

三 近年の税制改革の流れと現状

1. 近年の税制改革の流れ

現在、シャープ勧告から 50 年、消費税導入から 10 年といった節目の年を経過したところです。税制については、これまでも少子・高齢化や国際化の進展などの経済社会の構造変化などに対応して、消費税の創設をはじめ、個人所得課税、法人課税についても抜本的な改革を行うなど、税制全般にわたる見直しを進めてきています。

また、バブルの生成から崩壊に至る過程での土地税制や金融税制の見直し、恒久的な減税など近年の景気対策を優先した税制面での対応により、税制の姿は大きく変化しています。

税制の今後の課題を検討するに先立って、まず、近年、公平・中立・簡素の基本原則を踏まえつつ、どのような考え方の下にどのような税制改革が行われてきたかを概観することとします。

(1) 昭和 62・63 年の抜本的税制改革

高度経済成長から二度の石油危機を経て、わが国の経済社会は大きく変化しました。所得水準の上昇と平準化、消費の多様化・サービス化、人口構成の高齢化、経済取引の国際化といった経済社会の構造変化の中で、シャープ勧告を基礎とするそれまでの税制について種々の問題が提起されるに至り、昭和 62 年から昭和 63 年にかけて、抜本的な税制改革が行われました。

諸外国においても 1970 年代末から 80 年代にかけて、石油危機に伴うインフレや経済成長の鈍化の中で政府部門の拡大及び所得課税負担の増加が生じていたことなどを背景に、税制の大幅な改正が行われていました。主要国では、イギリスのサッチャー首相による税制改革、アメリカのレーガン大統領による税制改革に見られるように、所得課税の重税感や高い限界税率による活力の低下などの弊害を取り除く観点から、課税ベースの拡大を図るとともに、個人所得課税の税率引下げ・累進緩和や法人課税の税率引下げが行われていました。ヨーロッパ諸国では、所得課税の負担軽減を図るための財源確保や財政赤字の削減のため、付加価値税の税率引上げ等が行われていました。

(注) その後の 90 年代には、アメリカにおいて、垂直的公平を回復させるという観点などから個人所得課税の税率の刻み数の増加、最高税率の引上げが行われるという動きもありました。

抜本的税制改革前の税制を見ると、しばしば減税が行われた高度成長期が終わり昭和 50 年代に入ってから、個人所得課税の本格的な見直しが行われなかったこともあり、税体系が所得課税に大きく依存することとなり、個人所得課税の累進度がかかり強い下で負担の累増感が高まっていました。また、所得の種類間における捕捉のアンバランスが指摘されていたこともあって、税負担の水平的公平の確保に対する関心が従来以上に高まっていました。

それまでのわが国の消費課税は、主要国の中で唯一、長い間奢侈性や便益性などに着目して課税する物品税を中心とした個別間接税のみに依存するものとなっていました。このため、物品間での課税のアンバランスが生じ、また、サービスに対する課税が行われていなかったことなどから、消費の多様化やサービス化といった変化に対応しきれず、税制の公平・中立・簡素の観点から大きな問題を抱えていました。

また、本格的な少子・高齢化社会の到来を控え、より豊かな経済社会を築いていく視点からは、従来の税制のままでは、高齢世代に比べ相対的に人数が少なくなる勤労世代の負担がますます増大し、勤労意欲や事業意欲が阻害されることになりかねないと考えられていました。より多くの人々が社会を支えていけるような税体系を構築するとともに、社会保障をはじめ増大する財政需要を支えるために安定的な歳入構造を確保していくことが重要な課題となっていました。

これらの状況を踏まえ、個人所得課税を引き続き税体系の中心と位置付けつつ、その負担が過重になって勤労意欲・事業意欲を阻害することのないよう大幅な負担軽減を図ることとし、税率構造の累進緩和・簡素化や各種控除の見直しが行われました。また、資産性所得について、課税の公平を確保するため、利子課税の見直し(一般的なマル優制度等の廃止・一律源泉分離課税制度の導入)や株式等譲渡益の課税化(原則非課税制度の廃止)を通じ課税の適正化が行われました。法人課税についても、税負担の公平の確保のほか、経済の活性化や税制の簡素化などの観点を重視して、課税ベースが拡大されるとともに実効税率の引下げが行われました。

消費課税については、税体系全体を通じた実質的な税負担の公平を図るとともに、高齢化の進展などにより増加する公的サービスの提供に必要な歳入構造の安定化に資するため、消費一般に対して広く公平に負担を求めていくことが必要と

考えられました。限られた物品・サービスにのみ負担を求めるそれまでの間接税制度を抜本的に改め、広く消費一般を課税対象とする売上税の創設が検討され、昭和 62 年に法案が国会に提出されましたが廃案となりました。その後、売上税をめぐって行われた指摘・論議を踏まえ、個別間接税を整理・合理化するとともに消費税を創設することが検討され、昭和 63 年 12 月、間接税制度の改革を含む税制改革関連法が成立し、消費税も平成元年 4 月に実施に移されました。

以上のように、昭和 62・63 年の税制改革は、経済社会の構造変化を踏まえ、公平・中立・簡素の基本原則に基づき、社会共通の費用を賄うための負担はできるだけ国民が広く公平に分かち合うことが望ましいとの考え方の下に行われた、シャウプ勧告以来の抜本的な改革でした。

(2) 平成元年以降の税制改革

平成元年以降の経済状況と税制の変遷は次頁の（資料 1）のとおりであり、昭和 62・63 年の抜本的税制改革を踏まえつつ、その後の経済社会の構造変化に対応した税制の見直しが進められるとともに、その時々々の景気情勢に配慮した措置も講じられてきました。

経済社会の構造改革に対応した税体系の改革等

平成 6 年の税制改革においても、少子・高齢化の進展をはじめとするわが国経済社会の構造変化などに対応するため、個人所得課税を税体系の中心に据えつつ、消費課税のウェイトを高める改革が行われました。また、バブルの生成と崩壊の過程において、土地や金融をめぐる状況の変化や企業活動の環境変化などに対応する各般の政策対応・制度改革が行われ、税制としても、これらに適切に対応する観点から様々な取組みが行われてきました。

イ．平成 6 年の税制改革

この税制改革は、少子・高齢化が進展していく中で、公正で活力ある福祉社会を実現するためには、公平・中立・簡素の基本原則に基づきつつ、高齢化社会を支える勤労世代に過度に負担が偏らないよう世代を通じた税負担の平準化を図り、社会全体の構成員が広く負担を分かち合うことが重要であるという考え方に立って行われたものです。平成 6 年 11 月に関連法が成立し、国民が公平感を持って納税し得るような税体系を構築する観点からの税制改革が実現されることとなりました。具体的には、個人所得課税について、中堅所得者層を中

(資料1) 平成元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
平成元年	抜本的税制改革(63年12月等)	・累進構造の緩和 ・課税最低限の引上げ	・税率引下げ ・外国税額控除制度の見直し	・消費税の創設 ・個別間接税制度の整理合理化	・相続税の減税(基礎控除の引上げ等)
平成2年	「土地税制のあり方についての基本答申」	バブル経済と地対策			
平成3年	土地税制改革		・個人住民税減税	・消費税の一部改正(非課税範囲の拡大、中小特例措置の縮減等)	・土地譲渡益課税の適正化
平成4年			・タックスヘイブン税制の見直し		・地価税の創設 ・相続税の減税
平成5年	「今後の税制のあり方についての答申」	バブル崩壊と景気対策			
平成6年	「税制改革についての答申」 税制改革		・先行減税(～平成8年) (特別減税～平成6年中)	・消費税率の引上げ、中小特例措置の縮減等の法定 ・地方消費税の創設 ・酒税の税率引上げ	・相続税の減税 ・固定資産税評価の均衡化・適正化(地価公示価格の7割評価)
平成7年		(制度減税) ・累進構造の緩和 ・課税最低限の引上げ (特別減税～平成8年) ・自社株消却の特例			
平成8年		・ストックオプション税制			・地価税率引下げ ・土地譲渡益課税の軽減
平成9年	「これからの税制を考える」 (財政構造改革法成立)		・金融機関のトレーディング業務に時価法導入	・消費税率の引上げ等の実施 ・地方消費税の実施 ・特別地方消費税廃止決定(平成12年4月実施) ・蒸留酒に係る酒税の税率改正(WTO勸告への対応)	・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	特別減税 (改正外為法施行) 法人税制改革 (財政構造改革法凍結)	金融不安	・定額減税 ・国外送金等に係る資料提出制度等 ・税率引下げと課税ベースの適正化 ・銀行持株会社に係る課税の特例	商法・企業会計等の見直し	・たばこ特別税の創設
平成11年	恒久的な減税		・帳簿書類の電子データ保存制度		・消費税(国分)の福祉目的化
平成12年			・時価法の導入		

心とした税負担の累増感を緩和するため、全体としての税率構造の累進緩和などによる税負担の大幅な軽減を行いました。消費税について、社会の構成員が広く負担を分かち合うよう、中小事業者に対する特例措置等について必要な見直しを行い、税率を引き上げることにより消費課税の充実が図られました。同時に、地方分権の推進、地域福祉の充実等のため、地方税源の充実を図る観点から、消費譲与税に代えて地方消費税が創設されました。

平成6年の税制改革は、経済社会の構造変化に対応した改革であると同時に、景気対策という側面をも併せ持ったものでした。すなわち、経済状況に配慮して、消費税率の引上げ等を平成9年4月実施としつつ、個人所得課税について、平成7年(度)以降の制度減税を行うとともに平成6年(度)から8年(度)の特別減税を組み合わせ、先行減税が実施されました。

平成9年4月から消費税率の引上げが実施されたことや個人所得課税の特別減税が平成9年(度)に継続されなかったことが、その後の景気後退の主な原因となったのではないかと見方があります。消費税率の引上げ等は、わが国経済が緩やかながら回復を続けている中で、平成6年秋に法定(消費税率等についてのいわゆる検討条項も設けられていました。)されたとおり、平成9年4月から実施されたものです。平成9年1～3月期に消費税率引上げ前の駆け込み需要が発生したため、同年4～6月期においてはその反動が現れ、民間最終消費支出の伸びがマイナスとなったことも事実です。しかし、同年7～9月期においては、民間最終消費支出は、対前期比でプラス1.6%、対前年同期比でもプラス0.5%と増加に転じており、駆け込み需要の反動減の影響を脱して、緩やかながら回復傾向にあったものと見ることができます。平成9年度後半以降における経済の停滞については、様々な要因が指摘されていますが、同年秋以降の金融機関の相次ぐ破綻による金融システムへの信頼低下やアジアにおける通貨・経済危機が、バブル経済崩壊に伴う資産市場の低迷や不良債権問題の顕在化とあいまって、家計や企業の心理を悪化させるとともに、金融機関の貸出し態度を慎重なものとし、実体経済に影響を及ぼしたことに留意する必要があります。

ロ．土地税制

土地については、いわゆる土地神話などを背景に平成元年12月に土地の公

共性などを基本理念とする土地基本法が制定され、土地税制の見直しを含む総合的な土地政策の推進が求められました。平成3年から4年にかけて、土地譲渡益課税の適正化や地価税の創設など土地税制改革が実施されました。この改革は、土地に関する適正・公平な税負担の確保という視点と、土地の資産としての有利性を縮減し、土地投機を抑制しながら土地の有効利用等を図るという土地政策上の視点を踏まえたものでした。なお、土地税制については、その後の地価下落と景気低迷の中で税負担の軽減が図られてきており、平成10年には地価税を課税停止し、土地譲渡益課税についても平成7年度から11年度にかけての改正によってバブル期以前よりも低い税負担となっています。相続税についても、バブル期における地価の異常な高騰などを受けて、昭和63年以降累次にわたる減税が行われてきましたが、その後の地価の大幅な下落とあいまって、その負担は大きく緩和されています。

八．金融税制

金融については、金融の自由化・国際化が進展し、わが国の金融システムが市場の競争原理の下で大きな変革を迫られました。こうした金融システム改革に対して、税制として時機を失することなく対応を行いました。例えば、平成10年4月の外国為替管理制度の自由化に対応して国外送金等に係る調書提出制度が創設されたほか、特定目的会社（SPC）ストック・オプションに関する税制上の措置などが講じられました。平成11年度税制改正においては、株式等譲渡益課税の適正化と併せ、有価証券取引税、取引所税を廃止することとされました。また、円の国際化に資する観点から、一括登録国債利子の非居住者等の源泉徴収免除やTB・FBの発行時の源泉徴収免除といった措置が、代替的な適正課税の担保措置に併せ、講じられました。

二．法人税制

法人課税については、昭和40年の法人税法全文改正以来、全般的な課税ベースの見直しは行われていませんでしたが、平成10年度税制改正において課税ベースと税率の両面にわたる法人税制改革が行われました。これは、法人課税について、経済活動に対する税の中立性を高めることにより企業活力と国際競争力を維持する観点から、引当金、償却制度等について課税ベースを適正化するとともに実効税率を引き下げることとしたものです。

近年の景気対策と恒久的な減税等

わが国経済は、アジア通貨危機の影響や金融機関の相次ぐ破綻などにより、平成9年秋以降極めて厳しい状況に陥りました。平成9年度の実質GDP成長率はマイナス0.1%と昭和49年度以来のマイナスを記録し、翌平成10年度もマイナス1.9%となるなど、深刻な状況が続きました。このため、景気回復を図る観点から、財政・金融などあらゆる政策手段を駆使して対応することが求められ、税制面でも景気に最大限配慮することが求められました。平成10年(度)には個人所得課税について二度にわたる特別減税が実施されました。平成11年度税制改正においては、1年限りの減税では景気対策としての効果が不十分ではないかとの指摘をも踏まえ、景気に最大限配慮して、個人所得課税及び法人課税について6兆円を相当程度上回る恒久的な減税をはじめ、住宅ローン減税などを含む過去最大規模の減税が実施され、現在、これが継続されています。この恒久的な減税の一環として、個人所得課税の最高税率の引下げ、法人課税の実効税率の国際水準並みへの引下げが実現しました。恒久的な減税は、このように将来の抜本的改革の方向を一部先取りした内容を含んでいますが、景気への配慮から負担軽減となる措置のみを実施したものでした。個人所得課税や法人課税の課税ベースなどの見直しは今後の検討課題として残されました。

2. わが国の税負担の現状と国際比較

わが国の今後の税制のあり方を考えるに当たっては、わが国の税負担の現状がどうなっているのか、どこに特徴があるのかということについて、諸外国との比較を含めて把握しておくことが必要です。

(1) 税負担の現状と国際比較

国税・地方税を合わせた税収規模は平成12年度で約86兆円であり、税目ごとの税収見込みは次頁の(資料2)のとおりです。税収の国民所得に対する割合(租税負担率)は22.5%(見込み)で、わが国の租税負担率は主要先進国の中で最も低くなっています(資料3)。特に、個人所得課税の負担率が諸外国に比べ低くなっており、このことが租税負担率の低さの要因の一つとなっています。個人所得課税については、累次の税制改革における負担軽減や景気対策としての減税により、負担水準は主要先進国中最も低く、特に、中低所得者の負担が小さいものとなっています。

(資料2) 国税・地方税の税目別内訳(12年度)

[国 税]

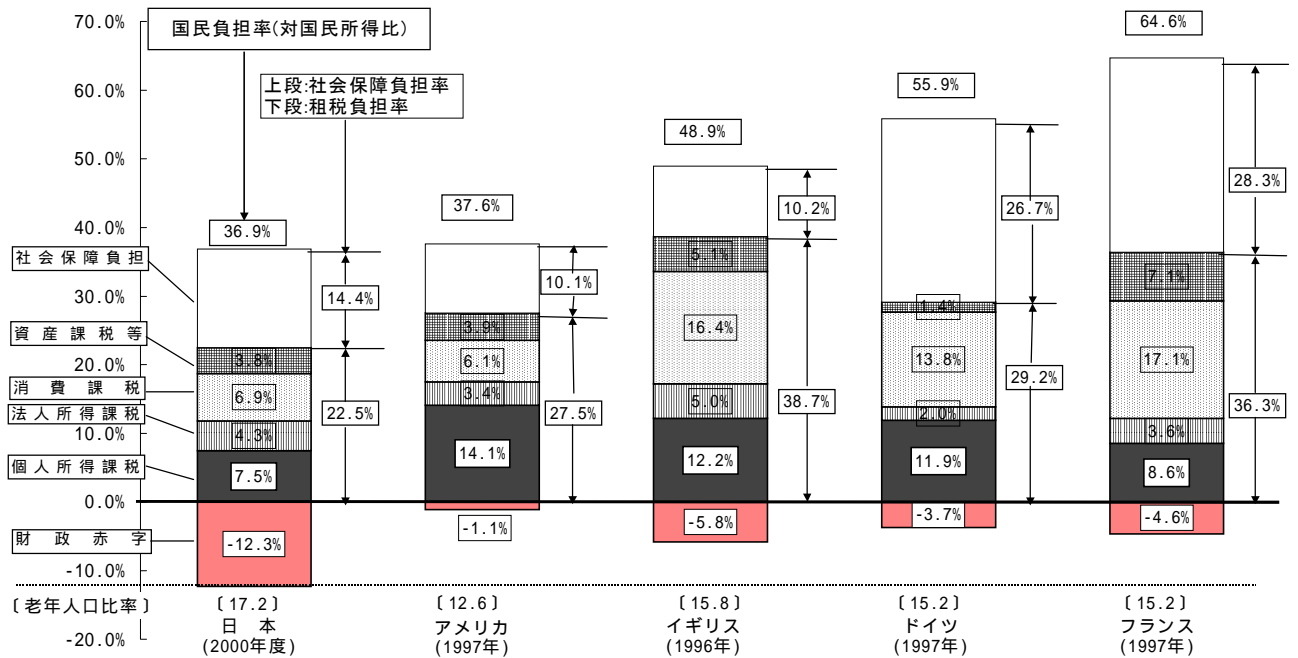
[地方税]

(単位:億円)		(単位:億円)		(単位:億円)	
税 目	予 算 額	道 府 県 税	地 方 財 政 計 画 額	市 町 村 税	地 方 財 政 計 画 額
所 得 税	156,610	道 府 県 民 税	42,844	市 町 村 民 税	79,222
源 泉 分	30,190	個 人	24,285	個 人	61,197
申 告 分	186,800	法 人	6,493	法 人	18,025
計	99,470	利 子 割	12,066	固 定 資 産 税	91,789
法 人 税	16,710	事 業 税	38,827	土 地	37,898
相 続 税	10	個 人	2,299	家 屋	35,388
地 価 税	98,560	法 人	36,528	償 却 資 産	17,620
消 費 税	18,600	地 方 消 費 税	25,438	交 付 金	883
酒 税	9,000	不 動 産 取 得 税	5,831	軽 自 動 車 税	1,211
た ば こ 税	20,780	道 府 県 た ば こ 税	2,875	市 町 村 た ば こ 税	8,836
揮 発 油 税	150	ゴ ル フ 場 利 用 税	827	鉱 産 税	15
石 油 ガ ス 税	870	特 別 地 方 消 費 税	146	特 別 土 地 保 有 税	547
航 空 機 燃 料 税	4,820	自 動 車 税	17,894	普 通 税 計	181,620
石 油 税	8,320	鉱 区 税	4	入 湯 税	231
自 動 車 重 量 税	7,300	狩 猟 者 登 録 税	17	事 業 所 税	3,185
関 税	90	固 定 資 産 税 (特 例 分)	95	都 市 計 画 税	13,176
と ん 税	15,110	普 通 税 計	134,798	水 利 地 益 税 等	1
印 紙 収 入		自 動 車 取 得 税	4,556	目 的 税 計	16,593
一 般 会 計 分 計	486,590	軽 油 引 取 税	12,989	合 計	198,213
地 方 道 路 税	2,965	入 猟 税	12		
石 油 ガ ス 税 (譲 与 分)	150	目 的 税 計	17,557		
航 空 機 燃 料 税 (譲 与 分)	158	合 計	152,355		
自 動 車 重 量 税 (譲 与 分)	2,773				
特 別 と ん 税	113				
原 油 等 関 税	522				
電 源 開 発 促 進 税	3,699				
揮 発 油 税	6,934				
た ば こ 特 別 税	2,716				
特 別 会 計 分 計	20,030				
総 計	506,620				

国 税 合 計	506,620億円
地 方 税 合 計	354,838億円
国 税 ・ 地 方 税 合 計	861,458億円

(注) 地方税合計の354,838億円は、地方財政計画額350,568億円に超過課税、法定外普通税を加えた数値である。

(資料3) 国民負担率の内訳の国際比較



(注) 1. 日本は12年度当初予算ベース。日本以外は「Revenue Statistics 1965-1998 (OECD)」、「National Accounts (OECD)」及び各国資料により作成。
 2. 租税負担率は国税及び地方税合計の数値である。また所得課税には資産性所得を含む。
 3. 日本の法人所得課税の租税負担率(4.3%)の内訳は国税2.6%、地方税1.7%
 4. 財政赤字の国民所得比は、日本及びアメリカについては一般政府から社会保障基金を除いたベース、その他の国は一般政府ベースである。
 5. 老年人口比率は、日本については2000年度の数値(「日本の将来推計人口」(国立社会保障・人口問題研究所、平成9年1月推計)による)、その他の国は1995年度の数値(国連推計による)である。

(注) 所得税負担の国際比較を見ると、例えば、アメリカの連邦所得税は98.5兆円(1999年度実績)であり、わが国の所得税の約5.3倍となっています。これはアメリカの人口がわが国の約2.1倍であり、あるいは国民所得が約1.9倍であることを考え併せたとしても、わが国の所得税収が相当に低い水準にとどまっていることを示しています。

また、地方消費税分を含む消費税率は、主要先進国中、最も低い水準となっており、消費課税の負担率もヨーロッパ諸国に比べ低いものとなっています。租税負担率に社会保障負担率を加えた国民負担率で見ても、わが国は諸外国に比べて低い水準にあります(国民負担率については、「四 2. 財政の現状と課題」で取り上げます。)

一方、わが国は諸外国をはるかに上回る財政赤字を抱えており、国・地方を合わせた政府の財政赤字は国民所得比で12.3%(平成12年度見込み)にも達しています。

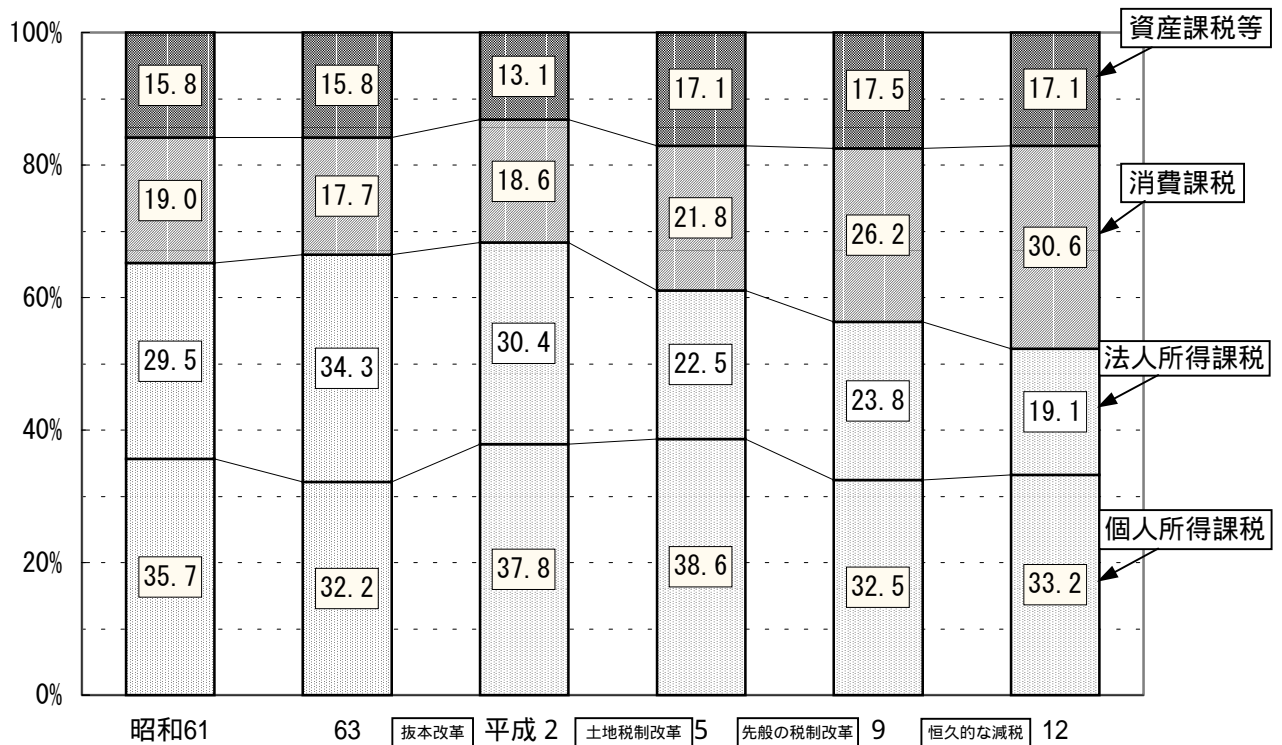
国民負担率と財政赤字の国民所得比を加えたものを公的サービスの水準とすれば、その水準はヨーロッパ諸国の水準に近いものとなっている一方で、租税負担を含む国民負担の水準はアメリカを下回り、結果としてそのギャップが巨額の財政赤字となっています。

(2) 所得・消費・資産等の構成

所得・消費・資産等の構成を見ると、平成12年度では52：31：17の見込み（国税・地方税の合計）となっています。近年の推移を見ると、昭和62・63年の抜本的税制改革後は消費課税の比率が高まってきています。また、足元では個人所得課税、法人課税について景気対策として大幅な負担軽減を行っていることもあり、結果として、所得課税の比率が低くなっています。諸外国を見ると、アメリカでは所得課税に大きなウェイトが置かれ、ヨーロッパ諸国では消費課税に大きなウェイトが置かれています。なお、わが国は、租税の果たすべき財源調達機能が極めて不十分となっていることから、所得・消費・資産等の構成について単純に国際的な比較を行うことはできないことに留意しなければなりません。

(資料4) 所得・消費・資産等の税収構成比の推移(国税+地方税)

(資産性所得分を所得課税に含めた場合)



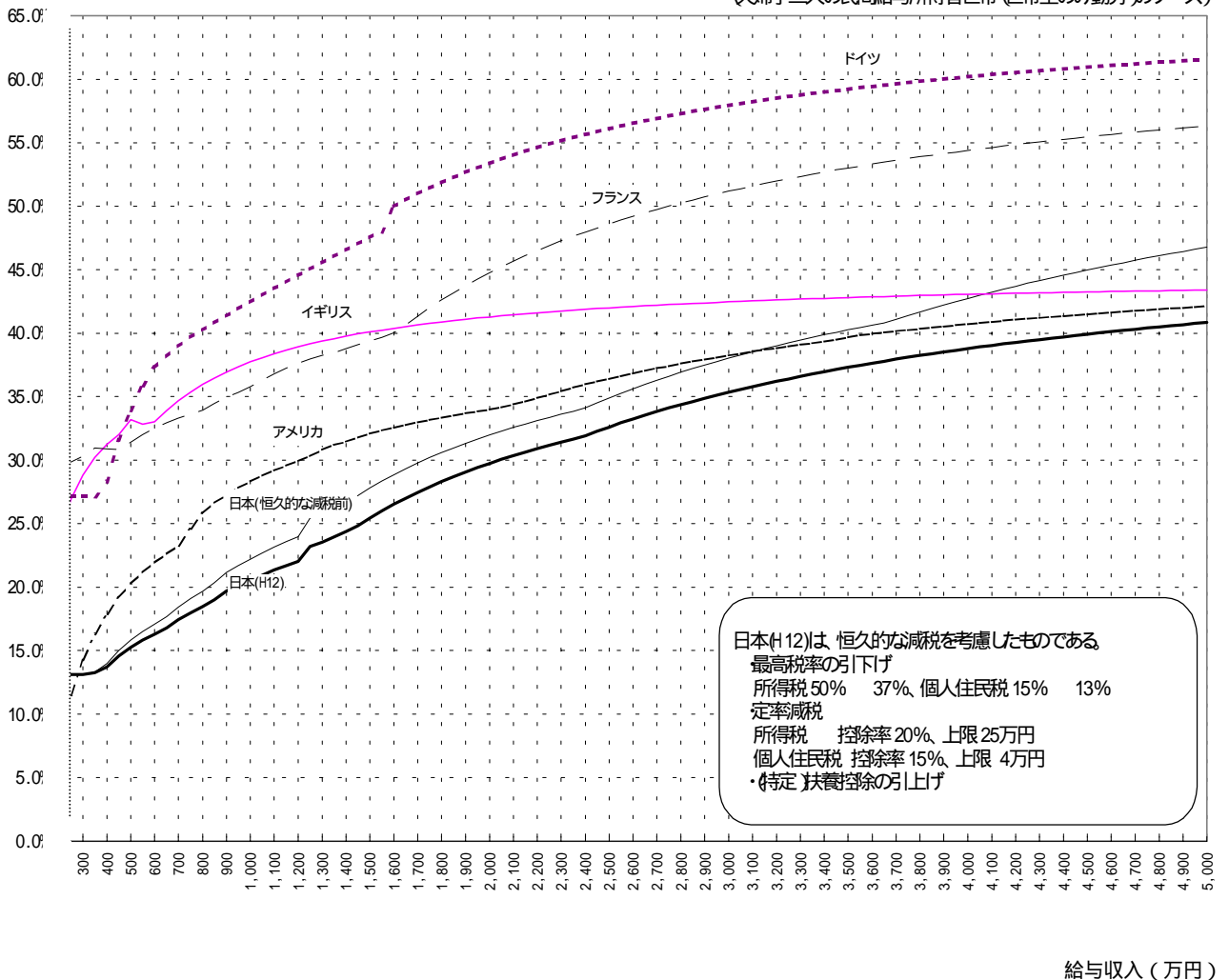
(注) 平成9年度までは決算額、平成12年度については、国税は予算額、地方税は見込額による。

(参考) 個人(家計)の負担の国際比較

それぞれの個人(家計)が実際どの程度の負担を行っているかについて、個人所得課税負担に社会保険料負担を加え、さらに、消費税負担を推計し、一定の仮定の下に収入階級別の実効負担を試算したものが(資料5)です。主要先進国と比較すると、全体の実効負担はほとんどすべての収入階級において諸外国を相当下回っていることが分かります。

(資料5) 所得課税・消費課税、社会保険料の実効負担率

(夫婦二人の民間給与所得者世帯(世帯主のみ勤労)のケース)



(仮定)

- 1・日本、アメリカ、イギリス、ドイツ、フランスの各国における個人所得課税と社会保険料の実効負担率について試算した。
 - ・試算に当たっては夫婦二人の民間給与所得者で世帯主のみ勤労している世帯のケースを想定している。
- 2・想定した世帯について、それぞれの国の制度に基づき、各種控除を適用して所得課税(地方税を含む)の実効税率を計算した。その際、日本は子のうち1人を16~22歳、1人を16歳未満として、アメリカは子のうち1人を16歳以下として計算している。また、アメリカの住民税はニューヨーク州個人所得税を例にしている。

- 3・社会保険料については、各国の制度に基づいて試算している(日本の試算に当たってはボーナスを3カ月分と仮定している。)
 - ・社会保険は拠出に応じて給付を受ける仕組みとなっており、所得再分配などにも配慮する税制とは制度の趣旨が異なることに留意する必要がある。
 - ・各国の制度ごとに受けるサービスが異なることに留意する必要がある(例えばアメリカには一般向けの公的医療保険はない。また、イギリスの公的医療サービスは社会保険制度を採っていない。)
- 4・消費課税については、統計上の限界から、厳密な形で試算を行うことは困難である。本試算では、各国比較の参考までに、あえて大胆な仮定を置いて消費課税負担の試算を行うこととしている。
 - ・消費課税として、日本の消費税、アメリカの州小売売上税、その他諸国の付加価値税を対象としている。
 - ・消費課税相当額については、給与収入から所得課税と社会保険料を引いた可処分所得に消費性向(一律75%を想定)を乗じて計算した消費支出と、各国の付加価値税などの負担割合(付加価値税収をSNA上の民間消費支出で割ったもの)を用いて計算している(各国間、収入階級間での消費性向の差異などは考慮されていない。)
- 5・いずれも、政府と納税者の関係において、納税者が政府に支払うグロスの税・保険料負担を試算したものであり、別途、政府が低所得に着目した給付などを行う場合があり得る。
- 6・今回の試算における邦貨換算は次のレートによる。1ドル=112円、1ポンド=180円、1マルク=60円、1フラン=18円