

税制抜本改革の実現を目指す税制改正

～平成24年度における税制改正案の概要～

財政金融委員会調査室 かねこ たかあき
金子 隆昭

1. 税制抜本改革との二段構えとなる平成24年度税制改正

平成24年度における税制改正に関しては、税制の抜本的な改革、その中でも特に消費税率の引上げに、高い関心が集まっている。「消費税を含む税制の抜本的な改革に係る措置」（いわゆる税制抜本改革）については、平成21年3月に成立した「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（以下「附則第104条」という。）において、基礎年金の国庫負担割合の1/2への引上げ財源措置や社会保障四経費（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）の見通し等を踏まえつつ、段階的に「平成23年度までに必要な法制上の措置を講ずる」ものとされていた。今般の消費税率引上げを含む税制改革は、平成23年7月1日に閣議報告された「社会保障・税一体改革成案」（平成23年6月30日政府・与党社会保障改革検討本部決定）において、「社会保障給付の規模に見合った安定財源の確保に向け、まずは、2010年代半ばまでに段階的に消費税率（国・地方）を10%まで引き上げ、当面の社会保障改革にかかる安定財源を確保する」とされたことを受け、検討が進められてきたものであるが、その方向性は、附則第104条や平成22年度以降の税制改正大綱などにおいて、示されてきた考え方にも沿ったものとなっている。

この一体改革に係る成案の具体化（素案の取りまとめ）については、昨年末の野田総理による指示を受け¹、与党、政府の税制調査会、社会保障・税一体改革関係5大臣会合等における検討を経て、「社会保障・税一体改革素案」（平成24年1月6日政府・与党社会保障改革本部決定）が、閣議報告されている。この素案の中では、取りまとめた税制抜本改革の具体的な内容について、「今年度中に税制改正法案を国会に提出する」とするとともに、「本素案をもって野党各党に社会保障・税一体改革のための協議を提案し、与野党協議を踏まえ、法案化を行う」としている。

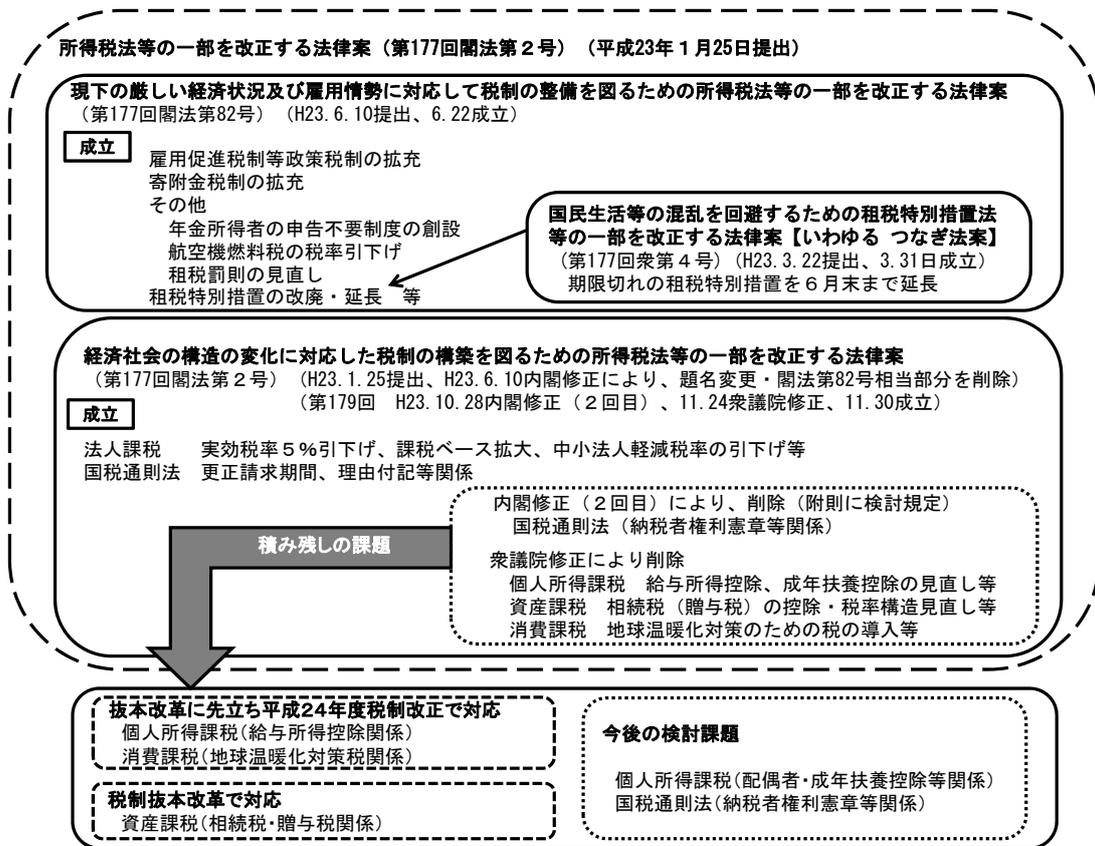
また、平成24年度税制改正については、別途、「平成24年度税制改正大綱」（平成23年12月10日閣議決定）が取りまとめられており²、今後の税制改正・改革の工程としては、「平成24年度税制改正大綱」に係る事項と「社会保障・税一体改革素案」に係る事項とが、それぞれ平成24年度税制改正関連法案、社会保障・税一体改革関連税制改正法案として具体化されつつ、その一方で、一体改革の内容についての与野党協議が進められることとなる。このように平成24年度税制改正は、ここ数年と異なり、「平成24年度税制改正」と「社会保障・税一体改革」との二段構えとなる。

本稿では、以下、主に「平成24年度税制改正大綱」と「社会保障・税一体改革素案」を踏まえ、平成24年度に予定されている税制改正について、概観していくこととしたい。

2. 平成23年度税制改正の積み残し事項と税制抜本改革

平成24年度における具体的な改正事項については、「平成24年度税制改正大綱」において、給与所得控除等の見直し、地球温暖化対策税の導入、車体課税（自動車重量税）の見直しなどのほか、震災復興、成長戦略・経済再生に係る政策税制措置等が盛り込まれている。一方、「社会保障・税一体改革素案」においても、平成23年度中に提出する法案に盛り込まれる抜本改革の内容として、所得税、資産課税（相続税・贈与税）、消費税等について、平成26年以降の（最高）税率の引上げ等が示されている。

図表1 平成23年度税制改正の積み残しと今後の税制抜本改革での対応



出所：財務省資料等に基づき作成

これらの具体的な改正事項のうち、給与所得控除等の見直しや地球温暖化対策税の導入、資産課税（相続税・贈与税）に係る見直しは、平成23年度税制改正において、国会審議を経て³、結果的に積み残しとなっていたものである。平成23年度税制改正の積み残し事項について「平成24年度税制改正大綱」は、「基本的に税制抜本改革の一環として検討」するとしたが、個人所得課税に係る給与所得控除及び退職所得課税の見直しや地球温暖化対策税の導入などについては、「課税の適正化等の観点から特に緊要な事項」として、「平成24年度における厳しい財政事情も踏まえつつ、平成24年度税制改正において対応する」としている。また、資産課税関係の見直しは「資産課税の抜本改革を行うものであることか

ら、今般の一体改革の中で、その実現を図る」と「社会保障・税一体改革素案」で位置付けられた。平成22年度以降の税制改正は、経済活性化と財政健全化を一体として推進するという枠組みの下で、税制抜本改革の一環をなす改革と位置付けられており、これらの事項は今般の税制改正で、改めて対応することとされたものである（図表1）。一方、積み残し事項のうち、納税制者権利憲章に係る国税通則法関係の改正事項は、「平成24年度税制改正大綱」において「社会保障・税に関わる共通番号制度の導入も展望しながら、引き続き検討」とされ⁴、見直しは見送られた。また、積み残しとなった成年扶養控除に係る見直しやこれまでも様々な検討が進められてきた配偶者控除をめぐる課題については、「社会保障・税一体改革素案」において、今後の検討課題とされている。

3. 給与所得控除等の見直しと最高税率の引上げ～所得課税

以下、主要税目別に主な改正事項を見ていく。

まず、所得課税については、「平成24年度税制改正大綱」において示された改正内容（以下「平成24年度税制改正案」という。）では、給与所得控除や退職所得課税の見直しなどが、改めて盛り込まれている。このうち、給与所得控除については、まず、上限額245万円が新たに設けられることとなり、給与収入が1,500万円以上の者に適用されることとなる。また、給与所得に関する特定支出控除に関する適用判定・計算方法の見直しも、行われる。いわゆる必要経費として認められる特定支出（通勤費、転居費、研修費、資格取得費、帰宅旅費）は、現行、給与所得控除を超えることとなった場合に控除が認められているが、平成24年度税制改正案では、一定の図書費、衣服費、交際費や資格取得費等、その範囲を拡大した上で、給与所得控除の1/2を超える場合に、125万円を上限に、その超過部分の控除を認めることとしている。この給与所得控除の1/2は「勤務費用の概算控除」に相当する分と考えられている⁵。一方、平成23年度税制改正の当初案では、これらに加え、法人の役員等の給与収入について、給与所得控除に上限を設けるだけでなく、上限額（245万円）が収入に応じ185万円、125万円と逡減していく仕組み等も設けられていたが、こうした仕組みは、平成24年度税制改正案では、見送られている。

このほか、退職所得課税の見直しでは、短期就労（勤続年数5年以内）役員等の退職所得の2分の1課税の廃止が盛り込まれている。退職所得の2分の1課税は、退職所得が長期間にわたる勤務の対価がまとめて後払いされるものであることや退職後の生活保障の側面を考慮して、退職所得控除後の（所得金）額の1/2を所得金額とする措置を講ずることによって累進緩和を図るものである。これに対しては、短期間のみ在職することが当初から予定されている法人役員等に対して高額な退職金を支給することで、給与の受取りを繰り延べで税負担を回避するといった事例が指摘されていた。

また、所得課税について、「社会保障・税一体改革素案」において具体的に示されている税制抜本改革の改正内容（以下「一体改革案」という。）としては、所得税の最高税率の引上げが盛り込まれている。具体的には、平成27年分の所得税から、課税所得5,000万円超について45%の税率区分が新たに設けられる。現行は5%から40%の6段階の累進課税となっているが、この改正により、最高税率が5%引き上げられ、7段階のブラケット

(累進構造)となる(図表2)。累進課税による所得再分配機能を本来有する所得税について「社会保障・税一体改革素案」は、「これまで累次の改正により、高い所得階層を中心として負担が大きく軽減されてきており、結果として、所得再分配機能が低下している」と問題点を指摘している。今般の改正は、高所得者層に一定の負担増を求めて、累進性を高めるものとなっている⁶。

図表2 一体改革案による所得税の累進構造の見直し

(単位：万円)

課税所得階級	195以下	330以下	695以下	900以下	1,800以下	1,800超	
税率	5%	10%	20%	23%	33%	40%	
	見直し後の階級					5,000以下	5,000超
	見直し後の税率					40%	45%

出所：「社会保障・税一体改革素案」等に基づき作成

4. 実効税率引下げの効果等の検証が必要な法人課税

法人課税については、平成23年度税制改正において、課税ベースの拡大とともに、法人税の実効税率の5%引下げ(法人税率については、4.5%の引下げ)が行われているほか、中小企業に係る軽減税率の引上げや雇用促進税制の創設等も行われている。このため、「社会保障・税一体改革素案」においても、国際的な協調等にも留意しつつ、企業の競争力の維持・向上、国内への立地の確保・促進、雇用と国内投資の拡大を図る必要があるとの、従来から示されている基本的な考え方が、引き続き、確認されており、特段の具体的な改正項目は指摘されていない。平成27年度以降、すなわち復興特別法人税の課税期間の終了後、法人課税については、実効税率の引下げが現実的な効果を生むこととなるが、こうした税率引下げの効果の検証等も踏まえて、法人課税の在り方も、引き続き検討されることとなっている。

一方、「新成長戦略」(平成22年6月18日閣議決定)や「日本再生の基本戦略」(平成23年12月23日閣議決定)などを踏まえた企業の競争力の維持・向上等については、税制面における措置(政策減税)を含めて、引き続き重要な政策課題となっている。「平成24年度税制改正大綱」においても、「新成長戦略」の実現に向け、環境分野等、我が国が強みを有し、今後一層重要性の高まる分野における需要創出・技術革新の促進等を通じて、成長力を強化し、震災からの復興と日本の再生につなげていくことが必要であるとしており、平成24年度税制改正案では、法人税に係る研究開発税制の上乗せ特例の継続、再生可能エネルギー投資を加速させるための環境関連投資促進税制の拡充、中小企業投資促進税制の拡充・延長等、法人税に係る措置を行うこととしている。こうした政策減税(租税特別措置)については、平成22年度以降、「合理性」、「有効性」、「相当性」という「ふるい」(見直しの方針・基準)に基づいて見直しが進められてきているが、今後は、更に「租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律」(租特透明化法)に基づく租税特別措置の適用

状況等に関する情報等が、活用可能となる。これらの情報も活用した更なる租税特別措置の見直し・検証も、今後の課題となる。

5. 税率構造・課税ベースを見直す抜本改革～資産課税

資産課税に関しては、平成23年度税制改正の積み残し事項が、一体改革案に盛り込まれている。具体的には、相続税に関しては、基礎控除の引下げ、最高税率の引上げを含む税率構造の見直し等が、また、贈与税に関しては、直系卑属への贈与に係る贈与税の税率構造の緩和を含む税率構造の見直し等が盛り込まれている。

まず、相続税については、基礎控除の縮減による課税ベースの拡大と最高税率の引上げを伴うブラケットの見直しが行われている。相続税の課税遺産総額を計算する際の基礎控除額は、定額控除（現行5,000万円）に加え、法定相続人の人数により加算される控除（法定相続人比例控除。現行1人当たり1,000万円）により、算出されるが、一体改革案では、この基礎控除額を「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」と縮小することとしている（図表3）。また、最高税率を55%に引き上げるなど、課税ベースとなる遺産額が2億円超の層に対して、税率の引上げを行うこととしている（図表4）。

図表3 一体改革案による相続税の課税ベースの見直し

	現行	見直し後
定額控除	5,000万円	3,000万円
法定相続人比例控除	1,000万円×法定相続人数	600万円×法定相続人数

出所：「社会保障・税一体改革素案」等に基づき作成

図表4 一体改革案による相続税の税率構造の見直し

課税階級	税率	見直し後の階級	見直し後の税率
1,000万円以下	10%	同左	
3,000万円以下	15%		
5,000万円以下	20%		
1億円以下	30%		
3億円以下	40%	2億円以下	40%
		3億円以下	45%
3億円超	50%	6億円以下	50%
		6億円超	55%

出所：「社会保障・税一体改革素案」等に基づき作成

一方、贈与税の税率構造については、「高齢者が保有する資産の消費性向の高い若年世代・現役世代への早期移転を促し、消費拡大や経済活性化を図る観点」も踏まえ、見直し

が行われている。まず、一般的な贈与税（相続時精算課税制度の対象とならない贈与財産に係る贈与税）については、相続税と同様なブラケットとなるよう、最高税率が55%に引き上げられるとともに、従来の最高税率の対象であった層（課税ベースとなる贈与額が1,000万円以上の層）に関する税率の見直しが行われている。これに加え、新たに生前贈与に関する租税特別措置を設け、20歳以上の者が直系尊属から贈与を受けた場合に税負担が軽減されるよう、贈与税の税率構造を緩和する措置を講ずることとしている（図表5）。

図表5 一体改革案による贈与税の税率構造の見直し

現行		見直し後（一般）		見直し後（生前贈与）	
課税階級	税率	課税階級	税率	課税階級	税率
200万円以下	10%	200万円以下	10%	200万円以下	10%
300万円以下	15%	300万円以下	15%	400万円以下	15%
400万円以下	20%	400万円以下	20%		
600万円以下	30%	600万円以下	30%	600万円以下	20%
1,000万円以下	40%	1,000万円以下	40%	1,000万円以下	30%
1,000万円超	50%	1,500万円以下	45%	1,500万円以下	40%
		3,000万円以下	50%	3,000万円以下	45%
		3,000万円超	55%	4,500万円以下	50%
				4,500万円超	55%

出所：「社会保障・税一体改革素案」等に基づき作成

このような課税ベース、税率構造の見直しに加え、一体改革案では、相続税に関する未成年者及び障害者に係る税額控除の拡充や相続時精算課税制度についての適用要件の拡大等各種の措置も盛り込まれている。相続税の税額控除は、法定相続人の年齢に応じて、一定の税額控除を認めるもので、現行では、未成年者控除の場合、20歳までの1年につき、また、障害者控除の場合、85歳までの1年につき、それぞれ6万円の控除が認められる。一体改革案は、この1年当たりの控除額を10万円に引き上げるもの（特別障害者については、12万円を20万円に引上げ）である。また、相続時精算課税制度については、受贈者の範囲に20歳以上である孫を追加するほか、贈与者の年齢要件を60歳以上（現行65歳以上）に引き下げるなどの見直しが行われることとなっている。なお、これら資産課税の見直しについては、平成27年1月1日から適用するとしている。

世代間における資産移転の促進に関しては、平成24年度税制改正案においても、一定の措置が講じられることとなっている。現行、住宅を取得等する際に、父母・祖父母等の直系尊属から住宅取得等に係る資金の贈与を受けた場合には、「住宅取得等に係る贈与税の非課税措置」として、1,000万円を限度に非課税とされている。この措置は、平成21年に経済危機対策として創設されたもので、その後、拡充・延長等に加え、所得制限（贈与の年の所得が2,000万円以下）が設けられるなどしてきたものである。この措置については、平成23年12月31日に期限切れを迎えることから、平成24年度税制改正案では、その期限を

平成26年12月31日まで延長した上で、非課税枠と対象等を見直している。具体的には、省エネルギー性・耐震性を備えた良質な住宅家屋（省エネ・耐震住宅）の取得等の場合については、非課税枠を最大1,500万円に拡大し、それ以外の一般住宅の取得等に関しては、非課税枠を縮減している。また、この非課税措置に関しては、東日本大震災の被災者に関する特例も設けられる。被災者の場合には、平成26年末まで、一般住宅で1,000万円、省エネ・耐震住宅で1,500万円の非課税措置を受けることが可能となる（図表6）。

図表6 住宅取得等に係る贈与税の非課税措置の見直し

住宅の区分	現行	平成24年	平成25年	平成26年
一般	1,000万円	1,000万円 (1,000万円)	700万円 (1,000万円)	500万円 (1,000万円)
省エネ・耐震	1,000万円	1,500万円 (1,500万円)	1,200万円 (1,500万円)	1,000万円 (1,500万円)

注（ ）内は東日本大震災被災者に係る非課税枠。上段は、それ以外の者に係る枠
出所：「平成24年度税制改正大綱」に基づき作成

これまでも、住宅取得促進に関しては、住宅ローン減税など各種の政策減税が行われてきている。この「住宅取得等に係る贈与税の非課税措置の拡充・延長」についても、一体改革案と合わせて、「消費性向の高い若年世代への資産移転を促進し、需要を喚起することが経済効果として、期待されていることが「社会保障・税一体改革素案」でも指摘されている。その一方で、こうした措置は、そもそも経済対策のための時限措置として、講じられてきたものであることから、被災地に係る復興支援や消費税率の引上げに伴う住宅取得に対する措置の必要性などの観点も合わせつつ、全体としてその在り方を引き続き検討していく必要があるように思われる。

6. 消費税率の引上げと各種の制度設計

(1) 消費税率の引上げと確保された財源の使途

「財政運営戦略」（平成22年6月22日閣議決定）に定められている2015年度（平成27年度）段階での財政健全化目標に向け、一体改革案では、国分・地方分を合わせた消費税について平成26年4月1日に8%（消費税6.3%、地方消費税1.7%⁷）、平成27年10月1日に10%（消費税7.8%、地方消費税2.2%⁸）へと、段階的に税率の引き上げを行うこととした。消費税率の引上げが実現されれば、「社会保障の安定財源確保と財政健全化の同時達成」への第一歩が踏み出されることとなる。

消費税率の引上げの前提となる経済状況については、例えば、附則第104条でも、経済状況の好転を前提に税制抜本改革を行うこととされている。この点に関し、「社会保障・税一体改革素案」においては、「法案提出時点における総合的な判断として、経済状況は好転していくとの見通しが立てられる」としている。その上で、消費税率引上げの制度設計として、「法律成立後、引上げにあたっての経済状況の判断を行うとともに、経済財政

状況の激変にも柔軟に対応できるような仕組みを設ける」としている。その内容としては、消費税率引上げ実施前に「経済状況の好転」について、名目・実質成長率、物価動向など、種々の経済指標を確認し、経済状況等を総合的に勘案した上で、引上げの停止を含め所要の措置を講ずるものとする規定を法案に盛り込むとしているが、今後、どのような判断基準が示されるか、注目される。

今般の消費税の引上げにより確保された財源については、社会保障改革とその安定財源の確保という趣旨を踏まえ、現行の地方消費税を除き、全て社会保障財源化することとなっている。このうち、国の消費税については、附則第104条においても示されている社会保障四経費（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）に全額を充てることを、法律上明確にして、消費税を社会保障目的税化としている。また、現行分の地方消費税を除く地方分の消費税収についても、現行の基本的枠組みを変更しないことを前提として、社会保障財源化して、その使途を明確化としている⁹。

図表7 消費税率引上げによる国・地方の配分

(単位：%)

	現行	H26. 4. 1～	H27. 4. 1～	H27. 10. 1～	H28. 4. 1～
消費税率（国分）	4.0	6.3	6.3	7.8	7.8
地方消費税率	1.0	1.7	1.7	2.2	2.2
地方交付税率	29.5	22.3	20.8		19.5
交付税率 （消費税率換算）	1.18	1.40	1.47(注2)		1.52
国への配分 （消費税率換算）	(2.82)	(4.90)	(4.83)	(6.33)	(6.28)
地方への配分 （消費税率換算）	(2.18)	(3.10)	(3.17)	(3.67)	(3.72)
地方への配分の増加 （消費税率換算）	—	0.92		1.54	

注1：（ ）内は「社会保障・税一体改革素案」等に示されている数値に基づき算出。
 注2：平成27年度の地方交付税率（消費税率換算）を消費税率（国分）に基づき機械的に算出すると、次のとおりとなる。
 平成27年4月1日からの地方交付税率（消費税率換算） 1.31%
 平成27年10月1日からの地方交付税率（消費税率換算） 1.62%

出所：「社会保障・税一体改革素案」に基づき作成

また、消費税率の引上げに当たっては、国と地方との配分をどのようにするかが課題となっていたが、「社会保障・税一体改革素案」では、「地方消費税の充実を基本とするが、財政力の弱い地方団体における必要な社会保障財源の確保の観点から、併せて消費税の交付法定率分の充実を図る」とされた。具体的な消費税に係る地方交付税率については、現行29.5%（消費税率換算1.18%）であるところ、平成26年度から22.3%（消費税率換算

1.40%)、平成27年度から20.8% (消費税率換算1.47%)、平成28年度から19.5% (消費税率換算1.52%) と見直していくこととされている。この結果、消費税率引上げ分の消費税率の地方分は、消費税率換算で、平成26年4月1日から0.92%分、平成27年10月1日から1.54%分とするとされている (図表7)。

(2) 消費税率の引上げに際しての制度設計

消費税率の引上げに当たっては、制度設計上いくつかの選択肢があるが、まず、今回の引上げに当たっては、食料品等に対して、軽減税率を適用することはせず、単一税率を維持することとされている。その理由として、「社会保障・税一体改革素案」では、高額所得者ほど負担軽減額が大きくなること、課税ベースが大きく侵食されること、事業者の負担が増すこと等を挙げている。

単一税率による税率引上げということもあり、いわゆる逆進性の問題 (所得の少ない家計ほど、食料品向けを含めた消費支出の割合が高いために、消費税負担率も高くなるという問題) に対しては、「2015年度以降の番号制度の本格稼働・定着後の実施を念頭に、関連する社会保障制度の見直しや所得控除の抜本的な整理とあわせ、総合合算制度や給付付き税額控除等、再分配に関する総合的な施策を導入する」としている。その上で、再分配に関する総合的な施策の実現までの間の暫定的、臨時的措置として、簡素な給付措置を実施するとしている。特に低所得者に対する給付付き税額控除の導入などについて、どのような給付に関する制度設計が行うのか、暫定的な措置はどのようなものとするのか、注目される。

なお、社会保障・税番号制度の導入に伴う、税務分野において番号制度の利用の確保のための手続 (申告書や法定調書に「番号」等を記載) については、通常国会への提出が予定されている「行政手続における特定の個人を識別するための番号の利用等に関する法律」(マイナンバー法) の整備法において、所要の措置を講ずるとされている。

このほか、単一税率を維持したまま、税率引上げが行われることから、中小事業者の事務負担等を踏まえ、いわゆるインボイス制度の導入も行わないとしている¹⁰。

また事業者の事務負担への配慮と課税の適正化 (消費税制度に対する信頼の確保) という観点から、中小事業者の事務負担に配慮するための事業者免税点制度等について、制度の不適切な利用に対処する観点等からの見直しが行われる。

まず、事業者免税点制度は、基準期間 (前々年 (度)) の課税売上高が1,000万円以下の事業者に対して、消費税の納税義務を免除するもので、現行制度では、資本金1,000万円以上の新設法人 (設立後2年間の期間) には、事業者免税点制度は適用されない一方で、資本金1,000万円未満の新設企業には、基準期間がないものとして、免税とされている。この点について、一体改革案では、新たに5億円超の課税売上高を有する事業者の子会社等 (親族、関連会社等を含めた資本の持分比率が50%超の間接に支配する法人を含む) が新設された場合については、現行の資本金1,000万円以上の新設法人に対する措置と同様の措置を講じるとしている。また、中間申告¹¹義務のない小規模の事業者 (直近課税期間の消費税額が48万円以下。地方消費税込みで60万円以下) に対する任意の中間申告 (を可

能とする) 制度も設けられることとなっている。

一方、簡易課税制度（課税売上高5,000万円以下の事業者に対して、事業の種類に応じたみなし仕入率により、仕入税額控除を認めるもの。図表8）については、「社会保障・税一体改革素案」において、実態調査を行ったところ、業種によっては、みなし仕入率の水準が実際の仕入率を大幅に上回っている状況にあることが確認されたとしている。しかし、その具体的な見直しについては、今後、更なる実態調査を行い、その結果も踏まえた上で、みなし仕入率の水準について必要な見直しを行うとするととどまっている。

図表8 現行の簡易課税制度におけるみなし仕入率

区分	該当する事業	みなし仕入率
第1種事業	卸売業	90%
第2種事業	小売業	80%
第3種事業	農業、漁業、建設業、製造業、電気業、水道業等	70%
第4種事業	第1～3、5種以外（飲食サービス業、金融業等）	60%
第5種事業	不動産業、運輸通信業、サービス業	50%

出所：財務省資料等に基づき作成

このほか、「社会保障・税一体改革素案」では、「総額表示」の義務付けなどの価格表示の在り方や社会保険診療に関する非課税取扱いなどの医療に係る消費税の課税の在り方のほか、一時的な税負担の変動等の影響を受ける住宅取得に対する必要な措置などに関して、引き続き検討課題とされている。

7. 地球温暖化対策税の導入と車体課税の見直し

消費税以外の消費課税では、平成24年度税制改正案に、地球温暖化対策のための税の導入や車体課税（国税では自動車重量税）の見直しが盛り込まれている。

平成23年度に引き続き盛り込まれた地球温暖化対策税は、現行の石油石炭税にCO₂排出量に応じた税率を「地球温暖化対策のための課税の特例」として上乘せするものである。上乘せ税率は、原油及び石油製品については1kl 当たり760円、ガス状炭化水素は1t 当たり780円、石炭は1t 当たり670円とされており、税率の引上げを段階的に行う経過措置が講じられることとなっている（図表9）。地球温暖化対策税は、全化石燃料を課税ベースとする石油石炭税に特例（上乘せ税率）を設ける課税形式がとられており、導入に当たっては、所要の免税・還付措置が設けられている。免税・還付措置の具体的内容としては、現行の石油石炭税に係る免税・還付措置（輸入・国産農林漁業用A重油や沖縄発電用特定石炭等に係るもの）を上乘せ税率の特例にも適用するほか、内航船舶や国内定期運送のための航空機に係る燃料関係、鉄道事業や農林水産業に利用される軽油等について、平成26年3月31日までの措置として、上乘せ部分に係る免税・還付措置が設けられることとなっている。

図表9 地球温暖化対策税の導入と経過措置の概要

	現行	H24. 10. 1～	H26. 4. 1～	H28. 4. 1～
原油・石炭製品 (/1kl)	2,040円	2,290円	2,540円	2,800円
ガス状炭化水素 (/1t)	1,080円	1,340円	1,600円	1,860円
石炭 (/1t)	700円	920円	1,140円	1,370円

出所：「平成24年度税制改正大綱」に基づき作成

平成24年度税制改正案では、燃料課税（石油石炭税）の見直しとも関連して、大きな焦点となっていた自動車重量税の見直しも行われる。道路特定財源から一般財源化された自動車重量税や揮発油税等については、平成22年度税制改正において、暫定税率が廃止されたものの、当分の間の税率が設けられ、税率水準の維持が図られた経緯がある。自動車重量税の税率については、その際、電気自動車、ハイブリッド車などの次世代自動車には本則税率を、新車登録後18年を超えた自動車には、当分の間のもので従来の暫定税率の水準を維持した税率を、それぞれ適用し、これら以外の自家用ガソリン車の場合、本則税率の2倍の税率とするなど、車体の環境負荷に応じた複数税率が設定されている。

自動車重量税を含めた自動車関係諸税については、簡素化と負担の軽減を検討することが附則第104条にも定められており、地球温暖化対策や我が国の財政状況との関係に加え、我が国の基幹産業である自動車産業を巡る状況などの観点も併せて、平成24年度改正案に、簡素化、グリーン化、負担の軽減等の観点からの見直しが盛り込まれている。自動車重量税については、本則税率を適用する範囲を燃費等の環境性能に関する一定の基準（現時点では平成27年度燃費基準等）を満たしている自動車に拡大するとともに、「当分の間税率」について、新車登録後13年を超えた自動車に適用することとし、それ以外の自動車についても、適用される税率を引き下げることとしている。

また、実際の自動車重量税の負担については、いわゆる「エコカー減税」が従来から実施されており、例えば、次世代自動車の自動車重量税を免除するなど、環境負荷の小さい自動車に関し、その燃費性能等に応じ、負担を1/2、1/4、0と軽減している。このエコカー減税は平成24年4月末に期限切れとなることから、燃費基準等の切り替えを行い、軽減措置を拡充した上で、平成27年4月まで3年間延長することとしている。

なお、酒税、たばこ税などを含め、消費税以外の消費課税については、「社会保障・税一体改革素案」において、これまでの税制改正大綱で示された方針に沿って、引き続き検討するとの方針が示されている。

8. 増減収見込みと震災復興支援・沖縄振興

以上、平成24年度における税制改正事項について、「平成24年度税制改正大綱」と「社会保障・税一体改革素案」とを踏まえ、主要税目の全体像を見てきたが、平成24年度税制改正案についての増減収見込額は、全体として、初年度で177億円の増収、平年度では3,030億円の増収となっている。（図表10）。

図表10 平成24年度の税制改正（内国税関係）による増減収見込額

（単位：億円）

	平年度(初年度)
一般会計分合計	3,030(177)
個人所得課税	932(166)
給与所得控除の上限設定（給与収入1,500万円以上で245万円）	842(143)
退職所得課税の見直し（短期就労役員の1/2課税廃止）	89(21)
認定長期優良住宅新築等特別税額控除（限度額100万円→50万円）	7(3)
住宅ローン減税の拡充（認定省エネ住宅に係る措置を追加）	▲6(▲1)
資産課税	13(6)
山林に係る相続税の納税猶予制度の創設	▲4(▲1)
会社分割に係る登録免許税の特例の見直し	17(7)
法人課税	24(80)
環境関連投資促進税制の拡充	▲5(▲5)
福島復興再生特別措置法（仮称）に係る税制措置	▲154(▲100)
社会・地域貢献準備金制度の廃止	185(185)
関西国際空港整備準備金制度の改組	▲2(0)
消費課税	2,073(▲68)
自動車重量税の見直し	▲548(▲458)
衝突被害軽減ブレーキ搭載大型貨物自動車に係る自動車重量税の軽減	▲2(▲1)
地球温暖化対策のための税	2,623(391)
沖縄関連税制	▲12(▲7)
沖縄の特別地区制度等に係る法人税の特別措置	▲8(▲5)
沖縄発電用特定LNGに係る石油石炭税の免税	▲4(▲2)

（注1）上記のほか、自動車重量税の見直し・軽減に係る特別会計分の減収見込額は、平年度▲378億円、初年度▲315億円と見込まれる。

（注2）「住宅ローン減税の拡充」の平年度減収見込額は、適用対象となる平成24年及び25年居住分について、控除が行われる期間全体にわたる減収見込額の合計の平均額を計上している。

出所：「平成24年度の税制改正（内国税関係）による増減収見込額」に基づき作成

増収に係る主な事項を見ていくと、地球温暖化対策税の創設で平年度2,623億円、給与所得控除の上限設定で平年度842億円などが大きなものとなっており、平成23年度税制改正の積み残し事項の実施による増税を行うことで、財政事情に配慮していることが伺える。なお、法人税関係では、社会・地域貢献準備金制度の廃止による185億円の増収があるが、

これは、日本郵政株式会社法の改正を前提に、その社会・地域貢献基金が廃止されることに伴い、税法上の準備金を廃止するものである。

一方、減収事項としては、自動車重量税の見直し関係が平年度548億円の減収となるほか、福島復興再生特別措置法（仮称）関係で平年度154億円、沖縄の特別地区制度等に係る法人税の特別措置で平年度8億円（沖縄関連税制全体で平年度12億円）などとなっている。このうち、福島復興再生特別措置法関係では、同法の策定に伴う措置として、復興特区税制の特例の創設（福島県に設置される復興産業集積区域に係る特例）や避難解除区域へ復帰する事業者に対する支援措置などを講じている。東日本大震災との関連では、平成23年度、被災に係る臨時特例措置を整備するための税制改正が、二度にわたり行われており¹²、「東日本大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律案」（第177回国会閣法第57号）が4月27日に¹³、「東日本大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律の一部を改正する法律案」（第179回国会閣法第10号）が12月7日に¹⁴、それぞれ成立している。また、復旧・復興対策の財源確保のための特別付加税を所得税及び法人税に課すこと等を内容とする「東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法案」（第179回国会閣法第4号）が、11月30日に成立するなど¹⁵、これまでも各種の措置が講じられている。平成24年度税制改正案においても、既に述べた「住宅取得等に係る贈与税の非課税措置」についての被災者特例のほか、二重ローン問題を解決するために設置される東日本大震災事業者再生支援機構や産業復興機構の被災事業者支援スキームに関する税制上の措置など、復興に中長期的な視野を持って取り組む観点から、新たな措置が講じられている。

また、沖縄関連税制としては、平成23年度で現行の沖縄振興特別措置法が期限切れを迎えることを踏まえ、新たな沖縄振興に係る税制上の措置が講じられる。現行の沖縄振興特別措置法に基づき、これまで平成14年4月から10年間の産業振興や雇用促進、人材育成等に関する特別措置として、情報通信産業特別地区や金融業務特別地区などの経済特区に係る税制上の措置等が講じられている。平成24年度税制改正では、経済特区における認定法人の所得控除制度の要件の緩和や税制優遇の拡充（現行では、特区業務に係る所得の35%の所得控除が認められているが、これを40%に引上げ）が行われるほか、新たな経済特区である国際物流拠点産業集積地域（仮称）に係る税制上の措置等が講じられる¹⁶。

※

今般の税制改正は、年度税制改正と税制抜本改革とを二段階で行うもので、税制抜本改革の内容を中心に¹⁷、極めて広範多岐にわたるものとなっている。その内容についても、今後、与野党協議の経過によっては、特に一体改革案の内容を中心に、大きな見直しにつながっていく可能性もある。また、平成24年度税制改正案は、一体改革案とは別に取り扱われているが、その内容において、税制抜本改革（一体改革案）と関連して論じられるべき部分もあり、こうした観点からの今後の議論の進め方も課題となる。

今般の改正で大きな焦点となっている消費税率の引上げは、G20サミットなどにおいて、

我が国の国際公約ともなっており、欧州債務危機に由来するソブリン・リスク（国債暴落に対する懸念）を回避し、我が国の財政に対する信頼を確保する上で、極めて重要な課題となっている。国会審議において、こうした議論が深められていく中で、改革の内容がどのような形で集約されていくこととなるのか、注目される。

¹ 平成 23 年 12 月 5 日の政府・与党社会保障改革本部における指示。

² なお、「平成 24 年度税制改正大綱」は、平成 23 年 12 月 24 日の閣議において、沖縄関連税制を追加する一部改正が行われている。

³ 平成 23 年度税制改正法案は、当初、「所得税法等の一部を改正する法律案」として国会に提出されたが、つなぎ法案（「国民生活等の混乱を回避するための租税特別措置法等の一部を改正する法律案」第 177 回衆第 4 号）の成立（平成 23 年 3 月 31 日公布。平成 23 年法律第 12 号）を挟んで、二度の内閣修正を含む三度の修正、別法案との分割なども行われた。結果的に、まず、別途 6 月 10 日に提出された「現下の厳しい経済状況及び雇用情勢に対応して税制の整備を図るための所得税法等の一部を改正する法律案」（第 177 回閣法第 82 号）が 6 月 22 日に成立し、平成 23 年 6 月 30 日に公布された（平成 23 年法律第 82 号）。次に、内閣修正により法案名称が変更された「経済社会の構造の変化に対応した税制の構築を図るための所得税法等の一部を改正する法律案」（第 177 回閣法第 2 号）が 11 月 30 日に成立し、平成 23 年 12 月 2 日に公布された（平成 23 年法律第 114 号）。

⁴ 「社会保障・税一体改革素案」には、納税者権利憲章についての特段の記載はない。

⁵ 給与所得控除については、二つの性格（「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）」）がそれぞれ 1/2 ずつであるとの考え方が、これまでの税制改正大綱で示されている。見送りとなった高額の役員給与に関する給与所得控除の通減についても、通減を行う理由として、特に高額の役員給与については、「他の所得との負担調整」部分が過大となっているため、「勤務費用の概算控除」部分だけを認めればよいとの考えが示されていた。

⁶ なお「社会保障・税一体改革素案」では、高齢者における世代内の公平性や給与所得者との世代間の公平性の問題なども踏まえ、「年金課税のあり方については、年金の給付水準や負担のあり方など、年金制度そのものと密接に関連する問題であり、今後の年金制度改革の方向性も踏まえた上で、見直していく」とされており、税率構造の面以外でも、今後の所得税の機能面からの見直しが検討されている。

⁷ 地方消費税の額は、「消費税額の 63 分の 17」と規定されることとなる。

⁸ 地方消費税の額は、「消費税額の 78 分の 22」と規定されることとなる。

⁹ 例えば、現行の国の消費税も予算等において用途を明確化する形で社会保障財源化されている。

¹⁰ インボイスとは、適用税率や税額などを法定記載事項とする書類のことで、これを免税事業者には発行できないようにすることで、免税事業者からの仕入れについて、仕入税額控除ができないようにすることができる。

¹¹ 中間申告は、直近課税期間の消費税額が 48 万円を超える場合に、その金額に応じ、年 1 回（半期）、年 3 回（四半期）、年 11 回（月期）の頻度で申告・納付しなければならないものである。

¹² なお、地方税に関しては、三度にわたり、制度改正が行われている。

¹³ 平成 23 年 4 月 27 日に即日公布された（平成 23 年法律第 29 号）。

¹⁴ 平成 23 年 12 月 14 日に公布された（平成 23 年法律第 119 号）。

¹⁵ 平成 23 年 12 月 2 日に公布された（平成 23 年法律第 117 号）。

¹⁶ このほか、新たに創設される観光地形成促進地域（仮称）に係る税制上の措置なども創設される。

¹⁷ 税制抜本改革における各税目別の論点・課題については、前山秀夫「財政金融をめぐる政策課題」『立法と調査』324 号（2012. 1）47 頁～62 頁も参照されたい。