

# 給付付き障害者税額控除の立法提案

## ——英・米の制度を参考に——

三宅 誠

(京都産業大学大学院マネジメント研究科博士前期課程1年)

---

### 目 次

はじめに

第一章 わが国の障害者の現状

第一節 障害者自立支援法

第二節 障害者の所得保障

第三節 小括

第二章 わが国の障害者控除の現状と課題

第一節 障害者控除の沿革

第二節 所得控除と税額控除

第三節 小括

第三章 米・英の給付付き税額控除

第一節 アメリカ

第二節 イギリス

第三節 小括

第四章 給付付き障害者税額控除の立法提案

第一節 わが国への給付付き税額控除の導入議論

第二節 「給付付き障害者税額控除」の立法提案

第三節 本提案の意義

おわりに

---

## はじめに

現在の社会保障制度における問題点の1つに、障害者本人の所得保障や就労の権利の脆弱性に起因する「障害者の自立」や「社会参加」が困難になっている状況がある。他方、わが国の障害者控除は「障害による余分な生活費に対する配慮」と「就業・稼得機会の断念等による所得補填に対する配慮」等、障害者に対する一定の所得保障を当該控除の趣旨として掲げている。しかし、障害者の多くは課税最低限以下であることが統計上明らかであり、所得控除制度では便益が及ばないという問題点がある。近年、わが国の基幹税たる所得税制度の所得再分配機能の弱体化の原因の1つに所得控除に起因する諸問題が指摘されており、障害者控除は他の人的控除に比して「社会保障制度との補完性」が強く、政策的な要請からも税額控除の方が適していると考えられる。しかし、税額控除に問題がない訳ではなく、所得税免税点以下の層に減税の便益が及ばないという点においては所得控除と同じである。

そのため、税額控除による税額軽減効果を十分に享受できない低所得者に対して税額控除できない分を給付するという一面を持つ「給付付き税額控除」のメリットを障害者控除に取り入れることで、より当該控除の趣旨に合致した所得保障機能を充実させることが可能になると考える。また、障害者本人への所得保障機能を充実させることは、障害者の自立や社会参加の促進を経済的な面から担保し、障害者のQOL向上にもつながるであろう。しかし、給付付き税額控除を導入するにあたり、乗り越えるべき課題は多く、他分野にわたる大規模な制度改正が必要であることが先行研究で明らかにされている。

そこで本稿は、所得税法上と社会保障制度上における障害者の状況を一体的に解決するため、給付付き税額控除を導入する際の課題を踏まえた上

で当該控除の仕組みを応用し、障害者本人の「所得保障の充実」と「社会参加（就労を含む、以下同じ）へのインセンティブ機能」を付け加えた「給付付き障害者税額控除」の立法提案を行う。

そのための手順として、第一章では、社会保障制度上の障害者の現状を確認し、問題点を指摘する。第二章では、障害者控除の沿革を整理することで当該控除の立法趣旨を明確にした上で、税額控除に変更すべき根拠を述べる。第三章では、障害者を積極的に取り入れている米・英の給付付き税額控除制度を概観する。そして、わが国へ給付付き税額控除を導入する際の課題と示唆を明確にする。第四章では、わが国の政府の動向と先行研究を整理した上で立法提案を行う。

なお、わが国において「障がい者」と「障害者」という表記が見られるが、本稿では制定法の表記に合わせて「障害者」を用いる。

## 第一章 わが国の障害者の現状

わが国の障害者の現状を把握し課題を明確にするため、障害者の生活実態との関わりが深いと思われる社会保障制度における障害者の現状を確認する。

### 第一節 障害者自立支援法

#### 1 概要と評価

障害者自立支援法（以下、支援法とする）は、各福祉法に規定する一定の障害者<sup>1)</sup>で18歳以上である者を対象<sup>2)</sup>とし、5つの特徴を有した制度となっている。特徴の主なものとして応益負担の導入と、就労支援強化が挙げられる<sup>3)</sup>。このような支援法に対して、全障害を通じて障害福祉サービスの提供体制を市町村に一元化し、サービス体系を機能別に再編成したという方向性について、適切なものであると評価されている<sup>4)</sup>。他にも、

「『福祉から雇用へ』推進5カ年計画」、「工賃倍増5カ年計画」による福祉的就労の底上げ等が打ち出され実行されている<sup>5)</sup>。これら障害者の経済的自立に向けて就労を促進し、所得保障機能を充実させようとする姿勢についても一定の評価は可能であろう。しかし、実情としては以下のような課題や問題点が指摘されている。

## 2 課題<sup>6)</sup>

第一に、支援法では障害者の定義について現行の各福祉法に準ずるため、難病患者や発達障害者等がサービス対象から抜け落ち「谷間の障害者」<sup>7)</sup>が依然として生じていることが指摘されている<sup>8)</sup>。この点に関しては各種法制度の目的に応じ、利用する意義のある人々を全てカバーするような定義が求められており<sup>9)</sup>、「谷間の障害者」を産み出さないような障害者の定義の確立を早急に検討すべきであろう<sup>10)</sup>。第二に、応能負担から応益負担への移行に伴う経済的な影響<sup>11)</sup>である。支援法の施行（平成18年4月1日）前後と平成21年7月におけるサービス利用者の実負担額についての比較調査<sup>12)</sup>によると、87.2%に及ぶ障害者の実負担額が増加しており、その平均増加額（平成21年7月時点の実負担額と平成18年3月時点との比較）は8,518円となっている。また、支援法の影響と経済生活の実態を把握するための調査結果<sup>13)</sup>によると、サービス利用の自己負担額の比較においてサービス量の変化はほとんどないにも関わらず、各種のサービス利用による実負担額は増加している。

以下、障害者が直面するこのような経済的現状を障害者の所得保障の観点から概観する。

## 第二節 障害者の所得保障

### 1 障害者に対する所得保障制度の意義と目的

わが国の障害者を対象とする主な所得保障制度としてはいくつか挙げら

れ<sup>14)</sup>、大別すると2つの意義があると考えられている<sup>15)</sup>。1つ目は、障害をもつことに起因する稼得能力の低下・喪失に伴う所得援助、及び特別な出費<sup>16)</sup>に対する一定の所得補填を目的とし、障害者の「自立の促進」<sup>17)</sup>を経済的な面から担保すること。2つ目は、障害者が社会生活において自己実現を遂げる上で必要不可欠な特別の出費<sup>18)</sup>に対しての経済的な保障を目的とし、障害者の「社会参加の促進」<sup>19)</sup>を、経済的な面から担保することである。そして、年金制度である障害基礎年金は、その対象が最も広範囲に及び、かつ、その給付水準が障害厚生年金・障害者手当金等の最低保障となっていることから、障害者に対する所得保障制度全体の水準決定の基準となる重要な役割を担っている<sup>20)</sup>。つまり、障害基礎年金は障害者の生活を支える最も中心となる所得保障であると言える<sup>21)</sup>。

## 2 障害基礎年金制度の問題点<sup>22)</sup>

2005年度末の障害年金受給者数は約176万人で、この受給者数の約8割が障害基礎年金を受給しており、全体の4分の3以上が、障害基礎年金のみの受給者である。このことから障害年金の中でも、特に障害基礎年金の果たす役割が大きいことが改めて分かる。また、障害等級の基準に関して、事実上、日本では機能障害（身体的障害の軽重）を捉えて障害を認定し、その際には原則として日常生活能力が基準として用いられている。一方、諸外国では一般的に、稼得能力の減退・喪失が障害年金における障害の認定基準となっている<sup>23)</sup>。

このような障害の認定基準の違いにより、稼得能力の喪失を理由として所得保障を必要とする多くの障害者が障害年金から排除され<sup>24)</sup>、その一方で、稼得能力があっても障害年金の支給が行われるので、受給者のごく一部は、常勤で働いて安定した収入を得ながら、障害基礎年金と障害厚生年金を合わせた年金を受給しているという実情<sup>25)</sup>がある。さらに、障害基礎年金の水準に関しては国際的にも<sup>26)</sup>、生活保護との対比で見ても低い。

### 3 障害者の就労実態と障害者を取り巻く世帯

日本では、従来から割当雇用制度が実施されており<sup>27)</sup>、支援法の理念のもと就労支援が整備・強化される一方で、就労していない障害者が依然として多く存在する。さらに、就労している人の中でも、小規模作業所等を利用している人が多いのが現状である<sup>28)</sup>。

障害者と障害をもたない者の就労による年収を比較した調査結果<sup>29)</sup>によると、障害をもたない者では「200万～499万円」が43.6%と最も多く、障害者の場合は「50万円未満」が40.5%と最も多くなっている。これは、知的・精神障害者では正式な雇用契約を必要としない福祉的就労者の割合が高いことに起因するものと考えられる。

他方、障害ゆえの出費<sup>30)</sup>については月額平均23,176円であり、その内訳をみると保健医療費が57.0%、介助料自己負担・補装具代等が約20%である<sup>31)</sup>。また、金銭面の支出以外にも障害ゆえに必要とする「時間的コスト」を支払っている<sup>32)</sup>という資料もある。

上述のような障害者本人の所得の少なさから、障害者は他の家族成員に依存せざるを得ない状況がある。障害者が暮らす世帯状況を障害別にみると、身体障害者の74.2%が生殖家族<sup>33)</sup>に暮らし、知的障害者の54.2%、精神障害者の39.3%が定位家族<sup>34)</sup>に暮らしている。これらの割合は、障害者世帯における家族の負担をより激しくさせる方向に働くと指摘されている<sup>35)</sup>。さらに、先天性の障害をもつ人は離家が選択しづらく、年齢を重ねても定位家族にとどまる割合が高いことは、「親亡き後」の問題として広く知られている<sup>36)</sup>。

また、障害基礎年金受給者は生活保護制度の利用は可能であり、実際に障害年金を受給しながら生活保護を受給する障害者は多く<sup>37)</sup>、障害者の所得保障において生活保護は大きな役割を果たしていると考えられる。その一方で、補足性の原理により、作業所等の福祉的就労者は、家族による親族扶養が優先される。このことは、生活保護制度が受給に伴うスティグマ

(主観的な負い目や後ろめたさ)や親亡き後の問題を生じさせており、障害者の自立の観念に即して考えると、生活保護制度は障害者本人の自立を支える制度としては最善であると言い難い。

### 第三節 小括

障害基礎年金制度における障害認定の基準に起因する実情や水準の低さ、さらには、障害者の就労実態から、障害者の所得保障の脆弱さが明らかになった。つまり、多くの障害者が一般の就労に従事することは難しく、低賃金の福祉的就労に従事(従事せざるを得ない)するために、障害をもたない人との所得格差が生じている。そのため、障害者の多くは家族の収入に依存せざるを得ない状況にあり親亡き後の問題が生じている。

こういった状況にある障害者に対して支援法による応益負担の導入が、障害者本人や家族の経済的負担をさらに増加させている。また、障害者にとって生活保護制度は、最低生活保障という意味合いにおいて必要不可欠の制度ではあるが、障害者の自立の観念に即した見地からは最善であると言い難い。

以上のことから、現在の社会保障制度における障害者の現状として、障害者の所得保障の脆弱さを原因とする「障害者の自立」や「社会参加」が困難になっている現状と、障害者本人への所得保障の必要性が浮き彫りになった。

## 第二章 わが国の障害者控除の現状と課題

所得税法79条1項は、居住者が障害者である場合に、その者のその年分の総所得金額等から27万円(その者が特別障害者である場合には、40万円)を控除すると規定し、2項で、居住者に障害者である控除対象配偶者又は扶養親族がある場合に、その居住者のその年分の総所得金額等から、

その障害者1人につき27万円（その者が特別障害者である場合には、40万円）を控除すると規定する。そして、障害者の定義は同法2条1項28号で、「精神上の障害により事理を弁識する能力を欠く常況にある者、失業者その他の精神又は身体に障害がある者で政令で定めるものをいう。」とされ、特別障害者の定義として同法2条1項29号で、「障害者のうち、精神又は身体に重度の障害がある者で政令で定めるものをいう。」とする。そして、所得税法施行令10条1項1号から7号にかけてと同施行令10条2項1号から6号にかけて、特別障害者の詳細な定義が規定されている。また、障害者控除は所得税法81条の寡婦（寡夫）控除、同法82条の勤労学生控除と共に、特別人的控除に分類される<sup>38)</sup>。

## 第一節 障害者控除の沿革

### 1 所得控除としての不具者控除（現：障害者控除）の創設

昭和25年に不具者控除を創設するにあたり<sup>39)</sup>、シャープ勧告では「身体のあらゆる機能を発揮し得る者に比べて、あるものは身体の機能障害が甚だしいため、かれらの生活費は相当高いものになる。この余分な生活費に対して一つの適度な緩和策として…盲人に対して1万2千円の控除を余分に興えることを勧告する。」<sup>40)</sup>としており、不具者控除の趣旨として、機能障害による余分な生活費に対する配慮が挙げられる<sup>41)</sup>。さらに、担税力の乏しさ、当時の社会保障制度の不十分さなども考慮されていた<sup>42)</sup>。

昭和26年度税制改正において、所得税の負担軽減合理化の措置として<sup>43)</sup>控除額が1万5千円に引上げられた。また、昭和26年3月の所得税法施行令規則第6条各号では様々な障害に起因する「職業能力が著しく阻害されている者」を不具者に該当するものとして掲げており、障害者控除の趣旨として「就業・稼得機会の断念<sup>44)</sup>等による所得補填」という面も認められる。さらに、老年者控除（平成17廃止）、寡婦控除、勤労学生控除が創設される<sup>45)</sup>。寡婦控除は、職業の選択が制限され所得を得るために特別の労



度と経費を要することへの配慮<sup>46)</sup>、勤労学生控除は、戦争直後の社会的な混乱の中で、働きながら学業を続ける者の生活実態を考慮し、その特別の労度を配慮するという観点<sup>47)</sup>から創設されている。

## 2 所得控除から税額控除へ

昭和27年度税制改正では、所得控除から税額控除（4千円）へ改正された<sup>48)</sup>。理由として、取り扱い上の便宜と特別な救済的な控除という性質から、税額控除により税額を一律同額に軽減するのが特別控除の性質上妥当であるためであることが、国会の会議録<sup>49)</sup>から読み取ることが出来る。これは、特別人的控除に該当する者が、所得獲得上及び社会的立場等において弱者の地位にあることによる配慮に基づくものであり、いわば国家補助のような性格を有するものであるため、所得の大小に係わらず同額とすべきである（福祉支出の定額制<sup>50)</sup>）という観点から税額控除化された<sup>51)</sup>と推測出来る。

昭和30年度税制改正では、所得税の負担軽減合理化に伴い控除額が5千円に引上げられ<sup>52)</sup>、昭和34年度税制改正では、従来の不具者控除から障害者控除と名称が改められた。また、障害年金の給付額が大幅に引上げられたことに伴い、その引上げが平年度化する昭和36年分の所得税から割増税額控除が廃止された<sup>53)</sup>。昭和37年度税制改正では配偶者控除<sup>54)</sup>の引上げ等を考慮して控除額が6千円に引上げられ<sup>55)</sup>、昭和40年度税制改正では、所得税法の全文改正に伴い<sup>56)</sup>条文の内容も整理された<sup>57)</sup>。

## 3 税額控除から所得控除へ

昭和42年度税制改正では、税額控除を所得控除に改め、その金額は扶養控除と同額の7万円とされ<sup>58)</sup>、条文の整理が行われた<sup>59)</sup>。理由として、税額控除制度の複雑さ、控除の基準がなく引上げることが困難であることの2点が、国会の会議録<sup>60)</sup>から読み取ることが出来る。他にも、昭和41年の

税制調査会答申<sup>61)</sup>では、所得控除化の理由として、しん酌の程度が理解しにくいことや税制の簡素化等を挙げている。昭和43年度税制改正では、扶養控除等の控除額が引上げられたことに伴い、控除額が8万円に引上げられ、特別障害者については12万円の控除を認める割増控除制度<sup>62)</sup>が設けられた。また、従来は、老衰に起因して障害者控除の対象となる障害の程度を有した場合は控除対象外であったが、これらの者の実情に鑑み障害者控除の対象とする範囲の拡大<sup>63)</sup>と条文の整理が行われた<sup>64)</sup>。

その後、他の所得控除の引上げに伴い控除額を増やし、昭和60年代になると制度創設時からの状況の変化や各種控除の複雑性を考慮して、整理合理化の必要性<sup>65)</sup>が強調されるようになる。昭和63年度の税制改正においては、消費税導入を含む税制改革の一環で所得税の減税が実施されたことに伴い、特別障害者に係る控除額が35万円に、特別障害者以外の障害者に係る控除額が27万円とされた。平成10年度税制改正では、特別障害者に係る控除額が40万円に引上げられると共に、同居特別障害者に係る配偶者控除又は扶養控除の特別控除額も35万円に引上げられ、現在に至っている。

#### 4 特別人的控除としての障害者控除の趣旨

特別人的控除は、「国家補助のような性格を有するもの」であり、当該控除の趣旨として、それぞれに該当する者が「所得獲得上及び社会的立場等において弱者の地位にあることによる配慮」が挙げられる。そして、障害者控除の趣旨としては3点挙げられる。まず「障害による余分な生活費に対する配慮」と「就業・稼得機会の断念等による所得補填に対する配慮」の2点である。これらの配慮は障害者への所得保障機能を有していると考えられる。3点目は「社会保障制度との補完性<sup>66)</sup>」である。これは、社会保障と税は一定の補完性を有するが、障害者控除は創設当初より社会保障制度の不十分さも考慮されていたことから、社会保障との結びつきの強い性質をもつと考えられる。

## 第二節 所得控除と税額控除

### 1 所得控除と税額控除の議論

所得控除については様々な説明がなされているが<sup>67)</sup>、多くの学者に共通していることは個々の人的な事情を勘案している点である。つまり、「担税力に即した課税に近づけるための控除」であるという認識<sup>68)</sup>があると考えられる。一方、税額を算出した後に当該税額から一定金額を控除する制度が税額控除である<sup>69)</sup>。

そして、近年、基幹税として果たすべき機能を喪失しかねない状態にある現行の所得税制度<sup>70)</sup>に関連して、所得控除が問題視されている。原因として、所得控除は、一旦創設されるとその重要性が消滅しても廃止されにくいこと、自己増殖的に新しいものが横並びに付け加えられるという2つの特性を持っていること<sup>71)</sup>が指摘される。このため、所得控除は数多くの控除項目が創設され、税制の複雑化や課税ベースの浸蝕を招いていると考えられる。他にも所得控除の問題点として、高額所得者ほど実際の税負担軽減効果が大きく、低額所得者に不利に働く逆進性や<sup>72)</sup>、所得税の課税最低限以下の所得しかない者に対して効果を持たない点が指摘されている<sup>73)</sup>。他方、シャウプ勧告<sup>74)</sup>では、所得控除の逆進性に関しては税率の操作で調整可能であるとしており、平成12年税制調査会答申<sup>75)</sup>では、累進税率による「裏返し」にすぎないとする。また、税額控除は税率表を適用して税額を算出した上で、税額控除を適用して納付税額の有無を判断するという計算過程の複雑性から、税制の簡素化の要請に反するとの指摘<sup>76)</sup>もある。

それでも、税額控除は、算定される税額より一定額を控除するため、どの所得層の人々に対しても同じ便益をもたらすことが可能であり、低額所得者ほど税負担軽減効果が大きくなることから、応能負担原則に適合した控除方式である<sup>77)</sup>とされ、近年はこの考え方が税制調査会答申<sup>78)</sup>でも述べ

られている。また、平成21年の閣議決定では「所得控除から手当へ」との考え方が強調され、諸控除の見直しが検討されている<sup>79)</sup>。

## 2 障害者控除における所得控除と税額控除の選択

上述の議論は基礎的人的控除を補う追加的な費用等を斟酌する意味合いをもつ、特別人的控除にとってどのような示唆が得られるのだろうか。

昭和58年の税制調査会答申<sup>80)</sup>では、特別人的控除に関して、社会保障制度との補完性の機能を尊重するとしながらも、控除の方式についてはこれまでの経緯と「税制の簡素化」の観点から、税額控除への変更に対しては否定的であったと思われる。しかし、「税制の簡素化という要請を除けば、本来、扶養控除や基礎控除のように最低生活費の要素を考慮するものは所得控除が妥当し、障害者控除など政策的要素を考慮するものは税額控除が妥当すると考えることができる<sup>81)</sup>と指摘されるように、政策的要請よりも「税制の簡素化」という要請が、特別人的控除における所得控除と税額控除の選択時に非常に強い影響力を持っていると考えられる。

「税制の簡素化」という用語には多種多様な意味合いが含まれていると考えられるため<sup>82)</sup>、特別人的控除が税額控除から所得控除へ戻された昭和42年当時の背景を中心に<sup>83)</sup>考える。日本の税制改革論議において初めて簡素化が第一の目的とされたのが、昭和41年12月「税制簡素化についての第一次答申（以下、第一次答申とする）」であるとされる<sup>84)</sup>。この第一次答申では基本的考え方を以下のように挙げている。①納税者の便宜を優先的に考慮し、全般的な視野から均衡ある簡素化を図る、②現行税制の理論の精密さあるいは税法独自の規制について必要に応じその程度を緩和する、③出来る限り税負担の変動や財政上の影響の少ない方法で簡素化を図る、の3点である<sup>85)</sup>。これらの考え方を背景に、第一次答申〔表2-1〕において「申告手続きの簡素化」を理由として<sup>86)</sup>特別人的控除が税額控除から所得控除に戻されていることがわかる<sup>87)</sup>。ここでいう簡素化は、納税者の

立場に立った場合の申告手続きに係る、申告項目の容易さ、申告書作成が簡単かつ計算が面倒でないことを意味していると考えられる<sup>88)</sup>。また、税務行政の立場から見れば、運営が容易であること、徴収上のコストが低いことを意味すると考えられる<sup>89)</sup>。もっとも、近年の申告実務の電子化の進展により、少なくとも納税者にとっては、所得控除と税額控除との申告上の簡素さに大きな差があるとは考え難い。よって、特別人的控除が所得控除に戻された当時の意味における税制の簡素化の要請は、現在では障害者控除の税額控除化を特段妨げるものではないと考えられる。

次に、特別人的控除における社会的弱者への政策的要請の必要性について考える。平成14年の税制調査会答申<sup>90)</sup>において、寡婦（寡夫）控除と勤労学生控除については廃止を含む制度の簡素化に向けた議論がされており、これらの控除は時代の流れと共に、すでにその政策上の必要性が薄れていると考えられている。しかし、第一章で述べたように、障害者本人の所得保障の脆弱さによって「障害者の自立」や「社会参加」が困難になっている現状と、障害者控除の3つの立法趣旨を合わせて考えると、当該控除の社会的弱者への政策的要請の必要性は現在でも高いと言えよう。

つまり、現行の障害者控除に関しては、申告手続きの簡素化の要請が税額控除化を今なお抑制するとは考え難く、当該控除の立法趣旨と政策上の必要性の高さを考慮すると、高額所得者を有利に扱うという逆進性を持たず、低額所得者ほど税負担軽減効果が大きくなる税額控除の方が適していると考えられる。

### 第三節 小活

障害者控除ないし特別人的控除の沿革から、障害者控除の趣旨を明らかにした。そして、障害者控除における所得控除と税額控除の選択について、現在では申告手続きの簡素化を考慮した上でも、障害者控除の立法趣旨と政策的要請の必要性から当該控除は税額控除の方が適していると述べ

た。しかし、障害者控除を税額控除に変更した場合でも、所得税免税点以下の層に減税の便益が及ばないという問題点は残る。これは、課税最低限以下の層に多い障害者<sup>91)</sup>にとっては深刻な問題である。さらに、税額控除には必要のない者にまで便益が及び、コストが高くなるという課題も残る。

### 第三章 米・英の給付付き税額控除

給付付き税額控除に関しては既に多くの論稿で取り上げられているが<sup>92)</sup>、当該控除の特徴としては「税額控除を用いている」「控除できない部分を還付・給付する」「控除・給付の条件として一定時間・一定所得以上の勤労を、あるいは子供の存在を結びつけている」という3点<sup>93)</sup>が挙げられる。つまり、勤労所得を多く得れば給付額も多くなるので勤労意欲が刺激され、世帯の人数（子供の数）に応じて給付額を変動させることが可能であることから子育て支援にも役立つ等、制度設計の仕方によっては多様な政策手段の実現が可能となる。さらに、その制度設計の仕方によって勤労税額控除、児童税額控除、社会保険料負担軽減税額控除、消費税逆進性対策税額控除の4つに類型化されている<sup>94)</sup>。これまで、現行の社会保障制度における障害者の現状、所得税法上の障害者控除の問題点を確認してきた。これら両者の問題を一体的<sup>95)</sup>に解決するためには、給付付き税額控除の4類型のうち、モラルハザード防止と就労支援の目的を併せ持つ勤労税額控除との結びつきが強いと考える。

そこで、米の勤労税額控除（Earned Income Tax Credit、以下EITCとする）と英の就労税額控除（Working Tax Credit、以下WTCとする）について概観し、課題を整理した上で第四章における立法提案を行う際の示唆を得る。（以下、米・英の給付付き税額控除における税額控除（Tax Credit）をTCとする。）

## 第一節 アメリカ

### 1 EITCの沿革

EITC制度の根源にはジョンソン政権における「貧困との戦い」<sup>96)</sup>の一環として導入された「負の所得税」の構想がある。負の所得税とは所得税制のもとで、免税点以下の所得階層の課税所得をマイナスの課税所得とみて、その一定割合に相当する金額を負の税として、免税点以下の低所得階層に支給するというものである<sup>97)</sup>。この負の所得税構想は次のニクソン政権における「家族扶助プラン (Family Assistance Plan、以下FAP法案とする)」<sup>98)</sup>へ引き継がれる。このFAP法案の議論の中で「Workfare法案」<sup>99)</sup>が提案される。この提案にはワーキング・プアの救済を主目的とする「労働ボーナス」があり、利点として還付された労働ボーナス分だけ可処分所得が増えるため就労のインセンティブ効果が期待できた。これは、当時の制度に雇用保障と労働ボーナスを加えることで、それまで存在しなかった低賃金就労者への対策を行うことを意図するものであった。この考え方と、1970年以降の社会保障税の税率引上げに伴う負担増への対応策とが結び付き、1975年に時限立法としてEITC制度が導入された<sup>100)</sup>。

1978年には就労インセンティブ効果の高さと社会保障税負担の相殺を理由に時限立法から内国歳入法典へ組み込まれ、恒久的制度となる。しかし、EITCの水準は社会保障税の税率をわずかに下回る水準に設定されており<sup>101)</sup>、あくまで低所得者への社会保障税負担の軽減に重点が置かれていたと考えられる。そして、1980年代後半には最低賃金引上げの代替案として注目され、EITCの水準は社会保障税の税率を上回るようになる。これは、児童数に応じてEITCのTC額を引上げることで貧困ラインに対応するという意図があった<sup>102)</sup>。

その後、クリントン政権において就労者への所得保障政策としての位置づけが、より強調され“Make Work Pay”<sup>103)</sup>というスローガンの基に

EITCの額が大幅に引上げられた。

このような背景から、児童を扶養する世帯への経済的支援と、就労インセンティブの向上に重きを置いた現行のEITC制度の由来が読み取れる。

## 2 EITCの概要

EITCは、逡増段階で勤労所得の上昇に伴いTC額を増加させ就労インセンティブを高め、定額段階で低所得者向けの一定額の保障を行い、逡減段階で中高所得者に対するTCの適用を避けるために徐々に控除額を引き下げる<sup>104)</sup>という制度設計になっている。

### (1) 制度を受けるための最低要件

EITCを受給するための最低要件としては以下の7つがあり<sup>105)</sup>、これら全てを満たした者は適格性 (Eligibility) を有する。

①調整総所得 (Adjusted Gross Income: AGI) に対する所得制限がある<sup>106)</sup>、②有効な社会保障番号 (Valid Social Security Number、以下SSNとする) を有していること、③結婚している場合は夫婦共同申告が原則であること、④合衆国市民、又は通年の居住外国人であること、⑤国外源泉所得 (foreign income) がないこと、⑥投資所得 (Investment income) が\$ 3,100を超えていないこと<sup>107)</sup>、⑦法的に定められた一定の勤労所得 (earned income) があること<sup>108)</sup>。

そして、適格性を有している者の適格児童 (qualifying children) の有無や数、所得制限や申告形態 (filing status) 等の状況によってEITCの給付額は異なる<sup>109)</sup>。

### (2) 適格性 (Eligibility)

EITCは少なくとも課税年度に1人以上の「適格児童」を有する個人か、適格児童を有していない場合は、その個人の主要な滞在する場所が1年の半分以上合衆国内にあること、その個人 (結婚している場合は配偶者のどちらか一方) が課税年度末までに25歳に到達しているか65歳以下であ



ること、他の納税者の申告において被扶養者になっていないこと、これら全ての要件に該当する個人に認められる<sup>110)</sup>。また、その個人が他の納税者の「適格児童」に該当する場合は認められない<sup>111)</sup>。

### (3) 適格児童

適格児童とは「関係テスト (relationship test)」「同居テスト (residence test)」「年齢テスト (age test)」の全てに該当する個人をいう<sup>112)</sup>。「関係テスト」とは納税者が義務を負う、息子、娘、孫、継息子 (stepson)、継娘 (stepdaughter)、兄弟、姉妹、甥、姪、里子等<sup>113)</sup>をいい、原則的にはその納税者の年度末において子供が結婚している場合は、納税者の扶養控除の対象となる者のみが適格児童とみなされる<sup>114)</sup>。「同居テスト」とは暦年の半分以上は納税者と同居していること条件とする<sup>115)</sup>。「年齢テスト」とは19歳未満である（ただし、学生である場合には24歳未満）こと、または、暦年中に恒久的、且つ、全体的な障害を持つ者であることを条件としている<sup>116)</sup>。

### (4) 罰則

ある年度に行われたTCの請求が「詐偽 (fraud)」によると認められた場合には、その後10年間はEITCを受けることが出来ず、ある年度に行われたTCの請求が「詐偽」にはいたらないが規則等無謀に、または意図的に無視したことに基づく場合は、その後2年間はEITCの適用を受けることが出来ない<sup>117)</sup>。

## 3 支給方法と課題

執行、管理は内国歳入庁（以下IRSとする）が行い、受給者の管理にはSSNを利用している。SSNは社会保障制度の運用において社会保障庁によって管理されているが、IRSとの間で社会保障法や内国歳入法等に基づき情報交換を行っている<sup>118)</sup>。受給者は所得税の確定申告に際して、税額から控除し、控除しきれない部分を年に1回給付される<sup>119)</sup>。また、申告時

には子供のSSNを記入した書類を書くことにより行われるため執行コストは少なく<sup>120)</sup>、働いても貧しい人に対する申告支援も充実している<sup>121)</sup>。

EITCの主な課題としては、逡減段階における就労へのディスインセンティブ<sup>122)</sup>、制度の複雑性や不正受給の問題等が指摘されている<sup>123)</sup>。

## 第二節 イギリス

### 1 現行TC制度の沿革

WTCは児童税額控除 (Child Tax Credit、以下CTCとする) と共に創設され、アメリカと同様に負の所得税構想が根底にある。両制度は<sup>124)</sup>、1999年のTax Credit Act 1999 (以下TCA1999とする) において創設された就労家族タックスクレジット (Working Families' Tax Credit、以下WFTCとする)<sup>125)</sup>、障害者タックスクレジット (Disabled Person's Tax Credit、以下DPTCとする)<sup>126)</sup>、2001年4月に創設されたChildren's Tax Credit、以下(旧)CTCとする)<sup>127)</sup>の3つが、2002年のTax Credits Act 2002 (以下TCA2002とする) において統合されることで創設する<sup>128)</sup>。

TCA1999とTCA2002制定の背景には、ブレア政権における「第三の道」<sup>129)</sup>と「社会的排除」という考え方がある<sup>130)</sup>。「第三の道」において福祉を「ポジティブ・ウェルフェア」と呼び、富を創出するものとして前向きに捉えるようになった。従来の福祉政策のように手当の支給に重点を置くのではなく、能力開発に重点を移していく、つまり「人的投資」を重視する考え方である。これは国民に教育・職業訓練という「サービス」を提供してスキル不足を克服し、「社会的排除」をも克服しようとする「トランポリン型福祉」という新しい福祉国家の考え方である。この考え方を政策として具現化したものが「福祉から就労へ (welfare to work) 戦略」<sup>131)</sup>であり、当該戦略において、賃金を魅力的にする施策の1つとしてWTCが掲げられている。このような個人のインセンティブを引き出しながら生

活能力を高めるという政策背景から、ブレア政権下での所得税に関する税制改革は「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」<sup>132)</sup>とされている。

現行のTC制度はTCA2002によって、3つの目的<sup>133)</sup>からWTCを成人のための制度として、CTCを児童のための制度として2つに分けて再構築されている。すなわち、WTCを通じて養育する児童のいない者も含め低所得者の就労報酬を増やすこと、CTCと児童手当を通じて児童の貧困問題に取り組むこと、就労と福祉というシステムを統合するようなTC共通の枠組みを作る（より税制のルールに近付けた給付制度の構築）という目的である。

そのため、これらの目的を有するWTC・CTCに係る所得のテストは、従来に比べて社会保障給付に関するルールよりも、むしろ所得税のルールに近くなっており<sup>134)</sup>、社会保障制度と税制度の融合がより一層図られたものと考えられる。

制度に関する主要な規則は4つ<sup>135)</sup>あり、各々の前提となるのがTCA2002である。

## 2 WTCの概要

WTCは被用者、自営業者を問わずに、給与（earning）に上乘せすることで低所得就労者を支援するものである<sup>136)</sup>。障害を持ちながら就労する者のみを対象とするDPTCの要素を含め、あらゆる就労者を対象としたWTCは「障害があること」ではなく「就労しているかどうか」に重点を置いている<sup>137)</sup>。そのため、受給に伴うスティグマが解消され、また、障害をもつとまでは認められない人々にとっても利用しやすくなっている<sup>138)</sup>。また、人々の就労と貯蓄を奨励するという意図から資産要件を設けていない<sup>139)</sup>。

### (1) 受給資格

WTCの受給資格は、原則として16歳以上の者でイギリスにおける居住が必要で<sup>140)</sup>、「適格有償労働 (qualifying remunerative work、以下、有償労働とする) に従事している場合に付与される<sup>141)</sup>。また、WTCにおける「児童」と「適格青年 (qualifying young person)」はCTCにおける定義を準用している<sup>142)</sup>。

有償労働に該当するかどうかは個々の状況に応じ2002/2005, reg. 4で規定<sup>143)</sup>されている。この個々の状況とは、当該要求者の年齢、障害の有無、1人以上の児童または適格青年の有無等によって異なり<sup>144)</sup>、以下の (a) ~ (d) 全ての条件を満たした場合に有償労働に従事していると認められる ((b) に関しては (i) ~ (iv) のうち少なくとも1項目に該当すること)<sup>145)</sup>。

(a) その者 (The Person) が受給要求時に働いているか、または、7日以内に働くことが予期されていること。(b) (i) 要求者か、そのパートナーが児童か適格青年に責任を有している者、(ii) その者が身体か精神に障害を有しており仕事を得的のに不利な状態にある者、(iii) 「50歳以上要素」<sup>146)</sup>を満たす者、これらの (i) ~ (iii) の者については16歳以上で、少なくとも週に16時間以上就労することが保証されていること。(iv) これらに該当しない25歳以上の者は少なくとも週に30時間の就労が保証されている者。(c) 要求後、少なくとも4週間以上は仕事が続く見込みがあること。(d) 就労に対して報酬があるか、報酬が支払われる見込みがある者。

これら (a) ~ (d) の要件を満たす場合は受給要件を満たし「基本要素」が認められ、さらに、個々の状況に応じて以下のような要素が加算される。

### (2) クレジットの要素 (element)

WTCのクレジット要素は下記のものがあり、個々が該当する各要素を

加算して合計したものが「クレジット受給最高額」となる。なお、金額は2009年度の年額<sup>147)</sup>とする。

(a)「基本要素 (Basic element)」<sup>148)</sup>：£1,890。WTCの受給資格を有する全ての者に認められる要素。(b)「障害要素 (Disability element)」<sup>149)</sup>：£2,530。仕事を得るのに不利な持続する身体的または精神的(知的)な障害 (physical or mental disability) をもつ者に認められる要素で、詳細な受給要件が定められている<sup>150)</sup>。(c)「30時間要素 (30 hour element)」<sup>151)</sup>：£775。1人の要求者が週に30時間以上就労している場合や、共同請求の場合においては1人以上の児童か適格青年を有し、彼らが少なくとも30時間以上就労し、そのうち1人が16時間以上就労しているならば得ることができる。(d)「第二請求者要素 (second adult element)」<sup>152)</sup>：£1,860。共同請求の場合に認められる。しかし、これは要求者の1人が50歳以上で、50歳以上要素を加算し得る場合、かつ、要求者のどちらも週30時間以上の有償労働に従事していない場合は加算されない(児童または適格青年に責任を有している場合と障害要素を満たす場合を除く)。(e)「1人親要素 (Lone parent element)」<sup>153)</sup>：£1,860。1人親の場合は単身請求 (single claim) で、かつ、児童か適格青年に責任を有している場合に認められる。(f)「重度障害要素 (Severe disability element)」<sup>154)</sup>：£1,075。要求者または共同請求の場合はどちらかが、「障害者生活手当」<sup>155)</sup>の介護部分の高レベルの額を受給する場合に認められる。(g)「50歳以上要素 (50 plus element)」<sup>156)</sup>：有償労働に週16時間以上30時間未満従事した場合は£1,300、週30時間以上なら£1,935。要求者が単身請求の場合、所得補助 (Income support)、求職者手当、就労不能手当、重度障害手当、退職年金を6ヵ月以上受給した後に、有償労働を再開してから1年以内の期間に加算される。

これら (a) ~ (g) 以外にも、「育児要素 (Child care element)」<sup>157)</sup>と呼ばれるWFTCとDPTCの育児要素の法的枠組みを引き継ぎ、WTC受給

者の場合に限り権利が生じる要素がある<sup>158)</sup>。

### (3) WTCの計算方法 (CTC共通)

要求者、共同要求の場合どちらとも課税年度 (tax year)<sup>159)</sup>における所得の総計を基準とする。それぞれの所得は、4つの手順 (Step1からStep4) に従って算出される<sup>160)</sup>。さらに、経費控除や不算入の項目については、算定した金額から収入を控除する規定がある<sup>161)</sup>。また、控除される社会保障所得は限定列举されており<sup>162)</sup>、これら以外の社会保障所得のほとんどが所得として算入される<sup>163)</sup>。これらの所得の算出額が「基準額 (£6,420)」<sup>164)</sup>を超えない場合はクレジット受給最高額を受け取り、超える場合は超過分に一定割合 (39%)<sup>165)</sup>を乗じた額をクレジット受給最高額から減少させていく<sup>166)</sup>。

## 3 支給方法と課題

銀行口座か住宅金融組合の口座 (building society account) に歳入関税庁 (HM Revenue & Customs、以下HMRCとする) より直接受け取る<sup>167)</sup>。1年間のサイクルとしては当初の額に基づいて支給が定期的に行われるが、途中で状況の変更を報告することができ、また、年末に支払われた額と支払われるべき額との調整が行われる<sup>168)</sup>。受給者の管理は、社会保障共通の番号として利用されている国民保険番号を納税者番号として利用している<sup>169)</sup>。支給方法としては世帯単位で、週毎か4週毎かを選択し、さらに夫婦のどちらが受給するかを報告する形式をとっている。

課題としては、大別して4点挙げられる<sup>170)</sup>。すなわち、給付面における超過支払いと不正受給<sup>171)</sup>、共働き世帯における2人目の働き手への就労ディスインセンティブ、制度内容の周知不徹底、申請書の記入項目<sup>172)</sup>が多く複雑であること<sup>173)</sup>である。

### 第三節 小括

わが国へ給付付き税額控除の導入を検討する際の示唆としてEITC制度からは4点挙げる。すなわち、就労インセンティブ向上の制度設計、不正受給を極力減らすための支援、通減段階において控除の対象を低所得世帯に限定し集中的に所得を再分配している点、及び、申請時の負担の少なさである。WTC制度からは5点挙げる。すなわち、受給時にスティグマを伴わない制度設計、より個々の状況に合致した給付にするための様々な要素、資産要件を設けていない点、稼得所得ではなく「勤労時間」に重きを置いている点、及び、わが国と同様に申告納税者数の少ない状況下におけるHMRCの執行体制である。

両国から得られる課題については、本稿との関わりで3つに分類する。第一は、給付面における超過支払いと不正受給の問題。第二は、共働き世帯における2人目の働き手の就労ディスインセンティブの問題。第三は、制度の複雑性である。

## 第四章 給付付き障害者税額控除の立法提案

### 第一節 わが国への給付付き税額控除の導入議論

#### 1 給付付き税額控除に関するわが国の動向<sup>174)</sup>

平成19年11月の税制調査会答申<sup>175)</sup>では、国として給付付き税額控除の導入の検討を示唆しつつも、議論すべき課題として社会保障政策における低所得者対策との整合性や、資産要件や財源の確保、所得の補足方法を挙げる。他にも、内閣府が出した平成19年度「経済財政報告」<sup>176)</sup>では低所得層支援に際しての「負の所得税」についてふれおり、2007年11月の経済財政諮問会議<sup>177)</sup>では、課税最低限以下の所得層への給付を組み合わせることによる所得再分配効果の高まりについて議論されている。これらの議

論において、納税者番号制度の導入、不正受給や、税務当局と給付側の連携強化等が課題として挙げられている。

さらに、2008年12月に閣議決定された「中期プログラム」<sup>178)</sup>では、個人所得税について格差是正や所得再分配機能の回復の観点から、給付付き税額控除の検討を含めた中低所得世帯の負担軽減を挙げている。また、2009年6月の政府による安心社会実現会議報告<sup>179)</sup>において、雇用を軸とした安心社会構築のため2011年度までに取り組みべき施策として、子育て世帯や働く低所得世帯を支援する給付付き児童・勤労税額控除の創設を挙げている。他にも諸外国の給付付き税額控除の運用実態に関する「政府税制調査会海外調査報告」<sup>180)</sup>がある。民主党は「政策集」<sup>181)</sup>において、納税と社会保障給付に共通の番号制度の導入が前提であるとしつつ、基礎控除に代わる低所得者の生活支援、消費税の逆進性緩和対策、就労インセンティブ向上、いずれかの目的（若しくは組み合わせ）で給付付き税額控除の導入を行うとする。しかし、政権交代後の約3か月間は、所得控除の見直しや納税者番号制度の導入について一定の議論<sup>182)</sup>がされているものの、子ども手当や暫定税率等の議論が中心に行われ<sup>183)</sup>、給付付き税額控除に関する具体的な方向性は示されていなかった。

しかし、平成21年12月22日閣議決定「平成22年度税制改正大綱について」<sup>184)</sup>において、納税者の権利を明確にする納税者権利憲章（仮称）の制定や日本年金機構の廃止に伴う歳入庁の設置、さらには個人所得課税の改革の方向性として所得控除から税額控除・給付付き税額控除の導入等が示されており、今後、給付付き税額控除の導入に向けた具体的な議論が行われることが考えられる。

## 2 先行研究

### (1) 子育て支援を主な目的とした「給付付き児童税額控除」<sup>185)</sup>

この提案の問題意識は、日本における相対的貧困率と児童の貧困率の高



さ、また、若年層の格差問題の背景にある正規雇用者と非正規雇用者の賃金格差等にある。そして、若年層の格差拡大、生活保護利用による歳出増加、低所得ゆえの未婚化による少子高齢化等が社会の停滞を招く構造的な問題とする。これらの問題の要因として、単身高齢者の増加、母子家庭の増加、若年層の二極化等を挙げ、これらに対応する1つの政策として「給付付き児童税額控除」を提案する。「給付付き税額控除」を日本に導入する際の留意点として、政策目標の掲げ方、不正受給の問題、執行体制の問題、財源の問題、現行社会保障給付との整合性等を挙げる。これらの課題を踏まえ最小限の制度変更で導入可能な「日本型児童税額控除」を提言する。主な目的は子育て世帯の経済支援であり、児童手当と整合性をとりながら先行導入することを提案する。財源としては、扶養控除と配偶者控除の縮小による増収効果で賄う「税収中立」を原則とする。給付の仕方としては、年末調整時（自営業者は確定申告）に企業が計算して税額控除を行う。税額控除し切れない納税者に対しては、国が市町村に情報を提供して市町村の児童手当担当部署から給付を行う。国税の非納税者については、市町村が計算して児童手当担当部局から給付する。課題として地方自治体との役割分担等の協力体制の構築と所得の把握に関する問題を挙げる。

## （2）格差是正を主な目的とした「給付付き税額控除」<sup>186)</sup>

この提案の問題意識は、非正規労働者の増加による労働所得の格差拡大と、日本の税・社会保障制度における現役世代間での低所得者への再分配機能の弱体化等にある。高齢化に伴う現役世代の負担が今後とも増大することが見込まれることから、とりわけ若年・低所得者の負担軽減が必要であると。そして、所得控除の問題点として課税最低限以下の低所得者が利用し切れない点を指摘し、現役世代に対する所得再分配手段として還付可能な税額控除の活用を提案する。

給付付き税額控除を日本に導入する際の留意点として、既存の制度との整合性、不正受給、納税者番号制の必要性、税務署と社会保険庁の連携の

仕組み強化等を挙げる。また、税収中立を図るため、基礎控除、配偶者控除、扶養控除の全てを廃止し、国民一人当たり一律の税額控除を導入するとする。税額控除と相殺されるのは、所得税・社会保険料の負担額に限定しており、オランダの社会保険料負担軽減税額控除を参考にしている。

### 3 わが国へ給付付き税額控除の導入を検討する際の7つの課題

上述のわが国の動向と先行研究、米・英の制度設計から示される主な課題を整理する。なお、米・英から得られた課題の「給付面での超過支払・不正受給」は(1)の納税者番号制度に組み込み、他の2点を挙げる。

#### (1) 「納税者番号制度」<sup>187)</sup>の導入の必要性(納税と社会保障給付に共通の番号制度の導入)

超過払いや不正受給防止、さらにはわが国の現行所得税制における利子・配当・譲渡所得等の分離課税による所得の捕捉を担保するために、給付付き税額控除の水準を所得で調整する場合には必要となる。

#### (2) 現行社会保障給付との整合性

生活保護などの既存の社会保障給付との兼ね合いとして、所得の把握の単位の問題、特に、資力調査を組み込むかどうかに関しては検討する必要がある。特に資力調査を伴わないとした場合は費用が膨大となるが<sup>188)</sup>、資力調査を伴うとするならば、給付付き税額控除の有するスティグマを伴わないというメリットが失われることになる。

#### (3) 財源をいかに確保するか

わが国における給付付き税額控除の導入の提言は基本的には税収中立型の立場に立っている。そのため、税収中立型の政策のもとで低所得者層に対して相対的に有利な改革を行うことは、課税最低限を超える人々への増税を意味する。そのため、給付対象を拡大した場合には、大規模な増税となり、景気にマイナスになる可能性がある<sup>189)</sup>。

#### (4) 税務当局と給付側の連携強化

わが国では税の徴収を行う国税庁と、社会保障給付を担う社会保険庁とが完全に縦割りの仕組みになっている。仮に給付付き税額控除を導入するならば、米・英のように税と社会保障給付の管理が一体的に行われる方が行政コストの面で望ましい。

#### (5) 申告者数増大に対処する税務署の体制整備

多くの日本人が確定申告をする習慣のないわが国において、給付付き税額控除を導入する際、確定申告をする習慣を身につけさせる納税者教育をしないと、実質的に「切り捨て、福祉ゼロ状態」に導くことになりかねない<sup>190)</sup>。また、この申告業務に対応する税務署職員の増員も必要となる<sup>191)</sup>。

#### (6) 逡減段階での就労ディスインセンティブ（就労調整）

中高所得者に対する税額控除の適用、上限値の前後における給付の断絶を避ける<sup>192)</sup>ためには一定の逡減段階が必要であると考えられる。しかし、給付が世帯単位である場合は共働き世帯の2番手の稼ぎ手への就労ディスインセンティブの誘因が働きやすい。

#### (7) 制度の複雑性（制度の簡素化が求められる）

制度の複雑性が、意図的でない不正受給や周知の不徹底の要因となっている。わが国はイギリスと同様、大多数の国民に確定申告の習慣が確立されていないため、より国民にわかりやすい制度設計と周知徹底が求められる。

## 第二節 「給付付き障害者税額控除」の立法提案

上述の7つの課題とEITC・WTC制度から得られた示唆、及び、障害者控除の趣旨を踏まえた上で、障害者本人の「所得保障の充実」<sup>193)</sup>と「社会参加へのインセンティブ機能」の目的を有する「給付付き障害者税額控除」の立法提案（以下、本提案とする）を行う。

## 1 立法提案を行う上での基本的考え方

(1)「最小限の制度変更で導入できるよう、可能な限り既存の制度の枠組みを利用する」。これは、実現可能性を考慮するためである。(2)「障害基礎年金を受給していても、なお、生活の苦しい低所得層にいる障害者への所得保障の充実に重きを置く」。これは、障害者を一律に本提案の対象とするのではなく、障害がある・なしに関わらず一定の所得を得ている者とのバランスを考慮し、税額控除による非効率的なコストが生じないようにするためである。(3)「障害者の所得保障機能を充実させ、社会参加と就労へのインセンティブを与える制度設計を行う」。これは、障害者への所得保障機能を充実させ、障害者の自立と社会生活上のあらゆる分野への参加の促進を経済的な面から担保し、QOL (Quality of Life)<sup>194)</sup>の向上に資するためである。

## 2 制度設計案

### (1) 対象者 (受給要件)

対象は所得税法2条1項28号と29号に該当する障害者、かつ、障害者手帳を有する18歳以上65歳未満の者とする。18歳以上とするのは養護学校を卒業後、ライフステージが地域の事業所へ移行し、就労や離家への意識が強くなること<sup>195)</sup>、65歳未満とするのは加齢に起因する障害が増加し、支援法から介護保険制度へ移行されることを考慮している。

#### ① 資産要件

障害者本人の自立や社会参加を促すこと目的とするため資産要件を設けず(一定の資産保有の必要性)、本人への直接給付とする。

#### ② 受給者数 (18歳～64歳の各障害者数推計)

身体(平成18年・在宅)1,237,000人、知的(平成17年・在宅)274,300人、精神(平成17年・在宅)1,742,000人、合計3,253,300人<sup>196)</sup>となる。このうち、一般就労している障害者は平成20年において約

326,000人<sup>197)</sup>であることから、一定の所得を得ている障害者を差し引き、計算上便宜的に3,000,000人とする。

## (2) 給付額と計算方法 (図表1・参考事例参照)

### ① 計算方法

受給対象者は必ず「基本要素 (6万円)」の給付を受ける。この基本要素に下記の各要素の内いずれか1つの要素を、個々の状況に応じて加算し「受給最高額」を算出する (基本要素のみ受給する者もいる)。所得が「基準額 (71万円)」を超えると、その超過分に40%を乗じた額を受給最高額から逡減させていく。

### ② 給付付き障害者税額控除における要素 (年額)

- (a) 「基本要素」: 6万円。受給対象者全員が一律に受給できる。
- (b) 「地域参加要素A」: 3万円。「地域の事業所」へ週15時間通うことで加算される。
- (c) 「地域参加要素B」: 6万円。「地域の事業所」へ週30時間以上通うことで加算される。
- (d) 「福祉就労要素A」: 9万円。「地域の事業所」を利用し、年に12万円以上24万円未満の稼得所得のある者に加算される。
- (e) 「福祉就労要素B」: 年額12万円。「地域の事業所」を利用し、年に24万円以上の稼得所得のある者に加算される。

## 3 用語の意味と考え方

### (1) 「基本要素」の意味

新たな制度の対象から外れる「谷間の障害者」が生じるのを極力、避けるために受給対象者全員が必ず受給できる「基本要素」を設定している<sup>198)</sup>。

### (2) 「受給最高額 (18万円)」

いくらの給付があれば障害者の所得保障の充実と言えるのか、明確な基

準を設けることは個々の状況により相違があり不可能であると思われる。そこで、「障害ゆえの出費については、平均額（月額）23,176円であり…」<sup>199)</sup>との指摘を1つの指標にする。この指摘から、障害者は年間約28万円の出費が障害に起因して必要であると捉えることができる。つまり、最低でもこの金額をカバーし、かつ、障害者の所得保障の意味合いを強めるならば、28万円以上が望ましく、年額36万円（月3万円）を理想としたが必要となる財源が膨大となる。そのため、実現可能性を考慮し、概算的な設定とならざるを得ないが、理想とする36万円の半額（18万円）を設定し、この数値を基に他の要素の受給額を設定している。

### （3） 「地域の事業所」

「地域の事業所」とは、支援法に規定された「障害福祉サービス受給者証」<sup>200)</sup>により利用する施設・事業所（労働基準法に依拠する雇用契約のある一般企業も含む）とする。

### （4） 「地域参加要素A」と「地域参加要素B」の相違

「地域参加要素A」と「地域参加要素B」における、週15時間と週30時間の基準については、事業所の開所時間を週30時間（1日6時間、週5日）と考える。そして、週30時間の通所で「地域参加要素B」の受給要件を満たし、週30時間通所するのが無理な障害者に対しては半分（15時間）の通所で、「地域参加要素A」の受給要件を満たすことが可能となるような設定を行っている。

### （5） 「福祉就労要素A」における稼得所得の指標

「福祉就労要素A」の受給対象者の所得を12万円以上24万円未満とするのは、「平成20年度工賃（賃金）月額の実績について（以下、「工賃実績」とする）」<sup>201)</sup>における月額工賃を基準としている。12万円は最も平均額の低い小規模通所授産施設の月額工賃（月8,769円）を、24万円は工賃倍増5カ年計画の対象施設の全平均工賃（16,389円）を基準としている。「工賃実績」で示されている年間工賃額より少し多めに稼得所得の指標を設定

し、就労インセンティブ向上を意図した制度設計を行っている。

また、「工賃の範囲」は、「工賃実績」における定義をそのまま用いて、工賃、賃金、給与、手当、賞与その他名称を問わず、事業者が利用者に支払う全てのものとする。

#### (6) 通減開始の「基準額 (71万円)」

本提案は、1. 基本的考え方 (2) で述べたように、税額控除による非効率的なコストが生じないように一定の所得に達した障害者には本提案の便益が漸次消失するような基準額の設定が望ましく、かつ、一定の所得を得ている者とのバランスを考慮する。

そこで、「最低賃金で年間フル・タイム就労した人の年間所得」と「障害基礎年金2級受給障害者」とのバランスを考慮して「基準額」を設定した<sup>202)</sup>。

具体的には、時給713円 (平成21年度最低賃金平均額)<sup>203)</sup>・1日8時間・月22日・年12カ月で計算すると約150万円 (1,505,856円) となる。この所得と、障害基礎年金2級受給者が受け取る年金額 (約79万円) との差額をとると「71万円」となる。つまり、この「基準額 (71万円)」に達する所得を得ていない障害者に対して、障害ゆえの出費や所得保障として、個々に該当する要素を全額受給できるように設定している。

#### (7) 通減率「40%」

基準額を超過する分への通減率に関しては、課税最低限 (114.4万円)<sup>204)</sup>に近い金額の所得を稼得すると消失するような割合として40%を設定している。これは、中高所得者に対する本提案の適用を避けるためである<sup>205)</sup>。

## 4 財源 (各要素の対象者の振分けについては図表2、財源の算定については図表3参照)

本提案に必要な財源額は約3,000億円となる。これは「平成21年度版障害者白書」<sup>206)</sup>に示された「重点施策実施5ヵ年計画」における、平成19年

度の実績ベース（日中活動系サービス等）の進捗状況<sup>207)</sup>に記述されている数値を用いて算出している。

ちなみに、平成19年の障害者控除（1項・2項）の適用者数（65歳以上の老年者は除く）は、おおよそ480,000人（特別障害者を含む）で控除額が約1,576億円<sup>208)</sup>となっている。

## 5 執行・管理、手続き体制

### （1）執行・管理

対象者は主に所得税を納税していない人が対象となることから「簡易な申告さえ行うことに困難を感じるような、最も給付の必要な方々が制度の恩恵から外れてしまうことになるかもしれない制度は、はたして望ましいのか<sup>209)</sup>」という指摘があるように、なるべく簡易な申告体制と手続き体制を構築することに重きを置くため、障害者にとって最も身近な行政機関である福祉事務所と税務署が中心となり執行・管理を行う。また、福祉事務所の有する相談業務機能を強化することで申請に関する支援体制を構築することも可能となる。

### （2）手続き体制<sup>210)</sup>

選択肢として3つ挙げる。①源泉徴収されない対象者は福祉事務所に申請を行う。その後、福祉事務所が申請者の情報を税務署に送り4半期毎の給付を受ける。②源泉徴収されない対象者は福祉事務所に申請を行う。福祉事務所が障害者であること、事業所に通っていること等の証明書を発行し、受給対象者全員が確定申告時に証明書を添付して税額控除を受ける。③源泉徴収されている受給対象者は源泉徴収義務者である各企業や各事業所による年末調整を通じて給付を受ける。

### （3）提出書類

福祉事務所への申請時には「障害者手帳」、「サービス受給者証」、各事業所からの「通所証明書（利用時間数の証明）」、「賃金（工賃）支払証明書



(支払い合計金額の証明)」、本人名義の預金通帳等を提示する。これは特別障害者手当の受給申請を参考としている。また、原則として本人による申請とするが、判断能力の関係上、親族や各事業所の代行は認める。

### 第三節 本提案の意義

本提案と上述した7つの課題とを照らし合わせることで本提案の意義を述べる。

#### 1 乗り越え得る4つの課題

##### (1) 「納税者番号制度」の導入の必要性

本提案では低所得層の障害者本人への便益に重点を置くため本人支給であること、障害者の一定の資産保有の必要性から資産要件を設けないこと等の理由により、資力調査は必要としない。さらに、中高所得者に対する本提案の適用を避けるために課税最低限付近の所得を得ると便益が消失する制度設計になっていること、課税最低限以上の所得があり源泉徴収されている障害者は、雇用先の事業所や企業による年末調整により給付を受けるようにする<sup>211)</sup>ため、納税者番号制度の必要性は低い<sup>212)</sup>。また、障害の判定については各福祉事務所が現行通り行い、申請時に障害者手帳や事業所に関する種々の証明の裏付けも容易に行えるため、偽りによる不正受給はある程度未然に防ぐことは可能である。

##### (2) 現行社会保障給付との整合性

本提案の目的は、あくまで障害者本人の所得保障の充実であり、最低生活を保障することを目的とする生活保護制度との整合性を考慮する必要性は低く<sup>213)</sup>、当該制度とは明らかに趣旨は異なる。また、他の社会保障給付をみても「社会参加と就労インセンティブを備えた18歳以上の障害者本人への給付」というのは、現行の社会保障制度では存在しない。つまり、全く新しい考え方を背景とした給付であるため、他の社会保障給付との整

合性を考慮する必要性は低い。

### (3) 通減段階での就労のディスインセンティブ（就労調整）

本人給付であり、扶養数等ともリンクしないため就労ディスインセンティブは生じない。

### (4) 制度の複雑性

要素の組み合わせとしては5つのパターンしかなく、要素の基準も福祉施設の「利用時間数」か「所得」のみであり受給要件も明確であるため、米・英と比して複雑性は少ない。

## 2 残される3つの課題

### (1) 財源をいかに確保するか

本提案の基本的考え方を基に「給付付き障害者税額控除」の「制度提案の枠組みを構築すること」を最優先したため、概算的な財源額を示すに留まっている。また、今まで障害者控除の便益を受けるはずの障害者（課税最低限以下）への便益が増えるために、どうしても一定規模の財源額が必要となった。そのため、低所得者層に対して相対的に有利なものであり、課税最低限を超える人々への増税につながる可能性は否めない。しかし、資力調査は伴わないが、「基準額」の設定を変更することで財源規模の調整は可能である。

### (2) 税務当局と給付側の連携強化と申告者数増大に対処する税務署の体制整備

上述の納税者番号制度不要や不正受給防止のメリットは福祉事務所と税務署の連携体制が構築されることが前提にならざるを得ない。この点に関しては、平成22年度税制改正大綱で掲げられている納税者権利憲章（仮称）の制定や日本年金機構の廃止に伴う歳入庁の設置の検討によって、一定の方向性が見えてくると思われる。

### 3 本提案の貢献

本提案は、障害者本人の立場に立った視点から問題点を明らかにし、対象の中心を低所得層に位置する障害者本人とするものである。さらに、米・英の給付付き税額控除のメリットである「所得保障機能」と「就労へのインセンティブ機能」に、「社会参加へのインセンティブ機能」を付加したものである。

本提案が実現されたならば、障害者控除の趣旨と、より整合性を図り得る控除制度となり、現行の障害者控除の問題点と障害者に関する社会保障制度における問題点を一体的に解決することが可能となる。また、障害者本人への所得保障の充実により、障害者の自立や社会参加が促進され障害者のQOL向上も期待できよう。金額は少額かも知れないが、障害者本人の所得・就労状況に鑑みると意義のある金額であり、少なくとも現行の所得控除制度における障害者控除に比して、より多くの障害者にとって本来の制度趣旨に沿った便益を及ぼすことは確かである。

### おわりに

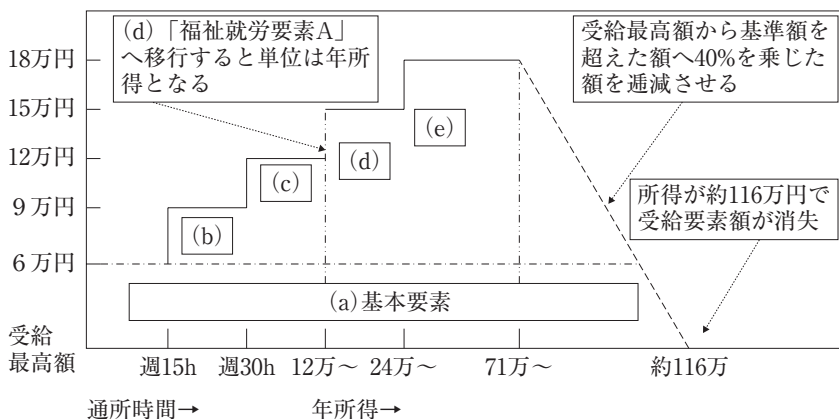
本提案における社会参加や就労のインセンティブを高める制度が構築されたとしても、障害者を取り巻く就労環境の法的整備等、他分野で整備されるべき課題も多い。「障害をもつアメリカ人法（ADA）」や、イギリスの「障害者差別禁止法（DDA）」のように、機会平等の理念に基づいた合理的配慮の義務付けや、障害者の経済・社会への参加に関する法的整備について、わが国でも検討していく必要がある。

また、本提案は障害者本人への給付を目的とするものであり、所得税法79条2項との整合性について検討が行えていない事は今後の課題である。しかし、この点に関して民主党政権は2009年12月において、扶養控除の廃止に伴い障害者や介護を受けている人達に適用する「新たな税額控除制

度」を作り、負担増となる「世帯」を救済する方向で調整を行い、同項を給付付き税額控除化する可能性を示唆している。この調整は、同法1項の障害者「本人」への便益を給付付き税額控除化によって充実させようとする本提案と同趣の着眼点を有しており、本提案と整合性を図ることが可能であるため今後の動向が興味深い。

さらに、本提案は、租税法の分野においてあまり注目されない障害者控除の立法提案であり、障害を持たない人、さらには、同じ社会的弱者とされる児童や高齢者に対する立法提案に比して対象規模は小さい。しかし、対象規模が小さいからといって議論が後回しでいいという訳では決してないはずである。むしろ、対象を小さく絞るからこそ執行コストを低く抑え実現可能性が高まることもあり、本提案はまさしくこれに当てはまる。しかし、明確な財源を裏付けるためのデータが乏しく、制度設計の脆弱性は否めない。今後、本提案が多くの批判対象となることで更なる障害者控除の改善に寄与できることを願う。

図表1 給付付き障害者税額控除 制度設計イメージ図 (筆者作成)



図表2 各要素対象者の振分け（千人未満切り捨て）

|                    |   |
|--------------------|---|
| ①生活介護770,000人      | これらの事業所を利用する場合は原則、就労や工賃を得ることを目的としない。そのため利用時間が受給要件となる図表3の(b)(c)対象者となる。 |
| ②自立訓練（機能訓練）24,000人 |   |
| ③自立訓練（生活訓練）95,000人 |   |
| ④就労移行支援190,000人    | これらの事業所を利用する場合は原則、就労を目的として工賃が生じる。そのため所得の多寡が受給要件となる図表3の(d)(e)対象者となる。   |
| ⑤就労継続支援A型75,000人   |   |
| ⑥就労継続支援B型532,000人  |   |

図表3 財源計算図

| 要素           | 要素額                   | 対象者数          | 必要額        |
|--------------|-----------------------|---------------|------------|
| (a)「基本要素」    | 6万円                   | ×3,000,000人   | 1,800億円    |
| (b)「地域参加要素A」 | 3万円                   | ×444,500人（注1） | 133億3千5百万円 |
| (c)「地域参加要素B」 | 6万円                   | ×444,500人（注1） | 266億7千万円   |
| (d)「福祉就労要素A」 | 9万円                   | ×532,000人（注2） | 478億8千万円   |
| (e)「福祉就労要素B」 | 12万円                  | ×265,000人（注3） | 318億円      |
| (a)～(e)合計額   | 2,996億8千5百万円⇒約3,000億円 |               |            |

（注1）明確な基準となる統計データが乏しいため、図表2の①～③対象者合計889,000人の半分ずつ（444,500人）を(b)と(c)受給対象者とする。

（注2）図表2の⑥の利用者は工賃（給料）水準が24万円未満である者が多いため(d)対象者とする。

（注3）図表2の④⑤の利用者は工賃（給料）水準が年に24万円以上ある者が多いため(e)対象者とする。

#### 【参考事例】

**事例1**：授産施設を利用する単身者A。身体障害者手帳1級保持者。所得が年間15万円。  
⇒(a)基本要素6万円+(d)福祉就労要素Aの9万円=15万円が受給最高額。所得が基準額を超過していないので15万円全額を受給。

**事例2**：一般企業勤務の単身者E。身体障害者手帳1級保持者。給与所得が年間116万円。  
⇒(a)基本要素6万円+(e)福祉就労要素Bの12万円=18万円が受給最高額。45万（所得116万円△基準額71万円）×40%=18万円。受給最高額18万円△18万円=0となり、通常の所得税を納付する。

## 【脚 注】

- 1) 身体障害者福祉法第4条に規定する身体障害者、知的障害者福祉法にいう知的障害者、精神保健及び精神障害者福祉に関する法律5条に規定する精神障害者。
- 2) 障害者自立支援法第4条。「障害児」の定義は同法4条2項。
- 3) 厚生労働省「障害者自立支援法のサービス利用について」2頁（社会福祉法人全国社会福祉協議会、改訂版、2008）。他に障害の種別に関わらず障害のある人々が必要とするサービスを利用するための仕組みを一元化し、施設・事業を再編したこと、障害のある人々に身近な市町村が責任を持って一元的にサービスを提供すること、支給決定の仕組みを透明化・明確化すること。
- 4) 西山裕「障害者自立支援法と障害福祉サービス」季刊社会保障研究44巻2号150頁以下（2008）150頁。
- 5) 堤建造「障害者の所得保障と就労支援」調査と情報625号1頁以下（2008）7頁。
- 6) 各市町村における個別の軽減措置にはばらつきがあるため国レベルの支援法の課題を検討する。
- 7) 小澤温『よくわかる障害者福祉』40頁以下（ミネルヴァ書房、第2版、2006）。難病、高次脳機能障害等。
- 8) 堤建造「障害者自立支援対策とその課題」調査と情報540号1頁以下（2006）10頁。
- 9) 佐藤久夫ほか『障害者福祉の世界』32頁〔佐藤〕（有斐閣、2007）。
- 10) 国連や、わが国の障害者基本法第2条等にも障害者の定義がある。しかし、本稿では障害者の定義を論じることを目的とするものではないため課題として挙げるに留める。
- 11) 岡部耕典「障害者自立支援法における「応益負担」についての考察」季刊社会保障研究44巻2号186頁以下（2008）191頁。
- 12) 厚生労働省「障害者自立支援法の施行前後における利用者の負担等に係る実態調査結果について」11頁（2009）。
- 13) 日本障害者協会「障害者自立支援法の影響：JD調査（2006）—第2回調査の結果および第一回調査（2006年2月時点）との比較」1頁以下（2007）2-3頁。自立支援医療では2,509円増、ホームヘルプでは5,341円増、通所サービスでは6,370円増、入所施設では15,540円増。手元に残るお金としては全体で560円減、入所施設利用者の場合は5,553円減となっている。
- 14) 山田耕造「障害者の所得保障」日本社会保障法学会編『所得保障法』163頁以下（法律文化社、2003）174頁。年金、労災補償、社会手当、生活保護、各制度上の保障等。
- 15) 山田・前掲注14、172頁。
- 16) リハビリテーション、介護等に要する費用。
- 17) 山田耕造「障害者の自立生活と権利保障」社会保障法11号9頁以下（1996）11頁。自立の促進とは、障害者が主体性をもった1人の人間として尊重され、地域社会において障害をもたない人々と共に、自立して生活を営むことである。
- 18) 成年後見制度を利用する際に要する申立等に関する費用、社会参加に要する交通費等。
- 19) 東京都「障害者の生活実態」（2008）によると「障害のために諦めたことや妥協したこ

- と」として、身体障害者は「旅行や遠距離の外出（41.5%）」、知的障害者は「結婚（32.8%）」、精神障害者では「就職（41.0%）」となっている。
- 20) 山田・前掲注14、181頁。
- 21) 山田耕造「障害者の所得保障をめぐる問題とその課題—無年金問題との関わりでみて—」社会保障法39頁以下（1996）41頁。合理的な一定の障害基準に該当する者は全てを包摂し得る、一定水準の給付が継続的かつ確実に行われる、給付の内容が障害に伴い失われた稼働能力・特別の出費に対する一定の補填を行い、社会参加の促進を一定程度保障し得ること等を理由に挙げている。
- 22) 障害基礎年金の問題点については、百瀬優「障害者に対する所得保障制度—障害年金を中心に—」季刊社会保障研究44巻2号171頁以下（2008）172頁以下に依拠して記述。
- 23) 百瀬・前掲注22、179頁。アメリカでは稼働能力があり一定以上の収入を得ている重度障害者は年金を受給できない。逆に、国民経済に多数存在するような仕事に順応することができない者と判断されれば、年金を受給できる。
- 24) 三澤了「障害者の社会生活を支える所得保障を」ノーマライゼーション27巻4号22頁以下（2007）23頁。「障害が理由で稼ぎ出すことが出来ない」という状態こそが年金支給の判断基準となるべきであり、身体的障害の軽重が基準となるのは不合理であるとする。この不合理が高機能自閉症者や精神障害者等に重くのしかかっており、本当に年金が必要な人に行き渡らない状況があると指摘する。
- 25) 厚生労働省「国民年金保険障害厚生年金受給者実態調査」（2000）によれば、国民厚生年金（2級以上）受給者の約11%が常勤の会社員・公務員等で就業している。
- 26) 百瀬・前掲注22、176頁。障害基礎年金の給付水準は、1級の場合、アメリカ、スウェーデンの障害年金の水準を大きく下回り、特に2級では両国の半分程度しかない。
- 27) 内閣府『平成20年版 障害者白書』56頁（2008）。1.8%の法定雇用率が適用される一般の民間企業における雇用率達成企業割合は43.8%となっている。
- 28) 遠山真世「障害者の就労問題と就労保障」季刊社会保障研究44巻2号161頁以下（2008）161頁。
- 29) 遠山真世「障害者の就労実態：参加と自立を阻む要因」『障害者の所得保障と自立支援施策に関する調査研究』33頁以下（厚生労働科学研究費補助金 障害保健福祉総合研究事業、2008）41頁。知的・精神障害者では福祉的就労に就く割合が高く、当該就労に就く89.5%の年収が20万円未満である。
- 30) 土屋葉「世帯状況をふまえた家計収支の分析」『障害者の所得保障と自立支援施策に関する調査研究』65頁以下（厚生労働科学研究費補助金 障害保健福祉総合研究事業、2008）87頁。
- 31) 土屋葉「障害者の自立支援に向けた生活実態把握の重要性—「障害者生活実態調査」の結果から—」季刊社会保障研究44巻2号196頁以下（2008）204頁。
- 32) 園山里子「障害者の生活時間」『障害者の所得保障と自立支援施策に関する調査研究』49頁以下（厚生労働科学研究費補助金 障害保健福祉総合研究事業、2008）53頁以下参照。移動時間や休養の必要性等。

- 33) 土屋・前掲注30、67頁。生殖家族とは、本人の婚姻関係によって生じた家族。
- 34) 土屋・前掲注30、67頁。定位家族とは、子供の立場からみた家族。
- 35) 土屋・前掲注30、73頁以下。
- 36) 土屋・前掲注31、197頁。
- 37) 東京都「障害者の生活実態」(2003)。身体障害者6.4%、知的障害者3.4%、精神障害者25.7%。これらの割合は「世帯主」が障害者の世帯を表しており、障害者のいる被保護者世帯はこれ以上に多いことが推測される。
- 38) 金子宏「所得税における所得控除の研究」日税研論集52号3頁以下(2003)4頁以下参照。わが国の所得控除をその性質によって、基礎的人的控除、特別人的控除、担税力調整控除、強制保険料等控除、保険奨励控除、寄付奨励控除の6つに大別する。同旨に、谷口勢津夫「基礎的人的控除の今後の在り方」税研23巻3号22頁以下(2007)22頁。吉村政穂「特別人的控除の今後のあり方」税研23巻3号30頁以下(2007)30頁。
- 39) 武田昌輔監修『DHC所得税法コンメンタル』4818頁【武田】(第一法規、1983)。不具者控除創設以前は大正9年に創設された扶養控除制度の範疇において障害者への配慮がなされていた。
- 40) 大蔵省主税局『シャープ使節団日本税制報告書』1巻101頁(1949)。
- 41) 同旨に、長迫倍民「改正所得税法の解説」税経通信臨時増刊号シャープ勧告に基づく改正税法の解説3月号16頁以下(1950)21頁。「不具者控除を設けた趣旨は、不具者であることに因って生計費も通常人の場合に比し多額を要するので、その負担を軽減しようとするものである」とある。
- 42) 岩尾一編『所得税法』553頁(1953)。「社会保障制度の十分でない現在においては、一般人と同等の税負担を課することは適当でないと認められるので、一定額の控除を認めその税負担の軽減を図っているのである」とある。
- 43) 長迫倍民「改正所得税法の解説」税経通信三月増大号182頁以下(1951)182頁。
- 44) 久田重次郎「改正後の所得税の取扱方通達について」税経通信3月号97頁以下(1952)98頁。
- 45) 長迫・前掲注43、183頁以下。
- 46) 武田・前掲注39、4847頁。
- 47) 武田・前掲注39、4861頁。
- 48) 『昭和27年3月31日 官報(号外)』30号 昭和27年法律第53号、所得税法第15条の2。
- 49) 第12回国会・衆議院大蔵委員会第5号(昭和26年10月27日)会議録。平田政府委員による発言。
- 50) 宮島洋『戦後税制史』32頁(税務経理協会、第2増補版、1991)。
- 51) 大蔵省財政史室編『昭和財政史 昭和27～48年度 第6巻 租税』27頁(1990)。国税庁調査資料『所得税・法人税制度史草稿』305、336頁(1955)。
- 52) 昭和30年法律34号。
- 53) 『昭和34年3月31日 官報(号外)』28号 昭和34年法律79号。
- 54) 配偶者控除の創設理由については、岡崎一郎「所得税法の一部を改正する法律につい



- て」税経通信16巻5号29頁以下（1961）41頁参照。
- 55) 昭和37年法律44号。
- 56) 柿谷昭男「所得税法の全文改正について—源泉徴収及び雑則並びに非居住者関係を除く—」税経通信20巻7号16頁以下（1965）16頁。
- 57) 昭和40年法律33号 障害者控除第86条。
- 58) 結城義人「昭和42年度国税改正の概要」税経通信22巻8号2頁以下（1967）5頁。
- 59) 昭和42年法律20号 障害者控除79条。
- 60) 第55回国会・衆議院大蔵委員会第14号（昭和42年5月18日）会議録。塩崎政府委員による発言。
- 61) 税制調査会編「長期税制のあり方についての中間答申」『税制改正に関する答申』10頁（大蔵省印刷局、1967）。
- 62) 伊藤弘邦「所得税法の一部改正について」税経通信23巻7号20頁以下（1968）24頁。障害者控除は追加的費用のしん酌であり税制上においてもその控除額に差額を設けることが、より一層「実情に即する措置」であるとする。
- 63) 伊藤・前掲注62、24頁。
- 64) 昭和43年法律21号 障害者控除第79条。
- 65) 税制調査会編『税制の抜本的見直しについての答申』40頁（大蔵省印刷局、1986）。
- 66) 吉村・前掲注38、30頁。
- 67) 吉村典久「所得控除と応能負担原則—所得税法における主観的担税力の考慮—」金子宏編『所得課税の研究』241頁（有斐閣、1991）。税制調査会「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択」（2000）106頁。田中康男「所得控除の今日的意義—人的控除の在り方を中心として—」税大論叢48号35-36頁（2005）。吉村典久「所得控除の意義について」税研23巻3号16頁以下（2007）16頁以下等。
- 68) 田中・前掲注67、39頁。
- 69) 三木義一「第2章 所得税」北野弘久編『現代税法講義』62頁（法律文化社、1989）。
- 70) 税制調査会「平成22年度税制改正大綱について」（平成21年12月22日閣議決定）13頁。森信茂樹「格差問題と税制」貝塚哲明編『経済格差の研究』285頁以下（中央経済社、2006）。貝塚哲明「税制改革・社会保障改革と所得再分配政策」フィナンシャル・レビュー—2号150頁以下（2005）153頁以下等。
- 71) 大蔵省主税局編『所得税百年史』95頁（1988）。前者の例として勤労学生控除、後者の例として福祉目的の付加的な控除を挙げる。
- 72) 税制調査会・前掲注70、14頁。
- 73) 阿部彩「給付つき税額控除の具体的設計：マイクロシミュレーションを用いた検討」『給付付き税額控除：日本型児童税額控除の提言』森信茂樹編58頁（中央経済社、2008）。
- 74) シャウプ・前掲注40、56頁。
- 75) 税制調査会・前掲注67、97頁。
- 76) 田中・前掲注67、80頁。

- 77) 田中・前掲注67、79頁。
- 78) 税制調査会「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」(2007) 15頁。控除のあり方について税額控除を設ける政策の必要性、関連する給付との役割の整備等について検討を深めるとする。
- 79) 税制調査会・前掲注70、13-16頁。
- 80) 税制調査会編『今後の税制のあり方についての答申』18頁(大蔵省印刷局、1983)。
- 81) 田中・前掲注67、77頁。「政策的要請に応えるものは、所得の多寡にかかわらず公平に控除する必要があることから、一律に税額控除にすることが適当である」とする。
- 82) 水野忠恒「税制簡素化の方向」ジュリ715号92頁以下(1980)。「簡素化」という言葉の意味内容が明白でないとしつつも簡素化のもつ用語の意義を、租税立法構成、租税法条文構成、申告手続き、税務執行、ビジネスプランニング、5つの簡素化に分類する。増井良啓「簡素」は税制改革の目標か」国家学会雑誌107巻5・6号130頁以下(1994)。「簡素」の概念の内包については簡素・複雑さの意味内容が多義的であるとし、アメリカの議論に基づき、税制の簡素化に関する議論を納税協力、取引、ルールの3つに分類する。そして、この3つの内容が「コスト軽減」に尽きるとすれば、「簡素」とは「費用最小化」という究極の目標を導くための、中間的目標にとどまり、たんに「費用軽減」の要請に従属する下位概念にすぎないとする。税制調査会・前掲注67、18頁。簡素の原則とは、税制の仕組みをできるだけ簡素なものとし、納税者が理解しやすいものとする。
- 83) シャupp・前掲注40、18頁。税制の簡素化について、場合によっては公平を犠牲にしても簡素な税制を採用することが重要であるとの姿勢が示されている。しかし、この姿勢は記帳慣行が不十分な日本に納税申告制度を定着させるために強調されたにすぎない。
- 84) 首藤重幸「租税における簡素の法理」『日税研論集』54号87頁以下(2004) 93頁。シャupp勧告後、税制調査会でも税制の簡素化の言及は続けられていたが、その扱いは大きなものではなかった。
- 85) 結城・前掲注58、4頁。
- 86) 首藤・前掲注84、113頁。税制簡素化についての第一次答申〔表2-1〕参照。
- 87) 結城・前掲注58、4頁。同旨に、三木・前掲注69、65頁。「税額控除は税額を算出し、そこから税額控除額を引いてはじめて納税義務があるか否かがわかるのに対して、所得控除であれば、その適用により課税所得がゼロになれば税率を適用するまでもなく納税義務がないことが明らかになる。このような手続き面を考えると、所得控除の方が簡便である。所得税法上の各種控除がももとは税額控除として導入されたのに、所得控除の方に切り替えられたのは主としてこのためである。」とある。
- 88) 水野・前掲注82、93頁。
- 89) 水野・前掲注82、93頁。
- 90) 税制調査会「あるべき税制の構築に向けた基本方針」(2002) 7頁。
- 91) 国税庁「申告所得税標本調査結果」平成19年調査結果の概要(第3表 所得控除表(続))

- 覧日2010年3月15日)によると障害者控除対象者である障害者と特別障害者数が約48万人(477394人)である。障害者数が700万人以上とされるわが国においては14~15人に1人しか障害者控除の便益を受けることができていることになる。
- 92) 森信茂樹「給付付き税額控除制度の概要と類型」森信茂樹編『給付付き税額控除：日本型児童税額控除の提言』(中央経済社、2008)9頁以下。税制調査会「第2回スタディ・グループ」資料(給付付き税額控除)(2009)。税研24巻6号(2009)「特集 給付付き税額控除の概要」における各論稿等。
- 93) 森信茂樹「給付付き税額控除の4類型と日本型児童税額控除の提案」国際税制研究20号24頁以下(2008)24頁。
- 94) 森信・前掲注92、18頁以下。
- 95) 税制調査会・前掲注70、6頁。税制改革の視点の1つとして「税制改革と社会保障制度改革とを一体的にとらえて、その改革を推進します。…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へと改革を行う過程では、必ず税制との役割分担の議論が生じます。したがって税制改革の議論を行う際には、社会保障制度改革の議論とも平仄を合わせることが重要です。」とある。また、給付付き税額控除に関する「税と社会保障の一体化」の議論については、藤谷武史「給付付き税額控除と「税制と社会保障制度の一体化」?」『新世代法政策学研究』3号(2009)303頁以下参照。給付付き税額控除の検討を通じて得られる示唆を下に「税制と社会保障制度の一体化」の理論的含意について検討している。「政策論(≒経済学)の視点」(一体化の合理性)と「法学の視点」(一体化への障壁)の相違点を整理し、機能主義的な観点から、金銭徴収・給付を伴う行政活動における「正確性」と「執行コスト」のトレード・オフに関して、3つの抽象化された枠組みを用いて税務行政と社会保障行政の違いの整理を行った上で、個人リスク回避性による説明を用いて税制と社会保障制度が同じ理論で説明できるという可能性を示唆している。
- 96) 背景は、小山路男「イギリスのタックス・クレジット制度」『経済と貿易』113号46頁以下(1974)47頁参照。
- 97) 中桐宏文「所得保障の手段としての負の所得税(上)」レファレンス19巻3号3頁以下(1969)16-17頁。特徴として、社会保障給付システムと所得税を統合しようとする点、社会保障給付が勤労意欲を阻害しないよう貧困線と所得とのギャップの一部分を補うということも挙げられる。
- 98) 根岸毅宏『アメリカの福祉改革』47頁(日本経済評論社、2006)。公的扶助制度の抜本改革を訴えるもので、社会保障法の改正案の一部として提案され、下院では可決したが上院財政委員会では否決された。
- 99) 根岸・前掲注98、105頁。就労可能な者は民間で雇用先を見つけるか、最低賃金の60%で公的機関が雇用するという、従来の社会保障制度ではカバーされなかった就労可能な貧困者への対策を提案するもの。後述の労働ボーナスとは、還付可能な税額控除で労働ボーナスを差し引いてマイナスの税額が算出された場合、そのマイナス分が給付されるというもの。

- 100) 労働ボーナスは1973年と1974年にも提案されていたが、最終的には議会で否決されていた。しかし、1975年になり石油危機後に長期化したスタグフレーションへの対応策として、労働ボーナス案を引き継いだEITC案が緊急措置として導入され時限立法として成立する。
- 101) 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47巻1号21頁以下（1999）29頁。
- 102) 根岸・前掲注101、32頁。
- 103) 働く人々は貧困者でいるべきではなく、就労による受給者の自立を訴えるもの。
- 104) 白石浩介「給付付税額控除による所得保障」1頁以下（2009）5-6頁。  
[http://www.ier.hit-u.ac.jp/pie/stage2/Japanese/d\\_p/dp2009/dp456/text.pdf](http://www.ier.hit-u.ac.jp/pie/stage2/Japanese/d_p/dp2009/dp456/text.pdf)（最終閲覧日2010年3月15日）。
- 105) I.R.S. EARNED INCOME CREDIT, Cat, No.15173A 5-9 (2009).  
available at <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p596.pdf> Publication 596. (last visited Mar. 15, 2010).
- 106) I.R.S. 1040 INSTRUCTIONS 2009, Cat, No.24811V 48 (2009).  
available at <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i1040.pdf> (last visited Mar. 15, 2010). 適格児童を3人以上有する者は\$43,279 (48,279)、適格児童を2人有する者は\$40,295 (45,295)、適格児童を1人有する者は\$35,463 (40,463)、適格児童を有していない者は\$13,440 (18,440)以下でなければならない（括弧内は夫婦共同申告の場合）。
- 107) I.R.C. § 32(i)(1). 2009年度は\$3,100。
- 108) I.R.C. § 32(c)(2)(A)(i). ここでいう勤労所得とは原則的には賃金、給料、チップ、他の従業員給与をいう。
- 109) I.R.S., *supra* note 105, at 12-25.
- 110) I.R.C. § 32(c)(1)(A).
- 111) I.R.C. § 32(c)(1)(B).
- 112) BORIS I. BITTKER AND LAWRENCE LOKKEN, FEDERAL TAXATION OF INCOME, ESTATES, AND GIFTS, 37-4 (3d. ed. 2000)
- 113) BORIS I. BITTKER AND LAWRENCE LOKKEN, FEDERAL TAXATION OF INCOME, ESTATES, AND GIFTS, 2009 CUMULATIVE SUPPLEMENT, NO.1, TEXT PART I, 37-4.
- 114) I.R.C. § 32(c)(3)(B).
- 115) I.R.C. § 32(c)(3)(A)(ii).
- 116) I.R.C. § 32(c)(3)(C).
- 117) I.R.C. § 32(k)(1)(A)(B).
- 118) 税制調査会「政府税制調査会海外調査報告（アメリカ、カナダ）」（2009）7頁。
- 119) 税制調査会・前掲注118、3頁。
- 120) 森信茂樹「米・英の給付付税額控除に学ぶ」国際税制研究18号32頁以下（2007）36頁。

- 121) 石村耕治「給付（還付）つき税額控除をめぐる税財政法の課題～アメリカの「働いても貧しい納税者」対策税制を検証する～」白鷗法學15巻1号1頁以下（2008）37頁以下。課税庁の納税者サービス態勢の整備、民力を活用した確定申告支援インフラの充実等。また納税者保護制度として「納税者としてのあなたの権利（Your Rights as a Taxpayer）」を公表している。これはIRSが納税者に最高の質のサービスを提供し、納税者の権利を保護することを明確に示している。
- 122) 阿部彩「EITC（Earned Income Tax Credit）の就労と貧困削減に対する効果：文獻サーベイから」海外社会保障研究140号79頁以下（2002）81頁。
- 123) 税制調査会・前掲注118、3-4頁。
- 124) 1999年までの沿革については、田中寿「イギリス社会保障政策の動向—改革・再編へのアプローチとプランニング—」レファレンス22巻7号18頁以下（1972）19頁以下。田中寿「イギリスのタックス・クレジット・システム案」レファレンス23巻9号1頁以下（1973）付属資料。星野信也「英米における貧困対策—ニガティブな所得税の提案—」季刊社会保障研究8巻4号49頁以下（1973）50頁以下。武川正吾「イギリスの社会保障体系」武川正吾・塩野谷雄一編『先進諸国の社会保障1イギリス』8頁（東京大学出版会、1999）以下等が詳しい。
- 125) WFTCの内容については NEVILLE HARRIS, SOCIAL SECURITY LAW IN CONTEXT, at 285-286（2000）。衣笠葉子「英国におけるタックス・クレジット制度の展開—就労タックス・クレジットと児童タックス・クレジット—」関西福祉大学研究紀要8号65頁以下（2005）68頁以下が詳しい。
- 126) DPTCについては衣笠葉子「英国におけるタックスクレジット制度と障害者の就労」近畿大学法学54巻3号207頁以下（2006）。障害者就労手当（Disability Working Allowance）との相違点としてTCA1999, s 14(3)(4) Social Security Contributions and Benefits Acts 1992, s 129. BARCLAY, PETER M, BENEFITS FOR DISABLED PEOPLE, at 56-59（1988）。参照。
- 127) 田中総一郎「ワークフェアと所得保障」埋橋孝文編『ワークフェア 排除から包括へ?』70頁（法律文化社、2008）。児童の数に関係なく16歳以下の子供を有した、1つの有子世帯に1つ与えられる新型の税額控除であった。
- 128) JOHN TILEY, REVENUE LAW, at 178（6d. ed. 2008）。
- 129) 「第三の道」と「社会的排除」については藤森勝彦『構造改革ブリア流』71-89頁（TBSブリタニカ、2002）参照。
- 130) 所道彦「ブリア政権の子育て支援の展開と到達点」海外社会保障研究160号87頁以下（2007）88-89頁。
- 131) 藤森克彦「英国労働党政権における社会保障政策—「福祉から仕事へプログラム」の内容と成果—」『世界の労働』59巻2号14頁以下（2009）16-19頁。プログラムのポイントを4点、就職活動支援と職業訓練の強化、所得保障の条件化、賃金を魅力的にする施策、働く環境の整備を挙げている。
- 132) 橋本恭之「イギリスの税制改革」国際税制研究10号137頁以下（2002）137頁。

- 133) TIMON ENNALS, TOLLEY'S SOCIAL SECURITY AND STATE BENEFITS: A PRACTICAL GUIDE, 183 (2004).
- 134) NICK WIKELEY&DAVID W. WILLIAMS, TAX CREDITS AND EMPLOYER-PAID SOCIAL SECURITY BENEFITS, 177 (2004).
- 135) TILEY, *supra* note 129, at 179. SI 2002/2005, reg. SI 2002/2006, reg. SI 2002/2007, reg. SI 2002/2008, reg.
- 136) HM Revenue&Customs, Child Tax Credit and Working Tax Credit An introduction, 1 (2009).  
available at <http://www.hmrc.gov.uk/leaflets/wtc1.pdf> (last visited Mar. 15, 2010).
- 137) 衣笠・前掲注127、237頁。
- 138) HM Treasury and Inland Revenue, The Child and Working Tax Credits: *The Modernisation of Britain's Tax and Benefit System Number Ten* (April 2002), at 9, para 2. 30.
- 139) Inland Revenue, New Tax Credits, Supporting families, making work pay and tackling poverty, 33(2001). available at [http://www.hmrc.gov.uk/consult\\_new/new\\_tax\\_credits.pdf](http://www.hmrc.gov.uk/consult_new/new_tax_credits.pdf) (last visited Mar. 15, 2010).
- 140) TCA2002 s. 3(3).
- 141) TCA2002 s. 10(1).
- 142) SI 2002/2005, reg. 2(1). CTCにおける児童とは16歳に達していない者 (TCA2002 s. 8 (3), SI 2002/2007, reg. 2(1))、適格青年とは16歳以上で20歳に達していない者 (SI 2002/2007, reg. 5(1))、又は規定の状況を満たす者 (SI 2002/2007, reg. 5(2)-(7)参照)。
- 143) TCA2002 s. 10(2).
- 144) TCA2002 s. 10(3).
- 145) SI 2002/2005, reg. 4(1).
- 146) 後述(2)クレジットの要素(g)参照。
- 147) SI 2002/2005, reg. 20(1)SCHEDULE2 「Maximumrate of The Elements of A Working Tax Credit」.
- 148) TCA2002 s. 11(2) (4).
- 149) TCA2002 s. 11(3) (4) (7).
- 150) SI 2002/2005, reg. 9. 週16時間以上の有償労働、2002/2005, reg. SCHEDULE1にリストアップされている障害の状態に該当すること、求職者手当や障害者生活手当等、就労不能か障害を理由とした給付を受けていることの3つの要件を満たす必要がある。
- 151) SI 2002/2005, reg. 10(1) (2).
- 152) TCA2002 s. 11(6) (a), 2002/2005, reg. 11(1) (2) (3).
- 153) TCA2002 s. 11(6) (c), 2002/2005, reg. 12.
- 154) TCA2002 s. 11(6) (d), 2002/2005, reg. 17.
- 155) 障害者の生活上、様々な制約を取り除くための特別な道具やサービスに係る費用に見合う現金を支給するもの。

- 156) SI 2002/2005, reg. 18.
- 157) TCA2002 s. 12, 2002/2005, reg. 13-16.
- 158) TILEY, *supra* note 129, at 181.
- 159) TCA2002 s. 48. 4月6日からの翌年の4月5日までの1年間。
- 160) SI 2002/2006, reg. 3. Step1で、年金所得、投資所得、資産所得、外国所得、想定的所得 (notional income) を合算し、合計額が£300以下ならばゼロとして扱う。超えるならば超過分だけStep2の手順で算出される所得と合算する。Step2では、給与所得、社会保障所得、学生所得、雑所得を合算する。Step3でStep1・2の算出額を合算する。Step4で営業所得 (trading income) を算出しStep3に合算する。営業損失 (trading loss) が生じた場合はStep3の額から差し引く。
- 161) SI 2002/2006, reg. 4(4). table1(給与), reg. 5(2). table2(年金), reg. 3(7)(寄付金等)
- 162) SI 2002/2006, reg. 7, (3)table3.
- 163) SI 2002/2006, reg. 7, (1), WTC2-Child Tax Credit and Working Tax Credit-A Guide 24 (2009).
- 164) SI 2002/2008, reg. 3(1)(2).
- 165) SI 2002/2008, reg. 7(3), WTCの減額についてStep1-Step12までを定める。SI 2002/2008, reg. 8(3), CTCの減額についてStep1-Step11までを定める。
- 166) TCA2002 s. 7, 13.
- 167) HM Revenue&Customs, *supra* note 137, at 9.
- 168) 税制調査会「政府税制調査会海外調査報告(ドイツ、イギリス、オランダ)」(2009) 17頁。
- 169) 税制調査会・前掲注169、7頁。
- 170) 税制調査会・前掲注169、4頁。木原隆司、棚山順子「イギリスの雇用政策・人材育成政策とその評価」樋口美雄編『転換期の雇用・能力開発支援の経済政策—非正規雇用からプロフェッショナルまで—』231-234頁(日本評論社、2006)。
- 171) WTCやCTCがシングルマザーにより寛大な制度であるため、夫婦であってもシングルマザーに見せかけて給付を受けるという形の不正受給が多い。
- 172) 個人情報、子供情報、労働情報、社会保障給付No等。これらに受取人氏名、受取銀行口座を記入して提出する。
- 173) 申請書類が30頁にも及ぶために社会的弱者である低所得者に大きな負担となっている。
- 174) 本稿では「平成22年度税制改正大綱」(平成21年12月22日閣議決定)までを国の動向とする。
- 175) 税制調査会・前掲注78、15頁。持続可能で安心できる社会保障制度の構築と安定的な財源の確保が課題となっている中、給付付き税額控除の利便性を応用する視点から議論を行うことには意義があるとする。
- 176) 内閣府「年次経済財政報告(経済財政政策担当大臣報告)—生産性上昇に向けた挑戦—」237頁(2008)。

- 177) 経済財政諮問会議有識者議員提出資料「社会保障と一体的な税制に向けた取組について」5頁（平成19年11月8日）。
- 178) 「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」」4頁（平成20年12月24日閣議決定）。
- 179) 安心社会実現会議「安心と活力の日本へ（安心社会実現会議報告）」10頁（平成21年6月15日）。
- 180) ドイツ・イギリス・オランダ・アメリカ・カナダの給付付き税額控除の概要、課題、さらには各国の納税者番号制度の概要、導入の背景・目的などについて現地議会の聞き取り等も含めた調査内容を記している。
- 181) 民主党の政策議論の到達点を2009年7月17日時点で示したもの。
- 182) 日本経済新聞2009年10月21日朝刊記事では、藤井財務相（当時）が納税者番号制度の導入について「4年間の任期の後半の仕事」と述べている。同2009年12月5日朝刊記事では、扶養控除の廃止に伴い障害者や介護を受けている人たちに適用する新たな税額控除制度を作り負担増となる世帯を救済する方向で調整するとする。
- 183) 平成21年度第24回税制調査会議事録2頁（平成21年12月22日）。マニフェスト5項目に暫定税率、子ども手当、高校の無償化、農業の個別所得保障、高速道路の無料化の5つを挙げている。
- 184) 税制調査会・前掲注70、11-14頁。
- 185) 以下の論稿を基に記述。森信茂樹「「税と社会保障の一体改革」と給付付き児童税額控除の提言」租税研究703号5頁以下（2008）5-14頁。森信・前掲注93、24-34頁。森信・前掲注92、1-8頁。
- 186) 以下の論稿を基に記述。田近栄治、八塩裕之「格差拡大への税制の対応—還付可能な税額控除の活用—」税経通信62巻5号17頁以下（2007）17-29頁。同「還付可能な税額控除をどう執行するか—欧米の経験—」税経通信62巻8号25-39頁。同「格差是正と税額控除制度—税と社会保険料負担の一体調整—」税研24巻6号32頁以下（2009）32-38頁。
- 187) 税制調査会「第1回スタディ・グループ」資料（納税者番号制度）参照（2009）。
- 188) 斉藤由里恵、上村敏之「負の所得税の導入費用の推計」経済政策ジャーナル5巻2号59頁以下（2008）61-62頁。負の所得税を導入する際、適用対象を「65歳未満の稼得世帯+資力調査を実施+限界税率を50%」としたケースでは、1.7兆円の導入費用が必要とする。資力調査の実施のみを外しての同様の条件では9.94兆円に達すると試算する。
- 189) 橋本恭之、呉善充「給付付き税額控除について—英国の事例を参考に—」税研24巻6号39頁以下（2009）43頁。
- 190) 石村・前掲注121、13頁
- 191) ここで述べる「増員」は、給付付き税額控除導入時の申告業務の要請であり、第二章で述べた所得控除と税額控除の議論における簡素化の要請とは異なる。
- 192) 白石・前掲注104、6頁。
- 193) ここでいう「所得保障の充実」とは障害に起因する特別な経費の補填と、社会参加のための一定の所得保障の双方を含むものとする。



- 194) 小澤・前掲注7、6頁。QOLの定義は文脈や状況により様々な意味を持つが、生命、生活、人生の質等と訳される。また、QOLの構造として客観的QOLと主観的QOLとに分けられるとする。前者は量的、物質的で経済面での収入、生活環境、社会生活遂行上のための手段や道具の所有状況などが挙げられる。後者は、質的、情緒的で、満足度、自尊心、自己肯定感などが挙げられる。本稿では前者、後者を特に使い分けることなく、QOLとは両者を含めたものと捉える。
- 195) 岩崎晋也「障害者の所得保障政策」ノーマライゼーション27巻4号10頁以下(2007)10-11頁。「少なくとも社会の構成員として社会に参加することとなった成人期の生活支援は、家族から切り離し、社会全体で支援すべき問題と考えなければ、家族はその負担に耐え切れないだろう。」とある。
- 196) 内閣府・前掲注27、227-228頁。平成21年度版でも同じ調査結果を基に人数を算出している。
- 197) 内閣府『平成21年版障害者白書』58頁(2009)。
- 198) 本提案では障害の程度(重度・軽度)は関係なく、障害者本人の所得保障に社会参加と就労インセンティブを付け加え、かつ、受給に伴うスティグマを生じない税を用いた立法提案である。そのため、障害の程度によって差異を設けるのは本稿の目的と合致しないと考える。
- 199) 土屋・前掲注31、204頁。
- 200) 障害福祉サービスを利用するためには、市町村にサービス利用申請をして審査、判定を受ける必要がある。その結果、障害程度区分や介護する人の状況、申請者の希望をもとにサービスの支給量が決まり受給者証が交付される。
- 201) 厚生労働省「平成20年度工賃(賃金)月額の実績について」(平成21年10月)。  
<http://www.mhlw.go.jp/bunya/shougaihoken/service/jisseki.html> (最終閲覧日2010年3月15日)。
- 202) 障害者基礎年金は20歳から受給開始なので18~19歳の対象者については受給要素額のみとなるが、20歳までは世帯への社会保障給付がある。
- 203) 平成21年度地域別最低賃金改定状況。  
<http://www2.mhlw.go.jp/topics/seido/kijunkyoku/minimum/minimum-02.htm> (最終閲覧日2010年3月15日)。
- 204) 財務省「所得税の課税最低限(納税額が発生する所得水準)の国際比較(給与所得者)」2009年7月現在の数値。<http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/siryou/028b.htm> (最終閲覧日2010年3月15日)。
- 205) 平成18年1月5日「授産工賃等への所得税課税について(照会)」名古屋国税局宛。  
<http://www.gambatta.net/kyoudou/image/koutin060105.pdf> (最終閲覧日2010年3月15日)。  
 平成18年6月20日「工賃の税法上の取扱についての事前照会への回答について」上記(照会)に対する回答。<http://www.gambatta.net/kyoudou/image/koutinkai060620.pdf> (最終閲覧日2010年3月15日)。

これらによると、工賃は「役務の対価」ではあるが雇用契約に基づかない場合は「雑所得」となり、雇用契約がある場合については「給与所得」となる可能性が高いとする。また、仮に工賃が「雑所得」となった場合は家内労働者の必要経費等の特例65万円（租措法27条）、基礎控除38万円、特別障害者控除40万円、計143万円が課税最低限となり、雇用契約がない場合でも、就業規則を作る等すれば、給与所得になる可能性もあるとする。そのため、支援法の下で得られる工賃の取り扱いについては、個々の施設の就業実態に即して所轄の税務署の判断に任せるとされている。つまり、本提案の対象となる障害者個々の課税最低限には相違が生じるが、最低賃金所得者とのバランスを考慮し当該金額を用いている。

206) 内閣府・前掲注197、168頁。

207) 障害者施策推進本部決定「重点施策実施5ヵ年計画」（平成19年12月25日）。

[http://www.8.cao.go.jp/shougai/suishin/5sinchoku/h19/5year\\_plan.pdf#search=](http://www.8.cao.go.jp/shougai/suishin/5sinchoku/h19/5year_plan.pdf#search=) ‘障害者施策推進本部決定 重点施策実施5ヵ年計画’（最終閲覧日2010年3月15日）。政府は平成15年度～24年度までの10年間で計画期間とする「障害者基本計画」を策定し当該計画に基づく諸施策の着実な促進を図るため、前期5年間に係る「重点施策実施5ヵ年計画」を策定した。内容として障害者への生活支援や雇用・就業に向けて具体的な数値目標・達成期間を明記している。

208) 国税庁・前掲注91、第3表によると障害者等控除の額が2,261億円、障害者等には大きく分けて障害者控除と寡婦控除対象者が該当し、寡婦控除対象者が254,960人、障害者控除対象者が477,394人となっている。概算計算で寡婦控除対象者を255,000人、控除額27万円 で計算すると約685億円となる。これを障害者等控除額2,261億円から差し引くと約1,576億円が障害者控除対象額となる。しかし、この数値は1項、2項の便益額がいくらなのか明確に分けられておらず、課税最低限以下の障害者は1項の便益を受けることができないことから、1,576億円のほとんどは2項の便益額となっていることが推測される。そのため、課税最低限以下の障害者本人への給付も含めた本提案における財源額と、1,576億円という数値を比較するのは整合性がとれず参考にはならないと思われる。

209) 中里実「給付付き税額控除の執行上の問題」税研24巻6号45頁以下（2009）49頁。

210) 今後の執行体制の整備によって柔軟に検討できる事柄であるため、本稿では選択肢として3つ示すに留める。

211) イギリスでは企業の事務量増加によりHMRCが直接給付を行うようになったという経緯があるが、本提案の場合は増加する事務量を、各事業所を利用する障害者とワークシェアリングを行い就労経験の場を創出することが可能である。

212) 利子、配当等の源泉分離課税の所得捕捉については課題として残される。

213) 様々な機能を有する給付付き税額控除がどれだけ充実しようとも、生活に必要な最低部分は社会保障制度で担うべきであろう。