

政権交代と税制改革

— 「平成22年度税制改正大綱」を中心に —

中 村 良 広

とどまるところを知らぬ財政赤字拡大の中、新政権下の再分配志向の強まり、税制調査会の一元化⁽¹⁾による税制決定過程の「透明化」など新たな環境の下で、「平成22年度税制改正大綱」（以下、「大綱」と略称。）が2009年12月22日に閣議決定された。その内容は政権交代を反映した新たな税制への兆しを一部に見せながらも、なお不徹底な部分、あるいは過去の経緯を引きずる部分など過渡期に特有の複雑な様相を見せている。本稿では「大綱」の特徴的な部分を抜粋してコメントするとともに、併せてそこでなお十分に論じられなかった今後の課題とその取り組み方向について提起したい。

1. 新政権下における税制改革の視点

(1) 「公平・透明・納得」の3原則⁽²⁾

従来、税制改革に際して常套句のように掲げられてきたのが「公平・中立・簡素」

(1) 「一元化」とは、自民党ないし自公政権時代の政府税制調査会と与党税制調査会との二元的な体制との対比を意識したものであり、政権交代後には政府及び与党の税制調査会が一元化されたという意味である。とはいえ、揮発油税、地方揮発油税、軽油引取税の暫定税率については、当初の税調の廃止方針にもかかわらず、それがもたらす巨額の減収に見合う財源措置が欠落する状況の下、民主党からの申し入れを受け入れる形で、暫定税率の実質存続で決着したわけで、これを機会に必ずしも税制調査会への意思決定過程の一元化が保障されるものでもないことも明らかになった。

(2) 税制調査会への鳩山総理大臣の諮問に「納税者の立場に立った税制の在り方、公平・公正・透明・納得と、そのようなことをキーワードとしながら、これから議論を進めていただければ大変幸いです」というくだりがある。また、すでに民主党（2009）に「税制改正について『公平・透明・納得』という納税者の視点に立った原則の下で政治主導の政策決定を行うとともに、政策の決定過程も透明化します」と総理の諮問の下敷きになる原則が示されている。

の3原則であった。1986年の第2次レーガン税制改革以来国際的に定着を見たこの原則に対して、「大綱」が目標とする「制度が公平で、かつ、制度の内容が透明で分かりやすく、その制度に基づいて納税することに納得できるもの」（「大綱」、5頁）という3原則は、「公平」については共通しているが、「透明、納得」という点でひとまず納税者視点に立った原則といえる。しかし、その一方で、従来の「簡素」はともかく「中立」という市場重視的な原則をどう見るのか。それを明確に否定し、再分配を中心に「公平」を前面に押し出すのか。「公平」で「透明」でさえあれば納税者は「納得」するのかいささかの疑問がないわけではない。

「公平」（特に垂直的公平）は再分配につながる原則であり、市場機構の尊重を意味する「中立」とは矛盾する。しかし、従来はまさにこの矛盾する両原則を掲げることによって政治的な再分配と市場機構との緊張関係・バランスを意識してきたともいえるが、「中立」を明示的に外すことは、この政治と市場の微妙な均衡への配慮を排除することになりはしないかと気になるところである⁽³⁾。

もっとも、実際問題としてこれまでのわが国の税制が「中立」であったわけでは決してないが、後述の租特透明化法が問題とするような特別措置の見直しにおいても、まさに「中立」が基準点となる。「中立」が金科玉条ではないことは、環境税の重要性に鑑みても自明であるが、政策税制を設計するにしても、まずは「中立」を出発点に、いかなる理由でいかなる方向を目指すのかが明示されるべきである。

(2) 「支え合い」の視点

世代間および世代内の両面においてお互いに「支え合い」、必要な費用を全体で分かち合う。この視点は当たり前のことといえる。現役世代、退職世代それぞれにおける負担の公平とともに、世代間における公平が確保されなくてはならない。しかし、さらに言えば、世代間の「支え合い」という表現は、後世代に負担をツケ回しする財政赤字の垂れ流し状況への自己批判ともなっている。世代間の「支え合い」とか、公

(3) グローバル化の中で法人税率の引下げ圧力が強まっている。しかし、税率を引き下げても各種の優遇措置を整理し、課税ベースを拡大すれば税収中立的な改革が可能である。これはEUにおける租税競争の激化に直面して税率引下げに踏み切ったドイツが選択した道である。わが国でも租税特別措置の抜本的見直しが予定されているが、これに合わせた法人税率の引下げは減収を回避しつつ既得権の整理による減税効果の公平な配分と新規産業の成長を促進することを可能にする。これはまさに「公平」（特に水平的公平）とともに「中立」原則にも適う政策である。

平と言う場合、現在の納税者ばかりでなく将来世代をも含めた公平が意識されなくてはならない。「財政的児童虐待」とも評される巨額の債務先送りの現状に、税制がどう応えるかはまさに喫緊の課題である。

(3) 税制改革と社会保障制度改革の一体化

両者の役割分担、両面における改革の整合性が重要ということである。これについては子ども手当や高校授業料実質無償化と税制の対応問題として現実化した。再分配を重視するのに応じて今後さらにこの側面が重要になってくると思われる。

(4) グローバル化に対応できる税制のあり方

国が「納税者である人や企業を囲い込むこと」の困難さ、「税制の国際協調」の必要性、地球温暖化・資源・エネルギー問題等といった「地球規模の課題」への対応の必要性が指摘されている。いずれも重要な視点であり、特に納税者を国が囲い込むことの困難さが今日特にグローバル化との関連で強調されている。この点は、法人所得課税、金融所得課税などをめぐる問題とかかわりが深い。新政権が前政権と異なる取り組み姿勢を提起できるかどうかの一つの注目点である。

(5) 「地域主権」を確立する税制

「国・地方の役割に見合った形へと税財源の配分のあり方を見直」すこととされている。意図は結構であるが、しかし、前政権時代にこのスローガンの下で推進された三位一体改革の第1段階が、地方財源の大幅削減という惨憺たる結果に終わったことへの痛烈な反省が必要である。「地方分権」に代わる「地域主権」⁽⁴⁾という新たなキーワードにこの想いが込められていると解釈される。

(4) もっとも、憲法上は「国民主権」であり「地域主権」などありえないという批判もある。「地域主権」とはあくまでも運動論的な概念であって、その意味では常に括弧付きで使用すべきかもしれない。

2. 個人所得課税の改革

(1) 現状と課題

① 基幹税の財源調達機能低下

図表1のとおり、個人所得税は国税中最大の比重を持つ基幹税であり続けている。しかし、その半面でバブル崩壊以降その比重は大幅に低下している。個人所得課税の財源調達機能の低下と称される問題である。この原因は、1つは長期不況による所得の停滞であるが、いま1つは景気対策としての累次にわたる減税の実施である(図表2)。

2003年度以降は景気回復を背景に、さらに2006・2007年度には定率減税の縮小・廃止によって税収は増加傾向にある。2004年度以降の国から地方への税源移譲の影響分を控除してもこの傾向に変化はない。とはいえ、バブル経済のピーク時に比べれば近年10兆円ほどその税収は落ちている。リーマンショック以降の税収が再度低下に転じることは必至で⁽⁵⁾、景気対策、少子化対策など膨張する経費とは逆の動きを見せているだけに事態は深刻である。

財政再建と新たな施策の展開に向けての財源が求められる中、世上、何かといえは消費税の増税のみが話題に上るが、所得税の財源調達機能の回復もそれに劣らず重要な問題であることを銘記すべきである。

図表1 国税における所得税(構成比)

(単位: %)

年度	1950	1960	1970	1980	1990	2000	2005	2008
所得税	38.6	21.7	31.2	38.1	41.4	35.6	29.8	32.3
法人税	14.7	31.8	33.0	31.5	29.3	22.3	25.4	23.2
消費税	2.9	4.6	4.4	3.7	7.4	18.6	20.2	21.4
その他	43.8	41.9	31.4	26.7	21.9	23.5	24.6	23.1
合計	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0

(注)1) 1980年度までの「消費税」の構成比は、物品税の構成比である。

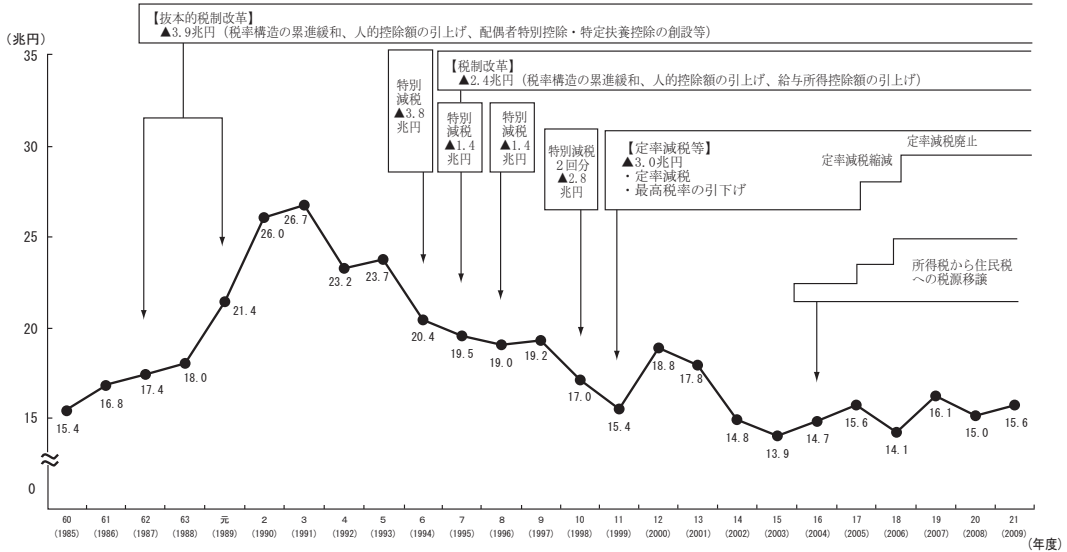
2) 2005年度まで決算、2008年度は補正後。

(出所) 新川浩嗣(編著)(2009)

(5) 図表2に見るように平成21年度予算では15.6兆円と見込まれていたが、補正後では12.6兆円まで激減し、さらに平成22年度予算でも12.6兆円と低水準を維持するものと見積もられている。

図表 2 所得税の主な改正と税収の推移

○昭和62・63年や平成6年に税率構造の見直しや人的控除額の引上げが行われるなど累次の負担軽減措置が講じられてきた。
 ○この間、所得税収は、平成3年度の26.7兆円をピークに、20年度の実績は15.0兆円となっている。



(注1) 所得税収は、20年度までは決算額、21年度は予算額である。なお、所得譲与税による税源移譲 (16年度△0.4兆円、17年度△1.1兆円、18年度△3.0兆円) 後の計数である。
 (注2) グラフ中の税制改正による増減収見込額は、平年度ベースの金額である。

(出所) 税制調査会 (2009 b)

② 高所得層における逆進的負担 — 所得再分配機能の低下

所得税は多くの税収をもたらす基幹税であると同時に、個人の担税力に応じて負担を加減することが可能な税であり⁽⁶⁾、所得再分配機能が期待されている。図表 3 によれば、確かに低所得層の負担率は低く、所得が高まるにつれて負担率が高まっている。いわゆる累進的な負担がその限りでは実現されている。ところが、所得金額 1 億円を境にこの傾向は逆転し、所得が高まるにつれてむしろ負担率は低下している。高所得層では負担が逆進的である。

この負担の逆進性の原因は、わが国の所得税が10種に分類された所得すべてを合算して課税する総合課税ではなく、土地譲渡所得や利子・配当・株式譲渡所得といった高所得層に偏在する所得に対しては低率の分離課税が認められていることに

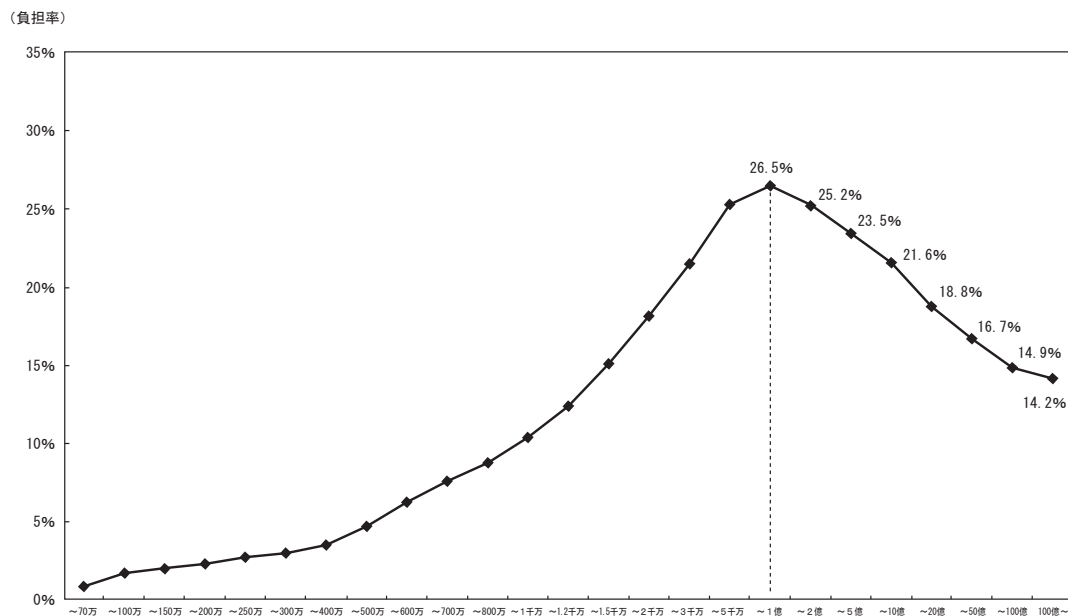
(6) 神野は、こうした家計に分配された貨幣にかかる税をシュメルダースに依拠して「誂え税」と呼んでいる (神野 [2007]、170頁)。既製服ではなくオーダーメイドの服のように、納税者それぞれの担税力に応じて負担調整が可能な税という意味である。

ある。配当や株式譲渡益については本則税率は20%であるが、当面、10%に軽減税率が適用されている（図表3では軽減税率分は除かれている）。本則税率の20%に戻ったとしても、なお総合課税における最高税率40%の半分に過ぎない。

所得税の再分配機能の強化策として、給付付き税額控除がしばしば話題にされるようになった。しかし、この制度が導入されたとしても資産所得に関する現行の分類所得税的仕組みが残されれば、最高所得層で負担率が低下するといういびつな負担構造は解決されないままとなる。

それにしても、税制調査会の答申の付属資料としてこうした情報が開示されるようになったというのも新政権下ならではのことであり、まずは客観的な現状認識から改革の議論が始まることになる。

図表3 申告納税者の所得税負担率（平成19年分）



(備考) 国税庁「平成19年分申告所得税標準調査（税務統計から見た申告所得税の実態）」より作成。 (合計所得金額：円)
 (注) 所得金額があっても申告納税額のない者（例えば還付申告書を提出した者）は含まれていない。
 また、申告不要を選択した場合の配当所得や源泉徴収で課税関係が終了した源泉徴収特定口座における株式等譲渡所得や利子所得等も含まれていない。

(出所) 税制調査会（2009 d）、付属資料

(2) 改革の方向性

① 社会保障・税共通の番号制度の導入を

改革の方向の第1に、社会保障・税共通の番号制度の導入が提起されている。税について納税者をもれなく管理するいわゆる納税者番号制度が前政権の時代から繰り返し話題とされ、税制調査会においても近年ではその導入が間近な課題として論じられていた。しかし、今回の提案は社会保障・税共通の番号制度であり、これは日本年金機構と国税庁の統合による歳入庁新設を前提とする新たな次元における提案である。

今年度すでに子ども手当において問題が意識されるようになったが、今後こうした制度がさらに拡充され、税と給付とが一体的に実施されるようになれば、共通の番号制度は不可欠なものとなる。

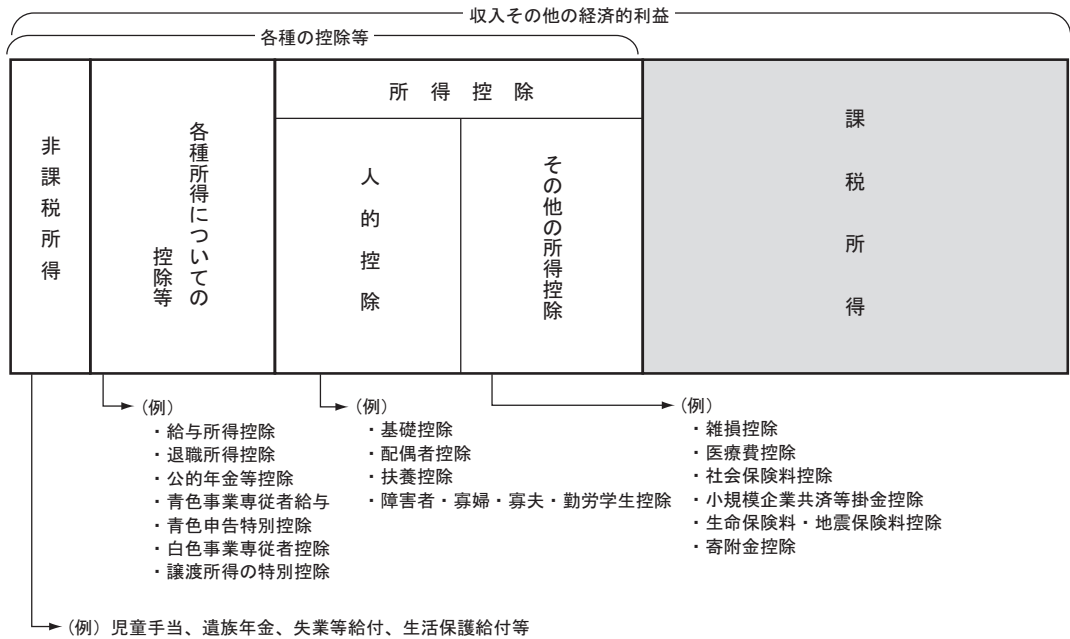
② 所得控除から税額控除・給付付き税額控除・手当へ

新政権が打ち出した政策で大きな話題となったものの一つが子ども手当であった。所得制限の是非や、子育て支援策としての優先順位など様々な見解が披瀝された。この機会に都市部における深刻な保育所不足などもあらためて広く注目されることになった。また、高校授業料の実質無償化も子ども手当ほど大きな話題にはならなかったとはいえ、やはり高校生の保護者にとっては大きな関心事であった。

これらが税制の問題となるのは、手当の実施に合わせて所得控除の廃止が行われたからである。すなわち、今回に限って言えば「所得控除から手当へ」が行われた。問題となる所得控除等を含む各種控除について概観したのが**図表4**である。このうち縮減・廃止された所得控除は扶養控除である。子ども手当の財源として、年少扶養控除（0歳～15歳に対して38万円）が廃止された。また、高校授業料実質無償化の財源として特定扶養親族（16歳～22歳）のうち高校生（16歳～18歳）に対する特定扶養控除（63万円）の上乗せ部分（25万円）が廃止された。確かに手当のために財源調達が必要であることは言うまでもないが、しかし、それだけで必要な財源は賄い得ない（**図表5**）。給付に連動した扶養控除の廃止や縮減は、財源調達を目指すとともに、手当と所得控除の重複という制度上の問題を整理するという意味も持っていたのである。

実は、制度上の重複とは別にもっぱら財源調達のために当初検討されたのが配偶者控除（38万円）の廃止であった。もともと批判の多い制度をこの際廃止し、それがもたらす増収を子ども手当の財源として活用しようというものであったが、これ

図表4 所得控除と課税ベース



(出所) 税制調査会 (2009 b)

図表5 扶養控除・配偶者控除の廃止による増収見込み額

	配偶者控除	扶養控除 (年少)	特定扶養控除	扶養控除 (成年)	老人扶養控除
所得税	0.6兆円	0.5兆円	0.5兆円	0.2兆円	0.2兆円

※ 21年度予算ベース。

(出所) 税制調査会 (2009 b)

に対しては強い反対もあり今回は見送りとなった。しかし、この配偶者控除にせよ年少扶養控除や特定扶養控除にせよ、その廃止がもたらす財源は限られている(図表5)。民主党マニフェストは子ども手当(満額で年間31万2,000円)の所要財源を5.3兆円、高校授業料無償化の所要財源を9,000億円と見込んでおり、所得控除の廃止だけでは到底所要財源を賄い得ないことは明らかである。

「所得控除から手当へ」という今回の措置と並んで提起されているのが「所得控除から税額控除へ」という方向である。これを例示したのが図表6である。現在、

基礎控除、扶養控除、配偶者控除のいずれもそれぞれ年間38万円と統一されているので、仮にこの1つを廃止して、代わりに10万円の税額控除を導入したケースを想定している。この図から明らかなように、所得控除を使えば限界税率が低い低・中所得層への減税効果は小さく、高所得層への減税効果は大きい。課税所得100万円と3,000万円では減税額は2万円弱と15万円強であり、7倍以上の開きが出てくる。ところが、これを税額控除にすれば所得階層にかかわらず減税額は10万円と一律になり、こうした不公平は除去される。税額控除に移行することで低所得層ほど所得控除に比べて減税幅は大きくなる。図表6の事例では課税所得800万円まで減税となる。それに対して課税所得1,500万円、3,000万円といった高所得層では増税となる。

税額控除に移行した場合、最終的な納税額(A+D)は課税所得100万円の層ではマイナスになる。「所得控除から税額控除へ」に限定すればこの層の納税額は0にとどまる。しかし、「所得控除から給付付き税額控除」まで進めば、この最低所得層に対しては3.1万円の給付金が支給される。もちろん課税所得さえない低所得層になれば、行き着くところ納税額マイナス10万円ということで10万円が支給されることになる。

年少扶養控除を廃止して定額の子ども手当の財源の一部とする新制度は、所得再分配効果を高めるものであったが、所得控除という税制と子ども手当という社会保障とにまたがる仕組みであり、別個の制度間の連携・調整を、所管官庁で言えば財

図表6 所得控除から税額控除へ — 影響モデル (所得税)

(単位: 万円、%)

課税所得	限界税率	(A)税額	(B)所得控除による負担軽減額	(C)税額控除	(B)-(C) (D)	(A)+(D)
100	5	5	1.9	10	△8.1	△3.1
300	10	20.25	3.8	10	△6.2	14.05
500	20	57.25	7.6	10	△2.4	54.85
800	23	120.4	8.74	10	△1.26	119.14
1,500	33	341.4	12.54	10	2.54	343.64
3,000	40	920.4	15.2	10	5.2	925.6

(注) 所得控除を38万円、税額控除を10万円とする。

務省と厚生労働省との連携・調整を必要とする⁽⁷⁾。それに対して、給付付き税額控除は税制内部における税額控除・給付であるから、制度として連続しており、厄介な制度間調整問題は発生しない。

ところで、**図表6**のモデルでは限界税率を5%~40%としたが、わが国の納税者の実態を見ると、限界税率10%以下にその8割が収まっている。そのため大部分の納税者が大幅な減税対象になることになり、所得控除を廃止しても税収中立は不可能になる。したがって、税収中立を前提にする限り税額控除は小幅にとどめざるを得なくなり、再分配効果はそれだけ低下する。給付付き税額控除によって比較的大きな再分配効果を実現しようとするれば、最低・最高税率の引上げを基本にした増税を前提にせざるを得ないだろう。

さらに留意すべきは、給付付き税額控除を導入するにしても、「税収中立」で済ますわけには行かないことである。すなわち、財政再建のために所得税を含めた大幅な増税が不可避である以上、給付付き税額控除を導入しつつ、しかも所得税収の増加を実現しなくてはならないからである。したがって、所得税の枠内で給付付き税額控除を導入しつつ、かつまた税収増加を実現するためには、相当大幅な課税ベースの拡大や税率引上げ、課税ブラケットの見直しなどを行わざるを得なくなろう。

③ 金融所得一体課税の推進

「大綱」は、総合課税を理想としつつも、「金融資産の流動性等にかんがみ、当面の対応策として」（「大綱」、14頁）、金融所得の一体課税を進めるという。金融所得一体課税とは各種の金融所得を総合し、その枠内で各種所得間の「損益通算」を行い、一律の分離課税を適用するものである。具体的には、従来は利子、配当、株式譲渡益はそれぞれ別個に所得計算をして、一定の税率が適用されたのであるが、これらを合算し、株式売買で損失が出た場合にはその損失を他の所得、例えば配当所得や利子所得と相殺することを認めるものである。

金融所得一体課税は前政権の時代に「貯蓄から投資へ」と称して、個人投資家に預貯金ばかりでなく株式投資にも向かわせるため税制上の支援を与えるものとして導入が進められた。しかし、前述のとおり高所得層における逆進的負担の最大の原因が金融所得をはじめとする資産所得の優遇であるとするなら、これをさらに推し

(7) 実際問題としては既存の児童手当の財源を動員することになったため、地方団体の負担も求めることになった。

進める政策については政権交代を機に再検討がなされてしかるべきである⁽⁸⁾。大綱の「当面の対応策として」という表現が、この問題の再検討を含意するものと期待したい。

3. 法人課税の改革

(1) 現状と課題

法人税をめぐる近年の議論の中心は、グローバル時代における国際競争の激化を勘案したとき、わが国の法人税率が高すぎるのではないかという点にあった。経済界はいうまでもなく税率が高すぎるとしてその引下げを要求し、一方、財源を失いたくない財務省は必ずしも高すぎるとはいえないとしてこれを拒むというのが対立の基本構図であった。

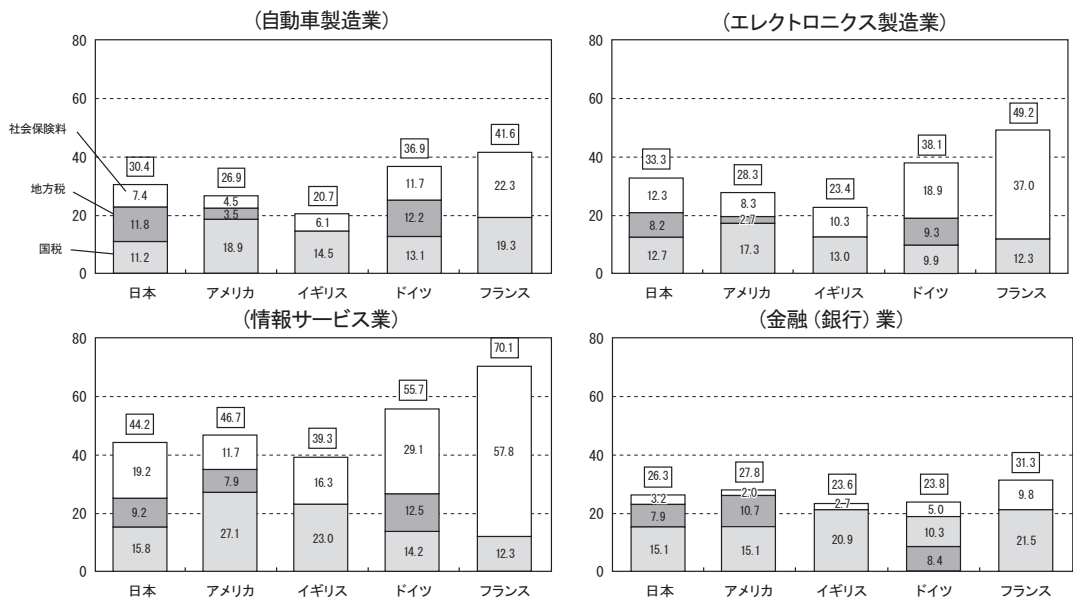
しかし、法人の負担については国・地方の税ばかりでなく社会保険料の負担もあり、これらを合わせて比較しなくてはならない。図表7で見ると、産業分野ごとに状況の差はあるが、主要国の中で日本の法人負担はほぼ中位にあり、特に高いとはいえない。

税負担だけを見るとフランスは平均的水準にあるが、社会保険料を加えると負担は急上昇する。税も社会保険料も公的負担という点では同様であり、両者を総合して比較しなくては判断を誤ることになる。

また、図表で比較された時点では概して負担率が日本を上回っていたドイツでは2009年に法人税率が従来の25%から15%へと引下げられた。これに加わる連帯付加税や地方の営業税は従来どおり維持されているとはいえ、日・独の関係に一定の変化が生じた可能性はある。しかし、図表で明らかのようにドイツの場合、国税法人税のウェイトはさほど高くはないし、税率引下げとセットで優遇措置の廃止による課税ベース拡大が行われたので、法人税の引下げが及ぼす影響は意外に小さいと思われる。

(8) 川勝(2009)は、スウェーデンの二元的所得税とわが国の金融所得一体課税を比較し、わが国の金融所得一体課税が課税の中立性・簡素性を重視し包括的所得税の解体を推し進めるものであるのに対して、スウェーデンの二元的所得税は課税ベースの拡大を実現するとともに、純資産税との組み合わせによって垂直的公平の補完をも実現しているとして、資産所得優遇に流れるわが国の金融所得一体課税論を批判している。

図表7 法人所得課税及び社会保険料の法人負担の国際比較に関する調査（平成18年3月）



※ なお、アメリカの企業が負担する民間医療費は、自動車製造業15.4%、情報サービス業1.8%、エレクトロニクス製造業2.1%、金融業0.7%であると推計されている。

（出所）税制調査会（2009 d）、付属資料

また、法人の税負担を評価する場合、通常行われているように企業レベルでの負担のみでは不完全であり、本来は受取配当に対する税負担も加えて、全体としての資本所得に対する負担を算出しなければならない。いずれにせよ、世上往々見受けられる法人税率のみを取り上げた法人負担の高低をめぐる議論はきわめて浅薄なものといわなければならない。

（2）改革の方向性

① 租税特別措置の抜本的見直し

税法上の本則を離れた例外措置としての租税特別措置は、しばしば既得権化して恒久化される。租税特別措置の新設に当たってその是非が厳しく吟味されるべきは当然であるが、導入後も時代の変化等を踏まえて特別措置の継続の妥当性について不断の吟味が必要である。

今後の税制調査会は「租特透明化法（仮称）」の制定に基づく租税特別措置の抜

本的洗い直しを目指している⁽⁹⁾。法人税に関しても最大限この方向で特別措置の整理を進め、課税ベースを拡大した上で、税率の引下げを検討すべきである。そうすることで税率引下げにもかかわらず減収を回避し（税収中立）、かつまた特別措置によって優遇されてきた企業や産業の利益を広く他の産業や企業に配分することができるからである。

しかしながら、租税特別措置の廃止による増収額は現状ではせいぜい8,000億円程度であり、仮に全廃するとしてもそれによる税率引下げは軽微にとどまる。もし本格的な税率引下げを構想するとすれば、租税特別措置ではなく、会計上の経費概念そのものや損失繰越のあり方などの再検討によって課税ベース拡大を図る必要があるだろう。

② 特殊支配同族会社（一人オーナー会社）の役員給与課税の廃止

最近の法人税改正に関して特に中小企業の世界で大きな関心事となったのが、特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入制度であった。これは要するに、「一人オーナー会社」の場合、社長の給与を経費で落とすことを認めないという取り扱いで、2006年4月1日以後開始する事業年度から適用された。但し当初は800万円に限って適用除外とし、翌年度からはこの限度が1,600万円に引上げられた⁽¹⁰⁾。

この趣旨は、社長に恣意的に高い給与を支払うことでそれを会社の経費で落とし、かつまたその所得に対しては給与所得控除を受けるという「二重控除」による租税回避を防止するというものである。個人企業であれば社長が自分で自分に給与を払うことはできず、給与所得控除は利用できないが、会社を法人組織にすれば税負担を緩和できる。したがって、法人か個人かという企業の組織形態の選択に税制が歪曲的な影響を及ぼすことにもなる。2005年の商法改正により、2006年5月から最低資本金の制限が撤廃され、「1円株式会社」の設立が可能になった。このため、法人化することで容易に租税回避が可能になったことを受けて、これを排除するための対策が講じられたわけである。

しかし、これに対してはもともと法人形態をとっていた中小企業からすれば突然の負担追加ということになり、強い批判が相次いだ。これに応える形で制度の2年

(9) 税制調査会（2010）によれば租税特別措置法の規定による法人税関係の減収額は1兆1,380億円、増収額（交際費損金不算入による）は3,310億円で、差引8,070億円の減収となっている。

(10) 平成19年度分一人オーナー会社課税制度適用会社のオーナー給与（平均）は、赤字法人で1,926万円、黒字法人で2,048万円であった（税制調査会〔2009a〕）。

目には適用除外基準である基準所得金額が2倍の1,600万円に引上げられたのである。

しかし、そもそもこうした措置が「二重控除」排除の方法として適切かという批判があるため、2010年度税制改正でこれを廃止し（2010年4月1日以後に終了する事業年度から適用）、この問題に対する抜本的措置を2011年度税制改正で講じることとなった。「抜本的措置」がどのようなものになるのか、関係者は固唾を呑んで見守っている。

③ 地方法人課税の限界と安定的地方税体系の構築

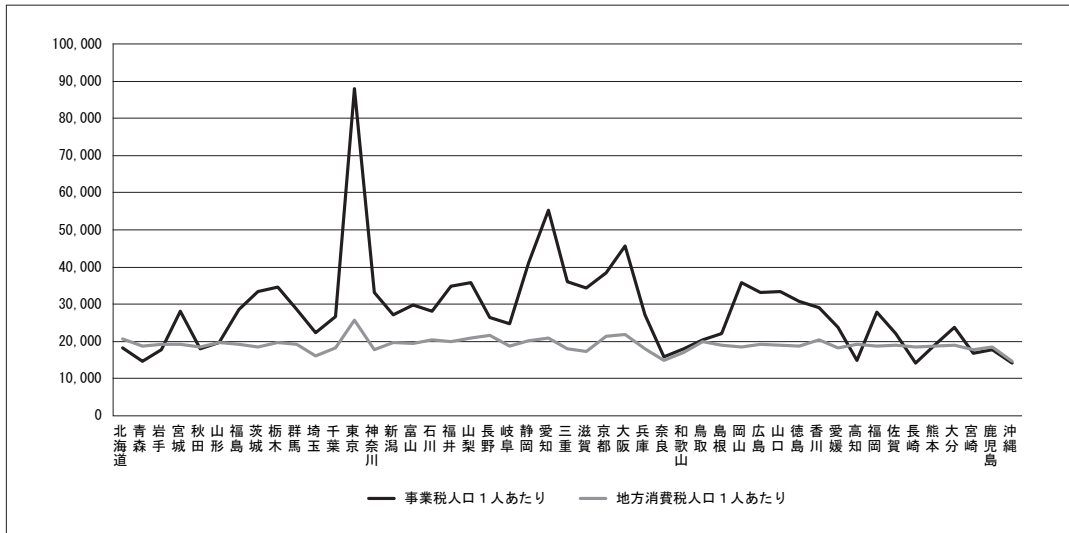
地方法人課税としては道府県の法人事業税、法人住民税および市町村の法人住民税があり、これらを地方法人2税とっている。地方法人2税は伸張性に富み、好況期には多収的であり、地方財源として重要な役割を果たしてきた。しかし、その半面で景気変動に伴う振幅が大きく、特に経済停滞局面では財源として「安定性」を欠いている。しかも、地域間における偏在が大きく、地方税の要件の一つである「普遍性」にも適合しない。

高齢化時代を迎え地方の財政需要が拡大する中で、地方財源を財政調整制度のみに依存し得ないとすれば、安定性と普遍性に富んだ地方税体系の確立が求められるのである。

図表8は、地方法人課税を代表する法人事業税と地方消費税の地域間収入状況を対比している。法人事業税については東京都の税収が突出して大きい反面、沖縄県、長崎県、高知県、奈良県、青森県などの税収は小さい。それに対して、地方消費税については確かに東京都の税収が若干大きく、沖縄県、奈良県、埼玉県などの税収が小さいといった傾向は見られるが、その差は小さい。すなわち、地方消費税は地方税の要件の1つである「普遍性」に富んでいる。また、消費税の課税ベースとなる消費は、法人所得ほど景気の影響を受けないので、相対的に「安定性」にも優れている。

とはいえ、地方消費税はその間接税としての性格上、納税者意識が育ちにくく、この税への全面的依存は地方財政責任の希薄化につながりかねない。その意味では、地方消費税ほど普遍性・安定性に優れているわけではないが、法人関係税に比べればその面で勝り、かつまた痛税感があるだけに納税者意識の醸成につながる個人住民税との適切な組み合わせが必要である。

図表 8 都道府県別法人事業税、地方消費税の人口一人あたり額（2005年度）



(出所) 高木健二（2008）、57頁。

4. 消費税増税は避けられない

消費税については、三党連立政権合意において、「今回の選挙において付託された政権担当期間中において、歳出の見直し等の努力を最大限行い、税率引き上げは行わない」との方針が確認された。確かに歳出の見直し等の努力を惜しむべきではない。しかし、それだけで巨額の財政赤字を解消できるものではないことは、2010年度の予算編成の経緯からも明らかである。言うまでもなく「埋蔵金」は無尽蔵ではないし、それを使えば政府の純資産（資産－負債）が減少するという意味では新規国債の発行と同じである。債務が増えないので助かったと感じるのはただの錯覚に過ぎない。

財政の持続性を保つためには増税が不可避であることを認めるべきであり、その決断は早ければ早いほうがよい。留意すべきは、増税は消費税だけに偏るべきではなく、所得課税も資産課税も全般的に可能性を追求すべきだということである。特に財源調達力が著しく低下した所得税の増税を消費税の増税と同時並行的に進めるべきである。

消費税の最大の欠陥は逆進性である。軽減税率や割増税率を組み合わせる複数税率制もありうるが、制度の複雑化を招き弊害を伴う。しかも、軽減税率による減収分だけさらに

標準税率の引上げが必要になる。消費税の逆進性対策として簡明なのは、所得税の累進性を高めて租税体系全体としての累進性を確保することである。そのためにも所得税における各種控除の見直し、税率構造の再編、資産課税の強化などによる増収策とセットに給付付き税額控除の導入を進めるべきである⁽¹¹⁾。

5. 個別間接税の改革

(1) 基本的考え方

すでに消費税が消費全般に課税されている中で、個別間接税を付加することは当該消費に対する「二重負担」を求めることになるため、追加的課税根拠の説明が必要になる。このために提起されたのが「グッド減税・バッド課税」の考え方である。すなわち、特定の財・サービスが環境や健康などに好影響を及ぼす場合には税負担を軽減し、悪影響を及ぼす場合には税負担を加重するというものである。

酒税やたばこ税は、健康に悪影響を及ぼすものの消費を抑制する「バッド課税」として古くから説明されてきたし、化石燃料消費に対する課税も「バッド課税」ということになる。

① 暫定税率から地球温暖化対策税へ

化石燃料課税や車体課税について、従来わが国では道路特定財源として応益原則によって根拠付けられてきたが、2009年4月に一般財源化されて以来この課税根拠は失われた。周知のとおり、民主党のマニフェストは道路特定財源とされてきた諸税の暫定税率の廃止を掲げている。しかし、暫定税率を廃止した場合、国・地方を合わせて年間約2.5兆円という巨額の減収が見込まれ、しかも、CO₂大幅削減という政府目標と矛盾することから、その処理が大問題となった。結局、政治決着によって暫定税率部分は別の名目で維持するという形で、なんとか事態は収拾された。

すなわち、揮発油税、地方揮発油税、軽油引取税の暫定税率は2010年度からひとまず廃止するが、地球温暖化防止のため、当分の間、現在の税率水準を維持するというものである。ただし、2008年度上期に見られたような石油価格の異常な高騰時

(11) ただし、家計ごとの消費額を反映した消費税還付額を控除税額に積算することは困難である。このことは食料品等に軽減税率を導入して逆進性緩和を図る場合も同じことであろう。あくまでも概算的な税額控除による逆進性緩和で満足するほかはない。

には、暫定税率部分の課税を停止することとされている。

上記の措置は現実問題としてはやむをえないものではあるが、かなり苦しいこじつけに近い。本来は、民主党が野党として暫定税率の廃止や一般財源化を求めた時点で、代替案として体系的な環境税を提示すべきであった。その全体構想なしに暫定税率廃止にこだわったために、自縄自縛に陥った。暫定税率分のみならず本則税率分も含めて、環境税としての再構築を検討する時期に来ているのである。

一方、「グッド減税」としては「エコ・カー減税」（自動車重量税は2012年4月末まで、自動車取得税は2012年3月末まで）を実施するとともに、「バッド増税」としてはCO₂排出量が多いガソリン車等について、自動車重量税の本則税率の2倍の税率を設定するなど前政権以来の制度の仕組みを維持することとしている。

② 地方環境税の検討

地球温暖化対策の推進に当たっては、国ばかりでなく、地方の側からの独自の施策の展開が期待される。すでに産業廃棄物税や森林環境税など、地方独自の取り組みとして全国的な普及を見ているものもある。自動車税や軽油引取税など地方税としても直接的に地球温暖化対策に関連する税を持っているだけに、これらを地方環境税として活用することが考えられるが、一方、「グッド減税」に際してはその代替財源の確保も重要な課題となる。

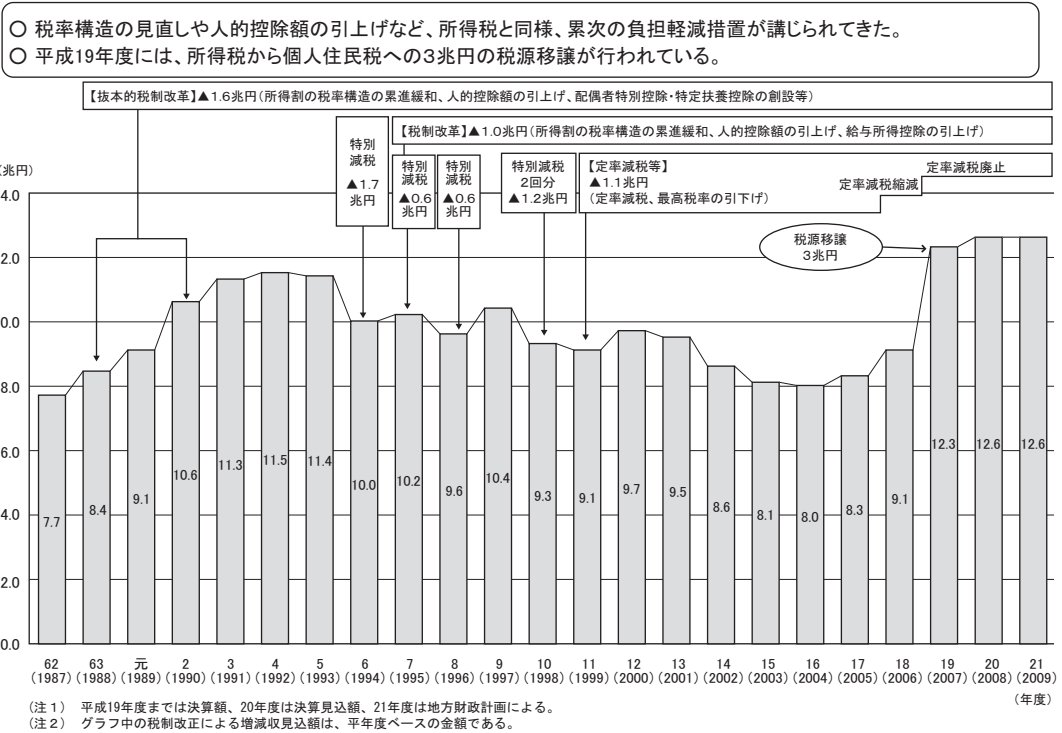
6. 「地域主権」の確立に向けた地方税財源のあり方

① 国と地方の税源配分のあり方の見直し

「大綱」は、「地域主権」改革を進める中で地方に大幅に事務事業の権限を移譲した上で、国・地方間の税財源配分のあり方を見直すとしている。「地方消費税の充実など、税源の偏在性が少なく、税収が安定的な地方税体系を構築」するという。三位一体改革の原案とも言える2002年5月の「片山プランⅡ」は、国から地方への税源移譲の第1段階として国庫補助負担金整理と同額の5.5兆円を予定し、その内訳は所得税3兆円、消費税2.5兆円であった。第2段階は地方交付税の見直しと並行して消費税の地方への移譲を予定していた。

内容上の問題は多いが所得税3兆円の移譲はひとまず完了したわけで（**図表9**）、残るは消費税の移譲に焦点が移っている。その実施方法については、消費税率を現状のま

図表9 個人住民税の主な改正と税収の推移



(出所) 税制調査会 (2009c)

まで地方へ移譲するとは考えにくく、消費税増税に際して地方消費税も増税という組み合わせが現実的である。しかし、その場合、国においては累進的所得税に給付付き税額控除を導入することで消費税の逆進性は緩和ないし除去できるとしても、地方の個人住民税に再分配を期待することには問題が多い⁽¹²⁾。結局、国・地方を合わせた消費税の逆進的負担については、国税所得税の再分配機能強化によってその是正を図るほかはない。

(12) 個人住民税に給付付き税額控除を組み込む構想の基本的問題については、中村 (2009) において論じた。

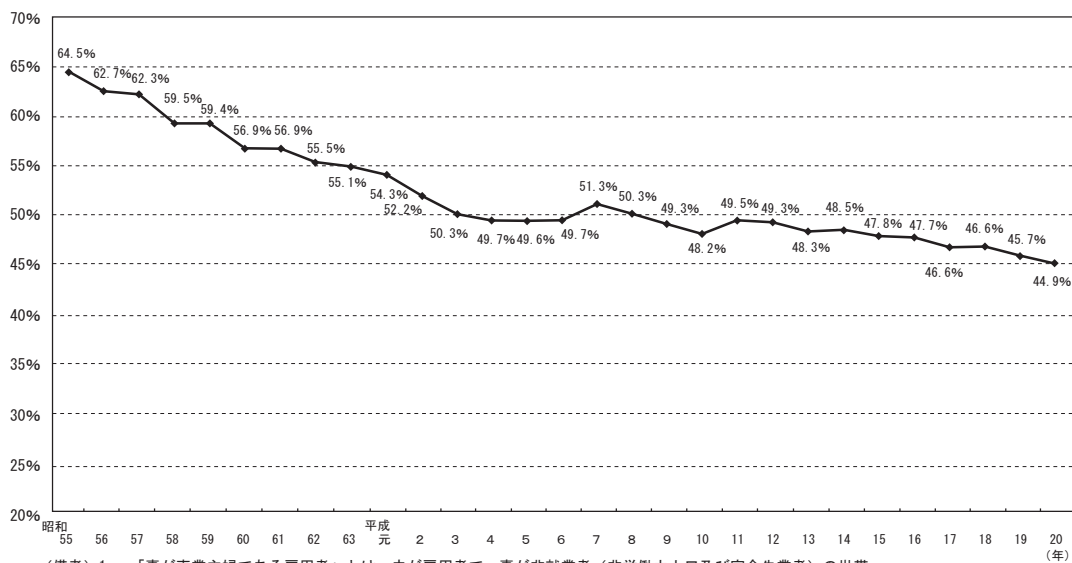
7. おわりに

最後に、今後に残された重要な問題を列挙しておこう。

まず、個人所得課税における配偶者控除の取り扱いについては、子ども手当の財源としてその廃止が決まりかけたが、最終的に強い反対があつて取止めになった。フェミニストを中心に従来から強い批判があり⁽¹³⁾、**図表10**のように近年サラリーマンの妻において専業主婦が少数派となるに及んで、この制度の廃止は間近に迫ったかに見える。しかし、この制度はその創設（1961年）の経緯から見て課税単位の選択にかかわる税制上の根源的な問題を含んでおり、単純に多数決や、ましてや財源調達を根拠に廃止しうるものではなく、夫婦も含めた個人単位課税徹底化の是非についての議論を詰めるべきである。

そもそも配偶者控除は、パートナーの給与所得に対する配偶者の「内助の功」を認め、夫婦による給与所得の合算二分割による課税、すなわち二分二乗方式を究極の姿としなが

図表10 妻が専業主婦（非就業者）である雇用者／妻のいる雇用者



(備考) 1. 「妻が専業主婦である雇用者」とは、夫が雇用者で、妻が非就業者（非労働力人口及び完全失業者）の世帯。
 2. 就業者から農林業、自営業主及び家族従業者は除いた。
 (参考) 昭和34年の割合は69.4%（昭和34年10月「労働力調査臨時調査報告」）。（以降昭和55年まで該当データなし。）
 (出所) 「労働力調査特別調査」「労働調査」（総務省）により作成。

(出所) 税制調査会（2009b）

(13) 全国婦人税理士連盟編（1994）はその代表的な成果である。

ら、しかし、いくつかの理由からそこまでは徹底しえず、それに準じる減税策として導入されたものである。したがって、本来、配偶者控除の取り扱いは、この給与所得稼得における配偶者の貢献の租税論的評価という制度の原点に立ち返ってその当否を論じない限り、仮に多数派となった共稼ぎ世帯の声を背景にそれを廃止したとしても、今度は逆に少数者たる片稼ぎ世帯の不満が熾り続けることになるのである。

ついで、個人所得に関する課税ベースの問題として最も重要なのは給与所得控除の取り扱いである。前政権下の税制調査会ではかなり集中的に論じられてきたが、今次税調の答申ではまったく触れられていない。給与所得税の財源調達機能回復に向けて課税ベースの拡大を進めるとすれば、その中で最大の比重を占める給与所得控除の見直しは不可避である。しかし、その際には特定支出控除の拡大による確定申告権の拡充という問題をどのように取り扱うべきかも重要な論点である。

また、給与所得控除の見直しの結果、その縮減に行き着くとすれば、課税最低限の引下げ問題との関連で基礎控除の水準の妥当性が問題となる。基礎控除、扶養控除、配偶者控除いずれも38万円という形式的に一律化された金額にもかかわらず、従来寛大に認められてきた給与所得控除によってその矛盾の顕在化に至らなかったとすれば、給与所得控除の縮減を機に本格的にその妥当性が問われることになるからである。

さらに、消費税増税と同時並行的に個人所得課税の増税が進められるべきであるとすれば、各種控除の見直しばかりでなく税率構造——所得ブラケット、最低・最高税率——の改革も本格的に論じられるべきである。

最後に、国際課税の分野では、「大綱」は国際金融危機、貧困問題、地球環境問題などへの対策の1つとして国際連帯税を提起している。すでにフランス、チリ、韓国などにおいて航空券連帯税の導入という形で具体化されている。わが国でも早急な検討が求められるが、「連帯税」の中身は租税論的には雑多なものを含み、理論的な整理が必要であろう。

(なかむら よしひろ 熊本学園大学経済学部教授)

【参考文献・資料】

- 川勝健志（2009）「日本の金融所得一体課税論と二元的所得税 — スウェーデンとの比較から —」、諸富徹編著『グローバル時代の税制改革 — 公平性と財源確保の相克 —』ミネルヴァ書房
- 新川浩嗣（編著）（2009）『図説日本の税制（平成21年度）』財経詳報社
- 神野直彦（2007）『財政学〔改訂版〕』有斐閣
- 税制調査会（2009 a）「平成21年度第4回税制調査会資料（一人オーナー課税制度適用状況調べ）」
- 税制調査会（2009 b）「平成21年度第19回税制調査会資料（個人所得税）」
- 税制調査会（2009 c）「平成21年度第19回税制調査会資料（個人所得課税〔地方税〕）」
- 税制調査会（2009 d）「平成22年度税制改正大綱 — 納税者主権の確立に向けて —」
- 税制調査会（2010）「第3回専門委員会資料」
- 全国婦人税理士連盟編（1994）『配偶者控除なんかいらない!?!』日本評論社
- 高木健二（2008）「地方法人2税の再配分と地方交付税」『自治総研』2008年1月号
- 中村良広（2009）「住民税における再分配政策導入の動きとその課題」『税』2009年11月号
- 民主党（2009）『民主党政策集INDEX2009』