

【特集】

「わが国税制の現状と課題— 令和時代の構造変化と税制の あり方—」の評価と検討

令和5年6月に公表された政府税制調査会答申「わが国税制の現状と課題—令和時代の構造変化と税制のあり方—」は、各機関での税制改正の議論にも大きな影響をもたらした。

本答申は、時代や経済構造の変化を踏まえたわが国税制のあり方についての検討の出発点として、税制全般を再点検し、様々な社会的課題を包括的に整理することで、経済社会を巡る状況と今後の「あるべき税制」について、国民の一人ひとりが関心を持ち、理解し、議論に主体的に参画する助けとなることを目指したものであり、平易な文章で、租税根拠論、租税概論ともいえる内容について丁寧な解説が行われている点や、公平・中立・簡素という租税三原則に加え、租税の十分性という財政規律の重要性について述べている点の特徴となっている。また、EBPMの重要性など、これまでの税制改正の効果検証について振り返りを求める点も注目される。

そこで、本答申を実務家の視点から読み解くとともに、本答申で検討の必要性が強調され、新体制となった政府税制調査会においても重要項目として継続審議されている3項目を取り上げ、そのポイントを紹介しつつ、必要に応じて評価・検討等を行っていただいた。

1—実務家が読む「わが国税制の現状と課題」 ●上西左大信

2—活力ある長寿社会に向けたライフコースに中立な税制の構築について ●岡村忠生

3—EBPMに基づく法人税改革の検証と税制設計に向けて ●赤井伸郎

4—「納税環境の整備」について ●佐藤英明

実務家が読む「わが国 税制の現状と課題」

上西左大信●税理士

はじめに

実務家である税理士の視点で「わが国税制の現状と課題—令和時代の構造変化と税制のあり方—」（税制調査会，令和5年6月）（以下「本答申」という。）を再読した。再読に際しては，日本税理士会連合会（以下「日税連」という。）の提言等を紹介しつつ，気付いた項目等を本稿にまとめることとした。

I 青色申告と 正規の簿記の原則

本答申の中で税理士として最大の関心事は「納税環境の整備」であり，その中核にあるのが「青色申告」である。青色申告と正規の簿記の原則は，古くて新しい問題である。なお，本答申には「青色申告」の文言は16回登場し，重要なキーワードとなっている。

1. 青色申告制度の概要

青色申告制度は，申告納税制度の下で帳簿書類に取引を記帳する慣行を定着させるためにシャープ勧告を受けた昭和25年度税制改正において創設された。個人所得税における青色申告は不動産所得，事業所得及び山林所得

に認められている。申告の場合には，青色申告特別控除，青色事業専従者給与及び各種の軽減等の措置（引当金，準備金，特別償却など）の適用が認められていることに加え，更正や不服申立ての手續面においても白色申告に比べて有利な取扱いが認められることなどの優遇措置が講じられている。

2. 青色申告特別控除と電子帳簿保存

青色申告特別控除については，正規の簿記で記帳した場合に55万円，簡易な方法で記帳した場合（所得300万円以下は現金主義も可）に10万円の特別の所得控除を行うものである。平成30年度税制改正において，取引を正規の簿記の原則に従って記録している者に係る青色申告特別控除の控除額を55万円（改正前：65万円）に引き下げ一方，①電子帳簿保存と②電子情報処理組織（e-Tax：国税電子申告・納税システム）による電子申告のいずれかの要件を満たした場合に控除額を10万円上乗せし，65万円の控除を認めることとされた。しかし，この措置による電子帳簿保存の推進はほぼなかったと断言できる。思うに，電子帳簿保存の利便性を説明した税理士はわずかであり，「電子帳簿保存をしなくても，e-Taxで申告すれば引き続き65万円の控除ができる」旨の説明で一段落した事例が大半であろう。本答申も「足もとにおいては，正規

の簿記の原則に従った記帳を行っている個人事業主は約3割にとどまるほか、上乘せの青色申告特別控除を適用している納税者の大宗は、e-Taxによる電子申告の要件を満たした者となっています。」(本答申99ページ。以下、単にページ数を記載する。)と指摘している。

3. 改正の方向性

(1) 本答申の指摘

本答申は「事業者における経営基盤の構築と簡便かつ適正な申告・納税の好循環を生み出すことができるよう、更なる申告の簡便化など税務手続きのデジタル化を推進するとともに、青色申告特別控除等の制度のあり方も検討していくことが求められます。」(120ページ)とか、「税務上の透明性確保と恩典適用のバランスを含め、e-Taxの普及状況も踏まえた青色申告制度の見直しを含む個人事業者の記帳水準の向上や、優良な電子帳簿の普及・一般化のための措置などについて検討することが必要です。」(248ページ)と改正の方向性を示している。税理士目線では、具体的な改正は次の(2)及び(3)の内容であるべきと考える。

(2) 青色申告特別控除とe-Tax

まず、65万円の青色申告特別控除については、上記2. に記載した要件である「①電子帳簿保存又は②e-Tax」を「①電子帳簿保存かつ②e-Tax」とすることに尽きると考える。これにより、「税理士がe-Taxで申告してくれるから、電子帳簿保存は後回しでよい。」と考えている納税者に電子帳簿保存の利便性を認識してもらう基因となる。

次に、デジタル化の一層の推進の観点からは、他の青色申告特別控除(10万円及び55万円)についてもe-Taxを前提にすることを検討すべきである。心理的なものを含めた事務負担は、電子帳簿よりもe-Taxの方がハードルは相当に低い。若年世代はスマートフォン

によるe-Taxに事務負担をほとんど感じていない。また、令和7年度税制改正により、申告に際しての添付書面等記載事項について、モノトーンでのイメージデータが認められることのほか、ファイル形式にJPEGが追加された。納税環境は整備されつつあるので、e-Taxを一層推進する機会とすべきである。

(3) 優良な電子帳簿の普及・一般化

優良な電子帳簿の普及・一般化について、正規の簿記の原則に従って手書で記帳している事業者は、法人であっても個人であっても、電子化は実に容易である。この点に関して、電子化の推進に関して私の直面した三大ハードルは、①追加的な費用への心配、②操作ができるかどうかの不安及び③「今の手書のままで適切に記帳している」という経理担当者の自負(場合によっては、当該担当者の自己防衛本能)である。

財務ソフトは実に安価になっており、画面回りの操作性(ユーザーインターフェース)は格段に向上している。本答申が指摘するように、「クラウド会計ソフトの発達等に伴い、小規模な事業者であっても大きな手間や費用をかけずに日々の取引に関する記録の保存や記帳を正規の簿記の原則に従って行うことが可能な環境が整備」(246ページ)されている。したがって、画面を示しながらの操作説明等をすれば、上記①と②の項目に関する経営者の理解と納得は容易に得ることができる。本当に困難なのは、上記③の経理担当者の抵抗であるが、情理を尽くして説得し続けるというのが答えである。

ところで、財務ソフトでの電子化は正規の簿記の原則に従った記帳にならざるを得ないし、いったん電子化すれば、その利便性から手書記帳に後戻りできないものである。優良な電子帳簿の普及の観点から、期限付きで税務上の「異例の恩典」があってもよいのではなかろうか。

なお、最近の財務ソフトはパターン入力やイメージ入力等により、簿記（仕訳）を知らなくても操作・入力できるものも多い。また、金融機関の口座情報との連携も容易となっている。将来的にはペポルシステムによる電子インボイスの普及により、財務ソフトへの「データの流し込み」も通例となるであろう。地道な簿記教育も大切であるが、適切な財務ソフトの導入推進の方が早いのではなかろうか。

Ⅱ 少子化対策

1. 本答申の指摘

本答申は、「少子化」に係る要因及び現状分析を詳細に紹介しているが、具体的な施策については、社会保障財源などの財政面での記述が中心となっている。

2. 日税連の提言

日税連の税制審議会は、令和5年度答申「少子化社会における税制のあり方について」（令和6年3月25日）において、「少子化の要因は様々であるが、最大の要因は、結婚・出産・子育てに対する経済的負担の重さにある。したがって、税制においても現役世代の可処分所得を増やす施策が最も有効であるというのが、当審議会の基本的な考え方である。こうした視点での少子化対策であれば、結婚や出産に対する個人の自由意思に及ぼす影響は極めて小さいうえに、結婚や出産を希望する者への直接的な支援につながる」として、対策の方向性について考えを示した。

少子化の要因は多様であるが、国立社会保障・人口問題研究所が令和3年6月に実施した「第16回出生動向基本調査」によると、「夫婦が理想とする数の子どもを持たない理由」としては、「子育てや教育にお金がかかりす

ぎるから」が52.6%と最多となっている。そうであるならば、結婚、出産及び子育てを躊躇せざるを得ない状況を改善するしかない。日税連の上記答申は、やや強引な項目も含まれているが、具体的な施策として、①世帯単位課税の現役子育て世代への選択的導入の検討、②年少扶養控除の復活、③就業調整問題への対応として配偶者控除及び配偶者特別控除の廃止並びに社会保険制度における被保険者の範囲の見直し、④託児施設の設置費用等の税額控除、⑤賃上げ税制の中・長期的制度化を掲げている。

Ⅲ 産業の新陳代謝

1. 本答申の指摘

本答申は、日本経済の生産性の低いことや諸外国と比較して開業率が低いことを指摘している。「経済構造が既存企業・産業の存続や長期間の雇用を前提としたものとなり、産業における新陳代謝が活発でないことと関係していると指摘されることもあります。」（57ページ）と慎重な書きぶりにとどめた上で、「そうしたこともあって、人的資源や資金が、生産性の高い企業に移動せずに生産性の低い企業に滞留してしまっているのではないかと考えられます。」（同ページ）と記載している。

2. 日税連の提言

日税連の税制審議会は、令和4年度答申「起業を促進する小規模企業等に係る税制のあり方について」（令和4年12月16日）において、さまざまな法制度を整備して起業を促進し、開業率を高めることが必要である旨の提言を行っている（廃業や倒産法制に関する事項については言及していない。）。

スタートアップに対する支援税制として、

①起業直後の経営を支援するため、所得税や法人税などについて起業後3～5年程度の期間に限り軽減措置を講ずること、②起業直後の個人の事業の損失について、適正な記帳を要件として法人の取扱いと平仄を合わせるため10年程度の繰越控除を認めること、③起業に係る設備投資に関して、即時償却を含む特別償却を認めること等を提言した。また、人材への投資として「一定額以上の教育訓練費を支出した法人については、所得拡大促進税制とは別の新たな税額控除制度を創設することが適当である。その際、欠損法人への対応策として、これらの税額控除についても一定期間の繰越控除を認めるべきである。」(上記答申4ページ)とも提言した。いずれも税理士らしい内容であると自負している。なお、後者については、令和6年度税制改正において、賃上げ促進税制の枠組の中で実現したことを付記しておく。

3. メリハリのある施策の必要性

令和6年版の中小企業白書によると、中小企業は国内に336万4,891社あり、企業総数の99.7%を占める。また、従業員数は3,309万8,442人で全体の69.7%に上る。その中には、第二次世界大戦後の日本経済の復興を象徴したホンダやソニーとなるような卵が存在したり、「下町ロケット」のような企業群が存在したりするかもしれない。しかし、本答申は「中小法人は大宗(6割程度)が赤字であり、その実態をよく見極める必要があるとともに、毎年度の法人所得に対する法人税に限らず、その株主に対する所得税や資産課税など税体系全体の中で適切な負担を求めることができているか確認していく必要があります。」(205ページ)とやや厳しく指摘している。

中小企業全般に対する一定の支援措置は引き続き必要であるものの、成長する意欲のある中小企業やスタートアップ企業には、より

一層の税制上の恩典を付与すべきであると考える。すなわち、人や物に積極的な投資をする企業への支援措置である。また、税制に加えて、積極的な設備投資や職場環境の改善に係る補助金、助成金及び給付金も同様に効果的なものであると言えよう。与党の「令和7年度税制改正大綱」(令和6年12月20日)には、今後の法人税のあり方として「法人税率を引き上げつつターゲットを絞った政策対応を実施する」(上記大綱7ページ)と記載されており、その方向性を大歓迎したい。なお、令和7年度税制改正で実現する中小企業経営強化税制のB類型の上乗せ措置等はその典型例であると推察する。

IV 税と社会保険料

1. 本答申の指摘

税と社会保険料の関係について、本答申は次のように記載している(10ページ)。

(税と社会保険料)

税と同様に、公的サービスの財源として負担するものとして、社会保険料があります。

社会保険料は、加齢に伴う稼働能力の減退や疾病といった国民生活の安定を損なう様々なリスクに対して、事前に費用(保険料)を出し合って必要な場合に構成員で助け合う仕組みである社会保険の財源です。保険料の拠出と保険給付が対価的な関係にあり、保険料負担の見返りに給付を受けるという点において、給付の権利性が強いことが、税との大きな違いと言えます。他方、社会保険料は、税と並んで、公的サービスの提供に係る国民の負担のあり方を左右するものであることから、税制を検討するに当たっては、

社会保険料との関係も念頭に置く必要があります。

本答申中、「社会保険（料）」の文言は、目次と上記の箇所に登場するだけである。本答申は「あるべき税制」についての答申である以上は、社会保険料については補足的な説明にとどまることはやむを得ないし、当然であろう。

2. 社会保険制度

社会保険は、広義には、健康保険、厚生年金保険、介護保険、雇用保険及び労災保険の5種類があるが、前三者を狭義の社会保険と称し、後二者を労働保険と称することがある。以下、一般的な事例において、社会保険に係る手続は実に煩瑣であることを紹介しておきたい（社会保険固有の事項に限る。また、従業員の入社及び退社に係る事項を除く。）。〔社会保険に係る手続の概要〕

- 7月10日までに労働保険の年度更新の届出及び労働保険料の納付（第1期分。なお第2期分及び第3期分は順に10月末及び翌年1月末が納付期限）並びに社会保険の算定基礎届（定時決定）の提出
- 10月には定時決定に伴う社会保険料控除の変更（社内手続）
- 賞与支給の際には5日以内に賞与支払届の提出
- 被保険者の報酬が昇降給等により固定的賃金が大幅に変動した場合（2等級以上の差が生じた場合等一定の要件を満たしたとき）の随時改定はすみやかに月額変更届の提出し、決定通知を基礎に社会保険料控除を変更（社内手続）
- 年齢に関するものとして、介護保険料の徴収開始（40歳到達時）、雇用保険料

の徴収終了（64歳到達時）、介護保険料の徴収終了（65歳到達時）、厚生年金保険料の徴収終了（70歳到達時）及び健康保険料の徴収終了（75歳到達時）がある。

3. 税と社会保険料の一体徴収

それぞれの制度が創設された趣旨や改定された理由については当然に合理性が認められるものである。しかし、社会保険制度の枠組を超えて、「税と社会保険の一体改革」の文脈を拡大し、月次給与や賞与と連動するものについては、社会保険制度そのものの一体化を視野に入れて、「税と社会保険料の一体徴収」を検討してもよいのではなかろうか。社会保険制度は、徴収（入口）、運用（トンネル）及び給付（出口）の3つのフェーズがあると考えられるところ、徴収に係る社会的コストは相当なものとなっている。類似の制度が併存していることから統一的な仕組とすることにハードルがあることについては理解しているが、「税と社会保険料の一体徴収」が実現すれば、事業所及び関連する役所（行政）における事務の総和としての社会的コストを大幅に削減することが可能である。

また、企業が社会保険料の負担を回避するため個人事業の「法人成り」ではなく法人事業の「個人成り」が行われている。個人事業の場合には、原則として従業員が5人以上の場合に社会保険の加入が義務づけられるが、従業員5人未満の場合は社会保険に加入する義務はなく加入が任意となる（従業員は国民健康保険と国民年金に加入することになる。）。こうした現象は、企業を活性化しわが国経済の発展を期するという政策から見れば本末転倒である。残念なことであるが、多くの税理士が相談に乗っていることであろう（消費税の免税制度の相談も同時に行われているはずである。）。なお、厚生労働省が作成

した「労働者を1人でも雇っている事業主は労働保険（労災・雇用）に加入する義務があります。」というポスターがある。「社会保険料も社会を支えるための会費」であることから、狭義の社会保険についても加入の完全義務化を検討していただきたいものである。

V 印紙税

1. 本答申における印紙税の認識と今後の課題

各論的な項目であるが、電子化の文脈で印紙税を検討してみたい。印紙税については、公的にはほとんど議論されてこなかった。日税連も「平成28年度・税制改正建議書」（平成27年6月25日）を最後に建議項目から外している。理由は、「ほとんど相手にされなかった」からである。その最後の建議書には、「IT化の進展に合わせた税法全体の見直し」の中で「文書課税を前提としている印紙税についても、納税者の理解と納得が得られるよう、時代に合わせ早急に見直す必要がある。」と記載している。「徴税コスト」の安い税であり、かつ、安定的な税収項目であることから、廃止に向けた議論の俎上に乗りにくいことは承知している。その印紙税について、本答申は合計2ページ近くの紙幅をもって論じている（148ページ他）。要約すると、次のようになる。

- ①印紙税は文書の作成行為の背後に担税力を見出して課税する税であり、客観的で簡素な仕組となっている。
- ②日本に特有のものではなく、諸外国においても不動産の譲渡契約書など一定の文書作成に際して税負担を求める制度が存在する。
- ③現行の印紙税は電磁的記録には課されないことを踏まえれば、課税の公平性

の観点から、電磁的記録にも印紙税を課税すべきではないか、といった考え方もある。

以下、電子化の観点で実務家の意見を申し述べておく。

2. 実務家の見解

現在、課税物件として20種類の文書が「印紙税額の一覧表」に掲載されているが、正直に言えば、税理士泣かせの分野の一つである。境界線上（グレーゾーン）の事例が多く、実に難解であり、確認のために所轄税務署に問い合わせている税理士も多いのではなかろうか。国税庁の「印紙税の手引」（令和6年6月）の表現を借用すると、課税文書に該当するかどうかの判断については、「文書に記載されている個々の内容について判断」し（印紙税法基本通達3①）、「単に文書の名称又は呼称及びその形式的な記載文言によることなく、その記載文言の実質的な意義に基づいて判断」し（同3②）、他の文書を引用している文書については、「原則として引用されている文書の内容は、その文書に記載されているものとしてその文書の記載内容を判断」する（印紙税法別表第一の課税物件表の適用に関する通則4ホ（2）（3）、印紙税法基本通達4）ことになっている。

課税庁職員が執筆している各税目の取扱いの手引は「執筆者の個人的見解」と位置付けられているが、事実上の公的見解であると一般的に理解されている。その中の『令和5年6月改訂 印紙税取扱いの手引』（令和5年6月、公益財団法人納税協会連合会）は、その手引の最終付番ページは768と大部のものとなっており、その「はしがき」には「近年における社会経済構造の変化に伴いまして、経済取引が複雑化・多様化しており、作成される文書の内容も複雑多岐なものとなっております

ます。」とある。これが公的解説書の執筆者の認識である。また、日本貿易振興機構(JETRO)のホームページ等を検索してみても、印紙税を導入している国は少なく、英国で土地や不動産を購入する際の取引税(印紙税)など数例しか見当たらず、同様の税が課される場面は限定的であると言えよう。

その時代の社会的要請の中で誕生した個別の税制には、当然に寿命がある。本答申のコラム「諸外国における租税と民主主義の歴史」には「アメリカでは、イギリスによる植民地への課税、特にあらゆる出版物やトランプのカードまでを課税対象とした印紙税への不満が溜まり、1775年の独立戦争へと発展していきました。」(6ページ)とある。興味深かったので、わが国の類似の税制を調べてみた。淵源は「骨牌税法」(明治35年法律第44号)であり、これにより花札、カルタ、麻雀牌やトランプが課税対象とされていたところ、「トランプ類税法」(昭和32年法律第173号)に改組され、平成元年4月1日に「消費税法」(昭和63年法律第108号)の施行と同時に廃止された。個別税制には時代背景を反映した役割がある以上、社会的寿命により廃止すべきものがあることは当然である。

わが国における印紙税は、明治6年に制定された「受取諸証文印紙貼用心得方規則」(明治6年太政官布告第56号)に起源をもち、わが国の財政に寄与するために導入されたものであり、かつ、徴税コストの安い税として大きな役割を果たしてきたものと理解している。しかし、「印紙税の負担を避けたいから、手形取引を減らしたいし、また、電子契約に移行したい。」というのが経営者の本音であり、最近の顕著な傾向である。社会全体で電子化の流れが進んでいる中、その流れを阻害するような方向の議論は適切ではないと主張したい。

おわりに—若手税理士へのメッセージ—

本答申は、令和3年11月12日に岸田文雄内閣総理大臣から「人口減少・少子高齢化、働き方やライフコースの多様化、グローバル化の進展、経済のデジタル化等の経済社会の構造変化を踏まえ、成長と分配の好循環を実現するとともに、コロナ後の新しい社会を開拓していくことをコンセプトとして、新しい資本主義を目指していく。こうした観点から、持続的かつ包摂的な経済成長の実現と財政健全化の達成を両立させるため、公平かつ働き方等に中立的で、新たな時代の動きに適切に対応した、あるべき税制の具体化に向け、包括的な審議を求める。」との諮問に対する詳細な資料と幅広い提言である。

そして、本答申は、諮問以降の変化を指摘した上で「本答申は、そうした変化を踏まえた我が国税制のあり方についての検討の出発点として、税制全般を再点検し、様々な社会的課題を包括的に整理することで、経済社会を巡る状況と今後の「あるべき税制」について、私たち一人ひとりが関心を持ち、理解し、議論に主体的に参画する助けとなることを目指したものです。一人でも多くの方に本答申を手にとっていただき、将来の税制について考えていただくことを期待しています。」とある。本答申は、大学における租税法の授業に好適の資料となるであろう。また、以前の税制調査会の答申は「である調」であったが、本答申は「ですます調」となっており、一般の方も読みやすくなっている。

ところで、税理士向けの勉強会やセミナー等において本答申の記載事項を題材にしたことが何度かあり、勉強会の席上や終了後に参加者に尋ねたことがあるが、残念ながら、本答申を通読している者はほぼいなかった。「わ

が国のあるべき税制」について関心のある方は是非とも本答申をダウンロードして、通読や精読をしなくとも、いつでも参照できるようにしておいてもらいたいものである（アクセス許可については、ファイルの読取等の権限がすべて「許可」となっている「フルコントロールの権限付与」の状態での提供なので、引用等の加工が容易である。）。

また、公益財団法人日本税務研究センターの機関誌『税研』（239号、令和7年1月20日号）は、「『金子宏先生の思い出』—金子宏東大名誉教授追悼特集—」であった。筆者はその編集後記において、若い世代の税理士へのメッセージとして次のように記載した。

最近、税理士会の認定セミナーで金子宏先生の『租税法』を紹介している。若い世代の税理士に勉強してもらいたいからである。若手の税理士はネット情報の中から「答え」を探そうとする傾向があるように思われる。国税庁等の質疑応答事例やタックスアンサーを参照することは

当然としても、本来は条文に当たった上で、関連する事項を含めて体系書がどのように論述しているのかを確認することが、これからの税理士に求められることであろう。納税者も容易に入手することができるネット情報だけに頼るべきではない。現在の同書は第24版である。座右の書とし、日時を要するが、全ページを精読していただきたい。租税法の体系を理解することができる。

日税連で税制改正の建議書の策定に携っておられる調査研究部の構成員の方たちには、従前より、金子宏先生の『租税法』の最新版を配布してきたところである。既に実行済みのことと思われるが、今後の「わが国のあるべき税制」を審議され、「税制改正建議書」を策定される際においては、金子宏先生の『租税法』（第24版）に加えて、本答申を参考資料としていただきたい。いずれも「わが国のあるべき税制」を考えるに際しての知識と知恵の宝庫と言えるものである。

活力ある長寿社会に向けたライフコースに 中立な税制の構築について

岡村忠生 ● 京都大学名誉教授

はじめに

本稿は、政府税制調査会答申「わが国税制の現状と課題—令和時代の構造変化と税制のあり方—」（令和5年6月）を取り上げ、筆者に与えられたテーマである活力ある長寿社会に向けたライフコースに中立な税制の構築について、公平と自由の観点から原理的な検討を行う。

I 公平

公平について、答申は、「税制にとって最も重要なことは、その負担を『皆で広く公平に分ち合うこと』である」と述べ（5頁）、アダム・スミスやワグナーなどの主張した租税原則も、それを「実現するための税制の準拠すべき一般的基準」と位置づけている（11頁）。公平は、中立や簡素に優越する最も高い価値を与えられている。

公平を軸とする答申のロジックを見よう。なぜ、公平が中立や簡素より重要なのだろうか。その理由は、租税によって賄われる警察や消防などの公共サービス（公共財）は、一般に対価を支払わずに利用可能であり、フ

リーライダーを排除できないので、市場メカニズムに拠らずに、その費用を調達しなければならない（4頁）、そのためには、費用を人々に配分する基準は公平でなければならないということになる。

公平を「誰がどういうプロセスで実現するか」は、民主主義に深く結びついた問題であり、憲法84条に基づく租税法主義と30条に基づく納税義務により、「民主主義的に決定した負担ルールには皆が従うべきだ」という考え方が導かれる（5頁）。しかし、民主主義の下では「現在の公的サービスに見合う負担の大部分を将来世代への先送りにしてしまう」（5頁）ことから、租税の「十分性」を確保できず、「投票権を持たない将来世代までも含む『世代を超えた公平』（15頁）が損なわれる。そうなれば、「次の世代に『自らの税金をどう使うか』の選択肢をつなぐこと」（15頁）ができず、次世代の民主主義は成り立たなくなる。答申のこの部分の言説は、ひとりの知恵者が練りに練ったかのように隙がない。

しかし、もう少し踏み込もう。この言説では、民主主義は、何が公平かを定めるものとはされていない。あくまでも公平を実現する方法を決めるものであり、税負担のルールに従うことを正当化するものである。民主主義の宿命的な限界は、未だ生まれない人々の意

志や利益を包摂できないことにある。財政赤字や累積債務は、この限界に由来する。充分性の欠如は、民主主義が、いわば必然的に、税負担の公平さを将来に向かって歪曲することから生じている。責任は、現在の民主主義を生きる一人ひとりにある。

答申は、マグナカルタ以来の民主主義の歴史を描き（6頁）、「民主主義の歴史とは、国民が自らの税金をどのように集め、どのように使うかを自己決定するプロセスを構築するための歴史です。」（15頁）と断言した。この自己決定こそが民主主義が成り立つ前提であり、租税の充分性が確保されなければ、民主主義は決定権を奪われ、名ばかりのものとなる。それゆえ、将来に向かう民主主義の姿は、世代を超えた公平、租税の充分性によって形作られねばならない。答申が描く民主主義は、公平という高次の指導理念の下で、これからの歴史を刻むはずである。

II 中立

中立は、同じものを同じに扱う点では、公平に似ている。同義と扱われることもある。しかし、たとえば、チョコレートアイスクリームには課税をするが、バニラアイスには課税をしない税制があるとすると、一般には、それは非中立的であるといわれる。そして、この非中立は、多くの場合、非効率でもある。実際、この租税は、チョコレート愛好者が租税のせいでチョコアイスを選択しなくなるために、彼らから消費者余剰という利益を奪い、死重損失（納税者が失った利益で国庫に入らないもの）を生み出す。一般に、税制が効率的であるためには、選択に対して中立であることが求められる。もっとも、もしチョコレート愛好者が税負担を全く厭わずにチョコアイスを選択し続ければ、死重損失は生じない。

また、仮にチョコレート愛好者に高額所得者が多ければ、再分配効果が生じて垂直的公平に資するかもしれない。中立は選択という個人の意志の表象を問題としているのに対して、公平は結果を見ている。中立と公平は、相反することもある。

答申が中立について述べているのは、主に「個人のライフコースの選択に中立的な税制の構築」（117頁）と「資産移転の時期に対する中立性」（132頁）においてである。前者では、「給与所得、事業所得、雑所得といった所得間の課税上のバランス」、「企業年金・個人年金等について、拠出・運用・給付の各段階を通じた適正な負担」、「給与・退職一時金・年金給付の間の税負担のバランス」が検討され、後者では、最近の改正である相続時精算課税制度での基礎控除および相続前贈与の加算期間の改正に言及されている。たしかに、どの種類の所得を得るか、将来のための貯蓄をどうするか、勤労の対価をどのように得るかは、ライフコース、個人の生涯を通じた選択である。その性質を、職業の選択について見よう。

第1に、この選択は、いつ行われるのだろうか。もちろん、学校を卒業して最初に就職する時、選択は行われる。しかし、再就職の時もそうだ。それに、ある職業に就いている日々も、転職の気持ちが浮き沈みしているかもしれない。さらにいえば、仕事への誇りや満足で転職など心の隅にもない時も、まさにその心的状態こそが、選択を行っているといえる。つまり、職業の選択は、継起的持続的に行われている。

第2に、このような選択をする自我とは、いかなるものだろうか。選択の時間は遡れず、同じ選択をやり直すことはできない。新卒と中途採用では、選択の内容が異なるであろう。しかし、より重要なことは、自我の変化（成長）である。ある職業を経験した自我は、未

経験な自我とは異なる。自我の変化は、厳密に言えばチョコかバナナかの選択にも妥当するが（チョコを選択した自我は、チョコによる強化を受ける。）、ライフコースの選択は、何百回、何千回と繰り返すことはできない。

第3に、この選択の対象には、どこまでのものが含まれるのだろうか。新卒者の職業選択において、数十年後の退職金の課税方法といったものが目的（の一部）とされるだろうか。そもそもその時に退職金というものが存在するのか、存在したとしても、今と同じような課税方法がとられているのかは、本人が疑問視するだろう。

最後に、この選択は、（どこまで）自由意志に基づくものだろうか。ある会社に就職すること、あるいは、その会社から転職しないことを選択し続けている理由として、退職金があって、それにはほとんど課税されないから、という理由が持ち出されたとする。この理由は、自由意志を表象しているといつてよいだろうか。2つのことが懸念される。まず、本当の理由が別にある（たとえば、その会社に好きな人がいる）が、それは言い出しにくいので、表向きの理由には退職金と退職金課税のことを持ち出す、という場合である。このように税金が使われることは、しばしば見られる。しかし、さらに進んで、表向きと思っていた税金の理由が、実際には選択を支配してしまうこともある。たとえば、あまり働きたくないときに、税金がかからない限度で働く（という方が上司に説明しやすい）という選択がそうである。しかし、これは自由に行われた選択だろうか。

Ⅲ 自由

答申は、一人ひとりの自由とは何か、自由が税制とどのように関係するのかについて、

何も語っていない。しかし、自由の位置づけなしに、民主主義を論じることはできないはずである。公平が民主主義の前提であるなら、自由も同じではないのか。自由も、民主主義を規律し、指導すべきではないのか。憲法が保障する基本的人権は、民主的手続によっても奪えない。多数決によって少数者を抑圧することはできない。

自由から見たとき、人々に充分性欠如の責任を追及するのはなぜか。人々が負担の先送りを選択して来たから、だろうか。たしかに、人々は代表者を通じてそのように選択してきた。「民主主義の下では公的サービスの充実には合意を得やすい一方で、その負担を定める租税制度には合意が得にく（い）」（5頁）ということも、間違いではないであろう。しかし、その選択に、私たちの自由はあっただろうか。

この答申を提出した税制調査会は、平成25年6月に中里実教授を互選により会長として発足した。中里税調が最も力を入れたことは、税制を取り巻く経済社会のあり方の実像把握である。税制調査として当然のこととはいえ、多彩な識者を多数招聘し、委員との間で突っ込んだ質疑を行いながら、4回にわたる外国調査も織り交ぜて、調査会は実像把握に努めた。その結果は、「Ⅲ. 経済社会の構造変化」を中心に答申の中で相当の紙幅を占めている。本稿の対象に関係する部分が述べた項目をあげると、

- ・働き方の多様化（40頁）

 - 副業、非正規、テレワークの増加。

- ・雇われない働き方の拡大（41頁）

 - フリーランス（雇用者ではないが、使用従属性は高い。）の割合の上昇。

- ・ライフコースの多様化（43頁）

 - M字カーブの緩和、リカレント教育やリスキリングによる社会の持ち場の変化などに対応した一発勝負ではない社会の構

築。

- ・ 個人の意識の変化 (47頁)
若い世代の貯蓄率上昇 (万が一の備え、老後の生活費)、漠然とした将来不安とセーフティネットのあり方。
- ・ 雇用や貧困の状況 (60頁)
相対的貧困率、子ども貧困率の悪化。
- ・ シングルマザーの増加 (60頁)
貧困率は全世帯平均の3倍、平均年収でも父子世帯518万円であるのに母子世帯272万円、しかも、約4割は離婚した夫からの養育費不払い。
- ・ 教育と格差の固定化 (61頁)
SES (Socio-Economic Status, 家庭所得, 父親学歴, 母親学歴の3変数を合成した指標) に基づく分析により、学歴格差は、世帯年収等を通じて親世代から子ども世代、孫世代まで連鎖的に引き継がれていく可能性があること。
- ・ 所得の源泉の変化と所得分布への影響 (61頁)
無形資産の比重が増大し、勝者総取りとなっていること、所得の高低による資本リターンを得る機会へのアクセス格差が生じていること。
- ・ 孤独・孤立化する人々 (63頁)
個々人の「居場所」が失われており、地域共生社会づくりが必要であること。
- ・ 少子化の要因 (71頁)
経済的な不安定さや出会いの機会の減少、仕事と子育ての両立の難しさ、家事・育児の負担が依然として女性に偏っている状況、子育ての孤立感や負担感、子育てや教育にかかる費用負担。

・ 婚姻率低下の要因 (73頁)

社会における結婚への意識変化とともに、若年層では非正規化・低所得化の進展が顕著であること。雇用環境の不安定化が、結婚という人生の大きなイベントに踏み切れない、あるいはそれに向けて行動を起こせない事態を深刻化させていること。

以上の調査結果を見て、もう一度考えよう。負担の先送りの選択に、自由はあったといえるだろうか。私たちは貧困化し、孤独化し、少子化した。格差は拡大し、固定化した。いったいどのようにして、財政は自由を告発するのだろうか。

私たちが選択について語るとき、過去のある分岐時点でAとBの選択肢があり、どちらを選ぶこともできたのに、Aを選択したということが多い⁽¹⁾。そして、過去に遡れるかのように分岐時点に人を置き直し、Bも選択できたのにAを選択した、として責任を追及する。しかし、これは選択の実態だろうか。そうではないであろう。選択とは、時間の中を揺れ動きながら持続する自我を、ある一時点で表象化した記号にすぎない。自由とは、(定義をした瞬間に自由ではなくなるが、あえていえば、)この持続的で多方向の自我の動きである。自我が時間の中を自由に進む限り、Aを選択できた自我とBを選択できた自我とが同時に併存することは原理的にない。自我がどちらかひとつに決定されることはあり得ない。

しかし、自我の自由は、外界の表象による侵略を受ける。税金がかからない限度で働くという言葉も、上司への言い訳のつもりが、話しているうちに自らの意志を固定してしま

(1) アンリ・ベルクソン著；竹内信夫訳『意識に直接与えられているものについての試論』(白水社、2010年) 169-177頁参照。

うかもしれない。負担の先送りも、昔はもっと子どもへの罪悪感に包まれた選択だったのかもしれない。人々が本当に自由な選択をしているのは、ごく一部の事象であろう。となると、選択に対する中立を論じることには、いかなる意味があるだろうか。

IV 税制の役割

答申には、中立の観点から着目されるものが2つある。ひとつは「ライフコースの選択に中立的な税制」の中の「個人退職勘定の制度を設けること」(117-118頁)、もうひとつは「資産移転の時期に対する中立性」における「相続時精算課税制度」と「相続前贈与の加算期間」(132-133頁)である。前者は、米国のIRA (Individual Retirement Account) の制度を参照する制度で、一定の制限の下、このアカウントに拠出した金額を所得から控除し、引き出した金額を課税の対象とする制度である。したがって、このアカウントを経由する所得は、支出税と同様の課税を受けることになる。調査会は、この制度の我が国への導入等について、令和2年10月に佐藤英明教授を招聘し、報告を受けた。後者については、令和4年10月から、増井良啓座長の下に専門家会合を組織し、検討を重ねた。両者に共通する要素をあらかじめあげると、長期間にわたって積み上げられた所得や資産を対象とすること、そして、それらが長寿リスクの担保の性質を持つことである。ここで求められる中立が、チョコかバニラかの選択に関するものと異なることはいうまでもない。

答申は、前者について、「働き方の違い等

によって有利・不利が生じないように」、「企業や個人の選択にできるだけ影響を及ぼさないよう」(118頁)と述べ、選択への不介入が中立だと考えているように見える。しかし、これだけでは、チョコとバニラの中立と変わらない。「働き方の違い」や「企業や個人の選択」は、決してチョコかバニラかの選択のように自由に行われているわけではない。これだけでは、IRAへの道筋は見えてこない。答申は、後者については、「資産の再分配機能の確保を図りつつ……ニーズに即した資産移転が行われるような」(132頁)と述べ、公平に一定の配慮を見せている。しかし、「ニーズ」なるものが自由意志に基づくものであるかどうかは、全く分からない。経験的に見る限り、そうではないであろう。

ここには、税制が果たすべき、あるいは、果たすことのできる役割の問題が現れている。いま、社会が、税負担および社会保障給付(「税制等」という。)と、税制等以外の社会制度などに区分できるとしよう⁽²⁾。答申の立場は、次のようになるであろう。すなわち、働き方は税制等以外によって選択されることが正しい(あるいは好ましい)、資産移転も同様であるが税制等による再分配を受ける、という立場である。ここでの正しさ(好ましさ)が何に由来するのかは明確にされていないが、効率性(チョコかバニラかの中立)であろう。あるいは、資産移転については(たぶん働き方についても)、税制等による再分配後の社会厚生を最大化を考えているのかもしれない。いずれにしても、答申は、税制等以外による選択からもたらされる社会のあり方、特に格差の存在を、中立(不介入)の立場からいったんは肯定した上で、税制等の再

(2) この議論では、藤谷武史「法制度の効率性と租税法の役割—Kaplow & Shavellの“double distortion” テーマ再訪」フィナンシャル・レビュー 152号4頁(2023年)を参照した。

分配により必要に応じて是正する、と考えているのであろう。

これには、3つの疑問がある。第1に、社会のあり方を税制等以外によって決め、税制等により是正することは、適切だろうか。税制等以外の制度が好ましくない格差などの不公平をもたらすのであれば、そのような制度自体を改革すべきではないだろうか。なぜ、不公平の原因となる制度等を放置し、税制等がその是正の役割に回らねばならないのだろうか。第2に、税制等が是正をするのであれば、選択に対して中立ではあり得ず、選択がもたらした不公平を打ち消す方向に傾斜しなければならないはずである。選択への中立をいうことは、自己矛盾ではないだろうか。第3に、そもそも、税制等に十分な再分配を行うだけの力があるのだろうか。私たちのライフコースの選択を税制等が左右できるという見方は、行き過ぎた決定論ではないだろうか。

これらの疑問を手掛かりに、退職一時金の場面でさらに考えよう。①給与は、月給やボーナス、退職年金より退職一時金として受け取る方が税負担は軽い、②退職一時金制度がない職場や働き方が増加している、の2つが認められるとする。社会が税負担に反応しているとすると、①は退職一時金制度の創設と拡大の方向に働くであろう。そして、少なくともかつては、退職一時金は老後の糧（貧困防止）として望ましいものとされ、税制もそれを後押ししていた。にもかかわらず、何らかの理由で②が生じ、税制も①を縮減しようとしている。そして、このとき、縮減の理由として、中立が持ち出されているのである。このような中立の使われ方は、正しいだろうか。議論すべきは、税制の中立ではなく、公平や格差、あるいは長寿リスクの観点から、「老後の糧」論と「何らかの理由」とを比較検討することではないのだろうか。しかし、そのような議論にはおかまいなしに「何らかの理

由」は迫り来ており、税制の有利さくらいではどうも太刀打ちできない、①では②は止められないというのが実情かもしれない。「個人退職勘定」については、節を改めて論じる。

資産移転の場面での税制の中立は、限定的である。相続税（贈与税を含める。）そのものが、再分配の色彩を強く帯びているからである。人々の選択の結果、放置できないほどの格差が生じているから、相続税が介入して再分配しているのだとすると、相続税は人々の選択に対して中立というわけにはいかない。答申が述べる中立も、資産移転の時期の選択に関するものに限られている（そもそも相続による資産移転の時期は選択できない）。しかも、長寿リスクの中で、この中立が再分配にどのように作用するかは明らかではない。相続税が格差の拡大を抑える力も限定的であろう。「相続時精算課税制度」と「相続前贈与の加算期間」については、次節で述べる。

V 自由と課税ベース

私たちは、日々、様々な言説に取り巻かれている。「ライフコースに中立的な税制」も、そのひとつである。この言説も、他の多くと同様、一人ひとりの意識に浸透し、意識を従属化し、自我の表象（選択）を生じさせる。しかし、この選択が他の多くと異なるのは、ライフコースが、一人ひとりの異なる姿を映し出していることにある。選択は、生涯という時間の中で継起的持続的に行われる。チョコかバニラかの選択ではない。答申は「ライフコースの多様化」（43頁など）を繰り返して述べているが、そこでのライフコースとは選択肢のことであり、チョコとバニラにイチゴやクッキーを加えているだけだ。大切なことは、意志に与えられた自由がもたらす私たち

一人ひとりの多様性である。税制の中立は、この意味での多様な自我に向かう言説である。私たちが税制に中立を求めるとすれば、その中立は、ライフコースを進む中で獲得された自我の多様性に通用するものでなければならない。言説は意志の自由を侵略するが、しかし、場合によっては、自我が服従化に反転し、自由を取り戻すこともある⁽³⁾。私たちが税負担に誘導された決定論を斥け、民主主義を通じて新しい税制を生み出すこともあるだろう。

意思の自由の観点から、所得という課税ベースを見よう。たとえば、株式や土地の値上がり益は、所有者の意志に基づいて生じるものではない。包括的所得概念に従えば、こうした所得も発生時点で課税の対象とすべきことになるが、売買目的有価証券などの例外を除いて、所得は実現した時点で課税される。実現は、ほとんどの場合、売買などの法律行為に基づく。このように課税のタイミングを人の意思的行為に準拠させることは、重要な意味を持つ。収用等の場合に課税が繰り延べられることも、その現れである。

勤労性所得はどうだろうか。勤労性所得も、自らの意志による勤労の対価を得た時点で課税を受ける。もちろん、ほとんどの人たちは働かなければ食べて行けないし、就職機会も限られているので、キャピタル・ゲインのように実現の時点を決めることはできないが、基本的には所有者の判断に基づいて課税が行われている。しかし、ここには2つの問題がある。

第1に、対価支払いの時点が勤労の期間と一致しないことがある。退職一時金や退職年

金はその典型であるし、プロスポーツ選手の契約金のように対価の先払いと見られるものもある。しかも、こうした支払いと月給など定期的な支払いとの（割合の）選択を個々の勤労者が行うことはできない。また、長寿リスクの下での定年などによる強制的退職に伴う実現もある。つまり、勤労性所得については、所得の実現の時点キャピタル・ゲインのように選択することはできない。

第2に、そうなると、包括的所得概念に基づく理想的な課税時点を探求することが考えられるが、包括的所得概念に基づいて所得の発生時点を決めることはできない。このことは、ヒューマン・キャピタルへの課税を考えると理解しやすい。ヒューマン・キャピタルは、一般に人が勤労により将来獲得する所得の現在価値と定義されている。それゆえ、この点で土地や株式などと同じ性質を持つことになり、資産として認識すべきことになる。包括的所得概念においては、資産の価値変動は全て所得計算に投入されるが、ヒューマン・キャピタルの測定が極めて困難であることに加えて、そもそも、それがいつ生じたのかは明定できないと思われる。ひとつの立場は人の出生時点であるが⁽⁴⁾、しかし、それ以前にも、未だ生まれない人として資産を認識することはできるかもしれない。あるいは、そのような見込計算には恣意性が入り込むので、もう少し確実になった時点、たとえば、成人や就職といったライフイベントの時点がよいのかもしれない。いずれにしても、この回答を包括的所得概念から得ることはできない⁽⁵⁾。

2つの問題に共通するのは、キャピタル・

(3) ジュディス・バトラー著；佐藤嘉幸・清水知子訳『権力の心的な生』（月曜社、2012年）19-20頁参照。

(4) 小塚真啓「Louis Kaplowの人間資本論についての覚書」税研166号92頁（2012年）参照。

(5) 岡村忠生「所得と自由—ベルクソンからフィッシャーへ—」増井良啓他編『市場・国家と法』（有斐閣、2024年）43頁参照。

ゲインのように課税のタイミングを決められないこと、課税時点を決める行為の選択が限られていることである。では、課税時点を、さらには課税ベースを、人の意思的行為によって決めることは、正しいのだろうか。包括的所得概念は、直ちにこれを否定するであろう。包括的所得とは、資産の値上がり益のような（本人がまだ知らないことを含む）客観的事実であって、意思的行為によっては左右されないし、左右されるべきではないというであろう。しかし、前述のように、包括的所得概念では所得の発生時点を明らかにすることはできない。そのため、勤労性所得に対する包括的所得税は成立し得ない。そこで、ヒューマン・キャピタルへの課税は断念し、勤労という行為（価値の創出）によって所得が発生する（包括風所得概念）と考えることにしよう。そう考えても、勤労者に選択可能性はほとんど生じない。このとき、勤労性所得課税はできるだけ勤労の時点で言い（したがって、支払われる給与の金額に将来の退職給与に回る部分を加算して課税し）、退職一時金や退職年金は、運用益部分を所得とし、課税繰延べとなっている金銭の時間的価値を加味して重課する、という税制となるはずである。これは、肯定できるだろうか。退職一時金や退職年金のない働き方の選択との中立という言葉は、説得的だろうか。受け容れられないのであれば、それはなぜだろうか。

その理由は、働き方の選択が、ライフコースの時間を進む自我の形象化として行われており、包括風所得概念による課税方法では長寿リスクを担保できないと、ありのままの自我が警告を発するからであろう。高齢者の格差と貧困化、孤独化は、私たちの意識に深く刻まれており、私たちの自我は、包括風所得概念に従属化するほどに自由を失ったわけではない。いうまでもなく、この警告は、退職一時金や退職年金のない働き方が選択されて

いる場合にも発されているだろう。私たちは反転し、包括的（風）所得概念に別れを告げて、新しい課税ベースを求めるべきではないだろうか。

その候補として最も有力なものは、「個人退職勘定」の基礎にある所得概念、すなわち、支出型所得概念である。長寿リスクに備えて（言い方を変えれば、活力ある長寿社会のために）、一定の条件の下で、個人退職勘定に支出された金額は、所得とはならない（控除される）一方で、そこから引き出された金額は、課税の対象となる。退職一時金や退職年金のような給与形態も、いったん個人退職勘定に入れることで、それ以外の所得と区別なく、支出時点で課税を受ける。ライフコースの中で自我は変化（成長）し、働き方は継起的持続的に選択される。退職一時金のある職場とない職場とを行き来しても、それらの勤労は、時間の中を持続するひとりの自我が行っている。自我という角度から見た働き方の多様さを受け止める税制として、支出型所得概念で裏打ちされた個人退職勘定は有望である。もっとも、この税制を導入したとき、ライフコースを通じて税引後にどれだけ残るかがポイントであり、勤労に関する費用の考え方や実効税率（ゼロ税率や所得控除を含む。）の設計が重要である。

相続時精算課税制度と相続前贈与の加算期間の改正は、いずれも贈与に関する制度であり、贈与の時期による税負担の差を減少させる方向に作用する。相続がある程度近づいている人々を考えた制度であるが、このような人々が長寿リスクの中で資産移転に踏み切れない原因と推測されるのは、いったん行った贈与を課税上は元に戻せないことである。贈与をするかしないかの選択は、長寿リスクを背景に持続的に行われており、贈与という法律行為は、ある時点で形象化された自我の記号に過ぎない。このように見ると、たとえば

信託を利用した不完全な資産移転⁽⁶⁾の活用と、そのための税制を考えてもよいであろう。

おわりに

答申は、公平に優越した地位を与え、中立はやや後退した位置づけとなっている。しかし、選択に対する中立を全面展開すると、私たちの自由意志に基づく行為に対して中立に、つまり無関係に、税負担が生じることになる。このことは、チョコかバナナかの選択については、そこだけを見れば、効率性の観点から正しいといえるかもしれない。しかし、ライフコースの選択について、そのようにいえるだろうか。

納税義務は課税要件の充足によって成立し、課税要件は、基本的には契約などの私法上の法律関係に基づいて規定されている。契約は、自由な意思の合致により成立するのが原則である。もちろん、ここでの自由は、法的フィクションではある。しかし、それでも、

それは、私たちの自我の自由をある程度は反映している（たとえば、詐欺や強迫による意思表示は取り消すことができる。）。

ライフコースの選択は、生涯という時間を進む中で、変容し多様化して行く自我を表象するものである。税制は、ここにある自由を可能な限り受け止め、反映させるべきではないだろうか。長寿社会において、支出という行為は、所得の発生や実現よりも、自我の意志(自由であるとは言い切れないにしても)に近いであろう。不完全な移転に対応する税制を作ることは、継起的持続的に行われる資産移転の選択を、より正確に反映することになるであろう。このような税制は、決して答申の考え方や調査会での議論に反するものではない。むしろ、それらの含意を具体化したもののひとつとってよい。

本稿は、税制と自由について述べようとしたが、自由は、それを表象しようとした瞬間に自由ではなくなる。答申が自由について語らなかったことには、知恵者の賢明さが見える。

(6) 岡村忠生「不完全移転と課税」法学論叢164巻1-6号147頁(2009年)参照。

EBPMに基づく法人税改革の 検証と税制設計に向けて

赤井伸郎●大阪大学国際公共政策研究科教授

I はじめに

税は、世の中に好まれて存在するものではない。しかしながら、税なくしては、この世の中も、国民の生活も存在しない。その意味では感謝されても良い存在である。ではその税はどのような形でどの程度世の中に存在しなければならないのだろうか？残念ながらこの問いは、その時々々の社会状況および国民の考え方によっても変わってくる難題である。

日本の財政運営は、歳出が歳入を大きく上回り、毎年、借金を積み重ねている状況にあり、債務残高は、対GDP比で見ても拡大し続けている。金利が安定している限りにおいて、この財政問題への危機意識には幅があるが、どのような考え方に基づくにしる、歳出の効率化と歳入の確保は常に真剣に取り組んでいかないといけない課題である。

その中で、歳入面においては、基幹税である所得税・消費税・法人税それぞれからの税収を確保して、歳出と歳入のギャップを埋める努力が求められる。中でも法人税は、社会活動で得た利益の一部を税として社会に還元させ、公共部門の活動に活かすものである。もちろん、企業への法人課税は、少しでも少ないほうが、企業にとっては活動しやすいこ

とも事実である。しかし、公共サービス維持のためには、その受益を受ける法人に一定の税収を負担してもらうことも必要である。

そのような状況において、ある一定の額を法人税で賄う場合に、どのような課税を行うのが望ましいのかを考える必要がある。（長期的に歳出と歳入をバランスさせるだけの一定の税収を確保するためには、一定の税率と課税ベースが必要となる。その一定の法人税を課すと経済が持ちこたえられないというのであれば、歳出レベルを縮小し、その一定の税収目標を引き下げるしかない。）

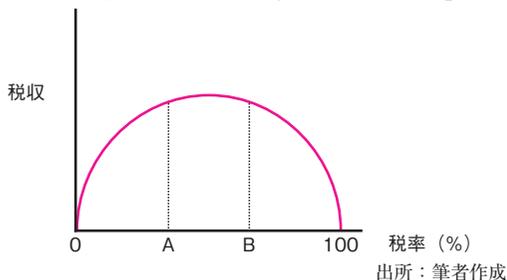
企業活動を歪ませないという効率性の視点、社会活動における受益としての利益に応じて負担を課すという応益性の視点、負担力のある企業に負担を課すという応能性（垂直的平等性）の視点、同じ状況であれば同じ負担を課すという公平性（水平的平等性）の視点など、様々な視点から、法人税制（課税ベースの設定を含む。）を検討する必要がある。

実際、これまでの法人税制度もこのような視点を総合的に検討しながら構築されてきたと言えよう。しかしながら、時代の変化に応じて、税制度は見直され続けなければならない。例えば、法人税の税率を暫定的に引き下げたとしよう。このとき、「減税により経済成長が促され結果として税収は増加する」という考え方が成立するのであれば、一定の税

収を確保することが求められている立場であっても、この暫定的な減税政策は、正当化される。

税収は、税率と課税ベースの積で求められる。税率がゼロに近い状態から引き上げられる場合、課税ベースが大きく減少しない限り、税収は通常、拡大する。しかし、税率が上がるとつれ、課税される主体の行動インセンティブが阻害される程度が拡大するため、課税ベースの弾力性は徐々に拡大し、税収は縮小していくことも考えられる。このとき、税率が税収に及ぼす効果である税収カーブ（「ラッファー曲線」と呼ばれる。）は、税率を横軸にとり税収を縦軸にとれば、山型になる（以下の図1を参照）。税収を最大化するという視点に立てば、この税収カーブの山の頂点となる税率を設定することが望ましい。

図1 税率と税収のカーブ（「ラッファー曲線」）



また、一定の税収を確保することが求められ、その税収が、最大となる税収（税収カーブ（ラッファー曲線）の頂点の高さ）よりも小さいまたは等しい場合には、適切な税率を設定することで、必要となる税収を確保することができる。また、税収カーブが山型の場合には、その税収を達成する税率は2つ存在（それらの税率をAとB、 $A < B$ とする。）し、より小さいほうの税率（A）を設定するほうが、市場の歪みが少ないという意味で社会的に望ましい。現時点で、仮に、税収カーブの右側の税率（税率B）に設定されている場合には、減税による法人税率の引き下げは、市

場の歪みの減少というメリットに加え、税収の増大というメリットももたらす。その場合、減税は、議論の余地なく、正当化される。

もし、減税が税収を増加させることができない（つまり、税収カーブの右側ではなく、左側にいる）のであれば、その政策に議論の余地は残る。税収を減少させてまで行う政策であるのかを議論しなければならない。

2015年度・2016年度税制改正で行われた「成長志向の法人税改革」は、課税ベースを拡大しつつ税率の引き下げを行う（「法人税の負担構造の見直し」）ことにより、税収中立（一定の税収を確保すること）の考え方の下で、「投資・賃上げの促進」と「立地競争力の強化」を目指した改革である。ただし、実際に、その政策が、その目標である「投資・賃上げの促進」と「立地競争力の強化」および「税収確保」を達成しえたのかは、事後的に検証しなければならない。なぜならこの検証は、今後のすべての税制改革において、時代に応じた望ましい税制を設計するために役立つからである。また、この検証は、新たな税制を設計する手法のあり方を考える良い機会にもなる。

本稿は、以下のように構成される。まず第II章では、税制調査会（2023）「わが国税制の現状と課題—令和時代の構造変化と税制のあり方—」（以下では、『税調答申2023』と呼ぶ。）で述べられた「成長志向の法人税改革」を振り返る。第III章では、望ましい制度の設計に向けた考え方であるEBPM（Evidence-Based Policy Making）の考え方を説明する。第IV章では、税制調査会におけるEBPMの試行について紹介する。最後に、第V章では、EBPMを、より適切な法人税制の設計に活かすために必要なことをまとめることにする。

Ⅱ 成長志向の法人税改革の検証とEBPMの重要性の再認識

本章では、『税調答申2023』で述べられた「成長志向の法人税改革」を振り返るとともに、その効果を検証し、政策効果の背景および要因について考える。その後、その要因を克服するツールとしてのEBPM (Evidence-Based Policy Making) の意義を考える。

Ⅱ-1 成長志向の法人税改革

『税調答申2023』においては、成長志向の法人税改革の内容を整理するとともに、その評価を行っている。以下では、筆者の個人的視点も添えながら、その内容をまとめることにする。

Ⅱ-1.1 改革の内容

2015年度・2016年度税制改正で行われた「成長志向の法人税改革」は、「法人税の負担構造の改革、すなわち、課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げ、法人課税を広く薄く負担を求める構造とすること」により、「利益を上げている企業の再投資余力を増大させ、収益力拡大に向けた前向きな投資や、継続的・積極的な賃上げが可能な体質への転換を促すこと」を目的として行われた。また、この改革は、我が国の立地競争力や企業の国際競争力の強化につながることも目的としている。減税の結果、国・地方を通じた法人実効税率は2016年度に29.97%となり、目標としていた「20%台」が実現された。

なお、2016年度与党税制改正大綱(2015年12月16日)においては、改革の狙いとして、以下の3つが明記された。具体的には、第一に、「企業部門に対して財源なき減税を行うことは、現下の厳しい財政事情や企業部門の内部留保(手元資金)の状況等に鑑みて、国民の理解を得られないため、税率引下げに当

たっては、制度改正を通じた課税ベースの拡大等により財源をしっかりと確保すること」、第二に、「経済界には、法人実効税率20%台の実現を受けて、改革の趣旨を踏まえ、経済の好循環の定着に向けて一層貢献すること」、また、第三に、「企業の内部留保は350兆円を超え、手元資金も増えている一方で、大企業の設備投資は伸び悩み、労働分配率も低下している」現状を踏まえ、「企業経営者がマインドを変え、内部留保(手元資金)を活用して、投資拡大や賃上げ、さらには取引先企業への支払単価の改善などに積極的に取り組むこと」である。

Ⅱ-1.2 改革後の日本経済の現状

では、改革後の日本経済はどうなったのであろうか?期待された効果が出たのであろうか?『税調答申2023』では、現状を以下のように整理している。

まず、企業の活動状況については、2016年度以降の売上高経常利益率に関して、2019年度および2020年度の新型コロナウイルスが蔓延した時期を除けば、右肩上がりに上昇しており、企業の業績是好調であること、企業規模別に見ても、資本金10億円以上の企業における伸びが高くなっており、大企業に良い経済環境となっていると整理している。

一方で、国内の企業活動については、第一に、設備投資の内訳を見ると、海外の設備投資が増加傾向である一方、国内設備投資については横ばいであり、第二に、拡大した対外直接投資(海外子会社等)による収益のうち、概ね5割程度が国内親会社に配当として還元されており、第三に、賃金水準も30年間横ばい状態で、他の先進国の賃金の伸びに追い付いていないと整理している。また、第四に、利益の増加や高水準の現預金保有を背景として、配当や上場企業による自社株買いといった株主還元が増加傾向にあるとされている。

すなわち、この結果から、企業は、海外に

おける生産や海外への投資で稼ぎ、その稼ぎのうち国内に還流した分は配当等を通じて株主に還元している構図となっており、国内の設備投資や賃上げにはつながっていない傾向が読み取れる。こうした日本企業の行動変化の中で、「成長志向の法人税改革」がどのようなインパクトを与えたのか、期待された効果をあげられたのかに関して検証していくことが求められる。

II-2 成長志向の法人税改革の評価・検証について

2024年1月から新たに始まった税制調査会（第2回 税制調査会（2024年5月13日）および第3回 税制調査会（2024年6月4日））においては、これまで行われてきた法人税改革について意見が交わされた⁽¹⁾。以下では、これらの意見を参考に、筆者の個人的視点も添えながら、成長志向の法人税改革の評価を整理することとする。

まず、成長志向の法人税改革の評価としては、以下の4つの可能性が考えられる。第一に、企業の体質改善を目指したが、内部留保の増加にとどまり国内投資拡大や賃上げにつながっていない可能性がある。第二に、この内部留保の背景として、不確実性が高いときの雇用維持のため、リスクを避けたい行動に出ている可能性がある。第三に、収益が悪い企業への救済的な措置が、いわゆるゾンビ企業を生き残らせる要因となり、企業の新陳代謝を遅らせている可能性がある。第四に、短・中期的に効果のある海外投資・海外M&Aによる規模の拡大に偏り、AI、デジタルトランスフォーメーションが進んでいく中で、人

の教育やリスクリングが十分ではなく、生産性向上につながっていない可能性がある。

また、今後の税制の制度設計としては、以下の3つの視点が重要であると考えられる。第一は、収益を上げては賃上げが進まないなど変革が進まない企業には少し重い税をかけて、変革が進む企業に再分配していく税制設計である。第二は、競争力を確保するためのGX投資促進、人の教育やリスクリングなどを重視した税制設計である。第三は、よりリスクを取りチャレンジを促す税制設計である。

この税制設計をより効果的なものにするためには、現状や政策効果の実態についての客観的な情報に基づく冷静な分析が役立つ。ここで、真に必要な税制を設計していくうえで欠かせないツールとして注目されるのが、EBPM（Evidence-Based Policy Making）の考え方である。次章では、この考え方について整理することとする。

III EBPMによる効率的・効果的な制度設計⁽²⁾

『税調答申2023』では、「成長志向の法人税改革」に対する客観的・実証的な検証が必要であること、租税特別措置に対しても、必要性・有効性があるものに限り、期限を区切るのが原則であり、適切なデータを用いた効果の検証を踏まえ、不断に見直す必要があることが述べられ、EBPM（Evidence-Based Policy Making）の重要性が定義されている。

III-1 EBPMとは

EBPMとは、「証拠に基づく政策立案」と

(1) 【証1-2】税制調査会第二回・第三回総会における税制のEBPMに関する主なご意見」第1回 税制のEBPMに関する専門家会合（2024年6月28日）資料参照

<https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/6ebpm1kai2.pdf> 〈2024年11月17日閲覧〉

(2) 本節の議論は、Akai（2024）をベースとしている。

も訳され、より効率的・効果的な制度設計に向けたガバナンス構造として政府が着目するシステムである。EBPM(Evidence-Based Policy making)とは、次の3点を明確化する取り組みである⁽³⁾。

- 1) 政策目的
- 2) 効果的な行政手段
- 3) そのロジックと、エビデンス

まず、政策の目的が明確化されている必要がある。次に、その目的を最も効率的に達成できる行政手段、すなわち、効果を発揮する行政手段を決めることになる。そのためには、その説明としてのロジックモデル（インプット（投入資源）、アクティビティ（活動）、アウトプット（活動による産出物）、アウトカム（政策効果）の間における論理的関係を簡潔に表現する説明図）と、データからなるエビデンスを示すことが求められる。この一連の取り組みがEBPMとなる。この取り組みは、政策における透明性と説明責任を向上させる取り組みでもある。

Ⅲ-2 PDCAサイクルにおけるEBPMの位置づけ

PDCAサイクルとは、政府の各事業に対して、Plan（計画）・Do（実行）・Check（評価）・Action（改善）を1つのサイクルとし、そのサイクルを繰り返すことによって、その政策の中身をより効率的・効果的なものに改善していく手法のことである。PDCAの各ステージでの内容は以下のようにまとめられる。

1) Plan：計画

PDCAのP（Plan）とは、政策の目的を明確化する段階である。直面する社会課題に対して、政策によって、その課題をどのように

解決するのかについての計画を考える段階である。

2) Do：実行

PDCAのD（Do）とは、Pの段階で立てた計画を実行する段階のことである。計画が実行可能な形でできていることが求められる。

3) Check：評価

PDCAのC（Check）とは、Pの段階で立てた計画が実行された結果、想定通りの結果が得られたのかどうかを確認し、評価する段階である。評価の結果、想定通りなのか、そうではないのかの判断が可能となる。

4) Action：改善

PDCAのA（Action）とは、評価の結果を踏まえ、Pで立てられた計画を見直し、次の計画策定に活かす段階である。新たな計画策定に向けた改善の方法が明確になった場合には、再度Pの段階で、新たな計画策定を行い、そこから、新たなPDCAサイクルが始まることになる。

ここで、PDCAにおけるEBPMの位置づけを考える。Cの段階は、実行した政策によって生み出された効果に対して評価を行う段階であるが、この評価は、その政策が目的を最も効率的に達成できる行政手段であったのか、そのロジックと、エビデンスを示す取り組みである。まさに、これは、EBPMの取り組みと同じである。すなわち、このCの段階を、より意味のあるものにしようという取り組みがEBPMなのである。

Ⅲ-3 我が国におけるEBPMの位置づけ

EBPMの動きが、日本政府内で初めて明示されたのは、経済財政諮問会議（2017）「経済財政運営と改革の基本方針2017」である。

(3) 詳細は、行政改革推進本部事務局（2023）を参照。

「データプラットフォームの整備を通じたEBPMの推進」が掲げられ、予算編成方針としては、「経済財政諮問会議において、改革の進捗管理、点検、評価を強化し、証拠に基づく政策立案（EBPM）の視点も踏まえ、エビデンスの充実をより一層進め、それに基づく議論と検討を予算編成に反映させる。」と明記された。

経済財政諮問会議（2018, 2019）では、「各府省は、全ての歳出分野において行政事業レビューを徹底的に実施するとともに、EBPMを推進し、予算の質の向上と効果検証に取り組む。」と明記された。

経済財政諮問会議（2020）では、「エビデンスに裏付けられた効果的な政策やデータ収集等に予算を優先するなど、EBPMの仕組みと予算の重点化、複数年にわたる取組等の予算編成との結び付きを強化することにより、ワイズスペンディングを徹底する。」と明記された。

経済財政諮問会議（2021）では、「EBPMの推進の観点から、エビデンスによって効果が裏付けられた政策やエビデンスを構築するためのデータ収集等に予算を重点化するとともに、行政機関及び民間が保有するデータを活用し、政策効果をデータで検証する仕組み」を構築するとされた。

経済財政諮問会議（2022）では、「EBPMの手法の実践に向け、行政事業レビューシートを順次見直し、予算編成プロセスでのプラットフォームとしての活用等を進める。また、政策立案・実施に投入するリソースの確保に向け政府の評価関連作業の合理化を進めるとともに、EBPMの取組を強化するため、エビデンスによって効果が裏付けられた政策やエビデンスを構築するためのデータ収集等

に予算を重点化する。」と明記された。

Ⅲ-4 日本のEBPMの直近の動き

経済財政諮問会議（2024）においては「改革推進のためのEBPM強化」として、ロジックモデルやKPIの設定、データ収集、事後的な検証によるプロセス管理を進めていくことが強調されている。また、データ連携・分析のための基盤整備やEBPM人材の育成・交流、研究機関・大学における政策効果の把握・分析手法等の知見の蓄積・活用を推進することも明記され、EBPMを、政策の適切な設計に活かしていく取り組みが進められている。

このように、ここまで第Ⅲ章では、日本のEBPMの動きについて述べてきたが、EBPMの議論は、主に歳出にかかわる政策設計を念頭に議論が積み重ねられてきていることがわかる⁽⁴⁾。一方で、税における租税特別措置（暫定的な税の減免政策）は、英語では、TAX EXPENDITUREと訳されることから、支出政策と似る政策であるため、そのまま、EBPMの手法は活用できる。また、税の引き上げや引き下げの適切な設計の議論に向けても、EBPMの手法は有効である。次章では、税制調査会で取り組まれたEBPMについて紹介する。

Ⅳ 2024年からの税制調査会によるEBPMの試行

前章で述べたEBPMの意義を踏まえ、2024年から新たに発足した税制調査会において、主に法人税制の評価を対象とした「税制のEBPMに関する専門家会合」がセットされることとなった。この専門家会合は、法人税に関するデータの整理や効果検証を目的とする

(4) その限界と今後への期待については、中里（2024）が興味深い。

ものである。

IV-1 「成長志向の法人税改革」に関する客観的な効果検証

「税制のEBPMに関する専門家会合」においては、2015年度から行われた「法人実効税率の引下げ」と「課税ベース拡大」の政策の効果検証を行うとしている。なお、その際の評価の視点として、「第1回 税制のEBPMに関する専門家会合」(2024年6月28日)では、以下の6つの視点が提示された⁽⁵⁾。

まず、以下の(1)から(3)の3点は、企業実態や国内外の状況変化などについて改革の結果を調査し、改革が改革当初に期待された成果につながっているのかどうかという、法人税改革の評価の振り返りとして、客観的な検証を目指すものである。

(1) 法人税収の推移

「成長志向の法人税改革」により、税率の引き下げと課税ベースの拡大が行われたが、その結果、法人税の税収はどうなっているのかを検証するものである。税収は様々な要素で変動するため、同時期に生じている他の要因を取り除き、税改革の効果を見極めることが重要となる。

(2) 法人税率と企業の投資行動、賃上げインセンティブとの関係

法人税率の引き下げは、「利益を上げている企業の再投資余力を増大させ、収益力拡大に向けた前向きな投資や、継続的・積極的な賃上げが可能な体質への転換を促す」という成果を期待して行われたものであるため、国内投資や継続的・積極的な賃上げが生じているのかを検証することになる。企業体質の転換を促したのかの検証もポイントとなる。

(3) 法人税率と立地競争力との関係

「成長志向の法人税改革」は、「我が国の立地競争力や企業の国際競争力の強化」という成果を期待して行われたものであるため、その後、どのような産業が国内で活動し、また育成され、どのような産業を海外から呼び込めたのか(対日直接投資の増加)を検証することになる。海外で稼ぐ体質の転換を促せたのかの検証もポイントとなる。

また、以下の(4)から(6)の3点は、今後の法人税改革も見据えた、法人税制の制度設計の前提となる実態の把握に関する客観的な検証を目指すものである。

(4) 法人税と生産性、経済成長

第I章で述べたように、一般的に、税率と税収の関係が山型になると思われる。税率が山の頂点よりも右側に位置している場合には、税率を引き下げれば、税収が増えることになる。今後の法人税改革も踏まえ、現在の法人税がどのような立ち位置にあるのかを見極めることは価値がある。ただし、経済状況によって、その山の形も変わることも起こりうるため、様々な側面からの検証が求められる。

(5) 法人税の実質負担

実際、法人に影響を与える税制は、租税特別措置も含めたものである。それらも考慮した真に影響を与える税の負担を把握することが、今後の法人税改革に向け、海外との立地競争力の議論をするうえで有益である。

(6) 大企業、中堅企業等

税法上、大企業、中堅企業、中小企業という区分が、資本金や従業員数をベースに設けられているが、この背後にある公平性の考え方とともに、真に、資本金や従業員数が、そ

(5) 「【証1-3】今後の検討の視点について」第1回 税制のEBPMに関する専門家会合(2024年6月28日) 資料参照

<https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/6ebpm1kai3.pdf> (2024年11月17日閲覧)

の区分基準として、説得力のあるものであるのかの検証も必要である。

IV-2 「租税特別措置」に関する客観的な効果検証

租税特別措置に関する客観的な効果検証⁽⁶⁾では、租税特別措置が臨時的な租税の特別な減税措置であり、ターゲットを絞って行われる措置であるため、そのロジックモデルの設定、期限を区切った効果検証は、通常の法人税制の効果以上に、透明性ある形でなされなければならないという位置づけを念頭に、以下の3つを検討対象とすることとされた⁽⁷⁾。

(1) 賃上げ促進税制

その名の通り、賃上げを促進させるための減税措置である。賃上げは国民所得を増やすというメリットがある一方で、企業活動の活性化を促すものではないため、減収となる。この減収のコストを上回るだけの賃上げメリットが期待されなければならない。例えば、特別な減税措置がなくても企業が合理的な経営判断として賃上げを行うのであれば、賃上げ促進税制は新たな効果を生み出さず、税収減という財政コストが増えるだけとなる。実際に、減税措置により、どの程度の賃上げ効

果があったのかを検証する。

(2) 研究開発税制

研究開発税制は、研究を促進させるための税制である。減税規模は、7,000億円を超える。研究開発には、その便益が他企業にも広く及ぶというスピルオーバー（正の外部性）があると言われており、そのため、減税や補助金により研究開発を財政支援することが正当化される。この減税措置によって、企業にとっての開発リスクが減り、研究が加速し、広く広がることを通じて企業・社会活動の活性化につながる。商品開発が成功し、社会ニーズに合った商品が生み出されれば、企業収益の向上を通じて税収貢献する。したがって、減税措置により、その減収コストを上回る増収が得られる可能性はある。しかしながら、すべての活動のリスクを軽減するだけの減税措置を行える財政的余裕はない。すなわち、減税措置を適応する研究開発の優先順位づけ、取捨選択がカギとなる。この選択が適切に行われているのかを検証することとなる。

(3) その他の租税特別措置と優先順位

多くの租税特別措置には期限があり、その前年度までに、その措置の検証を行うことが必要である。また、減収のコストという意味では、減税規模が大きいものや、減税による

(6) 租税特別措置に関しては、租特透明化法が2010年3月に成立している。この法律は、「租税特別措置に関し、適用の実態を把握するための調査及びその結果の国会への報告等の措置を定めることにより、適用の状況の透明化を図るとともに、適宜、適切な見直しを推進し、もって国民が納得できる公平で透明性の高い税制の確立に寄与することを目的」(法第1条)としており、「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」が公表されている。また、総務省において、「租税特別措置等に係る政策評価の点検結果」を毎年公表している。しかし、その実態を踏まえてのさらなる政策効果検証が十分に行われているとは言えない。EBPMにより、さらなるデータ整備による実態把握と政策評価に向けた検証が進むことを期待したい。透明化法の詳細と評価については、田中(2017)を参照。

租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書

https://www.mof.go.jp/tax_policy/reference/stm_report/index.htm

租税特別措置等に係る政策評価の点検結果(令和6年度)

https://www.soumu.go.jp/menu_news/s-news/hyouka_241122000177979.html

(7) 前掲注(5)

効果が乏しいもの、減税による効果検証(データ整備を含む。)に時間がかかるものなど、戦略的に優先順位をつけて検証を進めていく必要がある。

IV-3 EBPMを用いた法人税制の効果検証

2024年11月19日に、税制調査会に設置された「税制のEBPMに関する専門家会合」の第2回会合が開催された。EBPMに向けた試行として、「成長志向の法人税改革」を含む近年の法人税改革と、「租税特別措置」としての中小企業税制の効果について、データに基づき、検証作業がなされた。紙面の制約上、以下では、「近年の法人税改革」に関する検証のポイントを、まとめることにする⁽⁸⁾。

「税制のEBPMに関する専門家会合」で提示された資料では、近年の法人税改革が注目した、設備投資や賃上げについて、事実の確認を行っている。

まず、設備投資に関しては、海外の設備投資、M&Aが大きく増加している一方、国内の設備投資の伸びは大きくないこと、資本金階級別の設備投資を見ても、投資の増加を期待された大企業の動きが鈍いという事実が示されている。

次に、賃金の変化に関しては、平均賃金について国際比較をしたところ、諸外国では伸びが見えるのに対し、日本では、賃金の伸びが鈍いこと、事業所の規模別に見ると、大きな事業所において賃上げの伸びが鈍いという事実が示されている。労働分配率の推移も、大企業において、減少傾向であるという事実が示されている。

これらの結果については、データの特性や、税が与えた効果をどのように見いだすのかと

いう視点も加え、今後、多面的なデータ・手法を用いて検証を進めていく必要がある。

その後、法人税の特徴について、先行研究のレビューが行われ、4つの点が紹介されている。第一に、投資減税(税額控除)の政策と法人税率引き下げの政策を比較すると、投資減税の政策のほうが、新たな設備投資の増加に寄与している点、第二に、法人税率が成長率に及ぼす影響に関する42の学術論文を整理してみると、出版バイアスを考慮すると、法人税率が経済成長率に影響を及ぼしているというエビデンスは得られない点、第三に、2009年以降、リーマンショック以降は法人税率が投資に与える影響が著しく低下し、大きな効果があるとは言えない点、第四に、受入国の税制は海外からの直接投資の流入に大きく影響するという議論は、非OECD諸国に限られるものであり、OECD加盟国については見いだせない点である。

これらの先行研究の結果を踏まえ、新たに、EBPMによる税制設計に向けて、データを用いて他の要素をコントロールした政策効果についての分析試案として2つの分析結果が示された。

第一は、G7諸国のパネルデータ(2000～2023年)を用いて、設備投資、賃金、および対内直接投資の決定要因を、回帰分析により明らかにしたものである。分析の結果、設備投資、賃金および対内直接投資のいずれについても、「法定税率」の有意な効果を見いだせなかった。

第二は、日本のマクロの時系列データ(1981～2023年)を用いて、設備投資および賃金の決定要因を、回帰分析により明らかにしたものである。分析の結果、設備投資および賃金

(8) 【証2-1】近年の法人税改革の振り返り」第2回 税制のEBPMに関する専門家会合(2024年11月19日)資料

<https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/6ebpm2kai1.pdf> (2024年11月17日閲覧)

のいずれについても、「法定税率」の有意な効果を見いだせなかった。この結果は、サンプルの対象期間を変えた場合や、大企業・中小企業にサンプルを分けた場合も、頑健である。

今回の試行分析は、EBPMに向けた第一歩である。今後、より多面的な分析が行われ、EBPMの本質である、エビデンスに基づく制度設計の議論が進み、真に価値のある税制が構築されていくことが期待される⁽⁹⁾。

V EBPMをより適切な法人税制の設計に活かすために

EBPMに関しては、歳出面での活用が進んでいるが、法人税制の設計に向けたEBPMの活用は、まさに、その試行が始まったばかりである。以下では、最後に、適切な法人税制の設計に向けて、EBPMをどのように活用していくのかについてまとめることにする。

EBPMをより適切な税制設計につなげるために、歳出面でのEBPMの活用と同様、以下のポイントが重要であろう。

1. データ

的確な政策効果を把握するためには、マクロおよびマイクロレベルのデータの構築・整理が不可欠である。

2. 分析リソース

分析を行うためには、EBPM分析のための人材の確保・育成が必要である。また、そのためには資金の確保も重要である。さらに、担当部局外のリソースの活用として、研究機関・大学との交流、および研究機関・大学における政策効果把握の取り組み・分析手法等の知見蓄積を促し、活用していくことも有効である。

3. ロジックモデルの構築とKPIの設定

すべての税制設計および租税特別措置におけるロジックモデルの構築とKPIの設定による客観性評価が求められる。

4. 理解の醸成とプロセス管理

EBPM結果を制度設計（税制・租税特別措置の改廃）に活かすことへの制度設計現場および政治の場での理解の醸成と、そのためのプロセス管理が重要である。

5. EBPMの価値の把握

最終的に、EBPMが定着し活用されるようになるためには、EBPMを用いて設計された税制が、社会的価値を向上させていることを把握することが大事である。

今後のEBPMの活用により、適切な法人税制の設計が進むことに期待したい。

(9) 「税制のEBPMに関する専門家会合」でのEBPMの議論を経て、2024年12月20日にまとめられた「令和7年度与党税制改正大綱」では、「これまで現預金を大きく積み上げてきた大企業を中心に企業が国内投資や賃上げに機動的に取り組むよう、減税措置の実効性を高める観点からも、レベニュー・ニュートラルの観点からも、法人税率を引き上げつつターゲットを絞った政策対応を実施するなど、メリハリのある法人税体系を構築していく。」と明記された。「租税特別措置」としての中小企業税制においても、「極めて所得が高い中小企業等については一定の見直しを行うとともに、リーマン・ショックの際の経済対策として時限的に設けられた特例税率の経緯等を踏まえ、次の適用期限の到来時に改めて検討する。」と明記された。

*

*

*

〔参考文献〕

- ・ Akai, N. (2024) “Evidence-based policy making in Japan’s public expenditure : compatibility of fiscal health and investing for the future”, *Asia Pacific Business Review*, Volume 30, 2024 – Issue 3 : “Reforming Japanese Capitalism.” Guest Editors : D. Hugh Whittaker and Yoshifumi Nakata Pages 514-527
<https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/13602381.2024.2320543>
- ・ 田中秀明 (2017) 「租特透明化法等の意義と限界—租税特別措置の透明性はどこまで高まったのか—」 会計検査研究 No.55 (2017.3) p57-78
<https://www.jbaudit.go.jp/koryu/study/mag/pdf/j55d05.pdf>
- ・ 中里透 (2024) 「政府支出の効率化はなぜ進まないのか—EBPMをめぐる「政策評価」—」 上智大学ディスカッションペーパーシリーズ ERSS J24- 1
<https://fe.sophia.ac.jp/wp/wp-content/uploads/2024/10/DPNoJ24- 1 .pdf>

〔参考資料〕

- ・ 国立国会図書館 (2020) 『EBPM (証拠に基づく政策形成) の取組と課題』 総合調査報告書 2020年3月26日
<https://www.ndl.go.jp/jp/diet/publication/document/2020/index.html#rm1230577>
- ・ 行政改革推進本部事務局 (2023) 「EBPMガイドブックVer 1.2」 内閣官房行政改革推進本部事務局 (令和5年4月3日作成・公表)
<https://www.gyokaku.go.jp/ebpm/shien/index.html>
- ・ 経済財政諮問会議 (各年度版) 「経済財政運営と改革の基本方針 (各年度版)」 内閣府
<https://www5.cao.go.jp/keizai-shimon/kaigi/cabinet/honebuto/honebuto-index.html>
- ・ 税制調査会 (2023) 「わが国税制の現状と課題—令和時代の構造変化と税制のあり方—」 税制調査会 令和5年6月30日内閣府
https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/5zen27kai1_toshinann.pdf

4 「納税環境の整備」 について

佐藤英明 ● 慶應義塾大学教授

I はじめに

本稿は「税制調査会 わが国税制の現状と課題—令和時代の構造変化と税制のあり方—（令和5年6月）」（以下、「中期答申」という）の第2部Ⅵ「納税環境の整備」（以下、「本答申」という）の内容を概観し、若干のコメントを付すことを目的とする。

筆者は、中里実会長の下での前体制の税制調査会において、「納税環境整備に関する専門家会合」⁽¹⁾に外部有識者として参加したため、本答申についてまったくの外部者とは言えないかも知れないが、以下では、研究者として本答申を虚心坦懐に読んだときに、どのような論点があるかについて、述べることにしたい⁽²⁾。

II 本答申の概観

本答申は、「1. 近年の経済社会の構造変化を踏まえた納税環境の整備の意義」、「2. 税務手続のデジタル化の推進と記帳水準の向上」、「3. 地方税務手続のデジタル化等の推進」、「4. 資料情報を活用した適正な申告・納税の実現」、および、「5. 税に対する公平感を大きく損なうような行為への対応」の5つの節から成り、1., 2., 5. は、それぞれさらに3つの項目に分かれている。その内容を以下で概観しよう。

1. 近年の経済社会の構造変化を踏まえた納税環境の整備の意義

第1節は、「申告納税制度を支える基本的な仕組み」、「近年の経済社会の構造変化」、および、「納税環境の整備の意義」の3つの項目から成り、第2節以下に対して総論的な地位を占めている。最初の「申告納税制度を

(1) この専門家会合は、第3回総会（令和2年10月22日開催）において設置が決定され、第22回総会（令和4年11月8日改正）において座長の岡村忠生京都大学教授から、議論の報告が行われた。

(2) なお、筆者は、令和5年10月～11月に開催された「納税環境整備に関する研究会」のメンバーでもあり、また、税制調査会の現体制においても「経済社会のデジタル化への対応と納税環境整備に関する専門家会合」に特別委員として加わっている。

支える基本的な仕組み」の項目は、納税環境整備を論じるための序論で、納税者の記帳・保存義務、法定調書の提出を求める資料情報制度、課税庁の質問検査権、および、附帯税や罰則の制度があることが簡潔に指摘されている。

注目すべきは、マイナンバー制度が、適正・公平な課税・徴収の実現と、マイナポータル連携による納税者の利便性向上の両面に資することが特記されている点であろう。

第2節では、納税環境整備について改めて論じる必要性を基礎付けている「近年の経済社会の構造変化」について述べられている。すなわち、この項目では、納税環境整備を論じる背景として、経済社会のデジタル化とグローバル化の進展に伴う、経済取引と働き方の多様化が指摘される。そして、これらの事象から生じる結果として、現地に物理的な拠点を持たない越境取引増大の見込み、シェアリングエコノミーやギグエコノミーの進展、および、暗号資産取引等の新たな所得稼得手手段の開発によって、確定申告が必要な納税者数の増大が見込まれる反面、従来の資料情報や質問検査権による所得等の適切な把握が困難になっていくとされる。そしてこの指摘から得られる総論的な結論は、次のように語られる。

「多様な納税者を念頭に申告の利便性を向上させるとともに、関係事業者の負担に配慮しつつ、取引の実態の適切な把握が可能となる仕組みを構築していく必要があります。」(243頁、下線は佐藤)

その後、納税者の利便性向上のために税務

手続のデジタル化の推進が必要であることと、SNSを通じた反税情報の拡散などに対して、誠実な納税者の公平感を損なわない対応が必要であることが指摘される。

第2節の最後の項目である「納税環境整備の意義」においては、納税環境の整備が、税負担の公平性の確保を通じて、税制や税務行政に対する国民の信頼をより強固なものとするのが指摘されるのみならず、税務手続のデジタル化が、コンプライアンス負担の最小化、ひいては社会全体のコスト削減にもつながることや、経営力の強化やバックオフィスの生産性の向上等、税務行政にとどまらないプラスの効果を有することが強調される。

興味深いことに、この後なお書きで、租税債権には、債権者である国よりも債務者である納税者の方が債権発生基礎となる所得等に関する十分な情報を持っているという意味で、一般の債権とは異なる情報の非対象性という特殊性があり⁽³⁾、納税環境整備は租税債権のこの性格を踏まえて進められるべきことが指摘されている。この点については、後に若干のコメントを加える。

最後に今後の納税環境整備により、納税者の利便性と申告内容の適正性を同時に向上させることが重要であり、また、資料情報の一層の活用と「税に対する公平感を大きく損なうような行為」（以下、「公平感毀損行為」という）への厳正な対処が必要であることが指摘される。

以上に見てきたとおり、本答申の総論にあたる本節からは、デジタル化を通じた納税者の利便性確保と申告内容の適正さの向上、お

(3) この特殊性の点は、判例（最判昭和39年10月22日民集18巻8号1762頁）が所得税における申告納税制度の趣旨として説く、「所得税の課税標準等の決定については最もその間の事情に通じている納税義務者自身の申告に基づくもの……とすることが、租税債務を可及的速かに確定せしむべき国家財政上の要請に应ずるものであ[る]」との点にも通じるものがある。筆者も、この性格を指摘し、租税債権を「管理密度が小さい」と評したことがある。佐藤英明『脱税と制裁〔増補版〕』（弘文堂・2018年）292頁〔初出、1989年〕参照。

よび、公平感毀損行為への厳正な対処が、本答申において、2本の柱とされることが読み取れよう。

2. 税務手続のデジタル化の推進と記帳水準の向上

第2節の眼目は、税務手続のデジタル化を通じて「納税者の利便性向上を図り、社会全体のコスト削減や事業者の生産性の向上といった恩恵を納税者・税務当局双方が最大限享受できるようにする」(246頁)との点にある。

本節も第1節同様、3つの項目から成るところ、それらは税務行政のデジタル化を、納税者保有情報、納税者と税務当局間の手続、税務行政の3つの側面からそれぞれ取り扱うものと整理できる。

納税者保有情報のデジタル化については、現時点で小規模事業者の約半数が取引の集計や記帳が手書きで行なわれているなど、一層のデジタル化推進の必要性と、そのための措置として、青色申告制度の見直しや優良な電子帳簿の普及・一般化のための措置などについての検討の必要性が指摘される。

納税者と税務当局間の手続のデジタル化については、e-Taxやキャッシュレス納付の推進、利便性向上に取り込むこと、また、マイナポータル連携を進めること、法定調書の電子化を進めることなどの必要性が説かれ、結論として、「将来的には、申告に必要なデータを自動的に取り込むことで、数回のクリック・タップで申告が完了する仕組みを実現すべきである」(250頁)と、日本版記入済申告書への希望が語られる。

最後に、税務行政におけるデジタル化については、AIの活用などにより効率的・効果的な課税・徴収を実施することが例として示され、インフラ面の整備、デジタルリテラシーの高い職員の採用・育成の必要性が指摘され

るとともに、「デジタルに不慣れな納税者」(251頁)を含めた、包摂的な税務行政の運営が重要だと述べられ、納税者保有情報や税務手続のデジタル化の推進の陰でそれらに取り残される納税者を、税務行政において掬い上げる方向性が示されている。

3. 地方税務手続のデジタル化等の推進

本節においては、地方税共同機構が運用するeLTAXの整備により、申告・申請手続や地方税共通納税システムの稼働、地方税統一QRコードを活用した納付など、地方税分野での手続のデジタル化の現状が示された後、今後はすべての申告・申請・納付手続について順次eLTAXへの対応をすること、また、国と地方との情報連携を深めていく必要があることが指摘される。

本節における課題への言及としては、地方公共団体における税務システムが団体ごとにバラバラでクラウド利用が円滑に進まないこと等が課題であり、その解決のためには、各団体が標準準拠システムへの移行を円滑に進めていく必要がある、との最終段落の指摘は重たく感じられる。

他方、地方税の場合、eLTAXやクラウドを用いたシステムの全国的な統一は、それぞれの地方公共団体が抱える団体ごとの個別事情への対応をどうするかとの問題を、各団体に突きつけることになる。各団体が個別のシステムを発達させてきた背景には、そのような個別事情への対処という面もあったと考えられるからである。「維持管理等に係る人的・財政的負担の軽減等を図る」(253頁)ことの重要性は言うまでもないが、その反面における上記の事情について、本節において言及がなかったことが惜しまれよう。

4. 資料情報を活用した適正な申告・納税の実現

第4節で取り上げる「資料情報」の重要性は、「より適切な所得等の把握に資する観点」（254頁）に求められ、本節は、まず、これまでの制度の整備・拡充が記述される。そして、今後の課題として、「今後、暗号資産取引やプラットフォームを介した取引に係る法定調書や報告のあり方について検討していく必要があると考えられます」（254頁）との指摘がなされる。この指摘と、税務情報のデジタル化との関係については、後に若干のコメントを加える。

第4節の後半では、プラットフォーム事業者の報告義務に関する、OECD租税委員会のモデルルールなどが紹介されている。

5. 税に対する公平感を大きく損なうような行為への対応

本節の最初の項目である「適正な申告や税務当局に対する適切な情報提供等の確保」の冒頭において、近年の「納税者を取り巻く経済社会の構造変化」に伴い、公平感毀損行為が顕在化していることが述べられる。この「構造変化」は、1. で前述した、経済社会のデジタル化とグローバル化がもたらす変化を指すものであろう。

そして、今後の課題として、具体的な公平感毀損行為の事例が3件紹介され、現行制度でそれらの事例に対処することがいかに困難であるかが詳述される。具体的には、強固な質問検査拒否に対応する制度が欠けていること、納税者本人に対して現行の加算税制度がカバーする範囲に不足があること、納税者本人以外の第三者が課税逃れに加担した場合には加算税では対応できないことなどが指摘され、加算税制度を拡充するとともに、加算税制度で対応できない非違行為に対する「新たな行政上の措置等」（258頁）を検討すること

の必要性が示される。

2つ目の項目である「国内外における課税逃れへの対応」においては、CRSの開始など、課税当局が課税逃れに対応するための強力な措置が動き始めた反面、国外においては執行管轄の制約があるため、条約にもとづく情報交換等の手段を講じても、税務当局が実態把握を十分に行ない得ない状況が生じていることなどが指摘され、課税処分のための情報収集に取り組む必要性が指摘されるとともに、徴収共助ネットワークの拡充の必要性が説かれる。

また、適法であっても許されるべきではない租税回避スキームについて、税務当局が的確に把握できるような仕組みの必要性が強調されている。

最後の「税務当局の執行体制の整備」においては、情報収集、調査体制の整備、および、職員の専門性の向上等の取り組みの一層の推進の必要性が指摘されている。

総じて、第5節では、問題の指摘が具体的である反面、それらへの対処方法については具体性を欠くきらいがある。この点についても、後にコメントを加えたい。

Ⅲ 若干のコメント

以下では、紙幅の制限の関係で、地方税に関する上記の3.を除いた、国税に関する本答申の内容について、若干のコメントを試みる。

1. 本答申の位置付けと射程範囲

中期答申は、「第1部 基本的考え方と経済社会の構造変化」と「第2部 個別税目の現状と課題」とから成り、本答申は、第2部の第6章にあたる。この位置付けには、当初、違和感を覚えた。本答申の最初の項目が、「申

告納税制度を支える基本的な仕組み」であることから分かるように、本答申は、「個別税目」として位置付けられるものではなく、むしろ原則として申告納税方式を採用している国税全般に関わる事項を取り扱うべきものである。その意味では、「第3部」として位置付けられてもよいはずであり、分量が少ないことの故をもって、便宜上、あえて部を分けなかったのではないかと推測される余地すらありえよう。

しかし、本答申の具体的な内容を見ると、中期答申における本答申の位置付けは、必ずしも不自然なものではない。なぜならば、本答申においては、総論部分では申告納税制度全般について概観しつつ、すでに内容を紹介したところから明らかなように、デジタル化、資料情報の活用、および、課税逃れに関する対処のいずれにおいても、その主要な関心は、所得課税、すなわち、所得税と法人税とに向けられており、とりわけ相続税・贈与税に関する具体的な記述はないに等しい。消費税ですら、不正受還付に対応した立法について触れられているのみである。もちろん、本答申の作成にあたり、相続税・贈与税や消費税について何らの関心も向けられていなかったということはありえないと思われるが、本答申の主要な関心が所得税と法人税にあることは疑いなくと言える。したがって、やはり本答申は、所得課税に関する納税環境整備について語るという意味で、「個別税目」に関わる記述であると理解することができよう。

ちなみに、相続税・贈与税についての「適正・公平な課税の実現」の項目には、「相続税・贈与税について、適正かつ公平な課税を行っていく上では、財産の価値を適正に評価することが重要です。租税回避が行われていない

か、資産の選択を歪めていないか、といった観点も含め、財産の評価方法について、不断に点検することが必要です。」(138頁)とされ、「国外財産に係る課税関係」(135頁)の項目でも国外財産についての納税義務の拡大が触れられるのみである。本答申にも国外財産調書制度と財産債務調書制度(254頁)や「富裕層や多国籍企業等による海外への資産隠し」(259頁)への言及はあるものの、中期答申全体を通じて、相続税・贈与税に関する納税環境整備についての関心は、あまり大きくないと評価することが許されよう。

2. 税務情報等のデジタル化への関心

さて、それでは、本答申の2本柱の1つである、税務行政をめぐるデジタル化に目を向けよう。この点に関する本答申の態度の特徴は、税務行政をめぐるデジタル化が、税務行政の効率化等に資するのみならず、納税者(特に事業者)の経営の可視化や生産性向上に役立ち、経済社会全体に大きなプラスの影響を与える、とするスタンスにある。強調のされ方としては、むしろ、先に納税者、社会に与えるプラスがあり、その先に税務行政へのプラスの効果があるとしているように読める。

この方向性は、言うまでもなく、中期答申とほぼ同時期(令和5年6月23日)に公表された「税務行政のデジタル・トランスフォーメーション—税務行政の将来像2023—」⁽⁴⁾において、「事業者のデジタル化促進」が新たに柱に加えられたことと軌を一にしている。そこでは、「『適正・公平な課税・徴収の実現』に加え『社会全体のDX化推進』の観点からも社会に貢献」と謳われている。

このスタンスは、本答申が脚注150(245頁)で引用する、OECD「税務行政3.0」(2020)

(4) <https://www.nta.go.jp/about/introduction/torikumi/digitaltransformation2023/index.htm> 参照。

で示された、納税者が日常生活や業務で利用するシステムに課税プロセスが組み込まれることにより、納税が業務等とシームレスに統合されるという税務行政の将来像が念頭に置かれているものと言えよう。実際にも、本答申が公表された後、注(2)で触れた令和5年中の研究会でもデジタル化についての議論が重ねられ、また、現在の税制調査会に置かれた納税環境整備に関する専門家会合の名前に、「経済社会のデジタル化への対応」が加わったように、社会全体のデジタル化を税務行政が推進する、ないし、支えるという方向性は、本答申後の動きにも脈々と受け継がれている。

この将来像には、別稿で検討するように⁽⁵⁾、自律的な納税者像という観点からいかに評価すべきかという問題はあるものの、本答申が世界的な潮流を意識して、デジタル化の推進を企図しているものと評価することができる。

それとともに、税務行政のデジタル化は、国税庁組織内部での情報技術の高度化はともかく、納税者とのインターフェースをデジタル化するためには、納税者側のデジタル化が不可欠ないし重要であることが明らかであるため、納税者と課税庁がデジタル化を通じてWin-Winの関係を築くことが目指されているものと言えよう。

3. 適正・公平な課税・徴収の確保の観点

(1) 「オブラートに包まれた」検討の方向性

本答申においては、経済社会のデジタル化、または、税務行政手続のデジタル化についての記述が詳細である反面、納税環境整備を論じると言えば最初に想起される「適正・公平

な課税・徴収の確保」の観点からの記述が少ない。さらに、その観点からの検討の必要性についての指摘は、いわば「オブラートに包まれた」ような、納税者をできる限り刺激しない記述が心がけられているように思われる。その一例は、Ⅱ 1. に引用した「取引の実態の適切な把握が可能となる仕組みを構築していく必要」に触れる際に、下線を付したとおり、納税者の利便性への言及があわせてなされている点である。

この点は、第4節において、資料情報の取得に関し、法定調書や報告のあり方の検討の必要性を指摘するにあたり、デジタル化が納税者の利便性を向上させる点などに詳細に触れている点とも対応している。しかし、このようなスタイルの記述からは、現在、課税上どのような問題があり、どのような情報が必要であるか。また、その情報を取得するにあたっては関係者にどのような義務を課すことが必要なのかなどの、関係する重要な論点を読み取ることが困難である。これは筆者が本答申について不満に感じる点の1つである。

また、検討の必要性に先行する、新たな「取引形態は、取引及び関連する支払のデジタル形式での記録につながるため、本来、納税者・税務当局の双方にとって、透明性の向上とコンプライアンスの負担軽減が図りやすくなる可能性がある」(254頁、下線は佐藤)との記述も、冷静な読み解きを要求している。情報のデジタル化が一方で「紙によってその書類等を保存する場合と比して、複製・改ざん行為が容易であり、また、その痕跡が残りにくいという特性」⁽⁶⁾があると評価されてきたことに触れることのないこの箇所の記述は、最

(5) 佐藤英明「租税手続における納税者の地位——申告納税制度を中心として」租税法研究53号掲載予定。

(6) 藤崎直樹ほか「電子帳簿等保存制度の見直し」大蔵財務協会編『改正税法のすべて〔令和3年版〕』(大蔵財務協会・2021年)983頁。

初から最後まで一貫通貫でデジタル情報を流して行く方式には、むしろ情報の改ざんの余地がなく、税務当局にとって「そのようなデジタル化」が望ましい、との含意があるようにも思われる。この部分の記述に続き、「例えば」と日本版記入済申告書に触れて、それが「適正な申告・納税の実現に資する」との記述が織り込まれている点は、単に、「マイナポータル連携で情報を取り込めば医療費の計算に誤りはなくなりますね」などの意味にとどまるのか、それとも、情報を操作する余地がないから「適正な申告」となると読むべきなのか、迷うところである。

これらの点につき、たとえば悪いが、本答申は、甘いアメだが時々ピリッと辛い唐辛子粉が混ざっているような印象を受ける。たとえ「アメとムチ」と評されようとも、納税者利便はこの点、必要な措置はこの方向性としっかりと書き分けた方が、国民に現状と課題をより分かりやすく伝えられたのではないかという感拭えない⁽⁷⁾。第1節で指摘された、特に所得税の確定申告を必要とする納税者の増大に対応して、公平感毀損行為とまでは言えない過少申告や無申告を確実に発見し、適正な課税を確保するためには、デジタル化の推進による納税者利便性の向上だけで対応できないことは明らかであり、新たな資料情報収集の手段の拡充、強化は避けて通れない道と言いうる。本答申は、この点にしっかりと言及すべきであったと考えられる。

(2) 加算税制度の限界と「新たな行政上の措置等」

第5節(1)においては、すでに紹介したとおり、加算税制度の限界が語られ、調査拒否や第三者の加担に対する実効的な措置の必要性が指摘されている。具体的な制度の姿が語られているわけではないが、検討の大きな方向性としては、筆者もこの考え方に賛成である。

ただし、加算税制度の役割をどう理解するか、という点については、本答申には疑問点もないわけではない。たとえば、「申告時の仮装・隠蔽や意図的に申告しないことを外部からもうかがい得る特段の行動を税務当局が認定できなければ、重加算税の対象とならず、通常の過少申告加算税や無申告加算税の対象となります」(258頁)という記述は、重加算税の対象とならないことが、公平感を毀損しているかのようにも読みうる。この後4.でも述べるが、公平感毀損行為に対する一般納税者の感覚は、まずは「課税されなくてズルい」であって、課されるペナルティの内容云々ではなからう。

別の機会に述べたとおり⁽⁸⁾、現行の加算税制度は、課税処分の後に、行なわれた行為の悪質性の程度に応じてしっかりと「お仕置き」をする方向を向いていると、筆者は考えている。しかし、本来、加算税制度は、その存在により一定の非違行為を抑制する(負のインセンティブを与える)ことが期待される制度である。その意味では、本答申が「指摘もあります」と言及する、現行加算税制度が

(7) 筆者も、納税環境整備を「適正・公平な課税・徴収の確保の観点」から語る際には、納税者に義務を課すことや新たな制裁措置などが視野に入るため「キラキラした」内容になりやすく、本答申が国民の感情をいたずらに刺激しない記述、構成とされていることは理解している。その上で、言うべきこと(国民がこれから覚悟すべきこと)については、明言すべきであったと考えるものである。

(8) 佐藤英明「租税法上の行政制裁の現状と展望」増井良啓ほか編『市場・国家と法』(有斐閣・2024年)331頁以下参照。

複雑になりすぎ、不正を抑止する効果が削がれているとの見方は、重要だと思われる。

4. 租税実体法による納税環境整備

最後に、公平感毀損行為への対応として、最も効果的であると考えられる「租税実体法による納税環境整備」という考え方に触れておきたい。

3. (2)で納税者の感覚として触れたところから考えると、公平感毀損行為への対応として最も重要であるのは、そのような行為者に対する課税の確保である。これまでの租税実体法の課税要件等によっては、納税者の非協力による情報の不足などが原因で課税処分ができないのであれば、一定の場合に課税処分を可能とするべく、課税要件などの租税実体法を整備することが、対応として最も効果的であると考えられる。

この点は、本答申が第1節の3つ目の項目で触れていた、課税関係における情報の非対称性に根ざす問題である。納税者が情報を持っているが、税務当局がその情報を得られないために課税ができず、結果として公平感毀損行為を許しているのならば、その情報な

しで課税が可能になるように、租税実体法を整備するのが有力な選択肢となる。その例は、令和2年改正で行なわれた無申告等の場合の簿外費用の必要経費・損金不算入の制度（所得税法45条3項、法人税法55条3項）⁽⁹⁾に見られる。

ところが、本答申は、この点を、納税者における税務情報のデジタル化とあわせて、「記帳水準の向上」（247頁）として扱っている。これは筆者には理解に苦しむところである。簿外経費を作出する行為は、決して「記帳水準」の問題ではない。それは税務手続上の非違行為であり、非違行為への対処として、租税債権の性格と絡めて議論すべき論点である。その意味で、この制度について第5節で触れてその将来像を描くことがなかった点は、本答申に惜しまれる点である。

ただし、筆者としては、本答申がこのような意味での「租税実体法による納税環境整備」への途を閉ざしたとか、それに後ろ向きだなどと評するべきではなく、この考え方も今後の納税環境整備の選択肢の1つとして位置付けられていると理解しておきたい。

(9) 令和4年改正で行なわれた、源泉徴収所得税の推計による強制徴収の制度（所得税法221条2項以下）も同じ流れである。