

## 論文

# 「税制改革」と租税特別措置<sup>1)</sup>

和田 八 東

## 1. 80年代の租税政策

1980年代は、赤字財政の下での「財政再建」を進めるため、租税政策においても、歳入の確保を目的とした、新しい税制が追求されていた。財政再建を直接の目的とした「一般消費税」の導入は失敗に終わったものの<sup>2)</sup>、政府による新しい間接税制度への意志は残されており、これに対する「不公平税制是正」の要求も強く続いていた。

1980年の税制調査会『中間答申』において、「財政の健全化を図っていく上で、税制面における増収策を考える場合に、今後必要とされる増収額が、かなりの規模であると想定すると、まず、課税ベースの広い税目に着目せざるを得ない」<sup>3)</sup>とのべている。

また、83年の『中期答申』では、「今後更に高齢化社会の進展等からくる様々の追加的な財政需要が予想されるところから、現在の財政構造を前提に、単に税の自然増収によって財政の健全化を期すことは不可能であると言わなければならない。したがって、今後、歳出・歳入両面にわたり、社会経済情勢の変化に対応した抜本的な財政改革が要請されていると言えよう」<sup>4)</sup>として税制の「抜本改革」を示唆している。

こうした状況の下で、不公平税制の是正が、「税制改革の前提条件」として重視され、とくに租税特別措置の問題が大きくとり上げられた。ここで、80年前半期における、租税特別措置への対応を、簡単にとりまとめておくことにする。

まず、80年（昭和55年）の『中期答申』では、「負担の引上げについて国民の理解を得るためには、制度、執行の両面にわたり税負担の公平を確保することが強く要請される」として、「不公平税制是正」の世論を意識した方向を示したうえで、「この5年間に永年の懸案であった社会保険診療報酬の特例の是正、利子・配当所得の総合課税への移行、企業関係租税特別措置の縮減合理化等の改善措置が積極的に講じられてきた」とのべている。たしかに、この点についての前向きな姿勢は示されたわけだが、社会保険診療報酬課税（いわゆる医師税制）ではい

1) 本稿は拙稿「租税特別措置の“整理・合理化”過程」(『立教経済学研究』第37巻第1号, 1983年6月)の続編である。

2) 1979(昭和54)年1月, 国会は一般消費税を廃案とし, 「増税なき財政再建」を決めた。

3) 税制調査会『財政体質を改善するために税制上とるべき方策についての答申』(昭和55年11月)

4) 税制調査会『今後の税制のあり方についての答申』(昭和58年11月)

第1表 主要租税特別措置の改廃状況（1983年度～1990年度）

1983年度 （昭和58 年度）	（新設） 地震防災応急対策用資産の特別償却 （拡大） 住宅取得控除，利子・配当課税の特例（延長），中小企業者等の機械の特別償却 （縮小） 公害防止の特別償却，価格変動準備金，中小企業等海外市場開拓準備金 （廃止） 重要複合機械装置の特別償却，中小企業事業転換対策施設の特別償却
1984年度 （昭和59 年度）	（新設） エネルギー利用効率化投資促進措置，中小企業者の電子機器利用設備投資促進措置，高度技術事業用設備の特別償却 （拡大） 法人税率（引上げ），異常危険準備金，土地譲渡の特例（重課） （縮小） 海外投資等損失準備金，公害防止用設備の特別償却，廃棄物再処理設備の特別償却，低開発地工業用機械の特別償却 （廃止） 省エネルギー設備等の特別償却・税額控除，工場移転事業者の特別償却
1985年度 （昭和60 年度）	（新設） 基盤技術研究開発促進，中小企業技術基盤強化措置，特定再開発建築物の割増償却 （縮小） 特定設備等の特別償却，低開発地域工業用機械の特別償却，中小企業者の機械等の特別償却，中小企業者の海外市場開拓準備金 （廃止） 株式売買損失準備金，国際科学技術博出展準備金，現物出資の課税の特例，中小企業の事業合理化機械の特別償却
1986年度 （昭和61 年度）	（新設） 民間事業者の能力活用整備施設の特別償却，特定都市鉄道整備準備金，エネルギー基盤高度化設備投資促進措置，東京湾横断道路関係会社への出資の特例 （拡大） 中小企業公害新技術体化促進措置，住宅取得控除，事業用資産の買換え特例 （縮小） 無公害生産設備の特別償却，特定産業構造改善用設備の特別償却，低開発地域工業開発地区工業用機械の特別償却，海外投資等損失準備金，証券取引責任準備金，商品取引責任準備金，技術等海外取引所得の特別控除，法人の特定資産の買換え特例 （廃止） エネルギー利用効率化設備の特別償却，価格変動準備金，特定鉄道工事償却準備金
1987年度 （昭和62 年度）	（新設） 研究開発投資の特別償却，産業構造転換用設備の特別償却，利子所得の源泉分離課税 （拡大） 基盤技術研究開発促進措置，民間事業者の能力活用特定設備の特別償却，法人の土地譲渡税率（強化） （縮小） 公害防止用設備の特別償却，工業用水道設備の特別償却，廃棄物再生処理用設備の特別償却，省エネルギー用設備の特別償却，新築貸家住宅の割増償却 （廃止） 無公害化生産設備の特別償却，特定産業構造改善用設備の特別償却，特定産業設備廃棄損失欠損金の繰延特例，少額貯蓄非課税制度，利子所得の源泉分離選択制度
1988年度 （昭和63 年度）	（新設） 経済社会エネルギー基盤強化設備等投資促進措置，特定事業集積促進地域における特定事業用資産の特別償却，中小企業知識融合開発準備金，株式等に係る譲渡所得等の申告分離課税制度，協同組合の法人税率の特例，新規取得土地等に係る負債利子への課税特例 （拡大） 試験研究費の増額に対する特例，電子機器利用設備の特別控除，民間事業者の能力活用特定設備の特別償却 （縮小） 基盤技術研究開発促進措置，中小企業新技術体化投資促進措置，プログラム準備金，優良住宅地造成譲渡益課税の特例 （廃止） エネルギー基盤高度化設備の特例，省エネ設備の特別償却，中小企業技術開発用機械の特別償却，有価証券譲渡課税の特例，配当軽減税率，配当益金不算入の特例
1989年度 （平成元 年度）	（新設） 特定中核的民間施設の特例，中小企業者の特定事業用機器取得の特例 （拡大） 中小企業等基盤強化措置，新築貸家住宅の割増償却，取用換地等の特別控除 （縮小） 基盤技術研究開発促進措置，技術等海外取引所得の特別控除，農業協同組合の留保所得特別控除，経済社会エネルギー基盤投資の特別償却，中小企業新技術体化投資の特別償却，公害防止用設備の特別償却，民間事業者の能力活用設備の特別償却，中小企業海外市場開拓準

	備金，海外投資損失準備金 (廃止) 石油ガス貯蔵設備の割増償却
1990年度 (平成2 年度)	(新設) 製品輸入促進措置，エネルギー環境変化対応投資促進措置 (拡大) 住宅取得促進措置 (縮小) 技術等海外取引に係る所得の特別控除，公害防止用設備の特別償却，特定事業集積促進地域における特別償却，海外投資等損失準備金 (廃止) 経済社会エネルギー基盤強化設備等の特別償却・税額控除，中小企業等海外市場開拓準備金，原子力発電工事償却準備金

- (備考) 1. 本表では，特別措置のうち主要なものを選んでかかげある。  
2. 各措置の名称は必ずしも正式のものではなく，省略した部分もある。

第2表 租税特別措置の改廃・新設の実績

年 度	項 目 数		
	廃 止	改 正	創 設
昭56	2	40	4
57	7	37	3
58	4	51	9
59	3	39	8
60	8	45	1
61	5	34	10
62	10	54	15
63	10	36	13
平元	4	48	8
2	5	44	7

(備考) 上記の計数は，減収効果のある各種税目の租税特別措置についてとりまとめたものである。

(出所) 大蔵省資料による

ぜんとして特例が残っており，また，利子，配当課税の是正も先送りのままであり，ここでのべられたようには問題が解決されたというわけではなかった<sup>5)</sup>。

また，同答申では，租税特別措置を「政策税制」とそれ以外の制度（本則に吸収すべき性格）とに分けて，政策税制については「常時，個々の政策目的を税制の基本原則との調和を図るという見地に立って吟味しなければならない」との見解を示している。具体的には，配当軽減制度や法人の受取配当益金不算入制度は「法人税の基本的仕組みに係る問題である」との考えを示している。

他方，「増税なき財政再建」を目的として新設された臨時行政調査会（1981年3月設置）は，『第1次答申』において，「税負担の公平確保は極めて重要な課題であり，制度面，執行面の改善に一層の努力を傾注する必要がある」として，とくに租税特別措置について「厳しい見直

5) これらの点については，すでに拙著『租税政策の新展開』（文真堂）で明らかにしたところである。

表3表 租税特別措置による事項別減収額

事 項 別	昭和56年度	57	58
一 貯蓄の奨励等			
1 老人等の少額預金の利子の非課税等	2,760	3,140	3,310
2 配当所得の課税の特例	580	570	470
3 生命保険料控除	1,910	2,020	2,100
4 その他	120	130	140
計	5,370	5,860	6,020
二 環境改善, 地域開発等の促進			
5 住宅対策のため課税の特例	1,060	800	810
6 都市過密対策等のため課税の特例	30	20	10
7 地域開発のための課税の特例	110	130	150
8 公害対策のための課税の特例	330	340	330
9 その他	—	—	—
計	1,530	1,290	1,300
三 資源開発の促進等			
10 海外投資等損失準備金	0	0	0
11 その他	210	210	300
計	210	210	300
四 技術の振興, 設備の近代化			
12 試験研究費の税額控除等	270	320	380
13 技術等海外所得の特別控除	150	190	190
14 プログラム等準備金等	20	60	80
15 特定設備等の特別償却等	160	110	170
16 中小企業者の機械等の特別償却等	570	620	850
17 エネルギー環境変化対応投資促進税制等	450	440	380
18 中小企業者等の特定電子機器利用設備投資促進税制	—	—	—
19 中小企業等基盤強化税制	—	—	—
20 中小企業者等の特定事務用機器の取得価額の損金算入の特例	—	—	—
21 その他	50	80	80
計	1,670	1,820	2,130
五 内部留保の充実, 企業体質の強化			
22 異常危険準備金	50	30	0
23 証券取引責任準備金等	0	0	0
24 中小企業海外市場開拓準備金	40	80	0
25 青色申告・みなし法人課税	420	470	480
26 中小企業の貸倒引当金の特例	0	0	0
27 その他	70	80	70
計	580	660	550
六 その他			
28 社会保険診療報酬の所得計算の特例	1,410	1,230	1,180
29 家内労働者等の事業所得等の所得計算の特例	—	—	—
30 同居の特別障害者又は老親等に係る扶養控除等の特例	170	190	220
31 製品輸入促進税制	—	—	—
32 その他	270	230	230
33 交際費課税の特例	(+) 6,380	(+) 7,370	(+) 7,490
計	(+) 4,530	(+) 5,720	(+) 5,860
合 計	4,830	4,120	4,440

(備考) 一の1「老人等の少額預金の利子の非課税等」欄の61年度まで少額貯蓄の利子等の非課税及び利子所得の特例勤労者財産形成住宅貯蓄の利子所得等の非課税による減収額である。

(平年度) 累年比較

(単位: 億円)

59	60	61	62	63	平成元年度	2
3,520	5,290	5,220	4,300	4,730	4,920	5,630
370	390	440	400	470	540	620
2,160	2,370	2,370	2,250	2,350	2,150	2,690
130	150	160	140	150	140	160
6,180	8,200	8,190	7,090	7,700	7,750	9,100
820	790	1,150	1,680	2,350	2,930	3,680
0	0	0	0	0	0	0
160	240	320	300	300	280	390
380	380	320	140	120	130	130
—	—	—	—	120	100	220
1,360	1,410	1,790	2,120	2,890	3,440	4,420
40	80	20	20	20	20	10
250	140	70	460	520	600	20
290	220	90	480	540	620	30
510	930	960	900	930	950	980
230	250	250	270	220	170	150
200	350	250	240	220	150	190
190	210	230	200	40	80	130
790	540	660	630	590	550	620
460	480	450	550	630	690	760
270	330	410	520	490	540	480
—	—	—	180	240	290	330
—	—	—	—	—	640	510
90	60	60	40	20	20	20
2,740	3,150	3,270	3,530	3,380	4,080	4,170
0	0	10	10	20	20	50
0	0	0	0	0	0	0
40	10	0	0	0	0	0
470	530	550	600	650	620	610
30	40	40	30	30	30	30
70	80	90	80	90	90	100
610	600	690	720	790	760	790
1,110	1,030	990	940	950	340	330
—	—	—	—	—	480	520
310	310	350	340	360	480	530
—	—	—	—	—	—	870
210	270	250	60	350	410	450
(+) 7,650	(+) 7,430	(+) 7,830	(+) 8,360	(+) 8,490	(+) 8,670	(+) 8,910
(+) 6,020	(+) 5,820	(+) 6,240	(+) 7,020	(+) 6,850	(+) 6,960	(+) 6,210
5,160	7,820	7,790	6,920	8,450	9,690	12,300

による減収額であり、62年度以降は老人等の少額預金の利子所得等の非課税、老人等の郵便貯金の利子所得の非課税及び

し」をすべきものとして、その見直しの「基準」として次の5点をあげている<sup>6)</sup>。

- ①適用期限の到来するもの
- ②制度創設以来長期にわたるもの
- ③政策目的の意義が薄れたもの
- ④利用状況が悪く政策効果の期待できないもの
- ⑤その他当該措置の実態に照らして是正を行うことが適当なもの

こうした考え方をうける形で、82年の税制改正では、適用期限の到来した特別措置、利用状況が悪く政策効果の期待できない項目を中心とした整理合理化が行われた。

ついで、83年の税制調査会答申（前出『中期答申』）では、「個々の政策目的と税制の基本原則との調和を図る」という従来の立場を踏襲したうえで、「税制面の補助金ともいうべき租税特別措置については常時見直しを怠るべきではなく」、さらに「新規の政策税制を設けることも厳に抑制しなければならない」との原則を提示している。

以上のような考え方が、80年代を通じての一貫したものであったといえる。特別措置の問題として、所得税関係では利子・配当課税の是正、企業関係では「政策税制」の整理が中心的な課題であり、たしかに、積極的な姿勢がうかがえたわけだが、実際の税制においては、前者はグリーン・カード制の挫折で一時中断し、後者では、むしろ新しい政策税制が次々に導入されるなど、「不公平是正」の実現は遅々として進まなかった。

ここでは、主として83年度から90年度にかけての実態を概観しておくことにしたい<sup>7)</sup>。

まず、主な特別措置の改廃状況であるが、一覧表にまとめると、第1表のようにになっている。各年度の内容は、のちにのべることになるが、大まかな傾向としては、古い措置が廃止される一方で、新しい政策課題をもったものが相次いで設けられている。とくに、技術、エネルギー関連それに民活目的の新設が目立っている。また、利子・配当課税及びキャピタル・ゲイン課税の改正が目につく。合理化（縮小）では、準備金関係で、海外市場の条件変化によるものが多く出ている。さらに土地税制の改正も何回も行われている。この改廃状況を項目数で見ると第2表のようにになっている。改正項目（縮小）は、年次によって変動はあるが概ね40前後で横ばいであり、廃止もあるが、それを上回って新設も行われているという傾向がみられる。

次に、特別措置による減収額を、事項別に整理してみると、第3表のようになる。このうちでは、環境改善、住宅対策などの減収額が増加し、貯蓄の奨励が減収割合で大きなウエイトをしめているといえる。また、減収額を所得税を法人税及びその他の税目に分けると、第4表のようになっており、所得税が全体の三分の二までをしめるという構造である。なお、法人税の減収について、種類別に示しておく、第5表のようにになっている。

6) 臨時行政調査会『行政改革に関する第1次答申』（1981年7月10日）

7) 80年代の初期（82年度まで）については、すでに拙稿（『立教経済学研究』1983年6月）で取扱っている。

第4表 租税特別措置による減収額の税目別分類

(単位: 億円, %)

年 度	1983 (昭58)			84 (59)		
	減 収 額	増 収 額	差 引 計	減 収 額	増 収 額	差 引 計
所 得 税	( 73.9) 8,530		8,530	( 67.3) 8,620		8,620
法 人 税	( 22.3) 2,580	(+) 7,490	(+) 4,910	( 28.4) 3,640	(+) 7,650	(+) 4,010
そ の 他	( 3.8) 440		440	( 4.3) 550		550
計	(100.0) 11,550	(+) 7,490	4,060	(100.0) 12,810	(+) 7,650	5,160

  

年 度	85 (60)			86 (61)		
	減 収 額	増 収 額	差 引 計	減 収 額	増 収 額	差 引 計
所 得 税	( 69.1) 10,530		10,530	( 69.2) 10,810		10,810
法 人 税	( 26.6) 4,060	(+) 7,430	(+) 3,370	( 26.0) 4,060	(+) 7,830	(+) 3,770
そ の 他	( 4.3) 660		660	( 4.8) 750		750
計	(100.0) 15,250	(+) 7,430	7,820	(100.0) 15,620	(+) 7,830	7,790

(出所) 大蔵省資料による

第5表 租税特別措置による法人税減収の種類別内訳

(単位: 億円)

年 度	1983 (昭58)			84 (59)		
	減収額計	大 法 人	中小法人	減収額計	大 法 人	中小法人
1. 特 別 償 却	1,530	530	1,000	1,520	620	900
2. 準 備 金	420	420	0	580	520	90
3. 税 額 控 除 等	630	560	70	1,540	950	590
計	2,580	1,510	1,070	3,640	2,090	1,550
4. 交 際 費 課 税	(+) 7,490	(+) 4,490	(+) 3,000	(+) 7,650	(+) 4,590	(+) 3,060
差 引 計	(+) 4,910	(+) 2,980	(+) 1,930	(+) 4,010	(+) 2,500	(+) 1,510

  

年 度	85 (60)			86 (61)		
	減収額計	大 法 人	中小法人	減収額計	大 法 人	中小法人
1. 特 別 償 却	1,400	660	740	1,540	720	820
2. 準 備 金	600	550	50	350	310	40
3. 税 額 控 除 額	2,060	1,240	820	2,170	1,290	880
計	4,060	2,450	1,610	4,060	2,320	1,740
4. 交 際 費 課 税	(+) 7,430	(+) 4,460	(+) 2,970	(+) 7,830	(+) 4,700	(+) 3,130
差 引 計	(+) 3,370	(+) 2,010	(+) 1,360	(+) 3,770	(+) 2,380	(+) 1,390

(出所) 同前

以上、全体の動向を概観したのであるが、次に各年度ごとに、主な改廃状況と特徴点とをのべることにしたい。

## 2. 年度別の特徴と問題点

(1983年度)

この年度においては、政策税制の見直しをおし進めるという立場から、企業関係特別措置の見直しが、かなり広い範囲にわたって行われた。さきの第2表でもみたように、改正項目が51件であり、改正前の項目数(約70)のほぼ50%が見直しの対象となっていた。しかし、とくに目立った新設・廃止はなく、注目されたのは貸倒引当金の見直しと、準備金等の縮減であった。

貸倒引当金は、「費用収益対応の考え方に基づき法人税の課税所得を合理的に計算するもの」というのが、大蔵当局の公式見解であり、租税特別措置ないし政策税制としては扱われていなかった。しかし、その繰入率などが実態から離れている場合には、補助金あるいは優遇税制とみなすべきであるとの批判的見地が出されていた。この当時の法定繰入率と実績率とを比較すると、第6表のようになかなりの差がみられた。法定繰入率については、第7表のように業種別に区分され、実績率(前3カ年)との選択(中小企業には割増特例)が認められており79(昭54)年の改正につづいて82(57)年にも引下げが行われている。83年度においては、金融保険

第6表 業種別貸倒引当金の法定繰入率及び貸倒実績率

区分 業種別	法定繰入率 (58年)	貸倒実績率 (昭52~56の5 年間の平均)
卸・小売業	13(千分比)	5(千分比)
割賦小売業	16	4
製造業	10	3
金融保険業	3	1
その他の事業	8	4

(備考) 1. 貸倒実績率は、税務資料からのサンプル調査による。  
2. 税制調査会資料による

第7表 貸倒引当金改正の経緯 (千分比)

区分	年度									
	39	47	49	50	52	54	56	57	58	60
金融保険業	15→	12	10	8	5	—	3	—	※	—
その他の事業										
卸・小売	20→	—	—	—	—	16	—	13	—	10
割賦販売	25→	—	—	—	—	20	—	16	—	13
製造	15→	—	—	—	—	12	—	10	—	8
その他	12→	—	—	—	—	10	—	8	—	6

(注) ※ 経過措置の縮減  
(出所) 第6表と同じ



業について、81（56）年改正の際の法道措置を縮減するものであり、他業種については第7表のように85（60）年にさらに改正（引下げ）が行われた。

準備金関係では、価格変動準備金について、88（63）年度までに廃止する方針を繰上げて、85（60）年度までに廃止することとし、積立率の引下げも行っている。また、中小企業海外市場開拓準備金の縮減も行われた。

#### （1984年度）

この年度では、新たにエネルギー利用効率化等投資促進措置が設けられた。これは、1973年の第1次石油危機、79年の第2次石油危機以来石油エネルギーの節約と代替エネルギーの開発が政策目的とされ、81（56）年度には、それを目的とした「エネルギー対策促進税制」（3年間）が採用されていた。この税制の期限到来に伴う継続措置として、「エネルギー利用効率化」税制が採用されたものである。この措置は、法人が84（59）年4月1日から2年間にエネルギー利用効率化設備を取得または製作・建設した場合、取得価額の30%の特別償却または取得価格の7%の税額控除の選択を認めるというものである。

次に「高度技術工業集積地域における高度技術工業用設備の特別償却」が新設されている。「高度技術工業集積地域」とは、いわゆる「テクノポリス地域」であり、「高度技術工業集積地域開発促進法」（昭和58年7月15日）によって地域指定が行われ、長岡市、富山市、浜松市など10地域が指定（候補を含む）されている。この開発促進法によって、10億円以上の高度技術工業用設備の投資を行った場合、取得価格の30%の特別償却を認めるというものである。

このほか、中小企業の技術高度化を目的とした中小企業等の電子機器利用設備等の特別償却制度（中小企業新技術体化投資促進税制）も新設された。

なお、この年度においては、法人税率の引上げ（普通法人1.3%、中小、公益法人等1.0%）が、特例として特別措置によって行われている。これは、所得税の減税（初年度8,700億円）が税率・控除等の見直しによって行われたのに伴い、財源確保の必要から法人税率の引上げを行ったわけだが、2年間の臨時措置に止めたものである。

#### （1985年度）

この年度においても、技術及び研究開発の促進を目的とした措置が設けられた。

まず、「基盤技術研究開発促進税制」として、試験研究費の額が増加した場合、法人税額を特別控除する措置（3カ年）である\*。

※税額控除額＝（増加試験研究費の額×20%）＋（基盤技術開発研究用資金の取得価格×7%）

この措置は新素材技術、バイオテクノロジー、エレクトロニクス技術などの「基盤技術」の研究開発、試験研究を推進することを目的としている。この時点での日本の研究費は約6.5兆円でGNPの約2.4%とされていて、アメリカの2.5%、西ドイツの2.7%などに比べてやや低いが、イギリスの2.2%、フランスの1.8%に比べると高い数値である。ただ、基盤技術面での立ち遅れがあるとの判断から、この措置の導入が求められたものと思われる。

また、同様の趣旨から、とくに中小企業に対して、試験研究費の6%相当額の税額控除を認める「中小企業技術基盤強化措置」も導入された。

(1986年度)

この年度における特色は、一連の「民間活力導入税制」が新設されたことである。制度の内容は次の通りである。

① 東京湾横断道路の建設事業を行う会社に対して出資をした場合の課税の特例

東京湾横断道路(川崎市一木更津市の15キロメートル)の建設資金は、大部分を民間資金に依存するが、そのために発行される「特別公共事業債」を源泉分離課税にすると共に、会社設立の株式について取得価格の10%を所得控除(5年間)として認めることとしている。

② 民間事業者の能力の活用により整備される施設の特別償却

「民間事業者の能力の活用による特定施設の整備に関する臨時措置法」(昭和60年12月)に基づいて計画的に整備される施設(研究開発関連施設、情報化・電気通信高度化施設、国際経済交流関連施設など)を取得した場合、取得価格の13%相当額までの特別償却を認めるというもので、86年4月から88年3月までの期間について有効となっている。

③ 特定都市鉄道整備準備金

「特定都市鉄道整備促進特別措置法」(昭和61年4月)に規定されている事業者が、特定都市鉄道整備準備金を積み立てた時、それを損金に算入する(86年4月から88年3月まで)ことを認めるものである。ここで対象となる事業者は、「促進法」でいう「大都市及びその周辺における鉄道の輸送力を増強するため緊急に整備を促進する必要がある既設線路の複々線化及び大規模改良工事」を行う鉄道事業者であり、積立金はこの事業にあてることを目的とするものである。いわば、大都市の通勤交通等の緩和策を進めるための措置である。

以上の三つの措置は、東京湾横断道路の建設や都市都道改善といった具体的内容を含んでいるが、いずれも共通していえることは、「内需拡大」とその手法としての「民活」の推進ということである。こうした背景についてはのちにのべることにするが、内需拡大が日米の経済摩擦を反映しており、また「民活」が当時の中曽根内閣の政策手法であったことは明らかである。

この年度において、廃止された項目として注目されるのは、「価格変動準備金」である。価格変動準備金は、棚卸資産で価格変動の著しい物品、または株式の価格の低落による損失に備えるため、一定の金額(期末簿価の一定割合、一定割合は1985年度で99.5%)を積み立てた時、その金額の換金算入を認める措置である(每期全額洗替え)。

この準備金については、従前から利益留保性の準備金であり、企業会計上も合理的な理由に乏しいとされていた。そのため、80年代に入ってからはいはだいに縮減の対象となり、とくに79(昭54)年度では、株式以外の有価証券は対象外にし、物品の積立率も引下げなどの改正が行われ、さらに、82(57)年度には、一般の物品を対象外にすることにされた。そして、83(58)年度において、残された“変動のはげしい物品”及び株式についても、繰上げ廃止の方

針が出され、86（61）年度に正式に廃止となったものである。

なお、この年度には、特定鉄道工事償却準備金（大都市交通工事）が廃止されたほか、中小企業等海外市場開拓準備金、海外投資等損失準備金などの各種準備金の縮減が行われている。

このほか、84（59）年度に新設されたエネルギー利用効率化等促進税制（2年間）の期限到来に伴い、同じ趣にもとずいて「エネルギー基盤高度化設備投資促進税制」が新設された。また、土地・住宅税制についても改正が行われている。

（1987年度）

87年度から88年度にかけては、いわゆる「抜本的税制改革」が行われ、その関連で、特別措置も大幅な変化をみた。

「抜本改革」については、「86年の税制調査会答申」（1986年10月『税制の抜本の見直しについての答申』）で大筋の方向が示され、それにもとづいて87年2月に「売上税法案」を中心とした改革関連法案が提出された。しかし、「売上税」に対する世論の反発が強く、参院補選・地方選挙などでの自民党の敗戦もあって、結局、5月12日に廃案が決定することとなった。

そのご、衆院議長のおっせんを経て、与野党（除共産）の「税制改革協議会」の同意によって、所得税を中心とした大幅改正が9月に行われた。所得税改正では、税率構造の簡素化、配偶者特別控除の創設などであったが、最も重点となったのは、利子課税制度の改正である。

利子課税については、そのあり方をめぐって長く論議されていたが、途中、グリーンカード制の導入失敗などもあり、結局、このような新しい制度に改められた。

① 少額貯蓄非課税制度（マル優）及び郵便貯金非課税制の廃止。並びに少額公債の利子非課税制度（マル特）の廃止。

② 老人等に対する利子非課税制度（同上3制度の改組）。

③ 利子の源泉徴収税率を15%（住民税利子割として別に5%）とする（改正前20%）。

④ 利子所得の源泉分離選択課税制度（35%）の廃止。

⑤ 勤労者財産形成貯蓄非課税制度の廃止と一定要件の場合の非課税（元本500万円まで）制度の新設。

このほか、法人の土地譲渡課税の強化措置、法人税率の特例引上げの廃止などがあった。

（1988年度）

87年度に一部先どりされた形の「抜本改革」は、本格的には88年度に行われることになった。また、88年度における2年度当記の改正は土地税制など一部について行われ、抜本改革関係は12月末に成立し、年が改まってからの施行となった。

この抜本改革に至る一連の経緯を一覧表にしたのが第8表であり、また、87、88両年度にわたる改正内容を示したのが第9表である。

この抜本改革の中心は売上税に代った「消費税」であったが、所得税率の簡素化、法人税率の引下げが大幅に行われ、特別措置関連の改正も多かった。特別措置関連の改正で主なものは、

第8表 税制改革をめぐる経緯

59.12.19	政府税調	「昭和60年度の税制改正に関する答申」	} 税制の抜本的見直しの必要性を指摘
//	自民党	「昭和60年度税制改正大綱」	
60. 9.20	政府税調	内閣総理大臣からの諮問	
61. 4.25	//	第二特別部会中間報告, 第三特別部会中間報告	
5. 6	自民党	「所得課税, 法人課税に対する改革方針」決定	
10.28	政府税調	「税制の抜本的見直しについての答申」決定	
12. 5	自民党	「税制改革の基本方針」決定	
12.23	政府税調	「昭和62年度の税制改正に関する答申」決定	
//	自民党	「税制の抜本的改革と昭和62年度税制改正大綱」決定	
62. 1.16		「昭和62年度税制改正の要綱」閣議決定	
2. 3		「所得税法等の一部を改正する法律案」・「売 税法案」閣議決定(翌4日 国会提出)	
2.10		「所得税法等の一部を改正する法律及び売上税法施行法案」・「租税特別措置法の一部を改正する法律案」閣議決定・国会提出	
3.27		「租税特別措置法の一部を改正する法律」成立	
4.23		売上税関連法案の取扱いについての原衆議院議長幹旋	
5.25		税制改革協議会第1回会合	
5.27		第108回国会閉会, 税制改革関連法案廃案	
7.24		税制改革協議会報告	
7.31		「所得税法等の一部を改正法等を改正する法律案」閣議決定・国会提出	
9.19		「所得税法等の一部を改正する法律案」参議院可決, 成立	
9.25		「所得税法等の一部を改正する法律」公布	
10.16		「税制の抜本的改革に関する方針」政府・与党首脳会議決定, 閣議報告	
11.12	政府税調	内閣総理大臣からの諮問	
63. 2. 5	政府税調基本問題小委	「税制改革の基本課題」	
2. 8~3. 3	政府税調	地方公聴会(20ヶ所)	
3.25	政府税調	「税制改革についての素案」	
4. 5~4.15	党 税 調	ヒアリング	
4.11~4.14	政府税調	地方公聴会(5ヶ所)	
4.28	政府税調	「税制改革についての中間答申」	
6.14	自民党	「税制の抜本改革大綱」決定	
6.15	政 税	「 制改革についての答申」	
6.16		「税制改革大綱」閣議報告	
6.28		「税制改革要綱」閣議決定	
7.19		第113回臨時国会召集(70日間, 9月26日まで)	
7.29		「昭和63年分の所得税の臨時特例に関する法律」成立(8月1日公布) 「税制改革法案」「所得税法等の一部を改正する法律案」「消費税法案」「地方税法の一部を改正する法律案」「消費譲与税法案」「地方交付税法の一部を改正する法律案」の税制改連法案の閣議決定, 国会提出	
8.17	社会党, 公明党, 民社党, 社会民主連合による	「不公平税制是正の共同提案」	
9. 8		第1回不公平税制是正「与野党協議」(協議運営について)	
9. 9	衆・本会議	(税制問題等に関する調査特別委員会設置)	
9.22	衆・本会議	(税制改革関連法案趣旨説明) 衆・税特委(税制改革関連法案付託・提案理由説明)	
9.26		会期延長(59日間, 11月24日まで)	
10. 7	参・本会議	(税制問題等に関する調査特別委員会設置)	
10.17		第9回不公平税制是正「与野党協議」(与党から「不公平税制是正の共同提案」に対する自民	

党の考え方」を回答)

- 10.18 社会党, 公明党, 民社党, 社会民主連合による「税制に関する基本構想」
- 10.25 「行財政改革の推進について(総務庁・大蔵省)」, 「長寿・福祉社会を実現するための施策の基本的考え方と目標について(厚生省・労働省)」発表
- 11. 4・5・7 衆・税特委(税制改革関連法案総括質疑)
- 11. 8 衆・税特委(中央公聴会)
- 11. 9 衆・税特委(地方公聴会)
- 11.10 衆・税特委(一般質疑, 税制改革関連法案修正可決)
- 11.15 衆・本会議(リクルート問題調査特別委員会設置)
- 11.16 衆・本会議(税制改革関連法案修正可決)
- 11.21 参・本会議(税制改革関連法案趣旨説明, 質疑)  
参・税特委(税制改革関連法案提案理由説明, 修正部分の説明)
- 11.24 会期延長(34日間, 12月28日まで)
- 12.12・13 参・税特委(税制改革関連法案総括質疑)
- 12.16 参・税特委(公聴会)
- 12.17 参・税特委(参考人意見聴取)
- 12.21 参・税特委(税制改革関連法案総括質疑, 税制改革関連法案可決)
- 12.24 参・本会議(税制改革関連法案可決)  
「税制改革法」「所得税法等の一部を改正する法律」「消費税法」「地方税法の一部を改正する法律」「消費譲与税法」「地方交付税法の一部を改正する法律」成立(12月30日公布)

---

(出所) 国税庁作成

有価証券譲渡益課税の特例及び社会保険診療報酬の所得計算の特例であったが、配当軽減税率の廃止、受取配当益金不算入制度の改正なども注目される。

また、いくつかの投資促進税制の新設もみられた。すなわち「試験研究費の額が増加した場合の法人税額の特別控除」, 「経済社会エネルギー基盤強化設備等を取得した場合の特別償却・特別控除」(経済社会エネルギー基盤強化設備等投資促進税制), 「特定事業集積促進地域における特定事業用資産の特別償却」などの創設があった。

(1989年度)

「抜本改革」後の税制問題で、最も重要視されたことは、「消費税の定着」であった。税制調査会の答申(『平成元年度の税制改正に関する答申』1989年1月)でも、次のようなことを強調的にのべている。

「新税制が円滑に実施されるよう政府において各般の努力を払うことが望まれる。とりわけ消費税の導入に当たっては、この種の税になじみの薄い我が国の現状を踏まえ、その内容、仕組み、実施面等に関する国民への説明、円滑かつ適正な転嫁及び便乗値上げ防止を図るための施策、納税者の対応の便宜への配慮等が重要であり、政府に新たに設置された新税制実施円滑化推進本部等を通じ、適切な施策が講じられることを望むものである。」

また、政府の税制改正では、「抜本的な税制改革の円滑な実施に配慮しつつ、当面の政策的要請に対応するとの観点から早急に実施すべき措置を講ずるとともに、租税特別措置の整理合理化を行うものとするとしている<sup>8)</sup>。

第9表 抜本的税制改革の概要

税 制 改 革 の 概 要	
昭和62年 9月改正	<ul style="list-style-type: none"> <li>○所得税           <ul style="list-style-type: none"> <li>・税率構造の緩和(10.5~70%, 14段階⇒10.5~60%, 12段階), 配偶者特別控除の創設等による所得税の減税</li> <li>・利子課税制度の見直し(マル優等の原則廃止, 源泉分離課税の導入)</li> </ul> </li> </ul>
昭和63年 12月改正	<ul style="list-style-type: none"> <li>○所得税           <ul style="list-style-type: none"> <li>・税率構造の簡素化(10~50%, 5段階), 人的控除の引上げ</li> <li>・株式等譲渡益の原則課税化</li> <li>・資産所得の合算課税制度の廃止</li> <li>・社会保険診療報酬の所得計算の特例の適正化</li> </ul> </li> <li>○法人税           <ul style="list-style-type: none"> <li>・税率の引上げ(42%⇒40%⇒37.5%)</li> <li>・配当軽減税率の廃止</li> <li>・法人間の受取配当の益金不算入割合の引下げ</li> <li>・外国税額控除制度の見直し</li> <li>・土地取得に係る借入金利子の損金算入制限</li> </ul> </li> <li>○相続・贈与税           <ul style="list-style-type: none"> <li>・諸控除の引上げ</li> <li>・税率適用区分の拡大及び最高税率の引下げ(75%⇒0%)</li> <li>・配偶者の負担軽減措置の拡充</li> <li>・法定相続人の数に算入する養子の制限</li> <li>・相続開始前3年以内に取得した土地等についての課税価格計算の特例の創設</li> </ul> </li> <li>○間接税制度           <ul style="list-style-type: none"> <li>・物品税, トランプ類税, 砂糖消費税, 入場税及び通行税の廃止</li> <li>・消費税(税率3%, 多段階累積排除型)の創設</li> <li>・酒税, 従価税・級別制度の廃止, 酒類間の税負担格差の縮小及び税率調整</li> <li>・たばこ消費税, 名称の変更(旧名: たばこ税), 従量課税への一本化及び税率引下げ</li> </ul> </li> <li>○その他           <ul style="list-style-type: none"> <li>・有価証券取引税の税率引下げ</li> <li>・印紙税, 物品小切手等の5文書を課税対象から除外</li> </ul> </li> </ul>

(出所) 大蔵省「ファイナンス」1990年12月号

このように、消費税の定着、不公平税制の引きつづく是正、具体的には土地税制及び納税者番号制の検討などがあげられ、とくに、租税特別措置の整理合理化が強調された。国会においても、「租税特別措置法の一部を改正する法律案に対する附帯決議」が行われ、これらの方向を確認するという動きがとられた<sup>9)</sup>。

8) 『平成元年度税制改正の要綱』(1989年1月)。

9) 衆院大蔵委員会における附帯決議は次の通りである。また、ほぼ同じ内容の附帯決議は参院大蔵委員会(平成元年3月29日)でも行われた。

租税特別措置法の一部を改正する法律案に対する附帯決議

衆議院大蔵委員会  
平成元年3月23日

そのうちでとくに消費税の定着を目的として、89年度の特別措置では、中小企業者並びに卸小売などが取得する電子式金銭登録機及び中小企業者が取得する小型電子計算機について換金算入（平成元年4月から平成2年9月まで）を認める措置が設けられた。また中小企業等基盤強化税制に、携帯式データ入力装置を加える措置もつけ加えられた。

そのほかについては、特別措置の創設及び拡充は厳に抑制すべきであるとの政府税調の方針及び前記国会決議などが反映して、中小企業海外市場開拓準備金の縮減をはじめ、多くの項目での整理・縮減があった。

#### （1990年度）

この年度における新規の構造として、「輸入促進税制」があった。この措置は、従来の多くの特別措置が、輸出の拡大・振興、あるいは海外市場開拓を目的としていたのに対して、全く逆の目的をもつ措置がはじめて導入された点で注目できよう。この税制では、①製造業者に対しては製品輸入額が増加した場合に製造用機械の割増償却（10%の割増）、または法人税の特別控除（法人税額10%）の選択適用を認める、②卸小売業者に対しては、輸入製品国内市場開拓準備金の積立てを認める、ということとされた。これは、経常収支の大幅黒字の改善と海外経済摩擦の解消を目的として、輸入の拡大をはかるためであり、とくに、業種によって異なる措置をとっている点も注目される（いずれも平成5年まで）。

また、従来の「経済社会エネルギー基盤投資促進税制」が廃止され、それに代る措置として「エネルギー環境変化対応投資促進税制」が（平成4年まで）が新設された。旧制度とは対象策に違いはあるが、同様趣旨の特別措置が、名称をかえて継続されていることには問題があるといえよう。

---

政府は、次の事項について所要の措置を講ずべきである。

- 一 税制に対する国民の理解と信頼を確保するため、今後とも税制全般について不断の見直しを行い、とりわけ不公平税制の是正、資産に対する課税の一属の適正について引き続き最大限の努力をすること。
- 一 土地税制については、土地基本法をも踏まえ、土地の取得、保有、譲渡等に対する課税の在り方につき更に検討を行うこと。
- 一 特別償却・準備金・税額控除の租税特別措置については、一層の整理合理化を推進すること。
- 一 納税者番号制度については、国民の合意形成の状況を見守りつつ、引き続き検討を進めること。
- 一 変動する納税環境、財政再建・財源確保の緊急性及び業務の複雑化・国際化にかんがみ、高度の専門的知識を要する職務に従事する国税職員については、年齢構成の特殊性従来の経緯及び税務執行面における負担の公平確保の見地等から、今後とも処遇の改善はもとより、職務をめぐる環境の充実、中長期的要直しに基づく定員の一層の増助等につき格段の努力をすること。

以上

第10表 利子・配当に対する課税の概要

区 分	利 子 所 得	配 当 所 得			
		株 式 の 配 当	証 券 投 信		
範 囲	預貯金及び公社債の利子, 合同運用信託及び公社債投資信託の収益の分配	利益又は利息の配当, 剰余金の分配, 公社債投資信託以外の証券投資信託の収益の分配			
本 則	課 税 方 法	総合課税	総合課税	総合課税	
	源 泉 徴 収 税 率	20%	20%	20%	
	配 当 控 除	—	10% (課税総所得金額 1,000 万円 超の部分 5%), ただし証券投資信託の収益の分配は 5% (2.5%)	—	
特 例 (61・12・31 まで)	源泉分離選択課税制度	適 用 対 象	定期預金及び公社債の利子, 合同運用信託及び公社債投資信託の収益の分配等	発行済株式総数の 5% 未満の株式に係る配当で, 1 回の支払配当の金額が 25 万円 (年 1 回 50 万円) 未満のもの	証券投資信託の収益の分配
		選 択 方 法	源泉分離課税選択申告書の提出	源泉分離課税選択申告書の提出	源泉分離課税選択申告書の提出
		源 泉 選 択 税 率	35%	35%	35%
		配 当 控 除	—	適用なし	適用なし
	申告不要制度	適 用 対 象	普通預金, 通知預金の利子等要求払預金の利子	1 回の支払配当の金額が 5 万円 (年 1 回 10 万円) 以下のもの	—
		源 泉 徴 収 税 率	20%	20%	—
		配 当 控 除	—	適用なし	—
	非課税制度	多額貯蓄非課税制度	非課税限度 300 万円	—	一定の要件に該当するのは少貯対象
郵便貯金の非課税		預入(非課税)限度 300 万円	—	—	
少額公債非課税制度		非課税限度 300 万円	—	—	
財形(年金)貯蓄非課税制度		非課税限度 300 万円	—	少貯の場合と同じ	

(出所) 税制調査会資料

### 3. 利子課税改正の問題点

#### (1) グリーンカード制度の成立と廃止

利子・配当課税の是正は, 「不公平税制是正」の中心に位置づけられていた。利子・配当課税は, 1984年当時, およそ第10表のような内容であり, また, 1965年度以降の推移をたどると, 第11表のような変遷をたどっていた。

利子・配当課税が不公平である点は, 総合課税の原則(本則)が源泉分離選択制(特別措置)



第11表 利子所得及び配当所得に対する課税の沿革

年次	利		子		所		得		配		当		所		得		年次					
	課	税	方式	源	徴	選	少	額	貯	蓄	非	課	税	率	源	徴		選	配	当	控	除
昭40	源	泉	分	離	10%	100万円	100万円	100万円	100万円	10%	10%	株	式	投	信	源	泉	15%	15%	15%	15%	
41					↓					↓									↓	↓	↓	↓
42					↓					↓									↓	↓	↓	↓
43					↓					↓									↓	↓	↓	↓
44					↓					↓									↓	↓	↓	↓
45					↓					↓									↓	↓	↓	↓
46					↓					↓									↓	↓	↓	↓
47					↓					↓									↓	↓	↓	↓
48					↓					↓									↓	↓	↓	↓
49					↓					↓									↓	↓	↓	↓
50					↓					↓									↓	↓	↓	↓
51					↓					↓									↓	↓	↓	↓
52					↓					↓									↓	↓	↓	↓
53					↓					↓									↓	↓	↓	↓
54					↓					↓									↓	↓	↓	↓
55					↓					↓									↓	↓	↓	↓
56					↓					↓									↓	↓	↓	↓
57					↓					↓									↓	↓	↓	↓
58					↓					↓									↓	↓	↓	↓
59					↓					↓									↓	↓	↓	↓

(備考) 「配当控除」欄の( )内は、課税所得1,000万円超の部分についての配当控除率である。  
(出所) 税制調査会資料

第12表 グリーンカード制度についての経緯

年月日	事 項
54. 6. 19	税制調査会に利子配当・土地税制特別部会設置
12. 18	税制調査会利子配当・土地税制特別部会, 検討結果を総会に報告
12. 20	税制調査会, 昭和年度の税制改正に関する答申を提出
55. 1. 11	昭和55年度税制改正要綱を閣議決定
2. 5	所得税法の一部改正法案を国会に提出
3. 3	上記法案, 参議院本会議において可決成立, 公布
9. 26	グリーンカードの交付手続に関する政省令を公布
56. 3. 31	租税特別措置法案の一部改正法案, 参議院本会議において可決成立, 公布 (割引債の償還差益の総合課税への移行)
11. 5	グリーンカードの利用に関する細目, 利子, 配当の総合課税に関する事項を定める政省令を公布
57. 1~	グリーンカード制度の見直し論が高まる自民党税制調査会, グリーンカード制度の5年延期を決定
7. 30	
8. 17	議員立法によるグリーンカード制度の5年延期法案を国会に提出
12. 25	上記法案, 廃案となる
12. 28	カードの交付申請時期を「別に政令で定める日」が延期する所得税法施行令の一部改正政令を閣議決定, 公布
58. 1. 14	グリーンカード制度の3年延期を織り込んだ昭和58年度税制改正要綱を閣議決定
2. 4	グリーンカード制度の3年延期を織り込んだ租税特別措置法の一部改正法案を国会に提出
3. 31	上記法案, 参議院本会議において可決成立, 公布
60. 1. 11	昭和60年度税制改正要綱 (グリーンカード制度の廃止決定)

(出所) 国税庁作成

によって十分に実施されていない点にあった。したがって、原則としての総合課税へ戻すことが求められており、税制調査会もその方向をめざしたわけだが、その場合に、いま一つ問題となったのは、少額貯蓄（マル優、マル特、郵貯）の存在であり、この制度の悪用、濫用を防ぐことが、総合課税の充金実施の前提と考えられた。その対策として提案されたのが、「少額貯蓄利用者カード」いわゆるグリーン・カードであった。

その結果、80年には具体的な実施方針が決定され、81年度に法案が成立したものの、その直後から異論が続出し、第12表に示すような経緯をへて、全く実施に移されないまま、85年1月には廃止となったものである<sup>10)</sup>。

そこで、85年度においては、少額貯蓄等の本人確認を厳密化するため、住所等を記載した公的書類住民票、保険証などの提示を義務づけた。また、源泉分離選択制も、期限なく存続されることになった。かくて、利子・配当課税問題は、何ら解決されることなく存置され、これが「抜本改革」に持ち込まれた。

10) ここまでの経緯に関しては、拙著『租税政策の再検討』（文真堂）でのべておいた。

第13表 利子課税の改革案

総合課税	確定申告不 要制度併 置	低率分離課税	一律分離課税
<p>○源泉分離課税を選択した利子を除く預貯金等の利子及び郵便貯金の利子について、通常の税率による源泉徴収の上総合課税を行う方式</p> <p>○一定金額以上の利子の支払者は、税務署に対し、支払調書を提出する。</p>	<p>○源泉分離課税を選択した利子を除く預貯金等の利子及び郵便貯金の利子について、通常の税率による源泉徴収を行うとともに、一定の年間受取り利子額までは確定申告を要しないこととする方式</p> <p>㊦ 確定申告不要部分についても、還付申告をすることができる。</p> <p>○同左</p>	<p>○一定元本額以下の預貯金等の利子及び郵便貯金の利子について、通常よりやや低い税率による源泉徴収により、他の所得とは分離して所得税を課税する方式</p> <p>㊦ 還付申告をすることもできる。</p>	<p>○すべての預貯金等の利子及び郵便貯金の利子について、一定の税率による源泉徴収により、他の所得とは分離して所得税を課税する方式</p>

第14表 地方利子課税の方式案

所得税の課税方式に対応した課税	一律分離課税	譲与税
<p>○利子・配当所得等（利子所得、配当所得及び割引債の償還差益に係る雑所得）に対する課税については、現年特別徴収制度を導入し、利子・配当所得等の種類による所得税の課税方式の区分に対応している総合課税、分離課税又は申告不要とする方式</p> <p>○現年特別徴収についての課税団体は、利子等の支払を受ける者の住所所在地又は利子等の支払を取り扱う金融機関等の営業所所在地の都道府県とする。</p> <p>○特別徴収義務者は、利子等の支払を行う金融機関等又は利子等の支払を振り扱う金融機関等とする。</p>	<p>○所得税における課税方式のいかんにかかわらず、利子・配当所得等については、すべて現年特別徴収の方法によつて一定の税率による一律分離課税とする方式</p> <p>○同 左</p> <p>○同 左</p>	<p>○利子・配当所得等について、個人住民税しないこととし、個人住民税相当分を含めて国が徴収し、都道府県及び市町村に譲与する方式</p>

## (2) 「抜本改革」における利子課税の改正

税制の抜本改革を提案した税制調査会の答申（1986年10月『税制の抜本の見直しについての答申』）では、利子・配当課税についても、所得税の基本原則に立った課税が望ましいとの基

第15表 利子・配当課税制度改正の概要

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

本原則に立ったうえで、「負担の公平」をいかにはかるかということに関心を払っている。つまり、「金融資産選択も含めた貯蓄・投資等に与える影響の問題、利子・配当所得の性格ないし担税力の問題、貯蓄者、金融機関及び税務当局にとっての事務負担の問題等が検討の視点として挙げられる」とのべ、グリーン・カードの失敗もあって、かなり慎重な姿勢を示した。

その結果、利子課税のあり方として、第13表のような、四つの方式を示すことになった。また、関連した地方税についても、第14表のような三方式を提案した。

この四方式で、「原則」を重視するならば総合課税であるが、事務的負担や費用の問題からいえば一律分離となる。また、同じく公平といっても、垂直的公平の立場からは前者であるが、水平的公平という見方に立てば後者となろう。

こうした選択は、水平的公平を重視した抜本改革全体のトーンからも影響されることになり、結局、国税・地方税ともに一律分離方式が採用されることになった。すなわち、新しい利子・配当課税は、第14表に示すような形となった。

このため、すべての利子所得が同率で課税される、という点では「公平」となったが、所得の大小によって負担の軽重をはかるといふ点では公平を欠くことになった。また、従来税制調査会が追求してきた「総合課税」の実現は放棄され、代って少額貯蓄非課税制度がスケープ・ゴートになったといわざるをえない。

石弘光氏は、この改革に関して「功罪半ばする評価となる」として、「利子の非課税分を新たに課税の対象に取り込んだことは、課税ベースを拡大する意味でメリットが大きい」という反面、「垂直的公平の確保の面からみて明らかにデメリットである」と評している<sup>11)</sup>。

また、税制調査会会長・小倉武一氏も、これが180度の転換であり、「自分自身ちょっと精神状態がおかしくなった」とものべている<sup>12)</sup>。

また、野口悠紀雄氏は、支出税の立場から「貯蓄の控除をしない場合には、利子収入を非課税にすべきである」とし、支出税の“変型”としての消費税の導入を行った税制改革との整合性に疑問を呈している<sup>13)</sup>。

#### 4. キャピタル・ゲイン課税

有価証券譲渡益（キャピタル・ゲイン）課税も、長い間「不公平税制」の代表とみなされていたものであるが、「抜本改革」の対象となった。86年の税調答申でものべているように、キャピタル・ゲイン所得も「他の所得と同様に総合課税の対象とすることが望ましい」<sup>14)</sup>との立場をとっているが、「有価証券取引を把握する体制が十分整備されないままに総合課税に移行する場合には新たな不公平をまねく」<sup>15)</sup>ともいい、必ずしも明確な方針を示してはいなかった。

従来、有価証券（株式等）の譲渡益は原則非課税とされていたが、①継続して売買を行う場合、②買しめによる場合、③事業等の譲渡となる場合、④一定税数以上の譲渡の場合、などについては課税対象となっていた（所得税法）。とくに、①の継続的な売買回数と④の同一銘柄

11) 石弘光『税制のリストラクチャリング』（東洋経済、1990年）

12) 拙著『日本の税制』（有斐閣、1989年）

13) 野口悠紀雄『現代日本の税制』（有斐閣、1989年）

14) 税制調査会『税制の抜本的見直しについての答申』（1986年10月）

15) 同上

第16表 有価証券譲渡益課税制度の沿革

昭和21年前	株式の譲渡所得は非課税（不動産等の譲渡所得は、昭和21年以降課税）
昭和22年	一般の譲渡所得と同様に課税することとされた。
昭和28年	有価証券の譲渡による所得のうち、譲渡所得に該当するものは非課税とされた。
昭和36年	有価証券の譲渡による所得のうち、①事業等の譲渡に類似する所得（株式の公開の方法による譲渡を除く。）②買集めによる所得 ③年50回以上、かつ、20万株以上の継続的取引から生ずる所得以外は非課税とされた。
昭和41年	株式の公開の方法による譲渡及び上場の日から1年以内に行う有価証券市場での譲渡を、継続的取引の判断基準「年50回以上、20万株以上」に含めないこととされた。
昭和46年	株式の公開の方法による譲渡のうち発行済株式総数の25%以上の株式の譲渡による所得が事業等の譲渡に類似する所得の範囲に加えられた。
昭和48年	株式形態によるゴルフ会員権の譲渡による所得が課税されることとなった。
昭和54年	次に掲げる所得が課税されることとなったほか、事業等の譲渡に類似する所得の範囲に含まれる公開の方法等による譲渡の範囲を発行済株式総数の25%以上から15%以上とする。 (1) 同一銘柄の株式を相当数譲渡したことによる所得 (2) 特別報告銘柄株式を指定期間中な相当数売買したことによる所得
昭和60年	国外で発行される割引債等を国内において譲渡したことによる所得が課税されることとなった。（昭和61年1月1日以後に譲渡するものから適用）
昭和61年	次に掲げる所得が課税されることとなった。 (1) 国内で発行される利付公社債で割引公社債に類するものを国内において譲渡したことによる所得 (2) 割引の方法により発行される短期国債（政府短期証券を含む。）の譲渡による所得
昭和62年	次のような課税対象の拡大が行われた。（(5)を除き昭和63年1月1日以後に譲渡するものから適用） (1) 「継続的取引」の基準となる売買回数50回以上を30回以上とし、売買株数20万株以上を12万株以上とする。 (2) 「同一銘柄の株式等の相当数の譲渡」の基準となる譲渡株数20万株以上を12万株以上とする。 (3) 「特別報告銘柄株式の相当数の売買」の基準となる譲渡株数20万株以上を12万株以上とする。 (4) 「事業等の譲渡に類似する有価証券の譲渡」に含まれる公開の方法等による譲渡の範囲を発行済株式総数15%以上から10%以上とする。 (5) 「先物取引」による所得を新たに課税対象に加える。（昭和62年10月1日以後に譲渡するものから適用） (6) 利子の計算期間が1年を超える公社債等（いわゆるデファード・ペイメント債）の譲渡を新たに課税対象に加える。
昭和63年	(1) 株式等の譲渡による所得は、すべて課税されることになった。 申告分離課税を原則としつつ、証券業者等に委託して行う上在株式等の譲渡による所得については、源泉分離税の選択を認めることとされた。 ○ 申告分離課税 譲渡益に対し26%（国20%、地方6%）の税率で申告を通じ課税 ○ 源泉分離課税 選択により譲渡代金の5%（転換社債等は2.5%、信用取引は差益）相当額を所得とみなして、20%の税率で源泉徴収を通じ課税

ただし、公開前に取得した株式を公開後1年以内に譲渡した場合には源泉分離課税の選択が認められず、申告分離課税の対象となる。この場合、公開前の所有期間が3年以下の株式の譲渡（いわゆる売抜け）については譲渡益の全額に課税し、3年を超える株式の譲渡（いわゆる創業者利益）については譲渡益の2分の1に課税する。

（注）株式形態によるゴルフ会員権及び先物取引による所得は従来どおり総合課税。

- (2) 公社債の譲渡による所得は、転換社債及び新株引受権付社債並びに国外発行の割引債等を除き、従来と同様原則非課税（(1)及び(2)の改正は、平成元年4月1日以後に譲渡するものから適用）

（出所）税制調査会資料による

第17表 キャピタル・ゲイン課税についての四方式

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

の株式数が課税の基準として扱われ、第16表のように推移してきた。すなわち、68年からは、上記答申の趣旨をふまえる形で、「年50回以上、かつ、20万株以上」の課税要件を「年30回以上、かつ、20万株以上」に縮減したわけである。しかし、これでは根本的改正にほど遠いし、原則非課税の不公平を是正することにならないとの批判が強く出され、「消費税」導入とのからみで、さらに根本的是正が必要となった。

そこで、88（63）年の『中間答申』では次のような指摘が行われている。

「最近においては、地価高騰や証券市場の動向を反映し土地、株式等の資産に対する負担のあり方について社会的関心が高まっているが、資産所得に対する課税が必ずしも十分でないことが税制に対する不満を一層高めている。」<sup>16)</sup>

「最近における証券市場の活況等を反映し、現行の有価証券譲渡益の原則非課税制度が不公平な税制の象徴として取り上げられ、その是正を求める声が極めて強い。」<sup>17)</sup>

こうした状況をふまえて、キャピタル・ゲインについても課税の改革を行う方針を出し、第17表のような新しい方式を提案した。ここでの問題点は、証券市場に与える影響、譲渡益・譲渡換の把握の実効性などがあるとされた。この四方式のうち総合課税は理論的に望ましいが把握の実効性に問題があるとし、申告分離ないし源泉分離を妥当とする考え方を示した。

そのこの政府の税制改正案では、完全な総合課税のあり方をめぐって論議されたが、結局第18表のような申告分離と源泉分離の選択という形での改正に止まった。ただ、今後総合課税へ

16) 税制調査会『税制改革についての中間答申』（1988年4月）

17) 同上

第18表 有価証券譲渡益課税制度の改正前との比較

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

の方向に向けて，とくに納税者番号制の検討が必要との認識が示され，『税制改革法案』の附則としてその旨が明記されることになった<sup>18)</sup>。

### 5. 社会保険診療報酬課税の改正

社会保険診療報酬の所得計算の特例（いわゆる医師課税）は，長い間「不公平税制」の一つとして批判の対象になっていたが，抜本改正のなかで，一応の結着をみた。

この特例制度は，1954（昭和29）年に議員提案により社会保険診療報酬に係る所得の必要経費を収入金額の72%相当額とする特例が制度化され，その後，昭和54年度の税制改正において，診療の実態に近い概算的な経費率を勘案して，収入階層に応じた逡減的な概算経費率による制

18) 株式譲渡税の総合課税への移行問題に関しては，税制改革関連法案の附則に，「株式等の譲渡益に対する所得税の課税の在り方については，納税者番号制度の導入問題等所得把握の環境整備の状況，最高税率の水準を含む税率構造全体の在り方及び適切な源泉徴収制度との関連に配慮しつつ，総合課税への移行問題を含め，所得税法等の一部を改正する法律（昭和62年法律第96号）附則第51条の規定に基づく利子所に対する所得税の課税の在り方の見直しと併せて見直しを行うものとする」との規定が設けられた（改正法附則81）。



第19表 概算経費率の改正

社会保険診療報酬の額	概算経費率	
	改正前	改正後
2,500万円以下の部分	72%	} 同 左
2,500万円超 3,000万円以下の部分	70%	
3,000万円超 4,000万円以上の部分	62%	
4,000万円超 5,000万円以下の部分	57%	
5,000万円超の部分	52%	
		5,000万円超の者には適用しない。

度が改められた<sup>19)</sup>。

すなわち医業又は歯科医業を営む個人の、社会保険診療報酬につき支払を受けるべき金。ついて、事業所得の金額の計算上、その社会保険診療に係る費用として必要経費に算入する金額は、社会保険診療報酬の額に応じて72%から52%までの概算経費率により計算した金額の合計額とすることができることとされた。

これに対して、昭和63年4月の税制調査会の答申では、「所得税及び法人税における課税の特例については、昭和54年度の税制改正において、診療の実態に近い概算的な経費率及び社会保険医の特殊性を勘案して、収入金額の段階に応じた率による制度に整理合理化されていること、また、特例の適用を受けない者も増加してきている実情にあること等を踏まえつつ、その見直しについて検討を行う。」と述べている。

86年度の改正においては、上記答申の趣旨にそって、その年の社会保険診療報酬の収入金額が5,000万円以下の社会保険医に限り、特例を適用することとされた。したがって、その年の社会保険診療報酬の額が5,000万円を超える場合には、この特例は適用されず、実額により事業所得の金額の計算を行うことになった。改正の内容は、第19表に示す通りである<sup>20)</sup>。

## 6. 投資促進と民活

1980年代後半から90年にかけて、租税特別措置の激しい流れとして創設されていたのは、「投資促進税制」である。これにはエネルギー関連と地域政策関連との二種類があり、さらに民活政策が加わり、ほぼ三本柱となった。一方で、特別措置の整理合理化が行われ、不公平是正がとり上げられるなかで、この分野での拡大にはいくつかの問題点があるといえる。

19) 拙著『租税政策の新展開』（文真堂）でのべたところである。

20) なお地方税（事業税）関係は改正をみていない。

### (1) エネルギー対策税制の推移

エネルギー対策税制としては、本格的には1981(昭和56)年に、「エネルギー対策促進税制」が新設されたことに始まる。しかし、これ以前に、1978(53)年度に、内容拡大のための民間設備投資拡大を目的に、省エネルギー設備などの機械設備の取扱いについて税額控除を認める(一年限り)措置が設けられた。この継続として、79(54)年度に不況業種の事業転換のための税額控除制度が2年間の期限で設けられた(「産業転換投資促進税制」)。さらに、この措置の廃止後、その継続発展を意図して、通産省が新しい投資税制への動きをみせ始めた。「総合エネルギー対策投資促進税制」及び「工業地方分散投資促進税制」の構想がそれである。

「総合エネルギー対策促進税制」の趣旨は、「省エネルギー対策、石油代替エネルギー対策及び石油安定供給対策を三位一体とした総合エネルギー対策の一環として、エネルギー設備投資に対する投資税額控除制度を創設し、産業のエネルギー基盤の強化を図るとともに、民間設備投資の促進を図ることにより中長期的な供給力の確保を図る」というものであった。

このような総合エネルギー対策投資促進税制の構想は、税制上、エネルギー設備投資に対して強力なメリットを与えることにより、産業部門において脱石油化を一層推進し、民間設備投資促進の狙いも持つもので、このような投資税額控除制度については、エネルギー対策の必要性はあるが、税制上は既存の特別償却によって対処すべきであり、租税特別措置の整理合理化を徹底的に進めている段階において新規の措置を創設することは厳に抑制すべきである、とりわけ税額控除のような絶対免税の措置は設けるべきではない、また、財政再建が緊急の課題であり、所得税減税が53年以降見送られている状況の下で、大型の企業減税を行うことは、適当でないなどの論議があった。

これらの点について、税制調査会をはじめ各方面で議論が行われ、結論としては3年間限りの臨時的措置としてエネルギー対策促進税制(特別償却と税額控除)が創設された。

ところが、この税制の期限が到来した84(59)年度にはさらに継続の動きが出て、新たに「エネルギー利用効率化等促進税制」となって復活した。

この制度による対象設備<sup>21)</sup>を、84(59)年から86(61)年までの期間に取得した場合に、取得価格の30%の特別償却か取得価格の7%の税額控除が得られる。

この措置の期限切れによって、86(61)年度には、また新たに「エネルギー基盤高度化設備投資促進税制」が導入された。

21) 対象設備は、次のようなものである。

- ① 熱・動力の効率的利用設備
- ② 電気の効率的利用設備
- ③ 石油資源利用高度化設備
- ④ 石油以外のエネルギー利用設備
- ⑤ 中小企業者用エネルギー利用効率化等設備

「エネルギー利用効率化等促進税制」の対象が省エネルギーの推進、石油の安定供給確保及び石油代替エネルギーの開発・導入の促進に資する設備を中心としたものであったのに対し、「エネルギー基盤設備投資促進税制」は、生産技術、エネルギー利用技術の進歩等に対応しエネルギー利用面の高度化を図るとともに、経済社会の変化に対応して円滑かつ適切なエネルギー供給を達成するため対象設備に新たに配電系統の多重化設備を加え、エネルギー基盤の高度化の促進に資する設備を対象設備としている。

また輸入促進の観点から、輸入機器については、特別償却率又は税額控除率を2割増しとする措置を講ずることとしている。

制度の内容としては、エネルギーの高度な利用に資する設備、石油以外のエネルギー資源の高度な利用の促進に資する設備、石油資源の利用の高度化・電気の供給の安定化に資する設備及び中小企業者等に取得する機械装置でエネルギーの高度な利用等に資する設備について、一定の要件の下に、取得価額の30%（輸入機器は36%）の特別償却制度と取得価額の7%（輸入機器は8.4%）の特別税額控除制度（当期の税額の20%相当額を限度とし、控除限度超過額については、1年間の繰越しを認める）とのいずれかの選択が認められた（86年から88年）。

さらに、この期限到来に際して、88（63）年度には「経済社会エネルギー基盤強化投資促進税制」（88年から90年まで）が新設された。

ここで経済社会エネルギー基盤強化設備等とは、エネルギー基盤強化設備、石油代替エネルギー利用設備等、石油資源利用高度化設備、電気供給・利用安定化設備、電気・ガス需要平準化設備、海外の生産油田に係る鉱業権、中小企業者エネルギー高度利用等設備などであり、取得価額の30%（海外の生産油田に係る鉱業権については15%、輸入機器については36%）の特別償却と取得価額の7%（海外の生産油田に係る鉱業権については3.5%、輸入機器については8.4%）の特別税額控除（当期の税額の20%相当額を限度とし、控除限度超過額については、1年間の繰越しを認める）とのいずれかの選択を認めるというものである。

なお、エネルギー基盤高度化設備投資促進税制では、対象設備のほとんどが産業向設備であったのに対し、この税制においては民生向設備にもウエイトがおかれており、地域熱供給の高度化に資する設備、地方都市ガスのLNG化設備、負荷平準化のための設備が対象に追加されるとともに、石油の安定的な供給確保の観点から海外の生産油田に係る鉱業権が対象に追加された点に特徴がある。

そしてまた、この制度の期限切れに伴い、90（平2）年度には「エネルギー環境変化対応投資促進税制」（92年度まで）が創設された。この制度では、とくに地球温暖化問題に対応した内容を加え、太陽熱利用設備などを新たに加えたものになっている。

すなわち石油需給逼迫化やエネルギー供給の不安定化に対処し、あわせて地球温暖化対策に資するため、太陽光、風力のような再生可能で、かつ、二酸化炭素を発生しないエネルギーの利用設備、エネルギー利用の効率化、石油代替エネルギーの利用促進及び石油の安定供給の確

保等のための設備をその対象とすることとしている。

なお、制度の基本的な仕組み、すなわち対象資産を取得供用した場合に特別償却と税額控除の選択適用を認めるという措置は、従来と同様であるが対象資産の見直しが行われたほか輸入資産の特例（対象資産が輸入製品である場合には特別償却率又は税額控除率を2割増とする特例）が輸入促進税制が導入されたことにより除かれている。

いずれにせよ、時限的な形で導入された特別措置が、名称を変えて、次々に継続されているわけであり、その背後にはエネルギーという国家的政策をかざしたセクショナルリズム（通産省）をみることができる。

## （2）民活税制

80年代後半における、經常収支の大幅な黒字による経済摩擦の解消のため、市場の開放と共に、内需拡大が重要な政策問題となった。

昭和60年10月15日、経済対策閣僚会議において、「内需拡大に関する対策」が決定され<sup>22)</sup>、その中で、「民間活力を最大限に活用することを基本として内需拡大を図るため」諸施策を実施することとされた。そのうち予算・税制措置を伴う施策については、予算編成、税制改正の過程で検討され、昭和60年12月28日の経済対策閣僚会議において、いわゆる大規模プロジェクトについて、東京湾横断道路の建設に着手することが決定された<sup>23)</sup>。

### 22) 内需拡大に関する対策

経済対策閣僚会議（昭和60年10月15日）

我が国経済を取り巻く国際情勢をみると、米国の経済成長率の鈍化、巨額の貿易赤字の継続、欧州の高失業率等を背景に、保護貿易主義の圧力は非常に高まりをみせている。

我が国経済は、民間設備投資は着実に増加しており、個人消費も穏やかながら着実に増加しているが、住宅建設はこのところ動きが緩やかである。一方、輸出は高水準で横ばいとなっている反面、輸入は足踏み状態にあり、經常収支は引き続き大幅な黒字が続いている。

（中 略）

こうした中で、我が国としては、経済の拡大均衡を通じて経済摩擦の解消を目指すため、市場開放を推進するとともに、円高の定省を図りつつ、内需拡大に努力し、それらを通じて、対外不均衡の是正に積極的に取り組むことが要請されている。

（中 略）

#### (1) 公共的事業分野への民間活力の導入

民間活力を活用して、関西国際空港や各地において実施されているテクノポリス等の地方におけるプロジェクトの着実な推進を図る。また、民間の資金、技術的経験及び経営能力を公共的事業分野へ導入することとし、立法措置を含め事業の効率的かつ円滑な実施を図るための所要の環境を推進する。

### 23) 内需拡大に関する対策

経済対策閣僚会議（昭和60年12月28日）

我が国としては、経済の拡大均衡を通じて経済摩擦の解消を目指すため、去る10月15日に「内需拡大に関する対策」を決定しこれを確実に実行しているところであるが、その際、予算・税制措置を伴う施策については、その後の予算編成、税制改正の過程が検討することとしていた。

このうち、具体的に決定となった東京湾横断道路の建設は、民間経営と民間技術力の活用を図る見地から、第三セクター方式によるものとされ、民間、地方公共団体及び道路公団の出資による株式会社を設立することとされた。

建設資金は、出資金、社債等民間借入金、開銀融資、道路開発資金等により構成するものとされ、所要資金の大部分を民間資金に期待することとされた。

この制度は、東京湾横断道路建設という大規模な公共的事業を民間主体により行わせるという、これまでに例をみない性格のものであることから、この事業限りの特例措置として、会社の発行する割引債（特別公共事業債）を源泉分離課税の対象に加える措置とともに、法人が東京湾横断道路の建設事業を行う会社の設立又は増資の際払込みにより取得する株式について、5年間限りの措置として、その取得価額の10%相当額の所得控除を認めることとされた。

また同時に、一般的に公共投資に対して公的部門のみでなく民間の活力も導入できるようにすることが必要とし、民間活力の活用によって整備するために政策支援措置を講ずることが考

（中 略）

## 2. 設備投資・技術開発の促進

### (1) 税制上の措置

#### ① エネルギー基盤高度化設備投資促進税制の創設

エネルギー基盤高度化設備について、特別税制控除制度とのいずれかの選択を認めるエネルギー基盤高度化設備投資促進税制を創設する。

#### ② 中小企業新技術体化投資促進税制の拡充中小企業新技術体化投資促進税制について、対象設備の拡充を行った上、その適用期限を延長する。

#### ③ 電線類地中化設備に対する税制上の特例措置の創設

電線類の地中化設備について、特別償却制度を創設するとともに、固定資産税の課税標準を5年間にわたって軽減する措置を講ずる。

#### ④ 都市鉄道整備促進源備金制度の創設

特定都市鉄道整備促進特別措置法（仮称）の制定に伴い、都市鉄道整備促進源備金制度を創設する。

（備考）上記①及び②については、当該制度の対象設備のうち輸入により取得したものについて特別償却率又は税額控除率を割増しする特例措置を講ずる。

（中 略）

## 4. 公共的事業分野への民間活力の導入等

(1) いわゆる大規模プロジェクトについては、東京湾横断道路及び明石海峡大橋の建設に着手することとする。

### ① 東京湾横断道路

(イ) 民間、地方公共団体及び日本道路公団の出資による民間社会設立する。

(ロ) 道路の建設資金、社債等民間借入金、日本開発銀行融資、道路開発資金、財政投融资資金等により構成する。このため、政府保証、社債発行限度の特例のほか、本事業限りの特例措置として、割引債形式による特別公共事業債の発行を認めるとともに、会社に対する出資について法人税の計算上その10パーセントを所得控除する。

(ハ) 民間技術力、経営力の活用を図るため、社会が建設と管理を行う。

（後 略）

えられた。

昭和60年12月28日の経済対策閣僚会議の決定にもあるように、基盤的施設の整備について民間事業者の資金、効率的、機動的経営能力、技術的能力を活用するための方策として、施設の整備に民間事業者が参加するための手法が法制的に整備され、このような特定施設<sup>24)</sup>について特別償却制度を設けることとされた。

また同時に、特定都市鉄道整備準備金も同様な政策の一環として設けられた<sup>25)</sup>。

### (3) 高度技術工業集積地域における高度技術工業用設備の特別償却

#### (テクノポリス地域投資促進税制)

内需拡大と合わせて、新しい地域開発政策が展開され、いわゆるテクノポリス構想として進められた。これも通産省所管に関わるものである。

「高度技術工業集積地域開発促進法」は、特定の地域（工業の集積の程度が著しく高い地域及びその周辺の地域以外の地域）について高度技術に立脚した工業開発を促進することにより、当該特定の地域及びその周辺の地域の経済の発達を図り、地域住民の生活の向上と国民経済の均衡ある発展に資することを目的として、昭和58年7月15日に施行された。

具体的には、

- ① 高度技術工業開発企業の立地の促進（先端技術産業の導入措置）
- ② 地域産業における高度技術開発企業及び高度技術利用企業への成長の促進（地場産業育成措置）

を目的としている。

いわゆるテクノポリス地域の選定は、都道府県が策定した開発計画を主務大臣が承認するこ

24) ここで「特定設備」とは、「民間事業の能力の活用による特定施設の整備の促進に関する臨時措置法」(以下、「特定施設整備法」)に基づき示される計画的に整備される施設であり、技術の研究開発を効果的に実施するために設置される施設、外国との経済交流を促進するために設置される展示場又は国際会議場、港湾利用の高度化を図るための港湾業務用の施設その他の施設のうちその設置することが緊急に必要なものとされている。

施設の例示すると、研究開発関連施設（開放型研究施設、技術者研修施設、研究開発の成結、技術情報の提供・交換のための展示施設会場施設、共同研究開発施設などから構成されるもの）、情報化・電気通信高度化施設（ニューメディアセンター、テレコムプラザ）、国際経済交流関連施設（国際見本市場施設、国際会議場施設）、港湾業務高度化関連施設（旅客ターミナル施設、港湾業務ビル）などである。

25) 内需拡大にも資するため昭和60年12月28日の経済閣僚会議の決定を受け特定都市鉄道整備促進特別措置法案が成立、昭和61年4月30日法律第42号として公された。

「特定都市鉄道整備促進特別措置法」(目的)

大都市圏における鉄道の輸送需要の増大に対応して、都市鉄道の輸送力の増強を促進するために、特定都市鉄道整備積立金の制度を設ける等、特別の措置を講ずることにより、都市鉄道の利用者の利便の向上を図り、大都市の機能の維持・増進に資することを目的とする。

とによりなされ、開発計画における対象地域（テクノポリス地域）設定の承認要件が定められている<sup>26)</sup>。

税制面の措置としては、既に58年度税制改正で、地域における高度な技術を開発し又は利用する工業の開発に資するための業務に係る基金に充てるための負担金について支出時に全額損金算入を認めることとしていた。

59年度税制改正においては、先端技術産業の導入措置に資する措置として、高度な技術に立脚した工業開発を行おうとする地域（いわゆるテクノポリス地域）に立地する特定の高度技術工業に属する事業を営む法人の特別償却制度（取得額の30%）を創設することとされた。

このようにして、80年代後半の内需拡大の下で、地域開発、技術基盤開発、エネルギー投資などが一体的に進められ、それも財政赤字の下で直接の助成措置ではなく、税制が多く活用されたものである。この時期の立地政策と税制上の措置との関係は、笹生仁氏によると第20表のようにとりまとめられている<sup>27)</sup>。

### （付論）アメリカの税制改革と「租税支出」

アメリカにおける、「レーガン税制改革」は1984年の財務省への指示に始まり、1986年に成立・発効をみた<sup>28)</sup>。その内容は、とくに所得税の根本的な改革であり、複雑な租税特別措置を

---

26) 承認要件は次の通りである。

- ① 地域の面積が13万ha以下で市町村単位で連接した地域とすること。
- ② 高度技術開発企業又は高度技術利用企業に成長する可能性のある企業が存在すること。
- ③ 工業用地、工業用水及び住宅用地の確保が容易であること。
- ④ 人口がおおむね15万以上の都市（東京、茨城、埼玉、千葉、神奈川、愛知、大阪、京都、兵庫の特定の市町村は除く）が存在すること。対象地域外に母都市が存在する場合には、おおよそ30分以内にアクセスが可能であること。
- ⑤ 自然科学系の大学が存在すること。対象地域外にある場合には、おおよそ30分以内にアクセスが可能であること。
- ⑥ インターチェンジ、空港及び新幹線停車駅のいずれかの施設があること。対象地域外にある場合には、原則としておおよそ30分以内にアクセスが可能であること。

27) 笹生仁『工業の変革と立地』（大明堂1991年）

28) レーガン税制改革は、次の経緯で進められた。

- |             |                         |
|-------------|-------------------------|
| 1984年 1月25日 | レーガン大統領、財務省に税制改革の研究を命ずる |
| 11月27日      | 財務省案、公表される              |
| 85年 5月28日   | レーガン大統領、「税制改革案」を成立      |
| 12月 3日      | 下院歳入委員会にて税制改革案成立        |
| 12月17日      | 下院本会議にて歳入委員会を可決のうえ上院に送付 |
| 86年 4月29日   | バックグッド上院財政委員長が税制改革案を公表  |
| 5月 7日       | 上院財政委員会にて税制改革法案成立       |

## 第20 工業立地諸政策の概要

	テクノポリス法	頭脳立地法	リサーチ・コア (民法法)
目的	<ul style="list-style-type: none"> <li>特定の地域において「高度技術に立脚した工業開発」を促進し、地域住民の生活向上とバランスのとれた経済の発展する</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>地域産業の高度化に寄与する特定事業の地方集積による地域住民の生活向と国土の均衡ある発展の実現に資する</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>民法法の一環として、高次産業と支援機能をもつ特定施設を整備し、地域産業構造の高度化、頭脳労働機会の創出を促進し、国土の均衡ある発展に資する</li> </ul>
主たる対象機能	<ul style="list-style-type: none"> <li>技術革新の進展により多様な発展が望まれる「高度技術」と、その技術移転</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>経済のサービス化ソフト化により成長が期待される研究所、情報サービス業などの「特定事業」</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>開放型試験研究施設、人材育成施設、交流施設、インキュベーター等4施設を一群とした整備</li> </ul>
計画の策定など	<ul style="list-style-type: none"> <li>開発指針の策定(国)</li> <li>開発計画の策定(道県)</li> <li>開発計画の承認(国)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>集積促進の策定(国)</li> <li>集積促進計画の策定(道県)</li> <li>集積促進計画の承認(国)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>基本指針の策定(国)</li> <li>整備計画の作成(民間事業者)</li> <li>整備計画の認定(国)</li> </ul>
地域指定	<ul style="list-style-type: none"> <li>高度集積地域等を除き、本法が規定する工業開発を効率的に行える一定の要件をもつ「開発地域」</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>高度集積地域等を除き、「特定事業」の集積を図ることが適切な一定の要件をもつ「集積促進地域」</li> </ul>	
指定地域又は施設	<ul style="list-style-type: none"> <li>1984年の長岡、浜松、富山、広島中央、宇部、国分準人の承認をはじめ、90年8月現在、全国26地域</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>1980年の八戸、浜松、富山、徳島の第1次承認をはじめ、90年8月現在、全国15地域</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>1986年のかながわサイエンス・パークをはじめ、90年8月現在全国8件のプロジェクト</li> </ul>
助成措置	<ul style="list-style-type: none"> <li>テクノポリス開発機構による開発促進業務(債務保証、人材育成、研究支援など)</li> <li>開銀等による低利融資</li> <li>税制上の措置 負担金の損金算入、特別償却、試験研究設備の固定資産税の特例</li> <li>地域産業活性化基金への補助および地域技術波及促進事業費補助</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>地域公団の特定企業集積促進業務等 <ul style="list-style-type: none"> <li>産業支援団地の造成</li> <li>産業支援基盤施設への出資</li> <li>特定事業移転促進融資</li> </ul> </li> <li>開銀等による低利融資債務保証</li> <li>税制上の措置 特別償却、特別土地保有税、事業税の減免、固定資産税減免の補填</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>事業費の5%補助</li> <li>開銀などによる出資および融資、中小企業事業団高度化融資</li> <li>産業基盤整備基金による直接保証</li> <li>税制上の措置(第3セクターに限る) 特別償却、特別土地保有税、事業税、固定資産税、不動産取得税の減免</li> </ul>

(出所) 笹生仁『工業の変革と立地』(大明堂1991年)



伴った累進税率を、包括的所得にもとづくフラット税（修正フラット税率）に改めるものであった<sup>29)</sup>。税制改革の理念としては、「公平、中立、簡素」がかかげられているが、侵食された課税ベースの復活が主たる目的であったといえる。H. J. アーロンによると、税制改革の必要性は次のようにのべられている。

「アメリカ合衆国の税制は、不公平で複雑かつ非効率の泥沼にはまっている。税額控除、所得控除、非課税措置は、特定のグループを援助し特定の目的を促進しており、相互に矛盾したものにもなっているが、設計が貧困で一貫した政策をあらわすものでない。この税制は、投資家に大きな特典となるが、収益の低い投資に対して資源の浪費となり、特典の及ばない高収益の投資には資金の供給とならない。この結果、課税ベースは縮小し、賃金や俸給その他の課税所得には不必要な高い税率を及ぼしている。租税制度が全体として、税負担が公平に配分されているという市民の信頼感を崩している。いまや、税制の改本的改革が到来しているのである。」<sup>30)</sup>

また、レーガン大統領の提案においても、「現行税制が不公平であること」として、「国民の多くは税の減免措置の経済的正当づけに疑問をもっており、それらは税金逃れだとみている」<sup>31)</sup>として、「優遇措置」の撤廃をかかげている。

アメリカにおける、租税優遇措置の増大は、70年代から80年代にかけてめだっており、その弊害が指摘されていた。租税優遇措置への一つの歯どめ策として提案されたのが、サリー教授による「租税支出」(Tax Expenditure)<sup>32)</sup>であり、1974年から、予算制度において採用され、毎年度の予算書で公表されるようになった。しかし、租税支出の増大は止まらず、「ミニマム・タックス」<sup>33)</sup> (69年導入であるが78年に大幅な改訂)の導入や「サンセット法」<sup>34)</sup>の提案(1978

6月24日 上院本会議にて財政委員会案可決

8月16日 上下両院協議会にて一本化法案を承認

9月25日 下院にて一本化法案可決

9月27日 上院にて一本化法案可決

10月22日 レーガン大統領の署名により「税制改革法」発効

29) アメリカの税制改革は、拙稿「税制改革の経過と論議」(『立教経済学研究』第41巻第2号)を参照。

30) Henry J. Aaron E Harvey Galher; Assessing Tax Reform. 1985. The Brookings Institution.

31) The President's Tax Proposals to the Congress for Fairness, Growth, and Simplicity, 1985.

また、The Reform for Fairness, Simplicity and Economic Growth, 1984. Office of the Secretary Department of the Treasury.

32) Stanley S. Surrey and Paul R. McDaniel; Tax Expenditures, 1985.

33) 優遇税制による租税回避を防ぐ目的で、キャピタル・ゲイン、特別償却、引当金などの合計金額(租税優遇項目合計額)から一定金額を控除した残りに10%の税率を行うもので、1969年かな実施された。

34) 「サンセット法」は、政府の事業などに期限を設けて期限後に再評価して存廃を決める方式であるが、これに「租税支出」も含めるかどうかが問題となった。「サンセット法」そのものは、1977年に提案され、1978年に上院で可決、下院で否決廃案となったのであるが、優遇税制は法の対象から除外されていた。

第21表 アメリカ税制改革の概要

項 目	旧 制 度	新 制 度
(個人所得税)		
・所得税率	11～50%までの14段階	15.28%の2段階(88年から) 87年は経過措置として11～38.5%までの5段階
・人的控除(基礎, 配偶者, 扶養者)	1,080ドル (インフレ調整あり)	1,900ドル(87年) 1,950ドル(88年) 2,000ドル(89年以降) (インフレ調整あり)
・課税最低限		
独身	2,480ドル	3,000ドル
世帯主	2,480ドル	4,400ドル
共稼ぎ	3,670ドル	5,000ドル
・共稼ぎ控除	夫婦いずれか少ない方の給料の10% 所得控除(3,000ドル限度)	廃止
・キャピタル・ゲイン	実効最高税率は20%	通常所得に合算扱い (最高税率28%)
<項目別控除>		
・州, 地方所得税額控除	所得税, 不動産税, 個人財産税, 小売税について所得控除可	所得税, 不動産, 個人財産税は控除継続, 小売税は適用廃止
・住宅ローン金利控除	全ての住宅購入に適用	2軒目まで控除可
・その他借入金金利控除	資産運用収入を上回る部分で1万ドルを上限	段階的に廃止
<退職後の貯蓄>		
・個人退職金勘定(IR A)	2,250ドル(夫婦合算)まで非調税	夫婦の年数5万ドル以下の場合, あるいは企業年金に入っていない従業員に限り非課税(上限2,250ドル)
(法人所得税)		
・法人税率	15, 18, 30, 40, 46%の5段階	15, 25, 34%の3段階
・減価償却	A C R S (加速償却制度)	A C R Sは存続, 現行法より制限される
・投資税額控除	投資額の6～10%	86年1月1日にさかのぼって廃止
・研究開発	直前3年間の平均を上回る研究費の25%を控除	今後3年間に限り, 20%を控除
・キャピタル・ゲイン	最高28%の優遇税率	優遇制度廃止
・旅費・交際費	全額控除対象	80%を控除対象とする
・免税公債	公的目的と一部の民間目的に使用可	民間目的への適用が制限される

年, 廃案)となっていた。

レーガンの税制改革は, こうした, 租税支出の大幅整理をねらいとし, 課税ベースを「包括的所得」<sup>35)</sup>にもどすことをねらいとしていた。

35) 包括的所得 (comprehensive income) は, ヘイグ=サイモンズの定義による。この観点からの税制改革の提唱は, J. A. ベックマンによって行われている。Joseph A. Pechman; The Rich, The

第22表 税制改革による増減収額

(単位：百万ドル)

	1987年	88	89	90	91	87～91
個人	-13,950	-41,038	-37,877	-15,610	-13,462	-121,947
法人	25,169	23,939	22,501	23,436	25,226	120,271
投資税額控除廃止	18,801	20,979	25,132	25,618	28,148	118,678
加速償却縮小	- 3,280	- 2,844	192	4,441	9,231	7,740
その他	178	402	285	260	265	1,380
合計	11,398	-16,707	-15,091	8,086	12,029	- 286

(資料) Conference Report: Tax Reform Act of 1986.

第23表 投資税額控除制度の利用状況 (1984年)

(単位：百万ドル, %)

企業名	税引前利益 (A)	納税額 (B)	投資税額 控除額 (C)	投資税額 控除率 (A)/(C)
A T & T (通信)	1,942	572	372	19.2
G M (自動車)	6,321	1,805	331	5.2
アモコ (石油)	3,933	1,750	120	3.1
テネコ (石油)	411	102	113	27.5
イーストマン・コダック (カメラ, フィルム)	1,624	701	89	5.5
ユナイテッド・テクノロジーズ (航空機部品)	1,013	368	77	7.6

(出所) ビジネス・ウィーク誌, 1985年6月10日号

(注) 税引前利益=税引後利益+納税額

個人所得課税を法人所得課税における、主な改正点をまとめると、第21表のようになっている。個人・法人共に税率の簡素化(修正フラット化)があり、個人の人的控除・課税最低限の引上げが行われている。これらは減税効果となり、とくに個人では全体としては減税となっている。これに対して、個人の各種優遇措置と、法人の加速償却・投資控除などを大幅に縮小した<sup>36)</sup>。この増減税の状況は第22表のようになるものと予想されていた。

Poar, and The Taxes They Pay, 1986. 石弘光・馬場義久訳『税制改革の理論と現実』(東洋経済, 1988年)

36) 法人の優遇措置の内容は次のようになっていた。

#### 加速償却制度 (ACRS)

実際の耐用年数より短い年数での資産償却を認める制度。81年1月1日以降に事業の用に供した資産について、新品・中古を問わず適用される。

#### 投資税額控除制度 (ITC)

設備投資の促進のために、償却対象資産の取得原価の一部を税額控除する制度。

#### 免税債

一般に、州・地方政府が発行する地方債は連邦所得免税の特典を受けており、免税債と呼ばれている。今回の税制改革では、民間企業助成目的の地方債の免税特典については大副に縮小されることになった。

なお、それらの実施時期は、下記のようになっていた。

第24表 1986年税制改革における租税優遇措置の減税効果

(億ドル)

	変更の内容	1991会計年度の減税効果予測		
		税制改革前A	税制改革後B	減税効果の減少A-B
投資税額控除	廃止	836	16	370
キャピタル・ゲインの優遇措置	廃止	561	0	561
加速度償却：設備	縮止	239	165	74
加速度償却：建物	縮止	129	69	60
消費者信用利子控除	廃止	147	9	138
自宅モーゲージ利子控除	縮小	436	358	78
I R A 拠出金・運用収益の課税繰延べ	縮小	192	90	102
年金拠出金・運用収益の課税繰延べ	縮小	717	536	181
共稼ぎ控除	廃止	94	0	94
私的目的免税債の利子除外	縮小	196	102	94

出所：Congressional Budget Office, The Effects of Tax Reform on Tax Expenditure. 1988 (渋谷博史氏による)

なお、企業への影響は業種により異なったものとなり、税負担増（5年間で約1,200億ドル）のほとんどは製造業の負担になるとみられた。

資本集約型産業（鉄鋼、化学、金属、機械工具、製紙など）においては、投資税額控除制度の廃止による税負担増の方が、税率引き下げによる税負担減よりも大きくなった。これらの産業で、投資税額控除の利用によって、節税を図ってきた企業にとって、投資税額控除制度の廃止は大きな負担となった。（第23表）

設備投資の少ない業種（サービス産業、小売業等）は、これまで投資税額控除制度の恩恵をあまり受けていなかったため、投資税額控除制度の廃止による負担増は小さく、むしろ税率引き下げによる負担減の方が大きくなった。

しかしながら、これら優遇措置の縮小が、実質的に「租税支出」の減少となったかどうかについては、疑問とする見方もある。渋谷博史氏によると租税支出の減少は第24表のようにみられるものの、租税優遇措置自体の変更によるというよりも、限界税率の大幅引下げなどの税制の基本構造が主原因であり「租税支出」そのものとしては、多くの部分を残していると指摘している<sup>37)</sup>。

アメリカの税制改革が、優遇税制の完全な廃絶となったものではなく、「租税支出」のかなりの部分を残して「包括的所得税」の実現としては不十分な結果に終わったことは否定できない

投資税額控除の廃止	1986年1月1日（遡って廃止）
各種優遇措置の廃止・縮小	87年1月1日
個人所得税 税率引き上げ	3月15日
法人税 税率引き下げ	7月1日
課税最低限の引き上げ	88年1月1日

37) 渋谷博史「レーガン政権期の税制改革」(『社会科学研究』1991年3月, 第42巻第5, 6号)

ところである。

(あしがき)

本稿における年号は、原則として西暦で表示し、元号はカッコで付記する形とした。但し、政府関係資料、公式文書、引用文献などで、もともと元号で表示されているものについては、そのまま印刷することにした。