

経済格差と租税制度

酒井, 翔子 / KIKUYA, Masato / 菊谷, 正人 / SAKAI, Shoko

(出版者 / Publisher)

法政大学経営学会

(雑誌名 / Journal or Publication Title)

経営志林 / The Hosei journal of business

(巻 / Volume)

57

(号 / Number)

2

(開始ページ / Start Page)

27

(終了ページ / End Page)

47

(発行年 / Year)

2020-07-31

(URL)

<https://doi.org/10.15002/00025554>

〔論 文〕

経済格差と租税制度

菊 谷 正 人 / 酒 井 翔 子

I 開 題

近年、世界的規模で富の集中 (concentration of the wealth) や経済格差 (economic disparity) が非常に深刻化している。ピケティ (Thomas Piketty) による『21世紀の資本』(*Le capital au XXI^e siècle*) やオックスファム・インターナショナル (Oxfam International) の『99%のための経済』(*An Economy for the 99%*) によれば、ごく少数の富裕層が地球の大半の富を所有し、富裕層への課税がここ数十年で緩和されている問題が指摘されている⁽¹⁾。

その一方で、生活保護受給額 (平成28年現在、東京都区内では、3人世帯に月額160,110円、母子3人世帯に月額189,870円) 程度の収入しか得られない生活困窮者の貧困者率は上昇し、若いワーキング・プアとともに、離婚・死別による片親 (特に、母親) に育てられている子供の貧困率上昇、少額の年金しか受給できない高齢者の貧困化 (下流老人化) が社会問題化している。わが国における子供の貧困率は約16%、高齢者貧困率は約29%、ひとり親家庭の貧困率はOECD先進諸国34か国の中で最低レベルの55%にも上る⁽²⁾。正社員と非正規労働者 (派遣社員) との給与格差、業種間・大中小法人間の労働者賃金の格差等も広がり、個人間における所得 (または富) の格差の深刻化は格段に増している。

さらに、「パナマ文書」(The Panama Papers)⁽³⁾ や「パラダイス文書」(The Paradise Papers) でリークされたように、高額所得者・高額資産家の脱税・租税回避等も世界的規模で社会問題化している。世界の富裕層は、タックス・ヘイブ

ン (tax haven) に銀行口座や中間ペーパー・カンパニーを開設し、金融資産等を隠し、所得税・相続税・贈与税・キャピタルゲイン税等の課税を合法的に回避している。「パナマ文書」には、日本企業・居住者 (UCC、伊藤忠商事、丸紅、ソフトバンク、セコム、上島豪太) の名前も掲載されていた (日本経済新聞、2016年4月27日)。

金融資産等の隠匿による巧妙な課税逃れを操作するには、たとえば、タックス・ヘイブン (軽課税国等) の銀行口座に送金した上で、さらに当該資金を第三国に投資し、その運用益を申告しなければ、所得税・相続税等は課税されない。つまり、国外預金・株式等から生じる利子・配当等の申告除外による所得税逃れ、国外預金・株式等の金融資産の申告除外による相続税・贈与税逃れのために、タックス・ヘイブンが利用されている。

個人富裕層と同様に、複数国に生産・サービスの拠点をもち、グローバルな視野からの経営目的・戦略のために国境を越えて経営資源を効率的に配分・運用できる多国籍企業 (multinational enterprises) がタックス・ヘイブンを国際的租税回避 (international tax avoidance) の手段として利用し、課税逃れ・資産隠匿、マネーゲーム、マネーロンダリング (資金洗浄) 等を行っている⁽⁴⁾。

米国のグーグル社の日本法人が低税率国のシンガポールを介して約35億円の課税逃れを行っていた事件は記憶に新しいが、四大IT企業であるGAF A (Google社、Apple社、Facebook社、Amazon社) が低税率国・地域を利用した所得移転は世界各国で深刻な経済問題と化して

いる。タックス・ヘイブンに秘匿されている資金は、今もなお3,840兆円に上り、多国籍取引を通じた租税回避行為は依然として大きな難題である⁽⁵⁾。

電子化・情報化社会の進展により、国際規模での租税回避行為は、今後さらに加速するであろう。グローバル化とデジタル化によってもたらされた経済環境の変化に対応しきれない現行制度が巨大企業・富裕層による租税回避を誘発している現状はもはや看過できない。相次ぐ巨大企業の申告漏れに関する報道からも、企業の税務行政に係るガバナンスは十分とは言えない。わが国税制における富・所得の再分配機能は非常に限定的であり、将来を見据えた租税制度からは、かけ離れた状況にある。

たとえば、同じ資産でありながら、不動産は取得・保有・譲渡の時点で課税されるのに対し、資産隠匿・不正蓄財の手段として利用され易い金融資産の保有には課税されていない。資産再分配機能の役割を有効的に果たすためには、資産保有の課税対象となっていない金融資産の保有にも課税すべきである。つまり、一定規模以上の金融資産の保有に課税する「金融資産税」(financial asset tax)の追加課税が必要であろう。ただし、一部の財産のみに課税する跛行的な税務措置ではなく、「課税公平」の観点から、すべての財産に同じ税率による「一般財産税」(general property tax)が課せられるべきであると思料するならば、「シャープ勧告」(Shoup Recommendations)に基づいて昭和25年(1950年)から3年間施行された「富裕税」(net worth tax)が再導入されてもよいかもしれない。

所得の再分配に関しては、勤労促進、子育て支援、社会保険料負担軽減の方策として、「給付付き税額控除」が諸外国(米・英・蘭・加など)で実施されている。たとえば、英国では「2002年税額控除法」(Tax Credits Act 2002)が設定されるに伴い、フルタイム就労の促進、配偶者就労の支援に注力した勤労税額控除・児童税額控除が講じられ、税額控除の領域で所得再分配が図られている。このような税額控除制度は、わが国においても長年にわたり議論されているが、その導入には至っていない。

法人税の領域では、所得の再分配という視点において、まず、巨大企業から漏れなく徴収するために、多国籍企業や投資ファンドによる巧妙な脱税・租税回避を防止し、企業の納税意欲を向上するガバナンス(管理・運営)の視点からアプローチが行われている。主として経済協力開発機構(Organisation for Economic Cooperation and Development:以下、OECDと略す)により、前者に関しては、国際的な税務行政の協力強化、過度な国際的租税回避行為(aggressive international tax avoidance)に伴う「国際的二重非課税」(international double non-taxation)を是正勧告する報告書『税源侵食と利益移転⁽⁶⁾』(Base Erosion and Profit Shifting:以下、BEPSと略す)が公表され、後者に関しては、国際機関の連携、コンプライアンス向上のための検討が続けられている。

さらに、大規模企業と中小零細企業との経済格差が拡大する傾向にあり、法人所得税の再分配も解決すべき課題となっている。たとえば、一定規模の法人に対する「売上収入税」の新設・追加課税(法人税の外形標準課税)、業種別複数税率の設定等も考慮に入れる時機に入ったのではなかろうか。

本稿では、「租税」(tax)が富の再分配効果(redistribution effect of wealth)あるいは所得の再分配効果(redistribution effect of income)を通じて経済的格差是正機能に効力を発揮できるという問題意識に基づいて、(a)富の格差を是正する租税政策および(b)所得(個人所得と法人所得)の格差を是正する租税政策が検討・提案される。

II 富の格差と租税制度

1. 金融資産税の創設

土地・建物等の不動産には保有時点に固定資産税が課されるのに対し、株式・公社債等の有価証券、普通預金のような金融資産には資産保有税は課税されていない。不動産の場合には、取得に際しては「不動産取得税」、不動産の貸付けによる家賃・地代には不動産所得として「所

得税」、不動産そのものの保有には「固定資産税」が課されている。金融資産の保有に対しては、貯蓄奨励策・証券市場活性化策のために、「非課税」(exclusion from taxation)のままに放置されている。

ちなみに「非課税」とは、公益上の必要性・担税力の脆弱性等の理由により、納税義務者(tax payer)または課税対象(object of taxation)から除外することであり、前者を「人的非課税」、後者を「物的非課税」という。このような非課税措置の趣旨を鑑みれば、高額資産家あるいは高額資産所有法人が保有するであろう金融資産が、公益上の必要性・担税力の脆弱性等の観点から物的非課税または人的非課税の対象になり得るとは言い難い⁽⁷⁾。

しかも、金融資産は脱税の温床として頻りに悪用されている。たとえば、割引金融債(券面金額から利息相当分をあらかじめ差し引いて金融機関が発行・販売する1年満期の債券)に対しては、その償還差益が発行時に雑所得として18%の特別税率で源泉分離課税されれば、その課税関係は終了し(措法41の12)、財産保有税は課されないので、隠匿用資産・蓄財用資産として保有し、一部を資産運用することもできる。高額資産家に利用され易い金融資産の保有に課税が行われていない現況は、富の再分配を有効的に果たすためには是正されるべきである。資産保有の課税対象となっていない金融資産に対しても、一定規模以上の保有には「金融資産税」を課する新規規定が創設される必要がある。

富の格差を排除する目的により金融資産税の追加的課税を行うわけであるから、低額金融資産保有者または低額金融資産保有法人にまで金融資産税を課す必要はない。一定規模以上の金融資産保有者・法人に限定するために、一定の基礎控除を設けなければならない。その場合、土地に対する適正かつ公正な租税負担を図りつつ土地政策に資するために創設された「地価税法」(平成3年法律第69号)の基礎控除額(定額控除額)が、一定の基礎控除額として参考になるであろう。地価税法第18条の規定によれば、資本金1億円超の法人には10億円、資本金

1億円以下の法人または個人には15億円が定額控除額となっている。したがって、たとえば15億円以上の金融資産保有者・法人に金融資産税の納税義務を負わせることにする。

また、金融資産税の対象資産の範囲を限定しなければならないが、原則として、すべての金融資産を課税物件とすべきであろう。株式・公社債・証券投資信託の受益証券等の有価証券をはじめとして、金融機関の預金・貯金・預託金等、手元現金(個人の場合、いわゆるタンス預金)までも課税対象とする。

預貯金・有価証券に対する金融資産税の捕捉・徴収システムとしては、「金融資産税申告制度」の創設が必要となるであろう。この金融資産税申告制度の下では、あらかじめ国から徴収の代行業務の営業許可を受けた金融機関等が、個人番号・法人番号を利用してすべての預金口座・顧客コードから「源泉徴収金融資産税」を天引きすることによって、金融資産税の捕捉は確保・保証される。一定規模以上の金融資産保有者・法人(金融資産税の納税義務者)は、金融機関発行の源泉徴収票に基づいて「金融資産税申告」を行い、金融資産税の免税者は「還付申告」によって金融資産税の還付を受けることになる⁽⁸⁾。

金融資産税の課税標準は、その金融資産の価額とする。相続税法(昭和25年法律第73号)第22条によれば、相続財産の価額は、その財産の取得時(つまり相続時または贈与時)における「時価」による。財産の一般的評価基準として時価評価が採用されているので、金融資産の価額は、その金融資産の保有時(実務上は年度末または事業年度末)における時価となるであろう。

「時価」(current value)とは、不特定多数の独立当事者間における自由な取引で通常成立する交換価値であるが、客観的に時価評価を行うことは非常に難しい。そのために、時価評価を全国一律的に統一することによる納税者間の公平性・便宜性、徴税费の節約等を図る目的で、国税庁長官から「財産評価基本通達」が発遣されている。法令ではない「通達」であったとしても、長年にわたり実践規範として既に全国一律的に普及・定着しているため、納税者間の課

税公平のためには、金融資産の時価はこの通達に基づいて算定されるべきである。

「財産評価基本通達」の規定に従えば、上場株式は「取引価格法」により評価される。この方法では、上場株式は、原則として、課税時期の最終価格で評価されるが、課税時期の属する月以前3か月間の毎日の最終価格の各月平均値のうち最も低い価格を超えない場合には、その最も低い価格によって算定される（財基通 169（1））。取引相場のない株式については、会社の規模（大会社、中会社、小会社）に応じて「類似業種比準法⁽⁹⁾」、「純資産価額法⁽¹⁰⁾」等が利用される（財基通 179（1）・（2）・（3））。

預貯金は、預入金額のほかに、現在で解約するとした場合の既経過利子から源泉徴収税額を差し引いた金額を合計した金額で評価される（財基通 203）。

最後に、金融資産税の税率（tax rate）が問題となる。現行の「地方税法」（昭和 25 年法律第 226 号）第 350 条によれば、固定資産税の標準税率は 1.4% であるので、同じ財産には同じ税率を課すべきであると考えれば、金融資産税の税率も 1.4% に設定されるべきであろう。

課税逃れ・脱税所得の手段として利用され易い金融資産の保有に課税されていない「法の不備」を解消し、資産再分配機能の役割を有効的に果たすために、一定規模以上の金融資産の保有に対しては、固定資産税と同様の 1.4% の税率により課税する「金融資産税」の新規導入が実現されるべきである。

2. 富裕税の再導入

前述の「金融資産税」は、金融資産に限定する「個別財産税」（specific property tax）であり、高額所得者・高額資産家が購入するであろう宝石・貴金属、書画・骨董等の保有には課税されない。担税力の高い高額所得者等が保有できる高額な書画・骨董等は、生活用資産ではなく、奢侈品・贅沢品であるにもかかわらず、資産保有税の課税対象から漏れている。高額・奢侈な宝石・貴金属、書画・骨董等の保有も、公益上の必要性・担税力の脆弱性等の観点からは

非課税の対象になり得るとは言い難い。

生活必需品的な土地・建物等の不動産の保有には課税されているのに対し、贅沢品である宝石・貴金属、書画・骨董等の保有には課税されていない現況を是正するためには、所有財産または純資産（＝資産－負債）を課税対象とする「一般財産税」で対処しなければならないかもしれない。

わが国では、過去 2 回にわたり一般財産税法が制定されていた。昭和 21 年（1946 年）11 月 12 日公布の「財産税法」（法律第 52 号）と昭和 25 年（1950 年）5 月 11 日公布の「富裕税法」（法律第 174 号）がすべての財産（厳密に言えば、純資産）に対して一般財産税を課した⁽¹¹⁾。

連合国軍最高司令官総司令部（General Headquarters Supreme Commander for the Allied Powers: 以下、GHQ と略す）の要請を受け、昭和 24 年（1949 年）5 月 10 日にシャウプ使節団が来日し、9 月 15 日に公表した『シャウプ使節団日本税制報告書』（*Report on Japanese Taxation by the Shoup Mission*: 「シャウプ勧告」と通称されている）では、所得税の補完税として「富裕税」の導入も提案され、「シャウプ勧告」の画期的な内容を取り入れた昭和 25 年度税制改正により、所得税の最高税率の大幅引下げ（85% から 55%）に応じる形で「富裕税」（「純資産税」）が創設された⁽¹²⁾。

富裕税法第 7 条第 1 項によれば、「富裕税の課税価格」は、課税時期（毎年 12 月 31 日午後 12 時）に保有する財産の価値から課税時期に現に有する債務の金額を控除した金額である。課税時期における財産の価額はその時における「時価」、課税時期における債務の金額はその時の現況による（富裕税法第 12 条）。原則として、財産は時価で評価されるが、①地上権・永小作権、②有価証券、③定期金に関する権利、④生命保険契約に関する権利に対しては、時価・株価等に一定割合・倍数を乗じて算出した金額あるいは平均時価が適用されている（富裕税法第 13 条～第 17 条）。つまり、「時価等に基づく純資産の価額」が富裕税の課税標準となっている。

なお、富裕税の免税点は 500 万円（令和 2 年 4 月現在、おおよそ 4 億円）であり、税率とし

ては0.5% (500万円超)、1% (1,000万円超)、2% (2,000万円超) および3% (5,000万円超)の超過累進税率が適用されていた(富裕税法第11条第1項)。純資産が500万円以下であるならば富裕税の納税義務はないし、納税義務があったとしても低い累進課税であった⁽¹³⁾。

一定の納税義務者の資産を再評価し、債務を控除した純資産価額に一定の税率を乗じて「富裕税」が課税されている。高額所得者への優遇を是正・補完する目的で新設された「富裕税」の機能は、(1) 所得税の累進性を確保すること、(2) 生産と投資に対する阻害的影響を小さくすること、(3) 課税標準から脱落しやすい資産所得を元本で捕捉すること、(4) 富の集中を阻止することであった⁽¹⁴⁾。

しかしながら、財産の価値から債務の金額を控除した純資産が課税標準となる「富裕税」は、隠匿され易い金融資産等の把握困難性、財産再評価の困難性、割高な徴収コスト等、税務執行上の難点等により昭和28年(1953年)に廃止された。とりわけ、純資産が容易に把握される不動産所得者に富裕税はホコ先が向けられ、不公平であるとの批判が強かった⁽¹⁵⁾。

さらに、所得税・富裕税の実質的捕捉可能性・徴収可能性を保証するために、「シャープ勧告」で提案されていた「高額所得者の資産申告制度」や「株式の強制登録制度」などが断念または骨抜きにされ、税務行政面においても執行上の課題もあった⁽¹⁶⁾。

言葉を換えると、これらの難点・課題を解決できるならば、「富裕税」の再導入は不可能ではない。「富裕税法」が制定された昭和25年当時と比べて、コンピュータ・コピー機の発達、AI(人工知能)により膨大な量の情報収集・保存処理が可能となった現在では、金融資産・不動産の保有状況は概ね把握できるであろう。

また、社会保障制度と租税制度を一体化し、社会保障の充実・社会保障制度の効率化および所得税の公平性の担保・正しい所得把握体制を整備するために、「社会保障・税共通の番号制度」を導入する「行政手続における特定の個人を識別するための番号の利用等に関する法律」(以下、「番号法」と略す)が平成25年(2013

年)5月31日に公布され、平成28年(2016年)1月1日に施行された。個人番号制度(マイナンバー制度と通称されている)は、租税の捕捉・徴収の信用性確保にとって必要不可欠な前提条件であり、「個人番号制度」と「高額所得者の資産申告制度」や「株式の強制登録制度」などを相互活用するならば、取得税・財産税は正確に捕捉・徴収できるはずである⁽¹⁷⁾。

「富裕税法」では、原則として、財産は時価で評価されていたが、特定の財産に対しては、時価・株価等に一定割合・倍数を乗じて算出した金額あるいは平均時価が適用されていた。課税の法的・形式的公平あるいは税務行政・計算技術上の理由からは、全国一律の再評価倍数を利用する方が簡単ではある。ただし、土地の価額(地価)は大都市部と地方部・農村部では大きく乖離しているため、土地に関しては個別の時価が採用されるべきである。その際、課税庁サイドと納税者サイドとの間で時価を巡って意見の対立・相違が生じることも考えられるので、中立・公正な第三者機関として「財産評価諮問委員会」の設置が望まれる。なお、減価償却資産等に対しては、税務行政上、法的・形式的な課税の公平を担保するために、全国画一的に統一した再評価倍数が代替的に利用されてもよいであろう⁽¹⁸⁾。

ここで問題となってくる事案としては、地方税法で課される「固定資産税」の課税物件である土地、家屋および償却資産(自動車・軽自動車を除く)に一般財産税の「富裕税」が課されるとなると、土地・家屋等の不動産に対して「二重課税」(double taxation)が起こることである。この二重課税を回避するためには、不動産を課税対象とする「固定資産税」は廃止し、「富裕税」に組み込むことが考えられる。すべての財産に課税する「富裕税」に対しては、消費税の徴税と同様に、国が徴収し、半額を地方団体に按分・交付する徴収システムの構築が必要となるであろう。あるいはまた、現行どおりに固定資産税は市町村により賦課・徴収されるが、それ以外の財産(預金・貯金・有価証券等の金融資産、工業所有権等の無形資産、国外財産等)には新規の国税として「富裕税」を課すことも

考えられる⁽¹⁹⁾。

いずれにしても、一部の財産のみに課税する跛行的な税務措置ではなく、「課税公平」の観点からも、すべての財産に同じ税率による「一般財産税」が課せられるべきである。

その際には、課税対象が拡大するので、ある税目の減税のために他の税目を増税し、全体の税収を変えない「歳入中立性の原則」(principle of revenue-neutrality)の観点から、1.4%よりも低い税率(たとえば、半分の0.7%)の設定も考えられる。平成4年4月1日に施行され、「租税特別措置法」(昭和32年法律第26号)第71条により平成10年以降の課税時期から停止されている「地価税法」における税率は、「固定資産税」との二重課税であったために、0.3%と極めて低かった。たとえば、固定資産税には現行どおりに市町村税として1.4%(または0.7%)で賦課・徴収すると想定した場合、財産一般に対する「富裕税」には0.3%の税率設定も考えられる。もし仮に「富裕税」の再導入を断念せざるを得なくなった場合であっても、最低限の税務措置として、固定資産税と同様の1.4%の税率による「金融資産税」の新規導入は実現されるべきである⁽²⁰⁾。

なお、昭和25年公布の「富裕税法」における免税点は500万円(現在、4億円相当額)であったが、資産課税法である「地価税法」における個人の基礎控除額(定額控除額)は15億円であるので、再導入される「富裕税」では、4億から15億円までに該当する免税点が妥当であるかもしれない。

3. 国外財産調書制度の強化

「パナマ文書」で暴露されたように、高額所得者・高額資産家がタックス・ヘイブンを利用して金融資産等を隠隠し、所得税・相続税・贈与税・キャピタルゲイン税等の課税逃れを合法的に行っている。このような国際的租税回避・課税逃れの対抗措置として、平成24年(2012年)の税制改正において「内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律」(以下、「国外送金等法」と略す)

が成立し、その年の12月31日に所有する国外財産の合計額が5,000万円を超える居住者(非永住者を除く)に対し、当該財産の種類・数量・価額等を記載した「国外財産調書」を翌年3月15日までに税務署長に提出する「国外財産調書制度」が導入された。この国外財産を報告する制度は、平成26年(2014年)1月1日から施行されている。

国外財産調書制度の対象となる「国外財産」とは、「国外にある財産」であり(「国外送金等法」2七)、具体的には、相続税法第10条で規定される財産である。相続税法では、財産は動産、不動産、預貯金、有価証券、特許権、貸付金債権等に区分されているので、その所在地が国外にあると判定された財産が「国外財産」に該当する。

「内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律(国外財産調書関係)の取扱いについて(法令解釈通達)」(以下、「国外財産調書関係通達」と略す)の規定に従えば、「国外送金等法」でいう「財産」とは、金銭に見積もることができる経済的価値のあるすべてのものをいう(「国外財産調書関係通達」2-1)。

また、「内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律施行令」(以下、「国外送金等令」と略す)によれば、国外財産は、その年の12月31日における「時価」または時価に準ずる「見積価額」により評価される(「国外送金等令」10④)。外貨表示の国外財産は、その年の12月31日における最終の為替相場(その年の12月31日における当該相場がない場合には、同日前の当該相場のうち、同日に最も近い日の当該相場)によって換算される(「国外送金等令」10⑤)。ここでいう為替相場とは、対顧客電信買相場(TTB)またはこれに準ずる相場をいう(「国外財産調書関係通達」5-11(2))。

前述したように、国外財産調書制度において報告義務を負う者は、その年の12月31日に5,000万円を超える国外財産を所有している「非永住者以外の居住者」である(「国外送金等法」5①)。所得税法上、「居住者」とは、国内

に住所を有し、または現在まで引き続き1年以上居所を有する者であり、「非永住者」とは、「居住者」ではあるものの、日本に国籍を有しておらず、かつ、過去10年以内において日本国内に住所または居所を有していた期間が5年以下である者をいう（所法2①三・四）。

国外財産の価額がその年の途中で5,000万円を超えても、その年の12月31日に5,000万円以下であれば、「国外財産調書」の報告義務はない。米国では、その年の途中で一度でも上限額の1万ドルを超えた場合には、報告義務が生じる⁽²¹⁾。

わが国の報告義務規定では、国外財産の価額を12月31日直前に一時的に5,000万円以下の金額に操作した場合には、当該義務規定は死文化・無力化する。このように恣意的に操作可能となる規定は改訂されるべきであり、米国の規定のように、その年の途中で一度でも上限額を超えたときには、報告義務を課すべきであろう。

なお、「国外財産調書」に記載しなければならない事項は、氏名および住所または居所、国外財産の種類、数量、価額および所在その他必要な事項である（「国外送金等法」5①・③）。国外財産を「土地」、「建物」、「山林」、「現金」、「預貯金」、「有価証券」、「貸付金」、「未収入金（受取手形を含む）」、「書画骨董・美術工芸品（1点当たり10万円未満のものを除く）」、「貴金属類」、「その他の動産（1個または1組当たり10万円未満のものを除く）」または「その他の財産」に区分し、各区分に応じて「種類別」、「用途別」（一般用・事業用の別）および「所在別」に「数量」と「価額」を国外財産調書に記載しなければならない（「国外財産調書関係通達」5-4）。

「国外財産調書」に偽りの記載をして税務署長に提出した場合には、1年以下の懲役または50万円以下の罰金に処せられる（「国外送金等法」10①）。

「国外財産調書」を正当な理由がなく提出期限内に提出しなかった者は、1年以下の懲役または50万円以下の罰金に処せられる。ただし、情状により、その刑を免除することができる（「国外送金等法」10②）。

法人（人格のない社団等を含む）の代表者（人格のない社団等の管理人を含む）または法人もしくは人の代理人、使用人その他の従業者が、その法人または人の業務または財産に関して前記の違反を行った場合には、その行為者が罰されるとともに、その法人または人には前記の罰金刑が科される（「国外送金等法」11）。

米国では、故意の報告義務違反に対しては、最高残高の50%相当額と10万ドル（おおよそ1,080万円）のいずれか高い金額の制裁金が課され、また、刑事罰として、5年以下の懲役または25万ドル（おおよそ2,700万円）以下の罰金刑あるいはその併科が科せられている⁽²²⁾。資本主義を健全に堅持するために、米国では経済犯罪に対する罰則規定は非常に厳しいが、米国と比較して、わが国の経済犯罪に対する罰則規定は非常に軽すぎると言わざるを得ない。

タックス・ヘイブン利用による国際的租税回避は国際的租税戦略(international tax strategy)の一方策であるとは言え、過度な国際的租税回避行為は究極的には国際的逃税（課税逃れ）であり、道義的には脱税（あるいは間接的な租税窃盗）に近い。わが国の「国外財産調書制度」では、1年以下の懲役または50万円以下の罰金に処せられているが、富裕層（および大企業の代表者）にとって50万円以下の罰金は軽すぎる。違反行為には最高残高の半額の罰金刑を科すぐらいでなければ、違反は続出するであろう。刑事罰として、米国では5年以下の懲役が科せられるが、わが国では、1年以下の懲役に止まっている。なお、わが国の刑法第235条では、窃盗罪は10年以下の懲役（または50万円以下の罰金）に処せられている。1年以下の懲役では軽すぎるので、10年（または5年）以下の懲役に科すぐらいの厳罰化が必要である⁽²³⁾。

Ⅲ 所得の格差と租税制度

1. 個人所得税の再分配

(1) 単親者税額控除の創設

前述したように、離婚・死別による片親、特に母親（いわゆるシングル・マザー）に育てら

れている子供の貧困は深刻化している。子供の貧困問題は、その子供の将来における教育・就職・医療にも経済的・社会的弱者として大きな影響を及ぼす。それとともに、当該母親自身が経済的弱者として厳しい経済的日常生活を余儀なくされている。

現在、所得税法（昭和40年法律第33号）では、納税者が寡婦または寡夫（老年者控除を受ける者を除く）である場合、所得控除として27万円の「寡婦控除」または「寡夫控除」の所得控除を受けることができる（所法81）。

この場合、寡婦とは、(a) 夫と死別または離婚した後に再婚していない者や夫が生死不明等である者のうち、(イ) 扶養親族（配偶者以外の6親等内の血族・3親等内の姻族、都道府県知事から養育を委託された児童または市町村長から養護を委託された老人）、(ロ) 「総所得金額等⁽²⁴⁾」が38万円以下の「生計を一にする」（日常の生活の資を共にすることであり、勤務の都合により家族と別居している又は親族が就学、療養等のために別居している場合でも、①生活費、学資金、療養費等を常に送金しているとき、②日常の起居を共にしていない親族が、勤務、就学等の余暇には他の親族のもとで起居を共にしているときを含む）子のある者、(b) 夫と死別した後に再婚していない者や夫が生死不明等である者のうち、「合計所得金額⁽²⁵⁾」が500万円以下である者をいう（所法2①三十、所令11）。

前記(a)に該当する寡婦のうち、夫と死別または離婚した後に再婚していない者や夫が生死不明等である者で、扶養親族である子があり、かつ、「合計所得金額」が500万円以下である者については、「特定寡婦控除」として35万円の所得控除が受けられる（措法41の17）。

なお、寡夫とは、「合計所得金額」が500万円以下である者のうち、妻と死別または離婚した後に再婚していない者又は妻が生死不明等である者で、「総所得金額等」が38万円以下の「生計を一にする」子のある者をいう（所法2①三十一、所令11の2）。ただし、寡夫に対しては、35万円の「特定寡夫控除」は設けられていない。

「シングル・ファーザー」も、「シングル・マ

ザー」と同様に、経済的・社会的弱者としては同等であると考えられる。憲法第14条第1項には、「すべての国民は、法の下で平等であって、人種、信条、性別、社会的身分又は門地により、政治的経済的又は社会的関係において、差別されない。」と規定されており、法の下では性別に関係なく平等に取り扱われるべきである。

経済的に困窮しながらも、子育てに専念しているシングル・マザーやシングル・ファーザーを社会的に支援するためには、35万円の所得控除では不十分であり、現行の「特定寡婦控除」と「寡夫控除」に替えて、シングル・マザーとシングル・ファーザーが適用を受けることができる「単親者税額控除」の創設が要請される。すなわち、「合計所得金額」が500万円以下である者のうち、夫または妻と死別または離婚した後に再婚していない者又は夫または妻が生死不明等である者で、総所得金額等が38万円以下の「生計を一にする」子のある者に対しては、35万円（可能であれば、それ以上の金額）の「単親者税額控除」が別個に設けられるべきである。つまり、「特定寡婦控除・寡夫控除」の税額控除化を図る必要がある。

「所得控除」（deduction from income）は、課税所得（taxable income）に税率を乗じる前に控除されるので、税額を永久免除できる「税額控除」（tax credit）よりは納税額を圧縮することはできない。しかも、同じ金額の所得控除であっても、超過累進税率の下では適用税率により租税負担軽減額は相違するのに対して、「税額控除」には、適用税率の差異によって免除額が異なることはない。したがって、「所得控除」では、高額所得者の方が多額の軽減額を享受できるのに対して、「税額控除」を採用する場合には、高額または低額の所得層に関係なく、一律に一定の免除額を受けられることができるので、低額所得層の租税負担軽減率は相対的に高くなる⁽²⁶⁾。このようなメリットを有する税額控除は、所得の格差を是正する租税政策として多用されるべきである。

現在、子供の貧困率上昇とともに、少子・高齢化や出生率低下も社会問題化している。出生率低下は、将来において若年勤労者の減少と高

齢者の増加をもたらし、租税と社会保険料を合わせた「国民負担率」は上昇させることになる。出生率低下によって、国民負担率の世代間不公平が生じるばかりではなく、日本経済・社会・政治・文化を担う人的資源（人材）の減少が深刻である。わが国が遭遇している少子化・出生率低下・子供貧困化を解決するためには、社会全体で「子育て支援」に取り組む必要がある⁽²⁷⁾。

税制的に子育てを支援するためには、所得控除の「扶養控除」を税額控除化すべきである。英国では、2001年4月6日から「児童税額控除」(children's tax credit)が新設・導入され、16歳未満の実子または生計を一にする子供を二人以上持つ納税者には、所得制限があるものの、子育て支援のための税額控除が認められた⁽²⁸⁾。

わが国でも、昭和15年(1940年)から10年間、「シャープ勧告」により所得控除に変更されるまでは、「扶養家族控除」が税額控除として容認されていた。現行の所得税法第84条第1項によれば、扶養親族一人につき38万円(16歳以上23歳未満の特定扶養親族には63万円)が「扶養控除」として総所得金額等から控除できる。扶養親族のうち15歳以下の扶養親族には「子供手当」が給付されているので、23歳未満の特定扶養親族につき「扶養控除」の税額控除化が再導入されるべきである。大学卒業までの22年間にわたる継続的な子女養育にとって経済的・精神的な安心感を与えるために、「子供手当」の給付とともに税制的には「特定扶養控除の税額控除化」が必要である。

(2) 社会保険料の給付付き税額控除

厚生労働省の『生活保護の被保護者調査』によれば、平成30年度(2018年度)の生活保護世帯数の割合は、高齢者世帯53.3%、障害者世帯13.0%、傷病者世帯13.1%、母子世帯5.3%、その他15.1%となっており、全体の半数を高齢者世帯が占めている⁽²⁹⁾。自助努力によって生活保護を脱することが困難である高齢者・障害者・傷病者の割合は全体の約80%を占めており、今後も高齢化が進むわが国は、生活保護費による国家財政の圧迫を避けることはできない。

わが国における厚生年金保険の社会保険料計算では、税引前の給与に対して一定率の保険料が課され、事業主負担である半額を差し引いた残額(半額)が給与から天引きされる形で社会保険料は徴収される。厚生年金保険に加入できない第1号被保険者(20歳以上60歳未満の自営業者、農業・漁業者、学生および無職の者とその配偶者)には、国民年金保険への加入が必要である。国民年金保険料は、予め決められた保険料額に名目賃金変動率に基づく保険料改訂率を乗じて算定され、すべての加入者が同額負担となるため、収入が少ないほど、高い社会保険料の負担が強いられている。平成17年(2005年)の『国民年金被保険者実態調査』によれば、国民年金保険の滞納者の4割強が世帯年収200万円以下であった⁽³⁰⁾。

厚生年金保険の適用対象が平成28年(2016年)に拡充され、これまで加入することができなかった非正規雇用者(ただし、学生を除き、週20時間以上働く短時間労働者)であっても、雇用期間が1年以上見込まれ、賃金月額が8.8万円以上であり、被保険者数が常時50人以上の企業に勤める者は、厚生年金保険への加入が可能となった。このことから、国民年金保険の未納者数は減少するが、依然として、同年度における25歳から34歳までの若年世代の納付率は他の年齢階級に比して5%から10%ほど下回り、納付意識も低い⁽³¹⁾。

なお、わが国の労働・生産年齢の低額所得者に対する所得再分配状況は、OECD諸国の中でも非常に低い。これは、高齢者の公費依存率の高さに起因しており、高齢者に対する公的支出が社会保障財源を圧迫する現状にある。また、若年・低所得者層の社会保険料が大きな負担となっている⁽³²⁾。

したがって、社会保険料の未納者を可能な限り減少させるとともに、若年世代から高齢者世代に偏重していた社会保障制度・租税の再分配状況を改め、経済的支援を要する適切な世代に教育・介護・医療・年金のバランス良い給付を可能にする租税体系を構築することが喫緊の課題である。現行の所得税制では、社会保険料は所得控除として控除できるが、給付付きの税額

控除を導入することにより、所得税における新しい再分配体系を整える必要がある。所得控除の税額控除化は、米国・英国・オランダ・カナダ等で目的別に実施されており、わが国においても、社会保険料の税額控除化を含め、「給付付き税額控除」の議論は幾度となく重ねられているが、これまで、財源や執行上の課題から導入に至っていない⁽³³⁾。

しかしながら、社会保障制度・租税の再分配状況を改善するとともに、所得の格差拡大を是正するためには、社会保険料の税額控除化も導入されるべきである。すなわち、厚生年金保険加入者の支払った社会保険料に対しては社会保険料自己負担分の年額分の税額控除を付与し、国民年金保険加入者には198,480 (=16,540 × 12か月) 円の税額控除を付与する⁽³⁴⁾。

所得税・住民税額から税額控除しきれない場合には、払い込んだ社会保険料の範囲内で還付を行う。還付金の還付方式としては、納税者番号と紐付きの口座に振り込まれるシステムを採用する方法がよいであろう。あるいは、一連の新型コロナウイルスに係る給付方法に倣うことも考えられる。還付・給付方法に関しては、より具体的な検討を有するが、給付付き社会保険料税額控除の導入により、社会保険料未納者の納付意識向上、それに伴う社会保障財源の安定化、さらには、わが国所得税制の歪んだ再分配機能を是正する第一歩に繋がるに違いない。

2. 法人所得税の再分配

(1) 法人税の複数税率化

1) 業種別税率の創設

法人税法第21条第1項によれば、法人税の課税標準となる「各事業年度の所得の金額」は、当該事業年度の「益金の額」から当該事業年度の「損金の額」を控除した金額である。法人税は、益金(収益)から損金(費用・原価・損失等)を差し引いた差額に課す利益税(所得税)である。

差額概念である「所得」を課税標準とする問題としては、その算定要素である「益金の額」と「損金の額」が同一価格水準で比較・対応さ

れ、実質的・経済的な処分可能所得を算出できているのかという点である。益金は、当該事業年度における収入の価格(時価)と連動しているが、損金には、給料・家賃・広告宣伝費等のように当該事業年度における支出額に基づく費用ばかりでなく、減価償却費等のように過去における支出額(歴史的原価)に基づく費用も混在する。すなわち、当期現在のな価格(時価)で計上できる収益と対応・比較する「損金の額」の価値には、本源的に産業間・業種間格差が内在する。

長期間にわたり利用する有形固定資産の保有率が大きい製造業・建設業・造船業等と、当該事業年度の損金がほとんど人件費・家賃・水道光熱費・広告宣伝費等に限定されているサービス業・IT産業等では、後者が当期現在のな価格(時価)により損金を計上できるのに対し、前者の業種では古い(時価より低い)取得価額に基づいて減価償却費を算定しなければならない。このように、業種間において価格変動を受ける程度が異なることから、「損金の額」に対する名目価値の画一的適用は「課税の産業間不平等」を招いている⁽³⁵⁾。

あるいはまた、需要変動・技術革新や生活スタイルの変容によって、業種間の付加価値・担税力の相違、つまり所得の格差は相対的に拡大している。高収益を伴う花形産業は、時代の推移によって鉄鋼業、石炭産業、造船業、航空業、家電業、自動車産業、金融業、IT産業等と変遷し、収益性・成長性は業種間により異なる。したがって、ほぼ等しい付加価値の業種ごとに「業種別税率」を設定する措置が講じられるべきかもしれない⁽³⁶⁾。

すべての法人に単一税率を課すのも国家政策であるならば、産業別に複数税率を課すのも国家政策の一つである⁽³⁷⁾。担税力・付加価値の業種間差異に対応できる「複数税率制度」が、業種間所得格差を是正するために導入されるべきである。

2) 少額利益税率の創設

わが国では、法人税の基本税率は23.2%であるが、資本金1億円以下の中小法人には、所得金額が年800万円以下の金額に対して19%の軽

減税率が適用されている（法法66）。大法人に比べて中小法人、とりわけ小規模・零細法人は担税力が脆弱であるという観点から、「課税の垂直的公平」（vertical equity of taxation）の確保あるいは中小法人の育成・保護等のために減税措置（租税優遇措置）が講じられている。

英国では、大法人・中小法人に関係なく、法人税率は利益額の段階（level of profit）に応じて決められていた。標準法人税率（standard rate of corporation tax）と小会社税率（small company rate）、その間に「限界税率」（marginal rate）が利用される。たとえば、1987年度において利益額が10万ポンド以下である場合には27%の小会社税率、利益額が50万ポンドを超える場合には35%の標準税率（基本税率）が適用されるが、10万ポンドを上回り、50万ポンドを下回る利益額の段階に対しては37%の「限界税率」（marginal rate）が利用されていた⁽³⁸⁾。

低率法人税率（小会社税率）による法人税額は、小会社控除（small company's relief）と呼ばれていたが、企業規模に関係なく少額の利益に適用され、完璧な誤称（complete misnomer）であったので、「少額利益控除」（small profits relief）と改称された。この軽減税率は、貯蓄率（savings rate）に連動している⁽³⁹⁾。

たとえば、利益額が30万ポンドを超えない場合における低率の少額利益税率（small profits rate）は、2010年度には21%、2011年度には20%が適用されている。なお、150万ポンドを超える場合における基本税率（main rate）は2010年度には28%、2011年度には26%が適用され、その間の利益額には高率の限界税率として29.75%、27.5%が利用された⁽⁴⁰⁾。

ただし、2015年4月に基本税率が20%まで引き下げられ、基本税率と少額利益税率の差異が僅少となったために、少額利益税率は廃止されている⁽⁴¹⁾。

このように、英国における法人税率は、課税標準（利益額）を複数の段階に区分し、より高くなる段階の利益額の超過額により高い税率を適用する「超過累進税率」ではなく、より低い税率も併用する独特の税率構造となっていた。「基本税率」のほかに、より低い「少額利益税

率」とより高い「限界税率」を組み合わせた三段階税率が適用されている⁽⁴²⁾。

わが国における大法人であっても、事業年度によっては利益額が少なくなる場合もあるはずである。資本金で判定する大法人・中小法人の相違によって軽減税率の利用が区別されるよりは、かつての英国税法のように、利益額の多寡により軽減税率を利用する方が経済的合理性に適合的である。すなわち、一定の金額（たとえば、30万ポンド相当額の4,000万円）以下の利益額に対しては、大法人・中小法人を問わず「少額利益税率」（軽減税率）を適用できる措置が講じられるべきである。法人所得における所得再分配のためには、個人所得税の税率のように、超過累進税率を適用する方が経済的合理性に適っている。

（2）大規模企業に対する益金課税の創設

明治20年（1887年）3月23日に「所得税法」（明治20年勅令第5号）が公布され、7月1日に施行されたが、会社の数も少なかったことから、法人に対する課税は行われなかった。明治32年（1899年）に「所得税法」は全面的に改正され、法人課税が新規に追加され、第一種所得として「会社の所得」は2.5%の単一税率で課税されることになった⁽⁴³⁾。

昭和12年（1937年）には、新税として「法人資本税」が「臨時租税増徴法」（昭和12年法律第3号）により創設され、各事業年度の資本に対して0.15%（昭和19年には3%に引き上げられた）の税率で課税されている。昭和15年（1940年）の税制改正時には、「所得税法」（昭和15年法律第24号）とは独立して「法人税法」（昭和15年法律第25号）が新たに制定され、第一種所得税と法人資本税を統合して新規税目の「法人税」が設けられた。「法人資本税」の税率は昭和22年（1947年）に0.15%に戻ったが、昭和23年（1948年）には法人の資本課税は廃止されている⁽⁴⁴⁾。

法人資本税は、法人所得税とは異なり、資本金を外形基準として課される税目である。資本金の大小が企業規模を反映すると想定した場合には、「法人資本税」には一定の経済的合理性は

具備していると言えるであろう。

しかしながら、企業規模の判定規準として「資本金」を採択することは経済的合理性に欠けると言わざるを得ない。平成17年(2005年)7月26日に創設された「会社法」(平成17年法律第86号)によって、「株主資本間の計数の変動⁽⁴⁵⁾」を行うことができるようになり、資本金(および資本準備金)をゼロにすることも可能になった。現行の「法人税法」(昭和40年法律第34号)では、基本的に中小法人の範囲決定規準に法的・形式的な「資本金規準」を採用し、資本金1億円以下の中小法人に対して種々の租税優遇措置を特例的に設けているが、「株主資本間の計数の変動」により資本金の金額が操作可能となってしまったために、「資本金規準」は経済的な企業規模の判定規準としては信頼できなくなった⁽⁴⁶⁾。

経済的な企業規模を測るには、企業の経済活動の規模を示す「売上高」が適正であると考えられる。企業の稼働の原点・指標数値である売上高の大小は、人類が築き上げてきた公共設備・社会制度(道路・港湾・空港・通信網などのハードな設備、法律・医療・教育・技術開発・コンピュータなどのソフトな制度)の利用頻度に応じて比例するものであり、「売上高」に比例して課す「売上収入税」はその利用費用(法人税)として課税されるべきである⁽⁴⁷⁾。

この売上収入税は、収益(益金)から費用(損金)を控除した差額である利益(所得)ではなく、利益を生む収益そのものを課税標準として課される「収益税」である。収益(売上高)が担税力の標識(indication of tax bearing capacity)として用いられるので、企業の事業活動に際して受ける行政サービスの受益に応じて負担すべきであるとする「応益負担の原則」(benefit principle)に基づいている。

従来より、「地方税法」第72条の2において、電気供給業・ガス供給業・生命保険業等の「法人事業税」に対して「収入金額」に課税標準を求める外形標準課税は実施されている。敷衍して言えば、「法人税法」の中に、外形基準として「売上高」を採用する外形標準課税は導入可能であり、企業の事業活動規模に応じて「広く薄く

公平に」法人税の租税負担を分担することができる⁽⁴⁸⁾。

その場合、経済的格差を是正するためには、売上高が少なく、担税力も脆弱である中小企業にまでも「売上収入税」を課税する必要はない。数兆円・数千億円の売上高を稼得しているが、意図的な課税逃れのために「過度な租税計画」(aggressive tax planning)等を利用することにより、法定税率をはるかに下回る数億円・数百万円の法人税しか納付しない大規模企業が存在する。富岡幸雄博士の調査によれば、資本金100億円超の巨大企業の実効税負担率は最低の9.07%であったのに対し、資本金1億円超5億円以下の中堅企業の実効税負担率は最高の38.03%であった。日本の法人税負担は、巨大企業優遇・中堅中小企業冷遇の「逆累進構造」となっている⁽⁴⁹⁾。

人類が過去に築き上げた公共設備・社会制度を高度・広範に利用して、高額な売上高を稼得できる大規模企業には、高い担税力に応じた「売上収入税」の追加課税が行使されてもよいのではなかろうか。この場合、大規模企業の判定基準としては、前述したように、「資本金規準」ではなく「売上高規準」が採択されるべきである。たとえば、物品供給事業に係る収入金額が1,000億円以上である事業年度の大規模協同組合等に対しては、所得金額のうち10億円を超える部分の税率を高くしている(措法68)が、「売上収入税」を課す大規模企業の判定として、1,000億円の売上を稼得している企業等に限定されるべきであろう。

大規模企業に対して低率(たとえば、0.1%)の「売上収入税」が導入され、増収となった場合、「歳入中立性の原則」の観点から、「法人所得税」の税率は引き下げられるべきである。つまり、大規模企業には、引き下げられた法人税率による「法人税」のほかに、低率による「売上収入税」が追加課税されることになる。消費税の確定申告時には当該事業年度の課税売上高は判明しているのであるから、売上高を課税標準とする「売上収入税」の徴収には税務執行上の困難性を伴うことはない。

(3) タックス・ヘイブン濫用に対する対抗策

グローバルに営業活動を行っている多国籍企業が、軽課税国等の「タックス・ヘイブン」にペーパー・カンパニーとして子会社等（販売子会社、無形資産保有子会社、金融子会社、サービス提供子会社、自家保険子会社、投資子会社等）を配置した場合、親会社（または関連会社）が支払った特許料、支払利子、支払手数料、支払保険料等は損金算入でき、タックス・ヘイブンの子会社が受け取った特許料、受取利子、受取手数料、受取保険料等は非課税または低率課税のままに放置されるので、当該企業集団全体で合法的に国際的租税回避が可能となる。タックス・ヘイブンを利用することによって、「過度な国際的租税回避行為」（国際的逃税）が横行している。

多国籍企業に対するタックス・ヘイブン対策税制としては、特定の「タックス・ヘイブン⁽⁵⁰⁾」に配置された子会社等（外国関係会社という）が留保した所得のうち、内国法人の有する持分に対応する金額（課税対象留保金額という）は、当該内国法人の所得の額とみなし、合算課税される（措法66の6）。このような対抗措置が設けられているにもかかわらず、現実的には、多国籍企業は名目的な「飛び石中間トンネル会社」（stepping-stone conduit company）を複数国（タックス・ヘイブンを含む）に配置し、課税逃れを巧妙に隠蔽している。

たとえば、米国のアップル社、マイクロソフト社、グーグル社等のテクノロジー関連企業が、アイルランドに2つの子会社を設立し、かつ、アイルランドと租税条約（tax treaty）を締結しているオランダの子会社を「導管」（a conduit）として介在させ、過度に法人税の逃避を図る「ダブルアイリッシュ・ウィズ・ダッチサンドウィッチ」（Double Irish with a Dutch Sandwich）と呼ばれる逃税スキームを開発・活用していた。つまり、2つのアイルランド子会社（1社をタックス・ヘイブンの管理会社に支配させる）にオランダの子会社をサンドウィッチすることによって、タックス・ヘイブンの管理会社に利益を集中させる国際的租税回避（国際的逃税）が行われていたのである⁽⁵¹⁾。この租税戦略は、居

住地国でも源泉地国でも課税されないように、巧妙に仕組まれた「国際的三重非課税」になっている。

このような巧妙な国際的租税回避、それに伴う国際的三重非課税手法は合法的なスキームとはいえ、このスキームを利用できない一般国内企業にとっては経済活動の公正な競争条件が損なわれ、多国籍企業により租税回避された税収分には他の納税者が負担することになる。本来、多国籍企業や個人富裕層に課されるべき所得・財産等がタックス・ヘイブンに移転されているので、日・英・米等の先進諸国における歳入の喪失（loss of revenue）は深刻化し、その結果、タックス・ヘイブンを利用できない中小法人・中間所得層等に対する増税が行われている。このように、タックス・ヘイブンを濫用した国際的租税回避、つまり課税逃れ・資産隠匿等によって、国家歳入の悪化とともに「租税負担の垂直的公平」（vertical equity of tax burden）は崩壊している。タックス・ヘイブンを通じて経済的格差が助長され、租税法・租税制度に対する信頼性は損なわれていると言わざるを得ない。

タックス・ヘイブンを濫用した国際的租税回避が「租税法律主義」という美名の下で野放しにされ、そのツケ（法律の不備）を正直者に支払わせる租税制度では、納税道義（tax compliance）が低下せざるを得ない。法令に明確な否認規定がなければ何をしても許されるという考え方が横行し、納税のモラルハザードが広がるならば、健全な経済社会の構築は実現できない⁽⁵²⁾。

タックス・ヘイブンが主として課税逃れ・資産隠匿のために利用されているという経済的現実を斟酌するならば、正当な理由がなくタックス・ヘイブンに子会社等（法人）を設立したり、銀行口座を開設すること等を禁止する「包括的否認規定」が創設されるべきである⁽⁵³⁾。

(4) デジタルサービスに対する国際的課税強化

1) OECDによる課税強化案

多国籍企業による国際的租税回避行為に対しては、OECDを中心に対応策の議論が重ねられ、2015年9月公表の『2015年BEPS最終報告書』

(*BEPS 2015 Final Report*: 以下、BEPS 2015 という)により15の行動計画が示された。しかし、近年のデジタル経済下では、BEPS 2015の想定を超えるビジネスモデルが展開され、GAF Aを中心とするIT企業が低税率国・地域を利用した所得移転は世界規模で深刻な課題となっている。

BEPS 2015の「行動計画1: デジタル経済の課税上の課題への対応」(Action 1: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy)では、主に消費課税のあり方が議論されており、法人課税に関しては、各国の利害が交錯することから、国際的な共通ルールの策定・勧告に向けたさらなる検討が必要とされ、2020年の合意を目指すこととなった⁽⁵⁴⁾。

デジタル経済の特色やそれに伴う各国の国際課税ルールに対する見解等に触れた中間報告が2018年3月にOECDにより公表され、BEPS 2015では検討に至らなかったデジタル経済下での課税拠点(nexus)や利益配分(profit allocation)の検討の必要性について論点整理が行われた⁽⁵⁵⁾。

2019年2月には、デジタル経済下における国際的制度の骨格となる3つの案が提案され、法人課税の課税根拠となる概念・課税権・収益帰属のあり方について、デジタルサービスの消費国における課税権や収益帰属を従来よりも厚くしようという共通概念が示されている。

第1案は、英国による「利用者の参加量」(user participation)に応じた提案であり、検索エンジン(search engines)、ソーシャルメディア・プラットフォーム(social media platforms)、オンライン市場(online marketplaces)といった高度にデジタル化されたビジネスを対象とする。こうした事業は、利用者の自作コンテンツや検索記録、購買記録等のデータを活用した広告等によって収益を得ているため、各国の課税権や所得帰属の根拠として、利用者の参加量を反映させる案である。したがって、企業の本拠や「恒久的施設」(permanent establishment: 以下、PEと略す)の所在の有無に関係なく、サービスの利用者およびそれに伴うデータの所在国に課税権と一定の課税所得が帰属することになる⁽⁵⁶⁾。

第2案は、米国による「マーケティング無形資産」(marketing intangibles)に関する提案であり、デジタル企業に限らず、伝統的なB to C企業も対象とする。消費国における販促活動や市場調査を通じて創造された商品のブランド価値や顧客データ等の無形資産を課税権や所得の帰属に基づき配分する⁽⁵⁷⁾。

第3案は、新興国による「重要な経済的存在」(significant economic presence)という新しい課税根拠に基づく案である。この案では、デジタルビジネスの消費国内にPEがなくても「重要な経済的存在」があれば、消費国の課税対象にできるようになる。「重要な経済的存在」の判断基準としては、利用者数と関連するデータ入力、消費国で作られたデジタルコンテンツ、消費国の通貨・支払い方法による請求・回収、消費国言語によるメンテナンス、顧客への商品販売または販売後のサポートサービス等、顧客獲得を目的とする継続的な販売促活動等が想定されている⁽⁵⁸⁾。

さらに、2019年5月の作業計画(Programme of Work)では、具体的な制度設計が検討され、利益配分法等、技術的な論点整理が行われている。利益配分方法の選択肢としては、「修正残余利益分割法」(modified-residual profit split method)、「定式配分法」(fractional apportionment method)、売上等に一定率を乗じる「分配基準アプローチ」(distribution-based approach)が挙げられている⁽⁵⁹⁾。

2019年10月には、課税権の配分に係る第1の柱(Pillar 1)、2019年11月には、BEPS問題への対処に係る第2の柱(Pillar 2)がこれまでの共通議論を統合・深化する形で公表された。

第1の柱は、高度にデジタル化された事業に加え、大規模な消費者向けビジネスに関して、サービス利用者が所在する国・地域(以下、消費国という)の新しい課税権を認める課税根拠ルール(nexus rule)と利益配分方法により構成されている。「利益配分方法」としては、正常利益を超える利益について、販売額等に応じて消費国に配分するA金額(Amount A)の算定方法、消費国におけるマーケティング・流通機

能に対する一定率の報酬として、固定利益率を用いて利益配分するB金額(Amount B)の算定方法が挙げられている。A金額の配分方法は、2019年作業計画における「修正残余利益分割法」を簡略化したものであり、物理的活動(physical activities)は要請されない。一方、B金額の配分方法は、2019年作業計画における「分配基準アプローチ」を基礎に具体化された方法であり、事業の物理的活動のある消費国のみ適用される⁽⁶⁰⁾。

第2の柱は、BEPSでの議論を引き継いだ「税源浸食」に対する提案であり、多国籍企業が一定の最低税率(minimum tax rate)を下回る課税によって有害な恩恵を受けている場合には、本社(headquarters)の所在場所に関係なく、最低税率または国内税率のうち、高い方の税率(適切な税率)を適用し、有害的な低税率と適切な税率との差は補足的に課税されるものである。各国の課税権(法人所得税の有無、低税率の適用等)については、他国が介入することなく、自由が認められる一方、低課税国において最低税率未満の税率が適用される場合には、国際的共通ルールを適用し、当該多国籍企業の全世界所得(global income)に対して適切な税率までは課税する内容である⁽⁶¹⁾。

デジタル課税に対する議論は、各国の課税権に加え、デジタル企業の活躍・成長が目覚ましい国の経済に大きく作用するため、国際的な協調へ向けて今後も難航するであろう。細かな経過観察が必要であるとともに、2020年度を目途としているOECDの検討に関しては、進展を期待したい。

2) EUによる課税強化

以上のようなOECDでの議論と並行して、欧州委員会でもEU域内でのデジタル課税の導入が検討され、2018年3月に「特定のデジタルサービス提供から生じる収益に対するデジタルサービス税の共通制度」(the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services)と「重要なデジタル存在に対する法人課税ルールの策定」(laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence)の具

体的な2提案(以下、前者をDST提案、後者をSDP提案という)が表明された。

DST提案は、暫定措置として、デジタルサービスから生じる一定規模以上の売上高に課税する案である。デジタルサービスには、オンライン上の広告、利用者間の交流を可能とし、モノやサービスの相互販売を促進させるような仲介的活動、利用者データの販売等が想定されており、こうしたサービスによるEU域内での総収入(売上高)に3%の税率が課される。課税対象となる企業は、売上高に係る下記2要件を満たす企業である⁽⁶²⁾。

- (a) 全世界における収益総額(total amount of worldwide revenues)が7億5,000万ユーロ(おおよそ870億円)以上である。
- (b) EU域内における課税対象収益総額(total amount of taxable revenues)が5,000万ユーロ(おおよそ58億円)以上である。

この2要件を満たした場合に、デジタルサービス税(digital service tax: 以下、DSTと略す)の対象となり、原則的にGAF A等の大規模なデジタル企業を対象としている⁽⁶³⁾。

他方、SDP提案は、中長期的な対応策として、従来のPEの概念・定義を見直し、国内にPEがない場合でも、デジタルサービスからの一定基準を超える売上高等があれば、課税を可能にする案である。ここで一定基準とは、(1)年間売上高として700万ユーロ超、(2)サービスの年間利用者として10万人超、(3)年間の事業者・デジタルサービス契約として3,000件超のうち、いずれかに該当する規模をいう⁽⁶⁴⁾。

しかしながら、こうした具体的な提案が行われたにも関わらず、各国の議論は絶えず、EU加盟国において合意には至っていない。ただし、諸外国では、国際的機関による合意を待たずに、独自にデジタル課税を導入する国も散見される。

たとえば、フランスでは、EUの提案を一部引き継ぐ形でDSTが2019年1月から導入されている。デジタルを介したサービス(digital interface services)・的を絞った広告サービス(targeted advertising services)を対象にして、

全世界収益が7億5,000万ユーロ(おおよそ870億円)超、かつ、国内収益が2,500万ユーロ(おおよそ29億円)超の企業に対して、3%の税率が適用される。同様に、イタリアにおいても2020年1月からDSTが適用されている。ただし、イタリアの国内収益基準は550万ユーロ(おおよそ6億3,800万円)に設定されていることから、フランスの場合には、国内において大規模な事業活動を行うデジタル企業を対象にして制度設計が行われている⁽⁶⁵⁾。

なお、英国では、デジタル課税に対する国際的合意が実現するまでの経過的措置として、2020年4月からDSTが導入されており、英国国内の検索エンジン、ソーシャルメディア・プラットフォーム、オンライン市場に係る利用者からの売上高に対し、2%の税率が課される。課税対象は、5億ポンド(おおよそ565億円)超、かつ、2,500万ポンド(おおよそ28億2,500万円)超の国内売上が生じているグループ企業である⁽⁶⁶⁾。

こうした各国のDSTは、国際的合意が得られるまでの暫定的措置であるとしても、独自の理論と基準に基づくDSTが濫立されるならば、課税の公平性や企業活動に歪みが生じることになる。デジタル企業の全世界売上高に関して、2018年度通期売上高によれば、わが国の楽天株式会社(1.1兆円)やヤフー株式会社(9,540億円)がEU、フランス、イタリア、英国における売上高要件を超えているが、デジタル課税への懸念がある日本企業はIT先進国に比較して少ない。むしろ、デジタル課税が導入されるならば、GAF A等の海外巨大IT企業に対する税収が見込まれることになる。

IV むすび

「富の集中」(それに付随した権力・権威の集中)およびそれに伴う「社会不安」は、歴史的必然性として、政治的な不安定要因(最終的には血を伴う政治革命)となる危険性が高い。低額所得者に対して逆進的効果(regressive effect)を及ぼす消費税(consumption tax)が令和元年10月から増税されたが、ますます「社

会不安」を助長し、新型コロナウイルス騒動とともに景気低迷に拍車をかけることになるであろう。

貧富の極端な格差は社会の不安定要因となり、社会荒廃の危険性を胚胎するが、社会崩壊する前に、税制の面において緩やかな「富の再分配」および「所得の再分配」を図る必要がある。経済的格差社会に対抗して、「富再分配機能」と「所得再分配機能」の回復・強化を図る対策を講じていくことがわが国税制に求められる最大の課題であり、そのために本来負担すべき納税義務者から適正に徴税し、適切に分配される仕組み・租税制度の構築が喫緊の課題である。

しかし、「富の再分配」に効果を発揮できる「財産保有税」には、課税対象資産が土地・建物等の有形固定資産に限定されている。高額所得者・高額資産家が資産隠し・不正蓄財の手段として頻繁に悪用されてきた金融資産の所有に対しては、財産保有税が課されていないので、「金融資産税」が新規税目として追加課税されるべきである。

あるいはまた、特定種類の財産保有のみを課税対象とする「個別財産税」(たとえば、固定資産税、自動車税等)を利用しただけでは、すべての財産保有を課税対象にはできないので、高額所得者・高額資産家が所有する宝石・貴金属、書画・骨董、贅沢品・奢侈品等の保有も課税対象とする「一般財産税」の導入が必要である。高額資産所有者に対して、金融資産等も含む財産一般について低率の「富裕税」の課税を行い、穏健・健全な社会構築のために緩やかな「富の再分配」が図られるべきである。

「所得の再分配」を強化するためには、経済的・社会的弱者に対して租税優遇措置を講じるべきである。近年、離婚・死別による片親(とりわけシングル・マザー)に育てられている子供の貧困率上昇が社会問題化している。前述したように、シングル・マザーに育てられている子供の貧困は、母親と子供に厳しい経済的日常生活を強いるとともに、その子供の将来に経済的・社会的影響を及ぼす。将来における日本社会・経済の人材となる子供を社会的・税制的に

支援するために、「単親者税額控除」を新規に設け、「特定寡婦控除・寡夫控除」の税額控除化を図るとともに、23歳未満の特定扶養親族の「扶養控除」も税額控除化すべきである。同様に、子育て世代の若年夫婦、かつ、低額所得者の社会保険料が大きな負担となっている経済的現実を斟酌するならば、社会保険料の税額控除化も必要である。

法人における経済格差を是正し、「所得の再分配」を強化するためには、付加価値・収益性等の異なる業種ごとの「業種別税率」の設定、一定額以下の所得に対する「少額利益税率」（軽減税率）の設定が講じられるべきである。さらに、一定金額の売上高を超える大規模法人に対しては、事業活動規模を表す売上高を課税標準とする「売上収入税」を追加徴収し、担税力の高い大規模法人に対する「法人税の外形標準課税」を行うことによって、「所得の再分配」を強化すべきである。

さらに法人課税で問題となる懸念事項としては、「タックス・ヘイブン」を利用できる多国籍企業・巨大企業の国際的租税回避行為が租税負担の格差を招来していることである。多国籍企業ばかりでなく個人富裕層がタックス・ヘイブンを主として課税逃れ・資産隠匿のために利用しているという現状に鑑み、国際的租税回避の対抗策として、正当な理由がなくタックス・ヘイブンに子会社等を設立したり、銀行口座を開設すること等を禁止する「包括的否認規定」を創設すべきである。タックス・ヘイブン利用による租税回避（たとえば、配当金の申告除外による所得税逃れ）は合法的であるが、道義的には「脱税」（tax evasion）であろう。正当な理由がない子会社等の設立・銀行口座の開設等の違反行為に対しては、重い罰則刑を科す厳罰処分に対処しなければならない。

急速なグローバル化とデジタル化に対応しきれない現行の国際課税制度は、巨大IT企業に恩恵を与えるばかりか、経済格差を助長し続けている。実質的に所得を生み出している消費国への適正な所得配分には、OECD・EU諸国で行われている検討・政策による新しい視点が必要不可欠であり、議論の経過を追うことは、

わが国の国際課税のあり方に有意義な示唆もたらすに違いない。

本稿では、(a) 富の格差を是正する租税政策として金融資産税の創設、富裕税の再導入、国外財産調書制度の強化等、(b) 所得の格差を是正する租税政策として単親者税額控除の創設、大規模企業に対する売上収入税の追加課税、国際的デジタル課税の創設等が検討・提案された。これらの租税政策が導入されるならば、富の再分配機能および所得の再分配機能を通じて、経済的格差が大幅に是正でき、公正かつ健全な経済社会が構築されるであろう。

ただし、このように改善された租税政策を実践できるようにするためには、それを支える税務執行制度の確立が必要である。近年、わが国では、税務行政の合理化・簡素化とともに、納税義務者の事務処理の効率化・IT化等を促進するために、法律が整備されてきた。

たとえば、前述したように、国外財産の合計額が5,000万円を超える居住者に対し、「国外財産調書」を提出する「国外財産調書制度」が平成26年（2014年）1月1日に施行され、社会保障制度と租税制度を一体化し、所得税の公平性の担保・正しい所得把握体制を整備するために「番号法」が平成28年（2016年）1月1日に施行された。さらに、資本金1億円超の法人、投資法人、相互会社、特定目的会社等に対して、令和2年（2020年）4月1日以後に開始する事業年度より電子申告が義務化され、電子申告による申告書等の提出（e-Tax）以外は原則として無申告扱いとされる（法75の3）。

「社会保障・税共通の番号制度」を導入した「番号法」の創設・施行により、すべての個人と法人に「個人番号」と「法人番号」が付番されたため、租税の捕捉・徴収の信用性は格段に増し、財産税・取得税・消費税の適切な徴収および公平な課税を実現できる可能性は高まった。コンピュータ・コピー機の発達、事務処理電子化の進展、AIの活用等により膨大な量の情報収集・保存処理が可能となった現在では、金融資産・不動産の財産保有状況、正確な所得は把握できるはずである⁽⁶⁷⁾。

「国外財産調書制度」や「番号法」の施行、電

子申告義務化の創設等によって財産・所得等から適切に徴収される租税の増加によって、所得税率・相続税率等を引き下げたり、税額控除・基礎控除額等を高く増額することもでき、経済的・社会的弱者に対して減税を図ることができる。2015年に国連（UN）が採択した2030年までの「継続可能な開発目標」（Sustainable Development Goals: SDGs）の17の目標のうち、「貧困・飢餓の撲滅」、「健康福祉」も列挙されているが、国家政策として貧困撲滅・健康福祉を推進するためにも、社会保障制度を改善するとともに、税制的に経済的格差を是正する租税政策が講じられるべきである。

《注》

- (1) Thomas Piketty, *Le capital au XXI^e siècle*, Éditions du Seuil, 2013, pp.13-39. (山県浩生=守岡 桜=森本正史訳『21世紀の資本』みすず書房、2014年、1-15頁。)

Oxfam International, “An Economy For the 99%”, *Oxfam Briefing Paper – Summary*, 2017, p.2.
- (2) 厚生労働省「国際比較からみた日本社会の特徴」『厚生労働白書』、平成24年。
- (3) 「パナマ文書」とは、パナマの法律事務所「モサック・フォンセカ」（ドイツ人のユルケン・モサックとパナマ人のラモン・フォンセカ・モーラによって設立された法律事務所）のデータ（過去40年にわたる21万件のタックス・ヘイブンにおける取引データ）が南ドイツ新聞に匿名でリークされ、「国際調査報道ジャーナリスト連合」(The International Consortium of Investigative Journalists: ICIJ)によって調査・分析されている内容・文書のことである。「パナマ文書」に記録されていた世界各国の政治家・経済人・スポーツ選手等が実名（たとえば、ロシアのプーチン大統領、ウクライナのポロシェンコ大統領、パキスタンのシャリフ首相、サッカー選手のリオネル・メッシ、俳優のジャッキー・チェン）で報道されたので、「パナマ文書」は国際的に社会問題化した（菊谷正人「『パナマ文書』と国外財産調査制度の強化」『税経通信』第71巻第11号、2016年、154頁）。
- (4) 富岡幸雄「タックス・ヘイブンによる国際的租税回避—グローバル経済の闇に逃げていく巨額の税金

—」『商学論纂』第58巻第3・4号、2017年。

- (5) NHK「視点・論点（地球規模課題とグローバル・タックス）」2016年。

(www.nhk.or.jp/kaisetsu-blog/400/236024.html:2018年11月アクセス)
- (6) OECDでは、「国際的三重非課税」を検討するために「税源浸食と利益移転」(BEPS)のプロジェクトが2012年6月に設置された。とりわけ、米国からBEPSが米国における法人税収を著しく喪失させており、この意図的な課税逃れに関しては米国一国では解決できないという問題提起が行われ、通常のワーキング・パーティとは別に、「BEPSプロジェクト」が新設されたのである（山田有人「タックス・プランニングにおける『暗黙の税』と『非租税コスト』の重要性—英国におけるスターバックスの事例研究—」『税経通信』第70巻第10号、2015年、165頁）。1年後の2013年6月に英国・ロックアーンで開催されたG8サミットにおいて、「BEPSプロジェクト」は3つの主要議題のうちの一つに取り上げられ、政治的なサポートを得た。2013年7月には、国際的租税回避を防止・抑制するための15の行動計画から成る『BEPS行動計画』(Action Plan on BEPS)が公表され、OECD非加盟のG20メンバー8か国（アルゼンチン、ブラジル、中国、インド、インドネシア、ロシア、サウジアラビア、南アフリカ）も議論に参加していた。健全な国際経済の実現を標榜し、公平かつ新たな国際課税ルールの構築を目指す「BEPS行動計画」は、9月のG20サミットで全面的に支持されている。その成果として、2014年9月に「第1弾報告書」が公表され、2015年9月には『2015年BEPS最終報告書』(BEPS 2015 Final Report)が取りまとめられた。この最終報告書は、10月にペルー・リマで開催されたG20財務相会合で承認を受け、11月にトルコ・アンタルヤで開催されたG20サミットにおいて、各国首脳により最終的な承認を受けた（浅川雅嗣「BEPSプロジェクトの軌跡と展望」『国際税務』第36巻第1号、2016年、26-27頁）。
- (7) 菊谷正人『税制革命』税務経理協会、平成20年、120頁。
- (8) 菊谷、前掲注(7)、123頁。

もし金融資産税申告制度が実現されるならば、金融資産税の捕捉・徴収が完全網羅的にスムーズ・割

- 安に施行されるとともに、確定申告を定期的に行うことによって個人納税義務者の納税意識が高まるという付随的な効果も期待できる。
- (9) 「類似業種比準法」とは、類似業種比準価額を利用して「取引相場のない株式」を評価する方法である。「類似業種比準価額」とは、同一・類似業種の上場会社の株価、1株当たりの配当金額、年利益金額および純資産額に比準して算定されるが、同一・類似業種の1株当たりの配当金額・年利益金額・純資産額の平均値を対比させ、平均株価に対応する金額を算出した上で、評価の安全性を図るためにその金額の70%（中会社には60%、小会社には50%）をもって当該会社の株価算定額とする（財基通179～183二）。
- (10) 「純資産価額法」とは、当該会社の1株当たりの純資産額によって「取引相場のない株式」を評価する方法であり、「1株当たりの純資産額」とは、「財産評価基本通達」により評価した資産額から負債額・評価差額に対する法人税等相当額を控除した金額を発行済株式数で除した金額である（財基通179、185～186二）
- (11) 一般財産税である「富裕税」は1944年にルクセンブルクで導入され、デンマーク、オーストリア、フィンランド等の欧州諸国で採用された（石倉文雄「富裕税創設の是非と効果」水野正一編著『資産課税の理論と課題』税務経理協会、平成7年、248頁）。
- (12) 菊谷正人『税制革命（第2版）』税務経理協会、平成30年、22-23頁。
- (13) 「財産税法」も「富裕税法」も富の集中を防ぐために立法化され、課税標準には「純資産額」を採用している点では共通するが、富裕税が所得税の補完税として低い累進税率で課税され、免税点も比較的に高かったのに対し、敗戦直後のGHQ占領下に制定された「財産税法」では、極めて高い累進税率による財産略奪的・没収的課税が行われている。財産税の税率は、25%（10万円超）から90%（1,500万円超）の14段階の超過累進税率であった（菊谷、前掲注（12）、208頁）。
- (14) 佐藤 進＝宮島 洋『戦後税制史（第二増補版）』税務経理協会、平成3年、13-14頁。
- (15) 柴田弘文＝柴田愛子『シャウプの証言—シャウプ使節団の教訓—』税務経理協会、1988年、66頁。
- (16) 佐藤＝宮島、前掲注（14）、24頁。
- (17) 菊谷、前掲注（12）、229頁。
- (18) 菊谷正人『「富裕税法」再導入論』『経営志林』第53巻第2号、2016年、36-37頁。
- (19) 菊谷、前掲注（18）、36頁。
- (20) 菊谷、前掲注（12）、227頁。
- (21) 川田 剛『国外財産調書制度の実務』大蔵財務協会、平成25年、37頁。
- (22) 川田、前掲注（21）、164頁および186頁。
- (23) 菊谷、前掲注（12）、301頁。
- (24) 「総所得金額等」とは、①総合課税される利子所得・配当所得・不動産所得・事業所得・給与所得・短期譲渡所得・雑所得の合計額（損益通算後の金額）と②総合課税される長期譲渡所得・一時所得の合計額（損益通算後の金額）の2分の1の金額の合計額に、分離課税される退職所得金額、山林所得金額を加算した金額であるが、一定の繰越控除（たとえば、純損失の繰越控除、雑損失の繰越控除、譲渡損失の繰越控除）を受けている場合には、その適用後の金額をいう。
- (25) 「合計所得金額」とは、上記「総所得金額等」における一定の繰越控除の適用を受ける前の金額をいう。
- (26) 菊谷、前掲注（7）、42-43頁。
- (27) 菊谷、前掲注（7）、36頁。
- (28) Alan Melville, *Taxation Finance Act 2002 Eight edition*, Prentice Hall, 2003, pp.39-40.
- (29) 厚生労働省『生活保護の被保護者調査（平成31年2月分概数）』令和元年、5頁の「表2：世帯類型別現に保護を受けた世帯数」を参考にして筆者試算。
- (30) 社会保険料の計算方法に関しては、日本年金機構のホームページ参照。
- 厚生労働省は、平成26年（2014年）より国民年金滞納者への対策として、失業者・低所得者向けの納付猶予を拡大する一方、所得400万円以上の世帯には強制徴収を施行している（日本経済新聞「国民年金滞納者、所得400万円以上で差し押さえ、厚労省方針」2014年1月24日）。
- (31) 平成29年度（2017年度）から、労使で合意がなされた場合、従業員500人以下の会社でも厚生年金保険の加入対象となっている（厚生労働省年金局『平成30年度の国民年金の加入・保険料納付状況』令和元年、1頁および5頁）。
- (32) Causa Orsetta and Nørlem Hermansen Mikkel,

“Income redistribution through taxes and transfers across OECD countries”, *LIS Working Paper Series*, No.729,2018, Figure 1, Figure 2A・2B and Figure 5.

社会保険料の負担が重い現状の所得税制度については、公益財団法人東京財団『税と社会保障のグランドデザインを』2016年、27-29頁でも言及されている。

- (33) 田近栄治＝八塩裕之「税収の確保と格差の是正～給付付き税額控除制度の導入」土居丈朗編『日本の税をどう見直すか』日本経済新聞出版社、2010年。是枝俊悟「社会保険料還付つき税額控除の提言」『大和総研調査季報』春季号第2号、2011年。公益財団法人東京財団『税と社会保障のグランドデザインを』2016年。
英国の税額控除法については、酒井翔子「英国における所得税制度の特徴」『租税実務研究』第5号、平成28年、19-20頁参照。
- (34) 国民年金保険料の計算は、令和2年度の金額を基礎としている。
- (35) 菊谷、前掲注(12)、72-76頁。
- (36) 安部 忠『所得税廃止論 税制改革の読み方』光文社、1994年、100-104頁。
- (37) 菊谷正人『企業実体維持会計論—ドイツ実体維持会計学説およびその影響—』同文館、平成3年、331

頁。

- (38) Bill Pritchard, *Taxation Eighth Edition*, Pitman Publishing, 1987, pp.107-110.
- (39) John Tiley and Glen Loutzenhiser, *Advanced Topics in Revenue Law Corporation Tax; International and European Tax; Savings; Charities*, Hart Publishing Ltd,2013, pp.28-29.
- (40) Tony Jones, *Taxation Simplified 2011/2012*, Management Books 2000 Ltd,2011,p.89.
Her Majesty’s Revenue & Customs, “Rates and allowances for Corporation Tax :Updated 1 April 2020”,Government UK ([https://www.gov.uk/government/publications/rates-and-allowances-corporation-tax,2020.4.20](https://www.gov.uk/government/publications/rates-and-allowances-corporation-tax/rates-and-allowances-corporation-tax,2020.4.20) access.
- (41) 2015年に少額利益税率が廃止される直前における基本税率・限界税率の税率は、表3のとおりである。基本税率は2015年4月1日以降に20%に引き下げられたが、2017年に19%、2020年に再び17%に引き下げられている（Her Majesty’s Revenue & Customs, 前掲注(40)。Alan Melville, *Taxation Finance Act 2019 Twenty-Fifth edition*, Prentice Hall,2020, p.388)。

表3 英国における少額利益税率, 限界税率および基本税率

利益額	適用税率	2010年度	2011年度	2012年度	2013年度	2014年度
0～30万ポンド	少額利益税率	21%	20%	20%	20%	20%
300,001～150万ポンド	限界税率	29.75%	27.5%	25%	23.75%	23.5%
150万ポンド超	基本税率	28%	26%	24%	23%	21%

出所：Tony Jones, *Taxation Simplified 2011-2012*, ManagementBook 2000 Ltd,2011, p.89,
Her Majesty Treasury, *Budget2012*, March 2012, p.32 等に基づいて加筆・修正。

- (42) 菊谷正人「英国における中小法人課税の特徴—中小法人の日英比較—」『租税実務研究』創刊号(第1号)、平成25年、10頁。
- (43) 武田昌輔『立法趣旨 法人税法の解釈(五訂版)』財経詳報社、平成5年、2頁。
上林敬次郎『所得税法の講義』松江税務調査會、明治34年、41頁。
- (44) 武田、前掲注(43)、6-8頁。
- (45) 会社法は、「株主資本」(従来の「資本の部」における資本金、資本剰余金および利益剰余金に相当する範囲)を「資本金」、「準備金」および「剰余金」

から構成されると概念づけた(会社法第445～446条)。剰余金は、(a) 資本金への組入れ(会社法第450条)、(b) 準備金への組入れ(会社法第451条)、(c) 損失の処理や任意積立金の積立て(会社法第452条)および(d) 株主に対する配当(会社法第453条)のために使うことができる。「株主資本」の概念を整理した会社法では、「資本金」、「準備金」および「剰余金」の計数について自由に変動することができるようになった。会社法の本法では「準備金」と「剰余金」に係る計数の変動に関する定めがないが、「会社法施行規則」(第48～52条)では、「株主資本間

の計数の変動」が規定されている。すなわち、「資本金」・「資本準備金」・「その他資本剰余金」の相互間の振替えが可能となっている。「株主資本間の計数の変動」によって、「資本金」または「資本準備金」の金額をゼロにまで減少させることができる（菊谷正人＝石山 宏「法人税法における資本概念の新展開—会社法制定による影響—」『税経通信』第61巻第9号、212-213頁）。

- (46) 菊谷正人「会計基準の国際化と課税所得」『税務会計研究』第22号、平成23年、61頁。
- (47) 安部、前掲注(36)、98-99頁。
- (48) 菊谷正人「法人課税の新展開」『税経通信』第61巻第7号、2006年、227頁。
- (49) 富岡幸雄『検証 企業課税論』中央経済社、2018年、22-24頁。
- (50) わが国では、昭和53年の税制改正に際して「タックス・ハイブン対策税制」が創設され、「軽課税国等」は租税特別措置法関係告示で指定されていた。制度創設以来採用されてきた「軽課税国等指定制度」は平成4年度(1992年度)の税制改正において廃止され、当該国・地域における所得に対する租税負担割合が25%以下であるか否かにより判定する「軽課税国等租税負担割合基準」が導入された。現在、租税負担割合は20%以下となっている。
- (51) 菊谷、前掲注(3)、156-157頁。
- (52) 川田 剛「居住者・非居住者と住所—武富士事件との関連で—」『国際税務』第31巻第3号、2011年、198-199頁。
- (53) 菊谷、前掲注(12)、295-296頁。
- (54) OECD, *Base Erosion and Profit Shifting Project, Action 1: 2015 Final Report "Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy"*, 2015, p.13.
- (55) OECD, *Interim Report 2018 "Tax Challenges Arising from Digitalisation"*, March, 2018.
- (56) OECD, "Public Consultation Document: Addressing The Tax Challenges of the Digitalisation of The Economy", February 2019, pp.9-11.
- (57) OECD, 前掲注(56), pp.11-16.
- (58) OECD, 前掲注(56), pp.16-17.
- (59) OECD, "Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy", May 2019.
- (60) OECD, "Public Consultation Document:

Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under Pillar One", October, 2019.

作業計画2019とA金額・B金額の利益配分方法の関係性については、南 繁樹「デジタル経済に対する課税—OECDロードマップの概要と今後の実務に与える影響」『租税研究』第842号、2019年、89-131頁参照。

- (61) OECD, "Public Consultation Document: Global Anti-Base Erosion Proposal-Pillar Two", November 2019, p.30.
- (62) European Commission, *Proposal for a Council Directive "on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services"*, 2018, p.25.
- (63) European Commission, 前掲注(62), p.28.
- (64) European Commission, *Proposal for a Council Directive "laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence"*, 2018, p.8.
- (65) フランスのデジタルサービス税の対象となる企業27社のうち、17社は米企業であり、フランス国内の企業はインターネット広告会社1社に止まった。そのために、米国は、GAF Aなどの米企業を狙い撃ちした措置であると批判を強め、2020年1月に対抗措置として、24億ドル(約2600億円)に相当するフランス製品63品目に対して、制裁関税を発動する結果となった(日本経済新聞「デジタル課税、摩擦激しく 米が仏に報復関税表明」2019年12月3日)。フランスのDSTについては、Robert E. Lighthizer, "Report on France's Digital Services Tax Prepared in the Investigation under Section 301 of the Trade Act of 1974", *Report on France's Digital Services Tax*, 2019, pp.12 and 22 参照。
- なお、イタリアでは、2019年予算法(*Budget Law 2019*)に導入されたウェブ税(*Web Tax*)に替わり、2020年予算法(*Budget Law 2020*)においてDSTが導入され、2020年1月より施行されている(PWC, "Italy's draft 2020 budget calls for unilateral digital services tax", *Tax Insights*, 2019)。
- (66) HM Treasury, Budget 2018 "Digital Services Tax", 2018, pp.1-2.
- (67) 菊谷正人「『番号法』創設に伴う税務処理の課題」『租税実務研究』第4号、平成27年、6頁。