

# 個人所得課税における所得控除と税額控除

—その仕組みをめぐる問題—

田 中 治

## 目 次

はじめに——所得控除から税額控除・手当への議論の登場と論点——

- 一 所得控除と税額控除との違い
  - 二 個人所得課税の沿革からみた所得控除と税額控除
  - 三 人的控除制度をめぐる若干の争点
  - 四 税額控除制度移行論の多様性
  - 五 給付付き税額控除制度の仕組みと問題点
  - 六 住民税における税額控除化の意味
- おわりに

## はじめに——所得控除から税額控除・手当への議論の登場と論点——

民主党政権の下、平成二二年度税制改正大綱においては、所得税の改革の方向性として、所得の再分配機能を取り戻す必要があるとされるとともに、「所得控除から税額控除・給付付き税額控除・手当へ」と転換を進めることが提唱されている。これに基づき、平成二二年度の具体的な改革としては、子ども手当の創設と相まって、年少扶養親族（〇歳から一五歳まで）に対する扶養控除（三八万円）を廃止するとともに、高校の実質無償化に伴い、一六歳から一八歳までの特定扶養親族に対する扶養控除の上乗せ部分（二五万円）を廃止した（いずれも平成二三年分から適用）。

平成二二年度税制改革大綱をみると、このような改革の基礎にあるのは、①所得控除が結果として高所得者に有利となつている、②所得控除を一律の税額控除に変えれば限界税率の低い低所得者ほど所得比で見た負担軽減効果が大きい、③手当は相対的に高所得者に有利な所得控除に代えて現金給付を行うものであり、定額の給付であることから相対的に支援の必要な人に実質的に有利な支援を行うことができる、という認識または判断である。

また、このような改革は、税制改革と社会保障改革とを一体的に捉えるものとされる。「年金の抜本改革をはじめとして、真に必要な人に重点的に手を差し伸べることができるような社会保障制度」を目指して、税制との役割分担が必要となると説かれる。

このような改革は、高所得者ではなく、低所得者に対して、税負担につき、より大きな負担軽減効果を生じさせようとする、低所得者に対して相対的に有利な定額の現金給付を重視するなどの点において、基本的に、「中間層が低所得層へと落ちていく下での格差拡大を食い止める」という方向性を持つていと説明される。

他方で、このような改革は、「真に必要な人に重点的に手を差し伸べることができるような社会保障改革」を不可避

としている。その手段として、税・社会保障共通の番号制の導入が提唱されている。

本稿は、以下において、次のような点を概括的に検討する。これは主として、税制をどのように構築することが課税の公平や担税力の正確な測定に資するのか、という視点から検討するものである<sup>①</sup>。

第一に、所得控除と税額控除は何が違うのか、そのいずれかが当然に優れているという関係に立つのか、である。この問題は、歴史的な経緯の中で検討する必要がある。

第二に、所得控除から税額控除という議論は、なぜ登場したのか、その論拠は妥当か、である。また、所得控除はなぜ排斥されようとするのか、それは妥当か、である。

第三に、提唱される税額控除の仕組みにもいくつかの考え方があり、それらの目的と内容はどのようなものか、制度としての実行可能性や効果はどのようなものか、が問題となる。

第四に、給付付き税額控除の仕組みや手当の仕組みの広がり、どのような効果と問題を生じさせるか、である。

第五に、仮に税制が税額控除に軸足を移した場合、住民税における税額控除の制度はどのように位置づけられるか、である。

なお、以下において、所得控除という場合、広義のそれ（一四種類の所得控除全体）を意味する場合もあるが、主として狭義のそれ、すなわち人的控除（基礎控除、配偶者控除、配偶者特別控除および扶養控除を総称）を考察の対象とする。また、課税計算の基本構造（①収入金額－必要経費を基本型として、八種類の各種所得を合計した総所得金額を算定、②総所得金額－所得控除の合計額＝課税総所得金額、③課税総所得金額×税率＝算出税額、④算出税額－税額控除等の合計額＝納付税額）を前提として、検討をすることにする。

## 一 所得控除と税額控除との違い

### (一) その性格論と効果論

まず、所得控除と税額控除とは、その性格にどのような違いがあるかである。

制度上、所得控除の存在理由として、①強制的支出による担税力の減殺に配慮するため(例…雑損控除)、②生存権または課税最低限に配慮するため(例…人的控除)、③政策的理由による(例…寄付金控除)、などと説明される。

また、税額控除の存在理由としては、①二重課税を排除するため(配当控除、外国税額控除)、②政策的理由による(例…住宅借入金等特別控除)、などと説明される。

所得控除と税額控除との違いは、一面では、技術的、相対的なものというべきであろう。一般に、限界税率一〇%が適用される者に対して、一〇万円を所得控除する場合と、一〇万円の一〇%を税額控除する場合とは、税負担軽減効果においては同じである。また現行制度上、寄附金に関しては、所得控除の方法と税額控除の方法とを併用している。

戦後今日に至るまで、所得税における伝統的、基本的な手法は、所得控除方式である。これは、人的控除(基礎控除、配偶者控除、配偶者特別控除および扶養控除を総称)に示されるように、家族構成等の個々の事情を考慮し、納税者の担税力の減少に配慮するという考え方を中心に、一定額を所得から差し引くものである。他方、税額控除方式は、税額から一定額を差し引く仕組みで、財政的支援としての性格が強いものと説明される(政府税調答申平成一九年一月「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」)。

このように、第一に、一般論として、所得控除と税額控除とは、その性格または目的が違ふとされる。<sup>2)</sup>しかしながら、両者がこのように截然と区分しうるかというところではない。例えば、現行制度上、税額控除がすべて財政的支援だと

いうことは相当ではない。例えば、配当控除（所得税法九二条）は、法人税と所得税の二重課税を排除するために、また、外国税額控除（同九五条）は、同一所得に対して外国と日本が二重に課税することを排除するために、それぞれ設けられている。その控除は単なる政策的、財政的支援とはいえず、当該納税者にとっては、課税の公平を根拠とする権利性を帯びたものとなっている。

このようにみると、両者の違いは、傾向として、所得控除方式の場合は、これ以上は課税権を行使できない、という議論に比較的なじみやすいが、税額控除方式の場合は、補助金類似の金員を交付して一定の政策効果を上げる、という議論に比較的なじみやすい、ということとどまるであろう。

第二の違いとしてしばしば指摘されるのは、累進税制の下では、所得控除方式は、その効果として、高所得者ほど税負担軽減額が大きいが、税額控除方式は、所得水準にかかわらず、税負担軽減額を一定とすることができる、あるいは、その結果、限界税率の低い低所得者ほど所得比で見た負担軽減効果が大きい、といわれる。

しかしながら、効果論として、所得控除は高所得者にとって有利であり、他方で、税額控除は低所得者にとって有利であるから、所得控除を税額控除に切り替えるべきであるとする議論は、次のような問題を持つように思われる。

一つは、所得控除が高所得者にとってより有利になり、低所得者にとってより不利になるのは、累進税率のためである。所得控除が一見すると逆進的效果を持つように見えるのは、累進税率の反射であるにすぎず、所得控除制度は、高所得者への優遇を図るものではない。累進税率の下では、新たに一定の所得が生じた場合には、高い限界税率の適用がある高所得者にはより不利になり、低い限界税率の適用がある低所得者には、その負担はより小さくなる。このような累進税率の両面性を考えると、所得控除の適用の後に、かつ累進税率の対象となる課税所得の大きさを比較するのではなく、所得から控除する部分のみに着目して、高所得者と低所得者とを比較するのは、比較の対象が偏頗であり、

必ずしも十分な説得力はないように思われる。所得控除が正当な理由により控除されるのであれば、その場合、もはや当該所得控除の金額の大きさは問題とすべきではないからである。

二つは、所得控除は、一般に課税ベースを侵食するものであるとする理解<sup>③</sup>があるが、この理解は必ずしも妥当ではない。この理解は、純資産増加説による包括的所得のみが本来の所得であつて（すなわち、収入金額ー必要経費を基本型として、八種類の各種所得を合計した総所得金額が本来の課税対象であるとして）、所得控除は政策的、社会的配慮から導入された措置であつて本来好ましくないとする考え方であろう。しかしながら、一般に、人的控除は生存権を考慮して導入された制度といえる。例えば、扶養控除は、扶養親族がいる納税者の担税力の減殺を考慮する制度であることは、学説、判例上、伝統的に承認されてきた<sup>④</sup>。憲法的価値に立つ限り、人的控除は、課税ベースを侵食するものものではない。逆に、課税権が、課税ベースの拡大を根拠に、当該人的控除を切り縮めることが許されないことになる。このように、憲法上、国家の課税権には縛りがかかっている。その縛りの表れとして人的控除があるとするのであれば、機能的、形式的な課税ベースの侵食論はその正当性を失うことになる。人的控除のうち、どこまでの範囲を憲法的基礎があると考えるかは議論の余地がありうるが、人的控除の正当化根拠との関係において、単純な課税ベースの侵食論は問題がある<sup>⑤</sup>。

また、例えば、基礎控除の趣旨が生存権保障の考え方によるものとするならば、高所得者についてであれ、課税権は基礎控除相当額に課税することはできない。したがつて、これを当該高所得者の課税計算において控除するのは当然である。もしこれを排除するのであれば、より明確な根拠が必要となる。しかしながら、課税総所得金額を算出する計算段階において、高所得者の基礎控除を排除することは憲法上容易ではないであろう。それは、総所得金額の計算において、一億円の収入金額を得た者に対する必要経費六〇〇〇万円の控除が、一〇〇〇万円の収入金額を得た者に対する必

要経費六〇〇万円との対比において、税負担軽減効果において高すぎると非難され、排除されることが許されないことと同じである（この場合、必要経費額の相対的大きさのみを理由に六〇〇〇万円の必要経費控除が認められないのであれば、それは、投下資本に対する課税となり、憲法の定める財産権保障に反するであろう）。

三つは、近時の税額控除移行論は、所得控除を廃止して、これに税額控除を置き換えるという主張を採っていることである。なぜ、所得控除を税額控除に「置き換える」かについては、必ずしも十分な説明はない<sup>6</sup>。すなわち、この考え方が、税額控除方式に比重を移しながら、なおも一定の場合には所得控除方式の併存を認めるかどうかは定かではない。平成二二年度の税制改革が、扶養控除に関し、子ども手当の財源として年少扶養控除を廃止し、高校の実質無償化に対応して特定扶養親族の上乗せ部分を廃止したのは、当該控除が、財源の捻出対象として位置づけられたことによる。そもそも扶養控除あるいは人的控除には（さらには、一四種の所得控除について）どのような問題があるのか、それらはすべて基本的に廃止すべきかどうか、その理由、根拠は何か、などについては、ほとんど議論がされていない。財源論に直結して、人的控除否定論ないし所得控除否定論を一般的に導くのは、相当ではない。税額控除への移行論もありえないのか、所得控除と税額控除の併存論は成り立ちえないのか、興味のあるところである。

すでに述べたように、所得控除と税額控除は相互に対立的、排他的な概念や制度ではない。また、現実の制度の組立において、政策効果を狙う場合のように、そのいずれの方式によってもそれなりの効果を得ることが可能となる。そうだとすれば、具体的な制度設計においては、必ずしも「所得控除から税額控除」に限定するのではなく、「所得控除とともに税額控除」ないし「税額控除とともに所得控除」というあり方も考慮されてよい。

## (二) 権利性の議論との関係

上記において、傾向的に言うならば、所得控除方式の場合は、これ以上は課税権を行使できない、という権利論に比較的なじみやすいが、税額控除方式の場合は、一定の政策効果を上げる、という政策論に比較的なじみやすい、と述べた。

しかしながら、このことは、所得控除が権利論と結びつくが、税額控除は政策論と結びつく、といった対立的な命題を導くものではない。現行の税額控除の仕組みにおいても、二重課税排除の見地から、配当控除、外国税額控除の制度があることについてはすでに触れたところである。技術としての控除方式がどうであれ、法律で一定の制度が認められれば、それが控除されるのは当然である。

要するに、現行の制度としては、所得控除の仕組みの中にも、権利として構成されうるものもあれば、政策的な要素が強いものもある。他方で、税額控除の仕組みの中にも、同様に、権利として構成されうるものもあれば、政策的な要素が強いものもある。担税力の測定に関する納税者の権利との関係において、所得控除方式、税額控除方式にそれぞれ内在する固有の傾きがあるわけではない。

さしあたり問題になるのは、所得控除のうち人的控除がどのような変容(税額控除化)を受けるかである。これまで、人的控除については、「所得のうち本人およびその家族の最低限度の生活を維持するために必要な部分は担税力を持たない、という理由に基づくもので、憲法二五条の生存権の保障の租税法における現れ」と説明されてきた。これは最低生活費部分に課税をすることは生存権を侵害すると考えるものである。これは国家の課税権を制約する原理であり、財産権保障にも通底する考えであろう。

仮に人的控除を所得控除から税額控除に切り換えるとした場合、税額控除の仕組みの権利性をどのようにして担保し

うるかが問題となる。限界税率一〇%の適用がある納税者に対して、所得控除としての三・八万円の基礎控除が、三・八万円の税額控除となった場合、税負担の軽減効果は同じである。とはいえ、三・八万円の税額控除の理由づけは、必ずしも容易ではない。所得控除の制度の下で、課税権が最低生活費（三・八万円が最低生活を営む上で適切かどうかは問わないとして）に食い込むことは憲法上許されない、ということは言いうるとしても、これが税額控除方式に切り替わる場合、最低生活費に対する課税権の制約原理があることを直ちに理解することは容易ではない。さらに、例えば、財政の逼迫を理由に税額控除の三・八万円を一万円に切り縮めるとの提案がなされた場合、これが憲法上の権利侵害につながるといった認識は、相当程度希薄化されるであろう。このような税額控除の縮小がなぜ正当化されるのか、権利性を明確にした税額控除の仕組みはありうるのか、などにつき、十分な検討が必要となる。<sup>8)</sup>

一般論として、人的控除を税額控除化することは、人的控除部分への課税が禁じられるという課税権の制約原理を希薄化する。このような希薄化のおそれ以上に、税額控除の仕組みを採用することで低所得者への税負担軽減効果があるというのであれば、それはそれで一つの考え方もかもしれない。しかしながら、所得課税においてシステムとして累進制を重視し、垂直的公平の観点に立って、所得の再分配機能の回復を図るのであれば、端的に、課税総所得金額を算定した後の累進税率の適正な整備（高所得への累進制の強化）に軸足を置くべきであろう。このような観点からすれば、個人住民税における累進制の復活も視野に入れるべきことになるであろう。

## 二 個人所得課税の沿革からみた所得控除と税額控除

### （一）概観

所得税の組立てにおいて、所得控除方式と税額控除方式とは、相互にその地位を代えてきた。

昭和一五年においては、それまでの所得控除方式から税額控除方式に転換した。<sup>9</sup>昭和一五年の所得税の改正においては、従来の制度に代えて、分類所得税と総合所得税を併用する制度を採用した。分類所得税制度は、所得を不動産所得、配当利子所得、事業所得、勤労所得、山林所得および退職所得の六種類に区分し、それぞれについて異なる金額の免税点ないし基礎控除を設け、異なる比例税率（ただし、山林所得と退職所得は累進税率）で課税することとした。分類所得税の根拠は、各所得にその担税力に応じて課税するという考え方であり、資産所得重課、勤労所得軽課となっている。このような分類所得税の下で、どの所得から控除しても負担に差がつかないようにするために、税額控除制度に転換したとされる。

昭和二五年のシャープ税制改革は、所得控除方式への再転換を図った。基礎控除等の充実とともに、医療費控除等の社会政策的な要素を加味した。その後、基本的には今日に至るまで、所得控除方式が基本であつて、税額控除方式は従たる位置を占めてきた。

シャープ税制改革以降、所得控除方式はさらに徹底された。昭和四二年において、その徹底が図られた。<sup>10</sup>すなわち、障害者控除、老年者控除、寡婦控除、勤労学生控除は昭和二六年以来なおも税額控除とされてきたが、税額控除は斟酌の程度が理解できにくいこと、税制の簡素化が必要であることなどを理由に、昭和四二年以降、所得控除方式に移行した。また、昭和三七年に税額控除とされた寄附金控除は、寄附金が控除されるという納税者の心理に合致し、高額納税

者の寄附を奨励する上で有効であるとして、昭和四二年に所得控除方式に改められた。

## (二) 近時の税制改正論議にみる所得控除の縮小論

近時においては、所得控除のうちとりわけ人的控除について、縮小整理の議論が推し進められてきた。政府税調答申平成一四年六月の「あるべき税制の構築に向けた基本方針」は、①課税ベースを拡大する方向で、家族に関する控除を、基礎、配偶者、扶養の三控除に集約すべきである、②特定扶養控除等の割増、加算等の特別な人的控除は廃止を含め簡素化するが、障害者控除は存置する、などの提案をするとともに、これらの三控除についても更なる見直しがありうるとする(三案として、①三控除を維持、②配偶者控除を廃止し、扶養控除を児童および老齢親族に限定、③配偶者控除および扶養控除を廃止し、児童の扶養について税額控除を新設)。

事実、配偶者特別控除(昭和六二年創設)の上乗せ部分が廃止された。また平成一七年から老年者控除(昭和二六年創設)が廃止された。

平成二二年において、子ども手当等の創設に伴い、年少扶養親族に対する扶養控除等が廃止されたことについては、すでに触れたところである。

## 三 人的控除制度をめぐる若干の争点

とりわけ、人的控除をめぐる裁判例のいくつかは、税制の基本的なあり方に対する問題提起として、今日においてもなお注目に値する。

（一）課税最低限の意義、最低生活費の意義

課税最低限、最低生活費の意義等が争われたものとして、総評サラリーマン税金訴訟（最高裁判平成元年二月七日判決・訟務月報三五巻六号一〇二九頁）がある。

本件は、総評が組織的に提起した訴訟の一つである。この事件は、正面から人的控除のあり方が憲法二五条等に適合するかどうかを争うものではない。この事件においては、所得税法中の課税最低限の定めが憲法の定める「健康で文化的な最低限度の生活」に反するとし、いわゆる「労働力再生産費論（総評理論生計費）」を前提に、給与所得者の生活費を独自に必要な経費として認めるべきだと主張された。しかし、裁判所は、結局のところ、生存権保障の具体的な立法化は、立法府の広い裁量に委ねられており、「それが著しく合理性を欠き明らかに裁量の逸脱・濫用と見ざるをえないような場合」を除き、裁判所が審査判断するのに適しないとす。なお、下級審においては、給与所得者の課税最低限を考慮する際に、給与所得控除および社会保険料控除を含めることの適否が争われたが、裁判所は、十分な理由を付すことなく、これらを含めて課税最低限を考えるのは相当であるとしている。

納税者によるこのような主張は、課税において、最低生活費非課税をどのように考えるか、を問うものとなっている。また、人的資本に対する課税のあり方を問うものともなっている。また、これらの問題は、課税単位の問題とも密接に関係している。<sup>11)</sup>

制度を作る際、もし、生存権保障にふさわしい最低生活費を觀念できるならば、立法者が税法によってそれを侵害することのないように縛りをかけるといのは、法的な観点からは、一般には異論がないと思われる。

とはいえ、最低生活費の意味は多義的である。例えば、生活保護費Ⅱ最低生活費Ⅱ人的控除の合計額であるべきだ、<sup>12)</sup>といえるか。人的控除の水準は生活保護の水準に合わせるべきだとの見解も強いが、社会保障法にいう生活保護費と税

法にいう人的控除は立法の趣旨が異なる面もある(例…現在の人的控除は、生存権保障のための最低生活費というには低額である。人的控除は、納税者数を一定に調節する効果をも持つ。また、住民税においては人的控除の額は所得税に比べて小さい、など)。

さらに、最低生活費の概念は、「貧困」の定義や測定方法とも関係する。何をもって絶対的貧困とするか、相対的貧困とするか、それらの政策的意味合いは何かなど、実態の把握と制度の改革論とを結び付けて議論することが必要であろう。<sup>13)</sup>

「課税最低限」の意味も多義的である。

一つは、生計費非課税(最低生活費控除)という意味である。上記の総評サラリーマン訴訟における納税者の主張がこれである。最低限の生活費には税金をかけない、という意味である。しかしながら、現行税法においては、このような考え方を採用していない。現行の人的控除の考え方もこのような考え方に立っているようにはみえない。

二つは、所得のうちそこまでは課税されない、という意味である。わが国では、しばしば、給与所得者の課税最低限＝基礎控除＋配偶者控除(配偶者特別控除を含めて)＋扶養控除＋社会保険料控除＋給与所得控除、と説明される。例えば、夫婦二人の給与所得者の場合、所得税においては、平成一六年分からは、三二五万円、住民税においては、平成一七年分以降は二七〇万円といわれる。<sup>14)</sup>

課税最低限の国際比較もしばしば言及される。とはいえ、外国との比較においては、同一レベルでの比較になっているかどうかには注意が必要となる。対比の対象となる仕組みが外国にあるか(給与所得控除に対応するものは何か)、<sup>15)</sup>所得水準が適正に対比できているか(衣食住の暮らしやすさの要素をどこまで考慮するか)、税制以外の社会保障給付等があるかどうか、などにも留意されるべきであろう。

(二)「配偶者」、「扶養親族」の意義

現行の所得税法にいう「配偶者」、「扶養親族」の意義は、配偶者控除、扶養控除の適用の際に問題となる。これは、扶養控除等は、何のために存在するのか、にかかわる問題である。例えば、所得税法上は、納税者が「扶養親族を有する場合に」扶養控除の適用があるとされるが、ここにいう扶養親族は、法律上の親族か（法律婚の夫婦の間に生まれた子、など）、あるいは、事実上の親族（認知や養子縁組をしていないが事実上養育している子、など）をも含むか、が問題となる。

この問題は、これまでいくつかの裁判例において争われてきたが、租税実務上も、裁判上も、配偶者控除、扶養控除を適用する際には、その要件として、ごく形式的に法律上の配偶者、法律上の親族であることを求めてきた（最高裁判平成三年一〇月一七日判決・訟務月報三八巻五号九二一頁、その他）。また、裁判所は、このような取扱いが憲法一四条に反するとする納税者の主張も退けてきた。

とはいえ、立法論としては、事実上の扶養によって担税力が減少した納税者について、配偶者控除、扶養控除を認めるといふ仕組みを備えることは十分に合理的と考える。例えば、扶養控除制度の趣旨、目的として、扶養によって納税者の担税力が減少しているという実態に着目して、当該扶養に必要な一定の金額を課税の対象外に置こうとするのであれば、納税者と当該親族との間の形式的な法的関係のみに依拠して、その扶養の実態をすべて無視してよい、ということにはならないであろう。また、現に、社会保障の領域では、広く健康保険法などにおいて、明文の規定により、事実上の配偶者や事実上の親子関係をもその対象に取り込んでいる。

このような、配偶者、扶養親族の意義をめぐる問題は、たとえ制度の仕組みが税額控除方式に変わったとしても、なおも存続する。この問題については、立法者は、税の領域と社会保障の領域とで、従来は違う取扱いをしてきたとされ

る。それが、どのような論理の下で、これら二つの領域において統一に向かうのか、あるいはなおも区別を維持するのか、は重要な論点である。

#### 四 税額控除制度移行論の多様性

一般論としては、累進税率構造のため、所得控除方式によるときは高所得者ほど税負担軽減の効果は大きい。ある所得控除を税額控除に変更することは、相対的には、高所得者への増税効果、低所得者への減税効果を持つ。

ただし、一般に、いずれの控除方式によるとしても、課税最低限に達しないために納税をする必要のない低所得者にとつては、何の効果も持ちえない。税制においては本来何の関係も持ちえなかったこの低所得者を課税の手続に取り込み、一定の金員を還付 (refund) しようというのが給付付き税額控除の考え方である。この場合、税制は社会保障制度の一環に組み込まれることになる。

すなわち、所得控除から税額控除に変更する場合、①非払戻方式を前提にすれば、納税額がある者のみが対象となる(算出税額が五万円あり、これに対する税額控除が一〇万円あるとすれば、税額控除後(マイナス五万円となる)、その者には納付すべき税額がなくなるとともに、マイナスの五万円は打切りとなる)。②払戻方式を採用して、納税額がない者にも還付する方法も考えうる(上記の場合、マイナスの五万円を還付する)。③払戻方式を採用して、非納税者に給付をする方式も考えうる(およそ納税額のない者に対して、課税庁が一〇万円を給付する)。④さらに、税制から完全に切り離して、児童手当のような社会保障給付の世界で対応することも考えうる(税制とは別に、社会保障の仕組みとして一〇万円を給付する)。

近時、税額控除方式への移行論が強い。とはいえ、その主張される文脈は区々であり、多様である。政府税調答申平成一九年十一月の「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」や平成二二年度の税制改正大綱において触れられたものを取り上げる。

一つは、子育て支援税制としての、税額控除方式の新設の提案である。少子社会への対応として、政策的に子どもを産み育てることを支援する見地からは、所得の多寡にかかわらず一定額の負担軽減となる税額控除を活用することも考えられる、とされる。

子育て支援として、五万円ないし一〇万円の税額控除に移行した場合について、その税負担軽減効果を予測した研究がある<sup>16)</sup>。結論として、その効果はそれほど大きくはなく、扶養控除の全面的な税額控除化は子育て支援策としてはあまり適切ではないとする。

今日では、子育て支援策としては、平成二二年において、税額控除方式から更に進んで、「子ども手当」の創設に至ったとみてよいであろう。税と社会保障とを一体として捉えて、税額控除でも、手当でも、いずれでも可能と考えられたのであろう。

二つは、寄附金税制に関して、税額控除方式に転換することの提唱である。すなわち、寄附金税制を強化し、あるいは「ふるさと納税」を進める見地からは、納税者が効果を実感しやすく、分かりやすいものとなるよう、現行の所得控除方式を税額控除方式とすることが考えられる、とされる。

現に、平成二〇年度の税制改正により、①個人住民税に係る寄附金控除の範囲の拡大、②所得控除方式から税額控除方式への転換、③および「ふるさと納税」の創設がなされた（地方税法三七条の二、三三四条の七等）。

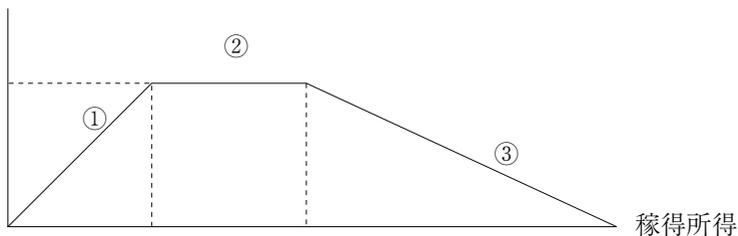
納税者にとつての分かりやすさが、税額控除制度への転換の論拠となっているのは興味深い。しかしながら、一般論

として、分かりやすさは相対的なものであろう。例えば、一〇%の限界税率が適用される納税者に、「あなたの支出のうち三〇万円が計算上控除される（課税されない）が、これは、税額でいえば、三万円が安くなるということだ」というのと、「あなたが支出した三〇万円のうち、その一〇%である三万円は税金が安くなる」というのとでは、結果は同じであるため、どちらが分かりやすいかは何ともいえない。ただ、前者については、なぜ三〇万円が課税対象から除かれるべきか、の理由付けが問題となる（支出の性格、目的、役割などが着目される）。これに対し、後者については、なぜ一〇%なのか、の理由付けが問題となる（税負担の軽減割合とその効果などが着目される）。とりわけ後者については、税負担の軽減効果と財政の逼迫度との見合いによって、その軽減割合が容易に変更される可能性がある。また、寄附金の控除に関して、平成二〇年に個人住民税につき税額控除方式に転換した際の「分かりやすさ」という理由づけと、かつて、昭和四二年に所得控除方式に転換した際の「寄附金が控除されるという納税者の心理に合致し、高額納税者の寄附を奨励するため」という理由づけは、いずれもそれなりの「分かりやすさ」を理由とするものであつて、互いに対立しあう程の違いを持つようには思えない。

三つは、給付付き税額控除（税制を活用した給付措置）の提唱である。アメリカ、カナダ等にすでに存在する仕組みを導入しようとするものである。この仕組みは課税最低限以下の低所得者が対象であり、彼らに対して、税額控除できない部分を給付するという仕組みである。若年層を中心とした低所得者支援、就労支援等が主たる政策的ねらいである。さらに、消費税の逆進性を緩和するため、あるいは、税と社会保障負担を一体的に捉え、社会保障負担を軽減するためなどの視点を加えて、給付付き税額控除の仕組みを構想する考え方もある。給付付き税額控除については、章を改めて検討する。

四つは、これは区分論とまではいえないかもしれないが、より大きな見地から、近年の厳しい財政事情等を背景に、

税額控除



財政的支援の集中化の観点から、所得控除を改組して税額控除を導入してはどうかという考え方も登場している。

「財政的支援の集中化」の具体的意味如何であるが、おそらくこの意味は、端的には、財政的支援なるものを、「集中化」というよりは、「縮小化」することを意味するものと思われる。仮に、将来において、財政上の困難性等を理由に、編成済みの当該税額控除を縮小するという提案がされた場合、それに対抗する根拠と論理が何かは、はっきりしない。

五 給付付き税額控除制度の仕組みと問題点

(一) 勤労税額控除の仕組みとそれへの賛否

給付付き税額控除の定義は、人によって必ずしも同じではないが、一般に、いわゆる勤労税額控除を念頭にその導入が提唱されることが多い。すなわち、この制度は、給付と組み合わせられた税額控除制度であって、一定額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、税額控除できない場合には、これを還付（給付）する制度をいうものと観念されている。

この場合、給付付き税額控除は、勤労をして所得を稼ぐと一定の比率で控除額を増やし、一定の所得で頭打ちになり、それを超えると通減し、最終的には消滅する、といっ

た、勤労所得に対するインセンティブ付与の手段として構成されることが多い。このような仕組みは、アメリカ（一九七五年導入）、イギリス（一九九〇年導入）等の欧米諸国、スウェーデン等の北欧諸国などで導入されている。

アメリカのEITC (Earned Income Tax Credit) を例にとると、給付付き税額控除の仕組みは次のような図（一八頁）になるとされる。<sup>17)</sup>

二〇〇七年時点で、①の部分の傾きは四〇%、②の控除上限額は、子ども二人の場合、四七二六ドル（共同申告）、③の傾きは二一%である。

なお、イギリスのWTC (Working Tax Credit) においては、上記①の部分がなく、週一六時間以上の就労の時点で、生活保護制度からWTCに引き継がれる。就労時間が週三〇時間以上となった場合には給付額を加算する等の加算の仕組みがある。

このように、給付付き税額控除の仕組みは、若年層を中心とした低所得者支援、子育て支援、就労支援、消費税の逆進性対応といった様々な目的から主張されている。しばしば、類型的には、①勤労税額控除として、就労を支援する（アメリカ、イギリス）、②児童税額控除として、子育て支援をする（アメリカ、イギリス）、③社会保険料負担軽減税額控除として、社会保険税負担の緩和を目的とする（オランダ、韓国）、④消費税逆進性対策税額控除として、消費税率引上げによる逆進性の緩和を目的とする（カナダ、シンガポール）の四つのタイプがあると説明される。<sup>18)</sup>

以下、アメリカにおける給付付き税額控除について、賛成論、反対論を概観する。

賛成論は例えば次のようにいう。①貧困勤労層に対して、一定額までは働けば働くほど控除できる税額が増えるので、勤労へのインセンティブを与える（社会保障給付の場合の依存感をなくす）。②適格子女が増えることに税額控除額が増え、それだけ家族を優遇する仕組みである。③社会保障給付に必要な届出、申込みを必要とせず、心理的な負い目や

恥辱感を与えない。④所得課税の手続において処理されるため、効率的である。

他方、反対論は次のようにいう。①労働促進効果がどれだけあるかは疑わしく、とりわけ税額控除額の通減面においては、労働意欲の阻害要因となる。②資産保有状況は問わないため、相当の資産を持つ者までが対象となる。③結婚によつて税額控除額が増減することがあるため、婚姻への中立性を妨げる。④年一回の所得税の還付であるため、受給者の短期的給付の要請に応えられない。⑤勤労所得や適格子女の定義が複雑すぎ、また、詐欺的な行為、意図的な誤りが多いなど、税務執行上相当の問題がある。

## （二）日本への勤労税額控除導入の是非論

給付付き税額控除、とりわけ勤労税額控除を日本に導入することは是非についても、見解は分かれている。概して消極的、慎重な議論が多いように思われる。批判的な論調の多くは、上記の反対論と重なる。

それ以外にも、①わが国は個人単位主義を採用しており、世帯の所得を把握するシステムがない、②利子、配当等の資産所得が分離課税とされているため、現在の確定申告の仕組みだけでは、正確な勤労所得を把握することが困難である、③多くの給与所得者は確定申告の習慣がなく、還付事務が事業主の負担となる、④事業者もその一部に勤労性の所得を持つが、勤労税額控除の制度において、事業所得者の位置づけは不明確である、⑤納税者番号制（ないし共通番号制）の導入が企図されているが、そのことによつて所得の把握が完全にできるものではなく、むしろプライバシー侵害のおそれが大きい、などと主張される。とりわけ、税・社会保障共通の番号制を導入することが、「真に必要な人に重点的に手を差し伸べることができるような社会保障改革」という理念と適合するかどうかは疑問である。真に必要な人を特定するために、悉皆的な番号制が必要だという論理は、論理必然的に生じるとは思えないからである。

なお、給付付き税額控除の導入を促進する見地から、執行上、必ずしも納税者番号制は不可欠ではない（納税者番号を持たないイギリスでは、申請に基づき、国から直接個人の口座に振り込む、フランスでは社会保障番号を活用する）、歳入庁という体制が整うまでは、税額計算は税務当局が行った上で、実際の減税部分は税務当局が、給付部分は地方公共団体がそれぞれ行うという、暫定的な制度もありうる、とする見解もある<sup>19</sup>。

また、⑥財政制度においてこれまで収入と支出を厳然と区別をして処理してきたものを、すべて租税制度で解決しようとするのは、租税制度に必要以上に加重負担を強いることになるとの批判がある。社会保障という目的と税収確保という目的とを一体的に処理しうるのか、これまでこれらの違う目的を違う組織で区分して処理してきたことの何が問題で、それを一体的に処理することでどのような効果が見込めるのかなど、不明な点が多い。

また、⑦政策の適切な選択という視点から、税制と社会保障との一体改革それ自体はよいが、税制、社会保障、医療、労働市場の規制などを一体的に考え、実現すべき目的に最もふさわしいツールを選ぶべきなのに、税制のみによつて所得再分配を図ろうというのはかえつて問題が大きい、とする批判もある<sup>21</sup>。

加えて、⑧アメリカのように、公的扶助を「恥辱」、「負い目」と感じることはないように税制を使うという考え方はたして妥当なのか、は改めて検討されてよい。人の感じ方は様々でありうるが、制度原理としては、少なくとも公的扶助を恥辱、負い目ということは相当ではないであろう。セーフティネットとしての社会保障とは何か、社会保障への権利性とは何か、が問われることになる。また、⑨勤労へのインセンティブ措置という位置づけも、社会保障への過度の依存を抑制するという意味では理解できるが、他方では、個々人の働きがい、生き甲斐が金銭的誘因によつて、政府によつて誘導されることがよいかどうかも改めて問われるべきであろう。

## (三) 所得税の改革論における税額控除の位置

近時の税額控除移行論を検討する際には、現行の所得課税制度の原則と今後の方向性をどのように考えるべきかが問われる。<sup>22)</sup>

一つは、現行所得税は、基本的には、稼得者課税であり、かつ、個人単位制度を採用しているといつてよい。しかしながら、他面では、所得の消費の場面をも視野に入れる、かつ家族の扶養等の世帯のありように配慮する（配偶者控除、扶養控除等）といった、稼得者課税から当然に要請されるとはいいがたい方向性を向いている。いずれの方向をより強化するかについては、評価が分かれるが、基本的には、稼得者課税の方向に純化することが適切と考える。所得の担税力、支払能力の基礎は本来所得の稼得に求めるべきだと思われるからである。

また、納税者の担税力を包括的に把握し、水平的公平の要請を満たすためには、総合課税の原則を徹底し、具体化する事が基本といふべきである。

総合課税の仕組みの中に、所得源泉の強弱の要素を入れるべきかどうかは議論の余地がありうる。仮に、給与所得控除の一部が給与所得の担税力を考慮するものであつて、これを必要経費の概算控除部分とは別に今後もなお制度として維持すべきものであるとすれば、給与所得控除の性格を区分して明確にする措置として、給与所得の金額を合計して総所得金額を算定する場面において、一定割合の減額を考慮する仕組みを作つてよい。その場合、事業所得についても、これに準じて、担税力の考慮に基づく減額を多少なりとも考えることができる。

二つは、現行所得税は、総所得にいきなり税率をかけるのではなく、人的控除等を控除する。稼得者課税の原則を前提にすれば、稼得する本人に関する基礎控除が基本であり、これを重視すべきであらう。このような基礎控除は、課税権が立ち入ることが禁じられている財産の範囲があることを意味し、それが生存権保障の基礎ともなる。これはまた、

憲法一三条を基礎とする自由権の一種と考えてよい。

例えば、基礎控除Ⅱ最低生活費Ⅱ一〇〇万円と考えた場合、総所得金額が八〇万円の者に、基礎控除一〇〇万円を控除すると、その者には、課税所得はないことになる（八〇万円ー一〇〇万円Ⅱマイナス二〇万円）。この場合、基礎控除一〇〇万円は、国は、納税者に対して、一〇〇万円を給付することを決して意味するものではない。これはまた、課税計算において生じたマイナス二〇万円を、いわば金銭的価値を持つクーポンのごとく、翌年に持ち越して控除することも意味しない。要するに、納税者の総所得が一〇〇万円を超えているかどうかを問わず、国は、一〇〇万円までは課税権を行使できない、という縛りがあることを意味するにとどまるのである。

個人あるいは市民社会と国との緊張感の下で、個人が有する自由権の一つとして、このような課税権の制約は不可欠と考える。最低生活費非課税という意味は、課税の側面においては、最低生活費を国が与えるという意味ではない。国は、最低生活に食い込む課税を禁じられるということの意味するのである。

なお、家族の生活の維持が個人の領域と考えられている限り、家族の最低生活費に食い込む課税は認められず、その限りで課税権は制約される、という主張も、上記の稼得者課税の原理からはやや違和感があるとしても、現実問題としては認められるかもしれない。基礎控除以外の人的控除の範囲は、国民の間での合意に左右されるであろう。

三つは、所得税法は、課税所得に対して、累進税率を適用する。累進税率の法的基礎は憲法一四条に求めることができる。垂直的公平の実現を目指して、それぞれの納税者の経済実体に応じて、実質的な負担能力を測定することが求められる。また、課税による所得の再分配をとおして、国が所得分配の平等性を多少とも回復することは正しい、とする社会的承認があつてはじめて、この仕組みが認められることになる。

このような仕組みの下では、高所得者は、相対的に、より多くの租税を負担すべきことになる。課税所得を減殺する

事実（必要経費の発生など）があれば、それは、相対的に、より多くの租税負担の減少につながるが、それは累進制の両面であつて、何ら異とするに足りない。所得の再分配機能の回復をいうのであれば、累進税率の組立てそのものを見直すのが筋というべきであろう。

このように考えると、所得課税の基本構造において、税額控除の占めるべき位置と役割は、二重課税排除のための技術としてはともかく、直ちには見出せない。また仮に見出せたとしても、その位置はそれほど大きくはないように思われる。

もし、所得控除制度を廃して、全面的に税額控除制度に移行するというのであれば、所得課税の基本構造の何を、なぜ、どのように、変えるのか、具体的に説得的な論拠が必要となる。

## 六 住民税における税額控除化の意味

現行の住民税は、平成一八年度改正の前までは、都道府県所得割の標準税率は二%と三%の累進税率、市町村所得割は、三%、八%、一〇%の累進税率であつたが、平成一九年より都道府県所得割は四%、市町村所得割は六%、合計一〇%の比例税率となつている。比例税率化したのは、①住民税は地方公共団体の公共サービスの対価（応益税）であり、所得再分配を目的とするものではないこと、②税率の引上げ（五%から一〇%へ）と引下げ（一三%から一〇%へ）によつて、住民税の税収の偏在度を多少とも縮小できること、の二つの理由によるものと説明される。

個人住民税の今後の改革のあり方について、平成二二年度税制改正大綱は、控除のあり方について検討を進めるといふ程度で、改革の方向性を必ずしも明示していない。平成一九年の政府税調答申「抜本的な税制改革に向けた基本的考

え方」は、「応益性がより明確となることを踏まえ、そのあり方を考える必要がある」と述べるとともに、「所得割の諸控除については、応益的な性格がより明確になったことを踏まえ、政策誘導的な控除の見直しを行うなど課税ベースの拡大に努めていく必要がある」とやや踏み込んだ表現をしている。

民主党政権の下で、個人住民税の改革の方向性として、この一九九年答申の考え方が承認されているかどうかは定かでない。

このような中で、税額控除化、給付付き税額控除への対応が問われることになる。

一つは、人的控除を税額控除化することは、直ちに、その対象のすべてを財政支援的なものにするわけではない。人的控除は、これまで権利性の理解の下にあったことからすれば、単純な財政的支援としてこれを編成することは安易にすぎると。他方で、一律一〇%の税率の下で、所得控除をすることと、税額控除をすることは、その効果は全く同じである。いずれの方式によるとしても、負担分任と説明される住民税の一般的性格が変わるわけではない。

ただし、すでに述べたとおり、所得控除方式の下で、課税権の制約原理の存在がはつきり見えていたものが、税額控除方式の下では、これが見えにくくなるおそれがある。

二つは、給付付き税額控除の導入が所得再分配効果を強めるというのはいやや言いすぎであろう。改革の主目的が、所得の再分配機能を強めることにあるのであれば、比例税率を改め、住民税において累進税率を復活させることが筋であろう。また、本来、住民税が所得を課税対象とする以上、総合累進課税の原則の下、個人の担税力を正確に測定し、税負担の公平を図るためには、住民税が所得税の基本的な組立てと乖離することは極力避けるべきである。

住民税の比例税率や事業税の外形標準課税は、一般に、応益的な性格を強く持つものと説明される。問題は、「応益税」、「応益的性格」をどのような文脈で、何のために使うかである。応益性は、課税の根拠論（なぜ人は税を負担すべきか）

としては妥当するとしても、租税負担の分配論としては適当とはいえない。

公益性を強調することの法的根拠とその妥当性を改めて検討する必要がある。<sup>23</sup> およそ地方税法のどこにも、租税負担の一般原則として、応益によるべきことを定める規定はない。応益の大きさを具体的に測定して、これを課税標準とする仕組みも存在しない。もともと租税は、個別の受益に対する対価として支払われるものではなく、社会が共同で負担すべき公的役務を社会全体が支えることを意味するにとどまり、応益原則はその負担の具体的分配基準とはなりえないものである。租税は市場や対価原則を超えたところで、支払能力に応じて負担するのが原則というべきである。

このように考えると、法的根拠が定かでない応益的性格なるものを物差しとして、これに照らして、給付付き税額控除が矛盾するかどうかという議論を立てること自体に、いかほどの意味があるかが問われてくる。

三つは、消費税の増税を見越した場合、逆進性対策として、住民税がその役割を担うべきかどうかの問題となる。これについては、そもそも、逆進性を押しでこまで消費税の増税を図ることが適切か、そこに生じた逆進性は、租税制度のみで緩和すべきか、租税制度が少なくともその一部を引き受けるとした場合、所得税との役割分担をどのようにするかなど、不確定で容易ではない問題が残されている。

さらにこの場合、法的にみて、そもそも逆進性は誰に生じているか、という基本的な問題がある。消費税の納税義務者は事業者である。事業者は増税分を転嫁することができるが、法的には、転嫁は権利でもなく、義務でもない。また、事実上の転嫁が一〇〇%行われるかどうかは、市場における事業者間、事業者と消費者間との力関係で決まる。<sup>24</sup> このように考えるならば、消費税の増税に対応した逆進性対策は、消費税によって上昇した物価水準に対して、その物価上昇による負担増の影響を強く受ける層または家計に対する、いわば「定額給付金」的な性格を帯びることになる。そうだとするならば、消費税の逆進性対策として、消費者を対象に、所得税額の還付の方式をとおして対応しなければならな

い必然性は生じないことになる。

おわりに

これまで検討したことを概括する。

第一に、所得控除と税額控除は、一面では、税負担の軽減という点で、その機能はかなり似ているところがあり、相対的なものではあるが、他面では、所得控除とりわけ人的控除は、課税権が立ち入ってはならないという人の自由や権利性の議論になじみやすいが、税額控除は必ずしもそうではないという違いがある。所得控除方式、税額控除方式には、それぞれ一長一短があるが、昭和二五年以降の税制の大きな流れとして、これまで所得控除を基本としてきたという歴史の重みは、無視することができない。さしあたり、具体的に、所得控除の何が、なぜ問題かという現状分析なしに、税額控除方式への移行論を議論するのは避けるべきである。

第二に、人的控除は、必ずしも合意が容易でない生活費非課税の範囲の一部を覆うものとして、今後も重視されるべきであろう。人的控除については、個人単位課税を徹底する見地から、基礎控除を大きく引き上げるとともに、配偶者控除や扶養控除を廃止し、必要に応じて、児童等に関する社会保障給付を真に必要な者について与えることが、一つの方向として考えうるように思われる。

第三に、提唱される税額控除論にはいくつかの類型があるが、仮に給付付き税額控除を導入するとなれば、その趣旨、目的、範囲を具体的に明確にする必要がある。およそ税法は、基本的には担税力を正しく測定することを任務とするものである以上、便宜的な手段として、あるいは必要以上の政策手段として、税制を用いることには慎重であるべきだと

考える。とりわけ、国が立ち入ってはいけない範囲があるという觀念に基つて、国が一定の範囲で積極的に所得保障をすべきだという給付の議論をするのは、木に竹を接ぐことになり、調和を欠くように思えてならない。

税額控除方式への移行論は、現行の所得課税の基本原則が何であり、その改革の方向性をどのように定めるかという所得課税の改革論の中に位置づけて、具体的に検証される必要がある。

- (1) 本稿は、「個人所得課税における所得控除と税額控除」という題目で『大阪府地方税財政制度研究会報告論文』(二〇一〇年)に収録された拙稿に加筆補正したものである。さらにその原型として、口頭で報告したものであるが、田中治「所得控除と税額控除——その仕組みをめぐる問題点」一五三頁以下(日本租税研究協会『第六〇回租税研究大会記録』所収(二〇〇八年))。
- (2) 所得控除と税額控除との一般的な区別論について、例えば、藤本哲也「扶養控除の『税額控除化』」中央ロー・ジャーナル二〇三六頁(二〇〇五年)、酒井克彦「所得控除と税額控除——両控除の性格付けについて」税務弘報五五巻六号九九頁(二〇〇七年)。
- (3) 例えば、森信茂樹「給付付き税額控除の具体的設計」税経通信六五巻四号三四頁(二〇一〇年)。
- (4) 吉村典久「給付付き税額控除と所得控除」税研一四五号五二頁(二〇〇九年)。
- (5) 田中治「所得課税における人的控除制度のあり方」税六〇巻六号四頁(二〇〇五年)。なお、所得控除制度について、日本税務研究センター編『所得控除の研究』日税研論集五二号(二〇〇三年)、田中康男「所得控除の今日的意義——人的控除のあり方を中心として」税務大学校論叢四八号一頁(二〇〇五年)などを参照。
- (6) 金子宏『租税法(第一五版)』一八三頁(弘文堂、二〇一〇年)は、「人的控除を所得控除から税額控除に切り換えて、所得控除による税額の減少額が所得の増加につれて累進的に増加するという問題を解消すると同時に、還付付き税額控除を採用して、控除額が差額を上回る場合には差額を還付することとすべきであろう」と述べる。しかしながら、所論において、人的控除が憲法上の生存権保障の現れだとして、同時に、このような税額控除への切換え論を展開することは、所得控除を廃した後の税額控除が、もともと課税をしてはいけないはずのものに課税をした後の話である以上、論理としては整合しない。

(7) 同一八〇頁。

- (8) これは、いわゆる子ども手当の支給額をめぐる制度上の混乱が示唆するところでもある。年少扶養控除を廃止して、子ども手当に置き換えることを予定していたが、財源の逼迫を理由に子ども手当が半減された場合、その半減を抑止するための権利性の議論はほとんどみられない。仮に、子ども手当を給付するという仕組みを採用することなく、財源の逼迫を理由に、年少扶養控除の金額を半分にするという提案がされた場合には、おそらく、扶養控除制度は権利である、その侵害は許されない、などの議論が起きたことであろう。
- (9) 武田昌輔監修『DHCコンメンタール所得税法』三〇四頁から三〇八頁（第一法規、加除式）。
- (10) 同四七八頁、四八九頁、四八三頁、四八四頁、四八六頁。
- (11) 他方では、現行の個人単位主義に基づく課税の考え方によるならば、配偶者控除、扶養控除は、個人の所得を課税対象にするという個人単位主義、稼得者課税という考え方の不徹底の表れであって、これらを廃止すべきだということになるであろう。とはいえ、家族を形成し、維持するのは第一義的には個人の責任に属すべきものとするならば、扶養すべき家族がいることを課税上無視することは、極端にすぎるといふ批判もあるであろう。
- (12) 金子前掲書（注6）一八三頁。
- (13) 例えば、橋本俊詔・浦川邦夫「日本の貧困と労働に関する実証分析」日本労働研究雑誌五六三号四頁（二〇〇七年）。なお、これまで日本政府としては正式な数値を発表してこなかったが、二〇〇九年一〇月に、厚生労働省は、二〇〇七年の調査では、わが国の相対的貧困率は、全体では一五・七％、子どもでは一四・二％であると正式に発表した。
- (14) 金子前掲書（注6）一八三頁。
- (15) 近時は、給与所得控除は給与所得者の概算経費控除だと説明されるが、その根拠は必ずしも明確ではない。政府税制調査会は、昭和三二一年以降約三〇年に及ぶ長期の期間、給与所得控除は、基本的に、概算経費控除、担税力の格差の是正、補足率の格差の是正、金利差の調整、という四つの諸点を考慮して設けられたものであると説明してきた。この説明が、なぜ変わったのか、その変化は妥当か、については、明言されていないようである。給与所得控除について、田中治「給与所得課税の論点」税研七九号四七頁以下（一九九八年）。
- (16) 橋本恭之「呉善充「子育て支援税制についての検討」関西大学経済論集五五巻四号一四頁（二〇〇六年）。
- (17) 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」国学院経済学四七巻一頁（一九九九年）、根岸毅宏「アメリカのEITC（勤労所得税額控除）の政策的意義と問題点」国学院経済学四八巻一三五頁（一九九九年）、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」総合税制研究二二号五六頁（二〇〇三年）、佐々木潤子「税による勤労貧困者救済策」税

務弘報五五巻二号一二二頁(二〇〇七年)、石村耕治「給付(還付)つき税額控除と納税者サービス」(六・完)「税務弘報五六巻九号七一頁、一〇号八三頁、一三号一七一頁(以上、二〇〇八年)、五七巻一号一六七頁、三号一四五頁、五号一六〇頁(以上、二〇〇九年)などを参照。

(18) 森信茂樹「給付付き税額控除」一八頁(中央経済社、二〇〇八年)。同じ論者であるが、三つの型(勤労税額控除、児童税額控除、消費税逆進性対策)として説明されることもある。森信前掲(注3)三五頁以下参照。

(19) 森信茂樹「給付付き税額控除の4類型とその課題」税理五二巻五号八一頁、八二頁(二〇〇九年)。

(20) 中里実「給付付き税額控除の執行上の問題」税研一四五号四六頁(二〇〇九年)。

(21) 渡辺智之「所得税額はマイナスになりうるか?」租税研究七〇七号九三頁(二〇〇八年)。

(22) 田中治「個人所得課税改革のあり方」税経通信五七巻一二号五七頁(二〇〇二年)、田中治「総合所得税と分類所得税」税研一一九号二六頁(二〇〇五年)。

(23) 応益性が住民税等を規律する規範といえるかどうかなどにつき、田中治「住民税の法的課題」日税研論集四六号九九頁(二〇〇一年)、田中治「課税自主権行使をめぐる法的諸問題——総論的課題」税五七巻二号三四頁(二〇〇二年)を参照。

(24) 消費税の納税義務者や転嫁の権利性等に関する法的考察の重要性を指摘するものとして、田中治「消費税改革の法的問題点」法律時報六七巻三号一三頁(一九九五年)、田中治「消費税をめぐる判例動向とその問題点」税法学五五七号二二二頁(二〇〇七年)、田中治「納税義務者・課税取引と非課税取引」六九四頁(金子宏編『租税法の基本問題』(有斐閣、二〇〇七年)所収)。