

平成税制改正を振り返る

— 過去最高税収から見る所得税の現状分析 —

伊田 賢司

(財政金融委員会調査室)

1. はじめに
2. 平成税制改正
 - (1) 抜本的税制改革（昭和 62 年、昭和 63 年）
 - (2) 平成 6 年税制改革
 - (3) 恒久的な減税、法人税改革（平成 10 年、平成 11 年）
 - (4) あるべき税制の構築（平成 15 年～平成 21 年）
 - (5) 民主党政権下の税制改革（平成 22 年～平成 24 年）
 - (6) 社会保障・税一体改革－税制抜本改革（平成 24 年～）
 - (7) 法人税改革・個人所得課税改革（平成 27 年～平成 30 年）
3. 平成における所得税の税収動向
 - (1) バブル崩壊後の所得税収
 - (2) 世界金融危機等を経た所得税収
4. おわりに

1. はじめに

平成のおよそ 30 年間の我が国経済は、バブル崩壊、金融機関の破綻が相継いだ平成の金融危機、リーマン・ブラザーズ破綻に端を発した世界金融危機など激動の時代であった。こうした中で、国の一般会計税収は平成 2 年度の 60.1 兆円をピークに長期間低迷したが、平成 30 年度には 60.4 兆円と約 30 年ぶりに更新するなど、我が国税財政の一つの節目を迎えたと言える。しかし、基幹税の中で第一の柱となる所得税は大幅に減少し、消費税がその位置に移ろうとしている。

本稿では、平成における税制改正を概観しつつ、所得税の税収動向を整理することで、過去最高の税収について的一端を考察しようとするものである。

2. 平成税制改正

(1) 抜本的税制改革（昭和 62 年、昭和 63 年）

戦後、我が国はシャープ勧告¹を出発点に、直接税を中心とする近代的税制を導入した。しかし、戦後復興、高度経済成長、安定成長を経て、少子・高齢化の到来や産業構造の変化など社会経済情勢が変化していく中で、シャープ勧告を原点とする当時の税制がうまく対応しきれない状況になってきた²。こうした経緯を踏まえ、シャープ勧告以来の抜本的な税制改革が行われたのが昭和 62 年・63 年の改正（抜本的税制改革）であった。「税制改革法」（昭和 63 年法律第 107 号）第 2 条は、税制改革の趣旨を次のように規定した。

「今後の税制改革は、現行の税制が、産業構造及び就業構造の変化、所得の水準の上昇及び平準化、消費の多様化及び消費におけるサービスの比重の増加、経済取引の国際化等を反映して著しく変化してきた現在の経済社会との間に不整合を生じている事態に対処して、将来の展望を踏まえつつ、国民の租税に対する不公平感を払しょくするとともに、所得、消費、資産等に対する課税を適切に組み合わせることにより均衡がとれた税体系を構築することが、国民生活及び国民経済の安定及び向上を図る上で緊要な課題であることにかんがみ、これに即応した税制を確立するために行われるものとする。」

このような観点から行われた抜本的税制改革では、「所得課税を軽減し、消費に広く薄く負担を求め、資産に対する負担を適正化すること」（第 4 条第 1 項）等の方針の下、平成元年 4 月に消費税を創設（3%）³した上で、所得税の税率構造の緩和（15 段階から 5 段階、最高税率は 70%から 50%へ）、基礎控除、配偶者（特別）控除、扶養控除の引上げ等及び法人税率の引下げ（43.3%から 37.5%へ）など所得課税の軽減、さらに相続税の最高税率の引下げを含む累進緩和など所得・消費・資産にわたる税体系の再構築が図られた。また、マル優制度の原則廃止・利子所得の源泉分離課税化、株式等譲渡益の課税化など不公平税制にも手は入れられたが、所得把握等に欠かせない納税者番号制度の導入は最終的に見送られた⁴。昭和 63 年の抜本的税制改革において消費税が創設されたが、国・地方における増減収等は平年度▲2.6 兆円の減税であった⁵。

(2) 平成 6 年税制改革

平成元年 12 月 29 日、日経平均株価は 38,915 円 87 銭をピークに落ち込み、地価も平成 3 年頃から下落するなど、日本経済はバブルが崩壊し長期低迷期に入る。そして、平成 14

¹ シャープ勧告とは、昭和 24 年に来日したシャープ税制使節団の「シャープ使節団日本税制報告書」の通称であり、国と地方を通ずる我が国の税制全体の長期的な在り方を勧告したものである。その基本方針には、① 公平な租税制度の確立、② 租税行政の改善、③ 地方財政の強化などを掲げ、直接税中心の税制、総合累進所得税、所得税の補完税としての富裕税の創設など多岐にわたる勧告が行われた。（金子宏『租税法第 23 版』（弘文堂、2019 年）59～63 頁）

² 税制調査会『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—』（2000. 7）233 頁。このほか、この頃の財政においては、昭和 59（1984）年度までに特例公債からの脱却を達成する目標が、昭和 65（1990）年度へと 5 年先延ばしになったことなどが問題として挙げられる。

³ 検討過程において政府は、消費税の税率は、売上税の時と同じ 5%を主張していたとされている。（財務省財務総合政策研究所財政史室編『平成財政史 平成元～12 年度 4 租税』（2014 年）10 頁）

⁴ 税制調査会『納税者番号等検討小委員会報告』（1992. 11）14～15 頁

⁵ 国税庁『昭和 63 年改正税法のすべて』（大蔵財務協会、1989. 3）533 頁

年初に始まったとされる景気回復局面までの間⁶、税制においては、景気への対応に迫られるとともに、抜本的税制改革に引き続き、所得・消費・資産にわたる税制の抜本的な見直しが課題となった。

平成5年8月、非自民の細川連立政権が発足した⁷。細川総理は、抜本的税制改革から5年が経過し、バブルが崩壊した日本経済や一層加速する高齢化等を踏まえ、税制において、「所得・資産・消費のバランスのとれた税体系の構築」について総合的な検討を行うことを表明した⁸。そして、平成6年2月3日、「国民福祉税（仮称）」の創設を含む「税制改革草案」⁹を提唱したが、翌日撤回した。その後、村山政権樹立前の6月29日、年内の税制改革の実現に向けた新たな連立与党の方針¹⁰等の下で、まずは当面の経済低迷を打開するため、平成6年（度）において、個人所得課税の定率方式による特別減税（定率減税）を5.5兆円規模で先行実施した¹¹。そして、平成6年11月に行われた税制改革（平成6年税制改革）では、消費税率を3%から5%に引き上げることとしたが、経済状況に配慮するため、その時期を平成9年4月にした。また、所得税の税率構造の緩和や諸控除の引上げなど、個人住民税を含め3.5兆円の制度減税（所得課税制度の改正など恒久的な制度の減税）を消費税増税に先行して平成7年（度）から実施した。さらに、相続税の税率構造の緩和を含め、平成6年税制改革における国・地方の増減収等はほぼ均衡した¹²。

平成7年（度）、平成8年（度）においては、景気対策のため、平成6年（度）に行われた特別減税に続き、各々2兆円規模の個人所得課税の特別減税を実施した。

平成6年税制改革で残された消費税率5%への引上げは、平成8年6月25日、法律の規定のとおり実施することを閣議で決定した上で、平成9年4月1日、橋本政権下で実施された。一方、平成6年（度）から毎年続けられた特別減税は、景気の回復や財政構造の悪化の観点から行われなかった¹³。さらに、医療保険制度等の見直しが行われた結果、国民負

⁶ 内閣府経済社会総合研究所が設定する景気基準日付では、景気循環上では、平成14年1月を景気の谷としているが、平成15年度の年次経済財政報告では「底入れ後の景気回復力は一本調子では強まらず、むしろ2002年末から2003年初にかけて弱まる局面もみられた」としている。（内閣府『平成15年度年次経済財政報告—改革なくして成長なしⅢ—』（2003.10）6頁）

⁷ 自由民主党「党のあゆみ 河野総裁時代」〈https://www.jimin.jp/aboutus/history/prime_minister/100325.html〉（2019.11.11最終アクセス）

⁸ 第127回国会衆議院本会議録第4号2頁（平5.8.23）

⁹ 税制改革の草案のイメージ（大蔵省資料、1994.2.3）によれば、平成9年3月に消費税（3%）を廃止し、4月に7%の国民福祉税（仮称）を創設することで、増収規模は平年度+9.5兆円となる。一方、所得税・個人住民税の減税▲5.3兆円、相続税減税▲0.3兆円、法人特別税の廃止▲0.3兆円、自動車に係る消費税の特別税率の廃止▲0.1兆円などで減税規模は平年度▲6兆円となる。このほか歳出措置等を加えると▲9.5兆円となる。

¹⁰ 自由民主党、日本社会党、新党さきがけ『新しい連立政権の樹立に関する合意事項』（1994.6.29）を指す。（森信茂樹『日本の消費税』（納税協会連合会、2000年）452頁）

¹¹ 国税庁『平成6年改正税法のすべて』（大蔵財務協会、1994.6）9～12頁

¹² 国税庁『平成7年改正税法のすべて』（大蔵財務協会、1995.6）8頁

¹³ 「消費税率の引き上げ及び地方消費税の導入を予定どおり実施するとともに、特別減税を実施しない決断をいたしました。これは、これ以上の赤字拡大を放置することが財政の破綻につながる状況のもとで、地方や福祉の充実のための財源を確保するとともに、働く世代の負担を軽減し、社会を構成する一人一人が広く負担を分かち合うことにより、経済構造改革にも資する税制改革を行うためであります。」（第140回国会衆議院本会議録第1号3頁（平9.1.20）（橋本総理施政方針演説））

担の総額は約9兆円にも及んだとされる¹⁴。こうした中で、平成9年夏にアジア通貨危機が発生し、秋から北海道拓殖銀行、山一証券など金融機関の経営破綻が相継いで起こった。日本経済は、平成9年1-3月期のGDPがマイナス成長となった後、10-12月期及び平成10年1-3月期の2四半期連続で、さらに、平成10年度もマイナス成長となった。

平成10年度税制改正においては、緊急措置として、平成10年(度)の個人所得課税について定額方式による特別減税(定額減税)を2兆円規模で実施し、さらに4月の総合経済対策の中で2兆円を追加した。平成元年4月に消費税を創設してから初の税率引上げにおいて、消費税増税による経済への影響が議論となった事例となる¹⁵。法人税については、経済社会の構造変化に対応するため、課税ベースの拡大とともに基本税率を37.5%から34.5%へと引き下げた。さらに、橋本総理が推進した金融システム改革(いわゆる「日本版金融ビッグバン」)¹⁶という新しい流れにも対応するため、有価証券取引税及び取引所税を半減し、平成11年末に株式譲渡益課税の適正化とともに廃止するとした。

(3) 恒久的な減税、法人税改革(平成10年、平成11年)

平成10年7月30日、小淵内閣が誕生した。政権発足当初の日本経済は、平成9年末からの急激な景気後退、金融機関の不良債権問題、産業構造転換の遅れなど「三重の不況」と称される問題に直面した¹⁷。こうした中で、平成11年度税制改正において小淵総理は、現下の著しく停滞した経済活動の回復に資するため、税制の抜本的な見直しを行うまでの暫定的な措置として、いわゆる「恒久的な減税」を実施した。具体的には、所得税の最高税率の引下げ(50%から37%へ)を含む税率構造の緩和とともに、定率方式による特別減税(定率減税)を実施した。平成10年(度)の定額減税では、結果的に低所得者層に手厚い減税となり、納税者が大幅に減少したことから¹⁸、定率減税においては控除額に上限を設けつつ、控除率を20%と大きくすることで、中堅所得者層に配慮した。さらに、特定扶養控除(16歳以上23歳未満)の控除額の引上げ(58万円から63万円へ)についても子育て世帯や教育費等の支出がかさむ中堅所得者層に配慮した。

前述の平成10年度に続き平成11年度においては、抜本的税制改革以来となる法人税の改革が行われた。進展する国際化の流れの中で、法人実効税率を引き下げることで競争力強化を狙ったものである。しかし、平成11年度では、厳しい経済状況等を踏まえ、課税

¹⁴ 2010年5月18日の財政制度等審議会において提出された資料(井堀利宏「財政健全化・消費税とマクロ経済活動」)によれば、平成9年度のいわゆる「9兆円の負担増」について、消費税率の引上げ等(5.2兆円)、所得税の特別減税の廃止(2.0兆円)、社会保険料の引上げ(年金・医療)0.6兆円、医療費の自己負担の増(0.8兆円)により合計8.6兆円の負担増と試算されている。

¹⁵ 「年度当初は、消費税率引上げに伴う駆け込み需要の反動減が予想以上に大きく現れましたが、その後回復に向かっていました。しかし、秋以降の金融機関破たんによる金融システムへの信頼低下やアジア経済・通貨危機等が影響する中、家計や企業の心理の悪化、金融機関の貸出態度の慎重化等が实体经济に影響を及ぼしました。」(経済企画庁『平成10年度年次経済報告—創造的発展への基礎固め—』(1998.7))

¹⁶ 金融システム改革については、「フリーすなわち市場原理が働く自由な市場、フェアすなわち透明で信頼できる市場、グローバルすなわち国際的で時代を先取りする市場の3原則にのっとり、抜本的な金融市場の改革を進めていく」とされている。「我が国金融システムの改革」(1996.11.11) <https://www.fsa.go.jp/p_mof/big-bang/bb30.htm> (2019.11.11最終アクセス)

¹⁷ 経済企画庁『平成12年度年次経済報告—新しい世の中が始まる—』(2000.7)

¹⁸ 国税庁『平成11年改正税法のすべて』(大蔵財務協会、1999.6) 6頁

ベースは拡大せずに、基本税率の引下げ(34.5%から30%へ)のみを行った。改革の結果、法人実効税率は主要先進国の中でイギリスと並んで最も低い水準となった。

(4) あるべき税制の構築(平成15年～平成21年)

ア 平成15年度税制改正～

バブル崩壊後の長期にわたる景気低迷から回復局面に移行する中で、平成11年の恒久的な減税など大規模な景気対応に迫られた税制は、将来を見据えた改革に向けて、新たな展開を迎えることになる¹⁹。税制改革の基本方針となったのが、小泉総理の指示を受け平成14年6月に政府税制調査会が取りまとめた「あるべき税制の構築に向けた基本方針」²⁰である。同基本方針では、個人所得課税について「基幹税としての機能の回復」、法人課税について「財源調達機能と経済社会の活性化」、消費税について「安定的な基幹税目とするために」など基幹税に対する問題意識が示された。そして、あるべき税制の構築に向けて、「公平・中立・簡素」の下、広く・薄く税を負担し、「結果として負担増の方向になる見直しの部分もかなり生じてくる」ことが示されるなど、増税を示唆する内容となった²¹。具体的な改革の手法としては、「課税ベースの拡大と税率引下げ」を原則としつつ、特に課税ベースの拡大を図ることに力点が置かれることとなった²²。この基本方針の考え方等は、小泉政権以降の税制改正に影響を与えた。

平成15年度税制改正は、あるべき税制の構築に向けた最初の改正となった。小泉総理は、総理在任期間中の消費税率の引上げを行わないと表明²³しており、配偶者特別控除の上乗せ部分の廃止、消費税の中小事業者に対する特例の見直し、酒税・たばこ税の引上げなどで平年度1兆円超の増税を行った。所得税の課税ベースの拡大を各種控除の見直しにより行った平成15年度改正は、所得税が一貫して減税されるものとの通念を大きく変えるものとなった²⁴。

増税の一方で減税となったのが法人税、相続税、金融・証券税制(配当)である。法人税減税においては国際的な水準となっている税率の引下げは見送られ、研究開発及び設備投資減税など政策減税に集中させることで経済の活性化を図った。1兆円を超える

¹⁹ 「1999年度の恒久的減税により、所得税・法人税を中心に大規模な税制改革が実施された。景気対策としての税制上の措置は、これで一応終止符が打たれ、それ以降税制改革は新たな局面に入ることになった。」(石弘光『現代税制改革史』(東洋経済新報社、2008年)685頁)

²⁰ 一方、平成14年6月25日に閣議決定したいわゆる骨太の方針2002においては、経済財政諮問会議で検討された「税制改革の基本方針」が示されている。この中では、持続的な経済成長を実現するため、「広く、薄く、簡素な税制」を構築すること、税制の三原則については「公正・活力・簡素」と理解することなど、経済活性化を重視した税制改革の方針が示されている。(金子隆昭、伊田賢司「抜本的税制改革の課題と展望—政策目的実現に向けた税制の在り方—」『立法と調査』No.232(2002.11.1)14頁)

²¹ 税制調査会『あるべき税制の構築に向けた基本方針』(2002.6)1頁

²² 「あるべき税制が目指すべき方向は、『課税ベースの拡大と税率引き下げ』の原則である。(中略)そこでこの原則を掲げるものの、暗黙のうちに課税ベースの拡大により力点が置かれていた。」(石弘光『現代税制改革史』(東洋経済新報社、2008年)688頁)

²³ 「私は、在任中、消費税を引き上げることは考えておりません。ただし、消費税の議論は結構であります。私の内閣の役割は、いろいろありますが、わけても、徹底した行財政改革を行うこととしておりまして、歳出の見直し、これに専念するのが先でありまして、消費税率の引き上げを行うことは考えておりません。」(第156回衆議院本会議録第2号3頁(平15.1.21))

²⁴ 石弘光『現代税制改革史』(東洋経済新報社、2008年)693頁

減税を増税より先に行うものであったが、多年度税収中立²⁵という考え方で財源を手当てすることとした。このように、増減収を一体として捉えた平成 15 年度改正においては、税制改正全体を一括の法律案として国会に提出した²⁶。その後の税制改正においても、基本的にこの形式で行われている。このほか、相続税・贈与税においては、最高税率の引下げ(70%から 50%へ)を含む税率構造の見直しとともに、生前贈与を円滑化し、高齢者の保有する資産の有効活用を通じた経済社会の活性化を図るなどの観点から、相続時精算課税制度を創設した。また、「貯蓄から投資へ」といった政策要請なども踏まえ、上場株式等の配当・譲渡益について軽減税率(20%から 10%へ)を適用した。

税制抜本改革までの暫定的措置とされた定率減税は、経済状況の改善等を踏まえ、平成 17 年度税制改正で税額控除額を 2 分の 1 に減らした上で、平成 18 年度税制改正において廃止した。あわせて、所得税から個人住民税への本格的な税源移譲が行われた。所得税は所得再配分機能を発揮するため累進税率を維持し、個人住民税は応益性・偏在度を縮小するため税率をフラット化した²⁷。これにより、個人住民税は 5%、10%、13%の 3 段階の税率を 10%に一本化した。一方、所得税は最低税率 5%を加えるとともに、20%、30%、37%の各税率に 3%を加算するなど税率の調整を図り、税源移譲の前後で税負担が生じないよう手当てした。このように、現行 5%の税率が設けられたのは税源移譲によるものであることに留意が必要である。所得税は、税源移譲により約 3 兆円の減収となったが、定率減税の廃止による増収は約 2.6 兆円に及んだ。

イ 平成 21 年度税制改正

平成 21 年度税制改正は、平成 24 年の社会保障・税一体改革につながる重要な改正となった。平成 20 年 9 月の世界金融危機は、「百年に一度の危機」とも呼ばれ、世界的な景気後退の影響を受けて日本の景気も悪化した²⁸。麻生総理は、平成 20 年 10 月に「生活対策」、12 月に「生活防衛のための緊急対策」を決定し、平成 20 年度一般会計第二次補正予算において約 7.8 兆円の追加補正を行った²⁹。これらの対策を踏まえ、平成 21 年度改正においては、過去最大規模の住宅ローン減税を始め、景気対策のための減税を行った。このような大規模な景気対策を講じつつも、「中期の財政責任

²⁵ 「減税は基本的に 15 年度から直ちに適用となるというのに対しまして、増収項目については 15 年度から 17 年度にかけて段階的に実は適用になるということから、当初 3 年間は減収超過ということで、おおむね 6、7 年で当初の減収超過分を後年度の増収超過で埋めるといふ、そういう機械的試算ではありますけれども、多年度中立になっているということでもあります。」(第 156 回国会参議院財政金融委員会会議録第 4 号 19 頁(平 15.3.25)(大武財務省主税局長))

²⁶ 「公正かつ簡素で分かりやすい税制を目指し、多年度税収中立の枠組みの下で、全体を一括の法律案として次期通常国会に提出すべく検討を進めます。」(第 155 回国会参議院本会議録第 1 号 4 頁(平 14.10.18)(小泉総理所信演説))。これまでの税制改正は、基本的に所得税法、法人税法、租税特別措置法など税目ごとに法律が国会に提出されていたが、これら税法を一括して改正する形となるなど、税制の決定過程が大きく変更された。

²⁷ 前掲注 24、704~705 頁

²⁸ 第 171 回国会衆議院本会議録第 1 号 2 頁(平 21.1.5)

²⁹ 世界金融危機を受けて行われた福田内閣における「安心実現のための緊急総合対策(2008 年 8 月)」及び、麻生内閣の「生活対策」、「生活防衛のための緊急対策」を合わせた総事業規模は 75 兆円程度、そのうち財政支出は 12 兆円程度である。

を明らかにし、社会保障の将来に対する国民の不安を払拭³⁰する観点から、「所得税法等の一部を改正する法律」（平成 21 年法律第 13 号）（以下「21 年改正法」という。）附則第 104 条において、消費税を含む税制の抜本的な改革の道筋を定めた。具体的に、所得税においては高所得者の税負担の引上げや中低所得者世帯の負担軽減、金融所得課税の一体化の更なる推進が、法人税においては課税ベースの拡大とともに法人実効税率の引下げが、消費税については税率の引上げの水準や複数税率など低所得者対策の検討等が明記された。また改革の工程については、「（中略）経済状況を好転させることを前提として、遅滞なく、かつ、段階的に消費税を含む税制の抜本的な改革を行うため、平成 23 年度までに必要な法制上の措置を講ずるものとする。」と規定された。このため法制上の措置は、経済状況等にかかわらず、平成 23 年度までに講ずるべきものと解されるなど³¹、消費税を含む税制改革の道筋が明らかになった。また、消費税増税に当たり、経済状況の好転を前提とするとの趣旨は、平成 24 年の税制抜本改革法においても引き継がれた³²。

（５）民主党政権下の税制改革（平成 22 年～平成 24 年）

平成 22 年度から平成 24 年度の税制改正は、民主党政権において行われた。税制を考える際の基本として「公平・透明・納得」の三原則を掲げ、納税者の立場で政治主導の政策決定を行うこととした。具体的には、政府・与党の税制調査会機能を一元化した、政治家のみで構成される政府税制調査会を設置した³³。このように、税制の決定過程が変わった後にまとめられた「平成 22 年度税制改正大綱」（平成 21 年 12 月 22 日閣議決定、同 25 日一部改正）においては、税制改革の基本的考え方や改革の方向性などが示され³⁴、その後の改正においても基本的に受け継がれた。

まず、所得税では、所得再分配機能の回復や所得控除から手当への考え方の下で、子ども手当の創設に伴い年少扶養控除を廃止するとともに、高校の実質無償化に伴い特定扶養控除のうち 16 歳から 18 歳までの上乘せ控除分を廃止した。しかし、23 歳から 69 歳までの成年扶養控除や配偶者控除の見直しについては今後の課題とした。また、高所得者に税制上有利に働く給与所得控除については、およそ 40 年ぶりに控除限度額が設けられた。

法人税においては、平成 11 年度改正以来となる法人実効税率の引下げを課税ベースの拡大とともに行ったほか、中小法人に対する軽減税率を 18%から 15%に引き下げた。一方、役員給与を損金算入した上で個人段階の給与所得控除の適用を認めているとの「二重控除」問題を是正するため、特殊支配同族会社（いわゆる一人オーナー）における業務主宰役員給与の損金算入制度の創設により課税の適正化を図ったことも大きな特徴である。

³⁰ 『平成 21 年版改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2009.8）532 頁

³¹ 同上、535 頁

³² 「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律」（平成 24 年法律第 68 号）附則第 18 条。経済状況の好転に関して、名目経済成長率 3%程度かつ実質経済成長率 2%程度などと数値が明記されたが、三党合意において、「政策努力の目標を示すもの」と確認された。

³³ 『平成 22 年版改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2010.7）55 頁

³⁴ 例えば、納税者権利憲章の制定、所得控除から税額控除・給付付き税額控除・手当への転換、租税特別措置の抜本的な見直し、市民公益税制の検討などである。

間接税においては、いわゆる「ガソリン国会」³⁵で争点となった揮発油税を始めとした自動車関係諸税の見直しや、地球温暖化対策への対応も行われた。平成 21 年度から道路特定財源が一般財源化³⁶されたことから、課税根拠を失った揮発油税等の暫定税率を廃止したが、地方財政等への影響も踏まえ、当分の間、税率水準を維持した。その上で、ガソリン価格の異常な高騰が続いた場合に課税が停止できるよう、いわゆるトリガー条項を設けたが、東日本大震災の復旧及び復興の状況等を勘案し別に法律で定める日までの間、この条項を凍結した³⁷。また、地球温暖化対策としては、CO₂排出量に応じて石油石炭税の税率を上乗せする「地球温暖化対策のための税」を導入した。たばこ税については、国民の健康の観点から、国・地方を含め 1 本あたり 3.5 円税率を引き上げた。

「公平・透明・納得」の三原則の中で、税負担の公平原則の例外とされたのが租税特別措置である。これに対して「租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律」（平成 22 年法律第 8 号）により、法人関係租税特別措置（減収効果のあるもの）について適用実態調査を行い、措置ごとの適用法人数や適用額の総額等を調査し、その結果に関する報告書を国会に提出することを義務付けた³⁸。初回の報告書は平成 25 年 3 月の国会に提出された。

（6）社会保障・税一体改革－税制抜本改革（平成 24 年～）

麻生政権時に制定された 21 年改正法附則第 104 条に、消費税を含む税制の抜本的な改革を行うため、平成 23 年度までに法制上の措置を講ずると規定されていたことから、民主党政権における対応が焦点となった。

鳩山政権では、三党連立政権合意の方針の下、「現行の消費税 5% は据え置くこととし、今回の選挙において負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、税率引上げは行わない。」³⁹とする一方で、消費税の在り方については、社会保障制度の抜本改革の検討などと併せて検討するとした⁴⁰。その後、菅政権においても社会保障と税を一体で改革することが検討された後、野田政権では、平成 24 年 1 月、「社会保障・税一体改革素案」（閣議報告）を取りまとめ、国・地方の消費税の税率について、平成 26 年 4 月 1 日より 8%、平成 27 年 10 月 1 日より 10% へ段階的に引き上げることを明記した⁴¹。平成 24 年 2 月 17 日に閣議決定した「社会保障・税一体改革大綱」においては、社会保障

³⁵ 第 169 回国会衆議院本会議録第 2 号 3 頁（平 20. 1. 21）

³⁶ 「道路整備事業に係る国の財政上の特別措置に関する法律等の一部を改正する法律」（平成 21 年法律第 28 号）

³⁷ 「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」（平成 23 年法律第 29 号）

³⁸ 第 171 回国会において、政権交代前の民主党は、「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）を提出した。その中では、適用実態調査の結果に関する報告に関しては、法人税減免措置ごとの適用を受ける法人等の名称や減免額等を記載することなど、現行法との違いがみられる。

³⁹ 民主党・社会民主党・国民新党『連立政権樹立に当たっての政策合意』（2009. 9. 9）

⁴⁰ 『平成 22 年度税制改正大綱』（2009. 12. 22 閣議決定、12. 25 一部改正）

⁴¹ 増税時期の設定理由については、政権担当期間中の消費税率の引上げを行わないこと、社会保障の充実・安定化のための財源を確保すること、特に基礎年金の国庫負担割合の引上げ（2 分の 1）の安定財源を早期に確保すること、消費税引上げ後の経済への影響等を注視し勘案できるよう次の引上げまでに十分な期間をとる必要があること、段階的引上げを行うに当たっては事業者への配慮等から 1 年以上準備期間を設ける必要があることなどが理由に挙げられた。（『平成 24 年版改正税法のすべて』（大蔵財務協会、2012. 7）962 頁）

財源化、単一税率の維持、逆進性対策として総合合算制度や給付付き税額控除等の導入とともに、いわゆる景気判断条項⁴²が盛り込まれた。3月30日、「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法等の一部を改正する等の法律案」(閣法第72号)(以下「当初政府案」という。)が国会に提出された。当初政府案は、6月15日の民主党、自由民主党及び公明党の三党協議の結果を踏まえ、6月26日、衆議院において所要の修正が行われ、8月10日、参議院で可決・成立した。

「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律」(平成24年法律第68号、以下「税制抜本改革法」という。)においては、消費税率を平成26年4月に8%、平成27年10月に10%に段階的に引き上げるとともに、消費税収を社会保障財源化することなど当初政府案が維持された。三党合意を踏まえ、所得税の累進強化や相続税・贈与税などの見直しは見送られ、平成25年度税制改正において必要な法制上の措置を講ずるとした内容が附則に規定された。また、21年改正法附則第104条のように、税制改革の基本的方向性を示す検討事項が設けられた⁴³。この中で、低所得者対策として総合合算制度、給付付き税額控除と複数税率の総合的な検討、給与所得控除の在り方の検討、平成27年度以降の法人課税の在り方の検討、事業承継税制の見直しの検討など、三党合意を踏まえて修正されたものが含まれた。

(7) 法人税改革・個人所得課税改革(平成27年～平成30年)

第二次安倍政権以降の平成25年度から令和元年度の税制改正は、デフレ脱却・経済再生の実現とともに、税制抜本改革法に基づく社会保障・税一体改革の着実な実施に向けて行われた。税制抜本改革法附則第20条・第21条を踏まえ、所得税の最高税率を40%から45%に引き上げるとともに、相続税・贈与税の税率構造及び基礎控除の見直しが行われた。また、税制抜本改革法第7条を踏まえ、給与所得控除の上限の更なる引下げ(控除額245万円を段階的に220万円へ)、酒税改革、事業承継税制の拡充などが行われた。さらに、懸案となっていた、消費税率引上げに伴う低所得者対策については、平成28年度税制改正の中で、酒類及び外食を除く飲食料品及び新聞(定期購読契約が締結された週2回以上発行されるもの)を対象とする軽減税率の導入とともに、インボイス制度の導入も合わせて決定した。軽減税率導入に伴う約1.1兆円の財源確保ができなければ、社会保障の充実に影響が及ぶ懸念もあったが、平成28年1月12日の政府統一見解では、安定的な恒久財源を確保することを表明した。具体的には、平成30年度税制改正で行った個人所得課税の見直し(900億円程度)、たばこ税の見直し(2,360億円程度)のほか、インボイス制度の導入(2,480億円程度)やこれまでの社会保障の見直しの効果の一部の活用(1,710億円程

⁴² 「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に、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旨の規定を設ける。」(税制抜本改革法附則第18条第3項)。三党合意においては、「その時の政権が判断」することが確認された。その上で、当時の安住財務大臣は、リーマン・ショックや東日本大震災のようなことが起きた場合には、消費税の税率引上げを決めたとしても施行停止を行う旨の答弁を行った。(第180回国会参議院社会保障と税の一体改革に関する特別委員会会議録第9号21頁(平24.7.27))

⁴³ 税制抜本改革法第7条

度)、総合合算制度の見送り(4,000億円程度)により財源を確保するとした⁴⁴。

安倍政権の税制において、社会保障・税一体改革とともに重点が置かれたのが法人税⁴⁵及び個人所得課税の改革である。「成長志向の法人税改革」と位置付けられた法人税改革は、企業が収益力を高め、生産性向上のための設備投資や賃上げ等につなげていくために税負担を軽減するもので、「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」ことで実現するとしている。平成27年度・28年度に行われた法人税改革の結果、法人実効税率は37%⁴⁶から29.74%へと低下し、政府・与党が目指した「20%台」の目標は前倒しで実現した⁴⁷。

法人税改革の後、平成29年度・平成30年度にわたり個人所得課税改革が行われた。第一の改革の焦点は、働き方の選択に対して中立的な税制を構築することであった。共働き世帯が専業主婦世帯を上回る状況において、専業主婦世帯を前提に設けられた配偶者控除制度の見直しが課題となった。政府税制調査会では、配偶者控除制度をめぐる問題、例えば、配偶者の基礎控除とともに納税者に配偶者(特別)控除の適用が認められる「二重控除」の問題や、配偶者が就労を調整する心理的なきっかけとなるいわゆる「103万円の壁」等の問題を踏まえ、改革論議が進められた。検討の過程では、配偶者控除の廃止や、移転的基礎控除の創設⁴⁸、夫婦控除の創設なども議論されたが⁴⁹、平成29年度税制改正では、最終的に就業調整を意識しないで済む仕組みを構築する観点から、配偶者(特別)控除の適用について給与収入基準の引上げ(103万円から150万円へ)等を行うこととなった。

第二の改革では、近年増加しているフリーランスなど働き方の多様化を踏まえ、給与所得控除等の一部を基礎控除に振り替える等の見直しが行われた。また、所得再分配機能の強化のため税額控除方式やゼロ税率方式なども検討されたが、配偶者控除と同様に、基礎控除には逡減・消失型の所得控除方式による所得制限が設けられることになった。

税制抜本改革の柱となる消費税については、平成26年4月に5%から8%に税率を引き上げたものの、平成27年10月に行われる予定の10%への税率引上げは、2度の延期を経て、4年後の令和元年10月になった。安倍総理は、平成26年11月に決定した延期の理由について、8%への税率引上げ以降、実質GDP成長率が2四半期連続マイナスとなった状況で、10%への税率引上げを行えば、「個人消費を再び押し下げ、デフレ脱却も危うくなると判断」したなどと、景気判断条項に基づき延期したことを述べた⁵⁰。そして、平成29年4月に税率引上げを確実に行うことで、国際社会に対する日本の財政健全化の姿勢を

⁴⁴ 第198回参議院予算委員会会議録第14号12頁(平31.3.26)

⁴⁵ 税制抜本改革法第7条第三号では、法人課税の在り方について、平成27年度以降において検討する旨が規定されている。

⁴⁶ 37%の中には復興特別法人税が含まれている。なお、平成26年度改正では、企業収益を賃金の上昇につなげていくきっかけとするため、復興特別法人税を1年前倒しで廃止した。

⁴⁷ 平成27年度の与党税制改正大綱では、平成27年度及び平成28年度の2段階で法人実効税率を引き下げ、その後の税制改正で20%台を目指すとしていたが、改革2年目で実現したことになる。(自由民主党・公明党『平成27年度税制改正大綱』(2014.12))

⁴⁸ 二重控除問題への対応策の一つとして、夫婦それぞれがもつ基礎控除のうち、控除しきれない部分を一方の配偶者に移転して所得控除を認めるとの提案。

⁴⁹ 詳細は、税制調査会『働き方の選択に対して中立的な税制の構築をはじめとする個人所得課税改革に関する論点整理(第一次レポート)』(2014.11.7)を参照。

⁵⁰ 安倍内閣総理大臣記者会見(2014.11.18)〈http://www.kantei.go.jp/jp/96_abe/statement/2014/1118kai ken.html〉(2019.11.11最終アクセス)

示すため、平成 27 年度税制改正において景気判断条項を削除した⁵¹。その後、平成 28 年 6 月、世界的な需要低迷による景気悪化のおそれがあるなど、世界経済が直面する新たな危機に備えるため、内需を腰折れさせかねない消費税率の引上げを再度延期する判断が行われた⁵²。このような安倍総理の「新たな判断」により、景気判断条項が削除された状況においても、消費税率の引上げは再度延期された。そして、令和元年 10 月 1 日、消費税率 10%への引上げが、軽減税率制度導入とともに行われた。

以上、抜本的税制改革以降の主な税制の動きを整理したのが図表 1 である。

図表 1 近年の主な税制の動き

	抜本的税制改革(S62・63年)	税制改革(H6年)	H10年～	H24年～31年
【消費】	<ul style="list-style-type: none"> 消費税創設 (+5.4兆円) 元年～ 個別間接税の廃止 (▲3.4兆円) 元年～ 	<ul style="list-style-type: none"> 消費税率引上げ 地方消費税創設 (+5.1兆円) 9年～ 	<ul style="list-style-type: none"> 中小特例措置の縮減 事業者免税点制度適用上限引下げ 簡易課税制度適用上限引下げ (+0.6兆円) 16年～ 	<ul style="list-style-type: none"> 消費税率引上げ 5%→8%(+8兆円程度) 26年4月～ 8%→10%(+5.7兆円程度) 31年10月～ 軽減税率制度の実施 (▲1.1兆円程度) 31年10月～
【個人所得】	<ul style="list-style-type: none"> 制度減税 税率構造の累進緩和、人的控除の引上げ、特定扶養控除の創設等 (▲5.5兆円) 62年・63年～ 	<ul style="list-style-type: none"> 制度減税 税率構造の累進緩和、人的控除の引上げ、給与所得控除の引上げ (▲3.5兆円) 7年～ 特別減税 (▲5.5兆円) 6年 (▲2.0兆円) 7年 (▲2.0兆円) 8年 	<ul style="list-style-type: none"> 最高税率引下げ (▲0.5兆円) 11年～ 諸控除の見直し 配偶者特別控除、公的年金等控除等 (+1.1兆円) 16・17年～ 特別減税 (▲4.0兆円) 10年 (2回分) 定率減税 (▲3.5兆円) 11年～18年 	<ul style="list-style-type: none"> 諸控除の見直し 年少扶養控除の廃止 特定扶養控除の見直し (+1.1兆円) 22・23年～ 給与所得控除の上限設定 退職所得課税の見直し (+0.1兆円) 25年～ 最高税率引上げ (+0.1兆円) 27年～ 給与所得控除の見直し (+0.1兆円) 28年～ 配偶者控除等の見直し(▲0.0兆円) 30年～ 給与所得控除等から基礎控除への振替、各種控除の適正化(30改正) (-0.1兆円) 32年～ 復興特別所得税等 (+0.4兆円) 25年～
【法人所得】	<ul style="list-style-type: none"> 税率引下げ (▲0.6兆円) 62年～ (▲1.8兆円) 元年・2年～ 		<ul style="list-style-type: none"> 税率引下げ・課税ベース拡大 (▲0.4兆円) 10年～ 税率引下げ (▲2.5兆円) 11年～ 研究開発・設備投資減税等 (▲1.7兆円) 15年～ ※18年:IT投資促進税制の廃止 (+0.7兆円) 	<ul style="list-style-type: none"> 税率引下げ 課税ベース拡大 (▲0.7兆円) 24年～ 減価償却制度の見直し (▲0.7兆円) 19年～ 法人税改革(27・28改正) 税率引下げ・課税ベース拡大等 (▲0.0兆円) ※27・28年は先行減税(▲0.2兆円) 復興特別法人税 (+0.8兆円) 24～26年
【その他】	<ul style="list-style-type: none"> 相続税減税 税率構造の累進緩和 基礎控除の引上げ (▲0.7兆円) 63年～ 株式譲渡益の原則課税化等 (+1.2兆円) 元年～ 	<ul style="list-style-type: none"> 相続税減税 税率構造の累進緩和、基礎控除の引上げ (▲0.3兆円) 6年～ 	<ul style="list-style-type: none"> 相続税減税 最高税率の引下げ等 (▲0.2兆円) 15年～ 地球温暖化対策のための税の導入(+0.3兆円) 24年から段階的に実施 	<ul style="list-style-type: none"> 相続税の見直し 基礎控除の引下げ等 (+0.2兆円) 27年～ 酒税の税率構造の見直し等(29改正) (±0.0兆円) 32年10月～段階的に実施 国際観光旅客税の創設(30改正) (+0.04兆円) 31年1月～

※ 計数は国税及び地方税の増減収見込額の合計額(平年度ベース)

(出所) 財務省資料

3. 平成における所得税の税収動向

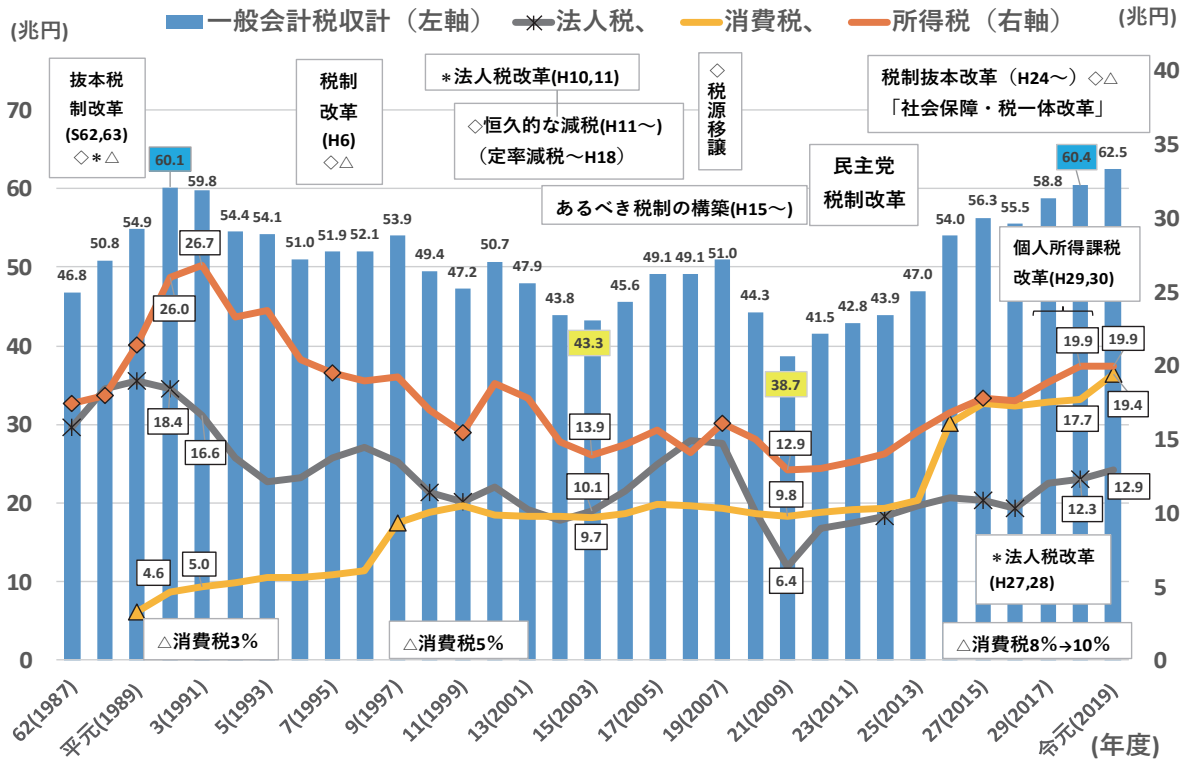
抜本的税制改革以降の国の一般会計税収の推移を示したのが図表 2 である。平成 30 年度税収は平成 2 年度を超え、過去最高を更新した。また、平成 2 年度と平成 30 年度を対比すると、所得税及び法人税で約 12 兆円の減収に対し、消費税の増収が約 13 兆円と、偶然にもほぼ一致している。このような所得税・法人税の減収と消費税の増収との関係性が注目される中で、2. で見てきた抜本的税制改革以降の税制改正の経緯等を踏まえることで、数字の比較にとどまらない分析が可能となる。過去最高税収を記録する中で、所得税が大

⁵¹ 「所得税法等の一部を改正する法律(平成 27 年法律第 9 号)」。削除されたのは、税制抜本改革法附則第 18 条第 3 項の規定。

⁵² 安倍内閣総理大臣記者会見(2016.6.1) <http://www.kantei.go.jp/jp/97_abe/statement/2016/0601kaiken.html>(2019.11.11 最終アクセス)

幅な減収となった要因を検証する。

図表2 一般会計税収の推移



(注1) 平成30年度以前は決算ベース、令和元年度は予算ベース。
 (注2) ◇、*、△はそれぞれの税目で税率の引上げ又は引下げが行われた年(度)を示す。
 (出所) 財務省資料を基に作成

(1) バブル崩壊後の所得税収

所得税収は平成2年度・3年度に26兆円台と過去最高を記録した後、平成15年度から世界金融危機後の平成21年度の間、一時的にピークの2分の1程度まで落ち込んだ。その後、所得税収は、平成30年度に約7割の水準まで回復したが、一般会計税収が過去最高を更新したことを踏まえると、基幹税としての役割が低下したことは否めない。

まずは、平成3年度から平成15年度までの動向を見てみると、この時期は、バブル崩壊から「失われた10年」などと称される時期とほぼ一致している。累進課税の給与所得や事業所得に加え、分離課税の利子・株式・土地に係る税収が減少した。減収額が大きいものは、源泉所得税では給与所得の▲3.4兆円、利子所得⁵³は▲4.6兆円と6分の1の水準になった(図表3)。申告所得税では土地譲渡所得が▲3.2兆円⁵⁴と7分の1の水準になった。

⁵³ 利子所得に係る税収のうち、平成12年度から平成14年度において増収となっているのは、郵便貯金の集中満期を迎えたことに伴うものである。税制調査会総会提出資料(2002.2.19)によれば、平成12年度決算ベースで+3.4兆円と見込まれている。

⁵⁴ 税制調査会総会及び基礎問題小委員会合同会議提出資料(2006.2.28)

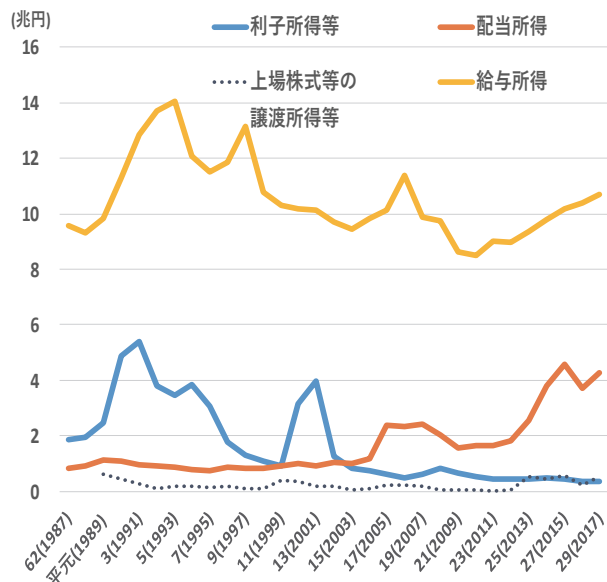
株式譲渡所得では源泉分と申告分を合わせて▲0.3兆円⁵⁵、さらに有価証券取引税の廃止を含めると▲0.7兆円⁵⁶となる。このように、給与所得から資産性所得まで広く税収が落ち込んだ。

具体的に見ていくと、利子課税については、抜本的税制改革において少額貯蓄非課税制度（いわゆるマル優を含む非課税制度）を原則廃止するとともに、非課税以外の利子所得の課税方式を源泉分離課税（国15%、地方5%）とする見直しが行われた。見直し前の非課税貯蓄制度による課税ベースの浸食は極めて巨額で、昭和59年には約13.5兆円が非課税となっていた⁵⁷。このため、抜本的税制改革後の利子所得に係る税収は上昇したが、その分、バブル崩壊後の低金利政策による影響が大きくなったとみられる。当時公定歩合と呼ばれた金利水準（現在、基準貸付利率）は平成2年に6%であったが、平成15年には0.1%に低下した。このような状況について、家計が受け取れなかったとされる利子収入（受取利子の逸失金額）に関して日本銀行が行った機械的な試算によれば、平成3年から平成16年までに累計304兆円⁵⁸であった。仮に利子所得に対する税率（15%）を乗じた場合の税収は年間3兆円を超えることになるなど、所得税の減収要因としては極めて大きい。

次に、土地・株式など資産価格の下落による所得税収の影響である。平成15年度の内閣府「年次経済財政報告」の分析によれば、平成元年末から平成13年末までのキャピタルロス（保有損失）が1,330兆円に達すると試算⁵⁹されるなど資産デフレが深刻であった状況を表している。実際に株式譲渡所得（源泉所得税）は、平成元年の約6千億円から平成4年に約1千億円に落ち込んだ後も、基本的に税収は低位で推移した（図表3）。税制改正による制度面の要因については、抜本的税制改革において原則課税になってから、平成15年に申告分離課税に一本化するまで、申告分離課税と源泉分離課税のいずれか有利な方を選択する優遇措置を採用していた影響はあるものの、税収が急激に落ち込んだ状況からすると、制度面より株価の状況が税収に大きく影響したと言える。

一方、土地譲渡所得においても、分離長期譲渡所得（申告所得）が平成3年の約17.6兆円から平成4年には約5.3兆円と3分の1以下の水準まで減少した

図表3 源泉所得税の推移



(出所) 国税庁「国税庁統計年報」を基に作成

⁵⁵ 前掲注 54

⁵⁶ 前掲注 54

⁵⁷ 国税庁『昭和62年改正税法のすべて』（大蔵財務協会、1987.12）67頁

⁵⁸ 第164回国会参議院財政金融委員会会議録第4号22頁（平18.2.23）

⁵⁹ 内閣府『平成15年度年次経済財政報告—改革なくして成長なしⅢ—』（2003.10）42～43頁

後、平成 15 年までに約 2.6 兆円と更に半減した（図表 4）。制度面の要因としては、例えば、土地譲渡所得に対する優遇措置（特別控除など）による課税ベースの浸食はあるものの、分離長期譲渡所得の急激な落ち込みは、制度面より地価の状況が税収に大きく影響したと言える。

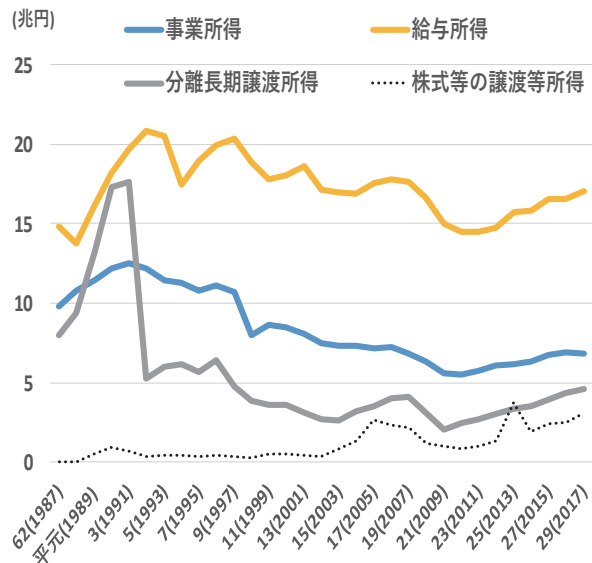
このように、バブル崩壊から平成金融危機の 10 年程度で我が国が直面した資産デフレは、土地や株式を中心に急激な税収の落ち込みをもたらした。

最後に、所得税収の柱となる給与所得である。2. で見たように、抜本的税制改革以降、所得税は税率構造の緩和や諸控除の引上げ等の制度減税や、累次の特別減税を行ったことで税収は大きく減少した（図表 5）。しかし、ここで留意しなければならないのは、減税による税収への影響が後年に及ぶのは制度減税が中心であり、時限措置である特別減税は期間が限られていることである。平成 6 年から平成 10 年までに行われた特別減税の規模は大きいものの、減収の影響はそれぞれ適用された年に限られる。平成 9 年の源泉所得税が上振れしたのも特別減税の廃止の影響が及んでいるとみられる（図表 3）。その上で、平成 15 年にかけての減収の主な要因は、抜本的税制改革の税率構造の緩和等の要因に加え、恒久的な減税（定率減税）の影響が大きいとみられる⁶⁰。

（2）世界金融危機等を経た所得税収

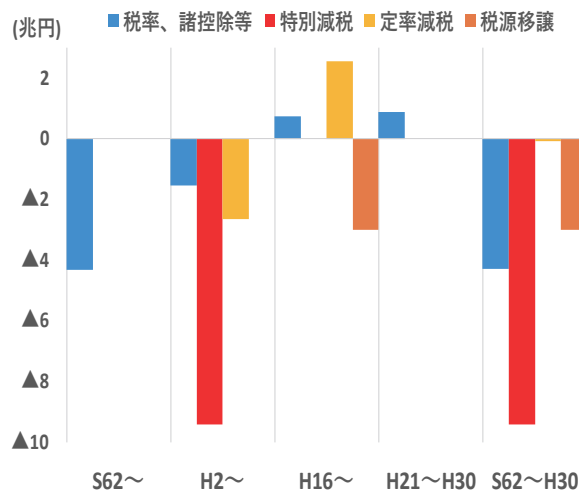
所得税収は平成 21 年度に 12.9 兆円と、平成期において過去最低を記録し、平成 3 年度

図表 4 申告所得の推移



（出所）国税庁「申告所得税標本調査」を基に作成

図表 5 所得税の改正増減収



（注）各改正増減収を適用年ごとに積み上げた。

（出所）財務省資料を基に作成

⁶⁰ 「恒久的減税も、抜本改革等には及ばないものの、かなりの規模にのぼっている、（中略）所得税負担の激減は、まさにこのような減税措置によるものであった。」（石弘光『現代税制改革史』（東洋経済新報社、2008年）701頁）

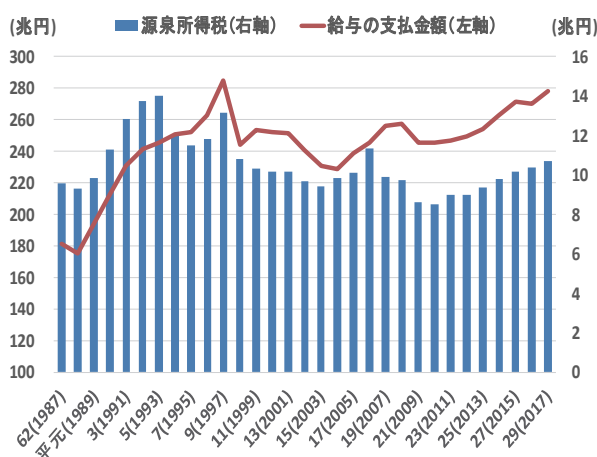
のピーク時の半分の水準になった。税収の急激な落ち込みについては、給与所得、事業所得、配当所得、株式譲渡所得、土地譲渡所得等と広い範囲で一斉に減少したことを踏まえば、基本的に世界金融危機の影響が主な要因であることに疑いはない。しかし、制度面の要因が過去最低の税収に寄与していたことも見逃せない。それが、平成 18 年度税制改正で行われた国から地方への税源移譲である。減収規模が 3 兆円と巨額であるが、平成 15 年度から世界金融危機前の平成 19 年度の間、一般会計税収が約 7 兆円増加（図表 2）したことから、その影響が表面化しなかった面はあるが、平成 21 年度の税収の落ち込みには税源移譲の影響を踏まえることが重要である。

世界金融危機以降、所得税収は、給与所得、事業所得、配当所得、株式譲渡所得、土地譲渡所得などが増加に転じた結果、平成 29 年度では、平成 21 年度よりも 6 兆円の増収となり、その伸び率は約 46%に達した。

給与所得に係る税収（源泉所得）は緩やかに増加し、平成 3 年より▲ 2 兆円程度減収となったが、前述のとおり、税源移譲による影響もあるため、実質的に以前の水準に達している可能性もある。しかし、平成 3 年から平成 29 年まで、支払給与が約 48 兆円増加（2 割増）⁶¹したのにもかかわらず、逆に税収が減少したことについては（図表 6）、所得階層の変化のほか、抜本的税制改革以降の税率構造の緩和等による累進性の低下など、所得税負担の構造的な問題になっていると考えられる。

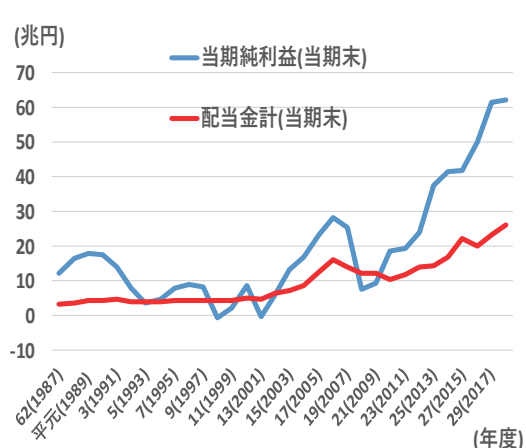
一方、注目すべき点は、配当所得がかつての利子所得に代わり得る税収源になっていることである。源泉所得税では平成 3 年と比べ約 3 兆円増収となった（図表 3）。制度面の要因としては、平成 25 年末に上場株式等に係る軽減税率が廃止⁶²されたことも影響しているが、支払配当が、平成 21 年度 12.3 兆円から、平成 29 年度に 23.3 兆円へと急増したことが大きく寄与したものとみられる（図表 7）。

図表 6 支払給与の推移



(出所) 国税庁「国税庁統計年報」を基に作成

図表 7 配当の推移



(出所) 財務省「法人企業統計年報」を基に作成

⁶¹ 平成 3 年の 230 兆円から平成 29 年には 278 兆円に増加している。

⁶² 平成 25 年度税制改正の増減収見込額によると、上場株式等に係る配当等の軽減税率（7%）の適用期限（平成 25 年末）が到来した後の本則税率（15%）適用に伴う増収見込額は、平年度 1,710 億円と見込まれる。

最後に、バブル崩壊の影響が大きい株式と土地の税収動向である。株式譲渡所得については、平成15年に申告分離課税の一本化の後、平成25年に上場株式等に係る軽減税率が廃止となった。こうした制度面の要因や株価上昇により、平成29年の申告所得は申告分離課税一本化前の平成14年と比べ約9倍、世界金融危機後の平成21年と比べ約3倍増加するなど、税収増につながっている（図表4）。しかし、高額所得者ほど所得に占める株式譲渡所得の割合が高いことから、所得税の累進性の低下といった新たな問題が生じている。

土地譲渡所得（分離長期譲渡所得）については、平成21年以降持ち直してきたものの、バブル期前後と比べると大きく下落した状況が続いている。平成3年から平成29年で▲13兆円と4分の1の水準まで落ち込んでおり（図表4）、現在の所得税の減収の大きな要因の一つとなっている。

4. おわりに

以上、2. では平成を中心とした税制改正の経緯を振り返り、3. では過去最高の税収を記録する中で、この30年間で、所得税が大きく落ち込んだ要因を取り上げた。

現在の所得税の減収の大きな要因は、税制改正の要因とその他経済動向等の要因により区分すると、前者は税源移譲や抜本的税制改革を含む税率構造の緩和等であり、後者はバブル崩壊の影響による利子所得、土地譲渡所得の大幅な低下である。

また、所得税収の柱である給与所得に係る税収（源泉所得税）については、税源移譲を加味すれば、税収は以前の水準に達している可能性もある。しかし、抜本的税制改革以降の税率構造の緩和等による累進性の低下が、今後も所得税の負担構造を通じて税収動向にも影響を及ぼすものと考えられる。一方、株式等の譲渡所得及び配当所得は、利子所得に代わる重要な税収源になっているが、株式譲渡所得については、申告分離課税により、所得税の累進性低下の要因になっているとの指摘も多い。このため、今後、税収増の視点に加え、適正な負担構造の在り方を検討する必要がある。

経済社会等の構造が大きく変化する中で、バブル期のように土地や利子の税収が得られるとは考えにくい。また、税源移譲は地方分権の推進など構造改革の一環であり、通常の減収とは性格が大きく異なる。過去最高の税収を記録した中で、このような点を踏まえ、所得税の状況を捉えることが重要である。しかし、所得税の復活のために残された課題が累進性の強化であることには変わりはなく、この点が、消費税の依存度を高める我が国税制に対する批判の声でもある。所得税の税率構造や課税ベース、株式譲渡所得の課税方式の在り方等について今後の検討が期待される。

【参考文献】

財務省財務総合政策研究所財政史室編『平成財政史 平成元～12年度 4 租税』（2014年）
石弘光『現代税制改革史 終戦からバブル崩壊まで』（東洋経済新報社、2008年）

（いだ けんじ）