

「中期答申」を読む (下)

小林 晃

七

経済原論的次元でいえば、租税は、その税目のいかんを問わず、年々の価値生産物 ($v+m$) ないし国民所得の特殊な第二次的再分配である。ここで特殊という意味は、いうまでもなく、国家による権力的強制性をもった再分配——再分配にも様々なものがある——だからである。しかも、その国家は事実上の総資本であるから、個別資本の属性の必然的延長として、大衆増税への志向は、資本主義的税制に随伴する必然的、一般的な傾向をなす。本稿の(上)で、「中期答申」の論評をつうじて指摘した大衆増税志向も、究極的に規定するのは、この必然的、一般的傾向であり、その現代日本的な発現にはかならない。

この現代日本的な大衆増税志向の背景ないし要因として、次の四点を指摘しておいた。第一がバブル景気の崩壊以降、十数年に及ぶ経済不況とデフレ・スパイラルの長期化、第二が、利権と集票には

資しても、不況克服策としての有効性に乏しい相次ぐ景気対策（公共投資を中心とする財政支出の増大）と長期の経済低迷による税収減、これによる財政危機のいつその深刻化（財政危機そのものは、七〇年代後半以降から継続する長期傾向）、第三が新自由主義（保守主義）的潮流の台頭とそれを基調とする税・財政々策の推進、そして第四が冷戦の終焉（社会主義世界体制の崩壊）後の内外にわたる労資間の力関係の激変、とりわけいわゆる体制間競争の消滅、がそれである。

政府税制調査会による初の税制白書とも呼ばれている平成一二年（二〇〇〇年七月）『中期答申』が、本稿の主たる論評対象であるが、これより以降、各年度の単年度答申以外に、平成一四年六月に「二一世紀前半をも視野に入れた中長期的」な『あるべき税制の構築に向けた基本方針』が答申され、さらに平成一五年六月に本来の新たな『中期答申』も予定されている^(注)。しかし、これら一連の諸答申は、上述の資本主義的税制の一般的傾向ならびに現代日本の税

制改正をめぐる背景ないし情勢に規定されて、いずれにおいても税制改正の基調はほぼ一貫して変わりなく、またその基本的軌道は一二年度「中期答申」で敷かれているといつてよい。ただ差違はその基調の具体化いかに過ぎない。問題の大衆増税志向——その対極をなすのが資本優遇税制——に焦点を絞っていえば、消費税率の引上げ、所得税（住民税）の課税最低限の引下げ、法人事業税への外形標準課税の導入が、平成一二年度「中期答申」以降、日程に上がっている代表的な具体的事例——社会保険料（税）の引上げ等を除いて——である。

（注）新「中期答申」、「少子・高齢社会における税制のあり方」が、六月一七日に提出された。本稿の内容に関連する部分——新答申の中心部分でもあるが——について補足しておけば、その要旨は以下のとおりである。（『税経通信』、〇三年八月号、別冊付録、「税務法令通達月報」、全文収録）

（一）消費税については、一步踏み込んで、「将来、二けたの税率に引き上げる必要がある」と明記し、その際、食料品等に対する軽減税率採用の是非とインボイス方式の採用が検討課題となるとしている。

（二）諸所得控除の改廃と課税最低限の引下げについては、先ず個人所得課税に関して、①公的年金等控除と老年者控除を縮小し、あわせて公的年金に対する保険料控除に上限を設定する、②現行では非課税の遺族年金と失業等給付を課税対象とする、③給与所得控除、退職所得控除の縮減、見直しは、基礎控除、扶養控除の拡充、児童扶養税額控除の導入とセットで再検討する。

（三）所得税の地方版ともいべき個人住民税についても、①所得割は諸控除や非課税所得の縮減、②均等割は人口段階に応じた税率区分の解消を含め、税率の引上げを図る。

（四）金融資産性所得の課税一本化（二元的所得税）については、様々

な観点から理論的・実務的な検討をさらに行う。なお、この点詳しくは本稿の十の(二)を参照。

八

消費税率の引上げと、これを中心とする消費税増税は、政府・税調ならびに「財界」^(注)サイドにおいては事実上既定の方針であり、残る問題はその政治的タイミングと増税幅いかに絞られているといつてよい。依然として深刻さを増し続ける財政危機（〇三年度予算における歳出総額八一・八兆円に対して、税収はその約半分の四一・八兆円）、基礎年金の国庫負担割合の現行三分の一から二分の一への引上げ（新たに二・七兆円の財源要）を中心とする〇四年度年金改革を直接的な背景として、消費税率の引上げが、今後の税制改正の最大の焦点となるのは必至である。（中小事業者にたいする特例措置としての免税点三千万から一千万円への引下げ、簡易課税制度の適用上限二億円から五千万円への引下げによる増税は、〇三年度改正で実施）。

そこで先ず、「中期答申」を中心としつつ、消費税増税の動向とその特徴的内容をみておこう。

（注）日本経団連「活力と魅力あふれる日本をめざして」（〇三・一・一）が、年金を中心とする社会保障制度の抜本改革を理由として、一〇％の一八％への消費税率の引上げを試算、提言しているのははじめ、経済同友会、日本商工会議所等もほぼ同主旨の主張を行っている。（「朝日新聞」、〇三・一・一四ほか）。また、その後、経団連は、「中期的な税制改革提言」を発表し（五・二九）、この中で〇七年度までに一〇

%、二五年度までに一八%へと段階的に税率引上げを行うことを主張している。

(一) 消費税の税率引上げの必要性

「消費税は、昭和六三年の制度創設以来、その税収は安定的に推移し、国税収入の約二割を占めるなどわが国税制の基幹的な税目の一つとして定着してきた。今後、少子・高齢化、グローバル化の一層の進展に伴って、消費税の役割がますます重要となっていく中で、制度の信頼感を高めるとともに、その税率水準の見直しを図ることが大きな課題となっている。」

社会保障支出の増大や財政構造改革を展望すれば、今後、税率を引き上げ、消費税の役割を高めていく必要がある。」(前出、『基本方針』へ「税務経理協会『税経通信』、〇二年、八月号、附録、「税務法令通達月報」V、二二一頁)。

(二) 消費税の「公平」性

税調サイドの消費税観(論)の最大の特徴は、景気変動による影響が相対的に小さいという意味の税収の「安定」性とあわせて、「水平的公平」「世代間公平」論を前面に押し出して、その「公平」性を強調する点にある。だが、所得・担税力の大きな格差が現存するなかで、誰にたいしても「同等の税負担を求める」「水平的公平」「世代間公平」ことは、実質的に不公平以外の何物でもない。(こうした支配的な現代租税論にみられる矛盾した「公平」論批判については、前掲拙著、四七〇六六頁参照)。

「消費支出は一生を通じて行われ、その水準も比較的安定してい

ますので、消費課税には、あらゆる世代に広く公平に負担を求めることができるとともに、ライフサイクルの一時期に負担が大きく偏らないという特徴があります。

わが国においては、諸外国に例を見ないスピードで急速に少子・高齢化が進展していますが、このような構造変化に対応していくためには、勤労世代に偏らず、より多くの人々が社会を支えていくことが必要です。

また、消費課税は、消費に充てられる資金がどのような形で得られたものであっても、消費に応じて一律に負担を求めることが可能ですから、水平的公平(同等の負担能力を持つ者には、同等の税負担を求めるべきとの考え方)の確保に資するものと言うことができます。

さらに、少子・高齢化の進展に伴い、社会保障をはじめ、景気変動にかかわらず支出を求められる財政需要が増大していくことが見込まれることから、できる限り安定的な歳入構造を確保する必要があります。この点、消費課税による収入には、他の税と比べて景気変動による影響を受けにくいという特徴があります。」(前出、「中期答申」、一一八頁。ほか一〇〇―一一頁、三八頁)。

(三) 所得逆進性の軽視

当然ながら、上記(二)の裏返しとして、肝心の消費税の所得逆進性——「垂直的公平」の否定——について、一応は承認しつつも結局は軽視する。あるいは、他の税目、税・財政全体へ議論の焦点を拡散してしまう。したがってまた、消費税の制度の枠内における逆

進性緩和措置について、それを基本的に放棄ないし軽視する。

「消費課税については、その負担が所得に対して逆進性であるという指摘があります。消費課税は、消費を租税負担能力の尺度とし、消費に比例した負担を求めているものですが、所得が多いほど消費に回す平均的な割合（平均消費性向）が低下することから、所得に対してみれば、負担割合が高額所得者ほど低くなるという傾向があると言うことができます。

しかし、実際の税制は、消費課税だけから構成されているわけではありません。負担が所得に対して逆進的かどうかということは、所得に対して累進的な負担を求める個人所得課税などによる所得再分配、遺産の取得などに対して累進的な負担を求める相続税などによる富の再分配、さらには、年金、医療、介護、生活保護など、各種の社会保障制度を通じた所得再分配が行われていることを考慮に入れ、税財政全体を見て議論し、判断すべき問題です。」（前出、『中期答申』一一八頁）。

「しばしば指摘される消費税の所得に対する逆進性の問題については、消費税だけでなく、税制全体、更には、歳出面を含めた財政全体で判断することが必要である。」（前出、『基本方針』一三一頁）。

四 逆進性緩和措置の否定

逆進性について、前記（三）でみたとおり、消費税制度の枠内ではなく、「税財政全体を見て議論し、判断すべき問題」とする立場の当然の延長として、一部非課税、ゼロ税率、複数税率、税額還付

（戻し税）など、一連の具体的な緩和措置についても概ね否定的ないし消極的見解を主張する。

① 非課税

「消費税の非課税取引の範囲は、土地取引や金融取引のように、消費に負担を求めるという税の性格上、課税することがなじまない分野や、医療、福祉、教育など、政策的配慮により非課税とすることが特に必要な分野に限定されています。

これに対し、消費税の所得に対する逆進性を緩和するために、食料品などを非課税とすべきではないかという指摘があります。

しかし、消費税制度においては、ヨーロッパ諸国の付加価値税制度と同様、財貨・サービスが非課税とされた場合、売上げに対しては消費税が課税されない一方で、その売上げに対応する課税仕入れについて仕入税額控除を行うこともできないこととされています。

このため、財貨・サービスが非課税とされても、控除できない消費税相当額がコストの一部として価格に織り込まれることから、消費税率分だけ価格が低下するとは限りません。

また、仮に、食料品のように転々流通するものを非課税にするなど、例えば、レストランなどが食料品（非課税）を仕入れて外食サービス（課税）を提供する場合には、その食料品の製造・流通などの段階で生じた機械設備、燃料、輸送サービスなどの仕入れコスト（仕入税額控除できない消費税相当額を含む。）の上に、外食サービスの提供の段階で重複して消費税が課税されるため、かえって外食サービスの価格が上昇しかねません。このように、転々流通

するものを非課税にすることについては、税の累積が生じることを通じて経済活動に歪みをもたらすおそれがあります。

今後とも、消費一般に対して広く公平に負担を求めることができ、消費税の特長を維持することが必要であり、非課税範囲の拡大を行うことは適当でないと考えます。」(前出、『中期答申』、一二四頁)。

② ゼロ税率

「ごく一部の国においては、食料品などの売上げを非課税にするとともに、それに対応する仕入れについての税額控除も認めることにより、消費税負担が一切生じないようにする仕組みが採られています。こうした仕組みは、税率をゼロとして課税を行った場合と同様の効果が生ずるため、『ゼロ税率』と呼ばれています。

しかし、ゼロ税率の設定は、消費税の負担をまったく負わない分野を作り出すことにほかならず、消費一般に広く公平に負担を求めるといふこれまでの税制改革の流れに真つ向から反することになります。また、課税ベースが大幅に侵食されることから、一定の税収を確保するためには、ゼロ税率による減収分だけ標準税率の引上げが必要になります。さらに、恒常的に還付を受ける事業者が増え、事業者間の不公平感が生じかねないとともに、還付申告や事後調査に関連する事務負担やコストが発生するという問題もあります。

したがって、ゼロ税率の採用は認めがたいものと考えます。」(同上、一二五頁)。

③ 複数税率

「軽減税率を設けるべきか否かという問題は、その時点における消費税率の水準の下で、個人所得課税などを含めた税制全体、ひいては社会保障制度などをはじめとする財政全体を通じて見てもなお、何らかの政策的配慮が必要かどうかという観点から検討し、その上で、政策的配慮の必要性と制度の中立性・簡索性との間の比較考量により判断すべき問題ですが、ヨーロッパ諸国並みとは言えない税率水準の下では、極力、単一税率の長所が維持されることが望ましいと考えます。」(同上、一二七頁)。

④ 税額還付(戻し税)

「複数税率の下で生じる様々な問題点を避けつつ、消費税の所得に対する逆進性を緩和するために、低所得者に対して、年間の基礎的消費支出に係る消費税相当額を給付することとしてはどうか、という指摘があります。

このような給付を行うことについては、社会保障給付などの諸施策との関係をどのように考えるか、資産性所得を含めた総合的な所得把握をどのようにして行うか、資産を取り崩して消費を行うこともできることについてどのように考えるかなどの問題があることから、納税者番号制度との関係も含め、慎重に検討する必要があります。」(同上、一二七頁)。

⑤ 再論

「消費税の税率構造は、制度の簡素化、経済活動に対する中立性確保の観点から極力単一税率が望ましい。仮に、将来、消費税率の水準がヨーロッパ諸国並みである二桁税率となった場合には、所得

に対する逆進性を緩和する観点から、食料品等に対する軽減税率の採用が検討課題となる。その場合においても、事業者の事務負担をはじめとする社会経済的コスト等に配慮する観点から、その範囲は極力限定する必要がある。

また、非課税範囲の拡大やゼロ税率の採用については、消費一般に対して広く公平に負担を求めるといふ消費税の特徴を大きく損なうなどの問題があることから適当でない。(前出、『基本方針』、一三三頁)。

(五) 消費税の「福祉目的化」

消費税増税を正当化する目的で、しばしば登場するのが「福祉目的化」である。税制上厳密に言えば、従来どおり一般財源とするか、自動車関連税のように特定財源(目的税)とするかという問題であるが、統一見解は示されていない。

「少子・高齢化の進展に伴い、今後、急速に増加することが見込まれる社会保障給付の財源に充てるため、消費税をいわゆる『福祉目的税化』し、その用途を、年度ごとの予算総則^(注)によってではなく、制度的に福祉目的に特定すべきとの議論があります。当調査会においては、消費税は、もともと物品税の廃止、所得課税の減税などと併せて一般財源として創設されたものであり、今後、わが国の税財政にとってますます重要な役割を果たすべき基幹税であること、目的税化は財政の硬直化を招くおそれがあること、さらには、諸外国においても消費税を目的税としている例は見当たらないことなどから、消費税を福祉目的税とすることについては、慎重に検討

すべきであるとの意見が多数ありました。

他方、将来の税財政のあり方を考える上で、社会保障給付の増大にいかに対応するかが重要な課題であり、そのための消費税の充実が不可避であるとすれば、福祉目的税化も検討に値する考え方であるとの意見がありました。また、消費税の福祉目的税化は、将来の税財政のあり方に大きな影響を及ぼすものであることから、少なくとも社会保障経費については、将来世代に負担を先送りするのではなく、消費税の充実によって対応していくことではなければ、あえて消費税を福祉目的税化する意義は見出せないのではないか、といった意見もありました。

この問題は、税制、財政及び社会保障のあり方に深く関わる問題であり、今後、財政構造改革や社会保障制度のあり方などについての検討を踏まえつつ、国民的な議論が行われるべきものと考えます。(前出、『中期答申』、一三七頁)。

(注) 平成一一年度及び一二年度予算において、消費税収(国分、二年度、六・九兆円)を基礎年金(四・五兆円)、老人医療(三・三兆円)、介護(一・三兆円)に充てることを年度ごとの予算総則に明記した。だが、これは法的に全く無意味な、増税正当化のための「法的擬装」にすぎない。(北野弘久『納税者の権利』、四四頁)。

以上にみられるとおり、①急速な少子・高齢化に伴う年金、医療、介護など社会保障関係費の増大、②不況の長期化と財政危機下の税収減・財源難、③先進諸外国と比較した消費税の低さ―これらを正当化の主な理由とする外国並みの消費税率(二桁)の引上げ

という構図が読み取れる。

しかし第一に、諸外国では、税率そのものは概してより高いといつてよいが、逆進性緩和の諸措置が手厚く施されている。より範囲の広い非課税措置のほか、食料品、生活必需品の物品・サービスにたいするゼロ税率、軽減税率、税額還付、その対極として奢侈品への割増税率等がそれである。フランスをはじめとするEU諸国では主として複数税率が、カナダの財貨・サービス税GSTやアメリカの州小売売上税では主として税額還付が制度化されている。

(表7、8参照)。これに対してわが国の場合、社会政策的配慮にもとづく一部非課税の範囲がより狭いうえに、これ以外の本来の逆進性緩和の措置は、消費税導入時も、5%引上げ時も、一切施されず、今後についても否定的ないし消極的姿勢に終始したまま、税率のみが引上げられようとしている。

第二にの問題は、社会保障にみられる大きな国際的格差である。現時点(二〇〇〇年)で、六五歳以上の高齢者割合は、全人口比で日本一七・二%、ドイツ一六・四%、イギリス一六・〇%、フランス一五・九%、アメリカ一二・五%である。二〇二五年には、日本で二五%超、他の国々でも二〇%超に達すると推計されている。(表9参照)。

主として年金に生活源資を依存する高齢者世帯(世帯主が六〇歳以上で無職の世帯)の生活実態をみると、一九九〇〜二〇〇一年の直近の一〇年間、消費支出が可処分所得を毎年上回り、慢性的な支出超過(赤字)の状態にある。(総務省「家計調査報告」、福田徹編

表7 EC型付加価値税の概要

(2002年1月現在)

国名	EC第6次指令	フランス	ドイツ	イギリス	
施行	1977年	1968年	1968年	1973年	
輸出免税	輸出及び輸出類似取引	輸出及び輸出類似取引	輸出及び輸出類似取引	輸出及び輸出類似取引	
非課税	土地の譲渡(建築用地を除く)・賃貸、中古建物の譲渡、建物の賃貸、金融・保険、医療、教育、郵便等	土地の譲渡(建築用地を除く)。ただし、個人が取得する住宅建築用地は非課税。・賃貸、中古建物の譲渡(不動産業者の譲渡を除く)、住宅の賃貸、金融・保険、医療、教育、郵便等	土地の譲渡・賃貸、建物の譲渡・賃貸、金融・保険、医療、教育、郵便等	土地の譲渡・賃貸、建物の譲渡・賃貸、金融・保険、医療、教育、郵便等	
税率	標準税率	15%以上	19.6%	16%	17.5%
	軽減税率	食料品、水、新聞、雑誌、書籍、医薬品、旅客輸送等 ……5%以上(2本以下)	食料品、水、雑誌、書籍、国内旅客輸送、肥料等 ……5.5% 新聞、医薬品等……2.1%	食料品、水、新聞、雑誌、書籍、国内近距離旅客輸送等 ……7%	家庭用燃料及び電力等 ……5%
	割増税率	なし	なし	なし	なし
	ゼロ税率	ゼロ税率及び5%未満の超軽減税率は、否定する考え方を採っている。	なし	なし	食料品、水、新聞、雑誌、書籍、国内旅客輸送、医薬品、居住用建物の建築等
累積課税の除	前段階税額控除方式(インボイスによる)	前段階税額控除方式(インボイスによる)	前段階税額控除方式(インボイスによる)	前段階税額控除方式(インボイスによる)	
価格表示に関する規制	[消費者向け商品価格表示に関する消費者保護についてのEC指令] 総額表示方式	総額表示方式	総額表示方式	総額表示方式	

出所：稲垣光隆編「日本の税制」、平成14年度版、295頁。

表 8 GST の年間税額控除

(単位: ドル、1994 年)

所 得	独 身 者	2 人 世 帯 (親子供 1 人)	3 人 世 帯 (夫婦子供 1 人)	4 人 世 帯 (夫婦子供 2 人)
6,000	190	380	480	580
10,000	267	457	480	580
14,000	290	480	480	580
16,000	290	480	480	580
18,000	290	480	480	580
20,000	290	480	480	580
22,000	290	480	480	580
24,000	290	480	480	580
26,000	230	420	420	520
28,000	130	320	320	420
30,000	30	220	220	320
32,000	0	120	120	220
36,000	0	0	0	20
40,000	0	0	0	0

出所: 知念裕『付加価値税の理論と実際』、178 頁。

『権利白書』、〇三年度版、一一頁、表10参照)。また厚労省発表(〇三・三・四)によると、〇一年度の生活保護受給者は約一一四万八千人で、対前年増加率七・一%と一九五〇年の制度発足以来最高の増加率となり、また九五〇一年間の受給者増加分のうち六〇歳以上が約六割を占めている。(『朝日新聞』、〇三・三・五)。このように、高齢者間の所得・資産格差の拡大は現役のそれ以上に著しく、その大半は厳しい生活実態下に置かれているのが現実である。

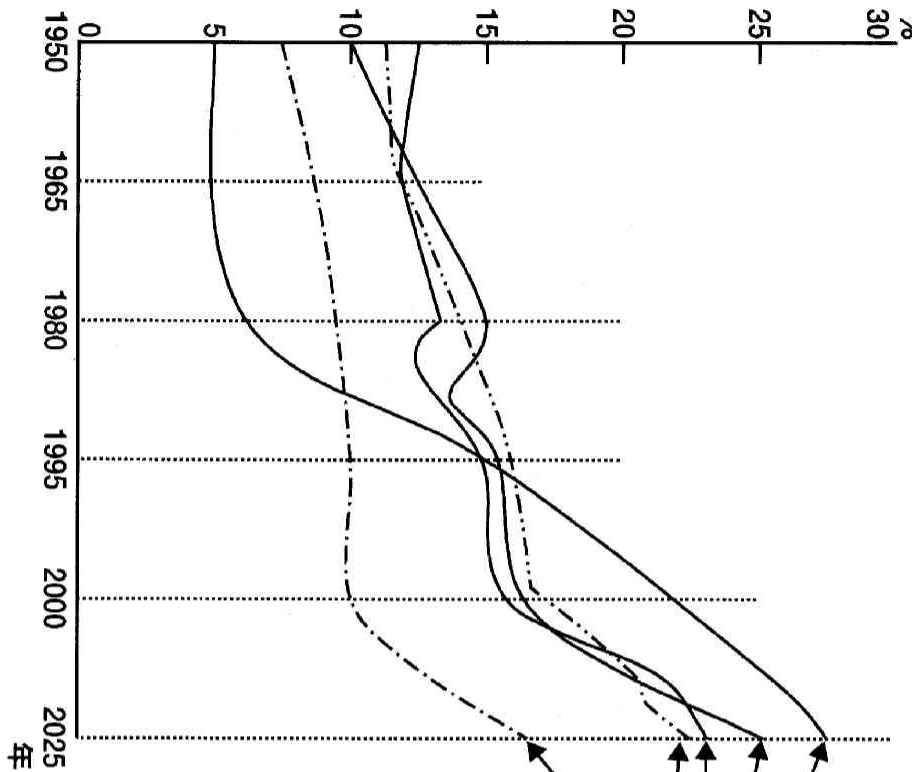
ところが年金をはじめとする社会保障給付費は、対GDP費(九六年)で、スウェーデン三三・一%(うち年金二一・九%)、フランス二九・三(一二・六)、ドイツ二八・二(一二・一)、イギリス二二・五(七・七)、アメリカ一六・四(七・四)に対して、わが国は一一・一(六・八)という低水準に止まっている(図7参照)。こうした重大な格差を放置したまま(むしろ近年悪化)、「福祉目的」という「法的擬装」(出前、北野弘久)のもとで、消費税率のみが「国際水準」に引上げられようとしている。

第三に、このように現実には、建前と実態との乖離著しい社会保障の財源は、あたかも消費税増税以外にありえないかのごとく立論されていることである。この点では、昨今のマスメディアの立論も大同小異である。

「〇四年の年金改革では、基礎年金の税負担割合を現行の三分の一から二分の一に引き上げる方向。新たに二・七兆円の財源が必要だが、消費税増税しか有力候補が見当たらない。〇二年度の消費税収は一一・三兆円。単純計算すれば、一%の税率引き上げで二・四

65歳以上の対総人口比

表 9 急速な高齢化の進展



	1965	1980	1995	2000	2025
日本	6.3	9.1	14.5	17.2	27.4
ドイツ	12.5	15.6	15.5	16.4	23.4
フランス	12.1	14	15	15.9	21.7
イギリス	12	15.1	15.9	16	21.2
アメリカ	9.5	11.2	12.5	12.5	18.8

(注) 1. 日本は「国勢調査」及び「日本の将来推計人口」(国立社会保障・人口問題研究所、平成 9 年 1 月推計)による。
 2. 外国は国連推計による。

出所：政府税調『中期答申』(2000年7月)、198頁。

表10 高齢者世帯—ここ10年のくらしの推移—
(全国平均・1世帯1か月平均)

年	税込み収入		手取り収入		生活費支出		手取り収入の不足額 (千円)
	実額 (千円)	上昇率 (%)	実額 (千円)	上昇率 (%)	実額 (千円)	上昇率 (%)	
1990	—	—	202	—	228	—	25
91	—	—	205	1.2	250	9.6	45
92	—	—	221		242	△3.1	20
93	240	—	217	△1.9	241	△0.4	24
94	241	0.6	218	0.8	247	2.6	28
95	247	2.9	224	2.9	250	1.4	25
96	255	3.0	230	2.7	255	2.0	24
97	257	△0.8	232	△0.9	255	△1.7	23
98	258	△0.2	233	△0.1	260	1.2	26
99	255	△0.8	229	△1.5	262	1.4	33
2000	246	△2.7	220	△2.8	256	△1.5	35
01	236	△3.3	209	△4.1	252	△0.7	42

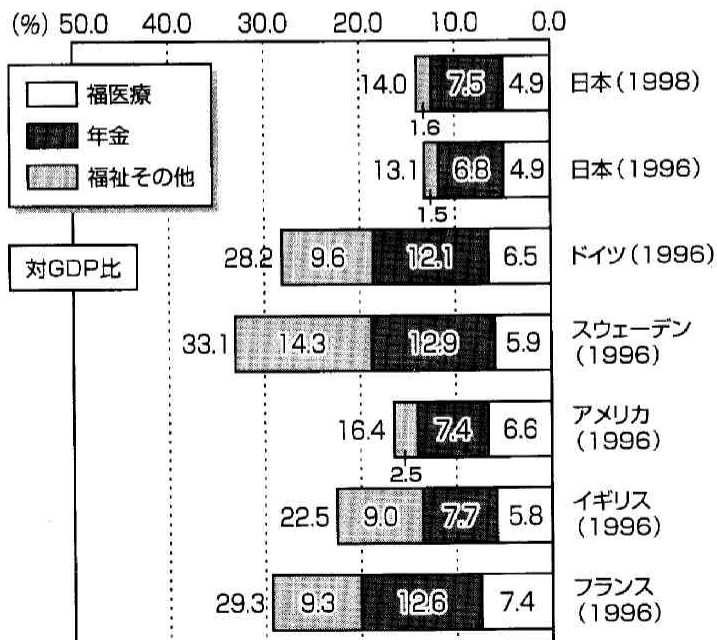
資料出所：総務省「家計調査報告」

注1：千円未満切り捨て。上昇率は対前年比で実質。

2：世帯主が60歳以上で無職の世帯

3：収入の内、2001年は年金など社会保障給付が84.3%を占める。

図7 社会保障給付費の国際比較



出所：平成13年度版「厚生労働白書」、128頁。

兆円の増収になる。」(「朝日新聞」、〇三・一・一八)。

だが、新規財源の「有力候補」は、視点さえ変えれば幾らもある。一言でいえば不公平税制の是正である。たとえば、近年相次いで極度にフラット化されてきた所得税・住民税(所得割)の累進税率構造を八〇年代半ばの水準に戻す(本拙稿、上、第6表参照)、法人税に累進税率を導入する、一連の租税特例(優遇)措置を改廃する、等々がそれである。(前出、小林「現代租税論の再検討」、増補版、二五七―二六一頁参照)。こうした不公平是正によって、国税分のみで年間一〇―一五兆円の増収が可能という試算もある。(不公平な税制をただす会「福祉とせいきん」、二〇〇一年、第一四号、三頁)。

また他方、歳出面にも「有力候補」がある。公共事業費九兆円(地方公共事業費二四兆円)、防衛費五兆円、国債費一七兆円などの削減可能(必要)な「候補」がそれである。近年の日本の公共事業費(公共投資)の対GDP比は六%を越え、欧米諸国の二―三倍という異常な高比率を維持している。これを欧米並みの水準にするだけで、年間五―六兆円の財源が浮く勘定になる。(加藤治彦編「日本の財政」、平成一三年度版、一七〇頁、表11参照)。こうした税制・歳出両面にわたる本格的な再検討と見直しぬきに、消費税率の引上げ、増税を主張しても、国民的正当性はもちえない。

最後に、消費税そのものあり方について一言付言しておけば、第一に基本的には、所得逆進性という最大の難点が仕組み上避けられないかぎり、そしてまた負担の公平(応能課税)を最高の課税原

表11 公共投資の対GDP比

	割 合
日 本	6.2% (1998) (公団等を含めた場合 7.9%)
アメリカ	1.9 (1997)
イギリス	1.4 (1996)
ドイツ	2.0 (1997)
フランス	2.8 (1997)

(注) 日本は年度、他は暦年。

出所：加藤治彦編「日本の財政」、平成13年度版、170頁。

則として承認するかぎり、消費税は廃止されるべきであろう。その代り、消費税導入時に廃止された旧物品税を新たに再編、復活すればよい。たとえば、食料品や公共料金など生活必需品(基礎的消費支出)に係る物品・サービスは非課税とし、その他については、奢侈・高級品への最高税率適用を中心とする複数税率で課税する。これなら基本的に所得累進的な消費課税が可能となる。因に旧物品税は、第一種・小売段階課税と第二種・製造・出荷段階課税に分類され、税率は五―三〇%の五段階課税であった。

第二に、消費税の存続を前提した場合には、所得逆進性を緩和ないし解消するために、ヨーロッパで支配的な複数税率(標準税率にくわえてゼロ税率、軽減税率、割増税率を含む)か、もしくはカナダ・アメリカ流の通減控除方式(所得が大きくなるにつれて税額控除額が通減していき、一定限を超えると控除額がゼロとなる)を採用した税額控除・還付制度を導入する。

これらによって、上述の第一、第二のいずれにせよ、同じ消費課税であっても基本的に所得累進的で応能負担の租税となる。また、これらは導入が容易な簡素なものから、複雑にはな

るが本格的なものに至るまで、状況・条件にあわせて、いくらでも工夫可能である。なお、これによって仮に税収減が生じる場合があったとしても、所得逆進性を仕組上もたない他の税目でカバーするとか、先に指摘しておいた圧縮可能(必要)「候補」の経費カットとか、埋め合わせる方法はいくらもある。

九

消費税増税に次いで焦点となっているのが、所得税における諸所得控除の改廃による課税最低限の引下げである。この点では、方向性の提示に止まっている『中期答申』の基調が、より具体的に踏み込んだ形で『基本方針』で示されているので、主として後者に依りながら、その内容と特徴をみておこう。

(一) 現状と課題

個人所得税(所得税・住民税)は、近年「空洞化」が著しく、また諸外国に比べて負担水準が極めて低く、このため「基幹税として本来果たすべき財源調達の機能を喪失しかねない状況にある」と、同時に少子・高齢化など「経済社会の構造変化」への対応の遅れにより、「税負担に歪みが生じている」。こうした現状の改革のためには、諸所得控除の改廃による増税も止むを得ない、と主張している。

「わが国の個人所得課税は、累次の減税の結果、主要国との比較において、税負担水準が極めて低く、基幹税として本来果たすべき財源調達や所得再分配などの機能を喪失しかねない状況にある。個

人所得課税制度の検討においては、こうした『空洞化』の状況を是正し、その基幹税としての機能を回復する必要がある。同時に、少子・高齢化など経済社会の構造変化の中で、税負担に歪みが生じている面があればこれを是正するとともに、根強い『不公平感』にも対処していかなければならない。

あるべき個人所得課税制度を将来にわたり構築する過程においては、税負担の増加も課題にならざるを得ない」(前出、一二五頁)。

(二) 改革の方向——諸控除の「簡素化・集約化」

「わが国の個人所得課税の『空洞化』を示すものとして、就業者総数に占める非納税者の割合や、課税最低限の高さが指摘できる。

課税最低限は一定の基本的な控除の積上げであり、その水準は納税者と非納税者を分かつメルクマールとなるだけでなく、全ての納税者の課税所得金額を左右する。課税所得は、税率とともに税負担の最も基礎となる要素であり、諸控除のあり方の見直しは、『広く公平に負担を分かち合う』との理念の下、極めて重要な課題である。今後、その見直しを行っていくに際しては、次の3点が重要な視点となる。

イ. 所得税・個人住民税においては、婚姻、育児、高齢等の様々な生活の局面に応じ、各種の控除が措置されている。これまでに社会保障等の生活関連の「インフラ」整備等が進展してきたことも踏まえれば、税制としてはできる限り簡素化・集約化する方向を

目指すことが適当である。口. 諸控除の見直しに当たっては、男女共同参画社会の進展や雇用

慣行の変化等のライフスタイルの多様化、少子・高齢化の進展といった構造変化に対し、税負担に歪みが生じないように、また、経済社会の中で行われる個々人の自由な選択に介入しないような中立的な税制とすることも重要である。

ハ、高齢化の進展により、公的年金等控除などによる課税ベースの縮小がますます加速する。この『空洞化』を是正するためには、課税ベースを拡大する方向で諸控除のあり方を見直すことが必要である」(前出、一二六頁)。

(三) 諸控除の見直し——課税最低限の引下げ——

① 家族に関する控除

イ 人的控除の簡素化・集約化

基本的には、家族に関する控除を基礎控除、配偶者控除、扶養控除に簡素化・集約化すべきと考える。

ア 特定扶養控除、老人扶養控除等の様々な割増・加算措置、勤労学生控除や寡婦(夫)控除等の特別な人的控除は、廃止を含め、制度をできるかぎり簡素化すべきと考える。

バ 配偶者特別控除については、配偶者控除の上乗せという仕組みであるため、配偶者については世帯主本人に二つの控除が適用されることとなり、本人や、他の扶養親族にかかる配慮とバランスを失うこととなっている。また、男女共同参画社会の形成の観点からは、男女の社会における活動の選択に対し中立でないという指摘も多い。これらを踏まえれば、配偶者特別控除については、基本的に制度を廃止することが考えられる。なお、その際、

税引後手取りの逆転現象について税制上何らかの配慮は必要であるろう。

ロ 人的控除の基本構造の更なる見直し

3 控除(基礎控除、配偶者控除、扶養控除)からなる人的控除の基本構造の更なる見直しについては、論点を明確化するため、あえて次の三つの異なる考え方を示し、国民の議論に付したい。

(考え方1—基礎控除、配偶者控除、扶養控除の三つの人的控除で構成する)

(考え方2—配偶者控除を廃止するとともに、扶養控除については児童及び老齢の親族のみに対象を限定する)

(考え方3—配偶者控除及び扶養控除を廃止する一方、児童の扶養について税額控除を設ける)

本人の基礎控除のみとするとの考え方を徹底しつつ、別途、児童の養育に対し、税額控除という形で配慮するもの。所得控除と異なり、所得の多寡にかかわらず同等の配慮が可能となる(ただし、非納税者には及ばない)。

② 高齢者に関する控除

「現在、高齢者本人に対しては、老年者控除(適用所得要件一、〇〇〇万円以下)や公的年金等控除の定額控除等の割増が適用されているなど、税負担面で様々な配慮が行われている。

こうした観点を踏まえ、老年者控除については、その適用所得要件を見直すなど、真に配慮すべき高齢者に対する控除としての位置づけを明確にすべきである。また、公的年金等控除については、社

会保険料控除がある以上、本来不要とも考えられる。しかし、当面、少なくとも世代間の公平を図る観点から、定額控除の割増と老年者控除との関係を整理するなど、大幅に縮減する方向で検討する必要がある。なお、社会保険料控除等については、年金制度が多様化し、任意性の強い拠出も見られてきているので、その対象範囲を吟味していかなければならない」。

③ 給与・退職金に関する控除

「給与所得控除は、マクロ的に見るとその総額（平成一四年度予算ベースで六二・八兆円）は、給与総額（二二二・八兆円）の約三割の水準になっている。これは、給与所得者の必要経費に関する概算的な控除としては説明しきれない高い水準と言える。主要国における勤務費用の概算控除は定額であったり控除限度額が設定されており、これと比較してわが国では控除額の上限がない点も問題である。

上記のような事情を踏まえると、給与所得控除については、勤務費用の概算控除としての合理的な水準を見極めつつ、縮減を図る方向で検討する必要がある。

近年、中途退職や転職の増加、退職金の支給形態の変化、退職金を支給するかわりに給与を増額する企業の存在など、雇用環境や慣行が変化している。

退職金に対する課税のあり方については、就労や退職金支給の実態を踏まえつつ、税負担の公平・中立を確保するよう見直す必要がある」。

④ 政策的措置としての控除

「生損保控除や住宅ローン控除など、特定の政策目的のために控除が設けられており、税制の歪みを助長し、さらには空洞化の一要因となっている。

今般、人的控除などの税制の基本構造に関わる部分についても、課税ベース拡大という視点から廃止、縮減の方向を検討する以上、政策的措置としての控除については、より厳しくその妥当性を吟味の上、廃止を含め見直す必要がある」（前出、一二七～一二九頁）。

以上の引用にみられるとおり、「基本方針」は、「中期答申」の基調を踏襲しつつ、「基幹税として本来果すべき財源調達機能」の「回復」（増税・増収）と「課税ベースの拡大」の視点から、個人所得課税（所得税・住民税）における諸所得控除の全面的で徹底的な「廃止・縮減」「簡素化・集約化」を主張している。いいかえれば、「基本的な控除の積上げ」としての課税最低限の引下げを打ち出している。

具体的にいえば、将来は、「基本的には本人の基礎控除のみとするとの考え方」に事実上立ちつつ、当面の対象として、配偶者特別控除（〇三年改正で、専業主婦の「内助の功」に関する部分の廃止決定）、特定扶養控除（〇三年答申では廃止予定であったが、最終的に見送り）、老人扶養控除、勤労学生控除、寡婦（夫）控除、給与所得控除、老年者控除、公的年金等控除、さらには生損保控除や住宅ローン控除に至るまで、「廃止・縮減」「簡素化・集約化」の対

象は広範かつ全面に及んでいる。

さらに加えて、税率構造に関しても、「本来果たすべき財源調達機能や所得再分配機能の発揮の観点から考えれば、これ以上の税率の引下げは適当ではない。むしろ、現在の最低税率のブラケットの幅を縮小することが今後の選択肢として考えられる」(前出、一二六頁)としている。

ここに言う「最低税率のブラケットの幅の縮小」とは、現行の所得税でいえば、最低税率一〇%が適用される課税所得三三〇万円以下を、たとえば二〇〇万円以下と改正し、二〇〇万円超については上位のブラケット・税率二〇%を適用するというものである。こうした「最低税率のブラケットの幅の縮小」と課税最低限の引下げが、低所得層における課税ベースの著しい拡大と大幅な大衆増税をもたらすことは言うまでもない。これが、『中期答申』や『基本方針』がいう「財源調達機能」の「回復」の主たる中味である。

本来、課税最低限とは、最高の租税原則としての公平原則(応能課税・応能負担)の重要で具体的な構成要件の一つであり、累進税率と不可分の対をなす。資本主義下の所得分配が、格差の存在とその拡大傾向を不可避とする以上、この二つの要件の充足なくして、応能課税・負担を基本とする公平原則の実現は不可能である。課税上の「最低限」の基準は、経済的には一般的に必要な経費(給与所得についていえば労働力の再生産費)であり、その法的表現(反映)が、憲法第二五条「健康で文化的な最低限度の生活を営む権利」であり、そのために必要な所得・生計費といつてよい。

ところが、『基本方針』は、課税最低限の現行の水準が、こうした基本概念と生活実態に照らし合わせ、どの程度見合っているか否かについて、検討と検証を充分行わないまま、ほとんど専ら「財源調達機能」の「回復」の観点から、諸控除の「廃止・縮減」と最低限の引下げ、それによる増税・増収の具体的可能性を検討することに終始している。

たとえば、単独世帯(独身)の場合、現行では基礎控除三八万円(給与所得控除の最低額六五万円と合わせて一〇三万円)が基本的には課税最低限となるが、これでもって「健康で文化的な最低限度の生活を営む権利」が現状で充足されるか否か——一般的に不可能なことは明らかであろう。配偶者特別控除(所得、〇〇万円以下の場合に限り適用)の見直しについても、それが本人とその家族の最低限度の生活を営む上で必要かつ妥当か否かという観点ではなく、配偶者控除の「上乘せという仕組み」のため二重の控除になっている、「他の扶養親族に係る配慮とバランスを失する」、「男女の社会における活動の選択に対して中立でない」といった主として形式上の理由から廃止を打ち出している。老年者控除(適用所得一〇〇〇万円以下)、公的年金等控除の縮減、見直し等々についても、論法はまったく同様である。

また給与所得控除についても、「主要国における給与所得者の必要経費に関する概算控除」は、「わが国の給与所得控除に比べておしなべて相当に低い」、「現行のわが国の給与所得控除の水準は、概算的な控除としては相当に手厚い」(『中期答申』、五四頁)とし

て、「合理的水準を見極めつつ、縮減を図る方向で検討する必要がある」(『基本方針』、一二九頁)と主張している。そして、その縮減幅について、主要国並とすれば、「マクロ的に給与収入総額の三割程度」の現行の控除水準は「一割弱程度」になると試算している。(『中期答申』、五四頁)。つまり、ここでも給与所得控除を最低限度の生活維持という観点から検討するのではなく、不確かな国際比較の観点から、その大幅な引下げを示唆する試算を行っている。

このように、課税最低限の基本概念の検討、課税最低限の現行水準の生活実態(実感)との照合と検証を怠るだけでなく、課税最低限と最低生活費をリンクさせる考え方・捉え方そのものを理論的にも放棄しつつあるようにみえる。

「課税最低限の水準のあり方については、様々な考え方がありますが、税は公的サービスを賄うものであり、公的サービスの便益は国民が広く多様な分野で享受するものであることを考えると、公的サービスを賄うための負担は国民が皆で広く分かち合うことが基本でしょう。このような個人所得課税の負担を累進性の下で広く分かち合うという観点からは、課税最低限があまり高いことは望ましくないものと考えます。

なお、かつてわが国の国民の生活水準が国際的に低かった時期には、生活費からの観点が重視される傾向にありました。その後、高度成長期から安定成長を経て、国民の所得水準は大幅に上昇するとともに、国民の保有資産も相当程度増加してきています。このような経済社会の構造変化などに鑑みると、課税最低限については、生

計費の観点からのみではなく、個人所得課税を通じて公的サービスを賄うための費用を国民が広く分かち合う必要性などを踏まえて総合的に検討していく必要があります。」(『中期答申』、四九〇～四九五頁)。

十

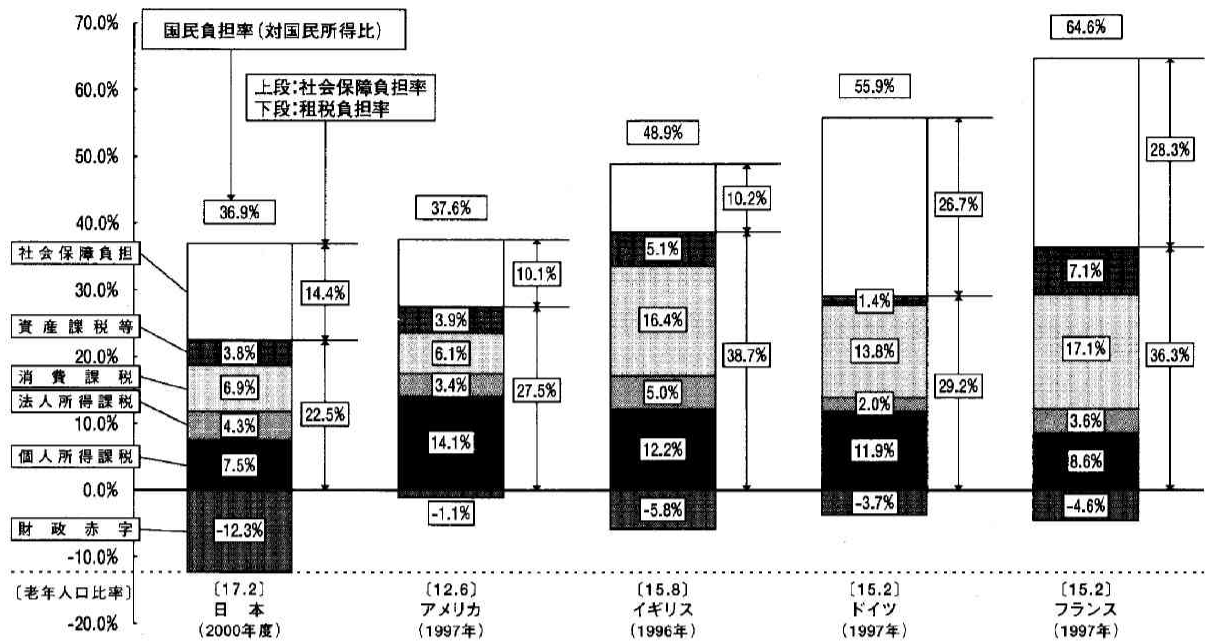
ところが反面、税調は、その性格上当然とはいえ、高額の所得・資産に関連する分野では、課税最低限に関するとは極めて対照的な分析と提言を行っている。その象徴的な事例を二、三挙げておこう。

(一) 税率構造

税率構造に関しては、先述のとおり、「今後の選択肢」として「最低税率のブラケットの幅の縮小」という面に、ほとんど専ら論点が集中され、対極としての最高税率についての言及がない。

「近年のわが国の所得分布の状況は、かつてのような平準化の動きは見られず、今後、就業・雇用形態の多様化などが所得等の格差を拡大する方向に働く可能性」(『基本方針』、一三九頁)を承認し、また「財源調達や所得再分配など、基幹税として本来果たすべき機能の回復が求められている」(同、一四〇頁)と主張しながら、したがって、この立場を一貫すれば、最高税率(八三年では七五%、現行三七%―拙稿、上、第6表)の再引上げと所得格差の拡大に見合う税率構造の再見直しが主張されて然る可きなのに、この観点からの言及は一切ない。あるのは逆に、その引き下げについて

図 8 国民負担率の内訳の国際比較



(注) 1. 日本は12年度当初予算ベース。日本以外は「Revenue Statistics 1965-1998 (OECD)」 「National Accounts (OECD)」及び各国資料により作成。
 2. 租税負担率は国税及び地方税合計の数値である。また所得課税には資産性所得を含む。
 3. 日本の法人所得課税の租税負担率(4.3%)の内訳は国税2.6%、地方税1.7%
 4. 財政赤字の国民所得比は、日本及びアメリカについては一般政府から社会保障基金を除いたベース、その他の国は一般政府ベースである。
 5. 老年人口比率は、日本については2000年度の数値(「日本の将来推計人口」(国立社会保障・人口問題研究所、平成9年1月推計)による)、その他の国は1995年度の数値(国連推計による)である。

出所：前出『中期答申』、197頁。

表 12 所得税の課税最低限の国際比較

	日本	アメリカ	イギリス	ドイツ	フランス
夫婦子 2 人の給与所得者	384.2(368.4)万円	21,883 ドル 245.0 万円	6,305 ポンド 113.4 万円	64,153 マルク 384.9 万円	163,543 フラン 294.3 万円
夫婦子 1 人の給与所得者	283.3(269.8)万円	19,083 ドル 213.7 万円	6,305 ポンド 113.4 万円	52,003 マルク 312.0 万円	141,319 フラン 254.3 万円
夫婦のみの給与所得者	220.0(209.5)万円	12,950 ドル 145.0 万円	6,305 ポンド 113.4 万円	36,505 マルク 219.0 万円	119,112 フラン 214.4 万円
独身の給与所得者	114.4(110.7)万円	7,200 ドル 80.6 万円	4,335 ポンド 78.0 万円	19,495 マルク 116.9 万円	74,682 フラン 134.4 万円

(注) 1. 日本の欄の () 内は社会保険料控除の近似式の係数改訂前のものである。
 2. 夫婦子 2 人の場合、日本は子のうち 1 人が特定扶養親族に該当するものとし、アメリカは 16 歳以下に該当するものとして計算している。
 3. 換算レートは 1 ドル=112 円、1 ポンド=180 円、1 マルク=60 円、1 フラン=18 円。

出所：同上、210 頁

表 13 人的控除額一覧 ('02 年度、現行)

項 目		所得税	(参考) 住民税
基 礎 控 除		38	33
配偶者控除	イ 控除対象配偶者	38	33
	ロ 老人控除対象配偶者 (70 歳以上)	48	38
配偶者特別控除		(最高) 38	(最高) 33
扶養控除	イ 扶養親族	38	33
	ロ 特定扶養親族 (16 歳以上 23 歳未満)	63	45
	ハ 老人扶養親族 (70 歳以上)	48	38
同居老親等加算		+ 10	+ 7
同居特別障害者加算		+ 35	+ 23
老 年 者 控 除		50	48
障害者、寡婦、寡夫、勤労学生控除		27	26
特別障害者		40	30
特定の寡婦加算		+ 8	+ 4

出所：前出『日本の税制』、平成 14 年度版、71 頁。

であって、これ以上の引下げは当面は無理だというにすぎない(同上、一四〇頁)。

(二) 「二元的所得税」

個人所得課税のあり方についての今後の方向性として、税調は「二元的所得税」を検討課題として提起している。

「二元的所得税」の考え方は、資本は労働よりも流動的であることを前提として、『勤労所得』に対して累進税率を適用する一方、『資本所得』に対しては『勤労所得』に適用する最低税率、更には法人税率と等しい比例税率で分離課税するものである。これにより、資本取引への課税の効率性、中立性や、生涯を通じた税負担の水平的公平性の確保等が図られる(『基本方針』一四〇頁)。

みられるとおり、課税対象の所得を、給与所得や個人事業所得など勤労性の所得・「勤労所得」と、利子、配当、株・土地売却益など資産性の所得・「資本所得」とに「二元」化(二分)し、前者には累進税率を適用し、後者には「流動的」であること等を理由に、低率の比例税率により分離課税する、というものである。公平の原則、すなわち応能課税・負担の原則にまったく逆行(否定)する税制であることは言うまでもない。

しかし、実質的には、現行のわが国税制は事実上すでに「二元的所得税」が導入されたも同然の実態となっているといつてよい。総合・累進課税は建前上は一応生きているものの、資産性所得のほとんどが、特例(すでに本則化された特例も含む)措置により低率・分離課税とされているからである。(拙著『現代租税論の再検討』、

増補版、二二八～二三七、二五九頁参照。

「当調査会は、わが国所得課税のあり方について、包括的所得税論の立場に立脚しつつ、総合課税への移行を目標としてきた」（前出、一四一頁）と述べているが、実際には、事実上の「二元化」による分離課税化と税率構造のフラット化の推進によって、総合・累進課税は著しく骨抜きにされてきた。「二元的所得税」の導入という今次税調の提起は、分離課税を「本則」化し、事実上の「二元的所得税」制を名実ともに仕上げる意味をもつにすぎない。

税調が今次改めて「二元的所得税」の導入を提起した直接の契機は、「金融（所得）税制の『二元化』（『基本方針』、一四一頁）にある。先に述べたとおり、現行でも「金融所得」（資産性所得のうち金融資産から生ずる所得）には大幅に分離課税が特例により導入されているが、その種類によって所得金額の計算方法が異なったり、税率が不統一であったりするため、諸「金融所得」を「一元（二体）化」して、この所得内での損益通算を認め、一本の比例低率の分課税にするという構想である。これによって「二元的所得税」をいわば完成しようというものである。そして事実、〇一年度以降の税制改正において、その方向への具体的ステップが踏出されている。^(注)「株式市場の活性化」を理由（口実）とする株譲渡（売却益）所得と配当所得に関する一連の改正が、それである。

(注)

イ 株式等譲渡所得（〇一～〇二年度）

(1) 源泉分離選択課税は〇二年末をもって廃止し、申告分離課税に一

本化する。

(2) 税率は二六％（うち住民税六％）から二〇％（同上五％）へ引き下げる。

(3) 譲渡損失については、その年に控除しきれない分について、翌年以降三年にわたり繰越控除を認める。

(4) 時限的な優遇措置（特例）として、①一年超の長期保有上場株式について、〇五年までの間に譲渡した場合、一〇％の軽減税率（うち三％住民税）適用、②同上の株式について、一〇〇万円の特例控除の特例の適用期限を〇五年まで延長、③〇一・一一・三〇～〇二年末に購入した上場株式について、〇五～〇七年の間に譲渡した場合、購入額一、〇〇〇万円までの譲渡益非課税、④特定口座内での上場株式の譲渡について、口座外の分と区別し、選択により、源泉徴収の上、申告不要とする。

ロ 同上（〇三年度）

(1) 平成一五年一月一日以後五年間に上場株式等を譲渡した場合における上場株式等に係る譲渡所得等の金額について、七％の優遇税率により課税する特例を創設する。

(2) 上記(1)の特例の創設に伴い、次の特例を廃止する。

① 長期所有上場株式等に係る譲渡所得等に対する暫定税率の特例

② 長期所有上場特定株式等の譲渡所得に係る一〇〇万円特別控除の特例

ハ 株式等配当所得（〇三年度）

1 配当課税の見直し

(1) 上場株式等の配当等に対する源泉徴収税率の特例の創設

平成一五年四月一日以後に支払を受ける一定の上場株式等の配当等について、源泉徴収税率を一五％（本則二〇％）に軽減する特例を創設する。平成一五年四月一日以後五年間に支払を受ける上記の上場株式等の配当等に係る源泉徴収税率については、平成一五年四月一日から同年一二月三十一日までは一〇％、平成一六年一月一日から平成二〇年三月三十一日までは七％の優遇税率を適用

(111)

する。

(2) 上場株式等の配当所得に係る申告不要の特例の適用上限額の撤廃
少額配当の申告不要の特例の対象となる配当等のうち平成一五
年四月一日以後に支払を受ける一定の上場株式等の配当等につ
ては、一回の支払金額に係る適用上限額を撤廃する。

(3) 株式等に係る配当所得の三五%源泉分離選択課税の特例は、平成
一五年三月三十一日をもって廃止する。

2 投資信託課税の見直し

公募株式投資信託については、平成一六年一月一日以後、現行の利子
並み課税の対象から除外したうえ、次の措置を講ずる。

(1) 公募株式投資信託の収益の分配を上記 1(1)の源泉徴収税率の特
例及び 1(2)の適用上限額を付さない申告不要の特例の対象とす
る。

(2) 公募株式投資信託の償還・中途解約による損失について、株式等
に係る譲渡所得等の金額との通算を可能とする。

(三) 相続・贈与税

現行・資産課税の中心をなす相続・贈与税についても、税調の答
申を受けて、大きな改正が○三年度に実施された。その一つは、相
続時清算課税制度すなわち相続税・贈与税一体課税制度の導入であ
る。「高齢化の進展を踏まえて、高齢者の保有する資産を次世代に
円滑に移転し」、「デフレ不況の脱却」を図ることが目的とされてい
る。具体的には、生前贈与を二五〇〇万円まで非課税とし、相続時
に贈与・相続を通算して課税額を確定するというものである。

二つは、そして資本優遇税制の強化という観点から、より重要な
意をもつものが、最高税率の大幅引下げと税率区分の拡大である。

かつて税制抜本改革時に所得税率構造の大幅なフラット化が実施さ

れたことは再三述べてきたが(拙稿、上、第6表参照)、その際改
正が見送られ、政府・税調にとつていわば懸案事項とし今日まで残
されてきた問題である。それが○三年度改正により、相続税が八〇
〇万円の一〇%、二〇億円超の七〇%の九段階から、一〇〇〇万円
以下の一〇%、三億円超の五〇%の六段階へ、また贈与税が一五〇
万円以下の一〇%、一億円超の七〇%から、二〇〇万円以下の一〇
%、一〇〇〇万円超の五〇%へそれぞれ改正された。

十一

税率アップを中心とする消費税増税、諸所得控除の改廃による課
税最低限の引下げに次いで、大衆増税的な性格を強くもつた第三
が、法人事業税への外形標準課税の導入である。そしてこれも、
『中期答申』『基本方針』の提起に基本的に沿って、差し当り資本金
一億円超の法人を対象として、外形基準の割合を四分の一とする外
形標準課税制度が、○三年度税制改正の一環として創設された。
もつとも今回は、対象が一億円超の法人に一応限定され、一般化は
回避されたが、外形標準課税導入の趣旨と当初の方針からして、い
ずれ近い将来、対象範囲が資本金一億円以下の中小法人(とりわけ
赤字法人)にまで拡大されていくのは必至といつてよいであろう。
この意味で、大衆増税強化という観点から、問題の所在を今一度み
ておく必要がある。

要旨は以下のとおりである。

(一) 対象法人

付加価値額及び資本等の金額による外形標準課税の対象となる法人は、資本の金額又は出資金額（「資本金」）が一億円を超える法人とする。

(二) 課税標準及び算定方法

対象法人に対し、所得割、付加価値割及び資本割の合算額によって法人事業税を課するものとする。

① 課税標準

所得割、付加価値割及び資本割の課税標準は、次のとおりとする。

イ 所得割 各事業年度の所得及び清算所得

ロ 付加価値割 各事業年度の付加価値額

ハ 資本割 各事業年度の資本等の金額

② 課税標準の算定の方法

イ 所得及び清算所得

所得及び清算所得の算定の方法は現行どおりとする。

ロ 付加価値額

付加価値額は各事業年度ごとに算定するものとし、各事業年度の収益配分額（報酬給与額、純支払利子及び純支払賃借料の合計額）と各事業年度の単年度損益を合算することにより算定する。

(イ) 収益配分額

A 報酬給与額

各事業年度において事務所又は事業所の従業者等の労働

に対して支出されるべき報酬、給料、賃金、賞与及び退職

給与並びにこれらの性質を有するもの（原則として法人税において損金の額に参入されたものに限る。）の金額を合計したものとする。

B 純支払利子

各事業年度において支払うべき支払利子の合計額から、この合計額を限度として、各事業年度において支払いを受けるべき受取利子の合計額を控除したものである。

C 純支払賃借料

各事業年度において支払うべき土地及び家屋に係る賃借料その他経済的な性質がこれに準ずるものの合計額から、この合計額を限度として、各事業年度において支払いを受けるべきこれらのものの合計額を控除したものである。

D 収益配分額に係る雇用安定控除の特例

報酬給与額が収益配分額の七〇％相当額を超える場合には、当該超える額（雇用安定控除額）を収益配分額から控除する。

(ロ) 単年度損益

各事業年度の単年度損益は、欠損金の繰越控除を行わなかったものとした場合における法人事業税の所得とする。

なお、各事業年度の単年度損益の計算において欠損金額が生じた場合には、当該欠損金額を収益配分額から控除する。

ハ 資本等の金額

(イ) 資本等の金額

資本等の金額は、各事業年度ごとに算定するものとし、原則として、各事業年度終了の日における資本等の金額（資本金と資本積立金額の合計額）とする。

(ロ) 資本等の金額が一定の金額を超える法人に係る特例

資本等の金額が一、〇〇〇億円を超える法人については、一、〇〇〇億円に次に掲げる資本等の金額の区分に応じ、次に定める率を乗じて得た金額の合計額を加えた金額を資本割の課税標準とする。ただし、資本等の金額が一兆円を超える場合には、資本等の金額を一兆円とみなして計算するものとする。

A 一、〇〇〇億円を超え、五、〇〇〇億円以下の部分 五〇％

B 五、〇〇〇億円を超え、一兆円以下の部分 二五％

(三) 税率

① 標準税率

所得割、付加価値割及び資本割に係る標準税率は、次のとおりとする。(表14)

② 制限税率

都道府県は、上記①の標準税率を超える税率で法人事業税を課する場合には、当該標準税率のそれぞれ一・二倍を超える税率で課することができない。

(四) その他

表 14 法人事業税の税率 (資本金 1 億円超)

標準税率	所得割		付加価値割	資本割
	所得のうち年 800 万円を超える金額及び清算所得	所得のうち年 400 万円を超え、年 800 万円以下の金額		
	7.2%	5.5%	0.48%	0.2%
		3.8%		
	所得のうち年 400 万円以下の金額			

現在、電気供給業、ガス供給業、生命保険業及び損害保険業の四業種については、収入金額による外形標準課税が行われている。今後、これらの法人の地方税法系全体における位置付けや個々の地方公共団体の税収に与える影響等も考慮しつつ、これらの法人に対する課税の枠組みに、付加価値額及び資本等の金額による外形標準課税を組み入れていくことを検討する。

以上の要旨にみられるとおり、○三年度に導入（適用は○四年度より）された外形標準課税は、外形基準割（付加価値割、資本割）と所得割の併用方式を採用し、また対象法人は資本金一億円超に限定し、無差別にすべての法人に一般的に適用することは政治的に回避された。しかし、消費税の導入とその後の経過も示すとおり、財

表 15 法人事業税の税率 (15 年度、現行)

区 分		10 年度改正前		11 年度改正前		11 年度改正後	
		区 分 等	税率	区 分 等	税率	区 分 等	税率
収入金額課税法人		収入金額	1.5%	収入金額	1.5%	収入金額	1.3%
所得金額課税法人	一般法人	～350 万円	6%	～400 万円	5.6%	～400 万円	5%
		350 万円超～700 万円	9%	400 万円超～800 万円	8.4%	400 万円超～800 万円	7.3%
		700 万円超	12%	800 万円超	11%	800 万円超	9.6%
		清算所得	12%	清算所得	11%	清算所得	9.6%
	特別法人	～350 万円	6%	～400 万円	5.6%	～400 万円	5%
		350 万円超	8%	400 万円超	7.5%	400 万円超	6.6%
清算所得		8%	清算所得	7.5%	清算所得	6.6%	

(備考) 特別法人とは、協同組合等、証券取引所及び商品取引所、医療法人。

源難と「応益」課税を根拠にして、いずれ時期をみて一般化へ早晚動きだすことは必至といつてよいであろう。

そうなれば、批判者側から一般に指摘されているとおり、零細な中小の赤字法人にも外形を基準とする新規課税が求められる（現行でも法人住民税均等割Vや固定資産税は納付）。これは事実上、必要経費としての課税最低限以下への新規課税と担税力の小さい法人への重課という点で、公平（応能）課税の大原則に逆行する。また、外形基準の重大項目をなす「収益配分額」に占める「報酬給与額」の比重が、一般に中小法人ほど比較的の高い（労働集約的）ことを考慮に入れば、外形標準課税は中小法人により重い負担を課し、ひいては中小法人の経営不安と人件費削減・雇用リストラ「合理化」を加速する要因ともなる。これが予想される新税の「インセンティブ」である。こうした意味で、外形標準課税の一般化は認められない。

今後の方向性として、(一)応能負担による所得課税という現行制度（一般法人については、五％、七・三％、九・六％の三段階・累進課税―表15参照）を維持したうえで、累進性を所得格差に見合っていないよう強化する。(二)多くの各種の租税特別措置により所得が不当に圧縮され、その結果、たとえば資本金五億円以上の大企業でも税制上の「赤字」法人が、したがって現行事業税不納の大法人が少なからず存在する実状に鑑み、(この点、差し当り前掲拙著一九六頁参照)、応能負担を補完する観点から（この点についても、差し当り拙著、二六〇頁の注・3参照）、一部大企業に限定して一

定の外形標準課税を併用すること等が考えられる。ただし、こうした方向性の具体化、すなわち累進性をどの程度強化するか、大企業と中小企業の境界線となる資本金額をいくにするか、外形基準の内容をどのように規定するか、一般企業・銀行業・現行の収入標準法人間の負担のバランスをどのように確保するか、等々については、所得と税負担の実態についての十分な検討と検証を踏まえて決定すべきこととは言ってもない。(〇三・五・二〇)