

租税理論研究叢書 20

社会保障と税制

日本租税理論学会 編



租税理論研究叢書 20

社会保障と税制

日本租税理論学会 編

租税理論研究叢書 20

社会保障と税制

日本租税理論学会 編

法律文化社

はしがき

本学会の第21回大会は、歴史的な政権交代が行われ、社会に期待と不安の入り交じった熱気が漂っていた2009年11月28日（土）、29日（日）の両日、名古屋学院大学で行われた。シンポジウムのテーマは「社会保障と税制」であった。坂本忠次会員より「年金の財源問題」、内山昭会員より「社会保障給付・負担の国際比較と10兆円増税論」、大畑智史会員より「J. S. ミルにおける租税論と富の格差是正」、望月爾会員より「給付付き税額控除の現状と課題——アメリカ EITC の経験をふまえて——」の諸報告が行われた。

上記の諸報告を受けて、活発な討論が行われた。

個別報告として、谷川喜美江会員「経済環境の変化と法人税の損金経理要件」が行なわれた。

また、国家戦略室長兼内閣府副大臣〔大会開催当時〕・衆議院議員（民主党）古川元久氏を招き、特別講演「これからの日本の税制のあり方と展望」が行われた。

本号は、以上の報告と討論、講演を収録するものである。

次号は「市民公益税制の検討」である。

2010年6月

日本租税理論学会事務局

目 次

はしがき

I シンポジウム 社会保障と税制

- 1** 年金の財源問題……………坂本 忠次 3
- 2** 社会保障給付・負担の国際比較と
10兆円増税論……………内山 昭 30
- 3** J. S. ミルにおける租税論と富の格差是正……大畑 智史 52
- 4** 給付付き税額控除の現状と課題……………望月 爾 69
——アメリカのEITCの経験をふまえて——
- 5** 討 論 社会保障と税制……………(司会) 鶴田廣巳・浪花健三 91

(討論参加者)

安藤実, 内山昭, 浦野晴夫, 浦野広明, 大畑智史, 粕谷幸男,
北野弘久, 黒川功, 坂本忠次, 望月爾, 山本守之, 弓削忠史

II 個別報告

- 経済環境の変化と法人税法……………谷川喜美江 113

Ⅲ 特別講演

これからの日本の税制のあり方と展望……………古川 元久 129

Ⅳ 書 評

内山昭『分権的地方財源システム』（法律文化社，2009年）
……………栗田 但馬 147

日本租税理論学会規約

日本租税理論学会役員名簿

■執筆者紹介

坂本 忠次 (さかもと・ちゅうじ)

関西福祉大学特任教授

内山 昭 (うちやま・あきら)

立命館大学教授

大畑 智史 (おおはた・さとし)

京都大学研究支援推進員

望月 爾 (もちづき・ちか)

立命館大学准教授

谷川喜美江 (たにがわ・きみえ)

嘉悦大学専任講師

古川 元久 (ふるかわ・もとひさ)

内閣官房副長官・衆議院議員

栗田 但馬 (くわだ・たじま)

岩手県立大学准教授

I シンポジウム

社会保障と税制

2009年11月28日・29日 第21回大会（於：名古屋学院大学）

1 年金の財源問題

坂本 忠次
(関西福祉大学)

はじめに

今日の少子高齢化の急速な進展のもとで年金保険の財源と将来のあり方が課題となっている。新聞報道では、わが国の貧困化率が2007年調査で15.7%と世界でもトップ級の数字となり、ワーキングプア層は厚生労働省研究班の調査でも2007年時点で推計641万人とされる。また、年金記録の5000万件以上をめぐる未登録の問題が一昨年以來政治問題化したことは周知のところである。少子高齢化と貧困層の増加も反映して、社会保障給付費は、前年度を上回る伸び率で推移してきている。2004年に、年金制度改革がなされたが、現在年金制度自体が空洞化し、財政上の悪化や、世代間の負担の不公平などいくつかの問題となっている。小稿では、年金財政の現状と課題について、上記の問題状況も前提に、特にその財源問題を中心に検討を加えておくことにしたい。そのさい、今日「政権交代」のもとで、民主党の「マニフェスト」の具体化が政治日程にのぼっており、年金財源について検討する場合にもこの点との関連をも考慮に入れて検討していくことにしたい。

I 年金財政をめぐる最近の議論——民主党の「マニフェスト」から——

年金改革をめぐる民主党の政権交代「マニフェスト」をみておくことから始めたい。マニフェストを見ると「3. 年金・医療」の項目の中で述べられているので、まずこの点をその主要ポイントについて記しておく¹⁾。

マニフェストは、老後の「安定した生活を実現する政策」として、年金記録

被害者への迅速な補償を前提に、①「消えた年金」「消された年金」問題の解決に、2年間、集中的に取り組む、②「納めた保険料」「受け取る年金額」をいつでも確認できる「年金手帳」を全ての加入者に交付する、③年金保険料の流用禁止、④年金制度を一元化し、公平な年金制度を実現する。月額7万円の最低保障年金を実現し、高齢期の生活の安定、現役時代の安心感を高める。⑤（前政権時代に決めていた）「社会保障費2200億円削減」は行わない、などを主要な骨子としていた。

これを民主党のこれまでの主張を踏まえ今少し敷衍しておく、全ての人が同じ年金制度に加入し、「所得が同じなら、同じ保険料」を負担し、納めた保険料を基に受給額を計算する「所得比例年金」を創設する。また、消費税を財源とする「最低保障年金」を創設し、全ての人が7万円以上の年金を受け取れるようにする。「所得比例年金」を一定額以上受給できる人には「最低保障年金」を減額するなどである。

ほかに、⑥年金受給者の税負担の軽減を図り、公的年金控除の最低補償額を140万円に戻すこと、⑦老齢年金控除50万円を前政権時代に廃止したがこれを復活すること、などを公約していた。

また、社会保険庁は国税庁と統合して「歳入庁」とし、税と保険料を一体的に徴収する。所得の把握を確実にを行うために、税と社会保障制度共通の番号制度を導入する、なども掲げていた。この内、歳入庁の創設については、2010年4月から年金保険料のみを徴収する年金保険機構が発足したので当面このような方向には進まないだろう。また、社会保障制度共通の番号制を考えることにしているが、この点²⁾はわが国でも望まれる施策としても、政治への国民の信頼が乏しいわが国で納税者番号制を社会保障制度と一体的に導入し運用することにはなお時間がかかることも予想される（この点は後述する）。

その他、医療面では、後期高齢者医療制度を廃止し、国民皆保険を守ること、被用者保険と国民健康保険を段階的に統合し、将来、地域保険として一元的運用を図る、医師養成数を1.5倍にして国民に質の高い医療サービスを提供することなどを掲げていた。

このような衆議院選挙向けのマニフェスト自身は、全体としては2009年秋の

表1 部門別社会保障給付費 (2007年度, 億円, %)

	社会保障 給付費計	医療保険	年金保険	福祉その他	介護対策 (再掲)
金額	914,305	289,462	482,735	142,107	63,727
構成割合	100	31.7	52.8	15.5	7
対国民所得比	24.4	7.72	12.88	3.79	1.7

注) 国立社会保障・人口問題研究所 「社会保障給付費」2007年度。

選挙には大きな役割を果たし民主党を中心とした政権交代には成功をもたらすこととなったが、リーマン・ショック以降の経済不況の深刻化、税収の予想以上の減収の事態などを前に例えば、税制の面ではガソリン税の暫定税率の当面の維持などいくつかの変更を余儀なくされるところとなった。もっとも年金財政改革への提案については先送りされた。

II わが国社会保障関係費と年金保険財政の特徴

ところで、年金財源について検討する前提として、まずわが国の社会保障関係費と年金保険財政のいくつかの特徴を見ておくことから始めたい。

1 わが国社会保障関係費および財源の国際的特徴

年金の財源問題について検討する前に、まず、わが国社会保障関係費の国際的特徴から見ておこう。表1からも明らかなおおり、わが国の社会保障関係費では、医療保険、年金保険（ほかに介護対策や労働保険がある）などの社会保険が大きな比重を占めるところに特徴がある。その比重は、2007年度を例にとってみても全体の84%を超えるに至っている。福祉その他は同年度で15.5%にとどまっている。特に近年の高齢化を反映して年金保険の比重が高い。また、国民所得費でも、年金保険12.88%、医療保険7.72%、福祉その他は3.79%にとどまっている。

わが国では、高齢者関係給付費の割合が相対的に高いところに特徴があるが、これを表2でみると、高齢者関係給付費のうち年金保険給付費を筆頭に老人保険（医療分）給付費、老人福祉サービス給付費、高齢雇用継続給付費などで

表2 高齢者関係給付費 (億円, %)

	2006年度	2007年度
社会保障給付費 (A)	891,098	914,305
年金保険給付費	457,716	467,994
老人保健(医療分)給付費	102,874	102,807
老人福祉サービス給付費	60,602	63,728
高齢雇用継続給付費	1,105	1,125
高齢者給付費計 (B)	622,297	635,654
(B) / (A)	69.8	69.5

注) 出典は表1に同じ。

社会保険給付費の約70%を占める。一方これに対し少子化対策費は児童手当、保育所費など約4%を占めるに過ぎないとも言われる。したがって今回の民主党のことも手当て予算もそのあり方を別にすれば必然的な政策とも言えるのである。

次に、これを日本とOECD諸国の分野別社会支出の対国内総生

産比について国際比較したものについて見ておこう。表3はこれを示している。高齢対策費は日本も8.69%と高いが、フランス(10.55%)、スウェーデン(10.11%)も相対的には高い。ただ問題は、OECD諸国の社会福祉関係支出が日本に比べ相対的に高いことである。例えば、障害、業務災害、傷病や家族などにそれがはっきり現れている。また、労働政策の面でも、積極的労働政策、失業対策などでドイツ、フランス、スウェーデンの支出が大きく、住宅政策でも多分その傾向があるといえる。生活保護では、積極的労働政策が日本より高いイギリスを別にすれば他の諸国で同様の傾向が見られる。全体として、アメリカを別にすれば、社会支出の対国内生産費は概してOECD諸国が日本より高いことである。

2 公的年金制度のしくみと現状

次に、わが国の公的年金制度のしくみと現状についてみておこう。周知のとおり、わが国の年金制度は3階立ての体系となっている(図1参照)。まず底辺部分に基礎年金としての国民年金がある。2007(平成19)年度末で、被保険者数7038万人、うち第1号被保険者は自営業者等で、2123万人、第2号被保険者は民間サラリーマン、公務員等で3836万人、第3号被保険者は第2号被保険者の被扶養配偶者で1079万人である。2階部分は民間サラリーマンの加入員数3836万人、うち厚生年金保険(3379万人)、共済年金保険(国・地方の公務員457万人)がある。3階部分は、確定拠出年金で、確定給付企業年金(498万人)、

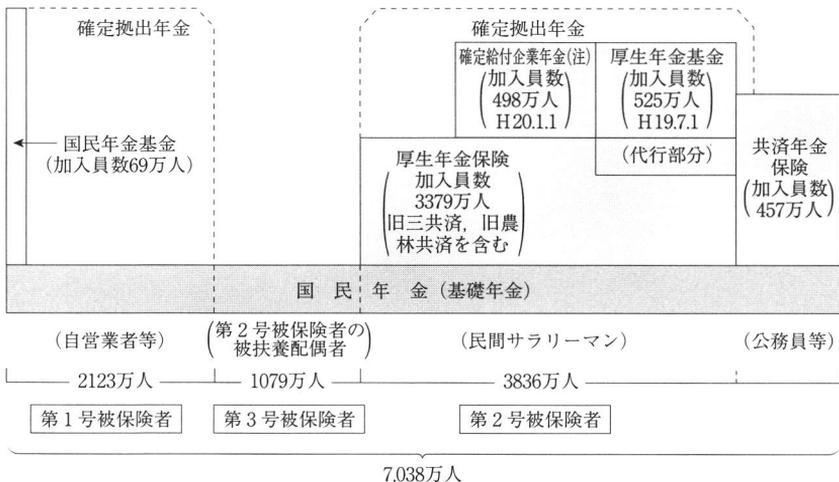
表3 政策分野別社会支出の対国内総生産比の国際比較 (2003年)

	高齢	遺族	障害、業務災害、 傷病	保健	家族	積極的労働政策	失業	住宅	生活保護 その他	合計
日本	8.69%	1.27%	0.79%	6.16%	0.75%	0.30%	0.45%	—	0.20%	18.61%
アメリカ	5.46%	0.82%	1.47%	6.92%	0.70%	0.14%	0.54%	—	0.55%	16.59%
イギリス	6.40%	0.23%	2.50%	6.68%	2.44%	0.51%	0.51%	1.43%	0.12%	20.83%
ドイツ	9.52%	0.33%	2.90%	7.97%	2.36%	1.12%	1.80%	0.23%	0.49%	26.72%
フランス	10.55%	1.91%	1.90%	7.59%	3.02%	1.07%	1.85%	0.85%	0.34%	29.08%
スウェーデン	10.11%	0.69%	6.58%	7.13%	3.54%	1.27%	1.24%	0.59%	0.70%	31.86%

注) OECD Social Expenditure Database による。

(出典：『海外労働情報』2004年)

図1 公的年金制度の体系 (2007年度末現在)



出典：『社会保障入門』(中央法規, 2009年)

厚生年金基金(525万人)などがある。いわば日本版401Kと言われるものはこれに関連するものである。ほかに自営業者等が任意で加入している国民年金基金(加入員数, 69万人)がある。

公的年金加入者数の推移をみると、表4のとおりである。2006年度の加入者数約7038万人、うち国民年金被保険者は第1号、第3号合わせて約3200万人で、

表4 公的年金加入者数の推移

(2000～2006, 千人, 年度末現在)

年度	加入者総数	国民年金第1号被保険者	国民年金第3号被保険者	被用者年金被保険者			共済組合
				厚生年金保険			
				総数	旧共済を除く	旧共済	
2000	70,491	21,537	11,531	32,192	31,736	456	5,231
2003	70,292	22,400	11,094	32,121	31,334	787	4,677
2004	70,293	22,170	10,993	32,491	31,724	767	4,639
2005	70,447	21,903	10,922	33,022	32,272	750	4,599
2006	70,383	21,230	10,789	33,794	33,063	731	4,569
指数	99	99	94	105	104	160	87

注) 社会保険庁「事業年報」(『社会保障入門』中央法規, 2009年)。指数は2000年度=100とした2006年度の数字。

表5 公的年金受給者数の推移

(2000～2006, 千人, 年度末現在)

年度	総数		国民年金			厚生年金保険			共済組合
	総数	*重複分控除	総数	旧法拠出制	基礎年金	総数	旧共済を除く	旧共済	
2000	40,906	34,114	19,304	6,234	13,070	18,074	17,521	552	3,392
2003	46,908	37,533	22,111	5,246	16,865	21,369	20,544	825	3,358
2004	48,849	38,600	22,997	4,917	18,080	22,334	21,534	800	3,473
2005	50,699	39,480	23,954	4,577	19,377	23,156	22,383	773	3,554
2006	52,683	40,439	24,968	4,257	20,711	24,043	23,297	746	3,648
指数	129	119	129	68	158	133	133	135	107

注) 出典は表4に同じ。ほかに福祉年金がある。指数は2000年度を100とした2006年度の数字。

*印は、厚生年金と基礎年金を併給している者の重複分を控除した場合の数である。

ここ6年間ほとんど変化していない。一方、厚生年金保険は2000年度の3219万人から2006年度の3379万人に増加した。旧共済を除く厚生年金保険と旧共済とがあるがどちらも6年間に増加をみている。また、共済組合は2000年度の523万人から2006年度の457万人へと減少をみている。これは、公務員の定員削減に伴う減少を反映するのであろうか。いずれにしても、厚生年金と共済年金を比較すると前者の被保険者の増大が見られる。

次に受給者数についてみると表5のとおりである。この6年間に2000年度の491万人から2006年度の5268万人へと約1.29倍の増加である。これは厚生年金と基礎年金を併給している者の重複分を控除した数字でもほぼ同様の結果となっている。この内国民年金は6年間で1.29倍(旧法分を除く基礎年金では1.58倍)、厚生年金保険は6年間で1.33倍、共済組合では1.07倍と僅かの増加である。受給者数の増加は、国民年金および厚生年金保険で顕著である。

3 非正規雇用の拡大と年金制度の変貌

「労働力調査(詳細結果)」(総務省統計局)によると、少し資料は古いだが2004年の雇用者(役員を除く)4975万人のうち、正規雇用者が3410万人(68.5%)、非正規雇用者が1564万人(31.4%)である。非正規雇用者の内訳は、パート・アルバイトが1096万人(22.0%)、派遣社員、契約社員・嘱託等が469万人(9.5%)となっている。役員を除く雇用者数に占める非正規雇用者の割合を男女別にみると、男性は16.3%、女性は51.7%と女性では半数に達している。非正規雇用者の人数、割合とも2003年を上回っており、非正規雇用者の増加が続いている。

現在の年金制度は、これらの非正規雇用者をどのような基準で包摂しているかであるが、非正規雇用者については、「1日または1週間の所定労働時間、1カ月の勤務日数がそれぞれ通常の就労者のおおむね4分の3以上である場合」には、厚生年金の被保険者となる。また4分の3未満の場合には、「被用者年金制度の被保険者(加入者)の配偶者であるか、否か」が問われ、配偶者ではない場合には、国民年金の第1号被保険者となる。一方、前述の配偶者である場合には、「年収が130万円以上であるか否か」が問われ、130万円以上である場合には、国民年金の第1号被保険者となる。また配偶者であっても、年収が130万円未満である場合には、それらの労働者は、国民年金の第3号被保険者となり、いわゆる「専業主婦」と同様に保険料の納付を要しない。なお、雇用契約期間が2ヵ月以内の労働者については、労働時間の長短にかかわらず厚生年金の適用外とされる。

4 2004年の年金改革とその問題点

年金財政は過去何回かの改革をへてきたが、ここでは主に2004年の改革についてポイントだけみておこう。この改革の柱は、従来の年金制度改革と同様に、

保険料の引き上げと給付の引き下げである。厚生年金保険料については、2004年度から毎年0.354%ずつ引き上げ、2017年度以降は、18.3%に固定する。国民年金保険料については、2005年4月から毎年月額280円ずつ引き上げ、2017年以降は1万6900円で固定する。

従来の年金制度改革では、給付水準を先に確保し、それに合わせて、保険料の引き上げを決めてきた。しかし2004年度の改革では、2017年度以降は保険料を固定化し（保険料固定方式）、給付額をそれに合わせて調整するという方式に変えた。給付引き下げは、2005年4月より、基準モデル世帯で所得代替率（モデル年金／現役世代の男性の賃金の平均）を毎年引き下げ、2023年までに50.2%とする。なお厚生年金のモデル年金とは、40年間平均賃金をかせいできた夫とその妻（20歳から40年間、専業主婦であったと仮定する）が夫婦共に65歳時に受給する2人の合計金額を指す。2004年時に、このような夫婦が受給するモデル年金額は月額22万3000円と算定されていた。

すでに年金を受給している人の年金給付はどうなるのか。彼らの年金給付（65歳以降）は、消費者物価指数に連動させてスライド改定することによって、年金給付の実質購買力が維持されてきた。しかし、2004年の年金改革では、新たに「マクロ経済スライド」が導入され、年金の給付水準が抑制されることとなった。「マクロ経済スライド」の導入により、50.2%という給付水準はさらに引き下げられることになる。厚生労働省の新試算によると、1960年生まれの夫婦モデル世帯が2025年に65歳になって年金を受給する時の水準は50.2%である。しかし、この夫婦の給付水準は85歳時には40.5%にまで下がる。同じ1960年生まれでも、単身男性会社員の年金月額（名目）は、受給開始から20年後（85歳時）に、その時点の現役世代の手取り収入の29.0%にまで低下する。夫婦共働き世帯も31.3%まで下がる。このように、家族構成や働き方による年金給付格差は、今度の改革では解消されない。個人の働き方に中立的な年金制度の確立を目指さなければならない。

次に2004年の年金改革の帰結としての財源問題では、2009年度から基礎年金の国庫負担率が現在の3分の1から2分の1に引き上げられた。この他、在職老齢年金制度の見直し、女性と年金に関する種々の改正、障害年金の改善、国

民年金保険料の未納対策、育児休業期間中の保険料免除拡大等がなされた。なお、同改革に関連して合計特殊出生率の予測の修正問題などもあった。これについて簡単にふれておく。合計特殊出生率は現実には1.29に低下し、2006年に1.32(その後1.34)まで上昇したが限られたものであった。このため、2004年の「年金の財政計算」は最初からつまづくことになった。政府がこれまで意図的に中位の人口推計値を使用し、実際の出生率がいつもこの推計値を下回ってきたことは、研究者たちによって批判されてきていることである。

また、政府は国民年金の納付率が2007年には8割に上がるという前提で年金財政を組み立てているが、これも現実には67.1%（2005年度）にとどまっており、年金未納対策は功を奏していない。雇用の面について言えば、非正規社員が増加し、被保険者とならない人が予想以上に増えている。こうした問題については、シミュレーションの前提に含めていなかった。また今後女性の職場復帰等によって、女性の労働力率が、どこまで伸びるかということも重要な要因である。例えば、厚生労働省の年金課の財政再計算結果における「労働力率の将来推計」を見ると、女性の労働力率は、65歳以上を除く全ての年齢層において上昇する見込みとなっている。女性の労働力率のアップは手厚い育児政策や雇用政策等の裏づけがあってこそ、実現されるであろう。

年金財政の組み立ての前提となる仮定が現実の数字と乖離しないことが望まれている。

Ⅲ 年金の財源問題と年金改革をめぐる諸提案

——民主党案などをもとに考える——

1 社会保障の財源と各年金の財源

社会保障の財源には税と社会保険料とがあることは周知のところである。このうち税については、直接税の所得税（地方住民税を含む）や法人税（地方の法人関係税を含む）と間接税の一般消費税（海外では付加価値税）などがある。前者が所得税を中心に応能的な税——税率の累進性が高いほど所得再配分的な効果を持つ——であるのに対し、後者の一般消費税は課税当局の立場からは広く浅く課税できるメリットはあるが、応益的な税で納税者側から見れば逆進的な税

表6 租税および社会保険料のGDPに対する割合 (2004, %)

	(アジア, アメリカ)			(ヨーロッパ諸国)			(北欧)
	日本	韓国	アメリカ	イギリス	フランス	ドイツ	スウェーデン
租税収入	16.5	19.5	18.8	29.3	27.3	20.6	36.1
うち個人所得課税	4.7	3.4	8.9	10.3	7.4	7.9	15.8
法人所得課税	3.8	3.5	2.2	2.9	2.8	1.6	3.2
消費課税	5.3	8.9	4.7	11.5	11.1	10.1	13.0
保険料収入	8.8	5.1	6.4	6.5	15.0	13.0	14.1
うち事業主負担分	4.5	2.1	3.4	3.7	11.0	6.9	11.3
従業員負担分	4.3	3.0	3.0	2.8	4.0	6.1	2.8
合計	25.3	24.6	25.2	35.8	42.3	33.6	50.2

注) 消費課税には付加価値税を含む。各国で課税基準が異なることに注意。

出典：OECD. Revenue Statistics Special Feature. 2006。

でもある。一方社会保険料については、個人保険料のほかに企業負担（事業主負担）の社会保険料があることに注意しておかねばならない。社会保険料も、受益者側から広く徴収でき負担を分散させるメリットはあるが、応益的な税に近い性格を持つ。いずれにしても、租税とともに社会保険料も国民負担としては同様の性格を持つことは言うまでもない。

租税および社会保険料のGDPに対する割合を国際比較してみよう。表6は、2004年のOECDの資料であるが、これを見ると、ヨーロッパ諸国に比べてアジア、アメリカの国民負担が概して低いことは明らかである。国民負担率の類型では、日本とアメリカがEU、北欧に比べ相対的には低福祉低負担の国に分類されている（両国でニュアンスは異なる）が、アジア（日本、韓国）・アメリカの負担率が20%台なのに対し、ヨーロッパ諸国は30%から40%台、北欧では50%に達している。租税収入の内では、いずれの国でも個人所得税の比重が高くなっているが、消費税（ヨーロッパ諸国、北欧では付加価値税）は、アジア、アメリカに比べ後者のヨーロッパ、北欧が相対的には高くなっている。しかし、いずれの国も租税収入の半分には達していない。

保険料収入で注意しておくべき点は、従業員負担分のほかに事業主負担分があることである。日本（アメリカなど他の国でも）では両者は折半され負担する

のが普通だが、ヨーロッパ諸国、北欧ではいずれの国でも事実上では事業主負担が大きくなっている。これは、法人関係税の実効税率が低いことと若干の関連があるのではないかと考えられる。社会保険料における事業主負担の大きさは、年金保険の財源の中で OECD 各国で共通の問題点で、企業側からは社会保険料負担率の上昇には抵抗する背景ともなっている³⁾。わが国では、法人税の課税水準が——外国に比べ実効税率が高いか低いかは別として——社会保険料の先進国に比べた相対的な低さをカバーしているのではないかと考えられる。それにもかかわらず、一方では中小零細企業のうち社会保険料負担が重荷となって国民年金（医療保険にも）未加入の事例や保険料負担の回避のケースがこれまでみられてきたことにも注意しておきたい。

2 年金改革と財源問題に関連する諸提案

次に、最近の年金改革をめぐる論点を財源問題との関連を中心に検討しておこう。最近、国民年金の国庫負担を2009年度から従来の3分の1から2分の1にするための財源問題があり、これをめぐって、いくつかの改革提案が出されているのでこれを見ておこう。

(1) 基礎年金を全額税とする提案について

最近の改革案をめぐる各界の提案として、年金財政が早晚危機に陥ることから、その財源について税とりわけ消費税でまかなうべきことが主張され提案されている。特に、当面、基礎年金の国庫負担分を2009年度に3分の1から2分の1にするところとなった。その財源については当面、特別会計の埋蔵金を使うこととしたが、将来その財源をどうするかの問題が差し迫っている。年金財源を保険料よりも消費税によってまかなうべきとする提案は、かつての細川内閣により基礎年金を福祉目的税によってまかなうとする提案（この提案は内閣総辞職によって挫折）もあったが、その後、政府の各種の審議会（例えば、自民党政府の税制調査会や経済財政諮問委員会、社会保障審議会など）を通じても様々な形で提案されてきている。先に見た民主党の国民年金改革案も、基礎年金は全額消費税（ここでは現行の消費税となるだろう）でまかなう案となっている。

また、年金や社会保障を専門とする研究者からもこのような主張がいくつか聞かれるが、例えば、一橋大学の高山憲之や格差問題で知られる橘木俊詔、小

塩隆士ほかもこのような見解を述べている。

経済界でも、基礎年金を税方式にする案については日本経団連、経済同友会などが唱えている。2007年12月、日本経済新聞もこの問題の研究會を設け、基礎年金を全額消費税でまかない、消費税を現在の5%から10%にすることが望ましいとする提案を行った⁴⁾。

以上のように、年金改革の大きなテーマの1つが、基礎年金を賦課方式により原則全額税でまかない、2階建て部分の報酬比例部分のみ積み立て方式によるという考え方がかなりあるといえる。このような主張でメリットとされ、また、主張の根拠とされている点としては、例えば、①4割近くある年金未納者の問題を解決できる、②年金の財源を安定化できる、③少子高齢化の進展によって拡大している世代間格差を是正できる、④年金保険料の負担を軽減できる(個人のみでなく企業も)、などが少なくとも挙げられるだろう。

年金の保険料は「労使折半」で基礎年金部分もこれに含まれる。したがって、基礎年金を税負担とすることは企業の税負担をそれだけ免れることができることが背景にあるものと見られる。

少子高齢化の加速や年金保険料未納問題の深刻化で制度維持が難しくなりつつある状態を立て直すために、①基礎年金(厚生、共済年金受給者の基礎年金部分を含む国民年金)の財政運営を社会保険方式から税方式に移行させせる、②給付総額19兆4千億円(2009年度)の財源のうち公費負担の3分の1を除き保険料を充てている12兆円分を消費税でまかなう、③税率の上げ幅は5%前後とする、④置き換えで全体の負担は変わらない、⑤給付水準は現状維持、等を提案している。

厚生年金の保険料は「労使折半」で基礎年金分も含まれる。したがって、基礎年金を税負担とすることは企業の税負担をそれだけ免れることができることが背景にあるものとみられ、経済団体の主張の基礎となっていると思われる。この場合、月額給付は6万6千円で、国内居住10年程度を支給要件にしていた。一方、これに伴う3.7兆円の企業負担軽減分は日本経済新聞案などでは、非正規労働者の厚生年金への加入拡大に用いるとしているが果たしてその通りに実現できるのかについてはかなりの疑問が残されるだろう。

(2) 社会保険方式がより望ましいとする提案

このような全額税方式の提案に対して、同じ新聞社の朝日新聞社では、この提案に批判的な見解を掲げた。例えば、同社の社説⁵⁾では基礎年金は、全額税でまかなうよりも社会保険方式でまかなうことが望ましいとしている。その主な理由の1つとしては、これまで年金保険料を払ってきた人とそうでない人との間で不公平となり、もし全額税にした場合、これまで保険料を払ってきた人には追加給付が必要となり問題が残されることなどを挙げている。また、同社説⁶⁾では、国民年金の保険料を払わない未納や未加入者をいかに減らすかについて、パートや派遣で働く人のうち、今厚生年金の対象となっていない約1200万人をこの対象に加えること、これを通じて厚生年金の傘を広げることで年金の統合を進め、実質的に一元化を図ろうとする考え方である。この考え方を進めると、パートで働く主婦はみんな厚生年金に入ることになる。サラリーマンの妻の専業主婦の第3号被保険者制度には批判が強いのでこれを減らすか廃止することが望ましいとする考え方に立っている。また、それでも低年金者や無年金者を完全になくすることができないので、これをカバーするため低年金者は生活保護をもっと受けやすくするような配慮を検討することを提案している。このような提案については、同紙では、すべて非正規の労働者を厚生年金に加えることには、経済界から強い抵抗があるだろうが、企業は労働者と保険料を半分ずつ負担することは「企業の社会的責任である」からと述べている。

朝日新聞社の主張は、先述の日経新聞の研究会報告とは全く対照的な主張となっており、この問題の解決のためにはどちらの提案にしても、何よりも企業側の協力が欠かせない。その成否は、果たして企業が協力するかどうかにかかっているといえる。ただ、2008年4月からパート労働法が制定されたことにより、派遣社員の一部が正規雇用に移されつつあることも指摘しておかねばならない。この動向はなお一部に止まるだろうが、この問題に前向きに取り組みつつある企業もあることには注目しておくべきだろう。

(3) 両者の折衷案——最低保障年金創設案

両者の考え方に対し、読売新聞社も年金制度への信頼を回復し、公平・安心・持続の観点から新たな提案を行った⁷⁾。その提案の骨子は、①最低保障は月5万

円とし、基礎年金の満額は7万円に引き上げる。②年金の受給資格を「加入10年」に短縮し、社会保障方式を基本に参加者を増やす。③子育て世帯の保険料を3年間無料とし、国負担で少子化対策に充てる。④医療・介護も視野に「社会保障税」を設け、消費税を替え税率10%（必需品は5%の軽減税率）とする。⑤「社会保障番号」制を導入する、などである。

この提案は、両者の折衷案ともいえ、また、一部「スウェーデン方式」を取り入れているとも考えられるが、同意見では、基礎年金の財源を全額税方式でまかなうことには大幅な消費税率の引き上げが必要となる上、制度の移行措置が難しいなどの難点があると批判している。例えば、今まで未納だった人にも全員に月6.6万円払う（ケースA）とまじめに納めていた人との間に不公平が生ずること、また、未納・未加入期間がある人は年金をその分だけ減らして少しずつ新制度に切り替えて行く方法（ケースB）をとると、新制度に完全に移行するのに20～40年と長期間かかる、また、全員に一律6.6万円を支給し、まじめに納めてきた人には上乗せ支給する（ケースC）と巨額の税財源が必要となる、などの難点があることが理由に挙げられている。読売案は、最低保障年金を確保していること、年金の受給資格を10年としたこと、社会保障税を設けること、消費税にする場合にも軽減税率に配慮しているなど一段優れた提案となっていることが注目される。⁸⁾

(4) 社会保障国民会議の年金税方式試算

基礎年金を全額消費税でまかなう案がいくつか見られる中で、政府の社会保障国民会議は、2008年5月19日、基礎年金の全額税方式導入に伴う消費税率の引き上げ幅や、現行の社会保険方式に比べて家庭の負担額がどう変わるかの試算を示し発表した。これには、ケースAからケースCまでの3つのケースが想定されていた。

ケースAでは、過去の保険料納付実績は無視し、全員に満額給付（月6.6万円）することを想定している。この場合、合計14兆円が必要となり、消費税率5%の引き上げとなる。

ケースBは過去に未納期間があった人は、未納分に応じて税方式での満額年金から減額される。税財源は少なくすむが、未納があった人にとってはもら

える額が少なくなる。時間の経過とともに、未納期間のある人が減っていくため、長期的には税金の投入額が膨らみ、2009年度には9兆円だが、2050年度には32兆円（消費税6.0%分）が必要となる。

ケースCは、税方式の年金を全員に満額給付した上で、過去の納付に見合う分を上積みする。制度発足時の給付は手厚くするが、負担も重くなる。2009年度には保険料からの振り替え分9兆円に加え、上積みの税財源14兆円が必要、消費税率では8.5%が必要となる。

この「中間報告」では、基礎年金を全額税方式に移行した場合、全世帯に増税の直撃が及ぶことを指摘している。政府関係者としては、社会保障国民会議の試算に伴う結果を受けて、基礎年金の全額税方式には国民負担の上で問題が多く、保険料との併用方式が望ましいとの見解に立っているとみられ、このような試算を行ったと思われる。

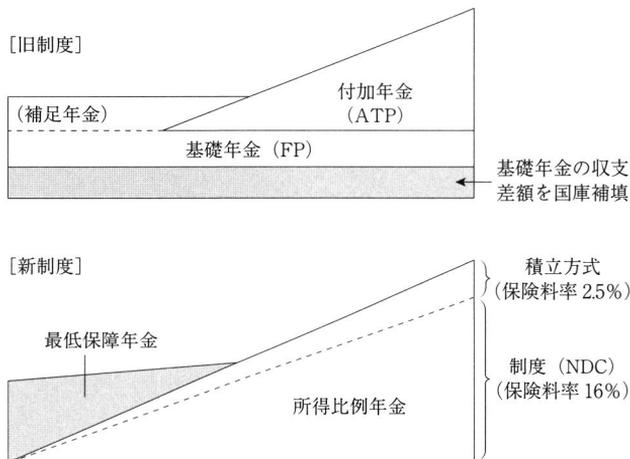
確かに、政府の試算と発表の意図はともあれ、①「皆年金」を完全に実現しようと税方式を導入した場合、国家が全ての高齢者に責任をもって生活の基礎部分を保障するという生活保護に近いものになる。したがって、②「自分が払った保険料に応じて年金を受け取るという自助の精神に反するのではないのか」、③難題は、過去に保険料未納で無年金・低年金となっている高齢者や近い将来そうなることが確実な人たち（推計では計約155万人）への対策が課題となるがこの問題を解決するには、2009年度の消費税を11%にする必要がある。④未納期間があった人と保険料を払い続けてきた人との不公平をどうするかであるが、納付期間に応じて上乗せすると14.5～18%の消費税率となる。⑤厚生年金では、保険料を従業員と会社が折半しているので、税方式に移行すると基礎年金分の保険料負担がなくなり、企業は年間で総額3兆円～4兆円の負担軽減となり、企業有利の施策であることは否めない。

上記の点からも、完全税方式への移行はいくつかのメリットもあるが、公平を欠き、認められない案と考えられる。

(5) ミニマム・ペンションを加えた社会保障基金案

読売案の最低保障年金創設案とも関連しているが、「ミニマム・ペンション」による保障を加えた社会保障の体系化（社会保障基金）の考え方は、すでに前

図2 スウェーデンの公的年金制度改革の概念図(1999年)



注) 〇は国庫負担である。

出典：井上誠一『高福祉・高負担国家スウェーデンの分析』中央法規
2003年、ほかを参照

東京大学の神野直彦教授らによっても提案されていた。神野氏は、3つの財政主体つまり中央政府、地方政府、社会保障基金と社会連帯といった協力原理のもとで、基礎年金と所得比例年金給付という2階建て部分を、すべて所得比例年金に改め、この所得比例年金を賦課方式で運営するように改めることを提案している。そうして、この上に中央政府が保障するミニマム・ペンション部分が加えられるとするものである。このような、¹⁰⁾最低所得保障年金の構想は、先にみた1999年のスウェーデンにおける年金改革が下敷きにあるとも考えられるが、その後の民主党案にも同様の考え方が見られる(図2参照)。また別の次元からは、小沢修司氏らによるベーシック・インカム論の主張もある。¹¹⁾小沢氏らの主張を仮に「ベーシック・インカム年金」と考えたとすれば、この考え方は上記にも類似するが、その財源問題はやはり課題となる。ともあれ、上記の最低保障年金やミニマム・ペンション、ベーシック・インカムのいずれにしても、それが国庫負担を伴う以上その財源を社会保障税に求めるのか、どのような税に求めるか依然として課題は残され、21世紀の今後の社会保障の長期的なあり方と深く関係してくるであろう。

(6) 新政府税調の発足と給付付き税額控除制度の提案

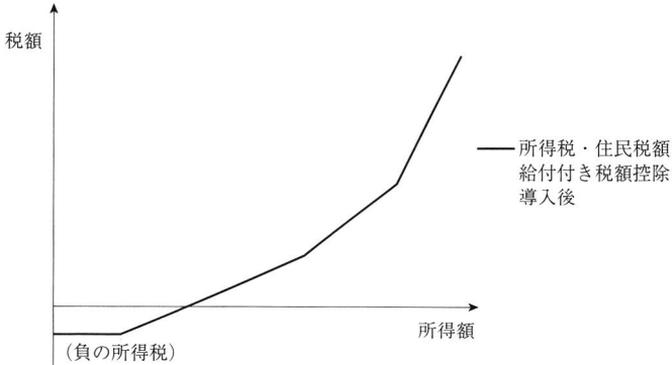
政権交代後、民主党内で新政府税調が2009年10月8日発足、そこでいくつかの提案があり、その後審議検討し2009年12月26日税制改革大綱を作成した。これらの経過の中で、すでに述べたとおり、給付付き税額控除制度の提案も見られるのでこの点について若干検討しておきたい。

この制度は、先進資本主義国において格差社会が深刻化し、貧困問題特にワーキングプアをめぐる問題の中で具体化されたものである。個人に対し生活に必要な最低限の資金を無条件に付与するというこのような考え方は、ヨーロッパでもすでに早くから見られ、この構想を税制面で実現しようとしたのがアメリカにおける「負の所得税」の考え方であった。これに関連して、イギリス、フランス、オランダなどで勤労税額控除や児童税額控除方式による給付付き税額控除の制度が導入されている。ヨーロッパでは付加価値税の性格と関係するが、わが国でも年金財源として将来の消費税の増税を前提とした議論とも見られる。例えば、森信茂樹教授（中央大学）、財政学者の田近栄治教授（一橋大学）、八塩裕之講師（京都産業大学）らによって「日本型給付付き税額控除」の導入が提案されている。自民党時代の経済財政諮問会議や政府税制調査会において検討が加えられてきたが、政権交代後の民主党でもこれについて政府税調——神野直彦氏も専門家委員会委員長として参加している——などで検討を始めている。

導入後かなりの経験を持つアメリカのEITC (Earned Income Tax Credit) や、イギリスのTax Creditについては、特に生活保護費給付のように単なる手当のバラマキではなく、低所得だが労働する人々には給付が前提され、労働への刺激効果といったメリットが指摘される（ワークフェアの原理）。

わが国では、これまで低所得階層への所得税負担軽減は所得控除で対応してきたが、この階層では所得税額はゼロとなる一方、給付付き税額控除では一定以下の低所得者には税の還付（いわば負の所得税）を行うことになる（図3の概念図参照）。この場合、生活保護手当との関係では、生活保護は真に困窮した世帯にのみ限定して支給することになる。その場合、資産の調査などを厳格に行う必要があるとされる。普通の所得の人は、年度末に納税申告書を提出すれば

図3 給付付き税額控除導入後のイメージ



支給される。

労働供給効果との関連では、例えば白石憲一（群馬大学）の研究によると若年非就業者の雇用への影響は少ないものの母子家庭雇用への影響は大きく、一定の雇用促進効果があると言われる¹²⁾。しかし、問題点もいくつか残される。まず制度そのものが煩雑であり、その結果、給付が自治体官僚の裁量に任される場合の問題点がある。現行の生活保護行政がいくつかの自治体のように「水際作戦」による自治体の裁量に任されているケースがあり、厳格な資産評価がかえって給付を困難にさせるケースも起こるのではないか。また、イギリス、アメリカの先進事例に見られるとおり申告と給付の両面で不正も起こりやすい傾向が見られることであり（アメリカでは30%近くの不正があるとされる）、運用面での課題を残している。したがって、申告所得の正確な把握のためにはどうしても納税者番号制の導入が必要となり、わが国ではこれも今後の大きな検討課題となるだろう。

対象を勤労所得のある貧困家庭に限定する EITC 型の勤労所得税額控除（アメリカ、イギリス）のほかにアメリカで導入されている子育て世帯に限定する児童税額控除（Child Tax Credit, CTC と略す）、低所得者全般を対象とする GST 控除（カナダの付加価値税の控除）などのケースがある。カナダでは低所得者の GST（付加価値税）負担の軽減を図り逆進性の緩和を図っている。わが国でも今後2～3年以内に消費税税率アップ問題が早晩浮上すると思われるが、もし

その際は、カナダ方式も参考となる1つの考え方であろう¹³⁾。

いずれにしても、その考え方と構想の趣旨には賛同できるとしても、今後わが国での導入にはいくつかの検討すべき課題が残されていると言える。なお、スウェーデンの年金改革は事業主側・労働者側との議論でその実現までにほぼ10年を要したことに注意しておかねばならない。

3 その他の年金改革の提案

その他の年金改革の提案について最後に検討しておこう。これらについては年金の財源問題ということではないが、関連性もあるので簡単にふれておきたい。それは、年金財政の一元化をめぐる課題や3種類の年金の一元化案などである。

(1) 年金財政の一元化をめぐる課題

これについては、2005年9月11日の衆議院選挙において民主党をはじめ各党がマニフェストを発表し提案していた。自民党が1984年に閣議決定した厚生年金と共済年金との一元化案であるが、20年以上経過した今も実現されていない。それは、共済年金と厚生年金の「官民格差」を指摘するものだが、公務員の共済年金には、「追加費用」と呼ばれる税金が投入されていることである。「追加費用」とは、共済年金が恩給制度を引き継いだ部分について、国が税金から支払うお金のことで、「追加費用」は2002年度には2兆円弱であったが、今後減額されつつも、2062年度まで支出される。年金の「官民格差」というのは、「職域加算」という公務員しかない上乘せ給付のことである。これによって、報酬比例の部分が2割増になる。

これまで自民党は上記のような「官民格差」を指摘し、2006年秋までに両年金の統合案をまとめ、2007年の国会で関連法案の成立を目指すことを表明し、2009年度から、共済年金保険料を引き上げることによって、統合を進める予定であった。しかし、この問題は、2006年秋から2007年度にかけての年金記録漏れの問題の浮上によって、審議の日程にさえ載せられていない。

(2) 3種類の年金の一元化案について

これに関連して民主党も年金一元化案を主張してきたが、その骨子は2008年度までに国民年金をはじめ厚生年金、共済年金など全ての年金を所得比例年金

に一元化し、一方、基礎年金については年金目的消費税等を財源として最低保障年金（月7万円）を創出する。

この点について例えば3つの共済年金の統合案についてみると、地方公務員共済年金と国家公務員共済年金との間において、組織および制度はそれぞれ独立したままで、2つの共済年金の「財政単位」の一元化を図るため、保険料率を段階的に近づけていき将来一本化することが予定されているが、財政上多額の赤字をかかえる私学共済との統合は未定であり、共済年金の統合にさえ問題が残されている。

自民党の共済年金と厚生年金を一元化する案、民主党の年金一元化案などはその理念はよいとしても複雑な問題点を抱えていると思われる。これについては、これまで専門家からもいくつかの問題点が指摘されている。例えば、小塩隆士教授は、これまでの民主党案についていくつかの問題点を指摘している¹⁴⁾。これらを参考にその問題点と今後の検討すべき課題をみると、ほぼ次のとおりである。

まず、第1に、年金と言っても、現実には上記の3種類のみではなく実際には実に多くの種類があることである。公的年金には、旧制度分と新制度になってからのものがあるが、これを一覧すると表8のとおりである。この内、新制度分について見てもここで話題になっている老齢年金のほかに、障害年金、遺族年金などがあり、年金一元化はどこまでを射程に入れているのであろうか¹⁵⁾。

仮に老齢年金（退職年金）を対象とするとしても、表にみるとおり、老齢基礎年金（いわゆる国民年金）のほかに会社員・サラリーマン向けの老齢厚生年金、さらに退職共済年金として、中央各省各庁組合、適用法人組合、地方公務員等共済組合、私立学校教職員組合、農林漁業団体職員共済組合などがある。また、2階、3階建ての年金基金関係では、先にみたとおり、厚生年金基金、国民年金基金、確定拠出年金、確定給付企業年金などがある。適格退職年金、中小企業退職金共済制度、さらに、恩給（文官、軍人、都道府県知事裁定）もお残されている。これらの他種類の年金のどの部分から一元化を実現するといえるのであろうか。段階を踏んで一元化を行うとしても、例えば、共済年金にも、国・地方公務員等共済のほかに私立学校共済があり、まず共済自身の内部からの統

表8 公的年金の種類

新制度分		旧制度分
	老齡年金（退職相当） 老齡基礎年金 老齡厚生年金（老齡相当） （通老相当） 退職共済年金 国共済（各省各庁組合 適用法人組合） 地方公務員等共済組合 私立学校教職員共済 農林漁業団体職員共済組合 厚生年金基金 恩給（文官 軍人 都道府県知事裁定） 障害年金 障害基礎年金 障害厚生年金 障害共済年金 国共済（各省各庁組合 適用法人組合） 地方公務員等共済組合 私立学校教職員共済 農林漁業団体職員共済組合 恩給（文官 軍人 都道府県知事裁定） 船員保険（職務上） 遺族年金 遺族基礎年金 遺族厚生年金 遺族共済年金 国共済（各省各庁組合 適用法人組合） 地方公務員等共済組合 私立学校教職員共済 農林漁業団体職員共済組合 恩給（文官 軍人 都道府県知事裁定） 船員保険（職務上）	老齡年金（退職年金） 厚生年金保険 船員保険 国共済（各省各庁組合 適用法人組合） 地方公務員等共済組合 私立学校教職員共済 農林漁業団体職員共済組合 国民年金（老齡年金 老齡福祉年金） 通算老齡年金（通算退職年金） 厚生年金保険 船員保険 国共済（各省各庁組合 適用法人組合） 地方公務員等共済組合 私立学校教職員共済 農林漁業団体職員共済組合 国民年金 障害年金（疾病年金） 厚生年金保険 船員保険 国共済（各省各庁組合 適用法人組合） 地方公務員等共済組合 私立学校教職員共済 農林漁業団体職員共済組合 国民年金（障害年金 障害福祉年金） 遺族年金（通算遺族を含む） 厚生年金保険 船員保険 国共済（各省各庁組合 適用法人組合） 地方公務員等共済組合 私立学校教職員共済 農林漁業団体職員共済組合 国民年金（母子年金 準母子年金 遺児年金 寡婦年金 母子福祉年金 準母子福祉年金） 船員給付 国共済（各省各庁組合 適用法人組合） 地方公務員等共済組合 公務災害給付 国共済（各省各庁組合 適用法人組合） 地方公務員等共済組合

出典：『社会保障統計年報 平成17年版』

合を実現せねばならないからである。

第2に、老齢年金他年金保険には（さらには介護保険、労働保険等にも）、保険料の個人との折半による事業主負担分（公務員では国公官庁負担分）があり、事業主負担分つまり企業負担分を射程に入れて検討しているのかも課題となる。先にも見たとおり、ヨーロッパ、北欧諸国では保険料の事業主負担が大きくなっている。

第3に、これが老齢基礎年金（国民年金）と老齢厚生年金・老齢共済年金との一元化問題となるとさらに複雑となる。例えば、第3号被保険者つまり第2号被保険者（民間サラリーマンおよび公務員等）の被扶養配偶者は基礎年金保険料を免除されているのに、第1号被保険者である自営業者の配偶者は基礎年金の支払い義務があり、これまで年金保険料を納めてきている。この点でもすでにこれまで不公平が見られていたのである。今後この問題をどのように解決するのか。

これを社会保険関係特別会計の収支を例に見ておこう。例えば国民年金特別会計の勘定（基礎年金勘定と国民年金勘定）と厚生年金保険の年金勘定の収支を例にとって検討してみても、一般会計より受入のほかには各年金会計からの受入分が複雑に絡み合っており、基礎年金と厚生年金保険（共済年金でも同様）の会計を直ちに統合することが技術的にもきわめて困難なことは一見して明らかであろう。以上に見るとおり、年金一元化問題は、その理念はよいとしても技術的には多くの点をクリアしなければならないと思われる（表9、表10-1、表10-2、表11参照）。

年金一元化問題のほか年金積立金の管理運用問題もあるが、ここでは詳しくはふれない。この点は、最近の拙著でもふれておいたので参照されたい。¹⁶⁾

むすびにかえて

以上、年金の財源問題について、民主党のマニフェストを前提に、基礎年金問題を中心にいくつかの点を述べてきた。ほかに報酬比例部分の問題もあるが、2004年の改革に伴う保険料アップのプランをめぐる問題があり、現在進行中で

表9 社会保険関係特別会計の状況

(2006年度、決算、100万円)

	歳入額	歳出額	収 支
厚生保険特別会計			
健康勘定	9,043,569	8,938,012	105,557
年金勘定	35,499,646	34,397,516	1,102,130
児童手当勘定	367,823	341,212	26,611
業務勘定	472,134	440,201	31,933
うち特別保健福祉事業以外	463,415	431,572	31,843
特別保健福祉事業	8,719	8,629	90
国民年金特別会計			
基礎年金勘定	19,138,101	17,705,870	1,432,230
国民年金勘定	5,916,454	6,035,845	△119,390
福祉年金勘定	17,378	14,930	2,447
業務勘定	167,928	147,359	20,567
労働保険特別会計			
労災勘定	1,377,749	1,119,152	258,597
雇用勘定	3,416,525	1,878,195	1,538,329
うち雇用三事業以外	2,876,416	1,398,079	1,478,336
雇用安定・能力開発・雇用福祉事業	540,108	480,115	59,993
徴収勘定	4,189,696	4,112,374	77,321

出典：財務省主計局編『平成18年度決算の説明』

それ以上詳しくはふれなかった。本報告では、基礎年金を中心としたこれまでの政党および各機関の改革提案と民主党のマニフェストを前提とした財源問題への方向性を中心に検討を加えたが、この改革方向については、政府・与党（民主党）でも政府税調などを中心に今後検討していく予定である。

繰り返すことになるが、わが国では今日大きな貧困化率を前に、ワーキングプア層は派遣社員や若者をはじめ中高年齢層の失業者、ニート、フリーター、ホームレスを含め膨大な数となっており年金未払い層の問題をいかにして解決していくかの問題が横たわっていることである。加えて、年金記録の未登録問

I シンポジウム 社会保障と税制

表10-1 国民年金特別会計の基礎年金勘定 (単位：10億円)

歳 入		歳 出	
拠 出 金 等 取 入	17,707	基 礎 年 金 給 付 費	13,490
運 用 収 入	11	基礎年金相当給付費繰入及交	4,214
雑 収 入	4	付金	
前 年 度 剰 余 金 受 入	1,414	計	17,705
計	19,138	法附則第245条第1項の規定 により年金特別会計の基礎年 金勘定の平成19年度の歳入に 繰り入れる額	1,432

表10-2 国民年金特別会計の国民年金勘定 (単位：10億円)

歳 入		歳 出	
保 険 料 収 入	1,903	国 民 年 金 給 付 費	1,814
一 般 会 計 より 受 入	1,797	基 礎 年 金 勘 定 へ 繰 入	4,100
基 礎 年 金 勘 定 に よ り 受 入	1,710	諸 支 出 金	33
運 用 収 入	60	福祉施設費等業務勘定へ繰入	87
積 立 金 より 受 入	282		
年 金 積 立 金 管 理 運 用 独 立 行 政 法 人 納 付 金	135		
雑 収 入	25		
計	5,916	計	6,035
積立金から補足する額	119		

表11 厚生年金保険の年金勘定 (単位：億円、未満切捨)

歳 入		歳 出	
保 険 料 収 入	209,834	保 険 給 付 費	222,540
一 般 会 計 より 受 入	48,285	国民年金特別会計へ繰入	119,223
船員保険特別会計より受入	125	福祉施設費等業務勘定へ繰入	1,222
国民年金特別会計より受入	19,989	諸 支 出 金	987
解散厚生年金基金等徴収金	6,799		
拠 出 金 収 入	384	計	343,975
存 続 組 合 等 納 付 金	5,328		
運 用 収 入	7,454		
積 立 金 より 受 入	34,166		
年 金 積 立 金 管 理 運 用 独 立 行 政 法 人 納 付 金	18,253		
独立行政法人年金・健康保険 福祉施設整理機構納付金	12		
雑 収 入	4,362		
計	354,996	積立金として積み立てる額	11,021

出典：表9に同じ

題もなお解決していず課題は山積みである。

この問題を前提に、年金財源の問題点と今後の改革への展望としては、まず第1に、基礎年金の国庫負担分（2分の1）の財源をどのようにして確保するのかの問題が残されている。この場合、埋蔵金に頼るのみでは持続性のある問題解決とはならないことであり、埋蔵金などの見直しと整理が終わった段階では今後の増税のあり方、そうしてさらには年金財源捻出のための消費税の増率などが検討対象となるだろう。もし、やむを得ず消費税増率に踏み切りざるを得なくなった場合にも本文で指摘したようなカナダ方式¹⁷⁾を含む消費税の逆進性対策が十分考慮されていなければならない。

第2に、年金の財源には税とともに被保険者からの保険料収入があるが、被保険者個人の保険料とともに事業主の負担する保険料部分があり、EU諸国や北欧のスウェーデンなどでは個人に比べ事業主の負担部分が大きくなっていることであった。この点では、事業主の保険料負担が法人税負担の低さをカバーしているとも考えられる。わが国では、事業主は労働者と保険料を半半ずつ負担（折半）しているにもかかわらず、現実にはヨーロッパ諸国に比べ相対的には低くなっている。今後年金財政を含む社会保障支出における「企業の社会的責任」をどのように考えていくかは欧米に比べても重要な課題であると思われる。

第3に、また、ワーキングプア層を中心に基礎年金の被保険者層で（また報酬比例部分でも）多くの未払い者が存在するわが国の公的年金問題への対応策として、給付付き税額控除制度導入の検討は、ワークフェアの原理からしても望ましい方策の1つだといえることができる。その場合には、諸外国の例に見られるような不正請求がないような施策の1つとしての納税者・年金番号制度の導入による税制と社会保障制度の一体的運用の方向は今後当然要請される1つの方向となるところだろう。今後の年金の財源問題に関連して、このようなあり方の検討方向がわが国でも重要な課題となることを述べてむすびにかえたい。

注

- 1) 正式には、「民主党 政権政策 Manifesto」民主党本部、2009年7月27日。なお、2010年6月24日、参議院選を前に新 Manifesto が発表された。

I シンポジウム 社会保障と税制

- 2) その後菅財務相は、新しい政府税調などで年金を含む納税者番号制は2011年度の法改正を目指すとしている（「朝日新聞」2010年2月1日付）。
- 3) OECD の Revenue Statistics (2008) の最近の資料によると、表7にもみるとおり OECD 地域諸国の収入合計のうち社会保険料収入の占める割合は2007年度で25%のうち従業員の保険料が9%、事業主の納める保険料が15%である。なお、同年度の付加価値税は19%で、個人所得税は25%と高く、法人所得税は11%となっている。この傾向はここ数年間変わってはず事業主の拠出割合が若干高まる傾向がある。これは OECD 諸国平均の数字ではあるが、社会保険料拠出の高さが逆に法人税負担の低さをカバーしているとも考えられる。

表7 OECD 諸国における租税と社会保険料の割合 (2007, %)

年度	合計	個人所得税	法人所得税	社会保険料	(従業員)	(事業主)	財産税	一般消費税	特定消費税	その他税
1996	100	27	8	25	(8)	(14)	6	18	13	4
2007	100	25	11	25	(9)	(15)	6	19	11	4

注) OECD Revenue Statistics 2008. その他税には給与税などを含む。

- 4) 「日本経済新聞」2009年1月7日。同年12月7日第2次報告を発表（同12月8日）。
なお、以下の点について詳しくは、坂本忠次『現代社会福祉財政論——社会保障をどうするか——』（大学教育出版、2009年）、103～108頁を参照されたい。
- 5) 「朝日新聞」2008年2月11日社説、「希望社会への提言」16。
- 6) 「朝日新聞」2008年2月18日社説、「希望社会への提言」17以下参照。
- 7) 「読売新聞」2008年7月1日。同9月30日付も参照。
- 8) 「読売新聞」同上。最低保障年金の考え方は今日の民主党案に引き継がれている。
- 9) 「朝日新聞」2008年6月13日、堤修三大阪大学教授の意見参照。
- 10) 例えば神野直彦・金子勝編『地方に税源を』（東洋経済新報社、1998年）神野直彦「福祉をめぐる政府間財政関係」坂本忠次・和田八東・伊東弘文・神野直彦編『分権時代の福祉財政』（敬文堂、1999年）32～33頁。このような最低保障年金を所得比例年金と組み合わせる考え方は、1999年のスウェーデンの年金改革が下敷きにされているとも考えられ、その後の民主党案ともなって現れている。
- 11) ベーシック・インカム構想については、小沢修司『福祉社会と社会保障改革：ベーシック・インカム構想の新天地』（高菴出版、2002年）ほかを参照。この主張の背景には、労働時間の短縮による芸術、文化、趣味など人間的生活の享受への要求があるとされる。なお、『財政と公共政策』第30巻第1号、2008年5月号に「ポスト福祉国家と新しい連帯のデザイン」と題したシンポジウムの特集がある。ここでは、年金よりも「負の所得税」構想としとらえられている。
- 12) 白石憲一「還付可能な税額控除制度と労働供給」『群馬社会福祉論叢』第1集、2009年。
- 13) 望月爾「給付付き税額控除の現状と問題点——アメリカの EITC の経験をふまえて——」（第21回日本租税理論学会報告）ではカナダ方式を条件付きで評価されている。筆者もわが国で消費税の増税を検討するに際しては最低限このような措置の検討が望まれることを付記する。

- 14) 小塩隆士『人口減少時代の社会保障改革』（日本経済新聞社，2005年）173～174頁。
- 15) 盛山和夫『年金問題の正しい考え方』（中公新書，2007年）166頁。
- 16) 前掲，坂本忠次『現代社会福祉行政論——社会保障をどうするか——』102～103頁参照。
- 17) 給付付き税額控除制度の提案は，将来の社会保障財源（基礎年金財源を含む）としての消費税の増税を前提した議論である。2010年7月の参議院選挙で菅総理大臣が消費税10%の検討を示唆したことが，これまでの民主党のマニフェストに反し唐突と批判を受け選挙結果に影響したと見られているが，長期的には，税制の所得再配分効果を高めつつ，併行して消費税増税のあり方を検討していくことは避けて通れない課題となると思われる。

（さかもと・ちゅうじ＝財政学）

2 社会保障給付・負担の国際比較と10兆円増税論

内 山 昭
(立命館大学)

はじめに

多くの国民が「生活の安心」を実感できないことに表れているように、わが国の社会保障の水準は低く、その劣位は国際比較の数値指標においても顕著である。小泉純一郎政権（2001～2006年）の構造改革は新自由主義政策の本格化であり、規制緩和や小さな政府論にもとづく財政活動の強力な抑制を断行した。小泉内閣に続く政権において若干の手直しが行われるものの、基本路線は継続され、増勢にある社会保障費は圧縮の主要対象であった。特に2006年から2009年にかけて追求された年2200億円の社会保障費の実質削減は、高齢者の医療、介護保障や年金給付のあり方に重大な影響を与えた。社会保障の体系は本来、国民のあらゆる階層、すべての世代の生活に短期的にも長期的にも安心を与えるものでなければならないが、その実態はほど遠い。

政府の構造改革が所得格差や地域格差を深刻化させ、セーフティネットである社会保障が劣化する中で、2008年アメリカに端を発する世界恐慌が発生し、否応なく日本経済もこれに巻き込まれた。世界恐慌の直接的打撃は財政金融政策の総動員によって緩和されているものの、非正規雇用労働者の解雇に表れた失業者の激増やデフレスパイラルは依然として継続し、2010年8月時点でも日本経済は恐慌から脱していない。社会危機と経済危機が相互に作用して両者とも深刻化するという構図であり、これが2009年9月の総選挙による政権交代の一大原因であったことは疑いない。

本稿の課題は第1に、日本の社会保障給付や国民負担率（租税と社会保障の負担）の低位を国際比較で確認し、国民の安心を改善するために可能な社会保障

給付（医療、介護・年金）の拡充は、当面および中期的に対 GDP でどれほど必要かを示す。

第2に、社会保障給付の拡充に要する増税規模と増税手段は何かを明らかにする。2010年4月時点でも「2008年世界恐慌」の渦中にあるわが国は、公債発行による大規模な不況対策を継続する一方、膨大な長期債務への対応を迫られている。このことは、社会保障給付改善のための増税と景気政策・財政再建の同時達成が求められることを意味する。

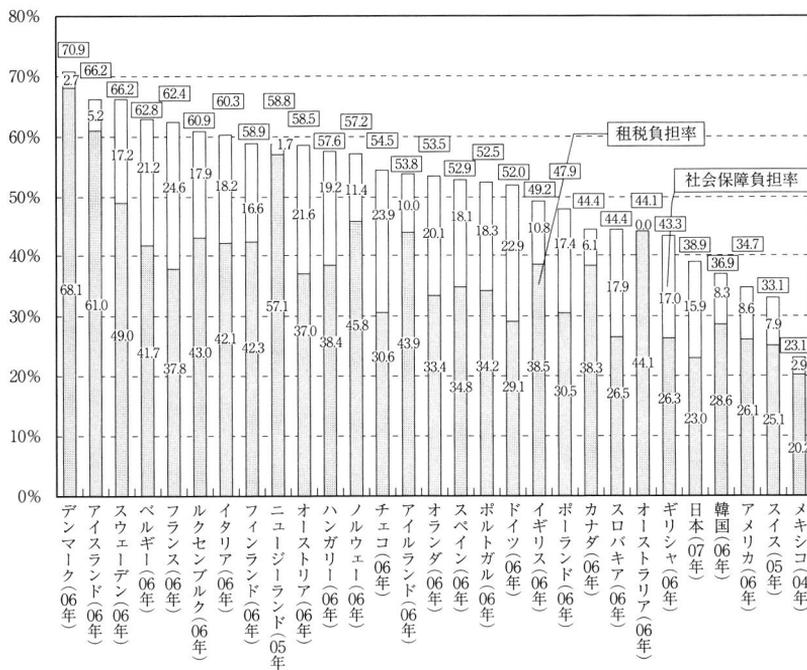
I 社会保障給付・国民負担の国際比較から何がわかるか？

先進諸国における社会保障財政の枠組みは3つのグループに分類される。ドイツ、フランスなど西ヨーロッパ諸国にみられる社会保険中心の諸国、国营医療の下にあるイギリスや北欧諸国にみられる租税のウェイトが相対的に高い諸国、アメリカを典型とする市場福祉に傾斜する諸国である。OECD加盟国はそれぞれの特徴を刻印されているとはいえ、概ね福祉国家であるといってよいが、基本的な数値指標において大きな差異がある。国民負担率（国民所得比）が60%を超える国は7カ国を数える一方、40%以下の国が日本など5カ国ある。社会保障給付の対 GDP 比の29カ国平均は20.7%（2003年）、これを上回る国は16カ国を数える。これらの指標の絶対水準は人口の高齢化率の影響を受けるから、これとの関連性への言及が欠かせない（図表1、2参照）。

福祉国家は、社会保障給付や国民負担の高低を指標にすると3つに類型化できる。A類型は高福祉高負担の諸国であり、国民負担率50%以上、社会保障給付22%以上（対 GDP 比）を指標とする。ここには北欧諸国、ドイツ、フランス、ベネルクス3国などが含まれる。B類型は中福祉、中負担の諸国であり、それぞれ40%以上～50%未満、20～22%未満を指標とする。アメリカについては付加説明を要するが、代表例はイギリス、アメリカである。C類型は低福祉、低負担の諸国であり、それぞれ40%未満、20%未満を指標とする。日本がその典型例である。このほかには韓国やメキシコが加わる（図表3、参照）。

北欧や西欧諸国など「高福祉高負担」である A 類型の福祉国家は、失業給付、

図表 1 OECD 諸国の国民負担率 (対国民所得比)

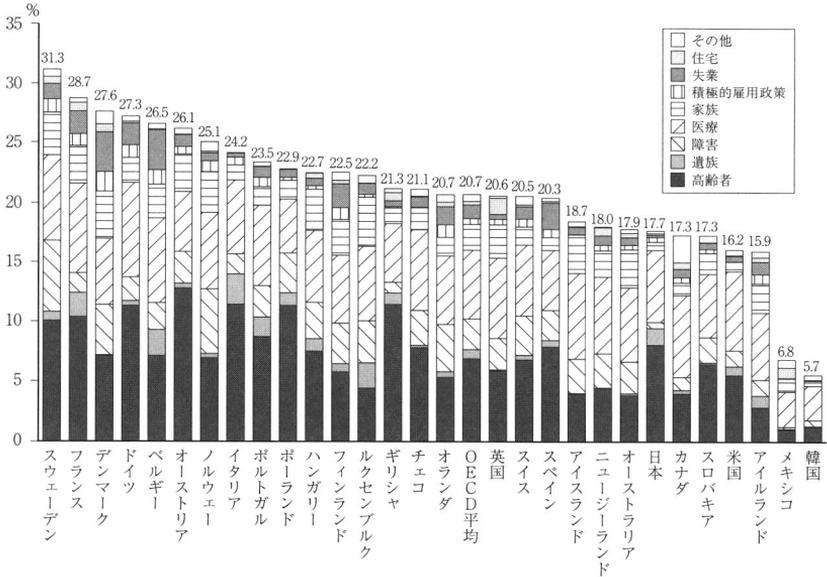


(出所) 財務省ホームページ。原資料は OECD “National Accounts 1995-2006” “Revenue Statistics 1965-2007” 日本：2009 年度予算。

公的な医療・介護、年金が手厚いが、それは次の特徴に表れている。1つは租税負担率が30%を超える水準である。イギリスはB類型であるが、医療が国営であるためにこの指標をクリアしている。2つ目は、社会保険中心の財政システムであり、これに対する事業主（企業）負担が高水準で、従業員の保険料に比べて高いという特徴を持つ。

次に数値指標の国際比較の含意について2点指摘する。第1に、国際競争力はすぐれて個別企業の生産性や販売力に依存するが、社会保障給付や国民負担率の水準は諸企業の集計としての1国のマクロ的な国際競争力に一定の影響を与える。第2に、社会保障の給付・負担が低いほど国際競争力が強くなるわけではないが、社会保障と投資や労働インセンティブとの実質的な関係を十分考

図表2 社会保障給付費の国際比較 (OECD 諸国) (2003年)



(注) 税や社会保険による公的支出 (Public Social Expenditure) の対 GDP 比である。トルコは不詳。

(資料) OECD 統計データベース (data extracted 2007/11/15)

(出所) 本川裕ホームページ「社会実情データ図録」より転載。本図表は2003年の作成。原資料は、<http://www2.ttcn.ne.jp/honkawa/index.html>

図表3 福祉国家 (狭義) の3類型

	国民負担率	社会保障給付/GDP
A 類型 高福祉高負担	50%以上	22%以上
B 類型 中福祉中負担 (英米)	44%~50%未満	20~22%未満
C 類型 低福祉低負担 (日本)	44%未満	20%未満

慮する必要がある。この20年余のヨーロッパの経験は成長と福祉が相互に好循環し、十分両立可能であるだけでなく、むしろ不可欠であることを示している。社会保障が貧弱である場合、個別企業レベルでも、マクロ的にも良質な労働力確保や勤労意欲に負の効果が想定されるからである。

われわれの類型化では、イギリスはB類型に位置付けられるが、サッチャー政権以前の1970年代までは明らかにA類型であった。しかるにサッチャーリ

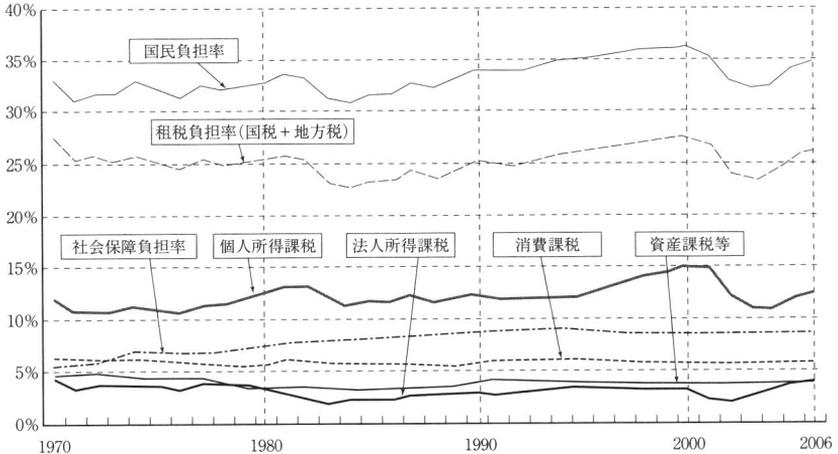
ズム（サッチャー首相の経済政策）やその後の新自由主義政策において所得税の最高税率や法人税率の引き下げ，社会保障給付の圧縮が行われた。1980年代に国民負担率は51～53%水準であったが，1991年以降，租税負担率や社会保障給付（対GDP比）が2～3%切り下げられ，2000年を除いて50%未満となる。租税負担率は国民所得を分母とするから経済成長率の影響を受け，好況期には低めに，不況期には高めに表れる。対GDP比で2～3%は日本に当てはめると10～15兆円規模である。社会保障に与えたこの圧縮効果は大きく，この過程を経てイギリスは1990年代以降，B類型に移行したとみなされる¹⁾。

アメリカについて国民負担率の数値指標から日本と同様の「低福祉低負担国」に含められることがあるが，これは不適切である。われわれは国民負担率の低位にもかかわらず，アメリカを「中福祉中負担」のB類型に含める。ここでは民間保険を利用する雇用主提供医療保険が医療保障の中核をなし，その保険料負担は国民負担率を構成せず，またこの医療給付は社会保障給付に含まれない。しかしそれが法律上の根拠を持ち，実質的に公的ないし社会的性格を濃厚に持つと評価し，医療費統計で私的負担とされる一定の部分を公的医療給付や国民負担に加えると，アメリカはB類型の数値指標を実現しているからである²⁾。

アメリカの国民負担率は，1980年代から90年代初めにかけての共和党政権期（レーガン・ブッシュ政権）には31～34%水準であったが，90年代中葉以降のクリントン民主党政権期には35%を超える。しかし新世紀に入ってブッシュJr.政権期になると再び低下した。この間社会保障負担はほぼ8%台であるから，国民負担率の上下は租税負担の変化，特に所得税の増減税によるものであった（図表4参照）。

アメリカの医療給付の水準はOECD諸国の中でも突出して高く，たとえば2007年には対GDP比で16%に達し，このうち公的支出7.3%に対して，私的負担は8.7%である。この中には医療訴訟に要する費用が相当部分含まれるので，約2分の1を控除すると，4.4%が実質医療費となる。社会保障給付に医療費の私的負担を加えた日米比較を行うと次のようになる。

図表4 アメリカの国民負担率および租税負担率の推移（対国民所得比）



(出所) 財務省ホームページより転載。原資料はOECD “National Accounts”,
同 “Revenue Statistics”.

アメリカ

社会保障給付16.2% (2003年) + 医療費の私的負担4.4% = 20.6%

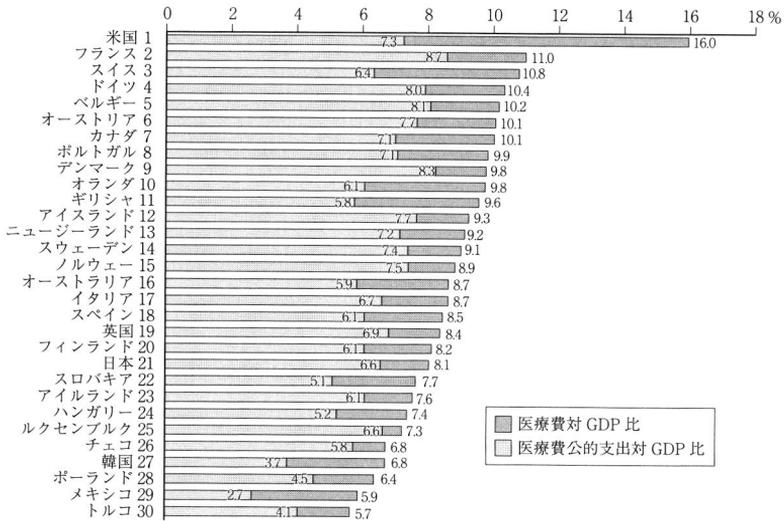
日本

同上 17.7% + 同上 1.5% = 19.2%

このような控え目な試算によっても日米の差異は対GDP比で1.4% (20.6 - 19.2) である。

日本のGDP1.4%分を実額に換算 (2008年度505.1兆円) すると7.07兆円となる。つまり社会保障給付 (国民負担) を対GDP比で1.4%引き上げても、なおその水準はアメリカに近似するだけである。言い換えるとアメリカに比してマクロ的には国際競争力に影響しない可能性が大きいということである。したがってさしあたり、国民負担率1.35%程度、約5兆円 (対GDP比で1%) の引き上げは容易に可能である (図表5参照)。

図表5 OECD 諸国の医療費対 GDP 比率 (2007年)



(注) ポルトガル、オーストラリア、日本、ルクセンブルクは2006年データ、トルコは2001年データ。公的支出対 GDP は公的割合から算出。ただし対 GDP 比と異なる年次の公的割合はニュージーランドは2006年、オランダは2002年、ベルギーは1996年。

(資料) OECD Health Data 2009, June 09.

(出所) 本川裕ホームページ「社会実情データ図録」より転載。本図表は2009年の作成。原資料は、<http://www2.ttcn.ne.jp/honkawa/index.html>

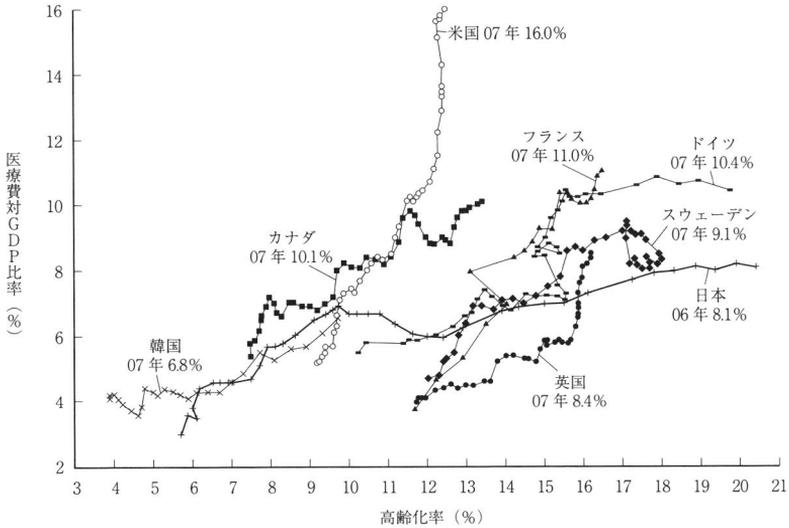
II 増税の規模は？ 用途は何か？

国際的に福祉やセーフティネットの水準を評価する指標は、OECDの提示してきた社会支出 (Social Expenditure) が用いられる。それは狭義の社会保障給付よりも広く、次の9項目からなる³⁾。

1. 高齢者福祉 (Old age)
2. 公的扶助 (Survivors)
3. 障害者福祉 (Incapacity-related benefits)
4. 医療・保健 (Health)
5. 児童福祉 (Family)
6. 職業訓練 (Active labor market programmes)
7. 失業給付 (Unemployment)
8. 住宅 (Housing)
9. その他 (Other social policy area)。

筆者は長年日本の社会支出や社会保障の低位を論じてきたが⁴⁾ (内山 1988,

図表6 高齢化とともに増大する医療費（1960～最新年）



- (注) 韓国のデータ開始年は1980年。図中の値は最新年とその年の医療費対GDP比率。ドイツ1990年以前は西ドイツの値。フランス1960-89年は5年ごと。
- (資料) OECD Health Data 2009 (June 09) (ドイツ、スウェーデン1960-69はHealth Data 1996)、高齢化率はWDI Online 2009.10.19。
- (出所) 本川裕ホームページ「社会実情データ図録」より転載。本図表は2006年の作成。原資料は、<http://www2.ttcn.ne.jp/honkawa/index.html>

1996)、それは主要問題の1つであった医療費の低水準や貧弱な高齢者福祉に如実に表れている。8カ国について本川裕氏が作成した「医療費の対GDP比と高齢化率」の関係を示した図表によると、他の7カ国、フランス、ドイツ、イギリス、アメリカ、カナダ、韓国すべてにおいて高齢化の進行とともに医療費の対GDP比が概ね急上昇し、高い水準となっているのに対し、日本のみ抑制基調である。たしかに高齢化率が9%台までは医療費の対GDP比も3%程度から約7%まで増高してきたものの、高齢化率が10%を超え12%台半ばまでは逆に引き下げられている。高齢化の進行とともに上昇するとはいえ、対GDPは8%（2006年8.1%）をわずかに超える水準にすぎない（図表6参照）。

医療費、特に高齢者医療費の抑制に表れている社会保障給付の抑制は小泉政権以来の構造改革の下で強行されたものであったが、それはセーフティネット

図表7 社会保障の公費負担の見通し

経済財政諮問会 (2008.12)

	2007(実)	2011	2030
国	21.9兆円	26兆円 (△4.1兆円)	30兆円 (△8.1兆円)
地方	15.3兆円	18兆円 (△2.7兆円)	21兆円 (△4.7兆円)
計	37.2兆円	(△6.8兆円)	(△12.8兆円)

である社会サービスを低下させ、いわゆる医療崩壊や公的年金危機の大きな原因の1つである。それは同時に公教育費も抑制対象としてきたから、大学教育を含む日本の教育全体を荒廃させる原因にもなってきた。

社会保障を中心に国民生活のセーフティネットをミニマムで整備するためには、少なくとも11.5～12兆円の追加支出・財源を要する。その内訳は次の内容が考えられる。

〈支出水準の引き上げと財政再建 11.5～12兆円〉

1) 社会保障給付の改善

5兆円 (医療・介護3兆円, 年金2兆円, 中期的に対GDP比1%分)

2) 公教育費の増加

1.5～2兆円 (義務教育, 基礎研究費, 地方大学, 私立大学)

3) ODA増額 5000億円

4) 財政再建 4.5兆円

社会保障の公費負担に対する政府の経済財政諮問会議の見通し (2008年12月) では、2011年に国4.1兆円, 地方2.7兆円, 計6.8兆円の追加財源が見込まれていた。したがって5兆円程度の支出増加では限界があることにも留意しなければならない。さらに、地球温暖化対策費が追加されれば、その規模は拡大する (図表7参照)。

〈所要財源 11.5～12兆円〉

：歳出削減 1.5～2兆円 (効率化1～1.5兆円, 防衛費削減5000億円)

：増税 10兆円

増税規模は中期的に10兆円規模を想定するが、増税手段には2つのプランがあり、激しい論争がある。1つは旧自公政権と旧与党によって、また経済学者

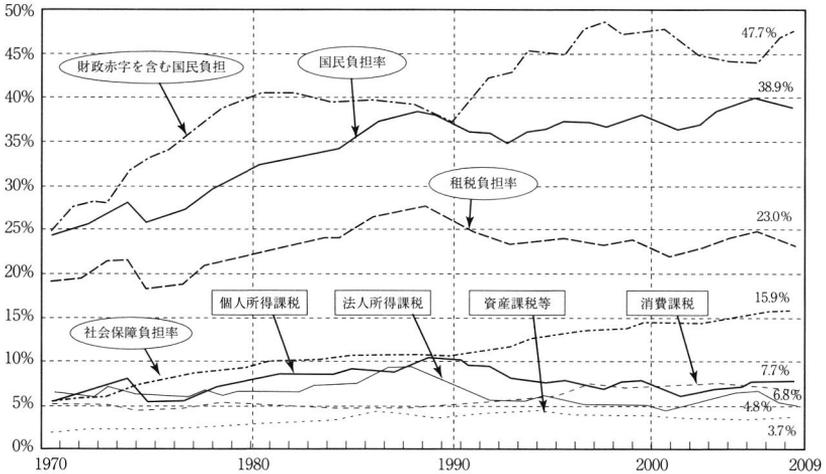
の多数説として主張されている消費税増税を中心とするプランである。その方向は経済財政諮問会議の「骨太方針2009」（2009年6月）や「社会保障国民会議最終報告」（2008年11月）に示されている。他の1つは「非消費税による10兆円増税プラン」であり、（内山 2008, 2009）ほかによって主張されている。このオルタナティブはのちに詳論するように、高所得や大資産を有する個人や高い収益を上げている大会社に担税力にふさわしいより大きな税負担を求めるとともに、中低所得層にも一定の負担増を求める。2009年総選挙によって成立した民主党を中心とする新政権（鳩山由紀夫首相, 2010年6月から菅直人首相⁴⁾）は、この対抗の延長線上にいずれかのオプションの選択と断行を迫られている。

Ⅲ 旧自公連立政権の増税戦略

現在の税システムは80年代末から90年代にかけての税制改革によって骨格が形作られたが、安定的な税制を確立できたわけではない。課税当局は所得税率の最高税率や法人税率の大幅な引き下げを断行したものの、必要な税収を確保できる消費税の税率引き上げにおお成功していない。政府の税制査会は消費税を中心手段とする増税の方向を答申「あるべき税制の構築に向けた基本方針」（2002年6月、以下「2002年長期答申」と呼ぶ）、「少子高齢社会における税制のあり方」（2003年6月、以下「2003年中期答申」と呼ぶ）などで示しているが、これには有力なオルタナティブがあるし、広範な国民の強い抵抗が存在する。こうして増税や税制をめぐる対抗のゆくえは今後の経済社会システム、すなわち「21世紀型福祉国家」構築の帰趨と深く関わり、政治経済の重要な争点であり続けている。

増税を不可避とする主な理由は次の2点に集約できる。第1に、財政赤字の累積が膨大な規模に達し、増税しないと財政の維持可能性が危うくなっていることである。その規模は2009年3月末で一般会計国債の残高だけで553兆円（建設国債235.4兆円、赤字国債317.6兆円）、その他を加えた長期債務615兆円と見込まれる。このような巨額の財政赤字は景気を下支えするための公債の大量発行と、他方で長期の不況と重なる減税でもたらされた税収の停滞を主な要因とする。具体的な数字で見ると、一般会計の収入に占める公債収入のウェイト（公債依

図表 8 日本の国民負担率および租税負担率の推移（対国民所得比）



- (注) 1. 2007年度までは実績，2008年度は実績見込み，2009年度は当初見込である。
 2. 租税負担率は国税および地方税合計の数値である。
 3. 1990年度以降は93SNAに基づく計数であり，1989年度以前は68SNAに基づく計数である。
 ただし，租税負担に関する計数は租税収入ベースであり，SNAベースとは異なる。
 (出所) 財務省ホームページ。

存度)は2002~04年40% (2004年35.49兆円, 41.8%, 決算) を超え，以後若干漸減するものの2008年度も30% (25.34兆円, 30.5%, 当初予算) 以上である。歳出に占める公債費 (公債利子と元金の返済費) は1996年から全歳出の20%を上回り，2000年には21.96兆円，25.8%に達した。2005~06年18兆円台 (2006年18.76兆円，歳出比23.5%)，2007年からは20兆円 (2008年20.16兆円，同24.3%) を超える。2008年度についていうと，発行額25兆円余に対して，公債費は20兆円余 (利子支払い9.34兆円) と発行規模の約80%という大きさである (図表8参照)。

第2に，歳出面では一般会計の社会保障費が少子高齢社会の進行によって増加し続けていることである。社会保障関係費 (一般会計) は2003年に20.38兆円 (歳出比，24.8%) と20兆円を超え，2006年20.55兆円 (決算，同25.2%)，2008年21.78兆円 (予算，同26.2%) にのぼる。一般歳出に占める割合は2004年度から40%以上となり，2005年度には43.1%，2008年46.1% (予算) に達した。社会保障費の

中では介護保険制度の導入とそこへの国庫負担によって2001年以来、社会保険費が77～78%（2005年77.8%、15.86兆円）を占める。それは年金、医療、介護の各保険に対する国庫負担であり、その主要部分は高齢社会の進行に伴うものである。年金、医療、介護を中心とする社会保障給付は2006年に90兆円余となったが、これは2015年に約116兆円（1.29倍）と見積もられている（厚生労働省「社会保障の給付と負担の見通し」2006年）。これらに対する給付抑制や社会保険料の引き上げはすでに限界に達し、国庫負担の増加、つまり増税以外に制度を維持する方法はない。

年金、医療、介護、雇用の各社会保険や生活保護（公的扶助）は福祉国家の骨格であり、財政の維持可能性がこれを支えている。したがって増税の規模と方法は社会保障給付のあり方や財政支出の構造を規定し、新しい福祉国家の内容や性格に大きな影響を与える。

旧自公連立政権は、88～89年の抜本改革以来の枠組みを引き継ぎ、消費税中心の増税政策を明らかにしていたが、さしあたって5兆円、中長期的に10～15兆円（年額）規模の増税を想定していた。その主な手段が消費税と所得税の大衆課税強化であることは、税制調査会の答申に明記されている。

1) 消費税の税率の10%以上への引き上げ

「歳出全体の大胆な改革を踏まえつつ、……二桁の税率に引き上げる……。これが今後の税体系見直しの基本となる。」（2003年中期答申）

2007年11月の政府税制調査会の中期答申「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」は増税規模、税率水準など具体的提案を明示していないが、増大し続ける社会保障の財源として消費税が最もふさわしいと次のように断言している。「消費税は、社会保障財源の中核を担うにふさわしい」「勤労世代など特定のものへの負担が集中せず、その簡素な仕組みとあいまって貯蓄や投資を含む経済活動に与える歪みが小さい」（同答申、21頁）消費税の10%へ5%引き上げることによる増収は、非課税範囲の拡大や軽減税率の導入によって10兆円程度（2兆円×5%）になると推計される。

2) 所得税、相続税の大衆課税の拡大

「個人所得課税を将来にわたり構築することは、国民の負担増を伴うものと

ならざるを得ず、……」(2003年中期答申)「経済社会の構造変化に対応するため、諸控除の見直しなどを図る。」(2002年長期答申)。扶養控除のような諸控除は課税されない所得であり、この縮小は課税最低限の引き下げを意味するから、これまで免税であった人が所得税を払うことになり、低所得者の負担を増加させる。同長期答申はまた、「累次の減税の結果、(所得税の)税負担水準が極めて低いものとなっており、基幹税としての機能を回復する」とも述べている。しかし現在の最高税率40%をたとえば50%に引き上げ、高所得者への負担増によって回復するのではなく、多くの人々への負担増、つまり大衆課税のいっそうの強化によって行うというのである。

相続税についても税調答申が述べるように、所得税と同様の方針である。「基礎控除については……「広く薄く」の観点から引き下げ(る)」「最高税率については……諸外国の例に比しても相当高いことに鑑み、引き下げる」(2002年長期答申)現在、相続人が2人のとき1人3500万円、2人で7000万円まで財産額が控除を認められるから、この引き下げは小さな相続財産への課税の拡大、負担の強化を意味する。他方で相続税の最高税率を引き下げることになれば、巨大な財産を持つ人の負担は大幅に軽減される。たとえば最高税率が10%引き下げられると1人の相続財産が3億円を超える人は2500万円以上(概算)も減税となる。

消費税の税率引き上げや、所得税の諸控除の引き下げは、強度の大衆課税による増税であり、人口の大多数を占める国民に重い負担を求める。高齢者のほとんどは年金生活であり、低所得者が多い。しかも近年貧富の格差、所得格差が拡大し、ワーキングプアや非正規雇用の低所得者が急速に増大してきた。これは各種の統計に表れているだけでなく、私たちの実感である。大衆課税の強化はこれを是正するのではなく、逆にこれを強めつつあり、社会的弱者と言われる人々に特につらくあたる。このような増税の方向は日本の「激しい格差を当然視する福祉国家」への道を支えるものに他ならない。

IV 民主党中心の新政権の政策と10兆円増税論

第45回衆議院総選挙(2009年8月30日)で野党・民主党が308議席(全499議席)

を獲得し大勝した。同党と社会民主党、国民新党との間で連立政権合意が成立し、鳩山由紀夫・代表を首相とする3党連立政権（9月16日）が発足した。10項目の共通政策は、新自由主義に依拠してきた前自公連立政権の政策路線と重要な点で異なる。3党の政策合意文書は、小泉内閣が主導した競争至上主義の経済政策をはじめとした一連の政策が自公連立政権の失政であったと断じ、その基本的立場を次のように述べている。「長きにわたり既得権益構造の上に座り、官僚支配を許してきた自民党政治を根底から転換し、政策を根本から改める。……国民の負託は税金のムダ遣いを一掃し、国民生活を支援することを通じ、わが国の経済社会の安定と成長を促す政策の実施にある⁵⁾」。したがって新政権の主要政策の実施は政策的性格の強い第1次補正予算（一般会計13.9兆円、財政投融资7.8兆円、2009年5月）の大幅な組み換えや追加財源の確保を不可欠とする。

新連立政権の共通政策は次の10項目である。

- 1 速やかな新型インフルエンザ対策、災害対策、緊急雇用対策
- 2 消費税率の据え置き
- 3 郵政事業の抜本的見直し
- 4 子育て、仕事と家庭の両立への支援
- 5 年金・医療・介護など社会保障制度の充実
- 6 雇用対策の強化——労働者派遣法の抜本改正——
- 7 地域の活性化
- 8 地球温暖化対策の推進
- 9 自立した外交で、世界に貢献
- 10 憲法

これらはすべて財政支出、税制問題と密接な関連を持つが、民主党がマニフェストの工程表で2010年度からの実施を公約し、所要財源額を示しているのは次の政策である。⁶⁾

- 1) 子ども手当（月額2.6万円、年額31.2万円）、出産支援（出産一時金55万円）

（注：子ども手当は2010年度、半額の月額1.3万円）

所要財源は2010年度2.7兆円。2011年度以降5.5兆円。

- 2) 公立高校授業料の無償化（私立高校生には12～24万円相当額の助成）

所要財源は5000億円。

3) 医療・介護の再生

医師不足の解消，新型インフルエンザ対策等，介護労働者の待遇改善（月額4万円）

所要財源は2010～11年1.2兆円（段階的実施），2012年以降1.6兆円。

4) 農業の個別所得補償（販売農家を対象に所得を補償）

所要財源は2011年以降1.0兆円（2010年度は調査・モデル事業・制度設計を行う）

5) 雇用対策，年金制度改革

所要財源は雇用対策では雇用保険の非正規労働者への適用，求職者支援などに2010年度3000億円，2011年度以降8000億円。

年金制度では記録問題への集中対応に2010～2011年2000億円，2012年度以降に年金制度を一元化し，月額7万円の最低保障年金を実現する。

6) 高速道路料金の原則無料化の段階的実施。

所要財源は1.3兆円。

7) ガソリン税などの暫定税率の廃止・減税

所要財源は2.5兆円。

これらの政策実施に要する総所要財源は2010年度7.1兆円以上，2012年度12.6兆円以上，2013年度13.2兆円以上，16.8兆円（7項目分13.2兆円，上記以外に3.6兆円）である。7項目以外の政策は後期高齢者医療制度の廃止，大学奨学金拡充，最低賃金引き上げ，中小企業支援などである。これらの政策が順次実施されると，追加財源が2011～2012年の総所要額に上乗せされることになる。この所要財源は3.6兆円と見込んでいる。

民主党の16.8兆円(2013年まで)の所要財源確保策は次の3つからなる。第1に，国の総予算207兆円（一般会計と特別会計の純計）の効率化，浪費，不要不急な事業の根絶である。公共事業費を1.3兆円縮小，人件費等の節約1.1兆円などで9.1兆円確保する。第2に特別会計の「埋蔵金（剰余金の積立金）」の活用4.3兆円，政府資産の計画的売却7000億円，計5.0兆円である。第3に公平で透明な税制への改編によって2.7兆円である。具体的には租税特別措置の見直し，子ども手当の創設に伴う所得税の配偶者控除，扶養控除の廃止である。

新政権の共通政策の大部分は実行することが望ましいが、次の2つについては再検討の余地がある。1つは高速道路料金の原則無料化である。たしかに高速道路の利用は建設費の償還終了後に無料化することとされているが、当面実施するには財源問題だけでなく、利用上も弊害が大きい。旧自公政権は景気対策の一環として週末（土日）、祭日に料金を一律1000円（2000円以下の場合は半額）としているが、首都圏や大都市圏では数キロから数十キロに及ぶ渋滞が常態化し、トラック輸送の障害ともなっている。高速バスやフェリーなど海上輸送の経営圧迫の要因となり、明らかに効率的な輸送、交通利用を阻害している。さらに各種の世論調査においても無料化政策に対する国民の支持は20%以下にとどまり、民主党に投票した有権者さえこの政策を支持しているとはいえない。若干の料金引き下げはすとしても、無料化は当面凍結すべきであろう。

第2にガソリン税や軽油への暫定税率の廃止である。これがトラック輸送や自家用車の利用を促進し、CO₂の排出量を増加させる要因になる。鉄道輸送やバス利用のディスインセンティブとなり、総合的な輸送・交通体系の利用を妨げることは明らかであろう。これは民主党中心の新政権がかかげる環境政策に反し、「温暖化ガスの1990年比25%削減目標」を困難にする大きな要因とならざるを得ない。またこれによる減収は2.5兆円に達し、重点政策に要する財源確保の見通しが必ずしも明確でないときに決して賢明な政策とはいえない。むしろ暫定税率部分は廃止する代わりに環境税に組み込むことが考えられよう。

このように2つの政策は合理性に乏しいだけでなく、所要財源は3.8兆円にも達するから、この財源は逆に積極的かつ有効な活用を追求すべきであろう。とはいえマニフェストに明記したものであるから、凍結するのであれば民主党が国民に対して丁寧かつ十分な説明責任を果たすことは当然である⁷⁾。

民主党および3党共通政策の最大の難点は財源政策である。新政権は4年後（2013年時点）までに財政効率化（非効率の排除、優先順位の変更）で7.1兆円、特別会計の埋蔵金で4.3兆円確保するのに対し、税制改編（増税）によって2.7兆円である。前者が持続的に可能であればこれに越したことはないが、不透明、不確定な点が多い。非効率な支出の排除を徹底したうえでのことであるが、租税負担や社会保険料負担がOECD諸国に比べて相当低位であることを踏まえる

と、増税や国民負担の引き上げの課題を回避せず、正面から立ち向かうことが求められる⁸⁾。

衆議院議員任期の4年間には政策の実行、財源政策ともかなりの紆余曲折が予想される。2011年度(2年後)に民主党は政策に要する経費を12.6兆円と見込み、これ以外の政策を実施するとすれば、さらに増加するとしている。追加政策経費を最終的な見込み3.6兆円の2分の1で1.8兆円とすると所要財源の規模は14.4兆円となる。ガソリン税などの暫定税率廃止2.5兆円、高速道路の無料化1.3兆円の凍結を想定すると、10.6兆円である(14.4兆円-3.8兆円)。5~6兆円程度について財政効率化を中心に捻出するとしても、5兆円程度は税収増(増税)で確保する必要がある。

他方で時期については一定の幅を持たせるとしても、財政再建、つまり財政赤字の縮小の問題を放置できない。アメリカの巨大投資銀行・証券会社リーマンブラザーズ社の破綻に端を発した金融危機は世界に広がり、さらに実体経済に深刻な影響を及ぼすに至って、1929年の大恐慌に匹敵する世界恐慌に転化した。日本においても恐慌の打撃は大きく、政府は財政・金融の手段を総動員して不況打開に取り組んでいる。財政面では2008年補正予算(第2次)を成立させ、2009年度予算(88.5兆円)、引き続き同補正予算(13.9兆円、財政投融资7.8兆円、09年5月)を編成した。これらの予算はいずれも大量の公債発行(09年本予算33.3兆円、09年補正10.8兆円)に依存し、きわめて大規模である。国債残高だけでも約637兆円(2011年3月)と見込まれ、地方債や他の債務を加えた政府の長期債務は862兆円(2011年3月)、対GDP比で180%余に達する見通しである。景気の状態を勘案したうえでのことであるが、国債残高の縮小への着手は避けられない課題である。

これまで財政赤字を累積させてきた要因の1つは、合理性に乏しい所得税、法人税の大減税を継続し、増税を回避してきたことにある。不況対策と増税は無条件にトレード・オフではない。日本の場合、人口の多数を占める低中所得層の所得が伸び悩み、消費が停滞しているときに大衆課税の強化はさらに消費を抑制し、明らかに不況を促進する。しかし多数の国民の安心(医療、年金)や生活の基盤が脅かされているときに不況対策がこれを改善し、財源が富裕層

や大企業に対する適正な負担、つまり増税によって確保されるならば、強力かつ効果的な不況対策になる。しかし日本の財政出動や租税政策は必ずしもそのようになっていない。不況対策と財政再建が両立するように補正予算を組み替え、今後の予算編成や税制改革に踏み込むことも新連立政権に期待される。したがってタイミングを考慮しつつ、4～5兆円程度の税収増（増税分）を財政赤字の縮小に充てるべきである（前出の図表8参照）。

これに対して消費税増税でないオルタナティブ、つまり「低所得者に傾斜した増税ではなく、富裕層や大企業への課税強化」に求める増税の方法が存在する。以上に示したように政策経費や財政再建に10兆円規模の増税が不可避である。民主党中心の連立政権は少なくとも4年間は消費税率の引き上げをしないと公約していることもあり、新政権は非消費税による増税のオルタナティブを選択することが望ましい⁹⁾。

筆者のスタンスはこれまで一貫しているが、最近の事情を踏まえた「非消費税による10兆円増税プラン」は次の内容を持つ¹⁰⁾。

1) 所得税改革（2～25兆円¹¹⁾）

：最高税率の引き上げ——現行の40%から1986年までの水準70%に復帰する。さしあたって98年までの50%に戻す。

：給与所得控除の圧縮——1000万円を超える給与所得について〔給与所得×5%+170万円〕となっているが、これを廃止し、その上限を1000万円の給与所得控除である220万円とする¹²⁾。

：分離課税となっている資本所得（利子、配当、譲渡所得）への課税は現行の一律20%から30%に引き上げる。所得税の適用限界税率 R_m が30%より低い場合、簡便な方法でその差額〔資本所得×(30% - R_m)〕を還付する。

2) 相続税の強化（5000億円）

：最高税率を現行の50%から所得税と同じ70%とする。

：選択制である「贈与税の相続時精算課税制度」を縮小し、基礎控除額2500万円（住宅取得の場合は3000万円）を1000万円に引き下げるとともに、一律税率20%を累進課税とする。

3) 法人税改革（1.5～2兆円）

：標準税率を30%から89年の水準である40%（中小企業などへの軽減税率は30%）に戻すとともに、現行の課税ベースは維持する。赤字を計上した法人は法人税を負担しないから、景気への影響はそれほど大きくない。

：課税ベースの拡大

：EU諸国の事例を参考に社会保険料の事業主負担を30～50%引き上げる。

4) 環境税（CO₂税）の導入（5兆円）

：環境税は消費課税の性質を併せ持ち、基本的に比例税の構造を持つために、逆進負担の問題が生じる。しかし消費税と比較して許容度は相対的に高く、消費税増税より望ましい選択である。

（注）先行的に税制のグリーン化を推進してきたEU諸国では、税制における環境関連税の地位が高く、環境政策としても望ましい効果を発揮している。またEU諸国は国民負担率が50%を超える水準に達していたから、多くの場合グリーン税制改革が税収中立の下で行われ、所得税、法人税の減税、または社会保険負担の軽減と組み合わせられた。これに対して日本はEU諸国と比べて国民負担率がかなり低いから、高税率の環境税を導入する余地はきわめて大きく、税制のグリーン化と他の税目の減税を組み合わせる必要はない。

5) 富裕税（経常的財産税）の導入（5000億¹³⁾円）

：軽度の累進税率0.5～2%、基礎控除3億円付とする。

6) 消費税の位置付け

：基本税率は3%に戻すことが望ましいが、当面5%を維持する。消費税は税システムの中で基幹税ではなく補完税に位置付ける。消費課税は担税力のある商品・サービスへの課税強化の手法、またインターネット取引への課税方法を開発する。

この増税プランの規模は9.5兆円～10.5兆円である。その核心は担税力のある高所得層、富裕層、高収益を上げる大企業に対して課税を強化し、適正な負担を求めることにある。¹⁴⁾この方向は様々なレベルでの協力・連帯を重視し、再分配を徹底する税制改革のあり方である。これはわが国において要請される増税の方法に他ならない。財政再建に資するだけでなく、不況対策にとっても高い有効性を持つとともに、所得格差や地域間格差の是正など経済政策の目標とも整合的である。¹⁵⁾

おわりに

日本は先進工業諸国の中では「低福祉低負担」を特徴とする福祉国家のC類型に属し、社会保障給付や国民負担の水準がOECD諸国の平均を大きく下回る。小泉政権以来の新自由主義政策の下で、社会保障費や教育費の圧縮はこれに拍車をかけてきた。アメリカは国民負担率の指標では日本とそれほど変わらないが、大量の無保険者が存在するとはいえ民間保険を活用した事業主提供医療保険の負担や医療給付を上乗せすれば、明らかにB類型の「中福祉中負担」の国である。わが国がB類型に移行できるためには、まず社会保障給付の改善に対GDP比1～2%、5～10兆円の追加公費負担（租税財源）をする必要がある。

2009年9月、民主党を中心とする3党連立政権が成立した。この政権の共通政策の多くは福祉、教育分野を中心に積極的意義を有し、旧自公連立政権とは重要な点で異なる。しかし、政策の実行に要する13～17兆円に及ぶ財源政策は不透明であり、確定していない。税制による財源の確保は民主党のマニフェストでは2.7兆円にとどまるが、財政再建への着手を同時に考慮すると中期的にネットで10兆円規模（対GDP比2%）の増税が求められる。

旧自公政権は消費税の税率10%以上への引き上げによる増税をめざしていた。これは低中所得層に過重な負担となり、この階層の消費を一層抑制するから恐慌打開の政策にも反する。

わが国で中期的に要請される増税の方法は、非消費税の組合せ、すなわち所得税、法人税の増税、環境税の導入による以外にはない。この増税プランは低中所得層の購買力を削がないだけでなく、不況対策・成長政策、財政再建の同時達成を可能にする。これは「消費税の税率引き上げや所得税の大衆課税強化ではなく、担税力のある富裕層や大企業への負担を適正化」する途である。この実現は不況対策と財政再建の両立に資するだけでなく、日本という国を健全で安定的な社会に向かわせる重要な礎石となるであろう。

注

- 1) 内山昭(1996)「サッチャー税制改革の展開とその特質」『「社会主義」と税制改革』第10章、(大月書店)参照。
- 2) アメリカの事業主提供医療保険は法律上の根拠があるものの、義務的強制ではないから、無保険者が発生してきた。長谷川千春氏が示すところでは、その数4600万人(2006年4650万人)を超え、全人口の18%(同17.9%)にも達する。被用者については2007年事業主提供医療保険の加入率は71.1%、メディケイドの適用率4.7%、無保険者18.2%であった。同氏著(2010)『アメリカの医療保障』(昭和堂)第1章、4章参照。なおオバマ政権の下で2010年3月成立した医療保険改革法によって、今後10年間に3000万人の無保険者が解消されることになっている。
- 3) 筆者は1988年の論文において OECD の示す指標である「社会支出」を用いて西ヨーロッパの福祉国家6カ国、フランス、西ドイツ(当時)、イギリス、スウェーデン、デンマーク、オランダについて福祉の水準と国民負担との関係を分析検討した。拙稿(1988)「福祉財政と付加価値税」『日本財政学会第45回大会報告集』所収、同論文は加筆修正されて拙著(1996)『社会主義と税制改革』に「第4章 少子高齢社会と財源問題」として所収。
- 4) 関野満夫氏は最近の論考において日本の租税・社会保障負担の水準を主要な OECD 諸国と国際比較し、個人所得税と消費税の増税、増収の可能性とそれに伴う問題点を検討している。税制による所得再分配機能の低下や社会保障の事業主負担が国際的に低位であることを示している点は大いに参考になった。関野満夫(2010)「現代日本の租税構造と租税改革」『経済学論叢(中央大学)』50巻5・6合併号。
- 5) 鳩山由紀夫氏を首相とする3党連立政権の「3党合意」(2009年9月)1頁。2010年6月に菅直人氏を首相とする内閣が発足したが、共通政策は引き継がれている。
- 6) 民主党の総選挙マニフェスト工程表による。
- 7) 堺屋太一氏がガソリン税の暫定税率廃止と高速道路の無料化の政策について、CO₂の排出量を増やし、数兆円規模の財源を失うだけでなく、官僚管理の国道化となる弊害をあげて誤りだとするほか、子ども手当などの政策についても「豹変せよ」と政策の修正が賢明だと強調する。筆者も同様の認識であり、3党連立政権に「勇気ある政策の修正」を求めている。堺屋太一「民主党よ、豹変せよ」Voice誌、2009年11月号所収、参照。
- 8) 飯田泰之氏も3党連立政権の政策実施において危ぶまれるのは、第1に財源問題であると指摘し、難点として支出の見積もりが過小であること、財源措置にも不安があることをあげている。同氏は中期的に20兆円の財源確保が必要となるが、これは消費税を中心とした増税によるのではなく、名目3.5%、実質1.5%の経済成長を10年間継続することによって確保すべきだとする。筆者はそれだけでは決して実現可能ではなく、経済成長、および成長と両立する増税政策との併用によらなければならないと考えている。飯田泰之「財源不足20兆円解決法」Voice誌2009年11月号所収、参照。
- 9) 関口智・伊集守直両氏は、所得税、消費税、資産課税、法人税を中心に「公平と効率の調和」の視点を貫いた税制全体の改革構想を提起している。これは改革による財源確保の総額を明示しているわけではないが、非消費税による財源確保策・事実上の増税

プランである。税制全体として累進負担の改善を志向し、個々の税の改革論には整合性があり、高く評価できる。しかし所得税について、一方で総合所得税への改革を主張しながら、他方では資産課税で補完された「二元的所得税」に積極的評価を与えているのは一貫性を欠く。総合所得税と二元的所得税は両立しないからである。両氏の論文「税制改革の将来構想」神野直彦・井手英策編著（2006）『希望の構想』（岩波書店）所収、および伊集守直「公平と効率が調和した税制の構築に向けて」青土社『現代思想』誌、2009年10月号、参照。

- 10) 「非消費税による10兆円増税プラン」は、2008年12月に内山昭「税制改革の動向と課題」渋谷博史編著（2008）『日本の福祉国家財政』（学文社）所収、として最初に発表された。また次の論考において、この増税プランを別の角度から根拠づけているので合わせて参照されたい。拙稿（2009）「連帯・再分配重視の租税観と10兆円増税論」『立命館経済学』58巻3号。
- 11) 民主党のマニフェストは「子ども手当」の財源を所得税の配偶者控除、扶養控除の廃止に求めるとしているが、筆者はこれに慎重である。子ども手当は中学生（15歳）までの支給となっているから、高校生や大学生の子供を持つ親にとっては純負担増となる。高校生には授業料の無償化または助成措置があり、大学生、専門学校生には希望者全員に奨学金を貸与するとしているから、相殺措置があるが、なお詰めの議論が必要であろう。配偶者控除については成人女性の就労が本人の選択による点を重視すると、根拠に乏しいことは事実である。
- 12) 徳永貴子氏は日本の所得税の租税支出に関する最近の研究において、給与所得控除を上限150万円（年間給与所得480万円）としたとき、2007年ベースで、1兆4773億円の追加税収が可能になると推計している。筆者は現在、上限220万円（年間給与所得1000万円）を想定しているが、中位所得以上の中所得層も応分の所得税負担をすべきだという判断をすれば、上限150万円水準が妥当になると思われる。徳永貴子「日本の所得税における租税支出の測定と分析」日本財政学会第66回大会報告論文、2009年10月。
- 13) シャンプ勧告は富裕税に次のような積極的評価を与えていた。「最も重要なことは、所得税と富裕税との結合が所得税1本にしてこれと同程度の累進税を課する場合と比較して、生産と投資意欲に対する影響がはるかに小さいことである」「富裕税を実施する際の税務行政上の問題を検討した結果、この租税をできないほど困難な問題は存在しない」シャンプ勧告巻I、41頁および42頁。
- 14) 大企業課税強化の根拠は内容を豊富化した法人実在説に求められる。高所得層課税の強化は、例えば八田達夫氏が強調するように、高所得が本人の努力だけでなく、生まれながらの才能、相続、運によるところが大きいことに求められる。八田達夫（2009）『ミクロ経済学Ⅱ』（東洋経済新報社）467-468頁。
- 15) 安藤実編著（2009）『富裕者課税論』（桜井書店）、は消費税中心の増税論を批判し、シャンプ勧告の所得税論の富裕者課税論がなお有効性を持つことを主張している。

（うちやま・あきら＝財政学）

3 J. S. ミルにおける租税論と富の格差是正

大畑智史

(京都市大学大学院経済学研究科)

I 序 文

的確な税制の施行のためには、各租税の性質分析は欠かせない。本稿では、「所得税—支出税」議論等の後の租税論への影響が大きい J. S. ミル（以降、ミル）の租税論に焦点を当てる。ミルは露呈されていた格差問題等の自由主義的経済体制の歪みに関し幅の広い視点から——租税も交え——考察した¹⁾。彼の思想の現代的意義の考察は意義がある。

ミル租税論研究の中では、ミルにおける政治論と租税との関連性分析は数が少ない。拙稿 [2006] [2007] で、ミルにおける、所得税、支出税、資産税と彼の政治論に見られる租税論との関連性を分析した²⁾。更に、拙稿 [2008] で、ミルにおける、応能税と資産格差との関連性を、彼の政治論を交えながら分析した³⁾。本稿では、これらの分析の結果に基づき、また、彼の消費税の見解をも交えながら、ミルにおける租税論と資産格差との関連性を、労働者自立に関する見解や政治論——ミルの消費税の見解だけでなくこれら両者の視点を盛り込むことも本稿の分析における独自性である——等の彼の思想をできる限り盛り込みながら考察を加える。資産格差が経済成長など多様な論点と密接に関わってくることは言うまでもない。なお、本稿での資産格差は、ミルの見解に拠らず、個人の経済的富の格差を指すものとする。また、字数の制約上、ミルの応能税や消費税の見解は、彼の主著の1つである『経済学原理』（以下『原理』）に見られる見解をとり、応能税は、個別の所得や支出への税は扱わない。

これまで、ミルにおける、応能税と資産格差是正との関連性は一定程度の分析がなされてきた。この分析では、彼は私有財産制度の完全化のため資産格差

是正に対して消極的な面があった、と考えられる結論が導出されている。その分析の程度は異なるが、その分析は、井手 [1954]、早川 [1968]、大淵 [1993]、村川 [1962]、斎藤 [1962]、O. Kurer [1991] 等が参考になる。しかし、この分析では、ミルの消費税——消費税は所得税を補完——や、彼における労働者自立や、彼の政治論における租税論が盛り込まれていない。また、そこでは、ミルにおける、労働者への現金給付の性質が彼の視点から分析されていない。以上の分析に基づいて本稿の現代的意義——労働者自立支援策としての勤労促進型給付つき税額控除——を考察する。

II 資産格差

ミルは、貧困問題等、資本主義経済体制の矛盾が表面化した時代に生きた。ミルは、『ミル自伝』の中で『原理』に言及しており、彼が、不平等緩和策を検討していたこと、その政策として教育の普及による人口抑制を考えていたこと、等のことが分かる（ミル、1973、201-202頁⁴⁾）。

働かざる者食うべからずという掟が、単に貧民にだけでなく平等にすべてのものに適用される時代、労働の生産物の分配が、現在非常な程度にまでそうであるとはちがって、生まれの偶然によって左右されるのではなく、すべての人の認める公正の原理にもとづく協定によってなされる時代、人間がせっせと働いてあげた利益が、他を排して自分だけのものになるのではなく、自分らの属する社会全体と共有されるということが、もはや不可能でもなくまた不可能と考えられもしない時代、そういう時代を待望したのである。……（中略）……ただわれわれは、そのような社会の変革を可能ならしめるには、あるいは望ましいものたらしめるには、現在の労働大衆を構成する無教養な下層階級の側にも、また大多数の雇用者の側にも、相対応する性格の変化が必要であることをはっきりと認めていた。この両方の階級が、今までのようにただせまい利害にとらわれた目的のためにではなく、もっと高潔な、すくなくとも公共的社会的な目的のために、働きかつ協力することを実行によって学ばねばならぬ。といってもそういう能力は、常に人類には存在していたのであり、消滅してもいなければ、いつになっても消滅するとは考えられない。教育と習慣と、それに考え方の訓練さえあれば、普通の市民が、いざとなれば国のために戦うのと同じくらい唯々として、国のために耕したり織ったりできるのである。（中略：大畑）（ミル、1973、202—203頁。）

この引用文中では、ミルにおける、資産格差是正の方向性、個人の自由の在り方、労資関係の在り方とこれと関連する教育等の意義、これらについて言及されている。続けて、ミルは一般大衆の教育等に言及する。⁵⁾

上層諸階級と労働者との関係について、ミルは、上層諸階級が下層諸階級を従属させ保護する場合、富める上層諸階級は、全てその階級自身の利己的利益のためにその権力を使用してき、また彼らの利益のために労働をしなければならぬ立場に立っているがために低い地位にある——と彼らが考えた——ところの人たちのために、愛情をもって配慮することにはではなくして、かえってこれらの人たちを軽侮することに、その自負自尊の心をあまやかしてきたし、こうしたことは彼等の権力が廃棄されない限り根絶され得ない、と認識していた(ミル, 1963, (4) 115-116頁)⁶⁾。更に、彼は、彼自身の言う従属保護の理論は、当時の時代状況から考えて相応しくない理論であると述べる(ミル, 1963, (4) 118頁)。彼は、これに続けて、労働者には自発的に研究する力があり、労働者には自立の理論が必要である、と説くに至る。ミルは、ここにおける自立、あるいは独立については、彼らの行動および生活状態が、本質から、あるいは、彼らの思想等に基づき、自立的なものになることである、と説く。

III 租税と資産格差

1 応能税と労働者自立

ミルの公平な所得税には、比例課税、最低生活費控除、貯蓄免税、という3条件がある(ミル, 1963, (5) 77-78頁)。ミルにおいて、競争は社会の進展にとって欠かせないものであり、この競争は、労働者の知的進歩、あるいは、労働者の自立のためには欠かせないものである⁷⁾。また、ミルにおいて、労働者の賃金の決定は競争に基づくべきである、各人をその功罪に応じて扱うこと(ミル, 1967, 525頁)、これらの見解が述べられる。つまり、彼においては、競争は公平性を達成するための一手段であることになる。

最低生活費控除や貯蓄免税の視点のある公平な所得税が貧者への利益分配に繋がる——資産格差是正——、とミルには考えられた。ミルは、人口抑制のた

めの教育、このための極端な貧困の排除を唱えた。また、ミルにおいて、労働者には自立の理論が必要である。ミルにおいて、公平な所得税は、教育による人口抑制や労働者自立に繋がる。ミルにおいて、労働者が消費する物品の価格の低廉化や高賃金による労働者の利益に繋がることにもなるその競争はその効果を高くする⁹⁾。更に、ミルにおいて、労働者階級の知的向上が労働者階級の利益に繋がる、人口抑制は労働者階級の利益に繋がる、とされる（ミル、1963, (4) 129頁）。彼においては、その所得税による労働者階級の知的向上や人口抑制が更なる極端な貧困の排除に繋がる。

ミルにおいては、最低生活費控除の設定が、労働者階級の習慣の低下¹⁰⁾、利潤の負担による公平原則の侵犯——資本家への追加的負担——や社会の一般担税力への弊害、こうした事態の阻止に繋がる（ミル、1963, (5) 77頁）。まず、ミルにおいて、彼の『原理』第4編の「労働者階級の将来の見通し」の部分と同様、基本的には、貧困層は労働者階級である。また、その阻止だが、この部分から、ミルは、その設定による労働者階級への自立支援を考えていたと分かる。これは、後に言及する資産税も同様である。

次に、ミルは『原理』で貯蓄への課税がない等を理由に支出税を支持する。ミルにおいて、所得税の場合には元金と利子とに二重課税がなされるが、これは将来に対する思慮や節約への不利な差別であり、不得策であり、不公正である（ミル、1963, (5) 46-47頁）。これと関連し、彼は、貯蓄への特権の利益は富裕な人に与えられるが、それは、ただ富裕な人がその富の個人的使用をさし控えるのに比例してのみであり、富裕な人がその所得を自分の個人的欲望の満足に当てないで、生産的投資にふり向け、それによってそれがその富裕な人自身によって消費されることなく、賃銀として貧しい人たちの間に分配されるのに比例してのみであると説く（ミル、1963, (5) 47-48頁）。ミルがその理由を挙げた背景には、分配上の事情や生産上の事情があった。また、支出税により、公正な分配を促進できるのでは、あるいは、貧者あるいは労働者への利益分配に繋がるのでは、と彼が考えていたことが伺える。

ミルは、人口抑制のために極端な貧困をなくし教育を普及することを考えた。また、ミルにおいて、労働者には自立の理論が必要であった。この支出税は、

労働者自立のための教育、このための貧者への利益分配を促進するための一手段であった。また、所得税と同様、彼において、競争はこの効果を高め、また、この支出税による労働者階級の知的向上が、更なる極端な貧困の排除に繋がる。更に、それによる人口抑制は労働者階級への利益に繋がる。ここから、彼の資産格差是正策が伺える。更に、ミルは公正な原理に基づく社会の実現を目標の1つにしていたが、ミルにおいて、この目標の達成と、ミルの支出税の見解とは整合的で、ミルは、その社会の実現のためには所得税よりも支出税の方が望ましいと考えていた。

次に資産税。ミルは『原理』の中で富の不平等軽減は希望するが、これが将来を考慮している人たちを犠牲として浪費的な人たちを救済しないように、それが行われることを希望する、とする（ミル、1963、(5) 35-36頁）。彼は資産格差是正への課税の役割を考えていた。彼は累進税を否定するが、稼得したものでない財産を公共的利益のために制限すべきである、また、個人の機会不平等を軽減すべきである、という理由で、一定額を超える遺贈および相続への税の累進税を正当化する（ミル、1963、(5) 36-37頁）。この機会の不平等是正だが、ミルは競争の初期条件の不平等を是正しようとした。その機会の平等のための措置もその1つである。ミルにおいて、競争は社会の進展に欠かせないものであり、その累進税による機会不平等是正措置は、競争の社会への効果を高めようとする措置である。所得税の箇所ですべて競争は、ミルが目指していた、労働者の進歩、あるいは、労働者の自立のためには欠かせない。更に、ミルにおいて富の集中は、自由を妨害するものであり、個人の進歩のために自由が欠かせないと考えたミルにとっては、労働者の進歩あるいは自立を妨害する富の集中は改善すべきであった（J. Gray, 1998, p. 260.）。

更に、一定額を超える分へのその累進税を論じておく。ミルは、人口抑制のため極端な貧困をなくすことを提唱した。このことで教育を普及し、無思慮な人口増殖を減らす、ということである。このことを考えれば、その一定額はこのための措置である。所得税の箇所ですべてのように、競争はこの効果を高める。所得税や支出税の場合のように、彼において、この一定額による労働者階級の知的向上が、更なる極端な貧困の排除に繋がる。また、ミルにおいて、それに

よる人口抑制は、労働者階級の利益に繋がる。ここにも、彼の資産格差是正策が伺える。更に、ミルは、資本家と労働者との共同、あるいは、労働者自立を目標の1つとしていたことは、ミルの『原理』第4編「労働者階級の将来について」の部分から分かる。その措置は、労働者の自立のための教育、このための措置である。ここで言及した累進税への高山や中村の見解は参考になる。¹¹⁾

2 消費税と労働者自立

ミルは間接課税の形態とこの実際原則を述べる。¹²⁾この中で、ミルは、必需品への租税や、必需品を生産するときに使用される原料あるいは道具への租税の排斥を説き、上流中流階級が多く支出する虚栄目的の奢侈品への課税を、脱税の動機を提供する程にまではその税率を高くしてはならないが、強化すべきであると説いたことは有名である。もちろん、ミルは、可能な限り、そのような租税は直接に消費者から徴収すべきである、と説く。このような見解には、ミルにおいて貧困層として扱われる労働者への利益に繋がる視点があり、この議論の背景には彼の労働者自立の議論がある。¹³⁾また、良い意味での奢侈品への比例的課税への言及も考慮すると、ミルは、租税負担構造としては、実質的には累進所得税と類似した構想を持っていた。当時は、納税者の道徳面等の問題による所得税の公正な賦課の困難さ、所得税は施行上本格的でなかった、等の事情がそのような構想に向かわせた。この意味で、所得税の税率は比例的でもよかった。中村のミルにおける「応能」の解釈——各人が必需品以外のものに消費し得る能力で測ろうとするもので、単に資力の高のみに依存するものではない——が、自身の見解に非常に近いものである（中村、1959、266-267頁）。ただし、中村の当該論稿では、上流中流階級が多く支出する虚栄目的の奢侈品への課税の強化はミルの資産格差是正と絡めて詳細に分析されていない。この点は、その解釈をより厳密にする上では欠かせない。この点は、次章で詳細に言及する。更に、ミルには、極端な貧困の排除による人口抑制の見解があった。ここの彼の消費税構想には、この視点が考慮されている。

以上の分析から、ミルの消費税の賦課方法の見解をみると、基本的には労働者自立を目標とした租税構想になっていることが分かる。更に、この構想は、ミルは、担税力のある者が多く支払うべきだとする応能課税の構想に基づいて

いるということも分かった。大淵も間接税に言及し、後に述べるような、私有財産制度の改良のための租税政策、という視点が述べられる（大淵利男，1968，26—27頁）。

3 租税論と資産格差

(1) 政治論と労働者自立

ミルの政治論に見られる租税論では、課税する際には市民の勤勉や市民の自由を侵害してはならず、このような徴税方式は個人の識別力や道徳感情を高めるのに役立つ、浪費といった非道徳行為をなくすため政治に参加する人は税を納めなければならず課税は最貧困層にまで届くべきである、ということが説かれる。

ミルにおいて、当然、勤勉や自由は個人の進歩に必須の要素で、資本家や労働者の性格の進歩のためそれらは租税で侵害されてはならず、また、このような徴税方式は両者の教育に役立つ¹⁴⁾。ミルのその徴税方式の背後には、労働者の自立、資本家の性格の変化、人口抑制、という要因があった。付言すると、ミルは、労働者階級の境遇改善および人間的向上のため、会社組織の諸条件の自由を尊重した（ミル，1963，(5) 218-219頁）。ミルにおいて、こうした自由も租税で侵害されてはならなかった。

次に、その後者の基準では、労働者や資本家の教育、これに基づく、労働者の自立、人口抑制、これらの視点が考慮されている。本稿でのミルの消費税構想でも、彼が目指す労働者自立の視点や、人口抑制の視点が考慮されている。

政治論の視点からの租税論——租税原則論に相当——と、本稿のミルにおける応能税や消費税には、労働者自立の目標の存在という共通点があることにな¹⁵⁾る。より具体的には、前章の内容や、本章で言及した内容から、ミルの政治論の中の租税への言及や、本稿の応能税や消費税の構想には、労働者自立、人口抑制これらの視点が考慮されている。つまり、目標としての、労働者自立や人口抑制、これらのための、租税一般の言及としての、政治学的視点における租税の見解が説かれたと考えられるが、この目標に関して、その応能税や消費税の見解は政治学的視点からの租税の見解に基づいている。

(2) 資産格差是正

……ミルは、私有財産制度の基礎を、労働と制欲とに求めている。各人は、自己の労働と制欲とによって得たものを排他的に処分する権利がある。これが私有財産制度の中心概念である。而してこの権利は万人にひとしく平等に認められるべきものである。租税はこの処分権を犯すものであるが、これは、租税の本質上、やむを得ぬとしても、累進税の如く、ある者については多く犯し、あるものについては、少なく犯すことは不当である。ミルの累進税反対論は、かように、彼の私有財産制度観との関係において、はじめて、正しく理解出来ると思う。

累進税は、資産格差の緩和の手段として主張されてきたことについても、ミルは、かかる不平等の緩和を希望することは人後におちないが、累進税を以て、その手段とすることには、賛成しないと云っている。ミルの如く、分配政策に関心をよせていた者の言説として見る時、右はさきわめて奇異の感じを与えるかもしれない。しかしミルは、私有財産制度を犯してまでも、富の分配の不平等を是正せんとはしなかったのであり、ここに、彼の社会政策学者、社会改良家、としての本質も限界も共に見出されるのである。

ミルは租税政策を以て、私有財産制度を犯すのではなく、むしろ、それをより完全なものにしようとした、そしてこの過程の中から、富の分配の不平等の緩和という目的を達成しようとしたのである（井手、1954、539-540頁）。

この井手の見解と同様の理解を大淵も示す（大淵三洋、1993、72頁）。両見解では、私有財産制度の完全化のための税制をミルが重視していたことが、彼において応能税を使用した資産格差是正に消極的な面があったことに繋がっているとされる。¹⁶⁾ 斎藤や村川や福原等もこれと類似した見解を説く。¹⁷⁾ 先述の相続や遺贈への累進税等については、このような努力と制欲に基づく私有財産制度の完全化は、労働者への利益による労働者自立策の1つである。ミルの支出税を考慮してもその消極性の結論に変わりはないが、この支出税に貯蓄への二重課税がないことは、彼が所得税の場合より資産格差是正効果が高いと考えていた可能性を示している。それでは、ミルにおける、消費税と私有財産制度の関連性を分析する。先述のように、ミルは、上流中流階級が多く支出する虚栄目的の奢侈品への課税強化を説く。ミルは、私有財産制度に関し、労働の生産物がいま我々が目撃しているような様式で殆ど反比例して割り当てられ、最も精根をすり減らす肉體労働では働いても生活必需品をも確実に期待できない、と述

べた（ミル，1963，（2）28頁）。すると，私有財産制度の完全化の視点からしても，そのような課税強化策は正当化されるのではなからうか。上流階級には全く働かずに多くの賃金を得る人達が多いと考えると，そのような課税強化策は私有財産制度の完全化の政策になるのではなからうか。また，ミルにおいて，消費税では税負担の転嫁が否定される（注12）参照）が，これは私有財産制度完全化措置である。

ミルにおいて，私有財産制度の完全化措置による資産格差是正消極化は必ずしも当てはまらず，先述の上流中流階級が多く支出する虚栄目的の奢侈品への課税の強化策は，私有財産制度の完全化措置，積極的な資産格差是正策である。もちろん，ミルの消費税構想も労働者自立を目標としている。相続，遺贈への累進税についても同様である。

ミルにおいて，私有財産制度の完全化措置が応能税による資産格差是正策の消極的な面に繋がる。これは，ミルにおいて労働者自立策になる。ミルにおける，労働者自立の見解の中では，怠惰，等は否定され，勤勉，等の道徳，あるいは，公正な分配が正当化される¹⁸⁾。また，私有財産制度は，努力と制欲に基づく制度である。つまり，ミルの考える分配的正義——社会は，社会に絶対的に等しく尽くした人々全員を等しく扱わねばならない——に基づく¹⁹⁾と，相続・遺贈は除き，所得等について，累進課税等の資産格差是正策を用いて各人が社会に貢献した分以上のものを彼等に与えることは，怠惰の原因になる。その私有財産制度の完全化措置は怠惰回避策となり，労働者自立措置になる。更に，ミルにおける，労働者自立を目標として説かれた，租税原則に相当する政治論に見られる租税論も，私有財産制度の完全化措置である。本稿で取り上げたミルの各租税の見解における労働者自立という目標と，政治論に見られる租税論のその目標との一致については既に述べた——この一致がその消極性の原因の1つとなっている——が，私有財産制度の完全化措置でもそれらは一致している。

次に，ミルにおける，具体的な租税制度と，資産格差との関連性に関する見解を検討する。井手は次のように主張する。

最低生活費の控除は，なるほど貧者にとって，特に恩恵的の様であるが，富者もこの控除をうけるのであって，控除後の残額に比例税を課すかぎり，現在の富の不平等

の緩和という点では、それほど意義はない。貯蓄の控除もしかりである。とくにこの場合は、貯蓄の大小は所得の大小にほぼ比例するのであるから、むしろ大所得者に有利である。ただ不労財産又は不労所得たる相続財産や地代の自然増加分に対するミルの措置は、たしかに、富の分配の不平等の是正に大きな意義がある。

かように、ミルの租税政策論は、伝統的な租税政策論に全く欠如していた社会政策的要素を加味したことにおいて特色があるが、現実の富の分配の不平等の是正という点では、全体としてみれば、むしろ、微温的であった。原則として比例税主義をとったこと自体が、すでにこれを示唆している。(井手, 1954, 556-557頁。)

最貧困層にまで課税が届くべきであると説く、ミルの政治論にある租税論を参照しても、応能税の場合それが微温的であった。ミルの私有財産制度の言及から、ミルの所得税の最低生活費控除は私有財産制度完全化による労働者自立措置である。ミルの『原理』でも、累進税が、将来を考慮している人たちを犠牲として浪費的な人たちを救済することになる可能性、あるいは、勤勉と節約への税——私有財産制度の侵害——になること²¹⁾、これらのことが示唆されている(ミル, 1963, (5) 35-36頁)。しかし、本稿の消費税の考察から、ミルには応能課税の考えのある消費税の構想——累進所得税に相当する効果を持つ——があることが分かった。先述のように、ミルは、公正な社会、あるいは、公正な課税を追求していたが、彼はこの公正さを遵守した上での一定程度の資産格差是正策に積極的であった。ただし、公正さを達成するには、貧困層にも多少の税負担が及ばざるを得なかった。ミルは租税による資産格差是正が微温的であったとは考え難い。早川は、賃金と剰余価値(利潤、地代)を同一範疇の所得とみなすところに、租税による資産格差の緩和を消極的たらしめる根本的要因がある、と説く(早川, 1968, 115-116頁²²⁾)。その他、O. Kurer も、ミルは最も再分配上重要な近代の累進所得税を批判した、等と説き、ミルは課税による再分配政策を否定したと説く(O. Kurer, 1991, pp. 718-728²³⁾)。ミルの『原理』に基づく分析では、ミルが課税による富の再分配政策を否定していたと考えられない。この違いの精査は求められる。更に、ミルの『原理』以外の文献の記述に基づいているが、J. Gray も、ミルは財産あるいは所得の再分配を望んだが、ミルは完全な平等主義者ではなかった、と説く(J. Gray, 1998, p. 260.)。この点は、ミルの政治論の最貧困層までの課税、ミルにおける転嫁による労働者自立の促

進の否定、等の点を示した本稿での分析からも明瞭である。

(3) 現金給付

ミルの主要な見解が示される『自由論』や「功利主義論」の内容に基づいたその現金給付の分析を行うが、この分析でもこの給付が正当化されることは推測できる。以下、現金給付は貧困者への現金給付を指すとする。この分析は、これまでの、ミルにおける、租税による資産格差是正への積極性の分析を補完する。この現金給付は、資産格差是正に繋がる。

ミルは、『原理』第5編の中で、先述のように、将来に資産が与えられることが予定されていることが怠惰の原因になる、と述べる。これは、ここで問題のモラルハザードに相当する見解である（ミル、1963、(5) 200頁）。ミルは、決して相続が発生するとは限らない貧困者でも、現金給付が怠惰の原因になると考えていたであろうことは、ミルが最低生活費未満の所得しかない貧困者への直接的な現金給付を説いていないことから想像できる。しかし、ミルが本章での現金給付に反対している、とは考えられない。ミルは、間接的には貧困者への利益賦与を説く。これは、先に示したミルが所得税の貯蓄免税を主張する箇所での言及で示される（ミル、1963、(5) 47-48頁）。また、ミルにおいて、その貧困者の勤労がこの間接的現金給付の条件となっている。ミルには貧困者への現金給付の視点があり、この間接性は精査を要するが、ミルも説くモラルハザードの回避を彼は考えていたのではなかろうか。

ミルはこのような個人への介入を正当化する。ミルは、窮乏はどんな意味でも苦悩を含むが、やがて社会の英知が個人の良識および先見に支えられて完全にこれを絶滅させるだろう、とする（ミル、1967、476頁）。また、ミルは、労働者階級（貧困者）は最低生活費の獲得も困難であると捉える（ミル、1963、(2) 28頁）。ミルにおいて労働者階級には窮乏による苦悩がある。更に、ミルの『自由論』中の偶発事故を防ぐ公的權威の仕事への彼の言及を参照すると、現金給付で労働者階級（貧困者）の、確実に危険な、また、誰も欲しない経済状況の改善という政府行為は彼の功利主義の行為基準からも擁護される（ミル、1967、326頁）。ミルは、人間行為の功利主義の基準は、行為者個人の幸福ではなく関係者全部の幸福で、自分の幸福か他人の幸福かを選ぶときに功利主義が

行為者に要求するのは、利害関係のない善意の第三者のような厳正中立性である、とする（ミル、1967、478頁）。

では、ミルにおける、給付された現金の使途の問題——政府が意図している使途通りに使用されているか——を分析する。まず、ミルは『自由論』で、彼は、国家が、その市民として生まれたあらゆる人間の教育を、ある一定の標準まで要求し強制すべきである、とする（ミル、1967、336頁）。この点は、彼の功利主義論の視点からも正当化される。ミルは、そこで、教育と世論が人間の性格に対してもつ絶大な力を利用して、各個人に、自分の幸福と社会全体の善とは切っても切れない関係があると思わせるようにすべきで、とくに、社会全体の幸福を願うならば当然行なうべきだと思われる行動様式——さし控えたり、積極的に行なったり、という——を実行することが、自分の幸福と切りはなせない関係にあることを教えるべきである、と説く（ミル、1967、478頁）。

ミルは功利主義の行為基準を説く一方で、彼は、基本的には、社会の改善や進歩のため、自由の擁護をしていることは広く知られる。このような状況下で、各個人の自由な選択が個人の能力向上の上で重要であることもミルの『自由論』で説かれる（ミル、1967、282頁）。更に、個人は、その行為基準に反すると、法でなくとも世論によって罰せられてよいとされる（ミル、1967、301頁）。更に、ミルは、所得の使用法に関し、勤労者が自身の努力や制欲で得た所得の使途については、たとえそれが、ミルが制限すべきと考える酒類に向かうとしても、その使途は彼らの判断に委ねられねばならない、と考える（ミル、1967、331頁）。すると、現金給付の使途に関しては、ミルにおいて、基本的にはそれに制約を加えず、現金給付を受けた人がその使途を決めることになる。ただし、ミルにおいて、これに関し、一定水準までの教育の施行といった政府介入や、先に述べた功利主義の行為基準²⁴⁾がある。

IV 現代的意義——勤労促進型給付つき税額控除方式について

所得税の累進機能効果向上、モラルハザード回避等を目的として導入された勤労促進型給付つき税額控除方式は、「一定以上の勤労所得のある世帯に対し

て、勤労を条件に税額控除（減税）を与え、所得が低く控除し切れない場合には還付（社会保障給付）する。税額控除額は、所得の増加とともに増加するが、一定の所得で頭打ちになり、それを超えると逡減し最終的には消失する」という制度、と理解される（森信、2008、10頁²⁵⁾）。ここでは、各国の当該税額控除方式に共通する基本的構想を扱う。ただし、不正受給問題の解消、行政面での整理等の課題に取り組まなければならない。

これは、ミルの視点からすると、貧困労働者の経済的自立を目標としている、貧困労働者への利益賦与やこの用途選択は貧困労働者の素養向上に繋がりこのことは無思慮な人口増殖防止や労働者自立に繋がる、課税最低限以下には税が及んではならないという原則の遵守策となる、勤労を阻害せずこれを促進する点では望ましい制度である、行きすぎた税負担は自由を侵害するがこの点を考えると当該制度はこの侵害を矯正することになる、公平な所得税に向けての動きとして評価できる、等の評価になる。ミルの視点からは当該税額控除方式は望ましい点の多い制度であるが、以下のような課題がある。

- ・減税拡大部分（給付、貧困層勤労促進）は、ミルの考える、私有財産制度完全化、労働者自立措置の部分である。しかし、減税部分のフラット部分から逡減段階に移ると、累進所得税の下では、ミルにおけるそれらの措置から遠ざかる。この部分はミルの視点からは問題である。当該税額控除制度の労働者自立等について再考すべきなのではなかろうか。
- ・日本の政府税制調査会等の議論でも、ミルのように幅広く議論すると、よりの確な租税構想になるのではと考える²⁶⁾。

更に、勤労促進型給付つき税額控除制度では現金給付がなされ、モラルハザードの問題は加味されるが、制度目的と対応した用途の問題がある。ミルの視点から、先述のミルのモラルハザード回避策の検討、的確な用途のための租税等の教育充実、を主張できる。先述の間接的な現金給付でも、消費税の逆進性対策等の、当該税額控除制度の目的は一定程度達成できる。

V 結 語

ミルの政治論に見られる租税論も込め、ミルの租税論が、基本的に労働者自立を目標とする点は、ミルにおいて累進所得税の否定等、資産格差是正策を弱める面がある。その政治論における見解は租税原則に相当し、各租税の見解が、この目標に関しその見解と同一であることは、その消極性の原因の1つである。しかし、ミルは、実質的に累進所得税に類似した効果を持つ上流中流階級の虚栄目的の消費支出への課税強化策や、相続や遺贈への累進税のように、その目標を達成する政策であり資産格差是正策である租税政策を説き、ミルは累進所得税で資産格差是正を達成できない分を消費税で補完しようとした。現金給付もミルの視点からは正当化される。ミルは租税による資産格差是正に消極的ではない。更に、勤労促進型給付つき税額控除の構想に関し、ミルの視点から、望ましい点が多いが課題があること、彼の現金給付体制の検討、租税等の教育充実等を述べた。

[補足説明] ミルの租税体系

ミルの租税の種類を以下のように整理する。ミルにおいて、直接税とは、この人がその租税を支払うべきであると意図あるいは希望されている、まさにその人から要求される場所の租税であり、間接税とは、あるひとりの人から要求されるが、彼が他のある人の犠牲において賠償を受けることを期待し意図されている場所の租税である（ミル、1963、(5) 66頁）。

全ての種類の所得（支出）への税：所得税（支出税）、直接税（個別の所得（支出）への税や商品税は表1²⁷⁾参照）

相続（遺贈）財産への税：相続（遺贈）税 直接税

その他若干の税（雑税：契約に対する租税、交通通信に対する租税、裁判に関する租税、地方的諸目的のための課税）：所得に対する直接税および消費に対する諸々の租税、これらのどちらの部類にも属さない。

表1 ミルの租税転嫁論

課税対象	納税者	負担者	転嫁の有無による直・間区別	備考
地代	資本家	資本家	直接税	一部は地主の資本投下に対する利潤への課税となる。
利潤	資本家 資本家 資本家	資本家 消費者 地主・消費者	直接税 間接税 間接税	全部門一律の場合 一部門の利潤だけの場合 一律で二次効果を入れた場合（早期の停止状態）
賃金	労働者 労働者 労働者	労働者 労働者 資本家	直接税 直接税 間接税	特権熟練労働者の場合 不熟練で人口調整を欠く場合 不熟練で人口調整を伴う場合
家賃	家主 家主	家主 借家人	直接税 間接税	建物賃貸料・地代部分（当初） 建物賃貸料・地代部分（究極）
商品	販売者 販売者 販売者	販売者 消費者 労働者・資本家	直接税 間接税 間接税	全商品一律従価の場合 特定商品の場合 必需品の場合

出典：馬渡尚憲『J. S. ミルの経済学』（御茶の水書房，1997年）395頁，より抜粋。

注

- 1) 拙稿「J. S. ミルにおける応能課税」『三重法経』134, 三重短期大学法経学会（2009年）等参照。
- 2) 拙稿「所得税と支出税——J. S. ミルの場合——」『研究年報経済学』第68巻第1号, 東北大学経済学会（2006年）, 拙稿「資産課税——J. S. ミルの場合——」『政経研究』89号, 政治経済研究所（2007年）。
- 3) 拙稿「応能税と資産格差：J. S. ミルの場合」（2008年度仙台経済学研究会報告分）。
- 4) 杉原四郎『イギリス経済思想史：J. S. ミルを中心として』（未来社，1973年）等で，政治革命と絡めてミルの人口論が論じられる。
- 5) ミルの社会主義に関する論稿（1879）は本稿では加味していない。これは，Davis Elynor G. “Mill, Socialism and the English Romantics: An Interpretation” *Economica* 52, 1985, 斎藤忠雄「J. S. ミル財政論の構造（上）」『修道商学』25.2, 広島修道大学商経学会（1984年）等で分析される。教育については，O. Kurer は，Kurer O. “John Stuart Mill on Government Intervention” *History of Political Thought* 10.3, Ingenta Connect Publication, 1989, 資本家と労働者との関係は，中村廣治・高哲男編著『市場と反市場の経済学：経済学の史的再構成』（ミネルヴァ書房，2000年）165頁，参照。
- 6) 当時の階級対立は，経済学史学会西南部会編『経済学史研究』（ミネルヴァ書房，1973年）125-126頁，等参照。
- 7) （ミル，1963，（4））で，労働者には自立の理論が必要である，競争が社会の進歩に不可欠な刺激の1つである，と述べられる。
- 8) ミルは論稿「人口問題」（1823）を出したとされる。『原理』の中でも，人口と賃金

との関連性等に言及される。

- 9) (ミル, 1963, (4)) で, ミルは, 競争による価格低下が労働者階級の利益に繋がることも説く。また, 共同組織が一般的になれば, 労働者間の競争はなくなるが, 共同組織と共同組織との間の競争は存続し, これが労働者階級の利益に繋がると説く。
- 10) ミルの『自由論』の「幸福の一要素としての個性について」の箇所等に, ミルの習慣についての見解がある。
- 11) 高山新「社会変革と租税——J. S. ミルの租税論——」『現代思想12』(青土社, 2002年) 173頁, 中村 (1959, 277頁)
- 12) ミルは, 他の個所で商品への課税を分析する。彼において特定商品への課税は競争制限による価格騰貴等に繋がる (ミル, 1963, (5) 97頁)。これは, 彼の労働者自立の視点からすると望ましくない。また, 彼の必需品への課税の言及から, 労働の生産物の公正な分配を目標の1つとしていたミルは, 資本家への転嫁による労働者の利益で労働者自立が促進されることを否定したことが分かる (ミル, 1963, (5) 98-99頁)。また, 同じ個所で当該課税で労働者の生活状態の低下が生じる可能性にも言及されるがこれも彼の労働者自立の視点からすると望ましくない。価格騰貴の程度を低める作用を持つ10分の1税は労働者自立を促進するが, この金納化による地主への犠牲は不公正であるとして否定されると考えられる (ミル, 1963, (5) 104-106頁)。更に, 彼において差別税は労働者の利益を阻害するため, 彼らの自立に対し弊害である (ミル, 1963, (5) 114頁)。実際の消費税の状況を見ると, 労働者の自立を促す側面もあるが, その自立を阻害する要因が多く見られる, という見解を彼が抱いていたことが分かる。
- 13) (ミル, 1963, (5) 77頁) 参照。
- 14) ミルの『自由論』を参照すると, 彼においては, 本稿の労働者自立は, 自由と, 境遇あるいは進路の多様性で確保される個性による社会進歩あるいは社会改善のための対策である, 等のことに言及することができよう。
- 15) 前掲拙稿 (2006), 前掲拙稿 (2007) で, この政治論に見られる租税論の視点からの応能税の性質分析が示されている。
- 16) ミルの『原理』第2編においても, 相続権, 私的所有権等についての彼の見解が述べられる。高山新「社会変革と租税——J. S. ミルの租税論——」『現代思想12』(青土社, 2002年) 172頁, も参照。
- 17) 斎藤博「租税転嫁論におけるスミス, リカードウ, J. S. ミル」『政経論叢』104, 国学院大学政経学会 (1962年) 78頁, 村川秀雄「ジョン・スチュアート・ミルの累進課税論」『社会科学論集』10, 埼玉大学経済研究室 (1962年) 39頁, 福原行三「ミルの経済政策論」堀経夫編『ミル研究』(未来社, 1960年) 74-75頁, 等参照。
- 18) ミルは次のように述べる。「世襲財産の相続人というものは, 家の財産を相続するにいかにも値いしなくとも, それを相続することを保証されており, しかも非常に幼いころからこのことを知っているのだから, 通常よりもはるかにより以上に, なまけ者で, 浪費家で, 無能な人間に育つ可能性をもっているのである。」(ミル, 1963, (5) 200頁)
- 19) (ミル, 1967, 525-526頁)
- 20) 本稿Ⅲの資産税分析参照。ミルの『原理』第5編で, 重税が勤労阻害をもたらす可能

性を示唆する——累進税否定の根拠——。

- 21) 斎藤博「J. S. ミルの財政論」『立命館経済学』8.4 (1959年) 他参照。
- 22) 賃金と剰余価値の別は、同論文113—114頁で説明されている。ここでは、純生産物概念の俗化、監督賃金等の導入による剰余価値と賃金との区別の不明確化、これらに言及されて論じられる。
- 23) Kurer O. *John Stuart Mill: The politics of Progress*, Garland Publishing, 1991, pp. 139-141., Kurer O. "J.S.Mill and Utopian Socialism" *The Economic Record* The Economic Society of Australia, 68. 202, 1992, 等も参照。
- 24) (ミル, 1967, 348頁) をみても、ここでの政府介入はミルにおいて正当化されることは分かるし、これがミルの功利主義の視点から正当化されることもこれまでの考察から分かる。(ミル, 1967, 307頁) も参照。
- 25) 本書等で当該制度導入の背景等に言及される。
- 26) 政府税制調査会「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」新谷清編『税制参考資料集』(日本租税研究協会, 2008年) 17-18頁, 等参照。
- 27) ミルの転嫁論に従った直接税と間接税の用語を使用し、ミルの『原理』の税制改革論や本稿の、財産・所得課税は直接税、商品課税は間接税という当時の普通の用語法によらない(馬渡尚憲『J. S. ミルの経済学』(御茶の水書房, 1997年) 398頁)。

[参考文献]

- 井手文雄『古典学派の財政論』中央大学協同組合出版部, 1954年
- 大淵利男「ジョン・スチュアート・ミルの租税の配分と公債政策」『政経研究』5.1, 日本大学法学会, 1968年
- 大淵三洋「J. S. ミルの租税論に関する一考察」『研究年報』5, 日本大学短期大学部 (三島), 1993年
- J. S. ミル, 朱牟田夏雄訳『ミル自伝』岩波書店, 1973年
- J. S. ミル, 関嘉彦責任編集『世界の名著 ベンサム J. S. ミル』中央公論社, 1967年
- J. S. ミル, 末永茂喜訳『経済学原理 (2)』岩波書店, 1963年
- J. S. ミル, 末永茂喜訳『経済学原理 (4)』岩波書店, 1963年
- J. S. ミル, 末永茂喜訳『経済学原理 (5)』岩波書店, 1963年
- 中村一雄「J. S. ミルの租税論の特色」『国民経済雑誌』100.5, 神戸大学経済経営学会, 1959年
- 早川鉦二「イギリス古典学派の労働者課税論の展開 (下)」『外国語学部紀要』3, 愛知県立大学外国語学部, 1968年
- 森信茂樹他『税と社会保障の一体化の研究: 給付つき税額控除制度の導入』東京財団政策研究部, 2008年
- Gray J. "John Stuart Mill on the Theory of Property" G.W.Smith ed. *John Stuart Mill's Social and Political Economy*, Routledge, 1998
- Kurer O. "Mill and the Welfare State" *History of Political Economy* 23.4, 1991

(おおはた・さとし=財政学)

4 給付付き税額控除の現状と課題

——アメリカの EITC の経験をふまえて——

望 月 爾
(立命館大学)

はじめに

近年、消費税増税や格差社会の深刻化に伴う貧困問題や「ワーキング・プア」が社会問題化する中で、「給付付き税額控除 (Refundable Tax Credit)」の導入をめぐる議論が活発化してきている¹⁾。国際的には所得再分配と貧困層への就労の促進や子育て支援などの目的から、アメリカやイギリス、フランス、オランダなどで勤労税額控除方式や児童税額控除方式による税制を通じた給付措置が導入されている。OECD の報告書でも、先進各国の租税政策の動向として、社会保障と税制の一体的な見直しを進める具体策として、給付付き税額控除の導入の動きが指摘されている²⁾。2008年にはアジアでも、韓国において勤労税額控除方式による給付付き税額控除が導入された。

一方、わが国においても、中央大学の森信茂樹教授を中心とする研究グループや一橋大学の田近栄治教授、京都産業大学の八塩裕之准教授ら³⁾が、アメリカやイギリスなど各国の事例を研究したうえで、格差は正や子育て支援を目的とした「日本型給付付き税額控除」の導入を提言している。また、2007年には経済財政諮問会議や政府税制調査会において、「税制を活用した給付措置」として、諸外国の実施状況等を参考にしながら、その制度化の可能性や課題について検討していく方針が示された⁴⁾。さらに、平成21年「所得税法の一部を改正する法律」の附則第104条3項は、個人所得課税見直しの具体的検討事項として給付付き税額控除を規定している。

今次、政権与党となった民主党も、従来から党の税制改革大綱やマニフェス

トにおいて、低所得者の生活支援や消費税の逆進性緩和のため給付付き税額控除の導入に積極的な姿勢を示してきた。2008年12月24日に公表された「税制抜本改革アクションプログラム⁵⁾」では、低所得者に対する生活支援や消費税の逆進性緩和、就労促進のため給付付き税額控除（ただし、具体的には社会保険料負担と相殺）を導入することが提言されている。さらに、2009年12月22日に公表された「平成22年度税制改正大綱——納税者主権の確立に向けて⁶⁾」でも、具体的改革の方向性として所得控除から手当の支給や税額控除への移行とともに給付付き税額控除の導入に言及し、今後税制調査会における重要な論点の1つとされている。

そこで、本稿では、アメリカのEITCを中心に給付付き税額控除の導入の状況や現状の議論をふまえて、給付付き税額控除の現状と課題を整理検討したい。まず、給付付き税額控除の意義や類型にふれながら、各国の制度を概観する。次に、導入から30年以上の歴史があるアメリカの勤労所得税額控除（Earned Income Tax Credit 以下 EITC と略称する。）について、制度の導入の背景や経緯、現行の税額控除の仕組み、EITC に対する現状の評価と問題点などについて述べる。そのうえで、わが国への給付付き税額控除導入の課題について論じることとする。

I 給付付き税額控除の意義

1 給付付き税額控除とは

給付付き税額控除とは、一定以上の所得のある世帯に対して税額控除を適用し、所得が低く控除しきれない場合には社会保障給付として給付する制度をいう。税額控除の額は、所得の増加とともに増加するが一定の所得で頭打ちになり、それを超えると通減し最終的には消失する仕組みをとっている。給付付き税額控除は、もともとすべての人に生活に必要な所得を無条件に給付する「ベーシック・インカム（Basic Income）」とそれから派生した「負の所得税（Negative Income Tax）」の構想に由来している。

ベーシック・インカムとは、すべての個人に対し生活に必要な最低限の資金

を無条件に給付するという構想である。その起源は古く、18世紀末のトマス・ペインの思想にも同様な考え方が示されていた。1970年代からはヨーロッパを中心に研究者やBIENのような国際的なネットワークによる具体的な研究や政策提案が行われきた。⁷⁾

「ベーシック・インカム (Basic Income)」を税制において実現しようとしたのが、ミルトン・フリードマンらが提案した「負の所得税」である。「負の所得税」とは、社会保障給付と税制を統合し、所得が一定の基準を下回っている場合には差額の一定割合を給付する制度をいう。⁸⁾さらに、この「負の所得税」を税額控除の仕組みを利用して具体化したのがアメリカのEITCに代表される給付付き税額控除である。

近年、先進各国で給付付き税額控除の導入が進んだ背景には、まず、格差の拡大による貧困問題、とくに「貧困の連鎖」や「子供の貧困」の深刻化がある。⁹⁾また、生活保護等の社会保障給付が受給世帯の所得が増えることにより減額されることから、働いても働かなくても収入が変わらず、かえって低所得者の就労意欲を失わせ、貧困から抜け出せなくなる「貧困の罟」が社会保障政策の限界として顕在化したこともある。こうした「子供の貧困」や「貧困の罟」などの従来からの社会保障制度の機能不全と限界から、後述する通り低所得者の就労促進を図る「Make Work Pay」や「Workfare」の思想が進展し、税制において低所得者の生活や子育て支援と就労の促進を図る給付付き税額控除の導入が進んでいった。¹⁰⁾

さらに、給付付き税額控除の導入が進んだ税制面の背景として、1980年代以降、先進各国の税制改革が、所得税の累進度を引き下げて課税ベースを拡大する方向で進められたことがあげられる。また、それに伴い税制の所得再分配機能が大きく低下したことも重要である。税制全体における所得税の比重が小さくなり、逆進性の高い付加価値税や社会保険料が引き上げられ、高所得者の負担が軽減される一方で中低所得者への負担が相対的に重くなるという状況が生じた。こうした状況において、所得再分配の強化が要請され、所得税の人的控除を高所得者に有利な所得控除から低所得者に有利な税額控除や給付付き税額控除に変更する見直しが進んでいった。たとえば、カナダやオランダでは、税

制改革により課税ベースの拡大と税率の引き下げが行われた際、人的控除を所得控除から税額控除に移行した経緯がある¹¹⁾。

このほか、先進各国の財政の悪化により税制と社会保障の一体改革の必要性が増大したことも、給付付き税額控除の導入に拍車をかけたものと考えられる。

2 給付付き税額控除の類型

給付付き税額控除には、税額控除しきれない金額を給付する方式と税額から控除せずに全額給付する方式、給付はせずに社会保険（税）料と相殺する方式の3つがある。具体的な類型としては、森信教授らの研究グループや最近の税調での議論に従えば、①勤労税額控除方式、②児童税額控除方式、③社会保険料負担軽減税額方式、④消費税逆進性対策控除方式の4つの類型に分類される¹²⁾。

① 勤労税額控除方式

勤労税額控除は、低所得者の就労促進を図るため「Make Work Pay」や「Workfare」の考え方のもと一定の勤労所得のある者や世帯に対し税額控除を適用して、所得が低く控除しきれない場合に給付を行う制度である。税額控除は一定の所得まで逦増し、それに達すると頭打ちになり、超えると逦減し、最終的に所得金額が適用の範囲外になるとゼロになる仕組みをとっている。代表的な勤労税額控除は、アメリカのEITCやイギリスのWorking Tax Credit (WTC)であるが、スウェーデンやデンマーク、フィンランド、フランス、ベルギー、オランダ、ニュージーランドでも同様な制度が導入されている。2008年韓国が導入した「勤労奨励税制」¹³⁾もこの類型の税制である。なお、勤労税額控除は、アメリカやイギリス、カナダ、ニュージーランド、韓国など世帯単位で適用する国と個人を単位に適用する北欧諸国やオランダ、フランスなどの国に分かれる。

たとえば、イギリスのWTCは、仕事から収入を得ている4週間以上継続して働いている者で16歳未満（フルタイムの教育・訓練を受けている者は20歳未満）の児童を有する16歳以上の夫婦または1人親で週最低16時間以上就労していることを要件として、夫婦子ども2人で最高4600ポンドの控除を認める。なお、単身者や子どもを持たない夫婦でも25歳以上で週30時間以上就労すれば、

WTC を受けることができる。¹⁴⁾

アメリカの EITC は、低所得者に対して勤労所得額の一定割合の税額控除を与え、税額控除の金額が納税者の負う所得税額および社会保障税額の合計額を超えた場合には、その超えた部分を納税者に給付する制度である。EITC の適用要件は、給与賃金等の労働により稼得された所得や自営業者の利益といった「勤労所得 (earned income)」があり、投資所得等の非適格な所得が一定金額以下であること、「適格児童 (qualifying Child)」を有するか、子どもがいない場合は納税者が25歳以上65歳未満で他の納税者の扶養親族となっていない者であることなどである (詳しくは後述する)¹⁵⁾。

② 児童税額控除方式

扶養児童に対する税制上の減免措置は、1970年代一時廃止の方向にあり児童手当に一本化が進められた時期があったが、その後、母子家庭への経済支援や「子供の貧困」対策、子育て支援などを目的に、給付付き税額控除として導入されたのが児童税額控除である。児童税額控除は、世帯の子どもの人数によって税額控除が増加する仕組みをとっている。アメリカやイギリスの Child Tax Credit (CTC) がその典型例である。就労を要件とする勤労税額控除や児童手当と結びついた制度をとる国もあり、ベルギーを除き導入国のほとんどが児童税額控除を世帯単位で適用し所得制限を設けている。

イギリスでは、1999年に Working Family Tax Credit (WFTC) が就労促進と育児支援が一体となった制度として導入され、その後2001年には CTC 導入、2003年には現在の WTC と CTC に再編された。現在16歳未満 (ただし、フルタイムの教育・訓練を受けている者は20歳未満) の児童を有する CTC の要件を満たす家族に対し、最高545ポンドの家族要素と児童1人当たり最高2300ポンドが給付される。なお、CTC は当初源泉徴収の仕組みを使って税額の相殺と給付を行っていたが、企業の事務負担が過大となったことから、現在は税務当局から税額控除の全額が給付される仕組みとなっている。

アメリカでは1998年に EITC と同様に一定の勤労所得があることを要件に、CTC が導入された。当初 CTC は給付付き税額控除ではなかったが、2001年に給付付き控除に移行した。また、導入時は児童税額控除の給付部分は、適格児

童3人以上を扶養している場合に限られていたが、現在は1人以上の17歳未満の児童を扶養する者に対し、児童1人当たり1000ドルの税額控除が適用される。オバマ政権のアメリカ復興再投資法（ARRA）により、2009年と2010年は時限措置として、児童1人当たり3000ドルを超える金額の15%まで、上限1000ドルまで控除できる。ただし、2011年にはCTCの上限は500ドル、給付は従前に¹⁶⁾戻り3人以上の児童を扶養している場合に限られることになっている。

日本への導入の議論では、森信教授らのグループが、当面、子育て支援と格差是正のため、課税所得200万円（妻子2人給与所得600万円強）以下で23歳未満の扶養親族をもつ納税者に、扶養親族1人当たり5万円の税額控除を年末調整（自営業は確定申告）時に適用し、控除しきれない金額を市町村の児童手当担当部署から支給するという「日本型児童税額控除」を提言している。¹⁷⁾

③ 社会保険料負担軽減税額控除方式

オランダでは、2001年二元的所得税制に類似するボックス・タックス制度が導入され、同時に課税ベースを拡大し税率を引き下げる抜本的な税制改革が行われた。これと併せて人的控除を含むすべての所得控除が基礎控除に変更された。さらにこの時に「no tax no gain」の原則に基づき、導入されたのがLabor Income Tax Credit (LITC)をはじめとする社会保険料負担軽減税額控除である。¹⁸⁾社会保険料負担軽減税額控除とは、税と社会保険料（税）の範囲内でのみ税額控除を認める給付付き税額控除の1つの類型である。すなわち、いわゆる還付による給付付き税額控除ではなく所得税と社会保険料を一括徴収し、社会保険料（税）との相殺（マイナス税率）という方法で社会保険税負担を軽減している。なお、オランダは児童税額控除を導入していたが、貧困対策として低所得者への給付が不十分との批判により、2008年から所得制限付きの児童手当に変更されている。日本への導入の議論では、田近教授や八塩准教授の導入案や民主党のアクションプログラムにおいて、この方式の税額控除が提言されている。

④ 消費税逆進性対策税額控除方式

カナダでは、1990年代以降、子育て支援のための児童手当（CCTB）や低所得者に対する就労促進のための就労所得手当（WITB）などの手当制度のほか、

4 給付付き税額控除の現状と課題

図表 1 税制を活用した給付措置等の国際比較①

(2009年1月現在)

	アメリカ		イギリス		ドイツ	フランス
制度名	勤労所得税額控除	子女税額控除	就労税額控除	児童税額控除	児童手当	雇用のための手当
制度導入年	1975年	1998年	2003年	2003年	1996年	2001年
導入の目的	○低所得者に対する社会保障税の負担軽減 ○勤労意欲の向上	○子供を養育する家庭(特に中所得世帯)の負担軽減	○低所得者に対する支援 ○勤労意欲の向上	○子供が貧困対策として、子供を養育する低所得世帯の支援	○最低限必要な生計費の保障	○雇用の創出・継続の支援
対象者(適用要件)	○低所得勤労者(投資所得が3,100ドル(約32.6万円)を超える者は対象外)	○17歳未満の子供を養育する者	○16歳以上で、週16時間以上就労し、子供を養育する者 ○25歳以上で、週30時間以上就労している者等	○原則16歳未満の子供を養育する者	○原則18歳未満の子供を養育する者	○低所得勤労者
給付の仕組み	税額から控除(控除しきれない額を給付)		全額給付(税額から控除せず)		全額給付(税額から控除せず)	税額から控除(控除しきれない額を給付)
執行機関	国内歳入庁		歳入関税庁		家族金庫	公共財政総局
控除税額(給付額)	○夫婦2人の場合、勤労所得の40%(上限5,028ドル(約52.8万円)) ○勤労所得が一定額を超えると減額	○子供1人当たり原則1,000ドル(10.5万円) ○所得が一定額を超えると減額	○夫婦2人の場合、最大4,305ポンド(約81.8万円) ○所得が一定額を超えると減額 給付額の減額措置は、就労税額控除及び児童税額控除を一体で計算	○夫婦2人の場合、最大4,715ポンド(約89.6万円)	○子供1人当たり1,968ユーロ(約29.7万円) ※子女控除(所得控除と比較し、いずれか納税者に有利な方を運用(中低所得者は児童手当、高所得者は子女控除が有利となる)	○夫婦2人の場合、勤労所得の7.7%に155ユーロ(約2.3万円)を加えた額(上限1,116ユーロ(約16.8万円)) ○勤労所得が一定額を超えると減額

(備考) 邦貨換算レートは、1ドル=105円、1ポンド=190円、1ユーロ=151円(基準外国為替相場、及び裁定外国為替相場：平成20年(2008年)6月から11月までの間における実勢相場の平均値)。

出典：政府税調資料。

図表 2 税制を活用した給付措置等の国際比較②

(2008年7月現在)

	オランダ					韓国
制度名	基礎税額控除	勤労税額控除	児童税額控除	複合税額控除	追加複合税額控除	勤労所得税額控除
制度導入年	2001年					2004年
導入の目的	○就労促進				○購買力の強化 ○就労促進	○貧困対策
対象者(適用要件)	全納税義務者	全ての給与取入者及び自営業者	以下の要件をすべて満たす世帯 ○18歳未満の子供を扶養する世帯 ○世帯総収入額が46,700ユーロ以下	以下の要件をすべて満たす者 ○勤労所得が4,542ユーロ超の被用者または自営業者 ○12歳未満の子供を扶養する者	複合税額控除の対象者(ただし夫婦の場合、夫婦ともに対象者となる場合に限り)	以下の要件をすべて満たす給与所得者 -18歳未満の子供を2人以上扶養している -夫婦の合計年間所得額が1,700万ウォン(約186万円)未満 -世帯として、住宅を保有せず、資産の合計額が1億ウォン(約1,092万円)未満
給付の仕組み	算出税額と社会保険料の総額から上記合計額を控除(給付は行われない)					税額から控除(控除しきれない額を給付)
執行機関	租税関税総局					国税庁
控除税額(給付額)	○夫婦2人の場合、4,148ユーロ(約66.8万円)	○夫婦2人の場合、最大1,443ユーロ(約23.2万円)	○夫婦2人の場合、最大994ユーロ(約16.0万円)	○夫婦2人の場合、112ユーロ(約1.8万円)	○746ユーロ(約12.0万円)	○夫婦2人の場合、勤労所得の10%(上限80万ウォン(約9万円)) ○勤労所得が一定額を超えると減額

(備考) 邦貨換算レートは、1ドル=106円、1ユーロ=161円、100ウォン=0.103ドル(基準外国為替相場、裁定外国為替相場及び市場実勢相場：平成19年(2007年)12月から平成20年(2008年)5月までの間における実勢相場の平均値)。

出典：政府税調資料。

GST（付加価値税）導入時に低・中所得者の負担軽減を目的として GST Credit が導入された。¹⁹⁾ GST Credit は、付加価値税の逆進性緩和を図るため、家計調査より算定した基礎的生活費の消費税率分（現在5%）を所得税額から控除して、しきれない差額分を給付するという消費税逆進性対策税額控除である。平均受給額は約100カナダドルである。GST 導入による低・中所得者の負担軽減という目的の他、全国一律の社会保障制度として連邦所得税法上の給付措置として導入された経緯や連邦が州の税務行政の一部を代行していることなどから、カナダ歳入庁が執行を担当している。確定申告で得た情報に基づき19歳以上で結婚して配偶者と居住している者に対して、1人当たり248カナダドルを年4回に分けて小切手で支給する。確定申告書の控除申請欄にチェックを入れるだけで申請でき、翌年の7月に前年の申告データに基づき定額で給付するなど簡素な制度設計となっている。申告時と給付時期に所得情報等を確認するための十分な時間を確保できるため、過誤支給・不正受給について、現時点では大きな問題は指摘されていないといわれている。²⁰⁾ なお、シンガポールにも同様な消費税逆進性対策控除が導入されている。

II アメリカの給付付き税額控除の現状と問題点

1 EITC の導入の経緯とその後の発展

EITC は、1975年にニクソン政権において当初時限立法として導入された。これは、1970年代のスタグフレーションの下で、公的年金制度の財源を確保するための社会保障税の引き上げが低所得者に与える影響を軽減するとともに、就労よりも社会保障給付の方が経済的受益より大きい当時の状況を踏まえ、低所得者に就労インセンティブを付与することによって、社会保障制度への依存からの脱却を促進することを目的としたものであった。1978年に正式に導入され、その後1986年税制改革法（TRA86）では、就労する低所得者への所得保障という性格を強め、最低賃金の引き上げの代替策として拡充される。すなわち、インフレに伴う控除額の実質価値の低下を補うための EITC の大幅拡充と控除額を物価上昇に合わせて引き上げる仕組みを導入した。91年には最大控除額の

引き上げと、子ども2人以上の場合の措置を追加し、最大控除額を1235ドルとした。94年にはクリントン政権の「Make Work Pay」のスローガンのもと大幅な拡充が行われ、子どもがいない場合もEITCを適用できることになった。さらに96年の福祉改革でもクリントン政権は「poverty despite work」政策を掲げ社会保障給付の受給者の自立を強力に促すとともに、最低賃金でフルタイム働いた者がEITCを受ければ、社会保障税の課税後所得が貧困ラインを超えることを目標にEITCの大幅な拡充を図った。とくに2人以上の子どもがいる場合の控除額を1511ドルから3556ドルに倍増させた。市場のメカニズムを前提として政府の役割を強化し個人のインセンティブを引き出して生活能力を高める「Workfare」の思想が強く影響した政策の展開であったと言える。²¹⁾

現在のオバマ政権も、アメリカ復興再投資法（ARRA）により、2009年と2010年の2年間、児童税額控除（CTC）とともにEITCの拡充を図っている。さらに大統領選挙の公約であった主に中所得者を対象とした減税措置として、新たにMaking Work Pay Tax Credit（MWP）を導入した。MWPは、単身者400ドル、夫婦合算申告800ドルを上限に単身者6450ドル、夫婦合算申告1万2900ドルまで6.2%増し、それぞれ7万5000ドル、15万ドルまで定額で控除、9万5000ドルと19万ドルまで2%減し、所得がそれ以上の場合は税額控除を受けることができなくなる。現在のところMWPは2年間の時限措置だが、オバマ政権は2011年以降の恒久化を考えているという。²²⁾

アメリカにおいて、EITCやCTCが拡充されてきた要因としては、減税という名目で給付を拡大できるため、大きな政府を敬遠する有権者にも受け入れられやすいことや、適用にあたって就労することが要件となっているために、社会保障給付の受給時のようにスティグマ（恥辱）を受給者に感じさせないことが理由として指摘されている。

なお、EITCは連邦レベルのほか地方レベルでこの制度を導入している地域もある。現在23州とコロンビア特別区、うち22の州で連邦のEITCに3.5%から40%付加する形で給付付き税額控除としてのEITCを導入している。加えて、サンフランシスコやニューヨーク、メリーランド州モンゴメリー郡では自治体レベルでEITCが導入されている。²³⁾

図表3 2009年アメリカの給付付き税額控除 (EITC, CTC, MWP) の概要

	Phasein Starts	Phasein Rate	Phasein Ceiling	Max. Credit	Phaseout Starts	Phaseout Rate	Max. Income
EITC, no qualifying children (single filers)	\$1	7.65%	\$5,970	\$457	\$7,470	7.65%	\$13,440
EITC, no qualifying children (married joint filers)	\$1	7.65%	\$5,970	\$457	\$12,470	7.65%	\$18,440
EITC, 1 qualifying child (single filers)	\$1	34.00%	\$8,950	\$3,043	\$16,420	15.98%	\$35,463
EITC, 1 qualifying child (married joint filers)	\$1	34.00%	\$8,950	\$3,043	\$21,420	15.98%	\$40,463
EITC, 2 qualifying children (single filers)	\$1	40.00%	\$12,570	\$5,028	\$16,420	21.06%	\$40,295
EITC, 2 qualifying children (married joint filers)	\$1	40.00%	\$12,570	\$5,028	\$21,420	21.06%	\$45,295
EITC, 3+ qualifying children (single filers)	\$1	45.00%	\$12,570	\$5,657	\$16,420	21.06%	\$43,279
EITC, 3+ qualifying children (married joint filers)	\$1	45.00%	\$12,570	\$5,657	\$21,420	21.06%	\$48,279
CTC (Single filers)	\$3,000	15.00%	\$9,667+	\$1,000 (per child)	\$75,000	5.00%	\$95,000+
CTC (married joint filers)	\$3,000	15.00%	\$9,667+	\$1,000 (per child)	\$110,000	5.00%	\$130,000+
MWP (Single filers)	\$1	6.20%	\$6,450	\$400	\$75,000	2.00%	\$95,000
MWP (married joint filers)	\$1	6.20%	\$12,900	\$800	\$150,000	2.00%	\$190,000

出典：Considerations in Efforts to Restructure Refundable Work-Based Credits Table 1, at 5.

2 EITC の概要と制度の仕組み

EITC は、低所得者に対して勤労所得額の一定割合の税額控除を与え、税額控除の金額が納税者の負う所得税額および社会保障税額の合計額を超えた場合には、その超えた部分（納付していない税額の対応部分）を納税者に給付する制度である（IRC § 32）。

まず、EITC の適用を受けるには、具体的には以下の要件をすべて満たす必要がある。²⁴⁾

図表4 2009年のEITCの金額

納税者の適格児童数	EITCの適用を受けるのに必要な勤労所得の金額	控除率	EITCの上限金額	減減が開始するAGIの金額	減減が終了するAGIの金額
3人以上	12,570ドル	45%	5,657ドル	夫婦合算申告： 21,420ドル 独身：16,420ドル	夫婦合算申告： 45,295ドル 独身：40,295ドル
2人	12,570ドル	40%	5,028ドル	夫婦合算申告： 21,420ドル 独身：16,420ドル	夫婦合算申告： 45,295ドル 独身：40,295ドル
1人	8,950ドル	34%	3,043ドル	夫婦合算申告： 21,420ドル 独身：16,420ドル	夫婦合算申告： 40,460ドル 独身：35,463ドル
0人	5,970ドル	7.65%	457ドル	夫婦合算申告： 12,470ドル 独身：7,470ドル	夫婦合算申告： 18,440ドル 独身：13,440ドル

出典：IRS Publication596より作成。

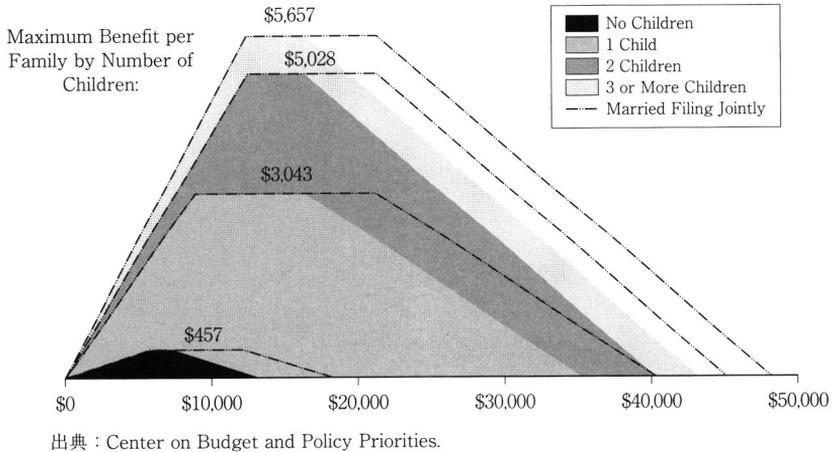
第1の要件は、納税者に勤労所得（earned income）があることである。勤労所得とは、給与賃金等の労働により稼得された所得と自営業者税の50%を控除した後の自営業者の利益も対象となる。ただし、利子や配当、年金、社会保障や失業給付等はこれに含まれない。

第2の要件は、投資所得等の非適格な所得が一定金額以下であることである。すなわち、利子や配当、ロイヤリティ、資本純所得、消極的活動所得など非適格な所得が一定の金額を超えるとEITCの適用を受けることはできなくなる（2009年3100ドル）。

第3の要件は、適格児童（Qualified Children）を有するか、子どもがいない場合は納税者が25歳以上65歳未満で他の納税者の扶養親族となっていない者であること。適格児童とは、納税者と一定の関係がある当該課税年度末で19歳未満、または24歳未満で5カ月以上のフルタイムの学生であるか障がいがある者で自身の生活費の50%超を他人に依存している者のことである。

そのほか、納税者の申告資格が夫婦個別申告ではないこと（夫婦共同申告であること）や、納税者本人および配偶者、子どもが社会保障番号（SSN）を有していること、外国源泉所得として総所得から除外した金額がないこと、納税者が

図表5 2009年のEITCの控除額の基本構造



課税年度を通じて非居住外国人に該当しないこと、課税年度が12カ月未満でないこと、所得（調整総所得（AGI）または勤労所得のどちらか大きい方の）金額が一定以下であることなどが要件となる。

次に、EITCの金額は、納税者の勤労所得に控除率を乗じて計算する。オバマ政権によるEITCの拡充により2009年は図表4の通りである。

EITCの金額は、納税者の調整総所得（AGI）または勤労所得のいずれか大きい方が図表5のように一定金額を超える場合には超過分の遡減が開始し、遡減が終了すると税額控除を受けることはできなくなる。

たとえば、独身で適格児童1人の場合、図表5に示した通り、8950ドルから1万6420ドル=EITCの金額は上限の3043ドルまで控除が可能である。納税者の所得が1万6420ドルを超えると15.98%（3043／(35463－16420)）の割合で控除金額は減額される。さらに、所得が3万5463ドル以上になるとEITCは適用できなくなる。すなわち、納税者の所得が8950ドルまでは所得の増加に比例してEITCの金額も増加して働くことによる給付金額の増加のインセンティブがあるが、所得が8950ドルから1万6420ドルになると3043ドルと一定となり、1万6420ドルを超えると遡減し3万5463ドル以上になるとEITCによる税額控除は受けられなくなる。

3 EITC の現状と問題点

EITC の政策コストは、年間約440億ドル、適用件数は約2300万件であり、平均給付額は約2000ドルとなっている（2006年）。EITC は、低所得者を対象に小切手を支給していることから過誤支給や不正受給が問題となっており、内国歳入庁（IRS）では支給額の約23～28%が超過支給や不正受給と推計している²⁵⁾。前年度の所得を基準に EITC は、所得や家族構成に応じて受給額が決定されるため制度が複雑な面があり、また適用にあたっての審査事務がほぼ自動化されているため、濫用に対する罰則（過誤申請2年間、不正申請10年間支給停止）はあるものの、誤った情報に基づいた申告による超過支給や不正受給が発生している。低所得者の場合には超過支給や不正受給による給付額のほとんどを即座に使ってしまううえ、一件当たりの金額が少額であり、税務調査による事後的な是正にもなじまない。このため、超過支給や不正受給の防止は、給付前の段階で行うことが重要な課題となっている。IRS は、調査すべき申告書をサンプリングする新システムの開発や社会保障庁（SSA）や保険社会福祉省（DHHS）のデータとのシステム上の照合、書類上の照合、疑いのあるものに再調査証明を義務付けるなどによりこれに対応している²⁶⁾。

EITC の適用要件は複雑であり、加えて申告手続上の問題として、EITC と CTC の要件が微妙に異なり、必要な申告書式も別の書類を記載しなければならない。そのため、2回同様な複雑な計算を行って別々に申告する必要がある。その事務負担は大きく、適用者の約7割の件数について、有料の申告代行業者を通じて申告されているという。近年、一部の代行業者による組織的な不正が明らかとなり、代行業者に対する教育や適正性評価プログラム、罰則の適用により対応しているほか、現在申告代行業者に対する免許・登録制の導入の是非等が議論されている²⁷⁾。

一方、EITC の受給資格のある者のうち、4人に1人が申請しておらず、未受給者対策も大きな課題となっている。内国歳入庁（IRS）も EITC 受給の促進のため、低所得納税者クリニック（LITC）やボランティア所得税援助（VITA）など低所得者向けの申告支援などに取り組んでいるが、なかなか効果があがらない現状がある²⁸⁾。

EITC への政策効果については、制度導入から35年の歴史を重ねるなかで、基本的にはワーキング・プアの低所得者世帯へ安価な行政コストにより労働のインセンティブをもって所得保障を行う制度として一定の効果はあるものと評価されている²⁹⁾。その一方で政策的な効果を疑問視する声もある³⁰⁾。いくつかの実証研究によると、EITC の適用を一番受けるシングルマザーのワーキング・プアについて、EITC の所得保障や労働促進の効果は認められるものとされている。しかし、低所得者の配偶者（妻）には労働のインセンティブという面からはむしろマイナス効果があり、婚姻のペナルティや労働に対する阻害効果の問題も指摘されている³¹⁾。また、EITC が勤労所得2万ドルのあたりで実効限界所得税率が大きく上昇し、4万ドル付近から急激に逡減するため、世帯の労働報酬を抑制するという問題もある。最新の研究でも、ハーバード・ロースクールの Anne L. Alstott 教授は、EITC が貧困問題の大幅な解消にはつながらず、労働者やその子どものサポートや非自発的な失業や健康上の制限などに苦しむ勤労意欲のある労働者に適正な最低生活基準を保証しないと、「Make Work Pay」にも寄与していないと大変厳しい評価をされている³²⁾。

EITC について、アメリカでも見直しの議論がなされ、いくつかの具体的な提案も行われている³³⁾。2005年、大統領諮問委員会（President Advisory Panel on Tax Reform）は、現行の所得控除としての人的控除と EITC、CTC の併存する複雑な構造を簡素化すべく、所得控除を廃止し EITC と CTC を所得税額から相殺される家族控除と（Family Credit）と給付部分である勤労控除（Work Credit）に整理する提案を行っている³⁴⁾。すなわち、2つの控除の要件を原則同じにして一体的な構造とし、所得控除の廃止分を税額控除として上乘せするという提案である。手続的にも、申告時に1回の計算1枚の書式で申告できることとし、労働供給を阻害する高い限界税率を修正、課税最低限も3万9000ドル程度に引き上げられる。なお、2008年の納税者権利擁護官（National Taxpayer Advocate）も年次報告書において、同様な簡素化案に言及している³⁵⁾。

Ⅲ 給付付き税額控除導入の課題

1 給付付き税額控除への批判

給付付き税額控除は、これまで見てきたように1990年代以降多くの先進各国で導入され、貧困対策や就労促進、子育て支援などで一定の効果を上げてきた。とくにアメリカのEITCは導入から35年の歴史があり、問題点はあるものの制度的には定着しているのも事実である。それをふまえ日本への導入を考えると、森信教授のグループや田近教授や八塩准教授ら、民主党の提案のように、日本にもEITC型の勤労税額控除やCTCのような児童税額控除を導入すれば、ワーキング・ブアや母子家庭への所得保障の対策など一定の政策効果は見込まれるものと思われる。

しかし、導入に向けてはさまざまな大きな課題があり、批判や反対論も少なくない。たとえば、一橋大学の渡辺智之教授は、「給付付き税額控除は税制の中に社会保障給付の機能を中途半端に持たせる試みであり、税制を劣悪化させてしまう。」とかなり手厳しい批判をされている。また、慶応大学の吉村典久教授や東京大学の中里実教授も、政策としての効果の可能性は認めながらも、法律論の視点や執行面での問題から導入には慎重な立場からの見解を示されている。³⁶⁾

まず、吉村教授は、課税ベースの問題について、給付付き税額控除の導入に伴い扶養控除や配偶者控除を廃止または減額することの法的な意味を検討し、納税者の担税力の減殺要素を考慮する扶養控除は課税ベースの侵食には当たらず、逆に給付付き税額控除の給付が非課税とされればそれも課税ベースの侵食といえるのではないかと指摘する。さらに、所得控除が高所得者への優遇となる逆進の効果についても、シャープ勧告を引用して税率により調整は可能であるとし、所得控除としての人的控除の憲法的な価値や最低生活費の保障の機能を再確認したうえで、所得控除が税額控除に優れる利点を示されている。³⁷⁾

中里教授は、給付付き税額控除の問題点として、現状、日本の制度では低所得者の所得の把握が不可能な点や申告を義務化しても利用されない可能性、そ

もそも社会保障が必要な所得のない貧困層に給付が及ばないことや人的単位、不正還付の問題などを指摘されている。そのうえで、給付付き税額控除の課題として、①納税者番号制度の導入や②納税者番号制度の下全員申告および全部名寄せ、③国税職員の増員、④さまざまな支出事項の整理、⑤憲法との調整をあげられている³⁹⁾。

2 給付付き税額控除の理論的課題

このような給付付き税額控除の問題点を整理すると、以下の通り理論的な課題と執行上の課題に整理できる。

まず、第1の理論的課題は、税制と社会保障制度の一体化の是非である。アメリカでも両者の一体化と連携を主張する考え方と目的や制度の性質の違いから峻別する考え方がある。日本でも、同様な議論の状況にあるが、社会保障制度と租税法の統合の可能性を探る見解⁴⁰⁾や税制には本来的に社会保障機能が内在しているという主張などがある一方で、「租税と給付の無媒介な一体化」には慎重な見解も示されている⁴¹⁾。税制と社会保障の一体化については、財政問題や歳入庁構想などとも関連し、税制と社会保障の役割の明確化とともに慎重に検討していく必要がある。

第2は、伝統的な「租税」概念への影響をあげることができる。判例や学説は「租税」とは、特別の給付に対する反対給付の性質（対価性）を有しないとされ、国家と納税者のサービスの受給関係は間接的な関係にとどまるものとされてきた⁴²⁾。これに対し給付付き税額控除は、文字通り直接の給付を伴うことから従来の「租税」概念の枠組みをこえる制度と位置づけなければならない。この「租税」概念への影響は、租税法の基本原則である租税法律主義にも関係する大変重要な問題である⁴³⁾。そのほか、用語の定義や概念の問題として、「所得」や「扶養親族」など税制と社会保障制度で統一が必要な用語や概念もある。

第3は、税制としての「公平・中立・簡素」という税制の基本原則より、給付付き税額控除をどのように評価すべきかである。アメリカやイギリスなどの現状から給付付き税額控除の適用要件や計算などの複雑性が税制の簡素化の要請に反するのではないかという懸念がある。また、低所得者を対象とするとはいえ、給付までを伴う優遇措置を設けることや資産保有（ストック）を無視し

所得（フロー）を基準に給付を行うことの中立・公平性の問題も存在する。

第4は、「所得控除から税額控除へのシフト」の論拠の正当性である。吉村教授も指摘されているように、本当に単純に所得控除は高所得者に有利（逆進的効果）になり、それに対し税額控除は低所得者に有利になるという考え方が正しいかどうかである。給付付き税額の導入に向けては、人的控除が所得控除であることの憲法上の意義（最低生活費非課税の原則）を再検討するなど、所得控除と税額控除のメリットとデメリットを改めてよく検討する必要がある。税額控除にも課税最低限の規律の困難性や計算の煩雑さ、制度の複雑性、申告数の増大による行政負担の増加などの問題があり、所得控除の整理合理化とともにこれらを十分に考慮しなければならない。

第5は、給付付き税額控除の財政民主主義との関係である。給付付き税額控除を導入すると、給付について租税の用途を事前に議会が統制することができない。国によっては議会において事前の予算措置を行うところもあるが、アメリカの租税歳出予算（Tax Expenditure Budgets）のような税制上の優遇による歳入のマイナスをコントロールする制度も必要となる⁴⁴⁾。

3 給付付き税額控除の執行上の課題

次に、中里教授も指摘されるように、給付付き税額控除の導入に向けては、執行上の課題が山積みである。たとえば、第1に、低所得世帯の所得をどのように把握するかである。もし、アメリカのEITCのような制度を導入するとすると、個人単位主義をとる日本の所得税において世帯単位で所得を把握しなければならない。給付付き税額控除を導入に当たっては、電子申告による全員申告あるいは全員年末調整による世帯単位での名寄せ制度の導入や法定資料制度の強化、それらの情報管理のための情報システムの大幅な拡充が必要となる可能性がある。

第2に、納税者番号制度の導入であるが、それがどのような効果を生むかをよく見極める必要がある。所得の正確な把握には納番制の導入を進める必要があるといわれる。もし納番制を導入するなら、納番制の導入に際しては納税者権利憲章を単独立法または国税通則法改正として制定し、納税者のプライバシー権の保護を法定する必要がある。加えて、課税庁における納税者情報の情報管理体制の整備を行わなければならない。ただし、社会保険番号（SSN）に

よる納税者番号制度を採用しているアメリカや国民保険番号（NINO）を税務で利用しているイギリスの給付付き税額控除にも過誤支給や不正受給は発生している点に注意が必要である。納番制を導入すれば給付付き税額控除について、過誤支給や不正受給がなくなるわけではないことをよくふまえ、コストとベネフィットを慎重に検討しなければならない。

第3に、徴収と給付の一元化のための国と地方の連携の必要性が生じる。森信教授は、給付付き税額控除の導入に際し、全体の制度設計は財務省が行い、所得の捕捉と名寄せは地方で行って、そのうえで負担軽減部分は税制・社会保険料の担当部局、給付部分は地方自治体で対応するとされている。具体的には、受給者が市町村に申請を行い、給付を受けるための審査を経て、その証明書を確定申告書に添付して税額控除を受け、社会保険庁から保険料の免除、市町村から控除し切れなかった金額の給付を受けるという仕組みを提案されている⁴⁵⁾。ただし、このような国と地方の連携が現実に進むかどうかということには疑問もある。

第4に、納税者のコンプライアンスとその支援の強化が重要となる。アメリカにおいてEITCやCTCの適用を受けるには、低所得者が申告を行う必要がある。そのため、民間のボランティアや学生などによる特別の支援プログラムやIRSによるクリニック・プログラムも各種設けられているなど、1998年のIRS再編改革法（RRA98）に基づき納税環境の整備が進められている。給付付き税額控除を導入すれば、日本の場合も制度の普及や申告支援など具体的な支援策も検討しなければならない。申告ではなく年末調整により対応することも考えられるが、その場合もイギリスで生じたような源泉徴収義務者の負担の増大などが問題となる。また、日本の場合、税理士法との関係などで現状ではこのような税務支援には限界がある点も指摘しておきたい。

第5に、税務行政体制の整備とマンパワーの増員が必要である。2008年に「勤労奨励税制」を導入した韓国について、立法担当者であったソウル市立大学税務大学院の崔院長によれば1000名規模での税務職員の増員を進めているという。日本の場合も導入をする場合は、税務行政体制の整備と税務職員や税理士の増員も検討しなければなるまい。

おわりに

このように給付付き税額控除の導入については、さまざまな課題がある。しかし、アメリカの導入から35年の歴史やイギリスやオランダ、韓国をはじめ多くの国々がこの制度を導入している現状は無視できない。日本においても税制と社会保障制度全体の見直しを進める中でポリシーミックスを考慮し、慎重に検討しなければならない。課題をふまえコストとベネフィットをよく分析し、現実的な選択をする必要がある。

アメリカやイギリスの現状、執行上の課題などを考慮すれば、勤労税額控除方式や児童税額控除方式の導入は現時点では難しいといえる。ただし、1つの選択肢として、消費税や社会保険料の逆進性対策として、カナダのGST Credit とオランダの社会保険料軽減方式を組み合わせたような簡素な仕組みの給付付き税額控除を設計導入することは十分検討に値するといえよう。⁴⁶⁾

一方、格差の是正や貧困対策のための所得再分配の強化には、最高税率の引き上げや累進性の強化といった税率構造の見直しや所得控除の整理合理化なども含めた所得税制の抜本的改革が必要となる。給付付き税額控除は、あくまでその一部の議論であるということをふまえるべきである。したがって、税制全体や所得税制全体の改革の見直しのなかで、給付付き税額控除をどのように位置づけるかという視点も重要である。今後の税制改革の過程において、給付付き税額控除がどのように議論されていくか注目される。

【追記】 2010年3月26日京都大学財政学研究会のシンポジウムにおいて、「給付付き税額控除の現状と課題」について、森信茂樹教授と佐藤主光教授、宮島洋教授と議論をする機会をいただいたが、その内容は本稿には十分に反映できていない。それについては、別の機会に譲りたいと思う。また、本稿は日本租税理論学会の西日本支部研究会の報告の成果をまとめたものである。最後に、関西大学の鶴田廣巳教授、立命館大学の内山昭教授、浪花健三教授ほか研究会のメンバーの皆様へ感謝の意を表したいと思う。

注

- 1) 給付付き税額控除の概要や各国状況、日本への導入の提言については森信茂樹編『給付付き税額控除：日本型児童税額控除の提言』（中央経済社、2008年）、「【特集】給付付き税額控除の概要」税研145号21頁以下（2008年）所収の各論文ほか参照。
- 2) OECD, *Recent Tax Policy Trends And Reforms In OECD Countries* (2004); *Id.*, *Fundamental Reform of Personal Income Tax* (2006).
- 3) 田近栄治・八塩裕之「税制を通じた所得再分配——所得控除にかわる税額控除の活用」小塩隆士・田近栄治・府川哲夫編『日本の所得分配—格差拡大と政策の役割』85頁（東京大学出版会、2006年）ほか。
- 4) 政府税制調査会「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」15頁（2007年）、経済財政諮問会議「経済財政改革の基本方針2008」23頁（2008年）。
- 5) 民主党税制調査会「民主党税制抜本改革アクションプログラム——納税者の立場で「公平・透明・納得」の改革プロセスを築く——」〈<http://www.dpj.or.jp/news/?num=14851>〉（2008年）。
- 6) 政府税制調査会「平成22年度税制改正大綱——納税者主権の確立に向けて」16頁（2009年）。
- 7) ベーシック・インカムについては、山森亮『ベーシック・インカム入門』（光文社、2009年）、小沢修司『福祉社会と社会保障改革』（高学出版、2002年）、ゲッツ・W・ヴェルナー（渡辺一男訳）『ベーシック・インカム——基本所得のある社会——』（現代書館、2007年）ほか参照。ベーシック・インカムと税制のあり方については、西日本支部研究会において論究したが、詳しくは別稿に譲りたい。
- 8) Friedman, Milton & Rose, *Free to Choose: A Personal Statement* (1980).
- 9) 詳しくは、阿部彩『子供の貧困』（岩波書店、2008年）参照。
- 10) 諸富徹「グローバル化による貧困の拡大と給付付き税額控除」諸富徹編『グローバル時代の税制改革』203頁（ミネルヴァ書房、2009年）参照。諸富教授には国家経済研究会の報告において、イギリスの給付付き税額控除導入の経緯や現状についてご教授いただいた。
- 11) 鎌倉治子「諸外国の課税単位と基礎的な人的控除—給付付き税額控除を視野に入れて」レファレンス706号103頁（2009年）。
- 12) 森信・前掲注1）18頁。
- 13) 金今男「韓国の給付つき勤労税額控除制度の概要」森信・前掲注1）121頁。
- 14) イギリス歳入関税庁（HMRC）のホームページ、〈<http://taxcredits.hmrc.gov.uk/Qualify/WhatAreTaxCredits.aspx>〉。
- 15) アメリカのEITCについての邦文文献としては、根岸毅宏『アメリカの福祉改革』105頁（日本経済評論社、2006年）、佐藤英明「アメリカ連邦所得税における稼得所得税額控除（EITC）について」総合税制研究11号56頁（2003年）、佐々木潤子「税による勤労貧困者救済策——米国EITCを参考に——」税務弘報55巻2号121頁（2007年）、森信茂樹「米・英の給付付き税額控除に学ぶ」国際税制研究18号32頁（2007年）、石村耕治「給付（還付）つき税額控除をめぐる税財政法の課題——アメリカの「働いても貧しい納税者」

- 対策税制を検証する——」白鷗法學15巻1号1頁（2008年）などがある。
- 16) American Recovery and Reinvestment Act of 2009 (Pub. L. 111-5).
 - 17) 森信茂樹「わが国への導入の意義・課題と日本型児童税額控除の提言」森信・前掲注1) 41頁。
 - 18) 政府税制調査会「政府税制調査会海外調査報告（ドイツ、イギリス、オランダ）」5頁（2009年）。
 - 19) 金子洋「カナダのGST 控除の概要」森信・前掲注1) 153頁。カナダ歳入庁のホームページ〈<http://www.cra-arc.gc.ca/bnfts/gsthst/menu-eng.html>〉。
 - 20) 政府税制調査会「政府税制調査会海外調査報告（アメリカ、カナダ）」5頁（2009年）。
 - 21) 根岸毅宏「アメリカの EITC（勤労所得税額控除）と所得保障政策」国学院経済学47巻1号21頁（1999年）、同「アメリカの EITC（勤労所得税額控除）の政策的意義と問題点——税制を通じた所得保障（Tax-Base Transfer）の具体例として」国学院経済学48巻1号120頁（1999年）、根岸・前掲注15) 105頁。See Steve Holt, *The Earned Income Tax Credit at Age30: What We Know*, Brookings Institution (2006); Saul D. Hoffman & Laurence S. Seidman, *Helping Working Families: The Earned Income Tax Credit* (2003).
 - 22) Stephen D. Holt & Elaine Maag, “Considerations in Efforts to Restructure Refundable Work-Based Credits”, (2009).
 - 23) State EITC Online Resource Center 〈<http://www.stateeitc.com/>〉, National Conference of State Legislatures Earned Income Tax Credits (EITC) 〈<http://www.ncsl.org/IssuesResearch/HumanServices/EarnedIncomeTaxCreditsEITC/tabid/16311/Default.aspx>〉.
 - 24) アメリカ内国歳入庁 IRS Earned Income Tax Credit (EITC) — Should I Claim It? 〈<http://www.irs.gov/individuals/article/0,,id=130102,00.html>〉. *Id.*, Publication 596—Earned Income Credit.
 - 25) 政府税制調査会・前掲注20) 4頁。IRS, *IRS Earned Income Tax Credit (EITC) Initiatives* (2008) 〈http://www.irs.gov/pub/irs-utl/final_eitc_initiatives_report_final_121708.pdf〉, Treasury Inspector General for Tax Administration, *The Earned Income Tax Credit Program Has Made Advances; However, Alternatives to Traditional Compliance Methods Are Needed to Stop Billions of Dollars in Erroneous Payments* (2009).
 - 26) 成田元男「アメリカ EITC について——不正受給の実態——」東京財団給付つき税額控除具体化 PT 研究会 〈<http://www.tkfd.or.jp/admin/files/20100209.doc>〉. TIGTA *supra* note , at 25.
 - 27) Treasury Regulation §1.6695-2, IRS EITC Due Diligence Requirements 〈<http://www.irs.gov/individuals/article/0,,id=150531,00.html>〉.
 - 28) EITC と税務支援については、石村・前掲注15) 68頁参照。
 - 29) Jennifer Bird-Pollan, *Who's Afraid of Redistribution? An Analysis of the Earned Income Tax*, 74 Mo. L. Rev. 4.

I シンポジウム 社会保障と税制

- 30) 西崎寿美「Earned Income Tax Credit (EITC—アメリカの経験)」ESP2002年3月号35頁(2002年), 阿部彩「EITC (Earned Income Tax Credit) の就労と貧困削減に対する効果: 文献サーベイから」海外社会保障研究140号79頁(2002年), 根岸・前掲注15) 134頁。
- 31) 佐藤・前掲注15) 69頁。
- 32) Anne L. Alstott, "Why the EITC Doesn't Make Work Pay", *Harvard Public Law Working Paper* No. 09-66 (2010).
- 33) Holt & Maag *supra* note 22, at 12-32, Lawrence Zelenak, *Redesigning the Earned Income Tax Credit as Family-Size Adjustment to the Minimum Wage*, 57 *Tax L. Rev.* 301 (2003-2004).
- 34) 小塩裕之「米国大統領諮問委員会による税制改革提案と給付つき税額控除」森信・前掲注1) 91頁。See President Advisory Panel on Tax Reform Final Report - November 1, 2005, <<http://govinfo.library.unt.edu/taxreformpanel/final-report/index.html>>. Lily L. Batchelder, Fred T. Goldberg, Jr., and Peter R. Orszag, *Efficiency and Tax Incentives: The Case for Refundable Tax Credits*, 59 *STAN. L. Rev.* 23 (2006).
- 35) National Taxpayer Advocate's 2008 Annual Report <<http://www.irs.gov/advocate/article/0,,id=202276,00.html>>.
- 36) 渡辺智之「所得税額はマイナスになりうるか? ——いわゆる『給付つき税額控除』の問題点」租税研究707号82頁(2008年)。
- 37) 吉村典久「給付付き税額控除と所得控除」税研145号50頁(2009年), 中里実「給付付き税額控除の執行上の問題」同45頁。
- 38) 吉村・前掲注37) 53頁。
- 39) 中里・前掲注37) 48頁。
- 40) 木村弘之亮「英国の所得税法における家族課税と租税債権給付: 児童の貧困の撲滅と働きがいのある社会保障給付を目指して」税法学560号37頁(2008年), 同「社会保障制度と租税法——憲法84条からみた社会保障と租税の統合」租税研究711号111頁(2009年) 参照。
- 41) 藤谷武史「給付つき税額控除と『税制と社会保障制度の一体化』?」新世代法政策学研究3巻303頁(2009年)。
- 42) 金子宏『租税法』8頁(弘文堂, 第14版, 2009年)。
- 43) 石村・前掲注15) 27頁。
- 44) 石村・前掲注15) 33頁。森信教授によると, 給付付き税額控除の給付部分について予算措置をとっている国もあるとのことである。
- 45) 森信茂樹「給付付き税額控除の4類型とその課題」税理52巻5号82頁(2010年)。
- 46) カナダの制度をモデルとした消費税逆進性対策税額控除の導入については, 今後詳細な検討が必要になる。

(もちづき・ちか=税法学)

5 討論 社会保障と税制

〔司会〕

鶴田廣巳（関西大学）

浪花健三（立命館大学）

〔討論参加者〕

安藤 実（静岡大学〔名誉教授〕）／内山 昭（立命館大学）／浦野晴夫（元立命館大学）

／浦野広明（立正大学）／大畑智史（京都大学）／粕谷幸男（税理士・横浜商科大学）

／北野弘久（日本大学・故人）／黒川 功（日本大学）／坂本忠次（関西福祉大学）／

望月 爾（立命館大学）／山本守之（千葉商科大学）／弓削忠史（九州共立大学）

司会 それでは今年度の大会シンポジウム「社会保障と税制」について、討論を開始したいと思います。先生方からあらかじめ質問書をご提出いただいていますので、それにしたがって討論をすすめてまいります。最初に、坂本会員のご報告に対しまして安藤会員より質問が出されています。

安藤 静岡大学（名誉教授）の安藤です。坂本先生に、社会保障の保険料負担について日本企業の姿勢というか、態度といえますか、そういうものが国際的に見て、何か日本の経営者の特質というのがあるのかどうか、そのあたりについてご意見をうかがいたいと思います。

坂本 税と社会保険料の問題があって、租税理論学会ですから、社会保険料の問題も考えておく必要があるということをお願いしたのですが、はっきりしたことはお答えできませんけれども、まず、大企業と中小企業がありまして、日本は非常に中小企業が多いわけです。中小企業

の場合は、直接的な税負担、保険料負担が重いので、その逃れというか、社会保険を掛けない、零細企業の場合にそういう問題もいくつかありまして、中堅企業でもそういうことが起こっております。これは大問題ですが、とくに大企業の場合は、もちろんよい企業もあるのですが、ヨーロッパは企業の社会的責任というか、そういうものが非常に強いのだらうと思うのです。ただ、ヨーロッパでも社会保険料の重い負担への企業側からの不満もあることも聞いていますが。

日本の場合、とにかく法人税をまず安くしろということ、社会保険料の負担も非常に重い、折半でヨーロッパより概して少ないのですが、それでも非常に重いということを強く言っております。それが結局、基礎年金を消費税で全額まかなえという、日本経済新聞社を初め経済界の論理になっているように強く感じます。社会的責任論から言えば、ヨー

ロップの企業がすべてというわけではありませんが、まだまだ日本の企業の責任感には欧米に比べ概して弱いのではないかと。

そういうことでお答えにならないかもしれませんが、いろいろな他の事例から見ますと、今、私は、「新しい公共」に関連する論文も書いているのですが、ヨーロッパはエスピン・アンデルセン以来、福祉国家の問題がいろいろ議論になっておりまして、つまり公共性というものとは単なる「官」の問題だけではなくて、民間のNPOや社会的企業、あるいは協同組合を含む、そういう民間企業の社会的貢献ということが——アメリカでもそういう要素は歴史的にかなりあるわけですが——非常に強いわけがあります。日本ではまだまだです。これから企業側の態度を改めてもらわなければいかぬと考えています。財政学会では、きょうもテレビに出ていましたが、土居丈朗さんなどは、何か会社側の代弁しているような感じもありまして、非常に問題があると思っております。以上です。

司会 続きまして、内山会員に対して弓削会員から質問が出ておりますので、よろしく願いいたします。

弓削 九州共立大学の弓削と申します。非常に勉強させていただいたのですけれども、時間が5分間しかありませんので、一応、私の質問の趣旨は、先生が、今度の民主党の考え方の意義に非常に賛同されていたので、二、三お聞きしたかったのです。

1つは、租税戦略の内容の優先順位の根拠、その基準のあり方と実現方法です。

そこで、古川副大臣のご講演でご教授頂いた内容によりますと、租税と予算は政策で決定する。そしてその政策の担保として、税制調査の委員、税制の内容に関しては、責任を明確にするため権限のある公務員を配置して検討するとおっしゃっているわけですね。しかし、その現象の基となるものは、結局は、政治的な力学、換言しますと、カール・シュミットあたりが言っていますが、法の源泉の形態は政治的統一体だと。要するに、政治の力学の問題で事が形成されているわけですね。

しかし、その前に人権の問題があると思うのです。つまり、それに基づく実体上の「枠」があります。そういう観点から考えて先生は、どういうふうに展開されているのかなということを、ご教授いただきたいと思っております。

内山 お答えいたします。

人権の問題は難問ではありますが、私は経済の論理、税制の論理と政治の論理、これは人権の論理と言っているのですが、両者を峻別します。峻別した後に両者の関係を考えるというスタンスです。今日のところは、十分な回答を準備していませんが、人権の問題を根底に置かねばならないと考えています。

次に、租税戦略の優先順位についてです。私は増税の総合的なプランを提起しました。一方の消費税中心の増税路線は、所得税や相続税の大衆課税の強化で補完

するという点ではっきりしています。私は所得税・法人税中心主義の立場であり、法人実在説を堅持しています。これに加えて所得税と法人税だけで必要な財源を確保するのは容易でないという考え方です。しかも増税の規模は長期的にはもっと大きく、今後10年間に20兆円くらいが必要です。これを所得税、法人税だけで達成できないという判断があります。

このために環境税だとか、資産税で相当規模の増税をすべきだということになります。どれからやるということについては、大局の見地に立ち、臨機応変に行うということですが、政治的な事情も考慮すべきであるし、国民の意識も多様であることを踏まえて決断するのです。国民の動向は変化しますので、新しい政権は、この点を見極めて、公約した政策にしても、非消費税の増税についても首尾よくやっていただきたいと願っています。

古川副大臣の講演はあまり言及しませんでしたでしたが、新政権の税源確保策は不透明で不確定です。新政権の増税プランは2.7兆円なんですけど、あまりにも不足です。私は、中期的にミニマムで5兆円から10兆円必要だと思います。10兆円というのは、財政再建に5兆円程度充てるということであり、タイミングを考えながら着手しないといけないからです。中期的な税制改革大綱について、副大臣は言う立場にないということでしょうが、中期的な増税プランなり考え方を開陳して欲しかったと思います。

弓削 ありがとうございます。私が思う

のは、これは北野先生も言っていたらっしゃるのですが、租税概念に、租税の用途の問題を内包すべきと考えます。租税の用途のあり方をあいまいにすると、まずいと思うのです。租税概念による用途のあり方が人権の問題の実体上の枠組みの具体的な内容と考えています。だから、一番の優先順位は何かと申しますと、やはり個人の尊厳の柱となる生存権などの問題に優先順位をつけざるを得ないのじゃないでしょうか。ご教授をお願いします。

内山 人権概念と結びつけると、生活保護だけではなくて、社会保障全体の制度や、法を拡充すべきです。とくに医療、年金と少子化対策が重点課題です。子ども手当と保育所政策を含めて、これらに5兆円程度はかかりますので、それに必要な財源確保を増税でやるというのが一貫して私の立場であります。

弓削 きょうテレビで、古川副大臣が大阪の知事から攻撃を受けておられました。そのことは、児童手当をポーと地方に、別に負担せよとの発言についてです。それは、地方自治の「本旨」の「住民自治」および「団体自治」の観点から、古川副大臣の人権のあり方に問題があるような気がします。したがって、先生の問題提起は、僭越なことを申し上げますが、政策上の問題以前に、まず人権の問題のあり方を明確にした上で、その手段となる政策の優先順位を考えるべきと考えます。そうでないと、ばらばらに政策が、政権闘争の手段として使われる

のじゃないかと思っていますけれども、先生はどうかと。

司会 ご回答はよろしいですか。それでは続きまして、内山会員に対しまして浦野広明会員からご質問が出ていますので、よろしく願います。

浦野(広) 立正大学の浦野広明と申します。

石弘光教授は、今、環境税導入推進を強く主張されております。石教授は環境経済・政策学会編の『環境税』（東洋経済新報社）の中で、次のように指摘しております。

「環境税的なものを入れたとすると、私は、それはあらゆる企業活動並びに家庭生活に響くような、非常に大型の税だと思えます。これは消費税に準ずるくらい、いや、消費税以上と言ってもいいかもしれません。国民生活や企業活動に波及するという意味においては、これは本当に、最後に残された大型の増税になると思えます。」

こういうふうには石教授は言っていて、反対があっても必ずやらなければならないというふうに述べています。

内山先生は、レジюмеで「しかし、消費税と比較して、許容度は相対的に高く、消費税増税より望ましい選択である」というふうには環境税を位置づけておられます。さらに「注記」で「日本はEU諸国と比べて国民負担率がかなり低いから、高い税率の環境税を導入する余地は極めて大きく」というふうには指摘されています。

私は、環境税はメキシコのはげた消費税の福祉目的税化にかわる消費税の環境目的税化にはかならないと考えます。石教授が言うように、消費税以上の大型増税となる環境税は絶対に許されないと思います。先生はどのようにお考えでしょうか。以上です。

内山 浦野先生は、相当規模の財源確保をどのような手段で行うのかについて考えをお持ちですかという疑問が生じます。環境税なしだとすると、所得税と法人税、あるいは財産課税、直接税だけの増税でやる以外の方法はありません。私は中期的に、福祉改善に5兆円、財政再建に5兆円、計10兆円規模の増税が不可欠だと考えています。そうした時に所得税、法人税中心に直接税だけの増税で果たして可能だろうか。願望に頼るだけでは問題は解決しないし、政策論も豊かになりません。しかも、消費税中心の増税プランは世界恐慌の中では不況を促進する。そうすると、非消費税による増税以外にないわけですが、直接税だけでは限界がある。そこで環境政策にも有効性の高い5兆円規模の環境税(CO₂税)を併用すれば財源も確保できるし、不況対策とも整合的であると考えたわけです。

司会 内山会員に対して、報告者のお1人である大畑会員からも質問書が出ていますので、質問をお願いします。

大畑 さきほどの10兆円規模の増税に関連するのですが、先生の報告レジюмеの最後に、非消費税の組み合わせが不況対策と成長政策、これと整合的であると書

かれてありますが、そのあたりの論理の詳細をおうかがいできればと思います。

内山 私の増税論のスタンスは次の2点です。1つは担税力のある高所得層や大企業の負担を強化すること、もう1つは国民各層にも一定の負担を求めるということです。広い国民階層にはもう負担能力はないという考え方ではないのです。高い福祉を要求するのであれば、みずからの負担もある程度高めざるをえない。その手段として当面は環境税に重要な役割を持たせる。環境税は環境政策の手段であると同時に、消費課税でもあります。消費税よりはるかにましであるという考え方です。

環境税の導入が環境政策の一環であるという点と、大畑さんの質問に重なりますが、成長政策との関係をどうするかということが問題になります。非消費税による増税というのは、不況対策と整合的です。というのは、低・中所得層の消費抑制が不況の大きな原因の1つだからです。したがって、消費税ではなくて、他の税で増税すれば国内消費が拡大できる。これが1～2%の成長を可能にするのですが、このためには、まだいくつかの条件を言う必要がありますが、この指摘にとどめます。

もう1つは、高所得層への増税は、その消費抑制効果が大きくないという判断であります。しかし、ネガティブキャンペーンが行われる可能性がありますから、やり方は十分注意する必要があります。この間の大幅減税で、高所得層の高

額商品、あるいは浪費的消費がかなり進みましたので、その余地は小さく、景気全体への影響は大きくないと考えております。

さらに、環境税5兆円、暫定税率分を振り替えた場合3兆円の規模では環境税の消費抑制効果を否定できない。課税によって環境技術であるとかエコ商品の開発にインセンティブを与えることが成長のインセンティブになります。個別に明示的なインセンティブを与える必要もあるでしょう。そういう力を日本企業、あるいは日本人技術者は持っています。

加えて環境技術開発、エコ商品に対する直接補助金を導入する。したがって、エコカーなども高額所得層が購入しますから、エコカーとかエコ家電に対する補助金を活用して消費抑制効果を緩和する。さらに健康に関する技術や商品開発を成長政策と結びつけないといけなく考えます。低・中所得層の消費拡大という点では関連はするのですが、合わせて環境技術の開発であるとかエコ商品に対する補助金ををてこにして、環境税による消費抑制効果を排除する。こうして1～2%の成長と増税を両立させるのです。今までの経済理論では不況になれば減税をするということでしたが、増税と不況対策の両立という新しいフロンティアが生まれていますので、ポジティブに不確実性に挑戦しないと展望は開けません。

浦野(広) 私も、所得課税だけでやっていけということを言っているわけではありません。消費税については、負担能

力を考慮したような消費税は、個別消費税で品目別に負担税率等を変えていくということが必要で、環境税のようなすべてに課税するようなものについては反対ということですが。資産税についても、今凍結状態にある地価税だとか、あるいは相続税、贈与税の税率を引き下げたのを元に戻すとか、そういうことが必要だと思っています。

司会 今のご意見に対して、内山会員の方から何かありましたら。

内山 理論的には個別消費税の活用というのにはありますが、財源の規模に限界があります。古い考え方にとらわれず新しい発想がないと道は切り開けないと思います。

浦野(晴) 所属はないです。立命館大博士の浦野です。

そうすると、内山先生は、証券優遇税制のようなものはどうお考えでしょう。またSPC、特別目的会社などを使って法人税を払わないで逃げてしまう仕組みも気になるのですが。

司会 今の点について。

内山 ご指摘のとおりです。この点はどのような方法で、技術的に捕捉するかということがまだ十分にわかりませんので、今回は触れていません。

司会 よろしいでしょうか。

黒川 質問書を出してなくて恐縮なのですが、日本大学の黒川です。

今、新しい考え方に踏み込まなければいけないというお答えをいただいたのですが、先生の考える新しい考えというの

はどのようなものでしょうか。我々は従来、応能課税というように、人権理論から矛盾なく導き出せる負担配分の考え方に立脚して税制度を考えてきました。新しい考え方という、例えば応益課税といった考え方に近いことを意味されるのでしょうか。私としては、国家の活動、行政サービス等は、市場で取引される商品ではないですから、これだけの行政サービスを受けるから、それに見合った対価を払えという理屈にはならないと思います。いわば国家の利益企業化のような潮流が世間ではありますけれども、この学会にまでそういう考え方が浸透していくのだとしたら、ちょっと僕は危機感を抱かざるをえません。例えば環境税のようなものを「財源」としてカウントするなど、どうもお聞きしていると、たとえ貧困層であってもそれなりの負担をしなければいけないとか、そういうものにする説明のように感じられましたので、先生のおっしゃる新しい考え方というのはどういうものなのか、追加してご説明いただきたいと思います。

内山 舌足らずでしたが、必ずしも新しい理念というようなことではありません。環境税はごく最近の考え方ではなく、40年くらい歴史があるのですが、租税の200年の歴史から見ると新しい。環境税が環境破壊の原因に着目して実際にもヨーロッパで普及している中で、逆進性を根拠に批判するのは有効ではないし、私に対しても説得的ではありません。もう少し決め手になることをおっしゃっ

てくれれば考え直しますが、環境税が不要で5000億円程度の増税論を主張するだけでは済まないのではないかと。新しい考え方とは、新しい財源確保の手段というような意味です。

司会 質問書は出ていませんが、いまの点に係って報告者の方からも質問があるということですので、ここで坂本会員の方からお願いします。

坂本 ちょっと、今の点で、割り込んで悪いのですが、北野先生の言われるように、租税は、所得再分配を前提にすれば応能原則が主流だと思うのですが、昨日申し上げたことは、環境税には原因者負担論というのがあって、PPPの原則(polluter pays principle)というのが、今、環境公害問題では大きな問題になっているわけです。私は、主流の租税原則に対しては環境税は補足的だろうと思うのですけれども、それを法律的にはどういうふうにかえるかということや少し法律の先生にもお聞きしたいなということを感じております。

司会 どなたへのご質問でしょうか。

坂本 先ほどご質問をされた黒川会員です。

北野 日本大学名誉教授の北野です。私は黒川教授の指導教授でありましたから、ちょっと補足させていただきます(笑)。要するに、先ほど黒川教授が言っていたのは、「環境税」という言葉ではなくて、これが形を変えた間接税、すなわち消費税的なものになる危険性があるということです。坂本先生のおっしゃっ

ているような——これは僕の主張でもありますし、宮本憲一さんの主張でもあります——、原因者負担が本来の姿なんです。直接税としての企業負担税という形の税制の仕組みになれば、また、黒川教授と違った質問が出てくると思いますけれども、彼の質問の前提は、環境税と言われているものは形を変えた消費税になりかねないということなんです。そういう趣旨の質問なんです。先生のおっしゃったPPPという原因者負担論として、公害を撒き散らしている企業自体の直接税として課税すべきなんです。転嫁などさせない。転嫁させない法的措置も考えるべきだというのが私たちの主張です。

坂本 今の受益者負担を前提とした直接的な発想が原因者負担論だろうと思うのです。だから、その1つの派生的な問題として、それはやはり法律の先生にきちっと整理していただきたいなと思っております。以上です。

司会 それでは、以上で打ち切らせていただきますと思います。

続きまして、大畑会員に対して、山本会員から質問が出ておりますので、よろしくお話をいたします。

山本 税理士の山本です。

ミルが考えている労働者自立というのは、何を意味するのですか。例えば、レジュメの中で「10分の1税」、あれは「王国10分の1税」を意味しているのです。

大畑 そうです。

山本 「王国10分の1税」は、資本の増

加の程度や人口増加の程度を低め、価格投機の程度を低める作用を持っているから、労働者への利益につながるから、労働者自立の視点から望ましい」と書いてあるのですが、もともと10分の1税というのは、所得税が出る前に、必要経費などを計算しないで収入の10分の1を課税しています。ここでは、収入を①農業収入、地租、②官職収入、営業収入、賃金、③塩の収入、④消費税の4つに分けて課税したものです。なぜそれが労働者の自立とつながるのですか。それがわかりません。

もう1つは、上層階級と労働者階級との関係についてレジュメでふれておりますが、ミルは、「上層階級が下層階級を従属させ保護する場合に、富める上層階級が自己の利益のために権力を使用して、彼らの利益のために下層階級を労働させるということは、愛情を持って排除することなくしては軽蔑することになるから」云々というようにあるのですけれども、その論理の意味が分かりません。

ミルは支出税の支持者ですね。支出税は、ご承知のように一部の国では施行したけれども、失敗して現実にはできないということに我々の考えはなっているのですけれども、先生は、この支出税というのは今でも有効な方法だとお考えになっているかどうか。以上です。

司会 それでは大畑会員に、いまご質問に対して回答をお願いいたします。

大畑 わかりました。まず10分の1税についてですが、要するに10分の1税と、

労働者自立との関係ということなんですけれども、ミルの『経済学原理』の中の説明を少し述べさせていただきますと、「租税というものは、ただ、単なる蓄積の過程によって結局においては生じたであろう、価格の騰貴を、及び利潤の下落を早め、他方、同時に蓄積の過程を阻止し、あるいは少なくとも遅延させるだけだということになる」、とあります。さらに、具体的に説明いたしますと、そこには「20年を経過したときに、国が有するであろう人口と資本とは、租税が賦課されなかったならば国がそのときにおいて所有したであろうそれよりもより小さいであろう。地主の取得する地代もより小さいであろう。そして穀物の価格は、そうでない場合に増進したであろうよりもより緩慢に増進するであろうから、租税が賦課されなかった場合にそのときにおいて到達していたであろう価格よりも、10分の1もより高くなっていることはないであろう」、とあります。要するに、これはより長期的な視点で考えた場合に、10分の1税の場合、価格は、10分の1税が賦課されなかった場合に20年後に到達していたであろう価格よりも10分の1もより高くなっていることはない。

ここの労働者自立との関係なんですけれども、10分の1税というものが掛けられているという前提のもとで、要するに、10分の1税は、資本増加の程度とか、人口増加の程度とかを低めて、価格騰貴の程度というものを低める作用を持っている。これが、労働者の利益に、ある意味

つながってくる。その労働者への利益付与というものが、教育の面でも効果を持ち、労働者はすぐれた人材になっていく。ミルの労働者自立の視点からは、そういう点は望ましいのじゃないかというように、自分は10分の1税については解釈しているわけなんです。

次に、支出税支持ということについてなんですけれども、先生のおっしゃったように、支出税というものは多少は施行事例はありますけれども、施行不可能ということですね。それは膨大な金融取引の記録が必要とか、そういうことがあるわけなので、確かに施行可能性というのは、ある意味低いのじゃないか。ある社会の状態を想定したならば、その施行可能性というのはかなり低いのじゃないかというふうに考えるわけなんですけれども、これについては、USA タックスとか、いろいろな税に見られるように、その生かし方、支出税構想の活用方法、課税ベースの算定の容易さとか、そういうところの生かし方、といった視点が重要だと思えます。自分としては支出税などというものは、実はIT化とかを駆使すると施行可能性などというのはかなり上がってくるのではないかという考えもある意味持っているんですけれども、今の段階では、支出税構想の生かし方、そういうところをじっくりと検討していく価値はあるのじゃないかというふうに考えております。

第3点目に、上層階級と下層階級との関係のご質問なんですけれども、本文の

2ページ目、先生が先ほどお読みになった箇所が書かれているところなんですけれども、注の10番を少しご参照いただきたいのですが、実は、ここに書かれていますように、19世紀にマンチェスターでピータールーの虐殺とか、資本に対する労働者階級の本能的反抗とか、そういう事例が数多く発生していた。ミルは、そういう時代に生きていた。そういう格差問題、そういう状況を目の当たりにして、みずからの経済論というものを書き上げていた。そういう状況をまざまざと示すような記述というのが『原理』の中にあるのじゃないかというふうに思ったのですが、やはり予感的中いたしまして、レジメの8ページをごらんいただければと思うんですけれども、注48番の引用文を少し一読させていただきます。

「私有財産制度は、その結果として、労働の生産物が、今我々が目撃しているような様式においてほとんど反比例して割り当てられる、すなわち最も多くの部分が、全く労働しなかった人たちに与えられ、ほとんど名ばかりの仕事しかなかった人たちにこれに次いで多くの部分が与えられ、このようにして漸次減少し、仕事が苛烈と不快の度を加えるに従って受ける報酬はますます少なくなり、最後に最も精根をすり減らす肉体労働に至っては、働いて生活必需品をも確実に期待することはできない……もしもこのような私有財産の制度と共産制と、そのいずれをとるかということであれば、共産制の難点は、大小すべてのものを合しても、

なお衡器の上に落ちた羽毛に過ぎないであろう。こういうミルの『原理』からの引用文がありますが、まさに、この上層階級と下層階級との関係、こういう状況をまさにミルは説明していたのではないかと解釈しております。こんな感じでよろしかったですでしょうか。

司会 山本先生、よろしいでしょうか。

山本 一言だけ。時代の所産として、キャンパスの中で研究されることは大変結構ですが、例えば、10分の1税というのは、所得税ができない前の段階、必要経費も計算できないから、収入の10分の1が税だという、間接税から所得税に入る大分前のものです。今、立派な所得税ができていますよ。それをまともに考える方がおかしいと思います。

司会 学説史の評価という場合に非常に難しい問題はあると思うのです。つまり学説そのものが、その時代の背景とのかかわりでどういう意味合いを持ったかということと、それが後の現代の環境の中で、本質的にどういう意味合いを持つか、あるいは持たせられるのか、そのあたりの評価というのは区別して論じないと、ごちゃ混ぜになると、わけがわからなくなる。そういう感じがしますけれども。この問題を深めていくと、まだいろいろあるとは思いますが、ちょっと今のところ、回答者の方からこれ以上の答えが出てこないようであれば、ここで打ち切らざるを得ないかなというふうに思いますけれども、よろしいですか。

山本 結構です。

浦野（晴） 私も質問があるのですが。労働者の自立にとって競争は重要だというその競争ですけれども、今に当てはめたらどうということになりますかね。派遣労働者なんかものすごくきつい競争もしていますよね。自立にとって競争が重要だということを現代的に考えて教えてください。

大畑 まず、ミルが労働者の自立に対する競争の意義、これをどう考えていたかということについてご説明させていただきますと、労働者には自立の理論が必要であって、競争が社会の進歩に不可欠な刺激の1つになるというふうに『経済学原理』の中で述べております。さらに、競争によってさらに価格というものが下がる、それが『経済学原理』の中でも述べられております。つまり価格の低下によって労働者の利益というものが高まっていく。ミルの場合、それが労働者の教育とかそちらの方につながって行って、それがやがては労働者の自立ということにつながっていくというような解釈をしているわけなんですけれども、それに対して現代的にどういう意味づけができるかは、これは正直言いまして、今回の報告の現代的意義を考察する箇所では、その詳細にまではちょっと突っ込んでなかったという状況でして……。

浦野（晴） 労働者は価格低下で余裕ができ、自立への道も開けるといいますか。

大畑 これはレジュメの2ページ目の注の7番の引用文をご参照いただければと

思うのですけれども、そこに「現在の労働大衆を構成する無教養な下層階級の側にも、また大多数の雇用者の側にも、相對應する性格の変化が必要であることをはっきりと認めていた」と書かれています。これは社会の变革というものです。この引用文の中に書かれているように、そういう社会を実現するには、こういう变革が必要であって、「両方の階級が、今までのように、ただ狭い利害にとらわれた目的のためにではなく、もっと高潔な、少なくとも公共的社会的な目的のために、働きかつ協力することを実行によって学ばねばならぬ。といっても、そういう能力は、常に人類には存在していたのであり、消滅してもいなければ、いつになっても消滅するとは考えられない」、とあります。教育と習慣と考え方の訓練とか、そういうものがあれば普通の市民が力を高めることができるのだと。さらに自分の意志に基づいて行動することができるようになってくるのだ、そういうことをミルは説いています。

大体こういう説明になるのですけれども、ミルの説いたような、ここで言う競争の労働者自立への意義、先ほど述べたような労働者への刺激になるだとか、あるいは価格低下による労働者への利益付与という、そういうところのうまい活用方法というものを、どういうふうにもうまく社会に組み込んでいくか、そういうことを考えていかなければだめかなというふうに考えております。

司会 大畑会員のご報告に対して、もう

お1人、弓削会員から質問が出ておりますので、ここでお願いしたいと思います。弓削 質問の内容は、先ほどの諸先生と大体同じ趣旨なんですけど、そこでまず、現代社会におけるミルの貧困、労働者の経済的自立の意義と根拠についてご教授くださいと、事前に、ご質問したのですけれども、もうその問題に関係する質問がありましたので、私は、先ほどの諸先生の質問と説明とは違った形で、貧困という問題は、資本主義社会、また自由主義社会の中の病理現象でもあるわけです。そこを見据えなくて自立に基づく社会的な協力を問題にしますと、結局は、日本国憲法には明文上、勤労の権利がなく、義務があることから、権利なき義務の協力関係に陥ることになります。つまり、権利なき共同体的というのでしょうか。前日、古川副大臣が、「支え合い」の観点から、共同体論的なことをおっしゃいましたね。そのことが、仮に権利を前提とした「支え合い」でなければ、私は、非常に問題があると思っています。協力関係は、権利と義務を明確に分けて確立していかないと、その協力関係は、時には、義務的な思想に陥ると考えます。そうしますと、そういう資本主義に内在する貧困という病理現象がある以上は、人権の観点から、憲法上勤労の権利を設定していないことは、現実の生活保護等についての行政の対応に問題が生じていると考えます。つまり、憲法上の権利として、勤労の場を与えなくて、職を探しなさい、やる気があるかという問題で、

生活保護などの問題に対応する可能性がありますので、ご教授をお願いします。

司会 いまのご意見に対してご回答をお願いいたします。

大畑 正直なところ、本稿では現代的意義の考察のところでは、憲法的な問題、そういうところまではちょっと考察できておりませんので、正確な回答はできないのですけれども、先生のおっしゃるように、権利と義務の峻別、それと勤労する場の提供というところ、それは極めて重要な問題だと自分は考えております。労働者の側からも、意思決定能力を鍛えるための社会的環境も、ある意味また重要な側面かなと、そういうようにも考えております。

憲法上の問題は少し範囲外ですので、ちょっと正確な返答ではないですが、少し感想程度に述べさせていただきます。

司会 それでは、大畑会員に対する質問は以上で打ち切らせていただきます。次に、望月会員のご報告に対しまして、応能負担原則・課税最低限の問題、税制固有の論理と児童手当、給付付き税額控除等の問題との関連に関して、北野会員から質問が出ております。

北野 日本大学の北野です。望月会員の報告のメッセージは非常に明晰に伝わりました。それに関連しまして、私は民主党の税制改革のスタンスについて、きょうのテーマにも関係しておりますので、彼らは、児童手当とか子ども手当を支給する、そのかわり配偶者控除、扶養控除

等を廃止するというような議論などをしておりますが、これは非常に大きな、ある意味では社会科学上の根本問題を含んでいると思いますが、今から50何年前に、私が国税庁から大蔵省主税局に配属されたのでありますけれども、当時は調査課のほかには税制第一課と第二課しかなかったのです。第一課は、所得税、法人税、資産税の全部の直接税を担当するセクションでありまして、私は所得税担当になりました。いきなり、どういう税制改正を行うべきか来年度の人的控除のレポートをまとめなさいと。当時は、所得税について申しますと、第一扶養親族、第二扶養親族、第三扶養親族ということで、扶養控除額が低くなっていくのですね。基礎控除のほかに第一扶養親族控除、第二扶養親族控除などというふうになっておりまして、配偶者控除はありませんでした。その第一扶養親族控除が、大部分がそれは配偶者だろうということで、別途配偶者の内助の功を評価するというので、その後、配偶者控除に変わったのです。私が入ったころはそうでした。

それでどうやって研究するのかということで、半世紀前の話ですからね、だれも教えてくれないのです。1年先輩が1人横におりまして、彼に聞いたのです。「本当は教えられないのだけれど、総理府の家計費調査報告書を調べて研究したらどうか」ということで、それで私はぱつとひらめきまして、世帯別の生計費関数、生活費の数字ですね。世帯別に一世帯いくらか。そこで、これは限界生計費逓減

の法則の問題だということで、生計費関数を私なりに求めまして、それで生計費関数を微分しました。限界生計費、マージナル・エクスペンスが出ますから、それが人的控除なのだということですね。その前提に、総理府の家計費調査報告書の数字を理論的に把握する場合には、各世帯の同質性が必要だと。例えば子供が2人おるといっても、大学生だとか高校生がおる場合は教育費がかかりますから、限界生計費減の法則のようにならないわけです。そういうようなことなども発見しまして、レポートに膨大な計算をしました。当時電卓はなかったのですよ。四つ玉ソロバンで計算した。私はまだ25歳のときでしたから。旧制高校は理科にいくつもりでおりましたから、数学は当時割と得意だったのです。今は忘れちゃったけれどもね。そういうことです。

何を言わんとしているかと申しますと、税制固有の論理として、基礎控除は単身者の場合の最低生活費を課税対象から除外するという要請があるのですね。憲法論からしますと、憲法25条の生存権の自由権的機能の要請なんです。社会権ではありません。それから扶養家族がふえますと、配偶者だとか子供を現に扶養しているとすれば、それだけ生活費がかかってきますから、その分の担税力の減殺要素を課税の対象から除外するということでありまして、ですから民主党の方で人的控除を廃止したいというのだったら、現在の基礎控除額を例えば300万円に上げる。そうすれば細かい扶養控除、

配偶者控除、その他の控除を廃止してもいいですよ。300万円に上げれば。現在は38万円ですね。東京都の生活扶助金額からいきますと、基礎控除額を100数十万円以上にしないとイケないのです。38万円の、この規定は憲法25条違反で無効です。そういう問題があるということですよ。

つまり、税制の問題というのは、憲法の応能負担原則に従って、健康で文化的な最低生活費を課税対象から除外しようというのが人的控除の問題、課税最低限の問題でありまして、そういう問題を抜きにして、その問題とは別に社会保障給付の中で児童手当を出すとか、あるいは給付付き税額控除を行うとかという問題は別の次元の問題であって、そういう問題とは別に税制固有の問題として、課税をする場合は、最低限度、これだけの根本的要請に従って基礎控除、扶養控除、配偶者控除等の課税の問題、あるいは税制の論理から言って、そういう問題をきちっと見極めた上で議論しなければいけないということで、それが全くあいまいになっていまして、これはまさに租税に関する社会科学の放棄を意味します。

私は、大学で憲法学を専攻しましたから、大蔵省主税局の会議で、北野君の憲法論がまた始まったかと言われた。当時は大蔵省で憲法論とか法律論を言う人はいませんでした。憲法論、法律論を言う人は、出世しないとと言われていたんです。昨日来た古川さんは本当のキャリアですが、私は国税庁採用の異例の扱いで

本省に入ったのですが、キャリアの人は、最初の半年ないし1年間は一橋大学助教授から、今で言う計量経済学を勉強するのです。それが彼らの当時の給料なんです。

そういうことで、法律の勉強よりも、あるいは憲法論の勉強よりも、計量経済学という経済学的な発想で訓練を受けていたのでありまして、いまだにその伝統があります。宮沢元総理大臣はあの年で経済に非常に強い、数字に強かったでしょう。あれは大蔵省時代の若いときの訓練です。そういうことです。

ですから、そういう大事な税制固有の問題というのは、結局、憲法論なんです。さっき弓削さんが盛んに言っているけれども、租税国家体制で一番憲法の要請の強い分野は租税の分野でありまして、そういう議論が全く抜けておるということで、日本は学問を放棄するのかと、そういう気持ちになりました。以上です。

司会 それでは望月会員の方から。

望月 北野先生、ご質問とご意見ありがとうございました。私の報告の中でも、今回の給付付き税額控除の導入と「所得控除から税額控除へ」という議論の中で一番大きく欠けている視点が、憲法論や人権論であることは指摘させていただいた通りです。

さらに、私のレジュメの2ページの下の方を見ていただきたいのですが、先ほど報告時間の関係で割愛してしまったのですが、給付付き税額控除の導入が先進各国で進んだ背景として、1980年代以降、

先進各国において所得税の累進度を下げる、いわゆるフラット化と課税ベースの拡大が進んだことがあります。とくにフラット化により税制そのものが持っていた所得再分配機能が急激に低下してしまい、同時に逆進性の高い付加価値税、消費税や社会保険料（税）が引き上げられていきました。税制や社会保障の面において、高所得者の負担が軽減される一方で、低所得者の負担が増加していったわけですね。そのような状況の中で、控除については、人的控除などの所得控除は高所得者にさらに有利になってしまうので、これを税額控除に変更し、さらに低所得者への負担調整措置として給付も伴う給付付き税額控除の導入が進んでいきました。給付付き税額控除の導入には、このような背景がございました。

給付付き税額控除や子ども手当、あるいは報告でもふれましたベーシック・インカムにつきましては、我々はそうした制度の導入がなぜ主張されるようになったかという前提をよく踏まえる必要がございました。それは、「ワーキングプア」、 「子供の貧困」など貧困と格差の問題が世界的に大きな問題になっているからです。その原因を税制面で考えてみると、1980年代以降の先進各国の税制がフラット化し累進度を低め、税制の所得再分配機能を機能不全に陥らせてしまったことが一番大きな原因ということができません。そう考えたときに、対策や議論の順序として、給付付き税額控除の導入というような部分的見直しの議論の前に、税

制全体の構造についてフラット化の是非や累進度のあり方も含めきちんと再検討して、そのうえで税率の問題、控除の問題というような部分的な制度設計について考えていかなければならないと思います。そのような順序を踏んで給付付き税額控除の導入が検討されるのであれば、1つの政策的な選択肢として考えることはできますが、税制全体のあり方や税制改革の方向性に関するビジョンがないままに給付付き税額控除や手当の導入の是非を論じることは間違っているのではないかと思います。

司会 次に、山本会員からご質問が3点出ております。第1点は給付と控除のあり方について、第2点はアメリカでの不正受給に係って納税者番号制度について、第3点はカナダのGST クレジットのなかに国・地方の負担区分の問題はないか、というものです。2番目のご質問は粕谷会員のご質問とも重なりますので、あとでご紹介いただくとして、第1、第3のご質問をここでお願いいたします。

山本 税理士の山本です。

所得控除と給付との関係を基本的に考えてみたいと思うのです。簡単な例を挙げます。ある女性が、「今度子ども手当をもらえるのはいいけれども、それよりもうちの子どもを保育園に入れたいけれども順番待ちで全然ないのよ。政治は何をやってくれるんだ。金を払ってそれでいいわけではないでしょう。政治というのはそういうものじゃないでしょう」と、

こういうように言うのですよ。この問題については、『税経通信』（2010年1月号）や『税務弘報』（2010年1月号）は森信茂樹さん、阿部泰久さんを読んで話合っていますから、あとでゆっくり読んでください。問題は控除と給付の関係、それをどう考えるべきかということが1つです。

2つ目は、カナダはFST からGST に入りました。卸売売上税からGST に入った。あのときすぐに私はカナダの大蔵省まで行った。GST クレジットの持っている意味は何だと言ったら、カナダの大蔵省はこう言いました。GST で国が取ってしまう。けれども、福祉とか教育といいは本来地方が行うものだけれども、それを国が全部取ってしまうというのは、取り過ぎじゃないか。だから、一旦返す。それが1つの考え方だと言ったのです。そのときには、国と地方の財源の問題とGST クレジットが繋がった。最近、全然その議論もないのですけれども、これはどうでしょうか。

司会 望月会員、お願いします。

望月 望月でございます。山本先生ご質問ありがとうございます。

まず、給付付き税額控除の給付と控除のあり方について、アメリカやイギリスなどで導入されている勤労所得税額控除や児童税額控除は、勤労所得（時間）が一定以上ないと給付を受けることができません。本来、給付が一番必要なはずの失業による生活困窮者、たとえば、今、社会問題になっている突然の解雇やいわ

ゆる「派遣切り」の対象となった人たちについては、一定の勤労所得がない限り、給付付き税額控除の仕組みでは給付を受けることができません。つまり、一番深刻な状況にある貧困で全く所得のない人々や失業で所得がなくなってしまった人たちには、給付付き税額控除は機能しないわけです。これについては、従来通り生活保護などの社会保障制度により対応しなければなりません。最近の一部の議論の中で、給付付き税額控除が導入されれば、税制と社会保障の一体化が進み、貧困や格差の問題にもうまく対応できるというような非常に単純な考え方もありますが、それは間違いです。社会保障制度自体の見直しや強化も税制とは別に進めなければなりません。

山本先生のご質問について、子ども手当は子どものいる家庭に一定のお金を配ればよいのか、ということですが、当然、現金を給付してもそれに見合った利用可能な子育て支援や児童福祉サービスの充実がなければ、意味がありません。給付付き税額控除から少し議論がそれますが、アメリカやイギリスの福祉改革について、注目すべきなのは「福祉の分権化」です。住民に一番密着した自治体に福祉面での権限を大幅に委譲し、きめの細かい福祉や社会保障サービスを提供することが、日本でもこれから重要になると思います。給付付き税額控除や子ども手当など、国レベルでの現金の支給ということが注目されがちですが、その前提としてハード面とソフト面を含めた地

域を主体とした福祉サービスの充実が必要になります。そのような社会保障のあり方についてもきちんと考えたうえで、給付付き税額控除や子ども手当なども考えなければいけません。ただ、お金を配るだけではどちらもうまくは機能しないということです。その点について、山本先生もご指摘の通り、私も非常に重要な問題だと考えております。

次に、カナダのGST クレジットについて、2008年の資料によりますと、カナダではGST による歳入が約300億ドルあります。GST クレジットで給付されている金額が30億ドル、給付額は歳入全体の約1割ということになります。カナダでの申告者の総数が約2480万人、そのうちの37%に当たる910万人がGST クレジットにより給付を受けております。基本的には連邦政府から小切手や振り込みで給付が行われております。實際上、それぞれの納税者の手元に現金が給付された段階では、その分の財源の移転があるわけですが、国と地方の負担区分のような財源移譲については、GST クレジットでは十分には考慮されていないのではないかというのが、現在の私の認識です。ただし、報告でも述べましたように、GST クレジットをはじめカナダの制度については、まだ調べが十分ではありません。私の現段階の見解として、給付付き税額控除の中で、消費税の逆進性緩和を図るGST クレジットが、一番現実的に導入可能性がある制度と考えております。これにつきましては、今後も調査と

研究を継続し、またの別の機会に補足させていただきますと思います。

司会 続きまして、山本会員からのもう1つのご質問ですが、同様の質問が粕谷会員からも出ていますので、お2人にご質問いただいたうえで、望月会員からお答えいただきたいと思います。

山本 民主党政権になるちょっと前に、税調委員が給付付き税額控除のためにヨーロッパとかアメリカへ行きましたね。あの報告はごらんになっていると思うのです。非常にいいかげんな報告です。アメリカでは不正給付が大体30%から40%とされています。税調委の報告は、不正給付はたくさんあるけれども、金額的に大したことはないからいいんだという能天気なことを言っています。不正給付についてどうお考えになるかということ、森信さんがもう納番を入れなくともやるべきだというのは。これをどう考えますか。

もう1つは、こういう社会保障の財源を気楽に、消費税を問題にしているけれども、本当はこういうものは所得税でやらなければいけない。ところが、消費税というのは政治家にとって打ち出の小槌だから、あれを使っているだけだという感じがしますが、それについてご見解をうかがいたいと思います。

粕谷 税理士の粕谷です。

納税者番号制度のことで質問したいと思います。私は納税者番号制度の導入は、国民にとって大変負担の重い制度ではないかと考えております。先生のレ

ジュメの11ページで、森信教授の給付付き税額控除で、納番を入れないで所得の捕捉と名寄せは地方で行って、そのような方式は非常に低所得者への資力審査のスティグマなく云々ということで、税額控除の利点が失われてしまうという指摘でご批判されています。納税者番号制度については触れていないのですが、その制度を給与所得と事業所得を発生する勤労性所得のある納税者だけを対象とお考えなのか、それとも全取引を行う、金融所得も含めた全納税者を対象として考えているのでしょうか。

また、納番制のもとにおいてももしも納税者番号を提示しない場合には、通常は米国でもそうですが、ペナルティの源泉がかかります。つまり税負担の重い制度になります。フリーターなどの社会保障番号を持たない人たちが実際の対象かと思いますが、そうすると大変矛盾のある、つまり給付付きでもらえる人たちが高い税額を負担するという矛盾はないでしょうか。

それから、納税者番号自体は取引段階で強制されますので、情報申告を事業者がしないといけない、あるいは納税者もしていかなければいけないということで、その負担は大変重いと考えますが、その辺をどのようにお考えでしょうか。
望月 山本先生、粕谷先生ご質問ありがとうございます。

まず、お答えに当たって私のレジュメの11ページの上から5行目をご覧ください。東京大学の中里実教授が『税研』の

145号で、給付付き税額控除の執行上の問題点を指摘されています。具体的には、1番目が納税者番号制度の導入、2番目が納税者番号制度の下の納税者の全員申告、全員名寄せ、3番目が国税職員の増員、4番目がさまざまな支出事項やその整理、最後に5番目が憲法との調整の5つです。

まず、納税者番号制度の導入についてですが、給付付き税額控除の導入の提案をされている森信教授や田近教授も納税者番号制度の導入を給付付き税額控除導入の前提として主張しています。たしかに、納税者番号制度は給付付き税額控除の導入の与件事項ともいえますが、社会保障番号を利用した納税者番号制度を導入しているアメリカやイギリスにおいて、報告でもふれました通り、給付付き税額控除の過誤支給や不正受給は大変深刻な問題として発生しております。納番制を導入しても、納税者の適正な計算と申告や課税庁内部における適正な処理が行われなければ、このような過誤支給や不正受給の問題は解決できません。納番制を導入すれば、給付付き税額控除が適正に機能し、過誤支給や不正受給がなくなるというわけではありません。それはアメリカやイギリスなど納番制を利用して給付付き税額控除を導入している国々の例からも明らかです。私は以前この学会で金融所得課税との関連で、アメリカの納税者番号制度の現状と問題点を報告させていただきました。アメリカの納番制について、「ソーシャル・セキュ

リティ・ナンバー (SNN)」の流出や窃取によるプライバシーの保護上の問題などいろいろな問題が生じている実態があります。納税者番号制度の導入については、それ自体各国の現状や問題点をよく考慮して慎重に検討しなければならない重要なテーマです。また、納番制を導入したからといって、給付付き税額控除が正しく機能するわけではないということをお忘れはよく踏まえておく必要があります。

次に、粕谷先生からのお話とも関連してきますが、アメリカのEITCのような勤労所得税額控除は、レジユメの7ページで説明した通り、一定の勤労所得があるということが要件になってきます。また、逆に一定金額以上投資所得があるとその適用を受けることができなくなります。そうなると、勤労所得と投資所得の両方を捕捉する必要があります。勤労所得の捕捉は可能かと思いますが、投資所得、なかでも金融所得の捕捉というのは、金融取引の実態を考慮しても納番制によっても完全な捕捉は限界があると思います。また、納税者番号の不提示の場合のペナルティの問題については、粕谷先生のご指摘の通りの矛盾があると思います。給付を行って救済対象となる納税者でもあるフリーターなどが、納税者番号を持ち提示しなければペナルティとして源泉がかかってしまうというのでは、給付対象としながらペナルティも課するという矛盾が生じます。納番制の負担の大きさについても、私の以前の報告でもふ

れたと思いますが、ご指摘の通りだと思います。

山本先生もおっしゃった通り、森信先生は給付付き税額控除の提案の中では、納番制は必ずしも必要でないという主張もされています。具体的には個人の所得データや資産状況をある程度把握している市町村を窓口として申請を行ったうえで証明を発行し税額控除を受けられる仕組みを考えているようです。ただ、その場合、市町村の窓口へ生活保護を申請するのとあまり違いがないことになってしまいます。給付付き税額控除の一番大きな利点の1つが、申請を行い資力調査（ミーンズテスト）を受けることから生じるスティグマ、すなわち恥辱感なく納税申告により給付が受けられるということです。給付付き税額控除を受けるにあたり、納税者は市町村に申請し証明書を発行してもらって給付を受けるというのでは、その利点が失われてしまいます。森信先生はこの点については、生活保護は制度自体のイメージの問題が大きいので、給付付き税額控除ならスティグマは生じないと言われますが、果たしてそのように考えることができるのでしょうか。

さらに、執行体制の問題ですが、先日韓国の給付付き税額控除の導入の状況を立法担当者であったソウル市立大学税務大学院の崔院長にかがう機会がございました。韓国の場合制度導入に当たり千人規模の税務職員の増員を進めておられるということでした。日本でももし給付付き税額控除を導入するということにな

れば、制度の内容にもよりますが、やはり増員は必要になると思います。もう1つ、税理士の先生方をはじめ実務家の皆さんはとくに同様な疑問や感覚を持たれると思いますが、権力行政を行っている課税庁に社会保障給付というような行政が果たしてできるのか。最近では日本の国税庁もだいたいぶカルチャーも変わってきているといいますが、社会保障給付の執行主体としてふさわしいといえるのか。これも非常に大きな問題ではないかということを指摘させていただきたいと思います。

最後に、社会保障財源の問題について、私も山本先生と同じく、まずは、所得税で考えるべきだと思います。福祉目的税の議論を含めて、消費税を増税して社会保障の財源とする考え方には反対です。
司会 あらかじめ提出されました質問書については以上ですべて終わりましたので、時間も来ておりますので、きょうはこれくらいでお開きにさせていただきますと思います。

今回、本学会の20周年を記念して「社会保障と税制」という大変大きなテーマでシンポジウムを開催させていただきました。グローバル化や高齢社会を迎える中での「構造改革」によって、わが国の税財政システムや社会保障制度には大きなほころびが生じています。今回のシンポジウムはそうした問題に立ち向かい、解決の手がかりを得ようとする試みだったと思います。時あたかも第二次大戦後初めて本格的な政権交代が行われ、政治、

I シンポジウム 社会保障と税制

経済，社会の大きな転換の可能性が生まれています。それゆえに，解明すべき課題もまた多々残されているとよいと思います。今回，残念だったのは税務会計の分野からのご報告をいただけなかったことです。残された課題はまだま

だ多いと思いますので，租税理論学会として今後とも各分野でのご研究を結集していくことができればと思います。

2日間にわたりお疲れさまでした。これにて散会したいと思います。

Ⅱ 個別報告

2009年11月28日 第21回大会（於：名古屋学院大学）

経済環境の変化と法人税法

谷川 喜美江
(嘉悦大学)

はじめに

企業の国際化は世界的規模で急速に拡大しており、グローバルな視点で比較可能な財務報告が求められている。この統一化された財務報告基準が、国際財務報告基準 (IFRS: International Financial Reporting Standards) であり、本基準は既に採用している EU をはじめ、世界100カ国以上で適用されている。このような世界的な IFRS 適用の流れを受け、我が国では、自国の会計基準を IFRS に近づけるコンバージェンスにより調整されてきたが、会計基準そのものを IFRS とするアドプションが検討されている。

我が国の会計基準に IFRS が全面的に採用されることとなった場合、所得金額の計算上、企業会計を基礎として計算し、そこで承認され、確定された決算に基づき確定申告を行う確定決算主義が規定されている我が国法人税法において大きな問題が生ずることが懸念される。

また、近年、我が国企業はアメリカのサブプライムローン問題を発端とする世界的な経済低迷を背景に、国際市場における競争力確保のために様々な方策を講じており、国際化の進展も著しい。このような企業活動を背景に、国際競争力の確保のための税制改正が行われてきたところである。

そこで、本稿では、IFRS の動向と確定決算主義の沿革および我が国企業を取り巻く環境を整理し、経済環境の変化に伴う法人税法の確定決算主義のあり方を検討したい。

表1 EUおよびアメリカにおけるIFRSの適用

EU	2005年1月	EUの域内上場企業に対してIFRSの適用を義務付け
	2009年1月	EU域外企業に対してIFRSまたはこれと同等の基準の適用を義務付け
アメリカ	2005年4月	アメリカ市場に上場し、IFRSを適用しているアメリカ外企業の数値調整の廃止などを旨とした「ロードマップ」を公表
	2007年12月	アメリカ外企業に対し、IFRSの使用を数値調整なしに認める最終規則を公表 2007年11月15日以降に終了する会計年度に関する財務報告から適用
	2008年11月	アメリカ企業に対してIFRSの適用を容認（任意適用）・強制適用するための「ロードマップ案」を公表 ・2010年初以降に提出される財務報告についてIFRSの適用を容認 ・2014年から財務報告を提出する全企業にIFRSを段階的に強制適用することの是非を2011年までに決定する案を提示

(注) 企業会計審議会「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書（中間報告）」平成21年6月30日より筆者作成。

I IFRS (International Financial Reporting Standards)

1 諸外国におけるIFRSの適用

EUおよびアメリカにおけるIFRSの適用に関して示したものが表1である。EUでは、2005年1月からEU域内上場企業にIFRSの適用を義務付けており、2009年1月からEU域外企業に関してもIFRSまたは同等の基準の適用義務付けを行っている。また、アメリカでも、2010年度以降に提出される財務報告からIFRSの適用を容認することとし、2014年からIFRSを強制適用するか否かを2011年までに決定する案を提示しているのである。

また、イギリス、ドイツ、フランスにおける連結財務諸表および個別財務諸表へのIFRSの適用に関して示したものが表2である。イギリス、ドイツ、フランスとも上場企業の連結財務諸表へはIFRSの適用を強制しているが、非上場企業の連結財務諸表および個別財務諸表に関しては、IFRSと自国の会計基準の選択または自国の会計基準による財務諸表の作成を認めている。

2 我が国におけるIFRSの適用

我が国におけるIFRSの適用に関して示したものが表3である。我が国では、

表2 イギリス, ドイツ, フランスにおける IFRS の適用

イギリス	①ロンドン証券取引所上場企業の連結財務諸表→IFRS ②①以外 → IFRS と国内基準の選択 (上場企業の個別財務諸表・PLUS 上場企業および非上場企業の連結財務諸表・個別財務諸表)
ドイツ	①上場企業の連結財務諸表→IFRS ②非上場企業の連結財務諸表→IFRS と商法計算規定選択 ③個別財務諸表→商法計算規定, IFRS の公表を加えることも認める
フランス	① EURONEXT 上場企業の連結財務諸表→IFRS ②①以外の企業の連結財務諸表→IFRS と会計実務への適用指針選択 ③個別財務諸表→会計実務への適用指針

(注) 平成21年9月12日租税研究大会(東京)における坂本雅士教授『企業会計基準のコンバージェンスと会社法・法人税法の対応・各論:確定決算主義』の報告資料により筆者作成。

表3 我が国における IFRS の適用

2005年3月	IASB と日本の企業会計基準委員会の定期協議開始
2007年8月	IASB と日本の企業会計基準委員会で「東京合意」を締結
2009年2月	企業会計審議会 『我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書(中間報告)草案』公表
2009年6月	企業会計審議会 『我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書(中間報告)』公表

(注) 企業会計審議会『我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書(中間報告)』平成21年6月30日より筆者作成。

2005年3月にIASBと我が国企業会計基準委員会の定期協議が開始、2007年8月に「東京合意」が締結され、2009年6月に企業会計審議会から『我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書(中間報告)』が公表された。

本意見書によると、我が国では、2010年から上場企業の連結財務諸表へIFRSの適用を認めることとし、2015年または2016年からのIFRS強制適用に関しては2012年に判断することとしている¹⁾。また、IFRSが強制適用となった場合でも、連結財務諸表に関して先行して適用し、個別財務諸表への適用に関しては慎重に判断することとしている²⁾。

II 確定決算主義

1 我が国の確定決算主義

我が国法人税法では、その所得計算において、別段の定めがある場合を除き、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。」（法人税法22条4項）と規定されている。また、同法74条1項では、「内国法人（清算中の内国法人である普通法人及び清算中の協同組合等を除く。）は、各事業年度終了の日の翌日から2月以内に、税務署長に対し、確定した決算に基づき次に掲げる事項を記載した申告書を提出しなければならない。」と規定されている。

つまり、我が国の法人税法では、企業会計を基礎として計算し、そこで承認され、確定した決算に基づき確定申告が行われることが規定されているのである。そして、この法人税法74条1項の規定がいわゆる「確定決算主義」の根拠とされている。

また、法人税法2条25号では、「法人がその確定した決算において費用又は損失として経理することをいう。」として「損金経理」の意義が示され、法人税法の所得計算上、損金の額に算入するためには確定した決算において損金経理を要件とする項目が存在するのである。

2 確定決算主義の起源と我が国における沿革

確定決算主義³⁾の誕生は、ドイツの基準性の原則にみることができ、その起源はドイツにある。そして、ドイツの所得税を基礎として、我が国で所得税法が創設されたのは明治20年であったが、創設時は個人の所得のみを課税の対象としていた。

ドイツの流れをくむ我が国所得税法で、法人の所得にも所得税が課されることとなったのは明治32年であり、当時は明確に確定決算に基づく申告は要求されてはなかったが、事業年度毎に損益計算書を提出することが要求されていたのである⁴⁾。その後、大正2年に確定という表現が初めて用いられ⁵⁾、昭和22年に確定決算に基づく申告を行わなければならない旨が規定されたのである⁶⁾。

そして、現行法人税法の基礎となる改正が行われた昭和40年改正でも、法人税法74条において確定した決算に基づき申告を行わなければならない旨が規定され、本改正で初めて法人税法2条26号で損金経理の意義が示されたのである⁷⁾。

以上のように、明治32年に法人の所得に対して課税されることとなった当時は、確定した決算に基づき申告を行うことは規定されていなかった。しかし、明治32年当初から確定した決算に基づき申告が行われることが予定されていたのである⁸⁾。

Ⅲ 確定決算主義の再検討

1 確定決算主義の合理性と見直し

企業会計は投資家保護や会計責任の履行を目的とするのに対し、法人税法は公正かつ公平な課税確保を目的とするものである。そして、目的の異なる企業会計と法人税法を結びつける確定決算主義は、企業の事務処理を簡便にし、内部取引に関する処理の客観性の確保を可能とすることから、その合理性が認められるところである⁹⁾。

しかし、確定決算主義は、その合理性は認められるものの、税制への政策的要請から合理性を有しない規定が設けられることとなった場合には、見直しが必要となることが北野弘久教授により指摘されているところである¹⁰⁾。

2 IFRS による確定決算主義の弊害

我が国会計基準にIFRSが適用された場合、現行の会計処理とは大きく異なる処理が求められることとなる。例えば、減価償却制度である。IFRSに基づく減価償却の処理は、償却方法を定期的に見直すことが求められており、耐用年数および残存価額においては貸借対照表日に見直すことが要求されている¹¹⁾。

これに対し、現行の会計処理は、確定した決算における損金経理が法人税の所得計算において損金の額に算入するための要件とされていること¹²⁾から、企業会計上も法人税法で認められる会計処理が行われていることが少なくない。この減価償却制度では、償却方法は原則として変更することは許されず、耐用年

II 個別報告

数も「減価償却に関する耐用年数等に関する省令」で規定され、残存価額も平成19年度改正で撤廃されたところである。

このように、我が国の会計基準にIFRSが適用された場合には、法人税法とは大きくことなる会計処理が行われることとなり、これを基礎として計算された確定決算における損金経理を要件とする法人税法上の規定を維持することは困難となる。

3 ドイツにおける見直し

確定決算主義の起源であるドイツでは、我が国の確定決算主義にあたる基準性の原則 (Massgeblichkeit) と損金経理要件にあたる逆基準性の原則 (umgekehrte Massgeblichkeit) が規定されていた。したがって、ドイツにおいても別段の定めがあるものを除き、商法上計算された利益を基礎として法人の所得金額が計算され、申告することが規定され¹³⁾、長い間、商法上の計算が税に影響を与えていたのである。

しかし、既にI-1で述べたとおり、ドイツではIFRSが一部強制適用されており、この流れを受け、2007年11月「ドイツ会計基準近代化法 (Bilanzrechts modernisierungsgesetz: BilMoG)」として法案が公表され、ドイツの商法をIFRSに近づける改正が行われた¹⁴⁾。本改正は、2008年5月に一部修正が行われ、2009年3月にドイツ連邦議会で可決、2010年1月1日以降の開始事業年から適用となっている¹⁵⁾。

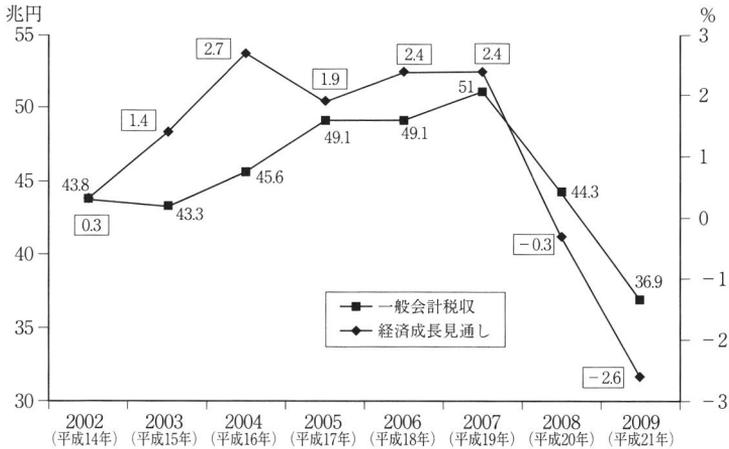
この商法改正では、税法上の必要性から商法上の経理が要求され、また、商法でも認めていた項目が廃止され、これに伴い、税法でも逆基準性の原則が廃止されたのである¹⁶⁾。

4 経済成長と損金経理要件

我が国における法人税法の損金経理要件の撤廃は、古くから主張されてきたところであるが、企業内部取引の客観的な判断が困難になること、大幅な税収減につながることから撤廃には至っていない。確かに、単に損金経理要件撤廃に伴う税収に対する影響を考えると、大幅な減収につながるものである。

しかしながら、我が国経済成長見通しと一般会計税収との関係を示したものが図1である。

図1 我が国経済成長見通しと一般会計税収との関係



(注) 経済成長見通しに関する資料は中小企業庁編『2009年版中小企業白書』経済産業調査会、平成21年7月、3頁の図、一般会計税収に関する資料のうち2001年から2008年は財務省ホームページ「一般会計税収、歳出総額及び公債発行額の推移」『わが国税制・財政の現状全般に関する資料（平成22年4月現在）』<http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/siryou/003.htm>（平成22年9月3日）により筆者作成。

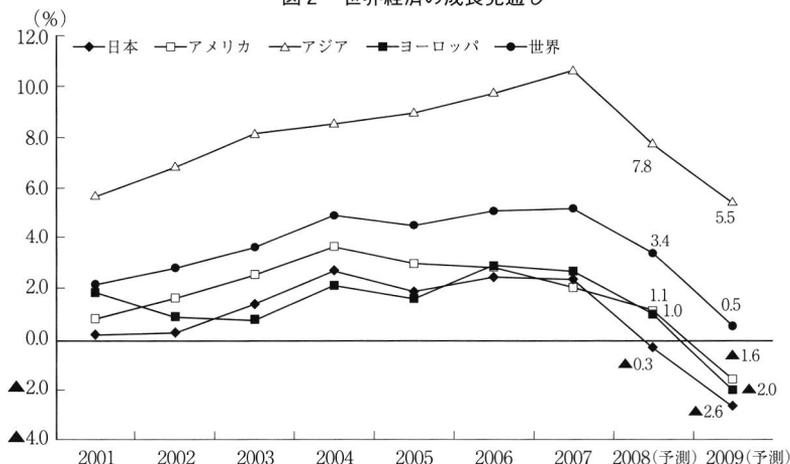
図1より、我が国経済成長と税収は密接な関係にあることが理解できる。したがって、損金経理要件を維持すべきか否かは制度撤廃に伴う税収減の側面からばかりではなく、我が国の経済成長を踏まえ、経済環境の変化を考慮してそのあり方を検討すべきなのである。

IV 我が国企業を取り巻く経済環境の変化

1 我が国の経済環境

世界経済の成長見通しの推移を示したものが、図2である。世界経済は、2007年（平成19年）のサブプライムローン問題の影響で経済が低迷し始め、2008年（平成20年）のリーマン・ブラザーズの破綻を受け、世界規模で経済の低迷が著しい状況となっている。中でも我が国は、経済の回復が比較的堅調なアジアのみならず、ヨーロッパおよびアメリカとの比較でも、非常に厳しい状

図2 世界経済の成長見通し



資料：IMF “World Economic Outlook Database for October 2008”, “World Economic Outlook Update January 2009” より。

(注) 2006年までの数値は、World Economic Outlook Database for October 2008 の数値。
2007年以降の数値は、World Economic Outlook Update January 2009 の数値。

(出所) 中小企業庁編『2009年版中小企業白書』経済産業調査会、平成21年7月、3頁。

況に直面していることが理解できる。

また、我が国企業の倒産件数は、2001年（平成13年）に1万9164件と過去最高を記録したが、2005年（平成17年）には1万2998件にまで減少した¹⁷⁾。しかし、その後、サブプライム問題の影響による経済の低迷を受け、再び倒産件数が増え、平成20年には1万5646件にまで上昇している¹⁸⁾。

2 我が国企業の国際化の進展

世界的にも厳しい環境に直面している我が国企業は、製品の製造コスト優位性を確保するための国内工場から海外工場への生産転換、競争力の優位性を確保するための分野転換等、国際市場での競争力を確保するために様々な方策を講じている。

このように国際的な活動を行う我が国企業の海外活動の現状であるが、海外現地法人の売上高は、製造業・非製造業ともに増加し、2007年には236兆円と過去最高となり、1997年における海外現地法人の売上高127兆円の倍に達するほどである¹⁹⁾。また、製造業における海外生産比率は3割を超え、海外現地法人

の経常利益であるが2007年には1998年の1.7兆円の6倍を超える11.3兆円にも達している²¹⁾のである。つまり、我が国企業の国際化は急激に進んでおり、その重要度も増しているのである。

V 企業の国際競争力確保のための税制改正

近年、我が国では国際化が進展する企業の国際競争力確保を考慮した税制改正が行われている。

1 平成13年度改正：組織再編税制

企業の経営判断に基づく柔軟な組織再編成を可能にするため、平成12年5月の商法改正で会社分割法制が創設され、法人税法でも平成13年度改正で組織再編税制の整備²²⁾が行われた。

本改正では、法人が組織再編成で資産の移転を行った場合は移転資産の時価取引として譲渡損益を計上するのが原則であるのに対し、移転後も支配が継続している場合は課税を繰り延べる²³⁾こととする等、企業の国際競争力確保の観点から、会計とは異なる税法独自の改正が行われたのである。

2 平成14年度改正：連結納税制度

平成14年度改正では、企業グループの一体的経営に着目した中立性の確保、既にアメリカ、ドイツ、フランス等諸外国で導入されていたことを背景に、国際活動を行う我が国企業の競争力の観点から連結納税制度²³⁾が創設された。本改正では、連結納税制度の対象となるグループの範囲等、連結財務諸表作成の会計処理とは異なる税法独自の改正が行われたのである。

3 平成19年度改正・平成20年度改正：減価償却制度の見直し

平成19年度改正では、諸外国の制度に比し、企業の競争力に不利な影響を与えていた他国ではあまり例のない減価償却制度における償却可能限度額（取得価額の95%）が廃止され、同時に残存価額の廃止、償却率の見直し²⁴⁾が行われた。翌年の平成20年度改正では、平成19年度改正に引き続き、同じく企業の国際競争力を担保する観点から、減価償却資産の法定耐用年数や資産区分の見直し²⁵⁾が行われたのである。

II 個別報告

我が国では、減価償却費を損金の額へ算入するためには、確定した決算における損金経理が要件となっていることから、平成19年度改正に伴う償却可能限度額の撤廃による費用計上²⁶⁾が企業の期間損益計算に大きな影響を与えることが問題となったのである。

4 平成21年度改正：外国子会社からの受取配当金の益金不算入制度

我が国企業の国際活動の活発化、生産コストの側面からの生産拠点の国外移転等に伴う海外での売上高の増大や経常利益の急激な拡大は既に示したところである。この結果、我が国企業が国外で獲得する利益は増大したが、平成21年度改正前は、利益の国内還流に伴う税負担を避けるため、利益を海外に留保する傾向が強かった。そこで、平成21年度改正では、海外に留保されている利益を国内に還流させ、国内での雇用創出や研究開発による経済活性化のために外国子会社の受取配当金の益金不算入制度²⁷⁾が整備されたのである。

むすびにかえて

世界的な企業国際化の進展に伴い、グローバルな視点で比較可能となる財務報告求められ、統一された財務報告基準であるIFRSが100カ国を超える国で採用されている。我が国でも、IFRSを適用した財務報告を行うことにより、国際的見地からの比較可能性の確保、統一化による事務コストの削減、海外からの投資促進が期待できることから、我が国の会計基準をIFRSとするアドプションが検討されているところである。

我が国法人税法では、法人の所得に課税することとされた明治32年当初から確定した決算に基づき申告が行われることが予定されており、その後の改正を経て確定決算主義が定められ、現行法人税法でも規定されている。元来、目的の異なる企業会計と法人税法を結びつける確定決算主義は、企業の利便性を確保し、合理性を有するが、その合理性が失われた場合には見直しが求められるところである。

我が国の会計基準にIFRSが適用されるという大きな変革の流れは、現行の会計処理とは異なる処理が求められることを意味する。このような流れは、

IFRSに基づく会計処理を基礎として行われる法人税法に規定する確定決算主義の合理性を見極め、確定決算主義及びここに定める損金経理要件を維持するべきか否か検討しなければならないことを示しているのである。

既にIFRSが一部強制適用されているドイツでは、ドイツの商法をIFRSに近づける改正が行われた。この改正では、税法上の必要性から商法上の経理が要求され商法でも認めていた項目が廃止された。そして、この商法改正に伴い税法でも逆基準性の原則が廃止されたのである。

我が国でも、IFRSの適用が検討される以前から多くの学者・実務家より会計と法人税法を結び付ける確定決算主義における損金経理要件の撤廃が主張されていたが、大幅な税収減と企業内部取引に関する客観性確保を根拠に損金経理要件の廃止には至らなかった。しかし、税収は我が国の経済成長と密接に関係するものであり、損金経理要件の在り方は、我が国の経済成長も踏まえ、経済環境の変化を考慮したうえで検討しなければならないのである。

近年、我が国では企業の国際活動の進展を背景に、会計とは異なる税法独自の考えや処理による企業の国際競争力確保のための税制改正が行われている。さらに、平成19年度改正の減価償却制度の見直しでは、会計の期間損益計算に影響を与え、その処理が問題となった。このように、我が国における昨今の企業の国際競争力確保のための税制改正は、会計と同調するものではなく、税法独自の考えや処理に基づく改正が行われているのである。

つまり、既に上場企業の連結財務諸表にIFRSを強制適用しているドイツでは、自国会計基準である商法改正が行われ、税法と会計の乖離が強まっており、我が国でも企業の国際競争力確保のための税制改正が行われた際には、会計と異なる処理に基づく改正が行われているのである。これは、IFRSの適用という変革の流れ、国際競争力確保という側面を考慮すると確定決算主義における損金経理要件を維持することは困難であることを示している。

しかしながら、IFRSは連結財務諸表への先行適用が検討されていることおよび企業の事務負担や内部計算の客観性確保の観点からは、確定決算主義の合理性が完全に失われたとは言い難く、現段階では確定決算主義のそのものは維持すべきである。

II 個別報告

そして、今後、IFRSが上場会社の個別財務諸表や非上場企業の財務諸表にも拡大して適用されることとなった場合には、確定決算主義の持つ合理性を見極め、その在り方そのものを検討しなければならないであろう。

注

- 1) 企業会計審議会『我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書（中間報告）』平成21年6月30日。
- 2) 同上。
- 3) 浦野晴夫教授は、「確定決算基準は、典型的にはドイツ税法に、法人税の課税所得を商事貸借対照表を基準に算定する原則として成立したが、この原則は簡潔に商事貸借対照表の税務貸借対照表に対する基準性の原則……として知られている。」（浦野晴夫教授『確定決算基準会計』平成6年、税務経理協会、15頁）と述べており、また、柳澤義一氏も、「確定決算主義は、1874年にドイツでザクセン税法がありまして、そのときに初めてドイツの基準性の原則が誕生しました。今から120年ほど前です。基準性の原則が、もともとドイツにおいて産声をあげた、それが今の確定決算主義の源流です。」（『確定決算主義が経営者の意思決定に与える影響』『租税研究』484巻、平成2年2月、66頁）と述べている。
- 4) 武田隆二「確定決算主義と会計基準」『企業会計』Vol. 48 No. 1、平成8年1月、28頁。
- 5) 岸田貞夫「確定決算（基準）主義についての一考察」『拓殖大学経理研究』第74号、平成7年3月、104頁。
- 6) 忠佐市「確定決算基準主義の原則と法第22条第4項」『税経通信』Vol. 34 No. 11、昭和54年、11頁。
- 7) 前掲注5)、岸田貞夫、108頁。
- 8) 忠佐市教授は「法律に規定はなくとも、明治32年に第1種所得税として課税されて以来、課税庁では基本的には確定した決算に基づくという一貫した方針がとられてきたはずである。」（前掲注6)、忠佐市、11頁）と述べており、また、武田隆二教授も「確定決算主義のルーツは、明治32年の所得税法における法人課税（第一種の所得：法人所得に対する課税）に始まる。この法律はドイツ法継受の形式で成立したものである。」（前掲注4)、武田隆二、28頁）と述べており、法人の所得に課税されることとなった当初から確定した決算に基づく申告が予定されていたのである。
- 9) 日本税理士会では、「企業会計と法人税制は、それぞれの趣旨・目的が異なることはいうまでもないが、両者が有機的に結びつき、一体的に機能することが企業の利便性の観点からは望ましいことである。わが国の法人税法が『公正処理基準』を規定し、長年にわたって企業会計準拠主義を維持してきたのもそのためであり、この点は、社会構造や経済取引が複雑化した今日においても変わることはない。」（日本税理士会連合会『企業会計と法人税制のあり方について——平成19年度諮問に対する答申——』平成20年3月17日）と確定決算主義の利便性を説明している。

- 10) 確定決算主義の合理性およびそのあり方については、北野弘久『現代税法講義 5 訂版』法律文化社、平成21年、98～100頁を参照されたい。
- 11) IAS16号51項・61項。
- 12) 法人税法31条1項。
- 13) 新日本アーンストアンドヤング税理士法人編『税務リスクの管理と会計実務——税務機能の向上からIFRS対応まで——』中央経済社、平成21年、285～286頁。
- 14) ドイツの商法改正に関しては、ドイツ連邦法務省ホームページを参照されたい。
http://www.bmj.de/enid/a07c88c4410d4bf5945883fd8587b4425cecef6e6575657375636865092d0931/aktuelles_13h.html (平成22年1月10日)。
- 15) 新日本アーンストアンドヤング税理士法人編、前掲注9)、286頁。
- 16) 同上、286頁。
- 17) 株式会社東京商工リサーチホームページ。(http://www.tsrnet.co.jp/new/zenkoku/transit/index.html, 平成21年9月19日)
- 18) 同上。
- 19) 経済産業省『第38回海外事業活動基本調査結果概要——平成19(2007)年度実績——』
http://www.meti.go.jp/statistics/tyo/kaigaizi/result/result_38/pdf/h2c420kj.pdf (平成22年1月10日)。
- 20) 経済産業省『第38回海外事業活動基本調査結果概要——平成19(2007)年度実績——』
http://www.meti.go.jp/statistics/tyo/kaigaizi/result/result_38/pdf/h2c420kj.pdf (平成22年1月10日)。
- 21) 経済産業省『第38回海外事業活動基本調査結果概要——平成19(2007)年度実績——』
http://www.meti.go.jp/statistics/tyo/kaigaizi/result/result_38/pdf/h2c420kj.pdf (平成22年1月10日)。
- 22) 政府税制調査会『平成13年度税制改正に関する答申』平成12年12月。
- 23) 政府税制調査会『平成14年度税制改正に関する答申』平成13年12月。
- 24) 政府税制調査会『平成19年度税制改正に関する答申』平成18年12月。
- 25) 財務省「法人税法の改正」『平成20年度税制改正の解説』。
<http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/kaisetsu20/pdf/P245-P351.pdf> (平成22年1月10日)。
- 26) 償却可能限度額の撤廃は、例えば、シャープでは連結営業利益は2%の増益にとどまったが、税制改正の影響を除くと実質2桁の増益であり、いすゞ自動車でも税制改正による減価償却費増大に伴う減収見込みが株価を下げる等企業の期間損益計算に大きな影響を与えた(『日本経済新聞』平成19年5月17日朝刊)。また、償却可能限度額撤廃に伴う会計処理も問題となった(『日本経済新聞』平成19年4月26日朝刊)。
- 27) 政府税制調査会『平成21年度税制改正に関する答申』平成20年11月。

(たにがわ・きみえ=税務会計学)

Ⅲ 特別講演

2009年11月28日 第21回大会（於：名古屋学院大学）

これからの日本の税制のあり方と展望

古川元久

(国家戦略室長兼内閣府副大臣〔大会開催当時〕・衆議院議員)

皆様、こんにちは。ただいま湖東先生から御紹介いただきました古川元久でございます。きょうは日本租税理論学会の20周年という記念すべき大会にお招きをいただきまして、ありがとうございます。

私は、湖東先生には前々からTCフォーラムという納税者権利憲章をつくる会ですっとお目にかかって、いろいろ御指導をいただいてまいりました。

きょうは、皆様方に、今まさに政府でしております来年度税制改正に向けての議論ですが、どういう仕組みで議論をしているのか、どういう内容を議論しているのかを簡単にお伝えをさせていただきたいと思っております。

これまでの、毎年、前政権まで行われてまいりました税制改正の議論というのは新政権になって全く変わっております。私たちも、まさに未知の領域の中で試行錯誤しながら新しい税制改正の手法、そして12月にまとめる予定の税制改正大綱の準備をしているところでございます。

「税制調査会の設置について」という、平成21年9月29日、閣議決定したものがございます。これは、鳩山内閣が発足して10日ちょっと過ぎのときに閣議決定したものでございます。これまで政府税制調査会がございましたが、この政府税制調査会を新政権では根本的に改めました。

政府税制調査会は、今までは、皆様が御存じのように、学者の方々あるいはいろいろな各界の人たちが入って議論する。

もう一方、前政権までは自民党の党税調がございまして、党税調の中にはインナーと言われる方々がいて、その方々を中心に、そして税制改正の時期になりますと、自民党本部に各種団体が毎日のようにわんさわんと押しかけて氣勢を上げる。そういう中で、年中行事の最後は、インナーの人たち、私が役所にいたころは山中貞則さんがいて、山中貞則さんが一声言うとお話おさまる、

みんなが黙るといような税制改正が行われてきました。

本来、税というのは、「代表なければ課税なし」という言葉に象徴されるように、まさに議会制度の一番根幹であって、いわば民主主義の原点とも言えるものです。その税制改正の手續の中に、最後はわいわい騒いでいる中で天の声みたいなものが出て、「決まりました」という形で税制が決まってきた。

ただ、党税調というのは、政府の機関ではございません。ですから、党税調の幹部も、政府の中に入っている大臣でもなければ、副大臣、政務官でもない。党というのは皆さんから税金をかなりいただいて党の運営をしていますから、半分公的な存在であります。同時に私的な集まりなわけですが、その私的な集まりの中で決まることが実質的に税制を決めてきた。

自民党税調と政府税調が二輪の輪ようになって、こちらで具体的なことを決めるけれども、理論的な背景は政府税調がやる。ですから、事務局はどちらも財務省の主税局がやっているという形でやっていたわけです。ですから、いわば税の決め方が非常に二元的になってきたというところがあったわけです。

そこに私たちは根本的な問題があるのではないかと考えてまいりました。なぜなら、先ほどから申し上げておりますように、税というのはまさに国民の代表である政治家が責任ある立場で決めなければいけない。

実質的な権限のある自民党税調の方々、特にインナーと言われる方々は、法律的な税を決める権限があるわけではありません。例えば、ある業界団体から依頼を受けて、税制改正を入れたからといって、そのお礼で政治献金を受けても、一切法律的な権限がございませんから、職務権限がありませんから、全くわいろにもならない。ですから、よく言われているのは、自民党の税調のインナーになると献金額が1桁ふえるという話もあったようであります。

自民党政治で、非常にうまい仕組みでできていたなと感じるのは、政府の中に入った、職務権限のある人は、実質的な決定はしない。形式的なところだけ物事を決める。この人たちが政府に入っている間は、そういう意味では、業界からいろいろ金をもらっても何もしない。大臣、大臣と言われて、お役人の手の上に乗って偉そうにだけはしている。

一方で、自民党税調を始め各部会長という方々はみんな内閣の中に入ってい

ないわけですから、職務権限はないけれども、実質的な政策を決定する権限はあります。ですから、業界団体やいろいろな人たちが群がって、こういう人たちに献金をして、自分たちの思いを通させていくということが起きてきました。

この自民党の二元的な政策決定、実質的な権限と形式的な責任の分離が極めて巧みに行われてきた。このことが、一般の国民の皆さんから見ると、非常にゆがんだ政策決定が行われてきたというふうに思われてきたのではないかと。その象徴が、自民党の税調だったのではないかと。

この仕組みを私たちは壊して、すべての決定を、形式的にも実質的にも政府税制調査会の中で決める。政府税制調査会の中で、この委員として入っている政治家、私もそうでありますけれども、まさに職務権限があるわけですから、何かどこかから依頼を受けて、その依頼に応じてここの中でそういう税制改正を決めれば、そしてその見返りのような形で献金等を受ければ、まさにわいろに当たるという典型的な収賄罪の構成要件に該当するということでもあります。この仕組みというのは、我々政治家にとってみると、一歩でも間違えるとすぐお縄になるという極めて怖い仕組みなのです。しかし、それぐらいの立場の中でしっかりと、ある意味で、だれかから言われたというのではなく、そういう形の中で判断をする。

そういう中で見ても、曲がったとかゆがんだという判断をしていないと言えるような議論をして、そういう決定をしなければ国民の皆さんの納得は得られないだろうし、そういう責任ある立場で、リスクを取って自分で判断ができれば、我々が国民の皆さんの代表として、国民の皆さんのまさに税のあり方、「代表なければ課税なし」と言われる税のあり方を決める職責をなしたことはならないという考え方から私どもは党税調を廃止して、政府税制調査会に一元化をいたしました。

ついきのうまでやっておりました事業仕分け、私も行政刷新会議担当の副大臣もしておりますのでかかわっているのですがけれども、皆さんの注目を大変浴びまして、私はきのうも閉会式に参りましたら、最後のところは物すごい熱気で、会場に入り切らないほどの人たちが来ていたのです。完全に全部インターネット中継をしまして、きのうまでのところ、ページビューで言いますと、大体

270万ビューという、サイトを訪れた人がいたという話だそうです。

事業仕分けと同じような形のインターネット中継を税制調査会の総会もやっております。こちらは、事業仕分けのような民間の仕分け人がいたりとか、役人を呼びつけて問い詰めたりということをやっていないものですから、余り注目を浴びていないのですけれども、ある意味で、出の、歳出の方のインターネット中継と、入りの方の、歳入の方もインターネット中継をして、関心のある人はだれでも、国民の皆さんに見ていただける中で議論が行われております。これも、税についての皆さんの関心、きちんと一般の人たちの批判という目に耐えられるような議論をしていかなければいけないということで、新しい試みを行っております。

もう1つ私がやっておりますのは国家戦略室長という役割でございまして、私も企画委員会の一員として、きのうも、財務副大臣の峰崎副大臣と古本政務官、総務省の総務副大臣の渡辺さん、税制担当の小川政務官と私とで、政治家だけ集まって、今回の税制改正の答申をつくる準備のための会合を開きました。

今までですと、大体、税制改正大綱の文章を書くのも、官僚がドラフトを書いて、政治家が後で見るといったのですが、私たちは、中心は我々政治家側で書いて、こちらからドラフトを書いたのを官僚にこの筋のところで、あと細かいところは精査するとか、そういうところをしろという形で落とす形でやっけていこうと考えております。この辺も、これまでの税制改正大綱の形とは全く変わってくると思います。私たちはなるだけ今回の政権で意識をしているのは、まず一般の国民の皆さんにわかるような言葉を使っていこうということで努力をしております。

鳩山総理の所信表明演説も、「こんなやわらかいのではなく」と思われるかもしれないのですが、むしろ私たちは、一般の、普通のごく、それこそ魚屋さんやお肉屋さん、商店街で働いているような人たちが読んでも、そして耳で聞いてもわかるような言葉で話をする。

そういう私自身、うちのかみさんにいつも「ちゃんと8割の人がわかるような言葉を使って文章を書け」と怒られております。

政治や行政は、ともすると専門的なことに流れがちであります。専門家の人

たちの目で見れば「なるほど」と思われることであっても、一般の人たちの目から見たら理解をできないということも多々あると思うのです。

その象徴が今回の事業仕分けで、科学技術予算がいろいろ切り込みがあって、ノーベル賞受賞者の皆さんがわっと騒がれて、いろいろと御批判をいただいたりしたのです。しかし、同時に、これは科学者の皆さんにも考えていただきたいのは、国民の皆さんの税金を何百億とか何千億を使うということに対して、「素人は黙っている」というのでは、自分たちのお金でやっていただくなら別ですけれども、やはり税金を使う以上は、科学者の方々もきちんと一般の方々にも理解できるような言葉でお話をさせていただくという努力をさせていただくことが必要だと思います。

今回の事業仕分けをやりまして一番わかったのは、一般の、全然関係者でない、専門家でもない人たちにも、「なるほど」と思うような説明ができる事業というのは極めて少ないということが明らかになったということが、私は一番の収穫だと思います。

繰り返しになりますけれども、税というのは国民の皆さんからいただいているわけであります。国民の皆さんは、自分たちが納得できる、「なるほど」というものに使ってもらいたいと思っているはずでありますから、なるほどと思わせることを、事業をする側、予算を求める側がきちんと説明する責任があるのではないかと。それを、「専門家でもない人間にはわからない」というだけでは、納税者の皆さんの理解はなかなか得られないと思います。私たちは、税制改正でもそうですけれども、常に国民の視線、そして納税者の視点に立って、納税者というのは本当に市井のごく一般の人たちが圧倒的に納税者なわけですから、その視線で考えていかなければいけないと感じております。

この税制調査会の諮問も、かつての政府税制調査会で総理からおろされた諮問の中では、極めて異例な、非常に長い、また、具体的な中身が入った諮問文になっております。

実は、これは私が書かせていただきました。なぜかといいますと、別に権限がなくて書いたわけではなくて、私がやっております国家戦略室の一番の基本的な仕事は、「税財政の骨格を定める」ということになっております。そのほかに、

Ⅲ 特別講演

マクロの経済財政政策について国家戦略室が担当するということになっております。

国家戦略なのに何でそこだけしかやらないのかと言われるかもしれませんが、当初は「予算の骨格を定める」という文章を考えておったのですが、これも私が手を入れて「税財政」に変えました。

なぜかといいますと、専門家の先生方だとおわかりになると思いますが、財務省用語で言えば、予算には税は入っていないのです。ですから、「予算の骨格」という形になると、税については物が言えないということになってしまったので、私が入りましたので、私はあえて「税」というのを入れました。歳出のところは「財政」という言葉で含ませるという形で、「税財政の骨格」というワーディングを使ったわけです。ですから、まさに予算の入りと出の骨格については国家戦略室で定めていくといいますか、指示をしていくということになっております。

どんな国家戦略をやるにしても、やはり予算、歳出と歳入両方についてのディレクションを示すのが国家戦略の一番のキーポイントだと思うのです。このところが指し示されなくて、絵にかいた餅のような美しいビジョンだけを語っても、実際に実行ができれば何の意味もないわけです。

ちょっと話がそれますがけれども、「成長戦略がないじゃないか。何で国家戦略室は成長戦略を出さないんだ」と言われていますが、今、私どもの中で、内々に準備をしております。2000年から2009年までのわずか9年の間に、前政権まで「成長戦略」という言葉が使われた報告書が16本も出ているのです。立派な、これをやりましょう、こうしたらバラ色の日本になりますというビジョンは腐るほど出ているのです。ところが、今の日本の状況は、それが何も実行されていないからこんな状況になっているわけですね。実行もできないような、実行するためのツールとかもないのに、ただきれいなことだけを言っても、本当の意味で今の日本が直面している問題を解決することにならないのです。今、日本はそんなに成長戦略でいくつも選択肢があるような状況ではないのです。客観的に日本が置かれている内外の状況を考えれば、やらなければいけないことは、だれが考えてもほとんど同じであって、今までの政権と全く違う成長戦略

が出て、そんなことがあったのか、これさえやればよかったのかなんていうものが出てくるような状況ではないのですね。

問題は、今までの政権の中で出したものがなぜできなかったのか。問題はわかっている、できなかったというところに問題があって、やっぱり今大事なことは、立派な標語とかスローガンだけを掲げるのではなくて、どうしたらそれをやれるのかという、実際に実行するところの、そこに入っていかないといけないと考えています。ですから、実行するための力を持つ。

国家戦略室で私が室長として考えていることは、看板をどんどん打ち上げるということではなくて、これを実行する力を持ちたいと思っています。

……これは前政権までの内閣官房のもとに、総理の直属のもとで何とか本部とたくさんできて、ちっとも何年も進まなかった。IT 立国だ、知財立国だと立派なことを言っているのですけれども、官房はまとめましたと言うだけで、それぞれを実行する実行部隊にきちんとやらせる仕組みがないものですから、ほとんど動かないままになってしまっている。

私がこの国家戦略室でしっかり税と予算の編成、そういう基本的な方針についてきちんと方針を指し示す力を国家戦略室で握ることによって、ここさえ握れば、今後、国家戦略室で何をやれといっても、そのツールを使ってそれを実行させる力を持つことができると考えておりますので、そのところを中心に今も作業しているわけでございます。

そういう一環として、税制調査会の諮問も、国家戦略室で原案をつくって、これを示させていただいたわけです。

ここで書いてあることは、2年前につくりました民主党の税制改正大綱、そして昨年まとめました税制改正アクションプログラム、その両方に書いてあるところのエッセンスをまとめたものです。

1つは、とにかく今の日本の置かれている状況は、人口減少と超高齢化が同時進行する社会。これは「人類史上初めてとっていい」。どこの国もこういう社会をまだ体験していません。ですから、全く日本が新しい社会の構造に入っているという認識を私たちは持っております。同時に、グローバルゼーションが進む中で、温暖化の問題を始め、私たちは世界で起きていることと無縁で

Ⅲ 特別講演

はいられない状況になっております。さらには、膨大な借金が前政権までに積み上がっている。

これだけ見ると、目の前の進もうという道はすべてふさがれているような状況の中で、どうしたらいいんだと立ち尽くさざるを得ないような状況にあるのかもしれない。

しかし、時代が大きく展開するときには、どうしてもそういう壁が出てくるのです。技術革新でも何でもそうです。技術革新はリニアですと進むのではないのです。技術革新というのは、ある日突然ポーンとはね上がっていくのです。今我々が求められているのは、これまでのリニアの延長線上ではなくて、完全にそれを飛び越えて、全く違う局面から物事を考えるという視点ではないか。私たちは、税についてもそうした視点で考えて見直していかなければいけないのではないかと思っています。

現行税制というのは、私もたまたま今こういう仕事をさせていただいて、非常に幸運だと思っているのですけれども、役所に入った最初の2年間、主税局で勤めまして、昭和63年の入省でございましたので、消費税の議論がやられている真ただ中の主税局にほうり込まれました。消費税というのは、シャープ勧告以来の、日本の税制で言えば最大の税制改革の議論であって、いろいろな議論があの中で行われて、その中で一番末端の方において、いろいろ勉強させていただいたのが、ある意味で今の、ここに繋がっているのです。

しかし、あの消費税の導入を除くと、あとは、基本的にはシャープ勧告の後に来た税制の基本的な形を微修正、微修正するような形で今の税制がつくられてきたということなのです。

同時に、税制のつくられ方が、このところは、税金を取る側の視点で税制の形をつくってきた。これは、日本の場合は紛れもない事実だと思うのです。例えば、今の日本の税制の基幹税の所得税などは、わざわざ帝国議会ができる前に導入されているのですね。本来であれば、「代表なければ課税なし」というような、議会というのは課税とまさに密接不可分なものだとすれば、そういう大きな税制を入れるというのは、当然議会が来年できるとわかっていれば、議会ができてからその場で議論するというのが本来あるべき姿なのですが、

当時の明治政府は、「議会在できてから税制の議論をしたら、税金が取れるような税制はできないだろう」といって、まさに議会在できる前に所得税を導入してしまって、それがそれ以来ずっと基幹税になってきているわけです。

私も役所内で仕事をしていたことを、自分自身を反省しても、基本的にどうしたら国を運営するための税金を取れるかという、取る側の視点が税制の仕組みを考えるとということで、取りやすい仕組み、制度はどうかという視点で考えているのではないかと。これは、国が人や企業を囲い込めた時代。とにかく日本という国に生まれたら、日本人はどちらかというといまだにお上という意識があると思いますけれども、ここの中で生きていくしかない、だから、お上から言われたら黙って税金を払うしかないという中では、取る側の論理で税制の仕組みを決めてきてもよかったかもしれない。

しかし、今や、先ほど申し上げた世界の状況を考えてみると、国が人や企業を囲い込んで、「おまえら、ここにいるのだから税金を払え」というのだけで、税金が取れるかという、そういう時代ではなくなってきているのです。例えば企業活動で見れば、グローバルな企業になればなるほど、どこでどうやって少しでも税負担を減らそうかというので、それだけで節税のコンサルが物すごい商売になっているぐらいにあるわけで、今やそういう意味での国家権力が、人とか企業を囲い込めない時代になってしまっている。

そういう時代において、税金を取る側の論理で税制の仕組みを組んでいたら、本当に必要な税財源の調達もできないし、まして、税金を納める側に納得されるような税制にはならないだろう。だからこそ、我々は、税制の仕組みを考える視点として、今までの税金を徴収する側の視点からひっくり返して、税金を納める側の視点に立って、どういう税制だったら納税者の人が「それなら税金を納めてもいいか」と思えるか。これは税制の仕組みだけではなくて、国の仕組みだったら、この国に住んで税金を納めようという気に皆さんがなってもらえるか。そういうところから国の形も考えていかなければいけない、そしてまた予算の配分も考えていかなければいけない。そういう意味で税金を取る側から取られる側という、全く反対の視点でもって、シャープ勧告以来の税制の形を、新政権のもとで新たな、大きな枠組みを示していきたいと思っております。

Ⅲ 特別講演

その大きなビジョンを示すのは、多分来年になると思いますけれども、この税調のもとに専門家委員会をつくって、学者の方にも入っていただいて、そういう中で議論をしていただいて、納税者の視点に立って税制のこれからの仕組みを考えてくださいということをお願いしています。

そういうビジョンとともに、今、喫緊の課題としてやっていかなければいけないことの1つは、いわゆる所得の見直しです。日本の税制の非常にゆがんでいるところは、いわば原則よりも例外の部分の方が何十倍も分厚くなっていて、私が主税局に2年間いても、この税が本当に実際には、本則はこうなっているけれども、現実には徴収される場所はどうなっているかというのは、本則だけを見ても全くわからないのです。その例外のところは全部わかっていないと、この税の実際の徴収のところはどうなっているかというのは全くわからない。それがために、プロフェッショナルな人でないと本当の税の姿はわかっていない。こういう非常にわかりにくい税制が、一般の国民からも税に対する不信感を招いていることにもつながっていると思います。

ですので、ちゃんとやらなければいけないことは、例外ではなくて原則のところに入れ込む。例外は本当に例外として、その状況が終わればやめていく。租税特別措置、その典型が暫定税率ですけれども、暫定税率といいながら30年も40年も続くというのは、暫定という言葉の定義から全くずれているわけです。そういう意味で、根本的な原則と例外というのであれば、きちんと基本に戻っていく。そのようなことをぜひ私たちは早急にやっていきたいと思っています。

所得税についても、今、子ども手当が議論になっていますけれども、控除のあり方を根本から見直すときに来ているのではないかと。もともと、所得税の所得控除は、憲法25条の最低限の生活の保障から来る、最低限の生活には課税しないというところから来ているわけですが、その視点をどういう形で実現していくのが今の時代にいいのか。今、ミニマム・インカムという理論もいろいろと議論されております。このグローバル化な時代の中で、グローバルに競争しつつ、かつ、最低限の所得といいますか生活を国民の皆さんにギャランティーする仕組みとしてはどうしたらいいのか。そういう視点から考えていくと、給付付き税額控除に代えて、低い所得の人たちには、むしろ給付をする形で最低

限の所得を保障していくような形も、真剣に考えていかなければいけない問題だと考えております。

また、間接税も、消費税が入ったところで全部整理されなければいけなかったものが、「今まで取っていたのだから」という理由で、ずっと残っているものがたくさんあります。これも、やっぱり取る側の論理でありますから、国民の皆さんに、ちゃんと課税の根拠の提案をして、その上で税負担をお願いするというのが大事だろう。

消費税にプラスして間接税をいただくというのは、私たちのこれからの時代だと、環境とか健康というものにフォーカスを当てて、いいものはむしろ税負担を低くし、悪いものは税負担を重くするような形で、そういうものはなるべく消費が少なくなるようなインセンティブをつけるというような発想で、グッド減税・バッド課税という言葉を使っていますけれども、そういう方向で間接税を変えていく。

また、国と地方との、これは実際に今までも、仕事のうちの3分の2は地方で行われているにもかかわらず、税の半分以上は国で取っている。

私たちは、税金のむだ遣いが少しでもなくなるためには、自分たちが納めた税金はできるだけ自分たちの近いところで使われるような仕組みにした方が、納税者の皆さん方の税金の使い方に対するチェックが厳しくなると思います。今みたいに一回国で吸い上げて地方にばらまくとすると、国から来るお金は天から降ってくるお金のように勘違いをしまして、自分たちで払っている税金だという意識がない。そのことが、むだな公共事業などもこれまで続けられてきた原因だと思いますから、私たちは、実際にやっている仕事に応じた課税権も地方に渡していくことが必要だと思っています。

法人課税や国際課税の分野については、グローバル化の中で今さまざまな問題が生じています。為替取引など、本当の実体経済と関係のないところの取引が投機的に行われるものが実体経済を振り回して、そのことによって多くの人たちの生活に影響を与えている。そういうところに対しては、国際的な税のハーモナイゼーションのような形も考えつつ、何らかの対応をしていかなければいけないのではないか、そのようなことも考えていきたいと思っています。

Ⅲ 特別講演

ぜひそうした方向性を民主党の、これまで2年まとめてきた税制改革大綱とアクションプログラムをもう一度お読みをいただきたいと思います。その書いたものをどう具体化していくか。先ほど申し上げましたけれども、私たちはこの4年間でどう実行するかというところに来ていると思います。それが、国民の皆さんが求めているものだと思っていますので、実行に移すための道筋をつけていきたいと思っています。

ただ、来年に関して言いますと、正直申し上げて現実の時間的な制約の中の第一歩であります。

したがって、私たちは本格的なもの、そして大きくもう一步を踏み出すのは再来年の税制改正。再来年を考えるとときには再来年だけではなくて、その先の3年間、予算も再来年度からは3年の複数年度をベースにした予算のやり方を考えていこうと思いますから、まさに税も再来年から3年かけて、その中で例えば湖東先生も今までお話をしてきた納税者権利憲章、あるいは税に対する不服申立てのあり方を含め、税制の中身だけではなく、税にかかわる納税者の視点にとって必要な体制の整備なども、再来年からの3年間、そういう中でやっていく。そのための第一歩の、いわば最初のマイルストーンになる石をここでしっかり埋め込む。そこを土台にして、今回はホップですからステップができるような状況をつくっていききたいと思っています。

ジャンプは、3年間の中でいろいろな体制の整備、例えば納税者番号なども含め整備をして、その中で社会保障の制度改革も含めて、その負担としての税負担のあり方も含めて、4年後に国民の皆さんに民意を問うて、まさに「代表なければ課税なし」という言葉に象徴されるように、税も含めた、負担のあり方も含めて、国民の皆さんに選挙でしっかり確認して、皆さんの信任を得て、いよいよ実行するという歩みをぜひ進めていきたいと思っていますので、そういう視点で皆様方に見ていただければとお願い申し上げまして、私からのお話を終わらせていただきたいと思っています。

どうも御清聴ありがとうございました。(拍手)

* * *

司会 どうもありがとうございました。

残された時間は余りありませんけれども、会場からお2人ほど手短かに質問を出していただいて、お答えいただければと思います。

質問 白鷗大学の石村と申します。

国家戦略室をつくって、いわゆるイギリス型の政治主導の仕組みをやっている。これは、私はいいと思うのですが、イギリスであって日本でないものは何かということをちょっと考えてみたのです。イギリスの場合は、年次の税制改正については、パブリックコンサルテーションという、パブリックコメントです、ね、「公開諮問」と訳していますが、意見を全部国民から徴収する手順を入れているのです。例えば給付付き税額控除といたら、これはいわゆるパブリックコンサルテーションを求めなければいけないのに、全くこの手続が、意図的にやらないのか。その点はちゃんとやった方がいいんじゃないかなと思うのですが、どうでしょうか。

司会 もうお1人。

質問 九州共立大学の弓削と申します。今、先生が「納税者の視点」とおっしゃったのはいいことだと思いますけれども、これは行き詰まるんじゃないでしょうか。納税者ではなくて国民の視点ではないでしょうか、第1点は。

第2点は、行政の透明化とおっしゃりながら、実際の政策決定の内容が何を基軸としてやろうとされているのか。そして、内閣中心だとおっしゃいますけれども、多数決を取った場合、政党の役割がなければ一元的になるんじゃないでしょうか。その点を教えていただきたいと思います。

司会 今出されましたお2人の質問に対してお答えいただきたいと思います。

古川 今起きていることというのは、諸外国、石村先生がイギリスの話をされました。ある種、イギリスのように仕組み自体が固定している中で、会社の仕組みは同じで社長が代わったというのと政権交代とは、今回は質的に全く異なるのですね。

鳩山総理も所信表明演説で「無血の平成維新」という話を申し上げましたけれども、今我々がやっていることというのは、明治維新に匹敵するような、これまでの仕組みそのものを根本から変えていこうというところに着手をしたと

いうところでもあります。どちらかという、今は、前の時代のものを壊すことの方がどうしても優先せざるを得ないのですね。

私は国家戦略室と行政刷新会議の両方を担当しておりますが、この役割は、行政刷新会議は古い家を解体し、そして新しい家を建てる大工のような役割。国家戦略室は、新しい家のデザインをする設計士の役割。私はそういうイメージでこの仕事の、新しい組織ですから、振り分けをしてやっております。

今回の事業仕分けは、そういう意味でいうと、まさに解体作業の一端なのです。壊すときに新しい家の姿が見えないというのは、ある意味ではやむを得ないと思っはいるのです。

また、同時に、新しいデザインの形も、例えば税で言えば、納税者の視点、基本的な方向についてはこういう形で示していますが、パブリックコンサルテーションをやるようなところまで税額控除の中身を具体的に踏み込んでやっているような状況でもないのです。もちろん、ここが具体的な形になれば、当然広く皆さん方の意見を聞くような、あるいは具体的な制度設計に踏み込んでいくときになれば、いろいろな方々の意見を聞きながらやっていくことになろうと思います。今はまだその段階まで来ていないということなのです。ですから、そのところはかなり質的に、いわゆる先進国で常態化している政権交代と今回ののは全く質的に違うということは御理解をいただいた方がいいと思うのです。

しかも、「無血の平成維新」という言葉に象徴されるように、みんな追い出して、それこそ霞が関の役人も全部追い出して新しくやっているわけではないのです。明治維新のときの方がまだよかったのではないかと思うのは、明治維新のときには、江戸城にいた人たちをみんな追い出して、田舎侍かもしれませんけれども、薩長土肥の人たちがみんな入って自分たちでやったのですが、今回の場合は、江戸城から出ていったのは幕閣の偉い人だけで、門番から中の給仕係から全部幕臣はみんなそのまま残っている中に、我々が入っていきますから、そういう人たちとはいわば行儀からして違うわけですから、彼らからすると田舎のわけのわからない、行儀もわからない人間がとんでもないことを言うとか、日々そういうところから始まっていますので、そういう意味では大

変な部分もありますが。

しかし、歴史の歯車は、今回の選挙で皆さんが政権交代を選んだことによって、間違いなく回りました。私は、政権交代というのは、これから日本でも常態化するようになると思います。国民の皆さん方も、今までは、政権を変えるなんていうことはそう簡単にできないという思いであったのが、多分多くの皆さんが「何だ、こんなに簡単に政権って変えられるんだ。だったら、気に入らなかつたら、おれたちが満足しなかつたら政権を変えればいい」と。日本人というのは、一步を踏み出すのは大変なのですけれども、踏み出してみると意外にそういう状況に簡単に慣れる民族だと思っています。そういう意味では、常に私たちは、自分たちがこれからの4年間の中できちんとした仕事をしなければ、いつ追い出されるかわからない、そういう緊張感を持って仕事をしております。

しかし、逆に言うと、やっぱり4年間という中で考えていかないと、余り目先の1カ月、2カ月で成果が出ないんじゃないかと慌てて、とにかく形だけつくことに専念すると、かえって後々厄介なことになりますので、そこはいろいろ御批判があっても少し腰を落ちつけて、どっしり構えて、4年間という中できちんと次のときに皆さん方に理解していただけるような政治をやっていきたいと思っています。

最後に、納税者の話、国民じゃないかという話をされましたが、これはどういう視点で納税者を見るかというところと絡んでくると思うのです。国民であって納税者でない方がいるとお考えになっていらっしゃるから、納税者というのはおかしいんじゃないかと言われるかもしれませんが、私の考え方は、それこそ今は消費税も入るわけですから、極端な話、子どもだって消費税を払っているわけでありますね。ですから、そこのお金がどこから来ているかという話はあるかもしれませんが、もともと税はどこから来ているかということを考えると、……私がたまたま主税局にいたときに、当時の竹下総理から「税の歴史について調べろ」という御指示が来て、2週間ぐらいでメソポタミア文明のころからの税の歴史を調べるといふ仕事をやったことがあるのです。今と違いましてインターネットなんかありませんから、図書館に行っているいろいろな文献

Ⅲ 特別講演

を当たって、「そもそも税とは何か」というところからやったことがあるのですけれども、共同生活を営む中で必要な会費をみんなで出し合うことが、税の一番の起源みたいなところがあるのですけれども、そういう意味で言うと、共同生活を営んでいる者、納税者という言い方は、社会の構成員ということとイコールだと私は思っています。そういう視点で納税者という言葉を使っているのであって、国民の集合と納税者の集合とがずれているという感覚ではないというところは、ぜひ御理解をいただければと思っております。

司会 どうもありがとうございました。

まだほかにもたくさんの質問や意見を申し上げたいという方々は多いと思いますけれども、時間がまいりましたので、一応これでお開きにさせていただきますと思います。

改めて、きょう御講演いただきました古川副大臣に感謝の拍手を送りたいと思います。どうもありがとうございました。(拍手)

(文責：安藤 実)

Ⅳ 書 評

書評：内山昭『分権的地方財源システム』

(法律文化社，2009年) 278頁、6000円＋税

棄 田 但 馬

(岩手県立大学)

本書は有効なチェック・システムを備えた積極的な政府論と、効率重視主義とは大きく異なる協力連帯主義に基づく地方分権論を土台にした地方財源システムの体系化に成功したことにより、学界における論争に強大な影響力を及ぼすとともに、地方財政研究の水準を飛躍的に高め、後代の研究者が摂取すべき重要な理論的指針となっている。

本書は2部9章から構成されている。第I部「地方分権と税源移譲のシミュレーション分析」は第1章分権改革と税源の地方移譲論、第2章所得税の地方移譲と府県財政、第3章所得税の市町村移譲シミュレーション分析——大阪府内44市町村を対象に——、第4章第2次税源移譲と2つのオプション、第5章法人事業税の外形課税論、第II部「自治体財源システム論の展開」は第6章地方財政調整と農村自治体の準地方税——もう1つの論点——、第7章地方公共料金(＝利用者負担)の理論と政策、第8章保育財政の動向と保育料政策、第9章現代財政の本質と地方分権——原理的考察——からなる。

はしがきでは本書における研究課題が記されている。すなわち、地方分権の徹底と地方自治の確立に向けて、「財政分権、財政自治を実現するうえで第一義的に重要な税源移譲(＝地方税拡充)、及び地方財源システムの主要問題を研究する。」ことであり、そして、それぞれの政策課題を提起するというのがそれである。以下、紙幅の制約があるために、本書評の掲載が租税理論研究叢書であることを考慮して、第1章～第5章を中心に概要を紹介しておく。

第1章では地方分権が不可避となってきた国際的・国内的要因を示し、また財政分権を達成するうえで、国から地方への税源移譲と財政移転システムの改編が中心テーマであることを明らかにしている。これらに関する基本的スタン

スとして、2つの分権論、すなわち「協力・連帯重視の分権論」と「効率重視の分権論」があげられ、さらに国税の地方移譲の手段については、①所得税の単独移譲論（＝個人住民税拡充論）、②所得税・消費税の併用移譲論（＝個人住民税・地方消費税拡充論）を示し、いずれも前者を支持することが述べられている。

第2章では税源移譲の手段を労働所得税（給与所得・事業所得）の基礎税率10%部分の地方移譲（8～10兆円＝都道府県、市町村へ各4～5兆円）とし、47都道府県のうち22の道府県を対象に、税源移譲（5%）のシミュレーション分析を行い、全収入に占める地方税収入のウエイト（財政自立度）の変化、税源移譲額と財政移転額との相関関係の指標でその含意を明らかにしている。財政力指数の高い9都府県の交付税不交付団体化が図られ、その人口は6122万人で総人口の48%を占めることになる。

第3章では就業地ベースの所得税と居住地ベースの個人住民税の乖離を調整して、労働所得税の各市町村への移譲額を推計する手法を用いて、大阪府内44市町村を対象にシミュレーション分析されている（基礎税率部分5%の市町村移譲）。（普通交付税）不交付団体は従来4団体であったが、その拡充後には15団体増加して19団体になる。この中には人口20万人以上の10都市のうち9都市、10～20万人の11都市のうち5都市が含まれる。したがって、交付税不交付団体を全国的に大幅増加させることができる。

第4章では①個人住民税の拡充（第2次所得税移譲＝最低税率部分2.5%分）と個人住民税・地方消費税併用の場合の府県財政に対する効果を2004年、1997年ベースでシミュレーション分析し、②地方消費税（国税の譲与税）は地方税拡充の手段として、個人住民税と併用する場合でも望ましいか否かを検討し、2つのオプションの優劣を明らかにしている。この前提として、「第1次三位一体改革」の負の側面に「収入非中立」と「個人住民税の比例税化」をあげている。

2つのオプションの府県財政に対するプラス・マイナス効果にほとんど差異がないと評価し、主要な地方税原則に照らして、その優劣を検証し、所得税単独移譲論を選択している。これに際して、①「経済的に豊かな大都市地域の地方政府（府県）は財政的に自立し、地方交付税の不交付団体化が本来の姿であ

る。」②「地方財政調整（地方交付税）は、税源が小さく財政力が相対的に弱い農村的地域の地方政府（道県）を本来の対象とする」ことも重視している。

第5章では法人事業税の外形課税論における中小法人の負担緩和の方法を考察し、そして東京都、大阪府で試みられた大銀行に対する外形課税問題を検討している。著者は府県税収の安定化、応益原則により適合的であることを根拠に基本的に外形課税を肯定したうえで、基礎控除の設定をその方式導入の場合のシミュレーションを踏まえて提起している。また、東京都の銀行外形課税を積極的に評価し、「特別不均一課税」は1つの課税方法として正当性があるとし、さらに長期的にみると税収中立に近いことを強調している。

第6章では地方財政調整の基幹部分である一般補助金（地方交付税）は、都市が農村から直接かつ間接に受けている便益に対する一種のコスト（農村社会・自治体を存続させるコストの一部負担）であるという側面を重視し、その意味で準地方税の性質を有することを明らかにしている。第7章では地方公共料金の理論を展開し、その政策課題を提起している。第8章では個別事例として保育（財政）を対象にして、保育所保育料改革の理論と政策課題を明らかにしている。第9章ではマズグレイブ財政論（とくに財政3機能論）の成果と限界の解明を通して、現代財政の機能と本質、中央・地方政府間関係（役割分担）を再検討している。

各章の概要を踏まえると、少なくとも次の点できわめて優れた成果を収めていると言える。

第1に、税源移譲による地方税拡充論において、必ずしもその手段に関して合意形成が図られていないなかで、労働所得税に着目した緻密かつ多様なシミュレーション分析を中心とする税源移譲論を展開し、地方交付税の配分の本来的なあり方も踏まえて個人住民税（所得割）の単独拡充（応益性・視認性・普遍性原則）および軽度の累進税率の復帰を提起したことは積極的に評価することができる。

第2に、「三位一体改革」や政権交代を機に、地方交付税は大幅減少し、そして増加に転じ、他方、それは制度面で政策的要素を強く持ち続けている状況において、その根拠や性格などを問い直したことは分権的財源システムにとつ

て非常に重要な意義を持っている。評者は第6章と類似の文脈で交付税を捉えているが、表面的な理解に基づく論調が少なくないのが実状である。

第3に、地方公共料金の意義、あり方を「一般税と料金との負担配分」の視点から総合的に解明し、これを踏まえて保育財政の理論的核心を鋭く突き、具体的な事例に基づいて保育料の政策課題を提起したことは、個別的な公共サービスの料金論はこれまでも多数存在するとはいえ、地方公共サービス全体を視野に入れた料金論がほとんど見られないので、先駆的研究であると言える。

これらに対して、分権的地方財源システムの理論展開や課題提起にとって、もう一歩踏み込んでいただきたい点は次のとおりである。

第1に、法人事業税の外形標準課税化を支持し、外形課税批判論に対する反批判も行っているが、多角的かつ具体的に展開することである。例えば「外形課税を基本的に肯定するからといって、課税ベースの転換による中小法人の収奪や業種別の負担不均衡がやむを得ないということでは決してない。……地方税においても能力原則を根底に置き、担税力を考慮することなくしてその存立は困難である。」(110頁)における下線(評者付す)は評者にとって十分に理解できない。

法人事業税に関して、日本租税理論学会では第15回大会(2003年)でシンポジウム「租税原理から税制改革を検証する——法人事業税・消費税を素材にして——」が開催され、それより前には第10回大会(1998年)における梅原英治報告などがあり、また著者は『住民と自治』2000年8月号(自治体研究社)他において論争を練り広げているが、2004年から外形標準課税が一部導入され、6年が過ぎた現在、改めて大々的に議論しても良いのではないだろうか。

第2に、税源移譲論が本書における研究課題の1つであることから言えば、逆交付税(制度)に関する(複数回の)言及は自然な展開であろうが、そのあり方がある程度具体的に提示することである。いわゆる「(第1次)三位一体改革」において実際に税源移譲が不十分ながらも実施されたことを鑑みれば、税源移譲の手段や規模等、さらに地方税と地方交付税の関係を示せば事足りるというのではなく、それとセットで制度設計すべき段階にあるのではないだろうか。

第3に、中央・地方両政府とも、非効率や官僚主義を排除するためのチェッ

ク・システムを構築することを強調し、地方では「(自治体行財政) 監視委員会」と「総合監視委員会」の設置を提起しているが、これは地方議会や監査委員会(事務局を含む)等では不十分であることによるのであれば、まず既存の組織等の役割・権限を拡充・強化していくことが望ましいのではないか。そうでなければ既存のものと「棲み分けする」システムにとっての条件あるいは論点にもう少し言及しておくことである。

(くわだ・たじま=財政学)

日本租税理論学会規約

[1989年12月9日 制定]

[2002年11月16日 改正]

第1章 総則

第1条 本会は、日本租税理論学会（Japan Association of Science of Taxation）と称する。

第2条 本会の事務所は、東京都に置く。

第2章 目的及び事業

第3条 本会は、租税民主主義の理念に立脚し、租税問題を関連諸科学の協力を得て総合的・科学的に研究することを目的とする。

第4条 本会は、前条の目的を達成するために、左の事業を行う。

- 1 研究者の連絡及び協力促進
- 2 研究会、講演会及び講習会の開催
- 3 機関誌その他図書の刊行
- 4 外国の学会との連絡及び協力
- 5 その他理事会において適当と認めた事業

第3章 会員及び総会

第5条 本会は、租税問題の研究にたずさわる者によって組織される。

第6条 会員になろうとする者は、会員2人の推薦を得て理事会の承認を受けなければならない。

第7条 会員は、総会の定めるところにより、会費を納めなければならない。

第8条 本会は、会員によって構成され、少なくとも毎年1回総会を開催する。

第4章 理事会等

第9条 本会の運営及び会務の執行のために、理事会を置く。

理事会は、理事長及び若干人の理事をもって構成する。

第10条 理事長は、理事会において互選する。

理事は、総会において互選する。

第11条 理事長及び理事の任期は、3年とする。但し、再任を妨げない。

第12条 理事長は、会務を総理し、本会を代表する。

第13条 本会に、事務局長を置く。

事務局長は、理事長が委嘱する。

第14条 本会に、会計及び会務執行の状況を監査するために、若干人の監事を置く。

監事は、総会において互選し、任期は3年とする。但し、再任を妨げない。

第14条の2 理事会は、本会のために顕著な業績のあった者を、顧問、名誉会員とすることができる。

第5章 会計

第15条 本会の会計年度は、毎年1月1日に始まり、その年の12月31日に終わるものとする。

第16条 理事長は、毎会計年度の終了後遅滞なく決算報告書を作り、監事の監査を経て総会に提出して、その承認を得なければならない。

第6章 改正

第17条 本規約を改正するには、総会出席者の3分の2以上の同意を得なければならない。

附 則

第1条 本規約は、1989年12月9日から施行する。

日本租税理論学会役員名簿〔*は事務局構成理事〕
〔○は名誉教授〕

(2010年8月現在)

理 事 長	安藤 実 (静岡 大)		
事 務 局 長	黒川 功 (日 大)		
理 事			
〔財 政 学〕	*安藤 実 (静岡 大)	池上 惇 (京 大)	
	岩波 一寛 (中 央 大)	植田 和弘 (京 大)	
	内山 昭 (立 命 館 大)	梅原 英治 (大 阪 経 済 大)	
	*川又 祐 (日 大)	坂野 光俊 (立 命 館 大)	
	坂本 忠次 (岡 山 大)	篠原 正博 (中 央 大)	
	関野 満夫 (中 央 大)	*高木 勝一 (日 大)	
	鶴田 廣巳 (関 西 大)	宮本 憲一 (大 阪 市 立 大)	
	山村 勝郎 (金 沢 大)	横尾 邦夫 (国 学 院 大)	
〔税 法 学〕	*阿部 徳幸 (関 東 学 院 大)	新井 隆一 (早 大)	
	石村 耕治 (白 鷗 大)	伊藤 悟 (札 幌 大)	
	浦野 広明 (立 正 大)	小川 正雄 (愛 知 学 院 大)	
	*黒川 功 (日 大)	小池 幸造 (税 理 士)	
	湖東 京至 (税 理 士)	首藤 重幸 (早 大)	
	田中 治 (同 志 社 大)	*中村 芳昭 (青 山 学 院 大)	
	浪花 健三 (立 命 館 大)	福家 俊朗 (名 古 屋 大)	
	水野 武夫 (立 命 館 大)		
〔税務会計学〕	朝倉 洋子 (税 理 士)	浦野 晴夫 (元 立 命 館 大)	
	大江 晋也 (名 古 屋 経 済 大)	岡崎 和雄 (税 理 士)	
	大淵 博義 (中 央 大)	粕谷 幸男 (税理士・横浜商大)	
	小池 正明 (税 理 士)	*高沢 修一 (大 東 文 化 大)	
	*富岡 幸雄 (中 央 大)	中島 茂幸 (北 海 商 科 大)	
	畑山 紀 (札 幌 学 院 大)	山本 守之 (千 葉 商 科 大)	
〔そ の 他〕	太田 一男 (酪 農 学 園 大)	田中 浩 (一 橋 大)	
監 事	粕谷 晴江 (税 理 士)	小山 廣和 (明 治 大)	

事務局所在地 〒101-8375 東京都千代田区三崎町2-3-1

日本大学法学部研究室内

日本租税理論学会

(郵便振替 00110-9-543581 日本租税理論学会)

租税理論研究叢書20

2010年10月15日 初版第1刷発行

社会保障と税制

編者 日本租税理論学会

発行者 日本租税理論学会

〒101-8375 東京都千代田区三崎町2-3-1
日本大学法学部研究室内

発売所 株式会社 法律文化社

〒603-8053 京都市北区上賀茂岩ヶ垣内町71
電話 075(791)7131 FAX 075(721)8400
URL:<http://www.hou-bun.co.jp/>

©2010 日本租税理論学会 Printed in Japan

印刷：(株)富山房インターナショナル／製本：(株)藤沢製本

装幀 前田俊平

ISBN 978-4-589-03306-2

租税理論研究叢書

日本租税理論学会編

各A5判・200～250頁

15 資本所得課税の総合的検討 ● 4305 円

グローバル化の深化に伴い、資本所得へどのように課税するかは、現在焦点の検討課題である。資本所得税制の本来のあり方という視点から、金融所得一体課税、二元的所得税の導入の是非を総合的に検討する。

16 地方自治と税財政制度 ● 4410 円

三位一体改革が進められるなか、地方分権の確立に不可欠とされる自主財源をどのように確保するのか。日本における地方財政の問題点とあるべき姿を、固定資産税、地方目的税、租税条例などさまざまな角度から検討する。

17 消費税増税なしでの財政健全化 ● 4515 円

財政改革が進められるなか、本当に消費税の引き上げは避けられないのか。特定財源の一般化や不当歳出の削減等、応能負担原則に基づく税制の見直しを、これにかわる方策として学会の総力を結集して提言する。

18 グローバリゼーションと税制 ● 4620 円

法人税減税の財源確保のため、その方策とされる消費税増税。日本の法人税は、ほんとうに高いのか。法人課税・個人所得課税・減価償却制度など税制をめぐる様々な課題についての国際的比較・分析から税制のあるべき姿を説く。

19 税制の新しい潮流と法人税 ● 4410 円

戦後最大の「世界同時不況」のもと、国民生活を守るべく、経済危機対策を見据えた税制措置が求められている。各国の税制、国際協調の動きを視野に入れながらも、公平かつわが国に適した法人税制の進むべき道を探求する。

表示価格は定価（税込価格）

10号～14号のバックナンバーもごさいます



ISBN978-4-589-03306-2

C3032 ¥3600E

定価 本体3,600円(税別)



9784589033062



1923032036009

