

昭和 63 年 4 月

税制改革についての中間答申

税 制 調 査 会

まえがき

税制調査会は、昭和 62 年 11 月 12 日の第 1 回総会で、内閣総理大臣から、長寿・福祉社会の維持のため所得・消費・資産等の間でバランスのとれた税体系を構築することを目的とした諮問を受け、爾来、地方公聴会を開催して直接国民の声に接するなど広く税制全般にわたり検討を重ねてきたところであるが、その審議結果を、昭和 63 年 4 月 28 日の第 20 回総会において、「税制改革についての中間答申」としてとりまとめ、これを即日、内閣総理大臣に提出した。

この間、開催された会合は、総会 20 回(参考人からの意見聴取 4 回を含む。)、直接税特別部会 13 回、間接税特別部会 14 回、基本問題小委員会 8 回、納税者番号等検討小委員会 4 回、運営小委員会 4 回の合計 63 回に及んでおり、また、別途、地方公聴会を全国 25 か所で開催したところである。

本書は、この答申を印刷に付したものである。

税制改革についての中間答申

昭和63年4月28日

内閣総理大臣 竹下登殿

税制調査会会長 小倉武一

昭和62年11月12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

1 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 飯 田 経 夫	後 藤 基
五 十 畑 隆	小 松 勇 五 郎
○石 弘 光	佐 治 敬 三
大 谷 健	○鈴 木 隆
大 宅 映 子	○高 原 須 美 子
○大 山 昊 人	田 渕 節 也
○小 倉 武 一 實	○土 屋 佳 照
織 本 秀 實	寺 田 千 代 乃
勝 岡 保 夫	端 田 泰 三
○加 藤 一 郎	濱 口 光 輝
○加 藤 寛	○土 方 武 吉
鎌 田 要 人	真 柄 栄
河 合 良 一	山 下 真 臣
栗 原 聖	○山 田 精 吾
○河 野 光 雄	○吉 國 二 郎

なお、千野宜時及び歌川令三は途中辞任し、田淵節也及び後藤基がそれぞれこれに代わり委員に委嘱された。

特別委員 ○飯 島 清	永 田 敬 生
○牛 尾 治 朗	新 飯 田 宏
江 副 浩 正	播 久 夫
岡 田 卓 也	廣瀬 一 郎
○貝 塚 啓 明	廣瀬 嘉 夫
金 子 宏 宏	藤 田 晴 卓
清 宮 龍 見	細 見
公 文 俊 平	松 尾 好 治

堺屋太一 ○松本作衛
武田亨 三宅久之
立山武司 横河正三
田中里子 渡部昇一
中川幸次

(○印を付した委員及び特別委員は、 基本問題小委員会に 所属した委員及び特別委員である。)

2 本答申の審議に当たり、 当調査会の求めにより総会に出席し、 意見を述べた者は次のとおりである。(敬称略)

(1) 第7回総会(昭和62年12月8日)

美里美寿々(ニュースキャスター)
宮入正則((株)宮入社長)
名井博明(全日本民間労働組合連合会政策局長)
米原淳七郎(広島大学経済学部教授)
清水信次(日本チェーンストア協会会长)

(2) 第8回総会(昭和62年12月9日)

舛添要一(東京大学教養学部助教授)
長谷川徳之輔((財)建設経済研究所常務理事)
丸田芳郎(花王(株)社長)
飯塚毅(公認会計士・税理士)

(3) 第17回総会(昭和63年4月5日)

猪口邦子(上智大学法学部助教授)
清水鳩子(主婦連合会事務局長)
本間正明(大阪大学経済学部教授)
前川哲夫(日本労働組合総評議会生活・社会保障局長)
渡辺淳一(作家)

(4) 第18回総会(昭和63年4月8日)

正村公宏(専修大学経済学部教授)
能登勇(全国商工会連合会専務理事)
村松敦(日産自動車(株)専務取締役)

林 俊範 ((社)日本貿易会常務理事)

岡 本 良平 (百貨店協会常務理事・(株)さいか屋社長)

3 本答申の審議に当たり開催された公聴会において、意見を述べた者は次のとおりである。(敬称略)

(1) 大阪公聴会 (昭和 63 年 2 月 8 日)

石 原 利 昭 (大阪労働総同盟会長)

川 上 哲 郎 (住友電気工業(株)社長)

近 藤 駒 太 郎 (大和屋織維工業(株)社長)

笑 福 亭 仁 鶴 (落語家)

中 谷 巍 (大阪大学教授)

平 岡 龍 人 (清風学園常務理事)

曲 田 誠 克 (松崎食産(株)営業部長)

丸 野 豊 子 (主婦)

山 川 茂 夫 ((株)阪急百貨店社長)

(2) 亀田公聴会 (昭和 63 年 2 月 8 日)

古 泉 榮 治 (亀田製菓(株)会長)

佐 藤 昭 平 (亀田町農業協同組合組合長)

佐 野 甫 (新潟商工会議所専務理事)

立 川 藤 太 郎 (立川織物工場事業主)

林 紀 一 郎 (新潟市立美術館館長)

若 杉 正 (新潟日報社論説副委員長)

(3) 宮守公聴会 (昭和 63 年 2 月 13 日)

阿 部 文 右 エ 門 (農業)

及 川 芳 男 (自営商店主)

菊 池 清 子 (主婦, 酪農)

工 藤 勝 子 (主婦, 農業)

登 坂 慶 子 (筝曲大師範)

(4) 東伯公聴会 (昭和 63 年 2 月 13 日)

石 指 久 美 子 ((有)丸神海産社長)

河 越 行 夫 (宝製菓(株)副社長)

中山 精一 (鳥取大学教授)

花本 美雄 (東伯町農業協同組合組合長)

斧谷 寅之亮 ((株)斧谷晴壱商店社長)

(5) 札幌公聴会 (昭和63年2月15日)

伊藤 猪五郎 (ホクレン農業協同組合連合会会長)

佐野 仁 (フジヤ洋装(株)社長)

武井 正直 ((株)北洋相互銀行社長)

所哲也 (北海道大学経済学部長)

中村 勇 (日本炭鉱労働組合北海道地方本部委員長)

長沢トミエ (主婦)

(6) 越谷公聴会 (昭和63年2月15日)

奥田 義 (テレビ埼玉報道制作局長)

小沢 遼子 (評論家)

金子 泰義 ((株)協和設備専務取締役)

草野 正一 (東武交通労働組合春日部支部支部長)

佐藤 伸 (税理士)

山崎 昭二 (ひな人形製造)

(7) 北九州公聴会 (昭和63年2月17日)

君原 健二 (新日本製鉄(株)八幡製鉄所勤務)

局哲平 ((株)井筒屋会長)

林国昭 (福岡県労働総同盟会長)

松養邦榮 (養護老人ホーム長寿園園長)

村口年典 ((資)中屋敷材木店代表社員)

村田喜代子 (作家)

山田勝次 (東陶機器(株)会長)

(8) 名古屋公聴会 (昭和63年2月18日)

甘利 公雄 (中部経済連合会副会長)

佐々木千賀子 (主婦)

鈴木正雄 ((株)松坂屋社長)

瀧季夫 (瀧定(株)社長)

竹 内 信 仁 (名古屋大学助教授)
柘 植 幸 錄 (愛知労働総同盟会長)
長 谷 川 球 曼 (日東産業(株)社長)
馬 見 塚 讓 (トヨタ自動車(株)勤務)

(9) 東吉野公聴会 (昭和 63 年 2 月 18 日)

勝 城 悅 郎 (開業医)
栗 山 亮 作 (金久商事(株)社長)
阪 本 龍 兒 ((株)南都銀行頭取)
曾 羽 豊 (製材業)
中 田 美 佐 子 ((株)吉忠社長)
船 津 慶 二 (小川森林組合組合長)

(10) 坂出公聴会 (昭和 63 年 2 月 19 日)

岡 崎 達 一 ((株)坂出国際ホテル専務取締役)
加 治 美 夫 (日本労働組合総評議会香川県地方評議会議長)
加 藤 達 雄 ((財)四国民家博物館理事長)
榎 久 雪 ((有)サカキ食品社長)
浜 崎 八 重 子 (主 婦)

(11) 砺波公聴会 (昭和 63 年 2 月 22 日)

大 江 孝 一 (砺波市農業協同組合組合長)
塙 井 外 喜 子 (主 婦)
新 田 瞩 治 朗 (日本海ガス(株)社長)
丹 羽 昇 (富山大学助教授)
南 義 弘 (トナミ運輸(株)社長)

(12) 岐阜公聴会 (昭和 63 年 2 月 22 日)

市 原 敬 夫 (川崎岐阜協同組合勤務)
加 藤 卓 男 (陶芸家)
高 井 武 雄 ((株)マル井・高井社長)
高 橋 慶 太 郎 ((株)大慶社長)
田 口 利 夫 (西濃運輸(株)会長)
毛 利 勇 (岐阜県労働組合評議会事務局長)

森 口 祐 子 (プロゴルファー)

(13) 湯布院公聴会（昭和 63 年 2 月 23 日）

大 谷 ユ フ コ (主 婦)

小 手 川 力 一 郎 (フンドーキン醤油(株)会長)

近 藤 和 義 (農 業)

志 賀 欽 二 ((株)大分丸食社長)

立 花 旦 子 (弁護士)

溝 口 薫 平 ((株)旅館玉の湯社長)

(14) 横浜公聴会（昭和 63 年 2 月 24 日）

飯 田 敬 (旭興業(株)旭自動車学校勤務)

岩 渕 閑 子 (主 婦)

江 川 卓 ((株)江川企画取締役)

菊 地 和 人 ((株)東急ストアあざみ野店店長)

関 口 正 俊 (神奈川県地方労働組合評議会事務局次長)

蓮 沼 茂 (日産自動車(株)本社勤務)

(15) 会津若松公聴会（昭和 63 年 2 月 25 日）

賀 川 玲 子 (主 婦)

川 添 由 実 代 (旅館「東鳳」専務取締役)

新 城 猪 之 吉 (末広酒造(株)社長)

高 橋 雄 次 (富士通労組会津支部執行委員長)

松 本 紳 義 (松本産業(株)社長)

(16) 那覇公聴会（昭和 63 年 2 月 26 日）

池 宮 城 秀 正 (琉球大学助教授)

上 間 新 勇 (オリオンビール(株)勤務)

浦 崎 幸 子 (主 婦)

大 城 孝 雄 (全山形屋労組沖縄山形屋支部支部長)

川 満 久 雄 (農 業)

尚 証 ((資)桃原農園社長)

宮 里 定 三 ((有)沖縄ホテル社長)

- (17) 福山公聴会（昭和63年3月1日）
- 伊原木一衛 ((株)天満屋社長)
金子敬生 (広島経済大学教授)
北村浩子 ((株)キンスイインターナショナルリゾート社長)
桑田束稻 (広島県農業協同組合中央会会長)
小林政夫 (日東製綱(株)社長)
- (18) 京都公聴会（昭和63年3月2日）
- 伊部京子 (和紙造形作家)
中川文一郎 (洋装店「サニー」経営)
中西美世 ((株)鼓月会長)
西村大治郎 (千吉(株)社長)
堀場雅夫 ((株)堀場製作所会長)
矢野暢 (京都大学東南アジア研究センター教授)
- (19) 鉄路公聴会（昭和63年3月3日）
- 伊藤勝治 (太平洋炭礦(株)鉄路鉱業所勤務)
大滝重美 (大勢漁業(株)社長)
栗林定徳 (三ツ輪運輸(株)会長)
高橋良治 (鉄路市鶴公園飼育専門員)
三宅嘉子 (専修大学北海道短期大学教授)
- (20) 荒川公聴会（昭和63年3月3日）
- 折原征一 ((株)折原製作所社長)
金重信裕 (造船重機労連東京地方協議会副会長)
栗原正雄 (栗原紙材(株)社長)
小林陽太郎 (開業医)
増野鋼四郎 ((株)増野製作所社長)
森いし (更生保護婦人会役員)
- (21) 福岡公聴会（昭和63年4月11日）
- 新木文雄 ((株)福岡銀行頭取)
片岡了 (三菱重工業(株)長崎造船所勤務)
坂本喜朗 (佐賀駅構内営業(有)新玉社長)

中牟田栄蔵 ((株)岩田屋社長)
林国昭 (福岡県労働総同盟会長)
丸山高満 (福岡大学教授)
森十四子 (消費生活コンサルタント)
山下国誥 (西日本新聞社編集委員兼論説委員)

(22) 札幌公聴会 (昭和63年4月12日)

大竹実 (岩田建設(株)常務取締役)
富田嘉市 ((株)室蘭魚市場社長)
中村幸治 (向後鉄工(株)勤務)
早見弘 (小樽商科大学教授)
明円高志 (滝川通運(株)社長)
森尾昇 (全北海道労働組合協議会議長)
森本正夫 ((学)北海学園理事長)
山本順子 (北星学園女子短期大学教授)

(23) 高松公聴会 (昭和63年4月12日)

籠池宗平 (弁護士)
神森智 (松山商科大学教授)
北野亮子 (北野エンジニアリング(株)社長)
高嶋義弘 (香川労働総同盟書記長)
三浦聖人 (三豊証券(株)勤務)
三好久子 (高松市消費者団体連絡協議会会長)
山崎和孝 ((株)川村時計店社長)
山田琢三 (農業)

(24) 大阪公聴会 (昭和63年4月13日)

阿部美智子 (主婦)
上山善紀 (近畿日本鉄道(株)会長)
太田修啓 (住友金属工業(株)和歌山製鉄所勤務)
大西隆 (大西衣料(株)社長)
岡本知明 (総評大阪地方評議会議長)
釜本邦茂 ((株)釜本スポーツ企画代表)

中 井 善 夫 (川崎重工業(株)専務取締役)

森 口 親 司 (大阪大学教授)

㉕ 名古屋公聴会（昭和 63 年 4 月 14 日）

岩 中 寿 美 (津市婦人会連絡協議会副会長)

小 田 桐 勝 巳 (愛知県中立系労働組合連絡協議会議長)

小 野 木 三 夫 ((株)トーカイ社長)

河 嶋 勝 二 (プラザー工業(株)社長)

末 重 正 行 (南山大学教授)

鈴 木 正 男 (新光監査法人代表社員)

高 橋 雄 一 郎 (起立木工(株)社長)

福 田 勝 好 (濃飛倉庫運輸(株)勤務)

目 次

	頁
は じ め に.....	1
第一 基本的考え方.....	4
1 税制改革の必要性.....	4
2 望ましい税体系のあり方.....	5
3 税制改革に当たつての基本的考え方.....	7
(1) 税制改革の基本原則.....	7
(2) 税制改革と行財政.....	8
第二 個別 の 検 討.....	9
一 個人所得課税の負担軽減・合理化.....	9
1 基本的考え方.....	9
2 税率構造.....	10
(1) 所得税.....	10
(2) 個人住民税.....	11
3 人的控除.....	12
(1) 所得税.....	12
(2) 個人住民税.....	13
4 給与所得控除.....	14
5 物価調整減税制度(インデクセーション).....	15
6 そ の 他.....	16
二 負担の公平の確保.....	16
1 基本的考え方.....	16
2 適正な申告水準の維持向上策.....	17
(1) 税務執行体制の充実.....	17
(2) 執行に関連する制度面の整備.....	17
(3) 納税者番号制度.....	18

3 個別事項の検討	19
(1) 有価証券譲渡益課税	19
(2) 社会保険診療報酬課税の特例	22
(3) みなし法人課税制度	23
(4) 土地取得に係る借入金利子の損金算入制限措置	24
(5) 公益法人課税	25
(6) 赤字法人課税	26
三 資産に対する課税の適正化	27
1 相続税及び贈与税の軽減・合理化	27
(1) 基本的考え方	27
(2) 相 繙 稅	28
(3) 贈 与 税	30
2 土 地 税 制	30
(1) 基本的考え方	30
(2) 土地保有課税等	31
(3) 借入金による土地取得等に伴う税負担回避行為への対応	31
(4) 土地譲渡所得課税	32
四 望ましい間接税制度	33
1 売上税をめぐる反省	33
2 基本的考え方	34
3 間接税改革について指摘されている問題点の検討	36
(1) 所得に対する逆進性	36
(2) 物 価 上 昇	37
(3) いわゆる歯止め	38
4 新しい方式の間接税の導入	38
(1) 間接税改革の検討基準	38
(2) 諸類型の検討	39
(3) 多段階課税の検討	41
(4) 新しい方式の間接税の具体的な仕組み等についての検討	43

5 既存の間接税の取扱い	48
(1) 個別物品・サービス課税	48
(2) し好品課税	49
(3) 流通税等	51
(4) 特定財源等	52
(5) 事業税の外形標準課税との関連等	53
五 国際的視点に立つた法人税制の確立	53
1 基本的考え方	53
2 税率	55
(1) 基本税率	55
(2) 中小法人、公益法人等に対する軽減税率	55
(3) 配当軽課税率	55
3 受取配当益金不算入制度	56
4 課税ベース等	57
(1) 引当金	57
(2) 減価償却	58
(3) 租税特別措置	58
(4) 外国税額控除	59
5 事業税	60
(1) 外形標準課税	60
(2) 課税対象事業	60
税制改革についての中間答申[要約]	61～75

はじめに

1 答申の趣旨

税制の抜本的見直しは国民的課題である。

税制調査会は昨年11月12日、内閣総理大臣から、長寿・福祉社会の維持のため所得・消費・資産等の間でバランスのとれた税体系を構築することを目的とした諮問を受け、爾来、今日まで、地方公聴会を開催して直接国民の声に接するなど広く税制全般にわたり審議を重ねてきた。今、我々は次のように考えている。

- (1) 現行の所得税、法人税、間接税等には様々な問題点があり、また、直接税に依存する傾向が強まっていることもあるて国民の間に不公平感や重税感などを募らせている。また一方、財政は巨額の公債残高を抱えながら高齢化社会への対応等の要請に直面している。
- (2) こうした情勢を踏まえて、当税制調査会としては今回の抜本改革に当たり所得税、個人住民税について年々負担感が増えないように累進を緩和するとともに、中低所得者層の負担にも配慮して昨年9月に引き続き一層の減税を行うことが必要であると判断した。

また、負担公平の確保への国民の声に前向きに取り組むこととし、有価証券譲渡益を原則課税とするほか、様々な税負担回避行為への対応策を講じ、さらに、現在の個別間接税の矛盾を是正する緊急性も考慮すると国民に広く薄く安定的な負担を求める新しい消費税の導入は必要やむを得ないと判断した。

相続税・法人課税についてもそれぞれの直面する問題を解決すべく、思い切った措置を講ずることとした。

(3) 具体的には、

- ① 個人所得課税における所得税の最低税率の適用対象所得の範囲の大幅な拡大等の累進緩和及び人的控除の引上げ
- ② 有価証券譲渡益の原則課税化等の負担の公平確保措置
- ③ 相続税について配偶者の生活の安定にも配慮した負担軽減
- ④ 土地をめぐる税負担回避行為の抑制等の土地関連税制の見直し
- ⑤ 消費に広く薄く課税する消費税制度の導入と簡素・中立等の要請に応えた仕組みの工夫

⑥ 國際的視点に立つた法人税率の引下げ及び課税ベースの拡大等を提言しているところである。

(4) 以上の措置を講ずることにより、所得・消費・資産等の間のバランスのとれた税制を構築し、もつて21世紀に向けて国民が公平感をもつて納税しうるような安定的かつ信頼感のある税体系を実現することが我々の課題である。

なお、今回の税制改革は、行財政改革の一層の強力な推進を前提とし、全体としての租税負担率の上昇を目指すことなく行われるものであることを改めて明らかにしておきたい。

2 作成の経緯

(1) 当調査会は、昭和62年11月12日、内閣総理大臣より次のような諮問を受けて税制全般にわたる検討を進めてきた。

「今後の高齢化社会の到来、経済の一層の国際化を展望するとき抜本的な税制改革の実現は避けて通れない課題であり、経済の活性化に配意しつつ、長寿・福祉社会をより確実なものとして維持していくためには、所得・消費・資産等の間で均衡がとれた安定的な税体系を構築することとし、早急に成案を得る必要がある。

『税制の抜本的見直しについての答申』に示された考え方及びその後現在に至るまでの諸情勢の進展を踏まえ、所得・法人・資産及び消費課税等についてその望ましい税制のあり方と実現に向けての具体的な方策につき審議を求める。」

(2) 昭和62年11月12日の第1回総会を皮切りに、昭和62年中には13回の総会を開催し、本年に入つてからは、直接税特別部会、間接税特別部会の二つの特別部会、納税者番号等検討小委員会等において検討を重ねてきたところである。

(3) 2月5日には、「税制改革の基本課題」を公表した上、2月8日から3月3日の間、全国20か所において地方公聴会を開催し、各界各層の方々から広く税制に関する意見、要望等を聴取するとともに、意見交換を行つた。

(4) 3月25日には、税制改革問題について考える際の参考に供するため「税制改革についての素案」をとりまとめ、4月5日・8日の両日の総会において各界有識者からの意見聴取を行うとともに、4月11日から14日までの4日間、全国5か所で再度、地方公聴会を開催した。また、各都道府県ごとに置かれた約250名の税制モニターからも、地方の実情を踏まえた意見、要望等が提出された。

(5) 以上のような経過を経て、当調査会は議論の集約へ向け更に検討を重ね、とりまと

めに入り、昭和63年4月28日の第20回総会において「税制改革についての中間答申」として決定した。

- (6) 税制の抜本的見直しに寄せられる国民の期待は多大なものがある。当調査会は、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を求める努力を重ねつつ更に改革像の具体化に向けて審議を続けていく。我々としては、提言が一体として成案にとりまとめられ、かつ、適切に実施に移されるよう、政府に対し特段の配慮を要請するものである。

第一 基本的考え方

1 税制改革の必要性

(1) 昭和 25 年のシャウプ勧告に基づく税制改革を原点とする現行税制には、近年、様々なゆがみが目立つてきている。

これは、戦後、我が国の経済・社会が、産業・就業構造の変容、所得水準の上昇・平準化、消費の多様化・サービス化、経済取引の国際化等、著しく変化してきた反面、税制については基本的な見直しがなされずにきたため、税制と経済・社会との間に不整合が生じてきていることによるものと考えられる。

過去数十年間の所得水準の上昇・平準化には著しいものがあるが、我が国の所得課税は、その累進度がかなり強いこと、様々な特別措置が講じられていること、課税所得の捕捉にアンバランスがあること等のため、給与所得に税負担が偏り、サラリーマンの重税感・不公平感が募つてきている。

また、最近においては地価高騰や証券市場の動向を反映し土地、株式等の資産に対する負担のあり方について社会的関心が高まっているが、資産所得に対する課税が必ずしも十分でないことが税制に対する不満を一層高めている。他方、昭和 50 年以来見直しが行われていない相続税については負担の軽減を求める声が強くなっている。

消費に対する課税の現状をみても、税収のウエイトが著しく低下する中で、現行の物品税等の個別消費税には課税品目や税負担にアンバランスが目立ち、最近における消費パターンの多様化やサービス化の進展の実態に対応しきれていない。また、個別消費税のみに依存する間接税制度は、今や我が国以外の先進国には例がみられず、諸外国との制度の相違が、酒税に象徴されるように対外的な摩擦を惹き起こしている。

経済取引が国際化している中で、法人税率が国際的にみて高水準であることも、企業の活力維持という面で、もはや無視しえなくなつていると言えよう。

以上のような現行税制のゆがみを放置する場合には、サラリーマンを中心とする納税者の重税感・不公平感は一層深刻化し、また、税制の経済活動に対する中立性が損なわれ、ひいては税制への国民の信頼そのものが揺らいでしまうおそれがある。

今や単なる減税策ではなく、現行税制の部分的な手直しを超えた税制全般にわたる制度の改革が求められている。

- (2) さらに、21世紀を展望した中長期的視点からは、本格的な高齢化社会の進展、経済・社会の一層の国際化に目を向ける必要がある。

人口の高齢化が世界に例をみない速度で進展する状況の下で、現行制度を前提とすると、社会保障給付が急速に増加するものと見込まれ、これに伴い社会保障負担についても相当の増加が予想されている。税負担の面でも、現行税制のままでは、勤労所得に対する税負担はますます増大するものと予想される。これらの結果、国民の負担は、働き手世代の稼得する勤労所得に対する直接的な負担へ一層偏ることとなり、納税者の重圧感・不公平感は深刻化し、勤労意欲や納税意欲が阻害されるといった事態を招きかねない。

また、経済の国際化が一層進展する中で、現行税制を放置する場合には、企業に対する税負担水準の国際的格差から、いわゆる経済の空洞化といった現象を生じたり、間接税制度の諸外国との相違から、対外的な摩擦が深刻化したりするおそれがある。

以上のような事態を避け、今後の経済・社会の変貌、国際的責任の増大等に十分対応しうる税制のあり方という観点からも、税制改革により国民が公平感をもつて納税しうるような安定的かつ信頼感のある税制を構築することが求められている。

2 望ましい税体系のあり方

- (1) 「税制の抜本的見直しについての答申（昭和61年10月）」（以下「抜本答申」という。）でも指摘したように、いかなる税目もそれぞれの長所を有する反面、何らかの問題点を有することは避け難く、税収が特定の税目に依存しすぎる場合には、その税目の抱える問題点が増幅され、税負担の公平な配分を妨げ、国民経済に悪影響を及ぼしかねない。

したがつて、税制改革に当たつては、所得・消費・資産等に対する課税を組み合わせた税体系の望ましいあり方について考える必要がある。

- (2) 税体系における所得・消費・資産等に対する課税の比重は、あらかじめその望ましい割合を固定的に決められるものではなく、その時々の個々の税制の仕組み及びその下での経済諸活動の推移に応じて変化するものであるが、上に述べた現行税制のゆがみは、税収構成の変化に集約的に反映されている。財政が大量の公債発行へ

の依存を余儀なくされ、本格的な税制改正がほとんど行われなくなつた昭和50年度以降について具体的な計数でみると、国税については、

- ① 個人が所得を稼得する段階での所得課税(利子、配当及び土地譲渡に対する資産所得課税を除く。)の国税収入に占めるウエイトは、昭和50年度の26.3%から61年度の30.4%へと上昇している。
- ② 稼得した所得の処分段階である消費課税のウエイトは、昭和20年代、30年代には概ね40%台であつたが、その後、ほぼ一貫して低下を続け、50年度には26.8%と所得課税とほぼ同じとなつた。61年度には20.0%へと更に低下し、所得課税のウエイトをかなり下回るに至つている。
- ③ 資産に対する課税(利子、配当及び土地譲渡に対する資産所得課税を含む。)のウエイトは、昭和50年度の17.5%から61年度の19.1%へと上昇している。なお、昨年9月の税制改正において、利子課税及び土地についての登録免許税の見直しが行われており、このウエイトは更に上昇してきているものと考えられる。
- ④ 法人所得課税のウエイトは、昭和50年代以降概ね30%前後で推移してきている。

また、地方税についてみると、

- ① 個人所得課税の地方税収入に占めるウエイトは、昭和50年度の26.3%から61年度の29.5%へと上昇し、
 - ② 消費課税等のウエイトは、昭和50年度の20.0%から61年度の17.2%へと低下し、
 - ③ 資産課税等のウエイトは、昭和30年代、40年代に低下したが、50年代以降概ね25%前後で推移し、
 - ④ 法人所得課税のウエイトは、昭和50年代以降概ね28%前後で推移してきている。
- (3) 以上の推移をみると、稼得段階での所得課税と処分段階での消費課税との関係が大きく変化してきていることが注目され、このように税体系の中で負担が給与所得をはじめとする個人の稼得所得に偏ってきた結果、納税者の重税感・不公平感が高まつているものと考えられる。こうした事態は、現行税制を放置する場合にはますます深刻化することとなろう。

所得課税は、所得水準に応じ累進的な負担を求めることができ、垂直的公平に資する特徴を有しているが、把握の状況如何によつては、実質的には公平が確保でき

ない場合も生じうる。同じ額の所得であつても、税負担に差異を生ずるという水平的公平上の問題である。他方、消費課税は、累進的な負担を求めるににくい反面、給与所得者であれ、事業所得者であれ、所得把握の状況如何によらず、消費の大きさに応じて比例的な負担を求めることができ、水平的公平に資するといった点が指摘される。近年、所得水準の上昇と税負担の増大に伴い、水平的公平への関心が高まっているが、過去の所得課税と消費課税との比重の変化により、税制全体としては、水平的公平を確保する側面が弱まつてきていているということができる。

また、消費課税は勤労意欲、事業意欲に対し比較的中立的であるが、所得課税は、累進度がきつい場合には、勤労意欲等に対し大きな影響を与えかねないと指摘がある。

所得課税は税体系において引き続き基幹的役割を果たすべきものと考えられるが、以上を踏まえれば、税制改革に当たつては、所得課税において負担の公平を図る措置を講ずるとともに、税体系全体として実質的な負担の公平に資する見地から、所得課税を軽減し、消費にも応分の負担を求め、資産に対する負担を適正化すること等により、国民が公平感をもつて納税しうるような税体系を構築することが必要であると考える。

- (4) さらに、その際の改革案については、税体系における所得・消費・資産等のバランスを図る上から、その全体像を明らかにし、一体として改革案の成立を図り、適切にそれを実施する必要がある。

3 税制改革に当たつての基本的考え方

(1) 税制改革の基本原則

税制の理念ないし原則としては様々な点が挙げられるが、今回の税制改革に当たつては、最も基本的な理念として、公平、中立及び簡素の基本原則に従うとともに、社会共通の費用を広く薄く分かち合う視点が重要であると考える。

- ① 税制への納税者の信頼の基礎となるものは負担の公平であり、いかなる場合も貫かれるべき重要な原則である。

税制における負担の公平については、垂直的公平の観点はもとより極めて重要であるが、今日では、水平的公平にもより一層の目を向けていく必要がある。なお、所得再分配機能については、所得税をはじめとする税制のみならず、社会保障制度等を含めた財政全体との関連で考えていくことも必要であろう。

- ② 税制が個人や企業の消費活動、事業活動に対して極力介入を避け、産業・経済に対して中立性を保つてていくことは経済全体としての活性化にとつて極めて重要であると考える。
- ③ 税制はできるだけ簡素であることが望ましい。簡素で明確な制度は納税者の信頼を得るために不可欠であると考える。
- ④ さらに、租税は国、地方の提供する公共サービスを支える財源である。この社会共通の費用を広く薄く分かち合つていくことが、21世紀に向けてより豊かな経済・社会を築いていく上で重要であり、このことは所得水準が高く、平準化している今日の我が国のような社会では十分受け容れることのできるものと考える。

(2) 税制改革と行財政

① 税制が国民の理解と信頼を得るために、税の使途、即ち行財政が効率的に運営されることが是非とも必要である。従来より、臨時行政調査会及び臨時行政改革推進審議会の答申等を踏まえ、行財政改革が推進されてきたところであるが、我が国財政は、昭和63年度末の公債残高が約159兆円に上り、63年度予算において国債の利払費が歳出予算の19.5%を占め、また、地方財政も63年度末で約67兆円もの借入金残高を抱えるなど、依然として極めて厳しい状況にある。こうした財政状況等に顧みれば、今回の税制改革が後代に負担を残すようなものであつてはならず、また、行財政改革は引き続き強力に推進する必要がある。

一方、今回の税制改革は、全体としての租税負担率の上昇を目指して行われるべきものではないことを明らかにしたい。改革は、国民の税に対する不公平感を払拭し、所得・消費・資産等の間で均衡がとれた安定的な税体系を構築することを目指すものである。

なお、高齢化社会の進展等に伴い、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項であるが、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。

② なお、今回の税制改革については、低所得者に対していわゆる逆進的な影響をもつのではないかとの懸念が国民の間にみられる。この点については、当調査会

としては、中低所得者層の所得課税負担の大幅な軽減、社会保障支出の水準の適切な設定等、税、財政全体を通じ配慮することが適當であると考える。

③ 国・地方間の税源配分のあり方は、抜本答申でも指摘したように、広範な問題と関連しており幅広い観点から検討すべきものである。しかしながら、今回の税制改革は全体としての租税負担率の上昇を目指すことなく行われるものであつて、税制のゆがみを是正する点に主眼があり、しかも、国・地方とも巨額の借入金残高を抱え極めて厳しい状況にあることにかんがみ、改革に伴う税収の変動によつて国及び地方団体の財政運営に基本的に影響を与えることのないよう配慮して処理することが適當である。

第二 個別の検討

一 個人所得課税の負担軽減・合理化

1 基本的考え方

(1) 昭和50年代以降、本格的な所得減税がほとんど行われてこなかつたこと等により、サラリーマン世帯の税負担率は昭和50年の4.6%から昭和61年の9.4%へと倍増しており、また、給与所得に対する源泉所得税の国税収入に占めるウエイトも大幅に増大してきた結果、重税感が高まつてきてゐる。

このように、給与所得に税負担が偏つてゐることに加えて、課税所得の捕捉にアンバランスがあること、資産所得に対する課税が必ずしも十分でないこと等により不公平感が募つてきており、税制に対する不満を高めている。

また、我が国の所得税は、税率構造が強い累進度を有しているため、収入が増加しても手取があまり増えず、働き盛りで収入は比較的多いものの支出がかさむ中堅所得者層に特に負担累増感が強い。

(2) 所得税及び個人住民税については、昨年9月の税制改正において、抜本答申及び「昭和62年度の税制改正に関する答申(昭和61年12月)」(以下「62年度答申」という。)において示した事項のうち、配偶者特別控除及び給与所得者の特定支出控除制度の創設等サラリーマンの不均衡感に対処するための措置が講じられたほか、利子課税及び年金課税の見直しが行われたものの、税率の累進構造の見直しは、これら

の答申に示した方向に沿つてその一部がいわば第一段階として実施をみたに止まつている。

(3) このような状況を踏まえ、さらに、今後においても個人所得課税が税体系全体において重要な地位を占めるものであることを考慮し、給与所得者を中心とする納税者の重税感・不公平感等に対処するため、昨年の減税に引き続き税負担の一層の軽減・合理化を進め、個人所得課税を税体系全体の中で均衡のとれたものとするとともに、有価証券譲渡益等現在課税対象外におかれているものを課税の対象に取り入れることとし、実質的な公平を確保することが緊要である。

2 税率構造

(1) 所得税

① 現行の所得税の税率構造は、昨年9月の税制改正において、それまで最低税率10.5%から最高税率70%までの15段階であったものについて、①最低税率10.5%が適用される課税所得の範囲を50万円までから150万円までに拡大するとともに、②最高税率を70%から60%に引き下げるなど等の改正が行われ、最低税率10.5%から最高税率60%までの12段階のものとなつてある。この改正の結果、所得税の税率構造の累進度はやや緩和されたところであるが、主要諸外国のそれと比較しても、全体としてなお強い累進度を有している。

② 現行の税率構造については、強い累進度を有しているため、収入が増加しても手取があまり増加せず、働き盛りで収入は比較的多いものの教育費や住宅費等の支出がかさむ中堅所得者層に特に負担累増感が強いという問題がある。この問題に対処するためには、所得の平準化が進んでいる我が国において大半のサラリーマンが就職してから退職するまでの間に適用される税率が一本ないし二本で済むような税率構造とすることが適当である。また、税率の累進が強すぎたり、最高税率の水準が高すぎたりする場合には、①勤労意欲や事業意欲等を阻害する、②所得分割等による租税回避の誘因となり結果的に課税の公平を損なう、③経済活動の海外移転や人材の海外流出を招くことになりかねないといった弊害を生ずることが懸念されるところから、社会の活力を維持・増大する観点をも踏まえ、最高税率を引き下げ、全体の累進構造を一層緩和する必要があると考える。

③ 具体的には、前回の抜本改革案を基本としつつ、①昨年9月の税制改正において最低税率の適用範囲が課税所得150万円までに拡大されたこと等を踏まえ、最

低税率の適用範囲を課税所得 200 万円までに拡大するとともに、②更に一層の累進緩和を図る見地から最高税率が適用される所得階級区分を引き上げる方向で検討することが適當である。

なお、最高税率について、50 %の上に更に高い税率を設けてもよいのではない
かとの意見があつた。

(参 考)

現	行	前回の抜本改革案	
課税所得 万円	税 率 %	課税所得 万円	税 率 %
		~120	10
~150	10.5		
200	12		
300	16		
500	20	500	15
600	25		
		700	20
800	30		
1,000	35	1,000	30
1,200	40		
1,500	45	1,500	40
3,000	50	1,500~	50
5,000	55		
5,000~	60		

(2) 個人住民税

① 個人住民税は、所得税との比較において、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任するという独自の性格を有すること、個人所得課税に求められる所得再分配の役割が相対的に小さいこと等その性格を異にするので、従来からその税率構造の累進度は、所得税と比較して全体として極めて緩やかなものとなつているところである。

現行の道府県民税及び市町村民税を合わせた個人住民税の税率構造は、昨年 9 月の税制改正において、それまで最低税率 4.5 %から最高税率 18 %までの 14 段階であったものについて、税率の刻みの数を減らし、最低税率 5 %から最高税率 16 %までの 7 段階のものとされたところである。

この改正の結果、個人住民税の税率構造の累進度は一層緩和されたところであるが、中堅所得者層を中心とする負担累増感に配慮する等の観点から、個人住民

税においても、最高税率を引き下げ、全体の累進構造を更に緩和する必要があると考える。

- ② 具体的には、前回の抜本改革案を基本としつつ、最低税率及び第2段階の税率の適用範囲をそれぞれ課税所得70万円及び150万円まで拡大することが適當である。

(参考)

現 行		前回の抜本改革案	
課税所得 万円	税 率 %	課税所得 万円	税 率 %
~60	5	~60	5
130	7	130	7
300	10		
450	12	500	10
		500~	15
900	14		
2,000	15		
2,000~	16		

(注) 税率は、道府県民税及び市町村民税を合わせた税率である。

3 人 的 控 除

(1) 所 得 税

- ① 基礎的な人的控除としては、基礎控除、配偶者控除及び扶養控除(現行各33万円)のほか、配偶者特別控除(現行16万5千円)があり、これらは課税最低限を構成する要素となつてゐる。

このうち配偶者特別控除は、抜本答申で述べているように、①片稼ぎの給与所得者世帯においては仕事に直接従事する者の所得の稼得に他方の配偶者も相応の貢献をしていることや、②事業所得者においては青色専従者給与の支払による配偶者への所得分与を通じて負担緩和を図りうること等を考慮し、主としてサラリーマン世帯の税負担の調整を図るとともに、いわゆる「パート問題」(パートで働く主婦の所得が一定額を超える場合に、かえつて世帯全体の税引後手取所得が減少してしまうという逆転現象)にも対処する趣旨から、昨年9月の税制改正において創設されたものである。

- ② 我が国の所得税の課税最低限は、主要諸外国に比較して既に高い水準に達しており、抜本答申においては基礎的な人的控除は据え置くことが適當であるとし

たところである。しかしながら、最近においては、昭和 52 年及び 59 年を除き見直しが行われていないことから控除の水準が相対的に低くなつてきており、有業人口に占める所得税納税者の割合も高くなつてきていていることや新しい方式の間接税の導入を含む税制改革全体を通ずる税負担のあり方という観点からすれば、中低所得者層の所得税負担の軽減を図る必要があると考えられるところから、基礎的な人的控除について見直しを行い、課税最低限の引上げを図ることが適当である。

③ 具体的には、次のような改正を行うことが適当である。

イ 基礎控除、配偶者控除及び扶養控除を一律に引き上げる。

なお、配偶者控除又は扶養控除の対象となる控除対象配偶者又は扶養親族の所得限度について、税制の簡素化を図る等の見地から所得の種類による取扱いの差異を解消する。

ロ 世帯としての税負担やパート問題への配慮といった観点を踏まえ、配偶者特別控除を引き上げる。

また、この控除の適用される者の所得要件（現行 800 万円以下）を引き上げる。

なお、配偶者特別控除額を配偶者の所得に対応して 1 万円刻みで調整する現行の仕組みについては、制度の簡素化の見地から見直しを行う。

このほか、配偶者特別控除の引上げとの関連において、配偶者に係る白色事業専従者控除を引き上げる。

ハ 教育費を含む種々の支出がかさむ世代の所得者の税負担の軽減を図る見地から、一定の年齢の扶養親族について、扶養控除の割増控除を設ける。

④ 基礎的な人的控除に加えて、特別な事情に基づく追加的費用のしん酌を通じて担税力に応じた負担を求めるため、障害者控除等の諸控除が設けられており、これらの特別な人的控除について、福祉政策等の見地から所要の配慮を加えることとする。

(2) 個人住民税

① 基礎的な人的控除としては、基礎控除、配偶者控除及び扶養控除（現行各 28 万円）のほか、配偶者特別控除（現行 14 万円）があり、これらは課税最低限を構成する要素となつている。

昨年9月の税制改正において、基礎控除、配偶者控除及び扶養控除の各2万円の引上げとともに、配偶者特別控除が創設されたところである。しかしながら、個人住民税においても、税制改革全体を通じる税負担のあり方という観点からすれば、中低所得者層の個人住民税負担の軽減を図る必要があると考えられるところから、基礎的な人的控除について見直しを行い、課税最低限の引上げを図ることが適当である。

② 具体的には、次のような改正を行うことが適当である。

イ 基礎控除、配偶者控除及び扶養控除を一律に引き上げる。

なお、配偶者控除又は扶養控除の対象となる控除対象配偶者又は扶養親族の所得限度について、所得の種類による取扱いの差異を解消する。

ロ 世帯としての税負担やパート問題への配慮といった観点を踏まえ、配偶者特別控除を引き上げる。

また、この控除の適用される者の所得要件（現行800万円以下）を引き上げる。

なお、配偶者特別控除額を配偶者の所得に対応して1万円刻みで調整する現行の仕組みについては、制度の簡素化の見地から見直しを行う。

このほか、配偶者特別控除の引上げとの関連において、配偶者に係る白色事業専従者控除を引き上げる。なお、個人事業税においても、配偶者に係る白色事業専従者控除を引き上げる。

ハ 教育費を含む種々の支出がかさむ世代の所得者の税負担の軽減を図る見地から、一定の年齢の扶養親族について、扶養控除の割増控除を設ける。

③ 個人住民税においても、障害者控除等の特別な人的控除及び障害者等に係る非課税限度額について、福祉政策等の見地から所要の配慮を加えることとする。

4 給与所得控除

給与所得控除については、その水準は既に相当のものとなつており、これを更に引き上げる必要性は乏しいものと考えられる。

給与所得控除に関する意見として、給与所得者の特定支出控除制度について、控除対象範囲を拡充すべきではないか、さらにはより抜本的に完全な実額控除を認めるべきではないかとの意見が示された。

しかしながら、実額控除制度については、①実額控除の対象とする勤務費用といつても、家事上の費用との区分が困難であることが多いと認められ、税務上控除されるべき費用の範囲をめぐつて税務当局との間でトラブルが多発するおそれがあるのではないかと考えられること、②給与所得の金額の計算上実際に支出した勤務費用を控除するという制度は明治20年の所得税法制定以来初めてのことであり、このような制度の導入に伴う事務量の変化をも考慮しながら慎重に対処する必要があると考えられること等から、直ちにこれを導入することには問題が多い。そこで、これに代えて、給与所得者として勤務することに伴つて通常支出を余儀なくされる支出項目のうち、支出額がある程度まとまつた額となつて担税力を相当程度減殺することになるような支出を課税上しん酌することとする給与所得者の特定支出控除制度が、サラリーマンにも申告納税の途を拓く趣旨から、昨年9月の税制改正で導入されたところである。

給与所得者の特定支出控除制度については、この制度が昭和63年分の所得税から実施されたばかりで、この制度に基づく申告も来年以降に初めて行われることでもあるので、その適用状況、制度の定着状況等を踏まえつつ、今後引き続き検討していくことが望ましいと考える。

5 物価調整減税制度(インデクセーション)

所得課税の負担の軽減・合理化の一環として、各種の人的控除や税率の適用所得階級区分について、物価上昇に伴つて調整を行うこととする制度(インデクセーション)を導入し、インフレによる名目的な所得の増加に伴う所得課税の負担増加を制度的に調整すべきではないかとの意見が示された。

インデクセーションについては、諸外国においてその例がみられるが、これを導入することについては、①所得税の控除及び税率についてインデクセーションを導入するのであれば、インフレによつて同様に影響を受ける他の分野(例えば所得税及び法人税における減価償却費、キャピタル・ゲイン及び債務者利益、酒税のように従量税の仕組みを採つている税目等)についても物価調整制度を導入しなければ税体系全体のバランスを損なう、②年金等の歳出面においては、物価スライドなど何らかの形で物価上昇が反映されていく制度も多く、こうした中で歳入の中心を占める所得税にインデクセーションを導入すれば、財政収支ギャップが更に拡大し、財政の硬直化を招くおそれがあり、この点は、昭和63年度予算においても8.8兆円にも上る国債発行を余儀なくされ、財政支出の19.5%が国債の利払に充てられているといった状況を

考えれば、重要な問題である、⑤インデクセーションの導入は、税制の持つ景気調整機能(ビルトイン・スタビライザー)を阻害するおそれがあるとともに、インフレを前提とした経済・社会構造をもたらしかねない等の指摘があつた。

以上の諸点を踏まえ、今日の我が国の物価動向等に照らせば、インデクセーションを導入することについては、慎重であるべきであるが、所得課税の負担については社会経済情勢の推移に即応しつつ適宜見直しを行うことが適当であるとの意見が大勢を占めた。

6 そ の 他

- (1) 人的控除以外の特殊な所得控除については、基本的には抜本答申に示された方向で引き続き見直しを進めるのが適當である。その場合、生命保険料控除及び損害保険料控除については、利子課税制度の見直しが昨年9月の税制改正で既に実施に移されていること、有価証券譲渡益課税については現行の原則非課税を改めることとしていることにも留意してその見直しを行うことが適當である。
- (2) 資産所得の合算課税制度については、抜本答申において述べているように、既に事業所得の場合には、生計を一にする親族に対する専従者給与の支給を通じて所得の分割が行われ、それを踏まえた課税が行われていること、恣意的な名義分割の場合に限つて合算課税を行うということも考えられるがその判定は納税者にとつても税務当局にとつても極めて難しいこと、更に税率の累進構造の緩和が図られること等を考慮すれば、この際、税制の簡素化の見地から資産所得の合算課税制度を廃止するのが適當である。

二 負担の公平の確保

1 基本的考え方

- (1) 所得・消費・資産等の間に均衡のとれた税制を確立することにより、国民が公平感をもつて納税しうるような安定的かつ信頼感のある税制を構築することが必要であるが、これは現行各税目における制度面・執行面を通じた様々なゆがみや不合理を放置したまま実現することはできない。

各税目においてみられる不公平を是正し、望ましい姿に向かうのと合わせて、税体系全体の見直しを行うことにより、はじめて全体として21世紀の社会・経済に対応できる望ましい税体系の確立が可能となるものと考える。

(2) そのためには、現行制度下においても適正な申告水準の維持向上を図るとともに「3 個別事項の検討」に述べる各制度について、速やかに、その是正・適正化を図り、国民の税制に対する信頼感を回復することが不可欠であると考える。

2 適正な申告水準の維持向上策

(1) 税務執行体制の充実

申告納税制度においては、納税者の自覚と協力が不可欠であり、これを醸成するためには、次代を担う児童、生徒に対する租税教育をはじめ広報活動等を通じる納税者啓蒙によつて、国及び地方団体の財政を支える租税の重要性の認識を深め、納税道義を高めることが必要である。また、この自覚と協力を前提に、納税者との相互信頼に基づく日常的な指導・相談及び効果的な税務調査により、申告納税制度の適正な運用が担保されなければならない。

このような観点から、納税者の増加、経済取引の急速な国際化、経理事務の機械化等に即応して税務職員の増員、徴税費の確保を行う等税務執行体制の一層の充実を図りつつ、引き続き、技術革新や情報化にも即応した適切な情報の収集・管理を行うとともに、効果的、重点的な税務調査に努めることが適当である。また、悪質な脱税事案に対する厳正な対処についても、引き続き十分配慮することが望まれる。

加えて、納税者の便宜及びサービスの向上に資する見地からも、徴税事務の効率化や施設面の整備を図るとともに、国と地方団体との間の徴税上の協力関係を一層推進することが重要と考える。

(2) 執行に関連する制度面の整備

適正・公平な課税を実現し、税制全体に対する国民の信頼をより強固なものとするためには、執行面での努力のみならず執行に関連する制度面の整備も必要である。

このような観点から、昭和56年度には脱税の場合の追徴可能期間の延長並びに脱税に係る懲役刑及び公訴時効期間の強化・延長、昭和59年度には記帳義務、記録保存義務、総収入金額報告書制度の導入等の措置が採られたところであり、さらに、昨年9月の税制改正においても総収入金額報告書の提出基準金額の引下げ及び各種加算税の引上げを行い、制度面の整備を進めてきたところである。

今後とも、これらの新しく設けられた諸措置の定着を図り、その実効をあらしめるよう努力するとともに、その実施状況を踏まえつつ、更に改善する方途につき広範な角度から配慮していくことが必要であると考える。

なお、相続税についても所得税及び法人税と同様、官公署等への協力要請規定を設けることが適当である。

(3) 納税者番号制度

① 紳士の所得等の正確な把握に資する見地から、納税者番号制度を採用すべきではないかとの意見があり、特に、有価証券譲渡益課税をめぐる議論に際して、総合課税方式を前提とする立場からこの問題が提起された。そのため、当調査会は、納税者番号等検討小委員会を設け、制度の内容及び導入する場合の問題点等につき検討を行つてきているところである。

② 諸外国の例をみると、イタリアのように税務行政上の整理番号的な性格の強い納税者番号制度を採つている国もあれば、アメリカのように納税者番号を納税申告書に記入させるほか、賃金、資産性所得等の支払者、株式等の取引に係る仲介業者等が税務当局に提出する情報申告書に納税者番号を記入させ、両者を納税者番号によつて対照することにより所得の捕捉に利用している国もある。前者は、専ら税務執行上の観点から導入されたものであるが、後者は、社会保障番号として導入され、社会保険、年金等他の行政分野で使われている番号制度を税務の分野でも利用するようになったという経緯がある。

我が国において納税者番号制度の導入を検討する際にも、専ら税務執行上の制度として考えてよいのか、さらに年金、社会保険、教育、住民記録の管理等他の行政分野との関係をどう考えるのかという問題がある。

また、納税者番号制度の具体的な仕組みや対象取引をどう考えるのかという問題については、特定の資産性の所得に限つて納税者番号制度を適用すべきであるとの意見がある一方、課税の公平性・中立性の観点からは、制度の適用範囲はできる限り広く考えていくべきであるとの指摘もあつた。

③ 制度の具体的な仕組み等についての検討と並んで、国民の関心の多くはプライバシー保護の問題にあると思われる。この点については、そもそも保護すべきプライバシーの範囲を広くとらえるのか狭くとらえるのか見解の分かれるところであるが、特に税務とプライバシーとの関係に関しては、申告納税制度を前提とす

ると、所得の把握に必要な事実は税務当局に提示しなければならないと考えられる。これに関連して、さらに、経済的・秘密一般についても税務当局に対してプライバシーを主張できないとする意見があつた。また、納税者番号制度を導入するに際して、基本的人権に抵触しないとか社会通念上公序良俗に反しない範囲で、プライバシーについて、より限定的に考えてもよいとする考え方方が示された。これに対しては、プライバシーの範囲を比較的広くとらえている国民の素朴な感情を勘案すると、国家が番号を使って国民を管理するという方向に進むことが妥当かどうか慎重に検討すべきであるとの指摘があつた。

また、仮に税務執行面から番号制度を導入したとしても、制度上あるいは事實上、おのずと他の行政分野においてもその番号が利用されるようになり、さらに民間分野においても利用が広がるという事態が想定される。コンピュータ処理と結びついた番号管理は情報の集中を生み、国民のプライバシーに多大の影響を与えることが考えられるが、その際、公務員については一応守秘義務という担保があるものの、民間分野において、プライバシー保護をどのように担保しうるのかという問題について指摘があつた。

④ 税務執行上、納税者番号制度が所期の成果を上げるために、制度の実効性を担保するための方法と並び、納税者、情報申告義務を果たす仲介者等及び税務当局にとっての事務的負担や費用の問題等を勘案しながら、その費用対効果の面についても十分検討する必要があるものと考えられる。

また、納税者番号制度の導入の経済活動への影響に関する例として、制度の対象となる経済取引分野からの資金シフトの問題や、さらには、これが我が国の地下経済化を進めるおそれはないかといった点等についても指摘があつた。

⑤ 以上のように、なお検討を要する論点が多いため、引き続き、納税者番号等検討小委員会において検討を行うこととする。

3 個別事項の検討

(1) 有価証券譲渡益課税

① 個人の有価証券の譲渡による所得については、原則として非課税とされており、①株式等の継続的取引から生ずる所得、②同一銘柄の株式等を相当数譲渡したことによる所得及び③事業等の譲渡に類似する株式等の譲渡による所得等の特定の所得が課税対象とされるに止まつている。

② 抜本答申においては、有価証券譲渡益について、「公平、公正の理念に照らし、また、利子・配当課税との権衡、さらには有価証券市場に与える影響等を考慮しつつ、例えば年間の大量取引に係る所得を課税対象とする等段階的課税強化を一層推進することにより課税ベースの拡大を図り、究極的には原則課税を志向すべきであると考える。」との答申を行い、昨年9月の税制改正において、継続的取引の要件についての見直しを行う等課税ベースの拡大が図られたところである。しかしながら、最近の証券市場の活況等を反映し、現行の有価証券譲渡益の原則非課税制度が不公平な税制の象徴として取り上げられ、その是正を求める声が極めて強い。

③ そこで、有価証券譲渡益課税の問題について、証券市場に与える影響、有効な課税資料の収集のための実効ある措置、譲渡損失の扱い等広汎な角度から検討を重ねたが、非課税を原則とする現行制度を改め、原則課税とすべきであるという基本的な方向については、意見の一一致をみた。

イ 証券市場に与える影響の問題については、制度の変更が我が国証券市場にかなりの影響を及ぼすことが懸念されるという意見があつたが、これに対しては、課税方式を工夫することによつてはそうした影響を回避することができるとする意見が多かつた。

ロ 有効な課税資料の収集のための実効ある措置の観点からは、納税者番号制度を活用することにより証券取引の把握体制を整備することが望ましいが、納税者番号制度については、納税者番号等検討小委員会において幅広い観点から検討を進めているところであり、これには相当程度の期間を要するものと考えられる。しかしながら、税負担の公平確保は喫緊の要請であり、納税者番号制度の結論等が得られるまで現行制度のまま放置することは許されず、納税者番号制度とは切り離して具体的な課税方式を検討すべきであるとする意見が大勢を占めた。

ハ また、譲渡損失の扱いについては、完全な総合課税の下では、譲渡損失を他の所得から控除することも一つの考え方としてありうるが、有価証券取引を把握する体制が十分整備されないままに譲渡損失を他の所得から控除することは譲渡損失ばかり申告されるといった基本的な問題があり、譲渡損失を有価証券以外の他の所得から控除することは適当でないとする意見が大勢を占めた。

これに関連し、有価証券の譲渡損失を何ら考慮しないのは適当でなく、例えば、翌年以後の有価証券の譲渡益から控除することを検討してはどうかとする意見があつた。

ニ さらに、有価証券の譲渡による所得金額は利子・配当所得と異なり収入金額から必要経費を控除して計算しなければならないが、一般の個人には記帳慣行がないこと等からすべての投資家に適正な取得価額の計算等を期待することは無理があり、何らかの簡易な課税方式を考える必要があるのではないかとの意見があつた。

④ 以上のような議論を踏まえ、有価証券譲渡益課税について提起された次の課税方式について検討を行つた。

総合課税	申告分離課税	源泉分離課税	源泉分離選択課税
<input type="radio"/> 他の所得と合算して累進税率により確定申告を通じて課税する方式	<input type="radio"/> 他の所得と分離して一定の税率により確定申告を通じて課税する方式	<input type="radio"/> 株式等の譲渡価額の一定割合相当額を所得とみなし、他の所得と分離して一定の税率により源泉徴収を通じて課税する方式	<input type="radio"/> 総合課税又は申告分離課税を原則としつつ、源泉分離課税の選択を認める方式

第1の総合課税方式については、他の所得と基本的に同様の課税を行うものであり、理論的には望ましい制度であるが、有価証券取引を把握する体制を整備しないままにこのような制度を採用する場合にはかえつて実質的な公平確保の面で問題が生じることに加え、すべての投資家に適正な取得価額の計算等を期待することには無理があることや総合課税に移行することによる急激な税負担の変動が証券市場に多大な影響を及ぼすことになりかねないことを考慮すれば、直ちに総合課税に改めることには問題が多いとする考え方方が大勢を占めた。

第2の申告分離課税方式については、前述した有価証券取引を把握するための実効ある措置や取得価額の計算等の問題が総合課税の場合と同様にあるが、制度の変更に伴う税負担の急激な変動の問題は緩和しうるほか、譲渡損失の取扱いの問題を勘案すれば、この方式が適当ではないかとする意見が示された。

第3の源泉分離課税方式は、有価証券の譲渡価額の一定割合相当額を所得とみなすことにより取得価額の計算等が不要となるという利点はあるが、この方式は所得のないところにも課税することになることから所得課税として位置付けることには無理があり、その実質は現行の有価証券取引税と変わらないとする意見が

あつた。さらに、この方式による場合には、外人投資家を含めて投資家が行うすべての取引を源泉徴収の対象とせざるを得ないことになると思われるが、これは、非居住者課税のあり方、証券市場の国際化等の観点から問題が多いとする指摘があつた。

第4の源泉分離選択課税方式については、納税者の選択により源泉分離課税の途を残すことにより、全面的に総合課税又は申告分離課税とする場合の問題点はかなりの程度緩和されること、分離課税を選択した取引についてのみ源泉徴収が行われることになるので、一律源泉分離課税とする場合の問題点である所得のないところにも課税することになるという問題や非居住者課税等の問題が回避されること、さらには納税者番号制度について今後とも引き続き検討が進められること等を考慮すれば、少なくとも当面の措置としては源泉分離選択課税方式が妥当で、現実的であるとする意見が大勢を占めた。

この場合、総合課税又は申告分離課税を選択した有価証券取引については、適正な課税を確保するため、本人確認及び課税資料の提出を求めることが必要である。

なお、この課税方式による場合の税率水準及び個人住民税との関係については、今後この仕組みの技術的細目と併せて検討することが適當である。

⑤ 有価証券取引税については、昭和28年に有価証券に係る譲渡所得が非課税とされた際に導入されたという歴史的経緯から、有価証券譲渡益について原則課税とする場合には、これを廃止すべきであるとする意見もあつたが、有価証券取引税の流通税としての性格及び現在の税収規模にかんがみ、これを存続すべきであるとの意見が大勢を占めた。

ただし、有価証券譲渡益課税が投資家の行動や証券市場に及ぼす影響並びに証券市場の国際化といった事態への配慮という観点から、株式等に係る有価証券取引税の税率を引き下げるとともに、各種有価証券間の課税の均衡を図る見地から、所要の調整を検討することが適當である。

(2) 社会保険診療報酬課税の特例

① 社会保険診療報酬については、所得税及び法人税における収入階層に応じた遞減的な概算経費率制度と事業税における非課税制度とが設けられているが、これらの特例制度については、税負担の公平の観点から見直しを進める必要がある。

② 特に事業税における非課税制度は、昭和27年度に創設されて以来長期間を経過しており、既に所得税及び法人税においては課税の特例措置の見直しが行われているところであり、また、社会経済情勢の著しい変化や広く一般の事業に対して事業税が課税されていることとの均衡等にかんがみれば、速やかにこれを撤廃すべきであり、少なくとも所得税及び法人税における課税の特例に準じた取扱いとなるよう改めが必要である。

③ 所得税及び法人税における課税の特例については、昭和54年度の税制改正において、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ていること、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あること等を踏まえつつ、その見直しについて検討を行う。

(3) みなし法人課税制度

① みなし法人課税制度は、個人経営の事業について、事業主報酬の支払を認めることにより「店」と「奥」との区分経理を明確にし、これを通じて個人事業の経営の近代化、合理化の推進に資するため、昭和48年度の税制改正において創設されたものである。

② この制度を選択した場合の事業主報酬については、一般の給与所得者の場合と同様に給与所得控除が適用されており、このことがサラリーマンの負担の不均衡感の一因になっているとの指摘があつたことから、昨年9月の税制改正において、事業主報酬の額が、その年の前々年以前3年内の各年の事業所得及び不動産所得の金額の合計額の平均額の80%相当額を超える場合には、その超える部分の金額は過大報酬額に準ずるものとして所得税を課税する（事業主報酬については、その全額が給与所得として所得税が課税されるほか、事業主報酬のうち過大報酬額及びこれに準ずる部分については、これに加えて法人税に相当する所得税が課税される。）こととし、事業主報酬の額に実質的な制限が設けられ、制度の適正化が図られたところである。

③ しかしながら、みなし法人課税制度についてなおその見直しを求める声が強いことから、あらためてこの問題を取り上げて検討を行つた。

この制度については、これを廃止すべきとする立場から、事業遂行のための費用は既に事業所得の金額の計算上必要経費に算入されているので更に事業主報

酬に給与所得控除を適用することは経費の二重控除となつて適当でないとする意見、企業の経営形態の選択に当たり、法人形態及び個人形態それぞれのメリット、デメリットを総合的に勘案していずれかを選択しているにもかかわらず、個人形態を選びながら同時に法人形態のメリットをも享受しようとするのはおかしいとする意見等が多く出された。他方、これを存続すべきとする立場から、「店」と「奥」との区分経理を明確にすることによって個人事業の経営の近代化、合理化を図ることは小規模企業対策としてなお重要な問題であつて、そのためには本特例は不可欠な措置であり、また、個人事業主と同族会社経営者とは実質的に同じであるから事業主報酬の支払を認め、これに給与所得控除を認めることは妥当であるとする意見、みなしだ人課税制度は、個人企業と中小同族会社を通ずる小規模企業税制の一環として検討すべき問題であるとする意見等があつた。

この問題については、昨年9月の税制改正において、事業主報酬の額に実質的な制限が設けられ、昭和63年から実施に移されたところでもあるので、当面は、その実施状況等を踏まえつつ引き続き検討していくことが適当であると考える。

(4) 土地取得に係る借入金利子の損金算入制限措置

現行の法人税制においては、一般に、法人が支払う借入金利子は、その支払った事業年度に損金に算入することができることとされている。このような税制上の仕組みを利用し、最近における金融緩和等を背景として、法人企業の借入金による土地取得が顕著となり、このことが借入金利子の損金算入により課税所得を減らすといった企業の税負担回避策として利用され、現下の地価高騰の原因にもなっているので、何らかの対策が必要ではないかとの指摘があつた。

このような問題指摘を受け、当調査会においては、法人の土地課税の問題の一環として検討を行った結果、借入金による土地取得を通ずる企業の税負担回避行為に対処し、あわせて土地の仮需要の抑制を図る観点から、法人の土地取得に係る借入金利子の損金算入を制限する措置を講ずることが適当であるとの結論を得た。なお、この措置は、赤字法人対策としての面も備えていることに留意する必要がある。

この場合、一方では思惑や税負担回避目的からではなく本来の事業目的のために土地を取得した者に大きな負担を強いることにならないよう配慮しつつ、適切な仕組みを工夫すべきであり、おおむね次のような仕組みとすることが考えられる。

- ① 法人が新たに取得した土地に係る借入金の利子については、原則として、取得後一定期間(例えば5年間)は支払時の損金算入を認めない。ただし、この期間内にその土地が恒久的な建物の敷地の用に供される等一定の用途に供された場合には、損金算入を否認するのはその用に供するまでの期間とする。
- ② 損金算入を認められなかつた利子については、この一定期間が経過した後損金算入を認める仕組みを併せ講じる。

なお、法人の土地課税の問題としては、このほかに、近時の地価高騰等を踏まえ法人企業の所有する土地の含み益に課税するいわゆる土地増価税を創設することの是非についても議論が行われたが、①所得課税として考えると、未実現のキャピタル・ゲインに対する課税となつて適当でないという意見、②保有課税として考えると、現行の固定資産税等の評価の適正化を図ることが先決であるという意見、③企業の生産活動に供されている土地への課税は、土地供給の増大につながらず、かえつて資本集約的な装置産業を中心として企業活動に打撃を与えることになりかねないという意見等、慎重に対処すべきであるとの見解が多く出された。

(5) 公益法人課税

財団法人、社団法人、宗教法人、学校法人等の公益法人等についてはその営む事業が一般法人の営む事業と競合する場合があること等から、その収益事業から生ずる所得に対しては法人税が課される。

宗教法人をはじめとする公益法人等の中には、当該公益法人等の設立目的等に照らし、その活動等について世論の批判を生じているものもあるが、これら特定の公益法人等の活動そのものについては、一義的には各々の主務官庁による適正な指導、監督を期待すべきである。

当調査会においては、従来から公益法人等に対する税制上の問題に関し、検討を重ねてきているところであり、今回も、

- ① 公益法人等に対する軽減税率の水準
 - ② 課税対象となる収益事業の範囲
 - ③ 公益法人等の金融資産収益に対する課税のあり方
- について検討したところである。
- ① 軽減税率については、「五 国際的視点に立つた法人税制の確立」で指摘しているとおり、基本税率との格差縮小を図るべきである。なお、現行の軽減税率制度

を前提として租税回避等を目的とした公益法人等の利用が行われていることに対処するため、軽減税率の引上げを行うべきであるとの指摘があつた。

② 課税対象となる収益事業の範囲については、これまででもその見直しが行われ、現在、物品販売業、金銭貸付業、不動産貸付業等33種類の事業が課税対象とされているが、今後とも、一般法人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っていくべきである。

③ 公益法人等の有する金融資産から生ずる収益については、現在、収益事業に属するもののみ課税されているが、公益部門に属する金融資産収益についても、現在収益事業とされている金銭貸付業、不動産貸付業等の事業から生ずる収益と経済的価値において異なるところのないものもあること、諸外国においても課税の例がみられること等の事情にかんがみ、税負担の公平を確保するため、それぞれの公益法人等の性格、活動実態も十分勘案しつつ、応分の税負担を求めることについて検討を続けることが適当である。

なお、一部の公益法人等においては、その活動から生じる収入を除外したり、あるいは、それらの収入を公益法人等の会計に計上しないで当該法人の代表者等の個人的な蓄財等に充てること等により不当に税を免れているものがあるとの指摘があり、また、このことが公益法人等の活動全般に対し、誤解をも含んだ世論の批判を生じさせているのではないかと考えられるが、このような特定の公益法人等の課税上の非違行為に対しては、税務調査等を通じて収益事業に対する課税や代表者等への給与所得課税を適正に実施する等、引き続き執行面での適切かつ厳正な対処が必要とされるところである。

(6) 赤字法人課税

最近、全法人の半数以上が赤字申告を行つており、中でも中小法人にあつては逐年赤字申告割合が増え続けている状況を踏まえ、これらの赤字法人についても、公共サービスを享受していること等から何らかの負担を求めてよいのではないかとの指摘があり、当調査会でも赤字法人課税について検討を行つた。

この問題をめぐつては、

① 赤字法人課税を法人税として考える場合には、基本的に所得課税としての法人税の枠組みを超えるという問題がある。

② 公共サービスに対する応益負担という観点から、赤字法人に何らかの外形標準による負担を求めてはどうかとの考え方については、赤字法人といえども地方税として住民税均等割や固定資産税を納めており、これとの関連を踏まえて検討すべきである。

③ 赤字法人の中には、黒字であるにもかかわらず意図的に赤字申告しているものもあり、これに対しては、引き続き、税務調査の充実等、執行面で対応すべきものではないか。

等の意見があつたが、一方で、

④ 最近における赤字法人の諸般の経費支出の状況を踏まえ、交際費等の任意的な経費支出の損金算入について見直しを行う等所得課税の枠内で所要の措置を講ずることは検討してよいのではないか。

との意見も出されたところであり、この問題については、赤字申告の実態等を踏まえて検討を進めることができると考える。

これに関連して、赤字法人に対して、例えば事業税に外形標準課税を導入すること、あるいは、法人住民税の均等割の税率を引き上げることによつて負担を求めてはどうかとの意見もあつた。

三 資産に対する課税の適正化

資産に対する課税としては、資産の移転に係る相続税、贈与税等、資産の保有に係る固定資産税等のほか、資産の収益に係る利子等や資産の処分に係る土地・有価証券の譲渡益等の資産所得に対する所得税等があり、これらのそれぞれについて負担の適正化を図つていく必要があると考える。利子課税については、昨年9月の税制改正において見直しが行われたところである。

当調査会としては、これに加え、「相続税及び贈与税の軽減・合理化」、「土地税制」について以下のように考える。また、有価証券譲渡益課税については「二 負担の公平の確保」において述べたとおりである。

1 相続税及び贈与税の軽減・合理化

(1) 基本的考え方

抜本答申でも述べているように、相続税制を検討するに当たつては、健全な個人資産の形成と国民生活の安定に配慮しつつ、相続税の基本的役割の一つである富の再分配機能に留意し、適正・公平な課税を目指すことが必要である。

相続税については、昭和50年以来制度の基本的な見直しが行われていないため、個人財産の増加及び地価の上昇、特に最近における東京を中心とした異常な地価高騰等を反映して、死亡者数に占める課税割合は昭和50年の2.1%から昭和61年の6.9%へと急速に増大しており、一件当たりの相続税の負担も増加している。このような状況を踏まえ、負担の軽減を図るため、課税最低限の引上げ、税率構造の緩和を行うとともに、配偶者の生活の安定に資するため配偶者に対する相続税の負担軽減措置を拡充するほか、負担の公平を確保するため各種の相続税の税負担回避行為に対し必要な措置を講ずることが適当である。

なお、遺産取得課税方式と遺産課税方式とを併用した現行相続税の基本的仕組みは、両方式の問題点を法定相続分課税の導入により解消した合理的な制度であり、今後とも維持していくことが適当であると考える。

(2) 相 繼 稅

① 課 税 最 低 限

相続税の課税最低限については、昭和50年度の改正以来配偶者を含む相続人3人の場合3,200万円に据え置かれてきているが、個人財産の増加及び地価の上昇、さらには一般的な物価水準の上昇等(1.5倍ないし2倍)を考慮して、引上げを行うことが適当である。

② 税 率 構 造

イ 最低税率については、現行10%の水準を維持すべきである。最高税率については、昭和50年度の改正の際、当時の所得税の最高税率、主要諸外国の相続税の最高税率との比較から70%から75%に引き上げられ現在に至っているものであるが、現在の主要諸外国の相続税の最高税率との比較からみて最も高い水準にあるので、これを昭和50年度の改正前の70%に引き下げることが適当である。

ロ 現在、5%となつていてる税率の刻みについては、相続税においては、所得課税におけるような負担累増感の問題はないので、遺産額に応じた滑らかな負担の変化を確保する見地からこれを維持してよいと考える。

ハ 税率区分の幅については、課税最低限の引上げ幅等との調和をとりつつ、拡大することが適当である。

③ 配偶者に対する負担軽減措置

配偶者の相続については、同一世代間の財産移転であることに留意し、配偶者の生活の安定に一層配慮する等の見地から、遺産額の2分の1相当額まで非課税とする現行制度を、遺産額のうち配偶者の法定相続分まで非課税とするとともに、最低保障額4,000万円についても物価水準や所得水準の推移等を踏まえ引上げを行う。

なお、適正な申告を確保するため、軽減措置の対象となる財産は、当初申告に係るものを限度とするよう改める。

④ 障害者控除等

現在、70歳までの1年につき3万円（重度の心身障害者については6万円）とされている障害者控除、20歳までの1年につき3万円とされている未成年者控除については、物価水準の推移等を踏まえ引上げを行う。

⑤ 死亡退職金等の非課税限度

相続人が受け取る死亡保険金及び死亡退職金については、各相続人一人当たり、死亡保険金については250万円、死亡退職金については200万円の非課税限度額が設けられている。これらの非課税制度については、その拡充等の検討を行う。

⑥ 相続税の税負担回避行為

法定相続人の数を増加させるための養子縁組、借入金による不動産取得等の相続税の税負担回避行為については、負担の公平を確保する観点から必要な対応策を講ずる。

なお、相続税課税における土地の評価水準は、課税上の評価であることや評価の安全性等の見地から、市場価格等に比べてある程度低い水準になることは理解できるが、現状における評価水準は、これを考慮してもなお開きのあるものがあり、特に最近の地価高騰地域においてその傾向が著しいとの指摘があつた。したがつて、負担の公平の見地から、土地の評価については、引き続きその適正化を図る必要がある。

⑦ 事業用及び居住用の小規模宅地等についての相続税の課税の特例

事業用及び居住用の小規模宅地等の評価額から一定割合を減額する特例（現行事業用宅地等40%，居住用宅地等30%）について、近時における異常な地価

高騰に配意し、減額割合を引き上げることが適當である。ただし、この特例の拡大により相続税の課税に当たり、土地が資産の中で相対的に有利になるため、慎重に検討すべきものであるとの意見もあつた。

なお、この特例の対象となる宅地等の範囲について、最近この特例を利用して税負担の回避を図る例もみられることから、その見直しを検討すべきであるとの意見もあつた。

⑧ 官公署等への協力要請等

「二 負担の公平の確保」において述べているように、相続税においても所得税及び法人税と同様、官公署等への協力要請規定を設けるほか、申告書の公示基準金額の引上げ等事務の簡素・効率化を図るための諸施策を講ずる。

(3) 贈与税

相続税の補完税としての役割を念頭に置きつつ、相続税の改正との関連において、基礎控除・税率構造につき見直しの検討を行うとともに、居住用不動産の贈与に係る配偶者控除(現行1,000万円)及び特別障害者に対する非課税限度(現行3,000万円)につき引上げを行う。

2 土地税制

(1) 基本的考え方

① 税制は、基本的に市場原理を通じて経済行動に影響を及ぼすものであり、土地利用に関するルール等市場原理の外にあるものに対し直接的な影響力を行使することはできない。したがつて、土地税制を活用し、特定の政策目的に沿つて個人や企業を望ましい方向に誘導しようとする場合には、望ましい土地利用のあり方等に関し、詳細な都市計画その他の制度・施策が整備されていることが前提要件となる。その意味で、土地政策全般における税制の役割が補完的、誘導的なものであることは当調査会がつとに指摘してきたところである。

② かねてより、税制において、負担の公平に配意しつつ、土地政策の目標に資するよう土地の取得、保有、譲渡等の各局面において各種の措置が講じられてきている。最近においても、地価高騰等の土地問題に対処するため、昨年9月の税制改正において超短期重課制度の創設、土地に係る登録免許税の引上げ等が、また、昭和63年度税制改正において居住用財産の買換特例制度の見直し、三大都

市圏の特定市の市街化区域における特別土地保有税の特例の免税点の引下げ等が行われたところである。

③ 現下の地価高騰等の土地問題を解決するため各般にわたる総合的な対策を講ずることが喫緊の要請とされ、臨時行政改革推進審議会等で検討が進められているところであり、今後、引き続き、負担の公平にも配意しつつ、土地税制のあり方について検討していく必要があると考える。

(2) 土地保有課税等

① 特定市街化区域農地に対する固定資産税の課税の適正化措置については、当面、現行の長期営農継続農地制度の厳正な運用に努めるとともに、今後の総合的な土地対策等の検討との関連においてそのあり方について検討することが適当である。また、土地投機の抑制、土地の有効利用の促進等の土地対策に資するための政策税制として創設された特別土地保有税については、土地利用計画、都市計画等土地利用のあり方に関する制度の整備等の検討を踏まえ、そのあり方について検討することが適当である。

② 土地の保有に対する一般的な税としての固定資産税は、市町村税の基幹税目であるが、これについては、その市町村税収総額に占める割合が長期的に低下傾向にあること等にかんがみ、その評価の均衡化、適正化を通じて、中長期的にその充実を図る方向を基本とすべきである。なお、その負担を求めるに当たっては、固定資産税の性格にかんがみ、負担の増加がならかなものとなるような配慮が必要である。

③ なお、以上のはか、土地保有に対する課税に関し、有効利用促進、負担の公平等の観点から、これを強化すべきであるとの意見、国民生活や事業活動への影響を考慮し、慎重に考えるべきであるとの意見等がみられた。さらにこうした点を踏まえつつ、土地投機に対応する等の観点から、土地の取得に係る課税の見直しを図るべきであるとの意見もあつた。

土地保有課税等のあり方については、これらの点も考慮しつつ、今後とも検討を行つていくべきであると考える。

(3) 借入金による土地取得等に伴う税負担回避避行為への対応

① 借入金による土地取得に係る法人税の問題

「二 負担の公平の確保」において述べているように、法人が借入金により土地を取得し、借入金の利子を損金算入することにより課税所得を圧縮することが企業の税負担回避行為として利用され、地価高騰の原因にもなっているとの指摘がされている。

こうした状況にかんがみ、土地取得を通じる企業の税負担回避行為に対処するとともに土地の仮需要の抑制を図るため、法人の土地取得に係る借入金利子の損金算入を制限する措置を講ずることが必要であると考える。

② 借入金による不動産取得等に係る相続税の問題

不動産の実勢価額と相続税評価額とに開きがあることに着目して、借入金により不動産取得を行うという形での相続税の税負担回避行為が横行していると指摘されている。

こうした状況にかんがみ、「1 相続税及び贈与税の軽減・合理化」で述べているように、負担の公平を確保する観点から、こうした税負担回避行為に対する歯止め措置を講ずることが必要であると考える。

(4) 土地譲渡所得課税

土地の譲渡による所得に対する所得税及び個人住民税は、現在、長期保有土地の譲渡益については、4,000万円までの部分は所得税20%，個人住民税6%の税率、4,000万円を超える部分は譲渡益の2分の1相当額を総合課税した場合の上積税額により、短期保有土地の譲渡益については、最低、所得税40%，個人住民税12%の税率により課税する仕組みとされている。この結果、長期譲渡所得についても、所得税法本則による負担に比較してやや重い負担を求めるものとなつておらず、土地譲渡益に対する負担のあり方として適切なものと考える。

しかしながら、土地譲渡所得課税の実態をみると、居住用財産を売却する場合や公共事業に伴い土地を譲渡する場合等各種のケースについて認められている特別控除や買換(交換)特例の結果、土地譲渡益のかなりの部分が課税の対象から脱落しており、今後における総合的な土地対策との整合性に留意しつつも、税負担の公平を確保する観点から、こうした制度のあり方について検討することが適当である。

また、土地供給の促進の観点から土地譲渡益課税を一般的に軽減するとの考え方については、上に述べたように、税負担の公平の見地から問題があることに加え、

土地の処分時の税負担が軽くなることから、投資対象としての土地の魅力を一層高め、かえつて土地への新規需要を増加させる効果もあり、土地の需給適正化に必ずしも結びつかないことに留意すべきである。

四 望ましい間接税制度

1 売上税をめぐる反省

(1) 当調査会は、抜本答申及び62年度答申において、直接税、間接税を通じた税制改革案を世に明らかにした。その一つの柱として広く消費一般に負担を求める課税ベースの広い間接税の導入の必要性を認め、具体的には売上税の創設と既存間接税の抜本的見直しを提言した。

これらの答申を受け、昨年2月には、売上税法案を含む税制改革法案が国会に提案された。しかしながら、売上税法案をめぐつて様々な議論がまきおこり、同法案は結局委員会付託もされないまま廃案となつた。その後、間接税の基本については何ら手がつけられないまま今日に至つている。

(2) 当調査会としては、売上税についての国民の不安や疑問さらには真剣な意見の重みについては、これを十分に認識しているが、そのことは間接税の現状をこのまま放置することを意味するものではなく、なぜ国民の理解を得られなかつたかについて、これら各般の意見等に耳を傾け、検討をより深めていくことこそ緊要と考えたところである。

当調査会は昨年11月新たに諮問を受けた後、こうした反省から、間接税については、まず、売上税に対して寄せられた国民の批判や意見を整理し分析することから審議に入った。

売上税に対する国民の批判や意見には様々なものがあつた。その背景としては、まず、広く消費一般に負担を求める間接税は、それ自体我が国では経験がほとんどなく国民になじみが薄いことから、国民が漠然とした不安感にかられたことがある。この点に対する配慮が十分行われないまま売上税の導入が図られたため、いたずらに国民の不安感を增幅させ、冷静な議論の土台が作られるに至らなかつた。

具体的には、消費者としての立場や事業者としての立場から、物価が上昇しインフレーションに結びつくのではないか、税額の転嫁が難しいのではないか、納税のために大きな事務負担を負うことになるのではないか、税率が将来安易に引き上げられるのではないか、といった懸念が示された。さらには、売上税を含む税制改革

全体が家計にどのような影響を与えるか、売上税の導入が今日の産業経済の秩序に思わぬ混乱を生じさせないかといった議論もあつた。間接税改革の位置付けに関しても、所得税等の減税財源という面のみに焦点が当てられ、間接税改革を行うことの必然性が分かりにくかつたという指摘も少なくなかった。このほか、法案提出に至る手順等についての批判、制度の内容についての疑問や意見も多かつた。

2 基本的考え方

- (1) 当調査会としては、売上税をめぐるこうした議論を正面から受けとめ、税制全体を再度見直し、国民の現行税制に対する不公平感、重税感の原因はどこにあるのか、今回の税制改革の重要な柱として位置付けてきた間接税改革はその中でどのような役割を果たすのか、といった原点に立ち返つて審議を重ねてきたところであり、その論点については、「第一 基本的考え方」で述べたとおりである。
- (2) 望ましい間接税制度を考えるに際し、税体系の中で間接税が果たすべき役割について、再度整理して述べれば次のとおりである。

いかなる税目もそれぞれの長所を有する反面、何らかの問題点を有するので、所得・消費・資産等に対する課税を適切に組み合わせることにより、税制全体として、その時代、その社会の要請に応えることのできるバランスのとれたものにしていくことが必要である。

今日では、シャウプ勧告当時に比べ、所得水準が著しく上昇し、平準化し、社会生活が全体として均質化してきている。国民生活をめぐるこのような著しい環境の変化を背景として、税制に対する国民の関心は、税負担について、水平的公平を考える方向に向けられてきている。また、税負担と勤労意欲等との関係に対する関心も深まつてきている。

より基本的には、豊かで安全なこの我が国のような社会において、誰もが享受している社会共通の便益を賄うための基礎的な負担は、国民ができる限り幅広く公平に分かち合うことが望ましいという考え方も広まつてきている。

このような国民の税に対する受けとめ方の変化や「第一 基本的考え方」で述べたような所得課税、消費課税の特徴を踏まえると、これからの中長期を考慮するに当たつては、消費を基準として広く薄く負担を求める間接税の役割について、より積極的に評価することが必要である。

(3) また、当調査会は、現行の間接税制度の現状とその直面する諸問題について次のような検討を行つた。

① 間接税、特に間接消費税は、その税額が物品やサービスの価格に上乗せされることを通じて間接的に消費に負担を求めるものであるが、我が国においては、その際、特定の物品やサービスを掲名し、それに対して異なつた税率で課税するという個別間接税制度を採つている。

こうした個別間接税制度は、国民の所得水準が一般的に低位に止まり、消費者の所得階層と特定のしやし的な物品やサービスの消費との関係が明確であつた時代においては、公平感ある税制として十分機能してきたと言えよう。しかしながら、所得水準が上昇し、国民の消費態様が多様化、均質化している今日においては、国民の価値観の多様化もあつて、消費支出全体の中から課税すべき物品やサービスを客観的基準に従つて選択し、特定すること自体もはや困難となつてゐる。その結果、国民の生活実感に照らしてみると課税品目や税負担水準にアンバランスが目立つようになつてきており、税制の公平・中立という観点から大きな問題となつてゐる。

特に近年、経済のソフト化・サービス化が進展し、消費の面でもサービスへの支出の比重がかなり高まり、今後もこの趨勢はますます強まっていくとみられる。現行の間接税制度の下ではそうした分野への課税がほとんど行われておらず、物品とサービスとの間の負担の不均衡が今後一層著しくなるという問題を生じている。なお、最近の間接税収入の実績をみると、酒、たばこ、自動車、家庭電化製品等限られた特定の物品に偏つた高い負担を求めていることが明らかである。

② 個別間接税のみに依存する間接税制度を採つているのは、世界の主要国の中や我が国だけとなつてゐる。例えば、欧州諸国ではイギリス、西ドイツ、フランスなどほとんどの国において付加価値税が採用されており、また、アメリカでは州及び地方団体において広く小売売上税が採用されている。さらに、近年、アジア、中南米などでも付加価値税が広範に採られてきている。

現在、我が国の酒税や物品税について、海外からも改革を求める声があることにみられるように、経済の国際化がますます進展する中で、諸外国と異なる間接税制度を維持し続けることは、こうした国際的摩擦の一因となりかねない。

(3) 現行間接税制度の下では、かつて間接税収入の多くを依存してきた酒やたばこといつたし好品はその性格上消費の伸びに限界があるほか、課税対象が特定の物品やサービスに限定され課税ベースが狭くなっていることなどから、税収全体に占める間接税収入の比率は趨勢的に低下してきている。

こうした傾向は、「第一 基本的考え方」で述べたような所得・消費・資産等の間で均衡のとれた安定的な税体系の構築を目指す観点からみて適当でないと考えられる。

(4) 以上述べたように、間接税については、現行個別間接税制度が直面する諸問題を根本的に解決することが必要となっている。さらに、こうした個別間接税制度の枠組みのままでは、国民が公平感をもつて納税しうるような安定的かつ信頼感のある税制を構築するために間接税が果たすべき役割を十分に發揮することは困難であると考えられる。

当調査会は、売上税法案が廃案となつたという事実等をも踏まえて、間接税改革の必要性について慎重に審議を重ねたが、上記のような認識に立つとき、現行制度を抜本的に改革し、消費一般に広く薄く負担を求める制度とすることが、やはり求められていると認識せざるを得ない。このような一般的な消費税制度の導入が、それにより可能となるサラリーマンを中心とする納税者の所得課税の負担軽減とあいまつて、税制全体の公平感を高めるために欠くことのできないものであることを訴えたい。

3 間接税改革について指摘されている問題点の検討

広く消費一般に負担を求める間接税の導入については、次のような問題があると指摘されている。これらは、売上税に対する批判や国会で種々議論となつたいわゆる「大型間接税」という言葉にまつわる国民の懸念とも関係してくる問題である。当調査会としては、この問題について次のように考えている。

(1) 所得に対する逆進性

間接税は所得に対して税負担が逆進的であるとの議論がある。間接税にはこうした面があることは否定できないが、他方、誰に対してでも消費の大きさに応じ比例的な負担を求めるという特徴がある。戦後40余年間の国民生活をめぐる環境等の著しい変化に対応して、所得・消費・資産等の間で均衡のとれた安定的な税体系を構築するためには、間接税の持つこのような特徴が積極的に評価されなければな

らないと考える。こうした観点からは、消費課税のみを取り出して、「所得」を基準に負担の逆進性を論することは、必ずしも適当ではないと考えられる。

本来、税制の所得再分配機能は、一つの税目のみを取り上げて議論すべきものではなく、税制全体をみて論じられるべき性質のものであり、また、社会保障制度等の施策が国民生活の様々な分野で整備されてきている今日においては、所得再分配機能は財政全体で判断すべきものと思われる。なお、今回の改革では現行所得課税について、中堅所得者層を中心とする負担累増感等に配慮し、累進構造の緩和を提言しているが、それでも、主要諸外国と比較して全体として強い累進度を維持することになると思われる。

所得に対する逆進性の問題については、基本的には以上のように考えるが、この問題に関連する国民の懸念に顧み、特に次の点に触れておきたい。

まず、一般的な消費税制度を採用すると、社会的な援助を必要とする人々にまで負担を求める結果が生じることも考えられるが、真に手をさしのべるべき人々については、引き続き、重点的にきめ細かな配慮が行われることを望みたい。その配慮としては、具体的には、生活保護基準等の社会保障支出の水準の適切な設定等が挙げられよう。

また、現在所得課税の対象となっている者のうち比較的所得の低い層の負担に適切に配慮することが必要である。現行所得課税の課税最低限は主要諸外国に比し相当高い水準にあるが、今回の税制改革においては、改革全体を通ずる税負担のあり方という観点をも踏まえ、後述する新しい方式の間接税の導入とともに、基礎的な人的控除を見直し課税最低限の引上げを図ることを提言しているところである。

(2) 物価上昇

一般的な消費税制度の導入により物価上昇が生ずることは避けられないが、これはいわば価格の一部の形で税を負担するものであり、通常の物価上昇とは区別すべき性格のものである。また、この物価上昇はこの税の導入時点で一回限り生ずるにすぎず、持続的な物価上昇とは異なるものと言えよう。

しかしながら、国民の間には、この税の導入を機会に税額分以上の価格上昇が行われるのではないかとの懸念もあるので、こうした便乗値上げがなされることのないよう、また、この物価上昇がインフレーションの引き金となり国民生活を圧迫することのないよう万全の対応が必要である。なお、インフレーションの懸念につい

では、物価が極めて安定している現在においては、そうしたおそれは少ないと考えられる。

なお、今回の税制改革においては、新しい方式の間接税の導入と併せて所得税・個人住民税減税等の実施が予定されているので、消費者の可処分所得の増加等が見込まれ、家計の消費に悪影響を与えることはないのではないかと思われる。また、年金については、物価スライド制により消費者物価の上昇に応じた年金額の改定が行われることにも留意する必要がある。

(3) いわゆる歯止め

一般的な消費税制度を導入すると、安易に税率の引上げが行われ歳出拡大の誘因となり、行財政改革への努力に水を差すことになるのではないかとの議論があるが、この点については、今回の税制改革は、行財政改革の一層の強力な推進を前提とし、全体としての租税負担率の上昇を目指すものではないことを繰り返し述べておきたい。また、税率の引上げには国会の議決が必要であり、このことが最大の歯止めとして機能することが期待される。

なお、この点に関連し、国民の間に存する安易な税率引上げへの強い懸念や税収の使途への関心に配慮して、何らかのいわゆる歯止め策を工夫する必要があろう。その場合、こうした懸念等に法制面等で応えることができないか検討してはどうかとの意見もあつた。この点については、欧州の主要国の付加価値税の増税の例をみると、そのほとんどが所得課税の負担軽減との組合せで行われていることも付言しておきたい。

4 新しい方式の間接税の導入

(1) 間接税改革の検討基準

現行間接税制度改革の必要性を共通の前提とし、望ましい間接税制度について検討するに際しては、今回の税制改革の基本的考え方に基づき、また、売上税に対して示された国民の批判にも十分留意し、次のような基準に従い考えることが適当であると考えた。

- 消費に薄く広く公平に負担を求めるものであること。
- 簡素で分かりやすく、取引慣行にも配意したものであること。
- 納税者、税務関係者の事務負担に配慮したものであること。

- 産業経済に対して中立的であり、また、国際的な摩擦を招かないものであること。

(2) 諸類型の検討

- ① 検討に当たつては、現行の物品税等を拡大・改組していく方法を含め、諸外国における実施例等を念頭に置いて、考えられる限りの間接税の類型を対象とした。具体的には、(イ)個別間接税、(ロ)単段階課税(製造業者売上税、卸売売上税、小売売上税(事業者間免税の売上税))、(ハ)多段階課税(累積排除方式、累積方式)の各類型である。これらはいずれも消費者に価格の一部の形で負担を求める消費税であつて、製造、卸、小売などのどの段階の事業者に納税義務者としての役割を担つてもらうかによる類型の区分ということになる。また、これらは、各々の類型の持つ特性から、サービス消費にも負担を求めることができるものとできないものとに分けられる。
- ② これらの類型のうちいざれが望ましいかについての検討に際しては、前述の検討基準を基礎としつつ、財貨のみならずサービスをも含め消費支出に広く薄い負担を求めるることを基本的な視点とし、さらに、納税のための事務負担が特定の分野に偏ることのないよう配慮することが重要であると考えた。また、売上税に対して示された国民の批判にも留意して十分論議した。
その結果、以下に述べるように、個別間接税の課税品目の拡大や単段階課税の導入にはそれぞれ問題があるとの結論に至り、結局、望ましい間接税のあり方としては、多段階課税、即ち、事業者による財貨の販売やサービスの提供の各段階の売上げに対して課税を行い、各事業者がその税額を財貨・サービスの価格に上乗せすることとし、最終的には消費者に負担を求めるという方式が適当であると考えたところである。
- ③ 個別間接税の課税品目の拡大及び単段階課税の導入については、改革案として採り上げるのに問題があると考えられたが、その際の議論を整理すれば次のとおりである。
 - イ 現行物品税等の個別間接税の課税品目の拡大については、個別に課税対象を選定する方式のまま課税品目を拡大していくことは、今日のような国民の消費態様の多様化、均質化等の下では困難であり、現行制度の問題点を増幅させることになりかねない。

ロ 製造業者売上税については、物品税等の現行間接税に相通する面があり、なじみやすいといった意見もあつた。しかし、この税においては、卸・小売の流通マージンやサービスが課税対象とならないため、課税ベースが小さく、一定の税収を前提とすれば税率水準を相対的に高くしなければならないという問題がある。また、製造段階での課税であるため消費税としての性格が不明確となるという問題点や何をもつて製造とみなすか等の技術的問題点があるほか、納税事務負担が製造業者のみに偏るといった問題がある。

ハ 卸売売上税は、製造業者売上税とほぼ同様の問題点があるほか、我が国の卸売取引は諸外国に比べて複雑であると言われており、しかも現実に納税する者の多くは規模の小さい最終卸売業者となると考えられるので、我が国にはなじみにくい面がある。こうしたことから、当調査会においてはこれを推す意見はなかつた。

ニ 小売売上税については、最終消費支出に応じた課税ができるほか、サービスにも課税できるので課税ベースが大きく、さらに、消費者にとって分かりやすい税であるなど、理論的にみて、一般的な消費税としての適格性を有するという観点から、これを推す意見もあつた。

しかしながら、小売売上税についても他の単段階課税と同様、納税のための事務負担を特定の取引段階や業種に偏つて求めることになるという問題がある。

また、この税は消費者に対する財貨の販売やサービスの提供（いわゆる「小売」）の段階で課税するものであるから、製造業者や卸売業者が直接消費者と取引する場合にも課税する必要がある。このため、製造業者と卸売業者との間の取引や卸売業者と小売業者との間の取引等事業者間の取引については一定の手続きの下に免税とすることにより、結果的に小売の段階で課税するという仕組みを探ることとなる。したがつて、この制度の対象となるのはいわゆる小売業者だけではなく、アメリカやカナダの例にみられるように、仕組みの上ではすべての事業者を納税義務者とする必要がある。

結局のところ、制度の対象となる者の範囲は、多段階課税の場合と同様であり、その中で、規模の小さい小売業者やサービス業者に実際の納税事務負担が偏ることになるという点に留意する必要がある。

(3) 多段階課税の検討

① 当調査会は、以上のような検討を踏まえ、「税制改革についての素案」(昭和63年3月)において、新しい方式の間接税(以下、便宜「新消費税」と略記することがある。)として多段階課税の採用を提言し、その具体的な類型として次の二つの方式を提示した。

「イ 産業経済に対する中立性の確保を重視する観点に立つて、課税の累積を排除するために仕入れに課された税額を控除する方式〔累積排除方式〕

○ 税額控除の方式としては、納品書や請求書など取引先から受領した税額別記の書類に基づいて控除を行う方式とこれらの書類によらず帳簿上の記録に基づいて控除を行う方式と考えられる。

○ 累積排除に要する中小事業者の事務負担に配慮し、課税売上高が一定規模以下の事業者については、売上げのみから納付税額を計算する簡単な課税方式を採用する(自己選択制)。

ロ 多段階課税になじみの薄い我が国の現状に配意し、当分の間、仕組みの簡素性を特に重視して、課税の累積を排除せずに低税率で取引課税を行う方式〔累積方式〕

(注) 輸出物品に係る税負担の調整にも配意して、物品について、完成品製造段階に至るまでの間は免税方式を探るとともに、流通・サービス段階は低率の取引課税を行うことにより、税の累積を極力排除することも考えられる。」

② この「素案」をもとに、地方公聴会における意見も踏まえつつ、更に検討を行つた。

イ 累積排除方式については、累積排除の手続きが必要となり、その手続きに関して納税義務者の事務負担の増大を招く面があるものの、産業経済に対して中立的であり、的確な国境税調整が可能となるほか、消費者にとって商品価格と税負担額との関係が明確であるなどの長所を評価する意見が多かつた。したがつて、当調査会としては、こうした当調査会における議論の大勢としても、また、地方公聴会での意見等各方面の意見に従しても、基本的には累積排除方式の多段階課税が望ましいと考える。中小事業者の納税事務負担の問

題については、後述する簡易な課税方式の採用により、大幅に緩和されるものと考える。

なお、累積方式については、税の累積が生じるため、取引段階の多寡により商品価格に占める税負担の割合が異なることとなり、取引会社間の合併（垂直的統合）を促進するなど産業経済に対して非中立的なものとなりかねない、消費者にとって商品価格に含まれる税負担額が分からず、また、的確な国境税調整ができない、といった問題があるとの指摘が多かつた。ただ、税率が極めて低い場合には、これらの問題が緩和されるところから、多段階課税になじみの薄い我が国において、仕組みが簡素で分かりやすく、納税義務者の事務負担が小さいという長所に着目して、累積方式を暫定的に採用することも考えられるとの意見もあつた。

- ロ 累積排除方式を採用する場合のその累積排除の方法としては、仕入れに含まれている税額が個々に明らかにされるため転嫁が容易になる、国境税調整をより的確に行うことができるといった観点等から、税額別記の書類により控除する方法（「税額別記の書類による方法」）が望ましいとする意見があつた。一方、我が国の取引慣行や納税者の事務負担に配慮するといった観点からは、税額別記の書類によらず、帳簿上の記録に基づいて控除する方法（「自己記録による方法」）が望ましいとする意見があつた。
- ハ これらの方法のうちいずれを採用するかの問題は、非課税取引や税率（単一税率か複数税率か）の設定、事業者免税点の水準、簡易な課税方式の取扱い等の今後具体的に決定すべき諸項目の取扱いと関連するものであるので、更に検討を進め、その利害得失を十分に考慮した上で慎重に決定すべきものと考える。

なお、累積排除の方法の選択と次項で検討する非課税取引の設定等との関係を一般的に述べれば次のとおりである。

- 非課税取引の設定、複数税率制度との関連

「税額別記の書類による方法」は、非課税取引の設定や複数税率制度の採用に比較的弾力的に対処できる面がある。これに対し、「自己記録による方法」においては、非課税取引を設定すると、多種多様にわたる仕入れを

課税と非課税とに分ける事務負担が増大する。複数税率制度を採る場合にも同様の問題がある。

- 事業者免税点制度との関連

「自己記録による方法」においては、その仕組み上、免税事業者からの仕入れについても税額控除を認めることとすれば、免税事業者が取引の中間段階に位置する場合にも取引から排除されるといった問題は生じない反面、高い水準の事業者免税点を設けた場合には、的確な国境税調整にやや難が生じることとなる。

- 簡易な課税方式との関連

「税額別記の書類による方法」について指摘されている納税事務負担の問題は、中小事業者の多くに簡易な課税方式の選択を認めることとすれば、制度全体としては相当程度緩和されることとなる。

(4) 新しい方式の間接税の具体的な仕組み等についての検討

① 転 嫁

売上税論議の際には、中小事業者を中心に、税額の転嫁が難しく、結局事業者の負担になるのではないかとの懸念が強く表明された。

この点については、新消費税の導入時には、原則としてすべての財貨・サービスの価格が一斉に引き上げられることになるので、個々別々に値上げを行う場合とは異なり、転嫁しやすい環境になるものと考えられる。また、新消費税の導入に併せて予定されている所得税・個人住民税減税等により消費者の可処分所得が増加すること等を通じ、税額の転嫁が受け容れられやすくなるものと考えられる。

特に、新消費税として累積排除方式を採用する場合には、事業者間の取引において買手は仕入れの際に税金分だけ従来より多く支払うものの、自らの納付税額の計算においてその税金分は控除できるため、税額の転嫁が受け容れられやすくなると思われる。

税理論や各国の経験からは以上のように考えられるが、我が国はこれまで多段階課税方式を採る間接税をほとんど経験していないという事情にあることから、未経験のこうした税に対する納税者の懸念が極めて強い。加えて、例えば繊維業界にみられるような我が国独特の業態や取引慣行、さらにはこうした産

業を取り巻く環境の厳しさが、転嫁に対する納税者の懸念を増幅させている面がある。このような事情を考慮すると、新消費税の導入に当たつては、この税が転嫁を予定したものである旨の周知を図り国民の理解を求めるなど、円滑かつ適正な転嫁がなされるよう、その環境づくりに努めることが必要であると考える。

なお、これに関して、特に大型店舗の場合には実際の商品価格の決定は商品群ごとに基礎となる価格を定めて行うことが多く、転嫁の問題について、商品の一品一品の価格が税率分上昇することを念頭においた議論を行うのは現実的でないとの意見があつた。

また、消費者に対する円滑な転嫁のため、消費者に対する財貨の販売及びサービスの提供の段階で税額の別表示を義務付けるべきであるとの意見があつたが、これに対しては、我が国の社会風土になじまないとする意見のほか、かえつて消費者に不利になるのではないかとの指摘があつた。

② 非課税取引

非課税取引は、一般に、(イ)消費税としての性格上課税対象とすることになじみにくいもの、(ロ)社会政策等の特別の政策的配慮に基づくもの、(ハ)現行の個別間接税との関係に配慮するものに大別できよう。

まず、土地や有価証券等の譲渡、貸付金の受取利子、保険料収入等は、消費税としてのこの税の性格上本来課税対象とすることになじみにくいものであり、課税対象から除外することが適当である。これらは、いわば「不課税」ともいうべき性格をもつものであつて、他の非課税取引とは質的に異なる範ちゆうに属するものである。

所得に対する逆進性の緩和等の政策的配慮に基づき設定される非課税取引は、各国にもその例をみるが、この種の非課税取引の設定は制度の複雑化や納税事務負担の増加をもたらし、また、非課税取引が増えれば課税取引に適用される税率の上昇を招くなどの問題を抱えている。また、所得水準が上昇し、平準化し、国民の価値観が多様化している現状を踏まえると、いかなる取引を政策的に非課税とすべきかについての客観的基準を国民的な合意の下に見出すことは極めて困難であつて、特定のものをあえて非課税とすれば、売上税をめぐ

る経緯にみられるように、逆に不公平な税制と映りやすいという現実的な側面からの指摘もあつた。

この種の非課税取引をどの程度設けるかは、政策的配慮と税制の中立性や制度の簡素性との間の比較考量によることになろう。当調査会においても種々議論されたが、新消費税の課税の趣旨や売上税をめぐる議論等からすれば、そのような非課税取引は基本的には設けるべきではないとする意見が多かつた。地方公聴会においても意見の大勢であつたように思われる。

なお、これに対しては、逆進性の緩和の要請に応えるため飲食料品の譲渡を非課税とするほか、EC諸国の例に倣つて、社会保険医療サービス、一定の学校教育サービス、一定の社会福祉サービスに限つて非課税とすることも考えられるとの意見もあつた。

また、現行個別間接税については、後述するように、新消費税導入の機会にその存廃も含め抜本的に見直すべきであるが、新消費税との関係については、存続することとされる個別間接税の課税対象についても、基本的には新消費税を課税すべきであるとの意見が多かつた。その際、存続する税目の中には特定財源や地方税源とされているものもあるので、それらの税目の特性等にも十分に配慮して検討が行われるべきであるとの意見があつた。

なお、国際的慣行に従い、消費地課税の原則から輸出取引(輸出類似取引を含む。)については所要の国境税調整を行うことが適当である。

③ 税率

イ 税率構造については、制度の簡素化を図り、経済活動への中立性を確保するという観点からは、基本的には単一税率とすることが望ましい。

逆進性の緩和等のため、生活必需的な物品やサービスについて非課税とする代わりに軽減税率を適用してはどうか、あるいは、一部の高価なしやし品等について割増税率を適用してはどうかといつた意見があつた。こうした複数税率制度については、非課税取引について述べたとほぼ同様の問題が伴うので、これを採用することは避けるべきであるとの意見が多かつた。また、「自己記録による方法」の累積排除方式の場合には、納税義務者の事務負担等を勘案すると複数税率を設けにくいとの指摘もあつた。なお、軽減税率につ

いては、基本となる税率の水準が低い場合はこれを設ける意義は小さいと考えられる。

- また、税率水準については、円滑な転嫁がなされ得るようある程度高い水準がよいとの意見がある一方で、広く薄くという観点からはできるだけ低い水準に止めることが望ましいという意見もあり、こうした点に留意し、所得税・個人住民税の税負担の軽減等の規模や既存間接税の存廃を含めた調整等との関連も踏まえ検討されるべきである。

④ 中小事業者に対する措置(事業者免税点制度、簡易な課税方式)

- イ 事業者免税点制度については、売上税の際の1億円という水準は高すぎたのではないかとの指摘や、簡易な課税方式の採用等により納稅事務負担に配慮するのであれば事業者免税点の設定は不要ではないかとの意見があつた。小規模零細事業者の納稅事務負担の問題や税務当局の徵稅事務負担の問題等を考慮して事業者免税点を設定するとしても、類型の選択との関連を踏まえ、課税の公平の要請や、我が国の中小事業者の実情等に照らし真に必要な水準とすべきものと考える。

- 累積排除方式において、売上げのみから納付税額が計算できる簡易な課税方式を採用する点については、中小事業者の納稅事務負担に配慮する観点から有意義であり、これにより累積排除方式の手続き面での負担の問題は、制度全体としてはかなり緩和されるとの意見が多かつた。その際、簡易な課税方式の適用範囲を売上税の場合より拡大すべきであるとの意見があつた。

この点については、業種ごとのマージン率にはかなりばらつきが見られるので、適用範囲をあまり拡大すると逆に不公平になる等の意見があつた。さらに、その問題にきめ細かく対応しようとすれば、制度が複雑となり簡易な課税方式の持つ長所を減殺することになるとの指摘もあつた。

⑤ 納稅事務負担

新しい税が創設される場合には、それに何らかの新たな納稅のための手間やコストが伴うことは避けられないが、特に売上税の際、こうした納稅事務負担が大きくなり、企業経営上の負担になるといった意見があつたことに留意すると、納稅事務負担ができる限り軽減されるよう配慮する必要があるとの意見が多かつた。なお、累積排除方式のうち、「自己記録による方法」によれば、「税

額別記の書類による方法」に比べ納税事務負担がかなり軽減されるのではないかとの指摘があつたが、他方、請求書、納品書等のやりとりはどのような事業者でも行つており、「税額別記の書類による方法」による場合でも納税事務負担の増加はそれほど大きくならないのではないかとの意見もあつた。

また、前述したとおり、非課税取引や複数税率の設定は、その程度にもよるが、納税事務負担を相当程度増加させる要因になるとの指摘があつた。

⑥ 申告納付

課税期間の設定については、消費税は取引先からの預り金的な性格を有するものであることから、あまり長くすることは適当でないと考えられるが、他方、納税義務者の事務負担や資金繰りにも配慮することが必要であろう。

なお、「自己記録による方法」の累積排除方式を採用する場合には、所得税や法人税の例に合わせることが適当ではないかという意見もあつた。

⑦ その他の

イ 新消費税の名称については、この税の性格を踏まえ、消費に負担を求める税であることが明確になるようなものにすべきであるとの意見が多かつたが、こうした点も含め、今後適切に検討されるべきである。

ロ 新消費税の税収の使途について、高齢化社会への対応に関連し福祉目的税又は福祉目的的な税とすることも必要ではないかとする意見があつた。これに対しては、目的税には財政の資源配分調整機能をゆがめるという問題点があるとの指摘のほか、特定の分野の財源確保を税制改革の第一義的目的とするのは問題であり、社会保障負担率の適正な上昇と社会保障給付の合理化が損なわれる危険がある等の意見が多く出された。

この点に関連し、新消費税導入の意義について、それにより国民の福祉の充実が図られるといった趣旨を何らかの形で明らかにすることを検討してはどうかとの意見があつた。

ハ 新消費税の実施に際しては、経済取引への影響にも留意して、納税者をはじめとする関係者が十分にその準備を行いうるよう、周到な配慮を加えることが必要と考える。

また、新消費税に対する納税者の不安感に配意して、同税の仕組み等について十分周知徹底する必要があるとの意見があつた。

5 既存の間接税の取扱い

既存の間接税については、直面している諸問題を根本的に解決する観点から、それぞれの税目の特性、仕組み等にも留意して、新消費税との関連を踏まえ、その存廃を含め見直しを行う必要がある。

(1) 個別物品・サービス課税

酒等の嗜好品及び揮発油等の特定財源物資以外のいわゆる一般的な消費物資又はサービスに対する課税として物品税、通行税等がある。これらの税は、いずれも特定の物品又はサービスの消費に示される担税力に着目して課税する個別掲名課税方式を採つていることから、課税品目や税負担にアンバランスが目立ち、最近における消費パターンの多様化や、サービス化の進展の実態に対応しきれていない等の問題を抱えている。広く消費一般を課税対象とする間接税制度の導入は、こうした問題を基本的に解消するとともに、税制の簡素合理化にも資することとなると考えられる。

① 物 品 税

イ 物品税の課税対象については、抜本答申でも述べているように、戦後における税制改正の過程を通じ、主としてしゃし品ないし比較的高価な便益品や趣味・娯楽品等に絞られ、現在 85 品目とされている。物品税制については、これまで、課税対象の拡大等を図つてきたところであるが、昭和 59 年度及び 60 年度における物品税の改正論議からも明らかのように、個別掲名課税方式の下において課税対象を見直すことはもはや限界にきている。

ロ 新消費税と物品税との調整については、原則として、新消費税に吸収することが適当であると考えるが、新消費税の税率水準が低い場合には、現在、ある程度高い負担を求めている一定の物品については、高めの税率を適用するか、あるいは、新消費税のほかに特別な負担を求めることも、暫定的な対応として考慮すべきであるとの意見もあつた。

② トランプ類税、入場税及び通行税については、税制の簡素化を図るという観点から新消費税に吸収することが適当であると考える。

③ 地方の間接税については、普遍性、安定性に富んでいること、課税対象とされている消費行為と個別の地方団体の行政サービスとの間に密接な対応関係があること等の地方税の特性のほか、それぞれの税の仕組み、税収規模等に十分に留

意し、慎重に検討すべきであり、こうした観点から、個々の税目についてみると以下のとおりである。

- イ 娯楽施設利用税及び料理飲食等消費税については、特に課税対象施設と地方団体の行政サービスとの間には密接な関連性を有すること、税の仕組み等を考慮して、更に検討すべきである。
- ロ 電気税については、売上税の際の経緯もあり、新消費税に吸収することが適当であると考える。しかし、電気税は普遍的な税として市町村の重要な税源であることから、その存続について検討を行うことが適当であるとの意見があつた。
- ハ ガス税については、現行の税率が低いこと等から、新消費税に吸収することが適当であると考える。

(2) し好品課税

酒、たばこについては、他の物品と異なる特殊なし好品としての性格に着目して、伝統的にいわゆる財政物資として、他の物品に比し重い税負担が課せられてきている。この点については、諸外国においてもほぼ同様の状況にあり、付加価値税等の課税ベースの広い間接税を採用している主要諸外国においても、酒、たばこに対しても、同税の課税対象としつつ、別途、個別に比較的高率の課税を行つている。

① 酒 課 税

イ 現行の酒税制度については、抜本答申を受けて提出した62年度答申において、現行従価税やウイスキー類の級別制度等の思い切った見直しが必要であるとしたところである。

ロ また、「昭和63年度の税制改正に関する答申」(昭和62年12月)においては、「現在、当調査会は、昭和63年度改正と並行して、税制全般の望ましいあり方等について審議を重ねてきており、現行間接税の中核をなしている酒税の抜本見直しについても、ガット勧告への誠実な対応という要請をも踏まえつつ、その一環として検討を進めていくことが適当である」とし、また、「本件の国際的側面を考慮すれば、具体的な内容の詰めは今後できる限り急ぐとして、この際、少なくとも酒税制度改革の基本的な方向を明らかにしておくことが望ましい」として、次のような改正の基本方針を示したところである。

- Ⓐ 従価税を廃止する。
- Ⓑ ウイスキー類の級別制度を廃止し、現行の特級、1級及び2級の税率を一本化する。
- Ⓒ 果実酒類及びリキュール類等のエキス分等による税率適用区分の見直しを行う。
- Ⓓ しうちゅうの税率を引き上げる等により、蒸留酒間の税率格差を縮小する。
- Ⓔ 抜本的税制改革の一環としての間接税制度の改正に伴い、清酒の級別制度の見直しを含め、各種酒類間の税負担格差の縮小に配意しつつ、負担調整を行う方向で検討する。
- Ⓕ この基本方針に沿つてその具体的改正内容等の検討を進めた結果、酒税については、次のような改正を行うことが適當であると考えられる。
- ① 酒を新消費税の課税対象とするとともに、現行の従価税は廃止する。
- ② ウイスキー類の級別制度は廃止し、現行の特級、1級及び2級の税率を一本化する。
- ③ 果実酒及びリキュール類等のエキス分等による税率適用区分を廃止するとともに、果実酒類の品目区分の見直しを行う。
- ④ しうちゅうの税率をウイスキー類及びスピリットとの税率格差に配意して引き上げる。
- ⑤ 各種酒類間の税負担格差の縮小を行う。
- ⑥ 各酒類につき、新消費税相当分の税率引下げを行う。
- Ⓖ なお、清酒についても級別制度を廃止し、税率を一本化すべきであるとの意見が強かつた。
- Ⓗ 大幅な税率引上げとなる酒類の中小製造者に対しては、激変緩和措置を講ずる必要があるとの意見もあつた。
- ② たばこ消費税
- イ 国及び地方のたばこ消費税については、補助金等の整理合理化に伴う地方財政への影響等を考慮し、昭和61年5月以降、税率等の特例措置が講じられており、昭和64年3月31日に期限が到来する。

ロ たばこに対する税負担のあり方については、抜本答申において、「酒と同様に特殊なし好品としての性格に着目して特別の負担を求めてきたところであるが、今後とも国、地方共通の財源として適正な税負担水準を確保する必要がある」としたところである。

また、たばこ消費税の課税方式については、価格に応じた負担を求めることができる従価税とたばこのし好品としての性格に着目して数量に応じた負担を求めることができる従量税を組み合わせる現行の従価・従量併課制度を維持するが、その課税割合については、従価税・従量税の持つ特色に配意して、バランスのとれた税負担を求めることができるよう見直しを行うことが適当であると考えられる。

ハ こうした考え方を踏まえ、たばこを新消費税の課税対象とするとともに、たばこに対する現行の税負担水準を維持することを原則としつつ、新消費税との負担の調整を行うことが適当であると考えられる。

③ 砂糖消費税

砂糖消費税については、新消費税の導入に際し、税制の簡素化を図るという観点から廃止することが適当であると考えられる。

(3) 流通税等

印紙税、登録免許税、有価証券取引税、取引所税、不動産取得税等の流通税については、財貨の移転等の背後にある担税力に着目して課税している。

① 印紙税については、経済取引に伴い作成される文書の背後にある担税力に着目して課税する流通税として広範にわたる文書を対象としているところであるが、新消費税の課税対象取引に伴つて作成される割合が多いと認められる文書については課税廃止等を行うとともに、印紙税の簡素化等を図る観点からの見直しを行うことが適当であると考えられる。

② 登録免許税については、抜本答申でも述べているように、その負担水準について、今後とも引き続き検討を行うことが適当である。

③ 有価証券取引税については、「二 負担の公平の確保」において述べているように、株式等に係る税率について見直す必要がある。

④ 取引所税については、課税の公平・適正化等を図る観点から、その課税範囲や適用税率のあり方等について見直す必要がある。

- ⑤ 不動産取得税については、抜本答申でも述べているように、担税力の状況等を考慮しながら、その充実を図る方向で引き続き検討することが適當である。なお、住宅については、新消費税との調整について検討する必要があるとの意見があつたが、流通税としての性格等から、調整は不要との意見もあつた。
- ⑥ 木材引取税については、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、財源の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が、現行の税率が低いこと等から、これを新消費税に吸収することが適當であると考える。
- ⑦ 事業所税については、課税団体の範囲を拡大すべきであるとの考え方もあるが、本税の性格及び地域の振興が特に必要とされている最近の状況にかんがみれば少なくとも当面は、慎重に検討する必要がある。

(4) 特定財源等

- ① 一般に、特定財源制度は、抜本答申でも述べているように、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ゆがめ、財政の硬直化を招く傾向を持つものであることから、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が特定されているが、これについては、最近における道路整備の状況等を考慮すれば、基本的には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、現下の国道、地方道の整備水準が低いこと、また、特に地方道に係る特定財源比率が依然として低いこと等を考慮すれば、道路特定財源の確保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、財政の資源配分調整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。

- ② 現行の自動車関係諸税(揮発油税、軽油引取税、自動車税、自動車重量税等)は税目が多くかつ複雑であるから、これを簡素化すべきであるという指摘がある。

この問題は、納税者の理解と協力を求める上で確かに重要であるが、抜本答申でも述べているように、現行の税体系は、自動車の取得、保有、燃料の消費に着

目して各種の税を課すこととしており、これによつて全体として適正な税負担が実現されると考えられること等から現行税制には理由があるものと考えられる。

③ 石油税については、昭和63年度改正において、同年度における税負担の安定を図りつつ、石油及び石油代替エネルギー対策財源を安定的に確保するため、暫定的に従量税方式が採用されるとともに、所要の増収措置が講じられたところである。

石油税の今後のあり方については、今後における原油価格の不透明性等を考慮すれば、税負担の安定を図るとともに石油及び石油代替エネルギー対策を着実に推進するための安定的な財源の確保を図るため、この際、従量税方式に改めることが適当である。

④ 入湯税については、鉱泉浴場所在市町村における特別な財政需要を賄うべき目的税であり、その税率は定額により定められているため、所得、物価水準の推移等に応じて隨時その見直しを行うことが必要である。

⑤ 新消費税の導入に際しては、新消費税と受益者負担的又は原因者負担的性格を持つ特定財源とは課税の趣旨を異にするところから、特定財源である石油関係諸税の対象物品に新消費税を上乗せして課税することが適当であると考えられるが、これについては、負担の現状や使途とされている施策の必要性等をも踏まえつつ、総合的に検討する必要があると考える。

(5) 事業税の外形標準課税との関連等

新消費税の導入に当たつては、個人住民税等の減税財源の確保の必要性及び事業税における外形標準課税問題についての累次の当調査会の答申の経緯等を踏まえ、その一部を地方税財源として配分することが適当であるとする意見があつた。しかし、新消費税の一部を地方の間接税とすることについては、制度の簡素化の要請、納税者等の事務負担の問題等があるので適当ではないとする意見が多かつた。

したがつて、新消費税の地方団体への配分は、他の方法によつて行うことが適当である。

五 国際的視点に立つた法人税制の確立

1 基本的考え方

(1) 我が国の法人課税の負担水準は、いわゆる実効税率でみて 51.55 % となつてゐる。これに対し、主要先進諸国は、アメリカ 40.34 %、イギリス 35.00 %、西ドイ

ツ 56.52% (1988 年 3 月閣議決定された税制改正案によれば、1990 年以降 52.87%), フランス 42.00 % であり、我が国の負担水準は国際的にみて相当高い水準に達している。これは、我が国では、昭和 40 年代末以降、厳しい財政事情を背景に、所得税減税財源その他の財政需要に充てるため逐次法人税率の引上げが行われてきた一方で、主要先進諸国においては、1980 年代に入り、民間経済の活性化、税制の簡素化等を重視する観点から、相次いで課税ベースの拡大を図りつつ法人税率の引下げが行われていることによるものである。

(2) 我が国の経済・社会の国際化が進み、諸外国と切り離して考えることができなくなっている現状に顧みれば、我が国の法人課税の負担水準が主要諸外国と比較してかけ離れたものとなることは適当でない。我が国の企業活動は、設備投資水準や国民所得に占める法人所得の比率等の推移にみられるように、これまでのところ、マクロ的には主要諸外国に比して活発に推移してきている。しかしながら、今後、経済の国際化の一層の進展に伴い、税負担水準の国際的格差が企業活動に悪影響を及ぼし、いわゆる経済の「空洞化」といった現象を生じさせ、ひいては雇用面での弊害も出てくることを念頭に置くべきものと考える。一方で、我が国の税体系に占める法人課税の地位が主要諸外国に比して格段に大きいことに留意する必要があろうが、我が国経済社会の国際化の進展を踏まえれば、主要先進諸国に比べ高くなっている我が国の法人税率の引下げを図ることが適当である。

また、引当金、租税特別措置その他の課税ベースのあり方に関しては、税負担の公平、税制の企業活動に対する中立性等の税制の基本原則に照らし常に見直しを行うべきである。特に、今次の税制改革に当たつては、経済の活性化とともに税負担の公平や税制の中立性の確保、さらには制度の簡素化等の観点をも重視すべきであり、税率の引下げを行うとともに、できるだけ課税ベースの拡大を図ることが適当であると考える。

(3) このような法人課税改革の基本的考え方は、抜本答申においても述べているところであり、今次の税制改革に当たつては、国際的視点に立つた法人税制の確立という観点から、課税ベースの拡大を図りつつ、地方税を含めた実効税率が 5 割を下回る水準となることを目途に、税率の引下げを行うなど負担の軽減・合理化等を図るべきである。なお、法人課税の負担の軽減については、国際的な整合性の確保

という観点からは、将来にわたつて更に税率引下げを行う方向で引き続き検討すべきではないかとの意見もあつた。

2 税 率

(1) 基 本 税 率

法人課税の税率水準については、地方税を含めた実効税率が5割を下回る水準まで引き下げるべきであり、基本税率(現行42%)を段階的に37.5%まで引き下げるのが適当である。

(2) 中 小 法 人、公 益 法 人 等 に 対 す る 軽 減 税 率

中小法人に対する軽減税率並びに公益法人等の収益事業及び協同組合等に対する軽減税率については、抜本答申で指摘しているとおり、法人税率は基本的には単一の比例税率であるべきであり、これらの軽減税率はいずれも政策的観点から設けられているものであること、創設当初に比べ基本税率との格差が大きくなっていること等を踏まえると、当面、軽減税率制度を継続することはやむを得ないとしても、その場合の軽減税率の水準については、基本税率との格差を縮小する方向で見直すことが適当である。

この場合、具体的には、中小法人に対する軽減税率(現行30%)については28%に引き下げ、公益法人等及び協同組合等に対する軽減税率(現行27%)は据え置くことが適当である。

(3) 配 当 軽 課 税 率

現行の配当軽課制度は、昭和36年度に、法人税、所得税の負担調整を、配当税額控除による個人段階での調整に加えて、支払配当に対する法人税の負担を軽減することにより配当を支払う法人段階でも行うとともに、株式による資金調達を容易にし企業の自己資本充実を図るという政策目的に資する趣旨で導入されたという経緯がある。しかしながら、抜本答申で指摘しているように、

- ① 法人及び個人株主双方の段階で調整を行つている現行の法人税・所得税の負担調整に関する仕組みは税制を複雑なものとしており、簡明な仕組みという観点からすれば、調整を法人段階か、あるいは個人段階に一本化すべきこと、
- ② この場合、法人段階での調整については、配当を支払う法人の段階で調整が行われる結果、本来調整を行う必要がない外国人株主や非課税法人株主に対して支

払う配当にまで自動的に調整の効果が及んでしまう等調整方式として不適切な点があること、

- ③ 配当軽課制度の政策目的である企業の自己資本充実という点についても、制度導入後の法人企業の自己資本比率の推移と配当軽課税率との間には特段の相関関係はみられず、その効果は必ずしも明らかではなく、むしろ配当性向の高低により法人税額が異なり、中立性ないし公平の観点から問題があるとの指摘もあること、

等を踏まえると、負担調整の方式としては配当軽課制度を廃止し、配当税額控除による個人段階での調整にゆだねるべきであると考えられ、基本税率の引下げとあわせて、配当軽課税率を段階的に廃止することとするのが適当である。

3 受取配当益金不算入制度

法人間配当に関する受取配当益金不算入制度は、シャウプ勧告に基づく昭和25年度の税制改正で創設されたものであり、法人株主の受取配当についてもその税負担の調整を行うための仕組みとして位置付けられてきている。

ただ、シャウプ勧告当時と現在とを比べてみると、経済活動に占める法人企業の地位は格段に増大し、それに伴い、企業の経営形態や資金調達の態様にも著しい変化が生じている。具体的には、法人間での相互株式保有の増大、企業の安定株主志向等による金融機関等による株式保有の拡大、さらに近年は、いわゆる財テクによる投資目的での株式保有の増大等が進んでおり、この結果、法人企業による株式の保有割合が著しく高まり、最近時点では全上場会社株式の約4分の3を法人株主が保有するに至っている。

このような企業をめぐる経済実態を踏まえると、現行の受取配当益金不算入制度については、負担調整措置としての本制度の趣旨は維持しつつも、経済実態に即した見直しを行うべきではないかと考えられる。この場合、親子会社間の配当のように、企業支配的な関係に基づくいわば同一企業の内部取引と考えられるものについては仮にこれに課税すると、事業を子会社形態で営むよりも事業部門の拡張や支店の設置等による方が税制上有利となり、法人間の垂直的統合を促すこととなる等、企業の経営形態の選択等に対して法人税制が非中立的な効果を持つという弊害が生じるおそれがある。これに対し、このような関係を有しない法人の株式は一種の投資物件という性格があり、また、企業の資産選択の実態等を踏まえると、法人が投資対象として保有す

る株式に係る配当についてまで益金不算入としなくてもよいのではないかと考えられる。

このことは、抜本答申でも指摘しているところであり、企業支配的な株式に係る受取配当については現行制度を維持することとするが、それ以外の配当については、法人企業による株式保有の増大や、最近における法人の資産選択行動の態様といった経済実態を踏まえ、益金不算入割合を段階的に80%まで引き下げることとするのが適当である。

なお、法人間配当に係る受取配当益金不算入制度は、上述の配当軽課制度とともに法人税・所得税の負担調整措置の一環のものとして位置付けられてきているが、この法人税・所得税の負担調整に関する基本的仕組みをめぐつては、当調査会においても、従来から種々の議論が行われてきているところである。抜本答申においては、理論的には、法人所得は最終的には株主に帰属し、株主の所得の一部を構成することを考えれば、法人税と所得税との間で何らかの負担調整措置を講じる必要があるとしつつも、最近における経済実態等に即して考えれば、両制度を見直すことが適当であるとし、当調査会は、基本的にこれを踏襲し、上述のような見直しの方向が適切であるとの結論に達したものであるが、配当をめぐる法人税・所得税の負担調整に関する基本的仕組みのあり方については、アメリカをはじめとした諸外国における動向をも見極めながら、企業の資金調達、資本市場のあり方、国際資本交流等に対して税制がどのような影響を及ぼすのかといった点をも踏まえて、将来にわたつて、検討を行うべきであるとの意見もあつた。

4 課税ベース等

(1) 引 当 金

引当金制度は、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ないが、個々の引当金については、それぞれの利用実態等を踏まえつつ、課税ベースの拡大の見地から見直しを行つていく必要があると考える。

① 賞与引当金については、抜本答申で指摘しているとおり、賞与という継続的に発生し、かつ、引当て後比較的短期間に支出される費用の引当てであること、人件費の増加が昭和40年代に比し緩やかであること等にかんがみれば、企業会計や企業経営に及ぼす影響は必ずしも大きくなことを踏まえると、法人税率の引

下げとあわせて、課税ベースの拡大を図る見地から、段階的に廃止してもよいのではないかと考えられる。その際、未払費用の計上等に係る執行上の問題点にも十分配意する必要がある。なお、賞与引当金は、企業会計上それなりに定着した引当金であること、その廃止は、業種、業態によつては一時的にしろ大きな負担増をもたらす面もあることなどから、慎重に対処すべきではないかとの意見もあつた。

② 貸倒引当金については、法定繰入率について、これまでも隨時見直しが行われてきたところであるが、実際の貸倒損失発生率との間にはなおかなりの乖離があることから、法定繰入率のあり方を含め実情に即した見直しを検討する必要がある。

③ 退職給与引当金については、その利用実態、企業経営に及ぼす影響等に配慮しつつ、引き続きそのあり方について検討を続けることとするのが適当である。

(2) 減価償却

減価償却資産の法定耐用年数については、抜本答申で指摘しているように、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るべきものであり、実態調査の結果等を踏まえつつ、適宜、資産の使用実態に応じた個別的な見直しを進めていくべきである。

また、残存価額については、現行の定率法償却率の算定方式の下では、これを引き下げるとき、定率法による償却が著しく前倒しされることとなり、取得価額の適正な期間配分という減価償却制度の趣旨に照らし問題が大きいので、現行制度を維持するのが適当である。

一方、即時償却が認められる少額減価償却資産の限度額(現行10万円未満)については、期間損益計算を適正に行うという減価償却制度の趣旨や税収に及ぼす影響等を勘案しつつも、企業の事務負担の一層の軽減等の観点や昭和49年度に現在の水準が定められてから相当の期間が経過していること等を踏まえ、ある程度の引上げを図ることが適当である。

(3) 租税特別措置

特別償却、準備金等の租税特別措置は、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、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

ついて常時吟味を行う必要がある。このような政策税制については、従来から、経済・社会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が、今後とも税負担の公平、税制の経済に対する中立性等の基本原則に照らしつつ、実情に即した見直しを進めていく必要があると考える。

(4) 外国税額控除

外国税額控除制度は、国際的二重課税の排除を目的とする国際的にも確立された制度であり、我が国企業の国際取引に伴う税制上の障害を取り除くという点において、重要な役割を果たしてきていると考えられる。

しかしながら、現行の外国税額控除制度には、抜本答申でも指摘している以下のようないわゆる問題点が生じていると考えられる。

まず、控除枠の彼我流用の問題がある。二重課税の排除という制度の趣旨からは、個々の国外所得ごとに、自国で課される税額を限度として外国税額を控除すれば足りると考えられるが、我が国の現行制度は、控除限度額計算の簡便さという観点から、国外所得を一括して控除限度額を算定するいわゆる一括限度額方式を採用している。その結果、外国で課税されていない国外所得により創出される控除余裕枠を利用して、我が国の実効税率を超える高率で課された外国税まで控除されてしまうこととなるほか、高税率で課されている外国の租税を控除できるようするため、企業が控除枠の創出を目的とした投資行動をとる誘因となるといった問題もある。

次に、所得の内外区分に係る問題がある。控除限度額を計算するためには、収入及び費用を国内・国外に適正に配分し国外所得を計算する必要があるが、現行の配分ルールの下では、所得の内外区分が企業の活動実態を反映せず、結果的に控除限度額が過大になってしまう場合がある。

このような現行制度の問題点をできる限り是正するため、我が国の実効税率を超える高率で課される外国税の一部を控除対象から除外する、控除限度額の計算上の国外所得には外国で課税されていない国外所得の一部を含めない、全所得に占める国外所得の割合が著しく高い法人について国外所得割合に一定の制限を付す、控除余裕額及び控除限度超過額の繰越期間を短縮する等、一括限度額方式を基本的には

維持しつつ、国際的二重課税の排除という制度本来の趣旨に沿つて、所要の措置を講ずることが適當である。

5 事 業 税

(1) 外形標準課税

事業税に外形標準課税を導入する問題については、事業税の性格、税収の安定的確保の要請等の観点からは、事業税の課税標準に外形基準を導入することにより解決を図ることが望ましいと考えられるが、一方、この問題は企業関係税、間接税等税制全般とも関連する問題であり、従来か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ものと指摘してきたところである。

昭和53年に一般消費税(仮称)を創設することとした際に、この問題の現実的解決に資することとなるとの多数意見をも踏まえ、新税のうち地方団体に配分される額の一部を地方消費税としたところであり、また、抜本答申においては「現行の事業税に加えて、新しいタイプの間接税の導入に当たり、その一部を地方の間接税とすれば、道府県税全体としてみてこの問題の現実的解決となると考える」としたところである。

今回、新消費税の導入に当たつても、これまでの経緯を踏まえ、種々検討を行つたところであるが、制度の簡素化の要請、納税者等の事務負担の問題等があるため、その一部を地方の間接税とすることは困難であると考えられるので、事業税の外形標準課税導入の問題については、今後、別途検討を行う必要があると考える。

(2) 課税対象事業

個人の事業税の課税対象となる事業は法令に列挙することとされているが、社会経済情勢の変化に伴いその課税対象事業について、適宜見直しを行うべきである。

税制改革についての中間答申

―― 要 約 ――

はじめに

○ 税制の抜本的見直しは国民的課題である。

税制調査会は昨年11月12日、内閣総理大臣から、長寿・福祉社会の維持のため所得・消費・資産等の間でバランスのとれた税体系を構築することを目的とした諮問を受け、爾来、今日まで、地方公聴会を開催して直接国民の声に接するなど広く税制全般にわたり審議を重ねてきた。今、我々は次のように考えている。

(1) 現行の所得税、法人税、間接税等には様々な問題点があり、また、直接税に依存する傾向が強まつてることもあって国民の間に不公平感や重税感などを募らせている。また一方、財政は巨額の公債残高を抱えながら高齢化社会への対応等の要請に直面している。

(2) こうした情勢を踏まえて、当税制調査会としては今回の抜本改革に当たり所得税、個人住民税について年々負担感が増えないように累進を緩和するとともに、中低所得者層の負担にも配慮して昨年9月に引き続き一層の減税を行うことが必要であると判断した。

また、負担公平の確保への国民の声に前向きに取り組むこととし、有価証券譲渡益を原則課税とするほか、様々な税負担回避行為への対応策を講じ、さらに、現在の個別間接税の矛盾を是正する緊急性も考慮すると国民に広く薄く安定的な負担を求める新しい消費税の導入は必要やむを得ないと判断した。

相続税・法人課税についてもそれぞれの直面する問題を解決すべく、思い切った措置を講ずることとした。

(3) 具体的には、

- ① 個人所得課税における所得税の最低税率の適用対象所得の範囲の大幅な拡大等の累進緩和及び人的控除の引上げ
- ② 有価証券譲渡益の原則課税化等の負担の公平確保措置
- ③ 相続税について配偶者の生活の安定にも配慮した負担軽減
- ④ 土地をめぐる税負担回避行為の抑制等の土地関連税制の見直し
- ⑤ 消費に広く薄く課税する消費税制度の導入と簡素・中立等の要請に応えた仕組みの工夫

⑥ 國際的視点に立つた法人税率の引下げ及び課税ベースの拡大等を提言しているところである。

(4) 以上の措置を講ずることにより、所得・消費・資産等の間のバランスのとれた税制を構築し、もつて21世紀に向けて国民が公平感をもつて納税しうるような安定的かつ信頼感のある税体系を実現することが我々の課題である。

なお、今回の税制改革は、行財政改革の一層の強力な推進を前提とし、全体としての租税負担率の上昇を目指すことなく行われるものであることを改めて明らかにしておきたい。

- 当調査会は、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を求める努力を重ねつつ更に改革像の具体化に向けて審議を続けていく。我々としては、提言が一体として成案にとりまとめられ、かつ、適切に実施に移されるよう、政府に対し特段の配慮を要請するものである。

第一 基本的考え方

1 税制改革の必要性

(1) 昭和25年のシャウプ勧告を原点とする現行税制には、様々なゆがみが目立ちだしているが、これらのゆがみは、現行税制が経済・社会の変化に対応しきれていないことによる両者の間の不整合に起因している。

過去数十年間の所得水準の上昇・平準化には著しいものがあるが、我が国の所得課税は、その累進度がかなり強いこと、様々な特別措置が講じられていること、課税所得の捕捉にアンバランスがあること等のため、給与所得に税負担が偏り、サラリーマンの重税感・不公平感が募つてきてている。

また、最近においては地価高騰や証券市場の動向を反映し土地、株式等の資産に対する負担のあり方について社会的関心が高まっているが、資産所得に対する課税が必ずしも十分でないことが税制に対する不満を一層高めている。他方、昭和50年以来見直しが行われていない相続税については負担の軽減を求める声が強くなっている。

消費に対する課税の現状をみても、税収のウエイトが著しく低下する中で、現行の物品税等の個別消費税には課税品目や税負担にアンバランスが目立ち、最近における消費パターンの多様化やサービス化の進展の実態に対応しきれていない。また、個別

消費税のみに依存する間接税制度は、今や我が国以外の先進国には例がみられず、諸外国との制度の相違が、酒税に象徴されるように対外的な摩擦を惹き起こしている。

経済取引が国際化している中で、法人税率が国際的にみて高水準であることも、企業の活力維持という面で、もはや無視しえなくなつていると言えよう。

以上のような現行税制のゆがみを放置する場合には、サラリーマンを中心とする納税者の重税感・不公平感は一層深刻化し、また、税制の経済活動に対する中立性が損なわれ、ひいては税制への国民の信頼そのものが揺らいでしまうおそれがある。今や単なる減税策ではなく、現行税制の部分的な手直しを超えた税制全般にわたる制度の改革が求められている。

(2) さらに、中長期的視点から21世紀を展望しつつ我が国経済・社会の変貌、それに対応する税制のあり方を考えると、今後、人口の高齢化が進展する状況の下で、現行制度のままでは、社会保障負担や勤労所得に対する税負担の増大が予想され、納税者の重圧感・不公平感は深刻化し、勤労意欲や納税意欲が阻害されかねない。

また、経済の国際化が一層進展する中で、現行の法人課税、消費課税制度等を放置すれば、経済の空洞化を生じたり、対外的な摩擦が深刻化したりするおそれがある。

以上のような事態を避け、今後の経済・社会の変貌、国際的責任の増大等に十分対応しうるためにも、国民が公平感をもつて納税しうるような安定的かつ信頼感のある税制を構築することが求められている。

2 望ましい税体系のあり方

○ いかなる税目もそれぞれの長所を有する反面、何らかの問題点を有するので、税収が特定の税目に依存しすぎる場合には、その税目の抱える問題点が増幅される。

したがつて、税体系において、所得・消費・資産等に対する課税を適切に組み合わせる必要がある。

○ 税体系における所得・消費・資産等の課税の比重は、あらかじめ望ましい割合を決められるものでなく、その時々の税制の仕組み、経済諸活動の推移に応じて変化するものである。過去の変化をみると、税体系の中で消費課税の比重が低下し、給与所得をはじめとする個人の稼得所得に負担が偏つてきた結果、納税者の重税感・不公平感が高まつてている。

所得課税は、所得水準に応じ累進的な負担を求めることができ、垂直的公平に資するが、把握の状況如何によつては、実質的に公平が確保できない場合も生じう

る。同じ額の所得であつても、税負担に差異を生ずるという水平的公平上の問題である。他方、消費課税は、累進的な負担を求めるににくいが、所得把握の状況如何によらず、消費の大きさに応じ比例的な負担を求めることができ、水平的公平に資する点が指摘される。近年、水平的公平への関心が高まっているが、過去の所得課税と消費課税との比重の変化により、税制全体としては、水平的公平を確保する側面が弱まつてきてているということができる。

税体系において所得課税は引き続き基幹的役割を果たすべきものと考えられるが、税制改革に当たつては、所得課税において負担の公平を図るとともに、税体系全体として実質的な負担の公平に資する見地から、所得課税を軽減し、消費にも応分の負担を求め、資産に対する負担を適正化すること等により、国民が公平感をもつて納税しうるような税体系を構築することが必要である。

- 改革案については、税体系における所得・消費・資産等のバランスを図る上から、その全体像を明らかにし、一体として改革案の成立を図り、適切にそれを実施する必要がある。

3 税制改革に当たつての基本的考え方

(1) 税制改革の基本原則

- 税制改革に当たつては、最も基本的な理念として、公平、中立及び簡素の基本原則に従うとともに、社会共通の費用を広く薄く分かち合う視点が重要である。

(2) 税制改革と行財政

- 税制が国民の理解と信頼を得るために、税の使途、即ち行財政が効率的に運営されなければならない。従来より行財政改革が推進されてきたところであるが、我が国財政は依然として極めて厳しい状況にある。こうした財政状況に顧みれば、今回の税制改革が後代に負担を残すようなものであつてはならず、また、行財政改革は引き続き強力に推進する必要がある。

一方、今回の税制改革は、所得・消費・資産等の間で均衡がとれた安定的な税体系を構築することを目指すものであり、全体としての租税負担率の上昇を目指して行われるべきものではない。

- 高齢化社会の進展等に伴い、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の負担はある程度上昇していくものと予想されるが、その場合でも、その上昇は極力抑制していく必要がある。

- 今回の税制改革については、低所得者に対していわゆる逆進的な影響をもつのではないかとの懸念が国民の間にみられる。この点については、中低所得者層の所得課税負担の大幅な軽減、社会保障支出の水準の適切な設定等、税、財政全体を通じ配慮することが適當である。
- 国・地方間の税源配分のあり方は、広範な問題と関連しており幅広い観点から検討すべきものであるが、改革に伴う税収の変動によつて国及び地方団体の財政運営に基本的に影響を与えることのないよう配慮することが適當である。

第二 個別の検討

一 個人所得課税の負担軽減・合理化

1 基本的考え方

- 昭和50年代以降、本格的な所得減税がほとんど行われてこなかつたこと等により、サラリーマン世帯の税負担率は倍増しており、また、給与所得に対する源泉所得税の国税収入に占めるウエイトも大幅に増大してきた結果、重税感が高まつてきている。

このように、給与所得に税負担が偏つてゐることに加えて、課税所得の捕捉にアンバランスがあること、資産所得に対する課税が必ずしも十分でないこと等により不公平感が募つてきており、税制に対する不満を高めている。

- このような状況を踏まえ、給与所得者を中心とする納税者の重税感・不公平感等に対処するため、昨年の減税に引き続き税負担の一層の軽減・合理化を進め、個人所得課税を税体系全体の中で均衡のとれたものとするとともに、有価証券譲渡益等現在課税対象外におかれているものを課税の対象に取り入れることとし、実質的な公平を確保することが緊要である。

2 税率構造

(1) 所得税

- 大半のサラリーマンが就職してから退職するまでの間に適用される税率が一本ないし二本で済むような税率構造とするとともに、その累進度を一層緩和する。具体的には、前回の抜本改革案を基本としつつ、最低税率の適用範囲を200万円

まで拡大するとともに、最高税率50%が適用される所得階級区分を引き上げる方向で検討することが適当である。

なお、最高税率について、50%の上に更に高い税率を設けてもよいのではないかとの意見があつた。

(2) 個人住民税

- 累進度を一層緩和する。具体的には、前回の抜本改革案を基本としつつ、最低税率及び第2段階の税率の適用範囲をそれぞれ課税所得70万円及び150万円まで拡大することが適当である。

3 人的控除

(1) 所得税

- 中低所得者層の所得税負担の軽減を図るため、基礎控除、配偶者控除及び扶養控除を一律に引き上げる。
- 配偶者特別控除を引き上げるほか、一定の年齢の扶養親族について扶養控除の割増控除を設ける。
- 障害者控除等の特別な人的控除について、福祉政策等の見地から所要の配慮を加える。

(2) 個人住民税

- 中低所得者層の個人住民税負担の軽減を図るため、基礎控除、配偶者控除及び扶養控除を一律に引き上げる。
- 配偶者特別控除を引き上げるほか、一定の年齢の扶養親族について扶養控除の割増控除を設ける。
- 障害者控除等の特別な人的控除及び障害者等に係る非課税限度額について、福祉政策等の見地から所要の配慮を加える。

4 給与所得控除

- 給与所得控除の水準は既に相当のものとなつており、これを更に引き上げる必要性は乏しいものと考える。
- 給与所得者の特定支出控除制度については、その適用状況等を踏まえつつ、今後引き続き検討していくことが適当である。

5 物価調整減税制度(インデクセーション)

- 導入に伴う問題点や今日の我が国の物価動向等に照らせば、その導入には慎重であるべきであるが、所得課税の負担については社会経済情勢の推移に即応しつつ適宜見直しを行うことが適當である。

6 そ の 他

- 生命保険料控除及び損害保険料控除については、利子課税制度の見直しが行われたこと等にも留意してその見直しを行うことが適當である。
- 税制の簡素化の見地から、資産所得の合算課税制度を廃止するのが適當である。

二 負担の公平の確保

1 基本的考え方

- 所得・消費・資産等の間に均衡のとれた税制を確立することにより、国民が公平感をもつて納税しうるような安定的かつ信頼感のある税制を構築することが必要であるが、これは現行各税目における制度面・執行面を通じた様々なかゆがみや不合理を放置したまま実現することはできない。

2 適正な申告水準の維持向上策

- 納税者の増加等に即応し、税務職員の増員、徴税費の確保を行う等税務執行体制の充実を図りつつ、効果的、重点的な税務調査に努める。
- 適正・公平な課税を実現し、税制全体に対する国民の信頼をより強固なものとするためには、執行面での努力のみならず執行に関連する制度面の整備も必要である。このような観点から、記帳義務の導入等多岐にわたる措置が採られてきたところであるが、今後とも、その定着を図り、その実効をあらしめるよう努力するとともに、更に改善する方途につき広範な角度から配慮していくことが必要である。
- 納税者番号制度については、制度の内容、経済取引や国民生活に及ぼす影響等なお検討を行うべき論点が多いため、引き続き検討することとする。

3 個別事項の検討

(1) 有価証券譲渡益課税

- 非課税を原則とする現行制度を改め、原則課税とすべきである。
- 課税方式としては、総合課税、申告分離課税、源泉分離課税及び源泉分離選択課税について検討したが、少なくとも当面の措置としては源泉分離選択課税方式が適當である。
- 有価証券取引税の税率水準についても併せて検討を行うこととする。

(2) 社会保険診療報酬課税の特例

- 税負担の公平の観点から見直しを進める。特に事業税における非課税措置については、速やかにこれを撤廃すべきであり、少なくとも所得税及び法人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必要である。

(3) みなし法人課税制度

- 事業主報酬の額に実質的な制限が設けられ、昭和63年から実施に移されたところであるので、当面は、その実施状況等を踏まえつつ引き続き検討していくことが適当である。

(4) 土地取得に係る借入金利子の損金算入制限措置

- 借入金による土地取得を通ずる企業の税負担回避行為に対処し、あわせて土地の仮需要を抑制する観点から、法人の土地取得に係る借入金利子についての損金算入を制限する措置を講ずる。

この場合、本来の事業目的のために土地を取得した者に大きな負担を強いることにならないよう配意しつつ、適切な仕組みを工夫すべきである。

(5) 公益法人課税

- 軽減税率については、基本税率との格差縮小を図る。
- 課税対象となる収益事業の範囲については、実態に即して見直す。
- 公益法人等の金融資産収益に対する課税のあり方については、応分の税負担を求ることについて引き続き検討する。
- なお、特定の公益法人等の課税上の非違行為に対しては、税務調査の充実等引き続き執行面での適切な対処が必要である。

(6) 赤字法人課税

- 赤字法人課税の問題については、赤字申告の実態等を踏まえて検討を進める。

三 資産に対する課税の適正化

1 相続税及び贈与税の軽減・合理化

(1) 基本的考え方

- 相続税については、昭和50年以来制度の基本的な見直しが行われておらず、課税件数も急速に増加しているため、その間の経済諸情勢の変化及び最近の地価高騰の状況を踏まえ、税負担の軽減・合理化を図る。

(2) 相 続 税

- 課税最低限について、昭和50年以来の個人財産の増加、地価の上昇及び物価水準の上昇等を考慮して引上げを行う。
- 税率構造について、現行の最高税率75%を70%に引き下げるとともに、税率区分の幅を拡大する。
- 遺産額の2分の1相当額まで非課税とする配偶者に対する相続税額の軽減措置を、遺産額のうち配偶者の法定相続分まで非課税とするとともに、最低保障額についても物価水準や所得水準の推移等を踏まえ引上げを行う。
- 障害者控除及び未成年者控除について、物価水準の推移等を踏まえ引上げを行う。
- 死亡退職金及び死亡保険金の非課税限度について、その拡充等の検討を行う。
- 法定相続人の数を増加させるための養子縁組、借入金による不動産取得等の相続税の税負担回避行為については、負担の公平を確保する観点から必要な対応策を講ずる。
- 事業用及び居住用の小規模宅地等についての相続税の課税の特例については、その減額割合の引上げ等を行う。

(3) 贈 与 税

- 相続税の補完税としての役割を念頭に置きつつ、相続税の改正との関連において、基礎控除・税率構造につき見直しの検討を行うとともに、居住用不動産の贈与に係る配偶者控除及び特別障害者に対する非課税限度につき引上げを行う。

2 土 地 税 制

(1) 基本的考え方

- 土地税制については、負担の公平に配意しつつ、土地政策の目標に資するよう、以下のように措置すべきである。なお、現下の地価高騰等の土地問題を解決するため各般にわたる総合的な対策を講ずることが喫緊の要請とされ、臨時行政改革推進審議会等で検討が進められており、引き続き、土地税制のあり方について検討していく必要がある。

(2) 土地保有課税等

- 特定市街化区域農地に対する固定資産税の課税の適正化措置については、現行制度の厳正な運用に努めるとともに、今後の総合的な土地対策等との関連におい

てそのあり方について検討する。また、土地対策に資するための政策税制として創設された特別土地保有税については、土地利用のあり方に関する制度の整備等の検討を踏まえ、そのあり方について検討する。

- 固定資産税については、その評価の均衡化、適正化を通じて、中長期的にその充実を図る方向を基本とすべきである。なお、その性格にかんがみ、負担の増加がなだらかなものとなるような配慮が必要である。
- 以上のはか、土地保有課税に関し、有効利用促進、負担の公平等の観点からこれを強化すべきであるとの意見、国民生活や事業活動への影響等を考慮し、慎重に考えるべきであるとの意見等がみられた。土地保有課税等のあり方については、これらの点を考慮しつつ、今後とも検討を行っていくべきであると考える。

(3) 借入金による土地取得等に伴う税負担回避行為への対応

- 法人が借入金により土地を取得し、借入金利子の損金算入を通じ課税所得を圧縮する形での税負担回避行為に対して歯止め措置を講ずる。
- 不動産の実勢価額と相続税評価額とに開きがあることに着目して、借入金により不動産取得等を行う相続税の税負担回避行為に対して歯止め措置を講ずる。

(4) 土地譲渡所得課税

- 土地の譲渡所得に対する現行課税制度は、所得税法本則による負担に比較してやや重い負担を求めており、土地譲渡益に対する負担のあり方として適切なものと考える。ただ、各種の特例の結果、土地譲渡益のかなりの部分が課税対象から脱落しており、今後、土地政策との整合性に留意しつつ、負担の公平の観点から、こうした制度のあり方を検討することが適當である。

土地供給の促進の観点から土地譲渡益課税を一般的に軽減するとの考え方については、負担の公平の問題に加え、投資対象としての土地の魅力を一層高め、かえつて土地への新規需要を増加させる効果もあり、土地の需給適正化に必ずしも結びつかないことに留意すべきである。

四 望ましい間接税制度

1 売上税をめぐる反省

- 当調査会は抜本答申等において、広く消費一般に負担を求める間接税の導入の必要性を提言したが、売上税法案は廃案となり、間接税の基本には何ら手がつけられないまま今日に至っている。

- 売上税がなぜ国民の理解を得られなかつたかについて、国民の意見等に耳を傾け、検討をより深めていくことが緊要と考える。こうした反省から、売上税について寄せられた意見等を整理し分析することから審議に入つた。

2 基本的考え方

- 当調査会としては、売上税をめぐる議論を正面から受けとめ、原点に立ち返つて審議を重ねた。
- 前述のとおり、所得課税、消費課税等を適切に組み合わせることにより、税制全体としてバランスのとれたものにしていくことが必要である。

その際、国民の税に対する受けとめ方の変化(水平的公平の確保等への関心の高まり、社会共通の費用の負担を公平に分かち合うとの考え方の広まり)や、前述したような所得課税、消費課税の特徴を踏まえると、これからの中間税を考えるに当たつては、消費を基準として広く薄く負担を求める間接税の役割について、より積極的に評価する必要がある。

- 現行の個別間接税制度については、近年の所得水準の上昇、消費態様の多様化、サービス化、価値観の多様化等の下で、負担のアンバランスが目立つていて。主要諸外国と異なるこのような間接税制度を維持することは国際的摩擦の一因になりかねない。

また、間接税収入の税収全体に占める比率は趨勢として低下してきている。

- 間接税については、現行制度が直面している諸問題を根本的に解決し、国民が公平感をもつて納税しうるような安定的かつ信頼感のある税制を構築するため、これを抜本的に改革し、消費一般に広く薄く負担を求める制度とすることが必要である。

3 間接税改革について指摘されている問題点の検討

- 消費一般に負担を求める間接税を導入する場合の問題点として、所得に対する逆進性、物価上昇、いわゆる歯止めの必要性といつた点が指摘されている。
- 所得に対する逆進性については、間接税にはこうした面があることは否定できないが、本来、税制の所得再分配機能は一つの税目のみを取り上げて議論すべきではなく、税制全体、さらには財政全体で考えるべきものである。

真に手をさしのべるべき人々については、引き続き、重点的にきめ細かな配慮が行われることを望みたい。具体的には、生活保護基準等の社会保障支出の水準の適

切な設定等が挙げられよう。また、前述のとおり、個人所得課税において、基礎的な人的控除を見直し課税最低限の引上げを図ることを提言している。

- 物価上昇の点については、いわば価格の一部の形で税負担を求めるものであり、通常の物価上昇とは区別すべき性格のものである。また、この物価上昇は導入時に一回限り生ずるにすぎず、持続的な物価上昇とは異なるものと言えよう。

便乗値上げ等の問題については、万全の対応が必要である。

- いわゆる歯止めの問題に関連して、今回の税制改革は行財政改革の一層強力な推進を前提とし、また、全体としての租税負担率の上昇を目指すものではないことを再言しておきたい。また、安い税率引上げへの懸念等に配慮して、何らかの歯止め策を工夫する必要があろう。

4 新しい方式の間接税の導入

- 間接税改革に当たつては、今回の税制改革の基本的考え方に基づき、また、売上税に対して示された国民の批判にも十分留意し、次のような基準を踏まえるべきである。

- 消費に薄く広く公平に負担を求めるものであること。
- 簡素で分かりやすく、取引慣行にも配意したものであること。
- 納税者、税務関係者の事務負担に配慮したものであること。
- 産業経済に対して中立的であり、また、国際的な摩擦を招かないものであること。

- 個別間接税、単段階課税(製造業者売上税、卸売売上税、小売売上税)、多段階課税(累積排除方式、累積方式)の各類型について検討した。

望ましい間接税としては、財貨のみならずサービスをも含め消費支出に広く薄い負担を求めるという基本的な視点を踏まえ、さらに、納税事務負担が特定の分野に偏ることのないよう配慮すると、個別間接税や単段階課税には種々の問題があり、結局、多段階課税(累積排除方式、累積方式)が適当であると考える。

- 多段階課税のうち累積排除方式については、累積排除の手続きに関して事務負担の増大を招く面があるものの、産業経済に対する中立性、国境税調整の的確さ等の長所を評価する意見が多かつた。したがつて、当調査会としては、基本的には累積排除方式の多段階課税が望ましいと考える。中小事業者の事務負担の問題は、簡易な課税方式の採用により大幅に緩和されるものと考える。

- なお、累積方式については、種々の問題を指摘する意見が多かつたが、仕組みが簡素である等の長所に着目して、極めて低税率の場合には暫定的に採用することも考えられるとの意見もあつた。
- 累積排除方式の場合のその累積排除の方法として、「税額別記の書類による方法」と「自己記録による方法」のいずれを採用するかについては、転嫁の容易さ等の観点から前者が望ましいとする意見と、納税事務負担への配慮等の観点から後者が望ましいとする意見があつた。この問題は、非課税取引の設定や税率構造等今後決定すべき諸項目の取扱いとも関連するので、その利害得失を十分考慮し、慎重に決定すべきである。
- 新しい方式の間接税の具体的な仕組み等に関しては、①転嫁、②非課税取引、③税率、④中小事業者に対する措置、⑤納税事務負担、⑥申告納付、⑦その他について、検討した。
- このうち、非課税取引については、新しい方式の間接税の課税の趣旨や売上税をめぐる議論等からすれば、特別の政策的配慮に基づくものは基本的には設けるべきではないとする意見が多かつた。なお、これに対し、逆進性の緩和等の観点から対象を限つて非課税とすることも考えられるとの意見もあつた。
- 税率については、制度の簡素化等の観点から、単一税率が望ましいとする意見が多かつた。税率水準については、所得税及び個人住民税の減税等の規模や既存間接税との調整等を踏まえ検討すべきである。
- また、新しい方式の間接税の意義について、国民福祉の充実が図られるといつた趣旨を何らかの形で明らかにすることを検討してはどうかとの意見があつた。

5 既存の間接税の取扱い

- 物品税等の個別物品・サービス課税については、原則として新しい方式の間接税に吸収することが適当である。
- 酒税については、現行の従価税及びウイスキー類の級別制度を廃止する等各種制度を簡素合理化するほか、酒類間の税負担格差の縮小を図つた上、各酒類の税率につき新しい方式の間接税相当分の引下げを行う。
- その他の既存の間接税についても、直面している諸問題を根本的に解決する観点から、それぞれの税目の特性、仕組み、新しい方式の間接税との関連等を踏まえ、その存廃を含め見直しを行う必要がある。

- 地方の間接税については、地方税の特性、それぞれの税の仕組み等にも留意して、そのあり方を検討することが必要である。
- 個人住民税等の減税財源確保のため、新しい方式の間接税の一部を地方の間接税とすることについては、制度の簡素化の要請、納税者等の事務負担の問題等があるので適當ではないとする意見が多く、したがつて、新しい方式の間接税の地方団体への配分は、他の方法によつて行うことが適當である。

五 国際的視点に立つた法人税制の確立

1 基本的考え方

- 国際的視点に立つた法人税制の確立という観点から、課税ベースの拡大を図りつつ、地方税を含めた実効税率が5割を下回る水準となることを目途に、税率の引下げを行うなど負担の軽減・合理化等を図る。

2 税率

(1) 基本税率

- 基本税率(現行42%)を段階的に37.5%まで引き下げる。

(2) 中小法人及び公益法人等に対する軽減税率

- 中小法人及び公益法人等に対する軽減税率については基本税率との格差縮小を図ることとし、中小法人に対する軽減税率(現行30%)を28%に引き下げ、公益法人等に対する軽減税率(現行27%)は据え置く。

(3) 配当軽課税率

- 配当軽課税率(現行32%等)を段階的に廃止する。

3 受取配当益金不算入制度

- 受取配当益金不算入制度については、法人企業による株式保有の増大や最近における法人の資産選択行動の態様等の経済実態を踏まえ、特定株式に係る受取配当を除き、益金不算入割合を段階的に80%まで引き下げる。

4 課税ベース等

(1) 引当金

- 賞与引当金については、法人税率の引下げとあわせて段階的に廃止する。
- 貸倒引当金については、法定繰入率のあり方を含め実情に即した見直しを検討する。
- 退職給与引当金については、引き続きそのあり方について検討を行う。

(2) 減 価 償 却

- 減価償却資産の耐用年数については、適宜、資産の使用実態に応じて見直しを進める。また、即時償却が認められる少額減価償却資産の限度額(現行10万円未満)について、ある程度の引上げを図る。

(3) 租 稅 特 別 措 置

- 特別償却、準備金等の租税特別措置については、従来から整理合理化が進められてきているところであるが、今後とも実情に即した見直しを進める。

(4) 外 国 税 額 控 除

- 外国税額控除について、国際的二重課税の排除という制度本来の趣旨を超えた控除が行われるといった現行制度の問題点をできる限り是正するため、所要の措置を講ずる。

5 事 業 税

- 事業税における外形標準課税問題については、その現実的解決を図るため、新しい方式の間接税の一部を地方の間接税とすることについて検討したが、制度の簡素化の要請、納税者等の事務負担の問題等があるため、その一部を地方の間接税とすることは困難であると考えられるので、この問題については、今後、別途検討を行う必要があると考える。

(大蔵省印刷局製造)