

# 鳩山政権の税制改革の行方

## ～マニフェスト実現に向けた理想と現実～

財政金融委員会調査室 い だ けんじ  
伊田 賢司

### 1. はじめに

「国民の生活が第一」との方針を掲げ、第 45 回衆議院議員総選挙で国民の支持を受けた民主党が中心となり政権交代が実現した。政権与党となり初めて臨む平成 22 年度の予算編成及び税制改正は、マニフェスト実現の方向性を大きく位置付けるものであり国民の関心も強い。特に、子ども手当の創設や暫定税率の廃止等は、マニフェストの柱とも言うべき主要政策であり、これら財源の手当の行方が焦点となった。しかし、初の試みとなった事業仕分けによる無駄の削減は目標の 3 兆円に届かず、22 年度税収が大幅な減少<sup>1</sup>が見込まれる中、ドバイ・ショック等による経済・雇用への影響も加わるなど、国債発行 44 兆円以内に抑制<sup>2</sup>するとの政府方針の下でのマニフェストの実現に厳しい判断を迫られた。こうしてとりまとめられた 22 年度の予算・税制は、今後の経済財政運営とマニフェスト実現との調整を中心に、今後課題を残すものとなった感は否めない。

本稿は、予算・税制のうち、平成 22 年度税制改正について紹介するものである。

### 2. 平成 22 年度税制改正の概要

#### (1) 「子ども手当」の創設等に伴う所得控除の見直し

##### ア 改正の概要

「民主党政権公約（平成 21 年 8 月 18 日）」（以下「マニフェスト」という。）においては、所得税改革として、相対的に高所得者に有利に働く所得控除から、低所得者への支援策や負担軽減策としての効果の高い手当等への転換を掲げている。平成 22 年度では、その第一歩として、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（22 年度は半額支給）としていた。この点について、「平成 22 年度税制改正大綱（平成 21 年 12 月 22 日 閣議決定、平成 21 年 12 月 25 日 一部改正）」（以下「税制改正大綱」という。）では、0 歳から 15 歳までの年少扶養親族に係る扶養控除（以下「年少扶養控除」という。）の廃止（所得税 38 万円、個人住民税 33 万円）に留まった。また、扶養控除のうち 23 歳から 69 歳までの成年扶養親族に係る控除（以下「成年扶養控除」という。）及び配偶者控除は、「今後、その見直しに取り組む」と 23 年度以降の検討課題とされている。

次に、マニフェストにおいて「存続」とされていた特定扶養控除（16 歳から 22 歳までの扶養親族に対する 63 万円の所得控除）は、高校の実質無償化とあわせ、16 歳から 18 歳までの上乗せ控除分の廃止（所得税 25 万円、個人住民税 12 万円）を行うとの方針に転換した。

これら所得控除の見直しは、所得税は平成 23 年分（23 年 1 月）から、個人住民税は平成 24 年度分（24 年 6 月）から適用される。

## イ 今後の財源確保の行方

平成 22 年度の子ども手当創設の財源確保（2.7 兆円）をめぐっては、配偶者控除の廃止等が先送りされたことなどから、マニフェストに明記されていない子ども手当の所得制限や地方・企業の負担の継続等が浮上するなど導入に向けた調整が難航した。結果的に、現行の児童手当の費用負担を前提とする異例の対応とともに、行政刷新会議の事業仕分け等を通じて当面の財源は確保されたものの、23 年度以降 5.3 兆円の財源を確保できるのか、国民に不安を与えた感は否めない。

今後の財源手当においては、配偶者控除の廃止とともに、地方・企業の負担の在り方が一つの焦点となろう。特に、所得控除の廃止が個人住民税においても行われる点に関しては、その増収効果は極めて大きい。今回の年少扶養控除の廃止により個人住民税は 4,177 億円（所得税 5,185 億円）、仮に配偶者控除の廃止が実現すればおよそ 5,000 億円（所得税は 6,000 億円）の増収が見込まれる。国債発行に頼らない財源調達が求められる中で、これら個人住民税の増収分を地方財源とするのか、それとも児童手当と同様に負担を求めるのか、今後の政府税制調査会の議論が注目される。

一方、所得控除の廃止により期待通りの税収が確保できるかも焦点となる。財源の一部となる配偶者控除及び扶養控除について見ると、最近 4 年間の減収見込額は、約 4,000 億円程度減少している（図表 1）。5 兆円にもおよぶ子ども手当の財源を担保しなければ、制度の継続性が疑問視され、家計は手当の多くを貯蓄に回す可能性も出てくる。このため、今後の動向によっては、より安定的な財源の確保が検討課題となる。

図表 1 配偶者控除及び扶養控除の減収見込額の推移

	18 年度	19 年度	20 年度	21 年度	→ 確保した財源	
配偶者控除	0.8	0.8	0.7	0.6		—
扶養控除	1.0	1.0	0.9	0.8		0.5
合計	1.8	1.8	1.6	1.4		0.5

（注）当初予算ベース、単位は兆円程度

（出所）参議院予算委員会要求資料より作成

## （2）揮発油税等の暫定税率の見直し

### ア 暫定税率の廃止に向けた経緯

ガソリン国会と呼ばれた第 169 回通常国会をはじめ、これまで揮発油税等の暫定税率の廃止を一貫して主張してきた民主党は、マニフェストにおいて、既に一般財源化され課税根拠が失われていること、特に車依存の高い地方の負担を軽減することなどから、「22 年度に廃止」し、「2.5 兆円の減税の実施」を改めて掲げた。また将来的な自動車関係諸税については、ガソリン税と軽油引取税の地球温暖化対策税（仮称）への一本化、自動車重量税と自動車税の一本化、自動車取得税の廃止を改めて明示した。

しかし、税収が急速に落ち込み、22年度予算では新規国債の発行額との逆転が不可避となる中で、暫定税率廃止による2.5兆円の減税の意義や、鳩山総理が掲げた温室効果ガス削減の中期目標との整合性、さらには暫定税率廃止による地方財政への影響など、政府はこれらの問題への調整に迫られた。

政府税制調査会では、環境省が提起した「地球温暖化対策税の具体案」（平成21年11月11日）の検討も同時に進められたが、暫定税率の廃止と地球温暖化対策税の導入に対しては、マニフェストとの整合性等を問う声も出されるなど事態が深刻化した。

こうした状況の下、民主党は党の要望として、暫定税率の水準は維持し、環境税は今後の検討課題とする旨の「平成22年度予算重要要点」（平成21年12月16日）を政府に提出した。税制改正大綱では、マニフェストの方針を転換し、暫定税率は制度として廃止するものの当分の間、現在の税率水準を維持し、地球温暖化対策税については、「平成23年度実施に向けて成案を得るべく更に検討」を進めるとするなど、結果として、党の要望を強く反映する内容となった（図表2）。

**図表2 暫定税率の廃止等に至るまでの変遷**

民主党マニフェスト	民主党予算重要要点	税制改正大綱
暫定税率の廃止（22年度）	ガソリン等の暫定税率の現行水準を維持	ガソリン等の暫定税率を廃止し、当分の間、現行のガソリンの税率水準を維持
	原油価格の異常高騰時における、暫定税率の課税を停止できる法的措置を講ずるべき	原油価格の異常高騰時には、本則税率を上回る部分の課税を停止できようような法的措置を講ずる
	自動車重量税の暫定分（国分）について半分程度の減税を行うべき	自動車重量税の暫定税率の上乗せ分（国分）の約1/2を軽減
ガソリン税と軽油引取税の地球温暖化対策税（仮称）への一本化	環境税は今後の検討課題	平成23年度実施に向けて成案を得るべく更に検討

（出所）各種資料より作成

#### イ ガソリン価格上昇時に備えた特別税率の停止等

今回の改正では、ガソリン税の税率水準は維持する一方で、ガソリン価格の異常な高騰が続いた場合には、一定の基準を設け、新たに設けられる特別税率（租税特別措置法で措置）の課税を停止する措置とともに、価格が安定した場合の課税停止を解除する措置が設けられる（図表2）。発動基準価格及び解除基準価格の設定方法や異常な原油価格の高騰が続くとの判断基準の設定など今後検証を要する点もあるが、暫定税率が一時失効した平成20年4月の際にも懸念されたガソリン販売をめぐる混乱が起きないように政府の対応が求められよう。特に、ガソリン税は出荷時課税のため、課税済のガソリン在庫をどのように調整するのか、流通や販売の過程に影響を及ぼさないよう手持品在庫の取扱いには細心の注意が求められる。

#### ウ 地球温暖化対策税の創設に向けて

これまでの民主党の地球温暖化対策税（環境税）に対する主な考え方を見てみると、

ガソリン税と軽油引取税は地球温暖化対策税（仮称）として一本化すること、税率水準は炭素含有量1 tあたり 3,000 円程度<sup>3</sup>とし、税収は一般財源とすること<sup>4</sup>が示されている。税制改正大綱では、地球温暖化対策税について 23 年度実施に向けて成案を得る旨を法律に明記するとしていることから、今後の政府の動向が注目される。

政府税制調査会でも環境省の「地球温暖化対策税の具体案」（平成 21 年 11 月 11 日）が取り上げられたが、①すべての化石燃料に対し炭素含有量に応じた課税を行うこと、②ガソリンには本則税率及び上乘せした課税を行うこと（結果的に現行水準と比べ1リットル当たり5円の減税）、③総額2兆円規模の税収の用途は地球温暖化対策の歳出・減税に優先的に充てるが特定財源としないことが特徴となっているなど、20年の環境省案と比べても様々な違いが見られる（図表3）。

今後の検討に当たっては、ガソリンを中心とする地球温暖化対策税とするのか、すべての化石燃料を対象とするのか、今回導入される特別税率と比べ税率をどの水準にするのか、税収を環境対策に縛るのか、社会保障などにも充てるのかなど「環境と経済の両立」に向けた政府の対応が焦点となる。

図表3 政府内での地球温暖化対策税（環境税）の素案－環境省－

	地球温暖化対策税の具体案 (21.11.11)	環境税の案 (20.11)
課税対象	全ての化石燃料 ・輸入者、採取者で課税：原油、石油製品（ガソリン、軽油、重油、灯油、航空機燃料）、ガス状炭化水素（天然ガス、LPG等）、石炭 ・ガソリン製造者等に課税：ガソリン	化石燃料、発電用燃料 ・家庭・オフィス：灯油、LPG ・工場等：石炭、重油、天然ガス（大口排出者） ・家庭・オフィス・工場等：電気、都市ガスは、発電・ガス事業者が用いる化石燃料に対して課税
税率	原油、石油製品 2,780 円／kl、石炭 2,740 円／t、ガソリン 17,320 円／kl など	2,400 円／炭素トン（石炭 1,580 円／t など）
家計負担	月額 約 3,498 円 <sup>(注)</sup>	月額 約 170 円
税収	2兆円（うちガソリンへの上乗せ課税1兆円弱）	3,600 億円
用途	一般財源	一般財源
軽減措置	製品原料としての化石燃料（ナフサ）、鉄鋼製造用の石炭・コークス、セメントの製造に使用する石炭、農林漁業用A重油の免税 など	・大口排出事業者が削減努力した場合に8割軽減 ・鉄鋼等製造用石炭、コークス等の免税 ・灯油は5割軽減 など

(注) 軽油に暫定税率と同程度の追加的な課税がなされたと仮定。

(出所) 環境省資料等より作成

### (3) 一人オーナー会社の役員給与の損金不算入制度の廃止

#### ア 改正の概要等

一人オーナー会社の役員給与の損金不算入制度（以下「オーナー課税」という。）は、同族関係者で発行済株式総数の90%以上が所有され、かつ、常務に従事する役員総数の過半数を占める場合等（いわゆる一人オーナー会社）について、そのオーナー役員等への役員給与の給与所得控除相当分を経費の二重控除（法人段階での経費算入と個人段階での給与所得控除）であるとして、法人段階で課税（損金不算入）するものである。このオーナー課税に対し民主党は、所得課税と法人課税を混同するもので租税理論を無視していると指摘し、さらに、実態として一人オーナー会社とは言えない中小企業にも負担が及ぶなど影響が甚大であることから、議員立法でこれを廃止する

ことを提案してきた<sup>5</sup>。こうした一連の動きの中で、マニフェストでは、財源確保を前提に、オーナー課税の廃止が盛り込まれ、最終的に22年度改正での廃止が決定された。これにより、課税問題に決着が図られたものの、「経費の二重控除」の復活から、700億円程度の税収が失われる。今後の対応について税制改正大綱は、給与所得控除を含めた所得税のあり方を議論する中で、個人事業主との課税の不均衡を是正し、二重控除の問題を解消するための抜本的措置を23年度改正で講じるとしている。

#### イ 経費の二重控除の解消に向けた課題

今後の経費の二重控除の解消に当たっては、法人段階でこれまでとは違った課税の調整を行うのか、個人段階の調整を行うのかが焦点となる。仮に、税制改正大綱に明記されている給与所得控除の見直しなど個人段階で課税を調整する場合には、オーナー役員を特定できるのかが問題となろう。現行制度は、法人段階でオーナー企業を特定する仕組みとなっているが、個人段階での特定は実務上困難を要するため、一人オーナーに該当する企業に対して新たな調書を提出させるなど、実効性を確保するための対策が取られなければならないと思われる。

また、検討の一つになるとと思われる給与所得控除については、税制改正大綱において、①控除の上限設定、②特定支出控除の対象範囲の拡大（実額控除の拡大）、が掲げられているが、これら所得再分配効果の回復を目的としているものを「経費の二重控除」の解消につなげていけるかが課題となる。控除の上限設定については、基本的にオーナー役員の給与所得控除を認めるものであり、上限設定の水準によっては、二重控除の解消に十分な措置とならない。特にオーナー役員の給与の平均額が2,020万円であり、さらに赤字法人でも1,926万円と制度創設時に想定していたよりも高額とも思われる支給実態が明らかにされた<sup>6</sup>。このような点を踏まえた給与所得控除の調整により、個人事業主との税負担の均衡がどの程度可能なかが焦点となろう。一方、実額控除の拡大は、経費の二重控除の解消の観点からは望ましいと思われるが、給与所得者と個人事業主との所得把握の問題（例えばクロヨン問題）との関係を整理した上で行われなければならないなど困難も予想される。

### （4）たばこ税の引上げ

#### ア たばこ税の経緯と現状

たばこ税は、平成元年、消費税の導入に伴うたばこ消費税の見直しにより創設されたもので、現行のたばこ税の税率は、国・地方を含め千本当たり8,744円（たばこ特別税を含む）となっている。たばこ税は、たばこ事業法上、財政収入の安定的確保が目的されており、10年にたばこ特別税が創設されたほか、15年及び18年にも税率の引上げが行われている。しかし、これら増税の影響や国民の健康志向等により、たばこ販売量はこの10年程度で30%近く落ち込み、たばこ税収は2兆円台で低迷している。また、たばこ需要を減少させる国際的な規制<sup>7</sup>の遵守も求められる中、我が国のたばこの価格や税額が主要国と比べて低い<sup>8</sup>ことから、OECD並の600円程度に引

き上げるべきとの声もあるなど、財政と健康から、たばこ税が検討課題となっている。

## イ たばこ税の改正概要

たばこ税の将来像について民主党は、「国民の健康確保を目的とする税に改めるべき」とし、財源確保の目的を規定しているたばこ事業法の廃止と健康増進目的の法律を新たに創設することを政策集（INDEX 2009）の中で掲げているが、マニフェストにおいては、このようなたばこ税の抜本見直しの方針は示されなかった。しかし、政権交代を果たし、新たな政府税制調査会が始動すると、「酒税・たばこ税は健康に対する負荷を踏まえた課税」に向けて検討するとの総理の諮問に基づき、たばこ税の引上げが議論の俎上に上ることとなった。たばこ増税については、税収に及ぼす影響を中心に意見が分かれ、たばこ事業法の見直しの是非が検討されたほか、JTや葉たばこ農家への対応などの課題も出された。

税制改正大綱においては、「国民の健康の観点から、たばこの消費を抑制するため、将来に向かって、税率を引き上げていく」とされ、22年度改正では、1本当たり3.5円の税率の引上げ（価格ベースでは5円）が明記された。一方、たばこ事業法の改廃等は将来の税率引上げの過程で行うとされた。

## ウ たばこ税の引上げの目的

今回のたばこ税の引上げをめぐるのは、マニフェストに記載はなく、鳩山総理からも、税収が減ったとしても「健康の方が大事」<sup>9</sup>と、健康目的を指向する旨の認識が示された。このため、たばこ事業法を維持した上で、過去最大の3.5円の引上げがとられた点については、健康と財源のどちらが課税目的なのか問われる。特に、たばこ事業法については、どの程度のたばこ税率の水準であれば、その趣旨に反しないのか、その明確な基準はなく、政府税制調査会の議論においても「相当難しい判断」<sup>10</sup>との認識が示される場面もあった。このように、3.5円の根拠が更に問われ、財源目的との批判を受けまいよう、政府の説明責任が求められる。

## （5）平成22年度税制改正における主な租税特別措置の改正

### ア 租税特別措置の現状と22年度の見直しの経緯等

租税特別措置法による特例措置は、所得税関係、法人税関係、相続税関係その他を含め310項目<sup>11</sup>、減収見込額はおよそ7兆3,510億円にも及んでいる（図表4）。この中には、石油化学製品製造のために消費される揮発油の免税等（以下「ナフサ免税」という。）のように、減収見込額が3兆5,940億円と全体の半分を占める措置や10億円にも満たない措置もある。マニフェストでは、所得税の配偶者控除・扶養控除の廃止（21年度予算ベース1.4兆円）とともに、これら租税特別措置（以下「租特」という。）の全面見直しにより、4年間で2.7兆円の財源を確保することが掲げられ、少なくとも1兆円を超える租特の削減が目標となった。

このような状況の下、政府税制調査会に設置された「租税特別措置及び非課税等特

別措置の見直しのための論点整理に関するプロジェクトチーム」は、22 年度改正に当たり、租特透明化法の成立を待たずに租特の整理合理化を行うことが喫緊の課題であるとし、「租税特別措置の見直しに関する基本方針」に則った「ふるい」等により整理合理化を進めることとした。22 年度改正では、21 年度末までに期限を迎える措置を中心に、各府省から改正要望のある措置等を含め、国税で 82 項目（全体は 241 項目<sup>12)</sup>、地方税で 90 項目（同 286 項目）の見直しが実施された。その結果、国税で 41 項目（図表 5）、地方税で 57 項目が廃止又は縮減されたが、増収見込額は国税で 996 億円（平年度）に留まるなど厳しい内容となった。今後、1 兆円超の削減目標を達成するためには、仮にナフサ免税が維持される場合に、個人向けや中小企業向けの租特の切り込みが必要になってくる。

**図表 4 主な租税特別措置の増減収見込額**

	増減収見込額	主な租税特別措置
所得税関係 (▲ 15,820)	▲ 15,820	・住宅ローン減税 (▲ 8,560) ・確定申告を要しない配当所得 (▲ 3,200) ・公的年金等控除の最低控除額等の特例 (▲ 1,710)
	—	
法人税関係 (▲ 8,070) (うち中小法人 分は▲ 3,840)	▲ 11,380	・試験研究を行った場合の法人税額の特別控除 (▲ 2,540) ・中小企業投資促進税制 (▲ 2,500) ・退職年金等積立金に対する法人税の課税の停止 (▲ 1,170)
	+ 3,310	・交際費等の損金不算入 (+ 3,310)
その他 (▲ 27,320)	▲ 46,310	・石油化学製品製造のため消費される揮発油の免税等 (▲ 35,940) ・地価税の課税の停止 (▲ 2,020) ・土地の売買による所有権の移転登記等の税率の軽減 (▲ 1,220) ・小規模宅地等の相続税の課税価格の計算の特例 (▲ 1,090) ・住宅取得等資金の贈与の相続時精算課税制度の特例 (▲ 1,050)
	+ 18,990	・ガソリン税等の暫定税率
合計 (▲ 51,210)	▲ 73,510	
	+ 22,300	

(注) 単位：億円程度

(出所) 参議院予算委員会要求資料より作成

**図表 5 平成 22 年度税制改正における租税特別措置の見直し結果**

	総計	廃止	縮減	廃止・縮減計
見直し対象措置	82	12	29	41
期限到来措置	47	9	16	25
期限未到来措置等	16	2	8	10
期限の定めのない措置	19	1	5	6

(出所) 財務省資料より作成

以下では、これまで経済対策として措置されたものを中心に改正項目を取り上げる。

#### イ 研究開発税制（試験研究費の増加型又は高水準型の選択適用制度の 2 年延長）

現行制度は、いわゆる総額型（試験研究費の総額に対し 8～10%（中小企業及び産学官連携は一律 12%）の特別税額控除等）とは別枠で、①試験研究費の増加額に係る 5%税額控除（増加型）、又は、②平均売上金額の 10%を超える試験研究費に係る

る一定の税額控除（高水準型）の選択適用を認める制度となっている（図表6）。

図表6 研究開発税制の概要

<p style="text-align: center;"><b>総額型</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 試験研究費の総額 × (8 ~ 10%) ※1,2</li> <li>・ 当期法人税額の 20% を限度 → H21、22 年度分は 30% まで</li> <li>・ 税額控除限度超過額の 1 年繰越し → H21、22 年度発生分は H24 まで (当期法人税額 30% を限度)</li> </ul> <p>※1 特別試験研究費は一律 12% ※2 中小法人の試験研究費は一律 12%</p>	<p style="text-align: center;"><b>①増加型</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 試験研究費の増加額 × 5%</li> <li>・ 当期法人税額の 10% を限度</li> </ul>
①と②の選択適用	
<p style="text-align: center;"><b>②高水準型</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ (試験研究費 - 平均売上金額 × 10%) × 税額控除割合</li> <li>・ 当期法人税額の 10% を限度</li> </ul>	

(出所) 各種資料より作成

この研究開発税制に対しては、政権交代前の民主党から、企業関係租特の中でも減税規模が大きく、その恩恵が大企業に偏っている<sup>13</sup>などの指摘があり、政府税制調査会でも各府省からの延長要望に対し、当初査定（ゼロ時査定）では、選択適用制度の延長は認められないと判断された。しかし、今回の改正では、厳しい経済状況等を踏まえ、増加型・高水準型の選択制度の適用期限が2年延長される。

#### ウ 中小企業向け租税特別措置

租税特別措置の抜本見直しという政府方針の下では、厳しい経営環境にある中小企業に対する租特の取扱いも注目された。今回の改正では、マニフェストにも掲げられた中小法人の軽減税率の11%の引下げは先送りされたものの、ドバイ・ショック等の影響も加わり、先行き不透明な経済状況等を踏まえ、全体としては配慮されたものとなった。具体的には、中小企業投資促進税制、中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例、中小法人に係る交際費等の損金不算入の特例の2年延長がそれぞれ認められるとともに、廃止される情報基盤強化税制は中小企業等基盤強化税制において中小企業の適用が認められた（図表7）。

図表7 平成22年度税制改正における主な中小企業向け租特の要望事項と改正内容等

経済産業省 税制改正要望項目		ゼロ時 査定	改正の有無	減収見込額 (平年度)
中小企業者等の法人税率の特例	代替財源を前提に早期引下げ(11%へ)	-	見送り	-
中小企業投資促進税制	適用期限の延長	C	2年延長	1,319
中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例	適用期限の延長	C	2年延長	212
中小法人に係る交際費等の損金不算入の特例	交際費課税が廃止されない場合は適用期限の延長	A	2年延長	2,679
情報基盤強化税制	対象設備の追加・絞り込みの上、適用期限の延長	D	廃止。中小向けは中小企業等基盤強化税制へ	653

(注) -は「主要事項の中で取り上げるもの等」、Cは「要望内容の抜本見直しができなければ認められない」、Dは「認められない」を示す。減収見込額は1,000万円以下切り捨て。

(出所) 経済産業省税制改正要望(国税)等より作成

## エ 住宅取得等資金の贈与に係る贈与税の特例措置の拡充等

現行の非課税制度は、麻生前総理が打ち出した「経済危機対策」（平成 21 年 4 月 10 日）の一環として設けられた特例である。具体的には、高齢者の資産を活用した住宅取得を支援するため、21 年 1 月から 22 年 12 月までの間に、直系尊属から住宅取得等資金を贈与により取得した者の贈与について、500 万円までを非課税にするものである。これにより、①暦年課税の場合には 110 万円の基礎控除とあわせ最大 610 万円まで、②住宅取得等資金に係る相続時精算課税の特例の場合には 3,500 万円の特別控除とあわせ最大 4,000 万円までが、それぞれ非課税となる。

今回の改正では、非課税限度額の拡大（2010 年は 1,500 万円、2011 年は 1,000 万円）とともに、上記②の特例が適用期限をもって廃止される。これにより、暦年課税の場合には最大 1,610 万円（2011 年には 1,110 万円）、相続時精算課税制度を利用した場合には最大 4,000 万円（同 3,500 万円）までが、それぞれ非課税となる（図表 8）。但し、適用対象者は、贈与を受けた年の合計所得金額が 2,000 万円以下の者に限定される。

現行の非課税制度の創設に当たっては、住宅投資の経済効果が期待できるとの指摘がある一方、金持ち優遇との批判もあるなど評価は分かれていた。今回、現行特例の適用状況及び効果を検証せずに制度を拡充することになるが、租特の抜本見直しや格差是正を掲げる政府方針との整合性などが問われる。

図表 8 住宅取得等資金の贈与に係る贈与税の特例の非課税枠

	現行	改正案
暦年課税 (基礎控除)	平成 21 年～ 22 年 110 万円	平成 22 年 (23 年) 110 万円
(非課税枠)	500 万円	1,500 万円 (1,000 万円)
(合計)	610 万円	1,610 万円 (1,110 万円)
相続時精算課税 (特別控除)	平成 21 年～ 22 年 2,500 万円	平成 22 年 (23 年) 2,500 万円
(住宅特例)	1,000 万円	廃止
(非課税枠)	500 万円	1,500 万円 (1,000 万円)
(合計)	4,000 万円	4,000 万円 (3,500 万円)

(出所) 財務省資料より作成

### (6) 租特透明化法案 (仮称)

租税特別措置に対して民主党は、適用企業等が公表されていないことや適用企業からの政治献金が認められるなど、租特と同様の機能を持つ補助金と比べ、透明性が欠けていること等を問題として掲げ、さらに、これまでの税制決定過程において、特に租特については不透明で既得権益の温床<sup>14</sup> になりかねないと批判した。このため、民主党は参議院の議員立法でいわゆる「租特透明化法案」を提出し、租特の適用実態を明らかにする仕組みを整備し、整理合理化を推進することで、「公平・透明・納得」の税制の実現を図ることを目指してきた<sup>15</sup>。このような一連の動きの中、税制改正大綱において、今回の通常国会の

「租特透明化法案（仮称）」の制定を目指すとの強い決意が示されている。

以下では、税制改正大綱に示された「租特透明化法案（仮称）の概要」（以下「法案概要」）を中心に、従来案との違いについても見てみたい（図表9）。

#### ア 適用実態調査

適用実態調査の対象については、従来案では「租特ごと」の適用数・増減収額の調査等としているのに対し、法案概要では「法人関係特別措置ごと」の適用法人数・適用額等の実態調査とともに、財務大臣が必要に応じて租特の実態調査を行うことができるとしている。また、租特の実態把握のため、従来案では「納税申告書に増減額明細書の添付を求めることができる」と罰則なしの協力要請としていたのに対し、法案概要では、租特の適用を受ける法人に対し、申告書に適用額明細書の添付を義務付けるとともに、不提出や虚偽記載に対して法人税関係特別措置の適用をしないとした。

従来案の適用実態調査については、租特ごとに行われることや納税者の協力要請の下で行うとした点で、調査の実効性の確保や執行面等の負担を懸念する声もあったが、法案概要は現実的な対応を模索しているものとみられる。

このように、租特の実態調査は法人税関係特別措置を中心に行われることになるが、「財務大臣が必要に応じて租特の実態調査を行うことができる」との規定により、租特の全体的な調査がどのように判断されるかも注目される。

#### イ 見送られた企業名公表等

国会に提出される報告書について、従来案では、「法人税減免措置の適用を受ける法人等の名称、減免額等」を記載するとなっていたが、国会審議において、上位数社の企業名の開示を進めることも具体的に示された<sup>16</sup>。しかし、この企業名公表に対しては、諸外国で企業名公表をしている例はなく国際競争上不利益となることなどから、産業界を中心に懸念する声も多く、従来案の大きな論点の一つとなっていた。

法案概要では、個別企業名の公表は盛り込まれず、「法人税関係特別措置ごとの高額適用額等」が示されることとなっている。具体的には、業種別・資本金階級別に適用数や適用額の総額の公表とともに、上位の適用額の順位付けが検討される予定となっている。この企業名公表が見送られた点については、補助金の適用企業が予算段階で分かるものではなく、最終的に補助金が渡った結果を調査することが可能という点で<sup>17</sup>「直接的にすぐに明らかにはならない」<sup>18</sup>との峰崎財務副大臣の発言にもあるように、野党時代の認識と実情が異なっている点が考慮されたものと思われる。一方で、将来的な公表について検討することにも触れていることから<sup>19</sup>、今後も、企業名公表と租特の透明化との関係について整理が必要になるとと思われる。

#### ウ 国会への報告等

国会に提出される報告書について、従来案では、会計年度終了後7月以内と次年度の税制改正議論に反映させる趣旨が見られるが、法案概要では、1月の通常国会での

提出を常例とすることから、国会における税制改正の審議に資するためと伺える。税制改正大綱で政府は、「法施行後の状況を踏まえ、国会への報告のあり方等について必要な見直しを検討」するとしており、どのように租特透明化に向けて運用するかも含め、今後の政府の対応に注目したい。

**図表 9 租特透明化法案の概要（比較）**

	租特透明化法案（仮称）の概要	租税特別措置の整理及び合理化を推進するための適用実態調査及び正当性の検証等に関する法律案 (第171回国会 参第2号)
① 法律の目的	租税特別措置に関し、適用の実態を把握するための調査及びその結果の国会への報告等の措置を定めることにより、適用の状況の透明化を図るとともに、適宜、適切な見直しを推進し、もって国民が納得できる公平で透明性の高い税制の確立に寄与する	租税特別措置に関し、基本理念を定め、国の責務等を明らかにするとともに、適用実態調査及び正当性の検証等について定めることにより、租税特別措置の整理及び合理化を推進し、もって納税者が納得できる公平で、かつ、透明性の高い税制の確立に寄与する
② 対象とする租特	租税特別措置法に規定する措置・特例等のうち、特定の行政目的の実現のために設けられたもの	租税特別措置法で設けられる国税に関する特例全般
③ 適用実態調査等	<ul style="list-style-type: none"> <li>・財務大臣は、法人税関係特別措置について、適用額明細書に記載された事項を集計することにより、法人税関係特別措置ごとの適用法人数、適用額の総額等の適用の実態を調査する</li> <li>・財務大臣は、租特の適用の実態を調査する必要があると認めるときは、税務署長に提出される調書等を利用し、並びに行政機関その他の関係団体に対し資料の提出及び説明を求めることができる</li> <li>・法人税申告書を提出する法人税関係特別措置の適用を受けようとする法人は、適用額明細書を法人税申告書に添付しなければならない</li> <li>・適用額明細書の提出及び適正な記載を担保するため、その不提出や虚偽記載は、やむを得ない事情を除き、法人税関係特別措置を適用しない</li> </ul>	<p>財務大臣は、租特ごとに、適用実態調査（租特の適用実態を明らかにするための適用数・増減収額等の適用実績に関する調査、その集計、法人規模別の増減収額分布状況等の統計の作成）を行う</p> <p>財務大臣は、税額の確定の手続における申告、調査又は処分等の機会を利用して、租特の適用の実績に関する調査を行うことができ、納税申告書に増減額明細書を添付するよう求めることができる</p>
④ 報告書の作成及び国会への提出	<p>財務大臣は、毎会計年度、適用実態調査により把握した租税特別措置ごとの適用数や適用額の総額、法人税関係特別措置ごとの高額適用額等を記載した適用実態調査の結果に関する報告書を作成し、内閣は、これを国会に提出しなければならない</p> <p>翌年1月に開会される国会の常会に提出することを常例とする</p>	<p>財務大臣は、会計年度に係る適用実態調査の結果に関し、正当性に関する事項についての財務大臣の意見を付けて、適用数及び見込み数との差、増減収額及び見込額との差、作成した統計、法人税減免措置の適用を受ける法人等の名称・減免額等を記載した報告書を国会に提出しなければならない</p> <p>毎会計年度終了後7月以内に国会に提出しなければならない</p>

（出所）各種資料により作成

### （7）その他（金融証券税制・市民公益税制など）

金融証券税制については、昨年の税制改正の際に、22年度に法制上措置するとされた次の点が今回も盛り込まれた。

まず、金融所得の一体課税を進める観点から、「非課税口座内の少額上場株式等に係る配当及び譲渡所得等の非課税措置」（いわゆる日本版ISA）が証券優遇税制の適用期限が切れる24年から3年間（従来案では5年）の措置で設けられる。これにより、非課税口座（1人につき1年1口座に限る）内にある取得価額の合計額が年間100万円までの譲渡所得等が非課税となる。また、生命保険料控除については、現行の一般生命保険料及び個人年金保険料の各控除に加え、介護医療保険料を控除の対象とし、控除額がそれぞれ4

万円（合計 12 万円）になる。

次に、市民公益税制として位置付けられた寄附金税制等については、所得税の寄附金控除の適用下限額を現行 5,000 円から 2,000 円に引き下げるとともに、認定 N P O 法人制度の認定手続き及び申請書類等の簡素化も図られる。また、今後、政府税制調査会に市民公益税制に係るプロジェクト・チームが設置され、改革に向けた検討が進められる。

その他、資本に係る取引等に係る税制の整備、外国子会社合算税制（タックスヘイブン税制）の見直し、国税関係の租税罰則の見直し等が行われる。

以上、22 年度税制改正の増減収見込額は、初年度 382 億円の減収、平年度 5,031 億円の増収がそれぞれ見込まれている（図表 10）。

図表 10 平成 22 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
<b>1 個人所得課税</b>	5,311	806
(1) 年少扶養親族に係る扶養控除の廃止	5,185	818
(2) 特定扶養親族に係る扶養控除の見直し	957	—
(3) 少額上場株式等の配当所得等の非課税措置の創設	▲ 198	—
(4) 生命保険料控除の改組	▲ 364	—
(5) 企業型確定拠出年金の個人拠出の掛金に係る税制措置	▲ 226	▲ —
(6) その他	▲ 43	▲ 12
<b>2 法人課税</b>	▲ 884	▲ 807
(1) 資本に係る取引等に係る税制	18	—
(2) 一人オーナー会社の役員給与の損金不算入制度の廃止	▲ 672	▲ 672
(3) 中小企業等基盤強化税制の拡充	▲ 225	▲ 135
(4) その他	▲ 5	—
<b>3 資産課税</b>	▲ 1	▲ 8
(1) 定期金に関する権利の評価方法の見直し	23	—
(2) 相続税の障害者控除の見直し	▲ 24	▲ 8
<b>4 消費課税</b>	▲ 388	▲ 1,114
(1) 自動車重量税の見直し	▲ 1,656	▲ 1,656
(2) 自動車重量税の軽減措置の対象拡充	▲ 2	▲ 2
(3) たばこ税率の引上げ	1,232	525
(4) 沖縄路線貨物便に係る航空機燃料税の軽減	▲ 1	▲ 1
(5) 消費税の仕入控除税額の調整措置に係る適用の適正化	39	20
<b>5 市民公益税制</b>		
所得税の寄附金控除の適用下限額の引下げ	▲ 3	▲ 3
<b>6 租税特別措置の廃止・縮減</b>	996	744
(1) 給与所得者の住宅資金の貸付け等の課税の特例の廃止	10	—
(2) 情報基盤強化税制の廃止	722	579
(3) エネルギー需給構造改革推進投資促進税制の見直し	89	79
(4) 公害防止用設備の特別償却制度の見直し	2	2
(5) 特定電気通信設備等の特別償却制度の廃止	9	8
(6) 資源再生化設備等の特別償却制度の廃止	6	5
(7) 海外投資等損失準備金制度の見直し	12	11
(8) 保険会社等の異常危険準備金制度の見直し	22	22
(9) 相続税の小規模宅地等の特例の見直し	114	38
(10) 特定目的会社等に係る登録免許税の特例の見直し	10	—
<b>合 計</b>	5,031	▲ 382

（出所）財務省資料より作成

### 3. 子ども手当の創設、高校の実質無償化と税制

#### (1) 22年度改正を踏まえた所得控除から手当等への課題

所得控除から手当への目的は、高所得者に有利な所得控除を廃止し、低所得者に有利な手当・税額控除に換えることにある。しかし、このような転換が行われた後で手当等の対象とならない場合には、成年扶養控除の廃止でも議論されたように、所得控除の廃止と手当等との関連性や、低所得者の負担増と所得再分配の回復との整合性が問題となる。このため、今後は、現行の所得控除のうち何を見直し（図表 11）、どのような手当や税額控除にしていくのかという全体像を再検証した上で、負担増となる低所得者等への手当が措置できるかにかかってくると思われる。

図表 11 所得控除から手当・税額控除に向けた方針と平成 22 年度改正の対応

		マニフェスト 政策集 (INDEX2009)	平成 22 年度税制改正大綱
<b>基礎控除</b>	38 万円	(I) 給付付き税額控除	—
<b>配偶者控除</b>		(M) 廃止→子ども手当へ	維持→今後見直し
控除対象配偶者	38 万円		
老人控除対象配偶者	48 万円		
+同居特別障害者加算	+35 万円	—	特別障害者控除の加算措置へ改組
<b>扶養控除</b>			
年少扶養親族 0～15 歳	38 万円	(M) 廃止→子ども手当へ	廃止→子ども手当へ
成年扶養親族 23～69 歳	38 万円	(M) 廃止→子ども手当へ	維持→今後見直し
老人扶養親族 70 歳～	48 万円	(M) 所得控除の維持	—
特定扶養親族 16～22 歳	63 万円	(M) 所得控除の維持	縮減 (16 歳～18 歳) →高校無償化へ 維持 (19 歳～22 歳)
+同居特別障害者加算	+35 万円	—	特別障害者控除の加算措置へ改組
+同居老親等加算	+10 万円	—	—
<b>障害者控除</b>	27 万円	(M) 所得控除の維持	—
特別障害者控除	40 万円	—	同居特別障害者加算の改組への対応
<b>寡婦控除</b>	27 万円	—	—
+特別寡婦加算	+8 万円	—	—
<b>寡夫控除</b>	27 万円	—	—
<b>勤労学生控除</b>	27 万円	—	—

(注) 表中 (I) は INDEX2009、(M) はマニフェストを示す

(出所) 各種資料より作成

控除から手当への実現に向け、今後の大きな焦点となるのは、給付付き税額控除の創設である。この制度は、所得税を上回る税額控除額を給付するもので、欧米を中心に導入されている。民主党政策集 (INDEX 2009) では、基礎控除に換えた「低所得者に対する生活支援」、「消費税の逆進性対策」、「就労支援」を中心に制度設計を行うとしており、各種所得控除の廃止の受け皿として期待される。

今回、政府税制調査会で議論になった成年扶養控除については、障害を有しているなどそれぞれの置かれている状況が異なるため、個別対応が難しい点が問題となったが、給付付き税額控除を活用すれば、給付を含めた措置も可能になるなど役割が大きいものと思われる。このほか、障害者控除、寡婦(夫)控除、勤労学生控除などの特別な人的控除や、各種加算措置(同居特別障害者加算、同居老親等加算、特別寡婦加算)など控除の取扱い

についても給付付き税額控除の活用が考えられよう。

政府税制調査会において検討される番号制度が整備されれば、給付付き税額控除に不可欠な、所得の把握の環境も整備される。この番号制度が、23年度改正において法制化されるのかが、今後の給付付き税額控除の導入時期、さらには控除から手当等という所得再分配回復への道を左右することになる。

## (2) 所得控除から手当等への影響試算の徹底

子ども手当を全額支給し児童手当を廃止した場合の負担の変化を試算したが、給与収入ベースで700から800万円程度の軽減効果が最も低い結果になった。これは、児童手当の廃止の影響が最大の要因であるが、所得控除の廃止の影響も大きい。特に、限界税率との関係で700万円程度では600万円より所得税負担が倍増し、800万円程度では1,000万円台までと税負担は変わらないため、児童手当の影響と併せると、結果的に負担軽減効果が低くなる(図表12)。

このように、控除から手当への転換は所得再分配機能の回復に大きく寄与するが、今回のように所得制限のある児童手当を廃止し、所得制限のない子ども手当に転換した場合の再分配のゆがみをどのように考えるのか、政府の対応が注目される。

図表12 子ども手当の創設に伴う負担軽減額等の概算(夫婦子)

給与収入	～三歳	～小学生	中学生	成人	→	～三歳	～小学生	中学生	成人
100万円	▲19.2	▲25.2	▲31.2	0		▲19.2	▲25.2	▲31.2	0
200万円	▲16.0	▲22.0	▲28.0	+3.2		▲17.4	▲23.4	▲29.4	0
300万円	▲15.4	▲21.4	▲27.4	+3.8		▲14.0	▲20.0	▲26.0	0
400万円	▲15.4	▲21.4	▲27.4	+3.8		▲14.0	▲20.0	▲26.0	0
500万円	▲12.2	▲18.2	▲24.2	+6.9		▲12.7	▲18.7	▲24.7	0
600万円	▲11.6	▲17.6	▲23.6	+7.6		▲12.1	▲18.1	▲24.1	0
700万円	▲4.4	▲10.4	▲16.4	+14.8		▲8.7	▲14.7	▲20.7	0
800万円	▲4.0	▲10.0	▲16.0	+15.2		▲8.3	▲14.3	▲20.3	0
900万円	▲16.0	▲16.0	▲16.0	+15.2		▲20.3	▲20.3	▲20.3	0
1,000万円	▲16.0	▲16.0	▲16.0	+15.2		▲20.3	▲20.3	▲20.3	0
1,100万円	▲14.6	▲14.6	▲14.6	+16.5		▲20.1	▲20.1	▲20.1	0
1,200万円	▲13.7	▲13.7	▲13.7	+17.4		▲19.1	▲19.1	▲19.1	0
1,300万円	▲11.6	▲11.6	▲11.6	+19.5		▲19.1	▲19.1	▲19.1	0
1,400万円	▲6.1	▲6.1	▲6.1	+25.0		▲15.3	▲15.3	▲15.3	0
1,500万円	▲6.1	▲6.1	▲6.1	+25.0		▲15.3	▲15.3	▲15.3	0
2,500万円	▲0.8	▲0.8	▲0.8	+30.4		▲12.7	▲12.7	▲12.7	0

(注) 左欄はマニフェストを前提に、右欄は22年度税制改正を反映して計算。いずれも給与収入800万円では児童手当の所得制限を受けていないとしている。単位は万円。

次に、マニフェストでは、所得税の限界税率30%から40%にかけて、特定扶養控除による国・地方の減税分と高校実質無償化分を加えた金額が、子ども手当よりも多くなる結果となっていた(図表13)。

この点については、特定扶養控除の圧縮を個人住民税を含め実施することから、最終的には是正されたが、控除から手当等に向けて、今後政策間の整合性の確保ができるよう、税制及び社会保障等を含めた全体的な検証が求められる。

図表 13 高校の実質無償化と所得控除

限界税率	当初案	改正案
5%	▲19.7万円	▲17.2万円
10%	▲22.8万円	▲19.1万円
20%	▲29.1万円	▲22.9万円
23%	▲31.0万円	▲24.0万円
30%	▲35.4万円	▲26.7万円
33%	▲37.3万円	▲27.8万円
40%	▲41.7万円	▲30.5万円

(注) 高校の実質無償化を12万円として、個人住民税は一律10%で計算。

(出所) 文部科学省資料により作成

#### 4. おわりに

以上、22年度税制改正については、子ども手当の創設や高校の実質無償化に伴う扶養控除の見直し、暫定税率の廃止等をめぐり、税制上様々な課題が浮き彫りになった。さらに23年度税制改正では、給付付き税額控除の前提となる番号制の導入、配偶者控除等の見直し、地球温暖化対策税の創設、相続税の抜本見直しが予定されるなど問題も山積している。こうした中で、政府税制調査会に新たに設置される専門家委員会を通じて、今後の税制抜本改革に向けた議論がどのように行われるのか注目したい。

<sup>1</sup> 22年度一般会計の租税及印紙収入は37兆3,960億円と前年度当初比マイナス8兆7,070億円の見込み。

<sup>2</sup> 予算編成の基本方針（平成21年12月15日 閣議決定）

<sup>3</sup> 2007政策リスト300（民主党）

<sup>4</sup> 民主党税制改正大綱（平成19年12月26日）

<sup>5</sup> 第171回国会「法人税法の一部を改正する法律案」（参第17号）などで廃止することを提案している。

<sup>6</sup> 税制調査会資料（平21.12.2）

<sup>7</sup> たばこの規制に関する世界保健機関枠組条約

<sup>8</sup> 税制調査会資料（平21.12.4）。英国のベンソン&ヘッジスの価格は813.14円（うちたばこ税等512.39円）、ドイツのハーペーは511.01円（同305.62円）、日本のマイルドセブンは300円（同174.88円）となっている。

<sup>9</sup> 第173回国会参議院予算委員会会議録第4号18頁（平21.11.10）

<sup>10</sup> 第21回税制調査会議事録3頁（平21.12.4）

<sup>11</sup> 平成21年6月26日公布法令に基づくもの。

<sup>12</sup> 241項目は政策税制措置とされるもので、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措置を示す。具体的には、租税回避防止措置や手続の特例等を除いた政策税制である。

<sup>13</sup> 第171回国会参議院財政金融委員会会議録第16号16頁（平21.4.23）

<sup>14</sup> 第171回国会衆議院財務金融委員会会議録第25号17頁（平21.5.26）

<sup>15</sup> 第171回国会「租税特別措置の整理及び合理化を推進するための適用実態調査及び正当性の検証等に関する法律案」（参第2号）などで提案している。

<sup>16</sup> 第171回国会参議院財政金融委員会会議録第16号16頁（平21.4.23）

<sup>17</sup> 第16回税制調査会後記者会見録2頁（平21.12.1）

<sup>18</sup> 第17回税制調査会後記者会見録1頁（平21.12.2）

<sup>19</sup> 第17回税制調査会議事録15頁（平21.12.2）