

イギリスの税制改革
(*The Britain's Tax reform*)

関西大学教授 橋本恭之
(Kyoji Hashimoto)

要旨

今後の税制改革の方向性を考えるうえで、国際的な税制の比較は重要な判断材料のひとつとなる。本稿では、イギリスの税制改革を紹介するとともに、日本の税制のあるべき姿を検討している。イギリスでは付加価値税率にゼロ税率を採用しているが、これは基本税率が 17.5% と非常に高いためである。イギリスのキャピタル・ゲイン税は、分離課税でありながら総合課税の性格も併せ持っていることである。資本市場の活性化が要請されている日本の譲渡所得課税の改革において参考にすべき制度である。イギリスの税・社会保障システムの統合への試みは、従来のシステムよりも社会保障給付受給者の労働意欲を促進するものとなっている。日本でも社会保障給付と所得税の統合を検討すべきである。

1 世界の税制改革と日本

経済のグローバル化の中で、わが国だけが世界の税制改革の潮流を無視するわけにはいかない。「ヒト」「モノ」「カネ」の国際的な移動が益々活発化している現状において、たとえばわが国だけが異常に重たい税負担を課した場合、産業の空洞化や資本の逃避が懸念されることになる。

近年の世界の税制改革は、所得税のフラット化、消費課税へのシフト、法人税率の引き下げの方向にある。所得税のフラット化は、1980年代後半のレーガン政権、サッチャー政権誕生にともなう新保守主義の台頭に伴い、世界の税制改革に取り入れられてきた。わが国でも、1989年の抜本的税制改正により税率表が5段階にまで簡素化され、2000年からは税率表が4段階、所得税の最高税率は37%まで引き下げられている。また、伝統的に間接税の比率が高かったヨーロッパ諸国の付加価値税の税率は、EUの標準税率である15%に収斂しつつある。東南アジア諸国でも相次いで付加価値税を導入してきた。わが国でも1989年4月から実施された消費税の税率は、1997年から税率5%となった。法人税の税率も世界的にみると30%台まで引き下げられてきた。わが国でも1999年より法人税の基本税率は30%となった。

このように、今後の税制改革の方向性を考えるうえで、国際的な税制の比較は重要な判断材料のひとつとなる。そこで、本稿では、イギリスの税制改革を紹介するとともに、日本の税制のあるべき姿を検討しよう。

2 イギリスの税制改革の経緯

この節では、近年におけるイギリスの税制改革について所得税、付加価値税、相続税を取り上げて概観しておこう。表1は、イギリスの所得税制の経緯をまとめたものである。前述したように、1979年に保守党のサッチャー政権が成立したことで、所得税のフラット化という新保守主義的な税制改革がおこなわれている。具体的には、1988年に所得税の基本税率は25%と40%の2段階になっている。この改革のねらいは、累進税率の緩和による労働意欲の促進である。この所得税制のフラット化への試みは、1990年に成立したメージャー政権にも引き継がれている。1995年改正では、25%から24%に引き下げられ、さらに1996年の改正では23%まで引き下げられた。

表1 イギリスの所得税税制の経緯

1979年	所得税基本税率33%、勤労所得の最高税率83%、資本所得は15%の付加税を入れて98%
1984年	生命保険料控除廃止
1988年	所得税は基本税率25%と40%の2段階
1993年	20%の軽減税率適用を2,000ポンドから2,500ポンドに引き上げ。(1994-1995年度には3,000ポンド引き上げ)
1995年	所得税の基本税率を24%に引き下げ、利子所得に対する源泉徴収率を25%から20%に引き下げ。(ただし、40%の税率が適用される高所得者は申告時にさらに20%を納付。)税率区分および人的控除に対する3.9%のインデクセーション(物価調整減税)の実施。(1996年実施)
1996年	基本税率を24%から23%に引き下げ。2.1%のインデクセーションの実施。(1997年実施)
1997年	年間5,000ポンドまでの貯蓄に関する利子所得は非課税。3.6%のインデクセーションの実施(1998年実施)
1999年	税率10%の軽減税率の導入(1999年度から) 基本税率を23%から22%に引き下げ(2000年度から) 夫婦者税額控除を2000年度以降原則廃止。 全世帯一律416ポンドの児童扶養税額控除(Children's Tax Credit)導入、2000年度実施。 世帯税額控除(Working Families Tax Credit)を1999年10月に導入。
2000年	キャピタルゲイン税を20%、40%から、10%、20%、40%の3段階に。 インデクセーションの実施。 人的控除(所得控除)は4,335ポンドから4,385ポンドへ。 (なお64歳から74歳の老年者控除は、5270ポンドから5790ポンドへ引き上げ、75歳からの老年者控除は5980ポンドから6050ポンドへ引き上げ) 65歳から74歳の老年夫婦者税額控除は、£5,125×10%から£5,185×10%へ引き上げ、75歳からの老年夫婦者税額控除は£5,195×10%から£5,255×10%へ引き上げ。 夫婦者税額控除適用所得上限は、16,800ポンドから17,000ポンドへ引き上げ。 個人非課税貯蓄の限度額を5,000ポンドから7,000ポンドへ引き上げ。

1997年に登場したブレア政権は、ニューレーバーを旗印に、労働党政権であるにもかかわらず、保守党政権下のもとで進められてきた税制改革の方向性をそれほど変えてはいない。ただし、低所得層へ配慮するために1997年に年間5,000ポンドまでの貯蓄に関する利子所得は非課税とし、1999年度改正では、税率10%の軽減税率導入を決めている。さらに、2000年度改正において、キャピタルゲイン税を20%と40%の2段階から、10%、20%、40%の3段階に改革した。ブレア政権下での所得税に関する税制改革の最大の特徴は、社会保障給付制度と所得税制の統合へ向けた改革である。これについては、次節で詳しく触れることにしよう。

表 2 は、イギリスの付加価値税制の経緯をまとめたものである。イギリスは、逆進性緩和のために、付加価値税に複数税率を採用していることで知られている。1982 年度改正では、従来、ゼロ税率適用対象としての食料、子供用衣類、燃料、電力、7.5%の標準税率、12.5%の割り増し税率適用の贅沢品の3区分の複数税率であったものが、ゼロ税率適用の生活必需品（食料、子供用衣類、燃料、電力）と15%の標準税率適用の2区分に整理されている。さらに1991年には、付加価値税の標準税率が17.5%という水準にまで引き上げられている。1993年度改正では、従来はゼロ税率が適用されていた家庭用燃料および電力に対して、1994年4月から8%で課税し、1995年4月から17.5%の標準税率で課税することになった。この引き上げの理由は、環境への配慮と財源確保のためである。つまり、地球温暖化対策としての環境税的性格を持たせたわけである。さらに、環境面への配慮として、1997年改正でも、省エネ断熱材に5%の軽減税率を適用することになった。

表2 イギリスの付加価値税税制の経緯

1982年改正	ゼロ税率適用、食料、子供用衣類、燃料、電力 7.5%の標準税率 12.5%の割り増し税率適用の贅沢品の区分を と に整理。標準税率は15%に。
1991年	標準税率を15%から17.5%に引き上げ
1993年改正	ゼロ税率の適用対象だった家庭用燃料および電力に、8%で課税。引き上げの理由は、環境への配慮と財源確保。(1994年4月実施) 家庭用燃料および電力の税率を17.5%に。(1995年4月実施)
1997年改正	省エネ断熱材に5%の軽減税率を適用

表 3 は、イギリスの相続税制の経緯をまとめたものである。イギリスの相続税制の歴史は、1694年の遺言税(probate duty)、1894年の遺産税(estates duty)にまで遡ることができる。これは、死亡した人に課税する遺産税であった。その後1975年には生前贈与にも課税する資本移転税(capital transfer tax)へ移行、生涯移転の累積額を課税対象とすることになった。

1986年には、相続税(inheritance tax:IHT)へ改正されている。これは我が国と同様に取得税タイプのものとなっている。死亡者でなく、財産を相続した人に対して課税されることになったのである。この相続税は、30%から60%の4段階の累進税率表のもとで課税されていた。しかし、1988年からは、課税最低限を超える金額に対して、一律40%で課税されることになった。

表3 イギリスの相続税制の経緯

1694年	遺言税(probate duty)
1894年	遺産税(estate duty)
1975年	遺産税から生前贈与を含む資本移転税(capital transfer tax)へ移行、生涯移転の累積額を課税対象
1982年	累積期間を10年に
1986年	相続税(inheritance tax:IHT)へ改正
1987年	30～60%の4段階の累進税率表
1988年	11万ポンド以上に対して40%の一律税率
1992年3月から95年4月	課税最低限は150,000ポンド。インデクセーションの停止。
1995年5月から1997年3月	154,000ポンドに引き上げ。
1996年改正	相続税の課税最低限を200,000ポンドから215,000ポンドに引き上げ。(1997年実施)
1997年改正	インデクセーションにより、基礎控除を215,000ポンドから223,000ポンドに引き上げ。(1998年実施)
2000年改正	課税最低限を231,000ポンドから234,000ポンドに引き上げ。

3.イギリスの税制の現状

この節では、まず前節でみたような税制改正の動きがイギリスにおける税負担にどのような影響を与えてきたのかを明らかにする。次に、イギリス税収構成の推移をみることで、基幹的な役割を果たしてきた税目が何であったかを調べ、その基幹的な税目が現在どのような役割を果たしているのか見ていくことにしよう。

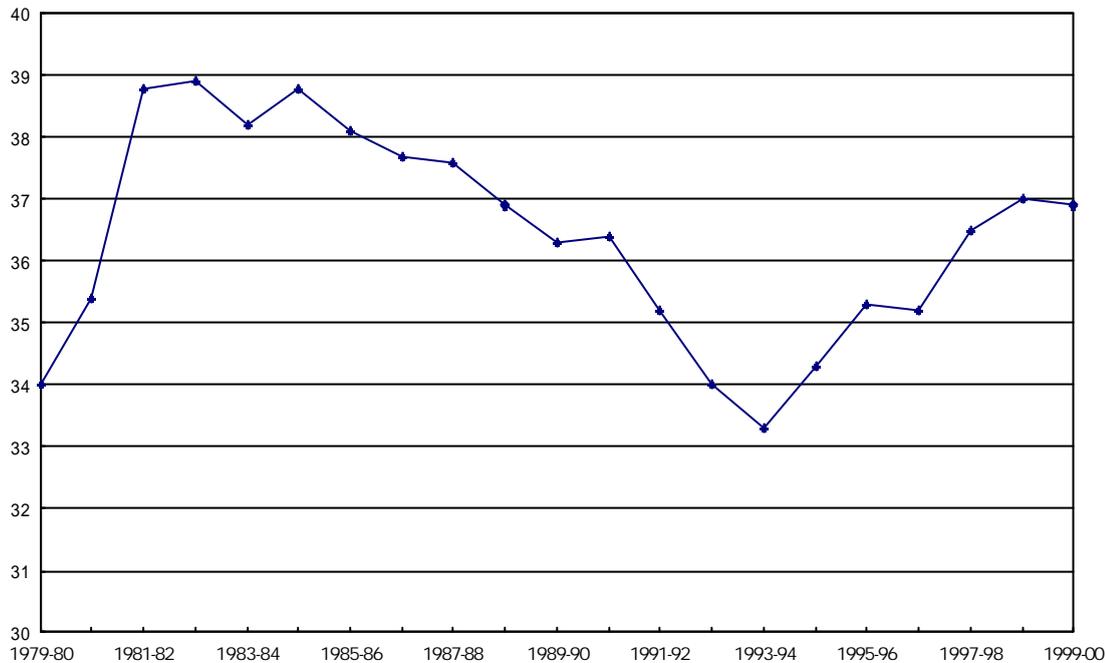
を

(1) イギリスの税負担の推移

図1は、イギリスの純租税・社会保障負担率の推移を描いたものである。1979年-80年に約34%だった負担率は、1981-82年に1982-83年に急激に上昇し、約39%まで跳ね上がっている。その後4年間は横ばいとなっている。この負担率の急上昇は、前節でみた付加価値税率の標準税率が7.5%から15%へ大幅に引き上げられたことによるものである。その後4年間は横ばいとなっている。1985-86年以降は、負担率がなだらかに減少していく。1991年には付加価値税率が15%から17.5%に引き上げられているが、この引き上げによる負担率の上昇は見られない。1993-94年に約33%にまで下がった負担率は、再び上昇していく。これは、1994年4月から、ゼロ税率が適用されていた家庭用燃料および電力の付加価値

値税率が8%に引き上げられ、1995年4月からは標準税率の17.5%で課税されるようになったことで説明できよう。

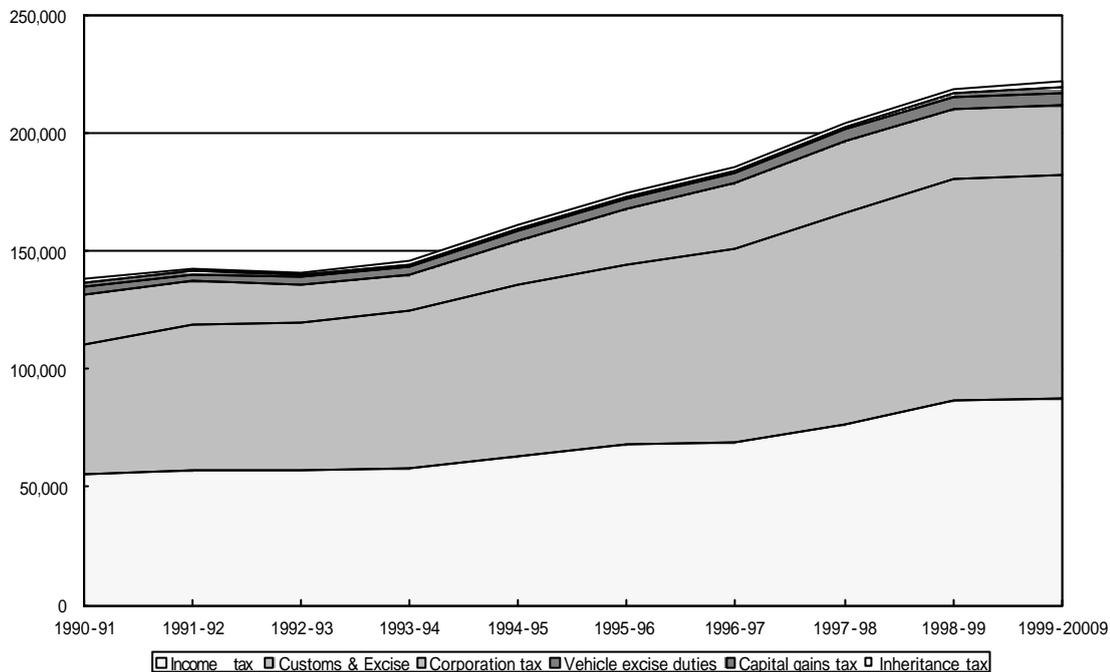
図1 イギリスの純租税・社会保障負担率の推移



出所 HM Treasury (2001), *BUDGET 2001 Investing for the Long Term: Building Opportunity and Prosperity for All*, The Stationery Office より作成。

次に、イギリスにおける最近10年間の主要な税収の推移をみたものが図2である。図によるとイギリスにおいて税収比率が高い税目は、所得税と付加価値税を代表とする間接税であることがわかる。この両者の税収額はほぼ同じである。最近10年間の動きとしては、なだらかに税収が増加していることがわかる。これは経済成長に伴う増加であると考えられる。この両者について税収が多いのは、法人税である。ただし、その税収は所得税、間接税の税収の約3分の1程度にすぎない。法人税の税収は、世界的なバブル崩壊後の1993-4年には14,887百万ポンドまで落ち込んだが、最近のイギリス経済の好調さを反映して、その後は順調に増加し、1999-2000年には29,900百万ポンドと約2倍程度にまで税収が回復している。その他の税収項目としての、Vehicle excise duties とキャピタルゲイン税、相続税の税収比率はそれほど多くないことがわかる。

図 2 主要税収の推移（単位：百万ポンド）



出所：National Statistics (2000), *Inland Revenue Statistics 2000*, A National Statistics publication.より作成。

(2) イギリスの所得税改革

1980年代の世界的に見た所得税フラット化に伴う、所得税率の引き下げにもかかわらず、以上でみたようにイギリスの税制の中で所得税は依然として重要な位置を占めている。その所得税に関しては、最近興味深い税制改革がおこなわれている。

表 4 1997年7月以降に告知された所得税改革

	改革	実施年	2001-02年時点での予算の影響についての推計値(実質額) (単位 100万ポンド)
1998年 予算	勤労世帯税額控除創設 夫婦控除:15%から10%へ軽減をカット 65歳以上に対しては軽減分を補償	1999年10月 1999年4月	-1,300 1,120
1999年 予算	税率10%を新設 老人に対する人的控除増額 勤労世帯税額控除、障害者税額控除増額	1999年4月 1999年4月 1999年10月	-1,800 -100 -750
	1935年4月5日生まれ以降の者については 夫婦控除廃止	2000年4月	2,000
	基本税率を22%へ引き下げ	2000年4月	-3,000
	児童税額控除創設	2001年4月	-2,050
2000年 予算	利子所得は各納税者の適用限界税率で課税 16歳以下の子供を持つ家庭への勤労世帯税 額控除、所得比例給付をそれぞれ2000年6 月と10月から4.35ポンド増額	2000年4月 2000年6月、 10月	-180 -1,295
	児童税額控除を4,160ポンドから4,420ポ ンドへ増額	2001年4月	-130

出所：Myck, M. (2000), "Fiscal Reforms Since May 1997", *The Institution for Fiscal Studies*, BreifingNoteNo.14.p4 引用。

表4は、最近の所得税改革の中身とその改革及ぼす影響をまとめたものである。予算額への影響の欄は、マイナスの数字は減税をプラスの数字は増税の効果を持つことを意味している。1998年予算では、Working families' tax credit (勤労世帯税額控除)の導入がおこなわれている。これは、1998年のTaylor報告で子供をもつ低・中堅所得者の所得を押し上げるために導入が推奨されたものである。社会保障給付システムとして従来実施されていた family credit (世帯手当)の代わりに1999年10月から実施された。1999年予算では児童税額控除が創設されている。一方で、1999年予算では夫婦控除が廃止されている。このような所得税改革は、実は所得税制度と社会保障制度の統合を目指した動きであった。これは、児童手当などの社会保障給付、最低賃金制度、所得税における控除を根本的に見直そうというものである。その背景には、従来のシステムが社会保障給付を受給している世帯の労働意欲を損ない、結果として貧困のわなを作り出してきたという反省がある。つまり、生活保護のような社会保障給付は、通常、対象世帯の所得が上昇した場合、減額

されることになる。この減額割合が高ければ、受給世帯の勤労意欲を阻害することになる。このような弊害を防ぐためには、フリードマンの提唱した負の所得税を採用することが効果的であることが知られている。

図3 負の所得税のアイデア

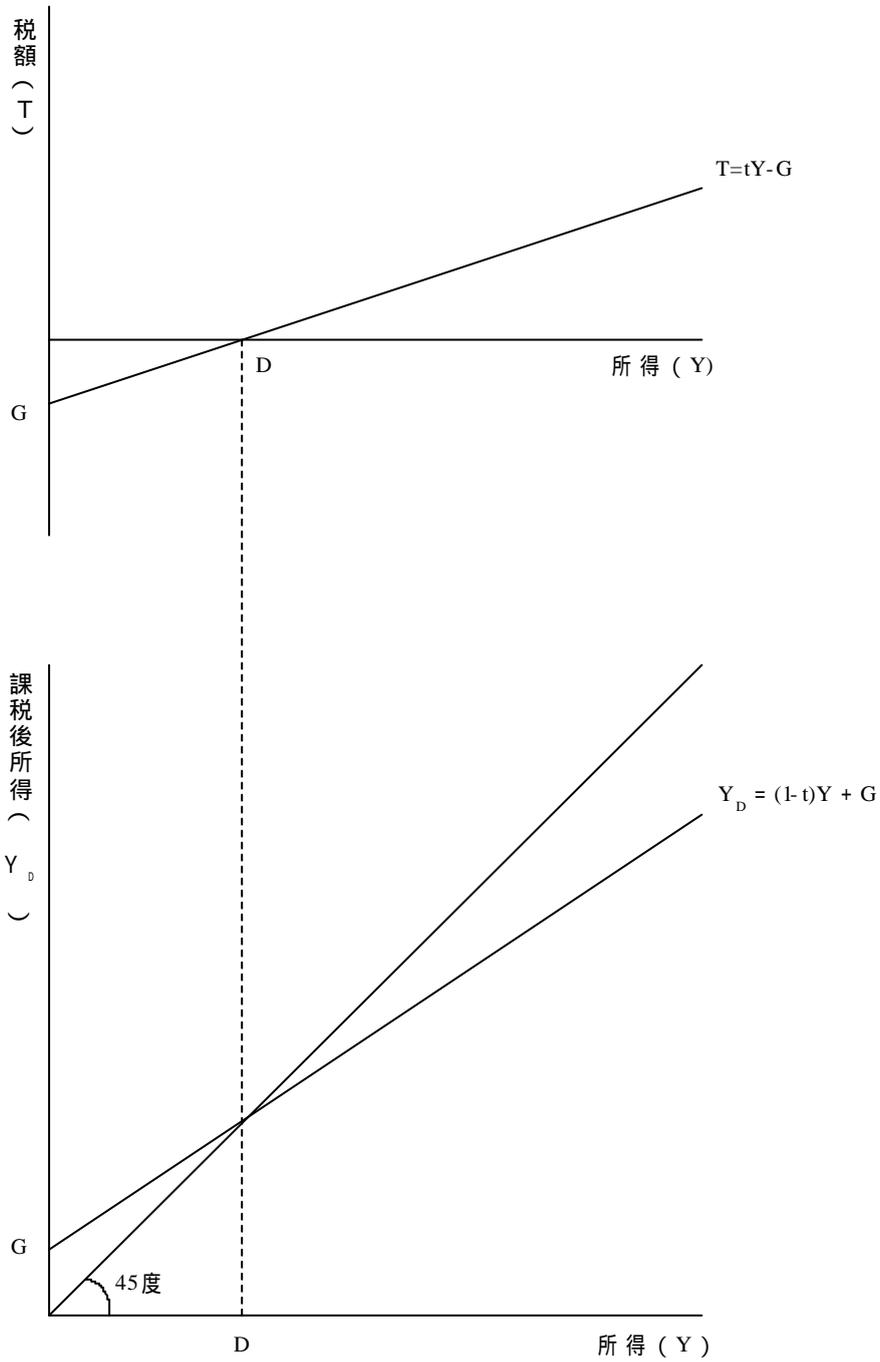


図4は、フリードマンの負の所得税構想を図解で示したものである。図4の上の図には所得と所得税額の関係が、下の図には課税前所得と課税後所得の関係が描かれている。負

の所得税システムのもとでは、社会保障給付システムと所得税は統合され、すべての世帯に対して Tax Credit が支給される。この Tax Credit は、課税最低限を上回る世帯に対しては、税額控除として機能し、課税最低限以下の世帯に対しては、(定額)補助金として機能する。

いま、限界税率を t 、所得を Y 、Tax Credit を G とおくと負の所得税のもとでの税額 T は、

$$T = t Y - G$$

で計算されることになる。このような税制のもとでは、図のように所得と税額の関係は、切片 G と傾き t で示される 1 次関数となる。この図の D は課税最低限である。課税最低限以下の納税者に対しては補助金が交付されることがわかる。所得がゼロの場合の補助金額は G となり、所得が上昇するにつれて補助金額は一定の比率で減少していくことになる。

このようにして求められる所得と税額ないし補助金を用いて、課税前の所得と課税後の所得の関係を示したものが図 3 の下の図である。税制がない場合には、課税前の所得と課税後の所得は完全に一致することになる。そのような状況は、図 3 の 4 5 度線で示されている。負の所得税が実施された場合には、課税最低限の水準より上では課税後所得が減少し、課税最低限の水準より下では課税後所得が上昇していることがわかる。課税後所得 Y_D は、課税前所得 Y から税額 T を差し引いたものであるので

$$\begin{aligned} Y_D &= Y - T \\ &= Y - (t Y - G) \\ &= (1 - t) Y + G \end{aligned}$$

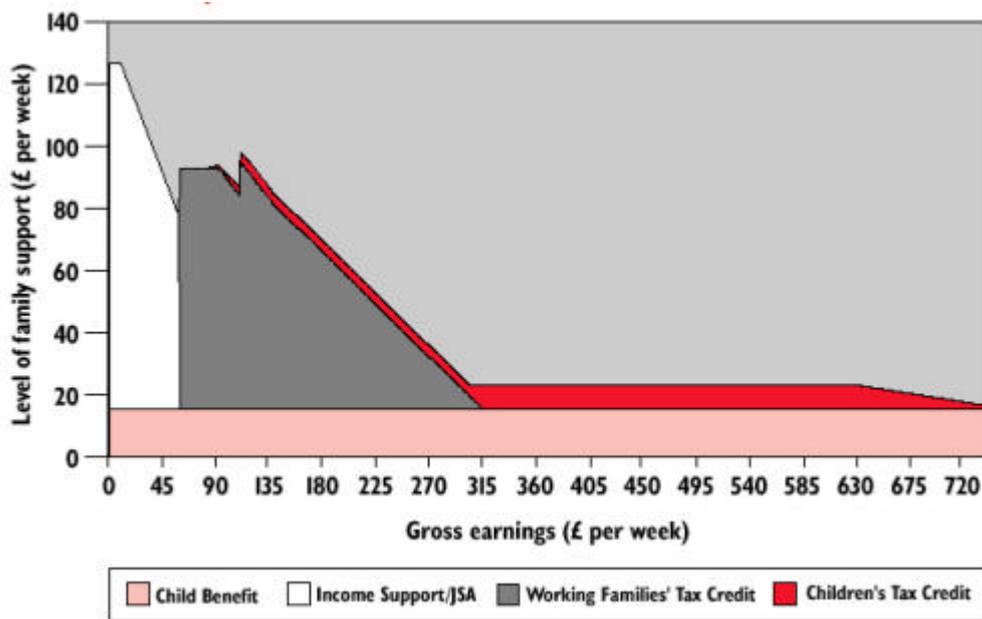
となる。この負の所得税の最大の利点は、課税最低限以下の補助金を受け取っている人達の労働意欲を阻害しないところにある。図 3 に示されているように補助金額が一定の比率で徐々に減らされるので、課税前所得の上昇につれて課税後所得が必ず上昇するからである。通常的生活保護などの所得保障システムでは、課税最低限以下の人達に一定の社会保障給付を支給するが、その支給額は支給対象者に所得が発生すると、その所得額分だけ給付額が削減されてしまうケースが多い。これは、従来の所得保障システムは、課税最低限以下の人達に対して 100% の限界税率で課税していることに等しい。負の所得税はその

ような弊害を除去できるのである。

(3) 所得税制と社会保障給付制度の統合

イギリスにおける改革は、基本的には上記のような負の所得税のアイデアを取り入れたものである。その改革の概要は、税・社会保障給付システムの統合後の姿を描いた図5を見ることであきらかになる。子供を持つ世帯は定額の児童手当 (child benefit) が交付される。さらに児童税額控除 (integrated child credit) が、子供を持つすべての世帯に対して、給付されている。ただし、週当りの収入が約 630 ポンドを超えると徐々に削減されていくことになる。週当り収入が約 50 ポンドを下回る世帯には所得補助 (income support) が給付される。ただし、この所得補助は収入が上昇するにつれて急速に削減されていくことになる。勤労世帯税額控除 (working families' tax credit) は、週当り収入が約 50 ポンドを超えると支給対象となっている。この税額控除も収入の上昇につれて少しずつ減額されることになる。

図5 2001年4月からの世帯に対する財政支援の構造



出所：HM Treasury

(1998), *The Modernisation of Britain's Tax and Benefit System*, Number Six.P13 引用。

表 5 WFTC の数値例

単位：ポンド

総収入:父	250
社会保険料	-16.6
所得税	-24.44
総収入:母	100
社会保険料	-1.6
所得税	-1.57
1週間の純総収入	305.79
WFTC	
基本税額控除	53.15
30時間超手当	11.25
児童手当(11歳以下の子供2人)	51.2
児童保護手当(総児童保護費用150ポンド)	105
総税額控除	220.6
純総収入91.45ポンド超の55%	-117.89
1週間の純所得合計	408.50

出所：出所：Myck, M. (2000), "Fiscal Reforms Since May 1997", *The Institution for Fiscal Studies*, Breifing Note No.14. p10 引用。

この勤労世帯税額控除のさらに詳しい計算方法を数値例で示したものが表 5 である。この表では夫婦子供 2 人の世帯で、夫が週当たり 250 ポンド、妻が週当たり 100 ポンドだけ稼いでいるケースを想定している。夫と妻の所得税、社会保険料を差し引いた後の純総収入は 305.79 ポンドになる。この夫婦には、まず基本税額控除として 53.15 ポンドが支給される。さらに労働時間が 30 時間を超えていた場合には 11.25 ポンドが加算される。子供が 11 歳以下ならば、児童手当として 51.2 ポンドが支給される。さらに夫婦が子供を預けるための費用として児童保護手当が支給される。この支給額は子供 2 人のケースでは児童保護費用の上限が 150 ポンドに設定されている。児童保護費用が上限を超えているケースには、150 ポンドの 70% である 105 ポンドが支給される。これらの税額控除の合計額は 220.6 ポンドとなる。この税額控除は、純総収入が 91.45 ポンドを超えている場合には 55% が削減される。この表では純収入が 305.79 ポンドなので、91.45 ポンドを 214.34 ポンド超過していることになる。したがって税額控除は 213.34 ポンドの 55% に相当する 117.89 ポンドだけ削減される。最終的にこの夫婦の純所得合計は 408.50 ポンドとなる。

つまりこの夫婦は、最終的には政府に納める金額よりも政府から支給される金額の方が大きくなるわけである。しかし、従来のシステムに比べると働けばそれだけ、手取りが多くなるように配慮した制度となっていることが理解できよう。

(4) 法人税の改革

表 6 法人税率 (2000-01 年)

利潤 (ポンド)	限界税率 (%)	平均税率 (%)
10,000 以下	10	10
10,001 から 50,000	22.5	10-20
50,001 から 300,000	20	20
300,001 から 1,500,000	32.5	20-30
1,500,000 以上	30	30

出所：L. Chennells, A. Dilton and N. Roback (2000) "A Survey of the UK Tax System", *The Institute for Fiscal Studies*, Briefing Note No.9.p13 引用。

イギリスの法人税は、図 2 でみたように税収に占める割合はそれほど高くない。しかもすでに述べたように、近年世界的な法人税税率の引き下げに期を合わせて、基本税率を下げてきた。基本税率は、1997 年に 33% から 31 % に引き下げられ、1999 年から 30% となっている。2000-01 年の税率は、表 6 のように中小企業に対する軽減税率が設けられていることがわかる。具体的には、利潤が 10,000 ポンド以下の零細企業の軽減税率は 10%、利潤が 300,000 ポンド以下の企業は 20 % の軽減税率適用されることになっている。なお、この軽減税率適用の区分前後の企業に対しては、平均税率がジャンプしないための措置が講じられている。

(5) 間接税の改革

図 2 でみたように所得税とともにイギリスの税制のなかで重要な位置を占めているのが間接税である。イギリスの間接税としては、付加価値税以外にも酒、たばこ、ガソリンなどの特定の品目に対する個別間接税 (excise duties) が存在する。表 7 は、個別間接税の税額とその税額が価格に占める割合をまとめたものである。この表をみるとわかるように、ガソリン価格の 80 % 以上が税金となっている。ガソリンに対する税率の重さは、環境税的な意味合いもあるが、国民の間では不満が高く、2000 年の夏には大規模なストライキ

も行われた。

表 7 その他の間接税，2000-01 年（2000 年 4 月価格）

	税額 (ペンス)	価格に占める個 別間接税の比率	価格に占める VAT を 含む総間接税の比率
20 本入りタバコ：		70.7%	88.2 %
従量税分	181		
従価税分（小売価格の 22 %）	87		
1 パイントのビール	26	14.4	29.3
ワイン（75cl ボトル当たり）	116	35.5	50.4
スピリッツ（70cl ボトル当たり）	548	44.6	59.5
ガソリン（リットル当たり）	51	70.3	85.2
無鉛ガソリン（リットル当たり）	49	74.8	89.7
ディーゼル燃料（リットル当たり）	49	73.6	88.5

出所：L. Chennells, A. Dilton and N. Roback (2000) "A Survey of the UK Tax System", *The Institute for Fiscal Studies*, Briefing Note No.9.p9 引用。

その他の特定品目に対する間接税としては、自動車税（Vehicle excise duty）、空港利用税（Air passenger duty）、Insurance premium tax、ごみ処理税（Landfilltax）などがある。

表 8 所得階級別の間接税負担（1993 年）単位：%

	第 1 分位	第 2 分位	第 3 分位	第 4 分位	第 5 分位	計
付加価値税	11.2	9.9	9.5	8.6	7.1	8.6
ビール、サイダー	1.0	0.9	0.9	0.8	0.5	0.7
ワイン、スピリット	0.8	0.7	0.7	0.6	0.7	0.7
タバコ	5.5	3.3	2.2	1.3	0.5	1.7
石油	2.4	2.2	2.1	1.9	1.2	1.8
自動車税	0.8	0.7	0.7	0.6	0.4	0.6
その他の最終生産物	2.3	1.8	1.7	1.2	0.9	1.4
中間段階での税	7.1	5.8	5.3	4.8	3.9	4.9
全間接税	31.2	25.4	23.0	19.9	15.3	20.2

出所：S. James and C. Nobes (2000), *The Economics of Taxation*, Fiscal Times Prentice Hall.p244 引用

このイギリスの間接税は、付加価値税率の標準税率が 17.5%とかなり高いことからかなり重たいものとなっている。生活必需品についてはゼロ税率が適用されているものの、かなりの税負担の逆進性が見られる。表 8 は、イギリスにおける所得階級別の間接税の負担率を推計したものである。この表によると VAT の負担率は、第 1 所得分位が 11.2 %、第 2 所得分位が 9.9%、第 3 所得分位が 9.5 %と所得が上昇するにつれて負担率が低下し

ており、明確な逆進性が見られている。その他の間接税を含めると、この逆進性はさらに強められ、第1分位の負担率は31.2%にも達しているのに対して、第5所得分位では15.3%にまで低下している。

(6) 資産課税の改革

イギリスのキャピタル・ゲイン税 (Capital gain tax) は1965年に導入された。これは、個人、代理人、被信託人による資産の処分時に生じたキャピタル・ゲインに賦課される。個人のキャピタル・ゲインは2000-2001年現在において7,100ポンドまでは課税されない。税率は、所得税の限界税率が10%の個人については10%の税率で課税され、22%の標準税率が適用されている個人については20%で課税され、最高税率の40%が適用されている個人については40%となる。したがって、標準税率が適用されている個人については、わずかだが、キャピタル・ゲイン税の税率の方が低くなっている。つまり、所得税とキャピタル・ゲインは、分離されているものの所得税の適用税率を利用しているという意味では、完全な分離課税ではなく、実質的には総合課税的な要素を持っていることになる。なお、法人に生じたキャピタルゲインについては、法人税の対象となる。

表9 資産保有期間とキャピタルゲイン税

資産保有期間	非事業用資産		事業用資産	
	賦課率	最高税率適用者の 実効限界税率	賦課率	最高税率適用者の 実効限界税率
0年	100%	40%	100.0%	40%
1	100	40	87.5	35
2	100	40	75	30
3	95	38	50	20
4	90	36	25	10
5	85	34	25	10
6	80	32	25	10
7	75	30	25	10
8	70	28	25	10
9	65	26	25	10
10年以上	60	24	25	10

出所: L. Chennells, A. Dilton and N. Roback (2000) "A Survey of the UK Tax System", *The Institute for Fiscal Studies*, Briefing Note No.9.p11 引用

イギリスのキャピタルゲイン税のいまひとつの特徴は、1998年の税制改正により導入

された資産保有期間による軽減措置である。わが国における土地建物の長期譲渡所得に対するの同様に長期保有の場合には、税率が低くなるように設計されている。ただし、資産保有期間の区分が一年ごとになっており、経過割合が長期になるにしたがって大きくなるように設定されている。この保有期間による経過割合を示したものが表9である。非事業用資産について、説明しよう。資産保有期間が0年から2年の場合には、賦課率が100%なのでそれぞれの適用限界税率がそのまま使用される。40%の限界税率適用者ならばキャピタル・ゲイン税は40%の税率となる。資産保有期間が3年になると賦課率は95%となり、40%の限界税率適用者については、 $40\% \times 0.95 = 38\%$ の限界税率がキャピタルゲイン税として課税されることになる。このように賦課率が小刻みに低下することにより長期保有のキャピタルゲインに対する限界税率が徐々に低下していくことになる。なお、事業用資産の場合には、非事業用資産に比べて賦課率が低く、最高税率適用者の場合でも、保有期間4年からは実効限界税率は10%となる。

4. イギリスの税制改革からの教訓

最後に、イギリスの税制全般からわが国の税制改革の際に参考にすべき点をまとめることでむすびとしよう。

第1に、付加価値税における食料品に対するゼロ税率は、17.5%という非常に高い基本税率によるところが多いことである。この高い基本税率ゆえに、ゼロ税率による逆進性緩和措置を採用しているにもかかわらず、表6に示されているように間接税には明確な逆進性が存在している。

第2に、イギリスのキャピタル・ゲイン税は、分離課税でありながら総合課税の性格も併せ持っていることである。垂直的な公平の観点からは、すべての所得を合算し総合課税することが望ましいという見方ができる。しかし、キャピタル・ゲインを含めた総合課税は、資本課税における効率性や税務行政上の問題点が指摘されてきた。経済のグローバル化のなかで、資本への重課は経済活動に対してマイナスの影響を与える恐れがあり、納税者番号制度を持たないわが国ではキャピタルゲインを捕捉して総合課税することが困難だからである。最高税率での分離課税として一端徴収し、給与所得などその他の所得の合計に応じて調整するような仕組みも検討すべきであろう。なお、その場合、効率性の観点から現在の国と地方を合計した最高限界税率50%は、一層の引き下げが要請されることになる。

このイギリスの税・社会保障システムの統合は、完全なる負の所得税を実現するものにはなっていないが、従来のシステムよりも社会保障給付受給者の労働意欲を促進するものとなっている。また、所得税における所得控除としての扶養控除を廃止し、児童税額控除に切替えるという改革は、税負担の公平性の点からも評価できるものである。所得控除として扶養控除を認めることは、適用限界税率の高い、高所得者ほど児童扶養による節税額を大きくしてしまうからである。

このような税制と社会保障給付システムの統合への改革は、わが国の税制・社会保障制度の改革においても取り入れるべきものである。近年の税制改革においては、各種の人的控除が大幅に拡充されてきている。たとえば、扶養割り増し控除の新設などがおこなわれてきた。しかし、このような所得控除の拡大は、高所得層に対して相対的に有利に働くことになる。わが国でも、年少者に対する扶養割り増し控除が廃止され、児童手当に振り替えられるという改革がおこなわれたものの、税・社会保障給付制度の統合には程遠いのが現状である。近年のわが国における出生率の一層の低下により、少子化対策は、これまで以上に重要な政策目標となってきた。わが国においても、扶養控除を廃止し、児童手当に切替えるなどの抜本的な税・社会保障給付システムの統合が必要となろう。

[参考文献]

- Chennells, L. Dilton, A. and N.Roback (2000), "A Survey of the UK Tax System", **The Institution for Fiscal Studies**, Breifing Note No.9.
- Dilnot, A. and J. McCrae (1999), "Family Credit and the Working Families' Tax Credit," **The Institution for Fiscal Studies**, Breifing Note No.3.
- Foreman, A. (2000), **Tax Handbook 2000-01**, Allied Dunbar.
- Golding, J. (2000), **Tolley's Inheritance Tax 1999-2000**, Tolley Publishing
- James, S. and C. Nobes (2000), **The Economics of Taxation**, Fiscal Times Prentice Hall.
- Lymer, A. and D. Hancock (2000), **Taxation Policy and Practice seventh edition 2000/2001**, Thomson Learning.
- Myck, M. (2000), "Fiscal Reforms Since May 1997", **The Institution for Fiscal Studies**, Breifing Note No.14.
- Taylor (1998), **The Modernisation of Britain's Tax and Benefit System**, Number Two (Work incentives).
- 橋本恭之 (2001) 「イギリスの税制の現状について」 『租税研究』 No.618.
- 橋本恭之 (2001) 「イギリスの財政改革」 『国際税制研究』 近刊.