

## 第2章 平成元年度から平成7年度の税制 —激変する経済情勢への対応と税制構造の見直し—

### 第1節 総 説

#### 1 章の構成と位置付け

第1章では、平成元年度から平成12年度までの税制改正を年度ごとに検討した。毎年様々な税目の改正が行われるが、それらを1年間の経済の動きの中に位置付け、同じ年度という横線で結んで検討を行った。

一方、これから始まる第2章・第3章では個別の税目に注目し、それぞれの税制改正の流れを時系列で追いながら検討を進めていく。すなわち、各税目の固有の歴史を重視しつつ税制改正の経緯をたどるのであり、第1章を横線とすれば、第2章・第3章は言わば、各税目を縦線で結ぶ作業と位置付けることができる。したがって、内容的には第1章と重複するが、それとは異なる視点から再度、歴史を整理していくことになる。なお、議論の流れの関係上、第1章と引用などが重なることがあることをあらかじめ断っておく。

検討は平成元年度から平成12年度までを二つの期間に分け、その前半を第2章で、後半を第3章で扱う。第1章で既に論じたように、平成6年秋の税制改革で、所得税の減税と消費税率の引上げによる直間比率是正の税制改正が長い議論を経てようやく成立したが、これを一つの区切りと考え、平成7年度税制改正より前の期間を第2章で、後ろの期間を第3章で議論する。

平成7年度税制改正までを扱う第2章は、以下のような構成となっている。

#### 第1節 総説

#### 第2節 所得税その1

## 第3節 所得税その2

## 第4節 法人税

## 第5節 消費税その1

## 第6節 消費税その2

## 第7節 間接税（消費税以外）

## 第8節 土地税制

## 第9節 相続税・贈与税

## 第10節 納税者番号制度

その主な動きを表2-1-1に示したが、次節以降での説明に先立ち、以下でその概要をごく簡単に説明しておく。まず、この時期の税制改正の位置付けをこ

表 2-1-1 昭和62年～平成6年（平成7年度税制改正）の主な改革

| 年度   | 主な動向・答申                                                                                                                        | 主な税制改正                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                                            |                                                                                                         |
|------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|      |                                                                                                                                | 所得課税                                                                                                                                                                                                                                              | 消費課税                                                                                                                                                       | 資産課税等                                                                                                   |
| 昭和62 |                                                                                                                                | <ul style="list-style-type: none"> <li>・所得税の税率構造の緩和</li> <li>・利子課税見直し（マル優等の原則廃止）</li> <li>・土地税制等の改正（超短期土地譲渡益重課制度の創設等）</li> </ul>                                                                                                                  |                                                                                                                                                            |                                                                                                         |
| 昭和63 | 昭和63年4月 税制調査会（小倉武一会長）「税制改革についての中間答申」<br>1 所得税の累進性の緩和<br>2 有価証券譲渡益原則課税<br>3 法人税の引下げ<br>4 相続税の負担緩和措置<br>5 土地関連税制の見直し<br>6 消費税の導入 | 昭和63年 抜本的税制改革の実施<br><ul style="list-style-type: none"> <li>・所得税の税率構造の簡素化</li> <li>・法人税の基本税率の引下げ、配当軽減税率の廃止</li> <li>・消費税率の創設</li> <li>・個別間接税の整理・合理化</li> <li>・株式等の譲渡益の課税化</li> <li>・法人の受取配当益金不算入制度の縮減</li> <li>・相続税の税率の緩和、控除引上げ等による負担軽減</li> </ul> |                                                                                                                                                            |                                                                                                         |
| 平成2  | 平成2年10月 税制調査会（小倉武一会長）「土地税制のあり方についての基本答申」                                                                                       |                                                                                                                                                                                                                                                   |                                                                                                                                                            |                                                                                                         |
| 平成3  | 1 地価税の創設<br>2 土地の譲渡益課税の適正化                                                                                                     | <ul style="list-style-type: none"> <li>・土地税制の改正（土地基本法に基づく譲渡益課税の適正化）</li> <li>・法人臨時特別税の創設</li> </ul>                                                                                                                                               | <ul style="list-style-type: none"> <li>・消費税率の見直し</li> <li>・石油臨時特別税の創設</li> </ul>                                                                           | <ul style="list-style-type: none"> <li>・地価税の創設</li> <li>・農地等についての相続税の特例の見直し</li> </ul>                  |
| 平成4  | 3 土地の相続税評価の適正化<br>4 農地に係る特例の見直し                                                                                                | <ul style="list-style-type: none"> <li>・過少資本税制の創設</li> <li>・法人特別税の創設</li> </ul>                                                                                                                                                                   |                                                                                                                                                            | <ul style="list-style-type: none"> <li>・土地の相続税評価の適正化と相続税の負担調整</li> </ul>                                |
| 平成5  |                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                   |                                                                                                                                                            | <ul style="list-style-type: none"> <li>・土地税制の改正（特定の居住用財産の買換特例の創設）</li> </ul>                            |
| 平成6  | 平成5年11月 「今後の税制のあり方についての答申」<br><br>平成6年6月 「税制改革についての答申」                                                                         | <ul style="list-style-type: none"> <li>・平成6年分特別減税</li> <li>（平成6年11月法改正）</li> <li>・所得税減税（税率構造の累進緩和、諸控除の引上げ等）</li> <li>・平成7年分特別減税</li> </ul>                                                                                                        | <ul style="list-style-type: none"> <li>・酒税率の引上げ</li> <li>（平成6年11月法改正）</li> <li>・消費税率の充実</li> <li>消費税制度の改革</li> <li>消費税率の引上げ</li> <li>（平成9年4月実施）</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>・相続税の減税（税率の緩和、配偶者の税額軽減制度の拡充、小規模宅地等についての特例の拡充等による負担軽減）</li> </ul> |

（注）本表では、税制調査会の主要な答申、主な税制改正（新税の創設等主要な改正のみ）を取り上げている。

（出所）税制調査会「税制調査会関係資料集」（平成6年3月）106ページ、「税制調査会関係資料集」（平成8年3月）593ページにより作成。

く大雑把に述べると、バブルの生成や崩壊による経済情勢の影響を大きく受けてつつも、その一方で税制のあるべき姿への模索も必死になされた時期であった。平成7年度税制改正までの時期で特に大きな動きを見せたのは所得税と消費税、土地税制の改革であったが、もちろん様々な紆余曲折を経たとはいえ、いずれも土地問題や少子高齢化に対して税制はどうあるべきかが改革の主題となったといえる。特に、バブル崩壊で景気が低迷し所得税減税要求が強まるが、それが単なる減税で終わらず、直間比率是正の税制改革につながったことは、第3章で論じる平成8年度改正以降の時期と大きく異なる展開を見せたところである。こうした背景を踏まえて、第2章の副題を「激変する経済情勢への対応と税制構造の見直し」と設定した。

## 2 税制改正の動きと各節の概要

次にこの間の税制改正の動きを概観しつつ、各節の内容をごく簡単に紹介しておきたい。平成に入って最初に大きな問題となったのは、昭和63年12月の抜本的税制改革で導入が決定した消費税の改廃問題であった。平成元年4月にその執行が開始されるが、実務面は比較的スムーズだった一方で、政治的には極めて困難な時期を迎えることとなる。すなわち、平成元年7月の参議院議員選挙で自民党が敗北、それ以降社会党を中心とする野党の攻勢が強まり、一時は廃止か軽減税率導入などの大幅見直しが必至の状態に陥る。しかし、翌平成2年2月の衆議院議員総選挙で今度は自民党が勝利、これ以降は中小事業者の特例など、従来から問題視されていた欠陥の是正に議論の焦点が移っていった。結局、平成3年5月に与野党間で消費税の修正が合意されるが、これによって中曽根内閣による売上税問題以降続いてきた大型間接税導入の議論にいったん終止符が打たれた。この経緯は「第5節 消費税その1」で検討される。

同じ時期に世間の注目を浴びることとなったもう一つの問題は、土地税制改革であった。昭和58年ころより東京の都心で始まったバブルによる地価高騰は、たちまち大阪や愛知などに波及、大きな社会問題となった。当初、税制は土地問題の是正といった政策目的に積極的に活用されるべきではないとされたが、平成元年12月の「土地基本法」制定などを契機に次第に空気が変わり始める。そして、政府税制調査会の審議などを経て、税制も土地問題の解決に向けた政

策の一翼を担うべきだとの論調が高まり、平成3年度税制改正で「土地税制改革」が決定する。そこでは、地価税の導入や土地譲渡益課税の強化、農地課税の見直しなどが行われた。もっとも、土地税制改革が実行に移されるころには既にバブルははじけ、地価は下落を開始しており、改革直後から見直しの動きが出始める。これらの一連の経緯は「第8節 土地税制」で検討される。また、土地問題は相続税・贈与税にも大きな影響を及ぼし、平成4年度及び平成6年度改正でその見直しが行われた。これが「第9節 相続税・贈与税」のテーマとなる。

一方、昭和63年の抜本的税制改革で大きく見直された所得税は、その後しばらく改革議論の中心に座ることはなかったが、平成4年ごろより再び注目を集めることとなる。すなわち、景気が急速に悪化する中で所得税減税を求める声が急速に高まるが、当時は平成2年度予算で赤字公債脱却をようやく達成したばかりであり、その再発行につながりかねないとして政府はこれを拒み続けた。その後、この所得税減税問題は、それを消費税率の引上げと組み合わせ、直間比率の是正に結びつける税構造改革の議論に発展する。ただし、低迷する景気に配慮するため、所得税の減税を数年間先行させ、その後消費税率引上げを実施する2段階の改革が有力となっていく。平成5年夏に自民党政権の後を受けて成立した細川連立内閣でそうした案が浮上するが、連立の中にもともと消費税に反対する社会党が入ったこともあり、議論は難航する。細川首相が平成6年2月3日未明に「国民福祉税」構想による「税制改革草案」を発表し、直間比率是正の税制改革実現を図るが、国民の強い反発を受けて一晩で撤回、税制改革は先送りされる。ただし、景気対策の要請は強く、平成6年度税制改正では所得税・住民税の5.5兆円特別減税を含む総額6兆円の減税が実施された。

その後、細川内閣の後を受けた羽田内閣を経て、平成6年7月に自由民主党・日本社会党・新党さきがけによる3党連立の村山内閣（以下では、「自社さ連立村山内閣」と表記することがある。）が成立、結局この内閣で税制改革が実現する。まずは5.5兆円の所得税・住民税の減税を平成7年より実施するが、このうち制度減税は3.5兆円とし、残りの2兆円は景気が回復次第取りやめる特別減税とする「2階建て減税」となった。そして、消費税率はこの2年後の平成9年4月より3%から5%へ引き上げられることが決定した。このときには、中小事業者への特例縮小などの消費税改正も合わせて実施されることが固

まっている。こうした一連の所得税・消費税改正の経緯は「第2節 所得税その1」、「第6節 消費税その2」で検討される。

これ以外の税目でも、いくつかの重要な改正がなされた。「第4節 法人税」の中心テーマは、アメリカを中心とする多国籍軍とイラクの間で発生した湾岸戦争で、多国籍軍への資金援助を行う目的で平成3年度に1年限定で課税された法人臨時特別税、更に景気の低迷による税収不足を補う目的で、平成4年度から平成5年度にかけて課税された法人特別税の政策決定過程である。更に、グローバル化で重要性を増していく国際課税制度の整備や、公益法人課税の改正についても議論する。

一方、かねてから西欧諸国の不満が強かった酒税制度に関して、昭和63年の抜本的改革に続き平成6年度税制改正で再度、改正が実施された。これ以外にも自動車関係諸税（揮発油税など）、たばこ税、流通関係諸税（登録免許税など）などの間接税の在り方が様々な機会に議論されたが、それらについては「第7節 間接税（消費税以外）」で扱う。

先に所得税の減税問題について述べたが、これ以外にも株式譲渡益や利子といった資本所得、事業所得や住宅税制（住宅取得促進税制）など、所得税の個別項目に関する様々な改正が検討された。これらは「第3節 所得税その2」で論じられる。また、平成5年度税制改正で議論された株式譲渡益や利子への所得税改革の議論では、それらの所得の捕捉が重要な問題となり、納税者番号制度の導入可否が論点となった。その概要は「第10節 納税者番号制度」で検討する。以上が、第2章で扱う平成7年度改正までの税制改正の大よその流れである。

## 第2節 所得税その1

### 1 政策決定過程

以下では、平成元年度から平成7年度税制改正までにおける所得税改革の政策決定過程を検討する。この「1 政策決定過程」では、次の2以降に先立ち、この期間の改正の全体像を簡単に説明しておく。なお、この第2節では税率や所得控除の改正の経緯について説明し、所得税の個別項目（事業所得や年金所得、分離課税所得への課税など）の改正は次の「第3節 所得税その2」で検討する。

中曽根内閣及び竹下内閣の下で昭和62年から昭和63年に行われた抜本的税制改革は消費税の導入から酒税の改正まで極めて幅広いものであったが、所得税についても極めて大きな改正がなされた。その概要（税率構造や所得控除の変遷）は表2-2-1、表2-2-2、表2-2-3のとおりであり、所得税の税率構造が大きく見直された。その特徴は最高税率を大きく引き下げ、税率の刻み数も昭和61年の15から平成元年には5に減らすなど、いわゆる「フラット化」と「簡素化」を前面に出したものであり、当時アメリカのレーガン政権やイギリスのサッチャー政権でなされた税制改革に強く影響を受けたといわれる。平成元年以降しばらくは、この大きな改正の直後であったため、所得税改革は一段落の状態であった。いわゆる「パート減税」による給与所得控除の引上げ（平成元年）などの改正はあったが、当時の税制に関する議論の中心は後に述べるように、専ら消費税の改廃論議と土地税制改革にあった。

しかし、消費税や土地税制の問題が決着する中で、こうした空気は平成3年後半ごろより変わり始める。きっかけはバブル崩壊による景気の急減速であり、これに対応するために経済界などから景気対策としての所得税減税の要望が急速に高まり、再び所得税の在り方が注目されるようになった。しかし、バブル経済による税収の大幅増大により平成2年度予算で15年ぶりに赤字公債脱却を達成したばかりであり、景気の急減速で税収も大きく減少する中で、赤字公債の発行に逆戻りしかねない所得税減税は政府としては容易には受け入れられない問題であった。政府税制調査会も「平成5年度の税制改正に関する答申」な

表 2-2-1 所得税率の推移

| 昭和59～61年          |       | 昭和62年             |       | 昭和63年             |     | 平成元年              |     | 平成7年              |     |
|-------------------|-------|-------------------|-------|-------------------|-----|-------------------|-----|-------------------|-----|
| 所得                | 税率    | 所得                | 税率    | 所得                | 税率  | 所得                | 税率  | 所得                | 税率  |
| 0-50万円            | 10.5% | 0-150万円           | 10.5% | 0-300万円           | 10% | 0-300万円           | 10% | 0-330万円           | 10% |
| 50-120万円          | 12%   | 150-200万円         | 12%   | 300-600万円         | 20% | 300-600万円         | 20% | 330-900万円         | 20% |
| 120-200万円         | 14%   | 200-300万円         | 16%   | 600-1,000万円       | 30% | 600-1,000万円       | 30% | 900-1,800万円       | 30% |
| 200-300万円         | 17%   | 300-500万円         | 20%   | 1,000-<br>2,000万円 | 40% | 1,000-<br>2,000万円 | 40% | 1,800-<br>3,000万円 | 40% |
| 300-400万円         | 21%   | 500-600万円         | 25%   | 2,000-<br>5,000万円 | 50% | 2,000万円超          | 50% | 3,000万円超          | 50% |
| 400-600万円         | 25%   | 600-800万円         | 30%   | 5,000万円超          | 60% |                   |     |                   |     |
| 600-800万円         | 30%   | 800-1,000万円       | 35%   |                   |     |                   |     |                   |     |
| 800-1,000万円       | 35%   | 1,000-<br>1,200万円 | 40%   |                   |     |                   |     |                   |     |
| 1,000-<br>1,200万円 | 40%   | 1,200-<br>1,500万円 | 45%   |                   |     |                   |     |                   |     |
| 1,200-<br>1,500万円 | 45%   | 1,500-<br>3,000万円 | 50%   |                   |     |                   |     |                   |     |
| 1,500-<br>2,000万円 | 50%   | 3,000-<br>5,000万円 | 55%   |                   |     |                   |     |                   |     |
| 2,000-<br>3,000万円 | 55%   | 5,000万円超          | 60%   |                   |     |                   |     |                   |     |
| 3,000-<br>5,000万円 | 60%   |                   |       |                   |     |                   |     |                   |     |
| 5,000-<br>8,000万円 | 65%   |                   |       |                   |     |                   |     |                   |     |
| 8,000万円超          | 70%   |                   |       |                   |     |                   |     |                   |     |

(注)「税率」は、各所得区分の部分に対して適用される税率である。

(出所) 財務省財務総合政策研究所財政史室編『昭和財政史—昭和49～63年度』第4巻「租税」(平成15年、東洋経済新報社) 438ページ、大蔵省「財政金融統計月報」「租税特集」各号により作成。

どで、景気対策としての所得税減税については極めて否定的に論じている。

その後も景気が低迷し続ける中で、この減税問題は次第に直間比率の是正という税構造の改革として議論が展開する。すなわち、先の昭和63年の抜本的税制改革では所得税の累進税率構造の緩和が不十分で、中堅所得者の税負担が急速に増大する構造は依然として残っており、それがサラリーマンの税の負担感を高めている。高齢化社会を迎え、社会保障などの必要な財源を安定的に確保するためには、勤労者世代だけでなく高齢者世代も含め社会全体でその費用を負担する必要がある、そのためには所得・消費・資産にバランスよく課税することが重要である。そうした視点から、中堅所得者を中心に所得税を減税する一方で消費税の税率を引き上げるという「直間比率の是正」の税制改革が議論されるようになった。改革の方向は、平成5年8月の非自民・非共産8党派による細川連立政権の成立や政府税制調査会による中期答申(平成5年11月)を経て、次第に決定づけられていく。ただし、景気低迷は続いたため、景気対策



表 2-2-2 人的控除の改正

| 区 分          | 昭和59～61年 | 昭和62年 | 昭和63年 | 平成元年 | 平成7年 |
|--------------|----------|-------|-------|------|------|
| 人的控除         |          |       |       |      |      |
| 基礎控除         | 33万円     | 33万円  | 33万円  | 35万円 | 38万円 |
| 配偶者控除        | 33万円     | 38万円  | 33万円  | 35万円 | 38万円 |
| 扶養控除         | 33万円     | 33万円  | 33万円  | 35万円 | 38万円 |
| 特別な人的控除      |          |       |       |      |      |
| 障害者控除        | 25万円     | 25万円  | 25万円  | 27万円 | 27万円 |
| 特別障害者控除      | 33万円     | 33万円  | 33万円  | 35万円 | 35万円 |
| 老年者控除        | 25万円     | 25万円  | 50万円  | 50万円 | 50万円 |
| 寡婦・寡夫控除      | 25万円     | 25万円  | 25万円  | 27万円 | 27万円 |
| 勤労学生控除       | 25万円     | 25万円  | 25万円  | 27万円 | 27万円 |
| 老人扶養控除       | 39万円     | 39万円  | 39万円  | 45万円 | 48万円 |
| 同居老親等老人扶養控除  | 46万円     | 46万円  | 46万円  | 55万円 | 58万円 |
| 老人配偶者控除      | 39万円     | 44万円  | 39万円  | 45万円 | 48万円 |
| 同居特別障害者扶養控除  | 40万円     | 47万円  | 47万円  | 65万円 | 68万円 |
| 同居特別障害者配偶者控除 | 40万円     | 52万円  | 47万円  | 65万円 | 68万円 |

- (注) 1 「同居特別障害者配偶者・扶養控除」は昭和60年度改正で47万円に引き上げられた。  
2 昭和62年の「配偶者控除」、「老人配偶者控除」、「同居特別障害者配偶者控除」は、いずれも「昭和62年分の所得税に係る配偶者控除の臨時特例に関する法律」により引き上げられた。  
3 昭和62年以降の「同居特別障害者配偶者・扶養控除」ではいずれも昭和57年に創設された配偶者特別控除は除かれている。  
4 平成元年度から「扶養者控除」については、扶養親族のうち年齢16歳以上23歳未満の者について45万円の控除が認められることとされた。
- (出所) 財務省財務総合政策研究所財政史室編『昭和財政史—昭和49～63年度』第4巻「租税」(平成15年、東洋経済新報社) 434ページ、大蔵省『財政金融統計月報』「租税特集」各号により作成。

表 2-2-3 給与所得控除率の改正

| 控除率   | 昭和59～63年    | 平成元～6年      | 平成7年以降      |
|-------|-------------|-------------|-------------|
| 40%   | 0-165万円     | 0-165万円     | 0-180万円     |
| 30%   | 165-330万円   | 165-330万円   | 180-360万円   |
| 20%   | 330-600万円   | 330-600万円   | 360-660万円   |
| 10%   | 600-1,000万円 | 600-1,000万円 | 660-1,000万円 |
| 5%    | 1,000万円超    | 1,000万円超    | 1,000万円超    |
| 最低保障額 | 57万円        | 65万円        | 65万円        |

(注) 上記表における「控除率」は、各収入区分の部分に対して適用される率である。

(出所) 財務省財務総合政策研究所財政史室編『昭和財政史—昭和49～63年度』第4巻「租税」(平成15年、東洋経済新報社) 430ページ、大蔵省『財政金融統計月報』「租税特集」各号により作成。



としての所得税減税問題は依然重要であり、それを「直間比率是正」とどう両立させるか、という問題が残っていた。それに対しては、当面の景気にも配慮するという苦肉の策として、所得税減税を数年間先行させ、その後に消費税率を引き上げる、という増減税一体改革を2段階で実施する案が有力となっていた。

こうした改革の方向性は比較的早い段階（平成5年の秋ごろ）で既に議論されていたが、実際の税制改革は紆余曲折を経ることとなる。まず、平成5年8月に成立した細川連立政権の下では、消費税の導入当初からこれに強く反対していた社会党が政権の中で消費税率の引上げに強く抵抗し、増減税を完全に切り離してまずは所得税の減税を先行させ、消費税の扱いはその後検討する、という「増減税分離」案を強く主張した。その中で細川首相は平成6年2月3日未明に記者会見を行い、平成6年度改正で所得税・住民税減税をまず先行させ、3年後に消費税を「国民福祉税」に衣替えした上で税率を7%に引き上げるといふ、増減税を一体的に2段階で実施する「税制改革草案」を発表する。しかし、この改革案は唐突に発表されたこともあって国民の強い反発を受け、また「増減税分離」を強く主張していた社会党が連立離脱をほのめかしたことから一晩で撤回される。結局、平成6年度税制改正では、所得税・住民税の5.5兆円の特別減税を含む総額6兆円の減税だけが実施され、抜本的な税制改革は平成7年度改正に先送りされる。

その後、細川内閣は総辞職、後を受けた羽田内閣も社会党の連立政権離脱により2か月で退陣し、税制改革はその後成立した自民・社会・さきがけの3党連立による村山内閣の手に委ねられる。そこでも社会党は消費税率の引上げに抵抗したが、最終的には平成6年秋の税制改革で所得税減税と消費税率の引上げによる増減税一体の税制改革案が決定する。所得税・住民税は3.5兆円の制度減税と2兆円の期限付き特別減税を組み合わせた総額5.5兆円の「2階建て減税」を平成7年より実施し、その2年後の平成9年度より消費税率を5%に引き上げる改革であった。この税制改革で、バブル崩壊以降の所得税減税問題に端を発した税制改革は一つの区切りを迎えることとなる。先に示した表2-2-1、表2-2-2、表2-2-3には、以上で説明した平成元年度から平成7年度改正による税率構造や所得控除の変遷も示している。

以下では、こうした所得税改正の経緯を、次の手順でやや詳細に検討する。

次の2では平成3年から平成5年にかけての所得税減税問題の経緯を検討し、続く3では細川連立政権の下での税制改革について議論する。平成5年11月には細川首相による要請を受けて、政府税制調査会が税制改革の在り方を検討した中期答申「今後の税制のあり方についての答申」を発表したが、その内容は後の所得税改正の方向を考える上で重要であり、4でそれについて説明する。5では羽田内閣の下での議論の概要と、自社さ連立村山政権における税制改革案の決定について説明する。

## 2 平成4年度及び平成5年度の所得税減税問題

先の「1 政策決定過程」で述べたように、昭和63年の抜本的税制改革以降、所得税改正はしばらくの間大きな論題とはならなかった。比較的大きな唯一の案件としては、平成元年6月に宇野首相が表明した「パート減税」による給与所得控除の最低保障額引上げがある。給与所得控除は先の表2-2-3に示したように、給与収入に応じて控除率が設定されているが、それとは別途、最低保障額が設定されており、その最低保障額を超えるまでは給与所得が発生しないことになっている。この時の改正で、最低保障額が57万円から65万円に引き上げられ、平成元年1月にさかのぼって実施された。これにより、主婦などがパートで働く場合の課税最低限が92万円（基礎控除35万円＋給与所得控除57万円）から100万円（基礎控除35万円＋給与所得控除65万円）に引き上げられたが、これ以外に所得税改正が議論の俎上に載せられることはあまりなかった。<sup>1)</sup> しかし、その後バブル崩壊で景気が急減速すると、景気対策としての所得税減税を求める声がマスコミや野党から大きく上がり、再び所得税の在り方が脚光を浴びるようになる。以下で述べるように、こうした動きが所得税減税に直接的につながることは結果としてなかったが、この問題は後に「直間比率の是正」という形で議論が発展し、その後の税制改革につながっていくのであり、その点で重要な出来事であった。以下ではその経緯を検討する。

景気の減速で減税要求が強まったのは平成3年の秋口であった。平成3年6月から2年間主税局長を務めた濱本英輔は次のように述べている。<sup>2)</sup>

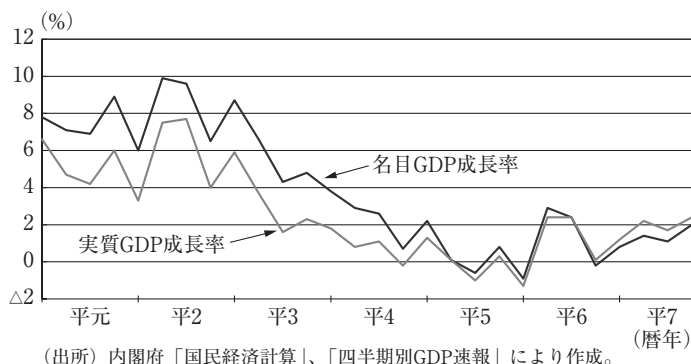
平成2年のピーク以降、平成3年にかけて景気の減速化も強まってきた

わけです。DIが50%を割る事態がずっと続きまして、公定歩合もたしか平成3年のうちに3回、平成4年に入って2回、少し先になりますけれども平成5年にも追加的な引き下げが行われたと記憶いたしております。そういう事態がございました。GNPも、私が着任しまして以降、例えば平成4年の中ごろには四半期ベースでマイナスになる時期もございまして、所得税減税の要求が出てきても、それ自体、おかしくない事態であったと思います。もともと平成3年の秋口くらいからそういうことをおっしゃる方がぼつぼつ出てまいりまして、平成4年に入って経済団体の責任者の方、たしか日商の石川六郎さんから所得税減税、赤字公債もやむを得ないという発言がございました。

平成4年度の予算は減税をせずに切り抜けたものの、平成4年度に入ると景気は更に低迷した。当時の景気の状態を図2-2-1に示したが、GDP成長率は平成2年以降急降下し、平成5年にはほぼゼロ成長に陥っている。政府は平成4年8月に10.7兆円の経済対策（減税は行っていない）を実施するが、それ以降も所得税減税の要求が日増しに強まり、平成5年度の予算審議が始まる平成5年1月以降にそれはピークを迎える。濱本は当時の状況について、次のように述べている。<sup>3)</sup>

平成5年の1月になり、今度は平岩〔外四〕経団連会長が「所得税減税を容認すべし。赤字公債もやむを得ない」という発言をされました。平岩さんのこうしたご発言が記事として出ましたのは、これ、1回だけだったと思いますけ

図 2-2-1 GDP成長率（前年同期比）



れども、これがまた一つの勢いになりました。前の年は、例えば連合の山岸〔章〕会長などにも何回かご説明に上がりましたところは、山岸さんも慎重に熟慮中とお見受けしておりましたけれども、2月になりまして、連合からも、賃上げよりむしろ所得税減税だという新方針が出てまいりました。続いて、今度は社会党の赤松書記長が、「赤字公債で4兆円の所得税減税をやる」と言い出されたわけでございます。これに連合と公明、民社が乗るという事態になりました。朝日新聞は早く踏み切れ、毎日も日経も検討を急げという大合唱になってしまいました。非常に厳しい四面楚歌の状況でございました。

政府が容易に減税に応じることができなかった理由は、当時の財政状況である。バブルがはじけたことで税収が急速に減少し、表2-2-4に示したように、平成4年度、平成5年度予算では税収減額の補正後に、なお大幅な税収不足が発生する状況であった。一方で、平成2年度ではバブルによる税収増大を受けて15年ぶりに赤字公債脱却を果たしたばかりであり、その中で減税要求に応じることが赤字公債依存への逆戻りを意味した。<sup>4)</sup> 政府税制調査会もこうした状況を考慮し、「平成5年度の税制改正に関する答申」で減税に応じることには極めて否定的な以下のような見解を出している。<sup>5)</sup>

景気対策の手段としては、減税は公共投資などと並んで財政が採り得る一つの措置であることは言うまでもない。しかし、所得減税の景気浮揚効果を減税額と同額の公共投資の増加のそれと比較すると、後者が勝と考えられていることに加え、現在の経済・社会の情勢をみると、ここ数年間耐久消費財への支

表 2-2-4 経済情勢と税収

(単位：兆円)

| 年 度 |         | 平成4年 | 平成5年 | 平成6年 | 平成7年 |
|-----|---------|------|------|------|------|
| 税 収 | 当 初     | 62.5 | 61.3 | 53.7 | 53.7 |
|     | (補正増減収) | △4.9 | △5.6 | △2.8 | △3.1 |
|     | 補正後     | 57.6 | 55.7 | 50.8 | 50.7 |
|     | (実績増減収) | △3.2 | △1.6 | 0.2  | 1.2  |
|     | 実 績     | 54.4 | 54.1 | 51.0 | 51.9 |

(注) 補正増減収には、年度途中における改正増減収を含む。

(出所) 旧大蔵省資料。

出が極めて好調であったことの反動、いわゆる家計におけるストック調整が行われている状況等にあることを指摘できる。このため、所得減税の消費刺激効果はより小さなものとなると考えられ、景気対策としての所得減税の効果については消極的に考えざるを得ない。さらに、現下の厳しい財政事情の下では、所得減税は特例公債の発行につながることにかんがみれば、目先の景気対策としての所得減税は採り得ないとする意見が大勢であった。

減税要求の大合唱により、大蔵省は「非常に厳しい四面楚歌の状況」（濱本元主税局長）であったが、最終的にこうした要求が平成5年度での大規模減税に至ることはなかった。その理由としては、厳しい財政状況下での減税の財源をどうするか、という問題がどうしても残ったことが考えられる。当時の空気が次のような新聞記事で伝えられている。<sup>6)</sup>

3月3日付の日本経済新聞朝刊に掲載された本社世論調査（日経1万人電話調査）の結果を見て、大蔵官僚は一様に相好を崩した。「景気対策として所得税減税は必要か」との問いに対し「早期に実施すべきだ」という積極的な回答が23.9%にとどまったからだ。「景気対策としての効果は疑問だが、やったほうがいい」が40.7%。あとは「無理にやらなくてもよい」「必要ない」だった。主税局幹部の一人は「大きな減税は、9割くらいの人はどうしてもやれと言わないと動かないものですよ」と解説する。

赤字国債に関する回答も大蔵省を喜ばせた。「なるべく避けるべきだ」「絶対に認められない」という発行慎重派・反対派が合計で52.3%と過半数を占めた。

世の中が妙にさめている。めったなことでは動じないし、踊らない。このクールさが不況を長引かせている一因だが、自民党が所得税減税に逡巡（しゅんじゅん）する原因ともなっている。

大蔵省の頑強な抵抗を押さえ込んで赤字国債を発行し減税を実行したところで、どこまで社会が沸き立つか、見極めにくい。それどころか、やり方がまずいと「節操がない」と批判を浴びかねない。

たとえば社会、公明、民社の野党三党が共同要求している2兆8000億円の戻し税。「夏までに1世帯当たり10万円を還付する」という方式は、一部の層には歓迎されるだろうし、何割かは消費に回るだろう。しかし別の層から「所得税減税についての真剣な論議を回避した安易なバラマキ」との批判が出ることも覚悟しておくといけない。

もし、戻し税が単に与野党折衝を乗り切るためだけの目的となり、その規模が77、78年度の3000億円減税や81年度のラーメン減税（減税規模484億円）並みの申し訳程度のものであれば、パラマキ批判だけが前面に出てくるはずだ。少なくとも今の自民党内では、できれば戻し税は避けるべきだという空気が強い。

それでは本格減税かというと、そこまではまだ踏み込めないところが自民党の煮え切らなさである。課税最低限の引き上げや税率の引き下げを伴った本格減税を実施すれば、その財源は当座は赤字国債で賄うとしても、いずれは消費税の増税に依存するしかない。そこまでの決断がつかないのである。

すなわち、大型減税をしてもその効果ははっきりしない一方で、その財源は結局赤字公債に頼らざるを得ないという事情が最後まで響いた、ということである。また、減税の財源を消費税率の引上げで賄うことについては、当時、その改廃問題がようやく落ち着いたところであり、タブーに近い状況であった。こうして減税の踏ん切りがつかないうちに、平成5年の春以降少し景気が上向いたとの指標が出たため、大型減税に対する要望は少し弱まることとなる。濱本はこれに関して次のように述べている。<sup>7)</sup>

繰り返し、赤字公債の問題ですとか、所得税減税の政策効果などを中心に話してまいりました。税収の推移から見ましても、ビルトイン・スタビライザー効果といいますか、時には大幅な自然減収が生じている。自動的な減税措置は明らかに見てとれますと申しましたり、「所得税減税は一切ノーということではありません。所得税の見直しは、やるべきときはやるべき形でやらなければならないもので、そのためにも今はやれないんです」などと申し上げたこともあったかもしれません。ふざけたことを言うなということでありましたけれども、それでも、どこか聞く耳を感じさせるものがあったように思います。新聞などをごらんいただいて、大きな減税はもう避けられないのではないかといろいろ心配してくださった先輩のことなどもよく覚えております。

国会では与野党合同による不況対策協議会が設置され、そこでの協議を基に政府は平成5年4月に再度13.2兆円の経済対策を実施した。しかし、それにも大規模な減税は盛り込まれず、特定扶養控除（16歳以上23歳未満の扶養親族に対



する所得控除)の上乗せ(45万円から50万円に)による教育減税といった小規模な政策減税(他には、住宅取得促進税制や中小企業を中心とする投資促進税制の拡充。これらは「第3節 所得税その2」や「第4節 法人税」で説明する)が行われるにとどまった。

一方で、この所得税減税問題を「直間比率の是正」による税制改革につなげる発言が既に出ていたことに触れておきたい。すなわち、昭和63年の抜本的税制改革では、消費税導入の見返りに所得税の「フラット化」と「簡素化」による減税がなされたが、それによる所得税の累進緩和は不十分であり、それが中堅所得者層の所得税の負担感を高める原因となっている、との指摘が出ていた。報道によれば、当時の宮澤首相はこの所得税減税問題を、所得税の累進度を弱める形で減税し、その一方で消費税の税率を引き上げるという直間比率の是正による税制改革につなげるべきだ、との考えを平成4年の段階からもっていたとされる。<sup>8)</sup>

昨年11月24日の衆院予算委員会。質問に立った津島氏が首相に水を向けた。

津島氏「税制についても、今から総合的な検討を政府部内でおやりになっていただきたい」

首相「ごもっともなことだ。年金の再計算の時期も決まっておりますし、直間比率(所得税などの直接税と消費税などの間接税の比率)の問題も十分な成果が上がっているとは申しがたい」

このやりとりから浮かび上がってくるのは、税制改革に関する首相のしたたかなシナリオだ。

税制の抜本改革を受け、89年4月から消費税が導入されたことで、直間比率(国税)で直接税の占める割合は89年度の74.2%から漸減、92年度(補正後)には72.4%にまで下がった。ところが、93年度(当初予算案)は72.6%と再び上昇、サラリーマンらの重税感が高まっている。

その一方で、94年には公的年金の給付率、保険料率を含めた年金制度の大改革が見込まれている。94年4月は消費税導入から5年と一つの区切りを迎えることから、来年は高齢化社会の到来に備えた税制改革の好機になろう。

大蔵官僚から政界入りした首相は、戦後税制を築いた1949年の「シャープ勧告」以来、税制の現場を見てきた“生き字引”的存在。とりわけ中曽根内閣の売上税(廃案)から竹下内閣での消費税の立案には現職の蔵相として立ち合っ



ただけに、「直間比率の再是正を柱にした抜本改革を仕上げるのが自らの使命と考えている」(首相周辺) ようだ。

こうした宮澤首相の意図が明確に示されたのが、平成5年6月8日の参議院予算委員会における答弁である。この答弁が以降の税制改革論議の発端になったとの見方がこれまでなされており、<sup>9)</sup> 以下でこの内容を記しておく。<sup>10)</sup> これを受ける形で政府税制調査会も7月に税制改革に向けた議論を開始することになる。<sup>11)</sup>

長寿社会といいますか高齢化社会が迫ってまいりますと、国民負担の問題というのも出てまいります。ですから、そういうこととあわせまして21世紀に向けての国民の負担と給付の関係をどうするかという問題には直面せざるを得ない。… (中略) …

したがって、そういうことをふまえて税体系をどうすべきかということは、昭和61、2年のときに所得税の抜本改正がもう一つ最後の姿までいかなかったこともあわせまして、いずれにしても考えなければならない問題である。恐らく政府の税制調査会等におきましてもことしの秋ごろにはこの問題についての検討を始められるのではないだろうか。もとより、非常に大きな問題になりますから、その答申あるいはその実行ということになりますれば時間がかかることはやむを得ないことと思いますけれども、問題の検討はもうそんなに長くほうっておけないというふうに考えております。

## 〔注〕

- 1) 「第8節 土地税制」で議論するように、当時、地価高騰による土地問題が深刻となり、遠方から通勤するサラリーマンへの配慮として、平成元年度税制改正で通勤手当の非課税限度額が1か月当たり2.6万円から5万円に引き上げられた(『改正税法のすべて』(平成元年版)10-12ページ)。また、平成3年度に行われた固定資産税の評価替えにより、地価上昇を反映して固定資産税負担が増大したが、これに対する配慮のため、個人住民税の減税(所得控除の引上げと税率の改正)が行われた(『改正税法のすべて』(平成3年版)406-407ページ)。
- 2) 濱本英輔・元主税局長口述記録。
- 3) 同上。
- 4) なお、経済対策による歳出増は建設公債の発行で資金調達が可能であった。
- 5) 税制調査会「平成5年度の税制改正に関する答申」(平成4年12月) 3ページ。

- 6) 『日本経済新聞』平成5年3月7日朝刊。
- 7) 濱本英輔・元主税局長口述記録。
- 8) 『日本経済新聞』平成5年3月6日朝刊。
- 9) 例えば、水野勝『税制改正五十年—回顧と展望—』（平成18年、大蔵財務協会）614ページ、森信茂樹『日本の消費税—導入・改正の経緯と重要資料』（平成12年、納税協会連合会）69-70ページ。
- 10) 「参議院予算委員会議事録」平成5年6月8日。
- 11) 一連の新聞報道や当時の国会での発言などから、当時、宮澤首相は直間比率は正に前向きだったとされる。しかし後年、直間比率は正の税制改革について判断を迫られつつあった細川首相と秘密裡に会談を行った（平成5年12月25日）際に以下のように述べ、景気悪化時の消費税率引上げに對しかなり否定的な意見を持っていたことも伝えられている（細川護熙『内訟録 細川護熙総理大臣日記』（平成22年、日本経済新聞出版社）247ページ）。

「総理が今すべきことは、大蔵省、大蔵大臣を説得するか押し切るかに尽きる。大臣に辞めてもらわねばならない事態もあるかも知れない。1985年9月のプラザ合意後、急激な円高で日本経済はかつてない苦境に陥った。まずは減税を行い、その分を赤字国債でカバーするしかないと思い、自分〔宮澤首相（当時）〕は当時の吉野良彦大蔵次官の説得に2カ月を要し、吉野次官は省内の説得に2カ月を要した。結果的に、プラザ合意の翌年から91年までの6年間で51兆円の自然増収があった。つまり、減税によって経済がうまく動き出せば、全く問題はない。何兆円の所得減税をしたから、その分だけ消費税をとっておくなどというのは短絡に過ぎる。しかし、今度は2週間で〔大蔵省の説得を〕やらねばならないから大変だ。」

### 3 細川政権の下での税制改革の議論（平成6年度税制改正）

平成5年の春を過ぎても景気は大きく上向いたわけではなく、所得税減税は依然大きな問題として残っていた。しかし、この問題は次第に「所得税減税と消費税増税による直間比率の是正」という税構造改革に比重を移し、それは平成5年8月に成立した非自民・非共産の8党派による細川連立政権の下で、より明確になっていく。その上で景気への配慮として、所得税減税を消費税率引上げよりも数年先行させる案が有力になっていった。しかし、以下で述べるように、連立与党内での社会党の消費税増税反対論や、細川首相が突如発表した「国民福祉税」構想の挫折などで、改革は紆余曲折を経ることとなる。結局、細川内閣の下での平成6年度税制改正では、所得税・住民税の特別減税を中心とする6兆円減税だけを実施し、「直間比率の是正」に向けた抜本的な税構造改革は先送りされる。この第2節では所得税の税制改正を検討することが本来

の目的であるが、当時の議論は消費税の改正と一体的に展開されたため、以下では、消費税についても述べつつ議論を進めていく。

(1) 平成5年8月(細川内閣成立)から平成5年11月(税制調査会による中期答申提出)まで

平成5年6月に政治改革問題に絡んで提出された宮澤内閣に対する不信任決議案が自民党分裂で可決、解散総選挙を経て、8月9日に非自民・非共産の8党派(社会党・新生党・公明党・日本新党・民社党・新党さきがけ・社会民主連合・民主改革連合)による細川連立政権が樹立された。当初、細川首相が減税財源を赤字公債で賄うことに極めて慎重な見方を示したこともあり、所得税減税問題はこの政権の下で「直間比率是正」という税構造の改革へと動いていく。

もっとも、連立政権の中には消費税に強く反対する社会党がいたため、発足当初からそうした「直間比率是正」が明確にされたわけではなかった。7月29日に発表された「連立政権樹立に関する合意事項」では「公正な国民合意の税制改革」の項目の中で「所得、資産、消費のバランスのとれた総合的税制改革を行う。所得減税については、規模、内容、財源、実施時期について引き続き協議を続ける」との記述があるが、直間比率の問題には直接触れていない。ただし、細川首相は8月23日の国会での所信表明演説で以下のように述べ、税制改革への前向きな姿勢を示している。<sup>1)</sup>

平成元年度に抜本的な税制改正を行って以来、約5年が経過しておりますが、その間、バブルの発生とその崩壊、高齢化の一層の加速などの事態が生じております。私は、このような経済社会情勢の変化に現行の税制が、即応したものになっているのかどうかを点検し、公正で活力ある高齢化社会を実現するため、年金など国民負担全体を視野に入れ、所得・資産・消費のバランスのとれた税体系の構築について、国民の皆様方の御意見にも十分耳を傾けながら総合的な検討を行ってまいりたいと存じます。

また、その後の国会審議で細川首相は、所得税減税について「減税財源を赤字国債の発行に求めるのかどうかということと思われますが、この点につきましては…(中略)…慎重の上にも慎重に判断してまいらなければならない」と

述べた上で、「当面の景気対策ということではなく、所得・消費・資産等の均衡のとれた税体系の構築についての総合的な検討の中で取り組むべき課題ではないか」との答弁を行い、税制改革に再度前向きな姿勢を示している。<sup>2)</sup>

そうした中で、細川首相が9月3日に政府税制調査会で行った挨拶で、初めて「直間比率の是正」という言葉が登場する。そこでは、上記で述べた自らの所信表明演説や国会答弁を引用したあと、以下のように述べている。<sup>3)</sup>

当税制調査会におかれては、既にこのような方向で審議を進めていただいているものと承知しておりますが、税制調査会に対する国民の期待は大変大きいものがありますので、所得税減税を含めて直間比率の是正など税制の抜本的改革について十分な審議をいただき、適切な指針を賜わることを改めてお願い申し上げます。

この挨拶は実質的に内閣総理大臣による政府税制調査会への諮問となり、これ以降、政府税調における税制改革の検討が本格化する。

更に、社会党や新生党を中心とする連立与党は9月16日に「緊急経済対策」を発表したが、そこでは所得税減税について以下のように述べ、「直間比率の是正」に触れている。<sup>4)</sup> 当時主税局長を務めた小川是によると、消費税に反対する社会党も含めた連立与党の合意文書で「間」の字が入ったのは、このときが初めてとされる。<sup>5)</sup>

税制面の対策であるが、まず、主として社会的公平ならびに経済の活性化を達成するという視点に立ち、我が国の中長期的な経済社会構造の変革を推進するため、政府税制調査会で進められている所得税の減税を含めた直間比率の是正など、税制の全般的見直しの結論を得て、本格的改革に向け議論をし早急に結論を出す。

このように「直間比率の是正」に向けて議論が進み出す一方で、景気状態も依然深刻であり、その対応をどうすべきか、という問題があった。先に述べたように、細川首相は減税のための赤字国債の発行については当初（8月下旬）「慎重の上にも慎重」と述べていた。しかし、根強い所得税減税待望論を受けて、

9月に入ると方針を修正し、所得税減税を先行して行い、その財源をつなぎの赤字公債で補った上で、その後に消費税を増税するという案を視野に入れ始めたという。<sup>6)</sup> ただし、9月22日の国会答弁では「(将来の)増税の内容、時期が同一の法律で具体的にセットされるのが最低条件」とし、「(実施時期は必ずしも)増減税の一体処理」が前提であることを強調している。<sup>7)</sup> また、政府税制調査会の加藤寛会長も、財源をきちんと担保することを条件に所得税の先行減税を行うことを容認する、とのコメントを出している。<sup>8)</sup>

このように、「所得税減税と消費税増税で直間比率を是正し、その上で景気への配慮から所得税減税を先行させる」という後の平成6年秋の税制改革の方向性は、比較的早い平成5年の秋段階で、既に議論され始めていた。しかし、そこから先はなかなか議論が進まなかった。その原因は、連立与党の中に消費税に基本的に反対である社会党が含まれており、所得税減税と消費税増税は切り離してまず減税を行うべきだ、と強く主張したからである。一方、大蔵省は、厳しい財政状況から所得税減税と消費税増税の一体処理を強く求めており、そうした二つの両極的な意見が、「まず所得税減税、続いて消費税率引上げ」という中間的な「減税先行論」を挟んで衝突した。当時の状況は次のように報道されている。<sup>9)</sup>

今度の税制改革論議は当初から、直間比率の是正を軸とした構造対策と景気対策とが混在していた。構造対策のような中長期的課題と景気問題のような当面の対策が一緒になると、議論はえてして原則論と現実論のぶつかり合いとなる。税制の構造対策あるいは原則論の側に立つ一番極端な意見として所得税減税と消費税増税の同時実施があり、景気対策派の極端な意見として「所得税減税のみ実施・消費税増税反対」がある。税制改革論議の今後の焦点は両極の間をどうとるかである。

「所得税減税の先行実施」が妥協点を探るうえで議論の軸になっていくのは確実だろう。政府税制調査会は先行実施論への深入りを避けているが、所得税減税と消費税増税との間にどのような時差を置くかをめぐる議論は今度の税制改革の全体像を決めるポイントとなる。

政府税調の加藤会長や大蔵省幹部の口からは「増減税の同時実施に必ずしもこだわらない」との柔軟な発言が聞かれるようになっているが、この発言は所得税減税を来年の早い時期に実施した場合、簡易課税制度など中小企業への特

例見直しを含む消費税増税の同時実施は時間的に間に合わないという実務面への配慮からで、特に大蔵省は建前にせよ、「同年度内の増減税実施」を捨てていない。

これに対し、連立与党内には減税の先行実施を景気対策の観点からとらえる空気が強く、消費税に理解を示す新生党内にすら「消費税増税は2、3年先」という意見がある。社会党などは消費税増税そのものに反対である。

ほかにも、仮に中間的な「減税先行論」を前提としたとしても、では消費税率は何%にすべきか、という大きな問題が存在した。『日本経済新聞』は5兆円程度ともいわれた所得税減税の財源を単純に補うなら5%であるが、先行減税のために必要なつなぎ国債の財源まで消費税でカバーすることを考えると6%が必要、といった試算を紹介している。<sup>10)</sup> また、所得税減税についても、その税率構造や控除を具体的にどのように見直すのか、といった議論はほとんど進んでいなかった。それに関する報道をもう一つ紹介する。<sup>11)</sup>

所得税減税の基本的な合意はできても、減税の方式をめぐるのはひと荒れありそうだ。新生党、日本新党、新党さきがけなどは税率引き下げを重視するだろうが社会党は課税最低限の引き上げに固執しそうだ。社会党は最高税率を70%から50%に下げた88年〔昭和63年〕12月の所得税減税を「金持ち優遇」と徹底的に批判した。

このように、当時選挙制度改革に関する政治改革関連法案で連立与党間に対立が起きていたことも影響して、「減税先行」が軸であったとはいえ、議論は紛糾を始めていた。

当の細川首相も、先に述べた公の発言とは異なり、必ずしも「増減税一体」を固めていたわけではなかったようである。当時（平成5年11月11日）の細川首相自身の日記に次のような記述がある。<sup>12)</sup>

齋藤大蔵次官、小川是主税局長ら来邸。19日の税調中期答申につき、「増減税ワンセット、15カ月タイムラグ」論を展開す。それが景気刺激にも良策なりと。私からは、今、〔政府税調の〕中期答申の段階でいきなり消費税や実施時期の話を持ち出せば、政治的にもたず、政権崩壊に至るべし、大蔵省のみ残りて政権



が潰れかねぬような決断は不可と強く叱正す。大蔵も相当こたえたる様子なり。そもそも税収は経済の運営いかんで変化するもので、ワンセット論ばかりに固執する専門家の頭は全くいかなものかと首をかしげざるを得ず。

細川首相の側近であった田中秀征首相特別補佐も、「表にはあまり表れなかったと思うのですが、細川さんは当時、間接税の税率アップに最大限の抵抗をしていました」との証言を残している。<sup>13)</sup> 当時は政治改革やコメの市場開放問題が急務の問題となっており、その中で細川首相自身、税制改革に関する考えをこの時点ではまだ明確な形で示していない。

こうした中で11月19日に、政府税制調査会は税制改革の方向性を示す中期答申「今後の税制のあり方についての答申」を発表する。そこでは「公正で活力ある高齢化社会」をキーワードとして、所得税の累進的な税率構造を緩和して中堅の勤労所得者の負担を軽減する一方、消費課税を引き上げて勤労世代だけでなく高齢世代にも一定の負担を求める、といった改革が主張される。また、この答申は所得税・消費税を含めた一体的な税制改革の重要性を論じており、所得税減税だけを切り離して実施することに強く反対している。こうした答申の主張は、この後の細川首相の判断にも大きな影響を与えたとされ、<sup>14)</sup> 更にその後の改革を先取りする重要な内容を含んでいた。その具体的な内容は項を分けて改めて説明する。

しかしその一方で、この中期答申には具体的な減税の規模や実施時期が記されず、特に当時大きな問題となっていた「先行減税」の問題をどう考えるかについては全く触れていなかった。税制改革の方向性を指し示した一方で、そうした具体的な問題に触れることができなかった点を考慮して、税制調査会会長の加藤寛は中期答申の評価を「優は付けられないが、及第点だね」と評している。<sup>15)</sup>

## (2) 平成5年11月（税制調査会による中期答申提出）から平成6年2月（「税制改革草案（国民福祉税構想）」発表）まで

政府税調による中期答申提出以降も、議論は進展を見せなかった。アメリカからの内需拡大要求に対し、細川首相は平成5年11月20日の日米首脳会談で早期に減税を行うことを表明、また12月16日に細川首相の私的諮問機関である



「経済改革研究会」（座長は平岩外四経団連会長）が先行減税を求める報告書を提出するなどの動きはあったが、改革案が具体的に煮詰まっていくことはなかった。当時、より緊迫した問題となったのが選挙制度改革を盛り込んだ政治改革関連法案である。当初、この法案を12月中旬まで開会予定であった臨時国会で処理し、その後税制改革の扱いも含めて平成6年度の予算政府案を年末までにまとめる予定であった。ところが、政治改革関連法案の処理が年明けまで大きくずれこみ、その結果平成6年度予算も越年編成となり、税制改革の議論も年明けに持ち越された。ただし、再び景気が大きく悪化を始めており、暫定予算となる可能性を大きく高める予算の越年編成については、連立政権内の社会党から公然と異議が上がった。予算の越年編成を社会党が強く反対した理由として、景気の問題に加え、来年度での消費税増税を検討する時間が確保されることを恐れた、という事情があったことが新聞で報じられている。<sup>16)</sup> これらの問題を通じて、連立政権内の対立も更に激しくなっていた。

細川首相は平成6年の1月1日に「21世紀ビジョン—質の高い実のある社会を目指して—」を発表した。そこでは将来の社会保障費の充実の必要性などを触れた上で、税制について次のように述べている。<sup>17)</sup>

こうした観点から今の税体系をみると、個人所得課税のウェイトが大きいために、負担の多くの部分を働き盛りの世代が担っています。このままでは、高齢化社会を支えるこの世代にあまりに大きな負担を求めることになってしまうわけで、今後とも、働き盛りの世代のやる気や社会全体の活力が十分発揮されるためには、このような国民の負担の在り方を見直し、所得と資産と消費のバランスのとれた税制にしていくことがどうしても必要であります。

そこで、私は、税制調査会からお示しいただいた公正で活力ある高齢化社会の実現を目指した税制改革の基本指針に沿って、国民合意の税制改革を一体として推進することが最善の選択ではないかと考え、国民各位のご理解を是非ともお願いしてまいりたいと思います。

また、この「21世紀ビジョン」を発表した席で所得税減税について問われた細川首相は、次のように答えている。<sup>18)</sup>

減税問題について、国民の皆様方の強い御期待があることは十二分に承知をしておりますが、しかし、一方で、先ほど来繰り返し申し上げますように、財源の問題に目をつぶって、後々の世代に、我々の子供や孫たちにつけを回してしまっただけで果たしていいのかどうか。そのことについては、やはりよくよくこれは考えてやっていかなきゃならないんじゃないかというのが私の一貫した考えでありまして…（中略）…

先に述べたように、細川首相は消費税増税に批判的な時期もあったようだが、このころから増税もやむなしとの認識を少しずつ固めていったように思われる。細川首相自身は年金や医療への目的税として消費税を活用することを検討していたようであり、そうした案をまとめるよう大蔵省に指示を出したという。<sup>19)</sup> 細川首相の考えについて自身の日記に次のような記述がある。少し長いが、引用する。<sup>20)</sup>

消費税がその性格上一般財源に適する税であるとしても、厚生保険特別会計の如き国民全体に関連した事業の財源としてこれを充当することには特に問題あるとは思えず。そもそも保険料収入という財源面に着目して勘定が分けられているだけで、年金や医療に対する国の支出の性格は社会保障支出の中核をなすものである故、一般会計で扱われても何の不思議もこれなく、当然のこととすら言うものなり。そのような支出の財源に消費税が回されたとしてもなんら不適切というにあらず。問題はむしろ、便宜のためにおかれおる特別会計を不可侵のものの如く硬直的に考えてしまうことなり。若い国なりし日本と高齢化せる日本では事情がまったく異なることを知るべし。かつて優れた考えでありしものが、実情から乖離してくることはままあることなり。いかなる負担のあり方が国民にとりて最も望ましきかを考えることが第一にて、現在勘定が分けられおるなどということは単なる便宜の問題にすぎぬ。保険料を財源とするため勘定を分けるということはあるが故に、勘定が分かれているが故に財源は保険料でなくてはならぬということは逆立ちの論議にほかならず。かく考えきたる時に、国民全てのための制度である基礎年金部分につきては、消費税を財源として（あるいは財源の一部として）利用することは一つの考えであり、年金保険料の引き上げの代わりに消費税率を引き上げることは、国民の納得を得やすきものと思料するところなり。健康保険につきては、国民健康保険料（税）の徴収状況の実態を見れば、消費税に財源を一部切り替えることが望まし

いと意見もありうべし。要するに国民負担の合理化のためには、国税、地方税、保険料を合わせた負担がいかようになるかを絶えずチェックする必要があるということなり。国税、地方税、それに国営保険がそれぞれの論理でばらばらに動くならば国民負担の合理化は図り得べくもなし。国民の財布が一つであることを忘れては、高齢化社会のあるべき負担のあり方にせまることは望むべくもなきことなり。

一方、税制問題は平成5年12月に設置された連立各党代表者による「経済問題協議会」で検討を深めることになっていた。しかし、消費税を巡る社会党と大蔵省の意見の相違が大きく、依然として議論は進まなかった。選挙制度改革を含む政治改革関連法案の扱いが極めて紛糾し、税制にまで検討が及ばなかった、という事情が大きかったようである。しかし、平成6年2月上旬に次の日米首脳会談がセットされており、アメリカの内需拡大要求（減税要求）に応えるために、それまでに所得税減税を含む税制改革の在り方を固める必要があった。タイムリミットが迫る中で政治改革関連法案が1月29日に紛糾の末ようやく成立、次は来年度予算、すなわち税制改革をどうするのか、という問題を決着させる必要に迫られた。しかし、議論に残された日は数日しかなかった。当時の状況について、主税局長であった小川是は次のように述べている。<sup>21)</sup>

〔平成6年1月〕29日に11者代表者会議が集まって、そこからは「今までやってきたから、与党の代表者で協議をしてくれ。2日の未明までに結論をまとめてほしい」ということで、〔2月〕2日という日が29日に出ました。したがって30、31、1日と、実質3日間で2日にまとめるということです。このときに何もない。だから逆に言いますと、年末の6兆というようなものが皆さんの頭の中にあり、消費税率もそれに合わせてあるということだったと思います。

ここで「6兆」とは、景気悪化が更に進む中で従来から言われていた「5兆円減税」では不十分で、減税を6兆円程度まで膨らますことが必要との意見が年末には支配的になっており、それについて述べたものである。

こうして、平成6年度の税制改正の考え方を早急にまとめることとなったが、消費税増税を平成6年度税制改正から切り離し、まずは所得税減税だけを実施すべき、とする社会党と、所得税減税と消費税増税を一体的に実施することを

求めた大蔵省の対立は依然解けなかった。また、細川首相が指示を出したとされる「社会保障目的税」での取りまとめも進んでいなかった。この3日間で様々な駆け引きが展開されたが、結局、(社会党などを除く)連立政権の中樞が大蔵省の主張に同意する形でまとめ、それが2月3日未明の細川首相による「国民福祉税」構想を含んだ「税制改革草案」の発表につながる事となる。

### (3) 平成6年2月(「税制改革草案」発表)から平成6年3月(平成6年度税制改正案決定)まで

平成6年2月3日の未明に細川首相は記者会見を行い、「税制改革草案」を発表した。所得税の3年間の先行減税に加え、消費税を「国民福祉税」に改めた上で税率を7%に引き上げることを中心とする税制改革案であったが、これが国民の反発や社会党による連立離脱の動きを引き起こし、一晩で撤回に追い込まれる。結局、平成6年度の税制改正では所得税・住民税の5.5兆円を含む総額6兆円の減税だけを実施、本格的な改革の検討は次年度に持ち越される。以下で、この過程について検討する。

まず、細川首相が発表した「税制改革草案」の概要は次のとおりである。

#### ① 国民福祉税(仮称)の創設

- (i) 高齢化社会においても活力のある豊かな生活を享受できる社会を構築するため、国民福祉税(仮称)を創設する。

「国民福祉税については、高齢化社会においても活力のある豊かな生活を享受できる社会を構築するための経費に充てることを目的とする。」旨法定し、下記の所得減税等と一体の税制改革として実施する。

・税率：7%

・実施日：平成9年4月1日

#### ② 消費税はこれを廃止する。

#### ③ 所得減税等

- (i) 所得・住民税について、次の減税を行う。

・減税総額：5.3兆円

・実施日：平成6年1月1日

- (ii) また、法人特別税 (実施日：平成6年4月1日) 0.3兆円  
自動車消費税 ( ) 0.1兆円

相続税 (実施日：平成6年1月1日) 0.3兆円  
を合わせ、減税する。

減税総額 6兆円

すなわち、所得税・住民税の5.3兆円を中心とする総額6兆円の減税を行い、その3年後に消費税を国民福祉税に変えた上で税率を7%に引き上げる、という内容である。この改革が財政に与えるイメージを表2-2-5に示したが、そのポイントは次の2点である。第一に、景気対策として先行的に減税（6兆円）を行う一方、3年後の国民福祉税実施による増税も明記して、増減税一体処理を明確に打ち出した点である。先行減税とともに一体処理も保証することで、景気とともに財政状況にも配慮する案となっている。第二に国民福祉税の税率を7%として、実質的に増税とすることである。<sup>22)</sup> この点は表中の歳出措置に

表 2-2-5 税制改革の草案のイメージ（平年度）

| 項 目                                    | 金 額      |
|----------------------------------------|----------|
| 1 減税                                   |          |
| (1) 所得税減税                              | } △5.3兆円 |
| (2) 住民税減税                              |          |
| (3) 相続税減税                              | △0.3兆円   |
| (4) 法人特別税                              | △0.3兆円   |
| (5) 自動車消費税                             | △0.1兆円   |
| (減 税 合 計)                              | (△6.0兆円) |
| 2 歳出措置                                 |          |
| (1) 社会保障制度等の歳出増 (注)1<br>(ゴールドプランの見直し等) | △0.8兆円   |
| (2) 政府部門の国民福祉税負担増 (注)2                 | △1.3兆円   |
| 3 償還財源                                 | △1.4兆円   |
| 計                                      | △9.5兆円   |
| 国民福祉税の創設 [7%]<br>(平成9年4月1日～)           | +16.6兆円  |
| 消費税の廃止 [3%]                            | △7.1兆円   |
| 計                                      | +9.5兆円   |

(注) 1 ゴールドプランの見直し等のほか、生活扶助基準の引上げ、年金等の物価スライド等。

2 財貨・サービス等の購入主体としての国、地方公共団体の負担増加額。  
(出所) 石弘光『現代税制改革史』（平成20年、東洋経済新報社）605ページ。

0.8兆円の社会保障等の歳出増が盛り込まれた点に示されている。ほかにも、3年間の先行減税で発行するつなぎ国債を償還する財源として1.4兆円を盛り込み、償還を13年間で完了させた以降は、この1.4兆円が増税となる計画となっている。<sup>23)</sup> すなわち、増減税の一体処理と実質増税の2点が入り入れられた点で、大蔵省の主張をかなり取り入れた案となった。一方、所得税・住民税減税の規模は5.3兆円となったものの、具体的にそれをどのように（税率引下げか、控除拡大かなど）行うかは一切触れられなかった。<sup>24)</sup>

こうして発表された「改革草案」であったが、国民から強い批判を浴び、また連立政権内でメンツをつぶされた格好の社会党が連立離脱の構えを見せたため、一晩で撤回される。この案に対しては様々な批判がなされたが、石弘光はその批判を手続きに関するものと改革の内容に関するものに分けて議論している。<sup>25)</sup> まず、手続きについては、改革が大蔵省の主張を基にしつつ、一部の政権・与党幹部による密室的な協議で決定された点が挙げられる。<sup>26)</sup> こうした決定過程に対しては、従来から連立与党内で孤立感を深めていた社会党だけでなく、日本新党や民社党、新党さきがけなどからも公然と批判が起きたことが報道で伝えられている。

一方、改革の内容に関する批判としてはまず、実質増税となったことへの不満が挙げられる。経済の低迷が深刻な状況での増税の決断に対しては厳しい指摘がなされたが、それ以外にも「社会保障等の歳出増」0.8兆円が（平成6年3月までに福祉ビジョンを作成する、との文言が「改革草案」にはあったが）具体的な積算を踏まえたものでなかった点に批判が浴びせられた。税率7%の根拠について記者会見で聞かれた細川首相は、年金改正など高齢化社会の財政需要に応えるために、「腰だめ」の数字としてこの程度は必要、との答弁を行ったが、この「腰だめ」発言が反発を更に強める結果となった。また、もう一つの問題は、消費税を「国民福祉税」に変更するとした点である。実質的に税の内容を変えることなく単に名称を変更する点（「税制改革草案」では益税の排除といった改革も盛り込まれていたが、不十分であった。）については、「まやかし」ではないか、との批判が出た。

最後に、細川首相自身が「失敗の原因」について当時を振り返って次のように述べており、それについて記しておく。<sup>27)</sup>

つまるところ政治改革が94年〔平成6年〕1月末まで長引いてしまったからということでしょうね。2月10日の訪米までに予算の骨格を決める必要があり、差し迫った状況でした。根回しを党の方に任せたままで進んでいったことも、後になってみれば問題だったと思います。税制改革は2か月前くらいから与党の経済協議会でやってもらっていたが、政治改革と並行してだからほとんど機能していなかった。与党に任せていたのに、最後の段階になって首相一任。8党派の連立は当時何でもかんでも首相一任になることが多く、私の判断で大蔵案の減税先行2年を3年に修正したり微修正もしましたが、所詮それは小手先の話でしかなかった。

政と官が協調できなかったところの話じゃない。官の方はこの際、政治改革もうまくいったし、支持率の高さに乗じて、消費税を名前だけ国民福祉税にして、一気に突き進んで行ってしまおうということだったんでしょうね。どう考えても無理があったと思います。

結局、改革案は即座に撤回され、平成6年度の税制改正の行方は連立与党代表者会議の手に委ねられた。その結果、2月8日に連立与党は平成6年度の税制改正について次のような合意書を発表する。

#### 減税と税制改革に関する連立与党代表者会議合意書

連立与党代表者会議において次の合意に達した。

- 一、平成6年度予算編成に当たって、総額6兆円規模の減税を先行させ、第129回国会には減税法案のみ提出する。
- 一、連立与党内に、税制改革に関する協議機関を設置する。

その協議機関において、福祉社会のビジョン、高齢化社会の国民負担や税制のあり方、減税とその財源について、新税創設も含めて協議し、連立与党の合意を得て、年内の国会において関係の法律を成立させるものとする。その際、経済情勢、財政事情を勘案しつつ、行政改革や不公正税制の是正、所得・資産・消費の3分野のバランスのとれた税制改革、消費課税の欠陥是正等も協議するものとする。

すなわち、平成6年度は景気対策の観点から、先に細川首相が発表した「税制改革草案」のうち6.2兆円（所得税・住民税は5.5兆円）の減税だけを先行して実施し、その上で協議機関を設立して年内（すなわち、平成6年12月中）に税制



表 2-2-6 平成6年度の税制改正（内国税関係）による増減収見込額（再掲）

（単位：億円）

| 改 正 事 項                        | 初年度     | 平年度     |
|--------------------------------|---------|---------|
| 1 平成6年分所得税の特別減税                | △38,430 | △38,430 |
| 2 相続税の負担軽減                     |         |         |
| (1) 税率構造の緩和                    | △920    | △1,720  |
| (2) 課税最低限の引上げ                  | △140    | △270    |
| (3) 配偶者の負担軽減措置の拡充              | △410    | △760    |
| (4) 小規模宅地等に係る課税の特例の拡充等         | △250    | △470    |
| 計                              | △1,720  | △3,220  |
| 3 法人特別税の廃止                     | △3,060  | △3,150  |
| 4 普通乗用車に係る消費税の税率の特例の廃止         | △700    | △930    |
| 小 計 (1+2+3+4)                  | △43,910 | △45,730 |
| 5 土地・住宅税制の改正                   |         |         |
| (1) 住宅税制の拡充                    | △70     | △70     |
| (2) 地価税の特例の拡充                  | △80     | △80     |
| 計                              | △150    | △150    |
| 6 租税特別措置の改正                    |         |         |
| (1) 高度省力化・中小企業機械投資促進税制の適用期限の延長 | △210    | △270    |
| (2) 租税特別措置の整理合理化等              | 250     | 320     |
| 計                              | 40      | 50      |
| 7 課税の適正・公平の確保                  | 290     | 830     |
| 8 酒税の税率調整等                     | 1,260   | 1,340   |
| 合 計                            | △42,470 | △43,660 |

（備考）1 普通乗用自動車に係る消費税の税率の特例の廃止による減収額には、消費譲与税に係るもの（初年度－140億円、平年度－190億円）を含む。  
2 上表のほか、土地の固定資産税評価の適正化等に伴う登録免許税の負担調整として、不動産登記に係る課税標準の特例を創設することによる減収額は4640億円と見込まれる。

（出所）『改正税法のすべて』（平成6年版）27ページ。

改正の成案を得る、というものである。

その後、まずは平成6年度に実施される先行減税の具体的な方法が検討され、平成6年度税制改正として実行された。減税額6.2兆円のうち、国税分4.4兆円（平年度）の税目ごとの内訳を表2-2-6に示している。<sup>28)</sup>

ここでは、その平成6年度の所得税・住民税減税の具体的な方法を述べる。その減税総額はおよそ5.5兆円（うち、所得税が3.84兆円）であるが、所得税、住民税ともに20%の定率減税方式がとられた。減税額の上限が設けられたが、住民税の上限は20万円の方で、所得税の上限は200万円という極めて大きい額

表 2-2-7 給与収入階級別の所得税・個人住民税の負担軽減状況（夫婦子2人の給与所得者の場合）

| 給与収入       | 所 得 税      |      |           |      | 所得税・個人住民税の合計 |      |           |      |
|------------|------------|------|-----------|------|--------------|------|-----------|------|
|            | 現行税額       |      | 減税額       |      | 現行税額         |      | 減税額       |      |
|            |            | 負担率  |           | 軽減率  |              | 負担率  |           | 軽減率  |
| 円          | 円          | %    | 円         | %    | 円            | %    | 円         | %    |
| 4,000,000  | 52,500     | 1.3  | 10,500    | 20.0 | 92,250       | 2.3  | 18,450    | 20.0 |
| 5,000,000  | 125,500    | 2.5  | 25,100    | 20.0 | 201,750      | 4.0  | 40,350    | 20.0 |
| 6,000,000  | 203,500    | 3.4  | 40,700    | 20.0 | 354,000      | 5.9  | 70,800    | 20.0 |
| 7,000,000  | 291,500    | 4.2  | 58,300    | 20.0 | 530,000      | 7.6  | 106,000   | 20.0 |
| 8,000,000  | 459,000    | 5.7  | 91,800    | 20.0 | 785,500      | 9.8  | 157,100   | 20.0 |
| 9,000,000  | 635,000    | 7.1  | 127,000   | 20.0 | 1,049,500    | 11.7 | 209,900   | 20.0 |
| 10,000,000 | 811,000    | 8.1  | 162,200   | 20.0 | 1,329,750    | 13.3 | 265,950   | 20.0 |
| 12,000,000 | 1,336,500  | 11.1 | 267,300   | 20.0 | 2,140,250    | 17.8 | 428,050   | 20.0 |
| 15,000,000 | 2,362,000  | 15.7 | 472,400   | 20.0 | 3,639,750    | 24.3 | 672,400   | 18.5 |
| 20,000,000 | 4,262,000  | 21.3 | 852,400   | 20.0 | 6,252,250    | 31.3 | 1,052,400 | 16.8 |
| 30,000,000 | 8,552,500  | 28.5 | 1,710,500 | 20.0 | 11,967,750   | 39.9 | 1,910,500 | 16.0 |
| 50,000,000 | 18,052,500 | 36.1 | 2,000,000 | 11.1 | 24,317,750   | 48.6 | 2,200,000 | 9.0  |

（注）所得税の減税額が200万円となる課税所得は2780万円、標準世帯の給与収入金額は3305万円である。

個人住民税の減税額が20万円となる課税所得は904万円、標準世帯の給与収入金額は1305万円である。

（出所）『改正税法のすべて』（平成6年版）32ページにより作成。

となっている。減税の具体的方法は、サラリーマンの場合、毎月の源泉徴収を通常どおり行った上で、6月と12月に前取りした税額を還付する方法がとられることになった。過去の減税では、いったん、税を徴収しておいて翌年に定額で税を戻す、という「戻し税方式」がとられたが、今回はその効果を年度中に出すために、年度内にまとまった税額を還付する方法がとられた。<sup>29)</sup> この所得税・住民税減税による所得階層別の減税効果を表2-2-7に示している。

なお、この平成6年度税制改正案については、法案が成立する3月29日に与野党協議の結果、今回先送りされた抜本税制改革の扱いに関する附則が加えられた。

第5条 平成7年分以降の所得税については、速やかに、税制全般の在り方について検討を加えて税制改革を行い、抜本的な所得税の減税を行うものとする。

- 2 国は、前項の税制改革を行うに際し、あわせて行政経費の一層の節減に努めなければならない。

先に示した連立与党代表者会議合意書でも「年内の改革実施」が示されたが、この附則が法案に入ったことで、平成6年度中の税制改革実施がほぼ決定づけられた、といわれる。<sup>30)</sup> 後述のように、この後税制改革は自社さの連立政権に引き継がれ、平坦でない道のりをたどるものの、何とか平成6年度中での決着を迎えることとなる。

最後に、この平成6年度税制改正に対する政府税制調査会の評価について触れる。政府税調は連立与党の合意がなされた翌日の2月9日に「平成6年度の税制改正に関する答申」を出しているが、そこで、一連の改革の経緯に対し次のように述べている。<sup>31)</sup>

この中期答申を踏まえ、当調査会としては、平成6年度の税制改正において、税制の総合的見直しの具体化を目指して審議を進めてきたが、政府・与党間の協議の結果、最終的にはその実現が先送りされることとなったのは誠に遺憾である。

すなわち、税制調査会としては「直間比率見直し」を先の中期答申でにじませただけに、そうした改革が頓挫したことについて、「遺憾」と表した上で、速やかに税制改革の検討に入ることを求めている。また、先行減税については景気対策上容認しつつ、その負担を後世代に回すことについては厳に避けるべき、との指摘を行っている。<sup>32)</sup>

本年中の国会において税制改革を実現するとの政府・与党の方針が明らかにされているといった事情を踏まえると、当面の経済の低迷を打開するため、いわば緊急避難的な措置として、異例のことではあるが、1年間に限った所得減税を実施することもやむを得ないものとする。

ただ、このことが財政事情の更なる悪化を招き、後世代に大きな負担を残すようなことは厳に避けるべきであり、税制改革を推進する中で、この時限的な所得減税によって生ずる財政負担についても適切な対応がなされるべきであろう。

しかし、細川首相の「税制改革草案」は所得税の先行減税と消費税率引上げを一体的に扱った点で、後の改革を先取りするものであった。その点でその「投じた一石はすべて無に帰したわけではない」との評価もなされている。<sup>33)</sup> また、この後、自社さの連立政権で大蔵大臣として税制改革を担当することになる武村正義は、当時は官房長官でありながら「国民福祉税」構想に強く反発したと伝えられるが、後に消費税率引上げが決まった際、「今度引き上げが出来たのも、結局は、国民福祉税のせいですね」とのコメントを残したとされる。<sup>34)</sup>

### 〔注〕

- 1) 税制調査会「今後の税制のあり方についての答申―「公正で活力ある高齢化社会」を目指して―」（平成5年11月）1ページ。
- 2) 税制調査会「税制調査会関係資料集（平成6年度改正）」16ページ。
- 3) 税制調査会「今後の税制のあり方についての答申―「公正で活力ある高齢化社会」を目指して―」（平成5年11月）1ページ。
- 4) 「連立与党緊急経済対策」（平成5年9月16日）。
- 5) 小川是・元主税局長口述記録。
- 6) 『日本経済新聞』平成5年9月15日朝刊。
- 7) 『日本経済新聞』平成5年9月23日朝刊。
- 8) 『日本経済新聞』平成5年9月18日朝刊。
- 9) 『日本経済新聞』平成5年11月6日朝刊。
- 10) 同上。
- 11) 『日本経済新聞』平成5年9月5日朝刊。
- 12) 細川護熙『内訟録 細川護熙総理大臣日記』（平成22年、日本経済新聞出版社）168-169ページ。
- 13) 同上 247-248ページ。
- 14) 石弘光『現代税制改革史』（平成20年、東洋経済新報社）、603ページ。
- 15) 『日本経済新聞』平成5年11月20日朝刊。
- 16) 『日本経済新聞』平成5年12月18日朝刊。
- 17) 税制調査会「税制調査会関係資料集（税制改革・平成7年度改正）」31ページ。
- 18) 細川総理大臣による年頭記者会見（平成6年1月1日） <http://www.ioc.u-tokyo.ac.jp/~worldjpn/documents/texts/PI/19940101.O1J.html> に記事あり。
- 19) 細川護熙『内訟録 細川護熙総理大臣日記』（平成22年、日本経済新聞出版社）409ページ。
- 20) 同上 280-281ページ。
- 21) 小川是・元主税局長口述記録。

22) 税率については以下のような興味深い証言が記されている(細川護熙『内訟録 細川護熙総理大臣日記』(平成22年、日本経済新聞出版社)410ページ)。

国民福祉税の税率は7%と発表したが、実は93年〔平成5年〕10月に細川が税制改正で必要となる消費税率について下問した際、齋藤大蔵次官の答えは「5%か6%」だった。7%は将来の負担増を見込んだ数字であり、細川が「腰だめ」と述べて批判されたのは、こうしたやりとりが念頭にあったためだった。石原信雄元官房副長官によれば、「連立与党としてこれから社会福祉をやらなければいけない」という新生党の小沢一郎代表幹事の意向を受け、1%が上乘せされたのだという。

23) もっとも13年という期間は長すぎる、との指摘もある(石弘光『現代税制改革史』(平成20年、東洋経済新報社)607ページ)。

24) 平成6年2月3日の『日本経済新聞』朝刊は、基礎・配偶者控除の5万円引上げと所得税・住民税の税率構造見直し(5段階の刻みは維持した上で、ブラケットの幅を広げる)を組み合わせる案が有力、と報道している。

25) 石弘光『現代税制改革史』(平成20年、東洋経済新報社)606ページ。

26) 「国民福祉税」構想を含む「税制改革草案」がどのようにして政府の最終案となったのかについて、定かに知ることはできないが、平成6年2月3日・4日の新聞各紙は、調整が大詰めを迎えた2月2日夕方の最終案決定において、一部の連立政権・与党幹部が重要な役割を演じたことを報じている。例えば、2月4日付の『朝日新聞』朝刊は「脚本・大蔵省、演出・小沢、市川両氏〔小沢一郎・新生党代表幹事と市川雄一公明党書記長〕、主演・細川首相」という連合幹部のコメントを示している。これ以外にも、当日の状況に関する各党代表者らの様々な興味深い証言が、細川護熙『内訟録 細川護熙総理大臣日記』(平成22年、日本経済新聞出版社)に記されている。

27) 細川護熙『内訟録 細川護熙総理大臣日記』(平成22年、日本経済新聞出版社)514-515ページ。

28) 『改正税法のすべて』(平成6年版)27ページ。

29) 同上 32ページ。

30) 小川是・元主税局長口述記録。

31) 税制調査会「平成6年度の税制改正に関する答申」(平成6年2月)1ページ。

32) 同上 2ページ。

33) 石弘光『現代税制改革史』(平成20年、東洋経済新報社)611ページ。

34) 齋藤次郎・元事務次官口述記録。

## 4 政府税制調査会による中期答申の概要

先に述べたように、政府税制調査会は細川内閣総理大臣による要請を踏まえ、平成5年11月に税制改革の在り方を検討するための中期答申「今後の税制のあり方についての答申」を発表した。この答申では高齢化の進展に対処する必要性から直間比率の是正が必要なことを指摘し、その上で所得税の累進構造の問

題点と改革の方向性を議論している。また、所得税減税だけを切り離すのではなく、消費税増税との一体的な改革を主張している。先に述べたように、この中期答申は先行減税の扱いや改革の規模・時期といった具体的な問題に触れなかった点で批判を浴びたが、一方で、その内容は後の税制改革を先取りするものであり、この後の議論にも大きな影響を与えた。当時の主税局長であった小川是は「翌年度になりまして〔改革が翌年に持ち越されても〕、国民福祉税で壊れてもこれ〔中期答申〕が間違いなく税制改革のそのものと申し上げてもよろしいと思います」との評価を下している。<sup>1)</sup> 以下では、この中期答申の所得税改正に関係する部分について、その「要約」を活用して検討を行う。

### (1) 「直間比率の是正」がなぜ必要か

「中期答申」は「「公正で活力ある高齢化社会」を目指して」という副題をつけている。「答申」は表2-2-8を示して人口高齢化が着々と進む見通しであることを強調し、「本格的な高齢化社会に対応しうような税体系のあり方を見直すことが緊要な課題となっている」と述べている。<sup>2)</sup> その上で、モデル世帯のライフサイクルにおける税負担率変化(試算)を示した図2-2-2を掲げ、次の3点の理由から所得税課税比率を下げ消費税課税比率を引き上げる「直間比率の是正」の改革が必要、と結論づけている。

第一に、図2-2-2から分かるように、我が国の税制において消費税課税に対する個人所得課税のウェイトが高く、それが高齢化で次の2点の問題を引き起こすとしている。一つは、所得課税のウェイトが高いことで必然的に勤労世代の負担が大きくなるが、今後その傾向が更に強まり、それが勤労意欲の阻害や不公平感を助長する点である。もう一つは、生涯を通じて消費は所得よりも比較的安定的に推移することが知られており、そのため所得から消費に課税の比重を移すことで、(図2-2-2に示したように)ライフサイクルを通じた税負担の平準化が可能となる点である。

第二に、図2-2-2によると、中堅所得者層に差し掛かる40歳以降、所得の増大とともに所得課税の負担率が急激に上昇するが、これが労働と余暇の選択を歪める可能性があることである。こうした所得税の累進構造の緩和により、税による労働への阻害効果を取り除き、国民一人一人の活力を十分に引き出すことが可能になる、と述べている。

表 2-2-8 人口構成の推移

|                           | 昭和45年<br>(1970年)   | 昭和60年<br>(1985年)   | 平成2年<br>(1990年)    | 平成7年<br>(1995年)    | 平成12年<br>(2000年)   |
|---------------------------|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|
| 1 総人口                     | 1億372万人            | 1億2,105万人          | 1億2,361万人          | 1億2,546万人          | 1億2,739万人          |
| 2 65歳以上人口<br>(総人口に占める割合)  | 733万人<br>(7.1%)    | 1,247万人<br>(10.3%) | 1,493万人<br>(12.1%) | 1,823万人<br>(14.5%) | 2,170万人<br>(17.0%) |
| 3 0～19歳人口<br>(総人口に占める割合)  | 3,389万人<br>(32.7%) | 3,501万人<br>(28.9%) | 3,258万人<br>(26.4%) | 2,864万人<br>(22.8%) | 2,680万人<br>(21.0%) |
| 4 20～64歳人口<br>(総人口に占める割合) | 6,250万人<br>(60.3%) | 7,353万人<br>(60.7%) | 7,611万人<br>(61.6%) | 7,860万人<br>(62.6%) | 7,888万人<br>(61.9%) |
| 5 20～64歳人口と<br>65歳以上人口の比率 | 8.5人：1人            | 5.9人：1人            | 5.1人：1人            | 4.3人：1人            | 3.6人：1人            |
|                           | 平成17年<br>(2005年)   | 平成22年<br>(2010年)   | 平成27年<br>(2015年)   | 平成32年<br>(2020年)   | 平成37年<br>(2025年)   |
| 1 総人口                     | 1億2,935万人          | 1億3,040万人          | 1億3,003万人          | 1億2,835万人          | 1億2,581万人          |
| 2 65歳以上人口<br>(総人口に占める割合)  | 2,473万人<br>(19.1%) | 2,775万人<br>(21.3%) | 3,139万人<br>(24.1%) | 3,274万人<br>(25.5%) | 3,244万人<br>(25.8%) |
| 3 0～19歳人口<br>(総人口に占める割合)  | 2,670万人<br>(20.6%) | 2,745万人<br>(21.1%) | 2,794万人<br>(21.5%) | 2,719万人<br>(21.2%) | 2,547万人<br>(20.2%) |
| 4 20～64歳人口<br>(総人口に占める割合) | 7,792万人<br>(60.2%) | 7,520万人<br>(57.7%) | 7,070万人<br>(54.4%) | 6,842万人<br>(53.3%) | 6,790万人<br>(54.0%) |
| 5 20～64歳人口と<br>65歳以上人口の比率 | 3.2人：1人            | 2.7人：1人            | 2.3人：1人            | 2.1人：1人            | 2.1人：1人            |

(備考) 平成2年までは国勢調査、平成7年以降は厚生省人口問題研究所推計(平成4年9月)による。

(出所) 税制調査会「今後の税制のあり方についての答申—「公正で活力ある高齢化社会」を目指して—」(平成5年11月)5ページ。

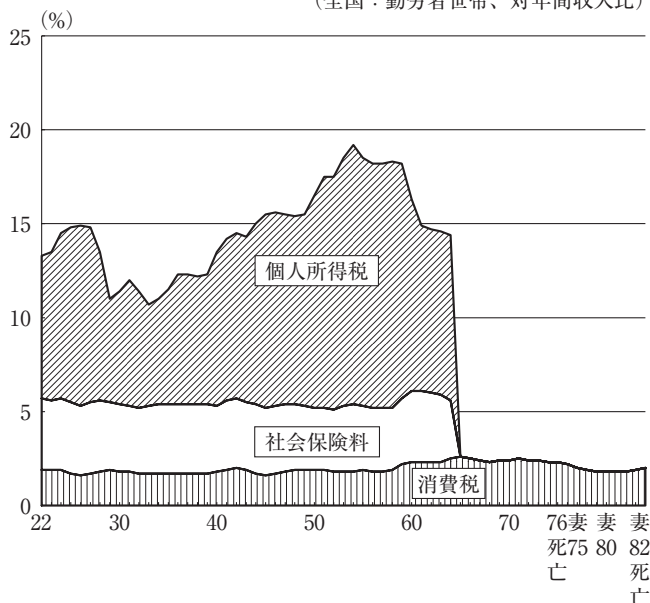
第三に、図2-2-2にみられるように所得課税への依存度が高いまま人口高齢化が進展すると、勤労世代の人口減少で将来的に税収が減少すると考えられることである。今後増大する社会保障などの公共サービスの財源を安定的に確保するためには、勤労世代だけでなく引退世代からもまんべんなく負担を求める消費課税に重点を移していく必要がある、と述べている。

以上の三つの視点から、「所得・消費・資産等の間でバランスのとれた税体



図 2-2-2 モデル世帯の租税等負担率（試算）

（全国：勤労者世帯、対年間収入比）



- （備考）1 経済企画庁「地域経済レポート」（平成5年）、労働省「賃金構造基本統計調査」（平成4年）、総務庁「全国消費実態調査」（平成元年）、「家計調査」（平成元年・平成4年）等より作成。
- 2 このモデルは、実際の収入、支出の経年的な変化を追ったものではなく、モデルの各ステージに対応した世帯類型別の収入と支出をとったものである。
- 3 想定したモデルでは、勤労者の男性は22歳から働き始め、28歳で26歳の女性と結婚する（その後、妻は専業主婦と仮定）。夫29歳で長子が誕生し、3年後に第二子が誕生する。2人の子どもは幼稚園2年保育から4年制大学まで進むものとし、夫が51歳の時長子が大学を卒業し、就職独立する。第二子も3年後これに続き、夫は60歳で定年退職し、再就職の後引退し、年金生活にはいる。夫は76歳で死亡し、妻は82歳で死亡するとした。
- 4 住宅取得はないものと仮定した。
- （出所）税制調査会「今後の税制のあり方についての答申―公正で活力ある高齢化社会を目指して―」（平成5年11月）10ページ。

系の構築を図る」ことを税制の見直しの視点としている。具体的には次のように述べて、所得税の累進緩和による減税と消費税率引上げによる増税の組み合わせによる税制改革を主張している。<sup>3)</sup>

#### ① 所得課税

個人所得課税については、中堅所得者層を中心とした税負担の累増感を緩

和するため、全体としての税率構造の累進性の緩和を進めること等により、税負担の大幅な軽減を図る。

…（中略）…

## ② 消費課税

消費税については、中小事業者への特例措置等について、平成3年に行った見直し後の状況を踏まえて、必要な見直しを行うとともに、税率を引き上げ、税体系における消費課税のウエイトを高める。

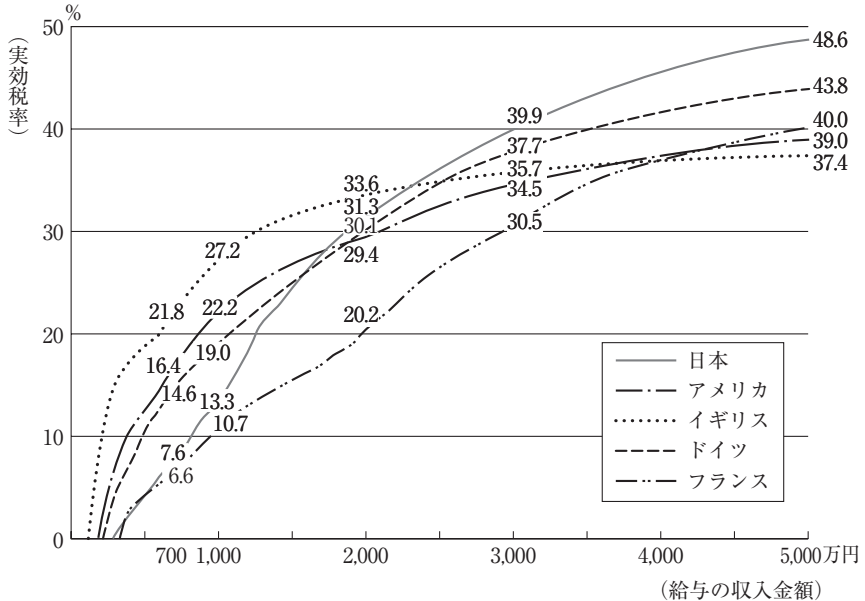
なお、その上で次のように述べ、増減税を分離せず、一体的に改革を進めることを強く主張している。<sup>4)</sup>

税制の総合的見直しは、「公正で活力ある高齢化社会」を実現するため、所得・消費・資産等の間でバランスのとれた税体系を構築し、社会の構成員が広く負担を分かち合うことを目指すものであることから、具体的な改正事項は、その全体が一体的に成案に取りまとめられ、実施されるべきである。その具体的な実施に当たっては、現下の厳しい財政事情の下で、その更なる悪化を招き後世代に大きい負担を残すような事態は厳に避けるべきであり、財政収支のバランスを確保することが中長期的な経済の安定成長にとって極めて重要な条件であることに留意すべきである。

## （２） 個人所得課税の改正について

中期答申では上記の議論を踏まえた上で、所得税の税率構造や課税ベースの在り方について検討を行った。先の図2-2-2では、中堅所得者である40歳以降、所得の伸びに応じて所得税の負担率が急激に上昇する実態を示した。こうした所得税の累進構造の問題は、給与階層別の実効税率を示した図2-2-3にも端的に示されている。すなわち、我が国の税制を諸外国と比較すると、低・中所得階層の実効税率は全般的に低い一方で、給与が700万円を超える辺りから実効税率が急速に上昇する構造となっている。これは所得控除が大きく設定され、最低税率（所得税10%、住民税5%で合計15%）も比較的低い一方で、中堅所得階層を超えると限界税率が急激に上昇することを意味する。また、最高税率（所得税50%、住民税15%で合計65%）も諸外国と比べると高く、こうした構造が中堅より上位階層の税負担感を累増させ、労働などへの阻害効果を引き起こ

図 2-2-3 所得税・個人住民税の実効税率の国際比較（夫婦2人の給与所得者）



(注) 1 邦貨換算は、次のレートによる。

|      |           |
|------|-----------|
| アメリカ | 1ドル=124円  |
| イギリス | 1ポンド=223円 |
| ドイツ  | 1マルク=83円  |
| フランス | 1フラン=24円  |

2 アメリカの住民税はニューヨーク州の所得税を例にしている。

(出所) 税制調査会「今後の税制のあり方についての答申—「公正で活力ある高齢化社会」を目指して—」（平成5年11月）19ページ。

している可能性がある、と述べている。

そこで改正の考え方としては、中堅所得者の負担累増感を取り除くことに主眼を置いた。具体的には、税負担率の急激な上昇を抑えるために限界税率のブラケット幅を広げることや、所得税・住民税を合わせた最高税率を現行の65%から50%程度に引き下げること、などを提言している。また、消費税率の引上げがなされる場合は、低所得者の負担が増えることに配慮して所得税の最低税率据え置き、給与所得控除の若干の引上げなどを提言している。

この後、平成6年秋の税制改革では消費税率引上げとの見返りで、中堅所得

者を中心に限界税率のブラケット幅の拡張など、「中期答申」が示した方向で改革が実施されることとなる。以下では、この「答申」の要約のうち、個人所得課税の改革について述べた部分の全文を示しておく。<sup>5)</sup>

## ① 所得課税

### (i) 個人所得課税

#### (イ) 基本的考え方

- 現在の個人所得課税の負担状況を見ると、いわゆる中堅所得者層においては、所得がある程度増加するに従って限界的な税負担が上昇し、負担の累増感が生じてきている。

個人所得課税については、中堅所得者層を中心とした税負担の累増感を緩和するため、全体としての税率構造の累進性の緩和を進めること等により、税負担の大幅な軽減を図ることが適当である。

#### (ロ) 税率構造

- 税率の適用所得の幅については、それぞれの幅がある程度長い期間における給与収入の伸びをカバーしうよう、大幅に拡大させることが適当である。
- 最高税率については、所得税・個人住民税を合わせて50%程度を目途に引き下げていくことが適当である。
- 最低税率については、今般の税制の総合的見直しによる中低所得者層の負担状況等にかんがみれば、その水準を据え置くことはやむを得ない。
- 税率の刻みについては、わずかな所得の上昇によって限界税率が急上昇することのないよう、所得税と個人住民税の税率適用所得の幅に十分配慮して設定することが適当である。

#### (ハ) 人的控除

- 基礎的な人的控除の引上げは、基本的には適当でない。ただ、個人所得課税の負担軽減と併せて消費税率の引上げが行われる場合には、少額納税者層を中心とした個人所得課税の負担に配慮する必要があるのではないかと考える。

#### (ニ) 給与所得控除

- 給与所得控除額については、今般の税制の総合的見直しによる中堅以下の所得者層の税負担状況にかんがみれば、控除率適用対象収入範

囲の見直しにより、ある程度引き上げることが適当である。

(※) 年金課税

- 公的年金、私的年金といった年金に対する課税のあり方については、一連の年金制度改革の状況等をも踏まえつつ、今後幅広い見地からの基本的な見直しを進めていく必要がある。

〔注〕

- 1) 小川是・元主税局長口述記録。
- 2) 税制調査会「今後の税制のあり方についての答申―「公正で活力ある高齢化社会」を目指して―」（平成5年11月）6ページ。
- 3) 同上 52ページ。
- 4) 同上 52-53ページ。
- 5) 同上 54-55ページ。

## 5 羽田内閣・村山内閣における税制改革の議論（平成6年秋の税制改革）

こうして税制改革は持ち越された。しかし、この直後に細川内閣は退陣を表明、後を受けた羽田内閣も社会党の連立離脱の影響を受けて2か月で退陣し、税制改革はその後に成立した自社さ連立村山内閣に引き継がれる。この間、一貫して所得税減税と消費税増税を組み合わせる改革が模索され、特に所得税・住民税は、平成6年度改正の5.5兆円減税を継続することがほぼ既定路線であったが、難航を極めた消費税の問題が、所得税・住民税改革にも影響を及ぼすことになる。しかし、先の連立与党合意や与野党で合意した平成6年度税制改正法案の「附則」により、「平成6年度中の改革実施」に各党がコミットする形となり、紆余曲折の末、9月にその成案が得られる。結論を述べておくと、平成7年度より3.5兆円の制度減税と2兆円の特別減税を合わせる（すなわち、総額5.5兆円の）所得税・住民税の「2階建て減税」をまず実施、2年後の平成9年度より消費税率を3%から5%に引き上げるといふ税制改正である。以下ではこの政策決定過程を、主に所得税改正の視点から検討する。

（1）平成6年4月（細川内閣の退陣）から平成6年7月（羽田内閣の退陣）まで  
平成6年度税制改正法案が成立した直後の平成6年4月8日に、3年ごとの委員の入替えて新たに発足した政府税制調査会（加藤寛会長）の初会合が行わ

れた。そこでは細川内閣総理大臣による次のような諮問が行われた。

(諮問)

「今後の税制のあり方についての答申」に示された方向の下で、その後における諸情勢の進展を踏まえ、活力ある豊かな高齢化社会の実現を目指し、国、地方を通じる財政体質の改善に配慮しつつ、所得、消費、資産等のバランスのとれた安定的な税体系を作るため、望ましい税制の具体化について審議を求める。

これは、先の「中期答申」の方向に沿って、改革に関する更なる検討を求めるものであったが、細川内閣総理大臣はこの諮問を行った直後に、自らの借入金問題などを理由に退陣を表明する。<sup>1)</sup> その後、新生党の羽田孜を首班とする連立内閣が発足するが、発足直前に社会党が連立政権から離脱し、与党が国会で少数となるという困難な政権運営を強いられる。しかし、税制改革は残された課題の中で最も重要なものの一つと位置付けられていた。羽田首相は就任直後の政府税制調査会で、次のように意気込みを述べている。<sup>2)</sup>

新しい内閣は、前内閣での取組みを継承して、必ずや年内に税制改革を実現するよう最大限の努力を傾けてまいる所存でございます。

当税制調査会におかれては、先般の細川前総理の諮問を私自身の諮問として改めてお受け取りいただき、引き続き精力的に審議を進め、6月中には、個人所得課税の軽減と消費課税の充実を柱とする税制改革の具体案づくりに向けた適切な指針を賜りますようお願い申し上げます。

上記に引用した部分でポイントは次の2点、すなわち「所得税減税と消費税増税を柱とする税制改革の具体案づくり」という点と「6月中にその成案を得る」という点である。また、連立与党も社会党が連立を離脱する直前の4月22日に、「新たな連立政権樹立のための確認事項」を発表している。<sup>3)</sup>

○新たな連立政権樹立のための確認事項（4月22日）

⑤ 高齢化社会対策と税制改革

高齢化社会の到来に対応するために、雇用、年金、医療、介護等の福祉政策をより強力に推進するとともに、住宅、交通、下水道等の生活環境の整備を促

進する。

また、行財政改革及び不公平税制の是正を積極的に進めるとともに、高齢化社会の福祉政策の推進や前記の諸政策を充実させるため、直接税の軽減措置や現行消費税の改廃を含め、間接税の税率引き上げを中心とした税制の抜本的改革について国民の理解を得つつ6月中旬に結論を得て、本年中に関連法案を成立させる。

社会党はこの直後に連立を離脱するが、4月28日に「この「確認事項」は国民への社会党の公約」<sup>4)</sup>と述べ、税制改革を含む「確認事項」についてはコミットすることを表明している。こうして、6月末を目標として、政府税制調査会と並行する形で、連立与党でも「連立与党税制改革協議会」(「福祉社会に対応する税制改革協議会」)を中心に議論が行われた。

もっとも、所得税・住民税については、平成6年度の5.5兆円とほぼ同じ規模の減税を継続することが、ほぼ固まっていた。例えば、大蔵省は(細川内閣時代の)3月に高齢社会福祉ビジョン懇談会が提出した「21世紀福祉ビジョン」における社会保障の見通しなどを基に、税制改革が財政収支に与える影響をいくつかのケースで試算し、政府税制調査会に提出している(5月27日、いわゆる「税制改革に関する機械的試算」)。この「試算」では所得税・住民税を中心とする減税と消費税率引上げを組み合わせた改革を検討したが、そこで示されたいずれのケースも減税額は平成6年度と同じ6.2兆円(このうち、所得税・住民税は5.5兆円)を前提としている。その一方で、消費税の税率を7%から10%に設定し、いずれのケースでも増税となる試算だったため、それに対する批判が強くなされた(「機械的試算」の内容は「第6節 消費税その2」で詳しく論じる)<sup>5)</sup>。このように、所得税・住民税の減税規模が固まった一方で、最後まで議論となったのは消費税の税率引上げ幅であった。

ただし、所得税・住民税の減税を具体的にどのように実施するか(税率引下げか、控除の拡大かなど)は、先の政府税調の中期答申がベースだったものの、決まっていなかった。例えば、連立与党税制改革協議会の小委員会が6月9日にまとめた報告書は、中堅所得階層の負担累増感軽減のために、所得税の限界税率20%の適用区分の拡大を提言したが、先の「中期答申」が主張した最高税率引下げは賛否両論を併記し、明確な判断を示していない。これは、高所得層



の負担軽減に反対する社会党（当時、連立離脱中）への配慮、と伝えられている。<sup>6)</sup> しかし、6月21日に発表された連立与党税制改革協議会（先の小委員会の上部協議会）の報告書では、「最高税率については、所得税・個人住民税あわせて約50%程度に引き下げていくことが望ましいことから、この点は、今後とも検討を行うこととする」と、かなり前向きな表現に変わっている。<sup>7)</sup> 一方、政府税制調査会も連立与党の検討に合わせるように、6月21日に「税制改革についての答申」を発表した。ここでは、今後の少子高齢化時代を踏まえて、税収中立ではなく若干の増税が望ましい、との姿勢を鮮明にした。ただし、所得税改正の内容は先の「中期答申」とほぼ同じである。

こうして、6月末に向けて議論が進んだが、当初からの最大の問題は羽田内閣が少数与党であり、政権基盤が弱いことであった。平成6年度予算が成立した直後の6月23日に野党自民党が内閣不信任案を提出、その後連立与党と社会党の政権協議が不調に終わり、羽田内閣は総辞職する。この後、自民党と社会党、新党さきがけが連立政権を組むことを決断、6月30日に社会党の村山富市を首班とする内閣が発足する。この政権交代によって、議論は再び振出しに戻ることとなった。

## （2）平成6年7月（村山内閣の成立）以降（税制改革案の決定）

政権交代で議論は振出しに戻ったが、引き続き税制改革は最重要課題の一つであった。改革の流れは依然、所得税・住民税の負担軽減と消費税率の引上げであり、特に所得税・住民税の5.5兆円の減税継続は既定路線であった。しかし、これまで消費税に反対し続けてきた社会党が政権に入ったこともあり、その税率引上げへの抵抗は強く、それが所得税・住民税減税にも影響を及ぼすことになる。すなわち、減税5.5兆円を3兆円の制度減税と2.5兆円の期限付き特別減税に分ける「2階建て減税」であり、その狙いは減税の一部を景気が回復次第終了させることで、減税財源を賄う消費税率の引上げ幅を小さくすることであった。以下では、所得税改正に重点を置きつつ、こうした税制改正案の決定過程を検討する。

新政権が発足早々、税制改革の議論を急ぐ必要があった理由として、先の平成6年度税制改正法案における「附則」の問題とともに、対外的な事情が挙げられる。日本の経常収支黒字を問題視するアメリカなどからの内需拡大要求は

根強く、政権交代直後の7月7日及び8日にイタリアのナポリで開かれたサミットで、村山首相は内需拡大のため、次年度以降も所得税減税を継続することを表明した。そうした事情もあり、政権として税制改革に対する方針を早急にまとめる必要があった。年内の税制改革実現のためには、国会での審議時間を考えると9月中旬ごろまでには方針を決める必要があるとされ、これを踏まえた村山首相は、7月18日の国会での所信表明演説で税制改革への強い決意を示している。

また、税制面では、活力ある豊かな福祉社会の実現を目指し、国、地方を通じ厳しい状況にある財政の体質改善に配慮しつつ、所得・資産・消費のバランスのとれた税体系を構築することが不可欠であります。このため、行財政改革の推進や税負担の公平確保に努めるとともに、平成7年度以降の減税を含む税制改革について総合的な改革の論議を進め、国民の理解を求めつつ、年内の税制改革の実現に努力してまいります。

改革の方向は依然、所得税の減税と消費税の税率引上げを組み合わせる「直間比率の是正」であり、所得税・住民税の5.5兆円減税の継続がほぼ決定された一方で、問題は消費税の扱いであった。特に社会党が再び政権に入ったことが問題を難しくした。社会党の執行部は先の細川・羽田内閣で、連立を離脱する直前の4月4日に消費税を認める政策転換を発表するなど柔軟路線に転じていたが、<sup>8)</sup> それでも左派を中心に、依然抵抗は強かった。

そうした消費税の問題が、所得税・住民税の改正に波及することとなる。すなわち、所得税・住民税の減税予定である5.5兆円を制度減税の3兆円と期限付きの特別減税の2.5兆円に分割する、という「2階建て減税」論の浮上である。所得税・住民税減税の財源を消費税率引上げで賄った場合、減税額を5.5兆円とすると消費税率は少なくとも6%以上に上げる必要がある。そこで、所得税減税の一部を特別減税で行い、景気が回復次第終了させることとすれば、減税財源を賄うための消費税率の引上げ幅を小さくできる、という考えであった。消費税率引上げに消極的な社会党や新党さきがけの間で8月の頭にこうした案に対する支持が急速に広まり、その後自民党にも理解が広まった、と伝えられる。<sup>9)</sup> ただし、こうした「2階建て減税」に対しては、先の羽田内閣で所得税

減税と消費税増税の改革を主導した新生党などの野党から「中途半端」との強い批判が出された。<sup>10)</sup> また、所得税の抜本改革の趣旨に反する、という点でメディアからも次のような指摘がなされている。<sup>11)</sup>

周知のように細川、羽田両政権下では、所得税減税額を上回る消費税増税で税収基盤を強化しようという「差し引き増税」路線が主流だった。

ところが、新政権になって、できるだけ増税幅を抑制したいという方向に空気が変わってきた。筋が通っているなら大いに賛同したいところなのだが、残念ながらそうではないところが問題である。

前政権での実質増税論の弱点をついた議論は、帝都高速度交通営団をはじめ22の特殊法人の民営化などを打ち出した新党さきがけの行政改革構想があるくらいだ。あとは、来るべき総選挙を意識してか、とにかく消費税率を抑えられればいいといったずさんな議論である。

例えば、社会党の一部でささやかれているといわれる減税二分論。来年以降の減税を今年のような定率減税分と累進カーブの緩和による本格減税分に分け、後者だけを消費税増税でまかなおうというアイデアだ。しかし、これでは高齢化社会に対応して所得税中心の直接税偏重型税体系を改めるという今回の税制抜本改革の意味が失われてしまう。

一方、消費税の税率引上げは平成6年の減税開始より3年後の平成9年度から実施、との案が有力となっていった。<sup>12)</sup>

その後も、社会党の左派の一部が「所得税減税だけをまず決定し、その後消費税引上げについて再度議論する」という増減税分離論を再度持ち出したため、議論は予断を許さない状況が続いた（この経緯は「第6節 消費税その2」で再度議論する。）。しかし、所得税・住民税に関しては「2階建て減税」で議論が収斂していった。制度減税と特別減税の5.5兆円の内訳は3.5兆円と2兆円となり、更に国と地方の減税内訳も7:3で決定された。制度減税の具体的な方法については、中堅所得者の累進税率構造を緩和するためのブラケットの見直しがなされたが、それが紛糾したといった報道も伝わっていない。こうして議論は難航するが、所得税・住民税減税と消費税率の5%への引上げを組み合わせる税制改正案が、9月21日に決定する。

所得税・住民税改正の具体的な内容はその後、項を分けて論じるが、考え方

だけをここで述べておくと、制度減税は中堅所得者の累進的な税率構造緩和と、消費税増税による低所得者の負担軽減を目的とした所得控除の拡張であり、一方、2兆円の特別減税は定率減税となった。特別減税は平成7年だけでなく8年も継続することを前提としつつ、8年については景気が特に好転した場合は改めて検討する、とされた。<sup>13)</sup>

この税制改正が財政に及ぼす影響について簡単にまとめておくと、表2-2-9のようになる。所得税・住民税の制度減税が3.5兆円、これに平成6年度から既に実施されている相続税の減税0.3兆円を合わせると、トータルで3.8兆円の減税、一方、消費税は4.4兆円の増税（税率の引上げ、ほかに益税の対策など）となった。減税を先行させることで必要となるつなぎ公債の償還財源は0.5兆円とし、<sup>14)</sup> 残りの0.5兆円は社会保障歳出に充てられることとなった。この上に、表に示されていない所得税・住民税の特別減税2兆円が加わることとなる。

所得税・住民税改正の具体的な内容は次の項で説明するが、その前に、この改革の評価をみておきたい。まず、「2階建て減税」については、以下のようなかなり厳しい批判が示されている。<sup>15)</sup>

表 2-2-9 税制改革による増減収等の姿

|                                                                |        |
|----------------------------------------------------------------|--------|
| 所得減税等による減収額                                                    | △3.8兆円 |
| 〔所得税・個人住民税の恒久減税      △3.5兆円〕<br>〔平成6年度改正における相続税減税      △0.3兆円〕 |        |
| 消費税の改革                                                         | +0.3兆円 |
| 消費税率引上げ（3%→5%）による純増収額<br>（増収額－政府負担の消費税増加分＝4.8－0.7兆円）           | +4.1兆円 |
| 政府負担の消費税増加分のうち公債発行により得るもの                                      | +0.4兆円 |
| つなぎ公債の償還財源                                                     | △0.5兆円 |
| 社会保障関係<br>〔年金等の物価スライド      △0.1兆円〕<br>〔社会福祉      △0.4兆円〕       | △0.5兆円 |
| 合 計                                                            | 0.0兆円  |

（出所）『改正税法のすべて』（平成7年版）8ページ。

昨年来、最大の政治課題といわれた今回の税制改革の理念、ねらいは一体何だったのか。ようやく決着した政府・連立与党の税制改革案からはさっぱり見えてこない。

最大の原因は、来年以降の恒久減税を約3兆5000億円と今年の定率減税（約5兆5000億円）を大幅に下回る金額に抑え込んだことである。減税を、消費税増税時に元に戻す定率減税部分（約2兆円）と恒久減税部分に分割するいわゆる2階建て構造にしたためである。

直間比率の是正によって高齢化社会に耐えられる税制構造を作り上げることを目指した今回の税制改革のポイントは大きく2つあった。その一つは、先進国でもっともきつい累進構造の緩和による本格的な所得税減税である。

このためには最高限界税率（住民税と合わせて65%）の引き下げ、税率の簡素化などの組み合わせによって年収700万から800万円以上層の累進カーブを大幅に緩和することが不可欠だった。この本格減税には恒久減税の規模を今年の定率減税並みの5兆5000億円から6兆円程度とする必要があるとみられている。

しかし、これらは新連立政権のもとではほとんど議論されなかった。社会党を中心に恒久減税の規模を圧縮しようという空気が強まった段階で税制改革の理念は捨て去られたのである。今回の恒久減税案は、単に税率区分の適用範囲の見直しでお茶を濁したに過ぎない。

一方、政府税制調査会は平成7年度答申で所得税改正について次のように述べ、今後に残された課題を認めつつ好意的な評価を行っている。減税が2階建てになったことへの論評は特に行っていない。<sup>16)</sup>

個人所得課税の税率構造については、今回の措置により、そのあるべきなめらかな累進構造の姿が基本的には実現されたと言えるのではないかと考える。ただ、最高税率の水準や特別な人的控除等のあり方といった問題については、これまでの答申で述べた考え方に沿って、今後とも検討を行っていく必要がある。

こうしたマス・メディアと政府税調の間を取る論評として、次のような論評も示されている。<sup>17)</sup>

新しい連立与党が策定した税制関連改革に厳しい注文もつけられてはいたが、

景気対策と財政健全化の二つの相反する目標をある程度満足させるためにはやむをえぬ選択であったと思う。制度減税と時限的な特別減税を2階建てにした改革案は、まさに苦渋の産物であった。そのうえ、それまで与野党に分かれ対立関係にあった自民党と社会党が連立政権の担い手となったわけだから、当然政治的妥協の積み重ねは不可避であった。

### (3) 所得税・住民税改正の詳細

本節の最後に、所得税・住民税の改正の内容について説明する。表2-2-10には所得税・住民税の5.5兆円減税の内訳を示した。これまで述べてきたように、5.5兆円は制度減税3.5兆円と特別減税2兆円に分かれるが、制度減税は更に税率構造の改正で2.3兆円、人的控除と給与所得控除の引上げで1.2兆円に分けられる。以下では、『改正税法のすべて』（平成7年版）の記述を活用しつつ、それぞれの内容について説明する。

まず、制度減税のうち税率構造の改正内容を表2-2-11に示した。表から明らかなように、今回の税制改正では特に限界税率が20%以上のブラケット幅が大きく広げられた。先の「中期答申」で論じられたように、我が国の所得税・住民税の特徴は中堅所得を超えると税負担が急激に大きくなる点であり、こうした構造が勤労意欲に影響を与え、高齢化社会の中で勤労世代に過度な負担を強いるとの指摘がなされていた。そこで、今回の改正は限界税率のブラケット幅を広げて、こうした中堅所得階層以降の税負担の軽減が目的とされた。なお、最低税率のブラケット幅の拡張は前回（昭和63年）の改革で既に大きく広げられたことを考慮し、最小限度にとどめている。また、中期答申では所得税・住

表 2-2-10 所得減税による減収額（平年度）

（単位：億円）

| 改 正 事 項     | 所得税     | 個人住民税   | 合 計     |
|-------------|---------|---------|---------|
| 1 税率構造の改正   | △16,300 | △6,720  | △23,020 |
| 2 人的控除の引上げ等 | △4,650  | △2,010  | △6,660  |
| 3 給与所得控除の拡充 | △3,290  | △1,560  | △4,850  |
| 小 計         | △24,240 | △10,290 | △34,530 |
| 4 特別減税      | △13,760 | △6,310  | △20,070 |
| 計           | △38,000 | △16,600 | △54,600 |

（出所）『改正税法のすべて』（平成7年版）10ページ。

表 2-2-11 累進税率の適用対象所得範囲の改正

| 改 正 前                   |     | 改 正 後                   |     |
|-------------------------|-----|-------------------------|-----|
| 課税所得金額                  | 税率  | 課税所得金額                  | 税率  |
| 300万円以下<br>(7,096千円)    | 10% | 330万円以下<br>(7,727千円)    | 10% |
| 600万円以下<br>(10,468千円)   | 20% | 900万円以下<br>(13,494千円)   | 20% |
| 1,000万円以下<br>(14,310千円) | 30% | 1,800万円以下<br>(22,968千円) | 30% |
| 2,000万円以下<br>(24,836千円) | 40% |                         |     |
| 2,000万円超の金額             | 50% | 3,000万円以下<br>(35,600千円) | 40% |
|                         |     | 3,000万円超の金額             | 50% |

(備考) ( ) 内は夫婦子2人の給与所得者で子2人のうち1人が  
特定扶養控除の対象となる場合の給与収入金額。

(出所) 『改正税法のすべて』(平成7年版) 29ページ。

民税合わせて65%という最高税率の引下げも提言されたが、中長期的には引下げを検討すべきとしつつ、今回の改正では見送られた。

次に、人的控除の引上げと給与所得控除の拡張の内容を表2-2-12、表2-2-13に示した。まず、人的所得控除はそれぞれの控除が3万円ずつ引き上げられ、また、給与所得控除は、給与の低い階層に対する給与所得控除率が引き上げられた。我が国の課税最低限は既に高くなっており、所得控除の拡大による課税最低限の更なる引上げは適当ではないとの意見もあるが、今回の改正では消費税の増税による低所得世帯の負担増が予定されており、その配慮としてこうした所得控除の改正が行われた。

なお、夫婦子2人の給与所得者を例にとると、税制改革(制度減税)の税負担軽減効果は表2-2-14のようになる。また、給与階層別の実効税率を国際的に比較した図2-2-4から分かるように、改革後では従来の税制に比べて中堅所得



表 2-2-12 基礎的な人的控除の引上げ

| 項 目                                        | 改正前                      | 改正後                      |
|--------------------------------------------|--------------------------|--------------------------|
| 基礎控除                                       | 35万円                     | 38万円                     |
| 配偶者控除<br>(老人控除対象配偶者に係る配偶者控除)               | 35万円<br>(45万円)           | 38万円<br>(48万円)           |
| 配偶者特別控除                                    | 最高35万円                   | 最高38万円                   |
| 扶養控除<br>(老人扶養親族に係る扶養控除)<br>(特定扶養親族に係る扶養控除) | 35万円<br>(45万円)<br>(50万円) | 38万円<br>(48万円)<br>(53万円) |

(出所)『改正税法のすべて』(平成7年版)30ページ。

表 2-2-13 給与所得控除の引上げ

| 控除率      | 改正前           | 改正後 (平成7年分以降) |
|----------|---------------|---------------|
| (最低65万円) |               |               |
| 40%      | 給与収入165万円まで   | 給与収入180万円まで   |
| 30%      | 給与収入330万円まで   | 給与収入360万円まで   |
| 20%      | 給与収入600万円まで   | 給与収入660万円まで   |
| 10%      | 給与収入1,000万円まで | 給与収入1,000万円まで |
| 5%       | 給与収入1,000万円超  | 給与収入1,000万円超  |

(出所)『改正税法のすべて』(平成7年版)33ページ。

階層以降の実効税率が大きく緩和された。

一方、2兆円の特別減税については、税法に基づいて計算された所得税・住民税額から一定比率の税額を軽減する定率減税方式がとられた。減税比率は所得税・住民税ともに15%とされたが、減税額には所得税は5万円、住民税は2万円という上限が設定された。

以上の税制改革によって、平成4年ごろの所得税減税問題に端を発する所得税・住民税改正の問題はいったん決着が着くことになった。

表 2-2-14 制度減税による負担軽減状況（夫婦子2人の給与所得者）

制度減税により、税負担率はなだらかに増加。

| 給与収入       | 所 得 税              |      |           |             |           |      |
|------------|--------------------|------|-----------|-------------|-----------|------|
|            | 平成6年11月改正前の制度による税額 |      | 軽減額       |             | 改正後による税額  |      |
|            | ㊦                  | 負担率  | ㊧         | 軽減割合<br>㊧／㊦ | ㊦－㊧＝㊨     | 負担率  |
| 円          | 円                  | %    | 円         | %           | 円         | %    |
| 4,000,000  | 52,500             | 1.3  | 19,500    | 37.1        | 33,000    | 0.8  |
| 5,000,000  | 125,500            | 2.5  | 19,500    | 15.5        | 106,000   | 2.1  |
| 6,000,000  | 203,500            | 3.4  | 19,500    | 9.6         | 184,000   | 3.1  |
| 7,000,000  | 291,500            | 4.2  | 25,500    | 8.7         | 266,000   | 3.8  |
| 8,000,000  | 459,000            | 5.7  | 81,000    | 17.6        | 378,000   | 4.7  |
| 9,000,000  | 635,000            | 7.1  | 81,000    | 12.8        | 554,000   | 6.2  |
| 10,000,000 | 811,000            | 8.1  | 81,000    | 10.0        | 730,000   | 7.3  |
| 12,000,000 | 1,336,500          | 11.1 | 226,500   | 16.9        | 1,110,000 | 9.3  |
| 15,000,000 | 2,362,000          | 15.7 | 463,000   | 19.6        | 1,899,000 | 12.7 |
| 20,000,000 | 4,262,000          | 21.3 | 938,000   | 22.0        | 3,324,000 | 16.6 |
| 25,000,000 | 6,177,500          | 24.7 | 1,235,500 | 20.0        | 4,942,000 | 19.8 |

| 給与収入       | 所得税＋個人住民税          |      |           |             |           |      |
|------------|--------------------|------|-----------|-------------|-----------|------|
|            | 平成6年11月改正前の制度による税額 |      | 軽減額       |             | 改正後による税額  |      |
|            | ㊦                  | 負担率  | ㊧         | 軽減割合<br>㊧／㊦ | ㊦－㊧＝㊨     | 負担率  |
| 円          | 円                  | %    | 円         | %           | 円         | %    |
| 4,000,000  | 92,250             | 2.3  | 26,750    | 29.0        | 65,500    | 1.6  |
| 5,000,000  | 201,750            | 4.0  | 26,750    | 13.3        | 175,000   | 3.5  |
| 6,000,000  | 354,000            | 5.9  | 54,000    | 15.3        | 300,000   | 5.0  |
| 7,000,000  | 530,000            | 7.6  | 66,000    | 12.5        | 464,000   | 6.6  |
| 8,000,000  | 785,500            | 9.8  | 121,500   | 15.5        | 664,000   | 8.3  |
| 9,000,000  | 1,049,500          | 11.7 | 121,500   | 11.6        | 928,000   | 10.3 |
| 10,000,000 | 1,329,750          | 13.3 | 137,750   | 10.4        | 1,192,000 | 11.9 |
| 12,000,000 | 2,140,250          | 17.8 | 352,250   | 16.5        | 1,788,000 | 14.9 |
| 15,000,000 | 3,639,750          | 24.3 | 585,750   | 16.1        | 3,054,000 | 20.4 |
| 20,000,000 | 6,252,250          | 31.3 | 1,060,750 | 17.0        | 5,191,500 | 26.0 |
| 25,000,000 | 8,880,250          | 35.5 | 1,358,250 | 15.3        | 7,522,000 | 30.1 |

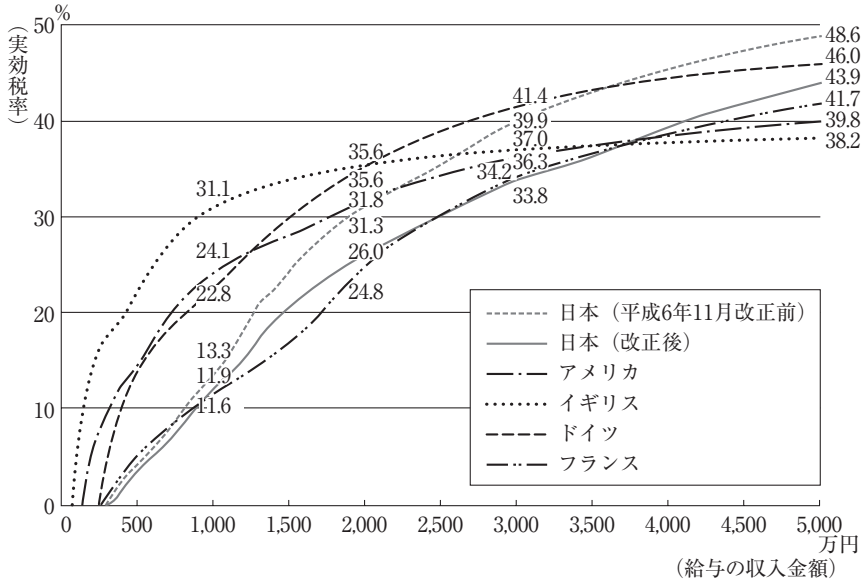
(備考) 1 子2人のうち1人が特定扶養親族に該当するものとして計算してある。

2 一定の社会保険料が控除されているものとして計算してある。

3 夫婦子2人の課税最低限は、所得税353.9万円（改正前327.7万円）、個人住民税303.1万円（改正前284.9万円）となる。

(出所)『改正税法のすべて』（平成7年版）26ページにより作成。

図 2-2-4 所得税・個人住民税の実効税率の国際比較（夫婦2人の給与所得者）



（備考）数値は、給与収入1000万円、2000万円、3000万円及び5000万円における各国の実効税率である。

（注）1 邦貨換算は、次のレートによる。

|      |           |
|------|-----------|
| アメリカ | 1ドル＝99円   |
| イギリス | 1ポンド＝154円 |
| ドイツ  | 1マルク＝63円  |
| フランス | 1フラン＝19円  |

2 アメリカの住民税はニューヨーク州の所得税を例にしている。

（出所）『改正税法のすべて』（平成7年版）25ページ。

## 〔注〕

- 1) この時の様子は水野勝『税制改正五十年—回顧と展望』（平成18年、大蔵財務協会）615-626ページが示している。
- 2) 税制調査会「税制改革についての答申」（平成6年6月）附属資料2ページ。
- 3) 連立与党「新たな連立政権樹立のための確認事項」（平成6年4月22日）。
- 4) 日本社会党中央執行委員会「政権離脱に至る経緯とわが党の態度」（平成6年4月28日）。
- 5) 『日本経済新聞』平成6年5月28日朝刊。
- 6) 『日本経済新聞』平成6年6月10日朝刊。
- 7) 『日本経済新聞』平成6年6月22日朝刊。
- 8) 『日本経済新聞』平成6年4月5日朝刊。

- 9) 『日本経済新聞』平成6年8月3日朝刊、8月25日朝刊など。
- 10) 『日本経済新聞』平成6年10月5日夕刊。
- 11) 『日本経済新聞』平成6年8月22日朝刊。
- 12) 『日本経済新聞』平成6年9月10日朝刊。
- 13) 『改正税法のすべて』（平成7年版）22ページ。
- 14) 6兆円の先行減税を3年間実施するとしてつなぎ公債を18兆円発行すると考えると、割引などを考えない単純計算の場合で $0.5\text{兆円} \times 36\text{年} = 18\text{兆円}$ となる。また、「政府負担の消費税増加分のうち公債発行により得るもの」とは、政府が支払うべき消費税額のうち、当座の財源を公債で賄うものをいう。
- 15) 『日本経済新聞』平成6年9月23日朝刊。
- 16) 税制調査会「平成7年度の税制改正に関する答申」（平成6年12月）2ページ。
- 17) 石弘光『現代税制改革史』（平成20年、東洋経済新報社）622ページ。

## 第3節 所得税その2

日本の所得税制度は「所得の源泉を問わずすべての所得を合算した上で、それに対して税率表を適用する」という包括的所得税を原則とするが、実際には合算が税務執行上難しい場合や、政策的な理由などによって分離課税するものが多く存在する。また、公的年金収入のように、総合課税はされるものの、公的年金等控除が認められるなど、課税上特別の扱いが認められる所得もある。以下では、それらの所得に対する課税制度の改正経緯を検討する。

検討の手順は以下のとおりである。まず、1では利子・株式等譲渡益課税を説明する。続く2では住宅税制（住宅取得促進税制）、3では年金・退職所得税制を取り上げる。最後に4で事業所得等を議論する。なお、所得税のもう一つの大きなテーマである土地譲渡益課税は、「第7節 土地税制」で論じる。

### 1 利子・株式等譲渡益課税

利子・株式等譲渡益課税の在り方は昭和50年代から昭和末期にかけて税制改正における大きな論点の一つとなり、最終的に昭和62年及び昭和63年に抜本改正が行われた。<sup>1)</sup> 利子については「総合所得課税（労働所得などと合算した上で累進税率を適用する）の導入を目指す」というそれまでの方針を転換し、執行がより容易な分離課税制度を創設した上で、不公平税制の象徴となっていた「少額貯蓄非課税制度」の縮小による課税ベースの拡大が図られた。一方、株式譲渡益については、それまでの「原則非課税」から「分離課税の上で原則課税」へと大きな転換が図られた。ただし、これらについては法律の附則に5年後の見直しが明記されたため、平成5年度の税制改正ではこの問題が重要なテーマの一つとなった。以下では、昭和62年及び昭和63年の抜本改正について簡単に振り返った後、平成5年度改正の政策決定過程について検討する。

#### （1）昭和62年及び昭和63年の利子・配当、株式譲渡益課税改革

まず、昭和62年及び昭和63年の改正内容を簡単に説明しておく。昭和50年代

後半以降、利子・配当や株式譲渡益への課税問題は税制改正における最も重要なトピックスの一つであった。そこで議論された論点は大きく2点に整理できる。第一に、もともと利子・配当や株式譲渡益は労働所得と合算して総合課税されることが望ましいとされる一方で、それらを漏れなく合算するための「名寄せ」を行う手段が税務当局になく、その中で課税制度をどう設計すべきか、という問題である。第二の問題は、これとは別途のものとして適用された課税上の優遇措置の扱いである。利子に対しては「少額貯蓄非課税制度（「マル優」）」などにより、サラリーマン1人当たり1400万円の貯蓄額まで非課税、株式譲渡益については限られた大口取引以外はすべて非課税であった。これらは当初、貯蓄促進などの政策目的があったが、次第に優遇措置の濫用による脱税など負の側面が目立つようになり、昭和50年代後半には、その解決のためにグリーン・カードの導入が決定されたが、その後、強い反発を受け撤回されるといった混乱も生じた。こうした状況を踏まえて実施されたのが昭和62年及び昭和63年の税制改正であった。

まず、利子課税の改正内容を表2-3-1に示した。最初に改正前の制度（表の「従来の制度」）を述べると、申告による総合課税を本来の姿としつつ、定期預金等の利子については35%の源泉分離選択課税を認め、利子が少額である普通預金等については確定申告不要として20%の源泉徴収課税を行う制度となっていた。本来は労働所得などとの総合課税が望ましいが、貯蓄口座の「名寄せ」ができない状態でその執行は難しく、やむなく分離課税を認めるという考えに基づき、貯蓄の種類ごとに異なる課税方法をとっていた。

その上で、改革前の利子課税制度では表の下段に示した非課税制度が存在した。具体的には、銀行預金に対し「少額貯蓄非課税制度（「マル優」）」、郵便貯金に対し「郵便貯金非課税制度」、公債の購入などに対し「少額公債非課税制度（「マル特」）」、更にサラリーマンに対し「財形（年金）貯蓄非課税制度」が認められ、この結果、1人当たりの非課税貯蓄額は総額1400万円に及び、当時の平均貯蓄額（生命保険を含む）約700万円<sup>2)</sup>と比べても極めて大きかった。こうした非課税貯蓄の問題の一つは税収ロスであったが、問題はこれだけにとどまらなかった。すなわち、税務当局が銀行口座の名寄せ手段を持っていないため、口座の分散などで「マル優」が濫用され、実際にはこの限度枠をはるかに超える額の貯蓄が非課税となっていることが知られていた。特に富裕層にその

表 2-3-1 利子・配当課税制度の概要

| 区 分       |                                     | 概 要                                                 |                                                                                                                            | (参考) 従来の制度 |                                                                                                             |
|-----------|-------------------------------------|-----------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|           |                                     | 所 得 税                                               | 住 民 税                                                                                                                      |            |                                                                                                             |
| 利子所得      | 定期預金及び公社債の利子、合同運用信託及び公社債投資信託の収益の分配等 |                                                     | 源泉分離課税<br>(15%の源泉徴収)〔住民税5%〕                                                                                                |            | 総 合 課 税<br>(20%の源泉徴収)                                                                                       |
|           |                                     |                                                     |                                                                                                                            |            | 源泉分離選択課税<br>(35%の源泉徴収)                                                                                      |
|           | 普通預金、通知預金の利子等要求払預金の利子               |                                                     | 確定申告不要<br>(20%の源泉徴収)                                                                                                       |            |                                                                                                             |
| 配当所得      | 株 式 等                               | 1回の支払配当の金額が25万円(年1回50万円)以上のもの又は発行済株式総数の5%以上の株式に係る配当 | 総 合 課 税<br>(20%の源泉徴収)                                                                                                      | 総合課税       | 同 左                                                                                                         |
|           |                                     | 発行済株式総数の5%未満の株式に係る配当で1回の支払配当の金額が25万円(年1回50万円)未満のもの  | 総 合 課 税<br>(20%の源泉徴収)                                                                                                      | 総合課税       | 同 左                                                                                                         |
|           |                                     |                                                     | 源泉分離選択課税<br>(20%の源泉徴収)                                                                                                     | 総合課税       | 同 左                                                                                                         |
|           |                                     | 1回の支払配当の金額が5万円(年1回10万円)以下のもの                        | 確定申告不要<br>(20%の源泉徴収)                                                                                                       | 非課税        | 同 左                                                                                                         |
|           | 証券投資信託の収益の分配                        |                                                     | 源泉分離課税<br>(15%の源泉徴収)〔住民税5%〕                                                                                                |            | 総 合 課 税<br>(20%の源泉徴収)                                                                                       |
|           |                                     |                                                     |                                                                                                                            |            | 源泉分離選択課税<br>(35%の源泉徴収)                                                                                      |
| 雑所得       | 割引債の償還差益                            |                                                     | 源泉分離課税<br>(18%(又は16%)の源泉徴収)                                                                                                | 非課税        | 源泉分離課税<br>(16%の源泉徴収)                                                                                        |
| 非 課 税 制 度 |                                     |                                                     | 老人等の少額貯蓄非課税制度<br>(限度額300万円)<br>老人等の郵便貯金非課税制度<br>(限度額300万円)<br>老人等の少額公債非課税制度<br>(限度額300万円)<br>財形住宅(年金)貯蓄非課税制度<br>(限度額500万円) |            | 少額貯蓄非課税制度<br>(限度額300万円)<br>郵便貯金の非課税<br>(限度額300万円)<br>少額公債非課税制度<br>(限度額300万円)<br>財形(年金)貯蓄非課税制度<br>(限度額500万円) |

(出所) 増原義剛編『図説 日本の税制(平成2年度版)』(平成2年、財経詳報社)73ページ。



恩恵が大きく及んだため、不公平税制の象徴として社会問題にもなっていた。

こうした実態に直面し、実施されたのが昭和62年の改正である（再び、表2-3-1を参照のこと）。政府はそれまで一貫して「総合課税を目指す」としてきたが、納税者番号制度の整備が進まず名寄せが不可能な中でその実施は困難と判断、こうした方針を大きく転換した。すなわち、すべての預金利子の課税を20%（所得税15%、住民税5%）の源泉分離課税に一本化するとともに、これまでの「少額貯蓄非課税制度」を大きく縮小して課税ベースの拡大を行った。具体的には、「少額貯蓄非課税制度」「少額郵便貯金非課税制度」「少額公債非課税制度」の対象を65歳以上の老人や障がい者、遺族年金を受給する寡婦などに限定し、更にサラリーマンの「財形貯蓄非課税制度」についてはその用途を住宅の購入資金に限定する「財形住宅貯蓄非課税制度」に改めたのである。老人等に対する非課税限度額は従来の制度どおりそれぞれ300万円、「財形住宅貯蓄非課税制度」の限度額は、従来から存在した「財形年金貯蓄非課税制度」と合わせて500万円に設定された。こうした改革の理念について、政府税制調査会の「昭和62年度の税制改正に関する答申」は次のように述べている。<sup>3)</sup>

- ① 現行の少額貯蓄非課税制度（マル優制度）、郵便貯金非課税制度については、今日なお政策的意義を有していることから、今後も存置することが適当であるとする意見もあったが、個人貯蓄の大半がこの適用を受け、多額の利子が課税ベースから外れており、所得種類間の税負担の不公平をもたらしているほか、高額所得者ほどより多く受益しているという現状にあり、さらに、貯蓄奨励といった目的で一律的に政策的配慮を行う必要性も薄れてきていることに顧みれば、老人（年齢65歳以上）、母子家庭、障害者等の所得の稼得能力が減退した人々に対する利子非課税制度に改組することが適当である。…（中略）…
- ② 上記の非課税制度の対象となるもの以外の利子については、一定率で源泉徴収を行い、他の所得と分離して課税する「一律分離課税方式」を採用することが、中立・簡素等の要請にもこたえつつ実質的公平にも資するものとして適当であるとする。

その場合の税率の水準については、基本税率等の水準を勘案して、20%（国15%、地方5%）とすることが適当である。

次に配当課税については、表2-3-1に示したように、昭和62年度及び昭和63年度には大きな改正は加えられなかった。すなわち、株式等の配当のうち大口のものは総合課税を原則としつつ、1回の支払配当が5万円以下の少額配当は確定申告不要とし、20%の源泉徴収で課税を完了することとした。ただし、証券投資信託の収益分配については利子と同様に20%（ただし住民税5%を含む）の源泉分離課税で一本化された。

一方、株式等譲渡益課税については昭和63年に大きな改正が行われた。もともと昭和28年以降、資本市場育成などの目的から株式等譲渡益は非課税であったが、課税の公平性の点からは問題とされ、その後政府税制調査会は累次にわたり「総合課税すべき」との答申を行ってきた。しかし一方で、税務当局が株式等譲渡益を正確に捕捉する手段を持たないため、総合課税を行うと譲渡損ばかりが申告されるという技術上の問題も指摘された。そのため、一部の大口取引（年間取引回数や取引される株数などを基準に線引きがされた）が総合課税されるだけにとどまっていたが、その大口への課税についても、取引口座の分散などでみかけの取引回数を減らすことも可能であるなど、その実効性は疑問視されていた。例えば、1年間に譲渡された株数に基づいて大口取引の課税強化を図った昭和54年度改正に関して、以下の記述がなされている。<sup>4)</sup>

そのような方針を受けて検討が続けられ、昭和54年には、原則非課税となっている有価証券譲渡益に、「同一銘柄の株式又は出資を年間20万株又は20万口以上譲渡したことによる所得」を課税対象に含めるとするなどの具体的な改正が行われることになった。ここで、取引回数のいかに問わず、その譲渡益を課税対象に加えることについては、税務執行面からみても、課税の実を上げうる段階的な課税対象の充実の方策と考えられていた。ただし、実際には、「だれが何万株売ったなんてのは税務署に資料が来ないわけですから、納税者の良心に従って課税する以外の方法がなかったんです」と当時の主税局長であった高橋元は語り、有価証券譲渡益課税の難しさを指摘している。

こうして、資本市場の育成とともに総合課税が技術上難しいという理由から、大口取引以外の株式等譲渡益は原則非課税とされてきたが、株式市場が大きく値上がりした昭和末期になると、不公平税制として改革要求が強まり、それが

表 2-3-2 有価証券譲渡益課税制度の改正前との比較

| 改 正 前                      |                                      |      | 現行（平成元年4月1日以後の譲渡から適用）                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|----------------------------|--------------------------------------|------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 株<br>式<br>等<br>の<br>譲<br>渡 | 原 則 非 課 税                            |      | 課 税                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|                            | 継続的取引<br>〔年30回以上かつ12万株以上の売買〕         | 総合課税 | <p>1 上場株式等に係る譲渡所得等<br/>次の申告分離課税又は源泉分離課税のいずれかの選択</p> <p>(1) 申告分離課税</p> <p>〔 譲渡益に対し20%（地方税を含め26%）の税率により確定申告を通じて課税。ただし、公開前に取得した株式等を公開後1年以内に譲渡した場合は②の源泉分離課税の選択を認めず、その株式の所有期間に応じ、次により課税<br/>イ 上場等の日において所有期間が3年以下である場合…譲渡益全額に対し課税<br/>ロ 上場等の日において所有期間が3年を超える場合…譲渡益の2分の1に対して課税 〕</p> <p>(2) 源泉分離課税</p> <p>〔 譲渡代金の5%（転換社債は2.5%、信用取引はその差益）を所得とみなし、20%の税率により源泉徴収を通じて課税 〕</p> <p>2 その他の株式に係る譲渡所得等<br/>申告分離課税</p> |
|                            | 大口譲渡<br>〔同一銘柄年間12万株以上の譲渡〕            | 総合課税 |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|                            | 事業譲渡類似<br>〔一定の大株主による一定規模以上の非公開株式の譲渡〕 | 総合課税 |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|                            | 特別報告銘柄                               | 総合課税 |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|                            | 買集め                                  | 総合課税 |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|                            | 先物取引                                 | 総合課税 |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|                            | 株式形態のゴルフ会員権                          | 総合課税 |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|                            |                                      |      | 総 合 課 税                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|                            |                                      |      | 総 合 課 税                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| 公<br>社<br>債<br>の<br>譲<br>渡 | 原 則 非 課 税                            |      | 原 則 非 課 税                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|                            | 国外発行の割引債                             | 総合課税 | 総 合 課 税                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|                            | 割引債類似の公社債                            | 総合課税 | 総 合 課 税                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|                            | 短期国債                                 | 総合課税 | 総 合 課 税                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |

(出所) 増原義剛編『図説 日本の税制（平成2年度版）』（平成2年、財経詳報社）75ページ。

昭和63年の抜本改正に結びついていく。その内容を表2-3-2に示したが、要点は次の2点であった。第一に、株式等譲渡益はこれまでの「原則非課税」から「原則課税」に大きく転換された。ただし課税方式は、技術的に困難である総合課税ではなく、(これまで総合課税であった大口取引も含めて)執行がより容易な分離課税となった。第二に、分離課税の方法は申告分離課税を原則としつつ、証券会社などを通じて購入した上場株式等の場合は源泉分離課税も選択できることとした。申告分離の場合は株式等譲渡益をすべて合算して申告した上で、それに対して所得税率20%、住民税6%の課税が行われる(合算後、譲渡損失が出た場合の繰越しは一切認めない)<sup>5)</sup> こととなった。一方、源泉分離課税を選択した場合は株式売却額の5%を利益とみなし、それに対して20%を課税、すなわち、株式売却額の1%を所得税として納税(住民税は課税せず)することで課税を完了することとした。こうした源泉分離課税制度に対しては、株式の値上がり局面で選択すると納税額を抑えられるため不公平との指摘がなされ、加えて、有価証券取引税(有価証券売却額の0.3%を納税する。「第7節 間接税(消費税以外)」で改めて議論する。)と課税ベースが重なることから問題視する向きもあった。しかし、一般の投資家は税務申告に精通しておらず申告分離課税の執行には困難が伴うと考えられること、源泉分離課税を選択することで納税事務を大きく簡素化できることが、こうした制度を導入する決め手となった。

## (2) 政府税制調査会における議論と平成5年度税制改正の概要

平成4年(平成5年度改正)はこうした利子・株式等譲渡益の税制改正を見直す年になっており、この問題は早くから論点に浮上した。具体的には次のような点が見直しの対象に挙げられた。まず、利子・株式譲渡益の双方に共通する最も重要な問題は、「公平面で本来望ましいとされる総合課税(労働所得とも合算の上で累進税率を適用する)への移行を再度検討すべきではないか」という点である。先の税制改正では分離課税に踏み切る大きな決断が下されたが、その後もこれに対し「不公平」との指摘は絶えず、<sup>6)</sup> 例えば、平成元年に社会党などの野党が消費税廃止を主張した時の代替財源に、株式譲渡益の課税強化が盛り込まれ、その後の与野党間の消費税見直し議論でも、総合課税問題が不公平是正の一環として取り上げられた。また「技術的に可能ならば総合課税すべき」との主張は政府税調の委員の間にも依然根強かった。ただし、そのために

は口座の名寄せを行うための納税者番号制度が欠かせず、その導入の検討も併せて行う必要があった。一方で、分離課税は実務面で比較的円滑に機能しており、銀行や証券会社からは、「現行の分離課税は事務負担の少ない優れた制度」であり継続すべき、との声が出ていた。<sup>7)</sup>

次に利子課税の個別の論点として、前回改正で65歳以上の老人などに適用が限定された「マル優」など三つの非課税貯蓄制度に関して、その限度額を拡充すべき、との主張が郵政省から出ていた。具体的には、長い間300万円で固定されたそれぞれの非課税限度額を700万円まで広げるべきだ、との主張であり、その根拠は非課税限度額が300万円のままであった19年間に消費者物価指数が2.4倍に上昇したことなどであった。<sup>8)</sup> ただし、「マル優」「マル特」など老人等に適用される三つの非課税貯蓄限度額を合計すると900万円となる一方で、その実際の利用額は平均で350万円程度にとどまっていた。政府税調ではこれを更に拡張しても裕福な個人の税負担を軽減するだけ、との反対が強く、むしろ制度を廃止すべきとの意見も出ていた。しかし、政権を担当する自民党の内部には、翌年に予想された衆議院議員総選挙をにらみ、特定郵便局長会の支持を受けてその拡充を支持する声が強く、この問題が年末の税制改正で白熱することになる。

一方、株式等譲渡益課税については、大口取引に対する課税方式や、上場株式に適用が認められた源泉分離課税制度の是非が論点となった。先の改正では大口取引も従来の総合課税から分離課税に移行されたが、公平面の配慮から、せめて大口だけでも総合課税方式に戻すべきではないか、との主張が出ていた。また、源泉分離課税については「申告分離に一本化すべき」といった意見や「みなし利益率を現状の5%よりも引き上げるべき」といった意見が出ていた。ただし、こうした株式等譲渡益の課税強化に対しては、株価への影響を懸念する声もあった。この問題が議論された平成4年はバブル後に株価が大きく値を下げ続けた時期であり、そうした厳しい経済状況をどのように斟酌すべきか、という問題があった。

こうした背景を踏まえて政府税制調査会は、平成4年9月に「利子・株式等譲渡益課税小委員会」を立ち上げ、その課税の在り方について検討を行った。小委員会は11月に報告書（「利子・株式等譲渡益課税のあり方についての基本的考え方―利子・株式等譲渡益課税小委員会報告―」）を発表したが、その内容が税制

改正に影響を与えることとなる。以下ではその内容を簡単に検討する。

報告書はまず、利子・株式等譲渡益課税に関する基本的な考え方として、<sup>9)</sup>「所得を税の負担能力を測る尺度としてとらえ、垂直的公平を重視する考え方からすれば、…（中略）…基本的には総合課税を目指すべきである」と述べた。その上で、前回の改正を（総合課税に欠かせない要素の一つである）「課税ベースを拡大する改革」と位置付け、その点で「適切な選択であった」と評価している。その一方で、実際の課税方法として分離課税を選択したことについては、総合課税を行った場合、口座の名寄せ手段がなく申告の数も膨大になるといった執行上の問題や、総合課税を行うと累進税率が適用されることから、富裕層が海外に資金をシフトさせる可能性があるとし、「現行の分離課税を評価することもできる」と総合課税が難しいという条件の下で、前向きな評価をしている。総合課税への移行は「納税者番号制度や所得税全体に係る中長期的課題についての論議の動向を踏まえ、必要に応じ今後とも検討を加えていくべき」とし、今回の改正では見送る姿勢を示している。当時の議論の雰囲気より端的に言えば、先の金融業界からの声に代表されるように、比較の実務面でうまく機能していた分離課税を、依然問題が残る総合課税に移行することへの抵抗が強かった、ということであったと思われる。

その上で、次の論点であった利子所得の非課税貯蓄限度額の引上げについては以下のように述べ、慎重な姿勢を示している。<sup>10)</sup>

先般の税制改革における非課税貯蓄制度の見直しの趣旨からすると課税ベースを縮小するような措置は基本的にとるべきではないこと、現行限度額900万円に対して現時点における平均的な制度利用残高は約350万円にとどまっていること、高齢者間において大きな資産格差が存在する状況の下での限度額の引上げは現行限度額以上の貯蓄を行い得る一部の高齢者のみが利益を享受する結果となることといった諸事情を勘案すると、非課税貯蓄限度額の引上げは行うべきではないという意見が大勢を占めた。

さらに、これらの制度は所得・資産の状況が様々である高齢者を一律に優遇する制度であり、しかもより多くの貯蓄を有する者に対してより多くの補助を行う結果になっていること、これらによる減収額は現状においても地方税を含め約5800億円と多額にのぼり租税特別措置の中で最大規模のものとなっているが、今後高齢化が一層進展し国民負担がある程度上昇せざるを得ない状況の中に



あって、こうした制度を維持するのが税財政政策のあり方として適当であるのか疑問であること等にかんがみ、これらの非課税貯蓄制度を廃止するべきであるという意見が少なからずあったことを指摘しておきたい。

ただし、(後述のように)こうした指摘は当時の自民党の主張と全く異なっており、この後税制改正の論点として、クローズアップされていくこととなる。

一方、株式等譲渡益について、この答申は、<sup>11)</sup>

前述したような所得課税全体の中での株式等譲渡益課税という側面からすれば、基本的には総合課税を目指すべきであると考えられるが、株式取引の把握体制が十分とはいえないこと、原則非課税から全て課税に移行した時の状況とは異なるものの、全ての譲渡者が取得価額の計算等に習熟しているとは考えられないこと等をも考慮すれば、少なくとも現時点においては、申告分離課税を原則としつつ、一定の場合に源泉分離課税の選択を認める現行制度が現実的な対応ではないかとの意見が大勢を占めた。

と述べ、現行の制度を継続すべきとの姿勢をにじませている。ただし、源泉分離課税については「廃止し申告分離課税に一本化する方向で検討するべき」といった意見や、現行5%に設定されたみなし利益率について「現行の水準より高めに設定するべきではないか」といった意見があったこと、「大口の株式取引者等については総合課税に移行する方向で検討すべきではないか」との意見があったことを紹介し、課税強化についても言及している。ただし、現状の株価下落をどう考えるかについては触れられなかった。

このように、利子・株式等譲渡益課税小委員会の検討結果は少なくとも大枠で現行制度の継続を支持する内容となった。その要因の第一は、納税者番号制度の導入が難しく「名寄せ」の手段がない中で総合課税の実施は不可能であり、また現状の制度が簡素であり比較的うまく機能していたことである。納税者番号制度については、政府税制調査会内の「納税者番号等検討小委員会」で別途検討されたが、今後の検討課題と位置付けられた(それについては「第10節 納税者番号制度」で改めて議論する。)<sup>12)</sup>

このように、利子・株式譲渡益の課税問題は、「現行制度の継続」で比較的



早く固まっていった。一方、株式等譲渡益で課題となっていた源泉分離課税制度の見直しや大口取引に対する総合課税などの課税強化も、低迷する景気や株価への配慮から、見送ることで決着した。<sup>13)</sup>

なお、利子や株式譲渡益課税の総合課税問題はこの後もくすぶり続けるが、納税者番号制度の議論が進展しない中で、次第に鎮静化する。少し先の時期になるが、例えば平成9年12月の政府税制調査会の「金融課税小委員会報告」には、次のような表現がみられる。<sup>14)</sup>

利子、配当、株式等譲渡益への現行の課税方式は、それぞれの所得の性格を踏まえつつ現実の把握体制や保有階層等をも考慮すると、相応のバランスが図られており、むしろ現実的な方策と考えられる。当面、金融所得課税について現行の法制度の枠組みの下で個別商品ごとに検討していくということにならざるを得ない中では、利子、配当、株式等譲渡益課税についても基本的には現行の枠組みを維持しつつ、その中で必要な適正化を行っていくことが適当である。

その後、本書執筆時に至るまで、総合課税問題が大きな論点に浮上することはなかった。

### (3) 少額貯蓄非課税額の引上げ議論（平成5年度税制改正）

こうして当初は紛糾する可能性もあった利子・株式等譲渡益課税の見直し問題は、比較的早期に決着したが、唯一の論点として残ったものが「マル優」などの非課税貯蓄限度額引上げ問題であった。当初は大幅引上げが有力であったが、内閣改造でこの時期に郵政大臣となった小泉純一郎が着任早々「引上げ不要論」を強く打ち出し、結局、非課税限度額は300万円から350万円への小幅引上げで決着する。以下では、この経緯を説明する。

この問題は税制改正の内容が固まる年末にかけて次第にヒートアップするが、そうした当時の状況を新聞報道は次のように伝えている。<sup>15)</sup>

「高齢者マル優の非課税限度額は19年間も据え置きになっている」というのが、郵政省の引き上げ要求の理由だ。700万円への限度額引き上げ案は、消費者物価指数がこの19年間で2.4倍に上昇したことなどを根拠としている。郵政省は「日

本人の平均寿命が伸び、老後のために貯蓄する人が増えている」と強調、高齢化社会進展への不安をやわらげるうえで高齢者マル優の拡充が不可欠と主張する。

郵政省の言い分に自民党も同調するが、その背後には政治的な思惑が見え隠れする。郵政省傘下の特定郵便局は地域への浸透ぶりやその団結力から選挙では票まともに威力を発揮することで有名。来年に予定される総選挙を前に「本省一特定郵便局」の主張を後押しし、選挙支援を取り付けることに狙いを定める。

…（中略）…郵政族議員の集まりである自民党政務調査会通信部会が「最近の景気対策は企業優先で、個人に対する配慮が欠ける」として、93年度税制改正での郵便貯金の非課税限度額引き上げを決議したのは、こうした流れの一環だ。自民党税制調査会の武藤〔嘉文〕会長も「高齢者マル優問題は税制改正の目玉になる」と限度額引き上げに前向きだ。

受けて立つ格好の大蔵省は非課税限度額が合計900万円であるのに対し、高齢者一人当たりの平均利用額は351万円にとどまっていると指摘。65歳以上の総人口1600万人のうち限度額引き上げの恩恵をうけるのは400万人に過ぎないとして、「現在の限度額はすでに相当の水準にあり、これを引き上げても一部の高齢者にしか恩恵が及ばない」と反論している。

こうして大蔵省と郵政省の意見対立が鮮明になるが、最終決定権は事実上自民党の税制調査会が握っており、当初は非課税限度額引上げが有力と考えられていた。

しかしここで登場するのが、内閣改造で平成4年12月12日に郵政大臣に着任した小泉純一郎であった。小泉は大臣就任の記者会見で「郵便貯金の非課税限度額の引上げ要求を取り下げるべきだ」といった趣旨の発言を行い、郵政大臣として非課税限度額引上げに公然と反対したのである。当時のインタビューでその理由を問われ、小泉は次のように答えている。<sup>16)</sup>

なぜ、郵政省の事務当局が高齢者マル優で公平性を確保できると主張しているのか理解できません。高齢者マル優の限度額の引き上げは、持てる者をさらに優遇することでしかありません。公平性の観点から言えばマル優は廃止し、そこで得られる4000億円の税収をもとに歳出面から福祉政策を実施すべきです。

小泉はこのインタビューでほかにも、郵便貯金の商品の優位性や簡易保険の

存在が民業を圧迫していることについて述べているが、こうした郵政事業への考えが、後に総理大臣として郵政民営化を強く推し進める原動力につながっていく。いずれにしろ新郵政大臣の登場は郵政省に大きな衝撃を与え、大蔵省を中心とする限度額引上げ反対派が再び息をふきかえすことになる。しかし、これに対する限度額引上げ推進派の抵抗はすさまじかった。当時の主税局長であった濱本英輔は次のように述べている。<sup>17)</sup>

平成4年の12月になりまして、いよいよ意見を集約するという一番ホットな時期にたまたま内閣改造がございまして、小泉郵政大臣が就任されました。なんと就任の記者会見で、「限度額の引き上げは必要がない」とおっしゃったわけでございます。これを契機に事態がまた新しい局面に入りまして、引き上げが必要でないという我々の立場も一つの強力な後ろ盾を得ましたけれども、一方、推進派のほうも、これではいかんということで、郵政族の後ろに社労族の議員先生が加わり、…（中略）…ものすごいおびただしい数、自民党本部の1階を埋めるといふ、エレベータにもなかなか乗れないような状況で本部を取り囲み、連日、要望を重ねておりました。

最終的にこの問題は、12月16日に非課税限度額を50万円ずつ引き上げることで政治決着となった。すなわち、65歳以上の老人や障がい者に認められる「少額預金非課税制度」「郵便貯金非課税制度」「少額公債非課税制度」の非課税限度額を300万円から350万円に、サラリーマンに認められる「財形住宅貯蓄非課税制度」の限度額を（財形年金貯蓄非課税制度と合わせて）500万円から550万円に引き上げることが決まり、小泉郵政大臣もこれに従うことを表明した。ただし、当初想定されたよりも引上げ幅が小幅になったことを反映し、引上げに反対していた政府税制調査会の加藤寛会長は「引き分けに持ち込んだということだろう」と感想を述べている。また、濱本英輔の口述は第1章で示したが、高齢化社会と税の関係を考える印象深いものであり、再度示しておく。<sup>18)</sup>

この50万円をどう見るかということは確かにございますけれども、我々としてはあと1歩のところまで頑張ったつもりでございましたので残念でございました。強いて申せば、高齢者間にも資産格差があるとか、老人全体を十把一からげに論ずるのはいかがであろうとか、これから高齢者の増加につれて、課税所得

から除外されていく所得、年金とか社会保険給付のいろいろなものが除外されていく、そういう所得がどんどん増加していくと、所得税の課税ベースがどんどん小さくなっていく、そういう懸念について、一体、どう考えるんですかといった我々の問題提起が、ある程度、議論されたことと、先生方の記憶に残ったことが救いだったように思います。それまでは、あまりこうした主張をまともにぶつける機会がなかったわけですから、そういう意味では意味があったのかもしれませんが。

これによって、平成5年度改正における利子・株式譲渡益課税の見直し問題は決着した。なお、この老人等に認められた利子の非課税制度はその後10年近く存続するが、平成14年度税制改正で「貯蓄から投資へ」の金融課税改正論議の中で見直され、65歳以上の老人がその適用対象から外される（障がい者や寡婦への制度に対象が限定される）。時の総理大臣は小泉純一郎その人であり、更にその2年後の「郵政解散」を経て郵政事業の民営化が決定する。そうした将来の改革の伏線ともいえる出来事が、平成4年に既に議論されていたということが出来る。

#### 〔注〕

- 1) 財務省財務総合政策研究所財政史室編『昭和財政史—昭和49～63年度』第4巻「租税」（平成15年、東洋経済新報社）を参照。
- 2) 『改正税法のすべて』（昭和62年版）67ページ。
- 3) 税制調査会「昭和62年度の税制改正に関する答申」（昭和61年12月）5ページ。
- 4) 財務省財務総合政策研究所財政史室編『昭和財政史—昭和49～63年度』第4巻「租税」（平成15年、東洋経済新報社）211ページ。
- 5) 総合課税の場合は、譲渡損失だけを労働所得等と合算することで脱税が行われる可能性があったが、株式等譲渡所得だけを申告分離課税とし、なおかつ譲渡損失の繰越しを認めないことで、こうした脱税の余地は大きく狭まった。なお、証券会社等は税務署に支払調書の提出が義務付けられ、帳票上の情報も税務署に届く仕組みが創設された。
- 6) 例えば『日本経済新聞』平成2年9月12日朝刊。
- 7) 『日本経済新聞』平成4年10月10日朝刊。
- 8) 『日本経済新聞』平成4年11月26日夕刊。
- 9) 以下における一連の抜粋は、税制調査会「利子・株式等譲渡益課税のあり方についての基本的考え方—利子・株式等譲渡益課税小委員会報告—」（平成4年11月）から抜き出したものである。

- 10) 税制調査会「利子・株式等譲渡益課税のあり方についての基本的考え方―利子・株式等譲渡益課税小委員会報告―」（平成4年11月）9ページ。
- 11) 同上 10ページ。
- 12) 税制調査会「納税者番号等検討小委員会報告」（平成4年11月）14ページ。
- 13) 税制調査会は、その後、提出した「平成5年度の税制改正に関する答申」（平成4年12月）で、課税強化を見送るべきだ、との見解を示した。
- 14) 税制調査会「金融課税小委員会報告」（平成9年12月）9ページ。
- 15) 『日本経済新聞』平成4年11月26日夕刊。
- 16) 『日本経済新聞』平成4年12月16日朝刊。
- 17) 濱本英輔・元主税局長口述記録。
- 18) 同上。

## 2 住宅税制（住宅取得促進税制）

我が国は経済規模のわりに住宅が貧困と言われ、持ち家の取得促進が税制の重要な役割の一つとされてきた。その中核となる制度が住宅取得促進税制である。平成の初期からこの制度は断続的に改正が行われ、特に平成11年度税制改正で大規模に拡充されるが、平成7年度改正までの期間について言えば、その拡充はかなり抑制的であった。その理由は、多額の住宅ローンを組んでいるのは富裕世帯であり、制度の拡充は富裕者優遇につながる、との批判が強かったためである。

以下では、住宅取得促進税制の政策決定過程を検討する。これ以外にも住宅税制としては、居住用財産の買換え特例制度や財形住宅貯蓄制度などが存在するが、これらは「第8節 土地税制」や前項の「利子・株式譲渡益課税」で議論を行った。

### （1）制度概要と平成3年度税制改正まで

表2-3-3は、平成3年度税制改正までの住宅取得促進税制の変遷である。昭和62年度と昭和63年度の税制改正で制度が拡充されて表2-3-3のような平成元年の制度となり、平成2年度で更に制度が拡充された後、平成3年度改正でやや大きな見直しが行われた。以下ではまず、平成元年の制度概要を説明した後、こうした税制改正の経緯を検討する。

住宅取得促進税制は、住宅購入のために組まれたローン残高のうちの一定割

表 2-3-3 住宅取得促進税制の概要と改正経緯（平成3年度税制改正まで）

| 項 目        | 昭和63年度改正後                       | 平成2年度改正後 | 平成3年度改正後                                                                        |
|------------|---------------------------------|----------|---------------------------------------------------------------------------------|
| 控除方式       | 税額控除                            | 同左       | 同左                                                                              |
| 控除対象借入金等の額 | 住宅取得及び一定の増改築等のための借入金等の年末残高      | 同左       | 同左                                                                              |
| 控除額        | 2,000万円以下の部分×1%<br>*最大控除額は、20万円 | 同左       | (年末の住宅ローン等の残高)<br>・2,000万円以下の部分×1%<br>・2,000万円超3,000万円以下の部分×0.5%<br>*最大控除額は25万円 |
| 控除期間       | 5年                              | 6年       | 同左                                                                              |
| 床面積要件      | 40m <sup>2</sup> ～              | 同左       | 40m <sup>2</sup> ～220m <sup>2</sup>                                             |
| 所得要件       | 3,000万円以下                       | 同左       | 2,000万円以下                                                                       |

（出所）『図説 日本の税制』各年版により作成。

合を、所得税の算出税額から税額控除することを認める制度である。控除が認められるローンの上限は2000万円とされ、住宅の居住開始後5年間について、年末の住宅ローン残高の1%の税額控除が認められた。すなわち、最大で20万円の減税が5年間認められることになるが、当時の民間サラリーマンの平均所得税額が19.3万円（平成元年）であることを考えると、<sup>1)</sup> この額はかなり大きなものである。ただし、購入住宅の床面積が40m<sup>2</sup>以上、住宅ローンの期間は10年以上などの条件を満たす必要があり、更に、控除が適用されるのは年間の所得金額が3000万円以下の個人に限定された。

昭和末期以降、地価高騰が進む一方で、この制度は拡充され続けたが、その理由の一つに、アメリカなどからの内需拡大要求に応える必要があったことが挙げられる。<sup>2)</sup> 昭和63年度税制改正では、住宅ローン残高計算の際にこれまでは半額しか算入が認められなかった公的金融機関（住宅金融公庫など）からのローンの全額算入が認められ、更に制度の適用対象となる所得要件が1000万円から3000万円に大きく引き上げられた。また、控除が適用される住宅の床面積の上限（200m<sup>2</sup>）が撤廃された。<sup>3)</sup> こうした流れを受けて、平成2年度税制改正で制度が更に拡充され、控除が適用される期間が住宅居住開始後5年間から6年間に延長された。<sup>4)</sup>



しかし、翌平成3年度税制改正では、こうした拡充路線はやや転換された。すなわち、外国からの内需拡大要求や、地価高騰の中で住宅取得が困難だったことへの配慮として、制度拡充を求める声は強かったが、一方で、それが富裕者の優遇につながっているとの批判も招いていた。多額の住宅ローンを組めるのは主に富裕世帯であり、制度拡充の恩恵がそうした世帯に大きく及ぶとの批判は根強く、加えて昭和末期の改正、すなわち、制度が適用される所得要件の3000万円への引上げや床面積要件の上限撤廃が、そうした批判に拍車をかけた、との指摘がなされていた。<sup>5)</sup>

そこで、平成3年度税制改正では、税額控除を拡大する一方で、逆に所得要件や床面積要件を厳しくする改正が行われた。まず、控除の拡大については、住宅ローン残高の2000万円超から3000万円までの部分で、新たに0.5%の税額控除を認めることとし、これによって税額控除の上限を20万円から25万円に引き上げた。一方、所得要件は3000万円から2000万円に引き下げ、更に床面積の上限も220m<sup>2</sup>に設定した。こうした改正の意図について、建設省幹部は「制度の対象者は減るが、いわば所得の比較的少ない層に厚くした格好で全体の減税規模は現行制度と変わらないのではないか」、更に「これまで景気対策的な色彩が濃かったが、改正で住宅取得促進という本来の制度目的がよりはっきりした」と述べた、と報じられている。<sup>6)</sup>

## (2) 平成5年度税制改正から平成7年度税制改正まで

住宅取得促進税制はこの後も断続的に改正が行われたが、その経緯を表2-3-4を用いて説明する。まず、最初の改正は平成5年春の「総合経済対策」においてである。「第2節 所得税その1」で述べたように、平成5年度税制改正では景気対策のための所得税減税が重要な争点となったが、赤字公債発行を阻止したい大蔵省はこれを拒否、結局、大型の所得税減税を見送る一方で、住宅や投資促進などの政策減税を経済対策で実施することとなった。この一環で実施されたのが、住宅取得促進税制の拡充である。具体的には、控除が認められる6年間のうちの最初の2年間について、住宅ローン残高1000万円以下の部分の税額控除率を1%から1.5%に引き上げ、控除の上限を25万円から30万円に引き上げた。また、住宅の床面積要件の上限を220m<sup>2</sup>から240m<sup>2</sup>に拡充、更に一定のリフォームを控除の対象に加える改正が行われた。この改正は期限2年



表 2-3-4 住宅取得促進税制の概要と改正経緯（平成7年度税制改正まで）

| 項 目                | 平成3年度改正後                                                                                            | 平成5年「総合経済対策」後                                                                                                                                                                                                                                   | 平成6年度改正後      | 平成7年度改正後                                                                  |
|--------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|---------------------------------------------------------------------------|
| 控除方式               | 税額控除                                                                                                | 同左                                                                                                                                                                                                                                              | 同左            | 同左                                                                        |
| 控除対象<br>借入金等<br>の額 | 住宅取得及び一定<br>の増改築等のため<br>の借入金等の年末<br>残高                                                              | 同左                                                                                                                                                                                                                                              | 同左            | 同左                                                                        |
| 控除額                | (年末の住宅ローン<br>等の残高)<br>・2,000万円以下の<br>部分×1%<br>・2,000万円超3,000<br>万円以下の部分<br>×0.5%<br>*最大控除額は25<br>万円 | (年末の住宅ローン等の残高)<br>6年の控除期間のうち当初の<br>2年間<br>・1,000万円以下の部分×1.5%<br>・1,000万円超 2,000万円以下<br>の部分×1.0%<br>・2,000万円超 3,000万円以下<br>の部分×0.5%<br>*最大控除額は30万円<br>6年の控除期間のうち残りの<br>4年間<br>・2,000万円以下の部分×1%<br>・2,000万円超 3,000万円以下<br>の部分×0.5%<br>*最大控除額は25万円 | 同左            | 同左                                                                        |
| 控除期間               | 6年                                                                                                  | 同左                                                                                                                                                                                                                                              | 同左            | 同左                                                                        |
| 床面積<br>要件          | 40m <sup>2</sup> ～220m <sup>2</sup>                                                                 | 50m <sup>2</sup> ～240m <sup>2</sup> (注)                                                                                                                                                                                                         | 同左            | 同左                                                                        |
| 所得要件               | 2,000万円以下                                                                                           | 同左                                                                                                                                                                                                                                              | 3,000万円<br>以下 | 2,000万円以<br>下(平成7年<br>1月1日以<br>前に居住の<br>用に供した<br>者の場合に<br>は3,000万円<br>以下) |

(注) 床面積要件の下限引上げ(40m<sup>2</sup>→50m<sup>2</sup>)は平成5年度改正で実施された。

(出所)『図説 日本の税制』各年版により作成。

の特別措置として実施された。

これ以降も景気は低迷を続け、特に不動産市場の活性化は重要な論点となる。にもかかわらず、当時は、これが更なる制度の拡大につながることはなかった。その理由としては、これまでの拡充で減収額が年間5000億円を超え、税収ロスを懸念した大蔵省が反対したことに加え、<sup>7)</sup> 先に述べた「富裕者優遇」批判がついて回ったことが挙げられる。この後、自民党内閣から連立8党派の細川連立内閣に政権が移り、不動産市場活性化の観点から再び控除の拡充が議論されるが、結局、平成6年度税制改正では、その制度適用の所得要件が2000万円から再び3000万円に戻されるにとどまり、控除額の拡大などにはつながらなかった。

更に、自社さ連立村山内閣による翌平成7年度税制改正では、「第2節 所得税その1」で述べた）所得税減税の成立を受けて「個人への税の優遇措置の縮小はやむを得ない」との声が高まり、<sup>8)</sup> 先に期限2年で実施された25万円から30万円への控除拡充措置の廃止が議論される。富裕者優遇批判に敏感な社会党や新党さきがけがこうした主張を行う一方で、自民党は住宅市場活性化を優先する立場から、それに対して強い異議を唱えたという。当時の様子は次のように報じられている。<sup>9)</sup>

与党税調が住宅取得促進税制の一部縮小を打ち出すのは、「現行制度が借入金の規模にはほぼ比例して控除額が大きくなり、多額のお金を借り入れやすい高所得階層に有利」との判断があるため。こうした階層に対しては来年以降の所得税・住民税減税の恩恵が大きいとの判断もある。ただ、与党内には、自民党を中心に「住宅投資に水を差しかねない」との異論もあり、来年度からの実施は難しいとの声もある。

結局、この平成7年度税制改正では、自民党の抵抗などで控除額は縮小されなかったが、先の平成6年度改正で拡充された制度適用の所得要件が、再び2000万円に引き下げられた。

このように、平成7年度改正までの期間では、住宅取得促進税制の拡充はかなり抑制的であった。こうした空気は平成9年秋以降の経済の落込みで一変するが、これについては第3章で論じる。

〔注〕

- 1) 国税庁『税務統計からみた民間給与の実態』（平成元年）。
- 2) 財務省財務総合政策研究所財政史室編『昭和財政史—昭和49～63年度』第4巻「租税」（平成15年、東洋経済新報社）495ページ。
- 3) 同上。ほかにも、控除の対象となる借入金や債務の範囲が広げられる改革がなされた。
- 4) 控除が適用される期間は、昭和62年度税制改正で住宅居住開始後3年から5年に延長された。
- 5) 『日本経済新聞』平成2年12月18日朝刊。
- 6) 『日本経済新聞』平成2年12月20日朝刊。
- 7) 『日経産業新聞』平成5年2月13日。
- 8) 『日本経済新聞』平成6年12月8日朝刊。
- 9) 同上。

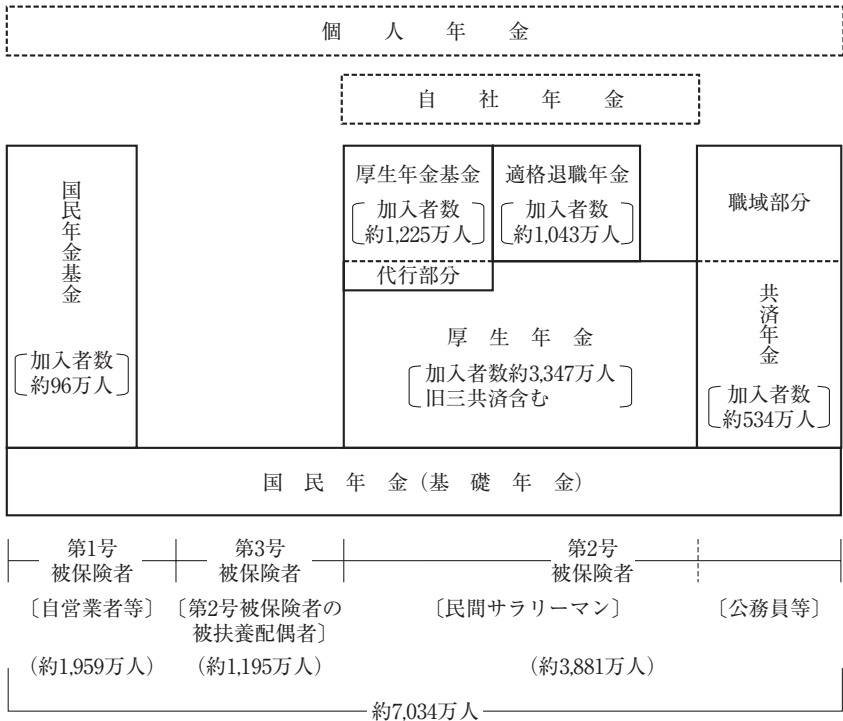
### 3 年金・退職所得

#### （1）日本の年金制度とそれに対する課税の概要

次に年金・退職所得に対する課税について述べる。年金・退職所得の課税制度は昭和62年及び昭和63年の改正で大きく見直されたが、それ以降、本書の対象期間である平成元年度から平成12年度までの期間では、抜本的と言えるほどの大きな改正は行われなかった。しかし、いくつかの制度改正や次の改正へ向けた問題提起の議論がなされており、それについて記す。この(1)ではまず日本の年金制度と課税制度の概要を述べ、次の(2)で改正の経緯を説明する。なお、以下では本章の対象である平成7年度税制改正までにとどまらず、平成12年度までのすべての期間について検討を行う。

日本の年金制度の概要は図2-3-1のようになる。この図は、平成13年に確定拠出年金・確定給付年金が導入される前の制度である。よく知られているように、日本では公的年金制度として全国民共通の国民年金（基礎年金）があり、民間企業のサラリーマンや公務員に対してはその2階部分である厚生年金や共済年金が存在する。こうした公的年金に対する上乘せとして、厚生年金基金・適格退職年金といった企業年金、国民年金基金（平成3年に創設）、中小企業向けの小規模企業共済などがあり、更に企業が独自に行う自社年金、個人が民間保険会社などを通じて独自に加入する個人年金が存在する。

図 2-3-1 公的年金制度等の概要（概念図）



（注）人員は、平成10年3月現在の計数による。

（出所）税制調査会「税制調査会関係資料集」（平成12年3月）881ページ。

これらの年金に対する所得税の課税方法は制度ごとに異なるが、その概要を表2-3-5で示した。まず、公的年金や厚生年金基金、国民年金基金、小規模企業共済事業については、支払った保険料は社会保険料控除（若しくは小規模企業共済等掛金控除）により全額所得控除される。その上で毎年受け取る年金給付には、公的年金等控除（その詳細は後述する）が適用され、残った所得が総合課税される。一方、給付を退職時に一時金（退職金）として受け取る場合は、そのまま総合課税すると累進課税の下で税額がその年に限って多額となるため、以下の措置が認められる。すなわち、給付額から退職所得控除が控除され、<sup>1)</sup> それに2分の1を掛けた額を課税所得とし、それに対して税率が適用される。適用される税率は総合課税の場合の税率表と同じであるが、一時的に発生する

表 2-3-5 年金課税の概要

| 区分                              | 公的年金<br>〔国民年金・厚生年金・<br>金・各種共済年金〕 |                                  | 企業年金                            |                                                 | 国民年金基金            | 小規模企業共済<br>事業                   | 個人年金保険                                                |
|---------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|---------------------------------|-------------------------------------------------|-------------------|---------------------------------|-------------------------------------------------------|
|                                 | 厚生年金基金                           | 適格退職年金                           |                                 |                                                 |                   |                                 |                                                       |
| 1 掛金                            |                                  |                                  |                                 |                                                 |                   |                                 |                                                       |
| (1) 雇用主負担分                      | ・ 給与とされない<br>・ 事業主の損金に<br>算入     | ・ 給与とされない<br>・ 事業主の損金に<br>算入     | ・ 給与とされない<br>・ 事業主の損金に<br>算入    | ・ 給与とされない<br>・ 事業主の損金に<br>算入                    | —<br>—            | —<br>—                          | —<br>—                                                |
| (2) 本人負担分                       | 社会保険料控除                          | 社会保険料控除                          | 社会保険料控除                         | 一般の生命保険<br>料控除                                  | 社会保険料控<br>除       | 小規模企業共<br>済等掛金控除                | 個人年金保険に係<br>る生命保険料控除                                  |
| 2 給付金                           |                                  |                                  |                                 |                                                 |                   |                                 |                                                       |
| (1) 年金課税                        | 有                                | 有                                | 有                               | 有                                               | 有                 | 有                               | 無                                                     |
| ① 公的年金等控<br>除の適用の有無             |                                  |                                  |                                 |                                                 |                   |                                 |                                                       |
| ② 所得の計算                         | (給付額－公的年金<br>等控除)                | (給付額－公的年金<br>等控除)                | (給付額－公的年金<br>等控除)               | (給付額－本人負担<br>の掛金総額－公<br>的年金等控除)                 | (給付額－公的<br>年金等控除) | (給付額－公的<br>年金等控除)               | (給付額－本人負担<br>の掛金総額)                                   |
| (2) 一時金課税                       | —<br>(注1)                        | 退職所得 (給付<br>額－退職所得控<br>除) × 1/2  | 退職所得 (給付<br>額－退職所得控<br>除) × 1/2 | 退職所得 [(給<br>付額－本人負担の<br>掛金総額)－退職<br>所得控除] × 1/2 | —                 | 退職所得 (給<br>付額－退職所得<br>控除) × 1/2 | 一時所得 [(給<br>付額－本人負担の<br>掛金総額)－一時<br>所得の特別控除]<br>× 1/2 |
| 3 退職年金等積<br>立金に対する<br>1%課税 (注3) | —                                | 厚生年金基金努力<br>目標給付水準を上<br>回る積立金に課税 | 課税<br>(注2)                      | 課税<br>(注2)                                      | —                 | —                               | —                                                     |

(注) 1 昭和60年の年金改正法の経過措置により支給される脱退手当金は退職所得とされる。  
2 特例適格退職年金 (厚生年金基金に準ずる要件を満たすもの) の積立金については、厚生年金基金水準相当給付に必要な部分までは非課税。  
3 退職年金等積立金に対する1%課税は、平成11年4月1日から平成13年3月31日までの間は停止されている。  
(出所) 税制調査会「税制調査会関係資料集」(平成12年3月) 883ページ。

所得であることを考慮して分離課税される。

一方、企業年金のうちの適格退職年金については、個人が自ら保険料を支払った場合には全額所得控除されず、<sup>2)</sup> 生命保険料控除としてその一部が所得控除の対象となる。しかし、給付については年金、退職一時金のいずれの形態で受け取る場合も、公的年金と同じ扱いが認められる。一方、個人年金は、保険料の所得控除は生命保険料控除として部分的に認められるだけであり、給付にも（一時金で受け取る場合は一時所得として処理されるが）公的年金等控除や退職所得控除は適用されない。自社年金にも税制上の所得控除は一切認められない。

## （2）年金・退職所得課税の改正経緯

上記の説明を踏まえて、年金・退職所得課税の改正経緯を検討する。先に述べたように我が国の年金課税制度では、給付と拠出のそれぞれの段階で所得控除が認められるが、平成2年度改正において公的年金給付等に対する公的年金等控除と、個人年金の保険料拠出に認められる生命保険料控除の改正が行われた。以下でその内容を説明する。

まず、公的年金等控除は昭和62年に創設された後、平成2年度改正で拡充されたが、その内容を表2-3-6に示した。改正後の控除制度の概要を述べると、公的年金給付に対して、まず定額控除100万円（65歳未満は50万円）が認められ、定額控除後の年金給付に対して更に定率控除が認められる。ただし、所得控除の最低保障額が設定され、140万円（65歳未満の場合は70万円）までの公的年金収入には課税されないこととなっていた。表に示したように、平成2年度改正で定額控除部分と最低保障額が拡充されたが、その理由は、当時の消費税の改廃論議があった。消費税の改正経緯は「第5節 消費税その1」で扱うため、ここでは簡単に述べるが、昭和63年の「抜本的税制改革」で導入された消費税に対する国民の反発は強く、平成元年7月の参議院議員選挙で自民党は過半数割れの惨敗を喫し、それ以降消費税の改廃論議が本格化する。野党の消費税廃止法案に対し、自民党は食料品の軽減税率導入などを柱とする消費税見直し案を策定するが、その中に公的年金受給者に対する負担軽減の一環として公的年金等控除の拡充が盛り込まれた。消費税の見直し法案は衆参の「与野党ねじれ」の中で廃案となるが、所得税改正は成立、公的年金等控除の拡張が実施された。

表 2-3-6 年金課税の推移

| 雑所得として課税 | 【昭和63年分～平成元年分】                                                                                                                                 | 【平成2年分以降】                                                                                                                                       |
|----------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 公的年金等控除  | 1 定額控除 80万円<br>(65歳未満の者 40万円)<br>2 定率控除<br>(定額控除後の年金収入)<br>360万円までの部分 25%<br>720万円までの部分 15%<br>720万円を超える部分 5%<br>最低保障額 120万円<br>(65歳未満の者 60万円) | 1 定額控除 100万円<br>(65歳未満の者 50万円)<br>2 定率控除<br>(定額控除後の年金収入)<br>360万円までの部分 25%<br>720万円までの部分 15%<br>720万円を超える部分 5%<br>最低保障額 140万円<br>(65歳未満の者 70万円) |

(出所) 税制調査会「税制調査会関係資料集」(平成12年3月) 879ページ。

一方、この平成2年度改正では、個人年金の保険料に適用される生命保険料控除が大きく拡張された。まず、改正前の生命保険料控除の制度概要を表2-3-7に示す。表の2で示したように、個人年金保険料に対する生命保険料控除の上限は5万5000円であったが、この5万5000円は、個人年金保険料と一般の生命保険料の両方に加入している場合、その合計額に対する控除上限としても適用された。例えば、表の1に示したように、一般の生命保険契約に係る保険料だけを年間10万円以上支払っている場合、最高で5万円の生命保険料控除が認められるが、加えて個人年金にも加入している場合(表の3)、その保険料への所得控除は最大で5000円(すなわち、合計で5万5000円)までしか認められなかった。

平成2年度の税制改正では、個人年金保険料に対する生命保険料控除が、一般の生命保険契約の保険料と別枠で認められることになった。すなわち、表2-3-8に示したように、個人年金の保険料と生命保険契約の保険料にそれぞれ5万円ずつ、合計で10万円の所得控除が認められた。改正の目的は、高齢化社会の進展を踏まえ、老後生活安定のための自助努力を推進するため、と説明されている。<sup>3)</sup>

上記で述べた平成2年度改正以降、本書の対象期間で年金・退職所得課税に関する大きな改正は行われなかった。しかし、年金課税、特に公的年金課税の在り方は政府税制調査会などでたびたび議論の対象となった。<sup>4)</sup> 税理論に基づくと本来、年金は保険料拠出の段階か給付を受け取る段階のどちらかで課税されるべきであり、我が国は、拠出段階では社会保険料控除により課税から除外



表 2-3-7 生命保険料控除額の制度概要（平成2年度税制改正前）

| 支払った保険料の区分                          | 支払った保険料の金額          | 生命保険料控除額                                                                                                             |
|-------------------------------------|---------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1 支払った保険料が一般の生命保険料だけの場合             | 25,000円以下           | 支払った保険料の全額                                                                                                           |
|                                     | 25,001円から50,000円まで  | $\left\{ \begin{array}{l} \text{支払った保険料} \\ \text{の金額の合計額} \end{array} \right\} \times \frac{1}{2} + 12,500\text{円}$ |
|                                     | 50,001円から100,000円まで | $\left\{ \begin{array}{l} \text{支払った保険料} \\ \text{の金額の合計額} \end{array} \right\} \times \frac{1}{4} + 25,000\text{円}$ |
|                                     | 100,001円以上          | 一律に50,000円                                                                                                           |
| 2 支払った保険料が個人年金保険料だけの場合              | 30,000円以下           | 支払った保険料の全額                                                                                                           |
|                                     | 30,001円から55,000円まで  | $\left\{ \begin{array}{l} \text{支払った保険料} \\ \text{の金額の合計額} \end{array} \right\} \times \frac{1}{2} + 15,000\text{円}$ |
|                                     | 55,001円から105,000円まで | $\left\{ \begin{array}{l} \text{支払った保険料} \\ \text{の金額の合計額} \end{array} \right\} \times \frac{1}{4} + 28,750\text{円}$ |
|                                     | 105,001円以上          | 一律に55,000円                                                                                                           |
| 3 支払った保険料が一般の生命保険料と個人年金保険料との両方である場合 | 個人年金保険料が5,000円以下    | (支払った個人年金保険料の全額) + (一般の生命保険料について上記1により求めた金額)                                                                         |
|                                     | 個人年金保険料が5,001円以上    | 支払った一般の生命保険料と個人年金保険料との合計額について上記2により求めた金額                                                                             |

(出所)『改正税法のすべて』（平成2年版）16ページ。

表 2-3-8 個人年金保険料に係る生命保険料控除額の算出方法の改正

| 支払った個人年金保険料の金額      | 個人年金保険料に係る生命保険料控除額                                                                                                       |
|---------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 25,000円以下           | 支払った個人年金保険料の全額                                                                                                           |
| 25,001円から50,000円まで  | $\left\{ \begin{array}{l} \text{支払った個人年金保} \\ \text{険料の金額の合計額} \end{array} \right\} \times \frac{1}{2} + 12,500\text{円}$ |
| 50,001円から100,000円まで | $\left\{ \begin{array}{l} \text{支払った個人年金保} \\ \text{険料の金額の合計額} \end{array} \right\} \times \frac{1}{4} + 25,000\text{円}$ |
| 100,001円以上          | 一律に50,000円                                                                                                               |

(出所)『改正税法のすべて』（平成2年版）17ページ。

表 2-3-9 公的年金に係る課税最低限の状況  
(所得税)

|                    | 単 身                  | 夫 婦                  |                      |
|--------------------|----------------------|----------------------|----------------------|
|                    |                      | 老人配偶者なし              | 老人配偶者あり              |
| 公的年金受給者<br>(65歳以上) | 2,363千円<br>(2,342千円) | 3,399千円<br>(3,346千円) | 3,543千円<br>(3,488千円) |
| 公的年金受給者<br>(65歳未満) | 1,125千円<br>(1,110千円) | 2,183千円<br>(2,137千円) | 2,326千円<br>(2,279千円) |
| 給与所得者              | 1,144千円<br>(1,107千円) | 2,200千円<br>(2,095千円) |                      |

(注) ( ) 書きは、社会保険料控除の近似式の係数改訂前の額である。

(出所) 税制調査会「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—」(平成12年7月) 121ページ。

する一方、給付段階で課税を行うという立場をとる。その原則を前提としつつ、実際には公的年金等控除を活用して年金給付の負担調整を行ってきたが、その規模が大きく、加えて65歳以上の個人には老年者控除も適用されるため、実態としては年金給付の大半が課税から除外されていた。表2-3-9で示したように、公的年金受給者(65歳以上)の課税最低限は給与所得者のそれに比べるとはるかに高く、それについて、平成12年7月の政府税制調査会中期答申「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—」(122ページ)は次のように述べている。

高齢者の生活状況は必ずしも一様ではありませんが、高齢者世帯の一人当たりの所得水準は現役世代と比べて遜色ない水準にあり、分布で見ても他の年齢層とほとんど変わりありません。さらに、高齢者の平均的な保有資産は現役世代を上回っており、分布で見ても高い水準にあります。個々人の経済事情・負担能力に着目し、高齢者であっても経済力のある人はそれに見合った負担を担っていくことが重要となると考えられます。

公的年金等に係る税制については、年金が各種の控除によって課税ベースからほとんど除かれており、拠出段階から給付段階に至るまで、主要国と比べても、極めて低い税負担となっていること、高齢化の進展の下で年金受給者が増加し、また、年金所得が増大していることや、高齢者の所得水準の上昇に伴い生活実態が多様化していることを勘案しながら、世代間の公平をはじめ、公平・中立・簡素の観点から、拠出・運用・給付を通じた負担の適正化に向けて検討を行っ

表 2-3-10 年金課税の概要（確定拠出・確定給付年金に関係する部分）

| 区 分                        | 企 業 年 金                                  |                                                        |                                                        | 確 定 拠 出 年 金                       |                                   |
|----------------------------|------------------------------------------|--------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------|-----------------------------------|-----------------------------------|
|                            | 厚生年金<br>基金                               | 適格退職<br>年金                                             | 確定給付<br>企業年金                                           | 企業型年金                             | 個人型年金                             |
| 1 掛 金                      |                                          |                                                        |                                                        |                                   |                                   |
| (1) 雇用主負担分                 | ・給与とされない<br><br>・事業主の損<br>金に算入           | ・給与とされない<br><br>・事業主の損<br>金に算入                         | ・給与とされない<br><br>・事業主の損<br>金に算入                         | ・給与とされない<br><br>・事業主の損<br>金に算入    | —<br><br>—                        |
| (2) 本人負担分                  | 社会保険料<br>控除                              | 一般の生命<br>保険料控除                                         | 一般の生命<br>保険料控除                                         | —                                 | 小規模企業<br>共済等掛金<br>控除              |
| 2 給 付 金                    |                                          |                                                        |                                                        |                                   |                                   |
| (1) 年金課税                   |                                          |                                                        |                                                        |                                   |                                   |
| ① 公的年金<br>等控除の適<br>用の有無    | 有                                        | 有                                                      | 有                                                      | 有                                 | 有                                 |
| ② 所得の計<br>算                | (給付額－公<br>的年金等控<br>除)                    | (給付額－本<br>人負担の掛<br>金総額－公<br>的年金等控<br>除)                | (給付額－本<br>人負担の掛<br>金総額－公<br>的年金等控<br>除)                | (給付額－公<br>的年金等控<br>除)             | (給付額－公<br>的年金等控<br>除)             |
| (2) 一時金課税                  | 退職所得<br>(給付額－退<br>職所得控除)<br>× 1/2        | 退職所得<br>{(給付額－<br>本人負担の<br>掛金総額)－<br>退職所得控<br>除} × 1/2 | 退職所得<br>{(給付額－<br>本人負担の<br>掛金総額)－<br>退職所得控<br>除} × 1/2 | 退職所得<br>(給付額－退<br>職所得控除)<br>× 1/2 | 退職所得<br>(給付額－退<br>職所得控除)<br>× 1/2 |
| 3 退職年金等積<br>立金に対する<br>1%課税 | 厚生年金基<br>金努力目標<br>給付水準を<br>上回る積立<br>金に課税 | 課 税                                                    | 課 税                                                    | 課 税                               | 課 税                               |

(出所) 税制調査会「税制調査会関係資料集—少子・高齢社会における税制のあり方—」(平成15年6月) 313ページ。

ていく必要があります。

こうした指摘はその後もなされ、平成16年度税制改正における老年者控除の廃止や公的年金等控除の縮小に結びついていく。

なお、平成13年より我が国でも確定拠出年金が導入されることとなり、平成12年度税制改正ではそれに対する課税の在り方が検討された。それについては表2-3-10に示したが、公的年金や退職一時金に準じた課税上の扱いがとられることになった。

#### 〔注〕

- 1) 退職所得控除額は勤続年数によって計算式が異なる。勤続20年以下の場合は「40万円×勤続年数」、20年を超える場合は「800万円+70万円×(勤続年数-20年)」で計算される。
- 2) もっとも、適格退職年金の場合、拠出は企業が行うことが多い。
- 3) 『改正税法のすべて』（平成2年版）16ページ。
- 4) 例えば、『日本経済新聞』は平成6年1月5日や平成10年1月17日の朝刊で、政府税制調査会や大蔵省が公的年金等控除縮小の検討に入ったことを大きく報じている。

## 4 事業所得等

事業所得や不動産所得、山林所得を稼得する個人に対する所得税の課税方法は、青色申告者と白色申告者で異なる。青色申告者（青色申告を選択した個人）は、納税申告の際に複式簿記などの手法に基づいた一定の帳簿書類を備えることが求められるが、その代わりに税制上の各種特典が認められる。一方、青色申告を選択しなかった者は白色申告者となるが、その場合は税制上の特典は認められない代わりに帳簿は簡易な形式で良いこととなっている。青色申告者への特典で大きなものが、「青色専従者給与の必要経費算入」と「青色申告特別控除」であり、<sup>1)</sup> 更に平成3年度までは通常の課税方法ではなく「みなし法人課税制度」による課税方法を選択できた。「青色専従者給与の必要経費算入」とは、事業主が家族従業員などに給与を支払った場合、その家族が15歳以上で事業に専従することなどを条件に、それを事業主の必要経費とすることを認める制度である。白色申告者は専従者に給与を支払ってもそれは必要経費に算入

できず、控除できるのは「白色専従者控除」として定められた一定額だけである。一方、「青色申告特別控除」は青色申告者に対し、更に一定額の所得控除を認めるものであり、平成4年度税制改正でそれまでの「青色申告控除」から改組・拡充された。青色申告者にこれらの優遇を与え、記帳に基づいた申告制度を浸透させることがその狙いとされる。

表2-3-11は平成元年度から平成12年度までの、事業所得等に対する所得税改正の流れを示す。平成4年度改正で「みなし法人課税制度」（個人企業をあたかも法人企業のようにみなして課税する制度。詳細は後述。）が廃止され、更に「青色申告控除」が「青色申告特別控除」に改組されたが、この改正が一つの区切りとなった。その後、青色申告特別控除は平成10年度と平成12年度の改正で二度拡充されている。一方、白色専従者控除は平成7年度改正で引き上げられたが、これは（「第2節 所得税その1」で論じたように）この年の税制改正で所得税の配偶者控除・扶養控除が3万円引き上げられたことに伴う措置である。<sup>2)</sup>本書ではこれらのうち、平成4年度のみなし法人課税制度廃止と青色申告特別控除創設に至る政策決定過程を中心に検討を行う。

まず、みなし法人課税制度の概要は図2-3-2のようになる。青色申告者は本人の届出により、通常の課税方法ではなく、みなし法人課税制度による課税方法を選択できたが、その制度のポイントは次のようであった。<sup>3)</sup>

- (1) 事業所得等のうちから適正な金額を事業主報酬として分割することが認められる。事業主報酬には給与所得控除が適用され、それを控除することで給与所得が計算される。
- (2) 事業所得等から事業主報酬を分割した残りの所得は「みなし法人所得」とされ、これに対して法人税と同じ税率（地方税も含む）が適用され、法人税相当額が決定する（「みなし法人所得」が800万円以下（平成元年のケース）の部分には中小企業向けの軽減税率が適用される）。
- (3) みなし法人所得から、(2)で求めた法人税相当額を引いた残りの所得は配当所得とされ、(1)で計算した給与所得と合算して総所得となり、これに対して所得税・住民税の課税制度を適用する。最後に配当所得に対して配当控除が適用されて、税額が確定する。

表 2-3-11 平成元年度から平成12年度までの事業所得等に対する所得税改正の流れ

青色申告控除とみなし法人課税制度の沿革

|                 |                |                                            |                    |                              |                   |             |
|-----------------|----------------|--------------------------------------------|--------------------|------------------------------|-------------------|-------------|
| 適用年             | 青色申告控除         |                                            |                    | みなし法人関係                      | 適用年               |             |
| 昭和47年           | (創設) 10万円<br>↓ |                                            |                    |                              | 青色事業主特別経費準備金制度の創設 | 昭和46年       |
|                 |                |                                            |                    |                              | 制度廃止              | 昭和47年       |
|                 |                |                                            |                    |                              | みなし法人課税制度創設       | 昭和48年       |
|                 |                |                                            |                    |                              | 事業主報酬額の適正化        | 昭和62年<br>9月 |
|                 |                |                                            | 制度廃止               |                              |                   | 平成4年        |
| 青 色 申 告 特 別 控 除 |                |                                            |                    |                              |                   |             |
| 平成5年            | (創設) 10万円      | 35万円                                       | 〈経過措置〉<br>35万円     |                              |                   |             |
| }               | ↓              | ↓                                          | ↓                  |                              |                   |             |
|                 |                | (平成10年度改正)<br>45万円                         | (平成10年度改正)<br>45万円 |                              |                   |             |
| }               | ↓              | ↓                                          | ↓                  |                              |                   |             |
|                 |                | (平成12年度改正)<br>55万円                         |                    |                              |                   |             |
| 平成12年           | ↓              |                                            |                    |                              |                   |             |
|                 | [右記以外の者]       | 事業所得又は不動産所得（事業的規模）に係る取引を正規の簿記の原則に従い記録している者 |                    | 簡易な簿記の方法により記録している者（貸借対照表を添付） |                   |             |
|                 |                |                                            |                    | 【適用期限】<br>平成14年分             |                   |             |

白色専従者控除の沿革

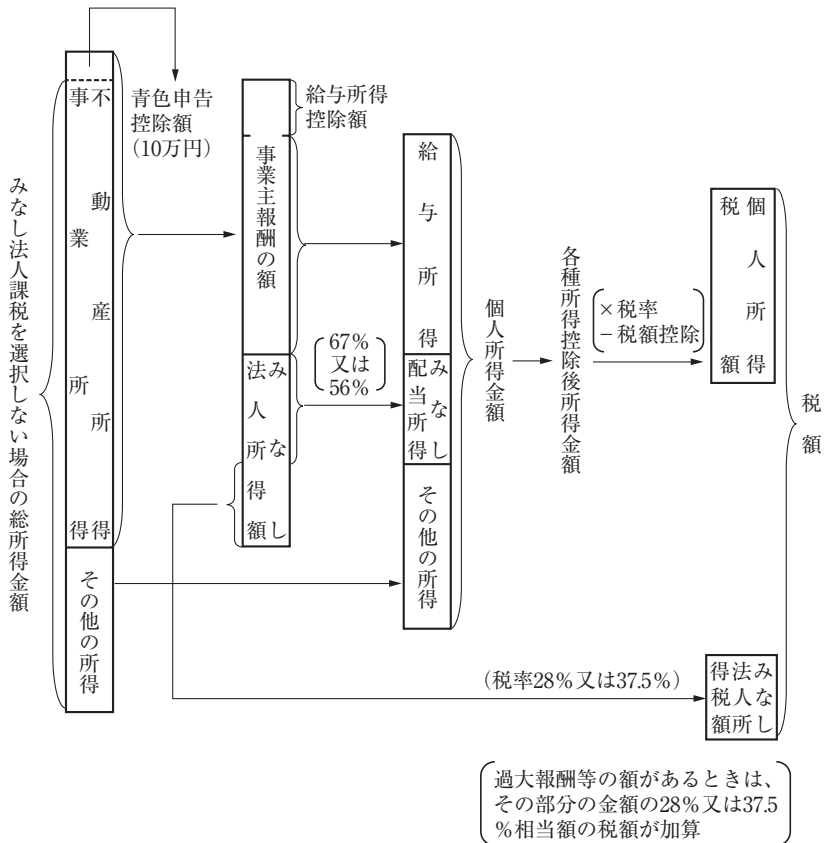
| 適用年   | 白 色 専 従 者 控 除     |                   |
|-------|-------------------|-------------------|
| 昭和63年 | [右記以外の者]<br>45万円  | [配偶者]<br>60万円     |
|       |                   |                   |
| }     | ↓                 | ↓                 |
| 平成元年  | (平成元年度改正)<br>47万円 | (平成元年度改正)<br>80万円 |
| }     | ↓                 | ↓                 |
| 平成7年  | 50万円              | 86万円              |
| }     |                   |                   |

ただし、

最高限度額 =  $\frac{\text{事業所得等の金額}}{1 + \text{事業専従者の数}}$

(出所) 税制調査会「税制調査会関係資料集」(平成12年3月)774ページ、財務省ホームページにより作成。

図 2-3-2 みなし法人税課税の場合の税額計算のしくみ



（出所）増原義剛編『図説 日本の税制（平成2年度版）』（平成2年、財経詳報社）77ページ。

みなし法人課税制度が創設されたのは昭和48年度税制改正であり、5年間の特別措置として実施されたが、期限のたびに延長措置がとられた。制度の狙いは「事業主報酬の支払いを認めることにより「店」と「奥」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」<sup>4)</sup> ことであり、表2-3-12に示すように、この制度を選択する青色申告者数は昭和50年代にかけて順調に増加した。

その一方で、この制度に対しては当初から不公平税制との批判が強く出され



表 2-3-12 青色申告者総数及びみなし法人課税制度の選択者数の累年比較

| 年 分      | 青色申告者<br>総 数 (A) | みなし法人課税<br>選 択 者 数<br>(B) | 対前年<br>増減数 | 割 合<br>(B/A) |
|----------|------------------|---------------------------|------------|--------------|
|          |                  |                           |            |              |
| 昭和 48 年分 | 2,098 千人         | 18 千人                     | — 千人       | 0.9 %        |
| 49       | 2,253            | 41                        | 23         | 1.8          |
| 50       | 2,421            | 61                        | 20         | 2.5          |
| 51       | 2,582            | 83                        | 22         | 3.2          |
| 52       | 2,754            | 113                       | 30         | 4.1          |
| 53       | 2,891            | 136                       | 23         | 4.7          |
| 54       | 3,049            | 159                       | 23         | 5.2          |
| 55       | 3,208            | 181                       | 22         | 5.6          |
| 56       | 3,357            | 200                       | 19         | 6.0          |
| 57       | 3,475            | 223                       | 23         | 6.4          |
| 58       | 3,560            | 238                       | 15         | 6.7          |
| 59       | 3,664            | 252                       | 14         | 6.9          |
| 60       | 3,812            | 270                       | 18         | 7.1          |
| 61       | 3,923            | 289                       | 19         | 7.4          |
| 62       | 4,031            | 303                       | 14         | 7.5          |
| 63       | 4,115            | 269                       | △34        | 6.5          |
| 平成 元     | 4,194            | 218                       | △51        | 5.2          |
| 2        | 4,245            | 171                       | △47        | 4.0          |

(注) 1 青色申告者総数は翌年3月15日現在、みなし法人課税選択者数は前年12月31日現在の数である。

2 昭和63年から事業主報酬額の適正化措置が導入された。

(出所) 税制調査会「税制調査会関係資料集」(平成4年3月)135ページ。

ていた。すなわち、もとの事業所得を計算する際に必要経費を一度控除しており、更に給与所得控除を控除することは二重控除になる、というものであった。実際、みなし法人課税制度を選択した青色申告者の多くが、事業所得のできるだけ多くの額を事業主報酬として分割し、給与所得控除の適用を受けて税負担を軽減していた事実が政府税制調査会で報告されている。<sup>5)</sup> 制度の規定では、事業主報酬の過大分配に対して法人税相当税率を加算して課税するとされたが、「過大」の定義を厳密に定めることは難しく、節税への強い歯止めにはならなかったようである。こうした事情を反映して、政府税制調査会は昭和48年の制度創設時以来、一貫してこの制度の在り方に疑問を示したが、売上税導入騒動などを通じて不公平税制の是正機運が高まる昭和62年度改正において、事業主報酬の分配を実質的に制限する制度改正がなされた。具体的には、「みなし法

人課税を選択した場合の事業主報酬の額が、その年の前々年以前3年内の不動産所得及び事業所得（赤字の年はゼロとする）の年平均額の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額を計算する」との規定が設けられた。この改正を踏まえて、当該制度は更に5年間の延長措置がとられたが、「事業主報酬を過去の事業所得額の8割以下とする」という改正の効果は大きく、先の表2-3-12に示したように、この年を境にみなし法人課税選択者数は減少に転じている。

その後も、竹下内閣が消費税導入を打ち出した翌年の「抜本的税制改革」へ向けて不公平税制の是正機運が高まり、みなし法人課税制度の改廃論議はおさまらなかった。社会・公明・民社・社会民主連合の野党4党が昭和63年8月に発表した「不公平税制是正の共同提案」で、その在り方は論点の一つに浮上する。ただし、先の改正における事業主報酬制限の効果が不透明だったこともあり、この「共同提案」直後に行われた与野党協議では制度を即座に廃止することとはせず、その在り方を2年程度かけて見直す方針が確認されるにとどまった。<sup>6)</sup>

しかし、先の事業主報酬制限の効果は大きく、その後もみなし法人課税選択者数は減少し続けた。特に低所得者にとってはこの改正で制度による節税メリットはほとんどなくなり、その多くが選択をとりやめた一方で、弁護士や医師などの一部の高所得層が節税のためにこの制度を活用し続けたといわれる。<sup>7)</sup> こうした現状に直面し、制度の適用期限である平成5年度の1年前である平成4年度改正で制度は廃止されることとなった。<sup>8)</sup> 「第2節 所得税その1」や「第4節 法人税」で述べるように、当時は税収の急減で財源不足が深刻化した時期であり、大蔵省は景気対策のための所得税減税要求をはねつける一方で、法人臨時特別税の創設や様々な租税特別措置の見直しによる増収を図ったが、その一環で制度が廃止された。

一方、これに対して全国青色申告会総連合や自民党商工族は新たな勤労所得控除（65万円）の創設を求めたが、税収急減に直面する大蔵省にとってこれを受け入れることはできず、結局、これまでの青色申告控除制度（一律10万円の所得控除を認める）を新しく青色申告特別控除制度に改組・拡充する案が浮上した。すなわち、青色申告者のうち、確定申告書に損益計算書や事業所得の金額の計算明細書、貸借対照表を添付するなど一定の要件を満たす者に対しては

35万円の所得控除を認め、それ以外の青色申告者に対しては従来と同じ10万円の所得控除を認めるという制度である。当時の主税局長である濱本英輔はこの新しい制度について、「別途、青色申告特別控除制度をつくったんですが、記帳水準の向上のインセンティブということで設けたものですので、みなし法人とは全然別な意味合いを持った制度でございます」<sup>9)</sup>と述べている。ただし、政治的にはやはり、みなし法人課税制度の廃止に対する代替措置の意味合いが強かったことは否定できないと思われる。いずれにせよ、これによって問題が決着することとなった。

その後、青色申告特別控除は二度、拡充された。まず平成10年度改正では、35万円の特別控除額が45万円に拡充された。次に平成12年度改正では帳簿に関する規定がより厳密になり、正規の簿記の原則に従って記録し、その帳簿に基づいて作成された貸借対照表や損益計算書を確定申告書に添付した場合に、55万円の所得控除が認められることになった。それ以外の青色申告者に対しては今までどおり45万円、又は10万円の控除を認めることとされた。<sup>10)</sup>

#### 〔注〕

- 1) 青色申告に対するほかの特典として、各種の特別償却や純損失の繰越し・繰戻しが認められることなどが挙げられる。
- 2) 「第2節 所得税その1」既に述べたように、平成7年度では消費税率の3%から5%への引上げに考慮して、所得控除が引き上げられた。白色専従者控除を受ける人に対する配偶者控除や扶養控除は認められないため、これらの控除引上げに連動して白色専従者控除も引き上げられた。
- 3) 『改正税法のすべて』（平成4年版）45ページ。
- 4) 同上。
- 5) 例えば税制調査会「税制調査会関係資料集」（平成元年3月）610ページ。
- 6) 『日本経済新聞』昭和63年9月21日朝刊。
- 7) 『日本経済新聞』平成3年11月26日朝刊。
- 8) なお、政府税制調査会も「平成4年度の税制改正に関する答申」で、制度の廃止を勧告している。
- 9) 濱本英輔・元主税局長口述記録。
- 10) なお、事業所得等への課税の特例でかつて問題となったものとしては、医師の社会保険診療報酬に対する課税の特例が挙げられる。すなわち、社会保険診療報酬額に比べて、経費を概算経費率で計算できる制度であるが、この概算経費率の適用によって所得の高い開業医の税負担が軽減されていることが知られており、平成元年以降、こうした概算経費率の適用は5000万円までの診療報酬額に制限されることとなった（詳

細は、財務省財務総合政策研究所財政史室編『昭和財政史—昭和49～63年度』第4巻「租税」（平成15年、東洋経済新報社）を参照のこと）。その後、本書の対象期間である平成元年度から平成12年度までの期間で、この制度が大きく改正されることはなかった。

## 第4節 法人税

### 1 政策決定過程

本節では、平成元年度から平成7年度税制改正までにおける法人税改正の政策決定過程を検討する。表2-4-1、表2-4-2に示すように、法人税は昭和63年の抜本的税制改革で税率（留保分）が引き下げられた（実施は平成元年と平成2年の4月から）。この第2章で扱う平成元年度から平成7年度税制改正の期間は消費税の改廃問題、所得税の減税問題に端を発する「直間比率是正」の税制改革、土地税制改革などが大きな問題となる一方、法人税の大きな改正はなされなかった。法人税改革は平成8年ころより再び重要な論点となるが、それについては第3章で扱う。

しかし、そうした中でも、論じておくべきいくつかの重要な動きがあった。具体的には以下で述べる四つのテーマであり、本節では、それらの問題の経緯を順番に検討する。第一のテーマは、平成2年のイラクのクウェート侵攻によ

表 2-4-1 法人税率の推移

| 適用事業年度<br>区 分 | 各事業年度の所得に対する税率 |       |                             |     |     |                                     |     |            |
|---------------|----------------|-------|-----------------------------|-----|-----|-------------------------------------|-----|------------|
|               | 普 通 法 人        |       |                             |     |     | 協同組合等                               |     | 公 益<br>法人等 |
|               | 基本税率           |       | 軽 減 税 率                     |     |     |                                     |     |            |
|               | 留保分            | 配当分   | 所得区分                        | 留保分 | 配当分 | 留保分                                 | 配当分 |            |
| 昭59.4.1以降終了   | 43.3%          | 33.3% | 年800万円以下<br>(資本金1億円以下の法人のみ) | 31% | 25% | 26%                                 | 22% |            |
| 60.4.1以降終了    | ㍿              | ㍿     | ㍿                           | ㍿   | ㍿   | 28%                                 | 23% | 28%        |
| 62.4.1以降終了    | 42%            | 32%   | ㍿                           | 30% | 24% | 27%                                 | 22% | 27%        |
| 平元4.1以降開始     | 40%            | 35%   | ㍿                           | 29% | 26% | ㍿<br>〔一定の協同組<br>合等の所得10<br>億円超分30%〕 | 25% | ㍿          |
| 2.4.1以降開始     | 37.5%          |       | ㍿                           | 28% |     | 27%<br>〔一定の協同組合等の<br>所得10億円超分30%〕   |     |            |

（出所）財務省財務総合政策研究所財政史室編『昭和財政史—昭和49～63年度』第4巻「租税」（平成15年、東洋経済新報社）233～234ページ。

表 2-4-2 法人税実効税率の推移

| 適用事業年度 |     |    |    | 実効税率 (%)         |
|--------|-----|----|----|------------------|
| 昭      | 25. | 4  | 終了 | 41.96            |
|        | 26. | 4  | 〃  | 46.65            |
|        | 27. | 1  | 〃  | 52.90            |
|        | 30. | 7  | 〃  | 51.14            |
|        | 30. | 10 | 〃  | 51.25            |
|        | 33. | 4  | 〃  | 49.22            |
|        | 36. | 4  | 〃  | 46.18            |
|        | 39. | 4  | 〃  | 45.57            |
|        | 40. | 4  | 〃  | 44.98            |
|        | 41. | 1  | 開始 | 43.79            |
|        | 45. | 5  | 終了 | 45.04            |
|        | 49. | 5  | 〃  | (52.08)<br>48.83 |
|        | 50. | 5  | 〃  | (52.77)<br>49.47 |
|        | 56. | 4  | 〃  | 51.55            |
|        | 59. | 4  | 〃  | 52.92            |
|        | 62. | 4  | 〃  | 51.55            |
| 平      | 1.  | 4  | 〃  | 51.04            |
|        | 2.  | 4  | 〃  | 49.98            |

(注) ( ) 書きは会社臨時税を含んだもの。

(出所) 財務省財務総合政策研究所財政史室編『昭和財政史—昭和49～63年度』第4巻「租税」(平成15年、東洋経済新報社) 236ページ。

る湾岸危機の際に、日本が国際貢献の点から多国籍軍に対して拠出した115億ドル(当時のレート1ドル=130円換算で約1兆5000億円)の財源捻出のための「法人臨時特別税」の実施である。この時にはほかにも、石油税の上乗せである「石油臨時特別税」が課税された。なお、この湾岸対応の増税は平成3年度の1年限りで終了するが、この経験をもとに翌平成4年度税制改正では、国際貢献のための財源を恒常的に確保しておくべきだとの主張が高まり、「国際貢献税構想」が一時的に浮上した(結局、実現せず)。それについても併せて検討する。

湾岸対応の法人臨時特別税は1年限りで終了するが、増税自体は1年では終わらなかった。すなわち、その後バブル崩壊による景気の急減速で税収不足が深刻となり、その対応として、この法人臨時特別税を「法人特別税」に衣替え

して、平成4年度から2年間更に増税を継続することとなったからである。この時には同様の理由で、自動車に対する消費税率の特例（4.5%）が適用されている。これが、本節の第二のテーマである。なお、この平成4年及び平成5年にかけては、こうした税収不足への対応に迫られる一方で、「第2節 所得税 その1」で述べたように）厳しい経済状況打開のための景気対策が強く求められた。税収ロスが大きくなる所得税減税を見送る一方で、（減税額が少額の割に効果が高い、と言われた）中小企業への投資促進税制の拡充などが実施されており、それについてもここで併せて論じておく。

第三、第四のテーマはこの第4節で平成7年度税制改正までではなく、平成12年度までのすべての期間を扱う。第三のテーマは国際課税である。本書が対象とする平成の時代は企業の国際化が急速に進んだ時期であったが、それによって国際課税制度の整備の重要性も大いに高まった。平成4年度の税制改正で過少資本税制が導入され、このほかにもいくつかの制度改正がこの時期に行われ、我が国の国際課税の枠組みは一応整ったとされる。更に、アメリカとの間で発生した移転価格税制を巡る問題（いわゆる「日米税金摩擦」）や、国際的な租税回避に対応するためのOECDでの多国間協議など、この時期は、日本単独では解決が難しい問題への対応も重要となった。その後もグローバル化の進行で国際課税の問題はますます重要となったが、政府税制調査会は平成12年に発表した中期答申でその現状と課題を網羅的に整理しており、それについても簡単に説明しておきたい。

最後に第四のテーマは、公益法人課税である。公益法人には様々な税法上の優遇措置が認められているが、一方で宗教法人などのずさんな経理処理が頻繁に問題とされるなど、それに対する不公平感が高まっていた。細川内閣が「直間比率は正の税制改革」を目指した平成6年度改正では、不公平税制の是正も重要なテーマとなり、こうした公益法人課税の優遇措置見直しが、ほかのいくつかの問題とともに論点の一つとして浮上した。「ほかのいくつかの問題」には（公益法人課税とは直接関係がないが）企業の使途秘匿金の課税強化や交際費課税の強化が含まれる。その後も、平成7年3月のオウム真理教による地下鉄サリン事件を契機とした宗教法人への規制強化や、平成8年以降の法人税抜本改革における課税ベースの見直し議論等を通じて、この問題は議論され続けたが、結果的に一連の改正は小粒にとどまり、抜本的な制度改正は行われないま



ま、平成12年度を迎えている。またこの問題は平成10年ごろから、認定NPO法人への課税の在り方（寄附税制の在り方）という少し異なる側面からも注目を浴びた。これらの一連の政策決定過程を順番に説明する。

## 2 湾岸戦争対応のための法人臨時特別税（平成3年度税制改正）

1990年（平成2年）夏、イラクが油田の領有権などを巡って隣国クウェートと対立、8月2日にイラク軍が侵攻を開始し、いわゆる「湾岸危機」問題が本格化した。これに対応するためにアメリカを中心とする多国籍軍がサウジアラビアのイラク・クウェート国境付近に進駐を開始したが、その後もイラク軍はクウェートから撤退しなかったため、1991年（平成3年）1月17日に多国籍軍はイラク軍への爆撃を開始、「湾岸戦争」に発展した。戦争自体は武力的に優位に立つ多国籍軍がイラクを圧倒し、2月28日にイラクはクウェートを撤退、イラクの敗戦が確定した。多国籍軍に直接参加できない日本は、アメリカからの要請に応える形で多国籍軍に対し115億ドル（約1兆5000億円）の資金を援助した。当時主税局長を務めた尾崎護は、その経緯を次のように説明している。<sup>1)</sup>

湾岸平和財源法というように言われたわけであります。これは消費税問題が一応、一段落する前なんですけれども、平成2年8月2日にイラクがクウェートに侵入いたしました、湾岸問題というのが起きたわけですね。先ほど申しましたように、ロケット砲やなんかの炸裂する絵がお茶の間のテレビに毎日のように映し出されて、何となく日本中が緊張するという雰囲気の中で、まず一番最初に8月30日に、海部首相が政治決断だということで、10億ドルの支援を決めたわけです。10億ドルの支援というのはかなり思い切った支援のつもりでしたら、9月上旬に財務長官のブレイディーがやってまいりまして、上積みしろという話から始まったわけです。

結果を言いますと、結局、115億ドル出したんですね。最初に10億ドル出して、それが予備費使用で9月21日です。それから、補正1号を—これは湾岸のための国連平和協力法というのを審議するための臨時国会でありましたけれども、そこで補正1号でまた10億ドル出した。さらに補正2号というのが、これは翌年3月6日に成立しているんですけれども、ここで90億ドル。90億ドルという数字は皆さん、ご記憶あると思うんですが、90億ドル出して、これが円価換算

かなんかの関係があったりしまして、さらに追加で3年度の予備費で5億ドル、全部で115億ドルなんです。円に直しますと1兆5070億円、随分巨額の支出をしたわけですが、なかなかそれが評価してもらえなかったという苦しい出がある支出なのであります。

この財源を賄うために臨時的な増税が行われたが、それが「法人臨時特別税」であり、ほかにも「石油臨時特別税」が課税された。以下では、その政策決定過程を検討する。

この問題で増税が具体的に話題となったのは、(上記の尾崎護の口述にもある)多国籍軍の侵攻開始で巨額の戦費が発生し、それを賄うためにアメリカが日本に対し90億ドルを拠出するように求めた段階であった。90億ドルの積算根拠については、当時の事務次官であった小粥正巳が次のように述べている。<sup>2)</sup>

その積算根拠は何かといいますと、実際に戦争が始まってみると所要コストは、とても1ヶ月10億ドルなんていうものじゃない、1日で5億ドルは必要で、1ヶ月150億ドルだ。軍事行動は1月から始めて、3ヶ月で何とか終わらせるつもりなので、合計450億ドルになる。したがって、日本はその2割を分担して貰うから、90億ドル出してくれ、こういう何とも荒っぽい要求でありましたが…(中略)…。

当時はバブルによる税収増大で、15年ぶりに赤字公債脱却を果たした(平成2年度予算)直後であり、財源のあてがないままの赤字公債発行は最初から除外された。そのため、歳出カットか増税しか選択肢がなかったが、この選択が当時の政治状況もからんで一筋縄ではいかなかった。一方で、「日本の対応が遅い」といった批判を避けるためにも、決断を素早く行う必要があり、難しい選択を迫られることになった。

当初、大蔵省の内部では増税で対応すべき、との意見で一致していたとされる。それについて小粥正巳は以下のような証言を残している。

日本は脅かせば金をいくらでも出すというふうにはアメリカを始め多国籍軍に見なされても、とてもいかんということで何としても国民の痛みを伴う、増税によってこれに対応する、そういう考え方で省内が一致したわけであります。

具体的には、石油関係の税と法人税、たばこ税などの臨時的な引上げで対応することが検討された。平成2年度はつなぎで赤字公債を発行するが、平成3年度以降の臨時特別税でこれを返済する案が有力となっていた。<sup>3)</sup>

しかし、これに対して野党の公明党や民社党から反対が上がっていた。公明党や民社党は、増税だけでなく防衛費を中心とする歳出カット、特に、編成を終えて既に審議に入っている平成3年度予算政府案からの歳出カットを合わせて行うべきだ、と主張した。リクルート問題や消費税導入の影響で平成元年夏の参議院議員選挙で自民党は大敗、参議院で過半数割れを起こしていたため、法案成立には公明・民社の協力は欠かせない状況であった。また（「第5節 消費税その1」で述べるように）当時、消費税の修正問題を巡り、自公民の連携が強まった時期であり、政府・自民党はこうした公明・民社両党の要求を受け入れて、増税と歳出カットを組み合わせる案に転換する。当時の政治状況から「増税だけではうまく行かない」と大蔵省内で主張し続けたという、主税局長の尾崎護の口述は第1章で既に紹介した。<sup>4)</sup>

この結果、自公民の協議がまとまり、増税と（平成3年度の予算政府案からの）歳出カットを組み合わせる資金調達をすることが決定する。当時の保田主計局長とのやり取りに関する尾崎護の口述も第1章で引用したが、この問題に対する尾崎の強いこだわりを感じることができる。

この問題でもう一つの論点は増税の項目を何にするかであり、これについては通商産業省との関係が重要であった。先にも触れたように、当初から法人・石油・たばこへの増税が有力視されたが、増税の税目の決定に関する重要部分であり、これについては第1章との重なりはあるが尾崎の言を引用する。<sup>5)</sup>

石油税に課税するというのは、これはそういう時期、石油の消費の抑制という点からいっても非常に意味がある。それから、やはり石油はエネルギーのもとでありますから、企業活動ということを考えたときに、この湾岸問題が平和裡に早く解決するということが非常に大切だから法人税で財源を調達したらよいということで、その二つに絞ったわけなんです。

石油税や法人税をやるんだったら、たばこ税を増税しろということを通産省が非常に強く言ってきました、それに味方する声も自民党内などにかなりあり

ました。ただ、何となく法人税、石油税と違って、たばこに課税するというのは、まさに通産省が2本を背負うんなら、大蔵省も1本背負えというだけの理屈なんですね。こういうことで増税をやっちゃいかんと思ひまして、これまた頑張ったんですね。

結局、大蔵省が予算修正にまで踏み込んで歳出カットすることを決断したため、たばこ税の増税は落とされた。歳出カット（主に防衛費）や予備費の使用などで5000億円を調達し、残りの7000億円弱を法人税と石油税の臨時特別税で賄うことになった。法人臨時特別税は法人税の税額から300万円を引いた額に対して2.5%の税率をかける制度となり、石油臨時特別税は石油税の2分の1を上乗せする形で実施され、期限は1年間で定められた。当時の政策決定過程を振り返り、尾崎護は次のように述べている。<sup>6)</sup>

会議をして、主税局としては諸般の情勢を考えて、税だけで背負い込むのは得策じゃないということを強く主張して、主計局長が、それを聞いてくれたという省議の雰囲気は私は非常によかったと思うんですね。主計局長としては、やっぱり予算修正するというのは非常に辛いことだと思うんですけども、そういう一種の予算のメンツみたいなことにこだわらずに、それを聞いてくれたというのは、ほんとうに今でも感謝しております。そのために増税も円滑にいきましましたし、変な議論の種を残すということもなく、うまく流れたものですから、通産省のほうも不承不承、それで納得してくれたということでありました。

その後、湾岸戦争が早期に終結し、この対応は1年限りで終了する。もっともこの問題は翌平成4年度税制改正の際に「国際貢献税」構想という形でもう一度余波を与えており、最後にこの問題に触れておきたい。

湾岸対応の法人・石油の臨時特別税が平成3年度末で期限切れとなるに当たり、湾岸戦争の反省から、国際貢献のための恒常財源を確保すべきだ、との考えが強まり、平成4年度の税制改正議論の最中にこの構想が急きょ浮上した。また、次の3で述べるように、景気の急減速で税収が大きく減少し、赤字公債発行を避けるために追加財源が必要だったという事情も、こうした構想が有力となる大きな理由だったと思われる。具体的には、法人税と石油税の臨時特別税の恒久化に加え、自動車の消費税率上乗せ恒久化（導入当時、自動車だけ6%

にしていたものを恒久化)、更にたばことビールへの特別税で合計1兆3200億円(平年度)を確保し、そのうち5000億円を国際貢献資金に繰り入れ、残りを国際社会の平和・安定のための支出財源とする、という構想であった。増税の税目にたばことビールが入ったのは、先の湾岸危機の対応時にたばこ増税が検討されたのと同じ理屈であり、通産省が法人や石油・自動車の増税を認めることとのバランス上、「どうしてもたばこ、ビールの増税が必要」と主張したからとされる。<sup>7)</sup>

「国際貢献税」は具体的な税目も決まり、一時、新聞報道で「実施決定」と伝えられるほどであったが、<sup>8)</sup> 結局実現しなかった。平成4年度税制改正論議の終盤にこうした議論が突如浮上したことに対する自民党内の反発や、税収の使途がいまいなことにに対する批判が伝えられており、これらが、構想が実現しなかった大きな要因と考えられる。加えて、当時の主計局長であり、この構想に深く関わったとされる齋藤次郎によると、この構想にたばこ、ビールの増税が入ったことに宮澤首相は強い拒否反応を示したという。<sup>9)</sup> そのコメントも既に第1章で引用した。次の3で説明するように、当時、景気の急減速による財源不足が深刻であり、もともと法人臨時特別税を、形を変えて延長する案が検討されていたが、それにたばこやビールという大衆への増税項目が加わったことが問題視されたということである。「第7節 間接税(消費税以外)」の「たばこ税」の項で述べるように、嗜好品の代表であるたばこやビールは比較的増税しやすい税目とされ、度々その候補に挙げられるが、最後には「大衆増税」との批判が出て、対象から落とされることが続いていた。ここでは、それが構想自体をも葬ったことになるが、いずれにせよ、その後、こうした構想が大きな話題になることはなかった。

#### 〔注〕

- 1) 尾崎護・元主税局長口述記録。
- 2) 小粥正巳・元事務次官口述記録。
- 3) 『日本経済新聞』平成3年1月27日朝刊。
- 4) 尾崎護・元主税局長口述記録。
- 5) 同上。
- 6) 同上。
- 7) 齋藤次郎・元主計局長口述記録。

- 8) 『日本経済新聞』平成3年12月14日朝刊。
- 9) 齋藤次郎・元主計局長口述記録。

### 3 法人特別税、そのほかの増税措置（平成4年度、平成5年度税制改正）

こうして湾岸危機対応の法人・石油の臨時特別税は1年限りとなるが、この増税措置は平成4年度改正で思わぬ形で脚光を浴び、形を変えて継続されることになる。その理由は、既に簡単に触れたように、バブル崩壊で税収が大きく減少し、平成4年度の予算編成で歳入不足が発生する可能性が高まったことである。「第2節 所得税その1」で記したように、当時、景気対策としての所得税減税の要望が非常に強まっていたが、財政当局としてようやく達成した赤字公債からの脱却を守りきるには、そうした要望をかわすだけでなく、むしろ増収を図る必要があった。そこで、租税特別措置などの廃止とともに、期限切れを迎える法人臨時特別税を、形を変えて延長する案が浮上したのである。ただし、一方で、景気対策のための減税要望も極めて強く、それを無視することもできなかった。そこで（減税額が少ない割に効果が大い、とされた）中小企業の投資促進税制の拡充などの政策減税を、平成4年及び平成5年の経済対策で実施した。以下では、これらの政策決定過程について説明する。

まず、当時の財政状況については、尾崎護の後に主税局長となった濱本英輔のコメントによく表現されている。第1章との重なりはあるが、再度引用する。<sup>1)</sup>

この年〔平成2年度〕を頂点にいたしまして税収は下り坂に向かうことになりました。平成3年度には前年度税収を割る事態になりました。これから後、しばらくずっと税収が前年を割る事態が続くことになります。平成4年度、5年度予算、ともにそうでございますけれども、減額補正後に、なお大幅な歳入不足を生ずる異例な事態となりまして、税収の弾性値も、たしか4年度がマイナス5.5、5年度が同じくマイナス1.4という空前の数値になりました。長い間、並々ならぬ財政再建努力、税体系の見直しの論議を積み重ねてきた後でございまして、ちょうど平成2年度に15年ぶりで特例公債の脱却を果たしましたまさにその直後に空前の減収をぶつけられるという状況でございました。私どもとしましては、せっかく成就した財政均衡を何とか維持したいと思い入れており



ました。

すなわち、平成2年度予算で長年の悲願であった赤字公債からの脱却をようやく果たしたばかりであり、大蔵省としては赤字公債依存に逆戻りすることは何としても避けたい、ということであった。そのためには、盛り上がっていた景気対策としての所得税減税論をはねつけるだけでなく、むしろ増収措置をとる必要があり、その具体案として、平成3年度末に期限切れを迎える二つの特別措置の期限延長に注目が集まった。その一つが、先に述べた湾岸戦争対応で実施された法人臨時特別税である。もう一つは、自動車に対する消費税率の上乗せであり、先に消費税が3%で導入された際に、自動車についてはそれ以前の物品税が非常に高かったことを考慮し期限付きで税率6%を適用した措置であった。ただし、いずれも単純な期限延長ではなく、いったん制度を廃止した上で、改めて特別措置として増税を実施する方法が検討された。

こうした増税の延長には産業界を中心に批判が強くなかったが、最終的には認められた。これについて濱本英輔は次のように述べている。<sup>2)</sup>

当然のことですけれども、これに対しましては時限措置の実質的な延長であって許されんという話でございますとか、湾岸戦争という特別な事情で決めたものをそんなふうに手軽に延長させるわけにはいかないなどといって、前の年の臨時措置の取りまとめにご苦労をおかけした先々から強い非難がございました。ただ、私どもとしましては、平成4年度も大変だけれども、5年度はもっと大変だろうと思えたものですから、今までの法人特別税に代わる新しい法人特別税を設定しまして、1年ではなくて今回は2年の措置としてお願いしたい。それしか方法が見当たらない状況でございましたので、…（中略）…でも、最後には何とかこれをのんでいただくことができました。

具体的には、まず法人特別税は、各事業年度の法人税額から400万円を引いた額に対して2.5%の税率をかけた額を納税額とした。一方、自動車の消費税率についてはこれまでの6%の税率は廃止され、新たに4.5%の税率が設定された。いずれも期限2年として定められ、2年後の非自民・非共産の細川連立内閣による平成6年度の税制改正で廃止される。



平成4年度及び平成5年度の税制改正では、これ以外にも特別措置の廃止などによる増収対策が行われた。例えば平成4年度では、法人税の欠損金の繰戻しによる還付制度の適用が停止された。また、法人が利子・配当を受けた場合に源泉徴収される税は、法人所得全体が赤字だった場合には還付されたが、これを還付せず次年度以降の法人税額で差し引く制度などが平成5年度改正で創設された。こうした制度改正に対して、濱本は次のように述べている。<sup>3)</sup>

こんなことまでやらずに何とかならないのかという批判が大変強うございました。しかし、この4年の暮れ、12月、平成5年の税制を決めるところに、宮澤総理が記者会見で「少しでも赤字国債を出すとまだ金があるという話にどうしてもなりやすいんですね。締めがきかなくなってしまう。15年かかってやっとやめたのに」ということで、例えば、今、申しましたような細かいいろいろな措置の意味とといいますか、そういうものをこういう形で受けとめてお話をくださいましたことが、私どもも全くそういう気持ちでございましたのでうれしかったわけでございます。

このように、こうした増収策への批判は強かったが、それでも当時はまだ「どこかに聞く耳を感じた」時代であった。<sup>4)</sup> しかし、この後更に景気は低迷して税収は減少を続け、一方で景気対策の歳出増加や減税が繰り返される。その結果、数年後には赤字公債の大量発行が常態化することとなる。

最後に、こうした増収策の一方で、厳しい財政状況の中で行われた減税（平成4年及び平成5年の経済対策で実施）についても、簡単に触れておきたい。経済状況は悪化を続けており、景気対策のための減税要求は極めて強く、「第2節 所得税その1」で述べたように）税収ロスが極めて大きくなる所得税減税は難しいとしても、ほかの税目で政府はそれに応える必要に迫られていた。そこで、「減税額は少ないが（実証的にはともかく）景気への効果は大きい」と言われた投資促進税制の拡充などの政策減税が浮上し、平成4年8月、平成5年4月（いずれも宮澤内閣）、平成5年9月（細川内閣）の3回の経済対策で実施された。<sup>5)</sup> 特に、平成5年4月に決定した減税は、平成5年度予算が実質的に固まった後に、国会で与野党による不況対策協議会が立ち上げられ、そこでの協議を経て決まったものであり、減税額は720億円（平年度）と比較的規模も大

きかった。その内容は、教育や住宅取得に関する所得税減税に加えて、法人税では次の2点の投資促進税制の拡充が行われている。第一に、これまで中小企業者等に認められてきた機械の特別償却制度の拡充であり、具体的には、その特別償却率14%を30%に大きく引き上げるとともに、7%の税額控除の選択適用を併せて認めるという制度である（中小企業機械投資促進税制）。第二に、高度省力化投資促進税制の創設、すなわち、時短・就業改善や環境保全、輸入促進などに配慮した投資について、30%の割増償却若しくは7%の税額控除（中小企業はそれぞれ36%と8.4%）を認める、というものである。

なお、これらの経済対策で実施された投資促進税制は、いずれも期限1年程度で実施され、更に数か月延長された後、平成6年末で廃止される。租税特別措置による減税は不公平との批判もあり、平成以降は縮減傾向が続いており、この特別減税の廃止はその一環であった。しかし、その後も景気は本格的に回復せず、一方で財政状況も厳しさを増しており大規模な減税に踏み切ることも困難だったことから、その後も小規模な投資促進税制は活用され続ける。例えば、平成7年4月に決定した「緊急円高・経済対策」や企業のリストラ支援強化の新法制定の際に、特定の中小企業や設備など、その対象を極めて限定する形で、試験研究費の税額控除や減価償却資産の特別償却などが実施された。

#### 〔注〕

- 1) 濱本英輔・元主税局長口述記録。
- 2) 同上。
- 3) 同上。
- 4) 同上。
- 5) 平成4年8月と平成5年9月の経済対策では、青色申告法人に適用される試験研究費の優遇措置（基盤技術研究開発促進税制）や中小企業者が事業用に特定の電子機器利用設備を取得した際に適用される優遇措置（中小企業新技術体化投資促進税制）などが期限付きで拡充された。

## 4 国際課税

本書で対象とする平成の時代は、経済の国際化が大きく進展した時期であった。特にバブルのころに日本企業の対外進出が一気に進んだが、その実態は表

表 2-4-3 経済の国際化

| 区 分       |     | 昭和57年           | 昭和62年           | 平成4年            | 平成4年／昭和57年 |
|-----------|-----|-----------------|-----------------|-----------------|------------|
| 国 民 総 生 産 |     | 27,067<br>百億円   | 35,048<br>百億円   | 46,812<br>百億円   | 1.73       |
| 貿易        | 輸 出 | 138,831<br>百万ドル | 229,221<br>百万ドル | 339,650<br>百万ドル | 2.45       |
|           | 輸 入 | 131,931<br>百万ドル | 149,515<br>百万ドル | 233,021<br>百万ドル | 1.77       |
| 直接投資残高    | 対 外 | 28,969<br>百万ドル  | 77,022<br>百万ドル  | 248,058<br>百万ドル | 8.56       |
|           | 対 内 | 3,998<br>百万ドル   | 9,018<br>百万ドル   | 15,511<br>百万ドル  | 3.88       |

(出所) 国税庁長官官房国際業務室・国税庁調査査察部調査課「税務行政における国際化」(『ファイナンス』平成5年12月号) 70ページ。

2-4-3に端的に示されている。国際化は税制にも大きな影響を及ぼしたが、それは主に次の二つの側面からであった。第一に、外国に進出する日本企業や日本に入ってくる外国企業に対する日本国内での課税制度の整備の必要性である。我が国では平成4年度税制改正で過少資本税制が導入され、これ以外にもこの時期にいくつかの制度改正が行われて国際課税制度の枠組みがほぼ完成した。第二に、諸外国との国際課税における協調の重要性である。特にバブル以降、対外進出を積極化させた日本企業に対し、アメリカが移転価格税制の活用による課税強化を打ち出し、その問題がOECDに持ち込まれて検討された。以下ではこれらの問題を順番に説明する。

なお、国際課税の大きな枠組みは平成4年度改正で出来上がったが、その後も国際化の進展で、この問題は重要であり続けている。本書で扱う期間の最終年である平成12年夏に発表された政府税制調査会の中期答申「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—」では、国際課税の論点整理を行っており、本項の最後にその内容についても簡単に触れておく。

### (1) 国際課税制度の整備(平成4年度改正における過少資本税制の導入など)

日本の企業が日本国内だけで活動する時代には、その企業所得に対して日本の法人税を課税すればよい。しかし、その活動が国境を越えて外国に及んだ場

合や、日本にやってくる外国企業に対しては、その所得のうち日本で課税されるべき範囲はどこまでか、という問題が発生する。それに対して日本の課税範囲を明確にすることが国際課税の役割であり、その主要な枠組みは以下のとおりである。まず、我が国は、所得の源泉がどこであっても居住地が日本であればすべての所得に課税する、という「居住地主義」の課税方式をとる（ただし、外国源泉の所得に対し外国政府が課税する場合は、その分を「外国税額控除」で調整する）。一方で、居住地が日本にない外国企業でも、その所得の源泉が日本である場合は課税を行う。そうした考えの下で、国際課税制度を支える制度、すなわち非居住者・外国法人課税制度、外国税額控除制度・外国子会社合算税制（タックス・ヘイブン税制）・過少資本税制・移転価格税制を設けている。

また日本以外の他国も同様に自国の課税範囲を設定するが、その結果、ある企業や個人の経済活動に対し、二つの国が同時に課税する事態が起きることがある。これを防ぐために、二国間による租税条約が締結される。国際課税制度の枠組みは、こうした国内法の整備と租税条約の締結を通じて整備されてきたが、更にその在り方については、二国間だけでなく OECD のような多国間交渉での取り決めも重要となった。表2-4-4は我が国及びアメリカにおける国際課税関係の国内法整備の概要、並びに OECD における国際課税関係の多国間協議の状況を年表で示した。続いて表2-4-5は、我が国の租税条約の締結状況の概要を示した。

表2-4-4をみると、我が国でも早い時期から国内法の枠組みが作られており、昭和20～30年代には既に制度ができ始めている。アメリカに比べると若干遅いが、それでも昭和61年度改正で移転価格税制が整備され、続く平成4年度改正で過少資本税制が導入され、一通りの枠組みは整った。この平成4年度改正では、これ以外の制度も若干の改正がなされ、国際課税の整備が進んだ時期であった。

以下では、平成4年度に導入された「過少資本税制」の基本的な考え方を述べておく（より詳細な内容は『改正税法のすべて』（平成4年版）などを参照のこと。）。日本にある外資系子会社が資金を調達する場合に、海外の親会社からの出資を少なくしてその分を親会社から借り入れる形にすれば、利益分配を配当ではなく利子支払いで行うことになる。利子は配当と違って損金算入できるので、これを活用すれば外資系子会社の我が国での税負担が軽減されるのであり、

表 2-4-4 国際課税に係る基本的考え方の推移（平成12年度まで）

| 米国            |                                                  | 日本         |                                                      | OECD          |                                                                 |
|---------------|--------------------------------------------------|------------|------------------------------------------------------|---------------|-----------------------------------------------------------------|
| 1939<br>(昭14) | ◎米スウェーデン租税条約<br>(以後、主要国との条約<br>ネットワークを構築)        | 昭28<br>昭30 | ◎外国税額控除制度の導入<br>◎日米租税条約（以後、主<br>要国との条約ネットワ<br>ークを構築） |               |                                                                 |
| 1962<br>(昭37) | ◎外国子会社合算税制の導<br>入                                | 昭37        | ◎外国税額控除制度の拡充<br>(間接外国税額控除制度<br>の導入)                  | 1963<br>(昭38) | ◎ OECD条約モデル（以後、<br>昭52、平4、平6、平7、<br>平9、平12、平15、平<br>17、平20年に改訂） |
| 1968<br>(昭43) | ◎移転価格税制に関する規<br>則の整備                             |            |                                                      |               |                                                                 |
| 1969<br>(昭44) | ◎過少資本税制の導入                                       | 昭53        | ◎外国子会社合算税制の導<br>入                                    | 1979<br>(昭54) | ◎『移転価格課税』報告書<br>(昭59、62年に続編)                                    |
| 1980<br>(昭55) | (◎加州等でユニタリー課<br>税強化)                             |            |                                                      |               |                                                                 |
| 1986<br>(昭61) | ◎移転価格税制の強化：<br>『利益相応性基準』の導<br>入等                 | 昭61        | ◎移転価格税制の導入                                           |               |                                                                 |
| 1988<br>(昭63) | ◎外資系企業に対する課税<br>強化（過少資本税制の改<br>組、資料提供義務の強化<br>等） | 昭63        | ◎外国税額控除制度の見直<br>し（以後、平4、13、21<br>年等）                 |               |                                                                 |
|               |                                                  | 平3         | ◎移転価格税制の見直し<br>(以後、平16～19年等)                         |               |                                                                 |
|               |                                                  | 平4         | ◎過少資本税制の導入<br>◎外国子会社合算税制の見<br>直し（以後、平17～21年<br>等）    | 1992<br>(平4)  | ◎米国移転価格課税強化へ<br>の提言→1993（平5）再                                   |
| 1993<br>(平5)  | ◎移転価格税制：『利益比<br>準法』の導入                           |            |                                                      | 1995<br>(平7)  | ◎『移転価格ガイドライ<br>ン』（全面改訂）第一部<br>確定<br>◎『金融国際化と課税』報<br>告書          |
| 1996<br>(平8)  | ◎移転価格税制に関する規<br>則の整備                             |            |                                                      | 1996<br>(平8)  | ◎『税制の墮落』報告書                                                     |
|               |                                                  |            |                                                      | 1998<br>(平10) | ◎『有害な税の競争』報告<br>書（以後、平12、13、16<br>年に進捗状況報告書等）                   |

（出所）税制調査会「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—」（平成12年7月）338ページ。

表 2-4-5 我が国の租税条約ネットワーク  
(44条約、54か国適用／平成12年3月現在)

| 地域           | 国名              | 地域               | 国名       |
|--------------|-----------------|------------------|----------|
| 西欧<br>(15か国) | アイルランド          | アフリカ・中東<br>(5か国) | エジプト     |
|              | イギリス            |                  | ザンビア     |
|              | イタリア            |                  | トルコ      |
|              | オーストリア          |                  | 南アフリカ    |
|              | オランダ            | アジア<br>(12か国)    | インド      |
|              | スイス             |                  | インドネシア   |
|              | スウェーデン          |                  | 韓国       |
|              | スペイン            |                  | シンガポール   |
|              | デンマーク           |                  | スリランカ    |
|              | ドイツ             |                  | タイ       |
|              | ノルウェー           |                  | 中国 (注)3  |
|              | フィンランド          |                  | パキスタン    |
|              | フランス            |                  | バングラデシュ  |
|              | ベルギー            |                  | フィリピン    |
|              | ルクセンブルク         |                  | ヴェトナム    |
| 東欧<br>(6か国)  | 旧ソ連 (注)1        | 北米・中南米<br>(4か国)  | マレーシア    |
|              | 旧チェコスロヴァキア (注)2 |                  | アメリカ     |
|              | ハンガリー           |                  | カナダ      |
|              | ブルガリア           |                  | ブラジル     |
|              | ポーランド           | 大洋州<br>(2か国)     | メキシコ     |
|              | ルーマニア           |                  | オーストラリア  |
| アフリカ・中東      | イスラエル           |                  | ニュージーランド |

(注) 1 アルメニア、ウクライナ、ウズベキスタン、キルギス、グルジア、タジキスタン、トルクメニスタン、ベラルーシ、モルドヴァ、ロシアにそれぞれ適用される。

2 スロヴァキア、チェコにそれぞれ適用される。

3 香港、マカオには適用されない。

(出所) 税制調査会「税制調査会関係資料集」(平成13年3月) 76ページにより作成。

法人税率が比較的高い我が国では、こうした手法による節税が今後盛んになるおそれがあった。これを封じるのが「過少資本税制」である。具体的に述べると、日本にある法人（主に外資系企業の子会社など）の外国の親会社に対する負

債の残高（正確には、その事業年度の平均残高）が、その親会社が保有する子会社の資本持ち分の3倍を超える場合、その「3倍を超える部分」に対する利子支払いの損金算入を認めない、というものである。ただし「3倍」という数値については、同種の事業を営む内国法人で事業規模が一致するものなどの借入れ・自己資本比率などを参考に変更できるとした。

我が国では当時、こうした制度がなかったことで、大きな問題が起きたことはなかったようである。それでも、こうした制度を導入することについて、当時の主税局長の濱本英輔は次のように述べている。<sup>1)</sup>

これが、実は大事な道具立ての一つであることはわかっておりましたけれども、日本にはございませんでした。外国では大体出そろっておりました。日本は、おもしろいことに過少資本税制の問題はまだそれほど当時は起こっておりませんでしたので、これだけ面倒な税制改革をいろいろやらなければいけないときに、何でこんなものを今やるのかを中で議論した記憶がございます。国際租税課の人たちは、「今、やっておけば問題は生じないんです。入ってからやると大変です」とこんこんと申しまして、では、実績はないんですけれどもやらせていただくということで突っ込んだわけでございます。その後、これがどういう経過をたどったか、私は詳しく知らないんですけれども、日本で過少資本税制が行われることにつきまして、早過ぎたとか、そういう議論は特に出ませんでしたし、現に、その後、この問題で指摘をされたケースもあるようでございますから、結果的にはよかったのかな。税制改正は、大体、事後に追いかけてやる癖がついておりますけれども、事前にやるのは多少の勇気が要ると感じました。

平成3年度及び平成4年度改正では、これ以外にも国際課税の改正がいくつか行われた。しかし、国際課税の場合は外国あつての法制度という面があり、国内企業に単純に法人税を課税するのとは異なる様々な問題も生じた。移転価格税制については後で触れるが、それ以外に例えば、外国子会社合算税制（タックス・ヘイブン対策税制）の問題があつた。この制度は従来、ある特定の軽課税国を「タックス・ヘイブン」と指定し、日本の親会社が子会社（経済活動の実態がないもの）をその国に設立した場合、その子会社の所得も、本来は日本で稼いだはずの所得が外国子会社の所得とされている、と判断して日本で課税する制度である。しかし、税率を低く設定して外国企業を呼び寄せようと



する諸外国の動きが後を絶たず、一国のうちの一定地域だけ低税率を適用するようなケースも多く見られた。その結果、「タックス・ヘイブン」をいちいち「指定」したのでは処理が追いつかないことから、この平成4年度改正で法人税負担が25%以下の国を「タックス・ヘイブン」とみなす仕組みに改めた。その判定は、外国にある子会社ごとに行うものとされた。しかし、この対応に対し、次のような現象が起きたという。<sup>2)</sup>

シンガポールだったかと思いますがけれども、日本の25%に対しましてシンガポールの法人税率は26%なんです。そういう世界だなと思ってびっくりしたんでございますけれども、追いかけてこといいますか、そういうことが起こる。

経済の国際化はこれ以外にも税制上の様々な問題を引き起こした。濱本は当時議論された、いくつかの事例を述べており、そのうち二つを以下に紹介する。<sup>3)</sup>

外国法人が日本の国内で設けまして会社をたたみますときに、持っていた土地を売りますと税金がかかりますので、ほとんどはそれを現物出資し、見返りに株式を外国法人が取得して、それを持ってかえって、その株式をだれかに売るわけです。それで税金を免れようとする動きが出てまいりました。これなんかもどうしたものかと思いましたがけれども、こうした外国法人に土地の現物出資の特例を認めないしかないというように、いろいろケースに応じまして、必ずしもきれいなやり方になっていないものもありますけれども、局内の知恵者がさまざまな知恵を次々ひねり出してくれたのはとても忘れがたい思い出でございます。

例えば海外に子会社を出し、その子会社が孫会社を出してる。孫会社が納付した外国法人税のうちで、海外孫会社から海外子会社に対して利益の配当が支払われて、さらに子会社から日本の親会社に配当が支払われる場合に、孫会社の分が二重課税になるのではないか。それを排除するためには税額控除を孫会社に及ぼすことによって問題を解決するというのが、当時、実行されたわけでございます。それではひ孫はどうなるんだという問題も、当時、出ておりました。そういうふうに、一つ解決しますと、その線のもう一つ向こうの問題を

どうするのかというところが常につきまとうことでございます。

国際課税は、このように、正に「一つ解決しますと、その線の向こうの問題をどうするのかというところ」であり、いたちごっこの感があった。そうした問題の重要性が高まり、法整備が進められたのが、バブルを経て経済のグローバル化が進んだ平成初期の時代であった。

## (2) 移転価格に関する OECD でのガイドライン策定交渉

平成の初期には、日本とアメリカの間で様々な経済的な摩擦が起きたが、その一つは、昭和50年代から続く日本の対米貿易黒字の問題（日米貿易摩擦）である。日本の市場が規制や商慣行で必要以上に閉鎖的であり、それがアメリカからの製品輸入を抑制させているのではないか、との疑念がアメリカから強く出され続けており、それに対応するための施策が実施された。税制上の対応の一つは、平成2年度税制改正で創設された「製品輸入促進税制」である。この制度は、卸売・小売業者が輸入促進対象商品の輸入を対前年度に比べて1割以上増加させた場合、準備金の積立てといった優遇措置を与えることや、製造業者の場合は輸入対象商品の対基準年に対する輸入増加額の一部を税額控除、又は割増償却として認める、というものである（なお、「製品輸入促進税制」はその後、平成5年度での改正、平成7年の「円高・経済対策」での期限付き拡充などを経て、継続し続けた。）。税制以外にも、日米構造問題協議の結果、内需拡大の視点から、10年間で430兆円の公共投資を行うことや、「大規模小売店舗における小売業の事業活動の調整に関する法律」（昭和48年法律第109号）（以下では、「大規模小売店舗法」と表記することがある。）の改正による規制緩和が行われた。

平成初期に日本が直面したもう一つの対米摩擦は、アメリカの移転価格税制活用による在米の外国子会社への課税強化の問題である。アメリカは当時、巨額の財政赤字を抱えており、税収増への方策の一つとしてこの案が浮上した。在米の外国子会社は米国で得る収入に比べて課税所得が非常に小さいことが、移転価格を利用した過少申告（すなわち、在米の外国子会社が本国の親会社から購入する材料の価格などを不当に高く設定して経費を水増しし、米国で支払う法人税を圧縮させる）の疑いを引き起こした。移転価格税制とはこうした節税行為に対して、親会社などから購入する材料価格を、本来のあるべき価格である

「独立企業間価格」で評価し直した上で課税を行う制度であり、それを強化すべきだ、との論調がアメリカで高まった。外国企業は日本企業だけではないが、当時急激に海外進出を行った日本企業への反発も手伝って、在米の日本企業が狙い撃ちされるケースもあったようである。以下の報道は、ソニーの米国子会社に対する追徴課税の動きと絡めつつ、当時のアメリカの状況をよく伝えている。<sup>4)</sup>

米議員の間で、日系企業を含む在米外資系企業に対し課税を強化すべきだとの声が急速に広がってきた。これまでの日系企業批判、日本脅威論を背景にした主張に加え「増税を考えるより過少申告企業への徴税強化が先決」など増税論議と絡ませる議論が現れ、議員の関心を高めている。一方、政府側は内部資料の提供を通じ議員の批判を後押ししている。外資への課税強化をうたった外国課税平等化法案の今秋成立と、それを受けた歳入庁の徴税強化の可能性が一段と高まってきた。

米下院歳入委員会の監督小委員会（ピックル委員長）は10、12の両日、財務省や内国歳入庁（日本の国税庁に相当）の専門家呼びこの問題で公聴会を開く。それに向け議員の外資批判の動きが相次いでいる。

共和党保守派のヘルムズ上院議員は、ソニーの米現地法人であるソニー・アメリカの元従業員（米国人）が「同社は経理操作をして所得を過少申告している」と同議員らに告発した書簡を公表した。書簡によるとソニー・アメリカは親会社に種々の「サービス料」を払って利益を圧縮。その結果、1988年の売上高は約80億ドルあったのに所得は1000万ドルに過ぎなかったと述べている。

キャンベル、ハンター両下院議員（ともに共和党）は6月末、パネッタ予算委員長に書簡を送り「外資系企業の課税漏れ所得が500億ドル近くある。増税して米国納税者の負担を増やす前に外資系企業への徴税を強化すべきだ」と主張した。「500億ドル近く」の根拠は「87年の外資系企業の売上高6500億ドルに米企業の平均的利益率8%をかけ合わせて得た520億ドルが妥当な利益水準だが、実際の申告所得は56億ドルに過ぎない」というものだ。

また、1992年（平成4年）の大統領選挙に勝利した民主党のクリントンの対日強硬姿勢は、問題を増幅させることとなった。

もっとも、移転価格税制は税収の各国間の分捕り合戦でもある。日本でも昭

和61年に制度が創設されたが、平成3年度改正で課税強化を図り、<sup>5)</sup> その結果、在日外国企業の追徴課税が強化された。当時の新聞はこれを「税金摩擦」と呼び、「国税庁、反撃にでる」という見出しとともに、次のように報じている。<sup>6)</sup>

日本コカ・コーラ約150億円、AIU 保険日本支社約20億円、日本チバガイギー約57億円、ヘキストジャパン約30億円、プロクター・アンド・ギャンブル (P&G) 日本支店約9億円——。今年になって国税庁が移転価格税制を適用し、追徴課税したことが明らかになった主な在日外資系企業と、その税額だ。

80年代半ば以降、米国の税務当局、内国歳入庁 (IRS) は移転価格税制を駆使して日系企業へ課税攻勢をかけてきたが、ここに来て「日本の国税庁も逆襲に転じた」と断言する公認会計士は多い。

こうした見方に対し、国税庁は「内外無差別という課税の大原則は踏み外していない」(浜中秀一郎国税審議官)と反論する。しかし、その国税庁が93事務年度(93年7月—94年6月)に外資系企業に指摘した所得の海外移転は、日本コカ・コーラなど10社の合計で約700億円。日本は移転価格税制を86年に導入したが、実質的にこれを適用した92事務年度までの6年間の実績(約50社に500億円)を大きく上回る額だ。

こうした中で大きな問題となったのが、1992年(平成4年)1月にアメリカが打ち出した移転価格税制に関する米財務省規則の改正案であった。この改正案では、移転価格税制の適用に際して従来の「独立企業間価格」ではなく、「比較対象利益幅 (CPI)」という概念を持ち出すことが示された。すなわち、同業他社などと比較し、利益率が一定幅以上に低い企業は移転価格による節税を行っている判断し、追徴課税を行う制度である。こうした方法については、実際には利益がないにもかかわらず、利益があるものとして課税されることから、日系企業から一斉に反発が上がった。その後、1993年(平成5年)1月に「比較対象利益幅 (CPI)」は「利益比準法 (CPM)」と改称され、移転価格税制を発動する条件の一つに加えられたが、日本にとって、こうした税制は受け入れられるものではなかった。

日本はこの問題を OECD の租税委員会に持ち込み、多国間協議の枠組みでの解決を試みた。日本側とアメリカ側の意見の相違について、当時の主税局長である濱本英輔は次のように述べている。<sup>7)</sup>

アメリカは、…（中略）…自由な競争市場において一定の期間、営業が行われた場合に、営業利益率はいずれは取れんするはずであると。それで、標準以下の営業利益率しか得られない企業の存立は資本市場が許さないはずだという理論なんでございます。それに対しまして、これは極端な仮定のもとでの論理モデルであるところち側としては言いまして、「現実の競争条理をごらんさない。いかにして他社と利益幅を違えるかということで競争しているではないか。いろいろな国の国情もあって、経営の考え方も違って、さまざまな利益水準がそこに存在するもので、それを平均して適用することの危険性はわからないか」としきりに国際租税課でやってくれたわけでございます。

交渉の結果、1995年（平成7年）に OECD で「移転価格ガイドライン」がまとまるが、そこでは日本の主張どおり、従来の独立企業間価格による算定方法に基づくことが確認された。それについて濱本は次のように述べている。少し長いが、当時の交渉状況なども伝える口述であり、引用してみる。<sup>8)</sup>

国際租税課はご承知のように非常に小家族でございます。ほんとうに少人数でやっているわけでございます。とてもあれだけではやりきれないものですから、国税庁の国際業務室とか、調査査察部の調査課とかいうのが一緒になりまして議論をしました。結局、税務調査は、売り上げが幾らで原価が幾らで、それをどういふことで立証して利益幅を算出する。例えば、そば屋ならそば屋の利益幅を算出するときには水道代が幾らだとか、そばの原価が幾らだとかということを綿密に見て監察に行つて、これを抑えることをずっとやってきているわけです。国際課税の世界というのは、そういう意味での今までの国内の税務調査の技法と全く関係ない数学の式だとか、長い間のトレンドとか、そういうものを持ち出してやる話でございますから、調査部といつても、国内のつわものが行きましてもなかなか相手とかみ合わないわけでございます。

どうやってやるのかなと思って当時の苦勞話を聞かせてもらったんですが、例えば OECD の会場などでは、スクリーンがありまして、そのスクリーンに英文で条文案を1条ごとに映し出すんだそうでございます。映し出しまして、これでいいのか、それでは次のページということで確認されたことになるわけでございますので、その条文がそこに映し出されている間に一言、言わなければいけない。日本側は果敢にそれに対して意見を言いまして、日本側の意見が、例えば「この言葉はおかしい。この言葉にかえてくれ」ということが赤で表示

される。そうするとアメリカが、今度は「その文案では文意が曲がっている。文意が通らないから修正するのならこう修正するんだ」と申しますと、今度はそれを青で直すわけです。今度、どちらかに決めなければならないわけですが、そうしたときに、イギリスが、例えばですけれども「今回は日本の意見に賛成する。つまり英語の使い方としてアメリカの使い方はおかしい。英語は、本来、こういうふうにするもの、極端に言えばそうなる」と彼も言っておりますけれども、つまり英語の使い方として、次に述べるような表現が日本の文意に近いし、アメリカの文案では別の概念が含まれてしまうから問題であるということで、イギリスがイギリスの英語でそれを直す。そして、そこへ落ち着することも何度もあったようでございます。

幾度となくパリに出かけていきまして、こうした論議を繰り返して協議を前進させてくれたわけですが、やっているうちに、ちゃんとしたことを言う国と少し無理のある発言が多い国というのは、みんなが見ておりますので、日本の信用はだんだん上がっていったと聞いております。もちろん、譲歩もありましたけれども、いろいろな工夫もありました。

国際租税課長は、今もそうかもしれませんけれども、自分の席の電話で直接アメリカやイギリスやドイツやフランスの担当者に電話をして細かい意見の調整をしているようでございますし、アメリカの担当者が会議に行きます前に、わざわざ日本に寄って、日本の国際租税課長とすり合わせをして、あるいは一通りの議論をしてから会議に臨んでいくということも、当時、ございました。日本の国際租税課の位置がそういうものになったと聞かされて、私も大変うれしかったことがあります。

その後 OECD は、国際課税における国際的な協力体制の確認や協議を行う場として重要性を増していった。例えば、タックス・ヘイブンの増加が有害な税の引下げ競争を引き起こす原因となっている、として1996年（平成8年）に OECD の租税委員会に租税競争プロジェクトが設置されたが、日本はフランスとともにその共同議長国を務めた。1996年（平成8年）のリヨン・サミットや翌1997年（平成9年）のデンバー・サミットで、この問題は首脳声明などの一項目として取り上げられるなど、注目を集める問題となった。そして、1998年（平成10年）4月には日仏が中心となって取りまとめた「有害な税の競争」報告書が OECD 閣僚理事会に提出されたが、<sup>9)</sup> そこでは、タックス・ヘイブン



の定義やそれに対処するための国際協力の重要性などが述べられている。その後も、インターネット普及で増加する「電子商取引」の課税上の問題に関する議論がOECDの租税委員会で行われるなど、経済のグローバル化と共に一国や二国間ではなく多国間による協力の枠組みはますます重要になっている。

### (3) 平成12年の政府税制調査会による中期答申による論点整理

先に述べたように、我が国では国際課税制度の枠組みは平成4年度改正ではほぼ完成し、その後、本書の対象範囲である平成12年度まで大きな改正は行われなかった。しかし、経済のグローバル化は一層進展したため、当然のことながら問題の重要性はますます高まっている。例えば、パートナーシップという「新たな」事業形態に対する課税上の取扱いが各国間で異なることを利用した、国際的な租税回避の問題が注目を浴びている。一方、タックス・ヘイブンを活用した脱税・節税は巧妙化し、更に深刻になっている。そうした問題に対し、国内法の整備が必要なのは当然であるが、加えてOECDを中心とした国際協調の枠組みが特に重要となっている。

それらの課題について、本書が扱う最終年である平成12年夏に発表された政府税制調査会の中期答申「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—」が取りまとめを行っている。以下では、その「要約」部分を掲げて、国際課税に関する記述を終わることとする。<sup>10)</sup>

## ⑤ 国際課税

### (国際課税の意義)

- 国境を超える経済活動に対する課税、すなわち国際課税の問題の中心は、他国の課税権との競合を調整（国際的な二重課税を排除）しつつ、一方で課税の空白を防止することにより、自国の課税権を確保することにあります。近年の経済活動の国際化等を背景に国際課税の問題がますます重要な課題となってきています。

### (外国法人課税)

- 企業の事業形態の多様化を踏まえ、外国の多様な事業体の取扱いを含めた法人課税の対象について活動の内容などの実質的な基準により判断する税法上の認識ルールを作ることなどについて検討することが必要と考えます。



(二重課税の排除)

- 企業の外国での活動の多様化を踏まえ、外国税額控除の対象となる外国の税について明確化することが求められています。また、開発途上国との間の租税条約で認められることがある「みなし外国税額控除」については、課税の公平性といった基本原則などの観点から縮減・廃止に努めていかなければなりません。

(課税ベースの国家間調整)

- 企業の組織形態が多様化している中で、企業グループの国際的取引に係る各国の課税権の調整がますます重要になってきています。この点については、国内法上、移転価格税制などの仕組みが設けられ、租税条約に基づく相互協議やOECDにおける国際的なルール作りも行われています。移転価格税制については、サービスや無体財産に係る取引の急速な増加などに伴い、独立企業間価格の算定のあり方などの課題が生じており、適切かつ機敏に対応していくことが重要です。

(租税回避への対応)

- 国際化や情報化の進展は租税回避が行われる可能性を飛躍的に増加させていると考えられ、タックス・ヘイブン税制等の活用や執行当局による資料情報に対するアクセスの確保が一層重要になってきています。

(有害な税の競争への対応)

- 金融やサービスなどのいわゆる「足の速い」経済活動を外国から誘致するために税制上の優遇措置を設けることが、先進国も含めて国際的に広く行われることになれば、世界的な規模で課税ベースが浸食されるとともに、「足の遅い」労働や消費の税負担が相対的に重くなり税の公平性・中立性が著しく損なわれるおそれがあります。このような「有害な税の競争」への対応については、OECD等による国際的な取組みが重要です。

(国際的協調の必要性)

- 国際課税の問題への対処に当たっては、執行面も含めてOECD等を通じた国際的な協調の必要性が一層強く認識されるようになってきており、わが国としてもこれまでどおり国際的な議論に積極的に参加すべきです。

〔注〕

- 1) 濱本英輔・元主税局長口述記録。
- 2) 同上。

- 3) 同上。
- 4) 『日本経済新聞』平成2年7月7日朝刊。
- 5) 具体的な改正内容は以下である。従来は移転価格に関する税務調査の期間を過去3年間としていたところ、これを過去6年間に改め、課税強化を図った。
- 6) 『日経産業新聞』平成6年12月1日。
- 7) 濱本英輔・元主税局長口述記録。
- 8) 同上。
- 9) その報告書の概要は、『ファイナンス』平成10年7月号などに掲載されている。
- 10) 税制調査会「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—」要約（平成12年7月）36-37ページ。

## 5 公益法人課税

本節の最後に公益法人に対する課税問題について述べる。「公益法人」とは、大まかに述べると、宗教法人や社会福祉法人など「公益的」な事業を担う法人であり、営利企業とは異なるという理由から税制上の優遇措置が与えられてきた。しかし、その優遇措置が非常に大きいことから、それが制度の濫用につながっているとの指摘も多く、本書が扱う平成の時代を通じて、その在り方が議論され続けた。以下では、平成12年度までの期間にわたり、その過程を振り返っておく。

税法上「公益法人等」に分類される法人は、平成6年の制度では「民法34条法人」（学術、慈善その他公益に関する社団・財団の法人）のほかに学校法人や社会福祉法人、宗教法人など、約25万件であった（当時、「公益法人等」に認定されるには、所管官庁の認可が必要であった。）<sup>1)</sup> 平成初期の新聞報道をみると、公益法人について当時、次の二つの問題が指摘されたようである。一つは官公庁や地方自治体による、いわゆる「天下り法人」の増加であり、もう一つが、先に触れた公益法人等に適用される税制上の手厚い優遇措置（詳細は後述）や、宗教法人などのずさんな経理による脱税など、税の不公平にまつわる問題である。以下で扱うのは、このうちの後者の問題である。

公益法人課税について一連の改正経緯を先にまとめておくと、そのきっかけは、細川内閣による平成6年度税制改正であった。「直間比率の是正」を目指したこの年の税制改正では、改革への国民の批判をかわすために「不公平税制の是正」が重要なポイントとなり、その際、かねてから問題となっていた公益

法人への優遇税制見直しが論点となった。その後も、平成7年3月のオウム真理教による地下鉄サリン事件を契機に宗教法人等への課税強化論が高まって平成8年度に再度、改正がなされ、更にその直後の法人税抜本改革（平成8年以降本格化。これについては第3章で扱う。）でも議論の対象となる。ただし、結果的に一連の改正は小粒にとどまり、問題は大きく改善することなく平成12年度を迎えている。

一方、公益法人の課税問題は、平成10年ごろより少し異なる立場からも注目された。すなわち、平成7年1月の阪神・淡路大震災の復興支援で市民団体の役割が見直され、そうした団体に法人格を与える制度（「特定非営利活動促進法」）（平成10年法律第7号）（以下では、「NPO法」と表記することがある。）が整えられ、それに税制上の優遇措置（寄附控除の在り方）を与えることが検討された。このように、公益法人課税の在り方は平成6年以降、頻繁に議論の土俵に上げられることとなった。

### （1）公益法人課税の概要と平成6年度以降の優遇措置の見直し議論

最初に平成初期の公益法人等に対する課税制度を概観すると、次のようになる。まず、法律上定められた33の収益事業（物品や不動産販売などの営利事業。表2-4-6に一覧を示した）以外は、原則として法人税は非課税とされた。また、収益事業に適用される税率も27%と、普通法人の37.5%、中小法人の28%より軽減され、更に、その金融資産収益も収益事業に属するもののみが課税対象とされた。そしてもう一点、公益法人に認められる寄附金の損金算入限度額が、収益事業から生ずる所得の30%（学校法人等の場合は50%と200万円の多い方）と、普通法人に比べると大きく設定された。<sup>2)</sup> この寄附金限度額が重要となった理由は、公益法人が収益事業から（自らが実施する）公益事業に支出を行った場合、それを寄附とみなして損金に算入できる制度（「みなし寄附金制度」）が存在し、収益事業への課税が更に軽減されたからである。

このように、課税所得となる収益事業の範囲が限定された上に、その税率が低く、更に金融収益への特典や「みなし寄附金制度」が存在する、という手厚い優遇措置が存在したが、問題はそれだけではなかった。すなわち、宗教法人などを中心に、ずさんな経理処理などによる脱税の実態が頻繁に報道され、問題を増幅していた。例えば、非課税である公益事業からの所得と課税対象とな

表 2-4-6 収益事業の範囲

| 収  |              | 益 事 業 |                                                                                                                                      |
|----|--------------|-------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1  | 物品販売業        | 21    | 鉱 業                                                                                                                                  |
| 2  | 不動産販売業       | 22    | 土石採取業                                                                                                                                |
| 3  | 金銭貸付業        | 23    | 浴 場 業                                                                                                                                |
| 4  | 物品貸付業        | 24    | 理 容 業                                                                                                                                |
| 5  | 不動産貸付業       | 25    | 美 容 業                                                                                                                                |
| 6  | 製 造 業        | 26    | 興 行 業                                                                                                                                |
| 7  | 通 信 業        | 27    | 遊技所業                                                                                                                                 |
| 8  | 運 送 業        | 28    | 遊覧所業                                                                                                                                 |
| 9  | 倉 庫 業        | 29    | 医療保険業                                                                                                                                |
| 10 | 請 負 業        | 30    | 洋裁、和裁、着物着付け、編物、手芸、料理、理容、美容、茶道、生花、演劇、演芸、舞踊、舞踏、音楽、絵画、書道、写真、工芸、デザイン（レタリングを含む。）、自動車操縦若しくは小型船舶の操縦（技芸）の教授又は入試、補習のための学力の教授若しくは公開模擬学力試験を行う事業 |
| 11 | 印 刷 業        |       |                                                                                                                                      |
| 12 | 出 版 業        |       |                                                                                                                                      |
| 13 | 写 真 業        |       |                                                                                                                                      |
| 14 | 席 貸 業        |       |                                                                                                                                      |
| 15 | 旅 館 業        |       |                                                                                                                                      |
| 16 | 料理店業その他の飲食店業 |       |                                                                                                                                      |
| 17 | 周 旋 業        | 31    |                                                                                                                                      |
| 18 | 代 理 業        | 32    |                                                                                                                                      |
| 19 | 仲 立 業        | 33    |                                                                                                                                      |
| 20 | 問 屋 業        |       | 無体財産権の提供等を行う事業                                                                                                                       |

（出所）税制調査会「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—」（平成12年7月）188ページ。

る収益事業からの所得の区別がずさんであったり、<sup>3)</sup> ほかにも住職や理事にヤミ給与を配るという悪質な脱税が後を絶たなかったようである。実際、平成5年10月の新聞報道によると、<sup>4)</sup> 全国約25万の公益法人のうち、課税対象となる収益事業を営んでいた法人（2万強）の一部（約1100）を税務調査したところ、約3分の2、特に、宗教法人については8割以上から申告漏れが見つかったという。こうした報道を通じて、公益法人への課税上の優遇処置に対する不満も高まっていった。

一方、平成5年夏に成立した非自民・非共産の細川連立政権は（「第2節 所得税その1」で説明したように）「直間比率是正」による税制改革を目指したが、そうした改革への国民の批判をかわすために、不公平税制の是正を重要な課題に掲げた。その対応の一つとして、かねてより指摘されていた公益法人の優遇税制の見直しが浮上することとなった。

もっとも、この年に実施された改正は決して抜本的と言えるものではなかった。宗教法人等は政党の有力な支持団体であるケースが多く、その結果、課税対象となる収益事業の範囲拡大や金融資産収益の課税強化といった、大きな改正にはなかなか踏み込みにくい事情があったようである。<sup>5)</sup>当初は、収益事業に対する法人税率を27%から中小法人並みの28%にする改革が検討されたが、少子高齢化を迎えて経営が厳しくなる学校法人への増税を避けるという理由から見送られた。<sup>6)</sup>その結果、公益法人の寄附金の損金限度額を、収益事業による所得の30%から27%に引き下げる（ただし、学校法人の損金限度額は従来制度のままとする）、という小粒な改正にとどまることとなった。

なお、先に述べたように、この平成6年度税制改正では「不公平税制の是正措置」が論点となったが、その際に実施されたほかの改正についても、ここで簡単に述べておく。具体的には企業の使途秘匿金に対する課税強化と、中小企業における交際費課税の見直しの2点である。まず、使途秘匿金の課税強化は、当時頻発したゼネコン汚職をきっかけとした社会的批判を受けたものであり、細川内閣で大きな議論となった政治改革とも絡む問題であった。改正によって、（使途秘匿金につながりやすい）企業の使途不明金に対し、通常の法人税率37.5%に、更に40%の税率を上乗せする制度が創設された。

一方、交際費課税の強化は赤字法人の課税強化の一環であり、中小企業に認められる交際費の損金算入措置を縮小するものである。それまでの制度では、資本金5000万円以下の企業には年300万円（資本金1000万円以下は400万円）までの交際費の全額損金算入が認められたが、改正によって、そのうちの10%が損金不算入となった。なお、この交際費の損金不算入比率は、平成10年度の法人税抜本改革（第3章で扱う）で再度、20%に引き上げられている。

再び、公益法人に話を戻すと、平成6年度改正後も優遇措置は残ったため、この問題はその後も論点であり続けることになる。特に、平成7年3月にオウム真理教による地下鉄サリン事件をきっかけに、「宗教法人法」(昭和26年法律第126号)の改正がなされ、それとともに、公益法人課税制度の見直し議論が再度高まることになった(平成8年度税制改正)。当時の状況について主税局長であった薄井信明は、オウム真理教の問題が宗教法人、更には公益法人全体の課税制度の見直しに及ぶことの難しさを強調しており、そのコメントは第1章で既に引用した。<sup>7)</sup>

政府税制調査会の「平成8年度の税制改正に関する答申」は、改正の方向を次のように述べている。<sup>8)</sup>

① 公益法人等に対する課税

- (i) 社団・財団法人、学校法人、社会福祉法人、宗教法人等の公益法人等については、一般法人の事業と競合する収益事業に対して法人税が課税されるが、その際、軽減税率や寄附金の損金算入限度額の特例が適用される。

…（中略）…

公益法人等に対する課税については、今後とも、軽減税率、収益事業の範囲、金融資産収益に対する課税のあり方、寄附金の損金算入限度額の特例、収支報告書の提出といった諸点について、その活動実態等を踏まえて検討を加え、できる限り、適正化を図る必要がある。

- (ii) 一部の公益法人等の活動について世論の批判があるが、当調査会としては、各公益法人等が課税上の特典を享受していることを十分自覚するとともに、主務官庁が適時適切にその業務運営等の適正化を図ることを強く期待したい。

このように、答申は収益事業の範囲や金融資産収益など、課税ベースの見直しに踏み込んだ指摘を行っている。しかし、結局この年の改正でも、先の平成6年度改正と同様に「みなし寄附金制度」の損金限度額の引下げ（収益事業による所得の27%から20%に引き下げた。ただし、学校法人の限度額はそのままとされた。）にとどまり、課税ベースや税率の見直しに踏み込んだ大きな改正はなされなかった。

こうした経緯を反映し、平成8年ごろより本格化する法人税抜本改革で、この問題は再び論点となる。第3章で詳しく述べるように「法人課税小委員会報告」（平成8年11月）は、法人税全体の課税ベースの見直しに関する38の具体的な論点を掲げたが、公益法人の問題もその一つに挙げられた。しかし、これを受けて法人税の抜本改革が行われた平成10年度税制改正でも、公益法人に関する課税ベース見直しはなされなかった。むしろ、普通法人の税率引下げと併せて、公益法人等の税率が27%から25%に下げられ、更に、翌平成11年の「恒久的な減税」（第3章を参照のこと）で、それは22%（中小法人と同じ税率）に下げられた。表2-4-7には、平成12年時点における公益法人課税制度の概要を示し



表 2-4-7 公益法人等に対する法人税の課税制度の概要（平成12年）

|                    |                                                                                                       |
|--------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 課 税 対 象            | 収益事業から生ずる所得に対してのみ課税される。<br>(注) 収益事業の範囲は、物品販売業等33事業を政令で規定                                              |
| 適 用 税 率            | 22%の軽減税率 [普通法人の基本税率：30%]                                                                              |
| 寄附金に係る特例           | 公益法人等の寄附金の損金算入限度額は、収益事業から生ずる所得の20%（学校法人、専修学校を設置する準学校法人、社会福祉法人及び更生保護法人については50%と年 200万円のいずれか多い額）とされている。 |
| みなし寄附金             | 収益事業部門から非収益事業部門への支出は、寄附金とみなすものとされる。                                                                   |
| 金融資産収益<br>(利子・配当等) | 収益事業部門から生じるもののみ課税される。                                                                                 |

(出所) 税制調査会「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—」(平成12年7月) 188ページ。

ている。税率の引下げは法人税改革の一連の流れを受けたものであるが、当時の法人税改革のもう一つの論点であった課税ベースの見直しはなされず、問題はその後に残り続けることとなった。

## (2) 特定非営利活動法人（認定 NPO 法人）への税制優遇（寄附金控除）について

公益法人課税の問題はその後、少し異なる方向からも注目を浴びた。すなわち、市民団体によるボランティア活動の重要性が高まったにも関わらず、その法整備が遅れていたことから、そうした団体にきちんとした法人格を与え、更に税制上の優遇措置を適用して、その活動を促進すべきだ、との機運が高まった。その結果、平成10年12月に「特定非営利活動促進法」が施行され、その2年後の平成13年度税制改正で、そうしたNPO法人のうち基準を満たすもの（認定NPO法人）に税制上の優遇措置を適用することとなった。すなわち、認定NPO法人を寄附金控除の対象とし、それに対する寄附額の損金算入（所得税の場合は所得控除）を認める（いわゆる「寄附金税制」の拡充）制度である。平成13年度改正は本書の対象範囲を超えるが、以下では改正議論の流れの中でその内容についても説明する。

市民団体などのボランティア活動が注目を浴びたきっかけは、平成7年1月



に発生した阪神・淡路大震災の復興支援活動であった。当時、多くのボランティア活動団体が現地に入り、支援活動に積極的に携わったことが報道され、その存在が広く知られるようになった。新聞報道によると、全国にそうした団体が約6万あるとされた。<sup>9)</sup>

一方で、そうした出来事を通じて、ボランティアを取り巻く制度の不備も明らかになった。当時の制度では、公益法人になるためには所管官庁の認可が必要であり、宗教や教育・社会福祉と直接的に関係をもたない市民団体が公益法人となることは難しかったため、大半は任意団体として活動を行っていた。しかし、法人格がないと事務所を借りる際にも不便が生じるなど活動が阻害されることが多く、そうした団体への新たな法人格適用などを定めた法整備を行うべきだ、との声が高まった。また、アメリカなどでは、そうした団体への寄附に対し所得控除を認めるなどの優遇措置が存在しており、日本でもボランティア団体への寄附行為を活発化させるために、そうした寄附金控除を強化すべきだ、との指摘がなされた。

ただし一方で、これまで述べてきたように、公益法人への優遇措置に対する批判も強く、優遇措置の拡大が節税・脱税の温床になり、新たな不公平を生じる可能性も指摘された。そのため、政府はそうした優遇措置を大きく拡張することに慎重であった。その後平成10年12月に、市民団体に「特定非営利活動(NPO) 法人」格を与える(都道府県知事の認証が必要)ことを柱とする「特定非営利活動促進法」が施行されるが、その際にも税制上の優遇措置(寄附金への優遇措置)を認めることはせず、その後の状況を見極めた上で、再度検討することとなった。

なお、このときに法制化されたNPO法人に対する法人税制度について簡単に述べると、それは「人格のない社団」(例えば、町内会や政党要件を満たさない政治団体など)と同等の扱いが適用された。すなわち、法人税が課されるのは33種の収益事業のみとし、公益事業は非課税、金融資産収益も公益事業に係る分は非課税(この点は公益法人と同じ)とされたが、税率や「みなし寄附金」など、公益法人に認められるそのほかの優遇処置は一切適用されなかった(ただし、税率は中小法人と同様に扱われ、所得800万円までは軽減税率が適用される)。その上で議論の焦点となったのは、NPO法人への寄附に寄附金控除を認めるかどうかであり、これに関して、平成10年3月に「NPO法」が国会で可決さ

れた際、次のような附帯決議がつけられた。<sup>10)</sup>

特定非営利活動の健全な発展に資するため、次の事項について、それぞれ所要の措置を講ずるものとする。

②、特定非営利活動法人に関し、その活動の実態等を踏まえつつ、特定非営利活動の推進及び支援のための税制等を含めた制度の見直しについて、この法律の施行の日から起算して2年以内に検討し、結論を得るものとする

こと。  
(①、③、④、⑤は省略)

こうした附帯決議を踏まえ、この問題は2年後である平成13年度税制改正で一定の決着をみるが、次にその内容を説明する。まず、当時の寄附金税制の内容をごく簡単に述べると、国・地方公共団体や学校法人・社会福祉法人等の特定公益増進法人に寄附を行った場合、一定限度額内でそれを損金算入（法人の場合）若しくは所得控除（個人の場合）することを認める制度である（表2-4-8に、この平成13年度税制改正後の寄附金税制の概要を示した）。当時の論点はNPO法人をその対象に含めるかどうかであったが、当時「正直言って疑問のある

表 2-4-8 公益活動等に対する寄附金

| 寄附の<br>区分          | 国・地方公共団体<br>に対する寄附金                     | 指定寄附金                                                           | 特定公益増進法人<br>に対する寄附金                                                                           | 認定 NPO 法人<br>に対する寄附金                                                  |
|--------------------|-----------------------------------------|-----------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------|
| 寄附をした者の税制<br>上の取扱い | 〔・国公立学校<br>・国公立図書館 など〕                  | 〔・国宝の修復<br>・学校の建設、教育研<br>究費用<br>・オリンピックの開催<br>費用<br>・赤い羽根募金 など〕 | 〔・日本育英会などの特<br>殊法人<br>・公益法人のうち、科<br>学技術の試験研究や<br>学生に対する学資の<br>支給を行うもの<br>・学校法人<br>・社会福祉法人 など〕 | 〔特定非営利活動を行<br>う法人（NPO 法人）<br>のうち一定の要件を満<br>たすものとして国税庁長<br>官の認定を受けたもの〕 |
| 所 得 税              | 「寄附金（※）－ 1 万円」を所得から控除                   |                                                                 |                                                                                               | ※ 所得金額の25%を限度                                                         |
| 法 人 税              | 全額損金算入                                  |                                                                 |                                                                                               | 一般の寄附金（注）とは別に、以下を限度として損金算入<br>（所得金額の2.5%＋資本等の金額の0.25%）× 1/2           |
| 相 続 税              | 国、一定の公益法人、認定 NPO 法人等に寄附した相続財産は、原則として非課税 |                                                                 |                                                                                               |                                                                       |

（注）1 一般の寄附金とは、法人の支出する寄附金のうち、国等に対する寄附金、指定寄附金、特定公益増進法人及び認定NPO法人に対する寄附金以外のもので（所得金額の2.5％＋資本等の金額の0.25％）×1/2を限度として損金算入される。

2 被相続人が遺言により公益法人、NPO法人に寄附した財産については、原則として相続税は課税されない。

（出所）税制調査会基礎問題小委員会資料（平成14年10月）。

表 2-4-9 認定 NPO 法人の要件（概要）

|       |
|-------|
| 基本的事項 |
|-------|

- 適切な情報公開
  - ・ 収入源に関する事項
  - ・ 取引に関する事項
  - ・ 寄附金の募集に関する事項
  - ・ 報酬・給与に関する事項 等
- 事業内容の適正性
  - ・ 宗教活動、政治活動を行わないこと
  - ・ 役員、社員、従業員、寄附者などの特定の者に特別な利益を与えないこと 等
- 運営組織の適正性
  - ・ 役員や社員のうちにその親族等が占める割合が一定割合以下であること 等
- 経理の適正性
  - ・ 適正な記帳や帳簿書類の保存が行われていること 等
- 相当な業績の持続可能性
- 所轄庁の「法令等に違反する疑いがあると認められる相当な理由がない」旨の証明
- 法令等に違反する事実、不正の行為の事実がないこと

|                  |
|------------------|
| 広く一般からの支援を受けているか |
|------------------|

- 多くの者から一定以上の寄附金や助成金を受け入れていること

|                     |
|---------------------|
| 広く一般を対象とした活動を行っているか |
|---------------------|

- 事業活動や受益者が広範にわたっていること
- 会員相互の親睦、意見交換や会員に対するサービスの提供を行うものでないこと 等

|                         |
|-------------------------|
| その他国税で支援する対象としてふさわしい活動か |
|-------------------------|

- 特定の物や特定の者に着目した活動でないこと
- 特定の者に対し、その者の意に反した作為又は不作為を求める活動でないこと 等

（出所）『改正税法のすべて』（平成13年版）11ページ。

NPO もたくさんある」との見方が出され、<sup>11)</sup> 結局、NPO 法人全体をその対象に含めることは見送り、国税庁長官が認定した「一定の条件」を満たす「認定 NPO 法人」だけをその対象とすることとなった。「一定の条件」の具体的な内容は『改正税法のすべて』（平成13年版）などに記されており、詳細は省くが、その概要は表2-4-9に示している。すなわち、情報公開や事業内容・経理などが適正に行われていることに加え、寄附が広く一般からなされていることなどがその条件であり、極めておおまかに言えば、「活動が相当の公益性を満たしていると考えられる」NPO に対象を限定した、ということである。

もつとも、こうした認定制限の結果、税制上の優遇を受ける認定NPOの数は大きく増えず（例えば平成22年2月時点で認定NPOの数は116とNPO法人の0.3%に過ぎない）、<sup>12)</sup> この後、対象範囲拡大を求める声も出ることになる。その後民主党政権が寄附金控除の在り方の見直しを提起するなど、この問題も、公益法人課税の問題と同様に、その後に議論の余地を残すこととなった。

〔注〕

- 1) 税制調査会「税制調査会関係資料集」（平成6年度税制改正）591ページ。
- 2) 普通法人の場合、寄附金の損金算入限度額は以下とされた。  

$$\text{損金算入限度額} = (\text{資本等の金額} \times 0.0025 + \text{所得金額} \times 0.025) \times 1/2$$
- 3) 例えば、おみくじやお札の販売は公益事業で非課税、絵はがきやろうそくの販売は収益事業として課税、などと分類されている。
- 4) 『日本経済新聞』平成5年10月16日朝刊。
- 5) こうした背景を示唆する報道が『日本経済新聞』平成6年1月23日朝刊などでなされている。
- 6) 『日本経済新聞』平成6年1月23日朝刊。
- 7) 薄井信明・元主税局長口述記録。
- 8) 税制調査会「平成8年度の税制改正に関する答申」（平成7年12月）15ページ。
- 9) 『日本経済新聞』平成7年4月23日朝刊は、全国余暇行政研究協議会の集計として、約6万という数字を挙げている。
- 10) 「衆議院内閣委員会議事録」（平成10年3月17日）。
- 11) 『日本経済新聞』平成12年5月23日朝刊で引用された経済企画庁担当者の発言。
- 12) 「税制調査会市民公益税制プロジェクト・チーム第4回会合資料」（平成22年2月24日）。

## 第5節 消費税その1

### 1 政策決定過程

中曽根・竹下両内閣の下でシャープ勧告以来の抜本的税制改革が行われ、昭和63年12月24日に税制改革関連6法案が成立、平成元年4月より消費税が導入されることが決まった。消費税は原則すべての財・サービス取引を課税対象とし、消費全般に広く負担を求める間接税であり、同様の税（付加価値税）はヨーロッパで既に導入されていた。我が国の間接税はそれまで、物品税など個別品目ごとに課税を行う方式をとっていたが、税制改革でそれらは廃止、<sup>1)</sup> 課税ベースの広い消費税に改められた。しかし、消費税に対する国民の反発は強く、その後の道のりは困難なものとなる。その結果、消費税改革は、第2章で扱う平成元年度から平成7年度税制改正までを通じて、税制改革の中心論題であり続けた。次の2以降でその過程を詳しく論じるが、以下でその概略を簡単に説明しておく。

まず、導入された消費税の仕組みを簡単に示すと、表2-5-1のようになる。課税の累積が生じない「前段階税額控除方式」の税であり、税率は3%（普通乗用車は3年間に限り6%）であった。ただし、「付加価値への課税」という点から課税除外とされるべき10品目（土地など）と、輸出取引は免税とされ、事業者による申告・納付は年2回（少額納税者は年1回）とされた。

その中で、消費税の最大の特徴の一つは、中小事業者に対する手厚い優遇措置であった。具体的には、第一に前々年<sup>2)</sup> の課税売上高が3000万円以下の事業者は消費税の納税を免除されたこと（事業者免税点制度）、第二にその年の課税売上高が6000万円以下の事業者には、限界控除制度による課税軽減（本来納付すべき消費税額から〔本来納付すべき税額×(6000万円－課税売上高)/3000万円〕を控除する）が認められたこと、第三に前々年の課税売上高が年間5億円以下の事業者には選択制の下で簡易課税制度の適用が認められたことである。限界控除制度は少し複雑であるが、課税軽減効果を図示すると図2-5-1のようになる。また、簡易課税制度とは、売上に係る税額の80%（卸売業は90%）相当額を仕

表 2-5-1 消費税の基本的仕組み

- 
- 事業者による財貨・サービスの販売、提供の各段階の売上げに課税
  - 課税の累積を排除するため、事業者の売上げに係る税額から仕入れに係る税額を控除  
〔帳簿上の記録又は納品書・請求書等の書類に基づき控除  
〔非課税売上げ5%超の場合は個別対応方式又は比例配分方式により控除税額を計算〕〕
  - 非課税取引等
    - ・輸取出引
    - ・消費に負担を求める税としての性格上課税対象とならないもの等
    - 〔土地の譲渡・貸付け、有価証券等の譲渡、支払手段の譲渡・両替、貸付金等の利子・保険料等、車馬券・宝くじの譲渡、郵便切手・印紙等、国際郵便為替・国際郵便振替・外国為替取引、住民票・戸籍附票に係る証明手数料等、医療保険各法等に基づく医療等、第一種社会福祉事業・保育所・助産所、一条学校・専修学校・各種学校（1年以上）等の授業料・入学検定料〕
  - 税率 3%（普通乗用車等については、3年間6%）
  - 申告、納付 年2回（課税期間1年又は1事業年度、中間申告・納付あり）  
少額納税者は年1回
  - 中小事業者の納税事務負担等に配慮して、売上げのみから税額を計算する簡易課税制度を設ける。  
(年間課税売上高5億円以下。みなし仕入れ率 卸売業者90%、その他80%)
  - 小規模事業者の事務負担等に配慮し、事業者免税点制度を設ける。  
(年間課税売上高3,000万円以下)  
なお、課税の影響を緩和するため、納付税額の全部又は一部を軽減する限界控除制度を設ける。  
(年間課税売上高6,000万円以下)
  - 適用期日 平成元年4月1日から適用
  - 経過措置 公布日前の契約に係る請負等、前売の旅客運賃・入場料金等
- 

（出所）石弘光『現代税制改革史』（平成20年、東洋経済新報社）420ページにより作成。

入れに係る税額とみなして（これを「みなし仕入れ率」という）控除できる制度だが、「みなし仕入れ率」が高く設定されたため、その税負担軽減につながった。中小事業者は消費税の転嫁が困難で事務処理能力にも限界があるため、これらの措置で税額計算を簡素化するとともに、負担を軽減し執行を円滑化させることが目的であった。

消費税のもう一つの特徴は、仕入税額控除の方法に関してヨーロッパの付加価値税で用いられている「インボイス方式（税額票方式）」を採用せず、取引を帳簿で管理する「帳簿方式」を採用したことである。これによって、事業者は個別取引ごとに税額が記載されたインボイス（税額票）を用いて仕入税額を計算するのではなく、帳簿で管理した仕入れの総額に3%をかけて仕入税額の総





えたのはそれなりに評価しえよう。だがインボイスがない点、さらに小規模事業者の特例として限界控除制度を新設した点、あるいは外税か内税かを裁量制にした点など、多くの問題を抱えての出発とならざるをえなかった。

一方で、財・サービス取引全般に幅広く税をかける消費税への国民の反発も極めて強かった。まず、導入直後の参議院議員選挙（平成元年夏）で消費税反対を訴えた社会党が躍進、自民党が過半数割れの敗北を喫し、消費税の廃止が大幅見直しは必至、という状況に陥る。それを何とか乗り切った後、今度は非自民・非共産の連立8党派による細川内閣（平成5年8月に成立）の下で、少子高齢化時代の安定財源の確保を目的とした「国民福祉税」導入による実質的な消費税増税が検討されるが、国民の強い反発を招き、即座に改革案が撤回される。結局、細川内閣の後を受けた羽田内閣、更にその後の自社さ連立村山内閣の議論を経て、平成6年秋に消費税率は3%から5%（地方消費税の1%を含む）に引き上げられることが決まった。ただし、これらの改革を通じて、先に述べたような中小企業の特例措置も少しずつ是正されていく。これに関して、消費税導入時に主税局長を務めた尾崎護は「その後の改正は全部、いい方向に行っているんですね」と述べている。<sup>4)</sup>

図2-5-2は以上で述べた消費税改正の経緯を、簡単にまとめたものである。本書では、このうち消費税導入から平成3年5月の消費税見直し論議決着までをこの第5節で扱い、細川内閣以降の議論を次の第6節で検討する。この第5節の構成を述べると、以下のとおりである。次の2では消費税導入に向けた政府の取組みや導入直後の状況を説明する。我が国で初めて実施する税であったため、その導入に際しては様々な不安や問題が指摘され、政府はその対応に追われた。その準備が功を奏したこともあり、実務面では大きな混乱は発生せず、比較的スムーズに国民生活に定着した。次に3から5では、平成元年の夏から平成3年にかけて行われた消費税の見直し論議を説明する。平成元年の参議院議員選挙で自民党は敗北し、消費税廃止の機運が高まるが、その後の衆議院議員選挙で今度は自民党が安定多数を確保、議論は衆・参両院議員による「税制改革に関する両院協議会」の場に移る。その協議会での議論、更に政府税制調査会での見直し論議などを経て、平成3年春に最終的に消費税の見直し案がまとまった。まず3では、平成元年の参議院議員選挙における自民党敗北から翌

図 2-5-2 消費税制度改正の歩み

| 【創設時】                                                                                            | 【平成3年改正】 | 【平成6年秋の税制改革等】<br>(注) 平成9年4月施行                               |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|-------------------------------------------------------------|
| ①税率：3%-----                                                                                      |          | ▶ 4% (消費税率換算1%相当の<br>地方消費税を合わせると5%)                         |
| ②免税点制度 適用上限3,000万円-----                                                                          |          | 資本金1,000万円以上の新設法人<br>は不適用                                   |
| ③簡易課税制度<br>○適用上限 5億円-----▶ 4億円-----▶ 2億円<br>○みなし仕入率<br>90%、80%の2区分-----▶ 90%、80%、70%、<br>60%の4区分 |          | ▶ 90%、80%、70%、60%、<br>50%の5区分<br>└▶ (不動産業、運輸・通信業、<br>サービス業) |
| ④限界控除制度<br>適用上限6,000万円-----▶ 5,000万円-----▶ 制度の廃止                                                 |          |                                                             |
| ⑤仕入税額控除：帳簿方式-----                                                                                |          | ▶ 請求書等保存方式                                                  |

(出所) 池田篤彦「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—について」  
 (『ファイナンス』平成12年9月号) 32ページ。

平成2年の衆・参両院議員による両院協議会の設置決定までを検討する。続く4では政府税制調査会における見直し議論を総括し、最後に5で、両院協議会での議論を経て、平成3年5月に消費税の見直し案が決定するまでを検討する。

### 〔注〕

- 1) 物品税以外にも、トランプ類税、砂糖消費税、入場税、通行税(以上、国税)、電気税、ガス税及び木材引取税(以上、地方税)が廃止された。
- 2) より正確には「前々年」ではなく、「課税期間の基準期間」であり、個人事業者は前々年、法人事業者は前々期である。簡易課税制度についても同様である。
- 3) 石弘光『現代税制改革史』(平成20年、東洋経済新報社) 425-426ページ。
- 4) 尾崎護・元主税局長口述記録。

## 2 消費税の導入前後における政府の対応について

昭和63年12月24日に税制改革関連6法案が成立し、翌平成元年4月1日より

我が国で消費税が導入されることになった。税制改革関連6法案を巡る国会の混乱に加え、いわゆる「リクルート事件」によって、宮澤蔵相が昭和63年12月9日に辞任、竹下首相もその後の平成元年4月25日に予算成立後の辞任を表明（6月3日に退陣）するなど、当時、政治的に極めて不安定な時期であった。そうした中で、日本でこれまで実施したことがないタイプの税である消費税の導入についても、様々な不安や問題が指摘され、政府はその対応に追われた。そしていよいよ4月1日を迎えるが、事前の準備が功を奏したこともあり、結果的に導入は比較的スムーズに行われた。消費税はその後、野党の廃止要求で政治的に困難な局面を迎えるが、一方で実務面では大きな混乱もなく定着が進むことになる。消費税導入に向けた政府の取組や、導入直後の状況は第1章で議論したが、重要な問題なので、再度ここで扱っておく。

消費税導入を直前に控えた平成元年当時の新聞を見ると、連日、その導入に向けた動きが報道されており、初めて実施される税に対する期待と不安が交錯した様子を見ることができる。例えば、3月6日には「消費税実施まで1か月周知に準備におおわらわ」と題した新聞記事で、国税庁に消費税説明会の講師派遣要望が殺到していることや、レジスター購入が急増していること、税の表示方式を巡る様々な議論などが伝えられている。<sup>1)</sup> また、物品税の廃止で逆に4月以降値下げされる商品について、その売込みに向けた動きなども報道されている。

一方、消費税の実施を直前に控えた行政側の心情は、第1章第3節で既に当時の主税局長であった尾崎護の口述を紹介した。「ほんとうに頭の中は消費税の実施でいっぱい」<sup>2)</sup> という尾崎の言にあるように、当時4月1日に様々な混乱が起こることが予測された。特に中小企業が消費税分の価格転嫁をできないのではないかといった点や便乗値上げの問題は、消費税の円滑な実施のために政府が最も恐れる問題であった。

当時の竹下首相は「消費税の9つの懸念」を示し、これらの問題を解消することが消費税の円滑な実施に向けて必要、との見解を示している「9つの懸念」は第1章で詳しく説明したが、重要な内容なので再度示す。

第一の懸念 逆進的な税体系となり、所得再分配機能を弱めるのではないか。

第二の懸念 結局、中堅所得者の税の不公平感を加重するのではないか。

第三の懸念 所得税のかからない人たちに過重な負担を強いることになるのではないか。

第四の懸念 いわゆる痛税感が少ないことから税率の引上げが容易になされるのではないか。

第五の懸念 物価を引き上げ、インフレが避けられないのではないか。

第六の懸念 商品価格に転嫁できるか。

第七の懸念 新しい税の導入により、事業者の事務負担が極端に重くなるのではないか。

第八の懸念 簡易課税制度、事業者免税点制度などにより、消費者が負担した税が納税されないことになるのではないか。

第九の懸念 地方税等の減収により、地方団体の財政運営に支障が生じるのではないか。

これらの懸念事項に対して、政府は大きく次の二つの対応をとった。第一に、消費税の円滑実施のための予算措置や税制措置である。まず、昭和63年度の補正予算や平成元年度の予算では、その円滑実施のための経費として、1625億円と210億円をそれぞれ計上した。具体的には新税制の広報活動などに加え、中小企業対策や、消費税負担増の影響が大きいとされたお年寄りに対する給付金に係る費用であり、特に給付金は、税制改革関連6法案の採決の際に公明党や民社党と協議の上、決定された項目であった。一方、税制については、中小企業者が購入するレジスターの購入費用の一括損金算入や、消費税導入に伴うコンピューターソフトウェアの開発費用について任意償却を認めるといった特例措置がとられた。また、消費税の執行は9月30日まで弾力的に運営することも確認された。<sup>3)</sup>

政府がとった第二の対応は、竹下首相を本部長とする「新税制実施円滑化推進本部」を平成元年1月10日に立ち上げ、大蔵省や国税庁だけでなく、政府全体で円滑な実施への対応を行ったことである。表2-5-2はその全容を示すが、所管の業界への周知徹底など政府が一体となって問題に取り組んだことが示されている。中でも税負担の円滑な転嫁と便乗値上げの防止は重要とされた。公正取引委員会は6法案が成立した直後の昭和63年12月30日に早々と「「消費税の転嫁と独占禁止法」についての手引き」を発表し、中小企業による税の円滑な転嫁と便乗値上げ防止の点から、暫定措置として消費税の転嫁方法や表示方

法の決定に関するカルテルを認めている。また、消費税導入に伴う価格表示のガイドライン（「消費税導入に伴う価格表示について」）が平成元年2月17日に発表された。こうした様々な取組みについて、尾崎護は次のように述べている。<sup>4)</sup>

いろいろなことを言われている。…（中略）…全くまじめな議論として、物価が上昇するんじゃないかと。あるいは転嫁しようとする、消費税分だけ値切られてしまうんじゃないかと。…（中略）…それから、これで消費に対して非常に悪影響が及ぶのではないかという話。あるいは業者の事務負担が大変で、中小企業がかなわんという話。そういういろいろな声がありまして、そういうものに対して、みんな、対策を講じていったわけです。例えば自動的に計算できるようなレジを買う人に対しての補助金を出すとか、今、私がおります国民生活金融公庫（当時国民金融公庫）で、そういう関係の融資をするとか、いろいろなことを考えて、ほんとうに全省をあげて協力していただいたわけです。

直接的な事業者に対する説明というのは、国税庁が物すごくやってくれました。ちょっと数は忘れましたが、びっくりしてしまうような数の説明会を開いた。何しろ、この間まで主税局長で苦勞していた水野さんが長官でありますから、その熱の入れ方も大変なもので、ほんとうにありとあらゆる事業者に対して説明をするということをしてくれました。そういうようなことをやって、4月1日を迎えたわけであります。

こうしていよいよ4月1日を迎え、消費税は実施に移された。便乗値上げなどに関する問い合わせが導入直後に若干集中したが、それも次第に収まり、大きな混乱は伝えられなかった。導入直後の深夜のコンビニの様子に関する尾崎の口述も既に第1章で紹介した。「「今までのあの騒ぎは一体何だったんだ」という感じでしたが、それと同時に、ほんとうにほっとしたのを覚えています」という言葉が印象的である。また尾崎は翌日の日中の様子も以下のように述べている。<sup>5)</sup>

翌日、夜が明けてから、今度は横山町やら浅草やらに行ってみました。いろいろなところをのぞきまして、浅草で傘を1本買いましたら、その正札のとりの値段なんですね。3%を取らないんです。それで「3%、いいの？」と聞いたんです。そうしたら、その傘屋のおばさんが「これはまだ消費税がつか前

表 2-5-2 新税制実施円滑化のための主な政策スケジュール

|          |                                        | 新税制実施円滑化推進本部<br>◎：実施済又は実施中（平成元年3月17日）                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
|----------|----------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|          |                                        | 内閣・総理府                                                                                                                                               | 大蔵省・国税庁                                                                                                                                                                                                                                                                                     | 通商産業省                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 経済企画庁                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| 12月      | ・税制改革<br>法案成立<br>(24日)<br>・公布<br>(30日) |                                                                                                                                                      |                                                                                                                                                                                                                                                                                             | ◎消費税導入円滑化対策推<br>進本部（本部長：事務次<br>官）の設置（27日）                                                                                                                                                                                                                                                                                | ◎物価担当官会議（消費税<br>転嫁の物価対策及び公共<br>料金等の改定について決<br>定、27日）                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| 1月       |                                        | ◎推進本部設置<br>閣議決定<br>(6日)<br>◎第1回推進本<br>部会合（10日）<br>◎新聞広告<br>(1月～3月)<br>◎一般・女性週<br>刊誌広告<br>(1月～3月)<br>◎テレビ・ラジオ<br>番組<br>(1月～3月)<br>◎ラジオスポッ<br>ト（1月～3月） | ◎相談窓口の設置（国税局<br>及び税務署、税関）<br>(1月～)<br>◎テレビ・ラジオ番組<br>(1月～)<br>◎新聞広告<br>(1月中旬～) 2万4000回<br>◎輸出入業者等への説明会<br>900回（1月～3月）<br>◎業界団体等への通達によ<br>る円滑かつ適正な転嫁の<br>要請<br>◎事業者向けパンフ520万<br>部<br>◎一般向けパンフ400万部<br>◎「消費税の解説」30万部<br>◎詳細な事業者向けパンフ<br>330万部<br>◎事業者向けポスター45万<br>枚<br>◎一般向けポスター（その<br>1）500万枚 | ◎第1回消費税導入円滑化<br>対策推進本部会合<br>(5日)<br>◎独禁法適用除外カルテル<br>に関する説明指導・助言<br>(1月～)<br>◎中小企業関係4団体と総<br>理との懇談（18日）<br>◎親事業者等に対する下請<br>取引適正化の通達<br>(20日)<br>◎レジスター・ソフトウェ<br>ア等の対応要請<br>(1月～)<br>◎事業者への説明会500回<br>(1月下旬～3月)<br>◎大企業、業界団体等への<br>通達により、適正な転嫁<br>及びその受入要請<br>(23日)<br>◎第2回消費税導入円滑化<br>対策推進本部会合<br>(25日)                   | ◎消費者に対する広報資料<br>の作成、広報体制の整備<br>(1月～)<br>〔パンフ、ビデオ、ポス<br>ター、新聞、テレビ、<br>地方公共団体の広報誌〕<br>◎物価安定政策会議政策部<br>会（27日）<br>◎都道府県等物価・生活担<br>当部長会議（1日）<br>◎都道府県等物価・生活担<br>当課長会議（2日）<br>◎物価モニターによる事前<br>の価格調査<br>(事前第1回)<br>◎消費者に対する説明会<br>(都道府県等主催、<br>2月～)<br>◎一般向けパンフ50万部<br>◎消費税導入に伴う便乗値<br>上げの防止等について関<br>係各省に協力依頼<br>(15日)<br>◎既存間接税の廃止等によ<br>り価格低下が見込まれる<br>商品について関係業界か<br>らのヒアリング実施<br>(15日～)<br>◎物価安定政策会議特別部<br>会（17日）<br>◎消費者団体との懇談会<br>(20日) |
| 2月       |                                        | ◎一般向けパン<br>フ130万部<br>◎第2回推進本<br>部会合（10日）<br>◎政府刊行物<br>(2月～3月)<br>◎テレビ特別<br>番組<br>◎物価問題関係<br>閣僚会議（公<br>共料金の改定<br>了承28日）                               | ◎一般向けポスター（その2）<br>◎事業者向けしおり1000万<br>枚<br>◎タックスアンサー（税務<br>相談電話自動回答システ<br>ム）に消費税の項目を追<br>加（上旬～）<br>◎テレビ特別番組<br>◎税制モニター等との懇談<br>会（2月～3月）<br>◎海外旅行者向けパンフ61<br>万部<br>◎週刊誌（2月～3月）                                                                                                                 | ◎相談窓口開設（産業政策<br>局、中小企業庁及び各地<br>方通産局、26日）<br>◎事業者向けパンフ150万<br>部（1日～）<br>◎下請事業者向けパンフ27<br>万部（3日～）<br>◎親事業者等向けポスター、<br>新聞広告（3日～）<br>◎総理と主要業界との懇談<br>会（9日）<br>◎事業者向けポスター150<br>万枚（2月上旬～3月）<br>◎親事業者に対する講習会<br>(2月～)<br>◎第3回消費税導入円滑化<br>対策推進本部会合<br>(8日)<br>◎消費税導入円滑化中小企<br>業対策の実施（3月～）<br>・9電力会社及びガス大手<br>3社の料金改定認可<br>(17日) | ◎物価モニターによる事前<br>の価格調査<br>(事前第2回)<br>◎物価安定対策事業の調<br>査・監視のための基準と<br>なる価格調査<br>(農水・通産共同)<br>◎物価安定政策会議政策部<br>会（3日）<br>◎消費生活センター職員等<br>研修会（3月～4月）<br>◎相談窓口の拡充<br>・物価モニターによる価格<br>調査（第1回、農水・<br>通産共同）<br>・物価モニターによる価格<br>調査（5、6、10月）<br>・物価安定対策事業の調<br>査・監視（5月以降毎月、<br>農水・通産共同）                                                                                                                                                               |
| 3月       | 確定申告期                                  | ◎月刊誌<br>◎テレビス<br>ポット<br>◎物価問題関係<br>閣僚会議（公<br>共料金の改定<br>了承17日）<br>◎第3回推進本<br>部会合（17日）<br>・車内吊広告                                                       | ◎テレビ・ラジオスポッ<br>ト<br>◎テレビ特別番組<br>・新聞広告<br>◎地域別説明会8000回<br>(3月～4月)<br>◎月刊誌<br>◎市町村広報誌<br>◎デパート等の協力を得て<br>の懸垂幕広告（3月～）                                                                                                                                                                          | ◎製造、流通及び小売の各<br>段階における価格動向調<br>査（4月以降毎月）<br>・不当な買いたたきの監視<br>のための特別調査（4月<br>以降）                                                                                                                                                                                                                                           |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| 4月       | ・消費税適<br>用<br>(1日～)                    |                                                                                                                                                      |                                                                                                                                                                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| 5月<br>以降 |                                        |                                                                                                                                                      |                                                                                                                                                                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |



|      | 公正取引委員会                                                                                                                                                                                                     | 自治省                                                                                                                                                                                                                    | 外務省                                | 文部省                                                                                                  | 厚生省                                                                                                                                          | 農林水産省                                                                                                                                                                                                                                                             |
|------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 12月  | ◎「消費税の転嫁と独占禁止法についての手引」(ガイドライン)の公表(30日)                                                                                                                                                                      | ◎消費税に関する通知(地方公営企業)(30日)                                                                                                                                                                                                |                                    |                                                                                                      |                                                                                                                                              |                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| 1月   | ◎届出・相談窓口開設(4日)<br>◎ガイドラインについてのパンフ16万部等<br>◎ガイドラインについての説明会550回(1月～)<br>◎親事業者に対する下請取引適正化の通達(20日)<br>◎下請法運用協力団体会議(25日)                                                                                         | ◎地方公共団体に対し新税制実施円滑化推進本部の設置を通知するとともに税制改革の周知等の推進を要請(10日)<br>◎地方公共団体に対し予算上の消費税の取扱いを通知するとともに転嫁に対する適切な対応等を要請(13日、30日)                                                                                                        | ◎新税制のマクロ経済に対する影響等についての対外説明、広報(1月～) | ◎新税制実施円滑化のための省内連絡会議(議長:総務審議官)の設置(7日)及び開催(19日、30日、2月7日)<br>◎国立学校の授業料等の改定に伴う措置に関する指導(24日)              | ◎消費税実施円滑化推進本部(本部長:事務次官)の設置、第1回会合(18日)<br>◎相談窓口の設置(本省等)<br>◎転嫁のための共同行為に関する説明指導・助言(1月～)<br>◎事業者、都道府県担当者等に対する説明会(1月～)<br>◎事業者向けパンフ約250万部(1月～3月) | ◎消費税導入円滑化対策本部(本部長:事務次官)の設置、第1回会合(10日)<br>◎中央卸売市場開設者等に対しセリ取引に係る消費税の取扱いについて指導通達(11日)<br>◎相談窓口の設置(本省及び地方農政局)(13日)<br>◎米穀の政府売渡価格の改定を告示(25日)<br>◎地方農政局等担当者会議(1月～3月)<br>◎パンフ100万部(1月～3月)<br>◎事業者等への説明会(1月～)<br>◎転嫁のための共同行為に関する説明指導・助言(1月～3月)                            |
| 2月   | ◎親事業者に対する講習会(2月～)<br>◎転嫁・表示カルテルの届出状況の公表(14日)<br>◎消費税の導入に伴う価格表示に関する考え方の公表(17日)<br>◎消費税の導入に伴う再販売価格維持制度の運用に関する考え方の公表(22日)<br>◎納入取引・下請取引における不当な買いたたき等に対して迅速・厳正に対処するよう通達(22日)<br>◎価格カルテルによる便乗値上げ監視のための特別審査チームの編成 | ◎消費税に関する地方公営企業担当課長会議(26日)<br>◎都道府県等への説明会(1月下旬～3月)<br>◎知事会、市長会、町村会等地方関係団体に対し新税制実施円滑化推進要請<br>◎全国都道府県総務部長・企画部長合同会議(総理出席)(30日)<br>◎全国都道府県財政課長・地方課長会議(1日、3日)<br>◎63年度地方財政補正措置及び平成元年度地方財政計画の策定等(28日)<br>◎税制モニター等との懇談会(2月～3月) |                                    | ◎都道府県・指定都市教育委員会教育長会議(6日)<br>◎国立大学学生部長会議(10日)<br>◎学校法人運営協議会(18日)<br>◎都道府県主管課長会議等<br>◎事業者等への説明会(2月～3月) | ◎業界団体等に対し通達により適正な転嫁、その受入等について指導(7日)                                                                                                          | ◎関係団体等に対し消費税の農林水産業、食品産業等への円滑な導入と円滑かつ適正な転嫁等について指導通達(3日)<br>◎地方農政局長会議(6、7日)<br>◎都道府県主務部長会議(7、8日)<br>◎農水大臣と農林漁業等関係団体との懇談会(総理出席)(8日)<br>◎消費税導入に伴う直轄工事等の取扱いに関する事務次官通達(10日)<br>◎相談窓口の設置(食糧事務所)(22日)<br>◎取引業界と情報交換等を行う転嫁円滑化協議会(2月～3月)<br>◎農林漁業者等に対する消費税導入円滑化対策の実施(2月～3月) |
| 3月   | ◎転嫁・表示カルテルの届出状況の公表(2日)<br>◎「カルテル110番」の設置<br>◎消費者モニターによる事前の価格調査(3月中旬)                                                                                                                                        | ・地方公共団体向けパンフ                                                                                                                                                                                                           |                                    | ◎芸能実演家団体並びに劇団日本体育協会及びプロスポーツ関係団体に対し入場税の廃止及び消費税の導入について指導通知(10日)                                        | ◎臨時福祉特別給付金取扱要領を各都道府県知事に通知(10日)<br>・薬価基準及び診療報酬の引上げを告示                                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| 4月   | ・消費者モニターによる価格・表示調査(4月中旬)<br>・下請取引における不当な買いたたきの監視及び特別調査の実施(4月～)<br>・下請取引改善協力委員等の活用(4月～)                                                                                                                      |                                                                                                                                                                                                                        |                                    |                                                                                                      |                                                                                                                                              | ◎地方農政局長会議(3日)<br>◎消費税導入円滑化対策本部第2回会合(6日)<br>・価格動向調査(4月～)                                                                                                                                                                                                           |
| 5月以降 | ・消費者モニター等を引き続き活用(5月～)                                                                                                                                                                                       |                                                                                                                                                                                                                        |                                    |                                                                                                      |                                                                                                                                              |                                                                                                                                                                                                                                                                   |



|      | 運輸省                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 郵政省                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 労働省          | 建設省                                                                                                                                                                                                                | その他の省庁（警察庁 総務庁 環境庁 国土庁 科学技術庁 北海道開発庁 等） |
|------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------|
| 12月  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |              | <ul style="list-style-type: none"> <li>○消費税導入に伴う建設工事の取扱いに関する事務次官通達</li> <li>○中央公契連及び各ブロックにおける地方公契連の開催（12月～）</li> <li>○地方建設局担当課長等会議（12月～）</li> <li>○事業者等への説明会（12月～）</li> </ul>                                      |                                        |
| 1月   | <ul style="list-style-type: none"> <li>○消費税導入円滑化対策推進会議（議長：事務次官）設置（6日）</li> <li>○第1回消費税導入円滑化対策推進会議合（11日）</li> <li>○相談窓口の設置（本省及び地方運輸局等）</li> <li>○地方運輸局長等会議、企画部長会議など地方運輸局等との連絡会議（1月～）</li> <li>○第2回消費税導入円滑化対策推進会議合（25日）</li> <li>○消費税の運賃・料金への転嫁に関するガイドラインの決定・公表（25日）</li> <li>○転嫁のための共同行為に関する説明指導・助言（1月～）</li> <li>○運輸関連業界団体及び特殊法人等に対し、消費税の円滑かつ適正な転嫁及びその受入について通達（27日）</li> <li>○事業者等への説明会（1月～3月）</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>○消費税実施円滑化推進本部（本部長：官房長）の設置（20日）</li> <li>○相談窓口の設置（本省及び地方電気通信監理局等）</li> <li>○転嫁のための共同行為に関する説明指導・助言（1月～）</li> <li>○事業者向けパンフ（1月～3月）</li> <li>○地方電気通信監理局等担当者会議（4日）</li> <li>○関連業界団体及び特殊法人等に対し、消費税の円滑かつ適正な転嫁等について通達</li> <li>○事業者等への説明会（2月中旬～3月中旬）</li> <li>○地方郵政局等担当者会議（22日）</li> <li>○NTTの電報・電話料金改定を認可（28日）</li> </ul> | ○政労会見（12日）   | <ul style="list-style-type: none"> <li>○消費税導入に伴う建設省所管事業の執行について事務次官通達（1日）</li> <li>○事業者向けパンフ140万部（2月～）</li> <li>○関連業界団体等に対し、消費税の円滑かつ適正な転嫁及びその受入れについて通達（8日、17日）</li> <li>○消費税導入に伴う直轄工事等の取扱いに関する事務次官通達（8日）</li> </ul> | ↑                                      |
| 2月   | <ul style="list-style-type: none"> <li>○事業者向けパンフ（2月～3月）</li> <li>○国内航空運賃の改定認可（28日）</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |              |                                                                                                                                                                                                                    |                                        |
| 3月   | <ul style="list-style-type: none"> <li>・旅客鉄道会社、大手民鉄・営業地下鉄、6大都市タクシー及び路線トラックの運賃・料金の改定認可（17日）</li> <li>・利用者等に対する運賃料金の改定に関するPRのためのポスター・ステッカー</li> <li>・第3回消費税導入円滑化対策推進会議合</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                          | <ul style="list-style-type: none"> <li>○郵便規則等の一部を改定する省令公布（郵便料金の改正等）（15日）</li> <li>・郵便利用者向けポスター（全郵便局）（3月～4月）</li> <li>・郵便利用者向けパンフチラシ4800万部（3月～4月）</li> <li>・郵便ポスト用ステッカー（全ポスト）（3月～4月）</li> <li>・郵便利用者向けラジオスポット</li> </ul>                                                                                                                                   | ○産業労働懇話会（1日） | <ul style="list-style-type: none"> <li>○昭和63年度補正予算成立時の執行通達（事務次官通達）で消費税の円滑な転嫁について要請（7日）</li> <li>○民間賃貸住宅の家賃及びマンション管理委託に係る消費税の円滑かつ適正な転嫁について通達（8日）</li> </ul>                                                         |                                        |
| 4月   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |              | <ul style="list-style-type: none"> <li>・平成元年度予算成立時の執行通達（事務次官通達）で消費税の円滑な転嫁について要請</li> </ul>                                                                                                                         |                                        |
| 5月以降 |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |              | <ul style="list-style-type: none"> <li>・建設業界の元請・下請関係合理化指導要綱改訂（5月以降）</li> </ul>                                                                                                                                     | ↓                                      |

（注）本スケジュール表は各省庁の主なスケジュールを掲げており、各省庁で行っている所管業界への説明、相談、指導等には省略しているものがある（なお、公共料金の改定については、物価問題に関する関係閣僚会議に付議するもののみを掲げてある。）。

（出所）森信茂樹『日本の消費税—導入・改正の経緯と重要資料』（平成12年、納税協会連合会）286-288ページ。

に仕入れた分ですからいいです」と言ったんですね。ほんとうに日本の事業者のレベルというのは高いなと。そんなに慌てふためいてもいないなという印象をますます強く持ちました。

また、この4月1日は、消費税アピールを兼ねて竹下首相以下の政府首脳が街で買い物をする様子が大きく報道された。

その後も政府は、「新税制実施円滑化推進本部」で引き続き実施状況を見守った。一方、政府税制調査会も「実施状況フォローアップ小委員会」を立ち上げ、そのフォローを行った。弾力的運用によって消費税の納税は9月末まで実質的に延期されていたため、最初の納税が集中する10月頭が一つの山と考えられたが、そこでも大きな混乱は起きなかった。

導入直後の状況は、「新税制実施円滑化推進本部」や政府税制調査会の「実施状況フォローアップ小委員会」に提出された資料に具体的に示されている。まず、表2-5-3は消費税導入前後の消費者物価指数の変動を示すが、全体を示す「総合」欄を見ると、消費者物価指数は平成元年4月以降対前年同月比で2～3%に上昇しており、消費税導入の影響が見てとれる。この中にはもともと値動きの大きい生鮮食料品などが含まれるため、ここから消費税の影響だけを明確に取り出すことは難しいが、全体としては消費税による物価上昇幅は想定内であったことがうかがわれる。また、表2-5-4、表2-5-5は個別の商品をいくつか抜き出して調査を行った結果であるが、大半の品目で3%値上げが実施されたことが示されている。ただし、この表にも消費税以外の要素が含まれるため、少数品目で3%超の値上げや3%未満の値上げにとどまったケースがある。

一方、表2-5-6、表2-5-7は5月末段階の販売業者に対するアンケート調査であり、価格転嫁の実態をヒアリングしたものである。これによると、製造・卸売業者では転嫁は順調に進んだが、小売業者で転嫁が完全ではないケースも見受けられる。ただし、先の「1 政策決定過程」で述べたように、導入された消費税には簡易課税制度などの中小事業者に対する軽減措置が広範に認められており、政府税制調査会の実施状況フォローアップ小委員会は、小売業で価格転嫁が十分でない点について「各事業者が、事業者免税点制度・簡易課税制度等の存在や顧客との関係等諸般の要因を考慮し、自由競争の下で主体的な経営判断を行っていることによるものと考えられる」と述べている。<sup>6)</sup> こうした資

表 2-5-3 消費者物価の動向

|                                                                                                                              |         | 全     |       |      |                         |                         |                       |                       |                       |                       |                       |                         | 東                                                          |                | 京 |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|-------|-------|------|-------------------------|-------------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-------------------------|------------------------------------------------------------|----------------|---|
|                                                                                                                              |         | ウェート  |       |      | 国                       |                         |                       |                       |                       |                       |                       |                         | 東                                                          |                | 京 |
|                                                                                                                              |         | 61年度  | 62年度  | 63年度 | 元年1月                    | 2月                      | 3月                    | 4月                    | 5月                    | 元年4月                  | 5月                    | 6月                      |                                                            |                |   |
| 総 合                                                                                                                          | 10000   | 0.0   | 0.5   | 0.8  | (△0.2)<br><△0.1><br>1.1 | (△0.3)<br><△0.1><br>1.0 | (0.5)<br><0.3><br>1.1 | (1.8)<br><1.2><br>2.4 | (0.6)<br><0.5><br>2.9 | (1.4)<br><1.1><br>2.7 | (0.6)<br><0.5><br>3.3 | (△0.1)<br><0.2><br>3.4  | 上段 ( ) 内は前月比 (%)<br>中段 < > 内は季節調整済み前月比 (%)<br>下段は前年同月比 (%) |                |   |
|                                                                                                                              | 生 鮮 食 品 | 601   | △6.3  | 1.9  | 3.8                     | (2.8)<br>5.0            | (△3.6)<br>2.0         | (3.7)<br>1.5          | (1.0)<br>1.5          | (2.6)<br>5.1          | (1.9)<br>7.1          | (△1.3)<br>9.4           |                                                            |                |   |
|                                                                                                                              | 生 鮮 魚 介 | 231   | 0.4   | △3.4 | △2.6                    | (3.8)<br>△2.4           | (0.4)<br>△0.7         | (1.5)<br>0.4          | (1.1)<br>0.3          | (0.8)<br>1.9          | (2.6)<br>△0.9         | (△0.8)<br>2.0           |                                                            |                |   |
|                                                                                                                              | 生 鮮 野 菜 | 216   | △12.9 | 12.8 | 9.5                     | (△0.5)<br>6.2           | (△9.5)<br>0.0         | (5.2)<br>△1.0         | (△1.0)<br>△2.0        | (2.8)<br>10.2         | (△1.8)<br>△0.7        | (3.7)<br>17.5           |                                                            | (△3.2)<br>18.2 |   |
|                                                                                                                              | 生 鮮 果 物 | 154   | △6.7  | △5.0 | 5.5                     | (7.9)<br>17.0           | (1.2)<br>11.5         | (4.1)<br>8.1          | (4.2)<br>9.7          | (5.4)<br>2.6          | (3.8)<br>7.3          | (3.0)<br>△0.3           |                                                            | (1.6)<br>5.5   |   |
| 生鮮食品を除く総合                                                                                                                    |         | 9,399 | 0.4   | 0.4  | 0.6                     | (△0.4)<br><0.1><br>0.8  | (0.0)<br><0.1><br>0.9 | (0.3)<br><0.2><br>1.1 | (1.8)<br><1.4><br>2.5 | (0.5)<br><0.3><br>2.8 | (1.5)<br><1.2><br>2.8 | (△0.1)<br><△0.1><br>3.1 |                                                            |                |   |
| 持家の帰属家賃及び生鮮食品を除く総合                                                                                                           |         | 8,502 | 0.2   | 0.2  | 0.3                     | (△0.5)<br>0.6           | (0.0)<br>0.8          | (0.3)<br>0.9          | (1.9)<br>2.4          | (0.5)<br>2.7          | (1.6)<br>2.8          | (0.6)<br>3.0            | (△0.1)<br>2.9                                              |                |   |
| 公共料金 (広義)                                                                                                                    |         | 1,906 | 0.4   | 0.0  | 0.0                     | (0.1)<br>0.5            | (△0.2)<br>0.3         | (0.0)<br>0.4          | (0.9)<br>1.2          | (0.2)<br>1.4          | (0.6)<br>1.0          | (0.3)<br>0.9            |                                                            |                |   |
| 一般商品・サービス                                                                                                                    |         | 7,493 | 0.5   | 0.5  | 0.7                     | (△0.5)<br>0.9           | (0.0)<br>1.1          | (0.4)<br>1.2          | (2.0)<br>3.0          | (0.6)<br>3.3          | (0.7)<br>3.7          | (△0.1)<br>3.7           |                                                            |                |   |
| 一 般 商 品                                                                                                                      |         | 4,388 | △0.8  | △0.7 | △0.1                    | (△1.0)<br>0.1           | (△0.1)<br>0.4         | (0.5)<br>0.5          | (1.7)<br>2.0          | (0.7)<br>2.4          | (1.3)<br>2.7          | (△0.2)<br>3.2           |                                                            |                |   |
| 一般サービス                                                                                                                       |         | 3,105 | 2.2   | 2.2  | 1.8                     | (0.1)<br>1.9            | (0.1)<br>1.9          | (0.3)<br>2.0          | (2.3)<br>3.7          | (0.4)<br>3.8          | (1.9)<br>3.7          | (0.5)<br>4.1            | (0.1)<br>4.1                                               |                |   |
| (注) 1 東京の6月は速報値。                                                                                                             |         |       |       |      |                         |                         |                       |                       |                       |                       |                       |                         |                                                            |                |   |
| 2 表中のウェートは全国。                                                                                                                |         |       |       |      |                         |                         |                       |                       |                       |                       |                       |                         |                                                            |                |   |
| 3 東京のウェートは総合 (10,000)、生鮮食品 (576)、公共料金 (広義) (1,900)、一般商品・サービス (7,524)、一般商品 (3,804)、一般サービス (3,720)、持家の帰属家賃及び生鮮食品を除く総合 (8,284)。 |         |       |       |      |                         |                         |                       |                       |                       |                       |                       |                         |                                                            |                |   |
| (出所) 税制調査会「税制調査会関係資料集」(平成2年3月) 70ページ。                                                                                        |         |       |       |      |                         |                         |                       |                       |                       |                       |                       |                         |                                                            |                |   |

表 2-5-4 消費税実施前後の価格の状況（商品別）

（自動販売機売り1商品を除く。）

| 商 品            | 3%値上げ<br>の品目数    | 3%超値上<br>げの品目数 | 3%未満・据置・値下の品目数  |              |               |              | 計      | 平均価格<br>上昇率 |
|----------------|------------------|----------------|-----------------|--------------|---------------|--------------|--------|-------------|
|                |                  |                | (小計)            | 3%未満<br>値上げ  | 据置き           | 値下げ          |        |             |
| 食料品10<br>商品    | 7,997<br>(87.3)  | 588<br>(6.4)   | 576<br>(6.3)    | 173<br>(1.9) | 95<br>(1.0)   | 308<br>(3.4) | 9,161  | 2.8         |
| 日用雑貨<br>8 商品   | 6,461<br>(89.4)  | 380<br>(5.3)   | 388<br>(5.4)    | 49<br>(0.7)  | 106<br>(1.5)  | 233<br>(3.2) | 7,229  | 2.7         |
| サービス<br>等 4 商品 | 2,092<br>(59.4)  | 428<br>(12.2)  | 1,002<br>(28.4) | 133<br>(3.8) | 785<br>(22.3) | 84<br>(2.4)  | 3,522  | 2.5         |
| 総計             | 16,550<br>(83.1) | 1,396<br>(7.0) | 1,966<br>(9.9)  | 355<br>(1.8) | 986<br>(5.0)  | 625<br>(3.1) | 19,912 | 2.7         |

（注）（ ）内の数字は商品ごとの計の数字を100とした比率であり、四捨五入の関係で合計が100とならない場合がある。

（出所）税制調査会「税制調査会関係資料集」（平成2年3月）102ページ。

表 2-5-5 消費税実施前後の価格の状況（小売業態別）

（自動販売機売り1商品を除く。）

| 小売業態   | 3%値上げ<br>の品目数    | 3%超値上<br>げの品目数  | 3%未満・据置・値下の品目数  |              |               |               | 計      |
|--------|------------------|-----------------|-----------------|--------------|---------------|---------------|--------|
|        |                  |                 | (小計)            | 3%未満<br>値上げ  | 据置き           | 値下げ           |        |
| 百貨店    | 663<br>(90.0)    | 40<br>( 5.4)    | 34<br>( 4.6)    | 11<br>(1.5)  | 3<br>( 0.4)   | 20<br>(2.7)   | 737    |
| 大型スーパー | 5,819<br>(87.9)  | 420<br>( 6.3)   | 378<br>( 5.7)   | 88<br>(1.3)  | 18<br>( 0.3)  | 272<br>(4.1)  | 6,617  |
| 中小スーパー | 4,303<br>(90.5)  | 251<br>( 5.3)   | 202<br>( 4.2)   | 54<br>(1.1)  | 17<br>( 0.4)  | 131<br>(2.8)  | 4,756  |
| 中小小売店  | 4,028<br>(68.9)  | 597<br>(10.2)   | 1,224<br>(20.9) | 180<br>(3.1) | 908<br>(15.5) | 136<br>(2.3)  | 5,849  |
| 生協・農協  | 1,571<br>(89.6)  | 74<br>( 4.2)    | 108<br>( 6.2)   | 21<br>(1.2)  | 28<br>( 1.6)  | 59<br>(3.4)   | 1,753  |
| その他    | 166<br>(83.0)    | 14<br>( 7.0)    | 20<br>(10.0)    | 1<br>(0.5)   | 12<br>( 6.0)  | 7<br>(3.5)    | 200    |
| 計      | 16,550<br>(83.1) | 1,396<br>( 7.0) | 1,966<br>( 9.9) | 355<br>(1.8) | 986<br>( 5.0) | 625<br>( 3.1) | 19,912 |

（注）（ ）内の数字は小売業態ごとの計を100とした比率であり、四捨五入の関係で合計が100とならない場合がある。

（出所）税制調査会「税制調査会関係資料集」（平成2年3月）102ページ。

表 2-5-6 価格転嫁の程度の割合

| 転嫁の程度<br>段 階     | 消 費 税 額 分 を    |                |                 | 分からない     | 回答事業者数 |
|------------------|----------------|----------------|-----------------|-----------|--------|
|                  | おおむね転嫁<br>している | ある程度転嫁<br>している | ほとんど転嫁<br>していない |           |        |
| 製造業者             | 99.8% (98.6)   | 0.2% (0.4)     | －% (－)          | －% (1.0)  | 406    |
| 卸売業者             | 98.8 (96.6)    | 0.6 (1.1)      | 0.5 (1.3)       | 0.1 (1.0) | 1,119  |
| 小売業者             | 75.9 (73.0)    | 9.8 (10.0)     | 14.1 (16.6)     | 0.2 (0.4) | 2,402  |
| 全体               | 84.9 (83.6)    | 6.2 (6.0)      | 8.8 (9.8)       | 0.2 (0.6) | 3,927  |
| 需要業者（生<br>産財）の受入 | 99.3 (98.7)    | － (0.2)        | 0.1 (0.4)       | 0.6 (0.7) | 802    |

(注) ( ) 内は前月（4月）の数値。

(出所) 税制調査会「税制調査会関係資料集」（平成2年3月）90ページ。

表 2-5-7 前月と比較した価格転嫁状況の変化

| 転嫁の状況<br>段 階 | 消費税額分の転嫁の状況は前月に比べ |       |      | 分からない | 回答事業者数 |
|--------------|-------------------|-------|------|-------|--------|
|              | 改善した              | 変わらない | 悪化した |       |        |
| 製造業者         | 3.7%              | 92.8% | 0.2% | 3.3%  | 405    |
| 卸売業者         | 5.5               | 93.7  | 0.5  | 0.3   | 1,082  |
| 小売業者         | 10.6              | 83.4  | 3.6  | 2.4   | 2,350  |
| 全体           | 8.5               | 87.3  | 2.3  | 1.9   | 3,837  |

(出所) 税制調査会「税制調査会関係資料集」（平成2年3月）90ページ。

料や当時の新聞報道から判断すると、総じて消費税の導入は順調に行われたと  
考えてよいと思われる。

このように、消費税の導入が実務的に大きな混乱を引き起こさなかった理由  
の一つとして、日経連会長の鈴木永二は次のように述べている。<sup>7)</sup>

会計処理も帳簿方式になっていますので、手数、費用もかからない。売上税  
のときには何十億円かかるとか、機械をえらい増設しなきゃならんという話が  
ありましたが、私どもは、コンピューターも増設しておりませんし、人員もふ  
やしておらずに、平常の業務の中で行われております。おかげさまで、従来の  
会計システムに順応して、経理ができるということで大変喜んでおります。

消費者の方からは、簡易課税業者、免税業者が税をどうしているだろうとい  
うことをよくいわれますけれども、私どもの会社のような事業者間の取引をし

ている場合は、全然これは違いがございますね。もうびちっとそれで会計処理できます。

すなわち、導入がスムーズだった理由の一つとして、帳簿方式や簡易課税制度による事業者の事務作業円滑化が挙げられる。しかし、これらの措置に対しては、消費者が納めた税金が事業者の懐に入るという「益税」の点から消費者の批判が強く、その後の税制改正の中で見直しが進むことになる。実際、この問題に関しては当時、次のような報道がなされている。<sup>8)</sup>

売り上げ5億円以下の簡易課税業者は仕入れ額を売上高の80%（卸売業者は90%）とみなして納付税額を計算できるが、これも業種によってはうまみが大きい。「仕入れというものがほとんどない人材派遣会社やソフト開発会社は、実際の仕入れ以上に税を控除できることがわかってニンマリしている」という税理士の指摘もある。

事業者の喜びは、えてして消費者の不満となる。東京都地域婦人団体連盟の田中里子事務局長は「消費者の不満は、食料品にも税金がかかるということと、納めた税金がちゃんと国庫に入っていない点だ」という。

#### 〔注〕

- 1) 『日本経済新聞』平成元年3月6日夕刊。
- 2) 尾崎護・元主税局長口述記録。
- 3) 森信茂樹『日本の消費税—導入・改正の経緯と重要資料』（平成12年、納税協会連合会）52ページ。
- 4) 尾崎護・元主税局長口述記録。
- 5) 同上。
- 6) 税制調査会「実施状況フォローアップ小委員会中間報告」（平成元年11月）5ページ。
- 7) 「新税制が実施されて」（『ファイナンス』平成元年5月号）4ページ。
- 8) 『日本経済新聞』平成2年3月29日朝刊。

### 3 消費税見直し論議（平成元年7月（参院選の自民党敗北）から平成2年6月（両院合同協議会設置）まで）

このように、実務面は比較的円滑だったが、一方で、日常の消費活動に幅広

表 2-5-8 消費税法成立以後の推移

| 国 会 等      |                                                                                    |  | 政 府                                                                |
|------------|------------------------------------------------------------------------------------|--|--------------------------------------------------------------------|
| 63. 12. 24 | 成立                                                                                 |  | 64. 1. 6 新税制実施円滑化推進本部 設置                                           |
| 30         | 公布                                                                                 |  | 元. 1. 8                   〃           第1回会合                        |
|            |                                                                                    |  | 2. 10                   〃           第2回会合                          |
|            |                                                                                    |  | 3. 17                   〃           第3回会合                          |
| 元. 4. 1    | 消費税導入                                                                              |  | 4. 14                   〃           第4回会合                          |
|            |                                                                                    |  | 4.       消費税の価格転嫁状況調査<br>(通産省、4月以降毎月)                              |
|            |                                                                                    |  | 5. 19 新税制実施円滑化推進本部 第5回会合<br>竹下総理「消費税に対する懸念と実施後の状況<br>等について(メモ)」を公表 |
|            |                                                                                    |  | 5.       下請取引等の特別調査(通産省・公取共同、5<br>～6月)                             |
| 6. 3       | 宇野内閣発足                                                                             |  | 6. 28 税調 第28回総会(実施状況フォローアップ小<br>委員会設置)                             |
|            |                                                                                    |  | 6. 30 新税制実施円滑化推進本部 第6回会合                                           |
| 7. 23      | 参議院通常選挙                                                                            |  | 7. 28 税調 実施状況フォローアップ小委員会第1回<br>会合                                  |
| 8. 10      | 海部内閣発足                                                                             |  |                                                                    |
| 9. 28      | 第116回国会(臨時会)招集<br>野党4会派 消費税廃止法案、税制再改革法案<br>等国会提出                                   |  | 10. 3 新税制実施円滑化推進本部 第7回会合                                           |
| 10. 26     | 野党4会派 代替財源法案国会提出                                                                   |  | 11. 24 税調 実施状況フォローアップ小委員会「中間<br>報告」を総会に提出                          |
| 11. 8      | 参議院税特委 設置                                                                          |  |                                                                    |
| 12. 1      | 自民党「消費税の見直しに関する基本方針」決定                                                             |  |                                                                    |
| 12. 11     | 参議院 消費税廃止関連9法案修正可決                                                                 |  |                                                                    |
| 12. 16     | 第116回国会(臨時会)閉会 消費税廃止関連<br>9法案審議未了廃案                                                |  |                                                                    |
| 12. 19     | 自民党「平成2年度税制改正大綱」決定                                                                 |  | 12. 19 税調「平成2年度の税制改正に関する答申」決定                                      |
| 12. 25     | 第117回国会(通常会)招集                                                                     |  | 12. 24 大蔵省「平成2年度税制改正の大綱」閣議提出                                       |
| 2. 1. 24   | 衆議院解散                                                                              |  | 12. 26 新税制実施円滑化推進本部 第8回会合                                          |
| 2. 18      | 衆議院総選挙                                                                             |  | 2. 1. 12 「平成2年度税制改正の要綱」閣議決定                                        |
| 2. 27      | 第118回国会(特別会)招集                                                                     |  |                                                                    |
| 2. 28      | 第2次海部内閣発足                                                                          |  | 2. 28 「平成2年度予算」閣議決定(同日国会提出)                                        |
| 4. 19      | 野党4会派 消費税廃止関連4法案国会提出                                                               |  | 3. 6 消費税見直し法案 閣議決定(同日国会提出)                                         |
| 5. 10      | 平成2年度予算 衆議院通過                                                                      |  |                                                                    |
| 5. 17      | 衆議院税特委 設置                                                                          |  |                                                                    |
| 6. 7       | 平成2年度予算 成立                                                                         |  |                                                                    |
| 6. 11      | 衆議院本会議 両法案 趣旨説明                                                                    |  |                                                                    |
| 6. 22      | 衆議院本会議 両法案 採決<br>(見直し法案可決⇒参議院へ回付、廃止関連4<br>法案否決)                                    |  |                                                                    |
| 6. 26      | 第118回国会(特別会)閉会、見直し法案審議<br>未了廃案、税制問題等に関する両院合同協議会<br>設置(同日協議会及び同協議会専門者会議第1<br>回会合開催) |  |                                                                    |
| 7. 6       | 税制問題等に関する両院合同協議会専門者会議<br>第2回会合開催                                                   |  |                                                                    |
| 8. 7～8     | 同専門者会議第3回、第4回会合開催(予定)                                                              |  |                                                                    |

(出所) 税制調査会「税制調査会関係資料集」(平成3年3月)377ページ。



く課税が及ぶ消費税に対する国民の反発は非常に強かった。平成元年夏の参議院議員選挙で社会党が勝利、自民党は過半数割れに追い込まれ、野党が共同で国会に提出した「消費税廃止関連9法案」が参議院で可決される（衆議院は廃案）など、消費税廃止機運が高まる。一方で、自民党も食料品への軽減税率導入を決断するが、平成2年2月の衆議院議員選挙で今度は自民党が安定多数を確保、これによって衆参の「ねじれ状態」が発生し、議論は膠着状態に陥る。その間、消費税が国民生活に完全に定着したことが重要であった。その後、当初は廃止を主張した公明党・民社党がより柔軟な態度に転換し、結局、簡易課税制度や限界控除制度の見直しと、非課税品目の限定的な拡大といった内容で、平成3年4月に消費税の見直し論議が決着する。この間の大まかな動きを表2-5-8に示したが、この3で扱うのは、このうち平成元年7月の参議院議員選挙以降、平成2年6月までである。

先に述べたように、実務面では消費税は大きな混乱もなく比較的順調に導入されたが、一方で国民の反発は依然強かった。また、「リクルート問題」の影響も大きく、竹下首相は平成元年6月に平成元年度予算の成立と引換えに退陣、後を受けた宇野首相の女性問題が発覚するに及び、自民党に対する批判は頂点に達する。この直後の7月23日に実施された参議院議員選挙で土井たか子率いる社会党が勝利、自民党は過半数割れの大敗を喫し、これによって消費税廃止の機運が一気に高まった。

その後9月28日に、社会党・公明党・民社党・連合参議院の野党4会派は共同で消費税廃止関連9法案（ただし、代替財源関連法案だけは10月26日）を参議院に提出した。その内容は、消費税を平成2年3月末日で廃止した後に税制再改革を実施するというものであり、消費税の廃止による6兆円の代替財源も記した。その内訳を以下に示したが、<sup>1)</sup> 法人税、有価証券や土地譲渡への所得税の課税強化と物品税復活などで約4.5兆円、税収見積もりのやり直しによる自然増収で約1.5兆円、合計6兆円を賄う内容となっている。

野党4会派「消費税廃止に係る代替財源法案」の具体的な内容（総額5兆9400億円）

(1) 税制改正によるもの

約4兆5310億円

① キャピタル・ゲイン課税等（有価証券や土地譲渡益への課税強化）

約6250億円

- ② 法人税強化（平成2年より実施される税率引下げの延期、貸倒引当金や賞与引当金の圧縮・廃止など）

約1兆3800億円

- ③ その他（相続税や贈与税）

約70億円

- ④ 間接税（物品税の復元など）

約1兆2690億円

- ⑤ 地方税（電気税、ガス税、料理飲食等消費税、娯楽施設利用税等の復元）

約6000億円

ほかに、国税改正による地方税へのはね返り

約6500億円

- (2) 税収見積もり是正による税収増（すなわち、自然増収）

約1兆4090億円

この9法案は、法案不備などを一部修正の上、平成元年12月11日に参議院で可決された。自民党が多数を占める衆議院ではこの法案の実質的な審議はされず廃案となるが、それでも野党が提出した法案が参議院で可決されたことのインパクトは非常に大きかった。

一方、自民党の議論も混乱した。まず、参院選敗北直後に金丸信元副総理が「消費税廃止」を打ち出し、大きな波紋を呼んだ（直後に発言は撤回）。その後、宇野首相の後継を決める総裁選で海部俊樹を総裁に選出、海部内閣の下で「消費税は存続させるものの大胆な見直しを行う」との方針が固まった。しかし、見直しの内容を巡って議論は紛糾、結局、平成2年度の税制改正方針を決める自民党税制調査会は12月1日に、出産費用や火葬・埋葬料等の非課税品目の拡大と食料品に対する軽減税率導入を柱とする以下のような改正案を固める。<sup>2)</sup>

自民党の消費税見直し基本方針の骨子

〔食料品〕

- ・ 小売段階を非課税とし生産・卸段階に軽減税率1.5%を適用。食料品すべてのほか、原料、食品添加物、種子なども含む（平成2年10月1日から）

〔新たに非課税にする品目〕

- ・ 出産費用、火葬・埋葬料、入学金・施設設備費、学生証明などの手数料、教科書、身体障害者用物品、老人福祉センター経営など第2種社会福祉事業、ホームヘルパーなど在宅サービス、個人契約の家賃（平成2年10月1日から）

〔年金受給者に対する減税〕

- ・ 所得税、個人住民税の公的年金等控除額の引き上げ（所得税には平成2年分から、個人住民税は平成3年度分から）

〔中小事業者への特例措置〕

- ・ 免税点制度、簡易課税制度は申告・納付が一巡する来年5月までさらに実態を調査した上で見直しを検討
- ・ 簡易課税制度のみなし仕入れ率は政令で改正内容を規定

〔表示・転嫁カルテル〕

- ・ 独禁法に関する特別調査会で廃止に向け方策を検討

〔税額表示〕

- ・ 事業者間取引では外税方式が堅持されるよう配慮
- ・ 消費者との取引では総額表示方式の普及に向けて指導

〔事務処理の円滑化〕

- ・ 消費税関連ソフトウェアの任意償却の適用期限を1年間延長
- ・ 特定事務機器の即時償却の適用期限を1年間延長
- ・ 平成2年12月31日までに簡易課税選択届出書や免税事業者課税選択届出書を提出した場合には、同年10月1日を含む課税期間からそれぞれの制度を適用

〔その他〕

- ・ 高齢化に対応した公共福祉サービスの充実（在宅福祉対策の充実などの目標を定め10年間で5兆円を上回る支出を確保）
- ・ 事業者の交際費などにかかる消費税は仕入れ税額控除を認めない（平成2年10月1日から）
- ・ 売上高が大きい事業者の中間申告・納付回数を増やす（平成2年10月1日以降開始する課税期間から）

特に、食料品については当初は完全非課税も検討されたが、税収ロスが大きいとして、小売段階を非課税とし生産・卸段階に軽減税率1.5%を適用する、という複雑な方法となった。また、導入当初から批判の強かった中小企業に対する優遇措置の問題は、納税が一巡してデータがそろった平成2年度以降に再度

議論することとされた。<sup>3)</sup>

しかし、野党、自民党のどちらの案に対しても、批判は強かった。例えば、野党案に対しては、代替財源として自然増収があてにされたことや物品税の復活に対して疑問が示された。一方、自民党案に対しては、食料品について小売段階を非課税とし生産・卸段階で軽減税率を適用する制度に対し、複雑な割に価格引下げの効果が小さいことや、中小事業者の特例の問題が先送りされたことに対して問題が指摘された。『日本経済新聞』は平成元年12月1日付の社説で、「もみくちゃにされる消費税を憂慮」と題した次のような厳しい論説を展開している。<sup>4)</sup>

消費税をめぐる政策の方向が与党自民党の今回の見直し案にせよ、野党の廃止案にせよ、あまりに場当たり的である。これでは国民は戸惑うばかりだろう。

消費税が実施され、まる8か月が経過した。全く新しい税ということで、導入の直後に多少の混乱はあった。しかし、それ以上に混乱しているのが、国会における消費税論議ではないか。

「廃止」という結論ではスッキリしている野党の案も、将来の税制改革のビジョンを持ち合わせていない。「とりあえず廃止」というだけである。しかも「とりあえず」の間の代替財源の手当ても、個別物品税の復活や、あてにもならない自然増収に期待するといった思いつきの案でしかない。

自民党のもたつきも、ひどい。〔平成元年11月〕29、30両日の党内の調整、折衝の経緯をみれば、それは明白である。

現行の消費税には改善の余地はある。しかし、ここで場当たり的な手直しをすれば、改善どころか改悪にさえなりかねない。自民党にとって「見直し」は、さきの参院選にからむ公約だからやらずに済ませるわけにはいかない。

だが、高齢化社会への対応、直接税偏重の税体系の是正など、消費税という新税を導入するに至った背景なり、哲学から逸脱したものであってはならない。

こうした中で重要な転機となったのが、平成2年2月に行われた衆議院議員選挙であった。この選挙で自民党が敗北すれば消費税は廃止が確実であったが、結果は自民党が安定多数（275議席）を確保する。社会党も議席を伸ばしたが、公明党と民社党、共産党が自民党、社会党に埋没する形で議席を減らし、自民党への批判票が大きく伸びることはなかった。この選挙で消費税と共にもう一

つの争点となったのが、いわゆる「体制選択」の問題であったとされる。平成元年6月の中国における天安門事件や11月のベルリンの壁崩壊など、社会主義政権が相次いで動揺する中で、国民が変化よりも安定を望んだことが、こうした選挙結果をもたらしたとされる。

いずれにせよ、自民党が勝利したことで野党による消費税廃止法案は可決の見込みが無くなり、これ以降消費税は「廃止」から「見直し」へと議論の軸を移すことになる。野党は選挙後に開かれた特別国会に再び消費税廃止関連法案を提出（今回は代替財源関連は提出せず）、一方自民党も先にまとめた消費税の改正案を国会に提出する。しかし、衆議院は自民党、参議院は野党がそれぞれ多数を占めるため、いずれの法案も成立に至らず廃案となり、議論は膠着状態に陥る。この状況を打開するために、特別国会が閉会された平成2年6月26日に衆・参両院の与野党議員による「税制問題に関する両院合同協議会」が国会に設置され、引き続き協議を続けることになった。

#### 〔注〕

- 1) 以下の表は、森信茂樹『日本の消費税一導入・改正の経緯と重要資料』（平成12年、納税協会連合会）313-314ページにより作成。
- 2) 『日本経済新聞』平成元年12月2日朝刊。
- 3) なお、自民党が決定した見直しに対し、野党は「これが「思い切った見直し」か—自民党の消費税見直しを斬る—」とする批判を12月8日に発表している。
- 4) 『日本経済新聞』平成元年12月1日朝刊。

## 4 政府税制調査会における消費税の見直し議論

一方、政府税制調査会も、こうした政治の混乱を横目に消費税の実施状況や改正の方向性について審議を行っていた。審議は主に、実施状況フォローアップ小委員会で行われ、その検討結果は平成元年11月に発表された「実施状況フォローアップ委員会中間報告」（以下では、「中間報告」と表記することがある。）と平成2年10月に発表された「消費税の中小事業者の事業負担等に配慮した諸措置に関する基本的考え方」（以下では、「最終報告」と表記することがある。）の二つの報告書に示された。また、「中間報告」直後の平成元年12月には、「平成2年度の税制改正に関する答申」の中で、「中間報告」を踏まえる形で消費税

改正について言及している。以下では、これらの内容を説明する。

### (1) 「中間報告」と「平成2年度の税制改正に関する答申」の内容

まず、平成元年11月の「中間報告」では、消費税導入後、半年を経過した段階での税制改革の評価と消費税の実施状況のレビューを行い、続いて中小事業者の特例措置の是非を検討している。ただし、中小事業者の特例については、納税が一巡していないこともあって明確な方向性を示すには至らず、結論を1年後の「最終報告」に先送りしている。その点で「中間報告」の主な目的は、税制改革の評価と実施状況のレビューにあったと言える。当時は、野党による消費税廃止法案が国会で審議中であり、報告書の内容はそうした「消費税廃止」の主張に対する反論が主体となっている。

まず、消費税の実施状況については、(本稿でも既に述べたように)物価状況や転嫁状況、納税申告状況などを基に、消費税が国民生活に定着しつつあることを述べている。その上で「消費税を廃止すべき」との意見に対しては、次のような理由を挙げて明確に否定している。すなわち、高齢化社会への対応や個別間接税制度の問題の是正といった目的で行われた先の改革努力が徒労に終わること、廃止した場合の財源の問題、そして日本経済が消費税に既に順応を始めていること、などである。このように、消費税の存続を前提とした上で、「中間報告」は消費税見直しのポイントとして、免税点や簡易課税、限界控除制度などの中小事業者に対する課税特例の扱いや、帳簿方式の是非などを挙げている。先に述べたように、この点について明確な判断を下すには至っていないが、<sup>1)</sup> 非課税取引の拡大については慎重な姿勢を示している。

この「中間報告」の1か月後に、政府税制調査会は「平成2年度の税制改正に関する答申」を発表するが、その内容は基本的に「中間報告」を踏襲している。ただし当時、自民党が食料品について小売段階非課税、製造・卸段階の軽減税率導入を決めた直後であり、これを念頭に置いて非課税の拡大について以下のように述べ、慎重姿勢をより明確に打ち出している。<sup>2)</sup>

特に、非課税取引の問題については、消費税の持つ基本的性格を逸脱したり、経済取引を大きく攪乱するものであってはならない。なお、帳簿方式の下では、非課税取引の範囲の拡大については自ら限度があることに留意する必要がある。

## (2) 「最終報告」の内容

一方、平成2年10月の「最終報告」では、「中間報告」の際に先送りされた消費税の見直し問題、具体的には中小事業者への特例措置見直しについて、データの分析も踏まえて検討している。消費税はこの半年後の平成3年4月に与野党協議の末、見直しが決定されるが、この報告書は結果としてその一部を先取りするものとなった。その点で、重要な内容を含んでいると言える。

「最終報告」で検討されたのは主に、簡易課税制度、事業者免税点制度、限界控除制度の3点であるが、これらの制度は、「1 政策決定過程」で述べたように、消費税の転嫁が難しく事務処理能力にも限度がある中小事業者への配慮のために設けられた。表2-5-9と表2-5-10によると、納税者全体のうち簡易課税制度を選択した事業者は実に7割以上、限界控除制度の適用者も4割弱を占める。また、免税点もヨーロッパに比べるとかなり高く設定されるなど、<sup>3)</sup>

表 2-5-9 一般・簡易別納税申告の状況

(平成2年5月末現在)

| 項目<br>区分 | 納 税 申 告   |               |           |           |               |           |           |                |           | 簡易課税制度の<br>適 用 割 合 |           |
|----------|-----------|---------------|-----------|-----------|---------------|-----------|-----------|----------------|-----------|--------------------|-----------|
|          | 一 般 申 告   |               |           | 簡 易 申 告   |               |           | 合 計       |                |           |                    |           |
|          | 件数        | 税額            | 1件当たり     | 件数        | 税額            | 1件当たり     | 件数        | 税額             | 1件当たり     | 件 数                | 税 額       |
| 個 人      | 千件<br>157 | 百万円<br>34,248 | 千円<br>218 | 千件<br>473 | 百万円<br>94,118 | 千円<br>199 | 千件<br>630 | 百万円<br>128,366 | 千円<br>204 | %<br>75.1          | %<br>73.3 |
| 法 人      | 334       | 3,277,135     | 9,811     | 844       | 370,144       | 439       | 1,178     | 3,647,279      | 3,096     | 71.6               | 10.1      |
| 計        | 491       | 3,311,383     | 6,744     | 1,317     | 464,262       | 353       | 1,808     | 3,775,645      | 2,088     | 72.8               | 12.3      |

(注) 1 簡易申告は、納税申告のうち簡易課税制度を適用して申告した件数・税額を掲げている。

2 簡易課税の適用割合は、納税申告に占める件数、税額の割合を掲げている。

(出所) 税制調査会「税制調査会関係資料集」(平成3年3月)394ページ。

表 2-5-10 限界控除制度の適用状況

(平成2年5月末現在)

| 項目<br>区分 | ①<br>納税申告<br>件数 | ②<br>うち限界控除の適用<br>があった件数 | ③<br>適用割合<br>②/① | ④<br>限界控除の適用があった<br>者の申告税額 |
|----------|-----------------|--------------------------|------------------|----------------------------|
| 個人       | 千件<br>630       | 千件<br>386                | %<br>61.3        | 百万円<br>26,791              |
| 法人       | 1,178           | 289                      | 24.5             | 18,076                     |
| 計        | 1,808           | 675                      | 37.3             | 44,867                     |

(出所) 税制調査会「税制調査会関係資料集」(平成3年3月)395ページ。



特例が中小事業者に幅広く適用される点が、消費税の特徴であった。しかし、これによって消費者が支払った税の一部が事業者の手元に残る「益税」が発生しており、消費者の不満が強かった。そこで報告書は、事業者の事務処理の習熟度など、執行の実態を分析した上で、これらの措置を縮小すべきかどうか個別に検討している。

まず、簡易課税制度については、①「卸売業は90%、それ以外の業種は80%」というみなし仕入率が実際の仕入れに対して大きすぎる、② 適用上限である課税売上5億円は高すぎる、との2点に関して検討した。みなし仕入率についてはデータやサンプル調査を基に以下のように述べている。<sup>4)</sup>

- ① 業種ごとの仕入率に差があり、平均的な仕入率が小さい業種ほど簡易課税を選択する事業者の割合が大きくなっている。
- ② 同一業種においても、売上げ規模の小さい事業者ほど仕入率が小さくなり、また、簡易課税を選択する事業者の割合が大きくなっている。〔たとえば、売上高に占める簡易課税売上高の比率は、売上高が5億円に近くと6割程度の一方で、売上高が1億円程度の場合は8割に及び、簡易課税を選択する比率が高い。〕

その結果、改正の方向として、現行の「卸売業とそれ以外」という事業者区分を更に細分化した上で、みなし仕入率の設定を実態に即して引き下げるべき、と結論付けている。また、簡易課税の適用上限についてもデータより以下のように述べている。<sup>5)</sup>

- ① 簡易課税の適用対象事業者においては、売上げ規模が大きいほど本則計算を行う事業者の割合が大きくなり、売上げ規模の大きい層では相当程度の事業者が既に本則計算を行っていること、
- ② 事業者の事務処理能力については、売上げ規模によって明確な格差が認められるわけではないものの、売上規模が大きくなるに伴って向上していくことがうかがえ、売上げ5億円程度の事業者の場合、相当数の従業員及び経理担当者がいること

こうした実態を踏まえ報告書では、現行の適用上限5億円を引き下げるべき、

と述べている。

次に、免税点については、現行の課税売上3000万円というレベルは高すぎる、との指摘に対し、以下の理由からその引下げに慎重な見方を示している。すなわち、データによると零細の小売業者は消費税の転嫁をあまり行っておらず、免税点を下げて、こうした零細小売業者を課税事業者に取り込んでも、事業者が消費税を円滑に転嫁できるかどうかについては疑問も残るとした。その事務処理能力なども考えると、今回のタイミングで免税点を下げることについて、慎重な見方を示している。

最後に、限界控除制度については、まず制度の位置付けを「消費税導入準備に伴って発生する中小零細事業者の納税事務コスト（例えばレジスターの購入など）の補填」と述べている。その上で、限界控除制度による税負担軽減額（平均12万円程度とされた）が、そうした事務処理費用（大体5万円から10万円程度とされた）を上回っており、また、消費税導入準備は納税の一巡によってほぼ終了したことから、長期的には制度の廃止も検討すべきとしつつ、まずは制度を縮減すべきと提言している。

これ以外の項目として「最終報告」では、仕入税額控除の方法について、帳簿方式をインボイス（税額票）方式に改めることに関する検討を行っている。将来的にはインボイスの導入が望ましいものの、当面は我が国の企業取引慣行などにも配慮すべきとして、そうした制度の早期導入に対して慎重な見解を示している。

このように報告書では、中小事業者に認められた優遇措置について個別に検討を行い、簡易課税制度と限界控除制度について縮小の方向を打ち出した。この後の消費税見直し議論は、結果として報告書が指摘した方向でまとまっていくこととなった。

#### 〔注〕

- 1) 中小事業者の特例措置見直しについて明確な判断をしていないことについては、メディアから批判も出ている（例えば、『日本経済新聞』平成元年11月25日朝刊）。
- 2) 税制調査会「平成2年度の税制改正に関する答申」（平成元年12月）2-3ページ。
- 3) 税制調査会平成2年10月11日提出資料（「各国の付加価値税における中小事業者に対する特例措置」（税制調査会「税制調査会関係資料集」（平成3年度改正）433ページ）によると、ヨーロッパ諸国の免税点は西ドイツで約750万円、イギリスで574万円であ

る。

- 4) 税制調査会「消費税の中小事業者の事務負担等に配慮した諸措置に関する基本的考え方—実施状況フォローアップ小委員会報告—」(平成2年10月) 5ページ。具体的なデータは税制調査会「税制調査会関係資料集」(平成3年度税制改正) 402-405、410ページに記載がある。
- 5) 税制調査会「消費税の中小事業者の事務負担等に配慮した諸措置に関する基本的考え方—実施状況フォローアップ小委員会報告—」(平成2年10月) 5ページ。具体的なデータは税制調査会「税制調査会関係資料集」(平成3年度税制改正) 402-405、422ページに記載がある。

## 5 消費税見直し論議、決着へ

### (1) 両院協議会における検討経緯(平成2年6月から平成3年5月まで)

国会では平成2年6月以降、衆・参両院の与野党議員による「税制問題に関する両院合同協議会」で消費税の在り方に関する協議が始まった。社会党が「消費税の原則廃止」を主張し、当初、協議は難航するが、次第に議論は(廃止でなく)「見直し」で収斂していくこととなる。議論の収斂をもたらした要因として、次の2点が挙げられる。第一に、消費税が国民生活に完全に定着したことである。先に述べたように、実務面で導入が比較的スムーズであり、その後既に1年以上が経過する中で、それをいまさら廃止するのは非現実的、との意見が出るようになった。第二に、公明党・民社党が消費税廃止から見直しへと姿勢を変化させたことである。両党はこれまで「廃止」を掲げていたが、先の衆院選で自民党・社会党に埋没する形で敗北した。その後、民社党は新しく委員長に就任した大内啓伍の下で「見直し」へ積極的に舵を切り始め、公明党も「廃止」を強硬に主張することはなくなっていた。そうした当時の状況は次のように報じられている。<sup>1)</sup>

中道政党では、大内委員長が福祉目的税的な再見直しを示唆するなど従来から与野党協議入りを主張する民社党だけでなく、公明党も志向を鮮明にしつつある。公明党の市川〔雄一〕書記長は6日の都内での党墨田総支部大会でのあいさつで、「今国会で法案のケリをつけたうえで、政治家が話し合うのがスジだ」と述べ、従来の「廃止・凍結を前提とした話し合い」という表現を避け、廃止に固執しない柔軟姿勢を示した。

両党には「独自性を発揮するうえで消費税問題は足カセ。不毛の対立をいつまでも演じ、現行消費税が残れば国民にはマイナスだし、社会党にいい格好をさせるだけ」（公明党幹部）との思いがある。

連合の山岸〔章〕会長も4日の連合関東ブロック政策討論集会で「野党は限りなく廃止に近い抜本的な消費税見直しをめざすべきだ」とあいさつ、廃止にこだわらない大幅見直しでの決着を促している。こうした状況下で、社会党内にも「孤立するわけにはいかない。与野党協議入りもやむを得ない」（幹部）との判断が出ている。これまで「ダメなものはダメ」と明言してきた土井氏に傷がつかない形での方向転換を探る動きが水面下で進行している。

一方、社会党は依然「消費税廃止」を掲げていたが、公明・民社の路線変更で孤立感が深まり、結局、見直し協議に応じざるを得ない状況となっていた。こうして次第に、問題解決の糸口が見出だされていくことになる。

協議は主に「両院合同協議会」の「専門委員会」で行われたが、益税問題への関心が高まる中で「現行の消費税がそのまま残るのは最悪」との判断から、まず自民党が10月に緊急的な見直し案を提案した。そこでは①平成3年度予算編成に向けて、まず、簡易課税制度見直しなど現行消費税の欠陥の緊急是正策をまとめる、②その後にあるべき間接税の在り方を協議する、という2段階の改正案が提示された。緊急是正の対象となったのは「益税の問題」に加えて「逆進性の緩和」、「(消費税の納税が年2回しかないことで)運用益が生まれている問題」の3点とされた。<sup>2)</sup>

その後、12月6日に専門者会議の加藤六月座長が具体的な改正試案を提出した。その試案では「益税」に関して、簡易課税の上限引下げやみなし仕入率の是正と限界控除制度の適用上限引下げ、「運用益」の問題に関して、規模の大きい事業者は納税申告の回数を増やすこと、「逆進性」に対しては住宅家賃や入学金などの非課税措置が提案された。そうした中で、与野党の対立が最後まで残ったのが食料品の税率の扱いであった。自民党は製造・卸売段階非課税、小売段階は軽減税率適用という従来の案を主張、野党側は従来の完全非課税を主張し、決着がつかなかった。意見が一致したほかの部分の見直しをまず進めることが検討されたが社会党が応じず、<sup>3)</sup>結局、平成3年度税制改正で消費税改正は見送りとなった。

しかし、こうした改正見送りに対し批判が集中、議論の外堀が埋まっていくことになった。結局、翌平成3年4月に社会党は食料品の完全非課税要求を取り下げ、意見の一致が得られた部分、すなわち「益税」や「運用益」、食料品非課税を除く「逆進性」について見直しを進めることになり、最終的に4月25日に共産党を除く与野党が合意した。法案は議員立法の形で国会に提出され、5月7日に衆議院で可決、8日に参議院で可決・成立し、平成3年10月1日より施行された（詳細な内容は、この後、項を分けて説明する）。

なお、この改正では、最後まで意見が分かれた食料品の税率は現行制度のまま（すなわち、軽減税率や非課税は一切行わない）とし、引き続いて両院合同協議会で協議を行うことになった。しかし、与野党で意見の一致が見られず、10月に協議会は解散している。すなわち、自民党の主張した軽減税率、野党の主張した非課税はともに実現しなかった。

こうして、中曽根内閣による売上税問題以降の一連の間接税改革はいったん幕を閉じることとなった。

## （２）消費税の改正内容

以下で、平成3年5月に成立した消費税の見直しの内容を簡単に述べておく。主な内容は非課税範囲の拡大、簡易課税制度と限界控除制度の見直し、そして納付回数の見直しである。まず、非課税品目の拡大については、以下の項目が新たに加えられた。<sup>4)</sup>

### ① 国内取引

#### (i) 社会福祉事業

社会福祉事業法に規定する第2種社会福祉事業及び社会福祉事業に類する事業として行われる資産の譲渡等

（注1） 社会福祉事業に該当する授産施設を経営する事業において授産活動としての作業に基づき行われる資産の譲渡等については、非課税対象から除く。

（注2） 社会福祉事業に類するものの範囲…児童福祉施設を経営する事業として行われる資産の譲渡等及び心身障害者福祉協会が福祉施設において行う援護等並びに老人居宅生活支援事業等に類する事業として行われる一定の資産の譲渡等で厚生大臣が大蔵大臣と協議して指

定するもの。

(ii) 助産

医師、助産婦その他医療に関する施設の開設者による助産に係る資産の譲渡等

(iii) 火葬・埋葬

墓地、埋葬等に関する法律第2条に規定する埋葬及び火葬に係る埋葬料及び火葬料を対価とする役務の提供

(iv) 身体障害者用物品

身体障害者の使用に供するための特殊な性状、構造又は機能を有する一定の身体障害者用物品の譲渡、貸付け等

(注1) 身体障害者用物品の範囲…義肢、盲人安全つえ、義眼、点字器、人工喉頭、車いすその他の物品で厚生大臣が大蔵大臣と協議して指定するもの

(注2) 対象となる資産の譲渡等の範囲…身体障害者用物品の譲渡、貸付け及び製作の請負並びに厚生大臣が大蔵大臣と協議して指定する一定の修理

(v) 教育

学校教育法第1条に規定する学校その他一定の教育施設における教育に係る入学金、施設設備費、学籍証明等手数料を対価とする役務の提供

(vi) 教科用図書

学校教育法に規定する一定の教科用図書（いわゆる検定済教科書等）の譲渡

(vii) 住宅家賃

住宅の貸付け（一時的に使用させる場合等を除く。）

(注) 一時的に使用させる場合等とは、貸付けの係る期間が1月に満たない場合及び当該貸付けが旅館業法に規定する旅館業に係る施設の貸付けに該当する場合をいう。

② 輸入取引

次に掲げる外国貨物の引取りを新たに非課税とする。

(i) 一定の身体障害者用物品

(ii) 一定の教科用図書

(適用関係) 平成3年10月1日以降に国内において行われる資産の譲渡等、保税地域から引き取られる外国貨物について適用。

次に、簡易課税制度については、以下のように適用上限の引下げとみなし仕入率の細分化・適正化が行われた。<sup>5)</sup>

① 適用上限の引下げ

簡易課税制度の適用限度額を4億円（改正前5億円）に引き下げることとされた。

② みなし仕入率の細分化

改正前の簡易課税制度のみなし仕入率は、卸売業90%、その他の事業80%とされていたが、みなし仕入率をより実態に合わせたものとなるよう次の4事業に細分化することとされた。

(i) 第一種事業（卸売業）…90%

第一種事業とは、卸売業（他の者から購入した商品をその性質及び形状を変更しないで他の事業者に対して販売する事業）をいう。

(ii) 第二種事業（小売業）…80%

第二種事業とは、小売業（他の者から購入した商品をその性質及び形状を変更しないで販売する事業で第一種事業以外のもの）をいう。

(iii) 第三種事業（製造業等）…70%

第三種事業とは、農業、林業、漁業、鉱業、建設業、製造業（製造小売業を含む。）、電気業、ガス業、熱供給業及び水道業をいい、第一種事業又は第二種事業に該当するもの及び加工賃その他これに類する料金を対価とする役務の提供を行う事業を除く。

(iv) 第四種事業（その他の事業）…60%

第四種事業とは、第一種事業、第二種事業及び第三種事業以外の事業をいう。

（適用関係）平成3年10月1日以後に開始する課税期間から適用。

また、限界控除制度については、従来では課税売上高が6000万円までの事業者に適用が認められたが、それを5000万円までに引き下げた。この制度の下では本来納税すべき税額から〔本来納付すべき税額×(5000万円－課税売上高)/2000万円〕が控除される。なお、免税点の引下げは今回の改正では見送られ、依然として課税売上高は3000万円以下とされた。最後に、消費税の納付回数が少ないことで事業者が運用益を得ている、との問題に対しては、直前の課税期間の確定消費税額が500万円を超える事業者について、中間・確定を合わせた



納付回数を従来の2回から4回に改めることとした。

なお、中小事業者の特例措置については、簡易課税制度と限界控除制度が縮小されたが、依然大きいとの指摘もなされた。こうした特例は次の第6節以降で扱う平成5年以降の税制改正で再び議論の対象となり、更なる縮小が図られていくこととなる。

〔注〕

- 1) 『日本経済新聞』平成2年6月13日朝刊。
- 2) 『日本経済新聞』平成2年10月13日朝刊、11月22日朝刊。
- 3) 『日本経済新聞』平成2年12月15日朝刊。
- 4) 森信茂樹『日本の消費税—導入・改正の経緯と重要資料』（平成12年、納税協会連合会）66-67ページ。
- 5) 同上 67-68ページ。

## 第6節 消費税その2

### 1 政策決定過程

平成3年5月に見直し問題が決着して以降、「第4節 法人税」で述べたように、平成4年に自動車の消費税率が、導入当初の6%から4.5%となる変更があったが消費税改革は小休止に入る。この間も引き続き消費税は国民生活に浸透していくが、平成5年ごろから再び改革論議が活発となる。ここからが消費税改革の第2幕である。ことの発端は（「第2節 所得税その1」で述べたように）景気対策としての所得税減税問題であったが、それが「直間比率の是正」、すなわち所得税の減税と消費税率引上げの組合せによる税構造改革の問題に発展する。その流れは平成5年8月に成立した非自民・非共産の連立8党派による細川内閣の下で明確となるが、我が国では消費税に対する国民の反発は依然強く、その税率引上げを伴う改革は極めて厳しい道のりをたどる。まず、細川内閣による「国民福祉税」構想の挫折、続く羽田内閣の退陣を経て、最終的には自社さ連立村山内閣の手で税制改革が実施される。そこでは、消費税率の5%への引上げとともに、簡易課税や限界控除制度などの中小事業者への特例措置が更に縮小され、また、消費税の一部を地方消費税とする改革が実施される。この第6節の目的は、この一連の経緯を検討することである。

その手順は以下のとおりである。まず、次の2では、平成5年8月に成立した非自民・非共産の細川内閣における税制改革の動きを検討する。細川内閣の下で「直間比率是正」の改革の方向は次第に明確となるが、連立の中に消費税に反対の立場をとる社会党が入ったこともあり、改革は難航する。結局、細川首相は「国民福祉税」構想による実質的な消費税の課税強化を発表するが、国民の強い反発を受けて一晩で撤回、改革は挫折する。続く3では、細川内閣の後を受けた羽田内閣における検討状況を記す。この内閣では細川内閣の流れをくみ、消費税率の引上げを検討するが、社会党が組閣直前に連立から離脱、少数与党内閣となり、結局2か月で退陣を表明する。税制改革はその後成立した、自社さ連立村山内閣の手に委ねられ、平成6年秋に決着するが、その過程

を4で検討する。なお、この平成6年秋の税制改革では地方分権の視点から、新たに地方消費税が創設された。この問題を最後に5で検討する。

## 2 細川内閣における改革議論（平成6年度税制改正）

### （1）「税制改革草案（国民福祉税構想）」の挫折

2では細川内閣における消費税改革の経緯を述べるが、この経緯は「直間比率の是正」論の動向として、既に「第2節 所得税その1」で大部分を検討した。このため、以下では簡略化して議論を進める。

消費税改革の第2幕のきっかけは、厳しい経済情勢を反映して平成4年ごろより勢いを増す「所得税減税論」であった。しかし、第2節で述べたように政府としては景気悪化で税収が急速に減少する中で、赤字公債発行への逆戻りを意味する所得税減税に容易に応じることはできなかった。一方で、そうした所得税減税問題を「直間比率是正」による税構造改革に結びつけるべきだ、との主張は比較的早くから存在した。すなわち、先の抜本的税制改革における所得税の累進税率構造の緩和は不十分であり、その一方で消費税の税率は3%とヨーロッパなどに比べると圧倒的に低かった。そこで、累進税率構造の緩和を目的とするもう一段の所得税減税と、その財源を賄うための消費税増税を組み合わせる改革を行うべきだ、との主張が根強く存在した。宮澤首相は早くからそうした国会答弁を行っており、<sup>1)</sup> 非自民の連立政権樹立に大きく貢献した小沢一郎も著書の中で、消費税率を10%にし、所得税・住民税を半減、法人税率を大きく引き下げる改革に言及している。<sup>2)</sup> ただし、そうした議論は平成4年度改正段階では表立ったものとならず、政府税制調査会の「平成5年度の税制改正に関する答申」でも扱われていない。第2節で触れたように、こうした「直間比率是正」の議論が表舞台に登場するのは、一般的には平成5年6月8日の宮澤首相による国会答弁とされ、政府税制調査会の検討もこれ以降、本格化する。

その後、8月に非自民・非共産の連立8党派による細川内閣が成立し、「直間比率是正」の改革への動きは明確になっていく。一方で景気状況も深刻だったことから、それにも配慮する苦肉の策として、所得税の減税を数年間先行させ、その後消費税率を引き上げる、という改革案が浮上する。細川内閣発足後

数か月も経たない秋ごろには、早くもこうした「直間比率是正と先行減税」という改革が議論の軸となった。

しかし、その後議論は難航する。特にもともと消費税に反対である社会党は連立与党の中核として、「直間比率是正」ではなく、まず、景気に配慮して所得税減税を行い、その後消費税の扱いを検討する、という「増減税分離」を強く主張した。しかし、苦しい財政状況を抱える大蔵省はあくまで「増減税一体」を主張、両者は「直間比率是正と先行減税」を挟んで激しく対立した。また、仮にこの対立が解決でき「直間比率是正と先行減税」で議論を進めたとしても、消費税の税率をいつからどの程度引き上げるか、という問題で連立与党が合意するのは極めて難しく、改革の道のりは極めて厳しいことが想定された。

一方、政府税制調査会は平成5年11月に「中期答申」を発表するが、その内容は直間比率の是正がなぜ必要かについて述べただけでなく、中小事業者に対する優遇措置や仕入税額控除方式の改正にも触れるなど、後の消費税改正の方向を指し示す重要な内容を含んでいた（それについては項を改めて説明する）。しかし、その一方で消費税率の上げ幅や時期といった具体的な問題については一切触れなかった。

こうして、改革の具体的な姿はなかなかまとまらず、その後、政治改革関連法案の扱いを巡って平成6年度予算は越年編成となり、税制改革の議論も年明けに持ち越される。政治改革関連法案は平成6年1月29日に成立し、次は平成6年度予算、すなわち税制改革の方針を決定する必要性に迫られたが、消費税に関する政権内の意見対立は相変わらずであった。結局、時間も迫る中で、連立政権の中樞が大蔵省の主張に乗る形で改革案をまとめあげ、それが細川首相による「税制改革草案」として2月3日の未明に発表される。既に第2節でその前半部分を掲げたが、その後半部分には消費税改正に関する記述があるため、以下ではその全文を記す。また、この「税制改革草案」が財政に与える影響も第2節の表2-2-5で一度示したが、表2-6-1として再掲する。

#### ① 国民福祉税（仮称）の創設

- (i) 高齢化社会においても活力のある豊かな生活を享受できる社会を構築するため、国民福祉税（仮称）を創設する。

「国民福祉税については、高齢化社会においても活力のある豊かな生活を

享受できる社会を構築するための経費に充てることを目的とする。」旨法定し、下記の所得減税等と一体の税制改革として実施する。

・税 率：7%

・実施日：平成9年4月1日

② 消費税はこれを廃止する。

③ 所得減税等

(i) 所得・住民税について、次の減税を行う。

・減税総額：5.3兆円

・実 施 日：平成6年1月1日

(ii) また、法人特別税（実施日：平成6年4月1日）0.3兆円

自動車消費税（ ）0.1兆円

相続税（実施日：平成6年1月1日）0.3兆円

を合わせ、減税する。

減税総額 6兆円

④ 「21世紀ビジョン」の推進

(i) 福祉ビジョンの作成等

高齢化時代における福祉社会を構築するため、本年3月までに「福祉ビジョン」を作成し、福祉の充実を図る。

その際、特に、老後の最大の心配である寝たきりになった場合の介護の問題については、「高齢者保健福祉推進10ヵ年戦略（いわゆるゴールドプラン）」を見直し、介護サービスの充実を思い切って推進する。

(ii) 生活環境社会資本の整備

本格的高齢化社会の備え、豊かで質の高い生活基盤を構築するため、地域の実情にあった生活環境を中心とする社会資本の整備を積極的に推進する。

(iii) 学術・文化の育成と情報化の推進

創造性にあふれた個性豊かな社会を構築するため、21世紀をにらんだ基礎研究や文化・芸術の育成を積極的に進めるとともに、情報化社会に向けた諸施策を総合的に展開する。

⑤ 年金生活者等への配慮

(i) 年金生活者、生活保護世帯、各種手当受給者等、真に手を差し延べるべき人については、国民福祉税による負担の増加に対して、給付額の増額等所要の措置を講ずる。

(ii) 所得減税に当たっては、少額納税者を中心に、課税最低限の引き上げ等

により、その負担の軽減に最大限配慮して所要の措置を講ずる。

⑥ 中小企業者に対する特例措置

- (i) 簡易課税制度等の消費税の中小企業者に対する特例措置については、公平性を重視する立場に立って見直し、その縮小又は一部廃止の方向で改正する。
- (ii) 免税事業者のいわゆる「益税」については、適正な価格転嫁に関する指導を行うことにより改善を図る。

⑦ インボイス方式（請求書等保存方式）

仕入税額控除については、制度の信頼性等の観点から、請求書等（インボイス）の保存を要件に加える。

⑧ 住民税の減税に伴い、地方税源の充実について配慮する。

表 2-6-1 税制改革の草案のイメージ（平年度）（再掲）

| 項 目                                    | 金 額      |
|----------------------------------------|----------|
| 1 減税                                   |          |
| (1) 所得 税 減 税                           | } △5.3兆円 |
| (2) 住 民 税 減 税                          |          |
| (3) 相 続 税 減 税                          | △0.3兆円   |
| (4) 法 人 特 別 税                          | △0.3兆円   |
| (5) 自動車消費税                             | △0.1兆円   |
| (減 税 合 計)                              | (△6.0兆円) |
| 2 歳出措置                                 |          |
| (1) 社会保障制度等の歳出増 (注)1<br>(ゴールドプランの見直し等) | △0.8兆円   |
| (2) 政府部門の国民福祉税負担増 (注)2                 | △1.3兆円   |
| 3 償還財源                                 | △1.4兆円   |
| 計                                      | △9.5兆円   |
| 国民福祉税の創設 [7%]<br>(平成9年4月1日～)           | +16.6兆円  |
| 消費税の廃止 [3%]                            | △7.1兆円   |
| 計                                      | +9.5兆円   |

(注) 1 ゴールドプランの見直し等のほか、生活扶助基準の引上げ、年金等の物価スライド等。

2 財貨・サービス等の購入主体としての国、地方公共団体の負担増加額。  
(出所) 石弘光『現代税制改革史』（平成20年、東洋経済新報社）605ページ。

この「税制改革草案」の中心はいうまでもなく、3年後の平成9年4月に消費税を廃止して「国民福祉税」を税率7%で立ち上げることである。また、現行消費税の問題点とされた、中小事業者に対する特例措置を縮小・廃止し、仕入税額控除の方法について帳簿方式からインボイス方式へ移行することを明記した。更に、税率7%の「国民福祉税」導入による負担増に対し、「年金生活者への配慮」を行い、加えて所得税・住民税を中心とする総額6.2兆円の減税を平成6年から即座に実施し、3年間先行させることで景気への配慮を行っている。ただし、7%の「国民福祉税」が導入される平成9年度以降は、社会保障支出の財源として0.8兆円の増税となるだけでなく、3年間の減税先行によるつなぎ国債の財源は年間1.5兆円ずつ13年間で償還、その後はこの1.5兆円も増税となる。このように、(先行減税を実施するものの)増減税一体であり、将来的には若干の増税となるなど、全体として財政当局の主張が取り入れられた改革案となった。

しかし、これに対し、改革が密室的な協議で決まったこと、将来的に「増税」となることへの不満、社会保障支出の積算根拠の問題(細川首相による「腰だめ」発言)、実質的に消費税の名前だけを「国民福祉税」とすることの問題、などにより国民の強い反発を招いた。<sup>3)</sup> また、社会党が連立離脱の検討を開始するに及び、この「税制改革草案」は一晩で撤回される。結局、平成6年度改正としては、所得税・住民税の特別減税を中心とする6.2兆円減税だけを実施、消費税改正は次年度以降にすべて先送りされることになった。

連立与党は「税制改革草案」撤回直後の2月8日に「減税と税制改革に関する連立与党代表者会議合意書」で、協議機関(「福祉社会に対応する税制改革協議会」)を設立して年内(平成6年12月中)に税制改革を実施することに合意する。更に、平成6年度税制改正法案が成立する直前の3月29日に与野党協議の結果、次のような附則が加えられた(この附則も第2節で一度記したが、重要な内容を含むので以下で再度掲げる)。

第5条 平成7年分以後の所得税については、速やかに、税制全般の在り方について検討を加えて税制改革を行い、抜本的な所得税の減税を行うものとする。

2 国は、前項の税制改革を行うに際し、あわせて行政経費の一層の節減に努



めなければならない。

後述のように、この後、社会党の連立離脱や自民・社会・さきがけによる3党連立への政権交代が起こるが、こうした連立与党合意や附則の存在により、各党は引き続き平成6年中の税制改革実現にコミットすることとなる。こうして、「税制改革草案」の撤回後も、議論は行われ続けた。

## (2) 政府税制調査会の「中期答申」における議論

政府税制調査会は平成5年11月に税制改革に向けた答申を「中期答申」として発表した。「第2節 所得税その1」で述べたように、この「中期答申」は消費税率の上げ幅など、改革の具体的な内容に触れなかった点で批判もされたが、一方で当時の主税局長である小川是が「これが税制改革だった」と評したように、<sup>4)</sup> 後の税制改革を先取りする重要な内容を含んでいる。消費税に関しては、「直間比率是正」といった税構造全体の問題に加えて、中小事業者の特例措置や仕入税額控除方式の在り方といった消費税制度そのものの問題も検討されており、以下で、その内容を説明しておく。

まず、「直間比率是正」については「第2節 所得税その1」で既に検討しているため、以下ではその内容を簡単にまとめるにとどめておく。すなわち、我が国では所得課税の比率が高いが、高齢化社会においては、それによって勤労世帯の負担が過重になり、経済活力を阻害する可能性がある。所得課税から消費課税にシフトすることで、ライフサイクルの下での負担が平準化され、問題を改善できるだけでなく、今後増大する社会保障費の財源の安定確保のためには、引退世代も含めた社会全体から負担を求めるべきである。こうした視点を基に、所得税の減税と消費税率引上げを組み合わせる税制改革を主張している。

その上で「中期答申」は、消費税制度の改正について検討を加えている。ポイントは次の3点、すなわち、第一に非課税品目や税率構造（軽減税率など）の在り方、第二に免税点制度や簡易課税、限界控除といった中小事業者に対する特例措置の問題、第三に仕入税額控除の方法（いわゆる「帳簿方式」）の見直しである。以下ではこれらについて、少し詳しく論じる。

まず、第一の非課税品目の拡大や軽減税率の導入については、課税ベースを広く保つことで中立性や制度の簡素化を維持する視点から、強く反対している。

消費税率が引き上げられることで生活困窮者が影響を受ける問題に対しては、軽減税率などではなく「社会保障制度等を通じ、きめ細かな配慮が行われる」ことによる対応を提案している。

第二に、中小事業者の特例措置の扱いは、この「中期答申」の重要なポイントの一つとなっている。「第5節 消費税その1」で述べたように一部の特例措置は平成3年の改正で縮小されたが、中期答申はその後の実態を表2-6-2のように示した上で、更なる改正について検討を行った。具体的な論点は免税点、簡易課税、限界控除の三つの制度である。

まず、免税点が「前々年の課税売上高が3000万円以下」であることに對し、それが事業者全体の約6割に及ぶことや、諸外国の制度と比較しても高いことから、引き下げるべきではないかという点が検討された。しかし、免税事業者の売上額は全事業者の3%に満たないことや、売上規模の小さい事業者は実際には転嫁を行っていない実態が考慮され、「中期答申」では免税点(売上高)そ

表 2-6-2 中小事業者に対する特例措置

| 事業者免税点制度                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | 簡易課税制度                                                                                                                                                      | 限界控除制度                                                                                                                                                                                                                            |  |  |  |     |  |    |   |       |     |      |       |     |      |     |     |       |                                                                                                                                                                                                                                                                       |    |      |        |  |   |   |    |      |      |    |      |      |   |      |      |                                                                                                                                                                                                                                                                                |    |      |                  |  |   |    |    |      |     |    |      |     |   |      |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|-----|--|----|---|-------|-----|------|-------|-----|------|-----|-----|-------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|------|--------|--|---|---|----|------|------|----|------|------|---|------|------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|------|------------------|--|---|----|----|------|-----|----|------|-----|---|------|-----|
| <p>○ 制度の概要</p> <p>基準期間の課税売上高が3,000万円以下の事業者は、納税義務が免除される。</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                        | <p>○ 制度の概要</p> <p>基準期間の課税売上高が4億円以下の課税期間については、選択により、売上げに係る消費税額にみなし仕入率を乗じた金額を仕入れに係る消費税額とすることができ、</p> <p>みなし仕入率：卸売 90%、<br/>小売 80%、<br/>製造等70%、<br/>その他60%</p> | <p>○ 制度の概要</p> <p>その課税期間の課税売上高が5,000万円未満の場合には、次の算式により計算した税額を控除する。</p> $\left[ \begin{array}{l} \text{本制度がない} \\ \text{場合の納付す} \\ \text{べき税額} \end{array} \right] \times \frac{5,000 \text{ 万円} - \text{課税売上高}}{2,000 \text{ 万円}}$ |  |  |  |     |  |    |   |       |     |      |       |     |      |     |     |       |                                                                                                                                                                                                                                                                       |    |      |        |  |   |   |    |      |      |    |      |      |   |      |      |                                                                                                                                                                                                                                                                                |    |      |                  |  |   |    |    |      |     |    |      |     |   |      |     |
| <p>○ 売上階級別事業者数（試算）</p> <table><tr><th>区 分</th><th colspan="2">事業者数</th></tr><tr><td></td><td></td><th>構成比</th></tr><tr><td></td><td>万者</td><td>%</td></tr><tr><td>免税事業者</td><td>383</td><td>63.0</td></tr><tr><td>課税事業者</td><td>225</td><td>37.0</td></tr><tr><td>合 計</td><td>608</td><td>100.0</td></tr></table> <p>(注) 免税事業者には、個人農業は含まれていない。</p> | 区 分                                                                                                                                                         | 事業者数                                                                                                                                                                                                                              |  |  |  | 構成比 |  | 万者 | % | 免税事業者 | 383 | 63.0 | 課税事業者 | 225 | 37.0 | 合 計 | 608 | 100.0 | <p>○ 適用状況（平成3年改正後）</p> <table><tr><th>区分</th><th>適用割合</th><th>適用税額割合</th></tr><tr><td></td><td>%</td><td>%</td></tr><tr><td>個人</td><td>66.8</td><td>69.7</td></tr><tr><td>法人</td><td>58.6</td><td>11.2</td></tr><tr><td>計</td><td>62.0</td><td>13.9</td></tr></table> | 区分 | 適用割合 | 適用税額割合 |  | % | % | 個人 | 66.8 | 69.7 | 法人 | 58.6 | 11.2 | 計 | 62.0 | 13.9 | <p>○ 適用状況（平成3年改正後）</p> <table><tr><th>区分</th><th>適用割合</th><th>1件当たりの<br/>限界控除税額</th></tr><tr><td></td><td>%</td><td>千円</td></tr><tr><td>個人</td><td>52.9</td><td>168</td></tr><tr><td>法人</td><td>18.3</td><td>183</td></tr><tr><td>計</td><td>32.9</td><td>173</td></tr></table> | 区分 | 適用割合 | 1件当たりの<br>限界控除税額 |  | % | 千円 | 個人 | 52.9 | 168 | 法人 | 18.3 | 183 | 計 | 32.9 | 173 |
| 区 分                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | 事業者数                                                                                                                                                        |                                                                                                                                                                                                                                   |  |  |  |     |  |    |   |       |     |      |       |     |      |     |     |       |                                                                                                                                                                                                                                                                       |    |      |        |  |   |   |    |      |      |    |      |      |   |      |      |                                                                                                                                                                                                                                                                                |    |      |                  |  |   |    |    |      |     |    |      |     |   |      |     |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                             | 構成比                                                                                                                                                                                                                               |  |  |  |     |  |    |   |       |     |      |       |     |      |     |     |       |                                                                                                                                                                                                                                                                       |    |      |        |  |   |   |    |      |      |    |      |      |   |      |      |                                                                                                                                                                                                                                                                                |    |      |                  |  |   |    |    |      |     |    |      |     |   |      |     |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 万者                                                                                                                                                          | %                                                                                                                                                                                                                                 |  |  |  |     |  |    |   |       |     |      |       |     |      |     |     |       |                                                                                                                                                                                                                                                                       |    |      |        |  |   |   |    |      |      |    |      |      |   |      |      |                                                                                                                                                                                                                                                                                |    |      |                  |  |   |    |    |      |     |    |      |     |   |      |     |
| 免税事業者                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 383                                                                                                                                                         | 63.0                                                                                                                                                                                                                              |  |  |  |     |  |    |   |       |     |      |       |     |      |     |     |       |                                                                                                                                                                                                                                                                       |    |      |        |  |   |   |    |      |      |    |      |      |   |      |      |                                                                                                                                                                                                                                                                                |    |      |                  |  |   |    |    |      |     |    |      |     |   |      |     |
| 課税事業者                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 225                                                                                                                                                         | 37.0                                                                                                                                                                                                                              |  |  |  |     |  |    |   |       |     |      |       |     |      |     |     |       |                                                                                                                                                                                                                                                                       |    |      |        |  |   |   |    |      |      |    |      |      |   |      |      |                                                                                                                                                                                                                                                                                |    |      |                  |  |   |    |    |      |     |    |      |     |   |      |     |
| 合 計                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | 608                                                                                                                                                         | 100.0                                                                                                                                                                                                                             |  |  |  |     |  |    |   |       |     |      |       |     |      |     |     |       |                                                                                                                                                                                                                                                                       |    |      |        |  |   |   |    |      |      |    |      |      |   |      |      |                                                                                                                                                                                                                                                                                |    |      |                  |  |   |    |    |      |     |    |      |     |   |      |     |
| 区分                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 適用割合                                                                                                                                                        | 適用税額割合                                                                                                                                                                                                                            |  |  |  |     |  |    |   |       |     |      |       |     |      |     |     |       |                                                                                                                                                                                                                                                                       |    |      |        |  |   |   |    |      |      |    |      |      |   |      |      |                                                                                                                                                                                                                                                                                |    |      |                  |  |   |    |    |      |     |    |      |     |   |      |     |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | %                                                                                                                                                           | %                                                                                                                                                                                                                                 |  |  |  |     |  |    |   |       |     |      |       |     |      |     |     |       |                                                                                                                                                                                                                                                                       |    |      |        |  |   |   |    |      |      |    |      |      |   |      |      |                                                                                                                                                                                                                                                                                |    |      |                  |  |   |    |    |      |     |    |      |     |   |      |     |
| 個人                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 66.8                                                                                                                                                        | 69.7                                                                                                                                                                                                                              |  |  |  |     |  |    |   |       |     |      |       |     |      |     |     |       |                                                                                                                                                                                                                                                                       |    |      |        |  |   |   |    |      |      |    |      |      |   |      |      |                                                                                                                                                                                                                                                                                |    |      |                  |  |   |    |    |      |     |    |      |     |   |      |     |
| 法人                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 58.6                                                                                                                                                        | 11.2                                                                                                                                                                                                                              |  |  |  |     |  |    |   |       |     |      |       |     |      |     |     |       |                                                                                                                                                                                                                                                                       |    |      |        |  |   |   |    |      |      |    |      |      |   |      |      |                                                                                                                                                                                                                                                                                |    |      |                  |  |   |    |    |      |     |    |      |     |   |      |     |
| 計                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 62.0                                                                                                                                                        | 13.9                                                                                                                                                                                                                              |  |  |  |     |  |    |   |       |     |      |       |     |      |     |     |       |                                                                                                                                                                                                                                                                       |    |      |        |  |   |   |    |      |      |    |      |      |   |      |      |                                                                                                                                                                                                                                                                                |    |      |                  |  |   |    |    |      |     |    |      |     |   |      |     |
| 区分                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 適用割合                                                                                                                                                        | 1件当たりの<br>限界控除税額                                                                                                                                                                                                                  |  |  |  |     |  |    |   |       |     |      |       |     |      |     |     |       |                                                                                                                                                                                                                                                                       |    |      |        |  |   |   |    |      |      |    |      |      |   |      |      |                                                                                                                                                                                                                                                                                |    |      |                  |  |   |    |    |      |     |    |      |     |   |      |     |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | %                                                                                                                                                           | 千円                                                                                                                                                                                                                                |  |  |  |     |  |    |   |       |     |      |       |     |      |     |     |       |                                                                                                                                                                                                                                                                       |    |      |        |  |   |   |    |      |      |    |      |      |   |      |      |                                                                                                                                                                                                                                                                                |    |      |                  |  |   |    |    |      |     |    |      |     |   |      |     |
| 個人                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 52.9                                                                                                                                                        | 168                                                                                                                                                                                                                               |  |  |  |     |  |    |   |       |     |      |       |     |      |     |     |       |                                                                                                                                                                                                                                                                       |    |      |        |  |   |   |    |      |      |    |      |      |   |      |      |                                                                                                                                                                                                                                                                                |    |      |                  |  |   |    |    |      |     |    |      |     |   |      |     |
| 法人                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 18.3                                                                                                                                                        | 183                                                                                                                                                                                                                               |  |  |  |     |  |    |   |       |     |      |       |     |      |     |     |       |                                                                                                                                                                                                                                                                       |    |      |        |  |   |   |    |      |      |    |      |      |   |      |      |                                                                                                                                                                                                                                                                                |    |      |                  |  |   |    |    |      |     |    |      |     |   |      |     |
| 計                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 32.9                                                                                                                                                        | 173                                                                                                                                                                                                                               |  |  |  |     |  |    |   |       |     |      |       |     |      |     |     |       |                                                                                                                                                                                                                                                                       |    |      |        |  |   |   |    |      |      |    |      |      |   |      |      |                                                                                                                                                                                                                                                                                |    |      |                  |  |   |    |    |      |     |    |      |     |   |      |     |

(出所) 税制調査会「今後の税制のあり方についての答申―「公正で活力ある高齢化社会」を目指して―」(平成5年11月) 30ページ。

のものはそのままとしつつ、新たに資本金などで制限を加えて、比較的規模が大きい事業者に限定して課税事業者に取り込むべきことを主張している。

次に簡易課税制度については、平成3年改正で「みなし仕入率」の業種区分が細分化され、仕入率も実態に合わせて引き下げられた。加えて、適用上限が課税売上高5億円から4億円に下げられた。「みなし仕入率」は前回改正で適正化された一方で、適用上限が売上4億円と依然高く、改正後も課税事業者の約6割に簡易課税が適用されている実態が示された(表2-6-2)。「中期答申」では、制度の目的は納税事務の簡素化であるが、消費税の定着で納税事務の習熟が進んでいることを考慮すると、適用上限を更に引き下げろべき、と提言している。

一方、限界控除制度についてはまず、中小事業者が消費税導入の際にレジスター購入などで発生する費用負担の軽減目的で導入された経緯を確認している。平成3年の改正では、消費税導入で発生する費用は既に一巡したと考えられることや、限界控除制度による税負担の軽減額が実際に消費税導入対応でかかった費用よりも大きいことなどを踏まえ、将来的には廃止も念頭に置きつつ、その適用上限を課税売上高6000万円から5000万円に引き下げた。しかし、表2-6-2によると、その後も依然3割強の課税事業者がこの制度が適用されている。「中期答申」は、消費税導入による費用負担は既に一巡したと考えられることを再度強調し、廃止を含む適正化を検討すべきと述べている。このように、「中期答申」は中小事業者の実態を考慮しつつ、特例措置の更なる縮小を主張した。

第三に、答申は仕入税額控除の見直しを検討している。ヨーロッパの制度では、個別の取引ごとに発行された税額明記の「インボイス(税額票)」を基に仕入税額が計算されるが、我が国では納税事務の簡素化を重視してこうした方式をとらず、帳簿に記載された仕入全体額に税率をかけあわせて仕入税額の総額を計算する簡便な方法(帳簿方式)を採用した。これは消費税の円滑な導入に役立ったものの、取引ごとの具体的な税額が明らかにされないため、特例が適用される中小事業者がかかわる取引時に消費者が払った税額の一部が事業者の手元に残る「益税」の問題が指摘された。そこで「中期答申」は表2-6-3に基づいて、個別の取引に係る税額を請求書などの書類で明記する制度(表のA・B方式)の導入を検討した。しかし、こうした制度の導入に欠かせないと

表 2-6-3 仕入税額控除の方法として考えられる諸類型

| 区 分              | 請求書等の書類を用いる方式                                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                                                                                                                               | 帳簿方式                                                                                                                                                          |
|------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                  | 登録制度あり                                                                                                                                                                                                                                                            | 登録制度なし                                                                                                                                                                                                                                        |                                                                                                                                                               |
| 発行者を課税事業者に限定する方式 | <p>〔仕組みの概要（A方式）〕</p> <p>登録事業者のみが税額別記、登録番号記載の書類を発行可。仕入事業者は、これを保存し、これに基づき税額控除を行う。</p> <p>非登録事業者は、発行不可。従って、非登録事業者からの仕入れは税額控除不可。</p>                                                                                                                                  | <p>〔仕組みの概要（B方式）〕</p> <p>課税事業者のみが税額別記の書類を発行可。仕入事業者は、これを保存し、これに基づき税額控除を行う。</p> <p>免税事業者からの仕入れは税額控除不可。仮に、免税事業者等が、こうした書類を発行した場合には、納税義務を課する。</p>                                                                                                   |                                                                                                                                                               |
|                  | <p>〔ポイント〕</p> <ul style="list-style-type: none"><li>取引の中間段階に位置する非登録事業者（A方式の場合）又は免税事業者（B方式の場合）が取引から排除される、あるいは、事実上これらの事業者の多くに課税選択を迫ることとなる。</li><li>A方式の場合、国家が登録を行い管理することが現在の国民の感情にそぐわない。</li><li>B方式の場合、取引の中間段階に位置する事業者が多い我が国においては、登録制度を設けずに円滑に執行することは困難。</li></ul> |                                                                                                                                                                                                                                               |                                                                                                                                                               |
| 発行者を限定しない方式      |                                                                                                                                                                                                                                                                   | <p>〔仕組みの概要（C方式）〕</p> <p>仕入事業者は取引の事実を帳簿に記載し、現行方式と同様に仕入税額を計算するが、税額控除の要件として請求書、領収書等取引の事実を証する書類のいずれかを保存。</p> <p>免税事業者からの仕入れも税額控除可。</p>                                                                                                            | <p>〔仕組みの概要〕</p> <p>仕入れの事実を記載した帳簿又は仕入先から交付を受けた請求書等に基づき税額控除を行う。</p>                                                                                             |
|                  |                                                                                                                                                                                                                                                                   | <p>〔ポイント〕</p> <ul style="list-style-type: none"><li>取引の中間段階に位置する免税事業者が取引から排除されることはない。</li><li>大部分の事業者間取引において、請求書等が交され保存されているという実態を尊重。</li><li>事業者に新たな書類の作成など追加的事務負担はほとんど生ぜず、円滑な移行が可能。</li><li>制度の信頼性や課非判定等の利便性、正確性の観点から、現行方式より望ましい。</li></ul> | <p>〔ポイント〕</p> <ul style="list-style-type: none"><li>自己記録に基づくので、制度に対する信頼性の観点から疑問が提起されている。</li><li>免税事業者からの仕入も税額控除の対象とするため、これらの者が取引の中間段階から排除されることはない。</li></ul> |

（出所）税制調査会「今後の税制のあり方についての答申—「公正で活力ある高齢化社会」を目指して—」（平成5年11月）31ページ。

される課税事業者の登録制度は、我が国では受け入れられにくいと考えられること、中小事業者への特例縮小が進む中で、（ヨーロッパと異なり）軽減税率や非課税品目の適用が極めて限られる我が国の消費税では、こうした方式のメリットは限られること、などから、新制度の導入を却下している。代わりに、個別取引に関して通常発生する請求書の保存を、帳簿への記載と併せて仕入税額控除の要件とする（表2-6-3のC方式）ことを提言した。

この後述べるように、自社と連立村山内閣の下で行われる消費税改正では、税率の引上げだけでなく、こうした中小企業の特例措置や仕入税額控除の在り方も重要な論点となる。「中期答申」は、その改革を実質的に先取りしており、その点で重要な内容を含んでいる。以下に、それを短くまとめた「要点」の全文を記す。

## ① 消 費 税

### (i) 課 税 対 象

- 非課税の対象を拡げることは、消費税の「中立性」や「簡索性」を大きく損なうことにつながる。特に、転々流通する物品を非課税とする場合には、その影響は見逃し難いほど大きくなる。こうした問題点を踏まえれば、その対象範囲を拡大するのは適当でない。

### (ii) 税 率

- 税率構造については、単一税率を基本とし、複数税率制度の導入は望ましくない。特に、軽減税率の設定は、その社会的経済的コスト等を考慮すれば、適当でないと考えられる。いわゆるゼロ税率の採用は認め難い。

### (iii) 中小事業者に対する特例措置

- 事業者免税点制度については、基本的には、事務処理能力及び転嫁の実現可能性を踏まえつつ、制度の理解・習熟に伴い相対的に規模の大きい免税事業者には課税事業者としての対応を求めていく方向で検討することが適当であると考えられる。
- 簡易課税制度については、基本的には、制度の定着や納税事務の習熟の度合いに応じてできるだけ多くの事業者に対して本則計算を求めていくことが本来の姿であり、中小事業者の事務負担に配慮しながら、適用上限を更に引き下げていく方向で検討を行うことが適当であると考えられる。また、みなし仕入率については、適時見直しを行い実態に即した

ものとしておくことが必要である。

- 限界控除制度については、消費税導入時の経過的措置として位置づけるべきであり、廃止を含め適切な是正を行うことが適当であると考えられる。

(iv) 仕入税額控除

- 仕入税額控除の方法として、現行の「帳簿方式」は必ずしも不十分なものとは言えないと考えられるが、制度の信頼性や課税非課税判定等の利便性、正確性の観点等から、事業者の事務負担の程度や取引の実態を踏まえつつ、早期に請求書等の保存を仕入税額控除の要件に加える方向で検討を行うべきである。

(v) 使 途

- 消費税収の使途については、福祉目的的な税とすることを望む意見もあったが、目的税は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等の問題点が指摘されてきた。いずれにせよ、この問題は、このような意見等を踏まえ、十分検討していく必要がある。

(vi) 消費税と価格の関係

- 課税事業者は本体価格の3%を、免税事業者は仕入れに係る消費税相当額を、それぞれ価格に転嫁することが予定されている。また、事業全体として税率に対応する値付けとなっていれば、適正な転嫁を行っているものと考えられる。なお、免税事業者が本体価格の税率相当額を消費税額として受け取ることは、消費税法の意図するところではなく、改められるべきである。
- 小売段階における表示の方法については、消費者の便宜の観点からも検討する必要がある。この問題は、基本的には各事業者が自主的に選択すべきものであって、一律に法律で義務付けるといった性格のものではないと考えられる。

〔注〕

- 1) 例えば、「第2節 所得税その1」で記事を引用したように、平成4年11月24日の衆議院予算委員会での答弁で、消費税率の引上げに言及したとされる（『日本経済新聞』平成5年3月6日朝刊）。
- 2) 小沢一郎『日本改造計画』（平成5年、講談社）214-215ページ。
- 3) 石弘光『現代税制改革史』（平成20年、東洋経済新報社）603-607ページ。
- 4) 小川是・元主税局長口述記録。

### 3 羽田内閣における改革議論

「税制改革草案」が頓挫してから2か月後の平成6年4月8日に細川総理大臣は退陣を表明、その後4月28日に新生党の羽田孜を首班とする連立内閣が成立する。組閣直前に社会党が閣外に去ったため、この内閣は政権基盤が弱い少数与党内閣となり、結果的に平成6年度の予算成立直後の6月末に総辞職する。しかし、「平成6年中の改革実施」という先の附則の問題もあり、この短い期間にも改革に関する様々な議論が行われた。所得税減税と消費税率引上げによる「直間比率の是正」はほぼ既定路線であったが、その中で大きな論点となったのは「消費税の税率を何%とするか」であった。以下では、この間の議論の経緯を検討する。

「国民福祉税」構想を中心とする「税制改革草案」頓挫後の議論は、平成6年4月8日の（委員の任期満了を踏まえて新たに発足した）政府税制調査会に対する細川内閣総理大臣の諮問でスタートする。この諮問では、先の中期答申で示された「所得税減税と消費税増税による直間比率是正」による税制改革を前提としつつ、その後の変化を踏まえて再度、改革案を検討することが要請された。この諮問で特に注目すべきは、増税に関してかなり踏み込んだ表現をした点と、平成6年中の改革実施に向けて決意を示した点である。以下に、その「趣旨」と「諮問」の全文を掲げる。

#### （趣旨）

活力ある豊かな高齢化社会を実現するためには、昨年11月の「今後の税制のあり方についての答申」で示されているように、税制の総合的見直しを行い、社会を支える勤労者に過度の負担がかからないよう、所得、消費、資産等の間でバランスのとれた税体系を構築し、社会の構成員がひろく負担を分かち合うことが必要である。

ところで、本格的な高齢化社会においても経済社会の活力を損なうことなく、安定した豊かな生活を享受するためには、社会保障の充実や社会資本の整備、創造性にあふれた社会の実現などを進めていく必要がある。今後わが国財政がその期待される役割を適切に果たしていくためには、その対応力の回復に努めていかなければならず、公債残高が累増しないような財政体質を作りあげていくことが緊急の課題である。



このためには、行政改革や歳出の徹底した見直しなどを進め、国民負担率の上昇を極力抑えるため一層の努力を払っていく必要があるが、21世紀に向けた活力ある豊かな社会を実現するためには、国民の負担がある程度増えていくことは避けられない。

こうした点を考慮すると、「今後の税制のあり方についての答申」で示された方向の下で、財政体質の改善に配慮しつつ、公正で活力ある高齢化社会の実現を目指した国民合意の税制改革を実現することは、緊急に取り組むべき重要な課題であり、政府としては、国民各界各層の意見に耳を傾け、国民の選択の方向を十分くみとりつつ、早急に成案を得て、年内にその実現を図りたいと考えている。

(諮問)

「今後の税制のあり方についての答申」に示された方向の下で、その後における諸情勢の進展を踏まえ、活力ある豊かな高齢化社会の実現を目指し、国、地方を通じる財政体質の改善に配慮しつつ、所得、消費、資産等のバランスのとれた安定的な税体系を作るため、望ましい税制の具体化について審議を求める。

もっとも細川総理大臣は、この諮問を行った直後に自らの借金問題を理由に退陣を表明する。その後を受けた羽田内閣は細川内閣の方針を受け継ぎ、税制改革の実施を最重要課題に掲げるが、羽田内閣の最大の問題は、組閣直前に社会党が連立を離脱（さきがけは閣外協力）し少数与党政権となったことであった。野党の自民党は早い時期から、成立が大幅に遅れていた平成6年度予算成立後の内閣不信任決議案提出に言及しており、発足当初から政治的には不安定な政権であった。

この時期のもう一つの重要な出来事は、社会党の動向である。社会党はこれまで一貫して消費税反対の立場であったが、(細川総理大臣が退陣表明する前の)4月4日に党税制調査会が発表した「税制改革指針案」で、不公平税制の是正や簡易課税制度見直し、逆進性緩和、地方の間接税充実といった条件の下で消費税率の引上げを容認する姿勢を表明した。<sup>1)</sup> また、細川総理大臣退陣表明後の新政権樹立のための政策協議の際にも、「間接税の税率上げ」に触れる次のような「新たな連立政権樹立のための確認事項」に合意している（ただし、この直後に連立から離脱し、政権には参加しなかった）。

## (5) 高齢化社会対策と税制改革

高齢化社会の到来に対応するために、雇用、年金、医療、介護等の福祉政策をより強力に推進するとともに、住宅、交通、下水道等の生活環境の整備を促進する。

また、行財政改革及び不公平税制の是正を積極的に進めるとともに、高齢化社会の福祉政策の推進や前記の諸政策を充実させるため、直接税の軽減措置や現行消費税の改廃を含め、間接税の税率引上げを中心とした税制の抜本的改革について国民の理解を得つつ6月中に結論を得て、本年中に関連法案を成立させる。

その後の社会党の状況をもう少し触れると、更に、(政権離脱後の)6月21日に発表した政権構想でも「間接税の税率上げ」を盛り込むなど、党執行部の対応は次第に柔軟となっていく。<sup>2)</sup> ただし、こうした執行部の方針に対しては、その都度左派の反発が伝えられるなど、党内が一致していたわけではなかった。この後、社会党の村山富市を首班とする自社さ連立内閣で最終的に消費税率引上げが決まるが、その際にも最後まで左派が抵抗するなど、消費税を巡る社会党の苦悩は続くことになる。

話を羽田内閣発足時に戻す。期限を6月末とし、政権発足直後から改革に向けた議論が行われた。ただし、「所得税減税と消費税増税による直間比率是正」、特に平成6年度の6.2兆円減税の継続はほぼ固まっており、議論の焦点は専ら、これを補う財源として消費税の税率を何%に引き上げるかに集まった。

これに関する当時の重要な資料の一つは、改革に関する定量的な試算が必要、として政府税制調査会が事務局に提示を求めた「税制改革に関する機械的試算」であり、これについて以下で説明する。この試算は、6.2兆円減税を維持すること、所得税減税を先行させることで必要となるつなぎ公債の償還を10年で行うこと、将来の社会保障費の見通しを盛り込むこと、といった条件の下で消費税率を引き上げた場合の財政収支の見通しを示している。社会保障費の見通しは、先の細川内閣の下で「高齢社会福祉ビジョン懇談会」が発表した「21世紀福祉ビジョン」(平成6年3月)の結果を用いた。「21世紀福祉ビジョン」は、現行制度を含む四つのケースについて社会保障費の将来見通しを試算したが、「機械的試算」はその真ん中のケースⅡ、すなわち「介護・児童の充実をうた

う一方、医療・年金は効率化や保険料引上げで歳出抑制を図るケース」を用いた。これによると（消費税率上げが年金の物価スライドに影響を与えることによる若干の違いがあるが）、平成12年（2000年）で約5.5～5.7兆円（ただし平成6年度（1994年度）ベース換算）の社会保障費増加が見込まれている。

これを盛り込んで計算された「機械的試算」の内容を表2-6-4に示した。試算は消費税の税率、引上げの実施日ごとに六つのケースで行われたが、消費税率は減税6.2兆円を賄えない6%以下を排除し、7%から10%で計算がなされた。また、税率引上げ時期は「平成9年4月から開始」をベースとしつつ、それを

表 2-6-4 機械的試算表（平成12年度における名目値を平成6年度ベースに換算したもの）  
（単位：兆円）

|                  |        |                                           |          |          |          |          |          |
|------------------|--------|-------------------------------------------|----------|----------|----------|----------|----------|
| 試算の前提            | 減 税    | 平成6年度における減税と同規模の減税を継続（6.2兆円）              |          |          |          |          |          |
|                  | 償還財源   | 先行減税に係るつなぎ公債の償還を10年間で終了                   |          |          |          |          |          |
|                  | 社会保障関係 | 福祉ビジョンにおける公費負担の増加額及び消費税率引上げに伴う年金物価スライド等の額 |          |          |          |          |          |
| 機械的試算例           |        | 機械的試算Ⅰ                                    | 機械的試算Ⅱ   | 機械的試算Ⅲ   | 機械的試算Ⅳ   | 機械的試算Ⅳ-② | 機械的試算Ⅳ-③ |
|                  | 消費税率   | 10%                                       | 9%       | 8%       | 7%       | 7%       | 7%       |
|                  | 実施日    | 平成9年4月1日                                  | 平成9年4月1日 | 平成9年4月1日 | 平成9年4月1日 | 平成8年4月1日 | 平成7年4月1日 |
| 減 税              | △6.2   | △6.2                                      | △6.2     | △6.2     | △6.2     | △6.2     | △6.2     |
| 償 還 財 源          | △1.8   | △1.8                                      | △1.8     | △1.8     | △1.8     | △1.2     | △0.6     |
| 社会保障関係           | △5.7   | △5.7                                      | △5.6     | △5.5     | △5.5     | △5.5     | △5.5     |
| 消費税純増収           | +14.4  | +12.3                                     | +10.2    | +8.2     | +8.2     | +8.2     | +8.2     |
| 消費増収             | +16.7  | +14.3                                     | +11.9    | +9.5     | +9.5     | +9.5     | +9.5     |
| 政府部門の負担する消費税の増加分 | △2.3   | △2.0                                      | △1.7     | △1.3     | △1.3     | △1.3     | △1.3     |
| 歳入過不足            | +0.7   | △1.4                                      | △3.4     | △5.3     | △4.7     | △4.1     | △4.1     |

- 〔注〕1 このほかに、対外経済改革要綱（平成6年3月29日閣議決定）等で述べられているように、「後世代に負担を残さないような財源の確保を前提とした公共投資基本計画の積増し」を行うための財源の捻出が必要となる。
- 2 平成6年度予算においては、財源の不足に対応するため、歳入歳入両面にわたり各般の措置を講じているが、このうち「平成6年度繰入特例法」による定率繰入れ等の停止等の措置は約5兆円である。
- 3 名目成長率5%、税収弾性値1.1と仮定すれば、平成12年度における自然増収（平成6年度ベースに換算）は、機械的試算Ⅰで3.0兆円、機械的試算Ⅱ、Ⅲで2.9兆円、機械的試算Ⅳで2.8兆円となる。

（出所）税制調査会「税制改革に関する機械的試算」（平成6年5月）3ページ。

早めるケースも示している。

この「機械的試算」に対し、マスコミからは「(細川内閣での「国民福祉税」でも使われた) 7%を消費税率のベースとすることで、最初から増税ありきの試算だ」といった批判が出された。<sup>3)</sup> 具体的な批判としては、「21世紀福祉ビジョン」による社会保障歳出の見通しが不確実であることや、行財政改革や不公平税制是正の効果を織り込んでいないこと、などが挙げられている。<sup>4)</sup> また、政府税制調査会はこの後の6月7日、10日に全国11か所で地方公聴会を開催したが、そこでも税制改革に対する批判的な意見が多数出たとされる。実際に公聴会に参加した石弘光は次のように述べている。<sup>5)</sup>

出席者からは、所得税減税や消費税増税を中心とした税制改革の必要性を理解する声も多かったものの、消費税率引上げの前にやるべきことが多いという意見が大勢を占めていた。

たとえば、行財政改革、歳出削減の要求は根強く、また社会福祉に財源を充当するといっているが本当に充当するのかといった疑念も出された。さらに、増税の時期には景気動向への配慮が欠かせないという指摘も多かった。

このように、消費税率の引上げに対する国民の反発は依然強いものがあつた。

こうした経過を経て、当初議論をまとめる目途とされた6月末に向けて連立与党(「福祉社会に対応する税制改革協議会」)、政府税制調査会それぞれで審議が行われた。まず、与党では、税制改革協議会の小委員会(「税制の基本に関する小委員会」)が6月9日に報告書を提出、<sup>6)</sup> それを踏まえて協議会本体が6月21日に報告書を発表した。しかし、この報告書は焦点である消費税率の引上げ幅について以下のように述べ、具体的な数字を示さなかった。<sup>7)</sup>

### (3) 消費税率の引上げ

- (i) 社会保障給付の増加や快適で質の高い生活基盤の構築等のために必要と見込まれる歳出増、前述の個人所得課税等の減税による税収減、及び今年度分を含む減税先行のためのつなぎ公債の早期償還といった財政需要等を十分念頭に置いて、現在そして将来の財政を支えることのできる税収が得られるよう、現行3%の消費税率を引き上げる。

- (ii) その実施時期については、現在の経済状況等をも勘案すると、つなぎ公

債の償還財源をも考慮しつつ、前記の所得減税とは適切な時差を設けるべきである。

当時は、遅れていた平成6年度当初予算がようやく6月23日に成立、自民党による少数与党の羽田内閣への不信任決議案の国会提出を目前に控えて、極めて緊迫した政治状況にあった（不信任決議案は実際に6月25日に提出される）。羽田内閣が政権を維持するためには先に連立を離脱した社会党の取り込みが欠かせず、消費税への抵抗が依然強い同党への配慮から、具体的な税率の記述に踏み込むことができなかった、とされる。<sup>8)</sup>

一方、政府税制調査会も審議の結果を踏まえて、6月21日に「税制改革についての答申」を発表した。この「改革答申」でも具体的な消費税の税率に触れていないが、先の細川内閣総理大臣による諮問が増税の方向での議論を求めたことを反映し、増税についてかなり踏み込んだ表現を行っている。

- (1) 本格的な高齢化が既に私たちの足許から加速・進展している状況にかんがみれば、税制改革が、高齢化に伴って必要となる福祉等社会保障、社会資産の整備等の公共サービスの増加に適切に対応すべきであるとの視点は極めて重要であり、基本的にこのような公共サービスの増加に伴う税負担の増大については、その必要性を国民に率直に訴えていくべきである。
- (2) こうした事情にかんがみれば、極めて厳しい財政事情の下で、少なくとも、税制改革が財政の悪化を招き、後世代に負担を残し財政の硬直化を高めることは厳に避けるべきであり、個人所得課税等に係る減税や減税を先行実施する場合に発行されるいわゆるつなぎ公債の償還のための財源については、税制改革の中で適切に対応すべきである。
- (3) 税の自然増収の発生も念頭に置くべきであるが、高齢化に伴う経済成長の減速や構造的な財政収支ギャップを考えれば、自然増収に大きな期待をかけることは適当でない。
- (4) 税制改革の具体化と並行して、行財政改革や税負担公平確保の努力を不断に行うべきことは言うまでもなく、こうした努力を踏まえて増税の規模をできる限り抑えるべきである。

まとめると、高齢化社会を迎えるに当たり必要な財源確保のための負担増を

検討すべきこと、減税のつなぎ公債の財源確保まで含め赤字公債累増を慎むこと、自然増収をあてにすべきでないこと、行財政改革や不公平税制是正の重要性、の4点であり、増税を強くにじませる内容となっている。また、税制調査会会長の加藤寛は答申発表直後に「7%以上がいい」と、税率について具体的に記者会見で述べたという。<sup>9)</sup>

このように、羽田内閣の2か月で様々な議論がなされたが、この直後の6月25日に自民党が内閣不信任決議を国会に提出、連立与党と社会党の政権協議がまとまらず、羽田内閣は総辞職した。これによって、議論は再び振り出しに戻るようになった。

#### 〔注〕

- 1) 『日本経済新聞』平成6年4月5日朝刊によると、そこで示した条件とは、(1) 総合課税化など徹底した不公平税制の是正、(2) 簡易課税制度見直しや逆進性緩和など現行消費税の欠陥是正、(3) 経費削減など行財政改革の努力、(4) 地価税の維持や固定資産税など資産課税の適正化、(5) 地方の自主財源としての間接税の充実、などとなっている。
- 2) 『日本経済新聞』平成6年6月21日夕刊。
- 3) 『日本経済新聞』平成6年5月28日朝刊。
- 4) 例えば、『日本経済新聞』平成6年6月20日朝刊社説「『差し引き増税論』は筋が通らない」などがある。
- 5) 石弘光『現代税制改革史』（平成20年、東洋経済新報社）617-618ページ。
- 6) 連立与党の税制改革協議会は三つの小委員会（「年金・医療等福祉」、「行政改革」、「税制の基本」）を設置し、細川内閣時代の平成6年2月下旬から（社会党の連立離脱などでメンバー変更などはあったが）6月上旬まで継続して議論を行った。
- 7) 福祉社会に対応する税制改革協議会「福祉社会に対応する税制改革協議会報告書」平成6年6月21日。
- 8) 『日本経済新聞』平成6年6月20日朝刊。
- 9) 『日本経済新聞』平成6年6月22日朝刊。

## 4 村山内閣による税制改革案の決定

羽田内閣の退陣後、自社さ連立村山内閣が平成6年6月30日に発足、結局この内閣の手で税制改革が実現する。議論の方向は依然「所得税減税と消費税増税」であったが、連立の中に再び社会党が含まれ、先に述べたように執行部は



柔軟路線に転じていたものの、党内は左派を中心に抵抗が強く、議論は紛糾する。先の羽田内閣では、総額6.2兆円の減税と消費税率の7%への引上げを組み合わせる案が有力とされたが、こうした連立の事情を反映し、村山内閣ではできるだけ消費税率の引上げ幅を抑える改革が模索される。すなわち、所得税・住民税減税5.5兆円のうち制度減税を3.5兆円にとどめ、残りの2兆円を期限付き特別減税として景気が回復次第取りやめる「2階建て減税」とする一方、減税財源を賄うための消費税率引上げを7%より低い5%（今回創設された地方消費税1%を含めた表現。国税としての消費税率は4%）にとどめる案が有力となる。それでも社会党の一部は「所得税減税をまず実施し、その後で消費税増税を検討する」という分離論を主張し最後まで抵抗するが、最終的に平成9年4月（所得税減税は平成6年から開始しており、その3年後）からの消費税率引上げが決定する。また、中小企業に対する特例措置の更なる縮小も決定した。以下では、この政策決定過程と改革の内容を検討する。なお、この改正では地方消費税も創設されたが、これについては項を分け、次の5で議論する。

「第2節 所得税その1」で述べたように、村山首相就任早々のイタリアのナポリ・サミットで平成7年以降の所得税減税継続を表明するなど、内需拡大のための減税を国際的に公約した。また、先の平成6年度税制改正の「附則」の問題もあり、村山政権として早期に改革の方針を固める必要があった。自社さの連立与党は6月29日の「新しい連立政権の樹立に関する合意事項」で次のように述べ、その決意を示している。

#### (1) 高齢社会と税制改革

21世紀の少子・高齢社会に向けて、高齢者介護や子育てなどの支援体制の確立、基礎年金の改革等年金制度の拡充を図るなど、福祉プログラムを推進する。

このため必要な財源の確保に向けて、所得・資産・消費のバランスのとれた税体系を構築する。税制改革の前提として、行財政改革を断行するとともに、不公平税制を是正し、税の使い道に関する国民の信頼を取り戻す。課税最低限の引上げと併せ、中堅所得層を中心にした税率構造の改善を柱として所得税・住民税減税を継続する。また、現行の消費税の逆進性や国庫不入（益税）などの欠陥を是正する。そのうえで、行政改革による財政効果、高齢社会に



必要な財政負担、間接税の税率引上げなど、現行消費税の改廃を含む総合的  
改革案を提示し、国民の理解を求めて、今年中に関連法案を成立させるよう  
努力する。併せて、地方自治体の自主税財源を新たに確保し、福祉充実の政  
策を推進する。

連立3党は7月19日に「税制改革プロジェクトチーム」を立ち上げ、9月中  
旬ごろまでに改革案を取りまとめることを目標に、議論を進めることになった。

しかし、政権党である社会党は、執行部による路線転換表明があったとはい  
え、党内の抵抗は強く、その意見がまとまっていたわけではなかった。実際、  
村山首相は就任直後の7月1日の記者会見で税制改革について「可能な限り、  
年内成立に努力しなければならない」としつつ、「減税財源を直ちに消費税率  
の引上げに結びつけるのは国民が納得しないのではないかと述べたとされ  
る。<sup>1)</sup> 連立与党各党の改革に対する姿勢の違いについて、次のような報道もな  
され、<sup>2)</sup> その実現を危ぶむ向きもあったようである。

税制改革の前提として行革に熱心なさがけ。政権復帰で旧来型の権利誘導  
志向を強める自民党。そして左派を中心に消費税増税に及び腰の社会党。税制  
改革論議は所得税減税と消費税増税を同時決着するかどうかに絞られているが、  
3党の思惑がそれぞれに食い違う「三すくみ構図」の感がある。3党は「税制  
改革の年内実現に努力する」と合意しているに過ぎない。

こうした動きの中で、「所得税減税と消費税増税」という大局的な方向は変  
化しなかったものの、羽田内閣の下での「7%」を軸とする税率の問題は、で  
きるだけ上げ幅を抑制する方向に転換する。そして政権発足以降、比較的早い  
時期に有力となった考えが「所得税・住民税の5.5兆円減税を制度減税と特別  
減税に分離する」という「2階建て減税論」であった。特別減税を景気回復時  
に取りやめることにすれば、減税財源を賄うための消費税率引上げ幅もそれだ  
け少なくて済む、との考え方であり、社会党やさきがけを中心に急速に支持が  
増えていったとされる。

また、社会党の一部には「まず所得税の減税を実施し、その後で消費税率の  
引上げを検討する」という増減税分離論も依然強かった。こうした社会党の当

時の状況は、次のように報じられている。<sup>3)</sup>

社会党は党税調会長の日野市朗を与党税調の座長に送り込み、税制論議をリードする立場にある。とはいえ、89年〔平成元年〕の参院選で反消費税の追い風にのり、破竹の勢いで当選してきた面々で占める「反対する会」は「消費税引上げを容認したら、我々の政治生命が絶たれる」と徹底抗戦の構えだ。

メンバーの一人は「党税調は『引上げやむなし』で乗り切るハラだろうが、われわれはそうは行かない。9月3日の党大会が終われば勝負をかける」と宣言。すでに9月11日には熱海で地方組織にも号令をかけて大勉強会を開催する計画が練られている。

こうした社会党の状況に呼応して、連立与党の中には「減税法案の附則や閣議決定などの形で将来の消費税率引上げを公約する」といった形にして、建前的に増減税一体としつつ実質的には減税だけを行う案も一時浮上したことが伝えられている。<sup>4)</sup>

こうして一時は年内の改革が危ぶまれる雰囲気となったが、これに対して新生党などの野党は「無責任だ」などと強く反発した。細川内閣以来のこれまでの経緯や、「平成6年中に改革を実施する」といった2月の連立与党合意や附則に各党がコミットしていたこともあり、野党は与党以上に税制改革に前向きであったとされる。<sup>5)</sup> こうした動きも影響し、連立与党は増減税一体の税制改革に向けて再び動き出す。論点は所得税・住民税減税を2階建て減税とすべきか、増減税の一体処理をすべきか、消費税率を引き上げる場合、いつから何%にすべきか、といった点であった。様々な議論が展開されたが、9月上旬には与党税調の議論で、2階建て減税が有力となったこと、消費税の税率を5%（厳密には、今回の改革で設立された地方消費税1%を除くと国税の消費税は4%）とし、その引上げは平成9年4月から（すなわち所得税減税の3年先行）とすること、また、消費税率引上げを法案に明記し、増減税を一体処理することという方針が固まったことが報じられている。<sup>6)</sup> また、中小企業に対する特例措置も、先の中期答申が示した方向で縮小することで議論が収斂していった。

これに対して、社会党の一部の勢力は強く反対し、あくまで「増減税の分離処理」を要求した。特に、「消費税反対」を訴えて平成元年夏の選挙で当選し

た参議院議員は翌年に改選を控えて厳しい立場に立たされており、「ありがたい経験をさせてもらったのに選挙民を裏切れない」といった苦しいコメントを残している。<sup>7)</sup> このような党内の雰囲気は党執行部にも影響を与え、最後まで予断を許さない状況が続いたが、最終的には政権党の立場からも折れざるを得なかった。<sup>8)</sup> 結局9月22日に増減税一体処理（ただし減税の3年間先行）の改革案で3党首脳は合意、税制改革大綱が決定した（その内容の詳細はこの後述べる）。

こうした改革が財政に与える影響や改革の評価については、「第2節 所得税その1」の項で述べており、ここでは簡単に振り返っておきたい。改革の主な内容は所得税・住民税の2階建て減税（2兆円の特別減税と3.5兆円の制度減税）と平成9年4月からの5%（厳密には国の消費税4%＋地方消費税1%）への消費税率引上げ、更に中小企業の特例見直しであるが、それが財政に与える影響を表2-6-5（表2-2-9を再掲）に示した。すなわち、先行減税のつなぎで発行される国債の償還期間が30年間で大きく先延ばしされたものの、所得税・住民税の特別減税を終了し消費税率を引き上げた後は若干の増税となる改革であり、

表 2-6-5 税制改革による増減収等の姿（再掲）

|                                                                |        |
|----------------------------------------------------------------|--------|
| 所得減税等による減収額                                                    | △3.8兆円 |
| 〔所得税・個人住民税の恒久減税      △3.5兆円〕<br>〔平成6年度改正における相続税減税      △0.3兆円〕 |        |
| 消費税の改革                                                         | +0.3兆円 |
| 消費税率引上げ（3%→5%）による純増収額<br>（増収額－政府負担の消費税増加分＝4.8－0.7兆円）           | +4.1兆円 |
| 政府負担の消費税増加分のうち公債発行により得るもの                                      | +0.4兆円 |
| つなぎ公債の償還財源                                                     | △0.5兆円 |
| 社会保障関係<br>〔年金等の物価スライド      △0.1兆円〕<br>〔社会福祉      △0.4兆円〕       | △0.5兆円 |
| 合 計                                                            | 0.0兆円  |

（出所）『改正税法のすべて』（平成7年版）8ページ。

この点は、細川内閣の「税制改革草案」や政府税調の「改革答申」と同じ路線である。ただし、改革の評価としては、所得税減税を2階建てにしたことで「直間比率の是正」が中途半端になったことに対し、マスコミなどから厳しい批判が浴びせられた。しかし、上記の経緯を振り返ると、自民党と社会党という、もともと立場の異なる政党がよく歩み寄った、という評価<sup>9)</sup>もまた一つの事実と思われる。

こうして、平成5年以来の税制改革議論に一応の区切りがつけられたが、消費税率引上げについては、1点だけ課題が残された。それが税制改正法案に加えられた次の附則である。

第25条 消費税の税率については、社会保障等に要する費用の財源を確保する観点、行政及び財政の改革の推進状況、租税特別措置等及び消費税に係る課税の適正化の状況、財政状況等を総合的に勘案して検討を加え、必要があると認められるときは、平成8年9月30日までに所要の措置を講ずるものとする。

すなわちこの附則は、消費税の税率について、必要に応じて引上げを実施する半年前の平成8年9月30日までに見直すことを求めている。大蔵省は、先の政府税制調査会の議論などで7%が基本となったことから、この見直しで更に税率を上げることも念頭に置いていたようだが、実際には、税率引上げ幅の更なる抑制やその延期が大きな議題となった。この「見直し作業」という最後の山を越えた後でようやく消費税率の引上げが決まるが、その経緯は第3章で取り上げることとする。

なお、今回の改正では税率引上げだけでなく、中小事業者の特例見直しや仕入税額控除の方式（帳簿方式）の見直しもなされたが、最後にその内容を説明する。社会党は従来からこの問題に熱心だったこともあり、この点の改正を強く求めていた。政府税制調査会が平成5年11月に提出した「中期答申」の内容を基に具体的な検討が行われ、以下のような改正が行われた。まず、免税点制度（課税売上高3000万円以下は免税）については、引下げは行わないものの、資本金などを基にその適用を一部制限することとし、簡易課税については適用上限を課税売上高4億円から2億円に引き下げた。また限界控除制度は、消費税導入の際に必要とされたコストの問題は既に一巡したとして廃止されることと

なった。更に、仕入税額控除の方法については、従来の帳簿に加えて、取引の際にやり取りされる請求書を保存することが条件に加えられた（請求書保存方式）。こうして消費税導入当初から問題視されていた中小事業者の特例の問題は更に改善されたが、これによる増収効果は、年間約3000億円程度と見積もられた。以上の改正概要を図2-6-1（図2-5-2の再掲）で再度示しておく。

図 2-6-1 消費税制度改正の歩み（再掲）

| 【創設時】                    | 【平成 3 年改正】                  | 【平成 6 年秋の税制改革等】<br>（注）平成 9 年 4 月施行                           |
|--------------------------|-----------------------------|--------------------------------------------------------------|
| ①税率：3 %                  |                             | ▶ 4 %（消費税率換算 1 %相当の<br>地方消費税を合わせると 5 %）                      |
| ②免税点制度 適用上限3,000万円       |                             | 資本金1,000万円以上の新設法人<br>は不適用                                    |
| ③簡易課税制度<br>○適用上限 5 億円    | ▶ 4 億円                      | ▶ 2 億円                                                       |
| ○みなし仕入率<br>90%、80%の 2 区分 | ▶ 90%、80%、70%、<br>60%の 4 区分 | ▶ 90%、80%、70%、60%、<br>50%の 5 区分<br>└▶（不動産業、運輸・通信業、<br>サービス業） |
| ④限界控除制度<br>適用上限6,000万円   | ▶ 5,000万円                   | ▶ 制度の廃止                                                      |
| ⑤仕入税額控除：帳簿方式             |                             | ▶ 請求書等保存方式                                                   |

（出所）池田篤彦「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—について」（『ファイナンス』平成12年9月号）32ページ。

## 【注】

- 1) 『日本経済新聞』平成 6 年 7 月 2 日朝刊。
- 2) 『日本経済新聞』平成 6 年 7 月 26 日朝刊。
- 3) 『日本経済新聞』平成 6 年 8 月 28 日朝刊。
- 4) 『日本経済新聞』平成 6 年 8 月 30 日朝刊。
- 5) 『日本経済新聞』平成 6 年 9 月 8 日朝刊。
- 6) 『日本経済新聞』平成 6 年 9 月 10 日朝刊。
- 7) 『日本経済新聞』平成 6 年 9 月 21 日朝刊。
- 8) なお、消費税率の引上げに際し、年金受給者や児童扶養手当受給世帯などに 1 万円を支給する、などの臨時的な給付金が行われることも決められた。
- 9) 石弘光『現代税制改革史』（平成20年、東洋経済新報社）622ページ。

## 5 地方消費税の導入について

これまで述べたように、平成6年秋に村山内閣の下で消費税改正が実施されたが、このときに行われたもう一つの重要な改正は地方消費税の導入であった。これまでは消費譲与税として、国税である消費税収の5分の1を地方に譲与する形をとっていたが、地方分権の高まりや住民税減税による地方税収減少への対応として、これを地方の自前の税である地方消費税に変えるべきだ、との主張が地方サイドから強まっていた。しかし、もともと消費税を地方税として仕組むことに関しては技術的・理論的な問題が多く指摘され、議論は難航した。以下では、その検討の経緯を説明する。

### (1) 細川内閣の下での議論

一連の消費税改正の議論で地方消費税の導入問題が初めてクローズアップされたのは、平成5年10月26日に全国知事会など地方6団体が政府税制調査会に提出した「緊急要望」からと考えられる。そこでは、国が一括して消費税を徴収した後、一部を譲与税として地方に分配する現状の方法を見直し、消費税の一部を地方税として自治体が自ら徴収するような仕組みを作ることが要望として挙げられた。当時は8月に発足した細川内閣の下で所得税・住民税減税と消費税増税による「直間比率是正」の議論が高まった時期であったが、そこで住民税の減税が議論の俎上にのせられたことが、こうした地方6団体の行動につながった直接の原因とされる。

もともと昭和63年の抜本的税制改革で消費税が導入された際に多くの地方の間接税が廃止されたが、その代替財源として消費税の一部を地方税とすることについては技術的な問題が多いとして見送られた経緯がある。その代わりに、消費税の一部を消費譲与税とすることが決定したが、譲与税という形をとる以上、地方は国から財源を受け取る立場であり自前の税源ではない、との不満が地方サイドに強く残っていた。そこへ今回持ち上がった住民税減税と消費税率引上げ（地方にとっては消費譲与税の増加）がなされると、地方の独自税源は更に小さくなる。<sup>1)</sup> そのころちょうど、平成5年6月の衆・参両院における「地方分権の推進に関する決議」等で地方分権の機運が高まった時期であり、一方で景気減速による法人関係税などの税収減少で自治体の財政状況が悪化した事



情が重なり、地方自治体側の要望が強まった。<sup>2)</sup>

しかし、国が徴収する消費税の一部を地方税とすることには、技術的・理論的な点で様々な問題が指摘された。例えば、事業者は現在、国（税務署）に納めている消費税の一部を地方自治体にも納めることになるが、事業所が複数の自治体に散っている大企業などの場合、その付加価値額に応じてそれぞれの自治体に納税する必要があり、その事務負担が増える問題があった。また、「例えば神奈川県で生産した製品を東京都で消費する場合、地方消費税は神奈川県での出荷段階で〔神奈川で生産された付加価値分に対して〕同県により課税されるが、これは「本来消費地で課税されるべきだとする」という消費税の原則に反する」といった税理論上の問題も指摘された。<sup>3)</sup> 政府税制調査会は平成5年11月に細川内閣の下での税制改革の方向を指し示す「今後の税制のあり方についての答申」（中期答申）を発表したが、こうした事情を背景に地方消費税については次のように述べ、更なる検討が必要であることを述べている。<sup>4)</sup>

地方自治の推進を図るため、また、地方税における直間比率は正のために、現行消費譲与税を地方独立税としての地方消費税に組み替えるべきではないかとの意見が出されたが、これに対しては、地方の直間比率の是正も重要だが、税制の簡素化を重視すれば、地方財源の確保は地方譲与税でも差し支えないのではないかと、国税・地方税のあり方は、一般的に税目によって分けて考えるのが望ましく、地方消費税は、税の帰属地と消費地との関係や国境税調整の問題、納税コストの観点から困難ではないか等の意見が多く出された。

いずれにせよ、地方消費税を含めた地方税源の問題は、直間比率の是正のみならず地方自治の本旨とも深く関わる重要な問題であり、上記のような問題を踏まえながら、今後、消費税のあり方の見直しと併行し、検討を加えることが必要であると考えられる。

## （2）自治省案とそれに対する政府税制調査会の議論

細川内閣の下では地方消費税の問題はそれ以上の進展を見せなかったが、地方分権推進の観点から地方税をどう拡充させるかは依然、重要な課題であった。「国民福祉税」構想の挫折で消費税率の引上げ自体が次政権に先送りされたが、地方消費税の問題も同様に引き継がれる。この時期の動きとして、この問題に関する社会党の姿勢について触れておく。既に述べたように社会党は平成6年



4月4日に発表した「税制改革指針案」で消費税増税を認める方向に方針転換するが、その際に「地方を重視した消費課税の充実」を論点の一つに掲げた。<sup>5)</sup>

地方消費税は理論面・技術面等の問題が詰め切れなかったにも関わらず、後の村山内閣で最終的に導入が決まるが、その背景にはこうした社会党の積極姿勢も影響したと考えられる。ただし、この4月の段階では問題解決の機運はほとんどなく、地方消費税導入に積極的な自治省と、消費税を国税としておきたい大蔵省の対立も伝えられるなど、議論の行く先は見えない状態であった。

一方、政府税制調査会は平成6年4月8日に細川内閣総理大臣から新たな諮問を受け、税制改革についての検討を開始したが、その際、地方税源の問題を検討する「地方税源問題ワーキング・グループ」（貝塚啓明座長）を立ち上げた。議題の中心は地方消費税の問題であり、その創設に対し理論面・技術面で指摘されていた様々な問題に関して専門的な立場から検討を加えることが目的であった。

その検討の際の重要なたたき台となったのが、当時、自治省が発表した地方消費税の具体的な導入案であった。その骨子は表2-6-6のとおりである。この自治省案は、消費税の課税ベース等に変更せず、その税収の一部を地方自治体（都道府県）が徴収する新たな仕組みであったが、当時言われていた問題にも配慮する案となっていた。先に述べたように、地方自治体が独自に消費税を課税する場合、複数の都道府県に事業所を持つ大企業は、都道府県ごとにそこで作り出した付加価値に合わせて消費税額を算出し、納税を行う必要があったが、自治省案ではその納付は主たる事業所（本社等）が所在する都道府県に一括して行い、その上で各都道府県への納付税額を一定の基準（従業員数等）で分割することで計算を簡便化する案が示された。また、輸出や輸入の国境税調整については各都道府県がこれを行うことは不可能なため、事務を税関に委託することとされた。その際、税関が所在する都道府県に輸入品に対する税収や輸出に係る還付が集中することがないように、前年度の地方消費税額を基準として、それを都道府県間で配分するといった仕組みの導入が提案された。

政府税制調査会は「ワーキング・グループ」において、この自治省案を基に検討を進めたが、依然、理論的・技術的な面で問題が指摘され見解がまとまらなかった。「ワーキング・グループ」は平成6年5月に発表した「地方税源問題についての検討結果」の中の「論点メモ」で、残る論点を記している。そこ

表 2-6-6 地方消費税（案）の骨子

地方消費税については、課税標準等を国と同一とするとともに、分割事業者については、本店所在の都道府県に一括申告納付することを認めるなどの簡素化により、納税義務者の事務負担の軽減を図る。

また、従来課題とされた国境税調整の精算のためのシステムを構築し、技術的問題点の解決を図る。

- 1 課税団体 都道府県
- 2 納税義務者 国と同じ
- 3 課税標準 国の消費税の課税標準と同一又は国の消費税額
- 4 税率 一定税率
- 5 非課税及び免税 国税の非課税取引及び免税取引（輸出取引等）
- 6 徴収方法 申告納付（国と同じ 原則年4回）
- 7 分割法人
  - ・ 主たる事務所又は事業所所在の都道府県に対し一括して申告納付することができる。
  - ・ 主たる事務所又は事業所所在の都道府県は、当該税額を一定の基準により各都道府県に分割し、各都道府県に支払う。
- 8 国境税調整
  - ・ 輸入課税、輸出等に係る還付について、国と同じように地方消費税においても国境税調整を行う。

（出所）税制調査会「税制改革についての答申」（平成6年6月）6ページ。

では、消費譲与税に代えて地方消費税を創設することの意義や、都道府県間の分割基準、国境税調整の問題などの議論が列挙されている。以下では、そのうち重要と思われる点を集約して簡単に示しておく。<sup>6)</sup>

- ・ 地方消費税は譲与税とは異なり地方独自の税である一方で、税率は全国均一であり自治体は課税自主権を行使できないこと、税の帰属地は製造された付加価値の場所で決まり最終消費地を離れること、などを考えると受益と負担の明確化は図れないのではないか。
- ・ 地方消費税は各都道府県に納税される税額が各県で製造された付加価値に基づくものとなる点で、「消費課税」というよりは「企業課税」に近いものとなる。通常、消費税は消費に担税力を求める税とされるが、こうした中で地方消費税の性格をどのように理論づけるべきか。「企業課税」とした場合、現

行の事業税との関係をどのように考えるべきか。

- ・ 消費税を「消費課税」と考えると、分割基準については消費に照らしたものをを用いるべきではないか。一方「企業課税」と考えると従業者数などで分割することも妥当となるが、その場合は人口・従業者数基準で分割する現行の消費譲与税よりも税収偏在が拡大するのではないか。
- ・ 国境税調整についても「消費課税」と考えると現行の輸出免税・輸入課税は妥当となるが、「企業課税」と考えた場合は、むしろ輸出は課税し、輸入を免税とすべきではないか。
- ・ 事業者の納税事務については、少なくとも国と地方の2か所への納税や税務調査が必要となり今より煩雑となるが、これについてはやむを得ないのではないか。

このように「ワーキング・グループ」では、地方消費税導入問題について明確な方向性を得るには至らず、そこでは「政策判断」といった用語も用いられている。これを受けて政府税制調査会は平成6年6月の「税制改革に関する答申」で次のように述べ、更に検討が必要なことを述べるにとどまった。<sup>7)</sup>

当調査会としては、地方税源の充実確保が必要であるとの観点から「地方消費税」の問題について、累次にわたり検討を重ねてきたところであり、今回の審議の過程においても個人住民税の負担軽減との関連を踏まえ、審議を行ったが、前述のような様々な意見があり、これまでの議論を総括してみても現時点でその導入の適否について判断を行うには至らず、今後とも引き続き地方分権の推進に真に資する地方税源充実の具体的方策に関し、この「地方消費税」案について更に検討を深めつつ、幅広く検討を行い、可及的速やかに結論を得るべく審議を行うこととしたい。

### (3) 村山内閣の下での導入決定

その後、羽田内閣の退陣で、平成6年6月30日に自社さ連立村山内閣が発足した。既に述べたように、この内閣では税制改革の成案を9月中旬までに得ることを目標に掲げたが、地方消費税の問題もやはりなかなか進展を見せなかった。

ここで再びクローズアップされたのが、導入に積極的な自治省と消極的な大

蔵省の対立であった。与党の税制調査会は先に発表された自治省案をベースに両省に修正案を提示させるなどし、その結果、分割基準については「従業員数基準」ではなく「消費地基準」の方向で歩み寄りが見られた。この結果、地方消費税は「企業課税」ではなく「消費課税」としての位置づけが明確となり、これを基に検討を続けた結果、上記の「ワーキング・グループ」が掲げた論点のうち、輸出入の扱いや事業税との関係に関する問題は解決していった。そして最後に残った問題が、「税の徴収をだれが行うか」であり、この点を巡る大蔵省と自治省の対立、すなわち、税の徴収を「税務署」が行うことで国税であることを維持したい大蔵省と、「地方自治体」が行うことで地方に移管したい自治省の対立がなかなか解けなかった。

その中で改革議論が進展した理由の一つは、社会党が地方消費税の導入に積極的なことであった。既に述べたように、この時期は消費税率引上げを巡って社会党が譲歩を迫られ苦境に立たされた時期であり、もともと地方分権に積極的であった社会党としては地方消費税導入を税率引上げの条件としたい思惑があったようである。こうして土壇場で調整が進み、結局、最後まで残っていた徴収の問題は、地方消費税を地方税（都道府県税）として導入するが都道府県は国に徴収を委託する、との方法がとられることになった。国が税を徴収した後、それを都道府県に払い込み、その上で消費基準に基づいて都道府県間で税収を分配し直す、という制度である。また、市町村に対しては都道府県の税収の2分の1を消費基準に基づいて分配することとなった。もともと、同じ消費への課税でありながら徴収を国と地方自治体が別々に行うことは、行政改革の点からも問題が多く、それをクリアする案でもあった。なお、税率は国が納めた税額の25%と定められた。すなわち国の税率が4%のときは地方消費税の税率は1%である。

政府税制調査会の答申から、地方消費税の制度概要を以下に示す。<sup>8)</sup>

#### ① 地方消費税の概要

- (i) 活力ある豊かな福祉社会の実現を目指す視点に立った今次の税制改革の一環として、地方分権、地域福祉の充実等のため地方税源の充実を図る観点から、消費譲与税に代えて「地方消費税」を創設する。

(ii) 地方消費税の概要については、以下のとおりである。

(イ) 納付義務者等

地方消費税は、事業者の行った課税資産の譲渡等について、当該事業者に対して、当該事業者が個人事業者の場合にあつては、原則として住所所在地の都道府県が、当該事業者が法人の場合にあつては、原則としてその本店等の所在地所在の都道府県が、これを課する。また、課税貨物については、当該課税貨物を保税地域から引き取る者に対して、当該保税地域所在の都道府県が、これを課する。

(ロ) 課税標準

(A) 国内取引については、課税資産の譲渡等に係る消費税額から仕入れ等に係る消費税額を控除した後の消費税額（譲渡割）

(B) 輸入取引については、課税貨物に係る消費税額（貨物割）

(ハ) 税率

地方消費税の税率は100分の25とする。

地方消費税の税率については、社会福祉等に要する費用の財源を確保する観点、地方の行財政改革の推進状況、非課税等特別措置等に係る課税の適正化の状況、地方財政の状況等を総合的に勘案して検討を加え、必要があると認めるときは、平成8年9月30日までに所要の措置を講ずるものとする。

(ニ) 申告納付等

(A) 消費税の確定申告書等を提出する義務がある事業者は、一定の申告書を事務所等所在地の都道府県に提出し、その申告に係る譲渡割額を納付しなければならない。

(B) 前記(A)にかかわらず、譲渡割の賦課徴収は、当分の間、国（税務署）において、消費税の例により、消費税と併せて行うものとする。

(C) 貨物割の賦課徴収は、国（税関）において、消費税の例により、消費税と併せて行うものとする。

(ホ) 都道府県間の清算

都道府県は、その地方消費税額に相当する額について、商業統計の小売年間販売額その他の消費に関連した基準によって都道府県間において

清算を行う。

(へ) 市町村に対する交付

都道府県は、前記オにより清算を行った後の金額の2分の1に相当する額を、都道府県内の市町村に対して人口及び従業者数にあん分して交付する。

(ト) 消費譲与税の廃止

地方消費税の創設に伴い、消費譲与税を廃止する。

(注) 上記の改正は、平成9年4月1日から施行する。

こうした地方消費税に対しては、いくつかの問題も指摘されている。すなわち第一に、実質的に国が税を徴収することで、これまでの消費譲与税と実質的な違いがないのではないかと、という点、<sup>9)</sup> 第二に、税率を各自治体が個別に決めるわけではなく、その点で自治体の課税自主権が制限される、という点である。地方消費税はこの後、平成9年4月より実施されるが、これらの問題は解決されることなく、そのまま現在（平成25年）に至っている。

〔注〕

- 1) 『改正税法のすべて』（平成7年版）71-72ページ。
- 2) 『日本経済新聞』平成6年4月12日朝刊。
- 3) 同上。
- 4) 税制調査会「今後の税制のあり方についての答申」（平成5年11月）18ページ。
- 5) 『日本経済新聞』平成6年4月5日朝刊。
- 6) 税制調査会地方税源問題ワーキング・グループ「地方税源問題についての検討結果」平成6年5月（税制調査会「税制改革についての答申」（平成6年6月）所収）。
- 7) 税制調査会「税制改革についての答申」（平成6年6月）26ページ。
- 8) 税制調査会「平成7年度の税制改正に関する答申」（平成6年12月）附属資料11、12ページ。
- 9) 『日本経済新聞』平成6年9月21日朝刊。

## 第7節 間接税（消費税以外）

本節では消費税以外の間接税改正の状況を説明する。昭和63年の抜本的税制改革では個別物品税やその他個別品目に適用される間接税（砂糖消費税や入場税など）の廃止に加えて、酒税やたばこ税が大きく見直されるなど、消費税以外の間接税も大きく見直された。以下では、そうした個別の間接税のその後の状況を、平成7年度税制改正までの期間を中心に検討する。以下で扱う税目はエネルギー関係諸税、酒税、たばこ税、流通関係諸税である。ただし、エネルギー関係諸税とは自動車関係諸税（揮発油税・地方道路税・石油ガス税・自動車重量税）、航空機燃料税、電源開発促進税、石油税であり、流通関係諸税とは印紙税、登録免許税、有価証券取引税、取引所税を指す。

### 1 エネルギー関係諸税

最初にエネルギー関係諸税の改正動向を説明する。昭和の時代、これらの税目は頻繁に税制改正が行われたが、以下で述べるように、平成以降のこれらの税目に関する改正は比較的小規模であった。ただし、特定財源の在り方など、その後につながる議論も行われ始めており、それも含めて以下で検討する。説明は以下のように税目を分類して行う。まず(1)で自動車関係諸税について説明する。次に(2)で航空機燃料税、(3)で電源開発促進税を検討し、最後に(4)で石油税を述べる。

#### （1）自動車関係諸税（揮発油税・地方道路税・石油ガス税・自動車重量税）

まず、自動車関係諸税の税制改正について説明する。ここで「自動車関係諸税」とは揮発油税、地方道路税、石油ガス税、自動車重量税のことを指すが、いわゆる「道路特定財源」の括りではほかに軽油引取税や自動車取得税といった地方税も存在する。このうち、揮発油税と地方道路税、軽油引取税について平成5年度税制改正で税率が改定された。以下では、これらの税制の全般を概観した後、その改正について説明する。



表 2-7-1 特定財源等の概要

(1) 国 税

| 税 目    | 課税対象       | 税 率                                                                                                                                                                                                                                     | 税 収 の 使 途                                                                                                 | 税 収<br>(平成12年度予算額) |
|--------|------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|
| 揮発油税   | 揮発油        | 1 kℓにつき<br>48,600円<br>(特例税率：平成5.12.1～平成15.3.31)                                                                                                                                                                                         | 「道路整備緊急措置法」に基づき平成10年度から5年間は全額国の道路特定財源とされている。また、同法等に基づき同期間中、4分の1は地方への交付金の財源に充てるため直接道路整備特別会計に組み入れることとされている。 | 億円<br>27,714       |
| 地方道路税  | 揮発油        | 1 kℓにつき<br>5,200円<br>(特例税率：平成5.12.1～平成15.3.31)                                                                                                                                                                                          | 都道府県及び市町村の道路特定財源として全額譲与されている。                                                                             | 2,965              |
| 石油ガス税  | 自動車用石油ガス   | 1 kgにつき<br>17円50銭                                                                                                                                                                                                                       | 2分の1は「道路整備緊急措置法」に基づき平成10年度から5年間国の道路特定財源とされ、2分の1は都道府県及び指定市の道路特定財源として譲与されている。                               | 300                |
| 自動車重量税 | 車検を受ける自動車等 | (例)<br>○乗用車 自重0.5t ごとに 6,300円(年) 2,800円(年)<br>○トラック 2.5t 超総重量1tごとに 6,300円(年) 2,800円(年)<br>2.5t 以下総重量1tごとに 4,400円(年) 2,800円(年)<br>○バス 総重量1tごとに 6,300円(年) 2,800円(年)<br>○軽自動車(検査対象) 1両につき 4,400円(年) 2,800円(年)<br>(特例税率：昭和51.5.1～平成15.4.30) | 4分の3は国の一般財源であるが、4分の1は市町村の道路特定財源として譲与されている。<br>(国分のうち8割相当額は道路整備に充てることとされている。)                              | 11,093             |
| 航空機燃料税 | 航空機燃料      | 1 kℓにつき<br>26,000円                                                                                                                                                                                                                      | 13分の11は「空港整備特別会計法」に基づき国の空港整備費に充てられ、13分の2は空港関係市町村及び空港関係都道府県の空港対策費として譲与されている。                               | 1,028              |

420 第2章 平成元年度から平成7年度の税制

|     |                                       |                                      |                                |                        |                                                                                       |       |                                                                                   |       |
|-----|---------------------------------------|--------------------------------------|--------------------------------|------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------|-------|-----------------------------------------------------------------------------------|-------|
| 石油税 | 原油、<br>輸入石<br>油製品、<br>ガス状<br>炭化水<br>素 | 原油、輸入石油製品<br>輸入 LPG<br>国産天然ガス、輸入 LNG | 1 kℓにつき<br>1 t につき<br>1      ℓ | 2,040円<br>670円<br>720円 | 「石炭並びに石油<br>及びエネルギー需給<br>構造高度化対策特別<br>会計法」に基づき石<br>油及びエネルギー需<br>給構造高度化対策に<br>充てられている。 | 4,820 |                                                                                   |       |
|     | 電源開<br>発促進<br>税                       | 一般電<br>気事業<br>者の販<br>売電気             | 千 kW 時につき                      | 445円                   |                                                                                       |       | 「電源開発促進税<br>法」及び「電源開発<br>促進対策特別会計<br>法」に基づき全額電<br>源立地対策及び電源<br>多様化対策に充てら<br>れている。 | 3,699 |
|     | 計                                     |                                      |                                |                        |                                                                                       |       |                                                                                   |       |

(2) 地 方 税

| 税目             | 課税<br>主体 | 課 税 対 象                                                           | 税 率                                                               | 税収の使途等                                                                     | 平成12年<br>度収入見<br>込額 |
|----------------|----------|-------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------|---------------------|
| 自動車<br>取得<br>税 | 都道<br>府県 | 自動車の取得<br>〔大型特殊自動車、<br>小型特殊自動車、<br>二輪の小型自動<br>車及び二輪の軽<br>自動車を除く。〕 | ○自家用の自動車で軽自動車以外のもの<br>(平成15.3.31までの特例税率) 5 %<br>○営業用の自動車・軽自動車 3 % | 道 路 財 源<br>〔都道府県は、税<br>収の100分の95の<br>10分の7に相当<br>する額を市町村<br>に交付〕           | 億円<br>4,556         |
| 軽油<br>引取<br>税  | 都道<br>府県 | 軽油の引取り                                                            | 1 kℓにつき<br>(平成15.3.31までの特例税率) 32,100円                             | 道 路 財 源<br>〔指定市所在の都<br>道府県は、道路<br>面積に応じ税収<br>の一部を指定市<br>に交付〕               | 12,989              |
| 入猟<br>税        | 都道<br>府県 | 狩猟者の登録                                                            | ○甲種又は乙種狩猟免許に係る登録 6,500円<br>○丙種狩猟免許に係る登録 2,200円                    | 鳥獣の保護及び狩<br>猟に関する行政の実<br>施に要する費用                                           | 12                  |
| 入湯<br>税        | 市町<br>村  | 鉱泉浴場における入<br>湯行為                                                  | 1 人 1 日につき<br>(標準税率) 150円                                         | 環境衛生施設、鉱<br>泉源の保護管理施設<br>及び消防施設等の整<br>備並びに観光の振興<br>(観光施設の整備を<br>含む) に要する費用 | 231                 |

(注)「平成12年度収入見込額」は、平成12年度地方財政計画額である。

(出所) 税制調査会「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—」(平成12年7月) 280ページ。

まず、平成12年時点における自動車関係諸税（地方税も含む）の制度概要と税収状況を表2-7-1に示した。揮発油税と地方道路税（地方揮発油税ともいわれ、揮発油税に上乗せして課税される）、石油ガス税、軽油引取税は取引量に応じた従量税である一方、自動車重量税は車検等の際に自動車の重量に応じて課税され、自動車取得税は従価税（取得価額に対して課税）である。このようにこれらの税の課税方法は様々であるが、一方でその用途などに関して次のような共通点があった。第一に、これらの税は「特定財源」として（少なくとも本書の対象範囲である平成12年度までの段階では）その税収の大半が道路投資に向けられた。揮発油税や石油ガス税は法律で定められた比率で国と地方譲与税に分けられ、地方道路税は全額が譲与税として地方に分配される違いはあるが、いずれもその全額が道路財源に割り当てられた。また、自動車重量税は法律上「特定財源」ではないが、その創設時の経緯から、運用でその大半が道路投資に充てられている。平成元年度で（自動車重量税の道路支出への振り向け分を含む）特定財源全体の税収額は約4兆円であった。

第二に、暫定税率による本則税率の上乗せである。これらの税は昭和30年代より日本が道路投資を本格化させた際、その財源を安定的に調達することを目的として創設された。しかし図2-7-1に示したように、それでも税収が不足することから、昭和49年に2年間の暫定措置としてその税率が引き上げられた。更に昭和51年、昭和54年と税率が引き上げられ、その後は暫定の期限が来るとに延長を繰り返して平成元年度に至っている。

こうした暫定税率の引上げ・維持に関する判断は、「道路整備5か年計画」策定の際になされることが多かった。道路整備5か年計画は道路整備を着実に進めることを目的として昭和29年に第1次計画が始まったが（図2-7-1を参照のこと）、その後5年ごとに新たな計画が生まれ、平成元年度の時点では第10次5か年計画が実施されていた。新たな道路整備計画策定の都度、財源調達の見通しを踏まえて5年間の税率の在り方が議論され、その年末の税制改正論議で最終的に税率が決まるという構図が一般的であった（まず、当座の2年程度の税率を決め、その後、5か年計画の残り3年間の税率を検討するケースもあった）。こうした道路整備5か年計画と税制改正の強い関連性が、第三の特徴である。

この第2章で扱う平成7年度税制改正までの期間では、平成5年度から平成9年度をカバーする第11次道路整備5か年計画の策定が一つの節目となり、そ

図 2-7-1 道路整備5か年計画と揮発油税等の税率の推移

| 年度 | 道路整備5か年計画                     | 年度 | 揮発油税        | 地方道路税      | 石油ガス税          | 自動車重量税             |
|----|-------------------------------|----|-------------|------------|----------------|--------------------|
| 昭和 |                               |    | (円/kℓ)      | (円/kℓ)     | (円/kg)         | (円)                |
| 29 | ↑ 第1次〔昭和29～33年度〕<br>2600億円    | 29 | (4月)13,000  | 創 設        |                |                    |
| 30 |                               | 30 | (8月)11,000  | (8月)2,000  |                |                    |
| 31 | ↓                             | 31 |             |            |                |                    |
| 32 |                               | 32 | (4月)14,800  | (4月)3,500  |                |                    |
| 33 | ↑ 第2次〔昭和33～37年度〕<br>1兆円       | 33 |             |            |                |                    |
| 34 |                               | 34 | (4月)19,200  |            |                |                    |
| 35 | ↓                             | 35 |             |            |                |                    |
| 36 | ↑ 第3次〔昭和36～40年度〕<br>2兆1000億円  | 36 | (4月)22,100  | (4月)4,000  |                |                    |
| 37 | ↓                             | 37 |             |            |                |                    |
| 38 |                               | 38 |             |            |                |                    |
| 39 | ↑ 第4次〔昭和39～43年度〕<br>4兆1000億円  | 39 | (4月)24,300  | (4月)4,400  | 創 設<br>(2月)5.0 |                    |
| 40 | ↓                             | 40 |             |            | (1月)10.0       |                    |
| 41 |                               | 41 |             |            |                |                    |
| 42 | ↑ 第5次〔昭和42～46年度〕<br>6兆6000億円  | 42 |             |            |                |                    |
| 43 | ↓                             | 43 |             |            |                |                    |
| 44 |                               | 44 |             |            | (1月)17.5       |                    |
| 45 | ↑ 第6次〔昭和45～49年度〕<br>10兆3500億円 | 45 |             |            |                | 創 設<br>(12月)10,000 |
| 46 | ↓                             | 46 |             |            |                |                    |
| 47 |                               | 47 |             |            |                |                    |
| 48 | ↑ 第7次〔昭和48～52年度〕<br>19兆5000億円 | 48 |             |            |                |                    |
| 49 | ↓                             | 49 | (4月)29,000  | (4月)5,300  |                | (5月)20,000         |
| 50 |                               | 50 |             |            |                |                    |
| 51 |                               | 51 | (7月)36,500  | (7月)6,600  |                | (5月)25,200         |
| 52 | ↓                             | 52 |             |            |                |                    |
| 53 | ↑ 第8次〔昭和53～57年度〕<br>28兆5000億円 | 53 | ○ (4月)      | ○ (4月)     |                | ○ (5月)             |
| 54 | ↓                             | 54 | (6月)45,600  | (6月)8,200  |                |                    |
| 55 |                               | 55 |             |            |                | ○ (5月)             |
| 56 |                               | 56 |             |            |                |                    |
| 57 | ↓                             | 57 |             |            |                |                    |
| 58 | ↑ 第9次〔昭和58～62年度〕<br>38兆2000億円 | 58 | ○ (4月)      | ○ (4月)     |                | ○ (5月)             |
| 59 | ↓                             | 59 |             |            |                |                    |
| 60 |                               | 60 | ○ (4月)      | ○ (4月)     |                | ○ (5月)             |
| 61 |                               | 61 |             |            |                |                    |
| 62 | ↓                             | 62 |             |            |                |                    |
| 63 | ↑ 第10次〔昭和63～平成4年度〕<br>53兆円    | 63 | ○ (4月)      | ○ (4月)     |                | ○ (5月)             |
| 平成 |                               |    |             |            |                |                    |
| 1  | ↓                             | 1  |             |            |                |                    |
| 2  |                               | 2  |             |            |                |                    |
| 3  |                               | 3  |             |            |                |                    |
| 4  | ↓                             | 4  |             |            |                |                    |
| 5  | ↑ 第11次〔平成5～9年度〕<br>76兆円       | 5  | ○ (4月)      | ○ (4月)     |                | ○ (5月)             |
| 6  | ↓                             | 6  | (12月)48,600 | (12月)5,200 |                |                    |
| 7  |                               | 7  |             |            |                |                    |
| 8  |                               | 8  |             |            |                |                    |
| 9  | ↓                             | 9  |             |            |                |                    |
| 10 | ↑ 第12次〔平成10～14年度〕<br>78兆円     | 10 | ○ (4月)      | ○ (4月)     |                | ○ (5月)             |
| 11 | ↓                             | 11 |             |            |                |                    |
| 12 |                               | 12 |             |            |                |                    |
| 13 |                               | 13 |             |            |                |                    |
| 14 | ↓                             | 14 |             |            |                |                    |

(注) 1 □は「租税特別措置法」による暫定税率であり、現行暫定税率の適用期限は平成4年度末(自動車重量税については平成5年4月末)である。

2 ○は暫定税率の延長が行われた年である。

3 自動車重量税は自家用乗用車(車検期間2年、車両重量1t)の税率である。

(出所)『改正税法のすべて』(平成5年版)277ページ、国土交通省ホームページにより作成。

こで揮発油税と地方道路税、軽油引取税の税率改定が実施された。以下では、この政策決定過程について説明する。

この後述べるように、この平成5年度改正で税負担が引き上げられるが、そのきっかけは平成4年の夏ごろから検討が開始された第11次5か年計画で、道路投資総額を、第10次計画を20兆円以上上回る76兆円とする案が浮上したことであった。その背景には単に道路整備が必要ということに加えて、アメリカからの強い要請が影響したとみられる。すなわち、昭和の末期より対日貿易赤字が急増して日本とアメリカの貿易摩擦が深刻化し、これを解消するために実施された「日米構造協議」でアメリカは日本の内需拡大を強く要求した。日本政府はこれを踏まえて、1991（平成3）年から2000（平成12）年までの10年間の公共投資を430兆円に大きく増額するという「公共投資基本計画」を平成2年6月に閣議了解しており、その具体化のためにも第11次計画での道路投資の増額は避けられない状況となっていた。

建設省は当初、こうした道路投資を支えるための財源が5年間で総額3.4兆円（国が1.3兆円、地方が2.1兆円）不足するとし、それを賄うために特定財源の税率引上げ、具体的には揮発油税率をガソリン1ℓ当たり5円、地方税である軽油引取税の税率を軽油1ℓ当たり10円引き上げることを要望した。しかし、こうした増税に対しては当時、停滞していた景気に更に悪影響を及ぼす、との観点から通産省が強く反発した。道路財源は国・地方の特定財源だけでなく、地方の一般財源でも賄われていたが、国よりも財政的に余裕がある地方自治体の単独事業による道路整備を重点的に増やし、財源をその一般財源で賄うことにすれば、増税をしなくても財源調達が可能、との理屈であった。建設省の主張の強い後ろ盾であった金丸信・前自民党副総裁が脱税容疑に問われて平成4年10月に議員辞職したことも、増税がより困難になった理由として伝えられている。<sup>1)</sup>

結局、この年の税制改正では増税が実施されたが、税率引上げ幅は建設省の要求よりも小さいものとなった。具体的な改正内容は次の2点である。一つは揮発油税と（その上乘せとして地方に譲与される）地方道路税の税率見直しであり、揮発油税の税率をガソリン1ℓ当たり45.6円から48.6円に3円引き上げる一方、地方道路税の税率を1ℓ当たり8.2円から5.2円に3円引き下げた。すなわち、ガソリンの税負担総額は変化させない一方で、国の税率配分を若干高めること

となった。もう一点は、地方税である軽油引取税の税率を1kℓ当たり2万4300円から3万2100円に（すなわち軽油1ℓ当たり7.8円）引き上げた。このように、ガソリンへの税負担が維持される一方で、軽油だけ増税が行われた理由として、『改正税法のすべて』（平成5年版）は次のように論じている。<sup>2)</sup>

今回、上記のような改正が行われたのは、次のような考え方によるものです。

- ① 第11次道路整備5箇年計画（本計画の概要については後述）の着実な実施のために、国・地方それぞれの道路整備財源を確保する。
- ② ガソリンにかかる全体の税負担を現行通りとすることによって、できるだけ国民経済に影響を与えないよう配慮する。
- ③ ガソリンと軽油の税負担格差を縮小することによって、NO<sub>x</sub>対策等にも資するよう工夫する（ガソリンと軽油の価格及び税負担については、（中略）この価格差及び税負担格差が原因の一つとなって、ディーゼル車が大幅に増加し、その結果、NO<sub>x</sub>汚染等が深刻化しているとの指摘もありました。）。

これによって、軽油は単年度で3048億円（平年度）の増税となり、これにガソリン税の配分見直し効果を合わせると、単年度の国の増収は1460億円、地方の増収は1588億円（いずれも平年度）とされた。ただし、景気への配慮から、この増税は暫定税率の期限が切れる平成5年4月からではなく、平成5年12月から実施され、その期限は第11次5か年計画が終了する平成10年3月末までとされた。なお、これ以外の道路特定財源に関する税目の暫定税率は、いずれも5年間の期限延長が認められている。

こうして揮発油税等の税率問題は決着した。その一方で後の小泉内閣以降問題となる「特定財源」の在り方についても、当時、指摘がされており、最後にその議論を少し紹介しておく。当時の新聞報道をみると、道路投資拡大が無駄な支出につながるといった指摘はそれほど目立っていなかったようだが、それでも揮発油税などの自動車関係諸税を道路整備だけに活用するという「特定財源」については、疑問も示されている。例えば、平成4年11月23日付の『日本経済新聞』は「道路を考える―財源を再検討せよ」という社説で、かつては財源確保のために特定財源が有効だったかもしれないが、実際には誰もが道を歩き自転車に乗ることで道路から恩恵を受けていることを述べ、「大蔵省は何も

道路にカネをつけなくてもよいと言うのではない。特定財源の垣根を取り払ったうえで、本来、社会資本形成のための原資である一般財源から必要なだけ投入するすっきりした形にせよというのだ」と述べている。<sup>3)</sup> また、平成5年11月に政府税制調査会がまとめた中期答申「今後の税制のあり方についての答申」では、この問題について次のように述べている。

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なんり密接な対応関係が確認される場合には、一定の合理性も持ちうるが、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。

こうした一般財源化を求める声は、まだ制度見直しを引き起こすほどではなかったが、このあと次第に大きくなっていった。

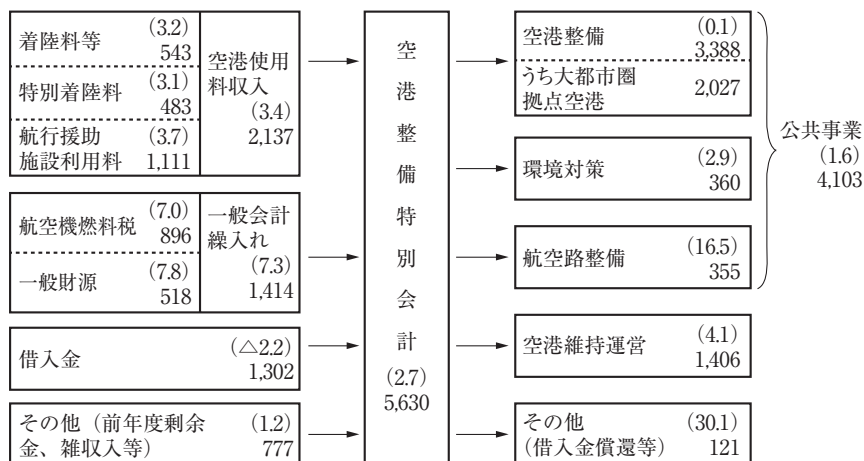
## （2）航空機燃料税

航空機燃料税は昭和47年に創設されたが、やはり「特定財源」である。その税収の13分の2に相当する金額は空港整備等のために空港関係市町村に譲与され、残りの13分の11は空港整備特別会計に繰り入れられた後、空港整備等に充てられることになっている。税率は昭和54年に航空機燃料1kl当たり2万6000円に改定された後、平成12年度まで変わることはなかった。税収は平成12年度予算で約1000億円であった。

空港整備も道路と同様に整備5か年計画に基づいて行われ、その財源は燃料税の多くが繰り入れられる空港整備特別会計から支出される。平成3年度から第6次、続く平成8年度から第7次の空港整備5か年計画が実施されたが、当時、既に地方空港の整備はかなり進み、我が国の空港ネットワークはほぼ完成したとされる一方で、遅れていた大都市圏の空港整備が急務とされた。具体的には、成田空港の2期工事完成や関西国際空港の開港、更に中部新国際空港の着工などが計画され、これによって第6次計画、第7次計画の空港投資額はそれぞれ3兆1900億円、3兆6000億円と、第5次計画の1兆9200億円を大きく上回った。<sup>4)</sup> そのため、それを賄う財源の調達が課題となったが、道路の場合と



図 2-7-2 空港整備事業の概要（平成8年度予算）



(注) 1 単位：億円、%、( )内は対前年度当初予算伸び率。

2 空港整備には、新東京国際空港公団（成田）出資金、関西国際空港（関空）出資金を含む。

3 総理府所管の工事諸費を含む。

(出所) 石弘光『財政構造改革白書』（平成8年、東洋経済新報社）214ページ。

は異なり、そのために航空機燃料税が引き上げられることはなかった。

投資の増大が航空機燃料税引上げにつながらなかった背景には、日本の航空会社による公費負担が外国に比べると既に大きいという事情があったと考えられる。平成8年度予算における空港整備特別会計の状況を図2-7-2に示したが、航空会社が負担する公費として航空機燃料税のほかに空港使用料が大きく、例えば着陸料が海外のほぼ3倍であるなど、それが諸外国と比べて非常に高いとされていた。海外の航空会社との競争が強まる中でその負担が経営を圧迫しており、航空3社（日本航空・全日空・日本エアシステム）が一致結束して使用料引下げを求めたことが大きく報道されているが、<sup>5)</sup> そうした中で、更に航空機燃料税を引き上げる議論はほとんど出なかったようである。空港への投資額は道路投資額に比べると非常に小さい（5か年計画で比較すると道路の76兆円超に比べて空港は3兆円）こともあり、その費用は国・地方の一般会計や財政投融资からの借入金で賄うこととされた。<sup>6)</sup>

このように、第5次空港整備5か年計画以降、大都市圏の空港整備が注目を集めたが、その一方で空港建設を求める地方からの声も依然強く、地方空港へ

の投資が大きく減ったわけではなかった。例えば、後に「赤字」が問題視されるような空港のいくつかは、この時期に建設が開始されているが、そうした空港建設を導いた最大の原因がこの「特定財源」制度にある、と言われたのは周知のとおりである。すなわち航空機燃料税や空港使用料が、空港をどれだけ作るべきかという資金需要とは一切関係なく、空港整備財源として確保されるため、それが過大な空港建設につながったとの指摘であり、後の日本航空の経営破綻（平成22年1月）とともに、空港整備の在り方に議論を投げかけることになる。

### （3） 電源開発促進税

電源開発促進税は原子力発電施設等を設置するに当たり、電源立地地域への交付金などの電源立地対策に必要な財源を確保するために、昭和49年に創設された。一般電気会社（電力会社）の販売電気に対して課される税であり、その税収は電源開発促進対策特別会計に直入される目的税（特定財源）であった。その後、火力や水力などの石油代替エネルギーの利用促進のための財源として用途が拡張されたことなどにより、税率が二度にわたって引き上げられた。昭和58年度改正後に税率は1000kw 当たり445円となり、その後、税率は据え置かれたまま平成12年度を迎えている。税収は平成12年度予算で約3700億円であった。

しかし、電源開発促進税の税収が直入される電源開発促進対策特別会計（以下では、「電源特会」と表記することがある。）は、昭和60年代以降、常態的に歳入が歳出を上回って毎年多額の剰余金を計上しており、それについて平成13年度の会計検査院の決算検査報告が改善を求めるに至っている。昭和50年代以降、原子力発電所の建設工事は、建設予定地との調整難航等で遅れが目立つようになり、それによって原子力発電所等の立地対策のための支出が減少したことがこうした状態を招いた原因と指摘されている。<sup>7)</sup> そのため無駄使いや不要な歳出も多く、一方で税率も下げられなかったことから、規模は小さいものの特別会計の問題点を如実に示す象徴的な存在として、後年批判を浴びることになった。

#### (4) 石油税

エネルギー関係諸税の最後に石油税について述べる。石油税は昭和53年に創設された税であるが、その目的について『昭和財政史—昭和49～63年度』では以下のように記している。<sup>8)</sup>

従来の石油製品への課税が全石油製品の2割程度を対象としていなかったのに対して、「石油一般の利用に共通する便益性に着目」し、「今後予想されるエネルギー対策・石油対策に係る財政需要等を考慮」して、広く石油に対して新たに負担を求めることとされている。

すなわちその創設の目的は、石油ショック直後であった当時、今後想定されるエネルギー対策などのための財政需要を確保する点から、石油製品全般に対して広く課税を行うことであった。こうした背景を考慮して、その税収は一般会計経由で石炭及び石油対策特別会計に繰り入れられ、石油やエネルギー需給構造対策に用途を限定する「特定財源」となっている。その税収は平成元年度で4380億円（平年度）が見込まれた。

石油税は当初、従価税として設置され、石油価格の変動による税率調整を経て、昭和63年度改正で従量税に改められた。<sup>9)</sup> このように、昭和の時代には何度か大きな改正が行われたが、昭和63年度改正を最後に、本書の対象である平成12年度までにおいて抜本的な税制改正は行われなかった。その制度の概要は表2-7-2のようであり、税収は平成12年度予算で4820億円となっている。なお、輸入品のナフサや農林漁業用A重油に対して認められてきた免税措置は、平成元年度改正で国産品に対象を拡大した上で平成12年度まで適用され続けた。

表 2-7-2 石油税率

|                | 税率        |
|----------------|-----------|
| 原油及び輸入石油製品     | 2,040円/kℓ |
| 輸入 LPG         | 670円/t    |
| 国産天然ガス及び輸入 LNG | 720円/t    |

(出所)『改正税法のすべて』(昭和63年版) 8ページ  
により作成。

ただし、石油税に関する大きな出来事として1点、平成元年夏のイラクのクウェート侵攻で本格化した湾岸危機問題に対し、日本が多国籍軍に拠出した90億ドルの資金調達のために1年限りで実施した石油臨時特別税の創設が挙げられる（この経緯は「第4節 法人税」で詳しく述べており、併せて参照のこと。）。増税の税目で法人税だけでなく石油税が選ばれた理由は、石油への課税強化が「石油消費の抑制という点からいっても、非常に意味がある」ことであったが、<sup>10)</sup> 揮発油税などのほかの石油関係諸税ではなく石油税だけが増税となったことの理由として、石油全般に税をかける石油税の増税は「税の負担がガソリンや灯油、重油など、ほとんどの油種に分散して転嫁され、湾岸戦争の負担を広く・薄く分かち合う目的に合っている」ことが伝えられている。<sup>11)</sup> 増税は、石油税の2分の1を上乗せする形で実施された。ただし、こうした石油への上乗せ課税は産業界からの反発が強く、湾岸問題が1年で終結したことを受けて、平成3年度限りで廃止されている。

その後、平成4年度に石油税の使途に関して省エネ対策を加えるなどの改正がなされ、また政府税制調査会の中期答申で環境税への衣替えが検討されたことが伝えられるなど、石油税を環境との関係から見直す動きもあった。しかしいずれも、税制度の大きな変更には至らなかった。

#### 〔注〕

- 1) 『日本経済新聞』平成4年11月14日朝刊。
- 2) 『改正税法のすべて』（平成5年版）276ページ。
- 3) 『日本経済新聞』平成4年11月23日朝刊。
- 4) ただし、第7次空港整備5か年計画はその後、財政構造改革において期間が7か年に延長されている。
- 5) 『日本経済新聞』平成10年4月16日朝刊。
- 6) なお、平成9年度の税制改正で沖縄、平成14年度の改正で離島の路線航空機に積み込まれる航空機燃料に対する税率が、それぞれ1kl当たり1万3000円と1万9500円に引き下げられている。
- 7) 例えば、こうした主張は深澤映司「電源開発促進対策特別会計を巡る改革のあり方」（『レファレンス』平成18年11月）などにみられる。
- 8) 財務省財務総合政策研究所財政史室編『昭和財政史—昭和49～63年度』第4巻「租税」（平成15年、東洋経済新報社）270ページ。
- 9) 同上。
- 10) 尾崎護・元主税局長口述記録。
- 11) 『日本経済新聞』平成3年2月4日朝刊。

## 2 酒税

次に酒税改正の政策決定過程を述べる。酒税については昭和63年の抜本的税制改革で大きな改正が行われたが、その後も、本書の執筆範囲である平成12年度までの期間で断続的に改正が実施された。このうち第2章で議論するのは平成6年度改正である。最初に(1)で我が国の酒税制度の概要と昭和63年の抜本的税制改革の内容を簡単に述べたあと、(2)でその平成6年度改正の内容を検討する。

### (1) 我が国の酒税制度と抜本的税制改革の概要について

平成元年当時の我が国の酒税制度は、本書執筆時点（平成25年）と比べるとかなり複雑である。以下では当時の制度概要を記した後、昭和63年の抜本的改革について振り返っておく。まず表2-7-3の右側を用いて昭和63年の抜本的改革直後の制度を説明すると、それは次の3点にまとめられる。第一に、製造業者に対する従量税制度（すなわち、税率が $l$ 当たりで設定される）をとっており、かつ、その税率が酒類ごとに細かく決まっていたことである。我が国では伝統的に酒類を原料や製法によって10品目に分類し、更に品目ごとに細分化した上で、個別の酒類ごとに税率を設定してきたが、その考え方について『改正税法のすべて』（昭和63年版）は次のように述べている。<sup>1)</sup>

現行の酒税制度は、個々の酒類に対して、各酒類の生産及び消費の態様等を考慮しつつ担税力に応じた負担を求めるため、きめ細かな分類差等課税を採用しています。

すなわち、従来から高級酒とされてきたビールやウイスキー類等に対しては高い負担を、大衆酒とされていたしょうちゅうや清酒2級に対しては、低い負担を求めるため、その原料や製造方法等により酒類を分類するとともに、同一酒類内においても級別や品質又は価格による区分を設けて、個々の酒類に異なる税率を適用することとしています。

その上で酒税制度の第二の特徴は、（ビールや果実酒などを例外として）酒類ごとに基準アルコール度数を設定し、度数がそれに対して増減するごとに従量

税率の加算・減算が行われたことである。多くの場合、従量税率を基準アルコール度数で割った値が、1度当たりの加算・減算税率としてそのまま用いられた。しかし、表2-7-3の右側に示したように、焼酎やウイスキーはこれとは全く異なる値が加算・減算税率に用いられ、また、ウイスキーは度数38度までしか減算税率が適用されないなど、酒類ごとに細かい取決めがあった。次に第三の特徴として、これ以外にも表の（注）で記したように、発泡性のある酒類（ただし、ビールや発泡酒は除く）への上乗せ税率や、アルコール度数が13度未満の場合の独自の軽減税率などの規定があった。従量税やアルコール度数に応じた課税は欧米でも採用されていたが、日本の制度の特徴は個別の品目ごとに細かい取り決めが存在することであった。

このように、平成元年当時の酒税はかなり複雑であったが、昭和63年の抜本的改革前は表2-7-3の左側に示したように、更に複雑であった。この抜本的改革は本書の対象外であるが、以下の議論にも関係する部分が多く、その内容を簡単に説明すると、その要点は次の3点である。第一に、清酒やウイスキーで定められていた級別制度や、果実酒などで定められていた成分ごとの税率適用区分が廃止された。第二に、清酒特級やウイスキーなどの「高級酒」に対しては従量税への上乗せとして従価税が課されていたが、それを廃止した。第三に、酒類ごとの従量税率を見直し、酒類間の負担格差を縮小した。これ以外にも（表には記していないが）酒類区分の変更が行われるなど、これまでの酒税体系を大きく変える改革であった。

こうした改革の背景には消費態様の変化や消費税の導入による間接税体系の見直しが存在した（この点は『昭和財政史—昭和49～63年度』を参照のこと）が、もう一つの大きな背景は、我が国の酒税制度に対し昭和62年11月にガットで採択された是正勧告であった。この点は平成以降の改正にも関係するため、少し述べておく。日本へのウイスキーやワイン等の輸出を増加させたいECは、日本の酒税制度が輸入品への内国民待遇に反するとしてガットに提訴し、数次にわたるパネル協議の結果、我が国への是正勧告が昭和62年11月に決議された。その内容はウイスキー等の級別制度が輸入ウイスキー等を不利に扱っていることやEC産ワインやスピリッツに対して同種の国内産品よりも高い税率が課税されるといった内容であったが、もう1点、日本の焼酎に関する問題が含まれた。すなわち、焼酎、ウイスキー、ウォッカなどのスピリッツ類はすべて蒸留酒に

表 2-7-3 平成元年度の酒税制度と昭和63年抜本的改革の概要

| 酒類           | 製法等による<br>区分（平成18<br>年度以降の基<br>準に基づく） | 昭和63年抜本的改革前               |                    |                             |                                                  |                           |     |
|--------------|---------------------------------------|---------------------------|--------------------|-----------------------------|--------------------------------------------------|---------------------------|-----|
|              |                                       | 級別                        | 従 量 税              |                             |                                                  |                           | 従価税 |
|              |                                       |                           | 基準<br>アルコール<br>(A) | 従量税率(1ℓ当<br>たり、単位：円)<br>(B) | アルコール1度当<br>たりの加算・減算<br>税率(単位：円)                 | 従量税率/ア<br>ルコール度数<br>(B/A) |     |
| 清酒           | 醸造酒類                                  | 特級                        | 15                 | 570.600                     | 38.040                                           | 38.040                    | ○   |
|              |                                       | 1級                        | 15                 | 279.500                     | 18.640                                           | 18.633                    |     |
|              |                                       | 2級                        | 15                 | 107.900                     | 7.200                                            | 7.193                     |     |
| 合成清酒         | 混成酒類                                  |                           | 15                 | 81.600                      | 5.440                                            | 5.440                     |     |
| しょうちゅう<br>甲類 | 蒸留酒類                                  |                           | 25                 | 78.600                      | 4,440（アルコール<br>21～30度）<br>16,810（アルコール<br>31度以上） | 3,144                     |     |
| しょうちゅう<br>乙類 |                                       |                           | 25                 | 50.900                      | 2,840（アルコール21<br>～30度）<br>10,190（アルコール<br>31度以上） | 2,036                     |     |
| みりん          | 混成酒類                                  | 本みりん                      | 13.5               | 74.100                      | 5,490                                            | 5,489                     |     |
|              |                                       | 本直し                       | 22                 | 63.500                      | 2,890                                            | 2,886                     |     |
| ビール          | 発泡性酒類                                 |                           | —                  | 239,100                     | —                                                | —                         |     |
| 果実酒類         | 醸造酒類                                  | 果実酒（エキス分が7<br>度以上）        | —                  | 159,800                     | —                                                | —                         | ○   |
|              |                                       | 果実酒（上記以外で<br>一定額を超えるもの）   | —                  | 60,400                      | —                                                | —                         | ○   |
|              |                                       | 果実酒（その他のもの）               | —                  | 49,700                      | —                                                | —                         | ○   |
|              | 混成酒類                                  | 甘味果実酒                     | 12                 | 117,300                     | 9,780                                            | 9,775                     | ○   |
| ウイスキー類       | 蒸留酒類                                  | 特級                        | 43                 | 2,098,100                   | 45,160（加算のみ）                                     | 48,793                    | ○   |
|              |                                       | 1級                        | 40                 | 1,011,400                   | 44,760（加算のみ）                                     | 25,285                    | ○   |
|              |                                       | 2級                        | 37                 | 296,200                     | 36,040（加算のみ）                                     | 8,005                     | ○   |
| スピリッツ類       | 蒸留酒類                                  |                           | 37                 | 361,800                     | 9,780（加算のみ）                                      | 9,778                     | ○   |
| リキュール類       | 混成酒類                                  | アルコール分15度以上<br>でエキス分21度以上 | 15                 | 367,000                     | 24,470（加算のみ）                                     | 24,467                    | ○   |
|              |                                       | その他のもの                    | 12                 | 117,300                     | 9,780（加算のみ）                                      | 9,775                     | ○   |
| 雑酒           | 発泡性酒類                                 | 発泡酒（麦芽重量割<br>合67％以上）      | —                  | 239,100                     | —                                                | —                         |     |
|              |                                       | 発泡酒（麦芽重量割<br>合25％以上67％未満） | —                  | 164,500                     | —                                                | —                         |     |
|              |                                       | 発泡酒（その他のもの）               | —                  | 89,900                      | —                                                | —                         |     |
|              | 混成酒類                                  | 粉末酒                       | —                  | 381,300                     | —                                                | —                         |     |
|              |                                       | その他の雑酒（本みり<br>んに類似するもの）   | 13.5               | 74,100                      | 5,490                                            | 5,489                     |     |
|              |                                       | その他の雑酒（その他<br>のもの）        | 12                 | 117,300                     | 9,780（加算のみ）                                      | 9,775                     |     |



| 酒類           | 製法等による<br>区分（平成18<br>年度以降の基<br>準に基づく） | 昭和63年抜本的改革後                     |                    |                                          |                                          |                           | 消費税                                                           | 備考                                                            |
|--------------|---------------------------------------|---------------------------------|--------------------|------------------------------------------|------------------------------------------|---------------------------|---------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------|
|              |                                       | 級別                              | 従 量 税              |                                          |                                          | 従量税率/<br>アルコール<br>度数(D/C) |                                                               |                                                               |
|              |                                       |                                 | 基準<br>アルコール<br>(C) | 従量税率(1k<br>ℓ当たり、単位：<br>円)(D)             | アルコール1度当<br>たりの加算・減算<br>税率(単位：円)         |                           |                                                               |                                                               |
| 清酒           | 醸造酒類                                  | 特級                              |                    |                                          |                                          |                           |                                                               | 平成元～平成4年度まで従量税の経過税率 1級184,300円、2級117,000円。                    |
|              |                                       | 1 級                             | 15                 | 133,700                                  | 8,920                                    | 8,913                     | ○                                                             | 平成元～平成6年度は前年度移出量1,000ℓ以下の製造業者に対し、200ℓまでにかかる酒税の25%減免。          |
|              |                                       | 2 級                             |                    |                                          |                                          |                           |                                                               | 平成4年度で改正。平成4～平成6年度は前年度移出量1,300ℓ以下の製造業者に対し、200ℓまでにかかる酒税の30%減免。 |
| 合成清酒         | 混成酒類                                  |                                 | 15                 | 65,700                                   | 4,380                                    | 4,380                     | ○                                                             |                                                               |
| しょうちゅう<br>甲類 | 蒸留酒類                                  |                                 | 25                 | 119,800                                  | 7,340（アルコール20～30度）<br>28,430（アルコール31度以上） | 4,792                     | ○                                                             | 平成元～平成6年度は前年度移出量1,000ℓ以下の製造業者に対し、200ℓまでにかかる酒税の25%減免。          |
| しょうちゅう<br>乙類 |                                       | 25                              | 70,800             | 4,560（アルコール20～30度）<br>16,930（アルコール31度以上） | 2,832                                    | ○                         | 平成4年度で改正。平成4～平成6年度は前年度移出量1,300ℓ以下の製造業者に対し、200ℓまでにかかる酒税の30%減免。 |                                                               |
| みりん          | 混成酒類                                  | 本みりん<br>本直し                     | 13.5               | 21,600                                   | 1,600                                    | 1,600                     | ○                                                             |                                                               |
| ビール          | 発泡性酒類                                 |                                 | —                  | 208,400                                  | —                                        | —                         | ○                                                             | 発泡性のある酒類への加算税率は対象外                                            |
| 果実酒類         | 醸造酒類                                  | 果実酒（エキス分が7度以上）                  |                    |                                          |                                          |                           |                                                               | 平成元～平成6年度は前年度移出量1,000ℓ以下の製造業者に対し、200ℓまでにかかる酒税の25%減免。          |
|              |                                       | 果実酒（上記以外で一定額を超えるもの）             | —                  | 46,300                                   | —                                        | —                         | ○                                                             | 平成4年度で改正。平成4～平成6年度は前年度移出量1,300ℓ以下の製造業者に対し、200ℓまでにかかる酒税の30%減免。 |
|              |                                       | 果実酒（その他のもの）                     |                    |                                          |                                          |                           |                                                               |                                                               |
|              | 混成酒類                                  | 甘味果実酒                           | 12                 | 85,000                                   | 7,090（加算のみ）                              | 7,083                     | ○                                                             |                                                               |
| ウイスキー類       | 蒸留酒類                                  | 特級                              |                    |                                          |                                          |                           |                                                               |                                                               |
|              |                                       | 1級<br>2級                        | 40                 | 982,300                                  | 24,560（アルコール38度以上）                       | 24,558                    | ○                                                             |                                                               |
| スピリッツ類       | 蒸留酒類                                  |                                 | 37                 | 331,400                                  | 8,960（加算のみ）                              | 8,957                     | ○                                                             |                                                               |
| リキュール類       | 混成酒類                                  | アルコール分15度以上でエキス分21度以上<br>その他のもの | 12                 | 85,000                                   | 7,090（加算のみ）                              | 7,083                     | ○                                                             |                                                               |
| 雑酒           | 発泡性酒類                                 | 発泡酒（麦芽重量割合67%以上）                | —                  | 208,400                                  | —                                        | —                         | ○                                                             | 発泡性のある酒類への加算税率は対象外                                            |
|              |                                       | 発泡酒（麦芽重量割合25%以上67%未満）           | —                  | 143,400                                  | —                                        | —                         | ○                                                             |                                                               |
|              |                                       | 発泡酒（その他のもの）                     | —                  | 78,300                                   | —                                        | —                         | ○                                                             |                                                               |
|              | 混成酒類                                  | 粉末酒                             | —                  | 276,400                                  | —                                        | —                         | ○                                                             |                                                               |
|              |                                       | その他の雑酒（本みりに類似するもの）              | 13.5               | 21,600                                   | 1,600                                    | 1,600                     | ○                                                             |                                                               |
|              |                                       | その他の雑酒（その他のもの）                  | 12                 | 85,000                                   | 7,090（加算のみ）                              | 7,083                     | ○                                                             |                                                               |

(注) 1 上記以外に、発泡性のある酒類（ただし、ビールと発泡酒は除く）への上乗せ税率（従量税）  
昭和63年抜本的改革前 12,000円/1kℓ 昭和63年抜本的改革後 10,400円/1kℓ

2 (昭和63年改正後) 焼酎、果実酒類、ウイスキー類、スピリッツ類、リキュール類、雑酒（その他の雑酒のうち特定のもの）で発泡性がありアルコール分が13度未満のものに従量税率は、上記の表ではなく、以下の式で計算される。  
(当該酒類の基準税率/当該酒類の基準アルコール分)×当該酒類のアルコール分の度数+10,400/1kℓ  
(ただし、アルコール度数が8度未満の場合は8度で計算する)

3 (平成5年度改正後) 焼酎、ウイスキー類、スピリッツ、リキュール類でアルコール分が13度未満（リキュール類は12度未満）のものに従量税率は、上記の表ではなく以下の式で計算される。  
(当該酒類の基準税率/当該酒類の基準アルコール分)×当該酒類のアルコール分の度数  
(ただし、アルコール度数が8度未満の場合は8度で計算する)

4 アルコール度数による減算の適用は、上表に特記がない限りアルコール8度以上。  
(出所) 大蔵省主税局総務課「実務税法六法一法令」、「改正税法のすべて」(昭和63年版)により作成。

属し直接競合・代替可能産品であるのに、日本でのみ製造される焼酎の税率がほかに比べて非常に低いことは国内産品の保護に当たるということであった。

これは焼酎とウイスキーを「蒸留酒」（酒類は製造方法などによって「蒸留酒」「醸造酒」などいくつかに分類される。参考として表2-7-3に、平成18年度以降、日本の酒税制度で用いられている分類を示した）として一括りにすることから生じる主張であるが、これに対し「日本人としての個人の味覚からしても、焼酎とウイスキーはかなり異なっているというのが、自分（大使）の実感である」<sup>2)</sup>といった反論も行ったとされる。しかし、我が国の酒税そのものの問題を解決する必要もあり、この勧告を受け入れる形で改正を進めることとなった。

ただし、酒類製造業者には中小零細企業も多く、この改正を即座に実施すると悪影響を及ぼすことが懸念されたため、表2-7-3の（注）に記したような経過措置を設定した。すなわち、清酒の級別区分は即座に廃止せず、平成4年度末に向けて少しずつ行うほか、清酒や焼酎、果実酒の中小製造業者に対し、一定出荷量までの税額を一定比率で減免する措置をとった。この中小業者への減免措置は、（若干形を変えるものの）本書の対象期間である平成12年度まで、継続されることになる。この昭和63年の改正は当時消費税導入とセットで行われたためか、国会でもあまり話題とならなかったが、非常に大きなものであった。

## （2）平成6年度税制改正

この抜本的改革で設定された清酒の級別区分の経過措置が平成4年末で予定どおり廃止されるなど、改正はスケジュールの変更なく行われた。酒はたばこと同様、嗜好品の代表であり、比較的増税がしやすい品目とされ、平成3年ごろより増税の対象として取りざたされることがあったが（例えば、平成3年の湾岸危機の際の多国籍軍への115億ドル拠出対応や平成4年及び平成5年の税収急減対応など）、一方でそれに対しては「大衆増税」との批判も出され、増税が本格的に検討されるには至らなかった。<sup>3)</sup>しかし、この後酒税制度は更なる改正を経験することとなる。次に実施された大きな改正は、非自民・非共産の連立8党派による細川政権の下での平成6年度税制改正であり、次にこの政策決定過程を検討する。

平成6年度改正の概要を表2-7-4に示したが、その背景を最初に説明すると、それは国内事情と国外事情に分けられる。まず国内事情は、既に触れたように、

表 2-7-4 酒税改革の概要（平成6年度税制改正）

| 酒類                             | 製法等によ<br>る区分（平<br>成18年度以<br>降の基準に<br>基づく） | 平成6年度改正前             |                             |                                          | 備考                                                                     | 平成6年度改正後             |                             |                                          | 税制改革<br>効果<br>(D)-(B)                                               |
|--------------------------------|-------------------------------------------|----------------------|-----------------------------|------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------|----------------------|-----------------------------|------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------|
|                                |                                           | 基準アル<br>コール<br>度数(A) | 従量税率<br>(1ℓ当たり、<br>単位：円)(B) | 従量税率／<br>アルコール1度当<br>たりの加算・減算<br>度数(B/A) |                                                                        | 基準アル<br>コール<br>度数(C) | 従量税率<br>(1ℓ当たり、<br>単位：円)(D) | 従量税率／<br>アルコール1度当<br>たりの加算・減算<br>度数(D/C) |                                                                     |
| 清酒                             | 醸造酒類                                      | 15                   | 133,700                     | 8,920                                    | 平成4～平成6年度は前<br>年度移出量1,300ℓ以下<br>の製造業者に対し、200ℓ<br>ℓまでにかかると酒税の<br>30%減免。 | 15                   | 140,500                     | 9,367                                    | 平成9年度まで、前年度<br>移出量1,300ℓ以下の製<br>造業者に対し、200ℓま<br>でにかかると酒税の30%減<br>免。 |
| 合成清酒                           | 混成酒類                                      | 15                   | 65,700                      | 4,380                                    |                                                                        | 15                   | 79,300                      | 5,287                                    | 13,600                                                              |
| しょうちゅう<br>甲類                   | 蒸留酒類                                      | 25                   | 119,800                     | 4,792                                    | 平成4～平成6年度は前<br>年度移出量1,300ℓ以下<br>の製造業者に対し、200ℓ<br>ℓまでにかかると酒税の<br>30%減免。 | 25                   | 155,700                     | 6,228                                    | 平成9年度まで、前年度<br>移出量1,300ℓ以下の製<br>造業者に対し、200ℓま<br>でにかかると酒税の30%減<br>免。 |
| しょうちゅう<br>乙類                   |                                           | 25                   | 70,800                      | 2,832                                    |                                                                        | 25                   | 102,100                     | 4,084                                    | 31,300                                                              |
| みりん                            | 混成酒類                                      | 13.5                 | 21,600                      | 1,600                                    |                                                                        | 13.5                 | 21,600                      | 1,600                                    | —                                                                   |
| ビール                            | 発泡性酒類                                     | —                    | 208,400                     | —                                        | 発泡性のある酒類への加<br>算税率は対象外。                                                | —                    | 222,000                     | —                                        | 13,600                                                              |
| 果実酒類                           | 醸造酒類                                      | —                    | 46,300                      | —                                        | 平成4～平成6年度は前<br>年度移出量1,300ℓ以下<br>の製造業者に対し、200ℓ<br>ℓまでにかかると酒税の<br>30%減免。 | —                    | 56,500                      | —                                        | 10,200                                                              |
| 甘味果実酒                          | 混成酒類                                      | 12                   | 85,000                      | 7,083                                    |                                                                        | 12                   | 98,600                      | 8,217                                    | 13,600                                                              |
| ウイスキー類                         | 蒸留酒類                                      | 40                   | 982,300                     | 24,538                                   |                                                                        | 40                   | 982,300                     | 24,538                                   | —                                                                   |
| スピリッツ類                         | 蒸留酒類                                      | 37                   | 331,400                     | 8,957                                    |                                                                        | 37                   | 367,300                     | 9,927                                    | 35,900                                                              |
| リキュール類                         | 混成酒類                                      | 12                   | 85,000                      | 7,083                                    |                                                                        | 12                   | 98,600                      | 8,220                                    | 13,600                                                              |
| 発泡酒（麦芽重<br>量割合65%以上）           | 発泡性酒類                                     | —                    | 208,400                     | —                                        | 発泡性のある酒類への加<br>算税率は対象外。                                                | —                    | 222,000                     | —                                        | 13,600                                                              |
| 発泡酒（麦芽<br>重重量割合25%<br>以上67%未満） |                                           | —                    | 143,400                     | —                                        |                                                                        | —                    | 152,700                     | —                                        | 9,300                                                               |
| 発泡酒（その<br>他のもの）                |                                           | —                    | 78,300                      | —                                        |                                                                        | —                    | 83,300                      | —                                        | 5,000                                                               |
| 粉末酒                            | その他の酒類<br>（本みりんに類<br>似するもの）               | —                    | 276,400                     | —                                        |                                                                        | —                    | 320,500                     | —                                        | 44,100                                                              |
| その他の酒類<br>（その他のもの）             |                                           | 13.5                 | 21,600                      | 1,600                                    |                                                                        | 13.5                 | 21,600                      | 1,600                                    | —                                                                   |
|                                | その他の酒類<br>（その他のもの）                        | 12                   | 85,000                      | 7,083                                    |                                                                        | 12                   | 98,600                      | 8,220                                    | 13,600                                                              |

(注) 1 上記4対1に、発泡性のある酒類（ただし、ビール発泡酒は除く）への1ℓ乗せ税率（従量税）  
は、平成63年度は本規定を適用せず（前年度後1ℓ）  
（平成63年度は本規定を適用せず（前年度後1ℓ））  
2 焼酎、果下酒類（発泡性のあるもののみ）、ウイスキー類、スピリッツ類、リキュール類、醸酒（その他醸酒のうち特定のものが発泡性のあるもの）で、アルコール分が13度未満（リキュール類は12度未満）のもの、上記の式で  
は、はく以下で計算される（発泡性のあるものについては、これに対して10,400円/1ℓの1ℓ乗せ税率が適用されていたが、これについては平成6年度改正で廃止された）。  
（当量酒類の基準税率/当量酒類のアルコール度数）  
3 アルコール度数による減算の適用は、上表に特記がない限りアルコール度数が8度以上。  
(出所) 国税庁「酒税関係法集」〔「改正税法のすべて」(ともに平成5年版、平成6年版)〕により作成。

平成4年ごろより深刻となるバブル崩壊後の税収急減への対応であった。「第2節 所得税その1」で説明したように、当時、悪化を続ける景気への対応のための所得税減税要求が強まる中で、平成2年度に脱却したばかりである赤字公債の再発行を避けるべく、財政当局は苦しい状況に追い込まれていた。そして、非自民・非共産の細川連立政権は所得税の先行減税と消費税の税率引上げによる改革を模索したが、特に消費税率引上げは困難に直面し、結局、平成6年度改正として所得税減税だけが実施される。その中で、数少ない増収手段として浮上したのが、酒やたばこの増税論であった。特に、これらの品目には従量税が適用されているため、平成元年度以降に本体価格が値上げされた後も税はそのままとなり、その負担が相対的に軽くなっている事情も考慮された。平成5年11月に政府税制調査会が発表した中期答申「今後の税制のあり方についての答申」は、次のような指摘を行っている。<sup>4)</sup>

酒・たばこについては、特殊なし好品として、諸外国と同様、従来から他の物資に比べ高い税負担を求めているところであるが、酒税・たばこ税はその課税方式が従量税によっており、価格の上昇とともに税負担水準が低下する傾向にあること等から、随時負担の見直しを行い、適正な税負担水準の確保に努めるべきである。

また、特に酒税の負担水準の見直しに際しては、各酒類の消費態様の変化等に十分配慮すべきである。

もっとも、これに対しては「大衆増税」との批判が出され、たばこ増税は見送られたが、酒税の増税だけは実施されることとなった。それを招いたもう一つの事情が、国外事情であった。すなわち、ウイスキーなどに高い税率をかける一方で、焼酎への税率が軽いという日本の酒税制度には海外から批判が強かったことである。先の昭和63年の抜本的改革でウイスキーの税率を軽減するなどの対応を取ったが、その後も焼酎の消費量がブームに乗って増え続ける一方で、ウイスキーの消費量は依然として落ち込み、輸入量も年々減り続けていた。先に述べたようにヨーロッパなどは、同じ「蒸留酒」に属する焼酎とウイスキーは代替・競合関係にあるとみており、酒税制度での大きな差がこうした実態を引き起こしていると考えていた。このため、日本の酒税制度に対するイ

ギリスや EC の不満は再び高まり、例えば日本の大手ウイスキーメーカーが平成 5 年に販売を開始しヒット商品となった「水割りウイスキー」に低アルコールのための軽減税率（平成 5 年から適用された）が適用されることが反発を呼ぶ、といった出来事も生じた。<sup>5)</sup> こうした対外摩擦鎮静化のために酒税格差を縮小させる必要性が高まり、ウイスキー以外の酒類の税率が引き上げられることとなった。

改正の概要を表2-7-4で説明すると、その要点は次の3点である。第一に、これまで述べた理由から今回の改正ではウイスキーとみりん以外の酒類の従量税率が軒並み増税となった。その増税幅は焼酎やスピリッツなどの蒸留酒で1ℓ当たり37円、そのほかの酒類で1ℓ当たり14円（ただし、いずれも3%消費税を含んだ値）に設定された。ただし、前年の冷夏等で原料の値上がりの影響を受けた清酒の税率上げ幅を抑えただけでなく、果実酒や焼酎乙類の増税幅も小幅に設定された。第二に、酒類ごとに設定された基準アルコール度数からの乖離に応じて適用される加算・減算税率は、多くの場合従量税率の引上げと同じように見直されたが、従量税率とは異なる独自の加算・減算税率を設定していた焼酎についても見直しがなされた。焼酎甲類・乙類ともに、アルコール分が31度を超える分の加算税率については引き下げ、31度以下の加算・減算税率については引き上げた。第三に、これまで発泡性のある酒類（ビールや発泡酒を除く）に対して適用されていた上乗せ税率（表2-7-4の(注)2）が廃止された。なお、昭和63年の改革で認められた、清酒、焼酎等の中小製造業者に対する負担軽減措置は、平成9年度まで期限が再度延長された。この税制改正による増税額は約1300億円と見積もられた。

なお、この平成6年度改正では、地方の地ビール製造に対する需要の高まりに対する規制緩和も行われた。従来、我が国では酒の製造・販売に関して免許制をとっており、その要件の中に1年間で一定数量以上の製造を行うこと、という条件があり、小規模のビール製造業者の参入は認められなかった。しかし、ビールについてはその年間製造量を年間2000kℓから年間60kℓに引き下げ、これ以降、地ビールなどの販売が本格化することとなった。

#### 〔注〕

- 1) 『改正税法のすべて』（昭和63年版）478ページ。

- 2) 税制調査会「税制調査会関係資料集」(平成元年3月)729ページ。
- 3) 例えば、『日本経済新聞』平成3年1月23日朝刊、平成4年12月10日朝刊などに、酒・たばこ増税に関する記述がある。なお、湾岸危機発生による多国籍軍への支援財源や平成4年度及び平成5年度の税収急減に対しては、いずれも法人税の上乗せ(法人臨時特別税、法人特別税)などで対応した。それについては「第4節 法人税」を参照のこと。
- 4) 税制調査会「今後の税制のあり方についての答申」(平成5年11月)38ページ。
- 5) 『日本経済新聞』平成5年5月25日朝刊、軽減税率の内容は表2-7-4の(注)に記載。

### 3 たばこ税

たばこへの税制も昭和63年の抜本的改革で大きな改正が行われ、名称も「たばこ消費税」から「たばこ税」に改められた。その後、平成7年度税制改正までの期間に、たばこ税の大きな改正が行われることはなかった。もっとも、たばこは酒とともにし好品の代表であり、増税しても消費者の反発が比較的少ない、と考えられたためか、増税の対象として頻繁に議論の対象に上がっている。これについてはほかの節と重複するところもあるが、以下でその過程を簡単に記しておく。

まず、昭和63年の抜本的改革の内容を示すと、表2-7-5のようになる。抜本的改革前のたばこ消費税では、たばこを紙巻たばこやパイプたばこなどいくつかの種類に分類した上で、それぞれに対し設定された税率で従価税と従量税を課税していた。昭和63年改革では、消費税導入に伴って従価税を廃止する一方、(旧3級品の紙巻たばこを除いて)従量税率が一本化され、シンプルな制度となった。また、たばこに対しては地方も課税を行うが、改革後は国と地方がともに1000本(又は1kg)当たり3126円を課税する、というすっきりとした制度に改められた。ただし、1箱20本入りで220円のたばこの税割合は改革前で既に59.7%に達していることを考慮して、この改革では負担(消費税を含む)が変化しないように従量税率が調整された。なお、「たばこ消費税」を「たばこ税」に名称変更した理由の一つに、導入された「消費税」との混同を避けることも挙げられている。<sup>1)</sup>

その後、(この第2章の範囲である)平成7年度税制改正までの期間では、たばこ税に関する大きな改正はなされなかった。もっとも、し好品であるたばこ

表 2-7-5 たばこ消費税の改正内容（昭和63年の抜本的税制改革）

| 区 分<br>種 類                                | 国のたばこ消費税   |            |               | 地方のたばこ消費税  |            |               | 国・地方合計のたばこ消費税 |            |               | 消費税 |
|-------------------------------------------|------------|------------|---------------|------------|------------|---------------|---------------|------------|---------------|-----|
|                                           | 改 正 前      |            | 改正後<br>(たばこ税) | 改 正 前      |            | 改正後<br>(たばこ税) | 改 正 前         |            | 改正後<br>(たばこ税) |     |
|                                           | 従価割<br>の税率 | 従量割<br>の税率 |               | 従価割<br>の税率 | 従量割<br>の税率 |               | 従価割<br>の税率    | 従量割<br>の税率 |               |     |
| 紙巻たばこ                                     | %          | 円/千本・kg    | 円/千本・kg       | %          | 円/千本・kg    | 円/千本・kg       | %             | 円/千本・kg    | 円/千本・kg       | 3 % |
|                                           | 23.0       | 1.032      | 3,126         | 22.4       | 1,000      | 3,126         | 45.4          | 2,032      | 6,252         |     |
| パイプ<br>たばこ                                | 17.9       | 692        |               |            |            |               | 40.3          | 1,692      |               |     |
| 葉巻たばこ                                     | 24.8       | 1,757      |               |            |            |               | 47.2          | 2,757      |               |     |
| ・刻み<br>たばこ<br>・かみ用及<br>びかぎ用<br>の製造た<br>ばこ | 1.8        | 130        |               |            |            |               | 24.2          | 630        |               |     |
| 旧3級品の<br>紙巻たばこ                            | 9.9        | 359        | 1,484         |            |            | 1,484         | 32.3          | 1,359      | 2,968         |     |

- (備考) 1 改正後の刻みたばこ・かみ用及びかき用の製造たばこの税率は2gを1本に換算する。  
2 改正後の旧3級品の紙巻たばこに係る地方のたばこ税の税率は、道府県が536円/千本、市町村が948円/千本である。  
3 改正後の税率は、平成元年4月1日から適用される。  
(出所)『改正税法のすべて』（昭和63年版）494ページ。

への増税は有権者の反発を受けにくいと考えられる傾向があり、平成3年ごろ以降は毎年のように税率引上げ論が浮上している。

まず、たばこ増税が最も現実味を帯びたのは、1990年（平成2年）8月にイラクがクウェートに侵攻し、それに対して1991年（平成3年）1月より多国籍軍が爆撃を行ったという「湾岸戦争」時であった。この経緯は「第4節 法人税」のところで述べたが、以下でもごく簡単に述べておく。多国籍軍に直接参加できない日本は、アメリカなどからその費用90億ドル（最終的には115億ドルまで膨らむ）の拠出を要求され、それを賄うための財源として、法人税や石油税の上乗せ税とともに、たばこ税増税が浮上した。ただ、増税の品目にこれらが選ばれた理由として当時の主税局長である尾崎護の言葉を借りると、<sup>2)</sup> 石油税は時期的に「石油の消費の抑制という点からいっても、非常に意味がある」こと、法人税は「企業活動ということを考えたときに、この湾岸問題が平和裡に早く解決することが非常に大切」ということであるのに対し、たばこ税は



「通産省が2本〔石油税と法人税〕を背負うんなら、大蔵省も1本〔たばこ税〕背負え」というものであった。結局、大蔵省が当時審議中だった平成3年度予算政府案の歳出修正を行って財源を捻出したこともあり、たばこ増税は見送られた。また、(これも「第4節 法人税」で述べたように)この湾岸危機対応を教訓に翌年、導入が検討される「国際貢献税」構想でも、たばこ税はビールとともに有力財源の一つとみなされている(結局、増税されず)。

ほかにも、たばこ増税はたびたび議論に上っている。平成3年に景気が急激に減速したため、平成4年度及び平成5年度の予算編成では財源不足が深刻となった。大蔵省としては、「第2節 所得税その1」で述べたように)景気対策のための所得税減税要求をはねつける一方で、平成2年度予算で脱却したばかりである赤字公債の発行に逆戻りをしないためには、むしろ増収を図る必要があった。「第4節 法人税」で述べたように、このときは先の湾岸危機で上乗せされた法人臨時特別税を実質的に延長する方法などがとられたが、これ以外に自民党の税制調査会などで酒やたばこの増税を行う案が一時的に浮上している。<sup>3)</sup> また、非自民・非共産の細川連立内閣による平成6年度税制改正においても、所得税の先行減税の財源を賄う一つとして酒・たばこの増税が検討された。ただ、酒税の項で述べたように、この平成6年度改正では外国からの圧力の影響もあって酒税の増税が実現した一方で、たばこ税は結局増税されなかった。たばこ増税に対しては、一方で常に大衆増税という批判がついて回り、増税の候補にはなるものの最終的には見送られる、といったことが繰り返された。

#### 〔注〕

- 1) 『改正税法のすべて』(昭和63年版)492ページ。
- 2) 尾崎護・元主税局長口述記録。
- 3) 例えば、『日本経済新聞』平成3年12月10日朝刊や平成4年12月10日夕刊など。

## 4 流通関係諸税

### (1) 印紙税

印紙税は、文書作成行為の背後にある担税力に着目し、軽度の税率で課税を行う制度である。課税対象は不動産・財産権等の譲渡に関する契約書や請負の

契約書、株券、合併契約書、預貯金・保険証書など多岐にわたるが、法律上、その一つ一つの文書に適用すべき税率が設定されている。<sup>1)</sup> 印紙税は昭和63年の抜本的税制改革で、簡素化の点からいくつかの文書の課税を免除する改正がなされた。その後は抜本的と呼べる大きな改正は実施されないまま平成12年度を迎えており、平成12年時の制度概要は表2-7-6のようになっている。ただし、次の2点の租税特別措置が定められており、それについて以下で説明する。第一にコマーシャル・ペーパーに対する課税の特例措置（平成2年度改正）、第二に不動産の譲渡若しくは建設工事の請負にかかわる契約書に対する軽減税率の特例措置（平成9年度改正）である。印紙税はこの第2章で平成12年度までの動きをすべて論じる。

まず、コマーシャル・ペーパー（以下では、「CP」と表記することがある。）に対する特例措置を説明する。CPとは企業が機関投資家等から無担保で短期の資金を調達するための手段として、我が国では昭和62年に創設された。当時諸外国ではその市場が順調に拡大する中で、我が国の市場規模は小さく、その整備が急がれる状況であった。「印紙税法」（昭和42年法律第23号）ではCPは約束手形に分類され、その額面金額が大きいほど税額が増える構造（例えば、CP発行の最低額である1億円ならば印紙税額は2万円、10億円超ならば印紙税額は20万円）となっていたが、例えば1か月以内のような短期の資金調達のたびに数万円の税額が発生することが市場育成を妨げている、といった指摘が出されていた。そこで、一定の条件を付けた上で、CP発行1通に対する印紙税を5000円の設定額とする改正が行われた。この特別措置はその後、適用範囲を拡大しつつ平成12年度まで継続して実施された。

次に、不動産譲渡や建設工事請負にかかわる契約書への軽減税率について述べる。この特例が設置された平成9年度税制改正では、（第3章で述べるように）4月から予定された消費税率の5%への引上げが住宅需要を冷え込ませることを防ぐため、住宅取得促進税制の拡充などの住宅・土地関連の税制改正が行われており、この特例もその趣旨を踏まえて設置された。具体的な内容を表2-7-7に示した。不動産譲渡及び建設工事の請負等に係る契約書の印紙税は契約金額が大きくなると税額も大きくなる構造をとっていたが、そのうち、契約金額が1000万円を超えるものについて、表に示した軽減税率を適用することとなった。この印紙税の特例措置は当初、期限2年間で設定されたが、その後延長さ

表 2-7-6 印紙税の課税文書及び税率の概要

| 号別   | 課 税 文 書                         | 記載金額等                 | 税率                | 負担割合(%)            | 主な非課税文書                      |
|------|---------------------------------|-----------------------|-------------------|--------------------|------------------------------|
| 1    | 不動産の譲渡に関する契約書、消費貸借に関する契約書等      | 10万円以下<br>}<br>50億円超  | 200円<br>}<br>60万円 | 0.2<br>}<br>0.012  | 記載金額が1万円未満のもの                |
| 2    | 請負に関する契約書                       | 100万円以下<br>}<br>50億円超 | 200円<br>}<br>60万円 | 0.02<br>}<br>0.012 | 記載金額が1万円未満のもの                |
| 3    | 約束手形、為替手形                       | 100万円以下<br>}<br>10億円超 | 200円<br>}<br>20万円 | 0.02<br>}<br>0.02  | 記載金額が10万円未満のもの               |
|      | うち、一覧払の手形等                      |                       | 200円              |                    |                              |
| 4    | 株券、出資証券、社債券等                    | 500万円以下<br>}<br>1億円超  | 200円<br>}<br>2万円  | 0.004<br>}<br>0.02 | 信用金庫等が作成する出資証券               |
| 5・6  | 合併契約書・定款                        |                       | 4万円               |                    |                              |
| 7    | 継続的取引の基本となる契約書                  |                       | 4千円               |                    |                              |
| 8～14 | 預貯金証書、貨物引換証、保険証券、金銭等の寄託に関する契約書等 |                       | 200円              |                    | 信用金庫等が作成する記載金額が1万円未満の預貯金証書   |
| 15   | 債権譲渡・債務引受けに関する契約書               |                       | 200円              |                    | 記載金額が1万円未満のもの                |
| 16   | 配当金領収書、配当金振込通知書                 |                       | 200円              |                    | 記載金額が3千円未満のもの                |
| 17   | (1) 売上代金に係る金銭等の受取書              | 100万円以下<br>}<br>10億円超 | 200円<br>}<br>20万円 | 0.02<br>}<br>0.02  | ・記載金額が3万円未満のもの<br>・営業に関しないもの |
|      | (2) その他の金銭等の受取書                 |                       | 200円              |                    |                              |
| 18   | 預貯金通帳、保険料通帳等                    | 1年ごとに                 | 200円              |                    | 信用金庫等が作成する預貯金通帳              |
| 19   | その他の通帳                          | 1年ごとに                 | 400円              |                    |                              |
| 20   | 判取帳                             | 1年ごとに                 | 4千円               |                    |                              |

(注) 不動産の譲渡に関する契約書及び請負に関する契約書のうち一定のものなどについては、「租税特別措置法」で特例措置が講じられている。

(出所) 税制調査会「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—」(平成12年7月) 332ページ。

表 2-7-7 不動産の譲渡に関する契約書等に係る印紙税率

| 契 約 金 額  |           | 印 紙 税 率 |        |
|----------|-----------|---------|--------|
|          |           | 改正前     | 改正後    |
| 1,000万円超 | 5,000万円以下 | 2万円     | 1万 5千円 |
| 5,000 〃  | 1億円〃      | 6万〃     | 4万 5千〃 |
| 1億円超     | 5億〃       | 10万〃    | 8万〃    |
| 5億〃      | 10億〃      | 20万〃    | 18万〃   |
| 10億〃     | 50億〃      | 40万〃    | 36万〃   |
| 50億〃     |           | 60万〃    | 54万〃   |

(注)「建設業法第2条第1項に規定する建設工事」とは、土木工事や建築工事のほか電気工事、塗装工事など土木建築工事全般が含まれる。具体的には、昭和47年の建設省告示第350号「建設業法第2条第1項の別表の上欄に掲げる建設工事の内容」に規定されている工事とされている。

(出所)『改正税法のすべて』（平成9年版）265ページ。

れ、平成12年度まで継続された。

## (2) 登録免許税

登録免許税は、不動産や企業、人的資格などの登記・登録などの原因となった行為の背後にある担税力に注目して課税される。税額は課税標準に税率をかけて計算するが、登記の種類によって課税標準は様々であり、税率もそれに応じて個別に設定される。平成7年度の制度を用いて、そのうち主なものを表2-7-8に記した。例えば、不動産登記の場合は課税標準に不動産価額（具体的には固定資産税評価額）を用い、それに税率を乗じて税額を計算する。ただし、住宅用家屋に対しては特例による軽減税率が適用された。ほかに、株式会社の設立登記に対する課税標準は資本金額、著作権や個人の資格の登録（弁護士など）の課税標準はその件数であり、それぞれに対して税率が定められた。

平成元年から平成7年度税制改正までの期間では、表2-7-8に示した税率などについて大きな見直しは行われなかった。<sup>2)</sup> しかし、「第8節 土地税制」で述べるように、バブルの生成と破裂で地価が乱高下し、それが土地の登録免許税に大きな影響を及ぼすことになる。先に述べたように土地の登録免許税の課税標準は固定資産税評価額であるが、実際の税額は次の式で計算された。<sup>3)</sup>

表 2-7-8 不動産等の登記・登録に関する税率（平成7年度）

| 不動産登記に関する主な登記の税率 |        |                  |
|------------------|--------|------------------|
| 事 項              | 課税標準   | 税 率              |
| 不動産の所有権の保存の登記    | 不動産の価額 | 1,000分の6         |
| 不動産の所有権の移転の登記    |        |                  |
| 相続・合併による登記       | 〃      | 1,000分の6         |
| 遺贈・贈与による登記       | 〃      | 1,000分の25        |
| 共有物の分割による登記      | 〃      | 1,000分の6         |
| 売買による登記          | 〃      | 1,000分の50        |
| 不動産の抵当権の設定の登記    | 債権金額   | 1,000分の4         |
| 住宅用家屋に係る特例       |        |                  |
| 事 項              | 課税標準   | 軽減税率             |
| 所有権の保存の登記        | 不動産の価額 | 1,000分の3         |
| 所有権の移転の登記        | 〃      | 1,000分の6         |
| 抵当権の設定の登記        | 債権金額   | 1,000分の2         |
| 不動産登記以外の場合の税率の例  |        |                  |
| 事 項              | 課税標準   | 税 率              |
| 株式会社の設立登記        | 資本金の金額 | 1,000分の7         |
| 著作権の移転登録         | 著作権の件数 | 1件につき<br>18,000円 |
| 弁護士の登録           | 登録件数   | 1件につき<br>6万円     |

（出所）西村政雄編『図説 日本の税制（平成8年版）』（平成8年、財経詳報社）183ページ。

土地の登録免許税額＝固定資産税評価額×課税ベースの特例×税率

すなわち、固定資産税評価額に調整のための特例税率がかけられて真の課税ベースが決まり、これに対して先の表2-7-8の税率が適用される。昭和末期以降の土地問題発生を受けて、この特例税率の大きな改定（正確には改廃）が何度か行われた。特例税率は150%からいったん廃止、すなわち100%を経て40%に大きく下げられた。その経緯を表2-7-9に示したが、以下でこれについて説明する。

まず、昭和62年11月に平成元年3月末を期限として、150%の特例税率が創設された。当時は地価高騰が急速に進み社会問題化していたが、そうした時期

表 2-7-9 土地の登録免許税における特例税率の推移

|      |            |                 |                                                       |
|------|------------|-----------------|-------------------------------------------------------|
| 適用開始 | 昭和62年11月1日 | 平成元年4月1日        | 平成6年4月1日                                              |
| 適用期限 | 平成元年3月31日  | 平成6年3月31日       | 平成9年3月31日                                             |
| 改革内容 | 特例創設       | 特例廃止            | 特例創設                                                  |
| 特例税率 | 150%       | —<br>(すなわち100%) | 50%<br>(ただし平成6年4月1日から<br>平成8年3月31日は経過措置<br>として40%とする) |

(出所)『改正税法のすべて』各年版により作成。

に特例を創設した理由として、固定資産税評価額が低く抑えられたことが関係している。「第8節 土地税制」で述べるように、地価高騰が特に大きかった都市部の自治体では、固定資産税の負担増大が住民の「追い出し」につながるとの批判に対応し、その評価額を公示価格に対して大きく圧縮し負担調整を行っていた。このため、全国平均でその評価額は公示地価の40%程度（なお、公示地価は時価の7割程度とされた）、東京などではそれは20%以下に抑えられた。しかし、登録免許税の課税ベースに固定資産税評価を用いるのはあくまで便宜上であって、本来は登記が行われた際の時価を用いるべきであり、固定資産税評価が公示地価から大きく乖離した以上、それを調整すべきだ、との考えがこうした改正の背後にあった。<sup>4)</sup> 登録免許税は、固定資産税のように毎年負担が発生する税ではなく、登記の際に一度だけ納める税であり、その一度の課税が特殊な事情で軽減されることは公平性に反する、との考えがあったと考えられる。

その後、平成元年度税制改正でこの特例税率は廃止、すなわち100%に戻される。この理由として『改正税法のすべて』（平成元年版）は、尾崎護・主税局長の国会答弁を引用しつつ、昭和63年の固定資産税評価額の評価替え（3年に一度実施）で、評価が引き上げられたことと、東京などで地価の沈静化の兆しが見え始めたことを挙げている。<sup>5)</sup> もっとも、「第8節 土地税制」で述べるように、当時、固定資産税評価額は依然低く抑えられ、公示地価との乖離は改善していなかった。しかし、地方では地価はまだ上昇を続け、それに伴って固定資産税評価も（引上げが抑制されたとはいえ）上昇を続けており、これ以上特例による負担増を続けることは難しい、との判断が働いたと推察される。

その後、特例税率は平成6年度税制改正で再び、期限3年の時限措置として創設される。今度はその税率は50%と低く設定され、加えて当初の2年（すなわち平成6年度と平成7年度）は経過措置で更に低い40%に設定された。特例設置の理由に（この点も「第8節 土地税制」で議論するが）平成6年度の固定資産税評価額の引上げがある。経過を簡潔に述べると、平成3年度の「土地税制改革」で土地の保有・譲渡・取得に対する全面的な課税強化が打ち出され、これまで低く抑えられてきた固定資産税の評価額も平成6年度より公示地価の7割まで引き上げるようになった。実際には平成3年をピークに地価は下落していたが、これまでの評価がかなり低かったため、これによって固定資産税評価額は全国平均で3倍に上昇し、その結果、登録免許税の負担が大きく増大した。先に述べたように、一度きりの課税である登録免許税の特例設置は望ましくないとの指摘もあったが、負担の増大が急激であることに配慮し、時限的に特例を設置して負担を軽減することになった。政府税制調査会はこれに関して、次のように述べている。<sup>6)</sup>

不動産取得税及び登録免許税は、その課税標準に固定資産税評価額を用いているが、平成6年度の固定資産税の評価替えにおいては、宅地等の評価について地価公示価格の7割程度を目標に評価の均衡化・適正化を図ることとされている。その結果、宅地等の評価額は全国平均で3倍程度上昇することが見込まれるので、今回の評価替えに係る期間に限り、宅地等に係る課税標準の上昇について何らかの配慮を行うことが必要であると考ええる。

評価額の引上げ幅が全国平均の3倍だったとすると、この特例で、平成6年における登録免許税の負担増は1.2倍（ $3 \times 0.4$ ）にとどまることになる。

しかし、これまでの固定資産税評価が極めて低かった東京都心などでは、この評価替えで評価が3倍を大きく超えるほど引き上げられることも珍しくなく、これによって登録免許税の負担が大きく増大した。当時の報道によると、東京都庁に近い西新宿の分譲マンションの売買で、登録免許税負担が評価額引上げ前の6倍（46万円強から281万円）に増大したという。<sup>7)</sup> こうした大きな負担増に対しては、「固定資産税の評価替えに伴うとばっちり」といった反発が不動産業界などから上がったが、<sup>8)</sup> 当時、不動産不況が深まる中で、こうした負担



増が市場に深刻な影響を与えるとの懸念が、こうした反発の背景にあった。その後も不動産市場の不況が深まるにつれて、登録免許税の在り方に関する議論が続くこととなる。

### （3） 有価証券取引税

有価証券取引税（以下では、「有取税」と表記することがある。）は有価証券の売却額を課税標準とし、それに一定税率を乗じるものである。昭和28年の有価証券の譲渡所得税廃止の際に、その取引を行う者の担税力等に配慮して設置されたが、そうした創設時の経緯を反映し、有取税の改正は株式譲渡益課税の改正と一体で実施された。まず、昭和63年の抜本的税制改革で株式譲渡益はそれまでの原則非課税から課税に転換し、それと同時に有取税の税率が引き下げられた。その後、本書で扱う平成の時代でも、株式譲渡益課税の強化と一体的に議論される形で、有取税の税率は下げられ続け、最終的に平成11年度に廃止される。その経緯を考慮し、本書では有取税の改正は第3章第3節で株式譲渡益課税の改正と一体的に論じる。したがって、詳細はそちらに譲るが、以下でも第2章の対象である平成7年度税制改正までに関し、ごく簡単に事実を整理しておく。

有取税の概要を表2-7-10に示した。取引を第1種（証券会社を譲渡者とする売買による譲渡）と第2種（第1種以外の譲渡）に分類し、更に取引される有価証券を株式等と転換社債等、その他公社債の三つに分けた上で、それぞれ（ $2 \times 3 = 6$ 通り）に対し税率を適用する。既に述べたように、昭和63年の抜本的税制改革で株式譲渡益がそれまでの非課税から原則課税に転換されたことを受けて、税率が下げられた。株式譲渡益が非課税となった際に創設された税である以上、譲渡益が課税となれば有取税を廃止すべきだ、との意見が当時、証券界から強く出たが、バブルによる株式市場隆盛を反映して、有取税の税収は2兆円を超えるほどになっており、政府としてその即座の廃止は難しく、税率引下げにとどめたとされる。<sup>9)</sup>

その後、我が国の株式市場は低迷を続けたため、有取税の廃止論は証券界を中心にますます強まっていく。ただし、大蔵省や政府税制調査会は、平成元年度より開始された株式譲渡益課税について、源泉分離課税（譲渡益がいくらであっても株式売却額の1%分を納税すればよい）の選択が可能である現行制度は

表 2-7-10 有価証券取引税の国税収入に占める割合及び税率等の推移

| 区分      | 税 率 変 遷 及 び 課 税 譲 渡 額 の 推 移 |                         |       |                         |             |         |       |       | 国税収入に占める有価証券取引税の割合の推移 |                    |         |
|---------|-----------------------------|-------------------------|-------|-------------------------|-------------|---------|-------|-------|-----------------------|--------------------|---------|
|         | 税 率                         |                         |       |                         | 課 税 譲 渡 価 額 |         |       |       | 国税収入<br>(A)           | 有価証券<br>取引税<br>(B) | (B)/(A) |
|         | 第 1 種                       |                         | 第 2 種 |                         | 第 1 種       |         | 第 2 種 |       |                       |                    |         |
|         | 株式等                         | 公社債等                    | 株式等   | 公社債等                    | 株式等         | 公社債等    | 株式等   | 公社債等  |                       |                    |         |
| 昭和 年度   | %                           | %                       | %     | %                       | 兆円          | 兆円      | 兆円    | 兆円    | 億円                    | 億円                 | %       |
| 56      | 0.18                        | 国 債 0.01<br>そ の 他 0.015 | 0.55  | 国 債 0.03<br>そ の 他 0.045 | 18.6        | 133.9   | 39.9  | 115.6 | 304,551               | 3,089              | 1.0     |
| 57      | 〃                           | 〃                       | 〃     | 〃                       | 14.8        | 154.5   | 32.7  | 118.0 | 320,031               | 2,760              | 0.9     |
| 58      | 〃                           | 〃                       | 〃     | 〃                       | 18.0        | 184.0   | 52.0  | 146.8 | 341,621               | 4,178              | 1.2     |
| 59      | 〃                           | 〃                       | 〃     | 〃                       | 22.0        | 281.6   | 66.2  | 182.1 | 367,748               | 5,062              | 1.4     |
| 60      | 〃                           | 〃                       | 〃     | 〃                       | 27.0        | 720.3   | 72.4  | 253.2 | 391,502               | 6,709              | 1.7     |
| 61      | 〃                           | 〃                       | 〃     | 〃                       | 127.9       | 1,132.9 | 163.8 | 337.6 | 428,510               | 13,664             | 3.2     |
| 62      | 〃                           | 転社等 0.09<br>その他 0.01    | 〃     | 転社等 0.26<br>その他 0.03    | 87.5        | 1,733.1 | 227.4 | 443.6 | 478,068               | 17,700             | 3.7     |
| 63      | 〃                           | 〃                       | 〃     | 〃                       | 111.0       | 1,150.9 | 280.7 | 340.9 | 521,938               | 21,229             | 4.1     |
| 平成元     | 0.12                        | 転社等 0.06<br>その他 0.01    | 0.30  | 転社等 0.16<br>その他 0.03    | 104.2       | 930.3   | 293.6 | 264.6 | 571,361               | 12,331             | 2.2     |
| 2       | 〃                           | 〃                       | 〃     | 〃                       | 66.9        | 697.5   | 176.2 | 185.3 | 627,798               | 7,479              | 1.2     |
| 3       | 〃                           | 〃                       | 〃     | 〃                       | 35.7        | 517.9   | 98.3  | 148.9 | 632,110               | 4,430              | 0.7     |
| 4       | 〃                           | 〃                       | 〃     | 〃                       | 25.3        | 443.4   | 54.8  | 178.3 | 573,964               | 3,125              | 0.5     |
| 5       | 〃                           | 〃                       | 〃     | 〃                       | 38.2        | 525.0   | 85.3  | 214.2 | 571,142               | 4,551              | 0.8     |
| 6       | 〃                           | 〃                       | 〃     | 〃                       | 35.0        | 384.5   | 78.2  | 150.6 | 540,007               | 3,905              | 0.7     |
| 7       | 〃                           | 〃                       | 〃     | 〃                       | 44.9        | 554.3   | 88.4  | 262.9 | 549,630               | 4,791              | 0.9     |
| 8       | 〃                           | 〃                       | 0.21  | 〃                       | 52.7        | 503.9   | 90.9  | 231.9 | 552,261               | 3,915              | 0.7     |
| 9       | 〃                           | 〃                       | 〃     | 〃                       | 54.9        | 485.6   | 96.4  | 217.6 | 556,007               | 4,036              | 0.7     |
| 10(補正後) | 0.06                        | 転社等 0.03<br>その他 0.005   | 0.10  | 転社等 0.08<br>その他 0.015   |             |         |       |       | 519,456               | 1,810              | 0.3     |
| 11(当)   | —                           | —                       | —     | —                       |             |         |       |       | 491,015               | 0                  | —       |

(備考) 1 課税譲渡価額は、『国税庁統計年報書』による。ただし、平成9年度の計数は、速報値である。

2 平成3年度の国税収入は、湾岸追加支援策に係る財源措置を織り込んだ算額係数である。

3 平成10年度の国税収入は補正予算後で、平成11年度の国税収入は当初予算である。

4 有価証券取引税は平成11年3月31日をもって廃止。

(出所)『改正税法のすべて』(平成11年版)416ページ。

問題が多く、有取税の廃止の際はその見直しが併せて必要、との立場をとっていた。有取税の大きな改正は平成7年度税制改正までの期間で結局実施されなかったが、こうした議論は、株式譲渡益課税強化と有取税の税率引下げという平成8年度以降の改正につながっていった。

#### (4) 取引所税

本節の最後に取引所税を述べる。取引所税は取引所における売買のうち先物取引に対して、その背後に担税力を想定して課す税である。この税は昭和62年

表 2-7-11 取引所税法の税率推移

| 区 分<br>年月日     | 取引所<br>営業税 | 取 引 税                 |                      |                |            |            |            |
|----------------|------------|-----------------------|----------------------|----------------|------------|------------|------------|
|                |            | 第 1 種<br>(地方債証券・社債券)  |                      | 第 2 種(有価証券)    |            | 第 3 種(商品)  |            |
| 大正 3 年 9 月 1 日 | 100分の15    | 万分の 2                 |                      | 万分の 5          |            | 万分の 5      |            |
|                |            | 甲<br>(7日以内)           | 乙<br>(その他)           | 甲<br>(7日以内)    | 乙<br>(その他) |            |            |
| 大正11年 9 月 1 日  | 〃          | 万分の0.6                | 万分の1                 | 万分の1.5         | 万分の2.5     | 万分の2.5     |            |
|                |            |                       |                      |                |            | 甲<br>(相対)  | 乙<br>(その他) |
| 昭和 6 年 3 月28日  | 〃          | 〃                     | 〃                    | 〃              | 〃          | 万分の1.25    | 万分の2.5     |
| 昭和12年 4 月 1 日  | 100分の16.5  | 〃                     | 〃                    | 万分の2.7         | 万分の4.5     | 〃          | 〃          |
| 昭和13年 4 月 1 日  | 〃          | 〃                     | 〃                    | 万分の 4          | 万分の 6      | 〃          | 〃          |
|                | 取引所<br>特別税 |                       |                      |                |            |            |            |
| 昭和15年 4 月 1 日  | 100分の12    | 〃                     | 〃                    | 万分の 5          | 万分の 7      | 〃          | 〃          |
| 昭和18年 4 月 1 日  | 〃          | 〃                     | 〃                    | 万分の 8          | 万分の10      | 〃          | 〃          |
| 昭和22年 4 月 1 日  | 〃          | 万分の 1                 |                      | 万分の10          |            | 〃          | 〃          |
| 昭和23年 7 月 7 日  | 〃          | 〃                     |                      | 万分の20          |            | 〃          | 〃          |
|                |            | 第 1 種<br>(国債証券)       | 第 2 種<br>(地方債証券・社債券) | 第 3 種(有価証券)    |            | 第 4 種(商品)  |            |
|                |            |                       |                      | 甲<br>(集合体)     | 乙<br>(その他) | 甲<br>(銘柄別) | 乙<br>(その他) |
| 昭和62年 9 月26日   | 〃          | 万分の0.1                | 万分の 1                | 万分の1.25        | 万分の2.5     | 万分の1.25    | 万分の2.5     |
|                |            | 第 1 種(国債証券・地方債証券・社債券) |                      | 第 2 種(有価証券・商品) |            |            |            |
| 昭和63年12月30日    | 〃          | 万分の0.1                |                      | 万分の 1          |            |            |            |

(出所)『改正税法のすべて』（平成 2 年版）188ページ。

の約40年ぶりの改正と翌昭和63年の再改正に続き、平成 2 年度に全面的な改正、更に平成10年度の税率引下げを経て、翌平成11年度に廃止される。このように、昭和の末期から平成にかけて取引所税は大きく見直されるが、このうち第 2 章では平成 2 年度の改正を中心に、その政策決定過程を検討する。

平成の改正に触れる前に、まず昭和63年度までの改正状況を説明すると、それは表2-7-11のようになる。表に示したように、昭和23年以降、40年近く実質的な改正が行われなかったため、昭和62年改正前の「取引所税法」は実態とかけ離れたものとなっていた。例えば表に示したように、当時の税法では取引所特別税と取引税に分かれていたが、実質的に取引所特別税の適用はなく、<sup>10)</sup> 取引税だけが課税されていた。更に、取引税では、先物取引を第 1 種（地方債証券・社債券）・第 2 種（有価証券）・第 3 種（商品）に分けた上で、それぞれの売

買約定金高に税率を適用したが、戦後、占領軍が証券取引所における証券先物取引を禁止して以降、日本では有価証券の先物取引は行われていなかったため、実質的には第3種（商品）の取引への課税しか実施されていなかった。そのため、表によると昭和62年改正前の税制で第2種の税率は1万分の20と飛び抜けて高いが、これも実体のないものであった。

こうした中で、新しい先物取引の開始や経済のグローバル化が、昭和62年以降の一連の改正を引き起こすことになる。1970年代以降、世界各国の金融市場では有価証券や商品の先物に加え、株価指数や通貨、預金金利などの新しいタイプの金融先物、更にはそれらのオプションなど、様々な取引が行われており、日本でもそうした金融取引の開始とそのため取引所税改革は避けられない状況であった。『昭和財政史—昭和49～63年度』<sup>11)</sup>で既に扱った昭和62年改正について簡単に述べると、まず、昭和50年代後半以降、国債の大量発行に伴ってその価格変動によるリスク・ヘッジのニーズが高まり、昭和60年10月より東京証券取引所で標準物方式による国債先物取引が開始、続いて、昭和62年より大阪証券取引所においてパッケージ方式による株式の先物取引（「株先50」）が開始された。しかし、当時の「取引所税法」では国債の先物取引は非課税（明治39年に非課税となり、そのままとなっていた）の一方、株式（第2種）に対しては先に述べた非常に高い税率が適用されるという品種間格差が極めて大きい状況であり、その是正が昭和62年改正の目的であった。すなわち、有価証券と商品の先物取引の税率差を是正した上で、「株先50」のようなパッケージ方式については税率を1万分の1.25、それ以外の有価証券の取引の税率を1万分の2.5とする一方、国債の先物は1万分の0.1で課税することとなった。

しかしこの後、日本の先物取引市場は更に急激に変化していく。すなわち、昭和63年5月に「証券取引法」の一部改正及び「金融先物取引法」（昭和63年法律第77号）の制定で、既に諸外国で行われていた新しい金融先物取引やオプション取引が解禁され、通貨や預金金利の先物取引を扱う東京金融先物取引所が大手銀行などの出資で創設されることになった（平成元年4月）。そして、昭和63年9月より東京証券取引所で東証株価指数先物、大阪証券取引所で日経平均株価先物、平成元年6月から大阪証券取引所の日経平均株価オプション、新設の東京金融先物取引所で日本円短期金利先物、日本円・米ドル通貨先物などが取引を開始、それ以降もそれぞれの証券取引所で株価指数や国債の先物オブ

ションなどの新しい取引が続々とスタートした。しかし取引所税については、先の表2-7-11に示したように、公債や有価証券、商品の先物に対する課税の規定があったものの、株価指数や通貨、預金金利などの新しい先物やオプションの取引に関する規定が全くなく、税制上の対応を早急に決める必要に迫られた。

時は、消費税導入を盛り込んだ税制改革関連6法案の詰め議論の最中（昭和63年の夏）であり、そこでこの問題の扱いを決める必要があった。報道によると大蔵省は当初、株価指数先物の税率を、既に実施されている「株先50」と同じ1万分の1.25、通貨や預金金利の先物の税率を国債と同じ1万分の0.1とする方向で検討していたとされるが、<sup>12)</sup> これに対して金融業界からは強い反発が起きた。「金融先物取引法」が成立した翌日の新聞に、次のような記事が掲載されている。<sup>13)</sup>

「取引所税の重みで金融先物取引所が沈没してしまう」——金融先物取引法が25日〔昭和63年5月〕、国会で成立、銀行界は金融先物取引所の設立に向けて本格的な作業に入るが、その折も折り、取引所税の導入という難題が浮上し、関係者の頭を悩ませている。

大蔵省は今月〔昭和63年5月〕に入り、金融先物取引所での取引に取引所税を導入する考えを固めた。現行の取引所税法を改正、東証の国債先物や大証の株先50と同様に取引1回につき一定の税金をかける方針。

これに銀行界は猛反発。「取引所税の導入は、取引所の発展を著しく阻害する」として、導入見送りを求めた要望書を国会議員に送るなど、課税阻止に向けて運動している。

現在、海外で金融先物取引に課税している国はどこにもない。シカゴ・マーカントイル取引所（CME）もロンドン国際金融取引所（LIFFE）も税金の負担は一切なく、これまで商品先物取引に課税していたフランスも今年2月に撤廃に踏み切った。

金融先物取引所に上場が予定されているユーロドル先物（3カ月）や円通貨先物は、CMEやLIFFEなど各地の取引所で広く取引されている世界のヒット商品、金融の国際化、先物化を背景に世界の取引所が顧客の争奪にしのぎをけずるなか、「ひとり日本の取引所だけは税金の負担が嫌われて、お客に逃げられる」というわけだ。

特に、日本の株価指数の先物取引を既に実施していたシンガポール国際金融取引所（SIMEX）が、取引所税がないのはもちろん、日本での取引開始に合わせて手数料引下げや日本の取引日に合わせた休日変更を検討していることが伝えられるなど、グローバル化による国際間の市場競争も激しくなる中で、そうした取引への取引所税課税に対しては根強い批判が浴びせられた。結局、昭和63年の抜本的税制改革では、これらの新しい金融先物取引への課税は取引開始後の実態を見極めて判断するとし、既存の先物取引の税率を大きく引き下げる（国債・地方債・社債を1万分の0.1、有価証券・商品を1万分の1）改正だけが実施される。その結果、金融先物やオプションの取引は、非課税でスタートすることとなった。こうした状況を踏まえて政府税制調査会は、取引所税改革を今後の課題と位置付け、「平成元年度の税制改正に関する答申」で次のように述べている。<sup>14)</sup>

取引所税は取引所における先物取引全般を課税対象とするものであり、既に課税されている先物取引との間の負担の公平を確保するため、現在、課税対象となっていない有価証券指数等先物取引、金融指標先物取引及び通貨等先物取引についても課税することが適当である。

しかしながら、先物取引の国際性や金融先物市場が開設されていないことにかんがみれば、国際性に留意しつつ、金融先物市場等の姿や取引の実態等を見極めた上で、その具体的改正内容について速やかに結論を得ることが望ましいと考える。

この問題は結局、平成2年度税制改正で決着をみることとなる。既に課税が行われているほかの先物取引との負担の公平性に配慮する一方、シンガポールなどの他国の市場との競争にも考慮する必要があり、結局、表2-7-12のように税率を全面改定することとなった。すなわち、先物取引については税率を1万分の0.1に大きく下げて統一し、その上で新しく登場した金融先物取引については1万分の0.01による軽減税率や2年間の課税延期で配慮することとなった。また、オプション取引については、オプション料に対し1万分の1で課税することとなった。なお、当時の「取引所税法」は大正3年に制定されたカタカナ法律であり、先に触れたように実態のない取引所特別税と取引税の区別がある

表 2-7-12 取引所税法の改正による各種先物取引等の適用税率一覧表

| 区 分     |               | 取引所              | 取引開始日           | 改 正 後      |                 | 参 考             |       |                 |                          |
|---------|---------------|------------------|-----------------|------------|-----------------|-----------------|-------|-----------------|--------------------------|
|         |               |                  |                 | 課 税 標 準    | 税 率             |                 |       |                 |                          |
| 先物取引    | 現物先物          | 国債・地方債・社債        | 国債証券先物          | 東 証        | 昭和60.10.19      |                 |       | 改正前税率<br>万分の0.1 |                          |
|         |               |                  | T ボンド先物         | 東 証        | 平成元 .12. 1      |                 |       | 〃               |                          |
|         |               | 商 品 証 券          | 商 品 先 物         | 16 の取引所    | 戦 前             | いわゆる、<br>売買約定金額 | }     | 万分の0.1          | 改正前税率<br>万分の 1           |
|         |               |                  | 株 式 先 物         | 大 証        | 昭和62. 6. 9      |                 |       |                 |                          |
|         |               | 通 貨              | 日本円・米ドル<br>通貨先物 | 金 先        | 平成元 . 6.30      |                 |       |                 | 課税延期<br>( 2 年間)          |
|         | 指数等先物         | 有 価 証 券 指 数 等    | 東証株価指数先物        | 東 証        | 昭和63. 9. 3      |                 |       |                 |                          |
|         |               |                  | 日経平均株価先物        | 大 証        | 昭和63. 9. 3      |                 |       |                 |                          |
|         |               | 金 融 指 標          | 日本円短期金利先物       | 金 先        | 平成元 . 6.30      | いわゆる、<br>取引約定金額 | }     | 万分の0.1          | 軽減税率<br>=0.01<br>( 2 年間) |
|         |               |                  | 米ドル短期金利先物       | 金 先        | 平成元 . 6.30      |                 |       |                 |                          |
|         |               | 商 品 指 数          |                 |            |                 |                 |       |                 |                          |
| オプション取引 | 有 価 証 券 オプション | 日経平均株価オプション      | 大 証             | 平成元 . 6.12 |                 |                 |       |                 |                          |
|         |               | 東証株価指数オプション      | 東 証             | 平成元 .10.20 |                 |                 |       |                 |                          |
|         |               | 25 株 価 指 数 オプション | 名 証             | 平成元 .10.17 | いわゆる、<br>オプション料 | }               | 万分の 1 |                 |                          |
|         |               | 日本国債先物オプション      | 東 証             | 平成2.5.11   |                 |                 |       |                 |                          |
|         | 金 融 オプション     |                  |                 |            |                 |                 |       |                 |                          |
|         | 商 品 オプション     |                  |                 |            |                 |                 |       |                 |                          |

(備考) 改正後の「取引所税法」は平成2年10月1日から適用される。

(出所)『改正税法のすべて』(平成2年版)199ページ。

など、問題も多く、この平成2年度改正で、その全文が書き換えられた。これまでの「賦課徴収」(国税当局が税額を決定する)から取引所による「特別徴収」に徴収方法が改められたのも、この時である。

その後、平成7年度税制改正までの期間において、取引所税の大きな改正はなされなかった。当初は2年間限定とされた金融先物取引への軽減や課税延期による特別措置も、外国市場との厳しい競争関係を考慮して、その後も一部を



除き延長措置がとられている。しかし、先物取引に税をかけるという取引所税は他国では実施されていないとされ、市場取引の国際競争が激化する中で、金融業界からの取引所税に対する風当たりは次第に強まっていく。そして、第3章で議論するように、平成9年ごろに本格化するいわゆる「金融ビッグバン」以降、有価証券取引税とともにその廃止論が高まっていく。

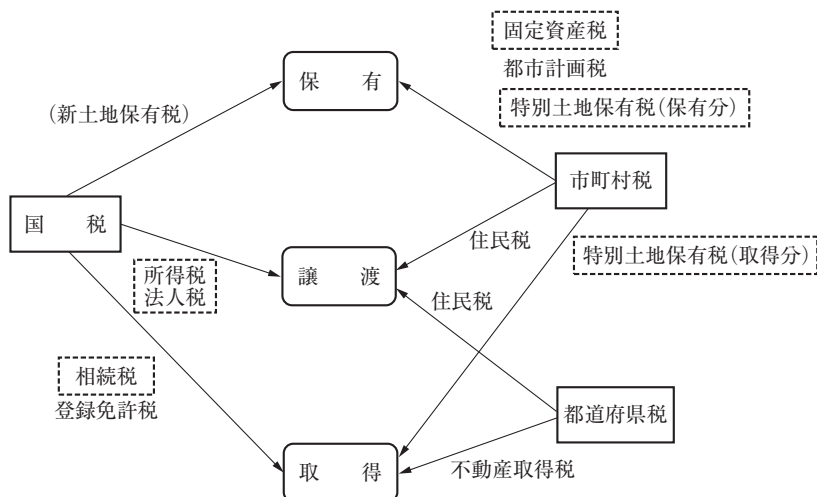
### 〔注〕

- 1) 印紙税の税率の詳細は、例えば『税法便覧』各年版（税務協会出版社）などに掲載されている。
- 2) 1点だけ述べておくと、平成3年度税制改正において、「商法」における最低資本金制度（株式会社1000万円、有限会社300万円）導入に伴う特例が創設された。最低資本金制度の導入時に存在する会社は5年以内にその要件を満たす必要があるが、そのための増資の際に行う登記にかかる登録免許税を軽減する特例が設置された。
- 3) これと同じ式が石弘光『現代税制改革史』（平成20年、東洋経済新報社）670ページに記されている。
- 4) 税制調査会「税制の抜本見直しについての答申」（昭和61年10月）。なお、『改正税法のすべて』（平成元年版）117ページ以降に、当時の経緯に関するわかりやすい解説がある。
- 5) 『改正税法のすべて』（平成元年版）120ページ。
- 6) 税制調査会「平成6年度の税制改正に関する答申」（平成6年2月）7ページ。
- 7) 『日本経済新聞』平成6年8月10日朝刊。
- 8) 『日経産業新聞』平成6年2月2日。もっとも、本文で述べたように、便宜上、登録免許税の課税ベースに固定資産税評価を用いてはいるが、本来は時価で課税を行うべきだったとすると、もとの課税が軽減されていたに過ぎず、こうした立場からは「とばっちり」という表現自体は的外れと言えるかもしれない。ただし、当時の地価下落が急激であり、3年に一度しか実施されない固定資産税評価額が時価を上回るといった「逆転現象」も報じられていた。
- 9) 財務省財務総合政策研究所財政史室編『昭和財政史—昭和49～63年度』第4巻「租税」（平成15年、東洋経済新報社）536ページ。
- 10) 取引所特別税は会員組織以外の取引所（例えば、株式会社形態の取引所）を納税義務者としたが、当時、取引所はすべて会員組織だったため、適用されることがなかった。
- 11) 財務省財務総合政策研究所財政史室編『昭和財政史—昭和49～63年度』第4巻「租税」（平成15年、東洋経済新報社）。
- 12) 『日本経済新聞』昭和63年6月5日朝刊。
- 13) 『日本経済新聞』昭和63年5月26日朝刊。
- 14) 税制調査会「平成元年度の税制改正に関する答申」（平成元年1月）2ページ。

## 第8節 土地税制

土地に関連する税の総称を我が国では「土地税制」と呼ぶ。<sup>1)</sup> その体系を図2-8-1に示したが、それは土地保有、土地の譲渡所得、土地取得の三つの課税に分類される。本書の対象は国税であり、この第8節では地価税と土地譲渡益課税（所得税・法人税）を取り上げる。ただし、固定資産税や特別土地保有税といった地方税も一連の改正で重要な役割を果たしており、それらについても適宜、説明を加える。また、相続税は次節で扱うが、議論の展開上、必要な問題についてはこの節で取り上げる予定である。<sup>2)</sup>

図 2-8-1 土地税制の体系



(注) [ ] は、平成3年度の土地税制改革で見直しの対象になったもの。

(出所) 石弘光『土地税制改革 いま、なぜ地価税か』（平成3年、東洋経済新報社）71ページ。

## 1 政策決定過程

平成元年度から平成12年度までの期間では、バブルによる地価高騰とその下落が日本経済に大きな影響を与え、その対応のための土地税制改革が重要な政策課題となった。すなわち、昭和58年ごろより東京都心の商業地で始まった急激な地価上昇は、1年後には周辺の住宅地、更に大阪や愛知、地方主要都市に波及した。その勢いは凄まじく、元号が平成に代わるころには地価は早くも約3倍の水準に達したが、これによって大都市に住むサラリーマンの持ち家所有が不可能となり、土地を持つ者と持たざる者の間で資産格差が拡大するなど、様々な社会問題を引き起こした。そこで地価引下げを目的として、地価税導入や譲渡益課税強化を始めとする土地税制改革が平成3年度税制改正で実現した。

しかし、改革が実行に移された平成4年には既にバブルははじけ、地価は下落を始めていた。その後の地価続落は長く続く経済低迷の一因となり、これを受けて、今度は逆に土地取引を活性化し、企業の負担を軽減させる税制改正要望が強まっていく。この結果、平成10年度改正で地価税が凍結され、更に土地譲渡益課税も軽減される。この第8節で検討するのは、これらの一連の改正のうち平成6年度（平成7年度税制改正）までの動きである。次の2以降の説明に先立ち、以下ではそのポイントを述べておく。

昭和の時代、我が国の土地税制の在り方を規定したのは、昭和43年に政府税制調査会が発表した「土地税制のあり方についての答申」であった。この答申は、土地問題の解決には利用計画の策定や規制強化などが中心となるべきで、税制の役割はおのずから限界があり補完的、誘導的なものにとどまる、との位置付けを行った。この立場からは例えば、土地需要抑制の点から土地保有税を導入しても、その効果は大きくなく、むしろ、資産の中で土地だけを選別して課税することは公平面で問題があるとも言えた。このように当時、政策税制としての土地税制の積極活用には否定的な空気が強かった。

こうした「補完的」との位置付けの下で、土地税制改革（平成3年度改正）前の税制のポイントは以下のものであった。まず、土地保有に対しては固定資産税が課されるが、これは市町村の公共サービス費用を土地所有者から徴収する「応益課税」であり、政策に用いる税ではなかった。むしろ、地価が高く固定資産税負担が重くなりやすい都市部を中心に、自治体が独自に評価額を低く

抑える負担調整を行っていた。ほかに、政策税制である特別土地保有税（市町村税）が存在したが、役割は極めて限定的で、総じて、これらの保有課税を土地対策に使う発想は乏しかった。しかし、欧米との比較で、こうした日本の土地保有税負担が小さいことが指摘され、それが後の新土地保有税（すなわち地価税）導入論につながっていく。また、取得課税である相続税も同様であった。土地の評価額（路線価）が時価より低く設定され、相続財産として土地は預貯金などより有利なことから、土地の仮需要（本来の需要というよりは相続税対策としての需要）を誘発しているとされた。

土地政策的にはむしろ、譲渡益課税が活用された。保有期間が短期間（5年以内）である土地の譲渡益は、いわゆる土地転がしを防ぐために重課される一方で、長期間保有された土地譲渡益にかかる税率は下げられた。譲渡益に重課すると凍結（ロック・イン）効果を引き起こすため、土地供給を促すには譲渡益に軽課すべき、という指摘がその根拠である。同様に、宅地などに供された土地の譲渡益には特別控除などが適用され、ほかにも買換え特例による課税繰延べなど、供給を促すための様々な負担軽減措置が適用された。しかし、こうした措置は土地供給の促進にそれほど効果がなく、むしろ、他の資産に対する土地の有利性を高めて需要を増大させ、土地問題を悪化させている、とも指摘されていた。

そしてもう一つ、市街化区域内農地の問題があった。三大都市圏の市街化区域内では、宅地供給を増やす観点から固定資産税の「農地の宅地並み課税」が実施されたが、実際には長期営農継続農地制度の下で大半の農地がそれを逃れていた。また、相続税にも農地の納税猶予制度などが適用され、<sup>3)</sup> この結果、税負担を大きく軽減された農地の宅地転用が進まず、都市部で宅地が不足する原因とされた。

バブルによる地価高騰は昭和末期に社会問題化し、政府は不動産向け貸出しの総量規制や地価監視区域制度の実施、低・未利用地活用促進などの対策に迫られた。その中で、政府税制調査会は「土地税制小委員会」を立ち上げ、税制の抜本見直しに着手、半年の討議を経て「土地税制のあり方についての基本答申」（平成2年10月）（以下では、「基本答申」と表記することがある。）を発表した。この答申は、これまで土地政策で「補完的」とされてきた税制の役割を大きく変える点で、大きな転換点となる。その理論的支柱となったのが、平成元年12

月に制定された「土地基本法」であった。この法律は、土地については公共の福祉が優先し、適正な利用に向けて政府は施策を講じる責務があることを明言した。これによって「補完的」とされてきた税制も、土地利用計画や規制などとともに、地価引下げへの政策手段の一翼を担うべき、との論調が高まった。加えて、土地問題は日本の内需拡大が主題となった日米構造協議の重要な論点となり、その改善が対外公約となったことも改革論議を促した。こうした流れを受けて、「基本答申」は、土地問題の解決という政策面での税制の活用を積極的に打ち出すことになった。

「基本答申」の概要は次のとおりである。まず、日本ではもともと、土地が資産として有利であるという「土地神話」が存在し、それが土地問題の原因となっていたが、税制がそうした有利性を助長していることが述べられた。具体的には、上記で述べたように、保有課税が十分でない中で、相続税や譲渡益課税が軽減された点を指摘し、問題解決には土地の資産としての有利性縮減のために保有・取得・譲渡益に関する全面的な課税強化を提案した。更に、そうした課税強化は、土地の有利性が生み出す「資産格差」を是正する点で、課税の公平面からも望ましいと述べている。

この答申が具体的に提言した改革のポイントは具体的に次の五つにまとめられる。<sup>4)</sup>

- (1) 国税としての新土地保有税の創設と既存税制（固定資産税、特別土地保有税）の適正化
- (2) 個人、法人の土地譲渡益課税の強化
- (3) 相続財産としての土地評価の引上げ
- (4) 市街化農地の宅地並み課税の実施
- (5) 土地を利用した節税対策への対応

この中で最も注目されたのが、国税としての新土地保有税創設であった。議論の当初から日本の保有税負担が小さいことが焦点となり、固定資産税の評価額引上げによる課税強化が注目されたが、それに対する地方の反発が強く、結局、国税の新税創設に落ち着いた。新税の課税形態としては、（低・未利用地課税などではなく）土地保有一般への課税が提案されたが、課税対象を一定面積

以上とするなどの条件を付け、住居や小規模店舗などを課税対象から外す案を示している。

また、これまでは土地供給を促すために軽課すべきとされた譲渡益課税については、方針を転換し、税率引上げや特別控除の縮小で重課すべき、と提言した。これ以外の項目もすべて課税強化であるが、こうした答申の意図を、当時、土地税制小委員会の委員長を務めた石弘光は次のように述べている。<sup>5)</sup>

まさにこれまで主張されてきた土地譲渡税緩和など、アメ玉でもって土地を吐き出させようとしたのにそれほど効果がなかったわけです。もっと悪いことに、逆に土地の資産価値を高めてしまった。そこでわれわれは税制を土地供給に使う発想はやめようと、過去の反省の上に立って土地保有税の創設や相続税、農地の宅地並み課税等の五本柱から成る答申をまとめたわけです。いずれにしても税制は土地基本法をサポートする役割を果たさなければなりません。土地問題を解決するには、まず今回の政府税調答申を何らかの形で実施するしかないと言いたいんです。

こうした政府税制調査会の答申を受け、議論の場は政府・自民党に移った。特に新土地保有税の扱いは注目されたが、新税に対する自民党や経済界の反発は強かった。新税「地価税」は、平成4年1月からの実施が決まるが、その税率は0.3%と当初想定されたよりも低く抑えられ、非課税範囲も幅広く認められた。ただし、それ以外については、譲渡益課税（一部の特別控除は土地供給促進の観点から拡充されたが）や固定資産税の課税が強化され、三大都市圏の市街化区域内農地の課税軽減措置も廃止されるなど、「基本答申」の方向で改正がなされた。また、相続税は評価額引上げが固まるとともに、1年遅れの平成4年度税制改正でその制度見直しが行われることとなった（この内容は次の第9節で議論する）。

こうして土地税制改革が決着するが、改革が実施に移される平成4年には、既にバブルははじけていた。これ以降地価は下落の一途をたどり、それが金融機関の不良債権の原因となって日本経済の足を引っ張ることになる。こうした状況を受けて、土地取引活性化や企業の負担軽減のための地価税や譲渡益課税の軽減要望が、平成5年度税制改正のころには早くも表面化する。それに対し



ては、地価の再上昇を引き起こすおそれから、政府税制調査会是否定的な姿勢を続けるが、その要望はこの後更に強まり、第3章で述べる地価税凍結や譲渡益課税の軽減につながっていく。

この第8節の構成は以下のとおりである。次の2では土地税制改革前の土地税制の概要を簡単に示しておく。続く3で昭和末期以降のバブルによる地価高騰の状況を述べ、4でそれに対する政府の対応を、平成元年末までの期間を中心に検討する。その後、平成元年末に「土地基本法」が成立、土地税制改革の機運が高まり、平成2年4月以降、政府税制調査会の土地税制基本小委員会で検討が行われる。5でその検討状況を説明し、続く6で地価税の導入を始めとする土地税制改革（平成3年度税制改正）の決定について議論する。7では、導入された地価税の課税状況を簡単に触れておく。そして、税制改革直後から早くも土地税制の緩和要求が強まっていくが、8でその状況（平成4年度から平成7年度税制改正まで）を検討する。

#### 〔注〕

- 1) 土地に関する税制を一括して「土地税制」と呼ぶ慣行は欧米にはあまり見られず、日本特有のものという（石弘光『土地税制改革 いま、なぜ地価税か』（平成3年、東洋経済新報社）70ページ）。
- 2) 一連の土地税制改革の経緯は、石弘光『土地税制改革 いま、なぜ地価税か』（平成3年、東洋経済新報社）、石弘光『現代税制改革史』（平成20年、東洋経済新報社）によくまとめられており、本書でも引用などで活用した。
- 3) 相続税の特例は市街化区域とは無関係にすべての農地に適用される。しかし、そうした特例が特に東京などの都市部で活用されている実態が報告されている（石弘光『土地税制改革 いま、なぜ地価税か』（平成3年、東洋経済新報社）187-193ページ）。平成3年度の改正では、三大都市圏の特定市における市街化区域内農地において、相続税の特例が廃止された。
- 4) 石弘光『土地税制改革 いま、なぜ地価税か』（平成3年、東洋経済新報社）65ページ。
- 5) 同上141ページ。

## 2 土地税制改革前における土地税制の概要

土地税制は税目が多く様々な特例が適用されるなど、極めて複雑である。そこで、少し回り道になるが、改革経緯を検討する前にまず、その概要を説明する。ただし、細部には立ち入らず、本書の以下の記述に関連する部分を中心に、



そのポイントだけを述べる。

「1 政策決定過程」で述べたように、平成3年度税制改正前では、昭和43年に政府税制調査会が発表した「土地税制のあり方についての答申」が、政策に大きな影響を与えていた。この答申は既に『昭和財政史—昭和27～48年度』で説明したが、<sup>1)</sup> 本書の議論に関係する内容を含むため、最初にそれについて簡単に触れておく。この答申は以下のように述べ、土地問題の解決のために利用計画の策定や規制の重要性を述べる一方、税制の役割は補完的、誘導的なものにとどまることを強調している。<sup>2)</sup>

当調査会は、土地税制について慎重に検討した結果、現実には実施可能な税制上の施策によって、〔土地の〕需給の不均衡の是正を図ることにはおのずから限界があることを認めざるをえず、土地政策全般において土地税制の果たしうる役割は、あくまでも補完的、誘導的なものにとどまることをこの際強調せざるをえないと考える。

…（中略）…

当調査会は、土地問題の解決のためには、総合的な土地政策の確立がまず必要であることを強調したい。総合的な土地政策の当面の重点は、大都市及びその周辺の土地を中心として、総合的かつ具体的な利用計画を策定し、ある程度の私権制限を伴う土地の利用規制を制度的に確立することにあると考えられる。

「補完的、誘導的」という表現はその後の税調答申でも頻繁に使用されるが、こうした考えがその後の議論を強く規定することになる。税制を土地問題の解決といった政策面に活用しても効果が薄い一方で、課税の公平を損なう点から、むしろ望ましくないとの考えが強かったようである。<sup>3)</sup>

### （1）保有課税・取得課税の状況

こうした背景を踏まえて、次に土地税制改革（平成3年度税制改正）前の土地税制の状況を説明する。先に要点だけをごく簡単に述べておくと、保有に対しては固定資産税、取得に対しては相続税が中心であるが、いずれも土地政策としては活用されなかった。むしろ、その負担軽減に関心が集まる傾向が強くなり、更に三大都市圏の市街化区域内農地の課税が大きく軽減される問題に批判が集

まった。一方、譲渡益課税は土地供給促進という政策目的で負担が軽減されたが、後に政府税制調査会はそれに対し、土地の資産としての有利性を高め、土地問題にとってはむしろ逆効果との判断を下すことになる。

当時の税制の概要を表2-8-1にまとめた。最初に(表2-8-1の2で示した)保有課税は、地価税導入前はいずれも地方税であり、その中心は市町村の固定資産税である。固定資産税は自治体が設定する固定資産評価額に税率(標準税率1.4%)を乗じて計算するが、自治体の公共サービス費用を土地所有者に求める「応益課税」であり、土地政策に用いる税ではなかった。金銭収入がなくても継続的に課税され「追い出し税」となり得ることから、むしろ、その負担軽減が注目されてきた。住宅地に対しては評価額を2分の1(小規模住宅地は4分の1)とする特例があったが、更に、地価が高く負担が重くなる都市部を中心に、自治体が独自に評価額を調整し負担軽減を行っていた。その結果、評価が自治体ごとにバラバラであり、更に、その評価額が公表されていないことによる不透明さも不公平感を強める結果となった。例えば、全国平均ではその評価額は実勢価格の4割程度の一方で、東京ではそれは2割(固定資産評価額が最高価格で評価)に過ぎず、<sup>4)</sup> 公示地価で約2.9倍の差がある世田谷区の高級住宅地と横浜市緑区で、固定資産税がほとんど同じ、といった問題が報じられている。<sup>5)</sup> しかし、欧米諸国では土地の保有コストはもっと大きく、それに比べて日本では土地の保有税負担が小さいことが指摘され、<sup>6)</sup> 後の政府税制調査会の議論では、当初からその実態に注目が集まっていく。

一方、もう一つの保有税である市町村の特別土地保有税は、昭和47年の列島改造ブームにおける地価高騰の際に創設され、一定面積(例えば東京特別区では2000m<sup>2</sup>)以上の土地保有に課税を行う政策税制である(ただし、三大都市圏の特定市の市街化区域には、もっと小規模な土地にも課税する「ミニ保有税」があった)。<sup>7)</sup> しかし、「恒久的建造物」(これに駐車場や資材置き場まで含まれたことが問題とされた)がある土地や、保有期間が10年を超える土地が課税対象から除かれ、その効果は極めて限定的であり、昭和63年の税収はわずか800億円弱にとどまった。<sup>8)</sup> すなわち、固定資産税や特別土地保有税などの既存の保有税が土地対策の面で活用されたとは言い難い状況だった。

一方、(表2-8-1の3で示した)取得課税の中心は相続税である。相続税の制度の詳細は次の第9節で詳しく扱うが、ここではその評価価格の状況について

表 2-8-1 土地関連税制の概要（平成 2 年度）

1. 譲 渡 課 税

(1) 基本的な課税方式

| その年 1 月 1 日における所有期間 |                  | 2 年 以 内                                                                      | 2 年超 5 年以内                                                                   | 5 年 超                                                                              |
|---------------------|------------------|------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------|
| 個 人                 | 譲渡所得に該当する場合      | 次の①と②とのいずれか多い方の税額による分離課税<br>① 譲渡益×40%（住民税12%）<br>② 総合課税による上積税額×110%（注）       |                                                                              | 100万円控除後の譲渡益について次による分離課税<br>4,000万円以下の部分…20%（住民税 6 %）<br>4,000万円超の部分……25%（住民税7.5%） |
|                     | 事業所得又は雑所得に該当する場合 | 次の①と②とのいずれか多い方の税額による分離課税<br>① 譲渡益×50%（住民税15%）<br>② 総合課税による上積税額×120%          | 同 上                                                                          | 通常の総合課税                                                                            |
| 法 人                 |                  | 通常の法人税に加え30%の税率で課税<br>〔通常の法人税（37.5%）、法人住民税を加えると79.17%（法人事業税を含めた実効税率は85.17%）〕 | 通常の法人税に加え20%の税率で課税<br>〔通常の法人税（37.5%）、法人住民税を加えると67.44%（法人事業税を含めた実効税率は73.45%）〕 | 通常の法人税課税                                                                           |

（注）上積税額とは、土地譲渡に係る所得と他の所得との合計額に通常の累進税率を適用して算出した税額から、他の所得のみに通常の累進税率を適用して算出した税額を控除して求められる差額をいう。

(2) 主な特例措置

① 軽減税率の特例（個人）

- (i) 国・地方公共団体に対し、あるいは優良な住宅地造成などのために所有期間 5 年超の土地を譲渡した場合  
20%（住民税 6 %）の一律分離課税
- (ii) 宅地の用に供するため所有期間 5 年超の特定市街化区域内農地（長期営農継続農地の特例を受けたものを除く。）を譲渡した場合  
20%、22.5%（住民税 6 %、7 %）の分離課税
- (iii) 所有期間10年超の居住用財産を譲渡した場合  
10%、15%（住民税 4 %、5 %）の分離課税

② 特別控除（個人・法人）

- (i) 「土地収用法」等に基づく収用の場合など ..... 5,000万円
- (ii) 国、地方公共団体等による特定の土地区画整理事業等のために土地を譲渡した場合、あるいは「古都保存法」に基づく買取り等により土地を譲渡した場合など..... 2,000万円
- (iii) 地方公共団体等や民間による特定の住宅地造成事業等のためや収用対償地に充てるために土地を譲渡した場合、あるいは「公有地拡大法」に基づく地方公共団体等との協議等により土地を譲渡した場合など..... 1,500万円
- (iv) 農地保有合理化等のために農地等を譲渡した場合など..... 800万円
- (v) 居住用財産を譲渡した場合（個人のみ） ..... 3,000万円

（注）上記特別控除は棚卸資産である土地の譲渡には適用されない。また、同一譲渡につき重複適用なし。

③ 課税の繰延べの特例（個人・法人）

- (i) 収用等に伴い代替資産を取得した場合
- (ii) 特定の事業用資産の買換え等をした場合
- (iii) 特定の居住用財産の買換え等をした場合（個人のみ）

（注）課税の繰延べとは、土地を譲渡し代替資産を取得した場合に、譲渡した土地の取得価額をその代替資産に引き継ぐことにより土地の譲渡がなかったものとし、その代替資産を譲渡する時まで課税を繰り延べることをいう。

## 2. 保有課税

| 税 目                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 納税義務者                | 課税対象        | 課税標準              | 税 率                         | 免税点                                                                                                            |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|-------------|-------------------|-----------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 固定資産税<br>(市町村税、大規模償却資産の一部都道府県税)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 固定資産の所有者             | 土地、家屋及び償却資産 | 固定資産の価格(固定資産税評価額) | 標準税率1.4%<br>制限税率2.1%        | 土地 15万円<br>家屋 8万円<br>償却資産 100万円                                                                                |
| <p>・住宅用地の課税標準の特例 一般住宅用地(床面積の10倍相当までは、価格の2分の1、ただし、小規模住宅用地(200㎡までは、価格の4分の1)</p> <p>・市街化区域内農地に対する課税(宅地並み課税)の概要</p> <p>(1) 市街化区域内農地の意義<br/>「都市計画法」に規定する市街化区域内の農地をいう。ただし、生産緑地区の区域内の農地等は、一般農地として取り扱われる。</p> <p>(2) 市街化区域内農地の評価<br/>状況が類似する宅地の価額を基準として求めた価額から造成費を控除した額によって評価する。</p> <p>(3) 宅地並み課税の対象となる農地<br/>3.3㎡当たりの評価額が3万円以上の三大都市圏の特定市の市街化区域内農地</p> <p>(4) 税額の算定<br/>原則として評価額の2分の1に税率を乗じて求めた額とする。</p> <p>(5) 長期営農継続農地に係る納税義務の免除制度<br/>面積が990㎡以上で、現に耕作の用に供され、かつ、10年以上営農を継続することが適当と認められる長期営農継続農地については、農地課税相当額を上回る税額が徴収猶予される。<br/>5年ごとに営農継続の実績を確認の上、徴収猶予税額が免除される。ただし、営農が継続されないことになった場合には、原則として徴収猶予税額のすべてが遡って徴収される。</p> |                      |             |                   |                             |                                                                                                                |
| 都市計画税<br>(市町村税)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 市街化区域等に所在する土地、家屋の所有者 | 土地、家屋       | 固定資産税と同じ          | 制限税率0.3%                    | 土地 15万円<br>家屋 8万円                                                                                              |
| 保有に対する特別土地保有税(市町村税)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 土地の所有者               | 土地          | 土地の取得価額           | 1.4%(税額算定に際しては、固定資産税相当額を控除) | 東京都の特別区及び指定都市2,000㎡(又は200㎡)<br>都市計画区域を有する市町村5,000㎡(又は330㎡)<br>その他 10,000㎡<br>なお、カッコ書きについては、三大都市圏の特定市の市街化区域に限る。 |
| <p>・免税土地の特例 恒久的な利用のための建物、施設等の用に供する土地で一定の基準を満たしたものについては納税義務を免除</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |                      |             |                   |                             |                                                                                                                |

(参考) 三大都市圏の特定市の市街化区域内農地面積等の状況(昭和63年度)

(単位:ヘクタール)

| 区 分 | 市街化区域内農地 | 内 訳      |          |        |
|-----|----------|----------|----------|--------|
|     |          | 長期営農継続農地 | 宅地並み課税農地 | そ の 他  |
| 首都圏 | 30,614   | 23,384   | 4,336    | 2,894  |
| 中部圏 | 11,459   | 5,803    | 883      | 4,773  |
| 近畿圏 | 13,471   | 8,468    | 1,109    | 3,894  |
| 合 計 | 55,544   | 37,655   | 6,328    | 11,561 |

(注) 1 「その他」は、3.3㎡当たり評価額が3万円未満のものである。

2 免税点以上のものである。

## 3. 取得課税

| 税 目                    | 納税義務者              | 課税対象                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 課税標準                           | 税 率                                                           | 免税点又は基礎控除                                                                                          |
|------------------------|--------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|---------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 不動産取得税<br>(都道府県税)      | 不動産を取得した個人又は法人     | 土地及び家屋                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | 取得時の価額<br>(固定資産税評価額)           | 4% (ただし、住宅の取得に係るものは3%)                                        | 土地 10万円<br>家屋 23万円又は12万円                                                                           |
|                        |                    | <ul style="list-style-type: none"> <li>・住宅に係る課税標準の特例 新築住宅は、1,000万円を控除</li> <li>・既存住宅は、新築時の控除額を控除</li> <li>・住宅用土地の税額の特例 税額の4分の1に相当する額を減額</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                                |                                                               |                                                                                                    |
| 取得に係る特別土地保有税<br>(市町村税) | 土地を取得した個人又は法人      | 土地                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 土地の取得価額                        | 3% (税額算定に際しては不動産取得税相当額を控除)                                    | 東京都の特別区及び指定都市 2,000m <sup>2</sup><br>都市計画区域を有する市町村 5,000m <sup>2</sup><br>その他 10,000m <sup>2</sup> |
|                        |                    | <ul style="list-style-type: none"> <li>・免税土地の特例 恒久的な利用のための建物、施設等の用に供する土地で一定の基準を満たしたものについては納税義務を免除</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                                |                                                               |                                                                                                    |
| 登録免許税<br>(国税)          | 登記等を受ける者           | 登記、登録、特許、免許、許可、認可、指定及び技能証明                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | 登記時の価額<br>(不動産の登記の場合 固定資産税評価額) | 不動産の所有権の保存の登記 0.6%<br>不動産の所有権の移転の登記 5%<br>不動産の抵当権の設定の登記 0.4%等 |                                                                                                    |
| 相続税 (国税)               | 相続又は遺贈により財産を取得した個人 | 土地を含めたすべての相続財産                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 取得時の価額<br>(相続税評価額)             | 10%から70%まで13段階の超過累進税率                                         | 4,000万円+800万円×法定相続人数                                                                               |
|                        |                    | <ul style="list-style-type: none"> <li>・配偶者に対する相続税額の軽減 法定相続分 (又は8,000万円) に対応する税額まで非課税</li> <li>・小規模宅地等 (200m<sup>2</sup>まで) の課税の特例 居住用50%、事業用60%を減額</li> <li>・相続開始前3年以内に取得等をした土地又は建物については取得価額による課税</li> <li>・農地等についての相続税の納税猶予<br/>農地等の相続人が農業を継続する場合に限り、農地価格のうち恒久的に農業の用に供されるべき農地として取引される場合に通常成立すると認められる価格 (農業投資価格) を超える部分に対する相続税については、担保の提供を条件に納税を猶予し、その相続人が死亡した場合のほか、農業後継者に農地等を一括贈与した場合や申告期限後20年間農業を継続した場合には、猶予税額の納付を免除する。</li> </ul> |                                |                                                               |                                                                                                    |

(出所) 税制調査会「土地税制のあり方についての基本答申」(平成2年10月) 8-11ページ。

述べる。相続税における土地評価(路線価)は公示地価の7割が目標とされたが、地価高騰が進む中で実際にはそれは公示地価の6割を切っており、更に公示地価が時価の7割程度だったことから、<sup>9)</sup> 路線価は時価に対し5割を下回る(0.6×0.7)状況であった。こうした事情から、相続財産として土地が預貯金などよりも有利なことは明らかであった。

固定資産税と相続税のもう一つの問題が、市街化区域内農地の問題である。

まず固定資産税は、農地としての土地収益率を反映し宅地よりも低い評価額が適用されたが、三大都市圏の市街化区域内については、宅地供給を促す必要から「農地の宅地並み課税」が実施された。しかし実際には、表2-8-1に示したように、そうした農地の85%が長期営農継続農地（面積が990m<sup>2</sup>以上で耕作され、10年以上営農を継続することが適当と認められた場合に適用）などに指定されて宅地並み課税を逃れており、例えば固定資産税負担は宅地の数十分の一などと言われた。<sup>10)</sup> 一方、相続税についても、農地には納税猶予制度が適用され、「農地としての適正価格」を上回る部分の納税が延期、更に農業を20年続けた場合は延納部分の税を免除する制度が存在した。<sup>11)</sup> こうした特例が三大都市圏の市街化区域内に農地が多く残存し、宅地供給の不足を引き起こす原因とされた。しかし、その課税強化に対しては、以下の記事が示すように都市農家などの反発が極めて強かった。<sup>12)</sup>

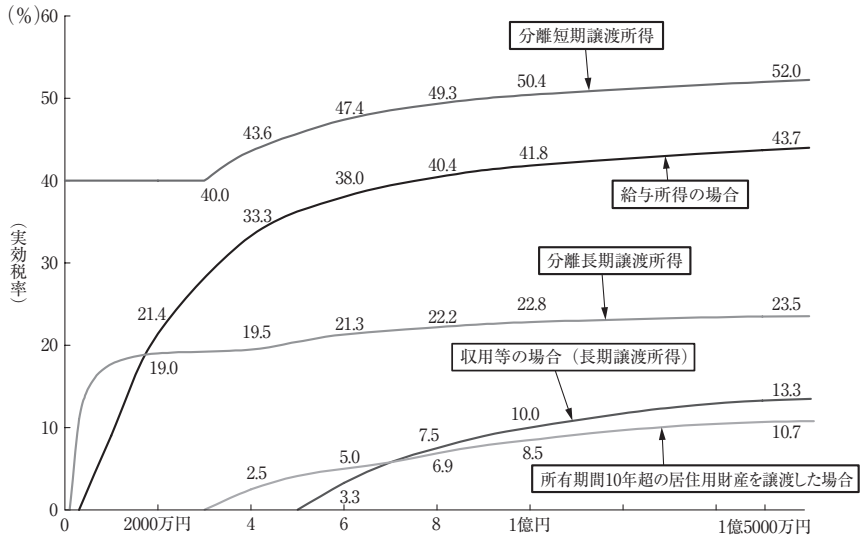
農地の保有コストを高める宅地並み課税が実現できない事情を建設省幹部は「はしごを外されてはたまらないから」と説明する。政治家は総論では「土地対策が最大の課題」と口をそろえる。しかし、社会党と公明党の緊急共同提言は宅地並み課税問題について「課税強化論、課税反対論とも現実的対応を欠いている」と煮え切らない。共産党は優遇制度を「零細農地にも拡大すべき」と逆の主張をする。農協の集票力が怖い自民党にも「農地の課税論者なんて1人もいない」（建設省）。

## （2）譲渡益課税の状況

一方、こうした保有税や取得税と対照的に、土地政策の面で比較的活用されたのが譲渡益課税であった。譲渡益に重課すると凍結効果から土地供給が減少するとされ、軽課措置が広く適用されたが、一方で投機的取引防止のため、短期保有土地の譲渡益は重課された。こうした特徴は図2-8-2に端的に示されるが、短期保有以外の土地譲渡益は勤労所得である給与よりも負担が軽減されていた。その制度概要を先の表2-8-1の1で説明すると、課税方式は個人と法人で異なるが、特徴は税率構造と特例による負担軽減措置の2点である。まず税率構造は、土地の切売りを防ぐため、合算による累進課税でなく比例税による分離課税（法人は合算課税）をとるが、ポイントは土地の保有期間で税率が異なるこ



図 2-8-2 譲渡益 1 億5000万円までの土地譲渡所得の実効税率の比較（所得税）



(注) 1 譲渡所得の実効税率は、ほかに所得控除額と同額の所得があるものとして計算してある。

2 給与所得の実効税率は、夫婦2人の給与所得者の場合の給与収入に対する実効税率である。

(出所) 税制調査会「税制調査会関係資料集」(平成3年3月)153ページ。

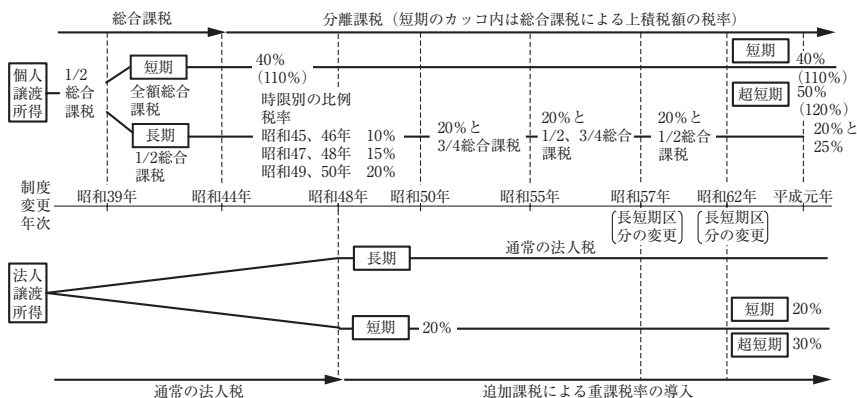
とである。保有期間が短期（5年以内）の場合は、土地転がしを防ぐため高い税率が課され、個人の場合は52%（所得税40%、住民税12%）若しくは全額総合課税した場合の上積み税額の110%の多い方、法人の場合は通常の法人税に20%の上乗せ税が課税された。地価高騰が社会問題化した昭和63年度以降、事業用で保有2年以内（いわゆる「超短期」）の土地譲渡益には、期限付きで更に高い税率が課され、特に法人は、通常の法人税（地方税も含む）に譲渡所得税率30%が上乗せされ、その実効税率は85%を超えた。

一方、保有期間が長期（5年超）の場合は、土地供給を促す面から、これより低い税率が適用された。<sup>13)</sup> ただし、その税率構造は図2-8-3に示したように頻繁に変更され、正に「猫の目のように変更され、ツギハギだらけ」であった。<sup>14)</sup>

譲渡益への軽課措置としてより重要だったのが、特別控除や軽減税率による負担軽減である（表2-8-1の1の下段に示した）。図2-8-4に示したように、特別控除によって課税ベースから除外される譲渡益は昭和63年で全体の5割以上に

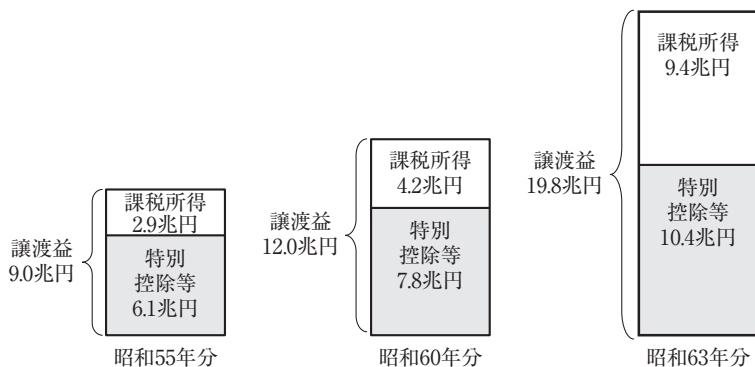


図 2-8-3 土地譲渡所得税制の変遷（国税のみ）



（出所）石弘光『土地税制改革』（平成3年、東洋経済新報社）145ページ。

図 2-8-4 土地譲渡益の課税状況



（出所）税制調査会「税制調査会関係資料集」（平成2年3月）32ページ。

及び、更に、残りの課税ベースの中に軽減税率が適用されるものが含まれた。こうした特例制度の目的は土地供給の促進であり、表2-8-1に示したように、土地を住宅地に供した場合などに様々な負担軽減措置が適用された。

また、居住用財産の譲渡益に対しても負担軽減が認められ、まず特別控除の3000万円が控除され、更に所有期間が10年超ならば軽減税率が適用された。昭和の時代、居住用財産には「買換え特例制度」、すなわち、譲渡益を元手に住み換える新たな土地を購入すると、その譲渡益の課税繰延べが認められた。し

かし、この制度が都心部から周辺地域への住み換えを加速させ、地価高騰を住宅地に波及させたとして昭和63年度に制度を廃止、上記のような特別控除と軽減税率を用いた分離課税制度に改められた。その結果、居住用資産に買換え特例が認められるのは、父母から相続され資産譲渡者が30年以上居住するなど、ごく一部のケースとなった。

なお、表2-8-1に示したように、事業用資産にも「買換え特例」（譲渡所得の80%につき課税繰延べ）が認められた。それが認められるのは17のケースとされたが、<sup>15)</sup> そのうち実際の利用は「既成市街地内から市街地外への買換え」と、「長期保有土地等から減価償却資産への買換え」の二つのケースに集中し、<sup>16)</sup> これらが東京都心から周辺地域への買換えや、減価償却資産であるマンション購入などを促進し、地価高騰を拡散させたとされる。特例を利用して個人が賃貸マンションを事業用に購入するケースも多く、こうした需要の増大が地価高騰を周辺に拡散させたとの批判が出ていた。

このように土地税制は極めて複雑であるが、後の土地税制小委員会が出した結論は、もともと日本では土地が資産として有利になる傾向が強かったが、税制がそれに拍車をかけていることであった。すなわち、保有への課税が十分でない一方で、取得課税や譲渡益課税の負担軽減が、むしろ土地の資産価値を高め、それが地価問題を悪化させた、という指摘であった。

#### 〔注〕

- 1) 大蔵省財政史室編『昭和財政史—昭和27～48年度』第6巻「租税」（平成2年、東洋経済新報社）第5章。
- 2) 税制調査会「土地税制のあり方についての答申」（昭和43年7月）。
- 3) 石弘光『土地税制改革 いま、なぜ地価税か』（平成3年、東洋経済新報社）40ページ。
- 4) 『日本経済新聞』平成2年8月23日朝刊。
- 5) 『日本経済新聞』平成2年3月12日朝刊。
- 6) 石弘光『土地税制改革 いま、なぜ地価税か』（平成3年、東洋経済新報社）76ページ。
- 7) なお、表2-8-1に示したように、特別土地保有税は土地保有だけでなく、取得分にも課税される。
- 8) 石弘光『土地税制改革 いま、なぜ地価税か』（平成3年、東洋経済新報社）126ページ。
- 9) 『日本経済新聞』平成2年1月12日朝刊。
- 10) もっとも、宅地に対する固定資産税も特例で負担が軽減されていたため、固定資産税を宅地並み課税するだけでは宅地供給効果は不十分であり、相続税の課税強化も必要、

との声も出ていた（『日本経済新聞』平成元年12月11日朝刊）。

- 11) 制度の概要については例えば、石弘光『土地税制改革 いま、なぜ地価税か』（平成3年、東洋経済新報社）188ページを参照のこと。
- 12) 『日本経済新聞』昭和62年10月2日朝刊。
- 13) ただし、長期譲渡益に適用された税率25%は、一時所得（所得を2分の1にして合算課税される）に対し当時の最高税率50%が課されることと実質的に同じであり、その点で軽減が徹底されたとは言えない。凍結効果への配慮で税率を軽くすべきという理屈と、土地は不労所得であり担税力があるため重課すべきという公平面の指摘のバランスをとった結果、税率が設定されたと言える。
- 14) 石弘光『土地税制改革 いま、なぜ地価税か』（平成3年、東洋経済新報社）145ページ。
- 15) 平成2年4月13日の土地税制小委員会提出資料（税制調査会「税制調査会関係資料集」（平成3年3月）74ページ）に、事業用資産の買換え特例が認められる17のケースの一覧表がある。
- 16) 石弘光『土地税制改革 いま、なぜ地価税か』（平成3年、東洋経済新報社）164ページ。

### 3 バブルによる地価高騰の状況

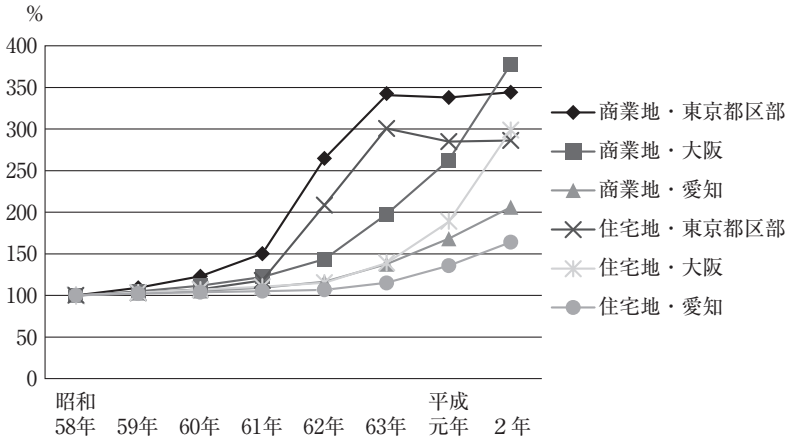
昭和58年より始まったとされるバブルによる地価高騰は、数年後には既に社会問題化し、経済に大きな影響を与えた。以下ではその状況を概観する。

当時の地価高騰は、岩戸景気（昭和35年ごろ）、列島改造ブーム（昭和47年ごろ）に続いて戦後3回目とされる。当時の現象が過去2回と異なる点は、地価の上昇がまず東京の都心部で始まり、それが東京の住宅地、続いて大阪や愛知というように次々と飛び火していった点であった。そうした状況は図2-8-5に示される。図によると、地価は東京都区部の商業地でまず上がり始め、直後に東京都区部の住宅地に波及したが、昭和63年には地価は早くも昭和58年の3倍以上に達している。地価の急上昇は更に（図には示していないが）周辺の神奈川や千葉・埼玉に及び、1、2年遅れて大阪や愛知に波及した。

昭和58年から昭和62年にかけての東京における地価上昇の原因として、『土地白書』（平成2年）は次の3点を挙げている。<sup>1)</sup>

- (1) 都心部等における事務所ビル需要の急激な増大
- (2) 都心部等の業務地化に伴う住宅地の買換え需要の増大
- (3) これらの需要増大を見込んだ投機的取引

図 2-8-5 三大圏の地価の推移



(出所) 土地税制小委員会(平成2年4月17日)提出資料、税制調査会「税制調査会関係資料集」(平成3年3月)234-235ページにより作成。

すなわち、東京一極集中による事務所ビル需要の増大が、まず東京都心部の商業地の地価を上昇させ、それが都心の住宅を郊外に追いやることで買換え需要を誘発し、住宅地の地価を上昇させた。その結果、地価の値上がり期待が高まったが、それに輪をかけたのが当時の金融緩和政策であった。当時、プラザ合意(1985(昭和60)年)後の円高不況に対応するために金融緩和が実施される一方、製造業などが設備投資を控え、また企業が増資などにより自力で資金調達する姿勢を強めたため、銀行などで金余りが生じていた。その資金が値上がり期待の高まった土地に向かい、更なる地価上昇を引き起こした。それが大阪や愛知などにも波及したと考えられる。

そしてもう1点、土地は資産として有利なものであり、土地を持てば損をしないという戦後長く信じられてきた「土地神話」の存在が重要であった。それが「借金をしてでも土地を買えば儲かる」という土地の需要を作り出し、企業による投機取引を誘発して、さらなる地価高騰を招いたとされる。その結果、表2-8-2に示したように、日本の土地総額はGNPの約5倍にもなり、日本一つでアメリカが四つ買えるという「バブル」を生み出すことになった。

こうした土地問題は、多くの社会問題を引き起こした。サラリーマンが住宅を購入する場合の限度額は年収の5倍程度までと言われる中で、それは東京で

表 2-8-2 土地資産額の推移の日米比較

|      |                        | 昭和45             | 昭和50              | 昭和55              | 昭和60              | 昭和61              | 昭和62              | 昭和63              | 備 考             |
|------|------------------------|------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-----------------|
| 日本   | 土地資産額 (A)<br>＜兆円＞      | 163.0            | 376.7             | 700.5             | 1,004.1           | 1,257.2           | 1,670.3           | 1,833.3           | 4.1倍            |
|      | GNP (B)<br>＜兆円＞        | 73.2             | 148.2             | 240.1             | 321.6             | 335.8             | 350.5             | 373.5             |                 |
|      | GNP に対する土地資産額の比率 (A/B) | 2.2倍             | 2.5倍              | 2.9倍              | 3.1倍              | 3.7倍              | 4.8倍              | 4.9倍              |                 |
| アメリカ | 土地資産額 (C)<br>＜億ドル(兆円)＞ | 5,780<br>(208.1) | 10,225<br>(312.0) | 23,366<br>(474.3) | 29,675<br>(595.0) | 31,618<br>(503.0) | 33,619<br>(415.2) | 35,339<br>(444.7) | 国土面積はアメリカの25分の1 |
|      | GNP (D)<br>＜億ドル(兆円)＞   | 9,927<br>(357.4) | 15,984<br>(487.8) | 27,320<br>(554.6) | 40,149<br>(805.0) | 42,403<br>(674.6) | 45,267<br>(559.0) | 48,643<br>(612.2) |                 |
|      | GNP に対する土地資産額の比率 (C/D) | 0.6倍             | 0.6倍              | 0.9倍              | 0.7倍              | 0.7倍              | 0.7倍              | 0.7倍              |                 |

(注) 1 土地資産額は年末残高、GNP は暦年中の計数。

2 アメリカにおける ( ) 内は、IMF 発表の各年末の為替相場により円換算したもの。

(出所) 税制調査会「税制調査会関係資料集」(平成3年3月)122ページ。

10倍を大きく超え、土地を持たないサラリーマンは都心でマイホームを持つことが不可能になった。その一方で土地を持つ富裕層が登場し、格差を生み出した。当時の「新興富裕層」の状況は、以下のように伝えられている。<sup>2)</sup>

東京周辺の地価上昇はすさまじいものがある。東京都心部の商店街で永年小さな店舗を経営していた商店主が土地を売ったら5億円にもなった。そのままでは売却益のほぼ全額を税金として持って行かれる。そこで「事業用資産の買換え特例」による節税をねらって横浜市の郊外で賃貸用マンションを1棟そっくり買った。「節税用の高級賃貸住宅は高いものから売れる。10億円以上の物件を急いで探してほしいといった相談もある」(東急不動産)ほどだ。

世田谷区や目黒区などの商店街では、平屋の古い商店を4-5階のビルに建て替え、テナントを募集する動きが目立つ。戦後、一から事業を興した世代は地価のことなど意識せずにきた。ところが地価高騰で固定資産税は上がる、相続しようとすれば巨額の相続税をとられるということで目覚めた。ビルを建て、

テナントを集めるとかなりの賃貸料収入がある。事業用資産だから減価償却もできる。こういう形でストックが月々の収入を生み、これが消費に回る。

また、土地を持つ企業は地価高騰で多額の含み益を得、それによる大きな恩恵を受けた。例えば、含み資産を担保に多額の資金調達を行い、新たな事業を展開することが可能となったが、それが企業間で格差を生み、歪みをもたらす問題が以下のように伝えられた。<sup>3)</sup>

含み〔土地の含み益〕の問題点は、資産の保有者がそれを売却しない限り、部外者には実態がわからず、しかも資産保有者が売却時期を先のばしすることによって、土地をはじめとする資源の有効活用の道が絶たれてしまうところにあるだけではない。この含みが巨大になると、それを保有する企業とそうでない企業との間の自由で公正な競争が頭から成り立たなくなる。もし、このまま含みの経済システムを温存すれば、含みがちょうど磁石のように新たな富を吸い寄せ、ストックの格差は一層広がってしまうだろう。

また、地価高騰は公共事業のコストを大きく引上げ、その障害となった。もう一つ、当時の状況を示す記事を引用しておく。<sup>4)</sup>

「札幌を段ボール箱に詰めて置いていくようなものですよ」—東京都の幹部が嘆くのは虎ノ門から汐留までの環状2号線の建設費が、わずか1.3キロメートルなのに地価高騰のため4000億円にものぼること。汐留や13号地など臨海部の大規模再開発プロジェクト推進には欠かせないアクセス道路だが、4000億円は都が長期計画（56-65年度）で完成をめざす都市計画道路の総事業費にほぼ相当する。

汐留と臨海部に東京駅周辺を加えた三大再開発プロジェクトは長期的には土地の供給量を増やし地価の安定に役立つ。しかし、道路用地の買収、容積率の割り増しなど一連の規制緩和、民活は局地的に地価高騰を助長している。環状2号線の晴海、豊洲への延伸について東郷尚武・東京都都市計画局次長は「燃えさかる地価高騰の火にパーナーで空気を送り込むようなもの」と消極的。建設省や経済界は早期建設を求めているが、都は「国が全面的に（財政面で）協力してくれなければ、つくれない」という姿勢だ。

これ以外にも、地価の高騰が激しい東京と地価がほとんど上昇しなかった地方との格差問題が発生し、また、土地を担保に多額の資金を借り入れた「ジャパン・マネー」が海外の資産を買い漁る様子が欧米諸国で反発を招くなど、様々な逸話が生まれた。

こうした事態を招いた原因の一つとして、「政策ミス」が指摘され、<sup>5)</sup> 金融緩和や土地の利用規制の問題とともに税制の問題が挙げられた。利用規制について少し説明すれば、規制の数は多いが、抜け穴が多いことが問題とされた。例えば、「農地」と言いつつ、ある条件を満たせば商業地などに転用でき、手のかからない栗の木などを植えて地価の値上がりを待つという「偽装農地」の問題がたびたび指摘された。そして税制の問題については既に説明したように、政策的に「補完的」な役割にとどまるとの前提の下で、軽課されており、それが土地の有利性に拍車をかけ需要を増大させた、との指摘である。

#### 〔注〕

- 1) 国土庁編『土地白書』（平成2年）76ページ。
- 2) 『日経産業新聞』昭和62年3月5日。
- 3) 日本経済新聞社編『繁栄の基盤を崩すもの 土地を考える』（平成2年、日本経済新聞社）61ページ。
- 4) 『日本経済新聞』昭和61年10月3日朝刊。
- 5) 石弘光『土地税制改革 いま、なぜ地価税か』（平成3年、東洋経済新報社）23-26ページ。

## 4 土地問題に対する政府の対応（平成元年12月まで）

こうした地価高騰に対し、政府の動きは当初鈍かったが、<sup>1)</sup> 昭和61年ごろより対応が本格化した。以下では、「土地基本法」が成立する平成元年12月までを中心に政府の対応を概観する。(1)では税以外の政策について、政府が閣議決定した「緊急土地対策要綱」と「総合土地対策要綱」を基に説明し、(2)で昭和62年度から平成元年度（平成2年度税制改正）における土地税制の改正について述べる。(3)で後の土地税制改革に大きな影響を与えることになった「土地基本法」の成立について説明する。



### (1) 「緊急土地対策要綱」と「総合土地対策要綱」の決定

昭和62年7月に中曽根内閣総理大臣は臨時行政改革推進審議会（行革審）に土地対策を諮問した。その小委員会（土地臨調）での検討を経て、行革審は昭和62年10月に当面の政策課題を「当面の地価等土地対策に関する答申」として提出、更に中長期的な課題に関する検討結果を「地価等土地対策に関する答申」として昭和63年6月にまとめた。これらを受けて政府は「緊急土地対策要綱」と「総合土地対策要綱」をそれぞれ閣議決定したが、これらは政府の政策対応における区切りとなった。以下では、その内容を簡単にまとめておく（これらは税についても触れているが、その内容はここでは論じず、分けて論じる）。

最初に、当面の対策をとりまとめた昭和62年10月の「緊急土地対策要綱」の主な内容は、次の4点であった。

- ① 土地取引の適正化（監視区域制度の機動的運用などによる投機的取引の規制、不動産業者や金融機関に対する指導の強化）
- ② 旧国鉄用地など国公有地売却の見合わせ
- ③ 税制上の措置（固定資産税の負担調整措置や譲渡益課税の見直しなど）
- ④ 都市再開発、住宅・宅地開発の促進等

①にある監視区域制度（昭和62年創設）は、地価が急激に上昇している地域を知事等が「監視区域」に指定、当該区域における土地取引の届出義務を強化する（小規模取引にも届出義務を課すなど）制度であり、この運用の強化がうたわれた。また、大蔵省による金融機関への土地取引融資に関する行政指導を更に強化すべきことが述べられた。一方、②は公有地の競売が地価上昇をあおる可能性が懸念され、織り込まれた。「緊急土地対策要綱」の中で、特に①で述べた監視や金融面の規制強化は即効性があり、東京都心の地価高騰に急ブレーキがかかり、一定の効果を挙げたとされる。ただし、地価は依然高止まりの状態であり、周辺部への波及は続いていた。問題の根本的な解決のためには、「緊急土地対策要綱」の④に盛り込まれた都市再開発、住宅・宅地開発の促進等を具体的に進める必要があるが、その検討はこの後の「総合土地対策要綱」に引き継がれた。なお、この「緊急土地対策要綱」決定後に、中曽根内閣は竹下内閣に交代した。

この半年後（昭和63年6月）に、より抜本的な対策に関する方針が「総合土地対策要綱」として発表された。次にこの内容を簡単に述べると、この要綱はまず「土地対策の基本認識」を述べ、その後具体的な対策を「土地対策の推進」で示している。「基本認識」では次の5点が述べられた。

- ① 土地の所有には利用の責務が伴うこと。
- ② 土地の利用に当たっては公共の福祉が優先すること。
- ③ 土地の利用は計画的に行われねばならないこと。
- ④ 開発利益はその一部を社会に還元し、社会的公平を確保すべきこと。
- ⑤ 土地の利用と受益に応じて社会的な負担は公平に負うべきものであること。

この「基本認識」はその後、「土地基本法」で法制化される。「公共の福祉が優先される」といった概念によって、土地がほかの資産と異なることが明確となるが、そうした考え方は「土地基本法」を通じて、土地税制改革の理論的支柱となるのであり、その布石となった点で、この「基本認識」は重要とされる。<sup>2)</sup> また、次の「土地対策の推進」では、以下の10項目が示された。

- ① 首都機能、都市・産業機能等の分散
- ② 宅地対策等の推進
- ③ 住宅対策の推進
- ④ 土地利用計画の広域性・詳細性の確保等
- ⑤ 都市基盤施設整備の促進
- ⑥ 地価形成の適正化
- ⑦ 土地税制の活用
- ⑧ 国公有地の利活用等
- ⑨ 土地に関するデータの整備
- ⑩ 土地行政の総合調整の推進等

ここには首都機能の分散などとともに、住宅供給の促進等に向けた対策がかなり細かく記された。税制については、農地の固定資産税（市街化区域内農地の宅地並み課税）や相続税の問題が記された。

もっとも、この「総合土地対策要綱」を受けて、その後土地対策が大きく進

展したとはいいにくいようである。<sup>3)</sup> 地価の上昇が一服（ただし、高止まりの状況）する中で、当時は消費税導入を含む税制改革関連6法案の扱いが政治的に大きな注目を集めた時期であり、それが優先されたと考えられる。昭和63年の夏にすでに検討が行われていたとされる「土地基本法」の国会提出も、<sup>4)</sup> 平成元年の春にずれ込むことになった。

## （２） 土地税制の改正（昭和62年度税制改正から平成2年度税制改正まで）

次に、昭和62年以降平成元年末（すなわち平成2年度改正）までの税制改正の内容を述べておく。これまで述べたように、保有に対する固定資産税、取得に対する相続税は政策で活用するよりも負担調整が注目され、特に農地の課税強化はなかなか進まなかった。一方、譲渡益課税は、短期保有の土地に重課する一方、土地供給を促すために長期保有土地は軽課された。昭和62年以降平成2年まで、地価高騰に対応して毎年、税制改正が行われたが、それは基本的にこうした方向を強化するものである。その点で、これまでの方針を大きく転換する平成3年度税制改正とは、一線を画す内容であった。

まず、土地問題が深刻化しても、「税制は補完的」との見解が堅持されたことを、昭和63年4月に政府税制調査会が発表した「税制改革についての中間答申」に見ることができる。<sup>5)</sup>

土地税制を活用し、特定の政策目的に沿っ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。

そうした中で、土地問題に対応して実施された税制改正の内容は以下のとおりである（なお、先に示した土地税制の概要（表2-8-1）は平成3年度の税制改正前の内容のため、以下の改正はすべて織り込まれている）。<sup>6)</sup>

### ① 昭和62年9月改正（第109回国会で成立したもの）

- (i) 所有期間2年以下の超短期所有土地等に係る超短期重課制度の創設

- ・個人 50%（個人住民税 15%）か総合課税による上積税額の20%の割増のいずれか多い方
- ・法人 特別税率30%による課税
- (ii) 長期・短期区分の年数短縮 10年→5年
- (iii) 個人の事業用資産の買換特例の2割縮減

② 昭和63年度改正（第112回国会で成立したもの）

- (i) 優良住宅地等のために土地等を譲渡した場合の課税の特例の改正
  - (イ) 税率の改正
    - ・4000万円超の部分 25%（個人住民税7.5%）→20%（個人住民税6%）
  - (ロ) 適用対象範囲の拡大
    - ・特定の民間再開発事業の用に供するための譲渡等を追加
- (ii) 居住用財産の買換え等の場合の課税の特例の改正
  - (イ) 特例を原則として廃止し、長期所有の居住用財産を譲渡した場合には軽減税率により課税
    - 4000万円以下の部分……10%（個人住民税4%）
    - 4000万円超の部分……15%（個人住民税5%）
  - (ロ) 父母又は祖父母から相続又は遺贈により取得したその者の長期所有の居住用財産で、30年以上の期間にわたってその者の居住の用に供していたものを譲渡した場合については、居住用財産の買換え等の特例を存置
- (iii) いわゆるミニ保有税の免税点の引下げ（昭和63年4月1日から平成2年3月31日までの間に取得された土地に限る。）
  - (イ) 特別区及び指定都市の区の区域 300m<sup>2</sup>→200m<sup>2</sup>
  - (ロ) その他の市の区域 500m<sup>2</sup>→330m<sup>2</sup>

③ 昭和63年12月税制改革（第113回国会で成立したもの）

- (i) 長期譲渡所得の課税の特例の税率の改正
  - 4000万円超の部分
    - 2分の1 総合課税による上積税額→25%（個人住民税7.5%）
- (ii) 特定市街化区域農地等を譲渡した場合の課税の特例の税率の改正
  - 4000万円超の部分
    - 25%（個人住民税7.5%）→22.5%（個人住民税7%）
- (iii) 法人の土地等の取得に係る借入金利子の損金算入の制限
- (iv) 相続開始前3年以内に取得した不動産の取得価額による相続税課税

- ④ 平成元年度改正（第114回国会で成立したもの）
  - 収用等の場合の譲渡所得の特別控除の引上げ（昭和64年1月1日から平成元年12月31日までの間に行われる譲渡に限る。）等
    - (i) 収用等の場合 3000万円→5000万円
    - (ii) 農地保有合理化等の場合 500万円→800万円
- ⑤ 平成2年度改正（第118回国会で成立したもの）
  - (i) 超短期所有土地等に係る譲渡益重課制度の適用期限の延長（2年）
  - (ii) 長期・短期区分の特例の改正
    - (イ) 適用期限の延長（2年）
    - (ロ) 建物等の譲渡所得の長期・短期区分についても、新たに、土地等と同様に所有期間5年により区分
  - (iii) 次の譲渡所得の特別控除額の特例の適用期限の延長（1年）
    - (イ) 収用等の場合の特別控除額を5000万円とする特例
    - (ロ) 農地保有合理化等のために農地等を譲渡した場合の特別控除額を800万円とする特例
  - (iv) 事業用資産の買換えの場合の課税の特例制度の改正
    - ・所有期間5年以下の土地等の譲渡で土地譲渡益重課制度の適用除外要件を満たさないものを適用除外
  - (v) いわゆるミニ保有税の適用期限の延長（2年）

このように数多くの税制改正が行われたが、特に多かったのが、これまでも頻繁に手直しが行われてきた土地譲渡益課税の改正であり、その内容はこれまでの「短期取引に重課、それ以外は軽課」を更に強化するものであった。すなわち、保有期間2年以内の超短期保有土地（事業用）への重課制度が創設される一方、土地供給を促す狙いから、長・短区分の変更による税負担軽減（「長期保有」の定義を10年から5年に短縮した）や優良住宅地供給や収用の場合の負担軽減措置の拡充が行われた。

他には、これまで居住用財産に対して認められていた買換え特例制度が、都心周辺の地価を上昇させているとして、特別控除と軽減税率を用いた低率分離課税制度に移行した（これについては、2で既に述べた）。また、企業による投機的取引に対する批判が強く、その節税防止のための課税強化（土地購入で発

生した借入利子の損金算入制限など）が行われた。

一方、保有税については特別土地保有税を若干課税強化する一方、固定資産税は逆に負担調整がなされた。これは附則改正のため、上記には示されていないが、当時の新聞にはよく報じられており、以下で少し論じる。<sup>7)</sup> 従来、評価替えて固定資産税負担が大きく増えた場合、それを一気に上げず3年で徐々に上げる激変緩和措置が存在した。昭和63年の評価替え（3年に一度実施）では、地価上昇を反映して評価額が引き上げられたが、同時にその激変緩和措置が強化された（具体的には、宅地のケースで表2-8-3が表2-8-4に改められた）。もっとも、このときの実勢価格上昇はバブルの最中で極めて大きく、この昭和63年の評価額引上げ幅はそれに比べるとはるかに小さかったため、全国平均で評価額は時価の4割程度、東京では2割程度にまで低下した。<sup>8)</sup> それに加えて激変緩和措置を強化したため、実勢価格と評価額の差は更に開いていく。こうした固定資産税の評価額と実勢価格との乖離は、後の改革の際に議論の対象となっていく。

一方、上記に示していないが、重要な動きとしてもう一点、平成2年度税制改正における市街化区域内農地の課税問題の動向を述べておく。既に述べたように、この問題は都市の宅地供給を阻害する要因として従来から指摘されてきたが、日米の貿易不均衡是正のために開催された日米構造協議（平成元年9月）で、日本の土地問題が議題に上がり、<sup>9)</sup> 更に「土地基本法」の成立が確実（平成元年12月）となる中で、この問題への関心が急速に高まった。課税強化の推進派である建設省・国土庁に続き、農水省も条件付きで課税強化を認めたことが大きく報じられ、<sup>10)</sup> 平成2年度税制改正の焦点に浮上する。

しかし、一方で農地の課税強化に対しては依然、都市部農家の反発が強く、平成2年の年明け早々に衆議院議員総選挙が想定されたことから、自民党内で強い異論が噴出した。ただし、この問題に手をつけないと逆にサラリーマンの理解を得られないとの意見も強く、結局、平成4年度から東京23区内に限定して「関連税制の総合的見直し」を早急に行うとの文言が自民党の平成2年度税制改正大綱に盛り込まれた。もっとも当時の報道にあるように、この決定は（文言の解釈も含めて）極めて玉虫色の内容で選挙対策との声も出ていた。<sup>11)</sup> したがって、これを受けて事態が進展したと断言すべきものではなかったようである。

このように、一連の税制改正は、譲渡益課税の短期重課・長期軽課と、固定

表 2-8-3 宅地等に対する負担調整措置（昭和57～59年度）

| 上 昇 率            | 負 担<br>調整率 |
|------------------|------------|
| 1.3倍以下のもの        | 1.1        |
| 1.3倍を超え1.5倍以下のもの | 1.15       |
| 1.5倍を超え1.7倍以下のもの | 1.2        |
| 1.7倍を超え1.9倍以下のもの | 1.25       |
| 1.9倍を超えるもの       | 1.3        |

（出所）租税法研究会編『税法便覧（昭和63年度版）』（昭和63年）740ページ。

表 2-8-4 宅地等に対する負担調整措置（昭和63年度）

| 上 昇 率             | 負 担<br>調整率 |
|-------------------|------------|
| 1.15倍以下のもの        | 1.05       |
| 1.15倍を超え1.3倍以下のもの | 1.1        |
| 1.3倍を超え1.5倍以下のもの  | 1.15       |
| 1.5倍を超え1.7倍以下のもの  | 1.2        |
| 1.7倍を超え1.9倍以下のもの  | 1.25       |
| 1.9倍を超えるもの        | 1.3        |

（出所）租税法研究会編『税法便覧（昭和63年度版）』（昭和63年）741ページ。

資産税の負担調整を進める点、更に農地の課税強化に手をつけられない点で、従来の税制の方向に沿うものであった。

### （３）「土地基本法」の制定（平成元年12月）

こうした中で、平成元年12月の「土地基本法」制定が重要な転機となった。これによって、土地における公共の福祉優先が明言され、税制の位置付けも大きく転換する。以下では、この「土地基本法」について、ごく簡単に説明しておく。

日本ではこれまで「土地利用計画法」（昭和49年法律第92号）などが存在したが、



「土地基本法」はその上に立ち、土地政策に関する基本的な理念を定める宣言法である。そこでは土地についての公共の福祉優先が明確にうたわれ、政府は土地が適正かつ計画的に利用されるよう、施策を総合的に策定し実施する責務を負うとされた。その意義の検討は本書の守備範囲を超えるが、稲本洋之助東大教授の発言を引用し、ごく簡単に述べておく。<sup>12)</sup>

土地基本法第2条には「土地については公共の福祉を優先させるものとする」という文言が入りました。…（中略）…土地に関しては他の財産と異なって公共の福祉が優先するという趣旨です。すなわち土地に関する法律は公共の福祉を積極的に実現する内容のものでなければならない。これまでは公共の福祉に反するものに限って〔土地の利用方法などを〕制限してよいという消極的規定であったのを、積極的に促ったものでなければならないというように転換した。その結果「公共の福祉」の概念はチェック機能に限定された一般条項でしかなかったものが、実質的な方向づけをもったものとなることになります。

すなわち、これまでは個人の財産権によって、政府が土地利用に制限を加えることが難しいことも多かったが、今後は公共の福祉が財産権に優先することも認められる、という趣旨である。また、この法律の第15条には、そのために適正な税制上の措置をとるべきことも明記された。

こうした「土地基本法」成立を受けて政府が打ち出した「今後の土地対策の重要実施方針」（平成元年12月21日、土地対策関係閣僚会議）では、先の「総合土地対策要綱」が示した10項目の「土地対策の推進」を再度確認しているが、更に、税制については総合的見直しを平成2年度中に行うこと、その検討を政府税制調査会にゆだねることが記された。また、日米構造協議の中間報告（平成2年4月）でも、税制について同様の表現が盛られ、税制改革の機運は一気に高まっていく。こうした流れを受けて、政府税制調査会の「平成2年度税制改正に関する答申」（平成元年12月）は、土地政策における税制の活用に向けた決意を次のように示している。<sup>13)</sup>

昨今の首都圏を中心とする地価高騰は社会経済に深刻な影響を及ぼしており、土地税制が適切な役割を果たすことへの期待が高まっている。まず、土地を持

つ者と持たざる者との資産格差の拡大が指摘され、社会的な不公平感が高まっている現状の下で、負担の公平の観点から、資産の大宗を占める土地に対する課税の適正化がますます強く要請されている。また、地価高騰により国民の住宅取得の希望が手の届きにくいものとなっていることに象徴される土地問題への対応が喫緊の課題とされる中で、今般の土地基本法の制定を踏まえ、総合的な土地政策の一環として税制の活用が求められている。

この後政府税制調査会は、税制の抜本見直しを進めることになる。従来は規制や利用制限の背後で「補完的」役割に過ぎなかった税制も、土地対策の一翼を担うべきだ、との論調が一気に高まっていくことになる。

#### 〔注〕

- 1) 『日本経済新聞』昭和61年10月16日朝刊の社説は「なぜ、今ごろにならないと政府は東京都心を中心とした地価狂乱に取り組めないのだろうか」と政府の対応の遅さを批判している。対応が遅れた原因の一つに、関係省庁の足並みが揃わなかったことが考えられる。例えば、当時、国鉄が残した膨大な借金の返済財源に、国鉄用地の売却収入を充てることになっており、その売却価格に上限をはめる動きには運輸省の反対が強かった、という（『日本経済新聞』昭和61年10月3日朝刊）。
- 2) 石弘光『土地税制改革 いま、なぜ地価税か』（平成3年、東洋経済新報社）29ページ。
- 3) 『日本経済新聞』昭和63年9月19日朝刊。
- 4) 『日本経済新聞』昭和63年7月12日夕刊。
- 5) 税制調査会「税制改革についての中間答申」（昭和63年4月）。
- 6) 平成2年4月13日税制調査会土地税制小委員会提出資料（「税制調査会関係資料集（平成3年度改正）」97-98ページ）。
- 7) 例えば『日本経済新聞』昭和62年10月13日夕刊。
- 8) 『日本経済新聞』平成2年10月11日朝刊。
- 9) 『日本経済新聞』平成元年9月5日朝刊。
- 10) 『日本経済新聞』平成元年11月1日朝刊。
- 11) 『日本経済新聞』平成2年2月7日朝刊など。
- 12) 石弘光『土地税制改革 いま、なぜ地価税か』（平成3年、東洋経済新報社）49ページ。
- 13) 税制調査会「平成2年度の税制改正に関する答申」（平成元年12月）4ページ。

## 5 政府税制調査会の土地税制小委員会における議論

こうして、議論の舞台は政府税制調査会に移った。政府税制調査会は平成2年4月に土地税制小委員会（石弘光小委員長）を設置、関係者へのヒアリングや海外視察なども行いつつ審議を重ね、10月に「土地問題のあり方についての基本答申」を発表する。その過程で特に注目を浴びたのは国税における新土地保有税の導入問題であったが、それ以外にも従来の土地税制の総合的な見直しを行い、その後の税制改革に大きな影響を与えた。以下では、「基本答申」の内容を中心に、その審議の概要を検討する。

「基本答申」の構成は以下のようになっている。

- 第一 土地問題への新たな取組み
- 第二 土地税制のあり方についての基本的考え方
- 第三 土地税制の具体的あり方

「第一」で土地政策全般の中での税制の位置付けを整理し、「第二」でそれを踏まえて土地税制見直しの考え方をまとめている。最後に「第三」で、個別の税制に関する検討を行った。すなわち「第一」と「第二」で改革の考え方を整理し、それを「第三」で具体的に表現する、という構成である。次の(1)では「第一」「第二」を中心に説明し、(2)以降で個別の税制を扱った「第三」を述べる。以下では「基本答申」を適宜引用するが、それは、特に断らない限り答申の「要約」部分の引用である。

### (1) 「土地税制のあり方についての基本的考え方」の概要

これまで何度か述べたように、土地政策において税制は常に「補完的、誘導的」であった。しかし、「土地基本法」が制定され、税制も総合的な土地施策の一翼を担う必要が生じた。これについて、「基本答申」の「第一 土地問題への新たな取組み」は次のように述べている。<sup>1)</sup>

これまでの土地対策については、土地の利用に関する国民的な合意形成が十分でなく、各種の施策が総合的・体系的でなかったことが指摘される。土地基

本法における土地についての公共の福祉優先、適正かつ計画に従った利用、投機的取引の抑制、利益に応じた適切な負担、という「土地についての基本理念」を踏まえ、土地問題の解決に向けて各般の施策が総合的に推進されなければならない。

税制においても、同法の定める基本理念にのっとり適切な措置を講ずる必要がある。

ここには、従来の「補完的、誘導的」という言葉はなく、税制を政策に積極活用する決意が示されている。上記で、「土地基本法」の基本理念がその中心に位置付けられていることを改めて強調したい。土地税制の見直しにおいて「土地基本法」は重要な「インフラ」<sup>2)</sup>であり、以降の見直し議論の根拠はすべて、この点に立ち戻ることになる。ただし、以下のようにも述べ、税以外の施策の重要性にも改めて言及している。<sup>3)</sup>

もとより税制のみで土地問題が解決できるものではない。土地対策の中で税制の果たす役割は、重要ではあるが一人芝居の主役ではありえない。土地税制の見直しを行うに当たり、各方面の施策の一層の推進を心から望みたい。

答申はこの後、総合的な国土利用政策の推進や利用規制の活用など、税以外の政策を列挙している。こうした「総合的な政策が必要」との指摘は従来の政府税制調査会の姿勢を受け継ぐものであるが、今回の答申が従来と異なるところは、税制もその施策の重要な一部分となった点である。

こうした土地政策における税制の役割を踏まえて、次の「第二」では、その見直しの方向性を論じた。ここではまず、土地の資産としての性質を「公共性」と「有利性」の2点から説明している。「公共性」は「土地基本法」を踏まえた考え方であるが、「有利性」については、それが「土地を持っていれば損をしない」という「土地神話」につながったことが重要である。そして、以下のように述べ、税制が土地の有利性を助長してきたことを述べている。<sup>4)</sup>

税制が土地の有利性を助長している点として、①譲渡課税に各種特例措置が存在する、②担保価値として含み益の実質的な便益を享受しながら譲渡課税を

先延ばしできる、③土地の相続税評価が実勢価額より低い、④土地保有自体に固定資産税が課されるが、著しい地価上昇の中で時価に対する保有コストが次第に低下してきている、こと等が指摘される。

これらの内容は、これまで述べてきた内容である。

こうした土地の有利性がバブルによる地価高騰を生み出した原因であり、「基本答申」はその減殺が問題解決に必要なことを述べ、そうした政策目的のために税制を活用すべきことを論じている。更に、もう一つの重要な点は、土地の資産としての有利性は持つ者と持たざる者との間に資産格差をもたらしており、課税によるその有利性の減殺は、課税の公平面からも望ましい、と述べたことである。これまで、税制を土地政策で活用することは、土地を特別の資産として扱うことを意味し不公平、との考えもあった。しかし「基本答申」はこうした税制の政策的活用と課税の公平に関するトレード・オフ的な見方を転換し、政策的な活用は公平にもかなう、との新たな見解を示している。この点に関して答申を以下に引用する。<sup>5)</sup>

① 土地に関する税負担の適正・公平の確保

- 資産格差の拡大への対応、勤労所得等に対する税負担との均衡、土地の資産価値の上昇を公共に還元する必要性という観点や、土地基本法という新たな国民的合意を踏まえれば、負担の適正・公平という見地から、土地の保有・譲渡・取得に対して適切な税負担を求めていくことが必要である。

② 土地政策の一環としての税制

- 土地基本法の基本理念に沿って、税制も土地政策の一環として適切な役割を果たす必要があり、土地の資産としての有利性を縮減ないし減殺することを中心に、投機的な土地取引の抑制と土地の有効利用の促進を図る必要がある。その際、土地の利用価値よりも資産価値が重視されている現状に鑑みると、土地の資産としての有利性を政策的に縮減するという観点が重要である。これにより地価の抑制が図られ、土地神話が打破されることを期待したい。
- 政策手段としての税制の活用と公平の原則との関係については、土地に関する税負担の公平確保が大局的にみて土地政策の目的にも沿うことを強

調したい。

以上のような論拠を基に、「基本答申」は土地保有・譲渡・取得の各段階における税制の総合的な見直しを行った。その方向性は、土地の資産としての有利性縮減を目的とした負担の適正化（重課）である。その五つの方向性は「1 政策決定過程」で一度示したが、再度以下に示しておく。

- ① 国税としての新土地保有税の創設と既存税制（固定資産税、特別土地保有税）の適正化
- ② 個人、法人の土地譲渡益課税の強化
- ③ 相続財産としての土地評価の引上げ
- ④ 市街化農地の宅地並み課税の実施
- ⑤ 土地を利用した節税対策への対応

次に(2)以下で、土地税制小委員会における個別税目の議論について説明する。

## （2）新土地保有税導入の議論

今回の小委員会の議論では当初から、土地の保有に対する負担が軽いことが大きな議題となり、それに対応するための「新土地保有税」導入が大きな論点となった。以下では、それに関する政府税制調査会の議論の概要を説明する。

土地税制小委員会の議論では、当初から保有課税強化の重要性が指摘された。小委員会の第1回目の会合開催（平成2年4月）を伝えた新聞報道は、「政府税調土地小委が初会合、保有課税の強化検討—含み益には新税も」の大きな見出しとともに、審議の様子を次のように伝えている。<sup>6)</sup>

保有課税については、税負担が軽いため、持てる者と持たざる者の税負担の不公平感が高まっているほか、保有コストが低いので土地投機も招いているという声が強い。初会合では、保有課税が十分機能していないため、「持っていれば地価は上がる」という土地神話が生まれるとの指摘もあった。

保有課税強化の方法としては当初、市町村の固定資産税強化が中心に考えら

れた。先に述べたように、固定資産税の評価額と時価の乖離が大きいのが、欧米などではそうした税の負担はもっと大きく、その乖離を小さくするべきだ、との主張である。しかし、これに対し地方や自治省は強く反発した。既に述べたように、特に都市部では固定資産税の課税強化は「追い出し税」につながるため、地価高騰が進むにつれて、負担調整を繰り返すなど苦しい対応を迫られてきた。こうした地方サイドの反発を反映し、固定資産税強化は、比較的早い時期に今回の保有課税強化の主役から外れることとなる。当時の状況は次のように報じられている。<sup>7)</sup>

今月〔平成2年8月〕初旬、東京都庁内の知事室、鈴木知事と都主税局幹部が来年1月の固定資産税の評価替え（課税ベースの変更）をめぐり、短いやりとりを交わした。

幹部「今回は住宅地の評価額を相当程度引き上げざるを得ません」

知事「評価額の大幅な引き上げは、形を変えた大增税だ。話にならない」

当初は土地税制の主役にも擬せられていた固定資産税。土地の実勢価格に比べ東京で22.7%、大阪で26.9%、名古屋で30.3%（いずれも昭和61年時点、最高路線価ベース）という評価額の低さは、そのまま土地保有課税の甘さを物語るものとの指摘を浴びた。

自治省や地方自治体はこれに対し、「地域行政サービスの対価である固定資産税を土地保有課税の強化という政策手段に使うのは筋違い」と猛然と反論、土地税制改革の最前列に立つ事態だけは何とか免れた。

こうした中で次第に、保有税強化のための国税による新税導入が有力となる。議論の開始当初からくすぶっていたアイデアは、企業が所有する土地の含み益に対して国が課税する方法であった。個人は相続税があるのに企業にはその概念がなく、企業の含み益は実現しない限り永久に課税されない点で不公平だ、との指摘がその根拠である。しかし、こうした課税に対しては経済界の反発が強かった。特に、鉄鋼などのように広大な土地を持つ重厚長大産業が多く所属する経済団体連合会（経団連）は、土地課税強化そのものへの反発が強く、より影響の少ない低・未利用地課税を強く主張した。ただし、重厚長大産業が比較的少ないとされる日本経営者団体連盟（日経連）は当初、土地保有の一律課税に賛意を示すなど、経済界でもその対応が分かれたとされる。<sup>8)</sup>



こうして、次第に保有税の課税方法に焦点が集まり、その後、土地保有に対する一律課税、低・未利用地課税、含み益課税の三つの方式が有力となっていく。しかし、低・未利用地課税は、「低・未利用地」の区別が困難であり、特に市町村税である特別土地保有税が失敗に終わった経緯からも、対象から外された。また、含み益課税に対しても、至近に投機目的で取得した土地への課税ができないなどの問題点が挙げられた。そして、土地の有利性縮減や土地を持たない者との資産格差は正という観点からは、土地の保有に対して一律的に課税する方式が最も適している、との判断に絞られていく。ただし、基礎控除を設定して住居や小規模店舗、公共用地などについては課税対象から除外する案が検討された。これに対して、当時、主税局長を務めた尾崎護は次のように述べている。<sup>9)</sup>

地価税〔新土地保有税のこと〕の特色というのは、さっき土地基本法のときに申し上げましたように、投機的な取引の行われている可能性のあるところを対象としていることです。だから、個人の生活というものを考えてみると、売るつもりなんかは全然なくて、投機性が全くなくて、ただ、そこに親から相続して住んでいる人たちに負担をかける必要はない。それから、投機的取引に関係ないような、土地の値段がほとんど上がっていないような地域は別段、課税しなくてもいい。というようなことで、要するに土地基本法に基づく地価の抑制という政策的目的を考えてみて関係ないようなところはどんどん外して行ったんですね。

一方、税率については、新聞報道によると、<sup>10)</sup> 政府税制調査会では路線価に対し1%程度の税率が想定されていた。こうして平成2年の秋には、「新土地保有税」の姿が次第に明らかになっていった。

しかし、控除や税率などの具体的な姿は実際には「基本答申」に示されず、自民党による調整に委ねられた。特に、自民党や経済界からは新税に対する反発が強く、「基本答申」後にこうした控除や税率を巡る様々な議論が年末の税制改正に向けて展開されることとなる。また、税収の用途は、政策税制であり税収が目的でないことから、新税導入を所得税の減税などと合わせて実施する案が有力となった。

「基本答申」は、以上のような新土地保有税の具体的な仕組みについて、以下のよう<sup>11)</sup>に記している。

○ 趣旨等

負担の公平確保、有利性の縮減が新税の趣旨であり、この点から土地の利用状況・地域等によらず、その資産価値に応じて負担を求めることが適当である。全国の土地に対し資産価値に応じた統一的な評価水準に基づき負担を求める必要性等から国税とすべきである。

新税は土地の資産価値に担税力を求めるものであり、土地からの総合的収益により負担されるものとする。

○ 課税の対象から除かれる土地

- ・ 居住の用に供される土地は、国民の生活の本拠であることに鑑み、原則として非課税とすることが適当である。
- ・ 国、地方公共団体や公共法人の公共的な性格に鑑み、これらの保有土地は非課税とすることが適当である。公益法人等の保有土地についても基本的には非課税が適当である。
- ・ 一般の法人や個人の保有する土地のうち、病院、社会福祉施設等、その用途に高い公益的性格の認められるものは、一定の基準により非課税とすることが適当である。ただし、負担の公平の見地から厳格な基準によりできるかぎり限定すべきである。
- ・ 資産価値に応じた負担という趣旨に照らし、課税最低限を設け、小規模な店舗の用地等一定の資産規模以下の土地保有については課税対象から除くことが適当である。控除の基準については、新税の趣旨からは基本的には保有土地の金額によることが適当である。

○ 土地の評価は、資産価値に応じた負担という趣旨に照らし、毎年全国の土地につき評価替えを行う相続税評価を活用していくことが適当である。

○ 新税の税率は、毎年土地の資産価値に応じて負担を求める観点、土地の有利性を政策的に縮減する観点等を総合的に勘案して適切な水準とすべきである。

その際、事業経営の継続に配慮すると同時に土地の資産としての有利性を縮減する程度のものが望ましい。

○ 税額の確定・納付については、他の国税における一般的な納税方式の例にない、申告納税方式によることが適当である。この関連で、新税の導入に

当たり、執行体制の整備を進める必要がある。なお、関係行政機関相互の協力関係をより密接にする必要がある。

- 居住用地の原則非課税、課税最低限等により、新税の課税対象は一定規模以上の事業用地が中心となり納税者数は相当限定されたものとなる。
- 新税と固定資産税の負担調整をすべきかどうかとの点については、新税は土地保有に対する負担の公平確保、土地の有利性縮減を目的とし資産価値に応じた負担を求めるものであり、資産保有と市町村行政サービスの間の受益関係に着目し使用収益しうる価値に応じた負担を求める固定資産税とはその趣旨・性格を異にすること、両税は課税対象範囲を異にすること、同一の課税物件について複数の税が課される例があること等の点を考慮すれば、適当でないと考える。なお、新税から固定資産税の税額を控除すべきではないかとの意見があった。
- 新税は、長期的な地価高騰の再発防止のため速やかな実施が望ましいが、納税者の申告準備、税務執行上の準備等を勘案すると平成4年度からの実施とすることが適当と思われる。

### (3) 土地譲渡益課税の強化

これまで述べてきたように、土地供給の促進の点から、譲渡益を軽課する政策がとられてきた。しかし、土地税制小委員会の議論では当初から、こうした譲渡益課税の軽減はあまり政策的に有効でない一方で、むしろ土地の有利性を高め問題を悪化させている、との認識が強かったようである。土地税制小委員会は小委員長名で、審議途中の平成2年5月29日に「土地税制見直しの基本課題」を発表したが、それを受けて記された新聞記事は、当時の議論の状況を次のように伝えている。<sup>12)</sup>

〔平成2年5月〕29日発表された「土地税制見直しの基本課題」は、政府税制調査会がこれから土地税制改革に取り組んでいくうえでの所信表明のようなものだが、照準を「土地に対する全般的な課税強化」に当てていることは明瞭に読み取れる。保有課税の強化はもとよりのこと、取得や譲渡に対してもアメは与えないという強固な意志がうかがえる。…（中略）…

〔「土地税制見直しの基本問題」に述べられた〕「（資産）利益に応じた適切な負担」は、譲渡段階についても適用する考えのようだ。税調が行ったヒアリングで通産省や建設省、不動産業界から土地供給の促進策として譲渡益課税の軽

減が提案されたが、今のところ政府税調（あるいは大蔵省）としてそのつもりはないことを示した格好だ。譲渡益課税を軽くしても土地供給の促進につながらず、供給されたとしてもほとんどが企業に集中してしまう実態を踏まえてのことだろう。

先の2の図2-8-2で示したように、土地譲渡益への課税（短期保有を除く）は給与に対するよりも軽いが、不労所得であることを考えると本来担税力があり、公平性の点からは重課されるべきだ、との指摘も強かった。こうして「基本答申」では従来の譲渡益軽課の方針が転換され、譲渡益課税強化が打ち出される。また、特別控除や事業用資産の買換え特例に対しても、縮減が主張された。ただし、土地供給の促進を重視する立場からは、こうした方針転換に対する反対が強く、その後の政府・自民党の税制改正の検討段階では、特例の一部はむしろ拡充が検討されることになる。

譲渡益課税の改革に関する「基本答申」の全文は以下のとおりである。<sup>13)</sup>

#### ① 基本的考え方

- 土地は公共性を有しその価値は主として外部的要因により増加することに鑑み、土地譲渡益に対しては通常の所得に比べて高い負担を求めることが公平にかなうと考えられる。適正な譲渡課税は土地神話の打破、投機的取引の抑制等の要請に資する。
- 土地供給の促進を図る見地から譲渡課税を軽減することについては、その効果に疑問があるほか、税負担の公平確保の問題がある。さらに、投資対象としての土地の有利性が増して土地への需要が増え、かえって逆効果となる面もある。
- 譲渡課税のひんぱんな改正により、税制の緩和期待が生じ、土地の売り惜しみを招いていると懸念されるので、簡素化を図るとともに長期的な視野に立って確固たる制度を確立する必要がある。

#### ② 個人の土地譲渡に対する課税方法について

- 個人の土地譲渡益に対する課税方式としては、土地という資産の特性等を踏まえた適正な負担を求めるため、引き続き分離比例課税とすることが適当である。

- 長期所有土地（5年超）の譲渡益に対する税率水準については、勤労所得等に対する負担との均衡を図る観点から、相当程度引き上げていくことが適当である。また、短期譲渡益の税率水準については、投機的取引抑制の観点を踏まえて、当面少なくとも現行水準を確保していくべきである。
- ③ 法人の土地譲渡に対する課税方法について
  - 法人税においても、土地譲渡益の特性等に鑑み、長期所有を含め適切な重課制度を設けることが適当である。短期及び超短期所有の土地譲渡益については、投機的取引抑制の観点から、現行の重課制度を維持することが適当である。
  - 法人の土地譲渡益は赤字法人による税負担の回避を防ぐため他の所得と完全に分離して課税すべきであるとの意見については、(i) やむを得ず土地を譲渡する赤字法人も同じ扱いとすることには無理がある、(ii) 土地に係る費用を毎期完全に区分経理させることには困難がある、といった指摘をも踏まえ、更に検討する必要がある。
- ④ 特別控除、買換え特例等について
  - 特別控除等により、土地譲渡益の大きな部分が課税対象から脱落しており、税負担の公平を確保する観点から基本的な見直しが必要である。特別控除のあり方については、一般的な土地の譲渡との均衡を図る上からも相応の税負担を求めるべきであるとの意見、特別控除でなく税率の軽減により対処することが望ましいとの意見等も踏まえて更に検討を加える必要がある。
  - 事業用資産の買換え特例については、既成市街地等の内から外への買換えや長期保有土地から減価償却資産への買換えなどが、かえって土地政策上の弊害をもたらしていると強く指摘されていることから、政策目的にも配慮しつつ、対象範囲を洗い直し、全体として大幅な縮減とすることが適当である。

#### （４） その他の税制について

次に、その他の税制について説明する。論点は、固定資産税・特別土地保有税といった既存の土地保有税の扱いと、相続税の評価、農地の課税問題などであったが、「基本答申」ではいずれも課税適正化（重課）の方向で検討がなされた。その内容を簡単に述べておく。

まず、固定資産税や相続税の評価額引上げ（適正化）が指摘された。特に固定資産税については「土地の収益価格」（公示価格の約7割とされる<sup>14)</sup>）を目標とすることが提言されたが、評価の実態は全国平均で40%弱、東京で20%程度ともされており、かなり大幅な引上げが主張された。そうした引上げが実施された場合は負担が急増することから、特に住宅用地について激変緩和措置を3年から6年程度に延長し、負担が急激に増えないような配慮を求めている。また、評価額の基準が全国でバラバラなことに關して、その基準となる路線価の公開を段階的に進めることが提言された。また、地方税のもう一つの保有税である特別土地保有税についても、課税強化が提言されている。一方、相続税については、現状6割程度にとどまっていた評価額を引き上げ、それと併せて税率構造を見直すことが検討された（これについては第9節で詳しく扱う）。

一方、農地の課税についても課税強化が主張された。固定資産税における三大都市圏の市街化区域における長期営農継続農地制度は廃止、相続税における20年営農での納税免除も廃止し、課税を強化すべきことを提言した。その上で、市街化区域内で保全すべき農地については、転用制限を強化するなど、より限定的にした上で農地課税を継続することを盛り込んだ。こうした農地に対する課税強化は長年の懸案でありながら、これまで解決できなかった。しかし、今回の「基本答申」ではその課税強化が示され、実際の税制改正でも大きな混乱は伝えられず、ほぼ答申の提言どおりに改正がなされていく。先に述べた平成2年度税制改正での議論などを経て農地の優遇制度に対する世論の関心はますます高まり、更に日米構造協議などでも具体的な論点とされるなど、この問題については既に外堀が埋められた状態であったと言えるかもしれない。

以下では次節で議論する相続税以外のこれらの税制に關して「基本答申」が述べた部分を引用しておく。<sup>15)</sup>

#### 固定資産税

- 固定資産税は、資産の保有と市町村の行政サービスとの間に存在する受益關係に着目し、その保有の継続を前提として、資産の使用収益しうる価値に応じて、毎年経常的に負担を求めるものである。
- このため、固定資産税について土地に対する課税の適正化を図るためには、同税の性格を踏まえつつ、土地の収益価格を目標として評価の均衡化・適正



化を計画的に行い、最終的には評価水準を収益価格のレベルに引き上げることとし、同税を段階的に引き上げ、中長期的にその強化を図っていくべきである。その際に、地価公示制度の中で収益価格が併せて公示される場合には、これを活用すべきである。

- 固定資産税に係る土地の評価の均衡化・適正化に資するため、平成3年度から段階的に路線価の公開を行うこととし、次回評価替え以降速やかに全路線価を公開すべきである。
- 固定資産税の評価替えに伴う負担の増加については、特に個人住宅用地について場合によっては3年を超えた負担調整措置を検討すべきである。
- 特定市街化区域農地に係る長期営農継続農地制度については、土地に対する公平・適正な課税という観点及び「総合土地対策要綱」等を踏まえ、これを廃止すべきである。

この場合、特定市街化区域農地のうち「保全すべき農地」については、転用制限の強化等保全を担保する措置を強化し、都市計画の中で明確な位置付けを図ったうえで農地並み課税とし、一方、それ以外の「宅地化すべき農地」については、宅地並み課税の適用対象とすべきである。

- 土地に係る固定資産税を中長期的に充実・強化していく場合、都市計画税も含めた土地に対する税負担のあり方や住民税の減税など地方税の体系における均衡のとれた課税のあり方について更に検討すべきである。

相続税（以下では、農地課税の部分のみ引用）

- 農地等についての相続税の納税猶予制度については、
  - ・ 総合土地対策要綱等において既に示された政府の方針を踏まえつつ、適用対象とすべき地域の範囲の見直しを行う必要がある。
  - ・ 保全すべき農地については、都市計画上明確に位置付けるとともに、法制上転用制限を強化する等の措置を講じた上で、適用対象とすべきである。
  - ・ 税制上の過度の不公平を除去する等の観点から、20年営農による相続税の免除要件は廃止する必要があるほか、農業継続の要件を強化する方向で見直しを行う必要がある。

#### 〔注〕

- 1) 税制調査会「土地税制のあり方に関する基本答申」（平成2年10月）37ページ。
- 2) 石弘光『土地税制改革 いま、なぜ地価税か』（平成3年、東洋経済新報社）31ページ。



- 3) 税制調査会「土地税制のあり方に関する基本答申」(平成2年10月)37ページ。
- 4) 同上39ページ。
- 5) 同上。
- 6) 『日本経済新聞』平成2年4月14日朝刊。
- 7) 『日本経済新聞』平成2年8月23日朝刊。
- 8) 例えば『日本経済新聞』平成2年6月23日朝刊。
- 9) 尾崎護・元主税局長口述記録。
- 10) 『日本経済新聞』平成2年9月12日朝刊。
- 11) 税制調査会「土地税制のあり方に関する基本答申」(平成2年10月)41-42ページ。
- 12) 『日本経済新聞』平成2年5月30日朝刊。
- 13) 税制調査会「土地税制のあり方に関する基本答申」(平成2年10月)44-45ページ。
- 14) 『日本経済新聞』平成2年10月31日朝刊。
- 15) 税制調査会「土地税制のあり方に関する基本答申」(平成2年10月)43-46ページ。

## 6 土地税制改革の実施(平成3年度税制改正)

この「基本答申」の提出後、議論は政府・自民党にゆだねられた。譲渡益課税や農地の課税問題については大きな混乱も伝えられず、ほぼ答申に沿った内容で改正がなされるが、特に大きな議論となったのが新土地保有税の導入問題であった。新税に対する自民党や経済界の反発は極めて強く、また、国税での土地保有税創設に反対を示す自治省が固定資産税の強化を表明するといった出来事もあった。結局、税率が当初、想定されていたよりも低い0.3%、非課税範囲も広く設定するという形で新税導入が決定する。新税は「地価税」と名付けられ、平成4年1月より実施されることになった。以下で、その政策決定過程について説明する。

### (1) 新土地保有税(地価税)の導入について

政府税制調査会の検討段階から、新土地保有税に対する自民党や経済界の反発は極めて強かった。例えば、広大な土地を保有する鉄鋼業界の危機感の強さは、斎藤裕新日本製鉄社長(当時)の会見に関する以下の記事から十分に伝わってくる。<sup>1)</sup>

「政府税調の土地税制見直し案は、べらぼうとしか言いようがない。あぜんとするだけだ」

「広く、薄くというが、とんでもない。広く、厚くだ」

「路線価の1%課税〔政府税調の議論で税率1%が有力とされていたことを指す〕は鉄鋼業にとって、事業をやめろと言っているのに等しい」

「到底、承服できない。こんな税金の取り方をされたら、一生懸命努力し、競争して事業を広げる者などいなくなる」

「もし本当にやるなら、鋼材価格は即刻値上げだ」

〔9月〕17日の日本鉄鋼連盟会長の定例記者会見は、こんな調子で終始した。会長の斎藤裕新日本製鉄社長は経団連の副会長も務め、ふだんならマクロ景気を話題にゆとりを持った大所高所からの発言が多い人物。それが冒頭から「業界の死活問題」と、声を荒らげて税調批判を展開した。その危機感を何とか広く理解してもらおうと懸命なのがわかる。

また、自民党内の反発の様子も、以下のように報道されている。<sup>2)</sup>

自民党税制調査会（塩川正十郎会長）は〔10月〕23日午前、正副会長会議を開き、土地税制改革に関して政調会の関係各部会から意見を聴取した。政府税調で検討している焦点の新土地保有税導入に関しては、「全国一律の課税には反対だ」「現行の固定資産税、特別土地保有税で対応すべきだ」など反対、慎重論が相次いだ。同時に各部会からは「仮に新税を導入した場合でも政策的に配慮してほしい」と課税対象からの除外要望が続出。このため野田〔毅〕土地税制小委員長は「初めに新土地保有税ありきではない」と説明するとともに「土地を買えばもうかるという考えを改めさせる」など四項目の基本方針を示したが、今後の党内調整の難航は必至だ。

当時は、消費税導入が自民党に大きな逆風をもたらした直後であり、自民党内の新税アレルギーが非常に強かったことが、反発の背景にあったと考えられる。

そうした中で、政府税制調査会の「基本答申」を受けて本格的な議論が開始されるが、新税への反発はなかなか収まらなかった。自民党内では既存の固定資産税を活用すべきとの声も強く、国税の土地保有税創設に反対する自治省が、これまでの方針の転換とも受け取れる固定資産税の評価額を7割に引き上げる課税強化案を提示、<sup>3)</sup> 更に自民党税制調査会の4人の副会長が、連名で新税導

入の見送りを求める意見書を塩川正十郎会長に提出するなど、<sup>4)</sup> 議論は混乱を極めた。

結局、「土地対策に対する強いメッセージを送るためには新税が必要」との意見や、世論の新税に対する支持が比較的高かったことを受けて、<sup>5)</sup> 新税導入やむなしの方向で議論は進み出す。しかし、新税の性質を決定づける税率や基礎控除については、そうした自民党内の反発に配慮せざるを得なかった。当初、政府税制調査会などで議論されていた税率1%に対し、塩川自民党税制調査会長は「税率0.5%、基礎控除は5億円、又は1m<sup>2</sup>当たり1万円を土地面積にかけた額（単価控除）の選択制」という私案を示したが、反発の強い党内に配慮して更に見直しを行い、最終的に「税率が0.3%（初年度は0.2%）、基礎控除は10億円（個人・中小法人は15億円）、又は1m<sup>2</sup>当たり3万円を土地面積にかけた額（単価控除）の選択制」とすることで決着した。これによって、当初の塩川案における「税収1兆円、納税者は約20～30万人」から、最終案では「税収3000～4000億円、納税者は約7～8万人」と縮小されることになった。<sup>6)</sup> このように規模が大きく縮小したため、当初有力とされた「新税導入と同規模で所得税などの減税を行う」との考えは弱まっていく（なお、平成4年の実際の課税実績は、申告件数が約4万件、税収は5200億円（税率は初年度につき0.2%）だった）。<sup>7)</sup> 新税の名称は「地価税」となり、平成4年1月より実施されることが決まった。その制度の概要は以下のとおりである。<sup>8)</sup>

① 納税義務者

国内にある土地の所有権者、借地権者である個人又は法人。

② 土地の評価

相続税評価額。

③ 非課税措置など

- (i) 国、地方公共団体、公共法人の保有する土地、社団法人、財団法人、学校法人、宗教法人などの保有する土地、病院、社会福祉施設、鉄道、電話、水道、電気など高い公益的用途に直接用いられている土地。
- (ii) 自己の居住に用いている一つの建物の敷地（1000m<sup>2</sup>以下の部分に限る）、貸家の敷地（会社役員の社宅を除く）、1m<sup>2</sup>あたり評価額が3万円以下の土地。
- (iii) 農地（ただし、三大都市圏の特定市街化区域内の生産緑地地区の指定の

ない農地について5年間に限り非課税)、森林。

- (iv) 優良な宅地造成事業、住宅建設事業による分譲予定地は課税価格を5分の1に軽減、同じく工業緑地法規制による環境施設の敷地、事業協同組合、農業協同組合が有する土地などは課税価格を2分の1に軽減。

④ 課税対象額

毎年1月1日現在に保有するすべての土地（非課税分を除く）の価額の合計額から基礎控除の金額を控除した金額。

⑤ 基礎控除

10億円（個人および資本金1億円以下の中小法人については15億円）、または保有土地面積（非課税分を除く）×3万円、のいずれか大きい方の金額。

⑥ 税額計算

税率は0.3%（初年度0.2%）、税額は所得税（事業所得等）、法人税の所得計算上、必要経費、損金に算入。

⑦ 申告納税

毎年10月31日までに申告し、同日および翌年3月31日までに分割納付。納付先は個人の住所地、法人の本店所在地の税務署。

⑧ その他

1993〔平成4〕年1月1日から実施、少なくとも5年毎に固定資産税の評価の適正化状況を勘案しながら、土地保有税の負担のあり方を見直す。

こうしてようやく決定した新税であったが、自民党での議論で税率が大きく下げられたことなどから、マスコミの多くは「骨抜き」といった表現で報道した。<sup>9)</sup> また、土地税制小委員会の議論を小委員長として取りまとめた石弘光も、次のように述べている。<sup>10)</sup>

資産としての有利性を減殺する効果は、地価税のみでは期待薄である。新土地保有税の導入を息をひそめて見守っていた土地関連業者に安堵感を与え、地価引下げ効果の即効性を失ったことは間違いない。

なぜこうなったのであろうか。それは税率が0.3%（初年度0.2%）と著しく低いうえ、10億円の基礎控除（個人・中小法人は15億円）のほか、いわゆる単価控除（1㎡あたり3万円以下）になったことによる。非課税の範囲が当初の予想以上に大幅に拡大し、納税者数も政府税調で考えていたのとは比べて5分の1あるいは6分の1程度に激減している。とりわけ新土地保有税を骨抜きにした

のは、単価控除であろう。これでもって地方の工場敷地などが課税対象外となり、大企業の税負担は特に軽減されることになった。

もっとも、主税局長の尾崎護はこれとは少し違った見方をしていたようである。第1章と引用が部分的に重なるが、興味深い所であり再度示す。<sup>11)</sup>

小川君が審議官で地価税を担当したんですが、彼が随分、…（中略）…シミュレーションをやってくれました。これはあまり外に話してないんですけども、こういうことというのは大蔵省としては非常に大切なことであると思います。私は、あの手法に感心したんですけども、非常に具体的に計算して、それが堪え得るものであるかどうかを検証したんですね。

で、0.5%という話が、当時、塩川正十郎・自民党税調会長が外部に話したりなんかいたしまして、一方、学者の方々、石さんやなんかは、政府税制調査会は税率を言ったことはないんですけども、何となく1%ということのを頭に置いて話しておられた。塩川さんは、そういうのをもとにして、自民党らしく、それを半分に値切って、0.5と言っておられたんですが、主税局の中では0.5はきついじゃないかと実は話したりしていたんですね。それで結局、最終段階になりまして、通産省の希望やら、あるいは自民党内の意見であるやら、そういうものをいろいろ勘案しまして、小沢幹事長だったと思いますけれども、小沢幹事長が0.3%で根回しをして、0.3%で決まった。私は文句を言わずに、それを飲んじゃったものですから、また随分、腰抜けだと言われましたけれども、実は0.3%でも、かなりそれなりの効果、相当の効果が出る税だと思っていたわけです。それはまさに小川君のシミュレーションがそれを示していたわけなんです。

ただ、評価はいずれにせよ、新税が導入されたこと自体は、大きな区切りであることに間違いはないと言える。ただし不幸だったことは、後述するように、新税が実施に移される平成4年にはすでにバブルははじけ、地価は大きく下落を始めていたことであった。

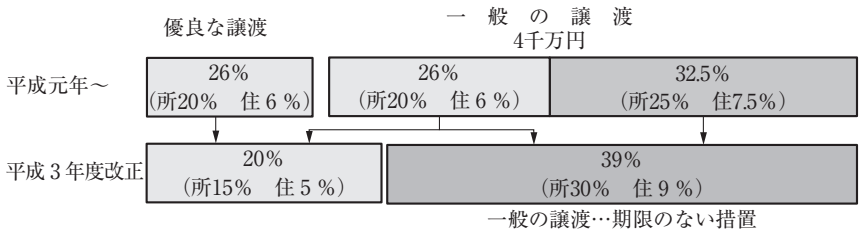
## （2）地価税以外の土地税制改革について

次に、その他の税目に関する税制改革の概要を説明する。先に述べたように、「基本答申」ではその他の税目も軒並み課税強化がうたわれたが、新土地保有

税導入議論の陰に隠れる形になったためか、大きな混乱は伝えられず、「基本答申」に沿った方向で改革がなされている。

まず、土地譲渡益課税については、これまでの「短期重課・長期軽課」の方向を転換し、長期についても重課することが決定した。すなわち、図2-8-6に示したように、個人については長期（5年超）保有した土地の譲渡益のうち一般の譲渡に対する税率が一律30%（住民税は9%）に引き上げられた（5年以内保有の短期は改正せず）。また図2-8-7に示したように、法人についても、長期保有土地に対して通常の法人税に10%の課税が上乘せ（追加）された。一方、法人で超短期（2年以下）保有の譲渡益に対しては、これまでの法人税（37.5%）に上乘せ（追加）30%の税率が課されていたが、改革で分離課税による67.5%

図 2-8-6 個人の土地長期譲渡益課税（平成3年度税制改正）



(注) 優良な譲渡：優良住宅地の造成等のための譲渡  
(出所) 税制調査会「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—」（平成12年7月）126ページにより作成。

図 2-8-7 法人の土地譲渡益追加課税制度の変遷（平成3年度税制改正）

|                | 超短期<br>(2年以下) | 短期<br>(2～5年以下) | 長期Ⅰ<br>(5～10年以下) | 長期Ⅱ<br>(10年超) |
|----------------|---------------|----------------|------------------|---------------|
| 昭和58年<br>1月1日  | 20%追加         |                |                  |               |
| 昭和62年<br>10月1日 | 30%追加         | 20%追加          | (なし)             |               |
| 平成4年<br>1月1日   | 30%分離         |                | 10%追加            |               |

(注) 優良譲渡については、従前から追加課税の適用除外とされている。  
(出所) 税制調査会「税制調査会関係資料集」（平成11年3月）548ページにより作成。

課税になった。この改革のポイントは、「追加」でなく「分離」とすることで、30%分については赤字法人にも課税がなされる点である。

一方、こうした譲渡益課税強化は凍結効果を引き起こし、土地供給を減少させるとの主張も強かった。こうした主張に配慮し、特別控除や軽減税率による課税の特例のいくつかは改革で拡充された。例えば、個人が優良住宅地造成のためなどに長期保有する土地を譲渡した場合の所得税率は、従来の20%（住民税6%）から15%（住民税5%）に引き下げられている（図2-8-6を参照のこと）。また、買換え特例については、「基本答申」は地価高騰を拡大させるとして縮小を提言していたが、これについては逆に拡大されるもの（工業再配置、多極分散に貢献する買換え特例）もあった。これらは表2-8-5に一覧を示した。<sup>12)</sup>

なお、土地に関する節税策への対処として、不動産所得に係る損失の損益通算に関する特例が設けられた。当時、借入金で購入したマンションを貸し付けて不動産所得をマイナスとし、これを給与所得と相殺して節税を図る動きがみられた。<sup>13)</sup> そこで、不動産所得の損失金額のうち、土地等を取得するために要した負債の利子に相当する部分の金額は損益通算の対象としないようにする特例が設けられた。

表 2-8-5 譲渡益課税に関する改正

|                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|-------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 事業用資産の買換え特例等各種特例措置の適正化  | <ul style="list-style-type: none"> <li>・長期保有土地等から減価償却資産への買換え等に係る特例制度の廃止</li> <li>・既成市街地等の内から外への買換え等に係る特例制度の縮減</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| 土地の有効利用に資する譲渡に係る優遇措置の拡充 | <ul style="list-style-type: none"> <li>・優良住宅地の造成等のために土地を譲渡した場合の長期譲渡所得の課税の特例について、税率の引下げ（20%→15%）等の措置を講じた上、適用期限を5年延長する。</li> <li>・所有期間10年超の居住用財産を譲渡した場合の長期譲渡所得の課税の特例について、10%の税率が適用される特別控除後の譲渡益を6,000万円までの部分（現行4,000万円までの部分）に引き上げる。</li> <li>・収用等の場合の特別控除（5,000万円）及び農地保有の合理化等のために農地等を譲渡した場合の特別控除（800万円）の特例について、適用期限を撤廃の上、存続させる。</li> <li>・事業用資産の買換え特例について、「工業用再配置促進法」の移転促進地域から誘導地域への工場の移転に伴う買換え等を適用対象に追加する。</li> </ul> |

（出所）長野庵士「『平成三年度税制改正の要綱』について」（『ファイナンス』平成3年2月号）19-21ページにより作成。



また、議論の終盤で自治省より評価額の適正化が打ち出された固定資産税については、その方向で改革を行うこととなった。具体的には以下のとおりである。<sup>14)</sup>

#### 固定資産税の評価の適正化

- ① 1991〔平成3〕年度の評価替えを予定通り実施する。ただし、1991〔平成3〕年度税制改正のなかで激変緩和措置を講ずる。
- ② 1994〔平成6〕年度以降の評価替えにおいて、相続税評価との均衡にも配慮しつつ、地価公示価格の一定割合を目標に、速やかに土地評価の均衡化、適正化を推進する。ただし、個人住宅用地をはじめとし、税負担の急増を避けるため、一定の調整措置を講ずる。
- ③ 路線価の公開を1991〔平成3〕年度評価替えから、できるだけ多くの地点で行なう。1994〔平成6〕年度の評価替え以後、速やかに全路線価を公開できるよう公開地点数の計画的拡大を図る。

上記の②で「地価公示価格の一定割合」とあるが、具体的には「7割」が念頭に置かれていた。

更に、特別土地保有税についても、三大都市圏の特定市街地について10年間課税最低限を引き下げ、課税免除対象から青空駐車場や資材置き場などを除外する改革がなされた。

最後に、三大都市圏内の市街化区域内農地における固定資産税や相続税の問題も、以下ようになった。<sup>15)</sup>

#### ① 固定資産税の宅地並み課税

従来の長期営農継続農地制度を1991〔平成3〕年度限りで廃止し、生産緑地地区の指定のない農地について1992〔平成4〕年度以降、宅地並み課税を実施する。

#### ② 農地に関する相続税の納税猶予の特例の見直し

- (i) 生産緑地地区の指定のない農地について、1992〔平成4〕年以降、納税猶予の特例を廃止する。
- (ii) 生産緑地地区内の農地で営農を継続する場合、引き続き納税猶予の特例を認めるが、農業継続のチェックを厳格にする。ただし相続後20年間営農

による猶予税額免除の特例は廃止する。

なお、税制以外の点で1点述べておくと、政府は税制改正案が固まった後の平成3年1月に「総合土地政策推進要綱」を閣議決定した。これは総合的な土地政策が重要との認識を基に、土地政策審議会による「土地基本法を踏まえた今後の土地政策のあり方についての答申」（平成2年10月29日）を受けて、改めて今後の土地政策の指針をまとめたものである。そこでは、土地政策の目標を次のように設定した。<sup>16)</sup>

土地政策について、以下の目標を設定し、実効ある総合的な施策を展開する。

① 土地神話の打破

土地神話の打破を目標とする。このため、二度と地価高騰を招来することがないように、土地が最も有利な資産であるという状況をつくり出してきた要因の除去に努める。

② 適正な地価水準の実現

地価については、土地の利用価値に相応した適正な水準まで引き下げること为目标とする。

特に、住宅地については、中堅勤労者が相応の負担で一定水準の住宅を確保しうる地価水準の実現を図る。

③ 適正かつ合理的な土地利用の確保

地域の諸条件に応じ、緑の確保等による生活の快適性の視点到配慮しつつ、計画に従った適正かつ合理的な土地利用を確保すること为目标とする。

すなわち、これ以降、政府の土地政策の中心は「土地神話の打破」による地価の下落に置かれることになった。これにより、一連の土地税制改革と合わせて、地価下落へ向けた対策がとられるはずであった。しかし実際には、この直後にバブルははじけ、地価は急落を開始する。その後の地価続落は金融機関の不良債権を生み出し、長く日本経済の足を引っ張ることになった。こうして「政策発動のタイミングのずれ」が生じ、政策の効力を確認する間もなく、政府は政策転換を迫られることとなる。

## 〔注〕

- 1) 『日経産業新聞』平成2年9月19日。
- 2) 『日本経済新聞』平成2年10月23日夕刊。
- 3) 『日本経済新聞』平成2年11月13日朝刊。
- 4) 『日本経済新聞』平成2年11月30日朝刊。
- 5) 世論の支持に関して、主税局長の尾崎護は次のように口述記録を残している。  
 何しろ、先ほど申しましたように社会問題になっているわけですから、何と云うんですか、保有課税をやるほうが正義の味方みたいな話になっていまして、マスコミの支持というのが非常に強い。大衆的な支持もあったんだと思うんですね。もちろん、土地に関連する事業を行っている方とか、土地をたくさん持っている、特に高騰した都心に土地を持っておられる商店の方でありますとか、そういう方々は非常に大反対であったわけですから、圧倒的に風としては、ついこの間まで、消費税のアゲインストの風の中を一生懸命、ボールを打ってましたら、今度は打っていく方向が逆になって、フォローの風になって、軽く打っても飛ぶと、そういう状況になってしまったわけですね。
- 6) 『日本経済新聞』平成2年12月6日朝刊。
- 7) 地価税は法人税の損金算入が認められたため、地価税による増収は実際にはその税収の半分であった。なお、地価税法成立の際、その増収分の使途は「所得課税の減税・土地対策等に配慮しつつ、平成4年度税制改正・予算編成時においてその具体的内容について検討すること」との付帯決議が付された。ただし、実際には平成4年以降、景気悪化による税収急減で財政状況は一変し、その見返りとしての減税が検討されることはなかった。
- 8) 石弘光『土地税制改革 いま、なぜ地価税か』（平成3年、東洋経済新報社）197-199ページ。
- 9) 例えば『日本経済新聞』平成2年12月9日朝刊。
- 10) 石弘光『土地税制改革 いま、なぜ地価税か』（平成3年、東洋経済新報社）201ページ。
- 11) 尾崎護・元主税局長口述記録。
- 12) 石弘光は特別控除の拡充等に対して「土地対策としてこのようなアメの部分も若干は必要かもしれない」と理解を示す一方、買換え特例を一部に拡充したことについては「チグハグな印象」と述べている（石弘光『土地税制改革 いま、なぜ地価税か』（平成3年、東洋経済新報社）207ページ）。
- 13) 税制調査会「土地税制のあり方に関する基本答申」（平成2年10月）35ページ。
- 14) 石弘光『土地税制改革 いま、なぜ地価税か』（平成3年、東洋経済新報社）203ページ。
- 15) 同上208ページ。
- 16) 国土庁「総合土地政策推進要綱」平成3年1月25日。

## 7 地価税にみる企業の土地保有の実態

これまで述べたように難産の末、成立した地価税であったが、その後バブル崩壊で地価が下落を続ける中で、平成10年度税制改正で凍結される。すなわち、その執行は平成4年からわずか6年間にとどまったが、一方で次のような副産物もあった。すなわち、日本ではこれまで全国規模の土地の所有状況に関するデータがなく、6年間の地価税徴収を通じて、そのデータ蓄積が進むというメリットである。以下では平成5年に政府税制調査会に提出されたデータを基に、その実態をごく簡単に説明しておきたい。

土地の所有状況に関するデータがないことは、新土地保有税の審議段階でも大きな悩みの一つであったという。それに関して、当時、主税局長を務めた尾崎護は次のように述べている。<sup>1)</sup>

この税制調査会で地価税の議論をしておりましたときに、これはいけないと思ったのは、土地関係の資料というのが日本では全然だめだったんですね。信じられないほどだめだった。ですから、いろいろ税制調査会で資料要求が出てきますと、ほんとうに事務方はぱったり倒れちゃうわけです。資料がないんですから。それで、企業にお願いして協力してもらって、いろいろな資料を出していただいたりなんかしたんですが、あとは、課長補佐が、しょうがないから、手元にある既存の資料をもとにしまして、ほんとうにコンピューターを駆使して、推計に推計を重ねて、その資料要求に応えるということをやったわけです。地方団体が持っている資料でありますとか、そういうものを発掘してくるような努力を随分しましたけれども、とにかくびっくりしたのは資料がないことでした。

それからもう一つは、ほんとうは、土地なんていうものは課税資料として最も基礎的なものですから、国税庁が持っていないくちやいかんのですね。それが国税庁には相続税というのがありますから、もちろんそれなりに資料は持っていたんですが、相続税というのは、ほかの税と違いまして、毎年課税になるという税じゃないですね。所有者がお亡くなりになったときに、あちらこちらで臨時突発的に出てくる税でありますから、やはり、その基礎資料としては地域的にも非常に限られていて不十分だったんですね。

私は、この地価税をやったことによって、大蔵省にとって非常に大きな財産

ができたのは、土地関係の資料の整備だと思います。

こうして明らかとなった土地所有の実態の一部を、政府税制調査会に提出された資料を基に見てみる。以下の資料は課税が開始された平成 4 年のデータを基にしている。ただし、既に述べたように地価税は基礎控除を大きく設定し納税者を大企業等に実質的に絞り込んだため、データが示すのは主に法人の土地所有の実態である。

まず、少数の大企業が土地のかんりの部分を保有していることが明らかとなった。地価税を申告した法人は全法人（約250万）の約1.1%にすぎないが、表2-8-6にあるように、その少数の法人が所有する土地資産額は、全国の法人が所有する土地資産額の 6 割強を占めた。更に、地価税を申告した法人の内訳を示した次の図2-8-8によると、資本金100億円以上の大法人は申告件数では法

表 2-8-6 法人による土地所有の実態

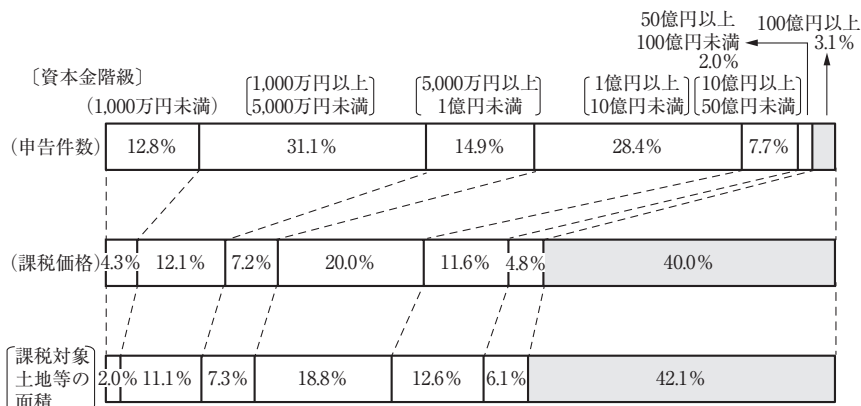
地価税は法人所有土地（価額ベース）の大部分をカバー ―少数の法人が土地資産額の大半を保有―  
地価税の納税者となった法人数は全法人数の 1 % 強であるが、これらの法人が保有する土地等の公示価格ベースでの価額は408兆円となり、わが国の法人所有土地の土地資産額645兆円の 6 割強に相当する。

○課税対象土地等の総額の公示価格    ○わが国の土地資産総額（平成 3 年末）  
ベースへの換算価額

|    | 課税対象土地等の総額<br>(A) | 公示価格ベースの価額<br>(A÷0.8) | うち      |         |                                |         |       |       |
|----|-------------------|-----------------------|---------|---------|--------------------------------|---------|-------|-------|
|    |                   |                       | 土地資産総額  | 民間部門    | うち<br>対家計民間<br>非営利部門<br>を除く民有地 | 宅 地     | 耕 地   | その他   |
| 兆円 | 兆円                | 兆円                    |         |         | 兆円                             |         |       |       |
| 個人 | 35兆6,978          | 44兆6,223              | 2,190.8 | 2,042.7 | 2,020.2                        | 1,706.7 | 189.0 | 124.5 |
| 法人 | 326兆7,922         | 408兆4,903             |         |         | うち<br>個 人<br>1,375.7           | 1,134.2 | 186.8 | 54.8  |
| 合計 | 362兆4,900         | 453兆1,125             |         |         | うち<br>法 人<br>644.5             | 572.5   | 2.2   | 69.7  |

(注)「土地資産総額」には、林地（11.9兆円）が含まれていない。  
(出所) 税制調査会「税制調査会関係資料集」（平成 6 年 3 月）273ページ。

図 2-8-8 法人の資本金階級別の申告件数・課税価格構成比



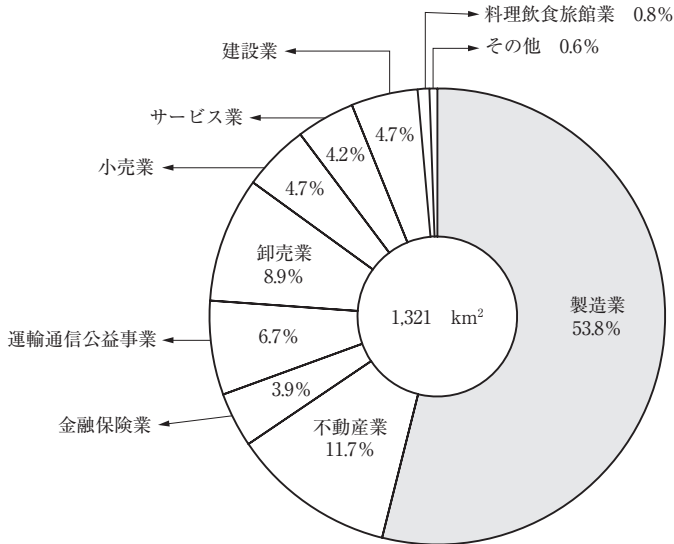
(出所) 税制調査会「税制調査会関係資料集」(平成6年3月)274ページ。

人分の3%しかないが、課税対象土地の面積では42%を占めた。このように、数ではごく少数の大企業がかなりの比率の土地を保有する実態が明らかになった。なお、個人の住宅地まで含めた全体の土地資産額(民間が所有するもの)に対し、地価税で申告対象となった土地資産額の比率は約22%(453兆円/2043兆円)であった(表2-8-6)。

また、法人分の課税対象土地で、業種別の土地の保有内訳を示したのが次の図2-8-9、図2-8-10、図2-8-11である。面積で見ると製造業が半分以上を占めるが、課税価格(税制上の資産評価額)で見ると製造業と不動産業が20%以上で大きくなっている。ただし、申告1件当たりでは、金融保険業や運輸通信公益事業が大きくなっている。金融は地価の高い都市部に土地を保有すること、運輸通信は保有面積が大きいことが、その原因とされる。このように、一部の企業に土地が集中する結果、地価税の負担も一部の企業に集中し、その不満が高まることとなった。

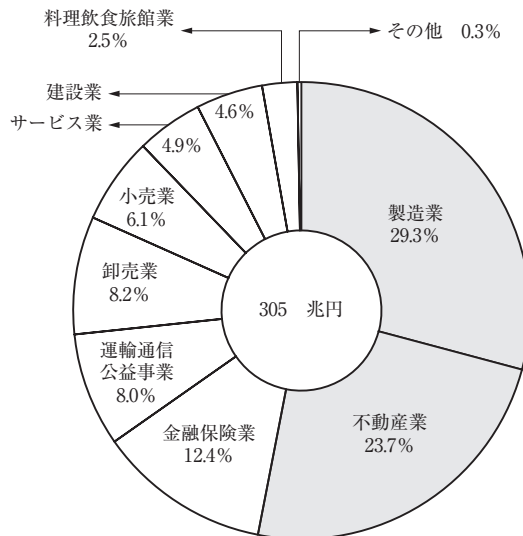
平成4年以降、地価は長く下落を続けるが、そうした状況を地価税収の推移とともに見ておきたい。次の図2-8-12は平成8年に政府税制調査会に提出された資料である。地価税の税収は初年度に税率0.2%で5200億円であったが、その後、税率を本則の0.3%にしたにもかかわらず、むしろ減少傾向をたどる。税収0.1%当たりで換算すると平成4年は2600億円(=5201億円÷2)だったのが、平成7年にはそれは1354億円(=4063億円÷3)と半分に落ち込んだ。こうし

図 2-8-9 法人分の業種別課税対象土地等の面積の構成比



(出所) 税制調査会「税制調査会関係資料集」(平成6年3月)275ページ。

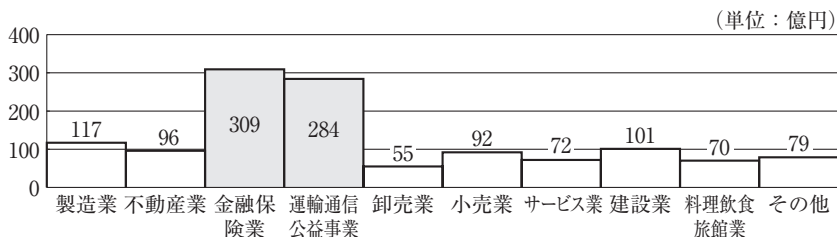
図 2-8-10 法人分の業種別課税価格の構成比



(出所) 税制調査会「税制調査会関係資料集」(平成6年3月)275ページ。

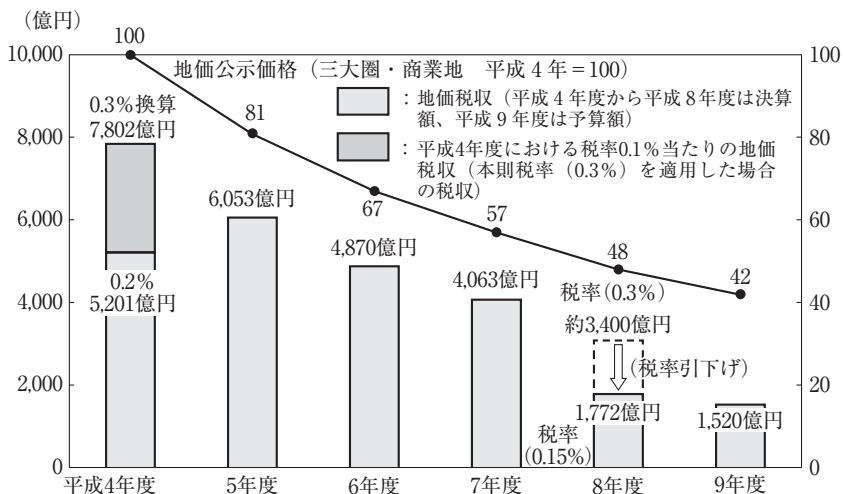


図 2-8-11 業種別の1件当たりの課税価格



(出所) 税制調査会「税制調査会関係資料集」(平成6年3月)275ページ。

図 2-8-12 地価動向と地価税収の推移



(出所) 税制調査会「税制調査会関係資料集」(平成10年3月)585ページにより作成。

た地価の下落は不良債権を発生させ、日本経済の足を長く引っ張り続けるが、それによって地価税に対する風当たりは、導入直後から強まっていくことになる。また、土地の保有・譲渡・取得に対する課税強化という平成3年度税制改正の方針も、転換を余儀なくされることになる。

## 〔注〕

- 1) 尾崎護・元主税局長口述記録。

## 8 土地税制改革以降の改正について（平成7年度改正まで）

土地税制改革が実施に移される平成4年には既にバブルははじけ、経済状況は大きく変わり始めていた。今回の土地税制改革で最も不幸だった点は「政策発動のタイミングのズレ」<sup>1)</sup>が生じた点である。その年の秋には早くも土地税制見直しの声が高まり、平成5年度改正で居住用財産の買換え特例が復活する。その後、非自民・非共産の細川連立政権による平成6年度税制改正では、バブル時代の購入不動産が「凍結状態」となって不良債権化し、その取引を活性化させるための土地税制の緩和が重要な政策課題となる。更に翌平成7年度税制改正では、自社さ連立政権の下で土地譲渡益の税率引下げが行われ、こうした動きは平成8年度改正以降の大胆な土地税制見直しにつながっていく。このように、土地税制の見直しは土地税制改革以降も毎年のように論点となったが、以下ではその政策決定過程を以下の手順で検討する。まず(1)で土地税制改革（平成3年度税制改正）以降から平成5年度税制改正までの流れを説明する。次に(2)で細川連立内閣による平成6年度税制改正を説明し、最後に(3)で、自社さの3党連立政権の下での平成7年度税制改正の動きを検討する。

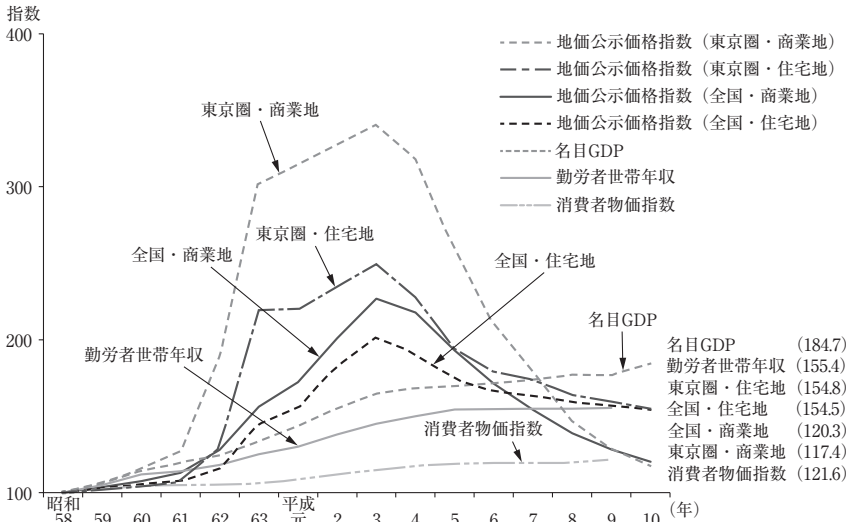
### （1）土地税制改革以降平成5年度税制改正まで

まず、地価の下落状況を改めて示しておく。図2-8-13から明らかなように、地価は平成3年をピークに大きく下落するが、これによってバブル時代に購入した不動産が不良債権化し、長く日本経済の足を引っ張ることになる。こうした経済状況を受けて、地価税実施初年である平成4年の秋には、経済界の一部から早くもその見直し要求が強まったことが、以下の記事で伝えられている。<sup>2)</sup>

地価税ほど短期間で評価が大きく変わった税制も珍しい。地価税法の成立当初は0.3%の税率に「低すぎて骨抜き」の税制。地価抑制効果は期待薄」との批判が集中。野党などを中心に税率引上げなどの方向での見直し論が相次いだ。それが、1年もたたないうちに減免を求める合唱が産業界や自民党を中心に沸き起こった。

背景にあるのは地価の下落と、景気の予想以上の落ち込み。政府が総合経済対策を検討している中で、大蔵省は「株価低迷の一因で資産デフレ懸念を和ら

図 2-8-13 バブル崩壊後の地価等の推移：昭和58年～平成10年



(注) 名目GDP及び勤労者世帯年収は昭和58年を100として各前年の数値を指数化したもの。

(出所) 税制調査会「税制調査会関係資料集」(平成11年3月) 569ページ。

げるためにも、地価税負担を軽くすることが景気対策の観点からも必要」と決断。通達見直しという運用面からの軽減策で“本丸”の税制の見直しは回避する苦肉の策を打ち出した。

この記事の後半で述べている「通達見直しによる負担軽減」とは、国税庁が路線価の評価引上げのために出した通達（表通りから奥に入った土地の路線価を引き上げる内容）を、8か月後に見直した（引上げを緩やかにする措置をとった）ことを指す。繁華街などに土地を持つ百貨店や不動産会社の地価税負担額は数十億円とされ、<sup>3)</sup> それに景気減速による企業業績の悪化が追い打ちをかける形となり、地価税に対する不満を急速に高めることになった。また、当時、地価税の影響を受けた業界として百貨店やホテル業界が取り上げられたが、これらの業界は、土地を有効利用しているにもかかわらず罰則的な課税をされることに対し、特に不満が強かったようである。更に、先の税制改革で固定資産税の評価を平成6年度評価替えて一律に7割まで引き上げることが決まっており、それとの兼ね合いにおいても地価税負担増大への批判が高まった。こうした事

情に配慮して、通達見直しによる地価税の負担引下げが、早くも導入初年に実施された。

そして、平成5年度税制改正では、停滞する土地取引を活発化させるための税制見直しが論点に浮上する。<sup>4)</sup> 具体的には、昭和63年度税制改正で廃止された居住用財産の買換え特例の復活である。「第2節 所得税その1」で記したように、この平成5年度税制改正では景気対策のための所得税減税問題が大きな論点となり、更に、地価税の税率を導入初年の0.2%から本則の0.3%に引き上げるようになっていたが、尾崎護の後に主税局長に就任した濱本英輔は「買換え特例」要求の高まりを、これらの問題と関連付けて次のように論じている。<sup>5)</sup>

守りの改正といいますか、そういうものが連続するんですけれども、…（中略）…その1つが平成5年の居住用財産の買換えの問題でございました。…（中略）…私どもとしては手直しなどは本来、論外だと思っておりました。建設省の要求もなかなか出てきませんで、住み替えによる居住水準の向上を実現したいということなんですけれども、秋も深まったところに〔税制改正要望を〕出してまいりました。とにかく、土地を動かすことが景気対策上、最も大事なことだという説明なんでございます。ここでもまた、所得税減税をやるのであればともかく、それもできないならこれに代わる手当てが何かないともたないという議論とか、当時、地価税を実施しており0.2でやっておりまして、1年後に0.2から0.3に税率を引き上げるようになっていたわけでございます。当時、本気で地価税を廃止するべきだという人のウェイトというのはそれほどもう高くなかったと思いますけれども、0.2を0.3に上げるにつきましては、0.2で凍結をすべきだという人が増えてきておりました。結局、そうした党サイドの議論が最後まで続きまして買い換え特例に集中したという感じでございます。

居住用財産の買換え特例は、東京から周辺地域などへ地価高騰を波及させたとの批判から、昭和63年度改正で一度廃止されたが、そうしたことが再び起こらないような配慮を前提に、その復活が決定する。具体的には、譲渡の対価が1億円以下で、譲渡者の居住期間が10年以上、更に買換えの建物や土地の面積が一定範囲<sup>6)</sup>である居住用財産に対して、買換え特例が認められることとなった。「1億円以下」の根拠として、当時の主税局長の濱本英輔は「都心から

30km圏の平均地価が1m<sup>2</sup>当たりほぼ50万円で行っていました。小規模宅地200m<sup>2</sup>で計算しますと、大体1億円に相当するわけですが、このあたりが上限かと」と述べている。<sup>7)</sup> ただし、昭和63年度の買換え特例廃止の際に設けられた居住用財産の譲渡益に対する低率分離課税制度（これについては2で説明した）も残され、買換え特例との選択制度となった。

また、この年の議論でもう1点触れるべき点は、自民党の税制改正大綱で地価税について「平成6年度税制改正において、その必要性を含め、抜本的に検討を行う」との文言が盛り込まれたことである。<sup>8)</sup> 地価税は法律成立時に導入3年後の見直しが国会の附帯決議で盛り込まれており、それを踏まえた文言であったが、有力支持母体とされる不動産業界や建設業界からの要望を背景に、自民党は当初から地価税の見直しに積極的だった。もっともこの文言は、平成5年8月の細川内閣誕生による政権交代で、いったん白紙に戻ることになる。

## （2）細川連立政権の下での改革（平成6年度税制改正）

政権交代後に行われた平成6年度税制改正では、土地税制の見直しは更に重要な論点となった。細川内閣成立後、平成5年冬にかけて景気は更に悪化するが、その原因の一つが土地取引の低迷であった。すなわち、バブル時代に購入された土地の取引が凍結状態となって不良債権化し、景気の足を引っ張っているとされ、土地の流動化が景気対策の重要な論点となった。これを踏まえて、建設省を中心に譲渡益課税の軽減や買換え特例の拡大を中心とした土地税制の緩和要求が高まっていく。ただし、この段階では、地価はかなり下がったとはいえ、依然、その再上昇への懸念は強く、地価税の縮減・廃止などによる全面的な土地税制見直しの機運は高まっていなかった。政府税制調査会は「平成6年度の税制改正に関する答申」で「土地税制の基本的枠組みからの逸脱を容認することはできない」と明確に述べているが、他にも『日本経済新聞』は、「土地税制は理念重視で」との標題を掲げた以下の社説を掲載している。<sup>9)</sup>

細川首相が衆院予算委員会で土地の流動化対策に取り組む方針を打ち出したことから、譲渡益課税の税率引下げなど土地税制緩和論がにわかに浮上してきた。私たちも、行き過ぎた土地投機防止を目的とした譲渡益への過大な課税については、再検討する余地があると考ええる。

ただ地価税など土地保有税の緩和には反対する。土地税制はあくまでも土地の有効利用の促進という基本を踏み外してはならない。

現在の土地税制の枠組みは、89年の土地基本法にあるように、土地を持つことが有利だといういわゆる「土地神話」の消滅と、土地の有効利用促進を基本理念としている。

土地譲渡益課税の強化は土地転がしの防止をねらったものだし、地価税は、高価な土地はそれに見合った利益をあげなければ保有する意味がないという状況を作り出すことを主な目的としている。

この基本的な考え方は堅持すべきである。しかも、土地税制の頻繁な変更が土地の供給を遅らせ、地価上昇をもたらす大きな原因となったとみられていることを考慮すれば、できるだけ変更しないのが原則だ。

細川連立政権も自民党が打ち出した地価税凍結には明確に反対を打ち出した。ただし、土地譲渡益課税を軽減するかどうかについては、連立内で意見が割れたようである。報道によると、新生党・民社党がそれに積極的、社会党・公明党は否定的であったという。<sup>10)</sup>しかし、低迷する土地取引の活性化は重要な政策課題であり、結局、長期保有（5年超）され優良住宅地等のために譲渡された土地に対する軽減税率（個人には15%の軽減税率、企業には10%の追加課税を免除）の特例の範囲を拡充することで決着した。これ以外にも、前年に復活した居住用財産の買換え特例や、事業用資産の買換え特例の対象が拡大され、地価税については非課税や課税軽減措置が拡充された（例えば、都心の大規模駐車場などが非課税となった）。ほかにも、住宅取得促進税制の拡充、相続税の小規模宅地への負担軽減措置など、様々な措置が盛り込まれた（これらは節を分けて扱う）。以下に土地・住宅税制の主要な改正項目を列挙しておく。<sup>11)</sup>

#### ① 土地税制の改正

- (i) 土地の長期譲渡所得に対する軽減税率の適用対象の拡充（業務用を含む優良建築物の建設事業のための土地等の譲渡等）
- (ii) 特定の事業用資産の買換え等の場合の課税の特例の拡充（企業の長期保有の土地等から既成市街地等以外の地域内にある建物・構築物・機械装置への買換え等）
- (iii) 地価税の特例の拡充（特定の都市計画駐車場の非課税等）

- (iv) 1500万円特別控除の適用対象の追加（民間デベロッパーに対する一定の土地等の譲渡等）等
- ② 住宅税制の改正
  - (i) 居住用財産の買換え特例の譲渡資産の価額要件の引上げ（1億円以下→2億円以下）
  - (ii) 住宅取得促進税制の所得要件の引上げ（2000万円以下→3000万円以下）
  - (iii) 住宅取得資金の贈与に対する贈与税の特例についての特例計算限度額の引上等（特例計算限度額500万円→1000万円）等

こうして、平成3年度税制改正による土地税制強化は、少しずつ見直されていくことになる。

### （3）平成7年度税制改正

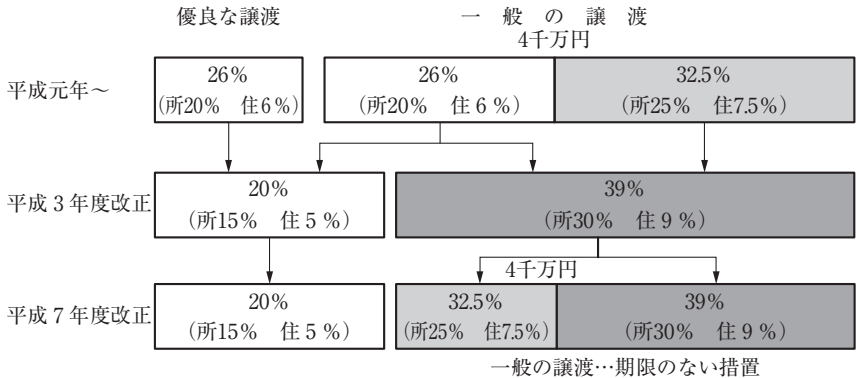
その後、非自民・非共産の連立8党派による連立政権は自社さの3党連立政権に代わり、翌平成7年度税制改正が行われる。「第2節 所得税その1」などで述べたように、平成6年秋には直間比率は正の税制改正が大きな論点となるが、その決定後、年末にかけて行われた平成7年度税制改正論議で大きな論点となったのは、やはり土地税制であった。不動産業界や建設業界を支持母体に持つ自民党が土地税制の緩和を要求、一方で社会党や新党さきがけはその見直しに消極的であり、その意見調整が難しかったことが問題を複雑にした。当時の状況は次のように報じられている。<sup>12)</sup>

年末の95年度税制改正に向けて、土地税制の見直し問題が最大の焦点として急浮上してきた。地価税の廃止や土地の譲渡益課税軽減を求める不動産業界などの声が強まっているのを背景に自民党が前向きになっているもので、11月にも再開する与党税制改革プロジェクトチーム（与党税調）で税負担軽減を主張する構えだ。ただ、大蔵省が税収確保などの観点から消極的なうえ、社会党や新党さきがけが「族政治の復活につながる」と慎重姿勢を崩しておらず、意見集約は難航することが必至の情勢だ。

当時の報道によると、自民党内には地価税凍結などを要求する声もあったが、



図 2-8-14 個人（長期保有）の土地譲渡益課税（平成7年度税制改正）



(注) 優良な譲渡：優良住宅地の造成等のための譲渡

(出所) 税制調査会「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—」（平成12年7月）126ページにより作成。

社会党や新党さきがけの抵抗が強かったことからそれをあきらめ、早い段階で要求を譲渡益課税の軽減に絞っていったという。<sup>13)</sup> 議論は最後までもつれるが、結局、個人が長期保有する土地の譲渡益に関して、4000万円以下の場合の所得税率を、39%から32.5%に引き下げることで決着した（図2-8-14）。ただし、こうした一定所得階層以下に限定した税率引下げは、この年の秋に決定した中堅所得層に対する勤労所得税の税率引下げとの均衡を図る措置、との説明もなされている。<sup>14)</sup> この税率引下げを土地税制の緩和と考える自民党と、そうした解釈をできるだけ避けたい社会党・新党さきがけとの意見調整による苦肉の解釈のようにも思われる。

また地価税については、平成6年度改正に続き、軽減措置の拡充（条例などで設置義務がある駐車場などへの負担軽減など）などが行われた。ただし、与党の平成7年度税制改正大綱には、次のような文言が加えられ、翌平成8年度改正では地価税の縮減・凍結論議が本格化し、大きな論点となっていく。<sup>15)</sup>

地価税は、「土地基本法」の基本理念を受けて導入されたものであるが、バブル対策のための政策税制であり、既に役割を果たした、あるいは固定資産税との二重課税であるといった批判がある。同時に、地価高騰の再発防止、資産課税の充実・適正化のため、地価税の堅持・充実によって土地保有に対する適正

な負担を求めつつ、土地の有利性を縮減していくことが必要であるとの主張がある。

地価税については、これらの見解を踏まえ、「地価税法」附則〔附則第8条に示された「5年毎にそのあり方を見直すこと」を指す〕の趣旨に沿って、固定資産税などの土地の保有に対する税負担全体の状況を勘案しつつ、引き続き検討を行い、平成8年度税制改正において結論を得るべく努力する。

最後に、平成3年度税制改正で決定した固定資産税の評価引上げのその後も簡単に触れておく。既に述べたように、平成3年度税制改正で、次の平成6年度評価替え（3年に一度実施）では、評価額を公示地価の7割まで引き上げることを決定したが、その結果、平成6年度の固定資産税評価額は軒並み上昇、全国平均で前回評価額の約3倍に上昇した。これに対しては平成5年度税制改正で、宅地に適用される「課税標準2分の1（小規模宅地は4分の1）」の特例を3分の1（小規模宅地は6分の1）とし、評価の上昇割合が高い住宅地等は更にそれを暫定特例で圧縮、加えて特例的な激変緩和措置の設定など、負担が急増しないような様々な措置がとられた。更に、平成7年度税制改正でも「臨時特例」として、その評価の上昇割合の高い住宅地に関する課税標準の圧縮や激変緩和措置の更なる強化が打ち出された。なお、時期的に少し先である翌平成8年度にも再度、負担調整は実施される。そうした激変緩和措置の状況を表2-8-7に示した。

このように特例の積み重ねで固定資産税の負担増大は大きく抑制され、毎年少しずつ負担引上げがなされたとはいえ、「公示地価7割」への道のりは遠いものとなっていく。しかし、それにもかかわらず、地価が下落する局面でも毎年、固定資産税負担が増大することへの不満は非常に強かった。特に、平成6年度評価替えは平成4年及び平成5年の地価を基に行われたため、地価が急落した東京などで固定資産税評価額が公示地価を上回るという「逆転現象」が発生し、これに対して数多くの不服審査請求が提出された。また、固定資産評価は3年に一度であり、平成6年度評価が3年間固定される一方で、平成7年及び平成8年と更に地価が下落を続けたことが、更なる反発を呼んだ。このように、平成3年度改正で決定した固定資産税の評価額引上げは、再三にわたる負担軽減措置でなかなか進まなかったが、それにもかかわらず強い反発を受ける

表 2-8-7 固定資産税の負担調整率

| 用途の区分 | 上昇率の区分             | 平成 6  | 平成 7  | 平成 8  |
|-------|--------------------|-------|-------|-------|
| 住宅用地  | 3.6倍以下のもの          | 1.05  | 1.05  | 1.025 |
|       | 3.6倍を超え、4.8倍以下のもの  | 1.075 | 1.05  | 1.025 |
|       | 4.8倍を超え、6.75倍以下のもの | 1.1   | 1.075 | 1.05  |
|       | 6.75倍を超え、15倍以下のもの  | 1.15  | 1.075 | 1.05  |
|       | 15倍を超え、18倍以下のもの    | 1.2   | 1.1   | 1.075 |
|       | 18倍を超え、30倍以下のもの    | 1.2   | 1.15  | 1.1   |
|       | 30倍を超えるもの          | 1.2   | 1.2   | 1.15  |
| 非住宅用地 | 2.4倍以下のもの          | 1.05  | 1.05  | 1.025 |
|       | 2.4倍を超え、3.2倍以下のもの  | 1.075 | 1.05  | 1.025 |
|       | 3.2倍を超え、4.5倍以下のもの  | 1.1   | 1.075 | 1.05  |
|       | 4.5倍を超え、10倍以下のもの   | 1.15  | 1.075 | 1.05  |
|       | 10倍を超え、12倍以下のもの    | 1.2   | 1.1   | 1.075 |
|       | 12倍を超え、18倍以下のもの    | 1.2   | 1.15  | 1.1   |
|       | 18倍を超え、20倍以下のもの    | 1.25  | 1.15  | 1.1   |
|       | 20倍を超え、36倍以下のもの    | 1.25  | 1.2   | 1.15  |
|       | 36倍を超えるもの          | 1.25  | 1.25  | 1.2   |

(出所)『改正税法のすべて』(平成7年版)367ページ、『改正税法のすべて』(平成8年版)347ページにより作成。

という、苦難の道を歩むことになる。そしてこの問題は、次の評価替えがある平成9年度の税制改正に持ち越されることになった。

#### 〔注〕

- 1) 石弘光『現代税制改革史』(平成20年、東洋経済新報社)654ページ。
- 2) 『日本経済新聞』平成4年8月27日朝刊。
- 3) 『日本経済新聞』平成4年8月9日朝刊。
- 4) ただし、土地取引の活性化の点からは保有税である地価税はむしろ引き上げるべき、との主張もなされた。経済界による地価税見直しの要望は「取引活性化」というより、業績悪化の中での税負担軽減と解釈すべきものとする。
- 5) 濱本英輔・元主税局長口述記録。
- 6) 具体的には建物は床面積が50～240m<sup>2</sup>、土地面積が500m<sup>2</sup>以下であることが条件となった。
- 7) 濱本英輔・元主税局長口述記録。

- 8) 『日本経済新聞』平成4年12月16日朝刊。
- 9) 『日本経済新聞』平成5年12月3日朝刊。
- 10) 『日本経済新聞』平成6年3月7日朝刊。
- 11) 税制調査会「税制改革についての答申」(平成6年6月) 附属資料18ページ。
- 12) 『日本経済新聞』平成6年10月16日朝刊。
- 13) 『日本経済新聞』平成6年12月15日朝刊。
- 14) 『改正税法のすべて』(平成7年版) 98ページ。
- 15) 連立与党「平成7年度税制改正大綱」(平成6年12月15日)。

## 第9節 相続税・贈与税

### 1 政策決定過程

相続税は、相続又は遺贈で財産を取得した者に対し、その取得財産に課税される。相続に課税する根拠は遺産の取得に担税力を見出すからとされるが、その負担回避のための生前贈与を防ぐ観点から、贈与税が設けられている。贈与税は、生前贈与で財産を取得した者に対し、その取得財産に課税される。

先の「第8節 土地税制」では昭和末期以降のバブルによる地価高騰について述べたが、日本では相続財産の6割以上が土地であるため、この問題は相続税の在り方にも大きな影響を及ぼした。日本の相続税の特徴は課税ベースが狭いことであり、相続税を課されるほどの財産を残して亡くなる個人は死亡者全体の数%に過ぎないが、昭和末期の地価上昇でその比率が都市部を中心に急増し、きつい累進税率構造の下で、その税負担も増大した。そこで昭和63年の抜本的税制改革で、基礎控除や税率構造の見直しによる相続税・贈与税の負担軽減が実施された。<sup>1)</sup>

しかし、地価高騰が相続税制に及ぼした影響は大きく、平成以降も改正が繰り返されることとなる。この第9節ではその経緯を検討するが、以下では次の2以降に先立ち、その概要を簡単に述べておく。

平成に入ってから地価高騰は依然続いたが、その原因の一つに、相続税における土地評価が低いことが挙げられた。すなわち、土地の評価である路線価は公示地価の7割を目途としたが、公示地価自体が時価の7割のため、路線価は時価の5割（ $0.7 \times 0.7$ ）にとどまり、土地は預貯金などと比べると有利であることが知られていた。しかも当時、路線価は公示地価の6割を切るケースも多く、こうした有利性が土地の仮需要（実需というよりは、相続税対策のための需要）を生み出し、地価を高騰させる原因の一つとされた。また、農地に対して認められる相続税の特例が、都市における農地の宅地転換を遅らせ、宅地供給を不足させているとも言われた。

「第8節 土地税制」で述べたように、平成3年度の土地税制改革では税制

による土地の資産としての有利性縮減が重要とされ、その保有・譲渡・取得に対する全面的な課税強化が目指されたが、相続税についても例外ではなかった。すなわち、路線価を公示地価の8割に引き上げること、更に農地に対する相続税の優遇措置について三大都市圏の特定市の市街化区域内農地を対象から外すことの2点が実施されることになった（農地の相続税の問題は第8節で検討したため、以下では扱わない）。ただし、地価高騰で相続税負担が既に増大している実態を踏まえ、土地に対しては課税を強化する一方で相続税の税率構造などを見直して負担を軽減することとし、それを翌平成4年度改正に向けて検討することとなった。

こうして、相続税改革は平成4年度税制改正の中心的な論題となった。ただし、その目的は土地の有利性縮減であって増税ではなく、土地評価額の引上げによる増収分で相続税負担を軽減するという税収中立の改革の方針は固まっており、議論が大きくもめることはなかった。その結果、この年の改正では基礎控除の拡充や税率区分幅の拡張、更に小規模宅地に対する特例強化などによる負担軽減が実施された。

この改正の直後からバブル崩壊で地価は下落に転じるが、皮肉なことにそれが相続税の難しさを浮き彫りにする。都市で住宅や商店を相続した個人は、地価高騰で時に数億円にもなる相続税に直面し、その資金を準備できず、やむなく相続財産を売却するといったケースが多く報道されたが、そうした問題は、バブル崩壊でむしろ悪化することになった。すなわち、高値で土地を相続した個人が、相続税を支払う段になっても、土地需要の冷え込みで財産を売却できず、また、売却できてもその価格が極めて低くなり、納税資金を確保できず多額の借金を負うといった事例が頻繁に報道された。相続時の時価で財産を直接、国に納める「物納」も活用されたが、一方で土地の権利関係が整理できないなど、それが認められないケースも多く、そうした個人はたちまち資金繰りに窮した。こうして地価は下落したにもかかわらず、「相続税破産」<sup>2)</sup>とも言えるような問題が頻繁に起きて社会問題化し、再び相続税の改革機運が高まった。

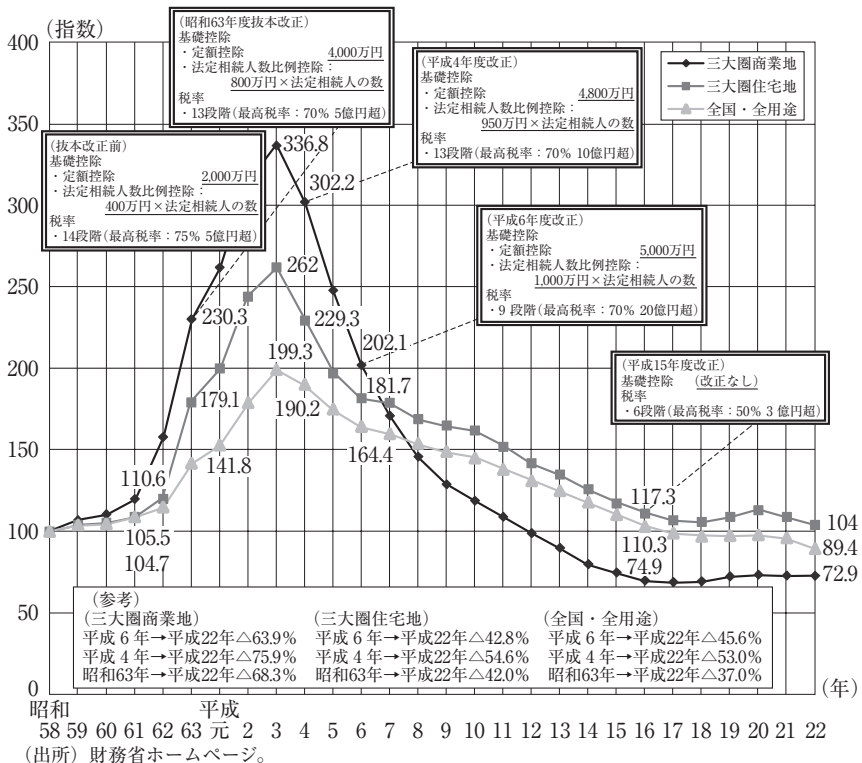
こうして、連立8党派の細川内閣による平成6年度税制改正で、相続税の再改革が行われた。その結果、基礎控除の引上げや税率区分の見直し、配偶者の相続に認められる負担軽減措置の拡張、小規模宅地に対する特例強化などによる3000億円強の減税が実施された。また、一度、金銭での納税を選択すると、

それを「物納」に変えることは認められなかったが、地価の急落で資産を売りに売れない状態となり、結果的に納税資金を確保できず資金繰りに窮する個人が急増したことに配慮し、期限付きで再度、物納選択を認めるといった特例措置も実施された。

もっとも、この平成6年度改正以降は地価が下落を続け相続税負担が軽減されたため、問題は次第に沈静化し、これ以降、相続税の大きな改正はしばらく行われなかった。地価の変動と相続税改革の関係を図で示すと、図2-9-1のようになる。

以下では上記で述べた平成4年度及び平成6年度の二度の税制改正を中心に、改正経緯を次の手順で検討する。まず、次の2では日本の相続税制度の概要を説明する。続く3で平成4年度税制改正までの流れを検討し、4で平成6年度

図 2-9-1 地価公示価格指数（昭和58年＝100）と相続税の主な改正





改正について検討する。最後に5で贈与税の改正を説明する。

〔注〕

- 1) 財務省財務総合政策研究所財政史室編『昭和財政史—昭和49～63年度』第4巻「租税」（平成15年、東洋経済新報社）第3章第5節を参照。
- 2) 「相続税破産」という言葉は、例えば『日本経済新聞』平成5年8月18日夕刊などで使用されている。

## 2 相続税の制度概要

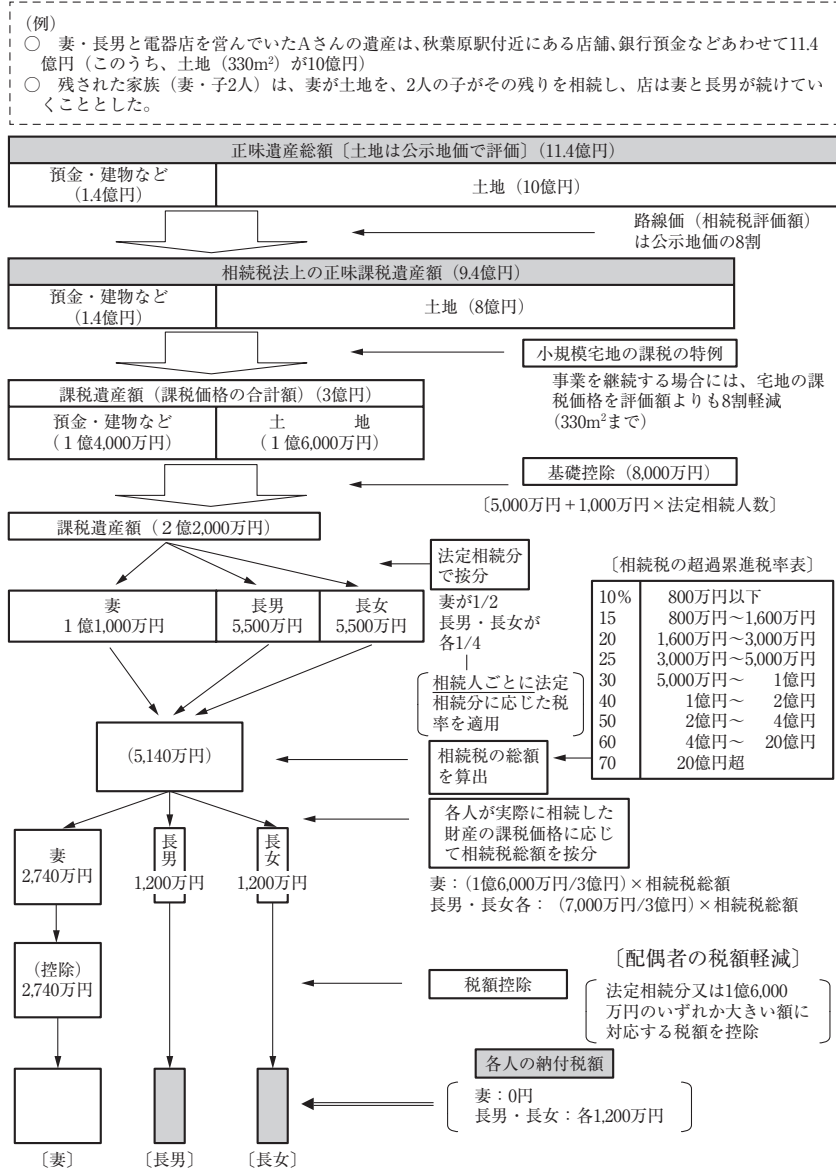
相続税制度はやや複雑なため、改正経緯の検討に入る前に、その概要を述べておく。図2-9-2は平成12年夏に政府税制調査会が発表した中期答申「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—」が示した図（ただし、説明の都合上、若干補正した）であるが、制度の大枠は変わっていないため、これを説明に用いる。図に示した数値（税率や特例の範囲など）はすべて平成12年のものである。

この図では、東京都心の小規模店舗（土地も含む）と預金を所有するAさんが11.4億円の正味遺産（借金などを引いた遺産）を、妻と子供2人に相続するケースを想定している。ただし、土地については公示地価（時価の7割とされる）で評価している。

最初に課税遺産額を計算するが、注意すべきは土地の評価と小規模宅地の課税特例の2点である。まず、土地は公示地価の8割とされる路線価で評価される。更に小規模宅地については特例による課税価格の圧縮が認められる。住居用宅地の場合は面積200m<sup>2</sup>まで、図のケースのような事業用宅地の場合は面積330m<sup>2</sup>まで、その8割が課税から除外される。すなわち小規模宅地の課税価格はわずか5分の1に圧縮されるが、こうした政策の根拠は、生活に欠かせない住居や商店などの宅地の相続税負担は軽減されるべきだ、というものである。平成初期にはこの減額割合は60%だったが、以下で論じるようにその後、この比率は引き上げられていった。

図の説明に戻ると、これらの二つの措置によって土地の課税価格は公示地価の10億円から1.6億円に縮小し、預金などと合わせた課税価格の合計は3億円

図 2-9-2 相続税の具体的計算の仕組み（平成12年）



（出所） 税制調査会「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—」（平成12年7月）293ページにより作成。

となる。これに対して基礎控除が認められるが、それは5000万円に、法定相続人<sup>1)</sup>の数と1000万円をかけた額を加えることで計算される。図の例では基礎控除額は5000万円+1000万円×3(法定相続人数)=8000万円となり、この結果、課税遺産額は2.2億円となる。なお、課税遺産額の計算の際に重要となるもう一つの要素に、非上場株式の評価の問題があるが、これは第3章で説明する。

この2.2億円の課税遺産額を法定相続分(妻が2分の1、子供が4分の1ずつ)で按分し、相続人ごとに税率表を適用して税額を求める。平成12年の税率表(超過累進税率構造)は最低税率10%、最高税率70%、税率区分が9段階であった。しかし、計算はこれで終わりではなく、再度この税額を合算して相続税の総額を算出(5140万円)、それを実際に相続した財産の課税価格に応じて再度、按分し、財産を受け取る各自の支払い税額を決定する。ただし、配偶者に対しては、法定相続分(この例では5140万円の2分の1)と1.6億円のいずれか大きい方の金額までの税額控除が認められる。配偶者の相続税負担が軽減される理由は、その後、子供への相続の際に再度、相続税が課されることに対する配慮である。図の例では、最終的な税額は、長男・長女が各1200万円、妻がゼロとなる。このように、相続税の総額を、法定相続分を基に計算する点が特徴であるが、これによって、実際に遺産分割をどのように行っても税額が変化しないという利点がある。<sup>2)</sup>

先の例で、もとは11.4億円の財産の課税遺産額が2.2億円となったことからわかるとおり、日本の相続税の特徴の一つは課税ベースが狭いことであるが、もう一つの特徴は、最高税率が70%と高く、比較的きつい累進税率構造を持つことである。課税ベースが狭いため、表2-9-1に示すように、死亡者に対する課税件数の比率は5%(平成12年)にすぎない。この比率はバブルによる地価高騰時に一時、8%近くまで上昇、特に(この値は表には記していないが)東京ではこの比率は10%を大きく超えるほどとなり、更にその税負担の増大も問題となった。そこで、昭和63年の改正で控除の拡張や税率構造の見直しが行われ(詳細は後述)、死亡者に対する課税件数の比率は5%以下まで下がったが、その後、再びこの比率は上昇、平成4年度改正で再度、負担軽減がなされ、更に平成6年度改正で三たび改正が行われた。この3回の税制改正が相続税負担にもたらすイメージを図2-9-3に示したが、基礎控除の拡張や税率区分幅の拡大で、一貫して税負担は軽減された。税率構造や基礎控除などの具体的な推移は表2-

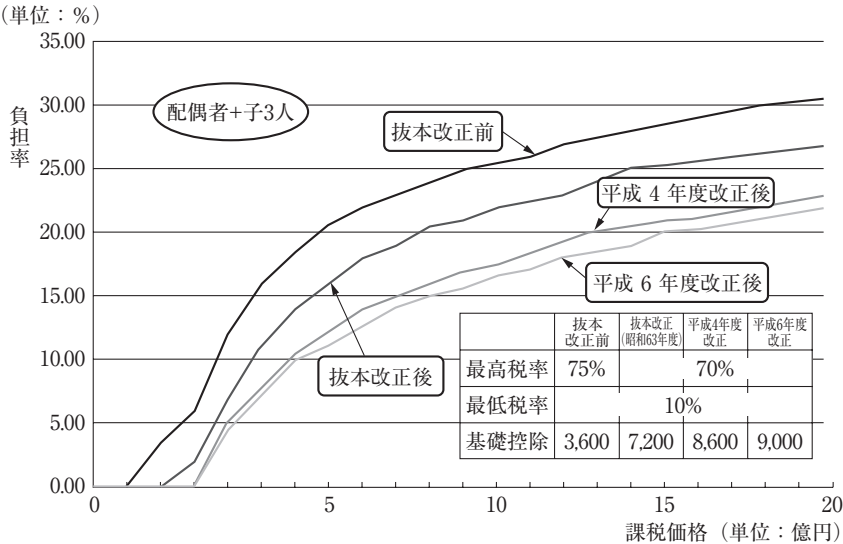
表 2-9-1 相続税の課税状況の推移

| 区分<br>年分 | 死亡者数・課税件数等  |             |                 |                         | 合計課税価格     |                     | 相続税額        |                     |                 |
|----------|-------------|-------------|-----------------|-------------------------|------------|---------------------|-------------|---------------------|-----------------|
|          | 死亡者数<br>(a) | 課税件数<br>(b) | (b)<br>—<br>(a) | 被相続人<br>1人当たり法<br>定相続人数 | 合計額<br>(c) | 被相続人<br>1人当<br>たり金額 | 納付税額<br>(d) | 被相続人<br>1人当<br>たり金額 | (d)<br>—<br>(c) |
|          | 人           | 件           | %               | 人                       | 億円         | 万円                  | 億円          | 万円                  | %               |
| 昭和 58    | 740,038     | 39,534      | 5.3             | 4.08                    | 50,021     | 12,652.7            | 7,153       | 1,809.3             | 14.3            |
| 59       | 740,247     | 43,012      | 5.8             | 4.05                    | 54,287     | 12,621.4            | 7,769       | 1,806.2             | 14.3            |
| 60       | 752,283     | 48,111      | 6.4             | 4.03                    | 62,463     | 12,983.1            | 9,261       | 1,925.0             | 14.8            |
| 61       | 750,620     | 51,847      | 6.9             | 3.99                    | 67,637     | 13,045.6            | 10,443      | 2,014.2             | 15.4            |
| 62       | 751,172     | 59,008      | 7.9             | 3.93                    | 82,509     | 13,982.6            | 14,343      | 2,430.7             | 17.4            |
| 63       | 793,014     | 36,468      | 4.6             | 3.68                    | 96,380     | 26,428.6            | 15,629      | 4,285.5             | 16.2            |
| 平成 元     | 788,594     | 41,655      | 5.3             | 3.90                    | 117,686    | 28,252.5            | 23,930      | 5,744.9             | 20.3            |
| 2        | 820,305     | 48,287      | 5.9             | 3.86                    | 141,058    | 29,212.4            | 29,527      | 6,114.8             | 20.9            |
| 3        | 829,797     | 56,554      | 6.8             | 3.81                    | 178,417    | 31,548.0            | 39,651      | 7,011.2             | 22.2            |
| 4        | 856,643     | 54,449      | 6.4             | 3.85                    | 188,201    | 34,564.7            | 34,099      | 6,262.5             | 18.1            |
| 5        | 878,532     | 52,877      | 6.0             | 3.81                    | 167,545    | 31,685.9            | 27,768      | 5,251.5             | 16.6            |
| 6        | 875,933     | 45,335      | 5.2             | 3.79                    | 145,454    | 32,084.4            | 21,058      | 4,644.9             | 14.5            |
| 7        | 922,139     | 50,729      | 5.5             | 3.72                    | 152,998    | 30,159.9            | 21,730      | 4,283.5             | 14.2            |
| 8        | 896,211     | 48,476      | 5.4             | 3.71                    | 140,774    | 29,039.9            | 19,376      | 3,997.0             | 13.8            |
| 9        | 913,402     | 48,605      | 5.3             | 3.68                    | 138,635    | 28,522.8            | 19,339      | 3,978.8             | 13.9            |
| 10       | 936,484     | 49,526      | 5.3             | 3.61                    | 132,468    | 26,747.1            | 16,826      | 3,397.4             | 12.7            |
| 11       | 982,031     | 50,731      | 5.2             | 3.59                    | 132,699    | 26,157.3            | 16,876      | 3,326.5             | 12.7            |
| 12       | 961,653     | 48,463      | 5.0             | 3.55                    | 123,409    | 25,464.7            | 15,213      | 3,139.0             | 12.3            |

- (備考) 1 “死亡者数(a)”は「人口動態統計」(厚生労働省)により、その他の計数は「国税庁統計年報書」による。
- 2 “被相続人1人当たりの法定相続人数”は、当初申告ベースの計数である(修正申告を含まない)。ただし、昭和63年分には、更正の請求により納付税額がゼロとなった者の計数が含まれている。
- 3 “課税件数(b)”は、相続税の課税があった被相続人の数である。
- 4 “課税価格(c)”及び“納付税額(d)”には更正・決定分を含む。また、“納付税額(d)”には納税猶予額を含まない。

(出所) 財務省ホームページ。

図 2-9-3 税制改正に伴う相続税の負担率の推移



(出所) 税制調査会「税制調査会関係資料集」(平成12年3月) 799ページ。

9-2、小規模宅地等の課税の特例の推移は表2-9-3のようになる。ただし、平成6年度改正以降は、地価下落が進んで負担自体が減少したこともあり、結果的に税率構造改正などの大きな税制改正は平成15年度まで行われなかった。

〔注〕

- 1) 民法では相続財産争いなどを防ぐために、財産を相続する資格のある人とその相続分を定めており、これを「法定相続人」「法定相続分」という。ただし、遺言と相続人の同意などがあれば、実際の相続分を変更することができる。
- 2) なお、被相続人の配偶者、父母、子供以外の個人が財産を受け取った場合、税額は2割増とされる。

表 2-9-2 相続税の主な改正の内容

| 区 分                                    | 抜 本 改 正 前                                                                                                                                                                                         | 抜本改正 (昭和63年12月)<br>(昭和63年1月1日以降適用)                                                                                                                                             | 平成4年度改正<br>(平成4年1月1日以降適用)                                                                                                                                                                | 平成6年度改正<br>(平成6年1月1日以降適用)                                                                                                   |
|----------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| (1) 遺産に係る基礎控除<br>定額控除<br>法定相続人数比例控除    | 2,000万円<br>400万円×法定相続人の数                                                                                                                                                                          | 4,000万円<br>800万円×法定相続人の数                                                                                                                                                       | 4,800万円<br>950万円×法定相続人の数                                                                                                                                                                 | 5,000万円<br>1,000万円×法定相続人の数                                                                                                  |
| (2) 税 率                                | 10% 以下<br>15% 500万円<br>20% 900万円<br>25% 1,500万円<br>30% 2,300万円<br>35% 3,300万円<br>40% 4,800万円<br>45% 7,000万円<br>50% 1億円<br>55% 1億4,000万円<br>60% 1億8,000万円<br>65% 2億5,000万円<br>70% 5億円<br>75% 5億円 超 | 10% 以下<br>15% 800万円<br>20% 1,400万円<br>25% 2,300万円<br>30% 3,500万円<br>35% 5,000万円<br>40% 7,000万円<br>45% 1億円<br>50% 1億5,000万円<br>55% 2億円<br>60% 2億5,000万円<br>65% 5億円<br>70% 5億円 超 | 10% 以下<br>15% 700万円<br>20% 1,400万円<br>25% 2,500万円<br>30% 4,000万円<br>35% 6,500万円<br>40% 1億円<br>45% 1億5,000万円<br>50% 2億7,000万円<br>55% 3億5,000万円<br>60% 4億5,000万円<br>65% 10億円<br>70% 10億円 超 | 10% 以下<br>15% 800万円<br>20% 1,600万円<br>25% 3,000万円<br>30% 5,000万円<br>35% 1億円<br>40% 2億円<br>45% 4億円<br>50% 20億円<br>55% 20億円 超 |
| (3) 配偶者に対する相続税<br>額の軽減                 | 遺産の2分の1又は4,000万円<br>のいずれか大きい金額に<br>対する税額まで控除                                                                                                                                                      | 配偶者の法定相続分又は<br>8,000万円のいずれか大きい<br>金額に対応する税額まで控除                                                                                                                                | 同 左                                                                                                                                                                                      | 配偶者の法定相続分又は1億<br>6,000万円のいずれか大きい<br>金額に対応する税額まで控除                                                                           |
| (4) 死亡保険金の非課税<br>限度額                   | 250万円×法定相続人の数                                                                                                                                                                                     | 500万円×法定相続人の数                                                                                                                                                                  | 同 左                                                                                                                                                                                      | 同 左                                                                                                                         |
| (5) 死亡退職金の非課税<br>限度額                   | 200万円×法定相続人の数                                                                                                                                                                                     | 500万円×法定相続人の数                                                                                                                                                                  | 同 左                                                                                                                                                                                      | 同 左                                                                                                                         |
| (6) 税額控除<br>未成年者控除<br>障害者控除<br>特別障害者控除 | 20歳までの1年につき3万円<br>70歳までの1年につき3万円<br>70歳までの1年につき6万円                                                                                                                                                | 20歳までの1年につき6万円<br>70歳までの1年につき6万円<br>70歳までの1年につき12万円                                                                                                                            | 同 左                                                                                                                                                                                      | 同 左                                                                                                                         |

(出所) 財務省ホームページにより作成。

表 2-9-3 小規模宅地等の課税の特例の推移

| 区 分   |        | 昭和58年～<br>(制度創設)  | 昭和63年～ | 平成4年～ | 平成6年～10年 |
|-------|--------|-------------------|--------|-------|----------|
| 事業用宅地 | 減額割合   | 40%               | 60%    | 70%   | 80%      |
|       | 適用対象面積 | 200m <sup>2</sup> |        |       |          |
| 居住用宅地 | 減額割合   | 30%               | 50%    | 60%   | 80%      |
|       | 適用対象面積 | 200m <sup>2</sup> |        |       |          |

(注) 本特例の適用を受けるには、相続人等が相続税の申告期限(相続開始後10か月)まで事業又は居住を継続する必要がある。

(参考) 事業又は居住を継続しない宅地等についても、上記の表に準じた減額が認められていたが、平成22年度改正において、相続人等による事業又は居住の継続への配慮という本特例の制度趣旨を踏まえて廃止された。

(出所) 財務省ホームページにより作成。

### 3 平成元年度から平成4年度改正までの動き

(1) 昭和63年の「抜本的税制改革」から平成3年度の「土地税制改革」まで  
最初に、昭和63年の「抜本的税制改革」から平成3年度の「土地税制改革」までの相続税改正の概要を、簡単に述べておく。昭和58年ごろに東京都心の商業地で始まった地価高騰は大阪や愛知に波及、数年後には地価は早くも3倍の水準に達した。日本では相続財産の6割以上が土地であるため、これによって相続税負担が急増したが、特にそれは東京や大阪などで顕著であった。先に述べたように、地価高騰で死亡者に占める課税件数の割合が5%から8%に急増したが、東京ではこの比率は15%にもなり、その負担増大が問題となった。そこで昭和63年の抜本的税制改革で、基礎控除の拡大や税率区分の見直しによる負担軽減が実施されたが、その主な項目は以下のとおりである(税率や控除の具体的な改正内容は既に2で示した)。<sup>1)</sup>

- ① 遺産に係る基礎控除等を2倍に引き上げる。
- ② 税率区分の幅を拡大し、最高税率を75%から70%に引き下げる。
- ③ 配偶者の非課税枠を拡大する。
- ④ 小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例を拡充する。
- ⑤ 法定相続人に含める養子の数を制限する。
- ⑥ 土地建物等に関する相続税の課税価格の計算の特例(課税強化)を創設する。



上記の①から④はいずれも負担軽減措置であるが、③は配偶者に対して認められる税額控除の拡張、④は小規模宅地に認められる特例の拡充であり、その制度概要は先の計算例で既に説明した。⑤と⑥は節税回避のために設けられたが、⑥を説明しておく、相続税の土地評価（路線価）が低いことを活用した節税行為を防ぐ措置であった。路線価は昭和末期のころ、公示価格の7割が基準とされたが、実際には地価高騰でそれが6割以下となることも多く、加えて公示地価自体が時価の7割であったため、相続税における土地評価は時価の半以下（ $0.7 \times 0.6$ ）であった。こうした土地の有利性を利用して、相続際に駆け込み的に土地を購入する節税行為が頻発したため、これを防ぐ措置がとられた。すなわち、相続開始前3年以内に取得等をした土地・建物については、路線価等ではなく取得価額で相続税を課税する制度が設けられた。

しかし、平成以降も地価は高止まりを続けたため、この昭和63年改正で問題が解決したわけではなく、特に土地の評価の問題は依然、残された。先に述べたように、路線価が時価の5割を下回る状況が土地の有利性に拍車をかけている点が問題視されたが、一方で、その評価を引き上げると、地価高騰で既に増大していた都市住民の相続税負担を更に増大させる問題が指摘された。そうした難しい状況は、当時の記事に次のように報道されている。<sup>2)</sup>

国税庁は路線価を決める際、国土庁が発表する地価公示価格の70%を目安にする。ところが地価の上昇に路線価がついていけないのが現状で、昭和59年以降、路線価は公示価格の6割を割り込み、都内では5割に達しない年もあった。

「総合土地対策要綱」（昭和63年6月）や「土地基本法」（平成元年12月）などに評価適正化の要求が盛り込まれたこともあり、同庁は62年以降路線価を大幅にアップ。…（中略）…公示地価の65.3%の水準まで近づけた。

路線価の引上げは、課税対象者の範囲拡大にそのままつながる。

昭和50年に課税対象となる財産を残した人は約1万4600人、税額（土地以外を含む）は1970億円だったが、62年には5万9000人、1兆4300億円にまで増えた。

本来、資産家を対象にした相続税が、狭い土地を相続したサラリーマンや個人商店主ら庶民を納税対象に取り込んだため、生活の拠点である土地を切り売りしたり、税金を払うため膨大な借金をするケースも出てきた。

このため、一昨年〔昭和63年〕の税制改正では相続税の課税最低限を13年ぶりに2倍（配偶者と子供2人で6400万円）に引き上げるなどの措置がとられた。

しかし、路線価が上昇を続ける地価を追いかける限り、庶民への影響はさらに強まり、地方へと拡散していく。

一方、土地を持たない人々にとっても、現行の評価基準には不満や疑念が残る。公示価格は実勢価格の約7割というのが“常識”で、路線価が公示価格の7割に設定されても、評価額は実際の地価の5割に満たないことになる。これでは他の資産や税制とのアンバランスが大き過ぎ、実勢価格と路線価のズレを悪用した巧妙な税金逃れも後を絶たない。

このように、土地評価を据え置いても引き上げても問題が生じる困難な状況だったが、土地の有利性が、借金をしてでも土地を購入するという需要を生み出し地価を高騰させている、という状況を打開するには、その評価引上げは避けられなかった。結局、平成3年度税制改正（「土地税制改革」）では、土地評価（路線価）の引上げが打ち出される。ただし、それが都市住民の相続税負担を更に増大させる問題に配慮し、控除や税率構造を見直して相続税本体の負担を合わせて軽減する改革が決定する。政府税制調査会の「土地税制のあり方についての基本答申」（平成2年10月）（この審議の経緯は「第8節 土地税制」で論じた）は、これについて次のように述べている。<sup>3)</sup>

土地の相続税評価は時価に比して必ずしも十分な水準になっているとはいえない状況にあるので、資産課税の適正化の観点から地価公示価格を基準としてその適正化を図ることが必要である。

その場合には実質的な負担増を伴うことになるので、課税最低限の引上げや税率の区分の幅の拡大等による負担軽減を行う必要がある。

具体的には、平成4年から路線価を公示価格の8割を目途に引き上げる一方で、それと同時に翌平成4年度税制改正で相続税の負担軽減を実施することとなった。

## （2）平成4年度税制改正

こうして、相続税改正は平成4年度改正の重要な論点となった。ただし、昭和63年に改正が行われたばかりであり、今回の改正の方針は、路線価の引上げで生じる増収の範囲で減税を行うことで早くから固まったため、議論が大きく

混乱することはなかったようである。具体的な減税の方針について、政府税制調査会は「平成4年度の税制改正に関する答申」で次のように述べている。

#### ① 課税最低限

相続税の課税最低限（基礎控除）については、土地の評価割合の引上げ幅等を考慮して、その引上げを行うことが適当である。

なお、基礎控除以外の諸控除等（配偶者等）については、先般の抜本改革で大幅な見直しを行ったばかりであり、さらなる引上げは負担調整の枠を超えるもので、いわば二重の負担調整になることから、現行水準を維持することが適当である。

#### ② 税率

相続税の負担調整として税率区分の幅を拡大するに当たっては、課税最低限の引上げ幅との調和に配慮しつつ、最高税率が適用される遺産額の水準をも見極めながら、相応の規模の財産階層まで負担の調整が図られるようにすることが適当である。

なお、最高税率（現行：70%）については、先般の抜本改革で75%から70%に引き下げたばかりであること、相続税が資産課税であること、所得課税（所得税及び個人住民税）の最高税率が合わせて65%であること等を勘案すれば、現行の水準は概ね妥当な水準であるものと考えられる。

減税は上記の「答申」の方向、すなわち、基礎控除の拡充と税率区分の見直し（ただし、最高税率は維持）で行われることとなった。その概要は既に表2-9-2に示したが、具体的に述べると、基礎控除の拡充で課税最低限がこれまでの6400万円（相続人が配偶者と子2人のケース。4000万円+800万円×3）から7650万円（4800万円+950万円×3）となり、税率構造は13段階と70%の最高税率を維持しつつ、その累進性が大きく緩和された。例えば、最高税率70%の適用区分はこれまでの課税遺産額5億円から10億円になった。

ただし、議論の終盤で、東京や大阪など、路線価の引上げで税負担が増える都市部の自治体等から、小規模宅地に対する負担軽減措置の拡充要望が高まった。<sup>4)</sup> 先の2で説明したように、小規模宅地については一定面積まで、一定比率が評価額から減額されるが、平成3年当時は適用対象面積が200m<sup>2</sup>まで、減額比率が居住用宅地50%、事業用宅地60%とされていた。結局、居住用・事業

用の減額比率を10%ずつ引き上げ、60%と70%にそれぞれ設定した（先の表2-9-3に示した）。<sup>5)</sup>

更に、これ以外の項目として、相続税の申告期限を相続発生後6か月から10か月に延長することや、路線価の基準を7月1日から公示地価の基準である1月1日に合わせることで、また路線価の評価地点の増加などの改革が行われた。なお、この平成4年度改正では贈与税の減税も実施されたが、これについては「5 贈与税の改正について」で述べることにする。

こうして、当時、路線価の引上げによる3000億円の税収増を相殺する形で3000億円の減税が実施された。これを振り返って主税局長の濱本英輔は次のように述べている。<sup>6)</sup>

実はこの過程でとても心配だったことがございました。それは評価割合〔路線価〕の引き上げで、全体としてどれぐらいの増収になるのか。先ほど3000億と申しましたけれども、それがほんとうにそうなのかどうかは読み切れないところがございました。増収分は3000億と掲げてしまうわけでございますので、それを丸々戻すわけでございますから、もしこの見積もりに問題があるとしますととんでもないことになってしまうわけでございます。これはもう国税庁に非常にいろいろな努力をお願いしまして、細かい議論を重ねてもらったものでございます。結果的には、幸いに3000億の増収と、それに対する減税はほとんどマッチしていて狂いはなかったと思います。これは大変な、やはり担当者のいろいろなものを知り尽くした人たちの作業だったと思います。

## 〔注〕

- 1) 財務省財務総合政策研究所財政史室編『昭和財政史—昭和49～63年度』第4巻「租税」（平成15年、東洋経済新報社）583ページ。
- 2) 『日本経済新聞』平成2年1月19日夕刊。
- 3) 税制調査会「土地税制のあり方についての基本答申」（平成2年10月）45-46ページ。
- 4) 『日本経済新聞』平成3年12月3日朝刊。
- 5) 税制調査会「平成4年度の税制改正に関する答申」（平成3年12月）は、小規模宅地に対する減税特例の拡充について「先般の抜本改革において減額割合の引上げが行われたばかりであり、更にこれを拡充することは、土地の資産としての有利性の縮減という方向に逆行することになることから、基本的には適当でないと考えられる」と述べている。ただし、大都市の相続税の負担状況の問題に現実的に対応するために、「ある程度見直しすることも当面やむを得ない」との意見があったことを加えている。

6) 濱本英輔・元主税局長口述記録。

#### 4 平成4年度改正以降平成6年度改正まで

こうして平成4年度の税制改正が決着した。しかしこのころ既にバブルははじけ、地価は下落を開始していたが、皮肉なことに、これが地価高騰で高まった相続税の負担感を更に高めることになる。すなわち、高値で土地を相続した人が、相続税納税の資金確保のために財産を売却しても、その後の資産価値急落で安く買い叩かれて納税資金を確保できず、多額の借金を負うという「相続税破産」ともいうべきケースが急増したのである。相続財産を相続時の時価でそのまま納税する「物納」も活用されたが、土地の権利関係が整理できていないなど「物納」が認められないケースも多く、その結果、数億円の相続税負担を前にたちまち資金繰りに窮する個人が続出した。こうして、地価は下落したにもかかわらず相続税の負担の在り方が問題となり、平成6年度税制改正で再度、改正が行われることになった。以下でその経緯を検討する。

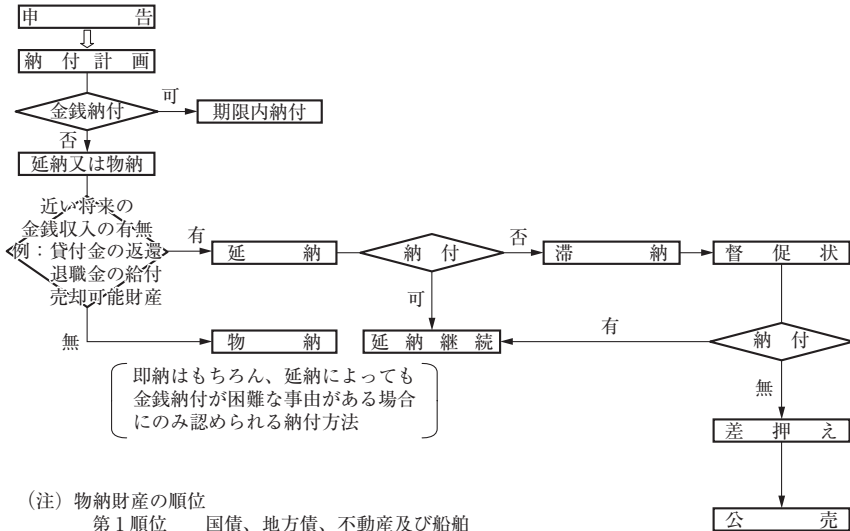
##### (1) 物納の急増問題

地価は平成3年をピークに下落を始めるが、これがかえって相続税の負担感を高めることとなった。以下ではその過程を論じるが、その前に、当時の状況説明に必要な相続税制度の説明を加えておく。すなわち、「延納」制度と「物納」制度であり、まずはこれらの概要を順番に説明する。

相続税は相続発生時に金銭で一括納付することが原則であるが、税額が多額になる場合は、納税者による申請を条件に、納税を分割する「延納」が認められる。例えば、相続財産が居住用不動産の場合、それを簡単に売却できず納税が困難となるケースも多いため、規定により最高20年までの延納が認められる。ただし、延納を選択すると後に述べる「物納」は一切認められず、金銭での納税が義務付けられ、更に3～6%の利子税が上乗せされる。バブルの時代には、故意に「延納」を選択し、それを財源に財テクを行う人がいたとされ、先の平成4年度税制改正で、延納を認める条件に「納期限までに金銭で納付することを困難とする事由」が存在するときに限る、との条件が加えられた。<sup>1)</sup>

次に「物納」について述べると、相続税納付は原則、金銭納付（「延納」も金

図 2-9-4 相続税の納付方法



（注）物納財産の順位

- 第1順位 国債、地方債、不動産及び船舶
- 第2順位 社債及び株式並びに証券投資信託又は貸付信託の受益証券
- 第3順位 動産

（出所）税制調査会「税制調査会関係資料集」（平成6年3月）306ページ。

金納付に含まれる）であるが、それが困難な場合の特例として、納税者による申請を条件に相続財産をそのまま納税する「物納」が認められた。図2-9-4に相続税納付のフローを示したが、物納を選択する場合は納付期限までに申請しなければならず、また、以下で示すように物納が可能な財産に関する規定や順序があった。<sup>2)</sup>

- 第1順位 国債、地方債、不動産及び船舶
- 第2順位 社債及び株式並びに証券投資信託又は貸付信託の受益証券
- 第3順位 動産

物納が認められた場合、相続発生時の時価で財産が評価される。ただし、例えば土地については、国が管理・処分をするのに適当なものである場合に限られ、その権利関係が整理されていないケースなどでは物納は認められなかった。

地価の高騰とともに相続財産に占める土地の比率が高まり、土地がそのまま

表 2-9-4 相続税の納付の申請状況等

(単位：件、億円)

| 区 分    | 申 請    |        | 処 理   |       |       |       |
|--------|--------|--------|-------|-------|-------|-------|
|        |        |        | 許 可   |       | 取下げ等  |       |
|        | 件数     | 金額     | 件数    | 金額    | 件数    | 金額    |
| 昭和63年度 | 410    | 409    | 118   | 59    | 189   | 142   |
| 平成元年度  | 515    | 977    | 97    | 51    | 241   | 304   |
| 平成2年度  | 1,238  | 1,333  | 459   | 492   | 288   | 405   |
| 平成3年度  | 3,871  | 5,876  | 532   | 356   | 541   | 786   |
| 平成4年度  | 12,778 | 15,645 | 2,113 | 1,571 | 1,140 | 1,356 |

(出所) 税制調査会「税制調査会関係資料集」(平成6年3月) 309ページ。

物納されるケースが急増した。物納件数の推移を表2-9-4に示したが、平成元年度には500件程度にすぎなかったが、平成3年度に3800件、更に平成4年度には約1万2800件に急増した。当時、物納が急増した理由の一つは地価のあまりの高騰でその売却が難しくなったことであったが、もう一つの理由として税制の問題が指摘された。この点は議論の本筋から少し外れるが述べておくと、土地を一度売却し金銭に換金して相続税を納めると、換金時に（キャピタルゲインが実現することから）まず譲渡所得税が課税され、更に相続の際に相続税が課される。物納すると譲渡益が未実現のため譲渡所得税が課されず相続税だけとなり有利なため、これが物納を促しているとの指摘が古くからなされていた。物納の急増でこの問題（物納が有利になっていること）が再び脚光を浴び、平成5年度税制改正で見直しが行われた。これまでの制度では、相続財産である土地等の一部を売却してそれを相続税の納税に充てる場合、その売却した土地に係る譲渡所得の金額の計算上、その売却した土地等に対応する部分の相続税額を取得費に加算して控除することを認めていたが、この平成5年度の改正で、その者が相続したすべての土地等に対応する相続税相当額を取得に加算して控除することを認める制度に改めた。

この制度に関しては主税局内部で様々な議論があったようである。税制の考え方における興味深い問題でもあり、その経緯に関する濱本英輔の口述を引用しておく。<sup>3)</sup>



昭和43年の税調で、…（中略）…所得税と財産税は別個のものだから、理論的に二重課税は問題にならないという整理になりました。つまりたまたま相続税と所得税が同時にかかるから大変だというのはわかるけれども、所得税は所得税の世界でやっていることであり、相続税は相続税の世界でやることなんだから別物なんであって、同時にそれがかかるということであってあり得るじゃないかという議論なのでございます。…（中略）…

とにかくケースとしまして、相続税と相続財産を売った場合の譲渡所得課税をあわせると負担がものすごく増えまして、計算の仕方によって、極端な例ですと100%超えてしまうケースが出てくる。これらは幾ら何でもいかんともしようがないということで、昭和45年に、相続財産を一定の期間内に売ったときに、相続税のうちで…（中略）…売却財産対応分取得価格に乗せて引く。これも非常に苦しいお知恵だったと思いますけれども、…（中略）…平成5年度には売った財産、従来の売却財産対応分を相続した土地にかかっていた相続税全体に拡大した。つまりこの土地を相続したときに払う相続税がありますけれども、その一部の土地を人に売るときに、〔譲渡所得の計算上〕その土地の取得価額に〔相続した土地に係る〕相続税全体を乗っけるという程度に改めたわけでございます。

これは非常に苦しゅうございました。何でそういう理屈が成り立つんだと諸先輩からもいろいろ追及を受けましたんですが、相続税を払うために土地を売るときに、広い土地の中のちょうどそれに見合った分だけ土地をうまく売ることがほんとうにできるのだろうか。大体はまとめて土地を売る。だから、相続税を払うためにこれ売るという行為自体が全体として必要になることもあるだろうということで、あまり論理的に整理されていない感じは残りますけれども、…（中略）…そういうことでございます。

すなわち、譲渡所得税と相続税の「二重」課税問題が、譲渡所得課税のかからない物納の急増でクローズアップされ、対応を行ったということである。

こうした問題もあったが、いずれにせよ当時、物納が急増した。その後、不動産取引が急減し地価の急落が始まる平成4年にかけてその傾向に拍車がかかる。厳しい経済環境の中で財産の売却がいよいよ難しくなり、物納を選択せざるを得ない個人が急増したのが、その原因であった。

これによって国や税理士の評価や事務に関する処理がパンクするといった状況が当時報じられたが、<sup>4)</sup>より深刻な問題となったのが、物納選択が認められ

ないケースであった。地価高騰の影響で数億円の相続税負担が発生したにもかかわらず、物納が認められず、財産の売却も難しい中で、そうした個人はたちまち資金繰りに窮し、銀行から多額の借金をする実態などが報じられた。物納が認められないケースとは、例えば土地の権利関係が複雑に絡むケースなどがあったが、当時盛んに報道されたもう一つのケースが、納税者が自ら申告時に延納による金銭納付を選択したケースであった。相続発生時の時価で相続税額は確定するが、土地の値上がりを期待していったん「延納」を選択して土地を保持し続け、地価が更に値上がり後に売却して納税をすれば、キャピタルゲインを得ることができる（先に述べたように、平成4年度改正までは「延納」の選択は比較的容易であった）。しかし、実際には地価は急落、土地の売却見通しが立たなくなったり、売却できてもその価格が下落して安く買い叩かれ、納税資金を確保できず資金繰りに窮する個人が続出した。これに関する当時の新聞報道を一つ示しておく。<sup>5)</sup>

2年前、東京都港区にある商業地を親から相続した会社員は、相続税を延納（分割払い）にしたのがつまずきのもとだった。当時の土地評価額は約10億円、相続税は5億円。「もっと値上がりしてから売れば負担が減る」と期待するうちバブル経済が崩壊。いい買い手はつかず、毎年の納税が苦しくなってきた。

それでもいったん相続した以上は放棄できない仕組みのため、泣く泣く評価額の半値以下、3億円で売却。相続税5億円にも足りず、2億円の借金だけが残った。

一方、3年前に親が東京都板橋区に評価額20億円近い土地を残して亡くなった兄弟の場合、取り分をめぐって裁判所まで持ち込んで争ううち地価が急落した。土地を全部売っても相続税9億円を払えるかあやしくなってきたため、「最近はやみ暮りではなく押しつけ合いが展開されている」と身内の1人は打ち明ける。

こうした問題が頻繁に起きて社会問題化し、地価は下落を続けたにもかかわらず、相続税の負担感はいっただけ高まった。平成5年8月に連立8党派による細川内閣が成立したが、こうしたバブル崩壊による相続税制の歪みへの対応が急務となり、平成6年度税制改正に向けて、相続税改革の機運が再び高まることとなった。

## (2) 平成6年度税制改正

上記の背景を踏まえ、政府税制調査会も相続税の負担軽減を明確に打ち出した。「平成6年度の税制改正に関する答申」は、改正すべき具体的なポイントを次のように述べている。<sup>6)</sup>

- ① 最近における合計課税価格に対する相続税負担額の割合の上昇にかんがみ、その累進構造の緩和を図るために、現行の最高税率、最低税率を維持しつつ、税率区分の幅を拡大するとともに、制度の簡明化を図るため、現在13段階となっている税率の刻み数を減らすのが適当である。なお、課税最低限についても、計算の簡明化の見地から、その見直しを行うべきである。
- ② 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措置について事業あるいは居住が相続人により継続される場合に限って、その減額割合の拡大を図るべきである。なお、事業の継続と居住の継続とを区別する必然性に乏しいことから減額割合は同一とするのが適当である。
- ③ 生存配偶者の居住の場の確保が困難となっている状況に対処するため、民法の法定相続分までは非課税とする現行の配偶者に対する相続税の軽減措置は維持しつつ、最低保証額の引上げによる負担の軽減を行うべきである。その際、適正な申告を確保するため、軽減対象財産から仮装隠ぺいに係るものは除外することが適当である。

上記の①については、先の2で示した表2-9-1にあるように、相続1件当たりの税負担率が平成4年に18%と依然高水準であったこと、更に、一部の階層に相続税負担が集中していることなどが言われており、<sup>7)</sup> その緩和のために累進税率構造をより緩やかなものにすべき、ということである。また、上記の②と③では、地価高騰で相続税負担が社会問題化した都市部の負担軽減を念頭に、小規模宅地の特例や、配偶者に対する負担軽減措置を強化すべきことを提案している。

結局、平成6年度税制改正では以下のような内容を中心とする改正が実施された。具体的な内容は既に先の表2-9-2で示している。

- ① 相続税の税率区分の見直しによる負担軽減
- ② 基礎控除の若干の引上げによる課税最低限の調整

- ③ 小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算特例の拡充
- ④ 配偶者の相続税負担の軽減措置を大幅に拡充

③については、居住用・事業用ともに200m<sup>2</sup>までの小規模宅地の課税価格の減額割合を80%に拡充した。更に④については、配偶者に認められる税額控除の上限を8000万円から1億6000万円に拡充した。これによって、次の式に示したように、公示地価10億円（200m<sup>2</sup>）の土地を配偶者が相続しても相続税が課税されないようになった。<sup>8)</sup>

$$\text{公示地価10億円} \times 0.8 (\text{路線価は公示地価の8割}) \times 0.2 = 1 \text{億6000万円}$$

⇒ 全額税額控除

なお、今回の改正では相続税の負担軽減を優先し、贈与税の負担軽減（税率見直し等）は行われなかった。<sup>9)</sup>

最後に、平成6年度改正ではもう1点、物納選択に係る特例が設置された。先に述べたように、地価が高騰していた折に財産を相続した個人の中には、更なる地価高騰を考えて延納を選択し、その後の不況で財産の売却が難しくなって資金繰りに窮する人が続出した。そこで、特例として、昭和64年1月1日から平成3年12月末の期間に相続で財産を取得し延納の許可を受けた人について、再度、物納選択を認める特例を設置した。その新たな届け出期限は平成6年9月末日とされたが、これによって約7200人（対象約7万3000人の1割）が新たに物納での納税を届け出たとされる。<sup>10)</sup>

このように、バブルの生成と破裂は相続税制度にも大きな爪痕を残した。しかし、これ以降地価は下落し、相続税負担も減少したため、こうした問題も次第に解消する。バブルの名残としては最後に1点だけ、（時期的に少し先になるが）平成8年度税制改正に触れておきたい。先の昭和63年改正で、預金などと比べると評価が低い土地を相続間際に駆込み的に購入する節税を防ぐため、相続前3年間に取得購入した不動産については相続時の価格（路線価など）でなく取得価格で評価する、との制度が設けられた。しかし、バブル末期に取得された財産がこの適用を受けた後、その価値が急落、結果として財産総額を上回る相続税が課されるといった事例が発生し、訴訟で争われる事態が発生し

た。<sup>11)</sup> 結局、平成8年度税制改正で、そうした節税行為は沈静化したことを理由に、この制度も廃止されることになった。

# [注]

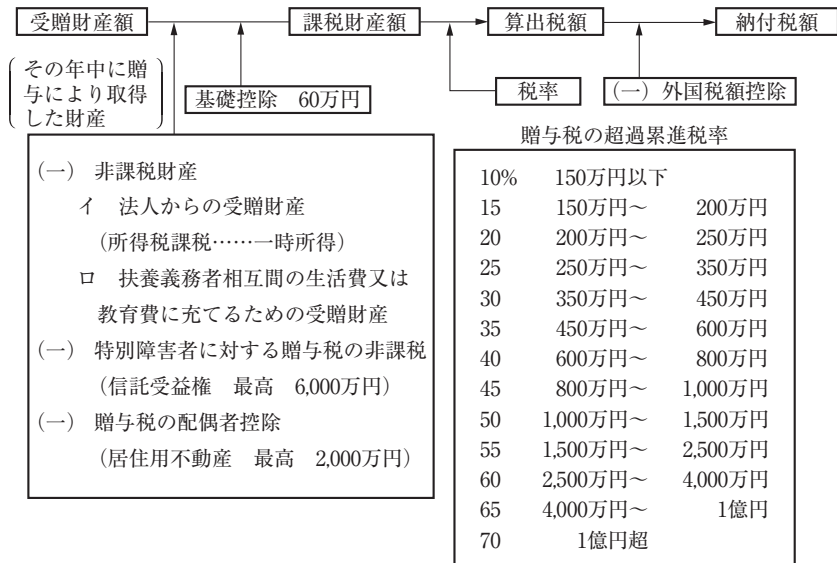
- 1) 延納制度の概要については、『改正税法のすべて』（平成4年版）の250ページにわかりやすい表が掲載されている。
- 2) 『改正税法のすべて』（平成4年版）251-252ページ。
- 3) 濱本英輔・元主税局長口述記録。
- 4) 『日本経済新聞』平成5年9月8日朝刊、平成6年2月21日朝刊（関西版）など。
- 5) 『日本経済新聞』平成5年8月18日夕刊。
- 6) 税制調査会「平成6年度の税制改正に関する答申」（平成6年2月）3ページ。
- 7) 『改正税法のすべて』（平成6年版）283ページには、課税価格上位2%の案件が相続税収総額の40%近くを負担する実態が示されている。
- 8) 『改正税法のすべて』（平成6年版）287ページ。
- 9) 同上 284ページ。
- 10) 『日本経済新聞』平成6年11月10日朝刊。
- 11) 『日本経済新聞』平成7年10月18日朝刊。

## 5 贈与税の改正について

先に述べたように、贈与税は生前贈与等で財産を取得した個人に課税され、相続税の補完税と位置付けられる。その改正は相続税と同時に Rowe ることが多かったが、一方で、親から子へ財産の生前贈与を促して住宅購入を活性化させる、という住宅対策の観点から、相続税と別途の意図で改正が行われることもあった。以下では、贈与税の制度概要を説明した後、平成元年度から平成7年度税制改正までの経緯を説明する。

贈与税の概要を図2-9-5に示した。図は平成11年時の制度であるが、相続税に比べるとはるかにシンプルである。まず、その年に受け取った受贈財産の総額から非課税財産を除いた後、60万円の基礎控除を引いて課税財産額を計算する。ただし、婚姻20年以上の配偶者が居住用不動産や居住用不動産を取得するための金銭を贈与された場合は、2000万円まで配偶者控除を適用でき、<sup>1)</sup> また特別障がい者に対する贈与に対し非課税が認められる。こうして計算された課税財産額に対し、超過累進税率を適用して贈与税額を計算する。税率構造は最

図 2-9-5 贈与税の仕組み（平成11年）



(出所) 税制調査会「税制調査会関係資料集」(平成12年3月) 808ページ。

低税率10%、最高税率70%、税率区分は13段階に設定された。贈与税は昭和63年の「抜本的税制改革」で見直しがなされた後、平成4年度改正で税率構造、平成13年度改正で基礎控除がそれぞれ改められた。その推移を表2-9-5に示した。

贈与税の制度について、もう1点述べると、父母や祖父母から住宅取得資金に関する贈与を受けた場合の課税特例が存在した。この特例は昭和59年に創設されたが、平成の時代では住宅取得促進という景気対策の観点から、この制度の改革が注目を浴びることがあった。制度の概略を説明すると、一定額(例えば、平成元年では500万円)までの住宅取得のために贈与された資金に対する贈与税額は次の式で計算された。<sup>2)</sup>

表 2-9-5 贈与税の税率の推移

| 昭和50年  |       | 昭和63年 |       | 平成4年 |        | 平成15年                          |       |
|--------|-------|-------|-------|------|--------|--------------------------------|-------|
| 税率     | 取得価額  | 税率    | 取得価額  | 税率   | 取得価額   | 税率                             | 取得価額  |
| %      | 万円以下  | %     | 万円以下  | %    | 万円以下   | %                              | 万円以下  |
| 10     | 50    | 10    | 100   | 10   | 150    | 10                             | 200   |
| 15     | 70    | 15    | 120   | 15   | 200    | 15                             | 300   |
| 20     | 100   | 20    | 150   | 20   | 250    | 20                             | 400   |
| 25     | 140   | 25    | 200   | 25   | 350    | 30                             | 600   |
| 30     | 200   | 30    | 300   | 30   | 450    | 40                             | 1,000 |
| 35     | 280   | 35    | 400   | 35   | 600    | 50                             | 1,000 |
| 40     | 400   | 40    | 600   | 40   | 800    |                                | ～     |
| 45     | 550   | 45    | 800   | 45   | 1,000  |                                |       |
| 50     | 800   | 50    | 1,200 | 50   | 1,500  |                                |       |
| 55     | 1,300 | 55    | 2,000 | 55   | 2,500  |                                |       |
| 60     | 2,000 | 60    | 3,000 | 60   | 4,000  |                                |       |
| 65     | 3,500 | 65    | 7,000 | 65   | 10,000 |                                |       |
| 70     | 7,000 | 70    | 7,000 | 70   | 10,000 |                                |       |
| 75     | 7,000 |       | ～     |      | ～      |                                |       |
|        | ～     |       |       |      |        |                                |       |
| 税率の刻み数 | 14    | 13    |       | 13   |        | 6                              |       |
| 基礎控除   | 60万円  | 60万円  |       | 60万円 |        | (平成13年より)<br>110万円<br>(本則60万円) |       |

(出所) 税制調査会「税制調査会関係資料集」(平成6年3月)312ページ、国税庁『国税庁統計年報書』各年版により作成。

住宅取得のための贈与に対する税額

$$= (\text{贈与住宅取得資金} \times 1/5 - \text{基礎控除}) \times \text{税率} \times 5$$

上記の式によると基礎控除が実質的に5倍されるため、基礎控除が60万円のと  
とき、贈与額が300万円以下ならば贈与税額はゼロとなる。また、課税財産を  
いったん5分の1にして限界税率表を適用し、それを5倍する「5分5乗方  
式」をとるが、贈与税は累進税率構造を持つため、これによって適用される税  
率が低くなり、税負担が軽減される。平成元年では、この特例が適用される贈



与額は年間500万円までであり、その年の所得が800万円までの個人に限って適用されたが、その後、住宅取得の促進による景気対策が重要となり、以下で述べるようにこれらの条件が緩められた。

次に、贈与税の改革経緯を説明する。贈与税は昭和63年の「抜本的税制改革」で、相続税と合わせる形で負担が軽減され、最高税率の75%から70%への引下げを含む累進税率構造の緩和と配偶者控除の拡充（1000万円から2000万円へ）が行われた。その後、平成4年度税制改正で再度、負担軽減が行われ、累進税率構造が緩和される。先の3で述べたように、この平成4年度改正では、路線価引上げによる負担増を相殺するために相続税の負担軽減が実施されたが、贈与税についても併せて税率構造緩和による減税が行われた。

一方、住宅取得資金の贈与を受けた場合の課税特例については、平成元年から平成7年度税制改正までの期間で二度、制度が拡充された。<sup>3)</sup> 一度目は平成4年度税制改正であり、この特例が認められる所得要件が、年間800万円から1000万円に引き上げられた。この理由の一つが、日米構造協議による内需拡大要求であり、第6期住宅建設5箇年計画の下での住宅建設促進がその目的であった。<sup>4)</sup> 二度目は平成6年度改正であるが、この年は不動産不況が深刻化したため住宅政策が重要となり、この制度の拡充がその一つに組み入れられた（第8節の8の(2)で触れた）。すなわち、所得要件を再度1200万円に引き上げるとともに、特例（先の式を活用した計算）が認められる贈与額を500万円から1000万円に大きく拡充、更に住宅面積などの制度適用要件が緩和（200m<sup>2</sup>から240m<sup>2</sup>になった）された。

#### 〔注〕

- 1) この措置は、同一配偶者からの贈与につき、一生に1回適用できる。
- 2) 住宅取得資金用の贈与額が1500万円（平成12年の場合）を超える場合や、住宅取得資金以外の贈与がある場合は、その部分について「5分5乗方式」は適用されない。その場合の具体的な計算方法については、例えば『改正税法のすべて』（平成13年版）417ページなどに記載がある。
- 3) ただし、住宅面積などの制度適用要件の緩和などの細かい制度拡充は、平成5年度改正などほかの年にも行われている。
- 4) 例えば、平成3年3月6日の衆議院建設委員会での大塚雄司建設大臣（当時）の答弁などを参照のこと。

## 第10節 納税者番号制度

### 1 政策決定過程

納税者番号制度とは、政府が納税者に広く番号を付与し、納税者やその取引機関（勤務先や金融機関）に対し、各種取引を行う際に税務当局への書類提出時に、その番号記載を義務付ける制度である。この制度を導入すれば税務当局が番号で徴税を管理することが可能となり、それが所得捕捉や管理の効率化をもたらすとされた。そのため、政府税制調査会などで繰り返し検討が行われたが、一方でプライバシーなどの問題も多く、結局本書の対象範囲である平成12年度までの期間で制度が導入されることはなかった。次の2以降で制度の考え方や検討過程（平成7年度税制改正まで）を詳しく見ていくが、まずこの1でその概要を簡単に述べておく。

我が国で納税者番号制度の導入が本格的に検討されたのは、消費税導入が最大の問題となった昭和63年の抜本的税制改革においてであった。当時、その前提として不公平税制の是正が叫ばれ、その中で利子・株式譲渡益を総合課税すべきだとの主張が高まり、その結果納税者番号制度に注目が集まった。すなわち、利子や株式譲渡益は本来、給与などと総合課税されるべきだが、複数の金融機関にまたがる貯蓄などの名寄せができないことがそのネックであり、名寄せのためには勤務先や金融機関等から税務署に提出される情報申告書の番号管理が欠かせないとされた。「第3節 所得税その2」で述べたように、昭和62年及び昭和63年の改正では利子や株式譲渡益に分離課税が導入されたが、これは次善の策であり、可能ならば総合課税が望ましく、そのためには納税者番号制度の導入が欠かせないと論じられた。

政府税制調査会は、昭和63年2月に納税者番号等検討小委員会（金子宏小委員長）を立ち上げて議論を行い、昭和63年12月に報告書（「納税者番号等検討小委員会報告」）を発表した。そこでは番号形態などに関する具体的な提言を行うには至らなかったが、制度を実施する場合の番号付与の方式やプライバシーの問題、その導入が及ぼす経済取引への影響やコストの問題が議論され、今後更

に検討を続けるべきことが主張された。

その後、この問題は平成5年度税制改正で再び大きく注目を浴びた。この年は先に述べた利子や株式譲渡益の分離課税制度導入から5年目に当たり、その見直し作業を行うことが決まっていた。議論の最大の焦点は総合課税への移行が可能かどうかであったが、納税者番号制度の導入可否はその行方を左右する問題であり、政府税制調査会の納税者番号等検討小委員会で再び議論が行われた。しかし結局、残された課題も多く、具体的な提言を行うには至らなかった。その要因は様々に考えられるが、次の2点が重要だったようである。<sup>1)</sup> 第一に制度に使用するための番号を特定できなかったこと、第二に国民の間に制度に関する知識が浸透しておらず、プライバシーの侵害に対する懸念が十分に解かれていなかったことである。また、もう1点加えるとすれば、先の改革で実施された利子・株式譲渡益の分離課税が比較的有効に機能しており、課題の残る納税者番号制度を導入してまでこれを総合課税に改めることへの抵抗感も強かったことが挙げられよう。

この結果、平成5年度税制改正では利子や株式譲渡益の総合課税化は難しいとされ、分離課税の継続が決定した。納税者番号制度の問題は引き続き検討課題となり、第3章で扱う平成8年度改正以降に引き継がれた。

こうした経緯を、以下では次の手順で検討する。2では制度の概要を説明し、昭和63年の政府税制調査会の議論に即して、その問題点を検討する。3では、平成5年度税制改正時の政府税制調査会の議論を中心に、その後の検討状況を説明する。

#### 〔注〕

- 1) 『日本経済新聞』平成4年11月10日朝刊。

## 2 制度の考え方とその問題点

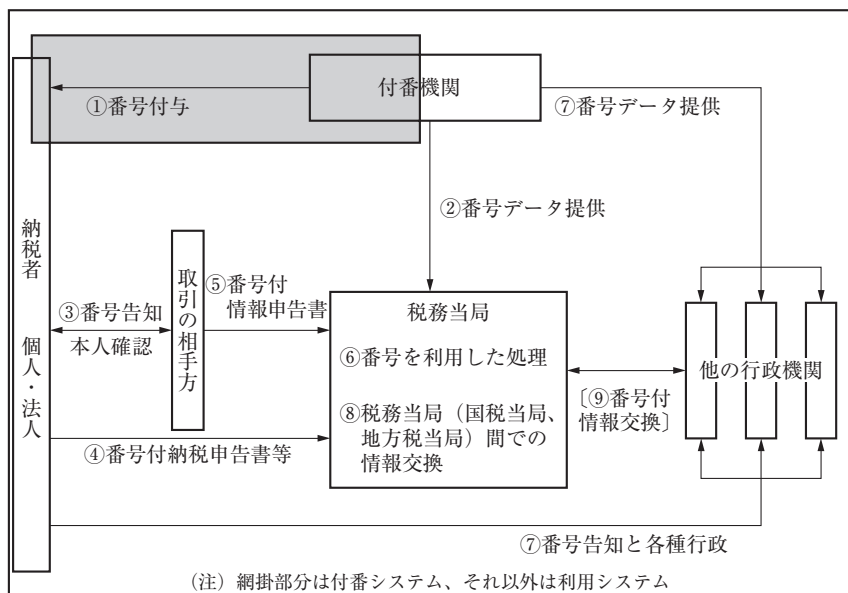
まず、納税者番号制度の考え方を述べる。そもそも日本にない制度であるが、当時、どのような制度が想定されたかを、政府税制調査会などに提出された資料より理解することができる。まず、この点を整理しておく。

図2-10-1は制度の考え方を示す。まず「付番機関」が納税者（法人もあり得

図 2-10-1 税務における共通番号の利用

税務における共通番号の利用方法としては、以下の利用が想定される。

- (1) 付番機関は税務当局に番号データ（番号、氏名等の情報）を提供する。〔②〕
- (2) 個人及び法人は各種の取引を行う際、付与された番号を取引の相手方に告知（番号カードの提示）する義務を負う。
- 取引の相手方は本人確認とともに番号の告知（番号カードの提示）を求め、告知を受けた番号を記録する義務を負う。〔③〕
- (3) 納税者は、納税申告書等に氏名等とあわせて自己の番号を記載し、税務当局に提出する。〔④〕
- (4) 取引の相手方は、情報申告書に納税者の氏名等とあわせて告知を受けた番号を記載し、税務当局に提出する。〔⑤〕
- (5) 税務当局は、付番機関から提供された情報に基づき、提出された納税申告書等、情報申告書に記載された番号、氏名等に誤りがないことを確認した上、情報申告書を納税者ごとに名寄せする。そして、情報申告書と納税申告書の記載内容を突合し、申告内容が適正であるか否かを確認する（適正でない場合には、税務調査等が行われる）。〔⑥〕
- (6) 税務以外の行政分野でも番号を用いる場合、付番機関は他の行政機関に番号データ（番号、氏名等の情報）を提供し、個人及び法人は、当該行政分野で番号を告知して行政サービスの提供等を受ける。〔⑦〕
- (7) 国税当局あるいは地方税当局は、受け付けたもののうち一部の情報申告書等については、他方の税務当局（国税当局にとっては地方税当局、地方税当局にとっては国税当局）に対し、情報交換を行う。〔⑧〕
- (8) 番号を使用して、他の行政機関と情報交換を行うことも考えられる。〔⑨〕



（出所）税制調査会「税制調査会関係資料集」（平成5年3月）24ページ。

るが、以下では個人を想定する)に番号を付与するが、一方で「付番機関」はこれを税務当局にも通知する。番号とともに通知される情報として、差し当たり氏名や住所、生年月日などが考えられる。

個人は金銭取引を行う相手(給与を受け取る勤務先や預金を保有する金融機関など)に自分の番号を通知、それを基に取引(所得受け取りなど)を行う。番号カードを発行し、金融機関での取引の際はその提示を義務付けて、なりすましを防ぐことなども検討された。<sup>1)</sup>そして納税申告の際に税務署に提出する書類には納税者番号が記載され、総合課税の下で申告書には給与とともに利子や株式譲渡益も記される。一方、この個人と取引を行った勤務先や金融機関は税務当局に、個人との取引内容に関する情報申告書(給与や利子、株式譲渡益など)を番号入りで提示、税務当局はこれを用いて納税申告書をチェックする。個人が複数の金融機関に預金を保有することなどから情報申告書は膨大な数になり、その名寄せ(マッチング)は番号管理でないと不可能とされ、ここで納税者番号が用いられる。<sup>2)</sup>また、番号が税務以外の行政で使われる場合は、その行政機関に番号とデータ(氏名や住所など)が提供され、行政機関は税務当局や本人と番号を通じて情報を交換する。

大まかなイメージはこうした制度であるが、実際にこれを実施するための課題も多かった。それについて、昭和63年12月の「納税者番号等検討小委員会報告」を基に簡単に整理しておく。第一に、番号として何を用いるかである。日本で制度を実施する場合、社会保障番号を用いるアメリカ方式と、全国民に統一的な番号を新たに付与する北欧方式が有力とされたが、それぞれの方法には短所も指摘された。アメリカ方式は受益を伴う番号なので馴染みやすいとされ、日本の場合は基礎年金番号を用いることが考えられたが、当時、日本では年金制度が職業ごとに完全に分かれており、転職をした人への二重付番や制度未加入者への付番漏れが想定された。一方、北欧方式はそうした問題を回避し得るが、強制的に番号を振られることに対する国民の抵抗が強いのではないかと想定された。<sup>3)</sup>いずれにせよ、大多数の納税者に生涯不変となる統一的な番号を付与する必要がある、具体的にどの番号を使うかが難問とされた。

2番目の問題はプライバシーの権利保護である。税務の場合は番号を用いなくても、既にその一定の権利が制限されており、この点は番号使用と基本的に無関係とされたが、番号を他の行政用途に用いる場合に問題が生じる可能性が

論じられた。これに関しては目的外使用の制限などを厳重にすることで、管理は可能と結論付けられた。更に番号を民間の金融機関などが業務で積極的に活用するケースも考えられるが、その利用は問題ないものの、その管理が適切に行われる必要があるとされた。しかし、こうした制度を新たに実施する場合には国民の理解が得られていることが前提であり、そのためには相当の努力が必要と結論付けられた。

3番目の問題はコスト面であった。納税者番号制度は所得の捕捉等に役立つ一方で、その維持管理にコストがかかることが想定された。番号管理を行う行政側のコストに加え、国民の側にも番号を取引の都度、取引相手に告知するコストや書類等に番号を記載するコストが想定された。また、利子・株式譲渡益と並んでもう一つの不公平税制とされた「クロヨン」について、事業者の取引書類に番号記載を義務付け、番号管理を行うことも考えられたが、それによる書類の量は極めて多くコストが膨大なため、難しいとされた。すなわち、納税者番号制度とクロヨン是正は切り離すべきと結論付けられた。

最後に4番目の問題は、それが経済取引に及ぼす影響であった。一部の取引のみに番号制度を適用すると取引に歪みを生じるおそれがあるため、その対象はなるべく広くとるべきとされた。

このように、納税者番号制度導入には課題も多く、昭和63年の段階ではその導入は今後の検討課題と位置付けられた。また、番号を税務以外の行政にも使用する観点から、政府部内の幅広い立場で検討を行うべきことが税制調査会の「平成元年度の税制改正に関する答申」（平成元年1月）で要請された。

#### 〔注〕

- 1) 税制調査会「納税者番号等検討小委員会報告」（昭和63年12月）。
- 2) こうしたチェック機能が不完全なまま総合課税が実施されると、利子や株式譲渡益が申告されないだけでなく、株式譲渡損ばかりが申告されて課税所得が大きく減少するという問題があった。
- 3) 番号を納税申告者のみに付与するイタリア方式もあったが、管理の定着性が弱まるなどの理由で却下された。



### 3 納税者番号等検討小委員会による再検討（平成5年度税制改正）

その後も納税者番号制度に関する議論は続けられた。政府は、先の政府税制調査会の要請などに基づき、税務以外の行政分野でも共通に使用する番号制度を検討するため、10を超える省庁が参加する「税務等行政分野における共通番号制度に関する関係省庁連絡検討会議」（「連絡検討会議」）を平成元年2月に立ち上げた。<sup>1)</sup> 一方で、納税者番号制度導入は不公平税制の是正を掲げる社会党や公明党が極めて積極的であった。<sup>2)</sup> 消費税廃止要求に関して野党が平成2年4月に発表した「税制再改革基本法案要綱」に納税者番号制度導入による総合課税の構築が盛り込まれ、<sup>3)</sup> 更に、その後の消費税修正に関する一連の与野党協議で、野党側の求めに応じて納税者番号制度導入が合意されたとの報道が伝えられている。<sup>4)</sup>

このように議論は継続的に行われるが、次にこの問題が注目を浴びたのは、平成5年度の税制改正においてであった。この年は利子・株式譲渡益の分離課税制度が導入されて5年目に当たり、その見直しを行うこととなっていた。その焦点は総合課税が可能かどうかであったが、その議論の行方を左右する問題が、納税者番号制度の導入可否であった。

政府税制調査会は平成3年10月より、各府省による「連絡検討会議」の検討状況も踏まえて、納税者番号等検討小委員会での審議を再開した。『日本経済新聞』が導入支持の社説を掲載するなど、<sup>5)</sup> その導入を求める声もあったが、結局この小委員会では結論が出ず今後の検討課題とされ、<sup>6)</sup> 利子・株式譲渡益の総合課税も見送られた。小委員会が平成4年11月に発表した「納税者番号等検討小委員会報告」を基に、導入見送りとなった理由を以下でいくつか述べておく。

第一の理由は、具体的に納税者番号としてどの番号を用いるかが絞れなかったことである。先に述べたように昭和63年の議論では、社会保障番号を用いるアメリカ方式と、新たに統一的な番号を付与する北欧方式が議論された。その後、政府の「連絡検討会議」で、アメリカ方式の場合は公的年金の基礎年金番号、北欧方式の場合は地方自治体の住民基本台帳を用いることが検討され、この2案が有力となった。納税者番号等検討小委員会で更なる検討がなされたが、それぞれに問題を抱えており、結論が出なかった。



それぞれに関して「小委員会報告」の議論を見ると、まず年金番号方式に対しては、昭和63年のときと同じように、年金制度の分立や制度未加入者の存在による二重付番や付番漏れが改善せず、また厚生年金のデータが住所情報を保持していないことが問題として挙げられた。これらの問題はもう一つの候補である住民基本台帳方式をとると解決するが、住民基本台帳を用いる場合の問題は、市町村によって電算化が進んでいないことであった。小委員会報告によると、電算化が完了していない割合は国民全体の3.4%であり、これらの電算化が必要とされた。更に住民基本台帳方式の場合、外国人に対しては外国人登録原票を用いるとされたが、その電算化も遅れていた。

また、住民基本台帳方式のもう一つの問題として、(この点も昭和63年に議論されたが) 番号を強制的に付番することによる国民の反発が挙げられ、この観点からは、国民に受益をもたらす番号である基礎年金番号方式が望ましいとされた。いずれにせよ二つの方式に一長一短があり、絞り込むことができなかった。なお、報告書は法人に対する番号制度の検討も行っており、税務当局の管理データを使う「税務データ方式」と商業登記簿・法人登記簿を使う「登記簿方式」の二つを挙げたが、これらもそれぞれ問題が残っているとの結論に達している。

小委員会で導入が決定しなかった第二の理由は、国民の理解が深まっていなかったことである。先の昭和63年の議論の際に、プライバシーの問題は運用の仕方を適切に行えば大きな問題とならないとの議論がなされたが、この問題を取り除くためには制度に対する国民の理解が深まる必要があることが指摘された。今回の議論では、これを受けて大蔵省によるアンケートが実施されたが、そこで「納税者番号の言葉を全く知らない」と答えた人が全体の4割以上、言葉を知っていても内容を知らない人まで含めれば8割が「納税者番号を知らない」と答えたとの結果が示された。<sup>7)</sup> 過去のグリーンカードの失敗等もあり、制度に対する国民の反発が強まることだけは避けたいと考えられる中で、この結果が政府税制調査会の議論に大きな影響を与えたことは自然の結果であったと考えられる。

そしてもう1点の理由として、納税者番号制度の導入による利子・株式譲渡益課税の総合課税導入へのためらいがあったことも事実だったと思われる。実施に移されていた分離課税に対しては納税コストの観点等から金融業界の支持

が高く、<sup>8)</sup> 比較的うまく機能していたと考えられる中で、問題が残る納税者番号制度をあえて導入してまでそれを総合課税に変えることの抵抗は大きかったと考えられる。そうした当時の雰囲気を以下の報道より読み取ることができる。<sup>9)</sup>

納番制とは、利子、株売却益課税を総合課税・申告納税に変えるのだということを推進論者は強調しておくべきだ。この制度変更はわずかな利子にまで世界一きつい累進税率を適用する。従来、申告する必要のなかった主婦などにまで申告納税を強要するのである。

納番制自体にも国民背番号制への移行、民間業者への情報流出と不安がつきまとう。しかも日常の商取引にまで使うわけではないから、クロヨンなどの不公平は正への効果は薄い。「この問題では拙速を避けたい」という加藤税制調査会長の言葉は、このあたりの事情を指している。

小委員会ではこれ以外にも、納税者番号制度のコストの問題などを議論しているが、主に上記で述べた理由から「今後とも引き続き検討を行っていく必要がある」と述べ、<sup>10)</sup> その導入を先送りする結論を導いている。この結果、利子・株式譲渡益課税の総合課税も見送られた。

なお、この後も納税者番号制度の導入は、利子・株式譲渡益の総合課税問題とともにくすぶり続ける。厚生省が公的年金の一元化に向けた作業を本格化させ、これに合わせるように自治省が住民基本台帳番号による行政の一元管理構想を打ち出すといったことが報じられ、番号面での環境整備が進められた。<sup>11)</sup> また、平成6年秋に自社さ連立村山内閣の手で消費税率の引上げが決定したが、その直後の記者会見で武村蔵相は、不公平税制の是正の観点から納税者番号制度導入の検討を行う決意を示したと報じられている。<sup>12)</sup> こうして、議論は平成8年度改正以降に残されることとなった。

## 〔注〕

- 1) 参加省庁は、法務省、外務省、大蔵省、国税庁、文部省、厚生省、社会保険庁、農林水産省、運輸省、郵政省、労働省、自治省、警察庁、総務庁。座長は内閣官房が担当。
- 2) 『日本経済新聞』平成2年8月9日朝刊。
- 3) 森信茂樹『日本の消費税—導入・改正の経緯と重要資料』（平成12年、納税協会連合会）345-346ページ。

- 4) 『日本経済新聞』平成2年9月12日朝刊。
- 5) 『日本経済新聞』平成4年2月15日朝刊。
- 6) 『日本経済新聞』平成4年11月10日朝刊。
- 7) 『日本経済新聞』平成4年10月17日朝刊。
- 8) 『日本経済新聞』平成4年10月10日朝刊。
- 9) 『日本経済新聞』平成4年7月17日朝刊。
- 10) 税制調査会「納税者番号等検討小委員会報告」(平成4年11月)14ページ。
- 11) 『日本経済新聞』平成6年1月16日朝刊、平成6年8月11日朝刊。
- 12) 『日本経済新聞』平成6年9月23日朝刊。