化などの状況等を踏まえつつ、企業、市町村等の現場の声を聞きながら、早期実現に向けた検討を進めていくべき
-

（1）現状と課題

（個人住民税の概要）

- ・ 個人住民税は、前年中の所得金額を課税標準とする、市区町村・都道府県内に住所等を有する個人に課される地方税である。
- ・ 令和元年度地方財政計画における道府県の個人住民税収は約4.9兆円であり、道府県税収総額の約27.1%を占めている。また、市町村の個人住民税収は約8.2兆円であり、市町村税収総額の約36.9%を占めている⁵⁶。
- ・ 個人住民税は、当該地方自治体の住民が納税者となり、行政サービスからの受益（応益）との関係を明確に認識することのできる税である。この応益的な性格は、「三位一体改革」の比例税率化によって、一層明確になった。さらに、比例税率化は人口一人当

⁵⁶ 参考資料 p. 5 「地方税収の構成（令和元年度地方財政計画額）」

たり税収の格差を縮小させている。

- このように、個人住民税は都道府県及び区市町村のいずれにとっても重要な基幹税の一つであり、地域社会の費用を住民が広く負担する税として重要な役割を担っている。

(個人所得課税の変遷)

- 我が国の所得税は明治 20 年に創設され、当時の課税方式は、納税者が提出した書類（その年の所得の予算金額・種類等を記載）を基に政府が税額を決定する賦課課税方式であった。
- その後、幾度かの改正を経て、昭和 22 年に、申告納税制度が採用され、現年課税方式となった。その背景には、敗戦に伴うインフレーションによる貨幣価値の下落により、事業所得者が実質的に得をするという不公平が生じていたことがあったため、所得の発生と納税をできる限り近接させることとした⁵⁷。
- 一方、個人住民税は、昭和 25 年及び昭和 29 年に、それぞれ市町村と道府県の住民税が創設され、前年の所得を基に税額を地方自治体が決定する賦課課税方式が採用された。

(翌年度課税の問題)

- 個人の所得課税において、所得税は所得の発生から時間的間隔を置かず課税（以下「現年課税」という。）するのに対し、個人住民税は、前年の所得に対して課税（以下「翌年度課税」という。）しており、同じ所得に対して課税・納税のタイムラグが生じている。
- そのため、退職、働き方の多様化等により、前年に比べて収入が減った場合、納税者にとって負担が重いと感じられることが指摘されている。
- また、納税者が地域外に転居することによって徴収に困難が生

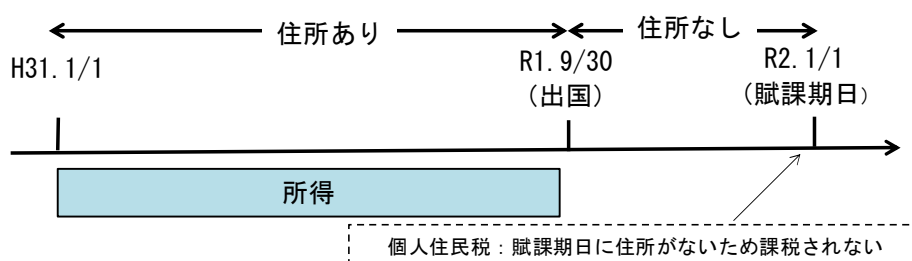
⁵⁷ 国税庁五十年史

じ得ること、賦課期日（1月1日）の直前に海外転居となって、前年所得がありながら個人住民税を課税できないなど、個人住民税の課税システムに内在する問題は、必ずしも小さくない。

- ・ なお、外国人労働者についても、賦課期日前に帰国した場合には同様の問題が生じる。近年では、我が国に在留する外国人は平成30年末時点で約273万人⁵⁸、我が国で働く外国人も平成30年10月末時点で約146万人⁵⁹と増加しており、今後、税負担の問題が一層顕著になってくると考えられる。
- ・ 納税者の負担感の軽減及び適正・公平な税負担の観点から、個人住民税を現年課税化することは望ましい。

賦課期日前に国外へ転居した場合の課税

（所得を得ていた者が年の途中に出国し、翌年の1月1日に住所を有しない場合）



注 総務省自治税務局市町村税課「平成30年度個人住民税検討会報告書(平成31年3月)より作成。

（これまでの経緯）

- ・ 昭和43年7月に政府税制調査会がまとめた「長期税制のあり方についての答申」において、「住民税は、前年の所得を基礎として課税するいわゆる前年所得課税のたてまえをとっている。所得発生時点と税の徴収の時点との間の時間的間隔をできるだけ少なくすることにより、所得の発生に応じた税負担を求めることとす

⁵⁸ 法務省「平成30年末現在における在留外国人数について」（平成31年3月22日）

⁵⁹ 厚生労働省「『外国人雇用状況』の届出状況まとめ（平成30年10月末現在）」（平成31年1月25日）

るためには現年所得課税とすることが望ましいと考えられるので、この方法を採用する場合における源泉徴収義務者の徴収事務、給与所得者以外の者に係る申告手続等の諸問題について、引き続き検討することが適当である。」とされている。

- 平成 17 年 6 月に政府税制調査会がまとめた「個人所得課税に関する論点整理」において、「個人住民税は、納税の事務負担に配慮して、前年の所得を基礎として課税するいわゆる前年所得課税の仕組みを採っているが、本来、所得課税においては、所得発生時点と税負担時点をできるだけ近付けることが望ましい。近年の、IT 化の進展、雇用形態の多様化等、社会経済情勢の変化を踏まえ、納税者等の事務負担に留意しつつ、現年課税の可能性について検討すべきである。」とされている。
- 平成 24 年 8 月に成立した「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」において、「個人住民税の所得割における所得の発生時期と課税年度の関係の在り方については、番号制度の導入の際に、納税義務者、特別徴収義務者及び地方公共団体の事務負担を踏まえつつ、検討する。」とされている。
- なお、国においては、個人住民税検討会を立ち上げ、個人住民税の現年課税化について継続的に検討を行っている。

(2) 現年課税の課題

- 個人住民税に現年課税方式を導入した場合、仕組みは所得税と同様の方式が考えられる。地方税である個人住民税の特徴として、課税団体（市町村）の確定、税率の異なる市町村ごとに源泉徴収⁶⁰

⁶⁰ 所得者自身はその年の所得金額とこれに対する税額を計算・納付する申告納税制度に対し、源泉徴収とは、企業等の所得支払者が、所得者に代わって所得税を徴収・納付する制度である。

する税額の算定と徴収・納入、年末調整の実施などが挙げられる。そのため、企業等の特別徴収義務者及び納税義務者、市町村に係る事務負担について考慮する必要がある。

(特別徴収義務者の事務負担)

- ・ 現在、市町村が行っている1月1日現在の住所地の確認を特別徴収義務者である企業が行うこととなり、企業が各従業員の住所地を正確に把握する作業が必要となる。また、年の途中で雇用された者についても、1月1日現在の住所地の正確な把握が必要となり、短期間の工事等で大人数を雇う場合などは、さらに負担が大きくなる。
- ・ 所得税に加え、各従業員の毎月の住民税額を計算し、住所地の市町村への納付（特別徴収事務）及び年末調整事務が生じる。特に、中小企業は経理事務の人員が少ないこと、IT環境が十分でないことが多く、一層負担が大きいと考えられる。

(納税義務者、市町村の事務負担)

- ・ 納税義務者においては、住民税の独自の項目、超過課税等を反映させた住民税の確定申告を、前年1月1日現在の住所地の市町村に対して行うことが必要になることも考えられる。特に、転居した場合は転居前の前年1月1日現在の住所地の市町村へ申告する必要が生じ、大きな負担になると考えられる。
- ・ 確定申告により、市町村から納税義務者への還付事務が多く発生する。

(3) 現年課税に向けた展望

- ・ 個人住民税の現年課税化に向けては、全従業員の1月1日現在の住所地の把握作業の簡素化、税額計算システムの普及、納税・申告及び還付作業の電子化など、特別徴収義務者、納税義務者、そして市町村の事務負担を軽減する仕組みを整えることが不可欠である。
- ・ 氏名、住所等が記録されている「マイナンバーカード（個人番号カード）⁶¹」の普及が進み、多くの納税義務者が所持する状況となれば、住民票等の提出を求めることなく、マイナンバーカードによって住所地の確認が可能となり、特別徴収義務者及び納税義務者の事務負担の増加を解消できる可能性がある。
- ・ また、政府が運営する「マイナポータル⁶²」は、平成29年1月より国税電子申告・納税システム(e-Tax)との連携が可能となり、マイナンバーカードを用いることで、納税証明書などの手続きが従来よりも容易となった。将来的には、例えば、行政機関及び企業とのデータ連携が可能となり、住所地の確認、年末調整事務、証明書等の電子交付なども容易になると考えられる。
- ・ さらに、納税額の計算等については、安価な計算ソフトが普及し、多くの中小企業が利用できる状況になれば、特別徴収義務者に大きな負担をかけることなく、住民税独自の項目、超過課税等を反映した税額計算が容易になる可能性もある。
- ・ 本年10月に始まった「地方税共通納税システム⁶³」は、複数の

⁶¹ マイナンバーカードは、カードのおもて面に、顔写真と氏名、住所、生年月日、性別が、裏面に12桁のマイナンバー（個人番号）が記載されたカード。本人確認のための身分証明書として利用できるほか、税・社会保障・災害対策の法令で定められた手続きを行う際の番号確認に利用できる。

⁶² マイナポータルは、政府が運営するオンラインサービスで、行政機関からの通知確認、子育てワンストップサービス等のサービスが利用できる。

⁶³ 地方税共通納税システムとは、地方税の納税を地方公共団体、金融機関等に出向かずに、自宅、オフィス等でパソコンからインターネットを通じて行うことができるシステム。

地方公共団体への個人住民税（特別徴収分、退職所得分）の一括電子納付が可能である。この仕組みを活用すれば、個人住民税を源泉徴収にしても一括納付は可能ではないかとの意見もあった。

- このように、マイナンバーカードの普及、マイナポータルの活用及び企業の IT 化などの状況等を踏まえつつ、企業及び市町村等の現場の声を聞きながら、現年課税化の早期実現に向けた検討を進めていくべきである。

IV 環境関連税制

1 グリーン化に向けた取組

- 世界的な環境意識の高まりの中で、環境保全に取り組むことが新たな成長をもたらす道筋ともなり、環境技術水準の向上及びイノベーションを促すことが持続可能な社会の発展につながる
- 税制の一つの基軸に「環境」を据え、税制のグリーン化を推進していくことが不可欠

(取組の意義)

- ・ 従前から、環境保全は産業の阻害要因であり、経済成長とは相容れない対立関係として捉えられてきた。しかしながら、近年の世界的な環境意識の高まりの中で、環境保全に取り組むことが新たな成長をもたらす道筋ともなり、環境技術水準の向上及びイノベーションを促すことが持続可能な社会の発展につながるとの考え方が広がりつつある。
- ・ こうした中、2015年12月、京都議定書に代わる温室効果ガス削減のための新たな国際枠組みである「パリ協定」が採択された。我が国は、パリ協定を踏まえ、平成28年5月に「地球温暖化対策計画」を閣議決定し、2030年度において、温室効果ガス排出量を2013年度比26.0%減の水準にするとの中期目標を設定している。令和元年6月には、「パリ協定に基づく成長戦略としての長期戦略」を閣議決定し、最終到達点として「脱炭素社会⁶⁴」を掲げ、それを野心的に今世紀後半のできるだけ早期に実現していくことを目指

⁶⁴ 今世紀後半に温室効果ガスの人為的な発生源による排出量と吸収源による除去量との間の均衡（世界全体でのカーボンニュートラル）を達成すること。

すとともに、2050年までに80%の温室効果ガスの排出削減という長期的目標を掲げ⁶⁵、その実現に向けて大胆に施策に取り組む、としている。

- ・ 中期目標の達成に向けては、歳出のグリーン化を進め、環境技術開発、次世代自動車の普及等の施策を着実に進めていく必要がある。
- ・ また、歳出による対応のほか、税によるインセンティブ機能も重視すべきであり、税制の一つの基軸に「環境」を据え、税制のグリーン化を推進していくことが不可欠である。
- ・ 税制のグリーン化は、外部不経済を内部化するための費用は原因者が環境負荷に応じた負担を負うべきであるとする「汚染者負担の原則」、将来にわたる環境への影響抑止という「現在と将来世代との間の公平」、さらには、環境保全に要する財政需要を賄うための税負担を求めるという「応益原則」とも合致する。
- ・ なお欧州では、1990年代初頭から、北欧諸国をはじめとする各国で、炭素税（Carbon tax）等の新たな税の導入及び税率の引上げを行っている。

（我が国の現状）

- ・ 我が国でも「2」で述べる「地球温暖化対策のための税」（以下表題として使用する場合を除き「温対税」という。）が創設されたほか、国税では所得税及び法人税等で、地方税では自動車関連税のほか、事業所税及び固定資産税等で、低炭素社会・循環型社会の実現に向けた税制のグリーン化の考え方が取り入れられており、

⁶⁵ 「地球温暖化対策計画」（平成28年5月閣議決定）において、「パリ協定を踏まえ、全ての主要国が参加する公平かつ実効性ある国際的枠組みの下、主要排出国がその能力に応じた排出削減に取り組むよう国際社会を主導し、地球温暖化対策と経済成長を両立させながら、長期的目標として2050年までに80%の温室効果ガスの排出削減を目指す」としている。

環境負荷に配慮した様々な特例措置が講じられている⁶⁶。

- 都においても、「東京版・環境減税」として、中小企業者の省エネ設備等の取得を税制面から支援する目的で事業税を減免する措置、電気自動車等、環境負荷の小さい次世代自動車の取得を税制面から支援する目的で自動車取得税及び自動車税を独自に課税免除する措置を講じている。
- 我が国の国税・地方税を合わせた環境関連税収は7兆円を超えているが、OECD 環境統計における環境関連税収の対 GDP 比は欧州諸国より低い比率にとどまっており⁶⁷、CO₂排出抑制の観点からは、この比率を高めていくことが適当である。

⁶⁶ 参考資料 p. 6 「環境関連の主な現行の税制措置」

⁶⁷ 参考資料 p. 6 「OECD 環境統計－環境関連税制」

2 「地球温暖化対策のための税」の将来像

- 諸外国と比較して日本の税率水準は極めて低い。人々の行動・投資を低炭素なオプションに転換させるために、中長期的な税率の引上げ見通しとその道筋を示すべき
- 税収については、幅広い用途に活用できる仕組みとするべき。地方自治体の役割を踏まえ、国と地方で税収を適切に配分すべき

(1) 「地球温暖化対策のための税」の現状と課題

- ・ 日本では、温室効果ガス排出量の約9割をエネルギー利用に由来するCO₂（以下「エネルギー起源CO₂」という。）が占めており⁶⁸、今後温室効果ガスを抜本的に削減するためには、中長期的にエネルギー起源CO₂の排出抑制対策を強化していくことが不可欠である。
- ・ こうした状況を踏まえ、税制による地球温暖化対策を強化するとともに、エネルギー起源CO₂排出抑制のための諸施策を実施していく観点から、平成24年度税制改正において温対税が創設⁶⁹された。
- ・ 温対税の課税方式は、化石燃料の輸入・精製段階、いわゆる上流で、石油、石炭、天然ガスなどのあらゆる化石燃料に課税していた石油石炭税に、新たに炭素含有量（CO₂排出量）に比例した化石燃料課税を上乗せするものであり、税収は、平成28年度以降約2,600億円と見込まれている。
- ・ 温対税は、化石燃料の利用に対しCO₂排出量に応じて課されることから、排出抑制のインセンティブとなる面は認められるものの、現在の税率はCO₂排出量1トン当たり289円と諸外国と比べ著しく

⁶⁸ 国立環境研究所温室効果ガスインベントリオフィス「2017年度（平成29年度）の温室効果ガス排出量（確報値）」

⁶⁹ 参考資料 p. 7 「『地球温暖化対策のための税』の概要」

低いため⁷⁰、実質的には排出抑制のインセンティブはあまり機能しておらず、事実上、財源調達機能しか果たしていない。

- また、日本の温対税の税収は、エネルギー対策特別会計に繰り入れられ、省エネルギー対策、再生可能エネルギー普及、化石燃料のクリーン化・効率化等のエネルギー起源 CO₂排出抑制対策に限定されていることから、事実上の目的税に近いものとなっており、必ずしも使い勝手が良いとは言えない状況である。
- さらに、現行の温対税における地方への財源配分方法は、税収をエネルギー対策特別会計に繰り入れ、これを補助金として交付するものであるが、地方自治体の自主性を発揮しにくい制度となっている。

(2) 「地球温暖化対策のための税」の将来像

(化石燃料に対する税負担のあり方)

- エネルギー起源 CO₂の排出を抑制していくためには、今後はより一層、化石燃料に対して、CO₂排出量に応じた税負担を求めていく必要がある。温対税が創設されたとはいえ、化石燃料のうち、灯油・重油、天然ガス、石炭については、その流通・消費段階、いわゆる下流で、個別税目による課税がなされておらず、全ての化石燃料間の価格体系を是正するまでには至っていない。しかも、諸外国と比べ、日本ではいずれの化石燃料に対する税負担も低い水準にとどまっている。
- 当調査会ではこれまで、化石燃料に対する課税を行う場合には、納税者の環境に対する意識の醸成に資することなどを考慮し、下流段階での課税を全国ベースの地方税とするべきことを主張してきた。しかし、今後そのような制度設計を行うとしても、さらに

⁷⁰ 参考資料 p. 7 「主な炭素税導入国の比較」

国民的な理解を得るまでに一定の期間を要することは避けられない。そこで、地球温暖化対策という観点を重視すれば、次善の策としての現実的な課税方法は、温対税の更なる税率の上乗せが妥当であると考えられる。

既存エネルギー関連税の課税ベース

		課税対象								
上流	課税標準	天然ガス	石油・石油製品						石炭	電力
	税目	石油石炭税								
下流	課税標準	天然ガス	ガソリン	軽油	LPG	灯油	重油	ジェット燃料	石炭	電力
	税目		ガソリン税*	軽油引取税	石油ガス税			航空機燃料税		電源開発促進税

*「ガソリン税」とは、揮発油(=ガソリン)に課税ベースを置く「揮発油税」と「地方揮発油税」を総称する名称である。

注 環境省「中央環境審議会総合政策・地球環境合同部会第4回グリーン税制とその経済分析等に関する専門委員会」(平成20年10月14日)諸富委員提出資料「排出量取引制度とのポリシー・ミックスについて」より抜粋。

(税率の設定)

- 日本の実効炭素税率⁷¹の水準は、諸外国と比較して著しく低い。なかでも、温対税の税率水準が極めて低く、CO₂排出削減に対する価格効果はほぼゼロに等しい⁷²。温対税の税率については諸外国の例を参考にしつつ、CO₂排出削減目標の達成に必要な水準を設定することが求められる。
- 諸外国が着実に一人当たりCO₂排出量を削減している中、日本は

⁷¹ 「炭素税」、「排出量取引制度(排出枠価格)」、「エネルギー課税」を足し合わせ、各国の炭素価格の水準を比較する指標のこと。

⁷² 環境省「税制全体のグリーン化推進検討会」(平成29年1月13日)

増加させている。人々の行動・投資を低炭素なオプションに転換させるために、温対税の中長期的な税率の引上げ見通しとその道筋を示すべきである。

(税収の幅広い用途への活用)

- ・ 温対税の税収の用途については、欧州諸国では一般財源として、法人税及び所得税の減税、財政需要に応じた支出、財政の赤字補てん等、各国の事情に応じて税収を活用している。ドイツのように、企業の社会保険料負担の軽減に活用し、雇用の増加に寄与している例もある。
- ・ 我が国でも、CO₂排出抑制に向けた長期的な視野での投資を促していくため、既存の特別会計の枠組みは一定程度維持しつつ、税率の引上げに伴う増収分は一般財源として、幅広い用途に柔軟に活用できる仕組みとするべきである。

(税収の地方への配分)

- ・ 地方自治体は、緑の創出と保全、省エネの推進など、地球温暖化対策の分野で重要な役割を担っている。東京都は、人口・産業等の諸機能が集中し、大気汚染及びヒートアイランド化など、大都市に顕著に現れる環境問題に直面しており、都の役割もますます重要となる。当調査会では、地球温暖化対策における地方自治体の役割を踏まえ、国と地方で税源を適切に配分すべきことを繰り返し主張してきたところである。
- ・ そこで、温対税の更なる税率の上乗せを行う場合には、国と地方で適切に税収を配分するなど、地方自治体の役割に見合った財源確保のあり方を検討する必要がある。各地方自治体への具体的な財源配分のあり方は今後の課題となるが、地方自治体が創意工夫を凝らし、税収を活用できる使い勝手の良い仕組みとすること

を検討するべきである。

(家計・産業への配慮措置)

- ・ 温対税の税率引上げを行う場合には、所得に対して逆進的であることに留意するとともに、社会・経済活動及び日本における企業の国際競争力に影響を及ぼすとの意見を踏まえる必要がある。
- ・ 家計負担緩和に関する取組については、カナダの例が参考となる。同国では炭素税を課税する一方、家計への支援措置として、中・低所得者層を対象に一定額を給付するなど、歳出による対応を行っている。
- ・ また、エネルギー多消費産業に対しては、国際競争力の維持を目的として、多くの国で税負担軽減措置を講じている現状がある。
- ・ これらのことから、温対税の税率引上げに係る検討に当たっては、国際競争力及び炭素リーケージ⁷³の懸念、家計への負担増加の影響に対し、課税の仕組みと税率の設定、税収の活用等を駆使しつつ、変化する世界の情勢に対応した適切な配慮措置を講じていく必要がある。

⁷³ CO₂排出規制が厳しい国での排出量が削減される一方、規制が緩い国での生産活動が拡大するなどの理由により、地球全体での排出量が増加すること。

V 都市と地方の共存共栄を支える税財政制度

- 社会経済が様変わりしていく状況にあっても、国と地方がそれぞれの役割を果たし、国民・住民の将来への不安を取り除き、豊かな社会を実現すべき
- 我が国財政の健全性が懸念される中において、将来を見据えた、国・地方を通じた税財政制度の見直しは急務。とりわけ、地方税財政制度については、税源が地域に普遍的に存在し、税収が十分かつ安定的に確保できる税体系の構築と、地方交付税制度の機能発揮が重要
- 時代に合った税制度の見直しを通じて、国・地方の税財源の拡充を図るとともに、国と地方の税源配分を含め、地方税体系の望ましい姿の実現を目指すべき
- 「ふるさと納税」は、受益と負担との関係を歪める制度であり、抜本的に見直し、寄附金税制の本来の趣旨に沿った制度に改めるべき
- 地方の固有財源である地方交付税について、財源保障機能及び財源調整機能を適切に発揮させていくためには、交付税原資となる国税の充実、地方交付税の法定率引上げ等を行うとともに、地方の実態に見合った財政需要を地方財政計画に反映するべき

-
- ・ 人口減少社会に突入し、世界に類を見ない超高齢社会に直面している我が国は、増大する社会保障関連経費など、財政の持続性確保に向けた課題をはじめ、所得格差拡大への対応、気候変動等の環境問題への対応など解決すべき様々な課題を抱えている。
 - ・ また、経済のグローバル化・デジタル化の進展する中、国境を越えた電子商取引や SNS を通じたコミュニケーションなどが日常化し、ビジネスのかたち、個々人の働き方、生活のあり方も大きく変化している。国や地方は、こうした社会経済の変化に対応し、

様々な制度やインフラなどの環境整備が求められるほか、行政手続においてもデジタル化による利用者の利便性向上を図ることが必要である。

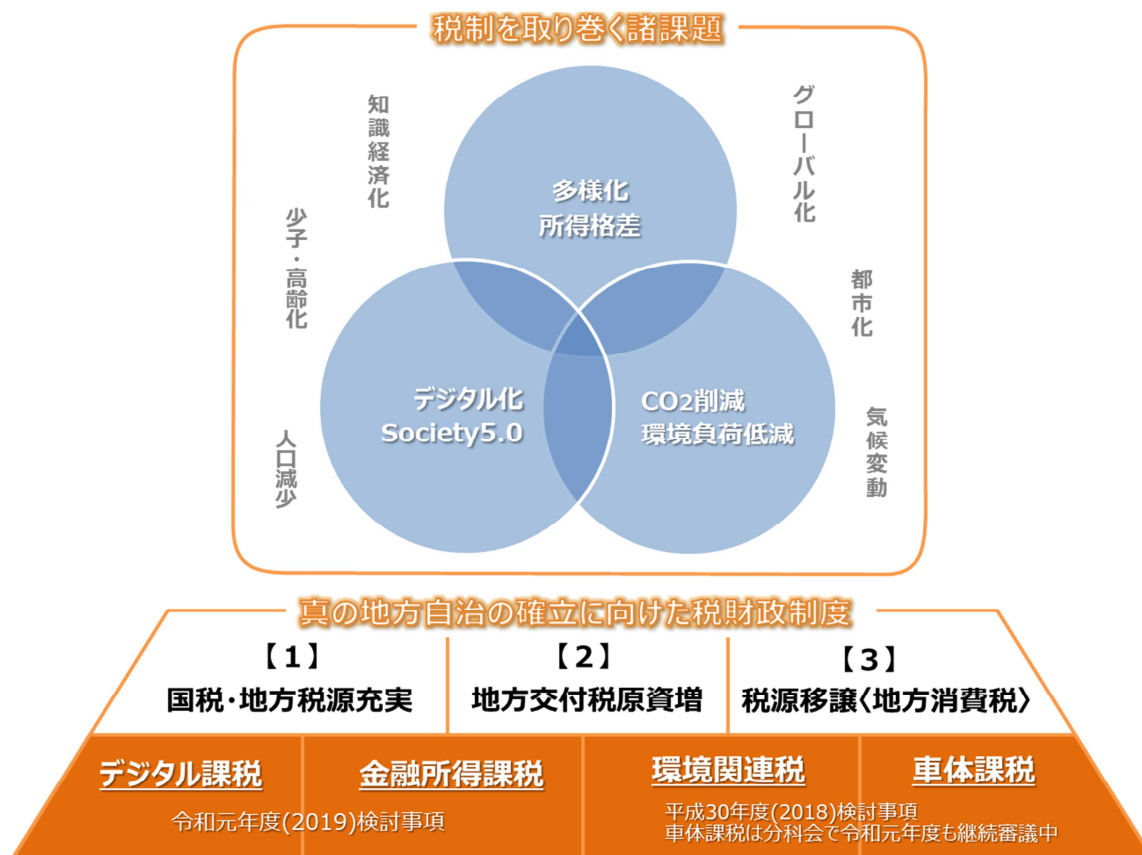
- このように様変わりしていく世界にあっても、国と地方はそれぞれの役割を果たし、国民・住民の将来への不安を取り除き、豊かな社会を実現するべく、明確なビジョンと地に足の着いた政策を示し実行していく責務がある。
- 地域に目を向ければ、それぞれの歴史、文化、自然など様々な個性がある。こうした個性を育むのは地域住民であり、地方自治体は住民の意思の実現に向け、様々な取組を展開していくことが求められる。また、我が国の持続的発展には、それぞれの地域がその強みを生かし、潜在的資源を発掘することで、地域間の結びつきを深める核をつくり、有機的に連携していく中で一層多くの付加価値を創出していくことも欠かせない。
- しかし、平成5年の「地方分権の推進に関する決議」がなされて以降、地方の権限・裁量は拡大してきたものの、いまだ不十分であり、それを裏付ける財源も十分に確保されてきたとは言い難い。
- 地方が自らの責任と権限において、時代に即した、住民にとって真に必要な施策を選択し実行するためには、強固な財政基盤の確保が必要であり、そのためには地方税財源の拡充が必要である。
- 今、我が国財政の健全性が懸念される中においては、将来を見据えた、国・地方を通じた税財政制度の見直しが急務である。とりわけ地方税財政制度については、税源が地域に普遍的に存在し、相応の税収が十分かつ安定的に確保できる税体系の構築を進めていくとともに、地方間の財政力格差の調整機能を持つ地方交付税制度が、その機能を適切に発揮できるよう、交付税総額を確保していくことが非常に重要である。

(あるべき地方税体系の構築に向けて)

- こうした観点から、当調査会では、経済のデジタル化や所得格差の問題などを踏まえ、税制が直面する諸課題に対し、適正・公平な税制度の実現に向けた議論を重ね提案を行った。
- 法人課税においては、国際課税原則と多国籍企業の事業実態の乖離から生じる税収の逸失を防ぎ、公平な競争環境を確保する観点からデジタル経済に応じた税制について、OECD等の検討状況を踏まえつつ議論し、国税はもとより、地方税収の確保の必要性等を強調し、論点整理を試みた。
- また、所得課税においては、所得格差の拡大に歯止めをかけ、若年層や低所得者層の生活基盤の確保を後押しする観点から、所得再分配機能の強化を図る必要性を主張し、高所得者層に比較的に有利な所得控除方式や金融所得課税の税率等について見直しを提案した。
- これに加え、平成30年度答申では、地球温暖化対策のための税(温対税)の将来像として、CO₂排出抑制のため、人々の行動や投資を低炭素なオプションに転換する観点から、税率の引上げと国・地方の役割を踏まえた税源配分の望ましいあり方について示してきた。
- このような税制度の見直しを重ね、国・地方を通じた税源拡充を図ることにより、地方にとっては、地方税による自主財源の拡充に加え、国税である法人税や所得税の拡充による地方交付税原資の増加につながり、全ての地方自治体の財源拡充を図ることが可能となる。
- また、税源を拡充していく中で、国と地方の税源配分を地方の役割に応じ見直すことも可能であり、地方間の偏在性が小さく、安定的な税である地方消費税を軸に、地方への税源移譲を検討していくべきである。

- 年度間の税収の安定化に関しては、法人事業税の外形標準課税は、景気変動に左右されにくい。外形標準課税の適用対象法人は、資本金の額が1億円を超える法人となっているが、必ずしも資本金が法人の活動規模を表していない例もあり、中小法人の負担に十分に配慮しつつ、資本金以外の指標も組み合わせることなどを検討するべきである。
- 以上のように、時代に合った税制度の見直しを通じて、国と地方の税財源の拡充を図るとともに、国と地方の税源配分を含め、地方税体系の望ましい姿の実現を目指していくべきである。それが、地方分権改革を実現し、都市と地方の共存共栄を財政面から下支えすることになる。

地方分権改革を実現し、都市と地方の共存共栄を支える税制へ



（「ふるさと納税」について）

- ・ 「ふるさと納税⁷⁴」とは、平成 20 年度税制改正で創設された個人の寄附金控除制度をいう。都道府県・区市町村に対して寄附をすると、寄附額のうち 2,000 円を超える部分について、一定の上限まで原則として所得税と個人住民税から全額が控除される。
- ・ 「ふるさと納税」の実施状況を巡る議論を踏まえ、令和元年度税制改正において、基準に適合する地方自治体を総務大臣が指定する制度に見直され、返礼品については、返礼割合を 3 割以下とすること、地場産品とすることが定められた。ただし、この改正により、問題が解決されたわけではない。
- ・ 「ふるさと納税」による寄附金は、地域の活性化に資するとともに、自然災害を被った地方自治体には多額の寄附が寄せられ復興支援にも寄与している。しかし、利用者の多くは、実質 2,000 円の負担で得られる返礼品を目的に「ふるさと納税」を行っていると考えられ、無償であることが前提の「寄附」とはかけ離れた実態となっている。また、「ふるさと納税」は寄附額のうち 2,000 円を超える部分の全額が控除され、その他の寄附金税額控除と著しくバランスを欠いているので、寄附者の負担額を増やすべきであるという意見もある。
- ・ 「ふるさと納税」は、寄附者の年収が高いほど、所得税と個人住民税から控除される年間上限額が高くなる仕組みとなっている。高所得者ほど多くの返礼品を受け取ることができ、事実上の節税対策ともされているこの制度は、垂直的公平の観点で大きな問題がある。
- ・ 「ふるさと納税」を受けた地方自治体では当該寄附の全額が歳入となるのに対し、寄附を行った者が住所を置く地方自治体が不

⁷⁴ 参考資料 p. 8 『「ふるさと納税」に係る控除の適用状況の推移（個人住民税）』、『「ふるさと納税」の受入額の推移』

交付団体の場合は控除額全額が減収となり、交付団体の場合は控除額の 75%が地方交付税で補てんされる。すなわち「ふるさと納税」は、主に不交付団体の税収と交付団体が受けるべき地方交付税を減少させることにより、寄附を受けた地方自治体の歳入を増加させる制度であると言える。

- ・ そもそも個人住民税は地域社会の費用を住民が広く負担する税であり、居住地でない地方自治体への寄附により、居住地である地方自治体から税額控除を受ける「ふるさと納税」は、受益と負担との関係を歪める制度である。「ふるさと納税」は抜本的に見直し、寄附金税制の本来の趣旨に沿った制度に改めるべきである。
- ・ さらに、地方自治体が自らの財源と責任に基づき自律的な行財政運営を行うという観点からは、国が全国一律の制度として「ふるさと納税」を定めるのではなく、各地方自治体が税額控除を行うか否かを独自に決定できる制度とすることが考えられる。

(地方財政調整の意義)

- ・ 地方自治体が地域の実情に基づく行政サービスを安定的に提供し、主体的に地域課題を克服する事業を進めるためには、自主財源を確保することが最も重要であり、まずは地方税の充実が不可欠である。
- ・ しかしながら、地方税を充実してもなお、必要な行政サービスを行うのに十分な歳入を確保できない多数の地方自治体が存在する。
- ・ 地方財政調整は、そうした財政力の弱い地方自治体に住む人々も、国民として、教育及び対人社会サービスなど一定水準の行政サービスを受けることができるよう、国の責任において当該地方自治体に必要な財源を配分するものであり、地域社会の安定を図る上で必要不可欠である。

(地方交付税制度)

- ・ 地方交付税制度は、我が国における財政調整制度の中心部分をなすものであり、国と地方の財源配分機能、国から地方への財源保障機能及び地方自治体間の財源調整機能を担っている。
- ・ 地方交付税は、本来地方の税収入とするべきであるが、地方自治体間の財源の不均衡を調整し、全ての地方自治体が一定の水準を維持し得るよう財源を保障する見地から、国税として国が代わって徴収し、一定の合理的な基準によって再配分する、地方の固有財源である。
- ・ しかしながら、現状では財源保障に必要な地方交付税総額は確保されておらず、地方財政計画上、本来交付税措置されるべき財政需要が赤字地方債である臨時財政対策債により充足されている。臨時財政対策債の残高は、平成 13 年度の創設以降、約 54 兆円にまで累積しており、地方財政の健全性を損なう状況である。
- ・ 多種多様な住民ニーズを丁寧に汲み取り、地域の実情に応じたきめ細やかな行政サービスを提供していくためには、各地方自治体において必要な税財源が安定的に確保されることが不可欠である。
- ・ 地方交付税制度を持続可能な制度とし、財源保障機能及び財源調整機能を適切に発揮していくためには、交付税原資となる国税の充実、地方交付税の法定率引上げ等を行うとともに、地方の実態に見合った財政需要を地方財政計画に反映するべきである。

(地方財政計画の外にある住民ニーズについて)

- ・ 全国的な地方財政需要については、まずは地方財政計画に適切な財政需要額を反映させ、不足する財源を地方交付税で補っていくことが筋である。
- ・ しかし、現状では財源保障に必要な地方交付税総額が確保され

ておらず、また、地方の実態に見合った財政需要が地方財政計画に十分反映されていない中で、多くの地方自治体が地域の実情に応じた様々な行政サービスを実施している。こうした状況からも地方税財源の拡充が必要である。

- ・ 急激な超高齢化・人口減少などに伴い、地域社会に不可欠な地域公共交通や、地域コミュニティレベルの医療・介護の取組、公共施設等の維持・存続が難しくなっている。地方自治体は共助や社会的ネットワークを迅速に再構築する必要があるが、既存の財政制度、財政調整制度では対応しきれていない。こうした財政需要はどの地域でもある程度存在し、広範囲にわたるものであることから、市町村が連帯して財源確保し、経費を分担する仕組みも考えられる、との意見があった。
- ・ また、障害、疾病、失業などの誰もが直面し得る生活上の困難と、子育て、教育、住宅、地域交通などの社会・地域を持続可能にする基礎的な条件については、誰もが抱える「共通のニーズ」であり、そのための財源については、地方自治体同士の責任と連帯によって普遍的に満たしていくとして、例えば、全ての地方自治体において個人住民税の税率を引き上げるなど、税率決定権の行使を通じて共同の財源を確保する方法も考えられる、との意見があった。