

# 東日本大震災復旧・復興にかかる特別課税の分析と評価

栗田 但馬\*

**要 旨** 本稿の目的は東日本大震災復旧・復興にかかる特別課税の実態を明らかにし、その政策的示唆を得ることである。特別課税の決定に至る詳細な経緯を踏まえて、政府等における議論の主な特徴、特別課税の意義や問題などを明らかにすると、そこから次の政策的示唆を導出することができる。すなわち、恒久的な基金制度（「災害対策基金」）の早期の創設を国、都道府県、市町村レベルで義務化し、大災害に迅速に、かつ効果的に対応できるようにする。そうすれば、これまでのように復興基金を大災害ごとの特例措置として設定しなくてもよい。また、今回のように特別課税をきわめて大きな規模で行わなくてもよい。

**キーワード** 復興特別所得税、復興特別法人税、消費税、税制調査会、災害対策基金

## 1. はじめに

東日本大震災からの復旧・復興にあたって膨大な費用が必要になるが、国・地方自治体の財政もその例外ではない。したがって、財源確保は最大の焦点の1つになるが、今回、過去の大災害と違い、所得税や法人税などに対して特別課税が行われ、復旧・復興事業に充当される国債（復興国債）の償還財源とされている。

こうした復旧・復興財政にかかる財源確保を巡って、拙論（2011）を含め震災直後に様々な提言がみられたが<sup>1)</sup>、それらは法制度にもとづく特別課税に比して類似する点とそうでない点がある。この初めてのケースの意義や実態などは検証、分析されていないので、大災害頻発国の日本において早い段階でそうすることはきわめて重要な意味を持つ。

本稿の目的は東日本大震災復旧・復興にかかる特別課税の実態を明らかにし、その政策的示唆を得ることである。

これまでの災害財政研究は宮入（2013など）にみるように、主として災害の政治経済学として

地方分権・住民自治および被災地・被災者の視点から、国の災害対策・復興政策に対する批判を中心に展開し、国と地方自治体の財政課題を提起してきた。本稿における研究スタンスもそうした先行研究に依拠している。

## 2. 復興特別課税に至る経緯

最初に、東日本大震災からの復旧・復興のための国の税財源確保を巡る動向ないし議論を整理する。これはなぜ所得税や法人税等への特別課税なのかを理解するうえで欠かせないことによる。具体的に言えば、ここでは拙論（2011）において整理されている、政府（国）・与党等における特別課税決定に至るまでの初期の動向ないし議論の状況を記したうえで、政府税制調査会に焦点を当てる。なお、大震災以降の復旧・復興財政の動向は拙論（2012、2014aなど）を参照していただきたい。

特別課税は国の平成23年度第3次補正予算（23年11月21日成立）における約11.6兆円の復興国債（復興債）による歳入確保に伴って決定されたが<sup>2)</sup>、まず以下のように、第1次補正予算（平

\* 岩手県立大学総合政策学部 〒020-0693 岩手県滝沢市菓子 152-52

成 23 年 5 月 2 日 成 立) までの政府等の動向、議論を整理することができる。

①政府は東日本大震災を激甚災害に指定しており、公共土木施設などの復旧経費の大半を負担する方針であるが、地方の負担をできる限り少なくし、場合によってはゼロに近づけることが早々に表明されていた。

②国債市場の信認確保の観点から追加の国債発行の回避や抑制が至る所で早々に主張され、財政規律の堅持が強く意識された。将来世代への負担押し付けになるか否か、財政規律の遵守を一律に適用するか否かなど細部に関する議論は多くなかった。

③国債を発行せざるをえない場合には、所得税や消費税の臨時増税など償還財源をはっきり示した「復興国債」(建設国債、赤字国債)にし、復興費用を通常の予算とは別勘定で管理することが多方面から主張されていた。

④消費税率の(一時的)引き上げ、所得税率や法人税率の(一時的)上乘せなど基幹税を中心にした増税議論があるとともに、増税による景気へのマイナス作用の最小化が復興特需を見込んだうえで強く問われていた。

⑤国の「復興構想会議」の初会合(平成 23 年 年 4 月 14 日)で五百旗頭議長は早々に震災復興税創設を検討する考えを明らかにしたが、5 月末現在まで増税は議論の俎上に上がらず、政治的性格が極めて強いものとして扱われるようになった。

⑥震災対策の財源の確保にとって、子ども手当(上積み)、農家戸別所得補償、高校の実質無償化など民主党のマニフェストの見直しを前提とした議論が野党を中心に震災直後から強まり、政府・与党は一部で見直す方針を早々に固めた。

⑦日銀による国債の直接引き受けは財政規律の緩みに加えて貨幣流通量の増加(通貨価値低下)を生じ、長期金利の急上昇やハイパーインフレ(景気回復を伴わない)を引き起こす可能性が高いため、政府・与党内で合意に至っていない。

⑧第 1 次補正予算案における税財源の確保に関

して、政府・与党は 4 月初旬に新たな国債の発行を見送る方針を確認するに至った。メディアの報道によると、第 2 次補正に備えて財政規律を考慮しようとする首相の意図が強く反映されたようである。

こうした状況を経て、早期復旧に向けた予算と位置付けられた第 1 次補正予算は 4 兆円規模で成立し、国債を発行せず、主に歳出の見直しによって財源を確保した。そして、本格的な復興対策を盛り込んだ超大型補正予算として編成されることになっていた第 2 次補正予算は、政治的な要因のために成立が 7 月 25 日と遅れたうえに、2 兆円規模にとどまり、第 1 次補正の不足分を補う「1.5 次的な」補正予算となった。その歳入の全額は平成 22 年度決算剰余金であり、再度、国債発行が回避された。

東日本大震災復興対策本部(国)の「東日本大震災からの復興の基本方針」(平成 23 年 7 月 29 日)にもとづき復興を本格的に進める予算は第 3 次補正で実現し、約 12 兆円の規模となったが、復興債の償還財源等にする特別課税の決定に至るまでの経緯を確認する場合、「復興の基本方針」において議論の場として明示され、実際に主導した政府税制調査会における議論の状況を整理しておく必要がある。

政府税制調査会は「具体的な税目、年度毎の規模等を組み合わせた複数の選択肢」を東日本大震災復興対策本部に報告する役割を担うことになった<sup>3)</sup>。そこで復興対策財源としての税制上の対応が初めて議題になったのは平成 23 年 7 月 15 日の 23 年度第 6 回であり、そして、「復興の基本方針」の公表をもって議論が本格化する。9 月 16 日の第 9 回に「復興・B 型肝炎対策財源作業チーム」(座長・財務副大臣、座長代理・総務副大臣)から「複数の選択肢」が提示された際に、議論はピークを迎えるとともに、実質的な終了となる。ただし、10 月 11 日の第 11 回まで議題にあげられ、政府・与党等における議論の状況や税制改正大綱の内容が報告されている。

「復興の基本方針」の公表が遅れたので、政府

税制調査会における税制上の対応についての本格議論のスタートも遅くなった。多方面で批判されているように、明らかにスピード感に欠け、自治体の行財政、さらに地域経済・社会あるいは被災者の暮らし、しごとに大きな影響を及ぼした。大震災直後に被災者、被災企業の納税（国税等）に係る減免等の臨時・特例措置について議論されてからはもっぱら「社会保障と税の一体改革」が議題となっていたのである。なお、7月から10月までの間に首相は菅直人から野田佳彦に代わっており、野田は、復興対策財源については財務大臣が中心となり検討するよう指示した。

「復興の基本方針」では平成27年度までの5年間の「集中復興期間」とし、その間に実施する施策・事業の規模を、国・地方（公費分）合わせて、「少なくとも19兆円程度」と見込む。また、平成32年度までの10年間の復旧・復興対策の規模については、「少なくとも23兆円程度」と見込む（後に安倍政権下で増額修正される<sup>4)</sup>。財源確保に係る基本的な考え方は、「次の世代に負担を先送りすることなく、今を生きる世代全体で連帯し負担を分かち合うことを基本とする」。

集中復興期間中の事業に充当する財源は、第1次・第2次補正予算における財源に加えて、「歳出の削減、国有財産売却のほか、特別会計、公務員人件費等の見直しや更なる税外収入の確保及び時限的な税制措置により13兆円程度を確保する」とし、税制措置は「基幹税などを多角的に検討する」とされている。そして、復旧・復興需要を賄う一時的なつなぎで発行する復興債と関わって、税制措置は復興債の償還期間中に行い、その税収は、全てその償還を含む復旧・復興費用に充て、他の経費には充てないことになった。復興債の償還期間は、「集中復興期間及び復興期間を踏まえ、今後検討する」とされた。

第7回税制調査会（平成23年8月4日）後の記者会見録をみると、社会保障目的で引上げが決まっている消費税も最初から選択肢から除外しないで検討するのかという記者の質問に対して、財務副大臣は「常識的に私の立場は、消費税は考え

にくい」と、議論の早い段階で答えている。また、第9回後の記者会見では大臣も私も決して積極的ではないという姿勢だったと応じている。なお、第3回（6月8日）の「社会保障と税の一体改革」を議題とした議論において内閣府副大臣が、消費税について大震災があっても、その前から税率を上げることになっていたのでは、実行するというコンセンサスがあるのか、経済成長が失速しないか、そもそものところで大きな意見のギャップがあるのではないかと質問したのに対して、野田佳彦財務大臣（当時）は「この震災が発災をする前から、税と社会保障の一体改革をやって、財政健全化のきちんとした道筋を付けるということは、この内閣でもやるべきことだったと思います。では、震災があったから、その状況が変わったのかというと、むしろ私はそれは強まっている」と答えており、消費税は社会保障と税の一体改革に集中させたいという意図が強くみられる。

9月7日の第8回において復興対策の財源に関して提示された疑問のなかで特徴的なのは、①復興事業費の多くは投資的経費（ハード事業）であり、次世代にとっての財産となるが、「次の世代に負担を先送りすることなく、今を生きる世代全体で連帯し負担を分かち合うこと」との整合性が説明しにくくなる。②短期間の増税により経済の悪化を招き、結果としてマイナス成長、さらなる財政悪化となり、逆に負担を将来に送ることにならないかということであった。

9月16日の第9回税制調査会では「復興・B型肝炎対策財源作業チーム」から10兆円程度（震災復旧・復興分、国税分）を前提とする「複数の選択肢」が提示されたが、それは①所得税と法人に対する時限的な付加税とし、間接税に負担を求めないケースである。所得税は5年・年11%あるいは10年・年5.5%（税収計7.5～8.0兆円）、法人税は3年・年10%（計2.4兆円前後）の設定である。

②基幹税（所得税、法人税）を中心にするが、個別間接税にも負担を求めるケースである。所得税は5年・年9.5%あるいは10年・年4%（税収

計6.0～6.5兆円)、法人税は3年・年10% (計2.4兆円前後)、加えてたばこ税 (または酒税、揮発油税等、計0.9～1.7兆円) である。

③消費税の段階的引上げ分を復旧・復興費用に充当するケースであり、「6.3兆円/年(3%)×1.5年=9.5兆円」とする。

①～③のいずれも平成23年度税制改正事項である所得控除等の見直し(0.1兆円/年×5年=0.7兆円)が含まれ、地方税である個人住民税も対象となる。

地方税における対応も0.8兆円程度の前提で算定されている。第一のケースとして、個人住民税均等割を年2,000円引上げ、5年間の措置期間とするか、あるいは年1,000円引上げ、10年間とする。また、個人住民税に加えて地方たばこ税にも負担を求める第二のケースもあげられている。地方たばこ税を1本1円引上げ、その代わりに個人住民税均等割の引上げの程度を圧縮するということである。

以上の選択肢を参考とし、どの税目を、いかなる税率で、いつから、どれだけの期間、どのように組み合わせるかがポイントになると記述されている。

選択肢の提示に向けた留意点として、次の4点があげられている。

①経済への配慮。法人税は平成23年度税制改正(法人税率の引下げおよび課税ベースの拡大)の実施を決めたうえで現行より税率引下げとなる形で付加税を課す。また、企業の国際競争力や産業空洞化防止の観点から、短期間(3年間)の措置とし、恒久減税の効果を早期に実現する。なお、復興需要が低減する時期に減税となることが想定されている。

②簡素な税制。時限的な措置を念頭に置き、納税者の負担に配慮し、できるだけ簡素な仕組みとする。また、社会保障と税の一体改革や各年度の税制改正と両立し得る制度とすることも踏まえ、課税方法は現行の税額に一定率を乗じるような簡素な制度とする。なお、既存の税目とは異なる新たな税については様々な側面からみてハードルが

高く、消極的であることを読み取ることができる。

③償還期間(税制措置期間)。「復興の基本方針」を踏まえつつ、個別税目ごとの特徴や税収力、個人・企業において新たに発生する負担の程度、日本経済との関係、復興需要の高まりとそれに伴う公共支出の増大との関係、社会保障と税の一体改革の方針(2010年代半ばまでに段階的に消費税率を10%まで引上げる)との整合性、財政健全化目標(遅くとも2015年度までに国・地方の基礎的財政収支の赤字対GDP比を10年度の水準から半減)との関係に留意する。

④平成23年度税制改正等との関係。平成23年度税制改正事項による増収分を充当し、その代わりに臨時増税の規模を抑える。法人税付加税は平成23年度改正である法人実効税率引下げ、課税ベース拡大と同時に実施する。消費税付加税は、消費税率の段階的な引上げ分の一部を復旧・復興等の財源として充当する。所得税付加税とたばこ臨時特別税等は復旧・復興の財源確保の観点から新たに創設する。

なお、国税分の報告資料の最後には所得税付加税による家計負担が掲載されており、最も負担が重くなる税率11%の想定では、平均的な給与収入(パートを含む)の層である400万円の世帯(夫婦2人、給与所得者)で月400円程度の負担である。

第9回における議論についてさらに言及しておくべき点がある。国土交通副大臣から国債の償還について5年、10年だけではなく、30年とは言わないにしても、15年、20年とすべきという発言があり、財務副大臣は、財務大臣が聞いているので配慮していただけるものだと思いますと答えている。また、厚生労働副大臣も5年、10年ではなく、少し長くしていいのではないかと発言しており、注目することができる。いずれも通常の60年という国債の償還期間より短い期間が想定されているようである。

第9回と第10回の税制調査会の中に民主党税制調査会(役員会)が開催され、所得税と法人税を中心とし、たばこ税等を加える税制措置とし

た。ポイントは①社会保障と税の一体改革との関係（所得税・法人税）、②雇用促進・経済成長戦略の観点（法人税）、③所得税付加税を抑制する観点および健康の観点（たばこ税）である。措置期間は経済への配慮から、負担を抑制しつつ、できる限り早期に終了するために、10年を基本としつつ、法人税3年、地方税5年とする。実施時期は経済の復興状況や周知期間等に配慮し、法人税付加税（10%）は平成24年4月から、所得税付加税（4.0%、10年間）は25年1月から、個人住民税均等割の引上げ（500円/年、5年間）は26年6月から、たばこ臨時特別税（地方分とともに各々1円/本）等は24年10月からとする。また、給与所得控除等の見直しによる増収分を財源措置として活用し、所得税については平成24年から5年間、個人住民税は25年度から4年間とする。

こうした所得税と法人税を中心とする税制措置は10月7日に東日本大震災復興対策本部で了承され、「第3次補正予算及び復興財源の基本的方針」の閣議決定（同日）のなかに含まれる。また、復興債は他の国債と区別して管理され、発行期間は集中復興期間の5年間とし、償還期間は平成34年度までとすることになった。しかし、いわゆるねじれ国会の下で法案が成立するまでの審議プロセスで大小いくつかの修正を迫られることになる。その詳細は次節で記述するが、主な修正点は所得税付加税の税率が引下げられ、措置期間が長くなり、また、たばこ税が除外されたことである<sup>5)</sup>。

### 3. 特別課税の仕組みと税目別収入

「東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法」と「東日本大震災からの復興に関し地方公共団体が実施する防災のための施策に必要な財源の確保に係る地方税の臨時特例に関する法律」にもとづく復興特別課税は以下のとおりである（表1）。

所得税は「復興特別所得税」として25年間、税額に2.1%上乗せする。増収見込額は7.3兆円（年

2,900億円）である。所得税の源泉徴収義務者は、平成25年1月から49年12月までの間に生ずる所得について源泉所得税を徴収する際、復興特別所得税を併せて徴収することになっている。給与所得者からみれば源泉徴収されることになるが、給与明細にはそれがいくらかは明示されないことが多いようである<sup>6)</sup>。毎年の増税幅の圧縮を求める自民党、公明党に配慮し、民主党は期間を15年間に延長することを提案していたが、両党からは50年間という主張もあり、最終的に25年間とすることで3党合意となった。他方、納税者の負担の程度については民主党税制調査会が決定した4.0%、10年間に比して増していることにも注意を喚起しておきたい。

法人税は「復興特別法人税」として課税される。これについては平成23年12月公布の改正税法（「経済社会の構造の変化に対応した税制の構築を図るための所得税法等の一部を改正する法律」）にもとづき法人税率が引下げられているために、税率等を理解することが必ずしも容易でないであろう。まず、この改正法に限って言えば、

表1 復興特別課税

<p>&lt;国税&gt;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>●復興特別所得税                             <ul style="list-style-type: none"> <li>・税額に2.1%上乗せ</li> <li>・25年間（平成25年1月から49年12月まで）</li> </ul> </li> <li>●復興特別法人税                             <ul style="list-style-type: none"> <li>・税額の10%</li> <li>・3年間（平成24年4月から27年3月までの期間内で、最初に開始する事業年度から3事業年度）→後に26年3月までの2年間に変更</li> </ul> </li> </ul>
<p>&lt;地方税&gt;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>●個人住民税均等割                             <ul style="list-style-type: none"> <li>・10年間（平成26年度から35年度まで）</li> <li>・年1,000円引上げ（道府県民税500円、市町村民税500円）</li> </ul> </li> <li>*給与から天引きの特別徴収は6月から翌5月</li> <li>●個人住民税所得割                             <ul style="list-style-type: none"> <li>・退職所得の10%税額控除の廃止</li> <li>・平成25年1月から</li> </ul> </li> </ul>

表2 通常の法人税率と復興特別法人税率を合わせた税率

	平成24年3月期		平成25年3月期～平成27年3月期		平成28年3月期～	
	30%	年800万円以下	28.05%	年800万円以下	25.5%	年800万円以下
普通法人	30%	—	28.05%	—	25.5%	—
中小法人	30%	22% (18%)	28.05%	20.9% (16.5%)	25.5%	19% (15%)*

(\*) 租税特別措置法によりカッコ書きの税率が適用される。

(出所) 中小企業基盤整備機構ホームページ。

普通法人は30%から25.5%に、中小法人(資本金・1億円以下、所得金額・年800万円以下)は18%(本則22%)から15%(同19%)に引下げられている(平成24年4月以降に開始する事業年度から適用)。そのうえで復興特別法人税ということになるが、その税率と通常の法人税率を合わせた税率は表2のとおりである。

復興特別法人税は3年間で、平成24年4月以降から始まる事業年度について各課税事業年度の基準法人税額(所得税額控除等を適用しない場合の法人税の額)<sup>7)</sup>に10%の税率を乗じて課税される。表2では「平成25年3月期～平成27年3月期」(3月決算法人の場合)の列に注目していただきたい。復興特別法人税がスタートしても、税率は改正前の税率よりも低く、そして、復興特別法人税の終了後の税率は大幅に引下げられることになる。

地方税に与える影響について、法人住民税は税率改正の対象になっていないが、法人税額を課税標準として課されるので、法人税率の引下げに連動して減税となる(法人税額には復興特別法人税は含まれない)。

法人税率の引下げにより、国税と地方税を合わせた実効税率が5%引下げとなっている。つまり、40.7%から35.6%となり、復興特別法人税の

導入期間は38.0%である<sup>8)</sup>。また、改正税法により課税ベースの拡大等が実施されている。つまり、減価償却資産の償却率の見直し、欠損金の繰越控除制度の見直しなどである。

改正税法(平成23年度改正)に係る部分だけをみれば、税収はほぼ中立とされるが、それは所与のもののみみなされていることから、増収見込額は付加税による2.4兆円(年8,000億円)ということである<sup>9)</sup>。この2.4兆円に復興特別所得税の増収見込額7.3兆円を足すと、9.7兆円となる。

ただし、与党の平成26年度税制改正大綱(25年12月決定)で復興特別法人税が1年前倒しの25年度末で廃止されることが明記され、法改正を経て、実施されていることに注意しなければならない。つまり、2事業年度に変更されたのである。安倍政権としては経済対策の一環で実施し、企業が賃金を上げやすい環境を整えて、経済の好循環につなげたい。確実に賃金上昇につなげられる方策と見通しを確認する。また、平成26年4月からの消費増税後の景気腰折れを防ぐために、企業の経済活動の活発化をサポートしたい。そのうえで、復興特別法人税の廃止に伴う代替財源は平成25年度補正予算で補てんすることになっており、結果、前年度剰余金受入の形で実現した。

消費税が対象外となった経緯について、ひとまず以下の事実だけを記述しておきたい。第9回の税制調査会(9月16日)と民主党税制調査会の開催(9月27日他)の間の9月20日に東日本大震災復興対策本部第8回会合が開催されており、その議事録をみると、野田佳彦首相が時限的な税制措置について、消費税は「税と社会保障の財源として活用することが既に決まっていることから外していただくよう安住大臣に指示した上で、税制調査会で検討をいただき…」と発言している。首相のひと声が大きかったと言えよう。なお、消費増税を柱とする社会保障と税の一体改革関連法は平成24年8月に成立していたが、それにしたがって、26年4月に税率8%に引上げられた。周知のとおり、平成27年10月に予定されていた税率10%への引上げは29年4月に延期されている。

国税における復興特別所得税と復興特別法人税に対して、地方税から個人住民税の均等割が対象となり、平成 26 年度から 35 年度までの 10 年間、年 1,000 円の引上げとなっている。増収見込額は 6,000 億円（年 600 億円）である。また、個人住民税の所得割における退職所得の 10% 税額控除の廃止が平成 25 年 1 月からスタートし、その増収分（1,700 億円、年 170 億円）が充当されることになった。これは給与所得控除等の見直しと同様に、平成 23 年度税制改正の対象であるが、それぞれ取扱いが異なる結果となった<sup>10)</sup>。また、既述のとおり、国税分を含めてたばこ税は対象にならなかった。民主党、自民党、公明党の 3 党協議という最終段階の審議においてそれは対象外となり、その減収分を埋めるために所得税と個人住民税による増収幅を拡大することにしたのである<sup>11)</sup>。これは葉タバコ農家を支持基盤に抱える自民党の増税反対に配慮したことによる<sup>12)</sup>。

政府税制調査会の資料から、地方税による対応についての考え方をみると、「今回の東日本大震災のような未曾有の国難に際しては、地方税においても財源確保を検討することが必要」としたうえで、「復旧・復興事業 19 兆円程度のうち、全国の地方団体で行われることが予定されている緊急防災・減災事業の地方負担分等（0.8 兆円程度（推計））については、財源手当を国に依存するのではなく、地方税において…税制上の措置を講じることで、地方団体自ら財源を確保することが考えられる」とされる。また、地方団体の自主性に配慮した税制として、「個人住民税均等割の案の場合は、地方団体が全国的な緊急防災・減災事業を行う場合、財源を歳出削減により捻出するか税とるか等を地方団体が選択できるようにするとともに、地方税制を複雑化させないよう、標準税率を引き上げる制度とすることを基本とする」とされていた<sup>13)</sup>。

次に、復興特別税の税収であるが、年間を通じた徴税にもとづき税収額が明らかになっているのは復興特別所得税と復興特別法人税である（2015 年 4 月現在）。両税は東日本大震災復興特別会計

の平成 24 年度決算で初めて登場し、その収納済歳入額 5 兆 222 億円のうち①復興特別所得税は 511 億円、②復興特別法人税は 6,493 億円、合計 7,005 億円である（表 3）。その他の主な歳入は公債金 2 兆 3,032 億円、一般会計より受入 1 兆 9,999 億円である。平成 25 年度決算をみると、6 兆 7,703 億円のうち① 3,338 億円、② 1 兆 2,043 億円、合計 1 兆 5,381 億円である。その他の主な歳入は一般会計より受入が 3 兆 1,769 億円で、公債金はゼロとなっている。平成 26 年度当初予算では① 3,083 億円、② 4,298 億円、合計 7,381 億円となっており、復興特別法人税について措置終了の影響が大きいことが見込まれる。

次に、国税庁ホームページから、国税局ごとに復興特別所得税と復興特別法人税の税収（徴収決定済額）を平成 25 年度でみると、仙台国税局では①復興特別所得税は 116 億円（＝源泉所得分 89 億円＋申告所得分 27 億円）、②復興特別法人税は 271 億円である。全国ベースで① 3,618 億円（＝ 3,034 億円＋ 584 億円）、② 1 兆 2,139 億円であるので、3%、2%を占めるにすぎない。これに対して東京国税局は① 1,841 億円（＝ 1,605 億円＋ 236 億円）、② 6,888 億円で、51%、57%を占める。大阪国税局は① 519 億円（＝ 434 億円＋ 85 億円）、② 1,729 億円で、14%、14%を占める。このように復興特別所得税と復興特別法人税の税収のほぼ全てが被災地域外からであり、被災地における復旧・復興事業費に充当されていることから、所得課税（所得税、法人税）の性格に沿って所得の（地域的）再分配機能が作用していることになる。

表 3 復興特別所得税収と復興特別法人税収の推移  
(単位：億円)

	復興特別所得税収	復興特別法人税収
平成 24 年度決算	511	6,493
平成 25 年度決算	3,338	12,043
平成 26 年度予算	3,083	4,298

(出所) 復興庁ホームページより筆者作成。

なお、消費税・地方消費税について税収総額に対する国税局ごとの税収の比重をみると、仙台国税局の4%に対して、東京国税局は47%、大阪国税局は15%であり、中心的な被災地を含む仙台国税局における負担の程度は復興特別所得税と復興特別法人税に比して重い。

最後に、復興国債（復興債）の仕組みである。それは普通国債に分類されるが、従来から発行されている個人向け国債と同じであり、資金の用途が大震災復旧・復興向けという点で異なるだけである（平成25年5月をもって募集停止となっている<sup>14)</sup>。ここで注意を喚起しておきたいのは、「個人向け」に限られているために、企業は購入できないということである。

復興債の償還期間について言及しておく、平成49年度までの間に償還することになった。通常の国債のいわゆる「60年償還ルール」を適用せず、復興財源確保法において平成49年度までに全体として償還を終了させることが、復興特別課税による税収等の特定の償還財源を充てることとあわせて規定されるに至った。ただし、「復興の基本方針」で記述されている、「次の世代に負担を先送りすることなく、今を生きる世代全体で連帯し負担を分かち合う」こととは整合性はとれていない。

復興債の償還は国債整理基金特別会計において行われることとされており、その財源は正確に言えば、以下のとおりである（財務省ホームページ）。すなわち、東日本大震災復興特別会計からの償還財源（復興特別課税）、財政投融资特別会計からの償還財源（財投会計の剰余金）、国債整理基金特別会計に所属する株式に係る売却収入（東京地下鉄株式、日本郵政株式）などとなっている。

#### 4. 特別課税とは何だったのか—財源確保に関する諸提言を踏まえて—

本節では最初に前2節を踏まえて、特別課税を巡る政府・与党や政府税制調査会などの議論の主だった特徴をあげる。次いで、大震災直後に主張

されていた種々の財源確保案も踏まえて、特別課税の意義や問題を明らかにし、復興財政に対する政策的な示唆を得たい。

#### (1) 政府等における議論の特徴

政府・与党等における一連の議論を整理すると、第一の特徴として、消費税は早々に特別課税の対象から外れていたことがあげられる。消費税は社会保障と税の一体改革にとって最も重要な増税対象の税目として位置づけられ、その他に活用せず、用途の面で複雑にさせないことが強く意図されていた。そして、それにより財政健全化にも道筋をつけようとしていた。もし消費税を特別課税の対象とし、議論を進めるなかで、国民の改革に対する理解が不十分であれば、また、国の歳出削減努力も足りないとなれば一体改革にとって逆効果にもなりかねない。消費税については国民全体で広く負担を分かち合うことができる一方で、被災者の負担について配慮が難しいといった根拠づけができようが、こうした側面はそれほど重要視されていなかったと考えられる<sup>15)</sup>。消費税に限らず、経済成長に与える復興特別課税の影響は、当初はいわゆる「下押し効果（圧力）」が大きい、中長期ではたいしたことはなく、さらに、税目によってそれほど大きな変化がないことがシミュレーションされていたことからすれば、消費税を対象外とするためのほぼ間違いない理由となる。なお、民主党の鳩山代表（後に首相）は政権をとっても、任期中の4年間は消費増税を行わないと、公約として明言していたが、彼に続く、菅、野田両首相の下で増税方針に転じていた。

第二に、復興特別所得税（所得税への特別課税）の取扱いは復興特別法人税（法人税への特別課税）と大きく異なり、かつ大幅に変更され、「復興の基本方針」にそぐわない点もみられる。所得税の増税規模が著しく目立ち、将来世代、つまり平成23年度時点で生まれていない子どもも負担する一方で、法人税の増税はそれほどでもなく、実質的に回避されているという見方もできる。税制措置期間を25年としたことにより、「次の世代

に負担を先送りすることなく、今を生きる世代全体で連帯し負担を分かち合うことを基本とする」ことに反しており、また、税制措置は復興債の償還期間中に行うとしており、順守されることになったが、なかば無理矢理であった。

第三に、法人税は「復興・B型肝炎対策財源作業チーム」の選択肢の提示から一切変更されずに法案成立に至った。選択肢の提示に向けた留意点はその全てを物語っている。平成23年度改正に際して、課税ベースの拡大とのセットとは言え、政府が法人税率（実効税率）の引下げにこだわったのは、企業の国際競争力や立地競争力の強化、雇用および国内投資の拡大を目指す点にあるが、そもそも先進諸国に比して実効税率が高すぎるとの認識を持っていたことによる。早期のさらなる法人税率の引下げには根強い反対もあり、与党税制調査会や財務省などからはとくに代替財源の確保が条件とされていた。代替財源の確保に時間を要するのであれば、時限的な措置となっている復興特別法人税の取扱いに焦点が当たるのである。

その復興特別法人税が1年前倒して廃止されたこともあげられる。そこには平成23年度税制改正の中心だった法人税率の引下げ、つまり恒久減税の効果を早期に実現することへのある種の執念がみられる。結果、（黒字）法人の負担抑制に対する配慮は強まった。所得税等とのバランスから言えば、「復興の基本方針」における連帯や分かち合いの精神に反するし、公平感にも欠ける。世論調査にしたがえば、前倒し廃止は国民とくに被災者の理解はそれほど得られなかったし<sup>16)</sup>、また、ロイター企業調査によれば、賃金上昇を十分に見込めなかった<sup>17)</sup>にもかかわらずである。政府は賃上げの十分な見通しがないうえに決定しており、決定後に政労使会議をはじめ様々な場で賃上げの要請を繰り返しているが、企業の対応は鈍く、中小企業の対応あるいは非大都市圏の賃金動向に至っては非常に厳しいものだった。

第四に、復興債の償還期間が平成49年度まで延ばされた。平成49年度では34年度と違って、「次の世代に負担を先送りすることなく、今を生

きる世代全体で連帯し負担を分かち合うこと」との整合性が見つからないことは明らかである。というのも、それは復興特別所得税の措置期間に合わせたと言わざるを得ないことによる。そもそも平成34年度であっても、「集中復興期間及び復興期間を踏まえ」とは必ずしも言えない。他方、その復興特別所得税は納税者にとって他の税目に比して負担抑制になるどころか、民主党税制調査会が決定した4.0%（10年間）よりも負担は増し、負担増が集中する結果となっている。

第五に、地方税のうち個人住民税均等割が対象となったことについて、岩手、宮城、福島3県をはじめ被災地域の市町村でも徴収することになり、また、被災地以外における増収分は被災地の復旧・復興事業に回せるわけではない。法律上の用途の制限はなく、また、いわゆる「国と地方の協議の場」を経たものの、地方財政（の歳入出）をしぼることになっている。個人住民税均等割の引上げによって、「全国的にかつ、緊急に地方公共団体が実施する防災施策」（緊急防災・減災事業）を全国一斉に講じなければならない状況が生まれており、被災市町村は言うまでもなく、その他の市町村からも疑問が提示され、議会における議案審議においても顕著にみられた。「復興・B型肝炎対策財源作業チーム」の選択肢の提示に向けた留意点にも地方税に関する記述はみられず、既定路線として位置づけられていたと言わざるを得ない。

第六に、「復興の基本方針」において示された集中復興期間の「5年間」や復興期間の「10年間」、復旧・復興事業費の規模の「少なくとも19兆円程度」や「少なくとも23兆円程度」という数値は大震災直後の被害調査にもとづいており、十分な根拠を持っていない。事業費については原発事故処理にかかる公費負担はほとんど含まれていないし、安倍政権下で19兆円から25兆円に増額修正され、平成27年度末には25兆円を超えることは確実視されている。安倍政権は増税なしで財源確保に取り組んでいるが、第二弾の増税では国民の理解が到底得られないことによる。ここに

は政治的な背景や国民意識の変化があるかもしれない。こうしてさらなる特別課税なしで、それなりに財源を捻出することができている点では、それはそれとして通常の国の財政運営に関して議論の余地を残すことになろう。

また、「集中復興期間」について平成27年1月以降の状況をみる限り、被災県・市町村の首長は復興が道半ばにあることから、その延長を望んでいるのに対して、政府（国）は延長しないことを伝えている。平成27年5月に政府は復興事業について被災地の「自立」（復興相）のために、平成28年度以降、被災自治体に一部負担を求める新たな復興方針を発表したが、首長は猛反発している（5月末現在）。平成28年度から32年度までの事業費の規模（見込額）も政府と自治体の間で大きな隔りがある。首長の言い分は震災直後からいわゆる「持ち出し」を行っており、財政力も弱いために、これ以上の負担はできない。復興相は国の全額負担は「異例中の異例、特例中の特例」で、従来どおりに続けられないと言う。事業費の規模も含めて、両者が歩み寄らなければ取捨がつかない状況になっている。

## (2) 特別課税の意義と問題

以上の政府等における議論の目立った特徴を踏まえて、特別課税の意義や問題を明らかにする。第一に、特別課税の対象として所得税と法人税が選択され、付加税としたことは妥当である。消費税のように、被災地域の住民や企業（低所得層が厚く、小規模・零細企業が多い）にくまなく課税するのではなく、税負担能力に応じ、広く薄く負担を求めることができる<sup>18)</sup>。また、地域の経済・社会の被災状況、産業構造にみる農山漁村地域の重要性に鑑みれば、(地域的)所得再分配機能が重視されるべきことによる。付加税であれば、復興にかかる資金需要に応じ、税率を柔軟に設計することが可能であるとともに、国民（納税者）にとって税金計算が簡単で、納税意識も強くあられ、さらに税務執行コストがかからないという大きなメリットがある。

ただし、次の2点の重大な問題が発生している。①所得税（復興特別所得税）が税収源として過大な役割を担わされ、措置期間も法人税（復興特別法人税）に比して長かったうえに、大幅に延ばす形で変更され、「今を生きる世代全体で連帯し負担を分かち合うこと」ができなかった。結果として、税財源負担を巡って言われてきた連帯・協力、分かち合いが偏った形であられ、なかば空文化したことは反省されなければならない。将来世代ができるだけ前向きに納税してくれることを期待するしかない。租税論の観点から法人擬制説が重視される結果となったが、この点でも小さくない欠陥があると言わざるを得ない。そもそも「基本方針」では「世代」という用語しか使われていないのである。なお、法人税については平成26年度税制改正で民間投資の喚起と雇用・所得の拡大を目的とした制度の新設・拡充等が図られている。

②復興特別所得税の措置期間は負担の平準化を名目にして大幅に延ばす形で変更されたが、将来世代への負担の押し付けが顕著にみられ、実質的に恒久増税である。復旧・復興事業の多くはいわゆるインフラ整備であり、その大部分はハード、例えば公共施設（ハコモノ）や道路、港湾などの整備である。この「ハード」は新設よりも維持・修繕費の方が多額の費用を要し、充当財源の出所は国あるいは地方で異なるケースが生じるにしても、将来世代はその負担を背負うことになる。この点は財政学・地方財政学の研究分野あるいは地方自治体の実務の世界では常識であり、さらなる負担がのしかかることは避けなければならなかった。

第二に、社会保障費の財源確保の手段として消費税以外には考えられないメッセージを国民に対して発信するにあたって、復興特別課税の対象を所得税、法人税とし、消費税を残すという非常にわかりやすい図式にすることは、いわば追い風として格好の素材であった。復興特別課税という初のケースは大災害頻発国の日本の災害財政にとって歴史的意義を持つが、今後、社会保障費の増大

が長期にわたって避けられないことから、今回の東日本大震災に限らず、今後の大災害においても、「復興の財源の大半を所得税とし、社会保障費の財源を消費税とする」構図が繰り返し利用されるとすれば、いわば「日本独特のルール」が設定されることになりかねない。これが非常に危険であることは明白である。

このことは復興債についても言える。今回、それは「個人向け」であるために、企業（法人）は引受け先となっていない<sup>19)</sup>。こうした企業の除外が先例となることは重大な論点を提起することになる。すなわち、復興債の主たる償還財源として復興特別所得税はふさわしく、復興特別法人税はそうでないということになれば、その対象（構成）も既定することになりかねない。この点は管見の限り、先行研究やメディアなどで全く取り上げられていないので、ここで警鐘を鳴らしておきたい。

平成23年5月に東日本大震災復興構想会議で決定された復興構想7原則には「日本経済の再生なくして被災地域の真の復興はない」と謳われ、この文言は「復興の基本方針」にも明記されている。安倍首相は日本経済の再生に向けて、税制面で法人税の(実効)税率引下げに邁進しているが、大災害に伴って被災地の生活・産業の再建が後回しにされ、法人税率の引下げが奇貨として利用されたり、また、社会保障費が増大しているとはいえ、消費税率の引上げが被災者の負担増加に配慮せずに行われたりしたのであれば、災害財政において原則論として受け入れられるものではないであろう。

第三に、地方税における緊急防災・減災事業を名目とした特別課税が本当に必要だったのか大いに疑問が残る。この点を研究対象にして分析、評価を行っている論文はほとんどないが、それに該当する青木（2013）では激しく批判されている<sup>20)</sup>。宮入（2012）はその点について分析しているわけではないが、特別課税の全体を捉えたいうえで、「庶民には所得税と個人住民税の大幅増税を押しつけようとする欺瞞的な大衆増税の典型と

いってよい」と徹底的に批判している。全国防災事業や緊急防災・減災事業という点からみれば、安倍政権の強硬姿勢により、平成25年度の地方財政計画に地方公務員給与の削減（8,504億円）が盛り込まれ、その代わりに、地方の反発を抑える形で防災・減災事業や地域活性化などの緊急課題への対応を明記したことに言及せざるを得ない。実際、岩手、宮城、福島3県や県内の沿岸市町村は職員給与削減を余儀なくされた。

地方税における特別課税は国税のそれよりも目立たない存在ではない。増収見込額だけで比較してはならない重大な要素がある。すなわち、大災害時であっても何ら変わらない、「国が率先して実施しているので、地方も実施すべきである」といったような根拠なき（根拠薄き）「道連れ」である。分権や自治の点からみれば深刻な問題を抱えている<sup>21)</sup>。

第四に、集中復興期間や復旧・復興事業費の規模などを巡る政府（国）と被災県・市町村の考えの相違は既述したが、平成27年6月1日現在、政府が検討している28年度から32年度までの復興予算を裏付ける財源の内訳が以下のように明らかになった（共同通信）。すなわち、5年間で復興事業に6兆円程度を追加投入するが、追加増税はせず、景気回復による復興増税の増収分1.8兆円のほか、平成26・27年度予算の使い残しなどで賄う。平成29年4月に消費税率10%への引き上げを控え、国民にさらなる負担を求めるのは難しいと判断した。政府は平成25年に日本たばこ産業株式の一部を売却したが、想定を上回った売却額の増加分5千億円も充てる。これに対して、JT株の追加売却は見送る。

こうして財源がさらに確保されることから言えば、政府の努力や工面に一層期待することができ一方、復興特別税の附加税率や措置期間などを再検討するか、あるいは分権や自治の観点から復興財政運営を見直す余地が出てくるのではないだろうか。なお、平成28年度以降についても、被災地以外に復興財源が投入されないよう、また、被災地でも明らかに復興と関係のない事業が

実施されないようにすることは当然である。

### (3) 特別課税、復興財政の見直しに対する示唆

以上の問題点から特別課税、さらに復興財政の見直しに対する政策的な示唆を導出してみたい。最初に、「復興の基本方針」における税制措置による「税収は、全てその償還を含む復旧・復興費用に充て、他の経費には充てない」ことを順守することを前提として2点あげておく。

優先すべき順から言えば、第一に、増税以外の方法で財源を捻出できるので、その分、復興特別所得税の措置期間を短縮し、あるいは個人住民税均等割の引上げを終了する。大震災以降の政府の財源確保策をみれば、財源確保のための努力はある程度評価されるべきであるが、他方で、努力で説明する必要のない、その余地の潜在的な大きさを知らしめる結果となっている。それ以外にも、復興特別法人税を復活させ、さらにその措置期間を延ばすことも一考に値する。

第二に、分権・自治の点から被災自治体の財源となる東日本大震災復興基金（取崩し型）を増やすための国による財源措置（特別交付税措置）を拡充する。例えば、岩手県における復興基金の規模は平成23年度から25年度までの震災対応財政の2%弱にすぎず、岩手県に限らず、被災自治体に対する財源措置は25年度以降行われていない。

次に、「税収は、全てその償還を含む復旧・復興費用に充て、他の経費には充てない」ことを順守するというよりも、特別課税の根本に関わる政策的な示唆を3点あげておく。

第一に、栗田（2014b）が提言しているが、恒久的な基金制度（例えば、「災害対策基金」という名称にする）を国、都道府県、市町村レベルで義務化して早期に創設し、大災害に迅速に、かつ効果的に対応できるようにし、特別課税を余儀なくされる場合も、最小限に抑えられるようにする。そうすれば、これまでのように復興基金を大災害ごとの特例措置として設定しなくてもよい。また、今回のように特別課税を（きわめて大きな規模で）行わなくてもよい。復興特別所得税、復

興特別法人税の増収見込額7.3兆円、2.4兆円の一部をひとまず恒久的な基金制度の財源の一部にしてもよい。例えば、9.7兆円の10%であれば1兆円程度ということになる。数年間かけて少しずつ充当し、1兆円に達するようにすればよい。その後、今回の復興増税の税収見込額を目安にして11兆円程度の基金規模を目指すことが望ましい。

第二に、被災者生活再建支援制度の財政基盤である基金（都道府県の拠出金+運用益）を拡充しておく。個人住民税均等割の引上げ分をひとまず基金の財源にしてもよい。従来から指摘があったとは言え、東日本大震災において基金不足が露呈したので、今後の大災害に対してできる限りの備えを行う必要がある。

第三に、被災者生活再建支援制度の脆弱さをカバーするような重層的な生活再建支援システムを構築する。これについては日本租税理論学会第23回大会（平成23年11月）におけるシンポジウム「大震災と税制」の成果に注目することができる。すなわち、宮入興一の報告を受けて展開された、阪神・淡路大震災の経験を交えた質疑応答の成果をさす。被災者生活再建支援制度のうえに、兵庫県の住宅再建共済制度を参考にして全国共済を創設し、このうえに公的な地震保険のあり方を検討する。こうしたシステムに誘導するインセンティブが必要となるが、税財源の投入や税制上の優遇措置などが考えられるのではないかとということであり、傾聴に値する。

## 5. まとめ

本論では、最初に東日本大震災からの復旧・復興にかかる所得税や法人税などへの特別課税に至る経緯を詳細に明らかにし、次いで復興特別所得税、復興特別法人税などの特別課税や復興債の仕組み、特別税の税収を整理した。最後に、政府等における議論の主な特徴、特別課税の意義や問題などを明らかにし、それらの特別課税、さらに復興財政の見直しに対する示唆を得ることができた。

特別課税は国の平成23年度第3次補正予算(23

年11月21日成立)における復興債による歳入確保に伴って決定されたが、その経緯をみると、最終局面で所得税と法人税を中心とし、たばこ税等を加えるという内容から、たばこ税の除外等で決定するに至った。

特別課税の構成について所得税は復興特別所得税として25年間、税額に2.1%上乘せすることになり、増収見込額は7.3兆円で、法人税の付加税である復興特別法人税、個人住民税均等割の引上げなどに比して、突出した位置を占めることになった。

全ての特別税の徴収はスタートしているが、所得税と法人税が選択され、付加税としたことは妥当である。ただし、政府等における特別税に関する一連の議論を振り返ってみると、復興特別所得税の内容は大幅に変更され、納税の点で負担が一層集中し、かつ「復興の基本方針」にそぐわない結果となった。復興特別法人税は何ら変更されずにスタートしたが、3年の措置期間はなかば強行する形で2年に短縮され、復興特別所得税とともに重大な問題を引き起こしている。また、地方税も対象になり、増収分を用いて被災自治体を含め各自治体が緊急防災・減災事業を実施することになったが、このことは既定路線であったと言わざるを得ず、そもそも個人住民税均等割等の特別課税は本当に必要だったのか大いに疑問が残る。

以上の問題等から特別課税、さらに復興財政に対する政策的な示唆を導出すれば、恒久的な基金制度(「災害対策基金」)の早期の創設を国、都道府県、市町村レベルで義務化し、大災害に迅速に、かつ効果的に対応できるようにし、特別課税を余儀なくされる場合も、最小限に抑えられるようにする。そうすれば、そもそも復興基金を大災害ごとの特例措置として設定しなくてもよい。また、今回のように特別課税をきわめて大きな規模で行わなくてもよい。

復興特別課税は日本の災害財政史上初めてのケースであり、かつ増収は膨大な規模に及んだが、日本が大災害頻発国であることが十分に認識されていれば、ハードの防災事業の他にも東日本

大震災前に講じるべきことがあった。すなわち、それはソフトであるが、近い将来の発生が予想されている首都直下地震や南海トラフ地震などの超大規模な災害に対しては恒久的な基金制度をもって対応することが望ましい。

## 【注】

- 1) 拙論(2011)では補正予算編成に関する問題や税財源確保の考え方を提示したうえで、所得税、法人税の10%付加税による臨時増税を中心とする税財源確保のあり方を提言している。
- 2) 正確に言えば、第3次補正予算案は復興債の発行や特別増税を盛り込んだ「東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法案」と「東日本大震災からの復興に関し地方公共団体が実施する防災のための施策に必要な財源の確保に係る地方税の臨時特例に関する法律案」とともに、10月28日に臨時国会に提出された(12月2日公布)。
- 3) 税制調査会における検討に当たって、「復興の基本方針」では「歳出削減及び税外収入の増収により確保される財源を3兆円程度と仮置きして進める」と記されたので、初めから10兆円程度(国税)の税制措置を検討することがおおよそセットされていたことになる。ただし、後に「歳出削減及び税外収入の増収により確保される財源」を増やすよう努力することがたびたび強調され、このことに伴い、税制措置の規模を縮減していくスタンスをとっている。
- 4) 19兆円程度、23兆円程度には「原則として原子力損害賠償法、原子力損害賠償支援機構法案に基づき事業者が負担すべき経費は含まれない」(「復興の基本方針」)。
- 5) 崎山(2012)によれば、「第3次補正予算の審議と並行して復興財源等についての3党協議が進められ、まず、11月8日に復興債の償還期間について、政府案の10年から25年に延長することで合意し、10日には、復興財源の税制措置の税目からたばこ税を外した。その際、所得税について、付加税を2.1%(25年1月から49年12月まで)、また、個人住民税について、①均等割の引上げを年1,000円(26年6月から36年5月まで)、②退職所得の10%税額控除を廃止(25年1月から)として、たばこ税の減収分を埋めるために所得税と個人住民税による増収幅を拡大した」。なお、3党とは民主党、自民党、公明党をさす。
- 6) 復興特別所得税は国税庁の統計において所得税のなかで取り扱われているのに対して、復興特別法人税は法人税とは別立てで取り扱われている。
- 7) 基準法人税額とは各事業年度の所得に対する法人税の額(特定同族会社の特別税率、所得税額控除、外国税

- 額控除等を適用しない場合の法人税の額)のことである。
- 8) 法人実効税率とは、法人事業税と地方法人特別税が損金算入されることを調整したうえで、法人税、法人住民税、法人事業税(所得割)、地方法人特別税の税率(法人事業税と地方法人特別税については外形標準課税の対象となる資本金1億円超の法人に適用される税率)を合計したものであるが、今回、法人税率(国税)を4.5%引下げたうえで法人住民税率(地方税)を維持することにより、法人実効税率は国税と地方税を合わせて5.05%(東京都)下がり、現行の40.69%(同)が35.64%となる。5.05%の内訳は、法人税分が4.18%、法人住民税分(同)が0.87%である。
- 9) 「復興・B型肝炎対策財源作業チーム」からの選択肢の提示に際しては、復興需要が低減する時期に減税となることが想定されているが、法人税や消費税に対する特別課税が念頭に置かれていたとすれば、復旧・復興に対する認識不足は明らかである。なお、この作業チームには直接関係ないが、成立した法にもとづく復興特別所得税であればどうかと問えば、的外れとなることが推察される。
- 10) 小池ほか(2011)によれば、平成23年度税制改正法案のうち所得税の給与所得控除等の見直しによる増収分が復興財源として活用されることになっていたが、11月10日の与野党合意で、相続税・贈与税の見直し等と併せて改正法案から削除し、24年度税制改正以降に先送りされることになった。
- 11) 自治税務局(2012)によれば、国会において地方たばこ税を対象から外して個人住民税均等割の引上げを10年間、年1,000円とした理由を問われ、「基本的には、可能な限り幅広く、薄くということになりますので、そういう観点で税を減らそうということ」「より多くの方々から、広く住民の方に負担をお願いしているということ」と答弁されている。
- 12) たばこ税は最終局面である3党協議において、葉タバコ農家への影響や、特定の消費者にのみ負担を求めることへの反発などから対象外とされた。葉タバコ農家の戸数は全国で岩手県が最も多く、福島県が第3位である(震災時点)。ただし、たばこ税については税制措置を講じて、販売本数の減少による減収の影響が生じるかもしれないことにほとんど言及されていないように見える。
- 13) 根拠法は「東日本大震災からの復興に関し地方公共団体が実施する防災のための施策に必要な財源の確保に係る地方税の臨時特例に関する法律」であるが、復興特別所得税や復興特別法人税と異なり、法律上の使途の制限はない。
- 14) 「復興応援国債」という新しい個人向け国債も発行されているが、これは期間10年(変動10年)の個人向け国債をベースにしており、当初3年間は金利を低く固定する代わりに、3年間換金せずに保有していると、保有残高に応じて「東日本大震災復興事業記念貨幣」と称したコインがもらえる。ただし、100万円以上の残高を保有している人に限られる。
- 15) 制度的な側面をみれば、森信(2011)で指摘されているように、税率引上げには益税解消、インボイス、逆進性対策など山積する問題を乗り越える必要があり、それらに政府がしっかり向き合っても、短期でクリアできる論点ではない。
- 16) 河北新報2013年10月3日付では共同通信社が10月1・2日に実施した全国緊急電話世論調査の結果があげられており、それによると、復興特別法人税の前倒し廃止に「反対」が65%で、「賛成」の24%を大きく上回っていた。東北地方においては「反対」は74%に及んだ。
- 17) 2013年10月に実施されたロイター企業調査によると、復興特別法人税が前倒し廃止となっても、その分のキャッシュフローを賃金に振り向ける企業は5%にとどまり、雇用人員の増強に充てる企業も5%と少なかったことが明らかになった。日本経済新聞社が10月1日に実施した経営者緊急アンケートでは「人件費の拡充」は23.6%で、最多回答の「国内への設備投資」34.1%に比して大きな開きがあった(複数回答可)。なお、管見の限り、経済界は必ずしも前倒し廃止を強く要望してきたわけではなかった。
- 18) 湖東(2011)では消費税を支持する者を想定して、「被災事業者には『災害減税法が適用されるから負担が緩和されるのではないか』と思っている人がいる。だが、所得税や法人税は所得がなければ課税されないうえ、所得税、相続税には減免措置や徴収猶予の措置が適用されるが、消費税には災害免除法の適用はない」、「実質的な税の減免措置はない」と鋭く指摘されている。
- 19) 財務省ホームページから「個人向け」とされた理由について、以下のように推察することができる。「国債の大量発行が続く中、国債を円滑に確実に発行していくためには、幅広い投資家層に国債を購入していただくことが重要です。こうした観点から、わが国の国債の保有構造をみると、金融機関の割合が高い一方で、個人等の割合は低くなっており、個人投資家の国債保有の促進が重要な課題」であるという財務省の認識がある。「個人投資家は、比較的、長期安定的な国債保有者として期待できると考えられ、国債の個人保有を促進し、国債の保有者層を多様化させることは、安定的な国債市場の形成や国債の円滑かつ確実な発行につながるものと期待しています」ということである。
- 20) 青木(2013)では地方税に対する特別課税について、「より根本的な疑問は、その使途が被災地の復興事業ではなく、各自治体の行う防災・減災事業とされていることである」とし、「復興事業だと言い張って恥ずかしくないのだろうか」、「政治家や官僚の思考回路と神経を疑うしかない」、「復興詐欺としかいいようがない」と述べられている。また、長野県地方税制研究会の「復興増税に対する意見」(平成23年12月19日)でも強烈に批判されており、細部にわたっていること

が特徴である。例えば、『個人住民税の退職所得10%税額控除廃止』を含めたのは明らかに単なる数字合わせにすぎないばかりか、復興増税の意味や地方が協力する仕組みを余計に分からなくしてしまっていると言わざるをえない」というのがそれである。

- 21) 本稿では事実の記述にとどめるが、個人住民税均等割の引き上げによる収入は基準財政収入額の算定対象になっている。

## 【参考文献】

- 青木宗明 (2013) 『『地方増税』と分権の再定義』(『地方財務』No703、ぎょうせい)。
- 伊藤元重 (2011) 「消費税率に踏みこまざるを得ない。所得税、相続税も見直す。復興財源を確保し成長戦略を加速」(寺島実郎他『震災からの経済復興13の提言』東洋経済新報社)。
- 内山昭 (2011) 「原状回復の費用相当額は、原則国庫負担で」(『税制研究』第60号、税制経営研究所)。
- 浦野広明 (2011) 「国民本位の税制改革」(『税制研究』第60号、税制経営研究所)。
- 熊澤通夫 (2011) 「復興税構想と抜本税制改革」(『税制研究』第60号、税制経営研究所)。
- 栗田但馬 (2011) 「大震災復旧・復興に関する歳入歳出一体議論と税財源確保のあり方」(『税制研究』第60号、税制経営研究所)。
- 栗田但馬 (2012) 「大震災復旧・復興における岩手沿岸の自治体行財政に関する問題と課題」(『地域経済学研究』第25号、日本地域経済学会)。
- 栗田但馬 (2014a) 「震災対応財政2年間の実態と課題—岩手沿岸市町村を事例に一」(『総合政策』第15巻第2号、岩手県立大学総合政策学会)。
- 栗田但馬 (2014b) 「災害の財政」(内山昭編著『財政とは何か』税務経理協会)。
- 栗田但馬 (2015) 「東日本大震災復旧・復興における岩手県行財政の実態と課題—2011～13年度を中心に—」(日本地方財政学会第23回大会報告論文)。
- 小池拓自・依田紀久・加藤慶一 (2011) 「平成23年度第3次補正予算と今後の課題—東日本大震災からの復興予算—」(『調査と情報』第729号、国立国会図書館)。

- 小池拓自 (2012) 「東日本大震災からの復旧・復興に向けた財政措置」(国立国会図書館調査及び立法考査局『東日本大震災への政策対応と諸課題』[http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo\\_3487581\\_po\\_20110409.pdf?contentNo=1](http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_3487581_po_20110409.pdf?contentNo=1)) 最終閲覧2015年5月31日。
- 湖東京至 (2011) 「復興財源に消費税増税は論外」(『税制研究』第60号、税制経営研究所)。
- 崎山健樹 (2012) 「18兆円に達した東日本大震災の復旧・復興経費—求められる震災からの復旧・復興と財政規律の維持—」(『立法と調査』No.329、参議院事務局企画調整室)。
- 佐藤主光・小黒一正 (2011) 『震災復興—地震災害に強い社会・経済の構築』日本評論社。
- 自治税務局 (2012) 「第179回国会及び第180回国会における地方税に関する主要な論議について」(『地方税』第63巻第10号、地方財務協会)。
- 大震災と地方自治研究会編 (1996) 『大震災と地方自治—復興への提言—』自治体研究社。
- 大和総研 (2011) 「未曾有の大震災からの復興へ『復興基金』と『復興連帯税』の創設を提言する」(<http://www.dir.co.jp/release/pdf/2011031801.pdf>) 最終閲覧2015年5月31日。
- 田中秀臣・上念司 (2012) 『『復興増税』亡国論—2013年“震災恐慌”を防げ!—』宝島社。
- 長野県地方税制研究会 (2011) 「復興増税に対する意見」。
- NIRA 政策レビュー No.52 「復興財源を考える」(2011)・森信茂樹、土居丈朗各教授の論文など ([http://www.nira.or.jp/president/review/entry/n110531\\_536.html](http://www.nira.or.jp/president/review/entry/n110531_536.html)) 最終閲覧2015年5月31日。
- 宮入興一 (2012) 「震災復興と税財政—東日本大震災と復興制度改革課題を中心に—」(日本租税理論学会編『大震災と税制』法律文化社)。
- 宮入興一 (2013) 「災害と地方財政」(重森暁・植田和弘編『Basic 地方財政論』有斐閣)。
- リチャード・クー (2011) 「債券市場は復興債に対応できるが日銀引き受けは最悪の事態を招く」(寺島実郎他『震災からの経済復興13の提言』東洋経済新報社)。