昭和31年12月

臨時税制調査会答申

臨時税制調査会

臨時税制調査会答申正誤表

頁	行	誤	正
3	10	もたらしている。	もたらしているからである。
62	16	昭和33年度において、地方財政の現状からみて、所得税減税額の15%に相当する市町村民税の減収をもたらす。道府県民税については、所得税減税額の6%の減収を生ずるほか、住民税率をそのまま据え置き、	昭和33年度において、道府県民税について所得税減税額の6%の減収を生ずるほか、所得税減税額の15%に相当する市町村民税の減収を生ずる。地方財政の現状からみて、住民税率をそのまま据え置き、
64	7	やはり相当重い	やはり、相当重い
69	1	ところであるが、	ところではあるが、
74	第21表 肩	（単位　百万円）	削る。
104	下から6	12・13	12、13
130	14	制度として充分	制度として充分
151	下から8	拡張におき検討	拡張におき、検討
155	〃 7	50%	5%
156	第54表 イギリス欄 下から1～2	…… 毛織物 衣服（畳）	…… 毛織物　10 衣服（畳）　5
158	表の欄	品名　税率	品名　税率
160	下から8	戻、免税	戻免税
275	最下行	資本金階級別会社表	資本金階層別会社表

臨時税制調査会答申

昭和31年12月25日

内閣総理大臣　石　橋　湛　山　殿

臨時税制調査会会長　原　　安　三　郎

最近の諸情勢に即応すべき税制改正の方策に関する諮問に対する答申

昭和30年8月26日付をもつて諮問のあつた標記のことについて，別紙のとおり，当調査会の報告を取りまとめました。

当調査会は，政府がこの報告に基いて税制改正を実施すべきものと認め，この旨答申します。

臨時税制調査会報告

まえがき

臨時税制調査会は，国税及び地方税を通じてわが国現下の実情に即した合理的な租税制度を確立し，税務行政の簡素合理化を図る上に必要な事項について審議するため，昭和30年8月2日の閣議決定をもつて内閣に設置されたものである。当調査会は，同年8月26日第1回会合を開いて以来，今日まで八十数回にわたつて会合を重ねてきた。この間，同年12月8日には，昭和31年度税制改正に関連する事項についての中間答申を行い，その後，直接税，間接税，地方税の3分科会に分れて審議を進め，この間，関係各界の有識者より意見等をも聴取し，ここに最終的結論を得た。

しかし，税制の問題は広くかつ深く，社会的にも経済的にもその影響はきわめて重大かつ複雑なので，二三の基本的問題は未解決のまま今後の研究にまたなければならないこととなつた。しかも，税制の問題は，変遷する社会と経済の実情に即応するよう広く国民の関心を集めて研究される必要があり，今後の研究に多くを期待したい。

なお，当調査会の委員の氏名は，下記のとおりである。

委員

有沢広巳	渡辺幸太郎
井藤半弥	田中二郎
稲葉秀三	土屋清
植村甲午郎	東畑精一
円城寺次郎	友末洋治
岡松成太郎	原吉平
荻田保	原安三郎
金剌不二太郎	福良俊之
金正米吉	堀武芳
金子佐一郎	松隈秀雄
岸道三	三好重夫
楠見義男	関井仁
工藤昭四郎	荒井誠一郎
汐見三郎	岩井章

なお，関井仁は昭和31年6月22日に辞任，同日，渡辺幸太郎が委員に委嘱された。

目　　次

頁
第1部　総　　論…… 1
　第1章　税制改正の基本的方針…… 1
　　第1　現行税制の欠陥…… 1
　　第2　減税断行の経済的条件…… 3
　　第3　税制改正の方向と重点…… 5
　　第4　結　　語…… 9
　第2章　改正案の骨子……12
　　第1　改正案の要綱……12
　　第2　改正案による増減収額……16
　　第3　昭和32年度における国及び地方公共団体の歳入見込額 ……18
第2部　各　　論……19
　第1章　所得税の減税……19
　　第1　所得税の減税の必要性……19
　　第2　基礎控除及び扶養控除……28
　　第3　税　　率……38
　　第4　給与所得控除……48
　　第5　減税後の所得税の姿……54
　第2章　その他の直接税の減税……62
　　第1　個人住民税の軽減……62
　　第2　個人事業税の軽減……64
　　第3　法人の税負担の軽減……65
　第3章　租税上の特別措置の整理……70
　　第1　基本方針……70
　　第2　利子所得課税の特例……80
　　第3　配当所得課税の特例……86
　　第4　生命保険料控除等……87
　　第5　増資配当免税等……90
　　第6　貸倒準備金……93
　　第7　価格変動準備金……97
　　第8　その他の準備金及び引当金…… 101
　　第9　特別償却…… 113

第10　輸出奨励のための諸特例…… 116
第11　重要物産免税…… 121
第12　概算所得控除…… 128
第13　米穀所得課税の特例…… 131
第14　社会保険診療報酬課税の特例…… 134
第15　交際費の損金算入否認…… 135
第16　新規要望事項…… 137
第4章　間接税の増徴…… 141
第1　間接税収入の比重の増加…… 141
第2　間接税増徴の方向…… 145
第3　物　品　税…… 150
第4　印　紙　税…… 164
第5　揮発油税及び地方道路税…… 166
第5章　国税のその他の諸問題…… 168
第1　法人企業と個人企業との負担の調整…… 168
第2　青色申告制度…… 189
第3　配当所得課税…… 197
第4　資産所得の合算…… 208
第5　人的控除の地域差…… 213
第6　居住外国人に対する課税…… 215
第7　公益法人に対する課税…… 217
第8　協同組合に対する課税…… 220
第9　人格のない社団及び財団に対する課税…… 224
第10　相　続　税…… 225
第11　酒税の今後の問題…… 228
第12　入場税の減免措置の改善…… 231
第13　骨ばい税の課税方法…… 233
第14　登録税の税率…… 235
第15　税制の簡素化…… 236
第6章　売　上　税…… 237
第1　売上税検討の必要性…… 237
第2　売上税の種類とその長短…… 239
第3　主な売上税の型…… 244
第4　売上税創設の可否…… 249

第7章　地　方　税…… 252
第1　地方財政の現状と地方税改正の方向…… 252
第2　住　民　税…… 258
第3　事　業　税…… 263
第4　地方税のその他の問題…… 267
第5　財 源 調 整…… 270
第6　地方財源の減収に対する措置…… 271
附 属 資 料…… 273
1　図 表 索 引…… 273
2　諸 表 索 引…… 274
3　臨時税制調査会の分科会の構成…… 277
4　臨時税制調査会口述者名簿…… 278
5　臨時税制調査会審議経過…… 281

第1部　総　　論

第1部　総　　論

第1章　税制改正の基本的方針

第1　現行税制の欠陥

現行税制は，シャウプ勧告に基く昭和25年の税制を基礎とし，その後，年々これに必要な改正を加えて現在に至つたものである。しかし，その後わが国の経済は著しく発展し，現行税制では現在の社会経済情勢に適応しがたい面が多く生ずるに至つた。しかも，シャウプ勧告自体にもわが国の実情に即しない点があり，また，その後の部分的改正によつて勧告の一貫性が失われたという事情もあるので，現行税制の根本的改正を行うことは，現在の急務である。

現行税制の主な欠陥としては，次の諸点を指摘したい。

第1に，国税及び地方税を通じて，税負担は依然として過重である。特に，個人所得に対する課税は，1人当り負担額についてみても，国民所得に対する比率についてみても，また，租税収入総額中に占める比率についてみても，戦前に比べて著しく重くなつている。このため，次のような弊害が生じている。

1　国民の生活水準は既にかなり上昇し，特に消費水準では戦前基準（昭和9～11年）を上回つているが，生活のたくわえにおいては，なお，戦前水準には相当のへだたりがある。このような国民生活の実態に対して，現在の個人所得課税は相当な重圧となつている。すなわち，生活のたくわえの乏しさのために担税力は弱く，現行の課税は生活の危険負担の準備をも減殺している。

2　所得税の税率が高く，その累進度があまりに急激であるため，国民の勤労意慾や事業意慾が阻害され，生産性の向上に対する刺激を失わせている。

3　種々の方法によつて，所得税を回避しようとする傾向が一般化している。たとえば，過少申告はもとより，給与についても，旅費，交際費等の形で支払を受ける傾向が生じ，企業経理をもゆがめている。国税の根幹である所得税において，このような傾向がみられることは，道徳的にも社会的にも由々しい問題といわなければならない。

また，法人の税負担もなお相当に重く，企業活動に対して好ましくない制約となつていることも，争えない事実である。

第2に，税負担に幾多の不均衡が生じ，租税に関連して社会的経済的に不健全な現象が多く生じている。これらの不均衡には，税制自体に起因するものもあり，税制が適正に施

行されがたいことに起因するものもあるが，公平を生命とする税制にとつて，これは重大な問題である。その主なものを拾い上げてみると，次のとおりである。

1　所得種類間の不均衡

給与所得者と営業，農業その他の事業所得者との間の税負担を比べると，給与所得者は事業所得者に比べて重く，その負担は不均衡である。住民税は所得税に関連して課せられるから，所得税の負担関係をおおむねそのまま反映するが，住民税については近隣相互間に税負担が比較される場合が多く，その際，給与所得者と事業所得者との間の負担の不公平が強く指摘されるのをみても，この間の事情は明らかである。また，事業所得者の中でも，商工業者には事業税が課されるのに，農業者には事業税が課されず，更に所得税についても，米穀売渡代金の一部が非課税とされているために，特に上層の農業所得者の税負担は，商工業者よりも軽い。

更に，利子所得，配当所得等の資産所得は，勤労所得に比べて担税力が強いというのが定説であるにもかかわらず，これらに対する課税ははなはだ軽い実状である。

2　法人と個人との間の不均衡

個人事業者も，一度法人の形態をとると，全体としての税負担はおおむね軽くなる。このために，同じ所得でも，法人になれる事業者の税負担は軽く，法人になれないその他の所得者の税負担は重い。

3　特別措置による不均衡

現在，いわゆる租税上の特別措置により，1,000億円近くの減収が生じている。これらの特別措置の中には，企業会計理論上損金算入を妥当とするものもあるが，その多くは特別の目的で減免税を行うために設けられたものである。現在，一般的に個人及び法人の税負担の過重が訴えられているのに，一方ではこれらの特別措置の数があまりに多く，その措置の内容にも行過ぎのものもあるために，税制が複雑となり，負担の均衡も害されている。

第3に，直接税と間接税とのつりあいについて問題がある。

直接税，特に所得に対する税は，理論的にはすぐれているが，シャウプ勧告以来あまりに直接税に重点をおきすぎた結果，すでに指摘したように，直接税について実質的な不公平や能率の阻害等種々の弊害が生じている。これは，わが国経済の現状において，直接税の比重が重すぎ，その課税が限度にきているためである。直接税，特に所得に対する税は間接税とのつりあいのとれた組合せによつて，初めて全体として担税力に適応することが可能となる。間接税は消費に対する課税であるから，その対象の選び方にもよるが，所得の多少に必ずしも比例しないという，いわゆる逆進的傾向をもつことは事実であるが，一面では，所得課税のように勤労や事業に対する意慾を阻害しないこと，担税者に消費選択の余地を残すこと，感覚的な負担感が軽いこと，税務の執行が確実であること等におい

て，所得課税よりすぐれている。諸外国においても，国家機能の拡大に伴い，税収の多くを売上税その他の間接税に依存する傾向にあることをも反省しなければならない。

第4に，国及び地方を通ずる税体系に種々の問題がある。たとえば，経済の発展につれて，地方税にも多くの自然増収が生じているが，その自然増収も，これまで財政にゆとりのあつた富裕団体に比較的に多く生じ，地方団体間の財政力の格差は今後とも開いてゆく傾向にある。貧弱団体では累増する公債費はもちろん，昇給財源にさえ悩んでいるのに，富裕団体では，財政における公債費の比重は小さく，しかも，その給与水準は高いという現象は，この傾向の端的な表現といえよう。このことは，どこの地方の住民でも平等なサーヴイスを与えらるべきであるという地方行政制度を建前としながら，その財政をまかなうべき地方税制度が，大都市等の富裕団体に有利な結果をもたらしている。

第2　減税断行の経済的条件

以上のような現行税制の欠陥に顧みれば，所得税負担の軽減とその不公平の是正を行うと同時に，間接税にある程度重点を移行し，租税上の各種特別措置の整理を図る等，税制の根本的改正を行うべきである。しかも，われわれは，所得税の大幅減税を中心とする税制改正のための経済条件についても，以下に述べるように，現在が最も適当であると判断する。

1　経済の現状

戦後10年にわたる復興時代を経て，最近のわが国経済はきわめて順調な拡大発展の道を歩んでいる。鉱工業生産の規模は，既に戦前の2倍をこえ，国民所得も昭和30年には，ほぼ5割も戦前を上回るに至つた。しかも，昭和28年秋に始まつた経済健全化政策以来，インフレを起さないで経済の拡大を持続的に進めていこうという政策は，海外経済の好転という恵まれた事情もあつて，今日に至る3ヶ年余，生産，貿易など経済活動の各分野において充分にその成果をあげることができた。

更に，物価は短期の小波動を含みながらも，おおむね安定した状態で推移したため，いわゆるインフレなき拡大を実現した。このような経済発展に伴つて，実質国民所得は大幅に増大し，昭和30年度に引き続いて，昭和31年度もおそらく前年度に比べて1割程度の増加をみることとなろう。もとより内外経済の動向等からみて，手放しの楽観は許されないが，いずれにしても，戦後10年にして日本経済はようやく正常な発展の軌道にのるに至つたといえよう。このような経済の正常化は，同時に，財政正常化の基盤ができつつあることをも物語るものである。

2　自然増収と減税

このような国民所得の増加によつて，租税収入も順調に増大し，いわゆる自然増収を生むに至つた。しかもこれらの自然増収は，かつてのようにインフレによつてもたらさ

れた名目的なものではなく，着実な経済の発展に裏付けられた実質的なものであつて，今後とも持続する性質のものであることに注意しなければならない。

内外の経済情勢から判断して，日本経済の発展が止り，国民所得が減少し，その結果として租税収入の総額が減少するというような事態はさしあたり考えられない。過去数十年の事例をみても，租税の自然減収が生じたのは，終戦の年を除けば，昭和恐慌のときだけである。

そこで，このような自然増収をどのように扱うかが当面の財政上の課題となつてくる。これをインベントリー・ファイナンスや債務償還などの方法によつて，超均衡予算の形で処理することも考えられる。しかし，このようなデフレ的効果の最も強い方法に徹底することは，今日の社会経済情勢からみて問題があろう。とすれば，この自然増収分は，一般的には，財政支出の増加に充てるか，あるいは，減税によつて国民の手もとに還元するか，いずれかの方法によつて処理することが考えられる。しかし，われわれは，この際は，まず減税を選ぶべきことを主張する。租税の予期しない自然増収は，まず国民の手もとに返す必要があるのみならず，現行税制にいくつかの欠陥が指摘されている現在において，後に述べるように租税特別措置の整理，間接税の比重の増大等によつてもこれらの欠陥を是正しようというのであるから，この際自然増収があれば，まずこれを減税に向けるべきである。

しかも今日の経済情勢は，減税を中心とする税制改正に最も適当であると判断する。それは，税制改正の影響が経済発展に多くの混乱を与えることなく行えると確信するからである。

3 減税の経済効果

もちろん，このような減税論に対しては，いくつかの反論が予想される。

(1) その１つは，自然増収をもつて財政支出の増加に充てるべしという議論である。しかし，今日の経済情勢からみれば，このような追加的な財政需要はインフレ的な作用をもつものであり，経済好況期にはむしろ財政活動を縮少すべしという基本原則からみても，賛成することはできない。

のみならず，最近の経済現象の中には，一歩を誤ればインフレ化への危険を含み，あるいは国際収支を悪化に転ずるおそれのある要素がないとはいえない。この際に財政面から経済活動を刺激することのないよう，財政規模の膨脹は極力抑制し，引き続き健全財政を維持することが，長い目でみて経済の安定的な成長を持続する方策であるというべきであろう。

なお，減税を行う一方において，積極政策をも実施するため，公債政策を採用すべしとする論もあるが，上記のような経済情勢からみて，この際，公債発行による積極政策を行うことは適当でない。

(2) 更に減税論に対しては，消費を刺激し，インフレの進行に拍車をかけるという反論もある。この点については，われわれは，現在の安定した国民の消費性向及び比較的に緩和している消費財の需給関係からみて，それほど懸念する必要はないと考える。戦後における国民の消費水準は，国民所得の増加に伴つて急速に向上したが，これにつれて消費性向も逐年安定し，現在では消費者の態度が堅実になつてきたことを指摘しなければならない。

更に，一般的に，減税によつて増加する国民の購買力は，減税と同額の財政支出を行う場合に増加する購買力に比べて，小さいといわれている。つまり，減税を行わないで，自然増収を財政支出の増加に向けるとすれば，減税の場合に貯蓄される部分までが有効需要を増大させることとなり，それだけ多くの購買力を生み出す結果となるからである。

しかも，われわれの主張する所得税の軽減は，主として税率の調整に重点をおく方針であるから，減税によつて増加する所得のうち貯蓄に向う部分は更に大きいであろうし，このことは一層減税が購買力に及ぼす効果を小さくし，消費インフレのおそれを少くするであろう。

現在の経済情勢からみれば，国民の自発的貯蓄に基く民間投資を中心として，着実に経済の発展を図るべきであつて，財政支出の増大によつて国民経済に刺激を与える必要はない。

要するに，減税によつて不健全な所得効果が誘発されるおそれは少く，財政支出に充てる場合に比べて，より健全であるということができる。

第3　税制改正の方向と重点

以上のように，国税及び地方税を通じて現行税制に幾多の欠陥があり，その是正が急務である上に，その経済的条件も充分に熟していると判断されるので，以下の基本方針により，この際，税制の根本的改正を断行すべきことを主張する。

1　税負担の過重と不均衡を是正するために，所得税について昭和32年度において1,000億円の減税を行う。

2　税負担の比重を直接税から間接税へある程度移行させる。

3　租税上の各種特別措置の整理合理化を図る。

4　地方税については，国税の減税にあわせて住民税及び事業税の軽減を行い，税負担の軽減を図るとともに，財源偏在の是正その他緊要な措置をとる。

以上の基本方針に基いて，われわれは，次の考え方を採択した。

1　税負担の軽減

(1) 所得税，個人住民税及び個人事業税

われわれの主張する税制改正の第1の眼目は，何といつても所得税負担の軽減である。ところで，所得税の減税を行う場合には，諸控除の引上げに重点をおくいき方と，税率の累進度の緩和に重点をおくいき方とがあるが，今回の改正では，税率の累進度の緩和を中心とすべきことを主張する。というのは，過去数年の減税があまりにも諸控除の引上げに重点をおいてきた結果，税率の引下げの方が取り残されており，現在みられる所得税の諸弊害は，主として税率の累進度が急激にすぎることに起因すると思われるからである。

累進税率の緩和に当つては，低額所得者の負担の軽減を配慮しつつ，各所得階層の間の負担軽減の調和を図り，税率の引下げと控除の引上げとを合理的に組み合わせて，おおむね税率の引下げで700億円程度，諸控除の引上げで300億円程度の減税を行うことが適当である。このような形の減税を行えば，納税者の納得できる合理的な所得税制をうち立てることができるであろう。

なお，所得税の減税とともに，個人住民税及び個人事業税についてもある程度の軽減を行うこととし，これによって，個人所得に課せられる租税を全般的に妥当な姿にすることが必要である。

(2) 法人税及び法人事業税

法人所得に対する諸税は，経済の発展を阻害しないように，できれば現在より負担を軽減することが望ましいが，今次の改正においては，所得税の減税を第1の眼目とすべきであり，減税に要する財源上の制約もあるので，さしあたり今回は法人事業税について，ある程度の税率の引下げを行う程度にとどめることとした。しかし，昭和33年度以降においては，法人税についても負担の軽減を行う必要があろう。

2 直接税から間接税への重点の移行

納税者の担税力を直接にとらえて課税を行う直接税，特に個人の所得を課税標準にして累進課税を行う所得税は，最も公平の理念に合致する租税として，理論的には租税体系の基本に位すべきものである。したがつて，所得税を中心とする直接税の適正化には，今後とも努力する必要がある。ただ，国民の所得水準が戦前に比べて平準化され，また，現実の納税者の納税態度も必ずしも満足とはいいがたい今日では，むしろ直接税を重課することの弊が目立つている。最近の国民消費の実態からみても，相当担税力の認められる面もあり，この際，間接税についてある程度の増徴を行い，これを財源として直接税負担の軽減を行つた方が，国民の勤労や事業に対する意慾の向上に役立つだけでなく，全体として担税力を正しくとらえることになり，公平の理念にも合致するものといえる。われわれは，また，前に述べたように，税務執行の確実さ，消費選択の可能性，感覚的負担感の軽さ等の間接税の長所をも，あらためて強調しておきたい。このような観点から，今次の税制改正においては，直接税から間接税にある程度重点を移すこ

とが適当であると考える。

このような方針の下に，われわれは，まず，世界の多くの国が現に採用しているいわゆる売上税創設の可否について検討したが，後述のように，その創設の時期は今後の問題とすべきであるとの結論に達した。そこで，現行の間接諸税について増徴の余地を検討し，次のような結論を得た。

(1) 現在の消費税は，酒，たばこ，砂糖等に片寄りすぎており，しかも，これら物品に対する消費税はいずれもかなり重く，増徴の余地に乏しい。これらの消費税について単純に税率を引き上げることは，他の物品に対する消費税負担とのつりあいからいつても不適当であるだけでなく，たとえば酒類について密造を誘発する等高率課税による諸種の弊害が生ずることにもなるから，必ずしも適当でない。ただ，たばこ専売益金は，最近2,3年，増収がやや停滞気味であり，経済の伸長，人口の増加等に相応して今後なおある程度増収の余地があると認められるので，経営及び販売面の改善等の施策を講じ，他の間接税における自然増収に準ずる程度の増収を図るべきである。

(2) 物品税は，上記の消費税に比べてその税収入も少く，かつ，現在課税されている物品とのつりあいからみて，新しく課税の対象とすることが適当なものも相当多いと考えられる。したがつて，物品税について，つりあいのとれた，ある程度広い範囲の課税を行う必要がある。

(3) 揮発油税，地方道路税及び軽油引取税については，道路整備の緊要性等からみて，その実施計画に対応して，相当の増徴を図る必要がある。また，これらの諸税は，諸外国の事例に比べても，なお相当増徴の余地があると認められる。

以上のような考え方に対して，相当多額の自然増収が期待される現在，所得税の減税のために間接税の増徴を行うことは避けるべきであるという議論や，所得税の減税規模を縮少しても間接税の増徴を行うべきではないという議論も予想される。しかし，われわれが間接税への重点の移行を主張するのは，ただ財源ねん出の見地からだけではない。直接税と相まつて，全体として納税者の担税力により適合しうるように税制を改める必要を，この際認めるからである。

3 租税上の特別措置の整理

前に述べたように，いわゆる租税上の特別措置の中には，その内容からみて行過ぎのものがあり，このために，税制が複雑となるだけでなく，税負担の公平が害されていることも否めない。

戦後の経済再建も一応その成果をあげ，全般に経済が正常化しつつあるおりから，所得税減税の財源のためにも，この際，租税上の特別措置について全面的な再検討を行い，拡充又は存続を必要とするものと廃止又は縮少を適当とするものとをふり分け，これを合理化することが必要である。

4　国及び地方を通ずる税制の整備

国と地方を通ずる税制のあり方については，今後検討すべき問題はきわめて多い。これは，地方行政制度の改正とも密接に関連する問題であるが，当面の措置としては，住民税及び事業税について，ある程度負担の軽減を図る必要があるという結論に達した。これは，個人及び法人の税負担の軽減に役立つだけでなく，同時に，地方税の性格として偏在度の高い法人所得課税に多くを依存することは適当でなく，また，現在のわが国の法人課税においては，地方税の比重が重すぎるからである。

ところで，経済発展の地域的不均衡は避けられないから，現行地方税制度の下では，地方団体間の財源に不均衡を生ずることは必至である反面，行政水準の均衡化，後進地域開発の要請はますます強くなると思われる。したがつて，地方団体間の財源調整機能は一層強化充実する必要がある。

5　今後検討すべき諸問題

上記のほか，税制の基本に関する下記の諸問題についても検討を行つたが，なお，確定的な結論を得るに至らなかつた。これらの諸問題について，政府は今後根本的な研究を行い，その合理的解決に努むべきである。

(1)　売　上　税

直接税から間接税への重点の移行に当り，欧米諸外国のように売上税を創設して間接税の大幅増徴を図るべしとの強い意見があつたが，財政需要の急激な膨脹が考えられず，また，相当の租税の自然増収が期待される現状では，さしあたりその創設を見送るべきであるとの結論に達した。しかし，社会保障制度の拡充その他今後において生ずると考えられる新しい財政需要をまかなうためにも，将来，広く浅く課税して多額の税収をあげうるこの税の創設を考慮しなければならないと思われる。

このように，将来売上税を創設する場合には，現行の物品税及び事業税の軽減も可能となるはずである。また，この場合には，国と地方団体との間に税源の調整を要することとなろう。

(2)　法人課税の方式

現在の法人課税の方式は，シヤウプ勧告によるいわゆる法人擬制説を基礎とし，個人については配当控除，法人については配当益金不算入の措置を講じて，同一の所得に対して二重に課税されないような建前をとつているが，現実の法人の機能，株式投資の実態等からみると，この課税方式には疑問を持たざるをえない。ことに，シヤウプ勧告は，株式の譲渡所得の完全課税を前提として法人擬制説を組み立てているのであるが，現在では既にこの前提がくずれているから，税制として今後再検討の余地がある。

(3)　相続税の課税方式

相続税は，相続財産について相当高率の課税を行うものであるが，それが高率の財産課税であるだけに，個人の利害に関する重大な問題であり，また，相続という特殊の機会をとらえて課税するものであるだけに，その制度の改正については特に慎重を要する。

現在相続税は，相続人ごとに課税を行う取得課税方式をとつているが，この方式は富の公平な分配を図る点ではすぐれているとしても，遺産分割を仮装されやすく，執行の確実を期しがたいという欠陥もある。この点では，遺産全部に対する課税を行う遺産課税方式の方がまさるとも考えられるので，これらの点をあわせ考え，この両方式について慎重な検討を加え，合理的な相続税制度を確立する必要がある。

(4) 税制の簡素化

税制は簡素明確でなければならない。ことに現在の申告納税制度の下では，納税者が税制を充分に理解しない限り，納税義務の完全な履行を期待することは無理である。

国民各層の租税に対する要請をできるだけとり入れるために，税制が次第に複雑化する傾向にあることは，各国共通の現象であるが，この傾向をできるだけ避け，一般国民が充分な理解の下に進んで納税の実をあげうるよう，税法の簡素合理化はもとより，各種の申告書類等の簡素化についても，政府は今後充分努力すべきである。

第4 結　　語

以上のように税制改正の基本方針を決定するに当り，税制に関連する問題として，われわれは，この際，以下の諸点を特に強調し，国民に訴えたい。

1 租税と歳出規模の関係

国民が税金を負担するのは，国と地方団体の歳出をまかなうためである。国と地方団体の活動の範囲が拡がり，その質が高まるにつれて，歳出規模は膨脹する傾向にあるが，その歳出を裏付けるものは結局国民の負担する税金以外にはない。したがつて，歳出が膨脹する限り，国民の税負担は決して軽減されない。

歳出及び歳入の規模とその構成は，国民経済の均衡した発展が確保されるように決定されるべきである。政府は納税者とともに，この点について更に慎重な考慮を払う必要がある。

この趣旨に従い，歳出面において，国及び地方団体は財政資金の使用方法にもつと注意を払い，その経済化，合理化に徹すべきであるが，同時に歳入面についても，税負担の過重と不均衡を是正するよう不断の努力を払うべきである。このような減税を行わず，歳入の自然増収をそのまま歳出の増加に充てるならば，国民の税負担は重くなるばかりである。ことに所得税は，その累進効果のために，所得水準の名目的，実質的な増加を上回る負担の増加を招くものである。試みに，シヤウプ税制が実施せられる前の昭

和24年度の所得税制を昭和31年度に適用するとすれば，所得税収入は約1兆4千億円という驚くべき巨額に達する。所得税の減税を放置する場合に，いかに重い負担となるかは，これによつても明らかである。

今次の税制改正案を作成するに当つては，その結果予想される減収額に対する配慮とともに，昭和32年度における国及び地方団体の必要やむをえない歳出増加の要請についても考慮を払い，国及び地方団体において，それぞれ相当程度の歳出の増加をまかないうるように配慮した。国及び地方団体は，この点に留意し，この改正案の実施に格段の努力を払われることを望んでやまない。

戦後，一般の風潮として，ややもすれば国又は地方団体に依存しようとする傾向があり，その結果，歳出増加の要望は各界にわたつてきわめて強い。しかし，歳出増加の要望と減税の要望とは本来矛盾するものであるという自明の理について，この際，あらためて国民一般の注意を喚起したい。

2　税制上の特殊な要望に対する解決

戦後，各界の特殊な減免税に対する要望はきわめて強く，しかも多方面にわたつている。たとえば，白色申告者にも専従者控除を認める等中小企業者や農民の税負担を特に軽減するとか，あるいは人的控除に地域的な差別をつけるとかいうような要望は多い。

けれども，これらの要望を個別的な方向で解決することは，全体として税制を乱すばかりでなく，一部納税者の税負担の軽減は，結局一般納税者に対する租税の重課を意味することを考えなければならない。これらの要望は，要するに税負担が全体として過重であることにその大半の原因がある。したがって，たとえば中小企業の税負担についてもわれわれはこの見地から，所得税，住民税の軽減だけでなく，事業税の税率引下げをも行い，また，特別措置の整理合理化についても，中小企業の実情に即した改正を行うよう特に考慮を払つたつもりである。このように，税負担を大幅に軽減すれば，これら個別的減免税の要望の大部分に対して抜本的な解決が与えられるはずである。われわれが大幅な減税を主張するゆえんも，またここにある。

3　納税道徳の向上と税務の適正化

戦後一般に，国民の公的義務の観念が低下したといわれるが，特に納税面ではインフレ等にも災いされて租税の重課と不公平とが重なつたため，国民の納税思想はかつてないまでの混乱をきたした。戦後10年，国民経済はようやく安定し，経済生活の秩序もまた回復をみたが，納税道徳にはなお相当ゆるんでいる面が見受けられる。

今回の税制改正案によれば，国民の税負担は，なお充分とはいえないまでも，かなり軽減され，税体系の欠陥による不公平も相当是正されるものと期待される。この改正を機として，国民が納税の真の意味を理解することが望ましい。また，納税倫理の向上について，学校教育及び社会教育上一段と必要な措置がとられることを望んでやまない。

一方税務当局においても，この税制改正を機会に，執行面において負担の不公平が生ずることのないように全力を注ぎ，納税者とともに，新しい納税秩序の確立に努力を払うべきである。なお，最近は次第に改善されつつあるけれども，租税の執行面において国と地方団体とは一層密接に協力し，徴税の合理化を更に進めるべきである。

4　生産性と国民生活の向上

国民生活の向上は，究極的には生産性の上昇により達成されるが，国民の働こうとする意慾なしには生産性の向上は望むべくもない。ところが現在の所得税は，勤労及び事業に対する課税の重さが勤労や事業に対する意慾を阻害し，結局国民生産力の増大をはばんでいる。

われわれは，今次の減税が生産性の向上に効果的な役割を果すことを期待する。

国民は経済環境の好転に際して，生活の安定向上を望んでいるが，現在の税制はこれに対する相当な重圧となつている。われわれの主張する減税が国民の手もとを豊かにし，現在の生活の向上を助けるばかりでなく，貯蓄の増加により将来の生活の安定をもさゝえ，また，健全な資本投資と国民経済の発展にも貢献することを切望する。

第2章　改正案の骨子

以上のように，われわれは税制改正の基本方針を決定した。

この方針に基く税制改正案の詳細については，逐次述べるが，昭和32年度及び33年度において実施すべき具体案をここで要約すると，以下のとおりである。

第1　改正案の要綱

1　国税に関する事項

(一)　所得税の一般的減税

所得税の控除及び税率を次のとおり改正する。

(1)　基礎控除額（現行8万円）を9万円に引き上げる。

(2)　1人目の扶養親族についての扶養控除額（現行4万円）を5万円に引き上げる。

(3)　給与所得控除は，現在では，40万円までの収入についてその20%に相当する金額を控除し，その最高限度額は8万円となつているが，これを改め，50万円までの収入についてはその20%に相当する金額，50万円をこえ100万円までの収入についてはその10%に相当する金額を控除するものとし，その最高限度額を15万円に引き上げる。

(4)　税率を次のとおり改正する。

税　率	課税所得金額（総所得から諸控除を控除した金額）	
	現　行	改　正　案
10%	—	5万円以下の金額
15	3万円以下の金額	5万円をこえる金額
20	3万円をこえる金額	20万円　〃
25	8万円　〃	50万円　〃
30	15万円　〃	100万円　〃
35	30万円　〃	150万円　〃
40	50万円　〃	250万円　〃
45	80万円　〃	400万円　〃
50	120万円　〃	600万円　〃
55	200万円　〃	1.000万円　〃
60	300万円　〃	2,000万円　〃
65	500万円　〃	3,000万円　〃
70	—	5,000万円　〃

(5) 昭和32年分の所得税については，同年4月から減税を実施するものとし，9ヶ月分の減税を行う。したがつて，改正の幅は，それぞれ4分の3となる。

(ニ) 法人税の軽減

昭和33年度から2％程度税率を引き下げる。

(ホ) 租税上の特別措置の整理

現行の租税上の特別措置を次のとおり改正する。

(1) 利子所得非課税の措置は，現行の適用期限（昭和32年3月31日）をもつて廃止するが，利子所得については，なお2年間他の所得と区分して10％の税率で課税する特例を設ける。

国民貯蓄組合預金の非課税限度（現行10万円）は，20万円に引き上げる。ただし，窓口組合預金については，名儀分割等による濫用防止の措置を講ずる。

(2) 配当所得課税の特例措置のうち，配当控除について認められる5％の割増控除は，適用期限（昭和31年末）をもつて廃止する。なお，源泉徴収税率を10％に軽減する措置は，2年間これを存続する。

(3) 生命保険料控除は，現行の限度をすえ置いて，これを存続する。

(4) 増資配当免税措置及び増資登録税の軽減措置は，適用期限（昭和32年1月31日）をもつて廃止する。

(5) 貸倒準備金については，毎期の繰入限度額を3割程度制限する。

(6) 価格変動準備金については，繰入限度額を2割程度制限する。ただし，既往の積立額については，必要な経過措置を講ずる。

(7) その他の準備金及び引当金

(イ) 退職給与引当金については，この際，改正を加えない。

(ロ) 渇水準備金については，新たに累積限度を設け，一定の渇水率（たとえば平水基準マイナス20％）を想定した場合の取りくずし予想額をこえて積み立てることができないものとする。ただし，新限度額をこえる既往の積立額については，必要な経過措置を講ずる。

(ハ) 異常危険準備金については，その積立を強制することとし，毎期の繰入限度額を3割程度制限する。ただし，これまで積立の遅れた会社については，経過的に毎期の繰入限度額について緩和措置を講ずる。

(ニ) 違約損失補償準備金については，その累積限度額を相当程度制限する。ただし，既往の積立額が新限度額をこえるときは，必要な経過措置を講ずる。

(ホ) 特別修繕引当金については，改正を加えない。

(8) 特別償却

特別償却制度については，現行制度の拡充強化を図る方針の下に，次のような改

正を行う。

(イ) 現在，産業用機械設備等について認められている初年度2分の1特別償却及び3年間5割増特別償却の制度は，これを存続する。ただし，機械設備等の指定には適正な期限を付する。

(ロ) 試験研究用機械設備の特別償却制度の円滑な運営を図る。

(ハ) 重要物産免税制度の改正により，重要物産免税の対象外となつた物品の製造用機械設備について，必要に応じて上記(イ)と同様の特別償却を認める。

(ニ) 陳腐化資産の償却をより円滑にする措置を講ずる。

(ホ) 石炭業，金属鉱業等の特殊性にかんがみ，坑道，探鉱費等の償却についての特例を拡張する。

(ヘ) 上記以外の特別償却については，改廃統合を行い，その簡素合理化を図る。

なお，固定資産の耐用年数の一般的改訂について，早急に研究作業を開始する。

(9) 輸出の奨励のための諸措置については，次の改正を行う。

(イ) 輸出所得の特別控除については，適用期限経過後も、一定期間を限り、これを存続するよう必要な措置を講ずる。

(ロ) 輸出損失準備金については，その適用期限をもつて廃止する。

(ハ) 海外支店の特別償却については，適用期限をもつて廃止する。

(10) 重要物産免税制度については，国民経済上重要な新規産業育成のための制度であることを明確にし，次のような改正を行う。

(イ) 免税の対象となる重要物品は，国民経済上育成を必要とする新規重要産業の製品であつて，技術又は市場の関係から，企業採算に不安定が予想されるものに限る。

(ロ) 免税の対象となる物品については，その製造業種の性格に応じ，原則として3年ないし5年の指定期限を付する。

(ハ) 指定期間内の新増設設備から生じた所得については，3年間の所得について免税を行うこととするが，免税所得額には一定の制限を付する。

(11) 概算所得控除は廃止する。

(12) 米穀所得課税の特例は廃止する。

(13) 社会保険診療報酬課税の特例は廃止する。

(14) 交際費の損金算入否認の制度は，その損金認容範囲額を2割程度圧縮して，なお2年間これを存続する。

(15) 消費生活協同組合の留保所得についての特例及び出資のない農林漁業組合の所得に対する非課税措置は，できるだけすみやかに廃止する。

(16) 上記以外の特別措置についても，整理の一般的方針に従つて検討し，適切な措置

を講ずる。

(四) 間接税の増徴

(1) 物品税の増徴

(イ) 現行課税物品とのつりあいを考慮し，かつ，課税の確実を期するため，大企業で主に生産される物品を中心として，課税範囲を拡張するものとし，原糸を初めテープレコーダー，観光バス等二十数品目を新たに課税品目として追加するとともに，課税品目の中でこれまで非課税とされていた家庭用の電気洗たく機等数品目をも課税最低限の引下げ等により課税対象にとり入れ，一方，一部の中小企業製品について，税率の引下げを行う。

(ロ) 原糸の課税に当つては，原則として全原糸について一律に5％の税率により課税するが，通常の毛布，さらし，タオル等大衆必需品に大部分が使用されると認められる原糸に対する課税を避ける。また，漁網等特殊用途の原糸及び輸出される原糸織物等については，円滑迅速な戻免税措置を講ずる。

(2) 印紙税の増徴

約束手形等に対する印紙税については，借用証書等に対する印紙税とのつりあいを考慮し，階級別定額税制度を実施する。

(3) たばこ専売益金の増収

たばこ専売益金については，専売事業の経営及び販売面の改善等により，他の間接税における自然増収に準じ，相当程度の増収を図る。

(4) 揮発油税及び地方道路税の増徴

道路整備財源に充てるため，揮発油税及び地方道路税について，道路整備計画に対応して，税率を相当程度引き上げる。

(五) 国税のその他の改正

上記のほか，税負担を合理的，かつ，公平なものとするため，国税について次のような改正を行う。

(1) 同族会社が同族たる役員及び従業員に対して支給する給与について，損金算入容認の範囲を規制するための規定を設ける。

(2) いわゆる青色申告者の専従者控除の限度額（現行8万円）はすえ置く。

(3) 課税所得1,000万円をこえる配当所得に対する配当控除率を10％に改める。

(4) 生計を一にする一定の親族の資産所得は，その世帯の主たる所得者の所得に合算して所得税を課税する。ただし，簡素化の見地から，合算は一定額以上の所得者についてだけ行い，また，少額の資産所得については合算を省略する等の措置を講ずる。

(5) 居住者のうち，外国に生活の本拠を有する者については，日本における居住が長

期にわたらない限り，外国源泉所得のうち外国で支払われ，かつ，日本に送金されない部分は，これを課税対象外とする。

(6) 公益法人の収益事業課税の範囲を拡張する。

(7) 人格のない社団及び財団についての課税関係を明確にする。

(8) 入場税における軽減税率制度については，たとえばプロスポーツのようなものについて，他とのつりあいを図るよう適当な措置を講ずる。

(9) その他，制度の簡素合理化のため，必要な措置を講ずる。

2 地方税に関する事項

(イ) 事　業　税

(1) 個人事業税の8％の税率を6％に引き下げ，6％の税率についてもこれに準じて引き下げる。

(2) 法人事業税の税率を2％引き下げる。

(3) 農業等に関する事業税の非課税規定を整理する。

(ロ) 住　民　税

(1) 第1課税方式による市町村民税所得割及び道府県民税については，所得税の減税による減収を考慮し，ある程度の住民税率の調整を行う。

(2) 第1課税方式以外の課税方式による市町村民税所得割については，標準税率を設ける。

(ハ) 軽油引取税

揮発油税及び地方道路税の増徴に対応して，軽油引取税についても増徴を図る。

第2　改正案による増減収額

改正案による増減収額は，昭和32年度において，第1表のとおりと見込まれる。

第1表　改正案による増減収額　（単位億円　△印減収）

項　　目	昭和32年度	平　年　度
1　直接税の減税による減収		
(1) 所得税の一般的減税（32年4月から実施）	△ 1,000	△ 1,100
(2) 事業税の軽減		
(イ) 個人事業税の軽減	△ 35	△ 35
(ロ) 法人事業税の軽減	△ 80	△ 120
小　　計	△ 115	△ 155
(3) 所得税減税に伴う個人住民税の軽減	—	△ 80
(4) 法人税率の引下げ（33年度から実施）	—	△ 135
(5) 法人税率の引下げに伴う法人住民税の軽減	—	△ 18
合　　計	△ 1,115	△ 1,488

項　　目	昭和32年度	平　年　度
2　特別措置の整理及び間接税の増徴		
(1)　特別措置の整理		
(イ)　利子所得の課税	30	45
(ロ)　配当控除率の引下げ	20	20
(ハ)　増資配当免税制度の廃止	10	80
(ニ)　貸倒準備金制度の改正	30	55
(ホ)　価格変動準備金制度の改正	35	20
(ヘ)　特別償却制度の拡充	△　15	△　25
(ト)　重要物産免税制度の改正	15	55
(チ)　概算所得控除制度の廃止	80	80
(リ)　米穀所得課税の特例の廃止	30	30
(ヌ)　社会保険診療報酬課税の特例の廃止	15	15
(ル)　交際費の損金算入否認範囲の拡大	10	30
(ヲ)　そ　の　他	17	35
小　　計	277	440
(2)　間接税の増徴		
(イ)　物品税の増徴	181	233
(一)　一部品目の税率の引下げ	△　6	△　7
(二)　課税最低限の引下げ	29	35
(三)　新規物品に対する課税	158	205
うち，原　　糸	112	150
そ　の　他	46	55
(ロ)　約束手形等の印紙税の増徴	28	28
小　　計	209	261
合　　計	486	701
3　上記特別措置の整理等に伴うその他の増収		
(1)　国　税　関　係	12	53
(2)　地　方　税　関　係	28	91
合　　計	40	144
総　　計	△　589	△　643

(備考) 1　このほか，専売益金についても50億円程度の増収を図るよう検討中であり，たばこ消費税についても10億円程度の増収が見込まれる。

2　揮発油税，地方道路税及び軽油引取税についても，道路整備計画の実施に対応して，税率を相当程度引き上げることとしているから，別途，これによる増収が見込まれる。

3　所得税の減税に伴う個人住民税の軽減額は，住民税の税率を27.5％に調整するものとして計算したが，不均衡是正措置による減収額も検討して，この金額についてはなお精査する必要がある。

第 3　昭和32年度における国及び地方公共団体の歳入見込額

1　昭和 32 年度においては，昭和31年度見積額に比べ，国税において 1,000 億円，地方税において 370 億円の自然増収があるものと仮定すれば，このほかに地方税において課税標準額の増加による公社有資産所在市町村納付金の増収額 約 45 億円があるから，合計 1,415 億円の増収となる。

2　この場合には，国及び地方団体の租税収入額は，この改正案により，揮発油税，地方道路税及び軽油引取税の増徴額を別として，約 589 億円の減税が行われるから，昭和 31 年度見積額に比べて約 826 億円の増加となる。ただし，このほか，専売益金約 50 億円，たばこ消費税約 10 億円の増収が見込まれる反面，国において 250 億円程度の税外収入の減収が予想されるから，その結果，純計 636 億円程度の増加となる。

3　改正後の国の一般会計の歳入額は，税外収入を加え，上記の改正後において，昭和31年度予算額に比べ約 300 億円増加し，1 兆 650 億円程度となる。

4　改正後の地方団体の租税収入は，上記の改正後において，昭和31年度見積額に比べ，約 340 億円増加し，4,320億円程度となる。

5　最近の経済情勢に顧ると，昭和 32 年度の自然増収は，国及び地方団体とも，それぞれ相当程度上記の金額を上回るものと見込まれる。この場合に，政府は，予算の編成に関連して，この報告の趣旨にしたがい，更に減税について考慮すべきである。

第2部　各　　論

第2部　各　　論

第1章　所得税の減税

所得税負担を大幅に軽減，合理化すべしということは，前に述べたとおりであるが，減税の必要性，減税の具体案の根拠及び減税後の所得税の姿は，以下のとおりである。

第1　所得税の減税の必要性

（所得税の重要性）

1　所得税は，個人の総所得を課税標準として，累進的に負担を課する直接税であり，近代税制の基幹をなす重要な税である。というのは，直接税，間接税をとわず，税は究極において個人により負担されるが，個人の担税力は所得が増すにつれて，累進的に増加すると考えられており，個人所得に対して累進課税を行う所得税は，担税力に最も適合した負担になるとみられるからである。

所得税は，昭和31年度一般会計歳入予算では，収入総額2,623億円で，専売益金を含めた国税総収入の27.3％を占めており，国民1人当りにして2,909円，5人家族の平均世帯をとつてみれば，世帯当り14,545円の負担となつている。

このように，現在所得税負担は相当重いが，これに所得税と同じ実質をもつ地方税たる個人住民税（市町村民税及び道府県民税の所得割）を加えると，その負担は更に増加する。しかし，このように個人所得に対する税負担が重いのは，近年社会生活で国家及び地方団体の営む機能が高まつてきたことからみて，ある程度やむをえないことと思われる。すなわち，国民所得に対する国税収入総額の割合をみても，第2表のように，戦前の基準年次といわれる昭和9～11年度には8.5％であつたが，昭和30年度には13.8％となり，この約20年の間に，国家財政の重要性が高まつてきたことを物語つている。しかも，この間，国税収入総額中に占める所得税収入の割合も，11.2％から29.7％へと増加し，源泉徴収制度の導入等によつて，所得税の重要性が高まつてきたことを物語つている。

しかし，このような現象は，わが国のみに限られたものではない。アメリカにおいても，最近の約20年間に，国民所得中に占める国税収入総額の割合は，7.3％から20.3％へと増加し，また国税収入総額中に占める所得税収入の割合も，19.9％から49.6％へと増加した。これらの割合は，フランスにおいては，それぞれ18.5％から23.4％へ，14.0％から23.7％へと増加し，西ドイツにおいても，16.6％から27.9％へ，17.5％から26.0％へと増加している。（第2表参照）

このように，程度の差こそあれ，国民所得中に占める国税収入の割合は増加し，また国税中に占める所得税の地位も上昇しているが，ただ，わが国において，国税収入中に占める所得税収入の割合が2.7倍も増加しているのは，他のいずれの国をも上回る上昇率であり，目立つた現象といえるであろう。

第2表　主要諸国の税負担の推移

年度		日本	アメリカ	イギリス	フランス	西ドイツ
国民所得 (A)	昭和 9～11年度	百万円 14,372	億ドル 567	百万ポンド 4,126	億フラン 1,816	億マルク 588
	〃 30 〃	6,794,800	3,223	16,784	124,400	1,262
総額税収入 (B)	昭和 9～11年度	1,226	41.15	747	336.72	97.88
	〃 30 〃	936,892	654.64	4,639.6	29,113.0	352.23
所得税額 (C)	昭和 9～11年度	137	8.18	229	47.18	17.16
	〃 30 〃	278,675	325.00	2,082	6,913	91.66
(B)/(A)	昭和 9～11年度	8.5	7.3	18.1	18.5	16.6
	〃 30 〃	13.8	20.3	27.6	23.4	27.9
(C)/(A)	昭和 9～11年度	1.0	1.4	5.6	2.6	2.9
	〃 30 〃	4.1	10.1	12.4	5.6	7.3
(C)/(B)	昭和 9～11年度	11.2	19.9	30.7	14.0	17.5
	〃 30 〃	29.7	49.6	44.9	23.7	26.0

（備考）　イギリスの所得税額中には，法人に対して課せられるものを含む。

（所得税負担の戦前との比較）

2　そこで，まず個人所得に対する税の大宗をなす所得税について，現在の負担を戦前の負担と比較してみよう。（第1図及び第3表参照）

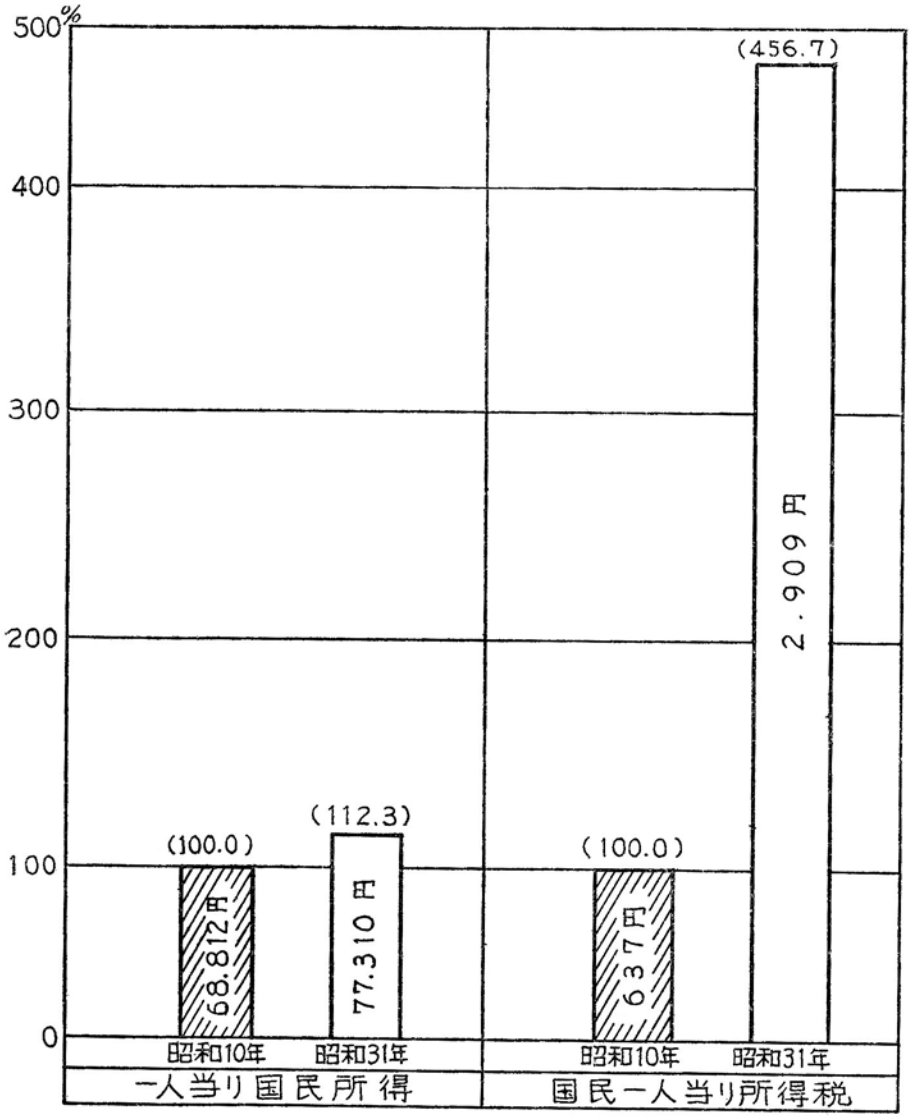
戦前の基準年次たる昭和9～11年度中の昭和10年度をとり，その国民1人当りの所得税額を，国民所得計算に用いられる総合物価指数で今日の物価に換算すると，約637円となる。したがつて，現在の負担2,909円は，金額において，当時の約4.6倍である。

一方金額によらず，国民所得に対する所得税収入の割合という観点からみても，昭和10年度の0.9%に対して，今日は約3.8%の負担率となり，ほぼ同様の負担増の状況をよみとることができる。

（所得税負担の諸外国との比較）

3　次に，諸外国と比較すると，わが国の所得税負担はどうか。アメリカ，イギリス，西ドイツの現行所得税制を，公定外国為替換算率により換算してわが国に当てはめ，これを夫婦子３人の給与所得者について比べると，第４表に示すとおりとなる。収入50万円の場合には，わが国では，10.6％の所得税を負担するのに対し，他国の税制では所得税を負担するものはなく，70万円，100万円と給与が上昇するにつれて，わが国の税制による所得税負担は16.8％，23.3％と上昇するのに対し，アメリカでは100万円でもまだ所得税の課税を受けず，イギリスでは，100万円に至つてようやく5.0％の負担とな

第１図　所得税負担と国民所得の戦前との比較



（備考）　昭和10年度の計数は，327.2倍して今日の物価に換算したものである。

第 3 表　所得税負担の戦前との比較

	昭和 10 年度 (イ)	昭和 31 年度 (ロ)	(ロ)/(イ)
所得税額 (A)	437億円	2,623億円	6.0倍
国民 1 人当り所得税額	637円	2,909円	4.6
国民所得額 (B)	47,248億円	69,710億円	1.5
1 人当り国民所得額	68,812円	77,310円	1.1
(A)/(B)	0.9%	3.8%	—
国税収入総額 (C)	3,934億円	9,612億円	2.4
(A)/(C)	11.1%	27.3%	—

(備考)　1. 「所得税額」には，今日の所得税に相当する分だけを掲げた。
2. 昭和 10 年度の計数は，327.2 倍して今日の物価に換算したものである。
3. 「国税収入総額」には，専売益金を含む。

第 4 表　所得税負担の諸外国との比較

(夫婦子 3 人の給与所得者の場合)　　(単位　円)

給与年額	日本	アメリカ	イギリス	西ドイツ
50 万円	(10.6) 52,895	0	0	0
70 〃	(16.8) 117,757	0	0	(1.4) 10,115
100 〃	(23.3) 232,920	0	(5.0) 50,062	(6.3) 63,690
150 〃	(30.3) 453,925	(3.6) 54,000	(13.6) 204,014	(12.5) 187,212
200 〃	(35.0) 700,400	(7.2) 144,000	(18.5) 369,291	(16.8) 335,851
300 〃	(41.4) 1,243,000	(10.9) 327,600	(30.0) 900,809	(23.0) 691,332
500 〃	(48.5) 2,423,600	(15.6) 781,920	(40.9) 2,047,193	(30.4) 1,521,530

(備考)　括弧内は，給与 100 円当りの税額を示す。

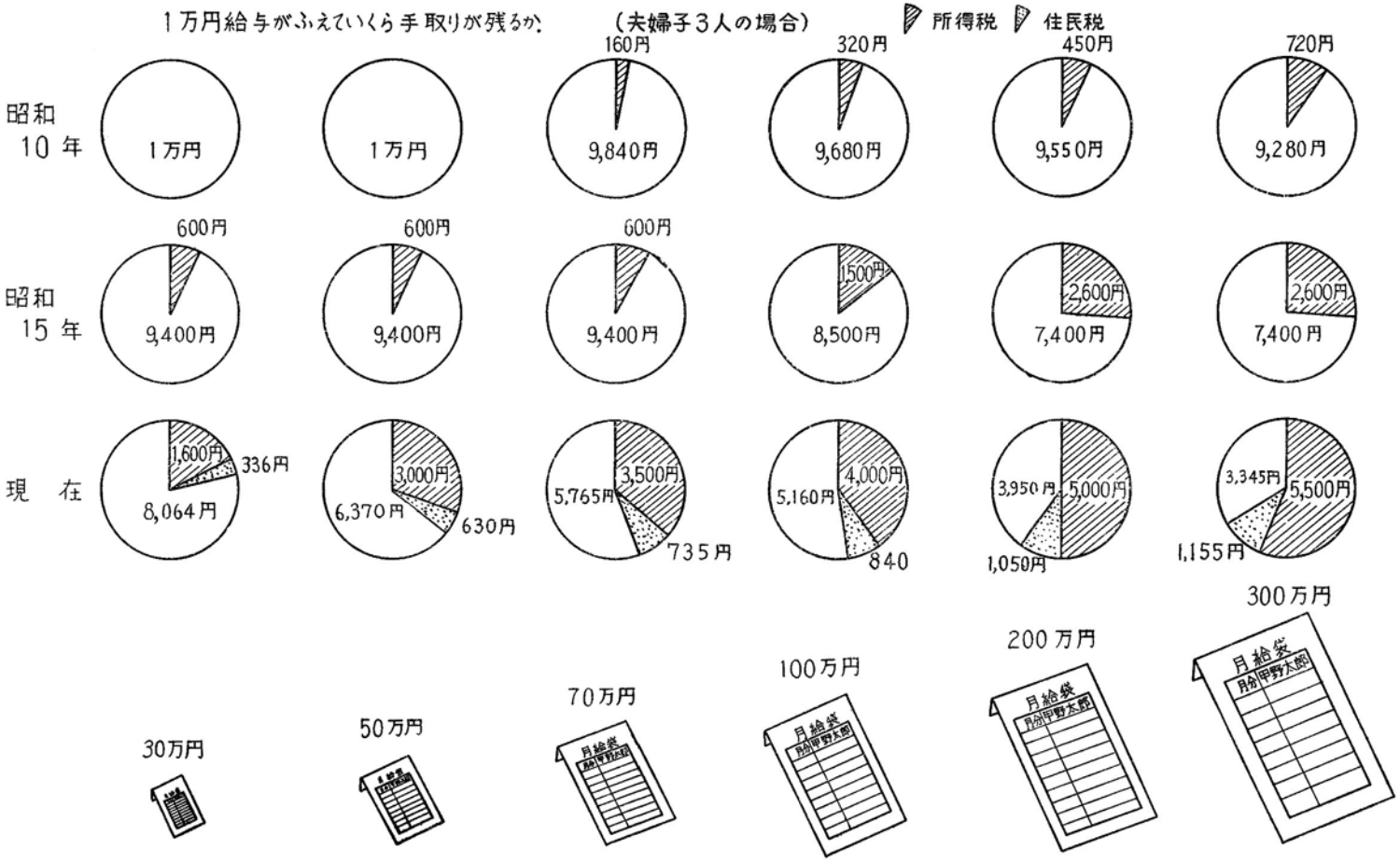
り，西ドイツでは 70 万円で 1.4%，100 万円で 6.3% の負担をするにすぎない。すなわち，わが国の 100 万円の給与所得者は，単純に計算すれば，イギリスの 4.7 倍，西ドイツの 3.7 倍の所得税負担をしていることになる。

これら諸外国でも，所得税が重すぎるから，これを軽減すべしという議論が活発に行われているが，この比較からみれば，わが国の所得税は更に重いということができよう。

(所得税が重いために生ずる諸弊害)

4　上記のように，所得税は戦前に比べてかなり重くなつており，諸外国と比べてみて

第２図　１万円給与がふえていくら手取りが残るか（夫婦子３人の場合）



（備考）　昭和10年，昭和15年にも，現在の住民税に相当する地方税があつたが，金額が確定できないので，図から省いた。

も，わが国の所得税が重いのは明らかであるが，所得税を軽減すべしというわれわれの主張は，上記の計数のみから導き出されたものではない。というのは，このように所得税が重いために，現に種々憂うべき現象が生じており，これらの現象をただすためには，所得税を一般的に軽減するよりほかに方法はないと思われるからである。

それでは，現在所得税が重いために生じている弊害としては，どのようなものがあるであろうか。

第1は，勤労意欲及び事業意欲の阻害である。

現在の所得税の税率は，急激に累進している。今，給与所得者が1万円の報酬を得るだけ，よけいに働いたとすると，その1万円のうち，どれだけが手もとに残るかをみよう。

30万円の給与所得者（夫婦子3人）の場合には，所得税，住民税合計1,936円が課されて，手もとに残る金額は8,064円である。50万円の給与所得者の場合には，手もとに残る金額は6,370円，70万円の場合には5,765円，100万円の場合には5,160円が手もとに残るにすぎない。(第2図参照）これは，現在の税率の累進度が急激にすぎるからであり，昭和10年及び15年当時には，このような現象はみられなかつた。

また，別の見地から，賞与の支給額がふえると，税引手取額はどうなるかを調べてみよう。同じく夫婦子3人で月収1万5千円の者が，2ヶ月分3万円の賞与をもらつたとしよう。この場合には，手取額はそのまま3万円となる。これに対し，その2倍の3万円の月収の者が，2ヶ月分6万円の賞与をもらつた場合には，手取額は4万5千円に満たず，前者の一倍半に足りない。(第5表参照）税負担の上にこのような差が生じてよいかどうか，多大の疑問があり，税率の累進度の重圧が感じられる。

このように税率の累進度が急激である結果，まじめな国民は，勤労意欲及び事業意欲を著しく阻害されている。国家発展の活力は，これら国民の創意と努力にまつところ大であることを考えると，このような現象は，国家百年の大計のために憂慮すべきものであろう。

第2は，納税秩序のしかんである。

所得税が租税体系中基幹税たる地位を占めるといわれるのは，それが国民の担税力に最も適合した課税をなしうるからである。すなわち，所得を課税標準とし，これに累進税率を適用すれば，国民ひとりひとりの担税力に適合した最も公平な税負担となるというのが，今日の考え方なのである。ところが，この長所は，ひとりひとりの所得が正確に申告され，課税された場合に初めて現われる性格のものであり，所得の申告及び税務当局の調査が不完全であればあるほど，その長所は薄れ，長所たるべきものがかえつて短所となる。累進税率が適用される場合には，たとえば所得で1割の申告漏れがあれば，税額は，2割も3割も減少する。所得の申告及び調査が正確であるということは，

所得税の死命を制する重大な前提条件なのであり，もし，この前提条件が満たされないならば，むしろ消費に応じた課税を建前とする間接税を確実に実施した方が，公平の理念に合致しているといえるであろう。

ところで，現在の納税道徳の水準及び税務執行の実情からみれば，所得の申告及び課税の実態は，現在のような重い所得税負担をささえるだけの状況にはないように思われる。

その結果生ずる負担の不公平は，正直な納税者と不正直な納税者との間に生ずるばかりでなく，給与所得者のように，割合には握されやすい所得を有する者と，一部の営業所得者のようには握されにくい所得を有する者との間にも生ずる。

この不公平を取り除くためには，所得の申告と課税の充実を期待するよりほかはないが，国民はまだ申告納税制度に慣れず，また限られた税務職員に現在以上の努力を期待することは困難であろう。むしろ，この際としては，税負担を全面的に軽減し，ことに税率の累進度を緩和して，所得税を納税者にとつて納税しやすく，税務当局にとつても執行の容易なものとするとともに，申告及び課税が不正確なために生ずる不公平を，いくらかでも少くするほかはないと思われる。

第3は納税道徳しかんの結果生じた，企業経理のびん乱である。

第5表　賞与を2ヶ月分支給された場合にいくら手取りが残るか
（夫婦子3人の場合）

月収		月収の税引手取額		賞与（2カ月分）		
金額	比率	金額	比率	金額	税引手取金額	比率
円	%	円	%	円	円	%
15,000	100.0	15,000	100.0	30,000	30,000	100.0
20,000	133.3	20,000	133.3	40,000	34,802	116.0
30,000	200.0	28,265	188.4	60,000	44,884	149.6
40,000	266.7	35,254	235.0	80,000	50,998	169.9
50,000	333.3	41,563	277.1	100,000	58,773	195.8
60,000	400.0	47,280	315.2	120,000	66,696	222.3
80,000	533.3	58,096	387.3	160,000	80,407	268.0
100,000	666.7	67,720	451.5	200,000	92,636	308.7

（備考）　現行法の控除及び税率による。住民税所得割は所得税の 21% かかるものとして計算した。

たとえば，所得税の課税を免れるために，二重に帳簿を作成したり，あるいは会社に旅費，交際費等給与以外の費目で給与を支出させたり，あるいは家屋の修理費等を会社負担の支出とするという慣習が生じたりしている。このような現象は，所得税が重い場合にはどこの国でも起る現象であるが，このため企業経理に不当なひずみを与える結果となつている。

第4は，現行の所得税の累進度が急激であるため，税に関する諸般の事象に現われた不健全な姿である。その適例の1つは，いわゆる法人成りの問題であろう。現行法では，個人企業は，ある程度の規模となれば，これを法人形態とした方が全体として租税負担が軽くなる場合が多く，このため，多くの個人事業者は，その企業を法人形態に替え，これによつて所得税の累進税率の適用を合法的に回避している。その結果は，法人形態の企業と個人形態の企業との間に税負担の不均衡を生じ，ひいては，法人形態をとりうる所得種類の者と，これをとりえない所得種類の者との間に，税負担の不均衡を生じている。

このほか，米穀所得課税の特例，社会保険診療報酬課税の特例等，現在所得税についてとられている各種の特別措置も，一面において所得税の累進度があまりに急激であるため，このような政策措置が成り立つているわけであり，しかもその結果は，また税負担に非常な不公平をもたらすこととなつている。

（減税の方向）

5　以上の憂うべき諸現象を，全く取り除くことはできないにしても，かなりの程度に改善するためには，所得税について，どのような姿の，どの程度の減税を行うべきであるか。

所得税軽減の方法としては，諸控除を引き上げる方法と，税率の累進度を緩和する方法とがあり，どのようにして両者の調和をとるかということが問題となる。

第 6 表　昭和 25 年度から昭和31年度までの所得税の控除及び税率の改正による減税額　（平年度計算）

（単位　億円）

年度	諸控除					税率	合計
	基礎控除	扶養控除	給与所得控除	その他	計		
昭和 25年度	324	611	増212	9	732	411	1,143
〃 26〃	186	244	—	30	460	147	607
〃 27〃	575	245	—	121	941	210	1,151
〃 28〃	239	267	95	—	601	92	693
〃 29〃	179	102	—	7	288	—	288
〃 30〃	157	—	57	91	305	132	437
〃 31〃	—	—	226	—	226	—	226
合計	1,660	1,469	166	258	3,553	992	4,545
百分比	36.5%	32.3	3.7	5.7	78.2	21.8	100.0

（備考）　諸控除の「その他」は，概算所得控除，社会保険料控除等である。

まず第1に，諸控除の引上げという方法は，課税最低限を引き上げることとなり，その結果，納税人員を減少させる効果をもつている。この方法は，所得税の課税最低限が最低生計費以下であり，このため国民の最低生活がおびやかされているとか，納税人員が多すぎるため税務の運営が困難となつているという状況の下で，特にとるべき方法であろう。他面，国税の基幹税たる所得税は，ある程度広い範囲の国民によつて負担されることが望ましいという，別の要請があることを忘れてはならない。

昭和25年以後数次にわたつて行われた税制改正では，所得税の軽減は，主として諸控除の引上げを中心として行われてきた。昭和25年から昭和31年までの各年の平年度減税額を合計すると，控除で3,553億円の減税，税率で992億円の減税をしたこととなり，総計4,545億円のうち，8割までは，諸控除の引上げに充てられ，税率の緩和に充てられたのは，わずか2割にすぎなかつた。

昭和24年当時には，諸控除の額が必要生計費に比べてかなり低く，また，納税人員も1,912万人で，昭和31年度の予算で見込まれている1,035万人の約2倍に当つていたので，低額所得者を所得税の課税範囲外におき，納税人員を減少するために，まず諸控除の額を引き上げることが，当時の減税施策の主要眼目としてとりあげられたのは，無理からぬことであつたと思われる。（第6表参照）

しかしその結果は，諸控除についてはかなりの改善をみたものの，税率は依然として急激な累進度を示し，前述のような諸弊害が顕著に現われるということであつた。

そこで，今回の減税は，税率の累進度の緩和に重点をおくこととしたが，税率の累進度の緩和は，小幅にたびたび行うよりも，一挙に大幅に行う方が効果があがると思われるので，この際かなりの効果をあげるように緩和を行うこととすると，税率だけで700億円前後の減税を行うことが必要となる。一方，これだけの税率緩和を行うこととすれば，低額所得者の負担軽減を主眼とする諸控除の引上げでも，300億円程度の減税を行うことが必要となろう。これに後に述べる給与所得控除の改正による減税をも含めて，1,000億円程度の所得税の減税を行えば，かなりよい姿の減税となるように思われる。

第2　基礎控除及び扶養控除

（課税最低限）

1　まず，控除の問題は，それらを総合して課税最低限をいくらにするのが適当か，という形で表わされる。つまり，月給2万円までは所得税がかからないようにすべきだとか，3万円まではかからないようにすべきだとかいう問題である。

現在，課税最低限の問題は，通常夫婦子3人の給与所得者を標準として論議されているが，現行法では，年収246,667円，すなわち月収2万円余までは，所得税がかからないことになつている。

この場合の課税最低限は，8万円の基礎控除と，妻と子供3人について認められる10万5千円の扶養控除とを基本とし，これに収入金額の20％に相当するいわゆる給与所得控除と，収入金額の5％に相当する概算所得控除とを加算して，合計年246,667円となるわけである。

課税最低限は，扶養親族の数によつて異なり，また，その者が給与所得者であるか事業所得者であるかによつても異なるが，通常は，このように夫婦子3人の5人世帯，すなわち扶養親族4人の給与所得者を基準にとることとなつている。

2　ところで，現行の課税最低限が満足すべきものであるかないかはむずかしい問題であるが，計数的な分析を試みたところ，次のような結果を得ることができた。

(1)　まず，現在の課税最低限は，最低生計費以下であるとはいえないと思われる。

課税最低限はいくらがよいかという問題は，いわゆる最低生計費に所得税負担が食い込まないようにすべきであるという観点から，吟味しなければならない問題であろう。

ところが，いわゆる最低生計費は，歴史的社会的環境に支配される相対的なものであつて，容易に確定的数字をあげて答えられるものではない。

そこで，この問題の解決への接近の一つの方法として，どの程度の所得層になつたら貯蓄が行われるかということを，総理府統計局の家計調査から調べて，課税最低限が貯蓄が始まる所得層より低い所にあるか，あるいは高い所にあるかという点を調査してみた。貯蓄を行うゆとりがあれば，その者の所得は最低生計費を上回つているとみることができるから，課税最低限が貯蓄の始まるところより上にあれば，所得税は最低生計費に食い込んでいないといえるとみたわけである。（第3図参照）

昭和30年の現金実収入階級別勤労者世帯調査によれば，貯蓄は年収154,200円から205,600円までの間の所得階層から始まつており，この階層の世帯主の平均実収入総額は，174,191円である。

一方この階層の世帯の平均扶養親族数は3.29人であるから，これに見合う課税最

低限を算出すると，217,832円となる。

これによつてみれば，現在の課税最低限は最低生計費をまかなう程度よりも高く，おおむね満足すべき状況にあるといえよう。

(2) 次に現在の課税最低限を戦前と比べると，ほぼ昭和15年当時と同じ水準まで回復していることがわかる。(第4図参照)

現在の課税最低限を戦前と比べて示すと，第7表のとおりである。戦前（昭和9～11年）の課税最低限は1,875円であつたが，これを国民所得換算上用いられる物価換算率により換算すると，613,500円となる。現在の課税最低限246,667円は，当時にははるかに及ばないが，昭和15年の物価換算後の課税最低限257,640円に近いところまで回復したことを示している。

昭和9～11年度には，国税総収入の国民総所得に対する割合は8.5%であつたが，昭和15年度のそれは13.6%，昭和31年度もほぼ同じく13.8%であり，財政収入の地位の上昇という事実を考えると，昭和9～11年度の水準まで租税負担の軽減を望むことは無理であろう。さしあたり昭和15年度の水準まで回復することを目標にすべきであろうが，この点からみれば，現在の状態はおおむね満足すべき状況にあると思われる。

(3) 最後に，諸外国に比べてわが国の課税最低限はどうであろうか。

諸外国と比べてみると，第8表のように，わが国の課税最低限246,667円は，アメリカの120万円余，イギリスの70万円余，西ドイツの60万円余に比べて，絶対額ではかなり低いといえる。(第5図参照)

しかし，所得税は，国税の基幹税として，ある程度多数の国民が納税すべきものであるから，国民所得水準の異なる外国と比べる場合に，絶対額をとることが必ずしもよいとはいえない。むしろ，平均国民所得水準よりどのくらい低い所から所得税をと

第7表　課税最低限の過去との比較

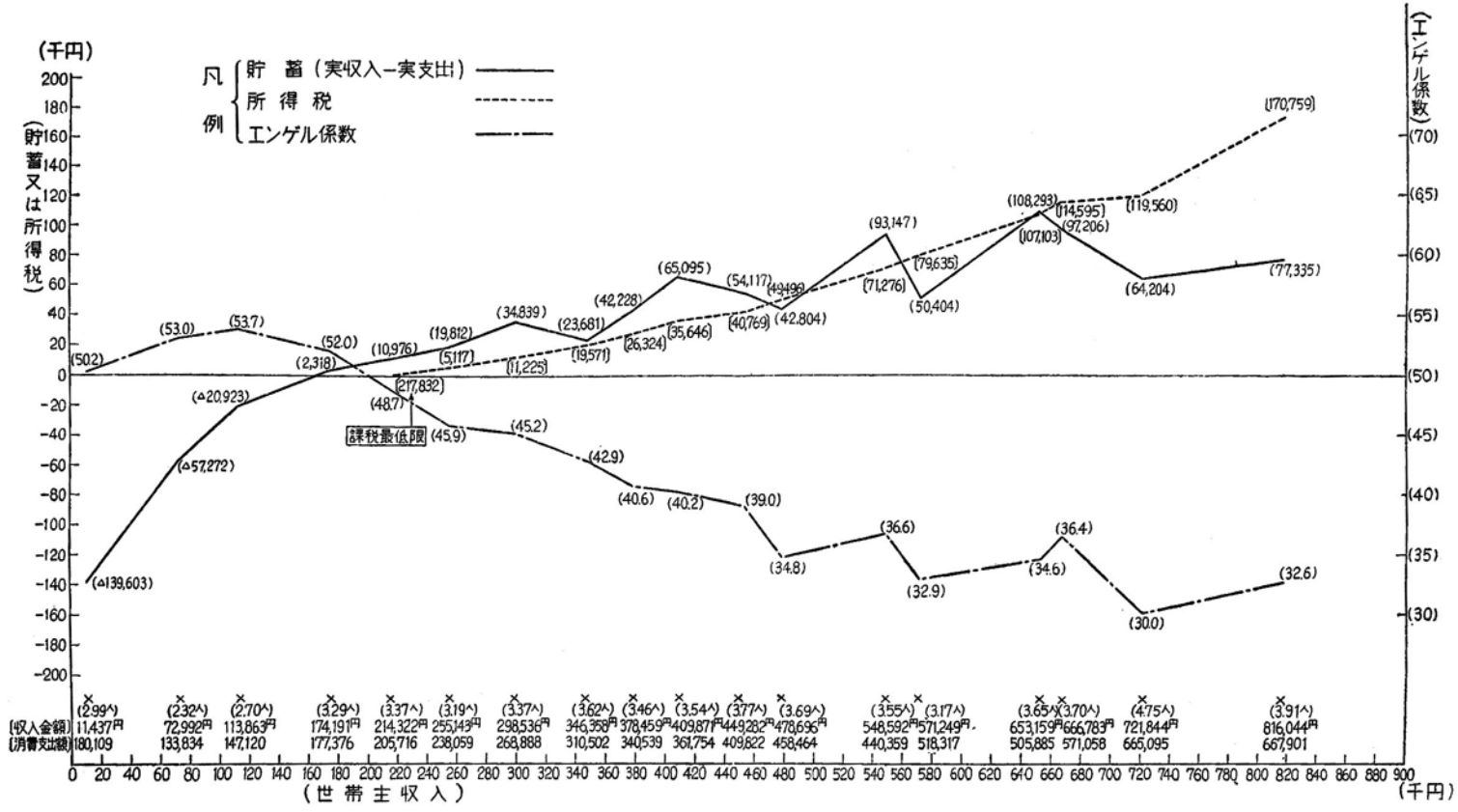
(夫婦子3人の給与所得者すなわち5人世帯の場合)　　(単位　円)

	昭和31年	昭和25年	昭和15年	昭和10年
課税最低限 (A)	246,667	115,875	257,640	613,500
(事業所得者)	(194,737)	(98,550)	(180,517)	(490,472)
平均国民所得 (B)	386,550	272,788	368,663	344,060
$\frac{(A)}{(B)}$ (%)	63.8	42.5	69.9	178.3
	(50.4)	(36.1)	(49.0)	(142.6)

(備考)　1　課税最低限は，今日の物価に換算したものである。
2　「平均国民所得」とは，今日の物価に換算した国民1人当り国民所得を5倍したものである。

第３図　勤労者収入階層別の貯蓄額，所得税額及びエンゲル係数

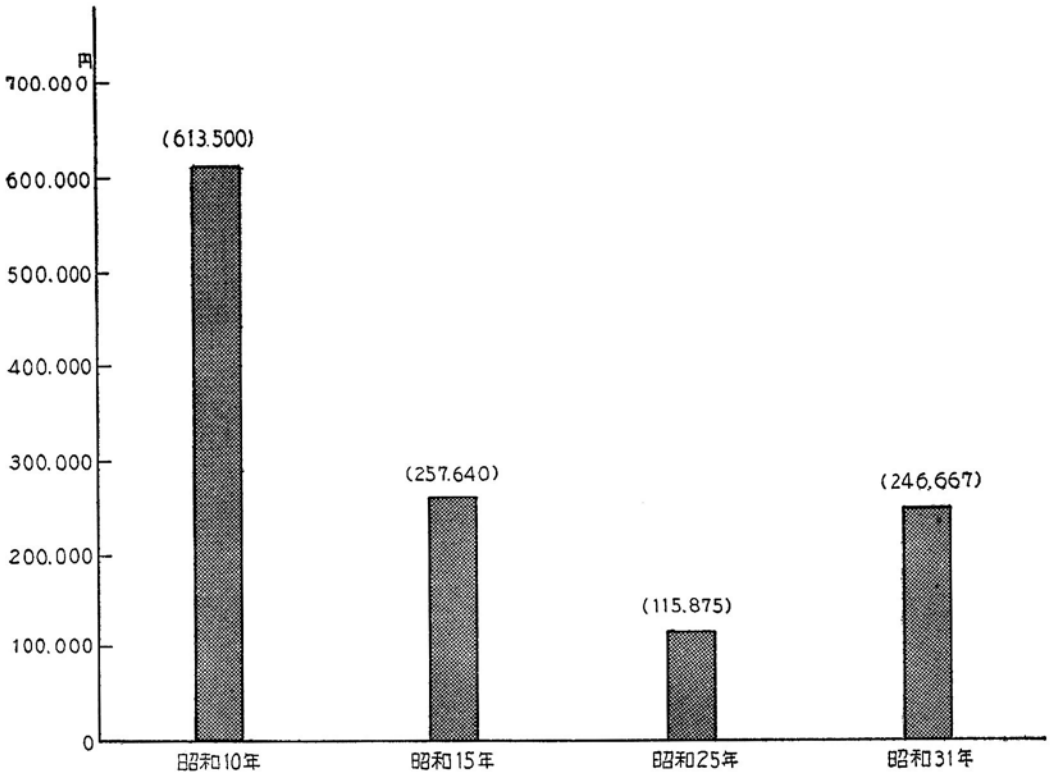
（昭和30年分）



（備考）　1　所得税額は，扶養親族数に応じて計算を行い算出したものである。

2　エンゲル係数は，飲食費を消費支出総額をもつて除したものである。

第4図　課税最低限の戦前との比較（夫婦子3人の給与所得者の場合）



り始めているかということをみると，アメリカでは，平均国民所得の34.2%に当る所得を有する者から所得税をとり始めているのに対し，イギリスでは，平均国民所得の45.2%に相当する所得を有する者から，西ドイツでは，平均国民所得の60.4%に相当する所得を有する者から所得税をとり始めていることがわかる。これに対して，わが国では，平均国民所得の63.8%の所得を有する者から所得税をとり始めており，

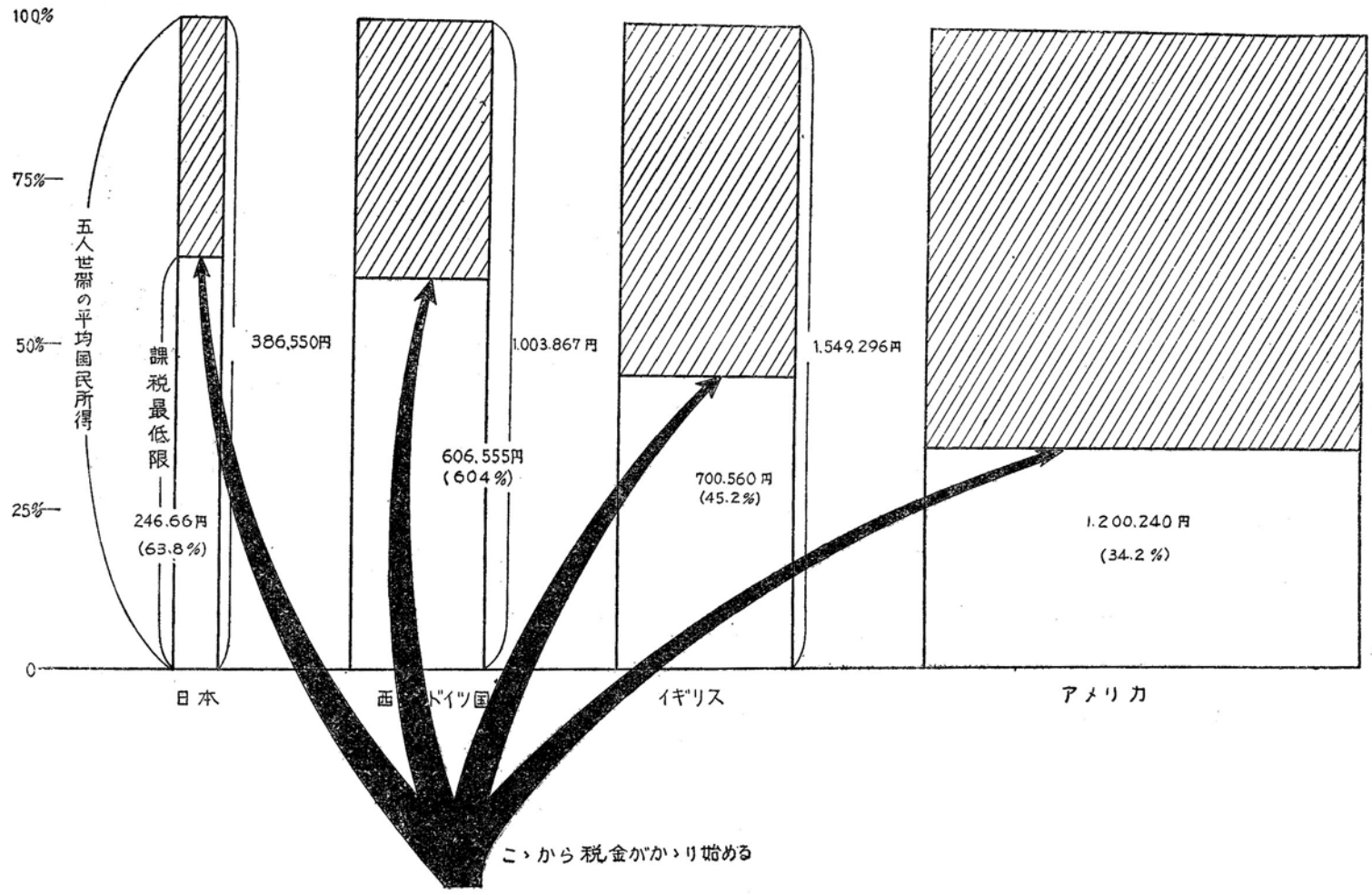
第8表　課税最低限と平均国民所得の諸外国との比較

（夫婦子3人の給与所得者の場合）

（単位　円）

	日　本	アメリカ	イギリス	ドイツ
課税最低限（A）	246,667	1,200,240	700,560	606,555
		(3,334ドル)	(695ポンド)	(7,076マルク)
平均国民所得額（B）	386,550	3,501,000	1,549,296	1,003,867
		(9,725ドル)	(1,537ポンド)	(11,711マルク)
$\frac{(A)}{(B)}$ (%)	63.8	34.2	45.2	60.4

第５図　課税最低限の諸外国との比較（夫婦子３人の給与所得者の場合）



国民相互の関係からみれば，わが国は比較的高額の所得者にだけ所得税を課しているといえよう。（第8表参照）

次に，総有業人口のうちで，所得税納税者数がどのくらいの割合を占めているかをみると，アメリカでは，有業人口100人のうち68人が所得税を納めており，イギリスでは100人のうち76人が，西ドイツでは100人のうち54人が所得税を納めている。これに対し，わが国では有業人口総数4,112万人中1,035万人が所得税の納税者であり，有業人口100人のうち25人が所得税を納めていることとなる。（第9表参照）

第9表　所得税の納税人員と有業人口の諸外国との比較

（単位　万人）

国別	日本	アメリカ	イギリス	西ドイツ
総人口	8,928	15,374	5,061	4,767
有業人口 (A)	4,112 (2,659)	6,101	2,212	2,207
納税人員 (B)	1,035	4,159	1,675	1,188
$\frac{(B)}{(A)}$ (%)	25.1 (38.9)	68.2	75.7	53.8

（備考）

日　本……「総人口」及び「有業人口」は昭和30年（括弧内は，家族従事者を除外した場合），納税人員は昭和31年によつた。

アメリカ……1951年

イギリス……1952年

西ドイツ……1950年

わが国の有業人口のうちには家族従事者も含まれているので，これを調整してみても，わが国では100人のうち39人が所得税を納めている計算になるが，諸外国と比べてみれば，わが国の総有業人口中，所得税を納める者の数は少く，課税最低限は相対的に高めであるといえよう。

3　納税者の立場からみれば，課税最低限はなるべく高いことが望ましいであろう。

しかし，国家財政をまかなう上に相当額の所得税収入が必要である以上，国税体系中に基幹税たる地位を占める所得税が，かなり広範囲の納税者によつて納められることは避けられず，また必要でもあろう。

すなわち，課税最低限をいくらに定めるべきかという問題を解決するに当つては，一方において，所得税が最低生計費に食い込むことを避けるべきであるという要請，税務執行の適正化を期するためには，納税人員は税務当局の執行能力の限界内にとどまるべきであるという要請があるが，他方，国の財政に寄与することを身をもつて意識しながら納めるような税が，なるべく多くの人によつて負担されることが望ましいという事情もあるから，これら両面の要請をあわせ考え，財政需要ともにらみあわせて，適当な金

額を定める必要があろう。

上記の計数的分析によれば，現在の課税最低限をそれほど急激に引き上げる必要性は認められない。むしろ減税の重点は，負担の累進度の緩和におくべきであるが，低額所得者の負担の軽減をも考慮して，昭和15年の水準を多少上回る程度に課税最低限を引き上げることを適当と認め，現在より1割程度課税最低限を引き上げて，夫婦子3人の給与所得者の場合に268,677円となるように諸控除の改正案を作成した。

この改正の結果，所得水準が変化しないと仮定すれば，納税人員は120万人ないし130万人減少すると見込まれる。

（基礎控除と扶養控除とのバランス）

4 前に述べたように，現在の課税最低限は，基礎控除と扶養控除を基本とし，これに給与所得者にあつては給与所得控除と概算所得控除が，事業所得者にあつては概算所得控除が加算されることとなつている。このうち，給与所得控除は，給与所得者固有の問題として後に述べ，また概算所得控除は租税上の特別措置の1つとして別途に検討することとして，まず，課税最低限の基本をなす基礎控除と扶養控除との間の相互のつりあいはいかにあるべきかについて，次のような検討を行つた。

(1) 沿革的にみれば，現在は扶養控除の比重が大きくなつている。（第10表参照）

現在の基礎控除額は8万円であり，扶養控除額は，1人目の扶養親族について4万円，2人目及び3人目の扶養親族について各2万5千円，4人目以下の扶養親族について1人当り1万5千円である。基礎控除を100とすれば，扶養控除は，それぞれ50，31，19の割合となる。

戦前に比べると，昭和10年の所得税では，基礎控除部分が1,200円，扶養控除が1人当り100円であつたから，基礎控除を100とすると扶養控除は，8.3であつた。また，昭和15年の分類所得税では，給与所得者の場合には，基礎控除は720円の所得控除であり，扶養控除は1人当り12円の税額控除であつて，これを6％の税率で換算すると1人当り200円の所得控除に該当した。基礎控除100に対して，扶養控除28の割合である。事業所得者の場合には，基礎控除は500円の所得控除であり，扶養控除は1人当り税額控除12円であつて，税率8.5％で換算すると，141円の所得控除に相当し，基礎控除100に対して28の割合であつた。

以上からみれば，現在まで扶養控除の相対的割合は，おおむね漸増してきたといえよう。

(2) ところで，主要諸外国の立法例と比べてみると，わが国の扶養控除の比重は，概して小さい。まずアメリカは，納税者と扶養親族ひとりひとりに対して人的控除がなされ，その額は一律に600ドルであるから，基礎控除100に対して扶養控除100の割合である。もつとも，この点は第二次大戦中に改められたもので，それ以前は，1人目

第10表　基礎控除と扶養控除との関係についての
戦前との比較及び諸外国との比較　　（単位　円）

区分			基礎控除	扶養控除				計
				1人目	2人目	3人目	4人目	
日本	昭和10年		(100) 1,200	(8.3) 100	(8.3) 100	(8.3) 100	(8.3) 100	1,600
	昭和15年	事業	(100) 500	(28) 12 141	(28) 12 141	(28) 12 141	(28) 12 141	1,064
		給与	(100) 720	(28) 12 200	(28) 12 200	(28) 12 200	(28) 12 200	1,520
	現行		(100) 80,000	(50) 40,000	(31) 25,000	(31) 25,000	(19) 15,000	185,000
アメリカ			(100) 216,000	(100) 216,000	(100) 216,000	(100) 216,000	(100) 216,000	1,080,000
イギリス			(100) 141,120	(71) 100,800	(71) 100,800	(71) 100,800	(71) 100,800	544,320
フランス			(100) 61,800	(46) 28,611	(46) 28,611	(139) 85,833	(139) 85,833	290,688
西ドイツ			(100) 77,148	(128) 98,578	(80) 61,718	(160) 123,436	(187) 144,009	504,889
イタリア			(100) 138,240	(21) 28,800	(21) 28,800	(21) 28,800	(21) 28,800	253,440

の扶養控除は基礎控除よりやや高く，2人目以降の扶養控除は基礎控除よりやや低いという構成がとられていた。人的控除を一律に同額としたのは，制度の簡素化のためだと説明されているが，実際には世帯員の増加に伴つて限界生計費が逓減する傾向がある以上，このような制度は不合理であるという批判もみられる。

イギリスでは，基礎控除は，独身者については140ポンド，夫婦者については240ポンドで，以下扶養子女1人を増すごとに100ポンドの子女控除が認められる。したがつて，基礎控除100に対して，扶養控除は71である。

西ドイツでは，基礎控除を100とすると，扶養控除は，1人目が128，2人目が80，3人目が160となるが，4人目以降は1人当り187に増加する。フランスでは，1人目と2人目が46，3人目以降1人当り139となる。ただ，西ドイツとフランスでは，人口政策をも加味した法制であるといわれる点に注意しなければなるまい。

イタリアでは，基礎控除100に対して扶養控除21であり，以上の国の中でわが国

よりも扶養控除の割合の低い唯一の国である。

これらの国と比べると，わが国の基礎控除100に対し扶養控除50，31，19という構成は，扶養控除の比重が低いといえよう。

(3) 世帯人員別の消費支出額の分析からみると，現在の構成はおおむね適当と思われる。

基礎控除と扶養控除の割合を考える場合には，これらの制度の目的自身にまでさかのぼらねばならない。課税最低限が，最低生計費又は平均生計費を基準とし，他の要素をも加味して，これに一定の倍率を乗じた金額として定められるとするならば，基礎控除と扶養控除との割合は，世帯人員別の最低生計費又は平均生計費の相対的比率を基礎として定められねばならないであろう。ところで，世帯人員別の最低生計費は，理論的にも問題があり，計数的にも確定することができないので，世帯人員別の平均生計費を，昭和30年の家計調査によつて求めることとし，世帯員の1人目にいくらの生計費がかかり，2人目，3人目，4人目に，それぞれいくらの限界生計費がかかるかを計算してみた。資料のとり方，資料の数等によつて制約はあるが，家族が1人の場合の生計費を100とすると，家族1人を増すごとに増加する限界生計費は，2人目の家族については58.1，3人目31.1，4人目19.1，5人目22.0となつており，50，31，31，19という現行扶養控除の構成におおむね近いといえる。この点からみれば，現在の基礎控除と扶養控除とのつりあいは，わが国の実情に適合したものであり，扶養親族の増加による担税力の減退を調整するという扶養控除の機能を，充分に果しているといえよう。(第11表参照)

第11表　家計調査に基く基礎控除及び扶養控除の検討

(単位　円)

世帯人員	1人	2人	3人	4人	5人
消費支出年額(昭和30年)	—	197,400	231,993	258,447	291,507
同上を最小自乗法で修正した金額	124,228	196,376	235,014	258,712	286,040
世帯の最後の1人がふえたための消費増加額	(124,228)	72,148	38,638	23,698	27,328
同上の比率	100.0	58.1	31.1	19.1	22.0

5 以上の点を総合すれば，現在の基礎控除と扶養控除の構成は，おおむねつりあいがとれているといえよう。しかし今回の減税では，後に述べるとおり概算所得控除が廃止されるという前提に立ち，すべての所得者について均衡のとれた減税を行おうとすると，基礎控除，1人目の扶養控除のように，誰でも利益を受けるような控除を引き上げるこ

とが適当と思われる。これらの点を勘案して，基礎控除を1万円引き上げて9万円とし，扶養控除についても，1人目の扶養親族についての控除を1万円だけ引き上げて，5万円とすることが適当であるとの結論に達した。

改正の結果，課税最低限は，扶養親族の数に応じ，第12表のように引き上げられ，現行の税制に比べて，おおむね1割程度課税最低限の引上げが行われることとなる。

第12表　課税最低限の比較　　(単位　円)

区分		扶養親族の数							
		0人	1人	2人	3人	4人	5人	6人	7人
給与所得者	昭和15年	122,040	155,940	189,840	223,740	257,640	291,540	325,440	359,340
	現行	106,667	160,000	193,334	226,667	246,667	266,667	286,667	306,250
	改正案	118,437	184,235	216,252	249,017	268,677	288,336	306,709	326,286
事業所得者	昭和15年	84,750	118,650	152,550	169,500	180,517	204,417	228,316	252,216
	現行	84,211	126,316	152,632	178,948	194,737	210,527	226,316	242,106
	改正案	90,000	140,000	165,000	190,000	205,000	220,000	235,000	250,000

(備考)　改正案については，概算所得控除がないものとして計算した。ただし，給与所得者については，昭和29年の調査により，給与の収入金額の階級に応じ，年収10万円以下4.49%，20万円以下4.01%，30万円以下3.70%，40万円以下3.38%，50万円以下3.07%，70万円以下2.65%，100万円以下2.02%，200万円以下1.41%，500万円以下0.48%相当額が，社会保険料として控除されるものとして計算した。

第3　税率

（現行の税率の累進度）

1　現行の税率の累進度は，第6図に示されている。課税最低限をこえると，まず15％の税率に始まり，課税所得3万円をこえると20％，8万円をこえると25％，15万円30％，30万円35％，50万円40％，80万円45％と急激に税率が上昇している。この辺の所得階層には，普通の所得者が入るが，このように急激な税率の上昇の結果，第2図の月給袋の図で示したような課税の重圧を感じている。このように，所得が1万円ふえた場合に，そのふえた分の所得に対して適用される税率は，限界税率と呼ばれる。

次に，所得の総額がふえるにつれて，所得総額に対する所得税負担総額の割合も上昇する。この割合は，実効税率と呼ばれているが，この実効税率の上昇度をみても，第7図に示すように，現行の税率の上昇度は急激である。所得に対する市町村民税及び道府県民税をも考慮に入れれば，その累進度は更に急激となろう。

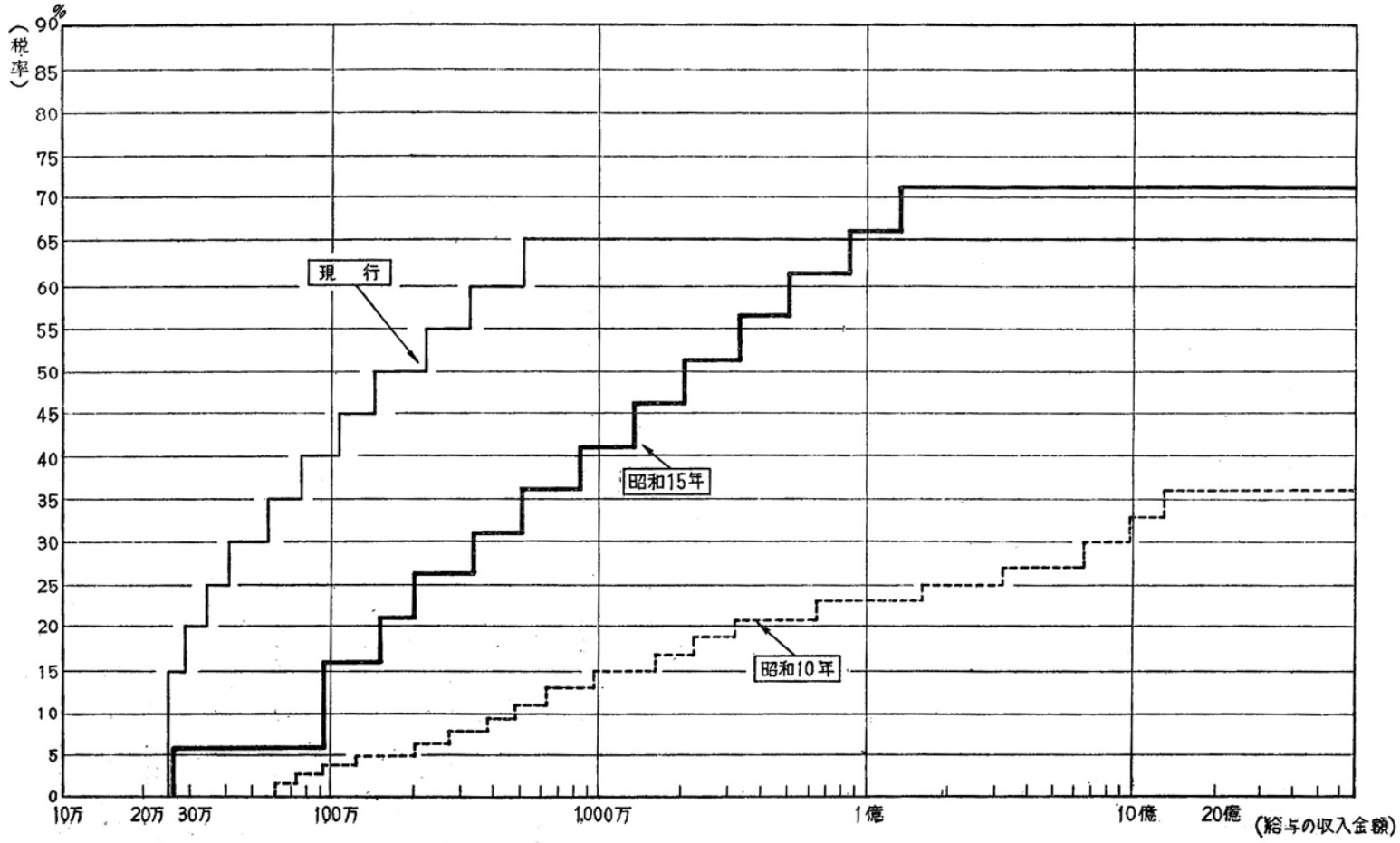
2　課税最低限に比べて税率の累進度が急激にすぎることは，第8図が端的に物語つている。第8図は，夫婦子3人の給与所得者について，現行の所得税負担を，昭和15年の所得税制による所得税負担と比べたものである。昭和15年の所得税制は，わが国に初めていわゆる分類所得税制を導入したものであつて，当時としてはかなり重い財政需要をまかなうため，慎重な配慮の下に負担の配分を行つたものである。

現行の課税最低限は，前に述べたとおり，既にほぼ昭和15年当時の課税最低限に達している。ところが，一度最低限をこえ，所得税の課税が始まると，現行の負担は急激な勢いで上昇する。収入30万円では，所得税負担は昭和15年当時の2.5倍となり，40万円では2.8倍，50万円では3.6倍，80万円では4.7倍と負担は急激に上昇し，約94万円の5.1倍を頂点として，以後収入100万円では4.0倍，200万円では2.6倍と漸減している。昭和15年当時の負担を直ちに正しい基準としてとることには問題もあろうが，当時の税負担がわが国の実情を慎重に配慮した結果であることからみて，現行税制のあり方に示唆を与えるものが多い。

3　このように，累進税率が低額所得者層から急激に上昇している結果，今日の所得税は，これら普通の所得階層の者が主として負担しているという姿になる。今，所得税の所得階層別負担を昭和10年当時と比較すると，第9図のとおりである。昭和10年当時には，所得税の負担が軽く，課税最低限が高かつた関係もあつて，所得30万円以下の者は所得税を負担せず，30万円ないし50万円の階層の者と，50万円ないし100万円の階層の者とが，それぞれ人員では33.2％，40.8％，計74.0％と，納税人員の大部分を占めながら，税額では2.6％，8.6％，計11.2％と全体の1割強を負担するにすぎなかつた。

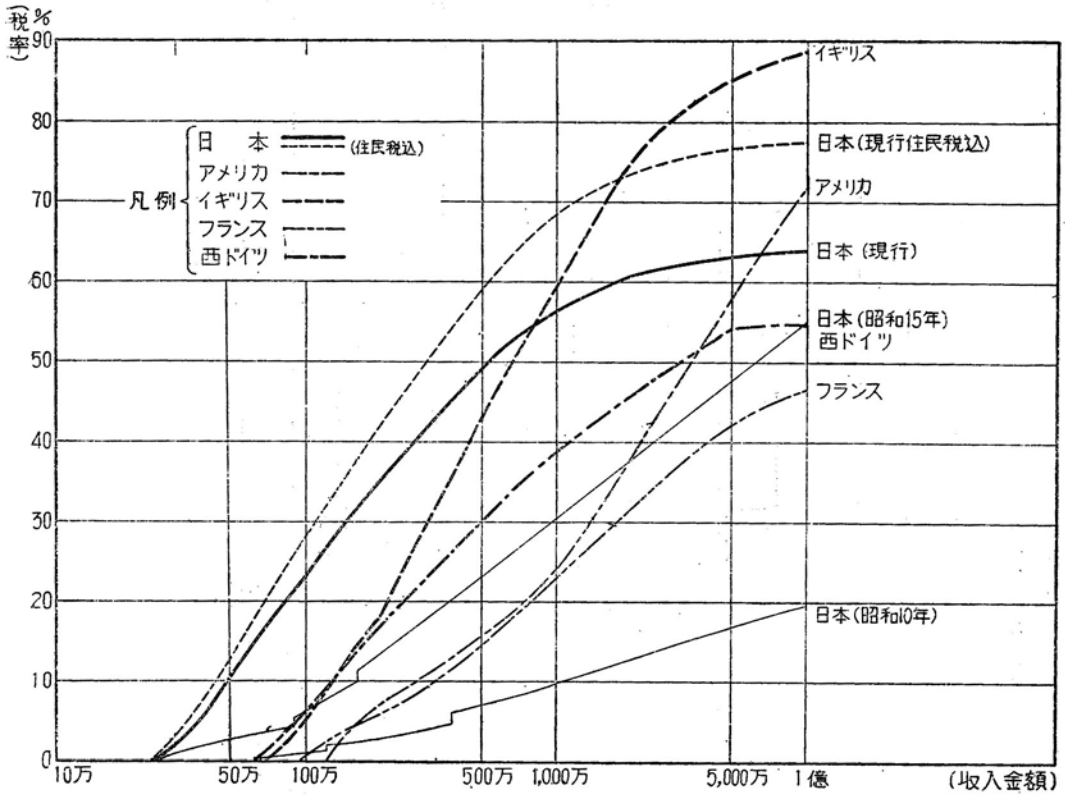
第6図　所得税の限界税率の累進度

（夫婦子3人の給与所得者の場合）



第7図　所得税の実効税率の累進度

(イ)　給与所得者（夫婦子3人の場合）



所得税の56.3％は，納税人員の2.0％を占める500万円をこえる所得階層の者が負担していた。これが，昭和31年度の現行予算の計数によると，状況は全く異なる。所得30万円ないし50万円及び50万円ないし100万円の所得階層の者が，人員では27.3％，7.6％，計34.9％であるが，税額では28.8％，29.8％，計58.6％と全体の半ば以上を負担していることがわかる。これは，所得が平準化し，500万円以上の所得階層に属する者が人員では0.02％，税額では3.8％と，昭和10年当時に比べて，その数も著しく少くなつたためでもあるが，現行所得税制の下で，100万円以下の所得階層の者に負担が集中している状況を物語つている。

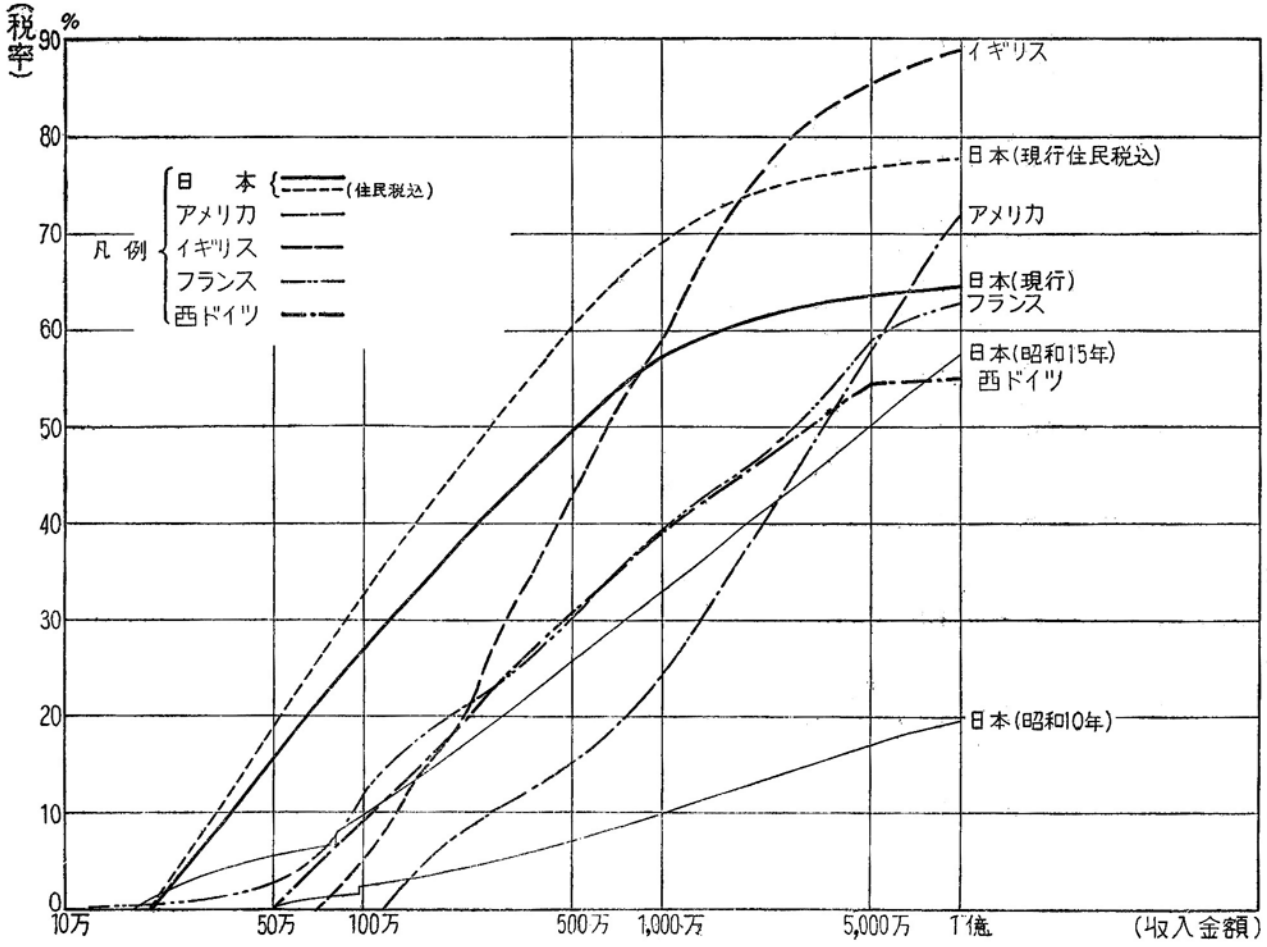
一方諸外国の税制と比べても，第7図によつて明らかなように，アメリカ，イギリス，西ドイツいずれをとつてみても，わが国の場合のように低額の所得者層から急激な税率の上昇を示しているところはない。

（税率改正の方向）

4　以上のように，現在の税率の累進度が，控除と比べて不相応に急激であるのは，現在まで数年間の減税が諸控除の引上げに重点をおいてきた結果を，そのまま物語つている。昭和24年頃の低い課税最低限を引き上げ，所得税の課税に適しない低額所得者層

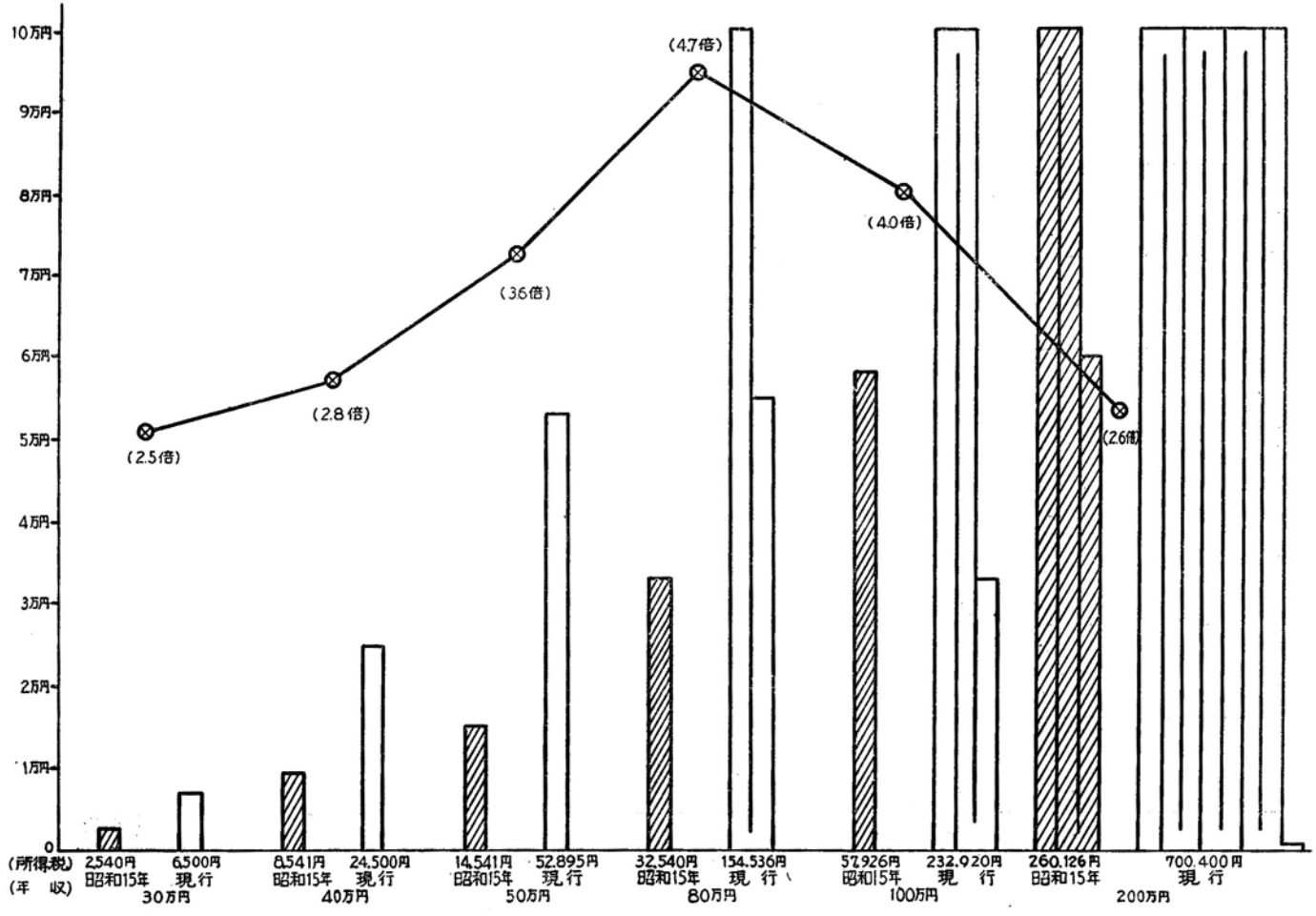
第７図　所得税の実効税率の累進度

(ロ)　事業所得者（夫婦子３人の場合）

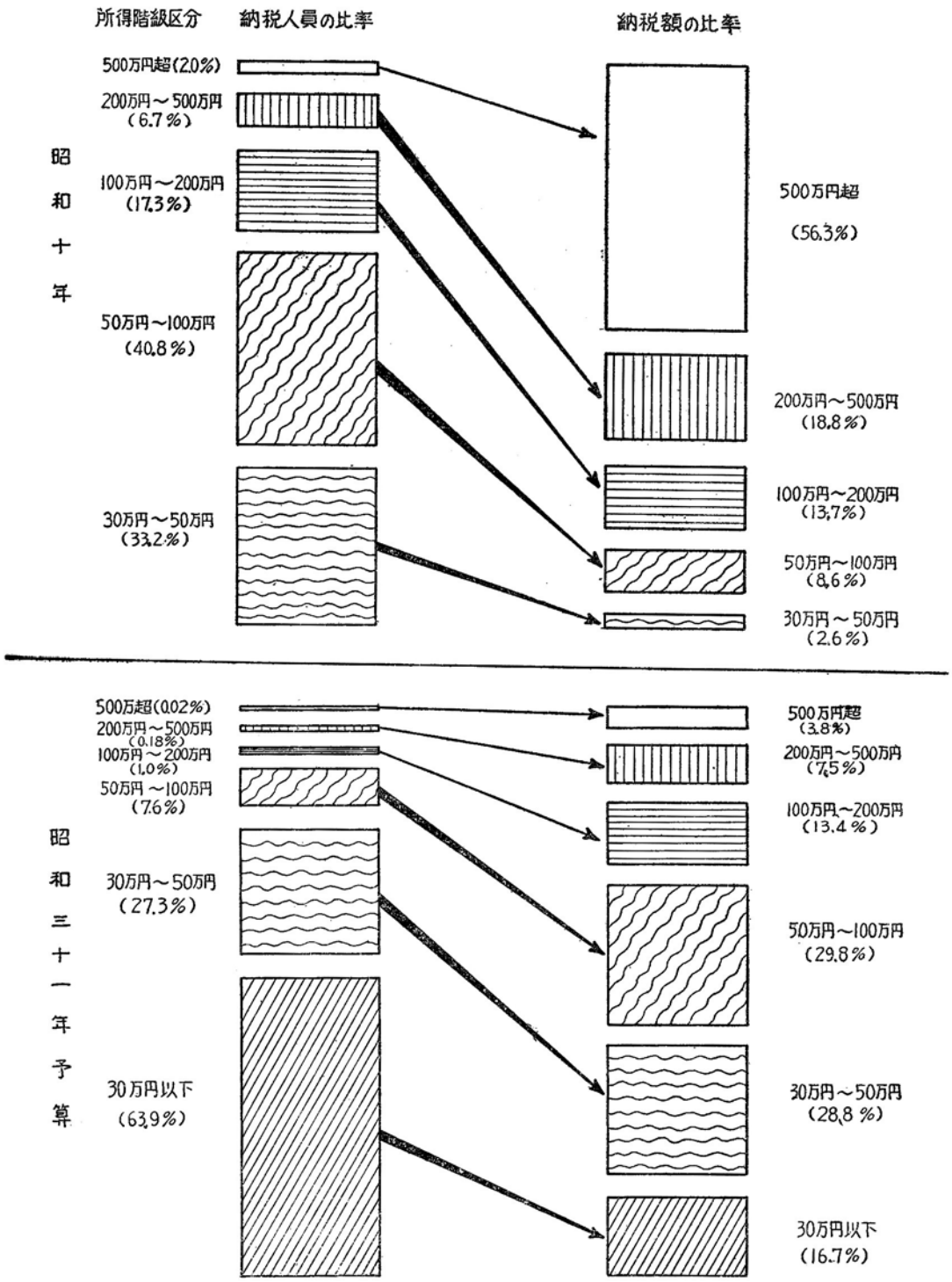


第8図　昭和15年税制による所得税負担と現行負担との比較

（夫婦子3人の給与所得者の場合）



第９図　所得税の所得階層別負担の戦前との比較



を課税対象外におくための措置として，これはやむをえないところであつた。しかも，減税による大幅な減収を避けるため，圧倒的に大多数の納税者が分布している所得階層に対する税率の調整は，あとまわしとされざるをえなかつた。しかしその結果は，上記のように，これらの所得階層に対する急激な累進課税と，つりあいのとれない重い税負担となつて現われている。

税率を正常な姿にもどし，この章のはじめに述べた各種の弊害を除くためには，全体として各税率に見合う課税所得の刻みの幅を広くし，税率の累進度を全般的に緩和することが必要であり，特に納税者の大部分に適用される税率については，課税所得の刻みの幅を実情に適するよう入念に検討すべきである。

それでは，どのような税率が現在最も適当であるか。当調査会は，個人所得税の理想的な累進率を決定する算式があるかどうかについて検討したが，満足な結果を得ることはできなかつた。むしろ，税率の累進度は，従来の累進負担のつりあいをあまり狂わせるものでないこと，実効税率が所得を増すにつれてなめらかに上昇すること，財政上必要な収入額を確保することができること，というような常識的な要請にこたえ，社会の常識に合致したものを探求するというこれまでの方式を踏襲せざるをえなかつた。

このような見地から，まず年収50万円程度の標準世帯の給与所得者の限界税率を20％とし，また年収100万円程度の場合には，25％となるような税率を，今日の状況で望ましいものと考えた。そして，課税最低限から20％の税率にいたる刻みを合理的にし，また，収入100万円をこえる所得についてもある程度均衡のとれた減税を行うには，どのような税率がよいかを検討した。

（最低税率と最高税率）

5　税率の累進度を定めるには，まず最低税率と最高税率とを決定しなければならない。

まず，最低税率については，次の2つの考え方がある。

所得税の課税をする以上，あまり少額の税額では，納税者，税務当局双方にとつて不便である。このような課税上の便宜の観点からすれば，課税最低限をある程度高めに定める代りに，課税を始める以上，最初に適用される最低税率はある程度高めとなつてもやむをえない，という考え方がある。アメリカの所得税率は20％から始まり，シャウプ勧告及びこれを受けて作られたわが国の昭和25年の所得税制でも，税率は20％から始まつていた。それ以前のわが国の税制でも，戦後の混乱期には，税務執行上の要請が特に重視せられたため，最低税率は同じく20％と割合に高率であつた。

他方，課税最低限の周辺に位する低額所得者の負担の累進度をなめらかにしようとすると，最低税率をある程度低めにすることが必要となつてくる。イギリスの所得税制では，標準税率は42.5％とされているが，低額所得については軽減税率が設けられ，

60ポンド（約6万円）までは11.25％，210ポンド（約21万円）までは23.7％，360ポンド（約36万円）までは33.75％となつている。また，西ドイツの最低税率は8％である。

この2つの考え方は，それぞれ理由のあることは認めるが，当調査会は，低額所得者の負担の軽減を特に重視し，新たに10％の最低税率を設けることが適当であるとの結論に達した。

6 最高税率についても，2つの意見があつた。

1つは，あまりに高い税率は，申告の公正と執行の確実を期する上にも適当でないから，現在より最高税率を引き上げることは適当でないという意見である。西ドイツの最高限界税率は63.5％（実効税率は最高55％）となつていて，かなり低いことが指摘せられる。

他の意見は，次のとおりであつた。担税力に応じて所得税の負担が増加するのは，所得税の本質である。イギリスの最高所得税率は92.5％，アメリカのそれは91％（実効税率は最高87％）であり，最近わが国でも経済の伸長に伴いかなりの高額所得者が現われてきたから，税制上もこれに応じて，従来より高い最高税率を適用してしかるべきであるというのである。

わが国の所得税率について考える場合には，市町村民税及び道府県民税をもあわせて考えねばならない。これらいわゆる住民税は，所得税額を基準として税額を算出する方式と，課税総所得金額等を基準として税額を算出する方式とがあるが，前者は現在所得税額の21％を標準としている。したがつて，65％の現行最高所得税率は，住民税とあわせて考えると最高78.65％となり，2つの考え方のほぼ中間にあるといえよう。

しかし，シャウプ勧告以前には，わが国でも所得税の最高税率は，現在より高かつた。すなわち，既に昭和15年以来かなり高い最高税率がとられてきたが，昭和22年の税制改正以後は，85％の最高税率となつていた。ところが，シャウプ勧告に基く税制改正により，富裕者には別途富裕税を課することとして，所得税の最高税率は一挙に55％に引き下げられ，その後昭和28年富裕税廃止の際65％に引き上げられて今日に至つている。

以上の意見及び検討を総合した結果，所得税の最高税率として，新たに70％の税率を設けることが適当であるとの結論を得るに至つた。しかし一方，住民税を含めた総合税負担があまりに高くなることを防ぐため，住民税を含めた最高実効税率が80.0％をこえないようにすることが必要である。このようにすれば，所得税の最高税率を引き上げても，これにともなう弊害を避けることができよう。

（結　　論）

7 以上の検討を経て，当調査会は，総論に述べたような所得税率を答申するに至つた。この税率は，税負担の累進度を吟味し，現行法による累進度との関連等を配慮しつつ，

特に低額所得者層の負担の軽減に留意して定めたものである。

改正案の税率を現行の税率と比べると，第13表のとおりである。

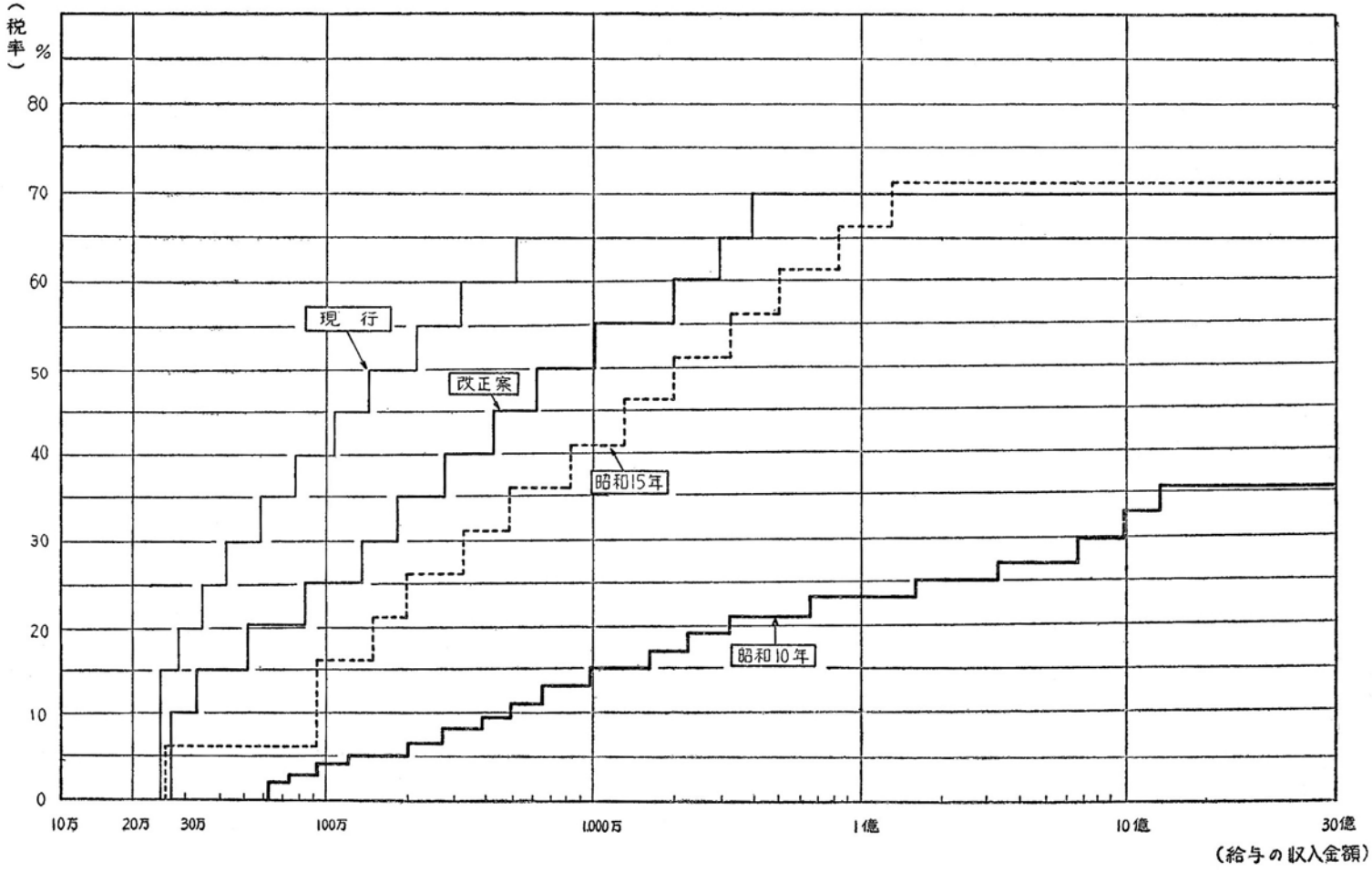
現行の税率と比べると，改正案の各税率の適用される課税所得の最高額は，おおむね現行のそれの5倍ないし7倍に広がつており，税率の累進度が大幅に緩和されることが知られるであろう。これを図示すると，第10図のとおりである。

第13表　現行税率と改正案の税率との比較

税　率	現行税率 (A)	改正案の税率 (B)	(B)/(A)
10		5万円以下	
15	3万円以下	5万円超	
20	3万円超	20 〃 〃	6.67
25	8 〃 〃	50 〃 〃	6.25
30	15 〃 〃	100 〃 〃	6.67
35	30 〃 〃	150 〃 〃	5.00
40	50 〃 〃	250 〃 〃	5.00
45	80 〃 〃	400 〃 〃	5.00
50	120 〃 〃	600 〃 〃	5.00
55	200 〃 〃	1,000 〃 〃	5.00
60	300 〃 〃	2,000 〃 〃	6.67
65	500 〃 〃	3,000 〃 〃	6.00
70		5,000 〃 〃	

第 10 図　改正案による所得税の限界税率

（夫婦子３人の給与所得者の場合）



第4　給与所得控除

（現行制度の概要）

1　現行の給与所得控除は，給与所得の収入金額の20%，最高8万円となつている。すなわち，40万円までの収入の給与所得者については，その20%相当額が給与所得控除として控除され，40万円以上の給与所得者については，一律に8万円の控除が行われる。

これは，給与所得者の負担が特に重いと認められるから，不均衡是正のため何らかの措置をとるべしという昨年の当調査会の中間答申の趣旨により，本年4月の改正により，従前の15%最高6万円の控除額を20%，最高8万円に引き上げられたものである。

（沿　　革）

2　給与所得控除は，大正2年以来わが国の所得税制上認められてきた古い制度である。初めは，10%の率により無制限に認められたが，大正9年の改正により，6,000円以下の所得者については20%，12,000円以下の所得者については10%の率に改められた。

今，戦前（昭和9～11年）の制度についてやや詳しく述べると，第三種の所得の総額が12,000円以下の者については，給与所得を上積みにして，6,000円までの部分については収入金額の20%，6,000円をこえる部分については収入金額の10%に相当する控除が認められた。この制度は，大正15年から昭和15年まで，15年間引き続き適用された制度であつて，控除の最高限度は合計1,800円となるから，今日の物価に換算すると，約60万円に相当する。なお，当時の12,000円は，今日の物価に換算すると約390万円であつた。

昭和15年に，分類所得税制度が採用され，所得税は，分類所得税と総合所得税の2つからなるものとされたが，分類所得税については，給与所得に対する税率は他の所得に対する税率よりも特に低率であつたから，営業所得者の負担に比べると，30%の所得控除を無制限に受けたこととなる。すなわち，当時の分類所得税の税率は，給与所得については6%であつたが，営業所得については8.5%であつたから，分類所得税について，営業所得に比べて約30%に相当する所得控除が行われていたといいうる。総合所得税については，総所得金額が1万円以下の場合に限り，給与所得の10%に相当する給与所得控除が認められた。総合所得税は，5,000円をこえる所得に対して課されることとなつていたから，総所得1万円の事業所得者は，5,000円が総合所得税の課税対象となるのに対し，収入1万円の給与所得者は，1,000円の控除を受けて，4,000円が課税対象となつたわけである。なお，当時の5,000円は，今日の物価に換算すると，

約85万円，10,000円は約170万円に相当し，1,000円の控除限度額は，約17万円に相当した。

戦後昭和22年に分類所得税制度が廃止され，現行の申告所得税制度が設けられたが，給与所得控除は，一定の最高限度の下に，当初20%，昭和22年12月の改正後は25%の率により認められた。

昭和25年のシャウプ勧告による税制改正により，給与所得控除は15%，最高3万円に引き下げられたが，昭和28年の改正で，最高限度額が4万5千円に引き上げられ，更に昭和30年の改正で6万円に引き上げられた。本年春の改正で20%最高8万円に引き上げられたことは，前に述べたとおりである。

（給与所得控除の本質）

3　給与所得控除制度の根拠については，各種の説明が行われているが，これを列挙すると次のとおりとなろう。

(1)　勤務に伴い必要となる経費の概算的な控除であるとする考え方

(2)　給与所得は，本人の死亡等の場合には直ちにとだえるが，一方資産所得及び事業所得は，資産所有者又は企業主が死亡しても，遺族等が引き継ぐことができる性質のものであり，これらの所得に比べて給与所得は特に担税力に乏しいから，これを調整するためのものであるとする考え方

(3)　給与所得は，他の所得に比べて相対的により正確には握されやすいから，これを相殺するための控除であるとする考え方

(4)　給与所得については，所得税の源泉徴収が行われるが，その結果，申告納税の場合に比べ平均して約5カ月程度早期に納税することとなるから，その間の金利を調整する必要があるとする考え方

これらの考え方は，いずれも一つだけで現行の給与所得控除制度を完全に説明することはできないにしても，それぞれ相当の根拠をもち，これらを総合して現行給与所得控除の趣旨とすることが妥当と思われる。これらの観点から，給与所得控除の率，及び最高限度を検討するに当つては，わが国の課税の実情に即して考えることが必要であり，ことに，わが国の実情を反映した過去の沿革を重視することを忘れてはなるまい。

（控除の率の検討）

4　現行の給与所得控除の率が適当であるかどうかについては，これを現在以上に引き上げるべしとする意見もかなり強く，その理由として次の諸点があげられた。

(1)　給与所得者の負担は，概括的にみて他の所得者に比べ，なお重いのが実情である。

昭和24年から昭和31年までの所得税負担の推移を給与所得者，農業所得者，営業所得者等その他事業所得者別に比べてみよう。（第14表参照）まず，納税人員が所得者総数のうちに占める割合をみると，給与所得者は，94.0%から51.5%へと低下した

ものの，なおその半数以上が所得税を納めているのに対し，農業所得者は65.7%から11.5%へ，営業所得者等は81.1%から15.7%へと，この割合は急激に低下している。また，これら所得種類別の所得税負担総額が，所得種類別国民所得に対してどれだけの割合となつているかをみても，給与所得者が11.7%から5.3%へと低下した程度であるのに対し，農業所得者は7.1%から0.7%へと大幅に低下し，営業所得者等も13.8%から2.6%へと大幅に低下している。（第15表参照）この7年間に，給与所得の伸びが著しかつた事実，営業所得者については法人成りの結果かなりの者が給与所得者に変つたという事実等を参しやくしても，これらの計数は，給与所得者の負担が相対的に相当重くなつていることを物語つている。

また，給与所得者の所得税負担が他の所得者に比べて不当に重いことは，所得税の課税を基礎として定められる市町村民税の額をたがいに比べてみた場合に特に顕著に現われ，地方税課税上重大な問題となつている。このため，市町村民税について，課税総所得金額等を課税標準とする方式を採用している市町村では，5%の割増し給与所得控除をすることが地方税法で認められたが，これでもなお不足であるとして，独自の割増し控除を行つているところがあるくらいである。

(2) 昭和15年当時の税制と比べても，現行の20%の控除率は低すぎる。

(3) 昭和25年の改正前の姿と比べても，現行の20%の控除率は低すぎる。

5 しかし，この意見に対して，次のような反対意見が表明された。

(1) 給与所得控除を，主として必要経費の概算控除とみれば，現行の20%の控除率を更に引き上げるだけの充分な裏付けに乏しい。

(2) かりに控除率を現在以上に引き上げるとすれば，給与所得者とその他の所得者との間に所得の捕捉の程度に差があることを理由とすることとなろう。

しかし，捕捉の差をそのような形で税制にとり入れることには疑問がある。むしろ，このような問題については，税率の累進度を緩和することによつて不均衡の是正に資することを期待するのが本来の策である。現在としては，まず累進度の緩和を行い，給与所得控除の率の引上げは，税率の引下げによる結果をみてから後に，あらためて検討すべきであろう。

(3) もし給与所得控除の率を20%より高くすることとすれば，事業所得者についてもある程度勤労控除を認めないと負担の均衡がとれないという主張が出てくるであろう。しかし，それでは，給与所得控除の率を高める効果がない。

当調査会は，上記両面の意見を検討したが，この際さしあたりは，給与所得控除の率の引上げは見送ることが妥当であるとの結論に達した。

（控除の限度額の検討）

6 給与所得控除の限度額については，次の3点を理由として，特にその引上げを行うべ

第14表　昭和24年から昭和31年までの所得種類別所得税「納税者数」の推移

（単位人員＝千人）

区分		給与所得者		農業所得者		農業を除く事業所得者		計	
昭24年	所得者数 (A)		12,340		4,879		5,317		22,536
	納税者数 (B)		11,601		3,205		4,313		19,119
	B/A (%)	(100)	94.0	(100)	65.7	(100)	81.1	(100)	84.8
25年	所得者数 (A)		12,600		4,839		5,299		22,738
	納税者数 (B)		9,936		1,846		2,503		14,285
	B/A (%)	(83.9)	78.9	(58.0)	38.1	(58.2)	47.2	(74.1)	62.8
26年	所得者数 (A)		13,700		4,775		5,205		23,680
	納税者数 (B)		9,067		1,432		1,640		12,139
	B/A (%)	(70.4)	66.2	(45.7)	30.0	(38.8)	31.5	(60.5)	51.3
27年	所得者数 (A)		14,210		4,158		5,362		24,330
	納税者数 (B)		8,655		1,131		1,513		11,299
	B/A (%)	(64.8)	60.9	(36.2)	23.8	(34.8)	28.2	(54.7)	46.4
28年	所得者数 (A)		14,800		4,742		5,528		25,070
	納税者数 (B)		8,301		511		1,371		10,183
	B/A (%)	(59.7)	56.1	(16.4)	10.8	(30.6)	24.8	(47.9)	40.6
29年	所得者数 (A)		15,180		4,620		5,680		25,480
	納税者数 (B)		8,921		691		1,236		10,848
	B/A (%)	(62.6)	58.8	(22.8)	15.0	(26.9)	21.8	(50.2)	42.6
30年	所得者数 (A)		15,970		4,620		6,000		26,590
	納税者数 (B)		8,584		878		1,129		10,591
	B/A (%)	(57.2)	53.8	(28.9)	19.0	(23.2)	18.8	(46.9)	39.8
31年	所得者数 (A)		16,440		4,620		6,230		27,290
	納税者数 (B)		8,467		533		976		9,976
	B/A (%)	(54.8)	51.5	(17.5)	11.5	(19.4)	15.7	(43.2)	36.6

（備考）　括弧内の数字は，昭和24年のB/Aを100とした場合の各年のB/Aの割合である。

しとの意見が強かつた。

(1) 給与所得控除を概算経費控除とみても，勤務に伴う経費のうちには，収入の増加に比例してふえないものもあるが，他面給与の額がふえるにつれて増加する傾向のあるものもあり，給与所得控除はある程度無制限に認める方が適当であるという考え方も成り立つ。給与所得控除の根拠を他の理由をもつて説明すれば，給与所得控除に最高限度を付する理由はいよいよ乏しい。したがつて，少くとも収入100万円程度までは，一定率の給与所得控除を認むべきである。

(2) 現行の20%の給与所得控除は，収入40万円の線で一挙になくなり，このため給与の収入金額に対する限界税率は，40万円を境として急に上昇することとなる。しかし，この線を境として給与所得の担税力がにわかに変るわけのものではないから，昭和15年前の構成のように，一定額，たとえば50万円までの給与については20%を控除し，それをこえる部分については10%を控除することとすべきである。

(3) 現在の限度額は，従前の立法例に比べて低すぎるから，少くとも昭和15年に総合所得税について認められていた線，すなわち17万円程度まで引き上げ，負担の緩和に資すべきである。

この意見に対しては，控除率をすえ置いて限度額だけを引き上げても，年収40万円以下の者については何ら利益とならず，40万円以上の所得者層だけが負担軽減の利益を受けるのは適当でないとの反論があつた。

しかし，最高限度額を引き上げよとの主張には相当の理由があると思われ，また，給与所得控除の最高限度額の引上げが従来の税制改正であとまわしにされてきた分野であることをも考えて，この際，ある程度最高限度額を引き上げるべきであるとの結論に達した。すなわち，給与所得控除は，40万円をこえる給与についても適用するが，20%の控除率は，収入50万円までの部分についてだけ適用することとし，50万円をこえる部分の給与については，収入100万円までの部分に限つて10%の率による控除を行うこととし，100万円をこえる部分の給与には控除を行わないこととする案を採択した。その結果，たとえば，収入80万円の場合には，50万円までの収入について10万円，50万円から80万円までの収入について3万円，計13万円の控除を受けることとなり，収入が100万円をこえれば，一律に15万円の控除を受けることとなる。

第15表　昭和24年から昭和31年までの所得種類別「所得税額」の推移

（単位　億円）

区分		給与所得		農業所得		農業を除く事業所得	
昭24年	国民所得（A）		11,440		5,928		7,155
	所得税額（B）		1,344		422		990
	B/A（%）	(100)	11.7	(100)	7.1	(100)	13.8
25年	国民所得（A）		14,243		6,941		7,809
	所得税額（B）		1,244		163		637
	B/A（%）	(74.4)	8.7	(32.4)	2.3	(59.4)	8.2
26年	国民所得（A）		18,521		8,555		9,385
	所得税額（B）		1,494		161		628
	B/A（%）	(69.2)	8.1	(26.8)	1.9	(48.6)	6.7
27年	国民所得（A）		23,172		9,557		10,472
	所得税額（B）		1,633		123		632
	B/A（%）	(59.8)	7.0	(18.3)	1.3	(43.5)	6.0
28年	国民所得（A）		26,719		9,119		13,015
	所得税額（B）		1,808		46		590
	B/A（%）	(58.1)	6.8	(7.0)	0.5	(32.6)	4.5
29年	国民所得（A）		29,308		9,644		13,707
	所得税額（B）		1,965		85		483
	B/A（%）	(57.3)	6.7	(12.7)	0.9	(25.4)	3.5
30年	国民所得（A）		31,592		11,114		14,744
	所得税額（B）		1,943		113		411
	B/A（%）	(53.0)	6.2	(14.1)	1.0	(20.3)	2.8
31年	国民所得（A）		34,630		10,190		14,780
	所得税額（B）		1,840		71		383
	B/A（%）	(45.3)	5.3	(9.9)	0.7	(18.8)	2.6

（備考）　括弧内の数字は，昭和24年のB/Aを100とした場合の各年のB/Aの割合である。

第5　減税後の所得税の姿

（負担軽減の状況）

1　以上の基礎控除，扶養控除，税率及び給与所得控除の改正により，所得税負担はどのように軽減されるか。現行法の負担と改正後の税負担とを比べてみると，第16表のとおりである。改正案による負担の状況を，昭和15年税制による負担と比べることも，意義深いことであろう。（第17表参照）夫婦子3人の給与所得者についての変化の状況が，第11図及び第12図に示されている。

夫婦子3人の給与所得者についてみれば，

収入30万円の場合には，6,500円の現行の税負担が2,390円となり，4,110円，63.2%の負担の軽減となり，

収入50万円の場合には，現行の52,895円の所得税が24,447円となつて，28,448円，53.7%の負担軽減となる。

収入70万円の場合には，現行117,757円の所得税が58,790円となつて，58,967円，50.0%の負担軽減となる。

収入100万円の場合には，現行232,920円の所得税が118,700円となつて，114,220円，49.0%の負担軽減となる。以後200万円，500万円，1,000万円と収入の額が増すにつれて，負担軽減率は，42.4%，34.3%，28.7%と逓減するけれども，いずれも相当の負担軽減となる。

現行所得税の税率の急激な累進度は，このように大幅に緩和され，負担は全般的に軽減されることとなろう。

（納税秩序確立への期待）

2　このような改正を行えば，所得税は現在よりはるかに納めやすいものとなろう。納税ということは，苦痛を与えるものであることに変りはないとしても，この苦痛に耐えて国民の義務が履行されるところに，民主主義の一つの基盤がある。このように所得税の負担が軽減された以上，国民がその所得を正確に申告して納税し，給与についても，各種の粉飾が影をひそめて，正しい給与所得税の納税が行われることが期待される。このような正しい姿の納税は，ここに可能にされると信ずる。

戦後の混乱期ほどではないにしても，現在でもまだ不正な帳簿の作成，仮装名儀による資産の保有等の弊風が相当広範囲にみられ，限られた人員の税務当局をもつてしては，公平な負担の実現という税務行政の理想には，なおかなりのへだたりがあるようにみえる。

しかし，所得税負担がわれわれの主張する程度に軽減された後は，このような税負担の回避は許さるべきでない。

税務当局も，納税者とともに，全力をあげて税負担の公平という理想の実現のために努力しなければならない。

公平な負担の実現のためには直接の納税者や税務当局だけの力では充分ではない。脱税を防止し，適正な課税を行うためには，どうしても税務当局が正確な資料を常に用意しておく必要がある。したがつて科学的調査に必要な資料の収集については，法的にも整備される必要があるのは勿論であるが，関係者も積極的にこれに協力することを強く希望する。

第16表　改正案による負担軽減状況

（イ）給与所得者

区分 ＼ 給与金額		円 150,000	円 300,000	円 500,000	円 700,000	円 1,000,000	円 2,000,000	円 5,000,000	円 10,000,000
独身者	現行	(3.33) 5,000	(10.25) 30,750	(17.12) 85,627	(22.22) 155,580	(27.59) 275,910	(37.64) 752,900	(49.73) 2,486,600	(57.33) 5,733,250
	改正案	(1.59) 2,398	(6.11) 18,335	(9.28) 46,430	(11.68) 81,790	(14.74) 147,450	(22.18) 443,630	(32.87) 1,643,700	(40.92) 4,092,500
	軽減額	2,602	12,415	39,197	73,790	128,460	309,270	842,900	1,640,750
	軽減割合（%）	52.0	40.3	45.7	47.4	46.5	41.0	33.8	28.6
夫婦者	現行	—	(6.91) 20,750	(14.47) 72,395	(20.07) 140,507	(25.89) 258,920	(36.64) 732,900	(49.25) 2,462,600	(57.07) 5,707,250
	改正案	—	(3.61) 10,835	(7.28) 36,430	(10.25) 71,790	(13.49) 134,950	(21.30) 426,130	(32.42) 1,621,200	(40.67) 4,067,500
	軽減額	—	9,915	35,965	68,717	123,970	306,770	841,400	1,639,750
	軽減割合（%）	—	47.7	49.6	48.9	47.8	41.8	34.1	28.7
夫婦子一人	現行	—	(4.83) 14,500	(12.97) 64,895	(18.82) 131,757	(24.89) 248,920	(36.02) 720,400	(48.95) 2,447,600	(56.91) 5,691,000
	改正案	—	(2.36) 7,085	(6.28) 31,430	(9.54) 66,790	(12.87) 128,700	(20.86) 417,380	(32.19) 1,609,950	(40.55) 4,055,000
	軽減額	—	7,415	33,465	64,967	120,220	303,020	837,650	1,636,000
	軽減割合（%）	—	51.1	51.5	49.3	48.2	42.0	34.2	28.7
夫婦子二人	現行	—	(3.16) 9,500	(11.47) 57,395	(17.57) 123,007	(23.89) 238,920	(35.39) 707,900	(48.65) 2,432,600	(56.74) 5,674,750
	改正案	—	(1.29) 3,890	(5.33) 26,697	(8.82) 61,790	(12.24) 122,450	(20.43) 408,630	(31.97) 1,598,700	(40.42) 4,042,500
	軽減額	—	5,610	30,698	61,217	116,470	299,270	833,900	1,632,250
	軽減割合（%）	—	59.0	53.4	49.7	48.7	42.2	34.2	28.7
夫婦子三人	現行	—	(2.16) 6,500	(10.57) 52,895	(16.82) 117,757	(23.29) 232,920	(35.02) 700,400	(48.47) 2,423,600	(56.65) 5,665,000
	改正案	—	(0.79) 2,390	(4.88) 24,447	(8.39) 58,790	(11.87) 118,700	(20.16) 403,380	(31.83) 1,591,950	(40.35) 4,035,000
	軽減額	—	4,110	28,448	58,967	114,220	297,020	831,650	1,630,000
	軽減割合（%）	—	63.2	53.7	50.0	49.0	42.4	34.3	28.7
夫婦子四人	現行	—	(1.25) 3,750	(9.67) 48,395	(16.07) 112,507	(22.69) 226,920	(34.64) 692,900	(48.29) 2,414,600	(56.55) 5,655,250
	改正案	—	(0.29) 890	(4.43) 22,197	(7.97) 55,790	(11.49) 114,950	(19.90) 398,130	(31.70) 1,585,200	(40.27) 4,027,500
	軽減額	—	2,860	26,198	56,717	111,970	294,770	829,400	1,627,750
	軽減割合（%）	—	76.2	54.1	50.4	49.3	42.5	34.3	28.7

（ロ） 事業所得者

区分 ＼ 所得金額		円 150,000	円 300,000	円 500,000	円 700,000	円 1,000,000	円 2,000,000	円 5,000,000	円 10,000,000
独身者	現行	(7.33) 11,000	(16.16) 48,500	(22.75) 113,750	(27.00) 189,000	(31.42) 314,250	(39.97) 799,500	(50.80) 2,540,000	(57.85) 5,785,250
	改正案	(4.33) 6,500	(9.83) 29,500	(13.90) 69,500	(16.42) 115,000	(19.00) 190,000	(25.30) 506,000	(34.44) 1,722,000	(41.67) 4,167,500
	軽減額	4,500	19,000	44,250	74,000	124,250	293,500	818,000	1,617,750
	軽減割合 (%)	40.9	39.1	38.9	39.1	39.5	36.7	32.2	27.9
夫婦者	現行	(2.25) 3,375	(12.16) 36,500	(19.95) 99,750	(24.71) 173,000	(29.62) 296,250	(38.97) 779,580	(50.32) 2,516,000	(57.59) 5,759,250
	改正案	(0.66) 1,000	(7.16) 21,500	(11.90) 59,500	(14.64) 102,500	(17.75) 177,500	(24.42) 488,500	(33.99) 1,699,500	(41.42) 4,142,500
	軽減額	2,375	15,000	40,250	70,500	118,750	291,000	816,500	1,616,750
	軽減割合 (%)	70.3	41.0	40.3	40.7	40.0	37.3	32.4	28.0
夫婦子一人	現行	—	(9.83) 29,500	(18.20) 91,000	(23.28) 163,000	(28.50) 285,000	(38.35) 767,000	(50.62) 2,501,000	(57.43) 5,743,000
	改正案	—	(5.91) 17,750	(10.90) 54,500	(13.57) 96,250	(17.12) 171,250	(23.98) 479,750	(33.76) 1,688,250	(41.30) 4,130,000
	軽減額	—	11,750	36,500	66,750	113,750	287,250	812,750	1,613,000
	軽減割合 (%)	—	39.8	40.1	40.9	39.9	37.4	32.4	28.0
夫婦子二人	現行	—	(7.75) 23,250	(16.45) 82,250	(21.85) 153,000	(27.37) 273,750	(37.72) 754,500	(49.72) 2,486,000	(57.26) 5,726,750
	改正案	—	(4.66) 14,000	(9.90) 49,500	(12.85) 90,000	(16.50) 165,000	(23.55) 471,000	(33.54) 1,677,000	(41.17) 4,117,500
	軽減額	—	9,250	32,750	63,000	108,750	283,500	809,000	1,609,250
	軽減割合 (%)	—	39.7	39.8	41.1	39.7	37.5	32.5	28.1
夫婦子三人	現行	—	(6.50) 19,500	(15.40) 77,000	(21.00) 147,000	(26.70) 267,000	(37.35) 747,000	(49.54) 2,477,000	(57.17) 5,717,000
	改正案	—	(3.91) 11,750	(9.30) 46,500	(12.35) 86,500	(16.12) 161,250	(23.28) 465,750	(33.40) 1,670,250	(41.10) 4,110,000
	軽減額	—	7,750	30,500	60,500	105,750	281,250	806,750	1,607,000
	軽減割合 (%)	—	39.7	39.6	41.1	39.6	37.6	32.5	28.1
夫婦子四人	現行	—	(5.25) 15,750	(14.50) 72,500	(20.25) 141,750	(26.10) 261,000	(36.97) 739,500	(49.36) 2,468,000	(57.07) 5,707,250
	改正案	—	(3.16) 9,500	(8.70) 43,500	(11.92) 83,500	(15.75) 157,500	(23.02) 460,500	(33.27) 1,663,500	(41.02) 4,102,500
	軽減額	—	6,250	29,000	58,250	103,500	279,000	804,500	1,604,750
	軽減割合 (%)	—	39.6	40.0	41.0	39.6	37.7	32.5	28.1

(備考) 1 改正案については，概算所得控除がないものとして計算した。ただし，給与所得者については，昭和29年の調査により，給与の収入金額の階級に応じ，年収10万円以下 4.49%，20万円以下 4.01%，30万円以下3.70%，40万円以下3.38%，50万円以下 3.07%，70万円以下 2.65%，100万円以下2.02%，200万円以下1.41%，500万円以下 0.48% 相当額が社会保険料として控除されるものとして計算した。
2 括弧内は100円当りの税額である。

第17表　改正案及び現行法の所得税負担の昭和15年税制との比較

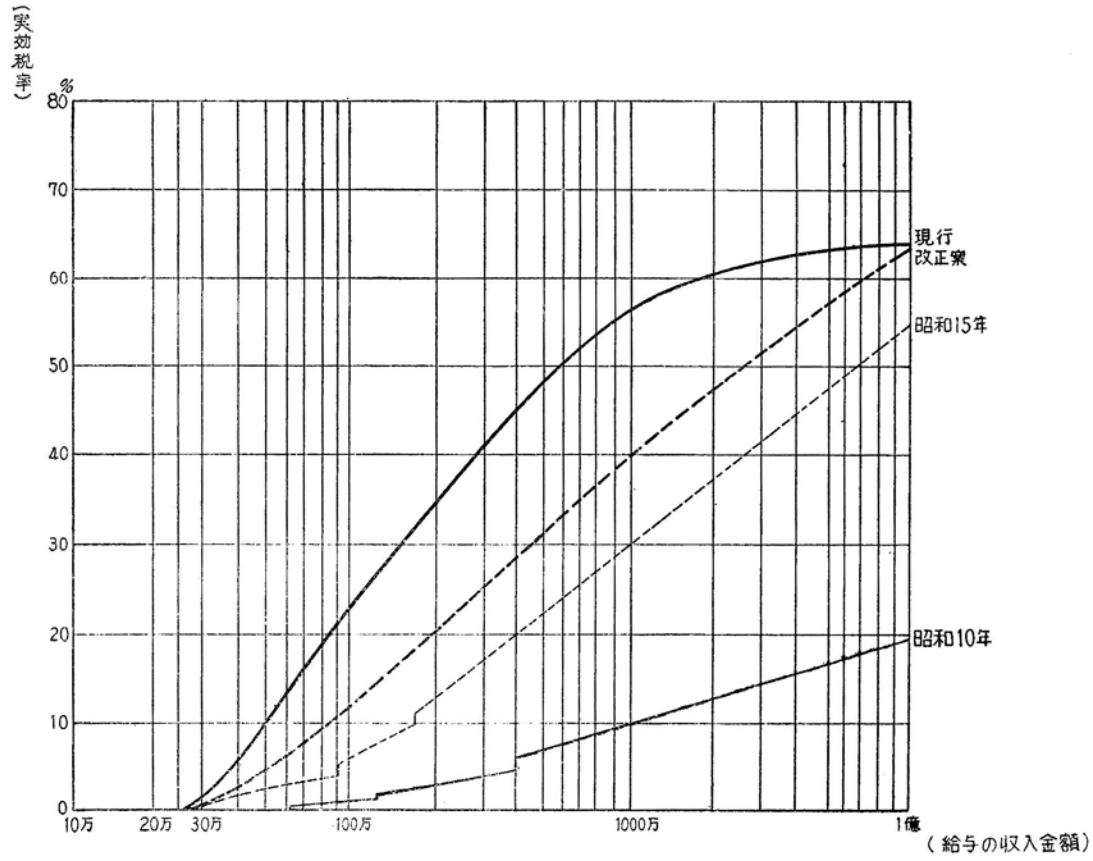
（イ）　給与所得者の場合

区分 ＼ 給与金額		円 150,000	円 300,000	円 500,000	円 700,000	円 1,000,000	円 2,000,000	円 5,000,000	円 10,000,000
独身者	昭和15年税額	1,676	10,676	22,677	34,676	57,926	260,126	1,118,927	2,990,925
	現行 税額	5,000	30,750	85,627	155,580	275,910	752,900	2,486,600	5,733,250
	現行 倍率	2.98	2.88	3.77	4.48	4.76	2.89	2.22	1.91
	改正案 税額	2,398	18,335	46,430	81,790	147,450	443,630	1,643,700	4,092,500
	改正案 倍率	1.43	1.71	2.04	2.35	2.54	1.70	1.46	1.36
夫婦者	昭和15年税額	—	8,642	20,643	32,642	57,926	260,126	1,118,927	2,990,925
	現行 税額	—	20,750	72,395	140,507	258,920	732,900	2,462,600	5,707,250
	現行 倍率	—	2.40	3.50	4.30	4.46	2.81	2.20	1.90
	改正案 税額	—	10,835	36,430	71,790	134,950	426,130	1,621,200	4,067,500
	改正案 倍率	—	1.25	1.76	2.19	2.32	1.63	1.44	1.35
夫婦子一人	昭和15年税額	—	6,608	18,609	30,608	57,926	260,126	1,118,927	2,990,925
	現行 税額	—	14,500	64,895	131,757	248,920	720,400	2,447,600	5,691,000
	現行 倍率	—	2.19	3.48	4.30	4.29	2.76	2.18	1.90
	改正案 税額	—	7,085	31,430	66,790	128,700	417,380	1,609,950	4,055,000
	改正案 倍率	—	1.07	1.68	2.18	2.22	1.60	1.43	1.35
夫婦子二人	昭和15年税額	—	4,574	16,575	28,574	57,926	260,126	1,118,927	2,990,925
	現行 税額	—	9,500	57,395	123,007	238,920	707,900	2,432,600	5,674,750
	現行 倍率	—	2.07	3.46	4.30	4.12	2.72	2.17	1.89
	改正案 税額	—	3,890	26,697	61,790	122,450	408,630	1,598,700	4,042,500
	改正案 倍率	—	0.85	1.61	2.16	2.11	1.57	1.42	1.35
夫婦子三人	昭和15年税額	—	2,540	14,541	26,540	57,926	260,126	1,118,927	2,990,925
	現行 税額	—	6,500	52,895	117,757	232,920	700,400	2,423,600	5,665,000
	現行 倍率	—	2.55	3.63	4.43	4.02	2.69	2.16	1.89
	改正案 税額	—	2,390	24,447	58,790	118,700	403,380	1,591,950	4,035,000
	改正案 倍率	—	0.94	1.68	2.21	2.04	1.55	1.42	1.34
夫婦子四人	昭和15年税額	—	506	12,507	24,506	57,926	260,126	1,118,927	2,990,925
	現行 税額	—	3,750	48,395	112,507	226,920	692,900	2,414,600	5,655,250
	現行 倍率	—	7.41	3.86	4.59	3.91	2.66	2.15	1.89
	改正案 税額	—	890	22,197	55,790	114,950	398,130	1,585,200	4,027,500
	改正案 倍率	—	1.75	1.77	2.27	1.98	1.53	1.41	1.34

（ロ） 事業所得者の場合

区分 ＼ 所得金額			円 150,000	円 300,000	円 500,000	円 700,000	円 1,000,000	円 2,000,000	円 5,000,000	円 10,000,000
独身者	昭和15年税額		3,913	18,295	35,294	52,295	93,045	310,244	1,244,045	3,241,043
	現行	税額	11,000	48,500	113,750	189,000	314,250	799,500	2,540,000	5,785,250
		倍率	2.81	2.65	3.22	3.61	3.37	2.57	2.04	1.78
	改正案	税額	6,500	29,500	69,500	115,000	190,000	506,000	1,722,000	4,167,500
		倍率	1.66	1.61	1.96	2.19	2.04	1.63	1.38	1.28
夫婦者	昭和15年税額		1,879	16,261	33,260	50,261	93,045	310,244	1,244,045	3,241,043
	現行	税額	3,375	36,500	99,750	173,000	296,250	779,500	2,516,000	5,759,250
		倍率	1.66	2.24	2.99	3.44	3.18	2.51	2.02	1.77
	改正案	税額	1,000	21,500	59,500	102,500	177,500	488,500	1,699,500	4,142,500
		倍率	0.53	1.32	1.78	2.03	1.90	1.57	1.36	1.27
夫婦子一人	昭和15年税額		—	14,227	31,226	48,227	93,045	301,244	1,244,045	3,241,043
	現行	税額	—	29,500	91,000	163,000	285,000	767,000	2,501,000	5,743,000
		倍率	—	2.07	2.91	3.37	3.06	2.47	2.01	1.77
	改正案	税額	—	17,750	54,500	96,250	171,250	479,750	1,688,250	4,130,000
		倍率	—	1.24	1.74	1.99	1.84	1.54	1.35	1.27
夫婦子二人	昭和15年税額		—	12,193	29,192	46,193	93,045	310,244	1,244,045	3,241,043
	現行	税額	—	23,250	82,250	153,000	273,750	754,500	2,486,000	5,726,750
		倍率	—	1.90	2.81	3.31	2.94	2.43	1.99	1.76
	改正案	税額	—	14,000	49,500	90,000	165,000	471,000	1,677,000	4,117,500
		倍率	—	1.14	1.69	1.94	1.77	1.51	1.34	1.27
夫婦子三人	昭和15年税額		—	10,159	27,158	44,159	93,045	310,244	1,244,045	3,241,043
	現行	税額	—	19,500	77,000	147,000	267,000	747,000	2,477,000	5,717,000
		倍率	—	1.91	2.83	3.32	2.86	2.40	1.99	1.76
	改正案	税額	—	11,750	46,500	86,500	161,250	465,750	1,670,250	4,110,000
		倍率	—	1.15	1.71	1.95	1.73	1.50	1.34	1.26
夫婦子四人	昭和15年税額		—	8,125	25,124	42,125	93,045	310,244	1,244,045	3,241,043
	現行	税額	—	15,750	72,500	141,750	261,000	739,500	2,468,000	5,707,250
		倍率	—	1.93	2.88	3.36	2.80	2.38	1.98	1.76
	改正案	税額	—	9,500	43,500	83,500	157,500	460,500	1,663,500	4,102,500
		倍率	—	1.16	1.73	1.98	1.69	1.48	1.33	1.26

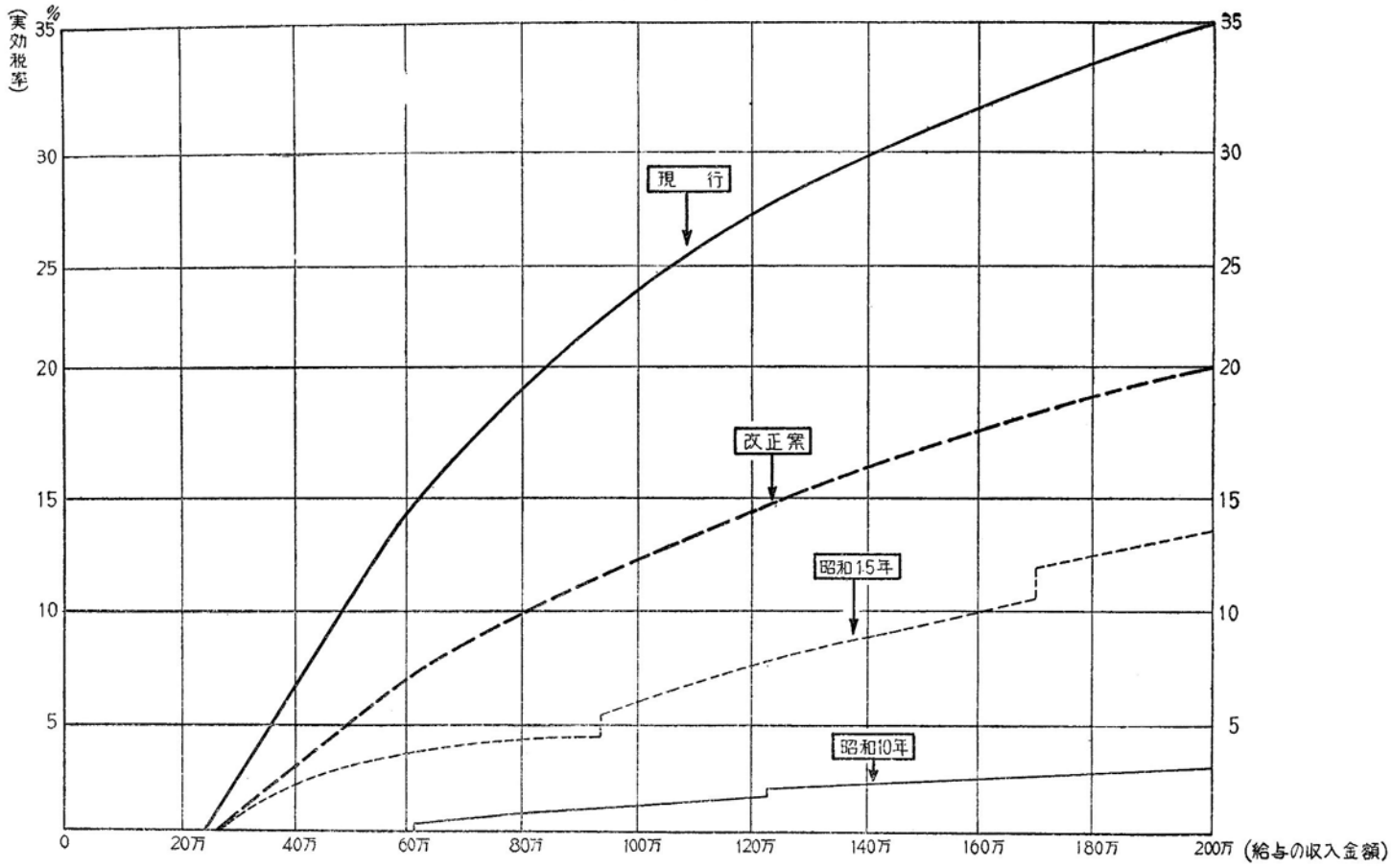
第11図　改正案による所得税負担の累進度の変化
（夫婦子3人の給与所得者の場合）



第12図　改正案による所得税負担の累進度の変化

（夫婦子３人の給与所得者の場合）

（拡　大　図）



第2章　その他の直接税の減税

直接税負担の軽減は，所得税を中心として行わるべきであるが，個人所得に対する税には，国税たる所得税のほかに，地方税たる個人住民税があり，しばしば述べた個人所得に対する税負担の過重を考えると，住民税についてもある程度の減税を行わねばならぬであろう。

また，個人の事業について課される事業税も，所得を課税標準としており，これについてもある程度の減税を行わなければ，事業所得者の負担軽減は達せられない。

これら個人所得に対する減税を行う一方において，法人の直接税負担をいかにすべきかの問題もある。

われわれは，所得税ほどの減税は行えないにしても，これら所得税以外の直接税についても，以下の通り，ある程度の軽減を行うべきであるとの結論を得た。

第1　個人住民税の軽減（第7章参照）

個人住民税所得割の軽減については，第7章に詳述するが，減税の要領は，次のとおりである。

1　道府県民税及び第1課税方式による市町村民税

道府県民税及び第1課税方式による市町村民税は，前年度の所得税額を課税標準としているので，明年度所得税を減税すれば，昭和33年度において，地方財政の現状からみて，所得税減税額の15％に相当する市町村民税の減収をも生ずる。道府県民税について所得税減税額の6％の減収を生ずるほか，住民税率をそのまますえ置き，これだけの減収を生ぜしめることは必ずしも適当でないので，住民税率の若干の調整はやむをえないものと考える。しかし調整を行う場合でも，基礎控除，扶養控除及び給与所得控除の引上げによる住民税の減少は，これを住民税率の引上げによる補てんの対象から除外し，個々の納税義務者について，住民税所得割が現行法による負担額をこえないよう留意するとともに，今回の所得税の減税が過度の累進度を緩和することを一つのねらいとしている趣旨をも充分考慮に入れ，妥当な税率を定めて，全体としてその軽減を図るべきである。

2　第1課税方式以外の方式による市町村民税

市町村民税は，第1課税方式による市町村民税が，制限税率及び標準税率を設けて，市町村のよるべき基準を定めているのに対して，第2及び第3課税方式の場合には，単に制限税率を設けているにすぎない。このことは個々の市町村の財政事情等に応じて課税できるようにするという地方自治の建前に基いているものであつて，それ相応の理由

があるわけである。しかし，最近の課税状況をみると，市町村によつては，税率の高低もあまりに開きが大きく，なかんずく，過去数次の所得税の減税に伴つて，全市町村の70％以上もが採用するにいたつた第2課税方式ただし書の場合には，その方式を採用している市町村間で相当著しい負担の差異がみられる。また，第1課税方式を採用している市町村と比べても，その負担は，重過ぎるという声が強くなつて来た。市町村民税の課税方式については，最近の実情に即してより根本的な検討を必要とするけれども，この際としては，各方式の存在する意義を実質的に否定しないよう充分留意しながら，これら第1課税方式以外の方式についても標準税率を設け，できる限り負担の不均衡を是正し，過重な負担の軽減を図るべきである。

第２　個人事業税の軽減（第７章参照）

事業税には問題が多く，ことに中小企業者からはその軽減を要望する声が強い。実際には，ここ数年来，個人事業税を中心としてある程度の減税が行われてきたけれども，事業税は応益主義の原則に立つ地方税の一つとして，特に府県税として重要な税であるので，われわれは後述するように，慎重な検討を加えた。

元来，事業税は，物税といわれながらも，通常所得を課税標準とするので，事業所得者の所得に対する税負担は，所得税及び住民税とを合せて，やはり相当重いといえる。また，所得税を大幅に減税すれば，事業所得者の負担する税額のうち，事業税の占める比重は急激に増加するので，所得税減税とのつりあいからも，個人事業税の軽減は必要であると考える。更には，この税が実際に中小企業に対して相当大きな負担となつていることもいなめない事実である。そこで，軽減の方法としては，府県財政に及ぼす影響等を考え，第１種個人事業税の税率を６％に引下げ（現行８％），第２種及び第３種事業に対する６％の税率も，これに準じて軽減を行うことを適当と考える。

第3　法人の税負担の軽減

（法人税課税の意義）

1　個人の所得に対する税負担の過重が訴えられている一方で，法人についても，その税負担が重すぎるとの声が強い。法人の税負担がいくらであるべきかは，法人の所得に対して課税する趣旨は何かということとあわせて考えねばならないが，法人税課税の根拠については，古くから法人擬制説と法人実在説（法人独立課税主体説）との間の論争があり，直ちに断定的な結論を下しえない状況である。そこで，当調査会は，さしあたりこれらの基本的問題を別とし，まず実際的な観点から，法人の負担はいかにあるべきかを検討した。検討に当り，法人税の重要性，性格等について，まず次の諸点が確認された。

(1)　現在の法人税収入は，財政収入の重要な部分をなしている。すなわち，本年度予算では，法人税収入は2,191億円であり，専売益金を含めた国税総収入9,612億円の22.8％にあたる。また，本年度地方財政計画によれば，法人事業税収入は691億円，法人住民税収入は296億円（道府県民税115億円，市町村民税181億円）であつて，合計987億円に上り，地方税総収入3,976億円の24.8％を占めている。

国税のみをとつてみても，昭和10年には，法人所得に対する税は国税総収入の12.4％を占めるにすぎず，またシヤウプ勧告の直前たる昭和24年度には，この割合は9.6％であつた。今日法人税収入の比重が高まつたのは，資本主義の発展に伴い，企業活動のうちに占める法人，特に大法人の比重が増大したこと，また戦後における経済の発展が軌道にのつたことによる当然の結果である。今後経済の発展に伴い，分配国民所得中に占める法人の所得（配当を含む。）の割合はなお上昇し，法人所得に対する租税は，給与所得税とともにますます重要な税目になると考えられる。したがつて，法人所得に対する諸税の税率の変更は，国及び地方団体の財政収入に大きな影響を与えるものである。

(2)　法人税は，景気政策上重要な税目である。すなわち，好況時には法人所得が国民所得上昇の速度をこえて著しく増大し，これに伴い，法人税について多額の自然増収を生じ，景気政策上重要な要素となる。逆に不況時には，法人所得は国民所得水準よりはるかに低く縮少して，これに伴い法人税収は減少する。このことは，わが国において，好況時の大正9年に128百万円の収入があつた法人税（当時は第1種所得税）が，昭和6年の不況時には，ほぼ4分の1の33百万円に急落したこと，1929年の好況時にアメリカの国税総収入中34.9％に上つた法人所得税が，1933年の不況時には21.1％に急落したことが，端的に物語つている。

(3)　更に，この景気弾力性が強いという法人所得税の性質は，法人所得税に国税としての適格性を与え，地方税には比較的適しないものとしている。すなわち，国家財政は

好況時には民間より資金を吸収して凍結し，不況時には逆に公債政策をとつて資金を民間に放出する等，景気政策上重要な役割を果すことが期待される。しかるに，地方財政にはこのような景気政策的機能は多くを期待されず，好況，不況にかかわりなくほぼ一定の水準で必要とされる歳出をまかなうため，安定した歳入をあげるような税目が適当とされる。

イギリスでは，法人所得に対する税は，すべて国税とされ，アメリカでも，国税たる法人所得税の基本税率は52％であるのに対し，地方税はおおむね5％程度となつている。

(4) このように，法人所得に対する税は財政上も景気政策上も重要な税目であるが，財政があまりにこれにたより，重課をするときは，経済の発展を鈍らせる点に注意しなければならない。

法人税負担が適正な限度をこえると，次のような諸弊害が現われる。

(イ) 所得税負担が重課された場合に，個人事業の事業意欲が阻害されることは前章に述べたとおりであるが，法人事業においても，収益のうち租税として取り去られる部分が多すぎると，経営者の企業意欲が阻害される。

(ロ) 経費を節約して法人の収益を増加しても，収益のうちのあまりに多くの部分が税として取り去られると，むしろ交際費等としてこれを支出しようという傾向が生れ，経費の濫費となり，企業の経理が放慢に流れる。

(ハ) 法人税負担があまりに重いと，収益の内部留保が困難となり，これを財源とする再投資を圧迫し，他面配当金も減少して，自己資本の調達に悪影響を及ぼす。

(ニ) 高率の税負担を免れるため，法人についても正確な申告を期待できなくなり，納税秩序が乱れる。また，各種の減免税の要求が強くなつて，特定の企業に対する税法上の優遇措置が多くなり，税制がゆがめられる。

（現在の法人の税負担）

2 それでは，現在法人の税負担はどうなつているか。

法人の所得に対しては，法人税のほか，住民税（道府県民税及び市町村民税）及び事業税が課される。事業税は，電気ガス事業，鉄道軌道業及び保険事業については，収入金額を課税標準とするいわゆる外形標準課税がとられているが，事業税収入のうち98.5％は所得を課税標準とするものであり，一般的には所得に対する税と考えられている。これらの税を総合すると，40％の法人税率の適用を受ける年50万円をこえる所得については，住民税の税率5.4％（法人税額の13.5％），事業税12％と合計して，57.4％の税負担となる。また，年50万円以下の所得については，法人税35％，住民税4.72％（法人税額の13.5％），事業税10％を単純に合計すると，49.7％となる。しかし事業税の税額は，これら諸税の課税標準となる所得の計算上損金として控

除されるから，この点を調整して，法人の実際所得に対しどれだけの税が課されるかを計算すると，年50万円をこえる所得については51.25％，年50万円以下の所得については45.21％となる。（第18表参照）

第18表　法人所得に対する税の現行の表面税率と実効税率との比較

区　分	表面税率		実効税率
年50万円をこえる所得			(100÷(1+0.12)=89.29)
	法人税	40％	89.29×40%=35.72%
	事業税	12％	89.29×12%=10.71%
	道府県民税（40%×5.4%）	2.16%	35.72×5.4%=1.93%
	市町村民税（40%×8.1%）	3.24%	35.72×8.1%=2.89%
	計	57.4％	計　51.25%
年50万円以下の所得			(100÷(1+0.10)=90.91)
	法人税	35％	90.91×35%=31.82%
	事業税	10％	90.91×10%=9.09%
	道府県民税（35%×5.4%）	1.89%	31.82×5.4%=1.72%
	市町村民税（35%×8.1%）	2.83%	31.82×8.1%=2.58%
	計	49.72%	計　45.21%

（法人の税負担の沿革）

3　このように現在法人所得の半ば以上が，税として徴収されるが，戦前には，法人の税負担ははるかに低率であつた。すなわち，昭和9—11年の法人税（第1種所得税）の税率は，普通所得に対しては5％，自己資本金額を基準として計算される超過所得に対しては，4％，10％，20％の段階税率となつていた。昭和10年度には，普通法人の所得は約12億円であつたが，超過所得税は2,200万円であつたから，超過所得税の平均負担率は2％弱であつたと認められる。なお，このほか臨時利得税の課税があつて，その税額は，2,100万円であつたから当時の法人税の税率は，これらを総合すれば，約8.5％程度であつたということができよう。当時における営業収益税3.4％，及び都市計画税を含む営業収益税附加税5.3％を加えて，当時の税負担は，ほぼ16％程度であつたといえよう。

その後，昭和15年に法人税法が設けられ，また，市町村民税（最高は人口70万人以上の市は2,000円，その他の市は1,500円，町村は1,000円）が法人にも課されることとなつた。法人税の税率は，当初18％であつたが，しだいに引き上げられて，昭和25年の税制改正直前には，35％であつた。このほか，超過所得税，法人事業税等の負担もあつたから，この間法人の税負担は著しい増加を示したわけである。昭和25年，シャウ

プ勧告による税制改正により，超過所得税が廃止された後は，法人には35％の法人税と，12％の事業税が課されるだけとなつたが，その後，昭和26年に，住民税として法人税割が設けられ，更に昭和27年朝鮮事変に伴う経済の好況時に，法人税の税率は42％に引き上げられた。昨年夏の税制改正により，現行の法人税，住民税及び事業税の負担となつたことは，前に述べたとおりである。

（諸外国との比較）

4　このように，わが国の法人税負担は，現在51.25％という高率であり，戦前の基準年次に比べて特に負担が重くなつたが，このように法人の税負担が増加したのは，わが国だけの現象ではない。すなわち，

(1)　アメリカでは，連邦法人税の基本税率は52％である。連邦法人税は，普通税と附加税とに分れているが，普通税の税率は30％であり，附加税は年所得2万5千ドル（約900万円）をこえる部分の所得に対して，22％の税率で課される。このほか，州税として5％前後の課税が行われるから，アメリカの法人の総合税負担は，55％前後の率を基本税率とし，33％前後の軽減税率をもつ累退税率であるといえよう。

このように，アメリカの法人の税負担は，現在ほぼわが国同様に高率であるが，昭和10年当時には，法人に対する連邦所得税の税率は13.75％にすぎなかつた。したがつて，ここ20年の間に負担が急増した事情は，わが国とほぼ同様である。

(2)　イギリスでは，法人の所得に対する税は，法人税と利潤税とに分れる。

法人税の税率は，一律に42.5％であるが，利潤税は2,000ポンド（約200万円）をこえて，初めて課税されることとなり，以後累増して，12,000ポンド（約1,200万円）をこえるに至れば，その全所得に対して30％の税率による課税が行われる。ただし，所得が法人の内部に留保された場合には，利潤税の税率は3％に軽減されるから，これを調整して考えると，法人の総合税負担は，50％を相当上回ると思われる。イギリスの法人負担は，日本より若干高めであるということができるであろう。

このイギリスでも，昭和10年当時の税率は，22.5％であつた。

(3)　西ドイツの法人税の税率は45％であるが，配当された部分の所得については，二重課税排除の意味で，30％の軽減税率が適用される。このほか5％前後の営業税の課税が行われる。

以上を総合して考えると，世界主要各国は，法人に対し，いずれも，わが国の場合に準ずる高率の負担を課していることがわかる。

（負担軽減の程度と方向）

5　わが国の現在の法人の税負担を考えるに当つては，諸準備金，引当金，特別償却等負担軽減のため課税上損金として認められるものが多く，法人の実際負担は，表面上の税率よりかなり低いことに注意しなければならないであろう。法人の税負担の軽減も要望

されるところであるが，個人所得に対する税負担の過重が訴えられ，その是正が急務と考えられている現在では，限られた減税財源は，所得税を初め，個人所得に対する税の軽減に充てざるをえないと考える。

しかし，後に述べるように，租税上の特別措置の整理により，来年度において約100億円，昭和33年度以降の平年度には約250億円法人税の収入が増大し，これに伴い地方税でも初年度約30億円，平年度約55億円，法人所得に対する負担が増大する点は，考慮に値いする一つの要因である。個人所得に対する税の軽減の必要性からみて，この際法人の実質税負担を軽減することは適当でないとしても，その負担が増加することには，特に慎重でなければならない。したがつて，貸倒準備金，価格変動準備金及び増資配当免税措置の改廃により，一般的に負担の増加する部分を相殺する意味で，来年度約80億円程度，平年度約250億円程度の減税を行う必要があろう。

6 ところで，法人の税負担を軽減する場合に，法人税と法人事業税と法人住民税のいずれの軽減によるべきであるか。これについては各種の議論があつたが，結局当調査会は，以下の理由により，減税はまず法人事業税についてなさるべきであるとの結論を得た。

(1) シヤウプ勧告以後，償却資産に対し，新たに固定資産税が課税されることになつたこと等にかんがみれば，事業税の負担は重すぎる。

(2) 個人事業税についても，2％の税率の軽減を行うこととすれば，法人事業税についても，同様の減税を行うことが適当である。

(3) 法人事業税の自然増収は，比較的富裕の地方団体に多く，地方団体間の貧富の差はますます激しくなる傾向にあるが，法人事業税の減税は，そのような格差をせばめる効果を有する。

（結　論）

7 よつて当調査会は，来年度より法人事業税の税率を2％引き下げるべきであるとの結論に達した。

この減税により，来年度には，法人の税負担は約80億円軽減されるものと見込まれ，特別措置の整理による法人の税負担の増加額約100億円のかなりの部分を相殺することとなる。

なお，昭和33年度には，法人事業税の減収は平年度化により約120億円となると見込まれるが，一方，経費として控除される事業税の額が減少するため，法人税，住民税合計52億円程度の増収を生ずることとなろう。他方，租税特別措置の整理による増収額は，平年度化により，合計約250億円に達すると見込まれるから，昭和33年度には，更に法人の税負担を軽減する必要がある。その方法としては，法人税の税率を2％程度引き下げ，法人税及び法人住民税の軽減によることとするのが妥当と思われる。

第3章　租税上の特別措置の整理

第1　基本方針

（整理の必要性）

1　現在の税制を組み立てている基本的な原則としては，歳入充分の原則とか，公平の原則とか，種々の原則があげられているが，これを一言に尽せば，歳入を充分に，かつ，能率的にあげられること，国民経済の正常な発展を阻害しないこと，しかもその負担が公平に国民の間に分担されること，という3点に集約することができよう。

現在の税制は，主として上記3点の要請に合致するように組み立てられているが，これらの要請のほかに，主として経済政策的要請から，種々の特別措置がとられている。これらの特別措置は，主要なものだけで約30項目，こまかなものを拾えば数十項目に及んでいる。（第19表参照）

これらの特別措置は，それぞれ一定の目的と根拠をもつて設けられたものであるが，いずれの国の税制をみても，特別措置が多かれ少かれ設けられていることからもわかるように，税制上の措置は，経済政策等を遂行するため比較的有効な手段であり，わが国の税制にもある程度これらの措置がとり入れられるのは，やむをえないであろう。

しかし，現在あまり多くの特別措置があるため，各種の弊害が現われており，この際現行の各種特別措置について全面的再検討を行い，税負担の公平と税制の簡素化に資することとすべきであると考える。すなわち，

(1)　特定の政策目的を遂行するためには，本来租税の減免措置によるよりも，補助金，財政投融資のような積極的な財政支出による方が，通常の場合には，より妥当であり，一層効率的である。もとより，租税の減免措置によることを適当とする場合もあろうが，この場合にも，政策遂行上の必要性と税負担の公平との調和について，常に慎重な考慮が払われなければならない。この見地から，現行の特別措置による租税の減収額とその効果との関係，租税全体の体系と特別措置の範囲及び程度について，あらためて検討を加える必要がある。

(2)　現行の各種特別措置を創設した際は，多少の負担不均衡をもたらしても特定の政策を遂行する必要があると考えられたが，その後経済も次第に正常化し，戦後経済の再建もようやくその成果をみるに至つた今日，あらためて政策遂行上の必要性と，税負担の公平とを比較検討する必要がある。

(3)　特別措置による減免税又は課税の繰延べは，その金額も多額にのぼり，しかもそれは，往々にして，少数の納税者にかたよりがちである。

すなわち，法人だけについても，昭和25年度から昭和30年度までの間に免税され

た所得は747億円，準備金，引当金として課税の時期を今後に繰り越された所得は4,053億円に及び，法人税率を40％として計算すると，1,900億円程度の法人税の減収があつたこととなる。（第20表参照）

また，特別措置の適用前の所得に対して，法人税課税の対象となつた所得がどれほどの割合になるかを，主要会社についてみよう。第21表の最下段の百分率がその割合であるが，課税の対象となる所得は，特別措置適用前の所得の40％ないし60％となるものが多い。これに対し，中小法人では，このような利益を受けているものは少い。（第22表参照）

直接税の負担が重く，また，その負担不均衡が著しい現行税制の欠陥を是正するため，当面直接税特に所得税の軽減を図らなければならないが，その減税財源をねん出するためにも，現行特別措置の整理が必要である。

(4) 現在あまり多くの特別措置が設けられているため，税制はますます複雑化し，その執行を不円滑にしている。

(5) 現行特別措置のうち適用期限の定めのあるものは，大部分昭和32年度末ごろまでにその適用期限が切れるから，この機会をとらえて，特別措置の全面的再検討を行うべきである。

第19表　事項別租税特別措置一覧表

項目	平年度減収見込額 金額	平年度減収見込額 法人又は個人の区別	課税の減免又は繰延べの区別	適用期限	根拠法令
	百万円				
1 貯蓄の奨励					
(1) 利子所得の非課税	11,000	個人	減免	30.7.1～32.3.31	租 2の2
(2) 配当所得の源泉課税の特例	6,500	〃	〃	〃	租 2の4
(3) 配当控除の特例		〃	〃	30年分及び31年分	租 2の6 所 15の6
(4) 生命保険料控除	13,000	〃	〃		
小計	30,500				
2 企業資本の充実					
(1) 増資配当免税	8,000	法人	減免	28.12.1.～32.1.31	租 5の11
(2) 増資登録税の軽減	800	〃	〃	30.7.1～32.1.31	租 9の6
小計	8,800				
3 内部留保の充実					
（一般的に認められるもの）					
(1) 貸倒準備金	12,000	主として法人	繰延べ		所規 10の5 法規 14
(2) 価格変動準備金	10,000	〃	〃		租 5の9,5の10
(3) 退職給与引当金	2,500	〃	〃		所規 10の16 法規 15の7

項目	平年度減収見込額		課税の減免又は繰延べの区別	適用期限	根拠法令
	金額	法人又は個人の区別			
	百万円				
(特定業種に限り認められるもの)					
(1) 渇水準備金	2,500	法人	〃		法規 14の6
(2) 異常危険準備金	1,500	〃	〃		法規 14の14
(3) 違約損失補償準備金	300	〃	〃		法規 14の9
(4) 特別修繕引当金	400	主として法人	〃		所規 10の10 法規 15
小計	29,200				
4 設備投資の奨励及び近代化					
(1) 5割増特別償却 (2) 初年度2分の1特別償却	7,000	主として法人	繰延べ		租 5の5, 5の6 租 5の7, 5の8
(3) 重要機械類の輸入関税免除	3,000	〃	減免	32.3.31まで	関税定率法附則5
(4) 協同事業用機械等の特別償却	—	法人	繰延べ	28.8.1～33.8.1を含む事業年度の直前事業年度まで	租 7の5
(5) 満期漁船保険の特別償却	—	主として法人	〃		租 7の3, 7の4
(6) 新築住宅の割増償却	1,200	〃	〃	27.1.1～33.12.31	租 21, 21の2
(7) 探鉱用機械設備等の特別償却	—	主として法人	〃		租 7の8, 7の9
(8) 試験研究用機械設備等の特別償却	—	〃	〃		企業合理化促進法 4
(9) 新築住宅の登録税軽減	200	主として個人	減免	27.4.1～31.12.31	租 9の2
小計	11,400				
5 輸出の奨励					
(1) 輸出所得の特別控除	6,000	主として法人	減免	28.8.1～32.12.31	租 7の6, 7の7
(2) 輸出損失準備金	300	〃	繰延べ	28.8.1～33.8.1を含む事業年度の直前事業年度まで	租 8, 8の2
(3) 海外支店用設備等の特別償却	100	〃	〃	28.8.1～33.8.1を含む事業年度の直前事業年度まで	租 7, 7の2
小計	6,400				
6 重要産業の助成					
重要物産免税	8,000	〃	減免		所 20
7 その他					法 6
(1) 概算所得控除	8,000	個人	減免		租 5の4
(2) 米穀所得課税の特例	3,000	〃	〃	30年分	臨時法
(3) 社会保険診療報酬課税の特例	1,500	主として個人	〃		租 7の10, 7の11
(4) 協同組合課税の特例	500	法人	〃		租 8の5
(5) 航空機用揮発油の免税	1,000	〃	〃	27.4.1～34.3.31	租 26
(6) 航空機乗客の通行税軽減	300	〃	〃	28.8.7～32.3.31	租 27

項目	平年度減収見込額		課税の減免又は繰延べの区別	適用期限	根拠法令
	金額	法人又は個人の区別			
	百万円				
(7) 居住外国人課税の特例	200	個人	〃	25年分～35年分	租 4
(8) 外国技術使用料課税の特例	800	主として法人	〃		租 3の2
小計	15,300				
合計	109,600				
8 交際費の否認	増 4,500	法人	増徴	29.4.1～32.3.31の間の開始事業年度	租 5の12
差引合計	105,100				
うち法人関係	61,700				
個人関係	43,400				

(備考) 1 平年度減収は，昭和32年度見込である。

2 根拠法令の欄中，「租」とは租税特別措置法，「所」とは所得税法，「所規」とは所得税法施行規則，「法」とは法人税法，「法規」とは法人税法施行規則である。

第20表 最近の免税所得の額及び準備金，引当金増加の状況の調（法人）

(単位 百万円)

区分		昭25年度	昭26年度	昭27年度	昭28年度	昭29年度	昭30年度	累計
免税所得	輸出所得の特別控除	—	—	—	1,379	4,004	8,269	13,652
	重要物産免税による免税所得	1,027	3,628	7,348	10,129	10,748	14,242	47,122
	増資配当免税による免税所得	—	—	—	—	3,021	10,962	13,983
	計	1,027	3,628	7,348	11,508	17,773	33,473	74,757
準備金引当金	貸倒準備金	11,152	8,161	14,501	19,933	26,297	17,274	97,318
	価格変動準備金	—	—	7,409	28,383	38,682	34,704	109,178
	退職給与引当金	—	180	41,761	36,183	37,281	43,292	158,697
	特別修繕引当金	22	713	936	299	778	551	3,299
	輸出損失準備金	—	—	—	121	278	216	615
	渇水準備金	—	—	4,600	4,044	3,105	4,758	16,507
	違約損失補償準備金	—	—	150	693	447	539	1,829
	異常危険準備金	—	—	—	11,350	3,735	2,828	17,913
	計	11,174	9,054	69,357	101,006	110,603	104,162	405,356
合計		12,201	12,682	76,705	112,514	128,376	137,635	480,113

(備考) 本表は，昭和31年1月末までに事業年度が終了した法人について調査したところによる。

第21表　大法人の各種特別措置の利用状況調

（単位　百万円）

区分	A（肥　料）	B（パルプ）	C（電　力）	D（鉱　業）	E（商　事）	F（鉄　鋼）	G（紡　績）	H（銀　行）	I（保険）	J（放送）	K（不動産）
期末資本金	百万円 3,600	百万円 1,600	百万円 13,140	百万円 2,400	百万円 2,140	百万円 8,400	百万円 3,738	百万円 5,500	百万円 4,000	百万円 750	百万円 1,260
年配当率（%）	20	20	12	18	16	12	20	12	15	6	10
調査事業年度	30.10～31.3	30.10～31.3	30.10～31.3	30.10～31.3	30.10～31.3	30.10～31.3	30.10～31.3	30.10～31.3	30.4～31.3	30.4～31.3	30.10～31.3
総所得	% 100.0	% 100.0	% 100.0	% 100.0	% 100.0	% 100.0	% 100.0	% 100.0	% 100.0	% 100.0	% 100.0
免税所得 重要物産の免税所得	% 27.4	% 21.7	% 7.3	% —	% —	% —	% —	% —	% —	% —	% —
免税所得 増資配当の免税所得	1.1	0.8	6.4	5.3	6.4	7.1	—	—	—	14.3	20.3
免税所得 輸出所得の特別控除	4.4	0.1	—	0.9	10.1	9.0	22.4	—	—	—	—
免税所得 小計	32.9	22.6	13.7	6.2	16.5	16.1	22.4	—	—	14.3	20.3
準備金引当金 貸倒準備金	0.8	0.8	△ 0.1	2.6	5.5	0.6	△ 0.4	13.7	2.0	—	—
準備金引当金 価格変動準備金	△ 3.6	2.9	—	—	14.0	—	△ 1.6	7.7	3.4	—	—
準備金引当金 退職給与引当金	15.4	19.6	12.7	10.7	5.6	7.2	5.6	21.9	21.8	—	—
準備金引当金 特別修繕引当金	—	—	—	—	—	4.4	—	—	—	—	—
準備金引当金 輸出損失準備金	—	—	—	—	9.6	—	—	—	—	—	—
準備金引当金 渇水準備金	—	—	47.7	—	—	—	—	—	—	—	—
準備金引当金 異常危険準備金	—	—	—	—	—	—	—	—	32.6	—	—
準備金引当金 小計	12.6	23.3	90.3	13.3	34.7	12.2	3.6	43.3	59.8	—	—
際費否認	0.8	—	△ 0.04	—	—	—	—	△ 0.8	—	—	—
特別償却	0.9	0.1	—	10.7	0.3	28.2	7.5	0.4	0.2	—	—
課税所得金額	54.4	53.9	26.4	69.8	48.5	43.5	66.5	57.1	40.0	85.7	79.7

（備考）　本表は，最近の申告書に基いて作成したもので，「準備金引当金」は当期中の純増減（△）を掲げた。

第22表　資本金500万円未満の法人(京橋税務署ほか6署の昭和30年1月申告法人)の各種準備金利用前所得に対する課税所得の割合の分布

摘　　要	法　人　数	百　分　比
課税所得の準備金積立前の所得に対する割合が20%以下であるもの	3	1.5%
〃　30%　〃	3	1.5
〃　50%　〃	15	7.3
〃　60%　〃	12	5.8
〃　70%　〃	14	6.8
〃　80%　〃	28	13.6
〃　90%　〃	44	21.5
〃　90%をこえるもの	86	42.0
計	205	100.0

(特別措置の範囲)

2　上記の観点から，われわれは，現行の特別措置の全面的再検討を行うこととしたが，討議の対象をどの範囲とするかについて，各種の意見があつた。しかし，討議の範囲はできるだけ広くとるという方針の下に，租税特別措置法に規定されている各種措置は，すべて討議の対象とし，また，所得税法，法人税法等に規定されているものについても，経済政策的要素を有するものをあげた。

各種の準備金及び引当金は，課税所得計算上の当然の措置であるか，あるいは政策的目的をもつものであるかについて議論があつたが，いずれにしても，現行制度の限度が適当かどうかについて検討を加えるため，これらもすべて討議の対象に加えた。

なお，各界からその創設を要望されている新規の特別措置についても，あわせて検討を行つた。

(特別措置の分類)

3　租税上の特別措置は，それぞれその趣旨と内容を異にしており，これらを一概に律することはできない。当調査会は，現行の諸措置を種々の観点から次のように分類し，相互の関連を考えながら討議を行つた。

(1)　政策目的による分類

現行の諸措置は，それぞれ政策目的をもつているので，その目的に従い，次の7項目に大別した。

(イ)　貯蓄の奨励

(ロ)　企業資本の充実

(ハ)　内部留保の充実

(ニ) 設備投資の奨励及び近代化

(ホ) 輸出の奨励

(ヘ) 重要産業の助成

(ト) その他

特別措置は，それぞれ固有の政策目的をもつているから，これらについて討議するに当つては，各制度の創設の趣旨，その後の経済の推移等を充分に検討した上，政策上今後いずれの面に重点をおくかを検討する必要がある。

(2) 減免税の対象が個人であるか，法人であるかの分類

特別措置を整理すれば，それだけ租税の増収となるが，反面，これら特別措置の利益を受けていた者にとつては，税負担が増加することとなる。したがつて，この税負担増加を個人法人別に区分し，負担変化の実態を見きわめる必要がある。現行の特別措置をこの観点から分類すると，第19表のとおり，法人がほぼ6割を占めている。

(3) 特別措置の内容が減免の性質を有するか，繰延べの性質を有するかの分類

特別措置の中には，たとえば利子所得の非課税措置のように，その所得を確定的に免税する性質のものもある。これに対し，たとえば貸倒準備金のように，課税の機会を延期はするが，将来準備金が取りくずされれば課税されることとなり，いわば課税の時期の繰延べの実態を有するにすぎないものもある。前者は，歳出面の助成措置にたとえれば，いわば補助金に該当し，後者は，いわば政府資金の無利息貸付に該当する。しかし，無利息貸付の利益の程度も，返済期限の長短によつて異なり，無期限のものはいわば補助金に近く，短期確定期限付のものは利益も少いという差があるのと同様に，税制上の繰延べ措置の利益の程度にも差がある。たとえば，特別修繕引当金は，次回の特別修繕の際までの確定期限付の貸付金という性格をもつ。特別償却は，いわば，特別償却終了後返済が始まり，固定資産の耐用年数の経過時を確定返済期限とする，無利息貸付ということができる。これに対して，渇水準備金，異常危険準備金等は，これらを取りくずす時期がいつくるか不明であり，確定した期限はない。

特別措置の中では，減免の性格を有するものの方が優遇の程度が厚く，繰延べの性質を有するものの方が優遇の程度が薄く，後者の中でも取くずし期限の確定しているものは特に優遇の度が低いといえよう。

(4) 適用期限の定めがあるかどうかの分類

現行の各種特別措置には，適用期限の定めのあるものと，適用期限の定めのないものとがある。

このうち，前者は，適用期限までの制度の継続は約束されているが，適用期限経過後は，何らかの措置を講じないと自動的に失効するものである。

第23表　その他の租税特別措置一覧表（主なもの）

項　　目	適用期限	根拠法令
1. 利子所得及び配当所得課税関係		
(1) 納税準備預金の利子所得の免税		租2
(2) 長期の定期性預金等の利子所得課税の特例		租2の3
(3) 外貨債利子の免税		租2の7
(4) 対外支払手段により取得した公社債又は株式の利子所得又は配当所得の課税の特例		租3
(5) 割増金付貯蓄の割増金等の非課税		割増金付貯蓄法4 当せん金付証票法13
(6) 納税貯蓄組合預金利子の免税		納税貯蓄組合法8
2. 特別償却		
(1) 重油ボイラー改造費の損金算入	33.3.31まで	租7の12
(2) 国際観光ホテルの固定資産の耐用年数の特例		国際観光ホテル整備法8
3. 農産物所得の免税		
(1) 開墾地の事業所得の免税	28.1.1～32.12.31	租8の3
(2) 土地改良地の裏作免税	33.12.31まで	租8の4
4. 山林所得及び譲渡所得課税の特例		
(1) 有価証券の譲渡所得の非課税		所得税法6
(2) 山林所得の分離課税		所得税法13
(3) 山林所得計算の概算経費控除		租12
(4) 土地収用等の場合の再評価の特例		租14,15
(5) 国，地方公共団体及び公益法人に対する贈与の場合の譲渡所得課税の免税		租17
(6) 居住用財産，耕作用財産等の買換の場合の譲渡所得課税の特例		租18,19,19の2
(7) 居住用財産等の交換の場合の再評価税及び譲渡所得課税の特例		租16,20,20の2,20の3
(8) 物納財産の譲渡所得課税の免税		租22
5. 相続税関係		
(1) 在外財産等の課税の特例		租6
(2) 外貨債に代えて発行された国債についての相続税課税の特例		租24
6. 登録税関係		
(1) 農地等の交換の登録税の免除		租9
(2) 農林漁業金融公庫からの山林の伐採調整資金貸付の抵当権設定登記の登録税の特例		租9
(3) 更生保護事業用不動産の登録税免除		租9の3
(4) 外航船舶の登録税軽減	28.8.1(27.11.1)～33.3.31	租9の4
(5) 船舶公団との共有船舶の持分を取得する場合の登録税の軽減		租9の5
(6) 行政官庁の指導等に基く登記の登録税の軽減		租10
(7) 特別な法人の設立等の場合の登録税軽減		租10の2,10の3,10の4,10の5,10の6
7. 酒税関係		
(1) 特殊用途酒類の特例		租25
(2) 20度焼ちゆうの特例		租25の2

（備考）　根拠法令欄の，「租」とは租税特別措置法の略，「割増金付貯蓄法」とは割増金付貯蓄の取扱に関する法律の略である。

（整理の一般的方針）

4　上記の分類に応じ，一応次の方針で，各措置について個別に審議を行い，今後もなお必要を認められるものは，その存続又は拡充を行うとともに，この際整理を要するものは，その廃止又は制限を行うこととした。

(1)　現行制度について，その内容，沿革，利用状況，経済情勢の推移，今後における政策の必要性等を，個々に吟味し，最後にその存廃を判断する。

(2)　特別措置のうち，減免の性質を有するものは，負担の公平を害する程度が強いので，まずこれを整理圧縮の対象とし，繰延べの性質を有するものは，特に行過ぎと思われる点を是正する程度にとどめる。

この場合，各種準備金，引当金は，まず現行制度の性格，すなわち，課税所得計算上の合理化措置であるか，あるいは，政策的配慮をも加えた措置であるかについて，個々に検討を加え，あわせてその利用状況等を実証的に分析し，かりに現行制度に不要な優遇措置とみられる面があれば，これを制限する。

(3)　特別措置のうち，適用期限の定めのあるものは，特別の事情のない限り，適用期限の延長を行わない。

以上の基本方針により，個々の特別措置について討議を行つたが，特別措置はあまりにも多項目なので，そのうちの主要な項目だけをとり上げることとせざるをえなかつた。

しかし，この答申に触れていない措置についても，整理の一般的方針に従い，できる限りの整理合理化を行い，制度の簡素化と負担の公平に資すべきである。（第23表参照）

5　以上の方針に基いて，現行特別措置の整理を行えば，その増収額は，平年度において約440億円となり，現行特別措置による現在の総減収額1,051億円の半ば近くに当る。昭和32年度は，改正の初年度に当るので，同年度増収見込額は約277億円であるが，所得税等の減税財源に大きく寄与することが期待される。（第24表参照）

第24表　特別措置の整理による増収額調

（単位　億円）

項目	平年度減収額	整理による増収額	
		初年度	平年度
1. 利子所得の非課税	110	30	45
2. 配当所得課税の特例	65	20	20
3. 生命保険料控除	130	—	—
4. 増資配当免税及び増資登録税の軽減	88	18	88
5. 貸倒準備金	120	30	55
6. 価格変動準備金	100	35	20
7. その他の準備金及び引当金	75	9	26
8. 特別償却	83	(減) 15	(減) 24
9. 輸出所得の特別控除	60	—	—
10. 重要物産免税	80	15	55
11. 概算所得控除	80	80	80
12. 米穀所得課税の特例	30	30	30
13. 社会保険診療報酬課税の特例	15	15	15
14. 交際費の否認	(増) 45	10	30
15. その他	60	—	—
（差引計）	1,051	277	440
うち 法人関係	617	102	250
うち 個人関係	434	175	190
減免関係	718	208	333
繰延関係	378	59	77
増徴	(増) 45	10	30

第2　利子所得課税の特例

（現行制度の概要と沿革）

1　個人の利子所得については，支払のつど20％の税率で所得税の源泉徴収を行い，確定申告等によつて，これを他の所得と総合して課税するのが，所得税法の建前であるが，現在は各種の特例が認められている。その主なものは，次のとおりである。

(1)　昭和30年7月1日から昭和32年3月31日までの間に支払を受ける利子所得については，所得税は課税されない。

(2)　昭和31年3月31日までに預け入れられた1年以上の定期預金，同日までに発行された公社債で引き続き1年以上登録されているもの等，長期の定期性貯蓄の利子については，元本の引出時，又は償還時まで，他の所得と分離して5％の税率で課税されることとなつているので，(1)の利子所得の非課税の期間経過後は，再びこの特例の適用がある。

(3)　利子所得等のうち，次に掲げるものは，特定の期間を限ることなく，非課税又は免税とされている。

(イ)　郵便貯金の利子，郵便振替貯金の利子及び日歩3厘をこえない当座預金の利子

(ロ)　国民貯蓄組合のあつ旋による預金等で，元本が10万円をこえないものの利子

(ハ)　納税貯蓄組合預金及び納税準備預金で，納税に充てられたものの利子

(ニ)　割増金付貯蓄の割増金品

(ホ)　割増金付定額郵便貯金の割増金品

これらの諸措置のうち，(1)の利子所得非課税措置と，(3)の(ロ)の国民貯蓄組合のあつ旋による預金等の利子の非課税措置は，その適用範囲も広く，影響も大きいので，当調査会は，この2つの特例措置を討議の対象とした。

2　利子所得課税の歴史を，戦前の基準年次たる昭和9～11年までさかのぼつてみると，当時利子所得は，おおむね5％の比例税率による所得税と，2％の比例税率による資本利子税との課税を受け，したがつて合計7％の比例税率による課税を受けていた。当時7％の平均税率の適用を受けた給与所得者の収入金額は，15,860円（今日の物価に換算して約520万円）であつたから，利子所得は相当重課されていたといえよう。

昭和15年の分類所得税制においては，利子所得には，おおむね10％（公債については軽減税率の適用があつた。）の比例税率による分類所得税と，累進税率による総合所得税とが課税された。ただ，利子所得に対する総合所得税の課税に当つては，いわゆる源泉選択の制度が設けられた。

当時給与所得については，分類所得税については，720円を基礎控除し，6％の税率適用後に税額控除として扶養控除が認められ，また総所得が5,000円をこえるとき

は，その超過額に対して総合所得税が課せられたが，総収入に対して10％の所得税負担となる給与所得者は，年収9,928円（今日の物価に換算して約168万円）の高額所得者であつたことになる。

当時，低額の銀行貯蓄預金及び産業組合預金の利子は非課税とされ，また，昭和16年には，国民貯蓄組合のあつ旋による預金等で一定額以下のものについて，その利子を非課税とする制度が創設された。その後，低額の銀行貯蓄預金等の利子を非課税とする制度は，昭和19年に廃止されたが，国民貯蓄組合預金の利子を非課税とする制度は，そのまま現在まで存続している。なお，非課税の対象となる国民貯蓄組合預金の限度額は，郵便貯金の預入限度とほぼ並行して引き上げられてきたが，現在は，郵便貯金の預入限度が20万円であるのに対し，国民貯蓄組合預金の非課税限度は，前述のように10万円である。

昭和22年に，20％の税率による源泉徴収後，累進税率による総合課税を行うという現行制度が確立されたが，源泉選択の制度は，昭和25年に1年間廃止されただけで，昭和28年まで引き続き認められていた。したがつて，利子所得について完全な総合課税が行われたのは，昭和25年の1年だけであつた。

その後昭和28年，貯蓄増強の必要性にかんがみ，他の所得と分離して10％の比例税率により課税する制度が創設され，次いで昭和29年には，上記の1年以上の預貯金利子等に対する5％の税率による分離課税の制度が，更に昭和30年には，全面的な非課税措置がとられた。

3　なお，現行の利子所得課税の特例による所得税の減収額は，昭和32年度において，約110億円と見込まれる。

（検討と結論）

4　国民経済の健全な発展のためには，貯蓄の増強が必要である。貯蓄の形態には，株式投資による企業への直接投資もあるが，預貯金等の貯蓄の奨励も経済政策として重要視さるべきである。諸外国でも，西ドイツは，長期貯蓄について税制上かなりの優遇措置をしているし，イギリスも，最近貯蓄奨励のため税制上の措置を講じた。

わが国の貯蓄の最近の伸びをみると，通貨価値の安定に伴い，ここ数年来預金の伸びは著しく，実質価値に換算しても，昭和26年3月には戦前基準の24.7％にすぎなかつた一般預貯金残高は，5年間に急増して，本年9月末には92.5％に増加している。（第25表参照）

貯蓄の実勢をみるには，資金の流れとして預貯金の増加額に焦点をしぼる見方と，資金のたくわえとして預貯金の残高に焦点をしぼる見方とがある。前者の見方からすれば，ここ数年の預貯金の伸びは顕著なものがあるが，最近の投資の盛行に対応してなお貯蓄奨励の必要性は少しも減じないとの意見もあり，また後者の見方によれば，まだ戦

前水準まで回復していない今日，なお2年程度，ある程度の特例措置を認めるべきであるとの意見もでてくる。

しかし，利子所得が資産所得の一として，配当所得に次いで強い担税力を有することも否定しえない。戦前のわが国の税制がこのことを物語つているし，アメリカ，イギリスでも，利子所得の課税上の優遇には慎重である。この意味では，利子所得の税負担を他の所得よりも軽くすることは，公平の原則に反するといわねばならない。ことに，預金利子非課税の措置が，預貯金の額を税務当局に知られることをおそれてのものであるとすれば，このような制度は税制上受け入れることはできない。

5 上記両面の考察，更に現行金利体系に衝撃的な影響を与えないようにとの配慮に基き，当調査会は，以下のように，利子所得非課税の措置は適用期限をもつて廃止するが，さしあたり経過的に緩和措置を講ずべきであるとの結論に達した。

(1) 20%の源泉徴収後，他の所得と合算して総合課税するという所得税法の建前は，維持せられるべきである。

(2) 利子所得非課税の措置は，適用期限をもつて廃止するが，適用期限経過後2年間，激変緩和の意味で，10%の税率による分離課税を行う。

6 次に国民貯蓄組合預金利子の非課税措置について であるが，昭和30年3月末に，国民貯蓄組合の数は86,489組合，組合員数は31,951千人，そのあつ旋による預貯金等の額は764,009百万円に達しており，その預貯金総額は，個人預貯金の総額の42.0%という大きな割合を占めている。しかし，これら国民貯蓄組合のうち4割弱は，いわゆる窓口組合であり，その組合員数は全組合員の約8割，預貯金等の額は全体の約84%を

第25表　一般預貯金の対戦前比較

年　　月	一般預貯金残高	物価指数	修正倍数	一般預貯金残高の物価換算額	戦前対比
	億円			億円	
昭9 — 11年	200	1.0	327.2	65,440	100.0
昭26年3月	14,185	286.9	1.14	16,170	24.7
27年3月	20,649	299.2	1.09	22,507	34.3
28年3月	29,203	315.8	1.04	30,371	46.4
29年3月	36,487	327.7	1.00	36,487	55.7
30年3月	44,059	327.2	1.00	44,059	67.3
31年3月	54,227	327.2	1.00	54,227	82.8
31年9月	60,552	327.2	1.00	60,552	92.5

(備考) 1. 一般預貯金残高は，公金及び金融機関相互勘定を除いたものである。(銀行，農業協同組合，相互銀行，信用金庫，郵便貯金，簡易保険，郵便年金，生命保険，信用組合，労働金庫，水産業協同組合，商工組合中央金庫の預貯金—日本銀行貯蓄推進部調)

2. 物価指数は，総合物価指数（経済企画庁調）である。ただし，昭和31年の3月及び9月は，昭和30年の実績平均によつた。

占めている。(第26表参照)

窓口組合とは，銀行等に預金をする際，その窓口で組合員となるものであるが，組合員相互の間の結合を欠く点，本来の組合とはいえない面をもち，また同一人が2以上の組合に加入せず，また組合員については，その預金等の額を名寄せして非課税限度額を算出するという現行の建前を実施できない点に，多くの批判がある。相当高額の銀行預金が，預金利子が課税されていた時代に，国民貯蓄組合預金の非課税限度たる10万円に，ややもすれば分割されがちであつたことは，その一例として，昭和30年3月末における全国銀行の10万円以上50万円未満の個人定期預金の平均額が，107,494円となつていること等からも，推測できるであろう。(第27表参照)

このような制度のもつ欠陥から，窓口組合預金の利子の非課税措置は，本来の趣旨を失つて，小口預金利子の非課税措置の役割しか果しておらず，更に預金の分割によつて，利子の課税関係をみだしているように考えられる。

7 少額預貯金の優遇は，国民生活の安定上望ましいということもできよう。しかし，預金によつて所得を得る者は，預金を有せず，その日の勤労によつてその日の生活の資を得る者よりも，担税力は強いわけであり，また，小口預金利子非課税の制度は，1人でいく口もの預貯金を持ちうる点に大きな欠陥をもつ。したがつて，われわれは，組合員がたがいにはげましあつて貯蓄をする地域及び職域の国民貯蓄組合については，郵便貯金の預入限度と同じく，利子非課税の特典を受ける元本の限度を20万円に引き上げるという結論には，容易に達することができた。問題は，従来から濫用の非難の多い窓口組合預金をどうするかということであつた。郵便貯金は，窓口組合預金に比べてはるかに零細であること，分割などによる弊害も少いこと，資金の使途の公共性などの性格からみるならば，窓口組合預金と一線を画するのが適当であり，窓口組合預金についてはこの際，10万円の限度額を引き上げるべきでないとする意見もあつた。

第26表　国民貯蓄組合預金に関する調　(昭和30年3月末)

区分	地域	業域	職域	窓口その他	計
組合数	24,715 (29%)	11,786 (13%)	16,577 (19%)	33,411 (39%)	86,489 (100%)
組合員数	千人 1,899 (6%)	千人 2,180 (7%)	千人 1,858 (6%)	千人 26,014 (81%)	千人 31,951 (100%)
預金残高	百万円 33,868 (4%)	百万円 44,844 (6%)	百万円 44,753 (6%)	百万円 640,544 (84%)	百万円 764,009 (100%)

(備考) 昭和30年3月末の個人の定期，普通，通知預金及び定期積金の総額は1,815,655百万円であり，国民貯蓄組合預金残高は，その42.0%に当る。

第27表　全国銀行階層別預金額調

（昭30年3月末）

単位　金額　百万円／一口当り金額　円

階層別 ＼ 区分 ＼ 預金者別		定期預金 金額	定期預金 一口当り金額	預金合計 金額	預金合計 一口当り金額
五万円未満	法人	2,078	15,690	14,771	8,577
	個人	122,930	14,205	261,328	9,402
	無記名	2,168	4,498	2,168	4,498
	計	127,177	13,722	278,268	9,341
十万円未満	法人	4,403	63,670	17,197	69,187
	個人	128,252	62,364	223,266	65,053
	無記名	3,404	64,325	3,404	64,325
	計	136,061	62,454	243,868	65,318
五十万円未満	法人	41,262	199,816	111,879	217,742
	個人	303,040	107,494	501,105	129,837
	無記名	44,103	201,137	44,103	201,137
	計	388,406	119,694	657,089	143,076
百万円未満	法人	49,187	597,931	107,508	643,680
	個人	19,125	571,202	85,886	632,738
	無記名	48,947	588,949	48,947	588,949
	計	117,260	589,681	242,342	628,045
千万円未満	法人	277,952	2,145,320	628,693	2,429,102
	個人	22,867	1,488,736	103,876	1,724,655
	無記名	113,082	1,596,572	113,082	1,596,572
	計	413,902	1,918,433	845,652	2,169,033
千万円以上	法人	151,205	16,849,230	879,459	28,940,996
	個人	1,368	13,818,180	7,748	18,102,803
	無記名	7,002	12,871,323	7,002	12,871,323
	計	159,576	16,593,110	894,211	28,514,381
合計	法人	526,090	836,545	1,759,510	644,037
	個人	597,585	44,010	1,183,211	33,536
	無記名	218,709	240,707	218,709	240,707
	計	1,342,384	88,806	3,161,431	81,225

（備考）　日本銀行預金者別預金調査による。昭和30年7月からは預金利子が非課税となつたので，昭和30年3月末をとつた。

しかし，零細貯蓄奨励の見地から，１人１組合員，１組合員についての非課税を受ける元本の限度額20万円という原則を貫き，過去にみられた濫用を防止することとして，限度額を20万円に引き上げることが適当であるという結論に達した。この趣旨に顧みて，政府も金融機関も，窓口組合預金が再び世間から疑問の目をもつて見られないよう，仮装名儀の使用を禁止する等制度面にも運用面にも格別の配慮を加えるべきである。

第３　配当所得課税の特例

（現行制度の概要と沿革）

1　現行税法によれば，配当所得は，支払のつど，20％の税率で所得税の源泉徴収を受け，確定申告等によつて，これを他の所得と総合して課税されるが，総合課税に当つては，累進税率を適用して算出した税額から，配当所得の金額の25％に相当する税額を，配当控除として控除されることとなつている。

この原則に対し，現行法では，租税特別措置法の規定により，次の３つの特例が設けられている。

(1)　昭和30年７月１日から昭和32年３月31日までの間に支払を受ける配当所得については，所得税の源泉徴収税率は10％に軽減される。

(2)　昭和30年分及び昭和31年分の所得税については，配当控除額を５％割増しして，配当所得の30％相当額を配当控除として控除する。

(3)　非居住者又は外国法人が外貨で取得した株式等につき受ける配当所得については，源泉徴収税率は10％に軽減される。

2　上記(1)の源泉徴収税率の一般的軽減の措置は，昭和28年に初めて行われたもので，当時の税率は15％であつた。これは貯蓄奨励のため利子所得について10％の源泉分離課税制度が設けられた際，同時に設けられたものである。その後，昭和30年に，利子所得非課税措置がとられた際，これとほぼ適用期間を同じくして，源泉徴収の軽減税率は更に10％に軽減され，また配当控除は５％割増しされることとなつた。

なお，上記(3)の外貨取得に係る株式配当の優遇措置は，外国人に対するわが国の課税権が復活して以来，外資導入のためにとられている。

3　なお，これらの制度による所得税の減収額は，昭和32年度において，約65億円と見込まれる。

（検討と結論）

4　配当控除について，恒久的にどのような制度がとらるべきかは，後に配当課税の問題として別途にとり上げるが，利子所得について前記のように非課税措置が廃止され，10％の源泉徴収が復活することとなれば，配当所得もこれと歩をあわせて，昭和30年の税制改正前の姿に復帰し，配当控除について認められる５％の割増控除を廃止するとともに，源泉徴収税率も15％にもどすことがまず考えられる。しかし，わが国企業の資本構成はまだ戦前水準に達せず，直接投資優遇の必要性はなお大きいので，後述のように，増資配当免税措置が廃止されることを考えあわせ，当調査会は，５％の配当控除割増の制度は，適用期限をもつて廃止するが，源泉徴収税率を10％に軽減する特例は，なお２年間そのまま存続することとすべきであるとの結論に達した。

第4　生命保険料控除等

（生命保険料控除の概要と沿革）

1　生命保険に関しては，所得税課税上生命保険料控除が認められ，また相続税課税上いわゆる保険金控除が認められている。

所得税の生命保険料控除は，所得税の課税所得の計算上，納税者が支払つた生命保険料の金額を，15,000円を限度として控除するものである。控除の対象となる生命保険料は，納税者又は納税者と生計を一にする親族を保険金受取人とする生命保険の保険料で，控除額は払込保険料から契約者配当の額を差し引いた後の純払込金額である。ただし，5年未満の短期の貯蓄保険の保険料については，生命保険料控除は認められない。

2　生命保険料控除の歴史は古く，大正12年の税制改正で，200円を限度として設けられた時に始まる。昭和15年の税制改正に当つてもこの制度は存続せられ，分類所得税について，生命保険料の払込金額中200円までの部分に限り，その6％に相当する金額の税額控除が行われた。当時の分類所得税の税率は，給与所得については6％，農業所得については7.5％，営業所得については8.5％であつたから，この税額控除は，払込保険料の70％ないし100％に相当する金額の所得控除と同様の効果をもつていた。生命保険料控除は，昭和22年の税制改正の際廃止され，昭和25年の税制改正の際にもそのまま復活をみなかつたが，昭和26年に2,000円を限度として復活し，その後その限度額は，昭和27年に4,000円，昭和28年に8,000円，昭和29年に12,000円，昭和30年に15,000円と引き上げられて今日に至つている。なお，今日15,000円の払込保険料は，保険金額40万円前後の保険契約に係る保険料と考えて大過ないとみられる。

3　生命保険料控除の制度はかなり広く利用され，生命保険料控除による所得税の減収額は，昭和32年度において，約130億円と見込まれる。

（検討と結論）

4　生命保険料控除は，外国では，イギリス，西ドイツ及びフランスの税制で認められ，アメリカには生命保険料控除の制度はない。

イギリスでは，本人又は妻子を被保険者とする生命保険の保険料について，原則として払込金額の40％に相当する額を控除することとしている。ただし，控除額は，総所得の6分の1をこえず，また保険金額の7％をこえてはならないこととなつている。

西ドイツでも，同様に生命保険料控除が認められるが，控除額は，その他の特定の支出額と合計して一定の限度までである。フランスでも，臨時措置として類似の制度が認められている。

5　所得税法上生命保険料控除を認める趣旨は何か。この制度の根拠としてあげられたものは，おおむね次の諸項目であつた。

(1) 長期貯蓄の奨励

生命保険にも各種の種類があり，１年ごとに保険料を掛け捨てる短期死亡保険もあり，終身払込の死亡保険もあつて，貯蓄期間の長短の差が著しいが，概していえば，生命保険は，長期貯蓄の性格をもつている。

しかも，保険料は，定期に継続して払込を続けなければならないので，半ば強制的な貯蓄であり，この意味では安定した長期資金として高く評価されよう。このような安定した長期貯蓄を奨励するため，生命保険料の払込を優遇すべきであり，生命保険料控除は，その有効な奨励措置である。

(2) 半強制的に貯蓄させられることによる担税力の減退

生命保険契約は，ひとたび契約すると，社会保険料とほぼ同様に，半強制的に保険料を払い込まねばならない。したがつて，所得のうち払込保険料部分は，いわば消費に回しえない部分であり，この意味で所得としての担税力に乏しい。

(3) 相互扶助による生活安定の効果

戦後社会保障制度がかなり整備されてきたとはいえ，国民の老後の生活の保障，及び一家の働き手の死亡後の家族の生活の保障は，なお充分とはいえない。したがつて，一定の範囲までの生活安定を，生命保険という機構を通じて保障することは，きわめて有意義である。このような機構により生活安定を保障するため，一定限度内で，保険加入を奨励することが望ましい。

6 上記の理由付けのうち，(1)の長期貯蓄の奨励を理由とする生命保険料控除の弁護は，生命保険が長期貯蓄として，国民経済で重要な地位を占めていた戦前には，特に有力に主張できたと思われる。もちろん，同様のことが，今日もある程度は主張しうる。しかし戦後，事業債及び金融債の個人消化，貸付信託，証券投資信託等各種の長期投資形態が発達するにつれて，個人の長期貯蓄形態も複雑化し，生命保険の長期資金としての重要性は，戦前ほどではなくなつている。したがつて，長期貯蓄優遇のみを理由として特に生命保険料だけを優遇する根拠は，乏しくなりつつあると思われる。また，負担の公平上，同一の所得を有する者は同等の担税力を有し，平等に課税さるべきであり，その所得を貯蓄したか否かによつて差別待遇すべきではないとの反論もありうる。

次に，半強制的な貯蓄であることを理由とする生命保険料控除の弁護は，生命保険料の払込はあくまで任意のものであり，将来の期待権を獲得するためのものであるにすぎないという反論がありうる。

最後に，相互扶助による生活安定の効果を主張する理由付けは、掛捨ての生命保険にも適用しうる理由付けであり，社会保険料控除の思想とも共通するもので，今日生命保険料控除をささえる大きな理論的支柱であると思われる。もちろん，個人の独立の貯蓄による生活安定への努力と，大きな差別をつけることは許されないであろうが，この理

由付けが，他のいずれよりもすぐれたものであろう。

これらの点をあわせ考え，特に相互扶助による国民生活の安定という生命保険の機能を重視して，当調査会は，生命保険料控除を，現行の限度額をすえ置いて，存続すべきであるとの結論に達した。

（相続税法上の保険金控除）

7　相続税課税上のいわゆる保険金控除は，相続税の課税価格計算上の制度である。被相続人が保険料を支払つた生命保険契約について，被相続人の死亡により，相続人が生命保険金を受取つた場合には，その受取金額について相続税が課される。ただ，この受取保険金のうち50万円までの金額は，相続税の課税価格に算入されず，50万円をこえる部分の金額に限り，相続税の課税価格に算入され，他の相続財産と合算して課税される。

相続税制度が設けられた当初は，このような生命保険金には相続税は課されなかつたが，昭和13年の相続税法の改正により，これを相続財産として課税することとなつた。その際，激変緩和の意味をも含めて設けられたのが，この保険金控除の制度である。

相続税法上の保険金控除の制度は，後述のように，相続税全般についての検討が今後に持ち越されることでもあり，さしあたり現行制度を維持し，追つて相続税の全般的検討の際に，あわせて検討することが適当と思われる。

第5　増資配当免税等

（増資配当免税の概要と沿革）

1　昭和29年3月の税制改正に際し，法人の資本構成是正を図り，企業経営の合理化に資するため，次のようないわゆる増資配当免税の制度が設けられた。

(1)　この増資配当免税の制度は，昭和29年4月1日に現存する法人（その合併法人を含む。）の，昭和28年12月1日から昭和32年1月31日までの間の増資について適用される。

(2)　免税の内容は，その増資がいわゆる有償増資であるか無償増資であるかによつて異なるが，有償増資については，増資後2年間の配当金額中，年配当率10％以下に相当する部分の金額について，法人税の免除を行い，再評価積立金の資本組入れによる無償増資については，同じく，増資後2年間の配当金額中，年配当率5％以下に相当する部分の金額について，法人税の免除を行うものである。ただし，同族会社の無償増資については，この増資配当免税は適用されない。

(3)　この増資配当免税は，次の条件を満たす場合に限り，認められる。

(イ)　法人の営む主たる事業が，製造業，鉱業，建設業等特定の事業（料理店業，飲食店業等は含まれない。）に該当すること。

(ロ)　減価償却資産に対する再評価を，その再評価限度額の80％以上行つていること。

(ハ)　固定資産の減価償却を，その事業年度に課税上認められる普通償却範囲額の90％以上行つていること。

2　この措置による法人税の減収額は，昭和32年度で約80億円と推定される。

（検討と結論）

3　この措置がとられた昭和28年12月以降の増資の状況をみると，昭和29年及び30年の増資実績は，昭和28年の実績を下回り，本年1月から9月までの実績も低調であつた。（第28表参照）

これは，税制上の優遇措置にもかかわらず，他の経済諸要因が熟さず，特に企業の収益力が伴わなかつたためであると思われるが，このため企業の資本構成の改善は今までのところ必ずしも満足すべき結果を示していない。しかし，最近景気の好転によつて企業の収益力は著しく向上してきたので，増資配当免税措置の適用期限の切れる来年1月末までに増資を行おうとする意欲が高まり，本年10月から来年1月までの間に増資が集中して，その総額は約1,600億円に上ると推定される。すなわち，この特別措置は，適用期限直前に著しくその効果を現わし，特に来年2月以降に実施されたであろう増資を，来年1月までの間に繰り上げ実施せしめる誘因として働いたといえる。

4　わが国企業の資本構成をみると，戦前には企業の資本構成は，自己資本6他人資本4であつたのに対し，現在は自己資本4他人資本6という構成であり，諸外国に比べても

第28表　株式払込状況調

（単位　百万円）

年	払込金額	無償交付額	合計	特別措置の沿革	
				（配当課税特例分）	（増資配当免税等）
27	127,279	16,744	144,023	源泉20％の総合課税	
28	180,111	22,044	202,155		
29	153,668	28,607	182,275	昭29.4～30.3の間に受け取る配当は，源泉15％	昭28.12～32.1の間の増資に係る配当金に対する法人税免除
30	111,627	18,995	130,622	昭30.7～32.3の間に受け取る配当は，源泉10％ 昭30,31年分の配当控除率は30％	昭30.7～32.1の間の増資の登録税の軽減
31 1～9	138,277	37,069	175,346		

（備考）　1　本表は，大蔵省理財局経済課調「発行株式統計季報」によつた。

2　昭和31年10月～32年1月の東京証券取引所上場会社の増資見込金額は約1,600億円（うち無償交付見込額約400億円）である。

資本構成の不良が目立つから，引き続き資本構成の正常化を図るため，現行措置を存続する必要があるという意見もある。

確かに，わが国の企業の資本構成が，戦前の水準からみてなお満足できない状況にあることは，明らかであろう。しかし，経済の拡大の速度が早く，年々巨額の追加資本を必要とする戦後最近までのような経済情勢では，他人資本への依存度を高めたのはやむをえないところであつたともいえる。

5　また，企業の資本構成是正の必要性を認めつつも，増資配当免税措置については，次のような税理論よりする強い反対論があることも考慮せざるをえない。

すなわち，わが国の現行税制は法人所得に対する課税の原理としていわゆる法人擬制説によつている。法人税は株主の所得に対する所得税の源泉徴収であるとみられ，株主が個人であるときは，配当所得に対する所得税の課税上，源泉徴収税額の控除に相当するものとして配当控除を行い，株主が法人であるときは，配当金に対する法人税の課税は行わないこととしている。

増資配当免税措置の適用のある増資新株の配当についても，上記の配当控除及び配当益金不算入の制度の適用があるが，これら新株の配当のもととなる法人の所得には，法人税の課税が行われていないから，いわば源泉徴収が行われないのに源泉徴収税額を控除する結果となつている。

したがつて，法人の段階と株主の段階とを通じて見た場合，配当された所得について，一切所得課税が行われない結果ともなる。比ゆ的にいえば，二重課税の排除が表裏両面で行われる結果，一つも課税されない結果となつている。

したがつて，この措置は所得税課税の原理に対する異例の特例であつて，特別の必要性が認められない限り，できるだけすみやかに廃止されねばならない。

6　当調査会は，今後も資本構成是正の必要は認めるが，現行制度のような異例の措置は厳格に期間を限定して行うべきものであり，増資奨励の効果をある程度あげた今日，この措置は適用期間を延長することなく，適用期限到来とともに廃止すべきであるとの結論に達した。現在，電力事業等はなお資本構成が不良であり，特定業種に限つてこの措置の延長を認むべきであるという意見もあつたが，このような措置を特定業種に対する優遇措置として認めることは適当でなく，上記の結論は，全業種を通じて一律に適用されるべきであると考える。

（増資登録税軽減）

7　昭和30年の税制改正により，昭和30年7月1日から昭和32年1月31日までの間に行われる増資については，その法人の事業が増資配当免税措置を受けうる事業である場合に限り，増資登記の登録税の税率（現行1,000分の7）を1,000分の1.5に軽減することとされた。

この措置による昭和32年度の登録税の減収は，約8億円と見込まれる。

増資配当免税について検討したところと同様の理由により，この増資登録税軽減の措置も，適用期間を延長することなく，その期限をもつて廃止すべきである。

ただ，後に述べるように，登録税の税率については，登録税自体が古い税であるから，増資登録税のみならず，不動産関係の登録税までを含めて，全面的に再検討を加え，新しい情勢に即する適正なものとすべきであろう。

第6　貸倒準備金

(現行制度の概要及び沿革)

1　貸倒準備金は，売掛金，貸付金，前貸金等の債権(貸金と略称される。)の貸倒損失の補てんに充てるため，あらかじめ積み立てられる準備金であつて，貸倒準備金勘定への繰入額のうち一定範囲までは，課税上損金又は必要経費に算入される。この貸倒準備金制度の概要は，次のとおりである。

(1)　法人の貸倒準備金

期末貸金残高の3％と，期末の自己資本の金額とのうちいずれか低い金額（累積限度額）に達するまでは，次の(イ)又は(ロ)のいずれか低い金額（毎期の繰入限度額）を，貸倒準備金勘定に繰り入れたときは，これを損金に算入する。

(イ)　期末貸金残高に，法人の主たる事業に応じ，次の割合を乗じて得た金額

卸売及び小売業	2.0％
製　造　業	1.0％
金融及び保険業	1.0％
その他の事業	0.7％

(ロ)　所得金額の100分の20（金融及び保険業のうち，農林中央金庫等は100分の50，その他は100分の35）に相当する金額

(2)　個人の貸倒準備金

個人の貸倒準備金には毎期の繰入限度額の制限はない。個人は，毎年末の貸金残高の5％（金融業は3％）に相当する金額に達するまで，貸倒準備金を積み立てることができ，その積立額は必要経費に算入される。

2　昭和25年以前には，税法上貸倒準備金の制度はなく，貸倒損失が現実に発生したときに，初めてこれを損金又は必要経費に算入された。

貸倒準備金が創設されたのは，昭和24年のシヤウプ勧告に基く昭和25年の税制改正によつてである。

当初の制度では，期末（年末）貸金残高の2％に達するまでは，毎期（毎年）末の貸金残高の0.3％（金融機関0.6％）と，所得金額の100分の20（金融機関100分の30）とのうちいずれか低い金額を積み立てたときは，損金に算入することとなつていた。

その後，数次にわたり制度の拡充が行われたが，主な改正を法人について述べると，

(1)　昭和27年の改正で，累積限度額は，期末貸金残高の3％（ただし，期末の自己資本の金額をこえてはならない。）に引き上げられ，毎期の繰入限度額も，次の(イ)又は(ロ)のいずれか低い金額に引き上げられた。

(イ)　期末貸金残高に，法人の主たる事業に応じ，次の割合を乗じて得た金額

第29表　貸倒準備金の利用状況調（法人分）

（単位　百万円）

年度	純増加			年度末残高			沿革
	全法人(A)	(A)のうち金融機関(B)	(B)／(A)	全法人(C)	(C)のうち金融機関(D)	(D)／(C)	
			%			%	
25	11,152	10,785	96.7	11,152	10,785	96.7	繰入限度額は，(イ)と(ロ)のうちいずれか低い金額 (イ)期末貸金の0.3%(金融機関0.6%) (ロ)所得金額の20%(　〃　30%) 累積限度額は期末貸金の2% 貸金に対する繰入率を事業の種類により細分し，その率をやや引き上げ，累積限度額を期末貸金の3%とした。 貸金に対する繰入率の限度を5割ないし10割程度引き上げた。
26	8,161	7,355	90.1	19,313	18,140	93.9	
27	14,501	11,726	80.8	33,814	29,866	88.4	
28	19,933	14,637	73.4	53,747	44,503	82.8	
29	26,297	18,038	68.6	80,044	62,541	78.1	
30	17,274	7,783	45.0	97,318	70,324	72.2	

（備考）　25及び26年度の全法人の金額は，主税局調査課の標本調査に基き推計した。

卸売及び小売業　1.0%
製造業　0.7%
金融及び保険業　0.7%
その他の事業　0.5%

(ロ)　所得金額の100分の20（金融及び保険業は100分の35）を乗じて計算した金額

(2)　昭和28年の改正で，現行制度まで，累積限度額及び毎期の繰入限度額の引上げが行われた。

3　貸倒準備金は，その残高が年々200億円前後増加し，昭和30年度末残高は970億円に達している。（第29表参照）なお，この措置による減収見込額は，昭和32年度において約120億円と推定される。

（検討と結論）

4　貸倒準備金については，関係者より，次のような意見が述べられた。

(1)　貸倒準備金の性格は，評価性引当金である。この点については，各方面の意見が一致しているから，その繰入額は税法上当然損金とすべきである。

(2)　貸倒準備金は，臨時的な特別措置とみるべきではなく，恒久的制度と考えるべきである。

(3)　貸倒準備金は，免税措置ではなく，単に課税時期を延期するにすぎないものである。

(4) 毎期の繰入れに当つての所得制限は，不合理であるから撤廃すべきである。すなわち，この準備金の性格は評価性引当金なのだから，貸金残高だけを繰入れの基準とすべきである。

5 貸倒準備金制度に関する諸外国の立法例は，これを認めているものもあり，認めていないものもあるが，これを認めているものでも，その内容は一致していない。

すなわち，

(1) アメリカでは，金融機関及び常時売掛債権を有する納税者に対してだけ，貸倒準備金の設定を認めている。繰入額については，特に明文の規定はないが，期末債権高，過去の貸倒率，期末準備金残高等を考慮して合理的な範囲内で認められている。

ただ，金融機関については特例を設け，毎期の繰入れは過去20年間の平均貸倒率によることとし，貸倒準備金の累積限度は，期末貸金に平均貸倒率の3倍を乗じた額とされている。

(2) イギリスでは，貸倒準備金制度は認められていない。

(3) 西ドイツでは，税制上は特に貸倒準備金勘定の設定を認めていないが，判例上不良債権の償却についてある程度概括的な方法をとることを認めており，事実上貸倒準備金と同様の機能を果している。

6 貸倒準備金制度についての第1の問題は，現行制度の性格をどのように考えるかということである。すなわち，企業会計上損金算入を当然と主張される債権の評価性引当金とみるか，あるいは企業利益の留保を図るという政策的配慮をも加えて，将来の貸倒損失に備えるための偶発損失準備金の性格をも加味したものと考えるかということである。

この点，現行制度の性格は必ずしも明確でないが，貸倒準備金は債権の評価性引当金であるというのが，企業会計上の通説のようである。そこで，当調査会は，まず現行制度を純粋の評価性引当金として再構成することが可能かどうかについての検討を行つた。

この場合，個々の企業の実態に即して，期末に現存する債権のうち，どれだけが将来貸倒れとなる可能性を蔵しているかを判定する技術的方法が，まず問題となる。

その方法としては，個々の企業の過去の平均貸倒率をとることも一案であろう。しかし，課税上の貸倒れ認定の時期とも関連して，債権不良化の時期より貸倒れ認定の時期までの期間が相当長期となるときは，不良化した債権がしだいにたまつて毎期末に累積し，直ちに過去の平均貸倒率をとることは必ずしも適当ではないことがある。また，金融機関の貸付金については，監督行政上の格付けが行われているが，検査が毎事業年度行われない等のため，直ちにこれを判定の基礎にとりがたい。

7 時間の制約上，われわれは税制上の貸倒準備金制度を純粋の評価性引当金とするための完全な技術的方法を発見できなかつた。しかし，計数的分析によつても，業種ごとの一本の率で毎期の繰入率が定められ，一つの累積限度しかない現行制度では，個々の企

業の実態には即せず，一部の企業にとつては利益留保の結果となるおそれが多分にあるという弊害もみられるので，なるべくこれらの欠陥を排除し，制度の内容を評価性引当金の実態に近ずけるように，今後研究が続けられることを希望する。当調査会は，さしあたりの措置として，現行制度の基本的構成を維持しつつも，毎期の繰入限度額を制限することとし，貸倒準備金制度を次のように改正すべきであるとの結論に達した。

すなわち，法人の毎期の繰入限度を，現行制度のおおむね7割程度に引き下げることとし，次の(1)又は(2)のいずれか低い金額を，繰入限度額とする。

(1) 期末貸金残高に次の割合を乗じた金額

卸売及び小売業	1.5％
製　造　業	0.7％
金融及び保険業	0.7％
その他の事業	0.5％

(2) 所得金額の100分の15（金融及び保険業のうち農林中央金庫及び商工組合中央金庫は100分の35，その他は100分の25）に相当する金額

第7　価格変動準備金

（現行制度の概要と沿革）

1　現在，課税上たな卸資産は，原価法，時価法又は低価法のいずれかを選択して評価することができるが，たな卸資産をも含め資産の簿価が期末時価をこえるときは，期末時価まで評価減をすることができることとなつている。しかし，価格変動による企業の損失に備えて，あらかじめ社内留保をすることを優遇するため，現在租税特別措置法により，価格変動準備金制度が特に認められている。現行の価格変動準備金制度の概要は，次のとおりである。

(1)　対　象　資　産

法人については，たな卸資産（たな卸資産たる有価証券を含む。）及び有価証券である。

個人については，たな卸資産だけである。

(2)　繰　入　限　度

法人については，次の(イ)と(ロ)との合計額，個人については，(イ)の金額だけである。

(イ)　たな卸資産の繰入限度額は，その評価方法の区分に従い，次に掲げる金額

(一)　後入先出法によつて評価するものについては，期末（年末）の帳簿価額から，時価の90％（株式以外の有価証券については95％）相当額を控除した金額

(二)　後入先出法以外の方法により評価するものについては，期末（年末）の帳簿価額から，時価又は帳簿価額のいずれか低い金額の90％（株式以外の有価証券については95％）相当額を控除した金額

(ロ)　たな卸資産以外の有価証券については，期末の帳簿価額から，時価の95％（株式については90％）相当額を控除した金額

(3)　価格変動準備金は，翌期首（翌年初め）に全額益金にもどし入れ，期末（年末）にあらためて積み立てる，いわゆる洗い替えの準備金である。

2　価格変動準備金制度は，昭和26年12月に創設された。しかし，その創設前も，シャウプ勧告による昭和25年の改正前には，いわゆる「評価減」の制度があり，価格変動準備金と同様の機能を果していた。

すなわち，法人が土地，建物，機械器具，たな卸資産及び有価証券について，時価又は取得価額のいずれか低い金額を基準として，土地についてはその95％相当額まで，土地以外の固定資産及び流動資産についてはその90％相当額まで評価減を行つたときは，これを損金に認めることとされていた。当時は税務計算上，たな卸資産等の評価方法が今日程整備されていなかつた上に，欠損金の繰越し，繰もどしの制度も不備であつたし，法人税率も低かつたので，いわばこのように概括的に資産の含みをもたせる措置

がとられていたのであろう。

しかるに，シャウプ勧告では，課税所得を正確に計算するためには，税制上合理的なたな卸資産評価の方法を規定する必要があるとし，たな卸資産の評価方法の合理化と，従来のいわゆる「評価減」の制度の廃止とを勧告した。この勧告に基き，昭和25年の税制改正では，たな卸資産の評価方法を現在のように整備するとともに，時価以下の評価減は損金に認めないこととした。なお同年の改正により，欠損金の繰越し，繰もどしの制度が整備せられ，前後7年間にわたる損益平均が可能となつたことも，特記されるべきである。

ところが，昭和26年に繊維品暴落等，経済事情の急激な変化があつたので，このような価格の下落に備え，企業の内部蓄積を促進するための措置として，租税特別措置法の規定により，価格変動準備金制度が創設された。当時の価格変動準備金は，時価の10％減又は5％減と簿価との差額を積み立てるものとされていたが，たな卸資産の時価を個々に見積ることは煩さであるばかりでなく，時価が上昇しつつあり，企業収益も好調で積立余力のあるときには，これを積むことができず，逆に，時価が下つて，制度上積立が可能となつたときは，企業収益がないため事実上積立をすることができないという点が不満とせられ，昭和29年の改正により，現行制度のように改められた。

3　価格変動準備金は，毎年300億円前後の速度で増加し，昭和30年度末残高は約1,090億円に達している。(第30表参照)

なお，この準備金による減収見込額は，昭和32年度において約100億円と見積られる。

第30表　価格変動準備金の利用状況調（法人分）

年度	増加	年度末残高	沿革
	百万円	百万円	
27	7,409	7,409	時価の90％（株式以外の有価証券は95％）を基準とし，これを上回る部分の帳簿価額を準備金に繰り入れる。
28	28,383	35,792	対象資産に国債を追加した。
29	38,682	74,474	後入先出法以外のものは，少くとも帳簿価額の10％（株式以外の有価証券は5％）を準備金に繰り入れることができることとした。
30	34,704	109,178	

（検討と結論）

4　価格変動準備金制度の必要性について，当調査会に述べられた意見は，次のとおりであつた。

(1)　国際的商品，株式等のように価格変動の激しいものについては，価格変動準備金は

ぜひ必要である。

(2) 企業収益のみならず，国庫収入の安定を図る上にも有益である。

(3) 現行制度のように低い繰入率では，大幅な価格変動に対処できないから，むしろ現行制度を拡張すべきである。

(4) この制度は，単なる課税時期の延期にすぎない。また，たな卸資産等に増減がなければ，毎年累積するものでなく，設定当初だけ国庫にとつて減収となるにすぎない。かりに，この制度を廃止したとしても，それによる増収額は改正の年だけであり，平年度増収額はないであろう。

5 価格変動準備金類似の制度は，主要諸外国では，フランスで価格変動の激しい一部輸入原料について価格変動準備金制度を設けているほか，その例をみない。

6 価格変動準備金は，企業会計上保守主義の立場をとつても，経費性のない単なる利益留保とみられている。他の準備金，引当金は，企業会計の立場からみて，多かれ少かれ，当期の収益に見合う費用を計上するものと説明されるが，この価格変動準備金制度には，そのような根拠も乏しい。また，現行制度は，企業収益の多いときにあらかじめ準備をしておき，価格が下落したときには，準備金を取りくずして損益の平準化を図るためのものであるとされているが，実際の利用状況をみると，単なる企業の利益調節の手段に使われている傾向がみられ，ことに価格が下落し，企業収益が零以下となつたときにも，この準備金の積立を行い，欠損金の額を多くして，既納税額の還付を受けるという例すら見受けられる。このような価格変動準備金は，他の特別措置に比べて，特に企業利益の一般的留保を認めているという性格が強い，との批判もでてくるわけである。

昭和25年，たな卸資産の評価方法の合理化が行われ，欠損金の繰越し，繰もどしの制度も設けられたから，価格変動準備金のようなたな卸資産の評価に含みをもたせる制度の必要性は，はるかに後退しているといえよう。

また，企業収益の多い時期には，企業の担税力も強いのであるから，利益留保を認めずに課税を行い，企業収益が少く，担税力に乏しいときには，税額も少くて然るべきであり，この関係を逆にする価格変動準備金制度は適当でない，との考え方もある。国の立場からみても，好況期には税収を多くし，不況時には税収を少くした方が景気政策上有効である。したがつて，この準備金の合理性は，かなり乏しいといわねばなるまい。

7 ただ，わが国企業の基礎を強固にし，好況期に社内留保を厚くして，不況期に備えることを助長するという見地からは，なおここしばらくこの制度を存続する必要があると認められる。しかしこの場合にも，準備金を利益の永久留保の具としないように，価格下落時にはこれを取りくずすものとするよう，制度を改正する必要がある。

しかし，われわれは，たな卸資産等の価格下落時に，自動的に価格変動準備金を取りくずす制度を技術的に考案できなかつた。所得を基準にとることにも，各商品の価格指

数を基準にとることにも，それぞれの難点がある。ただ，欠損金を出してまでその準備金の積立を行い，既納税額の還付を受けることは，この準備金の本質に反するから，これを禁ずべきであるという点では，各委員の意見は一致した。

8　上記の検討に基き，当調査会は，価格変動準備金は，次のように改正すべきであるとの結論に達した。

(1)　さしあたりは，現行制度の基本的建前を改めないが，繰入限度額の計算上，現在の90％の率を92％に，95％の率を96％に改める。その結果，繰入限度額は，法人については，次の(イ)と(ロ)との合計額，個人については，(イ)の金額だけとなる。

(イ)　たな卸資産については，その評価方法の区分に従い次の金額

(一)　後入先出法によつて評価するものについては，期末（年末）の帳簿価額から，時価の92％（株式以外の有価証券については96％）相当額を控除した金額

(二)　後入先出法以外の方法によつて評価するものについては，期末（年末）の帳簿価額から，時価又は帳簿価額のいずれか低い金額の92％（株式以外の有価証券については96％）相当額を控除した金額

(ロ)　たな卸資産以外の有価証券については，期末の帳簿価額から，時価の96％(株式については92％）相当額を控除した金額

(2)　価格変動準備金を積み立てた結果，その事業年度に欠損金を生ずることとなるような積立は，課税上損金算入を認められない。

(3)　改正直前事業年度末の価格変動準備金残高と，改正直後事業年度末の旧法による繰入可能限度額とのうちいずれか低い金額が，改正直後事業年度末の改正案による繰入可能限度額をこえるときは，その超過額をたな上げする。

たな上げ額は，直ちに課税せず，たな卸資産の増加により価格変動準備金繰入額が増加する際に，自然に吸収する。

(4)　将来，法人の税負担が一般的に軽減されるときは，価格変動準備金は漸次縮少し，整理の方向に向うべきである。

第8　その他の準備金及び引当金

1　退職給与引当金

（現行制度の概要及び沿革）

(1)　退職給与引当金は，従業員に対する退職金支払債務に対する引当金として，昭和27年に初めて認められた。その後昭和28年に，制度のある程度の拡張が行われたが，本年春の改正前は，退職給与引当金制度の概要は，次のとおりであつた。

(イ)　退職給与引当金を計上できる者は，青色申告書を提出する法人又は個人で，労働協約による退職給与規程を有し，又は労働基準法により行政官庁に届け出た就業規則に退職給与に関する規程を有し，又は税務署長にあらかじめ届け出た退職給与規程を有するものである。

(ロ)　毎期の繰入限度額は，当事業年度末日に，役員以外の従業員が自己都合により全員退職したと仮定した場合に，同日現在の退職給与規程により支払うべき退職金の総額（退職給与金の要支給額の総額）から，前事業年度末日の退職給与金の要支給額の総額を差し引いた残額である。

ただし，労働協約による退職給与規程を有しない場合には，給与及び賃金の支払総額の4％に相当する金額をこえて積み立てることはできない。

(ハ)　累積限度額には，別に制限は付されていなかつた。したがつて，期末における退職金の要支給額の総額まで積み立てられたわけである。ただ，退職金支払のために保有する特定預金等の額の4倍相当額をこえてはならないという条件がある。

(ニ)　従業員が退職したときは，その従業員について積み立てた退職給与引当金の額を取りくずすこととされていた。

(2)　この制度は本年春の税制改正により，次のように改正された。

(イ)　退職給与引当金の累積限度額は，事業年度の末日の退職金の要支給額の総額の半額とする。ただし，近い将来に解散等のため大幅の人員整理があると予想される特殊の法人には，この制限を付さず，従来どおりとする。

(ロ)　従業員が退職して，退職金を支払つたときは，退職金に相当する金額だけ，退職給与引当金を取りくずす。

(3)　この引当金は，業種のいかんをとわず一般的に利用できるので，その利用範囲も広く，昭和27年にこの制度が創設されて以来，毎年400億円平均の速度で引当金残高が増加した。その残高は，昭和29年度末に1,154億円，昭和30年度末に1,586億円，昭和31年度末に1,845億円に達すると推定される。このため，毎年の法人税の減収額も，昭和30年度において，約150億円に上ると見込まれていた。

本年春の改正により，この引当金の純増の速度は鈍り，この引当金による減収額は，

昭和32年度において約25億円と推定される。

(検討と結論)

(4) 退職給与引当金については，これを負債性引当金として純粋に再構成すべきであり，この意味で本年春の改正は適当でなく，この際改正前の姿にもどすべきであるとの主張もみられた。

これに対して，次の諸点を根拠として，本年春の改正を支持する意見もあつた。

(イ) 通常の継続する企業について考える場合，退職金支払の基金としては，潜在的な退職金支払債務の総額の半分もあれば充分である。

(ロ) 今日通常の大企業では，企業の計算は通常その企業の存続を前提として行われており，また担税力という観点からみる場合には，退職金支払という将来の潜在的債務の増減は，特に担税力に大きい影響を及ぼすとは認めがたい。たとえば，企業の収益力が著しく向上し，収益がふえた事業年度において，賃金の引上げを行い，あるいは退職給与規程を従業員に有利に改正した場合には，潜在的退職金支払債務は急激に増加するが，その全額を損金に認めると，課税所得が著しく減殺され，零に近くなることさえある。しかし，企業の実態に即してみた場合，そのような収益がある事業年度に，このように税額が減少するのは適当とは思われない。

(ハ) 退職給与規程は，労働協約については3年以上の有効期限がなく，その他の退職給与規程は，企業の任意によつて変更することができる。また特定の場合には，退職金を支払わないこととしている例もないではない。したがつて，将来従業員の退職時に，それだけの退職金を支払うものと確定しているとはいいがたい。

(ニ) 諸外国でも，退職年金を支払う事例は多いが，年金支払のための潜在的債務を評価して，負債性引当金の計上を認めている税務の実例は，ほとんどない。

ただ，企業とは別法人である退職年金支払基金に，企業が，従業員のために年金掛金に相当する金額を払い込んだときは，企業の損金に算入することとし，同時に，受益者たる従業員についても，年金支払が開始するときまでは，受益権の増加について所得税を課さないとしている例が多くみられる。

(5) 上記諸点には相当の理由があり，退職給与引当金には，この際改正を加えず，現行制度のまま維持することが適当である。

2 渇水準備金

(現行制度の概要と沿革)

(1) わが国は豊富な天然資源である水に恵まれているので，わが国の電力事業は水力発電を主とし，火力発電は主に渇水時の補給用として用いる，いわゆる水主火従方式によることを特色としている。現行電力料金算定の基礎をとつてみても，平水時には全国

電力総供給量の約75%は水力発電によつてまかない，残りの25%を火力発電によつて補給することとしている。ところが，わが国の水力発電所には自流式発電所が多く，このため降雨量によつて水力発電量が大きく左右され，渇水時には多くの火力発電を必要とするが，火力発電のコストは燃料費の関係で水力発電のコストよりかなり高く，このため，電力会社の収支は渇水時には赤字となり，逆に豊水時には黒字となる必然性がある。電力料金が平水を基準として算定される以上，これは当然の現象である。

したがつて，豊水による経費減によつて生じた利益を積み立て，これを渇水時の経費増に充てることとすれば，電力事業の経理を平準化し，電力料金の安定を図るためにも有効である。このような観点から，昭和26年3月電気事業会計規則制定の際，まず渇水準備金の積立が任意規定として設けられ，次いで，昭和26年9月にその積立が強制されることとなり，更に昭和30年上期には，積立基準の合理化が行われた。法人税の課税上，渇水準備金の積立額を損金に認める制度が設けられたのは，渇水準備金の積立が強制された昭和27年3月決算からである。

(2) 渇水準備金の積立及び取くずしは，電気に関する臨時措置に関する法律施行規則に基く告示に定められているが，その繰入額は，法人税の課税上無条件で損金に算入され，累積限度額についても別に制限はない。

積立及び取くずしの基本的な考え方としては，豊水時には，豊水による水力発電電力量の増加分を，火力発電電力量の減少と，大口特殊販売電力量の増加においてとらえ，水力発電と火力発電との単位当り運転費の差額に火力発電の減少量を乗じた額と，大口特殊販売電力の増加量をその単位当り収益に乗じた額との合計額を積み立て，渇水時には，その逆に取くずしを行うこととしている。

(3) 昭和26年度以降の豊渇水の状況をみると，昭和17年から昭和30年までの14年平均を基準として，全国平均では26年度0.0%，昭和27年度4.12%，昭和28年度9.17%，昭和29年度6.45%，昭和30年度4.58%の豊水となつており，これに応じて，渇水準備金の積立額も毎年増加して，本年9月期にはその残高は約270億円に達した。この間，昭和27年下期に3社，昭和29年上期に4社，昭和30年下期1社が，渇水による準備金の取くずしを行つている。(第31表参照)

なお，この措置による減収見込額は，昭和32年度において約25億円と推定される。

(検討と結論)

(4) この制度の本質についてはいろいろの見方があるが，自然現象によつて周期的に起る損益を平準化するための負債性引当金であり，また電力事業の公共性に基いて法規をもつて強制されたものであるから，税法上も当然，その積立額を損金とすべきであるという見解がある。

第31表　渇水準備金の積立及び取くずし(△)の状況

単位　百万円

期間別 ＼ 電力会社名		北海道	東北	東京	中部	北陸	関西	中国	四国	九州	九電力計	累計
26	下	0	0	94	209	0	0	43	95	0	441	441
27	上	122	410	757	125	167	1,162	651	159	600	4,157	4,599
	下	△68	130	447	225	96	531	△255	△255	82	673	5,273
28	上	192	71	700	79	222	835	526	197	543	3,370	8,644
	下	89	108	608	94	191	944	460	26	257	2,782	11,426
29	上	50	△461	△417	△103	△678	615	603	157	531	295	11,722
	下	425	0	1,039	88	0	242	134	53	602	2,585	14,307
30	上	437	—	274	385	8	188	2	263	571	2,129	16,437
	下	455	—	1,507	325	△8	1,044	383	212	57	3,977	20,415
31	上	231	323	1,860	1,410	170	1,494	919	167	756	7,335	27,750
差引積立残高		1,936	323	6,871	2,840	170	7,058	3,468	1,078	4,002	27,750	27,750

しかし，一方において，この準備金は，むしろ豊渇水という天然現象によつて生ずる損益を平準化するための，一種の偶発損失準備金であるから，現行法人税法の建前では，このような偶発損失準備金の繰入額を損金に認める必要はないとの意見も表明された。すなわち，現行税制によれば，法人の欠損金は，前事業年度に1年だけさかのぼつて繰もどすことが認められ，また後5年間これを繰り越すことが認められている。したがつて，通常の偶発損失準備金を認める必要性はなく，むしろ，豊水時の利益は，その期の担税力が大であることを意味するから，渇水準備金の積立を損金に認めることなく課税し，渇水時に損失が出たときは，その損失をその期の損金とした方が妥当であるとの見解もある。

(5) しかし，電力事業の強い公共性及び法規による強制という点を強調すれば，妥当な範囲をこえない限り，現行の渇水準備金の制度は，そのまま存続してさしつかえあるまい。

しかし，問題は，最近の渇水準備金増加の傾向があまりにも急激であり，電力事業に過分の優遇措置となつているのではないかという疑問があることである。特に，平水のとり方の妥当性について疑問が提出された。この疑問に対して，豊渇水は12・13年の周期の波であつて，最近はその波の上昇期に当り，このように豊水が続くのもそれほど不自然ではなく，最近数年積立額が急増したけれども，今後渇水によつて取りくずしが必要となれば，このような準備でもなお不充分であるとの説明があつた。すなわち，各電力会社別に昭和17年以来の最渇水率をとり，今日そのような渇水があつたと仮定すると，1年間に約211億円の経費増となり，このような渇水が1年以上

続けば，現在の準備金でも充分とはいえないというのである。

しかし，しさいに検討すれば，従来の渇水準備金の積立額がすべて豊渇水だけによるものかどうかについては，かなりの疑問があり，この積立金の一部が電力会社に対する優遇となつていることも否定しえない。

また，渇水準備金を税制上無制限に認めることは適当でない。新鋭火力発電設備の増強等により，わが国の水主火従の発電方式の特色が漸次薄れていく傾向からみても，また，税制上の他の準備金，引当金にはすべて累積限度があることからみても，ある程度の渇水損失を埋める程度に積立を認めれば充分であるとの見解もある。

(6) 上記の諸点を総合的に勘案して，渇水準備金には，今回新たに累積限度を設け，その積立の最高額を制限することが適当であるとの結論に達した。その制限の方法としては，種々の方式が考えられるが，制度が簡素であり，かつ，事業量の増大に応じて累積限度額が自動的に引き上げられてゆく方式が適当であり，たとえば，水力発電の想定最大渇水量（たとえば平水時基準マイナス20%）に応ずる1年分の想定損失額とする方式が適当であろう。

ただ，既往の積立額がこの限度額をこえる場合には，直ちにこれを取りくずして課税することなく，その後の渇水による損失に充てるとか，あるいは水力発電量の増加等により累積限度額が上昇することにより，このような超過額が自然に消滅するまでまつこととすべきである。

3 異常危険準備金

（現行制度の概要と沿革）

(1) 異常危険準備金は，損害保険事業及び前払金保証事業について認められる特別の準備金であつて，これらの事業で異常災害の発生等により特別の損失が生じた場合にこれを補てんするため，あらかじめ積み立てられるものである。現行制度の概要を，損害保険事業，前払金保証事業の別に述べると，次のとおりである。

(イ) 損害保険事業

(一) 異常危険準備金の積立を認められる法人は，損害保険会社（外国保険事業者を含む。），船主相互保険組合，及び水産業協同組合共済会である。損害保険事業を営むことは，保険業法により，これらの法人以外には認められない。

(二) 毎期の繰入限度額は，異常危険準備金の残高が，当年度正味収入保険料の50%に達するまでは当年度正味収入保険料の10%，100%に達するまでは5%である。ただし，船舶保険については，異常危険準備金の残高が80%に達するまでは16%，160%に達するまでは8%である。

(三) 異常危険準備金の累積限度額は，当年度正味収入保険料の100%（船舶保険については160%）である。すなわち，この累積限度額をこえて積立を行つても，

積立額は，法人税課税上損金に算入されない。

㈣ 異常危険準備金は，異常災害等による損失を補てんするためのものであるから，異常災害が生じたときは，その取くずしを行う。異常災害による損失とは，当年度の保険金の支払が，当年度正味収入保険料の50％（船舶保険については80％）をこえる場合に，そのこえる部分の損失の金額をいうこととなつている。

㈡ 前払金保証事業

公共工事の前払金保証事業に関する法律に規定する前払金保証事業は，損害保険事業に類似した性格があるので，損害保険事業に準じて，異常危険準備金の積立が認められる。

(2) 異常危険準備金は，昭和28年5月，法人税法施行規則の改正により，損害保険会社及び船主相互保険組合について，初めて設けられた制度である。その後水産業協同組合共済会，前払金保証事業会社及び外国保険事業者に対しても，この制度を適用するよう改正が行われた。

しかし，異常危険準備金制度の創設前も，関東大震災の翌年以来，損害保険会社についてほぼ同趣旨の制度が認められていたのであつて，法人税法施行規則の改正による異常危険準備金制度の創設は，従来の取扱を成文化し，その積立限度を明確にしたものである。すなわち，従来の取扱によれば，損害保険会社の責任準備金の積立額が，保険業法上の積立必要額の倍額に達するまでは，積立額を無条件に損金に算入し，倍額をこえた後は，その積立額の4分の3は損金に算入するが，残りの4分の1は損金に算入しない取扱となつていた。

(3) 異常危険準備金は，この制度が適用された昭和28年度から毎年50億円前後増加し，昭和30年度末残高は，損害保険会社だけで246億円に達している。(第32表参照)

なお，この準備金による法人税の減収見込額は，昭和32年度において約15億円と見積られる。

第32表　異常危険準備金の積立状況

年度	増加	年度末残高	沿革
	百万円	百万円	
28	11,350	11,350	適用法人は，損害保険会社及び船主相互保険組合のみ
29	3,735	15,085	水産業協同組合及び前払金保証事業会社を追加
30	2,828	17,913	外国の保険業者を追加

(備考) 本表は，国税庁調の法人の青色申告の特別制度等の活用状況調（毎年2月から翌年1月末までの間に終了した事業年度分について調査）によつた。

なお，損害保険会社の昭和31年3月末の残高は246億円である。

(検討と結論)

(4) 損害保険契約は，保険会社が一定の保険期間，たとえば1年間に，特定の危険が生

じた場合に保険金を支払うべき債務を負い，その対価として保険料を収入するものである。したがつて，事業年度末に保険期間の一部しか経過していない場合には，未経過の保険期間に対応する分の保険料を留保しておく必要がある。これが，損害保険事業における責任準備金の本来の性格である。しかし，現在保険会社の責任準備金といわれるもののうちには，この狭義の責任準備金に加えて，第2の部分が含まれている。それは，異常危険に備えての内部留保たる性格を有する積立金である。税法上の異常危険準備金とは，広義の責任準備金のうちの第2の部分に属するものであつて，その積立額について，課税上損金に算入される範囲を定めたものである。

損害保険の保険料は，過去の火災その他の危険の統計値等を基礎として定められるので，ある年にたまたま災害等の発生が多い場合には，保険会社の収益は悪化し，その支払に困難を感じるおそれもあり，逆に，災害の発生の少い場合には，多額の収益があがることとなる。したがつて，異常な災害が生ずる年に備えて，比較的災害の少い年に収益の一部を積み立てておくことが必要であり，異常危険準備金は，このための準備金にほかならない。すなわち，外部的事情によつて損益に変動が予想される場合に，あらかじめ一定の平均値を想定し，損失がその平均値よりも少い場合には，これによつて生ずる利益を算定して積み立て，逆に，損失がその平均値より多い場合には，これを取りくずすこととして，損益を平準化しようとする準備金，すなわち，いわゆる偶発損失準備金の性格をもつものの一種である。

(5) 異常危険準備金制度に関し，関係者より当調査会に述べられた意見は，次のとおりであつた。

(イ) 戦前，すなわち昭和9～11年の平均では，広義の責任準備金の積立残高は，収入保険料の149％に達していた。しかし，戦争により損害保険会社の内部留保は著しく減少し，最近かなり事態の改善をみたものの，昭和30年度には，まだ104％まで回復しているにすぎない。損害保険事業は，社会の災害による損失を最終的に補償する機能を営むものであり，大きな災害に対処して保険金の支払を全うしなければ，その本来の職能を果すことができないが，そのためには大きな資本力が必要であり，損害保険事業の公共性及び国際競争力の必要性に着目するとき，少くとも戦前水準まで責任準備金が回復することを助成する必要がある。

(ロ) 上記の必要性に基き，現在保険料の中には，おおむね5％異常危険に対応する部分，すなわち異常危険がなければ，保険会社に異常危険準備として留保されるべき部分が含まれている。損害保険料率は，一種の公的独占価格であつて，いわば，国家が利用者にその分の保険料の支払と保険会社における積立を強制しているようなものであるから，国は税制面でも，その積立を助成すべきである。

(ハ) 法人税課税上，通常の偶発損失準備金を認める必要はないとしても，損害保険事

業における異常災害の発生は，まれに起る性質のものであつて，前後7年間の損益通算では不充分であるから，このような特別の準備金を認める必要がある。

第33表　損害保険会社の損害率

年度	損害率			
	総合	火災	海上	その他
	%	%	%	%
5	46.2	37.6	73.2	38.4
6	47.6	40.2	73.6	43.1
7	46.5	39.5	69.2	47.8
8	44.9	38.6	64.0	41.2
9	52.1	44.6	74.0	45.1
10	42.4	33.5	67.7	38.2
11	37.4	30.6	56.0	35.4
12	32.2	24.8	48.9	37.9
13	35.2	25.8	55.3	37.3
14	33.1	28.5	41.3	34.0
15	39.6	39.5	40.5	33.7
16	35.3	31.4	43.2	36.5
17	39.5	33.6	55.2	29.6
18	46.8	37.2	55.5	40.9
19	37.6	31.6	61.1	38.0
20	42.7	39.6	71.7	31.7
21	57.0	53.2	74.2	81.9
22	35.8	33.7	46.7	40.4
23	24.5	20.1	36.7	42.3
24	26.9	19.7	44.7	47.9
25	34.4	23.8	67.8	49.3
26	27.3	17.1	55.6	37.4
27	25.8	18.3	42.0	41.6
28	26.7	18.9	40.5	48.1
29	30.6	22.3	48.5	50.7
30	34.8	28.2	51.6	43.5
昭和5年以降平均	37.8	31.2	56.1	42.0

（備考）　1　平均とは，昭和5年以降の損害率の単純平均である。

2　「海上」とは，船舶保険と積荷保険をあわせたものである。

3　「火災」と「その他」は，50.0%をこえると異常災害となり，「海上」は，80.0%をこえると異常災害となる。

(6) 上記の意見には相応の理由が認められるし，またこの制度を廃止して既往の積立額を取りくずさせることは，実情に即しないと認められるので，この制度を存続することについては，委員の意見は一致した。しかし，この制度を今後このまま続けることについては，次のような疑問が述べられた。

(イ) 前述のとおり，保険の利用者に異常危険に対応する保険料の支払をいわば強制している以上，異常災害が発生しない限り，損害保険会社は，その分の保険料を異常危険準備金として積み立てるべきであり，これが法律上明文で義務づけられてしかるべきである。

(ロ) 過去の災害発生の実績を調べると，保険事業の大宗をなす火災保険，海上保険等では，異常災害が発生した実例はほとんどない。(第33表参照)

弱小会社が多くて危険の分散が不充分だつた戦前の状態とは異なり，再保険制度の発展とも相まつて危険の分散が有効に行われている今日，異常危険準備金の増加は大いに望ましいとしても，税法上現行の程度まで異常危険準備金の積立を助成する必要性はあるまい。

(ハ) 損害保険事業等の公共性から，異常危険準備金の積立が必要としても，負担公平の立場からみて，特定事業の利益となるような税制上の措置は，特に控え目でなければならない。

(7) 上記の検討に基き，当調査会は，異常危険準備金制度に次の改正を加えることが適当であるとの結論に達した。

(イ) 損害保険事業及び前払金保証事業を通じ，異常危険準備金の積立は強制する。

(ロ) 毎期の繰入限度額を引き下げ，損害保険事業にあつては，異常危険準備金の残高が，正味収入保険料の50%に達するまではその7%，100%に達するまでは3.5%とする。ただし，船舶保険については，異常危険準備金の残高が正味収入保険料の80%に達するまではその11%，160%に達するまでは5.5%とする。

前払金保証事業についても，これに準じて，毎期の繰入限度額を引き下げる。

(ハ) ただし，積立の遅れている特定の会社については，経過的に特別な措置を講ずる。

(ニ) 積立の累積限度額は，現行どおりすえ置く。

4 違約損失補償準備金

(現行制度の概要及び沿革)

(1) 商品取引所又は証券取引所では，取引の相手方がだれであろうと，取引が円満に履行されることが必要であり，このため，相手方の違約，すなわち債務不履行により会

員が損失を被つたときは，取引所自体が何らかの形で損失を補てんする制度が古くから設けられていた。

違約損失補償準備金制度は，このような制度の一種として，昭和27年9月に設けられたもので，商品取引所又は証券取引所において，相手方の債務不履行により会員が被つた損失を補てんするための基金として，市場ごとに設定している準備金である。この制度は，昭和28年8月に制度が拡充され，その累積限度額が以前の倍額に引き上げられたが，その後引き続き今日に至つている。

(2) 現行の違約損失補償準備金制度の概要は，次のとおりである。

(イ) この準備金は，商品取引所又は証券取引所において，その開設する市場ごとに，設定を認められる。

(ロ) 違約損失補償準備金の毎事業年度の繰入額は，各取引所の定款で限度が定められている。すなわち，取引所は，会員の売買高等に応じ，会員から特別会費を徴収し，これを準備金に繰り入れる。なお，会員が支払つた特別会費は，会員の所得の計算上損金に算入される。

(ハ) 違約損失補償準備金の累積額には，最高限度が付され，この限度をこえて積み立てても，課税上取引所の損金に認められない。

累積限度は，商品取引所については，次のとおりである。すなわち，当事業年度及び前2年間の各事業年度について，各月の当限最終立合日の直前立会日における，会員ごとの，かつ，各限月ごとの相殺建玉（売玉と買玉との差額）の合計数量の2分の1に相当する数量に，帳入値段を乗じた金額を計算し，その月割平均額の20％相当額を事業年度ごとに求め，その最高額をとる。

証券取引所については，同じく当事業年度及び前2年間の各事業年度について，取引種類別に，売買金額を基礎として類似の方式により，累積限度額を算出する。

(ニ) 取引所における取引について，違約すなわち債務不履行が生じた場合には，会員が被つた損失を取引所が補てんするが，その補てんは違約損失補償準備金を取りくずして行い，後日取引所が求償権の行使により違約者から損害賠償金を取得したときは，これを一般の益金として課税する。

(ホ) 違約損失補償準備金は，原則として，現金，預金等の形で保有しなければならない。

(ヘ) 会員が脱退したときは，違約損失補償準備金のうちその会員の持分に相当する部分を，会員に返還することとしているものが多い。

(3) 違約損失補償準備金は，全国20の商品取引所及び全国9の証券取引所で，市場ごとに積立が行われ，昭和30年度末の積立額は，総額約18億円であるが，昭和31年度中に約8億円増加して，昭和31年度末残高は約26億円に達すると推定される。

この準備金による法人税の減収額は，昭和32年度において約3億円と見込まれる。

なお，現在まで一部違約損失補償準備金の取りくずしが行われたが，これは会員の脱退に基く準備金の返還によるもので，違約に基く取くずしの事例はない。

（検討と結論）

(4) 違約損失補償準備金については，関係者より，商品取引所についても，証券取引所についても，その必要性を強調し，この制度を存続すべしとの意見が述べられた。

すなわち，取引所独特の取引である競売買では，通常の取引のように取引の相手方を一々選択する自由がなく，売買取引は多数の集団内において行われ，もしある当事者について違約が発生すると，その影響は連さ的に多数当事者に及ぶ。取引が厳正に履行されることについて絶対の信頼がなければ，取引所における取引はとうてい行われえないのであつて，会員信認金，仲買保証金，売買証拠金等も，すべてこの信頼を担保するために設けられている。取引所の取引は，商品及び証券の価格形成，価格平準化，価格変動に対する保障等，国民経済上欠くことのできない諸機能を果しており，これによつて，商品の生産流通，証券の流通及び資本調達の円滑化に寄与しているが，このような取引所機能は，その業務が健全に運営されて初めて可能となる。違約損失補償準備金も，この取引所の取引の確実性を担保するため，是非必要である。したがつて，むしろ制度の拡張強化を図るべきであるというのが，その意見であつた。

(5) この準備金の企業会計上の性格を分析すると，渇水準備金及び異常危険準備金と同様に，一種の偶発損失準備金の性格をもつといえよう。

したがつて，本来ならば，この違約損失補償準備金の積立額を，課税上損金として認める必要はなく，諸外国でもそのような事例はみられない。しかし商品取引所及び証券取引所の公共性を考慮し，また，これら取引所の資本力がなお異常な損失に耐えるだけ充分でないことに顧みれば，取引所本来の機能を果すために，この種準備金の積立を助成することも必要と思われる。各取引所で，定款によりその積立が強制されていることをもあわせ考えると，必要な限度内で，この準備金を課税上損金として認めることは，適当であろう。

しかし，現在の積立金の最高限度額は，商品取引所については，全取引の50％について違約が起つた場合を想定し，証券取引所については，全取引の55％について違約が起つた場合を想定して定められているが，昭和に入つてから取引所で違約の実例がないことに顧みても，現在の限度額は高きにすぎると認められ，累積限度額を25％程度制限するのが適当である。

ただ，既往の積立額が新限度額をこえるときは，直ちにこれを取りくずすことなく，その後の違約による損失に充てるとか，あるいは取引高の上昇等により累積限度

額が上昇するとかにより，このような超過額が自然に消滅するまでまつこととすべきである。

5　特別修繕引当金

（現行制度の概要と沿革）

(1)　特別修繕引当金は，船舶，銑鉄製造用の熔鉱炉及び熱風炉，並びに板ガラス製造用の熔解炉について認められる修繕引当金である。これらの船舶，熔鉱炉等は，それぞれ2年ないし7，8年の一定の間隔をおいて，定期に大修繕が行われる。この大修繕の経費を，全額修繕を行つた事業年度の損金とすることは適当でないので，あらかじめその修繕費の引当てを認めようとする制度である。

この制度は，昭和25年の税制改正で，まず船舶について認められたが，昭和26年，銑鉄製造用の熔鉱炉，熱風炉及び板ガラス製造用の熔解炉にも適用されることとなつた。

現行制度では，前回の大修繕の時期から，次に予定される大修繕までの間の月数に応じ，前回の特別修繕費の額と同額を，各事業年度の月数にあん分して引き当てることができるものとし，この引当金は全額，次の大修繕の際に取りくずすこととなつている。

(2)　昭和30年度末のこの引当金の積立額は，総額で約33億円であり，この制度による法人税の減収額は，昭和32年度において約4億円と見積られる。

（検討と結論）

(3)　この制度については，関係者から制度の合理性が主張され，企業会計上も当然認められるべき引当金であつて，今後も恒久的に存続せらるべきであるとの意見が述べられた。

(4)　諸外国では，特別修繕引当金を認めている税制はない。企業が特別修繕を要する設備を多数有していれば，毎事業年度どれかの設備について，平均して特別大修繕を行うこととなり，しいて引当金を計上する必要がないこととなろう。

しかし，この制度は，修繕費の支出による損失を平均化させるという長所があり，また，積立額をかなり機械的に算出できること，次回の特別修繕の機会に引き当てた金額が全額清算されることの2点において，税制上もさしたる弊害はないと思われる。

したがつて，特別修繕引当金は，別段の改正を加えることなく，現行制度のまま恒久的制度として存続してさしつかえないと思われる。

なお，現在適用対象となつているもののほかに，数年の間隔をおいて定期の大修繕を必要とし，しかもその修繕費が多額に上るため，この引当金の適用対象に追加することを適当とする設備があるかどうかについても調査したが，一応現行の適用対象で充分であるとの結論であつた。

第9　特　別　償　却

（現行制度の概要）

1　特別償却制度は，固定資産の減価償却を繰り上げて実施せしめ，これによつて固定資産の投資を奨励し，設備の近代化を図ろうとするものである。現行法では，各種の特別償却制度が設けられているが，その主なものは，次のとおりである。

(1)　3年間5割増特別償却

日本経済の再建に資するものとして指定された特定の機械設備，外航船舶，その他特定の船舶については，3年間5割増の特別償却を行うことができる。

(2)　初年度2分の1特別償却

近代的な機械設備等として指定された特定の機械設備等については，事業の用に供した最初の事業年度に，その取得価額の2分の1に相当する額の特別償却を行うことができる。

(3)　協同事業用機械等の特別償却

各種の協同組合事業の合理化に資するものとして指定された特定の機械設備を，昭和28年8月1日以後に終了する事業年度から昭和33年7月31日までに終了する事業年度までの間に取得したときは，3年間5割増の特別償却を行うことができる。

(4)　新築住宅の割増償却

昭和30年7月1日から昭和33年12月31日までの間に，30坪以下の貸家用新築住宅を取得したときは，5年間10割増（鉄筋コンクリート造り等，耐用年数50年以上の家屋については20割増）の特別償却を行うことができる。

(5)　探鉱用機械設備等の特別償却

探鉱用機械設備，探鉱費及び鉱業権購入費については，初年度2分の1の特別償却を行うことができる。

(6)　満期保険に付した漁船の特別償却

満期保険の付けられた一定の漁船については，満期保険の積立保険料に相当する額まで，特別償却を行うことができる。

(7)　試験研究用機械設備等の特別償却

承認を受けた試験研究用の機械設備については，3年間に均等に，取得価額の9割相当額を償却することができる。

(8)　海外支店用設備等の特別償却

この制度については後述する。

2　特別償却制度のうち，その適用範囲が一般的であるものは，(1)の3年間5割増特別償却及び(2)の初年度2分の1特別償却である。

この制度による昭和32年度の減収見込額は，約70億円に達するものと推定される。

3　設備投資の奨励及び近代化の促進措置としては，上述した各種の特別償却制度のほか，重要機械類の輸入関税免除，新築住宅の登録税軽減，国際観光ホテル用固定資産の耐用年数短縮等の特別措置がある。

（検討と結論）

4　特別償却制度は，諸外国でも，設備投資奨励の手段としてかなり広く用いられているが，各国では経済の推移に伴い，弾力的にその改廃が行われている。たとえば，

(1)　イギリスでは，1945年，機械設備，産業用建造物及び鉱業用機械設備について初年度10％ないし40％の割増特別償却制度（期初償却）を採用したが，その後景気の動向に伴つて全廃，復活を行い，また1954年，機械設備等について投資額の10％ないし20％相当額を償却に加えて初年度に損金に算入する，いわゆる新投資控除制度を設けたが，1956年，そのほとんどを廃止して期初償却に復帰し，新投資控除は，現在船舶，試験研究費等について認められているだけである。

(2)　西ドイツでは，第2次大戦後各種の特別償却を設けて資本の蓄積を図つたが，その後，経済の回復に伴い，従来認められていた特別措置をかなり整理し，特別償却制度の適用範囲も大幅に縮少した。

5　戦後わが国経済の再建を図るためには，まず，立ち遅れた設備の近代化を促進することが第1にとるべき基本的な政策である。昭和26年以後，税制上各種の特別償却制度が相次いで設けられたのも，この趣旨に基いたものである。

戦後の経済再建が一応その成果をあげた今日，特別償却制度についても，この際反省を加える必要はあろう。しかし，最近世界的にほうはいとして起りつつある技術革新の状況に照らしてみるとき，早急にわが国産業の立遅れを取りもどし，機械設備の合理化更新を図るとともに，新規産業の育成等，産業構造自体の近代化のためにも，設備投資奨励の必要性は大であると思われる。

特別償却制度は，設備投資奨励のために，側面的ではあるが，かなり有効な機能を果すものであり，また税制上の特別措置としても，他の減税措置に比べて，より合理的なものと思われる。

なお，現行の特別償却制度は，特定の近代的設備投資を奨励しようとするものであるが，最近技術の進歩はめざましく，設備の経済的陳腐化の速度は，数年前に比べて著しく速くなつているから，陳腐化資産の割増償却をより積極的に認めることとするほか，固定資産の耐用年数についても，一般的にこれを再検討することとすべきであろう。

6　以上の検討に基き，また，重要物産免税制度，及び新規特別措置に関する後述の検討に基き，当調査会は，他の特別措置と異なり，特別償却制度は，なお当分の間存続さ

せ，その一部については，次のようにむしろ強化を図るべきであるとの結論に達した。

(1) 1の(1)の3年間5割増特別償却，及び1の(2)の初年度2分の1特別償却は，当分の間存続させる。ただ，特別償却の対象となる機械設備等の改廃追加を円滑に行い，その機能を充分に発揮させるため，新たに機械設備等の指定には，適正な期限を付する。この場合において中小企業が主として使用する汎用機械については中小企業の実情に即した期限とする必要があろう。

(2) 試験研究用機械設備等の特別償却は，より効果的なものとするよう範囲を拡張する。

(3) 重要物産免税制度の整理により，免税の対象外となつた物品の製造用機械設備については，必要に応じ，新たに3年間5割増特別償却制度，又は初年度2分の1特別償却制度の適用を行う。

(4) 老朽又は陳腐化した固定資産については，企業の実状に沿うような耐用年数の短縮を行つて，積極的に特別の償却を認める。

(5) 金属鉱業，石炭鉱業等の特殊性にかんがみ，探鉱用機械設備等の特別償却，及び坑道，探鉱費等の償却について，従来の特例を拡張する。

(6) 以上に特に触れない各種の特別償却制度や国際観光ホテル用固定資産等の耐用年数の特例等については，制度の簡素化の見地から，できるだけ改廃合理化を行う。

(7) 最近の急速な技術の進歩に応ずる等のために固定資産の現行耐用年数の一般的改訂について，早急に研究作業を開始する。

第10　輸出奨励のための諸特例

1　輸出所得控除

（現行制度の概要と沿革）

(1)　昭和28年8月の税制改正により，輸出の振興に資するため，輸出所得控除の制度が創設された。この措置は，数次にわたる改正により若干の拡張が行われたが，現在の制度の概要は，次のとおりである。

(イ)　適用の対象となる輸出は，昭和28年8月1日から昭和32年12月31日までの間に行われた輸出取引であるが，輸出取引のうちには，自ら物品を輸出する場合のほか，自己の製造物等（輸出品）の輸出業者への販売，輸出物資の輸送，その他輸出関係の修理加工等をも含んでいる。

(ロ)　輸出所得控除は，課税所得算出上の特別の控除であつて，その控除額は，輸出取引による収入金額の3％（プラントの製造業者の直接輸出又は輸出業者への販売については5％，輸出業者が他から購入した物品を輸出する場合には1％）に相当する金額である。ただし，控除金額には，輸出所得金額の80％をこえてはならないという制限がある。

この措置による昭和32年度の減収額は，60億円程度と推定される。

（検討と結論）

(2)　輸出の振興のためには，国をあげてあらゆる努力を払うべきである。そのために，基本的には，企業の合理化，技術の革新等を行い，コストの引下げ，品質の向上等を図るべきであろう。しかし，これと併行して，輸出所得控除のような臨時の助成措置をとることも必要である。

(3)　よつて，当調査会は，現行制度が適用期限（昭和32年12月31日）後引き続き2年間延長されるよう所要の措置をとるべきとの結論に達した。

2　輸出損失準備金

（現行制度の概要と沿革）

(1)　輸出損失準備金は，昭和28年8月，輸出取引のキヤンセル及びクレームによる損失に備えるために設けられた制度である。戦争によつて，わが国の貿易商社は著しく弱体化したが，民間貿易再開後間もなくは海外の取引関係も確立されず，昭和26年世界的に商品の価格が下落した際には，海外から輸出取引について多くのキヤンセル，クレーム等を受け，かなりの損失を生じた。このような損失に備えるため，貿易商社の資力の充実と輸出活動の促進を目的として，昭和28年に設けられたのが，この制度である。

(2) 現行の輸出損失準備金制度の概要は，次のとおりである。

(イ) 適用を受けられる者は，貿易業を営む者に限る。

(ロ) 適用期間は，個人については，昭和28年から昭和32年までの各年，法人については，昭和28年8年1日以後に終了する事業年度から昭和33年7月31日までに終了する事業年度までである。

(ハ) 輸出損失準備金の毎期の積立額のうち，損金に認められる限度額は，輸出契約高基準により計算した額と，輸出入所得基準により計算した額とのうち，いずれか低い金額である。

輸出契約高基準による金額とは，当期中の輸出契約高の純計（成立した輸出契約高から，取り消された輸出契約高を控除した残額）と，当期末の未履行輸出契約高の額とのうち，いずれか多い金額の0.5％に相当する金額である。

輸出入所得基準による金額とは，当期の所得を輸出入取引の収入金額と，総収入金額との比率によりあん分して得た輸出入所得の金額の100分の35に相当する金額である。

(ニ) 輸出損失準備金には累積限度が付され，この限度をこえて繰入れを行つても，課税上損金に算入されない。その累積限度額とは，当期中の輸出契約高の純計の年換算額と，当期末の未履行輸出契約高の額とのうち，いずれか多い方の額の1％に相当する額である。ただし，法人は，期末の自己資本の額をこえて，この準備金を積み立てることができない。

(ホ) 輸出損失準備金は，輸出損失があつた場合にこれを取りくずすこととなつているが，輸出損失とは，輸出契約の債務を完全に果さなかつたとして相手方から損害賠償の要求を受けた場合とか，輸出物品の価格下落により相手方から値引きを求められた場合等に生ずる損失をいう。

(ヘ) 輸出損失準備金は，積立が認められなくなつた後2年間は，課税が猶予されるが，2年後，すなわち個人は昭和34年末，法人は昭和35年8月1日の直前に終了する事業年度に，積立残額について課税される。

(3) この制度の最近における利用状況を，主要商社20社の昭和29年度下期及び昭和30年度上期についてみると，準備金の利用割合は低く，また準備金取くずしの例はほとんどない。（第34表参照）

最近この準備金の積立額には増加の傾向がみられるものの，昭和32年度中における準備金の純増は約8億円，これによる法人税の減収額は，昭和32年度において，全商社を通じて約3億円と見込まれる。

（検 討 と 結 論）

(4) この制度については，輸出契約の取消等による損失の発生が，商社の注意によつても避けられない事情にあること，現在の貿易商社の自己資本が充分でなく，このような一種の自家保険準備金によつて損失に備える必要のあることの2点を理由として，この制度を恒久化し，更に毎期の繰入限度額及び累積限度額を引き上げるべしとの要望があつた。

すなわち，輸送途中における温度及び湿度の変化を原因とする輸出品の変質等を理由としてクレームを生ずる場合が少くないが，生産業者の責任を追求しても，中小企

第34表　主要商社の売上及び輸出損失準備金等の状況

（単位百万円）

会社名	昭和29年度下期						昭和30年度上期					
	会社計上純利益	売上高	輸出契約期末残高	輸出損失準備金 当期繰入れ	当期くずし	期末残高	会社計上純利益	売上高	輸出契約期末残高	輸出損失準備金 当期繰入れ	当期くずし	期末残高
A	55	25,914	2,770	—	—	—	81	26,057	3,436	—	—	—
B	43	10,174	617	—	—	—	41	10,376	674	—	—	—
C	241	76,237	7,865	20	—	120	211	94,440	10,738	—	—	120
D	224	23,699	1,566	15	—	15	164	28,306	1,774	10	—	25
E	68	46,667	4,402	—	—	—	102	56,033	5,458	—	—	—
F	12	4,152	806	—	—	—	2	4,204	1,145	—	—	—
G	152	65,078	6,912	13	—	34	260	86,752	11,150	8	—	42
H	64	48,221	7,834	—	—	—	107	53,504	10,427	—	—	—
I	3	5,460	719	—	—	—	5	5,768	676	—	—	—
J	122	14,487	2,747	5	—	10	149	18,405	2,960	8	—	18
K	△42	13,115	1,203	—	—	—	31	10,431	1,159	2	—	2
L	173	70,135	9,297	18	—	28	410	95,721	24,734	33	3	58
M	20	38,027	3,641	—	—	—	23	39,481	2,914	—	—	—
N	2	6,573	1,026	—	—	—	2	6,141	1,163	—	—	—
O	405	103,730	20,288	—	—	—	537	120,571	30,642	—	—	—
P	100	16,979	3,785	5	—	15	103	18,479	2,737	—	—	15
Q	25	7,052	467	—	—	—	22	2,411	570	—	—	—
R	13	3,745	341	—	—	—	6	3,911	417	—	—	—
S	38	15,842	725	—	—	—	51	16,066	1,446	—	—	—
T	3	3,424	172	—	—	—	11	4,856	152	—	—	—
計	△42											
(20社)	1,763	598,711	77,183	76	—	222	2,318	701,913	114,372	61	3	280

（備考） 1　下期は，昭和30年3月及び5月決算，上期は，昭和30年9月及び11月決算について作成した。
2　売上高には，代行業務及び3国間取引は含まれていない。

業者たる生産業者からは，充分の賠償を受けられない場合が多い。また国際的な景気の反動期に，市価が一般に値下りし，これを理由として取引の相手方が値引きを要求したときは，これに応ぜざるをえない場合もある。このような輸出損失は，輸出保険によつても充分に救済されないので，業者は，自己資本によつて，このような危険を担保しなければならないというのである。

(5) この制度は，将来発生するかもしれないキヤンセル及びクレームに対して，まだ取引を履行しない契約の段階から準備するものである。このような危険は多くの事業にみられるところであり，偶発損失準備金のうちでも，その繰入額を損金に算入する妥当性に乏しいものと考えられる。この制度の施行当時に比べると，わが国貿易商社の海外支店網もしだいに充実し，国際商取引にも習熟してきた。もとより，商社機能の充実強化は，今後の通商政策上ゆるがせにできないが，盲貿易といわれたような事態は既に解消しており，この制度の必要性が乏しくなつてきたばかりでなく，輸出損失発生の事例にも乏しいことに顧みれば，輸出損失準備金のような臨時の特別措置は，適用期限の延長を行うことなく，期限をもつて廃止すべきである。

3 海外支店用設備等の特別償却

(現行制度の概要)

(1) 昭和28年の税制改正により，海外支店用設備等の減価償却の特例が認められたが，この措置の概要は，次のとおりである。

(イ) 適用期間　　法人については，昭和28年8月1日を含む事業年度から，昭和33年7月31日までに終了する事業年度まで，個人については，昭和28年分から昭和32年分までについて適用される。

(ロ) 適用業種　　貿易業，海洋運輸業，保険業等

(ハ) 適用対象及び償却方法

港湾荷役設備，通信機械装置，車両等の海外支店用設備については，初年度2分の1の特別償却

海外支店用の建物及び構築物については，5年間5割増償却

海外支店用の土地家屋を賃借するための権利金については，初年度にその2分の1を損金として控除することを認める。

なお，この措置による減収額は，昭和32年度において約1億円と見積られる。

(検討と結論)

(2) 海外支店用設備等の特別償却については，関係者より，海外支店充実の必要性を強調し，これを存続延長すべしとの意見が述べられた。

しかし，最近の商社の海外支店等の設置状況をみると，戦前昭和9～11年平均では，旧領土，満州，支那及び関東州を除き，347であつたのに対し，最近の支店等の

数は504に達している。(第35表参照)

わが国の輸出貿易の振興及び輸入の効率化のために，商社機能の充実が必要であることは特に強調されるべきであろうが，一面商社の海外支店の乱立の傾向は，何らかの方法で規制する必要があるとの意見もあつた。したがつて，一般的に海外支店設置を奨励するこの特別償却制度は，むしろ廃止することが適当である。

(3) 以上の観点から，当調査会は，海外支店設備等の特別償却の制度は，適用期限を延長することなく，その期限をもつて廃止すべきであるとの結論に達した。

第35表 商社の海外支店等の設置状況

区分 / 地域	現地法人	海外支店出張所	海外駐在員事務所	合計
ドル	18	5	109	132
スターリング	6	6	200	212
オープンアカウント	3	6	151	160
合計	27	17	460	504
戦前平均	33	うち 105 226	88	347

(備考) 1 本表は，通産省通商政策課調によつた。

2 本調査は，海外支店等を有する貿易商社74社について，昭和30年10月現在で調査した数字である。

3 戦前平均は，昭和9年～11年平均の数字である。(大日本貿易会調) うち書は出張所を示す。

第11　重要物産免税

（現行制度の概要と沿革）

1　化学肥料，合成繊維，石炭等いわゆる重要物産として指定された物品については，その製造採掘の事業開始後3年間，又は設備増設後3年間，製造又は採掘の所得について法人税又は所得税を免除される。これが，いわゆる重要物産免税の制度である。

現行の重要物産免税制度の概要は，次のとおりである。

(1)　この制度の対象となる重要物産は，現在44品目であるが，その主なものは，チタン地金，肥料用尿素，化成肥料，さらしクラフトパルプ，ビニロン等の合成繊維，天然色写真フイルム，けい素樹脂，オーレオマイシン，電気，銅鉱，石炭，石油等である。（第36表参照）

(2)　重要物産の製造，採掘又は採取を業とするものは，開業の事業年度（年）及びその翌事業年度（翌年）から3年間は，その業務から生じた所得に対する法人税又は所得税を免除される。（新設免税）

(3)　重要物産の製造等を業とするものが，その設備を3割以上増設したときは，設備増設の事業年度（年）及びその翌事業年度（翌年）から3年間は，その増設設備から生じた所得に対する法人税又は所得税を免除される。（増設免税）

2　重要物産免税制度は，大正2年に創設された古い制度であつて，時代とともに指定物品の内容は変つているが，逐次制度は拡充されてきた。

まず，大正2年，重要物産製造業に限つて，製造開始後3年間，その所得を免税する制度が設けられた。当時の制度創設の趣旨は，必ずしも明確ではないが，指定物産の内容から推測すると，国内の産業発達の程度が幼稚であるため，外国からの輸入に依存している基礎的物品を，少しでも早く国産化するための保護助成策であつたと思われる。

昭和14年に，増設免税制度が初めて設けられ，翌15年には鉱物の採掘業及び採取業にも免税する等，この制度の範囲の拡張が行われた。当時は日支事変下で，生産力拡充が必要とされていたから，他の諸措置とともに，この制度も時局産業に対する増産奨励措置として利用された。

その後今日に至るまで，個々の物品については改廃，追加が行われてきたが，制度の建前は変ることなく，今日に至つた。

3　この制度による免税額は，昭和30年度において約142億円であつて，これによる減収額は，約60億円であつた。その内訳を品目別にみると，(イ) ナイロン等の繊維関係（27.2%），(ロ) 石炭等の鉱物関係（20.6%），(ハ) 電気（16.2%），(ニ) 尿素等の肥料関係（11.5%），(ホ) 医薬品関係（10.7%），(ヘ) パルプ関係（5.8%），(ト) 地金関係（5.2%），(チ)

第36表　現行重要免税物産の品目一覧表

番号	品目	指定の年	番号	品目	指定の年
1	チタン地金	昭27	20	非水溶性分散型セリトン染料	昭28
2	チタンスラグ	昭30	21	クロロシランの脂肪族誘導体	〃
3	マグネシウム地金	〃	22	クロロシランの芳香族誘導体	〃
4	肥料用尿素	昭24	23	ポリシロキサンの脂肪族誘導体	〃
5	肥料用塩化アンモニア	昭25	24	ポリシロキサンの芳香族誘導体	〃
6	よう成燐肥	〃	25	酸化チタン	昭30
7	化成肥料（アンモニア化過燐酸石灰系化成肥料（粒状化したものに限る。），石灰窒素系化成肥料（石灰窒素及びよう成燐肥を主成分とし，かつ，粒状化したものに限る。）及び硫燐酸アンモニア系化成肥料に限る。）	昭27	26	第四級アンモニウム塩	昭27
			27	ポリエチレングライコールエステル	〃
			28	ポリエチレングライコールエーテル	〃
			29	多価アルコールエステル	〃
			30	多価アルコールエーテル	〃
8	サルファイトパルプ	〃	31	ポリ三ふつ化塩化エチレン	昭30
9	さらしクラフトパルプ	〃	32	ポリ四ふつ化エチレン	〃
10	セミケミカルパルプ	昭28	33	天然色写真フイルム	昭28
11	クラフト法による竹パルプ	昭27	34	クロルテトラサイクリン	〃
12	ポリビニールアルコール	昭25	35	2・アミノピリミジン	〃
13	多段式連続向流抽出法によつて製造したカプロラクタム	昭30	36	真空式蒸発かんにより製造する塩	昭20
			37	電気	昭25
14	塩化ビニリデン・塩化ビニール共重合物	昭26	38	銅鉱	昭28
			39	水銀鉱	昭30
15	12, 13, 14を原料とする合成繊維	昭25	40	石油	昭15
16	省令で定める施設により製造した合成繊維紡績系	昭28	41	省令で定める施設により採掘するれき青炭	〃
17	さく酸繊維素	昭25	42	〃　半無煙炭	〃
18	さく酸繊維	〃	43	〃　せん石	昭27
19	スレン系建染染料	昭26	44	〃　亜炭	〃

第37表　昭和30年度重要物産の品目別法人税免除表

（単位 千円）

品目		新設		増設		合計	
		法人数	免税所得	法人数	免税所得	法人数	免税所得
一号	金地金	2	△ 58	1	5,997	3	5,939
	ニツケル地金	3	△ 27,124	2	125,449	5	98,325
	ニツケルマツト	2	2,292	1	101	3	2,393
	チタン地金	1	319,825	2	288,660	3	608,485
	フエロニツケル	—	—	1	19,174	1	19,174
二号	肥料用尿素	3	93,049	3	742,754	6	835,803
	肥料用塩化アンモニア	1	7,959	—	—	1	7,959
	硫酸アンモニア	—	—	4	156,605	4	156,605
	石灰窒素	—	—	1	882	1	882
	過燐酸石灰	2	4,384	—	—	2	4,384
	よう成燐肥	3	8,032	6	161,068	9	169,100
	化成肥料	17	308,613	10	154,891	27	463,504
二号の二	サルフアイトパルプ	1	9,936	—	—	1	9,936
	さらしクラフトパルプ	6	610,012	1	213,936	7	823,948
	セミケミカルパルプ	1	335	—	—	1	335
三号	オクチールアルコール	3	18,754	2	271,039	5	289,793
四号	さく酸ビニール	3	21,416	4	27,859	7	49,275
	ポリビニールアルコール	—	—	1	7,919	1	7,919
	ポリアミド樹脂	1	767,328	3	2,236,052	4	3,003,380
	塩化ビニール	—	—	1	4,068	1	4,068
	塩化ビニリデン・塩化ビニール共重合物	6	174,968	5	77,913	11	252,881
	合成繊維紡績糸	1	16,317	—	—	1	16,317
	さく酸繊維素	1	79,459	1	2,561	2	82,020
	さく酸繊維	—	—	—	—	—	—
	強力人造絹糸	2	89,187	3	82,453	5	171,640
五	スレン系建染染料	—	—	1	5,796	1	5,796
	クロロシランの脂肪族誘導体及び芳香族誘導体	2	11,653	—	—	2	11,653
	ポリシロキサンの脂肪族誘導体及び芳香族誘導体	—	—	—	—	—	—
	メラミンブチルエーテル樹脂	4	3,499	5	10,594	9	14,093

品目		新設		増設		合計	
		法人数	免税所得	法人数	免税所得	法人数	免税所得
号	酸化チタン	1	55,650	—	—	1	55,650
	第四級アンモニウム塩	3	14,314	1	15,298	4	29,612
	ポリエチレングライコールエステル	12	63,414	1	806	13	64,220
	ポリエチレングライコールエーテル	2	2,570	2	32,882	4	35,452
	多価アルコールエステル	3	9,220	1	8,220	4	17,440
	多価アルコールエーテル	2	2,624	1	9,280	3	11,904
	天然色写真フイルム	2	31,885	—	—	2	31,885
六号	クロルテトラサイクリン	3	684,413	—	—	3	684,413
	2・アミノピリミジン	1	38,944	—	—	1	38,944
	クロラムフエニコール	2	167,353	2	598,077	4	765,430
	ストレプトマイシン	2	29,504	—	—	2	29,504
七号	真空式蒸発かんにより製造する塩	8	122,433	—	—	8	122,433
八号	電気	17	918,735	8	1,387,629	25	2,306,364
九号	金鉱	3	9,846	3	174,713	6	184,559
	銅鉱	10	237,848	14	636,304	24	874,152
	タングステン鉱	5	△ 4,930	—	—	5	△ 4,930
	モリブデン鉱	3	826	1	29,293	4	30,119
	耐火粘土	1	528	3	2,607	4	3,135
十号	石油	—	—	1	11,792	1	11,792
	れき青炭	24	414,548	7	292,478	31	707,026
	半無煙炭	8	874,358	3	205,285	11	1,079,643
	亜炭	16	42,114	6	4,193	22	46,307
計		実際165 193	6,236,033	実際93 112	8,004,628	実際 258	14,240,661
旧規定によるもの		—	—	—	—	3	1,770
総計		193	(43.8%) 6,236,033	112	(56.2%) 8,004,628	実際 261	14,242,431

(備　考)

1　法人数は，各種別ごとに1件として計算し，合計の「計」及び「総計」の欄には，実際法人数を記載した。

2　旧規定によるものには，昭和25年法律第72号改正前のものを記載した。

3　△印は前年度までに免税を受けたもので本年度において免税の減額又は取消しを受けたものである。

合成樹脂等化学製品関係（1.9％），(ﾘ) 塩（0.9％）という順位になつている。新設免税，増設免税の別にみると，新設免税44％，増設免税56％となつている。（第37表参照）

なお，この制度による昭和32年度における減収見込額は，約80億円と見積られる。

（検討と結論）

4　わが国の重要物産免税に類する制度は，諸外国にあまりその例をみない。わずかに，カナダが鉱山業に対して，事業開始後3年間その所得を免税する制度を設け，また，イギリスの植民地の一部で，開発事業の所得に対して，減税措置を設けているにすぎない。

5　この措置については，多大な危険と巨大な資金を必要とする新規産業に対しては，その企業意欲を刺戟する効果が大きく，資金的にも有効な機能を果すものであるから，今後とも制度として存続する必要があるとの意見が述べられた。

更に，創業間もなくは収益力が低く，欠損となることも多いから，現行制度のように開業又は増設後3年間の所得を免税するだけでは，利益を受けることが少く，むしろ制度を拡張して，免税期間を延期するか，あるいは収益発生後3年間の所得を免税すべきであるとの主張もあつた。

また，同じ新規産業であつても，国内の技術をもつて困難に耐えながら生産を開始した企業は，事業開始後の収益も低いので，ほとんどこの制度の利益を受けられないのに対し，外国から完成した技術を導入し，当初から企業採算にのつた事業を行う企業は，免税の利益を多く受けるという不合理があると指摘された。

6　重要物産の生産の助成が，産業政策上重要であることは疑いないとしても，これを税制上から助成することについては，次のような問題がある。

(1)　重要物産免税制度は，実際上，納税者に補助金を交付するのと全く同じ機能をもつ。ただ，この制度によると，収益が出たときにその収益に応じて補助されることとなるため，本来補助金の交付を必要とするような企業収益の低いとき又は欠損のときには，何ら補助を受けられず，逆に，補助金の必要がないような企業の収益の高いときには，多額の補助を受けるという矛盾がある。したがつて，重要産業助成の措置は，むしろ確定額の補助金によるべきではないか。

(2)　この制度は，所得を確定的に免税するものである。課税の繰延べの実態を有する準備金制度，特別償却制度等に比べると，公平の原則に反する程度が大きい。戦前のように税率が低ければともかく，現在のように一般的に租税負担の重いときは，著しい不公平をもたらすものとして，各方面からの批判がある。（第38表及び第39表参照）

(3)　当初の企業採算に不安がある新規産業に対しては，投資誘因の一としての免税措置も必要であろうが，既に産業としての基礎が確立し，相当の収益の予想される既存産業の増産については，免税措置を適用する必要はないのではないか。

(4)　同じ新規産業であつても，不安定な国内技術をもつて製造を行う企業に対しては免

第38表　重要物産免税の顕著な事例(法人)

(単位　百万円)

会社名	区分	昭和27年		昭和28年		昭和29年		昭和30年		合計
		3月期	9月期	3月期	9月期	3月期	9月期	3月期	9月期	
A(繊維)	総所得	460	499	524	1,511	1,563	1,244	1,560	2,778	10,141
	免税所得	0	0	(20.2)% 106	(35.8) 541	(35.5) 555	(78.7) 979	(68.1) 1,063	(53.0) 1,473	(46.5) 4,719
	同上税額	0	0	44	227	233	411	446	589	1,952
B(製薬)	総所得	85	361	245	571	179	394	160	277	2,274
	免税所得	0	(1.6)% 6	(88.1) 216	(89.8) 513	(100.0) 179	(83.5) 329	(100.0) 160	(100.0) 277	(74.0) 1,684
	同上税額	0	2	91	215	75	138	67	110	701
C(電力)	総所得	9	205	477	785	1,190	574	1,043	923	5,209
	免税所得	(2.2)% 0.2	(1.9) 4	(1.6) 8	(2.3) 18	(5.7) 68	(7.5) 43	(12.3) 129	(14.3) 132	(7.8) 406
	同上税額	0.1	1	3	7	28	18	54	53	168
D(バルブ)	総所得	558	134	284	506	389	170	200	421	2,666
	免税所得	0	0	(23.9)% 68	(39.7) 201	(44.4) 173	(24.1) 41	(45.5) 91	(68.4) 288	(32.4) 865
	同上税額	0	0	28	84	73	17	38	115	357

(備考)　1　本表は，更正後のものについて調査し，まだ更正してないものは申告によつて調理した。
　　2　「総所得」とは，課税所得と重要物産の免税所得との合計額である。
　　3　括弧内は，総所得に対する免税所得の割合である。

第39表　重要物産免税の顕著な事例(個人)

(単位　百万円)

氏名 ＼ 年次区分	昭和26年						昭和27年					
	総所得		鉱業所得		左のうち免税所得		総所得		鉱業所得		左のうち免税所得	
	所得額	税額	所得額	税額	所得額	税額	所得額	税額	所得額	税額	所得額	税額
A (鉱業)	131	71	88	48	88	(67.8)% 48	182	97	124	68	124	(70.4)% 68
B (〃)	37	20	36	20	36	(99.0) 20	87	47	82	47	82	(98.3) 47
C (〃)	49	26	48	26	48	(99.1) 26	99	54	98	53	73	(74.4) 40
D (〃)	9	4	8	4	8	(92.2) 4	85	46	81	45	81	(96.9) 45

年次区分 / 氏名	昭和28年						合計					
	総所得		鉱業所得		左のうち免税所得		総所得		鉱業所得		左のうち免税所得	
	所得額	税額	所得額	税額	所得額	税額	所得額	税額	所得額	税額	所得額	税額
A（鉱業）	213	137	204	133	189	% (88.6) 122	526	306	418	250	402	% (78.0) 239
B（〃）	42	26	32	20	32	(75.5) 20	167	95	151	87	151	(92.0) 87
C（〃）	37	23	36	22	26	(69.6) 16	185	104	182	103	147	(79.6) 83
D（〃）	24	15	24	15	24	(99.5) 15	119	66	114	64	114	(97.1) 64

（備考） 括弧書は，総所得の税額に対する免税所得の税額の割合である。

税も妥当であろうが，完成した外国技術をもつて製造を開始する企業に対しては，このような特典を与えなくともよいのではないか。

(5) 国が保護助成しなければならない重要物産は，技術の進歩，経済状況の変化に応じて，自然に変化するはずなのに，税制上の保護助成措置は，一般に国民の目に触れないため，ひとたび重要物産として指定されると，とかくそのまますえ置かれる傾向がある。

7 この措置は，今日のように税負担の重いときには，あまりに負担の不公平を生じて適当でなく，制度自体にも不合理な点が多い。しかし，新規産業の育成は，今後ますます重要の度を加えると思われるので，税制上，ある程度の助成策を講ずることも必要であろう。よつて，当調査会は，次のようにこの制度の趣旨を明確にする改正を行い，現行制度の行過ぎを是正することとして，この制度を存続させることが適当であるとの結論に達した。

(1) 免税の対象となる物品は，国民経済上助成を必要とする重要な新規産業の製品であつて，技術面又は需要面の不安により，当初企業採算に不安定が予想されるものとし，石炭，銅，電気等この要件に適合しない品目は，重要物産免税の対象から除外する。

(2) 指定物品については，その製造業種の性格に応じて，原則として3年ないし5年の指定期間を設け，その間に設備を新設又は増設した場合に，新設又は増設後それぞれ3年間の所得につき免税を行うこととし，現在のように，一度重要物産として指定された品目が，惰性的に引き続き免税の恩典を受けることがないようにする。

(3) 免税の特典が過度とならないように，免税される所得の額には，一定の限度を設ける。

(4) 改正前の既往の免税期間分については，従来どおりの免税を行う等今回の改正により重要物産から除外されることとなる物産の免税については，実情に即して必要な経過措置を講ずる。

第12　概算所得控除

（現行制度の概要と沿革）

1　概算所得控除は，昭和30年の租税特別措置法の一部改正により，臨時措置として設けられたものであるが，その概要は，次のとおりである。

(1)　所得税の納税義務者は，その総所得の5％に相当する金額を，概算所得控除として控除される。ただし，その最高限は1万5千円である。したがつて，総所得が30万円以上の者は，一律に1万5千円を控除されることとなる。なお，給与所得については，給与所得控除前の給与の収入総額の5％に相当する金額を控除されるが，最高限が1万5千円であることには変りがない。

(2)　概算所得控除は，雑損控除，医療費控除，及び社会保険料控除にかえて認められる。したがつて，所得税の納税者は，選択により，雑損控除，医療費控除，又は社会保険料控除の原因となる事実がない場合にも，概算所得控除を受けることができる。概算所得控除を受ければ，雑損控除，医療費控除又は社会保険料控除は，受けることができない。

(3)　給与所得税の源泉徴収については，概算所得控除は，年末調整で認められる。毎月，毎週，毎日の源泉徴収に当つては，一応社会保険料が控除され，概算所得控除は，源泉徴収税額計算の根基には入れられていない。

（検討と結論）

2　概算所得控除については，次の2点を理由として，これを存続すべしとの考え方もある。

(1)　給与所得者は，社会保険科の支払が多く，通常かなりの額の社会保険料控除を受けるのに対し，事業所得者は，社会保険に加入している者の数も少く，社会保険料控除の額も少い。また，給与所得者のうちにも社会保険に加入していない者もある。したがつて，概算所得控除は，社会保険に加入している者と，社会保険に加入していない者との間の負担のつりあいをとるために有効である。

(2)　社会保険料控除，医療費控除及び雑損控除については，控除原因の立証が困難である。

3　しかし，概算所得控除については，現在次の諸点が指摘されている。

(1)　実際に控除原因がないのに控除を認めることは，妥当でない。

雑損控除は，災害，盗難等による損失の額が総所得の10％をこえる場合に，その超過額について認められる。医療費控除は，医療費の額が総所得の5％をこえる場合に，その超過額について認められる。これらの控除は，通常の雑損失又は医療費の範囲をこえて，臨時異常の雑損失が発生し，又は臨時異常の医療費の支出があつた場合

に，担税力の特別の減退を考慮して，特別の控除として認められる。また，社会保険料控除は，社会保険料が強制的に徴収されるため課税所得に算入するのが必ずしも適当ではなく，また生命保険料控除との関連をも考慮して，認められている。

したがつて，これらの控除は，担税力に応じた課税を行うための控除であり，これらの控除を受ける事由がないのに，すべての納税者について一律にこれらの控除を認めれば，制度本来の機能を失つてしまう。

(2) 所得控除の控除項目の数も少く，その控除原因の立証方法も容易な現行所得税法では，概算所得控除を設ける必要性がない。

わが国の概算所得控除は，アメリカの概算所得控除にならつたものと思われる。諸外国でも，アメリカ以外には，このような制度はない。

アメリカの概算所得控除は，総所得の10％，最高1000ドルまで認められるが，アメリカの所得税制では所得控除の項目はきわめて多く，しかもその立証の困難なものが多いので，この制度を設けねばならぬ理由がある。すなわち，所得控除項目の主なものを拾つてみても，慈善的な各種の寄付金，1年間に買い入れた消費物品にかかる州売上税，家事消費用のガソリンの消費税，自家用家屋の固定資産税，火災，風水害，盗難等による損失，医療費等数十項目に及んでいる。

このように多数の控除項目があると，実際問題として，すべての納税者になにがしかの控除原因があることとなる。これを立証し，税務当局の査定を受けることは，納税者にとつても，税務当局にとつても，容易なことではない。したがつて，大部分の納税義務者については，概算所得控除によつて控除を行わざるをえないこととなる。

ところが，わが国の雑損控除及び医療費控除は，ごく少数の納税者に起る例外的な費用の控除であり，また，これらの控除及び社会保険料控除を受けるための立証も必ずしも困難とは認められない。したがつて，わが国では，概算所得控除を設けねばならぬ必要性はない。

(3) 概算所得控除によつて社会保険に加入していない者の税負担を調整すべしとの2の(1)の考え方については，社会保険料控除が，税制として妥当であるかどうかの問題としてとり上げられるべきであり，問題の焦点を概算所得控除存廃の問題と混同することは避けなければならない。

社会保険料控除は，社会保険料が強制的に徴収される点に着眼し，これを課税所得に算入すべきではないという根拠に立つ。更に，社会保険料の内容を分析すれば，社会保険料は，短期給付に対応するものと，長期給付に対応するものとに分けられる。健康保険の保険料のような短期給付の保険料は，いわば一種の医療費の前払であり，その控除は，医療費控除に準ずる性質のものとして理解できる。厚生保険の保険料のような長期給付の保険料については，後日長期給付について完全な所得税の課税が行

われる性質のものであるから，むしろ保険料相当分は，初めから支給されなかつたとみることもできる。また，社会保険は，相互救済により生活の安定の機能を果すものであるから，社会保険料控除は，生命保険料控除に類似したものと考えることもできる。更に，社会保険料控除は，税制面で社会保険の加入者を増加させる誘因となることも期待される。これらの点を考慮すれば，社会保険料控除の妥当性については，疑問がない。

なお，給与所得者と事業所得者との間の負担のつりあいの問題については，事実，社会保険料控除は給与所得者が多く受けているが，生命保険料控除は事業所得者の方が多く利用しており，両者を勘案してみると，むしろ事業所得者の控除の方が多いといえるであろう。

(4) 概算所得控除は，税制を複雑化する。給与所得の源泉徴収税額の年末調整の計算等は，概算所得控除がなければ，かなり簡素化されるであろう。

(5) 概算所得控除を受けると，社会保険料控除が認められないが，社会保険料控除と似た性格をもつ生命保険料控除は認められる。この点も，制度とし充分練れていない。

4 上記の諸点からみて，概算所得控除制度は，所得税について基礎控除及び扶養控除が引き上げられ，また個人事業税についても軽減が行われるこの際，これを廃止すべきである。

なお，この報告どおり基礎控除及び扶養控除が引き上げられ，10％の最低税率が設けられれば，概算所得控除を廃止しても，すべての納税者が，第16表及び第40表のとおり，所得税の相当の軽減を受けることとなる。

第40表　概算所得控除を廃止した場合の事業所得者の所得税負担軽減状況

所得金額		円 150,000	円 200,000	円 250,000	円 300,000	円 350,000	円 400,000	円 450,000	円 500,000
独身者	現行	11,000	22,000	34,250	48,500	63,500	78,750	96,250	113,750
	改正案	6,500	14,000	21,500	29,500	39,500	49,500	59,500	69,500
	軽減額	4,500	8,000	12,750	19,000	24,000	29,250	36,750	44,250
	軽減割合（%）	40.9	36.3	37.2	39.1	37.7	37.1	38.1	38.9
夫婦子三人	現行	—	750	9,000	19,500	32,000	47,000	62,000	77,000
	改正案	—	—	4,500	11,750	19,250	26,750	36,500	46,500
	軽減額	—	750	4,500	7,750	12,750	20,250	25,500	30,500
	軽減割合（%）	—	100.0	50.0	39.7	39.8	43.0	41.1	39.6

（備考）改正案については，社会保険料控除，医療費控除，雑損控除のいずれをも受けられないものとして計算した。

第 13　米穀所得課税の特例

（現行制度の概要と沿革）

1　米穀所得課税の特例は，昭和 26 年以降，毎年臨時に単行法を制定して認められてきた。

昭和 29 年産米までは，米穀所得課税の特例は，各種の供出奨励金を非課税とする内容のものであつた。すなわち，超過供出奨励金，早期供出奨励金，供出完遂奨励金を非課税とする措置が，その内容であつた。

昭和 30 年に，米穀の供出制度に改正が加えられ，いわゆる予約売渡制度が採用されたが，これに伴い，米穀所得課税の特例も，予約売渡しのされた米穀の代金の一部を非課税とする内容に切り替えられた。すなわち，昭和 30 年産米については，米穀予約売渡代金は石当り平均 10,160 円であつたが，このうち平均 1,400 円が非課税とされた。非課税の額は，売渡しの時期によつて異なり，売渡しが 9 月 30 日までに行われた場合には，石当り 2,400 円，10 月 15 日までの場合には 1,800 円，10 月 31 日までの場合には 1,500 円，11 月 1 日以後のものについては 1,200 円であつた。

（検 討 と 結 論）

2　この制度は，米穀の予約売渡奨励措置として設けられたが，これにより農業所得者とその他の所得者との間に税負担の不公平が生じているばかりでなく，農家相互間でも税負担の不公平が生じているといわれる。

すなわち，農家の自家用保有米は経営規模の広狭を問わず，ほぼ一定しているので，予約売渡石数は，経営規模の増大につれて加速度的に増加し，それにつれて課税の特例による利益も累進的に増大してゆくこととなる。また，現在全農家（約 4,620 千人）のうち 8 割以上は，この措置がない場合にも所得税がかからないこととなつている。したがつて，予約売渡しをした農家のうち大多数は，この措置による利益を受けないことに注意しなければならない。この措置による負担の不公平は，近隣相互に市町村民税の負担を比べてみた場合，特に顕著となるといわれ，市町村民税の課税上大きな問題となつている。

また早期売渡米の多い地方ではこの特例による利益が大きく，早期売渡米の少い地方では，利益が少いという点も指摘されている。

統計的にみても，上記の事実は立証される。超早場米地帯といわれるＡ県と，早期売渡米の少いＢ県について，所得税の課税を受けた農家合計 49,506 戸について，経営規模別に課税の状況をみると，第 41 表のとおりである。本来課税されるべき所得のうち，この特例によつて課税対象外となる部分の割合は，Ａ県では，経営規模 1 町未満の農家では 12.05％，1 町ないし 2 町の農家では 17.54％，2 町以上の農家では 20.62％となり，税額で平均 48.8％の軽減を受けている。一方，Ｂ県では，課税対象外となる所得

の割合は，1町未満の農家で4.16%，1町ないし2町の農家で6.77%，2町以上の農家で9.16%となり，税額の軽減割合は，平均約22.8%である。

また，この特例による所得税の減税額は，平年作を基礎として約30億円と見込まれるが，農業所得税の総額は，この措置がない場合には約100億円と見込まれるから，全体の税額の約3割が軽減されていることとなる。農業所得者は，他の所得者に比べて著しい所得税の軽減を受けているといえよう。

3　所得税の控除及び税率について，この報告の改正案が実施され，所得税が大幅に軽減されることとなれば，税法上の特例をもつて価格政策の一部とするこの種の措置は，一切廃止さるべきである。米価は，別途適正にすべきであり，米穀所得課税の特例は，この機会に廃止さるべきである。

第41表　米穀所得課税の特例による所得税負担の軽減状況調

（A県の場合——超早場米地帯）

経営規模		1町未満	2町未満	2町以上
納税者数		人 1,880	人 9,481	人 1,525
一戸当り作付け面積		畝 79.4	畝 140.4	畝 225.1
一戸当り収穫量		石 22.71	石 40.98	石 69.01
うち予約売渡数量		11.72	26.81	50.57
特別加算金	時期別格差	円 12,692	円 30,744	円 59,888
	予約格差	1,172	2,681	5,057
	計	13,864	33,425	64,945
農家の所得額 (A)		円 221,778	円 358,194	円 584,550
特例法による控除額 (B)		円 26,736	円 62,848	円 120,562
控除割合 $\frac{(B)}{(A)}$		12.05%	17.54%	20.62%
所得税	特例のない場合の税額 (イ)	円 11,321	円 31,276	円 97,852
	特例のある場合の税額 (ロ)	6,107	14,883	56,491
	差引減税額(イ)−(ロ)=(ハ)	5,214	16,393	41,361
	軽減割合 $\frac{(ハ)}{(イ)}$	46.05%	52.41%	42.26%
	平均軽減割合（加重）	48.8%		

（備考）1.　昭和30年分の課税農家(昭和31年4月30日現在)について，40分の1の抽出率（ただし、所得額70万円をこえる農家については全部）により抽出して計算した。

2.　所得税額は，調査農家の諸控除額の1戸当り平均を基礎として計算した。

（B県の場合——早場米のない地帯）

経営規模		1町未満	2町未満	2町以上
納税者数		人 13,320	人 18,173	人 127
一戸当り作付け面積		畝 70.4	畝 119.1	畝 224.1
一戸当り収穫量		石 18.40	石 31.30	石 65.00
うち予約売渡数量		7.90	17.60	43.90
特別加算金	時期別格差	円 211	円 971	円 377
	予約格差	790	1,761	4,395
	計	1,001	2,732	4,772
農家の所得額 (A)		円 232,500	円 326,313	円 577,526
特例法による控除額 (B)		円 9,671	円 22,105	円 52,898
控除割合 $\frac{(B)}{(A)}$		4.16%	6.77%	9.16%
所得	特例のない場合の税額 (イ)	円 9,781	円 22,537	円 90,895
	特例のある場合の税額 (ロ)	7,895	17,011	72,381
	差引減税額(イ)−(ロ)=(ハ)	1,886	5,526	18,514
	軽減割合 $\frac{(ハ)}{(イ)}$	19.28%	24.51%	20.36%
	平均軽減割合（加重）	22.8%		

第 14　社会保険診療報酬課税の特例

（現行制度の概要と沿革）

1　現行租税特別措置法の規定によれば，医師及び歯科医師の受ける社会保険診療報酬については，実際の経費がいくらであるかをとわず，収入金額の 72% に相当する金額を必要経費とみなして，所得を計算することが認められる。

また，社会保険診療報酬に対する所得税の源泉徴収税率は，所得税法の規定によれば 10% であるが，租税特別措置法の規定により，5 %に軽減される。

この措置は，昭和 27 年に，社会保険診療報酬の 1 点単価について医師及び歯科医師の満足をえられるだけの引上げがなされなかつた点を補うため，まず実際上の措置として認められたが，昭和 29 年に法文化され，その後若干の拡大をみたものである。

（検 討 と 結 論）

2　この措置のある結果，実際の経費がいくらかかつたかをとわず，収入に法定された率を乗じた額が所得とみなされ，課税されることとなり，所得税は実際の所得の額に応じて課税されないこととなる。これは所得税の本来の性格に反するといわなければならない。

医師及び歯科医師の収入金額中に占める必要経費の割合は，実際の計算によれば，通常 72% より相当に低く，しかも医師相互の間でも，内科，外科，産婦人科等の別により，あるいは個人経営と病院経営との別により，かなり差異がある。したがつて，医師及び歯科医師についても，この特例により過度の利益を受ける者と，全く利益を受けられない者とが生じ，特典に厚薄のある不当な措置であるといえよう。

他の所得者の所得税負担と比べてみた場合，医師及び歯科医師の所得税が，この措置により不当に軽くなつていることも周知の事実であり，近隣相互に市町村民税負担を比べる場合，その不公平は特に顕著であるといわれる。

社会保険診療報酬額は，この措置が認められたころと比較すると相当ふえていることでもあり，またこの措置が一種の価格政策の一部となつている事情は米穀所得課税の特例措置と全く同様であるから，所得税について大幅減税が行われるこの機会をとらえて，この措置は，直ちに廃止すべきである。

第15　交際費の損金算入否認

（現行制度の概要と沿革）

1　戦後資本蓄積の促進に資するため，各種の租税上の特別措置がとられたが，昭和29年，企業資本充実のため資産再評価の強制等が行われた機会に，いわゆる交際費の損金算入否認の制度が設けられた。この措置は，他の資本蓄積策と並んで，法人の交際費等の濫費を抑制し，経済の発展に資するねらいをもつている。この制度は，本年春の改正により強化されたが，現行制度の概要は，次のとおりである。

(1)　適用の対象となる法人は，資本金500万円以上の法人に限る。

(2)　適用の対象となる事業年度は，昭和29年4月1日から昭和32年3月31日までの間に開始する事業年度である。

(3)　交際費等の支出額のうち，下記のいずれか多い方の金額をこえる部分は，法人税の課税上損金に算入されない。

(イ)　昭和28年度の交際費等の支出実績（年2回決算法人においては，その半額）の70％に相当する金額

(ロ)　法人の営む主たる事業の区分に応じ，取引金額に一定の割合を乗じて得た金額。たとえば，製造業にあつては，製品の売上金額に1,000分の8を乗じて得た金額

(4)　上記の交際費等とは，交際費，接待費，機密費等，得意先，仕入先その他の事業関係者に対する接待，供応及び贈答のために支出した費用である。

（検討と結論）

2　わが国の資本金500万円以上の法人の1年間の交際費支出総額は，およそ700億円ないし800億円と推定されるが，このうち現行規定によつて損金算入を否認されている部分は，約113億円と見込まれている。

もとより，これら交際費の相当部分は，営業上の必要に基くものであり，ただちにその全部を濫費と称することはできない。しかし，戦後経済倫理のし緩等によつて企業の経理が乱れ，このため，一方では役員及び従業員に対する給与が，旅費，交際費等の形で支給される傾向が生ずるとともに，他方及び役員従業員の私的関係者に会社の経費で接待をするとか，事業関係者に対しても，事業上の必要をこえた接待をする傾向が生じている。このため企業の資本蓄積が阻害されていることは，争えない事実である。今回個人所得税について大幅に累進税率の緩和が行われれば，このような弊害も次第になくなることが期待されるが，その積極的防止策としては，仮装の給与等の支給に対してはこれを給与所得としては握し，所得税課税の適正化を図るとともに，交際費の濫費については，この制度によつてこれを抑制することが必要である。

したがつて，交際費損金否認の制度は，今後しばらくこれを続けるとともに，よりその

効果をあげるため，現行制度をむしろ強化する必要がある。

3　このような観点から，交際費の損金算入の制度は，なお2年間これを継続し，現行の損金算入の容認範囲額をさらに2割程度圧縮して，この制度の強化を図ることとすべきである。

第16　新規要望事項

（要望事項の概要）

1　租税上の特別措置については，租税負担の不均衡是正及び直接税軽減のための財源ねん出を主眼としつつ，主として現行制度をどのように整理合理化すべきかについて検討したが，新たに特別措置を設けるべしとの主張も，多数各界から寄せられたので，これらについても，できる限りの検討を行つた。

新規要望事項の内容は，多種多様にわたつているが，その多くは準備金又は引当金の積立額を，課税上損金に認むべしとするものである。これら準備金及び引当金を，その性格によつて区分すると，次のように分類することができる。

(1)　現在の収益に対応すべき費用が，すでに発生し，又は将来発生することが予想されるが，その額が正確に計算できないため，何らかの基準によつて準備しておく必要があるという準備金，引当金

(イ)	鉱害賠償引当金	日本石炭協会等
(ロ)	船舶保証工事引当金	日本造船業協会
(ハ)	返品値引準備金	日本製薬団体連合会
(ニ)	家屋保証修繕引当金（建設業）	名古屋商工会議所

(2)　将来発生するかもしれない偶発損失に備えるための準備金，引当金

(イ)	災害準備金	私鉄経営者協会等
(ロ)	委託者保護積立金	日本証券協会
(ハ)	酒税保全準備金	日本酒造組合中央会
(ニ)	輸入契約取消準備金	神戸商工会議所
(ホ)	遭難救じゆつ資金積立金	焼津漁業協同組合
(ヘ)	請負損失補償準備金	全国建設業協会
(ト)	航空事故積立金	日本航空株式会社

(3)　将来の投資に備えるための準備金，引当金

(イ)	鉱床補てん準備金	日本鉱業協会等
(ロ)	追加投資引当金	日本石炭協会等
(ハ)	試験研究準備金	東京商工会議所等
(ニ)	設備合理化準備金	関西経済連合会
(ホ)	船舶建造留保金	日本船主協会
(ヘ)	機種改善積立金	日本航空株式会社
(ト)	貿易商社資本充実準備金	日本貿易協会関西本部
(チ)	海外市場開拓準備金	日本貿易協会

（リ） 海外支店設置準備金　　大阪商工会議所

（ヌ） 輸出振興留保金　　各種輸出組合

(4) 企業活動を活発にするため，納税の繰延べを行う必要があるという準備金

造林準備金　　紙パルプ連合会等

（検討と結論）

2 新規要望事項は，その数があまりに多かつたので，すべてにわたつて充分に検討することはできなかつたが，主な要望事項の二，三について，その要望の内容及び税制上の問題点を述べると，次のとおりである。

(1) 鉱床補てん準備金

この制度は，主として金属鉱業界からその創設を要望されたが，一般には，「減耗控除制度」（デプリーション）と呼ばれている。その趣旨は，鉱業のように減耗性資産を対象とする産業では，現行税制の減価償却では，逓増する新鉱床再調達資金を確保できず，企業の永続性を維持することができないから，アメリカ，フランス，カナダ等で採用している減耗控除制度を認められたいというのである。

すなわち，毎期，鉱産物の山もと販売価格の15％相当額と，鉱業所得の50％相当額とのうちいずれか低い金額を，鉱床補てん準備金として積み立て，これから新鉱床再調達資金を支出するという制度であり，その積立額を課税所得計算上，損金とせよというものである。

この要望事項に関する税制上の問題点は，次のとおりである。

まず，企業会計上の通念によると，鉱業における探鉱費は，成功分は資本的支出として資産に計上し，失敗分は当期の損金に計上することとされているが，税法上は，成功分の2分の1が特別償却として損金に算入されるので，失敗分とあわせて，探鉱費総額（営業探鉱費を含む。）の約90％が，探鉱時の損金とされている。ところが，鉱床補てん準備金制度では，単に成功確定分の新鉱床探鉱費について現在以上に特別償却の範囲を拡張せよというにとどまらず，その支出に先だつて，事前に損金の計上を行うことを内容とする。これは，所得を課税標準とする現行税制の基本構造からみて，とりえないところといわねばなるまい。減耗控除制度を採用している諸外国でも，この制度の弊害の著しいことは，つとに指摘されている。鉱業の特殊性は，むしろ特別償却制度の拡充によつて調整されるべきものと考える。

(2) 追加投資引当金

この制度は，石炭業界からその創設を要望された。その趣旨は，石炭の採掘箇所が深くなり，条件が悪くなるにつれて，絶えず坑道の掘さく，坑内設備の支出等追加投資を必要とするが，この追加投資は，単に生産を維持するためのものであつて，これによつて生産力が増加することもなく，また生産原価の低下，原単位の向上をもたら

すものでもない。したがつて，追加投資額は，支出のつど損金に算入すべきである。すなわち，追加投資額のうち，経常的に行われる坑道の掘進，延長に要するようないわゆる経常的追加投資については，支出のつどこれを損金に算入すべきである。更に，たて坑掘さくのような，多額の臨時的追加投資は，事前にこれを引き当てたときは，その引当額を損金に認めるべきであるという要望である。

追加投資引当金には，鉱床補てん準備金と同様の問題がある。すなわち，投資の額を支出時の損金に算入するという程度をこえて，将来の投資のための引当金を事前に損金に認めよとするものである。このような制度は，現行税制を基本から動揺させるものであり，金属鉱業の場合と同様，問題はむしろ償却の特例によつて解決すべきであろう。

(3) 造林準備金

この制度は，紙，パルプ業界その他山林関係業界から，その創設を要望されたものである。その趣旨は，収益をあげるまで長時日を要し，かつ，収益も低い人工造林を奨励するとともに，木材需要産業の企業活動を永続させるため，造林費支出の際，支出額相当額を造林準備金として損金に算入し，11年目にこれを取りくずすこととされたいということである。

この制度は，造林費相当額の所得に対する法人税額を10年間無利息で貸付けるという実態を有するが，償却の対象とならない資産に対する投資的支出を損金にみることは，妥当でないと思われる。

3 当調査会は，上記の3措置をも含め，各種新規特別措置についての検討を今後の政府の研究に期待するが，政府がその採否を決定するに当つては，特に次の諸点に留意されんことを要望する。

(1) 税制の中に政策的措置があまりに多く，このため負担の公平が乱れ，制度が複雑化しているのを改めようとするこの際，新規特別措置の採用には特に慎重を期し，後日，制度創設の趣旨について疑問を残さないようにすべきである。

(2) 新規要望事項のうち「将来の偶発損失に備えるための準備金，引当金」及び「将来の投資に備えるための準備金，引当金」を税制上とり入れるならば，同様の趣旨の要望が，今後とも限りなく提出されることが予想される。したがつて，このような性格をもつ準備金，引当金を創設すれば，今後ますます税負担の不均衡を著しくするだけでなく，税制の混乱をもたらすであろう。

特に，「将来の投資に備えるための準備金，引当金」は，現行税制の基本に関する問題であるから，その創設については，慎重を期すべきである。

(3) 新規要望事項のうち「現在の収益に対応すべき費用が，既に生じ，又は将来発生することが予想されるが，その額が正確に計算できないため，何らかの基準によつて準備しておく必要があるという準備金，引当金」については，実施上多くの問題がある

ので，現行税制の建前とも考えあわせ，慎重に検討を加える必要があろう。

(4) 新規要望事項のうちには，関係事業の特殊な事情に基いて主張されているものがあるが，特定業種に対する税制上の優遇には，特に慎重を期すべきであろう。たゞ，現行税制においても，何らかの考慮を払う必要があると認められる特殊の事情のあるものについては，特別償却等合理的な方法により，その解決を図るべきであろう。

第4章　間接税の増徴

第1　間接税収入の比重の増加

（現行租税体系についての問題点）

1　今回の税制改正の方向を考えるに当つて，われわれがまず注目したことは，現行の税制の下において，最も税負担が重く，しかも不均衡が生じていると認められる租税は，直接税，特に所得税であり，したがつて，第1に所得税を中心とする直接税負担の軽減を問題としてとり上げるべきではないかということであつた。

また，直接税の軽減を考える場合，それと表裏の問題として，租税収入のうち，直接税収入と間接税収入との占める割合はどの程度が適当であるかということであつた。

2　租税体系の中で直接税と間接税との割合をどの程度とすべきかは，租税体系に関する根本的な問題であつて，その判断はきわめてむずかしい。したがつて，近年において，相当多方面で租税収入の重点を直接税から間接税に移行すべきことが主張されてきているにもかかわらず，今日までその根本的な検討と満足な解決とが与えられないまま推移してきた。今回当調査会においては，この問題についても直接税の減税と表裏をなす問題として慎重な検討を行つた。

この両税の割合がどの程度であるのが適当かは，その国，その時代の国民所得水準又は租税全体の負担等と相関的な関連に立つて考えなければならない。この観点からわれわれは，直接税と間接税との租税体系における長短を比較し，また，わが国の沿革及び諸外国の事例について，租税収入に占める直接税収入と間接税収入との割合を検討した。以下これらについて順を追つて述べる。

（租税体系における直接税と間接税との長短比較）

3　租税理論からみた場合，直接税，特に所得税は，最も公平の原則に適合した租税で，租税体系の基本とすべきものである。

しかしながら，直接税，特に所得税の長所は，国民の税負担がその国民所得と比較して，ある程度妥当と認められる場合，初めて充分にこれを発揮することができるのであつて，国民の1人当りの所得水準が低く，しかも所得構成が中小所得に多く傾いている場合には，所得税に多くの収入を依存しようとすれば，いきおい中小の所得者にまで過度の累進税率を適用することになり，国民の納税意識がこれに耐えられないような状態にたち至るおそれがある。この場合に，直接税に妥当な限界をおく配慮が欠けているときは，申告納税も円滑に行われず，執行も困難となつて，納税秩序が乱れ，公平であるべき直接税負担がかえつて思わざる不公平をもたらすことになる。

一方間接税は，消費等を通じ担税力をとらえるため，税負担が各人の所得の大きさに相応しないという，いわゆる逆進的な色彩をおびる性格もあるので，あくまでも基幹税である直接税と併課されて，これを補う租税である。しかし，所得をは握する直接税よりもその執行が確実に行われ，徴税費も少く，国民としてもその選択をまつて初めて税を負担するという長所があり，現在の所得税のように勤労意欲等に対する悪影響もなく，また税に対する負担感も緩和されるということができる。

したがつて，公平の原則に適合する税制としては，直接税がその長所を発揮することができ，実際にもよい税であるための限界をこえず，これを補う間接税が必要な重さを負担して両者のつりあいが最も妥当な姿にあることが必要である。しかしながら，両者のつりあいがどの程度であるべきかは非常にむずかしく，その判断は広範な視野にたつて，健全な常識により行われなければならない。今，この判断を行うよすがとして，国民所得水準又は税負担との関連において，両税収入の割合の程度をわが国の経緯及び外国の事例と比較して次に述べることとする。

（直接税収入及び間接税収入の割合の戦前戦後比較）

4 わが国の租税収入中に占める直接税収入と間接税収入との割合を検討する場合に，どの時期を比較の対象に選ぶかは注意を要する問題である。戦時中においては，直接税の比重が間接税に比べ，相当に大きかつたが，これは国民の緊張から納税に対する義務の観念も強く，直接税の徴税しやすい状態であつたこと，消費財生産の減退、消費規制等によつて，間接税収入がその高税率にもかかわらず，減少したこと等からいつて，比較の対象としては適当でない。戦後においても，直接税の比重は大きいが，戦争直後の経済混乱期において，消費財生産がにわかに回復しなかつたこと，その後においても前に述べたように直接税重課の修正が充分行われなかつたことなどの点から，これも比較の対

第42表　戦前戦後における国民所得，租税負担及び直接税収入の割合の比較

区　分	国民所得 (1)	国　税 (2)	直接国税 (3)	間接国税 (4)	(2)/(1)	(3)/(2)	(4)/(2)	(3)/(1)	(4)/(1)
昭和9～11年度 (A)	百万円 14,372	百万円 1,226	百万円 427	百万円 799	% 8.53	% 34.8	% 65.2	% 2.97	% 5.56
31年度 (B)	億円 69,710	百万円 961,236	百万円 490,630	百万円 470,606	% 13.79	% 51.0	% 49.0	% 7.04	% 6.75
(B)/(A)	倍 485	倍 784	倍 1,149	倍 589	倍 1.62	倍 1.47	倍 0.75	倍 2.37	倍 1.21

（備考）　昭和31年度の1人当り国民所得（77,310円）は，昭和10年度の1人当り国民所得の31年度換算（68,812円）の約1.12倍である。

象とするには適しない。したがつて，われわれは経済が比較的安定していたと考えられる昭和9～11年度を比較の対象としてみた。

昭和9～11年度においては，第42表のとおり，国民所得に対する国税負担の割合は8.53％で比較的軽かつたのに，直接税収入は租税収入の約3分の1を占めるにすぎず，間接税収入が残りの部分を占めていた。これに対し，昭和31年度においては国民所得に対する国税負担割合は13.79％で戦前に比べ6割程度加重されているのに，直接税収入は租税収入の過半を占めている。しかも，1人当り国民所得は，戦前の1割程度しか伸びていない。したがつて，税負担の加重は，ほとんど直接税の加重に依存してきていることがみられ，直接税負担の比重は戦前に比べると，著しく増加しているといえる。

（直接税収入及び間接税収入の割合の国際比較）

5　この関係を主要諸外国についてみると，一般的に，1人当り国民所得が高く，国民生

第43表　主要国における国民所得，租税負担及び直接税収入の割合の比較

区　　分	アメリカ	イギリス	フランス	西ドイツ	日　本
国民所得 (A)	億ドル 3,223	百万ポンド 16,784	億フラン 124,400	億マルク 1,262	億円 67,948
租税総額 (B)	872	5,116	34,467	409	13,184
国民所得に対する租税の割合 (B)/(A)	% 27.06	% 30.48	% 27.71	% 32.41	% 19.40
同上指数	100	113	102	120	72
1人当り国民所得	円 702,047	円 331,939	円 295,520	円 216,305	円 76,111
同上指数	100	47	42	31	11
租税収入中に占める直接税収入の割合	% 78.4	% 57.6	% 34.7	% 47.8	% 59.7
同上指数	100	73	44	61	76

（備考）1.　本表は1955年における比較である。

2.　租税総額は各国とも国税，地方税の合計である。すなわち，

(1)　アメリカは連邦税，州税及び市町村税の合計で，社会保障税を含んでいない。

(2)　西ドイツは，西ベルリンを含んだ連邦税，州税及び市町村税の合計額である。

(3)　日本は国税（専売益金を含む。），府県税及び市町村税の30年度決算見込額である。

3.　なお，イタリアについては資料の関係で地方税が不明のため国税についてのみここで参考に掲げると1955年における国民所得は106,000億リラ，国税総額18,833億リラで税負担の割合は17.77％，1人当り国民所得は12万8千円，国税収入中に占める直接税収入の割合は20.4％である。

活が豊かな国ほど，また，１人当り国民所得に比べて相対的に税負担が低い国ほど，租税収入中に占める直接税収入の割合は大きくなつているようである。その関係を資料についてみると第43表のとおりである。すなわち，国民総所得に対する租税総額（この場合，国によつて国税と地方税との構成が異なるので，ここでは両者を合計した租税総額とする。）の割合は，たとえば，アメリカの27％に比べ，フランスは28％，イギリスは30％，西ドイツは32％でいずれも大差がないが，１人当りの国民所得はアメリカの70万円に対し，イギリスはその約５割，フランスは約４割，西ドイツは約３割であるにすぎず，租税収入中の直接税収入の割合もほぼこれに対応して，アメリカの78％に比べ，イギリスは58％，西ドイツは48％，フランスは35％といずれもかなり低くなつている。しかるに，わが国においては，１人当り国民所得はアメリカの約１割程度の低さであるので，税負担が国民所得に対して19％というのは相対的にかなり重いにもかかわらず，直接税収入の割合は60％と非常に大きい。したがつて，これらの比較からみても現在のわが国における直接税負担は，かなり重いと思われる。

（わが国における直接税の重課とその弊害）

6　わが国の直接税，特に累進課税制度によつている所得税においては，前述したように，勤労意慾や事業意慾の阻害，これに伴う税負担の回避，納税道徳のち緩というようないろいろな弊害が現われており，直接税負担が重いことを如実に示している。

このような現状と，前述した直接税の限界についての諸検討の結果とをあわせて考えると，今日のわが国の所得税がそれにたよりうる限度をこえていることは明らかであるといわざるをえない。

（間接税への負担の一部の移行）

7　以上の諸点を検討した結果，少くとも現状においては，実施面で重課の弊が目立つている直接税から税負担の一部を軽減して，これを執行の一層確実と認められる間接税におき換えた方が租税全体としてもより公平の理念に合致するとの結論に達した。したがつて，当調査会は，間接税の増徴を図り，これを財源の一部に充当して1,000億円の所得税減税案を決定したが，間接税を増徴することとしたのは，単に減税財源を求めるだけでなく，以上述べたように現在のわが国税制の実施状況からみて，このことがより負担の公平を実現するものと認めたからである。

第 2　間接税増徴の方向

（考えられる方向）

1　間接税増徴には大別して売上税等の新しい税を創設するか，現行の間接税体系のうちで増徴を図るかの二つの方向が考えられる。また，現行の間接税体系のうちで増徴を図るとしても，現在の間接税の構造に大きな変化を加えない方向で増徴を考えるか，その構造に相当の変化を加えるかが問題となる。

われわれは，わが国の現在の間接税の構造の特質を検討し，更にこれに基いて，以上の問題を次々に検討して，第 1 部第 2 章に述べた増徴の方向に到達した。以下順を追つてこれを説明する。

（わが国の間接税の構造）

2　わが国の間接税は，酒，砂糖及び揮発油の消費税，たばこ専売益金，物品税その他若干の消費税並びに印紙税等の流通税で構成されている。

これらの間接税のうち，酒，たばこ及び砂糖の 3 消費税は，第 44 表のとおり昭和 31

第 44 表　わが国における間接税収入の比較

税目別	昭和 9～11 年度平均		昭和 31 年度予算見込	
	収入額	割合	収入額	割合
	百万円	%	百万円	%
酒税	216	27.0	164,950	32.3
専売益金	202	25.3	152,800	29.9
砂糖消費税	81	10.1	53,141	10.4
揮発油税	—	—	36,305	7.1
関税	157	19.6	31,751	6.2
物品税	—	—	28,707	5.6
印紙収入	83	10.4	23,301	4.6
入場税	—	—	16,221	3.2
通行税	—	—	2,315	0.5
有価証券移転税	—	—	716	0.2
とん税	2	0.3	268	0.0
取引所税	15	1.9	218	0.0
織物消費税	39	4.9	—	—
清涼飲料税	4	0.5	—	—
合計	799	100.0	510,693	100.0

（備考）　昭和 31 年度予算見込の専売益金 152,800 百万円にはたばこ消費税 50,087 百万円を，揮発油税 36,305 百万円には地方道路税 5,585 百万円をそれぞれ含む。

年度予算においてそれぞれ間接税総額の32％，30％及び10％を占め，合計するとその7割をこえている。他の消費税及び流通税は，別途の考慮を要する揮発油税及び関税を別にして考えれば，物品税，印紙収入等で14％を占めるにすぎない。

3　このように，わが国の間接税構造においては，酒，たばこ，砂糖という少数のし好品にその大部分を依存しており，この傾向は明治以降ほぼ一貫してみられるところである。

ところが，主要外国の例をみると，間接税の割合が比較的小さいアメリカ及びイギリスにおいても，わが国の物品税に近い消費税が間接国税収入中の3割及び2割の割合を占めていて，後に述べるように酒，たばこ及び砂糖からはわが国のような大きな収入はあげていない。更に，フランス，西ドイツ，イタリア等の西欧諸国においては，売上税は間接税収入の過半を占め，し好品又はしやし品に対する消費税は，その補完的役割を果しているにすぎない。

以上の点からみると，酒，たばこ及び砂糖の3消費税に大きな比重をおいていることは，わが国の間接税構造の特徴であるということができる。

（売上税創設の可否）

4　間接税の以上のような構造を考えると，間接税の大幅な増徴を行うためには，その構造の大幅な修正，特に売上税の創設を考えなければならないであろう。すなわち，特定の消費税には限度があるが，売上税は広く浅く課税することにより多額の税収をあげることができる。各国の事例をみると国家機能が拡大し，財政支出が増加するに従い，売上税に依存するところが大きくなるようである。また，売上税に大きく依存していないアメリカ又はイギリスにおいても，消費による担税力を一般的には握する支出税又は総合消費税の創設の必要が論じられている。

当調査会においても，間接税増徴の観点から売上税について検討を加えた。売上税については，後に述べるようにいろいろの長所もあり，また，その短所として指摘される点も技術的に相当緩和できると認められるので，売上税創設の強い主張もあつた。しかし，売上税に対する国民の理解が充分でなく，また，減税財源としても相当額の自然増収を充当できる見込をえたので，売上税の創設は，現在はまだその時期でないとの判断に達した。

（現行間接税構造に沿つた増徴の検討）

5　次に，現行間接税について増徴余地を求める場合，まず，その大宗である酒，たばこ及び砂糖に対する消費税を検討する必要がある。われわれは，税負担割合，税率及び税収等を戦前及び諸外国と比較して次のとおりの検討を加えた。

(1)　税負担の程度は小売価格に占める消費税の割合で推測することができるが，

(イ)　まず，これを現行の各税についてみると，第45表のとおりで，たばこは64.7％で最も高く，酒46.8％，砂糖45.2％の順となつている。

第45表　わが国の酒類等の小売価格に占める消費税の現行割合

品名	単位	小売価格 (A)	消費税 (B)	小売価格に占める消費税の割合(C) (B)/(A)
		円	円	%
清酒特級	1升	1,075	685	63.7
同第2級	1升	505	225	44.6
ビール	1本	125	70.20 円 銭	56.2
酒類（加重平均）	1升	444	208 円 銭	46.8
ピース	10本	40	26.82	67.1
ゴールデンバット	10本	15 円 銭	9.47	63.1
たばこ（加重平均）	10本	21.55	13.94	64.7
砂糖	1斤	81.47	36.84	45.2

（備考）1. 加重平均とは数量を加味した平均である。
2. たばこの消費税は専売益金及びたばこ消費税の合計である。
3. 砂糖の消費税は砂糖消費税のほか，関税を含み，小売価格は昭和31年6月現在である。

(ロ) 次に，この割合を戦前の基準年次といわれる昭和9～11年度における同じ割合と比較して，この負担割合の増加程度をみると，第46表のとおり酒が1.58倍と最も増加しており，砂糖1.28倍，たばこ1.05倍の順となつている。

第46表　わが国の酒類等の小売価格に占める消費税の割合の戦前戦後比較

区分	昭和9～11年度平均 (A)	昭和31年度 (B)	対昭和9～11年度平均倍率(C) (B)/(A)
	%	%	倍
酒類	29.6	46.8	1.58
砂糖	35.3	45.2	1.28
たばこ	61.4	64.7	1.05

(ハ) また，わが国の現行税負担の割合を外国と比較してみると，第47表のとおりで，

第47表　主要国における酒類等の小売価格に占める消費税の割合

区分	酒類	砂糖	たばこ
	%	%	%
アメリカ	32.6	9.8	50.0
イギリス	53.1	6.5	79.0
西ドイツ	17.4	21.7	61.3
フランス	42.9	24.6	70.0
イタリア	26.9	44.2	72.0
日本	46.8	45.2	64.7

砂糖はいずれの国よりも重く，酒はイギリス以外の国よりも重く，また，たばこはイギリス，フランス及びイタリア以外の国よりも重い状況になつている。

(2) 税率を戦前と比較してその伸びをみると，第48表のとおりで，酒は656倍，砂糖は439倍，たばこは410倍でいずれも小売物価指数の316倍に比べて伸びが大きい。

第48表　わが国の酒税等消費税の税率の戦前戦後比較

区分	単位	昭和9～11年度平均 (A)	昭和31年度 (B)	対昭和9～11年度平均倍率 (B)/(A)
		円 銭	円	倍
酒税	1石	31.27	20,801	656
		銭 厘	円 銭	
砂糖消費税	1斤	8.4	36.84	439
		銭 厘	円 銭	
たばこ専売益金	10本	3.4	13.94	410

(備考) 砂糖消費税は関税を，専売益金はたばこ消費税をそれぞれ含む。

(3) 税収の租税収入中に占める割合を外国と比較してみると，第49表のとおりで，わが国は，酒，砂糖とも各国より大きく，たばこはイギリス及びイタリア以外の国よりも大きい。

第49表　主要国における租税収入中に占める酒税収入等の割合

区分	酒税	砂糖税	たばこ税
	%	%	%
アメリカ	3.7	0.1	2.3
イギリス	8.0	0.2	13.1
西ドイツ	2.7	1.0	6.4
フランス	2.3	(不明)	4.6
イタリア	(1.2)	(4.1)	(18.1)
日本	12.1	3.9	11.3
	(16.5)	(5.3)	(15.2)

(備考) 括弧書は国税収入中に占める割合である。なお，わが国の国税収入及びたばこ税収入には，たばこ消費税収入を算入して計算した。

(4) 一方酒については，供給増加のため市場が軟調を示し，税率の引上げは滞納等を増加させ，また密造を誘発するおそれがあり，たばこについては，特に高級品について売上げが伸びなやんでいる状況がみられる。また砂糖については27年以来毎年のように税率を引き上げてきたためその増徴の余地は少くなり，更に現在の輸入量と国民消費の傾向からみて，砂糖価格の引上げによる消費税の転嫁はかなり困難であると思われる。

以上の諸点について検討した結果，これら3税については現在の税負担は既に重く，増徴の余地に乏しいと認めた。ただ，たばこについては，最近2，3年その売上げが伸びなやみ，また，コストが増加している傾向にあるため，益金の上昇は頭打ちになつて

いるが，国民所得水準は上昇し，人口数は毎年伸びているのであるから，他の間接税の自然増収等に準じ，専売事業の経営の合理化，販売政策の検討等を行い，相当程度の増収を図る必要があると認められる。

（最近における消費の傾向と間接税構造の反省）

6　以上のように酒，たばこ及び砂糖の3税に増徴余地が乏しくなつてきたのは，最近における消費のすう勢と表裏をなす問題と考える。すなわち，終戦直後は消費財が極度にひつ迫し，消費はまず，食生活の充足に向けられた。そのためインフレ期から経済回復期を通じて，酒，たばこ，砂糖等の消費が伸びて，これらに対する消費税の収入も毎年増加し，間接税収入の大部分はこの3税に依存することができた。ところが，その後における経済の発展とともに所得水準は向上し，その追加支出は衣料，住宅関係物品，文化的器具その他の耐久消費財等に多く向けられ，それに伴つてこれら消費財の生産と需要の増進は著しいものがある。

しかるに，現在の物品税は必ずしもこれら消費の傾向に適応してそれらの物品を充分に課税対象物品にとり入れていないので，その収入はこれに応ずる伸びを示していない。これは，戦後わが国の税制が間接税において前記3税にもつぱらその収入を依存したため，この3税と他の消費税とがつりあいを失していることを示すものと考えられる。したがつて，現行制度の枠のうちで間接税の増徴を図るにしても，この際，前に述べたわが国の間接税構造に反省を加え，最近の消費の傾向に対応し，課税対象を広く求める方向で改正を加えることが当然であり，また必要でもある。

（今回の増徴の方向）

7　以上の検討により，当調査会は，間接税増徴の方向を定めるに当つて，広い範囲において担税力ある消費をは握することに努めた。しかし，今回の改正においては，増徴の程度を考えて，できるだけ執行の確実性，適度の選択可能性等間接税の長所を生かしながら，現行の間接税についてこれを行うこととした。

この観点で，物品税を中心に増徴を図り，主として現行課税物品に比準して広く課税対象を選定するとともに，新たに対象とする物品についてはなるべく低い税率で課税することとした。その増徴の程度は，この物品税のほかに後述の課税物件間の不均衡是正による印紙税の増徴及び前述のたばこ専売益金等を加え，あわせて初年度約259億円，平年度約311億円とした。

これにより，間接税構造をより安定した姿とするとともに，その増徴分を所得税等減税財源の一部に充て，間接税の割合を増大して，租税体系全体がよりつりあいのとれたものとなることを期待する。

なお揮発油税，地方道路税等については，道路整備財源に充てられる税としての特殊性にかんがみ，道路整備計画に対応して相当程度これを引き上げることとした。

第3　物　品　税

（物品税の現況）

1　物品税の課税物品は，第1種，第2種及び第3種に区分され，第1種の物品として7品目，第2種の物品として66品目，第3種物品として3品目，合計76品目が指定されている。第1種の物品に対する物品税は，小売価格の20%（書画及び骨とうについては，10%）の税率で課され，毎月分を翌月末日までに小売業者から徴収される。第2種の物品に対する物品税は，製造場から移出される時のその物品の価格，すなわち時価を課税価格とし，甲類，乙類，丙類，丁類，戊類及び己類に6分類し，それぞれ50%，40%，30%，20%，10%及び5%（たとえば，小型乗用自動車は，丁類に属する物品であるが，15%の税率が適用されている等若干の例外はある。）の税率で課され，毎月分を翌々月末日までに製造者から徴収される。第3種の物品に対する物品税は，製造場から移出された数量に応じ，一定の数量単位を基準として定められたいわゆる従量税率（たとえば，マッチについては1,000本につき1円）で課され，第2種物品と同様に毎月分を翌々月末日までに製造者から徴収される。

（物品税の沿革）

2　物品税は，昭和12年北支事件特別税法により創設され，その後昭和13年には支那事変特別税法に，更に昭和15年に現行物品税法に改められたものであるが，その課税対象物品及び税率において幾多の変遷をみている。すなわち，昭和12年の創設当初は，課税対象は10品目，税率は一律に20%であつたが，戦時財政需要の増大，消費の抑制等の要求に応じ，数次にわたる課税対象物品の範囲の拡張及び税率の引上げが相次いだ結果，昭和19年には課税対象物品は104品目となり，税率も最高120%という高率となつた。その後，戦後経済の混乱期を経て復興期へ進むにつれ，これに即応して課税対象物品の整理及び税率の引下げが行われたが，更に，第1次シヤウプ勧告に基く昭和25年の税制改正の際には，大幅な軽減が図られ，これを契機として毎年のように課税物品の整理又は税率の引下げが行われてきた。

（最近における消費の傾向と物品税の拡充の必要）

3　前に述べたように，今回の税制改正案においては，税負担の一部を直接税から間接税に移行するとともに，間接税においても，最近における衣料品，耐久消費財等の生産及び消費の顕著な増進に着目して，酒，たばこ及び砂糖に対する消費税を中心とする従来の間接税の構造に相当の修正を加えることが適当と考えたのである。

すなわち，国民消費の内容は，終戦直後においては食生活を中心とし，その他の物品も，大多数が配給統制によつて最小限度の必要量が確保されていた状況であり，物品税においても，これを考慮して相当数の物品が課税対象から除外されたのである。しかし

ながら，前に述べたとおり，経済の回復とともに食料事情も好転し，これとともに国民の消費生活も次第に向上し，衣料品，更にはラジオ，写真機等の耐久消費財に対する需要は戦前をしのぐに至つている。

すなわち，まず，これを第50表の個人消費支出金額の内容についてみると，従来消費税の中心をなしていた酒及びたばこを含む飲食費は，昭和30年度において2兆4,730億円であつて，たとえば，昭和25年度の1兆5,127億円に対しては1.63倍であり，6割程度の増加を示しているにすぎない。これに対し，被服費は昭和30年度が5,813億円で昭和25年度の2,029億円に対し2.86倍でほぼ3倍近くに達している。更に，被服費の最近における増加の程度をみるために，戦前の基準年次といわれる昭和9～11年度に対する各年度の倍率を被服費と消費支出金額合計とで比べると，昭和26年度以降は各年度とも被服費の倍率の方が大きくなつており，相対的に被服費支出の割合が戦前よりも増加していることが知られる。

次に，耐久消費財の生産状況を主として現行課税物品について検討すると，第51表にみられるように，その販売高は毎年飛躍的に増加し，特に経済好況時においては，国民所得の増加割合をはるかに上回つて増加していることが明らかとなる。すなわち，第51表下欄「生産価額の対前年度比率」及び「弾力性」の欄をみると，耐久消費財は普通消費財よりも更に大きく伸び，特に国民所得又は消費支出が大きく増加している年度にはそれが目立つている。

このような国民消費傾向の変化からみるときは，新規の生産物はもちろん，過去において課税された物品についても，新たな観点からこれを再検討して，課税範囲を拡張し，消費の担税力に応じた物品税の課税を確立する必要があるものと認められる。

（物品税増徴の方向）

4　物品税の増徴の方向としては，まず現行課税物品に対し，一般的に税率を引き上げることが考えられよう。しかしながら，物品税は，多種多様の物品を課税対象としているだけに，高率課税に伴う脱税その他各種の弊害の発生も予想される反面，前に述べたように国民消費の傾向からみて，新たな課税物品を対象とすることが必要と認められるので，税率の一般的引上げは，現在においては適当とは考えられない。

したがつて，物品税の増徴の方向を課税物品の範囲の拡張におき検討を行つた。その検討に当つては，(1)担税力のあるもの，(2)徴税上の執行の確実なもの，(3)その多くが比較的大企業によつて生産されるものであること等に着目しながら，おおむね後に述べるような物品に課税することを適当と認めた。

(1)　担税力のあるもの

物品税が消費税である限り，その課税対象物品が担税力のあるものであることがまず必要である。したがつて，課税対象物品の選択には，現在課税されている物品との均衡及びその物品の消費性，選択性等を考慮することとした。

第50表　基準年次及び昭和21年以降における個人消費支出金額

年度	飲食費（酒及びたばこを含む。）	被服費	光熱費	住居費	雑費	合計	9～11年度に対する各年度の伸び 単純倍数 飲食費	被服費	光熱費	住居費	雑費	合計	実質倍数	年度
	百万円	百万円	百万円	百万円	百万円	百万円	倍	倍	倍	倍	倍	倍	倍	
9～11	4,383	1,111	515	1,228	3,725	10,962	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0	1.00	9～11
21	240,523	16,591	14,390	14,625	46,980	333,109	54.9	14.9	27.9	11.9	12.6	30.4	0.62	21
22	621,730	58,140	39,209	33,054	162,919	915,053	141.9	52.3	76.1	26.9	43.7	83.5	0.68	22
23	1,111,853	103,719	65,381	99,452	360,726	1,741,131	253.7	93.3	127.0	81.0	96.8	158.8	0.77	23
24	1,467,343	144,127	86,628	122,472	440,505	2,261,075	334.8	129.7	168.2	99.7	118.3	206.3	0.85	24
25	1,512,725	202,928	96,575	149,263	481,682	2,443,173	345.1	182.7	187.5	121.5	129.3	222.9	0.94	25
26	1,836,448	341,144	121,878	176,839	651,970	3,128,279	419.0	307.1	236.7	144.0	175.0	285.4	1.04	26
27	2,143,135	404,352	147,472	229,227	859,215	3,783,401	489.0	364.0	286.4	186.7	230.7	345.1	1.21	27
28	2,453,189	459,407	170,625	326,779	1,005,161	4,415,161	559.7	413.5	331.3	266.1	269.8	402.8	1.30	28
29	2,392,316	545,215	243,105	372,410	1,134,202	4,687,248	545.8	490.7	472.0	303.3	304.5	426.8	1.32	29
30	2,473,072	581,318	253,091	410,408	1,283,223	5,000,112	564.2	523.2	491.4	334.2	344.5	456.1	1.41	30

（備考）　1　経済企画庁調による。

2　昭和25年度までは歴年，同26年度以降は年度推計である。

3　実質倍数は，単純倍数を総合消費者物価指数（総理府）により修正したものである。

第51表　昭和25年度以降における主要物品の生産価額の推移

区分	昭和25年度		昭和26年度			昭和27年度			昭和28年度			昭和29年度			昭和30年度		
	価額	基本	価額	倍率		価額	倍率		価額	倍率		価額	倍率		価額	倍率	
				A	B		A	B		A	B		A	B		A	B
	百万円		百万円			百万円			百万円			百万円			百万円		
耐久消費財																	
乗用四輪自動車	2,784	1	7,132	2.6	2.1	15,657	5.6	4.6	22,016	7.9	6.5	15,536	5.6	4.4	17,160	6.2	5.0
銃，楽きょう	11	1	47	4.3	3.5	131	11.9	9.7	209	19.0	15.5	254	23.1	18.3	196	17.8	14.4
電気冷蔵器	449	1	218	0.5	0.4	463	1.0	0.8	678	1.5	1.2	998	2.2	1.7	1,661	3.7	3.0
写真機	474	1	1,736	3.7	3.0	4,027	8.5	6.9	8,256	17.4	14.2	10,276	21.7	17.2	10,276	21.7	17.5
蓄音器	237	1	869	3.7	3.0	1,395	5.9	4.8	1,863	7.9	6.4	1,882	7.9	6.3	1,727	7.3	5.9
テレビ受像機	—		—			—			—			2,442	1.0		9,588	3.9	4.0
扇風機	288	1	784	2.7	2.2	1,344	4.7	3.8	1,981	6.9	5.6	2,667	9.3	7.4	2,488	8.6	6.9
電気器具	464	1	404	0.9	0.7	959	2.1	1.7	1,871	4.0	3.3	2,847	6.1	4.8	3,031	6.5	5.3
電気洗たく機	39	1	115	2.9	2.4	456	11.7	9.5	1,838	47.1	38.5	4,861	124.6	98.7	8,289	212.5	171.6
ガスストーブ	11	1	188	17.1	14.1	238	21.6	17.6	288	26.2	21.4	308	28.0	22.2	368	33.5	27.1
ラジオ聴取機	2,033	1	4,577	2.3	1.9	9,793	4.8	3.9	14,513	7.1	5.8	12,954	6.4	5.1	13,541	6.7	5.4
幻燈機	18	1	138	7.7	5.5	117	6.5	4.6	192	10.7	7.5	177	9.8	6.9	215	11.9	8.6
自動自転車	108	1	2,918	27.0	22.2	8,885	82.2	66.9	19,469	180.3	147.3	18,575	172.0	136.2	24,835	230.0	185.8
計	6,916	1	19,126	2.8	2.3	43,465	6.3	5.1	73,174	10.6	8.7	73,777	10.7	8.5	93,375	13.5	10.9

区分		昭和25年度		昭和26年度			昭和27年度			昭和28年度			昭和29年度			昭和30年度		
		価額	基本	価額	倍率 A	倍率 B	価額	倍率 A	倍率 B	価額	倍率 A	倍率 B	価額	倍率 A	倍率 B	価額	倍率 A	倍率 B
普通消費財		百万円		百万円			百万円			百万円			百万円			百万円		
化粧品		6,624	1	12,322	1.9	1.6	15,792	2.4	2.0	19,700	3.0	2.5	22,125	3.3	2.6	26,165	3.9	3.2
フィルム		2,404	1	4,315	1.8	1.5	3,746	1.6	1.3	7,292	3.0	2.5	9,305	3.9	3.1	11,166	4.6	3.7
レコード，針		643	1	1,355	2.1	1.7	1,827	2.8	2.3	2,489	3.9	3.2	2,580	4.0	3.2	2,551	4.0	3.2
し好飲料		780	1	1,239	1.6	1.3	1,739	2.2	1.8	2,794	3.6	2.9	4,041	5.2	4.1	5,181	6.6	5.3
コーヒー		579	1	1,371	2.4	2.0	1,939	3.3	2.7	2,824	4.9	4.0	2,792	4.8	3.8	3,089	5.3	4.3
グルタミン酸調味料		595	1	2,856	4.8	3.9	3,944	6.6	5.4	7,830	13.2	10.8	7,531	12.6	10.0	7,700	12.9	10.4
電球		960	1	705	0.7	0.6	1,475	1.5	1.2	3,278	3.4	2.8	3,201	3.3	2.6	3,393	3.5	2.8
果実エッセンス		219	1	411	1.9	1.6	531	2.4	2.0	699	3.2	2.6	792	3.6	2.9	990	4.5	3.6
紙，セロファン		26,613	1	49,050	1.8	1.5	47,009	1.8	1.5	58,469	2.2	1.8	59,049	2.2	1.7	63,660	2.4	1.9
口中剤		490	1	314	0.6	0.5	351	0.7	0.6	466	0.9	0.7	576	1.2	1.0	588	1.2	1.0
計		39,907	1	73,938	1.9	1.6	78,353	2.0	1.6	105,841	2.7	2.2	111,992	2.8	2.2	124,483	3.1	2.5
合計		46,823	1	93,064	2.0	1.6	122,818	2.6	2.1	179,015	3.8	3.1	185,769	4.0	3.2	217,858	4.6	3.7
生産価額の対前年度比率(イ)	耐久消費財	100		276.5			227.3			166.4			100.8			127.4		
	普通消費財	100		185.3			106.0			135.1			105.8			111.2		
	計	100		198.7			132.0			146.4			103.8			117.6		
国民所得の増加率	対前年度比率(ロ)	100		134.9			114.6			113.1			104.3			109.0		
消費支出の増加率	対前年度比率(ハ)	100		128.0			120.3			117.3			106.2			106.5		
弾力性 国民所得(イ)/(ロ)	耐久消費財	100		205.0			198.3			147.1			96.6			116.9		
	普通消費財	100		137.4			92.5			119.5			101.4			102.0		
弾力性 消費支出(イ)/(ハ)	耐久消費財	100		216.0			188.9			141.9			94.9			119.6		
	普通消費財	100		144.8			88.1			115.2			99.6			104.4		

（備考） 1 価額は，電気洗たく機については生産金額を，その他の物品については課税価額を掲げた。

2 倍率Aは昭和25年度に対する単純倍率，Bは単純倍率を東京卸売物価指数（消費財）の対25年度指数によつて修正したものである。

(2) 徴税上の執行の確実なもの

既にたびたび繰り返したように，今回の税制改正案においては，公平な課税の実現のために，現在執行上の困難の多い直接税を軽減し，執行のより確実な間接税の増徴を図つたのであるから，課税対象の選択に当つても，この点に着目し，担税力のある物品でも，その製造が小規模で容易に行われるもの，納税者が多数に上るもの等で執行の確実を保ちがたいものは極力これを避けることに注意を払つた。

(3) その多くが比較的大企業によつて生産されるもの

物品税は消費税である建前上，その税額が購入を通じて消費者に転嫁されることを予想している。大企業においては，人的，物的要件が具備し，税法の理解も深く，執行が容易であるとともに，その製品に対する消費税を転嫁する力も強い。これに反し，小企業においては帳簿の整備も困難であり，税法に定められた各種の義務を履行することが苦痛となる場合が多く，これが脱税要因にもなりやすい。そのため，脱税品との競争上消費税の転嫁も容易でない場合が多いと思われる。したがつて，今回の検討に当つては，その多くが大企業によつて生産される製品をできるだけ選択するように注意した。

5 以上のような検討の結果，われわれは次のように，新しく課税することが適当な物品として繊維製品，耐久消費財，事務用品その他現行課税物品に対比してその課税を適当とする物品を選定した。

(1) 繊維製品　繊維製品の課税は，明治37年の毛織物に対する課税に始まり，課税対象の内容及び税率についての幾多の改正を経て，昭和25年の廃止に至るまでの46年間の長きにわたり，織物消費税としての課税が続けられてきた。昭和25年においてその課税が廃止されたのは，いわゆる第1次シヤウプ勧告に基く税制改正によつて行われたものである。

かりに，当時の国民の衣料生活状況からみてその廃止が適当であつたとしても，最近における衣料消費の増加向上の状況及び現行課税物品とのつりあいからみて，繊維品に対する消費税の課税が行われていないことは，全く不均衡であるといわざるをえないと思われる。

なお，繊維製品に対しては外国においても，たとえば，イギリスにおいては50％又は10％の仕入税，その他の国においても売上税の課税対象としており，その負担割合も，小売価格に対し，イギリス4％又は7％，アメリカ2％，フランス14％，イタリア5％，西ドイツ7％程度となつている。

(2) 耐久消費財　耐久消費財のうち，新たに課税することが適当と認められる物品としては，テープレコーダー，電気ジューサー，観光バス，宣伝カー，ミシン，オルゴール，自転車，自転車用発電ランプ，自動自転車用原動機，オートバイ側車等がある。

これらの物品は，程度の差はあるとしても，いずれも耐久消費財としてその消費から担税力を推知することができる物品であると認められ，また，現在課税されている乗用自動車，蓄音器，ミキサー，原動機付自転車等とのつりあいからみても，これを課税物品として追加することを適当と考える。

なお，これらの物品のうちには，第52表のとおり，外国においても課税の例をみるものが多い。

(3) 事務用品　事務用品のうち，新たに課税することが適当と認められる物品には，計算機，タイプライター，輪転謄写機，金銭登録機，電話機，タイムレコーダー等がある。

これらの事務用品は，数多くある事務用品のうちでも，比較的担税力があるものとみられ，課税対象物品を拡大するこの際としては，これを課税物品として追加することを適当と考える。

なお，これらの物品の多くは，第52表のとおり外国においても課税の例をみるものが多く，また，第53表のとおりわが国においても，かつては課税していた物品でもある。

第52表　イギリス又はアメリカにおいて課税し，日本で課税していない物品の一覧

イギリス	税率	アメリカ	税率
	%		%
仕入税課税物品		製造者消費税課税物品	
クリスマスカード，誕生カード	90	トレーラー	10
庭園用装飾品	60	トラック，バス，トレーラーバス，トラクター	10
紙製のナプキン，テーブルカバー等	60	自動車用部品，附属品	8
雨がさ，日がさ	60	タイヤ 自動車用	1ポンド8セント
フルファッションストッキング	30	タイヤ 自転車用	1ポンド5セント
電球（250ワット以下のもの），手提用ランプ等	30	トレッド・ラバー（タイヤ修繕材料）	1ポンド3セント
芝刈機，庭園用ローラー	30	チューブ	1ポンド9セント
化粧道具(ブラシ，くし，かみそり等)，ヘヤーウエーブ，ヘヤードライ用機械	30	事務用器械	10
化粧石けん，シャンプー，歯みがき	30	メカニカルペンシル，万年筆，ボールペン	10
薬品類	30	ピストル，連発式拳銃	10
自転車	30	テープレコーダー	10
事務用機械部品	30	電球	10
ミシン	30(電気ミシン60)	潤滑油，機械油	1ガロン6セント
毛織物			
衣服（毛布及び幼児用の衣服を除く。）			

（備考）　最近の資料が入手できないため，若干の変動がありうることも考えられる。

第53表　物品税の課税を廃止された主要物品名

品名	税率	課税廃止年月日
	%	
小売課税物品		
盆栽，盆石，はちうえ類	60(80)	21. 9. 1
銘竹木	60	〃
花，花輪，花束類	〃	〃
愛玩用動物，同用品	〃	〃
くだもの	40	〃
庭木，庭園用の石材等	30	〃
箱及びたるづめ食料品	20	〃
製造課税物品		
かし	60	21. 9. 1
折箱，わりばし等	20	22. 4. 1
防虫剤，殺虫剤，防臭剤	〃	〃
ござ	〃	23. 9. 16
織物	10(40)	25. 1. 1
メリヤス，レース，フエルト，同製品	10(30)	〃
印材類	30	〃
シャンプー，洗い粉	〃	〃
計算機	〃	〃
タイプライター，同部分品及び附属品	〃	〃
謄写機，同部分品	〃	〃
金銭登録機	〃	〃
タイムスタンプ，タイムレコーダー，同附属品	〃	〃
洋がさ，和がさ	〃	〃
仕立板，浴槽，ながし等	〃	〃
水筒類	〃	〃
はきもの，同部分品及び附属品	20	〃
くつ	〃	〃
歯みがき	〃	〃
バター，チーズ，ジャム等	〃	〃
ハム，ベーコン，ソーセージ等	〃	〃
酒類かす	〃	〃
かんてん	〃	〃
カレー粉，ソース，かつおぶし等	〃	〃
食紅，ふくらし粉	〃	〃
かん，びん及びつぼづめ食料品	〃	〃
のり	〃	〃
事務用器具，事務用品	〃	〃
電話機，電話交換機，同部分品及び附属品	〃	〃
くつ塗料類	〃	〃
パーマネント装置等	50	26. 1. 1
こうり，リュックサック等	30	〃
すずり，画架，肉池等	〃	〃
かみそり，名刺入，バンド等	〃	〃
マッチケース	〃	〃
ペンダント，ブラケット等	〃	〃
紅茶，玉露，碾茶	〃	〃

品名	税率	課税廃止年月日
ストップウォッチ，時計用ガラス等	30%	26. 1. 1
実物投影機	〃	〃
絵はがき，しおり類	〃	〃
普通電球	20	〃
ハードル，高跳台，浮き輪	〃	〃
ビタミン剤，ホルモン剤，滋養強壮剤等	10	〃
すだれ，ちょうちん類	〃	〃
せんす，うちわ，カレンダー	〃	〃
自転車用電燈，同ケース，発電器等	〃	〃
万年筆，シャープペンシル等	〃	〃
ミシン，ミシン針，電気アイロン等	〃	〃
安全かみそり	〃	〃
板ガラス	〃	〃
白水晶，めのう等	50	27. 8. 15
従量課税物品		
緑茶	1貫 50円	25. 1. 1
蜂蜜	百斤 1,500	26. 1. 1
あめ，ぶどう糖，麦芽糖	〃 500	27. 4. 1

（備考） 税率は課税廃止時直前のものを掲げた。

(4) その他 以上のほか，現行課税物品のうち，乗用自動車，タイル，リノリウム，建築用擬石，ジュース，大型けい光燈，口中剤，セロファン等とのつりあい等をも考慮に入れた場合には，自動車用タイヤ及びチューブ，厚板ガラス，果物のかんづめ，白熱電球，ビタミン剤，ホルモン剤，滋養強壮剤，染料，フォームラバー，フィルム状の合成樹脂製品等についても新たに課税物品として追加することを適当と考える。

6 物品税の増徴については，以上のように，新たに，課税物品を追加するほか，現行課税最低限等によつて課税から除外されているものについても，新規課税物品の選定基準に基いて再検討し，つりあい上課税を要するものは課税最低限を引き下げる等の措置をとる必要がある。検討の結果，蓄音器，レコードプレーヤー，電気洗たく機，電気ミキサー，腕時計，楽器，けい光燈，原動機付自転車，家具，紙等に対する課税最低限を引き下げること等により，課税物品の範囲を拡大することを適当と考える。

（負担の軽減）

7 一方，現行課税物品の中にはその課税が，必ずしも適正に行われているとはみられないものも見受けられる。これは主として，(1)製造者が零細業者であること，(2)課税物品の製造が容易であること，(3)納税義務者数が多数であること等に基因するものと考えられる。そこで，これらに該当する物品たとえば，玉ラムネ，サッカリン，家具，玩具（がん），室内装飾用品等十数品目については，物品税の課税範囲を拡大しようとするこの際，現

行税率を若干引き下げ，物品税全体として，より一層適正な課税を図るべきである。

（繊維課税の方法等）

8　繊維品を課税することが必要なことについては前に述べたが，繊維品の課税は，その沿革，最近の立法の経緯からみて重要な問題であるばかりでなく，その課税額も多く，ことに，その取引形態は複雑である。したがつて，これが実施については，周到な配慮を必要とするものであるので，特に慎重な検討を加えた。

われわれは，繊維品課税の方法として，次のとおり原料課税又は製造，卸売若しくは小売各段階における織物課税についても検討し，製造段階の織物課税が適当との意見もあつたが，後に述べる理由により原糸課税を適当と認めた。

(1)　原料課税　原料課税は，繊維品原料に対する課税であるが，その原料は，原毛，原棉，繭から木材，石炭，石灰石等種々雑多であり，かりに，この課税方法をとるとしても，木材，石灰石等の原料はもちろん，繭も徴税技術上は困難であり，結果的には，原毛及び原棉に対する課税とならざるをえないであろう。

しかして，原毛及び原棉は，そのほとんどが輸入品であるから，これらのものに対して課税する場合には，関税の課税物品とすることも考えられるが，この場合には，国際関係を充分考慮しなければならないので，ここでは内国消費税として検討した。物品税課税による場合には，納税義務者数は少く，徴税もきわめて容易であるという利点はある。しかしながら，これらの原料品の価格は最終繊維製品の価格には比例しない結果，逆進的度合が最も強くなる傾向があり，また，純然たる原料課税であるから，製品として輸出するものに対する戻免税措置はきわめて困難である。更に，原毛及び原棉のみを課税対象とする理由にも乏しく，若干産出する国内産のものにまで課税することが適当であるかどうかという問題がある。

(2)　織物製造課税　この方法は，製品課税であるから，物品税の課税に適し，また，輸出品に対する戻免税措置も比較的容易であるという利点がある。しかしながら，製造者数は第54表のとおり約4万人の多きに達し，また，その大部分が中小企業者であることを考慮するときは，現在の物品税の課税状況からみても，この課税方法には多くの困難があると認められる。

(3)　織物卸売課税　この方法は，納税義務者数も第55表のとおり約2万5千人程度であるから比較的少く，また，輸出品に対する免税措置はきわめて容易であるという利点がある。しかしながら，その反面，卸売業者の登録制度でも実施しない限りは，その取引が卸売業者間のものか，小売業者に対するものか，更には，直接消費者に対するものかについて紛争が絶えないであろうという大きな欠点をもつている。

(4)　織物小売課税　この方法は，消費者に一番近い段階で課税するものであるから物品

第54表　織物の製造業者数

区分	綿織物		毛織物		絹，人絹織物		麻織物		計	
人 人	場	%	場	%	場	%	場	%	場	%
1— 29	11,964	91.4	2,665	85.1	23,123	97.4	55	56.1	37,807	94.3
30— 99	749	5.7	299	9.5	527	2.2	19	19.4	1,594	4.0
100—300	237	1.9	56	1.8	77	0.3	6	6.1	376	0.9
301人以上	136	1.0	113	3.6	33	0.1	18	18.4	300	0.8
計	13,086	100	3,133	100	23,760	100	98	100	40,077	100
織物ごとの割合	32.6%		7.8%		59.3%		0.3%		100%	

（備考）　通産省繊維統計（昭和31年6月）による。

第55表　織物の卸売業者数

区分	店舗数		区分	店舗数	
人	店	%	人 人	店	%
1	2,952	12.0	50 — 99	184	0.7
2 — 4	9,523	38.6	100 — 199	55	0.2
5 — 9	6,608	26.8	200 — 499	16	0.1
10 — 19	3,946	16.0	500 — 999	2	0
20 — 29	917	3.7	1,000人以上	1	0
30 — 49	473	1.9	計	24,677	100

（備考）　昭和29年事業所統計（総理府）による。

税の課税方法としては最も適したものであり，また，輸出品に対して手数のかかる戻免税措置を必要としないという利点がある。しかしながら，納税義務者数は第56表のとおり約7万人の多きに達し，また，その大部分は，帳簿組織も完備しない小規模営業者であり，したがつて徴税上の多大の困難が予想される。

(5)　原糸課税　原糸課税は，織物，メリヤス，レース，組物等に使用される糸に対する課税である。これはなお，一種の原料課税であるから，税負担の逆進性は前述の原料課税の場合よりも若干緩和された程度において現われ，また，製品として輸出するものに対する戻，免税措置及び同一工場内において製織まで行つているいわゆる一貫工場における課税方法等についての問題がある。

これに対し，これまでの各課税方式で最も大きな問題であつた納税者数についてみると，その製造者数は少く，第57表のとおり約6千人程度とみられ，しかも一部の例外を除いては大企業者が多く，徴税も容易であるという利点がある。しかも，さきに触れた戻免税措置等についても後述するような措置によつて解決ができる。一方，今回の間接税の増徴に当つては，確実な執行により，課税の公平を実現することを強く考えているので，この点からみて繊維品課税の方法としては，原糸課税が最もすぐ

れており，またこれによらなければ前記の趣旨が充分に達成できないと思われる。したがつて，当調査会としては，原糸課税を採用することに決定し，次のとおり課税実施上の主な問題について検討を加えた。

第56表　織物の小売業者数

区分	織物，衣服		洋服		婦人子供服		計	
人	店	%	店	%	店	%	店	%
1	7,885	19.2	5,022	22.6	2,439	24.5	15,346	21.0
2 — 4	25,524	62.2	12,667	57.0	5,942	59.6	44,133	60.3
5 — 9	5,504	13.4	3,429	15.4	1,153	11.6	10,086	13.8
10 — 19	1,707	4.2	906	4.1	341	3.4	2,954	4.0
20 — 29	260	0.6	140	0.6	53	0.5	453	0.6
30 — 49	98	0.2	62	0.2	28	0.3	188	0.2
50 — 99	36	0.1	15	0.1	4	0.1	55	0.1
100 — 199	8	0.1	—	—	3	0	11	0
200 — 499	—	—	—	—	—	—	—	—
500 — 999	—	—	—	—	—	—	—	—
1,000人以上	—	—	—	—	—	—	—	—
計	41,022	100	22,241	100	9,963	100	73,226	100
業態別の割合	56.0%		30.4%		13.6%		100%	

（備考）　昭和29年事業所統計（総理府）による。

（原糸課税の実施要領）

9　次に原糸課税を行うとしても，なお全部の原糸を課税対象とするか，一部の高級原糸のみを課税対象とするかは大きな問題である。

まず，われわれは，高級原糸課税について検討を加えたが，第1に，各原糸にはそれぞれの競合関係があるとともに，それぞれの特質があつて，一概に高級原糸として律することができないのみならず，かりに，単価の高い原糸を一応高級原糸と考えるとしても，たとえばそれが単価の低い他の原糸と交織されれば，その交織製品が果して担税力のあるものといえるかどうかは疑問となる。第2に高級原糸課税の場合には，課税範囲が限定されることにより，その税率は高率とならざるをえないことになる。第3に高級原糸課税の場合には，輸出製品に対する戻免税措置には多くの困難が伴うほか課税技術上にも問題があることが認められた。

これに対し，全原糸に課税すれば一面において選択性は薄れるが，その反面，課税上又は戻免税上その手続が迅速かつ簡略となり，また，税率も比較的低く，対象範囲も広くなるので，この点は前述の今回における増徴の方向とも合致することとなる。

したがつて，当調査会としては，この方向の課税が適当であると考えた。しかしなが

第57表 紡績業者数

産業分類	事業所数（場）						従業者数（人）						1場当り従業者数（人）		
	3人以下		4人以上		計		3人以下		4人以上		計		3人以下	4人以上	計
		%		%		%		%		%		%			
綿及びスフ紡績業	66	16.7	330	83.3	396	100	161	0.1	130,268	99.9	130,429	100	2.4	394.7	329.4
毛 〃	17	5.3	305	94.7	322	100	41	0.1	57,824	99.9	57,865	100	2.4	189.6	179.7
絹 〃	12	33.3	24	66.7	36	100	29	0.8	3,786	99.2	3,815	100	2.4	157.8	106.0
麻 〃	9	32.1	19	67.9	28	100	20	0.2	9,050	99.8	9,070	100	2.2	476.3	323.9
くず繊維 〃	888	52.7	798	47.3	1,686	100	2,334	21.7	8,420	78.3	10,754	100	2.6	10.6	6.4
他に分類されない紡績業	7	20.6	27	79.4	34	100	16	3.2	477	96.8	493	100	2.3	17.7	14.5
製糸業者					3,863						75,841				19.6
計					6,365						288,267				45.3

（備考） 1. 昭和29年工業統計表（通産省）及び繊維工業統計資料（昭和31. 9. 12通産省）による。
2. 製糸業者の事業所数計の3,863場の内訳は次表のとおりである。

年	器械製糸		座繰製糸		玉糸製糸		計	
	場	%	場	%	場	%	場	%
9	3,013	5.9	42,553	83.2	5,602	10.9	51,168	100
26	296	7.8	3,241	85.3	263	6.9	3,800	100
27	292	7.5	3,343	86.0	254	6.5	3,889	100
28	293	7.5	3,330	85.6	268	6.9	3,891	100
29	296	7.7	3,301	85.5	266	6.8	3,863	100

ら，この場合も上述の長所を失わない範囲において，ある程度選択の余地を残すことができれば，更に望ましいので，下級糸を除外する等の配慮を行い，次のような措置を講ずることにより，複雑な取引形態に即応して運営の適切を期する必要があると考えられる。

(1) 課税範囲　その大部分が下級の生活必需品の用に供されると考えられる原糸は，課税対象外とすべきであり，その範囲は，綿糸については30番手未満，紡毛糸については8番手未満程度とし，その他の原糸についても，その性状，用途等を考慮し，これらの原糸に比準して決定すべきである。

なお，黄麻糸，ガラス糸等のように特殊な用途に専用されるもの及び漁網等の用に供される糸については，非課税又は免税措置を講ずるものとする。

(2) 課税方法　旧繊物消費税の課税の場合のように，引取のつど査定を行うことは適当ではなく，現行物品税の課税方法すなわち，毎月の移出高分を取りまとめ納付する移出課税制度によるべきである。また，課税標準価格の設定等を考慮し，同一工場内で製織用等に用いられる原糸と他に販売される原糸との間に，課税の不均衡を生じないこととする等課税上適当な措置を講ずべきである。

(3) 税率　他の物品税課税物品に対する税率とつりあいをとりつつ，相当広範囲な原糸を課税対象とするものであるから一率に5％とする。

(4) 輸出戻免税に関する措置　輸出品に対する戻免税措置の適正化は，繊維課税を行う場合には，まず考えなければならない問題である。これについては，あらかじめ輸出原糸であること又は輸出繊物等の用に供される原糸であることが判明しているものについては，できるだけ簡易な免税措置を講ずることが必要である。また，課税済の原糸又はこれを使用した繊物等を輸出した場合においても，その輸出者に，できるだけ簡易にその課税相当額を還付する必要があるので，還付額の一定基準の設定を考慮し，またその還付場所も税関とする等，合理的で簡易な手続を採用すべきである。

第4　印　紙　税

（課税証書の内容）

1　現行の印紙税は，財産権の創設，移転，変更又は消滅を証明する証書及び帳簿並びに財産権に関する追認又は承認を証明する証書に対し，流通段階において担税力をは握するものとして課税され，その税率は，不動産の移転，消費貸借に関する証書等のように記載金高に応じ20円から1万円までのいわゆる階級別定額税を適用されるものと，委任状，手形，通帳等のように1通又は1冊につきいくらといういわゆる定額税を適用されるものとがあり（例外的には，物品切手に対する比例税率もある。），いずれも，印紙納付を原則とされている。

（問題の所在）

2　現行印紙税の税率が，上述のように区分されている結果，課税証書相互間に税負担の不均衡が見受けられる。たとえば家屋等の不動産の売買契約書に対しては階級別定額税が，機械等の動産の売買契約書に対しては定額税が適用され，不動産重課が目立つている。

また，金銭消費貸借の場合に作成される証書についてみると，その証書が借用証書であれば階級別定額税が，約束手形であれば定額税が適用されている。この結果，その貸借金額をかりに100万円とすれば借用証書に対する印紙税額は300円で，約束手形に対する印紙税額10円の30倍ということになる。

更に，現行印紙税は，いわゆる自主納付制をとつているにもかかわらず，必ずしもこれに即応するように諸規定の整備が行われていない点も見受けられる。したがつて，その整備特に課税物件の範囲の明確化等が，強く要望されている。

（検討と結論）

3　そこで，われわれは，経済界に最も関係のあるものとして，借用証書と手形に対する課税の均衡を中心として検討した。これについては，

(1)　手形に対する高率課税は，金利引上げと同一の結果となり，金利引下げ政策に反する。

(2)　手形の流通秩序を乱すことになる。

(3)　ひん繁に作成される手形には，単純な一率課税が適している。

(4)　おおむね，借用証書は長期金融に適し，約束手形は短期金融に適するので同一の税負担とすることは適当でない。

等の理由による反対論もあつたが，

(1)　手形の最も重要な作用は，信用取引的作用であり，その面においては，借用証書と同様である。また，このことは，約束手形であつても為替（かわせ）手形であつても，何ら変ら

ない。

(2) イギリス，フランス，西ドイツ等の諸外国においても，階級別定額税又は比例税率を適用している。

(3) わが国においても，大正12年の改正までは，約束手形（為替手形については，一時的）については，階級別定額税を適用していた。

等の点からみて，手形に対しては，階級別定額税によることが適当であるとの結論に達した。

しかしながら，手形の特殊性を考慮し，その税率は，最高額を3千円程度にとどめることとし，税率区分についても，なるべく単純にするとともに，一覧払いのもの及び金融機関相互間のものについては，軽減税率を適用すべきである。

4 なお，機械等の動産の売買契約書に対する税率についても，家屋等の不動産の売買契約書に対する税率との均衡を考慮すべきであり，その他の問題点についても，早急に，その適正化を図るべきである。

第5　揮発油税及び地方道路税

（道路整備財源としての特殊性）

1　揮発油は軽油とともに，その大部分が自動車によつて消費されるため，これらに対する消費税は，外国においても道路財源に充当されている例が少くない。わが国においても，昭和29年度において，道路整備5カ年計画の実施に当り，揮発油税をその財源に充当することとされた。その税率は1キロリットル当り1万3千円で，そのうち当初は揮発油税収入の3分の1相当額が地方道路財源とされていたが，昭和30年度からは，地方道路税として2千円を地方道路財源とすることに改められ，これが揮発油税の1万1千円とともに徴収されている。また軽油については，昭和31年度から地方税として1キロリットル当り6千円の税率で軽油引取税が創設され，同じく地方道路財源に充当されている。この点，これらの石油関係消費税は，他の消費税が一般財源に供されるのと異なり，道路整備財源として実質的な目的税であるので特別な税ということができる。

（道路整備の問題）

2　近年における自動車交通の発達は著しいものがあり，従来の道路に大幅な整備を加えなければ，数年後の交通の円滑は期しえないと思われる。このことは，比較的道路の整備されているといわれるアメリカにおいても，本年から揮発油に対する製造者消費税の5割増徴を初めとした自動車関係の税の増収を図ることによつて，大規模な道路整備計画に着手したという事例をみても明らかである。わが国においても，経済規模の拡大と自動車交通の急増に伴い，最近特に道路整備の必要性が強調され，大きな問題の一つとしてとり上げられている。

（道路整備による受益）

3　また，揮発油税収入等を道路整備費に充当した場合，自動車走行経費の節約による受益だけでも税負担額に対してかなり大きくなる計算となるので，揮発油税を増徴してこれを道路整備財源に充てることは自動車業者にとつて不利であるとはいえないと思われる。

（税負担の国際比較）

4　他方，わが国の揮発油の消費税は，生産国たるアメリカ及びカナダを除く他の諸外国に比較して低率である。

すなわち，揮発油の小売価格に占める消費税の割合について比較の都合上昭和30年4月現在でこれをみると，わが国は100円のうち35円が消費税部分で，アメリカの27円より高いが，西ドイツの48円，イギリスの61円，フランスの67円，イタリアの71円のいずれよりも相当低い。

（増徴及び免税の措置）

5　以上の観点から，揮発油税については，地方道路税をも含め，それが道路整備財源に充当される特別の税であるという性格を考え，道路整備計画の実施に対応して，この際相当程度の増徴を図ることが適当と思われる。また，軽油引取税についても，ジーゼル車の受益等を考慮し，揮発油税と権衡のとれた引上げを行うこととすべきである。

6　また，揮発油税は，前述のとおり，実質的には道路整備財源に充当すべき特別の税であるので，少くとも工業用の主要原料として消費される揮発油に対しては免税の措置を講ずることが必要であると思われる。

第5章　国税のその他の諸問題

所得税を中心とする直接税の一般的軽減，租税上の特別措置の整理及び間接税の増徴のほか，国税については，税制を合理化し，負担の調整と制度の簡素化を図るために，とりあげるべき問題が多い。当調査会は，これらの問題のうち特に重要なものを選んで，以下のような検討を行つた。

第1　法人企業と個人企業との負担の調整

（問題の所在）

1　現行税制によれば，個人企業の総合税負担，すなわち事業所得に対する所得税，個人住民税及び個人事業税の合計額は，その事業所得の多少に応じて累進的に逓増する建前となつており，その累進構造は，他の種類の所得の負担すべき総合税額の累進構造と，一定のつりあいをとるように構成されている。

ところで，数年来，ある程度の所得を有する個人事業者が，その企業を法人に組織替えする傾向が顕著となつてきた。このような個人企業の法人企業化の傾向には，各種の原因があろうが，その有力な原因は，企業を法人形態とした方が個人形態としておくよりも税負担が軽くなることにあるといわれる。

この個人企業の法人企業化は，一般に法人成りと略称されているが，法人成りの問題は，税制上次のような問題を含んでいる。

(1)　税制の建前としては，個人企業が法人に組織替えをしても，その実態が変らなければ，個人企業としての課税を続けてさしつかえないという考え方もあろう。しかし，現行税制では，このような場合には，その法人企業を一般法人と同様に課税することとしている。

法人としての課税をする場合にも，事業の実態が異ならない限り，その税負担が個人企業と異ならないようにするのが，公平の観念に合致すると思われるが，現実に同一の負担とすることができないとすれば，所得の多い者に法人成りの傾向が強いことからみて，どちらかといえば，法人企業の方が負担が重くなつてもやむをえないであろう。

ところが，現行税制では，法人形態をとつた事業者は，個人形態の事業者よりもおおむね有利となつており，税負担の均衡がくずれている。

(2)　所得者のうちには，給与所得者，農業所得者等のように，法人形態をとれないもの又は法人形態をとることがむずかしいものがある。これらの者は，現行税制の予定する累進負担を免れることができないから，これらの種類の所得者と法人形態をとつた

商工業者との間の負担の均衡がくずれている。

(3) 上記の不均衡が生ずる原因は，現行税制の予定する個人所得の累進負担の構造が，法人形態をとつた企業者に対してだけは，ゆがめて適用されるからである。このことは，税制の建前からは好ましくない現象であるが，法人所得に対する課税をいかにすべきかという難問とからんで処理すべき問題の１つである。

当調査会は，上記の不合理をいかにすれば排除できるかという問題について，以下の検討を行つた。

（法人成り及び同族会社の現況）

2 まず，わが国の最近の法人成りの状況と，主として法人成りによつて生れたとみられる同族会社の現況をみよう。

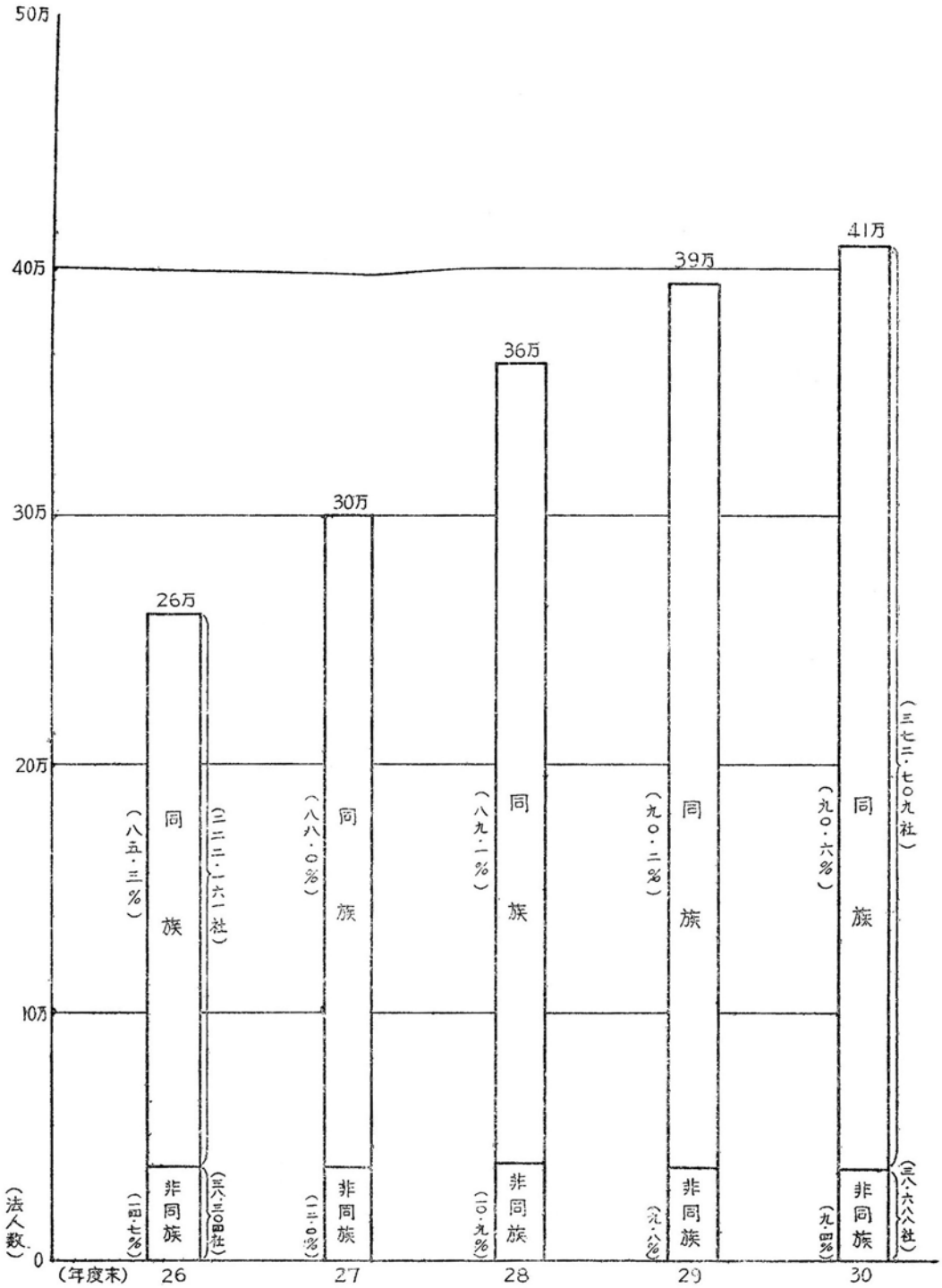
終戦後，毎年４万ないし８万の法人が設立されているが，そのうちのほとんど大部分は，個人企業のいわゆる法人成りである。この法人成りの結果，個人営業所得者中割合に大規模のものが，年々事業所得に対する申告所得税を納めなくなつて，法人税及び給与所得税の納税者となるわけである。これら法人成りにより設立された法人は，比較的小資本の，また少額所得の同族会社となる。現在のわが国の法人は，大部分これらの同族会社であるが，これを計数的に調べると，

(1) 昭和31年１月末の会社数は411,397社であるが，そのうち372,709社（90.6%）が同族会社である。昭和27年１月末の同族会社は222,161社であつたから，その間４年間に150,548社の増加となり，年平均では37,637社の増加を示したこととなる。（第13図及び第58表参照）

第58表　会社数の推移

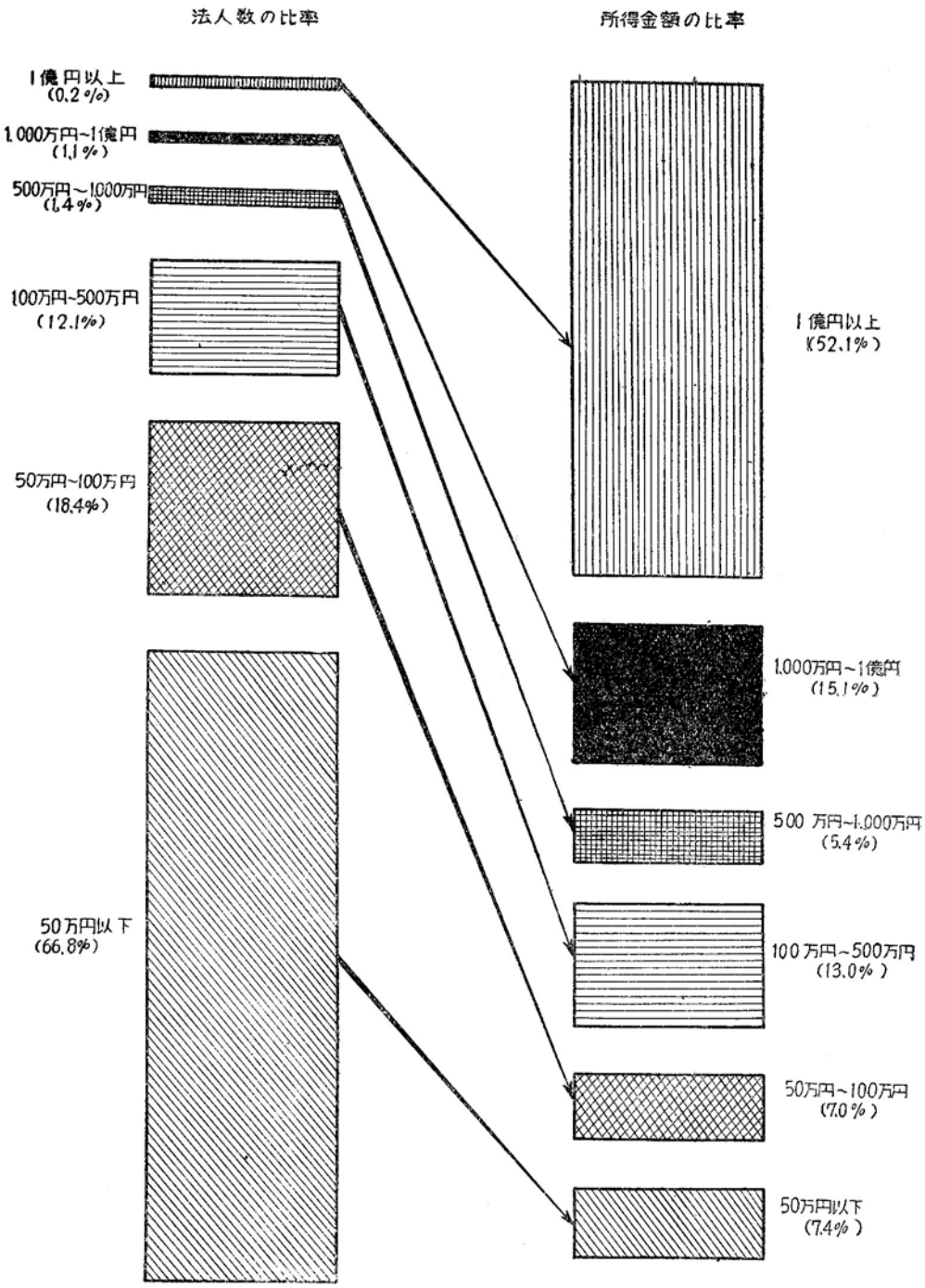
年度末（翌年1月）	会社数 (A)	うち同族会社数 (B)	その他	(B)/(A)	同族会社数の対前年増	その他の会社数の対前年増
				%		
26	260,465	222,161	38,304	85.3		
27	302,286	265,926	36,360	88.0	43,765	△ 1,944
28	362,160	322,683	39,477	89.1	56,757	3,117
29	394,706	356,135	38,571	90.2	33,452	△ 906
30	411,397	372,709	38,688	90.6	16,574	117
27から30年までの増	150,932	150,548	384			

第13図　同族会社の推移



第 14 図　法人の所得階層別分布表

(昭和 31 年度推定)



第59表　資本金階級別会社表

（昭和30年度）

資本金階級	会社数	構成割合	所得	構成割合
	社	%	百万円	%
1億円超	1,241	0.33	238,532	56.66
1,000万円以上	7,870	2.10	56,113	13.33
500　〃	6,845	1.82	12,120	2.88
100万円超	60,443	16.11	48,427	11.50
50　〃	93,801	25.01	31,457	7.47
50万円以下	204,927	54.63	34,359	8.16
決算期未到来	(36,270)	—	—	—
合計	411,397 (375,127)	— (100.0)	421,008	(100.0)
うち 課税法人数	247,093	(65.9)		
欠損法人数	128,034	(34.1)		

（備　考）「合計」の括弧書は，決算期未到来のものを除いたものである。

(2)　昭和31年1月末の会社を資本金階級別に分類すると，個人経営的色彩の強いとみられる資本金500万円未満の会社が359,171社（95.8%）と大部分を占め，500万円以上1億円以下の会社は14,715社(3.9%)，1億円超の会社は1,241社(0.3%)にすぎない。(第59表参照）したがつて，個人経営的色彩の強い会社に対する課税をどうするかということは，件数的には大部分の法人に関する問題となる。

(3)　また昭和31年度予算の基礎に用いられた所得階層分布をみると，第60表のとおり，年所得50万円未満の会社が社数では全体の66.8%に当り，年所得50万円ないし100万円の会社の社数の18.4%とあわせると，年所得100万円未満の法人が，社数では全体の85.2%を占めていることがわかる。しかし，これら年所得100万円未満の法人の所得は763億円であつて，所得では全体の14.4%を占めるにすぎない。しかるに，件数では全体の0.2%にすぎない所得1億円以上の法人は，その所得が2,762億円に上り，全体の52.1%を占め，所得1,000万円以上の法人の15.1%とあわせると，全体のほぼ3分の2を占めている。年100万円未満の所得の法人は，大部分個人経営的色彩の強い同族会社とみられるが，同族会社は，件数では大部分を占めつつも所得では割合に少く，税収という観点からみれば，非同族の大会社が大きな比重を占めることとなる。(第14図参照)

(4)　このほか，昭和30年度の法人税課税実績をみると，決算法人375,127社中，所得のあるものは247,093社と約3分の2にすぎず，残りの3分の1，128,034社は欠損となつている。(第59表参照）これら欠損法人の大部分は同族会社であろうが，同族

第60表　普通法人の所得階層別分布

（昭和31年度予算による）

所得階級別	法人数	構成割合	所得金額	構成割合
	社	%	百万円	%
1億円以上	616	0.2	276,165	52.1
1,000万円〃	3,176	1.1	80,102	15.1
500〃	4,257	1.4	28,411	5.4
100〃	36,266	12.1	69,164	13.0
50〃	55,029	18.4	36,932	7.0
50万円未満	199,494	66.8	39,389	7.4
計	298,838	100.0	530,163	100.0

会社は，同族役員等に対する給与支払前ではおおむね収益があると推定されるから，欠損の原因の大部分は，この収益の額を上回つて同族役員等に給与を支出したことにあると推定される。

（法人成りの税収に及ぼす影響）

3　個人企業の法人企業化が，税負担の軽減を目的として行われたものとすれば，この法人成りの傾向により，国税及び地方税について，かなりの減収が生じたはずである。その計数的は握には多くの困難があるが，昭和28年中に法人成りした個人事業者約63千人について，国税庁の調査を基礎として推計すると，昭和29年度に国税では約26億円（24％），地方税では約15億円の減収となつたとみられる。（第15図参照）

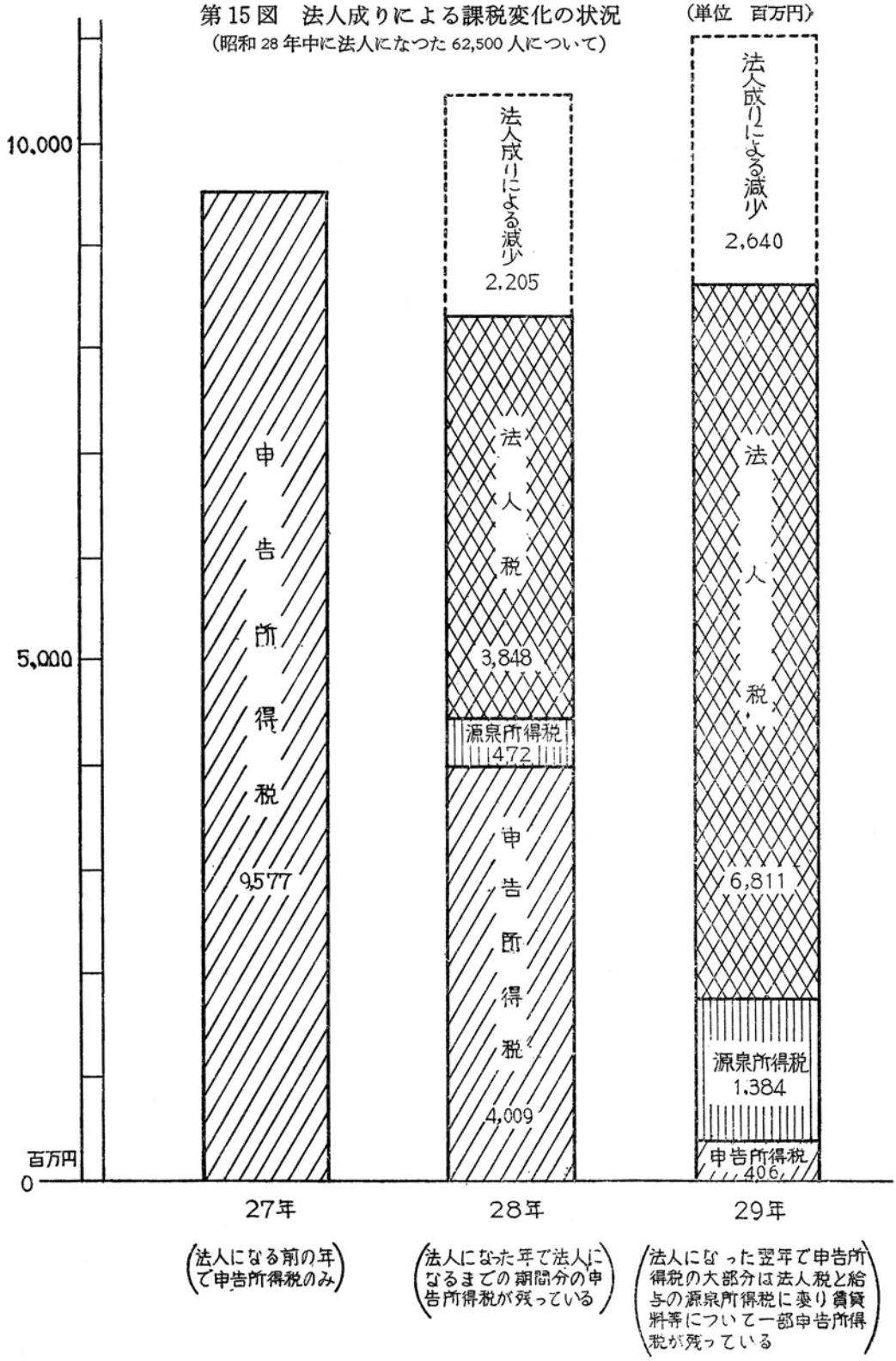
すなわち，法人成りした個人事業者の法人成り前の所得税額をみると，昭和27年における申告所得税は，9,577百万円であつた。法人成り後の昭和29年に，この企業から納められた国税は，法人の所得に対する法人税が6,811百万円，同族役員等に支給される給与等に対する源泉所得税が1,384百万円，配当，地代，家賃等について課される申告所得税が406百万円，計8,601百万円である。個人企業が法人組織に変更されなかつたと仮定した場合に，その収益に対し，昭和29年にどれだけの個人所得税が課されたであろうかを個別に計算して集計すると，11,241百万円となる。したがつて，法人成りによつて，国税だけで2,640百万円（11,241百万円の24％）の減収となつたわけであり，企業の側からみれば，それだけ負担の減少となつたわけである。

事業税については，個別に計算をすることはできなかつたが，1企業当りの平均収益を基礎として推計すると，昭和29年に，個人企業としてならば4万9千円程度の個人事業税を納めたであろうのに，法人企業としては2万5千円足らずの法人事業税しか納めなかつたこととなり，1企業当り2万4千円，全体では15億円余（約半分）の事業税の減収が生じたこととなる。このほか，地方税たる住民税についても，相当額の減収を生じたこととなろう。

第15図　法人成りによる課税変化の状況

（昭和28年中に法人になつた62,500人について）

（単位　百万円）



（備考）　昭和28年中に法人成りした62,500人について，昭和27年及び昭和29年の国税の負担税額を調査したものである。

4　以上の推定は，昭和28年中に法人成りしたものについてのみの減収であるが，同様の方式を全同族会社に適用して，法人成りによる減収総額を算定するといくらになるか。この試算は，資料の関係上不可能であつた。昭和28年前に法人成りした企業は，同年中に法人成りしたものよりも大きい企業であり，したがつて1件当りの減収額も上記の計算より大きいと推定されるが，どれだけ大きいかの推定ができなかつたからである。しかし，かりに法人成りによつて一般的に24％の国税負担の減少があり，以後その減収割合に変りがないと仮定すれば，現存するすべての同族会社を個人企業とみなして課税する場合には，国税だけで少くとも250億円ないし350億円程度の増収となるであろう。これを裏からいえば，個人企業の法人成りによつて，国税のみで250億円ないし350億円程度の減収が生じていることとなる。

（法人企業の負担が軽くなる原因）

5　当調査会は，まず，法人形態の企業の負担を個人形態の企業の負担と比較し，前者が後者より軽くなる原因を分析した。

まず，現行法の下における企業の総合税負担，すなわち，

(1)　法人企業の場合

法人に課せられる法人税，法人住民税（均等割及び法人税割），法人事業税，個人の給与等に課せられる所得税，個人住民税（均等割及び所得割）の合計額

(2)　個人企業の場合

個人の事業所得に課せられる所得税，個人住民税（均等割及び所得割），個人事業税の合計額

を，企業の収益力の各階級に応じて試算し，比較してみた。（第61表及び第16図参照）

役員の報酬をいくらとるか，配当をいくらにするか等の条件で結果が異なるから，一概にはいえないが，企業収益50万円で既に法人企業の方が負担が軽くなつており，以後収益を増すにつれて，法人企業の有利性が顕著になつてくる。

また，同族会社の実際について，これをかりに個人企業として課税した場合にどれだけの負担となるかを計算し，法人企業としての実際の負担と比べてみると，試算した30件中，法人の方が負担が重くなる例は，わずか3件であつた。（第62表参照）

6　このように法人の負担が軽くなるのは，主として次の諸点を原因とする。

(1)　事業税による差異

法人企業になると，個人事業主の事業所得の一部が，その者の法人から受ける給与所得に転化するので，その部分については，事業税の課税の対象とならない。また，家族等の報酬も，白色申告の個人事業者にあつては，これを経費として控除することが認められず，青色申告の場合にも，いわゆる専従者控除の限度額までしか経費として控除されないのに，法人企業になると，通常専従者控除の限度額よりも多額の給与

第61表　現行法による法人個人の負担額比較

（収益 100円当り　単位　円）

収益		500,000	1,000,000	2,000,000	5,000,000
全額留保の場合	法人	11.25	25.69	38.82	47.99
	個人	12.13	29.32	44.11	60.13
	法人の個人に対する負担増減（△）割合	△ 7.82%	△ 14.13%	△ 13.62%	△ 25.29%
半額配当の場合	法人	11.18	23.54	37.13	47.27
	個人	12.13	29.32	44.11	60.13
	法人の個人に対する負担増減（△）割合	△ 8.49%	△ 24.55%	△ 18.79%	△ 27.20%
全額配当の場合	法人	10.84	23.54	36.00	47.45
	個人	12.13	29.32	44.11	60.13
	法人の個人に対する負担増減（△）割合	△ 11.90%	△ 24.55%	△ 22.52%	△ 26.72%

（備考）　上記の計算は，次によつた。

1　収益とは，事業税及び家族従業員への給与を控除する前の金額とした。

2　給与は，次の表のとおり支払われるものとした。

（単位　円）

勤務者＼収益	500,000	1,000,000	2,000,000	5,000,000
代表者	240,000	360,000	480,000	600,000
代表者の妻	80,000	100,000	120,000	150,000
代表者の長男	80,000	100,000	120,000	240,000
計	400,000	560,000	720,000	990,000

3　配当は次の割合によりされるものとした。

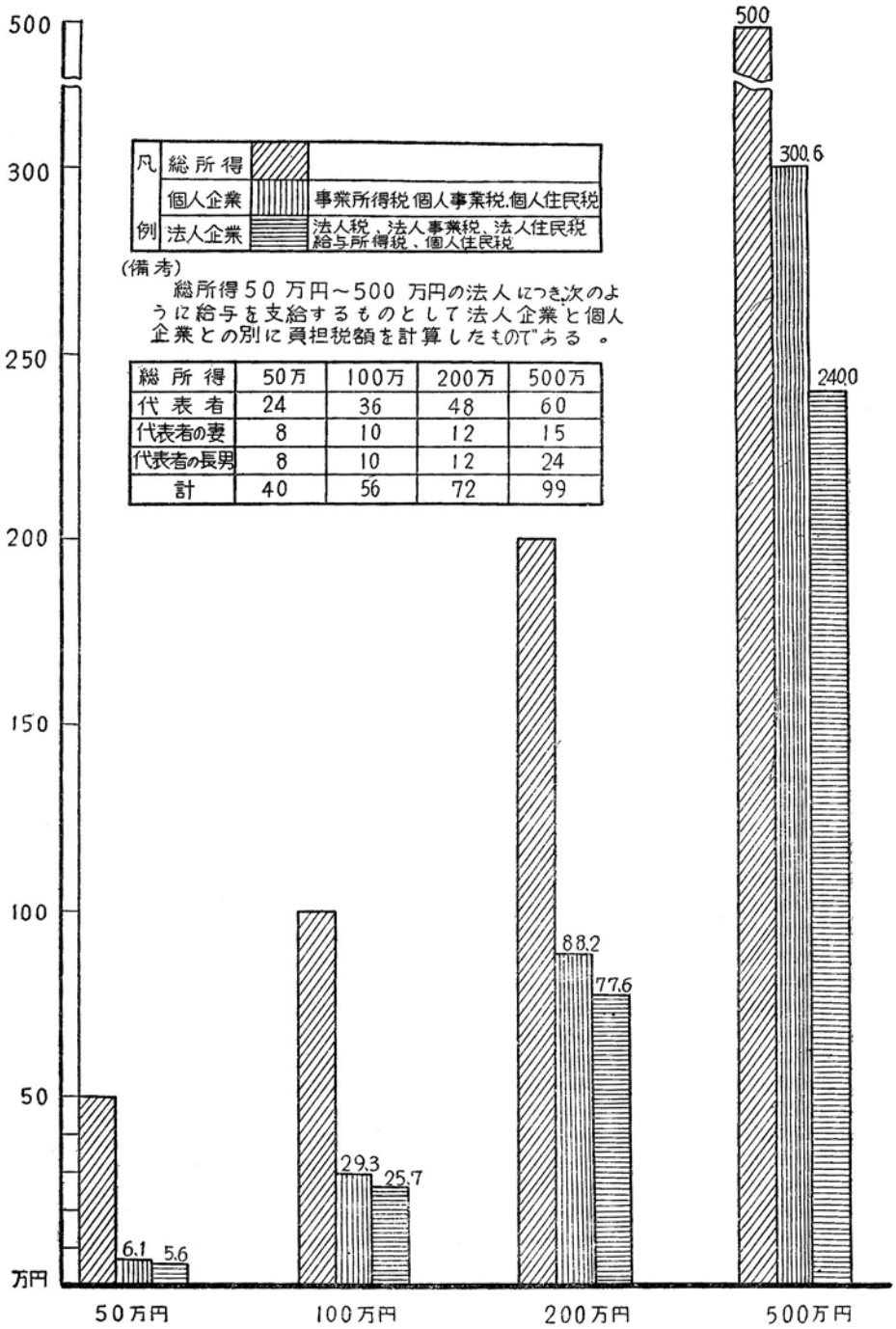
代表者	50%
代表者の妻	20
代表者の長男	20
代表者の次男	5
代表者の三男	5

4　法人企業では，益金処分の賞与を支給しなかつたものとし，また社内留保金に対する法人税は，初年度に社内に留保された収益と同額が4年間留保されたものとし，5年目の留保金額を加えて100万円をこえる場合に，そのこえる金額に対して10%の税率で計算した。

5　所得税額の算出に当り，扶養控除は2人（ただし，該当者の所得が4万円以上になつた場合は除いた。）として計算した。

第16図　法人企業と個人企業との負担額比較

（全額留保の場合）



（備考）

総所得50万円～500万円の法人につき次のように給与を支給するものとして法人企業と個人企業との別に負担税額を計算したものである。

総所得	50万	100万	200万	500万
代表者	24	36	48	60
代表者の妻	8	10	12	15
代表者の長男	8	10	12	24
計	40	56	72	99

第62表　同族会社の総合税負担とこれを個人企業とした場合の総合税負担との比較（現行法による）

（単位　円）

法人番号	所得100円当りの負担額		法人の個人に対する負担増減（△）割合	
	法人企業の場合	個人企業の場合		
				%
1	40.79	49.75	△	21.96
2	36.88	42.28	△	14.64
3	31.84	41.05	△	28.92
4	47.06	46.25		1.73
5	30.95	42.01	△	35.73
6	40.36	40.55	△	0.47
7	30.69	35.21	△	14.72
8	33.69	34.41	△	2.13
9	6.68	11.40	△	70.65
10	50.70	55.82	△	10.09
11	27.48	30.65	△	11.53
12	36.00	35.51		1.37
13	27.44	34.89	△	27.15
14	23.03	26.76	△	16.19
15	22.70	25.86	△	13.92
16	56.79	67.95	△	19.65
17	54.00	62.22	△	15.22
18	53.18	58.02	△	9.10
19	54.45	58.44	△	7.32
20	35.10	45.41	△	29.37
21	28.71	40.40	△	40.71
22	38.47	45.28	△	17.70
23	37.43	45.04	△	20.33
24	24.19	33.06	△	36.66
25	33.72	38.59	△	14.44
26	35.24	39.59	△	12.34
27	29.18	42.63	△	46.09
28	39.76	44.04	△	10.76
29	42.67	39.07		8.44
30	18.63	21.01	△	12.77

を損金に認められる。したがつて，この分も事業税の課税対象外となる。ただし，法人事業税は個人事業税より税率も高く，基礎控除もない点に注意しなければならない。

(2) 給与所得控除による差異

上記のとおり，法人成りにより事業所得から給与所得に転化した主人及び家族の所得については，給与所得控除を受けられる。

(3) 分割課税による差異

個人企業の場合には，青色申告者についていわゆる専従者控除として控除される部分を除き，事業の収益は個人事業主1人の所得として累進課税される。これに対し，法人企業になると，個人事業主の事業所得の一部が家族従業員に対する給料及び賞与に転化し，主人と家族との間に所得が分割されるので，個人所得に対する累進税率の適用上，法人企業の方が有利となる。

(4) 比例税率と累進税率との差異

個人事業主の事業所得のうち，法人成りにより法人の所得となつた部分の負担の変化をみると，法人税の税率は40％（年所得50万円以下は35％）の比例税率で，法人住民税を加えると45.4％（年所得50万円以下39.7％）の税率であるが，個人の所得税の税率は15％ないし65％の累進税率（市町村民税が所得税額を課税標準とする第1課税方式で，その税率が21％とすると，これを含めて18.15％ないし78.65％）であるから，多額の収益をあげる企業の場合には所得税等の方が法人税等より重く，逆に少額の収益しかあげられない企業にあつては，法人税等の額が所得税等より重い。

(5) その他の差異

(イ) 法人企業にあつては，同族会社の留保所得が一定の限度をこえると，特別の税が課せられ，また役員賞与については，法人税と所得税の二重課税が行われる。この面では，法人企業の方が負担が重くなる。

(ロ) 法人所得が配当されなければ，配当課税の問題は起らないが，配当されると，税が課されたり，あるいは配当控除の関係上他の所得に対する税が軽減されたりする。現行法では，25％（昭和30年及び31年分については30％）の配当控除が行われるから，個人の上積みの所得に適用される税率が25％未満の場合には配当された方が税負担が軽くなり，25％をこえる場合には，かえつて税負担が重くなる。

(ハ) 法人企業になると，主人の住民税たる個人均等割のほかに，法人均等割として3,000円を負担しなければならない。この面では，法人企業の方が負担が重くなる。

(6) 経理上の操作の可能性

法人企業と個人企業の負担の不均衡は，以上の諸原因によつて生ずるが，役員報酬

の額，配当の額及びこれらの家族への配分をどうするかが，ある程度法人の自由意思にゆだねられているところにも，法人形態の企業の有利さがある。たとえば，法人企業の収益が，全部事業主と家族従業員に，給与としてなるべく等額に支給されるとすれば，(1), (2) 及び (3) にあげた利益だけを受け，(4), (5) の (イ) 及び(ロ)のような不利となる可能性をなくすことができよう。

（従来の立法の経緯）

7　このような負担の不均衡は，従来の立法によつてなぜ解決されなかつたのか。というのは，現行税制に強い影響を与えている昭和24年のシヤウプ勧告では，法人税の基本的建前として，法人形態の企業と個人形態の企業との税負担が等しくなるようにすべきだとして，次のように述べていたからである。

「もともと個人を奨励して法人形態を利用させる理由もなければ，また個人を脅かして法人形態を利用せしめない理由もないわけである。したがつて，普通には，個人企業形態による事業よりもはなはだ重い税を，法人企業形態による事業に課することも適当でない。また，その逆も適当でない。このような差別待遇は，実際生産に最も能率的な形態又は組織から離れさせ，税負担のより軽い形態又は組織の方へ向わせる動きをひき起すことによつて，経済活動の能率を害する傾向がある。」

この基本方針にのつとり，昭和25年の税制改正案は，次の措置により，法人企業と個人企業との間の税負担の均衡を図ることとしていた。

(1)　法人税は所得税の前どりであると考えて，法人の超過所得に対する課税を廃止し，法人税の税率を比例税率（35％）1本とする。

(2)　個人が法人から受ける配当については，法人段階で課税された法人税の負担を調整する意味で，配当の額の25％に相当する税額を所得税額から控除し，法人が法人から受ける配当については，法人税を課税しない。

(3)　法人が留保した所得については，これを配当するまでの間配当に対する所得税の納付が遅れるので，その利子として，積立金に対し毎期法人税を課する。この留保金課税は，同族会社に対しては特に高率とする。

(4)　法人が解散した場合には，法人に課税せず，分配を受ける株主について，その分配額に応じて総合累進課税する。

(5)　個人の株式の譲渡による所得は，法人の内部に留保された利益を反映するとみられるので，これに対して他の所得と同様に所得税を課し，留保分に対する課税と同様の効果をあげる。

(6)　役員報酬を損金に算入して課税する事業税は廃止し，役員報酬，従業員給与等を含めた附加価値に対して課税する附加価値税を創設する。このようにすれば，6の(1)

に述べた事業税による差異はなくなる。

8　しかし，昭和26年には同族会社以外の会社に対する積立金課税が停止され，昭和28年には株式の譲渡所得に対する課税が廃止されるとともに清算所得税の復活をみ，昭和29年には同族会社の積立金に対する毎期の法人税課税が積立時1回限りの課税に改められた。更に昭和30年の改正により，法人税の税率は2段階の累退税率となり，配当控除は昭和30，31年分所得についてはかえつて30％に引き上げられて，今日に至つている。事業税を廃止して附加価値税を創設することは，ついに行われなかつた。

9　このように，シャウプ勧告による法人課税の体系は各所でくずれつつあるが，しかし，法人企業と個人企業との間の負担不均衡の最大の原因は，6に述べたところで明らかなように，シャウプ勧告があまり重点をおかなかつたところにある。すなわち，シャウプ勧告では，主として個人事業所得が法人の所得に転化する部分についての負担の均衡に重点をおいたが，今日の法人成りの大きな誘因は，個人事業所得が法人から受ける給与所得に転化し，これが同族関係者間に分散されるところにある。したがつて，当調査会は，法人成りの問題の解決を，全く新たな観点から行わざるをえなかつた。

このため，当調査会は，諸外国で，この問題がどのように処理されているかについても研究を行つた。その結果，諸外国では，わが国の事業税のような制度がなく，また給与所得控除のような制度もないので，事業税による差異も給与所得控除による差異もない。また，家族に対する給与の支払は，個人事業主の所得の計算上必要経費として控除されるとともに，家族間にはある程度合算課税が行われるので，分割課税による差異も少い。したがつて，6の(4)に述べた法人税の比例税率と個人所得税の累進税率との差異だけが法人成りの誘因であり，なんらかの形で留保所得に対する特別課税を用意すれば，法人成りの問題をほぼ完全に解決することができるということが確認された。したがつて，法人成りの問題は，わが国税制特有の問題として処理しなければならない。

（解決の方向）

10　解決の方向としては，同族会社に対して，いわゆる組合課税方式を適用し，法人の所得をその株主等に持分に応じてあん分し，これに個人所得税を課税することも考えられる。しかし，この方法には実務上あまりに多くの難点があるので，次善の策としては，法人企業の総合税負担をできるだけ個人企業のそれに近ずける方向と，個人企業の総合税負担をできるだけ法人企業のそれに近ずける方向とが考えられる。

11　まず，第1の法人企業を個人企業的に課税する案としては，各種の案が考えられたが，最も常識的なものとして，次のような措置が議題に供せられた。

(1)　同族会社の同族役員及び同族従業員の受ける給与は，企業者報酬の一部を構成するものであるから，同族会社の法人事業税の課税標準の計算上，事実上の経営者及びその家族に対して支給される給与を損金に算入しない。すなわち，法人の所得に同族関係

の給与を加算したものを，法人事業税の課税標準とする。

(2) 同様の趣旨で，同族会社の同族役員及び同族従業員の受ける給与には，給与所得控除を認めない。

(3) 同族会社の事実上の経営者である個人の給与所得，配当所得等と，その家族の給与所得等とを，所得税課税上合算する。

この案は，担税力の実態をとらえて課税する点では正しいが，下記の問題もあり，諸般の情勢からみて，直ちにこれを実施することは困難であろう。

(1) 法人事業税の課税標準に事業主給与及び家族従業員給与を加えることは，法人企業と個人企業の負担の均衡をとるためには好都合であり，また応益負担の原則にある程度合致すると思われる。現に西ドイツでは，法人税課税上役員報酬を損金に算入しないこととしている。しかし，このような措置は，事業税の基本に関する問題として結局採択されなかつた。

(2) 事業主給与及び家族従業員の給与について給与所得控除を認めないことは，実質課税の原則からみて相当の理由があろうが，同族会社の課税について形式を重んじている現行税制では，直ちにとりがたい。

(3) 上記(1)の家族合算課税は，同一企業から同一世帯に属する者が得る給与等を，合算して所得税を課税しようとするものであつて，相当の理由がある。しかし，これは所得税の基本に関する問題であり，現在のわが国の状況では，今直ちに採用することはかなり困難であろう。

12 そこで，第2に個人企業を法人企業的に課税する案として，次のような措置が検討された。

(1) 個人事業税の基礎控除を大幅に引き上げるか，あるいは基礎控除のかわりに一定範囲内の事業主給与及び家族従業員に対する給与を控除する。

(2) 個人の事業所得に対する所得税の課税上，一定範囲の事業主給与を認め，その部分は給与所得として取り扱う。

(3) 個人の事業所得に対する所得税の課税上，一般的に，かつ，無制限に家族従業員に対する給与の支給を認める。

この案については，以下の批判があり，この方向での問題の解決は，かえつて給与所得者と事業所得者との間の税負担の不均衡を大きくし，現在みられる直接税負担の不合理を激しくするものとして，不適当とされた。

(1) 上記(1)については，個人事業税の課税上，事業主及び家族従業員の給与相当額を控除すれば，法人企業と個人企業との間の事業税負担のつりあいはとれるが，これは事業税の基本に関する問題であり，執行上の問題も多い。

(2) 上記(2)は，事業所得の一部は勤労に基くという意味で，その部分を給与所得として取り扱うべしという主張に通ずるものがあるが，現行法では，給与所得は非独立的勤労に対する報酬として性格ずけられており，現行制度上認めがたい。

(3) 上記(3)については，現在青色申告者について一定範囲内で認められているが，その趣旨にも疑問の余地があり，一般的に，無制限にこれを認めることは，家族従業員に対して給与を支給することが必ずしもわが国の社会慣習となつていないことからみて，実態に即しない課税に陥るおそれがある。

13 このように，第1案及び第2案のいずれについても難点が多く，これを採用することができなかつた。ところが，次に述べる措置をとれば，法人成りの問題はかなり解決されることが明らかとなつたので，その方向での解決が検討された。

(1) 個人の所得税の税率を大幅に引き下げ，個人企業の税負担を軽くする。

(2) 法人税，法人事業税等について，あまり税率を引き下げないで，個人に対する所得税，個人事業税等の負担との差がなるべく開くようにする。

(3) 同族会社は，その役員及び家族従業員に対する給与を自由に定めることに問題があるので，その弊害を抑えるため，不当な役員報酬等の支出を制限する規定を設ける。

所得税，個人事業税及び個人住民税について，第1章，第2章の改正案のとおりの軽減を行い，一方法人負担の軽減を前に述べたとおり法人事業税の2％の軽減にとどめるならば，法人企業の個人企業に対する有利さは，かなり消える。

かりに，所得税についてこの報告どおりの改正がなされ，また法人関係では，法人事業税の税率の2％の引下げのほか，法人税の税率についても2％の引下げがなされたものとして，第61表の試算に当てはめて計算すると，第63表のとおりとなる。法人企業の総合税負担は，所得が全額留保されたものとして，収益50万円の場合に18.76％，100万円の場合に19.07％，200万円の場合に17.40％，500万円の場合に4.22％だけ，すべて個人企業の総合税負担より重くなる。

実例計算30例に当てはめて計算しても，法人の負担は，例外的な7件を除き，いずれも個人よりも重い。（第64表参照）

しかし，上記の計算は，おおむね妥当な給与が支払われたという前提に立つている。もし，事業主及び家族従業員に対する給与の支払を無制限に認めるならば，法人形態の企業は企業収益の大部分を給与として支給することによつて，6に述べた事業税による差異，給与所得控除による差異，分割課税による差異の利益だけを完全に受け，法人企業の有利さは現行法の場合と何ら異ならないであろう。したがつて，最後に述べた案が効果があるか否かは，同族会社の役員及び家族従業員に対する給与の損金算入の制限が，合理的かつ有効に行われるか否かにかかつている。現行の所得税法及び法人税法の同族会社の行為計算否認の規定は，このような制限に法的根拠を与えていると解せら

れ，現に同族会社の給与の否認が行われている例も多いが，給与の損金算入制限をより合理的かつ有効に行うためには，法制的にもつと明確な根拠を設け，統一のとれた基準を立てる必要があろう。なお，このような制限措置は，諸外国でも，つとに実施されていることを注意する必要がある。

第63表　現行法（平年度）と改正案との法人個人の負担額比較

（収益　100円当り　単位　円）

収益			500,000	1,000,000	2,000,000	5,000,000
全額留保	法人	現行法	11.25	25.69	38.82	47.99
		改正案	9.97	23.81	35.41	44.63
	個人	現行法	12.13	29.32	44.11	60.13
		改正案	8.10	19.27	29.25	42.75
	法人の個人に対する負担増減（△）割合	現行法	△ 7.82%	△ 14.13%	△ 13.62%	△ 25.29%
		改正案	18.76%	19.07%	17.40%	4.22%
半額配当	法人	現行法	11.18	23.54	37.13	47.27
		改正案	9.73	20.30	32.93	42.13
	個人	現行法	12.13	29.32	44.11	60.13
		改正案	8.10	19.27	29.25	42.75
	法人の個人に対する負担増減（△）割合	現行法	△ 8.49%	△ 24.55%	△ 18.79%	△ 27.20%
		改正案	16.76%	5.08%	11.18%	△ 1.47%
全額配当	法人	現行法	10.84	23.54	36.00	47.45
		改正案	9.57	19.82	30.50	40.30
	個人	現行法	12.13	29.32	44.11	60.13
		改正案	8.10	19.27	29.25	42.75
	法人の個人に対する負担増減（△）割合	現行法	△ 11.90%	△ 24.55%	△ 22.52%	△ 26.72%
		改正案	15.37%	2.78%	4.42%	△ 6.07%

（同族会社の留保所得課税）

14　最後に，いわゆる同族会社の留保所得課税の問題がある。

同族会社の所得には法人税が課されるが，その所得が出資者又は株主に配当されれば，更に配当所得に対する所得税の課税が行われる。出資者又は株主の所得が高ければ，配当するとよぶんに所得税が課税されることとなる。ところが，同族会社の同族出資者

第64表　同族会社の総合税負担とこれを個人企業とした場合の総合税負担の現行法と改正案との比較

（単位　円）

法人番号	現行法			改正案		
	所得100円当りの負担額		法人の個人に対する負担増減（△）割合	所得100円当りの負担額		法人の個人に対する負担増減（△）割合
	法人	個人		法人	個人	
			%			%
1	40.79	49.75	△ 21.96	35.40	32.90	7.07
2	36.88	42.28	△ 14.64	31.71	27.27	14.01
3	31.84	41.05	△ 28.92	27.09	26.39	2.59
4	47.06	46.25	1.73	43.19	29.88	30.82
5	30.95	42.01	△ 35.73	25.21	26.68	△ 5.83
6	40.36	40.55	△ 0.47	37.08	25.57	31.05
7	30.69	35.21	△ 14.72	25.30	22.79	9.93
8	33.69	34.41	△ 2.13	29.32	24.86	15.22
9	6.68	11.40	△ 70.65	5.69	7.61	△ 33.74
10	50.70	55.82	△ 10.09	46.19	37.24	19.38
11	27.48	30.65	△ 11.53	24.17	19.99	17.30
12	36.00	35.51	1.37	33.30	22.81	31.51
13	27.44	34.89	△ 27.15	20.50	22.53	△ 9.90
14	23.03	26.76	△ 16.19	20.68	17.36	16.06
15	22.70	25.86	△ 13.92	20.02	16.86	15.79
16	56.79	67.95	△ 19.65	52.23	48.40	7.33
17	54.00	62.22	△ 15.22	48.04	42.64	11.24
18	53.18	58.02	△ 9.10	47.89	39.60	17.32
19	54.45	58.44	△ 7.32	50.36	39.09	22.38
20	35.10	45.41	△ 29.37	30.31	30.14	0.56
21	28.71	40.40	△ 40.71	24.74	26.03	△ 5.21
22	38.47	45.28	△ 17.70	32.96	29.27	11.20
23	37.43	45.04	△ 20.33	26.85	29.12	△ 8.45
24	24.19	33.06	△ 36.66	20.71	21.31	△ 2.89
25	33.72	38.59	△ 14.44	30.25	24.88	17.76
26	35.24	39.59	△ 12.34	31.32	25.52	18.52
27	29.18	42.63	△ 46.09	24.28	27.50	△ 13.26
28	39.76	44.04	△ 10.76	35.75	28.45	20.42
29	42.67	39.07	8.44	37.97	24.82	35.64
30	18.63	21.01	△ 12.77	16.50	13.53	18.00

又は同族株主は，資産を会社所有としておいても個人所有としておいても，同じように自由に利用処分ができ，配当してもしないでも，そのふところぐあいに変りはない。このため，同族会社では，所得を社内に留保し，配当を行わないで，配当に対する所得税の課税を避ける傾向が強く，法人所得は結局は配当されて課税されるという現行法の想定に疑問が持たれている。

諸外国でも，同族会社の不当留保は大きな問題とされ，留保所得に対して何らかの特別課税を行つている。わが国でも，大正15年以来留保所得課税の制度が設けられ，現行法では，積立金の累積額が資本金額の4分の1と100万円とのうちいずれか多い金額をこえると，そのこえる分の留保額について積立時1回限り，10％の税率で特別の法人税が課せられることとなつている。これが，いわゆる同族会社の留保所得課税である。

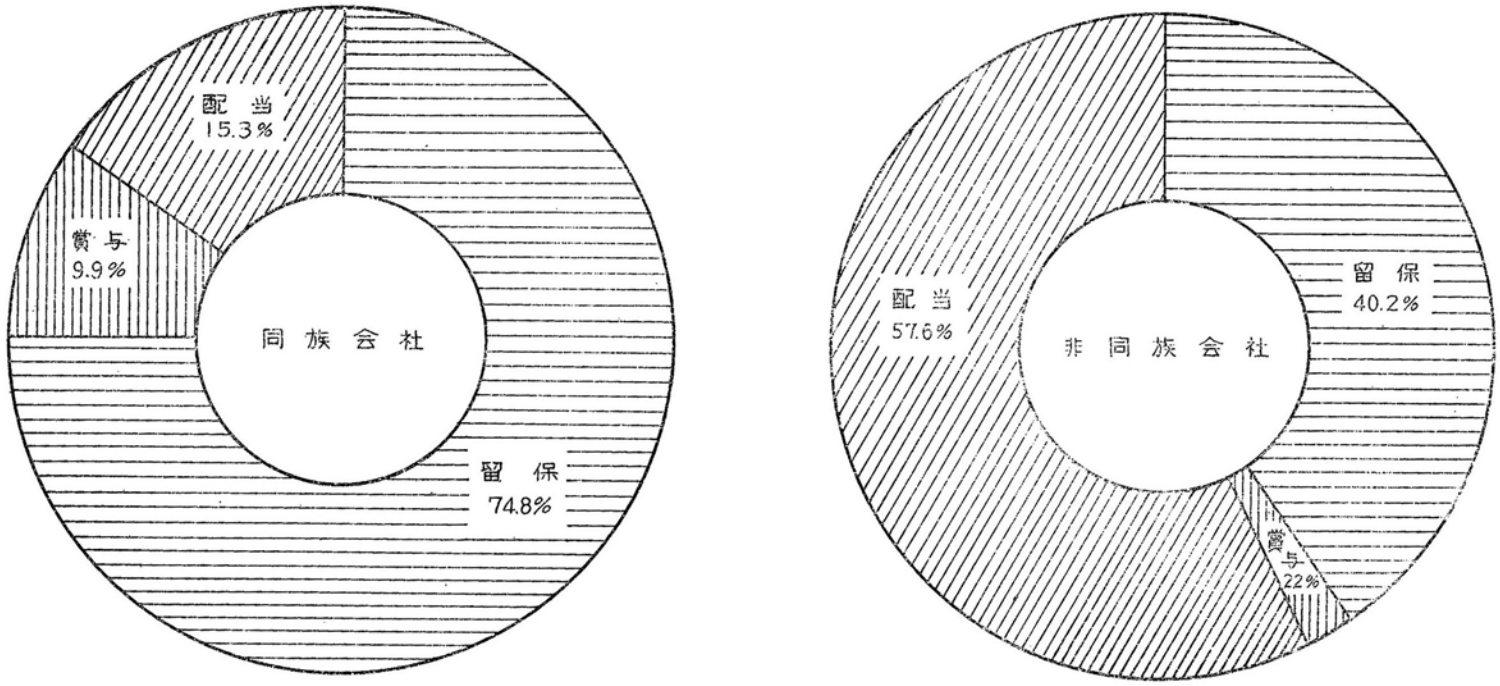
15 シヤウプ勧告による昭和25年の税制改正では，法人の留保所得の残高，すなわち積立金の累積額に対し，これが配当されるまでの間の利息相当分として毎期課税する制度が新設された。その税率は一般には2％であつたが，同族会社は配当をしないで内部留保を多くする傾向が強いので，特に5％高く，7％の税率で課税されることとなつた。その後昭和26年には，非同族会社に対する積立金課税が停止されるとともに，同族会社の積立金課税の税率も5％に軽減され，昭和29年には，従来の積立金累積課税制度に代えて，現行の留保時1回限りの同族会社の留保所得課税の制度が設けられた。

昭和30年度における同族会社の留保所得課税の状況は，法人税の課税事業年度数266,434のうち42,640事業年度（16％）につき適用され，課税額3,095百万円に達しており，かなりの効果をあげていると思われる。

16 同族会社の留保所得課税を廃止してほしいとの希望は，当調査会に対しても述べられたので，われわれは，まず同族会社の利益留保の状況を調査した。下谷税務署ほか11署管内の同族会社110について行つた調査によると，110社のうち配当を行つた法人は21社で全体の20％弱に当り，残りの89社80％強は，利益があるにもかかわらず全く配当を行つていなかつた。また，配当金額は，全体で課税利益の15.3％にしか当らず，大企業の57.6％に比べて著しく低率であつた。（第17図参照）このように，同族会社の利益留保の状況はかなり著しく，これは，現行の留保所得課税の制度があつても，なお利益を留保した方が税負担が軽いためであると思われる。

最近，同族会社の留保所得課税は資本蓄積を阻害するからこれを廃止せよとか，不当留保と認められる部分に限り留保所得課税を行うこととせよという声を聞く。しかし，不当留保か否かを認定することは実際上争いが多くて困難があり，各国ともその運用に苦しんでいるし，また，資本蓄積を阻害するとの主張については，株式配当をするとか，積立金の資本組入れをするとかの方法により，同族会社の留保所得課税を受けることな

第17図　同族会社，非同族会社別の利益留保状況



備考　1. 同族会社は，品川税務署外11署の同族会社110社について調査したものである。

2. 非同族会社は，本邦主要企業経営分析調査(日本銀行)昭和30年下期分544社の調査によった。

く会社の資本力を増強する道も開けている。したがつて，現行のいわゆる同族会社の留保所得課税の制度を廃止又は縮少せよという主張には，根拠がない。

17　結　　論

以上の検討を経て，当調査会は，法人企業と個人企業との負担の調整については，実行可能の案として13に述べた案をとるべきであり，特に同族会社の役員及び家族従業員に対する給与の損金算入の制限を，有効かつ合理的に行うため，必要な措置を講ずべきであるとの結論に達した。また，現行の同族会社の留保所得課税の制度は，廃止又は縮少すべきではない。

第2　青色申告制度

（青色申告制度の沿革）

1　青色申告制度は，シャウプ勧告に基き，昭和25年以来所得税及び法人税について設けられた制度である。

所得税及び法人税の申告納税制度は，既に昭和22年以来実施されていたが，申告納税の基礎となる納税者の会計帳簿の整備はまことに不充分で，納税者の多くは，申告すべき所得がいくらであるかを，記帳に基いて計算できない状況であつた。そこで，シャウプ勧告では，会計帳簿の整備とこれに基く正確な申告を慣習とするためには，単なる教育では不充分であるとし，一定の会計帳簿を備え，これに基き所得を計算して申告した者には，積極的に報酬を与えねばならぬとして，次のように述べている。

「一つの可能性は，帳簿記録をつける納税者には，特別な行政上の取扱を規定することである。……これらの帳簿は，税務署で認可された様式を用いてつけられる。……このような帳簿記録をつけている納税者は，他の納税者と区別されるように，異なつた色の申告書で申告することを認められる。税務署は，このような納税者が，もしそのような帳簿記録をつけ，申告をこの特別用紙ですれば，その年の所得を実地調査しない限り更正決定を行わないことを保証する。……他方，このような帳簿記録をつけない納税者は，更正決定前に調査されることを保証されず，標準率によつて更正決定される。その上，後者に属する納税者は，国税局に控訴することを許されない。……かような更正決定に関する標準率は，帳簿の欠如が，税の軽減ではなくむしろ重課の可能性を意味する程度にまで，引き上げられるべきである。」

2　青色申告制度は，上記の示さに基き，昭和25年の税制改正によつて設けられたが，その後の発展は，法人と個人とでかなり方向を異にした。

法人は，事業規模も大きく，会計帳簿整備の基盤も整つていた上，各種準備金，引当金，特別償却，純損失の繰越し，繰もどし等，青色申告者に限り認められる優遇措置を特に有利と感じたため，青色申告法人の数は当初から多く，その記帳及び所得計算の正確さも，おおむね白色申告法人にまさるとみられていた。

普通法人についてその発展の状況を述べると，青色申告法人数の全法人数中に占める割合は，昭和25年53.6%，昭和26年65.4%，昭和27年66.7%，昭和28年64.9%，昭和29年70.7%，昭和30年75.8%と，漸増の傾向をたどつている。（第65表参照）

これに対して，個人では，わが国の個人企業に帳簿記録の慣習がゆきわたつていない等の事情を反映して，その発足の当初，青色申告者数の増加は遅々としていた。すなわち，個人青色申告は，事業所得，不動産所得，山林所得及び譲渡所得について認められ

第65表　青色申告法人の推移

年度	会社数（A）	青色申告法人数（B）	(B)/(A)
			%
昭和25年度	238,515	127,872	53.6
〃 26 〃	260,465	170,462	65.4
〃 27 〃	302,286	201,552	66.7
〃 28 〃	362,160	234,892	64.9
〃 29 〃	394,706	279,230	70.7
〃 30 〃	411,397	311,695	75.8

たが，昭和25年には，これらの申告納税者3,845千人中青色申告者数は113千人で，その割合は2.4%であり，昭和26年には3,072千人中122千人で3.2%，昭和27年には2,644千人中89千人で，3.3%であつた。（第66表参照）当初の青色申告優遇措置としては，更正前に帳簿の調査が行われるという保証と，更正に理由が付記されるということのほかには，貸倒準備金勘定への繰入額が必要経費に算入されることと，純損失の繰

第66表　業種別個人青色申告者数の推移

（単位　千人）

区分 ＼ 年別		25年	26年	27年	28年	29年	30年
営業	課税人員（A）	1,647	1,413	1,334	1,215	1,101	1,009
	青色申告者（B）	89	102	91	160	311	462
	同上課税人員（C）	76	87	79	146	237	342
	(C)/(A) %	4.6	6.1	5.9	12.0	21.5	33.8
農業	課税人員（A）	1,846	1,432	1,131	511	690	878
	青色申告者（B）	18	10	5	10	14	26
	同上の課税人員（C）	12	4	3	3	5	14
	(C)/(A) %	0.6	0.2	0.2	0.5	0.7	1.6
その他事業	課税人員（A）	352	227	179	156	129	120
	青色申告者（B）	6	10	9	13	26	33
	同上の課税人員（C）	6	9	7	10	14	24
	(C)/(A) %	1.7	3.9	3.9	6.4	10.8	20.0
合計	課税人員（A）	3,845	3,072	2,644	1,882	1,920	2,007
	青色申告者（B）	113	122	105	183	351	521
	同上の課税人員（C）	94	100	89	159	256	380
	(C)/(A) %	2.4	3.2	3.3	8.4	13.3	18.9

越し，繰もどしが認められることだけであつたが，これらだけでは，個人事業者に対する誘因としては不充分であつたであろうし，また記帳もむずかしいと感じられたためであろう。

3　申告納税制度が，正確な帳簿記録と，これに基く所得の申告とに基盤をおいていることからみて，このような状況は，まことに憂慮すべきものであつた。

そこで，打開策として，2つの措置がとられた。第1の措置は，帳簿記録の要件を緩和し，簡易な帳簿をつける者にも，青色申告の恩典を与えることである。簡易な帳簿記録は，税務当局の帳簿監査には不便であるが，納税者がまず帳簿をつける慣習を体得することが大切であると考えられた。この帳簿簡易化の措置は，昭和28年にとられた。

第2の措置は，青色申告の特典を拡大することである。拡大の方法としては，2つの方法が考えられる。その1は，青色申告者が白色申告者よりも正確にその所得を申告することを前提として，両者の負担の均衡を図るため，青色申告者の課税所得計算上一定の控除を認めるという方法である。その2は，青色申告者は正確に記帳するのに対し，白色申告者は正確に記帳しないのだから，青色申告の特典としては，帳簿が正確に記録される場合にだけ計算できるような特別な費用を必要経費に算入し，白色申告者についてはこれを必要経費に算入しないという方法である。この方法は，当初貸倒準備金についてとられたが，この従来の原則を維持しつつ，実質的にはるかに大きな特典を与えるという方法である。このうち前者は，白色申告者は不完全な申告しかしないという前提をとらねばならないが，この前提は申告納税制度の本旨に反し，そのような前提をとると，白色申告者に対して完全な申告を求め，更正決定を行うことができなくなる。そこで，実際にとられた措置は，いわゆる専従者控除制度の創設であり，第2の方法に属するものであつた。

いわゆる専従者控除制度は，昭和27年に創設され，当初は，配偶者以外の親族で年齢18歳以上のものについて認められたが，昭和29年の改正により，配偶者及び15歳以上18歳未満の親族についても認められることとなつた。

なお，現在個人青色申告者の優遇措置は，第67表のとおり，23項目に及んでいる。

4　これらの措置により，個人青色申告者数は急激に増加し，ことに営業所得者について増加の傾向が著しかつた。すなわち，課税人員中に占める青色申告者数の割合は．第66表に示すとおり，昭和25年から昭和27年まではほとんど変りがなかつたのに対し，昭和27年から昭和30年までの推移をみると，営業者については，5.9%，12.0%，21.5%，33.8%，と急激に増加し，昭和30年には課税人員1,009千人中青色申告者は342千人，課税最低限以下で納税するに至らなかつたものまで含めると462千人に達している。これに対し，農業所得者については，上記割合の推移は，0.2%，0.5%，0.7%，1.6%と，上昇の傾向を示しつつもその程度は低く，営業及び農業以外の事業については，

3.9%，6.4%，10.8%，20.0% と，営業所得者と農業所得者との中間に位している。

（個人青色申告者の実情と問題点）

5 青色申告者の数はこのように増加したが，最近になつて，青色申告者の申告の正確さは白色申告者とさして異ならず，単に形式的に青色申告者であるという理由で各種の優遇が認められるので，青色申告者と白色申告者その他の所得者との間に著しい負担の不

第67表　青色申告（個人）の特典一覧表

特典事項			適用法令	実施時期
所得計算上の特例	1	家族従業員給与の必要経費への算入（専従者控除）	法11条の2	27年
	2	家事関連費の必要経費への特別算入	規10条の25	27
	3	貸倒準備金	規10条の5	25
	4	価格変動準備金	措 5条の9	27
	5	退職給与引当金	規10条の16	27
	6	輸出所得の特別控除	措 7条の6	28
	7	輸出損失準備金	措 8条	28
	8	特別修繕引当金	規10条の10	26
	9	固定資産の耐用年数の短縮	規10条④	26
	10	固定資産の償却の割増し	規10条⑤	26
	11	海外支店用設備等の特別償却	措 7条	28
	12	日本経済再建に必要な機械等の特別償却	措 5条の5	26
	13	企業合理化促進法の規定による指定機械の特別償却	措 5条の7	27
	14	探鉱用機械設備等の特別償却	措 7条の8	29
	15	重油ボイラー改造費の必要経費への特別算入	措 7条の12	30
	16	たな卸資産の評価についての時価法又は低価法の選択	規12条の9	26
	17	純損失の繰越し	法 9条の4	25
更正等の特例及び再調査	18	更正の制限	法45条①	25
	19	更正の理由の付記	法45条②	25
	20	更正があつた場合の再調査請求と審査請求の任意選択	法49条	27
	21	再調査又は審査請求中における督促又は滞納処分の制限	法48条　49条	26
その他	22	純損失の繰もどし	法36条	25
	23	減価償却資産についての再評価税の延納	再評価法58条	26

（備　考）

法……所得税法

規……所得税法施行規則

措……租税特別措置法

再評価法…資産再評価法

第68表　青色申告所得者の特典利用状況調（昭和30年分）

その1　総　括　表

青色申告の特典＼摘要＼青色申告者数		521 千人 (あ)			
		利用人員 (A)	金額 (B)	一人当り利用金額 (B)/(A) (C)	利用割合 (A)/(あ) (D)
		千人	百万円	千円	%
専従者控除	計	401	41,254	103	77
	うち配偶者分	313	20,076	64	60
貸倒準備金		75	2,275	30	14
価格変動準備金		65	3,786	58	13
退職給与引当金		0.6	82	138	—
その他の特典		3	2,124	708	—
合計		実際 413	49,521	120	79.2

その2　専従者控除関係

単位 { 人員 千人 / 金額 百万円 / 一人当り金額 千円

区分＼業種＼青色申告者数	営業その他の事業	農業	合計
	495	26	521
専従者控除利用人員 (A)	381	20	401
控除した専従者数 (B)	604	56	660
（うち配偶者数） (C)	(296)	(17)	(313)
利用人員一人当り専従者数 (B/A)	1.6人	2.8人	1.6人
専従者控除額 (D)	38,020	3,234	41,254
（うち配偶者分） (E)	(19,179)	(897)	(20,076)
利用人員一人当り控除額 (D/A)	100	164	103
専従者一人当り控除額 (D/B)	63	58	63
配偶者一人当り控除額 (E/C)	65	54	64

均衡が生じていると批判されている。この不均衡は，事業税，市町村民税の負担を相互に比較する場合に，特に顕著であるといわれる。

6　それでは，個人青色申告者の特典利用状況はどうなつているか。昭和30年分所得税についてみると，青色申告者合計521千人（農業その他事業を含む。）のうち，専従者控除を利用したものはその77％に当る401千人であり，このうち配偶者について専従者

控除を利用したものは313千人である。利用人員1人当りの専従者数は1.6人，納税者1人当りの専従者控除額は103千円であつて，専従者1人当りの控除額は63千円であつた。なお，昭和30年分の所得については，専従者控除の限度額は75千円であつた。

このほか，貸倒準備金，価格変動準備金等の利用を含めて，青色申告者で特典を利用した人員は，全体の79％に当る413千人，1人当り利用金額は120千円であつた。（第68表参照）

7　このように，特典利用の大部分は，専従者控除である。ところで，まずこの専従者控除制度の本質を述べなければならない。現行法では，所得税は所得を稼得する個人ごとに累進税率を適用する建前をとつているが，事業所得者が生計を一にする親族に給与を支払つたと主張しても，原則としてこれを事業所得の必要経費に認めず，その事業の全体の収益を事業主たる個人の所得とみて課税することとされている。これは，企業と家計との分離が明確でないわが国の中小企業では，家族に対する給与の支払は行われないことが多く，またたとえ行われたとしても，事実の確認はほとんど不可能であり，また，同一生計に属する者への給与支払を認め，所得を分割して課税することが妥当であるかどうかにも多大の疑問があるからである。

いわゆる専従者控除は，青色申告者に限り，一定の金額の限度内で，この支払給与を必要経費に算入するという制度である。これには，青色申告者は帳簿の記録を正確に行い，企業と家計とが明確に区分されているから，給与支払の事実を明白に確認できるという理論的な裏付けのほかに，正確な記帳と誠実な申告により，従来は握されなかつた所得が表現される場合に生ずる税負担の増加を調整するという，実質的な優遇の意味もある。しかも，専従者控除として控除される金額は，地方税たる事業税，住民税の課税も行われないから，この制度は，特に大きな優遇措置といわなければならない。

8　専従者控除を含めて，青色申告者に対し各種の優遇措置がとられたのは，青色申告者は，正確な記帳と誠実な申告を行うから，優遇措置を講じないと白色申告者よりも税負担が，重くなるという想定に基いている。ところが，最近の青色申告の状況を調査すると，正確な記帳と誠実な申告をしていると認められるものも多いが，概して，当初予期していたほどの申告内容の向上は認められず，専従者控除その他の大きな特典に値するほどその申告が正確であるかどうかというような疑問が持たれている。また，専従者控除の裏付けとなる家族への給与支払の事実及び妥当性も，不明確なものが多い。それにもかかわらず，このように大幅な専従者控除その他の特典が認められると，いわば青色申告制度は，青色申告のできる営業所得者等に対する単なる控除の割増しとなり，その本来の趣旨を失いつつあるといわなければならない。このため，青色申告者と白色申告者との負担の均衡が破れ，更には，青色申告者と，給与所得者のような青色申告のできない

所得者，又は農業所得者のような青色申告の困難な所得者との間に，負担の不均衡が生じている。

（解決の方向）

9　このような問題の解決策としては，次の２つの考え方がある。

(1)　第１の考え方は，専従者控除制度は維持し，青色申告者の質の向上によつて，現在みられる不合理を解決しようとするものである。

この考え方によれば，申告納税制度の基幹となるべき青色申告者は，今後ますます育成すべきであり，また，専従者控除制度は理論的にも根拠のないものではなく，青色申告制度育成のためにも必要であるから，この際青色申告の最大の特典である専従者控除制度を廃止し，あるいは縮少すべきでないとされる。

現在青色申告者とその他の所得者との間に負担の不均衡があるのは，大幅な優遇措置の適用を受けるに値しないような，不正確な青色申告が行われるからであり，正確な記帳と誠実な申告をする納税者に限つて，青色申告をすることを認めることとすれば，この不均衡は解消するであろう。すなわち，簡易簿記の適用対象を漸次縮少するとか，記帳の程度を引き上げ，税務当局の調査をより容易にするとか，あるいは悪質の青色申告者には青色申告書の提出を認めないよう，より積極的な措置をとる等，行政上の措置を講ずることによつて問題の解決を図ろうとするものである。

(2)　これに対し，第２の考え方は，専従者控除自体を廃止又は縮少して，不合理を解決しようとするものである。

この考え方によれば，専従者控除制度は，制度自体に無理があり，ことに家族従業員に対する給与支払という慣行の確立していないわが国の現状にはそぐわない制度であるからこれを廃止し，行政上第１の考え方と同様の改善措置をとりつつ，青色申告者優遇の方法としては，一定割合の所得控除（最高限度を設ける。）に切り替えるべきであるとされる。このような大転換を行わない場合にも，少くとも配偶者については専従者控除を認めないとか，あるいは事業税又は住民税の課税上は専従者控除を認めないこととする等，専従者控除に何らかの制限を加えて，負担の不均衡を制度的に是正すべしとするものである。

10　この２つの考え方について検討した結果，当調査会は，青色申告制度が申告納税制度の改善向上のため重要な制度である事実を重視し，第１の考え方をとり，現在みられる各種の負担の不均衡は，主として行政上の諸措置によつて解消すべきであると考える。しかし，現実に即して考えた場合，行政上の諸措置の効果にはおのずから限界があるから，現在みられる負担の不均衡を制度上これ以上拡張しないように，専従者控除の限度額は，現行以上に引き上げるべきではないと考える。前に述べたように，同族会社の給与の損金認容の範囲について，合理的な基準を設けるべしとされていることでもあり，

また，わが国の個人企業における家族労働の実態からみて，青色申告の優遇措置としては，現行程度の控除額で充分であろう。

この基本的な考え方に立ち，当調査会は，次の諸措置をとるべしとの結論に達した。

(1) 青色申告育成の基本的態度は，今後とも維持する。

(2) 青色申告者数の増加の状況を勘案して，できるだけすみやかに，その記帳の程度を引き上げる。

(3) 記帳の不正確な青色申告者，及び申告が不誠実な青色申告者には，青色申告書の提出を認めないよう，積極的な措置をとる。

(4) 所得税の控除及び税率に関し，この報告の改正案どおり基礎控除額が改正され，9万円に引き上げられた場合にも，専従者控除の限度額は現行どおり8万円にすえ置く。

(5) 白色申告者に対する調査を充実して，誠実な青色申告者が不利益とならないようにする。

第3　配当所得課税

（現行制度とその沿革）

1　配当所得課税に関する現行の制度は，租税上の特別措置の章で述べた臨時の措置を除外すると，次のとおりである。

(1)　個人が株式配当等を受けたときは，株式等を取得するために要した借入金の利子を控除した残額を配当所得の金額とし，他の所得と合算して累進税率の適用を受け課税されるが，算出税額から，配当所得の金額の25％に相当する税額の控除（配当控除）を受けられる。

法人の所得に対して課せられる法人税は，個人株主の配当所得に対する所得税の源泉徴収であるとの考え方，すなわちいわゆる法人擬制説の立場から，25％の配当控除は，この源泉徴収税額を概算的に控除するためのものであると説明される。

(2)　法人が配当を受けたときは，原則としてその配当は益金に算入されず，法人税の課税を受けない。これは，法人税の課税を個人株主に対する所得税の源泉徴収と解すれば，法人所得に対する課税は一度で足り，同一の所得について二度以上法人税を課すべきでないとの考えによる。

2　上記の法人擬制説的考え方は，昭和25年のシャウプ勧告によつて，わが国税制にとり入れられた。シャウプ勧告前には，概してわが国の税制は，法人を独立の課税主体と考える，いわゆる法人実在説（法人独立課税主体説）的な考え方に立つていた。

明治20年，わが国に初めて所得税制が創設された当時は，法人の所得には一切課税されず，個人の受け取る配当にだけ所得税が課された。また，明治32年の税制改正以後は，法人には法人所得税が課されるかわりに，個人株主が課税法人から受ける配当金には，所得税が課されないこととされていた。すなわち，法人の所得には法人税を，個人の配当には所得税を課する法人実在説的税制はまだとられていなかつた。大正9年の税制改正後は，法人所得に対しても，個人の配当所得に対しても，ひとしく所得税が課されることとなつた。ただ当初は，個人株主の受ける配当についてはその40％相当額を控除し，控除後の金額を課税所得に算入したが，この控除の額はしだいにせばめられ，昭和15年に分類所得税制が制定された後は，はつきり負債利子控除の姿となつて法人実在説的な考え方に徹底し，法人所得の課税と個人配当所得に対する課税とは，ともに完全に行われた。なお，法人が他の法人から受ける配当については，大正9年以来，何ら特別の控除を認めず，これを他の所得と全く同様に課税することとされていた。（第69表参照）

3　法人擬制説的な考え方は，昭和23年に，個人の受取配当金について，15％の配当控除が認められたときにそのほう芽を現わしたが，更に進んだ法人擬制説的な考え方が行

われるに至つたのは，前述のとおりシヤウプ勧告によつてである。シヤウプ勧告では，次のような骨格で，その法人擬制説的な制度を組み立てていた。

(1) 法人税は，個人株主に対する所得税の源泉徴収であるから，35％の1本の税率とし，法人税について他の特別の税率を認めない。

(2) 法人が他の法人から受ける配当には，法人税は課さない。

(3) 個人株主が法人から受ける配当について，配当控除としてその25％相当額を税額控除する。25％の算出根拠は次のとおりである。

法人税を配当所得に対する個人所得税の源泉徴収と考えるならば，他の源泉徴収税額の場合と同様に，配当の額に，その配当のもととなつた法人の所得について課せられた法人税の額を加算し，合算額に累進税率を適用して所得税額を算出し，これから源泉徴収された法人税相当額を控除すればよい。こうすれば，企業を個人形態とした場合の税負担と，法人形態とした場合の税負担とはひとしくなる。しかし，この計算を納税者個々に行うことは煩さで，わが国では実行困難であるから，課税所得には配当金額をそのまま算入し，累進税率を適用して算出した税額から，配当の一定割合を控除

第69表　配当課税に関するわが国税制の沿革の概要

年	個人	法人
明治 20	受取配当金は全額課税	法人は一切課税なし
明治 32	所得税を課せられた法人から受けた配当金は非課税	(法人課税の創設) 受取配当金は課税
大正 9	受取配当金の60％を課税	同上
昭和 12	受取配当金の80％を課税	同上
昭和 15	(分類) 受取配当金の90％を課税（事実上は分類所得税率の調整にすぎない。） (総合) 受取配当金から負債利子を控除して課税	同上
昭和 19	受取配当金は全額課税	同上
昭和 21	(分類) 同上 (総合) 受取配当金から負債利子を控除して課税	同上
昭和 23	受取配当金から負債利子を控除して課税し，その控除した後の額の15％を税額控除	同上
昭和 25	同25％を税額から控除	負債利子控除後の受取配当金について益金不算入
昭和 30	昭和30年，31年分のみ控除率30％	同上

することとする。このようにして算出した税額が，上記の正確に計算した税額にひとしくなるように控除割合を計算すると，第70表の最右欄の率となる。この控除率は，高額所得者ほど低く，低額所得者ほど高くなることがわかる。この率を，簡素化の見地から一定の割合に定めようとすると，どの所得階層に適応する控除率をとるべきかの問題が起るが，シャウプ勧告では，最高所得者層に適応する控除割合，すなわち最低の割合に近い控除割合をとつた。すなわち，当時の所得税の最高税率は55％であり，その所得階層に適応する控除割合は24.2％であつたが，シャウプ勧告では，25％の控除率を用いることとした。

(4) 法人の所得が社内に留保されると，これが配当された場合に株主に対して課される所得税の納付の時期が延期されるから，その期間に対する利息として，毎事業年度末の積立金額に対して，毎期法人税を課する。

(5) 法人の所得が社内に留保されると，これが配当した場合に課さるべき所得税の課税の時期は遅れるが，しかしこの社内留保の増加は，株式等の時価の上昇となり，株式

第70表　シャウプ勧告における法人税率と所得税率との関係からみた配当控除率

区分	所得税の税率 (A)	法人税の税率 (B)	分配可能額 (C)	所得税の負担額 (C)×(A) (D)	所得税の負担増分 (B)+(D)−(A) (E)	控除率 (E)÷(C) (F)
法人税率三五％の場合	55	35	65	35.75	15.75	24.23
	50	35	65	32.50	17.50	26.92
	45	35	65	29.25	19.25	29.61
	40	35	65	26.00	21.00	32.30
	30	35	65	19.50	24.50	37.69
	25	35	65	16.25	26.25	40.38
	20	35	65	13.00	28.00	43.07

(備考)　法人形態の企業では，法人の所得に対し法人税（B）がかかり，課税後の配当（C）に所得税(D)がかかることとなるから，個人企業の場合の税額（A）より（E）だけ負担が重くなる。(E)を控除して法人企業の場合の負担を個人企業の負担とひとしくしようとすると，配当に対し（F）の割合を乗じた額を控除すればよいこととなる。

最高税率55％のところで24.23％となる算式は，次のとおりである。

$$\underset{\text{(個人所得)}}{100} \times \underset{\text{(所得税率)}}{55\%}$$

(個人企業の場合の負担，すなわち上記の正確な計算を行つた場合の負担)

$$=(100\times 35\%)+(100-35)\times(55\%-x)$$

$$\left(\begin{matrix}\text{法人}\\\text{所得}\end{matrix}\right)\left(\begin{matrix}\text{法人}\\\text{税率}\end{matrix}\right)\text{(配当金額)} \qquad \left(\begin{matrix}\text{あるべき配}\\\text{当控除率}\end{matrix}\right)$$

(税額控除方式による法人企業の場合の総税額)

$$x=24.23\%$$

等の譲渡所得という姿をとつて現われる。したがつて，この株式等の譲渡所得に完全な課税を行えば，ある程度社内留保を配当したとみなして課税するのと同様の結果を得ることができる。この意味で，株式等の譲渡所得に対しては，完全な所得税の課税を行う。

(6) 法人の清算所得については，それが株主に分配された時に所得税の完全な課税を行うこととし，法人には法人税を課さない。

（問題の所在）

4 第1の8に述べたように，その後，法人税率については，数次の改正を経て，現在は40％を基本税率としつつも，普通法人の50万円以下の所得に対する35％の軽減税率，及び特別法人に対する30％の特別税率が設けられている。また，積立金に対する毎期の課税は停止され，株式等の譲渡所得については所得税が課税されないこととなつて，これと同時に，清算所得に対する法人税の課税が復活している。したがつて，特別措置として設けられた増資配当免税制度が廃止されたとしても，シヤウプ勧告で組み立てられた法人擬制説の構造は大きくくずれており，法人擬制説的な考え方の根本までさかのぼつて，法人税制及び配当所得に対する課税のあり方を再検討すべき時期に至つている。これが検討すべき問題の第1である。

5 また，かりに，法人擬制説的考え方を維持するとしても，25％の配当控除率がなお適正であるかどうかの問題がある。シヤウプ勧告以来，所得税及び法人税の税率にも改正が加えられ，当時55％であつた所得税の最高税率は，現在65％となつている。また法人税の税率も，当時35％であつたのが現在は40％と35％と30％の3本の税率となつている。その上，シヤウプ勧告では，個人住民税負担が考慮の外におかれていたが，これをも考慮に入れ，更に昭和26年以来設けられた法人住民税をも，控除率算定の基礎に入れるとなると，現在の配当控除率が適当であるかどうかの問題が生じている。更に，この報告の改正案どおり，所得税，住民税及び法人税の税率が改正されれば，あらためて適当な配当控除率を算定せねばならない。これが問題の第2である。

（配当控除及び配当益金不算入の制度の検討）

6 シヤウプ勧告のとつた法人擬制説については，今日各方面から疑問が提出されており，配当控除及び配当益金不算入の制度の廃止を主張する者もあるが，その主張の主な根拠は，次のとおりである。

(1) 資本の所有と経営との分離している大法人の株主にとつては，株式は単なる投資物件にすぎず，社債等株式以外の有価証券投資とさして異なるところがないのに，この投資から生ずる収益について，特に他の所得と異なつた差別的な優遇をするのはおかしい。

(2) 個人株主についてみると，夫婦子3人の所得者が配当所得だけを得ているとする

と，現行法では，年約89万円（配当控除率25％の場合。30％の場合には，約122万円）までは全く所得税が課されず，配当支払の際徴収された源泉所得税を全額還付される。（第71表参照）もし，所得税の控除及び税率についてこの報告の改正案が採用され，25％の配当控除率がすえ置かれた場合には，年約234万円までの配当所得者は，所得税を全く課されず，源泉所得税を全額還付されることとなる。

また，改正案によると，配当を受ける者が年収約85万円以下の給与所得者である場合（事業所得者なら年所得70万円以下の場合）には，配当控除により他の所得に対する所得税の一部が軽減されることとなる。（第72表参照）これらの株主は，単なる投資をなし，投資より生ずる収益を得ているにすぎないのに，課税上このような現象を生ずるのはおかしい。

第71表　配当所得だけを得ている個人は，いくらまで所得税がかからないか
（夫婦子3人の場合）

（単位　円）

配当控除率	現行法の場合	改正案の場合
0 %	194,737	205,000
5	275,000	332,500
10	365,000	535,000
15	486,666	887,500
20	653,333	1,490,000
25	886,666	2,342,500
30	1,220,000	3,695,000

第72表　配当控除によつて他の所得の税額が軽減されることとなる所得の最高限度
（夫婦子3人の場合）

（単位　円）

	給与所得者	事業所得者
現行法の場合		
控除率25％の場合	350,000	278,948
〃　30％　〃	430,000	350,000
改正案の場合		
控除率20％の場合	520,893	405,000
〃　25％　〃	858,150	705,000

(3) 株式を有する者は，比較的高額所得者であり，また，配当所得は，資産所得の一種として，給与所得等の勤労所得よりはるかに高い担税力を有するのに，今のようなきわめて軽い課税がなされているのはおかしい。

7 これに対して，現行の配当控除及び配当益金不算入の制度を維持すべしとの主張もあつたが，その根拠は次のとおりであつた。

(1) 法人は個人の集合体であつて，法人税は個人株主に対する所得税の前どりと考えられるから，法人税を個人株主の配当所得に対する所得税から控除するのは当然である。

(2) 資本の所有と経営との分離している大法人にとつては，法人実在説的な考え方が当てはまるとしても，法人に課される税負担は，結局配当の減少となつて株主に転嫁されるから，これを株主の所得から控除するのは当然である。

(3) 配当控除及び配当益金不算入の制度を廃止すると，投資物件相互間の利回りのつりあいを狂わせ，混乱をもたらすこととなる。

(4) かりに，これら大法人については配当控除をなすべきではないとしても，資本の所有と経営との一致している小法人には，法人擬制説的な考え方が当てはまるのであり，両者を課税上区別するため，大法人と小法人との間に分界線を引くことは，技術的に困難である。

(5) 法人実在説的な考え方によれば，子会社からの配当について，親会社に課税するというような不合理を生ずる。

上記(4)及び(5)の点については，法人実在説の立場から，次のような反論がなされた。

(1) 大法人と小法人との間に分界線を引くことは可能であり，たとえば，株式の上場されていない同族会社を，配当控除及び配当益金不算入を受けうる法人として区別するという方法もある。

(2) 子会社からの配当については，西ドイツの税制のように，子会社の定義を定め，特に配当益金不算入の措置を認めればよい。

8 税制上いわゆる法人擬制説と法人実在説とのいずれをとるべきかについては，学者間にも議論があり，各国の立法例も分れている。しかし，全く法人実在説をとるフランスの税制は別とし，各国の税制は，法人擬制説と法人実在説のいずれにも徹底していない。程度の差こそあれ，この両者の要素がともにとり入れられ，どちらかといえば，法人実在説的要素がまさつているようにみうけられる。これは社会の実情が，いずれの一方でも割り切れない複雑な事態を示しているからであるとも解せられる。しかし，法人個人の二重課税排除の度合に関する第73表の試算が明らかにしているように，25％の配当控除率を認めるわが国の制度は，最高所得階層についてみても平均所得階層についてみても，各国税制中もつとも法人擬制説的要素が強いといえよう。

第73表　法人個人の二重課税排除の度合に関する試算

区分		最高所得階層	平均所得階層(A)	平均所得階層(B)	備考（平均国民所得）	備考（法人間配当）
日本	現行法（配当控除率25%とする）	170.4%	108.7%	70.5%	円 (A) 2,319,300 (B) 773,100	100.0%
	改正案（配当控除率25%の場合）	237.6	63.1	52.2	改正案とは所得税の控除税率の改正案を示す。法人税率，住民税率は現行通りとした。	
	同　(20%の場合)	190.1	50.5	41.7		
	同　(15%の場合)	142.5	37.9	31.3		
	同　(10%の場合)	95.3	25.2	20.8		
アメリカ		28.4	14.8	6.8	(A)21,064,320 (58,350ドル) (B) 7,021,440 (19,450ドル)	85.0
イギリス		43.6	43.6	43.6	(A) 9,283,676 (9,222ポンド) (B) 3,094,592 (3,074ポンド)	100.0
西ドイツ		33.3	33.3	33.3	(A) 6,023,202 (70,266マルク) (B) 2,007,734 (23,422マルク)	子会社 100.0 一般 0.0
フランス		0.0	0.0	0.0		0.0
カナダ		90.9	43.0	31.8	(A)13,495,530 (37,650ドル) (B) 4,498,510 (12,550ドル)	100.0

（備考）　1.　算出は，次の算式によつた。

$$\frac{\text{二重課税が全く排除されないとした場合の法人形態で事業を行つた場合の総合税負担} - \text{法人形態で事業を行つた場合の当該税制による総合税負担}}{\text{二重課税が全く排除されないとした場合の法人形態で事業を行つた場合の総合税負担} - \text{個人形態で事業を行つた場合の総合税負担}}$$

2.　日本の計算には，事業税を入れていない。

3.　平均所得階層としては，夫婦子3人として国民1人当り平均国民所得の5倍をとるべきであるが，配当所得を有する者が比較的高額所得者であると考えて，(A)は1人当り国民所得の30倍，(B)は10倍とした。

4.　法人税が累退税率となつているときは，実質的な基本税率をとつた。

しかし時間の制約上，当調査会は，これ以上この問題の分析を行うことができなかつたので，さしあたり，現在の法人擬制説の建前は維持することとし，この問題は，なお時間をかけて研究を続けるのが適当と考える。

（配当控除率についての検討）

9　シャウプ勧告の考え方に立つて，企業が個人形態をとつた場合の税負担と，法人形態

をとつた場合の税負担とがひとしくなるような配当控除率を，所得階層別に算出すると，第74表のとおりとなる。この控除率の算定には，次の問題がある。

(1) 株主たる個人の所得階層別に，算出された控除率が異なつており，高額所得者ほど低率で最高所得階層では 10.49％となるのに対し，低額所得者ほど控除率は高く，最低所得階層では 60.38％となつている。

また，かりにこの報告の改正案どおり所得税の税率が改正され，また，法人税率を38％とし，個人住民税の所得割を所得税の 25％として控除率を算定すると，最高

第 74 表　現行法人税率（40%）と所得税率との関係からみた配当控除率
（住民税，法人税割 13.5％，所得割 21％の場合）

所得税の税率 (A)	住民税込の税率 (A)×1.21=(B)	法人税の税率	住民税込の税率 (C)	分配可能額 (D)	所得税等負担額 (D)×(B) (E)	(C)+(E)−(B) (F)	所得税の負担増分 (F)÷1.21 (G)	控除率 (G)÷(D) (H)	課税所得額（改正案） (I)
(70.62)	85.45	40	45.40	54.60	46.66	6.61	5.46	(10.00)	
70	84.70	40	45.40	54.60	46.24	6.94	5.73	10.49	5,000 万円 超
65	78.65	40	45.40	54.60	42.94	9.69	8.01	14.67	3,000 万円 〃
(64.60)	78.17	40	45.40	54.60	42.68	9.91	8.19	(15.00)	
60	72.60	40	45.40	54.60	39.64	12.44	10.28	18.83	2,000 万円 〃
(58.59)	70.89	40	45.40	54.60	38.71	13.22	10.92	(20.00)	
55	66.55	40	45.40	54.60	36.34	15.19	12.55	22.99	1,000 万円 〃
(52.48)	63.50	40	45.40	54.60	34.67	16.57	13.69	(25.00)	
50	60.50	40	45.40	54.60	33.03	17.93	14.82	27.14	600 万円 〃
(46.56)	56.34	40	45.40	54.60	30.76	19.82	16.38	(30.00)	
45	54.45	40	45.40	54.60	29.73	20.68	17.09	31.30	400 万円 〃
40	48.40	40	45.40	54.60	26.43	23.43	19.36	35.46	250 万円 〃
35	42.35	40	45.40	54.60	23.12	26.17	21.63	39.62	150 万円 〃
30	36.30	40	45.40	54.60	19.82	28.92	23.90	43.77	100 万円 〃
25	30.25	40	45.40	54.60	16.52	31.67	26.17	47.93	50 万円 〃
20	24.20	40	45.40	54.60	13.21	34.41	28.44	52.09	20 万円 〃
15	18.15	40	45.40	54.60	9.91	37.16	30.71	56.25	5 万円 〃
10	12.10	40	45.40	54.60	6.60	39.90	32.97	60.38	5 万円以下

（備考）　個人企業の場合には所得税（A）と個人住民税とあわせて，（B）の課税が行われる。

法人企業の場合には，法人税と法人住民税（合計(C)）が課されて残りの（D）が配当され，配当控除がないと配当に（E）だけ所得税及び個人住民税が課される。したがつて，個人企業の場合より（F）だけ負担が増加する。この負担増のうち，一部は個人住民税で調整されることとなるから，所得税で調整しなければならないのは（G）となり，これを配当額に対する一定割合の控除として調整しようとすると，（H）の割合によるべきこととなる。

なお，（I）は（A）の税率に見合う課税所得階級である。

所得階層では7.57％，最低所得階層では53.06％となる。(第75表参照) どの所得階層を基準にとるかで控除率が異なつてくるが，どの所得階層を基準にとるべきか。

(2) 計算の基礎として，40％の法人税率をとるべきか，35％の法人税率をとるべきか。

(3) 住民税の所得割について，いわゆる第2課税方式又は第3課税方式がとられる場合には，住民税については配当控除が認められないこととなるが，これをどう考えるか。

(4) 各種免税措置及び外国税額控除によつて，法人税課税を受けない所得が配当された場合に，配当控除を行うべきかどうか。

(5) 法人擬制説的な考え方に立てば，留保所得に対する毎期の積立金課税を行わないと理論的でないが，今は一般的には積立金課税は行われていない。これを控除率にどう加味するか。

(6) 現在個人株主の株式等の譲渡所得は，非課税となつているが，長期的平均的にみれば，法人の社内留保が増すにつれて株式の譲渡益又は評価益が必然的に発生するから

第75表　改正案の法人税率（38％）と所得税率との関係からみた配当控除率
（住民税，法人税割13,5％，所得割25％の場合）

所得税の税率 (A)	住民税込の税率 (B)	法人税の税率	住民税込の税率 (C)	分配可能額 (D)	所得税等負担額 (D)×(B) (E)	(C)÷(E)−(B) (F)	所得税の負担増分 (F)÷1.25 (G)	控除率 (G)÷(D) (H)	課税所得額（改正案） (I)
70	87.50	38	43.13	56.87	49.76	5.39	4.31	7.57	5,000万円超
(66.95)	83.68	38	43.13	56.87	47.65	7.10	5.68	(10.00)	
65	81.25	38	43.13	56.87	46.20	8.08	6.46	11.35	3,000 〃
(60.33)	75.41	38	43.13	56.87	42.94	10.66	8.53	(15.00)	
60	75.00	38	43.13	56.87	42.65	10.78	8.62	15.15	2,000 〃
55	68.75	38	43.13	56.87	39.09	13.47	10.77	18.93	1,000 〃
(53.74)	67.17	38	43.13	56.87	38.25	14.21	11.37	(20.00)	
50	62.50	38	43.13	56.87	35.54	16.17	12.93	22.73	600 〃
(47.14)	58.92	38	43.13	56.87	33.55	17.76	14.20	(25.00)	
45	56.25	38	43.13	56.87	31.98	18.86	15.08	26.51	400 〃
(40.52)	50.65	38	43.13	56.87	28.84	21.32	17.06	(30.00)	
40	50.00	38	43.13	56.87	28.43	21.56	17.24	30.31	250 〃
35	43.75	38	43.13	56.87	24.88	24.26	19.40	34.11	150 〃
30	37.50	38	43.13	56.87	21.32	26.95	21.56	37.91	100 〃
25	31.25	38	43.13	56.87	17.77	29.65	23.72	41.70	50 〃
20	25.00	38	43.13	56.87	14.21	32.34	25.87	45.48	20 〃
15	18.75	38	43.13	56.87	10.66	35.04	28.03	49.28	5 〃
10	12.50	38	43.13	56.87	7.10	37.73	30.18	53.06	5万円以下

配当所得課税上この点を加味すべきものかどうか。

10 上記問題点のうち，株主たる個人のどの所得階層を基準にとるかが最大の問題である。現在の25％の配当控除率は，現行法では52.48％の税率の適用を受ける所得について適応することとなり，シャウプ勧告のように，最高税率に近いところをとるとすれば，配当控除率は10％程度とすべきこととなる。

完全な法人擬制説に立つても，現行の25％の配当控除率をすえ置けば，この報告の改正案では，少くとも課税所得1,000万円をこえる者は，配当控除によつて不当な利得を得ることとなる。わが国と同様に配当控除方式をとるアメリカ及びカナダの税制でも，このような優遇を与えている例はない。したがつて，配当控除を2段階とし，課税所得1,000万円以下の所得にはさしあたり25％の現行配当控除率を適用するが，1,000万円をこえる部分の所得には，10％の配当控除率を適用することを適当と認める。この場合，配当所得は，課税所得中上積みの部分をなすものとみるべきであろう。なお，25％の配当控除率は，将来法人税率の引下げと見合つて，より低率とすることを検討すべきである。

現行法では，3,000万円の所得を有する給与所得者はその62.4％に相当する所得税を負担し，5,000万円の収入を有する者は63.4％の負担をすることとなり，65％の最高税率に近い実効負担率となつている。ところが，同じ所得者がその所得の8割を配当所得，残りの2割を給与所得として得たとすると，配当控除を25％としても，その負担率は，それぞれ42.4％，43.4％と著しく低率である。（第76表参照）所得税の控除及

第76表　配当控除率改正による負担変化

（単位　万円）

	給与のみを有する場合		配当8割給与2割を有する場合	
総所得金額	3,000.0	5,000.0	3,000.0	5,000.0
現行法の場合				
所得税額	1,871.7	3,171.7	1,271.7	2,171.7
（負担率）％	62.4	63.4	42.4	43.4
改正案の場合				
配当控除改正前				
所得税額	1,558.9	2,857.9	958.9	1,857.9
（負担率）％	52.0	57.2	32.0	37.2
配当控除改正後				
所得税額	同上	同上	1,255.8	2,454.8
（負担率）％			41.9	49.1

（備考）　配当控除は，「現行法の場合」は25％，改正案の場合の「配当控除改正前」は一律に25％，「配当控除改正後」は課税所得1,000万円以下25％，1,000万円超10％として計算した。

び税率についてこの報告の改正案が実施されれば，給与所得者の所得税の負担率は，所得3,000万円の場合には52.0%，5,000万円の場合には57.2%に軽減されるが，一方所得の8割が配当所得たる納税者の負担率は，配当控除率を一律25%にすえ置けば，32.0%，37.2%と一層軽減され，両者の格差が更に目立つこととなる。しかし，上記のように課税所得1,000万円をこえる配当所得について配当控除率を10%に改めれば，後者の税負担は41.9%，49.1%となつて，他の所得との負担の均衡はかなり回復され，おおむね妥当な結果を得ると思われる。

第4　資産所得の合算

(問題の所在)

1　現在の所得税制は，所得を稼得する個人を課税の単位としてとらえ，その所得に対して累進税率を適用することとしている。

ただ，個人が世帯で生活を営んでいる事実を配慮し，

(1)　個人が事業を営むときは　その個人と生計を一にする配偶者その他の親族が，その事業から給与その他の所得をえているときでも，その所得について世帯員たる配偶者その他の親族には課税せず，事業を営んでいる主人の所得にあわせて課税することとしている。これは，事業を営む主体は，世帯に属する個人個人ではなく，むしろ世帯自身であるという状況に着目してとられた制度である。なお，青色申告者のいわゆる専従者控除については，前に述べた。

(2)　扶養親族について認められる扶養控除等も，個人が世帯で生活を営んでいることに着目してとられているものであり，これは，消費単位としての世帯に着目し，世帯の状況による担税力の差異を考慮した制度である。

2　このような所得税の課税単位の取扱について，担税力に応じて所得税を負担するという見地から，次の問題がとりあげられている。

(1)　1つの世帯に1人の所得者がある場合と，2人以上の所得者がある場合とでは，その世帯の所得の総額が同額でも，累進税率の構造上，所得税負担総額は，後者の方が前者よりかなり少額となる。しかし，担税力という見地から見る場合，後者の負担が軽すぎると認められる場合が多い。

たとえば，主人だけが働き，50万円の収入を得ている夫婦世帯と，夫婦共かせぎでそれぞれ25万円，計50万円の収入を得ている夫婦世帯とを比べると，現行法では前者の所得税負担は72,500円，後者は42,750円の負担となる。夫婦共かせぎの場合には，それに応じて特別の費用もかかり，生活の不便も多いこと等を考慮しなければならないが，このような税負担の差異が適当かどうか，各所得階層に応じて，われわれの生活の実感と比べてみなければならぬであろう。

次に，資産所得者について，主人だけが50万円の不動産所得を有する夫婦世帯と，夫婦それぞれ25万円，計50万円の不動産所得を有する夫婦世帯とを比べてみよう。現行法では，前者の所得税負担は99,750円であり，後者は68,500円となる。資産所得者の場合には，後者に夫婦共かせぎの場合のような特別の担税力の減退もないから，このような所得税負担の差異が適当かどうか疑問なしとしない。(第77表参照)

(2)　次に，現行の個人単位の所得税制では，実体が同じでも法的構成を変え，所得者を多数とすることによつて，合法的に所得税負担を軽くすることができるという不合理が

第77表　同一世帯における所得者の数に応ずる所得税負担の差異（現行法）

所得額＼税額 ＼ 所得者 ＼ 扶養親族	1　人 4　〃	2　人 3　〃	3　人 2　〃
50万円	(100)% 77,000円	(60.0)% 46,250円	(39.3)% 30,331円
100	(〃) 267,000	(73.4) 196,000	(58.4) 155,997
150	(〃) 497,000	(76.8) 382,000	(64.0) 318,500
200	(〃) 747,000	(78.7) 588,000	(67.0) 500,994
300	(〃) 1,287,000	(81.8) 1,054,000	(71.0) 913,500
500	(〃) 2,477,000	(84.3) 2,090,000	(75.3) 1,865,999
1,000	(〃) 5,717,000	(87.9) 5,026,000	(80.1) 4,580,997
2,000	(〃) 12,217,000	(94.2) 11,512,000	(88.5) 10,813,491
3,000	(〃) 18,717,000	(96.2) 18,012,000	(92.5) 17,313,500

（備考）　不動産所得のある標準世帯（５人）について，それぞれの所得者が，所得を均等に有するものとして計算した。

ある。すなわち，

(イ)　個人企業を法人形態とし，家族従業員の多くが給与所得者として別々に課税を受けられることとすれば，負担が軽くなる。事業所得者が青色申告をすれば，いわゆる専従者控除によつて，程度の差こそあれ，同じく負担が軽くなる。

(ロ)　世帯主の資産（たとえば株式，土地，家屋等）の名儀を世帯員の所有に変え，資産所得を家族の間に分割することによつて，税負担を軽くすることができる。世帯員の資産所得は，名儀のいかんをとわず，通常世帯主が自由に処分できるのがわが

国の実情であつて，単に名儀を分割することにより，(1)に述べたような負担の軽減となるのは不合理である。

これらの矛盾をいかにして解決するかが，負担公平の見地から，特に問題とされよう。

（制度の沿革）

3 わが国の所得税制で今日のような個人を課税単位とする原則がとられたのは，昭和26年の改正以来である。それ以前には，所得税制の創設当初より，家族合算制度がとられていた。すなわち，

(1) 昭和22年の改正前には，所得税課税上戸主と同居する家族及び相互に同居する家族の所得は合算され，合算した所得に対して累進税率が適用された。

(2) 戦後「家」の制度が廃止されるとともに，戸主と同居家族，同居家族相互の所得合算の制度は廃止されたが，これに替えて，同居親族の所得を合算する制度が設けられ生計を一にする親族の所得は，合算して累進税率が適用された。

(3) シヤウプ勧告による昭和25年の税制改正により，今日のように個人を課税単位とする原則がとられたが，資産所得の合算及び扶養親族の所得の合算の制度は，依然として残されていた。

資産所得の合算とは，次の親族の相互間で資産所得を合算し，合算した所得に対して累進税率を適用する制度であつた。

(イ) 生計を一にする夫と妻

(ロ) 生計を一にする父母と未成年の子

(ハ) 生計を一にする祖父母と未成年の孫

扶養親族の所得の合算とは，納税義務者の所得と扶養親族の所得とを合算するものであつた。

(4) 昭和26年に，上記の資産所得の合算及び扶養親族の所得の合算の制度は廃止された。当時は資産所得が一般的にそれほど多くなく，手続きが煩さなわりに税収が上らなかつたため，むしろこのような制度を廃止した方が，能率の向上に役立つと考えられたからであろう。

（諸外国の立法例）

4 所得税の累進税率適用の単位として，個人をとるか世帯をとるかということは，世界のどの国でも問題とされているが，諸外国の立法例では，わが国ほど個人中心となつている税制は見当らない。すなわち，

(1) イギリスでは，妻の所得は課税上原則として夫の所得とみなされる。したがつて，夫婦の所得を合算して課税されることとなる。この場合，妻の勤労所得については，その収入金額の9分の7（最高120ポンド約12万円）に相当する「妻の勤労所得控

除」が認められ，また合算される妻の勤労所得に対しては，軽減税率の適用が認められる。なお，通常父母から未成年の子への財産の譲渡は，税法上無効とみなされるから，税法上無効とみなされる財産の譲渡をしても，その財産から生ずる未成年の子の所得は，父（又は母）の所得に合算される。

(2) 西ドイツでは，夫婦及び18歳未満の同居の子女の所得は合算され，これに対して累進税率が適用される。ただ，夫婦の一方が他の配偶者と関係のない事業に従事して得た勤労所得，及び子女が父母と関係のない事業に従事して得た勤労所得は，合算の対象から除外される。

(3) アメリカでは，夫婦の所得は，通常合算して課税される。ただ，税率の適用上いわゆる所得分割法が適用され，合算所得額を2分したものに対して累進税率を適用し，算出税額を2倍して得た額を夫婦の納税額とされる。世帯の所得が同額の場合には，夫が1人でかせごうと夫婦共かせぎであろうと，税額に変りはないから，一種の合算課税方式ということができよう。

(4) フランスでは，原則として，世帯主の所得及びその扶養する妻及び子女の所得は合算される。ただ，子女が自己の独立労働からの所得等を有する場合には，合算されないことを選択することができる。合算した所得に対する税率の適用に当つては，わが国の扶養控除と似た見地から，課税所得を一定の数（たとえば夫婦者は2，夫婦子1人は2.5，夫婦子2人は3）で除し，これに税率を適用して得た税額に，当該一定の数を乗じて税額を算出することとしている。

以上のように，諸外国の立法例では，夫婦の所得は合算するものが多く，また未成年の子女の所得も父母の所得に合算する例が多い。ただ，家業と関係のない勤労から得られた所得については，合算の対象から除外する等，特別の取扱を認めているものが多い。

（問題の検討）

5 所得税の累進課税の単位として，個人をとることがよいか世帯をとることがよいかという問題は，所得税制の基本に関する問題であるが，給与所得，事業所得，退職所得等所得者の独立の活動によつて得られるいわゆる勤労所得については，現行法の建前を維持し，個人単位の課税を続けるのが適当である。すなわち，子女がこれらの勤労所得を有する場合には，既に相当の年齢に達し，父母と生計を一にしつつも独立の日が近いと認められるし，夫婦共かせぎの場合にも，これに伴う必要経費等の増加を考えれば，これらの所得を合算して累進税率を適用することは適当でないからである。合算課税の原則をとる諸外国の税制でも，独立の勤労所得について種々の除外例を設けているのも，同様の見地に立つものであろう。ただ，個人事業所得の課税上，生計を一にする他の親族の所得を事業主の所得に合算するという現行の制度は，わが国の個人企業で世帯員への

給与支払等の慣習が熟していないことから考えても，また企業の所得を企業主とその家族たる従業員に分割して課税すべきか否かについて疑問があることからみても，なおこれを維持継続すべきである。法人成り，青色申告等による負担不均衡の問題は，別途前に述べたところにより，解決すべきであろう。

6　しかし，資産所得については，世帯を課税の単位とする方が，生活の実態に即した課税となると考える。このような課税を行えば，資産の名儀の分割等，表面上の仮装によつて不当に所得税が軽減されることを防ぐこともできよう。たとえば，主人の所得によつて購入した株式を妻の名儀とし，あるいは未成年の子の名儀とした場合にも，株式配当は主人の意思によつて処分されるのが通常の例であるから，このような場合には，これらの所得を合算して課税した方が実際に即するであろう。

なお，このような場合には，主人の所得によつて購入した株式を妻又は子の名儀としたことについて，贈与税が課税されるけれども，贈与税は，資産が将来相続によつて移転する際に課さるべき相続税をあらかじめ徴収しておくという性格を持ち，本来相続税の補完税たる性格のものである。贈与の時から相続の時までの間の所得に対する所得税の課税がいかにあるべきかということは，所得税制の中で解決しなければならない問題である。

したがつて，同居親族の資産所得は合算して累進税率を適用することとした方が，かえつて担税力に応じた公平な負担になると考える。ただ，生計を一にする親族でも，成年に達した兄弟のように，相当独立した地位を占めているものについては，世帯主の所得とは別個に課税すべきであろう。

また，資産所得の合算がいたずらに煩さを招き，納税者，税務当局双方の能率を害することがないように，合算は一定額以上の所得者についてのみ行うこととし，また，少額の資産所得については合算を省略する等，制度の簡素化を計ることが必要であろう。

（結　　論）

7　上記の検討に基き，当調査会は，おおむね次の方法により資産所得の合算課税を行うべきであるとの結論に達した。

(1)　合算される資産所得の範囲は，利子所得，配当所得，不動産所得等とする。

(2)　合算される親族の範囲は，合算課税の趣旨から，たとえば，生計を一にする配偶者及び未成年のその他の親族に限定する。

(3)　制度の簡素化のため，合算は一定額以上の所得者についてのみ行うこととし，また，資産所得があまりに少額の場合（たとえば3万円未満の場合）には，合算を行わない等の措置を講ずる。

(4)　合算される所得は，課税上世帯の主たる所得者の所得とみなす方法により合算を行い，申告税額計算の複雑化を避ける。

第5　人的控除の地域差

（問題の所在）

1　数年前から，北海道の官公庁職員，会社従業員等に支給される石炭手当を非課税とせよという主張が聞かれる。石炭手当は，一定量の冬季暖房用石炭の購入に充てるため，その実費相当額を支給するものであるが，これに課税されると規定量の石炭を購入できなくなり，給与の趣旨を達しえないというのが，この主張の根拠である。この種の主張は，北海道以外の地域の官公庁職員，会社従業員等にも支給される積雪寒冷地手当，薪炭手当等についても行われている。

しかし，石炭手当及び積雪寒冷地手当は，いずれも給与所得者にだけ支給されるもので，これを非課税としても，同様に冬季暖房費を必要とする農業者，営業者等には恩恵が及ばないであろう。そこで，最近に至つて，積雪寒冷地帯の居住者について，給与所得者，事業所得者の別をとわず，一般的に特別の所得控除を認めよとの議論が発展してきた。積雪寒冷地では，冬季燃料費が多額に上ることを初め，他の地域に比べて生計費が増大する要素があり，それだけ担税力も劣るから，税制上もこれを考慮して特別の控除を認めるべきであるというのである。

2　積雪寒冷地控除を認めよという主張は，地域的に生計費が異なる場合には，基礎控除及び扶養控除のような人的控除に割増しを認むべきであるという点に論拠をおいている。しかし，地域的な生計費の差は，積雪寒冷という気候上の要素のほかにも，各種の原因によつて生ずるから，この問題は，むしろより一般的な見地から，地域的に人的控除に差別を設けることの可否として検討した方が適当である。

（検討と結論）

3　人的控除に地域差を設けよという主張は，次の諸点を根拠としている。

(1)　積雪寒冷による燃料費の増大，都会地における生活物資の割高等の理由により，同一水準の生活を営むための生計費が，特定地域において特に割高である事実は否定できない。したがつて，これらの要素を加味して人的控除に地域差を設ける方が，より負担の公平を期することができる。

(2)　現行法のように一律の人的控除を適用すると，石炭手当のように特殊の生計費の実費を補てんする目的で支給される給与にも課税が行われ，税引手取りが減つて，給与の目的が充分に達せられない。

4　上記諸点を理由とする主張に対し，人的控除に地域差を設けることは，次の諸点からみて適当でないとする反対があつた。

(1)　同一水準の生活を維持するための生計費の差異が担税力に及ぼす影響を調整するため，現在扶養控除が認められるほか，不具者控除，寡婦控除等にもある程度その趣旨が

とり入れられている。しかし，地域的な生計費の差異は，特に制度としてとり上げねばならぬほどの重要な要素であるかどうか疑わしい。ことに，経済が安定し，地域差が漸次縮少されると期待される現在においてしかりである。

(2) 一度人的控除に地域差を設けると，物価差その他生計費に地域的差異があることを理由として，各地から地域差控除を認めよとの主張が続出し，収拾できないような事態に陥るであろう。

(3) 勤務地手当，寒冷地手当等の例にみても，各地を級別に格付けすることは，現実にはきわめて困難であり，その定め方のいかんによつては，かえつて負担の不公平をもたらすおそれがある。むしろ，全国一律に等額の控除及び税率を適用する方が簡明で，租税の平等負担の理念に合致するとの感が強い。

(4) アメリカ，イギリス，フランス，西ドイツ等の立法例でも，税法上人的控除に地域差を設けているところはなく，たとえばアメリカのように地域が広大で寒暖の差が激しい国でも，地域別に控除に差別を設けてはいない。

(5) 技術的にみても，年の中途に住所の変更があつた場合の処理等，税務行政の執行を煩雑にするおそれがある。

(6) 実費支給を目的とする給与の手取が減るという事情は，この報告に述べられている所得税の軽減，特に税率の累進度の緩和が実現されれば，かなり改善されるであろう。

(7) 石炭手当等，生計費，実費の支給を目的とする給与の手取りが減つてしまうという議論は，給与のうちの生活給与的部分を現物給与として支給する場合，あるいは現物給与に替えて現金で支給する場合のすべてに通ずる問題であり，これらの給与をすべて無制限に課税対象外におくこととすれば，所得課税の基本がゆがめられるおそれがある。

5 上記の可否の論をし細に検討した結果，当調査会は，所得税制上人的控除に地域差を設けることは適当でないとの結論に達した。むしろ所得税率の引き下げによつて，石炭手当等についてみられる不合理を緩和すべきであろう。

第6　居住外国人に対する課税

（現行制度の概要と沿革）

1　現行所得税制では，個人は，法施行地に住所を有し，又は一年以上居所を有するときは居住者とされ，それ以外の個人は非居住者とされる。

居住者は，原則として，国内国外のすべての所得に対して，累進税率により所得税を課される。非居住者は，日本国内に源泉のある所得についてだけ所得税を課されるが，その課税は，国内に事業等を有する者については累進税率により，事業等を有しない者については，20％の比例税率によつて行われる。

2　戦後，居住外国人の非円通貨所得に対するわが国の課税権は，昭和25年7月に復活したが，復活後直ちにわが国の所得税を全面的に課税することは無理であつたので，居住外国人に対しては，経過的に所得税の軽減措置がとられた。すなわち，昭和30年までは，いわゆる送金額課税方式と半額課税方式とを骨子とする経過的軽減措置がとられてきた。

送金額課税方式とは，所得のうち日本国内で支払われた分と，支払は国外でなされたが日本国内に送金された分のみを課税の対象とする方式であつて，居住外国人の給与所得について適用された。

半額課税方式とは，日本経済の再建に資する特定の産業の従業者，特定の自由職業者，教員，牧師等の給与所得又は事業所得の課税上，350万円を限度として，その半額を控除する方式であつた。

これらの措置は，昭和31年以後は適用されないこととなつていたが，居住外国人の所得に対し直ちに全面的な累進課税を行うことには，なお種々の無理があつたので，昨年12月の当調査会の中間答申の趣旨により，本年春の税制改正で，更に5年間，経過的に軽減措置の一部を残すこととされた。

すなわち，居住外国人のうち，日本経済の再建に資する特定の産業の従業員，文化団体の職員等については，昭和31年から昭和35年までの間の給与所得に対し，送金額課税方式を適用するが，昭和32年には，課税対象となる部分の給与が総給与の6割に満たないときは6割相当額を課税の対象とし，以後この割合を7割，8割，9割と毎年引き上げて，昭和36年以後は一般居住者と同様の課税を行うこととなつた。

（問題の所在）

3　わが国の所得税制上，事業等を有しない非居住者に対しては20％の比例税率が適用されるが，この20％の税率は，諸外国に比べて高くはない。アメリカの税率は30％であり，イギリスの税率は42.5％である。しかし，外国人の居住が1年以上となり，一度税法上の居住者となると，その全所得について，累進度の急なわが国の所得税率が適用され，負担額は主要諸外国の居住者である場合よりも著しく重くなる。

前述した経過措置は別とし，昭和36年以後に適用される恒久的税制について考えると，居住外国人に対する所得税の課税が一般居住者と同様であるべきかどうか，この際あらためて反省する必要がある。居住者のうちでも，生活の本拠が外国にあり，一定の滞在期間経過後に本国に帰国することが予定されているような者については，一般の日本人居住者と同様の課税をすることは無理ではないかという意見もある。ことに，これらの者が，わが国に入国する前に本国で得た資産について，本国で受けとり本国に保有する資産所得のごときは，一般居住者の外国源泉所得とはその性格を異にし，所得税課税の根拠ははるかに薄いといわなければならない。

このような観点から，居住者のうち，何らかの基準によつて外国人居住者を区別し，この外国人居住者については，国外に源泉のある所得を課税対象外におくのが適当であるとの意見がある。

（検討と結論）

4　諸外国の立法例をみると，居住者については，本国人たると外国人たるとをとわず，国内国外の全所得について，無制限の納税義務を課する制度となつているものが多い。この場合，居住者とは，その国に住所を有し，又は通常一定期間（たとえば6カ月）以上その国に居所を有する者とするものが多いが，実際の運用面においては，永住の意思なくして入国した外国人は，居住者とせず，非居住者として扱い，その本国に源泉のある所得に対しては所得税を課税しない例が多いようである。また前に述べたとおり，居住外国人を直ちに一般の居住者と同様に課税することは，理論的にも実際的にも無理があると思われる。

もちろん，所得税についてこの報告の改正案どおり大幅の累進税率の緩和が行われ，所得税の合理的軽減が行われれば，現在みられる摩擦はかなり除去されるであろう。しかし，これで問題が全面的に解決したとはいえない。

5　以上の観点に基き，当調査会は，居住外国人について，次のような措置をとることが適当であるとの結論に達した。

(1)　外国に生活の本拠を有する居住者は，その居住期間があまり長期とならない限り，これを居住外国人として一般の居住者と区別する。

(2)　居住外国人の所得のうち，国内に源泉のある所得と，国外に源泉のある所得のうち国内で支払われ，又は国外で支払われたが国内に送金された部分の金額について，所得税を課税する。

(3)　居住外国人の課税所得については，所得税の通常の控除及び累進税率を適用する。

これらの措置は，従来の経過措置と異なり，恒久的措置とすべきである。

第7　公益法人に対する課税

（公益法人の現状）

1　わが国の会社の数は約40万であるが，これに対して，法人税法第4条の規定により法人税を全く課されない法人，及び同法第5条の規定により特定の収益事業以外の所得について法人税を課されない法人の数は，合計20万をこえている。

これらいわゆる公益法人の内訳をみると，その大部分すなわち約18万2千は宗教法人であるが，民法第34条の規定による社団及び財団の数も1万をこえ，その他学校法人等も比較的数が多い。法人税法第5条の公益法人は，特定の収益事業を行えば，30％の税率により，その収益について法人税が課税されるが，昭和30年度に収益事業課税を受けたものは，約800件にすぎない。（第78表参照）

（問題の所在）

2　これら公益法人が収益事業を営まず，またかりに収益事業を営んだとしても，その事業から利益を得ていないのならば問題はない。しかし，実際には，これら法人に収益事業を営み，利益をあげているものが多く，同種の事業を営む他の事業者を脅かすものもある。そればかりでなく，わが国ではこれら公益法人に対する官公庁の監督が充分でないゆえもあつて，これら法人が特定個人の事業の手段と化している例すらある。このような状況なので，公益法人の所得の多くを非課税とする現行制度について，強い疑問がもたれている。

（収益事業課税の沿革）

3　シャウプ勧告以前には，公益法人の収益事業に対する課税は行われず，ただ宗教法人と労働組合だけに収益事業課税が行われた。しかし，シャウプ勧告では，多くの非課税法人が収益を目的とする活動に従事し，普通法人及び個人と直接競争している事態に着目し，その利益が事業の拡張のために用いられたり，特定個人の処分にゆだねられたりしている点を不当であるとして，次の旨の勧告を行つた。

(1)　公益法人の免税資格は，大蔵省が個々に公益法人を審査した上で，個々に与えるべきである。

(2)　免税資格の有効期限は3年とし，3年ごとに免税資格の更新について審査を受けるべきである。

(3)　このような免税資格を受けられない公益法人は，普通法人と同様の課税に服すべきである。

しかし，結局免税資格を個別に与える制度は採用されず，公益法人の収益事業に対して普通の会社と同じ税率で課税するという新たな制度が設けられた。ただ，公益法人の性格に顧み，収益事業の所得のうち30％相当額までを本来の公益事業の用に充てたと

第78表　公益法人及び特別法人の調

	法人名	法人数	課税対象法人数	課税所得(税込)
				百万円
法人税法第五条第一項法人	宗教法人	182,305	136	28
	学校法人及び私立学校法第64条第4項法人	1,547	77	86
	法人たる労働組合，国家公務員組合及び地方公務員組合	1,800	9	5
	民法第34条法人	10,719	580	849
	社会福祉法人	926		
	農業共済組合	6,578		
	その他	3,074		
	計	206,949	802	968
法人税法第九条第六項法人	農業協同組合及び同連合会	15,937	15,937	1,029
	消費生活協同組合及び同連合会	833	833	71
	信用金庫及び同連合会	772	772	3,285
	中小企業等協同組合(企業組合を除く。)	14,870	14,870	1,446
	漁業会，漁業生産組合漁業協同組合及び同連合会	3,835	3,835	361
	森林組合及び同連合会	3,684	3,684	38
	その他	397	397	715
	計	40,328	40,328	6,945
合計		247,277	41,130	7,913

備　考

1. この表からは，法人税法第4条の法人は，除外してある。
2. 「法人数」は，昭和31年8月の調査で判明したものを掲げた。
3. 「課税対象法人数」は，昭和31年3月末の現況によつた。
4. 「課税所得」は，昭和30年度統計によつた。

きは，これを寄付金として，収益事業の所得から控除することが認められた。その後，公益法人の収益事業に対する法人税の課税について，30%という基準税率より低い税率が適用されることとなつたが，収益事業課税の基本はくずれることなく今日に至つている。

(検討と結論)

4　公益法人が非課税とされるのは，その事業が他の営利事業とは全く性格を異にするものであり，また，その収入は広く公益のために用いられるからである。しかるに，わが国の公益法人の実態をみれば，公益法人で営利事業類似の事業を行い，普通法人及び個人と競争関係に立つものが少くなく，中には通常の営利事業が公益法人の形で行われているものすらある。同じ事業を営みながら，一方が法人税の課税を受けるのに，他方が課税を受けることなく，その収益を事業の拡張等に用いうるということは，税制面から

不公正に競争関係を乱すこととなり，適当でない。したがつて，公益法人の事業のうちでも，一般企業と競合するおそれがあるものとか，あるいは公益法人でなくても行いうるような事業については，これを法人税の課税の対象とするという原則を確立すべきである。現行法では，法人税の課税の対象となる収益事業の範囲は，いわゆる営業，すなわち個人がこれを営めば第１種事業として事業税を課される種類の事業に限られているが，上記の趣旨から，収益目的をもつて行いうるその他の事業をも課税の対象にとり入れるよう，改正を行うべきである。

第8　協同組合に対する課税

（現行制度の概要）

1　農業協同組合，漁業協同組合，中小企業等協同組合等のいわゆる協同組合には，その所得に対して法人税が課されるが，課税上，次の2点で，普通法人とは異なる取扱がされている。

(1)　これらの協同組合が，その組合員に対し，取り扱つた物の数量，価格その他事業の分量に応じて分配するいわゆる事業分量配当の金額は，課税所得計算上損金に算入される。

(2)　その所得に対しては，特別の軽減税率が適用される。

すなわち，普通法人の各事業年度の所得に対する法人税の税率は，所得50万円までは35％，50万円をこえる所得については40％であるが，協同組合の所得に対しては，一律に30％の税率が適用される。また，清算所得に対する税率についても，軽減税率が認められている。

ただ，中小企業等協同組合法による企業組合については，普通法人と同様の課税が行われる。

2　上記のほか，租税特別措置法により，協同組合の所得に対する法人税の課税について，下記の特例が認められている。

(1)　非出資の農業協同組合，同連合会，森林組合，同連合会，漁業協同組合，同連合会には，各事業年度の所得に対する法人税が課されない。

(2)　農林漁業組合再建整備法に基く再建整備，又は農林漁業組合連合会整備促進法に基く整備を行つている農林漁業組合及び同連合会並びにそのさん下の農林漁業組合については，事業年度開始の日に積立金額が出資総額の4分の1に達しない場合には，その事業年度の所得のうち組合に留保された部分について，法人税が課されない。この措置は，再建整備又は整備が終了するまでの臨時の措置である。

(3)　中小企業等協同組合法の規定による事業協同組合，及び同連合会（信用事業を行うものを除く。）のうち，以下にあげる条件を備えるものについては，事業年度開始の日に積立金額が出資総額の4分の1に達しない場合には，各事業年度の所得のうち組合に留保された部分について法人税が課されない。

(イ)　昭和30年4月1日現在で，固定資産及び長期貸付金の額が，自己資本及び長期借入金の額をこえること。

(ロ)　(イ)の超過額を，昭和35年3月31日までになくすように整備計画を樹立し，その計画について地方団体の確認を受けたこと。

この措置は，整備計画の目標が達せられるまでの臨時の措置である。

(4) 員外利用を行わない消費生活協同組合及び同連合会については，事業年度開始の日に積立金額が出資総額の4分の1に達しない場合には，各事業年度の所得のうち組合に留保された部分について，法人税が課されない。

（税　率）

3 農業協同組合等の協同組合に対する法人税の課税は，昭和15年の特別法人税法により，初めて行われることとなつた。当時は，普通法人の税率は18％であつたが，特別法人の税率は6％と特に低率であつた。その後，特別法人税法が昭和23年に廃止され，協同組合等の特別法人に対する課税が法人税法の中に統合されるに至つた後も，普通法人の35％の税率に対し，特別法人に対しては25％の軽減税率が適用された。

しかるに，シヤウプ勧告では，法人所得に対する課税を，株主，社員，組合員等の受ける配当に対する個人所得税の源泉徴収であるとみる立場から，法人税率はもともと1本の税率によるべきであるとし，協同組合等について認められる軽減税率は廃止すべきであるとされた。これを受けて，昭和25年の改正により，法人税は，普通法人，協同組合等を通じて，一律に35％の税率で課税されることとなつた。

その後昭和27年1月に，一般法人の所得に対する税率が42％に引き上げられた際，協同組合等に対する税率は35％にすえ置かれたので，再び協同組合等に対して軽減税率が適用されることとなり，更に昭和30年の改正によつて，普通法人の税率が35％及び40％に軽減された際，協同組合等に対する税率も30％に軽減されて，両者の格差は更に大きく開いた。

4 協同組合の所得は，これを全面的に非課税とすべしとの主張もある。また逆に，協同組合は中小企業者と競争関係にあつてこれを圧迫しているから，むしろ軽減税率の適用を廃止すべしとの意見もみられる。

協同組合は，組合員の共同の利益を増進するための組織で，その所得は組合員とのつながりで発生する点，一般の法人と異なつた特色がみられる。しかし，その所得の特殊性は，事業分量配当を損金に算入することによつて，おおむね解消すると考えられる。残余の金額は，出資に応じて分配されうるものだから，普通法人の所得と本質的には異ならないともいえよう。すなわち，法人擬制説の立場に立つて，究極の納税者は組合員又は株主であると考えれば，これらの者の受ける配当に対する所得税の前払たる性格を有する法人税の税率について，普通法人の税率と特別法人の税率とを区別すべき理由は乏しい。

しかし，協同組合は，概して中小企業者の協同組織体であつて，その負担能力も弱いと認められ，またその税収入も全体として少額である等の実情を考慮し，特にその沿革を重視して，この際，税率に変更を加える必要はないと考える。

5 ただ，企業組合は，他の協同組合と異なり，独立した組合員のためにその事業の補助

的業務を行うものではなく，合名会社等と同じく，自己の固有の事業をもたない組合員が，協同して一個の独立した単独企業体を組織したものである。すなわち，一般の協同組合は，組合員の生産した物資を買い入れて他に販売し，あるいは他から物資を仕入れてこれを組合員に分譲し，あるいは資金を他から借り入れて組合員の用に供する等，独立した事業者たる組合員のために補助的業務を行つている。しかるに，企業組合の組合員は，個々に独立した事業をもたず，他から買い入れ，他に販売する独立の企業体の構成員として働くにすぎない。その実態は，普通の営利法人となんら変るところはなく，税法上他の協同組合と同様の取扱を受ける根拠に欠けている。したがつて，企業組合を普通法人と同様に課税する現行の制度は，維持されるべきである。

（各種の特別措置）

6　非出資の農林漁業組合，同連合会に対する法人税の非課税措置は，特別法人税法創設の当初から認められていたが，その理由としては，次の3点があげられていた。

(1)　非出資組合は，統制事業を行うだけで，購買，販売等の経済事業を行わない。

(2)　非出資組合は，任意設立のものもあるが，政府が命令して強制的に設立させたものもあり，公共的性格が強い。

(3)　出資がないから，利益の分配が考えられない。

戦後，組合法の改正によつて，非出資組合でも預金業務及び共済業務以外はすべての経済事業を営めることとなつたので，非出資組合に対しても，出資組合と同様の課税を行うこととなつた。しかし，昭和28年，租税特別措置法の改正によつて，再び非課税とされて今日に至つた。

しかし，非出資の組合の中にも，経済事業を行い，その収益を組合員に分配するものがある。経済事業を行う限りは，他の組合等との競争関係を適正にするためにも，負担の均衡上も，非出資であつても出資組合と同様に取り扱うことが適当であり，そのような課税を行つても不合理は生じないであろう。というのは，非出資の組合が指導事業のような非収益事業だけを行う限り，所得は発生しないと考えられるからである。

よつて，当調査会は，非出資の農林漁業組合，及び同連合会の所得を非課税とする現行の措置は，廃止すべきであると考える。

7　再建整備等を行つている農林漁業組合，及び同連合会の留保所得非課税の措置は，これら組合の再建整備を助成する目的で設けられた。農林漁業組合再建整備法による再建整備は，昭和26年に始まり，遅くも来年3月末には終了すると見込まれ，また，農林漁業組合再建整備促進法による整備は，昭和33年3月末までにその指定を終り，以後一定の期間内に終了すべく予定されている。

この措置は，他の期限の定めのある特別措置と同様に，適用期限まではこれを存続し，期限到来と同時に廃止すべきである。

8　中小企業等協同組合の内部留保非課税措置は，その整備計画達成を助成するため設けられた臨時の措置であるが，農林漁業組合，及び同連合会の内部留保非課税措置について述べたところと同様に，適用期限到来とともに廃止すべきである。

9　消費生活協同組合の留保所得の非課税措置は，昭和29年の税制改正で設けられたもので，この措置には適用期限の定めがない。

消費生活協同組合の中には，事実上員外利用を行わせ，一般小売商を圧迫するものがあるといわれ，小売商との競争を公正にするため，課税上の特例を廃止すべしとの主張がある。しかし，消費生活協同組合の理念は，消費者の消費物資の共同購入組織として中間利潤を排除し，合理的な消費生活を行うことであつて，これを他の協同組合と差別待遇し，普通法人と同様の課税をする理由に乏しい。すなわち，取扱高に応ずる分配額は，物品の分配価額の修正と考えられるから，いわゆる事業分量配当としてこれを損金に算入すべきであり，また，農業協同組合等にも消費物資の共同購入が認められている以上，消費生活協同組合の所得に対する税率を他の協同組合と区別する理由はない。

ただ，消費生活協同組合の留保所得は，他の普通法人の通常の所得と同様の性格のものである点からみても，他の組合との均衡からみても，当然課税すべきであり，現在の非課税措置は特別の優遇と認められる。したがつて，この措置は，できるだけすみやかに廃止すべきである。

第 9　人格のない社団及び財団に対する課税

（現行規定の欠陥）

1　人格のない社団又は財団の所得，及びこれら社団，財団から分配される所得に対する課税関係は，現行法では明らかでない。

すなわち，これら人格のない社団，財団は，法人税の納税義務者とされていないから，その所得について法人税を課されず，またその代表者に対して個人所得税を課することもほとんど行われていない。徴収に関する規定も不備であり，これら社団，財団の所得に対する課税は，事実上ほとんど行われていない状況である。ただ，個人，法人をとわず徴収される利子所得，配当所得等に対する所得税の源泉徴収だけは，実施されている。

また，これら社団，財団からその構成員等が受ける所得は，その所得種類が必ずしも明らかでない。たとえば，社団の有する株式の配当がその組合員に分配されたときは配当所得とすべきであり，社団の事業収益が構成員に分配されたときは，社団に法人税の課税がされていないから事業所得とすべきであろうが，解釈も明らかでなく，また実際上も，分配された所得が社団，財団のどの所得から分配されたかを明らかにすることは困難な場合が多い。

（検　　討）

2　ところが，これら人格のない社団，財団の中には，貸切自動車業，物品販売業，興行業等を営むものがあり，一般の企業との間に課税上の不均衡が生じているばかりでなく，その他の所得に対する課税についても，全般的に現行税制の抜け穴となつている。

人格のない社団，財団の所得をめぐる課税関係は，賦課徴収両面を通じ，法的にはなはだ複雑であり，一概に解決できないであろう。西ドイツの税制のように，人格のない社団，財団を法人税の納税義務者とし，これに一般法人と同様の課税を行うことも一つの解決策ではあろうが，社会に無数に存在する数多の人格なき社団，財団に，一律に法人税課税を行うことが適当であるか，また可能であるかという点についての疑問なしとしない。

当調査会は，政府が法律的，技術的にし細に検討を加え，この問題に適切な解決を与えて，現行税制の欠陥を除去することを期待する。

第10 相 続 税

(現行制度の概要と沿革)

1 現行の相続税は，相続税と贈与税との2つの税からなり，相続，遺贈又は贈与により財産を無償で取得した場合に，その取得した財産の価額に応じて課税される。すなわち，

(1) 相続税は，相続人が相続，包括遺贈等により，被相続人の遺産を取得したときに課されるもので，相続財産から債務の金額等を控除した後の価額から，50万円の基礎控除を行い，累進税率を適用して課税される。相続人が被相続人の配偶者であるときは，基礎控除前の価額から，その2分の1に相当する額を配偶者控除として控除され，また，相続人が18歳未満の者であれば，18歳に達するまでの年数に応じ，年2万円に相当する額の未成年者控除が認められる。更に，10年以内に2回以上相続があると，相続税負担を緩和する相次相続控除の制度が設けられている。

(2) 贈与税は，財産の贈与を受けたときに課税されるもので，その年中に贈与を受けた財産を合計し，その合計額から10万円の基礎控除を行い，累進税率を適用して課税される。この贈与税の税率は，相続税の税率に比べてやや高めである。贈与税は，親から子へ財産が贈与されると，将来相続税の課税の機会が失われることを考慮し，主として相続税の補完税として設けられたものである。

2 このように，現行の相続税制度は，財産の取得者ごとに，相続財産又は受贈財産の価額を計算し，これに累進税率を適用して課税するいわゆる「取得課税方式」を採用している。わが国の相続税制は，以前は，被相続人の遺産の総額を課税標準とする「遺産課税方式」を採用していたが，昭和25年の税制改正により，初めてこの取得課税方式がとり入れられた。しかし，昭和25年改正直後の相続税制では，贈与税の制度はなく，相続税だけが課されることとなつていた。当時の相続税は，人が一生の間に相続，贈与等によつて取得した財産に対して，累積的に，累進税率により課税するものであつた。しかし，一生の期間を通ずる累積課税は，実行上きわめて困難であつたので，昭和28年の改正により，取得課税方式の基本をくずすことなく，相続税と贈与税の2本建の現行税制が設けられた。

なお，現在の相続税及び贈与税の税率は，下記のとおりである。

税率	相続税 (基礎控除後の課税価格)	贈与税 (基礎控除後の課税価格)
10%	20万円以下の金額	—
15	20万円をこえる金額	20万円以下の金額
20	50 〃	20万円をこえる金額
25	100 〃	50 〃
30	200 〃	100 〃
35	400 〃	200 〃

40	700	〃	400	〃
45	1000	〃	700	〃
50	1500	〃	1000	〃
55	2000	〃	1500	〃
60	3000	〃	2000	〃
65	5000	〃		—
70	1億円	〃	3000	〃

（問題の所在）

3　相続税には各種の問題があるが，中でも，現行の取得課税方式が適正に実施されていないため，実際の相続税負担が公平を欠いているという批判，及び最近の資産の状況に照らして控除，税率に再検討を加えるべしという意見は，特に注目を要する。

4　現行の取得課税方式では，相続税は，相続により相続人の得た所得に対する特別の所得税であるとみられる。この考えに基き，相続税の額は，相続人ごとに，その取得した相続財産の額を課税標準として累進的に定められる。したがつて，相続税の総額は，相続人が１人の場合に最も大きく，相続財産が多数の相続人によつて分割されればされるほど，少額となる。これに対し，いわゆる遺産課税方式では，相続税は，遺産に対して課されるとみられる。相続税の課税標準としては，通常遺産の総額がとられ，遺産が１人の相続人によつて相続されようと，多数の相続人によつて分割して相続されようと，相続税の総額は同額であるのを通常とする。

ところで，取得課税方式は，その適正な執行が困難であり，そのため負担の不公平が生じているから，むしろ遺産課税に復帰すべきであるとの主張がある。その主張の根拠は，次のとおりである。

(1)　現行の取得課税方式では，遺産の分割が行われると相続税の額が少くなるので，実際には遺産の分割が行われないのに，相続税の課税上だけ分割が行われたかのように装うという弊害が生ずる。この場合，不動産等の分割の困難な資産を有するものは，資産の分割を装うことも困難であるのに対し，法人形態の企業をとる事業者等は，株式の分割等により遺産の分割を仮装しやすく，一般の有価証券，預金等については，更に遺産の分割を仮装することが容易である。このような仮装がなされると，実情に即した適切な課税を行うことが困難となり，相続税は，法律上の表面的操作により，その負担が回避されることとなる。この点，遺産課税方式をとれば，これらの不合理は解消する。

(2)　取得課税方式は，税務執行上も煩雑な面が多い。たとえば，遺産の分割は相続後数年を経て行われる場合が多いが，課税されたところと異なつた遺産の分割が行われても，これに応じて相続税の課税を修正することは，実際上きわめて困難である。遺産

課税方式をとれば，税務執行は簡素化され，申告の正確と調査の充実を期することができよう。

（検討と結論）

5　遺産課税方式には，その固有の理論があり，相続税は，被相続人の一生を通ずる税負担を清算する機能をもつ等の説明もなされている。上に述べた実際上の根拠と，これら理論的根拠とをあわせて，この際遺産課税方式に復帰すべしとの主張にも，耳を傾ける値うちがある。世界の主要各国がほとんどすべて遺産課税方式をとつているのも，何らかの理由があるからであろう。

6　しかし，現行の取得課税方式には捨てがたい長所もあり，次の諸点を理由として，この方式を続けるべきであるという考え方も強い。

(1)　取得課税方式では，相続財産の取得者，すなわち相続人が，被相続人の配偶者であるか，未成年者であるか等，人的要件を考慮して課税を行うことができるから，負担の公平が期せられ，合理的である。

(2)　取得課税方式では，相続財産を多くの者に分割しようという傾向を招き，また少数の者に相続させると高い相続税が課されるので，富の公平な分配を期することができる。

(3)　遺産課税方式に改めたとしても，各相続人の納める税額を決定するため，各相続人が相続により受けた利益に応じて，相続税総額をあん分する必要があり，手続の簡素化にはさして役立たない。

(4)　今再び遺産課税方式に復帰することは，相続税の性格に顧み，朝令暮改のそしりを免れない。

7　現行の取得課税方式を遺産課税方式に改めるべきかどうかという問題は，相続税の基本に関する問題であり，相続税の性格からみて，かるがるしく断定を下すことは適当でない。また，控除及び税率の問題も，この相続税制の基本と関連して同時に解決さるべきであろう。当調査会は，時間の関係上審議を尽すことができなかつたので，この問題については結論を留保し，今後の研究に期待することとしたい。

第11　酒税の今後の問題

（酒税収入の沿革）

1　わが国においては，酒税収入は，明治政府成立以後，地租に次いで大きな財源となり，明治32年度以後は地租を抜いて国税収入中の首位を占めたが，資本主義経済の発展に伴い大正7年度以降は所得税にこれを譲つた。しかし，所得税は税制整理と不況等のため漸減したので，大正15年度から昭和9年度までは，酒税収入が再び首位を占めていた。

昭和10年度以降は，景気の回復と税制改正によつて所得税が躍進したため太平洋戦争後の昭和25年度まで酒税は第2位となつていたが，更に昭和26年度以降は所得税及び法人税に次いで第3位の収入をあげている。しかし，他の財産課税の直接税や他の間接税に比較すればその税額ははるかに大きい。

（明治以降における課税制度の沿革）

2　明治元年酒造規則が定められ，それまで全国各地方によつて区々であつた課税方法が統一され，100石について，20両ずつ納めさせることになつた。その後酒類免許税と間接消費税を併用した課税制度がとられ，次いで，明治29年に至り，酒造税法が制定され，従来の酒類免許税は直接税である営業税の範疇（ちゅう）に入れられて酒類に対する課税は造石税1本となつた。

造石税は，課税の時期が消費の段階から遠いために酒造業者の税金立替えの負担が大きく，庫出税に移行することが望まれていたが，昭和13年支那事変特別税法による酒類に対する物品税の併課という形態でその一部が行われた。昭和15年に至り，従来の酒造税法，酒精及酒精含有飲料税法，麦酒税法，物品税法等の数多くの酒類関係法規を統合して酒税法が制定されたが，税率は庫出税を中心としつつ，なお，造石税を併用していた。

その後，主として庫出税の税率を引き上げることにより漸進的に庫出税の色彩を強め，昭和19年には造石税を廃止し，酒類に対する課税は庫出税1本となつた。

造石税から庫出税への発展の主軸をなした酒税法制定後，昭和24年3月までに，戦時中の戦費調達のためと戦後のインフレーションに即応するために，税率を引き上げるほか，たとえば一部従価税制度を設け，また，級別等の分類を設ける等の改正を行つて増税を続けた。更に，このようにかなり高率な酒税を完全に賦課徴収するため，酒類に対する統制管理に関する政府の権限が強化された。

しかし，昭和24年以降インフレ収束に伴い経済も安定化し，酒類の増石の見通しにより税率の調整も可能となつた。他方，高率課税の下に漫性化した密造酒が酒税収入の脅威となる程度に増加したのでその対策のためにも税率の引下げが必要となつた。そこ

で，昭和24年4月には，焼ちゆうの税率を，また昭和25年12月及び昭和28年3月には一般酒類の税率を20％ないし30％程度引き下げた。なお，昭和28年3月の税率引下げの際には，あわせて終戦後の社会経済情勢に即するように諸手続の民主化が行われ，また，酒類業組合等による自主統制の制度が作られた。

その後，昭和29年4月には，高級酒類について5％ないし10％の税率引上げが行われた。

（酒税における問題点）

3　酒税負担は，前に述べたとおり，戦前の基準年次といわれる昭和9～11年度からの税率引上率や各国との比較からみて，現在かなり高率となつているので，最近における消費の方向も勘案し，この際としては税率の引上げを行わないことが適当であると認めた。

しかし，酒税収入は毎年国民所得水準の向上，人口増加等に応じ着実な伸びを示しており，今後も間接税収入の大宗であると思われるので，この酒税の確保及び保全には充分の考慮を払う必要がある。この観点からみて，今後特に検討を要するものとしては，第1に酒類に対する公定価格制度と課税方式との問題があり，第2に酒類密造による酒税収入減少防止の問題がある。

（公定価格制度と酒税の確保及び保全措置）

4　酒類に対する公定価格制度は，物価安定を確保し，国民生活の安定を図ることを目的とした物価統制令において，物資の供給不足を原因とする物価高から消費者を保護するために設けられたものである。しかし，それは酒税については最高価格の統制を通じ，種類別，級別等に分けて異なる税率を適用している現在の課税方式の維持に役立ち，酒税収入の確保にも大きな役割を果しているものと考えられる。

物価統制令に基く最高価格統制は，供給過剰となつた物資については漸次廃止されており，酒類についても最近における原料事情等から需給の将来を考慮するときは当初意図された意義を失つてきていると考えられる。

最近のわが国経済の正常化に伴い，一般商品においては，自由な競争により，品質改善や合理化が行われている現状にある。酒類についても消費者の要望する品質優良な酒類が安価に供給されるような制度を確立することが望ましいが，そのためには，公定価格制度を含むすべての価格統制を廃止することにより自由競争を助長することも必要であると考えられる。

しかしながら，現在の酒類に対する税負担の重さ及び財政収入に占める酒税収入の重要性を考え，かつ酒税納税義務者の大部分がいわゆる中小企業者である点を顧みるとき，この際，直ちに統制をすべて廃止して酒類業界の自由競争を激化させることは酒税の確保及び保全上適当でないと認められる。

したがつて，公定価格制度を現在直ちに廃止することは困難であるが，少くとも将来公定価格制度を廃止する場合を予想して今から酒税収入に減少をきたさないための万全の措置をとる配意が必要である。たとえば，現行の課税方式に改訂を加える必要があるかどうか，また，酒税の保全のためには現行の保全制度等を更に強化する必要があるかどうか等について充分検討しなければならないと考える。

（酒類密造の防止）

5　次に酒類の密造は，戦後の混乱期に正規酒類の供給不足に乗じて急激に増加し，酒税収入に大きな脅威を加えたが，その後，酒税の引下げ，供給石数の増加，社会秩序の安定，取締の強化等に伴つて近年漸減の方向にある。しかし，なお，正規酒類石数の２割近い密造酒が存在すると推定され，社会的に悪影響を及ぼしているだけでなく，酒税収入に対する大きな支障となつている。

密造酒の根絶が困難なのは，酒税負担が重いことと，常習密造者の生活問題がからまつていることにその一因があるといわれているが，いわゆる販売を目的とした集団密造は最近の反覆取締の結果かなりの減少を示している。むしろ，農村等の自家用密造の割合が大きくなつてきた点からみても，密造の根絶を期するためには，より強力な密造対策のもとに反覆した密造の取締を行うとともに自家用密造者に対して積極的に密造防止の啓もう宣伝をあわせ実施することが必要である。

第12　入場税の減免措置の改善

（入場税改正の概要）

1　入場税は，昭和13年国税として創設され，その後昭和23年に国税から地方税に移管されて，税率は国税当時の普通税率150％及び軽減税率（特別入場税）60％が受け継がれたが，昭和25年には，映画，演劇等の第1種及びまあじやん，ゴルフ等の第3種100％，展覧会，遊園地等の第2種及び軽減税率40％，更に昭和28年には第1種及び第3種50％，第2種及び軽減税率20％と引き下げられた。昭和29年5月に再び国税となると同時に税率も第1種は50％から10％までの階級別比例税率，第2種は10％に改められ，第3種は娯楽施設利用税として地方税に残された。この改正により，昭和29年当時の平均税率は22.7％であり，地方税当時の約2分の1に引き下げられたことになる。更に，最近においては入場料金の引下げ傾向がみられ，平均税率は21.7％と下つてきている。

以上の数次にわたる減税措置は，他の消費税とのつりあいを考慮した結果であることはもちろんであるが，入場税の執行を適正な姿にするためでもあつたと認められる。

（入場税における問題点）

2　外国においては，わが国よりも高率な課税を行つている事例もみられるが，以上に述べた税率引下げの経緯，最近における映画館数の増加による平均入場料金低下の傾向等からみて一般的な税率の引上げは，今回の税制改正においては行うべきでないと考えられる。しかしながら，入場税の課税対象間の負担公平の面からみて，現行の減免措置については若干の調整を加える必要があると認められる。

（軽減税率制度の適正化）

3　軽減税率制度は，旧国税入場税においては特別入場税として学生，生徒又はしろうとの行うスポーツに対して創設され，その後地方税当時に純音楽，純舞踊，雅楽，文楽及び能楽が加えられ，またプロスポーツも同様とされた。現在ではこれらの催し物については，普通税率にかかわらず入場料金が80円をこえても一率に20％の軽減税率としているが，その内容，入場料金等からみて，普通税率の対象となつている催し物とつりあいがとれないと認められるものがあるから，その対象又は税率について不均衡是正のため所要の措置を検討する必要がある。

（免税興行制度の合理化）

4　免税興行制度は，旧国税時代において制限された条件の下に設けられていたが，その後一たん廃止され，再び昭和25年の地方税時代に設けられ，その後若干条件が緩和され現在に至つている。現行制度では学校，社会教育団体等特定の主催者が催し物，出演者，純益の支出先等について，定められた条件の下に行う場合免税とされている。しかし，

これらの主催者のうちには，その範囲が非常に広く，かつ，不明確なものもあるので，その範囲の明確化，縮少整理等について充分検討すべきである。

（文化映画に対する減免措置）

5 文化映画を助成するため文化映画を上映する場合には入場税を減免することが要望されているが，租税上の特別措置の抜本的整理が要請されている現在，文化映画の助成を入場税の減免措置にまつことはむずかしく，また要望どおり実施した場合，実質的に入場税収入の大幅な減少が予想されるので適当でない。

第13　骨ばい税の課税方法

（問題の所在）

1　骨ばい税は，その課税方法等が消費税のうちでも，特殊なものであるが，最近においては，その税額の過重であること，零細製造者が多いこと，これに伴う法的措置が不備であること等に起因してその執行は必ずしも円滑に行われているとは認められないので，その課税方法等について改善を図る必要があると思われる。

（最近における改正の概要及びその後の状況）

2　骨ばいの製造及び販売については，明治35年骨牌税法施行当初から免許制度が採用されていたが，昭和23年7月の税制改正に際し，これは申告制度に改められた。また，昭和26年4月の税制改正に際し，当時横行していた下級の脱税トランプを駆逐するため，従来1組につき130円の税率であつたトランプ等に対する税率は50円に引き下げられ，昭和29年4月の税制改正に際しては，従来まあじやんについては1組につき一律に1,500円の税率であつたのを象げ製のものについては6,000円，牛骨製のものについては4,000円，その他のものについては2,000円にそれぞれ引き上げ，品質に応ずる税負担とされるとともに，トランプ等に対する税率も60円に引き上げられた。

3　これらの改正後における課税状況をみると，トランプ等の納税数量は，年をおつて増加し，脱税トランプは姿を消したが，これに反し，まあじやんは，逆現象を示すに至つた。すなわち，まあじやんの納税数量は，昭和28年度においては18,790組，昭和29年度においては14,585組，昭和30年度においては12,887組と次第に減少した。昭和30年度における申告製造者1人当りわずか165組（1月では14組）ということになる。脱税品の監視取締も厳格に行われているが，その製造は多数のしかも零細業者によつて分業的に行われるという特異性もあつてその実効は充分でなく，依然として脱税品はその後を断たない実状にある。

（検討及び結論）

4　このように，まあじやんの脱税品が横行することは，高率課税と現行法の規定の不備に基因するものと認められる。

(1)　税率　最近のまあじやんの大部分は，合成樹脂製のものであるが，その製造原価はきわめて低額であるため，現行の税率は，従価換算では150％ないし200％程度の高率課税となつている。これは，たとえまあじやんの使用状況の特異性を考慮するとしても，トランプ等に対する従価換算率が100％前後であること，ゴルフ用具に対する物品税の税率が50％であること等と比較すれば，あまりにも高率にすぎるようであり，これがまた脱税の一因をなしているものとみられる。そこでまず，まあじやんに対する税率を現行の半分程度に引き下げることにより，骨ばい税の課税の適正化を図

るべきである。

(2) 原料骨ぱいの課税　骨ぱい税の税率を引き下げる反面においては，納税が確実に行われることを期すべきであり，この面においても改正の必要が認められる。すなわち現行骨牌税法の規定によれば，骨ぱいを製造場から引き取る者が１組ごとに包装を施し，これに所要の印紙をはり付けることによつてその骨ぱい税を納付することになつている。したがつて，これらの処置を施さない骨ぱいは，これを製造場から引き取ることができないこととなつており，いわば完成骨ぱいのみが課税及び取締の対象とされている。

ところが，現在製造されているまあじやんの大部分は合成樹脂製のものであり，これは，数人の成型業者によつて製造された素材を多数の加工業者が購入し，これに，自ら，あるいは内職者等に下請をさせて配色等の加工を施し，完成品としている状況にある。したがつて，完成品の取締は事実上きわめて困難であり，これがまた骨ぱい税脱税の一因ともなつているものと思われる。

そこで，簡単な加工を施すことによつて完成骨ぱいとなるいわば未完成骨ぱいについても課税することとし，あわせて未納税移出制度の規定を設ける等所要の規定の改正を行い，前述の税率引下げと相まつて，骨ぱい税の適正な執行を図るべきである。

第14　登録税の税率

1　登録税は，流通税の一種といわれ，不動産登記簿，商業登記簿，各種財団の登記簿，各種無体財産権の登録簿，医師又は弁護士の名簿等に，登記又は登録を受ける際に課せられるもので，その税率は，登記の対象物等の価格又は金額に応じて課される従価税率と，登記の対象の数量に応じて課される定額税率とがある。

2　登録税の税率は，従価税率については，昭和19年の改正の際約20％，次いで昭和21年の改正の際に更に20％程度引き上げられた。また，定額税率については，昭和19年以来，物価の上昇に伴い，逐次引き上げられてきた。

3　昭和30年度における登録税の収入実績は134億円であり，その約96％に当る129億円は，従価税率によるものである。

4　さきに増資登録税の特例のところで述べたように，登録税は，古く明治29年に制定された法律に基いており，その後たびたび改正されてはいるけれども，最近の経済事情に充分応ずるものかどうか等問題が多いように思われる。特に，定額税率については，現行税率の定められた昭和23年以降の物価の上昇が考慮されていないのは，不合理である。数多い課税物件相互間の負担均衡を図りながら改正を行うことは，短時日では困難であろうが，すみやかに根本的検討を加えて，近代的な姿にすべきである。

第15　税制の簡素化

税制は，簡素なものでなければならない。

税は，国民が広く負担するものであり，ことに申告納税制度のとられている所得税，法人税及び相続税は，納税者が現行税制を完全に理解しなければ，円滑な施行は望みえないであろう。ところが，現在の税制はあまりに複雑である。

もとより，租税負担を公平に，合理的にしようとすれば，各種の特殊事情を参しやくするため税制が複雑化することは，やむをえない現象であろう。ことに，近年社会事情の複雑化に伴い，税制も複雑化するのが各国共通の現象であり，わが国もその例にもれない。

しかし，税制の簡素化は，常に忘れてはならない課題であり，政府としても特段の努力を重ねるべきである。当調査会も，この点についての検討を行つたが，さしあたり，次の簡素化措置をとるべきであると考える。

1　公社債の募集調書提出の制度（所得税法第58条）を廃止する。

2　給与等の支払者が源泉徴収所得税の計算書を掲示する制度（所得税法第62条の2第2項）を廃止する。

3　所得税，法人税，相続税の申告書の公示の範囲をせばめ，現在より高額の課税標準の場合に限つて，公示を行うこととする。

4　所得税の簡易税額表の適用範囲を拡張し，たとえば課税所得100万円（現行65万円）まで適用するものとする。

5　特殊用途酒類及び20度焼ちゆうの移出の承認義務を廃止する等，間接税関係の各種の申請書，報告書，承認事項等について，できる限りの整理を行う。

6　個人の山林所得，譲渡所得及び一時所得については，課税上の特例が多く，また資産再評価との関係，保険金，損害賠償金の非課税措置との関係等，制度が複雑で相互の関連が明確でないからこれを再構成し，制度を簡素化する。

7　利子税，過少申告加算税，無申告加算税，重加算税等の各種の加算税及び延滞加算税の制度は複雑であるから，簡素化措置を検討する。

8　租税特別措置法は特に難解であるから，租税上の特別措置の全面的再検討を行うこの際，わかりやすいように書き改める。

9　所得税法，法人税法等の法文についても，将来一般にわかりやすいように書き改めるよう研究する。

10　国税及び地方税の課税標準の決定（所得金額の決定，財産の評価等）について，制度上及び執行上の統一を図り，また国と地方団体との間の調査，徴収上の協力をも促進して，納税者，税務当局双方の能率の増進に資するよう必要な措置をとるよう研究する。

第6章　売　　上　　税

第1　売上税検討の必要性

（売上税を検討するに至つた動機）

1　わが国の直接税，特に所得税においては，その負担が重く，このため，勤労意欲及び事業意欲の阻害や税負担の回避等の弊害があり，その結果，実際の税負担に著しい不均衡がみられることは，前にもしばしば述べたとおりである。これらの弊害は，直接税に重点がかかりすぎているため生じたものと思われるので，租税全体としてつりあいのとれた姿とするために，今回の税制改正においては，直接税を軽減すると同時に間接税の増徴を図り，税負担の一部を直接税から間接税に移すこととしたのである。

2　この観点から，当調査会は，間接税の増徴について検討し，その結論については第4章で詳述したが，この検討の過程において，われわれはまず，売上税を創設することの可否について検討した。この問題を第1にとりあげた理由は，次のとおりである。

(1)　前述のように，直接税から間接税に重点の一部を移行するに当つて，間接税増徴の方向をどこに求めるかが検討された結果，わが国間接税構造の特性として特定の物品に対する消費税に大幅に依存している現在の方向には限度があるとみられた。したがつて消費のすう勢に対応して課税対象を拡張し，広く浅く課税する方向が望ましく，この点からみて，低税率で課税対象が広く，多額の税収をあげることができる売上税は，まず第1に検討に値すると考えたからである。

(2)　更にまた，現在世界の主要国で，その全租税体系のうち売上税をもたないものは，わが国を除いてはイギリスがあるのみであり，その他の国の多くは，税収の多くの部分を売上税に依存していることも注目すべき点である。たとえば，フランスにおいては租税収入の29.1％を，西ドイツにおいては同じく28.1％を，イタリアにおいては国税収入の23.8％をこの売上税によつていて，いずれも安定した間接税の構造をもつている。これらの事例からみると，わが国の間接税構造のうちに売上税を欠いているということは，最も顕著な特徴といえよう。したがつて，その点からも間接税増徴を問題としているこの際としては，当然この主要な税目である売上税について検討する必要があると考えたのである。

（売上税の性格）

3　売上税とは，取引の段階において担税力をは握することを目的とし，事業の総売上高を課税標準として比較的低率の比例税率により課税される税である。その税負担は，一応消費税と同様究極的には消費者に転嫁されることが通例とも考えられるが，特定品目

に対する消費税と異なり，一般的に広く同一税率で課せられるので，その負担が国民経済の循環過程でどこに帰属するかは，その時の経済状勢によりまた各企業の転嫁力のいかんにより必ずしも一概に律することができない。したがつて，租税の分類上は，取引に着目した課税という意味で流通税に分類されるが，ここでは広義の間接税と考えた。

また，企業の附加価値すなわち企業の総売上高から他の企業から受け入れた商品等の購入代価等を差し引いた価値を課税標準とする税も，前記の売上税と同様の性格の税であるといわれており，ここではこれをもあわせて売上税として検討することとした。

（わが国における沿革）

4　わが国においても，過去において3度売上税の創設が問題とされた。第1回は，昭和12年のいわゆる馬場税制改革案においてであるが，このときは政局の関係で国会に提案されるに至らなかつた。第2回は，昭和23年に設けられた取引高税で，これは約1年4ヶ月の間施行されたが，各界の反対が強く，昭和24年末をもつて廃止された。第3回は，昭和25年シャウプ税制使節団の勧告に基き，事業税に代わるものとして設けられた附加価値税であるが，この附加価値税は当時としては前例のない新しい税目であつた関係もあり，毎年施行期日が延期されて，ついに1度も実施に至らないまま昭和29年に廃止された。

（検討の必要性）

5　このような歴史的経過に顧み，当調査会は，わが国の過去の取引高税及び附加価値税をも含め，広く世界の各種売上税について検討を重ねた。その間，間接税への重点の移行に当り，欧米諸外国のように売上税を創設して間接税の大幅な増徴を図るべしとの強い意見もあつた。しかし，現在においては，売上税に対する国民の理解も充分とはいえないし，また財源の面からみても売上税を創設してまで間接税の増徴を図る必要が認められないので，今回の税制改正としては，さしあたりその創設を見送るべしとの結論に達した。しかし，前に述べたとおり，将来において新しい財政需要が生ずる場合には，広く浅く課税して多額の税収をあげることのできるこの税に依存することも考慮しなければならないから，今後ともこれについての根本的な研究を続ける必要があると思われる。その意味で，これまで当調査会が検討した結果の概略について，まずその種類とその各種類における長短とを明らかにし，特に主な売上税の型を選択してその問題点を述べ，最後にこれらの売上税を採用することの可否についての検討をここに試みることとした。

第2　売上税の種類とその長短

（分類の基準）

1　売上税は，各種の観点から，いくつかの種類に分類することができる。すなわち，

(1)　一般に取引は，製造者と卸売業者との間の取引，卸売業者と小売業者の間の取引，小売業者と消費者との間の取引の3段階に大別することができるが，これらの取引段階のうちどこで課税するか，課税するのは1段階か，それとも2以上の段階か。

(2)　課税の対象となるのは商品の販売に限るか，サービス等も含むか。非課税取引としてどの程度のものを課税範囲から除外するか。また課税標準としては何をとるか。

(3)　税率はどの程度か。

(4)　申告及び納付の制度はどうするか。

の点からみて主として各国の事例につき次のとおりの種類に大別できる。

（課税段階による分類）

2　課税段階については，その段階数により単段階売上税と多段階売上税とに分かれ，更に製造，卸売，小売のうち取引のどの段階を課税とするかにより細別される。

(1)　単段階課税

(イ)　製造段階課税を行うものはフィンランド及びカナダの売上税並びにフランスの附加価値税がこれに属する。この製造段階売上税においては，原則として製造業者が納税義務者となる。

(ロ)　卸売段階で課税を行うものは，スイスの売上税がこれに属する。イギリスの仕入税は，特定商品に対して課税をする点において，売上税というよりわが国の物品税に近いが，同じく卸売段階で課税されている。この卸売段階課税においては，原則として登録された卸売業者等が納税義務者となる。

(ハ)　小売段階で課税を行うものは，ノールウエー，アメリカの大部分の州及びニューヨーク市の売上税がこれであるが，この小売段階課税においては，原則として小売業者が納税義務者となる。

(2)　多段階課税を行うもの

(イ)　小売，卸売及び製造の各段階で課税する全段階課税としては，西ドイツ，オーストリア，ルクセンブルグ，イタリア等のいわゆる取引高税と，アメリカのミシガン州のいわゆる附加価値税とがあり，わが国の昭和12年の取引税法案，昭和23年の取引高税及び昭和25年の附加価値税は，いずれもこの全段階課税を行う方式に属している。この全段階売上税においては，原則として製造業者，卸売業者，小売業者，サービス供与者及び輸入業者が納税義務者となる。

(ロ)　2段階課税を行うものとしては，まず，製造段階及び卸売段階で課税を行うもの

として，オランダ及びベルギーの売上税があり，原則として製造業者，輸入業者，卸売業者及びサービスの供与者が納税義務者となつている。次に，製造段階及び小売段階で課税を行うものとしての立法例は見当らないが，フランスの附加価値税は，地方税である小売売上税を含めてみた場合には，この型に属することとなろう。この型では原則として製造業者，小売業者及びサービスの供与者が納税義務者となる。また，卸売段階及び小売段階で課税を行うものとしては，現在はないが，1933年から1940年までノールウエーで行われた売上税はこれに属する。この売上税では，原則として卸売業者，小売業者及びサービスの供与者が納税義務者となる。

(課税物件及び課税標準からみた分類)

3 次に課税物件及び課税標準の点からその類型をみると，

(1) 課税物件としては，原則として課税段階において営業者が営業として行う取引を課税対象としている。この場合サービスの提供をも課税対象としているもの（たとえば西ドイツを初めとした大部分の多段階課税の場合）もあれば，これを除き，商品の販売のみを課税の対象としているもの（たとえばスイスを初めとした単段階課税の多くの場合）もある。また，輸入等の取引を課税対象としているもの（たとえば西ドイツの売上税）もあれば，これを補完税にゆだねているもの（たとえばアメリカの州売上税の場合の使用税）もある。

(2) 課税標準は，附加価値税以外では，原則として販売価格又は関税税額込みの輸入価格である。この場合には，実際の取引価格によることが一般的であるが，直売価格等について公開市場における標準価格を採用しているもの(たとえばイギリスの仕入税)の例もある。

附加価値税においては，本来は附加価値額すなわち，総売上高から他から買入れた原材料等の代金を差引いた金額を課税標準とする。アメリカのミシガン州の附加価値税では，総収入額から原材料原価等のほか，支払利子，地代等をも控除した調整収入金額を課税標準としている。ところが，フランスの附加価値税では，販売価格を課税標準とし，その税額から購入原材料，機械等に課せられた附加価値税の総額を控除する方法をとつている。

(3) なお，売上税は，特定の取引段階におけるすべての取引を課税対象とする性格を有するものではあるが，各種の観点から，特定の取引を課税対象外とせざるをえない事情がある。この非課税取引は，ほとんどどの国の売上税にもみられ，概していうと，単段階課税の場合は多く，多段階課税の場合は限定されているといえる。いずれの場合にも，一般的にその非課税取引の範囲は次第に広がり，かつ複雑化するといわれており，簡易さを生命とする売上税制にとつては，重大な制約となつていると認められる。

非課税取引の対象となる品目をいくつかに分類してみると，次のとおりである。

(イ) 主食等の生活必需品とみられるものについて，売上税のいわゆる逆進的効果を回避しようとするもの

(ロ) 診療，医薬品，住宅建築資材等の社会政策的配慮に出たと認められるもの

(ハ) 教育用品，書籍，新聞等の教養面への配慮によるもの

(ニ) 輸出品を非課税として輸出の促進を図ろうとするもの

(ホ) 原材料，半製品，部分品等を非課税とし，できるだけ重複課税を防止しようとするもの

(ヘ) その他課税技術等の面からの考慮に基くもの，たとえば，原始産業，小規模業者，国及びこれに類するもの等の行う取引，特定の税がすでに課税されている物品の取引等がその例である。

(税率からみた分類)

4 次に税率からみた場合，一般的には比較的低率の場合が多いといえるが，中でも，全段階売上税の税率は最も低く，単段階売上税及び附加価値税ではやや高率となつている。これを各国の例によつてみれば，

(1) 多段階売上税では，西ドイツ4％，オーストリア5.25％，ルクセンブルグ2％，わが国の昭和12年の取引税法案では0.1％，昭和23年の取引高税では1％，ベルギー(製造及び卸売の2段階のみ) 4.5％となつている。

しかし，多段階売上税では，卸売段階が取引回数も多く，また差益も少いことを考慮して，卸売段階に軽減税率を適用するものがある。たとえば，西ドイツでは基準税率4％に対し，卸売段階には1％の軽減税率が適用され，オーストリアでは，5.25％の基準税率に対し1.8％，ルクセンブルグでは2％の基準税率に対して0.5％の軽減税率が適用されている。またオランダの売上税は，製造及び卸売の2段階課税であるが，製造段階では5％の税率を適用されるのに対し，卸売段階の税率は0.75％となつている。

このほか，輸入品，しやし品，必需品，直売品等に対して特別税率を設けている場合が多い。

(2) 一方単段階売上税では，アメリカの州小売売上税の税率は2ないし3％であるがノールウエーの小売売上税の税率は，10％，卸売段階課税であるスイスの売上税の税率は6％であり，製造者売上税であるフインランドの売上税の税率は20％，カナダの税率は10％といずれも若干高率となつている。

なお，フランスの附加価値税の税率は19.5％とかなり高いが，わが国の附加価値税の税率は4％であつた。

（申告及び納付の制度からみた分類）

5　申告及び納付の制度は，申告による現金納付制度，印紙納付制度及び両者を併用した制度に3分類することができる。

(1)　申告による現金納付制度のみによつている例としては，スイス，アメリカの州の一部（たとえばコロラド州）の売上税があり，わが国の昭和12年の取引税法案及び昭和24年度改正後の取引高税もこれに属する。いずれも，毎月ごとに申告納税する建前である。

オランダ，アメリカの州の一部（たとえばカリフォルニア州）は，同様申告による現金納付制度であるが，四半期ごとの納付をすることとなつている。

フランス及び西ドイツは，原則として毎月申告現金納付であるが，税額の小さい業者については，四半期ごとに納付すればよいこととなつている。

(2)　印紙納付制度によつているのは，ベルギー，アメリカの州の一部（たとえばオハイオ州）の売上税であるが，わが国の発足当時の取引高税も同様の制度であつた。

(3)　申告による納付と印紙納付とを併用しているのは，カナダ，フランス，西ドイツ及びイタリアである。

カナダは，毎月申告納付の建前であるが，納付方法には現金と印紙てん付との2方法がある。

イタリアでは，原則として印紙納付制度で，印紙を送り状にてん付することとなつているが，特定の取引は郵便当座預金勘定に納付することとなつている。

（各種類における長短）

6　次に単段階売上税及び多段階売上税について，その長短を検討すると次のとおりである。

(1)　単段階売上税

(イ)　製造段階売上税は，納税者数が他の種類に比較して少くてすみ，検査監督は容易となる。しかし一定の税収をあげるためには，税率を高くしなければならず，脱税への誘因も強くなる。また，製造及び製造者の範囲の決定並びにその定義がむずかしく，登録制等によつて整理することが必要となる。

なお，課税標準金額の決定に際し，特に小売業者に対する直売の場合等に実際販売価格に調整を加えることとするか否かの問題があり，また1回課税の原則を貫くためには，再度製造に用いられる原材料等の物品に対する売上税部分をできるだけ控除することが望ましいが，原材料免税等の措置によつても手続上完全な控除は困難で，負担が不公平となりやすい。

(ロ)　卸売段階売上税についても，製造段階売上税の長短と同様なことがいえる。しかも，価格調整については，卸売業者の消費者直売のほか，製造業者の小売業者又は

消費者への直売の場合も問題となる。

また卸売業は一般に所得率は製造業，小売業等より低いので，売上税が完全に転嫁されないときは過重な税負担となる。特に最近のわが国においては卸売段階の限界がはつきりしないことが多く，卸売業者が弱小な業界が少くない点も留意を要する点である。

(ハ) 小売段階売上税は，比較的低税率で，一定の収入をあげることができ，課税標準金額も他に比べ決定しやすいが，何といつても納税者数が多く，記帳能力も充分でない者が多く含まれてくるので，脱税増加のおそれがあり，徴税費もかさむ点が大きな難点とされる。

(2) 多段階売上税

(イ) いわゆる取引高税といわれる全段階売上税については，それが低税率でかなりの収入をあげることができる点は大きな長所であるが，一方納税者数が多いために，小売段階売上税に述べたと同様のことがいえる。ただしこの場合，税収が多い点から，一定の売上規模以下の業者については免税点によりこれを減少整理してその間の技術的調整を図つている事例もある。

なおこの種類の売上税は各段階課税のため税額の累積的効果を生じ，このため負担の不公平が生じて，転嫁不充分，脱税誘発，企業連合促進等の結果を生むおそれがある。これらの結果を回避するために差別税率を設けた場合，税務行政が一層複雑化するという点は大きな短所である。これに反し，多段階売上税においては，かりに1段階で課税が充分でなくともいずれかの段階では握される可能性が多く，この点では単段階売上税よりもまさつているということができる。

(ロ) 2段階売上税については，単段階売上税の組合せにより，それぞれの長短はある程度調整されるが，それだけ複雑化の要素も大きくなる。

(ハ) 附加価値税は，それが全段階課税の場合は上記の長短をもつが，ただ，その累積的効果が回避できる点は大きな長所といえる。しかし，附加価値の算出に手数がかかるので，送り状，帳簿等の組織が整備されていないと円滑に実施できない点があり，また労働力を大きな要素としている企業に税負担が加重されることになる。この税は理論的には最も進んだ売上税方式と思われるが，実例に乏しい。

第3　主な売上税の型

（検討の対象とした主な売上税の型）

1　上記のように，売上税の各種の型についての調査を終つた後，当調査会は，主要な型の売上税を対象として，その各々についての問題点を検討した。

2　すなわち，各種類の売上税についてその長短を検討した結果，卸売段階売上税は，特にその地位が弱いといわれている卸売業者にぼう大な税負担をかける可能性が大きく，また小売段階売上税は納税者数が増加し，記帳能力が充分でない等のため税務執行上問題が多く，もしこれを免税点等によつて整理するときには，特定の小売業者のみにしわがよつて税率は高くなり執行の困難が生ずることとなる等の理由から検討の対象から除き，代表的な売上税として，単純な形態の全段階売上税（取引高税），製造段階売上税及び全段階附加価値税の3種類の型を選定し，これらについて，それぞれの問題点を詳細に検討した。

（全段階売上税（取引高税）の検討）

3　まず，全段階売上税，いわゆる取引高税を採用した場合の主な問題点は次のとおりである。

(1)　転嫁及び帰属はどのようになるか。そこに不均衡が現われるとすれば，どのような措置をとるか。

(イ)　流通段階数による税負担の差異（税負担が転嫁された場合の累積的効果）

(ｲ)　品目別にみると，通常の取引段階数は，たとえば注文生産品のような段階数の少いものから，繊維類のような段階数が多く取引経路の複雑なものまで，その格差が大きく，これにより消費者の売上税負担が相違することとなる。

(ﾛ)　同一品目においても，大規模業者で直売割合の大きいもの，又は大規模業者で製造から販売までの一貫組織をもつているものの取り扱う商品は，独立の中小業者の取り扱う多くの取引段階を経た商品に比べて税負担が少くてすみ，したがつて商品の競争力に格差が生ずる。

(ロ)　上記の負担の不均衡を調整するためには次のような措置が考えられ，そのうちあるものは実施例もあるが，これらの措置は税務行政の執行を複雑なものにすることは考慮しなければならない。

(ｲ)　累積的効果を緩和し卸売段階への過重な税負担を回避するための措置―卸売段階の税率を軽減する。又はこの段階は課税しない。

(ﾛ)　直売取引が累積的効果のため有利となることに対する措置―直売取引に加重税率を適用する。

(ﾊ)　一貫組織をもつた製造者が累積的効果のため有利になることに対する措置―他

の業者から購入した原材料等について免税とするか，又はその税額部分を製品の税額から控除する。又は自家用原材料等にも課税する。

(四) 累積的効果緩和等のための便宜措置—特定品目について，平均取引段階数を予定して加重した税率を製造段階等で特例的に一括課税する。

(ハ) 収益力の相違による税負担の差異（転嫁されない税部分についての総収入課税的効果）

(イ) 業態別にみると，卸売業，小売業，製造業，サービス業の順に概して所得率は逐次高くなつているので，もし転嫁不充分の場合は卸売業が最も大きな割合の税負担をかぶる可能性がある。

(ロ) 規模別にみると小規模業者の方が，所得率が高く，したがつて売上にかかる税負担は大規模業者の方が重く中小企業者は軽いと思われる。もつとも転嫁力においては，概して大規模業者の方が強いので，転嫁不充分の部分が小さくなることは考えられる。したがつて事業者にどれだけの税負担となるかは，両者をかみあわせて判断せねばならないが，この点売上税が中小企業者に不利という断定は当らない。

(2) この売上税は消費者にとつてどの程度の効果をもつか。

これを所得階層別にみた税負担の相違から検討すると，主食は売上税の非課税品目となるものと想定し，家計費調査による主食費以外の消費支出金額に対し一定の率による売上税が課せられたとした場合，所得層の上下による売上税負担の開きは，所得ないし所得税の開きに比べ小さく，所得に対するある程度の逆進的傾向がみられる。もつともその額は各所得者についてきわめて軽度であるので，その逆進性が租税としての適格性を問題とする程度とは思われない。

(3) 納税者の増加に伴い税務執行は困難となるであろう。

納税人員は，現状において推定すると，かりに免税点なしとすれば，個人 362 万件，法人 45 万件，計 407 万件であり，これを昭和 31 年申告所得税（営業）における納税義務者推定数 87 万人に比べると大幅な増加である。しかし，月売上高 15 万円以下を免税点とすれば，税収の減少は 10% 程度であるのに納税人員は約 134 万件に減少するので，技術的に調整することは充分可能と考えられる。

（製造者売上税の検討）

4 次に製造者売上税を実施した場合の主な問題点は次のとおりである。

(1) 製造及び製造業者の範囲をどの程度とするか。

(イ) 製造の範囲を明確に定義することは困難である。

実施例においても適用限界は常に問題となり法令ないし通達等で決定されているが恣意的になりやすい。今かりに，日本標準産業分類の製造業（有機又は無機の物

質に物理的，化学的変化を加えて新生産物を製造し，これを卸売する業）を課税対象とすれば，建設業，鉱業，電気ガス業等は入らないこととなる。

(ロ) 課税関係を明らかとするために，製造業者及び一部の卸売業者に免許を付与し，免許業者から非免許業者に販売するときに課税する方法をとつている立法例があるが，このような措置が必要となるかもしれない。

(2) 原材料等に対する売上税の重複適用を防止するためにどのような措置をとるか。

(イ) 完成製品に対しては，1回課税の原則を貫ぬくためには，生産に用いうる物品の重複課税防止が必要であるが，執行上はかなり困難で煩雑な問題である。これについては原材料等免税の方法と，課税済原材料の税額控除の方法とが実例としてある。

(ロ) 原材料等免税方式をカナダの売上税の事例で検討すると次のとおりである。

(一) 条件付免税により用途確認を行うことは執行上かなりの煩雑さを要求されるので，物品の性質が主として生産に用いられるもので通常大規模取引されるものであれば，多少消費面に流れるおそれはあつても無条件免税とすることが好ましいと思われる。

(二) 免税対象物品はできるだけ限定すべきで，それでも権衡上等の理由から順次相当品目の追加は免れないようである。しかもその結果はかなり恣意的のものとなりやすい。またその限界は通達等により線を引かれているが判然とできないものが少くないようである。

(三) カナダ売上税における免税の対象は，製造に用いられる原材料，部品，包装材料，研磨材等の消耗品，直接製造に用いられる機械，燃料，動力，建築材料等があるが，照明，通風等の装置，トラック，鉄道車輛等は課税されている。

(ハ) 税額控除方式をフランスの附加価値税の事例で検討すると次のとおりである。

(一) 製品の構成要素となる原料等又は製造過程において消失する消耗品等に対する附加価値税額は，勘定書に明確に記載され，その金額を購入された翌月申告して，納付すべき税額から控除されることになつている。これには勘定書，帳簿等によつて取引を行う慣習が一般的でなければ適確な執行はできないものと思われる。

(二) フランスの附加価値税においては，当初原材料，部品及び消耗品のみが税額控除の対象であつたが，その後製造用機械装置にもその範囲が拡張された。

(ニ) 以上のとおり原材料等に対する重複課税防止の措置は，製造段階売上税において最も大切な問題であるが，いずれの方法をとつても税務執行の複雑化は免れないと思われる。帳簿組織等が充分とはいえないわが国の現状では，簡素化の面からできるだけ無条件免税の範囲を拡げた上で，従来物品税でとつていたような原材料等免税方式をとらざるをえないであろう。なおその際製造機械についてもかなり圧縮し

た範囲で免税を認めざるをえないと思われる。

（附加価値税の検討）

5　最後に附加価値税を実施した場合の主な問題点は次のとおりである。

(1)　転嫁及び帰属はどのようになるか。

(イ)　業種による税負担の差異

附加価値税は通常の売上税と所得課税との中間的性格をもつので，全段階売上税（取引高税）の場合にみられる税負担の不権衡，すなわち所得率の低い卸売業者に重く，所得率の高いサービス業等に軽くなるという点は緩和されるが，建築業，運送業等労働力を主な要素としている業種に対しては税負担が重くなる。

(ロ)　企業の大小による税負担の差異

家内工業的な，あるいは家族のみで営業しているいわゆる中小企業に対する税負担は比較的軽く，その反面従業員が多くいる大企業に対しては比較的重くなる。

また附加価値税は全段階売上税（取引高税）のような累積的効果を回避できるから，独立の中小企業者に特に不利を与えることはない。

(ハ)　企業の優劣による差異

すぐれた企業は，一般的に設備も近代化しており，人件費，利子等の支払も少いから，税負担が軽くなり，その反面合理化が遅れたり，又は資金事情の悪いような企業に対しては比較的重い課税となる。

この結果として附加価値税は設備の近代化を間接的に促進することとなる。

(2)　附加価値額の算定方式をどうするか。

通常の売上税に近いものとする考え方からすれば，控除法が適当である。しかし控除法によれば，特に帳簿組織の完備が要求される。一方加算法は損益計算に基いて課税標準を定めることができ，あらためて，このために計算する必要がなく簡便であるといえる。

(3)　納税者数の範囲をどの程度とするか。

多段階売上税の形態で附加価値税方式を採用する場合は，できるだけ広く一般に課税することが望ましいが，一方税額算出等にはかなりの記帳能力等を要求されるので，この関連をどの程度で調整するかに問題がある。

(4)　税額控除方式についてどう考えるか。

附加価値税方式に伴う税額算出等の困難を簡易化するためには，フランスの附加価値税で採用している前述の税額控除方式をとることも考えられる。この方式は，原材料等流動資産分については便利であるが，製造機械等固定資産分については，納付された税額相当額を翌月１回では控除しきれないことが多く，この場合減価償却額分控除とするときは簡素化の目的が達せられない。

6　以上いずれの型の売上税を実施した場合にも，現行の他の消費税及び事業税との関係をいかに考えるべきかという問題が残るであろう。

(1)　まず物品税を初めとして，物品を課税物件とする消費税の課税の軽減が必要かどうかという点については，

(イ)　売上税と消費税との関係を外国の事例でみると，売上税に吸収して特別の加重税率を設けている場合，売上税を非課税として特別単一税を設けている場合又は売上税及び消費税が併課されている場合がある。単段階売上税の場合には補完税としてしやし税を併課している後者の事例があるが，多段階売上税では前記の種々の形態を併用していることが多い。

(ロ)　全段階売上税を設ける場合には，低税率でもあるので，旧法のときと同様に両者を併課し，特に税負担が過重となるものがあれば例外的に非課税とする程度にとどめるのが取引の便宜等からみても適当と考えられる。

(ハ)　製造段階売上税を設ける場合には，いずれか一方の税で課税する方が手続上便宜と思われるが，どの方法をとつても大差はない。また，製造者売上税を設けた場合，物品税等対象物品は売上税を非課税として別途課税することとしたときには，つりあい上物品税等の税率を売上税の税率程度だけは引き上げる必要があると思われる。

(ニ)　附加価値税を設ける場合には，いずれの方法をとつても税負担は変らないので，併課する方が手続上便宜である。この場合控除法によると，消費税相当額は当然附加価値額の算出上収入金額から控除される。

(2)　次に事業税を軽減又は廃止すべきかどうかを検討してみよう。売上税は流通税であるので転嫁できない場合には事業者の総収入に対する課税となり，その面では事業税と重複することになる。また，わが国においては前述のように事業税を附加価値税に改めようとした試みもあつた。したがつて，売上税特に全段階売上税（取引高税）又は附加価値税の創設と同時に事業税の廃止又は軽減が問題となろう。これは現在における地方団体の重要な財源を失わせることになるので国と地方団体との間に税源の調整ひいては地方制度にまで大きな影響を与えることになる。

第4　売上税創設の可否

1　以上のように，全段階売上税（取引高税），製造者売上税及び附加価値税についても，それぞれの場合の長短と問題点とがあり，なお今後充分検討を要するが，その討議の経過においては次のとおり売上税の創設の可否について主張があつた。

2　まず，売上税の創設を否とする理由としてあげられた事項は，次のとおりである。

(1)　売上税はいわゆる逆進税的効果をもち，免税措置の程度によつてはかなりこれが緩和されるが，なお他の税に比べ大衆課税の色彩はぬぐいきれない。

(2)　売上税は，転嫁不充分のときには営業者の総収入に対する課税と同様の結果となり，また転嫁された場合多段階売上税においては累積的効果を生ずるおそれがあり，そのため税負担の関係は不公平となりやすい。またこのことから垂直的企業連合促進等の経済的効果をもつことも考えられる。

(3)　転嫁力は一般的にいつて，中小企業者に比べ大規模製造者や百貨店の方が強いので，免税点等において適切な措置を講じないときは特に中小企業者にとつて総収入に対する課税と同じ結果になりやすい。

(4)　売上税はその課税方法に適切な措置を講じないときは次のような好ましくない影響を国民経済上に与えるおそれがある。

(イ)　物価の騰貴　特に転嫁力の強い生活必需品等をも課税対象とした場合には，売上税相当分に応ずる価格引上げが行われ，それが情勢によつては，賃金引上げないし一般的物価騰貴へのきつかけを作る。

(ロ)　貿易への影響　輸出商品のコスト中に含まれるすべての売上税相当部分を完全に払いもどすことは特に多段階売上税の場合に困難であるため，国際競争上不利な影響を与える。また製造段階課税を含む売上税の場合には輸入品に差別税率を適用する必要も起るが，国際的に若干問題がある。

(ハ)　企業系列化への影響　多段階売上税の場合に累積的効果に伴い起りうる。

(5)　税務行政上は，納税者数の増加による困難，用途別免税，業態区分，課税標準決定等における困難性のいずれかに当面し，またいずれの場合も直接税の課税基本をは握されることを避けるための売上税の脱税傾向に直面する。

(6)　売上税は，各国とも，2回の大戦前後か1930年代の恐慌時に赤字財政対策としてやむをえず創設されたものであり，上記の諸点からみて世論の納得をうるだけの強い財政上の要請があるときでないとこれを創設すべきでない。

3　これに対して，売上税の創設を可とする理由としてあげられた事項は次のとおりである。

(1)　国家の社会福祉的任務の増大に伴い，社会保険制度をも含めた広義の社会保障制度

が拡大され，他方において，財政支出が増大し，税負担が加重されることになれば，直接税にのみたよることが必ずしも負担公平の原則に適合するとはいえない。そして間接税にある程度重点を移行するとすれば，し好品等の特定物品に対する消費税等についてはすでに弾力性が小さくなつているので，むしろ売上税等によつて軽度の税負担を広く一般に及ぼすことが望ましい。

(2) 売上税は比較的低税率で多額の収入をあげうる税であり，欧米諸国の多くはなんらかの形態で売上税を採用し，しかもこれが重要な歳入源をなしている場合が多い。

(3) 売上税は，低税率で広く一般に税負担を分散させることができ，また，所得税，法人税等が減収を免れない不況時にも安心してたよれる税である。

(4) 売上税は中小企業者に対する圧迫となるといわれるが，転嫁されない部分についての総収入課税的効果からみると，所得率の高い中小企業者の方が所得率が低く売上げの大きい大企業者よりも負担する税は少くなるので，その点ではむしろ大企業者よりも有利な立場に立つことになる。また転嫁力は企業の大小よりも物品の種類により，それがしやし性の強いものか，生活必需品的のものかに左右されることが多い。以上の点からみて，免税点を設けた場合にはむしろ中小企業者に有利となることが多い。

(5) 売上税は，税額部分だけ購買力をとり上げることにより消費能力を減少させるという面と，消費者が消費を節減すれば売上税負担を削減することができるため，消費者の消費誘因を小さくするという面とで，消費抑制の作用をもつている。したがつて，消費過剰気味の時には適当な税である。

(6) 売上税は，一般的物価騰貴へのきつかけを作るとの主張があるが，それは，他のインフレ要因が強い特殊な経済情勢の場合であつて，一般的には，消費抑制の傾向が働き，需要は減退して価格引上げはむずかしくなり，一般的物価騰貴となることは考えられない。特に生活必需品等に対しては非課税措置が講ぜられるから，その影響はない。

(7) 売上税の実施は再び旧取引高税時代の混乱を招くとの主張は次のような点から正当でない。当時は(イ)所得税等の税負担も重く小所得も多く課税され，旧取引高税によりこれら直接税の課税基本をは握されることを極度におそれたこと，(ロ)新税であるため納税，徴税とも不馴れの点が多く，ことに当初印紙納付制度によつて混乱があつたこと，(ハ)経済統制が残存しながら，その実効は少く，統制違反が日常化していて旧取引高税の申告が統制違反の事実を証明することになる等の事情があつたためと思われるが，現在は，直接税の税負担もはるかに軽減され，納税者数も減少し，また，経済統制もほとんど廃止されているので，課税制度も非課税範囲，免税点等の措置を講じ，納付制度も合理化することにより円滑に実施することができる。

4 売上税については，このように賛否両論があるが，以上検討したところによつてみら

れるように，その収入面の長所は大きく，またその短所も相当程度技術的な考慮によつて補われると考えられる。したがつて，わが国においても，将来直接税において相当規模の減税等を更に実施する必要が考えられるとき，又は歳出の大幅な増加が要請されるときには，これをとり上げてしかるべき税目であると考えられる。また，これを創設した場合には当然物品税，事業税等も軽減ができて，わが国の間接税の構造としては，かなり安定したものとなり，租税体系全体としても前述したとおりつりあいのとれた姿となることと思われる。

ただ，現在においては，国民のこれに対する理解も充分とはいえず，また減税財源としても相当額の自然増収を充当できる見込をえたので，売上税を創設することはその時期でなく，今回は，前に述べたとおり，間接税の増徴は，物品税を初めとした現行間接税について，できるだけ広くその対象を求め増徴する方向にとどむべしとの結論に達したが，今後もこの税については研究を続けるべきであると考える。

第7章　地　　方　　税

第1　地方財政の現状と地方税改正の方向

（地方財政の現状）

1　第1部第1章においてわれわれは，国民が税を払うのは，国及び地方団体の歳出をまかなうためであり，国民の税負担は，歳出の膨脹を抑えない限り，軽減されないことを指摘した。このことは，地方歳出の膨脹を阻止しなければ，地方税の減税を実現することもむずかしいということにも通ずるものがある。われわれは，今次の税制改正を検討するに当り，まず地方団体の財政に以下のような検討を加え，上記の観点を確認し，国の財政と異なる地方財政の性格に即応しながら，国民負担の総合的な軽減に寄与すべしとの結論に達した。

地方歳出は大きく分けて，(1)国庫補助金等を伴う経費と(2)その他の経費とに分かれる。

(1)　国庫補助金等を伴う経費は，国の施策に関連のある事務又は事業に要する経費で国がその全部若しくは一部を負担し，又は補助するものである。この種の経費は，国が国庫補助金等を増減すれば，地方の歳出も概ねこれに対応して増減する。このような経費は，昭和25年度以降膨脹の傾向をたどつて，国及び地方の財政膨脹の一因をなしたのであるが，昭和29年度以降極力これらの経費の増加を抑制する方針が堅持され，財政健全化のために資してきた。今後もこの方針を堅持し，国及び地方の財政の健全化に資さなければならない。

(2)　次にその他の経費として，現在問題となるものをあげれば，地方行政職員等の給与費，地方の行う単独事業及び公債費がある。

給与費については，過去における膨脹傾向が著しい。給与費の増加が，地方財政の大きな圧迫要因となつて，その他の経費ことに投資的経費に向うべき部分が，漸次縮小されざるをえない事情に至つている。現在赤字団体には，財政再建計画が実施され，その中には昇給のくりのべ，人員削減措置等を講じて，給与の膨脹傾向を阻止しているところもみられるが，その他の団体，ことに富裕団体においては，依然として給与費の増加傾向がみられると思われ，地方財政の健全化をはかるためには，その点にまず充分な注意を払い，極力人件費の圧縮に努めることが必要である。

地方団体中には独自の施策として行ういわゆる単独事業を，朝鮮動乱による好況時の歳入の増加を引当てとして，きわめて，活発に行い，これがこれらの団体

の財政規模の膨脹の因をなすに至つたものがある。この過程で公債費増加の要因が急速に生じたことも否めない。昭和29年度以降，単独事業は相対的に縮小されざるをえない事情に至つている。しかし後述するように，地方歳入に予想されない自然増収が今生じつつあり，今後も大幅に，これが予想されるので，この自然増収をそのまま圧縮された単独事業の回復に充て，地方行政の水準を向上させようとする希望が，各地方団体に強く生じてきている。

われわれは，これが再び上述のような財政膨脹の苦い経験を繰り返す結果を招来することをおそれる。従つて，国庫補助金等を伴う経費の抑制と歩調をあわせ，この種の経費についても，なお，当分の間抑制に努め，地方財政の健全化の方針を推進する必要があろう。

公債費の過去数年における膨脹率は非常に高く，昭和26年度に比し，30年度決算では約5倍に増加している。この増加傾向は今後もなお当分続く予定である。この公債費の累増は，起債の問題とともに，今日の地方財政中の最も重要な問題の1つである。

根本的には，今後の起債をできる限り削減するとともに，償還年限の延長，借換，金利の引下げ等による公債費負担の平準化措置を講ずることが必要である。

2　地方団体には多額の赤字が累増している。各年度の実質赤字額は昭和27年度199億円，28年度161億円，29年度186億円であり，その累計は648億円に達している。しかしながら，この赤字累増の傾向は30年度においては，著しく鈍化し，実質赤字額は33億円となり，減少の傾向を示すに至つたが，これは30年度末における臨時地方財政特別交付金の交付等の国の施策にもよるが，地方も赤字増加の傾向に対処して，歳出の圧縮，標準超過課税等の措置によって財政健全化に努力したことに起因することも見のがせない。

昭和30年度末には，地方財政再建促進特別措置法の成立，実施により29年度までの赤字団体は，一定の条件の下に財政再建債を発行し，過去の赤字を一応たな上げとし，これを経費の圧縮と標準超過課税等とによつて償還することとしたが，31年度には更に次のように，地方財政の健全化を図り，将来の赤字発生を防止するために，相当広範な地方行財政制度の改革が行われた。すなわち，31年度からは，地方団体の機構及び運営の合理化，教育委員会の公選制の廃止等地方行政制度の改正が行われた。また義務教育職員の恩給費，公共事業費等についても国の負担を増し，更には税制面においても，国有資産等所在市町村交付金及び納付金制度の実施，都市計画税，軽油引取税等の目的税の創設，地方交付税率の引上げ措置等も講じた。これら制度の改正による地方財源の増加と地方歳出の減少によつて昭和31年度の地方財源が改善された額は，約227億円に上つたのである。

（地方税の自然増収と減税）

3　最近の経済の好況により，国税，地方税ともその収入は好調である。地方税のうち道府県税収入は本年9月末において，前年同期に比して29％の増加を示し，国税の増加率11％を上回つている。市町村についてのサンプル調査の結果も同様14％の増加を示しているので，31年度の地方の自然増収は，相当多額に上るものと思われる。31年度の地方財政の規模が適正なものである限り，この自然増収等によつて，31年度の単年度収支は相当の黒字を生むであろう。32年度についても，経済の好況の持続が期待されるから更に大幅の自然増収が期待される。

自然増収の使途については，

(1)　地方行政水準の向上にこれを使用するか

(2)　起債の減による歳入構成の是正にふり向けるか

(3)　減税にふり向けるか

等の方法が考えられる。

(1)　公債費等最少限の義務的経費をこえて行政水準の向上に自然増収をそのまま充てることは，地方団体の強い希望であるが，これは前述のように，財政規模の膨脹をもたらし，ひいては再び過去の赤字の再現をきたすおそれがある。昨年末において地方財政再建計画を実施し，極力歳出の圧縮を図り，このために国は再建債の利子補給，また事業分量の圧縮を条件として補助率を引き上げている経緯からみても，この際，とるべきものではない。

(2)　次に，昭和31年度においても新規起債の削減をしたが，自然増収の期待される際に，極力新規起債の削減を図り，地方財政の歳入構成を是正するという考え方は，妥当なことであり，精密な計画の下に実施を図るべきである。しかしながら，その実施については，次のような点を充分にあわせて考慮する必要がある。

第1に，国に比べて小範囲の地域を対象とする地方財政においては，その臨時的な投資的経費を常に経常の歳入でまかなうことは本来困難であり，公債によつてその財政負担を長期間に分割することは必要であり，また合理的でもある。公債に対する財政法と地方財政法の態度が異なるゆえんもここにあると思われる。しかしながら，その公債も究極においては，その地方団体の経常の歳入で償還されなければならないのであるから，その起債が適限を超えて行われれば，地方財政の破たんを招来するおそれがある。このような起債の適限を求めるについては慎重な検討と細密な配慮とを必要とする。

第2に，起債の額を圧縮することは，現在のように地方財源が偏在している状況の下では，償還能力のある富裕な団体の起債を削減して，償還能力の乏しい貧弱団体に起債を残す結果とならざるをえない。貧弱団体と富裕団体の財源を調整する適切な

措置をあわせ講じないならば，起債の削減は，その本質的な目的を達しえず，地方財政全体の健全化の問題を解決することができない。後述の財源調整措置はこの面からも緊要な問題であろう。

(3) 減　　税

現在の国民の税負担がなかんずく直接税において過重であることは明らかであるが，これは国税及び地方税を通じての問題であり，納税者としては，国税だけあるいは地方税だけの減税ではなく，国税，地方税を総合した減税を望んでいるのである。自然増収は，一部これを起債の削減に充て，地方歳入の是正を図るとしても，国民の要望に応え，この際地方も減税に寄与することを優先して考えるべきであろう。

（財　源　調　整）

4　国民負担の軽減を国及び地方を通じて図る場合に，次に問題になるのは富裕団体と貧弱団体との財政力の調整をいかにして図るかである。

現在，財源調整のためには，地方交付税法を基幹として，諸種の措置が講ぜられているが，地方財源の調整制度は，わが国においては，昭和15年の地方分与税，23年の地方配付税，シャウプ勧告に基く25年の地方財政平衡交付金を経て，現行制度に及んでいる。その調整は年ごとに拡大され，15年においては，地方歳入中に占める調整財源の割合は7.3%であつたのが，現在では17.9%に及んでいる。なお，戦後においては，国庫補助金等の額も増大している。

このような傾向はもちろんわが国においてのみならず，諸外国においても同様である。すなわち，アメリカにおいては，19世紀以来個別的補助金を各州に対して交付しているが，近時，州の財政能力に応じた調整補助金の増加が注目される。

イギリスにおいても，19世紀の初めから平均的行政水準を確保するため，国庫補助金が交付されていたが，1929年に一般国庫交付金制度，更に1948年に国庫平衡交付金制度が実施され，国の地方財政調整機能は漸次拡大されている。

ドイツにおいては，1925年の財政調整法実施以来財源調整は行われているが，第二次大戦後においては国と地方との間においてのみならず，各州間の財源調整が実施されている。

このように沿革的にも，また諸外国のすう勢からみても財源調整の必要は高まつているが，にもかかわらず，わが国においては，現行の財源調整制度をもつてしても大都市を含む富裕団体と貧弱団体との財政力になお相当の較差があるように思われる。

更に，国民の地方団体から受ける行政的サービスは，富裕団体と貧弱団体とをとわず，本来平等であるべきはずであるが，現実においては，相当の差等が生じている。なかんずく，最近の経済の好況により，地方の自然増収が法人事業税等いわゆる弾力的な税目を中心として生ずるとなると，富裕団体と貧弱団体との財政力の較差はますます開

かれざるをえないであろう。富裕団体においても，その特有な財政需要があり，このことから財源調整の余地はないとする意見もあるが，富裕団体の給与水準が国のそれを上回つている等その財政の実態に照らしてみれば，富裕団体に相対的な余裕があることは明らかである。

このような状態においては，貧弱団体は国に新たな財源賦与を求める前に，まず，これら富裕団体との間の財源調整の途を求めることが妥当である。このような措置をとらず，貧弱団体の救済のために国から直ちに財源を賦与するとすれば，それは国民の税負担の増加に求めざるをえず，また地方に独立の税源を与えても，富裕団体にもそれだけの増収が得られる結果，実質的には国民の過重負担とならざるをえないし，また与えられる税目のいかんによつては，ますます偏在を激化させることにもなりかねない。

このような見地から，昨年の中間答申においても，富裕団体と貧弱団体との財政力の較差を縮めるため，必要な措置の実施を勧告したが，今回においてもその必要性はますますその度を高めているものと思われるので，あとうかぎり調整を図ることが望ましい。

（今回の地方税減税の方向）

5　以上われわれは，地方財政の現状と減税に対する基本的態度及び財源調整の必要性を明らかにしたが，このような考え方に立つて根本的に改正しようとすれば，地方税体系全般ならびに各税目が果して地方税として適格かどうか等の根本的検討に向わざるをえないのである。それは府県制度等地方制度の根本と関連する部面が多い。地方制度をどうすべきかについては，現在地方制度調査会において審議中であるので，地方税制度の根本的改正は，地方制度に関する結論をまつて，その改正と併行して行うこととし，今回は，国税における制度改正に対応する地方税制度の改正を中心に問題をとりあげることとした。

なお，国税の減税に対応して地方税の減税を考える場合，地方財政の実情から地方には減税の余地が全くないとする次のような意見があつた。すなわち，

(1)　地方財政は，最近の改善措置により，ようやく安定の一歩を踏み出したのであるが，未だ公債費の問題等未解決の分野がある。

(2)　地方財政の実態をみると，極度の経費の削減により，住民の必要とする最少限度の行政すら行えない団体もある。

(3)　地方財政再建整備を行つている団体について，その再建計画を見れば数年にわたり極度の財政支出の削減を行つている。

(4)　今後地方財政には当然義務的に増加する経費が多い。

(5)　地方財政は，未だ健全ではなく，昭和31年度においても715億円の公債の発行を予定している。従つて，このまま推移すれば5,000億円の地方団体の現債額はますます

大きくなるばかりである。

(6) 地方税において自然増収がある場合には，まず義務的経費の増加及び必要最少限度の行政水準の維持のための必要経費に充て，次に公債発行額を減少させ，なお余裕があれば減税を行うべきであつて，まず減税を行うことは公債を発行しながら減税を行うこととなり，いたずらに，現在の住民が負担を回避して将来の住民に過大の負担を課すこととなる。

(7) 地方財政の自主的運営の見地から，地方独立税収入の全歳入中に占める割合は高める必要がある。したがつて，やむをえず地方税の減税を行う場合は，他の地方独立税で補てんすべきものであるとするのである。この考え方によれば，道府県の歳入の基幹たる法人事業税の軽減を行うべきでなく，また所得税の減税に基く住民税の減収のうち，税率引上げで補てんされない部分はたばこ消費税の増率によつて補てんすることとなる。

しかしながら，われわれは，しばしば述べたとおり，国民の総合的税負担の軽減の見地に立ち，国と同様に相当多額の自然増収が今後も持続すると予想されるこの際，地方も減税に寄与することを適当と認め，また減税による地方財源の減少についても，地方に財源不足を生ぜしめないよう適当な措置を講ずることとして，地方税についても減税を行うこととしたのである。

今回の国税の改正が所得税の減税を中心とするので，地方税においても所得課税の軽減が中心となる。そこで個人の住民税，個人事業税及び法人事業税の軽減を取りあげた。ついで，揮発油税の増税に伴う地方道路税及び軽油引取税の増税の問題についてわれわれの見解を公にすることとした。

その他当面検討を要すべき問題としては，農業事業税，遊興飲食税の公給領収証制度，駐留軍等の使用する施設，大規模償却資産に対する固定資産税等の諸問題がある。以下においては，それぞれの問題につき検討を行う。

第2　住　　民　　税

1　沿　　革

（住民税の沿革）

(1)　現行の住民税制度は，シャウプ勧告に基き，昭和25年の税制改正において市町村の固有財源として確立された市町村民税を基礎とし，これに漸次改正を加えてきたものである。昭和29年の改正において市町村民税の一部を移すことにより道府県民税が創設された結果，現在の住民税体系は道府県及び市町村それぞれについて，個人は均等割及び所得割，法人は均等割及び法人税割を課税されることになつている。

なお，住民税のほう芽とみられる明治以来の戸数割は，世帯主又は一戸を構えるものに対して課税され，更に，昭和15年地方税法の制定にあたつて，市町村民税が創設され，個人及び法人を通じて賦課額制限（納税義務者1人当り平均の最高額及び納税者の最高納税額）を設けて課税された時期があるが，その課税標準は納税義務者の所得額及び資産の状況ことに財産的要素を重点的に考慮して配分されていたものである。

（所得割の課税方式及び税率の変遷）

(2)　昭和25年度は，前年の所得税額を基準とする方式（現在の第1課税方式）により，昭和26年度以降は次の5つの課税標準による方式が認められ，市町村ごとにその一を選択する制度がとられた。

所得税額（第1課税方式）

所得税の課税総所得金額（第2課税方式本文）

総所得金額から基礎控除額を控除した金額（第2課税方式ただし書）

所得税の課税総所得金額から所得税額を控除した金額（第3課税方式本文）

総所得金額から基礎控除額及び所得税額を控除した金額（第3課税方式ただし書）

また税率は，(イ)昭和26年度においては，第1課税方式について標準18%，制限20%，第2課税方式について制限10%，第3課税方式について制限20%であつた。これは昭和25年度の所得税の最高税率55%に住民税を加えて，いずれも所得に対する負担額が65%前後となるように定められ，それによつて各方式を通じてほぼ均衡を保つていたものである。(ロ)昭和28年度においては，富裕税の廃止に伴い所得税の最高税率は65%に引き上げられた結果，第1課税方式については，所得税の改正と相まつて，その他の課税方式との税負担の不均衡を生ずるので，従来の税率を撤廃する反面，無制限では負担の過重をきたすことも考え，第1課税方式による場合でも，少くとも第2課税方式による負担額を限度とすることとし，課税総所得金額の10%を制限

額と定めた。(ハ)昭和29年度においては，道府県民税所得割の創設に伴い，第1課税方式における上記の10%の制限額が7.5%に改められ，第2課税方式の制限税率は市町村7.5%，道府県2.5%，第3課税方式の制限税率20%は市町村15%，道府県5%に分割された。また昭和30年度の所得税減税に伴つて31年度からは第1課税方式の税率を再び明文化し，標準税率15%，制限税率18%となつた。

2 所得税の減税と住民税所得割

(道府県民税と第1課税方式による市町村民税)

(1) 前述のように，市町村民税の課税方法としては五つの課税方式が認められているが，このうち第1課税方式を採用する市町村では，課税標準を前年度の所得税額においているので，明年度所得税を減税すれば，昭和33年度において，その15%に相当する額の減収を生ずるほか，道府県民税においても同じく33年度において所得税減税額の6%の減収を生ずる。国民負担の軽減の見地からは，住民税もその軽減を図ることが好ましいが，地方財政の現状では住民税率をそのまますえ置くことは困難であると認められるので，この減収は，住民税率の引上げでその補てんを図ることはやむをえないと考えられる。

しかしながら，もし減収額の全額をすべて補てんするよう，住民税率を機械的に引き上げれば，その税率は現行の税率に比べ著しく高いものにせざるをえなくなり，また次のような問題が生ずる。

(イ) 所得税の基礎控除及び扶養控除の引上げによつて，住民税についても控除失格者となる者が従来負担していた住民税を残つた他の有資格者が負担することになり，また給与控除の引上げによる減収分についても，これを他の所得者にも負担せしめることによつて，個々の納税義務者に住民税増税の結果をもたらすおそれがある。

(ロ) 所得税の減税割合は，所得階層ごとに，また扶養控除の有無等によつて異なるが，住民税率を機械的に比例税率ではね返すので，個々の納税義務者によつては，従来以上の負担を負い，所得税の減税にもかかわらず，住民税は増税となることもありうる。

(ハ) 現行所得税の累進度は過度に強く，所得が増加するときは所得の増加割合をはるかにこえる割合で税収を増加させており，この不合理を緩和することが今回の所得税改正の一つのねらいであるが，住民税率を機械的にはね返せば，所得税では改正により適正な税額を負担することとなるにかかわらず，住民税では依然として過去のゆがんだ所得税率が反映するので，所得の伸びをはるかにこえた住民税を負担することとなる。

そこで，住民税所得割の税率を引き上げるに当つては，上記(イ)に述べた基礎控

除，扶養控除及び給与所得控除の引上げによる住民税の減収を税率引上げによる補てんの対象から除外し，個々の納税義務者についての住民税所得割が現行法による負担額をこえないよう留意するとともに，今回の所得税の減税が過度の累進度を緩和することをねらつている趣旨をも充分考慮に入れて，妥当な税率を定め，その軽減に資することが必要である。

なお，今回の改正では，所得税の最高税率は70％となるが，現在の所得税と住民税をあわせた負担があまり高くならないように，改正後においても，この両者をあわせ，最高実効税率が80％程度となるよう高額所得者に対する住民税率の適用に当つては，適当な措置をとるべきである。

（第1課税方式以外の方式による市町村民税所得割の軽減）

⑵　五つの方式の選択を市町村にゆだねたのは，もとより市町村の自主性を尊重するためであつたが，現状においては，第1課税方式によるものが全市町村の14.3％，第2課税方式本文によるものが2.8％，第2課税方式ただし書によるもの77.6％，第3課税方式本文によるもの0.5％，第3課税方式ただし書によるもの4.8％と，市町村の大多数が第2課税方式ただし書を採用するに至つている。これは都市特に大都市においては，納税者のうち給与所得者の比重が重いので，徴税の便宜等から所得税額を基礎とする第1課税方式を採用しているが，農村地帯の市町村においては，(イ)所得税納税者のみに住民税所得割の負担を求めることは，住民感情にあわないこと及び(ロ)これら市町村の財政上特別の必要をまかなうため，広く負担を所得税納税者以外にも求めざるをえないこと等の理由により，総所得金額から基礎控除のみを控除した金額を課税標準とする第2課税方式ただし書が，主としてこれら農村地帯の市町村によつて採用された結果である。

しかるに現行地方税法においては，第2及び第3課税方式の場合は，単に制限税率（第2課税方式の場合7.5％，第3課税方式の場合15％）が定められているにぎすないため，所得税を課税標準とし，一応統一された制度の下にある第1課税方式の場合と異なり，その税率は各市町村ごとに異なり，特に第2課税方式ただし書採用の市町村間においては，所得割の負担は区々であるばかりでなく，第1課税方式採用の市町村と比較すれば，同一程度の所得者について場合によりその負担は2倍，3倍に上ることもあり，しかも，その傾向は，低額所得層に強いものと考えられる。またこの負担不均衡は，道府県民税所得割の負担についても影響を及ぼしている。

このような負担不均衡を是正するため，当調査会は，現行の五つの課税方式の自由選択は，このままでよいかどうか，もし，統一を図るとすればどの方式がよいか等について審議を行つた。これについては，負担不均衡是正のためには，既に全体の7割以上の市町村が第2課税方式ただし書を採用している現実と，負担分任の建

前及び所得税の減税の影響を受けないという点からみて，この方式に課税方式を統合すべきであるとする意見があつた。しかし，一挙にこの課税方式に移行すれば，従来所得割を負担していなかつた納税者にも課税することとなり，特に大都市において，その実施が困難であり，また徴税費も増加する等の理由で反対の意見もあつた。更に，課税方式の統一の可否についてもこの程度の選択の自由を認めることは，地方財政の自主性を尊重する見地からもむしろ適当であるとの見解もあつた。当調査会としては，この際は課税方式の統一は行わないこととし，第2，第3課税方式なかんずく第2課税方式ただし書について，これらの課税方式の存在する意義を実質的に否定しないよう，充分留意しつつ，これに標準税率を設けることによつて，その負担の軽減を図り負担不均衡を是正することを適当と認めた。

（その他の住民税の負担不均衡の是正）

(3) 住民税所得割の負担不均衡については，前述の問題のほか，青色申告者に対する専従者控除によつて生ずる問題，米作農家に対する特別減税措置によつて生ずる問題がある。

(イ) 青色申告の問題については，所得税の青色申告の申告内容が当初予期していたほど向上されず，青色申告について特に，専従者控除を認めることは，両者の負担不均衡をもたらしていることを指摘したが，住民税所得割が，その課税標準を所得税額又は課税総所得金額等においているため，所得税における負担不均衡は，そのまま住民税所得割の負担不均衡をもたらしている。この傾向は，特に，第2課税方式ただし書を採用している農山村の市町村において，顕著である。すなわち，これらの市町村では制度の建前上，扶養親族に対する所得控除を認めていないので，白色申告をすれば，所得割を負担すべきものが，青色申告をすれば，専従者控除が認められ，その結果，控除失格者となつて，所得割を負担しない者が増加し，ひいては，第2課税方式ただし書の意義を滅殺することにもなる。

以上の問題について，(一)少くとも地方税については，国税と切り離して，専従者控除を否認すべきであるという考え方と，(二)申告納税制度の改善のためには青色申告育成の方針は今後とも維持すべきであるから，国税における制度運用の合理化によつて，この問題を解決すべきであるとする考え方とがあつた。この二つの考え方について検討した結果，当調査会は，(二)の考え方に立脚し，主として執行面の改善によりこの問題の解決を図ることを適当と認めた。

(ロ) 米作農家に対する特別減税措置によつて生ずる農業所得者と他の所得者との負担不均衡については，前述のとおりであるが，その結果，住民税所得割においても，他の所得者と負担不均衡が生じているので，すみやかにこの制度を廃止することが

適当である。

第3 事　業　税

1 沿　　革

現行事業税は，昭和23年の税制改正により，特別所得税とともに創設され，これに漸次改正が加えられて今日に至つたものであり，都道府県税収の基幹をなしている。現行法によれば，法人及び個人とも課税されるが，その税率は，業種によりまた事業の組織により区々である。

法人については，所得又は清算所得を課税標準とし，特別法人の場合は，そのいずれにも8％の税率を適用し，その他一般の普通法人（ただし，資本金500万円以上の法人で3以上の府県に事業所を有する大法人を除く。）の場合は年所得50万円以下の金額に対しては10％，年所得50万円をこえる金額及び清算所得に対しては12％の税率を適用する。ただし，法人の営む事業のうち，電気供給業，ガス供給業，地方鉄道事業，軌道事業及び保険業については，事業活動を測る基準として所得を採用することが適当でないので，収入金額に対して1.5％の税率を適用する。

個人事業者については，前年の所得額を課税標準とし，これに第1種事業（通常の営業）8％，第2種事業（原始産業）及び第3種事業（自由業）6％，第3種事業のうち特定のもの4％の税率を適用している。

個人の行う第2種事業及び第3種事業に軽減税率を適用するのは，原始産業及び自由業が通常の営業と区別して観念され，沿革的にも昭和23年度の改正で初めて課税されることとなつたのであるが，個人の行う第1種事業と普通法人に対する税率に差別が設けられたのは，昭和29年度の改正以来のことである。勿論事業税の淵源をしさいに検討すれば，大正15年までの旧営業税においても，昭和15年以後の営業税においても，個人，法人の間に税率の差はないが，大正15年に制定された営業収益税においては，法人に対しては3.6％，個人に対しては2.8％の差別税率が適用され，以後昭和15年まで，若干の税率の変動はあつたが，差別税率が適用された。しかしながら，このような差別税率が適用された時代においても，現在以上に両者に開きがあるのは，昭和12年から3年間法人に対して4％，個人の1,000円をこえる金額に対して2.6％の税率が適用された期間だけである。

2 個人事業税の軽減

(1) 今回の税制改正においては，直接税なかんずく所得税の軽減が中心であるが，個人の事業所得者の直接税負担は，所得税だけではない。事業税は原則として所得を課税標準としていることから，事業所得者の直接税負担は，事業税を含め総合的にみて重いということになる。また，所得税を大幅に軽減すれば，事業所得者の負担する税額のうち事業税の占める比重は急激に増加することになり，所得税減税とのつりあいか

らも個人事業税の軽減を考慮する必要がある。更には，この税が中小企業に対する重課となつている実情にもかんがみて，個人事業税の軽減を図ることが必要である。なお，法人事業税との関連及び現在第1種事業と第3種事業との間に税率の相違があるため，低額所得者の行う第1種事業を第3種事業に移すことによつて負担の軽減をはかろうとする傾向がみられること等にかんがみ，第1種事業の50万円以下の所得についてのみ税率を2％引き下げるべきであるという意見もあつたが，今回の改正では，この点をも含めて，全業種にわたつて軽減を行うこととした。

（軽減の方法）

⑵　個人事業税軽減の方法としては，(イ)基礎控除の引上げによる方法，(ロ)税率の引下げによる方法が考えられる。しかしながら，基礎控除の引上げによる方法は，(イ)事業税の納税義務者の数を減少せしめ，応益原則に基き広く負担を事業所得者に求める地方税の建前から適当でないこと。(ロ)現行の事業税の基礎控除額は，ほぼ戦前の免税点の水準まで復帰していること。(ハ)基礎控除制度は免税点制度と異なり，特に低額所得者に負担軽減の効果を与えるが，この点より戦前との対比でも低額所得層の負担は必ずしも重くないこと。

等からみて適当でないので，今回においては第1種事業に対する税率を2％引き下げ，第2種及び第3種事業に対する6％の税率もこれに準じてその引下げを行い負担の軽減を図ることとした。

3　法人事業税の軽減

前述のとおり，今回の税制改正においては，所得税減税を中心とし，法人税の軽減は昭和33年度に行うこととしたが，法人事業税については，直ちにその引下げを行うべきであるとする意見が多く，特に慎重に検討した結果，次のような観点から2％その税率の引下げを行うことを適当と認めた。

⑴　法人事業税の負担は戦前に比べて重く，また戦前の地租家屋税が当時の営業（収益）税から税額控除されていたのに対して，現在では，その控除がなく，更に償却資産に対する課税が行われている。

⑵　特に中小企業において法人及び個人を含め事業税の軽減の要望が強く，中小企業の税負担軽減の見地からも法人事業税引下げの必要がある。

⑶　経済活動の活発な大都市を含む団体に財源が偏在する傾向があり，この傾向は現下のような好況時においては特に強く現われる。

⑷　個人事業税を軽減するとすれば，事業税の体系上，法人事業税の税率引下げも必要である。

⑸　法人事業税は，経済の波動による影響を強く受ける税目であるから，道府県税収がこの税目に過当の比重をおくことは適当でない。

これに対しては，その収入が地方団体の施策と密接な関連を有すること，現在の税負担の過重は，個人について特にいわれていること，個人事業税のみの税率を下げて業種相互間及び個人法人間の負担不均衡を是正することが必要であること，法人事業税は道府県税収入の基幹をなすものであること等の理由により，反対の意見もあつたが，自然増収及び租税特別措置の整理による増収のあるこの際としては，個人事業税の軽減に対応して，法人事業税の軽減を行うことが適当であり，その結果財源偏在是正の効果をもつことは望ましいものと考えられるので，上記のように法人事業税の税率を引き下げることとした。

4 農業事業税

（沿　　革）

(1) 現行地方税法においては，農業に対して個人事業税は非課税とされている。農業に対して事業税を課するに至つたのは，昭和23年の地方税法の改正において，従来の原則を破り，原始産業を事業税の対象とした時に始まるが，その際において，インフレを克服し，経済の再建の基礎をなすのは，主要食糧の増産にあり，その増産意欲を阻害しないため及び農地改革の実施を容易ならしめるため，主要食糧の生産による所得は課税標準から除外された。

シャウプ勧告は，事業税に代えて附加価値税の創設を勧告したが，その際農業については，販売価格に統制が加えられており，かつ固定資産税の相当の負担をすることになるので免税すべきであるとした。

附加価値税は実施されなかつたが，この趣旨に基き，昭和25年の地方税法の改正で農業は非課税とされ今日に及んでいるわけである。

（問題点と結論）

(2) このように，沿革的には，農業に対して事業税を課していたことはほとんどないが，戦前において農業に対して事業税に相当するものが課せられていなかつたことをもつて，直ちにこれを今日に当てはめるのは適当でない。経済再建が一応達成された今日においては，農業に対して事業税を課さないことは，農業者の固定資産税が他の事業所得者に比べて相対的に重いことを考慮に入れても，なお他の事業所得者との間に負担の不均衡を生ぜしめている。更に道府県との応益関係からみるならば，税源の貧弱な農業県において農業関係に投入する経費が多額であるにかかわらず，農業所得者は，道府県民税均等割を除いて，ほとんど道府県税を負担していない実情である。このようなことは，地方自治の大原則である負担分任の精神に背馳するものと思われる。

また，農業について事業税を課することは零細な農民に課税するものであるとして，その創設に反対する意見もあるが，個人事業税においては，基礎控除制度がある

ため，農業事業税を創設しても現実には相当担税力のある階層の農業所得者に応分の負担を求めることになるのであつて，決して零細農民に対して課税するものではない。

当調査会は，以上の理由に基き，昨年の中間答申においても農業事業税の創設を勧告したのであるが，各般の事情によりその実現をみていない。所得税の軽減が行われるこの際，負担不均衡是正のため，中間答申の線に沿い，重ねてその実現を図るべきである。

5 そ　の　他

地方鉄道業及び軌道業に対する事業税は，現在，収入金額を課税標準として課税を行つている。しかし，29年度よりバス等同種の業種について，所得課税に改められたこと等からこれを所得課税に変更すべきであるとする主張があるが，事業税の性格からいって疑問もあり，将来検討を要する問題であろう。

第4　地方税のその他の問題

その他当面する若干の問題点について検討を行つたが，その内容は次のとおりである。

1　地方道路税について

（沿　　革）

(1)　地方道路税は，昭和29年度の揮発油譲与税が1年限りで失効した後をうけて，昭和30年度から成立したものであるが，現行法では，揮発油1キロリツトルにつき，1万1千円が揮発油税，2千円が地方道路税とされ，地方道路税収入は，地方道路譲与税法により，その全額が地方の道路財源として，都道府県及び5大市の国道及び道府県道の面積に応じて譲与されることになつている。

（問題点と結論）

(2)　前述したように近年における自動車交通の発達とその増加とは著しいものがあり，従来の道路に大幅な整備を加えなければ，数年後の交通の円滑を期しがたく，ひいては，経済規模拡大の障害となるものと考えられ，道路整備の緊急性は現在においてますます，その度を高めている。他方わが国の揮発油に対する課税は，諸外国に比して相当低いこと等にかんがみ，道路財源に充当するため，その実施計画に対応して揮発油に対する課税額を地方道路税を含め相当程度引き上げることが適当である。

揮発油に対する課税額を上記の趣旨により引き上げる場合には，当然道路事業費に対する国と地方団体との間の負担の割合等を考慮して，揮発油税と地方道路税との配分割合を決めるべきである。

なお，揮発油課税について，税率の引上げを行うときはその税率の引上げ程度によつて，同様地方の道路財源充実のために，本年度創設をみた軽油引取税についても税率引上げについて考慮の必要がある。

2　大規模償却資産に対する固定資産税の課税限度額について

（沿　　革）

(1)　シヤウプ勧告に基く昭和25年度の税制改正に当り，従来の地租及び家屋税を廃止し，市町村固有の独立財源として固定資産税が創設され，土地及び家屋のほかあらたに償却資産に対しても課税されることになつた。

昭和28年11月，税制調査会は財源偏在の是正と課税の適正を図る等のため，償却資産を固定資産税の課税客体から除外し，償却資産税を設けて，道府県及び市町村に等分の課税権を賦与すべき旨の答申を行つたが，この線に沿つて，昭和30年度から大規模償却資産に対する固定資産税の特例が設けられた。これによつて，市町村は人口段階及び所在償却資産の価額に応じ，法令によつて定められた一定の課税限度だけ固定資産税を課し，当該大規模償却資産の価額のうち，その課税限度をこえる部分につ

いては，その所在する市町村を包含する道府県において，課税することができることとなつた。

なお，固定資産税の標準税率は，昭和25年度から昭和28年度までは1.6％であつたが，昭和29年度から不動産取得税が道府県税として創設されたこと等に伴い，昭和29年度1.5％，昭和30年度以降1.4％となり，また制限税率も3％から，昭和29年度以降2.5％に引き下げられた。大規模償却資産に係る分については，標準税率1.4％と定められている。

（問題点と結論）

⑵ 大規模償却資産所在の市町村からは，その財源補強等の見地から，課税限度引上げの要望があるが，これら市町村の全部が地方交付税の不交付団体であることを思えば，地方財政の全般的状況をも考慮して，慎重に対処すべきである。

3 基地関係施設の問題について

本年度から地方自主財源増強の見地から，国有資産等所在市町村交付金及び納付金の制度が実施されたが，この制度においては，国又は地方公共団体の所有する固定資産で，日米行政協定により駐留軍等が使用しているものは，その資産の公共性等にかんがみ，上記交付金の対象から除外されている。

この問題については，これら市町村の財政状況に考慮すべき点もあると思われるので，防衛庁所属の固定資産の例に準じ，これらの資産の使用の実態，所在場所等を勘案して，これを国有資産等所在市町村交付金の客体とするか，あるいは，それに代るべき何らかの措置を考慮する必要があるものと考える。

4 遊興飲食税の公給領収証制度について

（沿　　革）

⑴ シャウプ勧告に基く昭和25年度の地方税制改正によつて，遊興飲食税は道府県の独立財源となり，昭和25年9月1日以降，市町村の附加税は廃止された。

昭和28年11月，税制調査会は，その収入の偏在を調整し，貧弱県の財源を強化するため，入場税と並んで本税を国において徴収し，各都道府県に配分するとともに，その機会において課税の適正を図るため，税率の調整及び課税範囲の合理化を行うべき旨答申した。

国において徴収する制度は，諸般の事情により，実現をみるに至らなかつたが，昭和30年11月1日以降，相当程度の税率引下げを行う反面，公給領収証制度を実施してその課税の適正を期した。

（問題点と結論）

⑵ 遊興飲食税の課税に際し，公給領収証を使用することは，従前から一部の府県において実施していたが，昭和30年11月からは，地方税法を改正して，全国一律に実施

することとなつた。この制度実施以来の遊興飲食税の課税状況は，税率の引下げにもかかわらず，その後の実情に則する法令の改正と関係者の理解協力と相まつて，おおむね所期の税収を確保しているのみならず，明朗公正な納税秩序の樹立により，税負担の公平が確保されていると認められるから，引き続きこの制度を存続すべきである。なお，現行公給領収証制度を公給領収証と私製領収証とのいずれかを遊興飲食税徴収の事務を委託されている料理店等の経営者の選択にゆだねることを認める制度に改めよとの意見もあるようであるが，このような方法は，上に述べたような成果をあげている公給領収証制度の存在を実質的に否定するものであり，とるべきでない。

5　その他の税

以上のほか，木材引取税及び自転車荷車税を全廃すべきであるとの意見もあるが，前者については，木材生産地の市町村にあつては，その税収入の歳入中に占める割合が大きく，かつ，おおむね他の財源に乏しいばかりでなく，固定資産税が立木に課せられていないこと等の理由から，後者については，それが全市町村の普遍的税収入をなしていること及び応益原則からも妥当であること等の理由により，廃止すべきでないと考える。

6　非課税規定の整理

各税目を通じて不合理な非課税規定の整理については，昨年の中間答申においても指摘したところであるが，国税における租税特別措置の整理等の趣旨にかんがみ，その実現に一層の努力をすべきである。

第5　財　源　調　整

前述のように，地方団体の財源偏在を是正する必要は一層増大している。この問題は基本的には，地方制度及び地方税制の根本と関連するので，地方制度の改正と関連して解決する面が多いが，今回の改正においても，前記の法人事業税の軽減が，後述する国及び地方の財源調整に当たつて措置されることを中心とし，その他，地方譲与税に関し新たな措置をとる等この際としてできるかぎりの措置をとることが望ましい。

第6　地方財源の減収に対する措置

所得税の減収により，所得，法人及び酒の3税に直結している地方交付税も，これに対応して，減税なしとした場合の額に比し当然減少することとなるが，更に，上記の地方税に対する措置によれば，地方税についても減収を生ずることとなる。地方財政健全化の努力が払われている現在，もしこの結果，地方財源に不足をきたすようなことがあれば，健全化の意欲が阻害されることが憂慮されるのであるが，他面経済の好況により，地方においても，異常な自然増収が期待されるばかりでなく，国税における租税特別措置の整理によつて，地方税収の増加も見込まれるので，今次の減税の結果生ずる地方財源の減少を，直ちに国が補てんするとすれば，国及び地方を通じて，できるかぎり歳出の膨脹を防ぎ，国民負担を軽減しようとする時に，国に比して地方財政は膨脹し，財政全般の健全性に好ましくない影響を与えるものと考えられ，適当でない。

今回の改正は，国及び地方を通ずる相当大幅な減税であり，国及び地方ともその財源に相当の異動を生ずることになるので，上記のような減税の結果生ずる地方財源の減少に対する措置を考慮するに当つても，自然増収その他の増収及び減税の結果生ずる地方歳入の変動と歳出内容の変動とを十分検討比較した上で，地方に歳入不足が生ずるようであれば，これを交付税率の調整又はたばこ消費税の増率その他適切な措置を講ずることによつて地方に歳入不足の事態を生ぜしめないことを慎重に考慮することが必要である。

附　屬　資　料

附属資料1　図　表　索　引

（第2部　第1章　所得税の減税）
第 1 図　所得税負担と国民所得の戦前との比較 ……21
第 2 図　1万円給与がふえていくら手取りが残るか ……23
第 3 図　勤労者収入階層別の貯蓄額，所得税額及びエンゲル係数 ……30
第 4 図　課税最低限の戦前との比較 ……31
第 5 図　課税最低限の諸外国との比較 ……32
第 6 図　所得税の限界税率の累進度 ……39
第 7 図　所得税の実効税率の累進度 ……40
第 8 図　昭和15年税制による所得税負担と現行負担との比較……42
第 9 図　所得税の所得階層別負担の戦前との比較 ……43
第10図　改正案による所得税の限界税率 ……47
第11図　改正案による所得税負担の累進度の変化 ……60
第12図　改正案による所得税負担の累進度の変化(拡大図) ……61
（第2部　第5章　国税のその他の諸問題）
第13図　同族会社の推移 …… 170
第14図　法人の所得階層別分布表 …… 171
第15図　法人成りによる課税変化の状況 …… 174
第16図　法人企業と個人企業との負担額比較 …… 177
第17図　同族会社，非同族会社別の利益留保状況 …… 187

附属資料2　諸　表　索　引

（第1部　第2章　改正案の骨子）
第 1 表　改正案による増減収額 ……16
（第2部　第1章　所得税の減税）
第 2 表　主要諸国の税負担の推移 ……20
第 3 表　所得税負担の戦前との比較 ……22
第 4 表　所得税負担の諸外国との比較 ……22
第 5 表　賞与を2カ月分支給された場合にいくら手取りが残るか ……25
第 6 表　昭和25年度から昭和31年度までの所得税の控除及び税率の改正による減税額 ……26
第 7 表　課税最低限の過去との比較 ……29
第 8 表　課税最低限と平均国民所得の諸外国との比較 ……31
第 9 表　所得税の納税人員と有業人口の諸外国との比較 ……33
第10表　基礎控除と扶養控除との関係についての戦前との比較及び諸外国との比較 ……35
第11表　家計調査に基く基礎控除及び扶養控除の検討 ……36
第12表　課税最低限の比較 ……37
第13表　現行税率と改正案の税率との比較 ……46
第14表　昭和24年から昭和31年までの所得種類別所得税「納税者数」の推移 ……51
第15表　昭和24年から昭和31年までの所得種類別「所得税額」の推移 ……53
第16表　改正案による負担軽減状況 (イ)(ロ)……56
第17表　改正案及び現行法の所得税負担の昭和15年税制との比較 (イ)(ロ) ……58
（第2部　第2章　その他の直接税の減税）
第18表　法人所得に対する税の現行の表面税率と実効税率との比較 ……67
（第2部　第3章　租税上の特別措置の整理）
第19表　事項別租税特別措置一覧表 ……71
第20表　最近の免税所得の額及び準備金，引当金増加の状況の調（法人）……73
第21表　大法人の各種特別措置の利用状況調 ……74
第22表　資本金500万円未満の法人の各種準備金利用前所得に対する課税所得の割合の分布 ……75
第23表　その他の租税特別措置一覧表 ……77
第24表　特別措置の整理による増収額調 ……79
第25表　一般預貯金の対戦前比較 ……82
第26表　国民貯蓄組合預金に関する調 ……83
第27表　全国銀行階層別預金額調 ……84
第28表　株式払込状況調 ……91

第29表　貸倒準備金の利用状況調（法人分）……94
第30表　価格変動準備金の利用状況調（法人分）……98
第31表　渇水準備金の積立及び取くずしの状況 …… 104
第32表　異常危険準備金の積立状況 …… 106
第33表　損害保険会社の損害率 …… 108
第34表　主要商社の売上及び輸出損失準備金等の状況 …… 118
第35表　商社の海外支店等の設置状況 …… 120
第36表　現行重要免税物産の品目一覧表 …… 122
第37表　昭和30年度重要物産の品目別法人税免除表…… 123
第38表　重要物産免税の顕著な事例（法人）…… 126
第39表　重要物産免税の顕著な事例（個人）…… 126
第40表　概算所得控除を廃止した場合の事業所得者の所得税負担軽減状況 …… 130
第41表　米穀所得課税の特例による所得税負担の軽減状況調 …… 132
（第2部　第4章　間接税の増徴）
第42表　戦前戦後における国民所得，租税負担及び直接税収入の割合の比較 …… 142
第43表　主要国における国民所得，租税負担及び直接税収入の割合の比較 …… 143
第44表　わが国における間接税収入の比較 …… 145
第45表　わが国の酒類等の小売価格に占める消費税の現行割合 …… 147
第46表　わが国の酒類等の小売価格に占める消費税の割合の戦前戦後比較 …… 147
第47表　主要国における酒類等の小売価格に占める消費税の割合 …… 147
第48表　わが国の酒税等消費税の税率の戦前戦後比較 …… 148
第49表　主要国における租税収入中に占める酒税収入等の割合 …… 148
第50表　基準年次及び昭和21年以降における個人消費支出金額…… 152
第51表　昭和25年度以降における主要物品の生産価額の推移…… 153
第52表　イギリス又はアメリカにおいて課税し，日本で課税していない物品の一覧 …… 156
第53表　物品税の課税を廃止された主要物品名 …… 157
第54表　織物の製造業者数 …… 160
第55表　織物の卸売業者数 …… 160
第56表　織物の小売業者数 …… 161
第57表　紡績業者数 …… 162
（第2部　第5章　国税のその他の諸問題）
第58表　会社数の推移 …… 169
第59表　資本金階級別会社表 …… 172

第60表　普通法人の所得階層別分布 …… 173
第61表　現行法による法人個人の負担額比較 …… 176
第62表　同族会社の総合税負担とこれを個人企業とした場合の総合税負担
　　との比較 …… 178
第63表　現行法（平年度）と改正案との法人個人の負担額比較 …… 184
第64表　同族会社の総合税負担とこれを個人企業とした場合の総合税負担
　　の現行法と改正案との比較 …… 185
第65表　青色申告法人の推移 …… 190
第66表　業種別個人青色申告者数の推移 …… 190
第67表　青色申告（個人）の特典一覧表 …… 192
第68表　青色申告所得者の特典利用状況調（その１）（その２） …… 193
第69表　配当課税に関するわが国税制の沿革の概要 …… 198
第70表　シャウプ勧告における法人税率と所得税率との関係からみた配当
　　控除率 …… 199
第71表　配当所得だけを得ている個人は，いくらまで所得税がかからないか …… 201
第72表　配当控除によつて他の所得の税額が軽減されることとなる所得の
　　最高限度 …… 201
第73表　法人個人の二重課税排除の度合に関する試算 …… 203
第74表　現行法人税率と所得税率との関係からみた配当控除率 …… 204
第75表　改正案の法人税率と所得税率との関係からみた配当控除率 …… 205
第76表　配当控除率改正による負担変化 …… 206
第77表　同一世帯における所得者の数に応ずる所得税負担の差異 …… 209
第78表　公益法人及び特別法人の調 …… 218

附属資料 3　臨時税制調査会の分科会の構成

直接税分科会	間接税分科会	地方税分科会
原　安三郎	原　安三郎	原　安三郎
汐見三郎	汐見三郎	汐見三郎
△松隈秀雄	△荒井誠一郎	△植村甲午郎
有沢広巳	有沢広巳	荒井誠一郎
井藤半弥	井藤半弥	稲葉秀三
稲葉秀三	植村甲午郎	岩井章
岩井章	円城寺次郎	岡松成太郎
円城寺次郎	荻田保	荻田保
岡松成太郎	金刺不二太郎	金刺不二太郎
金子佐一郎	金正米吉	金正米吉
岸道三	岸道三	金子佐一郎
楠見義男	工藤昭四郎	楠見義男
関井仁	田中二郎	工藤昭四郎
土屋清	東畑精一	関井仁
東畑精一	福良俊之	田中二郎
友末洋治	堀武芳	土屋清
原吉平	松隈秀雄	友末洋治
福良俊之		原吉平
堀武芳		三好重夫
三好重夫		渡辺幸太郎
渡辺幸太郎		

注　1.　関井仁委員は6月22日に辞任

2.　渡辺幸太郎委員は6月22日に委嘱

3.　△印は各分科会主査

附属資料 4　臨時税制調査会口述者名簿

第1　租税特別措置関係

		月日
1　異常危険準備金		
田　中　徳次郎	東京海上火災保険株式会社　社長	3.28（水）
2　渇水準備金		
加　藤　博　見	関西電力株式会社　取締役	〃
3　特別修繕引当金		
倉　田　元　治	旭硝子株式会社　常務取締役	〃
浅　尾　新　甫	日本船主協会　財務委員長	4.11（水）
（その他海運関係）		
4　違約損失補償準備金		
梅　原　　穣	東京証券業協会　副会長	〃
河　　茂	大阪三品取引所　常務取締役	〃
5　重要物産免税		
末　吉　俊　雄	東洋高圧工業株式会社　常務取締役	4.12（木）
大　原　総一郎	倉敷レイヨン株式会社　社長	4.26（木）
6　特　別　償　却		
金　子　達　一	日本鋼管株式会社　常務取締役	4.12（木）
（その他鉄鋼業関係）		
井　上　英　熙	日本セメント株式会社　社長	〃
永　野　清　治	いすゞ自動車株式会社　取締役	〃
7　輸出所得の特別控除		
水　上　達　三	第一物産株式会社　常務取締役	4.26（木）
（その他輸出損失準備金，海外支店用設備の特別償却等）		
野　村　義　門	三菱造船株式会社　常務取締役	〃
（その他造船業関係）		
成　吉　　競	日清紡績株式会社　常務取締役	〃
8　価格変動準備金 9　貸倒準備金		
細　田　　晋	横浜護謨製造株式会社　会計部長	4.27（金）
谷　口　豊三郎	東洋紡績株式会社　副社長	〃
吉　田　初次郎	大東紡績株式会社　社長	〃
本　郷　慰与男	ライオン油脂株式会社　常務取締役	〃

	水田直昌　全国銀行業協会　常務理事	5.10（木）
	梅原穣　東京証券業協会　副会長	〃
	（その他証券業関係）	
10	生命保険料控除	
	（その他生命保険業関係）	
	矢野一郎　生命保険協会　会長	〃
11	利子所得課税の特例	
	佐藤喜一郎　東京銀行協会　会長	5.23（水）
12 13	配当課税の特例 増資配当免税	
	堀越禎三　経済団体連合会　事務局長	〃
14	証券投資信託課税	
	奥村綱雄　野村証券株式会社　社長	〃
15	鉱床補てん積立金	
	樋口重雄　日本鉱業協会　専務理事	5. 9（水）
16	追加投資引当金	
	万仲余所治　日本石炭協会　副会長	〃
17	造林準備金	
	松永幹　紙パルプ連合会　理事長	〃
第2	中小企業関係	
	山田正作　日本中小企業団体連盟　常務理事	6.13（水）
	中村重喜　全国法人会総連合　常任理事	〃
	林慶之助　全国青色申告会総連合　会長	〃
第3	間接税関係	
1	酒税関係	
	池田友一　日本酒造組合中央会　会長	5. 2（水）
	白井市郎　全国合成清酒酒造組合　会長	〃
	梅本長四郎　焼酎酒造組合中央会　専務理事	〃
	野村正太郎　麦酒酒造組合　常務理事代理	〃
	笠原正勝　日本洋酒酒造組合　常務理事	〃
	喜多楢次郎　全国卸売酒販組合中央会　会長	〃
	北条恭次郎　麦酒卸売酒販組合中央会　専務理事	〃
	浜本恵　全国小売酒販組合中央会　常務理事	〃
2	物品税関係	
	西田儀八　全国清涼飲料工業会　会長	5.30（水）
	松永幹　紙パルプ連合会　理事長	〃

飯田紀造	住江織物株式会社　社長	5.30（水）
馬場武次	東京化粧品工業会　専務理事	〃
斎藤晴弘	東京輸出金属玩具工業協同組合連合会　理事長	〃
神谷英雄	日本楽器製造株式会社　東京支店長	〃
伊藤憲太郎	日本建設材料協会　理事長	〃
日比種吉	日本電機工業会　専務理事	〃
大野修司	トヨタ自動車工業株式会社　常務取締役	〃
金山重盛	全日本時計貴金属眼鏡小売商組合連合会　副会長	〃

附属資料 5　臨時税制調査会審議経過

年　月　日	会合の種類及び回数						
	総会	全員懇談会	中間答申起草小委員会	直接税分科会	間接税分科会	地方税分科会	答申起草小委員会
昭和 30 年							
8 月 26 日（金）	1						
9 月 13 日（火）	2						
9 月 14 日（水）	3						
9 月 15 日（木）	4						
9 月 22 日（木）	5						
10 月 6 日（木）	6						
10 月 7 日（金）	7						
10 月 8 日（土）	8						
10 月 13 日（木）	9						
10 月 20 日（木）	10						
10 月 21 日（金）	11						
10 月 27 日（木）	12						
10 月 28 日（金）		1					
11 月 2 日（水）		2					
11 月 4 日（金）		3					
11 月 9 日（水）			1				
11 月 12 日（土）			2				
11 月 16 日（水）			3				
11 月 18 日（金）		4					
11 月 22 日（火）			4				
11 月 28 日（月）			5				
12 月 1 日（木）			6				
12 月 5 日（月）			7				
12 月 8 日（木）		5					
〃　〃　〃	13						
昭和 31 年							
2 月 17 日（金）	14						
2 月 22 日（木）	15						
3 月 6 日（火）	16						

年月日	会合の種類及び回数						
	総会	全員懇談会	中間答申起草小委員会	直接税科分科会	間接税科分科会	地方税科分科会	答申起草小委員会
3月14日（水）				1			
3月22日（木）					1		
3月28日（水）				2			
4月 4日（水）					2		
4月11日（水）				3			
4月12日（木）				4			
4月18日（水）					3		
4月26日（木）				5			
4月27日（金）				6			
5月 2日（水）					4		
5月 9日（水）				7			
5月10日（木）				8			
5月16日（水）					5		
5月23日（水）				9			
5月24日（木）				10			
5月30日（水）					6		
6月13日（水）				11			
6月20日（水）						1	
6月27日（水）					7		
7月 4日（水）						2	
7月11日（水）				12			
7月18日（水）					8		
7月25日（水）	}					実地調査	
7月26日（木）	}					1	
8月 1日（水）				13			
8月10日（金）	}					実地調査	
8月11日（土）	}					2	
8月22日（水）					9		
8月27日（月）				14			
8月28日（火）				15			
9月 5日（水）						実地調査	
9月12日（水）					10	3	
9月13日（木）						3	
9月19日（水）				16			

年月日	会合の種類及び回数						
	総会	全員懇談会	中間答申小委起草員会	直接税科分会	間接税科分会	地方税科分会	答申小委起草員会
9月20日（木）				17			
9月24日（月）						4	
〃　〃　〃					11		
10月3日（水）				18			
10月4日（木）						5	
〃　〃　〃					12		
10月5日（金）						6	
10月9日（火）		6					
10月17日（水）				19			
〃　〃　〃					13		
10月18日（木）				20			
10月22日（月）						7	
10月24日（水）					14		
11月7日（水）							1
11月14日（水）							2
11月19日（月）							3
11月21日（水）							4
11月22日（木）							5
11月28日（水）							6
11月30日（金）							7
12月3日（月）							8
12月7日（金）							9
12月10日（月）							10
12月12日（水）							11
12月14日（金）		7					
12月17日（月）							12
12月21日（金）	17						
合計 87	17	7	7	20	14	10	12

（大蔵省印刷局製造）