

税制抜本改革に向けた平成 23 年度税制改正

～ 経済成長、格差是正を重視した税制改正 ～

財政金融委員会調査室 くまがい かつひろ
熊谷 克宏

1. はじめに

「強い経済」、「強い財政」、「強い社会保障」の一体的実現を掲げる菅総理大臣の下、「新成長戦略」(平成 22 年 6 月 18 日 閣議決定)や「財政運営戦略」(平成 22 年 6 月 22 日 閣議決定)の実行が政府の重要な課題とされる中、平成 23 年度の予算編成及び税制改正は、「新成長戦略実現に向けた 3 段階構えの経済対策」(平成 22 年 9 月 10 日 閣議決定)の総仕上げとなるステップ 3 とともに位置付けられている。また、経済成長と財政再建の両立が求められるものとなった今回の税制改正は、民主党を中心とする与党にとって、改革の第一歩と位置付けた平成 22 年度税制改正の改革の方向性を継承するものであり、税制改革の全般にわたり、税制調査会や与党における議論がどのように取りまとめられていくのか、その取扱いが注目された。

本稿では、予算・税制のうち、平成 23 年度税制改正について、「平成 23 年度税制改正大綱(平成 22 年 12 月 16 日 閣議決定)」(以下「23 年度大綱」という。)を踏まえ、その主な概要と今後に向けた若干の課題を紹介するものである。

2. 改正の概要

(1) 課税ベースの拡大と併せた法人実効税率の引下げ

法人税については、「平成 22 年度税制改正大綱」(平成 21 年 12 月 22 日 閣議決定)(以下「22 年度大綱」という。)において課題と指摘されていた、税率の見直しが行われる。これに関しては、新成長戦略においても、企業の国際競争力強化等の観点から法人実効税率を主要国並みに段階的に引き下げることが示されている¹。菅総理大臣も、平成 22 年 9 月 9 日に開催された第 1 回新成長戦略実現会議において、課税ベースの拡大等による財源確保と併せた法人実効税率の引下げについて 23 年度税制改正で結論を出すことや、「雇用」を基軸とする経済成長を推進する観点からの政策税制措置を 23 年度税制改正で講じることなどを指示している²。これらの方針は、新成長戦略実現に向けた 3 段階構えの経済対策にも盛り込まれ、税制調査会等で議論が進められた結果、法人実効税率の 5%引下げが、23 年度大綱に盛り込まれた。

近年、欧州主要国では法人税の引下げが続いてきたが、我が国においては、財源確保の問題などから引下げは進まず、現在、国税と地方税を合わせた法人実効税率は 40.69%となっている³。これは、アメリカとは同程度であるが、フランス、ドイツ、イギリスなど欧州主要国よりは 10%程度高い水準である。今回の改正では、現行 30%である法人税の基本税率(国税)を 23 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度について 25.5%に引き下げる。こ

れにより、法人実効税率は 35.64%となるが、中国、韓国、シンガポールといったアジア諸国よりは、依然 10%程度高いものである（図表 1）。また、経済産業省の試算によると、基本税率の 5%引下げにより、3年間で、最大 121 万人以上の雇用維持効果、14.4 兆円の GDP 押し上げ効果があるとされているが⁴、急激な円高の現下、人件費が安いアジアなどに拠点を移している企業もある中、税率の引下げだけでなく、国内の投資拡大や雇用創出へ向けて官民一体となった今後の取組も求められよう。

図表 1 我が国の法人課税の税率の推移及び法人実効税率の国際比較

年度	平成2	10	11	16	21	23(案)
基本税率	37.5%	34.5%	30.0%	→	→	25.5%
中小軽減税率	28%	25%	22%	→	18%	15%
実効税率 ^{※1}	49.98%	46.36%	40.87%	40.69% ^{※2}	→	35.64%

国	アメリカ	フランス	ドイツ	イギリス	中国	韓国	シンガポール
実効税率	40.75%	33.33%	29.41%	28.00%	25.00%	24.20%	17.00%

(2010年1月現在)

1 東京都の場合の税率。
 2 16年度以降は、事業税において外形標準課税の対象となる資本金1億円超の法人に適用される税率。
 (出所) 衆議院予算委員会要求資料等より作成

一方、今回の改正では、法人実効税率の引下げに伴う財源確保のため、法人税の課税ベースの拡大が行われている。具体的には、減価償却制度について、19年度税制改正で大幅に加速化された償却速度を主要国並みに見直すこととしたほか、欠損金の繰越控除制度についても、中小法人等以外の控除限度額を各事業年度の所得金額の100分の80相当額（現行、各事業年度の所得金額）へ縮減している⁵。これ以外にも、貸倒引当金制度の対象を銀行や保険会社等及び中小法人に限定すること、研究開発税制の控除限度額を21年の「経済危機対策」⁶に基づき拡充した以前の水準である法人税額の20%（現行30%）に縮小することなどが行われ、これらにより、6,500億円の財源が確保されている（図表2）。

課税ベースを拡大しながら税率を引き下げるとは、税制を簡素化し、産業間や企業間での公平性を高めることになる一方、増税となる課税ベースの拡大が産業界の研究開発や設備投資などに与える影響についても十分注視する必要がある。

図表 2 法人税の基本税率 1%引下げの減収額が 3,000 億円である場合の平年度の影響額

		(単位: 億円程度)
(1)	法人税の基本税率の引下げ	13,500
(2)	課税ベースの拡大等	6,500
	減価償却制度の見直し	1,950
	欠損金の繰越控除制度の見直し	2,000
	貸倒引当金制度の見直し	600
	試験研究を行った場合の法人税額の特別控除制度の見直し	550
	エネルギー需給構造改革推進投資促進税制の廃止	650
	事業革新設備等の特別償却制度の廃止	450
	その他	300

(出所) 財務省資料より作成

また、法人税率については、中小法人等に対する軽減税率の引下げも行われている。現行、資本金1億円以下の中小法人等の所得金額のうち、年800万円以下の税率は特例として18%に軽減されているが、今回の改正では、厳しい経済状況の中で、地域経済の柱となり、雇用の大半を担っている中小企業を支えるという認識の下、軽減税率が15%へ引き下げられる(図表1)。中小法人等に対する軽減税率については、21年の衆議院議員総選挙のマニフェスト(以下「21年民主党マニフェスト」という。)及び22年の参議院議員選挙のマニフェストに11%への引下げが明記されており、過去には議員立法で11%への引下げが提案されてきた経緯がある⁷。

このほか、法人税では、雇用促進税制も創設されることとなっている。これは、雇用保険に加入する従業員数を前事業年度比で10%以上かつ5人以上(中小企業者等は2人以上)増加させた場合に、増加した従業員1人当たり20万円を法人税額から控除できる制度であり、23年4月1日から3年間の時限措置である⁸。

(2) 個人所得課税における各種控除の見直し

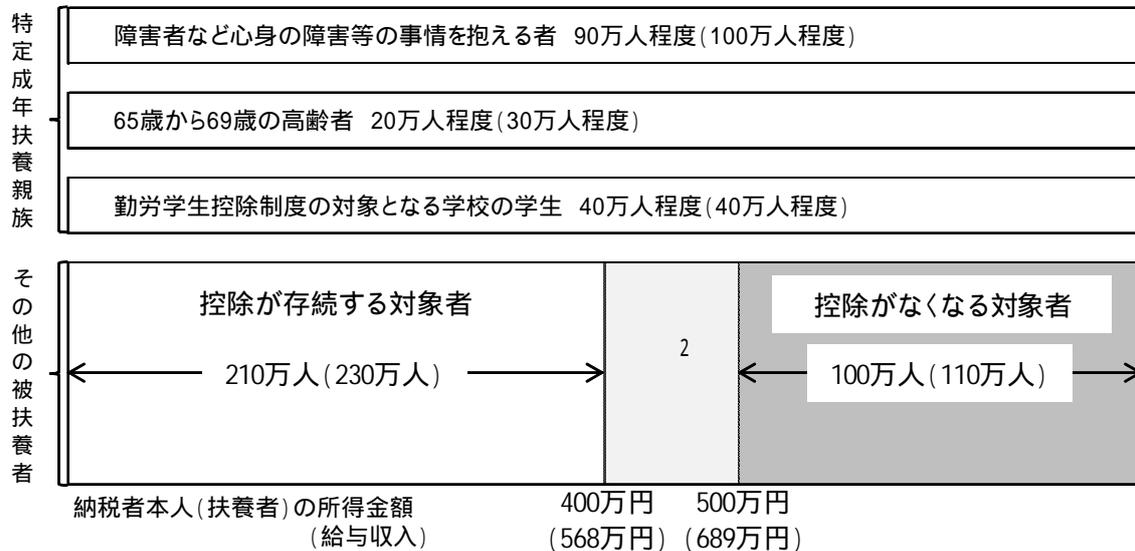
個人所得課税について、民主党は、相対的に高所得者に有利な所得控除から手当等への転換を掲げ、21年民主党マニフェストでは、所得税の配偶者控除・扶養控除を廃止し、子ども手当を創設することとされていた。ところが、22年度税制改正では、0歳から15歳までの年少扶養親族に対する扶養控除や特定扶養控除における16歳から18歳までの上乘せ部分が廃止された一方、23歳から69歳までの成年扶養親族に対する扶養控除(以下「成年扶養控除」という。)や配偶者控除は存続され、マニフェストには明記されていなかった個人住民税における控除も廃止された。こうした経緯を受け、23年度税制改正では、所得再分配機能等を回復する改革の取組として、成年扶養控除や給与所得控除の縮減等といった各種控除の見直しが行われることとなった⁹。

ア 成年扶養控除

現行の成年扶養控除は、被扶養者の年齢が23歳から69歳までであれば、一律に適用されているが、今回の改正では、障害者など心身の障害等の事情を抱える者、65歳から69歳の高齢者、勤労学生控除制度の対象となる学校の学生を特定成年扶養親族とし、引き続き控除(所得税38万円、個人住民税33万円)の対象とする。一方、特定成年扶養親族以外の成年扶養親族は、成年者は基本的に独立して生計を立てるべき存在であること等を踏まえ、所得400万円以下の納税者については、引き続き控除を適用するが、所得400万円から段階的に控除を縮減し、所得500万円以上の納税者については、控除を廃止する(図表3)。これらの改正は、所得税については平成24年分(24年1月)以後、個人住民税については平成25年度分(25年6月)以後から適用される。

図表3 成年扶養控除の見直し(案)

現行の成年扶養控除の適用がある納税者数:約470万人(被扶養者数:約520万人) 1



- 1 対象人員は、平成22年度予算ベースの納税者の人数(括弧内は被扶養者数)であり、控除の廃止により税額が影響を受ける人数である。扶養者数は、平均1.1人の被扶養者がいるものとして算出。計数は、それぞれ四捨五入によっているので、端数において合計とは合致しない場合がある。
- 2 控除の適用がなくなることにより、税負担が急増しないよう、影響を緩和する調整措置。対象人員は、納税者で20万人程度。

(出所) 税制調査会資料等より作成

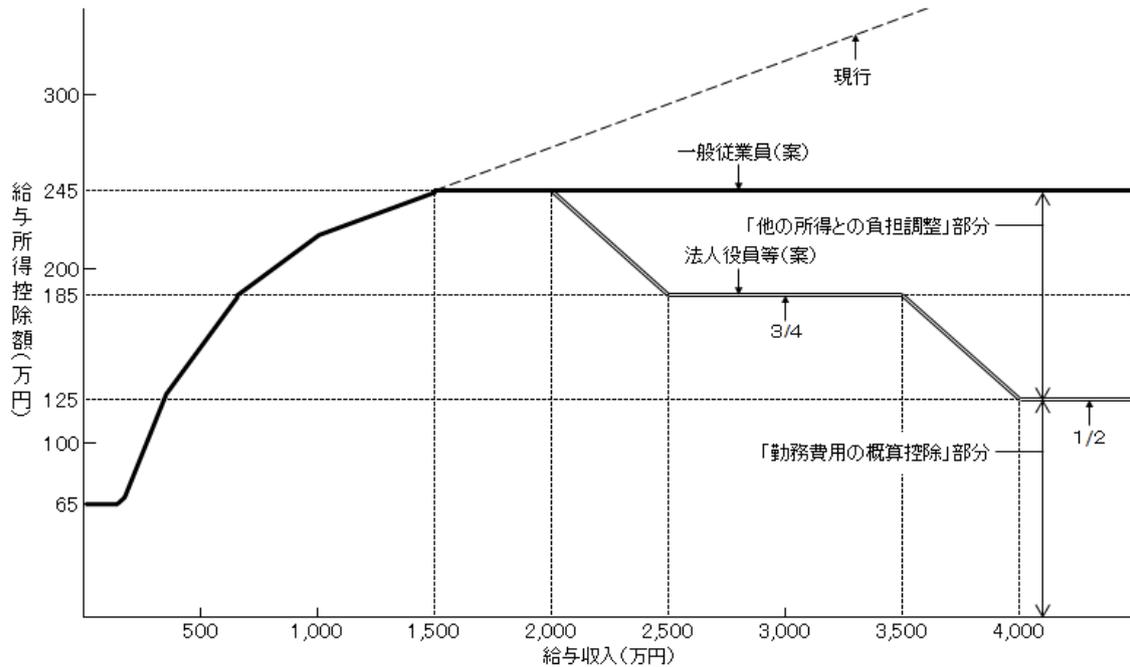
イ 給与所得控除

給与所得控除については、「勤務費用の概算控除」と「他の所得との負担調整のための特別控除」の二つの性格を有するものとされている。しかし、就業者に占める給与所得者の割合が約9割となっている現状で、「他の所得との負担調整のための特別控除」を認める必要性が薄れてきているとの指摘もあり、今回、二つの性格を各々2分の1に分ける考えの下で改正が行われる。具体的には、まず、給与収入が1,500万円を超える場合に245万円の上限を設けることとしている。また、法人役員は勤務態様や給与の決定方法が一般社員とは異なることなどから一般社員と役員を区別し、国会議員や指定職の国家公務員などを含む役員について、給与収入4,000万円超は125万円を上限とし、給与収入2,000万円を超え4,000万円までの間は、上限を4分の3とする部分も含め調整的に徐々に控除額を縮減する(図表4)。なお、23年度税制改正で抜本的措置を講じるとされていた、いわゆる一人オーナーの二重控除の問題について、23年度大綱は触れていないが、この見直しにより、法人役員については、給与収入4,000万円超の場合、給与所得控除に「他の所得との負担調整のための特別控除」部分はなくなることとなる。

このほか、給与所得控除の縮減に併せ、特定支出控除を利用しやすくする観点から、特定支出の範囲に弁護士等の資格取得費を追加するなど見直しを行う。これまでの特

定支出控除の適用実績は年 10 件前後と僅少であったが、今回の改正により増加が期待される。

図表 4 給与所得控除の見直し（案）



（出所） 税制調査会資料等より作成

ウ 退職所得課税の見直し等

所得課税については、このほか、退職所得課税や金融証券税制についても見直しが行われる。退職所得については、現行、長期間にわたる勤務の対価（給与）の一括後払いの性質を有することや、退職後の生活保障的な所得であること等を考慮し、勤務年数に応じた退職所得控除額（勤務年数×40万円又は70万円）を控除した上でその2分の1を所得金額とし、超過累進税率の適用により税額を算出している。本制度を前提に、短期間在職する役員に対する給与を少なくして、その分退職金を手厚く支給することで税負担を回避する行為が以前から指摘されてきた¹⁰。こうした状況を踏まえ、今回の改正では、勤続年数5年以内の法人役員等の退職所得に係る課税方法について、退職所得控除額を控除した残額の2分の1とする措置を廃止する（図表5）。

また、上場株式等の配当及び譲渡所得については、原則20%（所得税15%、個人住民税5%）である税率を10%（所得税7%、個人住民税3%）に軽減する特例が、繰り返し延長されてきたが、現下の厳しい経済金融情勢等を踏まえ、25年末まで再度延長される。この措置は、22年度税制改正で非課税口座内の少額上場株式等に係る配当所得及び譲渡所得等の非課税措置（いわゆる「日本版ISA」）の導入に伴い、廃止されることが決まっていたものである。

図表5 退職所得課税の見直し(案)

他の所得と区分して次により分離課税

【現行】

$$(\text{収入金額} - \text{退職所得控除額}) \times \frac{1}{2} \times \text{税率} = \text{退職所得に係る所得税額}$$

・勤続年数20年まで
1年につき40万円
・勤続年数20年超
1年につき70万円

課税所得金額	税率
195万円以下	5%
330万円以下	10%
695万円以下	20%
900万円以下	23%
1,800万円以下	33%
1,800万円超	40%

【改正案】

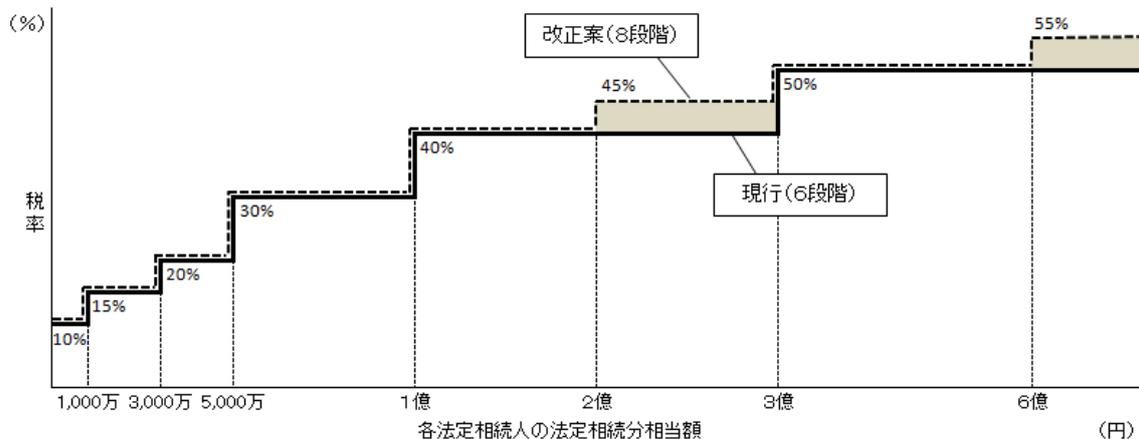
勤続年数5年以内の法人役員等の退職金について、2分の1課税を廃止。

(出所) 財務省資料より作成

(3) 資産課税(相続税、贈与税)

相続税は、バブル期の地価急騰に伴い基礎控除の水準の引上げが繰り返された結果、死亡者数のうち課税される件数の割合が近年は4%程度にとどまっている。また、税率構造も昭和63年以降累次に渡り、最高税率の引下げを含む累進構造の緩和が行われており、相続税の再分配機能が低下している。そのため、22年度大綱では、格差是正の観点から、相続税の課税ベース、税率構造の見直しについて23年度税制改正を目指すとされた。これを受けて、今回の改正では、基礎控除の縮減や最高税率の引上げなどが行われる。具体的には、23年4月1日から、基礎控除を現行の「5,000万円+1,000万円×法定相続人数」から「3,000万円+600万円×法定相続人数」へ引き下げるとともに、最高税率を55%に引き上げるなど税率構造を見直す(図表6)¹¹。

図表6 相続税の税率構造の改正案

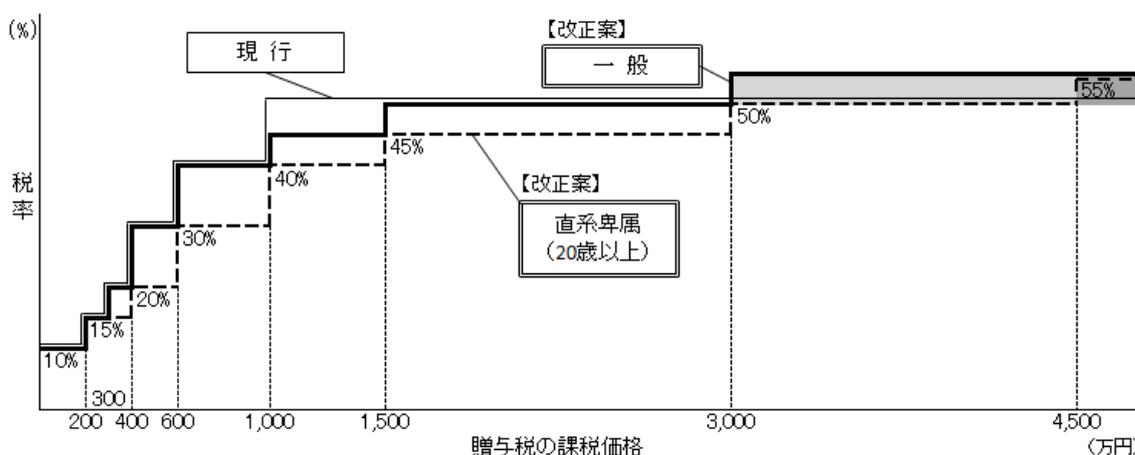


(注) 着色部分は現行より増税となる部分

(出所) 税制調査会資料より作成

また、同様に 23 年度税制改正を目指すとしてされた贈与税について、今回の改正では、高齢者層が保有する資産を早期に若年層へ生前贈与することで、消費拡大や経済活性化を図るため、暦年課税の税率構造の緩和や、相続時精算課税制度の対象範囲の拡大などが行われる。具体的には、現行 10%から 50%までの 6 段階となっている暦年課税の超過累進税率を 10%から 55%までの 8 段階にした上で、20 歳以上の直系卑属を受贈者とする場合の税率構造は特別に緩和するが、課税価格 4,500 万円（それ以外の場合は 3,000 万円）を超える部分は現行より引き上げられる（図表 7）。相続時精算課税については、受贈者に 20 歳以上の孫を追加するとともに、贈与者の年齢要件を 65 歳以上から 60 歳以上に引き下げる。

図表 7 贈与税の税率構造の改正案



（注） 着色部分は現行より増税となる部分

（出所） 税制調査会資料等より作成

（４）地球温暖化対策のための税

地球温暖化対策のための税については、22 年度税制改正において、揮発油税等の暫定税率の廃止と併せて議論されたが¹²、最終的には、当分の間、暫定税率を含めた税率水準が維持されることとなった。このため、地球温暖化対策のための税は、揮発油税等に当分の間として措置される税率（以下「旧暫定税率」という。）の取扱いを含め、23 年度の実施に向けた成案を得るように検討されることとなった。

こうした経緯があった中、地球温暖化対策のための税については、環境省や経済産業省のほか、民主党税制改正 P T も石油石炭税の活用を提案し、現行の石油石炭税に CO₂ 排出量に応じた税率を上乗せする「地球温暖化対策のための課税の特例」が 23 年度大綱に盛り込まれることとなった。また、急激な負担増を避けるため、平成 23 年 10 月 1 日から段階的に引き上げることとし、27 年 4 月 1 日から完全実施となる（図表 8）。併せて、石油石炭税が免税・還付されているナフサ等への本特例による上乗せ税率の免税・還付や、過疎・寒冷地に配慮した支援策を実施することとされている。

地球温暖化対策のための課税の特例により、平年度 2,405 億円の増収が見込まれているが、これは現行の石油石炭税の税収（22 年度補正後予算額で 4,800 億円）の 2 分の 1 相当

額である。この特例が完全実施された場合の家計の負担増は、1世帯当たり年1,207円と環境省は試算しており¹³、全化石燃料を課税ベースとする石油石炭税に上乘せすることで、広く薄く負担を求めるものとなっている。なお、旧暫定税率については、国及び地方の厳しい財政事情や地球温暖化対策の観点も踏まえて、23年度も現在の水準を維持することとなっている。

図表8 地球温暖化対策税の段階実施（案）

	原油・石油製品 〔1kl当たり〕	ガス状炭化水素 〔1t当たり〕	石炭 〔1t当たり〕
現行	(2,040円)	(1,080円)	(700円)
平成23年10月1日	+ 250円 (2,290円)	+ 260円 (1,340円)	+ 220円 (920円)
平成25年4月1日	+ 250円 (2,540円)	+ 260円 (1,600円)	+ 220円 (1,140円)
平成27年4月1日	+ 260円 (2,800円)	+ 260円 (1,860円)	+ 230円 (1,370円)

（注）（ ）は石油石炭税の税率。

（出所） 税制調査会資料より作成

（5）減収見込額とその他の事項

以上、23年度税制改正の増減収見込額は、初年度3,061億円の減収、平年度646億円の減収がそれぞれ見込まれているが（図表9）今まで紹介してきた以外にも23年度税制改正では、国税通則法について、納税者権利憲章の策定や更正の請求期間の延長など昭和37年の制定以来最大の見直しを行うほか、市民公益税制や租税特別措置の見直しなども行われる。

市民公益税制では、認定NPO法人への寄附について、2,000円を超える金額の40%を所得税額（個人住民税は最大10%）から控除する制度を導入し、現行の所得控除との選択制とする。加えて、認定NPO法人の認定要件であるパブリック・サポート・テスト（PST）に、寄附者の絶対数（寄附金額3,000円以上の寄附者年平均100人以上）で判定する方式を導入するなど、認定要件の緩和等を行う。

また、租税特別措置の見直しとしては、政策税制措置¹⁴について109項目の見直しを行い、その結果50項目を廃止又は縮減する。例えば、40年以上延長されてきた肉用牛の売却に係る所得の課税の特例（免税制度）は、対象頭数の上限を1,500頭（現行2,000頭）に引き下げた上で3年間延長することとなる。さらに、航空機燃料税の税率の引下げ（23年4月1日から26年3月31日までの間、1万8,000円/kl：現行2万6,000円/kl）、保険年金に係る最高裁判決を受けた対応（12年分以降17年分以前の保険年金に係る所得税相当額の支給）や、消費税の課税の適正化（事業者免税点制度における免税事業者の要件の見直しや、課税売上割合95%以上の場合の仕入税額控除制度の見直し）なども行われる。

図表9 平成23年度税制改正の増減収見込額（国税関係）

（単位：億円）

改正事項	平年度	初年度
1. 法人課税	▲7,758	▲4,284
(1) 法人税の基本税率の引下げ	▲12,194	▲8,076
(2) 課税ベースの拡大等	5,849	4,386
① 減価償却制度の見直し	1,780	1,164
② 欠損金の繰越控除制度の見直し	1,788	1,430
③ 貸倒引当金制度の見直し	550	440
④ 寄附金の損金不算入制度の見直し	69	48
⑤ 試験研究を行った場合の法人税額の特別控除制度の見直し ※	495	371
⑥ エネルギー需給構造改革推進投資促進税制の廃止 ※	576	455
⑦ 集積産業用資産の特別償却制度の見直し ※	44	40
⑧ 事業革新設備等の特別償却制度の廃止 ※	418	365
⑨ 特定災害防止準備金制度の見直し ※	1	0
⑩ 特別修繕準備金制度の見直し ※	38	30
⑪ 外国税額控除制度の適正化	90	43
(3) 政策減税	▲1,139	▲402
① 中小企業者等の軽減税率の引下げ	▲671	▲148
② 雇用促進税制	▲365	▲139
③ 環境関連投資促進税制	▲249	▲195
④ 総合特区制度、アジア拠点化推進のための税制	▲73	▲11
⑤ 租税特別措置の見直し(中小企業関係)		
ア 中小企業等基盤強化税制の廃止 ※	171	58
イ 公益法人等又は協同組合等の貸倒引当金の特例の見直し ※	39	27
ウ 商工組合等の留保所得の特別控除制度の廃止 ※	9	6
(4) その他	▲274	▲192
① 公益法人等又は協同組合等に係る法人税率の引下げ	▲305	▲214
② 医療用機器等の特別償却制度の見直し ※	30	20
③ 公共交通機関に係る障害者対応設備等の特別償却制度の廃止 ※	4	4
④ 高度通信設備等の特別償却の創設	▲3	▲2
2. 個人所得課税	2,162	358
(1) 給与所得控除の見直し	1,195	203
(2) 退職所得課税の見直し	94	21
(3) 成年扶養控除の見直し	823	132
(4) 配当所得の分離課税等の要件の見直し ※	68	34
(5) 電子申告特別控除の見直し ※	2	1
(6) 総合特区制度のための税制	▲4	▲1
(7) 通勤手当非課税制度の見直し	19	3
(8) 年金申告者の申告手続きの見直し	▲35	▲35
3. 資産課税	2,827	876
(1) 相続税の基礎控除の引下げ	2,355	785
(2) 死亡保険金に係る非課税制度の見直し	341	114
(3) 相続税の税率構造の見直し	250	83
(4) 未成年者控除及び障害者控除の引上げ	▲31	▲10
(5) 贈与税の税率構造の緩和	▲21	▲21
(6) 相続時精算課税制度の適用要件の見直し	▲92	▲92
(7) (独)住宅金融支援機構の直接融資に係る登録免許税の非課税措置の廃止	12	12
(8) 信用保証協会等が受ける登記に対する登録免許税の特例の見直し ※	1	1
(9) 認定事業再構築計画に基づく登記に対する登録免許税の特例の見直し ※	5	5
(10) 電子申請による登記に係る登録免許税の特例の見直し ※	15	7
(11) 外資埠頭会社が出資に伴い取得する不動産に係る登録免許税の特例の創設	▲8	▲8
4. 消費課税	2,198	94
(1) 地球温暖化対策のための税	2,405	357
(2) 航空機燃料税の税率引下げ	▲263	▲263
(3) 消費税の事業者免税点制度における免税事業者の要件の見直し	27	—
(4) 課税売上割合95%以上の場合の消費税の仕入税額控除制度の見直し	29	—
5. その他	▲75	▲105
(1) 還付加算金の計算期間の見直し	33	0
(2) 保険年金に係る最高裁判決を受けた対応	▲75	▲75
(3) 認定NPO法人等に寄附をした場合の所得税額の特別控除制度の創設	▲33	▲30
合計	▲646	▲3,061

租税特別措置の廃止・縮減に係る項目であり、増収見込額は、平年度1,916億円、初年度1,424億円である。
 （出所） 財務省資料より作成

3. 今後の課題

(1) 今後の財源確保の方向性

今回の税制改正では、減税等の政策実施のための財源確保が課題とされたが、その中でも特に、財政運営戦略との関係で問題点が浮かび上がっている。財政運営戦略では、各年度の予算編成及び税制改正において、歳出増又は歳入減を伴う新たな施策には原則として、それに見合う安定的財源を確保するという「ペイアズユーゴー原則」が明記されている。だが、23年度税制改正では、全体的にペイアズユーゴー原則が守られていないとの評価もある¹⁵。特に、法人実効税率の引下げについては、経済産業省は当初、財源を示さずに法人税率（国税）の5%引下げを要望した。最終的には菅総理大臣の指示もあり、必要な財源すべてを賄うことはできずに法人実効税率を5%引き下げることとなったことから、23年度大綱も、ペイアズユーゴー原則との関係では財源の確保は十分ではないと認めている。ペイアズユーゴー原則に縛られるあまり、経済成長につながるような政策が実施できなくなれば、本末転倒であるとの考え方もあり、今後も同様の事態が続く可能性がある。

また、これまで21年民主党マニフェストでは、租税特別措置の見直しや、配偶者控除・扶養控除の廃止などの税制改正により、新たな政策の財源として、2.7兆円を生み出すとしてきた。だが、扶養控除の限定的な廃止や配偶者控除の存続により、22年度税制改正では6,186億円、23年度税制改正と合わせても8,920億円の財源しか確保できていない。特に、租税特別措置は2年間で2,912億円の財源しか確保できておらず、見直しは必ずしも十分とは言えない（図表10）。さらに、今回の改正で見送りとなった、減収額の大きい「ナフサに係る減税措置」¹⁶の見直しについては、国際的には非課税が標準であることなどから縮減や廃止は現実的には難しい。そのため、特定の産業や企業を優遇することにつながる法人税関係の租税特別措置¹⁷の見直しを更に進める必要がある。

こうしたことから、21年民主党マニフェストなどに示されている新たな政策をいかに実施し、財源を確保するのに注目が集まる。

なお、財政運営戦略では、財政健全化目標として、32年度までに国・地方の基礎的財政収支（プライマリー・バランス）を黒字化することが示されたが、内閣府の試算によると、新成長戦略で示された経済成長率を達成した場合で13.7兆円、慎重な前提の場合では21.7兆円の財源が必要になるとされている¹⁸。財政健全化のための財源も、後述する消費税の問題と合わせ、同様に問題となろう。

図表10 21年民主党マニフェストで示された税制改正による財源の確保

(単位:億円)

	平成22年度	平成23年度	2年間計
配偶者控除	-	-	-
扶養控除	5,185	823	6,008
租税特別措置	996	1,916	2,912
計	6,181	2,739	8,920

(注) 平年度ベース

(出所) 各年度の税制改正（内国税関係）による増減収見込額より作成

(2) 税制抜本改革としての消費税の税率引上げ

平成 23 年度に向けた税制に関する議論については、昨年末に 23 年度大綱のほか、「社会保障改革の推進について」(平成 22 年 12 月 14 日 閣議決定)も取りまとめられている。その中では、社会保障の安定・強化のための具体的な制度改革案とその必要財源を明らかにするとともに、必要財源の安定的確保と財政健全化を同時に達成するための税制改革について一体的に検討を進め、その実現に向けた工程表とあわせ、23 年半ばまでに成案を得、国民的な合意を得た上でその実現を図るとされており、その安定財源として消費税がどのように検討されるのかが注目される。

23 年度は、麻生政権時に制定された「所得税法等の一部を改正する法律」(平成 21 年法律第 13 号)附則第 104 条において、消費税を含む税制の抜本的な改革を行うために必要な法制上の措置を講じるとされた期限の最終年でもある。個人所得課税、法人課税、資産課税などについては、23 年度税制改正において、一定の措置が行われたと評価することもできることから、消費税をどう見直していくかが今後の最大の課題である(図表 11)。

図表 11 「所得税法等の一部を改正する法律」(平成 21 年法律第 13 号)附則第 104 条で示された主要な税目の基本的方向性及び 23 年度税制改正での取組

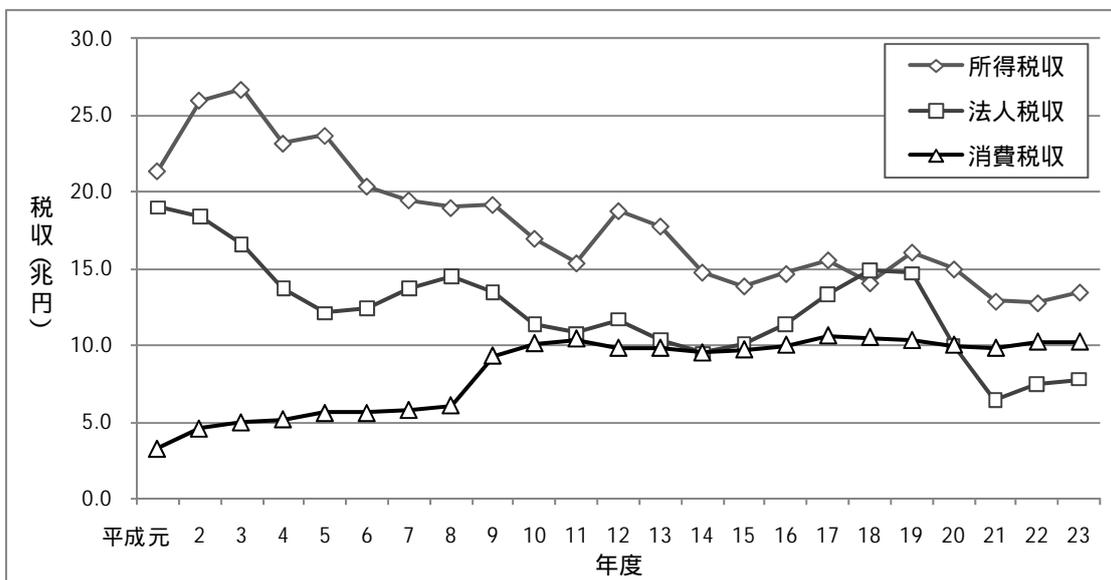
	「所得税法等の一部を改正する法律」 (平成21年法律第13号)附則第104条	23年度大綱
個人所得課税	格差の是正及び所得再分配機能の回復の観点から、 ・ 各種控除及び税率構造の見直し ・ 最高税率及び給与所得控除の上限の調整等による高所得者の税負担の引上げ ・ 給付付き税額控除の検討を含む歳出面も合わせた総合的な取組の中で子育て等に配慮した中低所得者世帯の負担の軽減 ・ 金融所得課税の一体化の更なる推進	・ 成年扶養控除の縮減 ・ 給与所得控除の上限設定 ・ 高額な法人役員等の給与にかかる給与所得控除の縮減 ・ 退職所得課税の見直し ・ 上場株式等の配当・譲渡所得等に係る軽減税率の延長
法人課税	国際的整合性の確保及び国際競争力の強化の観点から、 ・ 課税ベースの拡大とともに、法人の実効税率の引下げ	・ 課税ベースの拡大等と併せた法人実効税率の5%引下げ
消費課税	その負担が確実に国民に還元されることを明らかにする観点から、 ・ 消費税の全額が制度として確立された年金、医療及び介護の社会保障給付並びに少子化に対処するための施策に要する費用に充てられることが予算及び決算において明確化されることを前提に、消費税の税率を検討 ・ 複数税率の検討等の総合的な取組を行うことによる低所得者への配慮の検討	・ 社会保障制度の抜本改革の検討などと併せて、消費税の在り方の具体的内容について、早急に検討
資産課税	格差の固定化の防止、老後における扶養の社会化の進展への対処等の観点から、 ・ 相続税の課税ベース、税率構造等を見直し、負担の適正化	・ 相続税の基礎控除の引下げ、最高税率の引上げなど税率構造の見直し

(出所) 財務省資料等より作成

消費税は、景気変動に伴う税収の変動が比較的小さいとされ、これまでも、平成元年4月に3%の税率で導入されてから9年4月1日に現行の4%(地方消費税1%と合わせた税率は5%)に引き上げられるまでは5兆円前後で推移し、引上げ後は10兆円前後で推移

している。これに対し、所得税及び法人税の税収はバブル崩壊後に低下の傾向をたどるなど景気変動の影響を受けやすく、特に世界的な金融・経済危機後の20年や21年の法人税の落ち込みは大きい(図表12)。こうした点や、勤労世代だけでなく高齢者を含めた広い範囲で課税されることによる世代間の公平性が優れている点から、社会保障の安定的な財源として、消費税の税率引上げが検討課題となる。菅総理大臣は、23年1月4日に行われた年頭記者会見で、社会保障に必要な財源として消費税を含む税制改革について超党派協議を開始し、6月頃を目途として方向性を示したい旨の発言をしている¹⁹。22年の参議院選挙後、消費税の税率引上げに関する発言を控えていた菅総理大臣が今後の方向性を示したことで、与野党含めて今後の動きが注目される。

図表12 所得税収、法人税収、消費税収の推移



(注) 平成21年度までは決算額。22年度は補正後予算額。23年度は当初予算概算額。
(出所) 財務省資料より作成

4. おわりに

平成23年度税制改正は、所得税の控除の見直し、法人税の税率の引下げ、相続税・贈与税の税率構造の見直し、地球温暖化対策のための税の創設など、22年度に検討課題とされたものを始め、税制抜本改革とも言えるほど幅広く大きな改正が行われた。一方、配偶者控除の見直しなどは再度先送りされ、財源確保が不十分であることなど、今後解決していかねばならない課題も残された。こうした点に加え、政府から具体的な日程が出てきた社会保障財源としての消費税等の在り方については、今後の最重要課題として、どのような形で議論が進められ、どのような結論が出されるのかに注目したい。

¹ 鳩山前総理大臣も、日本の法人税は国際的に高く、減税の方向に導くのが筋である旨を国会で述べている。

第 174 回国会参議院予算委員会会議録第 11 号 11～12 頁(平 21. 3. 12)

² 第 1 回 新成長戦略実現会議 総理指示(平成 22 年 9 月 9 日)

³ 法人実効税率とは、法人事業税及び地方法人特別税が損金算入されることを調整した上で、法人税、法人住民税、法人事業税(所得割)、地方法人特別税の税率(法人事業税及び地方法人特別税については、外形標準課税の対象となる資本金 1 億円超の法人に適用される税率)を合計したものである。なお、文中の 40.69%は東京都の場合である。

⁴ 税制調査会資料(経済産業省)(平 22. 12. 8)

⁵ 一方、現行 7 年の繰越期間を 9 年に延長する。

⁶ 「経済危機対策」(平成 21 年 4 月 10 日 「経済危機対策」に関する政府・与党会議、経済対策閣僚会議合同会議)

⁷ 第 171 回国会「租税特別措置法の一部を改正する法律案」(参第 18 号)など。

⁸ 控除限度額は、当期の法人税額の 10%(中小企業者等は 20%)である。

⁹ 配偶者控除については、平成 24 年度税制改正以降の検討と再度先送りされた。

¹⁰ 例えば、「わが国税制の現状と課題 - 21 世紀に向けた国民の参加と選択」(平成 12 年 7 月 税制調査会)で指摘されている。

¹¹ 『日本経済新聞』(平 22. 12. 17)によると、今回の改正により、死亡者数のうち課税される件数の割合が 6%程度に広がるとされている。

¹² 鳩山前総理大臣は、平成 21 年 9 月 22 日に開催された国連気候変動首脳会合にて、温室効果ガスを 1990 年比で 2020 年までに 25%削減するとの中期目標を発表し、国内排出量取引制度や、再生可能エネルギーの固定価格買取制度の導入、地球温暖化対策税の検討などにより中期目標を実現する決意を示した。

「国連気候変動首脳会合における鳩山総理大臣演説」(平成 21 年 9 月 22 日)首相官邸

<http://www.kantei.go.jp/jp/hatoyama/statement/200909/ehat_0922.html>

¹³ 税制調査会資料(環境省)(平 22. 12. 8)

¹⁴ 政策税制措置とは、租税特別措置のうち、産業政策等の特定の政策目的により税負担の軽減等を行うものである。

¹⁵ 「五十嵐財務副大臣記者会見の概要」(平成 22 年 10 月 18 日)財務省

<<http://www.mof.go.jp/kaiken/kaiken.htm>>

¹⁶ 平年度ベースの減収見込額は、揮発油税等については 3.7 兆円程度、石油石炭税については 861 億円程度となっている。

¹⁷ 平成 22 年度に適用される措置に基づく減収見込額(平年度ベース)は、9,159 億円となっている。

¹⁸ 「経済財政の中長期試算」(平成 22 年 6 月 22 日 内閣府)

¹⁹ 「菅内閣総理大臣年頭記者会見」(平成 23 年 1 月 4 日)首相官邸

<<http://www.kantei.go.jp/jp/kan/statement/201101/04nentou.html>>