

昭和 55 年 11 月

財政体質を改善するために税制
上とるべき方策についての答申

税 制 調 査 会

まえがき

税制調査会は、昭和52年11月22日、内閣総理大臣から「国民経済の健全な発展を目指としつつ、国、地方を通じて財政体質を改善するため、税制上とるべき方策」につき諮問を受け、以来3年間にわたって、我が国税制の全般について審議を行つてきた。この間、開催された会合は、総会45回、昭和53年8月に設置された一般消費税特別部会12回、昭和54年6月に設置された利子配当・土地税制特別部会11回、昭和55年9月に設置された企画特別部会6回、昭和55年3月に設置された企業課税小委員会10回、答申の起草等のためその都度設置された臨時小委員会及び起草小委員会18回の合計102回に及んでいる。

これらの審議の過程において、これまでに、順次、次の三つの答申を行つた。

昭和52年12月 昭和53年度の税制改正に関する答申

昭和53年12月 昭和54年度の税制改正に関する答申

昭和54年12月 昭和55年度の税制改正に関する答申

さらに、今回、財政再建を進めていくなかでの今後における税制のあり方について、中期的な観点から本格的な審議を行い、その結果を「財政体質を改善するために税制上とるべき方策についての答申」としてとりまとめ、昭和55年11月7日の総会において決定のうえ、これを即日、内閣総理大臣に提出した。

本書は、この答申を印刷に付したものである。

財政体質を改善するために税制
上とるべき方策についての答申

昭和 55 年 11 月 7 日

内閣総理大臣 鈴木 善幸 殿

税制調査会会長 小倉 武一

昭和 52 年 11 月 22 日付諮問に対し、当調査会の意見を
別紙のとおり答申します。

税制調査会委員等名簿

本答申の審議に参加した委員及び特別委員は、次のとおりである。

委 員	石 井 清	○泉 美 之 松
	伊 藤 龍 太 郎	○岩 村 精 一 洋
	○大 内 幸 夫	岡 村 雅 夫
	○小 倉 武 一	○金 子 宏
	鎌 田 要 人	河 崎 邦 夫
	北 裏 喜 一 郎	○木 下 和 夫
	○三 枝 佐 枝 子	○齋 藤 誠
	○柴 田 護	高 橋 正 男
	武 田 亨	○立 山 武 司
	田 中 里 子	○辻 村 江 太 郎
	堤 清 二	○角 田 房 子
	富 塚 三 夫	林 慶 之 助
	○藤 田 晴	○水 野 正 一
	○宮 智 宗 七	村 本 周 三
	安 居 喜 造	○渡 辺 佳 英
特別委員	○西 村 友 裕	○林 芳 典
	○肥 後 和 夫	

なお、工藤巖、西沢権一郎、山内隆博及び前川一男は途中辞任し、伊藤龍太郎、鎌田要人、北裏喜一郎及び高橋正男がそれぞれこれに代わり委員に委嘱された。

(○印を付した委員及び特別委員は、企画特別部会及び起草小委員会に所属した委員及び特別委員である。)

目 次

	頁
序 言	1
第一 基本的考え方	3
1 財政危機の現状とその原因	3
2 財政再建の必要性とその方策	5
3 歳出の節減合理化の要請	6
4 受益者負担の適正化	9
5 税負担の見直しと地方税源のあり方	10
6 我が国税制の今後の方針	13
第二 個別税目等についての検討	16
一 所得課税等の検討	16
1 所得税及び個人住民税	16
(1) 負 担 水 準	16
(2) 課 稅 最 低 限	17
(3) 税 率	18
(4) 給与所得控除	18
(5) 人 的 控 除	19
(6) そ の 他	19
2 法人税及び法人住民税	20
(1) 負 担 水 準	20
(2) 法人税の負担調整に関する仕組み	21
(3) 個人类似法人に対する税制	24
(4) 税 率 構 造	24
(5) 課 稅 標 準	26
(6) 法人住民税の均等割	26
3 事 業 稅	26
(1) 外形標準課税等	26

(2) 特別法人等の軽減税率	27
(3) 課税対象事業等	27
4 租税特別措置	27
(1) 一般的考え方	27
(2) 準備金、特別償却等	28
(3) 交際費課税及び広告課税	28
(4) 有価証券譲渡所得課税	29
二 資産課税の検討	29
1 相続税	29
2 固定資産税及び都市計画税	29
3 富裕税	30
三 消費・流通課税の検討	30
1 なし好品課税	30
2 個別物品・サービス課税等	31
3 流通税	32
4 自動車関係諸税及びエネルギー関係諸税	32
四 納税環境の整備の検討	33

序　　言

- (1) 当税制調査会は、昭和 52 年 11 月、内閣総理大臣 から「国民経済の健全な発展を目指すとしつつ、国、地方を通じて財政体質を改善するため、税制上 とるべき方策」について諮詢を受けて以来、これまでに、昭和 53 年度、昭和 54 年度及び昭和 55 年度の税制改正に関する答申を行つてきた。
- (2) 当調査会は、これらの答申において、税制調査会の「今後の税制のあり方についての答申」(昭和 52 年 10 月。以下、便宜、「前回中期答申」と称する。)を踏まえ、税負担の公平を確保する観点から、これまで永年にわたつて懸案とされてきた社会保険診療報酬課税の是正、利子・配当所得の総合課税への移行をはじめとする租税特別措置の整理合理化を強く求めるとともに、公共サービスの維持、充実に必要な歳入の安定的確保を図る見地から、現行税制の枠組みのなかで各般の増収措置を提言してきたところであり、過去 3 年にわたる税制改正によりその実現が図られてきた。
- (3) 「昭和 54 年度の税制改正に関する答申」(昭和 53 年 12 月)においては、財政再建を図る見地から、国民の理解を求める努力を重ねつつ、別途とりまとめた大綱に基づく一般消費税を昭和 55 年から実施すべきである旨の提言を行い、これを契機として財政問題について幅広い論議が行われるところとなつた。財政再建の緊要性についてはこれまでにおおむね各方面の理解を得ることとなつてきたが、そのための具体的な方策については必ずしも合意が得られるには至つておらず、昭和 55 年度予算において財政再建へ向かつて第一步を踏み出したものの、我が国財政の異常ともいべき状況は抜本的には改善されないまま今日に至つている。
- (4) 当調査会は、財政収支の不均衡の是正についての従来の検討の方向及び経緯を踏まえつつ、財政再建を進めていくなかでの今後における税制のあり方について、中期的な観点から、本格的な審議を行うこととし、昭和 55 年 8 月下旬から、その検討を開始した。同年 9 月には、企画特別部会を設置し、以後この問題に関し、同特別部会において、税制のあり方についての基本的考え方立ち返つて検討を深めつつ、同特別部会から審議状況の報告を受けて、隨時総会において総合的な検討を行うという方式で審議を進めた。
- (5) このような慎重な審議を重ねた結果、今後の税制のあり方について、当調査会は、以下に述べるようなとりまとめを行つた。すなわち、まず、財政再建のために歳出歳入両

面においてとるべき基本的考え方を述べ、次に、個別の税目等についての検討の要約を示すこととしている。

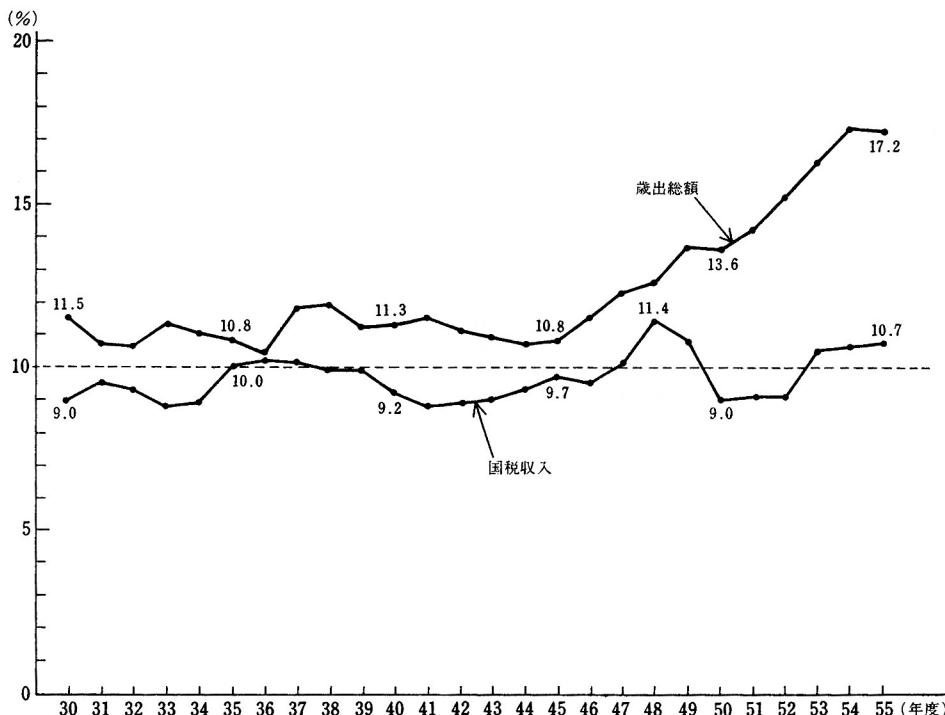
(6) この答申は、その背景として、財政再建の手立てをさぐる性格を強く有するものである。税制面については、今後、各年度の税制改正に際し、財政体質の改善の要請を踏まえつつ、その時々における経済社会事情を前提として十分審議し、さらに具体的に答申していくことになろうが、財政再建は、国民の理解と協力の下に歳出歳入両面にわたる幅広い見地から推進されるべき問題であり、当調査会としては、歳出面においても、同時に、思い切った見直しが図られていくことを強く要望するものである。

第一 基本的考え方

1 財政危機の現状とその原因

- (1) 国の一般会計の歳出総額に対する租税及び印紙収入（以下「国税収入」という。）の割合は、昭和 55 年度予算では 62 % にとどまっている。この割合を沿革的にみてみると、戦後昭和 40 年代までは 80 % ないし 90 % 台で推移していたものが、昭和 50 年代に入つて急激に低下し、その後徐々に回復してきているものの、いまだに 60 % 台とかなり低く、経常的歳出を経常的歳入をもつて賄い得ず、大量の特例公債に依存している実情にある。また、この割合を主要諸外国についてみると、いずれも 80 % を超える水準にある。これらの点からみて、我が国の財政収支の現状は極めて異常な状態にあるといえる。
- (2) 次に、国的一般会計の歳出総額と国税収入とを国民総生産に対する割合でみると、昭和 55 年度予算では、前者が 17.2 % であるのに対し、後者は 10.7 % という水準にある。このうち、歳出総額の国民総生産に対する割合は、昭和 40 年代半ばまではおおむね 11 % 前後の水準で推移してきていたものが、昭和 40 年代後半に至つて顕著な上昇傾向に転じ、その後一貫して上昇を続け、今日までに当時の 6 割増の高い割合に拡大してきている。これは、高度成長期においては歳出総額の国民総生産に対する割合を高めることなしに実施することができたさまざまな施策につき、昭和 50 年代に入り、経済の成長速度が減じた後においても、その水準を確保せざるを得なかつたことのほか、人口の高齢化といった構造的な要因、さらに財政による景気対策の推進という要因も加わつたことによるものである。
- このため、この 10 年間の歳出規模の伸び率は、平均して国民総生産の伸び率の 1.4 倍となつた。
- (3) これに対して、国税収入の国民総生産に対する割合は、昭和 30 年代以降現在まで、ほぼ四半世紀の間、一貫して 10 % 前後で推移している。この間、この割合は、昭和 40 年代後半に一旦著しい伸びを示した後、第一次オイルショックを契機として一転して急激に落ち込むところとなつたが、その後は従前の水準に復帰し、現在に至つている。昭和 50 年代に入つて経済が安定成長の局面に移つたにもかかわらず、国税収入が国民総生産に対してこのように一定の割合で推移してきたのは、昭和 51 年度以降、国税収入の伸びの低下に対処し、公共サービスの維持、充

国民総生産に対する国的一般会計の歳出総額及び国税収入の
割合の推移(決算ベース。ただし、昭和55年度は予算ベース)



実のために、毎年、現行税制の枠組みのなかで各種の增收措置が講じられてきたからであると考えられる。

(4) また、地方財政についてみると、地方団体の普通会計歳入総額に対する地方税収入の割合は、昭和53年度決算では31%にすぎない。この割合は、昭和30年代、40年代を通じおおむね35%ないし37%の水準にあつたが、昭和50年代に入つて急激に低下したものである。このため、地方債の割合は逐年高まつてきている。地方交付税は、昭和40年代以降17%ないし18%の水準で安定的に推移してきている。昭和50年度以降においてもこのような水準を維持してきているのは、毎年度生じた財源不足額を補てんする措置の一環として交付税特別会計において多額の借入れが行われてきたことによるものである。

次に、地方団体の普通会計歳出総額と地方税収入とを国民総生産に対する割合でみると、普通会計歳出の規模は、昭和40年代半ばまでは12%前後で推移してきたが、昭和40年代末期以降急激に上昇し、昭和53年度には18.3%となつてゐる。

この10年間で5割近い上昇率となつており、平均すれば、毎年、国民総生産の伸び率の1.3倍の伸び率で拡大し続けたこととなる。

これに対して、地方税収入の国民総生産に対する割合は、ここ10年間はほぼ5%台で推移しており、地方普通会計歳出の著しい伸びに対応していない。

(5) このように昭和50年代に入つて歳出と租税収入との間のギャップが拡大してきたのは、第一次オイルショックによる経済活動の停滞及びそれを契機とする経済の安定成長への移行に対処して、歳出面において景気の回復のために公共投資の拡充を図るとともに、国民生活の安定のために従来に引き続き社会保障、文教等の面で公共サービス水準の維持、充実に努める等各般の施策が講じられてきた反面、歳入面においてはこれに見合つた本格的な増収措置がとられてきていないことによるものである。こうしたこともあつて、国民生活の各種の面における公共サービスの内容は、主要諸外国に比べて、おおむね遜色のない水準に達し、国民経済も国際的にみて安定し、着実な成長経路をたどつてきているといえる。

2 財政再建の必要性とその方策

(1) 以上述べてきたように、オイルショックというかつてない事態のなかで、国民生活の安定と経済の活力維持のために、これまで財政が果たしてきた役割については、相応の評価を与えてよいと思われる。しかし、現在のような大量の公債、借入金等に依存する異常な状態が今後なお継続することとなれば、財政規律の弛緩を招くおそれがあるほか、最適資源配分の達成という財政固有の機能を十分に果たし得なくなるばかりでなく、財政は硬直化し、経済情勢の変化に即応して弾力的にこれに対応することが極めて困難となろう。さらに、これが民間部門への資金供給を圧迫するおそれや金融政策の対応如何により経済にインフレ要因を持ち込むおそれがある等、国民経済の健全な発展に重大な支障をもたらすことが予想されるところであり、財政収支の不均衡を改善することは、通貨価値の安定、民間の活力の増大、経済の自律的発展のためにも必要とされる。このような意味で、財政再建は、将来を見通した国民の深い認識と十分な理解の下に実現していくべき国民的な課題である。

財政再建問題についての関心はこのところ急速に高まり、ここ一両年、多種多様の場で幅広い論議が行われている。国、地方団体においては、今後とも、この問題についての国民の十分な理解が得られるよう努力を積み重ねていくべきである。

(2) 特に、国においては、特例公債の本格的な償還期を控え、借金返済のための借金を余儀なくされるといった最悪の事態に陥ることのないよう、できる限り早く特例公債からの脱却を図る必要がある。昭和55年度の特例公債の発行予定額は7兆5千億円に上つており、特例公債をその本格的償還が始まる昭和60年度より前に解消しておくためには、今後、年平均2兆円程度減額していかなければならない。

地方財政も、国の財政と軌を一にして、昭和50年度以降毎年度、大幅な財源不足に陥つており、これを補てんするための地方債の大幅な増額発行と交付税特別会計における借入れ等により、毎年度の収支のつじつまを合わせている状況が続いている。この結果、昭和55年度末には、地方債残高は28兆9千億円、交付税特別会計における借入れのうち地方団体が償還すべき額は4兆1千億円に達し、これらの償還が地方財政の将来にとって大きな負担となつてきている。

(3) ところで、財政再建の問題を考える場合には、まず、税の自然増収について検討する必要がある。税制調査会は、この点に関し、前回中期答申において、現行税制に基づく自然増収によつて早期に特例公債等への依存からの脱却を期待することは到底不可能であるとの考え方を示したが、その後の推移をみても、この考え方を改める必要はない認められる。

国税収入についてみると、最近の安定成長下における実勢としての伸び率は平均して年12%程度であり、現在の国税収入の規模からすれば、ここ当面、毎年の自然増収はおおむね3兆円ないし4兆円程度と計算される。ところで、今後、毎年2兆円程度の公債発行額の減額を行つていくこととすれば、歳出増加に充てられる財源は1兆円ないし2兆円程度となる。他方、国債の利払いと元本償還のための国債費の増加額及び地方財政関係費の増加額の合計額は毎年2兆円を超えると見込まれるところから、自然増収だけでは、これらの歳出を賄うこともおぼつかない実情にある。高い経済成長率を実現させ多額の自然増収を確保して財政再建を図るべきであるとする議論があるが、現在のエネルギー制約の下でインフレなしにそのような高い成長率を実現できるとは考えられない。また、他方において、現在の歳出内容には年金等のような物価の上昇に応じて増加させなければならない項目がかなりのウエイトを占めていることに留意する必要がある。

3 歳出の節減合理化の要請

(1) 高い経済成長率の下で豊かな自然増収に恵まれ、財政支出に対する様々な要請に

比較的無理なく対応し得たかつての時期とは異なり、今後の財政運営に当たつては、既存の制度、既定経費についての厳しい見直しを行い、また勇断をもつて行政改革の実現を図ること等により、歳出の節減合理化に努めることを強く望むものである。

財政再建は、単に特例公債、借入金等への依存の解消にとどまることなく、高度成長期に生じた歳出の増加傾向そのものを是正するものでなくてはならない。この努力を欠いたまま税収の充実を図ることは、かえつて財政の肥大化をもたらすことにつながる懸念がある。

(2) ところで、この10年間における国的一般会計歳出総額の国民総生産に対する割合は、昭和45年度の10.8%から昭和55年度(予算)の17.2%へと6.4%上昇しているが、その内容をみると、国債費で1.8%，地方財政関係費で0.6%，この2つの項目を除いた一般歳出で4.0%となっている。

このうち、国債費と国的一般会計にとつていわば通り抜けともいえる地方財政関係費とが、今後、かなりウエイトを増していくものと予想される。ちなみに、昭和55年度を例にとると、歳出全体の前年度当初予算に対する伸び率10.3%のうち、この2項目の増加による部分が6.8%，一般歳出の増加による部分が3.5%という姿になっている。

次に、国債費及び地方財政関係費を除く一般歳出だけをとりあげて、この10年間における増加内容をみてみると、社会保障関係費がその増加分のほぼ半ばを占めており、これに文教・科学振興費を加えると増加分の約6割に達している。これまでの一般歳出増加分の半ばを占めてきた社会保障関係費については、今後の人口の高齢化を考えると、現行の給付水準のままでも、経費はかなりの速度で増大していくと考えざるを得ない。

こうした状況からすれば、今後、歳出の節減合理化には最大限の努力を払うべきことは当然であるとしても、現在の公共サービス水準を大幅に引き下げることによつて財政収支の不均衡からの脱却を図るという方策をとることには、今後における国民生活の安定向上と国民経済の健全な発展を考慮すると、おのずから限界があるのではないかと考えられる。

(3) したがつて、今後の歳出のあり方を考えるに当たつては、財政の基本に立ち返つて、その性格上、政府が公共サービスを提供することが適切な分野と民間部門で対

国民総生産に対する国的一般会計歳出総額の割合の上昇要因

		45%	14%	20%	7%	14%
国 債 費	地方財政関係費	社会保障関係費	文教・科学振興費	公共事業関係費	恩給関係費	その他

(注) 一般会計歳出総額から国債費及び地方財政関係費を除いたものの国民総生産に対する割合は、昭和45年度から昭和55年度(予算)までの間に4.0%上昇している。この図は、要因別にその寄与率を示したものである。なお、国債費及び地方財政関係費を含めた一般会計歳出総額の国民総生産に対する割合は、同じ期間に6.4%上昇している。

処することがむしろ経済合理性にかなつてゐる分野とを厳しく見直し、いわゆる簡素で効率的な政府を実現していくという観点が必要と考えられる。これまででは、ややもすると、民間部門に問題が生じれば、直ちにすべて財政面で対処することが政府の果たすべき役割であるかのような考え方が見受けられた。しかし、今後においては、民間活力の維持、強化を図る観点から、政府公共部門の適切な分担領域について抜本的な吟味が行われて然るべきであると考える。財政の関与すべき分野という問題については、財政制度審議会等において本格的な検討に入つてゐることであり、その検討に多大の期待を寄せるものである。

このような観点からの見直しは、当然、行政機構のあり方についても求められるところである。行政改革が金額的に財政再建に寄与できる程度は直接的には大きくないとしても、歳出歳入の厳しい見直しは、政府の機構や定員の抜本的洗い直しを抜きにしては考えられないところである。

- (4) 以上のような努力により、今後、財政再建期間中は、差し当たり、たとえば国債費や地方財政関係費を除いた一般歳出の規模を横這いに抑えるべきであるという考え方もある。しかしながら、前述のような歳出の動向からみて、数年間にわたつて一般歳出の規模を据え置くことは現実性に乏しいといわざるを得ず、今後においても、適度の範囲内で歳出が増加することを前提とした財政再建の方策を検討する必要性が大きいものと思われる。この場合における歳出の増加額は、公債減額による歳入の減少を補てんする分とともに、経常的歳入によつて賄うべきこととなるが、後にみるように、歳入の増加にもおのずから限界があり、また、歳出の効率化を図

る見地からも、極力その伸びを抑制することが望ましい。当調査会としては、今後、前述した国債費等の強い増加圧力が續くなかにおいても、財政再建期間を通じ、全体としての歳出の増加率が国民総生産の伸びを上回らない水準にとどまるよう、政府において最大限の努力を傾注することを強く望むものである。国民経済と国民生活が比較的順調に推移している状況においては、財政構造の健全化を図るため、「入るを量つて出するを制する」考え方が、この際は、特に、重視されるべきものと思われる。

(5) 地方団体においても、徹底した歳出の節減合理化を図る必要があることはもちろんである。このため、既存の事務、事業について見直しを行い、行政関与の必要性、行政効果、行政効率等に配意してその整理合理化を推進するとともに、民間委託、共同処理方式の積極的な活用を図ることが必要である。また、地方行政機構全般についてその簡素合理化を進めるとともに、定員管理、給与水準の適正化を図るべきである。

なお、地方団体の事務、事業については、法令により機構、定員の規制を受けているものが少なくない。また、多くの地方団体は歳入中に占める地方税収入の比率が低く、国庫補助金等の依存財源の割合が高い。

依存財源による事務、事業が多いことは、ともすると受益と負担の関係を不明確にし、また、これが行政サービスの実施に対する過大な要求につながり、ひいては地方歳出の増加をもたらす一因となつている。

したがつて、地方における歳出の節減合理化のためには、上述のような地方団体みずからの努力はもとより、国においても、法令、制度の見直しを進め、地方団体の職員数の増加をもたらすような施策を厳しく抑制するとともに、国庫補助・負担事業の徹底した整理合理化を図ることが必要であり、このことが国庫補助・負担金、機構及びこれに係る行政経費の縮減をもたらし、国の財政再建にも資するものと考える。

4 受益者負担の適正化

歳入面において財政再建の方策を考えるに際しては、まず、現在一般的な税負担によつて賄われている諸制度のうち、いわゆる受益者負担の考え方が適用され得る分野について徹底した検討を加える必要がある。昭和40年代までの豊かな自然増収を背景として、受益者が負担して然るべき分野についてまでも、一般的な財源が充てられ

てきたきらいがあるが、公共サービスによる受益が分割可能であり、かつ、受益者が確定しているもので、個別に負担を求め得る分野については、原則としてその受益者に適正な負担を求めていくことが望ましい。この場合、真に社会的に援護すべき分野に対しては、必要な配慮を加えるべきことはいうまでもないが、以上のような観点からの全面的な見直しが必要である。

すなわち、国民が必要とする公共サービスの提供に必要な財源のうち、どこまでを保険料、料金、手数料等によって調達し、どれだけを一般的な税負担で求めるべきかについて、洗い直しを行うことが要請されるところである。

税制の分野においても、目的税なり特定財源制度について今後論議を深め、現行制度に掘り下げた見直しを加えつつ、合理的な仕組みのあり方について検討していく必要があろう。

5 税負担の見直しと地方税源のあり方

(1) 歳入のうち租税収入等の経常的収入の占める割合を高めていく過程においては、前述のように、歳出節減及び受益者負担の適正化の面であらゆる努力を重ねるととも、これに加えて税負担の引上げについても検討せざるを得ないと考えられる。その際、我が国における税負担の水準が主要諸外国に比較してかなり低いことも考慮に入れてよいであろう。

(2) 負担の引上げについて国民の理解を得るために、制度、執行の両面にわたり税負担の公平を確保することが強く要請される。

税制調査会は、財政事情が著しく悪化した昭和51年度以来、以上のような観点から、いわゆる政策税制の整理合理化を政府に対して強く要請し、その結果、この5年間に永年の懸案であった社会保険診療報酬課税の特例のは正、利子・配当所得の総合課税への移行、企業関係租税特別措置の縮減合理化等の改善措置が積極的に講じられてきたところである。

現在残されている国の租税特別措置による減収額は約1兆円に上っているが、その大半は少額貯蓄優遇、住宅対策、公害対策、資源・エネルギー対策、中小企業対策等のためのものである。一般に、政策税制のすべてが不適当であるとは言い難い面があるが、現在なお存続するこれらの政策税制も、それぞれ特定の政策目的に資するため制度上特別に配慮するものである以上、今後とも、その政策目的を達したものや政策効果の少ないものについては整理していく必要があり、政策税制について

は、増収効果には多くの期待できないとしても、こうした観点から常時見直しを怠るべきではなく、さらに、新規の政策税制を設けることについても厳に抑制しなければならない。

また、執行面における公平確保の問題についても、各種の工夫を重ねることにより、一層の努力を傾注することが要請される。

(3) 必要とされる税の増収措置については、歳入の動向いかんによる面もあるが、相当な規模のものとならざるを得ないと考えられる。ところで、公共サービス水準の引下げの場合と同じように、税負担の引上げは、国民生活や経済活動に幅広い影響を及ぼすものであるだけに、慎重な配慮を要する。当調査会としては、この際、仮に税負担の引上げが避けられないとした場合の引上げ幅の限界とその考え方について検討を行つた。

前述のとおり、国においては現在の歳出総額に対する国税収入の割合は 60 % 台に落ち込んでいるが、特例公債の償還が本格的に始まる昭和 60 年度より前に、国税収入の歳出総額に占める割合を、昭和 40 年代における我が国の水準や主要諸外国における現在の水準を参照して、まず、80 % 程度にまで引き上げができるならば、財政構造の健全化はかなりの進展が図られ、国民のニーズに応えつつ安定的な財政運営を維持することが可能となり、財政の対応力も相当程度回復されることとなろう。

このような財政構造の姿を具体的な目標として描いた場合、この間における歳出規模を国民総生産に対する割合でみてほぼ横這いに維持できるとの前提の下では、国税収入の国民総生産に対する割合は、現在より 3 % 程度上昇することが必要とされる。ところで、このうち 1 % 程度は税の自然増収によつて上昇するものと考えられるから、この間の負担の引上げ幅としては国民総生産の 2 % 程度が必要とされることとなる。公債金収入によつて従来調達されている公共サービスの財源を経常的収入に置きかえていくためには、この程度の負担引上げはやむを得ないものと考えられるし、また、負担の引上げ幅としては、この程度が当面のひとつの限界ではないかと考えられる。

(注) 昭和 55 年度の国民総生産(247.8 兆円)に対する一般会計歳出(42.6 兆円)の割合は 17.2 % であるが、昭和 59 年度においてもこれと同じ割合とし、その歳出の 80 % を国税収入で賄うことすると、国税収入の国民総生産に対する割合は 13.8 % と計算される。これは、現在の国税収入(26.4 兆円)の国民総生産に対する割合 10.7 % に対して 3.1 % の上昇となる。

また、国税収入が最近の趨勢どおり毎年 12 % 程度増加するものとすると、国税収入の国民総生産に対する割合は、4 年後には現在より 1 % 程度上昇することになる。

(4) 以上のような税負担の引上げが行われるならば、これによる増収をもつて財政再建期間中における国債費の増加分程度は十分賄えることにもなり、公共サービスの水準が国債費の増加により圧迫されることを避けるため新たな借入れを行うというような事態を避けることができることになろう。

(5) なお、昭和 59 年度までに特例公債から脱却するために、一般的な税負担の増加が避けられないとすれば、そのための具体的な措置はできる限り早く講じられることが望ましい。すなわち、公債発行額の削減が、早ければ早いほど、国債費の今後の増加を抑え、必要とされる税負担増加の総額を少なくできるからである。

(6) 地方財政の将来の歳出歳入の姿を国に対応して描くことは、地方財政が 3 千数百の地方団体の財政の集合体であること、国の歳出歳入の各項目と密接な関係を有する部分が多いこと等から困難である。

しかし、地方税収入の地方歳出総額に占める割合を、地方財政が異常な状態に陥った昭和 50 年度以前の水準である 40 %台(地方財政計画ベース)に回復するとともに、地方の歳出規模を国民総生産に対する割合でみてほぼ横這いに維持すること等を前提として、健全化された地方財政構造の姿を仮に描いた場合においては、地方税に係る負担の引上げ幅としては国民総生産のおおむね 1 %程度が必要とされることとなる。

(注) 昭和 55 年度の国民総生産に対する地方財政計画の歳出総額の割合は 16.8 %であるが、昭和 59 年度においてもこれと同じ割合とし、その歳出の 42.7 % (昭和 45 年度の地方財政計画における地方税収入割合) を地方税収入で賄うこととすると、地方税収入の国民総生産に対する割合は 7.2 % と計算される。これは、昭和 55 年度地方財政計画における地方税収入(15.1 兆円)の国民総生産に対する割合の 6.1 % に対して 1.1 % の上昇となる。

また、地方税収入が最近の趨勢どおり毎年 11 % 程度増加するものとすると、地方税収入の国民総生産に対する割合は、4 年後には現在より 0.2 % 程度上昇することになる。

(7) 地方税源のあり方については、地方団体の歳入中に占める地方税収入の割合は低く、特に市町村においてはその割合が毎年低下傾向にあることにもかんがみ、地方税の充実を図ることが必要であり、この場合、基礎的自治団体である市町村の税源の充実については重点的に配慮すべきであるが、一方、税源偏在の問題もあるので、地方財源は、できる限り地方税によって充足するという基本的態度をとりつつ、財源調整制度の活用によって調整することも必要である。

6 我が国税制の今後の方向

- (1) 財政の健全化を図つていく上で、税制面における增收策を考える場合に、今後必要とされる增收額が、上にみたように、かなりの規模のものであると想定すると、まず、課税ベースの広い税目に着目せざるを得ない。次に、それが国民福祉の維持、充実を図るための歳出需要を今後賄つていくためのものであることを考えれば、安定的に歳入をあげるものであることが要請される。また、增收措置の国民経済に与える影響にかんがみ、経済に対する中立性が維持され、民間活力が阻害されないものであることが望まれる。なお、いかなる場合においても、税負担配分の垂直的・水平的公平が、制度的にも実質的にも、確保されるべきことはいうまでもないであろう。
- (2) 増收策を考える場合には、順序として、まず、現行税制の枠組みのなかでの增收措置を検討することとなろう。ただ、增收規模の大きなものを現行税制のなかに求めるには、量的にも質的にも、次に述べるように、おのずから限界があることを念頭に置く必要がある。

既存税目のうち課税ベースの広い税目としては、個人所得課税と法人所得課税とがある。このうち法人所得課税については、後に述べるとおり、その負担をある程度引き上げる余地は認められるものの、主要諸外国に比べて著しく高率の課税を行うことは、国際競争力に及ぼす影響等を考慮すれば、それにはおのずから限界があり、法人所得課税の引上げを主体として財政再建を達成しようとすることは到底無理であるといわねばならない。

所得税及び個人住民税は、各種の租税のなかでも理論的には国民の負担能力に最も適応した租税であり、累進構造により所得の再分配に効果的に寄与できる租税であるところから、税制中の基幹的地位を占めており、歳入の充実を検討するに当たつて、これを除外して考えるわけにはいかないであろう。我が国の所得税及び個人住民税を合わせると、主要諸外国に比べて、その累進度は急であるが、全体としての国民所得や個人所得に対する負担率は相当程度低い水準にあり、また、所得水準の上昇に伴い負担が増大してきている面はあるとしても、大多数の納税者にとってのそれぞれの負担率も主要諸外国に比べてかなり低く、税収総額に占める所得税収の割合をみても低い部類に属している。

しかしながら、所得課税については、執行面で把握差が生じやすく、実質的な

公平の確保の面で批判が少なからず見受けられ、とりわけ、個人が稼得した所得に対して直接に負担を求める所得税等については、制度上、執行上の公平確保が一段と強く要請されるところから、これまで以上に、これらの問題に配意して、広汎な角度から検討することが要請される。この問題は、基本的には、申告納税制度の下での納税者意識の喚起、高揚にまつべきものであるが、これを背景として、たとえば、税制面での負担の公平確保に従来以上に配意するとともに、執行上の問題については、後述のように、納税者の記帳水準の向上を図ることや除斥期間を延長すること等により、把握差ができる限りなくすよう工夫を重ねていくことが必要と考えられる。

相当規模の税負担水準の引上げが必要とされる場合において、他の増収措置では十分対処しきれないと予想されるときは、現行税制のなかでの具体的方策のひとつとして、所得税及び個人住民税により増収を図ることについて検討しておくことも必要である。ただ、所得課税については、上述したような問題があり、これに大きな増収を期待する場合には、こうした問題がそれだけ增幅され、かえつて負担の公平を損うおそれがあることに留意する必要がある。

(3) 課税ベースが広く、現行の我が国の税体系にみられない税としては、広く消費を対象とする間接税がある。我が国の場合、民間最終消費支出に対する間接税等の割合が主要諸外国に比して低く、しかも、この割合が長期的に低下傾向をたどつてきてているが、これは、酒、たばこ、自動車、揮発油、軽油といった個別の品目に対する課税がこれまで間接税の大宗を占めてきていることによるところが大きい。このような傾向は、所得課税とあいまってバランスのとれた税制を形成し、税体系全体として、制度、執行両面にわたり、実質的な負担の公平を期していくという観点から問題があると思われ、また、社会保障関係費等の増加が見込まれる今後の財政に対応して安定的な税収を確保するという見地からも、必ずしも適切でないと思われる。したがつて、今後、こうした課税ベースの広い間接税に着目する必要があろう。

広く消費に着目する間接税については、税負担配分の逆進性や物価に対する影響等の観点からの批判があることは事実であるが、これらについては、適切な措置を講ずることによつて、その難点を克服できると考える。

さらに、こうした広く消費に着目する間接税は、個別消費税のように、価格機

構への介入が特定の産業に偏ることがなく、経済に対して中立的であること、また、消費が均質化、多様化している最近の状況の下において、消費の実態に応じてより公平な負担を求めることが可能となること等、評価すべき性格を備えている点に注目する必要があろう。

- (4) 国及び地方を通ずる財政再建は国民的課題であり、そのなかで今後の税制のあり方を考えるに当たつて、前述したように、かなりの規模の税負担の引上げが求められることが予想される場合には、課税ベースの広い間接税の導入について、幅広く国民全体の立場から検討していくことが要請される。当面、我が国で具体的に新税導入の契機を考えるとすれば、それは、前述したような歳出規模の伸びの抑制のなかで、歳出面における徹底した節減合理化措置が講じられる一方、現行税制の枠内で可能な限りでの增收策がとられ、公共サービスの維持、向上のためにはもはや新税を考えるしかなく、その創設がやむなしとされるといった事態においてであろう。
- (5) 歳出の節減合理化、行政改革については、昭和55年度から本格的な努力が始まられてきている。また、歳入面においては、いわゆる不公平税制のは正は、昭和51年度以来の連年にわたる整理合理化によつて、おおむね一段落したものと認められ、現行税制の枠内での增收措置も積極的になされつつある。

思い切った節減合理化の努力の下で、今後なお相応の伸びが予想される歳出に対して安定的な歳入を確保する意味からも、また、消費の実態に即した間接課税を実現し、経済活動への中立性にも配意しつつ、全体として実質的公平を確保できる税制を維持していく観点からも、課税ベースの広い間接税は避けて通ることのできない検討課題であり、引き続いて論議を重ねることが適當である。昭和54年度の税制改正に際してとりまとめた一般消費税大綱については、昭和54年末、国会決議が行われ、また、各方面から批判や指摘が寄せられている。こうした諸点については十分配意し、今後、新たな観点から、諸外国の立法例や沿革等も参照しつつ、課税ベースの広い間接税について我が国の経済取引の実情に即した仕組みを具体的に検討していくことが必要とされよう。

また、この場合において、従来の経緯にかんがみ、事業税における外形標準課税の導入問題をあわせて検討すべきである。

第二 個別税目等についての検討

一 所得課税等の検討

1 所得税及び個人住民税

(1) 負担水準

① 所得税は、その対象を広範かつ一般的な個人所得とし、これに累進的な負担を求めるという意味で、各種の租税のなかでも、国民の負担能力に最も適応した租税であり、所得の再分配に効果的に寄与し得るという優れた機能を有するものであつて、今後とも、税体系のなかで中心的役割を果たすべき租税であると考えられる。

また、個人住民税は、日常生活に身近な行政サービスのために必要とされる地域社会の費用について、住民がその能力に応じて広く負担を分かち合うという性格を持つ税であり、今後とも、地方税体系のなかで重要な地位を占めるべきものと考えられる。

したがつて、財政構造の健全化を進めるため国税及び地方税について負担の引上げを検討する場合には、所得税及び個人住民税の負担水準について、それぞれ検討を欠かすことはできないであろう。

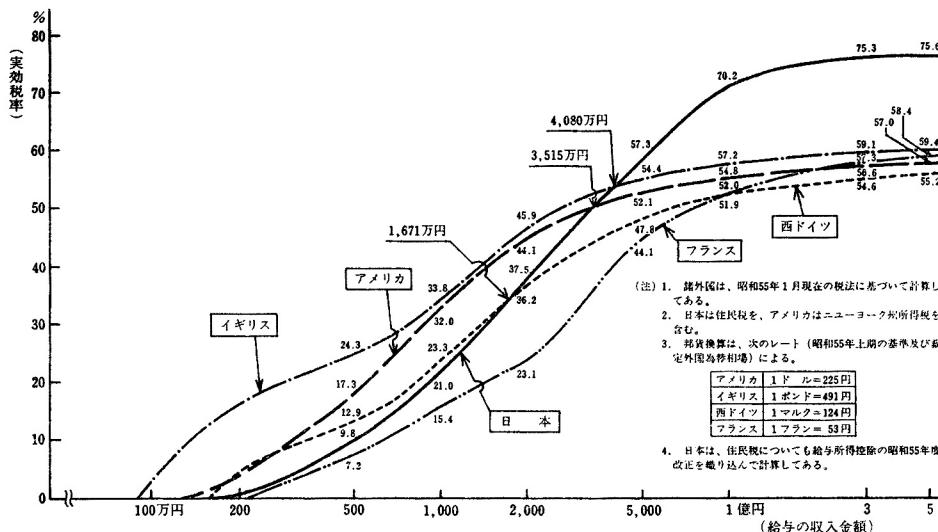
② 我が国における1人当たり国民所得の水準は国際的に遜色のないものとなつてゐるが、一方、個人所得に対する所得税及び個人住民税の負担率は主要諸外国に比べてかなり低い水準にある。

これは、後述するように、課税最低限が高く、また、課税最低限を超える最初の所得部分に適用される税率が低いことから、納税者の大半を占める中小所得者階層の税負担が主要諸外国との比較において相当低くなつていることによるものである。

③ 我が国の所得税の累進構造について、個人住民税と合わせた実効税率の曲線を描き、主要諸外国のそれと比べてみると、下図のとおり、中小所得者階層の実効税率は低く、高額所得者階層のそれは高く、したがつて、全体としての累進度は国際的にみて急となつている。

実効税率の国際比較

一夫婦子2人の給与所得者の場合(地方税を含む)一



(2) 課税最低限

① 所得税の課税最低限は、主要諸外国のなかでフランスと並んで高い水準にあり、また、我が国における有業人口に占める所得税納税人員の割合は、主要諸外国と比較して低い状況にある。

昭和53年以降、課税最低限を据え置いてきていることから、その後の所得や物価水準の上昇によって所得税負担率が上昇してきているとして所得税減税を行うべきであるとする意見や、実質賃金が低下する場合には所得税減税で補うべきであるとする意見がある。しかしながら、上述のように、我が国の所得税の課税最低限は国際的にみて高い水準にあり、また、財政再建が重要課題とされている現状では、課税最低限の水準をさらに引き上げることは至難であると考えられる。

② 個人住民税と所得税の課税最低限の関係については、地域社会の費用を住民が広く能力に応じて負担するという住民税の性格からして、これを一致させる必要はないと考えられる。

なお、国民生活水準との関係における課税最低限のあり方については、今後とも、基本的な検討を続ける必要があると認められる。

(3) 税率

① 我が国の所得税及び個人住民税の税率は、中小所得階層においては、最低税率は所得税 10 %、個人住民税 4 %と低く、かつ、税率の刻みは、所得税においては 2 %ないし 3 %ごと、個人住民税においては 1 %ないし 2 %ごとになつており、しかも、税率適用所得階級区分の幅は狭い。これに対し、主要諸外国の所得税制度をみると、最低税率はかなり高く、しかも、同一税率が相当広い所得階層にわたつて適用されるという仕組みをとつているところが多い。

また、所得税の最高限界税率は 75 %、住民税のそれは 18 %、合わせて 93 %となつておる。かつて、主要諸外国の中で最も高い最高税率をとつていたイギリスは、昭和 54 年に、中高所得者階層の勤労意欲を高めるという理由で、所得税の最高税率を 83 %から 60 %に引き下げるとともに、税率の刻み及び税率適用所得階級区分の改定を行い、同時に、付加価値税の増税を行つた。現在では、我が国個人所得課税の最高税率は主要諸外国には例をみない高いものとなつておる。

従来から、最高税率のあり方については、課税標準の総合の程度とも関連して考えられてきた。既に、土地の譲渡所得については、昭和 44 年以降昭和 50 年まで採用されていた分離課税制度が改められ、また、昭和 59 年から利子・配当所得の総合課税が行われることになる結果、課税標準の総合の程度はさらに高まることになる。

したがつて、我が国の税率構造については、最低・最高税率の水準を含め、今後、個人所得課税の負担水準のあり方、利子・配当所得の総合課税への移行等租税特別措置の整理合理化の実現による課税標準の拡大等を踏まえつつ、そのあり方について検討を加えることが必要である。

② 個人住民税の均等割については、物価水準等の推移、地域社会との受益関係等を勘案して、隨時その見直しを行うべきであると考える。

(4) 給与所得控除

現行の給与所得控除は、収入の増加に応じて遞減的に控除額が増加する仕組みとなつており、限度は設けられていない。この現行制度は、勤務に伴う費用が収入の増加に応じてなにがしか増加するという事実を反映したものとなつており、また、給与所得とその他の所得との負担の調整を図ることを考慮したものであることから、今後とも維持していくのが適当であると考える。

また、給与所得者の経費を個別的にしん酌する趣旨から、給与所得者について、現行の給与所得控除と経費の実額控除との選択を認めるべきであるとする意見がある。しかしながら、給与所得者にとって何が費用であるかについて具体的な基準を設けることは容易でなく、この問題を残したまま選択制を採用する場合には、立証技術の巧拙によりかえつて負担の不均衡をもたらすおそれが強いこと等を考慮すれば、選択制を採用することは適当でないと考えられる。また、現行の給与所得控除は、給与所得者の勤務に伴う経費を概算的に控除するという観点からは、既に、かなりの水準に達しており、選択制を採用する実益があるとも考えられない。

(5) 人 的 控 除

所得税は、負担能力に応じた公平な課税を実現する観点に立つて、すべての納稅者について、その所得から基礎控除、配偶者控除及び扶養控除よりなる基礎的非課税部分を控除し、その残額を課税所得として、これに累進構造をもつ税率を適用することにより累進的な負担を求める仕組みをとつている。このような現行の仕組みは、簡明かつ合理的であると考えられることから、今後とも維持してよいと考える。

なお、児童に係る扶養控除を廃止し児童手当に一本化してはどうかとする意見があるが、扶養控除は上述の基礎的非課税部分を構成する主要な要素であつて、この部分だけを抜き出して児童手当という全く性格の異なる制度で置きかえるという考え方は、所得税全体の体系を無視した議論であり、とり得ない。

(6) そ の 他

① 新規控除創設の要望

教育費控除、豪雪控除等の新規控除創設の要望があるが、そもそも納稅者の個別的事情を税制においてしん酌するにはおのずから限界があると認められるので、税制をいたずらに複雑にすることを避ける見地からも、これらの新規控除の創設は適当でないと考える。

② 課 税 单 位

課税単位については、所得稼得者単位とするか、あるいは、夫婦ないし世帯を課税単位とするかについて、諸外国の制度が一つの方向に固まつてきている状況にはなく、また、我が国において、所得稼得者単位の課税を基本的建前とする現行制度を変更しなければならない状況にあるとは認められない。

妻の座優遇の見地からいわゆる二分二乗方式を採用すべきであるという意見があるが、この方式を採用する場合には、共稼ぎ世帯や独身世帯との間で税負担の権衡をどのように図るかという基本的問題があり、また、夫婦別産制をとつてゐる我が国の民法との関係もあり、現段階でこの方式を採用することは適当でないと考えられる。

③ 公的年金に対する課税

我が国の公的老齢年金については、掛金の段階で、事業主負担分は事業主の損金に算入し、被用者負担分、自営業者負担分は社会保険料控除の形で所得から控除し、給付の段階で給与所得控除を適用するほか、受給者が65歳以上でその所得が1,000万円以下の場合には老年者年金特別控除の適用がある。

このような公的老齢年金に対する課税制度については、勤労に伴う経費の概算控除としての性格を持つ給与所得控除をそのまま年金収入に適用することをどう考えるか、これとの関連で掛金の段階で全額を所得から控除することをどう考えるかといった問題が指摘されている。

いずれにせよ、公的老齢年金の受給者の受給金額が一定水準を超える場合、あるいは、公的老齢年金以外にも所得のある場合については、それ相応の負担を求めるべきであると考えられ、今後、高齢化社会を迎へ、公的老齢年金受給者が増えていくことを考慮すれば、公的老齢年金に対する課税のあり方は重要な検討課題である。

主要諸外国における公的老齢年金に対する課税制度をみると、各国において様々な経験が積み重ねられており、我が国の今後における公的老齢年金に対する課税のあり方については、これらの主要諸外国の例をも参考としつつ、検討を進めていく必要があろう。

(注) 主要諸外国における公的老齢年金に対する課税制度をみると、掛金の段階で所得から控除しないが、給付の段階で非課税とする方式(アメリカ)、掛金の段階で所得から控除せず、給付の段階で、年金収入ということで特別な取扱いはしないが、一般的に一定所得額以下の老年者については基礎控除の割増しを認める方式(イギリス)、掛金の段階で所得から控除し、給付の段階で課税上一定の調整措置を講ずる方式(西ドイツ、フランス)等がある。

2 法人税及び法人住民税

(1) 負 担 水 準

我が国の経済の国際化が進み、諸外国の経済と切り離して考えることができなく

なつている昨今の状況を考慮すれば、我が国の法人課税の負担水準が主要諸外国と比較して著しく高い水準になることは国際競争力等の観点からみて好ましくないが、財政再建が緊急の課題となつてゐる現下の状況からみれば、法人課税に若干の負担の増加を求めるることはやむを得ないものと考える。これは、主要諸外国における法人課税の負担水準からみても許容されよう。

(2) 法人税の負担調整に関する仕組み

現行税制は、配当の支払段階における法人税と配当の受取段階における所得税(法人株主の場合は法人税)との間の税負担について、いわゆる配当に対する二重課税の一部を配当軽課制度、配当税額控除制度及び受取配当益金不算入制度によつて調整する仕組みとなつてゐる。

このような現行の負担調整に関する仕組みについては、法人の性格論との関係をはじめとして従来から種々の議論が行われてゐるが、当調査会は、この問題を中心にして法人税の基本的仕組みのあり方について検討するため、企業課税小委員会を設置し、そこで検討結果を基に審議を行つた。

① 税負担調整についての考え方

イ 法人の性格論(法人実在説あるいは法人擬制説)については、法人は株主から独立して経済活動を行う一方、その所得は配当及び残余財産の分配により株主に帰属する面があり、また、これが法人という企業形態の存立目的であることも否定し難く、法人実在説あるいは法人擬制説という形でどちらかの立場に割り切ることは困難であると考えられる。したがつて、法人の性格論から法人税の負担調整に関する仕組みのあり方を導き出そうとするることは、不毛でもあり、適当でもない。

法人税の負担調整に関する仕組みの検討に当たつては、結局、企業の資金調達、資本市場のあり方、国際資本交流等、経済全般にわたり税制がどのような影響を及ぼすのかという観点から、これを行うことが適當であると考える。

諸外国における法人税制改正の経緯をみると、以上のような視点に基づいた検討が行われており、法人実在説あるいは法人擬制説という法人の性格論を背景になされてはいない。

ロ 税負担の調整を全く行わない課税方式(以下「分離方式」という。)を採用した場合には、株式による資金調達に比して借入金による資金調達の方が有利にな

ること、内部留保が重視され配当が抑制される傾向が生じ、配当利回りを重視する小株主に不利となり、また、資本市場による選別機能の発揮が阻害されるおそれがあること、税負担を調整する課税方式を採用している国に対する投資が有利となり、他面、国内投資が不利になること等の問題が生ずるとされている。

調整を全く行わない場合に生ずる可能性のある以上の問題等を考慮すれば、調整を行うこととしている現行制度の立場から調整を行わない立場に踏み切ることは、適当でないと考えられる。

この場合、法人税負担の一部が消費者、被用者等株主以外の者に転嫁されるという法人税の部分的転嫁の可能性を考慮すれば、税負担の調整を行う際も、これを完全に調整する必要はなく、部分調整にとどめれば足りるものと考えられる。

ハ 現行の配当軽課制度及び配当税額控除制度は、配当に対する法人税と所得税との間の税負担の一部について調整することにより、上記のような分離方式の下でもたらされる可能性のある種々の経済的影響を排除し、法人税制を経済に対してできる限り中立的なものとする制度であり、これを大企業や配当所得者に対する優遇措置ないし政策税制と考えることは適当でない。

ニ 配当を支払う法人の法人税と配当を受け取る法人の法人税との間の税負担の調整については、これを行わないとすれば、配当原資が次第にやせ細り、配当の受取り経路によって個人株主の税負担が異なることになること、また、親子会社間の配当について税負担の調整を行わないとすれば、支店形態等を選択して事業を営む場合に比べ、子会社形態を選択して事業を営むことが税制上不利になること等の問題が生ずるので、法人間配当についても税負担の調整を行うことが適当である。なお、個人株主について税負担の調整を行わないこととしているアメリカにおいても、法人間配当については、その調整が行われていることに留意すべきである。

現行の受取配当益金不算入制度は、上述のように、配当に対する支払法人の法人税と受取法人の法人税との間の税負担を調整することにより、株式の保有の態様や企業の経営形態に対し、法人税制をできる限り中立的なものとする制度であり、これを大企業に対する優遇措置ないし政策税制と考えることは適当でない。

また、現行制度には負債利子控除制度があり、受取配当のかなりの部分は益金不算入になつていることにも留意すべきである。

ホ 地方税においては、法人に対して課される住民税法人税割と個人に対して課される住民税所得割の課税団体が必ずしも一致しない等の問題があるので、これら両税間の負担調整を行うことは基本的になじまないものと考える。

② 今後のあり方

イ 税負担の調整を行う方式としては、配当軽課方式、支払配当損金算入方式、配当税額控除方式及び法人税加算調整方式(いわゆるインピュテーション方式)があげられるが、支払配当損金算入方式については、利子と配当を同一視することは企業会計の基本的な考え方や社会的認識にそぐわない面があること、税負担の調整を完全に行うことになること、多国籍企業による対日投資が税制上著しく有利になること等の問題があり、また、配当税額控除方式については、税負担の調整の効果が株主の所得水準により異なること等の問題がある。

ロ 法人段階と個人段階の二段階で調整が行われる現行の方式について簡明化を期し、また、すべての株主に等しい調整を行う見地からは、部分的に調整を行う法人税加算調整方式に移行するか、配当軽課方式に一本化するかのいずれかが考えられる。この場合、法人税加算調整方式は、外国人株主や非課税法人株主に対する配当に係る税収の減少がないこと、国際投資面において柔軟な対処が可能であること等の観点からみて、難点の少ない方式であると考えられる。仮に、諸外国の法人税制が大勢としてこの方式に移っていくこととなれば、我が国の税制もこれと調和していく必要性が強まるものと思われる。

ハ しかしながら、我が国企業の配当政策決定に当たつては、額面に対する配当率の維持が重視されており、一方、個人株主は自己の保有する株式の配当率について受取配当に法人税を加算した金額(法人税込みの配当)で判断する考え方方が十分に行われていない状況にある。また、配当を受け取る個人の段階で税額控除を行うこの方式が配当所得者に対する優遇措置ではないことについて、まだ、広く社会一般に理解されるには至っていないと考えられる。このような状況の下で法人税加算調整方式に移行することについては、企業の資金調達、個人の金融資産選択、さらには税制に対する社会一般の受取り方などの面で無用の混乱をもたらすおそれがあり、制度改正の利点よりも難点の方が大きくなる

のではないかという問題がある。

したがつて、国際的動向についてさらに注視しつつ、当面は、現行の法人税の負担調整に関する仕組みの骨格は維持することが適当であると考える。

(3) 個人類似法人に対する税制

公開大法人と同族的中小法人の実態に着目し、中小法人に対しては別個の体系による法人税制度を創設すべきではないかという意見があるが、中小法人と一概にいつてもその態様は区々であり、しかも、商法等の組織法においては基本的に同じ組織とされていることからすれば、税制のみでこれを区分していく客観的基準を見出すことは困難であり、また、適当でもないと考えられる。

なお、個人事業者の所得税負担との均衡を図るとともに課税上の弊害を除去するという観点から、同族会社の行為計算否認制度や留保金課税制度が設けられており、これらの個別的な手段を通じて、できるだけ法人の実態に沿った課税を行うことにより対応することが適当である。

(4) 税率構造

① 累進税率等

法人税の税率構造について、法人所得に応じた累進税率制度を導入すべきであるという意見があるが、累進税率の考え方の基礎にあるとされている所得の限界効用遞減や所得再分配という観念は、本来、自然人である個人についてのものであることからすれば、累進税率はそもそも法人課税にはなじまない。

また、仮に、法人課税に累進税率を導入した場合には、税負担回避のための会社分割を招くおそれがあること、事業の性格上資本規模や所得の絶対額が当然大きくならざるを得ない法人が相対的に不利になること等、企業の規模、形態に差別的に働くおそれがあるほか、新技術の開発による創業者利潤等を不利に取り扱うことによつて経済の発展性、効率性を阻害する等の問題を生じさせるおそれもある。したがつて、法人課税に累進税率を導入することは適当でなく、法人税の税率は基本的には単一の比例税率であるべきである。

なお、いわゆる超過利潤に対し、特別の課税を行うべきではないかという意見があるが、異常な経済情勢の下における臨時特例的な制度としてはともかく、一般的には超過利潤の指標とすべき合理的な基準を見出すことは困難であること、仮にその指標を資本金収益率によることとすれば大法人より中小法人が高いという

ことになること等から、超過所得課税を行うことは基本的には適当でないと考えられる。

② 中小法人に対する軽減税率

現行の中小法人に対する軽減税率制度は、政策的見地に基づく中小企業対策のための特別措置として位置づけることが適当であると考えられる。

このような中小法人に対する軽減税率制度について、中小企業対策等の観点から、新たな税率区分を設けるべきであるとか、適用所得範囲の拡大を図るべきであるという意見がある。しかしながら、先に述べたように、法人税率は基本的には単一の比例税率であるべきであるが、中小法人に対する軽減税率と基本税率との較差は、軽減税率制度創設当時には 5 % であったものが、現在では 12 % に拡大されている。また、事業を法人形態で営む場合と個人形態で営む場合との税負担のバランスにはできる限り配慮する必要があるが、現行の軽減税率適用所得限度額である年 700 万円程度の所得の法人を例にとってその税負担額を比較すると、法人形態の場合の方が個人形態の場合より軽くなっているという現状にある。このほか、税負担回避のための会社分割を招くおそれがあること、中小企業に対しては各種の措置が講じられていること等を考慮すれば、中小法人に対する軽減税率制度の今後のあり方としては、基本税率との較差を縮小する方向で検討することが適当であると考えられる。また、軽減税率の適用所得範囲については、上記の理由に加えて、現行制度の下で法人税を納付している法人の約 8 割は軽減税率のみが適用されている現状からみても、これを変更する必要はないものと考える。

③ 協同組合、公益法人等に対する軽減税率制度等

現行の協同組合、公益法人等に対する軽減税率制度は、中小法人に対する軽減税率制度と同様、政策的観点から設けられていると位置づけることが適当である。

この軽減税率制度の今後のあり方としては、そもそも法人税率は、基本的には、単一の比例税率が適当であること、軽減税率と基本税率との較差が制度創設当時より拡大されていること、最近、協同組合、公益法人等の営む事業が一般法人の営む事業と競合する場面が各方面においてみられるとの指摘があること等を考慮すれば、基本税率との較差を縮小する方向で検討することが適当であると考える。

なお、公益法人等の営む事業が、最近、一段と多様化してきている状況にかんがみ、法人税の課税の対象となる収益事業の範囲については、常に、実態に即して見直しを行い、一般法人等との間で課税の不公平が生じないよう、公益法人等の収益事業課税の適正化に努めるべきである。

(5) 課 稅 標 準

① 引 当 金

引当金制度は、将来において確実に発生が見込まれる特定の費用について、費用収益対応の考え方に基づき、その事業年度の収益に負担させるべき金額を期間配分する等の見地から、法人税の課税所得を合理的に計算するために設けられているものである。したがつて、今後ともその繰入率等について常に見直しを行つていくことは必要であるが、この制度自体を政策税制と考えることは適当でない。

② 減 価 償 却

減価償却については、企業からの税の増収を図る見地から、減価償却資産の耐用年数を一律に延長すべきであるという意見があり、また、投資資金の早期回収を図る等の見地から、減価償却資産の耐用年数を短縮すべきであるという意見があるが、減価償却資産の法定耐用年数は、資産の物理的寿命に経済的陳腐化を加味して客観的に定められているものであり、これを特に延長又は短縮する論拠は見出しえない。

(6) 法人住民税の均等割

法人住民税の均等割については、今後とも、物価水準等の推移、地域社会との受益関係等を勘案しつつ、隨時その見直しを行うべきである。

3 事 業 税

(1) 外形標準課税等

事業税における外形標準課税の導入問題については、事業税の性格及び税収入の安定的確保の見地から独自にその導入に踏み切るべきであるとの意見もあるが、前回中期答申でも述べているように、この問題は課税ベースの広い間接税との関連を考慮して検討すべきである。

なお、この問題を検討するに当たつては、さきの一般消費税大綱における地方税の取扱い等、これまでの審議の経緯を踏まえて検討を行うべきである。

(2) 特別法人等の軽減税率

特別法人等に対する軽減税率については、法人税及び法人住民税と同様の観点から、今後は、基本税率との較差を縮小する方向で検討することが適当である。

(3) 課税対象事業等

- ① 事業税における非課税措置、課税標準の特例措置及び個人の事業税の課税対象事業の範囲については、社会経済情勢の推移、負担の公平等を考慮し、絶えずその見直しを行うべきである。
- ② 個人の事業税にみなし法人課税制度を導入すべきではないかとの意見があるが、事業税は事業活動そのものを課税客体とする物税であり、本来、みなし法人課税制度は事業税になじまないものと考えられるので、この制度を導入することは適当でない。

4 租税特別措置

(1) 一般的考え方

- ① 特定の政策目的に資するという租税政策上の配慮から設けられている特別措置、すなわち、政策税制は、そうした配慮がなかつたとすれば、税負担の公平その他の税制の基本原則からは認め難いものであり、當時、個々の政策目的と税制の基本原則との調和を図るという見地に立つて吟味しなければならない性格のものである。特に、税負担の引上げを検討していかなければならないような状況の下においては、税負担の公平確保等をより重視する必要があり、その整理合理化を進めることが強く要請される。

なお、配当軽課制度や法人の受取配当の益金不算入制度を政策税制と同一視して議論されることがあるが、前述したとおり、これらの制度は、法人税の基本的仕組みに係る問題であつて、企業優遇のための政策税制と考えることは適当でない。

- ② 政策税制については、上述のような観点から、既に述べたとおり、昭和51年度以来、社会保険診療報酬課税、利子・配当所得課税をはじめとして、その主要な項目のほとんどについて改善措置が講じられたところであり、この結果、税負担の公平を確保する見地からの政策税制の整理合理化は、当面、おおむね一段落したといえよう。

政策税制による国税の減収額は、昭和55年度予算ベースでは約9,800億円であり、そのうちの8割近くは、少額貯蓄の利子等の非課税、生命保険料控除、勤

労者の財産形成や住宅取得を促進するための措置等所得税の特別措置で占められており、残る2割の企業関係のものも、その大部分は中小企業対策、公害対策、資源・エネルギー対策等のためのものである。

③ このように我が国の政策税制の整理合理化が進んできたことを背景として、法人課税の実効税率を論ずる場合、欧米各国においては、租税特別措置により法人の税負担が相当程度に軽減されていることを考慮すべきであるとの意見がある。しかし、租税特別措置はあくまでも一定の政策目標に対する政策手段のひとつであり、政策手段としては、他に補助金、融資措置等があり、そのいずれに重点を置くかは国によって異なるし、そもそも前提となる政策目標が各国の社会経済情勢等によつて異なることを考慮すべきである。

④ 政策税制については、従来から、社会、経済の推移に応じて見直しが行われてきたところであり、企業関係の政策税制の沿革をみると、その時々の政策目的の変化に対応して、政策税制のなかにおける重点が、往時における企業体質の強化、輸出の振興等から、現在では、上述したように、中小企業対策、公害対策、資源・エネルギー対策等へ移つてきていていることがわかる。

政策税制については、今後とも、既に目的を達したものや政策効果の少ないものについては整理していくことが必要であり、こうした観点から、常時、厳しい見直しを怠るべきではなく、さらに、新規の政策税制を設けることも厳に抑制しなければならない。

(2) 準備金、特別償却等

各種の準備金、特別償却等企業関係の政策税制については、これまでに思い切った整理合理化が行われ、昭和51年度以降の5年間でみると、その約85%の項目について整理合理化が行われたところであるが、今後とも、個々の措置の実態に即して見直しを続けていくべきである。

(3) 交際費課税及び広告課税

交際費に対する課税は、累年強化され、既に、かなりの程度に達しているが、最近における交際費支出の状況及びこれに対する強い社会的批判に顧み、今後、なお、交際費課税の強化を図るという観点からは、損金不算入額の計算に際しての現行の定額控除制度の合理化等も検討すべきであろう。

広告課税については、このような交際費課税の強化とのバランス、最近の広告費

の支出状況等からみて、何らかの課税を行うべきであるとする意見があるが、これに対しては、広告費を交際費と同一視するのは適当でなく、この種の課税は慎重であるべきであるとの意見があり、この問題については、今後、なお検討を続けることとする。

(4) 有価証券譲渡所得課税

有価証券譲渡益については、総合課税の対象とすることが望ましいが、有価証券取引を把握する体制が十分整備されないまま総合課税に移行する場合には、新しい不公平を招くおそれがあるとの指摘が従来よりなされている。昭和54年度の税制改正において、課税対象の拡大が行われたところであるが、今後とも、引き続き、段階的に課税の強化を図つていくことが適当である。

二 資産課税の検討

1 相 続 税

① 相続税の課税最低限、負担水準については、最近数年間における課税の実態には大きな変化がみられないこと、国民の財産保有の分布状況の変化は緩慢であること等からみて、見直さなければならない状況にあるとは認められない。

なお、これに関し、中堅財産階層に過度の負担を求める事のないよう留意する必要はあるとしても、一般論としては、税負担を高めていく方向が望ましいとする意見があつた。

② 中小企業者の事業用財産や同族会社株式について農地と同様の納税猶予制度を設けるべきではないかとする向きがあるが、農地と中小企業者の事業用財産等とは事情が異なるので、中小企業者の事業用財産等について納税猶予制度を設ける必要はないとする意見が多かつた。

そうした制度を設けることは、結局、給与所得者のみに通常の納税を求めるとなり、税制として極めて歪んだものとなり適当でない。

③ 夫婦間の財産移転に対する相続税については、現行の負担軽減措置による控除額に上限を設けてはどうかとする考え方があるが、現行措置が民法における相続制度と一体のものとして国民の間に定着してきていること、配偶者の相続が同一世代間の財産移転であることを考慮すれば、あえて現行制度を改正する必要はないであろう。

2 固定資産税及び都市計画税

固定資産税及び都市計画税については、前回中期答申を踏まえてその負担の増強が

図られてきたところであるが、さらに、今後においても、評価の均衡化、適正化を通じて、その増強を図るべきであると考える。

3 富 裕 税

富裕税については、財産の評価や把握等の執行面における困難が大きく、徴税コストの高い税とならざるを得ないとする意見、現行所得税の税率構造からみて、これを導入するとしても所得税の補完税として機能し得る範囲はおのずから限定されたものとならざるを得ず、多くの税収を期待することは困難であるとする意見等があつた。これに対しては、今後、課税ベースの広い間接税により負担の増加を求める場合には、それとの組合せで検討すべきであるとする意見、納税者の勤労意欲、貯蓄意欲に与える影響や所得税の総合課税化の進展を考慮し、所得税の最高税率のあり方の検討との関連において資産性所得の担税力等に着目して、富裕税の導入について議論を進めていくことが適當であるとする意見等があつた。

したがつて、富裕税については、今後の税制のあり方等との関連において、引き続き、検討を重ねていくことが適當であろう。

三 消費・流通課税の検討

1 し 好 品 課 稅

① 酒税については、酒類に対する支出の民間最終消費支出に占める割合が次第に低下してきていること及びその税率が原則として従量税によつているため税負担水準が過去に比べて低下してきていることから、その国税収入に占める割合は低下傾向にある。

酒類の税負担については、特殊なし好品として、従来から、また、諸外国においても、他の物品より高率の負担を求めてきているところであるが、今後とも適正な負担水準の確保に努めるべきである。特に従量税により課税されるものについては、物価水準等の推移に応じ隨時負担水準の見直しを行うことが必要である。

適切な負担水準を維持する見地からは、酒税について従価税制度に移行することが考えられるが、税務執行上の問題、酒類の生産、流通の実情等も十分考慮する必要がある。したがつて、当面は、税負担の公平の観点から従価税率の適用範囲を拡大していくことを検討することとし、従価税制度への本格的な移行については、現実的な観点をも踏まえて酒税制度全体のあり方とともに検討を行うことが適當である。

② たばこについては、昭和54年度から、小売定価に対し種類別、等級別に一定の納付金率を乗じて計算された額から地方たばこ消費税の額を差し引いた額を専売納付金として納めることとなつたため、従来のように、製造コストが上昇しても、専売納付金がそのしづ寄せを受けることはなくなり、たばこに対する税負担水準の維持が図られるようになつたと考える。

2 個別物品・サービス課税等

① 個別物品又はサービスに対する課税の大宗をなす物品税は、その課税対象を、主として、しやし品ないし比較的高価な便益品や趣味・娯楽品に限定するという考え方をとつてきており、その結果、最近における消費の高級化、大量化にもかかわらず、個別物品・サービス課税の民間最終消費支出に対する割合や国税収入に占める割合は低位にとどまつている。

物品税については、国民の所得水準の上昇に伴い消費者の趣味、嗜好が千差万別となり、多種多様な消費物資が潤沢に供給されるようになつてゐるという実態に即応して、既存の課税物品とのバランスに配意しつつ、新規に開発された物品をはじめかつて課税が廃止された物品等を積極的に課税対象にとり入れる努力を怠つてはならないと考える。

しかしながら、物品税の課税対象について現行の考え方をとる限り、これにまとまつた増収を期待することには限界があり、物品税によつてある程度の増収を図るためにには、こうした考え方自体を再検討することも必要となろう。ただ、この場合においても、個別に課税対象を選定する以上、物品の多様化に円滑に対応していくことは困難であることに留意しなければならない。

② 地方税のうち、娯楽施設利用税、狩猟者登録税、入猟税等の定額により課税されているものについては、所得、物価水準等の推移に応じて、その税負担が適正なものとなるよう隨時その見直しを行う必要がある。

③ 電気税及びガス税については、これらが所得課税を補完し、普遍性を有する税として適當な税であることにかんがみ、今後は少なくとも現行の負担水準を維持すべきであり、また、課税対象について検討することも必要であると考えられる。

また、電気税の非課税措置に関しては、現行の非課税基準設定後の社会経済情勢の変化に即応して、全面的な見直しを行う必要があるとの意見があり、一方、この見直しを行うに際しては、国民経済に及ぼす影響等について配慮すべきであるとの

意見もあつた。

- ④ ギャンブルに対する課税については、その収益金は各種の形で公共支出への寄与がなされており、問題はむしろその収益金の適正な配分をどのように推し進めるかという点にあると考えられる。この点については、関係機関において、公営競技のあり方の一環として審議が行われているので、その状況を考慮しつつ検討を進めるのが適当である。

3 流 通 稅

- ① 印紙税については、その負担が取引等の実情に見合つたものとなるよう適宜その見直しを行うことが必要である。特に、税率については、現行の負担水準からみて、階級定額税率を含め引上げを検討する余地があると考える。
- ② 登録免許税については、定率税率により課するものが税収の大部分を占め、その税率水準は流通税として既にかなりの水準に達していると認められる。しかし、定額税率によつて課するものは、その負担水準が所得水準等の上昇に伴い低下する傾向にあることは避けられないで、適宜その見直しを行う必要がある。
- ③ 有価証券取引税については、主要諸外国の例からみても現行税率水準が既に限界に達しているとの意見があつたが、今後における負担水準の検討に当たつては資本市場に与える影響等に配意する必要はあるとしても、現下の厳しい財政事情等を考慮すればなおその引上げを検討する余地があると考える。
- ④ 不動産取得税については、住宅及び住宅用土地について軽減措置が講じられていること等にかんがみ、今後、地方税負担の引上げが必要である場合には、その負担の増加を求める方向で検討すべきである。

4 自動車関係諸税及びエネルギー関係諸税

- ① 自動車関係諸税及びエネルギー関係諸税については、従来、その負担水準を決めるに当たつて、主として、使途との関連が考慮されてきたという経緯があるが、最近における厳しい資源・エネルギー事情等の経済、社会の実情にも一層配慮し、適正な負担水準を確保するよう努めるべきである。特に、従量税ないし定額税により課税されるものについては、所得、物価水準の推移に応じ隨時負担の見直しを行うことが必要である。
- ② 自動車関係諸税及びエネルギー関係諸税は、その多くが使途を特定されている。一般に、特定財源制度は、特定される公共サービスの受益と負担との間にかなり密

接な対応関係が確認される場合には、一定の合理性を持ち得るが、一方、それが資源の適正な配分を歪め、財政の硬直化を招く傾向を持つことも確かであり、その妥当性については常に吟味していく必要がある。

自動車関係諸税の多くは道路整備のためにその使途を特定されているが、これについてでは、道路整備水準の向上に寄与してきたことは認められるにしても、最近における道路整備の状況、厳しい財政事情等を考慮すれば、一般財源化の方向で検討すべきであるとの意見があつた。一方、特に、地方の道路目的財源については、現下の地方道の整備水準及び地方道に係る特定財源比率が依然として低いこと等から、地方道の整備を進めるため、今後ともその充実強化を図るべきであるとの意見があつた。

特定財源制度の問題は、財政需要の優先度等を含め、財政の資源配分機能を有効に活かす見地から、幅広く検討を行う必要がある。

四 納税環境の整備の検討

- (1) 申告納税制度は、納税者の自主的な申告を基礎とするものであり、具体的には、納税者がその税額を算定するのに必要な資料を持ち、これに基づいて適正な申告を行うことを根幹としている。その意味で、納税者の記帳水準の向上を図るための方策について、今後、具体的な検討を進め、より公平な所得課税の実現を目指すべきである。
- (2) 現在、脱税の場合の追徴可能期間は5年とされているが、脱税に対する厳しい世論があることや、主要諸外国は比較的長期間にわたり追徴できることとしていることを考慮すると、一般的な国及び地方団体の債権債務の時効期間等との関係並びに法秩序の安定性の要請に配慮しつつ、賦課権の除斥期間の見直しを行うべきであると考える。

また、国の直接税の脱税に関する罰則及び公訴時効期間については、間接税のそれとの權衡を考慮しつつ、その強化及び延長を図る方向で検討すべきである。なお、地方税の脱税に関する罰則等についても、税目間の權衡等を考慮しつつ、同様の方向で検討すべきである。

(大蔵省印刷局製造)