

昭和 58 年 11 月

今後の税制のあり  
方についての答申

税制調査会



## まえがき

税制調査会は、昭和 55 年 11 月 18 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」について諮問を受け、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 32 回、昭和 57 年 6 月に設置された中小企業株式評価問題小委員会 5 回、同年同月に設置された申告納税制度特別部会 11 回、昭和 57 年 8 月に設置された企画部会 4 回、昭和 58 年 4 月に設置された所得税・住民税部会 11 回、同年同月に設置された利子配当課税小委員会 8 回、昭和 58 年 7 月に設置された企画特別部会 8 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 15 回、基礎問題小委員会懇談会 12 回の合計 106 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 55 年 12 月 昭和 56 年度の税制改正に関する答申

昭和 56 年 12 月 昭和 57 年度の税制改正に関する答申

昭和 57 年 12 月 昭和 58 年度の税制改正に関する答申

更に、今回、中期的な視野から社会経済情勢の変化に対応した税制のあり方について本格的な審議を行い、その結果を「今後の税制のあり方についての答申」としてとりまとめ、昭和 58 年 11 月 16 日の総会において決定の上、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。



## 今後の税制のあり方についての答申

昭和 58 年 11 月 16 日

内閣総理大臣 中曾根 康 弘 殿

税制調査会会长 小 倉 武 一

昭和 55 年 11 月 18 日付 諒問に対し、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

1. 本答申の審議に参加した委員並びに特別委員及び専門委員は、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
	植 谷 久 三	奥 原 時 藏
	小 倉 武 一	織 本 秀 實
	金 子 宏	鎌 田 要 人
	木 下 和 夫	河 野 德
	佐 治 敬 三	柴 田 譲
	鈴 木 隆	高 原 須 美
	立 山 武 司	田 中 里 子
	辻 村 江 太 郎	堤 清 二
	角 田 房 子	富 塚 三 夫
	西 和 夫	西 村 友 裕
	廣瀬 嘉 夫	藤 田 晴 一
	三 島 淳 男	水 野 正 一
	山 田 春	渡 辺 佳 英

なお、北裏喜一郎、高橋正男及び宮智宗七は途中辞任し、植谷久三、河野徳三及び鈴木隆がそれぞれこれに代わり委員に委嘱された。

特別委員	浅 野 賢 澄	新 井 隆 一
	碓 井 光 明	清 永 敬 一 次
	小 早 川 光 郎	小 林 繁 亨
	齋 藤 誠	武 田 龍 一 郎
	武 田 昌 輔	館 東 辰 三
	林 慶 之 助	吉 田 太 郎 一
	広瀬 一 郎	

専門委員	飯 田 経 夫	石 弘 光
	牛 嶋 正	宇 田 川 章 仁
	貝 塚 啓 明	香 西 泰
	新 飯 田 宏	野 口 悠 紀 雄
	藤 野 正 三 郎	古 田 精 司
	正 村 公 宏	宮 島 洋
	蠟 山 昌 一	和 田 八 束

なお、申告納税制度特別部会には、次の関係行政庁職員が参加した。

前 田 正 道	大 出 峻 郎
小 川 英 明	竹 内 康 尋

2. 本答申の審議に当たり、当調査会の求めにより、昭和58年8月、利子配当課税小委員会に出席し、意見を述べた者は、次のとおりである。(敬称略)

岩 島 康 春	(郵政省貯金局次長)
草 場 敏 郎	(全国銀行協会連合会会長)
松 村 秀 雄	(野村証券専務取締役)

## 目 次

	頁
序 言	1
第一 基本的考え方	2
1 財政の現状と問題	2
2 財政状況悪化の原因	3
3 歳出構造の見直しの要請	5
4 歳入構造の見直しの必要性	6
5 今後の税体系のあり方	8
第二 個別税目についての検討	11
一 所得課税等の検討	11
1 所得税及び個人住民税	11
(1) 基本的なあり方	11
(2) 課 稅 最 低 限	12
(3) 人 的 控 除	13
(4) 給 与 所 得 控 除	13
(5) 税 率 構 造	14
(6) 課 稅 单 位	16
(7) 特 別 な 人 的 控 除	18
(8) 特 殊 な 所 得 控 除	19
(9) 年 金 課 税	20
(10) 利子・配当課税	22
2 法人税及び法人住民税	28
(1) 負 担 水 準	28
(2) 法人税の負担調整に関する基本的仕組み	28
(3) 税 率 構 造	28
(4) 課 稅 標 準	29
(5) 法人住民税の均等割	30
3 事 業 税	30

(1) 外形標準課税等	30
(2) 特別法人等の軽減税率	30
(3) 課税対象事業等	31
4 租税特別措置等	31
(1) 一般的考え方	31
(2) 準備金・特別償却等	31
(3) 交際費課税及び広告課税	32
(4) 社会保険診療報酬課税の特例	32
(5) キャピタル・ゲイン課税	33
(6) その他の	33
5 納税環境の整備	33
(1) 基本的考え方	33
(2) 記録及び記帳に基づく申告制度	35
(3) 推計課税制度	39
(4) 立証責任その他の争訟手続関係	40
(5) その他の諸方策	43
(6) 地方税における取扱い	46
二 資産課税の検討	46
1 相続税	46
2 固定資産税等	47
3 富裕税	47
三 消費・流通課税等の検討	47
1 し好品課税	47
2 個別物品・サービス課税等	48
3 流通税等	49
4 自動車関係諸税及びエネルギー関係諸税	50

## 序　　言

- (1) 当税制調査会は、昭和 55 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」について諮問を受けて以来、これまでに、昭和 56 年度、昭和 57 年度及び昭和 58 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、税負担の公平化、適正化を一層推進しつつ必要な税収を確保するという観点から、現行税制の枠組みの中で各般の措置を提言してきたところであるが、更に、中期的な視野から社会経済情勢の変化に対応した税制のあり方について本格的な検討を加えることとした。
- (3) このため、当調査会は、昭和 57 年 6 月に「申告納税制度特別部会」を設置して納税環境の整備についての検討を進めるとともに、同年 9 月「基礎問題小委員会懇談会」において税体系のあり方についての理論的検討を開始した。更に、昭和 58 年 4 月に、所得税、住民税のあり方について検討するため「所得税・住民税部会」を、利子・配当課税のあり方について検討するため「利子配当課税小委員会」をそれぞれ設置し、同年 7 月には、所得税、住民税以外の税目のあり方について検討するため「企画特別部会」を設置したところである。
- (4) 当調査会は、これらの特別部会、小委員会等から随時審議状況の報告を受けつつ、更に総会において総合的な検討を行うという方式で一年有余にわたる慎重な審議を重ねた結果、今後の税制のあり方について、以下に述べるようなとりまとめを行つた。すなわち、まず、今後の税制のあり方を検討するに当たつての基本的考え方を述べ、次に、個別の税目についての検討の要約を示すこととした。
- (5) この答申は、今後の税制の基本的方向を示すものであり、その具体化の時期及び内容については、今後、各年度の税制改正に際し十分審議し、答申すべきものである。しかし、税制改正を適切に進めるために国民の理解と協力が不可欠であることに顧み、この答申で行つた提言及びその背景となる基本的考え方について国民の理解と協力を求める努力を続けることが必要であり、政府に対しても特段の配慮を要請するものである。

# 第一 基本的考え方

## 1 財政の現状と問題

- (1) 当調査会は、昭和 55 年 11 月の「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」(以下「前回中期答申」という。)において、今後の財政運営についてその考え方を示した。すなわち、「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考して、まず、80%程度にまで引き上げることができれば、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」と述べるとともに、「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」としたところである。
- (2) しかしながら、その後昭和 58 年度に至るまでの国の財政状況をみると、一般会計の歳出総額の国民総生産に対する割合は前回中期答申時の水準のほぼ横這いに近いところで推移しているものの、国税収入の国民総生産に対する割合は 1% 弱の上昇にとどまっているので、その結果、昭和 58 年度における国税収入の歳出総額に対する割合は 64% 程度という極めて低い水準にとどまっている。このように、財政収支の大幅な不均衡が続き、大量の公債発行に依存せざるを得なかつたため、昭和 50 年度末には約 15 兆円に過ぎず、昭和 55 年度末においては約 70 兆円であつた公債残高は、昭和 58 年度末には 110 兆円近くになると見込まれている。また、このような状況を反映して、歳出に占める国債費の割合も、昭和 50 年度の 5.3%，昭和 55 年度の 12.7% から昭和 58 年度には 16.3% にまで拡大している。
- (3) また、地方財政についても、前回中期答申において、「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」としながらも「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」としたところである。

しかしながら、その財政状況を昭和58年度に至るまでの地方財政計画の上でみると、地方歳出総額の国民総生産に対する割合は、前回中期答申時とほぼ同じ水準で推移しているものの、地方税収入の国民総生産に対する割合は、0.6%程度の上昇にとどまつている。この間、大幅な財源不足の状態が続き、交付税特別会計の借入れと地方債の増発で対処してきたが、これらの累積した借入金の残高は、昭和58年度末には、交付税特別会計借入金約11兆円(その約2分の1は国が償還負担)・地方債約46兆円(普通会計で負担すべき公営企業債約7.6兆円を含む。)の巨額に達するものと見込まれている。また、地方歳出総額に占める公債費の割合も、地方財政計画でみると、昭和50年度の4.5%，昭和55年度の7.4%から昭和58年度には10.0%にまで増大している。

(4) こうした国、地方を通ずる深刻な財政状況の下で、国債費や公債費の膨張を中心として財政の硬直化は既にかなりのところまで進行しており、この結果、機動的な財政運営の余地が狭められているのみならず、国民生活に必要な公共サービスの供給という財政本来の機能にも支障を來す懸念が生じている。また、特例公債を含む大量の公債発行は、資本蓄積の減少や将来の負担増等を通じて世代間の不公平をもたらすとともに、公債の元利払いを巡つて巨額の所得移転を恒常化させることにより、同一世代内にも新しい社会的摩擦を生ぜしめる危険性がある。更に、膨大な公債の累積は、金融市場を攪乱し金融政策の対応を困難にするのみならず、将来、インフレあるいは民間部門への資金供給の圧迫を招きかねず、経済の先行きに対する一種の不透明感と併せて、安定的な経済成長への足かせとなるおそれがある。したがつて、今後確実に到来する高齢化社会において、我が国の経済社会の活力を維持し、国民生活の安定と充実を図るためにも、速やかに国、地方を通ずる財政の健全化を図り、財政の対応力を回復しておく必要がある。

## 2 財政状況悪化の原因

(1) 財政健全化の方途を検討するに当たり、現在のような財政状況の悪化を招いた原因について考えてみると、まず第一の原因是、経済成長率の低下に伴う税収伸率の

鈍化であつたと言えよう。第一次石油危機後のマイナス成長の結果、昭和50年度には急激な税収の落ち込みが生じ特例公債の発行を余儀なくされたが、第二次石油危機後の景気停滞の下で、昭和56年度、昭和57年度には再び予想を超えた税収伸率の鈍化が生じ特例公債の増発が行われた。

第二の原因是、高度成長期を通じて各種の制度・施策が整備され、特にその末期において社会保障、文教等の面で大幅な拡充が行われたことである。その結果、これらの公共サービスの内容は諸外国に比べても遜色のないものとなつたが、反面、その後、制度の成熟、人口構成の変化等によつて歳出が自動的に増加していく要因を財政の中に組み込むこととなつた。経済成長率が低下した状況の下においては、制度、施策の内容を抜本的に見直すか、あるいはこれに見合つた負担を求めるほかないのであるが、これまでのところそれは必ずしも十分には行われていないと考える。

第三の原因是、第一次石油危機後の経済不況に際し、公共事業等を中心として財政による景気刺激策がとられたことである。もとより、循環的要因に対処するための財政の短期的な景気調整機能は否定されるべきではないが、経済の構造的変化等による成長率の低下まで下支えしようとするることは問題であり、これが財政の負担を大きくしたと思われる。ただし、最近においては、このような問題を考慮して、財政による景気刺激策については慎重な対応がなされている。

第四の原因是、このようにして発生した収支ギャップが公債発行で埋められたため、国債費の急増を招き、それが更に公債増発をもたらすという悪循環が生じたことである。国は現在7兆円もの特例公債を発行しているが、既に国債費は8兆円を超えており、また、最近、公債残高の急増に加えて国債金利が名目成長率を上回るという事態の下で、利払いのための費用が絶対額でも歳出中に占める割合でも急速に増加しているという状況にある。

(2) 地方財政についても、現在のような厳しい財政状況をもたらした原因を考えてみると、我が国の行政施策のうち公共事業、社会福祉、教育等多くの部分が地方行政を通じて行われているので、国の財政構造の変化は地方財政に反映したものとなり、既にみた国の財政状況悪化の原因と共通するものが認められる。

また、地方団体は多くの場合その財政規模が小さく、3千数百の地方団体の中には、公債費の一般財源に占める割合が20%を超えている団体数が既に360に達し

ている等その財政構造が悪化している団体もある。

(3) 以上のように、国、地方を通ずる財政状況悪化はいわば構造的な要因によるものであり、しかも、今後更に高齢化社会の進展等からくる様々の追加的な財政需要が予想されるところから、現在の財政構造を前提に、単に税の自然増収によつて財政の健全化を期すことは不可能であると言わなければならぬ。また、財政赤字を拡大することによつて経済の成長を図り、当初の財政赤字を上回る税の自然増収を期待するようなことは、従来の経験に照らしても現実性を欠くと思われる。したがつて、今後、歳出、歳入両面にわたり、社会経済情勢の変化に対応した抜本的な財政改革が要請されていると言えよう。

### 3 歳出構造の見直しの要請

- (1) 財政改革を進めるに当たつて、まず、徹底した経費の節減合理化による歳出の抑制に努めるべきは言うまでもない。具体的には、近年、殊に昭和56年度以降、予算編成過程において、概算要求の枠についてゼロ・シーリングやマイナス・シーリングを活用すること等により国債費と地方交付税を除くいわゆる一般歳出の伸びは逐年圧縮され、昭和58年度にはマイナスとなつており、歳出総額の国民総生産に対する割合もほぼ横這いで推移してきているところである。
- (2) このような努力は今後とも継続されるべきであるが、その際は、単なる経費の節減の範囲を超えて制度、施策の基本にまで立ち返つた歳出構造の抜本的見直しが要請される。社会経済情勢の変化により役割を終え、あるいは効果を失つた制度、施策を今後も維持することは、単に財政効率上問題であるのみならず、社会・経済にとって重荷にもなりかねないし、厳しい財政状況の下では到底納税者の理解をうることはできないであろう。また、今後における新たな行政需要に対しても、それを認めた場合に見込まれる後年度の財政負担を考慮して、従来以上に厳しく対応することが必要とされよう。
- (3) 経済成長率の低下と高齢化の進行の過程においては、国、地方を通じ行財政の守備範囲の見直しという視点が特に重要となる。すなわち、高度成長期には、豊かな自然増収を財源として、伝統的に行政の守備範囲とみなされてきた領域を超えて行財政の領域が拡張し、また、それは、経済の急成長のなかで比較的円滑に吸収されていつたが、いまや逆に民間活力を維持する観点からも行財政の抜本的改革が要請されているところである。

- (4) また、高度成長期において大幅に増加した歳出は、一般行政経費、防衛・对外関係費等の最も伝統的かつ固有の公共サービスのための支出ではなく、むしろ、受益者が個別に特定されるような公共サービスのための支出であつた。特に、近年、社会保障関係費が歳出の中で大きなウェイトを占めるに至つており、年金、医療等の社会保険に対する助成がその大宗を占めているが、これらの分野においては、給付と負担の対応関係を明確にすることが給付の適正化にもつながると考える。
- (5) 地方財政においても、当面の財政改革に当たつては、まず歳出の抑制に努めるべきであるが、近年地方歳出のうち公債費を除く一般歳出の伸びは逐年圧縮され、地方歳出総額の国民総生産に対する割合も横這いで推移してきているところである。今後とも、経費の節減合理化、効率化の観点から、既存の事務、事業の見直しを徹底的に行い、行政関与の必要性、行政効果等に配意してその整理合理化を推進するとともに、行政サービスによつては、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、地方団体における組織機構についても、今後の社会経済情勢の変化に即応する行政サービスを提供しうるようその簡素合理化を進めるとともに、その職員の定数管理、給与水準の適正化を図るべきである。

他方、地方団体の事務、事業には法令により機構、定員の規制を受けているものが多く、また、人件費や扶助費等義務的経費の割合が高いものとなつており、地方における歳出の節減合理化のためには、地方団体における自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、地方団体の組織機構、定員の増加をもたらす施策を厳しく見直すべきである。

#### 4 歳入構造の見直しの必要性

- (1) 歳出構造の見直しと並行して、歳入構造についても、社会経済の実態に即した見直しが必要である。

まず、歳出に対する税収の割合が 64% 程度にとどまり、特例公債を含む公債に歳入の相当部分を依存しているのは極めて異常であり、先に述べたように、早急にこのような事態を是正する必要がある。すなわち、国の昭和 58 年度予算における特例公債発行額は 7 兆円に達しているが、今後、昭和 65 年度までに特例公債に依存する財政体質から脱却することを目標として、特例公債発行額の減額に最大限の努力を払うことが強く要請されているところである。その際、現在のように税の自然増収が年々 2 兆円程度にとどまる状況のもとにおいては、自然増収に見合う地方交

付税の増加のほか、年々1兆円近くの国債費の増加があることから、健全化の途上における財政事情が極めて厳しいものとなることは明らかである。

なお、税外収入についても、社会経済情勢の変化に応じた不断の見直しが要請されよう。

- (2) 税収は歳入の大宗を占める本源的歳入であるが、近年その伸率が低下してきている。その原因としては、様々なものが考えられるが、その中には循環的なものにとどまらず構造的なものが含まれていると思われる。しかし、いずれにせよ、税制全体を産業・就業構造の変化、所得の平準化、人口構成の老齢化、消費の多様化・サービス化等の社会経済情勢の変化に対応して見直すことは、税制をより公平かつ経済に対し中立的なものとする観点からそれ自体として必要であるのみならず、適切な税収を確保するためにも不可欠の条件となつていて。
- (3) 近年、税負担が重い、あるいは不公平であるといった不満を表明する向きが増えている。その中には、公共サービスの増加を求めながら税負担の引下げを要求するといった整合性に欠ける主張も見受けられるが、一方、歳出構造が時代の変化にとり残され、歳出の非効率化や受益と負担の不均衡が発生していることに起因するものや、税制自体が上記のような社会経済情勢の変化に適切に対応しきれていないこと及び所得増加の鈍化に伴つて負担の公平に対する関心が高まつてきている中で、納税者の増加に税務執行体制が追いついていないことによるものもあると思われる。したがつて、税務執行体制の充実を図るとともに、より公平な執行を担保するための制度上の措置も含め、社会経済の実態に即した税制全体の見直しを行うことが要請されている。
- (4) 更に、歳出面において受益者が特定される公共サービスのための支出が増加していることは、一方において、受益者負担の適用される範囲の拡大をもたらし、他方において、そうした支出が様々な形で所得再分配機能を果しているところから、税制全体のあり方、殊にその中における間接税の役割について検討することを促していると考えられる。すなわち、従来、所得再分配機能は税制面を中心に考えられてきたが、現在のように歳出面を通ずる所得再分配が広範に行われるようになつていてる状況の下においては、間接税について、負担配分が累進的でないという観点からこれを否定する考え方は必ずしも適当でないと言えよう。
- (5) 地方財政については、昭和50年度以来大幅な財源不足に陥り、交付税特別会計

の借入れと地方債の増発で対処してきたが、昭和58年度においては、歳出の抑制にもかかわらず大幅な財源不足となり、その規模も3兆円に達している等極めて厳しい状況にある。

今後においても、巨額の地方債、借入金残高を抱え、その償還が急増することとなるので、地方財政の収支不均衡を解消することが緊急の課題となつている。

(6) 地方税については、その地方歳入中に占める割合が依然として低いうえに、近年国税と同様に、その伸率が低下してきている等の状況にある。今後、社会経済情勢の変化に対応してその見直しを図る必要があるが、この場合、我が国社会の人口の高齢化、自由時間の増大、国民の価値観の多様化などの社会経済情勢の変化に的確に対応していくためには、地域の特性や、多様性を生かし、創意工夫をこらした地方行政の活性化を図ることが不可欠である。

そのためには、地方団体が自主的にこのような多様な行政需要に適切に対応するとともに、受益と負担との対応関係を明確にすることにより住民の行政への理解と関心を深め、ひいては地方行政の効率化にも資することとなるよう、地方税の充実を図ることが必要であり、特に、基礎的自治体である市町村の税源の充実に配慮する必要がある。この場合、地域的な税源の偏在もあるので、地方財源はできるだけ地方税により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つて調整することも必要である。

## 5 今後の税体系のあり方

(1) 近年における我が国社会経済情勢の変化には著しいものがあり、今後の税体系を考えるに当たつては、これらの変化に十分配慮していく必要があろう。例えば、所得の面においては、産業・就業構造の変化や所得分割の進行等により給与所得のウエイトが上昇するとともに、高度成長期を通ずる全体的な所得水準の上昇の中で所得の平準化の進行がみられる。また、消費の面については、生活水準の向上、生活様式の多様化が進む中で、質的な向上が求められ、消費のサービス化が進行している。更に、財政については、既に述べたような、歳出・歳入構造の変化が生じている。

以上のような社会経済情勢を踏まえて今後の税制の方向を考えていく際には、個々の税目を単独にとらえるのではなく、それらは相互に密接に関連しながら全体として一つの体系をなしていること、そして税制全体として税制に要求される各般

の要請にこたえるように仕組まれていることに留意する必要があろう。なお、いわゆる直間比率は、こうした考慮に基づいて税制が形成された結果を概括的に示す一つの指標であり、直間比率について特定の目標を設定し、専らその観点からのみ税体系を論ずることは適当でないと考える。

- (2) 個人所得に対する課税は、課税ベースが極めて広く、国民の負担能力に応じた適切な負担を求めることができ、所得再分配にも寄与できる等他の税に比べ優れた特色をもつており、今後とも我が国の税体系の基幹をなすべきものである。我が国の場合、その国民所得や個人所得に対する負担率は諸外国に比べてまだ低い水準にあり、今後これが中長期的にみて上昇していくことは必ずしも否認されるべきではないであろう。

ただ、個人所得課税は税体系の基幹をなすものであるだけに、国民の理解と信頼によつて裏付けられなければならず、負担の急激な増加や歪みをもたらすことのないよう、社会経済情勢の変化に応じ数年に一度は適宜見直しを行う必要がある。また、所得課税については、これまで、執行面で把握差が生じやすく実質的公平確保の面で問題があるとの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及び個人住民税においては、制度及び執行の両面にわたり実質的公平確保のための工夫が強く要請されてきているところである。このような背景の下で、申告納税制度の一層の定着と課税の公平を図ることを基本的視点に置いて、早急に納税環境の整備を進める必要がある。

- (3) 企業課税については、その負担水準は主要諸外国と比しておむね中位の水準を占めている。現下の企業の国際競争力や財政事情等を勘案すれば、課税ベースの拡大や税率構造の適正化を含めて、ある程度の負担水準の引上げの余地はあると考えられる。ただ、その場合、主要諸外国と比較してかけ離れたものとなることは国際競争力の観点からみて好ましくないであろう。また、法人税の負担調整に関する基本的仕組みについては、当面これを見直さなければならない格別の状況の変化があるとは考えられない。

- (4) 資産に対する課税は、富の再分配機能を有するほか、所得課税の補完税としての役割を果たしているが、税収のウエイトは現在のところそれほど大きくない。こうした資産課税の機能をより充実させる観点から、今後における国民の財産蓄積の状況等を勘案しつつ、長期的な課題として、特定の資産に偏らないものを含め資産課

税について幅広い検討が要請される。

- (5) 我が国の間接税は、酒、たばこ、自動車、揮発油等の特定の物品に対する課税が大宗を占めており、しかも、従量税率によるものが多いため、消費態様の変化や物価の上昇に伴つて課税ベースの相対的縮小や税負担水準の低下が生じやすく、また、サービスについては近年その消費が急増しているが、国税としてはほとんど課税対象になつていないという問題がある。その結果、民間最終消費支出に対する間接税等の割合は主要諸外国に比してかなり低く、かつ、趨勢的に低下してきている。このような傾向は、税負担の公平性と税制の中立性を維持しつつ必要な税収を安定的に確保するため、所得、資産、消費等の間で適切な税負担バランスを図るという見地から問題を含んでいる。こうした観点から、課税ベースの広い間接税につき、当調査会は、前回中期答申において、「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」としたところである。今後、これまでの審議の経緯に配慮しながら、社会経済情勢の変化を踏まえ、間接税体系の合理化を図るため、物品、サービス等に係る課税ベースの拡大等について検討を続けることとすべきである。
- (6) なお、地方税については、地方自治の観点を踏まえ、それが3千数百の個々の独立した地方団体における住民生活に密着した行政需要を賄うための財源であること、地方行政サービスの受益に対応する応益的負担を重視すべきであること等に配慮しつつ、検討することが適當である。

## 第二 個別税目についての検討

### 一 所得課税等の検討

#### 1 所得税及び個人住民税

##### (1) 基本的なあり方

- ① 所得税は、その課税ベースが極めて広く、また、広範な国民を対象として、これに累進的な負担を求めるという意味で、国民の負担能力に最も適応した租税であり、所得の再分配にも寄与しうる等他の税に比べて優れた特色を持つており、今後とも我が国の税体系において基幹的地位を占めるべきものであると考える。
- ② 国税収入全体に占める所得税収入の割合は、現在約4割の水準にあるが、これを主要諸外国と比較してみると、間接税への依存度が我が国に比し高いヨーロッパ諸国とほぼ同じ水準にあり、所得税中心の税体系をとるアメリカに比べれば遙かに低い水準となつている。

また、個人所得に対する所得税負担率をみても、我が国の4.9%（昭和56年度）という水準は、フランスを除き、アメリカ、イギリス、西ドイツの負担率を大きく下回つている。

以上のような諸点にかんがみれば、中長期的には所得税のウエイトや負担率が高まつていくことは必ずしも否認されるべきではないであろう。

- ③ しかしながら、所得税は、国民の所得に直接負担を求める税であるだけに、今後とも税体系の基幹税たる役割を担うためには、国民の理解と信頼によつて裏付けられることが必要である。したがつて、負担の急激な増加や歪みをもたらさないよう、社会経済情勢の変化に対応して、数年に一度は、適宜その見直しを行う必要がある。

- ④ ところで、我が国の所得税制は、昭和50年代に入つてからは基本的な手直しが行われておらず、その間の所得・物価水準の動向、所得分布・消費支出の構造の変化等にかんがみれば、この際、所得税制の見直しを行うことが適當である。

- ⑤ 個人住民税は、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担するという性格を有する税として、引き続き地方税体系の中で基幹的地位を占めるべきものであり、中長期的には、地方税源の確保という観点から、その充実を図ることも必要であるが、個人住民税についても、社会経済情勢の変化に対応

して適宜その見直しを行う必要があると考えられる。

## (2) 課税最低限

① 我が国の所得税の課税最低限の現状は、主要諸外国の中ではフランスより低い水準にあるものの、アメリカ、イギリス、西ドイツを上回り、国際的にみても遜色のないものとなつておらず、国民所得の水準を勘案すればおおむね妥当な水準にあるものと考えられる。

② しかし、課税最低限が高度成長期において連年大幅に引き上げられてきたのに対し、昭和53年以降は6年にわたり据え置かれてきたことから、個人所得に対する所得税の負担割合が逐次高まつてきており、有業人口に占める納税者割合も急速な上昇がみられ、給与所得者の納税者割合は9割に近い水準となつてきており。また、この間、国民の所得水準や消費水準は一般的には上昇し生活のゆとりが増加しているものの、安定成長期に入り所得の伸びが鈍化したことを受け、中堅所得者層を中心に負担の累増感が高まつているとされていることにも留意する必要がある。

このような事情を背景として、この際、現下の財政状況や諸外国の水準をも総合的に勘案しつつ、課税最低限についてもある程度の引上げを行うことが適当である。

なお、見直しに当たつては、所得水準、消費支出の状況、特に、一般的に多人数世帯における生活のゆとりが独身者等に比べ相対的に小さいという実態にも配慮する必要がある。

③ 個人住民税の課税最低限については、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、所得税に比較してより広い範囲の納税義務者がその負担を分かち合うべきものであるので、所得税の課税最低限と一致させる必要はないと考えられる。

なお、個人住民税の課税最低限についても、国民生活水準の推移、納税義務者の割合、地方財政の状況等を総合的に考慮しつつ、ある程度の引上げを図ることが適当である。

また、国民生活水準との関連で、特に、低所得者層の税負担に配慮を加える必要があるという趣旨に基づき設けられている住民税所得割の非課税措置については、地方財政の状況、課税最低限の水準等を総合的に勘案しつつ、必要に応

じ、存続させることとすべきである。

### (3) 人 的 控 除

- ① 課税最低限の見直しは、基本的には、基礎的な人的控除の引上げにより行うのが適当であると考えるが、その際、多人数世帯により重点的に配慮する観点から、基礎控除よりも、配偶者・扶養の各控除をより大幅に引き上げるべきであるとの意見もある。しかし、稼得者に係る基礎控除よりも他の二控除を多額とすることについては、課税単位のあり方とも関連して理論的にも難点があり、また、納税者の理解や執行面での簡明さも考慮すれば、現行どおり三控除を同額とすべく一律に引き上げるのが適当である。三控除一律の引上げは、生計を一にすることによる規模の利益を考えれば多人数世帯への配慮にも資するものとなる。
- ② なお、これに関連し、多人数世帯の負担軽減に重点的に配慮するということであれば、世帯の控除額を三つの人的控除で構成するのではなく、より端的に世帯そのものに着目した世帯控除方式を導入するという考え方もあるが、現行の稼得者課税の原則の下では世帯控除方式の導入は税務執行上種々の問題があり、適当でないと考える。

### (4) 給 与 所 得 控 除

- ① 給与所得控除の仕組みについては、控除額が遞減的に増加する現行の仕組みは勤務に伴う費用が収入の増加に応じて何がしか増加するという事実を反映したものとなつていること、また、給与所得とその他の所得との負担の調整を加味したものとなつていること等に照らせば、この基本的な仕組みは今後とも維持していくことが適当であると考える。
- ② 現行の給与所得控除の水準は、マクロ的にみても給与収入総額に対する給与所得控除額の割合は30%と既にかなり高く、また、通常の勤務に伴う経費という実態面からみても相当な水準にあることを考慮すれば、基本的にはこれを更に拡充する必要は認められない。ただし、長期的に据え置かれてきている控除率適用対象収入範囲については、中堅所得者層を対象として若干の調整を行うのが適当である。
- ③ なお、水準に関連して、現行の給与所得控除の控除額に限度が設けられていないのは適当でなく、控除額に限度(いわゆる頭打ち)を設けるべきであるとの意見があるが、勤務に伴う必要経費という給与所得控除の性格にかんがみれば、収入

に応じ何がしかの経費はあると認められ、また、他の所得との負担の調整という給与所得控除のもう一つの機能とも関連して、かつては、給与収入1,000万円超の部分には10%の控除率が適用されていたことをも考え合わせれば、頭打ち制度を設けるのは適当でないと考える。

④ また、この問題に関連して、給与所得に対する必要経費を個別的にしん酌する趣旨から、現行の給与所得控除と必要経費の実額控除との選択を認めるべきであるとの意見もある。しかし、実額控除との選択については、給与所得にとつて何が必要経費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実額控除との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も強い。また、現行の給与所得控除は、給与所得者の勤務に伴う必要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いるので、現行の給与所得控除の水準を維持する限り、実額控除との選択制を採用する実益も乏しいため、当面、現行制度を維持するのが適当である。

⑤ 現行の給与所得控除は、一般サラリーマンの給与にも、青色事業専従者や同族会社の同族関係にある従業者の給与あるいはみなし法人課税選択者の事業主報酬にも、等しく適用されている。これについては、一般のサラリーマンと青色事業専従者等とでは勤務の実態等にも差異があること、あるいはこのような仕組みが事業所得者の所得分割による累進緩和効果を増幅する結果にもなっていること等にかんがみれば、税の公平確保の観点からも、一般サラリーマンの給与と青色事業専従者等の給与との間に控除額の差等を設ける等何らかの配慮をすることも必要であるとの意見がある。しかし、青色事業専従者等の給与であつても、その勤務の状況等からみて適正なものであれば、あえて一般サラリーマンの給与と差等を設けるのは適当でないと考える。恣意的な給与の支払による所得の分割を排除すると言うのであれば、そのための制度的措置を講ずることにより対処するのが適当であると考える。

## (5) 税率構造

① 我が国の所得税の税率構造は、主要諸外国に比べ、(イ)課税最低限の水準が高い割には最低税率(10%)が低く、(ロ)最高税率(75%)は極めて高い水準にあり、また、(ハ)その間の税率適用所得階級が細かく刻まれている(19段階)という際立つ

た特色を持つている。

- ② この税率構造については、昭和49年度（高額所得階層については、昭和45年度）の改正後手直しが行われていないことから、その後の社会経済情勢の変化等を踏まえて、基本的に見直しを行うことが必要である。

その際、所得水準の平準化の動向等にかんがみ、中堅所得階層の負担の緩和にも配慮しつつ、全体として、若干なだらかな累進構造とする方向で見直しを行うことが適當である。

イ 最低税率については、所得水準の上昇、所得分布の平準化、所得分割の状況等にかんがみ、また、今回の見直しにおいて課税最低限が国際的にみてかなりの水準に引き上げられることをも勘案すれば、主要諸外国の最低税率の水準との比較においても、この際、最低税率を引き上げることが適當である。

なお、引上げに当たっては、課税最低限の引上げの程度と関連しつつ、低所得者層の負担にも配意して、当面、小幅にとどめるのが適當である。

ロ 高額所得階層に適用される税率については、かなり長期にわたつて適用税率が据え置かれてきており、また、その最高税率は、現在、主要諸外国に比べてもかなり高い水準にあるところから、民間活力の維持・充実等の観点にも配慮し、ある程度の引下げを行うことが適當である。

ハ 最低税率及び最高税率の水準を上述のように変更するのと併せて、累進構造についても、税率の刻みの数及び適用対象所得範囲につき、見直しを行うべきである。その際、刻みの数が多いことが、かえつて負担の累増感を強めているという納税者感情にも配意して、適用対象所得範囲の幅については現行よりも若干広げる方向で見直しを行い、結果として、刻みの数についてもある程度削減することが適當である。

- ③ 現行の住民税所得割の税率については、最低税率は、市町村民税及び道府県民税とも、それぞれ2%と低く、最高税率は市町村民税14%，道府県民税4%となつていて。また、全体としての税率構造については、市町村民税にあつては税率の刻みが1%ごとで税率適用所得階級の区分は13段階となつていて、道府県民税にあつては2%及び4%の2段階で比例税率に近いものになつていて。このような住民税所得割の税率については、昭和37年度以来基本的な見直しは行われていないところである。

④ このような現行の住民税所得割の税率についても、社会経済情勢の変化等を踏まえ、基本的な見直しを行つていく必要があるが、その見直しに際しては、住民税においてはその性格にかんがみ、なだらかな累進構造が望ましいという基本的見地に立ち、特に、市町村民税における税率適用所得階級の区分が小刻みとなつてているという現状も考慮して、市町村民税及び道府県民税を通ずる税率構造について最低税率の引上げ及び税率適用所得階級の刻み方の調整を図ることが適当であると考える。

なお、最低税率の引上げに当たつては、課税最低限の引上げの程度と関連しつつ、低所得者層の負担にも配意して、当面、小幅にとどめるのが適当である。

また、現行の住民税所得割の最高税率については、市町村民税、道府県民税合わせて18%であり、必ずしも高いものとは言えないとの考え方もあるので、当面、据え置くことが適当である。

⑤ 現在、高額所得者について所得税と個人住民税とを通ずる税負担を一定以下にとどめる趣旨から、個人住民税において税額の調整を行う賦課制限の制度が設けられているが、所得税の最高税率の引下げを行う場合には、引下げ幅との関連も踏まえ、その見直しを行うことが適当である。

⑥ 個人住民税均等割の税率については、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。

## (6) 課 稅 単 位

① 所得税の課税単位については、大別して、所得を稼得する個人ごとに担税力を測定する考え方と、消費生活を同じくする世帯ごとにその世帯に属する者の所得を合算して課税する考え方とがあり、後者には夫婦のみの合算課税と、更にそれより広い世帯合算課税の考え方がある。

② 社会生活は夫婦を中心とする消費世帯を単位として営まれており、その収入は一体のものとして受け取られていること、諸外国においても合算分割課税を採用している国が少なくないこと等にかんがみれば、我が国においても合算分割課税に移行することを検討すべきであるとの意見がある。しかし、所得の稼得者に着目する現行の仕組みは、所得に担税力を求める所得税の性格からみても自然なものであり、我が国において既に定着したものとなつていていること、諸外国における合算分割課税は合算非分割課税による負担のアンバランスの調整あるいは共有・

別産といった夫婦財産制度の差異による負担の調整等の歴史的な要請を反映してとられたものであるが、そのような要請は我が国にないこと等から、現行の仕組みを今後とも維持するのが適当であると考える。

③ 上述の一般的な議論に加えて、我が国における妻の就労状況等を踏まえて、夫婦の一方のみが所得を稼得している世帯であつても、もう一方の配偶者もその所得の稼得に少なからず貢献をしていることを考慮すれば、共稼ぎ世帯との負担のバランスを図る必要があるとの指摘がある。また、家族従業員に対する給与の支払を通じて所得分割が行われている個人事業者や同族会社の経営者と一般サラリーマンとの負担の調整を図る等の観点から、夫婦合算2分2乗方式を採用すべきであるとの意見もある。しかし、専ら家事に従事する主婦の帰属所得が課税対象外とされていることをも考慮すれば、各種世帯間の負担について特に問題とするほどの不均衡があるとは認められず、逆に夫婦合算2分2乗方式を採用すれば負担に大幅な変動を生じ、共稼ぎ世帯や独身世帯(特に扶養家族を有するもの)が相対的に不利になり、中高所得者層に負担軽減の効果が偏るという問題がある。また、家族従業員に対する給与の支払を通ずる所得分割の問題は、基本的には給与水準の適否の問題であると考えられること、我が国では大部分の納税者が年末調整を通じて納税を完結する効率的な制度となつており、合算課税の採用は非現実的であること等にかんがみれば、課税単位の変更を行うのは適当でないと考える。

④ なお、一定の高額所得世帯の資産所得を合算して課税する現行の資産所得の合算課税制度については、稼得者単位課税の建前を貫くとすれば、このような制度は廃止すべきであるとする意見もあるが、代表的な資産所得である利子・配当所得課税のあり方について検討が行われている状況の下では、この制度は、今後、なお維持するのが適当である。ただ、資産所得の合算課税の対象となる所得基準は、昭和51年以来据え置かれており、税率構造のあり方とも関連し、その引上げを検討すべきである。

⑤ 現在、いわゆる主婦のパート収入が79万円(給与所得控除の最低保証額50万円プラス配偶者控除の適用所得限度額29万円)を超えると、自らが納税者になるのみならず、夫の所得について配偶者控除の適用を受けられなくなるが、この現行の仕組みのため、労賃が低く抑えられる、あるいは年末において就労を自制するといった現象が生じるので、現行の所得要件の水準又は仕組みについて見直し

を行うべきであるとの意見があり、また、パート収入が79万円を超えた場合の負担の逆転という不自然さを回避するために、妻に所得のある場合の配偶者控除額を妻の所得を差し引いた額とする方法等を導入すべきではないかとの意見もある。

しかし、主婦であつても一定以上の所得があれば相応の負担を求めるのが相当であり、現行の所得要件の水準は主婦に所得のない世帯等との負担のバランスからみれば高すぎる、あるいは職業を持つ主婦で79万円を上回る水準の収入を得ているものも増えつつあるといった指摘もある。また、配偶者控除を徐々に縮減するといった仕組みは執行が極めて複雑になり、税制の簡素化の観点からも現行制度のように、一種の免税点的な仕組みとすることが適当であると考える。なお、パート収入に対する新たな独自の課税制度を設けることについては、いわゆるパート主婦の厳密な定義は困難であるとともに、制度をこれ以上複雑にすることになるため、適当でない。

以上の諸点を勘案すれば、いわゆるパート問題については、当面は、給与所得控除と配偶者控除の適用限度額の組合せという現行制度の枠内で対処していくことが適当であると考える。

#### (7) 特別な人的控除

① 現行の所得税制においては、障害者控除、老年者控除等種々の特別な人的控除が社会的な弱者に対する配慮あるいは特別な事情に基づく追加的費用のしん酌という見地から設けられてきているが、これらの特別な人的控除については、制度創設時に比べて状況も変化してきており、所得税制におけるこれらの控除の位置付けも不明確となつていていること、また、税制を複雑化していることを考慮すれば、長期的には、これらの控除は、可能な限り基礎的な人的控除の引上げにより吸収していくのが適当であると考える。

しかしながら、これらの控除は、社会保障制度を補完し、また、追加的費用をしん酌する機能を有していることも否めず、当面の問題としては、その控除額の引上げについては、慎重に取り扱うこととするのが適当である。

② 勤労学生控除については、諸外国にも例のない制度であること、制度創設時の戦後の時期とは勤労学生の生活の実情も変わつてること等からみれば、既にその存在意義はなくなつたものと考えられる。

③ 老人配偶者、老人扶養親族、同居老親に係る控除額の割増制度については、今後、公的年金課税のあり方の検討と並行して、その基本的仕組みのあり方について、引き続き検討を続けるのが適当であると考えるが、その控除額については、既に相当な水準となつていていることにかんがみ、当面、現行の控除額を維持するか、あるいは基礎的な人的控除の引上げとの見合いにおいて、若干の縮減を図ることが適當である。

④ なお、控除の方式については、特別な人的事情に基づく担税力をしん酌する制度の趣旨からすれば、所得控除方式は高額所得者がより大きく受益することになるため、むしろ、税額控除方式に切り換えることも検討してよいとの意見もあるが、税額控除方式から所得控除方式に切り換えられてきた経緯もあり、税制の簡素化の観点等からも、現状において、あえて変更する必要はないと考える。

#### (8) 特殊な所得控除

① 雑損控除、医療費控除、生命保険料控除、損害保険料控除、小規模企業共済等掛金控除及び寄付金控除は、基礎的な控除で対処し得ない担税力減殺要因をしん酌するものとして、また、将来の生活安定のための自助努力や公益事業活動に対する寄付を奨励する控除として、それぞれ意味があり、国民の間に定着しているが、これらの控除は、各々の控除の対象となる支出あるいは損失の範囲の認定や、個々の支出について立証を要するという執行上の煩わしさがあるほか、控除額を定める客観的基準も必ずしも明確でない等の指摘もあり、これらの点について検討を行つた。

② 医療費控除及び雑損控除については、平均的な家計負担の水準を相当程度上回る医療費支出や災害損失があつた場合にしん酌することとするのが適当であり、また、現実の執行面でも、特に医療費控除の適用を受けることによる還付申告が過度に増大している状況にもかんがみれば、現行の控除の足切り限度額を医療費支出の実態に即して引き上げるのが適当であると考える。なお、寄付金控除についても、同様の方向で対処するのが適当であると考える。

③ 生命保険料控除等その他の控除については、その加入率も相応の水準に達し、かつ、変化もみられないこと、控除による減収規模も相当の額に達していること等にかんがみ、課税最低限が引き上げられることとの見合いにおいて控除額の縮減を図るのが望ましいとする意見もあるが、これらの制度が定着している実態に

も配慮し、当面、現行の控除額の水準を維持するのが適当である。

④ なお、特別な支出の態様に応じて個別に控除限度額を設けている現行の仕組みに関しては、控除相互間のバランスをどう調整するか難しい問題があり、また、税制の中立性を確保する等の観点から、これらの家計支出を通じて一定の限度額内で控除を認める特別支出控除とか、一定額までの特別な支出については立証を要しないで控除を認める概算的控除を併用する方式に移行するのが適当であるとの意見もある。このような特別支出控除ないし概算的控除方式の導入については、これらの制度の対象となる支出の範囲、控除の水準をどう考えるか等の問題があるので、なお引き続き検討していくのが適当であると考える。

#### ⑤ 新規控除

寒冷地控除、教育費控除、家計の借入金利子控除、個人年金掛金控除等の新規の特別控除を創設すべきであるとする要望があるが、地理的条件や社会的条件の差異等に着目して新規控除を次々に創設していく場合には、税制をいたずらに複雑にするし、そもそも様々な国民の生活態様の中から特定の条件や特定の家計支出を抜き出して、税制上しん酌するにはおのずから限界があること、また、そのような特定の条件や特定の家計支出に着目して税制上しん酌する場合の客観的基準を見出すことは困難であること等を考慮すれば、新規の特別控除を創設することは適当でないと考える。

### (9) 年金課税

老齢化社会の到来を控え、公的老齢年金、企業年金、任意年金等の各種年金所得のウエイトは、今後着実に高まつていくものと考えられ、これに対する課税の方についても本格的な検討を加えていくことが必要であると思われる。

#### ① 公的老齢年金課税

イ 今後、制度の成熟等に伴い、公的老齢年金の支給の増大が確実に見込まれること、世代間の負担のバランスをより重視していく必要があることを考慮すれば、公的老齢年金についても、現行の課税の仕組み・負担水準を基本的に見直すのが適当であると考える。

ロ しかしながら、我が国の公的老齢年金制度自体について、給付開始年齢、給付の水準、受給者の単位等が様々である状況等を考慮すれば、新たな課税の仕組みについて早急に成案をうるのは困難と思われることから、公的老齢年金制

度自体の見直しと並行して検討していくべきであり、当面は、現行の公的老人年金制度を前提としつつ、現行の課税の仕組みの枠内での課税制度の合理化により対処するのが適当である。

(イ) 公的老人年金の給付段階で手厚い配慮がされていることにかんがみれば、掛金の支払段階でその全額を課税所得から控除する仕組みは見直すのが適当であるとの意見があるが、掛金の支払段階での課税の変更は負担を急激に変更することになり、また、公的老人年金制度を支える現役世代の負担を基本的に高めることになるので、掛金の支払段階での課税の扱いは現行制度を維持するのが適当であると考える。

(ロ) 給付段階の公的老人年金について、勤務に伴う経費の概算控除の性格を持つ給与所得控除をそのまま適用するのは問題があり、また、特別措置として認められている老年者年金特別控除を加味すると、極めて優遇された扱いとなつていていることを考慮すれば、現役世代の負担とのバランスに配意しつつ、これら控除の水準について見直しを行うほか、これらを統合した控除制度の導入についても検討を進めるのが適当であると考える。

ハ これに関連し、一定額以上の公的老人年金については、現在、通常の給与と同様に源泉徴収を行うこととされているが、公的老人年金の支給形態の特異性や年金受給者の大幅な増加が見込まれること等を考慮すれば、年金支給機関の事務負担のみならず、年金受給者の手間の軽減にも配慮しつつ、公的老人年金に対する源泉徴収の方法について改善の余地がないかどうか、今後検討を進めるべきである。

## ② 企業年金課税

イ 厚生年金基金制度、適格退職年金制度等の企業年金制度は、公的老人年金制度を補完するものとして既に相当普及しているものであり、基本的には、これらに対する現行の課税の仕組み・負担水準は維持してよいと考える。

なお、これらの年金についても給与所得控除がそのまま適用されているが、これには問題があり、公的老人年金について給与所得控除との関係を見直す場合には、企業年金についても同様に見直すのが適当である。

ロ 企業年金に対する課税のあり方については、退職一時金に対する負担とのバランスを配慮していく必要があるとの指摘が従来よりあるが、両者のバランス

を考慮するといつても、退職一時金として受給した者の運用方法や退職後の所得の状況等は各人によつて様々であることを考慮すると、両者を客観的に比較することは困難であり、それぞれの所得の性格に着目してその負担のあり方を検討するのが適当である。

### ③ 任意年金課税

生命保険年金、郵便年金等の個人年金については、その掛金を生命保険料控除の対象とした上、受取段階では、掛金相当額を上回る部分を雑所得（一時金として受け取る場合には、一時所得）として課税することとされているが、これらの年金については、公的老齢年金を補完するものとして、今後は自助努力による老後生活資金の貯蓄を奨励していくことが必要であることを考慮すれば、掛金の支払段階での優遇措置を講じていくのが適当であるとの意見があるが、私的年金は公的老齢年金に任意に上積みされる部分に係るものであり、これに対する優遇措置は、負担の公平を害するおそれがあるほか、他の類似の貯蓄（例えば、年金型の信託、預貯金や公社債等の貯蓄で年金方式により元本及び利息を受け取る契約のもの）、更には一般の貯蓄とのバランスの問題もあり、当面、このような優遇措置を設けることは適当ではないと考えられる。ただし、今後、公的老齢年金の給付の水準に大きく変化が生じる場合においては、利子課税との関連や老後生活のための他の貯蓄手段とのバランスにも配意しつつ、改めて検討することが適当である。

### ⑩ 利子・配当課税

#### ① 利子・配当課税の基本的あり方

イ 所得税は、個人のすべての所得を総合しこれに累進税率を適用することにより、負担能力に応じた公平な負担を求めるものであつて、利子・配当所得についても、本来総合課税の対象とすることが望ましいとの考え方を、当調査会としては、従来から維持してきたところである。

ロ このような考え方方に立つて、昭和55年度の税制改正において、グリーン・カード制度を採用し、これを踏まえて完全な総合課税へ移行することが打ち出された。しかし、その後、諸般の事情から、グリーン・カード制度の実施時期が3年間延期されることとなり、適正な利子・配当課税のあり方について、改めて検討する必要が生じている。

ハ このような経緯にも顧み、今後の利子・配当課税のあり方を考えるに当たつては、負担公平の確保の観点はもちろんであるが、その他各般の視点から幅広く検討を加える必要があるのではないかとの指摘がなされてきている。具体的には、金融資産選択も含めた貯蓄、投資等に与える影響の問題、利子・配当所得の性格ないし担税力の問題、貯蓄者、金融機関及び税務当局にとつての事務的負担の問題等が検討の視点としてあげられている。

① 利子・配当所得に対する課税方式のあり方を考えるに当たつては、その貯蓄、投資等に与える影響について十分配慮する必要があるとの指摘がある。

この点については、マクロ的な貯蓄水準あるいは投資水準は、多様な要因で決定されるものであり、過去の推移に照らしても、利子・配当課税の方式と総体としての貯蓄等の水準の間に、実証的に明確な相関関係を見出すことは困難であり、税制の影響を過大視することは適当でないとするのが大方の意見であつた。

ただ、税制が金融資産相互間の選択に関しては影響を及ぼすことは否定し難いとの指摘もあり、また、最近においては、貯蓄者の金利選好が強まつていると認められることを考慮すると、課税方式等の見直しが各種の金融資産間に大きなシフトをもたらすことのないよう留意することも必要である。

② 次に、利子・配当所得の性格ないし担税力に関しては、これらの所得、特に利子所得は、二次的な所得であり、インフレによる貯蓄元本の目減りの問題にも配慮する必要があることから、課税上優遇すべきではないかとの意見がある。しかし、これに対しては、利子・配当所得のような資産所得は、勤労所得よりむしろ担税力が大きいとの考え方もあり、また、インフレによる実質価値の変動の問題にしても、貯蓄元本だけに特別な配慮を行うことは均衡を失すると考えられるので、利子・配当所得について、その担税力を根拠に他の所得に比して課税上優遇することは、基本的には適当でないとする意見が大勢であつた。

以上のほか、利子・配当所得の性格に関しては、利子・配当は、資産運用の一環としての所得であるという面に着目すれば、あまり高率な課税の対象となることにはなじまないとの意見や貯蓄動機の多様性を認めるとしても、預金等は生活費を貯めた余剰部分であり、すべての利子・配当所得につい

て、何がしかの負担を求めてよいとの意見もあつた。

なお、所得税に代えて、各人の消費支出を申告させこれに課税する、いわゆる支出税をとる立場に立つて、利子・配当課税のあり方を考えてはどうかとの指摘があるが、支出税は、税制として種々の問題があり、そのような税制を前提として利子・配当課税を論議することは適当でないと考える。

- （）更に、利子・配当課税においては、貯蓄者、金融機関及び税務当局にとっての事務的負担や費用の問題について、その効果との関連も含め十分検討する必要がある。

利子・配当所得は、発生の大量性、その元本である金融商品の多様性、代替可能性等の特異性を有している。したがつて、本人確認、名寄せを確実に行い、利子・配当所得の完全な把握を行うためには、大がかりで精緻な仕組みと相当膨大な費用が必要であるとともに、貯蓄者や金融機関にも煩雑な手続を求めることとなるが、それにはやはりおのずから限界があると言わざるを得ない。

また、利子・配当所得についての把握体制が整備されたとしても、金融商品の代替性、流動性からして、他の形態の所得等に転化する可能性も高く、結局、費用対効果の問題等を総合して考えれば、利子・配当所得課税については、費用面、手続面からの限界を考慮した上で現実的かつ実行可能な制度を求めていく必要がある。

このような点にかんがみれば、事務的費用が比較的少なく、簡便でしかも確実な課税方法をとることにも十分理由のあるところである。

戦前戦後を通じて利子・配当課税について源泉分離課税制度や確定申告不要制度がとられてきたのも、一つにはこうした事情によるところが大きいと考えられる。

- ニ 以上の諸点に照らしてみれば、利子・配当所得について完全な総合課税を志向することが、実際上、最も適切な結果をもたらすものであるかどうか、この際改めて検討してみることも必要である。しかしながら、その場合においても、所得税における負担の公平のための基本的な原則である総合課税の考え方から全く離れた課税方法をとることは適当でない。

現行の所得税制は、総合課税を基本としながらも、各種所得の課税に当た

り、控除や税率等の面でそれぞれの所得の性格に応じた課税方式をとつており、利子・配当所得について、その特異性をも勘案した課税方式をとることも容認されてよいと考える。

このような観点から、今後の利子・配当課税のあり方としては、総合課税を原則とし、一部に源泉分離選択課税制度を残す現行の枠組みを維持しつつ、総合課税の税率との関連における分離課税の税率水準のあり方等を含め、制度の合理化を図つていくのが適当である、あるいは、現状に即したやむを得ない方向であるとする意見が大勢を占めた。

なお、利子・配当所得の特異性を重視する立場から、あらゆる利子・配当につき一律に分離課税を行うことが実質的な公平にもかなうとの意見もあつた。

ホ 所得税において源泉分離課税を選択した利子所得等については、現在、住民税が課税されていない。このことは、基本的には総合課税に移行する場合は解決される問題であるが、今後、これらの利子所得等について、所得税において現行の枠組みを基本的に維持する場合においては、住民税において現行の取扱いを続けることもやむを得ないとの意見もあつたが、租税負担の公平等の観点から、地方税としても課税すべきであるとの意見もあるので、この点について更に検討を加え、制度の合理化を図ることが適当である。

ヘ 利子・配当課税のあり方に関連し、固定資産以外の資産については資産課税が行われていないことにかんがみ、金融資産残高に対して課税を行うべきであるとの意見があつたが、資産課税全般について今後どのように考えていくかという基本にかかわる問題のほか、他の固定資産以外の資産とのバランスをどう考えるか等、なお慎重に検討すべき問題が多いと考えられる。

## ② 非課税貯蓄のあり方

イ 現在、非課税貯蓄として、少額貯蓄非課税制度、郵便貯金非課税制度、少額公債非課税制度及び財形貯蓄非課税制度が存在しており、非課税貯蓄残高の総額は、昭和58年3月末で226兆円に達し、個人貯蓄残高のほぼ6割を占めるに至っている。したがつて、利子・配当課税のあり方を考える場合、非課税貯蓄をどのように取り扱うかが、実質上非常に大きな比重を占めることになるので、そのあり方につき改めて検討を行う必要がある。

ロ 現行の非課税貯蓄制度は、貯蓄奨励の見地から多年にわたり継続されてきた

政策税制であり、それによる減収額は、全体の租税特別措置減収額の中で、最大のものとなつてゐる。この貯蓄奨励という政策目的に関し、我が国の高い貯蓄性向と投資水準がこれまでの経済発展を支えてきたものであり、非課税貯蓄制度が高い貯蓄性向の維持に大きな役割を果たしてきているとの指摘がある。これに対しては、資本蓄積が強調された時代はともかく、所得が増大し資本蓄積も充実している現段階においては、貯蓄優遇税制のインセンティブ効果は乏しく、貯蓄奨励という政策目的自体を見直すべきであるとする意見、貯蓄に関する税制と貯蓄水準とはそもそも関係がないとする意見等、多くの疑問が呈されており、前述のように、貯蓄水準は多様な要因で決まつてくるところから、非課税貯蓄制度と我が国の貯蓄水準との間に実証的に明確な相関関係を見出すことは困難であると指摘されている。

したがつて、貯蓄奨励のための政策税制としては、現行の非課税貯蓄制度は往時に比べてその意義が薄れてしまっていると考えられる。

なお、今後の老齢化社会に備え、国民の自助努力が重要になつてくることを考慮すべきであるとの意見もあつたが、老後生活に充てるための所得の確保の問題であれば、利子課税のあり方との関連でのみ取り上げることは適当でない。

ハ 非課税貯蓄制度は、貯蓄奨励という政策目的とは別に、所得税の課税を受けないような零細所得者の利子等について、幅広く源泉徴収を採用している我が国の利子課税制度の下で、利子の受取段階で非課税処理をする機能をも有している。

ところで、現行の非課税貯蓄制度による1人当たりの利用可能非課税貯蓄枠の総額は、1世帯当たりの平均貯蓄額を遥かに上回る高い水準にあり、現行制度は、高額所得者をより優遇する結果をもたらしている面があることに留意する必要がある。

ニ 現行の非課税貯蓄制度は、貯蓄者ごとに、しかも非課税制度ごとに限度額の管理を行うことを前提とした仕組みとなつてゐるが、その限度額の適正な管理は執行上容易ではない。この限度額管理については、貯蓄取扱機関及び税務当局の双方において相当の努力が払われているところではあるが、税務当局が限度管理に直接関与していないものがあるほか、税務当局に提出される非課税貯

蓄申告書についても、その数は膨大なものとなつており、これらをしつづけて名寄せすることは事実上限界に達している。(少額貯蓄非課税制度だけでみても、その口数は2億口にのぼり、非課税限度枠の申告総額は415兆円に達している。)

また、税務当局の調査結果でみても、預金、貯金等の種類別を問わず、仮名、借名等による非課税制度の濫用が少なからず見受けられる。

ホ 以上の現行制度の種々の問題を顧慮すると、非課税貯蓄制度について、その対象となる金融資産相互間における制度面、取扱い面の権衡にも配意しつつ、今後、その見直しを検討し、合理化を図つていくことが適当と考えられる。

見直しの検討に当たつては、現行非課税制度の枠組みの中で手続の改善を図るべきであるとする意見、零細貯蓄者の貯蓄優遇に重点を置いて制度を見直すべきであるとする意見、非課税貯蓄の仕組み自体を見直してより合理的なものとするべきであるとする意見等があつたが、なお具体的な方向に集約されるには至らなかつた。

いずれにしても、非課税貯蓄制度は広く国民の間に定着しているものであるだけに、その見直しに当たつては慎重を期することとし、現行制度を適正に利用している多数の貯蓄者の負担に著しい変更をもたらすことのないように配慮しつつ、対処していくべきものと考える。

### ③ 利子・配当所得の把握体制

イ 利子・配当所得は、以上に述べてきたとおり、発生の大量性、その元本である金融商品の多様性、代替可能性等特殊な性格を有しており、その把握は、技術的にも容易でない。利子・配当所得について、課税分にても非課税分にしてもどのような把握体制を前提とするかにより、制度のあり方もおのずと限界を画されることになるので、把握体制についてもこの際検討する必要がある。

ロ 利子・配当所得について、把握体制の方策として制度化されたグリーン・カード制度については、その実施にこぎつけるよう改めて努力すべきではないかとの意見もあるが、グリーン・カード制度はほとんどすべての国民に関係する制度であり、関係者による理解と協力や制度への信頼があつてはじめて円滑に運営されるものであるだけに、同制度がこれまでにたどつた経緯に顧みれば、当面、これに代わる把握体制を検討していくことが必要である。

ハ 我が国の利子・配当所得課税の現状をみると、現行制度の下においても源泉徴収制度、支払調書制度があり、把握体制についてはそれなりの担保措置がとられている。特に、我が国においては、主要諸外国に比し源泉徴収制度が幅広く有効に活用されていることから、課税貯蓄については、実質的にはかなりの程度把握体制が整備されていると考えることもできる。したがつて、大がかりで精緻な把握体制の仕組みの導入は、今後の課題として検討は続けることとし、当面は、現行の把握体制の充実と合理化を図ることにより対処してはどうかと考える。

## 2 法人税及び法人住民税

### (1) 負担水準

我が国の法人課税の負担水準を主要諸外国と比較すると、アメリカ、フランスよりはやや高く西ドイツよりは低くなっている。法人課税の負担水準については、既に相応の水準にあるが、総体としてみた我が国企業の国際競争力や主要諸外国における法人課税の負担水準からみて、厳しい財政事情の下で課税ベースの拡大や税率構造の適正化を含め法人課税に若干の負担の増加を求める余地も残されているのではないかと考えられる。この場合、特別の財政需要等に応じ臨時の措置として対処する際は別として、主要諸外国と比較してあまりかけ離れたものとなることは国際競争力の観点から好ましくないであろう。

### (2) 法人税の負担調整に関する基本的仕組み

現行の法人税・所得税の負担調整に関する仕組み（配当軽課制度、配当税額控除制度、受取配当益金不算入制度）については、既にこれまで詳細な検討が行われ、当面は、現行の仕組みの骨格はこれを維持することが適當であるとされたところである。その後においても、企業の資金調達、資本市場のあり方、国際資本交流等、負担調整の仕組みを検討する際の前提となる経済情勢等について特段の変化が生じているとは認められず、従来の考え方を基本的に維持することが適當である。

### (3) 税率構造

#### ① 累進税率

法人税に累進税率を導入すべきであるとの意見があるが、累進税率の適用を妥当とする考え方の基礎にあるとされる限界効用遞減や所得の再分配という観念は、本来、自然人である個人についてのみ適用できることであり、法人について

はあてはまらないと考えられる。また、税制は経済活動に対して極力中立的であることが望ましいと考えられるが、仮に累進税率を導入した場合には、税負担軽減のための会社分割を招くおそれがあること、必然的に資本規模や所得の絶対額が大きくならざるを得ない企業に相対的に不利となること等の問題を生じさせるおそれがある。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、税率は基本的には単一の比例税率であるべきである。

## ② 中小法人、協同組合、公益法人等に対する軽減税率制度等

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

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格差が制度創設当時より拡大されていること、特に協同組合、公益法人等の営む事業が一般法人の営む事業と競合している場合があること等を考慮すれば、これらの軽減税率制度については、基本税率との格差を縮小する方向で検討することが適当である。

ロ 公益法人等の課税範囲については、課税対象となる収益事業の範囲の見直しがこれまでに行われているが、今後とも、一般法人等との間で課税の不公平が生じないよう、実態に即した見直しを行つていくべきである。

また、公益法人等に対し直接拠出される金銭等はともかく、その資産の運用から生ずる果実ともいべき金融収益は、現在収益事業とされている事業から生ずる収益と経済的価値において基本的に異なるところはないこと、厳しい財政事情の下で税負担の公平を確保することが一段と重要となつてること、諸外国においても課税の例がみられること等の事情もあり、公益事業に属する金融収益に関し応分の税負担を求めるについて公益法人等の実態も十分勘案しつつ検討を行うべきである。

## (4) 課 税 標 準

### ① 引 当 金

引当金制度は、費用収益対応の考え方に基づき、費用を適正に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り、制度自体を政策税制と考えることは適当ではないが、その繰入率等については実態に即して常に見直しを行つていく必要がある。

貸倒引当金の法定繰入率については、隨時見直しが行われてきたところであるが、今後とも貸倒実績率等を勘案し見直しを行つていく必要がある。

退職給与引当金については、将来支給すべき退職金債務を勤労者の平均予定在職年数を基礎として一定の利子率で割り引いて現在価値に直した金額を引当限度額とするという現価方式の考え方方がとられている。

最近における企業の雇用の状況をみると、定年の延長等を反映して勤労者の平均予定在職年数は長期化する傾向があること、また、大規模の企業に雇用されている勤労者については、全体の平均よりも平均予定在職年数が長いと認められること等を勘案し、現行の退職給与引当金の累積限度（期末退職給与の要支給額の40%）のあり方について見直しを行つていく必要がある。

## ② 減価償却

減価償却制度の目的は、期間損益を適正に計算するために、固定資産の取得価額をその使用期間に応じて費用として配分することにある。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の意見があるが、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る。したがつて、技術的進歩による陳腐化の状況に配意しつつ資産の使用実態に応じ見直しを行うことは必要であるが、資金の早期回収等の政策的観点から見直しを行うことは法定耐用年数の考え方になじまないと考えられる。

## (5) 法人住民税の均等割

法人住民税均等割の税率については、物価水準等の推移、地域社会との受益関係等を勘案しつつ、隨時その見直しを行う必要がある。

# 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、税収入の安定的確保の要請、課税対象法人の実情等にかんがみ、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、この問題は、これまでの審議の経緯にも配慮しながら、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。

## (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、基本税率との格差を縮小する方向で検討を行うべきである。

### (3) 課税対象事業等

- ① 事業税における非課税措置及び課税標準の特例措置については、税負担の公平を確保する見地からその見直しを行うべきである。

特に、社会保険診療報酬課税の特例措置については、昭和27年に創設されて以来長期間を経過しており、また、所得税における課税の特例の見直しが行われたところでもあるので、この特例措置を廃止し、少なくとも所得税における課税の特例に準じた取扱いとなるよう改めることが適当である。

- ② 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。

- ③ 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、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 租税特別措置等

### (1) 一般的考え方

租税特別措置は、特定の政策目的を実現するため税負担の公平その他の税制の基本原則をある程度犠牲にして講じられているものである。したがつて、常時、個々の政策目的と税制の基本原則との調和を図る見地からそのあり方について吟味を行う必要がある。

### (2) 準備金・特別償却等

このような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、特に昭和51年度以降においては累年にわたり厳しい整理合理化が行われている。しかしながら、一段と厳しさを増している財政事情の下では、歳出・歳入両面にわたる一層の合理化を行うことが不可欠であり、税制面の補助金ともいるべき準備金、特別償却等の租税特別措置については、常時見直しを怠るべきではなく、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合理化を行う必要がある。更に、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。

なお、法人課税の税負担水準を論ずる場合、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。しかしながら、そもそも租税特別措置は、各国それぞれの国情、経済情勢等を前提に特定の政策目的を達成するため認められているものであり、そのような前提を無視し結果として現れる現象面だけを議論する意味はないこと、更に個々の企業ごとに特別措置の効果は異なっていること、同じ趣旨の制度が一方において特別措置とされ、他方においては本則と觀念されている場合があること等の問題があり、税負担水準を全体として比較する際に一律に機械的に参酌することはできない。

### (3) 交際費課税及び広告課税

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、交際費に対する課税は累年強化され、原則として全額が損金不算入とされているが、中小企業については一定の定額控除(資本金1,000万円以下の法人については年400万円、資本金1,000万円超5,000万円以下の法人については年300万円)が認められている。交際費課税についての基本的方向は当面維持していくべきものと考えられるが、中小企業の定額控除については、引き続きそのあり方を検討すべきである。

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、最近の支出状況、サービス課税の動向等からみて、何らかの課税を行うべきであるとの意見があるが、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、この種の課税に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、なお検討を続けるべきである。また、これに関連して、事業税における広告取扱業に対する非課税措置について見直しを行うべきであるとの意見があつた。

### (4) 社会保険診療報酬課税の特例

社会保険診療に係る費用として、実額経費のいかんにかかわらず、収入金額の一定率に相当する金額を必要経費に算入するという現行の特例は、適用対象者の数に比し減収額が大きいこと等にかんがみ、今後、廃止の方向で検討すべきであるとの強い意見がある。ただ、この問題については、昭和54年度改正において、従来の制度から、診療の実態に近い概算的な経費率及び社会保険医の特殊性を勘案して、収入金額の段階に応じた率による制度に整理合理化されたところであり、また、特例の適用を受けない者も増加してきている実情にも配意しつつ、当面は、他の諸税での取扱い等諸般の状況の推移を勘案しながら対処していくのが適当であると考える。

なお、この問題に関連し、事業税における社会保険診療報酬課税の特例措置については、既に3(3)において述べたように、これを廃止し、少なくとも所得税における課税の特例に準じた取扱いとなるよう改めることが適当である。

#### (5) キャピタル・ゲイン課税

① 土地税制については、昭和57年度改正において、譲渡所得税及び保有課税を通じて、長期安定的な制度として抜本的な改正が行われたところでもあり、基本的仕組みは、今後とも維持していくべきものと思われる。

なお、各種の特別控除、買換え制度については、制度が複雑であり、また、課税ベースを大きく浸食しているほか、政策効果も必ずしも明確でないため、整理合理化の方向で見直しを行つていくのが適当であると考える。

② 有価証券譲渡益については、現行の原則非課税を全面的に総合課税の対象に取り込むよう変更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ので、段階的に課税の強化を図つていくのが適当であり、今後、具体的にどのような改善の方策が考えられるか検討を行うべきである。

#### (6) そ の 他

① 最近の法人の申告状況をみると、全法人の約50%が赤字申告を行つている。これらの法人についても公共サービスを享受していること等から何らかの応益的負担を求めてよいのではないかとの意見がある。これについては、所得課税である法人税の性格からみて企業に対する他の租税との関係等幅広い観点から検討する必要がある。

② いわゆる使途不明金については、現在、損金不算入を原則としており、結果的に全額が課税されている。これについて、更に重課すべきではないかとの意見があるが、本来、何らかの経費としての性格を持つ支出を損金不算入とし全額を結果的に課税することは、法人税制の枠内の措置としては限界であるとも考えられる。なお、これ以上の措置を講ずる必要があるとする場合には、商法、刑法等の関連で検討されるべき問題であるとの指摘があつた。

### 5 納税環境の整備

#### (1) 基本的考え方

① 租税は、国及び地方公共団体の公共的支出を支える財政収入の根幹であり、納

税義務は憲法上の国民の義務とされている。民主主義の下では、国家は国民自らの責任で自発的に支えるべきものであり、公共サービスに要する費用は国民自らの負担で支弁すべきものであつて、納税に関する国民の協力を不可欠の前提としている。

この理念を明確に実現した制度が申告納税制度であり、戦後、我が国が納税方式の中核にこの方式を取り入れたのも、このような考え方に基づくものであつた。

② 申告納税制度は、納税者自身による税額の確定とその自主的な納付を内容とするものであるから、納税者が自らその課税標準と税額を計算しなければならないものであり、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と言うべきである。

その意味において、申告納税制度を採用している税のうち、代表的な所得税の場合について考えれば、申告納税制度とは、納税者がその取引の過程で集積された客観的な資料による裏付けのある所得金額をもつて申告することを言うものであり、これは、適正な申告水準を維持・確保するためのその他の納税協力を含めて納税者の当然の責務といえる。

③ また、この記録及び記帳に基づく申告制度の確立にとどまらず、この際、納税環境の整備の一環として、これまでの各般の論議の中から推計課税制度、立証責任のあり方、いわゆる総収入申告制、課税資料収集制度などを幅広く拾い上げ、これらに関してできる限りの整備を図ることが税負担の公平確保を図る上で不可欠であり、このような総合的仕組みがあつてこそ、申告納税制度は、円滑かつ適正に機能することができるものと考える。

④ 以上のような理念に立つところの納税環境の整備は、申告納税制度の定着と課税の公平の一層の推進を図ることにより、長期的な観点からみて所得税ひいては税制全体に対する国民の信頼をより強固なものとし、それによつて将来の安定した財政構造の確立に寄与するものであり、そのためにもまた不可欠な検討課題である。したがつて、これをもつて当面の各般の財源対策の一つとして期待することには無理があり、また、昨今の財源不足を補うための徵税強化策として批判することは当たらないと考える。

⑤ 申告納税を根幹とする現行税制の下では、国民一人一人が租税に対する正しい理解を持つことが何よりも重要なことであり、その結果としての高い納税意識と

協力が伴つて、申告納税制度は、はじめて所期の機能を發揮しうるものである。

この意味において、申告納税制度の法制上の整備を進めるに当たつては、それと併せて、納税者を含め広く国民を対象とするいわゆる社会教育において租税に関する啓蒙活動を一層推進する必要があるとともに、次代を担う児童、生徒等が学校教育の中で租税の意義を十分理解する機会を持つことが重要であると考える。

## (2) 記録及び記帳に基づく申告制度

記録及び記帳に基づく申告制度の確立を図るに当たつては、改めて法律上の義務を課すこととはせず、記帳指導の充実や青色申告制度の育成を図ることにより目的を達するようにすべきではないかとの意見もあつたが、記録及び記帳に基づく申告は申告納税制度の最も重要な基礎をなすものであり、その不可欠の要素であるということについては異論がなく、したがつて、記録及び記帳に基づく申告を制度的に整備する必要があると考える。この場合、この制度の整備は、新たな義務の創設ではなく、本来、申告納税制度に内在している納税者の責務を明確化しようとするものであり、これを確認する制度として構成すべきものであるという点について基本的に意見の一一致をみた。そして、原始記録から始まつてそれを所得計算に結び付けたものが申告所得であるということが制度的に明確にされ、社会的に確認されれば、給与所得者と事業所得者との間に見受けられる対立感ないし摩擦感の解消に役立つことになると思われる。

### ① 所得税についての記録及び記帳に基づく申告制度

#### イ 制 度 の 態 様

##### (イ) 考 え 方

事業活動を行つている者で何らかの記録のない者は、まずいないので、自らの責任において所得金額の計算ができるような最低限の記帳と記録保存は、すべての場合について要求すべきであるとする考え方もあるが、零細事業者にまで記帳義務を課すことは、その必要性とそれに伴う新たな負担とのバランスからみて必ずしも問題なしとしないので、記帳義務については納税者のうち所得金額が一定額を超える者に限定し、それ以下の納税者については単なる記録の保存義務にとどめるのが適当ではないかと考える。

#### (ロ) 記録保存制度

事業所得、不動産所得又は山林所得を生ずべき業務を行う個人(以下「個人事業所得者等」という。)で、前3年のいずれかの年分の所得税について納税義務があるとされた者その他これに準ずる者を対象として、その取引に関して作成し又は受領した記録及び書類を整理し、一定期間保存する義務を課すこととする。

#### (ハ) 記帳制度

(ロ)の義務者のうち、前3年のいずれかの年分の事業所得、不動産所得及び山林所得の合計金額が一定額を超える者を対象として、青色申告者が選択できる簡易方式による記帳よりも緩やかな記帳義務を課すこととすべきである。この場合、記帳の具体的な内容については、上述の簡易方式による記帳よりも更に記載事項や記帳方法を簡略化ないし弾力化した記帳も含めて、政府において検討すべきである。

#### (二) 確定申告との関係

個人事業所得者等が提出する確定申告書については、所得金額の計算過程を明らかにする書面の添付を求ることとする。

#### ロ 担保措置

担保措置としては、罰則ないし行政制裁による直接的な制裁と、例えば、推計課税、立証責任の分配の整備などによる間接的な履行担保策と考えられる。

まず、直接的措置については、主要諸外国では、ほぼ罰則で担保されているところから、我が国においても同様に罰則で担保すべきであるとする意見もあるが、実地調査の割合が低いところから、不公平を招くおそれがあるほか、我が國の小規模零細事業者の記帳の現状等も考慮すれば、このような直接的な制裁の導入を見送ることは、やむを得ないものと考える。

次に間接的措置については、記録保存及び記帳の程度に応じた推計課税の弾力化や減価償却の否認など課税所得計算上の不利益の採用等を考慮してはどうかとの意見もあつたが、これについては、小規模零細事業者への配慮等から、当面、このような間接的措置はとらないこととする。

なお、記録及び記帳に基づく申告制度が明文で採用されれば、課税処分取消

訴訟において、ずさんな帳簿記録を持つ納税者は、立証責任の分配や証拠提出のあり方との関連で事実上不利益を受けることもあるので、これが実質的な担保措置となるのではないかと考えられる。

## ハ 特 典

記録保存又は記帳の義務が正しく履行された場合に、何らかの特典を与えることとすべきかどうかという問題がある。

まず、課税上の特典については、記帳奨励控除等の制度を暫定的に設けることはどうかとの意見も出されたが、本来、記録及び記帳に基づく申告は納税者の責務であること、青色申告者の特典とのバランス上問題があることから、特典を与える必要はないと考える。

次に、手続上の特典については、一般論としては、①記録保存及び記帳は、申告納税制度に内在する納税者の最低限の責務であるので、手続上の特典の付与は特に必要がないとする意見と、②長期的に納税者の信頼を確保するためには、納税者と税務当局とで合理的な形で租税債務の確定手続における負担を分かち合うことが必要であるとする意見とがあつた。

具体的な手続上の特典についての考え方は、以下のとおりである。

① 更正等の理由付記については、記録保存又は記帳の程度によつては、事実上不可能な場合もありうるとともに、税務当局の事務処理上の制約があること、また、単に不動文字で示された理由のいづれかに○印を付する方式を採用するとしてもすべての場合をカバーすることは困難であるので、結局、通常の形で理由付記をせざるを得なくなる場合が多くなること、更に、帳簿記録と関連付けて更正の理由を納税者に通知する制度は、より高度な記帳を求めている青色申告制度の特典として残すべきものであること等の理由から、必要がないと考える。

② 記帳義務の導入と推計課税との関連については、記帳義務に基づき完璧な記帳をしている場合には推計課税は原則的に禁止すべきであるとする考え方があるが、推計課税の規定は、記帳がないか不正確である場合等に、真実の所得金額を合理的に求める手段を税務当局に与えているものであり、正確な記帳と納税者の協力があれば実額課税をすべきことは判例上明らかにされているところであつて、記帳義務を導入しても、特段の規定の整備を行う必要

はないと考える。

④ 帳簿調査の保障については、適正に記帳義務を果たした納税者が所得税に関する調査に際してその帳簿書類を呈示したときは、当該職員は、原則として、これを調査しなければならないこととするのが適當であると考える。

なお、記録保存義務のみを負う者の保存している原始記録等の呈示があつたときも、当該職員は、一般的にはこれを調査することとなろうが、これを法律上の義務とすることは、原始記録等には所得計算とは直接に結びつかないものも含まれ、また、税務執行上の制約もあるところから、その必要はないと考える。

## ニ 小規模零細事業者についての選択による概算所得率申告制度

記録及び記帳に基づく申告を厳格に求めるまでもないような者、例えば小規模零細事業者について、その者の選択によつて売上げ又は仕入れのいずれか一方の記帳等と概算所得率とを組み合わせて所得計算を行いこれに基づく納税申告を行うことができる制度を採用すべきであるとする考え方があるが、このような制度については、実額計算を基本とする所得税法上の原則からみて、このような新しい所得計算の方法を導入することは適當かどうか、また、概算所得率の適用を受ける納税者の範囲や業種の分類とも関連して、納税者間に不公平が生じないような概算所得率が作成できるかどうかなどの問題があるので、今後の課題として更に検討を続けることが適當であると考える。

## ② 法人税についての記録及び記帳に基づく申告制度

現在、法人税法では、公正妥当と認められる会計処理の基準に従つて益金及び損金を計算し、確定した決算に基づいて確定申告書を提出しなければならないとされており、また、その申告書に貸借対照表や損益計算書等の添付が義務付けられている。したがつて、現行法人税法では、記帳が前提とされていると解され、実態としても、当然記帳があるべき筈のものであつて、法人税法上、特に記帳義務に関する明文の規定を設ける必要はないとする考え方もあるが、個人との整合性から、記帳義務に関する規定を設けることが適當であると考える。

この場合、記帳の水準については、法人は、90%以上が青色申告をしており、また、商法その他の法律の規制を受けていることから、記帳に関する他法令が求めているレベルを踏まえつつ個人よりも程度の高いものとすべきである。

なお、記録保存の義務についても、個人の場合との整合性から、明文の規定を設けることが適当であると考える。

### (3) 他の諸制度との関係

#### イ 商法その他の法律における記帳義務等との関係

商法では、会計帳簿及び貸借対照表の作成義務を課し、更に、商業帳簿及び重要書類について10年間の保存義務を課している(同法第32条、第33条、第36条)。この記帳義務等に関する規定は、小商人を除き、大部分の法人及び個人事業所得者等に適用され、また、一部の法人については、特別の法律により、記帳義務ないし収支計算書作成義務等が課されている。

今回提案している記帳義務等とこれら商法その他の法律における記帳義務等との関係については、商法等で記帳義務が定められていても、必ずしもすべての法人ないし個人事業所得者等に適用されるものではないこと及び税法と商法等とでそれぞれ要求する記帳の目的ないし法益は異なることから、税法でも独自に規定すべきものと考える。

#### ロ 青色申告制度との関係

一般的な記録保存ないし記帳の義務を税法上導入する場合に、現在の青色申告制度との関係をどう考えるべきかという問題については、青色申告制度が現在まで大きな役割を果たしてきたことを考えると、記帳義務制度と青色申告制度とは併存させ、また、求めるべき記帳の水準に差を設けることにより、この両者を制度的に整理すべきであると考える。

納税者としては、記帳をせざるを得ないのであれば、特典のある青色申告を選択した方が有利であるとして、おのずとより高度な記帳に移行していくことが期待される。

### (3) 推計課税制度

#### ① 記録保存義務及び記帳義務との関係における推計課税制度

現行法上、推計課税に関する根拠として、所得税法及び法人税法に「財産若しくは債務の増減の状況、収入若しくは支出の状況又は生産量、販売量その他の取扱量、従業員数その他事業の規模」によりその課税標準を推計して更正決定をすることができる旨の規定が設けられている。

記帳義務等の採用に伴い、これと推計課税制度との関係をどのように構成すべ

きかという問題がある。これについては、記帳義務等を履行しなかつた者が有利になることのないよう公正維持の観点から、例えば、推計課税を記帳等の程度とも関連させて構成する等何らかの措置を講ずべきであるとする考え方もあるが、このような措置を講ずることは、記録及び記帳に基づく申告の担保措置に関連して述べたように、小規模零細事業者に対する配慮等から、当面はこれを見送るのも、やむを得ないものと考える。

## ② 法定の概算所得率による推計課税制度

小規模零細事業者についての選択による概算所得率申告制度とも関連して、法定した概算所得率を用いて更正決定により課税ができる制度を採用すべきであるとする考え方があるが、このような制度については、前述の概算所得率申告制度で述べた問題点が更に増幅されて現れてくる懸念があるほか、同業者比率等の概算所得率を用いた課税を認めている現在の推計課税制度との関係をどのように整理すべきかという問題や記録保存及び記帳の義務を履行しなかつた納税者が利得することのないような概算所得率のあり方についてどう考えるべきかという問題があるので、今後の課題として更に検討を続けることが適当であると考える。

# (4) 立証責任その他の争訟手続関係

## ① 立証責任に関する基本的考え方

イ 課税処分の取消しを求める抗告訴訟（以下「税務訴訟」という。）における立証責任の分配については、明文の規定はなく、判例の示すところであるが、判例は、民事上の債務不存在確認訴訟の例に準じ、租税債権があると主張する税務当局に課税処分の適法性についての立証責任があるとしている。ところで、通常の民事上の債権の多くは、対等の立場にある当事者間の契約によつて発生するのであるから、債権の存在を主張する者が証書その他によつてこれを立証することは容易であり、逆に、債務者に債務の不存在を立証させることは、不可能を強いることになりかねない。したがつて、判例が民事上の債務不存在確認訴訟において債権者に立証責任ありとすることは首肯できるところであろう。しかし、租税債権の場合には、債務者たる納税者は、その所得に関する十分な情報と証拠を持つてゐるのに対し、債権者たる税務当局は、所得の形成原因たる取引関係等からみて第三者であり、しかも、法律の規定に基づき国民全般に對して大量的、かつ、反覆的に課税処分を行つてゐるので、税務訴訟において

税務当局に的確な証拠の提出を求められてもその提出が困難である場合が多いばかりでなく、遂には立証できないような場合もある。

- ロ 主要諸外国における税務訴訟についての立証責任のあり方をみると、アメリカ及びイギリスにおいては納税者にあり、西ドイツでは収入金額は税務当局に、経費は納税者にあり、フランスでは税務当局が租税委員会の決定又は意思に従つて課税を行つた場合には、立証責任は納税者にあり、租税委員会の決定又は意思に反して課税を行つた場合には、税務当局にあるものとされている。なお、アメリカにおいては、立証責任を納税者に負わせることができる実質的な根拠を納税者の方へが税務当局よりも所得に関する情報と証拠を十分に持つてることに求めているといわれている。

そこで、租税債権について課税の公平確保等の観点から、一般の民事上の債権に関する立証責任と同様に扱つてよいかどうか、租税債権の特殊性を踏まえた立証責任の分配を考えられないかという点について、基本的検討の必要があるのではないかと考えられる。

これについては、憲法上の納税義務を背景とした申告納税制度の下では、納税者は、納税義務を適正に履行している旨を自ら証明する責務を負つており、私法上の債権債務関係とは異なる原則によるべきであるとする意見があつた。しかし、これに対して、我が国の場合、財政裁判所とか租税裁判所を持っている西ドイツ、アメリカとは事情を異にして、課税処分取消訴訟は行政処分の取消訴訟として通常の裁判所が管轄しており、また、民事訴訟法や行政事件訴訟法においても立証責任について特別の規定がない上に色々な説があるという状況の下では、税務訴訟についてだけ立証責任に関する明文の規定を設けるよりも、判例あるいは学説の展開に待つ方がよいとする意見や実体法規と関係なく訴訟面における立証責任のみに関して規定を設けることができるのかとの意見があつた。更に、現在の自由心証主義の下では、所得の存否不明のときに納税者に不利益を負わせるという意味での立証責任の転換を行う合理性はなお見出し難く、また、現実の訴訟の実態からみると一般的に立証責任を転換してもその効用は必ずしも十分に期待し難いとする意見もあつた。

このような論議を考慮すれば、現段階において一般的な立証責任を納税者に課すことを制度化することは見送り、判例等の今後の展開に待つこととするこ

ともやむを得ないものと考える。この点については、今回の提案により記録及び記帳に基づく申告制度が確立される場合には、納税者は取引の記録を整理して保持していることが一般的に予定される状況にあることになり、この面から、後述の証拠申出の順序の整備と相まって、今後の具体的な訴訟の展開において、納税者に立証を求める方向へ漸次進んでいくことを期待できるのではないかと考える。

## ② 証拠申出の順序に関する整備

現行国税通則法第116条は、証拠申出の順序（税務訴訟においては、裁判所が税務当局側の主張を合理的と認めたときは、原告（納税者）がまず証拠の申出をするものとする。）について定めている。この規定は、納税者は政府の行政上の決定が誤っていることを示す証拠をまず最初に持つて来る責任を負うべきであるという指摘（シャウプ勧告）に基づき設けられたものであるが、訴訟手続上、活用されているとは言えない状況にあるので、この規定の適正な活用を図り、併せて、訴訟経済に資する観点から、同条の規定を例えれば次のように改正することが適当である。

「課税処分取消訴訟においては、訴えを提起した者が必要経費の存在及びその金額その他の自己に有利な事実につき課税処分の基礎とされた事実と異なる旨を主張しようとするときは、税務署長等がその課税処分の基礎となつた事実を明らかにした日以後遅滞なくその異なる事実を具体的に主張し、併せてその事実を証明すべき証拠の申出をするものとする。

なお、その者の責めに帰すべき事由がない場合を除き、その後に提出した攻撃防禦方法は、時機に後れた攻撃防禦方法とみなして、民事訴訟法第139条の規定を適用するものとする。」

## ③ 証明の程度

推計課税処分に関する裁判例の中には、推計課税の合理性についての証明の程度について、課税の公平確保の観点からみて過重とみられる負担を要請している事例も見受けられる。

これについては、推計課税は実額による計算が不可能な場合に間接的な資料により推計するものであつて、ある程度の蓋然性をもつて満足しなければならないものであるから、その推計の方法が一般的に合理的であると認められ、裁判所が

推計の結果をもつて真実の所得金額と合致する蓋然性があるとの心証を得れば、目的が達せられたというべきであろう。したがつて、これについては、経験則上一応納得しうる程度の立証でよいとする原則が確立されることが望まれる。

#### (4) 訴訟における審理の遅延防止等

税務調査又は不服審査の段階で呈示しなかつた帳簿書類を税務訴訟の段階になつてから提出することがあるが、これは、異議申立て、審査請求、訴訟という順序で順次争点を整理してその争点を中心に審理を進めるという権利救済の趣旨に反するばかりでなく、その審理が遅延し、他の納税者の迅速な権利救済を阻害することになるという問題がある。また、税務調査の際に帳簿等が呈示されなかつたので、やむを得ず推計により課税したところ、税務訴訟の段階になつてからその呈示を拒否した帳簿等を証拠として提出し、実額による課税を主張する場合があるが、この場合にも同様の問題が生ずる。

そこで、このように税務調査又は不服審査の段階で帳簿書類を呈示しなかつた場合等に対処するため、証拠提出の制限ないし実額の主張の制限に関する規定を設けるべきであるとする意見があつたが、いわゆる実質証拠法則との関係その他法制上の問題もあるので、更に検討を続けることとし、当面は、②で述べた証拠申出に関する規定や信義誠実の原則に由来する民事訴訟法第139条（時機に後れた攻撃防禦方法の却下）の活用、証拠の評価の面での不利益な取扱い等、訴訟実務上での取扱いにより対処することが望まれる。

#### (5) その他の諸方策

##### ① 総収入金額報告書の採用

いわゆる総収入申告制として提起されている議論は、確定申告義務がありながら無申告となつている者の発見に資する等適正な課税の確保を図るために、確定申告義務の有無とは無関係に、収入金額が大きい者について何らかの申告ないし報告の義務を負わせることとしようとするものである。こうした観点に立つ場合、この制度は、新たな申告義務の導入ということではなく、現在の財産債務明細書の提出義務にならい、資料の提出制度として構成することが適當であると認められる。したがつて、例えば、「事業所得、不動産所得又は山林所得を生ずべき業務を行う者で、これらの所得に係る収入金額が一定額を超えるものは、総収入金額報告書の提出の義務があることとする。ただし、所得税の確定申告書を提

出する者は、同申告書に総収入金額等を記載することにより、上記の報告書の提出に代えることができるものとする。」というような規定を設けるべきであると考える。この場合、税務執行上の要請とこの提出義務に伴う負担とを考慮すれば、相当程度の高額の収入金額のある者に限定して導入することで十分であろう。

なお、この報告書の提出義務違反に対しては、現行の支払調書などの資料提出義務違反の場合より軽度の制裁を科することとするのが適当であると考える。

## ② 資料収集制度

税務当局が各種の手段で収集する資料は、納税者の申告あるいは無申告の適否をチェックするための重要な手がかりとなるのであるから、資料収集制度は、申告納税制度の適正な運営を確保する上で不可欠とも言うべき役割を担つていると言える。

イ 法定資料は資料名を明記して個別に法律で規定しているので、複雑多岐な経済取引の実態に弾力的に対応しきれない面がどうしても出てくるところから、税務当局が一般的な資料収集目的のために関係者に協力を要請することができるよう、協力義務に関する規定を整備すべきであると考える。

なお、現行の法定資料制度は必要に応じて順次整備されてきているところであるが、アメリカの金融機関における一定額以上の現金取引等に関する報告義務やフランスにおける銀行口座の開設等に関する報告義務等も参考として、更に充実を図る観点から、政府において具体的検討を続けるべきである。

ロ 国の官公庁間の協力については、国家行政組織法において国の行政機関相互間の協力義務が規定されているが、抽象的な規定であり、守秘義務との関係が明らかでないため、税務当局が他官庁から協力をうる上で必ずしも有効な規定として働いているとは言えない状況にあり、また、地方公共団体との関係も同様の実情にある。

これについては、フランスのように、「官公庁 及び 官公庁により許可され又はその監督に服する公企業が税務当局から情報を求められた場合には、所掌する事務に関する資料につき、守秘義務をもつて対抗することはできない」との規定を設けるべきであるとする意見もあつたが、我が国においては、行政官庁の守秘義務が行政目的を達成する上で無視できない役割を担つている面もあり、このような一般的な規定を設けることには、当面慎重を期すべきではない

かと考える。

しかしながら、例えば、経済取引及びそれに準ずるもの（官公庁へ提出される開業届等）にあつては、一般的に言つて秘匿の必要性がないのではないかと考えられ、このように税務当局に資料を開示しても、行政目的を阻害するおそれがないものにあつては、守秘義務を理由に協力を拒否することができないであろうと考える。

したがつて、税務当局は、必要があると認めるときは、官公庁及び政府関係機関に対して書類の閲覧、資料の提供その他必要な協力を求めることができる旨の規定を当面は整備することとし、更に将来にわたり、その強化を検討することが適当であると考える。

### ③ 大口・悪質な脱税者等に対する制裁

イ 適正な申告を確保するために大口・悪質な脱税者等に対してもつと厳しく臨むべきであるとする意見が強いが、これについては、刑事罰又は行政罰等を強化することと大口・悪質な脱税者を公表する制度を導入することが考えられる。

このうち、刑事罰については、既に昭和55年12月の当調査会の答申に基づき、翌56年5月に直接税の脱税犯に係る法定刑の長期を3年から5年に引き上げるという法改正を行い、主要諸外国とほぼ同水準のものとされたところであり、これ以上の強化を図ることは、適当でないと考える。

次に、現在の過少申告加算税の5%の割合ないし無申告加算税の10%の割合については、申告秩序維持のための行政制裁としては軽きに過ぎ、これにより納税義務違反の発生を防止し、もつて納税の実をあげようとする行政上の措置としては必ずしも十分ではないと考えられるので、現行の過少申告加算税等の率を二段階制とし、一部を加重して、多額の申告もれがある者等については、例えば申告もれの割合、追徴税額等に応じて現在の加算税をより高い率で賦課できるとする規定を設けるべきである。

ロ 次に、大口・悪質な脱税者を公表する制度を採用してはどうかとの意見があつたが、これについては、脱税者の氏名を公表することが、納税者意識の向上につながると考えられるかどうか、また、脱税者にこの種の社会的制裁を加えることが基本的に適当であるかどうかという問題があるので、このような制度

は、採用すべきでないと考える。

#### (4) 申告書の公示等

現在、所得税、法人税、相続税等については、所得金額等が一定額以上である申告書を提出した者につき、その氏名、住所、所得金額等を公示することとされている。この申告書の公示制度は、高額所得者等の所得金額等を公示することにより、第三者によるチェックという牽制的効果を狙うものとして、昭和25年に申告書閲覧制度に代えて導入されたものである。これについては、公示制度本来の意義が薄れしており、本制度は廃止すべきであるとする意見、税額も併せて公示すべきであるとする意見、所得金額等に代えて税額だけを公示することとしてはどうかとの意見等があり、本制度のあり方については、その存否やこれに代わるべき制度を含め今後更に検討を続けることが適当であると考える。なお、公示限度額が昭和46年以降据え置かれているところから税務執行上種々の困難が生じてきているので、当面、少なくとも、公示限度額を引き上げる必要があるものと考える。

#### (6) 地方税における取扱い

地方税については、以上に提案されている諸方策のうち、記録保存・記帳制度、申告との関係、証拠申出の順序、総収入金額報告制度、資料収集制度、大口・悪質な脱税者等に対する制裁等に係るものにつき、所要の整備を図るとともに、推計課税に関する根拠規定が設けられていない現状にかんがみこれを確認的に創設することとすべきであると考える。

## 二 資産課税の検討

### 1 相 続 稅

① 相続税については、昭和50年の改正以後課税最低限が据え置かれ、課税件数が増加してきている状況に照らし、中堅財産階層の負担に留意しつつ、今後における財政事情や所得税の取扱い等との関連において、負担の調整について検討する必要があるとする意見があつた。しかし、最近における課税の実態をみると、遺産の財産階層分布や平均的な実効税率等には格別の変化がみられないこと及び現下の厳しい財政状況等からみて、直ちに課税最低限や負担水準を見直さなければならない状況にはないと考えられる。

② 中小企業者の事業用財産等について農地と同様の納税猶予の制度を設けるべきで

あるとする意見がある。中小企業者の相続税については、既に昭和58年度の改正で当調査会の答申の趣旨に沿つて円滑な事業の承継に資する観点から所要の措置が講じられたところであり、中小企業者の事業用財産と農地とは事情が異なるので、相続税及び贈与税について納税猶予といった措置を講ずることは適当でない。仮にそうした措置を講ずる場合には、結局給与所得者のみに通常の納税を求めるになり、税制として極めて歪んだものとなろう。

## 2 固定資産税等

① 固定資産税については、住民税と並ぶ市町村税の基幹税目であるが、その市町村税収総額に占める割合は長期的に低下傾向にあり、また、諸外国における類似の税と比較しても租税総額、国民所得に対する税収の割合が必ずしも高くないこと等にかんがみれば、その充実を図る方向で検討すべきである。

なお、固定資産の評価に当たつては、引き続きその均衡化、適正化に努めるべきである。

② 土地税制の一環である特別土地保有税等については、昭和57年度の税制改正において長期安定的な税制として改正が行われたところでもあり、その基本的な仕組みは今後も維持していくべきものと考える。

③ 日本電信電話公社等に係る市町村納付金の算定標準額の特例措置については、市町村納付金の性格、市町村の行政サービスとの受益関係等を考慮すれば、その見直しを検討すべきであるとの意見があつた。

## 3 富 裕 稅

富裕税については、財産の把握や評価等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等の問題があるが、所得課税や消費課税のあり方等今後における税体系全体との関連において、引き続き幅広い検討を重ねていくのが適当である。

## 三 消費・流通課税等の検討

### 1 し好品課税

酒類については、特殊なし好品としての性格に着目して、古くから財政物資として他の物品よりも高率の税負担を求めてきたところであるが、今後とも適正な税負担水準を確保することができるよう隨時見直しを行つていくべきである。

近年、所得水準の上昇、平準化等を背景に酒類消費が多様化、均質化するに伴い、

これまでのいわゆる「高級酒」、「大衆酒」といった分け方のもつ意味は弱まり、現実にも、低価格酒の伸びが相対的に大きくなる傾向がみられる。このような事情等を考慮すれば、酒類について適正な税負担水準を確保するための見直しを行う際には、酒類間及び級別間の税負担格差の縮小を図ることが適当である。

酒類の課税方式としては、税負担の公平確保等の見地から酒類の生産、流通の実情等にも配意しつつ、従量税と従価税を適宜組み合せる仕組みが適当であると考えられるが、従量税と従価税をいかなる方式で組み合せるか、また、それぞれどのような水準とするか等については今後慎重に検討すべきものと考えられるので、当面は、税負担の公平の観点から、価格帯の広い酒類について従価税の適用範囲を拡大していくことが適当である。

## 2 個別物品・サービス課税等

① 我が国の物品税は、消費の持つ担税力に着目し、物品を課税対象として製造段階又は小売段階において課しているものであり、その税負担は、生産・流通過程を通じ最終的には、当該物品の購入者又はこれを使用して製造される物品若しくは提供されるサービスの購入者に転嫁されることが予定されている間接消費税の一つである。

物品税の課税対象については、戦後における税制改正の過程を通じ、主としてしやし品ないし比較的高価な便益品や趣味・娯楽品にしばられ、これが現行の課税対象についての考え方となつてている。しかしながら、国民の生活水準の向上に伴い、各種の物品やサービスが潤沢に供給され、その使用や消費が高度化、大量化し、また、多様化、均質化してきている状況を考慮すると、物品税の課税対象に関するこれまでの考え方は、このような実態に対応できなくなつていると考えられる。

したがつて、物品税の課税対象については、現行の考え方のように狭い範囲に限定することなく、消費の持つ担税力に着目して課税するという物品税の基本的性格に立ち返り、最近における消費の実態等を踏まえ、その範囲を拡大していくことを検討する必要がある。具体的には、これまで通り新規に開発された物品等を積極的に課税対象に取り入れていくほか、その使用、消費の実態やそれからもたらされる便益等からみて税負担を求めることができると認められる物品を、産業経済に及ぼす影響等に十分配意しつつ課税対象に取り入れることが適当である。

消費のサービス化が進展している最近の状況を考慮すると、運輸、通信等を含め

各種のサービスに対する課税のあり方について幅広く検討すべきであるとの意見があつた。

- ② 地方税においても、最近における消費の実態等を考慮し消費・サービス課税の拡充を図ることが必要であり、料理飲食等消費税、娯楽施設利用税等現行の消費・サービス課税についても必要に応じ、その税負担を引き上げるとともに、課税対象範囲を拡大する方向で検討することとする。
- 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、普遍性を有する税であるので、少なくとも現行の負担水準を維持すべきである。なお、今後、消費・サービス課税の拡充について幅広い検討が行われる場合には、そのあり方についても検討すべきである。

また、電気税の非課税措置については、社会経済情勢の変化に即応して、整理合理化を行うべきであるとの意見があるが、これを行う場合には物価など国民経済に及ぼす影響等についても配慮すべきであるとの考え方もあるので、これらを踏まえながら必要な見直しを行うことが適当である。

- ④ 地方税のうち、娯楽施設利用税、狩獵者登録税、鉱区税等の定額により課税されているものについては、所得、物価水準の推移等に応じて、その負担が適正なものとなるよう隨時その見直しを行うことが必要である。
- ⑤ ギャンブルに対する課税については、従来から指摘されている収益金の配分の適正化の問題等を含め今後更に検討することとする。

### 3 流通税等

- ① 印紙税については、最近における経済取引の進展等に伴い負担の公平・適正化の観点から見直すべき面が生じているとの指摘があるので、課税範囲や適用税率のあり方について今後引き続き検討することが適当である。なお、印紙税は、広く経済取引に関する文書に課される流通税であつて自主納付制度をとつてることから、今後とも簡明な制度を維持するよう留意する必要がある。また、旅券等に対する課税についても今後引き続き検討することとする。
- ② 有価証券取引税については、国際的な資本取引の円滑化等の観点から負担を引き下げる必要であるとの意見があるが、現下の厳しい財政事情の下においては、その負担を引き下げるとは適当でないと考える。今後における負担水準については、主要諸外国における税率水準、資本市場の動向、財政の状況等を勘案しつ

つ慎重に検討すべきである。

- ③ 登録免許税については、定率税率によつて課税するものが大部分を占め、その税率水準は流通税として既にかなりの水準にあるものと認められるが、定額税率によつて課税するものは、所得水準の上昇等に伴いその負担水準が低下する傾向にあることは避けられないので、適宜その見直しを行う必要があろう。
- ④ 不動産取得税については、流通課税の拡充の見地から、今後負担の増加を求める方向で検討すべきである。
- ⑤ 木材引取税については、輸入材との課税の均衡等から、これを廃止すべきであるとの意見もあるが、山林所在市町村の地域の特性と応益原則に適合した税であり、財源に乏しいこれら市町村においては、極めて貴重な財源となつてゐることにかんがみ、これを存続させることとすべきである。
- ⑥ 事業所税については、その後の社会経済情勢の推移等に伴い、人口、企業の集積状況、都市施設の整備の必要性等からみて、現行の課税団体とほぼ同様の都市もあると認められるので、その課税団体の範囲のあり方について、事業所税の性格等を踏まえつつ、検討すべきものと考える。
- ⑦ 自動車運転免許に対する課税については、都道府県公安委員会の行う運転免許証の交付によつて自動車等の運転が可能となる利益を受けること及び交通規制、交通安全対策等に係る地方団体の財政需要が急増していること等にかんがみ、これを道府県税として導入する方向で検討すべきであるとの意見があつた。  
なお、これを導入することは適當でないとの意見もあつた。

#### 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意し、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うるが、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、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。これに対し、一方、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にかんがみ、道路の計画的整備を円滑に進めるため、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。

(大蔵省印刷局製造)