

II. 租税制度の変遷と近年の税制改革の流れ

1. 我が国における租税の成り立ち

我が国において、明治維新により新政府が成立すると、廃藩置県等の各種改革や、内乱鎮圧の費用確保のために安定した税収を確保する必要性に迫られ、明治6（1873）年には地域ごとに乱立した諸税から全国統一的な租税制度として地租改正が行われました。当時の中心的産業であった農業に支えられた税制として、土地所有権の確認が行われるとともに、租税の納付方法が現物から貨幣へと変更されることで税収の安定化にもつながりました。また、明治8（1875）年に府県税の存在が地方税として初めて制度上明確化された後、近代的な地方自治制度として明治21（1888）年には市制町村制が、明治23（1890）年には府県制が公布され、市町村及び府県は独立税と付加税を課し得ることが規定されました。

19世紀終わりから20世紀前半にかけては、経済社会の構造の中心が農業から商工業に移行し、農民から労働者が台頭するにつれて、地租に代わり酒税をはじめとする間接税が国税収入の中で大きなウェイトを占めるようになりしました。また、この時期は、近隣国との軍事的緊張が高まり、日清戦争、日露戦争と戦争を繰り返した時期でもあります。そのような背景の下、税負担の偏りの是正に加えて、軍事費膨張への対応として、所得税、法人税、相続税が順次創設され、現行租税体系の原型が完成しました。

このように、租税制度は、それぞれの時代の経済社会の構造や、徴税技術の水準等に密接に関係しており、その時々必要性に応じて繰り返し見直される中で、発展的に確立していきました。

〔資料 1 - II - 1〕 明治以前の我が国の租税の歴史

世紀	歴史上の事件	社会経済情勢等	租税制度
3	ヤマト王権の誕生	小国の乱立から王権の展開	労役提供 みつぎ・えだち（労役）
7	大化の改新	律令制の導入	租・庸・調
8	大宝律令の制定 平城京遷都 平安京遷都	墾田永年私財法 荘園の拡大 律令制度の解体	年貢・公事・夫役
12	鎌倉幕府の成立 元寇	封建制の成立 地頭と荘園領主の対立 農業生産力の上昇	年貢（田地の所有関係が錯綜しており、税負担が二重三重となっていた） 棟別銭（家一棟ごとに課税）
14	室町幕府の成立	貨幣経済の浸透、商工業の発展	倉役、酒屋役、関銭 有徳銭（富裕な者に課税）
16	戦国時代 織田信長の統一事業 豊臣秀吉による天下統一	太閤検地→土地の耕作者の登録（一地一作人の原則） 度量衡の統一	楽市・楽座の制 租税負担の責任者が確定
17	江戸幕府の成立 鎖国	田畑永代売買禁止令、分地制限令	(1) 農民に対する税：本年貢（四公六民）、小物成、助郷役 ※ 年貢の納入は村請制 (2) 商工業者に対する税：運上金、冥加金
18	享保の改革	飢饉の発生 一揆の増大	年貢の税率の決定方法を検見法から定免法へ

2. 第二次世界大戦と戦後の税制

(戦後のハイパーインフレ・混乱と税制)

第二次世界大戦期には、所得税や法人税に係る臨時増税など増税が繰り返されましたが、それでも膨張し続ける戦費を賄うことはできませんでした。

第二次世界大戦後、我が国にはGDPの2倍を超える債務が残り、ハイパーインフレーションが発生しました。国土の荒廃、企業の倒産とも相まって、国内は混乱を極め、税制についても、戦時下で創設された種々の臨時的な税が廃止される一方で、戦後処理への対応に迫られました。具体的には、ハイパーインフレーションの進展を阻止し、戦後経済の再建を図るため、「預金封鎖」、「新円切替」を柱とする金融危機対策と、「財産税¹²」や「戦時補償特別税¹³」といった特別課税を柱とする財政再建計画が立案・公表されました。しかし、それでもインフレは止まらず、結局、債務償還の大部分はインフレに依ることになり、人々の生活は困窮を極めました。

他方、戦後の継続したインフレは、名目所得の増大により納税者を激増させることとなりました。昭和 22 (1947) 年に導入された申告納税制度が上手く機能しなかったことも相まって、徴税に大きな混乱をもたらしました。そうした状況下では、必然的に国民の納税意識も低下し、結果として公平な負担は著しく妨げられ、税収の確保もままならない状況となりました。

(戦後の税制 ～シャウプ勧告とその後)

こうした状況の中、アメリカの財政学者カール・シャウプを団長とする使節団によって作成された「シャウプ勧告」に基づき、昭和 25 (1950) 年には占領軍による民主化に沿った税制改革が進められました。

シャウプ勧告の理念は、恒久的・安定的な税制を確立し、直接税を中心に据えつつ、申告納税制度を柱とした近代的な税制を構築することでした。直接税は、応能負担の原則に基づく「公平」に合致し、再分配機能を有するという特徴があり、さらに、間接税に比べて国民が税負担を直接感じることから、税の用途などに関心を持つことで、健全な民主主義の礎になると考えら

¹² 通常生活に必要な家具等を除く個人資産（預貯金、株式等の金融資産及び宅地、家屋等の不動産）に対して、一回限りの特別課税を課すものです。税率は課税価額に応じ 25～90%の累進課税とされました。

¹³ 戦時中に戦争遂行のために調達した物品や建設工事の代金等の、軍や政府に対する戦時補償請求権に対し 100%課税を行うものです。補償の支払いを打ち切る、事実上の徳政令と言えます。

れていました¹⁴。

所得税については、シャウプ勧告において譲渡所得の2分の1課税や利子所得の源泉分離課税等による合法的な所得税逃れ、高い税率による納税意識の低下等が課題として指摘されてきました。そこで、(シャウプ勧告を受けた昭和25年度税制改正において)譲渡所得(キャピタルゲイン)への全額課税や利子所得の源泉選択課税廃止により課税ベースを包括的にしつつ、税率が引き下げられました(最高税率は85%から55%へ)。なお、所得税の最高税率の引下げに伴う一部の層への富の集中を防止するため、富裕層の純資産(500万円超の純資産)に毎年低率(0.5~3%の超過累進税率)の課税を行う富裕税が導入されました。

法人税については、法人と個人企業形態との税負担に不均衡が生じる場合には、法人が生産の効率性よりも税負担の軽減を重視して組織形態を選択する結果、経済活動を阻害する傾向があるとされました。こういった点も踏まえ、課税所得に対して35%の単一税率が課されました。

相続税については、不当な富の集中蓄積を防止する観点の下、課税方式が遺産課税方式から遺産取得課税方式に変更されるとともに、相続税・贈与税を一本化し、生前贈与・相続により無償で取得した財産について、取得者ベースで累積して課税する制度が導入されました。あわせて、最高税率が引き上げられるとともに、配偶者控除や未成年者控除などの仕組みも講じられました。

地方税については、地方自治の確立のため、地方自治体の財政力の強化と均等化を図る必要性があるとされ¹⁵、住民税の充実、固定資産税の創設が行われました。また、事業税については、課税標準を事業の所得から付加価値に改めるべきとの画期的な提案もなされ、後に外形標準課税が導入されました。

また、申告納税制度の下で帳簿書類に取引を記帳する慣行を定着させるため、青色申告制度もこの時に設けられました。

¹⁴ シャウプ勧告の中でも「間接税に対する直接税の比率は、国民の納税義務に対する自覚の程度を概略示すものである」と指摘されました。

¹⁵ シャウプ勧告を受けて立案された現行地方税法の国会審議においても、「地方自治の伸長を期そうとするならば、活動の源泉となるべき財源を豊富にすると共に、これを地方団体自らの責任において確保させ、以て自治運営に対する住民の鋭い監視と批判とを求めるようにしてゆかねばならないのであります。よって地方税収入を拡充し、地方税制の自主性を強化して地方自治の根基を培うことを今次地方税制改正の第一の目標といたしているのであります。」と提案理由が述べられています。

シャープ勧告に基づく税制は、税務執行上、困難な点が多く、結果として早々に頓挫した制度も多くありました¹⁶。しかし、理論的に首尾一貫したものであり、その内容の多くは、現在までの我が国の税制の礎となるとともに、格差などが社会的な課題となっている現在において税制のあり方を考える際の一つの考え方を示していると評価できます。

〔資料 1－II－2〕 シャープ勧告の主な内容

1 国税関係

(1) 所得税の見直し

- ① 課税単位の変更（同居親族合算課税→所得稼得者単位課税）
- ② 包括的な課税ベースの構成（キャピタルゲインの全額課税、利子の源泉選択課税廃止）
- ③ 最高税率の引下げ（20～85%、14段階→20～55%、8段階）

(2) 法人税の見直し

- ① 単一税率の導入（法人普通所得（35%）・超過所得（10～20%）→35%単一税率）
- ② 所得税との二重課税の調整の促進（配当税率控除（15%→25%）、留保利益に利子付加税）

(3) 事業用固定資産の再評価

時価で再評価し、再評価益に対しては6%で課税

(4) 相続税・贈与税の見直し

- ① 両税の一本化（累積課税方式の採用、遺産取得課税への移行）
- ② 税率の引上げ（10～60%、19段階→25～90%、14段階）

(5) 富裕税の創設

500万円超の純資産に対し、0.5～3%の累進税率で課税

(6) 間接税の見直し

織物消費税の廃止、取引高税の条件付（歳出削減）廃止、物品税の税率引下げ等

(7) 申告納税制度の整備等

青色申告制度の導入、協議団の創設等

2 地方税関係

(1) 住民税の見直し

- ① 課税団体を市町村に限定し、総額を充実
- ② 均等割以外の住民税の課税標準を所得に限定等

(2) 地租、家屋税の見直し（固定資産税の創設）

- ① 課税団体を市町村に限定し、総額を充実
- ② 課税標準を賃貸価格の年額から資本価格へ
- ③ 課税客体を償却資産に拡大

(3) 事業税の見直し（付加価値税の創設） 第1次：控除法、第2次：控除法・加算法

- ① 課税団体を都道府県に限定
- ② 課税標準の改正（所得→付加価値）
- ③ 税率は4%から6%前後（最高8%）で設定

(4) その他の地方税

特別所得税の廃止（付加価値税に吸収）、酒消費税の廃止（国税に移譲）、船舶税等の廃止、入場税の税率引下げ、鉦区税等の課税団体の区分の明確化等

¹⁶ 譲渡所得については、昭和 28（1953）年に、その対象から有価証券が除かれるとともに、その他の譲渡所得は全額ではなく特別控除後の2分の1に課税されることとなりました。また、同年には、所得税の最高税率が55%から65%に引き上げられるとともに、執行の困難さから富裕税が廃止されました。相続税は、同年に累積的な課税制度が廃止され相続税・贈与税に分離されたほか、第2部で記載のとおり、昭和 33（1958）年に遺産取得課税方式から法定相続分課税方式へと変更されました。付加価値税も昭和 29（1954）年に一度も実施されないまま廃止され、事業税が引き続き課されることとなりました。

(高度経済成長期の税制)

シャウプ勧告が租税特別措置等に厳しい目を向けていたこともあり、シャウプ税制では少数の例外を除いて租税特別措置等の見直しが進められました。しかし、昭和 26 (1951) 年以降、各種の租税特別措置等が次々に導入されていきました。

昭和 30 年代には、経済の高度成長に伴う増収を背景に、資本の蓄積や経済の発展を図る目的で資本蓄積促進税制、輸出促進税制といった租税特別措置等が拡充されていきました。また、道路などの社会インフラの充実を図る観点から、揮発油税などの税率引上げも行われました。昭和 40 年代以降、租税特別措置等に対する批判が強くなり輸出振興税制などの政策減税の縮減・見直しが行われましたが、他方で、中小企業対策、土地対策、地域振興対策などの性質を有する諸々の租税特別措置等が新たに導入されました。

一方で、所得税及び個人住民税の減税も行われました。所得税は、その累進構造ゆえに、所得水準の上昇に応じて自動的に適用税率が高くなる性質を有しています。高い経済成長や物価上昇を背景に所得水準が上昇していたこの時期、自動的に税負担も重くなっていき、昭和 40 年代には毎年所得税の減税が行われ、個人住民税についても、負担分任の性格や地方財政の状況等も考慮しつつ、毎年減税が行われていました。

(特例公債の発行と一般消費税)

高度経済成長期には、公共事業や社会保障などの分野で歳出が拡大していきましたが、好景気に支えられた税収増で十分に賄われ、国の一般会計の財政均衡は概ね堅持されてきました。しかし、いざなぎ景気の終焉とともに景気は後退局面に入り、昭和 48 (1973) 年の第一次オイルショックを受け、昭和 49 (1974) 年には戦後初のマイナス成長を記録しました。その後の第二次オイルショックも経て、我が国の経済社会は大きく変化しました。

所得税や法人税などの直接税中心であった我が国の税制は大きな影響を受け、昭和 50 (1975) 年度補正予算では特例公債が発行されました。その後、特例公債の発行が常態化し始めた財政状況への対応として、昭和 54 (1979) 年には、広く一般的に消費支出に負担を求める新税として、「一般消費税 (5%)」の導入についての議論が開始されましたが、成案には至りませんでした。

3. 昭和 62 (1987) 年・63 (1988) 年の抜本的税制改革

高度経済成長期を経て、所得水準の上昇・平準化が進む中で、個人所得課税について、累進度が強いことによる負担の累増感や、課税所得の捕捉の程度に差があること等による不公平感が高まっていました。また、消費課税についても、物品税を中心とする個別間接税のみに依存していた中、品目ごとの税負担のアンバランスが指摘されるようになっていました。

こうした中で、「公平・中立・簡素」を基本理念としつつ、経済社会に適合し、高齢化社会や国際化など将来を展望した税制の確立などを目的として、所得・消費・資産などの間でバランスのとれた税体系を構築することを目的とした税制改正が、昭和 62 (1987) 年 9 月及び昭和 63 (1988) 年 12 月に行われました。

まず、勤労者を中心とする税負担の累増感に対処するため、所得税・個人住民税(所得割)について、税率構造の緩和・簡素化(所得税は最高税率 70% の 15 段階から最高税率 50% の 5 段階へ、個人住民税は最高税率 18% の 14 段階から最高税率 15% の 3 段階へ)、配偶者特別控除の創設(昭和 62 (1987) 年)、基礎控除・扶養控除等の人的控除の引上げ(昭和 63 (1988) 年)など過去最大の所得税・個人住民税の減税が行われました。また、勤労世帯の「マル優」等の原則廃止や利子所得の源泉分離課税の導入とあわせて、地方税においては道府県民税利子割が創設されました。さらには、株式等譲渡益の原則課税化を通じて不公平税制の是正に努めました。加えて、法人税は税率が 42% から 40%、37.5% へと引き下げられ、相続税は最高税率の引下げ(75% から 70% へ)と課税最低限の引上げ等が実施されました。

他方、消費課税については、消費の多様化・サービス化にあわせて、社会共通の費用をその構成員全体で負担するという考え方を背景に、限られた物品・サービスにのみ負担を求めるそれまでの間接税制度を抜本的に改め、広く消費一般を課税対象とする売上税の創設が検討され、昭和 62 (1987) 年に法案が国会に提出されましたが廃案となりました。その後、売上税を巡って行われた指摘・議論を踏まえ、物品税などの旧来の個別間接税を廃止し、酒税やたばこ税を大きく見直しつつ、消費一般に広く薄く負担を求める「消

費税（3%）」が創設されるに至りました¹⁷。なお、消費税は、世界各国で既に実施されている付加価値税の系譜に属するもので、その創設は国際化にも対応した税制改正であったと言えますが、消費税の仕入税額控除の方式は、当時の取引慣行を踏まえ、総体としての売上高と仕入高を把握して税額を計算する帳簿方式が採用され、付加価値税を導入するOECD加盟国の全てで実施されているインボイス制度は導入されませんでした。

このように、昭和62（1987）年・63（1988）年の税制改正は、「水平的公平」の重要性が認識され、社会共通の費用を賄うための負担はできるだけ国民が広く公平に分かち合うことが望ましいとの考えの下に行われた、シャウプ勧告以来の抜本的な改革だったと言えます。

〔資料1－II－3〕昭和63（1988）年の税制改正の骨子

減 収		増 収 等	
直接税の減税	5.8兆円	課税の適正化等	1.2兆円
所得税減税	3.3兆円		
相続税減税	0.7兆円		
法人税減税	1.8兆円		
既存間接税の廃止等	3.4兆円	消費税の創設	5.4兆円
		差引純減税	2.6兆円
合 計	9.2兆円	合 計	9.2兆円

（注）計数は、国税・地方税の合計額である。

¹⁷ 当時の竹下内閣総理大臣は、昭和63（1988）年1月の施政方針演説の中で、税制改革を「今後の高齢化社会の到来、経済・社会の一層の国際化を考える時、抜本的な税制改革の実現は、我が国にとって最重要問題の一つ」と位置付けました。新間接税の策定に当たっては、逆進性、不公平感、過重負担、安易な税率引上げ、インフレ、事務負担増という間接税導入に当たって懸念される六つの課題の解消に努力すると述べて、「国民の納得のできる」税制改革とすることを強調しました（その後、価格転嫁、中小事業者特例、地方団体の財政運営の三つの懸念が加わり最終的に「九つの懸念」となりました。）。

4. 平成6（1994）年の税制改革

昭和63（1988）年の抜本的税制改革以降の我が国の経済社会の状況を見ると、人口構成の高齢化が急速に加速・進展するとともに、所得水準の上昇に伴い中堅所得者層を中心に税負担の累増感が強まっており、これらに対応した税制の更なる総合的な見直しが求められていました。

こうした背景から、平成6（1994）年の税制改革では、まず、活力ある福祉社会の実現を目指すべく、中堅所得者層への負担累増感を緩和するため、所得税・個人住民税（所得割）の税率構造の累進緩和等による負担軽減が実施されました。

また、社会福祉等の歳出面の諸措置を安定的に維持するために社会の構成員が広く負担を分かち合うという観点から、消費税率引上げ（3%から5%へ）や、事業者免税点制度の見直し・簡易課税制度の適用上限の引下げといった消費税の中小事業者に対する特例措置等の改革が行われるとともに、地方分権の推進、地域福祉の充実等のため、地方税源の充実を図る観点から、地方消費税の創設（5%のうち1%）が行われました¹⁸。なお、消費税及び地方消費税に係る改正は平成9（1997）年からの実施とされた一方、平成6～8（1994～1996）年に特別減税が、平成7（1995）年に所得税・個人住民税の制度減税が先行的に実施されました¹⁹。

¹⁸ 地方税については、昭和63（1988）年の抜本的税制改革により、個別間接税が廃止・縮小されるとともに、消費譲与税が導入されましたが、少子高齢化が進展していく中で、地方公共団体が地域の実情に応じた多様な福祉施策を講じるための安定的な地方税財源の確保が求められる中、地方消費税の創設にあわせて廃止されました。

¹⁹ 平成9（1997）年4月の消費税率の引上げ等が、その後の経済不振の主な原因となったという見方もあります。消費税率の引上げ等は、我が国経済が緩やかながら回復を続けている中で、平成6（1994）年秋から法定されていたとおり、平成9（1997）年4月から実施されたものですが、平成9（1997）年1～3月期に消費税率引上げ前の駆込み需要が発生したため、同年4～6月期においてはその反動が現れ、民間最終消費支出がマイナスになったことも事実です。しかし、同年7～9月期においては、民間最終消費支出は、対前期比でプラス1.6%、対前年同期比でもプラス0.5%と増加に転じており、駆込み需要の反動減を脱して、緩やかながら回復傾向にあったものと見ることができます。平成9（1997）年度後半以降における経済の停滞については、様々な要因が指摘されていますが、平成9（1997）年秋以降の金融機関の相次ぐ破綻による金融システムへの信頼低下やアジアにおける通貨・経済危機などが影響する中で、家計や企業の心理が悪化し、金融機関の貸出態度が慎重になったことなどが実体経済に影響を及ぼしたことに留意する必要があります。

[資料 1 - II - 4] 平成 6 (1994) 年の税制改正の骨子

所得減税等による減収額		▲ 3. 8 兆円
〔 所得税・個人住民税の恒久減税	▲ 3. 5 兆円	〕
〔 平成 6 年度税制改正における相続税減税	▲ 0. 3 兆円	
消費税の改革		+ 0. 3 兆円
消費税率引上げ (3%→5%) による純増収額		+ 4. 1 兆円
(増収額—政府負担の消費税増加分 = 4. 8 - 0. 7 兆円)		
政府負担の消費税増加分のうち公債発行により得るもの		+ 0. 4 兆円
つなぎ公債の償還財源		▲ 0. 5 兆円
社会保障関係		▲ 0. 5 兆円
〔 年金等の物価スライド	▲ 0. 1 兆円	〕
〔 社会福祉	▲ 0. 4 兆円	
合 計		0. 0 兆円

(注) 計数は、国・地方の合計額である。

5. 平成 10（1998）年度以降の税制改革

平成 10（1998）年度以降は、厳しい経済情勢の中、景気対策等の観点からの措置を含め、様々な税制改正が実施されました。

個人所得課税については、平成 10（1998）年に定額減税の方式による特別減税が、平成 11 年度税制改正で、いわゆる恒久的減税の一環として、定率減税と最高税率の引下げ（所得税は 50%から 37%へ、個人住民税は 15%から 13%へ）が実施されるなど、減税措置が続きました。また、金融所得課税について、累次の改正により、上場株式等の譲渡益や配当について定率 20%の分離課税とするなど課税方式の均衡化を図るとともに、特定口座を利用した簡便な申告・納税の仕組みを導入するなど、一体化の取組みが進められてきました。

法人課税については、平成 10 年度税制改正で課税ベースの適正化と税率引下げを実施し、平成 11 年度税制改正では恒久的減税の一環として税率を引き下げました。また、平成 15 年度税制改正では研究開発税制の抜本的拡充を行っています。

消費税については、平成 15 年度税制改正において、消費税に対する国民の信頼性・制度の透明性を向上させるため、事業者免税点制度及び簡易課税制度の適用上限を引き下げるなどの見直しが行われました。

相続税については、高齢化の進展等を踏まえ、資産の再分配機能の確保を図りつつ生前贈与の円滑化に資する観点から、平成 15 年度税制改正において、資産移転の時期の選択に対して中立的な仕組みである相続時精算課税制度が創設されました。税率構造の見直しとして、最高税率の引下げ（70%から 50%へ）も行われました。

6. 地方税における税制改革

平成 14（2002）年の「経済財政運営と構造改革に関する基本方針 2002」（平成 14（2002）年 6 月閣議決定）において、「国庫補助負担金、交付税、税源移譲を含む税源配分のあり方を三位一体で検討し、それらの望ましい姿とそこに至る具体的な改革工程を含む改革案を、今後一年以内を目途にとりまとめる。」と明記されたことに端を発し、いわゆる「三位一体の改革」が行われました。この「三位一体の改革」のうちの一つである国庫補助負担金改革を受け、平成 19（2007）年には、所得税から個人住民税への 3 兆円の税源移譲が行われました。個人住民税（所得割）の税率は 5%、10%、13% の 3 段階の税率構造でしたが、税率を一律 10% とする比例税率が採用されました。これにより、個人住民税の応益的な性格も踏まえつつ、所得に対して一定率の税金を住民が納めることとなり、また、税源の偏在性の小さい地方税体系の構築につながりました。

また、平成 15 年度税制改正において、法人事業税に資本金 1 億円超の法人を対象として、税負担の公平性の確保、応益課税としての税の性格の明確化、地方分権を支える基幹税の安定化、経済の活性化・経済構造改革の促進などの意義を有する外形標準課税が導入され²⁰、平成 27（2015）年度・28（2016）年度には、「成長志向の法人税改革」の一環として、法人事業税所得割の税率を引き下げる一方で、段階的に外形標準課税の割合が拡大されました。

²⁰ 法人事業税は、事業活動を行う法人が都道府県の提供する行政サービスに対し、その活動規模に応じて負担する税であり、外形標準課税の導入は、シャープ勧告以降、都道府県税制における長年の課題となっていました。導入までの間、当調査会においても、累次にわたりその必要性について意見を述べてきたところです。平成 12（2000）年には、外形標準課税の導入は重要な意義を有する改革であり、景気の状態等を踏まえつつ、早期に導入を図ることが必要である旨答申し、これ以降課税方式など具体的な検討が行われました。また、当時の都道府県税制は、法人所得に対する課税が大きなウェイトを占めていたため税収が不安定な状況が続いており、都道府県税収の安定化を図ることも重要な課題でした。

7. 社会保障・税一体改革

(社会保障・税一体改革に至る経緯)

近年の税制改革で最も大きなものが、消費税率の5%から8%、さらに10%への引上げを含む「社会保障・税一体改革」です。特に、消費税の創設を含む抜本改革や消費税率の5%への引上げを含む税制改革が、勤労者を中心とする税負担の累増感を踏まえた所得税減税とのパッケージで行われたのに対し、社会保障・税一体改革は、税収の使途である社会保障や財政健全化のあり方とも密接に関連したものでした。

社会保障制度と税制のあり方に関する議論は、平成16(2004)年に行われた年金制度改革とそれに関連する税制改正に端を発するものでした。具体的には、平成16年度税制改正大綱や国民年金法等の一部を改正する法律(平成16年法律第104号)において、年金制度を持続可能なものとする等の観点から、

- ・ 平成16(2004)年度に年金課税の適正化、平成17(2005)年度・18(2006)年度にいわゆる恒久的減税(定率減税)の縮減・廃止、平成18(2006)年度までに所得税から個人住民税への本格的な税源移譲を行った後、
- ・ 平成19(2007)年度を目途に、消費税を含む抜本的税制改革を実現した上で、
- ・ 基礎年金国庫負担割合を平成21(2009)年度までに段階的に2分の1へ引き上げていくとされました。

(社会保障・税一体改革の実現)

平成20(2008)年9月には、リーマン・ショックが発生し、経済情勢は不安定になりましたが、当面は世界経済の混乱から国民生活を守り、景気回復を最優先で図る一方、中長期的には国民の安心強化のための社会保障安定財源を確保していく方針が「持続可能な社会保障構築とその安定財源確保に向けた「中期プログラム」」(平成20(2008)年12月閣議決定)で示されました。これを踏まえ、平成21年度税制改正法では、附則第104条において、「経済状況を好転させることを前提として、遅滞なく、かつ、段階的に消費

税を含む税制の抜本的な改革を行うため、平成二十三年度までに必要な法制上の措置を講ずるものとする」という消費税を含む税制抜本改革の方向性が法制化されました。〔資料 1－II－5〕

そして、平成 23（2011）年 6 月には、2010 年代半ばまでに段階的に消費税率を 10%まで引き上げる等の方針を盛り込んだ「社会保障・税一体改革成案」が取りまとめられ、社会保障の安定財源確保の基本的枠組みとして、「国民が広く受益する社会保障の費用をあらゆる世代が広く公平に分かち合う観点などから、社会保障給付に要する公費負担の費用は、消費税収（国・地方）を主要な財源として確保する」ことが明記されました。その上で、消費税収（国・地方）については、その用途を、従来の高齢者 3 経費（基礎年金、老人医療、介護）から、いわゆる社会保障 4 経費（年金、医療、介護、少子化）へ拡充することとされました。なお、消費税率引上げ分の国と地方の税収配分については、地方単独事業を含めた社会保障給付の全体像の総合的な整理を踏まえ、社会保障給付における国と地方の役割分担に応じて配分することとされました²¹。〔資料 1－II－6〕

その後、消費税率が平成 26（2014）年 4 月に 8%へ、令和元（2019）年 10 月に、飲食料品（酒類・外食を除く）等を対象として 8%の軽減税率を実施した上で 10%へ引き上げられました。

次章では、我が国の経済社会の構造は現在どのように変化していて、税制上、どのような課題が生じてきているのかについて考えていきます。

²¹ 地方消費税収（税率引上げ前の地方消費税 1%分を除きます。）については、社会保障 4 経費を含む社会保障施策に要する経費に充てることとされました。また、引上げ分の消費税収の地方分は、消費税率換算で、8%への引上げ時には 0.92%分（地方消費税分 0.7%、交付税分 0.22%）、10%への引上げ時には 1.54%分（地方消費税分 1.2%、交付税分 0.34%）とされました。財政力の弱い地方公共団体における必要な社会保障財源の確保の観点から、地方消費税率の引上げとあわせて消費税の交付法定率分の充実が図られています。

〔資料 1 - II - 5〕 所得税法等の一部を改正する法律（平成 21 年法律第 13 号）（抄）

附則

（税制の抜本的な改革に係る措置）

第百四条 政府は、基礎年金の国庫負担割合の二分の一への引上げのための財源措置並びに年金、医療及び介護の社会保障給付並びに少子化に対処するための施策に要する費用の見通しを踏まえつつ、平成二十年度を含む三年以内の景気回復に向けた集中的な取組により経済状況を好転させることを前提として、遅滞なく、かつ、段階的に消費税を含む税制の抜本的な改革を行うため、平成二十三年度までに必要な法制上の措置を講ずるものとする。この場合において、当該改革は、二千十年代（平成二十二年から平成三十一年までの期間をいう。）の半ばまでに持続可能な財政構造を確立することを旨とするものとする。

2 前項の改革を具体的実施するための施行期日等を法制上定めるに当たっては、景気回復過程の状況、国際経済の動向等を見極め、予期せざる経済変動にも柔軟に対応できる仕組みとするものとし、当該改革は、不断に行政改革を推進すること及び歳出の無駄の排除を徹底することに一段と注力して行われるものとする。

3 第一項の措置は、次に定める基本的方向性により検討を加え、その結果に基づいて講じられるものとする。

一 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とともに、給付付き税額控除（給付と税額控除を適切に組み合わせて行う仕組みその他これに準ずるものをいう。）の検討を含む歳出面も合わせた総合的な取組の中で子育て等に配慮して中低所得者世帯の負担の軽減を検討すること並びに金融所得課税の一体化を更に推進すること。

二 法人課税については、国際的整合性の確保及び国際競争力の強化の観点から、社会保険料を含む企業の実質的な負担に留意しつつ、課税ベース（課税標準とされるべきものの範囲をいう。第五号において同じ。）の拡大とともに、法人の実効税率の引下げを検討すること。

三 消費課税については、その負担が確実に国民に還元されることを明らかにする観点から、消費税の全額が制度として確立された年金、医療及び介護の社会保障給付並びに少子化に対処するための施策に要する費用に充てられることが予算及び決算において明確化されることを前提に、消費税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。

四 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、税制の在り方及び暫定税率（租税特別措置法及び地方税法（昭和二十五年法律第二百二十六号）附則に基づく特例による税率をいう。）を含む税率の在り方を総合的に見直し、負担の軽減を検討すること。

五 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。

六 納税者番号制度の導入の準備を含め、納税者の利便の向上及び課税の適正化を図ること。

七 地方税制については、地方分権の推進及び国と地方を通じた社会保障制度の安定財源の確保の観点から、地方消費税の充実を検討するとともに、地方法人課税の在り方を見直すことにより、税源の偏在性が小さく、税収が安定的な地方税体系の構築を進めること。

八 低炭素化を促進する観点から、税制全体のグリーン化（環境への負荷の低減に資するための見直しをいう。）を推進すること。

〔資料 1 - II - 6〕 社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律(平成 24 年法律第 68 号) (抄)

(税制に関する抜本的な改革及び関連する諸施策に関する措置)

第七条 第二条及び第三条の規定により講じられる措置のほか、政府は、所得税法等の一部を改正する法律(平成二十一年法律第十三号)附則第百四条第一項及び第三項に基づく平成二十四年二月十七日に閣議において決定された社会保障・税一体改革大綱に記載された消費課税、個人所得課税、法人課税、資産課税その他の国と地方を通じた税制に関する抜本的な改革及び関連する諸施策について、次に定める基本的方向性によりそれらの具体化に向けてそれぞれ検討し、それぞれの結果に基づき速やかに必要な措置を講じなければならない。

一 消費課税については、消費税率(地方消費税率を含む。以下この号において同じ。)の引上げを踏まえて、次に定めるとおり検討すること。

イ 低所得者に配慮する観点から、行政手続における特定の個人を識別するための番号の利用等に関する法律(平成二十五年法律第二十七号。第六号において「番号法」という。)による行政手続における特定の個人を識別するための番号の利用等に関する制度(次号ニ(3)及び第六号において「番号制度」という。)の本格的な稼働及び定着を前提に、関連する社会保障制度の見直し及び所得控除の抜本的な整理と併せて、総合合算制度(医療、介護、保育等に関する自己負担の合計額に一定の上限を設ける仕組みその他これに準ずるものをいう。)、給付付き税額控除(給付と税額控除を適切に組み合わせて行う仕組みその他これに準ずるものをいう。)等の施策の導入について、所得の把握、資産の把握の問題、執行面での対応の可能性等を含め様々な角度から総合的に検討する。

ロ 低所得者に配慮する観点から、複数税率の導入について、財源の問題、対象範囲の限定、中小事業者の事務負担等を含め様々な角度から総合的に検討する。

ハ 第二条の規定の施行からイ及びロの検討の結果に基づき導入する施策の実現までの間の暫定的及び臨時的な措置として、社会保障の機能強化との関係も踏まえつつ、対象範囲、基準となる所得の考え方、財源の問題、執行面での対応の可能性等について検討を行い、簡素な給付措置を実施する。

ニ 消費税の簡易課税制度の仕入れに係る概算的な控除率については、今後、更なる実態調査を行い、その結果も踏まえた上で、その水準について必要な見直しを行う。

ホ 消費税率が段階的に引き上げられることも踏まえ、消費税(地方消費税を含む。以下ホからトまで及びヌにおいて同じ。)の円滑かつ適正な転嫁に支障が生ずることのないよう、事業者の実態を十分に把握し、次に定める取組を含め、より徹底した対策を講ずる。

(略)

へ 取引に際しての価格表示と消費税との関係については、外税(消費税を含めた価格を表示しない価格表示の方法をいう。)、内税(消費税を含めた価格を表示する価格表示の方法をいう。)等に係る様々な議論を勘案しつつ、事業者間取引、相対取引等におけるその表示の在り方を含め、引き続き、実態を踏まえつつ、様々な角度から検討する。

ト 医療機関等における高額の投資に係る消費税の負担に関し、新たに一定の基準に該当するものに対し区分して措置を講ずることを検討し、医療機関等の仕入れに係る消費税については、診療報酬等の医療保険制度において手当をすることとし、医療機関等の消費税の負担について、厚生労働省において定期的に検証を行う場を設けることとするとともに、医療に係る消費税の課税の在り方については、引き続き検討する。

チ 住宅の取得については、取引価額が高額であること等から、消費税率の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、及び緩和する観点から、住宅の取得に係る必要な措置について財源も含め総合的に検討する。

- リ 消費税及び地方消費税の賦課徴収に関する地方公共団体の役割を拡大するため、当面、現行の制度の下でも可能な納税に関する相談を伴う收受等の取組を進めた上で、地方公共団体における体制の整備状況等を見極めつつ、消費税を含む税制の抜本的な改革を行う時期を目途に、消費税及び地方消費税の申告を地方公共団体に対して行うことを可能とする制度の導入等について、実務上の問題点を十分に整理して、検討する。
- ヌ 酒税、たばこ税及び石油関係諸税については、個別間接税を含む価格に消費税が課されることが国際的に共通する原則であることを踏まえ、国及び地方の財政状況、課税対象となる品目をめぐる環境の変化、国民生活への影響等を勘案しつつ、引き続き検討する。
- ル 酒税については、類似する酒類間の税負担の公平性の観点も踏まえ、消費税率の引上げに併せて見直しを行う方向で検討する。
- ヲ 森林吸収源対策（森林等による温室効果ガスの吸収作用の保全等のための対策をいう。）及び地方の地球温暖化対策に関する財源確保について検討する。
- ワ 燃料課税については、地球温暖化対策等の観点から当分の間税率（租税特別措置法（昭和三十二年法律第二十六号）及び地方税法（昭和二十五年法律第二百二十六号）附則の規定に基づく特例による税率をいう。）が維持されていること及び平成二十四年度以降において石油石炭税の税率の上乗せを行うこととしたことも踏まえ、引き続き検討する。
- カ 自動車取得税及び自動車重量税については、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、負担の軽減及びグリーン化（環境への負荷の低減に資するための施策をいう。）の観点から、見直しを行う。
- ヨ 印紙税については、建設工事の請負に関する契約書、不動産の譲渡に関する契約書及び金銭又は有価証券の受取書について負担の軽減を検討する。
- 二 個人所得課税については、次に定めるとおり検討すること。
- イ 金融所得課税については、平成二十六年一月から所得税並びに個人の道府県民税及び市町村民税（二において「個人住民税」という。）をあわせて百分の二十の税率が適用されることを踏まえ、その前提の下、平成二十四年度中に公社債等に対する課税方式の変更及び損益通算の範囲の拡大を検討する。
- ロ 給与所得控除については、給与所得者の必要経費に比して過大となっていないかどうか等の観点から、実態を踏まえつつ、今後、その在り方について検討する。
- ハ 年金課税の在り方については、年金の給付水準や負担の在り方など今後の年金制度改革の方向性も踏まえつつ、見直しを行う。
- ニ 個人住民税については、地域社会の費用を住民がその能力に応じて広く負担を分かち合うという個人住民税の基本的性格（（2）において「地域社会の会費的性格」という。）を踏まえ、次に定める基本的方向性により検討する。
- （略）
- 三 法人課税については、平成二十七年度以降において、雇用及び国内投資の拡大の観点から、実効税率の引下げの効果及び主要国との競争上の諸条件等を検証しつつ、その在り方について検討すること。
- 四 資産課税については、次に定めるとおり検討すること。
- イ 事業承継税制（租税特別措置法第七十条の七から第七十条の七の四までの規定に基づく相続税及び贈与税の特例をいう。）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（平成二十年法律第三十三号）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（課税標準とされるべきものの範囲をいう。附則第二十一条において同じ。）、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。
- 五 地方税制については、次に定めるとおり検討すること。
- イ 地方法人特別税及び地方法人特別譲与税について、税制の抜本的な改革において偏在性の小さい地方税体系の構築が行われるまでの間の措置であることを踏まえ、税制の抜本的な改革に併せて抜

本的に見直しを行う。

ロ 税制の抜本的な改革による地方消費税の充実と併せて、地方法人課税の在り方を見直すことにより税源の偏在性を是正する方策を講ずることとし、その際には、国と地方の税制全体を通じて幅広く検討する。

六 番号制度については、税務における一層の適正かつ円滑な利用を確保する観点から、番号法及び行政手続における特定の個人を識別するための番号の利用等に関する法律の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律（平成二十五年法律第二十八号）の公布後、納税者の利便の向上、番号法第二条第五項に規定する個人番号及び同条第十五項に規定する法人番号の告知、本人確認の実効性の確保並びに調書の拡充による必要な情報の収集等に関する各種の施策について、納税者及び事業者の事務負担等にも配慮しつつ、引き続き検討すること。

七 国際的な取引に関する課税については、国際的な租税回避の防止、投資交流の促進等の観点から必要に応じて見直すとともに、国際連帯税について国際的な取組の進展状況を踏まえつつ、検討すること。

八 年金保険料の徴収体制強化等について、歳入庁その他の方策の有効性、課題等を幅広い観点から検討し、実施すること。