

平成 9 年 1 月

これからの税制を考える

— 経済社会の構造変化に臨んで —

税 制 調 査 会

「これからの税制を考える」

平成 9 年 1 月 24 日

内閣総理大臣 橋 本 龍太郎 殿

税制調査会会长 加 藤 寛

経済社会の構造変化に対応して、これからの税制を
どのように考えるかについて、当調査会の問題意識を
整理し、別紙のとおりとりまとめましたので、提出し
ます。

目 次

はじめに	1
第一 社会を支えるコストをどのように負担していくのか	4
1 少子・高齢化の進展と財政事情の悪化	4
2 国民負担率の上昇	4
3 行財政改革の推進と国民の選択	6
(1) 効率的な行政・財政構造の実現	6
(2) 政府の規模・役割についての選択	7
(3) 財政構造改革への取組み	7
(4) 地方分権の推進	8
4 税制についての選択	8
(1) 税と社会保険料	8
(2) 税の基本的考え方と国際的整合性	9
① 公 平	9
② 中 立	11
③ 簡 素	11
④ 国際的整合性	11
(3) 所得・消費・資産等に対する課税の選択	12
第二 経済社会の構造変化に税制はいかに対応するのか	13
1 國際化、情報化への対応	13
(1) グローバル化とボーダーレス化	13
① 企業の活力	13
② 土地を巡る諸問題	14
(2) 情報化・電子化とボーダーレス化	15
(3) 金融システム改革と金融資本取引	16
2 経済社会の成熟化への対応	17
(1) 経済社会の成熟化	17
(2) 個人と企業との関係	17
① 従業員と企業との関係	17
② 株主と企業との関係	18
(3) 個人・企業と社会との関係	19
① 民間の非営利活動	19
② 企業の文化芸術支援	19
③ 女性の社会進出	19
④ 環境問題への対応	20
おわりに	21

(参考1)	国民負担率の国際比較	22
(参考2)	国民負担率に関する主な記述	22
(参考3)	「高福祉高負担」の見直し	23
(参考4)	欧米主要国における社会保障給付の財源構成	23
(参考5)	「世代会計」の議論	24
(参考6)	税のダンピング	24
(参考7)	課税のメリット・デメリット	25
(参考8)	海外生産比率の国際比較	26
(参考9)	アメリカの連結納税制度	26
(参考10)	国際的な資金の逃避	27

はじめに

わが国の経済社会は、今や新たな歴史の転換点にさしかかっています。21世紀へ向けて、活力ある経済社会を構築していくため、行財政改革、経済構造改革、金融システム改革など、国際的な変革の流れの中で種々の構造的な改革に取り組んでいくことは、もはや一刻の猶予も許されません。

わが国は、人生80年という世界一の長寿を誇り、高齢社会へ突入しているところですが、同時に少子化が急速に進んでおり、やがて世界に例をみない超高齢社会を迎えるとしています。老齢人口が増え、勤労世代人口が減っていくため、各種公的サービスを支える勤労世代の負担は、現在の諸制度を前提とする限りどうしても増大していかざるを得ないと予想され、勤労意欲の減退や貯蓄率の低下と相まって趨勢的に経済成長率が低下していくことが懸念されます。経済社会の活力を、今後いかに維持・向上させていくかが重要な課題です。

グローバル化・情報化が相互に絡み合いながら進展する中で、産業構造も大きく転換してきています。ソフト化、サービス化とともに、企業の海外展開やリストラが進む一方で、新規産業の興隆が期待されます。内外での競争がますます激しくなっている状況の下、現在の閉塞感を早急に払拭し、状況の変化に迅速かつ柔軟に対応でき、また国際的にみても魅力ある経済システムの構築が迫られています。

経済的な豊かさや国際化などに伴って、国民の価値観の多様化が更に進み、市場メカニズムが極めて重要になっています。行政が民間を主導することへの疑問が投げかけられ、また、公的部門の肥大化や各種制度の既得権化に伴い、社会や組織が硬直化し活力が損なわれているとの批判も強まっています。既存のシステムにとらわれず、国や地方公共団体をはじめとする公的部門の役割を根本的に見直すことが重要になっています。また、民間部門の中においても、個人、企業、社会の相互の関係が大きく変わりつつあります。

一方、日本の財政は、既に主要先進国中最悪の危機的な状況に陥っており、現在の財政構造のままでは、経済社会構造の変化に対し行政として的確に対応していくことが困難になってきています。構造的な赤字体质は、財政の硬直化に加え、負担の先送りを通じて世代間の不公平を招いており、また、民間投資や経済成長を阻害しかねな

い状況となっています。今後はかつてのような高度成長は期待できず、公的サービスを支える税収の大幅な伸びを望むことはできません。このまま放置すれば、わが国経済社会は破局につながりかねません。既にG7各国では、最優先の課題として財政構造改革に取り組んでいます。

こうした中で、私たちは、将来にわたり、どのような公的サービスとその裏付けとしての国民負担（租税負担及び社会保険料負担）のあり方を選択していくべきなのでしょうか。この選択の前提として、まず、納税者の視点から、国・地方を通ずる徹底した行財政改革が必要なことは論を待たないところです。一定の負担水準の下でも、行政の簡素化・効率化を徹底することにより、公的サービスの改善に努めることが重要です。

その上で、今後私たちは、高い公的サービスの水準を求めて負担増を受け入れ、「大きな政府」への道を進んでいくべきなのでしょうか。それとも、公的サービス水準の低下をやむを得ないとしながらも負担の低い「小さな政府」への道を進むべきなのでしょうか。この選択は、結局のところ、21世紀の日本をどのような国として築いていくかという国民一人一人の考え方に基づくものですが、現状を変革し明るい未来を切り開いていくためには、必ず痛みが伴います。公的サービスの水準に見合う負担を嫌うあまり、未来の子供たちに負担を先送りすることは慎まねばなりません。公債の発行により将来世代へ先送りされた負担も含めれば、既に高負担の方向に踏み出しまってきていることを、十分念頭に置いておく必要があります。

このように国民負担のあり方を選択していく過程で、税制（税体系・各税の仕組み）はどうあるべきなのでしょうか。

税制は、国民生活や企業活動の前提になるものとして安定性が求められると同時に、経済社会の構造変化に対応した新たな視点からの変革が常に求められます。今後の税制を考える場合には、これら両者のバランスを図ることが重要です。また、租税は、基本的に、公的サービスのコストを賄うための財源であり、行政の簡素化・効率化を徹底して行った上で、なお国民の選択により必要とされる公的サービスを賄うために十分なものでなければなりません。

こうした点を踏まえながら、税制については、公平・中立・簡素という、租税の基

本的考え方に基づき、経済社会の構造変化に対応して、より望ましい姿を考えていく必要があります。21世紀を見据えて、国際社会の中での調和を図りつつ、わが国経済社会の活力を維持・向上させ、個人や企業の自由な選択を重視する成熟化社会に対応していくためには、経済活動にできるだけ歪みを与えないような税制が望ましいのではないかでしょうか。また、国民に分かりやすく、透明性の高いものであることも不可欠です。

当調査会は、以上述べたような問題意識を「第一　社会を支えるコストをどのように負担していくのか」と「第二　経済社会の構造変化に税制はいかに対応するのか」という形で整理しました。国民の皆様が、これを材料として幅広く議論されることを期待します。

第一 社会を支えるコストをどのように負担していくのか

1 少子・高齢化の進展と財政事情の悪化

(1) わが国は、人生80年と言われるように平均寿命が世界最高となるなど、既に高齢社会に突入しており、更に急激なスピードで少子・高齢化が進んでいくこうとしています。21世紀には総人口が減少に転ずる中で、老齢人口は増加し続け、他方、20歳～64歳の労働者世代の人口は減少していきます。その結果、世界に例をみない少子・高齢社会が到来します。

（65歳以上人口の20～64歳人口に対する比率）

1 : 7.7 (1975年) ⇌ 1 : 4.3 (1995年) ⇌ 1 : 2.0 (2025年)

（注）国立社会保障・人口問題研究所推計（平成9年1月）による。

(2) わが国の財政事情は急速に悪化しています。国と地方を通じた長期債務残高は平成8年度末には442兆円（対GDP比88.3%）に達しており、主要先進国中最悪の危機的な状況に立ち至っています。この長期債務残高を国民一人当たりに換算すれば352万円、夫婦・子二人の家庭であれば1,408万円に相当します。

このまま行財政の構造改革を行うことなく財政赤字を放置すれば、財政の硬直化や世代間の不公平を招きかねません。いずれは、金利が上昇し民間投資や経済成長を阻害するおそれもあります。

2 国民負担率の上昇

(1) 国税・地方税と社会保険料の合計負担額を国民所得で割った数字を国民負担率といいます。これは、国民が強制的に徴収される経済的な負担の大きさを示しています。同時に、租税や社会保険料は歳出や社会保障給付の財源となるため、国民負担率は政府の活動の大きさを国民の負担面（国・地方の収入面）から間接的にとらえた数字でもあります。

(2) かつて日本は、諸外国に比べて高い経済成長を維持し、高齢化もそれほど進んでいなかったため、国民負担率は比較的低い水準でした。今後はこうした状況も変化し、高齢化の更なる進展による社会保障費の増大などにより、国民負担率は上昇していくかざるを得ません。（参考1）

(3) 国民にとって過度の負担は自分の判断で自由に使える所得を小さくし、ひいては

社会全体の「活力」を損なうおそれがあります。そのため、国民負担率の水準については、上昇せざるを得ないとはいっても、自ずから限度があります。これまで臨時行政改革推進審議会などでも、国民負担率は極力その上昇を抑制すべきであると指摘されてきました。（参考2）

国民負担率の上昇を抑えるためには、後述するように、行財政改革を徹底して進めることができます。そのために、公的部門と民間部門の役割分担を根本的に見直しつつ行財政の効率化を図っていかなければなりません。

（注）経済審議会の試算では、行財政改革を行わず現行制度を放置した場合、国民負担率は2025年度に51%程度になります。社会保障基金は2025年度までには底をつけ、一般政府財政収支の対国民所得比も22%程度の赤字になります。国際収支面でも2010年代には対外純債務国に転落し、以降債務が雪だるま式に累増するなど、経済は破局的な姿になることを示しています。

これに対して、社会保障制度改革及び財政支出削減を同時に行った場合には、国民負担率は2025年度に48%程度になり、一般政府財政収支の対国民所得比は2%程度の黒字になると予想されます。

(4) 現在のように政府が財政赤字を抱えている時代には、実は、国民負担率を見るだけでは歳出に見合った負担の実態を知ることはできません。というのは、国の借金である財政赤字部分は、その償還が将来世代の税負担などによって晦われるため、将来世代に先送りしている負担といえるからです。現在の歳出水準に対応する負担水準を見るには、国民負担率（平成9年度38.2%）に、国・地方の財政赤字の国民所得比を加えた「潜在的な国民負担率」を考えなければなりません。経済審議会の試算によれば、1994年度（実績）の「潜在的な国民負担率」は、39.2%（国民負担率は35.7%）であり、これが2025年度には78%程度に上昇するとされています。

巨額の財政赤字を抱える現在、私たちは、将来世代に巨額の負担を先送りしながら、自分たちの負担額以上に公的サービスを享受している、言い換えれば、既に「大きな政府」の方向に踏み出てしまっているのが実情ではないでしょうか。

3 行財政改革の推進と国民の選択

(1) 効率的な行政・財政構造の実現

イ) 行財政改革を大胆に進めていくためには、現在の行政・財政の実態を点検し、官民の役割分担を念頭に置きつつ、その守備範囲を徹底して見直していくことが重要です。それにより、政府活動の規模を適正なものとしていくとともに、政府活動を最大限効率的にしていくことが求められています。このことを通じて、公的部門は適正な資源配分機能、所得再分配機能を果たすことができるようになると考えられます。所得再分配機能については、社会保障による世代間・所得階層間の再分配にとどまらず、公共事業や農業補助金などが結果として地域間や産業間の所得再分配を行っている点にも着目し、そのあり方を検討するのが適当ではないでしょうか。

ロ) 官民の役割分担の見直しに当たっては、行政改革委員会の報告（平成8年12月16日）にもあるように、次のような基本原則に基づいて行政が関与すべき分野を検討していくのが適当です。

- ① 「民間でできるものは民間に委ねる」との考え方により、競争によるコストの削減や市場原則、自己責任原則の確立が必要な行政分野を民間部門に移管していく。
- ② 「国民本位の効率的な行政」を実現するため、真に国民が必要な行政サービスを最小の費用で提供していく。
- ③ 行政の関与が必要な場合、行政機関は国民に対してその必要性を説明するとともに関与の内容を明らかにする。

ハ) 官民の役割分担を洗い直した上でなお行政が担うべきとされた分野について、次に、どの程度の公的サービス（公的部門の支出）の水準を求めるべきかを議論していくかなければなりません。むろんその場合でも、最大限の効率性を確保する必要があることは言うまでもありません。というのは、行政の簡素化・効率化を徹底することにより、一定の負担水準の下でも、公的サービスの改善を図ることができると考えるからです。

効率性の確保のためには、常に公的サービスによる便益がそのコストと見合うものであるのか、言い換えれば、私たちの税金が本当に有效地に使われているのかを納税者の立場から厳しく点検していかなければなりません。

(2) 政府の規模・役割についての選択

「大きな政府」か「小さな政府」か、あるいは、社会保障に関する「高福祉高負担」か「低福祉低負担」かといったテーマは、以上のような公的部門の範囲及び公的サービスの求めるべき水準についての「選択」に関連した議論です。（参考3）

前述のとおり、まずは徹底した行財政の簡素化・効率化を進めることは当然です。その上で、私たちは高い公的サービスの水準を求めて負担増を受け入れ、「大きな政府」への道を進んでいくべきなのでしょうか。あるいは、公的サービス水準の低下はやむを得ないとしながらも負担の低い「小さな政府」への道を進むべきなのでしょうか。

こうした「選択」を行っていくためには、その前提として、今後のわが国をどのような社会として築いていくのかについて、国民一人一人の考え方方が問われます。例えば、政府の関与を広く求めていくのか、そうした関与ができるだけ排除し自己責任原則の徹底を受け入れていくのか、といった考え方です。行財政改革を進め、国民全体にとって納得のいく適正範囲、適正水準の効率的な政府としていくためには、様々なレベルの議論の積み重ねによって、「選択」を行っていかなければなりません。

ともすれば、私たちは、公的サービスの水準に見合う負担を嫌うあまり、未来の子供たちに負担を先送りし「痛み」のない途を選びがちです。こうした選択は、私たち現世代の責任ある行動と言えるでしょうか。既に将来世代へ先送りされている巨額の負担を誰がどのように担っていくのかという大きな問題もあります。少なくともこれ以上の負担の先送りは適当ではないと考えられます。

(3) 財政構造改革への取組み

政府は、平成8年12月19日に財政健全化目標について閣議決定し、2005年度までのできるだけ早期に国及び地方の財政赤字の対GDP比を3%以下とする、財政健全化の第一歩として早急に国債費を除く歳出を租税等の範囲内とする（プライマリー・バランス）などの目標を決定しました。この決定を受け、平成9年度予算は、8年度に比べ公債発行額を4.3兆円減額し、プライマリー・バランスを実現する形で編成されています。

ただ、これまで述べた効率的な行政・財政構造の実現という観点からはまだまだ緒についたばかりではないでしょうか。現在の厳しい財政制約は、逆にみれば、効

率的な歳出構造とよりよい税制をつくる好機となり得るものであります。財政制度審議会でも、その財政構造改革特別部会の最終報告（平成8年12月12日）において、財政構造の見直し対象を例示しています。当調査会としては、こうした指摘を足掛かりにするとともに、「入るを量って出するを制す」の見地から、質量両面で果斷に行財政改革を実行していくことを政府に強く要請します。

(4) 地方分権の推進

行財政改革の流れと併せ、国と地方の役割を見直し、地方分権を進めていくことも重要です。地方分権の推進に伴い、国と地方の役割分担に応じて地方財政基盤を充実する必要がありますが、現時点においても地方の財政事情は、国と同様きわめて厳しい状態です。地方公共団体においても、行財政改革を一層推進し、その健全化・効率化を図っていくことが必要です。

そして、地方の行財政改革に当たっては、住民に対してその実施状況を公表するなど、住民とともに進めていくことが求められています。また、監査機能の強化も必要です。

このように地方行革を行いながら地方分権を進めていかなければならないのですが、そのためにも、課税自主権のあり方についても検討しながら、地方税の充実確保を図り、税源の偏在が少なく税収の安定した地方税体系の構築を目指していくことが必要です。この場合、行財政改革への努力や行政サービス水準を改善することに対するインセンティブという観点も大切です。

なお、市町村の行財政基盤の強化を図るため、合併についても積極的に取り組んでいくことが求められます。

4 税制についての選択

(1) 税と社会保険料

少子・高齢化の進展などに伴い、国民負担のある程度の増大が予想される状況の下では、社会保障にかかる公的サービスを税と社会保険料でどのように分担していくかについて、従来にも増して十分な検討が必要と考えられます。

これまで、社会保険料は、税よりも受益（給付）と負担の関係が明確であるとされてきました。しかしながら、公的年金制度について言えば、世代間の助け合いとしての賦課方式へ移行しつつあるため、給付と負担の関係があいまいになってきて

いるとの指摘もあります。こうしたことから、年金保険料は負担する個人にとっては目的税としての勤労所得税に類似しているとの見方もあります。

個人所得課税については、各種の控除や税率の累進構造があるため、より垂直的公平を確保できると考えられます。また、税制や財政制度においては保険料を負担できないような人にも給付や控除が行われるという意味で普遍性に富んでいます。

一方、社会保険料については、保険料を負担しない者が給付を受けることはなく（いわゆるフリー・ライダーは排除される）、保険料負担が多いほど給付も大きくなる場合もあることから、より応益性が強いと考えられます。また、給付は保険料を負担した見返りとして受けることができるという権利性があるため、受給者が抵抗感なく給付を受けやすい、選択性に富む給付の仕組みを構築しやすいといった面があります。

このほか、両者の間で、コスト意識を通じた制度改革インセンティブはどちらが高いかといった議論もあります。いずれにしても、各々の特徴を十分踏まえた上で、経済社会構造の変化に適合した税と社会保険料の組合せを考えていくことが重要です。（参考4）

(2) 税の基本的考え方と国際的整合性

税は国・地方による公的サービスの財源です。税なくしては、政府活動は機能しません。効率性を重視した行財政改革を前提とした上で、政府活動に必要な税収額を「誰が、どの程度、どのように負担していくか」を決めるための基本が、公平・中立・簡素の原則です。こうした三つの原則については、常に全てが同時に満たされるものではありません。例えば、簡素性をある程度犠牲にして公平性を重視するあるいはその逆の場合もあります（いわゆるトレードオフの関係）。

また、グローバル化、ボーダーレス化の時代には、税制が国際的な整合性を保っているのかについても検討していく必要があります。

① 公 平

イ) 税制に対する国民の信頼の基礎として税負担の「公平」が重要です。この公平の内容は、時代に応じて変化しています。

従来、より大きな経済力を有する人にはより多くの負担を求めるという「垂直的公平」が重視され、個人所得課税のように累進的な税率構造や諸控除の設定によってこの公平の確保を図ってきました。しかし、過度の累進性は勤労意

欲、事業意欲を阻害したり、租税回避行動の誘因になるとの弊害が指摘されています。また、日本の個人所得課税の課税最低限は先進諸外国に比べても高く、その是正が必要ではないかとの指摘もあります。

ロ) 所得の平均水準が高く、かつ平準化が進んでいるわが国においては、経済力が同等の人々には同等に負担を求めるという「水平的公平」の意義はより大きくなっています。個人所得課税には所得捕そくの困難性という問題があり、そのため、所得を基準にした「水平的公平」の確保には自ずから限界があると考えられます。

他方、消費課税は消費に対して比例的な税負担を求めるものであり、水平的公平を確保する上で有益な税制です。

ハ) 近年、「世代間の公平」という観点からも問題が提起されています。高齢世代に対する思いやりが必要なことは言うまでもありません。ただ、少子・高齢社会では、高齢者を一律に社会的弱者として扱う従来の考え方の見直しが必要なのではないでしょうか。つまり、高齢世代であっても個々人の経済事情、負担能力に着目し、元気で経済力のある人にはそれに見合った税負担を担っていただき、現役世代には「活力」や「やる気」をもって活躍してもらうために、税負担があまり大きくならないようにする。もとより社会的弱者に配慮することは当然ですが、こういった考え方も必要なのではないかと思われます。例えば、高齢者であれば利子が非課税となる老人マル優制度や、拠出段階から給付段階に到るまでほとんど税負担を負わないこととなっている公的年金課税制度など、高齢者であるということで一律に税負担を減免する制度が見られます。これらの制度をこれからの時代にどう位置づけていくのかを議論する必要があります。この世代間の公平の問題は、主に勤労世代が担う個人所得課税の世界だけでは適切に対応できません。

さらに、少子・高齢化が進む中で、いわゆる「世代会計」の議論も行われています。「世代会計」は、各世代ごとの生涯にわたる負担と受益を具体的に試算することにより、世代ごとの負担と受益の状況をわかりやすく比較しようとするものです。ただ、その試算には様々な前提を置かざるを得ないため、一定の限界があることを踏まえておく必要があります。（参考5）

② 中 立

イ) 21世紀へ向けて真に自由で活力ある経済社会を構築していくために、個人や企業が自由な創造力を十分発揮でき、自己の裁量と選択により経済活動、投資活動を行えるような環境を整備していくことが重要です。こうした観点から、規制緩和や非効率な商慣行の是正といった経済構造改革が進められています。

税制においても、それが誘導的あるいは阻害的に働き、国民の経済活動に歪みをもたらすことを排除しなければなりません。「中立」の基本原則がこれまで以上に重視されています。経済活動に対し中立的な税制を築いていくことが、中長期的には、個人、企業の経済活動の「活力」を引き出し、それがひいては社会の活性化につながるものと考えます。

ロ) 租税特別措置は、特定の政策目的を実現するための政策手段であり、これによって企業活動の「活力」や経済の活性化を一般的に実現しようとするには限界があります。租税特別措置は、公平の観点のみならず、中立性確保の観点から、絶えず見直しを行い、整理合理化を徹底していくことが必要です。

ハ) また、金融の自由化、国際化が一層進展する中で、個人や法人の金融商品の選択や金融取引などの経済活動に歪みを与える、公正かつ効率的な金融機関の競争が行えるよう、金融商品や金融取引に対する課税の中立性が強く求められています。累次の年度改正答申で取り上げた生損保控除や課税繰延べの見直しも、こういった考え方に基づいたものです。

③ 簡 素

個人や企業が経済活動や投資活動を行うに当たって、税制は常に考慮される要素です。税制が簡素でわかりやすいこと、透明性が高いこと、自己の税負担の計算が容易で予見可能性が高いこと、さらに納税者にとってのコストが安価であることは、国民が自由で裁量性の高い経済活動を行う上でますます重要になってきています。

また、税制を簡素化することで、納税者一人一人がいくら税を支払い、いかに社会に貢献しているかを把握しやすくすることは重要な視点であると考えます。

④ 國際的整合性

経済社会のグローバル化、ボーダーレス化が一層進展する21世紀には、公平・中立・簡素の基本的考え方を反映した税制が、同時に国際的な整合性を保ってい

るのかについても検討する必要があります。金融取引のように、ボーダーレス化が特に進んでいる分野では、税制の中立性の確保が国際的な整合性という観点からも重要であると考えられます。

各国の税制はその国の歴史や文化、経済や社会の仕組みを反映して構築されてきたものです。国際的な整合性を保つということはむろん各国間の横並びを意味するわけではありません。租税負担率の水準や課税バランスも念頭におく必要があります。しかし、各税目の仕組みや負担水準が主要国間であまりにもかけ離れたものになっているとすれば、国際的な競争力、経済の活力といった観点から問題が生ずる可能性があります。（参考6）

(3) 所得・消費・資産等に対する課税の選択

増加する国民負担を税で賄っていく場合、所得・消費・資産等に対してどのように税負担を求めていくのが適当でしょうか。少子・高齢社会の姿に対応して、所得・消費・資産等に対する課税のメリット、デメリットを勘案し、その適切な組合せを考えていくことが大切です。（参考7）

昭和63年前後の抜本的税制改革から平成6年秋の税制改革を経て現在に至る税制改革の流れにおいて、日本の税体系は、所得課税を税制の中心に据えつつ消費課税にウェイトをやや移してきています。少子・高齢社会においては、勤労世代が人口に占める割合が小さくなりますから、勤労世代に限らずより多くの人々が社会を支えていかなければならぬことがあります。資産課税についても、税負担の公平の確保などの見地からその適正化が図られてきています。

また、この税制改革の流れの中で、一般的な消費課税の充実や租税特別措置の整理合理化に見られるように、課税ベースをできるだけ広げ中立性を増す方向での改正が行われてきました。

このように、これまでの税制の歩みは、「薄く広く中立的な税制」を目指したものでした。今後ともこうした検討の方向を維持していくことが適当ではないでしょうか。また、所得・消費・資産等に対する適切な課税の組合せを考えるに当たっては、税と社会保険料の選択についてもあわせ考えていくことが必要です。

第二 経済社会の構造変化に税制はいかに対応するのか

1 國際化、情報化への対応

(1) グローバル化とボーダーレス化

イ) 経済の国際化が進展する中、わが国においてもクロスボーダーの経済取引は、質的に多様化、複雑化しながら、飛躍的に拡大しています。また、経済活動における国境の意味は薄れ（ボーダーレス化）、企業の活動の舞台は地球規模で拡大し（グローバル化）、国際競争は一層激しくなっています。

ロ) 近年、わが国の貿易構造は従来の加工貿易型から大きく変化しています。東アジアを中心として、日本の製造業が海外生産を拡大したことや円高の影響などから、製品輸入が急増しています。（製品輸入比率 24 % (81年) ⇄ 59 % (95年)）。それに伴って、国内産業も製造業からサービス業へのシフトが見られ（サービス業就業者数は平成元年から6年にかけて5年間で206万人増）、今後さらに、情報通信の高度化などを背景とした新しい分野の高付加価値産業の発展が期待されています。

ハ) 国際化の進展に対応してわが国経済の「空洞化」が懸念されています。企業の海外進出の現状は、国内産業の低迷や雇用の減少をもたらすおそれがあると指摘されているのです。（参考8）企業の海外進出は、国際的な水平分業を押し進め、各国の比較優位産業を際立たせることで、国内産業と雇用の再編を促し経済を効率化させる面があるので必ずしもマイナスイメージでとらえる必要はありません。しかし、海外進出と並行して国内に生産性の高い分野が生まれてこなければ「空洞化」が現実のものになります。これまででは特定産業の保護政策や各種の規制あるいは高コスト構造の存在が、経済の効率化を十分に進めていく上での障害になってきました。今後は、経済構造改革の実施による規制緩和などにより、わが国経済の発展につながるような経済体質を作っていくことが肝要です。

① 企業の活力

イ) 経済構造改革の推進と併せ、法人課税についての議論が行われており、税率と課税ベースの両面において、国際的潮流を踏まえた検討が必要とされています。

わが国企業の活力と国際的な競争力を確保するため、税率を引き下げ、法人の実質的な税負担の軽減を図るべきではないかとの意見があります。しかし、法人

課税の実質的な負担軽減を議論する場合には、その財源をどのように賄うのかについて検討を進め国民の選択を求めていかなければなりません。具体的には、歳出削減で賄うのか、あるいは消費税など他税目の増税によるのが適當かなどを検討しなければなりません。その際、個人事業者と法人事業者との税負担のバランスについても踏まえる必要があります。

課税ベースに関しては、引当金、減価償却、費用収益の計上基準、資産の評価方法などのあり方について、商法、企業会計との関係も含め検討し、その適正化を早急に図ることが重要です。それにより課税ベースが拡大し、これに併せて税率が引き下げられていけば、それは、企業活動への税の中立性を高め、企業の活力を引き出し、新規産業を創出し、資源配分の変更を通じて生産効率の向上に寄与することになります。

- ロ) 近年、法人の中で赤字法人の占める割合が高くなっています。赤字法人の課税のあり方についても、課税ベースの適正化を含め適切な対応を幅広く検討する必要があります。
- ハ) 日本の法人課税の法体系は、商法などの現行諸制度を基礎に、法人ごとに課税することを基本として組み立てられています。これに対して、最近、企業の分社化を促進する観点などから、アメリカの連結納税制度のように企業グループを一つの納税者として課税する制度（参考9）の導入を検討する必要があるとの指摘があります。関連諸制度やこれまでのわが国の企業経営の実態からみると、法人課税の基本的考え方の変更につながるこのような制度については、慎重に検討する必要があります。その際、租税回避行為の発生や税収の減少を招くなどの問題も無視できません。しかし、今後は関連諸制度や企業経営の実態は企業グループを単位としたものに大きく変化していくとの見方があります。以上を踏まえ、連結納税制度は引き続き研究していくべき課題です。

② 土地を巡る諸問題

- イ) 土地を巡る状況は大きく変化しつつあります。大都市圏の地価は、相当程度の下落が進み、バブルの部分は解消された状況にあります。また、バブル期の地価高騰とその後の下落を経ることにより、「土地神話」に代表されるような国民の意識やこれまでの土地本位的な経済システムにも変化の兆しが見られます。このような土地を巡る状況変化などに対応して、土地税制について見直しが行われて

きています。

ロ) 経済の国際化が進展する中で、依然として大都市圏の地価は、日本での事業展開を望む外国企業などの採算に見合う水準や主要諸外国と比較すると高く、内外価格差や社会資本整備のための用地費負担に見られるように、わが国の高コスト構造の一因となっています。バブル期までは、土地は最も有利な「資産」というとらえ方が一般的でした。今後は、土地は有限で公共的な性格を有する「資源」との意識を皆で共有していくことが重要です。その上に立って、「所有から利用へ」という土地基本法の基本理念に沿って、土地を「資源」として有効に利用していくことが、利用価値に相応した適正な地価の形成をもたらし、高コスト構造を是正していくことになると考えられます。

もとより土地問題は、東京、大阪などの大都市問題、住宅問題や不良債権問題など幅広い分野に関連する問題です。その解決のためには、土地利用計画をはじめとする総合的な土地政策、都市政策の確立や不良債権の担保となっている土地の集約化のための様々な手法の検討などが必要です。

ハ) 土地税制はこうした土地問題に対処するための政策手段の柱の一つであり、同時に資産課税全体の中でも重要な役割を担っています。今後とも、土地税制については、地価水準の動向、土地に対する国民意識や資産格差の状況など土地を巡る諸状況や経済社会の構造変化の状況などを踏まえ、土地政策全体や資産課税全体の中での位置づけを明確にしながら検討していく必要があります。特に、土地保有課税については、固定資産税と地価税の関係も含め、中長期的視点に立った幅広い検討が早急に必要です。

(2) 情報化・電子化とボーダーレス化

- ① 高度情報化と電子商取引の発達などに伴い、従来のモノの取引が大きく変容しています。例えば、ネットワーク上の多くの顧客に対して、店舗も販売員も不要な電子情報による取引を行うなどのバーチャルワールド（擬似空間）、サイバースペース（電腦空間）が形成され、今後新たなビジネスチャンスが増えていくことが予想されます。こうしたチャンスが有効に活用され、わが国経済が活性化されることが大いに期待されています。
- ② 情報化・電子化の進展に伴うボーダーレス化により、各国の課税主権が衝突する場面がますます増えてくると考えられます。O E C Dなど国際的な場における

議論も踏まえ、わが国の課税権の確保に努めていくことが必要です。

また、情報化・電子化に伴い、経済取引は複雑化し、所得などの把握がますます困難になってきています。こうした状況に的確に対応するため、制度面では、外的的なものを基準とした簡素な税制を含めた検討が考えられますし、納税システムや税務行政面においても、情報技術を積極的に活用していく必要があります。

(3) 金融システム改革と金融資本取引

① 21世紀を目指して、東京金融市場をニューヨーク、ロンドンと比肩しうる自由で公正・透明な市場とし、わが国経済を活性化するため、民間及び公的分野における金融システム改革の取組みが始まっています。早いスピードで銀行、証券などの業界間の垣根が取り払われつつあり、またクロスボーダーの資金移動がより一層自由化しつつあります。

当調査会は、一昨年来、金融を巡るこうした新しい流れを踏まえ、金融関係税制（証券税制、利子にかかる課税繰延べ、生損保控除、外国為替管理制度の見直しに伴う資料情報制度など）がどうあるべきかについて検討してきています。自由化を徹底すると同時に市場の公正性・透明性を高めていくという改革の流れの中で、税制全体の中における金融関係税制の位置づけを的確に押さえ、時機を失すことなく適切に対応していかなければなりません。その際、既に金融改革を実施している諸外国の金融市場の成立と現状、税制の実態（例えば、株式に係る課税の場合、取引段階課税、譲渡益課税、保有課税などどのように組み合わされているか。）などを客観的に検証していくことが重要です。

② 金融資本取引における投資所得や事業所得については、比較的容易にクロスボーダーでシフトが生じてしまうという特徴があります（いわゆる「足の速い所得」）。例えば、金融資本取引にかかる税負担水準が高すぎれば取引そのものが外に出てしまうことも懸念されます。金融システム改革を進めていく以上、結果として、税制全体としては移動可能性の低い労働や消費に対する負担が相対的に重くなることも念頭に置かなければなりません。

なお、O E C D や G 7 では、「足の速い所得」（参考10）については、「税のダンピング」といわれる各国間の税の減免競争につながりやすく、その結果、貿易や投資を歪曲するばかりでなく、各国の課税基盤を浸食しかねないことが問題視されています。

- ③ 金融関連所得については、情報・通信技術の発展を背景とした金融派生商品（デリバティブ取引）の拡大にみられるように、所得の種類や発生地の転換が行われやすくなっているとの特徴もあります。執行面のみならず制度面でも適正な課税が困難になっており、国際的な協議の場でその課税のあり方が真剣に議論されています。わが国としても、所得の計算方法や把握手段の整備を図るとともに適切な課税のあり方を検討していく必要があります。
- ④ 以上のような議論に関連して、税制を「規制」と全く同一視し、規制緩和の流れの中で税を軽減すべきであるという議論が見受けられますが、こうした考え方には問題があります。税は公的活動の基礎であり、仮に税を軽減する場合、他の税目で補うのが適当か、その場合、税負担のシフトが公平の観点などからみて問題はないのかなどの論点について、その検討を行わなければなりません。

2 経済社会の成熟化への対応

(1) 経済社会の成熟化

わが国経済社会は、かつての右肩上がりの成長経済の中で、大量生産、大量消費、大量廃棄型の経済活動や生活様式を特徴としていました。高齢化の進展もあり、今後はかつてのような高度成長は期待できない一方で、所得水準の向上などを背景にして人々がより個性的で自由な活動を求める成熟経済社会へと転換しつつあります。公的部門の役割が見直されるとともに、民間部門においても、個人、企業、社会の相互の関係に変化が見られます。税制は企業の経済活動や国民生活に対して中立的であることが求められており、こうした変化に歪みを与えていないか、また、変化に適切に対応しているかについて常に点検していく必要があります。

(2) 個人と企業との関係

① 従業員と企業との関係

イ) 終身雇用制や年功序列型賃金など、日本特有の雇用形態が変化しています。今後、雇用形態は多様化し、中途採用や能力給・年俸制なども相当普及してくることが予想されます。

個人所得課税について、限界税率の累進が強すぎたり、その水準が高すぎたりする場合には、勤労意欲や事業意欲を阻害したり、租税回避の誘因となりやすいなどの弊害が生じます。

これらを踏まえ、勤労者の負担累増感を緩和する観点から、抜本的税制改革及び平成6年秋の税制改革では、個人所得課税の累進構造が大胆にフラット化されました。具体的には、税率の刻みが大幅に簡素化（所得税：15段階⇒5段階、個人住民税：14段階⇒3段階）され、各税率のプラケット（適用所得の幅）がある程度長い期間における給与収入の伸びをカバーし得るよう大幅に拡大されました。

フラット化の中で、個人所得課税の最高税率も引き下げられてきました（所得税：70%⇒50%、個人住民税：18%⇒15%）。しかし、その水準は所得税・個人住民税合わせて65%であり、諸外国と比較してなお高い水準にあります。これまでの答申でも述べたように、今後、個人所得課税の課税ベースの拡大や他の税目による財源確保などを検討し、最高税率を引き下げていくのが適当です。

- ロ) より長い勤続年数に応じてより厚く支給される退職金支給の実態が労働市場の流動化を妨げているのではないかとの指摘があります。退職者に対する個人所得課税の仕組みはこうした退職金支給の実態を反映して形成されてきましたが、雇用形態の変化や退職金支給の形態（一時金方式か年金方式か）の変化に対応して、年金に対する課税のあり方も含め、不斷の点検を行っていく必要があります。
- ハ) 個人の企業依存体質も徐々に変化しているといわれています。それに応じて、フリンジベネフィット（会社から従業員に提供される付加的給付）よりも、現金給与での支払いを求める声が高まっています。この点について、支払い方法の違いにより勤労者間に不公平感が生じないように課税の方法を考えていかなければなりません。また、中小法人の交際費支出などについては、経営者の私的な支出まで含まれているおそれがあり、事実上のフリンジベネフィットになっているとの指摘もあります。フリンジベネフィット化は、日本の雇用形態や商慣習に根ざしたものとも思われます。給与の支給よりもフリンジベネフィット化する方が税制上有利となることがないように、法人課税における「経費」の範囲の見直しや個人所得課税のフラット化が重要です。

② 株主と企業との関係

日本の企業には、経営者・従業員からなる「組織」としての行動パターンが強くみられ、株主を意識した行動に欠けているとの指摘があります。企業の株式持合いの実態、欧米諸外国と比較した株主資本利益率（ROE）の低さ、株主総会の形骸化など多くの問題が指摘されています。配当関連の税制を議論するに当た

っては、経済構造改革などの推進により、株主をより指向した企業活動と株主・投資家への還元が十分に行われるような環境を整備していくという視点が重要ではないでしょうか。

(3) 個人・企業と社会との関係

① 民間の非営利活動

阪神・淡路大震災の際のボランティアの活躍を契機に、民間の非営利活動への関心が高まっています。災害緊急時の活動だけではなく、高齢化が進む中での老人介護などの福祉ボランティア、人道的支援活動など必ずしも政府だけでは十分とはいえないかった分野について、民間の非営利活動が一定の役割を果たすことも期待されます。

この流れは、将来的には、民法に基づいた公益法人制度全体の見直しにつながっていくことが考えられます。公益法人等も含め非営利活動を行う団体への適正な課税については、その中で検討していくことが考えられます。

② 企業の文化芸術支援

企業の社会的貢献の一環として、企業が文化、芸術分野を支援するための寄附を行った場合、税制上配慮するのが適當ではないかとの指摘があります。法人の一般的な寄附金枠を縮減しても、こうした文化的な貢献については優遇するのが望ましいとの意見も見られます。これについては、法人の寄附金控除制度を全体として議論していくのが適當です。

③ 女性の社会進出

男女共同参画社会を目指し、女性の社会進出を更に促進しようという議論が行われています。この点に関連して、税制の面においても、配偶者控除、配偶者特別控除のあり方について議論が行われています。もともと配偶者控除などは、個人を課税単位とするわが国所得税制の基本的仕組みの中で、所得がない、あるいは所得の少ない配偶者がある者に対して所得税制上相応の配慮を払うのが適當であるといった考え方に基づくものです。近年における女性の社会進出の拡大を背景に、こうした税制が女性の就業に対して中立性を損なっているのではないかとの指摘がなされています。配偶者控除などの問題については様々な考え方があり、人的控除の基本的なあり方に関する問題として検討していくのが適當です。

④ 環境問題への対応

- イ) 地球規模の環境問題に関心が高まっています。個人の消費活動や企業の生産活動が、自然環境、居住環境などに対して悪影響を及ぼす場合、それにより生ずるコストを製品やサービスの取引価格に反映させることなどで、適正かつ公平な経済的負担を求めるという考え方があります。こうした環境問題に関する総合的な対応の一環として、税制面についても、国内外の議論の進展を注視しつつ、更に調査・研究を進めていく必要があります。
- ロ) 環境保全その他の社会的要請に対して、特定財源制度を活用すべきではないかという議論があります。一般に、特定財源制度は、公的サービスの受益と負担の間に密接な対応関係が確認される場合にその活用が考えられます。他方、公的サービスの社会的要請との関係で、それが資源の適正な配分を歪め財政の硬直化を招くものと判断される場合には、その活用は適當とは言えません。したがって、その妥当性を常に吟味していく必要があると考えられます。

おわりに

わが国の経済社会は少子・高齢化、ボーダーレス化、情報化などの構造変化が急速に進んでおり、個人、企業、社会の関係も大きく変わろうとしています。こうした変化に直面しながらも、わが国の構造的な制度改革は十分に進んでいるとはいえません。一刻も早くそうした改革を進めていかなければ、21世紀に向かってわが国が活力を維持していくことが困難になり、政府に対する信頼も崩れかねません。そうなれば国民は税を負担する気持ちすら喪失してしまいます。

経済社会の構造変化に対応して、税のあり方や役割も新たな視点から変革していくなければなりません。税は、経済社会を支えるために国民一人一人が負担しなければならない社会全体のコストです。行財政改革の徹底により簡素で効率的な政府を追求した上で、これを国民はどのように負担していくのが適当なのでしょうか。また、経済社会の構造変化に対して国民が納得できる税制をどのように構築していったらよいのでしょうか。

今回、こうした課題について当調査会のこれまでの議論を整理してみました。これをたたき台として、国民各界各層で活発な議論を展開していただき、当調査会の今後の審議に反映していきたいと考えています。

(参考1) 国民負担率の国際比較

日本	38.2%	(平成9年度見通し)	ドイツ	57.0%	(94暦年実績)
米国	36.5%	(93暦年実績)	フランス	62.2%	(94暦年実績)
英国	46.1%	(94暦年実績)	スウェーデン	70.6%	(94暦年実績)

(注) 対GDP比による国民負担率

日本	29.5%	ドイツ	42.9%
米国	28.4%	フランス	45.8%
英国	35.8%	スウェーデン	51.6%

(参考2) 国民負担率に関する主な記述

○ 第3次行革審最終答申(平成5年10月)

「我が国が、本格的な高齢化社会を迎える21世紀初頭においても、真に豊かさを実感でき、公正で活力にあふれた社会であるためには、行政を極力簡素化・効率化し、国民の自立互助を基調に民間の活力が十分に發揮できる仕組みを構築する必要がある・・・。」

国民負担の水準について、第2次行革審が提言した「高齢化のピーク時(2020年頃)において50%以下、21世紀初頭の時点においては40%台半ばをめどにその上昇を抑制する」との目標を今後とも堅持し・・ていく必要がある。」

○ 税制改革についての中間答申(昭和63年4月)

「高齢化社会の進展に伴い、今後、中長期的には租税負担率と社会保障負担率を合わせた国民負担率がある程度上昇していくことは予想される。将来の具体的な国民負担の水準については、結局は国民が必要とする公共サービスの水準と裏腹をなすものであり、受益と負担のバランスを眺めつつ、その時々の情勢の下で、国民的な選択が行われるべき事柄であるが、当調査会としては、その場合、国民負担率の上昇は極力これを抑制していくことが必要であると考える。」

○ 税制改革についての答申(平成6年6月)

「高齢化の進展等に伴い社会保障費用などの財政需要の増大が予想され、今後、

国民負担率は上昇していかざるを得ない。しかしながら、当調査会としては、平成2年4月の臨時行政改革推進審議会の答申が「（国民負担率は）高齢化のピーク時（2020年頃）においても50%を下回ることを目指とする。」と指摘しているところに沿って、できる限り国民負担率の上昇を抑制するため、国、地方を通じて従来にも増して歳出の節減合理化その他行財政全般にわたる思い切った改革を推し進めていくことが必要であると考える。」

（参考3）「高福祉高負担」の見直し

最近では、欧州諸国においても「高福祉高負担」の見直し論議が起こっています。
ドイツ 大蔵省の中期財政戦略である「財政政策2000」（96年3月）で、「福祉国家の拡大には限度がある。・・・あまりにも高い社会保障のレベルは、民間のイニシアチブと自己責任を欠如させ、公共の精神をむしばみ、人々に現状維持の考え方を浸透させる。これは市場経済システムの基本原則に全く反する。」と指摘し、社会保障制度の見直しを提言しています。

フランス 95年11月、政府は社会保障制度改革案を発表し、社会保障会計の収支を97年度までに黒字にするとの目標を提示しました。この改革の一環として、社会保障会計の歳出の見直しに取り組むとともに、同会計の累積債務を返済するため、96年2月、社会保障債務返済税を導入しました。これは、13年間の期限付きの特別の税目であり、給与を含むあらゆる所得に広く薄く負担を求めるものです。

（参考4）欧米主要国における社会保障給付の財源構成

欧米主要国における社会保障給付の財源構成を比較すると、次のようなことがいえます。

① 医療保障制度

ドイツ、フランスでは社会保険料を財源としているのに対して、イギリスでは約8割が税財源によって賄われています。また、アメリカでは全国民を対象とする公的医療保険制度はありませんが、高齢者を対象として社会保障税など

を財源として給付を行っている一方で、低所得者などに対しては税財源によって給付を行っています。

② 年金制度

ドイツ、フランス、スウェーデンでは、社会保険料で不足する費用を税財源で補填しているのに対して、イギリス、アメリカでは国庫負担を行っていません。

(参考 5) 「世代会計」の議論

「世代会計」の試算を行うためには、その前提として、公共投資の将来にわたる受益をどう見るか、成長率や利子率をいかに設定するかなどを検討しなければなりません。戦中世代の労苦や戦後世代の高度経済成長による恩恵など各世代が置かれた時代背景を前提として勘案することも困難です。

また、「世代会計」的な考え方に対しては、公的な資金の流れは勤労世代から高齢者に流れますが、家計内の資金は高齢者から勤労世代や孫に流れているのではないか、といった指摘もあります。このように、「世代会計」の前提の置き方あるいは、そもそもの考え方についても様々な議論があります。

なお、米国において「世代会計」が提案された背景は、従来の「財政赤字」という概念では包摂できなかった将来世代の負担分を現時点で顕在化するために考案された、とされています。

(参考 6) 税のダンピング

税制の国際的な整合性の追求が、O E C D や G 7 でも問題視されている国家間の税の引下げ競争、つまり「税のダンピング」に結びついではならないことは言うまでもありません。この点について、リヨン・サミットの経済コミュニケには次のように記述されています。

「16. 最後に、グローバル化は、租税政策の分野で新たな課題を生み出している。金融その他の地理的に移動可能な活動の誘致を目的とする税制に見られるような税に関する国家間の有害な競争は、貿易と投資を歪曲する危険があり、

各国の課税基盤の浸食につながり得る。我々は、O E C Dに対し、各国が、個別にまた共同で、これらの慣行や税に関する様々な形態の有害な競争の範囲を制限し得るような多国間のアプローチの確立を目指し、この分野における作業を精力的に推進するよう強く要請する。我々は、1998年までに報告書を作成することになっているO E C Dによる作業の進展を注意深く見守っていく。」

(参考7) 課税のメリット・デメリット

所得・消費・資産等に対する課税のメリット・デメリットは次のとおりです。

(メリットは◇、デメリットは◆で示します。)

〔所得課税〕 ◇ より大きな経済力を有する人にはより多くの負担を求める「垂直的公平」に優れています。

◇ 各種控除などできめ細かい配慮が可能になります。

◇ 景気の状況により税収が変動することで、税制が景気安定化機能（ビルト・イン・スタビライザー）を果たします。

◆ 累進構造による負担累増感が勤労意欲や事業意欲を阻害するおそれがあります。

◆ 所得の正確な捕捉は必ずしも容易ではなく、給与所得、事業所得などの所得の種類により課税ベースの把握に差が生ずるおそれがあります。

◆ 法人所得課税においては、景気に対する税収の変動が大きいとの特徴があります。また、過半を超える法人が赤字となっているため、生産性が高く黒字となっている法人のみに負担を求めることがあります。

〔消費課税〕 ◇ 経済力が同等の人々には同等に負担を求める「水平的公平」に優れ、「世代間の公平」にも適します。

◇ 消費に広く薄く負担を求めることができ、社会の活力維持及び安定的な税収の確保ができます。

◇ 社会の財・サービスを生産することで得られる所得に課税する

よりも、その財・サービスを消費する際に課税する方が望ましいとのいわゆる支出税的な考え方があります。

- ◆ 担税者の個々の事情を配慮しにくい面があります。
- ◆ 所得に対する負担の逆進性については、ヨーロッパ並みに高い負担水準の下では、一定の配慮が必要になります。

(資産課税) ◇ 経済社会のストック化に対応し、資産格差のは正、所得課税の補完の観点から「垂直的公平」の確保に適します。

- ◇ 赤字法人であっても、資産があれば、負担を求めることが可能となります。
- ◆ 資産性所得課税の場合、その捕捉の困難さ、勤労性所得との負担のバランスをどう考えるかといった難しさがあります。
- ◆ 資産保有課税の場合、キャッシュフローがないところに課税する難しさがあります。

(参考8) 海外生産比率の国際比較

わが国企業の海外生産比率は主要諸外国と比べると、未だ低い水準にあります。

(単位：%)

	平成元年	2年	3年	4年	5年	6年
日本	5.7	6.4	6.0	6.2	7.4	8.6
米国	24.0	26.4	27.5	26.0	25.2	-
ドイツ	18.0	17.9	18.1	18.2	21.3	-

(注) 1. 通産省「海外事業活動基本調査」の計数による。

2. 海外生産比率 = 製造業海外現地法人売上高／国内製造業売上高

(参考9) アメリカの連結納税制度

アメリカで採られている連結納税制度は、一定の要件を満たす親子会社など企業グループの各法人の損益を通算することに加え、各法人の取引から生ずる内部利益を消去することにより、連結課税所得を計算して課税するものです。この制

度には、超過利潤税の累進課税回避のための企業分割を防止するために導入されたという経緯があります。

一方ドイツには、機関会社制度があります。これは、連結納税制度とは異なりますが、株式法上の利益移転契約に基づき、子会社の利益を親会社に移転し、欠損は親会社が補填することにより、損益を通算することができるというものです。この制度は、当初は累積型売上税について税の累積を避けるため設けられ、その後、法人税にも適用されるようになりました。

このように、諸外国の税制は、それぞれの国の歴史的背景を踏まえて形成されてきています。

(参考10) 國際的な資金の逃避

ドイツにおいて、1989年に利子に対する源泉徴収制度が導入された際に、これを嫌った資金の他国への流出や外国からドイツへの投資回避が引き起こされました。そのため、導入後半年で同制度が廃止されたという経緯があります。しかし、その後、1993年から利子課税軽減措置と併せて利子源泉徴収制度が再び導入されています。近年においても、租税回避のために利子源泉徴収を行っていないルクセンブルグに資金が逃避する例があり、ドイツの課税当局はその捕捉に取り組んでいると言えられています。

こうしたことを背景に、EU内では共通利子源泉税の導入が真剣に議論されてきています。また、OECDにおいても、クロスボーダーの利子に対する適切な課税を確保することの重要性が確認され、このために、各国は、利子支払者による源泉徴収か、情報交換の強化を前提とした総合課税かのいずれかにより対応すべきものとされています。

附 屬 資 料

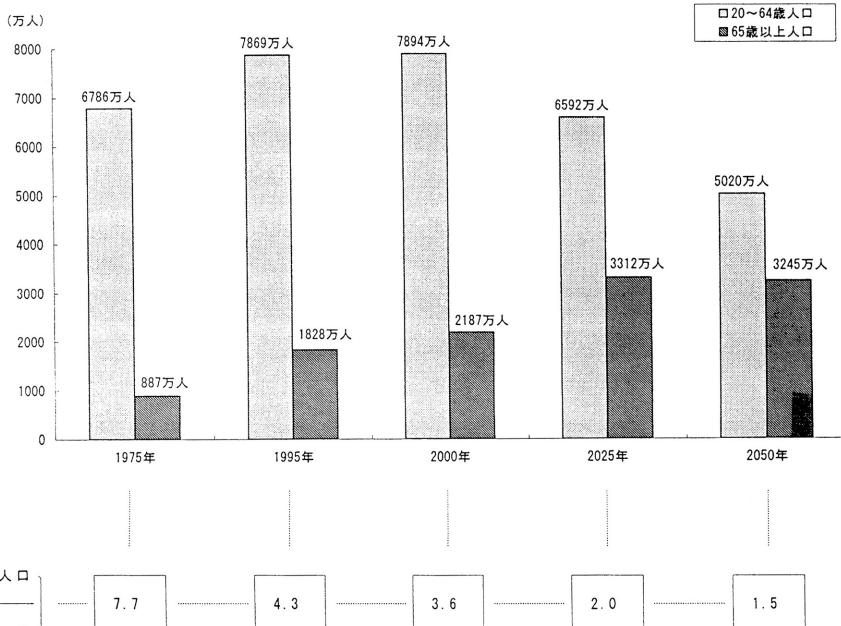
目 次

1. 少子・高齢化の状況	1
2. 平均年齢及び中位数年齢の国際比較	2
3. 海外生産比率及びわが国の対外直接投資額の推移	4
4. わが国企業の海外展開の契機（アンケート調査）	5
5. 外国企業の対日投資にあたっての阻害要因（アンケート調査）	6
6. 産業別就業者数の推移	7
7. 一般政府総支出と国民負担率との関係（対国民所得比）	8
8. 国民負担率の国際比較	9
9. 国民負担率等 — 「タックス・フリーダム・デイ」表示 — の国際比較	10
10. 経済審議会による国民負担率の将来推計	11
11. 主要国の国民負担と社会保障サービスの状況	12
12. 税・社会保険料の実効負担率	13
13. 年金額等の国際比較	14
14. 国税・地方税の税目・内訳	15
15. 所得・消費・資産等の税収構成比の推移（国税+地方税）	16
16. 所得・消費・資産等の税収構成比の国際比較（国税+地方税）	17
17. 所得・消費・資産課税等の割合の国際比較（国税+地方税）	18
18. 租税負担率の内訳の国際比較（国税+地方税）	19
19. 租税総額に対する割合	20
20. 近年の主な税制改革の流れ	21
21. 所得税・個人住民税所得割の推移（イメージ図）	22
22. 所得税の国際比較	23
23. 所得税・個人住民税の実効税率の国際比較（夫婦子2人の給与所得者）	24
24. 法人所得課税の表面税率（調整後）の国際比較	25
25. 主要国の税制上の引当金の概要	26
26. G5各国の法人企業数等	27
27. 欠損法人割合の推移	28
28. 主要国の連結納税制度と関係制度	29
29. 諸外国における消費税（付加価値税）の標準税率	30
30. オフィスビル賃貸料及び商業地の地価の国際比較	31
31. 土地税制改革のイメージ	32
32. 主要国の中地税制	33
33. 主要国における株式に係る課税の概要	34
34. 主要国における最近の主な税制改正	35

1. 少子・高齢化の状況

21世紀には、老齢人口が増加する一方、労働者世代の人口は減少していきます。その結果、世界に例をみない少子・高齢社会が到来します。

20～64歳人口及び65歳以上人口の推移

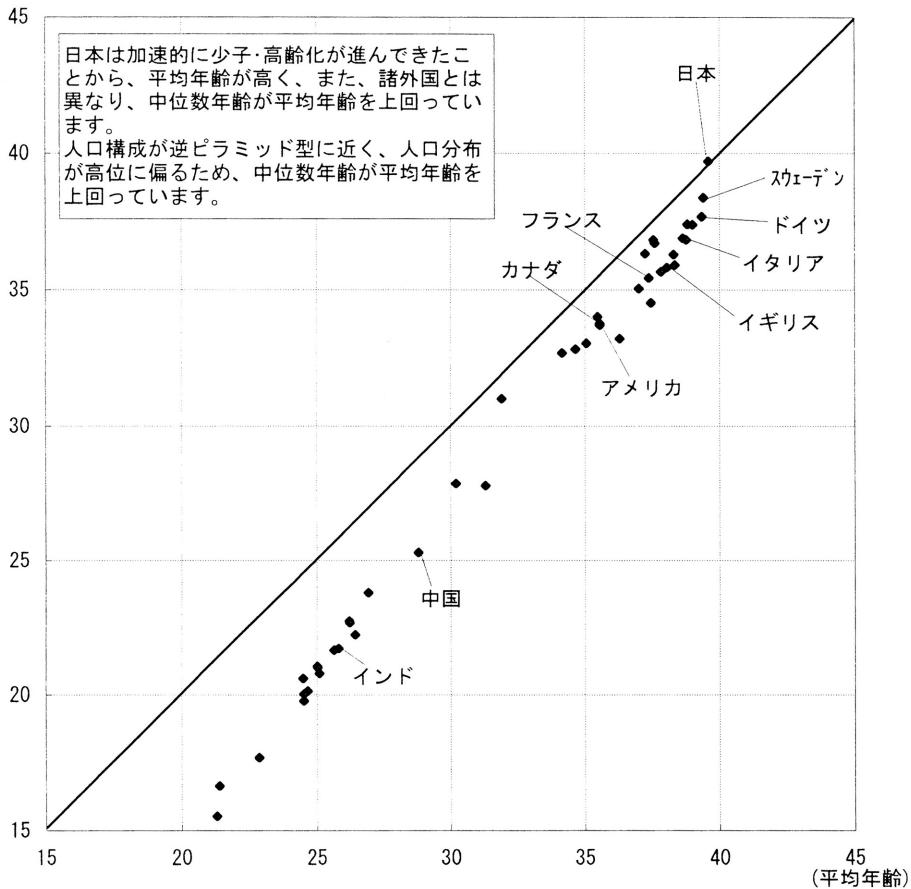


(注) 2000年以降の値は「日本の将来推計人口」（国立社会保障・人口問題研究所、平成9年1月推計）による。

	1975	1995	2000	2025	2050
出生率(人)	1.91	1.42	1.38	1.61	1.61
平均寿命(年)					
男	71.7	76.4	77.4	78.8	79.4
女	76.9	82.8	84.1	85.8	86.5

(注) 出生率：15歳から49歳までの女性の年齢別出生率を合計した値で、その年の年齢別出生率が今後とも変わらないと仮定した場合に、1人の女性が一生の間に生む平均子ども数（合計特殊出生率）

2. 平均年齢及び中位数年齢の国際比較 (中位数年齢)



(注) 「人口統計資料集1996」「日本の将来推計人口(平成9年1月推計)」
(国立社会保障・人口問題研究所(旧厚生省人口問題研究所))により作成。
各国最新年次の指標を使用。

日本、スウェーデン、ドイツ、デンマーク、イスラエル、ギリシャ、イタリア、ハンガリー、
フィンランド、ブルガリア、ベルギー、オーストリア、イギリス、ノルウェー、フランス、
オランダ、スペイン、ロシア、カナダ、アメリカ合衆国、ポルトガル、オーストラリア、
旧ユーゴスラビア、ポーランド、シンガポール、韓国、アルゼンチン、中国、タイ、南アフリカ、
ブラジル、トルコ、インド、インドネシア、コロンビア、ペルー、ミャンマー、フィリピン、ベトナム、エジプト、メキシコ、イラン、ザイール、旧エチオピア

(参考)

○ 日本

	平均年齢	中位数年齢
1950年	26.6	22.3
1960年	29.1	25.6
1970年	31.5	29.1
1980年	33.9	32.5
1990年	37.6	37.7
1995年	39.6	39.7
2025年	47.1	49.0
2050年	48.6	49.9

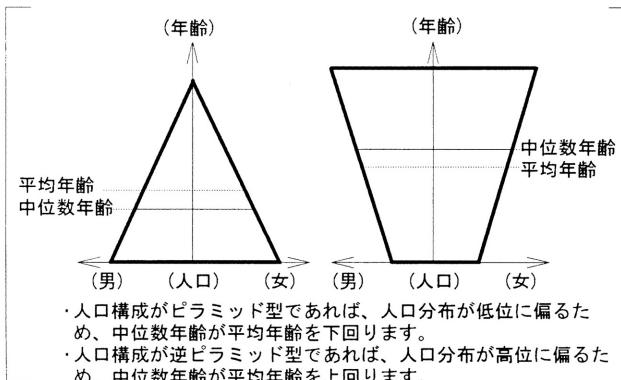
○ 各国比較

	平均年齢	中位数年齢
日本 (1995)	39.6	39.7
アメリカ合衆国 (1993)	35.6	33.7
イギリス (1992)	38.1	35.8
ドイツ (1990)	39.3	37.7
フランス (1993)	37.4	35.4
イタリア (1991)	38.8	36.8
カナダ (1992)	35.6	33.8
スウェーデン (1992)	39.4	38.4
中国 (1990)	28.8	25.3
インド (1991)	25.8	21.7

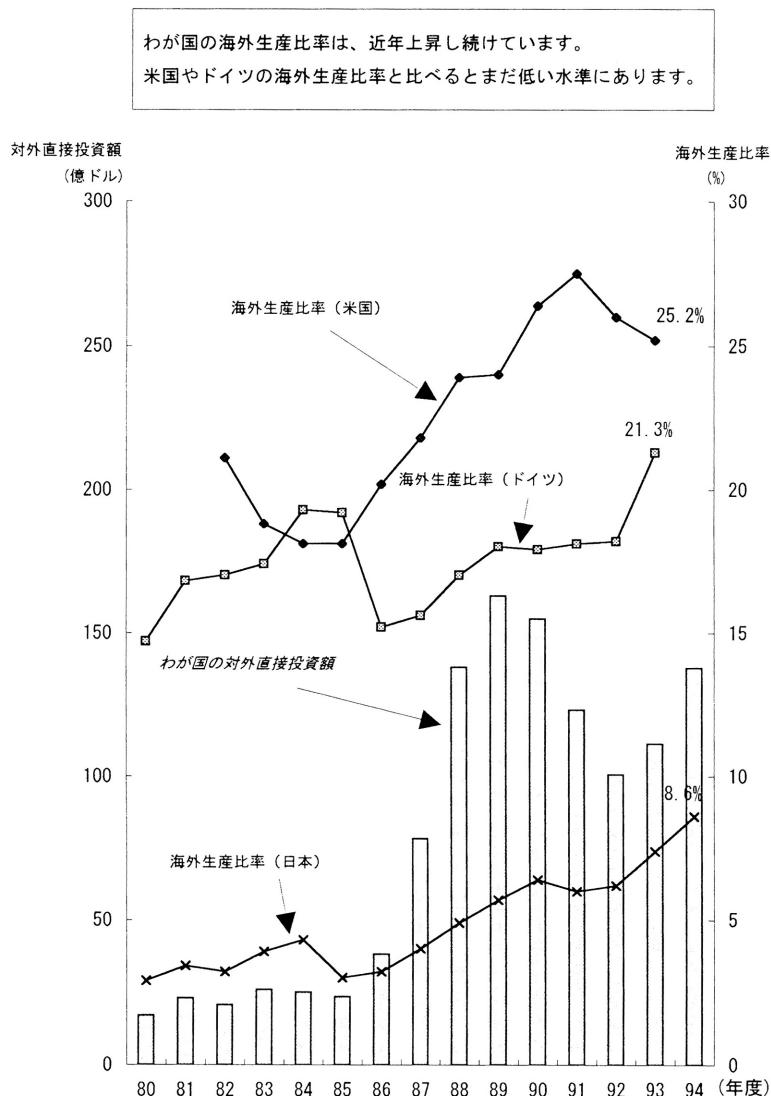
(注1) 中位数年齢と平均年齢のうち大きい方に網かけしている

(注2) 中位数年齢とは人口を年齢順に並べて数え、ちょうど真中にあたる人の年齢である

資料:「人口統計資料集1996」「日本の将来推計人口(平成9年1月推計)」
(国立社会保障・人口問題研究所(旧厚生省人口問題研究所))

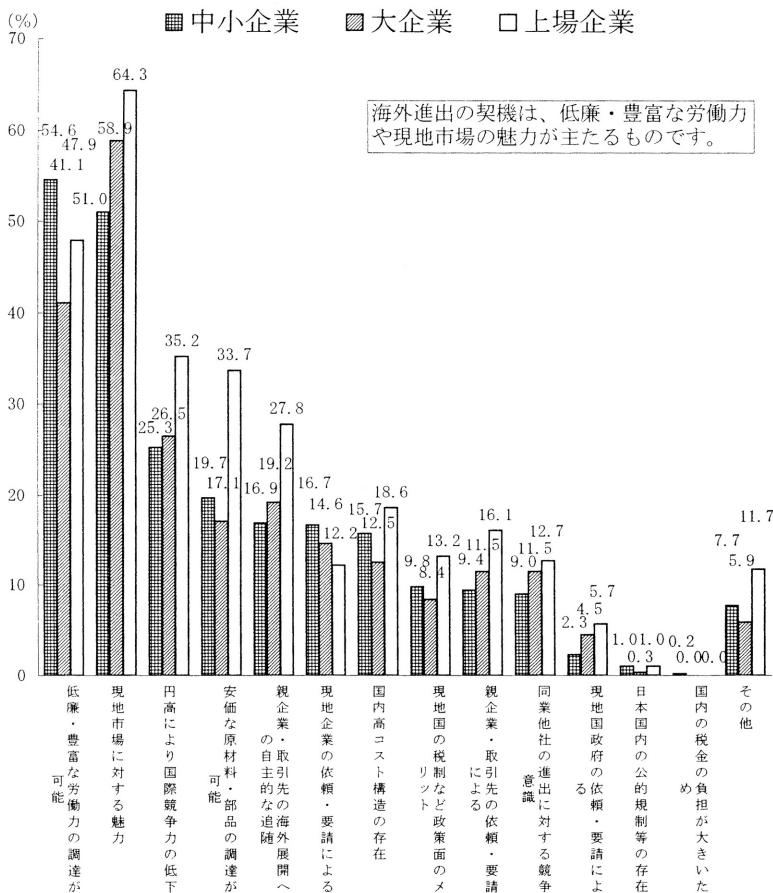


3. 海外生産比率及びわが国の対外直接投資額の推移



(注) 海外生産比率=製造業海外現地法人売上高／国内製造業売上高
 (資料) 通産省「海外事業活動動向調査」、大蔵省「対外及び対内直接投資状況」
 により作成

4. わが国企業の海外展開の契機（アンケート調査）



(資料) 中小企業庁「企業の国際化実態調査」7年12月、「我が国下請分業構造実態調査（親企業）」7年11月

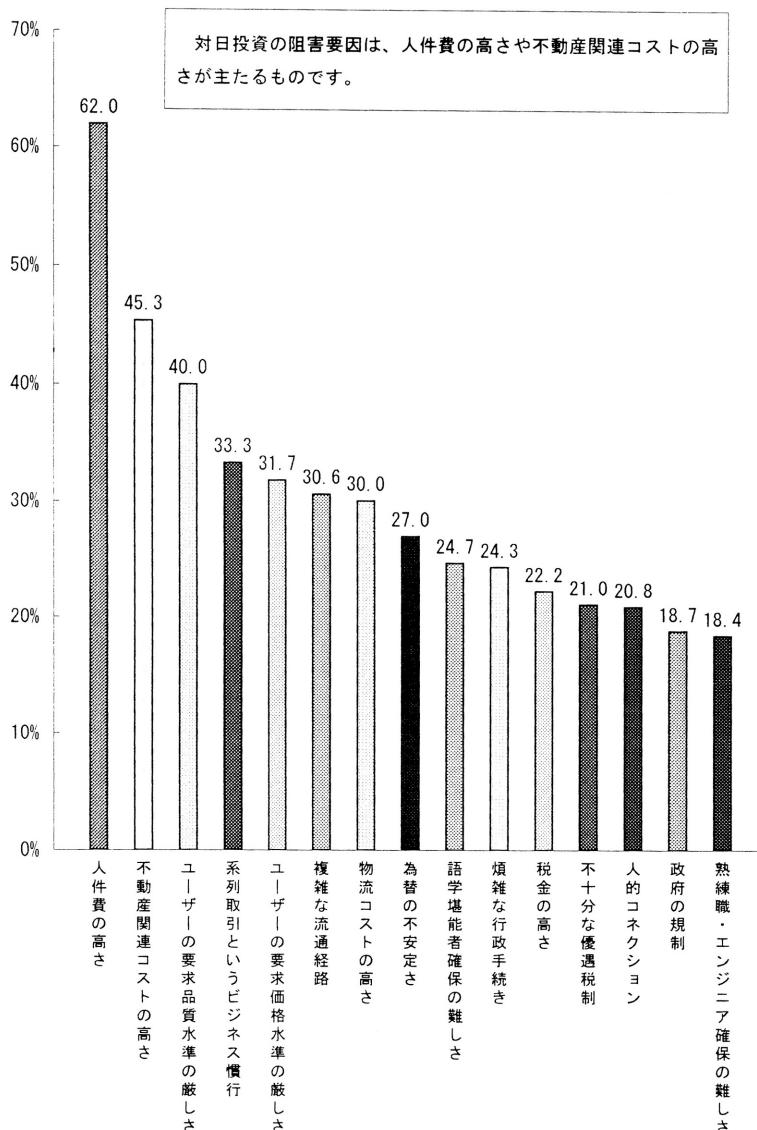
(注) 1. 複数回答のため合計は100を超える。

2. 「企業の国際化実態調査」は海外に拠点を有する未上場の製造業を対象としている。

3. 大企業とは「企業の国際化実態調査」における回答企業（未上場のみ）の内、従業員300人以上の企業を指す。

出典：「平成7年度 中小企業の動向に関する年次報告」

5. 外国企業の対日投資にあたっての阻害要因（アンケート調査）



(資料) 「対日直接投資に関する外資系企業の意識調査」95年10月(ジェトロ)

(注) 在日外資系企業616社から回答があり、84.9%の523社が阻害要因があったと回答。この523社のうち各阻害要因を挙げた企業の数の割合を示した。複数回答のため合計は100を超える。

(指数)

6. 産業別就業者数の推移

250

200

150

100

50

0

サービス産業の就業者数がこの25年間で2倍以上に増えています。
現在ではサービス産業が就業者数の最も多い産業となっています。

70

75

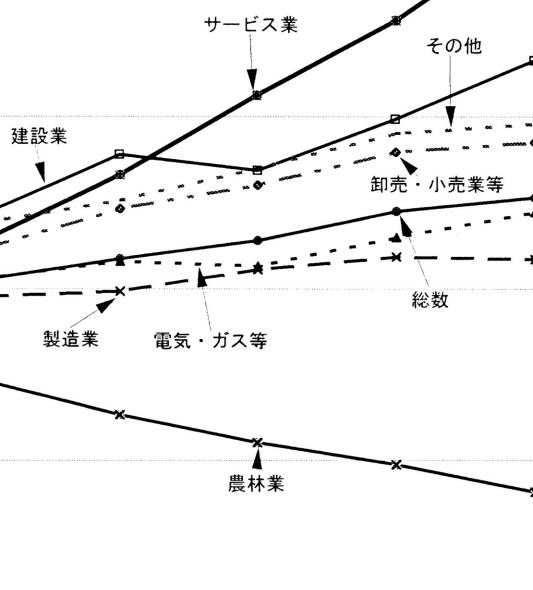
80

85

90

94

(年)



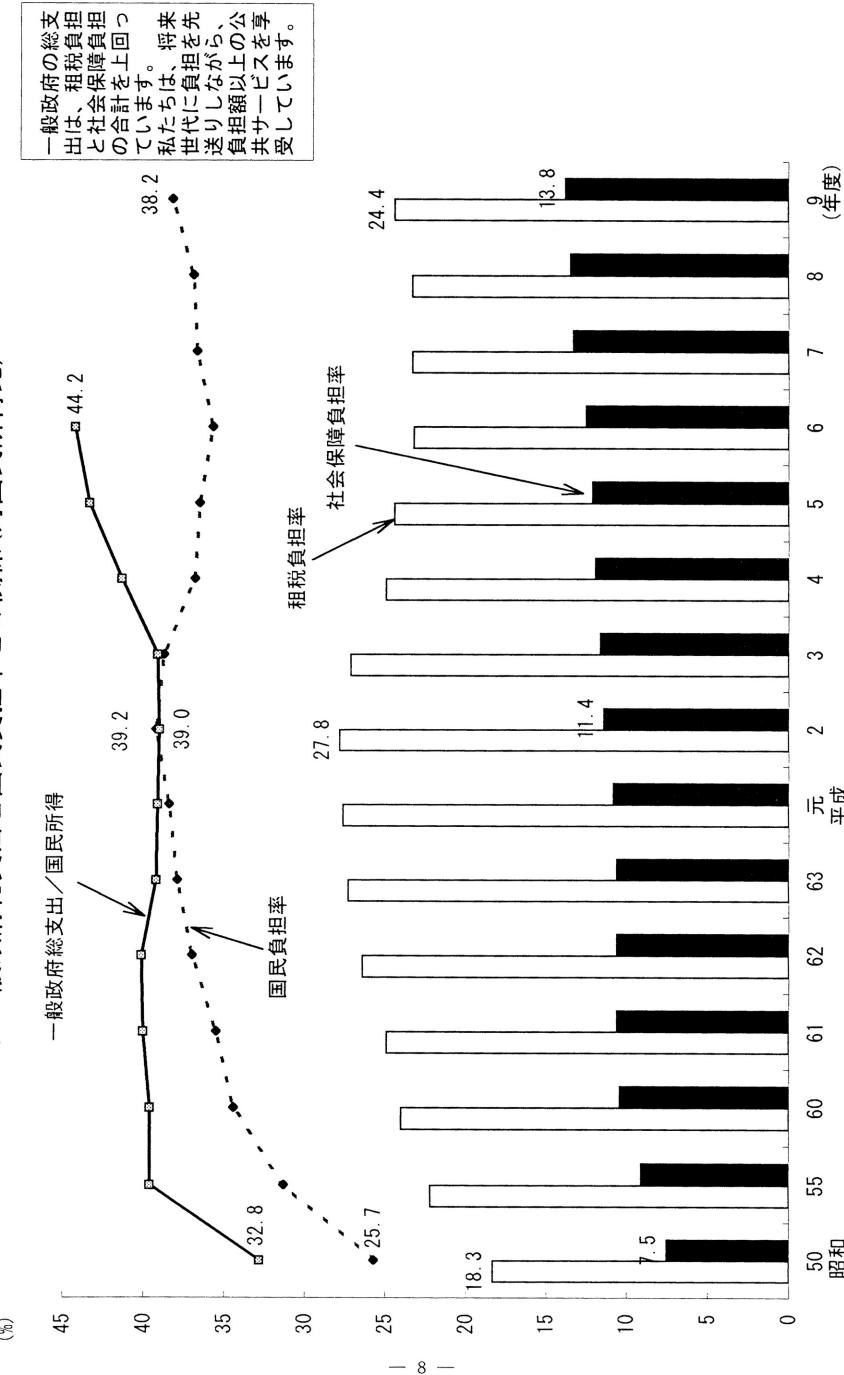
(注1) 総務庁「労働力調査」を基に1970年の値を100として指数化。

(注2) サービス業には洗濯業、情報サービス業、医療サービス等が含まれる。

(万人)

	1970年	1975年	1980年	1985年	1990年	1994年
総数	5,094	5,223	5,536	5,807	6,249	6,453
農林業	842	618	532	464	411	345
建設業	394	479	548	530	588	655
製造業	1,377	1,346	1,367	1,453	1,505	1,496
電気・ガス等	353	363	381	376	406	432
卸売・小売業等	1,012	1,127	1,248	1,318	1,415	1,443
サービス業	751	855	1,001	1,173	1,394	1,542
その他	365	435	459	493	530	540

7. 一般政府総支出と国民負担率との関係(対国民所得比)(%)



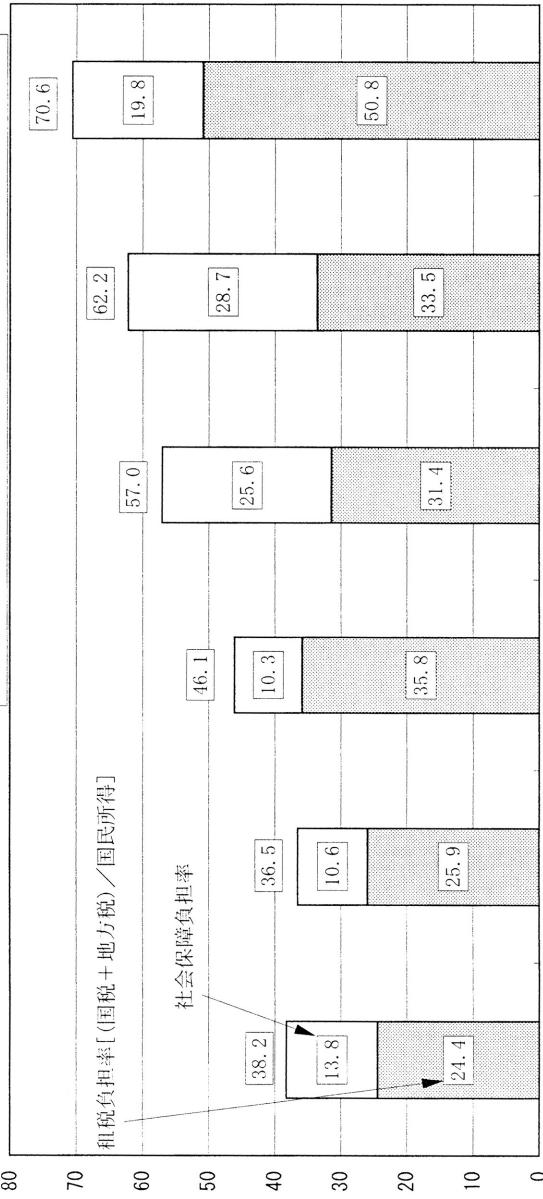
(注) 1. 一般政府総支出は、国、地方公共団体及び社会保障基金の総支出。
2. 国民経済計算年報等により作成。

8. 国民負担率の国際比較

(%) 80

[国民負担率 = 税負担率 + 社会保障負担率]

わが国の国民負担率は、諸外国に比べて比較的低い水準にあります。
 ただ、これには財政赤字分は含まれていません。
 今後高齢化の進展等に伴い、国民負担率は長期的にはある程度上昇していくことが予想されます。



(注1) 日本は平成9年度見通し、諸外国は1994年実績（アメリカは1994年実績）
 (注2) OECD統計等で名目GDP比が用いられており、GDPベースで各国の国民負担率を比較するとのことです。

日 本 (平成9年度)	ア メ リ カ (1993年)	イ ギ リ ス (1994年)	ド イ ツ (1994年)	フ ラ ン ス (1994年)	ス ウェ ー デ ン (1994年)
29.5	28.4	35.8	42.9	45.8	51.6

(注3) 国民経済計算年報（日本）、OECD統計（各国）等による。

9. 国民負担率等 —— 「タックス・フリーダム・デイ」表示 —— の国際比較

「タックス・フリーダム・デイ」とは、GDP比の国民負担率を1年（365日）に占める日数で表現するものであり、欧米で用いられています。年初から「タックス・フリーダム・デイ」までの税額・社会保障負担の支払いのために働くという意味です。わが国の「タックス・フリーダム・デイ」は諸外国と比べて早くやつきますが、財政赤字を含めた潜在的な国民負担ベースで考えた「タックス・フリーダム・デイ」はこれよりも遅くなります。

	国民負担（租税負担+地方+社会保障負担） GDP比・%	国民負担+フローの財政赤字 (国+地方)	国民負担+ストックの財政赤字 (国+地方)	
			GDP比・%	GDP比・%
日本	4月18日	29.5	5月8日	34.8 翌年の3月24日 122.6
アメリカ	4月14日	28.4	4月30日	32.8 12月2日 91.9
イギリス	5月11日	35.8	6月5日	42.6 11月25日 90.1
ドイツ	6月6日	42.9	6月15日	45.3 12月11日 94.5
フランス	6月17日	45.8	7月7日	51.4 翌年の1月7日 101.7
イタリア	6月8日	43.5	7月13日	53.0 翌年の8月1日 158.2
スウェーデン	7月8日	51.6	8月14日	61.9 翌年の4月30日 132.8

(注1) 租税負担、社会保障負担は各国資料、フローの財政赤字、ストックの財政赤字はOECD ECONOMIC OUTLOOKによる。

(注2) 日本は平成9年度見通し、アメリカは1993年、イギリス、ドイツ、フランス、スウェーデンは1994年、イタリアは1992年の数値である。

10. 経済審議会による国民負担率の将来推計

現行制度のまま放置すれば、財政収支、対外収支ともに破局につながりかねません。

(%)

	1994(実績)	2000	2010	2020	2025
国民負担率	NI比	35.8	40.2	45.2	51.5
租税負担率	NI比	23.3	25.7	28.6	33.1
社会保障負担率	NI比	12.5	14.4	16.7	18.3
社会保障給付率	NI比	14.1	16.5	23.6	33.8
一般政府財政収支	GDP比	-2.6	-1.4	-5.2	-14.7
	NI比	-3.4	-1.8	-6.8	-21.9
うち社会保障基金	GDP比	2.9	3.4	1.0	-5.8
一般政府資産残高	GDP比	-7.5	-15.0	-38.6	-153.4
うち社会保障基金	GDP比	42.5	50.4	50.0	-9.9
経常海外余剰	GDP比	2.7	1.3	-2.6	-14.3
実質GDP成長率		1.9	2.8	1.9	1.1

(備考) 1. 実質GDP成長率の各数値は、1994年度は1990～1994年度の5年間の実績、2000年度は1996～2000年度の5年間、2010年度は2001～2010年度の10年間、2025年度は2011～2025年度の15年間の平均値。

2. 収支、資産残高のマイナスはそれぞれ、赤字、債務を示す。

3. 平成8年12月経済審議会資料より。

11. 主要国の国民負担と社会保障サービスの状況

老年人口割合が高い歐州諸国では、社会保障給付、国民負担とともに高い水準となっています。また、歐州諸国では日本に比べて消費課税のウェイットが高いことが特徴です。

(%)

	日本	アメリカ	イギリス	ドイツ	フランス	スウェーデン
社会保障給付費の対国民所得比	16.2	19.4	26.9	31.5	35.6	52.5
年 金	8.3	8.7	10.9	13.7	17.5	21.4
医 療	6.1	7.1	7.3	8.7	8.8	10.2
福 祉	1.8	3.6	8.7	9.2	9.4	20.9
國 民 負 担 率	38.2	36.5	46.1	57.0	62.2	70.6
租 稅 負 担 率	24.4	25.9	35.8	31.4	33.5	50.8
社 会 保 障 負 担 率	13.8	10.6	10.3	25.6	28.7	19.8
所得・消費・資産課税等の割合	57 : 26 : 17	60 : 24 : 16	44 : 43 : 13	48 : 47 : 5	31 : 48 : 21	58 : 35 : 6
老年人口割合（65歳以上）	14.6	12.6	15.5	15.2	14.9	17.3

(注1) 社会保障給付費の対国民所得比については、日本は1993年、他国は1992年の数値である。

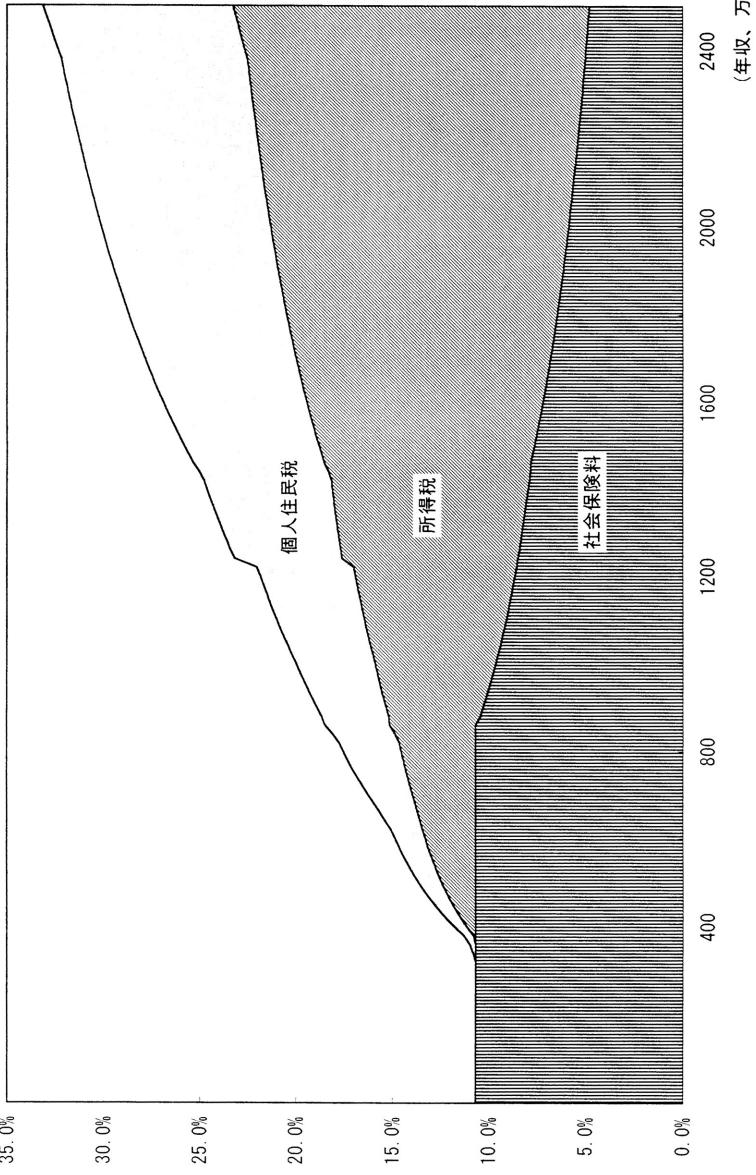
(注2) 国民負担率については、日本は平成9年度（見通し）、アメリカは1993年、イギリス・ドイツ・フランス・スウェーデンは1994年の数値である。

(注3) 所得・消費・資産課税等の割合については、日本は平成9年度（見通し）、他の国は1994年の数値である。

(注4) 老年人口割合（65歳以上）については、日本は「日本の将来推計人口（平成9年1月推計）」（国立社会保障・人口問題研究所）、他国は「The Sex and Age Distribution of World Population”（国連）による1995年の数値である。

12. 税・社会保険料の実効負担率 (負担率)

所得税、個人住民税、社会保険料と勤労所得の関係は図のとおりとなっています。



13. 年金額等の国際比較

わが国の年金制度は、老齢年金支給額の平均貨金に対する割合が歐州諸国並みである一方で、支給開始年齢が低いという特徴があります。

制 度	日 本	ス ヴ ェ ー デ ン
支 給 開 始 年 齢 (1994年度)	男子60歳、女子59歳 〔1996年度〕	男子65歳、女子60歳 65歳
老 齢 年 金 / 平 均 貨 金 (1993年度)	42.9%	43.4% (基礎年金+付加年金)
保 險 料 率 (1994年度)	男子173.5／1,000 (標準報酬ベース) (労使折半) 〔1996年10月以降〕	124.0／1,000 (労使折半) 100.0／1,000 (本人) 102.0／1,000 (事業 主)
国 庫 負 担	基礎年金給付費の 1/3	な し な し

(注) 各国の平均賃金は I L O "Yearbook of Labor Statistics"、日本の平均賃金は「毎日労統計調査」による。

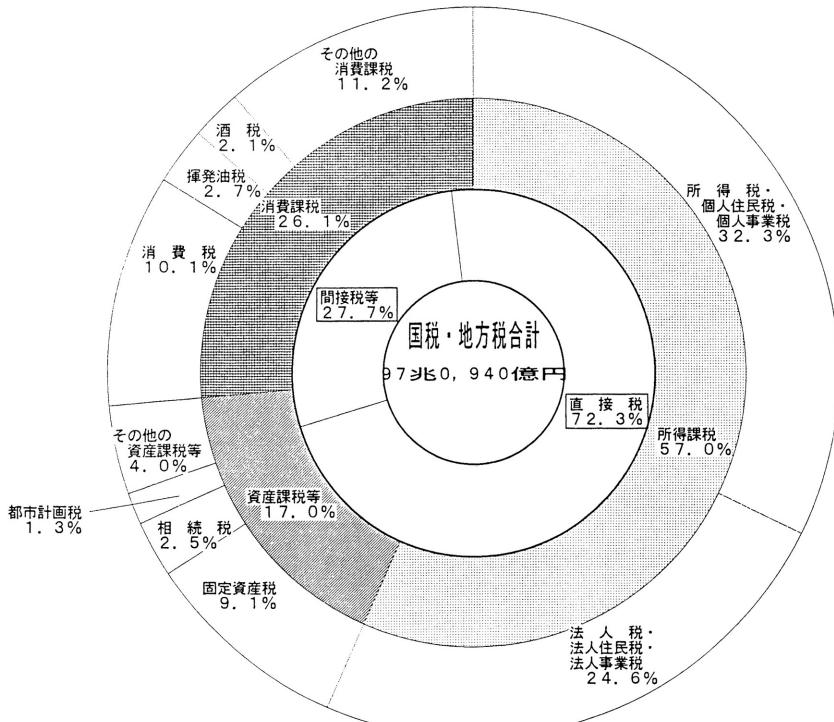
14. 国税・地方税の税目・内訳

国税・地方税の税目

	国 税	地 方 税		国 税	地 方 税
所 得 課 稅	所得税★ 法人税★	個人住民税★ 個人事業税★ 法人住民税★ 法人事業税★	消 費 課 稅	消費税 酒税 たばこ税 揮発油税 航空機燃料税 石油ガス税 石油税 自動車重量税 関税 とん税 地方道路税 特別とん税 電源開発促進税	地 方 消 費 税 道府県たばこ税 市町村たばこ税 軽油引取税 自動車取得税 特別地方消費税 ゴルフ場利用税 入湯税 自動車税★ 軽自動車税★ 鉱産税★ 狩猟者登録税★ 入猟税★ 鉱区税★
資 产 課 稅 等	相続税・贈与税★ 地価税★ 有価証券取引税 取引所税 印紙税 登録免許税	不動産取得税 固定資産税★ 都市計画税★ 特別土地保有税★ 等			

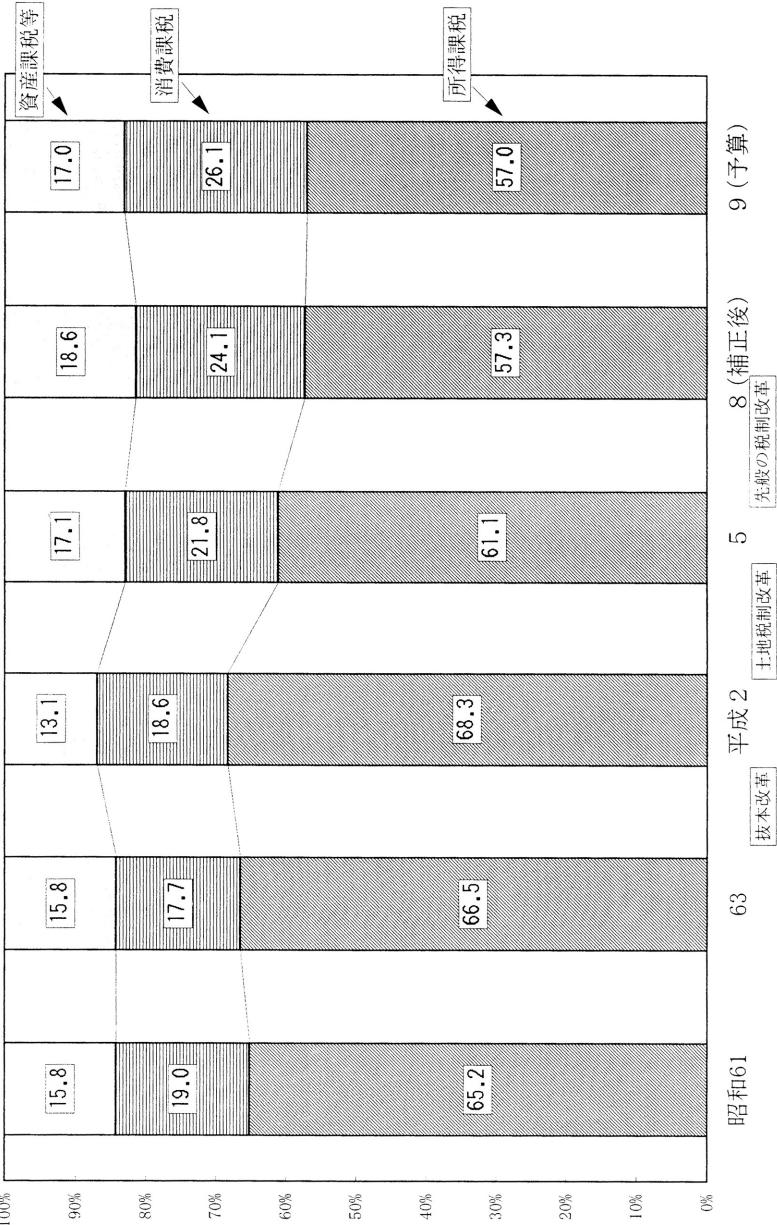
(注) ★印は直接税、無印は間接税等。

国税・地方税の内訳(平成9年度予算額)



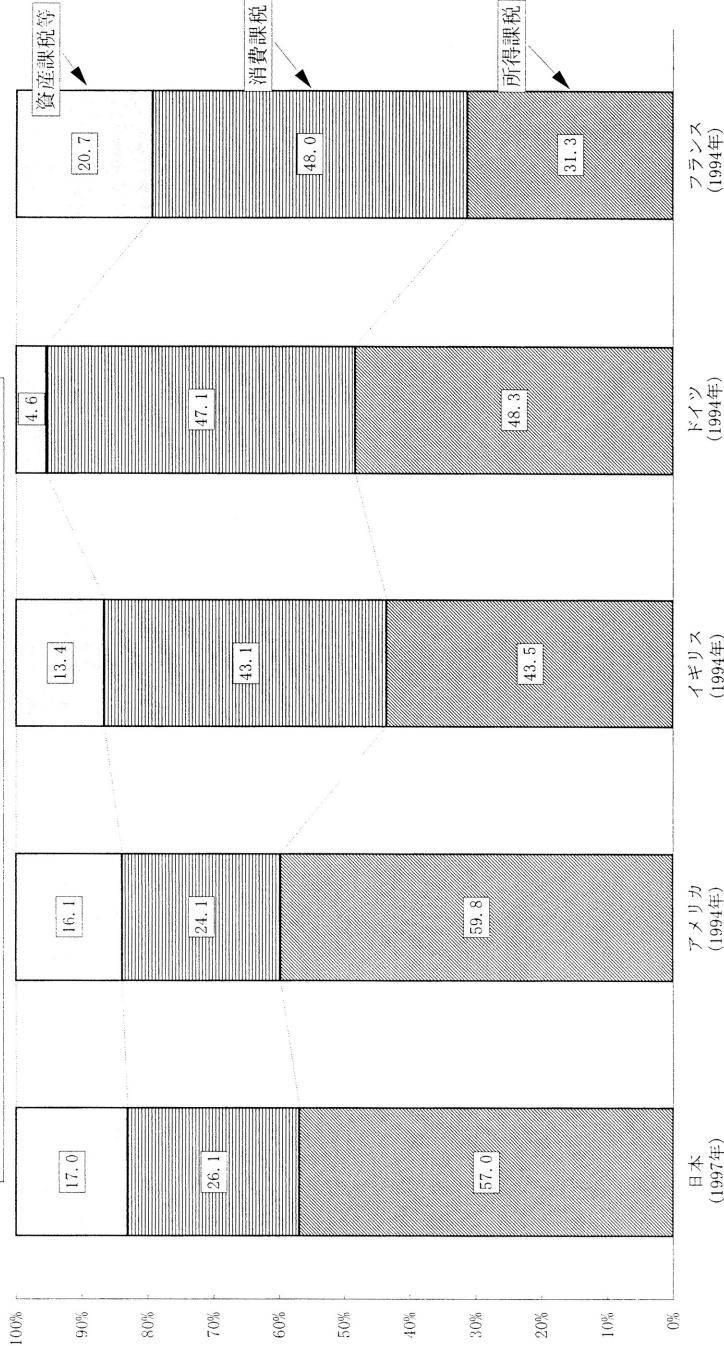
15. 所得・消費・資産等の税収構成比の推移（国税+地方税）

(資産性所得分を所得課税に含めた場合) 個人所得課税の軽減や消費税の導入・充実により、わが国の税体系は、所得課税を税制の中心に据えつつ消費課税にウェイトをやや移してきています。



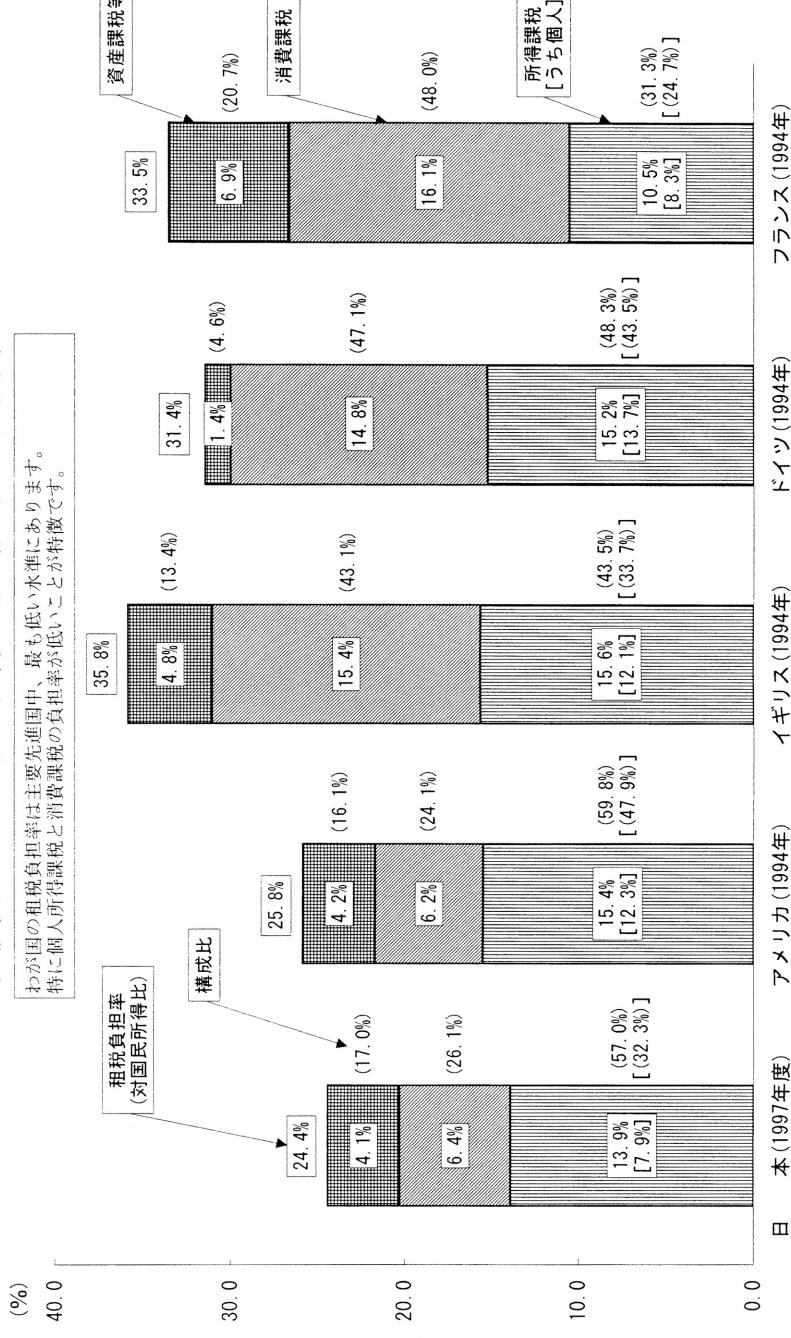
16. 所得・消費・資産等の税収構成比の国際比較（国税+地方税）

欧洲では消費課税の割合が所得課税と同程度以上となっています。
日本及びアメリカでは所得課税が6割弱、消費課税が4分の1程度となっています。



(注) 日本以外は、[REVENUE STATISTICS 1965-1995] (O E C D) により作成。

18. 租税負担率の内訳の国際比較（国税+地方税）



(注) 日本以外は、「REVENUE STATISTICS 1965-1995」(OECD)により作成。

19. 税租税総額に対する割合

(平成6年度決算額)

租 税 総 額			
8 6 5 , 3 9 8			
国 税		地 方 税	
税 額	総額に対する割合	税 額	総額に対する割合
5 4 0 , 0 0 7	6 2 . 4	3 2 5 , 3 9 1	3 7 . 6

(単位：億円／%)

【参考】歳出面での国と地方の割合（平成6年度決算額）

国と地方の歳出合計額（純計）			
1 , 4 1 4 , 4 1 0			
国 の 嶽 出		地 方 の 嶽 出	
歳 出 額	合計に対する割合	歳 出 額	合計に対する割合
4 8 7 , 3 1 1	3 4 . 5	9 2 7 , 0 9 9	6 5 . 5

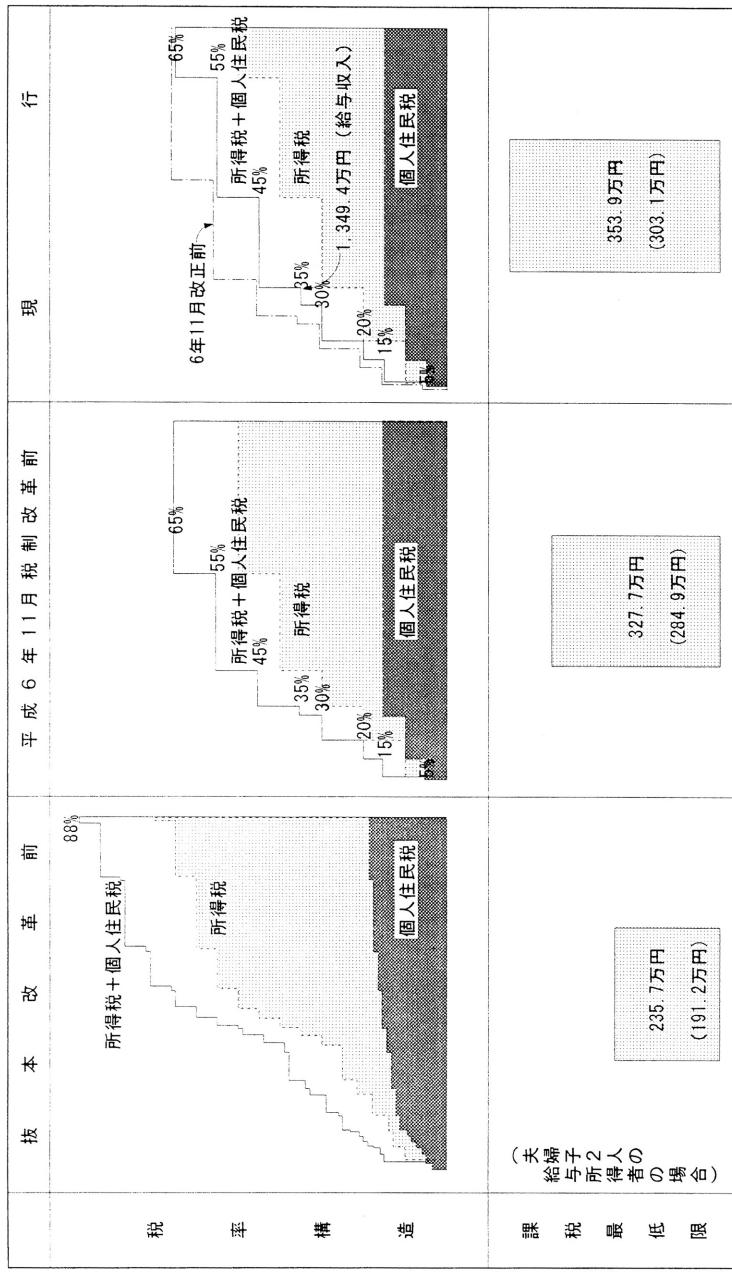
(単位：億円／%)

20. 近年の主な税制改革の流れ

経済社会の状況	所得課税	消費課税	資産課税等					
抜本改革 (昭和63年12月等)	<ul style="list-style-type: none"> 人口構成の高齢化 産業・就業構造の変化 所得水準の上昇・平準化 消費の多様化・サービス化 経済社会の国際化 	<p>個人所得課税の減税</p> <p>（税率引き上げ）</p> <table border="1"> <tr> <td>所得税 税率15段階から5段階</td> <td>住民税 税率14段階から3段階</td> </tr> <tr> <td>税率の引き上げ</td> <td></td> </tr> </table> <p>法人税率の引下げ</p> <p>（42%→37.5%）</p>	所得税 税率15段階から5段階	住民税 税率14段階から3段階	税率の引き上げ		<p>消費税の創設</p> <p>個別間接税の整理合理化</p> <p>（物品税8項目の廃止）</p> <p>株式等譲渡益の原則課税化</p>	<p>相続税減税</p> <p>（税率引き上げ等）</p> <p>利子課税見直し</p> <p>（7%優待の廃止）</p>
所得税 税率15段階から5段階	住民税 税率14段階から3段階							
税率の引き上げ								
土地税制改革 (平成3年度等)	<ul style="list-style-type: none"> 地価高騰による資産格差の拡大等 土地基本法制定（土地の公共性の「基本理念」） 		<p>地価税の創設</p> <p>土地譲渡益課税の適正化</p> <p>固定資産税の評価の適正化</p> <p>特別土地保有税の全額が見直し等</p>					
先般の税制改革 (平成6年11月等)	<ul style="list-style-type: none"> 人口構成の高齢化の加速 所得水準の上昇・平準化 及び経済のストック化 	<p>個人所得課税の減税</p> <p>（税率引き上げ）</p>	<p>消費税制度の改革</p> <p>（中小特需品の除外）</p> <p>消費税率の引き上げ</p> <p>地方消費税の創設</p> <p>（3%→5%（地方消費税を含む））</p>	<p>相続税減税</p> <p>（税率引き上げ等）</p>				

（注）土地税制については、状況変化を踏まえ、平成8年度税制改正において見直しが行われた。

21. 所得税・個人住民税所得割の推移（イメージ図）



(注) ()は個人住民税である。

22. 所得税の国際比較

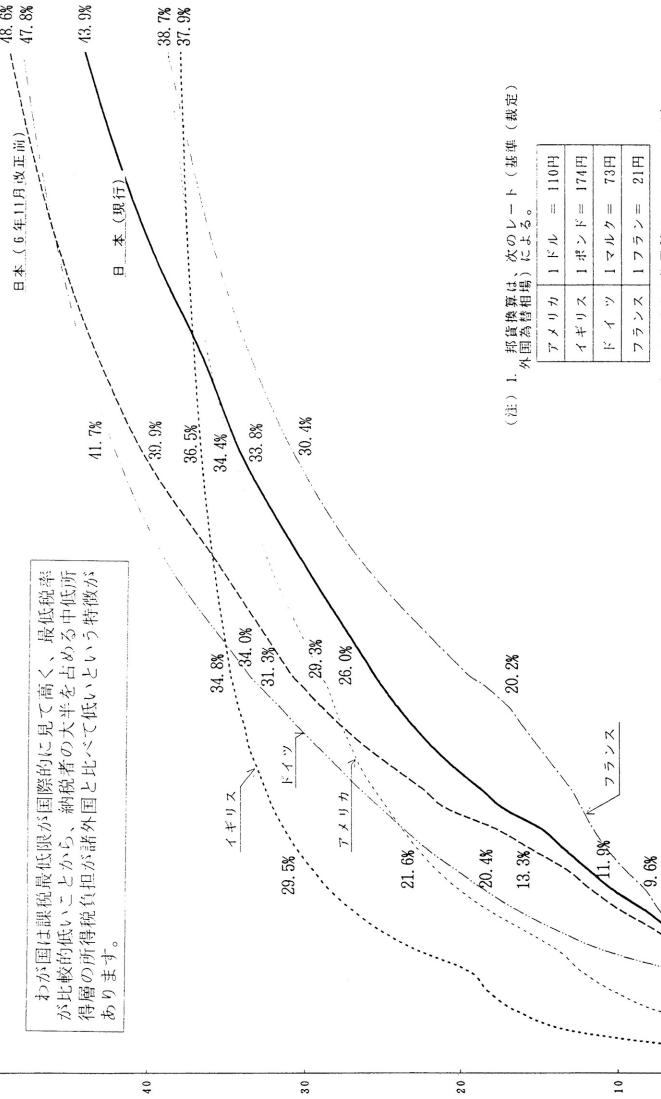
わが国の所得税と個人住民税を合わせた最高税率は65%であり、諸外国と比較して高い水準です。一方で課税最低限が国際的に見て高いという特徴があります。

日本	アメリカ	イギリス	ドイツ	フランス
税率構造	5段階	3段階	方程式	6段階
(注)上記に加えて、個人住民税(税率5~15%、3段階)が課されている。	50% 40% 30% 20% 10%	39.6% 36% 28% 15%	40% 20% 25.9%	54% 48% 43% 33% 24% 10.5%
(注)上記に加えて、州、郡、市等の地方所得税(例:1-3ヶ州税率4~6.85%、5段階)が課されている。	407.25円 353.95円 165.0円 96.75円	331.45円	407.25円	331.45円

(注) 97年1月現在。換算レートは、アメリカ1ドル=110円、イギリス1ポンド=174円、ドイツ1マルク=73円、フランス1フラン=21円(基準国為替相場及び裁定外国為替相場:平成8年6月から11月までの実勢相場の平均値)。

実効税率

23. 所得税・個人住民税の実効税率の国際比較（夫婦子2人の給与所得者）



(注) 1. 郵便換算は次のレート(標準(概定))による。

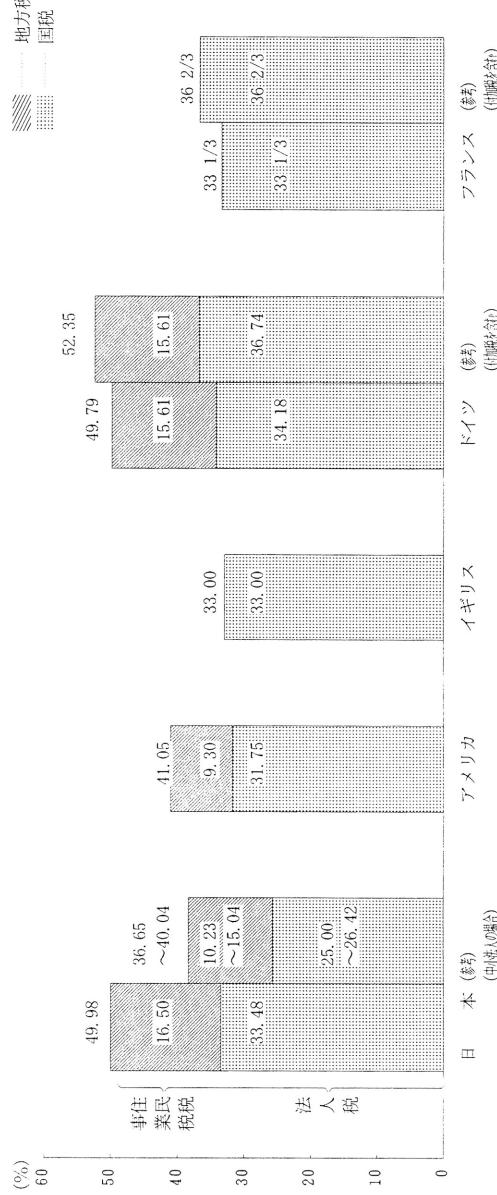
アメリカ	1 ドル	= 11.0円
イギリス	1 ポンド	= 17.4円
ドイツ	1 マルク	= 7.3円
フランス	1 フラン	= 21円

2. アメリカの住民税はニューヨーク州の所傳税を例にしている。

(備考) 数値は、給与収入 1,000万円、2,000万円、3,000万円及び 5,000万円における各國の実効税率である。

24. 法人所得課税の表面税率（調整後）の国際比較

わが国(法人所得課税の表面税率（調整後）)は諸外国と比較して高い水準にあります。なお、法人の税負担については課税ベースの反映をも含めて判断する必要があります。



(注) 1. 日本の税率(49.98)は、事業税の損金算入を調整して、表面税率を合計したものである。

2. 日本の「地方税」に含まれる法人事業税は、所得金額に課税されるものであるが、行政サービスの提供に対し必要な経費を分担する物税たる性格のものである。

3. 日本については、中小法人(資本金1億円以下)の800万円以下の所得に対する表面税率（調整後）を付記した（税率に幅が生じているのは、適用される事業税の税率が3段階(6、9、12%)存在することによる）。

4. アメリカの「地方税」は、カリフォルニア州(州法人税)の例である。

5. アメリカの連邦法人税は、課税所得に応じた累進構造(15、34、35%)となっている。

6. ドイツについては、付加税(法人税額の7.5% : 1994年1月にドイツ税へのための財政負担を手当するために導入されたもの)を含めた場合の税率を付記した。

なお、ドイツの「国税」は、連邦と州の共有税(50 : 50)であり、「地方税」は、営業収益を課税標準とする營業税である。

7. フランスについては、付加税(法人税額の10% : シラク大統領によって、1995年8月に財政赤字削減のために導入されたもの)を含めた場合の税率を付記した。

25. 主要国の税制上の引当金の概要

わが国では6種類の税制上の引当金制度がありますが、アメリカ、イギリスでは原則として認められていません。

	日本	アメリカ	イギリス	ドイツ	フランス
負債性引当金は原則として認められない。	負債性引当金は原則として認められない。	負債性引当金は原則として認められない。	負債性引当金に開 し、税法上は一般的 な規定がなく、企業 会計に基づき個別に認 められる。	負債性引当金に開 し、税法上は一般的 な規定がなく、企業 会計に基づき個別に認 められる。	負債性引当金は、 引当金に関する一般 規定に基づき一定の 要件を充足すれば認 められる。
(平成6年度末残高)					
貸倒引当金 (注1)	46,726億円	×	×	○	○
返品調整引当金	N. A.	×	×	×	×
賃与引当金	87,768億円	×	×	○	○
退職給与引当金 (注2)	139,335億円	×	×	×	×
特別修繕引当金	N. A.	×	×	○	○
製品保証等引当金	2,511億円	×	×	○	○

(注1) ①個別の債権について、具体的な判断をすることなく、法定率又は実績率で換入を認めるものについて記載。

②アメリカでは、総資産平均残高5億ドル以下の金融機関についてのみ認められている。

(注2) ①退職一時金に關し、内部留保となるものを記載。

②ドイツでは、一定の要件を充たした場合に、税法上、退職年金引当金が認められる。

(備考) 本稿は、主要国との税制上の引当金について、説明の便宜のためその概略を記したものである。

26. G 5 各国の法人企業数等

わが国は、諸外国と比べて法人数（人口一単位当たり）が多く、また、欠損法人の割合が高いという特徴があります。

	法人企業数 (注1) (万社)	人口 (万人)	人口10万人当たりの法人企 業数(社)	欠損法人の 割合 (%)	備 考
日本 (1994)	254.3	12,496	2,035	64.5 (1995)	株式会社、有限会社、合資会社、合名会社全てが法人税の対象となる。
アメリカ (1993)	396.5	25,812	1,536	45.9 (1993)	個人株主35人以下の小事業法人については、法人所得税による課税を選択の課税に代えて、株主段階での個人所得税による課税を選択することが認められる。(注2)
イギリス (1992)	89.0	5,741	1,550	38.1 (1989)	株式会社、有限会社に対しては法人税が、合資会社、合名会社等の人的会社に対しては所得税が課される。
ドイツ (1993)	54.6	8,118	673	45.3 (1986)	株式会社、株式合資会社、有限会社に対しては法人税が、合資会社、合名会社等の人的会社に対しては所得税が課される。
フランス (1994)	92.6	5,775	1,603	N.A.	株式会社、株式合資会社、有限会社に対しては法人税が課される。合資会社、合名会社に対しては原則として所得税が課されるが、法人税による課税を選択することができる。

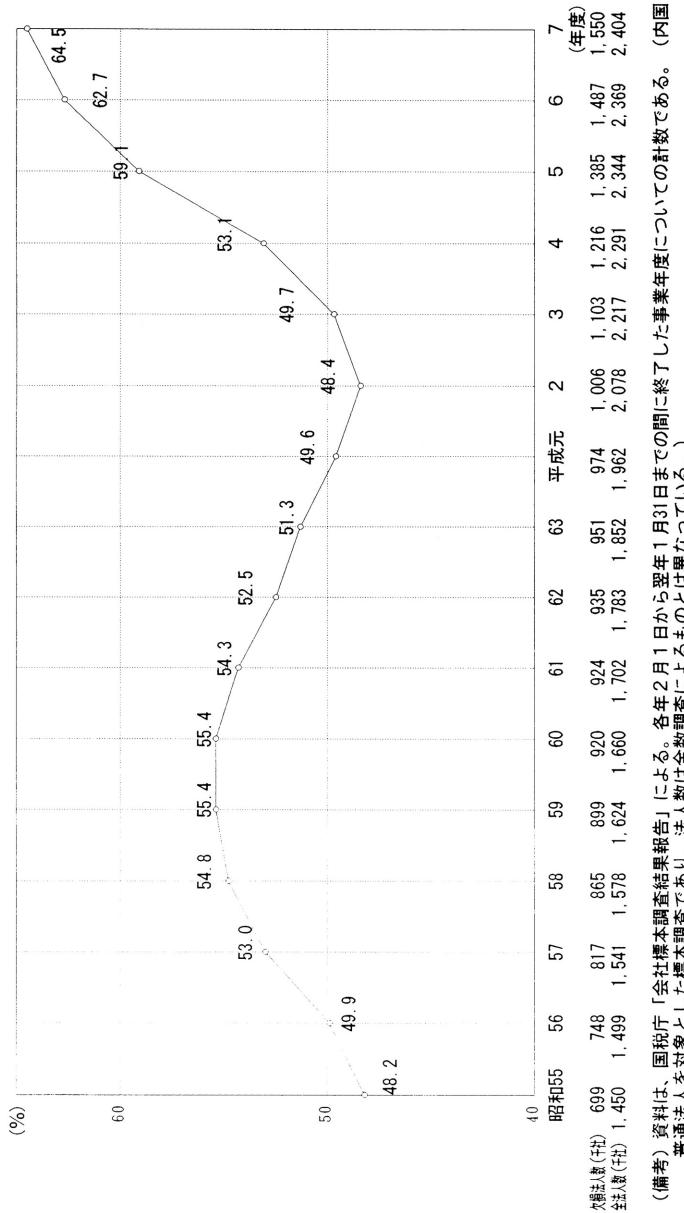
(出典) ドイツを除く各国の法人人数は、各国の税務統計資料による。

(注1) 法人企業数は、日本、アメリカ、イギリスは法人税申告書数、ドイツは株式会社及び有限会社の数の和（株式合資会社を含む商業登記簿上の数）、フランスは法人税の課税対象とされる企業の数である。ちなみに、日本の会社法上の登記企業数は320万社である。

(注2) 法人申告書提出数のうち、株主段階での個人所得税による課税を選択した小事業法人は、190.2万社(48.0%)を占める。

27. 欠損法人割合の推移

欠損法人の割合は、景況等の影響によりいかゆるバブルの崩壊後上昇してきています。
 (注) 欠損法人とは、所得金額が負又は0及び繰越欠損金を控除した結果、所得金額が0となつた法人をいいます。



28. 主要国の連結納税制度と関係制度（未定稿）

アメリカやフランスでは、一定の要件を満たす企業群について連結課税所得を計算して課税する連結納税制度が採られています。
欧米主要国においては、簡法（会社法）において連結財務諸表の作成を義務付け、また、企業会計上その開示を求めることが一般的となっています。

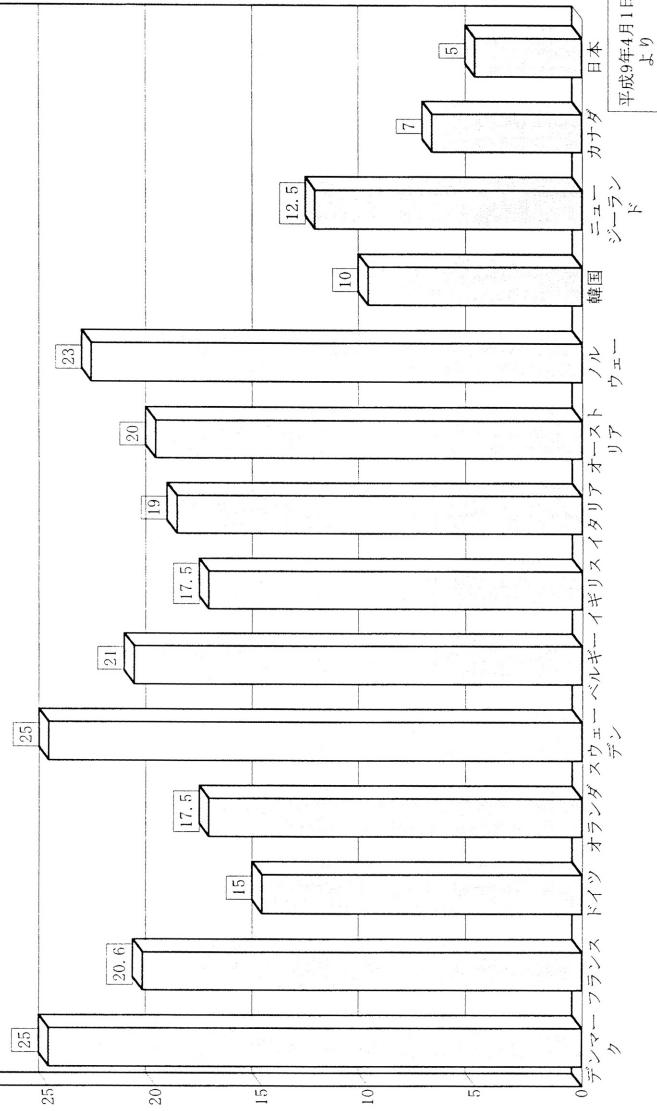
	日本	アメリカ	イギリス	ドイツ	フランス	イタリア	カナダ
税法 (連結納税制度)	なし (注1)	あり (注2)	なし (参考1)	あり (参考2)	なし	なし	なし
商法 (連結財務諸表の作成)	——	——	会社法において連結財務諸表の作成を義務付けています。	商法典において連結財務諸表の作成を義務付けています。	会社法において連結財務諸表の作成を義務付けています。	市民法典において連結財務諸表の作成を義務付けています。	連結財務諸表の作成を義務付けています。(注4)
企業会計 (連結財務諸表の位置付け)	補完 (「個別」が基本)	原則 (「個別」は不開示)	基本 (「個別」は補完)	「個別」と「連結」を並列に開示	「個別」と「連結」を並列に開示	原則と「個別」を並列に開示	(「個別」は不開示)

- (参考) 1. グループ控除制度がある。これは、グループ法人内の損益通算を認めるものであるが、イギリスでは、本制度が導入される前から子会社への補助金支払いを損失と認識していた経緯がある。
 2. 機関会社制度がある。これは、株式法上の利益移転契約（機関会社（子）の利益をその年度において機関主体（親）に移転する契約。5年間継続。）を前提として、親子会社間の損益通算が実現するというものである。ドイツの機関会社制度は、当初は累積型売上税について税の累積を避けるため設けられたものが、法人税にも適用されるようになつたといふ経緯がある。
- (注) 1. 一定の要件のある株式の80%以上かつ株式の累進税率の適用を越える目的で会社分割を行うことを防止することを防ぐ規定である。
 2. 結納税は、超過利潤税の2%の割合で課税される。
 3. アメリカでは、多くの州の会社法は財務諸表の作成等の規定を置いていない。
 4. 会社法において、財務諸表はCICA（カナダ財務会計士協会）の勧告書にしたがつて作成しなければならないとされており、この勧告書における連結財務諸表の作成が義務付けられている。
 5. 「連結財務諸表をめくる論点」等の論説を参照したものであり、他の見方もあります。

29. 諸外国における消費税（付加価値税）の標準税率

標準税率をみると、スウェーデン、デンマークが25%、韓国が10%などと
なっています。なお、E.C指令では、税率は最低15%とされています。

（平成8年1月1日現在）



（備考）1.アメリカは、州、郡、市により小売先上税が課されている。（例：ニューヨーク市8.25%）

2.カナダにおいては、連邦の財貨・サービス税（付加価値税）の他に、州によって小売先上税又は付加価値税（ケベック州）を課しているところがある。（例：ケベック州8%）

（平成8年4月1日
より）

30. オフィスビル賃貸料及び商業地の地価の国際比較

オフィスビル賃貸料

当該賃貸料1と した場合 の東京の 賃貸料水 準	()	118,000円／m ²	86,250円／m ²	64,860円／m ²	61,495円／m ²
1.4倍	(東 京)	1,830万円／m ²	334万円／m ²	205万円／m ²	439万円／m ²

東京の商業地は、例えばビル賃貸料（土地の利用価値）ではロンドンとほぼ同じ水準なのに對し、地価（土地の資産価値）では約5倍の水準となっています。

商業地の地価

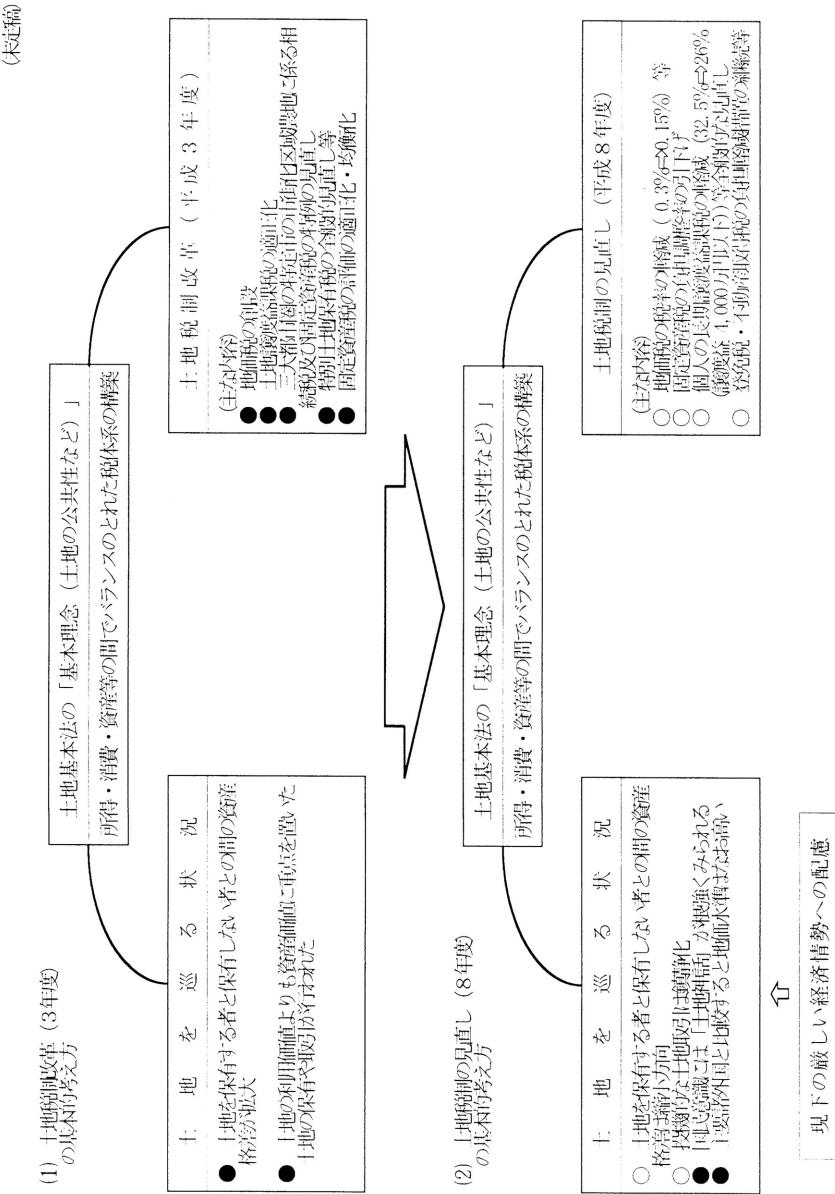
当該地価を1として た場合の 東京の 地価の 倍率	()	1,830万円／m ²	354万円／m ²	205万円／m ²	439万円／m ²
5.2倍	(ロ ン ド ン)	104,776円／m ²	334万円／m ²	205万円／m ²	439万円／m ²

(備考) 1. 経済企画庁「経済白書(平成7年版)」：オフィスビルの賃貸料及び商業地価格の国際比較」により作成(資料：国土庁「世界地価調査(1994年1月調査)」)。

2. オフィスビル賃貸料及び商業地(都心又は副都心にあって、比較的大規模な中高層の店舗、事務所等が高密度で集積している地域)の地価。

3. 円換算に当たっては、1993年OECD購買力平価を用いた。

31. 土地税制改革のイメージ



32. 主要国の土地税制

土地に対しては、一般的には賦課、保有及び取扱の各段階で課税が行われていますが、それぞれの国の政策などを反映して異なった制度などがあります。

	日本	アメリカ	イギリス	ドイツ	フランス
(1) 課税額割税	<p>【所得税】 分離課税（所有期間割に応じて税率率が異なる）。</p> <p>【住民税（地方税）】 分離課税（所有期間割に応じて税率率が異なる）。</p> <p>【法人税】 他の所得と合算して課税。 なほ、所有期間割に応じて異なる税率による追加課税制度がある。</p> <p>【事業税（地方税）】 他の所得と合算して課税。</p> <p>【住民税（地方税）】 法人保有額に課税分の税額を含む）に基づき課税。</p>	<p>【所得税】 他の所得と合算して課税。</p> <p>【所得税（州・地方税）】 他の所得と合算して課税。</p> <p>【法人税】 他の所得と合算して課税。</p> <p>【法人税】 他の所得と合算して課税。</p> <p>【法人税】 他の所得と合算して課税。</p>	<p>【所得税】 他の所得と合算して課税。</p> <p>【法人税】 他の所得と合算して課税。</p> <p>【法人税】 他の所得と合算して課税。</p> <p>【法人税】 他の所得と合算して課税。</p>	<p>【所得税】 短期キャピタル・ゲイン他の所得と合算して課税。 長期キャピタル・ゲイン原則5分5乗方式により課税。</p> <p>【法人税】 他の所得と合算して課税。 長期キャピタル・ゲイン原則と合算して課税。</p> <p>【法人税】 他の所得と合算して課税。</p> <p>【法人税】 他の所得と合算して課税。</p> <p>【法人税】 他の所得と合算して課税。</p>	<p>【所得税】 (1) 短期キャピタル・ゲイン他の所得と合算して課税。 (2) 長期キャピタル・ゲイン原則により課税。</p> <p>【法人税】 (1) 短期キャピタル・ゲイン他の所得と合算して課税。 (2) 長期キャピタル・ゲイン原則により課税。</p> <p>【法人税】 他の所得と合算して課税。</p> <p>【法人税】 他の所得と合算して課税。</p> <p>【法人税】 他の所得と合算して課税。</p>
(2) 保有課税	<p>【地価税】 土地等の価値を基づいて課税。</p> <p>【固定資産税・都構内町税（地方税）】 開拓、土地の価格を課税対象としで課税。</p> <p>【特別土地保有税（地方税）】 原則、土地の取引価格を課税対象として課税。</p>	<p>【地価税（地方税）】 州レベルで一部で財産税を課しているところがある。</p> <p>【特別土地保有税（地方税）】 原則、土地の取引価格を課税対象として課税。</p>	<p>【地価税（財産税）】 内閣府人形税の賦課額を基づき、事業活動に対する課税。</p> <p>【カウンシル・タックス】 居住用財産について、資産の評価額に基づき居住者に課税。</p>	<p>【地価税（州税）】 経営地に対する課税。</p> <p>【動産税（地方税）】 不動産統一評議會に基づき課税。</p>	<p>【富裕税（州税）】 経営地に対する課税。</p> <p>【固定資産税（州税）】 土地台帳に基づき課税。</p> <p>【居住税（地方税）】 土地台帳に基づき課税。</p>
(3) 取得課税	<p>【登録免課料】 土地の価値等を課税対象として課税。</p> <p>【不動産取得税（地方税）】 土地の価格を課税対象として課税。</p>	<p>※ 州・地方レベルで、税を課すところもある。</p>	<p>【不動産買取税（州税）】 不動産購入額の6万円超の場合に課税。</p>	<p>【不動産買取税（州税）】 不動産購入額に対応して課税。</p>	<p>【登録税（地方税）】 不動産登記料に対応して課税。</p>

(注1) 不動産の登記方法に関する遅延料、土地・建物一体の不動産登記料である。

(注2) 欧米諸国では、土地・建物一体の不動産登記料である。

33. 主要国における株式に係る課税の概要

主要国において株式の移転、保有の各段階で多様な課税が行われています。

区 分	移 転 段 階		譲 渡 益 課 稅		保 有		段 階		配 当		課 税	
	取 引 課 稅	税	分 離 課 稲	税	保 有 課 稲	税	配 分	合 计	課 稲	税	総 合	課 稲
日本	売手0.21%(注1) ——		分離課税 総合課税	税	——		——	総合課税	税		総合課税	
アメリカ	買手 0.5%	——	総合課税	税	——		——	総合課税	税		総合課税	
イギリス	——		原則非課税	税	——		——	総合課税	税		総合課税	
ドイツ	——		申告分離課税	税	——		——	総合課税	税		総合課税	
フランス	先手・買手合計 0.6%	——	富裕税	税	——		——	——			——	
香港	先手・買手合計 0.3%	——	——		——		——	——			——	
シンガポール	先手・買手合計 0.2%	——	——		——		——	——			——	

(注1) 平成8年4月1日から平成10年3月31までの間の特例(本則 0.3%)

(注2) 不動産の評価方法に関する違憲判決(95年8月)により、97年1月より、財産税法は執行できない状態となつてている。

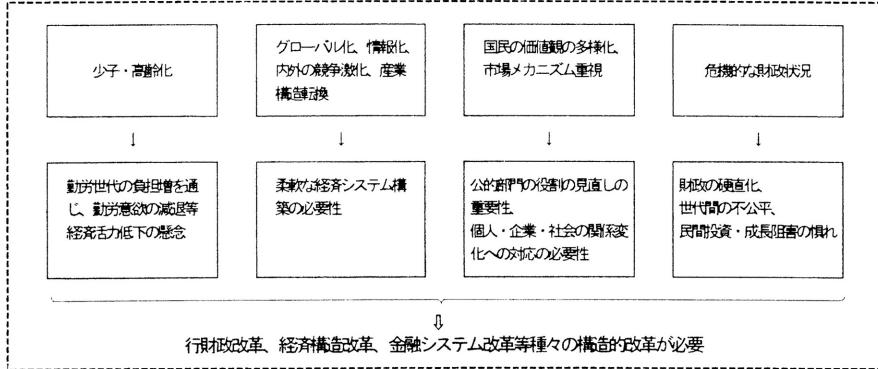
34. 主要国における最近の主要な税制改正

	日本	アメリカ	イギリス	ドイツ	フランス
所蔵比率の累進課税	10~75%の累進課税 1984 10~70%の累進課税 1987 10~60%の累進課税 1989	14~70%の累進課税 1981 11~59%の累進課税 1986 15~28%の累進課税 1990 15~30%の累進課税 1993	25~83%の累進課税 1979 25~69%の累進課税 1988 25~49%の累進課税 1992 20~25%の3段階 1996 15~30%の5段階	22~85% 1990 19~53% 1996 25~53% 1988 5~55%の累進課税 1988 5~55%の累進課税 1994 12~55~85%の6段階 1997 10~5~55%の6段階	5~65%の累進課税 1983 5~65%の累進課税 1987 5~65%の累進課税 1988 5~55~85%の累進課税 1994 10~5~55%の6段階
法人税の特權と課税ベース	留保42%、配当32% 1989 留保40%、配当33% 1990 31.5%	留保42%、配当32% 1986 34% 1993 35%	46% 1984 34% 1991 35%	52% 1984 35% 1991 33%	留保80%、配当38% 1990 留保50%、配当38% 1994 留保55%、配当30% 1994 留保55%、配当30% 1992 留保55%、配当30% 1993 33.1/3%
附加面積税	3% 1989 5% 1997 (地方財政の割合を含む)	— — —	— 1979 1991 17.8%	8% 1 1 1993 14% 1 1982 18.8% 1 1995 20.8%	17.8% 1 1 1983 20.8%
その他	利子・配当所得の課税化 1988 株主のキャピタル・ディークの原則 1989 地価税の課税化 1992 株主の課税化 1993 長期キャピタル・ディークを最高税率 1990 年の適用除外とした	利子・配当所得の課税化 1983 を告知ししかつて者に対する利子・ 配当源泉控除課税の導入 1986 課税化 1986 地価税の廃止 1990 の適用除外とした	相続税対避税法のフットド比 1988 (税率0.40、50.60%~49%) 1996 所持分の其の持株の引下が半 い、所持分の其の持株が課税される 納税者に立てて、利子・配当所得に に対する税率を課税税率(20%)引 下す	利子・配当所得の課税化 1993 1993 利子・配当所得の課税化 1993 利子・配当所得の課税化 1991 一般社会税の賦稅 (個人所得税の1.1%) 1991 一般社会税の賦稅 (個人所得税の1.1%) 1993 一般社会税の賦稅 (1.1%~2.4%) 1996 社会開拓基金の課税の導入 (個人所得税20.5%)	1983 1991 1993 1996

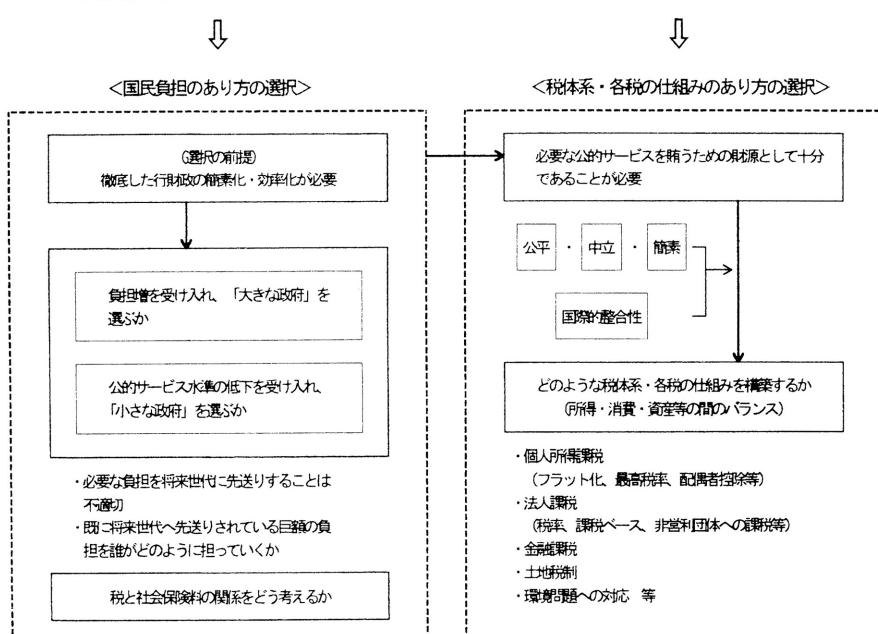
参 考

これからの税制を考える ——経済社会の構造変化に臨んで——

<わが国経済社会の構造変化>



21世紀へ向けて活力ある経済社会を構築していくためには税制をどのように考えていくのか



(大蔵省印刷局製造)