

# 平成二五年度税制改正（大綱）について

——その概要と租税法学の見地からの評価——

手塚 貴大

一 はじめに

二 平成二五年度税制改正大綱の概要と評価

(一) 総論的部分

(二) 成長による富の創出に向けた税制措置

(三) 社会保障・税一体改革の着実な実施

(四) 復興支援のための税制上の対応

(五) 円滑・適正な納税のための環境整備

三 結語

一 はじめに

さる平成二五年一月二四日に、与党である自民党・公明党による平成二五年度税制改正大綱が公表され、同月二九日に閣議決定された（以下、「本大綱」とする）。これにより、税制改正が始動し、三月二九日に「所得税法等の一部を改正する法律案」が国会で可決・成立した。本稿は、本年度の税制改正の背景である本大綱の特徴および構造を明らかにするために、そして同時に本年度の税制改正の構造を明らかにするために、若干に過ぎず、またかなり時機に

遅れた感もあるが、それについて検討を加えるものである。

なお、本大綱では多数の個別措置に言及されているが、そのすべてについてコメントすることは紙幅の都合もあるし、筆者の能力を超える。そこで、本稿では、本大綱における「平成25年度税制改正の基本的考え方」の箇所を中心に、まず、その冒頭における総論的部分に触れた後、そのコメント可能な構成項目に個別に触れつつ可能な限りで検討することとする。本大綱は次のような構成であり、それに沿いつつ論述する。<sup>①</sup>

- ・「成長による富の創出に向けた税制措置」
- ・「社会保障・税一体改革の着実な実施」
- ・「復興支援のための税制上の対応」
- ・「円滑・適正な納税のための環境整備」

## 二 平成二五年度税制改正大綱の概要と評価

### (一) 総論的部分

(1) なお、本稿では特段触れることにはしないが、自民党への政権交代が生じたことによる税制改正プロセスの変化については、参照。特に、野田毅「日本経済の成長を支える税制措置を総動員」税理二〇一三年三月号二―三頁、石弘光「過度の減税により財政再建がまた遠のく」税理二〇一三年三月号九頁。また、自民党政権および民主党政権の税制改正過程の比較として、森信茂樹「税制意思決定システムの改革―政府・党による二元的意思決定への回帰」税理二〇一二年一月号九頁以下。

まず、本大綱は、以下のように述べる。曰く、「わが国の経済は、円高・デフレ不況が長引き、足下では、貿易赤字の拡大、国内の成長機会や若年雇用の縮小、復興の遅延等、閉塞感は深刻さを増している。こうした危機に立ち向かい、これを突破するためには、大胆な金融政策、機動的な財政政策、民間投資を喚起する成長戦略の「三本の矢」によって、これまでのいわば「縮小均衡の分配政策」から、「成長と富の創出の好循環」へと転換させ「強い経済」を取り戻すことに全力で取り組まなければならない。」（二頁）と。ここでは、政府がいくつかの政策手段を投入して経済成長を実現しようとする傾向が読み取れるが、税制もその手段の一つであることが理解できよう。次に、「この断固たる決意のもとに、平成二五年度税制改正においては、従来型の発想にとらわれず、民間投資や雇用に喚起し持続的成長を可能とする成長戦略に基づき、政策税制措置をこれまでになく大胆に講ずる」（一頁）としているので、租税特別措置の積極的利用が本大綱の重要な特徴の一つであることが明らかにされるのである。この点、本大綱の背景には、安倍内閣の『日本経済再生に向けた緊急経済対策』（平成二五年一月一日閣議決定）がある。内容は多岐に渡るので省略するが、とりわけ本大綱に係る税制上の措置の根拠は右の閣議決定に認めることができる。要するに、本大綱は、税負担を軽減して、例えば、法人等の税負担を引き下げ、それを以て景気回復を待つというスタンスである。後に若干触れるが、本大綱においては、新たに減税措置を創設したもの、さらには、既存の減税措置を拡充したものが含まれている。そうした創設・拡充措置がどの程度の効果を發揮するかについては、筆者は到底予見し得ないものであるが、後に見るように、その一部については疑義が呈せられている。また一般論として、経済成長を指向する税制においては、租税特別措置が活用されるようだが、その際、経済成長の実現を税制のみに期待することは不合理であろう。何故なら、経済成長について租税特別措置を以て実現するという構想のもとにおいては、それは、経済が複雑な因果関係のもとに置かれていることその他に、租税特別措置の増殖となつて現れるからである。また、近時は

法人税率の引き下げがなされる傾向があるところ、それに加えて租税特別措置が配備されることにより、法人税の税収獲得機能はさらに失われていくことになりうる。この点、本大綱は、金融政策、財政政策も併せて、経済成長を実現しようとする点で、特定の公共政策に偏つたものではなく、確かに一見この点では積極的に評価できるであろう。

但し、財政政策の面では、別の問題が浮上する。すなわち、租税特別措置を配備し、さらに前叙の財政支出を積極化した後では、財政赤字の悪化が避けられない。この点、平成二二年六月二二日の閣議決定『財政運営戦略』においては、いわゆるプライマリー・バランス（国・地方および国）について、「・・・遅くとも二〇一五年度までにその赤字の対GDP比を二〇一〇年度の水準から半減し、遅くとも二〇二〇年度までに黒字化することを目標とする。」とされていた。しかし、内閣府『平成二五年度第五回経済財政諮問会議議事要旨』および内閣府の公表資料『足元の経済財政の状況について』（いずれも平成二五年二月二八日）によると、「二〇一二年後半における経済の弱い動きや「緊急経済対策」による歳出の増加によって、国・地方のプライマリーバランス（対GDP比）は、二〇一二年度にマイナス六・六パーセント程度、二〇一三年度にはマイナス六・九パーセント程度と赤字幅が拡大する見込みとなっている。」（前掲『議事要旨』五頁）とされる。さらには、右の内閣府資料が触れるところではないが、本大綱の予定する税制改正により、国税が一五〇〇億円、地方税が二二五〇億円の減税となるという<sup>3)</sup>。

以上を踏まえるならば、従来型の発想に捉われずに政策税制を“大胆に配備する”と読める箇所があるが、これによって税収を喪失することに加えて、同じく大綱により予定されている機動的な財政支出も同時に実施されることに

(2) 同旨、井堀利宏「あるべき税制改革の全体像」土居丈朗編『日本の税をどう見直すか』（日本経済新聞出版社、二〇一〇年）五五頁。

(3) 日本経済新聞二〇一三年一月二五日付朝刊一面。

より、財政再建の実現は遠のくことに繋がらう。前叙のように財政政策に閣議決定による重要な与件が付されている以上、租税政策も十分な税収を確保できるように構築されるよう配慮が必要になってくる。あくまで一般論であるが、結語でも述べるように、公共政策に係る財源問題が極めて深刻な今日のような状況下においては、大幅な減税は避けられるべきであることが示唆される。そして租税特別措置を増殖させ、企業活力を回復し、それを以て税収を確保するというシナリオはかなり不確実であると思われるべきかもしれない。<sup>4</sup>

次に、「さらに、平成二六年四月から一七年ぶりに消費税率が引き上げられることに対応する措置を講ずる。」（一頁）としており、本稿でも後に触れるようないくつかの消費税引き上げに対応する税制が講じられているが、後述のように、それについて基礎理論との関係でも議論すべき点がある。

さらに「・・・東日本大震災からの復興を目に見える形で大きく前進させるべく税制面からも強力に支援することとする。」（一頁）とあり、税制で震災復興援助への対応が継続されるのである。

また、「・・・税制は、現下の経済・社会情勢に機動的に対応するだけではなく、少子・高齢化が進展する中で、社会保障の安定財源を確保するとともに、経済の成長力の強化、格差の是正といった中長期的課題にも応えていかなければならない」（一頁）とされており、勿論本綱に限定されるべきものではないが、ここでは前叙の経済政策等の観点から減税措置を講じることのみではなく、むしろ増税を通じて財政支出の可能性の原資が獲得されるべき方向で税制改正が行われるべきことも要請されているかのようである。

なお、「・・・法律に従い、平成二五年度税制改正においては、所得税及び資産課税について所要の措置を講ずるこ

（4） 但し、私見は、実際の税収の喪失額、財政支出額に応じて修正がなされうるかもしれない。

ととしているが、今後とも、平成二十一年度税制改正法附則、税制抜本改革法、さらに三党合意を尊重し、税制の中長期的課題に取り組んでいく。」(二頁)とされているように、本大綱の内容については、関連する各所でも触れるが、いわゆる三党合意、所得税法等の一部を改正する法律(平成二十一年法律第一三三号)(以下、「平成二十一年度税制改革法」)、社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律(平成二十四年法律第六八号)(以下、「抜本税制改革法」)において触れられる事項の実施という意義をも有する。

## (二) 成長による富の創出に向けた税制措置

### 1 租税特別措置の創設・拡充——総論——

本大綱の基本的考え方によれば、前叙のごとく、法人減税を通じて景気回復を企図するのである。うから、そのための租税特別措置の創設・拡充は非常に重要な租税政策であると言いうる。本大綱はそうした観点から租税特別措置の創設・拡充に触れている。曰く「景気の底割れを回避し、「成長と富の創出の好循環」を実現するため、特に日本経済再生に向けた緊急経済対策の施策については、その効果が最大限に発揮されるよう、期限を区切り、大胆かつ集中的に税制上の措置を講ずる。」(二頁)と。これは前叙のごとく租税特別措置の創設であるが、大胆かつ集中的で量的な増殖がありえても、期限が区切られている点で恒久化に歯止めがかけられている。これは後にも関連する論

(5) これの持つ租税政策上の意義については、参照、金子宏／眞砂靖／古谷一之／中里実「座談会」日本財政のゆくえ」ジュリスト

点で触れる（本節2②）が合理的な手法であると考えられる。

## 2 個別措置の概観と検討

### （1）中小企業税制

さらに、本大綱は、中小企業について、「地域の経済・雇用・生活を守るためにも、地域経済を支える中小企業を支援していくことが必要である。」（三頁）という認識のもと、いわゆる事業承継税制については、「非上場株式等に係る相続税等の納税猶予制度、いわゆる事業承継税制は、平成二二年度の創設以来、当初想定していたほどには利用が進んでいない状況にある。このため、制度を使いやすくするための抜本的な見直しを行う。具体的には、雇用確保要件について「五年間の間、毎年八割以上」から「五年間平均で八割」とする等の緩和を行う。また、利子税の負担軽減や猶予税額の再計算の特例の創設等の負担軽減や、事前確認制度の廃止、手続の簡素化等の見直しを行う。こうした抜本的な見直しを行った上で、今後、一層の普及・啓発に努め、中小企業者の利用を促していく。」（三頁）とする。

ここで事業承継税制とは、一定の要件を充足する（これが本大綱で問題視されている）非上場議決権株式に係る相続税・贈与税について、納税猶予、ひいては免除を認める税制である。この事業承継税制については、その適用対象として中小企業が予定されていると言えよう。日本経済の構造として、中小企業が数的にも多く、経済基盤を支えていると認識に基づき、そうした企業について世代交代があっても、経営が継続的になされることが可能であれば、日本経済にとって正の効果を持つと考えられる。それ故、そうした企業に対する税制上の支援はまったく合理的であると言えよう。

但し、こうした税制も、ここでの文脈では事業承継の円滑化およびそれに伴う雇用確保等の積極的な経済的效果が

見込まれるという認識の基に構築されている以上、租税特別措置としての性質を持ちうるため、相続を契機とする偶発的な純資産の増加に対する課税により生み出される税負担と事業承継の際の相続税負担軽減による軽減分との間で生じる不平等を如何にして正当化するかという視点が<sup>6)</sup>ここで意味を持つてくる。すなわち、政策税制であるがゆえに、性質上課税の公平を犠牲にすることとの兼ね合いで政策目的実現の有無、公平の侵害の度合いが出来るだけ少ないこと等が求められるのである。その上で、事業承継税制が租税特別措置としての性格を持つとするならば、その適用要件の厳格化は租税政策としては十分にありうるところである。現行の事業承継税制の構築の基になった平成一九年度の中期答申『抜本的税制改革に向けた基本的考え方』においても、事業承継税制の設計に係る基本的立場として「・・・中小企業の事業承継においては、事業の将来性に対する不安や後継者不足などの問題が生じているが、これに関連して、相続税負担についても、雇用確保や経済活力の維持の観点から一層の配慮が必要であるとの意見がある。他方、事業用資産を持たない者との課税の公平性や親族間の相続（世襲）による事業承継を支援することの必要性の観点から、十分な吟味が必要であるとの指摘もある。また、同族株式を遺産として残す者は、平均的にみれば、相続税の課税対象者の中でも富裕層に属していることにも留意する必要がある。」とした後で、「・・・こうした点も踏まえれば、事業承継税制については、課税の公平性等の観点からも許容できる、経済活力の維持のために真に効果的な制度とする必要がある。現行の各種特例を拡充することに関する前述の問題点にも留意しつつ、相続税制全体の見直しの中でさらに検討を進めることが必要である。」（以上、二七頁）とされた。以上の立場も踏まえつつ、相続税が遺

(6) 田中治「事業承継税制の現状と課題」税研一六五号三四頁以下。さらには、過年度の大綱についてであるが、同「税制改正要綱を評価する―税法上の視点から①（国内税制）」税研一四四号四三頁以下。

産の取得による担税力の増加を見出し、それに適った課税を指向するものであるという認識を出発点とすれば、租税政策論としても、事業承継税制についてかような課税の公平という原則からの乖離を測り、政策目的との関係で有効な租税制度としてのありようを評価するという作業が踏まれるべき手順であろう。尤も、その要件の「過度の」厳格さについては、従前指摘されてきたところで、大綱にもあった「五年間で平均八割」の緩和された雇用要件等が創設されることで以て、差し当たりそれに対応したということになる。この点適用対象が狭く、その効果を發揮しきれない軽課措置としての税制は無意味であつて、これは政策税制の「空振り」とでも言うべきであり、本大綱の述べる適用要件の見直しは評価に値する。

ここでの問題は、そうした租税特別措置が配備されたにも拘らず、その適用要件が厳格であるために、適用対象可能件数が少なく、初期の目的が達成されえない可能性があるという点である。この点、租税法字においては、租税特別措置に対する統制が議論されてきて、租税特別措置に対しては、その経済効果を認めつつも、公平あるいは中立という租税原則との関係で、または税収の喪失という点で、できるだけ増殖あるいは既得権化を防止し、適宜改廃が行われるべきであるという立場に異論はないであろう。そこで、配備されている租税特別措置が現実に適用されないということは、その分問題とされる公平・中立に違反する状況が生じていない、税収喪失が現実に生じていない、ということになり、むしろ歓迎すべきことであるとも考えられるのであろうか。

(7) 澁谷雅弘「相続税の本質と課税方式」税研一三九号二三頁は、わが国では、この点が最も重要であるとする。

(8) 例えば、澁谷雅弘「資産課税の見直し―課税ベース拡大と課税方式のあり方」税理二〇二二年一月号七三頁以下、八〇頁、小池正明「非上場株式等に係る事業承継税制」税研一六五号四〇頁以下等。

(9) 例えば、占部裕典「法人税における政策税制―その機能と法的限界―」日税研論集五八号二二五頁以下。

尤も、議論はそう簡単ではなからう。すなわち、租税特別措置が配備されること自体によって租税制度は複雑化するし、加えて政策税制に対する見方としては、学説上租税特別措置の評価基準として、①その措置の政策目的が合理的であるかどうか、②その目的を達成するのにその措置が有効であるかどうか、③それによって公平負担がどの程度に害されるか等<sup>10)</sup>が挙げられており、それに拠れば、目的が正当であっても、目的を実現する手段が合理性を欠く場合には、当該政策税制は再設計が試みられるべきである。したがって、ごく少数の納税義務者についてのみ初期の効果を実現しない税負担軽減措置が適用されることは、無意味な税負担軽減がそうした納税義務者のもとで生じていることとなり、これまた不公平・非中立であると言えよう。とはいえ性質上安易な適用要件の緩和は必ずしも合理的な租税政策ではない。尤も、本大綱においても、縮小・廃止の租税特別措置が列挙されているし(本大綱五一頁以下)、この点、租税特別措置透明化法の適用があれば、そうした問題点も漸次解決可能となりうるのではないか。加えて、一般論としては、適用要件が仮に厳格に過ぎるとしても、租税特別措置の設計・配備のあり方として、比較的緩やかな適用要件が第一次的に配備され、かつそれが政策目的に照らして不合理な税収喪失を生ぜしめている場合に、増税の方向で税制再改正を実施することは政治的コスト等を要することになるかもしれない。つまり、本大綱に限ったことではなく、また政策立案者の真意は測りかねるが、適用要件の漸次の緩和が制度設計上の戦略であるとも理解し得るのではないか。

(2) 投資促進税制・研究開発減税

本大綱は、「成長と富の創出の好循環」を実現し、わが国経済を再生していくためには、製造業を中心とする投資

(10) 金子宏『租税法 第十八版』(弘文堂、二〇一三年) 八六頁。

に対する慎重な姿勢を反転させ、設備投資の拡大によって経済の底上げを図るとともに、生産設備の更新を通じて産業競争力の強化を図る必要がある。このため、国内における設備投資へのインセンティブを広く付与する生産等設備投資促進税制を創設し、生産等設備への投資額を一定以上増加させた場合に、新たに取得等をした機械・装置について特別償却・税額控除を可能とする。また、再生可能エネルギーと省エネ設備の導入を最大限推進するため、現行の太陽光・風力発電設備の即時償却制度の適用期限を延長するとともに、その対象範囲を拡充し、省エネ設備であるコージェネレーション設備を追加する。加えて、研究開発投資の促進は、イノベーションによる新たな付加価値の創造を通じて需要を喚起するとともに、将来の経済成長の礎となることから極めて重要な課題である。このため、研究開発税制の総額型の控除上限額を引き上げるとともに、オープンイノベーションを推進するため、特別試験研究費の範囲に一定の共同研究を追加する。」（二頁）とする。

ここではこの点、本節1の冒頭部分で述べたこととも関連するが、租税特別措置の配備のあり方として、性質上本大綱におけるように期間限定性を伴う選択・集中的なそれが望ましい<sup>11</sup>。加えて、租税特別措置の所期の効果が十分發揮されるよう、換言すれば、“空振り”に終わらないよう適用要件あるいは減税額等の適宜の見直し<sup>12</sup>が、公平・中立の原則との整合性を図りつつ、絶えず求められよう。

### （3）所得拡大税制・世代間資産移転税制

所得拡大税制について、本大綱は、「わが国の誇る多様な人材の潜在力を引き出すことが「成長による富の創出」

〔11〕 なお、特に研究開発税制の重点化については、例えば、既に『抜本的な税制改革に向けた基本的考え方』（一九九頁）、『平成一九年度の税制改正に関する答申—経済活性化を目指して—』（平成二八年二月一日）五頁等に見られる。

につながる。このため、「個人の可能性が最大限發揮され雇用と所得が拡大する国」を目指し、税制面からも新たな施策を講ずる。具体的には、雇用の一層の確保及び個人所得の拡大を図り、消費需要の回復を通じた経済成長を達成するため、労働分配（給与等支給）を増加させた場合、その増加額の一定割合の税額控除を可能とする所得拡大促進税制を創設する：」（二一三頁）としている。この所得拡大税制については所得拡大を通じて可処分所得の増加が企図されているのであるが、それと並んで、やや強引のきらいはあるけれども、法人税のあり方と関係すると考えることは不可能ではない。わが国の法人税率については、他のアジア諸国と比較して高めであることは指摘されてきた。これは法人税率引き下げ論に行き着くことは言うまでもない。しかし、近年法人税率の引き下げが実施されたためであろうか、この点は経済活性化を実現する本大綱には盛り込まれていない。とはいえ、なお引き下げ論が主張されることは、引き下げの余地がなお残っているということである。<sup>(12)</sup>ここで、注意すべきは、程度は不明であるが、仮に法人税率の引き下げ（をはじめとする税負担軽減措置も含めてよいかもしれない）が実施されるとしても、そうした税負担の引き下げ措置が使用人等の給与に充てられるに十分な余剰を確保するものであるか否か、という点である。すなわち、以上のような法人税（およびその税負担）の状況、さらには所得拡大税制の目的実現の実効性を考えた場合、右のような形態で法人税負担のみが引き下げられるとして、その恩恵の扱いが問題となるのであって、具体的には、法人税負担の引き下げによる恩恵が、内部留保の増加にのみ行き着かないようにすることが重要である。この点、経済理論においては、見解が分かれているようで、法人税負担の引き下げの恩恵が使用人等に及ぶとするものと、そ

(12) 近時のものとしては、土居丈朗「中堅企業支援税制の展望」税研一六六号六四頁、同「税制改正大綱 残された課題① 法人課税 下げ、道筋早期に」二〇一三年二月一日付日本経済新聞朝刊二七面等。

(13) 土居・前掲注(12) 日本経済新聞朝刊。

でないものがある<sup>(14)</sup>。この点の判断は今後の法人税制のあり方に係る骨格を形成するものであるため極めて重要な論点であるが、筆者にとつては、いずれの立場を是とするか判断はつかない。しかし、少なくとも、税制の中に、内部留保ではなく、使用人に対する給与の支払いの増加に行き着くような仕組みを構築することは行われるべきではないであろうか。この点、本大綱の先の立場は、推測するに、法人税率のさらなる引き下げという法人税負担の引き下げには国民一般の納得が得られ難いために、労働分配率の引き上げ措置を組み込みつつ、それを前提に法人税負担の引き下げを実現するという途で、法人税負担の引き下げと労働分配率の確保とを同時に実現させることを企図しているのかもしれない。確かに、法人税率の引き下げが先行していること、さらに、前叙のごくその真偽はともかく、法人税負担の軽減が内部留保に行き着く可能性があるという点に注目があることを直視すれば、所得拡大税制としての一層の法人税負担の軽減は目に見える形での労働分配率の確保と同時に進むことが望ましいであろう。

尤も、この税制については、赤字企業の多さから所期の効果の実現性という点で、疑義が呈せられている<sup>(15)</sup>ことには触れておこう。さらに、本人網が雇用促進税制の拡充に触れていること（本大綱三頁）も挙げておくべきであろう。

また世代間資産移転税制については、本大綱は「・・・六〇歳以上の世代が資産全体の六割を保有する中で、こうした資金を若年世代に移転させるとともに、教育・人材育成をサポートするため、子や孫に対し行われる教育資金の贈与について一定の額を非課税とする措置を講ずる。」（本大綱二―三頁）とする。これは、贈与のインセンティブを創出することにより、教育資金に限定されるのであるが、教育費の負担の大きい世代の教育支出に係る経済的援助を

(14) 森信茂樹「二元的所得税再考」土居・前掲注（2）一三三頁。

(15) 例えば、日本経済新聞二〇一三年二月二一日付朝刊一四画。

実現することになる。これにより当該分野における消費の下支えになりうると言えよう。

(三) 社会保障・税一体改革の着実な実施

1 最高所得税率の引き上げ

所得税については、次のような叙述がある。曰く「・・・所得税については、これまでの大幅な累進緩和の結果としてフラット化が進み、わが国経済に格差拡大の傾向が見られる中で、所得再分配機能が低下している。こうした状況を受けて、所得税の最高税率の引上げを行う。その際、平成二六年四月からの消費税率の引上げや、平成二五年からの復興特別所得税による負担増等にも配慮し、特に高い所得階層に絞って一定の負担増を求めるとし、平成二七年より、現行の所得税の税率構造に加えて、課税所得四、〇〇〇万円超について四五パーセントの税率を設ける。」(本大綱四頁)と。

この措置については、平成二二年度税制改革法附則一〇四条三項一号(「個人所得課税については、格差の是正及び所得再分配機能の回復の観点から、各種控除及び税率構造を見直し、最高税率及び給与所得控除の上限の調整等により高所得者の税負担を引き上げる・・・」)、税制抜本改革法附則二〇条(「所得税については、格差の是正及び所得再分配機能の回復の観点から、最高税率の引上げ等による累進性の強化に係る具体的な措置について検討を加え、その結果に基づき、平成二十四年度中に必要な法制上の措置を講ずる。」)等に拠ろう。そして、右の引用部分については、格差是正および所得税が持つ再分配機能の低下、加えて、消費税増税および復興特別所得税による負担増に基づく高所得層への負担増加の必要性が重要であって、前者をベースに最高所得税率の引き上げが、後者をベースに高

所得者に限定した税負担の引き上げが決定されていると見ることができよう。この改正の構造を見ると、凡そ以下のよう<sup>(16)</sup>に本大綱を読むことはできよう。

すなわち、まず、具体的措置としては、四〇〇万円超の所得につき、四五パーセントの所得税率を適用するといふことである。これは、高所得者、いわゆる富裕層について増税となる。この措置の背景には、社会保障と税の一体改革の箇所<sup>(17)</sup>で記述されているがゆえ、本大綱の述べるとおりに、高所得者からの所得再分配を企図するものがあるろう。しかし、従前は一八〇万円超の所得について、四〇パーセントの税率が適用されていたのであるから、四〇〇万円超の所得につき四五パーセントの税率が適用されると、端的に見るならば、高所得者につきブラケットの間隔（一八〇万円超と四〇〇万円以下との間）<sup>(18)</sup>がかなり広がっていることになる。この意味するところは、これが増税による負担が出来るだけ高い所得を稼得するそうした高所得者に限定するための措置であるといふことである。これについては、一般論としては、累進税率に税負担の垂直的公平の確保という役割は承認されており、とりわけ累進税率に所得再分配機能を強く期待する立場からは支持が可能であると言えそうである。

さらに本大綱に即して付言するならば、所得税の再分配機能の低下に着目すると、最高所得税率の設定について次<sup>(19)</sup>のことが指摘可能であると思われる。すなわち、所得税の再分配機能を回復するためには、所得税について租税制度が垂直的公平を実現する方向にシフトすることを必要とすると思われるが、ここで所得控除の増額は採りえない。何故なら、既に指摘があるように、わが国では課税最低限が高いとされていること<sup>(20)</sup>に加えて、それに伴い、課税ベースも縮小していくからである。とはいえ、所得再分配機能の強化を目指す税制改正である以上、控除額の引き下げはそ

(16) 清水敬次『税法 新装版』（ミネルヴァ書房、二〇一三年）一一五頁。

(17) 例えば、北野弘久編『現代税法講義〔五訂版〕』（法律文化社、二〇〇九年）七四―七五頁。

れに矛盾する可能性があらう。所得税については個人の主観的払税力を最もよく斟酌して課税が可能である税目であるため、<sup>(20)</sup>高所得者の負担増に繋がる前年度の給与所得控除の上限額設定にも当てはまらうが、ましてや中低所得層にも税負担増加効果のある所得控除の引き下げは目下のところ現実的選択肢ではないのかもしれない。<sup>(22)</sup>とするならば、いずれにせよ、再分配機能の高度化には高所得者について適用される所得税率しか目下のところ操作可能な選択肢は残されていないということとならう。この点については、本大綱は、一見すると、租税政策に係る所与の与件のもとで、ありうべき、そして正しい選択をしたものと解される。なお、今回の最高所得税率の引き上げ前の最高税率は四〇パーセント(五、一〇、二〇、三三、三三、四〇の各パーセント)であり、それは『平成一八年度税制改正の答申』<sup>(23)</sup>において「・・・平成一八年度改正においては、国・地方の三位一体改革の一環として、補助金改革とあわせ、所得税法及び地方税法の改正による恒久措置により、所得税から個人住民税への本格的な税源移譲を行うこととされてい

(18) 例えば、田近栄治／八塩裕之「税收の確保と格差の是正」土居・前掲注(2)六八頁以下、森信茂樹「日本の税制」(岩波書店、二〇一〇年)九二頁。

(19) 最近の研究として、森信茂樹／中本淳「わが国所得税課税ベースの新推計」フィナンシャル・レビュー一一二号一頁以下。なお、近時の傾向として所得控除の一部の縮減によって課税ベースの拡大した箇所はあるとする。したがって、課税最低限の引き上げはこの傾向に逆行しよう。

(20) この点、参照、金子・前掲注(10)一八一頁。

(21) これについては、高橋祐介「平成24年度税制改正大綱の概要と評価——税法学の観点から」税研一六二号五二頁以下も参照。

(22) 渡辺裕泰「高所得者の所得税増税——再分配機能と働く意欲」税経通信二〇一二年一〇月号二頁以下、特に、三頁において、低所得者の所得税負担率を引き上げるのは政治的には極めて難しい、という指摘がある。この指摘は本大綱における租税政策の判断に妥当すると思われる。

(23) 財務省HP (<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/171125b2-1.htm>) に拠る。

る。その実施にあたっては、個々の納税者における税負担の変動を極力小さくすることに十分留意し、個人所得課税体系における所得税と個人住民税の役割分担を明確化すべきである。具体的には、個人住民税については、応益性や偏在度縮小の観点から、所得割の税率をフラット化することを基本とする。一方、所得税については、所得再分配機能を適切に發揮させるように、より累進的な税率構造を構築し、国・地方を通じ全体として個人所得課税のあるべき姿と整合的な制度とすべきである。」（二頁）とされたことによる。それ以前は一〇、二〇、三〇、三七の各パーセントであつて、平成一八年度改正を通じて累進度が強められた。この背景には、所得税の納税義務者の多くが一〇パーセントの最低所得税率の適用対象であるという点で所得再分配が十分ではないという認識があつた。直後の中期答申である『抜本的な税制改革に向けた基本的考え方』（平成一九年一月）においては、同趣旨の記述もあるが、他方で、「・・・社会保障制度とともに所得再分配を担う存在として、所得税の役割を適切に發揮させていくことは重要な課題である。とりわけ、いわゆる格差問題への意識の高まり等から、所得税の所得再分配機能のあり方が問われている。」（一四頁）という最高所得税率引き上げに結び付くような記述も現れた。民主党政権下の税制改正大綱においても同趣旨の記述が見られる。<sup>(24)</sup>そこで、この点では、本大綱の立場は、従前の租税政策の延長線上にあると言えよう。

そして、本大綱については、次の諸点に注意を要する。一に、本大綱に直接向けられたものではないが、大要従前の税制改革の流れからすると、わが国の所得税負担の分布をみれば、中低所得層の税負担が低く、高所得者層の税負担が高かつたため、最高所得税率の引き下げが行われてきたのであつて、高所得者層についてのみの所得税率の引き上げは労働等のインセンティブに負の影響を与えうるといふ指摘がある。<sup>(25)</sup>この指摘は重要であろう。すなわち、所得

(24) 例えば、『平成二五年度税制改正大綱―納税者主権の確立に向けて―』（平成二二年一月二二日）一三頁以下、『平成二三年度税

制改正大綱』（平成二三年二月一六日）一〇頁以下、『平成二四年度税制改正大綱』（平成二三年二月一〇日）五頁以下。

分布と所得税負担との適切な対応関係が認められない場合には、それは税負担の歪曲を意味しよう。加えて、実のところ、所得税率については、筆者が知る限りにおいて、租税法上そのありようを一義的に決定できる理論は存在しない。また、比例税率と累進税率との間の違いすらも、再分配の可能性について、相対的とみることもできよう。<sup>(25)</sup> 尤も、前叙のごとく、少なくとも消費税率の引き上げ、復興増税等という特殊事情のもとでは、最高所得税率の引き上げも現実にはやむを得ないと考えられる。二に、最高所得税率の引き上げについては、税収獲得量につき疑義が呈せられている点にも注意を要する。とするならば、最高所得税率の引き上げにより、高所得者から税収を多く確保する一助にはなりうるが、十分な額ではなく、それに伴い財政支出も不十分となるゆえ、この措置のみでは所得再分配には必ずしも十分ではないということになる。このことは、一般論としても言えようが、複数の手段を組み合わせてつ所得再分配が実現されるべきことを示唆しよう。

## 2 相続税の引き上げと受贈者の拡充

資産課税については、本大綱は次のように述べる。曰く、「相続税については、地価が大幅に下落する中においても、バブル期の地価上昇に対応した基礎控除や税率構造の水準が据え置かれてきた結果、課税割合が低下する等、富の再分配機能が低下している。こうした状況を受けて、課税ベースの拡大と税率構造の見直しを行う。具体的には、平成二七年より、相続税の基礎控除について、現行の「五、〇〇〇万円＋一、〇〇〇万円×法定相続人数」を「三、〇〇〇万円＋六、〇〇〇万円×法定相続人数」に引き下げるとともに、最高税率を五五パーセントに引き上げる等、税率

(25) 渡辺・前掲注(22)。

(26) 手塚貴大「所得税率の比例税率化の可能性―ドイツ所得税法の議論の一端―」税法学五六号九九頁以下。

(27) 佐藤主光「税制改正大綱 残された課題」所得税、『広く薄い課税』に二〇一三年一月三二日付日本経済新聞朝刊二七面。

構造の見直しを行う。その際、個人の土地所有者の居住や事業の継続に配慮する観点から、小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例について、居住用宅地の限度面積を拡大するとともに、居住用宅地と事業用宅地の完全併用を可能とする等の拡充を行う。」（四頁）と。

この措置については、平成二五年度税制改革法附則一〇四条三項五号（「資産課税については、格差の固定化の防止、老後における扶養の社会化の進展への対処等の観点から、相続税の課税ベース、税率構造等を見直し、負担の適正化を検討すること」）、税制抜本改革法七条四項イおよびロ（「イ 事業承継税制・・・について、中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律・・・に基づく認定の運用状況等を踏まえ、その活用を促進するための方策や課税の一層の適正化を図る措置について検討を行い、相続税の課税ベース・・・、税率構造等の見直しの結果に基づき講ぜられる措置の施行に併せて見直しを行う。」、「ロ 相続税について、老後における扶養の社会化が高齢者の資産の維持に寄与している面もあることも踏まえ、課税方式を始めとした様々な角度から引き続きその在り方を検討する。」）等に拠ろう。まず、資産課税においては、基礎控除額の引き下げが企図されているのであるが、所得税と同様に再分配機能の低下に言及されている。ここでは、五〇パーセントから五五パーセントへの最高所得税率の引き上げ<sup>28</sup>に加えて、課税ベースの拡大措置が採られている（この措置の効果は控除額の四割減にも及ぶという<sup>29</sup>）。相続税については、従前、実際に課税される納税義務者数が少数であったために、所得税とは異なりこのような大幅な控除縮小が可能であるとも考えられる。これにより、再分配機能が回復すれば、税収確保と低所得者対策の財源が程度はともかく確保されることになりうる。

(28) 財務省HP ([http://www.rnf.go.jp/tax\\_policy/summary/property/146.htm](http://www.rnf.go.jp/tax_policy/summary/property/146.htm)) において、相続税率の推移を大まかに確認可能である。

(29) 日本経済新聞二〇二三年一月二五日付朝刊五面。

従前の大綱においても、この考え方に触れるものが多い。例えば、二〇〇九年における政権交代直前の中期答申である『抜本的な税制改革に向けた基本的考え方』（平成一九年一月）においても、やや長いが引用すると、「・・・①相続税の現状等と今後の方向性 相続税については、主にバブル期における地価の急騰に伴い、基礎控除の引上げ等の減税や、居住及び事業の継続に配慮した各種特例の拡充が行われ、さらに、平成一五年度税制改正では最高税率の引下げを含む税率構造の見直しが行われた。このため、近年地価がバブル期以前の水準にまで下落し、相続税の負担が大幅に緩和された結果、年間死亡者数のうち相続税の課税が発生する割合が四パーセント程度まで減少するなど、その資産再分配機能や財源調達機能は低下している。近年の経済のストック化の中で、家計資産及び相続税の課税遺産における金融資産の額が著しく増加している。特に、高齢者世帯ほど資産蓄積が多く、家計資産の格差も、高齢者世帯において顕著となっている。また、相続人の数は年々減少してきており、今後ともそうした傾向が続くものと見込まれる中で、相続人の取得する財産額はさらに増加していくと考えられる。こうした点を踏まえると、相続を機会に高齢者世代内の資産格差が次世代へ引き継がれる可能性も増してきていると考えられる。また、高齢化の進展の中で、相続人自身も高齢化してきており、相続時点ではすでに相続人自身の資産形成も進んでいると考えられる。このため、相続財産が相続人の生活基盤を形成するという意味合いは従来に比して薄れてきており、遺産における金融資産の増加等ともあいまって、相続税の担税力を有する層が拡大していると考えられる。さらに、今日では公的な社会保障制度が充実し、老後の扶養を社会的に支えているが、このことが高齢者の資産の維持に寄与することとなっている。そこで、被相続人が生涯にわたり社会から受けた給付に対応する負担を、死亡時に清算するという考え方に立てば、相続税は、遺産が相続される時にその一部を社会に還元することによって、給付と負担の調整に貢献できると考えられる。以上の相続税を巡る環境の変化等からすれば、これまでの改正により大幅に緩和されてきた相続税の負担

水準をこのまま放置することは適当ではなく、相続財産に適切な負担を求め、相続税の有する資産再分配機能等の回復を図ることが重要である。」（二五―二六頁）とされている。以上の議論を端的にまとめれば、資産（＝遺産）の増加、社会保障制度の充実が持つ高齢者の資産形成への寄与が相続税の正当化理由として挙げられていることになる。さらに、それを受け、右中期答申は続けて、「・・・③基礎控除・税率構造 相続税の基礎控除は、中間層の個人生活の経済的基盤を損なわないよう、これまでは主として地価の上昇に伴い引き上げられてきた。しかし、前述の通り現在の地価はバブル期以前の水準まで低下しており、また、相続税の担税力を有する層は拡大している。さらに、制度面においても配偶者への配慮や、居住等の継続に係る各種特例の整備等もなされてきたところである。これらに加え、格差の固定化の防止や老後扶養の社会化に対する還元といった今日的な観点も踏まえれば、地価上昇時に引き上げられ高止まりしている現在の基礎控除の水準は引下げが適当と考えられる。・・・併せて、最高税率を含む税率構造のあり方についても、格差の固定化の防止といった観点から検討する必要がある。」（二六―二七頁）としている。これは、格差是正に言及するところも併せ見れば、再分配を指向するものであり、本大綱の立場と同様である。また、右中期答申以前にもかような立場を基に相続税改正に言及するものは多い。<sup>(30)</sup>そして、特に着目すべきは、引用文からすれば資産額の大小に関係なく相続税の増税が指向されている点である。

但し、注意すべきは、世界的に見て相続税が廃止され、加えて、わが国でも従前相続税の納税義務者はそもそも少なかったという事実を指摘する重要な問題提起がなされているのである。<sup>(31)</sup>これを直視すると租税政策としては世界的潮流に合わせ、かつわが国のそもそもの相続税負担の水準に合わせ、相続税負担の引き下げがむしろ企図されるべき

(30) 例えば、前掲注(24)平成二二年度税制改正大綱二〇頁。

(31) 参照、渡辺裕泰「相続税廃止の世界的潮流と日本」税経通信二〇二二年五月号一七頁以下、特に一八頁および一九頁の別表。

であろうか。本大綱はこうしたことは反対のベクトルを向いている。以上の趨勢を直視すれば、こうした相続税負担の引き上げについては、差し当たり、何らかの与件のもとで行われる特殊な租税政策と評価すべきことになるのであろうか。尤も、相続税収は例えば平成二二年度については約一兆二〇〇億円であり、それを廃止することにより単純に失うべき税収としては多額であると言いうる。さらに、課税根拠の一つに挙げられる資産の取得についても、相続に占める課税件数の多寡に関わりなく妥当し、相続物件の評価額が高額である場合にはそこに高い担税力があることになり、とりわけ課税されるべきことになろう。加えて、社会保障制度による老後扶養の社会化は、老年世代一般に当てはまろうから、相続税の課税対象はそれに対応して広くなろう。本大綱はむしろこれら考え方に親和的であつて、相続税増税に当然に行き着いていると見るべきだろう。尤も、先に引用した本大綱においては、小規模宅地の特例に係わる拡充措置等に見られるような、税負担についての一定の配慮があることも銘記されるべきであらう。

また、贈与税については、本大綱は「贈与税の最高税率を相続税に合わせる一方で、高齢者の保有する資産を現役世代により早期に移転させ、その有効活用を通じて「成長と富の創出の好循環」につなげるため、子や孫等が受贈者となる場合の贈与税の税率構造を緩和する等の見直しを行うとともに、相続時精算課税制度について、贈与者の年齢要件を六五歳以上から六〇歳以上に引き下げ、受贈者に孫を加える拡充を行う。」(四頁)とする。

これにより、受贈者の範囲が拡大され、贈与税について税負担の軽減措置が創設される。これは、前叙の目的に係

(32) 財務省HP ([http://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/property/137.htm](http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/property/137.htm)) に拠つて、その他の相続税の課税状況の推移一般も含めて確認可能である。

(33) この点、首藤重幸「相続税改革の動向」税研一六八号四七頁も、富の集中の排除を根拠とする相続税について、税負担軽減は採りえないとする。

る生前贈与についてインセンティブを与えるものである。資産の蓄積がある高齢者から一般的に一層消費性向が高い若年世代への資産の移転が行われれば、現役の勤労世代の家計を援助することにつながるであろう。これは高齢者のもとに蓄積される資産の有効活用にも繋がり、経済活性化の一助になりうる。つまり、これが社会保障・税の一体改革の枠内に位置づけられていることは、比較的富の蓄積がある老年世代から、世代間比較で見ても重い負担を負う若年世代への資産移転を容易化することを通じて、そうした世代の経済力を維持あるいは引き上げることが企図されているという理解は可能であろう。

### 3 消費税改革

消費課税については、本大綱は、軽減税率の導入を図るに際して検討すべき事項として、次のように述べる。曰く、「イ 軽減税率 ○ 消費税率の一〇パーセント引き上げ時に、軽減税率制度を導入することをめざす。・・・○ 協議すべき課題 ・対象、品目 ・軽減する消費税率 ・財源の確保 ・インボイス制度など区分経理のための制度の整備 ・中小事業者等の事務負担増加、免税事業者が課税選択を余儀なくされる問題への理解 ・その他、軽減税率導入にあたって必要な事項」（七頁）と。

この措置については、平成二二年度税制改革法附則一〇四条三項三号（「・・・消費税率の税率を検討すること。その際、歳出面も合わせた視点に立って複数税率の検討等の総合的な取組を行うことにより低所得者への配慮について検討すること」）、抜本税制改革法二条一項等（詳細は長文になるゆえ省略する。）に拠ろう。先に引用した大綱にもあるが、消費税のあり方については今後の検討に委ねられるとする。消費税の引き上げは予定されつつも、引き上げに伴い一定の制度改革が求められるが、そのありようはなお不透明である。但し、消費税の複数税率化については、時期についてはなお流動的であるものの、本大綱においてその実施について明記された。これの意味するところは、

制度上は消費税の逆進性対策であり、政治的には従前自民党がいわゆる給付付き税額控除に反対してきたことの裏返しであろう。

そして事態は、次の段階として、複数税率化に伴って生じる問題を如何にして回避するかという問題に移行する。本大綱においては検討事項のみ記され、具体的な消費税制については明らかにされていない。この点、租税法の観点からは、複数税率の実施の困難性を指摘できるのではないかと考えられる。すなわち、この点、既に大要消費に対して非中立的になる、軽減税率適用対象とそれ以外の識別が困難である、インボイス導入の必要性、簡易課税のみなし仕入れ率の設定に係る困難、売上および仕入れについて異なる税率ごとに区分して記帳することによる事務負担の増加、標準税率を高め設定する必要がある<sup>(34)</sup>という指摘がある。

以上の指摘は消費税の基本原則と接続して議論することはできよう。すなわち、消費税においては、個人の主観的担税力を精確に把握した上で課税するという平等の要請が強く働くものではなく、むしろ税務執行の機能性といったような簡素の要請を強く意識しつつ制度設計が行われるべきことが示唆されるのである。<sup>(35)</sup>この学説の背景には、そもそも消費税においては所得税において議論されるのと同様の意味での主観的担税力の配慮については制度上仕組みるものではないという立場<sup>(36)</sup>がある。そうした主観的担税力の配慮を行うことを企図すれば、制度の複雑化が生じ、結局税務執行の機能性は失われることになる。また、そもそも(一般)消費税は課税ベースが包括的であり、<sup>(37)</sup> 税込のポテンシャルが高いこと、消費に対して中立的であることを重要な根拠として導入されており、これは複数税率では

(34) 渡辺裕泰「消費税法の沿革と改革上の諸課題」租税法研究三四号八二頁以下、九〇頁以下。

(35) 西山由美「消費税の引き上げ—望ましい制度設計のあり方」税理二〇一二年一月号一八頁以下。

(36) 詳細は、西山由美「消費課税の基本原則—中立的かつ簡素な制度への見直し論をめぐって」ジュリスト一三八四号一三七頁以下。

性質上実現が困難なものでありえて、同時に、公平よりも中立および簡素の重視という消費税の基本原則とも整合しない。このように見ると、本大綱の立場は以上に見たような学説の動向とは必ずしも一致していない。そこで、前叙の所得再分配に係る政策手段が複数あることがここでも想起されるべきことになろう。

また、消費税引き上げに伴う対応措置として、住宅ローン減税については、本大綱において、「住宅投資は内需拡大の柱であり、地域経済への波及効果も大きいものである。住宅取得については取引価格が高額であること等から、平成二六年四月からの消費税率引上げの前後における駆け込み需要及びその反動等による影響が大きいことを踏まえ、一時の税負担の増加による影響を平準化し、及び緩和するとともに、良質な住宅ストックの形成を促し国民の豊かな住生活を確保するという住宅政策の方向性が損なわれないようにする観点から、住宅ローン減税の拡充をはじめとする税制上の措置を講ずる。」（四―五頁）とされ、自動車関連税制については、「・・・自動車取得税及び自動車重量税については、税制抜本改革法第七条第一号カにおいて、国及び地方を通じた関連税制の在り方の見直しを行い、安定的な財源を確保した上で、地方財政にも配慮しつつ、簡素化、負担の軽減、グリーン化を図る観点から、見直しを行うこととされている。」（六―七頁）とされ、自動車取得税の廃止および自動車重量税の性格変更と言及がなされた。これらが社会保障・税の一体改革に関連付けられていることは、消費税の増税に伴う税負担の調整という意味を持つことを示す。すなわち、両者について大綱に見るような一定の減税措置の創設、拡充が含まれているのであるが、高額消費について消費税による消費減少を避けるためのものであり、また特に、自動車産業および住宅産業という経済効果の大きい業種についてそれを回避するためのものであると理解できよう。

ここで、自動車関連税制についてコメントしておく。この措置については、引用文中の税制抜本改革法第七条第一号カ(「自動車関係諸税については、簡素化を図るとともに、厳しい財政事情、環境に与える影響等を踏まえつつ、税制の在り方・・・を総合的に見直し、負担の軽減を検討すること。」、<sup>(38)</sup>に拠ろう。わが国の自動車関連税制については、諸外国と比較して税負担が重く、複雑であるとの指摘がある。すなわち、自動車の保有段階では、自動車税および自動車重量税、同じく取得段階では自動車取得税、消費税という類似するとされる複数の税目が課され、簡素化に必要とされ、<sup>(39)</sup>そのため自動車業界においては自動車関連税制の見直しが従前しばしば指摘されてきた。そこで、消費税率の引き上げに伴い、自動車取得税の段階的廃止が盛り込まれている。これにより取得段階での“二重課税”はなくなる。しかし、これは、自動車取得税の税収の喪失に繋がるために、地方公共団体の反対は当然に生じる。そこで、対案として「・・・消費税一〇%段階で、自動車税において、自動車取得税のグリーン化機能を踏まえつつ、一層のグリーン化の維持・強化及び安定的な財源確保の観点から、地域の自主性、自立性を高めつつ、環境性能等に応じた課税を実施することとし、他に確保した安定的な財源と合わせて、地方財政へは影響を及ぼさない。」(六頁)という相応の自動車税の引き上げの可能性が示唆されているかのようである。これに連鎖して出てくる問題は自動車重量税の扱いである。この点、本大綱では、「・・・自動車重量税については、車両重量等に応じて課税されており、

(38) 例えば、参照、自動車関係諸団体で構成する自動車税制改革フォーラム H A (<http://www.motorlife.jp/forum.html>)。

(39) 但し、自動車税は自動車の保有に担税力を見出す財産税および道路損傷負担金と性質決定され(例えば、原田敦志/内藤尚志/井仲治『地方税Ⅱ』(ぎょうせい、一九九九年)八七頁)、自動車重量税は車検による運行可能性の付与という権利創設税および道路損傷負担金と性質決定され(例えば、『自動車関係税制に関する研究会報告書』(平成二二年九月)五頁)、両者はやや性質を異にする。

道路損壊等と密接に関連している。今後、道路等の維持管理・更新や防災・減災等の推進に多額の財源が必要となる中で、原因者負担・受益者負担としての性格を明確化するため、その税収について、道路の維持管理・更新等のための財源として位置づけ」（六一―七頁）るといふ自動車重量税を従前のように道路特定財源として扱うかのような見解が提示された。<sup>40</sup> 自動車重量税は既に一般財源化されており、その点自動車税と同様であつて、仮に自動車税の引き上げが行われる場合には、自動車重量税の位置づけは、いわば引き上げられた自動車税に“屋上屋”を重ねるものであつて、不要であるとも考えられうる。それ故、自動車重量税を従前の道路特定財源税目として性質変換する必要が生じうると考えられる。

#### （四） 復興支援のための税制上の対応

大綱は、この点、「東日本大震災からの復興は国民の悲願であり、日本経済を再生させていく上からも、それを目に見える形で前進・加速させることが不可欠である。高台移転を更に推進するため、一定の要件を満たす防災集団移転促進事業で行われる土地の買取りに係る譲渡所得に対し、五、〇〇〇万円の特別控除を可能とする制度を創設する。

また、消費税率引上げに伴う負担増により、被災者の方々の住宅再取得等が滞ることのないよう、再建住宅の取得等に係る住宅ローン減税については、被災地以外における住宅ローン減税を上回る拡充を行う。具体的には、平成二六年四月一日以降平成二九年末までの間に東日本大震災の被災者が新たに再建住宅を取得等する場合、住宅ローン減

（40） この点の顛末につき、日本経済新聞二〇一三年一月二五日期刊四面。

税の最大控除額を現行の三六〇万円から六〇〇万円に引き上げる。

さらに、被災者については、住宅ローン減税の拡充措置に加えて適切な給付措置を講じることにより、復興まちづくりに係る区域指定や宅地造成の時期など外的な要因により被災者間で生じる負担の不均衡を避ける必要がある。このため、住宅の再取得等に係る標準的な消費税の負担増加に対応し得る措置を講じるものとする。給付措置の具体的な内容については、一定の周知期間が必要であることを踏まえ、できるだけ早期に遅くとも今夏にはその姿を示すこととする。」(八頁)とする。

東日本大震災の復興に際しては、被災地の個人あるいは企業に対する税負担軽減が必要不可欠である。<sup>(41)</sup> その点、本大綱が税負担軽減措置を講ずるとするのは当然であろう。特に、本大綱からも分かるように、被災者の住宅取得(なおこれについては税制のみではなく、何らかの給付措置も想定されている)、経済復興(およびそれによる雇用確保)は被災地の最重要課題であろう。また、復興税制については単年度を基準とするのではなく、長期間にわたる税制措置が必要となろう。その点で、今後の被災地の動向に合わせて、適宜税制措置を講ずることが必要であって、本大綱の叙述に拠る限り、それを意図していると思われる。

また震災復興に関連しては、復興増税も重要である。この点、所得税および法人税がその手段として利用されているが、本大綱の分析の枠組みを超えるのでこれ以上触れない。<sup>(42)</sup>

(41) この点の認識については、中里実「震災復興と財政」ジュリスト一四二七号九三頁以下、九七一―九八頁。

(42) この点、渡辺智之「震災復興に関する税制の対応」ジュリスト一四三二―三三三頁以下が復興税制のあり方に関する分析として示唆に富む。

## (五) 円滑・適正な納税のための環境整備

本大綱は、この点、「・・・税制を円滑かつ公平に執行するため、必要な定員の確保など税務執行体制の一層の充実に努める。」（本大綱九頁）とする。

これについては、おそらくは、国税通則法改正が背景にあるものと思われる。すなわち、平成二三年度の国税通則法改正によって、課税庁の事務負担が増加したと言われる。特に、理由附記を青色・白色申告のいずれにも要求し、加えて理由附記をはじめとする納税義務者に対する書面交付がその原因を形成するとされる。ここで便宜上理由附記に着目すると、判例が要求するところの理由附記を課税実務において厳格に実施すると、課税庁の事務負担が税務執行の機能不全を招来する程度に増加するという可能性が指摘されていた。<sup>(43)</sup> この点、租税法学説は租税手続上の納税義務者の権利に係る根拠を強いて憲法に求め、そうした憲法価値と税務執行の機能性とを比較し、前者について法的価値の優越性を説いてきた。<sup>(44)</sup> その意図することは、租税手続上の納税義務者の権利の充実であったことは言うまでもない。こうした学説の言うところに従えば、理由附記は最高裁（参照、最判昭和三七年十二月二十六日判時三二五号一四頁、最判昭和三八年五月三十一日訟月九卷七号八九一頁、最判昭和四九年四月二五日判時七四二号二三頁）の述べると

(43) 以上、品川芳宣「国税通則法の改正案の問題点とあるべき方向（上）・（下）」税務事例四三卷一―一頁以下、同四三卷二―九頁以下、同「納税環境整備（税務調査手続・理由附記の法制化）」の問題点―申告水準の大幅低下を懸念―」税経通信二〇一一年三月号一七頁以下

(44) 田中治「租税行政の特質論と租税救済」芝池義一他編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房、一九九五年）四四頁、同「平成二三年度税制改正大綱の評価と課題―税法学の観点から―」税研一五六号五五頁等。

ころに従い、厳格に実施すべきであるということになる。

但し、かような学説の意図については、そこに理論的に聞くべきところは多々あるにせよ、仮に、注(43)で引用した文献が予測するように、税務執行の機能不全がある程度現実のものになるとすれば、それは結局最終的には適正かつ公平な課税を損なうものとして本末転倒であろう。換言すれば、租税制度の設計・構築を行う際には、価値一元的な視点によるその作業は不合理であつて、それを前提とし、注(43)の文献の指摘に拠るならば、理由附記の厳格化と税務執行の機能性の間には現状維持を前提とした両立はありえないと解するのが妥当であろう。この点租税制度は(優劣はありつつも)複数の価値に拠つて同時に支えられ、はじめて機能するものと理解すべきであろう。それを直視すれば、本大綱の人員増加による事務負担の低下を可能とするための対応は納税環境整備を前提とすれば必要不可欠な措置であると理解すべきことになり、積極的評価が与えられるべきである。要するに、税務執行については、合法性の原則のもとで機械的に租税法が執行されるべきことが要請されるが、その前提として、租税法は現実的に執行可能でなければならぬことが暗黙に求められているはずである。そうした制度設計の視点を欠いたままの租税原則の強調は、税務行政を参照例として言えば、前叙の設例で述べたような形態で、結局は最も重要な公平課税という租税原則が実現されないことに逆戻りするであろう。今後の税務行政制度の設計も、当然のことではあるが、そうした現実的執行可能性の視点をも重要な基軸として認識しつつ、進められねばならない。

(45) この点、手塚貴大「税務行政に係る効率性の意義―ドイツ租税法における抑制的法律執行の理論を参考に―」税研一四 一号一一頁以下において、若干触れたが、ドイツにおいては、税務執行に際しての、課税の公平という点での平等、課税庁内でのリソース配分に係る効率、納税義務者の自由権保護の三者間での均衡が要求されている。

## 三 結語

本稿は、紙幅の都合上極めて限定された範囲であったが、本大綱についてその概要を基に、若干の検討を行い、コメントを付したが、その上で今後の税制改正との関係において簡単ではあるが別途指摘を行っておく。

本大綱についての総括的な評価、さらにそこから導かれる今後のあるべき税制改革の方向性である。すなわち最高所得税率の引き上げ、同じく相続税率の引き上げおよび基礎控除の減額、さらには消費税増税の可能性等が相俟って、確かに、これらは（垂直的）公平という租税原則とも整合性が確保される税制改正ではある。そして所得税・相続税の増税はとりわけ所得再分配の回復に係る強い要請等という与件のもとに本大綱において改めて記されたと見るべきであろう。しかし、同時に（租税特別措置という形態での）多くの減税項目が配備されることになる。この点では形式上前叙の公平、さらには中立という租税原則に反しうる。勿論租税特別措置には前叙のごとく実定法上の基準あるいは学説上の基準に照らして必要であると判断されるものもあるが、やはり税収喪失をもたらすことは租税政策の形成および租税立法に際しては念頭に置かれるべきではあるまいか。すなわち、経済学者による指摘にあるように、財政再建のあり方として、減税を通じて経済を活性化させ、それを以て税収回復を図るという方法は極めて不確実であつて、<sup>(46)</sup> 言うなれば、本大綱の税制改正は不合理な財政政策に歪められた部分があると言い得るのではないか（二）（一）を参照）。そこで、総論的かつ一般的ではあるが、今後の税制改正のあり方としては、財政再建として確実性の高い増税による税収獲得という形態での財政政策との連動が必要不可欠であると言い得る。また、租税特別措置について

は、効果が疑問視されるものもあったが、それは本稿で述べたように税収の一方的喪失であるため、それも適宜改廃の必要性がある。

但し、逐一引用することは避けるが、過去一〇年程度における従前の税制改正大綱に限ってみても、総じて言えば、税収の一層の確保を通じて財政再建の原資とするという意味での税制改正と財政政策との関係は意識されてきた。その上で例えば、既に触れた平成二一年度税制改革法附則一〇四条および税制抜本改革法に規定されているように、今後は消費税増税を軸にしつつ、<sup>(47)</sup> なお一層の財政再建を進めることを意識した税制改正が必要となってくるであろう。

また、本稿で触れられなかった事項も含めて、個別論点については後日改めて検討する予定である。

※本稿脱稿（再校終了）後に、税研一六九号の平成二五年度税制改正大綱に係る特集およびジュリスト一四五五号の新政権における経済政策に係る特集に接した。

(47) これについては、大方の見解は一致していよう。例えば、参照、井堀利宏「一体改革の税制・財政の評価と課題」ジュリスト一四

三二号三六頁、土居丈朗「震災復興期の税制改革の方向性」税経通信二〇一一年六月号一七頁以下等。