

所得課税と消費課税——ICT化の意義——

大 畑 智 史

はじめに

租税論議において、所得課税か消費課税か、という論点がよく取り上げられることは周知のことである。例えば、所得税か支出税かという論点は現在も存在し、古典派経済学の集大成者として有名な J. S. ミル、といった思想家もその論点について論じているし、アメリカ合衆国において 2005 年 11 月 1 日に財務省に出された大統領諮問委員会による最終報告書には所得課税としての SITP（簡素な所得課税案—Simplified Income Tax Plan—）と消費課税としての GITP（成長・投資税制案—Growth and Investment Tax Plan—）とが示されていた⁽¹⁾。所得課税か消費課税かという論点については、貯蓄への課税のあり方、租税負担の公平性、税制の簡素さ、などの諸側面から議論がなされている。このような中で、所得課税、消費課税、両者において、新たな種類の租税が提案されたりしてきた。例えば、消費課税においては、フラット・タックスの改良版としてエックス・タックスが提案された。また、所得課税においては、二元的所得税や包括的事業所得税などの税が提案された。

本稿では、近年議論されている、所得課税と消費課税とに関する基礎的構造を整理した上で、一定の条件下での国際的取引の視点からのそれらの問題点を整理し、現在世界的に進んでいる ICT 化がその問題点に対してどのような意義を有するのか、という点について検討する。租税が一国の経済などの側面に影響を与えること、租税国家においては租税なくして国家運営が成り立たないこと、国際的経済取引が活性化していること、世界的に所得課税や消費課税は欠かせない税となっていること、などの点を考えれば、所得課税や消費課税の問題点の解消策を検討することは重要であることはよくわかる。また、そのような議論に、租税制度と大きな関わりを持つ ICT（Information and Communication Technology）の視点を交えることも重要であることも言うまでもない。その関わりについては、徴税体制において ICT が活用される場面が増えてきた、などの事例を考えればよい。なお、その解消策の検討に関してだが、この部分で扱われる金融ポータルサイトと関連する言及は、本稿で対象としている支出税の施行に対する ICT 化の意義の考察を進展させるものである。

本稿においては、字数の制約上、下記のような前提を置いておく。まず、企業については、個人事業を考慮しないこととする。次に、ICT については、セキュリティなどのその施行上の問題がなく、それが既に稼動しているものとする。次に、本稿で扱う税は、今日の所得税

制において包括的所得概念は欠かせないこと、後に示す形で支出税は包括的所得税と比べて長所を持つこと、次に示す引用文の内容、などの諸点を考慮し、従来の、所得課税と消費課税との対比分析でしばしば扱われてきた、包括的所得税あるいは支出税と共に、応能税かつ人税一と大きく関連するものを扱うこととし、本稿では基本的にはそれらの税を理論的側面において扱うこととする。それらの税の性質を把握する上でそれらの構想的側面での議論が欠かせないことは言うまでもない。この引用の内容については、次章以降で適宜考察することとする。

2007年5月に開催された政府税制調査会の場で、IMFが世界の税制改革の最新の動向を解説しました。その概要は次のとおりです。

「グローバル化した世界の中で、資本所得に対する税制のグランドデザインとしては、包括的所得税、支出税、二元的所得税、フラット・タックスの4つが考えられる。包括的所得税は、キャピタルゲインに対する執行の困難さ、海外への所得逃避の問題を抱えている。多くの国は付加価値税を導入することにより、実質的に支出税の考え方を取り入れている。二元的所得税は、支出税に比べて累進性を高めることが可能となる。フラット・タックスは、所得税の課税ベースの拡大と税率の引下げとを組み合わせる点にメリットがある」としています。支出税、二元的所得税、フラット・タックスは基本的に消費を課税ベースとすることを念頭に置いた税制といえるので、世界の税制は、包括的所得課税から消費課税へと大きく流れを変える過渡期にあることが、IMFの認識によっても明確です。⁽²⁾

なお、間接税としての消費税一応益税かつ物税一と大きく関係する議論については他稿に譲ることとする。その消費税についても、租税負担の逆進性、最適課税論、経済成長論、支出税との等価性、複数税率、インボイス活用、カルーセル詐欺対策、租税利益説、などの視点から議論されている。

I 所得課税の構造

1 包括的所得税

包括的所得税はS=H=S型の所得概念をベースに構築された税であり、スウェーデンなどの国で施行された税である。S=H=Sは、具体的には、シャンツ＝ハイグ＝サイモンズである。この点については、下記のように整理されている。

シャンツによって初めて唱えられた純資産増加説は、20世紀のアメリカにおいて、ハイグおよびサイモンズによって引き継がれ、包括的所得概念へと継承・発展させられていく。彼らによって発展させられた所得概念は、シャンツ＝ハイグ＝サイモンズの所得定義

と呼ばれ、第2次世界大戦後のアメリカにおける所得税制設計の中核概念となったばかりでなく、戦後の世界各国において、包括的所得税を理念型とする税制改革の理論的支柱となっていた点できわめて重要である。⁽³⁾

その所得概念を式で簡潔に示すと、「 Y (所得) = C (消費) + ΔW (資産純増)」一個人において一という形になる。ここにおける消費には、通常の消費支出額だけでなく、帰属消費といった消費も含まれる。また、その資産純増の部分には、所有株の値上がり分などの金額が含まれることは容易にわかることだが、そこには、未実現キャピタルゲインなどの金額も含まれる。以上のような包括的所得税には、理論的に考えて、それへの累進税率適用によって租税負担の垂直的公平性やその水平的公平性を確保し易い、その課税ベースの広さによってその分低い税率でも一定程度の税収を確保できる、などの利点がある。

しかし、包括的所得税には以下のような欠点がある。まず、帰属所得を如何に正確に金額として評価するかという点で困難が存在する、という問題がある。これと同様の問題は、未実現キャピタルゲイン、といった価値増加分の評価の場合にも当てはまる。次に、貯蓄の原資とその利子分への課税という形での、貯蓄への二重課税が発生し、その分経済成長が阻害される、という点が指摘される⁽⁴⁾。後にも言及するが、以上のような包括的所得税と、包括的事業所得税との間の関連性について分析されている。また、以上の包括的所得税は、支出税—とりわけミード報告内の支出税—と対比されながらその性質分析がなされることが多い。この中では、理論的には支出税の方が包括的所得税よりも効率的一特に、課税ベース評価、投資促進—であるが、支出税を実際に施行することは困難である、などとされ、両税に支持者が複数いる状況がある⁽⁵⁾。例えば、J. A. ペックマンや R. グードは包括的所得税を支持し、D. F. ブラッドフォードは支出税を支持する⁽⁶⁾。

以上のような包括的所得概念は概念的な指針であって、当該税の課税ベース評価方法を示すものではない、と R. グードは考え、彼は次のような形で包括的所得は評価されるとした。

$$Y_c = G - E + S - K + A$$

字数の制約上本稿でこれについて詳細に言及できないが、彼は、それは $S=H=S$ 型所得に近いものであろうと考えた。その記号の内容は下記の通りである。

G: 資本資産の売却収入以外の総収入、E: G を得るための費用、S: 資本資産の売却収入 (加えて、寄贈や遺贈によって移転された資本資産の価値)、K: 資本資産の売却や移転によって生じる費用やその取得原価、A: 保有している資本資産の価値の一定期間における変動⁽⁷⁾

2 二元的所得税

二元的所得税の導入について、下記のような形で整理がなされている。

二元的所得税は、デンマークのソレンセンにより提唱された。納税者の租税回避行動が深刻化した北欧諸国では、包括的所得税を中心とする従来制度を反省し、貯蓄等の資本所得の割合が比較的低い事情を踏まえ、1990年代の税制改革により、二元的所得税を採用した。この租税体系は、資本所得に対する分離比例課税と、勤労所得を主とする他の源泉の所得全体に対する累進課税とを組み合わせる。⁽⁸⁾

二元的所得税採用国の実際の税制をみると、当該税制の差異が国家間で見受けられる⁽⁹⁾。以上のような個人への二元的所得税については、最適課税論、支出税、などに関する見解と絡めて整理がなされている。例えば、その点について、森信は、2001年のOECD租税委員会の議論を下記のように紹介している。

包括的所得税は、累進性をもち垂直的公平性に優れているが、資本所得につきものの利子控除のような所得控除制度は高所得者に有利となり、垂直的公平性のための累進性が逆に作用する結果となっている。また、勤労所得は累進税率を課しても、簡単には海外へ逃避しないが、資本所得は簡単に税源が海外逃避する。そこで、資本所得に対する税制の考え方として、効率性の観点が重要で、資本所得を分離して低税率で課税する税制を構築することが結果的に公平の見地からも望ましいということになる。このような税制は、包括的所得税につきものの、現在と将来の消費の選択に関するゆがみを減少させ、異なる源泉の資本所得間の課税の中立性を高める。資本に対する各種の優遇措置の整理・縮小や源泉徴収の活用と並行して行うことにより、課税ベースの拡大・税制の簡素化・居住地国の税源の確保が可能となる。また、(資本所得の課税を将来的になくすことによって)法人税と個人所得税の統合が容易となる。

このように二元的所得税は、公平への配慮と歳入の必要性、効率と中立のバランスを意図しつつ、包括的所得税のもつ弱点を(完全にではなくある程度)乗り越えるため考え出された税制で、純粋な包括的所得税と消費支出課税との間の現実的な中間的方策として機能してきている。⁽¹⁰⁾

以上のような理由から、二元的所得税は消費課税に分類されることもある。しかし、本稿では、当該税があくまでも所得税の一類型ということで、当該税を所得課税として扱っておく⁽¹¹⁾。なお、基本的に、消費課税の場合には貯蓄への二重課税はないとされるが、二元的所得税の場合であっても、包括的所得税よりはその程度は緩和されているが、貯蓄への二重課税は発生する。ここで、二元的所得税と後に取り上げる支出税との関連性について、若干補足説明をしておく。それについては、担税力を生涯タームで見るという支出税的な視点が二

元的所得税に見受けられるということが主張されている。この詳細は、「生涯消費機会」の源泉という観点からすると、勤労所得と遺贈が本源的であり、資産所得は勤労所得や遺贈を原資とする二次的所得に他ならず、生涯支出税論からすると、課税の公平の見地からは資産所得税率ゼロが要請され、累進的な勤労所得税と累進的な遺贈税のみが正当化される、というものである⁽¹²⁾。ここにおける資産所得は、本稿で言う、キャピタル・ゲインや利子などの資本所得のことを指している。資本所得を分離してこれに低税率で課税するという構造を持つ二元的所得税にその支出税的視点があることは一定程度理解できる。また、二元的所得税と最適課税論との関連性については、一般的には下記のように考えられている。このことからすると、二元的所得税の根拠の一つとして最適課税論があることがわかる。なお、この点からすると、先の包括的所得税の根拠として最適課税論は相応しくない。

最適課税論に基づく所得税は、包括的な課税ベースの下で、労働、資本、土地など様々な生産要素の供給に中立的な所得税、すなわち要素所得への課税によりこれらの生産要素の供給の変化率が変わらないような所得税となる。したがって、そこからは、複数税率の分類所得税（所得分類は、要素所得ごとの分類となる）という姿が導き出される。このような所得税の下では、一般に、供給弾力性が低いといわれる労働所得に対しては高率の課税が行われ、逆に供給弾力性が高いとされる資産所得、特に金融資産所得に対しては低率の課税が行われることになる。⁽¹³⁾

以上のような二元的所得税の主要な議論の一つとして、当該税と垂直的公平性との関連性に関する議論がある。これについては、高所得者が資本所得を多く得る傾向があることを考慮すると、二元的所得税においては資本所得への税率が低税率とされることには、垂直的公平性の点で当該税には欠点がある、などとされる。この点については、下記のような言及がなされる。

二元的所得税を導入したスウェーデン、オランダ、ドイツの税制改革を全体として見ると、給付付き税額控除の導入、住宅手当や子育て支援等の社会保障支出の拡充がほぼ時期を同じくして行われており、意図したかどうかは別として、効率的な税制という観点からの二元的所得税の導入に伴う垂直的公平性への懸念に対して、社会保障支出の拡充と組み合わせることにより、つまり税と社会保障の一体的改革により、全体としてのバランスを取っていると考えられる。⁽¹⁴⁾

その他、二元的所得税と法人税との関連性も、その主要な議論の一つである。馬場（2008

年) では、その点に関し、次のように述べられる⁽¹⁵⁾。

二元的所得税の理念型によれば、法人税を株式所得（留保・配当）という資産所得の前取り税とみて、個人段階で法人税負担分を調整しようとする。そのために、法人税率を個人段階の資産所得税率に等しく設定する。法人税率＝資産所得税率にしておけば、個人段階でたとえば配当税率をゼロにするだけで、他の資産所得と同一の税率を適用できるからである。つまり、二元的所得税論は通常の法人税、すなわち利潤型法人税を前提にして、個人段階でその負担調整を行うことを建前としているわけである。⁽¹⁶⁾

しかし、馬場（2008年）では、そのような仕組みの限界も指摘されており、そこでは、その利潤型法人税の代替的法人税としての、包括的事業所得税（CBIT）や、超過利潤型法人税の一種である ACE 法人税も紹介されている。字数の制約上、その詳細は当該文献を参照されたい。なお、法人・個人段階の配当二重課税の調整方式には、インピュテーション方式、配当控除方式、CBIT 方式、ACE 方式など、多様な方式がある⁽¹⁷⁾。

3 包括的事業所得税（Comprehensive Business Income Tax）と ACE（Allowance for Corporate Equity）法人税

まず、包括的事業所得税と ACE 法人税との定義を示しておく。

包括的事業所得税⁽¹⁸⁾：法人段階では配当・留保の法人所得だけでなく支払利子も課税ベースに含めて課税し、個人段階では受取配当も受取利子も課税しない方式である。したがって、法人税の課税ベースは、法人所得プラス支払利子となる。

ACE 法人税⁽¹⁹⁾：配当を法人の自己資本調達費用として考え、支払利子と同様に、所得から控除することを認めるものである。これによれば、自己資本に係る控除金額は、株主からの拠出資本、留保利益および過年度自己資本控除額の合計額から、支払税額、支払配当および他の法人への投資額を控除した金額に対して、政府が通常の商事利率に基づき決定した比率を乗じて算出される。

この両者に関し、以下のような比較検討がなされている。

CBIT は負債の利子控除を廃止することで中立的な課税を行い、ACE は負債の利子控除に加えて株式の正常収益を控除することで中立的な課税を行う。そのため、この2つの課税システムは企業段階における資本の正常収益の扱いが対照的である。CBIT は法人税がもつ

個人所得税の源泉課税としての機能を重視し、企業の超過収益だけでなく、正常収益に対しても課税を行う。それに対して、ACE は正常収益を課税ベースから控除し、企業の超過収益のみに課税する。ゆえに、両者とも株式と負債の選択については中立的な課税となるが、ACE は企業の投資水準の選択についても中立的な課税システムとなる。ただし、株式の正常収益控除を行うことで現行法人税に比べて課税ベースを縮小するため、法人税の税収中立的な税制改革を前提とする場合には、税率を引き上げなければならない。⁽²⁰⁾

CBIT や ACE 法人税と、包括的所得税や支出税との整合性に関する議論があるが、字数の制約上、ここでは、包括的事業所得税案は基本的に包括的所得税システムの枠内でデザインされているようであり、法人税の配当利子損金算入システムは、基本的には、一般支出税体系の上に構築されている、といった見解があることを紹介しておく⁽²¹⁾。この前者に関してだが、確かに課税ベースの包括性という視点からすると、その両者には共通点があることは容易にわかるが、法人税と個人所得税との負担調整に目を向けると、包括的所得税論の視点からすると、CBIT にはそれに背く側面がある、という見解があることも紹介しておく。

これら（株主配分法・インピュテーション法・支払い配当控除法）の伝統的な統合方法は、負担調整をどの段階で行うか—企業段階で行うか、個人段階で行うか—、負担調整の範囲を法人所得全体にするか、配当部分に限るかという点で異なるとはいえ、いずれも法人所得ないし配当所得を、株主の直面する限界税率で課税することを目標にした方式である。法人所得ないしは配当所得を株主の総合所得に算入し、累進課税を適用しようとしているのである。包括的所得税論の課税理念からすれば、当然の目標と言える。

……

これに対して、U. S. Department of the Treasury[1992]は株主の限界税率に基づかない負担調整法、すなわち CBIT 法の採用を提案した。この方式は企業段階での利子控除を否定し、利子と利潤の全体に対して企業課税を行い、投資家段階では利子・配当・留保を反映するキャピタル・ゲインを非課税扱いにするというものである。いわば、企業の発行する債券・株式の収益に対する課税を企業段階で終結させる方式であり、伝統的方法に対する対案を提起したと言える。（傍点：大畑）⁽²²⁾

以上のような CBIT や ACE 法人税に関し次のような短所も指摘される。CBIT については、例えば、個人段階での課税（二元的所得税や、一元化された金融所得課税）において、企業段階において課税された、株式所得や利子所得を、それら以外の金融所得と区別する必要があり、このことが当該税制の複雑化につながる、といった短所が指摘される。ACE 法人税に

については、例えば、先に示した税率引上げや、株式の機会費用（正常利潤分）一損金算入される一の算定の困難性、などの点が指摘される。

CBIT と ACE 法人税との選択は、租税方針などの各種状況に左右されると考えられる。例えば、通常、以下のように述べられる。

…閉鎖経済であれば、投資行動が超過利潤に対する課税には影響を受けないため、企業の投資活動を活発化させる目的で CBIT よりも ACE が推奨されることも理解できる。

しかし、開放経済では企業が国境を越えて移動することを考慮に入れた税制の設計が必要である。企業は、超過利潤も含めた利潤全体に対する税負担を考慮に入れて立地先を選択するため、ACE といえども企業行動に対して中立的とは言えなくなる。このため、足の速い資本に対する法人税の影響を考えると、開放経済では課税ベースの狭い ACE よりも課税ベースの広い CBIT の方が望ましいとの見方が出てくる。また、開放経済では法人税は多国籍企業の所得移転に対しても影響を及ぼす。ACE は国際的な租税回避を防ぐことはできないが、CBIT は支払利子控除を廃止することから負債を利用した租税回避の懸念から解放される。⁽²³⁾

なお、CBIT と先の二元的所得税との等価性についても、次のような形で言及される。

CBIT は、法人に限らず、非法人企業にも適用することが想定されている。また、CBIT は法人税だけに焦点を当てた改革案ではない。企業段階では、負債と株式のいずれによる投資であっても、正常利益と超過利益を区別せずに課税する一方、所得税の課税ベースから利子、配当、キャピタルゲイン等を除外することにより、二重課税を排除しようという提案である。これは、所得を資本所得（事業所得を含む）と勤労所得に分割した上で、前者には企業段階で、後者には個人段階で課税しようという趣旨であり、後述のフラット・タックス等に近い税制ともいえる。なお、北欧諸国で導入されている二元的所得税（Dual Income Tax: DIT）も、資本所得と勤労所得に分けて考えるという点で CBIT と共通している。DIT は、資本所得には企業段階で一律の低税率を、勤労所得には個人段階で累進税率を適用して課税するものである。このような純粋な形態の DIT は、CBIT と等価である。しかし、実際に北欧諸国で導入されている DIT では、支払利子等に対して企業段階で源泉税を課すのではなく、個人段階において比例税率で課税されている。⁽²⁴⁾

その他、本稿では、字数の制約上、その詳細は説明できないが、超過利潤への課税などの点では、BEIT (Business Enterprise Income Tax) についても当てはまる。これについては、

ACE を借入れにも拡張したものと理解できる、全体としてみると所得課税の性質を含む、などの言及がなされる⁽²⁵⁾。このBEITについては、以下のように整理される。

BEIT(Business Enterprise Income Tax)は、Edward D. Kleinbardが、2007年にBrookings InstitutionのHamilton Projectのひとつとして提案した税制改革案である。BEITは、自己資本、借入れ、およびハイブリッドな金融手段の間の課税上の差異をなくすとともに、COCA (Cost of Capital Allowance、資本調達費用控除)を用いることにより、事業体には超過利益に対して、個人には通常利益に対して課税を行い、事業体と個人の二段階で所得課税を実現する税制である。事業体とは、法人ではない組織や個人事業(零細なものを除く。)を含む。また、50%超の持分保有関係にある法人等は、一体と扱われる。これをスーパー連結申告(Superconsolidation)という。BEITの骨格は、①COCAとして、事業体において、自己資本(留保利益を含む。)と借入れの合計額(=資産簿価総額)に通常利益率を乗じた金額を控除し、反面で、②投資者(事業体に投資を行う個人および事業体)において、株式や債券などの投資の取得価額に通常利益率を乗じた金額を課税の対象とする(Minimum Inclusion、みなし通常利益課税)ものである。つまり、事業体は投資者に通常利益を支払ったものとみなす課税が行われることになる。⁽²⁶⁾

また、ACEの派生的形態としてACCも指摘される。これは、エクイティに対して控除を認めると同時に、デッドについても同率で控除を認める制度、超過利潤への課税という性質を持つ、などとされる⁽²⁷⁾。ACEとACCとの関連性に関するより詳細な言及が、以下の形でなされることを紹介しておく。

R+Fベース課税のボトルネックは、株式と負債の区別にあることは、これまで繰り返し述べてきた通りである。ACE課税は①みなし収益率を適用する株式と②実際の利払い費を課税所得から控除する債券で一律になっていない。このとき、株式として資金を調達(よって株式基金に算入させることで課税を軽減)、返済時には負債に転換する(利払い費控除を受ける)取引も有り得るかもしれない。

この問題に対処すべくKleinbard(2007)は、企業負債にも帰属収益率を適用する法人資本控除(ACC)を提言している。株式同様、負債の費用も(利払い費控除のような実額ではなく)みなしで控除する仕組みだ。税務上、株式と債券の区別は必要としない。資本控除は①株式(簿価ベース)と純負債の合計に②みなし収益率を乗じることで算出される。株式基金に適用される帰属収益率を、企業の借り入れ利息に一致させることで、資金調達として株式と債券が無差別になる。この対称性により、株式・債券の定義づけが困難なハ

イブリッド型の金融商品の扱いも容易となる。いずれに区分しても税制上の取り扱いが等しくなるからだ。ただし、R ベース課税における実物取引と金融取引の区別、ここでは、①みなし控除される金融取引と②実費控除の実物取引の区別が残る。⁽²⁸⁾

II 消費課税

1 支出税

現代の租税議論では、ミード報告における支出税や、アンドリュース型の支出税、などの支出税がよく扱われるが、支出税に関しては、J. S. ミルや A. マーシャルなどの学者が活躍した頃から論議されてきた⁽²⁹⁾。ここでは、字数の制約上、本稿の趣旨から、現代の租税議論で扱われる支出税について整理し、この論議でとりわけよく扱われるミード報告における個人への支出税を整理することとする⁽³⁰⁾。その議論については以下のように整理される。

このキャッシュ・フロー所得税の提案、および支出税からの一定の資産（貯蓄）・借入れ・消費の支出除外システム（ロディンのタックス・フリー勘定、ブループリントの前払い勘定、ミードの非登録勘定となって具体化）の提案によって、支出税の実行可能性に突破口を開いたのはアンドリュース論文（1974年）の功績とされる。しかし、彼も、現在では所得税に対する補完的支出税の主張という点までトーン・ダウンしており、支出税支持論者からは、その“変節”ぶりを厳しく批判されている。⁽³¹⁾

この引用文にあるような形で、アンドリュースの支出税は、支出税の議論の活性化に貢献したとされる。当該時期における支出税の議論の活性化には、所得税制における支出税的要素の存在など、その他の要素も貢献している⁽³²⁾。

以上のような経過を経て提示されたミード報告における支出税の概観は、下記のようなものとして整理されている。本節の以下の部分において、支出税という場合には当該支出税を指すものとする。

支出税の課税ベースをより具体的に示すと、次のとおりである。

消費＝所得－純資産の増加

＝所得－（資産積み立て－資産取崩し－負債増＋負債返済）

このように、支出税においては、資産の取崩し（負の貯蓄）は、課税ベースに含まれる。したがって、ある年に貯蓄し、後年度にそれを引き出すと、所得税の場合に比べて、貯蓄額に対する課税相当分が、その期間だけ延期されることになる。「貯蓄された所得は消費時点まで課税を延期する」というのが、所得税に比べて支出税が異なる基本的なボ

イントである。

したがって、実際に消費された支出そのものを課税ベースにするのではなく、「消費にあてることができる資金」を課税ベースとすることになる。これは資金フロー法と呼ばれる。これは、適格勘定 (qualified: ブループリント) あるいは、登録勘定 (registered: ミード報告) により計算される。⁽³³⁾

ここに示した支出税については、包括的所得税の場合に発生する貯蓄に対する二重課税がない、課税ベース算定の際、包括的所得税の場合に必要な、インフレ調整や未実現キャピタルゲイン評価などの作業が不要になる、などの長所が指摘される。しかし、当該支出税については、その施行可能性の低さ—膨大な金融取引記録の必要性などの要因—、贈与や遺産への資産課税の必要性、などの短所が指摘される⁽³⁴⁾。

ここで、先に示した、支出税と、CBIT や ACE 法人税との構造上の関連性について言及するが、その前に下記の点について述べておく。支出税の場合には、法人擬制説に基づくと一般的には法人税は不要である、ということが主張されるが、ミード報告の場合に関しては下記のように整理されている。

支出税を勧告したミード報告 (Meade Committee, 1978) は、キャッシュ・フロー法人税を提唱している。支出税論に立てば、資金の流入や流出を法人段階でとらえる必要はなく個人段階だけでよいので、本来こうしたキャッシュ・フロー法人税もいらないはずである。だが、あらゆる法人税を廃止すると税収がかなり減少し経済的混乱が生ずる。そこでミード報告は、何らかの法人税を残す必要があるという立場をとった。⁽³⁵⁾

法人は消費をする主体でない、などのことを考慮すると、この引用文の内容はよくわかる。また、法人税廃止による税収の減収を支出税で賄うことを考えると、その前後で支出税課税ベースが一定であるといった条件下では支出税率の上昇がもたらされることは言うまでもなく、この上昇は、もちろん、脱税などの行為の動機を高めることにつながる。それでは、支出税と CBIT との税制上の構造上の関連性について少し整理しておく。CBIT に関しては、所得課税体系の税である、などのことが主張されるが、消費課税とも接点を見出すことができる。例えば、CBIT の課税ベース算定において、減価償却費が控除されるが、この点は消費課税的方法だと見ることもできる。森信 (2004) では、CBIT の中での減価償却費控除を投資即時控除に代えれば、それが支出税 (消費課税) 体系となることに注目すべきであるとされる⁽³⁶⁾。次に、支出税と ACE 法人税との構造上の関連性の場合も、CBIT の場合と同様に考えると、そこには支出税体系が見受けられると考えられることは一定程度理解できる。

2 フラット・タックス

アメリカ議会においては、フラット・タックスが、1994年にディック・アーミー下院議員により、95年にアーミー下院議員とリチャード・シェルビー上院議員により提案された⁽³⁷⁾。このフラット・タックスは、ロバート・ホールとアービン・ラブシュカのフラット・タックスに基づいて構想された、とされている⁽³⁸⁾。この税は、東欧諸国などの国家で導入されている。以上のようなフラット・タックスの基盤的な構造は、一般的に、以下のように考えられている。

この税制は、前述の第三式、つまり、「消費 (C) = 賃金 (W) + 利潤 (P) + 利子 (R) - 設備投資 (I)」という恒等式を前提にしている。消費を上記のように付加価値ごとに分解し、「賃金」(給与・年金受給も含む)に個人段階で課税、キャッシュフロー(「利潤+利子-設備投資」)に対しては法人段階で、所得税と同率で課税するという税制である。利子・配当・キャピタルゲインは、個人の段階では課税されず、企業段階で付加価値として課税されることになる。つまり、個人も、法人も、単一のフラットな税率で一度だけ課税されるので、フラットタックスと呼ばれるわけだ。

なぜ二つに分けて課税するかといえば、消費課税の最大の弱点とされる逆進性を緩和するためである。つまり個人の段階では、家族構成に応じた人的控除を構築することにより、課税最低限をもつことになる。現行税制と比べて大きな違いが生じない、というのがこの税制の最大の特色である。個人段階で、利子・配当・キャピタルゲイン等の投資収益には課税されないので、所得税制ではなく消費税制ということができる。

他方で法人の方は、現行法人税と大きく異なる。まず、法人の課税ベースは、売上げから設備投資を含む仕入れを控除し、さらに賃金・給与等の労働コストを控除したものとなる。設備投資が全額即時控除になる点と、支払利子の損金算入が認められず法人課税される点が大きな違いである。⁽³⁹⁾

ここに示したフラット・タックスの基盤的構造に関し、税率について若干注意が必要である。よく知られているように、税率については、平均税率と限界税率との区別方法がある。この区別を考慮し、フラット・タックスの構造を少し説明しておく。この引用文の説明文中の税率は限界税率に関する記述である。これを平均税率で考えるとどのようなことになるか。当然、そのように考える際には、当該引用文で述べられているような諸控除を考慮する必要がある。すると、そこには累進税率構造が見受けられるようになる。

以上のようなフラット・タックスの長所だが、これについては、まず、当該税が、投資・貯蓄を促進する効果を挙げることができる。当該税の場合、個人の段階で、利子・配当・

キャピタルゲインは課税されないため、この分、当該個人の、投資・貯蓄促進効果—この分、経済成長も促進される—が出る。また、フラット・タックスは非常に簡素な税であるとされている。林（2008年）では、次のように述べられている。この一部を以下に引用しておく。

複雑極まりない現行税制とは異なり、フラット・タックスは非常に簡素であり、2枚のはがき大の納税申告書しか必要としない。1枚は労働所得、もう1枚は事業・資本所得に対する申告書である。

このような簡素さは、当然、その分、徴税費や納税協力費を低下させる。フラット・タックスには以上のような長所があるが、そこには短所と考えられる性質もある。例えば、先に、フラット・タックスには累進税率構造が見受けられる、ということ述べたが、その累進性が比較的緩やかなものである、ということは言うまでもない⁽⁴⁰⁾。フラット・タックスでは租税負担の公平性を十分に達成できないのでは、と考えられる。やがて、当該税の個人段階における税率がより累進的になるような税が考案されることとなるが、これが、D.F. ブラッドフォードによるエクス・タックスである。

3 エクス・タックス

前節で、エクス・タックス考案の背景について若干述べたが、エクス・タックスの構造について、下記のように整理されている。

この税制（フラットタックス）の変形ともいべき税制として、Xタックスがある。これは、プリンストン大学のブラッドフォードという学者が提案している税制で、法人に対しては、フラットタックスと同じベースで課税し、個人の賃金に対しては、累進税率で課税する、というものである。その場合の税率は税収中立で計算して、法人が28～30%、個人は最高税率が30%、という内容である。所得税における累進機能を重視したもので、後述する勤労税額控除等の低所得者の負担軽減策も含んでいる。以上のようなキャッシュフロー型の税制については、VATの導入を嫌う米国において、今後も議論が続いていくことが予想される。（傍点：大畑）⁽⁴¹⁾

以上のようなエクス・タックスはR（実物取引）ベースの税である。また、エクス・タックスでは、その引用文から容易に想像できることであるが、法人の投資や、個人の貯蓄に対しては課税がなされないことになっている。先の支出税の整理を参照すると、エクス・タックスには支出税構想が活用されていることがわかる。

次に、エックス・タックスの主要な性質について述べておく。まず、エックス・タックスの構造上、法人部門の税率は個人部門の最高税率に等しいとされているが、法人部門におけるキャッシュフロー税の税負担の多くを高所得者が負担するので、その税率構造は所得再分配効果をその分高めることになる、と考えられることがある⁽⁴²⁾。また、Altig David, Alan J. Auerbach, Laurence J. Kotlikoff, Kent A. Smetters, Jan Walliser (2001年)では、簡潔に言うと、エックス・タックスは長期消費を増加させるだけでなく、全ての所得階層の厚生を改善する、という主張がなされる。ただし、そこでは、短期的にみると、改革の時点において、最高所得層の高齢者は、最も大きな厚生の損失を被る一方、最貧困層の年配者は厚生の便益を享受する、という結論も出ている⁽⁴³⁾。その他、エックス・タックスに関しては、移転価格税制といった国際的視点など、多様な視点から分析がなされている。

なお、本稿では字数の制約上、その詳細な言及は無理であるが、エックス・タックスと類似した構造を持つGIT (The Growth and Investment Tax Plan) も存在する⁽⁴⁴⁾。

Ⅲ 所得課税と消費課税との問題点：国際的取引の場合

まず、本章での考察方法について整理しておく。本章では、所得税国と支出税国とを設ける。この考察の初期設定において、徴税のための両国間の協力はないものとし、また、その企業間貸付けといった類の法律は無視するものとする。なお、字数の制約上、本章では消費課税については主として支出税を扱うこととする。その両国の主要な設定は下記の通りである。

所得税国：源泉地主義国、個人の投資家が居住、非デジタルの有形財の生産

税—個人への二元的所得税と、ACE 法人税とが課税される場合⁽⁴⁵⁾

支出税国：仕向地主義国、個人による所得税国で生産された有形財の消費

税—個人へのミード報告型支出税

所得税国では源泉地主義が適用されるが、これまで、先進国の多くで居住地主義が採られてきたが、そこでは近年は源泉地主義に変える事例が目につくようになってきた、といった状況も考慮すると、そのような設定は現実的なものである。なお、そこで取引される財は、非デジタル有形財であるとし、当該財の生産は源泉地主義国で行われるものとする。更に、2国間で移民は生じないものとし、本稿での当該分析は、移民—流入あるいは流出—発生圧力に関するものとする。デジタル財に関しては、税制面で複数の問題があることはよく知られている⁽⁴⁶⁾。同様に、本稿では、2国の初期モデルにおける通貨についても、電子マネーは考慮しない⁽⁴⁷⁾。

まず、先に述べた、所得税国で、個人への二元的所得税と、ACE 法人税とが課税される場合を考える。この場合、ACE 法人税の性質上、所得税と法人税との統合問題は解消されてい

ると考えられる。

ミード報告において、ミード報告型支出税の国際的視点からの問題に関し、以下のことが指摘されている。もちろん、本章における支出税国においてもこの内容は当てはまる⁽⁴⁸⁾。

もし、英国が支出税を採用し、他の国々が所得税をとり続けるのなら、幾つかの困難な問題があるであろうが、その中で最も深刻な問題は以下の問題である。

- 1、英国と殆ど関係を持ってはいない、英国から所得を受け取る人々のために所得税項目を保持しておく必要があるが、おそらく、それらの類の人々は、普段、英国には住んでいない人々であると考えられる。
- 2、もし、移民が英国にいる間に、彼らが英国に来る前に獲得した富を取り崩した分について支出税を払わなければならないなら、英国への移民流入がかなり阻害されるであろう。
- 3、他方で、相続財産、あるいは、支出税体制の下で課税されずに蓄えられてきた貯蓄を取り崩す予定の人々であれば、所得税が課され、支出への間接課税が重くない国に移住する動機を持つであろう。
- 4、海外投資からの利益への二重課税控除だけでなくその投資費用への控除が与えられるなら、二重控除になるであろう；一つあるいはその他方の控除をなくすべきである。

この言及に基づくと、所得税国に関し、所得税国の居住者が、税務行政上、支出税国からの所得の項目の情報が必要になる可能性があるが、彼らが当該情報を得られない可能性がある、支出税国への移民が阻害される可能性がある、支出税国から所得税国への移民が生じる可能性がある、といった問題があることになる。先の所得税国についても、もちろん、以上の問題と同様の問題が生じる。ここで、以下の考察の上で欠かせない、移転価格税制、外国子会社合算税制、過少資本税制、過大利子支払税制、これらの概要を示しておく⁽⁴⁹⁾。なお、本稿では、これらに関する2016年の日本におけるものを示すが、ここでは、これらにおける各種基準の詳細—20%、50%、など—は無視し、それらの各種税制が適用される場合を考える。もちろん、それらの税制は世界的に広く活用されている。

移転価格税制：制度の目的は国外関連者との取引を通じた所得の海外移転の防止ということとして、独立企業原則に立ち、国際課税を実現していこうとするものです。制度の基本的な仕組みと申しますのは、国外関連取引の対価の額が、独立企業間価格と異なることによって、法人の課税所得が減少している場合に、その取引が独立企業間で行われたものと見なして、所得計算を行うということです。所得が足りない場合に加算しますという一方

通行の税制でして、所得が過大なので減算してあげましょう、とはならない訳です。また、租税回避の意図があるかどうかは、全く問わないということになります。⁽⁵⁰⁾

外国子会社合算税制：わが国の内国法人等が、税負担の著しく低い外国子会社等を通じて国際取引を行うことによって、直接国際取引した場合より税負担を不当に軽減・回避し、結果としてわが国での課税を免れる事態が生じ得る。このような租税回避行為に対処するため、一定の税負担の水準（20%）未満の外国子会社等の所得に相当する金額について、内国法人等の所得とみなし、それを合算して課税（会社単位での合算課税）する。⁽⁵¹⁾

過少資本税制：企業が海外の関連企業から資金を調達するのに際し、出資（関連企業への配当は損金算入できない）を少なくし、貸付け（関連企業への支払利子は損金算入できる）を多くすれば、わが国での税負担を軽減することができる。過少資本税制とは、海外の関連企業から過大な貸付けを受け入れることによる企業の租税回避を防止するため、出資と貸付けの比率が一定割合（原則として、外国親会社等の資本持分の3倍）を超える部分の支払利子に損金算入を認めないこととする制度である。⁽⁵²⁾

過大支払利子税制：企業の所得の計算上、支払利子が損金に算入されることを利用して、関連者間の借入れを恣意的に設定し、関連者全体の費用収益には影響させずに、過大な支払利子を損金に計上することで、税負担を圧縮しようとする租税回避行為が可能である。近年、主要先進国では、租税条約において利子の源泉地国免税を進めるとともに、支払利子の損金算入制限措置を強化する傾向にある。我が国の場合、過大な支払利子を利用した所得移転を防止する措置が十分でなく、支払利子を利用した課税ベースの流出のリスクに対して脆弱である。過大支払利子税制とは、所得金額に比して過大な利子を関連者間で支払うことを通じた租税回避を防止するため、関連者への純支払利子等の額のうち調整所得金額の一定割合（50%）を超える部分の金額につき当期の損金の額に算入しないこととする制度。⁽⁵³⁾

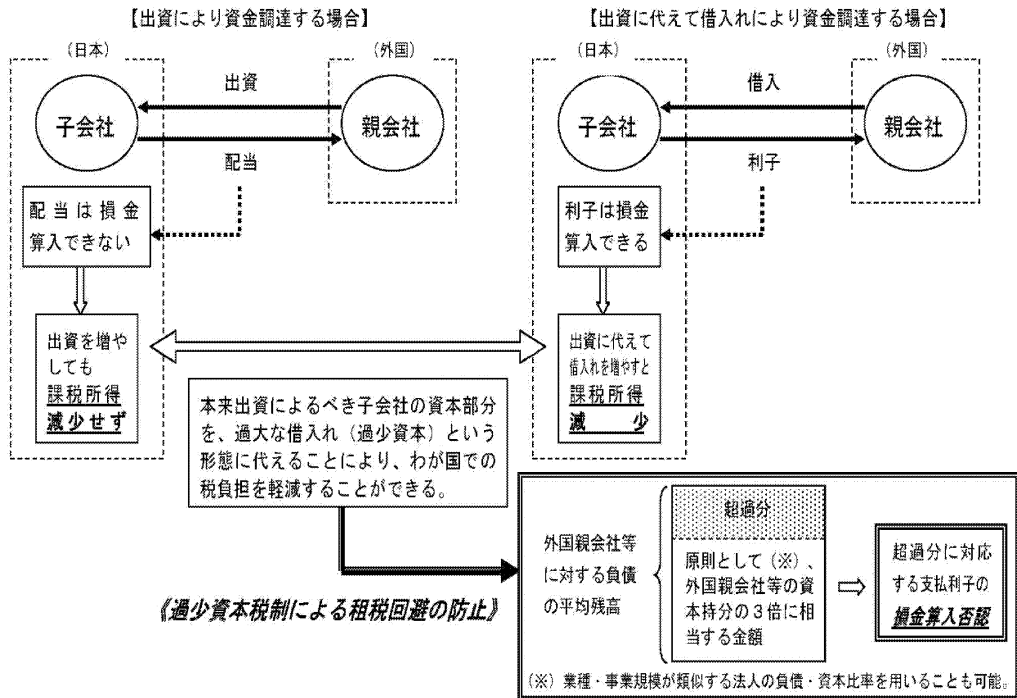


図1 過少資本税制（日本）概観図

[財務省 HP [https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/179.htm]]

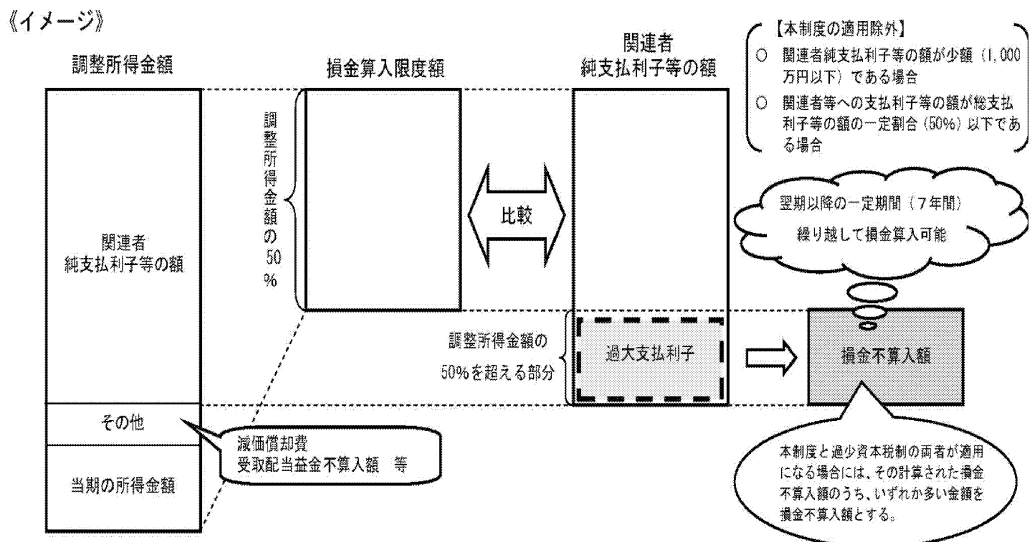


図2 過大支払利子税制（日本）概観図

[財務省 HP [https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/335.htm]]

過少資本税制では、対象となる貸付額を抑えてその貸付の利率を高くし、当該税制を逃れようとする動機が働く。こうした行為が問題となり、この対策として過大支払利子税制が設定された。過少資本税制と過大支払利子税制との二つの税制が適用される場合は損金不算入額が大きい方の税制が適用される。

移転価格問題と外国子会社合算税制との視点を交え、当該所得税制の問題を考察する。所得税国の非デジタル財生産企業の関連者（子会社など）が支出税国にあり、この会社を通じて非デジタル財が販売されるという状況下では、このグループ会社全体では利益は通常の場合と同一であり、かつ、通常よりも低い価格で非デジタル財が支出税国に輸出される可能性がある。この事態が発生すると、それらの企業をグループ全体で見た場合、それらの企業の納税額の合計は、そうした操作がなされた分だけ通常の場合よりも減ることになる。一般的には、移転価格の問題が、租税負担の公平性の観点から問題とされていることは言うまでもない。この状態では、移転価格税制がその問題の解消の上で意義を持ち得ることがわかる。また、支出税国の親会社から所得税国の子会社が過大な貸付けを受けているといった状況では、所得税国の子会社における利子支払は過大に損金算入され、当該企業グループにおいて租税回避行為がなされるという問題が発生する可能性があることになる。ACE 法人税の場合は、株主—当該企業グループの外の株主も含まれる—に対する配当金も控除されることとなるが、支出税国に支払われたその利子は当該企業グループ内に留まることになる—株式配当金の場合についてもそれと同様に考えることができる—。この利子の状況では、過少資本税制や過大支払利子税制がその問題の解消の上で意義を持ち得ることはわかる。なお、本稿は2国を想定しているため、本稿では外国子会社合算税制対象の租税回避スキームは存在しない。

ここで述べた移転価格税制関係の問題と関連する、支出税国における租税の問題はどのようなものか。移転価格税制においては、事前確認、といったことがなされる可能性がある。この場合においては、基本的に、関係企業グループ内での各種情報整理、などの取り組みが必要になる。基本的に、そのような租税負担軽減のために、法人部門への課税のない支出税国から所得税国への所得移転が行われないと考えられる。ここで、移転価格税制における事前確認制度と相互協議とについて、極簡潔に示しておく。

事前確認制度：独立企業間価格の算定方法につきまして、納税者サイドから当方に申し出いただき、その算定方法を当方で検証し、確認をさせていただきます。確認された内容に基づく申告を行っていただいている限りは、その取引に対する移転価格課税は行わないこととなります。ご存じのとおり、一国のみとの事前確認（ユニラテラル）と、相互協議を踏まえ、外国当局とともに事前確認をするバイラテラルの2種類がございます。当然、ユ

ニラテラルの場合、確認していない国側での課税の恐れは残ることになります。⁽⁵⁴⁾

その問題として、次に、過少資本関係の租税回避問題について言及したが、支出税国の親会社では、貸倒れリスク、この発生による賃金低下といった形での当該企業の賃金などの支払への悪影響、といったことが生じる可能性があることをより強く認識する必要がある、ということを書いておく。この状況が、支出税国の当該企業のそれと同じ形態をとる数多くの企業で生じる、といったことを考慮すると、支出税収の低下といった状況が生じる可能性が出てくることになる。

以上のことから、本ケースにおいて、両国間で、移転価格税制による租税回避対策が必要であり、過少資本税制関係の租税回避対策も必要になることがわかる。

なお、本稿のような支出税国の存在や、先述のような移転価格問題と係る所得移転が生じ得ることを考えれば、また、支出税国の企業と所得税国の企業との経営状況の差が個人投資家の投資判断に影響を与えないものとする、二元的所得税における資本所得への軽減は、この分、支出税国の企業への投資という資本の海外逃避を緩和する効果を持つこととなる。

次に、所得税国において ACE 法人税の代わりに CBIT が施行されている場合を考える。この場合、先のミード報告内の国際的問題は、この場合も両国について当てはまる。また、先の移転価格関係の問題に関する言及も、この場合について同じような形で当てはまることはすぐにわかる。更に、所得税国では二元的所得税と ACE 法人税とが、消費課税国ではエックス税が採用されている場合—字数の制約上、この場合のミード報告内の国際的問題分析は他稿に譲る—、これまで言及してきた貸付関係の問題が発生する可能性がある。この場合にも過少資本税制や過大支払利子税制がその問題の解消の上で意義を持ち得る。ただし、移転価格関係の問題については若干複雑である⁽⁵⁵⁾。個人部門への租税体系の両国間の差が無視できる程度である場合を考えると、エックス税の場合の方が法人部門においてより多くの利益を確保できると考えられる場合は、先に述べたような消費課税国への利益移転の問題が生じる可能性が十分に考えられる。この場合の問題の解消の上で、移転価格税制が有意義であることは言うまでもない。これは、所得税国において ACE 法人税の代わりに CBIT が施行されている場合においても当てはまる。

IV ICT化の意義

前章の問題の解消に対し、現在世界的に進んでいる ICT 化はどのような意義を有するのか。この点を本章では考察することとする。ここでは、ICT はセキュリティなどの施行上の問題がなく施行されるものとし、所得税国と支出税国とで ICT 化が同時に進展する状況を考える。当該考察において、金融ポータルサイトが扱われるが、この部分の考察は、本

稿で対象としている支出税の施行に対する ICT 化の意義の考察を進展させるものである。ミード型の支出税の性質への ICT 化の影響は、Ohata (2014)、Ohata (2011)、大畑 (2010 年)、大畑 (2009 年) において考察される。この考察の中で、当該税の施行上の問題の解消に ICT 化が効果を持つことがわかったが、それらの論稿では、前章で扱った問題への ICT 化の意義は分析されない⁽⁵⁶⁾。

まず、先に記したミード報告内の問題点に対する ICT 化の意義を考察する。この考察に当たり、以下の ICT 化の効果を考慮することとする。

ICT 化により、政府などの主体は、税額算定上の各種情報を獲得しやすくなる、といった一般的に主張される事柄に関してまずは述べておく。現在、政府や企業などの主体において世界的に ICT 化が進む中で、税務行政の電子化、経済取引の電子化、などの ICT 化が一層進んでいる。このような中で、日本では、eTax という政府における電子納税システムが活用されたり、各種金融取引情報が得られる、各種金融機関が連携された金融ポータルサイトが活用されたりしている⁽⁵⁷⁾。このような中では、そのような主張が一定程度の説得力を持つことは容易にわかる。次に、ICT 化により、ICT 関係の事業が活性化したり、企業における各種業務が効率化したりし、当該国家における経済が活性化するのは、といったことが主張されることに先述しておく。企業などの主体が ICT 化を進めるにあたり通常はその経済効果が最大化される方法の分析がその導入検討時になされる、本稿における ICT 化の前提、などの点を考慮すると、本稿では、ICT 化により当該国家において経済が活性化すると考えることが相応しく、この経済活性化により個人所得が増えたりよりよいサービスが提供されたりするものとする⁽⁵⁸⁾。

ミード報告内の先述の問題への、以上のような ICT 化の効果を検討する。ミード報告内の所得項目の問題は、ICT 化により軽減されると考えることができることは容易にわかる。次に、移民関係の問題に関して考察する。ICT 化による経済活性化効果は、貯蓄への二重課税のある所得税国よりも、投資が課税ベースから即時控除される支出税国の方が高いと考えられる。では、ICT 化の雇用への影響についてはどうか。これについては、まず、下記の見解を紹介する。

技術と雇用の問題は 200 年以上前の産業革命時代から複雑な緊張関係にあり、一筋縄にはいかない。これを読み解くには次の 3 つの効果をうまく整理する必要がある。第一は、新しい技術が古い技術を駆逐する過程で後者に結びついた雇用を奪ってしまう「雇用代替効果」、第二は、新しい技術への投資需要が増えるため、それを生産する産業で生じる「雇用誘発効果」、第三は、新しい技術の利活用によってこれまでなかった全く新しい経済活動を作り出す「雇用創造効果」である。

厄介なことに、この3つの効果は、同時ではなくタイムラグを伴って現れる。初めに現れるのが、第一の「代替効果」で、続いて現れる「誘発効果」が本格化するまでは時間がかかる。さらに第三の「創造効果」に関しては、初期の段階では全く未来論に過ぎずほとんど実感できない。それゆえ、初期の段階では全体としてマイナス効果が大きく表面化し、人々の関心もそこに集中してしまうのである。

…中略…

しかし、長期の時間軸でみると、雇用の「誘発」や「創造」によって新しい雇用が次々に生まれていくことは間違いないだろう。(中略：大畑)⁽⁵⁹⁾

ICT化と雇用との関連性についても、数多くの議論が存在することはよく知られている。もちろん、ICT化による失業問題対策上、雇用数だけに注目する訳にはいかない。当該著書でも言及されることであるが、新技術導入による雇用の移動がスムーズに行くよう、新技術への対応などのための人材教育といったところにも注目する必要がある。本稿では、字数の制約上、ICT化と雇用との関連性については、基本的にその引用文に示される見解をとることとする。また、本稿では、長期的に考えて、その人材教育といったところについては問題がないとする。そのための教育対策を新規ICTの導入に合わせて本格的に講じるといった状況を考えると、その教育効果が、当該ICT化による雇用増に合わせて出てくる、というような状況は考えることができる。

まず、先述の、移民関係の問題2について。ICT化による経済効果は支出税国の方が高い、ということを実に述べたが、このことは、支出税による所得税国から支出税国への移民流入阻害効果を緩和する効果を持つことになる。次に、その問題3について。これについても、それと同じ理由から、ICT化は支出税国における人材流出圧力を緩和する効果を持つ。こうした分析は、所得税国についても同様に行うことができる。所得税国の場合は、ICT化による経済効果は支出税国よりも低いだが、この二国間では、この差は、所得税国における、ICT化による人材流出緩和効果の阻害、ICT化による移民流入促進効果の阻害、という影響力を持つ。両国におけるICT化による雇用数変動についても、長期的に考えれば問題はないが、短期的な視点からすると、その変動は以上のようなICT化の効果を弱める働きをする。

次に、先に指摘した移転価格問題に対し、移転価格税制による対処があることは言うまでもないが、当該税制にはそれ相応の複雑な手続きがある。本稿での枠組みを考慮すると、これに関する主要な問題として、独立企業間価格——海外の関連企業との取引には、金銭の貸借取引などの取引も含まれる——を算定する上で、比較対象取引の選定やその取扱いなどのため、各種取引情報を入手しなければならないが、これは実際には困難な場合が多

い、という問題を取り上げることができる。例えば、下記のような状況下では、そうした情報を的確に獲得することは困難であろう。

国外関連取引に係る棚卸資産等が一般的に需要の変化、製品のライフサイクル等により価格が相当程度変動することにより、単年度の情報のみで検討することが適切でない場合があります。

この場合には、その事業年度の前後の合理的な期間における国外関連取引または比較対象取引の候補と考えられる取引の対価の額または利益率等の平均値等を基礎として検討することになります。

ただし、複数の比較対象取引の候補と考えられる取引が、国外関連取引と概ね同様の価格変動を示している場合には、国外関連取引に係る市況サイクルについて特段考慮する必要はありません。サイクル等が一致していれば、単年度ごとに比較しても支障はないからです。

なお、複数年度の対価の額または利益率等の平均値等を用いる場合であっても、移転価格課税は、あくまでも問題が認められる事業年度のみが対象です。⁽⁶⁰⁾

更に、移転価格税制においては、国外関連取引と比較対象取引との間に差異がある場合にも調整が必要な場合がある。その調整としては、例えば、決済条件について、支払期間に差がある場合、支払期間分の金利を加減算する、取引数量に応じた値引きや割戻しがある場合、値引き金額などを控除して取引価格を算定する、などのものがある⁽⁶¹⁾。この著書では、本稿で言及している海外の関連企業との金銭の貸借取引における独立企業間価格算定の際にも、この算定を的確に行うための情報獲得は困難である、ということも述べられる。金銭の貸付けを業としない場合、それは下記のように述べられる。これは、その場合の当該問題の対処法の一つと考えられるものである。

実務上、国外関連者の双方が金銭の貸付けを業としない場合には、上記のような方法を適用するうえでの情報を、第三者から得ることは不可能に近いことから、下記の方法により計算した利率を独立企業間価格として算定します。この算定方法は独立価格比準法に準ずる方法と同等の方法です。

なお①②③に掲げる利率を用いる方法の順（①が優先）に、独立企業原則に即した結果が得られることとなります。

① 借手が非関連者である銀行等から当該国外関連取引と通貨、貸借時期、貸借期間等が同様の状況の下で借り入れたとした場合に付されるであろう利率。

- ② 貸手が非関連者である銀行等から、通貨、貸借期間等が同様の状況の下で借り入れたとした場合に通常付されたであろう利率。
- ③ その資金を、国外関連取引と通貨、貸借時期、貸借期間等が同様の状況の下で、国債等により運用するとした場合に得られたであろう利率。⁽⁶²⁾

その問題としては、更に、移転価格税制の相互協議における調整の困難さ、移転価格税制の事前確認制度における目標利益率の設定や重要な前提条件——その関係当事者が使用した資産、為替レート、など——の整理の困難さ、移転価格の税務調査における各種情報の獲得の困難さ、などの問題を取り上げることができる。その他、前章では、過少資本税制関係の問題に言及される。これに関しては、その関連企業間での資金融通に関する規制を設けることで対処される場合が考えられる。

以上のような問題に対し、ICTはどのような効果を持ち得るか。企業や家計が納税関係の事柄で利用しやすいように金融ポータルサイトのようなサイトを改良した納税用のポータルサイトや、政府における電子納税システム、これらが情報提供などの面で連携したシステムを構築運用することは、それらの問題を解消する上で役に立つことである。独立企業間価格算定時における情報獲得、移転価格税制の相互協議における情報獲得、移転価格税制の事前確認制度における目標利益率の設定や重要な前提条件の整理のための情報獲得、移転価格の税務調査における各種情報の獲得、関連企業間における資金融通規制の運用、などの場面においてそうしたシステムは有意義である。なお、一般に、金融ポータルサイトは、ユーザーに対する多様なサービスの提供を通じた集客力の増強の一環として、各種金融情報サービスとアカウント・アグリゲーション・サービスとが組み合わされたもの、とされる⁽⁶³⁾。

その連携したシステムについて、少し詳細に言及しておく。現在、世界的に、ICTを活用した各種システムが構築されているが、もちろん、企業間経済取引、行政手続きなどの面においてもそうしたシステムが活用されている。このようなシステムは、そうした連携納税システムを構築する際には、可能な限り活用されるべきである。企業間経済取引に関しては、金融ポータルサイト以外では、POS (Point of Sales、販売時点情報管理)、ERP (Enterprise Resource Planning、経営資源計画)、CRM (Customer Relationship Management、顧客関係管理)、EDI (Electronic Data Interchange、電子データ交換)などのシステムが活用されている。字数の制約上、本稿ではそれらのシステムの詳細には言及できないが、それらのシステムを活用することで、企業において、店頭販売情報収集、顧客情報収集、生産や販売や購買などの経営情報の統合的管理、などの業務が効率的になる。企業において、それらのシステムを、金融ポータルサイトが納税用に改良されたポータル

サイトに連携させることが、ここで扱っている租税上の諸問題の解消に役立つことは容易にわかることである。ここにおける、金融ポータルサイトを納税用に改良する、という点についてだが、より具体的には、独立企業間価格決定が可能な限り電子化される、移転価格税制の相互協議における情報が可能な限り当該ポータルサイトに集約される、企業への各種課税について配慮される、政府の電子納税システムと連携されている、企業の場合と同様に構築された、家計における納税用のポータルサイトと連携されている、といった目的に適う形で、金融ポータルサイトが、企業において、納税に役立つように改良される、ということである。字数の制約上、ここではそれらの詳細な分析は行わないが、その際の人的作業を効率化させたりする上で、クラウド技術や RPA (Robotic Process Automation) の活用を検討することも効果的である。

以上の議論の中で、支出税の国際的性質と、そこにおける諸問題への ICT 化の意義に関する議論があるが、この中でも、とりわけ、移転価格関係の問題は、支出税国において支出税との関係で法人税不要論が当てはまる場合にはとりわけ大きな問題となる可能性があり、その対処への、本稿で述べているような形での ICT 化の意義はその分高まると考えられる。また、その中の分析から、損金算入関係の問題は支出税構想と関連する問題であり、そうした問題を考慮すると、支出税構想の活用方法を検討する際には、国家間のそうした租税回避関係の問題にも配慮する必要があること、そうした問題へも、本稿で言及しているような ICT 活用が有意義であること、これらのことがわかる。

おわりに

本稿では、近年議論されている、所得課税と消費課税とを簡潔に整理した上で、支出税国と、二元的所得税と ACE 法人税とが施行されている国、といった形で 2 国を設け、一定の条件下での両国間での国際的取引の視点から、両国の問題点を整理し、現在世界的に進んでいる ICT 化がその問題点に対してどのような意義を有するのか、という点について検討を加えた。この結果、一定の条件下では、ICT 化は、その問題の解消に有意義である、ということがわかった。この部分で扱われる金融ポータルサイトと関連する言及があるが、これは、先にも記したように、本稿で対象としている支出税構想の活用に対する ICT 化の意義の考察を進展させるものである。ここでは、その問題点の解消のため、金融ポータルサイトを、政府の電子納税システムや企業における ERP などの各種 ICT システムと連携させたりしながら、それが納税に役立つように改良されるべきである、などのことを主張した。

最後に、本稿での考察と関連する今後の課題について若干言及しておく。支出税施行可能性、というところに本稿の焦点が当てられているが、これに関しては、現在では、それそのものの施行というよりは、支出税構想の活用方法、というところの議論が重要だと考えられ

る。その施行可能性は、以前からたびたび議論されてきたが、この議論の中では、所得税国が多い中で一国だけ支出税国になることによる租税などの各種調整の煩雑さ、所得税から支出税への移行による両者間での税率上昇で生じる脱税インセンティブの上昇などの問題の発生、その移行による税収減への懸念、などの事情のため、支出税の施行は困難である、という主張が基本的には支持されてきた。ただし、もちろん、そうした議論の中でも、その移行上の困難がないような理論的な視点からすると本稿で焦点を当てているような支出税が経済的行政的な面で効率性を有する、現代日本において累進支出税を導入すべきである、といった主張はなされてきた⁽⁶⁴⁾。以上のようなことを考慮すると、支出税構想を今後いかに活用していくか、といった視点は、経済面行政面などの面で効率的な税制を構築するためには重要だと考えられる。これに関しては、例えば、各種支出税の性質分析をより精密に行いながら、エクス・タックスなどの支出税構想が活用された諸税を、当該構想の利点がより活かされるように改良する方法を考察する、この改良後の税を施行する上で当該国家の諸税との各種調整を検討する、といった課題があることになる⁽⁶⁵⁾。

その他、日本では、マイナンバー制度が2015年度に施行段階に入ったが、2018年度時点では当該制度においてマイナポータルが活用されており、この機能は今後ますます拡大される予定である⁽⁶⁶⁾。既に、マイナポータルと先に記したe-Taxとの連携が開始されている。本稿で焦点を当てている各種問題に、このマイナンバー制度がどのような意義を持つのか、この点についての検討も今後の課題とする。

注

(1) SITP：所得を課税ベースとする原則は従来どおり堅持するが、所得の分類を事業所得ないしアクティブ・インカム (business income or active income) と可動所得ないしパッシブ・インカム (mobile income or passive income) とに区分したうえ、事業所得については、国外所得免除方式により、外国子会社および支店の本業による事業所得につき米国国内では非課税とするが、他方、外国子会社および支店の可動所得 (サブ・パートF条項の適用対象となる利子、配当、地代、パッシブ資産 (有価証券等のいわゆる金融資産) からのロイヤルティなどをいう) については、全世界所得課税主義に基づき、外国税額控除を適用するというものである。また、移転価格税制の厳正な適用を行うとともに、海外源泉所得からの国内配当については、総合課税を行うとしていることも特色である。

GITP：税制改革の最終目標として、Hall and Rabushka(1985)が提案した Flat Tax ないし Bradford(1986)が提案した X Tax の導入におきながらも、当面の改革としては、個人課税段階では、利子、配当、パッシブ資産からのキャピタルゲインなどの金融資本所得に対しては低率の比例税率 (一律 15%) を適用し、事業体段階では、キャッシュ・フロー法人税を導入するというものである。

- [岩崎政明「Passive Income 課税に関する英米の税制改革案比較」証券税制研究会 編『資産所得課税の新潮流』日本証券経済研究所、2010年、75-76頁。]
- (2) 森信茂樹『抜本的税制改革と消費税：経済成長を支える税制へ』大蔵財務協会、2007年、23頁-24頁。
- (3) 宮本憲一、鶴田廣巳 編著『所得税の理論と思想』税務経理協会、2002年、198頁。
- (4) 著者は、[拙稿「所得税と支出税：諸側面からの考察」東北経済学会編『東北経済学会 2005年』東北経済学会、2006年]などの論稿において、S=H=S型の包括的所得税について、政治学的視点も込め、諸側面からその性質を分析している。包括的所得税については、[林正寿『租税論：税制構築と改革のための視点』有斐閣、2008年]、などの文献でも解説されている。林（2008年）では、包括的所得税を勧告している『カーター報告』についても紹介されている。
- (5) 拙稿（2006年）などの文献を参照するとよい。
- (6) [Pechman, J. A. ed., *What Should Be Taxed: Income or Expenditure?*, The Brookings Institution, 1980]などの文献を参照するとよい。
- (7) Goode, Richard, “The Economic Definition of Income” J. A. Pechman ed., *Comprehensive Income Taxation*, The Brookings Institution, 1977, p. 24.
- (8) 林正寿『租税論：税制構築と改革のための視点』有斐閣、2008年、126頁。
二元的所得税の構造については、[German Council of Economic Experts, MPI for Intellectual Property and Centre for European Economic Research, *Dual Income Tax - A Proposal for Reforming Corporate and Personal Income Tax in Germany*, Vol. 39, 2008, Physica-Verlag]も参照するとよい。
- (9) これについては、例えば、[篠原正博「資本所得と資産保有課税：租税思想史からのアプローチ」日本租税理論学会編『資本所得課税の総合的検討』法律文化社、2005年、馬場義久「北欧型二元的所得税の限界：法人税の課税ベースについて」証券税制研究会編『金融所得課税の基本問題』財団法人日本証券経済研究所、2008年]などの文献を参照するとよい。
- (10) 森信（2007年）、前掲書、31頁。
- (11) 例えば、[森信茂樹「グローバル経済下での租税政策：消費課税の新展開」『フィナンシャル・レビュー』102号、財務省財務総合政策研究所、2011年]において、二元的所得税は所得税の一類型として扱われている。
- (12) 馬場義久「Dual Income Tax 論と金融所得税制の改革：スウェーデンの経験をふまえて」日本の資本市場と証券税制研究会 編『資産所得課税の理論と実際』日本証券経済研究所、2000年、46頁。
- (13) 佐々木幸男「所得税の現状と課題：包括的所得税の変容と所得税の今後の課題」『税務大学校論叢』税務大学校、2006年、186頁-187頁。
ゼロ課税定理の主要内容について、井堀（2003年）では下記のように整理されている。

政府はある必要な税収を確保するために、労働所得税や資本所得税を課す。ラムゼイ型の成長モデルを用いて、Arrow and Kurz(1970)、Judd(1985)、Chamley(1986)は、「長期的には資本所得課税はゼロにするのが望ましい」という結論（＝課税ゼロの定理）を導出した。したがって、包括的所得税は長期的には望ましくない。労働所得課税あるいは消費税が長期的には望ましい課税ということになる。[井堀利宏『課税の経済理論』有斐閣、2003年、78頁。]

(14) 森信茂樹「グローバル経済下での租税政策：消費課税の新展開」『フィナンシャル・レビュー』財務総合政策研究所、2011年、19頁。

(15) 2006年以降のノルウェーの二元的所得税では法人段階に通常の法人税、個人段階にSIT(Shareholder Income Tax, SIT:株主所得税)が設けられることにより、株式投資の正常利潤に対して法人段階で一度きりの課税が行われるようになった。

[鈴木将覚『グローバル経済下の法人税改革』京都大学学術出版会、2014年、193頁。]

SITの詳細な内容については、本書を参照するとよい。ここでは、キャッシュフロー税とSITとは等価である、SITは不確実性下でも投資に対して中立的である、SITは一定の条件の下で資産の保有期間に対して中立的である、などのことが述べられる。

(16) 馬場義久「北欧型二元的所得税の限界：法人税の課税ベースについて」証券税制研究会編『金融所得課税の基本問題』財団法人日本証券経済研究所、2008年、57頁。

(17) オランダで実施されるようになったボックス税に関しても広く議論されている。これは、金融所得への課税を適切に実施することが目的とされた税であり、所得は三種類の所得に分類される。森信(2007年)では、2001年のオランダの税制改革は次のように整理されている。

1、所得税改革

- ・所得税の課税ベースの拡大—基礎控除等の人的控除を所得控除から税額控除に。低所得者対策として、児童税額控除や勤労税額控除の導入
- ・税率の引き下げ—33.9～60%から、32.35～52%へ

2、ボックスタックスの導入

- ・金融所得に対する適正な課税を行うことを目的に、所得を3つのボックスに分類。ボックス3は、富裕税に代わるものとして導入。資産からの収益率を一定(4%)とみなし、純資産価格の1.2%を税額とする税制。

ボックス1	勤労・事業・居住用住宅からの所得	33.6%～52%
ボックス2	大口株主・出資者の持ち分所得	25%
ボックス3	資産からのみなし収益	30%

[森信茂樹『抜本的税制改革と消費税：経済成長を支える税制へ』大蔵財務協会、2007年、33頁。]

ここに示されるボックス税の構造をみると、当該税は先に示した二元的所得税と類似した側面を有しているとみることができる。このことに関しては、例えば、所得の種類(ボックス)に応じて税率決

定に相違が見受けられること、などの点を取り上げることができる。

- (18) 武田昌輔 編著『企業課税の理論と課題』税務経理協会、2007年、30頁。
- (19) 岩崎政明「Passive Income 課税に関する英米の税制改革案比較」証券税制研究会 編『資産所得課税の新潮流』日本証券経済研究所、2010年、77頁。
- ACE 法人税の、施行事例分析（イタリア、他）やシミュレーション分析については、[井上智弘、山田直夫「ACEの理論と実際」『証券経済研究』95、日本証券経済研究所、2016年]などの文献を参照するとよい。
- (20) 井上智弘「企業を源泉とする資本所得に対する中立的な課税システムについて：BEIT 提案の検討」証券税制研究会 編『資産所得課税の新潮流』日本証券経済研究所、2010年、29頁－30頁。
- (21) 木村弘之亮「法人税体系と所得税体系の統合」武田昌輔 編著『企業課税の理論と課題』税務経理協会、2007年、276頁。
- (22) 馬場義久「法人税制と個人所得税制の統合方式：伝統的方法 vs 包括的事業所得税法」日本の資本市場と証券税制研究会 編『資産所得課税の理論と実際』日本証券経済研究所、2000年、100頁。
- (23) 鈴木将覚『グローバル経済下の法人税改革』京都大学学術出版会、2014年、185頁。
- (24) 加藤慶一「アメリカの法人税改革をめぐる議論：税率水準と課税ベースの在り方を中心に」『レファレンス』国立国会図書館調査及び立法考査局、2015年4月、79頁。
- (25) 岡村忠生「法人税の課税ベースと消費課税」『（公社）日本租税研究協会第67回租税研究大会記録』日本租税研究協会、2016年、94頁。
- (26) 岡村忠生「法人税の課税ベース」『現代租税法講座 第3巻 企業・市場』日本評論社、2017年、22－23頁。
- (27) マイケル・キーン「現代の法人税制の課題」『租税研究』777、日本租税研究協会、83頁。
- (28) 『マーリーズ・レビュー研究会報告書』企業活力研究所、2010年、14－15頁。

当該文献の23－24頁では、ASEについて下記のように言及される。

ASEは①株式取得（企業でいえば投資）と②マイナスの課税ベースを利付きで繰り越し控除する仕組みである。キャッシュフロー課税とは異なり、取得価格は即時控除されないが、ACE同様、正常利潤が課税ベースから控除される仕組みである。課税ベースは当該期に支払われる配当から、「株主基金」（ACCの株式基金に相当）にみなし収益率－課税後－を乗じた額を控除する。株式を取得すれば、取得額が同基金に算入され、売却時には差し引かれる。

ASE 課税ベース＝今期の配当－未使用のACE－みなし収益率×株主基金

来期の株主基金＝今期の株主基金＋未使用のACE

*課税ベースがマイナスの場合、税還付の代わりに還付相当額が「未使用のACE」として、翌期の株主基金に算入される。

- (29) [拙稿「支出税の議論の展開」三重短期大学法経学会『三重法経』140、三重短期大学法経学会、2012年]などの文献を参照するとよい。なお、かつてN.カルドアが提唱した支出税と類似した支出税—総合消費税—がインドとスリランカで施行されたが、これは極めて短期間で廃止された。この理由としては、その税収不足、その税務行政の煩雑さ、などの事柄が挙げられている。
- (30) ミード報告と関連し、法人税型消費税の一類型としてのMCTについて言及される。

ミード報告書のやり方が米国に直接的に持ち込まれたのは、MCT (The Modern Corporate Tax) においてでした。これは、UC バークレーのAlan Auerbachが、2010年に提案した法人税改革案で、2つの柱からなるものです。ひとつは、国際課税の改革です。現状の国際課税の原則を変更し、消費税と同じように仕向地主義に基づく改革ができないかというわけです。GATT違反の問題を含めて非常に面白いのですが、本日の報告ではオミットいたします。もうひとつは、法人税の課税ベースをミード報告書におけるR+Fと同じキャッシュフロー税にすることです。つまり、資産取得や投資は、実資産でも金融資産でも即時控除をする、譲渡や運用からの収益は原価の控除を認めずに課税をする、支払利子は控除する、ということになります。出資の受入れと配当や分配は、課税対象外です。

岡村忠生「法人税の課税ベースと消費課税」『(公社)日本租税研究協会第67回租税研究大会記録』日本租税研究協会、2016年、90頁。

その他、ミード報告におけるキャッシュフロー法人税の提案—R(実物取引)ベース、R+F(実物・金融取引)ベース、S(資本取引)ベース—がよく知られている。本稿での、フラット・タックスやエクス・タックスでは、そのRベースが採られている。こうしたキャッシュフロー法人税については、キャッシュフローの変動の大きさによるそこからの税収の不安定性、その課税ベースの狭さ、などの面で問題を抱えている、とされる。なお、最近では、VAT型仕向地主義キャッシュフロー法人税も注目されている。

- (31) 宮島洋「支出税論議を吟味する：制度的・現実的アプローチを」『エコノミスト』毎日新聞社、1985年1月15日号、59頁。
- (32) [拙稿「支出税の議論の展開」三重短期大学法経学会『三重法経』140、三重短期大学法経学会、2012年]などの文献を参照するとよい。
- (33) 野口悠紀雄「税体系」貝塚啓明、金本良嗣 編著『日本の財政システム：制度設計の構想』東京大学出版会、1997年、64頁。

ミード報告の内容は、[Report of a Committee chaired by Professor J.E.Meade, *The Structure and Reform of Direct Taxation*, George Allen & Unwin, 1978] を参照するとよい。

- (34) 支出税の施行可能性向上に関するIT化の意義について、筆者は[Ohata Satoshi, “On the Properties of the Consumption Taxes in the IT Period”, *The Journal of the Law and Economic*

Society at Mie-Tankidaigaku, 139, *The Law and Economic Society at Mie-Tankidaigaku*, 2011] などの論稿で考察した。なお、支出税の場合に必要な贈与・遺産への資産課税については、ミード報告や、[宮本憲一、鶴田廣巳、諸富徹 編『現代租税の理論と思想』有斐閣、2014年]などの文献において整理されている。その中では、その課税と関係し、GIET、LAWAT、PAWAT、などの点について議論されている。

(35) 横山彰「法人税の課税ベースと租税政策」武田昌輔 編著『企業課税の理論と課題』税務経理協会、2007年、31頁。

(36) 森信茂樹「Capital Income Taxation and the Dual Income Tax」『PRI Discussion Paper Series』No. 04A-17、財務省財務総合政策研究所研究部、2004年、7頁。

(37) 林 (2008年)、前掲書、139頁。

(38) この点については、[Hall, R. E., A. Rabushka, *The Flat Tax*, Hoover Institution Press, 1985] などの文献を参照するとよい。

(39) 森信茂樹『日本の税制：何が問題か』岩波書店、2010年、39頁-40頁。

なお、アンドリュース型の支出税より前の貯蓄控除型の支出税は古典的支出税と呼ばれるが、これと賃金所得税との等価性については[宮島洋『租税論の展開と日本の税制』日本評論社、1986年、38-39頁。]において説明される。

(40) フラット税の累進性については、[Seidman, L. S., 『累進消費税：活力を生む新税制』(八巻節夫、半谷俊彦、塚本正文 訳)、文真堂、2004年] などの文献において議論されている。本書では、USA税にも言及されている。ここでは、USA税には、家計税と事業税の2構成要素があり、USA家計税では、累進的個人消費税がその理想であり、家計貯蓄の全てが控除され、USA事業税では、消費タイプの控除型付加価値税がその理想であり、資本財への全ての事業投資が購入した年に即時控除される、とされる。その他、Aaron and GalperのCGB税(消費・贈与・遺贈税：彼らはこれをキャッシュフロー所得税と呼ぶ。)についても、その74頁で次のように言及される。

「キャッシュフロー所得税」の下では、貯蓄される所得への課税は、貯蓄が消費されるか贈与または遺贈によって他の者へ移転されるまで延期される。生涯の終わりにおける資産は、その納税者が行使しなかった潜在消費力に相当するものであるが、最後の納税申告において課税標準に含まれることになる。こうした資産移転を算入することこそが、キャッシュ・フロー所得税の本質である。

(41) 森信 (2010年)、前掲書、41頁。

(42) Carroll, R., A. D. Viard, *Progressive Consumption Taxation: The X Tax Revisited*, The AEI Press, 2012, p. 30

(43) Altig, David, Alan J. Auerbach, Laurence J. Kotlikoff, Kent A. Smetters, Jan Walliser, "Simulating Fundamental Tax Reform in the United States", *American Economic*

Review 91.3, 2001

(44) 岡村 (2016 年)、前掲論文、89 頁。

(45) ADIT—Allowance for Corporate Equity & Dual Income Tax : ACE に加えて個人資本所得税として北欧型の二元的所得税を用いる— は、企業段階では法人・非法人にかかわらず ACE によって課税を行い、個人段階では全ての資本所得に対して比例税率で課税するとともに、労働所得に対しては累進税率で課税するというものである。[井上智弘、山田直夫「ACE の理論と実際」『証券経済研究』95、2016 年 9 月、14 頁。]

(46) 渡辺は、デジタル経済に関し、下記のように述べる。

結局、デジタル経済の何が問題なのかということをし少し考えてみましょう。なぜデジタル経済が、特に国際課税上の問題を引き起こすのでしょうか。まず、国際課税においては課税権の国家間の配分問題がありますが、デジタル経済においては、生産や取引の場所を特定することが難しいという問題があります。したがって、従来の国際課税ルールを適用しようとしても、制度上も執行上もなかなかうまくいなくなる可能性もあります。

さらに一般的に申しますと、そもそも情報が国境を越えてやりとりされるプロセスを経て生じた経済的価値についてはその価値が生成された場所を特定するのは非常に難しいはずで、はっきり言っていえば、価値が生成された場所の特定が不可能な面があるのではないかとことです。この、価値生成の場を特定することの不可能性の問題を典型的に示す状況を説明するものとして、「デジタル経済」という概念が使われているのではないかと考えられます。[渡辺智之「電子商取引と課税」『租税研究』776、日本租税研究協会、2014 年、166 頁。]

確かに、デジタル財がどこで生産されたのか、それがどこで取引されたのか、ということ、徴税側が特定することが困難だ、ということはいくつもある。ここでは、字数の制約などのため、デジタル財は扱わないこととする。その他、[森信茂樹「国境を越えるデジタル財の取引と消費税」『税務弘報』中央経済社、2012 年] などの論稿においてもその問題点について論じられている。

(47) 例えば、ビットコインに関し、以下のような問題点が指摘されている。

ハードディスクのクラッシュや災害などで秘密鍵を紛失すると、それに対応したビットコインを送れなくなる。つまり、保有していたビットコインを永久に失うことになる。これを回復する手段はないので、秘密鍵のバックアップを取るなどして、厳重に管理するよう警告されている。[野口悠紀雄『仮想通貨革命：ビットコインは始まりにすぎない』ダイヤモンド社、2014 年、73-74 頁。]

(48) Report of a Committee chaired by Professor J.E.Meade, *The Structure and Reform of Direct Taxation*, George Allen & Unwin, 1978, p. 192(pp. 419-420.).

[井堀利宏『課税の経済理論』有斐閣、2003年]では、最適課税やゲーム理論などの視点から国際税制に関する分析がなされている。

(49) 租税回避対策については国際的に深刻な課題となっている。近年、パナマ文書やパラダイス文書について大きく議論されているが、これらが租税回避と大きく関連していることは言うまでもない。その対策としては、例えば、BEPS への取り組みがある。これについては、[国税庁 HP [https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/kokusai/beps/index.htm]] を参照するとよい。

(50) 梶巻重幸「移転価格税制に係る最近の状況」『租税研究』778号、日本租税研究協会、2014年、228頁-229頁。

本章では、有形財について考察しているが、無形財や役務提供と、移転価格税制との関連性についても議論されていることはよく知られていることである。また、移転価格問題解消のための欧州の取組として CCCTB (Common Consolidated Corporate Tax Base (所得合算を伴う共通法人課税ベース)) がある。ここにおいて所得合算がない場合のものは、CCTB (Common Corporate Tax Base without consolidation (所得合算を伴わない共通法人課税ベース)) と呼ばれる。

(51) 財務省 HP [http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/175.htm] 参照

(52) 田原芳幸 編著『図説 日本の税制 平成28年度版』財経詳報社、2016年、267頁。

(53) 財務省 HP [http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/international/335.htm] 参照

(54) 梶巻 (2014年)、前掲論文、231頁。

(55) この点については、[Bradford, D.F. “Addressing the Transfer-Pricing Problem in an Origin-Basis X Tax”, *International Tax and Public Finance*, 10, 2003] などの文献を参照するとよい。

(56) Ohata, Satoshi, “On the Effect of the ICT Utilization against the Implementation Issues of the Expenditure Tax and the X Tax”, *The Law and Economic Journal*, The Law and Economic Society at Mie-Tankidaigaku, 2014, Ohata, Satoshi, “On the Properties of the Consumption Taxes in the IT Period”, *The Law and Economic Journal*, The Law and Economic Society at Mie-Tankidaigaku, 2011、拙稿「応能課税：国際的視点から」三重短期大学法経学会『三重法経』137、2010年、拙稿「応能課税とIT化」『経済科学通信』120、基礎経済科学研究所、2009年 なお、[拙稿「最小犠牲説と応能課税」基礎経済科学研究所ワーキングペーパー、No. 1、2008年] も参照するとよい。

(57) 政府や企業における ICT 化については、[拙稿「企業の IT 化：今後の動向」『びわこ学院大学びわこ学院大学短期大学部 研究紀要』5号、びわこ学院大学びわこ学院大学短期大学部、2014年、拙稿「電子政府と電子自治体：今後の課題」『びわこ学院大学びわこ学院大学短期大学部 研究紀要』4号、びわこ学院大学びわこ学院大学短期大学部、2013年、拙稿「金融業における IT 化：今後の課題」『びわこ学院大学びわこ学院大学短期大学部 研究紀要』4号、びわこ学院大学びわこ学院大学短期大学部、2013年] などの資料を参照するとよい。ここで挙げた文献でも、ミード型支出税施行における問題点への IT 化の意義を若干議論している。

- (58) [篠崎彰彦『インフォメーション・エコノミー：情報化する経済社会の全体像』NTT出版、2014年]などの文献を参照すると、ICT化とこの経済効果との関連性については各種主張があることがわかる。
- (59) 篠崎彰彦『インフォメーション・エコノミー：情報化する経済社会の全体像』NTT出版、2014年、261頁－262頁。
- (60) 齋藤忠志『国際税務の基本と仕組みがよ〜くわかる本：グローバル化時代の実践マニュアル』秀和システム、2012年、131頁。
- (61) 齋藤（2012年）、同書、128頁－129頁。
- (62) 齋藤（2012年）、同書、132頁－133頁。
- 国税庁 HP [<https://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/hojin/010601/02.htm>] も参照するとよい。
- (63) 有友圭一、松田克信、平島亮『金融機関の新・顧客データ戦略 SVoC：CRMを超えて』金融財政事情研究会、2008年、76頁。
- (64) [Okamoto, Akira, “Introduction of Progressive Expenditure Taxation to Japan”, *Okayama Economic Review*, 36. 3, 2004] などの文献を参照するとよい。
- (65) 支出税の議論については、[宮本憲一、鶴田廣巳、諸富徹 編『現代租税の理論と思想』有斐閣、2014年、拙稿「支出税の議論の展開」『三重法経』140、三重短期大学法経学会、2012年]などの資料を参照するとよい。
- (66) マイナンバー制度については、[内閣官房 HP（マイナンバー制度関係、<http://www.cas.go.jp/jp/seisaku/bangoseido/>)、拙報告書『マイナンバー制度：今後の課題』（ジー・エル・シーR&C、2016年）、拙報告書『租税分野におけるマイナンバー制度』（国際文化政策研究教育学会ワーキングペーパー、2018年）]などの資料を参照するとよい。

