

第3章 平成8年度から平成12年度の税制

—経済危機への対応としての減税—

第1節 総 説

1 章の構成と位置付け

第2章に続き第3章では、平成8年度税制改正から平成12年度税制改正までの期間を検討する。第3章の構成は、以下のようになっている。

- 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 法人税その1
- 第5節 法人税その2
- 第6節 消費税
- 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 納税者番号制度及び阪神・淡路大震災対応

その主な動きを表3-1-1に示したが、第2章と同様に、次節以降に先立ちその概要を簡単にまとめておく。

この時期の税制改正議論に最も大きな影響を与えたのが、第1章でも説明した経済状況の急激な悪化であった。日本経済は平成9年秋以降、金融機関の相次ぐ破綻に続いて、6期連続でマイナス成長を記録するという極めて厳しい状態に突入する。先の第2章第1節で触れたように、それまでは景気への対処と

表 3-1-1 平成6年以降の主な税制の動き

	主 な 動 き	個 人 所 得 課 税	法 人 課 税	消 費 課 税	資 産 課 税 等
平成6年	税制改革	特別減税 (△55兆円) 制度減税の法定 税率構造の累進緩和 課税最低限の引上げ		消費税率引上げ等の法定 (3%⇒4%) 中小特例措置縮減等 地方消費税創設 (1%)	・相続税の減税 ・固定資産税評価額の均衡化・適正化 (地価公示価格の7割評価)
平成7年		先行減税の実施 (△35兆円) 制度減税 + 特別減税 (△20兆円) + 特別減税 (△20兆円)			
平成8年					・土地譲渡益課税の軽減
平成9年				消費税率引上げ等の実施 地方消費税の実施	・負担水準の均衡化を重視した固定資産税負担の調整措置の導入
平成10年	法人税制改革 (財政構造改革法凍結)	+ 特別減税 〔当初分 (△20兆円) 追加分 (△20兆円)〕	・基本税率引下げ (法人税 37.5%⇒34.5%) (法人事業税 12%⇒11%) (実効税率 49.98%⇒46.36%) ・課税ベースの適正化		・地価税の課税停止 ・土地譲渡益課税の軽減
平成11年	恒久的な減税	恒久的な減税 個人所得課税 (△41兆円) ・最高税率引下げ (65%⇒50%) ・定率減税	法人課税 (△2.5兆円) ・基本税率引下げ (法人税 34.5%⇒30%) (法人事業税 11%⇒9.6%) (実効税率 46.36%⇒40.87%)	・消費税 (国分) の福祉目的化	・有価証券取引税、取引所税の廃止
平成12年					
平成13年			・企業組織再編成に係る税制の整備		

(出所) 税制調査会提出資料 (平成13年11月27日)。

ともに税制のあるべき姿がある程度模索されていたが、経済の急変を受けて、こうした路線は大きく転換された。すなわち、これ以降、税制のあるべき姿といった側面からの議論は大きく後退し、まずは何よりも当面の景気対策が優先された。この結果、以下で述べるように、数多くの税目で減税や負担軽減措置が繰り返された。こうした背景を受けて本書では、この第3章の副題を「経済危機への対応としての減税」とつけている。

2 税制改正の動きと各節の概要

次に税制改正の概要と各節の内容について、簡単に説明する。まず、第3章の最大のトピックスの一つは所得税減税問題であった。先の平成6年秋の税制改革では、消費税率の引上げと引換えに3.5兆円の制度減税が実施され、加えて景気対策としての2兆円の特別減税が上乘せされた。その後景気が上向いたことに加えて、厳しい財政状況に直面し、2兆円の特別減税は平成9年に廃止された。そして、橋本内閣は「6大改革」の一環として、赤字国債の発行額を強制的に縮減させるための財政構造改革に着手する。しかし、そのさなかに経済状況が急激に悪化、景気対応と財政構造改革の狭間で苦しい財政運営を迫られる。すなわち、厳しい経済状況の下で所得税の「恒久減税」要求が強まるが、その財源としての赤字国債の発行は財政構造改革路線の撤回を意味する。それを避けたい政権中枢は、二度の所得税の特別減税実施で事態の打開を狙うが、景気は依然上向かない中で「経済失政」批判が強まり、平成10年7月の参議院議員選挙で自民党は敗北、橋本内閣は退陣する。後を継いだ小渕内閣の下で、所得税・住民税4兆円を含む総額9兆円の「恒久的減税」（恒久減税ではないが、期限は定めないこととしたため「恒久的減税」とされた。）が実施された。これによって財政構造改革路線は完全に撤回され、以降は赤字国債の大量発行が常態化する。「第2節 所得税その1」でこうした経緯を検討する。

厳しい経済状況は、ほかの税目にも大きな影響を与えた。第2章で述べたように、先の「土地税制改革」（平成3年度税制改正）で地価税が導入され、土地譲渡益課税も強化されたが、地価税は平成10年で凍結、土地譲渡益課税についても、負担軽減が相次ぎ、土地税制改革以前の姿に戻ることになった（「第8節 土地税制」）。また、「金融ビッグバン」の一環で証券税制の見直しが行われ

たが、経済危機の深まりとともに有価証券取引税や取引所税の廃止を求める声が高まり、それとの引換えとして議論されていた株式譲渡益課税の強化を待つことなく平成10年で廃止された。更に、住宅取得促進税制が新たな「住宅ローン控除」として大規模に拡張されるといった出来事もあった。これらは「第3節 所得税その2」で議論される。

景気対策の減税は法人税でも行われた。第2章で述べた平成7年度改正までの時期では、税構造改革としての法人税改革が取り残された形となり、平成8年ごろよりその抜本改革が政府税制調査会などで議論された。その結果、平成10年度税制改正で課税ベースの拡大と税率の引下げを組み合わせる約30年ぶりの法人税改革が実現する。しかし、それにも急激な経済の悪化が影響を与えることとなった。翌平成11年度税制改正では更なる企業課税改革として、事業税の外形標準課税の導入が検討されるが、景気が厳しい中でそれに対する反発は強く、見送られる一方で、「恒久的減税」の一環として法人税率が更に引き下げられる。この結果、法人税の実効税率は49.98%から2年後の平成11年度に40.87%へと大きく引き下げられた。また、これ以外にも、投資促進税制や中小企業向けの負担軽減など、様々な措置が併せて実施された。

法人税の改正はこれにとどまらなかった。景気の低迷が続く中で、企業は生き残りをかけて生産性向上を目指し、不採算部門の切り離しや他の企業との合併といった動きが本格化した。それに伴って持株会社の解禁や企業再編法制の整備がなされ、法人税制もその対応に追われ続けた。それが平成13年度税制改正における企業組織再編税制の創設や、平成14年度税制改正の連結納税制度の導入につながっていく。このように、法人税改革は平成10年度の抜本的な税制改正以降も断続的に行われたが、それらの経緯は「第4節 法人税その1」及び「第5節 法人税その2」で検討される。

一方、消費税の税率は平成9年4月から予定どおり5%に引き上げられるが、これがその年の秋以降の経済の悪化に大きな影響を与えたとの見方がある。それについては議論が分かれるところであるが、いずれにしてもこれによってその後の消費税率上げはますます難しくなった。その後、財政赤字が大きく膨れ上がったにもかかわらず、その税率は長く5%に据え置かれた。それについては「第6節 消費税」で議論する。

そのほかの大きな改正としては、ガットのパネルに議論が持ち込まれた酒税

の改正があった。ウイスキーと焼酎の税率格差が国際課税問題に発展し、その結果断続的な税制改正がなされたが、それについては、国鉄長期債務処理問題に関連したたばこ税改革や、不動産不況の影響を受けた登録免許税の改正などとともに、「第7節 間接税（消費税以外）」で検討する。

また、平成12年度税制改正で中小企業の活性化などの観点から改正機運が高まった相続税・贈与税は、「第9節 相続税・贈与税」で議論する。本書の最後で述べる「第10節 納税者番号制度及び阪神・淡路大震災対応」では、納税者番号制度の導入に関する検討経緯とともに、約6400名の人命が失われた阪神・淡路大震災への税制対応について検討する。以上が第3章の概要である。

第2節 所得税その1

1 政策決定過程

以下では、平成8年度税制改正から平成12年度までの所得税改正に関する政策決定過程について検討する。先の第2章と同様にこの第3章でも、第2節で税率や所得控除の改正経緯を議論し、所得税の個別項目（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。

第2章で整理したように、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正のキーワードは「減税」であった。すなわち、日本経済がバブル崩壊以降急速に悪化する中で、平成3年後半から「所得税減税」要求が強まり、それが結果として細川内閣における「直間比率是正」（所得税減税と消費税増税を組み合わせる改革）の税構造改革に結びつく。しかし「国民福祉税」構想による税制改革が挫折する一方で、景気対策の必要性は強く叫ばれ、平成6年度は所得税・住民税の5.5兆円の特別減税を中心とする6兆円減税がまず実施される。その後、平成6年秋に自社さ連立村山内閣の下で、「直間比率是正」に基づく消費税増税と所得税・住民税減税が決定する。所得税・住民税減税5.5兆円のうち3.5兆円は「直間比率是正」に基づく税構造改革であり、これを消費税率の3%から5%への引上げと合わせると若干の増税となり、これが将来増加する社会保障費の財源に充てられることになっていた。しかし、消費税率の引上げは平成9年度からであり、更に景気対策上の特別減税である2兆円の減税を含めると、平成7年度の減税は大きな規模となる。このように、景気対策上の所得税減税が重要なテーマとなった。

結果的にみると、こうした平成7年度までの減税は、後に行われた一連の減税措置の序盤にすぎなかった。第3章で扱う平成8年度から平成12年度までの期間、特に平成9年秋以降は北海道拓殖銀行や山一証券といった大手の金融機関が相次いで破綻する厳しい経済状況となり、景気対策のための所得税減税要求は更に強まっていく。その結果、先の平成6年秋の税制改革における2兆円の特別減税は平成8年限りでいったん終了するものの、平成10年に再び所得

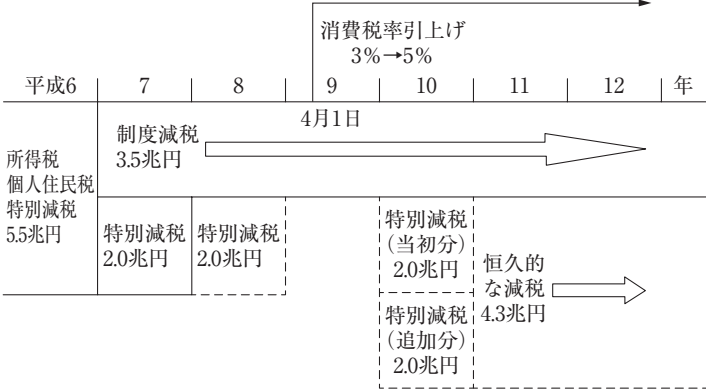
税・住民税の特別減税（総額4兆円）が行われ、更に平成11年度改正で「恒久的減税」（所得税・住民税減税4兆円を含む総額9兆円の減税）が実施される。このように、結果としてみると平成6年以降、本書が扱う範囲である平成12年度までの期間では、平成9年を除くすべての年で景気対策のための所得税・住民税減税が行われた。しかも、平成6年秋の税制改革議論までは「直間比率是正」による税構造改革の側面も強かったが、平成10年以降はこうした税構造改革の議論ではなく、景気対策がひたすら前面に打ち出された減税であった。

こうした相次ぐ減税は、財政規律の面で大きな摩擦を引き起こした。平成7年秋の武村蔵相による「財政危機宣言」により、平成8年度当初予算以降、再び赤字公債の大量発行が避けられない状況となり、橋本内閣の下で財政構造改革の動きが本格化する。まず、平成8年後半以降の景気動向が悪くはなく、同年10月の自民党の衆議院議員選挙での勝利も踏まえて、橋本内閣は先にも述べた所得税・住民税の2兆円特別減税を平成9年に打ち切り、更に翌平成9年4月からの消費税率の引上げを決断する。そして、自社さの連立与党の歴代首相・蔵相経験者や現役政府・与党幹部から成る大掛かりな「財政構造改革会議」の下で、今後の赤字公債の発行額を強制的に制限する「財政構造改革法」を検討し、平成9年11月に国会で法案を成立させる。

しかし、こうした財政構造改革路線は結局頓挫する。既に述べたように、平成9年秋以降、大手金融機関の破綻が相次いで日本経済は危機的状況に陥り、これを打開するための景気対策としての所得税・住民税減税要求が強まったからである。当初は成立したばかりの「財政構造改革法」に矛盾しない形での減税が模索されたが、このアプローチには批判も強く、財政構造改革路線は修正を迫られていく。そして、平成10年夏の参議院議員選挙で自民党は大敗、橋本内閣の退陣でこの路線修正は決定的となる。後を継いだ小渕内閣は「財政構造改革法」を凍結、その上で所得税・住民税の4兆円の「恒久的減税」を含む総額9.3兆円の減税を実施する。これ以降は赤字公債の大量発行が常態化することとなった。¹⁾

すなわち、平成6年度までの期間では「高まる減税要求に対して財政健全化をどう実現させるか、バブル崩壊後の「失われた10年」の中で、両者の相克が繰り返られ」²⁾ た期間であったが、平成9年後半以降は、減税要求が財政健全化路線を完全に抑え込む構図となった。図3-2-1は、こうした一連の所得税

図 3-2-1 平成7年以降の税制改革における所得税・個人住民税減税



(注) 平成8年及び平成10年の特別減税(当初分、追加分)は、平成6年当時予定されていなかった。消費税率の3%から5%の引上げは、制度減税3.5兆円におおむね見合うものである。

(出所) 石弘光『現代税制改革史』(平成20年、東洋経済新報社) 624ページにより作成。

表 3-2-1 所得税率の推移

平成元年		平成6年		平成7年		平成10年		平成11年	
所得	税率	所得	税率	所得	税率	所得	税率	所得	税率
0-300万円	10%			0-330万円	10%			0-330万円	10%
300-600万円	20%			330-900万円	20%			330-900万円	20%
600-1,000万円	30%	同左 (変更なし)	同左 (変更なし)	900-1,800万円	30%	同左 (変更なし)	同左 (変更なし)	900-1,800万円	30%
1,000-2,000万円	40%			1,800-3,000万円	40%			1,800万円超	37%
2,000万円超	50%			3,000万円超	50%				
		特別減税 (定率減税)	20% (200万円を限度)	特別減税 (定率減税) (平成8年も実施)	15% (5万円を限度)	特別減税 (定額減税)		特別減税 (定率減税)	20% (25万円を限度)

(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) 大蔵省『財政金融統計月報』『租税特集』各号、『改正税法のすべて』各年版により作成。

表 3-2-2 人的控除の改正

区 分	平成 元年	平成 6 年	平成 7 年	平成 10年	平成 11年	平成 12年
人的控除						
基礎控除	35万円	⇒	38万円	⇒	⇒	⇒
配偶者控除	35万円	⇒	38万円	⇒	⇒	⇒
扶養控除	35万円	⇒	38万円	⇒	⇒	⇒
特別な人的控除						
障害者控除	27万円	⇒	⇒	⇒	⇒	⇒
特別障害者控除	35万円	⇒	⇒	⇒	⇒	⇒
老年者控除	50万円	⇒	⇒	⇒	⇒	⇒
寡婦・寡夫控除（注）	27万円	⇒	⇒	⇒	⇒	⇒
勤労学生控除	27万円	⇒	⇒	⇒	⇒	⇒
老人配偶者控除	45万円	⇒	48万円	⇒	⇒	⇒
同居特別障害者配偶者控除	65万円	⇒	68万円	73万円	⇒	⇒
同居特別障害者老人配偶者控除	75万円	⇒	78万円	83万円	⇒	⇒
年少扶養控除	—	—	—	—	48万円	—
特定扶養控除	45万円	50万円	53万円	58万円	63万円	⇒
老人扶養控除	45万円	⇒	48万円	⇒	⇒	⇒
同居老親等老人扶養控除	55万円	⇒	58万円	⇒	⇒	⇒
同居特別障害者扶養控除	65万円	⇒	68万円	73万円	⇒	⇒
同居特別障害者年少扶養控除	—	—	—	—	83万円	—
同居特別障害者特定扶養控除	75万円	80万円	83万円	93万円	98万円	⇒
同居特別障害者老人扶養控除	75万円	⇒	78万円	83万円	⇒	⇒
同居特別障害者同居老人扶養控除	85万円	⇒	88万円	93万円	⇒	⇒

(注) 1 「特別の寡婦」に該当する場合、控除額は35万円となる。

2 表中では、控除額に変更がなかったものを「⇒」、控除自体がなかったものを「—」で表している。

(出所) 大蔵省『財政金融統計月報』『租税特集』各号により作成。

表 3-2-3 給与所得控除率の改正

控除率	平成元年～平成6年	平成7年～平成12年
40%	0-165万円	0-180万円
30%	165-330万円	180-360万円
20%	330-600万円	360-660万円
10%	600-1,000万円	660-1,000万円
5%	1,000万円超	1,000万円超
最低控除額	65万円	65万円

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

(出所) 大蔵省『財政金融統計月報』『租税特集』各号により作成。

改革の動きを図にまとめている。また、この期間における所得税の税率構造・所得控除の変遷を、表3-2-1、表3-2-2、表3-2-3にそれぞれ示した。

本節の検討手順は次のとおりである。次の2では、平成6年秋の税制改革で設定された2兆円の所得税・住民税特別減税の廃止について説明する。続く3では、「財政構造改革」の動きを簡単に述べる。「財政構造改革」は本シリーズ第2巻「予算」で重点的に扱われるが、既に述べたように、その後の所得税減税問題に大きな影響を与えており、その経緯を簡単に述べておきたい。次に4及び5では、橋本内閣による二度の特別減税の経緯を説明する。平成9年秋以降、経済は危機的状況に陥り、景気対策のための所得税減税要求が強まるが、一方でその時期に成立した「財政構造改革法」との間で政権は苦しい判断を迫られる。結局、二度の特別減税が実施されるが、景気は上向くことなく橋本内閣は退陣する。最後に6で、その後を受けた小渕内閣による所得税・住民税の「恒久的減税」を述べる。これによって財政構造改革路線は完全に撤回され、以降は赤字公債の大量発行が常態化することとなった。

〔注〕

- 1) 「恒久的減税」における「定率減税」は平成18年度税制改正で廃止された。
- 2) 石弘光『現代税制改革史』（平成20年、東洋経済新報社）600-601ページ。

2 所得税特別減税廃止まで（平成8年度及び平成9年度税制改正）

第2章で述べたように、平成6年秋の「直間比率の是正」による税制改革で、消費税率の5%への引上げとともに、所得税・住民税については5.5兆円の減税が実施されることが決まった。ただし、この5.5兆円はいわゆる「2階建て」構造であり、税率表そのものを変えることによる制度減税は3.5兆円にとどまり、残りの2兆円は景気が回復次第取りやめる特別減税であった。特別減税の具体的な方法は、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であり、減税比率は所得税・住民税ともに15%（ただし、所得税は5万円、住民税は2万円の上限あり）であった。2兆円を特別減税にした理由は、既に第2章で述べたように、それだけ消費税率の引上げ幅を抑えられるからであったが、その理由はどうあれ、この減税をいつ取りやめるべきか

という問題が残った。以下では、この過程について検討を行う。

特別減税の取りやめが難しくなるのは珍しいことではない。すなわち、一度特別減税を実施するとそれが当たり前になってしまい、それを停止することが実質的に増税と同じような心理的効果を与えるからである。しかし、今回の所得税・住民税減税の取りやめ判断が難しくなったもう一つの理由は、平成9年4月の消費税率の引上げが絡んだことであった。特別減税取りやめと消費税率の引上げを合わせると、総額7兆円の「増税」となるが、それが景気動向に影響を与える可能性があった。これに関して以下のような記述がある。¹⁾

税制改革関連法が検討されていた1994年9月の段階で、定率分の特別減税がとりやめられると増税になると懸念されていた。この時点ですでに、1996年以降の特別減税のとりやめは、実質成長率を0.1～0.2%押し下げる。さらに1997年4月からの消費税率引上げで0.5～0.6%のマイナス効果が出ると、民間のシンクタンクでは試算されていた。²⁾ かくして特別減税はいったん実施されたものの、景気動向との関連でその廃止が可能かどうか、政府はむずかしい判断を迫られることになった。

まず、税制改革が実行に移される平成7年度は予定どおり減税を実施、その後平成8年度については当初「景気動向が改善した場合は取り止めることもありうる」ということであったが、相変わらず経済状況が良くなかったため、村山首相が早々と継続を表明した。また、政府税制調査会も「平成8年度の税制改正に関する答申」で、景気状況が予断を許さないことを念頭に、次のようにその継続を認めている。³⁾

現下の経済状況は前述のとおりであり、景気回復を今後確実なものとしていく必要があるとの判断から、財政事情が逼迫している状況下ではあるが、平成8年度においても特別減税を継続することはやむを得ないものと考ええる。

ただし、この特別減税の継続のための財源は、いずれは国民の税負担により賄われるべきものであることに十分留意すべきである。

問題は平成9年以降どうするかであり、この判断は村山内閣の後を受けた自民党の橋本龍太郎を首班とする内閣に委ねられた。税制改革の当初言われてい

た「減税先行3年（平成6年の減税も含む）」を考えると、減税は平成8年いっぱいまで打ち切りとなるが、平成9年4月からの消費税率の引上げと合わせると平成8年から平成9年への税負担増が大きくなるという問題に加えて、平成8年秋に総選挙が想定されていることも重要な要素であった。そのため、簡単に減税廃止を打ち出せる状況ではなく、慎重な判断を求められることになった。「第6節 消費税」で述べるように、平成8年6月25日に、翌平成9年4月1日から消費税率を予定どおり5%に引き上げることにについて閣議決定がなされたが、その際も所得税減税の継続可否は判断を持ち越している。当時の報道は、秋の衆議院議員選挙をにらんで、与党議員の中にむしろ減税継続が勢いを増したことを伝えている。⁴⁾

94年に消費税率の引き上げを決めた際、減税については3兆5000億円規模の恒久減税に景気配慮のための2兆円規模の特別減税を上乗せした2階建て方式を採用。このうち特別減税はこのままなら96年いっぱいまで打ち切られる。

今回の与党税制改革プロジェクトチーム（与党税調）の作業では、減税問題への深入りは避けたものの、メンバー間の認識は「予定通り打ち切るべきだ」との原則論で大筋一致していたという。

しかし、これらの実務者を除く与党全体の空気は、景気判断などの条件付きも含めると減税継続を容認する声が大勢。社民党の佐藤観樹幹事長は24日の記者会見で、減税継続の必要性を強調。財政再建の必要性を訴える新党さきがけの鳩山由紀夫代表幹事も25日の記者会見で「消費税率引上げと特別減税打ち切りはダブルパンチ。景気に水を差すのは間違いなく、景気動向を見定めて結論を出す必要がある」と柔軟な姿勢を示した。

また、政府税制調査会会長の加藤寛もインタビューの中で、減税の継続可否は「景気次第」と述べている。⁵⁾

こうして、減税の問題は秋以降の景気次第、更に予定された衆議院議員選挙の結果次第となった。しかし、この選挙で橋本首相率いる自民党は勝利、その後の景気見通しも良く、更にもう一つの大きな要因として、次項で説明する「財政構造改革」による財政赤字削減の動きが進んでいたことが影響した。政府税制調査会は「平成9年度の税制改正に関する答申」で、景気が回復過程にある一方で減税の財源を赤字公債に頼らざるを得ないことを考えると、平成9

年度に「特別減税を実施することは適当でない」と述べている。⁶⁾ これを受けて与党税調でも減税打切りが大半を占めたため、最終的に橋本首相の判断でその打切りが決まった。こうした過程について、当時主税局長であった薄井信明は次のように述べている。⁷⁾

半年前に、橋本総理は、消費税率引き上げの法律どおりの実施を決断していましたが、それに加えて特別減税の継続を中止することには悩まれたと推測します。結局、「平成9年分所得税の特別減税」は行わないと決断されたのですが、多分、橋本総理は、来年度経済がまずまずと見込めるならば、財政構造改革の推進のために中止すべきであると考えたのだと思います。8年末に政府が見込んだ9年度の経済成長率は、…（中略）…消費税率引き上げと特別減税廃止を織り込み済みで、名目3.1%、実質1.9%でした。

〔注〕

- 1) 石弘光『現代税制改革史』（平成20年、東洋経済新報社）623-624ページ。
- 2) 『日本経済新聞』平成6年9月23日朝刊。
- 3) 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）6ページ。
- 4) 『日本経済新聞』平成8年6月26日朝刊。
- 5) 同上。
- 6) 税制調査会「平成9年度の税制改正に関する答申」（平成8年12月）3ページ。
- 7) 薄井信明・元主税局長口述記録。

3 財政構造改革の動き（平成8年、平成9年）

平成9年の所得税・住民税特別減税の打切りに影響を与えた出来事の一つは、当時進んでいた財政構造改革の動きであった。そのきっかけは平成7年11月の武村蔵相（村山内閣）による「財政危機宣言」、すなわち、平成8年度当初予算で、平成2年度以来、当初予算では発行していなかった赤字公債（ただし、平成6年度以降の先行減税の財源を賄う「つなぎ公債」は財源の手当てがついているとして除く。また補正予算では、平成7年1月の阪神・淡路大震災対応で、平成6年度及び平成7年度に赤字公債が発行された。）の大量発行が不可避なことが明らかになったことである。¹⁾ これを契機に、財政構造改革の議論がまず財政制度審議会で1年ほど行われた。その後、財政構造改革は橋本内閣による「6大改

革」の一項目となり、更に歴代首相・蔵相経験者と政府・与党首脳が一堂に会する「財政構造改革会議」での討議を経て加速、最終的に平成9年11月の「財政構造改革法」成立にたどりつく。この法律には歳出カットや赤字公債発行額の縮小に関する具体的数値が盛り込まれ、平成10年度以降の毎年の予算編成に大きな影響を与えるはずであった。しかし実際には、平成9年秋以降、大手金融機関が相次いで破綻する厳しい経済状況に直面し、その対応のための所得税減税要求が強まる中で、修正を余儀なくされ、橋本内閣退陣後に法律は凍結される。財政構造改革は本シリーズ第2巻「予算」で詳細に記述されることになるが、後の税制改革にも大きな影響を与えるため、以下でその流れを簡単に記しておく。²⁾

表3-2-4は、この問題の一連の検討経緯を示すが、既に述べたように、きっかけの一つは平成7年11月の「財政危機宣言」である。これを受けて財政制度審議会で財政構造改革特別部会が立ち上げられ、議論が開始された。そして半年後の平成8年夏に中間報告、冬に最終報告書がまとめられたが、この最終報告書の内容は後の「財政構造改革法」の基礎になる内容を含んでいた。

財政制度審議会での討議を受けて、政府は12月19日に「財政健全化目標について」を閣議決定した。具体的には次の3項目である。

(1) 国及び地方の財政健全化目標

- ① 平成17年度（2005年度）までのできるだけ早期に、国及び地方の財政赤字対 GDP 比を3%以下とし、公的債務残高の対 GDP 比が上昇しない財政体質を実現する。
- ② ①の目標達成後、速やかに公的債務残高が累増しない財政体質を構築する。

(2) 国の一般会計の財政健全化目標

- ① 財政健全化の第一歩として、早急に現世代の受益が負担を上回る状況を解消すべく、国債費を除く歳出を租税等の範囲内とする。
- ② 平成17年度（2005年度）までのできるだけ早期に、特例公債依存から脱却するとともに、公債依存度の引下げを図る。
- ③ 特例公債依存からの脱却後、速やかに公債残高が累積しない財政体質を構築する。

(3) 財政健全化の方策

表 3-2-4 財政構造改革の道のり

平成8年	平成9年
2月8日	1月21日
財政制度審議会財政構造改革特別部会（以下、「特別部会」と記す）第1回会合	第1回財政構造改革会議開催
7月10日	3月18日
特別部会が中間報告「財政構造改革を考える――明るい未来の子どもたちに――」を答申	第4回財政構造改革会議で総理から「財政構造改革5原則」を提示
12月12日	6月3日
特別部会が「財政構造改革特別部会最終報告」を答申	第8回財政構造改革会議で「財政構造改革の推進方策」を決定
12月19日	
橋本内閣が「財政健全化目標について」を閣議決定	
	6月16日
	これを受けて「財政構造改革の推進について」を閣議決定
	6月17日
	第9回財政構造改革会議で、法律化すべき事項を盛り込んだ「財政構造改革のための法律案の内容の骨子」を了承
	9月26日
	「財政構造改革のための法律案の内容の骨子」を閣議報告
	9月29日
	「財政構造改革の推進に関する特別措置法（いわゆる「財政構造改革法」案）」を閣議決定
	11月28日
	「財政構造改革法案」を国会提出 「財政構造改革法案」が可決・成立

（出所）『ファイナンス』（平成10年1月号）7-8ページ、石弘光監修『財政構造改革白書』（平成8年、東洋経済新報社）、石弘光監修『財政構造改革の条件』（平成9年、東洋経済新報社）により作成。

財政健全化目標の達成のため、歳出全般について聖域なく見直しを行い、国においては、一般歳出の伸率を名目経済成長率よりも相当低く抑える。
地方に対しても、国と同様に、歳出の伸率を抑制するよう要請する。

なお、橋本首相率いる自民党が衆議院議員選挙で勝利し、平成9年の所得税・住民税特別減税の廃止を決定したのはちょうどこのころである。また、総選挙後に橋本内閣は「経済社会を21世紀にふさわしいものに再構築する」ための「6大改革」に着手するが、財政構造改革もその一つに加えられ、改革は本格化する。

その後、財政構造改革は政治主導で大きく動いていった。すなわち、自社さ連立与党の歴代首相・蔵相経験者と現役の政府・与党幹部を含めた24名から成る「財政構造改革会議」（議長は橋本首相）が設置され、そこでより具体的な改革の内容が決められていった。首相や蔵相経験者だけでなく連立与党の幹部もすべて会議に参加させる大掛かりな仕掛けを作ることで、改革をトップダウンで進める狙いがあったと考えられる。平成9年3月にはそこで「財政構造改革5原則」が発表され、6月3日に「財政構造改革の推進方策」が決定、同日に「財政構造改革の推進について」が閣議決定された。こうした状況について、当時、大蔵事務次官を務めた小川是は次のように述べている。³⁾

私は、主計局長にお願いしたのは唯一、こういう連立政権のもとであるということと、それから、過去に行われた財政再建や税制改革の経験から、とにかく政治主導でやってもらうことで、だれがどう考えたって大蔵省だけでできるような状況ではない政治情勢です。政治主導でということ。これは、とても政治主導がきいたと思います。3党を巻き込み、元総理大臣や大蔵大臣も全部この会議に出る。したがって、ここだけを見たら、この当時進んでいた全体の政策の中で、つかの間の財政構造改革のヒートアップだと思います。97年3月に橋本5原則とか出してやったわけです。政治主導でそれだけヒートアップしたわけには、その後が非常に変わっていったわけですから、後代への責任を果たさなければいけないという政治の責任論、あるいは議論がこのときほどきちっと表立って行われたことはないと思います。

これによって「財政構造改革法」の骨格がほぼ固まり、平成9年9月に法案は国会へ提出された。その内容をごく簡単に説明するとまず、平成15年度を中期の目標年度とし、それまでに国・地方の財政赤字を対GDP比3%以下とした上で、赤字公債発行から脱却することを掲げた。特に、赤字公債の発行額は毎年縮減させることとし、そのために特別会計を含む歳出構造の見直しを行うこととした。より具体的には平成10年度から平成12年度の3年間を集中改革期間と定め、表3-2-5に示したように、当初予算に関して「主要な経費」ごとの量的縮減目標を設定した。

その後、「財政構造改革法」は11月6日に衆議院で可決、11月28日に参議院で可決され成立した。この時期に策定された平成10年度当初予算は当然緊縮予

表 3-2-5 当初予算作成に当たっての「主要な経費」に係る量的縮減目標等

	平成10年度	平成11年度・平成12年度
社会保障関係費	3000億円を加算した額を下回るようにする。	おおむね100分の102を乗じた額を上回らないようにする。
公共投資関係費	100分の93を乗じた額を上回らないようにする。	前年度の額を下回るようにする。
文教予算 国立学校特別 会計へ繰入 私学助成 (経常費)	前年度の額を上回らないようにする。	
防衛関係費	前年度の額を上回らないようにする。	
政府開発援助費	10分の9を乗じた額を上回らないようにする。	前年度の額を下回るようにする。
主要食糧関係費	前年度の額を上回らないようにする。	
科学技術振興費	おおむね100分の105を乗じた額を上回らないようにする。	増加額をできる限り抑制する。
エネルギー対策費	前年度の額を上回らないようにする。	
中小企業対策費	前年度の額を上回らないようにする。	
人件費	総額を極力抑制する。	
その他	前年度の総額を極力上回らないよう、抑制する。	
一般歳出	前年度の額を下回るようにする。	〔平成15年度まで〕 抑制する。
地方財政計画 一般歳出	政府は、前年度の額を下回るよう、 必要な措置を講ずる。	〔平成15年度まで〕 政府は、抑制されたものとなる よう、必要な措置を講ずる。

(出所)『ファイナンス』(平成10年1月号)9ページ。

算となり、赤字公債の発行額も平成9年度より抑えられたものとなった。こうして財政再建に向けた機運が大いに高まるはずであったが、その当時の雰囲気はむしろ逆であった。すなわち、夏以降景気は後退を始めていたが、11月以降、北海道拓殖銀行や山一証券が相次いで破綻して金融システムが機能不全に陥り、決定的な景気の悪化局面を迎えていたからである。景気浮揚のための財政支出や減税が必要とされる時期に、逆にそれに対して強力なタガをはめる「財政構造改革法」の成立に対しては、以下のような強い批判が浴びせられた。⁴⁾

同法〔財政構造改革法〕では、来年度から3年間で「集中改革期間」だが、金融不安が払しょくされず、景気が下降局面にある中で、さらに財政面からのデフレ圧力を加える懸念がある。財政収支の改善には税収の回復が不可欠だが、無理な財政赤字の削減は、税収減の悪循環を引き起こしかねない。

経済状況しだいでは、例えば2003年度に国と地方の財政赤字を国内総生産（GDP）比3%以内に抑えるという大枠の中で、集中改革期間を後ろにずらすような柔軟性も必要だ。「急がば回れ」という時に危険な近道を直進する愚は避けたい。

21世紀の初頭までの予算編成を拘束する重要な法案を、かくも短時間で通した国会の責任は重い。次期通常国会で以上指摘した諸点を踏まえ必要な改正をすべきだ。政府、国会に求められているのは「過ちを改める」勇気である。

次の4以降で詳しく述べるように、この後景気悪化に対応するための減税要求が高まり、財政構造改革路線はその成立直後から修正を迫られることになる。そして、平成10年夏の参議院議員選挙後の橋本内閣退陣・小渕内閣の成立を経て、法案成立からほぼ1年後の平成10年12月に、実質的な効力を発揮することなく、法律は凍結されることとなる。

〔注〕

- 1) 平成8年度は消費税率の引上げ・所得税の特別減税廃止前のため、先行減税分の「つなぎ公債」である5兆円弱については赤字公債の発行を正当化できたが、それを超える額の発行が問題視された。なお、実際の平成8年度当初予算における赤字公債発行額は、これを大きく上回る約12兆円であった。一方、平成9年度で所得税の特別減税が廃止され、消費税率も引き上げられたため、これ以降の赤字公債の発行は（赤字公債を認めないという立場からは）正当化できなくなった。
- 2) この議論の詳細は、石弘光『現代税制改革史』（平成20年、東洋経済新報社）578-588ページを参照のこと。
- 3) 小川是・元事務次官口述記録。
- 4) 『日本経済新聞』平成9年11月29日朝刊。

4 定額減税の実施（平成9年秋から12月まで）

（1）減税実施までの経緯

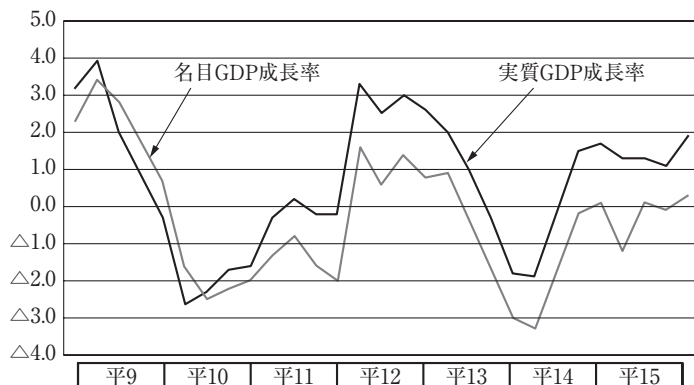
「財政構造改革法」の骨格がほぼ固まった平成9年秋、日本経済は再び悪化

を始めていた。11月には山一証券や北海道拓殖銀行などの大手金融機関が相次いで破綻、金融システムの機能不全を伴う厳しい経済状態に突入する。その中で、「財政構造改革法」が成立するものの、当時の雰囲気はむしろ逆であり、景気対策のための財政出動や減税の要求が相次ぐ状態であった。橋本首相はクアラルンプールで開催された ASEAN（東南アジア諸国連合）非公式首脳会議出席後の記者会見（12月17日）で「所得税減税をしない」というこれまでの方針を転換し、2兆円（所得税1.4兆円、住民税0.6兆円）の特別減税の実施を突如表明する。この2兆円減税は以下で述べるように、苦肉の策によって「財政構造改革法」と矛盾しない形で実施されるが、その財源は赤字公債であることに変わりはなく、その後更なる減税要望が強まるにつれて、財政再建路線は次第に見直しを迫られていく。以下では、この平成9年12月の特別減税に関する政策決定過程を説明する。

平成9年秋以降の景気の急激な悪化を引き起こした理由の一つに、この年の4月からの消費税率の引上げと所得税・住民税特別減税の平成8年いっぱいでの打ち切り、更に平成9年9月からの社会保険料の引上げによる総額9兆円の負担増が挙げられた。これによる消費の減退が景気の足を引っ張ったとの主張がなされている。「第6節 消費税」で述べるように平成9年4～6月期の消費落ち込みが7～9月期にいったん戻ったことから、これらの増税が景気悪化の直接原因との見解に異論もあるが、消費税率の引上げを目前にした平成8年度中の住宅投資の駆け込み需要の反動が、平成9年度以降の住宅建設を大きく減少させたといった影響はあったようである。¹⁾ 一方で、これ以外のもう一つの不況の要因が、この夏以降、タイから各国に広がったアジア通貨危機であった。通貨危機は7月のタイ・バーツの大幅下落で本格化し、その後各国へ飛び火した。10月に香港・韓国に広がり、これによる香港株の急落が世界同時株安を引き起こした。これが、当時不良債権に苦しみ経営が不安定であった日本の金融機関を直撃し、10月の三洋証券を皮切りに徳陽シティ銀行、北海道拓殖銀行、山一証券の破綻を引き起こした。こうした金融システム不全による金融収縮が实体经济に大きく影響し、景気を大きく悪化させた。図3-2-2にあるように、日本経済はこれ以降6期連続のマイナス成長という長い不況に突入することになる。

一方、国会では「財政構造改革法」の審議中であったが、10月ごろから野党（新進党（小沢一郎党首）や太陽党（羽田孜党首））を中心に所得税の減税要求が

図 3-2-2 GDP 成長率（前年同期比）



（出所）内閣府「国民経済計算」、「四半期別国民所得統計速報」により作成。

出始め、与党である自民・社会・さきがけの中にも、先に廃止された特別減税の復活を求める声が強まってきた。²⁾ しかし、加藤紘一幹事長を中心とする自民党中枢は、「財政構造改革法」審議の傍らでその精神に反するような所得税減税の検討を行うことに否定的で、土地や住宅などの政策減税を中心とすべき、との声が強かった。政府は11月18日に規制緩和や土地取引活性化などを中心とする「緊急経済対策」をまとめたが、この中には既に実施が決まっていたものも含まれ、税制については既に議論が進んでいた法人税や金融システム税制、土地税制に関して年末の税制改正に向けた整理を行う、との表現が盛り込まれたただけであった。しかし、景気の悪化は極めて急であり、金融機関の相次ぐ破綻や株価急落で、「日本発の金融恐慌」が現実味を帯びるほど深刻な状況となった。これに対し、以下の報道にあるように、「即効性がある」所得税減税を求める声が急激に高まった。³⁾

政府は先月〔平成9年11月〕「緊急経済対策」と銘打った政策をまとめた。規制緩和の前倒しを含んだ構造対策としては評価できるが、悲観色が充満している産業界や家計に生気を呼び戻すような緊急の施策は見当たらない。コール市場での一瞬の需給ミスマッチで有力金融機関がいとも簡単に破たんする綱渡りの緊張が続く経済のなかで、「中長期的に60兆円の需要創出効果」と胸を張って見せても違和感が残る。

必要なのは政府がきぜんとした態度で景気や金融システム不安など足元の課題と取り組み、将来に対して明確なビジョンを示すことである。景気がこのまま後退していくと財政や企業の構造調整が進まず、雇用や将来の不安だけが拡大する。アジアに広がった金融システムの動揺を終息させるのも難しくなる。購買力を復活させる思い切った所得税・法人税の減税実施と、預金者保護のための不良債権処理への公的資金導入が不可欠である。景気を窒息させた政府に蘇生（そせい）の責任もある。

なお、「財政構造改革法」が成立するのは、ちょうどこのころ（11月28日）である。

この当時、もう一つ注目が集まったのが、梶山静六前官房長官の発案とされる金融機関への公的資金注入案（10兆円の国債発行で調達した財源を、金融システム危機の回避を目的として金融機関に注入する）であった。政府はこれを基にした金融安定化策を12月16日にまとめ、発表している（「財政構造改革法」と矛盾しないように制度設計がなされた）。⁴⁾ こうした金融安定化策の検討が進む中で、もう一方の柱である総需要拡大のための所得税減税に対する要望が更に高まっていく。しかし、当時は「財政構造改革法」の成立直後であったため、政策転換は政治責任を伴う可能性があった。連立与党首脳は12月16日に減税見送りを決定、同日に政府税制調査会もそうした内容を含む「平成10年度の税制改正に関する答申」を発表している。

しかし、この方針は、翌12月17日の橋本首相による2兆円の特別減税の実施表明で急きょ転換された。政府税制調査会・連立与党が既に方針を決めた後の方針転換は極めて異例であり、当時の新聞でも驚きをもって伝えられている。マレーシアのクアラルンプールで開催されていたASEAN 非公式首脳会議に首相が出席し、アジアの経済状況の悪化を聞いて日本経済の立て直しの重要性を認識したことが減税に踏み切る直接の原因であったとされる。また、アメリカのクリントン大統領から、減税に踏み切るよう強い催促があったことも、大きなきっかけとされる。12月17日の記者会見で橋本首相は次のように述べている。⁵⁾

今回 ASEAN 非公式首脳会議に出席をして、十分その状況を把握していたつ

もりでしたが、それ以上にアジアの経済状況が極めて深刻であることを改めて痛感させられました。我が国の経済の状況については既に皆さんが御承知のとおり、家計あるいは企業の景況感に厳しさが見られ、また我が国の金融システムやアジアの経済状況など、国民の不安感が払拭出来ない状況にあることも事実です。

そして、クアラルンプールにおける会見の際にも日本発の世界恐慌の引き金は絶対に引かないということを私は内外に鮮明にしてきました。そうした状況を踏まえて、改めて思い切った施策を講じなければならない。そのような思いから特別減税を緊急に実施することを決心しました。

このため先ほど与党の幹部、自民党税制調査会の幹部、更には大蔵大臣、自治大臣など、関係閣僚にお集まりをいただいて、私の方から平成9年度補正予算において2兆円の特別減税を行うことについての指示を行いました。

ただし、この減税については、三塚蔵相の指示により、その方法などについて事前到大蔵省内で検討がなされていた、との記述がある。興味深いところがあるので、以下に引用しておく。⁶⁾

橋本の側近からは「特別減税の発案者は実は蔵相〔三塚博蔵相〕だった」という証言も漏れてくる。加藤〔紘一・自民党幹事長〕や山崎〔拓・自民党政調会長〕は無論のこと、江田〔憲司・総理秘書官〕もあずかり知らぬうちに、三塚から大蔵省事務局には橋本の決断に備えた「減税即応」の指示が下りていた。クアラルンプールでアジア経済危機の深刻さと日本経済の窮状を考え抜いた体裁を整えた末、橋本は日本に戻る機中で大蔵省出身の坂篤郎〔総理秘書官〕にだけ決断を打ち明け、連絡先のリストをつくらせた。

大蔵省の事務方による減税方法の検討結果は三塚蔵相に報告がなされたと考えられ、そうした状況を橋本首相も認識した上での減税実施の決断であったと考えられる。

ただし、こうした突然の政策変更は自民党の加藤幹事長らにも前日深夜まで伝えられず（しかも、先に述べたように、連立与党はこの日、減税見送りを正式に決定していた）、連立与党内でも議論を呼んだ。その様子について、以下の二つの記事を紹介する。⁷⁾

首相から電話がかかってきた16日夜、加藤幹事長は与党の幹事長、政策責任者会議のさなかだった。首相は「今晚は黙っておいてほしい」と言った。

加藤氏は同じ会議に出ていた山崎拓政調会長と話し込んだ。「一晩考えてみようよ」。社民党の減税要求を「財政構造改革を推進する立場から所得減税は見送らざるを得ない」として突っぱねてきたことなどを考えると、とてもすぐには結論を出せなかった。

17日朝、2人はもう一度協議した。「葛藤（かっとう）はあるが、首相が決めた以上、従わざるを得ない」が結論だった。

緊急会見に先立って、17日午前官邸で開いた与党3党の幹部との協議で、園田博之新党さきがけ幹事長がかみついた。「さきがけは財政再建が何よりも大切との立場だ。財政構造改革との兼ね合いはどうなるのか」。首相は言葉をさえぎって「現在は国家・国民にとって重大な局面だ。内閣がもたないという声もあるが、このままでは国がもたない状況だ。総理が決断したということは、政治生命をかけているということなんだッ」と一気にまくし立てた。野中広務自民党幹事長代理も「その通りだ。今は国家存亡の秋（とき）だ」と同調した。

ただしこの減税は、次の(2)で詳しく述べるように「財政構造改革法」に触れない形で実施されており、この点で名目的には財政構造改革路線は堅持された。しかし、その財源は赤字公債であることに変わりはなく、また、これ以降更なる減税要求が強まり、その路線は次第に見直しを迫られることとなる。

（2）定額減税の実施

こうして2兆円（うち所得税は1.4兆円）の特別減税の実施が決まったが、問題は先に成立した「財政構造改革法」との兼ね合いであった。成立したばかりの「財政構造改革法」の凍結や修正は、政治責任が発生する可能性があるためタブーとされ、それと矛盾しないように減税を行うにはどうすべきかが検討された。これについて、第1章でも示した当時の主税局長の薄井信明のコメントを再度引用する。⁸⁾

この時の特別減税は、経済対策が最大のねらいでしたが、財政構造改革元年となる平成10年度予算の骨格を大きく変更しないですむものであることも求め

られました。三田共用会議所に主税局、国税庁だけでなく、官房や主計局の幹部なども加わって協議し、国会の日程、法律構成、事業者の実施のいずれの面においてもかなり無理があることを承知のうえで、9年度内に、つまり翌年3月までに、できるだけまとまった減税が可能となる案を搾り出しました。

すなわち、減税を平成9年度中に実施してしまえば、「財政構造改革法」の対象となる平成10年度予算に影響を与えることはなく、その法改正は不要、ということであった。こうした事情から今回の減税では、従来行ってきた定率減税方式（毎月の源泉徴収額から一定率を減税する）ではなく、1回で減税を行うことができる定額減税方式が採用された。具体的には、本人2万6000円（所得税と住民税の内訳はそれぞれ1万8000円と8000円）、控除対象配偶者又は扶養親族1人につき1万3000円（所得税9000円、住民税4000円）の税額を、所得税・住民税額から引くこととし、これを平成10年2月の源泉徴収で実施する（2月にすべて引き切れない場合は翌月に繰り越す）というものであった。また、源泉徴収のない事業所得者は平成10年の第1期予定納税時に減税を行う（引き切れない場合は第2期）ことになった。この方法に関して、少し長くなるが、薄井信明の言を引用しておく。⁹⁾

このときの特別減税は、前年までの定率減税方式の特別減税と異なり、定額減税方式を採用しました。…（中略）…昭和52年春に初めて特別減税を実施した時はこの方式をとりました。ところが、事業者と税務署の手間がかかりすぎたという反省から、時間的な余裕さえあれば、定率減税方式のほうがよいというのが通説となっていました。にもかかわらず、定額減税方式を採用したのは、できるだけ早い時期に、しかも平成9年度内に、まとまった額の減税分を実施するための窮余の一策だったのです。

…（中略）…

それまでの特別減税、例えば「平成8年分所得税の特別減税」であれば、8年3月末までに法律が通り、給与所得者については、4月以降に支払われる給与の毎月の源泉徴収時に、事業主が給与所得者一人ひとりの徴収税額をおおむね減税率分だけ減額し、年内最終の支払い給与で年末調整するというものでした。事業所得者については、予定納税と翌年3月の確定申告の際に減税分を減額した残額を納税します。ところが、平成9年分所得税については、既に12月に入っ

てしまっており、各事業主は既に年末調整の計算はもとよりボーナスの支払いも終わっているところがあり、国税庁がそのやり直しをお願いするわけもいきません。それならば「平成10年分所得税の特別減税」法案を国会に出して早く成立させればよいかというと、1月中に通っても、定率減税方式では減税効果のほとんどが10年度以降となってしまいます。それでは、経済対策にならないばかりか、10年度の予算の骨格にもろに影響してしまいます。

結局、それらの難点を避けるためには、定額減税方式で「平成10年分所得税の特別減税」を仕組み、1月中にも法律を成立させていただいて、10年2月の源泉徴収から減税効果を発揮できるようにするしかないという結論に達しました。

2兆円特別減税の法案は平成10年1月29日に成立し、実施された。減税は平成9年度の補正予算として実施されたため、(平成10年度予算以降に縛りをかける)「財政構造改革法」との矛盾は発生していない。しかし、この後も景気の悪化は続き、更なる減税の追加、そして期限付きの特別減税ではなく恒久減税への要望が次第に強まっていくことになる。

〔注〕

- 1) 新規住宅着工件数は、平成8年度は160万戸と前年から大きく増大する一方、平成9年度は130万戸に大きく減少した。景気の急激な悪化が住宅購入意欲に影響を及ぼし、平成10年度では更に120万戸を割るまで減少している。
- 2) 『日本経済新聞』平成9年10月7日朝刊など。
- 3) 『日本経済新聞』平成9年12月7日朝刊。
- 4) 財政構造改革との整合性を重視し、預金保険機構にとりあえず国債(要求払い型国債)を交付するものの、要求が出たときに政府がそれを現金化する仕組みとし、実質的に即座に借金をする必要がない方式をとった。また、この国債の償還財源にはNTT株の売却益を充て、財源の充てを確保するなど、「財政構造改革法」の精神に反しない手法をとり、その上で金額も政府保証の20兆円を加え30兆円となった。
- 5) 平成9年度特別減税の決定に関する橋本内閣総理大臣記者会見(首相官邸ホームページ 橋本内閣総理大臣演説等)。
- 6) 清水真人『官邸主導 小泉純一郎の革命』(平成17年、日本経済新聞社)143ページ。
- 7) 『朝日新聞』平成9年12月18日朝刊、『日本経済新聞』平成9年12月18日朝刊。
- 8) 薄井信明・元主税局長口述記録。
- 9) 同上。

5 二度目の定額減税の実施と橋本内閣の退陣（平成9年12月から平成10年7月まで）

（1）二度目の定額減税実施

こうした2兆円の特別減税を行ったにもかかわらず、年が明け平成10年になっても景気は悪くなる一方であり、特に消費低迷が目立っていた。そして年明け早々の段階で早くも、状況を打開するには1年限りの特別減税では効果がなく恒久減税にすべきだ（すなわち、経済理論的には消費を刺激するためには「恒常所得」が増えなければならず、そのためには特別減税ではなく恒久減税が必要だ）、との論調が高まった。『日本経済新聞』は社説で再三にわたり恒久減税を求め、民主党共同代表の菅直人が国会で6兆円の恒久減税を求めている。¹⁾ また、自民党からも森喜朗総務会長が減税の恒久化を要求したことが伝えられている。²⁾

しかし、橋本首相や加藤幹事長ら政府・与党執行部はこうした主張に反対し続けた。その理由は次の2点と考えられる。一つは日本の所得税・住民税負担が既に十分低く、減税を恒久化させるとそれが更に低くなってしまうことであった。これに関して、薄井信明の後、平成10年1月に主税局長に就任した尾原榮夫は次のように述べている。³⁾

恒久減税に対しての反論でございますが、先に述べた景気対策としての効果論に加え、日本の所得税といえますのは課税最低限が他の国と違って高い、そして税負担も低い。つまり恒久減税をしたら税制として成り立たない姿になるというようなことを申し上げました。

そんなことで、この平成10年の通常国会では、橋本総理は、恒久減税を行えという質問に対しましては、数字を挙げて課税最低限の国際比較をして、日本の課税最低限は361万と高い状況にあるという答弁をしておられました。つまり、恒久的減税ができるような税制ではないということを述べておられたと思います。

もう一つの理由は、この年の夏に予定された参議院議員選挙であった。橋本内閣で成立した「財政構造改革法」の下で策定された平成10年度予算は緊縮予

算であったが、その成立前に恒久減税の検討を始めることは、政治的な責任問題に発展する可能性があった。参議院議員選挙を考えると、そうした問題を引き起こす恒久減税は執行部としては認められない要求であった。このように、「財政構造改革法」の縛りは政策にも大きな影響を与えていた。

そこで、自民党執行部は「財政構造改革法」の枠内での景気対策を検討した。具体的には平成10年度当初予算は原案どおり成立させた上で、直後に補正予算を提出し、そこで大規模な公共事業と政策減税を中心とした景気対策を行うことである。財源はすべて国債発行での資金調達となるが、以下の理由から「財政構造改革法」には触れないとされた。すなわち、①「財政構造改革法」は公共事業費の当初予算額のキャップをはめていたが、補正については制約をはめていなかったこと、②公共事業のための国債発行は建設公債であり、赤字国債の新規発行を伴わないこと、また③金額の少ない政策減税ならば「財政構造改革法」の枠内で赤字国債の発行額を抑えることが可能であること、であった。こうして、3月の下旬ごろには事業規模16兆円の景気対策が固まりつつあった。

しかし、景気の状態は更に厳しくなり、平成9年度の経済成長率が23年ぶりのマイナスになる公算が強まっていく。加えて、アメリカからの内需拡大要求も強まり、円・株・債券のトリプル安の状況が発生した。こうして事態が切迫するにつれて、加藤幹事長ら自民党執行部の中に、平成11年度も平成10年に急ぎょ実施した2兆円減税を継続させ、そのために「財政構造改革法」を部分的に修正する案が浮上する。

しかし、こうした案を更に拡大させる形での特別減税の実施が、ここでも橋本首相による突然の決断で決定される。平成10年度予算が成立した直後の平成10年4月9日に橋本首相は記者会見を行い、16.7兆円の「総合経済対策」の一環として再度、特別減税の実施を表明した。その内容で波紋を呼んだのは、事前に報道で伝えられた平成11年度の2兆円減税の継続だけでなく、平成10年の特別減税として（先の減税に加え）更に2兆円を上積みし、それを合計4兆円とすることであった。また、平成10年の減税を翌平成11年度も継続させることを表明し、「一度限りの特別減税は効果がない」とする批判に配慮を行っている。その一方で、こうした特別減税と併せて、所得税・住民税の抜本的な改革の検討を始める意向を示した。4月9日の記者会見で、橋本首相は次のように述べ

ている。⁴⁾

まず第一に、私は4兆円を上回る大幅減税を行いたいと思います。所得税、住民税については、今年〔平成10年〕既に2兆円の減税を実施中ですが、更に今年中に2兆円の減税を上積みをし、来年〔平成11年〕も2兆円の特別減税を継続します。そのほか、国民生活や経済活動にとって、必要かつ有効な税制上の特別措置を講じたいと思います。いわゆる政策減税と言われるものです。福祉、教育、あるいは投資など、さまざまなお考えがありますが、このような考え方を念頭に置いてよく検討していきたいと思います。

ただし、この決断も加藤幹事長ら自民党首脳には直前まで知らされなかった。このため、政策転換による政治責任を危惧する自民党執行部と橋本首相の間で亀裂が生まれたことが報じられている。⁵⁾

この減税実施で問題となるのが、「財政構造改革法」の修正問題であった。すなわち、この新たな2兆円減税を行うと、その財源を賄うために必要な平成10年度の赤字国債の発行額が前年度（平成9年度）を超えてしまうが、「財政構造改革法」ではそれを毎年縮減させることを求めていた。そこで法改正が避けられないが、これに関して橋本首相は記者会見で次のように述べている。⁶⁾

明日から私が議長をさせていただいている財政構造改革会議を開催して、財政構造改革法について議論を始めたいと思います。財政構造改革の必要性はいささかも変わるものではありません。しかしながら、今のような深刻な経済情勢にかんがみ、私は現在の財政構造改革の基本的な骨格は維持しながら、緊急避難的にどのような対応を取るべきかを早急に検討すべきだと考えます。そのような緊急対応としての性格を明確にして、特例国債発行額の弾力化を可能にする、そうした措置を導入するということが考えられてよいと思います。

しかし、この場合でも安易に公債に頼るだけではなくて、さまざまな財源確保の道を政府自身の努力で求めなければならないことは言うまでもありません。いずれにせよ、財政構造改革法の基本は変更せず、緊急避難的に最小限の修正を行うことにとどめたいと思います。

すなわち、「財政構造改革法」に対する橋本内閣の姿勢はそれを大幅に見直

すのではなく、小幅に修正することであった。具体的には、法律に「弾力条項」を加えて、経済が危機的な状況に陥った場合には赤字国債の発行を一時的に弾力的に行えるようにすることと、財政再建の最終目的年度を平成15年度から2年ずらして平成17年度とすること、の2点が柱となった。

(2) 定額減税の実施方法とその効果について

こうして二度目の2兆円の特別減税の実施（うち所得税が1.4兆円、住民税が0.6兆円）が固まるが、次に、この減税の方法について述べる。既に平成10年2月に定額減税を一度実施しており、なおかつ減税効果をなるべく早く出したいとの意向から、今回の追加減税も定額減税で行う以外に方法はないとされた。当時の主税局長である尾原榮夫は次のように述べている。⁷⁾

減税方式としては、どの階層も同じ減税の割合になる定率減税方式が、課税最低限も動かず税制のゆがみを最小にできるのですが、先に行った2兆円の減税は定額方式でございます。景気対策として効果を速やかに出すためには直ぐに実施できなければなりません。また、源泉徴収義務者等の事務負担のことも考えなければなりません。結局、同じ年分の所得税について、定額と定率という二つの方式を混在させることは事務的に実施困難ということで、追加減税分も定額方式でやらざるを得ないということになり、関係法律を国会に提出いたしました。

具体的には、先の減税に加えて更に、本人2万9000円（所得税と住民税の内訳はそれぞれ2万円と9000円）、控除対象配偶者又は扶養親族1人につき1万4500円（所得税1万円、住民税4500円）の税額を、税法を基に計算した所得税・住民税額から引くというものである。サラリーマンに対してはこの追加減税を平成10年8月の源泉徴収で実施する（8月にすべて引き切れない場合は翌月分以降からも控除可）一方、源泉徴収のない事業所得者は7月から始まる第1期の予定納税の納期を1か月延ばした上で、その納税額を減ずる（引ききれない場合は第2期分からも控除可）方法がとられた。

こうした平成10年の2回の定額減税が家計の税負担に与える効果を世帯構成ごとにまとめると、表3-2-6のようになる。「定額減税」の問題は、これによ

表 3-2-6 特別減税の額（世帯構成別）

区 分	特 別 減 税 の 額		
	所 得 税	個人住民税	合 計
独 身	38,000円	17,000円	55,000円
夫 婦	57,000円	25,500円	82,500円
夫婦子1人	76,000円	34,000円	110,000円
夫婦子2人	95,000円	42,500円	137,500円

（注）上記の額が、それぞれ平成10年分所得税額・平成10年度分個人住民税所得割額を超える場合には、その平成10年分所得税額・平成10年度分個人住民税所得割額に相当する金額が特別減税の額とされる。

（出所）『改正税法のすべて』（平成10年版）19ページ。

表 3-2-7 特別減税前後の所得税・個人住民税の課税最低限（給与所得者・世帯構成別）

区 分	所 得 税		個人住民税	
	特別減税前	特別減税後	特別減税前	特別減税後
独 身	110.7万円	151.6万円	105.3万円	141.9万円
夫 婦	209.5万円	300.0万円	185.7万円	266.6万円
夫婦子1人	269.8万円	386.3万円	238.0万円	346.0万円
夫婦子2人	361.6万円	491.7万円	303.1万円	427.3万円

（注）1 夫婦子2人の場合については、子のうち1人が特定扶養親族に該当するものとして計算。

2 一定の社会保険料が控除されるものとして計算。

（出所）『改正税法のすべて』（平成10年版）19ページ。

て課税最低限が上がり過ぎることであるが、そうした実態が表に現われている。すなわち、2回の定額減税で、減税前の平成10年の所得税額が3万8000円未満の個人はすべて税額ゼロとなるため、表3-2-7によると、例えば夫婦子2人世帯の場合の課税最低限は362万円から492万円に大きく上昇する。同じ特別減税でも「定率減税」ならばこうした問題は起きないが、これまで述べてきた経緯により、今回は定額減税方式が選択された。これに関して、再度、尾原の言を借りておく。⁸⁾

課税最低限は減税前までは361万6000円という数字でございました。これが第1回目の特別減税により423万2000円に引き上がり、追加特別減税分まで入れますと課税最低限は夫婦子2人の場合で491万7000円まで引き上がりました。これで700万人程度納税者がいなくなったというふうに試算していたと思います。所得税はできるだけたくさんの人に負担してもらうというのが基本ですから、こ

のような減税は国のあり方としておかしいというような議論が、国会でもなされましたが、景気対策として速やかに実施するためには、定額方式しかなかったということかと思います。

こうした問題が指摘されたものの、とにかく景気対応が優先された時期であった。そして、特別減税と公共事業支出を柱とする総額16兆円の経済対策に関する補正予算に加えて、「弾力条項」の追加と目標年度の2年延期を柱とする「財政構造改革法」の修正が、この年の6月に成立することとなる。⁹⁾

(3) 橋本内閣の退陣

この二度目の減税実施も事態の好転にはつながらなかった。結局、直後に実施された参議院議員選挙で自民党は敗北、橋本内閣は退陣する。次に、この経緯を簡単にみておく。

橋本内閣にとっての誤算の一つは「特別減税ではなく恒久減税を実施すべきだ」との要望が、二度目の減税が決定しても弱まらなかったことと思われる。例えば、『日本経済新聞』の社説は橋本首相の二度目の特別減税表明の2週間後の社説で、早くも「財政構造改革法」改正を前提とした恒久減税の実施を要求している。¹⁰⁾

確かに財政構造改革法には98年度以降2003年度まで、毎年度の赤字国債発行額を前年度以下に抑えるという条文がある。この規定を一時的に停止するのが「弾力条項」ということなのである。

いかにも事務的な、ささいな議論に拘泥しているとしか言いようがない。今年、来年と特別減税を追加し、不況による歳入欠陥も予想されるので、赤字国債の発行余地を確保しておこうということではかない。

これでは所得税・住民税の恒久減税も法人税減税もできない。毎年毎年、赤字国債の扱いを決めなくてはならず、しかも経済情勢次第という「弾力条項」と恒久減税とは論理的にかみ合わない。

「赤字国債の削減に関する弾力条項」など、そもそも無用である。「赤字国債の削減」を規定した条文をそっくり削除すれば、弾力条項もなにもない。それこそが恒久減税の通り道になり、小さな政府への意思表示になる。公共事業のための建設国債は大盤振る舞いで増発し、恒久減税に道を開く国債は出し渋る

という財政構造こそが改革を迫られていることを改めて強調しておく。

一方で、先に述べたように、橋本首相は平成10年4月9日の記者会見で「所得税・住民税のあり方について…（中略）…深みのある見直しを行いたい」として、夏の参議院議員選挙後に抜本的な税制改革を行う可能性を示唆したが、厳しい景気状況の下で、こうした構想も結局挫折する。次にこの動きについて若干触れる。

政府税制調査会は橋本首相の発言を受けて、「基礎問題小委員会」を設置し、5月19日より審議を開始した。抜本的な改革に向けた具体的な論点は次の2点であった。第一に、所得税・住民税を合わせた最高税率が65%と諸外国に比べて高く、50%程度に引き下げるべき、という点である。最高税率の引下げについては、前回の税制改革時の平成5年11月に発表された政府税制調査会の中期答申などで既に触れられたが、そうした長年の懸案を今回の改革で是正することが考えられた。第二に、課税ベースの拡大であった。先に特別減税で課税最低限が大きく上昇した問題について述べたが、これは一時的としても、そもそも我が国の所得税構造に関して、当時の主税局長であった尾原榮夫は次のような問題を指摘している。¹¹⁾

所得税については平成元年に消費税が導入されたとき大減税をし、それから平成6年の改正でも、先行減税で所得税を減税しましたので、日本の所得税制というのは、国際的に見て負担は相当低いものになっているわけです。税負担が国際的に見て低くなっている大きな原因は、課税最低限の問題もありますが、累進の最初の適用税率が低く、かつ、課税ベースが相当抜けていることに原因があります。

さて、平成元年の税制抜本改革により、将来の社会保障等に必要となる財源は、所得税ではなく消費税がその役割を担うという税体系上の位置づけがなされたのかなとは思いますが、税収が足りなくなるたびに消費税を引き上げていくということは、理論的に可能であっても政治的に実行可能であろうかという問題があります。その場合、所得税がそれなりのかたちで保たれれば、いわば累進課税の世界ですから、減税をしない限りは自然増収が期待できる。そういう所得税の構造を基礎において消費税を考える。そうすれば消費税の引き上げを少しでも少なくすることができる。そういう意味では、所得税もある程度しっか

りしたものにしておかなければならないという問題意識がありました。

更に、これらの2点に関する橋本首相の当時の考えについて、尾原は以下のように述べている。¹²⁾

総理は国会審議で所得税の検討については、最高税率の話や年金課税、課税最低限の問題を含めて、基本から検討したいと述べておられ、特別減税を行った後の所得課税を再構築したいという意図があったと思います。なお、検討の期限はありませんでした。

しかし、こうした最高税率の引下げと課税最低限の引下げによる税制改革に対しては、高額所得者優遇との批判が予想された。¹³⁾ 景気が非常に悪いだけでなく参議院議員選挙が控えていることもあり、課税ベース拡大の実施は政治的にはほとんど不可能であったといえる。こうして課税ベースの問題は、この後ほとんど議論もされずに早々と見送りが決まり、¹⁴⁾ 議論の焦点は最高税率の引下げを含む「恒久減税実施の可否」に絞られていく。

ただし、減税の障害は、ここでも「財政構造改革法」であった。先に「弾力条項」を入れたとはいえ、恒久減税となると減税を毎年行うことになるため、この規定では対応できないことが明らかであった。そのため、「財政構造改革法」の抜本見直しに関する議論が身内の自民党からも公然と出るようになり（なお、それまで連立を組んでいた社民党と新党さきがけは、参議院議員選挙を前にした6月に連立を解消している）、また、平成10年5月15日から17日にかけてイギリスのバーミンガムで開かれたサミットでも、アメリカだけでなくヨーロッパ諸国の首脳までが日本に恒久減税を要求する状況となっていた。そして、7月の参議院議員選挙が近づくにつれて、各党が大々的に減税を公約に掲げ、そのボルテージは更に高まりを見せていく。各党の選挙公約に関して、尾原榮夫は以下のように述べている。¹⁵⁾

民主党は6兆円の恒久減税。公明党は6兆円の恒久減税に総額4兆円の商品券、これはたしか消費税が3%から5%に上がった分を商品券で割り戻せということであったかと思います。自由党は10兆円ということで、減税何兆円という数

字が踊る選挙であったわけであります。

こうした中で7月3日になされた「恒久減税」に関する橋本首相の発言が、大きな波紋を引き起こした。『日本経済新聞』は当日の夕刊で、「首相、恒久減税検討を表明」という大きな見出しとともに以下のように報じている。¹⁶⁾

橋本龍太郎首相は〔平成10年7月〕3日昼、参院選遊説で訪れた熊本市内で記者会見し、焦点の税制改革について「所得課税のあり方を聖域なく見直す。その結論として特別減税のような姿ではなく、恒久的な税制改革として打ち出されることを期待しているし、そういう方向になるだろう」と、来年度の税制改正で所得税・住民税の恒久減税の実施を検討する方針を表明した。

これに対して、橋本首相は直後に「私は恒久減税という言葉は使っていない」と反論したが、これが発言のぶれとしてまた大きく報道された。この結果、以下のようになった。¹⁷⁾

全体では恒久減税を期待するムードでございますから、減税を行うとは言っていないのですが恒久減税を約したと受け取られました。そこで翌々日のテレビでは「恒久減税とは言っていない」と、総理が反論することになり、騒動となります。結局、最後は「恒久的な減税を含む抜本的な税制改革を実施する」との発言で収められました。

こうした橋本首相の「発言のぶれ」も選挙に影響を与えたとされる。結局、この直後に行われた7月12日の参議院議員選挙で自民党は敗北、過半数割れに追い込まれる。消費税率の引上げから「財政構造改革法」へのこだわりといった一連の「経済失政」が最大の敗因とされた。橋本首相は選挙後に退陣を表明、これによって財政構造改革路線は終わりを告げ、恒久的な所得税減税を含む積極的な財政政策へと大きく舵が切られることとなった。

〔注〕

- 1) 『日本経済新聞』平成10年1月13日夕刊。
- 2) 『日本経済新聞』平成10年1月10日朝刊。

- 3) 尾原榮夫・元主税局長口述記録。
- 4) 橋本総理記者会見（平成10年4月9日）。
- 5) 『日本経済新聞』平成10年4月10日朝刊。
- 6) 橋本総理記者会見（平成10年4月9日）。
- 7) 尾原榮夫・元主税局長口述記録。
- 8) 同上。
- 9) 2回の特別減税が、政府税制調査会の答申などを一切踏まえず総理官邸主導で行われたことも異例とされた。この点について税制調査会の委員であった水野勝（元主税局長）は著書（水野勝『税制改革五十年史—回顧と展望』（平成18年、大蔵財務協会）659ページ）で次のように述べている。
「1年の間に二度も定額方式の特別減税が行われ、そのいずれもが税制調査会の審議や答申と直接の関連なしに総理官邸主導で行われたことは、異例のことである。」
- 10) 『日本経済新聞』平成10年4月22日朝刊。
- 11) 尾原榮夫・元主税局長口述記録。
- 12) 同上。
- 13) ただし、所得控除の縮小による税負担増は、高い限界税率に直面する高所得層で大きくなることが知られている。したがって、この批判が的を射たものであるかは検討の余地があると思われる。
- 14) 『日本経済新聞』平成10年5月24日朝刊。
- 15) 尾原榮夫・元主税局長口述記録。
- 16) 『日本経済新聞』平成10年7月3日夕刊。
- 17) 尾原榮夫・元主税局長口述記録。

6 恒久的減税の実施

これまで述べたように、参議院議員選挙の自民党の敗因は、消費税率の引上げ以降、「財政構造改革法」の成立とそれによる経済危機への対応の失敗とされ、衆議院で過半数の議席を保持する自民党は引き続き政権を担当するものの、政策転換は避けられない状況であった。橋本内閣の後を受けた小渕内閣は財政再建路線を完全に棚上げし、景気対策のための大規模な所得税減税の実施に向けて進んでいく。以下では、この政策決定過程について検討する。

（1）「恒久的減税」の実施

橋本内閣の退陣表明後、直ちに自民党総裁選挙（事実上、総理大臣を決める選挙）が実施された。選挙は小渕恵三、梶山静六、小泉純一郎の3氏の間で行われたが、参議院議員選挙での「経済失政」による敗北の影響は大きく、いずれ

の候補の選挙公約でも「財政構造改革法」は廃止又は凍結した上で、所得課税の恒久減税を実施することが共通事項となっていた。ただし、減税の規模については、小渕恵三が法人税も合わせて6兆円超としたほかは明確な数字が示されず、また税率については3氏ともに所得税・住民税を合わせた最高税率の引下げに言及し、小渕は最高税率の65%から50%への引下げを明言したが、それ以外は明らかでなかった。¹⁾ このように、財政構造改革路線の撤回と大規模減税の実施は不可避だったが、具体案は総裁選後の課題として残された。なお、所得控除の縮小による課税ベースの拡大は、景気状況から考えても見送りが必至であった。

総裁選は平成10年7月24日に行われ、最大派閥の小渕派が支持する小渕恵三が勝利、そのまま7月30日に内閣を発足させる。自民党は参議院で過半数割れの状態であり、このあと新たな連立政権への模索が進むことになる。しかし、政策面での最大の問題はやはり深刻な景気状況であり、「失政」批判に応えるためにも、減税の実施を含む財政政策の方針を早急にまとめる必要があった。この難局を乗り切るために、小渕首相は元首相の宮澤喜一を蔵相として迎えるという異例の人事を行い、新蔵相に対し減税の具体的な方法を早急に検討するよう指示を出している。また当時、日本長期信用銀行の経営危機が伝えられており、その問題の対処としても、宮澤蔵相への期待は大きかった。

宮澤蔵相は就任後、直ちに減税の方法に関する検討を開始した。従来のように、自民党税制調査会での議論を基にするのではなく、蔵相自らがトップダウンで検討を行った結果、異例の速さでその方向性がまとまり、8月4日には早くもその骨格が報道されている。²⁾ それによると、まず「財政構造改革法」を凍結し、その上で所得税・住民税の最高税率を65%から50%へ引き下げ、それと期限を定めない形での暫定的な定率減税を組み合わせる案となっている。ただし、後述のように、この定率減税が「恒久減税」か「恒久的な減税（期限は当面定めないが、景気が回復次第停止）」かに関して、若干議論が起こるが、いずれにしてもこの「宮澤プラン」が後の減税の骨格となった。

その後、日本長期信用銀行の急激な経営悪化に対応するための「金融再生法」や「早期健全化法」が緊急を要する問題となり、減税問題は一時的に棚上げされるが、その問題が決着した11月ごろより再び自民党税制調査会などで税制改革の検討が開始され、12月にその内容が決定する。³⁾ 減税は法人税やその

他の政策減税も加えた結果9兆円を超えるほどに膨れ上がったが、そのうち約4兆円が所得税・住民税の減税となった（その内容の詳細は、次項で説明する）。自民党は参議院で過半数割れの状態だったが、自由党（小沢一郎党首）との連立、更に公明党（神崎武法代表）との協力で参議院でも過半数を確保した。これによって平成11年初頭の通常国会で税制改正法案は成立、平成11年1月より減税が実施されることになった。⁴⁾

（2） 所得税・住民税の「恒久的減税」の内容について

表3-2-8で示したように、今回の減税は総額9.4兆円に及んだが、このうち所得税・住民税の減税は4兆円であった。次に、その内容を説明する。それは表3-2-9に示したが、具体的なポイントは次の3点、すなわち第一に「恒久減税」ではなく「恒久的な減税」であること、第二に最高税率の引下げと定率減税の組合せであること、第三に国と地方（すなわち、所得税と住民税）の減税の配分問題であった。以下では、これらのポイントごとに説明をしていく。

まず、第一に「恒久減税」ではなく「恒久的な減税」であることである。その意味は、今回の減税はこれまでの減税のように期限付きではなく、期限を定めず「恒久的」に実施する一方で、将来的に景気が良くなった段階で元に戻すこととし、その点で「恒久減税」とも異なる、ということであった。これまでのように1～2年の短期間で特別減税を実施すると、恒常所得を変化させないことから減税分が貯蓄に回ってしまい、消費刺激効果が小さいとの批判が繰り返しなされてきた。しかし一方で、減税を完全に恒久的のものとすることは財政状況の点からも問題が多く、その間をとって減税を「恒久的」なものとするにととされた。

もともと小渕首相は自民党総裁選の段階では「恒久減税」と表現していたが、首相就任後、「恒久的な減税」に改めたとされる。これに関して、第1章でも引用した平成10年8月17日の衆議院予算委員会での民主党の菅直人代表に対する小渕首相自身の答弁が参考となる。少し長いが重要な部分であり、再度引用する。⁵⁾

恒久減税あるいは恒久的な減税について種々議論されておりますが、やや言葉がひとり歩きしている面も否めませんので、お許しをいただきまして、この際、

表 3-2-8 平成11年度税制改正（国税・地方税）による平年度減税概算（再掲）
（単位：兆円）

1 恒久的な減税		
(1) 個人所得課税減税	△4.0	(国税 △2.9)
(2) 法人課税減税	△2.3	(国税 △1.6)
(小計)	△6.3	(国税 △4.5) ①
(3) 扶養控除の特例の創設	△0.3	(国税 △0.3)
(4) 中小軽減税率等	△0.2	(国税 △0.1)
(小計)	△0.5	(国税 △0.4) ②
2 国税関係の政策減税		
(1) 住宅・土地税制		
住宅ローン減税（平成11年、平成12年居住）		△1.2
登録免許税等		△0.1
(2) 投資促進税制		
特定情報通信機器の即時償却		△0.3
中小企業投資促進税制等		△0.2
(3) 金融関係税制		
有価証券取引税・取引所税廃止等		△0.2
(4) その他の改正		
特別法人税の課税停止		△0.2
相続税の事業承継等		△0.1
(小計)		△2.3 ③
3 国税の減税額（①＋②＋③）		約7.2兆円 ④
4 地方の減税額		約2.2兆円 ⑤
国税・地方税減税額（④＋⑤）		約9.4兆円

（参考）平成11年度税収

国 税	49.1兆円	└─84.9兆円
地方税	35.8兆円	

（出所）『改正税法のすべて』（平成11年版）11ページ。

私として率直に整理をして考え方を述べたいと思っております。

すなわち、単年度単年度で行われる特別減税という用語に対して恒久減税という用語は、消費喚起の観点から1年限りの減税でなく将来に向かって継続される減税を行う方が効果があるという意味でこれまで新聞等で多く用いられてきておりまして、総裁選での私の公約におきましてその意味で恒久減税という言葉を用いました。

つまり、私が公約で申し上げたかった趣旨は、将来どうなるかは不確定な1年限りの減税ではなく、期限を定めないで制度改正を行い、その後、特に法律

表 3-2-9 個人所得課税の減税の概要

1 減税規模（概数）	所得税・個人住民税	計	4兆円
	（国税 2.9兆円、地方税		1.1兆円）
2 減税の内容			
（1）最高税率の引下げ	計	0.5兆円程度	
		（国税 0.3兆円程度、地方税	0.2兆円程度）
① 所得税			
	（現 行）		（改 革）
課税所得		課税所得	
3,000万円超の金額	50%	1,800万円超の金額	37%
② 個人住民税			
	（現 行）		（改 革）
課税所得		課税所得	
700万円超の金額	15%	700万円超の金額	13%
（注）個人住民税の最高税率の引下げについては、市町村住民税の最高税率引下げ（12%→10%）で対応。			
（2）定率減税	計	3.5兆円程度	
		（国税 2.6兆円程度、地方税	0.9兆円程度）
① 所得税			
・その年分の所得税額から当該所得税額の20%相当額（25万円を限度）を控除。			
② 個人住民税			
・その年度分の個人住民税所得割額から当該個人住民税所得割額の15%相当額（4万円を限度）を控除。			
3 実施時期			
・平成11年（度）分の所得税・個人住民税から適用。			
・給与所得者等に係る所得税の源泉徴収については、平成11年4月支給分から適用。（同年1～3月支給分の源泉徴収税額については、年末調整で精算。）			

（出所）税制調査会「税制調査会関係資料集」（平成11年3月）750ページ。

改正を行わない限り継続していくというものでございまして、このような私の公約の具体化につきまして、大蔵大臣と党幹部との間で調整をしてもらった結果を踏まえまして、私としては、今回の減税が、御案内のとおり、所得・住民税の最高税率の引き下げ、定率減税及び法人課税の実効税率の引き下げを内容とする制度改正を行い、全体として期限を定めない6兆円を相当程度上回る減税とするということとしたものであり、私が公約で述べた趣旨を実現したものであると考えております。

一方、本来税制は、毎年税制改正が行われているように、社会経済情勢に適

切に対応するよう不断に見直しを行っていくべきものであり、未来永劫に改正しないということはありません。と思っております。

そこで私としては、恒久減税という用語は、私の述べた趣旨を超えまして未来永劫にというようなこととして受けとめられかねない面もありまして、1年限りでなく期限を定めなくて制度改正を行い、その後特に法律改正を行わない限り継続していくという趣旨で恒久的な減税と表現したものでございます。

このように、「恒久減税」でなく、期限付きの特別減税でもないという性質を踏まえて、今回の所得税減税は所得税の本法改正ではなく、従来の租税特別措置法でもなく、特別の法律⁶⁾を制定する方法がとられた。

次に、今回の減税の第二のポイントは、最高税率の引下げと定率減税の組合せによる減税という点である（この点は、第三のポイント「国と地方の減税割合」にも深くかわかるが、この問題は話を分けて後ほど議論する。）。まず、最高税率は所得税・住民税合計で65%から50%に引き下げられたが、この点は前回（平成6年）の税制改革以来、政府税制調査会の答申でもたびたび指摘された項目であった。今回も早い段階で主要論点に挙げられており、その議論がそのまま踏襲された。一方、減税を最高税率の引下げだけに留めると、その恩恵がごく限られた富裕層にしか及ばない問題があり、これに対応するために「定率減税」が設けられた。すなわち、税法に基づいて計算した税額から一定比率を軽減する方法であり、減税の比率は所得税が20%、住民税が15%（ただし、減税額に対して所得税25万円、住民税4万円の上限を設定する）とされた。

「定率減税方式」が採用された理由をもう少し詳しく述べると、先に実施された「定額減税」に対する批判が挙げられる。すなわち、橋本内閣の下で行われた定額減税によって税負担を一切負わない世帯が低・中所得世帯に急増し、夫婦2人の世帯では課税最低限は給与額で490万円（平均給与にも達しようとする額である）にもなった。しかし、国民から広く負担を求める観点から、さすがにこの実態は問題が多いとされ、今回はこうした問題を起こさない「定率減税方式」が選択された。また、税率表を見直すのではなく一律的な定率減税を採用した理由として、税率構造などの細かな検討が不要なため、早急に方針を確定できるという宮澤蔵相の判断と、将来的に景気が回復した場合に減税を元に戻しやすいという大蔵省の要望が重なったためと言われる。⁷⁾

このように、今回の所得税・住民税の「恒久的な減税」は最高税率の引下げと定率減税の組合せで構成されたが、当時の新聞報道をみると実質的には最高税率の引下げは「恒久」減税、定率減税は「恒久的」な減税との扱いがされたようである。実際に、定率減税は平成19年で廃止されるが、最高税率はその際に、三位一体による地方への税源移譲とともに本則に盛り込まれる形で恒久化された。⁸⁾ にもかかわらず、当時、どちらも法律上「恒久的な減税」とされた理由として、当時の主税局長の尾原榮夫は以下のように述べている。⁹⁾

「経済社会の変化等に対応して早急に講ずべき所得税及び法人税の負担軽減措置に関する法律」として国会に提出され、審議、可決されたわけです。

第1条の目的規定を見てください。前段が「経済社会の構造的な変化、国際化の進展等に対応するとともに」と書いております。改正事項をこの法律にどこまで取り込むかという話とも関連しますが、この部分は法人税を国際水準並みに引き下げる、あるいは所得税の最高税率を引き下げることに対応するわけです。

「とともに現下の著しく停滞した経済活動の回復に資する」ということで、これは何かというと、いわば景気対策であります。それを早急に講じなければならない。「この法律が施行された後」の後ろに書いてございますが、「我が国経済の状況等を見極めつつ抜本的な見直しを行うまでの間の特例」ということで、本法でもなし、租税特別措置でもない、特別の法律をつくることにしたわけがあります。景気がよくなれば、定率の率を縮めることも可能です。ただ、この法律を廃止するためには、抜本的な見直しが必要とされています。たとえば税率を下げるならば課税ベースの見直しなど抜本的な見直しを行うべきであるという政府税調の考え方が入っております。この辺の考え方は、平成11年度の政府税制調査会の年度答申に詳しく書かれておりますのでご覧ください。一言で言えば、恒久的減税は抜本的改正への架け橋にしなければならないということかと思えます。

すなわち後述する政府税制調査会の評価にあるように、大蔵省は今回の税制改正を、将来行われる課税ベースの拡大と税率引下げによる抜本改革までの暫定的な措置（「架け橋」）と位置付けていた。課税ベースの拡大を伴わない今回の改正では、最高税率の引下げ部分も定率減税とともに「恒久的な減税」とし、

将来の抜本税制改革時に恒久減税として本法に移行することが考えられたようである。

最後に第三のポイントは、国と地方で減税をどのように割り振るかという問題であった。前回の定額減税では国と地方の減収割合は、これまでの慣例に倣い7:3とされてきた。しかし、景気悪化で地方自治体の財政状況が大きく悪化しており、これにどう配慮するかが大きな議論となった。これについては結局、大蔵・自治の大臣直接会談を通じて決着が図られた。すなわち、所得税・住民税の減税4兆円について、従来の国と地方の比率(7:3)に対し、7.25:2.75(2.9兆円と1.1兆円)と国の負担を少し大きくした上で、更に地方の減収分について地方交付税などの分配を厚くすることで対応することになった。具体的には、所得税・法人税・たばこ税・消費税の地方交付税配分率を引き上げ、また東京都のような不交付団体への配慮として、地方特例交付金が設けられた。こうした措置と併せて所得税・住民税の具体的な税率構造が検討され、最高税率は所得税が50%から37%に、住民税が15%から13%(合計では65%から50%)に引き下げられることが決まった。また、定率減税の減税比率は、先に述べたように所得税20%、住民税15%(ただし上限あり)となった。

以上が所得税・住民税の「恒久的な減税」の概要であるが、これによる所得税・住民税負担の変化を国際比較の形で示すと図3-2-3のようになる。人口が集中する給与1000万円以下の所得階層に注目すると、その税負担は他国と比べても更に大きく軽減されたことが分かる。

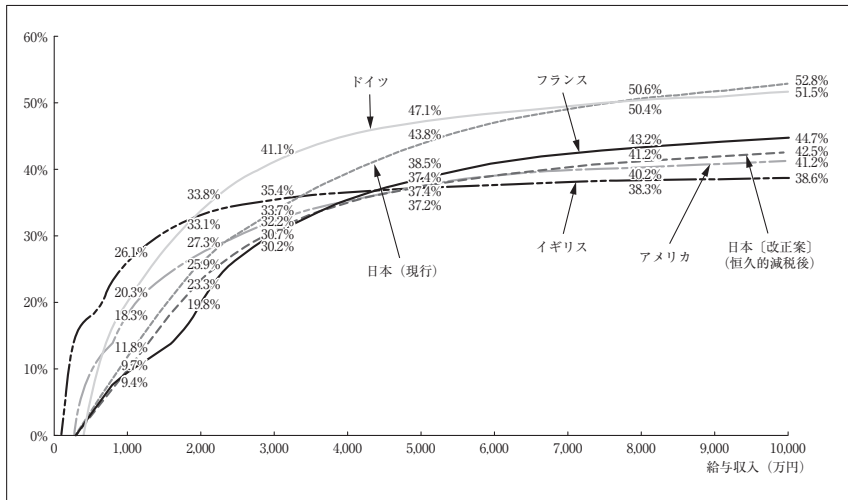
次に、この減税に対する報道機関の評価をみると、やはり芳しいものではなかった。代表的な論調は次のようなものである。¹⁰⁾

第一に、政府も苦慮しているように、これではどう工夫しても、中堅所得層以下では、今年の特別減税(計4兆円)[2回の定額減税]に比べて減税額が減り、実質的に増税になる。

周知のように、今年実施された特別減税は需要拡大に結びつかなかった。まして圧倒的多数の世帯が減税どころか、実質増税となるのでは、消費が増えるのを期待するのは無理というものだ。

第二に、政府案では、今回の減税は、最高税率の引き下げを除けば、一定の期間が経過すれば元に戻すことを前提にした特別減税の性格が強いことだ。「恒

図 3-2-3 恒久的減税前後における所得税・個人住民税の実効税率変化と国際比較
(夫婦子2人の給与所得者)



- (注) 1 日本は子のうち1人は特定扶養親族に該当し、1人は16歳未満とし、アメリカは子のうち1人を16歳以下として計算してある。
 2 換算レートは、1ドル=130円、1ポンド=215円、1マルク=72円、1フラン=21円。
 3 表中の数値は、給与収入1000万円、2000万円、3000万円、5000万円、8000万円及び1億円の場合の各国の実効税率である。

(出所) 税制調査会「平成11年度の税制改正に関する答申」(平成10年12月) 44ページ。

「恒久的」減税というのもこのあたりを配慮した言い方だが、これでは、国民の財布が緩むはずがない。この点も、特別減税で実証済みである。国民は、可処分所得の増加が一時的ではないということを確信してはじめて、消費行動を変えるのである。

第三に、これと関連するが、消費税導入およびその後の税率引き上げの際に、政府がその理由として掲げた、直間比率の是正という目的が、所得税については今回も実現しないことになる。消費税の基礎はできても、累進税率の全面引き下げによる所得税改革は先送りとなったままになる。

第一の点は、「定率減税」という減税のやり方、すなわち、前年(平成10年)に行われた「定額減税」は所得の低い階層での税負担軽減効果が大きく、これを「定率減税」に変えることで中・低所得階層の多くは「前年と比べれば」むしろ増税となるという批判である。こうした状況は表3-2-10に示されるが、前

表 3-2-10 所得税・個人住民税の恒久的減税案による負担軽減状況
(夫婦2人の給与所得者)

給与収入	現行制度による 税額		恒久的減税による 軽減額		恒久的減税後の 税額		平成10年(度) 分定 額減税後の税額 (減税額 137,500円)		恒久的減税後の税 額と平成10年(度) 分定額減税後の税 額との差額
		負担率		軽減割合		負担率		負担率	
円	円	%	円	%	円	%	円	%	円
1,000,000	0	0.0	0	0.0	0	0.0	0	0.0	0
2,000,000	0	0.0	0	0.0	0	0.0	0	0.0	0
3,000,000	0	0.0	0	0.0	0	0.0	0	0.0	0
4,000,000	59,500	1.5	23,175	38.9	36,325	0.9	0	0.0	36,325
5,000,000	169,000	3.4	43,250	25.6	125,750	2.5	32,500	0.7	93,250
6,000,000	293,000	4.9	66,600	22.7	226,400	3.8	157,500	2.6	68,900
7,000,000	457,000	6.5	95,300	20.9	361,700	5.2	321,500	4.6	40,200
8,000,000	652,000	8.2	139,600	21.4	512,400	6.4	516,500	6.5	△4,100
9,000,000	916,000	10.2	174,800	19.1	741,200	8.2	780,500	8.7	△39,300
10,000,000	1,180,000	11.8	210,000	17.8	970,000	9.7	1,044,500	10.4	△74,500
11,000,000	1,465,000	13.3	248,000	16.9	1,217,000	11.1	1,329,500	12.1	△112,500
12,000,000	1,775,000	14.8	296,600	16.7	1,478,400	12.3	1,640,500	13.7	△162,100
13,000,000	2,233,000	17.2	358,200	16.0	1,874,800	14.4	2,098,500	16.1	△223,700
14,000,000	2,608,500	18.6	392,200	15.0	2,216,300	15.8	2,474,000	17.7	△257,700
15,000,000	3,036,000	20.2	411,200	13.5	2,624,800	17.5	2,901,500	19.3	△276,700
20,000,000	5,173,500	25.9	506,200	9.8	4,667,300	23.3	5,039,000	25.2	△371,700
30,000,000	10,111,500	33.7	905,600	9.0	9,205,900	30.7	9,977,000	33.3	△771,100
40,000,000	15,749,500	39.4	1,793,600	11.4	13,955,900	34.9	15,615,000	39.0	△1,659,100
50,000,000	21,924,500	43.8	3,218,600	14.7	18,705,900	37.4	21,790,000	43.6	△3,084,100

(注) 1 子のうち1人は特定扶養親族に該当し、1人は16歳未満であるものとして計算している。
 なお、扶養控除額の加算(所得税10万円、5万円、個人住民税2万円)を織り込んでいる。

2 一定の社会保険料が控除されるものとして計算している。

(出所) 税制調査会「平成11年度の税制改正に関する答申」(平成10年12月)45ページ。

年の定額減税で多くの低所得世帯の税負担がゼロとなっており、その定額減税を定率減税に変えることで給料800万円程度以下の所得階層は、前年に比べてすべて税負担が増加する。ただし、この批判に対しては、これまで述べたように、「定額減税」にむしろ問題がある、との指摘にも耳を傾ける必要があると考える。

一方、批判の第二点は、いずれ減税を取りやめるのであれば特別減税と変わらず、その結果、消費刺激効果が薄れること、第三の点は所得税・住民税の抜本改革が先送りされる、という批判であった。この指摘に同調するかのよう、政府税制調査会は今回の改革を課税ベース拡大と税率の引下げによる将来の抜本改革への「架け橋」と位置付けている(後述)。

なお、今回の減税ではもう1点、子育て世帯への負担軽減の観点から、子供に対する扶養控除が引き上げられた。すなわち、16歳未満の扶養親族（年少扶養親族）に係る控除を38万円から48万円に、16歳以上23歳未満の扶養親族（特定扶養親族）に係る控除を58万円から63万円に、それぞれ引き上げた。しかし、もともと課税ベースの拡大が議論されるべきところを景気動向で見送った経緯の中で、更に所得控除を拡張させたことへの批判も一部で見られる。¹¹⁾ ただし16歳未満の年少扶養親族に対する10万円の扶養控除の上乗せは、翌平成12年度改正で、児童手当の引上げと振り替わる形で、1年限りで廃止されている。

（3）政府税制調査会の評価

橋本内閣による二度の特別減税と小渕内閣の下での減税では、その是非に関して政府税制調査会が事前に答申などで意見を述べることがなく、その点で当時としては「異例」¹²⁾の展開をたどったと言える。橋本内閣の二度の減税は橋本首相自身による突然の政治決断という背景があるが、橋本首相は二度目の減税表明時に、参議院議員選挙後の抜本税制改革に向けた審議を始めることを述べ、政府税制調査会でも基本問題小委員会の下に二つのワーキング・グループを設置して審議を開始している。しかし、その次に政府税制調査会が答申を発表したのは、減税の内容がほぼ固まった平成10年12月（「平成11年度の税制改正に関する答申」）であり、その書き方も政府が決定した案を後追いの形で評価する形をとっている（基本問題小委員会は10月27日に中間取りまとめを発表したが、その内容は問題提起にとどめ、具体的な改革を議論する内容とはなっていない。）。答申が後追いとなった理由の一つは、最高税率の引下げなどがこれまでの答申に沿った方向での改革であったこととされるが、¹³⁾ もう一つの大きな理由は、今回の改革が課税ベースの拡大を伴う抜本的な税制改正ではなく、景気対策の様相が極めて強くなったことにあると考えられる。政府税制調査会が答申を行う場合、課税ベースの拡大に触れざるを得ないが、景気動向からそうした情勢にはないために事前の答申を見送り、改正後の今後の課題を述べる、という形をとらざるを得なかった可能性がある。そうした状況は以下の記事で短く伝えられている。¹⁴⁾

小渕政権が8月に打ち出した7兆円規模の減税策で、当分の間、構造改革に

手を付けないことが決まった。税制の本格的な見直しをすると、課税最低限の引き下げ、所得控除制度の縮小など部分的に増税になる所得階層が出てくるため、消費に悪影響を及ぼすとの判断からだ。

大蔵省は「将来の税制の構造改革に向けた議論は予定通り進めていく。中間報告も年内には出したい」（主税局）としているが、実施が凍結されたままでは、国民的な議論は期待しにくい情勢だ。

そこで以下では、減税の内容を事後的に評価した「平成11年度の税制改正に関する答申」の内容を見ておく。それをまとめると、以下のようになる。まず、答申の基本的なスタンスは、財政赤字の増大による後世代への負担のつけ回しについて強く留意しつつも、減税の実施については厳しい景気状況の中でやむを得ない措置であったとの評価である。まず、最高税率の引下げについては従来の答申でも取り上げた問題であり、長年の懸案が解決したと述べている。また、橋本内閣の下で行われた「定額減税」が課税最低限を大きく引き上げたことについて、それを定率減税方式に変えたことを積極的に評価している。

その上で答申からは、今回の減税を、課税ベースの拡大を伴う将来の抜本的な税制改革につなげるべきである、との主張を読みとることができる。¹⁵⁾

勤労意欲、事業意欲の維持・向上の観点、個人所得課税と法人課税の税率バランス等の観点から、累次の答申で指摘されていた最高税率の引下げという所得税制の抜本的改革の一部が実現したこととなります。最高税率の引下げは、本来、諸控除等課税ベースや資産性所得課税の見直し、納税者番号制度の検討などの抜本的改革の一環として実施すべきものと考えますが、現在の景気状況を考えれば、課税ベースの見直しなどは今後の課題と位置づけられます。

…（中略）…

また、税率構造は、諸控除等の課税ベースや課税方式と相まって、課税の基本構造を構成していることから、個人所得課税のあり方を考える場合、課税ベース等の見直しを行わない今回の恒久的な減税において、税率構造だけを切り離して見直しを行うことは適当ではありません。

これに対し、定率方式の減税は、あらゆる所得階層に対して滑らかな税負担軽減とすることができ、納税者間の税負担のバランスを崩さない等の長所を有しています。したがって、今回の減税を将来の抜本的改革への“架け橋”とし

ていく観点から、以上のような長所を有する定率方式を採用することが適当です。

その後、「恒久的な減税」のうちの定率減税については、平成18年度改正で廃止された。しかし、政府税制調査会が主張した課税ベースの大胆な拡大を伴う抜本的な税制改革は結局、本書執筆時点（平成25年）まで行われるには至っていない。また、これ以降財政赤字は深刻化することになったが、それに関して尾原榮夫は次のように述べている。¹⁶⁾

もはやバブル後ではない〔口述は平成18年という景気が上向いていた時期に行われた。〕と言われておりますが、この財政面での負担というのは、これから国民が背負う以外にないわけで、それが終わらないと、バブル崩壊の後始末は完全に終わっていないということかなと思います。また、在任中の大減税について言えば、現役の方に大変苦勞をかけることになってしまったということかと思っています。

〔注〕

- 1) 『日本経済新聞』平成10年7月23日朝刊。
- 2) 『日本経済新聞』平成10年8月4日夕刊。
- 3) 政府は平成10年11月16日に事業規模23.9兆円の「緊急経済対策」を実施しているが、そこには所得税・住民税と法人税の「恒久的減税」分6兆円が計上されている。
- 4) 税制改革法案が成立したのは平成11年3月24日であったが、既に源泉徴収を終えている1月から3月分の減税については6月以降の源泉徴収で調整することとされた。
- 5) 「衆議院予算委員会会議録」平成10年8月17日。
- 6) 法律の名称は「経済社会の変化等に対応して早急に講ずべき所得税及び法人税の負担軽減措置に関する法律」（平成11年法律第8号）。
- 7) 『日本経済新聞』平成10年8月6日朝刊、尾原榮夫・元主税局長口述記録。
- 8) 税制改正は平成18年度改正であったが、実施は平成19年からとなった。
- 9) 尾原榮夫・元主税局長口述記録。
- 10) 『日本経済新聞』平成10年11月28日朝刊。
- 11) 例えば『日本経済新聞』平成10年12月17日朝刊。
- 12) 水野勝『税制改革五十年史—回顧と展望』（平成18年、大蔵財務協会）659ページ。
- 13) 石弘光『現代税制改革史』（平成20年、東洋経済新報社）637ページ。
- 14) 『日本経済新聞』平成10年9月28日朝刊。
- 15) 税制調査会「平成11年度の税制改正に関する答申」（平成10年12月）6-7ページ。
- 16) 尾原榮夫・元主税局長口述記録。

第3節 所得税その2

次に分離課税など、個別に課税制度が決まっている項目の所得税の改正経緯を説明する。ただし、利子や年金・退職所得、事業所得は、既に第2章で平成12年度までの説明を完了した。また、土地譲渡所得については「第8節 土地税制」で議論する。そのため、以下で扱うのは株式等譲渡益課税の問題と住宅税制の二つである。

検討の手順は以下のとおりである。まず、1では「株式等譲渡益課税その1」と題し、有価証券取引税や取引所税の廃止議論も絡めた一連の証券税制改正について論じる。次に2は「株式等譲渡益課税その2」としてストックオプション税制やエンジェル税制の導入などの個別案件の改正を説明する。最後に3で「住宅税制」の改正経緯を議論する。

1 株式等譲渡益課税その1

(1) 政策決定過程

第3章で扱う平成8年度税制改正以降の期間では、株式等譲渡益課税の在り方が重要な論点となった。ただしその改正は、「証券税制の見直し」の下で、有価証券取引への課税である「有価証券取引税」や先物・オプション取引への課税である「取引所税」の縮減・廃止と一体的に行われた。そこで本節では、本来は「第7節 間接税（消費税以外）」で扱われるべきである有価証券取引税や取引所税の改正と併せて、その政策決定過程を検討する。詳細は次の(2)以降で論じるが、以下ではまず、その概略をまとめておく。

改正の概要を図3-3-1に時系列で示したが、平成以降、その流れは一貫して有価証券取引税や取引所税の縮減・廃止と株式等譲渡益課税の強化を組み合わせる改正であった。第2章で述べたように、当時の株式譲渡益課税制度は源泉分離課税（売却代金の5%を利益とみなし、それに20%（国税のみ）で課税。すなわち売却代金の1%に課税）と申告分離課税（譲渡益を申告の上、地方税6%を含む26%で課税）の選択方式であったが、その課税強化は専ら、源泉分離課税の

図 3-3-1 株式譲渡益課税等の沿革

	株 式 譲 渡 益 課 税	有価証券取引税
昭和28年度 平成元年度 平成8年度	・ 総合課税 → 原則非課税化 回数多、売買株式数大、事業譲渡類似 の場合は総合課税 ・ 原則非課税 → 課税化 次のいずれかの方式を選択 申告分離課税 源泉分離課税（みなし利益方式） ・ 源泉分離課税税率引上げ（株式売却額の1%⇒1.05%）	・ 導入 ・ 税率引下げ ・ 税率引下げ
⇒ 平成10年度 ⇒ 平成11年度	・ 平成10年度税制改正要綱 「三1(3) 株式等譲渡益課税 （注） 有価証券取引税及び取引所税については、平成11年度末までに金融システム改革の進展状況、市場の動向等を勘案して見直し、株式等譲渡益課税の適正化と併せて廃止する。」 ・ 申告分離課税への一本化 — 一体として法改正 — （源泉分離課税の廃止）	・ 税率引下げ ・ 廃止 税収2,000億円 ピーク時2兆円弱 （注）取引所税もあわせて廃止
平成13年度 平成13年6月 平成13年11月 平成14年度 平成14年11月 平成15年度	- 一本化の2年間延期（平成13年4月⇒平成15年4月） ・ 1年超保有上場株式等に係る100万円特別控除制度の創設 [注] ・ 申告分離課税への一本化前倒し（平成15年4月⇒平成15年1月） ・ 申告分離課税の税率引下げ 上場株式等 26%⇒20%（平成15年～） 1年超保有上場株式等 20%⇒10%（平成15年～平成17年） [注] ・ 上場株式等の譲渡損失の繰越控除制度の創設（平成15年～） ・ 緊急投資優遇措置の創設 （購入額1,000万円までの譲渡益非課税措置） ・ 特定口座内保管上場株式等の譲渡等に係る所得計算及び申告不要の特例制度の創設 ・ 特定口座制度の見直し等 ・ 上場株式等に係る優遇措置の見直し 上場株式等に係る税率の引下げ 20%⇒10%（平成15年～平成19年） 1年超保有上場株式等の暫定税率（10%）の廃止 1年超保有上場株式等に係る100万円特別控除制度の廃止 ・ 源泉徴収口座（源泉徴収を選択した特定口座）における源泉徴収方式の改善（平成16年～）	

〔注〕平成15年度税制改正において制度が廃止された。

（出所）薄井信明・元主税局長口述記録により作成。

税率引上げや廃止で行われる。源泉分離課税は申告に慣れない一般の株主への配慮として導入されたが、利益が多く出た場合にこの課税方式を選択すれば、売却額の1%で納税が完了してしまうため、当初から不公平との批判が強かった。

一方、当時、有価証券等の取引に対しては有価証券取引税や取引所税が課税されたが、株価が低迷を続ける中で、それに対する批判も根強かった。しかし大蔵省（主税局）は、株式譲渡益課税に上記で述べたような問題が残る中で、有価証券取引税だけ縮減すべきではなく、それは株式譲渡益課税の課税強化と一体的に進めるべきだ、との見解を持っていた。こうした経緯から、その後の証券税制改正の下で、これらが一体的に見直されていくことになった。

結局、一連の改正を通じて、有価証券取引税や取引所税の廃止と引き換えに、源泉分離課税も最終的に廃止され、申告分離課税に一本化される。しかし、その過程は「金融システム改革」（以下では、「金融ビッグバン」と表記することがある。）の実施や金融危機の勃発などに大きく影響を受け、更にいくつかの改正を踏まえる必要があったため、区切りを迎えるのは、本書の範囲を超える平成15年度税制改正となる。以下では、そのうちの平成12年度までの改正動向を、次の手順で説明する。まず(2)で平成8年度税制改正までの流れを検討し、続く(3)でその直後に実施された金融ビッグバンとそれを受けた政府税制調査会の金融課税小委員会における検討内容を述べる。最後に(4)でその後の改正の経緯を説明する。

（2）平成8年度税制改正までの動き

既に述べたように、この時期の株式譲渡益課税改革に大きな影響を与えたものが有価証券取引税や取引所税の縮減・廃止論議であり、まず、この問題を説明する。有価証券取引税は、有価証券の売却額に一定比率で課税するが、もともと、譲渡益課税と縁が深く、昭和28年に有価証券の譲渡益課税がいったん廃止された際に、その取引を行う者の担税力等に配慮して設置された。表3-3-1（表2-7-10の再掲）に示したように、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）、更に有価証券の種類によっても税率が異なる。以下では、この表の中の「株式等」に注目すると、株式譲渡益が非課税だった昭和の時代は、株式市場の値上がりで増え続ける譲渡益への課税の一環

表 3-3-1 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（再掲）

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 (A)	有価証券 取引税 (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 その他 0.015	0.55	国 債 0.03 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 その他 0.01	〃	転社等 0.26 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 その他 0.01	0.30	転社等 0.16 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 その他 0.005	0.10	転社等 0.08 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。

として、有価証券取引税の税率は引き上げられ続け、昭和63年の抜本的税制改革で株式譲渡益が原則課税となった際に引き下げられた。平成元年の税率は、第1種が0.12%、第2種が0.3%である。証券業界からは、上記に述べたような有価証券取引税導入の経緯を考えると、この抜本的税制改革の際、株式譲渡益の原則課税化と同時に有価証券取引税を廃止すべきとの声が上がったが、当時のその税収は2兆円を超えており、その廃止は税収のロスが大きく、税率の引下げにとどめられた。

その後、バブルが崩壊し株価が急落すると、有価証券取引税の廃止要望は強

まっていく。そして、その後何度か実施される経済対策の際にも、有価証券取引税の縮減・廃止はたびたび与党の検討課題に挙げられた（ただし、後述のように主税局や政府税制調査会がこれに反対したことが影響し、それは実現しなかった。¹⁾）これについて、後に平成9年（平成10年度改正）に改正が実施された際に主税局長を務めた薄井信明は次のように述べている。²⁾

株価が低迷するたびに、あるいは経済動向に陰りが見られるたびに、「有取税」の負担軽減・廃止要望が強烈に出てきました。「有取税」の軽減が株価や経済に実質的な影響を及ぼすとは思いませんでしたが、なぜかいつも出てくるのです。政治家の立場としては、経済動向の象徴ともいえる株価を何とか元の水準に戻したい、株式市場に影響を及ぼせそうな手としては有取税の負担軽減しか思いつかない、ということではなかったかと推測します。株式譲渡益が分離課税とはいえ原則課税になっていたことも、「有取税」に対する風当たりを強くしたのだと思います。

一方、先物やオプションなどの取引への課税である取引所税（先物の課税標準は売買約定金高、オプションの場合はオプション料）への反発も強かった。取引所税の改正経緯は第2章の「第7節 間接税（消費税以外）」で述べているが、以下で簡単に述べると、昭和の末期より株価指数や預金金利など新たな先物やオプション取引が日本で始まり、それを踏まえて取引所税は平成2年度改正で全面改定された（表3-3-2、表2-7-12の再掲）。しかし、既に日本の株価指数先物の取引を実施していたシンガポールなど、他国ではこうした税は実施されておらず、他国の市場と東京市場との競合が激しくなる中で、取引所税に対する金融業界の反発は極めて強かった。

こうした状況の下で平成6年ごろより、まず、有価証券取引税の縮減論が高まるが、その論拠として当時注目されたのが「東京市場の空洞化論」であった。このころ株価の低迷だけでなく、東京証券取引所における株式売買高が低迷していたが、³⁾ その原因の一つに、日本株の売買取引が東京市場で行われず、ロンドン市場などで行われるケースが増している事実が伝えられた。東京市場の取引コストが高いことがその原因であり、コスト低減のためにはこれらの税の縮減が欠かせない、との主張がなされた。アメリカやドイツでは有価証券取引税のような課税は行われていないことも、その重要な論拠とされた（ただし、

表 3-3-2 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（再掲）

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 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、 売買約定金額	}万分の0.1	改正前税率 万分の 1
			株 式 先 物	大 証	昭和62. 6. 9			
		通 貨	日本円・米ドル 通貨先物	金 先	平成元 . 6.30			課税延期 (2 年間)
	指数等先物	有 価 証 券 等 指 数	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、 取引約定金額	}万分の0.1	軽減税率 = 0.01 (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、 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 ン シ ョ ン								
商 品 オ ン 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。

実際にはイギリス（個人投資家のみ）やフランスで課税がなされるなど、有価証券取引税が日本特有の制度だったわけではなく、また、アメリカでは譲渡益が総合課税されていたことが、後に述べる「有価証券取引税の廃止は株式譲渡益課税の適正化と一体的に証券税制全体で考えるべきだ」とする主税局の主張につながったと考えられる。）。⁴⁾ 当時、自社さ連立村山内閣の下で政権に復帰した自民党の内部でも、こうした論調を受けて有価証券取引税を縮小・廃止すべき、との主張が

強まっていく。ただし、連立の首班を務める社会党は、金持ち優遇であるとしてその軽減には反対していた。

一方、主税局及び政府税制調査会は、有価証券取引税が「空洞化」などの弊害をもたらしている、との議論には与しなかった。すなわち、税率もそれほど高くない有価証券取引税が株価低迷や「空洞化」の元凶とは言えず、むしろ証券会社の株式の売買委託手数料が固定制の下で割高になっていることの影響の方が大きいとみていた。主税局においても、税制の点からは単に有価証券取引税だけでなく、株式等譲渡益課税の在り方を含めた証券税制全体の中で検討すべき問題である、との考えが強かった。株式譲渡益課税の中で特に問題とみていたのが、(譲渡益がいくらであっても)株式売却額の1%を納税すればよい、という源泉分離選択課税である。すなわち、源泉分離に対しては、利益が出たときにこの制度を選択すれば納税額の軽減が可能といった問題や、住民税が(申告分離の場合は課税されるにもかかわらず)課税されないという問題があり、有価証券取引税を軽減する場合にはこうした源泉分離課税の問題も併せて対処すべきだ、との主張を行っていた。例えば、政府税制調査会は「平成7年度の税制改正に関する答申」で次のように述べている。⁵⁾

昨今、我が国の金融・証券取引が海外に流出し、いわゆる金融・証券市場の空洞化が進んでいるとされ、これを防止するために有価証券取引税をはじめとする税制面での対応が必要であるとの議論がある。また、有価証券取引税等はいわゆる流通税であり、低迷する株式市場等の活性化を図るためにも、廃止・縮減すべきではないかとの議論もある。

これらの論点について言えば、いわゆる金融・証券市場の空洞化として指摘されている諸現象は、税の問題のみに結び付けて考えることはできず、また、これらの税の廃止・縮減による株価や出来高等への影響については一概には言えないものと考ええる。

税制のあり方という面から見れば、有価証券取引税は、有価証券という資産の移転の背後にある担税力に着目して課税を行う一種の資産課税であると考えることができ、有価証券取引税のあり方については、上述のように国際化等が進展する中での我が国の税体系における資産課税のあり方についての議論も踏まえつつ、株式等譲渡益に対する課税のあり方の問題を含めて、証券税制全体の中で検討を深めていくことが適切である。

また、有価証券取引税の税収は、昭和63年度の2兆円に比べると大きく減ったとはいえ、約4000億円と決して少なくなく、財政状況が厳しい中で、政府としてはその単純な減税には応じられないといった事情も大きかった。

結局、この有価証券取引税の縮減問題は平成8年度税制改正で一つの進展をみせる。すなわち、第2種（証券業者等以外の者が譲渡者となる取引）が「株式等」を取引した場合の有価証券取引税の税率が0.3%から0.21%に引き下げられる一方で、株式等譲渡益の源泉分離選択課税におけるみなし利益率を5%から5.25%に引き上げる（すなわち、その実質的な税率を従来の株式売却額の1%から1.05%に引き上げる）改正がなされた。この改正がなされた背景の一つとして、これまで有価証券取引税の軽減に反対してきた社会党がその姿勢を転換させたことが大きかった、との報道がなされている。⁶⁾ 改正全体では若干の減税とされたことから証券界は歓迎の意向を示し、主税局としても源泉分離の課税強化がなされた点で、受け入れられる内容であった。

ただし、この改正は期限2年の特別措置として実施されたため、2年後の平成10年度税制改正でこの問題が新たな論点となることが想定された。証券界からすれば、改正がなされたのは第2種の「株式等」の取引にすぎず、第1種の取引に対する税率引下げや株以外の有価証券取引の税率が下げられなかったことに対する不満が残った形となった。

（3）金融ビッグバンと金融課税小委員会での議論

このあと証券税制改革に大きな影響を及ぼしたのが、村山内閣の後を受けた橋本内閣による「金融システム改革」の実施であった。そこでは5年間（すなわち平成9年から平成13年まで）を目途として、我が国の金融市場の抜本改革を行うことが検討されたが、金融税制の在り方もその重要な要素の一つとなった。その際、最も大きな論点となったのが、これまで述べてきた有価証券取引税や取引所税、株式等譲渡益課税の見直し問題であるが、これ以外にもいくつかの点が重要な論点として浮上した。これに対処するために政府税制調査会は「金融課税小委員会」を設置して検討を行ったが、以下ではその概要について説明する。

橋本内閣は平成8年10月の衆議院議員選挙を乗り切ると、21世紀に向けて我が国の経済構造改革が必要な六つの分野に関して改革に着手する「6大改革」

を宣言したが、「金融システム改革」はその一つに位置付けられた。平成8年11月11日に発表された総理指示（「我が国金融システムの改革～2001年東京市場の再生に向けて～」）⁷⁾の序文では、21世紀の高齢化社会において我が国経済が活力を保つためには、1200兆円に及ぶ国民資産の有効活用や成長産業への円滑な資金融通の点で金融システムが一層重要となるとして、改革の必要性を強調している。改革の原則は「フリー・フェア・グローバル」、すなわち、我が国の金融市場を「市場原理が働く自由な市場に（Free）」、「透明で信頼できる市場に（Fair）」、そして「国際的で時代を先取りする市場に（Global）」の原則に基づいて改革することとされ、将来的に東京市場をニューヨークやロンドンと並ぶ国際市場に育てることを目標とした。端的に言えば、これまでの我が国の金融システムは規制などによる縛りが強く、それを大胆に自由化することでその活性化を図ることがその目的であった。

具体的な検討は、大蔵大臣が五つの審議会（証券取引・企業会計・金融制度・保険・外国為替等）に対し、各分野に関して平成13年までに改革が完了するプランを早急にまとめるよう要請を行うことで開始された。五つの審議会は翌平成9年6月にかけて相次いで報告書を発表、これを受けて大蔵省は平成9年6月に「金融システム改革のプラン～改革の早期実現に向けて～」で、改革の具体的事項とそのスケジュールを整理している。その要約を表3-3-3⁸⁾にまとめたが、規制の撤廃や新規商品の解禁など、できるものから順番に進めることが意図されている。

一方、金融関係税制については先の「総理指示」の段階で具体的な要請はなかったが、その「注」で抜本的な金融市場改革に合わせる形で検討を開始すべきことが明記された。特に証券税制の在り方が論点の一つとなっており、平成9年6月に発表された証券取引審議会・総合部会最終報告（要約）は税制について次のような踏み込んだ記述を行っている。⁹⁾

証券取引審議会としては、市場の効率化と市場の国際的競争力の観点からは、有価証券取引税及び取引所税について撤廃の方向での検討を要請する。また、今後、デリバティブなど様々な商品が生まれてくることも踏まえれば、金融商品、金融取引に対する課税の中立性、リスクキャピタル供給の重要性等の観点から、利子、配当、キャピタルゲインなど金融商品から生ずる所得に対する課税のあ

表 3-3-3 金融システム改革の具体的事項とスケジュール

事 項	平成 9 年	平成 10年	平成 11年	平成 12年	平成 13年	備考
1 投資家・資金調達者の選 択肢の拡大						
・投資信託の商品多様化						
・「証券総合口座」導入						
・証券デリバティブの全面 解禁						但し、個別株式オプション は平成9年7月開始。
・ABS（資産担保証券） など債権等の流動化						
・外国為替法改正						平成10年4月1日施行。
2 仲介者サービスの質の向 上及び競争の促進						
・証券会社の業務多様化						
・持株会社制度の活用						
・株式売買委託手数料の自 由化						平成10年3月11日施行。 平成11年末には完全自由化。 その前段階として、平成10 年4月に自由化部分を現 行の売買代金10億円超か ら5000万円超まで引下げ。
・証券会社の免許制から原 則登録制への移行						
・証券子会社、信託銀行子 会社の業務範囲						平成11年度下期中に制限 を撤廃。
・保険会社と金融他業態と の間の参入						平成13年3月までに実現。
3 利用しやすい市場の整備						
・取引所集中義務の撤廃						
・店頭登録市場における流 通面の改善						平成9年7月に借株制度 を導入済等。
・未上場・未登録株式市場 の整備						
4 信頼できる公正・透明な取 引の枠組み・ルールの整備						
・連結財務諸表制度の見直し						
・証券取引法の公正取引 ルールの整備・拡充等						罰則強化については、平 成9年12月30日施行。
・投資者保護基金及び保険 契約者保護機構の創設						

(出所) 金融庁ホームページにより作成。

り方についても検討すべきである。

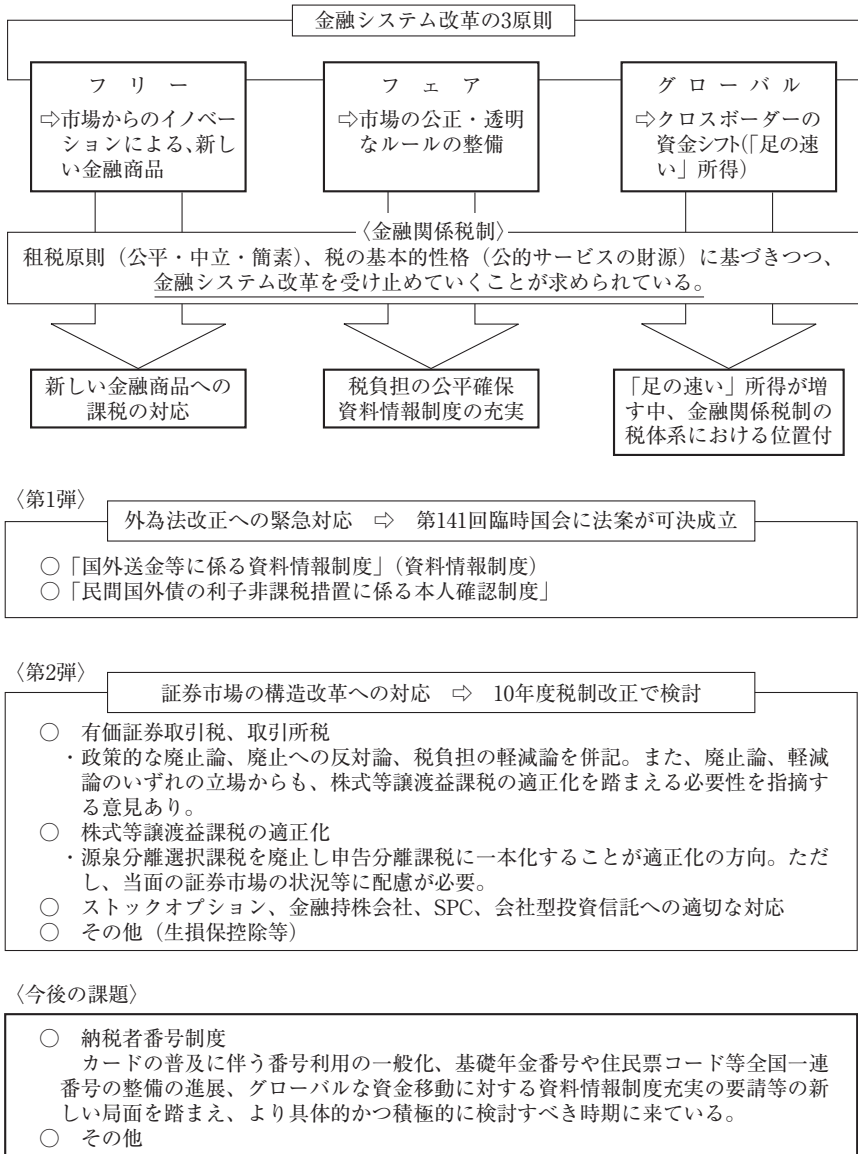
こうした動きを受けて、政府税制調査会でも金融関係税制の在り方に関する検討が開始された。具体的には「金融課税小委員会」（本間正明小委員長）が平成9年5月に設置され、15回の審議を経て同年12月に「金融課税小委員会中間報告」をまとめている。この報告書は、既に先行していた金融システム改革の内容を前提に、今後の金融関係税制の在り方を検討する形をとっており、そこで株式等譲渡益課税や有価証券取引税などの個別案件の検討を行っている。その概要は図1-11-1で示したが、図3-3-2として再度掲げる。以下ではこれに沿ってその概要を説明する。

報告書はまず、「フリー・フェア・グローバル」をスローガンとする金融システム改革が税制に及ぼす影響として、クロスボーダーの資金シフトの激化や新しい金融商品の誕生を挙げた。そして税制の課題として、そうした新たな変化に対する税体系や課税方法の構築を掲げている。特に、（金融改革による）足の速い所得や金融新商品の登場は脱税や節税の温床となる可能性があり、税負担の公平性を確保する視点からも、法整備の重要性が高まると結論付けている。

報告書では最初にこうした一般的な帰結を述べた後、個別の税制の在り方を検討している。それは図に示したように第1弾、第2弾、今後の課題の3段階となっており、以下で順番に説明する。

まず第1弾は「改正外為法実施のための対応」であり、これについては緊急を要し、報告書の公表段階で既に対応が行われていた。今回の金融ビッグバンでは「改革のフロントランナー」として、平成10年4月より海外への送金や資本取引、外貨建取引などを自由化させることが決まったが、こうした海外への資金持出しの自由化が、脱税に利用される可能性があった。そこでこれを防ぐための新たな制度（取引の際の本人確認の義務付けや取引に関する告知制度）が創設された。例えば、図中の「国外送金等に係る資料情報制度」は、一定金額を超える海外への送金や資本取引を行う際、取引を実施する金融機関に所定の告知書の提出を義務付ける制度である。これに関して、国民に新たな義務を課す制度でありながら、その国会論議が予想外にスムーズだったことを受けて、当時の主税局長である薄井信明は「国民の意識が大きく変わっていることを痛感した」と述べている。¹⁰⁾

図 3-3-2 「金融課税小委員会中間報告」のあらまし（再掲）



（出所）税制調査会金融課税小委員会「金融システム改革と金融関係税制—金融課税小委員会中間報告—」（平成9年12月）48ページ。

次に、第2弾は平成10年度の税制改正で検討すべきとされた案件であり、ここに、これまでの証券税制改革で焦点となった有価証券取引税や取引所税、株式等譲渡益課税の問題が含まれた。ただし、報告書はこれまでの政府税制調査法の考え方をほぼ踏襲し、有価証券取引税や取引所税の縮減・廃止を行う場合は、株式等譲渡益課税について源泉分離課税制度の廃止による申告分離への一本化などを併せて行うべき、との考えを強くにじませている。ただし、有価証券取引税や取引所税などの取引課税は、足の速い所得の捕捉が困難となる中で、比較的執行が容易であるなどの利点もあり、実際にそうした改正をすべきかどうかの判断を留保している（賛成・反対の両論を併記している。）。

これ以外に「至急の対応が必要」とされた第2弾にはストックオプションの一般化（「特定新規事業実施円滑化臨時措置法」（平成元年法律第59号）（以下では、「新規事業法」と表記することがある。）等の認定会社にのみ平成8年度より認められていたが、「商法」改正で一般的に認められるようになった。これについては次の2で述べる。）や金融持株会社の解禁、特定目的会社（SPC）制度の創設など、新たな制度の導入に対応するための税制の検討が含まれた。¹¹⁾ これらはいずれも、報告書を受ける形で平成10年度に税制改正がなされている。

最後に、「今後の課題」に分類された案件としては、グローバルな資金移動に税務上対応するための納税者番号制度の検討が挙げられた（納税者番号制度については別途、第10節で検討する。）。¹²⁾

（4） その後の改正の概要

このように主税局や政府税制調査会は一貫して、有価証券取引税の縮減・廃止を行う場合は、株式等譲渡益課税の申告分離課税への一本化を行うべきだ、との見方をとっており、実際に後の改正はその方向で進むこととなる。すなわち、有価証券取引税と取引所税は平成11年3月末に廃止、株式等譲渡益課税の申告分離への一本化は少し遅れて平成15年1月より実施されるが、そこへ至る過程はそれほど平坦なものではなかった。以下では、本書が扱う範囲である平成12年度までの動きを中心に、その改正経緯をまとめておく。

先の「金融課税小委員会中間報告」が公表されたのは平成9年12月、正に平成10年度税制改正論議が熱を帯びる時期であり、注目が集まったのはやはり、有価証券取引税・取引所税と株式等譲渡益課税の問題であった。その理由は次

の2点である。第一に、先に述べたように、平成8年度改正では、期限2年で
有価証券取引税の軽減と源泉分離課税の税率引上げによる株式等譲渡益課税の
強化がなされたが、その特別措置が平成9年度末で期限切れを迎えるため、そ
の扱いを決める必要があったことである。

しかし、より重要な第二の理由は、日本の金融システムが混乱状態に陥った
ことであった。平成9年の11月には山一証券や北海道拓殖銀行などの大手金融
機関が相次いで倒産するなど、我が国の経済は極めて厳しい状態に突入しつづ
あり、「第2節 所得税その1」で述べたように、橋本内閣は2兆円の所得税・
住民税の特別減税を急ぎょ実施するなどの対応に迫られた。こうした事態は証
券税制改革の議論にもすぐに波及し、株式等譲渡益課税の増税（適正化）は
早々と見送られ、有価証券取引税や取引所税の廃止要求だけが強まっていく。
ただし、当時は「財政構造改革法」が可決されたばかりで財政再建が極めて重
視された時期であり、単純にこれらの税だけを廃止することに対しては政府内
にも強い異論が存在した。結局、平成10年度改正では、有価証券取引税と取引
所税の税率が半分に下げられることになった。

ただし、これらの税の廃止を要求する声は証券・金融業界や自民党の一部議
員を中心に極めて強く、平成9年12月16日に自民党が発表した平成10年度税制
改正大綱には「有価証券取引税及び取引所税については、平成11年末までに、
金融システム改革の進展状況、市場の動向等を勘案して見直し、株式等譲渡益
課税の適正化とあわせて廃止する」ことが明記された。大蔵省の要求で「株式
譲渡益課税の適正化と併せて」という条件をつけた形となったとされるが、¹³⁾
こうした「廃止」の決定に関して薄井信明は「譲渡益課税の適正化」は無視さ
れると考え、強い敗北感を感じたという。¹⁴⁾

こうして、「株式等譲渡益課税の適正化とあわせて」という条件つきでの有
価証券取引税・取引所税廃止となったため、「廃止の条件」を巡って、この問
題は翌平成11年度改正で再び重要な論点となった。この問題を巡る証券界と大
蔵省（主税局）の対立は依然解けなかったが、その様子は以下のように報道さ
れている。¹⁵⁾

市場関係者に援軍がないわけではない。自民党と自由党の政策協議で、自由
党が「有取税は99年〔平成11年〕1月1日から廃止」と繰り上げ実施を主張した。

しかし大蔵省は、「どうしても有取税を廃止するなら、源泉分離課税と申告分離課税の選択制になっている株式譲渡益課税を申告課税に一本化する課税強化が前提のはず」と言う。

証券界も虫のいい発言が目立つ。政府税制調査会では岩瀬正新日本証券会長が「銀行利子などが源泉課税のまま、株式譲渡益だけ申告課税にすると投資家の市場離れを加速する」と強調、有取税問題と切り離して議論するよう訴えた。しかし他の税調委員からは「株式委託手数料の完全自由化の方が先ではないか」と証券界の姿勢に批判的な意見が続出した。

結局、景気や株価の低迷への配慮を示すため、政府・与党は有価証券取引税・取引所税について当初の「平成11年末までに廃止」の予定を早め、平成11年4月より廃止とする一方、株式等譲渡益課税の申告分離課税への一本化を2年後の平成13年度より実施することを、平成11年度改正で決定した。すなわち、有価証券取引税・取引所税の廃止と申告分離課税への一本化が、一体的な証券税制改革の中で行われることになった。

この結果、問題はいったん決着するが、株式等譲渡益課税の申告分離課税への一本化は実際には平成13年度からは実施されず、一度延期された上で、平成15年1月から実施される。平成13年度に延期された理由は、低迷する景気に配慮したことに加え、申告分離課税の税率は26%（所得税の20%に加えて住民税の6%が課税される）であり、利子に対する税率（住民税と合わせて20%）よりも高いことへの反発や、個人投資家が納税事務に慣れていない段階で申告分離課税に一本化することに対する批判が多く出たためとされる。そのため、申告分離課税の税率引下げ（住民税を含んだ税率で26%から20%に引き下げる）や、個人投資家の納税事務軽減のための特定口座制度の創設などの対応がとられた後、平成15年より申告分離課税への一本化がなされることとなった（ただし、平成15年には日経平均株価が8000円を割り込むほど低迷しており、その対応として税率を10%に引き下げの特例が同時に実施された。）。

〔注〕

- 1) 例えば、『日本経済新聞』の平成5年3月27日朝刊、平成6年1月7日夕刊などに、有価証券取引税の引下げや撤廃に関する与党首脳の発言などが大きく報じられている。
- 2) 薄井信明・元主税局長口述記録。

- 3) 平成元年に2兆ドルを大きく超えていた東京市場の株式売買高は、平成5年には7000億ドル台にまで縮小した(橋本俊詔・山本容子・笠松宏充「東京金融市場活性化の道」『フィナンシャル・レビュー』平成8年1月号)。
- 4) 当時の各国の税制概要については、『改正税法のすべて』(平成10年版)550ページに一覧表が示されている。
- 5) 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)14-15ページ。
- 6) 『日本金融新聞』平成7年12月15日。
- 7) 金融庁ホームページ http://www.fsa.go.jp/p_mof/big-bang/bb7.htm
- 8) 金融庁ホームページ http://www.fsa.go.jp/p_mof/big-bang/bb30.htm
- 9) 『証券取引審議会・総合部会最終報告(要約)』
http://www.fsa.go.jp/p_mof/singikai/shoken/tosin/1a505f10.htm
- 10) 薄井信明・元主税局長口述記録。
- 11) 「銀行持株会社」の解禁に対応するための税制改正(「三角合併方式」による銀行持株会社の設立の際に発生する譲渡所得課税の繰延べ)や、不動産流動化を目的とした「特定目的会社による特定資産の流動化に関する法律」に対応するための税制改正が平成10年度改正で実施された。後者は、特定目的会社(SPC)が分配する配当について損金算入を認めるというものである。
- 12) なお、「金融課税小委員会中間報告」では触れられなかったが、金融商品に対する課税の点からは、平成11年度税制改正において国債の利子に対する非居住者等非課税制度が創設された。国債の大量発行に対応し、海外投資家による国債への投資を促すために創設された制度であり、一定の条件の下で振替国債の利子を非課税とする措置などがとられた。
- 13) 『日本経済新聞』平成9年12月20日朝刊。
- 14) 薄井信明・元主税局長口述記録。
- 15) 『日本経済新聞』平成10年12月5日朝刊。

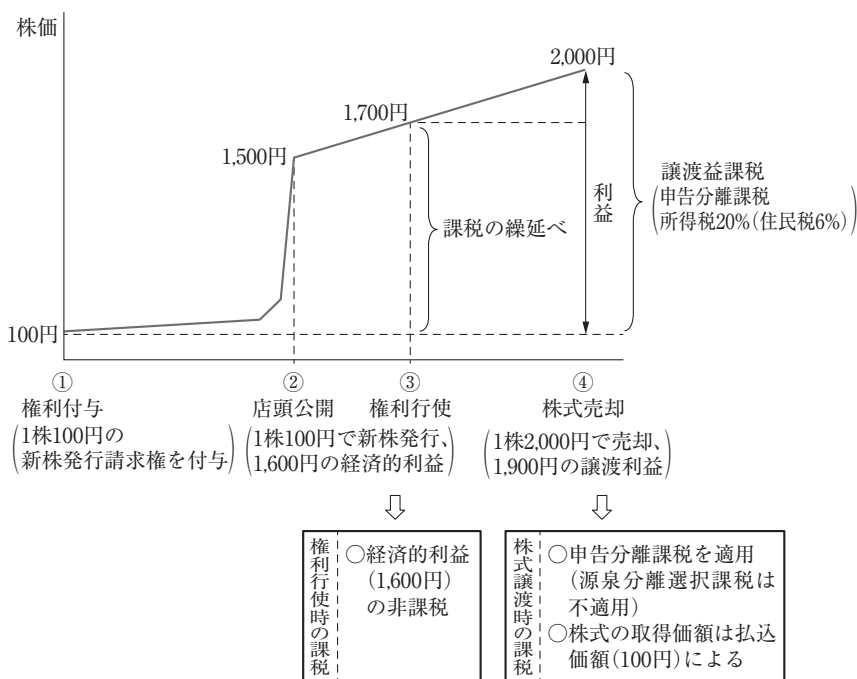
2 株式等譲渡益課税その2 (ストックオプション税制、エンジェル税制など)

上記で述べたように、株式等譲渡益課税の申告分離課税への一本化に係る証券税制改革が重要な論点となったが、この時期にはほかにも、個別の政策の観点から株式等譲渡益課税に関する重要な改正が実施された。具体的には(1)ストックオプション制度の創設・拡充に係る税制対応、(2)エンジェル税制の創設・拡充であり、次にこれらについて順番に説明する。

(1) ストックオプション税制の創設・拡充

ストックオプションとは、役員や従業員があらかじめ決められた価格で自社株を購入できる権利のことである。その考え方を簡単に述べると、¹⁾ 図3-3-3 ようになる（ここではストックオプションの制度を説明し、それに係る税の問題は後で述べる。）。あるベンチャー企業が株式を公開する前の段階で、役員や従業員に対し給与の一部として、新株発行請求権（ストックオプション）を1株100円で付与し、その後企業は株式を店頭で公開、その後も株価は上昇を続けたとする。ストックオプションを付与された従業員は株価1700円のときにその権利を行使し、株式を1株100円で企業から購入すれば、キャピタルゲイン（ただし未実現）が発生する。その後、株価が2000円のときに株を市場で売却すれば、最終的に1株1900円の利益が確定する（なお、株価が100円を下回り続けた場合は、権利は行使されないこととなる。）。

図 3-3-3 ストックオプション制度に係る課税の特例の概要



(出所)『改正税法のすべて』(平成8年版)84ページ。

このようにストックオプションを付与された役員や従業員は株価が上がるほど報酬が増えることになり、その点で、ストックオプションは株式を使った成功報酬と言える。この制度はアメリカでベンチャー企業が優秀な人材を獲得するために活用し、普及したという。²⁾ 経営基盤の弱いベンチャー企業の場合、現状では高い給料を支払えないが、代わりにストックオプションを付与すれば、将来、会社が成長し株式を公開した段階で、多額のキャピタルゲインが発生する。役員や従業員のやる気を引き出す手段として有効とされ、大企業にも次第に広まっていった。

一方、日本では「商法」で規制がかけられていたため、こうした制度の活用は事実上認められなかった。アメリカでストックオプションを活用した一部の企業経営者による高額報酬問題が報じられ、日本でも先のリクルート事件で公開前株式が政治家などに分配され不正に使われた経緯などからも、こうした制度の導入に慎重な見方があった。しかし一方で、経済界などを中心に待望論は強く、特に、日本でベンチャー企業が育ちにくいとされる中で、ベンチャーを活性化させて低迷する景気を浮揚させるという観点から、通産省などが制度導入を強く求めていた。

結局、平成7年11月に、「新規事業法」³⁾ が改正され、新規性などが認定された一部のベンチャー企業に限定して、ストックオプション制度が解禁される。平成7年は、7月に第二店頭株市場（店頭登録特則銘柄制度）が創設され、ほかにもベンチャー企業への各省庁の資金調達や技術支援の体制が更に強化されるなどの施策が注目を集めた年であったが、⁴⁾ ストックオプションの解禁もその政策の一環として実施された。

こうした新しい制度の導入に対応して、平成8年度税制改正でその税制の在り方が検討された。議論の焦点となったのは、所得税の課税タイミングをいつとするかである。再度、先の図3-3-3で説明すると、所得課税の原則から言えば、本来はストックオプションが行使された段階（1700円の株式を100円で購入した段階）で課税が行われるべき（包括的所得税の下では、実現・未実現を問わず発生した所得に対して課税すべき）である。しかし、こうした未実現の株式譲渡益課税に対しては、通産省が次のような主張を基に強く反発した。⁵⁾

まだ実現益を手にしていない株式取得時に、含み益を給与所得とみなされて

所得税が半分以上〔当時の所得税・住民税の最高税率65%を反映した表現である。〕かかる。ストックオプションを与えられても、税として納める現預金が足りないとその株式をすぐに売却、現金化して納税する羽目になる。業績を上げて株価が高くなれば、報酬が増え、社員の勤労意欲が高まるというストックオプションの趣旨が生かされない。

結局、この主張が通り、一定の要件の下でストックオプションが行使された段階では所得税は課税されず、株式が売却される段階（先の図で言えば、2000円で株式が売却される段階）まで課税を繰り延べる特例措置を講じることになった。また、実現したキャピタルゲインに対しては総合課税ではなく、20%の所得税と6%の住民税による申告分離課税が適用されることになった。当時、株式譲渡益への所得課税として源泉分離課税も選択できたが、ストックオプションにはこれは適用されないこととなった。

このように、ストックオプションは当初、「新規事業法」で認定されたごく一部のベンチャー企業に限定して実施された。しかしその後、ワラント債を活用した「擬似ストックオプション」（ストックオプションではないが、機能的には極めて類似したもの）がソニーで実施されるなど、大企業でも類似の報酬制度が実施されるにつれて、大企業も含めて制度の適用を広く解禁すべきだ、との声が高まっていった。そして、先に述べた「日本版金融ビッグバン」による規制緩和の高まりの中で、平成9年5月に「商法」改正がなされ、一般企業への制度の適用が解禁される。これに対応して税制面でも、先に述べたベンチャー企業への課税の特例と同様の措置（ストックオプション権利行使時の課税繰延べと、株式譲渡益実現時の申告分離課税）を適用することが、平成10年度改正で決定された。なお、このときに、年間の権利行使限度額が500万円から1000万円に引き上げられた。

こうして制度改正は決着するが、その後、ストックオプション税制に関して一つ問題が発生するため、最後にそれについて触れておきたい。問題の発端は、ストックオプションが全面解禁される前の時期（平成10年以前）に生じた。先に述べたように、この段階では「新規事業法」で認定された一部の企業だけにストックオプションが認められ、課税上の特例措置（課税の繰延べや26%（地方税含む）の申告分離課税）が適用されたが、一方で外国の親会社から日本にあ

る子会社の社員に対するストックオプションの付与は実施されていた。それに対して課税特例は適用されず、所得税はストックオプションの権利行使がなされた段階（先の図では、時価1700円の株式を100円で購入した段階）で総合課税されたが、問題はそれの際の所得分類をどうするかであった。当初、国税当局はそれを「一時所得」として申告するよう指導したとされるが、平成10年にこれを「給与所得」に変更し、統一した。一時所得は課税所得計算の際に所得が半分とされるため、これを給与所得に改めることで税額が大きく増えるが、国税はこれに関して、平成10年から3年間さかのぼって追徴課税を実施したため、納税者の反発が強まった。その結果、この問題を巡って全国で100件近い税務訴訟が引き起こされることとなった。

当時の納税者側・国税当局側の主張をまとめると以下のようになる。⁶⁾

一連の訴訟で納税者側は、株価動向という偶発的要素、いつ権利を行使するかについての本人の判断を強調し、「労務の対価ではなく一時所得に当たる」と主張。一方の国税側は、その会社で働いているからこそストックオプションを与えられたことを強調、「労務の対価として給与所得に当たる」と反論してきた。

裁判では当初、地裁で納税者側が勝利したが、その後、国税側が勝利する判決が出るなど、判断が割れたため、この問題の決着は長引くことになる。最終的には平成17年1月25日に最高裁で国税側の主張が認められ、これによって「給与所得」と扱われることでようやく問題は決着した。

（2）「特定中小会社の株式譲渡損益に対する課税特例」（エンジェル税制）の創設・拡充

次に、エンジェル税制の創設（平成9年度改正）と拡充（平成12年度改正）について説明する。この制度も、ベンチャー企業、特に設立間もない企業を支援することを目的に創設された。先のストックオプションがベンチャー企業の人材獲得を容易にする点に注目したのに対し、エンジェル税制の政策目的は、その資金調達を税制面で支援することにあった。

創業期のベンチャー企業は倒産のリスクが高く、銀行の融資も受けにくい、日本では更に家計の金融資産が銀行預金に偏っており、個人投資家によるベン

チャーへの資金供給が極めて少なく、その資金調達を一層困難にしているとの指摘が出ていた。アメリカでは「エンジェル」と呼ばれる個人投資家がベンチャーの最大の資金供給源であり、更に政府もそうしたベンチャー投資で得た株式売却益に対する所得税を軽減する支援を行っていた。経済が上向かない中で、ベンチャーの重要性は広く認識され始めており、日本でもアメリカのような税制を導入し、その企業活動を支援すべきだ、との主張が通産省などで高まっていた。⁷⁾そして、平成9年秋の総選挙で、自民党が「創業期ベンチャー事業に対する投資促進税制の導入」を公約の一つに掲げ、これを機に制度導入の機運が一気に高まった。⁸⁾

平成9年度税制改正で導入された制度の概要は次のとおりである。当時の「所得税法」では、株式譲渡損失についてほかの株式譲渡益との相殺が可能であったが、損失がそれを超える場合、給与などのほかの所得との相殺はもちろんのこと、損失の次年度以降への繰越しも一切認められなかった。しかし、先に述べたように、創設間もないベンチャーへの投資はリスクが高く、そのリスクを取り除くことが投資促進につながるとされた。その観点から、創業5年以内で事業活動に外部からの資本提供が必要と通産大臣に認定されたベンチャー企業⁹⁾に投資した個人投資家（ただし、ベンチャー企業の同族関係者などは除く。）に対し、次のような優遇措置を与えることになった。すなわち、ベンチャー企業に株式投資を行った後、その企業が上場される前に発生した譲渡損失（破綻の場合も譲渡損失に含めてよい。）については、株式譲渡所得の中でその3年間の繰越しを認めるというものである。その目的は、ベンチャー投資のリスク軽減による投資促進にあった。

しかし、その後、エンジェル税制の利用者は制度創設後2年間で約70人にとどまり、¹⁰⁾大きく増えなかった。制度の適用企業が、通産省が認定した一部の企業にとどまることや、譲渡損失の相殺が給与所得などできないことに対し、使いにくいとの批判が出ていた。そして、平成9年秋に勃発した金融危機以降の不況からの脱却を目指した平成11年秋の臨時国会で、小渕内閣は中小企業やベンチャーの支援策を重要施策の中心に掲げ（この経緯は「第4節 法人税その1」で述べている。）、その一つとして、エンジェル税制の拡充が議論されることとなった。

この結果、平成12年度改正で、次のような制度拡充が実施された。すなわち、

エンジェル税制の対象企業の拡充（例えば、創業5年以内の企業から創業10年以内の企業に広げられた。）とともに、（株式譲渡損だけでなく）株式譲渡益にも優遇措置を適用することになった。譲渡益への優遇措置としては、本来の税額を2分の1に軽減することとし、更に従来から認められていた公開株式に係る譲渡所得の特例の重複適用も認める（この場合は、税額が本来の額の4分の1となる。）こととなった。なお、経済界から出ていた「株式譲渡損失の相殺を給与所得などからも認めるべきだ」との主張については、累進所得税率構造の下で富裕階層の租税回避を誘発する可能性があるとされ、見送られた。

〔注〕

- 1) 制度に関するより詳細な説明は『改正税法のすべて』（平成8年版）などを参照のこと。
- 2) 『日経産業新聞』平成9年5月5日。
- 3) 「新規事業法」は、例えば、「新規事業法」の認定企業が借入れや社債発行を行った場合、特別認可法人の産業基盤整備基金が元本の70%までを債務保証する制度などを定めていた（『日経産業新聞』平成7年6月29日）。
- 4) 当時の状況は『日本経済新聞』平成7年9月18日朝刊などで報道されている。
- 5) 『日経産業新聞』平成7年11月20日。
- 6) 『日本経済新聞』平成17年1月26日朝刊。
- 7) 『日本経済新聞』平成8年7月5日朝刊。
- 8) 『日本経済新聞』平成8年12月17日夕刊。
- 9) より具体的な定義は「中小企業の創造的事業活動の促進に関する臨時措置法」（平成7年法律第47号）（以下では、「中小創造法」と表記することがある。）に規定されている。それも含めて、エンジェル税制のより詳しい内容は、『改正税法のすべて』（平成9年版）などを参照のこと。
- 10) 『日本経済新聞』平成11年11月19日朝刊。

3 住宅税制（住宅取得促進税制と住宅ローン控除制度）

第2章で述べたように、住宅取得促進税制は住宅市場活性化の政策税制として活用される一方、その更なる拡張に対しては、減税規模が既にかなり大きいことや富裕者優遇につながることから、批判も強かった。二つの立場の綱引きは平成8年度以降も続き、拡張と縮減が交互に行われたが、平成11年度改正で一定の決着がつけられる。すなわち、金融機関の破綻が相次ぐ厳しい経済状況

において、記録的と言われるほど停滞した住宅市場の活性化が優先課題となり、住宅取得促進税制は「住宅ローン控除制度」という新たな制度として大規模に拡充された。以下では、その政策決定過程を次の手順で検討する。まず、(1)で平成9年度の税制改正について論じ、(2)で平成11年度の税制改正を検討する。(3)で平成12年度及び平成13年度の税制改正を議論する。

(1) 平成9年度の税制改正について

住宅取得促進税制の改正は平成9年度税制改正で重要な論点となったが、まず、その経緯を説明する。その背景にあった大きな要因は、この年(平成9年)の4月からの消費税率引上げ(3%から5%)であった。平均的とされる3000万円の住宅を購入した場合、その負担が60万円増えるが、こうした負担増が住宅投資を冷やすことが懸念され、建設省は早い段階からその対応として住宅取得促進税制の拡充に目をつけていた。表3-3-4に示した当時の税制によると、住宅ローン残高が3000万円以上の場合、居住開始以降6年間で総額160万円の減税が受けられたが、建設省はこれを8~10年間に延長した上で、減税の総額を200万円以上に拡張するという制度改正案を検討していたという。¹⁾

表 3-3-4 住宅取得促進税制の概要(平成7年)

項 目	
控除方式	税額控除
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 (年末の住宅ローン等の残高)
控除額	6年の控除期間のうち当初の2年間 ・1000万円以下の部分×1.5% ・1000万円超 2000万円以下の部分×1.0% ・2000万円超 3000万円以下の部分×0.5% *最大控除額は30万円
	6年の控除期間のうち残りの4年間 ・2000万円以下の部分×1% ・2000万円超 3000万円以下の部分×0.5% *最大控除額は25万円
控除期間	6年
床面積要件	50m ² ~240m ²
所得要件	2000万円以下(平成7年1月1日以前に居住の用に供した者の場合には3000万円以下)

(出所)『図説 日本の税制(平成7年版)』(平成7年、財経詳報社)87ページ。

しかし、こうした主張に対し、大蔵省や政府税制調査会はむしろ制度の縮減を主張した。²⁾ その理由として、この制度の下での1年間の最大減税額(30万円)は既に平均的な給与収入に対する所得税額を上回るほど大きく、その税収ロスも6000億円弱に及ぶこと、更に持ち家と借家における税負担の格差が大きくなりすぎることなどが挙げられた。自社さの政権与党もこうした主張には理解を示しており、「平成8年度税制改正大綱」では「所得税制として行き過ぎた面」があるとし、「9年度改正では、経済状況にも十分留意しつつ、住宅に関する金融・財政・税制の役割分担のあり方や量から質を目指す住宅政策との関連等を踏まえながら、その適正化に向けた見直しを検討する」と述べている。³⁾

平成9年度の税制改正では、こうした拡充と縮減の二つの主張がぶつかり合う形となり、結局、両者の主張をとる形で改正が行われた。すなわち、消費税率の引上げがなされる平成9年に居住を開始した住宅に対しては減税額を拡充する一方で、それ以降に居住を開始する住宅に対しては減税額を少しずつ縮小させ、平成12年以降は制度をむしろ縮減させる制度改正が決定した。

具体的な制度内容は表3-3-5に示した。平成9年に居住を開始した住宅には、居住開始後1～3年の期間にローン残高の1000万円以下について2%の税額控除を認め、年間で最大35万円(1000万円×0.02+(2000万円-1000万円)×0.01+(3000万円-2000万円)×0.005)の減税を適用するが、それ以降は税額控除を徐々に縮小、平成12年以降に居住を開始する住宅には6年間の全期間で2000万円以下に対する税額控除率を1%にし、年間で認める控除額を最大で25万円(2000万円×0.01+(3000万円-2000万円)×0.005)まで縮減する、というものである。これによって、平成9年に居住を始めた住宅には6年間で従来よりも20万円大

表 3-3-5 住宅取得促進税制における控除率の改正(平成9年度税制改正)

(居住年) (控除期間) (借入金年末残高)	(改正前) ～平成8年		(改正後)							
	〔1・2年〕〔3～6年〕		平成9年		平成10年		平成11年		平成12・13年	
			〔1～3年〕〔4～6年〕		〔1・2年〕〔3～6年〕		〔1・2年〕〔3～6年〕		〔1～6年〕	
～1,000万円	1.5%	1.0%	2.0%	1.0%	2.0%	1.0%	1.5%	1.0%	1.0%	
～2,000万円	1.0%	1.0%	1.0%	1.0%	1.0%	1.0%	1.0%	1.0%	1.0%	
～3,000万円	0.5%	0.5%	0.5%	0.5%	0.5%	0.5%	0.5%	0.5%	0.5%	
(限度額) 各年	30万円	25万円	35万円	25万円	35万円	25万円	30万円	25万円	25万円	
合計	160万円		180万円		170万円		160万円		150万円	

(出所)『改正税法のすべて』(平成9年版)7ページ。

きい総額180万円の税額控除を認める一方、平成12年以降に居住した住宅への控除は6年総額で150万円までとされた。

このように、住宅取得促進税制は住宅市場の活性化に活用される一方、その拡張に対しても根強い反対が存在し、それが制度膨張の歯止めとなっていた。なお、この年の税制改正ではほかに、消費税率の引上げが住宅市場に与える影響を緩和する目的で、住宅取引に関する登録免許税や印紙税の負担軽減が併せて実施された（「第7節 間接税（消費税以外）」を参照のこと。）。

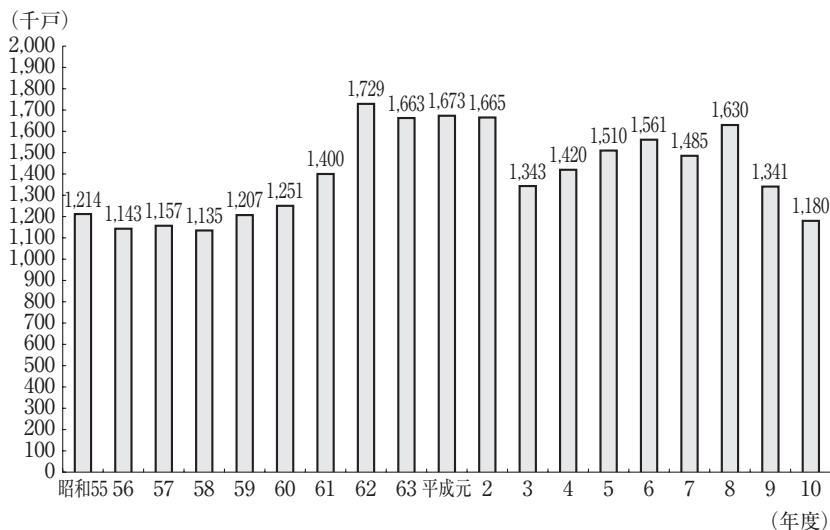
（2）平成11年度税制改正における「住宅ローン控除制度」の創設

こうした住宅取得促進税制における拡充と縮小の綱引きは、平成11年度税制改正で一気に決着をみる。すなわち、山一証券や北海道拓殖銀行などの金融機関が破綻する厳しい経済情勢において、当時記録的と言われるほど不動産市場が落ち込むこととなり、その対応のために住宅取得促進税制は「住宅ローン控除」と名前を変えて大きく拡充された。以下でこの経緯を検討する。

不動産市場の落込みが急激になった理由の一つに、平成9年4月の消費税率の引上げが挙げられる。消費税率引上げ前の平成8年度には、駆け込み需要で住宅市場が大いに沸いたが、その反動で平成9年度以降の住宅需要は大きく落ち込んだ。先に述べたように、こうした消費税の影響に対しては平成9年度の税制改正で対応もとられたが、駆け込み需要の反動はそれを超えており、そこに金融機関の破綻などによる景気悪化が重なって、更に需要が落ち込んだと考えられる。図3-3-4に新設住宅着工戸数の推移を示したが、平成8年度の163万戸から平成10年度の120万戸割れまで大きく減少し、これが景気の足を引っ張ることとなった。

こうした中で、住宅市場の活性化が重要な政策課題となり、住宅取得促進税制の拡充が行われた。まず平成10年度税制改正で、税額控除の適用を認める際の所得要件が2000万円から3000万円に引き上げられたが、その後、橋本首相が二度目の特別減税を表明した平成10年春の「総合経済対策」で、更に制度が拡充された。具体的な内容を図3-3-5に示している。先に述べたように平成9年度の税制改正では、消費税率の引上げに備えて平成9年に適用される税額控除額を拡充する一方、平成10年以降はそれを少しずつ縮小する制度改正を行ったが、この平成10年春の景気対策では、平成10年から平成12年の間に居住を開始

図 3-3-4 新設住宅着工戸数の推移



(出所) 税制調査会「税制調査会関係資料集」(平成11年3月)540ページ、建設省「住宅着工調査(平成10年度)」により作成。

する住宅に対し、適用する税額控除額をそれぞれ拡充した(詳しくは図3-3-5を参照のこと)。これによって、平成10年から平成12年に居住を開始した住居に対する6年間の減税総額が、それぞれ10万円ずつ引き上げられた。

しかし、この後も住宅需要は低迷を続けたため、住宅取得促進税制を抜本的に拡充すべきだとする声が次第に高まっていく。具体的には、住宅ローンの利子全額を経費とみなして所得控除する制度の創設要求が強まった。現行の住宅取得促進税制(税額控除)を所得控除に変えれば、高い限界税率に直面する高所得層の負担軽減効果が大きくなるが、これがそうした階層の住宅需要を掘り起こす効果が期待された。ただし、中・低所得者への配慮も欠かせないため、現行の税額控除との選択制とすることが検討された。住宅業界はもちろんのこと、自民党からも制度導入への強い支持があった。⁴⁾

しかし、こうしたローン利子の所得控除制度については、政府税制調査会で慎重な意見が多く出たようである。それに関して「平成11年度の税制改正に関する答申」は次のように論じている。⁵⁾

図 3-3-5 住宅取得促進税制の改正（平成10年度）

		1年目	2年目	3年目	4年目	5年目	6年目
平成9年 居住分	ローン残高 ～3000万円 ～2000万円 ～1000万円 (合計限度額)	1～3年目 控除率 0.5% 1.0% 2.0%	4～6年目 控除率 0.5% 1.0% 1.0%	35万円	35万円	25万円	25万円
平成10年 居住分	ローン残高 ～3000万円 ～2000万円 ～1000万円 (合計限度額)	(改正前) 1・2年目 控除率 0.5% 1.0% 2.0%	3～6年目 控除率 0.5% 1.0% 1.0%	⇒ (改正後) 1～3年目 控除率 0.5% 1.0% 2.0%	4～6年目 控除率 0.5% 1.0% 1.0%	35万円	35万円
平成11年 居住分	ローン残高 ～3000万円 ～2000万円 ～1000万円 (合計限度額)	1・2年目 控除率 0.5% 1.0% 1.5%	3～6年目 控除率 0.5% 1.0% 1.0%	⇒ (改正後) 1・2年目 控除率 0.5% 1.0% 2.0%	3～6年目 控除率 0.5% 1.0% 1.0%	35万円 ↑ 30万円	35万円 ↑ 30万円
平成12年 居住分	ローン残高 ～3000万円 ～2000万円 ～1000万円 (合計限度額)	1～6年目 控除率 0.5% 1.0% 1.0%	⇒ (改正後) 1・2年目 控除率 0.5% 1.0% 1.5%	3～6年目 控除率 0.5% 1.0% 1.0%	30万円 ↑ 25万円	30万円 ↑ 25万円	25万円
平成13年 居住分	ローン残高 ～3000万円 ～2000万円 ～1000万円 (合計限度額)	1～6年目 控除率 0.5% 1.0% 1.0%	⇒ (改正前と同じ)	25万円	25万円	25万円	25万円

(出所)『改正税法のすべて』（平成10年版）180ページ。

この所得控除の方式は、多くの所得を稼得し、より高額のローンを組んで住居を取得した者ほど大きな負担軽減が受けられることや、二次取得者の買換えを促すことが期待できるという点で評価すべきであるとの意見がありました。また、今後はこれまでのように年々賃金が着実に上昇するという事態が期待できない中では、負担軽減の方式として所得控除方式がより適しているとも考えられるとの意見がありました。

しかし、この制度については、各個人の選択に委ねられている所得の処分を所得課税の課税ベースから除くものであるため、課税ベースの浸食につながりかねず、所得税制の根幹に関わる問題があります。また、帰属家賃（持ち家を所有することにより家賃を払わなくてすむことによる利益）が課税されないこととのバランスがとれないこと、高額所得者に有利であり、最高税率の引下げに加えて住宅ローン利子の所得控除の適用による更なる負担軽減を受けられるようになること、景気対策の観点から臨時的に導入するとしても、たまたまこの時期に住宅を取得した者だけがローン返済の全期間にわたり特別措置の適用を受けること、節税策として利用され得ること、アメリカを含む先進諸国でも縮小の方向にあることなどから税制上難点があります。

表 3-3-6 住宅ローン控除制度における控除率（平成11年度税制改正）

控 除 期 間	1 年目～6 年目	7 年目～11年目	12年目～15年目
控 除 率	1 %	0.75%	0.50%
最 大 控 除 額	50万円	37.5万円	25万円
控除期間15年間を通じた最大控除額の合計額 587.5万円			

（出所）『改正税法のすべて』（平成11年版）83ページ。

そして最終的に答申は「景気対策の点から、住宅税制の拡充を行わざるを得ないのであれば、難点の多い住宅ローン利子の所得控除方式によるのではなく、現行税制〔税額控除〕の拡充による方が適当である」と結論付けている。

このように住宅ローン利子の所得控除には慎重論も強く、結局見送られた。そして、既存の住宅取得促進税制を大胆に拡充した「住宅ローン控除制度」を期限2年で創設することとなった。その概要を表3-3-6に示したが、平成11年から平成12年の間に居住を開始した住宅に対し、15年間で総額587万5000円の減税を認める制度であり、ローンの対象に土地の購入分も含めることとなった。居住開始後6年間の税額控除率を一律1%にするなど、税額控除率を比較的抑える一方で、税額控除を適用するローン残高を3000万円から5000万円に大きく拡充し、更に控除を認める期間を従来の6年間から15年間にした点がポイントであった。また、制度適用の所得要件は従来どおり3000万円以下とする一方、これまで240m²とされた住宅の面積要件の上限は撤廃された。

また、（「第8節 土地税制」で述べるように）前年の平成10年度税制改正では、地価の下落により土地の売却で発生する譲渡損失の繰越制度が創設されたが、この損失繰越制度と住宅ローン控除制度の併用が新たに認められた。このように、この年の制度拡充は極めて大きかったが、新制度の適用期間は2年とし、平成13年以降は従来の住宅取得促進税制に戻すこととされた。制度の全体像は表3-3-7のようにまとめられる。

当時の報道によると、こうした大規模な減税の拡充は、住宅金融公庫の融資金利の引下げとともに、住宅需要回復に一定の効果を与えたようである。平成11年3月の新設住宅着工戸数は対前年同月比で実に27か月ぶりに上昇に転じたが、その要因の一つに減税の効果が挙げられた。⁶⁾ また、平成11年2月1日付の『日本経済新聞』でも、こうした上昇傾向がしばらく続き、住宅需要が緩や

表 3-3-7 住宅ローン控除制度における控除期間、控除率等

居住年が平成9年又は平成10年である場合				居住年が平成11年又は平成12年である場合				居住年が平成13年である場合			
控除期間		6 年 間		控除期間		15 年 間		控除期間		6 年 間	
控 除 率	住宅借入金等の年末残高 ～1,000万円	1～3年目	2.0%	控 除 率	住宅借入金等の年末残高 ～5,000万円	1～6年目	1.0%	控 除 率	住宅借入金等の年末残高 ～1,000万円	全期間 1.0%	
	～2,000万円	4～6年目	1.0%		7～11年目	0.75%	～2,000万円		全期間 1.0%		
	～3,000万円	全 期 間	1.0%		12～15年目	0.5%	～3,000万円		全期間 0.5%		
	全 期 間	0.5%									
各控除年の最大控除額		1～3年目	35万円	各控除年の最大控除額		1～6年目	50万円	各控除年の最大控除額		25万円	
		4～6年目	25万円			7～11年目	37.5万円				
						12～15年目	25万円				
控除期間を通じた最大控除額の合計額		180万円		控除期間を通じた最大控除額の合計額		587.5万円		控除期間を通じた最大控除額の合計額		150万円	

(出所)『改正税法のすべて』(平成11年版)84ページ。

かに回復する確率を5割とした。しかし、すぐに失速する確率も3割とする一方、本格回復に向かう確率は2割とするなど、将来の見通しは依然楽観的とは言えない立場を示している。⁷⁾

こうした中で、次に問題となったのは、この制度が平成12年末までの期限2年で設定されており、その期限切れが迫ったことであった。住宅需要の回復が確かでない中で、住宅ローン控除制度を終了させることに業界などから懸念の声が上がっており、その対応が平成12年度及び平成13年度税制改正の課題として浮上することとなった。

(3) 平成12年度及び平成13年度税制改正について

先に述べたように、住宅ローン控除制度の適用期限は「平成12年末に入居すること」であり、その後は従来の住宅取得促進税制に戻るようになっていた。しかしそこで認められる控除は6年間で150万円であり、15年間で総額600万円近い税額控除が認められる住宅ローン控除制度から見ると、極めて小さな優遇制度となっていた。そのため「平成12年末の入居」を目指した駆け込み需要が

生じ、例えばマンションなどでは少なくともその年の秋には着工する必要があるとされる一方、それ以降の住宅建設が大きく減少する恐れが生じた。⁸⁾ そこで、住宅ローン控除制度を導入した翌年の平成12年度税制改正（平成11年12月）で、早くもその期限延長が論点に浮上した。結局、この税制改正では期限を半年延長、すなわち控除の適用期限を「平成13年6月末までに入居」とすることとなった。

これによって、議論は平成13年度税制改正に持ち越された。問題の構図は同じであり、平成13年7月以降は従来の住宅取得促進税制に戻るため、平成13年春以降の住宅建設が大きく減少する恐れがあった。ただし、景気は少しずつ回復していたため、大蔵省はその役割を終えたと主張、野党の民主党も財政赤字を考慮してその打ち切りを主張した。⁹⁾ 自民党税調にも、「住宅投資を後押しするため減税延長が不可欠だが、導入を決めた2年前に比べ景気は回復しており、規模縮小はやむを得ない」との意見が多かったという。¹⁰⁾

これに対して住宅業界はその延長を主張したが、それに関して、以下のような報道がなされている。¹¹⁾

〔平成12年〕11月初め。都内のある料亭に、大手戸建て住宅メーカーの首脳が集まり、住宅ローン減税の延長について自民党税制調査会のメンバーへの陳情作戦を練った。各社にそれぞれ担当を割り振り、何とか口説き落とす狙いだった。結局、各社の足並みがそろわず、不調に終わったが、ローン減税の延長にかかる意気込みは相当なものだった。

結局、平成13年度税制改正では、制度を若干縮小した上で、更に平成15年末まで制度を存続させることで決着した。新制度の概要（表3-3-8）に示したが、ローンの税額控除を認める期間を15年間から10年間に短縮、控除総額を従来の総額587.5万円から500万円に縮小したものの、かつての住宅取得促進税制に比

表 3-3-8 新住宅ローン減税制度の概要

居住の用に供する時期	控除期間	住宅借入金等の年末残高	控除率
平成13年7月1日から 平成15年12月31日まで	10年間	5,000万円以下の部分	1%

（出所）『改正税法のすべて』（平成13年版）45ページ。

べれば依然、極めて大きな制度であった。こうした実質的な減税の延長に対し、「ほっと胸をなで下ろしている」といった業界関係者の安堵の声が報じられている。¹²⁾

このように、減税額が極めて大きかったため、それをどのように縮減するかは難しい問題となった。結局、平成17年以降、毎年少しずつ制度を縮減させる方法がとられることとなった。

〔注〕

- 1) 『日本経済新聞』平成8年8月14日朝刊。
- 2) 例えば、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）16ページ。
- 3) 自由民主党・日本社会党・新党さきがけ「平成8年度税制改正大綱」（平成7年12月）44ページ。
- 4) なお、従来から住宅ローンへの減税は金持ち優遇として否定的で、連立を組む自民党との意見の相違が表面化することの多かった社会民主党（旧社会党）と新党さきがけは、平成10年6月に連立を離脱している。
- 5) 税制調査会「平成11年度の税制に関する答申」（平成10年12月）9ページ。
- 6) 『日本経済新聞』平成11年4月29日朝刊。
- 7) 『日本経済新聞』平成11年2月1日朝刊。
- 8) 『日本経済新聞』平成11年9月25日朝刊。
- 9) 『日本経済新聞』平成12年12月4日朝刊。
- 10) 『日本経済新聞』平成12年12月8日朝刊。
- 11) 『日経産業新聞』平成12年12月14日。
- 12) 同上。

第4節 法人税その1

1 政策決定過程

以下では、平成8年度税制改正以降の法人税改革の政策決定過程を検討する。第2章で扱った平成7年度税制改正までの期間は、所得税や消費税の改正が中心であり、法人税に関する大きな改正はなされなかった。そのため、税率は昭和63年の抜本的税制改革以降そのまま、課税ベースに至っては（昭和50年代に引当金の縮小があったものの）昭和40年から大きな変更は加えられてこなかった。しかし、経済のグローバル化や低成長化、諸外国の税制改革の影響等を踏まえ、次第に改革の必要性が認識されており、所得税・消費税の改革が一段落した平成7年の段階では「次の課題は法人所得課税の本格的な改革」¹⁾となっていた。政府税制調査会が平成7年12月に発表した「平成8年度の税制改正に関する答申」も、この点を次のように述べている。²⁾

- (1) 近年、我が国においては、経済の国際化が急速に進展し、また、かつてのような高い経済成長が見込まれなくなるなど、大きな潮流の変化を迎えている。このような変化に対応していくためには、新規産業の創出等により、経済社会構造の改革を推進していくことが求められている。

こうした状況を背景に、法人課税についても、我が国産業の国際競争力が維持され、企業活力が十分に発揮できるよう、産業・企業間に中立的で経済活動に対する歪みをできる限り与えないような方向で、本格的な見直しを行う必要がある。

その際、主要諸外国の動向等を踏まえ、法人課税が財源、税体系に占める重要性にも留意しつつ、税率、課税ベースの両面にわたった包括的な検討が必要である。

この検討に関し、中長期的には消費税率の引上げによって法人課税の実質的な負担を軽減すべきではないかとの意見もあったが、基本的には、課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げるといった方向に沿って検討することが適当であると考えられる。

- (2) 具体的な論点としては、例えば、租税特別措置、引当金、減価償却、費用・収益の計上基準、資産の評価方法、地方の法人課税のあり方などが考えられる。

このような論点について多角的に議論を進める際には、租税理論のみならず、企業会計や税実務なども視野に入れて、専門的・技術的に検討を深める必要がある。

こうした状況を受けて、政府税制調査会は「法人課税小委員会」（石弘光小委員長）を設置、議論を開始した。議論は平成7年秋にスタートしたが、紆余曲折を経て、実際の改正は平成10年度税制改正（時期的には平成9年12月）における「32年ぶりの法人税の抜本改革」で実現する。しかしその後も、表3-4-1に示すように、景気対策のための減税（いわゆる「恒久的減税」）や連結納税制度導入の議論など、結果として平成14年度改正まで毎年のように改正が実施される。法人税率（基本税率）も図3-4-1に示したように、37.5%から30%にまで大きく引き下げられ、事業税や法人住民税も含めた法人所得に対する実効税率も49.98%から40.87%になった（図3-4-2）。

この間の一連の改正は様々な要因が絡み複雑な経過をたどるが、そのポイントは次の3点にまとめられる。第一に税率の引下げと課税ベースの拡大による

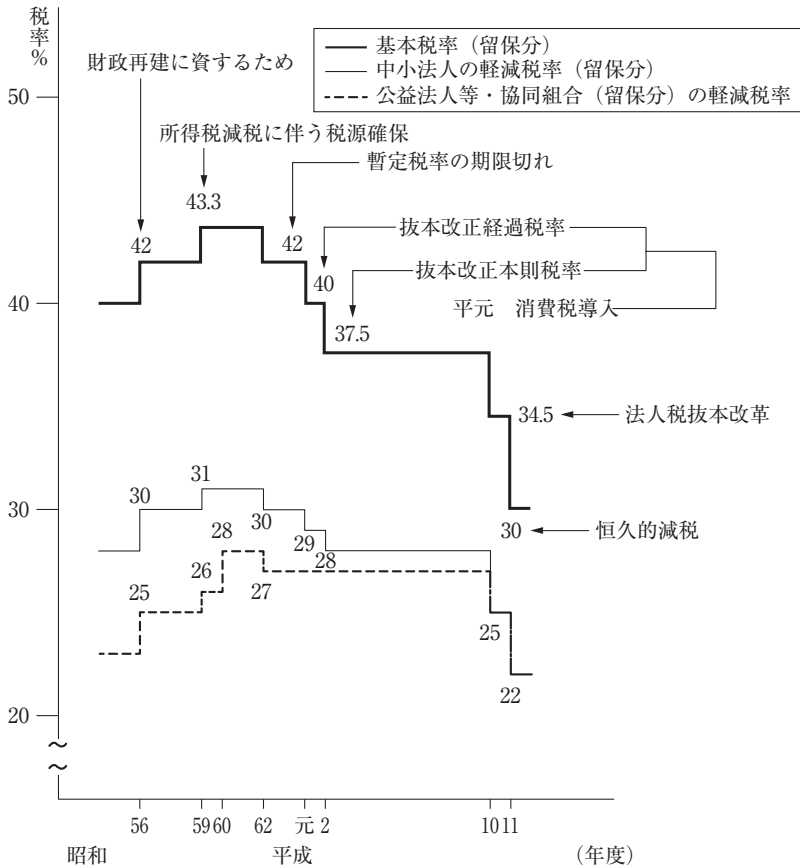
表 3-4-1 法人税改革の概要

年度	法人税改革
平10	法人税抜本改革 法人税率の引下げ 退職給与引当金の縮小 賞与引当金制度の廃止 収益・費用の計上の特例の整備等
11	法人税率の引下げ (株式交換・移転に係る課税特例)
12	金融商品に対する法人税改革 中小企業課税改革（留保金課税等）
13	(組織再編成税制の創設)
14	(連結納税制度の創設)

(注) () で囲んだものは第3章第5節で論じる予定の内容。

(出所) 原省三「法人税法と商法、企業会計の相互関係と今後調整すべき課題について」(『税大論叢』第51号 平成18年) 469-470ページにより作成（一部、筆者修正）。

図 3-4-1 法人税率の推移

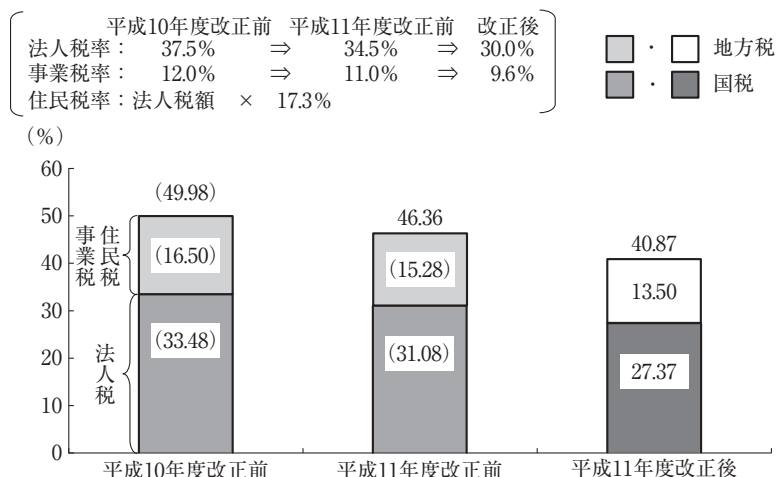


(出所) 税制調査会「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—」
(平成12年7月) 161ページにより作成。

税構造改革、第二に景気対策のための減税（税率の引下げや投資の促進など）、第三に企業の合併や分社といった企業グループ・企業組織の再編成に対する税制対応である。この第4節と次の第5節ではそれらの政策決定過程を検討するが、その前に、以下でその概要を簡単に説明しておく。

まず、第一の課税ベースの拡大と税率の引下げによる税構造改革であるが、もともと経済界は世界一高いとされる法人税率の引下げによる負担軽減を強く望んでいた。しかし、一方で主税局は、日本の法人税は税率が高い一方で引当

図 3-4-2 法人所得課税の実効税率の推移



(注) 実効税率は、法人事業税が損金算入されることを調整した上で、「法人税」「法人住民税」「法人事業税」の税率を合計したものである。

(出所) 池田篤彦編『図説 日本の税制(平成12年度版)』(平成12年、財経詳報社)275ページにより作成。

金などが幅広く認められるなど課税ベースが狭いため、その負担が大きいわけではない、との認識を持っていた。政府税制調査会でも、負担軽減効果が特定の業種に偏る引当金などを廃止して課税ベースを広げ、それを財源に税率を下げれば税制が効率化されるとの意見が強かった。また「第2節 所得税その1」で述べたように、当時議論されていた財政構造改革による財政再建との関係からも、単なる税率の引下げによる減税ではなく、課税ベースの拡大を組み合わせた税収中立の改革が強く求められた。

そこで、政府税制調査会の法人課税小委員会で法人税の課税ベースの在り方が検討された。検討結果は平成8年11月に「法人課税小委員会報告」としてまとめられたが、そこでは課税ベースの在り方に関する新たな方針が打ち出されている。すなわち、これまでの「法人税法」は、「商法」や企業会計原則との協調性が重視されたが、これが問題だった、という認識である。これによって課税ベースが狭くなり、「適正な課税」の点で問題を抱えていたとの認識から、今後は必要に応じて「商法」や企業会計から離れることを積極的に認め、課税ベースを広げるべきだ、との方針を打ち出した。この新たな指針が、それ以降

の一連の改革に影響を及ぼすことになる。この小委員会報告を受けて、改革の具体案が検討された結果、平成10年度改正として、税率を37.5%から34.5%に3%引き下げる見返りに、退職給与や貸倒れなどの引当金の廃止・縮小や収益・費用計上の見直しといった課税ベースの拡大を行う法人税改革が実行に移された。

「課税ベースの拡大」とは少し異なるが、税収を確保しつつ税率を下げるという視点からは、地方税である法人事業税の外形標準化の問題も重要であった。全体の6割以上を占める赤字法人は、基本的に法人住民税（所得割）や事業税を払う必要がないが、そうした企業も地方自治体が提供するインフラから多大の恩恵を受けており、その公共サービスの対価という点から事業税については支払うべきだ、との主張は地方自治体を中心に強かった。事業税を外形標準化すれば、そうした赤字企業も課税されて税収の確保につながり、税収中立の下で税率を下げるのが可能となる。日本の法人所得に対する実効税率は世界一高く、それを引き下げる改革は効率性の改善につながると考えられた。しかし、赤字の企業には中小企業が多く、外形標準課税はその課税強化を意味するため、中小企業を中心に産業界は強く反発する。その後、石原慎太郎東京都知事による大手金融機関に限定した外形標準課税の導入問題などを経て、結局、平成16年4月より事業税の外形標準課税が実施される。ただし、中小企業は課税対象から外れるなど、結果的に当初の案からはかなり後退した内容となった。

課税ベースの適正化の視点からは、平成12年度に実施された金融商品の評価方法に関する税制改正も重要である。これまで取得原価主義の課税の下で、含み益の実現タイミングの操作による節税行為が指摘されており、企業会計原則で時価評価が導入されたのを機に、そうした問題への対処がなされた。

次に、法人税改革の第二のポイントである景気対策のための減税について述べる。先に述べたように、平成10年度税制改正では財政構造改革の影響を受け、税率の引下げと課税ベースの拡大を組み合わせることで税収中立を目指す改革が実施された。しかし、平成9年秋以降の景気の急激な悪化に対応するため、財政構造改革路線が完全に撤回された翌平成11年度税制改正では、「第2節 所得税その1」で説明した「恒久的な減税」の下で、法人税についても税率の引下げによる大胆な負担軽減が行われる。この結果、法人税率は4.5%下げられて30%となり、平成10年度改正前の37.5%から2年間で一気に7.5%下げられ

た。事業税の引下げも合わせると、法人所得に対する実効税率は平成10年度改正前の49.98%から、40.87%に大きく下げられることとなった。

これ以外にも、景気対策の一環として、設備投資や研究開発投資を活発にするための減税が実施され、更に中小企業やベンチャーの活動を支援するための税制措置（同族会社の留保金課税軽減など）が行われた。投資促進税制は「減税額が少ない割に景気への効果が大きい」とされ、バブル崩壊直後の平成4年及び平成5年の経済対策で活用されたが、今回の景気悪化局面でも大いに用いられ、中小企業投資促進税制のようにそのまま本書執筆段階まで継続するものもある。このように、この時期の法人税改革には、厳しい経済情勢が大きな影響を与えた。

次に、法人税改革の第三のポイントである企業グループ再編への税制対応とは、具体的には連結納税制度や企業組織再編税制といった新たな法人課税制度の構築の動きである。バブル経済の崩壊以降、日本経済が低迷する中で、企業が生き残りのために選択した手段の一つは、企業同士の合併や不採算部門の切離しによるリストラクチャリングで、企業の生産性を向上させることであった。これまで我が国では、「独占禁止法」（昭和22年法律第54号）や「商法」などで、そうした企業グループの再編を実質的に規制していたが、成長を促進する立場から政府も規制の緩和に乗り出していた。その動きに合わせるように「法人税法」でも改革が本格化し、平成11年度改正の株式交換制度導入への税制対応、平成13年度の企業組織再編税制の創設、更に平成14年度の連結納税制度の創設を経て、一応の体制が整備されることになる。

その結果、「法人税の本法だけで言いますと、条文の分量は前よりも2倍ぐらいに膨れ上がった」ほどの改正がなされた。³⁾ 上記ではそれらを三つのポイントに分けて整理したが、実際にはこれらが互いに絡みあって改革は進んでいく。こうした法人税改革の政策決定過程を、次の手順で検討する。次の2では、平成8年秋に発表された政府税制調査会の法人課税小委員会による「法人課税小委員会報告」の内容を検討する。続く3では、平成10年度の法人税抜本改革、4では翌平成11年度の「恒久的な減税」の下での法人税率の引下げについて検討する。次に5では、平成10年から平成12年にかけて景気対策の一環で実施された投資や研究開発の促進税制の拡充、中小企業への負担軽減（同族会社の留保金課税軽減）などを述べ、6では法人事業税の外形標準課税導入に向けた議

論を紹介する。最後に、7では平成12年度の有価証券の評価方法の変更（時価法など）に関する税制改正を検討する。このように、本節では先に述べた法人税改革の第一（課税ベースの拡大と税率の引下げによる税構造改革）と第二のポイント（景気対策としての減税）を主に扱う。改革の第三のポイントである企業グループ再編に関する改正については節を改め、次の第5節で論じる。

〔注〕

- 1) 薄井信明・元主税局長口述記録。
- 2) 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）6ページ。
- 3) 尾原榮夫・元主税局長口述記録。

2 政府税制調査会の法人課税小委員会報告（平成8年）

（1）法人税改革に向けた動き

平成6年秋に自社さ連立村山内閣の下で所得税・消費税に関する税制改革が成立したが、この一連の改革の下で法人税についてはほとんど手がつけられなかった。しかしこの間、諸外国では法人税率の引下げが進む中で、経済界からは法人税負担軽減の要望がますます強まっていた。例えば、平成8年3月の新聞記事は、一部の企業が重い法人税負担を嫌って海外に脱出する結果、我が国で産業の空洞化が進んでいる、と報じている。¹⁾

日本企業によるこうした海外脱出が増えている。

がん具のバンダイは、今月発売するマルチメディア端末の企画・販売子会社を昨年末国に作り、今年〔平成8年〕1月には同業務の日本法人も設立した。しかしこの日本法人はバンダイ本社ではなく、米国子会社の子会社として登記した。これも税負担軽減が狙いだ。

こうした動きの背景には日本の税負担の重さがある。大蔵省によると、94年〔平成6年〕の法人の税負担額を示した実効税率は米国41.05%、英国33.0%、韓国32.25%に対し、日本は49.98%。国によってシステムが違い、一概に比較できないものの、日本の法人の税負担が海外に比べ高いことは確かだ。

日本の実効税率は75年〔昭和50年〕には49.47%。当時の米国52.68%、英国

52.0%に比べて低い方だった。ところが、欧米が競って税率を引き下げ中、日本は財源不足などもあって取り残された。

一方、主税局のスタンスはこれとは少し異なっていた。すなわち、日本の法人税率が高いのは事実だが、その一方で課税ベースも狭くなっているため負担自体が大きいわけではない、との認識を持っていた。平成7年5月から2年間主税局長を務めた薄井信明の口述は既に第1章で引用したが、以下の議論でも重要となるので、もう一度示す。²⁾

法人所得課税については、従来から経済界を中心に、欧米の法人所得課税並みの税率水準とするよう極めて強い減税要望がありました。主税局としては、日本の税率水準は高いかもしれないが、課税ベースとなる課税標準等については、欧米にはない措置が講じられていて、実質的な負担水準は指摘されるほどの差はないと見ていました。ですから、税率水準を相当程度引き下げの際には、課税ベース等についても抜本的に見直さなくてはならない、と考えていました。具体的には、引当金の廃止・縮減、工事完成基準の廃止、経費概念の厳格化等も、法人所得課税制度の改革には欠かせない、というスタンスです。

またこうした課税ベースの侵食が特定産業を有利にすることから、それと高い税率が相まって資源配分をゆがめている可能性が指摘された。我が国では法人税の課税ベースは昭和40年以降、本格的な見直しがされていなかったこともあり、税率の引下げと併せて課税ベースを見直すべきだ、との主張は政府税制調査会でも次第に高まっていた。また、「第2節 所得税その1」で述べたように、当時財政構造改革の議論が進行しており、それとの兼ね合いもあって、単純に税率を下げる改革ではなく課税ベースを拡大して税収中立を前提とする改革が求められた。

一方、税率の水準については、当時、審議官として薄井の下で法人税改革を担当し、その後主税局長を担当する尾原榮夫が次のように述べている。³⁾

法人課税の実効税率、法人税の税率水準についてどう考えるべきかについてはいろいろな考え方があるのかと思いますが、法人税制を担当していた者の立場から言えば、何%という具体的な税負担の水準はないにしても、国際水準か

らかけ離れることだけは避けたいと考えておりました。法人税負担の国際競争力に与える影響を測定することは困難であり、むしろ税以外の要因が大きく影響すると思います。しかし、国際水準からかけ離れた水準を放置しておくとな何ができるかわからない、悪い影響を与える可能性があるということで、できることなら国際水準並みにしておきたいというのが、法人税についての考え方であったわけであります。

法人税改革に関してはもう1点、経済界から連結納税制度導入の要望も強く出されていた。日本経済が低迷する中で、企業グループの再編で生産性を向上させ、生き残りを図る企業の動きも見られたが、黒字企業と赤字企業の所得の合算によって税負担軽減を可能にする連結納税制度は、そうした企業グループの再編を更に促進させる効果を持つとされ、例えば日本経済団体連合会（経団連）は平成8年5月に具体案を提示した。しかし、連結納税制度は二つ以上の企業が一つの納税義務者として課税所得を計算し納税するという、従来の法人税制度の枠組みを大きく変える制度であり、主税局としてはそうした制度の導入を、課税ベースの拡大と税率の引下げによる法人税の抜本改革と同時に行うことは困難であった。そこで連結納税は切り離し、まず法人税の抜本改革に着手することになった。これに関して薄井は次のように述べている。⁴⁾

局長に就任したとき〔平成7年5月〕には、次の課題は法人所得課税の本格的な改革ということになっていました。といっても、すべてを一挙に解決することはどう考えても無理ですから、連結納税制度は切り離し、「税率の引き下げと課税ベース等の見直しを、税収中立の範囲内で行う」というコンセプトで法人所得課税改革に着手することになりました。切り離された連結納税制度は、私の後任の尾原主税局長が取り組んでくれました。

具体的な法人税改革の方向性は、政府税制調査会に法人課税小委員会が設置され、そこで平成7年秋から議論が開始された。そして26回の審議を経て、平成8年11月に「法人課税小委員会報告」がまとめられたが、この報告書が平成10年度改正における法人税改革の理論的な支柱となり、それ以降の一連の改正に大きな影響を及ぼすことになる。以下ではその内容に関して説明する。

(2) 「法人課税小委員会報告」の概要

「法人課税小委員会報告」は二部構成となっており、第一部で改革の基本的な考え方を述べた後、第二部で改革の焦点の一つである課税ベースの見直しについて、具体的な項目を挙げて検討している。第一部は「一 法人課税のあり方」、「二 国際課税のあり方」、「三 地方の法人課税のあり方」、「四 課税ベースの拡大と税率の引下げ」の4項目で構成されるが、以下では、「一」と「三」をごく簡単に述べた後、特に「四 課税ベースの拡大と税率の引下げ」について、少し詳しく論じておく（「二 国際課税」は、第2章第4節の4で検討した内容が報告書の内容の大半を網羅しており、ここでは扱わない。）。その後、第二部の内容について述べることにする。

第一部の「一 法人課税のあり方」では、日本の法人税の現状として、税収や法人数の推移、また従来から言われる「赤字法人」の実態（中小企業を中心に赤字の法人が非常に多いが、決算を赤字にして法人税の負担を逃れる節税行為の影響ではないか、との指摘が出ていた。この問題は「事業税の外形標準課税」の項で改めて論じる。）の説明がなされた後、我が国の法人税負担に関する論点が示されている。そこでは「法人税負担が重いことが企業の国際競争力を弱め、空洞化を引き起こしている」といった議論に対し、どう考えるべきかという検討がなされている。報告書の見解はこうした議論に否定的であり、先に触れたように、法人税率が諸外国に比べて高い一方で、その課税ベースが狭いことを考えると、日本の法人税負担が諸外国に比べて重いとは言い切れないとして、税率と課税ベースの一体改革の重要性を強調している。一方、「三 地方の法人課税のあり方」では、我が国の場合、地方税の法人課税比率が高いため、地方税まで踏み込んで改革がなされることが重要と述べている。その上で、事業税の外形標準課税について、その検討課題を整理している。

第一部で最も力点が置かれているのは、次の「四 課税ベースの拡大と税率の引下げ」であり、それを少し詳しく説明する。報告書ではまず、諸外国で課税ベースの拡大と税率の引下げを組み合わせた改革が進んでいることを紹介した上で、⁵⁾ 特に我が国の法人税の課税ベースが昭和40年の法整備を基にしており、近年の社会経済情勢の変化に対応して見直すことの重要性を論じている。その上で、特に企業行動や産業構造の変化に対する中立性や透明性、明確性が重視されるべきことを述べ、具体的な見直しの視点として次の七つのポイント

を挙げている。⁶⁾

- ① 費用又は収益の計上時期の適正化
- ② 保守的な会計処理の抑制
- ③ 会計処理の選択制の抑制・統一化
- ④ 債務確定主義の徹底
- ⑤ 経費概念の厳格化
- ⑥ 租税特別措置等の一層の整理合理化等
- ⑦ 国際課税の整備

上記の七つの視点に共通する重要なポイントは、「商法」・企業会計原則と税法との関係であった。すなわち、これまでの我が国の法人税の課税所得計算における原則は、それをできるだけ「商法」や企業会計原則と調和させることであった。この結果、「商法」や企業会計原則で重視される保守主義や費用収益対応の考え方が税法の課税所得計算にも適用されたが、これが時に公平な課税を阻害する可能性が報告書では強調された。先の「七つの視点」の表現を使えば、「商法」や企業会計原則に従って課税所得を計算する結果、費用や収益の計上やそのタイミングが保守的にすぎたり恣意的に決まったりして、課税所得が必要以上に小さくなっている、ということである。報告書は、税法が「税負担の公平、税制の経済に対する中立性の確保等をその立法の基本的な考え方とし、適正な課税の実現のため、国と納税者の関係を律している」という「商法」や企業会計原則とは異なる役割を持ち、法人税の課税所得は「必要に応じ、商法・企業会計原則における会計処理と異なった取扱いとすることが適切と考えられる」⁷⁾と述べている。

また報告書は、法人税の課税ベース縮小のもう一つの問題として、それによる税負担の軽減効果が一部の産業や企業に偏っている点を挙げている。そこで、世界的にも最高水準とされる税率を引き下げる一方で、課税ベースを正していく改革は、企業活動の中立性や資源配分の効率化の点でも重要であると述べている。

こうした議論を基に報告書の第二部では、課税ベースの在り方に関して個別の項目ごとにその妥当性を一つずつ吟味している。検討対象に挙げた項目は

表 3-4-2 課税ベースに関する個別的検討

項 目	要 旨	
1 収益の計上基準		
(1) 工事収益	長期工事については、工事進行基準を原則的な収益の計上基準とする方向で検討することが適当。この場合、比較的規模の大きい工事に限定する等対象工事を限定する必要。	1
(2) 割賦販売等に係る収益	割賦や延払いによる商品の販売等については、金利相当部分を除き、その引渡し時に収益の計上を行うこととすることが適当。	2
(3) 長期金融商品に係る収益	毎期収益の計上を求めることが考えられるが、対象とすべき金融商品及び具体的な収益の計上方法について検討を深める必要。 割引債の償還差益については、期間の経過に応じて収益を計上することが適当。	3
2 費用の計上基準		
(1) 短期の前払費用	少額なものやごく短期の費用の前払いを除き、現行の取扱については、何らかの制限が必要。	4
(2) 支払利子	支払利子を資産の取得価額に算入することについては、慎重な検討が必要。	5
3 資産の評価		
(1) 棚卸資産の評価	後入先出法の廃止は、慎重な検討が必要。 低価法の廃止は、慎重な検討が必要。切放し低価法の廃止はやむを得ないとしても洗替え低価法は容認すべきである等の意見あり。	6
(2) 有価証券の評価	上場有価証券については、低価法を廃止することが適当。 切放し低価法の廃止はやむを得ないとしても洗替え低価法は容認すべきである等の意見あり。 短期保有の上場有価証券の時価評価については、積極意見と慎重意見あり。	7
(3) 外貨建債権債務	今後の会計実務の実態をみた上で、所要の整備を図っていくことが適当。	8
4 減価償却		
(1) 償却方法	建物については、定額法に限ることが適当。構築物についても同様の観点から検討。機械及び装置、器具及び備品等については、定率法による償却を認めることが適当。営業権については、均等償却に改めることが適当。	9
(2) 耐用年数	建物及び構築物については、償却方法を定額法に改める機会に、あまりに長期に過ぎるものについては、現行の耐用年数を短縮することを検討。	
(3) 償却可能限度額	耐用年数との関係もあり、慎重な対応が必要。	

項 目	要 旨	
(4) 少額減価償却資産	総額制限を設ける等何らかの見直しを行う必要。その場合には簡便償却についても所要の見直しが必要。事務負担に配慮する観点から、現行の取扱いを維持すべきであるとの意見あり。	
(5) リース資産	リース資産の減価償却のあり方については、ファイナンスリース取引の実態を踏まえ、所要の見直しを行うことが適当。併せてファイナンスリースに関する課税上の取扱いについて、法制上の整備を図る必要。	10
5 繰延資産	繰延資産全般を均等償却に改めるのは、慎重な検討が必要。任意償却とされている社債発行差金については、社債の償還期間にわたって均等に償却することが適当。	11
6 引当金 (1) 基本的考え方	公平性、明確性という課税上の要請からは、不確実な費用・損失の見積り計上は、極力抑制する必要。 貸倒引当金及び製品保証等引当金は、法定率によって繰入限度額を計算することができ、適正な費用・損失の見積りを超えた引当金となっているおそれ。 賞与引当金や退職給与引当金は、給与の支給形態に対し、結果として何らかの影響を及ぼしているおそれ。これらの引当金は、産業間・企業間の実質的な税負担の格差を生み出し、非中立的な影響を及ぼしているおそれ。社会経済的な意義、影響等も視野に入れて、見直しを行う必要。 製品保証等引当金、返品調整引当金及び特別修繕引当金については、これらを特別に取り扱うことの妥当性について公正・中立の観点からの見直しが必要。 一方、商法上その引当てが必要とされている引当金については引き続きこれを存置すべきであり、税法上の限度の見直しは行うにしても、廃止は不適当との意見もあり。	
(2) 貸倒引当金	法定率制度を廃止し、実績率のみを用いることとする方向で検討することが適当。その場合には、現行の実績率の算定方法についても所要の見直しを行う必要。	12
(3) 賞与引当金	賞与は、たとえ賃金の後払い的な性格を有するとしても、課税の公平性、明確性を期する観点から、引当金による繰入れによるのではなく、実際に支払った日の属する事業年度の損金の額とする取扱いに改めることを検討。 多くの企業は賞与を賃金の後払いとして認識しているのが実態であり現行制度は維持すべきであるとの意見や、支給対象期間基準の廃止等の意見あり。	13
(4) 退職給与引当金	現行の退職給与引当金を、退職が間近に迫っている年齢層の従業員に対する退職金に焦点を当てたものに改めることが考えられる。この考え方を引当金の累積限度額に反映させ、現行の水準を引き下げることにするのが適当。 退職給与は、労働協約等で支給すべきことを約している債務であり、現行制度は維持すべきであるとの意見あり。	14

項 目	要 旨	
(5) 製品保証等引当金	公平性、重要性等の点で問題があるので、廃止する方向で検討。費用収益対応の考え方に立って企業会計上必要とされているものであり廃止は不適当との意見あり。	15
(6) 返品調整引当金	適用事業の実態等を踏まえ、重要性等の観点から見直しを行うことが適当。	16
(7) 特別修繕引当金	特別修繕に要する費用が適用企業の期間損益に与える影響の程度や他の事業との比較においてこれを特別に取り扱うことの妥当性といった諸点について、更に検討を加え、見直しを行うことが適当。	17
(8) 準備金	引当金に類する準備金については、引当金に準じた見直しを行うことが適当。特定の産業を振興するためのものとなっている準備金や単なる期間損益の調整に過ぎないものとなっている準備金は、廃止する方向で検討することが適当。	18
7 法人の経費		
(1) 役員報酬等	役員賞与については、現行の取扱いを維持することが適当。企業の経営者がその親族等に過大な報酬を支払うことによる所得分散の問題等については、できる限り法制上の整備によって解決を図ることが適当。	19
(2) 福利厚生費	過度な福利厚生費支出については、損金の額に算入しないことにより適切な税負担を求める余地あり。 企業経営者の私的経費の法人経費化の問題については、課税当局が適切に対処できるような方策についても検討する必要。	20
(3) 交際費	現行制度は基本的に維持することが適当。ただし、中小企業の定額控除額内の支出交際費の損金不算入割合を更に引き上げることも必要。	21
(4) 寄附金	一般の寄附金については、損金算入の対象とする寄附金の範囲を限定するか、一定の限度内であってもその一部を損金の額に算入しないこととするといった見直しを行うことを検討。 寄附金の損金算入制度については、公益の増進に貢献する団体等に対する寄附金の損金算入の取扱いを含め、そのあり方を検討する必要。	22
(5) 外国の罰金	外国に支払う罰金等についても損金の額に算入しないことを検討する必要。その場合には、損金不算入とする罰金等の範囲を慎重に検討する必要。	23
8 租税特別措置等	産業間・企業間の中立性をより一層重視する観点から、徹底した見直しを行うことが適当。	24
9 金融派生商品	金融機関等の行うトレーディング業務については、時価基準の採用を検討。 デリバティブ取引については、適正な課税を確保する観点から、取引の実態や企業会計審議会における会計処理の検討の動向等を見極め、随時法制上の整備を図ることが適当。	25

項 目	要 旨	
10 欠損金の繰越し・繰戻し	繰越期間を一般的に延長する場合には、帳簿保存義務、除斥期間延長等を併せて措置する必要があるほか、半数を超える法人が赤字申告となっていることも考慮し、幅広い観点からの検討が必要。欠損金の繰戻し還付制度を廃止することについては慎重な検討が必要。	26
11 法人間配当	現行の仕組みは、基本的に維持することが適当。負債利子については、原則としてその全てを控除対象とすることが適当。 投資対象のほとんどが外国株式で運用されている証券投資信託の収益の分配については、益金不算入の対象から除外する方向で検討することが適当。	27
12 企業分割・合併等		
(1) 現物出資の課税の特例	現物出資する子会社が海外子会社の場合には、適用対象から除外することが適当。現物出資資産に土地等が含まれている場合の特例措置について、課税の繰延割合の上限の引上げや事業継続要件の緩和を検討すべきである等の意見あり。	28
(2) 合併の場合の清算所得課税等	基本的には、現行制度を維持することが適当。ただし、所要の法制上の整備を図っていく必要。	29
(3) 連結納税	連結納税制度については、前提条件となるべき考え方・実態の定着がみられていないので、導入の是非を具体的に検討するには時期尚早。 企業分割を促進する等の観点から連結納税制度の導入を検討すべきであるとの意見あり。商法・企業会計、企業経営の実態の変化、国民の認識を注視。このほか、法人課税の体系の再構築、租税回避行為防止、税収減への対処の必要性等を踏まえ、引き続き研究課題。	30
13 同族会社に対する留保金課税	現行の法人税と個人所得税の基本的仕組みを前提とする以上、当然に必要とされる制度。非課税とされる「金額基準」の引上げは、本制度の趣旨からみて不適当。	31
14 公益法人等の課税対象所得の範囲	収益事業については、課税対象事業の追加、さらには、原則課税化を検討。ただし、課税非課税を区分する基準を見出すのは困難との意見あり。金融資産収益についても検討。収益事業、金融資産収益等に対する課税のあり方を巡る議論は、公益法人の事業実態をどう捉えるかと密接に関係しており、行政当局の指導監督等の効果も見極めつつ、課税のあり方を検討していく必要。	32
15 保険・共済事業の課税所得計算	保険・共済事業の特殊性や契約者との関係も考慮する必要。保険・共済事業の実態等を踏まえ、幅広い観点から検討を深める必要。	33
16 国際課税		
(1) 外国法人に対する課税	法人格を有しない外国の組織を法人税法上の法人として扱うべきかどうかといった問題について、検討を深めていく必要。	34

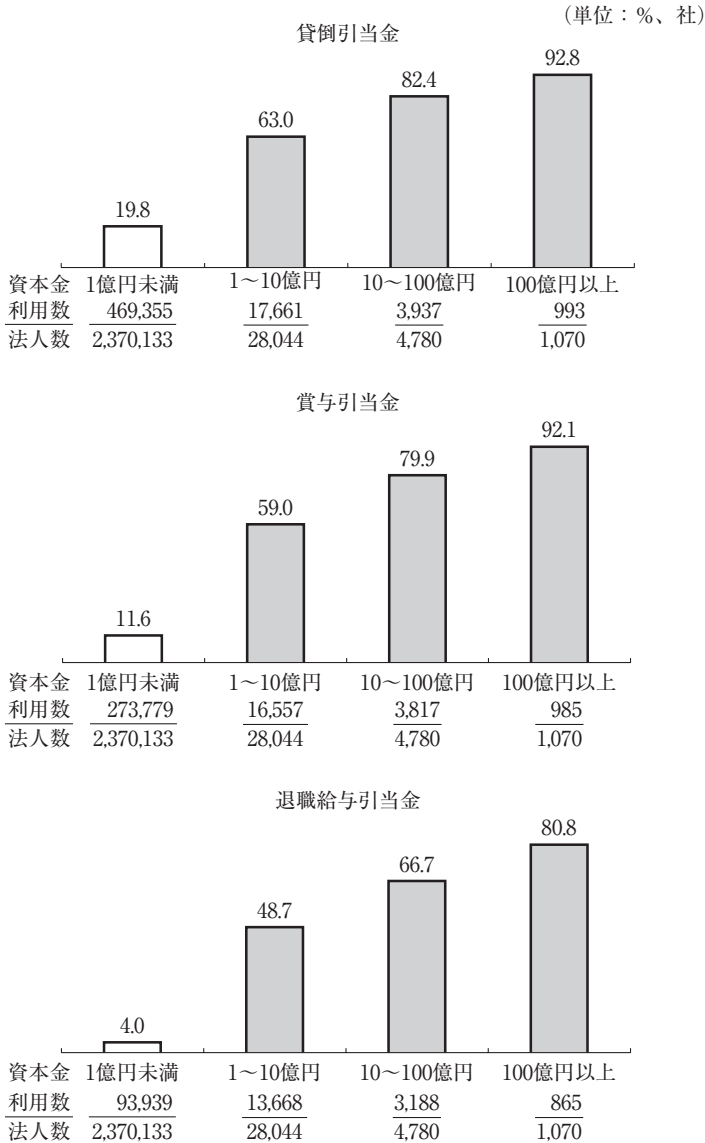
項 目	要 旨	
	現行税制が想定していなかった新たな取引形態については、その実態を踏まえ、法制上の整備も含め、取扱いの明確化を検討していく必要。	
(2) 外国税額控除	租税回避目的等、税額控除を認めることが不適切な外国法人税について、法制面で整備も含め、明確化を図ることが適當。 現行の一括限度額方式は維持しつつ、引き続き限度額管理の適正化に努めていくことが適當。 みなし税額控除については、税の公平や有害な租税競争の牽制といった観点も踏まえた一層の見直し・縮減の努力を継続する必要。	35
(3) タックス・ヘイブン税制	諸外国における対応の状況や企業活動の海外展開の実情を踏まえ、課税ベースの浸食を防止する等の観点から、引き続きその整備を図っていく必要。	36
(4) 移転価格税制	諸外国における法整備の動向や、我が国における移転価格の実態等を踏まえつつ、制度の整備を進めていく必要。	37
17 事業税の外形標準	(1) 今後とも、加算法による所得型付加価値を検討の中心としながら、引き続き幅広く検討していくことが必要。 (2) 業種別税負担や都道府県別税収の変動、赤字法人の税負担能力、個人や中小法人の取扱いなどについて、今後、更に検討を深めることが必要。	38

(出所) 税制調査会「法人課税小委員会報告」(平成8年11月) 88-93ページ。

全部で38であるが、その検討内容を表3-4-2に示した。例えば、収益・費用の計上基準(割賦販売や前払費用)や資産評価の問題、減価償却、経費としての妥当性など様々な項目が課税所得の計算上適正かどうか、恣意的でないかなどの視点から検討されている(金融派生商品の問題や連結納税も検討されたが、これらは後の項で説明する)。

その中で最も重要な論点となったのが、「引当金の廃止・縮小」であった。「法人税法」では、当時「貸倒」、「賞与」、「退職給与」、「製品保証等」、「返品調整」、「特別修繕」の六つの引当金が認められており、企業会計の費用収益対応の考え方から、これらの損金計上は合理的とされてきた。しかし、報告書はこれらについて、適正な税負担という税法の観点から見ると問題も多く、企業会計から離れて、縮減や廃止を含めた抜本的な改革が必要と結論付けている。例えば、貸倒引当金は法定繰入率に基づいて損失計上が行われるが、これが適正な費用・損失を超えた額になっている可能性があること、賞与・退職給与の

図 3-4-3 資本金階層別引当金利用法人割合

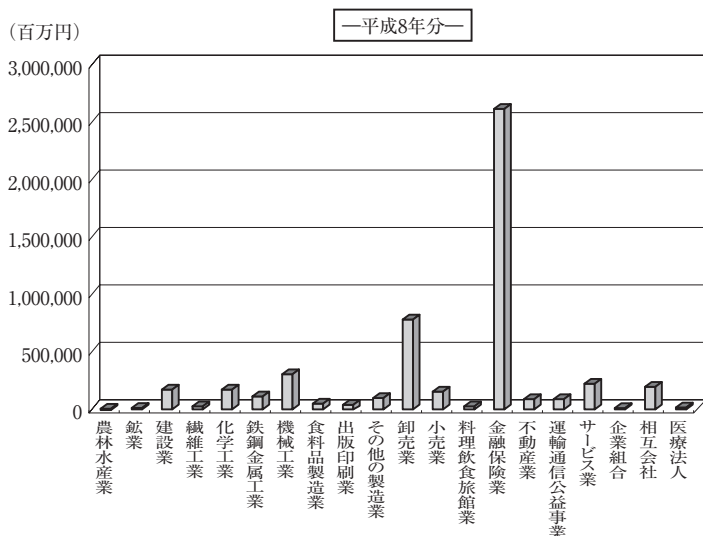


(出所) 税制調査会「税制調査会関係資料集」(平成10年3月) 202ページ。

引当金は翌期以降に支払われる賃金を今期の損失として認めるものだが、法人税の課税ベースは本来1年ごとに求めることを考えると疑問もあり、こうした税法の取扱いが賃金の支払い形態に影響を及ぼす可能性があるとして述べている。また、返品調整、特別修繕の各引当金は特定業種では重要であるものの、その計上の仕方について見直しが必要とされ、製品保証等引当金は廃止を検討すべき、とされた。

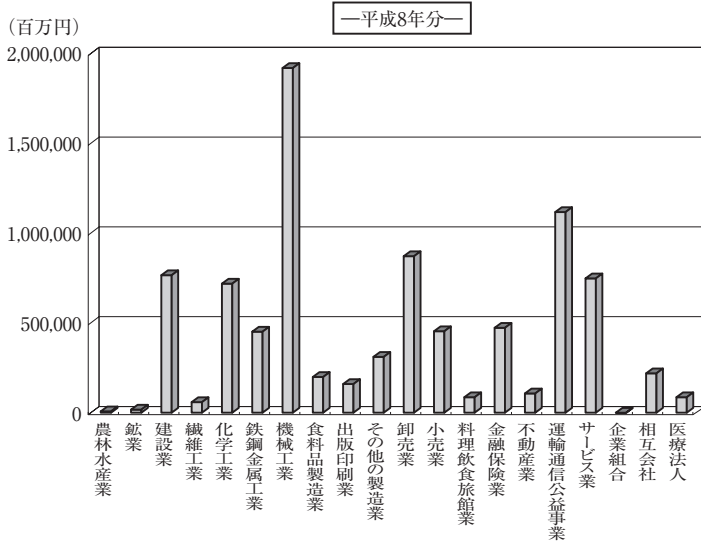
また、引当金のもう一つの問題として、図3-4-3、図3-4-4、図3-4-5、図3-4-6に示したように、その使用状況が大企業や特定産業に偏っており、その結果、産業構造にゆがみを与える可能性があるとして述べている。このように、報告書は引当金の大胆な縮減を提案したが、これに対しては、次の3で論じるように経済界から強い反発を招くことになる。

図 3-4-4 貸倒引当金残高（業種別）



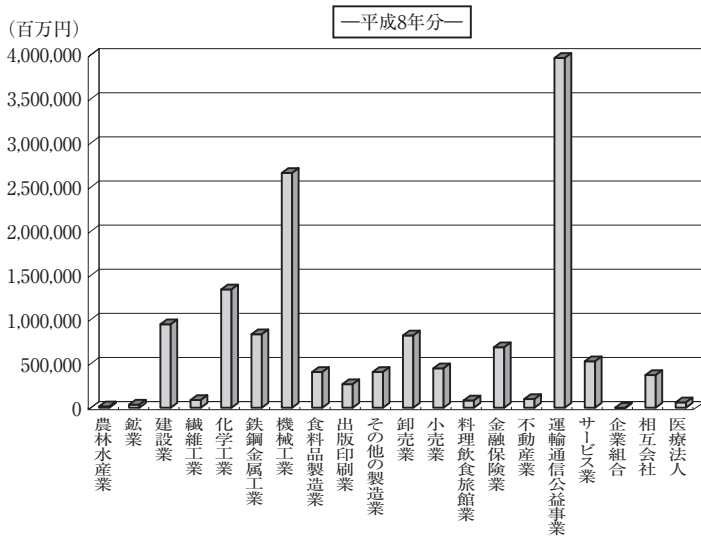
(出所) 国税庁『税務統計から見た法人企業の実態（平成8年分）』（平成9年12月）132-149ページにより作成。

図 3-4-5 賞与引当金残高（業種別）



(出所) 国税庁『税務統計から見た法人企業の実態（平成8年分）』（平成9年12月）132-149ページにより作成。

図 3-4-6 退職給与引当金残高（業種別）



(出所) 国税庁『税務統計から見た法人企業の実態（平成8年分）』（平成9年12月）132-149ページにより作成。

〔注〕

- 1) 『日本経済新聞』平成8年3月18日朝刊。
- 2) 薄井信明・元主税局長口述記録。
- 3) 尾原榮夫・元主税局長口述記録。
- 4) 薄井信明・元主税局長口述記録。
- 5) なお、『改正税法のすべて』（平成10年版）261ページに、法人税改革の動向に関する国際比較が示されている。
- 6) 税制調査会「法人課税小委員会報告」（平成8年11月）22-23ページ。
- 7) 同上25ページ。

3 平成10年度の法人税抜本改革

平成8年11月の政府税制調査会の「法人課税小委員会報告」を受けて、具体的な改革論議がスタートした。しかし、課税ベースの拡大に対する経済界の強い反発や景気動向の激変といった様々な出来事によって、改革は難航する。結局、紆余曲折を経て、1年後の平成9年12月により改革案がまとまり、平成10年度税制改正として法人税の抜本改革が実現する。以下ではその政策決定過程を検討する。

まず、上記で述べた「税率の引下げと課税ベース拡大」という政府税制調査会の方針に対しては、経済界から強い反発が上がった。経済界は世界一高いとされる法人実効税率の引下げによる負担軽減を要求する一方、課税ベースの拡大、特に引当金の縮小に対し強く反発した。それに関して次のように報じられている。¹⁾

法人課税小委は現在、「特別修繕」「製品保証等」「返品調整」の3引当金の廃止と、「退職給与」「賞与」「貸し倒れ」の3引当金の縮小を検討中だ。

前3種の引当金については「廃止もやむを得ない」（大手企業幹部）との容認論も産業界に出ているが、問題は後者だ。

例えば、退職給与引当金。積み上げ方には「累積限度額基準」と「発生額基準」の2種類があり、どちらか低い方を取らなければいけない。

現行の「累積限度額基準」では退職給与支給額の4割までを非課税の引当金として認めている。これを3割まで引き下げようというのが政府税調の案だ。

これに対し、経団連の小畑氏は「退職金を払うなということか」と苦笑いする。

免税枠が10ポイント縮小するだけで、例えば東京電力で数十億円の負担増となるとみられるからだ。

その中で、「法人課税小委員会報告」を受けた平成9年度税制改正への具体案として、法人税率を1%引き下げる一方、貸倒・退職給与・製品保証等の各引当金を廃止・縮小して課税ベースを拡大し税収中立とする案が大蔵省・自民党税調で検討された。しかし引当金縮小に対し経団連などが強く反発、また、税率引下げもわずか1%にとどまるなど改正案そのものも中途半端として、結局、見送りとなった。²⁾

こうして法人税改革は平成10年度改正に持ち越されたが、依然、課税ベースを拡大せず税率だけを下げよう迫る経済界と、課税ベース拡大と税率引下げによる税収中立改革を主張する大蔵省の意見集約は進まなかった。当初、課税ベースの見直しに強硬に反対した経団連は、平成9年夏ごろよりその見直しを容認する姿勢に転じ、退職給与や貸倒の引当金の大幅縮小を認める一方で、事業税なども合わせた法人税の実効税率を2～3年で現行の49.98%から10%程度引き下げる「差し引き減税」を要望する姿勢を打ち出した。自民党の山崎拓政調会長が積極的にこれを支持する発言を行っている。³⁾ しかし、当時は「第2節 所得税その1」で述べたように橋本内閣の下で「財政構造改革法」の成立に向けた動きが進んでおり、こうした大胆な減税を行える状況にはなかった。大蔵省は法人税率を37.5%から2.5%下げて35%にする一方、その財源1兆円分を貸倒引当金や退職給与引当金の縮小、賞与・製品保証等引当金の廃止など、24項目の課税ベースの見直しで賄う法人税改革案を提示した（貸倒引当金は法定繰入率の引下げ、退職給与引当金は累積限度額の引下げを提案している。）。引当金の廃止・縮小は平成10年度から6年で行い、それによる増収と税率引下げによる減税が相殺されるため、財政構造改革が完了する目標年である平成16年度までは税収中立、その後は税率引下げによる効果が大きくなり、減税となる案となっていた。

この案が軸となって更に検討が進むが、その後、税率引下げを強く求める経済界への配慮や、この年の秋以降、急速に悪化する景気状況が加味された。結局、税率の引下げ幅を2.5%から3%に上乘せし、更に地方税である事業税の税率を1%引き下げて11%にする一方、課税ベースも引当金の廃止・縮小を含

表 3-4-3 平成10年度の法人税制改革の概要

1 法人税の税率引下げ（主なもの）

	改正後	平成10年度改正前
基本税率	34.5%	37.5%
中小法人の軽減税率	25%	28%
（参考）法人課税の実効税率	46.36%	49.98%

2 課税ベースの適正化

3 実施時期

平成10年4月1日以後に開始する事業年度から適用

（注）引当金等の課税ベースの適正化については6年間の経過措置が講じられている。

（参考）法人税制改革による改正増減収額	（平年度）	〔平成10年度ベース〕
税率引下げ	△1.4兆円	～ △1.4兆円
課税ベースの適正化	1.1兆円	～ 1.2兆円
差引減収額	△0.3兆円	～ △0.2兆円

（出所）税制調査会「税制調査会関係資料集」（平成12年3月）1265ページ。

む20項目の見直しを行うことで、ようやく改革案が決定した。その概要は表3-4-3に示したが、税率の引下げで1兆4000億円の減収、課税ベースの拡大で1兆2000億円の増収となり、トータルでは税収中立ではなく2000億円の減税となる改革案となった（ただし、引当金の取崩しが終了する平成16年度以降は、課税ベースの拡大による増税効果が大きく縮小し、減税額は大きくなる。）。課税ベースの見直し内容は、具体的には以下ようになった。⁴⁾

(1) 引当金

- ・ 貸倒引当金の法定繰入率の廃止（中小法人については、繰入率割増特例制度の3年間延長）
- ・ 賞与引当金の廃止
- ・ 退職給与引当金の累積限度額を40%から20%に引下げ
- ・ 製品保証等引当金の廃止
- ・ 特別修繕引当金の積立割合縮減と租税特別措置への改組

(2) 減価償却

- ・ 建物の減価償却について定額法に限定するとともに耐用年数を短縮
- ・ 少額減価償却資産の取得価額基準を20万円未満から10万円未満への引下げ
- ・ 機械装置等に認められている初年度2分の1簡便償却制度の廃止
- ・ 営業権の償却を任意償却から5年間均等償却に変更
- ・ ファイナンス・リースにつき、非居住者等の国外業務用資産はリース期間定額法の採用

(3) 収益及び費用

- ・ 一定規模以上の工事について、工事進行基準の採用
- ・ 割賦販売について、割賦基準の廃止
- ・ 中小企業の実費の損金不算入割合を10%から20%に引上げ
- ・ 役員の親族である使用人に対する過大給与の損金不算入

(4) その他

- ・ 上場有価証券について、切放し低価法を廃止
- ・ 土地を含む現物出資をした場合の課税繰延べ割合縮減措置の廃止
- ・ 75%超を外国株式等で運用できる投信を益金不算入の対象から除外
- ・ 租税特別措置の整理合理化
- ・ 利子・配当等に係る所得税額の控除等の特例制度の廃止
- ・ その他

先の法人課税小委員会で提案された38項目の課税ベースの改革項目と、実際に改革の対象となった20項目の課税ベースの改革項目を対比すると、表3-4-4のようになる。こうして成就した法人税改革について、主税局長であった薄井信明は次のように述べている。⁵⁾

このとき初めて法人税制改革の難しさを知りました。「法人税」は法人が事業経営をする上で考えておかなければならない条件であり、また、商法や会計原則と互いに密接に関係していますので、法人税制だけの立場で安易に改正すれば、思わぬ影響が経済全体に及びかねません。主税局はこの点を十分承知していましたから、じっくり議論することに努めました。今の経済産業省、当時の通産省さんもこの難問の解決にたいへん尽力してくれました。その意味では、この

表 3-4-4 法人課税の課税ベースの見直しの検討対象項目

〔法人課税小委員会報告〕 〔税制調査会 平成8年11月〕	
○ 費用・収益の計上基準（工事、割賦販売等、長期金融商品、短期前払費用、支払利子）	
○ 資産の評価（棚卸資産、有価証券、外貨建債権債務）	
○ 減価償却、リース資産、繰延資産	
○ 引当金等（貸倒引当金、賞与引当金、退職給与引当金、製品保証等引当金、返品調整引当金、特別修繕引当金、準備金）	
○ 法人の経費（役員報酬等、福利厚生費、交際費、寄附金、外国の罰金）	
○ 租税特別措置等、金融派生商品、欠損金の繰越し・繰戻し、法人間配当	
○ 企業分割・合併等（現物出資の課税の特例、合併清算所得課税、連結納税等）	
○ 同族会社に対する留保金課税、公益法人等、保険・共済事業	
○ 国際課税（外国法人に対する課税、外国税額控除、タックス・ヘイブン税制、移転価格税制）	
○ 事業税の外形標準課税	
____の項目を、今回の改革で改正	

（出所）『改正税法のすべて』（平成10年版）262ページ。

改革は通産省さんとの合作ともいえます。

なお、先にも述べたように、経済界は更なる実効税率の引下げを要求したが、これについては、翌平成11年度改正以降、検討を続けることになった。ただし、成立したばかりの「財政構造改革法」による政策のしぼりで、単に税率引下げによる減税はできず、課税ベースの拡大も併せて行い、税収中立とする改革が求められた。しかし、課税ベースの更なる改革は難しく、地方税である法人事業税の外形標準課税の導入、すなわち、事業税の課税ベースを所得から付加価値や資本額など企業活動の規模を反映するものに変える改革案が浮上する。先に触れたように、日本の法人の6割以上は赤字で事業税を支払っていないが、そもそも、地方自治体が提供する公共サービスの対価である事業税は、収益の赤字・黒字に関係なく、事業規模に応じて負担を求めるべき、との主張は以前から強かった。赤字法人への課税強化を通じて生じた増収の範囲内で税率を下げる、という考えである。これについて、政府税制調査会は「平成10年度の税制改正に関する答申」で、翌年度改正を見据え、次のように述べている。⁶⁾

地方公共団体にとって重要な財源となっている法人事業税については、その

税の性格などから、従来から、外形標準課税の問題が議論されてきた経緯があります。

事業税が外形基準によって課税されることとなれば、事業税の性格が明確になるとともに、税収の安定性を備えた地方税体系が構築されるなど、地方分権の推進に資するものと考えられます。また、これに伴い、法人課税の表面税率（調整後）の引下げや赤字法人に対する課税の適正化にもつながるものと考えます。この場合において、具体的な外形基準については、利潤、給与、利子及び地代等を加算した所得型付加価値など、引き続き幅広く検討することが必要と考えます。その際、中小法人の取扱いや税負担の変動、他の地方税との関係などの課題についても検討すべきです。

地方の法人課税については、平成10年度において、事業税の外形標準課税の課題を中心に総合的な検討を進めることが必要です。

ところが、次項で述べるように、アジア通貨危機以降の厳しい経済状況の中で、こうした赤字法人の課税強化を伴う改革は極めて難しいものとなる。そして、単純に法人税率のみを引き下げる改革への要求が更に強まっていく。

〔注〕

- 1) 『日本産業新聞』平成8年9月16日。
- 2) 例えば、『日本経済新聞』平成8年12月8日、10日の各朝刊など。
- 3) 『日本経済新聞』平成9年8月13日朝刊。
- 4) 『改正税法のすべて』（平成10年版）7ページ。
- 5) 薄井信明・元主税局長口述記録。
- 6) 税制調査会「平成10年度の税制改正に関する答申」（平成9年12月）6ページ。

4 平成11年度の「恒久的な減税」における法人税減税

（1）平成10年度改正以降橋本内閣の退陣まで

このように、平成10年度改正では平成11年度に向けて更なる法人実効税率の引下げという課題が残され、財政構造改革との兼ね合いからも、当初は事業税の外形標準化を伴う税収中立改革が有力な選択肢の一つと考えられた。しかし、平成9年秋のアジア通貨危機が株安を引き起こして日本にも波及し、経済は極めて厳しい状態に突入する。そして、「第2節 所得税その1」で述べたように、

平成9年12月に橋本首相が所得税の2兆円減税を急ぎ決断するなど、状況が激変する中で、単純に法人税率だけを引き下げるべきだという主張が強まった。(先の法人税抜本改革の影響を盛り込んで編成した)平成10年度の予算がまだ国会審議中である平成10年初頭の段階から既にそうした要望は高まり、例えば自民党の山崎拓政調会長による40%への法人実効税率引下げ発言が大きく報じられている。¹⁾ また、3月には経済団体との会談で、橋本首相が法人税の税率引下げに理解を示したとされ、²⁾ 加えて株安・円安・債券安のトリプル安の状況が発生するなど、景気の悪化は更に深刻となった。その後、平成10年度予算成立直後の平成10年4月9日の記者会見で、橋本首相は追加的な景気対応策として2兆円の所得税・住民税減税を発表したが、同時に法人税の実効税率を3年以内の早い時期に国際水準まで引き下げることを表明した。³⁾

同時に、法人に対する課税の在り方も極めて重要な問題です。今般、法人税率を3%引き下げましたが、私は今後3年のうちに出来るだけ早く、総合的な税率を国際的な水準に並べたい。国際水準並みにしたいと考えています。そして、こうした問題について、政府及び党の税制調査会に対して、早急な検討を開始するようにお願いしたいと思います。

この会見では、法人実効税率の引下げについてこれ以上言及しなかったが、当時は、単純な法人税率の引下げによる減税ではなく、あくまで税収中立をベースとする法人課税改革が念頭に置かれたと考えられる。すなわち、単に税率の引下げによる減税を実施すると赤字公債の大量発行が避けられず、少なくとも「財政構造改革法」の大幅な見直しが必要となるが、(「第2節 所得税その1」で述べたように)橋本内閣は当時、「財政構造改革法」は小幅な見直しにとどめて、基本的には財政構造改革路線を守る姿勢を示していた。こうして、地方税である法人事業税の外形標準課税の導入による増収と併せて税率を引き下げる改革の検討が開始される。政府税制調査会は平成10年4月に「地方法人課税小委員会」(石弘光小委員長)を設置し、議論を開始した。

しかし、厳しい経済状況の下で、こうした税制改革を実施することは、政治的には極めて困難であった。特に、事業税の外形標準化は赤字企業への課税強化につながるため経済界からの反発が強く、特に赤字企業の比率が高い中小企

業の反発は強烈だった。その反発の強さを、日本商工会議所会頭の稲葉興作の新聞インタビューに垣間見ることができる。⁴⁾

外形標準課税の定義、その課税方式がまだ明示されていないので申しにくい点もあるけれども、やはり賛成できません。

なぜか。まず第1に、労働集約的で付加価値の少ない中小企業は結果的に増税となり、かつ増大した税負担は所得に関係なく固定化されること。2番目に、大企業と中小企業の税負担割合は現在6対4といわれていますが、外形標準（利潤、給与、利子、賃貸料）課税が実施されると4対6に逆転するという試算結果もある。3番目に、会社設立当初はどの会社も赤字に決まっているから、その税負担に耐えられるのかどうか、という問題もある。

こうして、（外形標準課税の導入を伴わない）法人税率引下げへの要求は日に日に強まるばかりであった。そして、議論の流れを決定的にしたのが、平成10年7月の参議院議員選挙での自民党敗北と橋本内閣の退陣である。「第2節 所得税その1」で述べたように、選挙の自民党の敗因は、金融機関が破綻するなど前年秋以降経済が危機的状況に陥る中で、財政構造改革路線に固執する橋本内閣の「経済失政」にあるとされ、この結果、景気対策のための大幅減税の実施が避けられない状況となった。その中で、中小企業の負担を増やす外形標準課税の導入を打ち出す状況でなくなったことは、もはや明白であった。当時の雰囲気は以下の記事で伝えられている。⁵⁾

外形標準課税は都道府県の税収の柱である法人事業税の課税標準を所得以外にも広げるというもの。給与や従業員数、事業面積などが課税対象として検討されている。自治省は戦後間もないころから導入を働きかけてきたが、利益を生んでいない赤字企業も課税対象となるため、中小企業が強く反発。政府税制調査会に数度にわたり出した要望は、いつも葬られてきた。

ただ今年はちょっと事情が違っていた。自治体の財政事情の急激な悪化などを踏まえ、政府税調が99年度〔平成11年度〕税制改正の主要議題として外形課税を取り上げることを決定。〔平成11年〕4月に導入の具体策を練る地方法人課税小委員会を立ち上げたからだ。

自民大敗の原因の一つは、有権者が同党の税制に対するスタンスに「ノー」

を突きつけたためといわれる。党内では恒久減税や法人課税の実効税率の引き下げは声高に主張しても「外形課税を導入すべき」との意見はなりを潜めている。

次期自民党総裁に立候補した小渕恵三外相や梶山静六前官房長官も17日の記者会見で、法人実効税率の引き下げは公約したが、その前提となっているはずの外形課税については一切触れなかった。

こうして、財政構造改革路線の転換と、法人税率の引下げによる減税は決定的となった。

(2) 平成11年度の恒久的減税による法人税率の引下げ

その後、自民党総裁選に勝利し首相に就任した小渕恵三は、景気回復を優先させるため財政構造改革路線を撤回し、所得税・住民税4兆円に加え法人税も2兆円減税することを明言する。具体的な方法は小渕首相に乞われる形で入閣した宮澤喜一蔵相を中心に検討されたが、いずれにしても今回の税制改正は景気対策であり、外形標準課税導入のような税構造改革は景気回復後に行うことが改めて強調された。先に橋本前首相の下で法人税の実効税率を現行の46.36%から3年以内に40%近くにまで下げる方針が表明されており、結局、法人税や事業税の税率を単純に引き下げる方向で議論が進んでいった。その結果、国と地方を合わせた法人所得課税の減税は2.3兆円（ただし、後に述べる投資促進などの政策減税は含まず）に及ぶことになる。最後まで残った論点は、所得税の場合と同じように、国税と地方税の減税の割合をどう割り振るかであったが、最終的に国の法人税の税率を34.5%から30%に下げ、地方税である事業税の税率を11%から9.6%に引き下げることで決着した。また、中小法人に適用される法人税の軽減税率も、25%から22%に下げられた。

今回の減税は、この点も「第2節 所得税その1」で述べたように減税の期限を定めない点で従来の特別減税とは異なるが、厳しい財政事情についても考慮して「恒久減税」とはせず、景気が回復次第減税を取り止める、という「恒久的な減税」の一環で実施された。そのため、法律上は租税特別措置の対応ではなく、法人税の本法改正でもなく、特別な法律（「経済社会の変化等に対応して早急に講ずべき所得税及び法人税の負担軽減措置に関する法律」）の制定で対応がなされた。もっとも、法人税率は国際的に高く、今回の税率引下げはそれを

国際水準に近づける点で税構造改革の一環であり、「恒久減税」として法人税の本法改正で行う案もあったようである。しかし、(本法改正による)抜本改革ならば、税率引下げとともに事業税の改革等も行われるべきであり、それは景気回復後に改めて検討するとの考えから、所得税減税と同様に特別の法律で対応することになった。⁶⁾ ただし、後の平成18年度改正で、この税率が「法人税法」の本則税率となっており、今回の税率引下げは事実上「恒久減税」となった。

最後に、こうした法人税率の引下げに対する政府税制調査会の評価について述べておく。政府税制調査会は「平成11年度の税制改正に関する答申」で、以下のように述べている。⁷⁾

このように、法人課税の税率を国際的な水準に引き下げるとは、わが国企業が国際競争力を十分発揮できるようにするという観点から評価すべきものと考えます。なお、こうした実効税率の引下げは、構造改革の一環として、将来の企業活動の活性化を図る観点からも評価できるのではないかと、また、景気の状態が非常に厳しい中で、法人課税の税率引下げは企業の内部留保の確保につながり、ひいては設備投資が促進される効果も期待されとの意見がありました。

これに対し、そもそも法人課税の税率水準は国際的に区々であり、国際的水準は必ずしも一義的には言えないのではないかと、法人課税は平成10年度に税率の引下げを行ったばかりであり、更なる引下げはその効果を見極めた上で考えるべきではないかと、法人課税の税率引下げを行っても設備投資や配当に回るとは限らず、景気対策としてはその効果は限定的ではないかなどの意見がありました。

一方、平成10年度の法人税改革時に主税局長を務めた薄井信明は、減税が経済を上向かせる結果を持たなかったとした上で、以下のように述べている。第1章でも引用したが、象徴的なコメントなので、もう一度示す。⁸⁾

この一件は、これからは法人税収に多くを期待しないという方向に舵を切る契機となったともいえます。かつて、日本がまだ貧しくどん底から高度成長を遂げていた頃には、法人税収には、所得税減税や増加する社会保障支出の財源

として、頼りっぱなしでした。ところが、企業活動や経済取引がボーダレス化し、日本が経済大国の一角を占めるようになると、国境を越えての移動が容易な法人所得に重い負担を求め続けることは難しくなってきました。小渕内閣の「法人税」の大減税は景気対策ではありましたが、効果としては国際的に見て重くなっていた法人所得負担を一挙に調整する役割を果たしたのかもしれませんが。もっとも、そうであるならば、必要な税収の確保という観点からは、その分を個人の所得課税や消費課税で補填しなければならないのですが、今日に至ってもそういう状況にはなっていません。

〔注〕

- 1) 『日本経済新聞』平成10年1月26日朝刊。
- 2) 『日本経済新聞』平成10年3月10日夕刊。
- 3) 内閣府大臣官房監修『橋本内閣総理大臣演説集（下）』（平成13年、日本広報協会）1148ページ。
- 4) 『日本経済新聞』平成10年7月5日朝刊。
- 5) 『日経金融新聞』平成10年7月20日。
- 6) 尾原榮夫・元主税局長口述記録。
- 7) 税制調査会「平成11年度の税制改正に関する答申」（平成10年12月）8ページ。
- 8) 薄井信明・元主税局長口述記録。

5 投資促進税制や中小企業負担軽減等の政策減税

これまで述べたように、平成11年度税制改正で「恒久的減税」による法人税率の引下げが実施されたが、景気の状態は極めて厳しく、減税はこれにとどまらなかった。すなわち、平成10年春から平成12年度にかけて様々な政策減税、具体的には企業の投資促進税制や、中小企業支援を目的とした政策減税が次々と打ち出された。以下では、これらの政策決定過程を(1)企業の投資促進税制、(2)中小企業支援を目的とした税制改正、に分けて説明する（なお、ほかにも住宅取得促進税制の拡充などが行われたが、それについては「第3節 所得税その2」で検討する。）。

（1）企業の投資促進税制の実施

最初に、企業の設備投資や研究開発投資を促進する税制の拡充について述べ

る。平成9年秋以降の景気悪化に対し、こうした政策減税が打ち出された第一のタイミングは、平成10年4月の橋本内閣による「総合経済対策」時（2回目の所得税・住民税2兆円減税の実施時）、第二のタイミングは平成11年度税制改正時（「恒久的減税」と同時に法案処理）であった。我が国では、投資促進減税は、既存の租税特別措置を期限付きで拡充して行うことが多かったが、そうした租税特別措置は「不公平税制」の象徴とされ、平成に入って以降、縮減が続いていた。しかし一方で、景気対策として実施する場合は、「税収ロスが少ない割に景気への効果が高い」とされ、過去には第2章で述べたように、バブル崩壊直後の不況時に、中小企業向けの投資促進減税などが実施された。この時は15年ぶりの赤字公債からの脱却を果たした直後であり、赤字公債依存への逆戻りを避けるために大規模な税収ロスを伴う所得税減税が難しく、政策減税が選択された経緯がある。

次に、今回の不況時に実施された2回の投資減税の内容を説明すると、まず、その1回目（平成10年4月）は、先のバブル崩壊直後の減税と同様に、厳しい財政状況と景気対応との狭間での苦しい判断の下に実施された。すなわち、経済が危機的状況に落ち込む中で、橋本内閣は財政構造改革路線を堅持する意向を示したため、景気対応のための大規模な減税は実施不可能であった。そこで、「財政構造改革法」を大きく修正せずに減税を実施できる苦肉の策として、所得税・住民税の2兆円減税と併せて、減税額が少ないが効果は大きいとされた投資促進減税を実施することになった。その主要内容は次の2点である。第一に、中小企業（青色申告者）の試験研究費に対する特別税額控除の拡充、すなわち、中小企業が試験研究費を計上した場合、その一定比率を税額控除できる（中小企業技術基盤強化税制）が、その比率を6%から10%に引き上げる、というものである。第二に、これまでの中小企業等（青色申告者）の機械の特別償却制度（230万円以上の事業用機械の購入に対し、初年度に11%の特別償却を認める制度）を包含する形で中小企業投資促進税制を創設した。その概要は、1台230万円以上の機械や100万円以上の事務処理用の器具・備品を中小企業が事業用に購入した場合、その取得価額の30%の特別償却、若しくは7%の特別税額控除の選択適用を認めるものである。¹⁾ これによる減税額は1000億円程度とされた。²⁾

次に、平成11年度改正で実施された2回目の政策減税について述べる。この

減税は、「財政構造改革法」が凍結された後、所得税・法人税の「恒久的減税」と併せて国会に提出され、成立した。この時の減税で話題となったのが、いわゆる「パソコン減税」（特定情報通信機器の即時償却）であった。すなわち、企業（青色申告者）が100万円未満の情報通信機器（パソコンやプリンタなど）を購入した場合、それについて即時償却を認める、というものである。当時、パソコンが普及し始めた時期であり、こうした「パソコン減税」の実施に備えて家電量販店各社が販促活動を活発に行ったことが新聞などで大きく報道されている。³⁾

一方、平成11年度に実施されたもう一つの政策減税は、増加試験研究費に対して認められる特別税額控除の拡充である。従来、過去の当該企業の事業年度のうち、試験研究費が最大であった年度と比べて試験研究費が多かった場合に、その過去の試験研究費を超えた分の20%を税額控除とすることを認めるものであった。しかし、こうした制度は、バブル期に積極的に研究開発投資を行い、その後景気の悪化に伴って研究開発を選別的に実施する企業には（試験研究費が過去最大にならず）適用されなかったため、改正されることとなった。具体的には、過去5年間の各事業年度から試験研究費が多い3事業年度を取り出し、当該年度の試験研究費がその3事業年度の平均額を超える場合（かつ過去2事業年度の試験研究費よりも当該年度の試験研究費が多いことを条件に）、その超える部分の15%を税額控除として認める制度に変更した。この増加試験研究費に関する制度改正は、景気対策ではなく「社会経済情勢の変化への対応」の一環として実施されたが、一方で、研究開発投資の促進による厳しい景気状況への対応との側面も併せ持ったと思われる。減税額はこれらの投資促進税制全体で5000億円程度と見積もられた。⁴⁾

一連の政策減税はいずれも当初、期限1・2年の短期間で実施された。そのうち、「パソコン減税」（特定情報通信機器の即時償却）は平成13年度税制改正で廃止されたが、それ以外の多くは、若干の手直しを経て（若しくは増加試験研究費の税額控除のように、制度が大きく拡張されて）期限延長を繰り返し、本書執筆段階でも依然、適用され続けている。

（2） 中小企業支援を目的とした税制改正（平成12年度税制改正）

平成11年に入ると、平成9年秋からの厳しい経済状況はやや落ち着きを見せ

たが、景気は依然予断を許さない状態であった。小渕内閣は平成11年3月以降、産業界代表と閣僚で構成する「産業競争力会議」で景気回復へ向けた政策議論を開始、8月に企業の事業再構築を支援する「産業活力の再生及び産業活動の革新に関する特別措置法」（平成11年法律第131号）（以下では、「産業再生法」と表記することがある。）を制定するなどの対応を行った（この問題は「企業再編税制」導入と関連するため、次の第5節で触れる）。しかし景気は依然厳しく、更なる対応が必要であり、新たな施策の一つとして、中小企業やベンチャー・ビジネスの活性化が浮上した。小渕内閣は平成11年秋の臨時国会を「中小企業国会」と位置付け、「中小企業基本法」（昭和38年法律第154号）や一連の中小企業関連立法の改正を行ったが、そうした事情から、中小企業税制は平成12年度税制改正の重要テーマに浮上する。以下では、その概要を簡単に説明する。

まず、「中小企業基本法」の改正が行われ、それまでの「中小企業」の定義が大きく拡張されたが（表3-4-5）、これによって、これまで「中小企業」に適用された税制上の優遇措置の対象が自動的に拡張されることで減税が実施された。また、平成10年及び平成11年に期限付きで実施された中小企業投資促進税制などは、いずれも期限延長となった。

その上で、中小企業やベンチャー・ビジネスに対する次の3点の税制改正が注目された。第一に「同族会社の留保金課税の改正」、第二に「エンジェル税制の拡充」、第三に「相続税の事業承継税制」である。このうち「エンジェル税制の拡充」は「第3節 所得税その2」で、第三の「事業承継」は「第9節 相続税・贈与税」で扱う。したがって、以下では「同族会社の留保金課税の改正」について説明する。

まず、「同族会社の留保金課税」の制度概要を述べる。この制度は「同族会

表 3-4-5 中小企業者の定義

	改正前		改正後	
	資本金	従業員数	資本金	従業員数
鉱工業等	1億円	300人	3億円	300人
卸売業	3000万円	100人	1億円	100人
小売業	1000万円	50人	5000万円	50人
サービス業	1000万円	50人	5000万円	100人

（出所）『改正税法のすべて』（平成12年版）48ページ。

社」(株主等が3人以下、若しくは一族関係者等が50%以上の株式を保有する会社)が所得を配当で分配せず法人に留保した場合、一定額以上の留保所得(課税留保金額)に対して通常の法人税率に上乗せして課税を行う制度であり、その概要は以下のとおりである。

- ① 所得等のうち留保した金額－法人税及び法人住民税の額＝留保金額
- ② 留保金額－留保控除額＝課税留保金額
 ただし、留保控除額＝次の金額のうち最も多い金額
 - ・所得基準額(所得等の金額×35%)
 - ・定額基準額(年1500万円)
 - ・積立金基準額(期末資本金の25%相当額－利益積立金額)
- ③ 課税留保金額×税率(年3000万円以下の部分：10%、年1億円以下の部分：15%、年1億円超の部分：20%)＝特別課税による税額(すなわち、留保金課税額)

制度の目的は、個人形態と法人形態の税負担の差を調整することで、富裕層の節税を防止することにあるとされた。本来、法人は利益の一部を配当として株主に分配する必要があるが、家族等が株主である同族会社の場合、その必要はなく、利益の大半を法人に留保し、それによって配当を分配した場合に課税される所得税を回避できる。すると、家族で事業を行う場合、事業形態をあえて法人形態とし、その上で所得を法人に留保すれば、個人形態を選択した場合に適用される所得税の最高税率よりも税率が低い法人税を支払うことでトータルの税負担を軽減できる。留保金課税の目的は、一定額以上の留保金に課税することで、こうした富裕層の節税行為を抑制することであった。

現実には、先の制度概要で示したように、留保控除による課税免除額が大きく(少なくとも留保額1500万円までは課税されない)、実際に課税される同族法人は平成13年で約7万3000社にとどまり多くなかった(平成13年で課税が適用された企業は約7万3000社にとどまった)が、⁵⁾ それでも制度に対しては通産省や中小企業から強い批判が出ていた。ベンチャーの成長・発展を阻害しているとの立場から、日本商工会議所のアンケート調査でも7割以上の商工会議所がその撤廃を求めるなど、中小企業からの廃止要望も極めて強かった。⁶⁾ そのため、

中小企業の活性化が大きな論点となった平成12年度税制改正で、その在り方が論点の一つに浮上した。

一方で、主税局や政府税制調査会の立場は、留保金課税の縮減は景気対策の減税と同列に扱うべきではなく、税理論の点から認めることはできない、というものであった。すなわち、法人と個人に対する税が（法人税と所得税として）異なる以上、それらで違いが生じるのは必然であるが、その中間である個人企業は法人・個人の企業形態を自由に選択して、その違いを節税に活用できる。しかし、経済活性化など政策的に法人に認められる優遇措置は実施する一方で、それが個人の租税回避手段に活用されることについては、経済政策と別の次元の問題として厳しく取り締まるべきだとの考えである。実際、政府税制調査会は平成8年11月に発表した「法人課税小委員会報告」で、次のように述べている。⁷⁾

留保金課税制度は、同族会社の過大な所得の留保部分に対して一定の課税を行うことにより、間接的に配当支出の誘因としての機能を果たしつつ、法人形態による税負担と個人形態によるそれとの負担差を調整しようというものである。現行の法人税と個人所得税の基本的仕組みを前提とする以上、当然に必要とされる制度である。

このように、留保金課税の縮減には異論もあったが、厳しい経済状況の下で中小企業・ベンチャー支援が重要な政策課題となった経緯より、平成12年度改正での一定範囲の課税縮減は避けられなかった。具体的には、設立後間もない中小企業や新規性のある事業を行うベンチャー企業への支援を重点化するという考えから、設立後10年以内の中小企業⁸⁾と「新事業創出促進法」（平成10年法律第152号）⁹⁾の下で「新事業分野開拓」事業者に認定されたベンチャー企業に対し、留保金の課税が免除されることになった。

このように、留保金課税の問題は法人と個人の中間に位置する中小企業税制の難しさを端的に表すが、その後も経済が上向かない状況の下で、議論のせめぎあいが続くことになる。この数年後、更に留保金課税の課税対象は限定され、最終的に平成19年度改正で中小企業に対してこの制度は廃止される。¹⁰⁾ その過程は別の機会に検討する。

〔注〕

- 1) ただし、資本金3000万円超の企業には、税額控除の選択は認められない。
- 2) 『改正税法のすべて』（平成10年版）12ページ。
- 3) 『日経流通新聞』平成11年4月8日。
- 4) 『改正税法のすべて』（平成11年版）11ページ。
- 5) 川口真一「同族会社の留保金課税に関する実証分析」（日本財政学会編『財政研究』第4巻（平成20年8月、有斐閣））134ページ。
- 6) 『日本経済新聞』平成11年10月29日朝刊。
- 7) 税制調査会「法人課税小委員会報告」（平成8年11月）67ページ。
- 8) ここでの「中小企業」は厳密に言えば、「中小企業基本法」の定義と同一ではなく、「新事業創出促進法」が規定する中小企業である。その定義については『改正税法のすべて』（平成12年版）288ページを参照のこと。
- 9) ベンチャー企業促進を目的として、平成10年秋の臨時国会で成立した。新商品の生産など新たな事業創出促進を目的としており、主務大臣に事業計画などを提出し、認定された事業者には「商法」や税制などの優遇措置が適用される。
- 10) より正確に述べると、資本金1億円以下の企業が対象から外された。

6 法人事業税の外形標準課税導入議論

次に、法人事業税の外形標準課税導入議論を説明する。4で述べたように、事業税の外形標準化は平成11年度改正で一時的に論点となるが、景気が急激に悪化する中で中小企業の反発が高まり、早々と見送られた。しかし、景気悪化で法人課税の税収の減少に悩む都道府県は、赤字法人も課税対象となり税収が安定的に確保できる事業税の外形標準課税の導入を強く要望し、その後も政府税制調査会などで課税方法に関する検討が行われる。しかし、経済界の反対は強く、経済が上向かないこともあって、その導入機運は盛り上がり、最終的に制度導入は平成15年度税制改正（実施は平成16年4月）、すなわち、本書の範囲外まで持ち越される。しかし、そこに至るまでの過程では様々な紆余曲折があり、以下では本書の範囲である平成12年度までを中心に、その動きを追ってみたい。扱うトピックスは2点、第一に政府税制調査会の地方法人課税小委員会による報告書の発表、第二に石原慎太郎東京都知事による大手金融機関を対象とした外形標準課税の導入問題である。なお、平成15年度改正における外形標準課税の導入決定についても、本書の範囲を超える期間ではあるが簡単に触れておく。

(1) 政府税制調査会の地方法人課税小委員会における検討内容

事業税の「外形標準課税」とは、その課税ベースを所得から付加価値や資本額など企業活動の大きさをより反映するものに変えることである。この問題の根底には、表3-4-6に示したように、約3分の2の企業が赤字で事業税を払っていないことがあった。それが地方自治体の税収減少を引き起こしている一方、赤字企業であっても自治体が提供した公共サービスから便益を受けているはずだ、といった点が課税の根拠とされた。また外形標準化による赤字法人への課税強化で税収を増やし、それを基に税率を下げれば、税制の効率化につながるとされた。しかし、他方で外形標準課税を実施する場合の課税ベースを具体的に何にするかについての検討は進んでいなかった。先に述べたように、この点は平成10年の春に立ち上げられた政府税制調査会の地方法人課税小委員会で検討されるが、その議論が後の改革に影響を与えることになる。以下では、地方法人課税小委員会が平成11年7月に発表した報告書の内容を説明する。

既に述べたように、平成11年度税制改正で外形標準課税の導入が厳しい経済状況の下で早々と見送られたこともあり、地方法人課税小委員会の検討は平成10年4月から平成11年度税制改正をまたぎ、1年を超えるものとなった。こうした状況を踏まえ、平成10年12月に出された「平成11年度の税制改正に関する答申」で、政府税制調査会はこの問題を今後の検討課題として位置づける姿勢を明確にしている。¹⁾

法人事業税については、平成11年度税制改正において、その税率を10年度に引き続き更に引き下げる一方で、現下の経済情勢等に鑑み、外形標準課税の導入については見送ることとされたところだ。

しかしながら、外形標準課税は地方に適した税体系の一つであり、導入を急ぐべきであるとの意見が多く出されており、当調査会としては、都道府県の税

表 3-4-6 利益法人及び欠損法人の状況
(平成9年度道府県税の課税状況等に関する調より)

法人数	利益法人数	利益法人比率	欠損法人数	欠損法人比率
社 2,430,267	社 892,193	% 36.7	社 1,538,074	% 63.3

(出所) 税制調査会「地方法人課税小委員会報告」(平成11年7月) 7ページ。

収の安定化を通じて地方分権の推進に資するものであること、応益課税としての税の性格の明確化につながることで、税負担の公平化に資すること等の観点から、早急にその方向性を示すべく、引き続き検討を進める必要があると考えます。

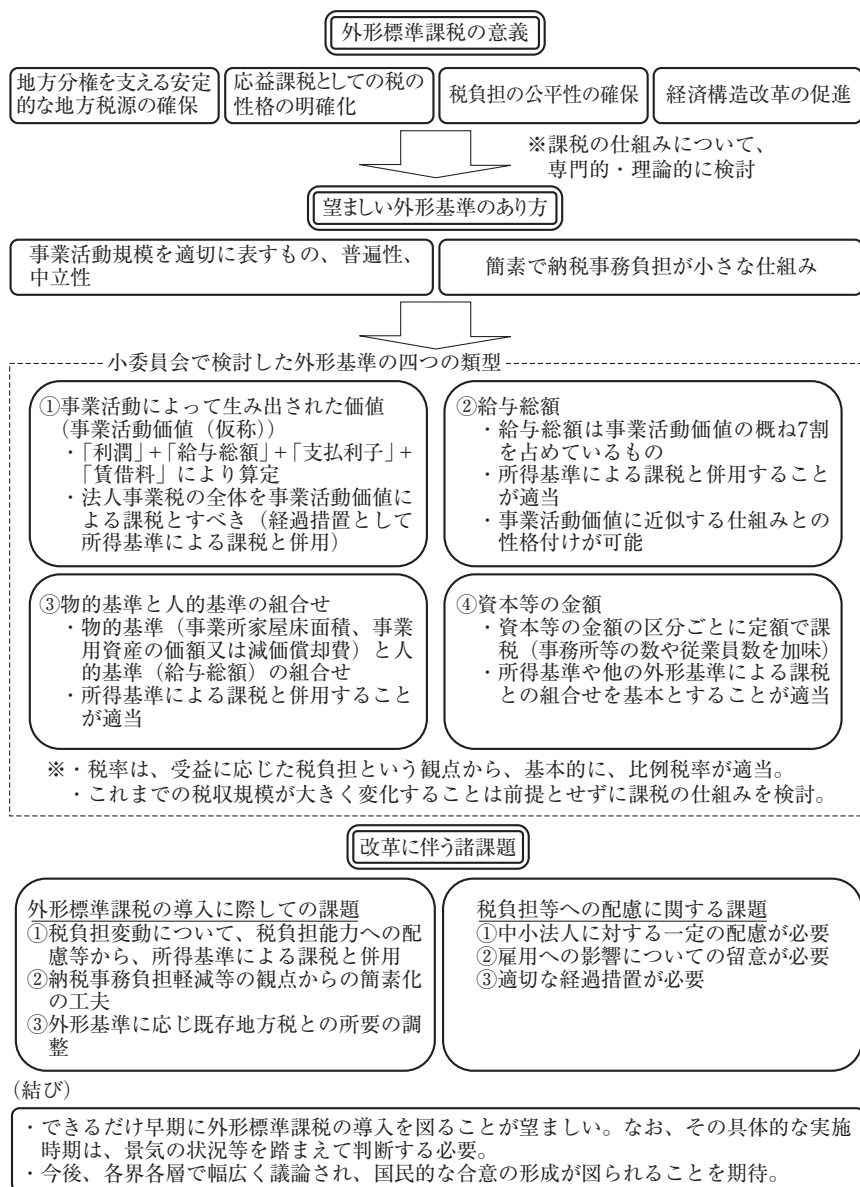
そのため、引き続き、地方法人課税小委員会を中心に、法人事業税に外形標準課税を導入することについて、具体的な外形基準のあり方や税制度の簡素化の工夫、企業経営や雇用への影響などの諸課題を含めて、精力的に検討を進めることとします。

最終的に地方法人課税小委員会は、合計17回の審議と海外調査を経て、平成11年7月に「地方法人課税小委員会報告」を発表し、具体的な課税方法の検討や残された課題の整理を行った。以下では、その内容に関して簡単に検討する。

報告書の内容は図3-4-7でまとめられている（図1-13-1で示したが再掲する）。すなわち、最初に「外形標準課税の意義」の部分で導入意義を整理した後、「望ましい外形基準のあり方」の部分で課税ベースに関する四つの類型を検討している。その上で「改革に向けた諸課題」の部分で残された課題を整理し、それを解決するための取組みを記している。「導入の意義」の内容はこれまで述べたとおりであり、以下では繰り返さない。報告書で注目すべきは、次の「望ましい外形基準のあり方」で具体的な課税ベースの4類型を提示したことであり、それについて少し詳しく論じていく。

まず報告書は、ふさわしい課税ベースの指標として、事業活動の規模を適切に反映するとともに、特定の業種に偏らない普遍的な基準であり、かつ企業行動に中立的な指標が望ましい、と述べている。その上で四つの課税ベース、すなわち、「事業活動によって生み出された価値」、「給与総額」、「物的基準と人的基準の組合せ」、「資本等の金額」について具体的な検討を行っている。まず1番目の「事業活動によって生み出された価値」とは、企業の利潤に給与総額、支払利子、賃借料を合計したものであり、いわゆる「所得型付加価値」である。次に、2番目の「給与総額」はこの「所得型付加価値」の大部分を占めているため、「給与総額」による外形標準課税と現行の企業利潤への事業税を組み合わせることで、「所得型付加価値」に近い課税が可能となるとされた。3番目の「物的基準と人的基準の組合せ」は、事業所用家屋の床面積などの物的基準と給与総額などの人的基準を併せた額への課税であり、これと現行の企業利潤

図 3-4-7 「地方法人課税小委員会報告」のあらまし（再掲）



に対する事業税を併せることで、やはり「所得型付加価値」に近い課税となると考えられた。そして、4番目の「資本等の金額」については、ほかの外形基準や利潤に対する課税と組み合わせることが想定された。

上記から分かるように、報告書は事業活動の大きさを最も適切に表現するものとして、1番目の「所得型付加価値」への課税が望ましいとしつつ、2番目から4番目の基準では、複数の課税方式を組み合わせることで、それに近い課税を行うことを念頭に置いた。1番目の「所得型付加価値」は課税方式が複雑になることから、それを緩和する手段として2番目から4番目の課税方式が提案された。

報告書はこうした課税ベース案を示した上で、制度導入に向けた諸課題を整理している。そこで挙げられた課題の中で重要な点の一つは、外形標準課税の導入で税負担の急激な変化が起きないようにすることであった。その対処として、一気に外形標準課税に全面移行するのではなく、これまでの利益に対する事業税も部分的に残し、外形標準課税と併用することを提案している。次に二つ目の課題は、中小法人や創業直後の企業といった、赤字の比率が高い企業への配慮をどのように行うかであり、この点は経済界からの反発が最も強く、従来からネックとなっている問題であった。報告書は、課税ベースを外形標準とすることで中小企業の税負担はその活動規模に見合ったものにとどまることを強調し、中小企業であることだけをもって負担軽減措置を設けるべきではない、との意見が強かったと述べている。しかし一方で、急激な負担増を避けるために、制度導入時には一定の配慮が必要、としている。三つ目の課題は、企業が支払う給与に対し課税されることから、雇用が悪影響を及ぼす可能性があることであり、この配慮を行うべきことを述べている。

このように、報告書は課税の方法に関して一定の方向性を打ち出したが、具体案を提言するには至らず、今後の検討に委ねられた。しかし、報告書が述べた「所得型付加価値」への課税を中心とする考え方や、外形標準課税と従来の利潤への課税を組み合わせるという2点は、結果的にその後の検討案に引き継がれていく。その点で報告書は、実際の制度設計に大きな影響を与えたと考えることができる。

(2) 東京都による銀行への外形標準課税導入問題

「地方法人課税小委員会報告」の発表(平成11年7月)後も、外形標準課税に対しては依然、経済界からの反発が強く、景気の問題もあって平成12年度税制改正でも導入は早々に見送られた。こうした状況に大きな一石を投じたのが、平成12年2月の石原慎太郎東京都知事による大手銀行への外形標準課税(いわゆる「銀行税」)導入の発表であった。金融危機以来の累積損失で大手銀行は事業税をほとんど納税していなかったが、これに対し石原都知事が課税を行うことを決定した。この決定は世論の支持を受け、都議会での可決を経て、4月より課税が実施された。しかし、銀行側が起こした行政訴訟の一・二審で東京都は敗訴、最高裁で東京都と銀行は税率を大きく下げる形で和解し、東京都は徴収済みの約2300億円の税収を返還することとなった。この出来事はマスコミにも大きく取り上げられ、国や他の自治体への政策的な波及効果も大きかった。以下では、この問題の経緯を検討する。

東京都がこうした独自課税の検討を始めた原因は、その厳しい財政状況であった。長引く景気低迷で地方自治体の財政は大きく悪化していたが、特に東京や大阪といった都市部では法人関係の税収が大きく落ち込み、厳しい状況に追い込まれていた。これについて石原都知事は、銀行税導入を発表した直後のインタビューで次のように答えている。²⁾

東京都は財政再建団体への転落を免れるかどうかの瀬戸際にある。今年は、財源が3200億円も足りなかったところを、全職員の給与カットなど相当なリストラをやり、何とか急場をしのいだ。しかし、来年はどうなるか分からない。相変わらず、土俵際で徳俵に足がかかっている。

東京都は法人事業税を、税収が景気で大きく変動しない外形標準課税にするよう以前から求めていたが、政府の動きは鈍く、平成11年の夏ごろより都知事を中心とするごく少数で「新税」の検討を始めたという。³⁾ 大手銀行を対象とした理由として、金融危機への対応などの際に大手銀行が多額の公的資金の注入を受けた一方で、「行政サービスの対価」とされる法人事業税をほとんど納税していない事情があった。石原都知事はインタビューでこの点を、次のように答えている。⁴⁾

金融界の現状は批判されるべきだ。私以上に国民、都民がそう感じている。税金を納めていないのに配当しているし、人員整理も十分ではない。役員の数を見ても、都の理事クラスは職員1500人につき一人だが、銀行の重役は社員300人当たり一人いる。給料もきわめて高い。なぜ銀行だけがいい思いをしているんだ、という気持ちが世間にある。

具体的な課税の根拠は、以下のように決まったとされる。すなわち、大手銀行が過去15年間に支払った事業税額の年平均額が約1000億円であったため、その金額相当の税負担を求めることとし（平成12年度に銀行業界が支払う法人事業税収はわずかに30億円であった）、具体的には資金量5兆円以上の大手銀行（約30行）に対し、銀行の利益である業務純益に人件費等の経費を加えた業務粗利益（ただし、事業所数や従業員数に基づいた分割基準を用いて、その東京都の割合を計算する）に税率3%をかける方法がとられた。課税の期限は5年に設定された。

その上で注目されたのは、課税の法律的根拠であった。「地方税法」（昭和25年法律第226号）第72条では、電力・ガス・生命保険と損害保険の4業種以外は、事業税の課税ベースを企業所得とすることが定められているが、その19項に「事業の状況に応じて」事業税の課税ベースを外形標準にすることができる、との規定があった。東京都は事業税収の急激な減少を「事業状況の変化」と捉え、これを根拠に条例で東京単独による課税の実施を考えたのである。法律적으로는有効であり、同時に新築住宅の固定資産税減免などを行ったこともあって、世論の強い支持を受け、自民党から共産党まで都議会の各会派が賛成を表明した。その結果、法案は可決・成立、4月からの実施が決定した。石原都知事はこうした状況を「ヘッドスライディングでホームスチールみたいなもんだね」と評している。⁵⁾

しかし、こうしたやり方に対する反発ももちろん大きかった。経済界は強く反発し、マスコミの反応もかなり否定的であった。例えば『日本経済新聞』は、「石原都知事の投じた一石」と題した以下のような社説を掲載している。⁶⁾

いかにも剛球派の石原都知事らしい。ほかの知事だったら、どんなに財政難にあえいでいても、こんな行動は起こさない。ひたすら国に地方税の増収策を陳情し、それがだめなら補助金や地方交付税、あるいは地方債の増額を頼み込

むのが知事たちに共通した行動様式である。

地方自治とか地方分権とか言いながら、その根幹である地方税制は国任せ。事業税の課税標準を法人所得以外に求める外形標準化論議も国任せの典型例となってきた。政府税制調査会は約1年半かけて昨年7月、外形標準の類型として事業付加価値、給与総額、給与総額と事業面積の組み合わせ、資本金の四つを提示した報告書をまとめたが、これなども地方税制を国が決めるのを当然視する風潮の反映である。

石原都知事の決断はその意味で、地方分権なり地方の自主性、自助努力の何たるかを問いかける大きな一石と評価できる。国に頼ることなく自治体が独自に事業税の課税標準を設定できることも実証した。

しかしこれを純粹に税制として評価する場合、多くの疑問点を抱えていることも同時に指摘しなくてはならない。公開の議論の場もなく、納税者の意見もろくに聞かないまま唐突、性急に増税案を決めた経緯は税制の初歩的な常識を欠いている。

なぜ銀行だけ、しかも資金量5兆円以上の大手だけに「粗利益（利ざやと手数料、その他業務利益の合計）」という特別の課税標準を適用するのか。事業税を払っていないからだと言うだけでは、課税理論としてあまりに粗雑である。中小金融機関を除外したのは地方レベルの政治力を警戒したのではないか。銀行が再生途上にあるという政策的要請と税収確保との優劣度についても税制は明快に説明する義務を負う。

また、政府も反対の立場をとった。ただし、法律にのっとった課税である以上、止めるのは難しいと判断し、小渕内閣として公平・中立の租税原則や金融システムへの悪影響など5項目の懸念を示した「統一見解」を閣議口頭了解して、それを基に東京都に法案修正を求めている（東京都は拒否）。また、全国一律の課税を目指していた自治省も面子をつぶされた形となり、反対の立場をとった。政府税制調査会も地方法人課税小委員会を急きょ開催し、「課税の方法に問題が多い」との見解で一致している。

一方、ほかの道府県の反応はかなり微妙であった。平成12年2月17日付『日本経済新聞』の朝刊によると、各都道府県の知事のうち賛成は10、反対は14と評価は完全に分かれている（残りは「どちらとも言えない」）。賛成の理由は「自治体の課税自主権は尊重されるべきだ」、「全国的な導入論議に弾みがつく」で

あり、反対の理由は「対象を金融機関だけに絞ることは課税の公平性を欠く」、「基幹的な税目は全国的な統一性が必要」となっている。また、東京都の課税が他県での事業税の計算の際に損金として扱われ、その税収が減少するという問題も指摘された。⁷⁾ また、「都は地方交付税を受けていない「不交付団体」で、自治省に干渉されず自由にモノが言える。東京の機能と魅力を考えれば、外形標準課税を導入しても大手銀行は逃げ出せないという計算もある」⁸⁾ として、東京以外にこうした課税を行うのは難しい、との意見もあった。これを機に、全国知事会は全国統一的な外形標準課税を目指すべきだ、との要望を改めて政府に行っている。

この後大阪が東京に追随して銀行税を導入するが、ほかの道府県への広がりは見せなかった。しかしこの銀行税が、いわゆる「自治体新税ブーム」に影響を与えたようである。平成12年4月より「地方分権一括法」が施行されることになっており、自治体による法定外税の創設が認められることになっていたが、東京都の銀行税導入がそうした新税導入の検討を加速させたことが報じられている。⁹⁾

しかし、銀行税に対して銀行側は行政訴訟を起こし、議論の場は法廷へと移っていく。銀行側は「資金量5兆円以上の銀行だけを課税対象とすることは法の下での平等に反する」、「銀行に十分な説明がないまま課税が行われた」という2点を違憲、更に「新旧課税方式で税負担が著しく変化してはいけない」とした「地方税法」にも違反する、と主張した。裁判は一審・二審で東京都が敗訴、最終的に平成15年10月に東京都が銀行側と最高裁で和解するまで3年4か月の長い期間を要することになる。二審の判決内容を簡単に述べておくと、課税の対象を資金量5兆円以上の大手銀行に絞ったことは容認した上で、新旧課税の下での税負担が大きく変化することが「地方税法」に違反すると断じた。その後、最高裁で東京都と銀行側は3%の税率を0.9%に大きく下げることによって和解し、東京都は平成12年度より既に徴収を開始していた税収のかなりの部分(0.9%との差額、約2300億円)を返還した。最高裁で敗訴した場合、東京都は税収の全額返還を余儀なくされる上、石原都知事の政治的ダメージが極めて大きくなるため、そうした事態を避けたかったこと、一方で銀行サイドも和解をすれば、一度納めた税金の返還を即座に受けることができる、といった事情が大きかったとされる。¹⁰⁾ また、次の(3)で述べるように、二審の判決後に政府が事

業税の外形標準課税の導入を正式決定しており、銀行税の終了が決まったことも和解を促した大きな要因であった。この結果に関して、石原都知事は次のように述べたと伝えられている。¹¹⁾

正式な合意に達した〔平成15年10月〕17日、記者団に「勝ったのか負けたのか」と問われた石原知事は「その質問は愚劣だ。勝った、負けたじゃない」と一蹴（いっしゅう）した。続けて「自治省（現総務省）はこれが引き金になって、念願の外形（標準課税）がああいう形で発足したから喜んでいるんじゃないか」。銀行税が全国一律の外形標準導入につながった「歴史的な役割」を持ち出すことを忘れなかった。

（３）外形標準課税の導入まで

地方法人課税小委員会が報告書を提出したのは平成11年7月、石原都知事による「銀行税」導入の発表が平成12年2月であり、これらの出来事を通じて外形標準課税に対する関心は高まったが、経済の低迷が影響し、政府全体としては制度導入に依然、慎重であった。実際に制度導入が決まるのは、平成14年12月の平成15年度税制改正時（実施は平成16年度より）であり、更に3年近くの検討を要することになる。このように、問題の決着は本書が扱う範囲を大きく超えるが、以下ではその後の動きに関して簡単に経緯を述べておきたい。

先の東京都の例からも分かるように事業税収の減少にあえぐ都道府県からは外形標準課税の導入要望が強く、それを受けて自治省は平成12年11月に表3-4-7に示した具体的な制度案を発表した。これによると、課税ベースを従来の利潤と外形標準で1：1に設定し、外形標準の課税ベースとして「所得型付加価値」を選択するとしている。これらは先の地方法人課税小委員会の報告書が提案していた内容であり、その点で自治省案はこの内容に沿ったものといえる。ただし、自治省案が報告書と大きく異なる点は、中小企業に対する負担軽減措置を盛り込んだ点であった。すなわち外形標準への税率は大企業の1.6%に対し、中小企業（資本金1億円以下）を1%とした上、資本金1000万円以下の法人の場合、年間の税負担額の限度を4万8000円に設定した。また、雇用に対する悪影響を避けるため、収益配分額（給与と純支払利子、純支払賃貸料の合計額）の85%を超える給与額は非課税とした。

表 3-4-7 外形標準課税3案の比較

	旧自治省案	総務省案1	総務省案2
	平成12年11月	平成13年11月	平成14年案 平成15年度税制改正 (平成16年度施行)
1 課税ベース			
課税ベース 所得基準：外形基準	1 : 1	1 : 1	3 : 1
外形基準	事業規模額：事業の 付加価値額	付加価値割：資本割 = 2 : 1 付加価値割（旧自治 省案の事業規模額）	付加価値割：資本割 = 2 : 1
所得基準：付加価値割 ：資本割（%）	50% : 50% : 0%	50% : 33.3% : 16.7%	75% : 16.7% : 8.3%
2 適用法人と税率			
適用法人 大法人=資本金1億円超 中小法人=同1億円以下	すべての法人 総務省推定 245万社	同左	大法人に限定 約3.1万社（全法人 の1.27%）
外形基準の税率	付加価値割 大法人 1.6% 中小法人 1.0%	付加価値割 大法人・中小法人 0.66% 資本割 0.48%	付加価値割 大法人 0.48% 資本割 0.2%
小規模法人の税負担特 例	資本金1,000万円未 満の法人、年額4.8 万円を限度	同左	
3 負担軽減の特例			
雇用安定控除 報酬給与に対する負担 軽減	収益配分額の85%を 超える報酬給与額を 非課税 中小法人 70%		収益配分額の70%を 超える報酬給与額を 非課税
資本割部分の負担軽減			持株会社、資本等 1,000億円超法人

(注) 付加価値割額 = 収益配分額（報酬給与額 + 純支払利子 + 純支払貸貸料）± 単年度損益資本割額
= 資本の金額又は出資金額 + 資本積立額

(出所) 田近栄治・油井雄二「外形標準課税の検証—都道府県にふさわしい税源か—」（『税経通信』平成16年4月号）19ページ。

しかし、外形標準課税に対する経済界の反発は依然強く、制度導入のためにはこの案の更なる修正が必要となる。その後、自治省は平成13年1月に省庁再編で総務省となり、平成13年、平成14年と先の制度案の改定を行った。結局、この平成14年に発表された案に沿った形で導入が実現する（平成15年度税制改正の法律の執行は平成16年4月）。この2回の改定案の概要は先の表3-4-7に示したが、そのポイントは専ら、制度導入で発生する中小企業の負担増をどのように緩和するか、であった。例えば、外形標準の中に「所得型付加価値」だけでなく、大企業が不利となるような「資本割」が加えられ、また、利潤と外形標準の課税割合を従来の1：1から、より利潤への課税が大きくなるようにする（最終案は3：1）といった改定も行われた。そして、最も重要な改定は、資本金1億円以下の中小法人は課税の対象から外されたことである。その結果、外形標準課税の対象企業は、全企業のわずか1.27%（約3万1000社）にとどまった。

このように、外形標準課税の問題は平成10年度改正以降長い時間をかけて決着するが、その過程で当初想定された課税方法とは大きくかけ離れていった。中小企業に対する課税強化が難しいことは当初から言われていたが、そのハードルは予想以上に高かったということである。

〔注〕

- 1) 税制調査会「平成11年度の税制改正に関する答申」（平成10年12月）17ページ。
- 2) 『読売新聞』平成12年2月26日朝刊。
- 3) 『日経金融新聞』平成12年2月13日。
- 4) 『読売新聞』平成12年2月26日朝刊。
- 5) 『日本経済新聞』平成12年2月15日夕刊。
- 6) 『日本経済新聞』平成12年2月9日朝刊。
- 7) 『日本経済新聞』平成12年2月17日朝刊。
- 8) 『日本経済新聞』平成12年2月9日朝刊。
- 9) 『日本経済新聞』平成12年4月2日朝刊。
- 10) 『日経金融新聞』平成15年10月23日。
- 11) 同上。

7 金融商品に対する法人税改正（時価法等）（平成12年度税制改正）

次に、平成12年度の金融商品に関する法人税改正（時価法等）について説明

する。これまで述べたように、平成10年度以降行われた法人税改正の主題の一つは「課税ベースの適正化」（外形標準課税は課税ベースの変更であるが）であったが、以下で述べる改正もその一環と位置付けることができる。すなわち、従来の取得原価主義の下での金融商品課税が様々な点で問題を起こしており、それを時価評価にすることで課税ベースの適正化を図るものであった。ただし、平成10年度改正では、当時本格化した会計ビッグバンの下で企業会計原則における時価評価の導入（金融商品会計基準の設定）が検討されている最中であり、その結果を見定めるために、この問題の改正を見送った経緯がある。そして、企業会計で時価評価が導入されるのを待って、平成12年度税制改正として改めて改正がなされた。従来の制度では課税ベース計算の際に企業会計と税務の扱いは同一であったが、今回の改正では先の法人税抜本改革と同様に、「企業会計と税務の役割は異なる」との立場から、あえて税法が企業会計から離れた点も特徴の一つとなっている。以下ではこれについて検討を行う。

（1）改正前の制度概要と法人課税小委員会における議論

ここでいう「金融商品」は大きく「有価証券」と「金融派生商品」の2種類に分けることができる。以下では今回の改正がなされる前の制度を、企業会計と税法の順番に説明し、それに対して法人課税小委員会がどのような議論を行ったかを説明する。まず、有価証券が従来の企業会計上どのように扱われていたか、を示すのが表3-4-8である。表にあるように、企業会計上、企業が保有する有価証券はすべて取得原価で計上されていた（すなわち、有価証券の売却で損益が確定しない限り、企業の業績には影響を与えない）が、子会社株式以外の上場有価証券（例えば、純粋に投資目的の有価証券や持ち合い株式など）については市場価格が簿価を下回ったときのみ、その損失を未実現のままで計上する、

表 3-4-8 有価証券の評価基準（従来の方法）

	有価証券	投資有価証券	子会社株式
原則	取得原価	取得原価	取得原価
代替的処理	低価基準	低価基準	×
著しい時価の下落	強制評価減	強制評価減	強制評価減

（出所）伊藤邦雄『ゼミナール現代会計入門』（平成6年、日本経済新聞社）290ページ。

という低価法も選択できた。未実現でも損失の計上を認めるのは、投資家への情報開示を重要な任務とする企業会計の保守性を反映したものである。しかし、こうした取得原価主義や原価法と低価法の選択適用については、例えば企業業績が悪いときには有価証券の売却による益出し、業績が良いときには損出しによる業績の調整が可能であり、その結果、真の経営実態が投資家から見て分かりにくくなっている、との指摘がなされていた。

一方で、有価証券の税務上の扱いは企業会計と合わせる形となっていたが、これについて法人課税小委員会では、税の公平性の立場から問題が指摘された。すなわち、期末における有価証券の一時的な売却（売却直後に再び購入すれば、実質的な損失は発生しない）による損出しで節税が可能なことや、低価法によって損失だけを未実現でも認めることは企業会計の立場からは容認できても、税法の立場からは負担の公平性や課税ベース侵食の点で問題が多いことが指摘された。

次に、先物取引やオプション、スワップといった金融派生商品（デリバティブ）は、企業会計上完全なオフ・バランス（すなわち、その保有状況が貸借対照表上に表れない。ただし、表の脚注には記載することになっていた。）であり、売買等でその損益が確定した場合にのみ業績に反映された。しかし、当時、金融派生商品の取引が急激に増加する中で、こうしたオフ・バランス化が企業の真の財務状況を分かりにくくしており、国際的な流れに従って時価評価に移行すべきだ、との主張が強くなっていた。一方、税務上の扱いは、やはり会計と同じであったが、こうした金融派生商品が様々な形態の節税に使われている、との指摘がなされていた。法人課税小委員会の審議では、金融派生商品の取引を複雑に仕組むことで表面上損失だけを計上することが可能であるとの税務当局からの説明を受け、「デリバティブ取引が事業会社も含めてここまで広がり、税逃れを招いているのなら、課税の適正化を図るべきだ」との委員からの主張が相次いだことが報道されている。¹⁾ こうした節税は、金融派生商品を時価評価で課税すれば防ぐことができる、とされていた。

このように、法人課税小委員会では金融商品課税の問題と改正に向けての議論がなされたが、実際の平成10年度の法人税抜本改正では改正は見送られた。²⁾ 金融商品の課税における問題の多くは時価評価課税への移行で解決できると考えられたが、企業会計原則で時価評価が導入されていない中で、税制だけがそ

れを導入することには問題がある、との見解が多かった。当時、既に企業会計でも時価会計導入の検討が始まっており、税制面の改正はその検討を待って行うことになった（実際、銀行や証券会社のトレーディング業務に係る有価証券やデリバティブについては一足早く会計上、時価会計が導入され、税制上も平成9年度改正で時価評価課税が導入された）。

（2）平成12年度改正の概要

平成11年1月に企業会計原則が改定（金融商品会計基準の設定）され、平成12年4月以降開始する事業年度から、企業会計において有価証券や金融派生商品の時価評価が導入された。税制もこれと機を一にして、平成12年度税制改正で対応がなされる。次にこの概要を説明する。

まず、新たな企業会計原則の下で有価証券の評価方法がどのように変わったかを見ると、それは表3-4-9にまとめられる。すなわち、有価証券は「売買目的有価証券」、「満期保有目的の債券」、「子会社株式及び関連会社株式」、「その他有価証券」の四つに分類され、分類ごとに評価される。「満期保有目的の債券」や「子会社株式及び関連会社株式」は取引によって利益を得ることが目的でない、という理由から従来どおり原価で計上するが、「売買目的有価証券」（例えば、銀行等がトレーディング目的で保有する有価証券）や「その他有価証券」（いわゆる「持合い株式」はここに入る）はすべて時価評価されることになった。ただし、「その他有価証券」については評価損益を原則、資本の部に計上する

表 3-4-9 有価証券の評価基準（新しい方法）

	評価基準	評価損益の処理
売買目的有価証券	時価	当期の損益に含める
満期保有目的の債券	取得原価又は償却原価	—
子会社株式及び関連会社株式	取得原価	—
その他有価証券	時価	①資本の部に計上 ②評価益は資本の部（純資産の部）に計上し、評価損は当期の損失として処理

（出所）伊藤邦雄『ゼミナール現代会計入門』（平成18年、日本経済新聞社）427ページ。

(全部資本直入法)ものの、選択肢として評価益は資本の部(純資産の部)に計上し、損失は当期損失として処理することも認められるようになった(部分資本直入法)。

一方、税法においてはこうした企業会計原則の改定を受け、「売買目的有価証券」については時価で評価し、評価損益を課税所得の計算に算入する一方、それ以外の有価証券についてはこれまでどおり原価で評価することになった。ここで企業会計との対応が分かれたのは、企業会計上「時価評価」とされた「その他の有価証券」の扱いである。ただし、「時価評価」とは言っても「全部資本直入法」を選択した場合は、評価損益は資本の部に計上され、直接企業の利益には計上されないため、税制上これを取得原価で扱い課税しないことについては、「税による会計からの乖離」とは言えない。注目すべきは、「部分資本直入法」で損失が出た場合の扱いであり、この場合は評価損が企業損益に反映されるにもかかわらず、税制上は原価で扱いこれを反映しないこととした。これについて、『改正税法のすべて』(平成12年版)に次のような説明がある。³⁾

企業会計における部分資本直入法は、実質的には従来の低価法と同一のものです。低価法については、従来から、評価益は計上せず評価損だけを計上する非中立的、保守的なもので、適当ではないとされてきたものであり、今回の金融商品に係る税制の抜本的な見直しに当たり、廃止されることとなりました。

先の平成10年度の法人税抜本改革では「保守的な会計処理の抑制」や「会計処理の選択制の抑制・統一化」の下で、税が会計から乖離することを認める方向が打ち出されたが、今回もこうした方針の下で改正がなされることとなった。

次に金融派生商品について述べると、まず企業会計上はオン・バランス化され、原則的に時価計上されることになった。ただし、金融商品を企業が保有する資産や負債の価格変動リスクから回避(ヘッジ)するために用いている場合は、その実態を「ヘッジ会計」に記載した上で、対象金融派生商品の時価評価を繰り延べたり(繰延ヘッジ)、又はヘッジされる資産とともに対象金融派生商品も時価評価して損益計上する(時価ヘッジ)といったケースを認めている。税制上はこうした企業会計上の措置を原則踏襲(すなわち、原則、時価表示として評価損益を課税対象に含めるが、「ヘッジ会計」に記載されたケースについては必

ずしもその限りではない) することになった。

最後に、この税制改正を振り返って、当時主税局長であった尾原榮夫は次のように述べている。⁴⁾

12年度には金融商品に対する企業会計で時価評価が導入されました。

税制の場合には何が課税で、何が非課税か、どれだけの課税額になるか明確に計算できる必要があります。企業会計のように幅があったりするものではなくて、公正、公平な評価方法はきちんと税法で書かないと動かないわけであります。あわせて、ヘッジ会計もきちんと書き込みました。これは相当大きな改正でありました。

〔注〕

- 1) 『日経金融新聞』平成8年8月29日。
- 2) ただし、平成10年度税制改正において、上場有価証券の低価法の選択については、当時更に洗替え方式と切放し方式が選択できたが、切放し方式の選択は廃止された。詳細は『改正税法のすべて』（平成10年版）295ページを参照のこと。
- 3) 『改正税法のすべて』（平成12年版）169ページ。
- 4) 尾原榮夫・元主税局長口述記録。

第5節 法人税その2

1 政策決定過程

平成10年度改正以降、断続的に行われた法人税改正のポイントは、前節で述べたように、第一に課税ベースの拡大と税率の引下げによる税構造改革、第二に景気対策のための税負担の軽減であった。そして第三のポイントが、これから論じる企業の合併や分割といった企業組織・企業グループの再編に対応するための法人税改正である。バブル崩壊以降、日本企業は業績不振にあえいでいたが、そうした企業が生き残りのために模索した道の一つが、企業同士の合併や不採算部門の切離しといったリストラクチャリングによる企業の生産性向上であった。これまで我が国では、「独占禁止法」や「商法」の規定でそうした企業組織再編に厳しい制約をはめていたが、平成9年ごろ以降、経済界の要望に応じて規制緩和が行われた。具体的には「独占禁止法」の改正による純粋持株会社の解禁や、「商法」における企業分割法制の制定であり、そうした環境変化に合わせて法人税の改正も断続的に行われた。

当時、こうした法人税改正を促したもう一つの大きな要因が、連結決算重視の方向に舵を切った企業会計制度改革である。アメリカやヨーロッパでは早い時期から連結決算重視の企業会計制度をとっており、それまで単独決算重視の制度をとってきた日本企業が海外でビジネスを行うためには、連結決算重視に切り替える必要があった。そのためには日本の「商法」や税法も単独から連結に比重を移すべきだ、といった論調が強まり、一連の制度改革を促すことになった。

こうした流れの中で、経済界は連結納税制度の導入を特に要望しており、平成10年度の法人税抜本改革が実施される以前の平成8年ごろから既に導入待望論が出ていた。しかし、同じ企業グループに属する二つ以上の企業が一つの納税義務者として課税所得を計算し納税する仕組みである連結納税制度は、単体の企業を納税義務者とするこれまでの法人税の枠組みとは大きく異なる制度であり、十分な検討が必要であった。そのため、既に前節で述べたように、まず

は約30年ぶりとなる法人税抜本改革の実施が優先され（平成10年度改正）、連結納税制度導入の検討は後回しとされた。

しかし、この法人税抜本改革終了後も、即座に連結納税制度の導入が検討される状況にはならなかった。すなわち、その後、企業組織・企業グループの再編を可能にするための規制緩和や「商法」改正が本格化し、連結納税制度よりもそうした法改正に対応するための税制改正が優先されたからである。まず、平成9年12月には「独占禁止法」が改正され純粋持株会社が解禁されたが、その対応として、平成11年に「商法」で「株式交換・株式移転制度」が整備され、それに対する税制の整備が行われた（「株式交換・株式移転税制」）。その後、大手金融機関の破綻などを契機にした経済状況の悪化に対応して小渕内閣で設置された産業競争力会議では、「会社分割法制」の整備が重要課題となり、平成12年にそのための「商法」改正がなされた（実施は平成13年4月）。そこで平成13年度税制改正では、これに対応するための税制（「企業組織再編税制」）が整備された。連結納税制度導入の機運が本格的に高まるのは、これらの改正の後であり、最終的に平成14年度改正で制度が導入される。これによって企業組織・企業グループの再編にかかわる税制度の整備は一応の区切りを迎えた。ただし、本書でカバーする範囲は「企業組織再編税制」が成立する平成13年度改

表 3-5-1 法人税改革の概要（再掲）

年度	法人税改革
平10	(法人税抜本改革) (法人税率の引下げ) (退職給与引当金の縮小) (賞与引当金制度の廃止) (収益・費用の計上の特例の整備等)
11	(法人税率の引下げ) 株式交換・移転に係る課税特例
12	(金融商品に対する法人税改革) (中小企業課税改革（留保金課税等）)
13	組織再編成税制の創設
14	連結納税制度の創設

(注) () で囲んだものは第3章第4節で既に論じた内容。

(出所) 原省三「法人税法と商法、企業会計の相互関係と今後調整すべき課題について」（『税大論叢』第51号 平成18年）469-470ページにより作成（一部、筆者修正）。

正まで、すなわち連結納税制度導入の直前までとする（本来、本書の対象範囲は平成12年度税制改正までだが、改正に一区切りが生じる平成13年度改正まで議論する。）。なお、一連の改正の経緯は前節で一度表に示したが（表3-4-1）、再度、表3-5-1で掲げておく。

以下では、一連の税制改正の経緯を下記の手順で検討する。まず2では、平成8年ごろの連結納税制度の導入要望の高まりについて述べ、続く3で、平成10年の純粋持株会社解禁に続いて創設された株式交換・株式移転制度に対応するための税制改正を述べる。次に4では、平成13年度税制改正における企業組織再編税制の創設について説明する。最後に5で、連結納税制度導入の検討過程を記す。

2 連結納税制度導入要望の高まり（平成8年～平成9年にかけて）

「1 政策決定過程」でも触れたように、連結納税制度とは同じ企業グループなどに属する二つ以上の企業が、一つの納税義務者として課税所得を計算して納税を行う制度である。経済界はかなり早い時期から制度導入を要望しており、例えば経団連は平成8年5月に「連結納税制度に関する提言」を発表しているが、そうした要望の背景には次の2点の事情があった。第一は、「純粋持株会社解禁」に向けた動きである。純粋持株会社とは、事業を行わずグループ企業の株式を保有するだけの企業（いわゆる「ホールディング・カンパニー」）である。戦前の財閥による経済支配を招いた反省に立ち、我が国では「独占禁止法」で禁止されていたが、欧米では通常の企業経営形態の一つとされていた。バブル崩壊以降、経済が不振を極める中で、企業サイドからはそうした純粋持株会社を活用して企業グループを再編して生産性を高め、生き残りを図ろうとする要望が高まった。例えば、二つの企業が独立性を保ちつつ持株会社の下で事実上経営統合したり、複数の事業を抱える大企業グループが持株会社の下で分社化されることなどが想定された。これによって子会社ごとに独自の人事制度を持つなど独立性を保ち、経営判断を素早く行うメリットを保ちつつ、企業グループ全体として生産性の向上を目指すことがその狙いとされた。

ただし、そうした純粋持株会社のメリットを生かすには「独占禁止法」の改正だけでは不十分で、同時に「商法」や税法の改正が欠かせないとされた。す

なわち、「独占禁止法」改正で純粹持株会社を解禁しても、「商法」ではその設立を簡便に行う方法が規定されておらず、実際に会社を設立する際の手間が非常に面倒であることが指摘されていた。また税法では、「連結納税制度」の創設が重視された。例えば、一つの企業が純粹持株会社と事業会社という親子会社に分かれた場合、親会社が黒字、子会社が赤字とすると、それぞれが別々に納税する従来の法人税では親の黒字と子の赤字を相殺できず、むしろ税負担が増えることになる。連結納税制度の導入で親会社の黒字と子会社の赤字を合算できるようにすれば、こうした問題は解決されることが指摘された。また、もう一つの問題としては、新しく純粹持株会社を設立する際に資本の移転が生じ(すなわち、キャピタルゲインが実現した形になり)、それに対して譲渡所得税が課税されることが、持株会社の設立を阻害するとされた。これらの問題について次のような論調がみられる。¹⁾

独占禁止法を改正すれば、それだけで持ち株会社を自由に選択できるかという、必ずしもそうとは言いきれない。商法、証券取引法、税法など、関連する他の法律の見直し、整備もぜひ、必要である。

とりわけ税法の問題は、持ち株会社形式選択に伴う経済コストに直接に反映するだけに、その持つ意味は大きい。税法面で具体的な見直しの必要性が特に高い点は、子会社設立時の課税問題、子会社株式を親会社株主に無償譲渡する場合の課税問題などがある。

しかし、それと並んで重要なのは、ある意味で日本の法人課税のあり方を根本から変えることになるが、いわゆる連結納税制度を導入することである。

以下で述べていくように、実際の税制改正では「商法」改正に対応する形で、まずは資産の譲渡益課税の問題への検討(「株式交換・株式移転」制度への対応や「企業組織再編税制」の創設など)がなされる。連結納税制度の創設は検討に時間がかかり、その後に対応されることとなった。

かなり早い時期から「連結納税制度」導入の要望が高まったもう一つの背景は、連結決算重視へ向けた企業会計制度改革である。当時我が国では連結決算も部分的に導入されてはいたものの、依然、単独決算重視であった。そのため、親会社の損失を子会社に飛ばし、親会社の経理を健全にみせるといった処理も

日常化していたが、そうした問題が指摘されるにつれて、企業グループ全体の経営状況に目が向けられるようになっていた。特に欧米では連結決算が既に主流であり、企業活動をグローバル化させるためには、日本企業も連結決算重視へ大きく舵を切る必要があった。そして大蔵省や企業会計審議会などでそのための体制づくりが議論されていたものの、²⁾ それと同時に税制や「商法」も単独から連結へと重点を移していく必要性が議論され始めていた。これに関して、例えば次のような新聞報道がみられる。³⁾

もともと国内では単独決算に比べ連結を軽視する傾向が強い。その根っこにあるのは会計制度だ。現行の制度は株式総会で承認された決算に基づいて納税計算する「確定決算主義」を原則にしている。納税や配当などの基になるのはあくまで単独決算だ。

このため、企業の間からは「連結納税制度を採用すべき」（大阪商船、三井船舶、日本通運など）との声が出ている。連結納税制度を採用すれば、グループ内に赤字会社がある場合、課税所得が軽減される。企業の連結決算への意識はおのずと高まる、というわけだ。

ただ、連結納税制度の導入は税収に大きな影響を与えかねない。会計基準の国際的調和を目指している国際会計基準委員会（本部ロンドン）の白鳥栄一議長は「連結納税制度はいずれ導入すべきだとは思いますが、実現は容易ではないだろう」と語る。

「決算といえば連結が当然の欧米企業に比べ、国内企業は経営上の意思決定のために連結決算が必要、という意識が薄い」。米大手会計事務所アーサーアンダーセンのパートナーである秋田芳樹氏はこう指摘する。「連結重視」への転換には、長期的な視点からの制度改革とともに、企業自身の意識変革も必要だろうだ。

このように、「連結納税制度」導入に対する要望は経済界を中心に高まっていたが、当初（平成7年～平成9年ごろ）、大蔵省や政府税制調査会はいくつかの改正について否定的であった。その背景の一つは、当時、約30年ぶりの法人税の抜本改革に向けた議論が行われている時期であり、連結納税にまで検討が及ばなかったことが挙げられる。また、純粋持株会社の解禁や「商法」改正がどのように進んでいくのか不透明な中で、税制だけが連結納税制度に踏み切るべ

きではない、との考えが強かった。また、連結納税は確実に税収を減少させるだけでなく、大規模な租税回避を引き起こす可能性もあるため、制度設計には十分な時間をかける必要があった。そうした背景を踏まえ、平成10年度の抜本的な法人税改革の方向性を指し示した平成8年の「法人課税小委員会報告」でも、連結納税制度の導入は「引き続き研究課題とすべき」と結論付けている。

〔注〕

- 1) 『日本経済新聞』平成8年1月23日朝刊「経済教室」(吉川満・大和総研制度調査室長)。
- 2) 『日本経済新聞』平成7年10月20日朝刊。
- 3) 『日経金融新聞』平成7年2月24日。

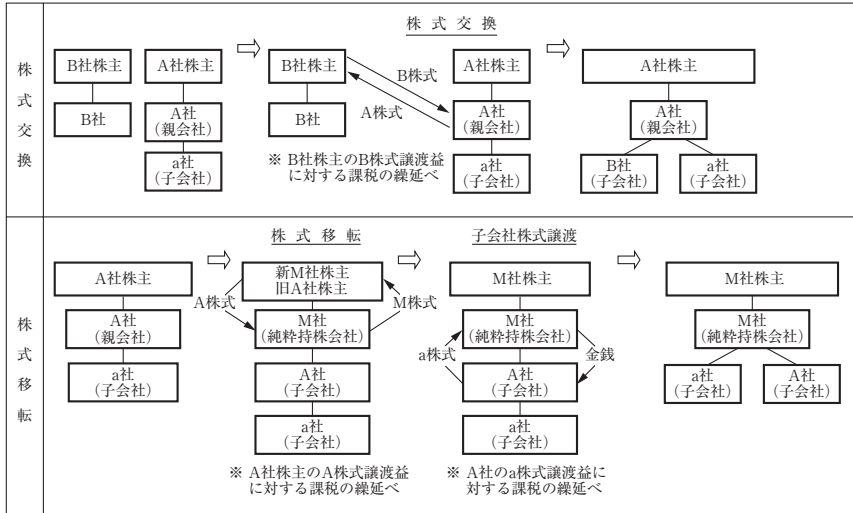
3 株式交換・株式移転制度の創設に対応するための税制改正 (平成11年度税制改正)

こうした中で、企業会計制度については平成9年6月に企業会計審議会が「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」を公表、これを機に連結決算中心主義に移行することとなった。一方、「純粋持株会社」についても平成9年に入って公正取引委員会が全面的に解禁する方向に転じ、平成9年11月に正式に解禁された（銀行持株会社の解禁は平成10年3月から¹⁾）。これによって経済界からの連結納税制度の導入要望は更に強まるが、当時は32年ぶりの法人税抜本改革の導入直前であり、それが優先されたこともあって具体的な制度導入の動きにはならなかった。

一方、純粋持株会社は解禁されたものの、実際にそれを導入する企業は少なかった。その理由として、この後述べるような「商法」の規定によって、簡便に持株会社を設立できなかったことが挙げられる。そこで、平成10年に「商法」改正による「株式交換・株式移転制度」の創設が決定した（実施は平成11年10月より）が、それに対する税制の対応が急務となり、平成11年度税制改正で改正（「株式交換・株式移転税制」の創設）が実施された。以下では、その「商法」改正と税制改正の内容を説明する。

「商法」改正で「株式交換・株式移転制度」が創設され、従来困難であった純粋持株会社の設立が容易になったが、その概略は図3-5-1のようである。まず、

図 3-5-1 株式交換・株式移転と課税特例の概要



(出所)『改正税法のすべて』(平成11年版)330ページ。

株式交換でAとBの二つの企業が完全親子関係になるケースを想定する。A社とB社による合意が株主総会で認められた後、完全親会社（すなわちB社の株式を100%保有する）となるA社の株式がB社の株主に分配され、B社株と「交換」される。こうした「株式交換制度」ができる前は、A社がB社の100%株主となるためには、市場などを通してB社株をすべて買い上げる必要があったが、そうした取引に応じない株主がいた場合、A社はB社の完全親会社になることはできなかった。しかし、新制度発足で、株主総会の議決さえ経ればA社はB社の完全親会社となれるようになり（それまでB社が発行していた株式は無効となり、B社は新たな株式をA社に発行、A社はB社の株主に対してA社株を発行する）、二つの企業が比較的容易に完全親子関係となるための制度が整備された。

次に、「株式移転制度」は「株式交換」と類似しているが、新たに純粋持株会社を創設する点異なる。再び図を用いると、純粋持株会社M社を作りA社がその子会社となるケースであり、この場合M社が新規に発行した株式をA社の株主に分配し、それと引換えにA社株をM社に「移転」する制度である。これによって、100%親子関係を持つM社とA社の関係が新たに作り出され

た（これまでA社が発行していた株式はすべて無効となり、A社はM社に対し新たに株式を発行する）。更に、A社が100%の株式を保有する完全子会社a社の株式を金銭でM社に譲渡すれば、A社とa社は純粋持株会社M社の下で子会社となり、企業グループの再編がなされることになる。こうした制度の創設で、純粋持株会社を活用した企業再編がより容易となった。

次に、こうした株式交換・株式移転制度創設に対応するための税制改正（「株式交換・株式移転税制」）の内容を説明する。税制上問題となったのは、先の図でA社の株式を受け取るB社の株主（株式交換の場合）、若しくはM社の株式を受け取るA社の株主（株式移転の場合）に対する譲渡所得課税である。ここでは先の株式移転を例にとると、A社の株式が値上がりしていた場合、本来ならばA社の株主は株式移転でM社の株式を受け取る際にその含み益が実現したとみなされ、それに対して譲渡所得税が課されるべきである。しかし、株主にとってみれば、保有する株がA社からM社に代わるだけで資産は保有し続けるにも関わらず、税だけが課されることになる。こうした課税は株式移転のケースだけでなく株式交換の場合にも発生するが、これがこうした企業再編の弊害になる可能性があった。そこで、株式交換や株式移転で受け取った株式に対しては、その評価額をこれまで保有していた株式の帳簿価額以下とすることを条件として、譲渡所得税の繰延べを認めることとなった。また、先の図でA社の完全子会社a社の株式をM社に金銭で譲渡する場合も、本来は課税されるべき譲渡所得税を繰り延べることを認めた。

こうした措置によって、「独占禁止法」改正による純粋持株会社の解禁をより実体のあるものとするのが図られた。なお、この税制改正は租税特別措置で対応がなされたが、次に述べる「組織再編税制」の成立などを受け、平成18年度税制改正でその中に取り込まれる形で本則化された。

〔注〕

- 1) 「銀行持株会社」の解禁に対応するための税制上の措置（「三角合併方式」による銀行持株会社設立の際に発生する譲渡所得課税の繰延べ）は、平成10年度税制改正で対応された。なお平成10年度改正では、不動産流動化を目的とした「特定目的会社による特定資産の流動化に関する法律」に対応するための税制改正も行われた。これによって、特定目的会社（SPC）が分配する配当について損金算入を認めることとなった。

4 企業組織再編税制の創設

(1) 「商法」改正による「企業分割法制」の創設

こうした「株式交換・株式移転制度」の成立で純粋持株会社の設立が容易となり、次はいよいよ連結納税制度の導入に注目が集まった。自民党は平成10年12月に発表した「平成11年度税制改革大綱」(18ページ)で「平成13年度を目途に連結納税制度の導入を目指す」とし、政府税制調査会でも、近々法人課税小委員会を再開し、連結納税制度の具体的な制度設計の検討を開始することになっていた。しかし、この時点では制度導入の時期だけを決めたに過ぎず、具体的な制度内容に関する検討はほとんど手つかずの状態であった。

一方、平成11年に入ると平成9年秋のアジア通貨危機以来の金融危機が一段落し、経済にも少し明るい兆しが見え始めていた。しかし、景気は予断を許す状況ではなく、平成10年夏に発足した小渕内閣は平成11年3月より景気を本格的に回復軌道に乗せる方策について、関係閣僚や産業界代表と「産業競争力会議」で検討を開始、それを基に企業の事業再構築を支援するための「産業活力再生特別措置法(「産業再生法」)」を制定した(平成11年8月)。事業再構築計画を主務大臣に認可された事業者に対し、「商法」や税法、資金面などで優遇措置を認める制度であり、税制では、過剰設備の廃棄を進め易くするための優遇措置(設備廃棄のためによって発生する欠損金の繰越し延長)や新規投資に対する特別償却、税額控除の適用などが決定された。

この「産業競争力会議」で経済界から強い要望が出たのが「企業分割法制」(詳細はこの後説明する)の整備であった。すなわち、事業再構築のためには企業組織の再編などによる「選択と集中」の強化が必要であるが、それまでの日本の制度では「商法」や税法によって、こうした企業再編成に対し様々な規制がかけられていた。しかし、アメリカなどでは企業の合併や分社・分割などが頻繁に行われており、日本でも企業の生産性向上のためにそうした手法を用いる観点から、法整備を求める声が高まった。

これを受けて、まず「商法」の改正がなされるが、「株式交換・株式移転制度」の時と同じように、こうした新しい制度に対応するための税制の対応が急務となった。この結果創設されたのが以下で述べる「企業組織再編税制」であるが、制度的にはかなり大がかりなものとなったため、連結納税制度の検討は

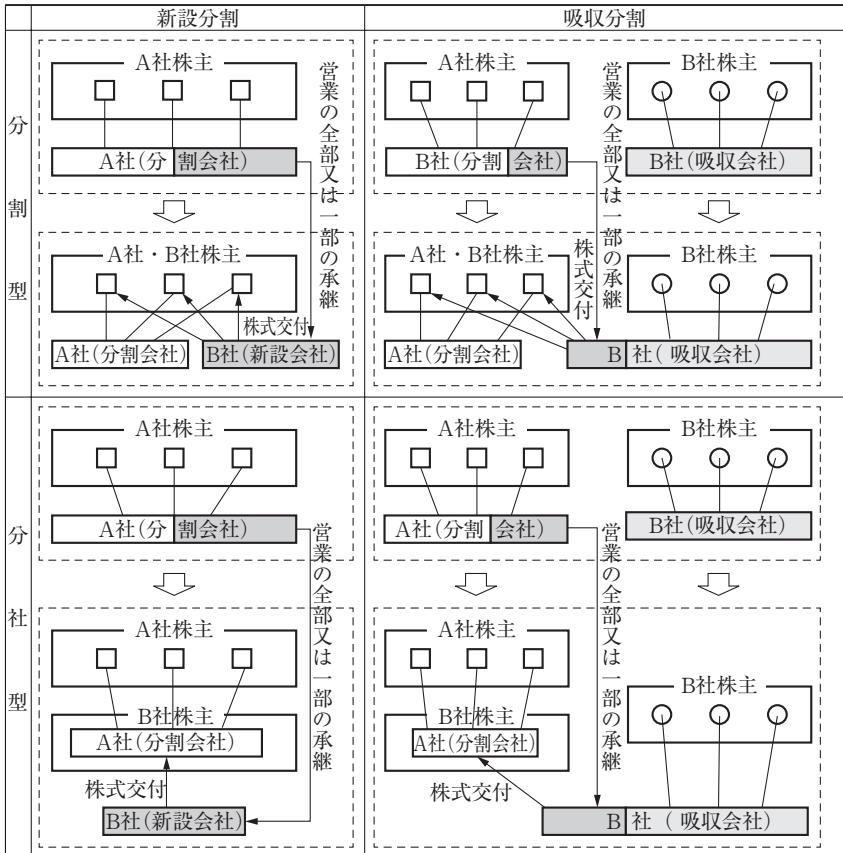
後回しとなり、その導入が更に遅れることになった。

以下では税制の説明に入る前に、「商法」改正による「企業分割法制」の創設がなぜ必要とされたかについて述べておく。「企業分割法制」は先に述べたように、産業競争力会議による議論の中で浮上した。既に述べたように、純粋持株会社は解禁され、そのための制度も整ったが、企業が更に大胆な企業再編を行うには、これだけでは不十分であった。当時、企業が不採算部門を他企業へ売却したり、同じ事業内容の部門を所有する企業同士が合併企業を新たに作り、その事業部を独立させるといった企業再編によって資源の「選択と集中」を強化し、企業の生産性を高めることが模索されていた。しかし、当時の「商法」では、企業組織の分割や再編をスムーズに行うことが想定されておらず、その手間が非常に面倒なため、こうした企業のリストラを困難にしていた。そこで、「商法」改正による新たな制度創設が強く要望された。

こうした企業分割法制の検討を促進させたのが、富士銀行・第一勧業銀行・日本興業銀行の経営統合であったとされる。¹⁾ これらの3行は持株会社（「みずほホールディングス」）の下で平成12年10月に経営統合する方針を既に固めていたが、それが従来の経営統合と大きく異なった点は、こうした企業分割法制の整備を既に織り込んで、経営統合後の平成14年4月に（3行が単に持株会社の傘下に属するだけでなく）、小口金融・企業金融・投資銀行業務などの事業ごとに、組織を再編成する意向を示したことである。持株会社の設立までは既に法整備が整っていたものの、更に企業グループ内で事業ごとに組織を再編するための制度はまだ整っていなかった。こうした「みずほフィナンシャル・グループ」の統合の動きに促され、「商法」改正による「企業分割法制」が平成13年4月より実施されることになった。

創設された「企業分割法制」の概要を簡単に説明すると、それは図3-5-2のようになる。例えば、A社が事業の一部をB社という新設会社に移すことによる分割を「新設分割」、既存の会社であるB社に吸収させる分割を「吸収分割」とした。その上でB社はその対価をB社の株式で支払うが、それを受け取るのがA社の株主である場合は「分割型分割」、A社である場合は「分社型分割」と分類した。このように、会社分割法制では「分割型新設分割」「分割型吸収分割」「分社型新設分割」「分社型吸収分割」という4種類の会社分割を想定した（ただし、「分割型」と「分社型」の中間型も考えられる）上で、これら

図 3-5-2 商法における会社分割の形態の概要



(注) 新設会社又は吸収会社が、株式を分割会社とその株主の双方に割り当てる一部分割（分類型と分社型の中間型）も認められる。また、新設分割の場合には、複数の会社が共同で分割を行うことも認められる。

(出所) 『改正税法のすべて』（平成13年版）135ページ。

を行う際の規定（株主総会での扱いや、登記に関する点など）を具体的に定めた。これまではこうした規定がなかったため、会社分割の手間が非常にかかるなどの問題が生じていたが、制度創設により円滑に企業分割を実施できるようになった。制度は平成13年4月より実施に移された。

(2) 「企業組織再編税制」創設に向けた政府税制調査会の議論

こうした「商法」改正に対応して必要とされたのが、税制の整備であった。問題の核心は「株式交換・株式移転」制度創設の際と同じく、企業分割の際の株式譲渡で発生する譲渡所得への課税をどのように扱うかであった。例えば、先の図で「分割型吸収分割」のケースを考えると、それまでA社の株式を保有していたA社の株主はその一部と引換えにB社の株式を受け取るが、その際にA社の株式が値上がりしていれば、この段階で譲渡益が発生しそれに税が課されることになる。しかし、株主としてはそれまで保有し続けてきたA社株の一部がB社株に変わるだけで実態は変化せず（現金化するわけではなく）、課税だけがなされることになる。こうした譲渡所得課税は円滑な企業分割・再編を阻害する可能性があるため繰り延べられるべきではないか、というのが問題の核心であった。しかし、以下で述べるように、制度の設計上は難しい問題を含み、主税局や政府税制調査会で議論が重ねられることになった。

ここで起きる問題の最も重要なものは、そもそも資産を移転することで発生する所得には本来は譲渡所得税が課されるべきであるが、企業再編のケースだけ税を繰り延べることとした場合に、課税と繰延べとの線引きをどこで行うべきか、ということであった。例えば、100%親子会社の間で企業分割を行うケースでは、資産は企業グループの内部にとどまり第三者に移転されるわけではなく、その譲渡所得税は繰り延べるべきであるとされた。しかし、資産が完全な第三者に移転される場合まで税を繰り延べることは所得課税の原則に照らし合わせても問題が多く、「課税」と「繰延べ」をどこかで線引きする必要がある（先の「株式交換・株式移転」制度の場合は常に100%親子会社の取引であったため、こうした問題は起きなかった）。

それ以外にも、企業分割に係る税制にはいくつかの難しい問題が存在し、制度の検討は難航した。政府税制調査会は表3-5-2に挙げた四つの論点を示しており、以下でそれらについて簡単に説明する。表の第一の問題は、これまで我が国では合併や現物出資による企業再編の際の譲渡所得税の取扱いが既に定められており、それとの整合性を取る必要があることであった。特に、合併と今回の「分割型分割」は（企業全体が分割されるケースを合併と考えると）全く同じ経済効果を生むことが考えられ、これらを無視して企業分割税制を創設すると既存の制度との税制上の不整合が生じる可能性があった。そのため、こうし

表 3-5-2 会社分割に関する四つの視点

合併・現物出資等の資本等取引と整合性のある課税のあり方

商法改正により導入が予定されている会社分割には、その経済実態が合併や現物出資と同様なものがある。また、増減資、自己株式の消却、残余財産の分配あるいは実質的な利益の資本組入れなどのいわゆる資本等取引が生じ得る。

このため、会社分割に対する課税のあり方を検討するに当たっては、合併、増減資など各種の資本等取引と整合性のある課税のあり方を確保する等の観点から、広範な検討を行う必要がある。

株主における株式譲渡益課税やみなし配当課税に対する適正な取扱い

分割会社の法人株主及び個人株主は、会社分割により、分割会社の株式を保有したまま、あるいは分割会社の株式と交換に、新設・吸収会社の株式を取得するが、この場合、法人税及び所得税における株式譲渡益やみなし配当の課税関係について、適正な取扱いを確保する観点から、検討を行う必要がある。

納税義務・各種引当金などの意義・趣旨等を踏まえた適正な税制措置のあり方

会社分割が行われる場合の商法・企業会計等における具体的な取扱いを踏まえ、納税義務・各種引当金の引継ぎなどについて、分割会社及び新設・吸収会社における法人税法及び租税特別措置法等の広範な各税法の適用関係がどのようになるのかを整理し、その意義・趣旨等を踏まえた適正な税制措置のあり方について検討を行う必要がある。

租税回避の防止

会社分割は、その形態や方法が極めて多様となることが予想されることから、租税回避の手段として利用されることのないように、法制上万全の措置を講ずる必要がある。

(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13年3月) 1109-1110ページ。

た合併や現物出資のケースも含んで、企業組織再編に関する包括的な新しい税制を立ち上げる必要が生じ、検討がより困難となった。

表の第二の問題は既に述べた課税と繰延べの線引きであるが、これに関する若干細かい論点として「みなし配当課税」の問題があった。「みなし配当課税」とは、「分割型分割」や合併の場合、それまでに分割法人や被合併法人で積み立てられていた利益積立金(の一部)は、一度株主に配当として分配された上で改めて分割承継法人や合併法人に出資されたと考え、その利益積立金の部分につき配当所得税を課税する、という制度である。これについても、今回検討される企業再編税制の下で課税繰延べの対象とすべきではないか、との指摘が

出ていた。

次に第三の問題は、企業を分割する場合、例えば、それまで企業が保有していた引当金や欠損金などをどのように新設会社や吸収会社に引き継がせるか、という問題である。問題は引当金などにとどまらず、法人税に係るあらゆる点の引継ぎの問題に及んだが、それをきちんと取り決めることが表の第四の問題である租税回避を防ぐ点でも重要と考えられた。しかし、これによって制度設計の検討の範囲が極めて広範に及び、その作業がより困難なものとなった。

このように検討の対象は単に譲渡所得税の取扱いにとどまらず法人税制全般に及んだため、改正はかなり大きなものとなった。しかし、先に述べた、みずほフィナンシャル・グループの問題もあって検討は急いで行われ、平成12年10月には政府税制調査会の審議を経て制度の大枠が固まり、翌平成13年4月から制度が実行に移されることとなった。

（3）「企業組織再編税制」の成立

こうして「企業組織再編税制」が創設されたが、以下ではその概要を説明する。先にも述べたように、制度改正で焦点となったのは企業分割に伴って発生する株式譲渡益に対して課税を行うかどうかであったが、ほかにも引当金や欠損金の引継ぎの問題など、様々な論点が存在した。しかし以下では、株式譲渡益への課税の問題だけを大まかに説明し、そのほかの問題の説明は省略する（詳細は『改正税法のすべて』（平成13年版）などを参照のこと）。

その制度概要を述べると、まず第一の特徴は、従来から制度が定められていた合併や現物出資も含めた上で、企業組織再編成の全体を一つの税制の中に取り込んだことである。具体的な組織再編成形態として、合併・分割型分割・現物出資・分社型分割・事後設立などに関して、整合的になるように課税制度が構築された。

制度の第二の特徴は、原則として株式などの譲渡益に対しては課税がなされるべき、としたことである。その上で、ある「一定条件」を満たす場合（「税制適格組織再編成」という。）に限り、移転される実物資産を帳簿価額で引き継ぐことを条件として、譲渡所得課税を繰り延べることとした（「一定条件」を満たさない場合は「税制非適格組織再編成」という。）。そこにおける「一定条件」（分割や合併、現物出資のケース）とは大きく、① 企業グループ内の企業組織再

表 3-5-3 課税上の取扱いの基本的枠組み

		原 則	特例（適格組織再編成）
法 人	移転資産の譲渡損益	計上（課税）	計上（課税）繰延べ
		原 則	特 例
株 主	旧株の譲渡損益	計上（課税）	計上（課税）繰延べ
	みなし配当	原 則	特例（適格組織再編成）
		発生（課税）	発生しない（課税なし）

（出所）税制調査会「税制調査会関係資料集」（平成14年3月）273ページ。

表 3-5-4 適格組織再編成の要件

区 分	要 件
企業グループ内の組織再編成 （持分割合 50%超）	①独立した事業単位の移転 （主要な資産・負債＋従業者数の概ね80%以上） ②移転した事業の継続 ＊持分割合が100%である場合、上記①、②は不要
共同事業を営むための組織再編成 ・事業の関連性があることに加え、 { 規模が著しく異なること（売上金額、従業者数、その他これらに準ずるもののいずれかの比率が概ね1：5以下） 又は ・常務クラス以上の役員の経営への参画	①独立した事業単位の移転 （主要な資産・負債＋従業者数の概ね80%以上） ②移転した事業の継続 ③移転した資産の対価として取得した株式の継続保有

（注）対価として金銭が交付された場合は原則どおり譲渡損益を計上する必要あり。

（出所）税制調査会「税制調査会関係資料集」（平成14年3月）274ページ。

編成、② 共同事業を営むための企業組織再編成、の二つに分かれる（表3-5-3）。税制適格とされるための要件を具体的に表3-5-4に示したが、その考え方は企業グループ内の組織再編成であるか、あるいは企業分割後も事業に継続的に参加することを通して実質的に資産を保有し続けると判断できるケースは課税を繰り延べる、というものである。一方、先にも述べたように、合併や分割型分割の場合は「みなし配当課税」の問題が発生するが、それについても譲渡所得課税のケースに準じて繰延べが認められることになった。ただしその際に、配当原資である利益準備金の資本準備金への繰入れは認めないこととし、将来の

配当分配時には課税されることとした。

企業組織再編成をこうした「税制適格」と「税制非適格」に区別する方法は税制固有のものであり、これによって税務と会計において乖離が発生するが、それについては申告調整を行うことが必要とされた。この点に関して『改正税法のすべて』（平成13年版）は、次のように述べている。²⁾

一般に、税法、商法及び企業会計には、企業の所得あるいは利益を計算するという点で共通性がありますが、他方、これらには、それぞれ固有の目的と機能があります。このため、税法、商法及び企業会計の取扱いに差異が生ずることを避けることはできません。

このような点を考慮し、新しい組織再編成に係る税制においては、広く申告調整を認めることにより、商法や企業会計の求める処理を妨げることがないように最大限の配慮がなされています。

先に述べたように、平成10年度以降、断続的に行われてきた法人税改正の特徴の一つは、税と会計のそれぞれの役割を区別した上で会計から離れるべきところは離れるというものであったが、この組織再編税制においても、そうした考えが貫かれることとなった。主税局長の尾原榮夫はこの改正について「実は、資本の部の税制というのは一番難しいところでございまして、大変な改正でありました」と振り返っている。³⁾

〔注〕

- 1) 『日本経済新聞』平成12年10月2日朝刊。
- 2) 『改正税法のすべて』（平成13年版）134ページ。
- 3) 尾原榮夫・元主税局長口述記録。

5 連結納税制度導入に向けた検討

このように、平成11年の純粋持株会社解禁や「商法」の会社分割法制の導入、それらに対応するための一連の税制改正によって、企業グループ・企業組織再編成に対応するための制度改革はようやく大詰めを迎えた。当時（平成13年5月）の『日本経済新聞』には、「総仕上げに向かう産業構造改革」と題した次

のような論調がみられる。¹⁾

わが国ではここ数年企業の経営改革が大きな課題となり、法制度の改正が相次いで行われてきた。企業組織に関するものでは、1997年〔平成9年〕から持ち株会社解禁、合併法制の合理化、株式交換・移転制度の導入などが行われ、さらにこの4月から会社分割法制が施行された。これで企業組織再編にかかわる一連の制度改正が整った。今後は連結納税制度の早期実現が期待される。

一方、会計基準の国際化では、2000年〔平成12年〕3月期以降、連結会計制度の強化、税効果会計、退職給付会計、金融商品の時価会計などが相次いで導入され、2002年〔平成14年〕3月期から持ち合い株式の時価評価が適用される。固定資産の減損会計が今後の課題として残っているが、新会計基準の影響も大方めどがついたといえよう。しかも多くの企業がこれらの新会計制度を前倒して導入し、処理を進めてきている。

以上のような制度改正を受けて、産業界では企業の合併・統合、事業の分離・買収などの再編が盛んに行われてきた。今では多くの業界で上位の数グループへの集約化も進んでいる。この過程で収益力も着実に強化されてきたようだ。

こうして最後に残ったのが「連結納税制度」の導入であった。平成13年度改正で組織再編税制が導入された後、制度の枠組みの検討が本格的に開始され、平成14年度改正で最終的に制度が導入されることになる。しかし、連結納税制度の検討は困難なものであり、それについて元主税局長の尾原榮夫は次のように述べている（第1章で示したが、再度示す。）。²⁾

単体の法人を納税義務者とするそれまでの仕組みに連結納税を入れるわけですから、大変な改正作業となります。連結納税により発生する減収をどうするかという問題もあります。私の局長時代は、米国型の本格的な連結納税制度にするという方針を固め、その骨格と問題点を整理しましたが、具体的な仕組みについては、大武さん〔大武健一郎 元主税局長〕に引き継ぐことになりました。

その過程は本書の範囲を超えるため、その検討は別の機会を待つことになるが、以下ではその前段階として、平成12年7月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—」を

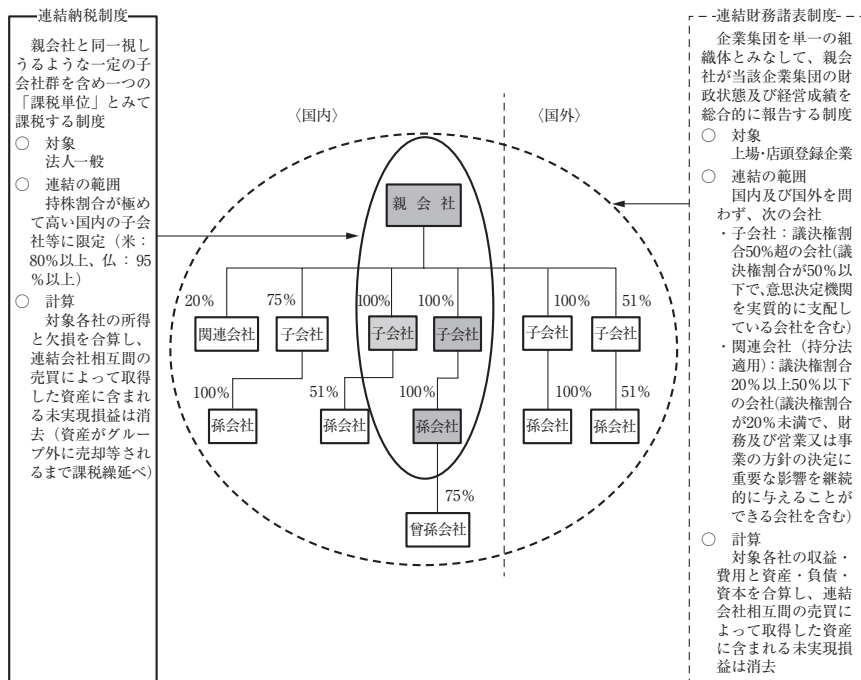
基に、その導入に向けた課題を整理しておく。政府税制調査会では平成11年より法人課税小委員会を再開したが、企業組織再編税制などの検討が優先され、この中期答申の段階で連結納税制度に関する具体的な検討が進んでいたわけではない。しかし、この答申は具体的な検討項目を挙げ、今後の制度設計に関する議論に資する内容となっている。³⁾

中期答申では最初に「イ 基本的考え方」を述べたが、そこでは、本書でもこれまで述べたような視点から、その導入意義を論じている。その上で、次の「ロ 連結納税制度と連結財務諸表制度の違い」において、連結納税と連結財務諸表制度が全く異なる制度であることを強調している。それを最も端的に示したのが図3-5-3である。すなわち、連結財務諸表制度の連結対象範囲は国内・国外を問わず、子会社・関連会社すべてを含む企業グループ全体に適用されるのに対し、連結納税制度の連結範囲は持株割合が極めて高い国内法人に限定されるのであり、この点で、連結納税制度は連結財務諸表制度とは全く異なる制度であることが示される。平成10年度より始まる今回の一連の法人税改革では「税務と会計の乖離を容認する」という方針が打ち出されたが、連結納税制度の導入はそれを最も推し進めたものと言える。その上で、次の「ハ 諸外国における連結納税制度」では、アメリカやフランスの制度に関する検討がなされている。

ただし、こうした連結納税は二つ以上の企業が一つの納税義務者となって課税所得を計算し納税を行う、という従来の法人税の枠組みとは全く異なる制度であり、その検討の範囲も法人課税体系全般にわたるため、実現のための課題も多かった。例えば、連結企業同士の取引をどのように課税所得に反映すべきか、連結の対象範囲をどう設定すべきか、法人の資本金や業種が違うことによる法人税制の違いなどをどう調整すべきか、など検討課題は多岐にわたっている。また、赤字企業の買収による租税回避などを引き起こす可能性もあり、制度の設計は慎重に進める必要があった。これらの課題の重要性を次の「ニ 今後の検討項目」で整理している。

報告書では、最後に制度導入のための具体的な検討項目を箇条書きで示している。以下にその全文を示しておく。

図 3-5-3 連結納税制度と連結財務諸表制度（イメージ図）



（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）178ページ。

連結納税制度に関する主要な具体的検討項目

（1）連結納税制度の基本的仕組み

① 対象法人

(i) 様々な組織形態の法人、例えば、公共法人などといった普通法人以外の法人や、普通法人であっても企業組合などが存在することから、連結納税制度の適用対象となる法人の範囲をどのように考えるか。

(ii) 連結納税制度において、中小法人をどう取り扱うか。

② 連結グループの範囲

(i) 連結対象となる子会社の範囲について、どう考えるか。連結納税制度の基本的考え方である連結グループの経済的一体性をどう捉えるか。

(ii) その際、少数株主の問題を考慮する必要があるのではないか。商法に少数株主保護のための規定の整備がなされない場合、少数株主に不利益

が生じる可能性があることについてどう考えるか。

(2) 納税義務、申告・納付等

① 納税義務者等

- (i) 納税義務者を親会社一社とするのか、各構成会社とするのか。連結課税所得の計算の仕組みとの関係や連結グループへの加入・離脱の場合の課税の継続性の確保の観点をどう考えるか。
- (ii) 連結法人税を連帯納税義務とするなど、その確実な徴収確保のための措置を講じる必要はあるか。

② 申告

親会社及び子会社はそれぞれどのような申告を行うこととするのか。納税義務者についての検討内容と同様、連結課税所得の計算の仕組みとの関係や連結グループへの加入・離脱の場合の課税の継続性の確保の観点をどう考えるか。

③ 納税額の分担

連結法人税額の配分（又は分担方法）についてどのように考えるか。

④ 適用要件

- (i) 適用は選択制とするか、強制とするか。
- (ii) 継続適用とするか、あるいは一定年限で更新することとするか。仮に、選択制とした場合、租税回避に利用されないような仕組みとする必要があるのではないか。
- (iii) 連結対象となる子会社は、全社加入を要件とするか。租税回避の防止との関係をどう考えるか。また、資本関係という形式基準については、子会社株式の取得・譲渡により、連結グループへの加入・離脱が可能となることについて、どう考えるか。

⑤ 事業年度

親会社と子会社の事業年度は統一するか。

⑥ 会計方法

親会社と子会社の会計方法は統一するか。

⑦ 青色申告要件

青色申告要件について、どのように考えるか。

⑧ 帳簿の作成・保存等

連結納税用の帳簿書類の作成・保存をどのように求めるか。また、その内容をどうするか。さらに、連結納税制度の適用に係る届出書などの諸手続をどうするか。

⑨ 罰則の取扱い

罰則の対象者等、罰則の取扱いについて、どう考えるか。例えば、連結納税申告に不正などがあった場合、誰を罰するか。特に、子会社において不正などがあった場合どうするか。

⑩ 解散・合併

連結グループ法人について、解散・合併が行われた場合の取扱いをどう考えるか。

(3) 連結課税所得の各種計算規定等

① 基本的仕組み

連結課税所得の計算をどうするか。確定決算主義との関係をどう考えるか。連結グループ内の個々の法人の確定した決算に基づき計算した所得に一定の調整を行って計算することとするか。

② 単体課税を前提とした各種計算規定の取扱い

法人の資本金額や所得金額、さらには業種などを基準とした各種の措置の取扱いについて、どう考えるか。

例えば、寄附金の損金算入限度額の計算や交際費の損金不算入額の計算といった法人の資本金額や所得金額を基準とした各種措置の限度額計算についてどう考えるか。また、各種租税特別措置においても、資本金額、所得金額、業種などが用いられているが、その適用関係についてどう考えるか。

③ 内部取引に係る損益

(i) 内部取引に係る損益の取扱いについて、どう考えるか。

(ii) これを繰延べ又は消去する場合には、その対象や方法について、どのように考えるか。例えば、棚卸資産について、どう考えるか。また、グループ内で授受される受取配当、寄附金、グループ内法人に対する貸付金に係る貸倒引当金、グループ内で移転した試算に係る圧縮記帳などについて、どう考えるか。

④ 繰越欠損金等

(i) 連結グループへの加入・離脱があった場合の繰越欠損金の取扱いについて、どのように考えるか。例えば、欠損法人の買取りによる租税回避行為に対応するためにも、アメリカやフランスと同様に、連結グループ加入前の繰越欠損金については、制限が必要ではないか。また、連結グループから離脱した法人の連結期間中に生じた繰越欠損金の取扱いについてどう考えるか。

(ii) 資産の含み損の取扱いについて、どう考えるか。子会社が連結グルー

ブ加入前に有する資産の含み損については、繰越欠損金の制限の潜脱として租税回避に利用される可能性があることについて、どう考えるか。

- ⑤ 投資修正（子会社株式の帳簿価額にその子会社の所得又は欠損金額を加減算する取扱い）

(i) 投資修正について、どう考えるか。

(ii) 子会社株式の譲渡損の取扱いについて、どう考えるか。

- ⑥ 連結法人税額の計算

(i) 法人の規模などに応じて適用される法人税率に格差があるが、その取扱いについてどう考えるか。また、連絡グループに対して適用する税率について、どう考えるか。

(ii) 法人の規模を基準とした各種の税額控除制度の取扱いについて、どう考えるか。

(iii) 地方税と一体で制度設計されている外国税額控除の取扱いについて、どう考えるか。

(iv) 土地譲渡益追加課税や同族会社の留保金課税の取扱いについて、どう考えるか。

- ⑦ 加入・離脱の場合の課税関係の継続

連結グループへの加入・離脱があった場合、課税関係の継続性をどのように図っていくか。例えば、欠損金の取扱いなど、単体課税の体系と企業集団課税の体系との間の整合性を確保する必要があるのではないか。

- (4) 租税回避行為の問題

連結グループへの加入・離脱や欠損金などを利用した租税回避行為の問題に対し、どのように対応するか。

- (5) 税収減の問題

連結納税制度を導入すれば、赤字法人の割合が高いというわが国の状況に照らせば、大きな税収減が生じるものと考えられるが、この税収減の問題について、どのように対応するか。アメリカの連結付加税を参考とすることが考えられるか。

- (6) 他の税との関連

連結納税制度を導入すれば、その具体的仕組みいかんにもよるが、関連して法人住民税などについても検討すべき点が出てくるのか、必要に応じ考えるべきではないか。

- (7) 地方税の問題

- ① 地方税収全体の減少や個々の地方公共団体の税収変動、地方公共団体ご

との受益に応じた税源帰属などの問題について、どのように考えるか。

- ② 法人事業税については、外形標準課税の導入の議論を前提に考えるべきではないか。

〔注〕

- 1) 『日本経済新聞』平成13年5月24日夕刊（木村祐基・野村アセットマネジメント企画調査部長）。
- 2) 尾原榮夫・元主税局長口述記録。
- 3) 以下は、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）176-183ページを参照。

第6節 消費税

1 政策決定過程

第2章で述べたように、平成6年11月に自社さ連立村山内閣の下で、「直間比率是正」による税制改革法案が成立した。所得税・住民税の5.5兆円を含む約6兆円の減税を、平成6年度に実施された特別減税も含めて3年間先行させる一方、平成9年4月1日より消費税の税率を3%から5%に引き上げる、という内容であり、それと併せて、消費税に関して中小事業者に認められていた特例の廃止・縮小も決定した。ただし、消費税率の引上げはこれで完全に決着がついたわけではなかった。すなわち、税制改革法案の附則に次のような条項が付されており、その4項目に関する検討作業を踏まえて、平成8年9月までに引上げに関する最終判断を行う必要があったからである。

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。

次の2以降では、この最終判断とそれ以降の動きを検討するが、その前に、以下でその概要を説明する。

消費税率引上げの最終的な判断作業は、村山内閣の後を受けた橋本内閣の手で行われたが、結果として「通常の税制改正と同じぐらいの作業」が行われた。¹⁾ 以下で述べるように、その結果、当初の予定どおり平成9年4月から税率引上げは実施されるが、その最終判断がなされる時期の直後（平成8年秋）に控えていた衆議院議員選挙への思惑も絡み、その道のりは平坦ではなかった。特に、今回の税制改革は増減税一体とはいえ、減税を先行させた後に後追いで増税を行う形であったため、困難を伴うものとなった。それについて、当時、

主税局長であった薄井信明は次のように述べている。²⁾

当時の景気との関係を考えれば、先行減税方式でなければあの改革は不可能だったろうし、あの時期を失っていたら、今日まであれだけの改革はできなかったらと思います。そうした法案の準備段階から完全実施までのすべてに、審議官、そして局長として関与できたことはたいへん有難く感謝しています。ただ、後半の「追いかけ増税の実施」の体験者として率直な感想を言わせていただければ、あのケースは恵まれていたものであり、先行減税方式は一般的にリスクが極めて大きいと感じました。減税が先行しているとはいえ、増税すれば経済にその分のマージナルな影響を及ぼすことは否定できません。また、納税者にとっては、先行減税後の負担が直ぐに当たり前となってしまう、後追いの増税は単独増税と同じような負担を感じるものです。ですから、後追い増税の開始時点が景気の悪い時期にぶつかった場合には、最悪の事態となりかねません。それを覚悟ならともかく、景気対策は本則改正に絡めることはできる限り避けたほうがよいと思います。

上記の薄井の言に加えて今回は、所得税・住民税の5.5兆円減税のうち2兆円を期限付きの特別減税としており、それを終了させるタイミングも検討する必要があったため、問題は一層難しくなった。その点では、最終的に税率引上げの判断が下される平成8年の春先から秋にかけての景気動向が比較的良好だったことは、政府にとって幸運であった。

こうして消費税の税率は平成9年4月1日に5%に引き上げられた。同時に所得税・住民税の特別減税も平成8年で終了し、これによって平成4年ごろの所得税減税問題から始まった一連の税制改革は区切りを迎えることになる。しかし、税率引上げ実施後の平成9年秋以降、日本経済は急速に悪化する。景気悪化を引き起こした直接原因の一つに、1997年（平成9年）7月のタイのバツ暴落に端を発するアジア通貨危機があったが、もう一つの要因として挙げられたのが、所得税・住民税の特別減税廃止とともに消費税率の引上げによる増税であった（ただし後述のように、消費税率引上げの後、景気悪化までに少し間があったことなどを根拠として、増税が景気悪化の主因ではないとの指摘も根強い。）。この後、北海道拓殖銀行の経営破綻や山一証券の廃業など大手金融機関の大型倒産も発生し、金融危機が深まる中で、翌平成10年7月に行われた参議院議員

選挙で自民党は敗北、橋本内閣は退陣する。

これまで述べたように、消費税はその誕生から常に政治的な困難を伴ってきたが、この平成9年の税率引上げ後の事態はそうした運命を決定的にしたようである。その結果、平成9年以降しばらくの間、財政赤字は未曾有の規模に達したにもかかわらず、税率は5%のまま据え置かれ、制度的に大きな改正もなされなかった。次に話が大きく動くのは、民主党の野田佳彦内閣の下での「社会保障と税の一体改革」における消費税率引上げ議論（平成24年）である。本節ではまず次の2で、平成9年4月の消費税率引上げが最終的に決定されるまでの過程を検討する。続く3では、消費税のその後の展開について、ごく簡単に説明を加える。

〔注〕

- 1) 小川是・元主税局長口述記録。
- 2) 薄井信明・元主税局長口述記録。

2 消費税率の引上げ実施まで

以下で扱うのは、平成6年11月に税制改革法案が成立し税率引上げが決まって以降、平成9年4月1日にそれが実施に移されるまでの期間である。以下ではこの期間を二つに分けて検討する。一つは平成8年6月末に内閣の最終判断として、消費税率の引上げに関する閣議決定がなされるまでの期間であり、もう一つはその後、平成8年10月の衆議院議員選挙での自民党勝利を経て、実際に税率が引き上げられるまでの期間である。

（1）平成8年6月閣議決定まで

既に述べたように、税制改正法案は平成6年秋に成立したが、その附則の扱いが残ることになった。その附則では、次の四つの事項について検討を行った上で、税率引上げを実施する半年前（すなわち平成8年9月末）までに、最終的に税率の見直しを行うかどうかを決定することになっていた。四つの事項とは、社会保障等に要する費用の財源見通し、行政及び財政の改革の進捗状況、租税特別措置等及び消費税に係る課税の適正化の状況、財政状況等であった。

税率引上げを最終的に決めるに当たり、内閣での閣議決定が必要と考えられた。第1章でそれに関する元主税局長の薄井の口述を記したが、当時の状況を伝えるものであり、再度引用する。¹⁾

税率について「所要の措置を講ずる」ということは、たとえば税率水準や施行日を変更するということであり、8年9月末までに法律改正も済ませておかねばなりません。法律の原案どおり施行する場合にどうするのかについては迷いましたが、結局、後で混乱を招かないためにも、閣議決定の形で政府として確認しておいた方がよいと考えました。施行半年前までに政府・与党として判断しなければならない、しかも、閣議レベルで確認しなければならない。これは問題が問題だっただけにたいへんなプレッシャーでした。

もっとも、大蔵省や政府税制調査会の中には、この附則の解釈を異なる考え方でとらえる向きも少なくなかった。すなわち、税率を5%ではなく6～7%に引き上げるべきだとの主張も、根強いものがあつた。その背景として、平成7年秋の武村蔵相（村山内閣）による「財政危機宣言」（平成8年度当初予算において赤字国債の大量発行が避けられない見通しが発表された。）に示されるように、財政収支が急激に悪化したこと、新ゴールドプラン策定や介護保険設立の動きに見られるような、高齢化の急速な進行による社会保障費の増大が挙げられる。しかし、以下で述べるように、実際に検討が始まってみると、税率を更に引き上げる議論はほとんどなされず、税率引下げや延期を行うべきかどうか、といったことばかりが議論された。

検討作業に際し注意すべきもう一つの事情は、消費税率の引上げ見直しを行うかどうかを決めるリミットとされた平成8年の秋に衆議院議員選挙が想定されたことであつた。これまでの政治的な困難も考えると、税率引上げ決定の判断をこれに近い時期に行うことは、避けなければならなかつた。その結果、最終的な「閣議決定」の時期は以下のように決められた。²⁾

検討条項に基づいて仮に新たに「措置」する場合には、法律の国会審議が必要ですから、少なくとも期限である平成8年9月30日の3、4ヶ月前までに方針を決定しなければならないことは明白です。では、法律通り実施する場合の

閣議決定はいつとすべきか、これは難問でした。平成8年の4、5月では、多分、早過ぎて批判されかねない。9月では、秋に想定されている総選挙に近すぎる。7、8月には、議員が選挙区に帰ってしまっていて議論ができない。ということで、閣議決定は6月末と決まりました。

そして、その6月末に向かって約1年前から、まずは政府税制調査会で検討を開始することになった。³⁾ これについて再び薄井の言を借りておく。

いずれの項目にも、具体的に何がどうであればどうする、とまでは書いてありません。ですから、どういうスケジュールでどう検討を進めていけばよいのかについても迷いました。「検討」の最終判断があまり早くても検討条項の趣旨に照らしてもおかしいし、期限直前に短期間「検討」して判断するのもいがかか、ということで、政府税調にお願いして、早めにまずは検討を始めていただくことにしました。この政府税調での「検討」は、平成7年度税制改正の国会審議が山を越えた7年5月に「懇談会」形式でスタートし、10月以降、「総会」の場でヒアリングと議論を重ねていただきました。

そのスケジュールの概要を表3-6-1に示した。その作業はまず、社会保障の見直しに関するヒアリングから始まり、その後、行政改革のヒアリング、財政状況のヒアリングと進んでいる。また、もう一つの検討事項である消費税の課税適正化については、表には記していないが、平成8年度税制改正で、平成9年度から廃止される限界控除を前倒しで縮小させる改正が実施されている。

こうした審議を経て、平成8年4月ごろには税率を（6～7％に引き上げたり、逆に引上げを4％にとどめたりするのではなく）当初の予定どおり5％に引き上げることで議論が収斂していった。6～7％への引上げについては、平成8年初頭の通常国会で住宅金融専門会社（住専）に対し6850億円の税金を投入することが決まり、それに対する国民の反発が極めて強かったことから、政治的にも不可能となった（なお、この「住専問題」の国会審議が始まる直前の平成8年1月11日に村山内閣は退陣、自民党の橋本龍太郎を首班とする内閣が成立した。ただし、自民・社会・さきがけによる連立内閣である。）。しかし一方で、平成7年11月の武村蔵相による財政危機宣言の後、「第2節 所得税その1」で説明したように、財政構造改革に向けた議論が財政制度審議会で開始された時期でもあり、所得

表 3-6-1 政府税制調査会における消費税率関係の審議状況

回次	年月日	会 議 の 内 容
	平成6.12.15	「平成7年度の税制改正に関する答申」
懇2	平成7.5.23	○社会保障について厚生省から説明
32	平成7.10.20	○行政改革について総務庁行政管理局及び自治省行政局から説明 ○社会保障について厚生省から説明
36	平成7.11.14	○8年度財政事情について主計局から説明 ○税収等について事務局から説明
37	平成7.11.21	○財政審との私的懇談会の報告 ○財政事情の国際比較について事務局から説明
38	平成7.11.30	○財政状況・税収動向について主計局、自治省財政局、事務局から説明
	平成7.12.15	「平成8年度の税制改正に関する答申」
43	平成8.4.23	○検討条項の4勘案項目の取組み状況について事務局から説明
44	平成8.5.21	○社会保障の将来推計について事務局から説明
45	平成8.6.18	○消費税率の最終的な確認作業
46	平成8.6.19	○消費税率の最終的な確認作業
47	平成8.6.21	○消費税率の最終的な確認作業

(出所) 税制調査会「消費税率に関する意見」(平成8年6月)付属資料1ページ。

税・住民税の先行減税を賄う財源を確保するためにも、税率を5%より下げる選択肢もあり得なかった。

約1年の審議を踏まえて政府税制調査会は平成8年6月21日に「消費税率引上げに関する意見」を発表し、当初の予定どおり平成9年4月より消費税率を5%に引き上げるべきことを表明、また、連立与党税制プロジェクトチーム(与党税調)も同日に同様の内容の報告書を提出した。これらを受ける形で、6月25日に橋本内閣として、最終的に消費税率の引上げを予定どおり平成9年4月より行うことを閣議決定し、政府レベルでは税率5%への引上げが決定した。ただし、この段階ではいくつかの問題は年末までに詰めるとされ、懸案として残された。第一に所得税・住民税の2兆円の特別減税を平成9年以降も継続するかどうか、第二に消費税の負担増の影響が大きい低所得世帯への配慮をどうするか、第三に石油などの一部の個別間接税に関して、個別間接税が課された後の価格に消費税が課されるという「タックス・オン・タックス」の問題が以前から指摘されており、これをどうするか、であった。

こうした消費税率引上げの判断に対しては、マスコミから以下のような厳しい批判がなされている。⁴⁾

もともと今度の消費税率引上げは「活力ある福祉社会」をうたい文句にネット増税を通した。ところがまだ不十分ということで公的介護保険なるものが登場し、介護保険ができれば消費税の再増税が欠かせないというように議論が進んでいる。

財政再建、国民負担の抑制という今日的課題とかみ合わないまま、消費税増税が確定しようとしている。

消費税率を5%にするのがいいのかどうか、判断材料のひとつに挙げていた行政改革も素通り同然である。これまでの行革で消費税増税を国民が納得するかどうか、税調にはきちんと評価する責任がある。

確かに、今回の検討項目に挙げられた4項目は一つ一つが「大きな問題ばかり」であり、⁵⁾ 介護保険の検討が当時始まったばかりであったこともあるが、その答えが検討を通じて明確に示されたとは言えないとの声もある。⁶⁾ もっとも、これだけの大きな問題をどこまで検討すれば「答え」になるかという点も、また難しいことに間違いはない。しかし、この時の税率引上げは、所得税の先行減税を賄う財源であり、とにかく予定どおり税率引上げが行われる方向で議論が進んでいくこととなった。

(2) 消費税率引上げ実施まで(平成9年4月まで)

このように閣議決定がなされたとはいえ、最終的に引上げが決まるまでにはもう一つの大きなハードルがあった。それは平成8年秋に想定されていた衆議院議員選挙である。消費税率の引上げは相変わらず政治的に人気がなく、例えば世論調査などでは主婦の6割が税率引上げに反対(容認は3分の1)といった報道もなされている。⁷⁾ こうした状況を受けて、選挙が迫るにつれて自民党からも公然と引上げ撤回を求める声が起きるようになった。⁸⁾ また連立与党のうち新党さきがけは「5%」を主張したが、社会民主党(村山首相退陣直後の平成8年1月に党名を変更)は衆議院議長であった土井たか子が解散に伴って議長の任を解かれた際、社民党に復帰する条件に5%への税率引上げを見直すこ

とを挙げたため、見直しの方向に軸を移した。⁹⁾ 一方、この年の夏に社民党・さきがけの多くが合流してできた民主党（党首は鳩山由紀夫と菅直人）は、これまで与党の一部だったこともあり「5%を容認」した。¹⁰⁾ しかし、自社さ政権前に消費税率の引上げを主導した連立政権（新生党・公明党・民社党・日本新党・民主改革連合）が合併して平成6年12月に創設された新進党は、今度は5%引上げに明確に反対した（党首の小沢一郎は、党首就任時に「10年後に10%にする」としたが、一方で5年間は税率を据え置くとし、今回の税率引上げには反対する立場をとった）。共産党は一貫して税率引上げ反対の立場をとった。¹¹⁾

このように、消費税率の引上げは衆議院議員選挙における争点の一つとなったが、橋本首相は「5%」を明確に掲げて10月20日に実施された選挙に勝利し、これによって事実上平成9年4月1日からの税率引上げは確定した。その後、自社さの連立3党は12月12日に「消費税率の引上げに伴う与党3党確認」で引上げを再度確認し、その際に低所得世帯に対する特別措置（生活保護受給者や福祉年金受給者、65歳以上の低所得者などに対し、1～3万円を支給）を行うことを併せて確認した。また、石油などにおける個別間接税との「タックス・オン・タックス」問題は、石油業界における不正問題（いわゆる「泉井事件」）を契機に見直し機運が急速にしばんでいった。そして、所得税・住民税の特別減税については「第2節 所得税その1」で説明したように平成8年の夏から冬にかけての景気動向が良好だったため、平成8年で廃止されることになった。政府は4月からの税率引上げに当たり、円滑な転嫁がなされるよう今回も消費税導入時と同様に「税制改革実施円滑化推進本部」を設置して準備を行ったが、4月1日には大きな混乱は伝えられなかった。こうして、平成4年以降の所得税減税問題に端を発する一連の税制改革は、一応終結することとなった。

〔注〕

- 1) 薄井信明・元主税局長口述記録。
- 2) 同上。
- 3) 同上。
- 4) 『日本経済新聞』平成8年6月20日朝刊。
- 5) 『日本経済新聞』平成7年10月5日朝刊。
- 6) 政府税制調査会が平成8年6月21日に発表した「消費税率に関する意見」には、4点の課題に関する検討結果について、資料とともに記述されている。

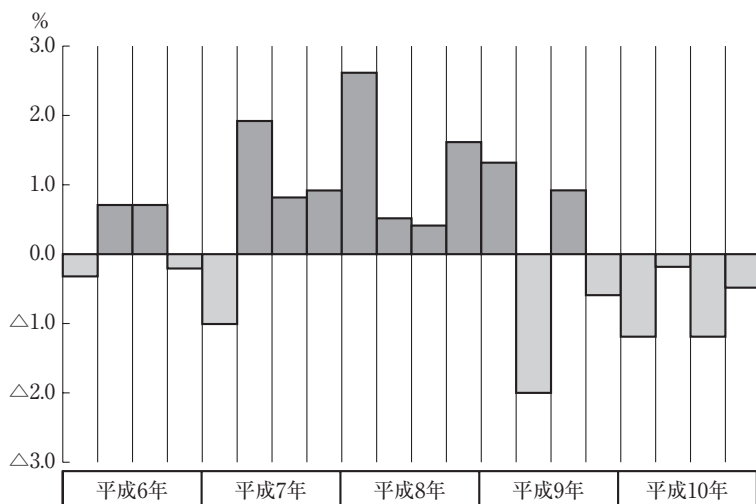
- 7) 『日本経済新聞』平成8年6月25日朝刊。
- 8) 『日本経済新聞』平成8年8月31日朝刊。
- 9) 『日本経済新聞』平成8年9月26日朝刊。
- 10) 『日本経済新聞』平成8年9月29日朝刊。
- 11) 『日本経済新聞』平成8年8月26日朝刊。

3 消費税率引上げ実施以降平成12年度まで

こうして、消費税率は平成9年4月1日に3%から5%に引き上げられた。しかしその後、財政状況は大きく悪化するにもかかわらず、しばらくの間その税率引上げ議論は封印された。これまでの歴史から明らかなように、消費税は政治的な困難と隣り合わせにあり、その扱いは常に内閣の命運がかかる問題となる。行政改革、社会保障の見通し、不公平税制の是正等の問題に答えを出すことが税率引上げの要件となるが、これらの一つ一つが非常に大きく難しい問題であり、もちろん必要なこととはいえ答えはなかなか出ず、それが逆に税率の在り方を議論する際の障害になっている感も否めない。また、今回の税率引上げについて言えば、所得税の先行減税を埋め合わせるものとの位置付けであり、税率を上げないという判断は、財政当局としてとりようのないものだったと言える。

そして、その後の消費税率の引上げを更に困難にする出来事が、この平成9年4月の税率引上げの後にもう一つ加わることになる。すなわち、平成8年度は比較的良好だった経済状況が、平成9年の秋以降に急速に悪化した事実である。図3-6-1に示したように、実質GDPは平成9年の第4・四半期以降マイナスが続くが、こうした経済の急速な悪化を引き起こした原因の一つが、所得税・住民税の特別減税廃止とともに消費税の税率引上げによる増税であるとされた。平成9年の10月からは健康保険料負担の引上げもなされ、これと併せて総額9兆円の負担増が消費を減退させて景気を悪化させた、との指摘である。もっとも、この図で平成9年4～6月期の消費減少は税率引上げによる前期までの駆け込み需要の反動による一時的なもので、7～9月に消費はいったん回復したことから、¹⁾ その後の消費低迷は消費税の問題と無関係との見方もある。ただし、消費税率の引上げは平成8年度の住宅などの駆け込み需要を誘発、その反動で平成9年度以降の住宅着工を大きく減少させたとの報道が新聞などで

図 3-6-1 実質成長率の動向：平成6年～平成10年



(注) 実質GDPの四半期別（季節調整）データの対前期増加率。

各年左端より、1-3月、4-6月、7-9月、10-12月となっている。

(出所) 経済企画庁『国民経済計算年報（平成12年度版）』509-513ページ。

なされている。一方、この1997年（平成9年）7月にはアジア通貨危機が発生し、更に不良債権を抱える日本の金融機関（北海道拓殖銀行や山一證券）の倒産が相次ぎ、それが経済を大きく悪化させたとの説もある。消費税率引上げ後ちょうど1年経った日の報道で、不況の原因を巡る以下のような国会議論が紹介されている。²⁾

特別減税廃止や医療保険改革と合わせて9兆円の負担増が、消費税に対する国民の悪印象を強めている。〔平成10年3月〕30日の衆院予算委員会で平和・改革の北側一雄氏は「消費税率引き上げを断行した橋本内閣は見通しの誤りを認めよ」と追及。橋本龍太郎首相は「昨年1-3月の税率上げ前の駆け込み需要が予想以上だったが、その後のアジアや国内の金融不安の影響も大きい」と、消費税を不況の主犯とみる野党側に反論した。

こうした経済の急激な悪化に対応するために（「第2節 所得税その1」で示したように）当時、財政構造改革路線を強硬に進めていた橋本内閣は方針を修正、

特別減税などの景気対策を急ぎよ実施するが、最終的に平成10年夏の参議院議員選挙で敗北、退陣を表明する。

ことの真実がいずれであったにせよ、こうした増税直後の状況が、その後の消費税率の引上げを更に困難にしたことは間違いのない事実である。その後、平成11年度から、自民党と自由党（小沢一郎党首）の連立政権の下で消費税率の使途を基礎年金・介護・医療に限定する（予算総則にそれについて明記する。）ことが決まり、更に平成15年度改正で簡易課税制度の適用上限や免税点の大幅な引下げが実施されたが、それ以外には消費税に関する大きな改正はしばらくの間なされなかった。税率の引上げは小泉内閣の5年半（平成13年4月～平成18年9月）は凍結され、その後、麻生政権の下で平成21年度税制改正によって3年後の税率引上げが明記されたが、直後の衆議院議員選挙で民主党の鳩山内閣が成立、4年間は税率の引上げを行わないことが明言された。しかしその2年後の野田内閣により、「社会保障と税の一体改革」の下で税率引上げ議論が活発となる。この展開は、将来の別の機会に改めて検討がなされることになる。

〔注〕

- 1) こうした見解を示すものとして、ほかには石弘光『現代税制改革史』（平成20年、東洋経済新報社）626ページ、清水真人『官邸主導 小泉純一郎の革命』（平成17年、日本経済新聞社）148ページなどがある。
- 2) 『日本経済新聞』平成10年3月31日朝刊。

第7節 間接税（消費税以外）

以下では、消費税以外の間接税、具体的にはエネルギー関係諸税、酒税、たばこ税、流通関係諸税について、平成8年度から平成12年度の税制改正を中心にその経緯を検討する。

1 エネルギー関係諸税

まず、エネルギー関係諸税について述べる。具体的な税目は、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、石油税である。これらについては、平成8年度から平成12年度の期間で大きな改正は行われなかった。節目の出来事としては、第12次道路整備5か年計画（平成10年度～平成15年度）策定の際の自動車関係諸税の税率見直しがあったが、第12次道路整備5か年計画の総投資額が第11次道路整備5か年計画（76兆円）とほぼ同水準（78兆円）とされたため、暫定税率がそのまま維持された。もう1点、エネルギー諸税に対しては税込み商品価格全体に消費税が課されることから、いわゆる「タックス・オン・タックス」の問題が生じており、平成9年4月の消費税率引上げに際し「この問題を是正すべく、揮発油税などの税率を下げるべきだ」との主張が一時強まった。しかし、石油業界における不正問題（いわゆる「泉井事件」）の発覚を契機に、その見直しの機運は急速に弱まっていった。

このように大きな改正は行われなかった。表3-7-1は平成12年時におけるエネルギー関係諸税の状況であり、第2章で一度示した（表2-7-1）が、再掲しておく。その上で後につながるいくつかの重要な議論がこの時期に展開されており、以下でそれらを紹介する。一つは「特定財源」の在り方に関する議論、もう一つは地球温暖化への対応の観点からの税制の活用（いわゆる「環境税」の導入）についてである。

まず、第2章で述べたように、エネルギー諸税の大半はすべて何らかの用途制限があり、特別会計を経由して支出される「特定財源」となっているが、そ

表 3-7-1 特定財源等の概要（再掲）

(1) 国 税

税 目	課税 対象	税	率	税 収 の 使 途	税 収 (平成12年 度予算額)
揮発油 税	揮発油	1 kℓにつき	48,600円 (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 27,714
地方道 路税	揮発油	1 kℓにつき	5,200円 (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	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) ○乗用車 自重0.5t ごとに ○トラック 2.5t 超総重量1 t ごとに 2.5t 以下総重量1 t ごとに ○バ ス 総重量1 t ごとに ○軽自動車 (検査対象) 1 両につき (特例税率：昭和51.5.1～平成15.4.30)	(自家用) 6,300円 (年) (営業用) 2,800円 (年) 6,300円 (年) 2,800円 (年) 4,400円 (年) 2,800円 (年) 6,300円 (年) 2,800円 (年) 4,400円 (年) 2,800円 (年)	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。 (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	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

石油税	原油、輸入石油製品、ガス状炭化水素	原油、輸入石油製品	1 kℓにつき	2,040円	「石炭並びに石油及びエネルギー需給構造高度化対策特別会計法」に基づき石油及びエネルギー需給構造高度化対策に充てられている。	4,820	
		輸入 LPG	1 t につき	670円			
		国産天然ガス、輸入 LNG	1 ℓ	720円			
電源開発促進税	一般電気事業者の販売電気	千 kW 時につき		445円	「電源開発促進税法」及び「電源開発促進対策特別会計法」に基づき全額電源立地対策及び電源多様化対策に充てられている。	3,699	
						計	51,619

(2) 地 方 税

税目	課税 主体	課 税 対 象	税 率	税収の使途等	平成12年 度収入見 込額
自動 車取 得税	都道 府県	自動車の取得 〔大型特殊自動車、 小型特殊自動車、 二輪の小型自動 車及び二輪の軽 自動車を除く。〕	○自家用の自動車で軽自動車以外のもの （平成15.3.31までの特例税率） 5 % ○営業用の自動車・軽自動車 3 %	道 路 財 源 〔都道府県は、税 収の100分の95の 10分の7に相当 する額を市町村 に交付〕	億円 4,556
軽油 引取 税	都道 府県	軽油の引取り	1 kℓにつき 32,100円 （平成15.3.31までの特例税率）	道 路 財 源 〔指定市所在の都 道府県は、道路 面積に応じ税収 の一部を指定市 に交付〕	12,989
入猟 税	都道 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 ○丙種狩猟免許に係る登録 2,200円	鳥獣の保護及び狩 猟に関する行政の実 施に要する費用	12
入湯 税	市町 村	鉱泉浴場における入 湯行為	1 人 1 日につき 150円 （標準税率）	環境衛生施設、鉱 泉源の保護管理施設 及び消防施設等の整 備並びに観光の振興 （観光施設の整備を 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。

うした「特定財源」に対しては従来から問題が指摘されていた。かつて道路などの建設財源が不足する時代に、その安定確保を目的として揮発油税などが特定財源化されたが、道路整備が進んだ後も制度は残り続け、それが無駄な道路建設を促すだけでなく、財政の硬直化を引き起こしているとの指摘である。特定財源を所管する省庁や族議員の抵抗が強く、結果として平成12年度までの期間で改革が実施されることはなかったが、それでも当時の議論が、後の小泉内閣（平成13年4月成立）以降における制度見直しの原点となったことは間違いないと考えられる。

この問題は平成8年から平成9年にかけて、旧国鉄の累積債務処理に道路特定財源（自動車関係諸税）を活用すべきだとの声が高まり、一度クローズアップされた。旧国鉄債務の問題はこの後の「たばこ税」のところで述べるため、以下では簡単に述べるが、昭和62年4月に分割民営化された旧国鉄の約28兆円に及ぶ累積債務をどう返済すべきか、という問題が橋本内閣の財政構造改革で大きな論点となった。そして当初浮上した財源捻出案が、整備新幹線の着工凍結による歳出カットなどとともに、道路整備以外には使わないとされた道路特定財源の活用であった。道路財源の「転用」の理屈として、道路の発達が鉄道の債務を増大させたからという議論もあったが、その是非はともかく、道路財源のほかの用途への活用自体がかなり画期的であった。しかし、建設省や自民党の族議員はこうした案が道路や新幹線の建設抑制につながるとして強く反対し、それに対して政府税制調査会会長の加藤寛が強く反発したという。¹⁾

〔平成8年〕11月29日の朝、千代田区・永田町の自民党本部7階の奥まった会議室。「揮発油税は道路特定財源だから他に転用できないというが、一時凍結して旧国鉄債務の返済に充てたらどうか。整備新幹線の建設も凍結すべきだ」。自民党の国鉄長期債務問題特別委員会のヒアリングに招かれた加藤寛・政府税調会長の高い声が響いた。

「もう我慢ならない」。国鉄改革の答申に携わった加藤氏は、債務処理に手をこまねく一方、新幹線をぎり押しする政府・与党に、ヒアリングではっきり異議を唱える腹を固めていた。「国全体で総額450兆円の借金を減らすには大行革が必要。特定財源を抱え込み、自分の利益だけを考えてはだめだ」との思いを強くしていたからだ。

しかし、結局、こうした案はすべて退けられ、道路特定財源が「転用」されることはなかった。債務返済の財源を確保する苦肉の策の一つとして、後述の「たばこ特別税」が浮上することになる。

これ以外にも特別会計に対しては、空港整備特別会計が採算の取れない地方空港の建設を促したのではないかといった議論や、「電源開発促進対策特別会計」で毎年発生する余剰金が無駄な歳出を誘発しているといった指摘がなされた。特定財源の問題は政府税制調査会でも取り上げられており、例えば平成12年7月に公表された中期答申「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—」では、次のように述べている。²⁾

一般に、特定の公的サービスからの受益と特定の物品の消費などに係る税負担との間にかなり密接な対応関係が認められる場合には、その税収を、対応する特定の公的サービスに要する費用の財源に充てることが、一定の合理性を持ち得ますが、他方、このように税収の用途を特定することは、資源の適正な配分を歪め、財政の硬直化を招く傾向があることから、その妥当性については常に吟味が必要であると考えます。

このように当時、特定財源に対する改革機運は少しずつではあるが確実に高まっていった。それが後の小泉内閣や福田内閣以降の議論につながることになる。

次に、地球温暖化問題への対応の観点からの環境税導入であるが、この問題も平成の時代、特にこの第3章で扱う平成8年度以降、注目を集めるテーマとなった。ただし、この問題は特定財源以上に難しい問題ともいえ、やはり平成12年度改正までの期間で大きな進展を見せることはなかった。

その考え方は、石油や石炭・天然ガスといった化石燃料の燃焼で発生する二酸化炭素(CO₂)が地球を温暖化させており、化石燃料への課税を強化してその使用を抑制し、温暖化を防止する、というものである。より厳密には、化石燃料に含まれる炭素含有量に応じて税率を決定する「炭素税」が考えられるが、エネルギーに対する課税強化によっても、間接的に効果を得ることが可能とされる。ヨーロッパではこうした考えに基づく課税が早くから行われたが、日本では実施されてこなかった。

日本でこの問題が大きな注目を浴びるきっかけは、平成9年12月に開催された地球温暖化防止京都会議（以下では、「京都会議」と表記することがある。）であった。この会議では2010年（平成22年）を目途とした先進国のCO₂排出量削減に関する議定書（京都議定書）が採択されたが、議長国である日本は、2010年（平成22年）時点のCO₂排出量を1990年比でマイナス6%にするという、当時においてはかなり高いとされる目標を掲げることを決断した。その目標を達成するための手段の一つとして、税制の活用が注目されるようになった。

もっとも、地球温暖化問題への税制活用には反対論も根強く、それが議論の進展を妨げることになる。その理由は様々に考えられるが、ここでは次の2点を挙げておく。第一に、産業界も含む国民全体の合意形成がとれていないことである。特に、経済状況も良くない中で、炭素税のような新税の導入は経済活動に悪影響を及ぼすとして、産業界は当初から強く反対した。例えば、京都会議の1年前の状況について、次のような報道がなされている。³⁾

炭素税導入には産業界が依然、反対姿勢を貫いている。経団連の中村典夫・地球環境グループ長は「実効性のある炭素税にするには高い税率が必要うえ、日本だけが導入すれば産業の国際競争力を失う」という。さらに「炭素税は生産の海外移転を加速し、国内の雇用減少に拍車をかけかねない」（NEC）といった反対論もある。

前回の炭素税議論では、炭素税の必要性や有効性を訴える環境庁など推進派と問題点を指摘する産業界との間で議論は全くかみ合わなかった。「双方言いたいことを言うだけの中身の無い議論」（石弘光・一橋大学教授）に終始した。

今回も環境庁の問題提起に「行政は炭素税導入の前にやるべきことが多いはずだ」（中村・経団連グループ長）とまだ議論はすれ違ったままだ。

こうした厳しい対立の構図は京都会議後も大きく変わることはなく、その結果、議論はなかなか前に進まなかった。

第二に、既存のエネルギー関係諸税との関係が整理されていないことであった。先に、特定財源となっているエネルギー関係諸税の改正は、それを所管する関係省庁の抵抗が強く難しいことを述べたが、温暖化問題への税制の活用にも同様のことが言えた。これが端的に表われたのが、平成12年度税制改正の際の「グリーン税制」導入の議論である。「グリーン税制」とは、自動車重量税

と地方税である自動車税・自動車取得税の税率を燃費に応じて増減させるというものであり、運輸省が提案した。しかし、この案に対して特定財源を所管する関係省庁から強い反対が上がり、結局見送りとなった。当時の新聞はその状況を次のように伝えている。⁴⁾

自動車諸税のグリーン化の見送りが決まった最大の要因は、“援軍”が少なかったことだ。霞が関では関係省庁がことごとく反発。最初に反対を表明したのは自動車重量税を所管する建設省と、地方税である自動車税と軽自動車税を管轄する自治省。道路整備など本来の目的以外に税を使うことは認められないというのが両省の主張だ。

自動車業界と管轄官庁の通産省も一緒になって反対に回った。グリーン税制は一部の車両が増税になるため、景気低迷で自動車販売が伸び悩むなかで、これ以上の“規制”は受け入れられないという。火の手は海外からも上がった。燃費競争では劣勢の米国の自動車業界が、グリーン税制は非関税障壁になる可能性があると反対姿勢を示した。

この自動車諸税の「グリーン化」は翌年の改正で再度提案されて実現するが、その過程では利害関係者への配慮が強くなされたことが報じられている。⁵⁾ すなわち、対象の税目を地方税の自動車税だけに絞ることで建設省を議論の対象から外し、また、低公害車への税率軽減を大きくする一方で、重課される車種を新車登録から11年以上経過したディーゼル車などに限定し、自動車業界や通産省への配慮を行った（具体的な制度は、『改正税法のすべて』（平成13年版）556-560ページなどを参照のこと）。このように、利害関係者の対立が複雑に絡む結果、税制の見直しが極めて難しくなっている。

政府税制調査会は平成12年度の中期答申「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、地球温暖化問題の重要性にかんがみ、環境税の導入に積極的な姿勢を示した。しかし、その後もしばらくの間、議論が大きく進展することはなかった。

〔注〕

- 1) 『日本経済新聞』平成8年12月12日朝刊。
- 2) 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) 278ページ。

- 3) 『日本経済新聞』平成8年8月26日朝刊。
- 4) 『日本経済新聞』平成11年12月4日朝刊。
- 5) 『日本経済新聞』平成12年9月12日朝刊。

2 酒税

次に、酒税改正の政策決定過程を説明する。第2章で述べたように、かねてから焼酎とウイスキーの税率格差に対してEUなどに不満が存在し、それが平成6年度税制改正の原因にもなったが、その後も税率格差は依然存在し、問題が解決したわけではなかった。そしてこの問題は、平成7年にEUやアメリカ・カナダがWTOに提訴を行い、国際通商問題に発展する。結局、日本に対して是正勧告が出され、それに対応するための税制改正が平成9年度及び平成10年度改正で実施された。ほかにも、原料や製造方法がビールと同じでありながら麦芽比率を抑えることで「酒税法」(昭和28年法律第6号)上「雑酒」と区分され、税率が低くなる「発泡酒」が平成6年ごろより大量に販売され、そのための対応が平成8年度税制改正でとられた。以下ではこれらの政策決定過程について検討する。なお、参考までに平成6年度改正後の酒税制度の概要を表3-7-2に示した。

(1) 発泡酒に対する課税強化(平成8年度税制改正)

第2章で述べたように、我が国の酒税制度は酒類を細かく分類し、品目ごとに税率を設定するのが特徴であったが、そうした品目間の税率差はしばしば「節税商品」を生み出す原因となった。これまでも昭和30年代の模造ビールや平成5年の「水割りウイスキー」などがあったが、その次に大きな話題となったのが、味・風味がビールと極めて近い「発泡酒」の登場であった。表3-7-2に示したように、ビールには1ℓ当たり222円の酒税が課されるが、原料や製造方法をビールと同じようにしつつ、麦芽比率だけを67%未満に抑えられれば税制上は「雑酒」となり、酒税を1ℓ当たり約153円に抑えることができる。そうした発泡酒は平成6年ごろより国内での製造・販売が本格化、まずサントリーが350ml缶でビールよりも45円安い商品売り出し、続いてサッポロビー

表 3-7-2 酒税制度の概要（平成6年度税制改正後）

酒 類		製法等による区分（平成18年度以降の基準に基づく）	従 量 税				備 考
			基準アルコール(C)	従量税率（1kℓ当たり、単位：円）(D)	アルコール1度当たりの加算・減算税率（単位：円）	従量税率/アルコール度数(D/C)	
清 酒		醸造酒類	15	140,500	9,370	9,367	平成9年度まで、前年度移出量1,300kℓ以下の製造業者に対し、200kℓまでにかかる酒税の30%減免。
合成清酒		混成酒類	15	79,300	5,290	5,287	
しょうちゅう甲類		蒸留酒類	25	155,700	26,230（アルコール31度以上） 9,540（アルコール21～30度）	6,228	平成9年度まで、前年度移出量1,300kℓ以下の製造業者に対し、200kℓまでにかかる酒税の30%減免。
しょうちゅう乙類			25	102,100	14,910（アルコール31度以上） 6,580（アルコール21～30度）	4,084	
みりん		混成酒類	13.5	21,600	1,600	1,600	
ビール		発泡性酒類	—	222,000	—	—	
果実酒類	果実酒	醸造酒類	—	56,500	—	—	平成9年度まで、前年度移出量1,300kℓ以下の製造業者に対し、200kℓまでにかかる酒税の30%減免。
	甘味果実酒	混成酒類	12	98,600	8,220（加算のみ）	8,217	
ウイスキー類		蒸留酒類	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	367,300	9,930（加算のみ）	9,927	
リキュール類		混成酒類	12	98,600	8,220（加算のみ）	8,217	
雑酒	発泡酒（麦芽重量割合67%以上）	発泡性酒類	—	222,000	—	—	
	発泡酒（麦芽重量割合25%以上67%未満）		—	152,700	—	—	
	発泡酒（その他のもの）		—	83,300	—	—	
	粉末酒	混成酒類	—	320,500	—	—	
	その他の雑酒（本みりんに類するもの）		13.5	21,600	1,600	1,600	
	その他の雑酒（その他のもの）		12	98,600	8,220（加算のみ）	8,217	

（注）1 焼酎、果実酒類（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、雑酒（その他の雑酒のうち特定のもので発泡性のあるもの）でアルコール分が13度未満（リキュール類は12度未満）のものの従量税率は、上記の式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）

2 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）国税庁『酒税関係法規集』（平成6年）、「改正税法のすべて」（平成6年版）により作成。

ルが麦芽成分を25%未満にすることで更に価格を20円下げた商品を開発した。当初はその成否について賛否が分かれたが、実際に販売を始めると低価格が受け、たちまちヒット商品となった。

しかし、現行の税制度を放置すると、ビールに極めて近い酒類がビールとの大きな税率格差を残したまま併存することになり、公平性の観点から問題が多いとの指摘が出ていた。政府税制調査会の「平成8年度の税制改正に関する答申」も、この問題について次のように述べている。¹⁾

発泡酒については、近年の生産・消費の状況の変化等に鑑み、ビールとの負担の均衡に留意しつつ、その課税の在り方について見直しを行うことが適当である。その場合、商品開発のために払われた努力等にも配慮する必要がある。

その結果、平成8年度税制改正で発泡酒への課税強化が行われた(表3-7-3)。すなわち、ビールより低い税率が適用される発泡酒の麦芽比率区分を従来の「67%未満」から「50%未満」に引き下げるとともに、「25%未満」に分類される発泡酒への税率が引き上げられた。当初は、税制改正が発泡酒の売れ行きに大きな影響を及ぼすことも考えられたが、ビールとの税率格差が残されたこともあり、その後の企業努力と消費者の低価格志向で発泡酒は普及を続け、現在に至っている。

表 3-7-3 発泡酒に関する酒税改正（平成8年度税制改正）

	平成8年度改正前		平成8年度改正後		備 考
	酒 類	従量税率(1kℓ 当たり、単位： 円)	酒 類	従量税率(1kℓ 当たり、単位： 円)	
雑 酒	発泡酒(麦芽重量 割合67%以上)	222,000	発泡酒(麦芽重量 割合50%以上)	222,000	平成8年10月 1日より実施
	発泡酒(麦芽重量 割合25%以上 67%未満)	152,700	発泡酒(麦芽重量 割合25%以上 50%未満)	152,700	
	発泡酒(その他の もの)	83,300	発泡酒(その他の もの)	105,000	

(出所)『改正税法のすべて』(平成8年版)により作成。

酒税の在り方が企業の商品開発などに影響を及ぼすケースは、その後も頻発した。例えば、アルコール度数を下げて税率の引下げを狙った焼酎新商品の登場や、味や風味は焼酎と似ているが、「酒税法」上は税金が極めて安い「みりん」として売り出す商品（これについては平成12年度及び平成13年度税制改正で対応された。）の話題が新聞などで報道されている。²⁾ このように、品目ごとに細かく税率を分けるという我が国の酒税の構造は、業界の歴史にも影響を及ぼしてきたが、そうした問題が最も顕著に表れたのが、次に説明する焼酎とウイスキーの税率格差による国際通商問題であった。

（2）WTO 是正勧告に対応するための税制改正（平成9年度税制改正）

第2章で述べたように、日本の酒税制度はこれまでも西欧諸国と摩擦を引き起こし、それが昭和63年の酒税の抜本改革の大きな要因となった。平成6年度に再び酒税改正が実施されたが、問題が解決したわけではなかった。平成7年6月にEUやアメリカ・カナダはWTOに日本の酒税制度の問題を提訴、平成8年11月に日本に改善を求める勧告が出されたため、平成9年度で再び大きな改正が行われることになった。ただし、平成9年度改正では中小製造業者に与える影響に配慮して4年間の経過措置を設けたが、これがアメリカから問題視され、平成10年度改正で再度見直しが行われる。以下ではまず、平成9年度改正が行われた経緯を説明し、平成10年度改正については次の(3)で検討する。

問題の中心は、製法等の区分は同じ「蒸留酒」でありながら、税制上の扱いは大きく異なるウイスキーと焼酎にあった。この問題はこれまでも指摘され続け、第2章で述べた二度（昭和63年抜本的改革と平成6年度改正）の税制改正で少しずつ是正されてはきたものの、ウイスキーの消費は依然低迷、特にイギリスからのスコッチ・ウイスキーの輸入が減少を続ける一方で、焼酎の消費が順調に伸びており、ヨーロッパ諸国の不満が高まっていた。

西欧諸国が「税率格差」の基準としたのは、「アルコール1度当たり税率」であった。平成6年度改正後の制度を示した先の表3-7-2で説明すると、ウイスキーの場合、1ℓ当たり982.3円の税率を基準アルコール度数の40で割ると、アルコール1度当たりの税率は約24.6円となる。一方、焼酎で同じ計算をすると甲類で約6.3円、乙類で約4.1円であり、製法等が同じ「蒸留酒」に属するにもかかわらず、アルコール度数1度当たり税率がウイスキーの4分の1から6

分の1に過ぎないことが大きな論点となった。これについて、当時のイギリス酒造団体幹部のインタビューが伝えられている。³⁾

〔税制改革によって〕いくら改善はされた。だが、まだウイスキーの税率はしょうちゅうよりも6-9倍も高い。87年〔昭和62年〕のガット（関税貿易一般協定）裁定で、ガット違反と指摘された税率格差の基本問題は変わっていない。ガットの自由貿易原則の恩恵を受けている日本が、ガットのルールを実行しないのは国際的にも問題だ。

一方、第2章でも述べたように、日本の酒税制度は伝統的に異なる考え方に基づいていた。日本は、酒を高級酒と大衆酒に分けた上で、高級酒に高い税率をかけるという考え方をとっており、そうした観点から、主税局はウイスキーと焼酎の税率格差を妥当と判断していた。こうした考え方の相違について、当時、主税局長を務めた薄井信明は次のように述べている。⁴⁾

欧米では、伝統的に従量税方式を基本とし、かつ、原則的にはアルコール度数の高い酒ほど高い税負担を求めるのが公平という考え方をとってきました。たとえば、ウイスキーやウオッカはアルコール度が高く、その分早く深く酔えるという理由なのか、税負担は高くアルコール度数に比例した税負担となっています。

ところが、日本の「酒税法」はそうではない。基本的には、担税力に応じて負担を求めるという考え方をとってきました。たとえば、ウイスキー、ブランディは贅沢品であり担税力が大きい、したがって高い税負担を求めることが公平である。一方、同じ蒸留酒であっても焼酎は庶民が労働の疲れを癒すために飲む酒であり担税力は低い、しかも焼酎製造業者は零細企業である、したがって税負担は低くてよい、という考え方です。高度経済成長期以降は、ウイスキーと焼酎の消費態様の違いは戦争直後ほどには明確でなくなりましたが、「ウイスキーは高級酒であり、焼酎は庶民が飲む酒」という大まかな整理の仕方は、国内ではその後もそれほど違和感なしに受け止められていたのが実情です。もっとも、極く一部の焼酎が例外的に料亭等でウイスキーと同じように飲まれていたのも事実であり、EUサイドは、このことを焼酎とウイスキーが同じように吞まれていることの証拠として強調しました。

EU は日本の蒸留酒における税率格差を是正すべきだと主張し、平成7年6月に、その年の1月に設置されたばかりのWTO（世界貿易機関）に提訴した。続いてバーボン・ウイスキーの輸出国であるアメリカやカナダもこれに続き、この問題は日本とEU・米加間の国際通商問題に発展した。まずは日欧・日米・日加で二国間協議が行われたが解決せず、問題は中立的な裁定案を出す紛争処理委員会（パネル）に持ち込まれた。ただし、提訴者が複数で被提訴者が単独であったこともあり、日本にとっては当初から不利な状況が伝えられていた。

この問題に対する国内の反応は様々であった。焼酎製造業者は当然のごとく現行制度の維持を強く主張する一方で、国内ウイスキーメーカーは逆に西欧諸国の主張を支持していた。更に、協議に負けた場合の税率調整の方法については厳しい財政状況の問題も絡むなど、国内事情も複雑な状況となっていた。⁵⁾

今回の一連の“騒動”で矢面に立たされる形になった、甲類焼酎メーカーで組織する日本蒸留酒酒造組合（島崎均会長）は、今月〔平成7年10月〕初めに「酒税に関する要望書」をまとめ、大蔵省などに提出している。「EU等の要求は不条理であり、絶対に受け入れないでほしい」と前置きした上で、その理由を列挙している。

「焼酎は大衆酒だから安く提供しなければならない」「希望小売価格に酒税が占める割合はすでにウイスキーを上回っている」「国内の消費者はウイスキーと焼酎を同じジャンルの酒と見ていない」などが主なポイントだ。

これに対して、もう一方の当事者のウイスキー業界からは、EUなどの主張を支持する声が上がっている。ニッカウイスキーの小原宏社長は「日本の法体系は分かりにくい。同じ蒸留酒で格差があることに疑問が出てくるのはやむを得ない」と指摘する。キリン・シーグラムの岸人宏亘社長も「蒸留酒の税は同じにする方向で改革してほしい」と訴えている。

現行酒税法では、アルコール1%、一リットル当たりのウイスキーの税額は、甲類焼酎の4倍、乙類焼酎の6倍になっている。ウイスキーの対日輸出に力を入れているEUなどもその点を取り上げて、「これだけ格差があったら市場で競争できない。平等に競争できるように法改正すべきだ」と主張しているのだ。

大蔵省は「現行法の下で各蒸留酒の小売価格に占める酒税の割合はほぼ30%前後になっており、すでに平等だ」との基本姿勢を堅持して、今後のパネル審理に臨む方針だが、日本側の不利が伝えられる中、省内では負けた場合のシミュレーションも始まっている様子。

「もし、格差が不当との結論が出たら従わなければならないのだから、当然の作業」だが、問題はその調整の方向。「税収不足の現状から見てウイスキーの税率を下げる方向はあり得ない。従って、焼酎の方を引き上げることになるだろう」と、税収不足に悩む大蔵省ならではの論理に一気に飛躍する。

また、元主税局長の薄井信明も当時の状況を次のように述べている。⁶⁾

外国との交渉ですから、本来なら国内が一枚岩でなければならないのですが、本件はやや違ったところがありました。もちろん、焼酎の関係者からは、業界の死活問題である、欧米の主張を論破して現行制度を堅持してほしい、との熱い期待が寄せられました。また、税制を担当する私どもとしても、長い歴史をもつ日本の酒税制度は、焼酎の伝統的な生産・消費実態を踏まえて組み立てられており、沿革的にも決してウイスキーの輸入阻止のために考えた制度ではありませんから、十分に理論武装してWTOに臨みました。ところが、日本のマスコミの論調はかなり醒めたものが多く、日本は外国に自動車やテレビなど多くの工業製品を輸出しているのだから、酒税の格差は正は避けて通れないだろうといった空気なのです。霞ヶ関の他省庁も、それに近い感触のところが多かったように感じました。そうした中で、外務省がたいへん理解を示してくれたことは救いでしたし、折衝の展開に応じて外務省ならではの協力をしてくれました。

こうした国内状況はあったが、結局、1年後の平成8年7月に、WTOパネルが「アルコール1度当たりの税率」に大きな格差があることを根拠として「格差は国内焼酎産業の保護に当たり、WTO協定に違反する」との最終報告書をまとめた。その後、再審機関である上級委員会に議論が持ち込まれたが判定は覆らず、同年11月に日本に対し次のような是正勧告が出された。⁷⁾

- ・ しょうちゅうの甲類及び乙類とウオッカ（スピリッツ類）は同種の産品である。しかるに、輸入産品であるウオッカには国内産品であるしょうちゅうを超える酒税が課せられている。
- ・ しょうちゅうの甲類及び乙類とウオッカを除くウイスキー等の蒸留酒（リキュール類を含む。）は直接的競合・代替可能関係にある。しかるに、国内産品であるしょうちゅうに低い税率が課され、これとウイスキー等との税率格

差が大きすぎることから、国内生産に保護的な課税となっている。

- ・ したがって、日本の蒸留酒に係る酒税はガット協定第3条に反しているの、日本はこれをガット協定に整合的なものとすべきである。

こうして、平成9年度税制改正での酒税改正が不可避となった。問題はアルコール1度当たり換算でどの程度までの格差が許容されるかであり、勧告ではその格差は「デ・ミニミス（微小）」にすべきとされたが、具体的な値が示されたわけではなかった。しかし、西欧諸国はその差をほとんど無くすところまで税率を調整することを強く求め、結局、アルコール1度当たり換算で焼酎とウイスキーの税率差を3%以内（改革前では最大600%程度あった）にすることが固まった。調整の方法については、ウイスキーの税率を大きく引き下げ、焼酎甲類・乙類の税率を大きく引き上げる方向で議論がまとまった。ただし、税率調整を直ちに行うと焼酎製造業者への打撃が大きいことから、移行期間を設けることになった。

こうして決まった平成9年度税制改正の内容は表3-7-4に示したとおりである。ウイスキーの税率は改正前の1ℓ当たり982.3円から、改正完了時には409円に大きく下がり、一方、焼酎の税率は甲類が約1.6倍、乙類が約2.4倍に引き上げられた。この結果、アルコール度数1度換算で見ると、ウイスキーが1022.5円、焼酎が992.4円となり、3%以内（ $(1022.5-992.4)/1022.5$ ）に大きく縮小された。なお、同じく蒸留酒に含まれるスピリッツ（ウォッカやジン、テキーラが含まれる）や、蒸留酒を原料とするリキュールの税率も焼酎と同じになるように調整された。改正は平成9年10月より開始され、ウイスキーと焼酎甲類の税率調整は1年後の平成10年10月に完了するが、特に中小製造業者が多い焼酎乙類は、平成13年10月まで更に3年間の猶予期間を設けることになった。焼酎乙類の多くはいわゆる地焼酎であり、南九州の一地域などで少量製造を行う業者が多く、影響が大きいと考えられたため特別な配慮がなされた。また、昭和63年の抜本的税制改革で設定された清酒、ワイン、焼酎の中小製造業者に対する税の減免措置（詳細は表3-7-4の備考欄を参照のこと）も、平成13年度まで継続することが決まった。

しかし、この問題はこれで終わらなかった。改正が完了するまでに設けられた猶予期間が長すぎることに關して、アメリカの理解を得られず、平成10年度

表 3-7-4 酒税改正の概要（平成9年度税制改正）

酒類	製法等による区分 (平成18年度以降の基準に基づく)	平成9年度改正前 (平成9年9月まで)				平成9年度改正後 (平成9年10月以降)					備考	
		従量税		備考	従量税							
		基準アルコール(A)	従量税率(1kℓ当たり、単位：円)(B)		アルコール1度の加算・減算税率(単位：円)(C)	平成9.10.～平成10.9.	平成10.10.～平成13.9.	平成13.10.以降				
しょうちゅう甲類	蒸留酒類	25	155,700	26,230(アルコール31度以上) 9,540(アルコール30度以下) 21～30度)	6,228	25	201,900	248,100	9,924(アルコール21度以上)	9,924	9,924	平成12年度まで、前年度移出量1,300kℓ以下の製造業者に対し、200kℓまでの酒税の30%減免。
		25	102,100	14,910(アルコール31度以上) 6,580(アルコール30度以下) 21～30度)	4,084	25	150,700	248,100				
ウイスキー類	蒸留酒類	40	982,300	24,560(アルコール38度以上)	24,558	40	551,000	409,000	10,225(アルコール38度以上)	10,225		
スピリッツ類	蒸留酒類	37	367,300	9,930(加算のみ)	9,927	37	367,188		9,924(加算のみ)	9,924		
リキュール類	混成酒類	12	98,600	8,220(加算のみ)	8,217	12		119,088		9,924(加算のみ)	9,924	

(出所) 国税庁「酒税関係法規集」各年、「改正税法のすべて」各年版により作成。

税制改正で更なる改正が実施されることになる。

（３）酒税再改正について（平成10年度税制改正）

これまで述べたように、平成9年度改正で蒸留酒間の税率格差は是正されることが決まったが、その移行期間を4年間（平成13年10月）、WTO 勧告の翌月である平成8年11月を起点とすると4年8か月間としたことに対して、アメリカから大きな反発が起きた。WTO 協定では本来、「勧告実施までの期間は勧告から15カ月とする」とされており、その期限は平成10年2月1日であった。ただし、特別な事情があるときはその延期が可能であり、政府はイギリスやEU などとは移行期間についても合意に達したことから、アメリカ・カナダとは協議中の段階で先に示した内容の改正法案を国会に提出した。しかし、結局この案をアメリカが認めなかったため、平成9年度改正をいったん成立させた後、平成10年度税制改正で再度、改正を行うことになった。

実際に交渉を担当した元主税局長の薄井信明が当時を振り返って口述記録を残しており、以下ではそれを参考にしつつ、その経緯を述べていく。政府は、先に述べた平成9年度改正案をイギリスやEU に提案して、比較的早い段階（平成8年12月）にその了解をとることができたが、これに関して、薄井は次のように述べている。⁸⁾

長い交渉のなかで、英国が非常に紳士であったことが印象に残っています。日本と欧米の酒文化の違いや国内事情を説明し、「仮に焼酎とウイスキー等の酒税負担を近づけるとしても、十分な経過期間が必要」と説明すると、向こうの局長さんは分かってくれました。それで、ほっとしていたら、EU にガツンとやられました。「英国がいいと言ったってダメ、EU 内の蒸留酒産出国は英国だけではない」というわけです。それでも、EU とは、勧告採択後の早い時期に（実質決着：平成8年12月16日、正式決着：9年1月31日）、何とか合意に達することができました。

この時アメリカとの合意はできていなかったが、政府はこの段階で、先の「酒税法」改正案を国会に提出することを決断した。⁹⁾

この時点では、アメリカとは全く調整できていませんでしたが、ウイスキー

の母国は英国、その英国を含む EU と合意したのだから、その内容で酒税法の一部改正法案を国会に出してしまうことに踏み切ることにしました。アメリカは WTO 協定を盾に取り、勧告後15ヶ月以内の履行を主張するばかりで協議自体に積極的だったことから、国会に改正法案まで出せばアメリカも折れてくるのではないかと、毅然とした姿勢を示さなければ収拾がつかなくなると考えたわけでした。かなり大胆な決断だったのですが、幸い、国内では焼酎関係の皆さんや自民党・与党の税調の理解を得ることができ、法案提出に進めることができました。

この後日本国内では、平成9年度税制改正としてこの案は成立するが、結局この案をアメリカは認めなかった。これに関して、再び薄井の口述を引用する。¹⁰⁾

これと対照的だったのはアメリカでして、まるで棒を飲み込んだように頑なでした。あれが USTR の交渉スタイルだったのかもしれませんが、相当大的な政治的な理由があったのではないかと推測します。アメリカ交渉団のトップはカトラー USTR 代表補で40歳前後の女性でした。随員は USTR に雇われた国際法専門の弁護士ばかりでして、一人も税法の専門家はいませんでした。日本の「酒税法」がどういう考え方でつくられているかには全く関心がなく、いかに外国産蒸留酒の対日輸出障害になっているかの一点に絞って主張するだけなのです。「酒税法」の考え方を説明し理解を得ようと意気込んでいただけに、これには拍子抜けしてしまいました。この問題が国家間の通商上の利害の衝突であり、単に税制だけの問題ではないことを再確認させられた思いでした。

アメリカは再び WTO に実施期間に関する仲裁を求め、その結果、日本は協定通り15か月間（すなわち、平成10年2月から）で勧告どおり是正措置を実施するか、それができない場合はそれに代わる代償措置を提示すること、という選択を迫られることとなった。この見解を踏まえて日本とアメリカは再度協議を開始したが、この協議は更に10か月続き、最終的に問題が決着したのは平成10年度の税制改正作業が大詰めを迎える平成9年12月中旬のことであった。

最終的な決着案は2本立てであり、次にそれを説明する。一つは表3-7-5に示したように、「酒税法」改正の実施時期を早めることであった。すなわち、

表 3-7-5 酒税改正の概要（平成10年度税制改正）

酒類	製法等による区分 (平成18年度以降の基準に基づく)	基準 アル コ ル (C)	平成9年度改正				平成10年度改正					備考
			従 量 税				従 量 税					
			～平成9.9	平成9.10. ～平成10.9	平成10.10. ～平成13.9	平成13.10. 以降	～平成9.9	平成9.10. ～平成10.4	平成10.5. ～平成10.9	平成10.10. ～平成12.9	平成12.10. 以降	
			従量税率(1kℓ当たり、単位:円)				従量税率(1kℓ当たり、単位:円)					
しょうちゅう甲類	蒸留酒類	25	155,700	201,900	248,100		155,700	201,900	248,100		平成12年度まで、前年度移出量1,300kℓ以下の製造業者に対し、200kℓまでにかかる酒税の30%減免。	
しょうちゅう乙類		25	102,100	150,700	199,400	248,100	102,100	150,700		199,400		248,100
ウイスキー類	蒸留酒類	40	982,300	551,000	409,000		982,300	551,000	409,000			
スピリッツ類	蒸留酒類	37	367,300	367,188		367,300		367,188				
リキュール類	混成酒類	12	98,600	119,088		98,600		119,088				

（出所）国税庁『酒税関係法規集』各年、『改正税法のすべて』各年版により作成。

ウイスキーと焼酎甲類の最終的な税率改定時期を5か月早めて平成10年5月とし、更に焼酎乙類の最終的な税率改定時期を1年早めて平成12年10月とすることであった。もう一つは、「勧告の実施が15カ月より遅れる場合にとるべき」とされた代償措置であり、蒸留酒の関税を撤廃することとなった。蒸留酒の関税は、酒税と同じように酒類ごとに細かく規定されていたが、それを平成11年度以降毎年引き下げ、最終的に平成14年度で廃止する、というものであった。¹¹⁾

こうして、一連の蒸留酒にかかわる税率格差問題は決着した。表3-7-6に、これらの改正を経た後の平成12年度末時点での酒税制度を示している。これまで述べたように蒸留酒で税率の統一が進んだものの、表が示すごとく、日本の酒税の特徴は依然、酒類を細かく分類した上で個別に税率をかける構造となっていた。そうした構造に関して、平成12年7月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—」は次のように述べている。¹²⁾

わが国の酒税においては、酒類をきめ細かく分類し、各酒類の定義も複雑なものとなっています。このため、その適用に当たって、同様の商品でありながら、原料や製造方法の若干の違いによって分類が異なる結果になるといった問題が

表 3-7-6 酒税制度の概要（平成13年度）

酒類	製法等による区分（平成18年度以降の基準に基づく）	従 量 税				備考	税率等の最終改定時期（年度）
		基準アルコール(A)	従量税率（1kℓ当たり、単位：円）(B)	アルコール1度当たりの加算・減算税率（単位：円）	従量税率／アルコール度数(B/A)		
清酒	醸造酒類	15	140,500	9,370	9,367	前年度移出量1,300kℓ以下の製造業者に 対し、200kℓまでにか かる酒税の30%減免。 (平成13年度まで)	平成6
合成清酒	混成酒類	15	79,300	5,290	5,287		平成6
しょうちゅう	蒸留酒類	25	248,100	9,924（アルコール20度以上）	9,924	前年度移出量1,300kℓ以下の製造業者に 対し、200kℓまでにか かる酒税の30%減免。 (平成13年度まで)	平成10 （実施は平成12）
みりん	混成酒類	13.5	21,600	1,600	1,600		平成6
ビール	発泡性酒類	—	222,000	—	—		平成6
果実酒類	果実酒	—	56,500	—	—	前年度移出量1,300kℓ以下の製造業者に 対し、200kℓまでにか かる酒税の30%減免。 (平成13年度まで)	平成6
	甘味果実酒	12	98,600	8,220（加算のみ）	8,217		平成6
ウイスキー類	蒸留酒類	40	409,000	10,225（アルコール38度以上）	10,225		平成10
スピリッツ類	蒸留酒類	37	367,188	9,924（加算のみ）	9,924		平成9
リキュール類	混成酒類	12	119,088	9,924（加算のみ）	9,924		平成9
雑酒	発泡酒（麦芽重量割合67%以上）	—	222,000	—	—		平成8
	発泡酒（麦芽重量割合25%以上67%未満）	—	152,700	—	—		
	発泡酒（その他のもの）	—	83,300	—	—		
	粉末酒	—	320,500	—	—		平成6
	その他の雑酒（本みりんに類似するもの）	13.5	21,600	1,600	1,600		
	その他の雑酒（その他のもの）	12	98,600	8,220（加算のみ）	8,217		

（注）1 焼酎、果実酒類（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、雑酒（その他の雑酒のうち特定のもので発泡性のあるもののみ）でアルコール分が13度未満（リキュール類は12度未満）のものの従量税率は、上記の式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）

2 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）国税庁『酒税関係法規集』（平成13年）、『改正税法のすべて』（平成13年版）により作成。

あり、近時、そのような点に着目して税負担を低く抑えた低価格商品も多く見受けられるところです。

一方、酒類の分類は税率の差異と密接に関連していますが、累次の税率改正により、しょうちゅうやウイスキー類などのように、種類間又は品目間で税率格差がまったくないか、僅少なものとなってきているものもあります。

したがって、酒類の分類や定義についても、税負担の公平性や経済取引に対する中立性を確保する観点から、税負担のあり方の検討に併せ、各酒類の生産・消費の態様の変化や税率構造の変化などを踏まえ、簡素・合理化を図る方向で検討することが必要と考えます。

実際、この数年後に税制の更なる簡素化が行われるが、その検討は別の機会に行うこととする。

〔注〕

- 1) 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）19ページ。
- 2) 例えば、『日本産業新聞』平成10年4月20日、『日本経済新聞』平成12年3月11日朝刊（地方経済面、九州B）など。
- 3) 『日本経済新聞』平成6年9月20日朝刊。
- 4) 薄井信明・元主税局長口述記録。
- 5) 『日経産業新聞』平成7年10月20日。
- 6) 薄井信明・元主税局長口述記録。
- 7) 『改正税法のすべて』（平成9年版）254ページ。
- 8) 薄井信明・元主税局長口述記録。
- 9) 同上。
- 10) 同上。
- 11) 例えばバーボン・ウイスキーの場合、平成10年度では10.3%の関税がかかることになっていたが、これを平成11年度以降毎年2.4%ずつ引き下げ、平成14年度に完全に撤廃することとした。なお、個別の酒類に対する関税の引下げ状況について『改正税法のすべて』（平成10年版）560ページを参照のこと。
- 12) 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）274ページ。

3 たばこ税

第2章で述べたように、昭和63年抜本的改革以降平成7年度税制改正まで、

たばこ税の大きな改正はなされなかったが、嗜好品であるたばこへの増税は比較的抵抗を受けにくいとされ、財政が苦しくなると毎年のように増税議論が浮上した。平成7年度にも阪神・淡路大震災の復興財源として、増税が取りざたされている。¹⁾ その後、たばこ増税は結局、「たばこ特別税」の創設という形で平成10年12月より実施される。その理由は旧国鉄長期債務や国有林野事業の累積債務の処理への財源活用であり、ここでも、決してたばこ関係が深いとは言えない案件処理のために、土壇場で増税が急浮上することとなった。また、たばこ税の改正としてはもう1点、平成11年度税制改正の際、「恒久的減税」の実施で地方自治体の税収が大きく減少することへの対応として、国のたばこ税の一部を地方税に振り替える措置がとられた。以下では、これらの税制改正の内容を説明する。

まず、改正の概要を先に説明すると、表3-7-7にまとめられる。既に軽く触れたように、改正は2点行われた。一つは平成10年12月より実施された国税としてのたばこ特別税の創設であり、これによって通常の紙巻たばこで1000本当たり820円の増税が既存のたばこ税への上乗せとして行われた。この結果、たばこは1箱20円程度の増税となった（その増収額は2600億円程度）。もう一つの改正は、平成11年度税制改正で実施された国から地方へのたばこ税の振替えである。この改正前は、たばこに対し国と地方がそれぞれ1000本当たり3126円の課税を行っていたが、不況への対応として小渕内閣が行った「恒久的な減税」（「第2節 所得税その1」や「第4節 法人税その1」を参照のこと。）で地方税収が減少することに配慮し、法人税に係る地方交付税率の上乗せなどとともに、地方のたばこ税の比重を高める措置（総額で約763億円。ただし、平年度。）がとられた。ただし、これについては国から地方への財源振替えであり、増税が行われたわけではない。

以下では、このうち、たばこ特別税の創設について、少し詳しく論じていく（国から地方へのたばこ税振替えの経緯は、「恒久的な減税」について説明した「第2節 所得税その1」を参照のこと。）。先に少し触れたように、たばこ特別税は旧国鉄長期債務と国有林野事業の累積債務の処理財源として創設された。これらの債務処理問題は難航を極め、その詳細は本シリーズ第2巻「予算」で扱われることになるが、たばこ特別税の創設に大きく関係する問題として、以下でもその経緯を簡単に振り返っておく。

表 3-7-7 改正前後のたばこ税及びたばこ特別税の税率

区 分	た ば こ 税						たばこ 特別税 (国税)	合計
	国 税		地 方 税		計			
	改正前	改正後	改正前	改正後	改正前	改正後		
紙巻たばこ	(円／ 千本)	(円／ 千本)	(円／ 千本)	(円／ 千本)	(円／ 千本)	(円／ 千本)	(円／ 千本)	(円／ 千本)
パイプたばこ	3,126	2,716	3,126	3,536	6,252	同左	820	7,072
葉巻たばこ								
刻みたばこ、 かみ用及びか ぎ用の製造た ばこ								
旧三級品の紙 巻たばこ	1,484	1,289	1,484	1,679	2,968	同左	389	3,357
特定販売業者 以外の者が輸 入する製造た ばこ	6,252	同左			6,252	同左	820	7,072
携帯等により 輸入する紙巻 たばこ	5,000	同左			5,000	同左	500	5,500

(注) 1 パイプたばこ及び葉巻たばこは1gを1本に、刻みたばこ、かみ用及びかぎ用の製造たばこは2gを1本に、それぞれ換算することとなる。

2 携帯等により輸入する紙巻たばことは、特定販売業者以外の者が保税地域から引き取る製造たばこのうち、本邦に入国する者がその入国の際に携帯して輸入し、又は別送して輸入する紙巻たばこで商業量に達しない範囲のもの(「租税特別措置法」第88条の2の規定の適用を受ける紙巻たばこ)をいう。

(出所)『改正税法のすべて』(平成11年版)427ページ。

まず、旧国鉄長期債務問題を説明する。国鉄は昭和62年4月に、鉄道公団債務や年金負担も含め37.1兆円という膨大な債務を残して分割民営化された。37.1兆円のうち民営化会社であるJR等が11.6兆円の債務を引き継ぎ、残りの25.5兆円は国鉄清算事業団に引き継がれた。その25.5兆円は土地やJR株式の売却収入などで返済した後、残額を国が直接対処すること、すなわち国民の税金

投入で処理をすることが昭和62年及び昭和63年の閣議で決定された。当初、国民負担分は13.8兆円の見通しであった。

しかし、実際には国鉄清算事業団が受け継いだ25.5兆円の債務は減るどころか、むしろ増大した。その理由の第一は当時の金利が高かったことであり、それに年金債務増大が加わって、債務は年間1兆3000億円ずつ増えていった。しかし、国鉄清算事業団は事業を行う企業ではなく安定した収入確保手段を持たなかった上、バブル時には地価への影響を考慮して土地売却が凍結され、その後地価の急激な下落によって手持ちの土地資産価値が大きく下落したことなども影響し、収入は伸びなかった。そのため、平成9年度当初における累積債務は約28兆円にむしろ膨れることとなった。この問題は平成8年ごろから大きくクローズアップされるが、その理由は、国が一般会計から国鉄清算事業団に行っていた無利子融資5兆円の返済開始が平成9年度から予定されたことや、土地の売却を平成9年度末までに完了することが昭和62年及び昭和63年の閣議で決まっていたことなど、平成9年ごろが債務返済の一つの区切りとなっていたことが挙げられる。そして何よりも、処理を遅らせれば遅らせるほど利払い等で債務が増加し、問題解決が困難となることが明白だったことが大きかった。²⁾

一方、もう一つの国有林野事業の問題も、平成10年度末で累積債務は3.8兆円に及ぶ見通しであった。安い外材の増加などで昭和50年台より赤字が続き、毎年2000億円ずつ債務が膨張する構造となっており、平成8年11月16日の『日本経済新聞』は「事実上、破たん」といった見出しの報道を行っている。³⁾

平成8年10月の総選挙を乗り切った自民党の橋本内閣は、行政、財政構造、金融などの6分野を中心に日本の経済構造を変える「6大改革」の実施を宣言するが、それに合わせる形でこれらの問題も平成9年中に処理案を得ることが平成8年12月に閣議決定される。更に、財政構造改革の内容を最終的に閣議決定した「財政構造改革の推進について」（平成9年6月3日閣議決定）で解決に向けた決意が示され、その後、財政構造改革会議の企画委員会（座長は自民党の加藤紘一幹事長）で、最終処理案が取りまとめられた（平成9年12月）。

議論の焦点は言うまでもなく債務返済の財源をどう調達するかであったが、金額が極めて大きく、調整作業は難航を極めた。国鉄問題の財源としては当初から、運輸省の予算カット（具体的には整備新幹線の建設凍結）やJRの追加負

担に加えて、鉄道利用税や総合交通税の創設・揮発油税の活用などによる交通利用者への負担増など、様々な案が浮上したが、いずれも強い反発を引き起こした。一方、国有林野の財源問題でも水資源税の課税などが伝えられたが、有力案とならなかった。まずは利払いや年金債務で時間とともに債務額が膨張する構造を止めることが先決とされ、その財源手当の問題が焦点となっていく。そして、土壇場で浮上したのが、これらの問題と決して関係が深いとは言えないたばこ特別税の創設であった。

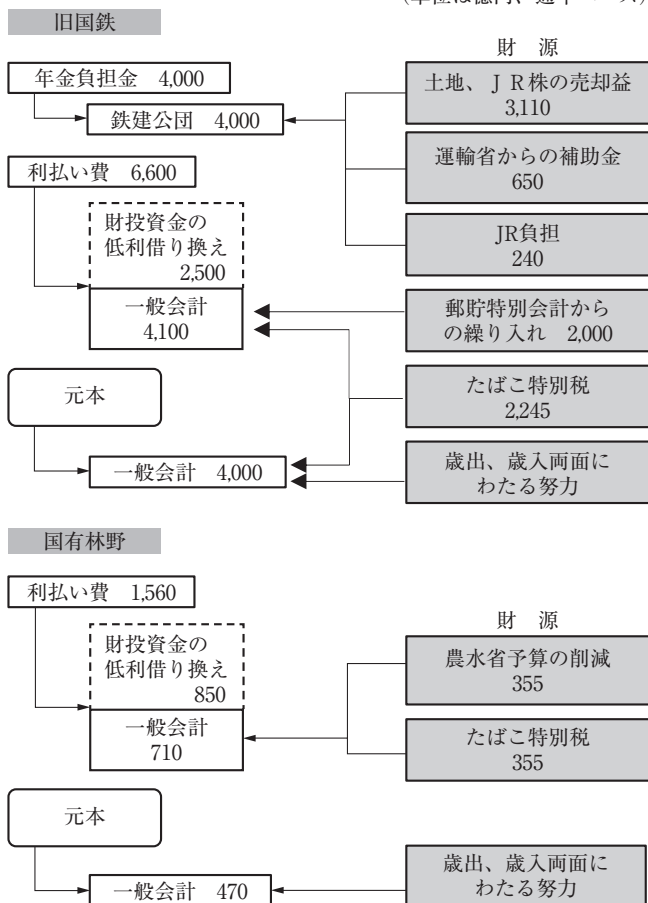
以下では、平成9年12月にまとまった債務処理案の概要を簡単に説明する。その概要は図3-7-1に示したとおりである。まず、国鉄清算事業団や国有林野（3.8兆円のうちの2.8兆円）の債務は一般会計が承継するとした上で、毎年発生する年金債務や利払費を賄う財源の確保に力点が置かれた。具体的にはまず、高利で借りた債務の低利資金への借換えを行った上で、残りは土地などの売却収入や運輸省・農水省の予算削減などの財源を充てることとした。国鉄の年金債務はJRに一部追加負担を求めることとなったが、これに対してJRが猛反発し、この後、紆余曲折を経ることとなる（本巻ではこの詳細は略す）。また、図に示したように、創設されたたばこ特別税は利払費の返済財源として重要な位置を占めるが、それを明確にするためにその税収は、特定財源として一般会計ではなく国債整理基金特別会計に直入されることとなった。

もっとも、この案には問題点も指摘された。国鉄債務の利払いに対して行われる郵便貯金特別会計からの繰入れは貯金の取崩しであっていずれは返済を迫られるものであり、その活用期限は5年とする暫定的なものであった。また、元本の返済は平成12年度から60年間かけて「歳出、歳入両面にわたる努力」で財源を捻出し行う、という極めてあいまいなものであった。このため、示された案に対しマスコミから多くの批判が示された。最終的にこの処理案が国会で成立するのは、1年後の平成10年10月（小渕内閣）であり、それを受けてたばこ特別税の課税が12月から開始された。

なお、たばこ税については、この後平成12年度改正で再び増税議論が持ち上がっている（結局、増税はされず。）。このように、「たばこ税増税は予算編成のつじつま合わせの財源としてぎりぎりになって急浮上するのが通例」⁴⁾であったが、国鉄や国有林野事業とおおよそ関係のないたばこの増税に財源を求めたところに、これらの問題処理がいかに困難であったかが表れていると言える。

図 3-7-1 旧国鉄、国有林野債務の処理策

(単位は億円、通年ベース)



(出所)『日本経済新聞』平成9年12月26日朝刊。

〔注〕

- 1) 『日本経済新聞』平成7年2月1日朝刊。
- 2) 旧国鉄長期債務問題については運輸省『運輸白書』(平成9年)に平易な説明がある。
- 3) 『日本経済新聞』平成8年11月16日朝刊。国有林野事業の累積債務問題については、林野庁「林業の動向に関する年次報告」(平成9年)に平易な説明がある。
- 4) 『日本経済新聞』平成11年12月10日朝刊。

4 流通関係諸税

流通関係諸税は、具体的には印紙税、登録免許税、有価証券取引税、取引所税の四つの税目である。このうち、印紙税については既に第2章で平成12年度までの経緯を検討した。

次に、有価証券取引税と取引所税についても、「第3節 所得税その2」の「株式等譲渡益課税」で既に検討した。有価証券取引税は有価証券の売却額に一定比率で課税、取引所税は先物やオプション取引に対する税であり、第2章で述べたように元はまったく別の税であるが、平成9年ごろの「金融ビッグバン」以降の証券税制改革では、金融への取引課税として一体的に改正が行われた。そして、株式譲渡益課税の強化（源泉分離選択課税の廃止による申告分離課税への一本化）と併せて、これらの税は縮減が進んでいく。すなわち、平成8年度にまず有価証券取引税の軽減が実施され、更に「金融ビッグバン」を踏まえた証券税制改革と金融危機勃発の中で、平成10年度税制改正においてこれらの税率は半分に下げられ、最終的に平成11年3月末で廃止される（その詳細は「第3節 所得税その2」を参照のこと。）。

そこで残った項目は、不動産や企業などの登記や登録に対して課税される登録免許税だけである。第2章では、バブルによる地価高騰が土地の登録免許税に大きな影響を与えたことを述べたが、第3章で扱う平成8年度税制改正以降も、不動産不況への対応などから、住宅や土地に関する負担軽減が断続的に行われた。以下では、その政策決定過程を検討する。

最初に平成8年度税制改正における土地の登録免許税の議論について説明する。その計算式は第2章で議論したが、以下で再度示す。

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

第2章で論じたように、平成以降の改正は専ら、上の式の「課税ベースの特例」（以下では、「特例税率」と表記することがある。）の改定で行われた。平成3年度の「土地税制改革」による固定資産税の課税強化を受けて平成6年度に固定資産税評価額を大きく引き上げたが、これによる登録免許税の急激な負担増を避けるため、平成6年度に期限3年で特例税率を創設した。税率は50%とし

つつ、当初の2年（すなわち、平成6年度と平成7年度）は移行期として税率を40%に設定した。その結果、平成8年度から税率が40%から50%に引き上げられることになったが、平成7年以降、不動産市場の停滞感が再び強まり、平成8年度も40%に据え置くべきだ、との声が高まった。

当時は自社さ連立村山政権であったが、「第8節 土地税制」で述べるように、不動産市場活性化の点から地価税や土地譲渡所得税の引下げを主張する自民党と、金持ち優遇につながるとの視点からその引下げに慎重な社会党・新党さきがけの間で対立が起きていた。しかし、不動産市場の停滞については社会党も認識を同じくしており、¹⁾ 登録免許税については、比較的容易に政権内で意見の一致が得られたようである。結局、平成8年度も特例税率は40%で据え置かれることとなった（表3-7-8）。

続く平成9年度税制改正でも、登録免許税の負担軽減が行われた。まず、先の40%特例税率は、もともと平成6年度から期限3年で設定されており期限切れを迎えたが、更に3年間の延長が決まった。その上で、この年に引下げの対象となったのは、住居に対する登録免許税であった。表3-7-9に示したように、もともと住居の登録免許税は軽減されていたが、この平成9年度税制改正でそれを半減する改革が行われた。この年の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、「第3節 所得税その2」で述べたように住宅取得促進税制の拡充など、住宅市場活性化がこの年の税制改正の論点となり、その一環で改正が行われた。²⁾

表 3-7-8 土地の登録免許税における特例税率の推移（平成6年度以降）

適用開始	平成6年4月1日	平成8年4月1日	平成9年4月1日	平成11年4月1日
適用期限	平成9年3月31日	平成9年3月31日	平成12年3月31日	平成12年3月31日。 ただし、平成12年度改正で更に平成15年3月31日まで3年間延長される。
改革内容	特例創設	特例改正	特例継続	特例改正
特例税率	50%。ただし、経過措置として当初2年間は40%。	40%	40%	3分の1 (33.3%)

（出所）『改正税法のすべて』各年版により作成。

表 3-7-9 登録免許税の住宅用家屋に係る特例の改正（平成9年度税制改正）

事 項	課税標準	改正前軽減税率	改正後軽減税率
所有権の保存の登記	不動産の価額	1000分の3	1000分の1.5
所有権の移転の登記	〃	1000分の6	1000分の3
抵当権の設定の登記	債権金額	1000分の2	1000分の1

（出所）『図説 日本の税制』各年版により作成。

その後、登録免許税は、もう一段引き下げられる。すなわち、平成9年秋以降に大手金融機関が相次いで破綻する厳しい経済状況となり、そうした状況からの脱却が目的となった平成11年度税制改正で、再び土地取引の登録免許税が軽減された。ここでも先の「特例税率」が対象となり、平成11年度よりそれが40%から3分の1（すなわち33.3%）に下げられた。この引下げはその後、平成12年度税制改正で更に期限延長されるが、こうした土地取引による登録免許税の特例税率の推移は、先の表3-7-8にまとめた。

登録免許税についてはもう1点、企業の商業登記への課税に関して述べておきたい。「第5節 法人税その2」で述べたように、不況が続く中で、企業同士の合併や不採算部門の切離しなどのリストラクチャリングで生き残りを模索する動きが強まり、「産業再生法」や企業組織再編法制などの法整備が相次いで行われた。これを受けて、資産の譲渡益課税を繰り延べる等の法人税関係の改正が行われた（「第5節 法人税その2」を参照のこと。）が、併せて登録免許税の対応もなされた。すなわち、これらの法律の下で行われる企業の分割・合併の登記などの際の登録免許税について、様々な負担軽減措置がとられ、そうした企業組織再編を促す措置がとられた（その内容の詳細は『改正税法のすべて』平成12年版及び平成13年版を参照のこと。）。

〔注〕

- 1) 『日本経済新聞』平成7年10月27日朝刊。
- 2) 『日本経済新聞』平成8年8月31日朝刊、平成8年12月20日夕刊。なお、第2章で既に議論したように、印紙税についても同様の目的により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適用が行われている。

第8節 土地税制

1 政策決定過程

第2章で述べたように、バブルによる地価高騰に対処して、平成3年度税制改正ではこれまでの土地税制の在り方を大きく転換する「土地税制改革」が実施された。すなわち、土地の資産としての有利性縮減が土地問題の解決に必要なとの観点から、土地の保有・譲渡・取得に対する全面的な課税強化が行われた。具体的には国税の新税として地価税を導入し保有税を強化、更に、これまでは長期保有の土地を中心に軽減されてきた土地譲渡益課税の税率が一転して引き上げられた。これ以外にも、固定資産税や相続税の評価額引上げ、特別土地保有税の強化、更には農地の課税強化等が実施された。

しかし、こうした改革が実行に移される平成4年には、既にバブルははじけていた。これ以降、地価は下落を続け、それが金融機関の不良債権の原因となり、長く日本経済の足を引っ張ることになる。経済状況の激変を受けて、経済界を中心に先の土地税制改革に対する不満も改革当初から高まっていく。もっとも、地価再上昇の懸念はすぐには消えず、改革後2、3年は全面的な見直しに発展することはなかった。しかし、土地税制の見直しに積極的な自民党が平成6年夏に政権に復帰、更に不動産不況が深刻化するにつれて、土地の流動化促進や企業負担軽減のための税制改正要求が強まっていく。その流れは、平成10年度税制改正における地価税凍結を含めた土地税制の全面見直しにつながるが、以下では、それに関する平成8年度税制改正以降の動向について説明する。

平成8年度以降の一連の土地税制の見直しは、自社さ連立政権の下で行われた。その道のりを困難にした理由として、自民党が見直しに積極的だった一方、社会党（平成8年1月より社会民主党）や新党さきがけがそれに対して消極的だったという事情が挙げられる。連立政権内の意見の相違は、平成8年度税制改正における地価税の見直し問題で先鋭化し、議論は最後まで紛糾する。その結果、地価税の税率を0.3%から0.15%に半減するという「両者の主張を足して2で割る」とも揶揄された改正が実現した。ほかにこの年の改正では譲渡益課

税が軽減され、更に翌平成9年度改正では固定資産税の評価額引上げに関する方針転換が図られた。

このように、土地税制の緩和に向けた動きが加速するが、その方向は平成10年度税制改正で決定的となった。それを促したのは、経済情勢の大きな変化である。すなわち、平成9年秋以降、大手金融機関が破綻するなどの厳しい経済情勢の中で、景気対策としての土地流動化や企業の税負担軽減が重要な論点となり、土地税制の見直しは避けられない情勢となった。これまで繰り返されてきた自社と連立与党内の対立も、このときはもはや障害とならなかったようである。結局、地価税の凍結、譲渡益課税の税率引下げ、更には買換え特例の拡充など、先の土地税制改革でとられた課税強化路線は完全に撤回される。こうして、昭和末期のバブル以降、大きく変動を続けた土地税制の改革は一つの区切りを迎えることとなった。

以下では、そうした政策決定過程を次の手順で説明する。次の2で平成8年度及び平成9年度の税制改正を検討し、3で平成10年度税制改正について説明を行う。

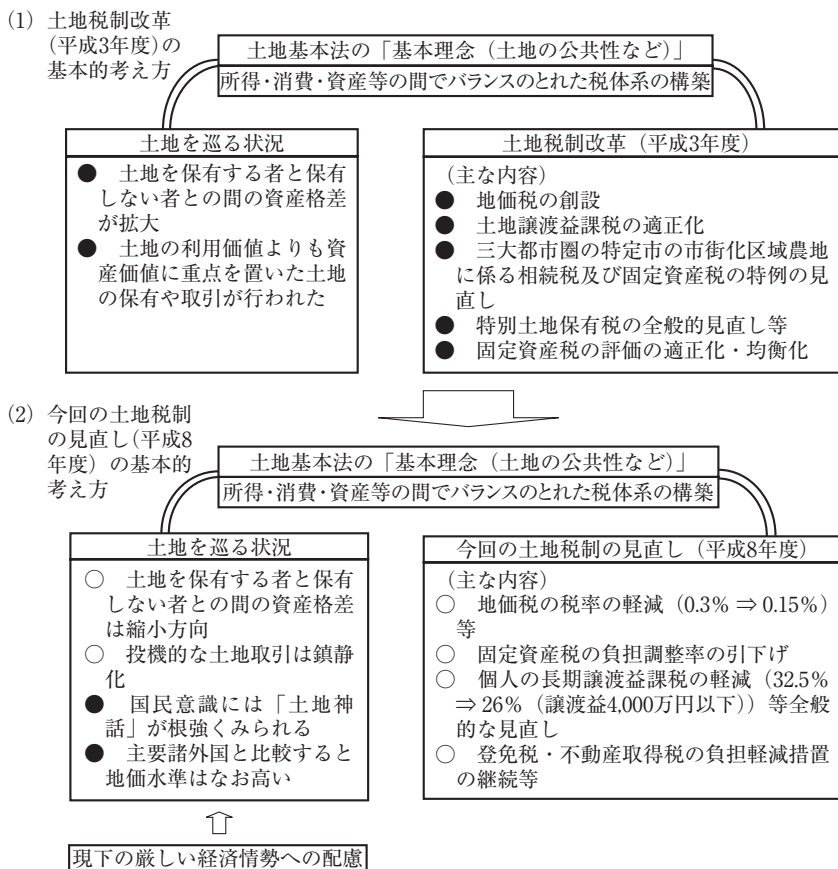
2 平成8年度税制改正及び平成9年度税制改正

地価は平成7年の春先に再び下落傾向を強めた。特に商業地の取引の落込みが大きく、景気対策として土地流動化が再び論点となり、土地税制の在り方は平成8年度税制改正の焦点に浮上する。地価税については、自民党・社会党の対立が解けず最後までもつれるが、結局、税率を0.3%から半分の0.15%に下げることとなり、また、土地譲渡益課税についても下げられた。こうした平成8年度税制改正のイメージを平成3年度改正と比べると、**図3-8-1**のようになるが、以下では、その経緯を次の手順で検討する。まず(1)で地価税の税率引下げ問題を検討し、(2)で土地譲渡益課税の改正について検討する。(3)では、平成9年度改正における固定資産税の評価額引上げの方針転換について述べる。

(1) 地価税の税率引下げ

平成7年度に入っても景気は上向く気配を見せず、地価は更に弱含みの傾向を見せた。特に商業地の状況が厳しかったが、それに関して以下のような報道

図 3-8-1 土地税制改革のイメージ



(出所) 税制調査会「これからの税制を考える—経済社会の構造変化に臨んで—」(平成9年1月) 附属資料32ページ。

がなされている。¹⁾

ビル市況の深刻な低迷で、用地を取得してビルを新築しても収益性が見込めず、資産価値の目減りや土地保有税の負担ばかりがかさむのが実情。投資家やデベロッパーが積極姿勢に転じるのは極めて難しい。

このため「商業地の取引は事実上の壊滅状態」(業界関係者)で、成立しているのはグループ企業間など特殊な事例に限られている模様。商業地価の底値を

何とか確認することが取引を復活させる要件の一つだろうが、現状ではそれすら困難だ。

そうした中で、景気を上向かせるためには、土地税制の緩和で土地流動化を促進すべきであり、地価税は既に役割を終えたとする論調が更に強まってきた。これまでは、土地保有税の緩和は土地供給を減少させるため、土地の流動化に逆行するとの議論がなされてきたが、むしろ、土地保有税が土地保有コストを高めて需要を減少させているといった主張が強くなり、それに、税負担の軽減を求める企業の声が重なる格好となった。地価税に対する逆風の強さは、『日本経済新聞』の社説の変化によく表れている。以下は、平成7年7月の社説の引用である。²⁾

土地バブルをつぶすため、政府は融資規制の実施、地価監視区域の拡大とともに、税制面で譲渡益重課税、特別土地保有税、地価税を導入した。それとは別に、固定資産税の評価額も大幅に引き上げた。

これで地価の上昇を抑制し、下落に向かわせたのはいいが、今度は、いっこうに土地を取得して事業に使用おうとする気配がでてこない。これは土地の取得・保有・売却コストを高くした地価抑制策の影響が大きいからだ。バブルつぶしのための課税は地価税は制度的ワク組みを残し税率ゼロ、特別土地保有税や譲渡益重課税は軽減ないし見直すことが望ましい。そうすれば、投資意欲を刺激し、民間の土地取得意欲が盛んになるだろう。資産デフレへの懸念を除くことにもつながる。

先の第2章第8節では地価税の堅持を主張する平成5年12月の『日本経済新聞』の社説を紹介したが、上記ではそうした主張は完全に消えている。このように、地価税を取り巻く状況は平成7年に入ると一気に厳しさを増していった。

一方で、地価税の凍結を主張する自民党と、その堅持を主張する社会党・新党さきがけにおける連立与党内の対立は相変わらずであった。先の第2章でも述べたように、自民党が土地税制の緩和に積極的な理由は、不動産や建設業界がその有力な支持母体であったことであり、一方、社会党や新党さきがけは土地税制の緩和は富裕者の減税につながるとの立場から、その見直しには消極的であったと伝えられる。平成7年7月の参議院議員選挙で自民党は地価税の凍

結を明確に掲げるが、社会党は慎重姿勢に終始、³⁾ 連立与党でありながらこの問題については対立したままだった。

その対立が、この年の9月に策定された経済対策にも影響を及ぼしたことが次のような厳しい論調で報じられている。経済界などからの極めて強い地価税の凍結要求に対して、連立与党は意見を一致させることができず、経済対策に具体的な減税項目を盛ることが見送られたという。⁴⁾

土地取引活性化や土地を持つ企業の負担軽減のため経済界から要望が強かった地価税の凍結や土地譲渡益課税、有価証券取引税の軽減は、対策に盛り込まないことが確実となった。土地税制緩和に積極的な自民党と、これに異論を唱える社会・さきがけとの対立の構図が続いているため、現政権の調整能力のなさをさらけだした。…（中略）…

地価税凍結を「企業や資産家優遇」と批判する社会・さきがけとの溝が埋まらないことを自民党は見越していたようだ。「不透明な政局も絡んで、政権内の対立を取りあえず避けた」と解説する関係者もある。結果は「政府税制調査会や与党税制改革プロジェクトチーム〔いわゆる「与党税調」〕の審議で結論を出すべきだ」と主張した大蔵省に軍配が上がった。

しかし、地価税を巡る状況は依然厳しく、それを踏まえた『日本経済新聞』の平成7年9月24日の記事は、今後のシナリオとして、「景気の足踏み状態に配慮し、廃止または一時凍結」の確率が50%、「非課税範囲の拡大などで負担軽減」が40%、「政局混乱し議論まとまらず、このまま継続」が10%と述べている。⁵⁾ 実際に地価税が凍結されるのはこの2年後であり、少し先のことになるが、それでも上記の記事は地価税を取り巻く当時の厳しい雰囲気をよく伝えている。

こうした状況を受けて、これまで地価税の堅持を主張し続けてきた政府税制調査会の議論にも変化が起きていた。審議で廃止・凍結を支持する意見と存続すべきだとする意見が対立して意見集約が難航、審議後の記者会見で加藤寛会長が、税率軽減の可能性を探る考えを示したという。⁶⁾ その後、平成7年12月15日に提出された「平成8年度の税制改正に関する答申」は以下のように述べ、その見直しに一定の理解を示している。⁷⁾

地価税の負担のあり方については、地価税法附則第8条において、少なくとも5年ごとに土地の保有に対する税負担全体の状況を踏まえて検討し、必要があると認めるときは所要の措置を講ずることとされている。こうした観点から、最近の土地の資産価値に対する保有税全体の負担状況をみると、大都市商業地を中心に地価下落が続く中で、地価税導入時に比べて多くの地域で、保有税負担は増大してきている。

このような状況の変化と現下の経済情勢とを勘案して、地価税の負担水準に一定の調整を加え、土地の資産価値に対する保有税負担の上昇の度合いを全体として緩和すべきであるとの意見があった。

ただし、中長期的な地価の見通しが明らかでないことなどを理由に、この直後の文章では見直しを「当面の措置」とするよう求める文言を付けている。

こうして、議論の外堀が次第に埋まっていく中で、自民党と社会党の意見の相違はなかなか縮まらなかった。結局、平成8年度税制改正では土壇場で、税率を0.3%から0.15%に引き下げるという「足して2で割る」方向で議論がまとまる。その経緯は次のように伝えられている。⁸⁾

96年度〔平成8年度〕税制改正の焦点だった地価税をめぐり、自民党は凍結、社会党は現行税率の維持をそれぞれ主張。表向きの対立とは裏腹に、互いに歩み寄るための「落としどころ」は税率の引き下げしかなかった。「足して2で割る」形の0.15%という数字はともに最も避けたかったが、〔平成7年12月〕15日未明の最終局面でも「限りなく凍結に近い0.1%がぎりぎりの譲歩」とする自民党と、「課税ベースを拡大しても0.2%以下は認められない」とする社会党の堂々巡りの議論が続いた。自民党が根負けした格好で、最後に出てきた数字が0.15%だった。

ただし、土地税制の堅持を主張する社会党は、代わりに基礎控除の縮小による課税ベースの拡大を要求、与党税制調査会で一度合意するも自民党税制調査会が反発、再度議論される、という混乱も伝えられた。それに関して、同じ記事は次のように伝えている。⁹⁾

社会党が税率の引き下げの見返りとして主張した課税範囲の拡大は、与党税

調の幹事を除く大半の自民党税調メンバーにとって「寝耳に水」だった。社会党との連立維持のために「自民らしさ」を発揮できないいら立ちに加え、自民党単独政権時とは異なり、与党税調幹事以外の税調メンバーには重要決定に参画できないことへの不満も募っていた。

しかも、基礎控除の圧縮による地価税の課税範囲の拡大は、税を負担する企業が増えることにつながる。次期総選挙をにらみ、とりわけ中小企業からの反発を恐れる自民党の議員心理を忘れたかのような「妥協」に、党税調の怒りが爆発した。結局、「資本金1億円以下・個人」の基礎控除額の圧縮を事実上取りやめることで、党税調も最終的に了承した…（中略）…。

基礎控除の縮小は結局、資本金1億円以下の中小企業と個人を対象から外し、以下の内容で決着した。

	改正前	改正後
資本金10億円超の企業	10億円	5億円
資本金1億円超～10億円以下の企業	10億円	8億円
資本金1億円以下及び個人	15億円	15億円（変更なし）

ただし、この課税ベースの拡大については、1㎡当たり3万円に土地面積をかける単価控除との選択制（この点の詳細は第2章を参照のこと。）をそのまま残したため、実質的な効果はかなり薄まる、との指摘も出ていた。¹⁰⁾

このように、連立与党内の意見対立から改正は難航したが、一応の決着を見ることとなった。この2年後に地価税は凍結されるが、そうした流れはこの平成8年度改正で定まったと言えるかもしれない。

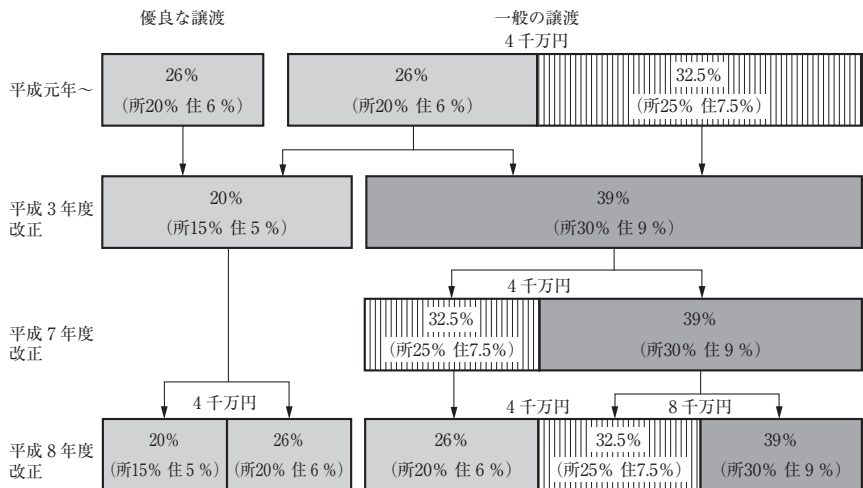
（2）土地譲渡益課税の改正について

次に土地譲渡益課税の改正について述べる。土地税制の緩和を求める声はここでも強く、この平成8年度改正で、やはり負担軽減がなされた。ただし、譲渡益課税の改正に対して自民党・社会党の対立が伝えられた前年の平成7年度改正（第2章で述べた）と異なり、今回はそうした対立に関する報道はあまりなされなかったようである。議論の焦点が地価税の問題に集中したことが、その原因の一つと考えられる。

以下では、その改正の概要を図3-8-2、図3-8-3を用いて説明する。まず、個人の土地長期譲渡益（図3-8-2の「一般」の部分）への所得税を述べると、第2章で述べたように平成7年度改正で一度、税率が下げられたが、平成8年度改正では譲渡益が8000万円以下の部分について更に税率が下げられた。これによって、譲渡益が8000万円以下の部分は、平成3年度改正以前の状態に戻ったことになる。一方、優良な土地の譲渡に対する所得税（軽減税率の特例）は、譲渡益が4000万円以上の部分の税率が逆に引き上げられた。この引き上げは、当時の議論としては平成3年度税制改正以前の姿に戻すことが狙いだったようである。しかし、優良な土地の譲渡に対する所得税（軽減税率の特例）は、この平成3年度改正で土地供給促進の観点から26%から20%に引き下げられており、それに配慮して4000万円以下の部分の税率は据え置かれた。なお、図には示していないが、5年以内の短期保有の場合の税率はそのまま据え置き（52%（所得税40%、住民税12%）と総合課税した場合の上積み税率に110%をかけた額の多い方）となっている。

一方、法人税についても、図3-8-3に示したように、税率が下げられた。企業の土地譲渡益に対しては、平成3年度改正で通常の法人税に上乗せ税をかけ

図 3-8-2 個人の土地長期譲渡益課税（平成8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 3-8-3 法人の土地譲渡益課税（平成8年度税制改正）

	超短期 (2年以下)	短期 (2～5年以下)	長期Ⅰ (5～10年以下)	長期Ⅱ (10年超)
昭和58年 1月1日	20% 追加			
昭和62年 10月1日	30% 追加	20% 追加	(なし)	
平成4年 1月1日	30% 分離		10% 追加	
平成8年 1月1日	15% 追加	10% 追加	5% 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。

ることで課税が強化されたが、平成8年度改正でこの上乗せ税率を半分にする改正が行われた。また、保有期間2年以下の超短期保有土地については、分離課税を追加課税に改めたが、これは赤字法人に対する課税を取りやめたことを意味した。

このように、部分的な増税はあったが、基本的には譲渡益課税の負担軽減がなされた。この方向は、平成10年度改正で更に徹底されることになる。

(3) 固定資産税の評価額引上げ問題のその後（平成9年度税制改正）

平成10年度の改正に議論を進める前に、固定資産税の評価額引上げ問題のその後に触れておく。先の平成3年度税制改正（「土地税制改革」）では、全国平均で公示地価の4割程度とも言われた固定資産税の評価額の低さが問題となり、それを平成6年度の評価替えて公示地価の7割まで引き上げることが決定した。しかし、それについても、土地税制緩和の要求が強まる中で、結局見直しが行われた。

平成8年度改正までの動きは第2章で述べたが、もう一度その流れを記す。平成6年度の評価替えて評価額をそのまま公示地価の7割に引き上げると（地価は下落していたにもかかわらず、元の評価が低かったため）、固定資産評価額は全国平均で一気に約3倍に上昇し、負担が急増する問題が避けられなかった。そこで政府税制調査会の指摘などを基に平成5年度改正では負担増大をできる

だけ緩やかに行うための様々な特例措置が設定されたが、平成7年度改正でそれが更に強化された。地価の急激な下落にもかかわらず、固定資産税の負担が毎年上昇を続けたことが反発を強め、こうした対応を促すこととなった。

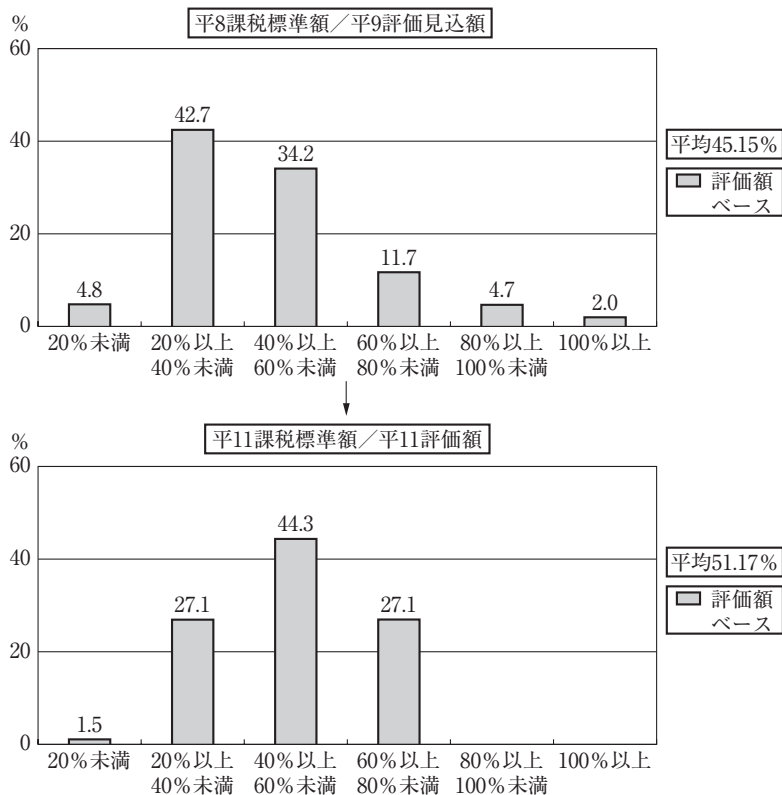
土地税制の緩和が大きな論点となった平成8年度税制改正でも、この問題は再び注目される。その結果、負担の増大を更に抑制するための特例が再度実施された。これについては、平成5年度以降の一連の問題として既に第2章第8節で論じたが、こうした再三にわたる特例の創設で、「公示地価の7割」への評価額引上げの道のりは困難となっていった。

こうした中で迎えたのが、次の平成9年度の評価替え（3年に一度実施）であった。これまでとられた様々な特例による負担軽減が極めて大きく、平成9年度の評価替えで「公示地価7割」を実行すると、再び負担急増問題が起きることは明らかだった。一方で、かつて問題となった公示地価に対する評価額の比率は商業地などで依然バラバラであった（図3-8-4）。結局、平成9年度の評価替えでは「7割」の方針が見直され、公示地価に対する評価額の比率の統一に力点を置く新方針が出された。

以下では商業用地を例にとり、平成9年度改正の概要をごく簡単に述べると、¹¹⁾ それは表3-8-1のようになる。すなわち、評価額の基準を公示地価の7割ではなく、その80%（すなわち公示地価の56%）に設定した。そして、それを上回る地域は基準まで評価額を引き下げ一方、評価額がそれを大きく下回る地域については、引き続き少しずつ評価額を引き上げていくことになった。また、この年より、固定資産評価を3年に一度ではなく毎年実施することとして、地価の実態をできるだけ評価に反映させることとした。なお、固定資産税の評価額の方針は平成12年度に再度見直されるが、基本的な方向をそのまま引き継ぎつつ、更に評価の基準を引き下げた（先の「80%」を「75%」とした。）。この新方針により、図3-8-4に示したように全国でバラバラだった評価額の統一が少しずつ進んでいった。

こうして、評価額を公示地価の7割とする平成3年度改正の目標は撤回された。地価税や譲渡益課税と同様に、固定資産税にも厳しい経済情勢が大きく影響したが、この点を象徴的に記述した当時の新聞報道を、最後に一つ示しておく。¹²⁾

図 3-8-4 商業地等の固定資産税負担水準の割合の推移



(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) 317ページ。

政府は94年度〔平成6年度〕から12年かけて課税標準額を公示地価の7割という評価額の水準まで引き上げることになっていた。ところが、その94年度にはもう「暫定」という名の負担軽減措置が講じられ、その後も「臨時」「緊急」の措置が積み重ねられて計画は破たんした。土地の有利性の縮減という税制改正の旗を早々と引きずり降ろしたのは、「地価が下がったのに税金が上がるのはおかしい」という納税者の声だった。

表 3-8-1 商業地等の宅地に係る固定資産税の税負担の調整措置

- 1 商業地等の宅地のうち負担水準が0.8を超えることとなる土地については、負担水準を0.8とした場合の税額まで引き下げる。
- 2 商業地等の宅地のうち負担水準が0.6以上0.8以下の土地については、その税額を据え置く。
- 3 負担水準が0.6未満の土地については、負担水準に応じてなだらかな負担調整措置を講ずることとし、負担水準に応じ、次の表に掲げる負担調整率を毎年度、前年度の税額に乗じて得た額を限度とする。

負担水準	負担調整率
0.4以上0.6未満のもの	1.025
0.3以上0.4未満のもの	1.05
0.2以上0.3未満のもの	1.075
0.1以上0.2未満のもの	1.1
0.1未満のもの	1.15

- 4 3で税負担が上昇することとなる土地であっても、次の2つの要件のいずれも満たすものについては、その税額を据え置く措置を講ずる。
 - (1) その土地の負担水準が全国平均（0.45）以上であること。
 - (2) その土地の平成8年度の評価額に対する新評価額の下落率が全国平均（マイナス25%）以上であること。

（出所）『改正税法のすべて』（平成9年版）297-298ページ。

〔注〕

- 1) 『日経産業新聞』平成7年9月20日。
- 2) 『日本経済新聞』平成7年7月11日朝刊。
- 3) 『日本経済新聞』平成7年7月17日朝刊。
- 4) 『日経金融新聞』平成7年9月20日。
- 5) 『日本経済新聞』平成7年9月24日朝刊。
- 6) 『日本経済新聞』平成7年10月18日朝刊。
- 7) 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）12ページ。
- 8) 『日本経済新聞』平成7年12月16日朝刊。
- 9) 同上。
- 10) 『日本経済新聞』平成7年12月15日夕刊。
- 11) 評価替えの制度改正の概要は『改正税法のすべて』（平成9年版）に記されている。
- 12) 『日本経済新聞』平成9年8月28日朝刊。

3 平成10年度税制改正

翌平成10年度税制改正で、地価税の凍結を含む土地税制の大きな見直しが行われる。この年に大きな見直しがなされた理由の一つは、平成9年2月に「新総合土地政策推進要綱」が閣議決定され、土地政策の方針がこれまでの地価抑制から土地の有効利用促進へ、大きく転換されたことである。しかし、これにも増してより重要だった出来事は、平成9年秋以降のアジア金融危機に端を発する経済の急速な悪化であった。これによって土地税制の見直しはもはや避けられないものとなる。政府税制調査会は事実上それを容認、更にこれまで繰り返されてきた連立与党内の対立もほとんど報じられることなく、土地税制の見直しが実施された。以下では(1)でこうした背景を説明し、(2)で税制改正の概要を述べる。

(1) 平成10年度税制改正の背景

平成10年度改正における土地税制見直しの背景としてまず挙げられるのが、平成9年2月の「新総合土地政策推進要綱」の閣議決定である。政府は先の土地税制改革の方針が固まった直後の平成3年1月に「総合土地政策推進要綱」をまとめた(第2章で論じた。)。そこでは、土地神話の打破と地価抑制に重点を置いた土地政策の指針がまとめられたが、その後、地価が下がり続ける中で、その方針を転換する必要に迫られた。むしろ土地の有効活用や土地取引の活性化が重要となり、そうした方針を平成9年の「新総合土地政策推進要綱」で明確にしている。その決意は以下に示されている。¹⁾

土地政策の目標—地価抑制から土地の有効利用への転換—

今後の土地政策の目標は、これまでの地価抑制を基調としていたものに代わって、「所有から利用へ」との理念の下、ゆとりある住宅・社会資本の整備と自然のシステムにかなった豊かで安心できるまちづくり・地域づくりを目指した土地の有効利用による適正な土地利用の推進とし、総合的な施策を展開する。

この政策転換が、平成10年度の税制改正に影響を及ぼした要因の一つに挙げられている。²⁾ ただし、税制改正の背景としてより重要だったのは、平成9年

秋以降の経済環境の激変だったと思われる。北海道拓殖銀行や山一証券などの大手金融機関が相次いで破綻する厳しい経済状況の中で、その不良債権の元凶である土地取引の低迷は深刻な問題となっていた。そこで、土地取引の流動化を促す政策が再度重要となり、更に税負担の軽減を主張する企業の声も更に高まった。政府税制調査会はこの点を「平成10年度の税制改正に関する答申」で次のように述べている。³⁾

近年の地価下落は、国民経済的にはプラスの効果も生み出してはいるものの、その下落が急激かつ継続的であることから、「バブル崩壊の清算」の長期化による問題が生じてきています。バブル期の過剰投資の後遺症として悪化した企業や金融機関のバランスシートの改善は思うように進まず、企業経営を圧迫し、不良債権問題を長期化・深刻化させ、金融システムへの不安を生じさせています。

政府税制調査会はこれまで土地税制緩和には否定的な立場をとってきたが、この答申では次のように述べ、緊急措置としつつ、その政策転換を容認する姿勢を見せている。⁴⁾

現在の土地をめぐる動向が金融システムや経済全体へ与える影響の大きさなどにかんがみれば、緊急の措置として、思い切った対応策を検討すべきであるとの意見が出されました。

具体的にはまず、地価税の凍結について以下のように述べている。⁵⁾ 地価の再上昇への警戒から「廃止」ではなく「凍結」としているが、これまでの方針転換であることには変わらないといえる。

地価税の負担については、最近の経済情勢にかんがみ、当面の緊急措置として税負担の水準に一定の調整を加える余地があるのではないかと意見がありました。また、前述したようなバブル崩壊の後遺症として生じている現下の状況に対処するため、当面の緊急措置として、地価税の適用を一定期間停止（いわゆる凍結）してはどうかとの意見がありました。

今後、地価税をどう考えていくかについては、土地政策の方向を踏まえ、土地税制全体の中での位置づけを明らかにしながら、検討を進めていくことが適

当ですが、現在の土地基本法を前提とする限り、少なくとも廃止は適当ではないと考えます。

また、土地譲渡益課税についても以下のように述べ、方針転換を容認する姿勢を見せた。⁶⁾

土地譲渡益課税については、土地税制改革以降も、…（中略）…累次の見直しを続けてきました。しかしながら、ここに至ってもバブル経済の後遺症は依然として続いており、この際、土地の有効利用の促進や土地取引の活性化のために、以下のような緊急の措置をとってはどうかとの意見がありました。

- ① 個人や法人の土地譲渡益に対する課税を思い切って軽減するとともに、資産の買換え特例についての要件緩和を図る。
- ② 投機的な土地取引を抑制するために、バブル経済期において特例的に導入された諸措置については、もはや土地投機の動きは沈静化していることから、これを見直す。

ただし、こうした措置をとるとしても、税負担の公平の観点から、勤労性所得との均衡に配慮すべきであるとの意見がありました。また、譲渡益課税の中で課税ベースからはずれる特別控除や軽減税率についてもあわせて検討する必要があるとの意見がありました。

一方、これまで土地税制の在り方を巡り自社さの連立与党内で繰り広げられてきた意見対立も、厳しい経済状況を前にして、ほとんど伝えられていない。こうして大きな異論が出ることもなく、土地税制の大胆な見直し、具体的には地価税の凍結と譲渡益課税の見直し、更に買換え特例の範囲拡大が実施されることになった（詳細は次の(2)で説明する。）。これによって、平成3年度改正で決定した土地税制の課税強化路線は完全に撤回された。

（2）平成10年度税制改正の概要

次に、税制改正の概要を説明する。まず、地価税は凍結されることになった。ただし、今後、地価が再上昇する場合に備えるため、廃止とせずに凍結とされた。これに関して、地価税の創設に主税局長として携わった尾崎護は次のように述べている。⁷⁾

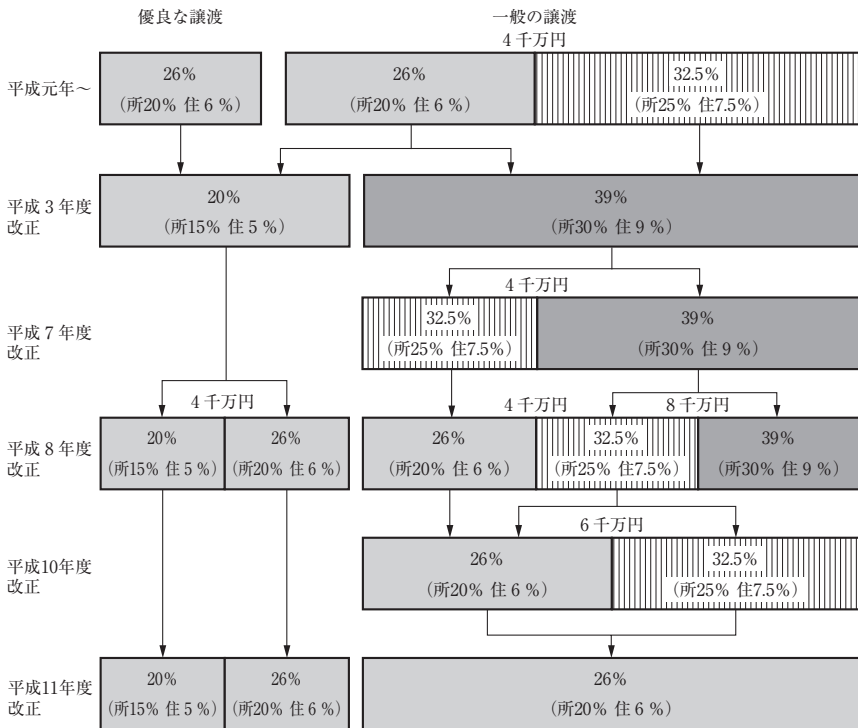
もともと地価の抑制という土地基本法に基づく基本的な施策の一つとして政策的に行われたものです。土地問題が様変わりになりましたから、それが凍結されたというのは、私はこれはやむを得ないことだと思っております。

ただ、私どもが地価税法をつくるまでは、この種の税は何もなかったんですね。立法がとんとん拍子で行ったにもかかわらず、やっぱり実施するまでに約2年かかって、それがタイミングのずれとなって指摘されているわけですが、今後二度と、こういうことが起きてはいけないと思いますが、また同じような土地バブルが生じたときに、凍結したものであれ地価税というものがとにかくあれば、いつでも発動できるということの意味は、これは非常に大きいと思うんですね。あれを廃止としないで凍結ということにしておいてくれたのは、これが役に立つようではしょうがないんですが、もしそういう必要が生じたときには、タイミングのずれという問題を、そういう批判を受けることなくに税制面の施策を発動できる。そういう可能性を残したということで大変ありがたいことだと思っております。

次に、譲渡益課税についても、個人・法人ともに税率が引き下げられた（図3-8-5、図3-8-6）。まず、個人所得税については、平成3年度税制改正で設定された39%（所得税30%、住民税9%）の税率が8000万円超の部分で残っていたが、これが廃止され、26%（所得税20%、住民税6%）と32.5%（所得税25%、住民税7.5%）の二段階の税率構造に再編された（所得区分も見直された）。なお、翌平成11年度改正でもう一段階、税率は下げられ、26%の比例税率になっている。この平成11年度改正は当初、期限2年で実施されたが、その後期限延長を繰り返した後、平成16年度税制改正で20%（所得税15%、住民税5%）の比例税率となっている。一方、法人については、保有期間2年以下の「超短期」に対する重課制度は、投機的取引が沈静化したとして廃止、更に短期や長期保有に対して課された追加課税もすべて適用停止された。これらの措置も当初、期限2年の措置とされたが、その後期限延長を繰り返している。図3-8-5、図3-8-6から分かるように、この平成10年度改正で譲渡益課税は平成3年度改正以前よりも、更に緩和が進む形となった。

これ以外にもう1点、土地の流動化を促進する観点から、主に事業用資産に関する買換え特例の認定条件が緩和された。条件緩和はいくつかあったが、⁸⁾最も重要なものは、「長期所有土地等から既成市街地外の減価償却資産への買

図 3-8-5 個人の土地長期譲渡益課税（平成10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。

「換え特例」の条件が大きく緩和されたことである。すなわち、これまでの既成市街地外への買換えに特例適用が限定されていたが、今後は既成市街地内への買換えにも特例が適用され、更に土地等が対象に加えられ、課税繰延割合も60%から80%に引き上げられた。政策目的がこれまでの既成市街地の地価高騰防止から、土地の流動化促進に変わったことを受けて、こうした政策変更がなされた。

ほかにも、所有5年超の居住用財産の買換えて譲渡損失が出た場合、それを3年間にわたり繰り越すことを認める制度の創設や、法人が新規に土地を取得した場合の負債利子の損金算入制限の撤廃（昭和63年度改正で導入された制度を撤廃した。）など、厳しい経済情勢の下で様々な対応が実施された。「第3節

図 3-8-6 法人の土地譲渡益課税（平成10年度税制改正）

	超短期 (2年以下)	短期 (2～5年以下)	長期Ⅰ (5～10年以下)	長期Ⅱ (10年超)
昭和58年 1月1日	20%追加			
昭和62年 10月1日	30%追加	20%追加	(なし)	
平成4年 1月1日	30%分離		10%追加	
平成8年 1月1日	15%追加	10%追加	5%追加	
平成10年 1月1日	廃止	適用停止	適用停止	
		平成12年12月31日		

(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。

所得税その2」の「住宅税制」で述べた当時の不動産市場の深刻な不況が政策を後押しし、平成3年度改正の路線は完全に撤回された。土地税制はバブル以降、毎年のように税制改正の焦点に上がり続けてきたが、この改正で一応の区切りを迎えることになった。

〔注〕

- 1) 国土庁「新総合土地政策推進要綱」(平成9年2月)。
- 2) 石弘光『現代税制改革史』(平成20年、東洋経済新報社) 646ページ。
- 3) 税制調査会「平成10年度の税制改正に関する答申」(平成9年12月) 11ページ。
- 4) 同上 12ページ。
- 5) 同上。
- 6) 同上 13ページ。
- 7) 尾崎護・元主税局長口述記録。
- 8) 平成10年時点で事業用資産の買換え特例は23ケース認められていた。詳細は『改正税法のすべて』(平成10年版) 109ページを参照のこと。

第9節 相続税・贈与税

1 政策決定過程

相続税・贈与税については、平成6年度税制改正以降、本格的な改正議論はしばらく行われなかった。しかし、平成9年秋以降の厳しい経済状況乗り越える過程でその在り方は再び注目を浴び、平成11年度税制改正以降、いくつかの改正が実施された。次の2で相続税、3で贈与税の政策決定過程をそれぞれ検討するが、以下でその概要を簡単に論じておく。

まず相続税については第2章で述べたように、バブルによる地価高騰が税負担を大きく増大させて一部で社会問題を引き起こした。それが平成4年度及び平成6年度と二度にわたる減税につながったが、この問題は地価下落とともに次第に鎮静化した。平成9年秋以降、大手金融機関が相次いで破綻するなど日本経済は厳しい経済状況に突入し、そうした状況からの脱出を模索する中で、「重い相続税負担が中小企業の事業承継を阻害している」との声が次第に強まった。平成11年度税制改正（この時に所得税や法人税の「恒久的減税」が実施された。）で、事業用の小規模宅地に対する負担軽減措置が拡充されたが、その後、中小企業活性化が論点となった翌平成12年度税制改正で、相続税が税制改正の中心テーマの一つに浮上する。

議論の発端は、中小企業の活性化をテーマに掲げた小渕首相が、世界的にも高いとされた最高税率（70%）の引下げを表明したことであったとされる。しかし、これに対しては、ごく一部の金持ちを優遇するだけとの批判が強まり、結局見送られる一方で、次第に論点は中小企業の経営者が保有する自社株式（非上場株式）の相続税課税問題（いわゆる「事業承継税制」の問題）に集まっていく。ただし、そうした自社株式に限定して相続税負担を大胆に軽減することに対しては、中小企業経営者の相続の実態が必ずしも明らかでない中で異論も強かった。結局、抜本的な負担軽減策がとられることはなく、既存の制度枠組みの中で、いくつかの相続税の負担軽減措置（非上場株式の評価方法の計算式改定など）がとられることとなった。

なお、相続税の最高税率引下げ論は翌平成13年度税制改正でもう一度、論点に浮上する。しかし、やはり金持ち優遇との批判が上がって見送りとなり、平成11年度改正に続いて再度、事業用の小規模宅地に対する負担軽減措置が拡充された。

一方、贈与税についても、厳しい経済状況を打開する観点から見直しが行われた。平成11年度改正以降、毎年のように、景気対策としての住宅市場活性化が税制改正の重要な論点となり、その一環で親から子への財産贈与を促す観点から贈与税の負担軽減が行われた。具体的には、平成11年度税制改正で住宅取得資金の贈与に対する特例措置が拡充され、続いて平成13年度改正で基礎控除の拡張が実施された。

このように平成11年度税制改正以降、相続税・贈与税の一連の改正が行われた。しかし、その機運が高まった割に、税率構造や主要な控除の見直しはことごとく見送られるなど、改正自体は小粒にとどまった感は否めない。ただし、当時の議論が後の改正、すなわち、累進税率の緩和（平成15年度改正）や事業承継税制の創設（平成21年度改正）につながっていく。そうした観点から、当時、展開された議論を記録にとどめておく必要があるといえる。

2 相続税の改正について

（1）平成11年度改正以降の改正

第2章で述べたように、平成初期にはバブルの生成と破裂で地価が大きく変動し、それに伴う相続税の負担軽減が再三にわたり実施された。しかし、地価が下落が続けると相続税負担が自然と軽減され、この問題は次第に鎮静化した。これによって相続税の改正も一段落する。¹⁾

その後、議論が再び動き出すのは、平成11年度税制改正においてであった。当時は、平成9年秋以降に深まった経済危機を受けて橋本内閣が平成10年夏の参議院議員選挙後に退陣、後を継いだ小渕内閣によって、所得税・法人税の「恒久的減税」が議論された時期であった。この年には、恒久的減税以外にも住宅や投資促進など様々な政策減税が実施されたが、その一つに相続税の負担軽減が盛り込まれた。そのきっかけは重い相続税負担が中小企業の事業承継を阻害している、との指摘であり、この年の改正では結局、事業用の小規模宅地

表 3-9-1 小規模宅地等の課税の特例の推移

区 分		昭和58年～ (制度創設)	昭和63年～	平成4年～	平成6年～	平成11年～	平成13年～
事業用 宅地	減額割合	40%	60%	70%	80%		
	適用対象面積	200m ²				330m ²	400m ²
居住用 宅地	減額割合	30%	50%	60%	80%		
	適用対象面積	200m ²					240m ²

(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。

(出所) 財務省ホームページにより作成。

に対する課税の特例措置が拡充された。この制度は第2章でも説明したが、その変遷を表3-9-1に示しておく。改正前の制度では、小規模宅地は事業用・居住用ともに200m²まで、80%の課税価格の圧縮が認められたが、この平成11年度税制改正で、事業用についてはその特例の適用面積を330m²まで拡張した。「330m²」の根拠として、「東京、大阪、名古屋の三大都市圏の一戸建店舗兼住宅の敷地の平均的な面積が330m²前後」といった報道がなされている。²⁾

続く平成12年度税制改正で、相続税改正は大きな争点に浮上する。経済危機が一段落する中で、平成11年春から経済再生の議論が「産業競争力会議」で行われていたが、更なる経済再生に向けた次の一手として中小企業活性化が議題に上り、その一環で中小企業の相続税問題が注目を浴びた。それについては「第4節 法人税その1」の5でも触れたが、当時の議論の高まりは、次のような主張によく表現されている。³⁾

自民党の商工部会長を務める衆議院議員の江口一雄さんに話を聞いた。「日本経済が息を吹き返しつつある大事な局面。あと一押しが必要なのです」と江口さん。相続税見直しの背景には中小・ベンチャー企業の経営環境を改善する狙いがある。近年、企業の廃業率は開業率を上回っている。相続税を払えずに、事業の継続をあきらめ、歯が抜けたような状態になってしまった繁華街が日本中で見られるという。

これに関して、小渕首相は議論の初期段階(平成11年8月)で、世界的にも高いとされた70%の最高税率の引下げを打ち出した。その決意は次のように報

道されている。⁴⁾

小渕恵三首相は〔平成11年8月〕25日午前、都内で講演し、相続税のあり方について「(今秋の)臨時国会ではダメかと思うが通常国会を含めて70%の最高税率を引き下げていかなければならない」と述べ、来年の通常国会で相続税減税を目指す意向を表明した。今秋の臨時国会に関しては「これを中小企業国会にしなければならない。補正をするかどうかという問題もある」と語り、中小・ベンチャー企業の振興策を拡充するとともに、99年度〔平成11年度〕第2次補正予算の編成を柱に積極的に景気を下支えしていく考えを打ち出した。

現在の相続税は一人当たりの相続税財産額に応じ、10%（相続財産800万円以下）から70%（同20億円超）までの9段階の税率を適用している。首相は最高税率引き下げについて「要望は非常に強いと思っている」と述べ、相続税負担が重すぎるために事業継続が難しくなっている中小企業経営者に配慮する観点からも抜本的に見直す必要があるとの認識を示した。

もっとも、相続税の最高税率引下げ論には批判も強かった。特に、平成6年度税制改正で相続税の税率区分が緩和され、最高税率が適用されるほどの財産を残して亡くなる個人は年間10人程度しかいないことが明らかとなり、その税率引下げが経済に及ぼす影響は極めて限定的である一方、富裕者優遇になるとの批判が出た。そこで次に注目を集めたのは、中小企業経営者の未上場の自社株式の相続税課税問題（制度の概要は次の(2)で説明する。）であった。中小企業経営者の資産の多くが土地と自社の株式であり、地価の下落や（先にも述べた）小規模宅地の特例拡充などで相続税における土地の比重が下がる一方で、今後、重要となるのは自社株の相続問題、と指摘された。⁵⁾ そうした議論の転換は次のように報じられている。⁶⁾

〔平成11年11月〕5日の衆院本会議。宮澤喜一蔵相は「70%を最高税率とする相続税の適用は全国で被相続人にして10人ぐらいだ。中小企業の問題はその問題でなく、別のところを工夫しなければならない」と、相続税の最高税率引下げに異論を唱えた。

そもそも相続税減税は、小渕恵三首相が9月の自民党総裁選で中小企業支援策の柱として打ち出した。首相は最高税率の70%から50%への引き下げを検討

する意向を表明しているが、大蔵省などは難色を示す。「相続税減税は最高税率引き下げよりも、中小企業の事業承継の円滑化に重点を移していった方がいい」——党税調首脳は最近になって、首相官邸に「軌道修正」を求めるメッセージを送った。

こうして、自社株式の相続税負担の在り方に議論の焦点が当たるが、その負担の大胆な軽減にも異論が出ていた。これに関して、2人の識者の意見が伝えられている。⁷⁾

東京大学教授の宮島洋さんは違った意見だった。「子の経営能力を問う仕組みがないまま親の事業を受け継ぎやすくするのは疑問です。日本商工会議所などが主張している事業承継をきっかけとした新分野へのチャレンジなどが進むといったことが本当に言えるのかどうか…」。

政策研究大学院大学助教授の大田弘子さんも似た考え方だ。「資産格差が広がる相続税の一段の優遇措置には反対です。相続税を払えなくて廃業した中小企業は何件あるのか実態を調べるべきです」

このように、中小企業の相続の実態が必ずしも明らかでなく、意見の集約ができなかった。結局、相続税の抜本改正は先送りされ、中小企業経営者の負担軽減を念頭に置いた小規模な見直し、具体的には、自社株式の評価方法の変更(次の(2)で説明するように、制度の大枠は変えず適用する式を変更する。)や相続税の延納(これについては第2章で説明した。)の際の利子税の引下げが平成12年度改正として実施された。

相続税の改正議論は、翌平成13年度税制改正でもう一度持ち上がる。この時も最高税率の引下げに焦点が当たるが、再び金持ち優遇との批判から見送られた。そして、中小企業経営者への配慮から、事業向けの小規模宅地に認められる課税価格の80%の減額特例の上限を、330m²から400m²に拡張する措置がとられた(表3-9-1を参照のこと)。

このように、相続税の見直し論議は盛り上がりを見せたが、改正自体は小粒なものにとどまった。しかし、最高税率の引下げを含む累進税率構造の見直しはこの2年後(平成15年度税制改正)に実施され、また、中小企業の自社株式

の問題は、その後平成21年度税制改正で「事業承継税制」の創設につながる。平成15年度改正では、相続税と贈与税の課税を一体化する「相続時精算課税制度」も導入された。このように、当時行われた議論はその後も残り続け、後の改正を促す伏線となったと考えることができる。

(2) 非上場株式の評価方法の変更

贈与税の改正に話を進める前に、平成12年度における相続税の非上場株式の評価方法の変更について簡単に説明する。非上場株式は市場で取引されないため、上場株式と違ってその評価が難しく、それは国税庁の通達による計算式で決めることになっていた。先に述べたように、平成12年度税制改正でこの非上場株式の相続税負担軽減が論点に浮上するが、結局、制度の抜本改正はなされず、その計算式の見直しが行われた。以下ではその概要を述べる。⁸⁾

まず、大会社（例えば、従業員数100人以上の会社）における非上場株式の評価方法を述べると、企業の純資産額を発行株式数で割った純資産価額を用いる「純資産価額方式」と、類似業種の株価を用いる「類似業種比準方式」の2方式の選択となっていた。「類似業種比準方式」を少し説明すると、まず、類似業種の平均株価に当該企業の配当や利益、純資産などの状況を反映させた値（便宜上、これを「 α 」と呼ぶ。 α の計算方法はここでは省略する。）⁹⁾を計算する。これに0.7をかけた類似業種比準価額を、相続税の評価額に用いる。

$$\text{類似業種比準価額} = \alpha \times 0.7 \quad (1)\text{式}$$

なお、以下では、この「0.7」を便宜上、「調整割合」と呼ぶ。

一方、中小会社の場合は「純資産価額方式」、または「純資産価額方式」と「類似業種比率方式」の併用方式の選択制であった。併用方式の計算式は以下のとおりである。

$$\text{類似業種比準価額} \times L + \text{純資産価額} \times (1 - L)$$

ここでLは中会社（大会社と小会社の間）の場合0.9（大会社に近い場合）から0.6（小会社に近い場合）と定められ、小会社（大雑把に述べると従業員100人未満

で総資産や取引額が小さい会社)は0.5の値をとることとなっていた。

先に述べたように、この平成12年度改正では中小企業の相続税負担軽減が問題となり、その結果、中小会社の併用方式で適用される「類似業種比準価額」の計算式((1式)の「調整割合」が見直された(見直しは国税庁の通達で行われた。)。すなわち、これまでのように一律的に0.7をとるのではなく、中会社の場合は0.6、小会社の場合は0.5をとることとされ、¹⁰⁾ 中小会社でその評価額を小さくすることとなった。

〔注〕

- 1) 平成8年度税制改正で、相続前3年間に取得購入した不動産の評価に関する見直しが行われたが、これについては既に第2章で論じた。
- 2) 『日本経済新聞』平成11年3月1日朝刊。
- 3) 『日本経済新聞』平成11年10月17日朝刊(「エコノ探偵団」)。
- 4) 『日本経済新聞』平成11年8月25日夕刊。
- 5) 『日本経済新聞』平成11年9月7日朝刊。
- 6) 『日本経済新聞』平成11年11月8日朝刊。
- 7) 『日本経済新聞』平成11年10月17日朝刊(「エコノ探偵団」)。
- 8) 実際の制度はやや複雑なため、以下の説明は制度のエッセンスにとどめる。詳細は武藤健造・高野俊信『平成12年度版税法便覧』(税務研究会出版局)などを参照のこと。
- 9) 詳細は武藤健造・高野俊信『平成12年度版税法便覧』(税務研究会出版局)651-653ページを参照のこと。
- 10) ほかに、「小会社」の条件変更や「 α 」の定義の見直しがなされた。

3 贈与税の改正について

次に贈与税の改正を述べる。贈与税は生前贈与に対して課税され、相続税の補完税との位置付けがなされる。その構造は比較的シンプルで、基礎控除を引いた後の課税財産額に超過累進税率が適用されるが、これ以外に次の2点の特例が重要であった。第一に、配偶者が居住用不動産を購入するために受け取った贈与に対しては、2000万円までの配偶者控除が認められた。第二に、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は、贈与額1000万円まで、その年の所得が1200万円以下の個人という条件付き(平成11年度改正前の場合)で「五分五乗方式」による課税を行うことが認められた。なお、「五分五乗方

式」の算式は以下のとおりである。

住宅取得のための贈与に対する税額

$$= (\text{贈与住宅取得資金} \times 1/5 - \text{基礎控除}) \times \text{税率} \times 5$$

こうした方式によって基礎控除が実質5倍（60万円×5＝300万円）となり、また、贈与額の5分の1への圧縮で超過累進税率構造をとることから税率も低くなり、その税負担が軽減された。

先に述べたように、贈与税は相続税の補完税とされるが、平成8年度以降の改正は相続税改正と少し異なる視点から行われた。すなわち、経済が停滞を続ける中で、親から子への贈与を促すことによる住宅市場の活性化という景気対策であり、具体的には平成11年度と平成13年度で改正がなされた。以下で順番に説明する。

まず、平成11年度税制改正では、これまでも述べたように、大手金融機関の破綻など厳しい経済状況の打開のために、所得税や法人税の恒久的減税が決定されたが、これと併せて住宅や投資促進などの政策減税も実施された。特に、「第3節 所得税その2」の住宅税制の項で述べたように、当時の住宅市場の停滞は記録的とされ、贈与税の見直しはその対応で行われた住宅減税の一環と位置付けられた。具体的には、先に述べた父母や祖父母から住宅取得資金を贈与されたときに適用される課税特例（五分五乗方式による課税）の適用範囲が拡大された。すなわち、特例が適用される贈与額の上限が1000万円から1500万円に拡充され、また適用対象となる住宅の床面積の上限（従来は240m²以下）が撤廃された。

次に平成13年度税制改正では、これまで60万円であった基礎控除が110万円に拡充された。住宅市場の活性化を促す観点から当初、自民党の亀井静香政調会長が基礎控除を500万円から1000万円程度まで大きく拡充する案を示したが、¹⁾ 大蔵省が生前贈与による相続税の租税回避につながるとして反対したことに加え、贈与税の基礎控除が独身の給与所得者の課税最低限（114万4000円）を上回ることは、不労所得の優遇となり公平面で問題があるとの指摘が出た。結局、60万円の基礎控除を100万円程度まで引き上げる案で議論が収斂していく。²⁾ 自民党は当初120万円を主張したが、平成11年10月から連立を組む公明

党が給与所得者の課税最低限を下回るべきだとして100万円を主張、結局110万円に落ち着いたという。³⁾ ただし、住宅資金の贈与に適用される「五分五乗方式」の課税にもこの控除引上げが適用されるため、その課税最低限は実質的に300万円から550万円に大きく拡充された。

〔注〕

- 1) 『日本経済新聞』平成12年4月24日夕刊。
- 2) 『日本経済新聞』平成12年11月29日朝刊。
- 3) 『日本経済新聞』平成12年12月14日朝刊。

第10節 納税者番号制度及び阪神・淡路大震災対応

この第10節では二つのテーマを扱う。一つは納税者番号制度の導入議論、もう一つは平成7年1月17日の早朝に発生した阪神・淡路大震災における税制対応である。1で納税者番号制度について検討し、2で震災対応を議論する。

1 納税者番号制度

我が国ではこれまで、不公平税制是正の観点から利子・株式譲渡益の総合課税化が叫ばれ、そのために必要な制度として納税者番号制度の導入が議論されてきた。第2章で述べたように、昭和63年度と平成5年度税制改正の二度にわたり、政府税制調査会などで検討が行われたが、その後もこの問題は議論され続けた。結局、プライバシーの侵害を懸念する国民の理解が十分に深まらなかったことなどが壁となり、制度の導入には至らなかったが、その後の展開にはいくつかの進展も見られた。以下ではそれについて説明する。

第2章で述べたように先の政府税制調査会の議論では、納税者番号制度を導入する場合に、どの番号を用いるべきかが論点となった。具体的には基礎年金番号を用いる方式と住民基本台帳を用いる方式が有力となったが、依然残された問題も大きく、番号形式の決定には至らなかった。しかし、その後の展開で、その際に論じられた問題のいくつかは改善しており、まずはこの点を説明する。

平成5年度改正の政府税制調査会での議論などを機に、その後、基礎年金と住民基本台帳の番号整備が進展を見せた。¹⁾ まず、基礎年金番号はそれまで年金制度ごとにバラバラだったが、厚生省がその統合を表明、平成9年1月にそれは実現して統一的な番号体系がとられることとなった。一方、住民基本台帳の改善も自治省で検討がなされ、住民基本台帳ネットワークシステムの導入が平成11年8月に「住民基本台帳法の一部を改正する法律」(平成11年法律第133号)の成立で決定(平成14年8月にスタート)、全国の市区町村がネットワークで結ばれ、台帳に登録されている個人に11ケタの住民票コードが割り当てられた。従来、住民基本台帳方式に対しては、納税のための番号を新たに割り当て

ることへの反発が予想されたが、既に立ち上がった住民票コードを使えば新たな番号は不要となる。²⁾ 当時の報道はこれらの出来事を、納税者番号制度の導入に向けた環境整備という側面からも大きく報じている。³⁾

ただし、二つの方式には依然、課題も残されており、問題が完全に解決したわけではなかった。平成12年の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—」は、基礎年金番号方式と住民基本台帳方式を表3-10-1で比較しつつ、残された課題を整理している。このように、用いる番号の問題が解決したわけではなかったが、番号制度の整備の進展は少なくとも導入推進の立場からは大きな一歩といえる。

表 3-10-1 納税者番号として検討する場合の個人付番方式の比較

	年金番号方式（基礎年金番号）	住民基本台帳方式（住民票コード）
メリット	○ 国民に受益を伴う行政分野で利用されているので、税務の分野での利用も比較的円滑に受け入れられるのではないかと。 ○ 基礎年金番号の民間利用について規制はなく、納税者と相手方（金融機関等）との自己証明・本人確認の場面においても活用可能である。 (← 他方、民間における個人情報保護の問題について検討が必要。)	○ 外国人を除く居住者すべてが対象であり、住所異動を正確に把握できる。 ○ 住民票コードについて法律上の根拠がある（住民基本台帳法で規定）。
デメリット	● 年金非対象者等については自主申請とならざるを得ないことから全国民に自動的に付番することができず、二重付番、付番漏れが生じ得る(注)。 (← 公的年金制度に加入していない者についても、自主的に番号を取得することを促す仕組みを作ることなどによって番号制度の枠組みに取り込めるのではないかと。) ● 基礎年金番号について法律上の根拠がない（厚生省令で規定）。	● 住民票コードの民間利用が禁止されているため、納税者と相手方（金融機関等）との自己証明・本人確認の場面では活用できない。 ● 住民票コードについては、今後の整備、定着・活用の状況等に十分留意する必要があるのではないかと。 (← 身近な市町村の住民票の記載事項であるため、受け入れやすいのではないかと。)

(注) 基礎年金番号は、公的年金加入者等（外国人を含む）が対象であり、住所の変更は本人の届出による。

(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）361ページ。

納税者番号に関する議論のもう一つの進展は、利子・株式譲渡益課税の総合課税との関係である。第2章で述べたように、日本では納税者番号制度の導入問題は常にこの問題と一体で論じられてきた。しかし、昭和末期に導入された利子や株式譲渡益の分離課税制度が定着するにつれて、これを総合課税に変えるべきとする要求も次第に弱くなっていった。「第3節 所得税その2」で論じたように、政府税制調査会は平成9年12月に「金融課税小委員会中間報告」を発表したが、そこでは総合課税とのかかわりに触れつつ、納税者番号制度について次のように論じている。⁴⁾

納税者番号制度と言うと直ちにすべての所得の総合課税化をイメージする向きがあるが、同制度は分離課税あるいは源泉徴収制度と相容れないものではなく、適正・公平な課税の実現の観点から意味がある、さらに、金融システム改革に伴う金融資本取引の自由化、グローバル化の進展に対する適正・公平な課税の確保のため、何らかの番号を利用した資料情報制度の充実が不可欠である、との議論がなされた。これらを踏まえて、検討を進めていく必要がある。

すなわち、納税者番号制度の意義を総合課税問題とは切り離れた上で、金融取引の自由化・グローバル化の観点からその捕捉体制を整備すべきとの観点で導入意義を強調している。その上で、先に述べた番号制度の整備の進展やカード利用の増加なども踏まえて、導入に向けた議論を進めるべきと主張している。⁵⁾

納税者番号制度をめぐる環境は新しい局面を迎えており、税制調査会において、国民の受け止め方を十分に把握しつつ、より具体的かつ積極的な検討を行わなければならない時期に来ている。

「金融課税小委員会中間報告」では、こうした認識を基に、納税者番号制度の導入を今後の課題と位置付けた。これを受けて政府税制調査会会長の加藤寛は記者会見で、金融ビッグバンが完了する平成13年までに番号制度の導入について結論を得る考えを示したという。⁶⁾

これらの動きを踏まえて、政府税制調査会はこれ以降の税制改正答申（平成

11年度及び平成12年度、並びにその後の中期答申)で納税者番号制度の導入の重要性を主張し続けたが、結局、その動きが本格化することはなかった。理由の一つは、プライバシーの問題に対する国民の理解がどれほど進んだかが不透明なことにあったと思われる。国民の理解を得るためには以前から「相当の努力を要する」とされていたが、⁷⁾ アンケート調査などでも導入に弾みをつけるような結果は得られず、結局、問題をクリアできないままであった。この問題は、平成25年の「行政手続における特定の個人を識別するための番号利用等に関する法律」(平成25年法律第27号)(いわゆる「共通番号(マイナンバー)法案」)の成立で一定の進展を見るが、それについては機会を改めて検討を行う。

〔注〕

- 1) 納税者番号による活用をにらんで厚生省と自治省が検討を加速させた側面もあったと考えられる。例えば『日本経済新聞』平成7年3月2日朝刊は「「納番制」で主導権争い」といった見出しで両省の動きを報じている。
- 2) ただし、住民票コードには利用制限があるため、税務で利用するためには法改正が必要であり、この段階で反発が起きることも考えられる。
- 3) 『日本経済新聞』平成8年3月29日朝刊及び平成7年9月13日朝刊。
- 4) 税制調査会「金融課税小委員会中間報告」(平成9年12月)15ページ。
- 5) 同上。
- 6) 『日本経済新聞』平成9年12月4日朝刊。
- 7) 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)16ページ。

2 阪神・淡路大震災における税制対応

平成7年1月17日早朝、兵庫県の淡路島を震源とするマグニチュード7.2の大地震が発生した。この地震で神戸市や淡路島の一部では震度7を記録、この結果6400名を超える尊い人命が失われ、鉄道や高速道路も寸断、港湾機能は麻痺、住宅の全壊は10万棟を超えるという甚大な被害が発生した。政府は即日からその対応に追われたが、この問題は当然のごとく税制の在り方にも大きな影響を及ぼした。当時、重要となった問題は次の2点である。第一に被災者に対する緊急的な負担軽減措置をどうすべきかという問題、第二に被災地の復興に必要な歳出を賄うための増税問題であり、以下でこれらを順番に論じる。

(1) 被災者に対する緊急的な負担軽減措置の実施

まず被災者の負担軽減については、被害が極めて大きかっただけに、思い切った措置をとることで大きな異論は出なかったようである。これに関して、当時の主税局長である小川是は次のように述べている。¹⁾

いずれにしましても、この地震に対する対応として税としてはあらゆることをやる。それは税金というのは納めるときは納めるけれども、どうにもならない、特に個別の地震や災害は実は災害減税法なんかで対応できるようになってはいますけれども、これだけ面的広がりがあって、しかも非常に大きく、巨大で同時に起きていると、周辺の人の善意や何かで地震の後の傷をいやすとか、ちょっとした手当でできるというものではない。したがって相当大がかりにしなければいけないということで… (中略) …

災害被害者に対する負担軽減措置としては、上記で小川も述べているように既存の「災害減税法」が存在し、更に所得税における雑損控除の規定があった。「災害減税法」は、住宅や家財の価額の2分の1以上に被害を受けた個人に対し所得税や相続税などの減免を認める法律（詳細は後述）であり、所得税の場合は雑損控除との選択適用とされた。なお、雑損控除（平成7年度の制度）は、災害や盗難などで損害を受けた場合、以下の①と②のいずれか大きい額の所得控除を認める（3年間の繰越しも認める）制度である。²⁾

- ① (災害損失の金額+災害関連支出の金額) - (年間所得金額×10%)
- ② 災害関連支出の金額 - 5万円

しかし、小川の言にあるように、被害が極めて大きかったため、政府はこれらの既存の法律だけでは不十分と判断、今回の震災のための新法「震災税特法」を制定することを決定した。ただし、後述のように、既存の「災害減税法」についても併せて拡充することとなった。

既存の法律だけでは不十分とされた理由の一つは、個人の所得税や相続税の減免を定めた「災害減税法」だけでは、企業の税（法人税など）の減免などができなかったことが挙げられるが、更にもう1点、そのタイミングの問題が

あった。震災は平成7年1月に起きたため、従来の法律ならば負担軽減は平成7年分、すなわち翌平成8年2月の確定申告で処理されるが、被害の大きさを考えるとそれでは遅すぎると判断された。そこで平成6年分での処理を認める特例を創設することが考えられたが、一方でその確定申告が2月16日から開始されるため、法律制定をそれに間に合わせる必要があった。そこで政府は、急ぐ必要のある法律を取り急ぎ第1弾として国会に提出し、その後、生活や事業活動の復興のための負担軽減措置を定める法律を第2弾として国会に提出した。具体的には、第1弾の法律を震災1か月後の2月17日に国会提出・成立、2月20日公布・施行で対応し、第2弾をその1か月後の3月24日に国会提出・成立、3月27日公布・施行のスケジュールで処理した。

次にその具体的な内容を述べるが、上記に述べたように対応は2段階で行われたため、説明も分けて行う。まず第1弾であるが、先に述べたように、平成6年分の確定申告で負担軽減を可能にすることが、その重要な目的であった。そこで「震災税特法」を創設し、従来の「災害減免法」や所得税の雑損控除による負担軽減を本来の平成7年分ではなく平成6年分の確定申告で処理することを認めた。加えて震災による事業用資産の損失も（本来の平成7年でなく）平成6年の必要経費として事業所得から控除することを認めた。

第1弾におけるもう1点の重要な措置は、「災害減免法」の拡充であった。先に述べたように、「災害減免法」は個人の所得税や相続税の減免措置などを定めるが、この時の法改正で所得税の減免措置が表3-10-2のように大きく拡充された。従来の制度では、所得税の減免が認められるには合計所得が600万円以下である必要があったが、改正でこれを1000万円に引き上げ、更に減免に関する所得区分のブラケットも表のように改めた。これによって所得が平均程度（500万円）でも所得税の全額が免除され、より幅広い所得階層に負担軽減措置が及ぶこととなった。

次に、これと1か月遅れで国会に提出された第2弾の内容を説明する。第2弾は、被災企業に対する税の減免や生活・事業活動の復旧等への対応が盛られたが、先にも触れたように、「災害減免法」に規定がない税目、すなわち住宅や土地関係の所得税、法人税、地価税などにまで負担軽減措置を広げた点がポイントであった。法律的には、先に成立した「震災税特法」を改正する形で対応がとられており、例えば法人税における震災損失の繰戻し還付や被災した資

表 3-10-2 災害減免法の改正による所得税減免の拡充

区 分	改正前	改正後
所得税の 全額が免除	合計所得金額が 300万円以下の場合	合計所得金額が 500万円以下の場合
所得税の 2分の1が軽減	合計所得金額が 450万円以下の場合	合計所得金額が 750万円以下の場合
所得税の 4分の1が軽減	合計所得金額が 600万円以下の場合	合計所得金額が 1000万円以下の場合

(出所)『改正税法のすべて』(平成7年版)164ページ。

産の代替資産に対する割増償却を認めること、地価税や相続税、登録免許税の軽減などが行われた。詳細は『改正税法のすべて』(平成7年版)に示されているが、以下ではそのうち、国税に関して大まかに内容をまとめた部分を整理する。³⁾

- ① 被災者・被災企業の被害に対する早急な対応として
 - ・ 法人税における震災損失の繰戻し還付
 - ・ 相続税・贈与税における被災土地への配慮
 - ・ 地価税の減免 など
- ② 被災地における生活・事業活動の復旧等への対応として
 - ・ 被災従業員への低利融資に係る所得税の特例
 - ・ 被災者向けに優良賃貸住宅を提供した場合の割増償却
 - ・ 被災代替資産等に対する特別償却
 - ・ 特定の事業用資産の買換え特例
 - ・ 被災市街地復興特別措置法に係る土地譲渡益課税の特例
 - ・ 登録免許税や印紙税の特例 など

これらの第1弾及び第2弾の措置による税収ロスはそれぞれ530億円、1200億円(平成7年度)と見積もられた。⁴⁾

一方で、こうした法律的な対応以外にも、国税庁による税務執行上の各種対応が行われた。例えば、被災者に対しては納税申告の期限(通常は3月15日)が延長され、ほかに所得税の雑損控除の計算簡素化や法人税の損金算入の規定の緩和など(復旧に係る修繕費や従業員への対応、自社製品の被災者への提供など)

も行われた。⁵⁾ これまで述べてきた法律の制定なども当然重要であったが、それ以上に、こうした国税庁並びに税務署による窓口対応は更に重要であり、また苦勞の絶えないものであったと推察される。確定申告の開始を翌日に控えた当時の雰囲気伝える新聞記事を、一つ引用しておく。⁶⁾

〔平成7年2月〕16日から始まる所得税確定申告に向け、阪神大震災の被災地を抱える税務署が準備に追われている。被災したサラリーマンらが税の減免措置の適用を受けようと還付申告に殺到することが予想されるためだ。しかも税務署が相談窓口として借用していた金融機関などが被災して使えないケースが多く、相談場所の確保に四苦八苦している。

…（中略）…

人手も不足しそうだ。大阪国税局は、数百人の応援派遣を検討しているものの、「職員の通勤事情などを考えると、応援もすぐには送れない」（同局）。

阪神大震災では様々な特例措置が94年〔平成6年〕分の課税から適用されるが、同国税局は「還付申告は5年以内ならいつでも可能。急がずに申告してほしい」と呼びかけている。

（2）復興財源捻出のための増税問題

税に関して当時議論されたもう一つの問題は、その復興に必要な財源をどう捻出するかであった。鉄道や高速道路などの修復には建設国債の発行で対応できたものの、ほかに仮設住宅の供給や物資輸送などに関して多額の出費が発生することは不可避であった。一方で、震災による経済活動の停滞などで税収の落込みも予想され、このままでは平成2年度から取りやめていた赤字国債の再発行は避けられない情勢であった。そこで取りざたされたのが「復興増税論」であり、最後にこの問題を述べる。

まず、当時の財政状況であるが、既に本書で述べたように、この数か月前にようやく、自社系連立村山政権の下で所得税の2階建て減税（制度減税＋特別減税）と消費増税による税制改革が決定したばかりであった。この税制改革は、厳しい景気状況に配慮して所得税減税をまず先行させるが、その財源を後の消費税増税で賄うこととして、つなぎ国債は発行するものの財源の当てのない赤字国債の発行だけは何とか避ける苦肉の策であった。こうした税制改革の経緯

もあり、政権内部にも赤字国債発行だけは何とか避けたい、との思いがあったようである。これが復興増税論の大きな根拠となっていた。

政府は必要な対策を早急にまとめ、補正予算を編成する必要に迫られていたが、そうした中でも増税論はくすぶっていた。例えば、地震から約2週間後の新聞に次のような記事が報じられている。⁷⁾

復興財源として増税論が浮上してきた背景には、10兆円とも言われる巨額の費用をめぐり、建設国債や赤字国債といった将来へのツケ回し議論が先行していることへの連立与党の一部や大蔵省の危機感がある。夏の参院選などを控え、政治的に今すぐ増税論議に踏み込むのは困難との見方が強いものの、中期的に重くのしかかる財政負担を「どういう形で国民が分かち合うべきか、増税も含め幅広く検討するのは当然だ」(与党税調幹事の一人)と問題提起する意味もある。「あらゆる財源の可能性を求める」——武村蔵相は国会答弁や記者会見で、こう繰り返している。迅速かつ十分な財政措置を取るため赤字国債発行に踏み切る覚悟を示唆する一方、歯止めのない発行は避けたい考えから償還財源を確保する増税にも含みを持たせた周到な表現だ。

新聞報道によると、具体的な増税項目として、所得税の特別減税の取りやめやたばこ増税、消費税増税の前倒しなどが伝えられている。⁸⁾

しかし、まずは緊急対応による補正予算の取りまとめが最優先の状況下で、被害の全貌やその財政に与える影響がはっきりしないうちから、増税論議を進める状況にないことは明かだった。そこで、当座の補正予算で発生する不足財源は赤字国債で対応し、その償還財源についてはこの年の秋ごろまでに検討するという方針が連立与党内で固まったという。⁹⁾ 償還財源のはっきりしない赤字国債の発行には強く反対していた大蔵省も、震災直後の補正予算の段階で財源問題まで論じるのはさすがに難しいと考えていたようである。¹⁰⁾

政府は、震災発生後約40日の平成7年2月24日に平成6年度の第2次補正予算案を国会に提出(2月28日成立)、更に震災前に編成した平成7年度当初予算を当初案どおりで3月下旬に可決後、5月15日に平成7年度補正予算案を国会に提出した(5月19日成立)。その概要を述べると、まず平成6年度第2次補正では、歳出増加の約1兆円と6000億円の税収減少を盛り込み、それを賄うため

に約1兆6000億円の国債発行を計上した。このうち建設国債が8000億円で、残りの8000億円は赤字国債であった。一方、平成7年度補正予算では歳出が2兆7000億円、税収の減少も1400億円計上され、それを賄うために2兆8000億円強の国債発行が予定された。そのうち建設国債が2兆2000億円以上を占めたが、赤字国債も5000億円を超える規模で発行された。この結果、平成元年度以降、約5年ぶりに（償還財源の充てがえない）赤字国債が発行されることが決定した。

こうして、復興財源問題は検討課題として残った形になったが、一方でその対応としての増税については、低迷する景気状態への配慮が必要との声も大きかった。政府税制調査会の加藤寛会長と財政制度等審議会の豊田章一郎会長（日経連会長）が増税反対の立場を相次いで表明、一方で夏に参議院議員選挙を控えて、連立与党内でも増税を求める声は急速に弱まっていったようである。¹¹⁾ 結局、「復興増税」が実施されることはなかった。

この後、阪神・淡路大震災の復興関連の歳出は各年度の予算（補正も含む）で計上され続け、総額5兆円を超える規模（平成11年度第2次補正予算までの総計（国費ベース））となった。¹²⁾ その一方で、震災から10か月後である平成7年11月には、武村蔵相が平成8年度当初予算での赤字国債の大量発行が避けられないとする「財政危機宣言」を発表、財政状態の悪化が一層鮮明となる。これを受けて橋本内閣における財政構造改革が開始され、新たな展開へとつながっていったことは既に述べたとおりである。

〔注〕

- 1) 小川是・元主税局長口述記録。
- 2) 『改正税法のすべて』（平成7年版）429ページ。
- 3) 同上 16ページ。
- 4) 同上。
- 5) 同上。
- 6) 『日本経済新聞』平成7年2月15日朝刊。
- 7) 『日本経済新聞』平成7年2月1日朝刊。
- 8) 同上。
- 9) 『日本経済新聞』平成7年2月3日夕刊。
- 10) 『日本経済新聞』平成7年2月3日朝刊。
- 11) 『日本経済新聞』平成7年5月16日朝刊。
- 12) 財務省『日本の財政関係資料』（平成23年9月）12ページ。