昭和35年12月

当面実施すべき税制改正に関する答申（税制調査会第一次答申）及びその審議の内容と経過の説明

税制調査会

本　書　の　内　容

○　当面実施すべき税制改正に関する答申

（税制調査会第一次答申）

○　答申の審議の内容及び経過の説明

（答　申　別　冊）

○　付　　属　　資　　料

当面実施すべき税制改正に関する答申

（税制調査会第一次答申）

当面実施すべき税制改正に関する答申

（税制調査会第一次答申）

昭和35年12月9日

内閣総理大臣　池田勇人殿

税制調査会会長　中山伊知郎

昭和34年5月19日付諮問に対し，さきに政府の新政策樹立に際して当面実施すべき税制改正の大綱について答申しましたが，さらにその細目について，別紙のとおり，当調査会の意見をまとめました。

当調査会は，上記諮問に対する第一次答申として，政府に対しこの報告を提出し，政府がこの答申に基づいた税制改正を実現することを希望します。

ま　え　が　き

税制調査会は，昭和34年5月19日付で内閣総理大臣から「国税及び地方税を通じ，わが国の社会経済事情に即応して税制を体系的に改善整備するための方策」について諮問を受け，3年間の目標で，わが国税制の全般について体系的な検討を進めている。

当調査会は，昨年5月19日第1回の会合を開いて以来，すでに18回の総会を開いたほか，昨年10月以降，税制一般，企業課税及び税源配分の三部会に分かれて，合計52回にわたり，それぞれ審議を重ね，さらに税制整備に関する専門的事項について国税通則法小委員会及び税法整備小委員会を設けて審議を行なつてきた。

われわれの審議は，なお中途にあり，今後引き続いて検討すべき多くの問題が残されているが，税負担ことに所得税の負担と減税，企業課税，租税特別措置，地方税の自主性強化の問題等については，相当掘り下げた審議を行ない，現段階における一応の結論を得た。

これらの審議の過程において，当調査会は，今後の税制改正の検討を進めるに当たつての目安とする意味で，さきに国民の総合税負担のあり方について中間報告を発表し（本年3月25日付），さらに本年7月新内閣成立後の新政策樹立に当たつてわれわれの考えを反映させるため，当面実施すべき税制改正の大綱について当調査会の意見をまとめ，政府に対して報告した（本年8月22日付）。

この答申は，右の税制改正の大綱に関する調査会の意見を基として，当面実施すべき税制改正の具体的内容を明らかにしたものであり，これに関するわれわれの審議の内容と経過等の詳細は，別途この答申の別冊として提出する。

この答申は，政府が主として昭和36年度において実現すべき税制改正を中心としているが，その減税は，本年度の自然増収を財源として手続的に可能な限り，年度内に繰り上げ実施するよう措置することを希望する。

当調査会は，内閣総理大臣の諮問に対する第一次の答申としてこの報告を提出する。以下われわれの審議が進むにつれて税制の各分野に応じて順次意見をまとめ答申する予定である。

当調査会の委員及び専門調査員は，次のとおりである。

委　員

石　井　照　久	小　畑　勇二郎
岩　井　　章	荻　田　　保
稲　葉　秀　三	奥　村　綱　雄
植　村　甲午郎	金　剌　不二太郎

金子佐一郎	原吉平
上子俊秋	平田敬一郎
木村元一	福良俊之
五藤斉三	松隈秀雄
佐々部晩穂	松宮隆
田中二郎	三巻秋子
東畑精一	三好重夫
豊崎稔	水上達三
中山伊知郎	山添利作
中山素平	山本力蔵
林慶之助	和田春生

専門調査員

遠藤湘吉	中村孝士
小沢辰夫	西野知彦
小島和司	藤津清治
越村安太郎	水野誠
近藤光太郎	矢沢惇

なお，山本高行及び山本正雄は，途中辞任し，金子佐一郎及び福良俊之がこれに代り委員に委嘱された。

また，税制整備に関する専門的な事項を審議した税法整備小委員会には，当調査会の委員及び専門調査員のほか，下記両名がこれに参加した。

金子宏　渡辺進

目　　次

頁
第1　当面実施すべき税制改正の方針…… 1
1　税負担の現状と今後のあり方…… 1
2　現行税制の問題点とその検討…… 3
(1)　所得税の減税と税制の整備…… 3
(イ)　所得税負担の現状…… 3
(ロ)　所得税制の問題点…… 4
(ハ)　所得税の減税と税制改正の方向…… 5
(2)　企業課税の改正…… 6
(イ)　企業の資本蓄積，企業の資本構成及び資金調達と税制との関係…… 6
(ロ)　企業の資本充実に資するための配当課税の改正…… 8
(ハ)　減価償却の問題(耐用年数の改訂及び特別償却の改正)…… 9
(ニ)　法人企業と個人企業との負担の調整…… 9
(ホ)　中小法人の税負担の問題特に同族会社の留保所得課税の軽減……10
(3)　租税特別措置の整理合理化……11
(4)　地方税制の自主性の強化……11
3　税制改正の方向と重点……12
第2　税制改正案の骨子……14
1　改正案の要綱……14
(一)　国　　税……14
(1)　所得税の減税……14
(2)　企業課税の改正……15
(3)　租税特別措置の整理合理化……16
(4)　国税のその他の改正……19
(二)　地　方　税……19
(1)　住　民　税……19
(2)　事　業　税……21
(3)　固定資産税……21
(4)　電気ガス税……22
(5)　その他の税目……22
2　改正案による増減収額……23
附表　改正案による所得税の軽減状況……24

第1　当面実施すべき税制改正の方針

1　税負担の現状と今後のあり方

(1)　税制改正の問題を論ずる場合，その前提となるのは，税負担の現状についての認識である。

われわれは，わが国の税負担の現状について各種の角度から検討を行なつた。まず，一般的な方法として国民所得と税負担との割合を調べ，さらに一層担税能力に対する税負担の割合を示す指数として国民所得から飲食費を差し引いた金額に対する税負担の割合を検討し，また，社会保障費等財政支出の状況が，実際の国民の負担を調べるうえに重要な関連を持つているところから，その関係を調整したうえでの税負担をも検討した。

わが国の国民所得に対する国税，地方税を合計した税負担（専売益金を含む。）の割合は，現在（昭和35年度予算）20.5％である。この割合は，戦前の基準年度である昭和9～11年度の平均負担割合12.9％に比べると相当に高いが，戦後最高の負担割合を示した昭和24年度の28.5％と比較するとその後逐年の減税により相当軽減されており，最近数年間の負担割合は，おおむね20％から21％前後で，ほぼ固定した割合を示している。

他面，この割合を主要諸外国と比較してみると最近の統計でアメリカ28.3％，イギリス32.3％，西ドイツ31.2％であり，その割合は，わが国の場合より相当高い。しかし，これらの国の国民所得の水準がわが国より著しく高いこと（アメリカ約8倍，イギリス約4倍，西ドイツ約3倍）を考えると，もちろんこれをもつてわが国の税負担が，これらの国より低いということはできない。また，さきに述べた飲食費や社会保障費の関係を調整して計算した割合によつて比較してみると，わが国の負担率は，国民所得に対する負担割合の場合より，相対的に高くなることがわかつた。

(2)　しかし，このような総体的な比較では，わが国とこれらの国の国民所得の水準に大きな差異があるため，実際の税負担の重さの比較ができないと考えたので，最も代表的な租税として所得税をとり，同じ額の所得をあげる者が，各国でどれだけ所得税を負担しなければならないかを計算し，最も直接的な負担の比較を行ない，これから全体の負担の状況を推測する方法を試みた。

この比較によるとこれらの国の所得税の課税最低限は，わが国の場合よりはるかに高く，同時に所得税を納める者の負担額は，ごく一部の例外を除いて，わが国より相当低く，ことにわが国の所得税の納税者の95％以上を占める年間100万円以下の所得者についてみると，各国では，全く税金を納めていないか又はごくわずか

の税金しか納めていない状況であることが判つた。しかも，わが国の租税収入の構成をみると，所得税のウエートは，これらの国のいずれよりも低く，他の租税収入に依存している割合が大きいから，所得税だけでなく，租税全体としてみても，低所得者の多いわが国で，各種の租税が，相当重い負担をもつて課されていることが推測できる。

(3) 以上のような検討を通じて，当調査会は，わが国の税負担は，戦前と比べて，相当高くなつているのみならず，諸外国と比べても，国民所得の水準の低い割合に重いものと考えた。

もちろん，税負担のあり方は，生活費に強く食い込むような異常に高い負担の場合は別として，歳出や国民所得等との関係で相対的に決るものであつて，絶対的にある割合でなければならないというようなものではない。戦前（昭和9～11年）と比べ，国，地方を通ずる財政規模は，その純計で実質約1.6倍に膨張しており，しかも財政収入が租税収入に依存する割合は，国，地方を通じて著しく高くなつている。このような事情からみれば，戦前に比し租税負担が増加することは，やむを得ないことであり，また，先進諸国に比し，社会保障や道路その他の公共投資に著しい立ちおくれのあるわが国として，今後ともこれらの部門を中心にますます財政需要が増加することは避けられないところと思われる。他面経済の発展により所得水準が向上する場合にはそれに応じて国民の担税力が漸増することも事実であろう。

(4) しかし，当調査会としては，今後わが国が政府の「所得倍増計画」の線に沿つて経済を発展させ，国民所得を高めてゆくうえにおいて，従来に引き続き減税政策が重要な意味を持つていることを指摘せざるを得ない。減税は，国民生活の安定向上を図るうえに必要であるのみならず，働く人に希望を与え，その勤労意欲や事業意欲を増進するとともに，企業の蓄積を進め，経済発展の大きな原動力になるものと考えられるからである。ところが，税収は，税制の累進構造のために，今後国民所得が増加するにつれて，国民所得の増加の割合をこえて増加するものであり，税制を今のままにして置くと，その国民所得に対する税負担の割合は，増加する。

したがつて，当調査会は，わが国の税負担の現状からみて，ここにさき（本年3月25日付）の中間報告の趣旨を再確認し，少なくともここ当分の間は，国民所得に対する税負担の割合を20％程度の現在の負担の線で押えることを基本的な目標とし，これを基準として今後引き続き減税政策をとるべきものと考える。

もちろん，国と地方団体，また，地方団体内部でも各地方団体によつてその財政事情に相違があり，その財政力を無視して実情に合わない減税を勧告するものではなく，どのような減税を行なうべきかは，そのつど，国及び地方団体の財政需要と国民負担の実情をみて決すべきことは当然であるが，国税，地方税を通ずる綜合的

な税負担のあり方として上記のように考える次第である。

2　現行税制の問題点とその検討

税負担の検討に続いて，われわれは，体系的に現行税制の各種の問題点について検討を加えた。

昭和25年にシャウプ勧告に基づいてわが国の税制が根本的に改められて以来，毎年のように各種の改正が行なわれ，わが国の実情に即するような修正が行なわれてはきたが，これまでの税制改正の主なねらいは減税にあり，税制全般について体系的に再検討する余裕が乏しかつたから，現在，税制の各般の分野で問題となつているところが少なくない。

われわれの検討は，なお中途にあり，直接税と間接税とのあり方の問題あるいは国と地方団体との間の税源配分の問題といつた重要問題が今後に残されている。今後の減税ないし税制改正において間接税が重要な問題となるであろうことは，十分予想されるところであるが，われわれは審議の順序としてこれまでに特に多くの問題が指摘されている直接税の問題をまず取り上げた。

われわれは，現在まで次のような問題について，相当長期間にわたつて検討を重ね，現段階における一応の結論を得た。

(1)　所得税の減税と税制の整備

(イ)　所得税負担の現状

税負担の検討の一環として所得税負担の現状について，さらに詳細な検討を行なつたが，その結果は，大体次のとおりであつた。

①　さきに述べたように現在の所得税の負担は，なお概して戦前よりも，主要諸外国よりも高い。

所得税負担の低かつた戦前の昭和9～11年や国民所得の水準に大きな差がある主要諸外国との比較は別として，昭和15年当時と比べても，その負担はなお相当に高く，ことに所得50万円～100万円の階層では3倍近くになつているところもあり，中小所得者の負担が重いことを示している。

②　しかし，これまで，所得税について優先的に減税を行なつてきた結果，国税収入中に占める所得税の地位は低下し，現在(昭和35年度予算)その割合は，22.0％(戦後所得税負担が最も高かつた昭和24年度は，43.8％)であり，昭和32年度以来税収の「大宗」の地位を法人税に譲り，また，税収第3位の酒税収入ともあまり大きな開きがない状況になりつつある。

このことは，国民の税負担が全体としてなお重いと判断される現在，所得税と同様他の租税も重いということを意味する。

③　所得税の課税最低限は，累次の引上げにより，現在，いわゆる最低生活費と

考えられるところよりは，ある程度高めにあると認められ，すでに昭和15年の水準を相当こえている。

④ 税率の累進度は，なお昭和15年当時と比べて相当急激であり，特に中小の所得階層に対して高い累進税率が課されている。

(ロ) 所得税制の問題点

他面，所得税制として検討すべき問題は多い。

① 当調査会が，最も関心を持つたのは，各種の部面における負担のバランスの問題であつた。

その第1は，給与所得者，営業，農業，その他の所得者との間の負担のバランスの問題であり，この点については，各種所得者間に税負担の差異を生ずる税制上の原因を分析するとともに，税務執行の実情について実地の調査をも行なつた。

この問題については，従来から実際の税負担は，給与所得者が一番重いということがよくいわれており，ことに所得税の課税に依存することの多い住民税の負担について市町村内部で近隣相互に比較した場合に，その結果が一番よく現われているといわれる。この問題は，なにぶんにも税務執行の実際面と密接に関連しているので，必ずしも一義的な解答を引き出し得なかつたが，この際，給与所得者の担税力を調整する制度である給与所得控除の改正の問題をとりあげる必要が認められた。

その第2の問題は，次の企業課税の問題と関連するが，個人企業と法人企業との間の負担のバランスの問題である。われわれは，この問題を検討した結果，個人事業者の家族労働報酬の取扱いを改正し，白色申告者に新たに専従者控除を認めるとともに，青色申告者の専従者控除の限度を引き上げるべきものと認めた。

ところで，事業所得者について専従者控除の拡充を行なうものとすると，現在でも給与所得者の負担が重いといわれているのであるから，給与所得者の負担とのバランスがなおさら問題となつてくる。

専従者控除の拡充は，その税制上の根拠はともかくとして，結果的には，事業所得者に対する特殊の減税を意味し，また，家族が事業に従事する場合の労働報酬を控除することを認める場合には，企業と家計の分離があいまいなわが国の個人事業者の実態からすれば，給与所得者の家庭における家族の労働との関係が微妙な問題となり，ことに主婦の家事労働をどうみるかが大きな問題となる。

ここにおいて，われわれは，一方において以上の問題を配偶者控除の創設の問題や扶養控除のあり方の再検討の問題と関連して考えるとともに，他方にお

いて，給与所得控除の拡充の問題をとりあげた。

もとより配偶者控除の問題は，所得税の課税単位（所得税の課税を所得をか得する個人ごとに行なうか，消費支出を共通にする夫婦，世帯等を単位とするかという問題）の問題とからみ，扶養控除の問題も納税者が扶養親族の生活費を負担するための担税力の減殺を調整するという制度本来の立場から検討を要する問題である。

また，給与所得控除についても，税務執行上給与所得のは握が，他の所得に比べて高くなりがちになるための一種のは握控除としての意味などがあるにしても，それと同時に給与所得者の必要経費の概算控除という大きな要素があり，その拡充にはもとより税制として合理的な根拠が必要である。

われわれは，これらの問題を各個別に検討するとともに，上記の諸事情と結びついた一体的な問題として解決することに努めた。

② 所得税制の整備については，以上のほか，所得の分類，各所得種類ごとの所得計算や税額計算の問題等，所得税法のしくみを一層論理的に構成し，負担の公正を図るという税制固有の問題がある。これらの問題については，特に当調査会内に税法整備小委員会を設け，専門的な検討を行なつた。

所得税制の整備については，所得税法をできるだけ簡素平明なものにするためのその全文改正の問題を含めて，来年度さらに相当の審議を行なうことを予定しており，基本的な問題は，なお今後に残されたが，これまでの審議で，具体的な結論を得，来年度の税制改正で措置すべきものと認めたものもある。

(ハ) 所得税の減税と税制改正の方向

以上所得税について，その負担と税制の両面から検討を加えた結果，当面の所得税の減税ないし税制改正の方向について次のような結論を得た。

すなわち，所得税の負担はなお重く，今後ともその負担の引下げを図るべきであり，さしあたり，来年度においても中小所得者の負担軽減を中心にその減税を大きく考えなければならない。しかし，今後の減税に当たつては，所得税に限らず，租税体系全体にわたつてバランスのとれた減税を行なう必要があり，また，所得税自体の減税においても，控除，税率のいずれに重点を置くというものでもなく，所得税制として各般にわたつて均衡のとれた減税を配慮すべきである。そこで当調査会は，当面の所得税の減税は，上述のような所得税制の諸問題をできるだけこの際解決し，それと組み合わせた形で減税を行なうことが最も適当であると考えた。それは所得税負担の相当大幅な軽減であると同時に，従来から懸案として持ち越された問題を解決し，所得税制の合理化に一歩を進めるものである。

⑵ 企業課税の改正

近時，企業の自己資本の充実を図るために企業に対する課税のあり方を再検討すべしとかあるいは個人企業と法人企業との負担のバランスを図るために，所得税及び法人税を通じて課税方式の改正を行なうべしとか企業課税のあり方の根本にふれる主張が少なくない。他面，今後の減税ないし税制改正の方向は，単に税負担の軽減という見地からだけでなく，今後のわが国経済の発展の方向に即し，それを推進する内容のものでなければならないと考えられるが，そのためには，経済を動かす原動力である個人の負担軽減の問題と同時に，経済活動の直接のにない手である企業に対する課税のあり方を検討し，その体質改善に資する問題を取り上げることが必要である。企業課税に関係して検討すべき問題は多い。企業に対する負担の問題は，企業と並ぶ税負担のにない手としての家計の負担を離れて論ずることはできない。また，同じ企業の資本充実といつても，公開市場で広く一般から株式資本を募ることのできる大企業と主として自己資本の蓄積に頼るほかにない中小企業とでは，おのずから税制面での重点の置き所が違う。さらにこのような企業の性格の差は，同時に法人としての性格の差の問題につながり，税制上法人税のあり方，中小法人に対する軽減税率の問題，法人と個人との間の負担調整の問題というむづかしい問題を引き起す。

われわれは，以上の諸問題を次のように整理して，検討を行なつた。

(イ) 企業の資本蓄積，企業の資本構成及び資金調達と税制との関係

企業と税制との関係の第1は，企業の税負担ないしその資本蓄積に及ぼす影響の問題であり，また，近時，税制のあり方が企業の資本構成及び資金調達の姿に大きな影響を与えていることが指摘されている。そこで企業課税の問題の前提としてまず次のことが検討されなければならない。

① 企業の税負担の現状

② 企業の資本構成及び資金調達の現状

以上の問題を検討した結果は，だいたい次のとおりであつた。

① 企業の納める税金には，所得に対して課されるもの，財産に対して課されるもの等種々のものがあるが，現在企業課税の問題として最も重要なものは，その税額の大きさ，企業に対する負担の帰着等からみて，企業の所得に対して課される税金である。しかも所得税は，企業と家計の両面にわたつた税として検討されるから，ここで特に検討を要するのは，法人税その他法人の所得に対して課される税金の負担の問題である。

② 法人税に法人住民税と事業税を加えた負担は，一般税率が適用されるところで，現在50%に近く，戦前と比べると著しく高いが，主要諸外国との比較で

は，概して日本の方が低い（租税特別措置による負担軽減を考慮に入れれば，なお低くなる。）。

他面企業の使用総資本又は自己資本に対する粗利益率は，戦前より向上しており，企業の税負担は増加しているが，企業の自己資本に対する税引後の利益率は，戦前と大差がない。

もつとも企業の負担能力としては，このような点から判断するだけでは十分でなく，わが国の企業が戦争やインフレーションなどによつて大きな蓄積を喪失し，諸外国の企業と比べて立ちおくれがあることを忘れてはならない。

なお，租税特別措置による負担軽減は，一般に中小法人に比し，大法人の受益が大きい。

③ わが国の企業の資本構成は，現在自己資本が他人資本を含めた総資本に対して約30%であり，戦前（昭和9～11年）の約60%と比べ，その2分の1に低下し，主要諸外国と比較してもその割合は著しく低い。特に株式資本の低位が目だつている。

企業の自己資本の不足は，企業経営の基礎を弱いものとしており，その充実の必要性が説かれている。

④ 企業の資金調達の面をみても，外部資金に対する依存度が大きく（60%～70%），しかもその外部資金としては，増資よりも借入金の比重が圧倒的に高い。このことの反面として，減価償却費のウエートは，あまり高くない。

外部資金への依存度が高いことは，企業の成長の早さを物語るもので，そのこと自体はやむを得ないものと考えられるが，増資の比重が小さく，株式資本の充実が進まないことは問題である。

以上の分析は，企業課税の問題として次のような方向の検討を示唆するものである。

① 企業の税負担の現状からみて，この際は，法人税等の税率の引下げの問題よりは，法人税等の課税が，企業の資本構成及び資金調達に与えている影響の問題の方を早急に取り上げる必要があるものと考えられる。

② 企業の拡張のテンポが早く，外部資金に多く頼らざるを得ない現状では，企業の自己資本の充実のためには，特に株式資本の充実を図ることが重要であり，これと関連した税制面の検討が必要である。

もちろん現在わが国企業の他人資本依存の傾向には，資本市場と金融機関のあり方の問題等税制以外にも大きな要因があり，企業の自己資本の充実を図るためにはこれらを含めた広い角度からの検討が必要である。

③ 他面，減価償却費は，企業の重要な資金調達源泉の一つであり，最近の設備

投資の増大，技術革新の状況等にかえりみ，固定資産の耐用年数の改訂，特別償却等の問題を中心として減価償却の問題を検討する必要がある。

④　以上のほか，中小企業の問題は，大法人とは別個の検討を要する。中小法人にとつて，一般から株式資本を募ることは問題にならず，自力による資本の充実が中心とならなければならない。この点で，軽減税率や同族会社の留保所得課税の問題を取り上げなければならないが，これらの問題は，同時に，法人企業と個人企業との税負担のバランスの問題と密接な関係を持つている。

(ロ)　企業の資本充実に資するための配当課税の改正

現在，企業の株式資本の充実を妨げている大きな原因の一つが税制にあるといわれている。すなわち，現在，法人の借入金に対する利子は，法人の所得の計算上損金に算入されるが，その支払配当は損金に算入されない。つまり配当は，企業が法人税等を支払つた残りの所得から支払わなければならないから，株式資本のコストは，借入金に比して著しく高いものとなる。これが企業をして増資よりも借入金を選ばせる大きな原因となつていると説かれている。もつとも現行法は，配当に対して，いわゆる二重課税を行なつているわけではなく，配当支払法人の段階で，配当分をも含めた所得に対して法人税等を課する反面，その配当を受け取る株主の段階で，株主が法人の場合には，その受取配当を原則として益金に算入せず，株主が個人の場合にはその納める税金から配当控除（通常，配当金額の20％）を行なつて二重課税の調整を図つている。しかし，配当を支払う法人は，現在，一般に法人税を自己の負担と考え，これを株主の負担すべきものとして，その負担を株主に転嫁し，配当率を引き下げるような慣習がないので，株主側での配当に対する二重課税の調整があつても，増資を行なう法人側においては増資コストの方が借入金のコストよりも50％に近い税金を加味するとはるかに高いものになり，現行法人税が企業が増資に対して消極的な態度をとる原因になつているとの批判を生んでいる。このような事情のもとで，かつて特別措置として増資配当の一部を法人の損金に算入するいわゆる増資配当免税の措置がとられたこともあつたが，これは税制としての欠点が大きく，また，それだけに臨時の限られた措置にせざるをえなかつたため，増資促進の効果もみるべきものがなかつた。そこでこのような問題を解決するためには，基本的に，配当に対する二重課税の調整方式をどうするかについて，現行のように株主段階で調整する方式について検討するとともに，これを配当支払法人の段階で調整する方式を含め，根本的な検討を行なう必要がある。

当調査会は，この問題について各種の角度から慎重な検討を行なつた。そしてこれまでの検討の結果，配当に対する二重課税の調整を配当支払法人の段階で行

なう方法が，この問題を解決するために有力な一つの方法であることを認めたが，この問題は，法人税課税の根本の考え方に関連する問題であるばかりでなく，検討を進めるにつれて，企業の配当コストの引下げの方向にばかり重点を置きすぎると，その反面現行制度のもとで利益を受けている株主の利益が削減され，それがひいては，株主の投資意欲や株式市場に影響を与え，逆に企業の増資の阻害要因としてはねかえるおそれがあるという微妙な問題に直面した。

そこで当調査会は，この問題の根本的な解決については，なお今後検討を続けることとし，当面は暫定措置として，現行制度のもとでの秩序に大きな変動を生じさせないよう留意しつつ，少しでも上記の問題の解決に役だつ方法を講ずることが適当であると認めた。

(ハ) 減価償却の問題(耐用年数の改訂及び特別償却の改正)

最近企業の設備投資がますます大きくなり，それをまかなう資金源泉として減価償却の問題が企業の大きな関心をひいている。

現在わが国の企業の資金調達源泉中に占める減価償却費のウエートが，主要諸外国に比して小さいことを指摘する向きがあり，また，最近の技術革新の状況にかえりみ，一般的に固定資産の耐用年数を短縮すべしとする声が強い。現在わが国の企業の減価償却費のウエートが小さいのは，主として今日の企業の拡張のテンポが早いことに起因していると認められるが，現在の税法上の耐用年数は，昭和26年に定められたものであり，機械設備のうちにはその後の状況の変化により実情にあわなくなつているものがあることが認められる。この点については，政府も，つとにその調査を進め，耐用年数の一般的な改訂の必要性を認めて，その改訂作業にとりかかつている。

当調査会は，改訂作業を担当している大蔵省当局から，改訂作業の経過，改訂に当たつての基本的な考え方，改訂の具体的な重点等について説明を聴取し，調査会として検討を行なつた結果，政府がその作業を進め，技術革新の状況との関連を重視し，機械設備を中心に耐用年数の短縮を早急に実施すべきものと認めた。

さらに減価償却に関する重要な問題として，企業の設備の近代化，合理化を促進するための特別償却の問題がある。われわれは，今回の耐用年数の改訂との関連を考慮しつつ租税特別措置の問題の一環としてこれについて検討を行ない，その体系的な整備，中小企業の設備近代化のための特別償却の拡充等について結論を得た。

(ニ) 法人企業と個人企業との負担の調整

個人事業者が法人形態に組織替えすれば税金が軽くなるとして，いわゆる法人成りの傾向が著しいことを指摘されてから既に相当の年月がたつている。この間

所得税，個人事業税等の累次の減税により，従来に比べ問題の緊迫性がある程度薄らいできたことは，事実であるが，なお引き続き法人成りの傾向があり，問題は原理的に解決されていない。最近政治的に大きく取り上げられた農業法人の問題も，基本的にはこの問題に関連した問題であつた。

この問題を根本的に検討するためには，たとえばアメリカで試みられているような一定の法人を個人なみに課税する方法，逆に個人の事業所得を法人なみに課税する方法等をも含めて広範な角度からの検討が必要である。

当調査会は，法人，個人の負担に影響を及ぼすすべての要因の分析を行なうとともに，以上のような制度の採用についても検討を行なつた。しかし，このような方法は，税制としてきわめて複雑で，今直ちに採用し得るものとは認められなかつた。他面，法人と個人との間に税負担の差を生ずる一番大きな原因は，家族労働報酬の取扱いの問題であり，この点について，個人事業者の専従者控除を白色申告者にも認め，青色申告者についてその限度を引き上げることにすれば，所得税の税率の緩和等と相まつて，この問題は，実際問題として，相当程度解決されることを知つた。

われわれは，この問題について，現実の税制としては，法人形態をとつても，個人形態のままでいても，その税負担を完全に同一にするという，厳密な意味での負担調整を行なうことは困難であり，小規模の個人事業者に至るまで，法人形態をとらなければ，税金が軽くならないというような税制上の原因をできるだけ取り除いて，不自然な法人成りの現象を自然に消滅させる方向に持つてゆくのが，この問題を解決する一番現実的な方法であると考えた。

(ホ) 中小法人の税負担の問題特に同族会社の留保所得課税の軽減

現行の法人税法では，中小法人の負担軽減のために年所得200万円以下の所得については33％の軽減税率(一般税率38％)が適用されている。この軽減税率については，中小法人の負担軽減の見地から，さらに所得階級を細分して，多段階の軽減税率を設けるべしという要望がある。

さらに，現在同族会社の留保所得に対しては，留保金が資本の4分の1または100万円のいずれか多い方をこえる場合には，毎事業年度の留保所得のうち，そのこえる部分の金額に対して，10％の特別課税が行なわれている。この制度は，(ニ)の法人，個人の負担の調整に関連した税制の基本的な制度であるが，近時，非同族会社にこのような課税がないこと，中小企業の資本蓄積を妨げていること等の理由からその緩和ないし撤廃を要望する声が強い。

われわれは，これらの問題について検討を行なつた結果，軽減税率の問題については法人税率の性質上，その適用区分をあまり細分化するのは適当でなく，ま

た，個人の税負担との関連からその引下げについてもにわかに結論を得ることができなかつた。

他面，同族会社の留保所得課税の問題については，中小法人の資本充実を図るため内部留保の持つ重要性にかえりみ，各般の見地から検討を加え，この制度の目的からいつてその撤廃は困難であるが，この制度の果すべき機能，個人の税負担とのバランス，配当性向の高い非同族会社の留保についてこの種の課税が行なわれていないこととの関連等を綜合的に考慮して，その負担の軽減合理化について成案を得た。

(3) 租税特別措置の整理合理化

現在，各種の政策目的を達成するための租税特別措置は，国税関係で合計28項目，それによる減収額は，昭和35年度予算ベースで1,400億円余に及んでいる（もちろん諸準備金，引当金の金額のうちには，企業会計上費用性を持つものがあるが，その累積状況や取りくずしの状況からみて現在の税法上の準備金，引当金のすべてが費用性を持つということは困難である。）。

租税特別措置は，政策上必要であるとしても，多少とも租税負担の公平を害するものであるから，その政策効果を常に検討し，その改廃を機動的に行なう必要があることはいうまでもない。これまでもこの趣旨に沿つて，その整理合理化が進められてきたが，租税特別措置は，一度これが設けられると，とかくその存続が長期化し，既得権化する傾向がある。もちろん場合によつて特別措置の新設，拡充を必要とすることもあるであろうが，一般的には，減税の機会にその整理合理化を推進すべきであり，そのために各措置にわたつて，その全面的な再検討を要する。また，地方税における特別措置についても，国税と並行して同様な検討が必要である。

当調査会は，基本的に，上記のような考え方に基づき，政策上の必要性と租税負担の公平化の要請とを綜合的に勘案しつつ，かつ，さらに具体的に，今回の減税の方向とにらみ合わせ，それとの調整をとつた方向での整理，負担の激変がないような経過的措置の配慮等を念頭において，特別措置の全般にわたつて検討を加え，その整理合理化に努めた。

以上の検討の結果，審議期間の関係やあまりに技術的な分野に属すること等の理由から，なかには改正の方向を示すにとどまつたものもあるが，これについては，政府が，その趣旨に即して，検討を進め，合理的な改正案をたてることを希望する。

(4) 地方税制の自主性の強化

現在，地方税のうち，住民税や事業税は，その課税標準を国税に依存している部面が多いため，国税改正の影響を自動的に受け，それぞれ財政事情の異なる多数の

地方団体における税制として自主性，安定性に欠ける点が指摘されている。

他面，特に住民税については，このような地方財政の見地からだけでなく，市町村という狭い地域社会において広くその住民に負担を求める税の性格からいつても，国税の減税に応じて住民税の納税者が減少することも問題であろう。

もちろん，課税の基礎となる所得金額の算定等の基本的な事項については，原則として国税と統一的に定めることが望ましい。しかし，地方税の性格に即して，その自主性と安定性を強化し，地方財政の健全性を高める見地から，住民税等の課税方式について根本的な検討を加える必要がある。

国と地方団体及び地方団体相互間の税源配分ないしその結果としての地方税の改正の問題については，なお検討中であるが，国税の大幅な減税が行なわれる場合には，これと切り離して，この点についての改正を実施する必要があろう。

当調査会は，以上の諸要請を実現するよう，市町村民税を中心に検討を加え，市町村民税については，現行の五つの課税方式を整備して，総所得金額から基礎控除，扶養控除その他の各種控除を行なつた金額又は基礎控除だけを行なつた金額を課税標準とする現行の第二課税方式本文及びただし書の二本建の方式に統合するとともに，所得税の改正がそのまま住民税に影響をおよぼさないよう，その各種の控除の金額に地方税独自の金額を定めることを基本として，具体的な検討を行ない，その成案を得た。

3　税制改正の方向と重点

(1)　以上述べた税負担の現状と現行税制の諸問題点との検討を通じて当面の税制改正の方向は，おのずから導き出されるであろう。

当調査会は，税負担の現状からみて，今後とも，できるだけ減税を実施し，負担の軽減に努めるべきことを主張する。

減税の方向は，各税についてバランスのとれたものでなければならず，今後間接税の減税もその対象として検討されることが予想されるが，来年度はさしあたり，これまで多く問題が指摘され，国民の勤労意欲や事業活動に大きな影響を持つ直接税を中心とした減税を行なうことを主張する。

さらに今後の減税及び税制改正のあり方は，一般的な減税によつて国民の負担を軽減すると同時に，できるだけ税制の内容を合理的なものにして，税制の本来の使命である税負担の公平を押し進めるとともに，今後のわが国経済の発展の方向に即応するような内容のものでなければならない。

以上の見地から，来年度の減税では，所得税の負担がなお重い現在，所得税制自体の改善をそのなかに含んだ所得税の軽減をまずとりあげるべきであろう。所得税の減税が国民生活の安定向上に役だつとともに，直接経済を動かす原動力である個

人の勤労意欲，事業意欲を促進する効果を持つことはいうまでもあるまい。

われわれは，それと同時に，今後の経済発展の直接のにない手である企業に対する課税についても，税制が，企業の資本構成や資金調達の姿にかたよつた影響を与え，資本蓄積を阻害することがないよう現行税制について再検討を行ない，そのために所要の減税を行なうことを主張する。

また，減税の推進と並行して，租税特別措置の整理合理化その他税制の整備を進め，さらに，国税の大幅減税が行われるこの機会に，かねて懸案の地方税制の自主性の確立に向かつて大きく踏み切るべきであろう。

(2) 以上のような考え方のもとに，当調査会が当面実施すべきものと考える税制改正の重点は，次のとおりである。

なお，この点は，さきに当調査会が，本年7月新内閣成立後の新政策樹立に当たつて，政府に答申した税制改正の大綱に関する意見(昭和35年8月22日付)に示されたところと一致するものである。

(イ) 国民負担の現状にかえりみ，国税，地方税を通じ，平年度約1,400億円の減税を行なう。この減税は，主として昭和36年度において実施すべきであるが，手続的に可能な限り，本年度の自然増収を財源として年度内の繰上げ実施を図るべきである。

(ロ) 減税は，国民生活の安定向上を図るとともに，勤労意欲の増進，中小企業の振興，企業の体質改善等を通じて健全な経済の成長に資することを目途とし，中小所得者の負担軽減と税制の合理化を目的とした所得税の減税と企業の経営基盤の強化に資するための法人税の減税とを中心とすべきである。この場合，

① 所得税においては，配偶者控除の創設，扶養控除の引上げ，専従者控除の拡充，給与所得控除の改正，中小所得者に適用される税率の緩和，退職所得の特別控除の限度額の撤廃

② 法人税においては，技術革新に即応する耐用年数の改訂，企業の株式資本充実に資するための配当課税の改正，中小同族法人の留保所得課税の軽減

等を行なう。

なお間接税についても，さしあたり軽減を要する一部の税目の減税等若干の改正を行なう。

(ハ) 税負担の公平を図るため，最近の情勢に応じ，特に必要と認められるものを除き，租税特別措置の整理，合理化を推進し，税制の整備を図る。

(ニ) 地方税についても，国税の減税に対応し，一部の減税を行なうほか，負担の均衡化を推進する。また，地方財政の健全性を強化するため，できるだけ国税改正の影響が自動的に地方税に及ばないよう住民税の課税方式等の改正を行なうほ

か，国税減税に伴うやむを得ない減収については，その影響が地方財政の運営に支障を生ずることのないような必要な措置を検討する。

第2　税制改正案の骨子

当調査会は，以上の税制改正の方針に基づいて，具体的な税制改正案を作成した。

改正案の内容，審議経過等の詳しい説明は，別冊「当面実施すべき税制改正に関する答申の審議の内容及び経過の説明」に譲るが，改正案の内容を要約すると次のとおりである。

1　改正案の要綱

(一)　国税

(1)　所得税の減税

(イ)　配偶者控除の創設

配偶者について扶養控除(7万円)に代え，基礎控除(9万円)と同額の配偶者控除を新設する。

(ロ)　扶養控除の引上げ

扶養控除に年令差を設け，満15歳以上の扶養親族の控除額を5万円に引き上げる(現行3万円)。

(ハ)　専従者控除の拡充

①　白色申告者について新たに専従者控除を設け，一定の要件に該当する家族専従者について7万円の控除を行なう。

②　青色申告者については，原則として現行制度の控除の性格を維持しつつ，その控除限度を引き上げ，25歳未満9万円，25歳以上12万円（現行一律8万円)とする。

③　専従者控除の拡充に伴い

(a)　控除額が合理的な限度をこえて大きくならないよう，専従者控除の結果，事業主に残される所得と専従者控除の金額とが不均衡にならないよう調整を加える。

(b)　扶養控除ないし配偶者控除と専従者控除との重複控除を認めないものとする。

(ニ)　給与所得控除の引上げ

給与の収入金額から1万円の定額控除を行ない，その残額について40万円まで20％，40万円超10％，最高12万円（現行40万円まで20％，40万円超10％，最高12万円)の控除を行なうように改める。

(ホ)　税率の緩和

180万円以下の課税所得に対する税率を次のように改正する。

税　率	現　行	改正案
10％	10万円以下の金額	15万円以下の金額
15％	10万円をこえる金額	15万円をこえる金額
20％	20万円　〃	40万円　〃
25％	50万円　〃	80万円　〃
30％	100万円　〃	120万円　〃
35％	150万円　〃	180万円　〃
40％	250万円　〃	250万円　〃

（以下現行に同じ）

(ハ) 退職所得の特別控除の限度額の撤廃

退職所得の特別控除額について，現在の100万円の限度額を廃し，年令及び勤続年数に応じて控除が無制限に与えられるようにする。

(2) 企業課税の改正

(イ) 耐用年数の改訂

最近の技術革新の状況等にかえりみ，機械設備を中心として耐用年数の改訂を行なう（短縮の割合は，機械設備等の種類によつて異なるが，平均20％程度となる。）。

(ロ) 企業の資本充実に資するための配当課税の改正

この問題については，今後なお，根本的な検討を続けるが，当面の暫定措置として，次のとおり，企業の支払配当に対する法人税負担の軽減を図るとともに，現行の配当控除及び法人間配当の益金不算入割合を若干縮少する。

① 配当に対する法人税率を38％から28％に軽減する（年所得200万円以下の部分の軽減税率33％及び特別法人の軽減税率28％もこれに準じて，配当分につき軽減する。）。

② 個人株主が受け取る配当についての配当控除割合を現行の20％から15％に引き下げる（現行配当控除割合10％の部分については7.5％に，5％の部分については3.75％に引き下げる。）。

③ 法人株主が受け取る配当については，その法人の支払配当に達するまでの金額は，従来どおり益金不算入とするとともに，その支払配当は，まず受取配当から成るものとして取り扱う。受取配当が支払配当をこえる場合には，そのこえる金額については，配当益金不算入の割合を現行の100％から75％に引き下げる。

④ なお，配当に対する法人税の軽減は，昭和36年4月1日以後開始する事

業年度から適用するが，配当控除等の割合の縮少は，若干その時期をずらし，昭和37年1月1日以後受け取る配当から適用する。

(ハ) 中小同族会社の留保所得課税の軽減

同族会社の留保所得に対する特別課税の軽減合理化を図るため，各事業年度の留保所得から課税所得の10％相当額（その金額が50万円に満たないときは，50万円）を控除した残額を課税留保所得とする（ただし，現行どおり，その金額に積立金を加算した金額が資本金の4分の1に達するまでは非課税）とともに，そのうち3千万円超の金額に対する税率を15％，1億円超の金額に対する税率を20％に引き上げる（現行―各事業年度の留保所得と積立金との合計が，資本金の4分の1または100万円のいずれか高い金額をこえる場合に，そのこえる金額に対し10％を課税）。

(3) 租税特別措置の整理合理化

（Ⅰ） 貯蓄の奨励関係

(イ) 利子所得課税の特例

近く予定されている金利特に預金金利引下げの政策方向を考慮し，利子所得の分離10％課税の特例については，なお1年間その適用期限を延長する。ただし，国民貯蓄組合貯蓄の免税特例については，濫用防止について，政府及び金融機関において適切な措置を講ずる。

(ロ) 配当所得に対する源泉徴収税率の軽減

なお1年間適用期限を延長する。

（Ⅱ） 各種準備金，引当金関係

各種準備金，引当金については，それぞれの性格等に着目し，適当と認められるものについて今後の積立ての速度を若干ゆるめる方針で，次のような合理化を行なう。

(イ) 貸倒準備金

経常的貸倒と将来の偶発的貸倒とに区分して，前者については洗い替え方式，後者については累積方式による積立てを認める一方，現行の所得制限を撤廃する。

(ロ) 価格変動準備金

国際商品等で価格変動の大きい商品を除き，現行の積立率を若干引き下げる。ただし新限度額をこえる既往の積立額は，たな卸資産の増加によつて吸収されるまで取りくずさない経過措置を講ずる。

(ハ) 異常危険準備金

あまりに長期の利益留保となることのないよう，たとえば一定周期で準備

金の一部を取りくずす等取りくずしの方式及び累積限度について改正を加える。

(ニ) 退職給与引当金

現在の算定方式で引き当てられていない会社都合による退職金の割増部分については，引当金を取りくずさず，退職時の損金とすることにより，企業の負担の軽減を図る。

(Ⅲ) 技術の振興及び設備の近代化関係

(A) 設備近代化のための特別償却制度関係

特別償却制度については，わが国企業の設備近代化に資するため，これを存続し，耐用年数の一般改訂との関連，特別償却の明確化と簡素化，中小企業の機械設備の近代化の必要性等を考慮し，次の改正を行なう。

なお，特別償却制度の弾力的運営に一層配意する。

(イ) 初年度2分の1特別償却制度

① 今回の耐用年数の一般的改訂後の初年度2分の1の特別償却の普通償却をこえる加速度償却部分を平均的に算定し，これを普通償却の別枠とする特別償却制度に改める（その別枠は取得価額の3分の1程度とする。）。

② この特別償却制度は，おおむね現行どおり，企業合理化促進法の指定業種の指定機種について適用するが機種の指定については現在細分化に過ぎている点を改め，ある程度製造段階を基礎とする概括的な方法に改める。

③ 機種の指定方法の改正等に伴い新たに所得制限を設ける（限度は，特別償却前利益の2分の1程度とする。）。

(ロ) 3年間5割増特別償却制度

現行の重要機械等の3年間5割増特別償却制度については，その効果と適用を受けるための手続のはん雑さにかえりみ，現行制度による利益を維持しつつ，次により一般の耐用年数又は(イ)の特別償却制度に統合する。

① 3年間5割増特別償却の適用を受ける機械装置で(a)一般的に普及しているものについては耐用年数表の総合耐用年数に織り込み，(b)その他のものは，耐用年数としてできる限り特掲し，(c)特掲できないもので企業の合理化に資すると認められるものについては(イ)の特別償却制度を適用する。

② 中小企業の設備の近代化を促進するため，中小企業用機械設備及び協同事業用機械等のうち中小企業ないし協同事業の合理化に資すると認め

られるものは，原則として(イ)の特別償却制度に吸収する。

(ハ) 探鉱用機械，坑道及び造林費の特別償却制度

なお適用期限を延長する。

(B) 試験研究の助長関係

わが国企業の試験研究の一層の助成を図るため，次のような改正を行なう。

(イ) 試験研究用機械設備の特別償却の承認制度のほかに，一般的に試験研究用機械設備の特別償却制度を設ける。

(ロ) 試験研究機関に対する寄附金の損金算入限度を一般の寄附金の損金算入限度の別枠として一定限度まで認める。

(ハ) 共同研究機関に対する拠出金の償却等について適切な措置を講ずる。

(Ⅳ) 産業の助成関係

(イ) 輸出所得の特別控除制度

最近の情勢を考慮し，所要の調整と制度の簡素化を図りつつ，なお，しばらく適用期限を延長する。

(ロ) 重要物産免税制度

新規物産免税制度に名称を改めるとともに，免税物産の指定，免税の適用条件等についてこの制度の趣旨に合致するよう改善を図る。

(ハ) 重要外国技術の使用料課税の特例

租税条約の締結状況とにらみ合わせつつ整理の方向で改正を行なう。

(ニ) 航空機の通行税の軽減

なお3年間程度その適用期限を延長する。

(ホ) そ の 他

産業基盤の強化を図るため，特定産業に属する企業の合併を促進する政策と対応して，法人の合併に対する課税について特例を設ける。

(Ⅴ) そ の 他

(イ) 米穀所得課税の特例

最近における予約米集荷の状況，今回の所得税の減税による負担の軽減を考えあわせ，この特例を廃止する。

(ロ) 社会保険診療報酬課税の特例

この特例の不合理性，今回の所得税の軽減等を考えあわせ，この特例を廃止する。

(ハ) 増資登録税の特例

配当課税方式の暫定改正と対応して，なお適用期限を延長する。

(ニ) 交際費課税の特例

交際費課税の特例についてその簡素化及び公平化を図るとともにこれを強化するため現行の1千万円以上の法人の支出交際費について取引基準及び実績基準を基礎として否認する制度に代えて，企業の支出交際費のうち一定の基礎控除額をこえる金額の一定割合を損金に算入しない制度に改め，その適用期限を3年間程度延長する。

(4) 国税のその他の改正

(イ) 所得税の整備

所得税の所得分類，所得計算等について，公社債の償還差益等を利子所得に含めること，居住用財産の譲渡所得について控除額を引き上げること，事業譲渡類似の有価証券の譲渡，株式の買い占めによる所得を有価証券の譲渡所得非課税の対象外とすること等税制の整備を図る。

なおこれらの問題については，さらにその細目の検討を行ない，実情に即した改正を行なうよう配意する。

(ロ) 間接税の減税

間接税の問題については，今後なお検討を続けるが，当面必要と認められる次の改正を行なう。

① 物　品　税

最近における技術水準向上の必要性等の見地から，緊急必要と認められる物品について税率の適用区分の改正等負担の軽減合理化を図る。

② 通　行　税

汽車等の2等寝台料金に対する通行税を廃止する。

(ハ) 揮発油税等の増徴の問題

わが国の揮発油に対する税率は，たとえばイギリス，西ドイツ等にくらべてもなお低い状況にあり，若干の増税の余地があると考えられるが，その増徴の問題は，この税の性格にかえりみ，新道路整備5カ年計画との関連において決定すべきである。

(二) 地　方　税

(1) 住　民　税

(I) 市町村民税所得割

(イ) 課税方式の整備

市町村民税所得割の課税方式については，市町村民税の本質にかえりみ，その自主性を強化するとともに課税方式の簡素合理化を図ることを目的として，現行の課税方式のうち所得税額を課税標準とするもの(第一課税方式)及

び課税総所得金額から所得税額を控除した額を課税標準とするもの（第三課税方式）を廃止するとともに，課税総所得金額を課税標準とするもの（第二課税方式）に次のとおり所要の改正を加える。

(ロ) 所得及び税額の計算

① 課税の基礎となる所得金額の範囲及び算定方法は，原則として所得税法の定めるところによる。ただし，専従者控除制度については，所得税において拡充が行なわれるが，住民税においては，住民税の性格にかえりみ現行のままとする。

② 所得金額から控除する項目は，基礎控除，扶養控除，雑損控除，医療費控除及び社会保険料控除とし，その金額は，現行の市町村民税における金額と同額として地方税法に定め，生命保険料控除については，市町村が任意に行なうことができるものとする(本文方式)。ただし，市町村は，その実情に即して，所得金額から基礎控除をした金額を標準として課税することができるものとする(ただし書方式)。

この場合において，住民税における基礎控除及び扶養控除については，所得税におけるこれらの控除とそのあり方を異にすることを明白にするため，たとえば住民控除とする等その名称について別途考慮することが適当である。

③ 税率は，次の表に掲げる税率に準じて市町村が条例で定める。

なお所得税額と市町村民税所得割額及び道府県民税所得割額との合計額が課税総所得金額の80%をこえることがないよう市町村民税及び道府県民税の所得割の額を制限する。

10万円以下の金額	2%
10万円をこえる金額	3〃
20〃	4〃
50〃	5〃
100〃	6〃
150〃	7〃
250〃	8〃
400〃	9〃
600〃	10〃
1,000〃	11〃
2,000〃	12〃
3,000〃	13〃
5,000〃	14〃

④ 山林所得，退職所得，変動所得等にかかる税額の算定は，所得税に準ずる。

⑤ ただし書方式採用市町村にあつては，現行どおり扶養親族の数に応ずる税額控除を行なう。

⑥ 市町村は，障害者，老年者，寡婦等に対する税額控除を任意に行なうことができるものとする。

（Ⅱ） 道府県民税所得割

市町村民税の改正とも関連して，所得税額を課税の基礎とする現行方式を，市町村民税所得割の本文方式と同様の方式に改め，その賦課徴収については現行どおり市町村に委任する。

（Ⅲ） そ の 他

(イ) 耐用年数の改訂，配当課税の改正及び同族会社の留保所得の課税の改正による法人税の減税に対応して住民税法人税割の減税を行なう。

なお法人税における租税特別措置の改正はそのまま法人税割に影響させるものとする。

(ロ) 法人の均等割については，国，地方団体等以外のものに対しては課税するものとし，法人税割については，およそ法人税の課されるものに対しては課税するものとする。

(ハ) 米穀所得課税の特例は，所得税と同様住民税においても廃止するものとする。

(2) 事 業 税

(イ) 専 従 者 控 除

個人事業税においては，専従者控除を行なうものとする。

なお基礎控除には専従者控除分も含まれていると解されるので，専従者控除額と関連して基礎控除の額及びその名称(仮称「事業主控除」)を検討すべきである。

(ロ) そ の 他

① 各種協同組合等に対する課税の特例については，租税特別措置法と同様の取扱いになるよう改正する。

② 耐用年数の改訂その他所得の計算に関する租税特別措置の改正に伴い，その改正はそのまま事業税にも適用するものとする。

なお配当課税に関する法人税の改正については，事業税が事業活動そのものに対する課税であることから，事業税には影響を及ぼさないものとする。

(3) 固 定 資 産 税

(イ) 都市ガスの製造及び供給の用に供する新設の償却資産に対する固定資産税について，電気事業に準じて軽減する。

(ロ) 内航船舶（漁船を含む。）に対する固定資産税について，外航船舶との関連等をも考慮して現行の3分の1の軽減措置を2分の1に拡充する。

(4) 電気ガス税

(イ) 零細負担排除の趣旨から，電気ガス税に免税点制度（月額300円）を設ける。

(ロ) 産業用の電気ガス税の非課税の範囲については，製品コスト中に占める電気料金の割合について一定の合理的基準（おおむね5％）を設け，これに基づいて現行の非課税品目及び新規に追加を要望されている品目の再検討を行なう。

なおこの場合において非課税品目のうち新規製品については，一定期間（おおむね3年間）を限つて非課税とする。

(5) その他の税目

(イ) 娯楽施設利用税

ゴルフ場の利用に対する娯楽施設利用税の税率を引き上げる。

(ロ) 遊興飲食税

免税点を現行以上に引き上げないものとする。

なお遊興飲食税が非課税とされているもので不均衡なものについてはこれを課税するよう措置する。

(ハ) 自動車税及び軽自動車税

自動車税及び軽自動車税の車種別の税率の不均衡を是正することとし，特に道路損傷度の高い車種についての税率の引上げを行なう。

なお，三公社の事業用の自動車及び軽自動車については，負担の均衡上，課税することとする。

(ニ) 道路目的税の充実

道路整備計画との関連を考慮し，必要に応じ道路目的税を充実する。

2 改正案による増減収額

改正案による増減収額は，次のとおりと見込まれる。

税制改正案による減収額調　　(単位億円)

改正事項	国税		地方税		国税，地方税計	
	平年度	初年度(36年度)	平年度	初年度(36年度)	平年度	初年度(36年度)
一 所得税						
1. 配偶者控除の創設	△ 145	△ 145	—	—	△ 145	△ 145
2. 扶養控除の引上げ	△ 65	△ 65	—	—	△ 65	△ 65
3. 専従者控除の拡充	△ 75	△ 75	△ 38	—	△ 113	△ 75
4. 給与所得控除の拡充	△ 100	△ 100	△ 34	—	△ 134	△ 100
5. 税率の引下げ	△ 300	△ 300	—	—	△ 300	△ 300
6. 退職所得特別控除の限度額の撤廃	△ 15	△ 15	△ 5	—	△ 20	△ 15
計	△ 700	△ 700	△ 77	—	△ 777	△ 700
二 法人税						
1. 耐用年数の改訂	△ 250	△ 160	△ 113	△ 72	△ 363	△ 232
2. 配当課税の改正	△ 200	△ 100	△ 24	△ 13	△ 224	△ 113
3. 同族会社の留保課税の軽減	△ 40	△ 26	△ 5	△ 3	△ 45	△ 29
計	△ 490	△ 286	△ 142	△ 88	△ 632	△ 374
三 間接税						
通行税その他	△ 30	△ 27	—	—	△ 30	△ 27
四 特別措置						
整理合理化	195	138	67	34	262	172
小計						
減収額	△ 1,220	△ 1,013	△ 219	△ 88	△ 1,439	△ 1,101
増収額	195	138	67	34	262	172
差引純減収額	△ 1,025	△ 875	△ 152	△ 54	△ 1,177	△ 929
五 地方税独自の改正						
減収額	—	—	△ 34	△ 28	△ 34	△ 28
増収額	—	—	25	24	25	24
差引純減収額	—	—	△ 9	△ 4	△ 9	△ 4
六 合計						
減収額	△ 1,220	△ 1,013	△ 253	△ 116	△ 1,473	△ 1,129
増収額	195	138	92	58	287	196
差引純減収額	△ 1,025	△ 875	△ 161	△ 58	△ 1,186	△ 933

(備考) 1. 所得税の減収額については，昭和36年1月1日から改正を実施するものとして計算した。
2. 配当課税の改正による減収額は，配当控除額の縮小による増収額を相殺した額である。
3. 上記の計数は，試算であるから，今後若干の異動があり得る。

附表　改正案による所得税の軽減状況

1　改正案による課税最低限に関する調

(イ) 給与所得者

区分＼扶養親族の数＼扶養親族の構成	扶養 0人	扶養 1人 配偶者	扶養 2人 配偶者 15歳未満1人
現行	118,781円	210,638円	250,132円
改正案	129,338	247,498	286,992

（備考）　給与所得者の課税最低限度額は，給与の収入金額の階級に応じ，年収20万円以下4.23％，30万控除されるものとして計算した。

(ロ) 事業所得者

区分＼扶養親族の数＼扶養親族の構成			扶養 0人	扶養 1人 配偶者	扶養 2人 配偶者 15歳未満1人
事業専従者がいない場合	現行		91,916円	164,939円	196,453円
	改正案		91,916	185,386	216,900
事業専従者がいる場合	事業専従者の数		0人	0人	0人
	現行	白色申告の場合	（専従者がいな		
		青色申告の場合	（専従者がいない場合に同じ）		
	改正案	白色申告の場合	（専従者がいない場合に同じ）		
		青色申告の場合	（専従者がいない場合に同じ）		

（備考）　1.　事業所得者の課税最低限度額は，次の算式による国民健康保険料及び国民年金保険料の合計に係る社会保険料は，専従者が支払うものとして計算した。

(イ)　国民健康保険料＝$\left\{(\text{所得金額}-9\text{万円})\times 1.75\%(\text{所得割})\times(100\%+25\%(\text{資産割}))\right\}+225$

(ロ)　国民年金保険料＝独身者の世帯……1,200円，扶養親族1人を有する世帯……2,400

2.　青色申告の場合の事業専従者は，年齢25歳以上とし，12万円の専従者控除を受けるもの

親族の数				
3人	4人	5人	6人	7人
配偶者 15歳未満2人	配偶者 15歳以上1人 15歳未満2人	配偶者 15歳以上2人 15歳未満2人	配偶者 15歳以上3人 15歳未満2人	配偶者 15歳以上3人 15歳未満3人
289,627円	327,912円	367,262円	404,298円	438,952円
325,287	390,870	449,347	505,004	539,514

円以下4.04％，40万円以下3.76％，50万円以下3.43％，70万円以下3.07％相当額が社会保険料として

親族の数				
3人	4人	5人	6人	7人
配偶者 15歳未満2人	配偶者 15歳以上1人 15歳未満2人	配偶者 15歳以上2人 15歳未満2人	配偶者 15歳以上3人 15歳未満2人	配偶者 15歳以上3人 15歳未満3人
227,968円	258,869円	289,769円	320,670円	351,572円
248,415	299,763	351,111	402,460	433,361
0人	1人	1人	2人	2人
い場合に同じ)				
	307,968円	338,869円	418,869円	449,769円
	318,415	369,763	439,763	470,664
	368,415	419,763	539,763	570,664

額にあたる社会保険料を支払つているものとして計算した。ただし，専従者控除が認められる者の専従者

円(均等割)×世帯人員＋450円(平等割)……最高5万円

円，扶養親族2人を有する世帯……3,000円，扶養親族3人以上を有する世帯……3,600円
として計算した。

2　改正案による所得税負担軽減調

(イ) 給　与　所　得　者

① 独　　身　　者

区分＼給与の金額	15 万 円	20 万 円	25 万 円	30 万 円	40 万 円
	円	円	円	円	円
現　　行	2,365	6,154	9,990	15,682	27,992
改　正　案	1,565	5,354	9,190	12,988	23,544
軽　減　額	800	800	800	2,694	4,448
軽減割合 (%)	33.8	13.0	8.0	17.2	15.9

② 夫 婦 子 3 人

区分＼給与の金額	15 万 円	20 万 円	25 万 円	30 万 円	40 万 円
	円	円	円	円	円
現　　行	—	—	—	—	5,496
改　正　案	—	—	—	—	696
軽　減　額	—	—	—	—	4,800
軽減割合 (%)	—	—	—	—	87.3

（備考）　税額の算定は，給与の収入金額の階級に応じ，年収 20 万円以下 4.23 %，30 万円以下 4.04 %，500 万円以下 0.80 %，500 万円超 30,000 円相当額が社会保険料として控除されるものとして計算

50 万 円	70 万 円	100 万 円	200 万 円	500 万 円	1,000 万 円
円 45,570	円 80,702	円 151,175	円 449,460	円 1,647,500	円 4,090,000
36,577	66,402	125,440	399,180	1,595,000	4,037,500
8,993	14,300	25,735	50,280	52,500	52,500
19.7	17.7	17.0	11.2	3.2	1.3

50 万 円	70 万 円	100 万 円	200 万 円	500 万 円	1,000 万 円
円 16,427	円 48,702	円 111,175	円 393,460	円 1,575,500	円 4,010,000
9,385	32,926	85,440	339,180	1,505,000	3,937,500
7,042	15,776	25,735	54,280	70,500	72,500
42.9	32.4	23.1	13.8	4.5	1.8

40 万円以下 3.76 %，50 万円以下 3.43 %，70 万円以下 3.07 %，100 万円以下 2.53%，200 万円以下 1.72%，した。

(ロ) 事 業 所 得 者

① 独 身 者

区分＼所得金額	15 万 円	20 万 円	25 万 円	30 万 円
現行	円 5,681	円 10,857	円 18,193	円 25,706
改正案	5,681	10,571	15,693	23,029
軽減額	—	286	2,500	2,677
軽減割合(%)	—	2.6	13.7	10.4

② 夫 婦 子 3 人

(a) 白 色 申 告 者

区分＼所得金額		15 万 円	20 万 円	25 万 円	30 万 円
現行(専従者なし)		—	—	—	円 4,023
改正案	専従者なし	—	—	—	23
	〃 あり	—	—	—	—
軽減額	専従者なし	—	—	—	4,000
	〃 あり	—	—	—	4,023
軽減割合(%)	専従者なし	—	—	—	99.4
	〃 あり	—	—	—	100.0

(b) 青色申告者(専従者あり)

区分＼所得金額	15 万 円	20 万 円	25 万 円	30 万 円
現行	—	—	—	—
改正案	—	—	—	—
軽減額	—	—	—	—
軽減割合(%)	—	—	—	—

(備考) 1. 税額の算定は，1の(ロ)の備考の場合と同様に社会保険料を支払つているものとして計算し

2. 夫婦子3人の場合の税額の算定にあたつては，次の家族構成を前提とした。
専従者なしの場合—夫婦，扶養親族15歳以上1人，15歳未満2人。
専従者ありの場合—夫婦，扶養親族15歳未満2人。事業専従者(青色申告者の場合は25歳

40 万 円	50 万 円	70 万 円	100 万 円	200 万 円	500 万 円	1,000 万 円
円 45,268	円 64,831	円 108,695	円 182,054	円 488,220	円 1,696,460	円 4,139,400
37,701	52,373	91,456	154,554	435,720	1,643,960	4,086,900
7,567	12,458	17,239	27,500	52,500	52,500	52,500
16.7	19.2	15.9	15.1	10.8	3.1	1.3

40 万 円	50 万 円	70 万 円	100 万 円	200 万 円	500 万 円	1,000 万 円
円 15,706	円 32,171	円 71,296	円 141,229	円 431,065	円 1,623,380	円 4,058,200
9,804	21,878	51,222	109,483	371,413	1,552,880	3,985,700
7,980	19,141	48,485	105,835	365,940	1,543,880	3,975,700
5,902	10,293	20,074	31,746	59,652	70,500	72,500
7,726	13,030	22,811	35,394	65,125	79,500	82,500
37.6	32.0	28.2	22.5	13.8	4.3	1.8
49.2	40.5	32.0	25.1	15.1	4.9	2.0

40 万 円	50 万 円	70 万 円	100 万 円	200 万 円	500 万 円	1,000 万 円
円 9,001	円 23,174	円 61,691	円 129,223	円 414,256	円 1,600,880	円 4,033,200
3,089	12,870	41,149	96,053	351,268	1,521,380	3,950,700
5,912	10,304	20,542	33,170	62,988	79,500	82,500
65.7	44.5	33.3	25.7	15.2	5.0	2.0

た。

以上とした。）1人。

答申の審議の内容及び経過の説明

(答　申　別　冊)

ま　え　が　き

この報告は，税制調査会の昭和35年12月9日付答申「当面実施すべき税制改正に関する答申」の別冊として，同答申を決定するまでの調査会の審議の内容と経過等の詳細を記述したものである。答申では税制改正案として最後に採択した事項しか説明していないが，この報告では，最終案が決定されるまでに委員から述べられた各種の意見，審議の対象となつた種々の改正試案等についても，できるだけ説明を加え，また，審議の結果具体的な改正案までは得られなかつたが，今後の改正ないし検討の方向について意見の一致したもの，あるいは各方面から要望のある事項で採用に至らなかつたもの等についても，調査会の検討の結果を広く記録した。

なお，報告として一貫した説明を行なうために，所要に応じ，答申の趣旨を要約し，また，若干答申の内容と重複した説明を行なつたところもある。

当調査会は，このような形で審議の結果の詳細を公表することにより，税制の問題が広く国民の関心を集め，各方面でいつそう詳密な研究が行なわれる一つの契機となるとともに，この報告がその有力な参考資料として活用されることを期待する。

目　　次

頁

第1章　総　　論——税負担の現状——…… 1

第1　緒　　論…… 1

第2　税負担の現状…… 1

（1）　税負担の検討の方法…… 1

（2）　国民所得に対する税負担の割合…… 2

（3）　国民所得から飲食費を差し引いた残額に対する税負担の割合…… 3

（4）　社会保障費を調整した場合の税負担の割合…… 4

（5）　所得税の課税最低限及び負担の比較…… 6

(6～7)　税負担の現状についての結論…… 7

（8）　これまでの減税の歩み…… 8

第2章　所得税の減税……11

第1　緒　　論……11

(1～2)　所得税の減税の方向と本章で取り扱う問題……11

（3）　基礎控除の引上げの問題……12

第2　所得税負担の現状……14

1　総括的な検討……14

(1～3)　所得税収入の国税収入中に占める地位……14

(4～5)　国民所得に対する所得税負担の割合……15

(6～8)　具体例による検討……17

2　課税最低限の検討……18

（1）　課税最低限の現状……18

（2）　生計費との関連からみた検討……22

（3）　戦前及び諸外国との比較……23

3　税率の検討……30

（1）　過去との比較……30

（2）　諸外国との比較……31

4　検討の要約と税負担からみた所得税減税のあり方……31

（1）　検討の要約……31

（2）　税負担からみた所得税減税のあり方……34

第3　各種所得者間の負担のバランスの問題……35

(1～2)　給与所得者……35

(3～4)　農業所得者……36

(5～6)　営業所得者……36

(7～8) 自由職業者……37
(9～10) 資産所得者……37
第4 配偶者控除の創設……39
1 問題の提起……39
2 課税単位の問題……39
(1～3) わが国における課税単位の取扱い……39
(4～5) 夫婦の所得に対する各国の立法例……41
3 配偶者に対する控除……43
(1) 現行制度の概要……43
(2) 諸外国の制度……44
4 検討と結論……44
(1) 検討……44
(2) 結論……48
第5 扶養控除の引上げ……50
(1) 現行制度の概要……50
(2) 扶養控除額の検討……50
(3) 新しい角度からの検討……53
(4) 結論……57
第6 専従者控除の拡充……58
1 現行制度と問題点……58
(1～2) 現行制度の概要及び沿革……58
(3) 問題の所在……58
2 検討と結論……59
(1～5) 一般的な検討……59
(6) 白色申告者の控除の検討……65
(7) 青色申告者の控除の検討……67
(8) 結論……71
第7 給与所得控除の引上げ……72
1 現行制度と問題点……72
(1～2) 現行制度の概要及び沿革……72
(3) 諸外国の制度……73
(4) 給与所得控除の本質……73
(5～6) 問題の所在……74
2 検討と結論……75
(1) 給与所得控除の改正案……75

(2～4)　改正案の検討……76
（5）　結　　論……81
第8　税率の緩和……82
（1）　現行の税率……82
(2～3)　問題点の検討……82
（4）　改正案の検討と結論……84
第9　退職所得の特別控除の改正……86
（1）　現行制度の概要……86
（2）　沿　　革……86
（3）　問題点の検討と結論……86
第10　減税後の所得税の姿……89
（1）　課税最低限の引上げ……89
（2）　負担軽減状況……89
（3）　退職所得の軽減……90
第3章　企業課税の改正……91
第1　総　　説――企業課税の問題――……91
(1～3)　問題点の概要……91
（4）　企業の資本構成等に関する調査……95
第2　企業の税負担の現状……96
1　税負担についての問題点……96
（1）　企業に対する各種の負担とその問題点……96
（2）　検討項目……96
2　企業の負担する租税の租税収入中に占める地位……97
（1）　法人税収のウエート……97
（2）　法人の負担する租税のウエート……100
（3）　企業の負担する租税のウエート……101
3　企業の税負担の比較……102
（1）　税率の比較……102
（2）　国民所得計算上の法人所得に対する負担の比較……105
4　大法人と中小法人との関係……106
（1）　問題点……106
（2）　大法人と中小法人との分布……106
（3）　大法人と中小法人との実質負担……107
5　企業の収益率及び粗付加価値額構成の推移……108
（1）　問題点……108
（2）　収益率の推移……109

（3）　粗付加価値額構成の推移…… 109
6 要約と結論…… 112
（1）　検討の要約…… 112
（2）　結　　論…… 113
第3　企業の資本構成及び資金調達の現状…… 114
1 問　題　点…… 114
2 資本構成の現状…… 114
（1）　一般の場合…… 114
（2）　土地の再評価及び非課税準備金等を加味した場合…… 116
（3）　中小法人の資本構成…… 117
3 資金調達源泉の現状…… 117
（1）　過去との比較…… 117
（2）　諸外国との比較…… 118
（3）　要　　約…… 119
4 自己資本低下の原因…… 119
（1）　歴史的な事情…… 119
(2～6) 現在の事情…… 120
5 自己資本充実の必要性…… 123
(1～2) 自己資本充実の必要な理由…… 123
（3）　アンケートの意見…… 124
(4～5) 結　　論…… 125
6 資金調達源泉の問題点…… 126
（1）　一般の問題…… 126
（2）　配当と留保に対する税制上の取扱いの問題…… 126
7 結　　論――企業課税検討の方向――…… 127
第4　企業の株式資本充実に資するための配当課税の改正…… 128
1 問題の所在と検討経過の概要…… 128
2 現行制度の概要と問題点…… 129
（1）　現行制度の概要…… 129
（2）　法人税課税の考え方…… 130
(3～5) 現行制度の問題点…… 130
3 配当課税を中心とした法人税制の沿革と諸外国の制度…… 133
（1）　沿　　革…… 133
（2）　諸外国の制度…… 135
4 配当に対する課税方式の類型とその長短の検討…… 137
（1）　各国の税制における二重課税調整の程度…… 137

（2）　二重課税調整の各種の方式…… 138
（3）　各種の方式の税制上の長短…… 140
（4）　各種の方式の経済的効果…… 142
5　投資家の立場からの問題点の検討…… 143
（1）　問　題　点…… 143
（2）　支払配当控除法に移行する場合の株主への影響…… 143
（3）　増資を織り込んだ場合の影響…… 146
（4）　直接投資と間接投資の問題…… 148
6　各方面の意見聴取…… 150
（1）　各界の意見…… 150
（2）　証券取引審議会の答申…… 150
（3）　アンケートに表われた意見…… 151
7　支払配当一部控除法についての改正試案とその検討…… 152
（1）　試案の内容…… 152
（2）　試案の考え方…… 152
（3）　試案の検討…… 154
8　支払配当一部控除法に代わる案の検討と結論…… 155
(1～2)　代案の内容…… 155
（3）　検討と結論…… 158
（4）　増資配当免税の問題…… 161
第5　企業の自己資本充実に資するためのその他の措置の問題――超過所得税の問題――
…… 163
(1～2)　問題点の概要…… 163
（3）　わが国の超過所得税の沿革…… 164
（4）　諸外国の制度…… 166
（5）　超過所得税の検討と結論…… 166
第6　減価償却の問題…… 169
1　緒　　論…… 169
（1）　問題の範囲…… 169
（2）　特別償却の問題…… 169
2　減価償却制度の概要…… 169
（1）　現行制度の概要…… 169
（2）　わが国の減価償却制度の沿革…… 171
（3）　諸外国の減価償却制度の概要…… 172
（4）　わが国の減価償却制度の特色…… 174

3　固定資産の耐用年数の改訂…… 175
（1）　企業の調達資金中の減価償却費のウエート…… 175
（2～4）　現行耐用年数の諸外国との比較…… 176
（5）　耐用年数の改訂の必要性…… 178
（6）　耐用年数の改訂作業の経過…… 180
（7）　耐用年数改訂に当たつての基本的問題…… 180
（8）　耐用年数改訂の基本的方向…… 182
4　減価償却制度の改正の問題…… 184
（1）　自主償却制度…… 184
（2）　総合償却制度…… 185
（3）　残存価額…… 185
（4）　資本的支出と修繕費との区分…… 186
5　修正再評価の問題…… 186
（1～2）　問題の所在…… 186
（3～5）　検討と結論…… 188
第7　法人企業と個人企業との負担の調整…… 191
1　問題の所在…… 191
2　法人税と所得税との一般的なあり方…… 191
（1～2）　法人税率と所得税率との関係…… 191
（3）　法人税の考え方…… 193
（4～5）　若干の問題…… 194
3　同族的な中小法人と個人事業者との負担のバランス…… 196
（1）　法人成りの状況…… 196
（2）　法人と個人との税負担が異なる原因…… 198
（3～4）　アメリカの選択課税の立法例…… 200
（5～7）　解決の方向…… 204
（8）　その他の問題…… 210
第8　中小法人の税負担の問題特に同族会社の留保所得課税の軽減…… 212
1　問題の所在と制度の概要…… 212
（1～2）　問題の所在…… 212
（3～4）　軽減税率の沿革と諸外国の類似の制度…… 213
（5～6）　同族会社の留保に対する特別課税の沿革と諸外国の類似の制度…… 215
2　軽減税率の問題…… 219
（1）　検討…… 219
（2）　結論…… 222
3　同族会社の留保所得課税の問題…… 223

(1～3) 検　　討…… 223
(4) 結　　論…… 229
第4章 租税特別措置の整理合理化…… 231
第1 総　　説…… 231
1 租税特別措置の意味と基本税制との関係…… 231
(1～2) 基本税制と特別措置…… 231
(3) 特別措置と補助金…… 232
(4) 特別措置のあり方…… 232
2 最近における租税特別措置の推移…… 232
(1～3) 昭和26年以降の主な特別措置の推移とその効果 …… 233
(4～5) 昭和31年度以降の租税特別措置の整理状況 …… 241
3 今回の租税特別措置の整理合理化の基本方針…… 242
(1) 特別措置の現状…… 242
(2) 整理合理化の基本方針…… 243
(3) 特別措置の分類…… 243
第2 貯蓄の奨励のための特別措置…… 247
I 貯蓄と税制との関係…… 247
(1) 貯蓄と基本税制…… 247
(2) 貯蓄の重要性と個人貯蓄の動向…… 249
(3) 貯蓄の増加と税制…… 250
(4) 貯蓄の流れと税制…… 250
(5) 貯蓄から生ずる所得の担税力…… 251
(6) 貯蓄に関係した各種の問題点の関連…… 257
II 各種貯蓄に対する特別措置…… 257
1 利子所得課税の特例…… 257
(1) 現行制度の概要…… 257
(2～3) 沿　　革…… 258
(4) 諸外国の制度…… 261
(5) 利子分離課税の検討と結論…… 261
(6) 国民貯蓄組合による利子の非課税制度の検討と結論…… 264
2 株式に対する課税の特例…… 271
(1) 現行制度の概要…… 271
(2) 沿　　革…… 272
(3) 検討と結論…… 273
3 各種の貯蓄に関する税制上のその他の問題…… 275
(I) 無記名式の貯蓄形態に対する課税方式…… 275

（1）　無記名預金…… 275
（2）　無記名の公社債，証券投資信託の受益証券等…… 275
（3）　検討と結論…… 276
（Ⅱ）生命保険に対する課税方式…… 276
(1～3)　現行制度の概要及び沿革…… 276
（4）　諸外国の制度…… 277
（5）　検討と結論…… 277
（Ⅲ）金融債等の償還差益，定期積金の給付補てん金等に対する課税方式…… 278
第3　内部留保の充実のための特別措置(準備金，引当金関係)…… 279
Ⅰ　総　　説…… 279
1　準備金及び引当金の性格…… 279
（1）　準備金等の性格についての議論…… 279
（2）　税法上の準備金等の分類と性格…… 279
2　準備金及び引当金についての整理合理化の基本的考え方…… 281
（1）　準備金等の現状と税制改正との関連…… 281
（2）　整理合理化の基本方針…… 281
Ⅱ　各　　論…… 281
1　貸倒準備金…… 281
（1）　現行制度の概要…… 281
（2）　沿　　革…… 284
（3）　諸外国の制度…… 284
（4）　検　　討…… 285
（5）　結　　論…… 287
2　価格変動準備金…… 288
（1）　現行制度の概要…… 288
（2）　沿　　革…… 289
（3）　諸外国の類似の制度…… 290
(4～5)　検討と結論…… 291
3　異常危険準備金…… 292
（1）　現行制度の概要…… 292
（2）　沿　　革…… 293
(3～4)　検討と結論…… 293
4　退職給与引当金…… 296
（1）　現行制度の概要…… 296
（2）　沿　　革…… 297
（3）　諸外国の制度…… 298

(4～5) 検 討 と 結 論…… 298
5 渇 水 準 備 金…… 304
(1～2) 現行制度の概要及び沿革…… 304
(3～4) 検 討 と 結 論…… 306
6 違約損失補償準備金…… 306
(1～2) 現行制度の概要及び沿革…… 306
(3) 検 討 と 結 論…… 307
7 特別修繕引当金…… 307
(1～2) 現行制度の概要及び沿革…… 307
(3～4) 検 討 と 結 論…… 307
第4 技術の振興及び設備の近代化のための特別措置…… 309
1 設備近代化のための特別償却制度…… 309
(1) 現行制度の概要…… 309
(2) 沿 革…… 310
(3) 諸外国の制度…… 310
(4) 検 討…… 312
(5～6) 結 論…… 316
2 試験研究助長のための特別措置…… 320
(1) 現行制度の概要…… 320
(2) 沿 革…… 321
(3) 諸外国の制度…… 321
(4) 検 討 と 結 論…… 321
第5 産業の助成のための特別措置…… 324
1 輸出所得控除制度…… 324
(1～3) 現行制度の概要及び沿革…… 324
(4～5) 検 討 と 結 論…… 325
2 重要物産免税制度…… 326
(1) 現行制度の概要…… 326
(2) 沿 革…… 328
(3) 諸外国の類似の制度…… 329
(4～5) 検 討 と 結 論…… 329
3 重要外国技術使用料に対する課税の特例…… 331
(1) 現行制度の概要及び沿革…… 331
(2) 検 討 と 結 論…… 331
4 航空機の乗客に対する通行税の特例…… 332
(1～2) 現行制度の概要及び沿革…… 332

(3～4) 検討と結論…… 332
5 そ の 他…… 333
(Ⅰ) 法人の合併に伴う課税の特例…… 333
(1～4) 問 題 の 所 在…… 333
(5～9) 合併に伴う課税の問題点と検討…… 333
(10) 結 論…… 335
(Ⅱ) 事業の共同化のために設立した法人に対する出資及び海外投資の圧縮記帳…… 335
(1～2) 問 題 の 所 在…… 335
(3～5) 検 討 と 結 論…… 336
(Ⅲ) 低開発地域の工業化推進のための投資に対する特例…… 337
(1) 問 題 の 所 在…… 337
(2) 検 討 と 結 論…… 337
第6 その他の特別措置…… 338
1 米穀所得課税の特例…… 338
(1～2) 現行制度の概要及び沿革…… 338
(3～4) 検 討 と 結 論…… 339
2 社会保険診療報酬課税の特例…… 339
(1) 現行制度の概要及び沿革…… 339
(2～4) 検 討 と 結 論…… 343
3 増資登録税の特例…… 344
(1～2) 現行制度の概要及び沿革…… 344
(3) 検 討 と 結 論…… 345
4 交際費の損金算入否認の制度…… 345
(1) 現行制度の概要…… 345
(2) 沿 革…… 345
(3) 諸外国の制度…… 346
(4～5) 検 討 と 結 論…… 346
第5章 国税のその他の問題…… 351
第1 所得税制の整備—所得税の所得分類，課税所得の計算等に関する問題—…… 351
Ⅰ 所得種類ごとの所得の範囲，所得計算等に関する問題…… 351
1 利子所得関係—公社債の償還差益等についての所得分類の合理化—…… 351
(1) 現行制度の概要…… 351
(2) 問 題 の 所 在…… 351
(3～7) 検 討 と 結 論…… 353
2 配当所得関係—負債利子控除制度の合理化—…… 355
(1～2) 現行制度の概要及び沿革…… 355

（3）　問題の所在…… 356
(4～5)　検討と結論…… 356
3　不動産所得関係――所得分類の整備――…… 357
（1）　現行制度の概要…… 357
（2）　問題の所在…… 357
（3）　検討と結論…… 358
4　給与所得関係――現物給与に対する課税関係の整備――…… 358
（1）　現行制度の概要…… 358
（2）　問題の所在…… 358
(3～5)　検討と結論…… 360
5　山林所得関係――課税方法の合理化――…… 361
(1～2)　現行制度の概要及び沿革…… 361
（3）　諸外国の制度…… 362
（4）　問題の所在…… 362
(5～6)　検討と結論…… 363
6　譲渡所得関係…… 364
（1）　譲渡所得課税の一般的問題…… 364
（2）　現行制度の概要及び沿革…… 364
（3）　諸外国の制度…… 365
（Ⅰ）　有価証券の譲渡所得の非課税措置に関する問題…… 365
(1～3)　現行制度の概要及び沿革…… 365
(4～5)　問題の所在…… 366
（6）　検討と結論…… 366
（Ⅱ）　生活用資産の譲渡所得の計算の合理化…… 367
（1）　現行制度の概要…… 367
（2）　問題の所在…… 367
（3）　検討と結論…… 367
（Ⅲ）　昭和28年1月1日前取得資産の譲渡所得計算の簡素化…… 367
（1）　現行制度の概要…… 367
（2）　問題の所在…… 368
（3）　検討と結論…… 368
（Ⅳ）　資産贈与等の場合の譲渡所得課税の問題…… 368
(1～2)　現行制度の概要及び沿革…… 368
（3）　問題の所在…… 369
（4）　検討と結論…… 369
（Ⅴ）　居住用財産の譲渡所得課税の軽減…… 369

(1～2)　現行制度の概要…… 369
（3）　問題の所在…… 370
（4）　検討と結論…… 370
Ⅱ　損益の通算及び雑損控除に関する問題…… 370
1　損益通算の合理化…… 370
（1）　現行制度の概要…… 370
（2）　問題の所在…… 370
（3）　検討と結論…… 371
2　雑損控除制度の合理化…… 371
(1～2)　現行制度の概要及び沿革…… 371
（3）　問題の所在…… 371
（4）　検討と結論…… 372
第2　その他の所得税の問題…… 373
1　個人寄付金控除…… 373
（1）　問題の概要…… 373
(2～3)　検討と結論…… 373
2　寒冷地控除…… 374
（1）　問題の概要…… 374
(2～3)　検討と結論…… 375
第3　法人税の所得計算に関する問題——商法改正要綱試案の検討——…… 376
（1～2）　問題の所在…… 376
（3）　企業利益についての試案の考え方に対する検討…… 377
（4）　試案と税法との調整等についての検討…… 377
第4　間接税の問題…… 383
1　総括的な問題…… 383
（1）　これまでの検討…… 383
（2）　間接税収入の現状…… 383
（3）　わが国間接税の特色…… 384
（4）　最近の間接税制改正の動向…… 386
2　物品税の軽減…… 387
（1～2）　現行制度の概要及び沿革…… 387
（3）　物品税の性格及び諸外国の制度…… 388
（4）　問題点の所在…… 389
（5）　改正の方向…… 390
3　通行税の軽減…… 390
（1～2）　現行制度の概要及び問題点…… 390

（3） 諸外国の類似の制度…… 391
（4～7） 検討と結論…… 391
4 揮発油税等の増徴の問題…… 393
（1） 沿革と現状…… 393
（2） 問題の検討…… 393
第6章 地方税の改正…… 395
第1 緒論…… 395
第2 住民税…… 396
Ⅰ 市町村民税…… 396
1 市町村民税の現状…… 396
（1） 市町村民税の市町村税中に占める地位…… 396
（2） 所得割の課税方式の種類…… 396
（3） 課税方式の採用状況…… 398
2 市町村民税所得割の課税方式…… 399
（1） 問題の所在…… 399
（2） 検討と結論…… 399
3 課税所得及び税額の決定…… 403
（1） 課税標準…… 403
（2） 総所得金額の範囲及び算定方式…… 403
（3～5） 所得控除…… 405
（6～7） 税率…… 407
（8） 賦課制限…… 407
（9） 税額の計算…… 408
(10) 税額控除…… 408
Ⅱ 道府県民税…… 410
1 道府県民税の課税方式…… 410
（1） 現行制度の概要…… 410
（2） 問題の所在…… 410
（3） 検討と結論…… 411
Ⅲ 住民税に関するその他の事項…… 412
1 住民税法人税割の減税…… 412
2 法人住民税の非課税範囲の整理…… 412
第3 事業税…… 413
1 専従者控除…… 413
（1） 所得税の改正に伴う専従者控除の取扱い…… 413
（2） 基礎控除の性格と名称の改正…… 413

2　非課税規定等の整理…… 413
（1）　現行制度の概要…… 413
（2）　検 討 と 結 論…… 414
3　その他国税の改正に伴う措置…… 414
第4　固 定 資 産 税…… 415
1　都市ガス事業の用に供する新設の償却資産…… 415
2　内 航 船 舶…… 415
第5　電 気 ガ ス 税…… 416
（1）　現行制度の概要…… 416
（2）　検 討 と 結 論…… 416
第6　その他の税目…… 418
1　娯楽施設利用税…… 418
（1）　現行制度の概要…… 418
（2）　検 討 と 結 論…… 420
2　遊 興 飲 食 税…… 420
（1）　問 題 の 所 在…… 420
（2）　検 討 と 結 論…… 420
3　自動車税及び軽自動車税…… 420
（1）　車種別負担の不均衡の問題及びその検討と結論…… 420
（2）　三公社に対する非課税措置の問題及びその検討と結論…… 423
4　道路目的税の充実…… 424
（1）　現行制度の概要…… 424
(2～3)　検 討 と 結 論…… 425

第1章　総　　論

―税負担の現状―

第1　緒　論

当調査会は，わが国の税負担の現状と今後のあり方及び現行税制の各種の問題点について総合的に検討を行なつた結果，当面実施すべき税制改正の方向と重点を定め，それに基づいた税制改正案について答申した。

われわれは，わが国の税負担が，戦前と比べて，相当高くなつているだけでなく，主要諸外国と比べても，国民所得の水準の低い割合には重いものと考え，少なくとも，ここ当分の間は，国民所得に対する税負担の割合を20％程度の現在の負担の線で押えることを基本的な目標とし，これを基準として今後も引き続き減税政策をとるべきものと考えた。

われわれが，税負担の現状についてこのような認識を得るに至つた税負担一般についての検討の結果は，第1章で述べる。

また，答申では，現行税制の問題点について，特に「所得税の減税と税制の整備」，「企業課税の改正」，「租税特別措置の整理合理化」及び「地方税制の自主性の強化」の問題をとりあげ，その検討の結果を要約している。これらの問題についての検討の詳細は，第2章以下に述べる。ただし，「所得税制の整備」の問題については，その問題の特殊的，専門的性格のゆえに，「所得税の減税」の問題と切り離し，間接税の問題等とあわせて「国税のその他の問題」として一章を設けて説明する。

また，地方税制については，「地方税制の自主性の強化」の問題のほか，一部の減税ないし負担の均衡化のための改正について答申を行なつているので，便宜，地方税に関するすべての問題を「地方税の改正」と題する一章でとりまとめ説明することとする。

第2　税負担の現状

ここでとりあげる問題は，われわれが，税負担について行なつたすべての検討の結果ではなく，今後の税負担のあり方についての調査会の答申の基礎となつた税負担一般，すなわち国税，地方税を通じての総体的な税負担についての一般的な検討の結果である。

われわれは，このような検討のほか，所得税の減税や企業課税の問題を考えるに当たつて，その検討の一環として，さらに具体的，個別的な税負担の分析を行なつたが，これらについては，それぞれの箇所で述べる。

（税負担の検討の方法）

(1)　一般に税負担の適否あるいは軽重の判断は，必ずしも容易な問題ではなく，絶対的な判断の方法があるものとも見受けられないが，当調査会は，一応従来から試みられている各種の方法を使つて税負担の現状について比較的な分析を行なつた。その最も代表的な方法は，国民所得と税負担との関係の検討であるが，この比率をいつそう担税能力に対する税負担の割合を表わす指数に近づけるために，国民所得から飲食費を差し引いた金額に対する税負担の関係を検討し，さらに，社

会保障費等財政支出の状況が，実際の国民の負担を調べるうえに重要な関連を持つているところから，その関係を調整したうえでの税負担をも検討した。これらの検討に際して，できる限りわが国の経済が正常な状況にあつたと考えられる戦前の一定時期及び主要諸外国における負担との比較を試みた。しかし，主要諸外国との比較においては，わが国の国民所得の水準との間に大きな差異があるため，表面的な負担率の比較によつては，実際の負担の状況を比べることができないので，最も代表的な租税として所得税をとり，同じ額の所得をあげる者が，各国でどれだけの所得税を負担しなければならないかを計算し，最も直接的な負担の比較を行ない，これから全体の負担の状況を推測する方法を試みた。

（国民所得に対する税負担の割合）

(2) 国民所得に対する税負担の割合をわが国の過去及び主要諸外国の状況と比較してみると第1表のとおりである。

第1表　各国における国民所得に対する税負担の割合の推移

国別 / 年度	日本		アメリカ		イギリス		西ドイツ		フランス	
	国税のみ	国税，地方税計	連邦税のみ	連邦税，地方税計	国税のみ	国税，地方税計	連邦税，州税計	連邦税，州税，地方税計	国税のみ	国税，地方税計
	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
昭和9～11年度	8.5	12.9	7.3	19.9	18.1	22.6	15.8	22.1	18.5	—
14	11.6	14.6	6.7	17.4	20.5	25.1	27.4	—	15.4	—
16	13.8	16.2	11.8	20.0	28.5	31.8	33.1	—	—	—
19	22.6	24.1	23.1	28.1	38.6	41.5	42.2	—	—	—
24	23.2	28.5	17.0	24.3	36.0	39.2	26.4	30.3	19.1	—
25	16.9	22.4	19.8	27.2	34.5	37.7	25.3	29.0	20.7	—
26	16.0	22.0	22.3	29.3	34.1	37.2	28.4	32.6	22.7	—
27	16.6	22.6	22.5	29.7	33.0	36.1	28.8	33.1	22.7	—
28	16.4	22.2	21.4	28.6	30.8	34.0	28.8	33.2	23.2	27.0
29	15.5	21.6	20.1	27.9	29.7	32.8	28.5	32.9	22.6	26.4
30	14.0	19.6	20.8	28.7	30.1	33.2	27.7	31.8	21.4	25.2
31	14.3	20.3	20.9	29.2	28.6	31.9	27.3	31.7	21.9	25.7
32	14.6	21.0	19.7	27.6	28.8	32.3	26.2	30.4	23.3	27.1
33	14.0	20.4	19.6	27.5	28.7	32.2	26.2	30.6	25.1	(見込) 28.5
34	13.7	19.9	(予算) 20.6	(見込) 27.8	28.6	32.3	(見込) 26.7	(見込) 31.2	—	—
35	(予算) 14.4	(見込) 20.5	(〃) 21.3	(〃) 28.3	—	—	—	—	—	—

(イ) わが国における国民所得に対する国税，地方税を合計した税負担（専売益金を含む。）の割合は，現在20.5％である。この割合は，戦前の基準年度である昭和9～11年度の平均負担割合12.9％に比べると相当に高いが（もつともその間国民所得は1人当たり実質約1.5倍に増加している。），戦後最高の負担割合を示した昭和24年度の28.5％と比較するとその後逐年にわたる減税により相当軽減されている。戦後の回復期を過ぎ，新しい発展段階にはいつた最近数年間の負担割合は，おおむね20％から21％前後で，ほぼ固定した割合を示している。これは最近の減税が，経済の発展につれて国民所得の伸び以上に伸長する租税収入の伸びをおおむね国民所得の増加のテンポに応ずる程度にまで引き下げ，それをこえる自然増収を国民に還元して

きた姿を示すものといえよう。

(ロ) 次に諸外国の例と比較してみよう。各国とも戦前と比べて現在の税負担割合は，相当高くなつている（もつとも，その増加割合は，日本の場合が一番大きい。）。戦後の推移をみると，アメリカと西ドイツは最近10年間で大きな変化がなく，フランスは最近むしろ増加の傾向を示しているのに対して，イギリスは戦後のピーク時の負担に比し，その後相当の減税を行ない，日本の場合に似た負担軽減の歩みを示しているものといえよう。

ところで，これらの諸国を通じて現在イギリスを筆頭としてその負担率は日本の場合に比し，相当に高い。しかし，これによつて日本の税負担がこれらの国に比して軽いということはもちろんいえない。国民所得の水準に著しい差異があるからである。

一般に所得が増加するにつれて租税の負担能力が逓増することは，所得税の累進税率の構造が自明のこととして受け入れられていることに示されているとおりであり，あらためて説明を要しないが，これらの諸国の１人当たりの国民所得は，日本のそれに対し，アメリカが約８倍，イギリスが約４倍，西ドイツ，フランスが約３倍であることを指摘しておかなければならない。各国の１人当たりの国民所得と税負担額を比較してみると第２表に示すとおりである。

第２表　各国の１人当たり国民所得及び税負担額の比較（昭和33年度）

項目	日本	アメリカ	イギリス	西ドイツ	フランス
１人当たり国民所得	円 92,473	ドル 2,104	ポンド 355	ドイツ・マルク 3,423	フラン 4,017
（邦貨換算）	円 92,473	円 757,440	円 357,840	円 293,385	円 292,839
（指数）	100	819	387	317	317
１人当たり税負担	円 18,863	ドル 577	ポンド 114	ドイツ・マルク 1,046	フラン 1,145
（邦貨換算）	円 18,863	円 207,720	円 114,912	円 89,653	円 83,471
（指数）	100	1,101	609	475	443

（備考）　邦貨換算は公定為替レートによる。

（国民所得から飲食費を差し引いた残額に対する税負担の割合）

(3) 租税の負担能力は，所得そのものよりも，所得から必要な生計費を差し引いた残額によつていつそう正確に表示されるものと考えられる。それがいわば経済的な余力を示すものと考えられるからである。ところで必要生計費が所得のうちに占める割合は，所得の少ない者ほど大きいと考えられるから，所得の多い者と少ない者とでは，所得そのものの開き以上に，所得から生計費を差し引いた残額の開きが大きい。したがつて，この方法を各国の国民所得に適用し，１人当たり国民所得から必要生計費を控除した残額に対する税負担を求め，これを比較する場合には，国民所得水準の低い日本の税負担は相対的に大きく表われ，(2)で試みたような国民所得に対する税負担率の比較に比し，実際の負担度を示すのに近い数値が得られるに違いない。

ここで，国民所得から控除すべき必要生計費として何をとるべきかはむずかしい問題である。まず観念的には，最低生計費が考えられるが，最低生計費という観念自体，各国における生活水準や生活様式の差異をどのように捨象して考えるのかむずかしいし，納税に対する実際の負担感の

比較という観点からいえば，むしろ生活水準や生活構造の相違を前提とした平均的な実際の生計費をとるほうが適当なように思われる。

このような見地から日本及び主要諸外国について平均国民所得から平均的な消費支出を控除した残額に対する税負担の割合を試算してみた。その結果(2)の場合と異なり，日本の負担率が著しく高いものとなつて表われたが，この計数には，各国の資料の内容が，共通のベースで比べるうえに問題があり，そのまま使用することは適当でないものと認められた。そこで次善の方法として消費支出のうち最も代表的なものとして飲食費をとり，各国の関係資料から平均的な飲食費支出を求め，平均国民所得からこれを差し引いた残額に対する税負担を求めてみた。この場合も，たとえば西ドイツの飲食費が，イギリスやフランスのそれに比して低く出ている等資料に問題があるが，一応の傾向をみる意味で掲記すれば第3表のとおりである。

第3表　各国の1人当たり国民所得から飲食費を控除した残額に対する税負担率の比較（昭和33年度）

項目	日本	アメリカ	イギリス	西ドイツ	フランス
	円	ドル	ポンド	ドイツ・マルク	フラン
国民所得（1人当たり）（A）	92,473	2,104	355	3,423	4,017
飲食費（〃）（B）	33,879	(169,560円) 471	(130,032円) 129	(100,109円) 1,168	(115,619円) 1,586
差引（C）（A－B）	58,594	1,633	226	2,255	2,431
税負担（1人当たり）（D）	18,863	577	114	1,046	1,145
	%	%	%	%	%
飲食費を調整した税負担率$\left(\frac{D}{C}\right)$	32.2	35.3	50.4	46.4	47.1
（指数）	(100)	(110)	(157)	(144)	(146)
税負担率$\left(\frac{D}{A}\right)$	20.4	27.5	32.2	30.6	28.5
（指数）	(100)	(135)	(158)	(150)	(140)

（備考）　1　飲食費は，各国の国民所得統計による（西ドイツについては家計調査を併用して推計）。
　　2　飲食費の括弧書は，公定為替レートによる邦貨換算額。

これによると国民所得に対する負担率の場合に比し，日本の負担率は，フランスとの比較を除き，相対的に高くなつている。

しかし，このような比較においても，なお各国の国民所得水準の差を考慮する必要があることはあたかも所得税の累進税率が，所得金額から，基礎控除等を差し引いた残額に対して適用されることと対比しても明らかであり，各国の税負担を比較するのに，このような方法で十分ということはできない。

（社会保障費を調整した場合の税負担の割合）

(4)　次に方向を変えて歳出面の事情を関連させて税負担の問題をながめてみよう。

国や地方団体が徴収した租税は，その歳出を通じて国民に対する種々のサービスとして還元される。そこで総体的にみれば，租税は，これらのサービスをあがなうための一種の対価としての関係にたつが，これを個々の納税者の立場でみる場合には，もとよりその納税額と彼が国及び地方団体から受けるサービスとは，必ずしもバランスしないし，元来この種のサービスは，その利益の帰属ないし金銭的な評価がはつきりしない場合が多い。ここに租税がとかく一方的な負担として意識されるゆえんがあるが，しかし，その負担感が，国，地方団体の歳出内容と重要な関係

を持つていることも，否定できない。ことに社会保障費については，個々の受益者に利益が—しばしば金銭支出の形をとつて—明りように還元される面がある点において税負担を相殺する要素が強いものと考えられる。もちろん社会保障は，全体として租税の累進構造と相まつて所得の配分機能を果たしており，たとえば，所得の乏しい者に支給される生活保護費等については，その支給を受けない納税者の税負担感を緩和するものとはいえないであろうが，国民等しく利益を受ける医療給付や年金給付等については，個々の納税者にその利益が還元される限りにおいて税負担の緩和要素と考える根拠がある。もつとも正確にいうと，各国の社会保障のしくみには，種々の方法があり，その財源を租税収入よりも主として社会保険料に求める社会保険の形態をとるものが少なくない。ここでは，このような社会保険料の負担を除外した租税の負担だけを問題としているから，社会保障の財源をより多く租税収入に求めている国ほど，社会保障によつて税負担が軽減されると考えられる程度が大きく，反対に社会保険料がその主な財源となつている制度のもとでは，その運営が租税収入を中心とする一般財源で補助されている限度で，国民の税負担を相殺する要素が認められるということになろう(この種の制度のもとでは，租税収入で補助される部分が外形的に明確でないから，実際には，納税者が主観的にそれによつて自己の税負担が緩和されると考えるかどうかは問題であるが。)。

各国で社会保障のしくみが異なつている適例は，イギリスである。世界で最も完備したものといわれるイギリスの医療保障の財源は，日本のように社会保険の形をとらず，大部分租税収入によつてまかなわれている。つまり，その限度においてその税負担のうちには，実質的に他国の社会保険料に相当する部分が含まれているということができる。

上述のように，社会保障費を国民の税負担感を緩和する要素としてとらえる立場からは，正確には社会保障費のうちその利益が一般国民に及ぶもののみをとり出して税負担割合の調整を試みるべきであろう。しかし，そもそも社会保障費として一定の範囲の費目を定義づけ各国にわたつて共通のものをとり出すこと自体容易でないので，ここでは，便宜各国の国民所得統計等における振替支出から公債利子を差し引いたものが大体社会保障費に該当するものと想定し，租税総額から，以上の金額を差し引いた金額の国民所得に対する割合を各国について試算してみた(第4表)。

第4表　各国の社会保障費を調整した場合の国民所得に対する税負担率

項目	日本 (昭和35年)	アメリカ (昭和33年)	イギリス (昭和33年)	西ドイツ (昭和33年)
	億円	億ドル	百万ポンド	億ドイツ・マルク
国民所得 (A)	104,600	3,677	18,341	1,761
租税総額 (B)	21,428	1,009	5,909	538
社会保障費 (C)	5,682	244	2,112	347
社会保険料負担 (D)	3,860	129	859	189
	%	%	%	%
税負担率 $\left(\frac{B}{A}\right)$	20.5	27.5	32.2	30.6
(指数)	(100)	(134)	(157)	(149)
調整後税負担率 $\left(\frac{B-(C-D)}{A}\right)$	18.7	24.3	25.4	21.6
(指数)	(100)	(130)	(136)	(116)

(備考)　アメリカの社会保険料負担には，社会保障税額を計上した。

これによると，わが国の負担率が2％程度低下するにすぎないのに対し，イギリスや西ドイツは7％ないし9％程度低下し，各国の負担率との差が相当せばまつていることが注目される。

ちなみに国の歳出一般について戦前，戦後の推移を概観してみると，昭和35年度は，戦前(昭和10年度）に対し，全体の歳出規模が実質2倍強に膨張しており，その中で防衛関係費は，約45％に低下している反面，国土保全及び開発費（約6.4倍），社会保障関係費（約20倍）等が著しく伸長していることが目だつている。

（所得税の課税最低限及び負担の比較）

(5) 以上各種の比較を行なつたが，現在のわが国の税負担が戦前に比して著しく高くなつていることは明らかであるにしても，各国とも，戦前に比べて財政の膨張ないし税負担の増加は，共通の現象であり，現在の財政をまかなうために必要な税負担として，わが国のそれが主要諸外国と比べてどのような状況にあるかについては必ずしも明らかではない。これら諸国の国民所得の水準がわが国に比べて著しく高いことがその簡明な比較を妨げる原因であることは，しばしば述べたとおりである。

そこで税負担を共通の尺度で比べる方法として同じ額の所得を得る者に対して各国で課される所得税の負担を比較する方法を試みた(所得税の負担については，各種の検討を行なつたが，その細目は第2章で述べ，ここでは，それらのうちで最も総括的な負担の比較のみをとりあげる。)。

(イ) まず各国の課税最低限を比較してみた(第5表)。課税最低限は，所得税を課される最低の所得，換言すればそれに達しない所得者には，所得税がかからない所得限度を意味し，基礎控除，扶養控除等の高さを示すものであるが，夫婦子3人の標準世帯の給与所得者の場合で，アメリカの課税最低限は，日本の4倍に近く，他の諸国とも日本の2倍をこえる高さとなつている。わが国では相当の所得者と考えられる者が，これらの国では，全然所得税を課されていないわけである。

第5表　各国の課税最低限の比較

（夫婦子3人の給与所得者の場合）

日本	アメリカ	イギリス	西ドイツ
円 327,912	円 1,200,000	円 731,808	円 771,390

（備考）　各国の現行所得税法により計算し，公定為替レートにより邦貨換算した。

(ロ) 次に所得税及び住民税(第一課税方式)を総合した負担について所得階層別に諸外国の所得税の負担と比較してみると第6表のとおりである。

これによると，わが国の所得税の納税者の95％をこえる年間100万円以下の所得階層の者の税負担は，各国の負担に比較してはるかに高く，1,200万円をこえる階層になつて初めて比較的税率の累進度の急なイギリスがわが国の税負担を上回つているにすぎない（第6図 P 32)。

第6表　各国の所得階層別所得税負担率の比較

（夫婦子3人の給与所得者の場合）

所得金額	日本	アメリカ	イギリス	西ドイツ
万円	%	%	%	%
50	4.2	—	—	—
100	14.2	—	3.6	4.6
200	25.1	7.1	16.3	12.8
1,000	51.3	24.1	50.0	33.8
2,000	60.8	38.1	67.9	42.0

（備考）　日本の負担率には，住民税(第一課税方式による所得税割のみ)の負担を含む。

(ハ)　以上の比較は，各国の通貨単位を公定為替レートで換算して行なつた。しかし，これらの国の物価は，ことに消費物資については，日本に比し相当割高といわれ，生活費は日本が最も割安といわれている。その意味で単純に公定為替レートによる換算で，同一の所得額が同一の生活水準を意味するものと前提して議論を進めることは問題であろう。また，現実の税負担感を問題とする場合には，各国の生活水準や様式の相違を無視して，所得額だけで比べることも問題といわなければならない。しかし，これらの点を考慮に入れて，上記の表をながめてみたところで，わが国の税負担が，これらの国に比べて重いという結論をくつがえすことはむずかしいであろう。

（税負担の現状についての結論）

(6)　ところで以上は，所得税負担の比較であるが，税負担全体をみる意味で，各国の国税収入中に占める所得税の割合を調べてみると，第7表のとおりであり，日本の所得税の割合は，これらの国のいずれよりも低い。

一般に消費税や流通税は，所得税を納めない者でも，負担が課される大衆課税の色彩が強いといわれる。また，近時，法人税収の比重が高く（第31表 P 97），その負担をどうみるかは問題であるが，税負担全体を問題とする立場からいえば，法人税の負担も，その株主である個人所得者の所得水準と無関係ということはできないであろう。

以上のことから，所得税のみならず，租税全体としてみても，これら諸外国と比べて圧倒的に低所得者の多いわが国で，各種の租税が相当重い負担をもつて課されていることを推測することができよう。

第7表　各国の国税収入中に占める所得税収入の地位

項目	日本	アメリカ	イギリス	西ドイツ
	百万円	百万ドル	百万ポンド	百万ドイツ・マルク
国税総額	1,504,801	88,313	5,795	53,548
所得税額	330,874	48,400	1,429	15,100
割合	% 22.0	% 54.8	% 24.7	% 28.2

（備考）　1　各国とも昭和35年度の予算額によつた。

2　イギリスの所得税は，法人課税分も含んでいるので，個人分を昭和32年度の課税実績を基礎として50％と推計し，それに付加税を加算した金額によつた。

(7) 以上が税負担一般について，われわれの行なつた検討である。これらの検討はまだ十分なものではなく，今後なお，各般の検討を続けなければならないが，これらの検討を通じてみても，わが国の税負担は，戦前と比べて，相当高くなつているのみならず，諸外国と比べても，国民所得の水準の低い割合に重いものと考えられる。当調査会は，このような認識のもとに，今後の税負担と減税のあり方について答申で述べたような結論を得た。

（これまでの減税の歩み）

(8) 最後に，過去との対比において，われわれのおかれた現在位置を明らかにする意味で，戦後これまでに行なわれた減税の跡をふり返つてみることも無意味ではなかろう。

戦後わが国の税負担が頂点に達したのが，昭和24年度であつたことはさきに述べた。その時，シャウプ使節団の来朝があり，その勧告に基づきその後のわが国税制の礎となつた国，地方を通ずる根本的な税制改正が実施されたのは，翌25年度からであつたが，これと同時に減税も

第8表　シャウプ勧告以降の各年度の税制改正による減収額（平年度）

（単位　億円）

税目＼年度		25	26	27	28	29	30	31	32	33	34	合計
（直接税）												
所得税	諸控除 基礎控除	324	186	575	239	179	157	—	201	—	—	1,861
	〃 扶養 〃	611	244	245	267	102	—	—	129	—	278	1,876
	〃 給与所得 〃	+212	—	—	95	—	57	226	70	—	—	236
	〃 その他	9	30	121	—	7	91	—	+ 53	—	—	205
	小計	732	460	941	601	288	305	226	347	—	278	4,178
	税率	411	147	210	92	—	132	—	854	—	123	1,969
	計	1,143	607	1,151	693	288	437	226	1,201	—	401	6,147
	その他	215	+ 2	+ 24	80	26	96	—	+ 99	63	+170	185
	再計	1,358	605	1,127	773	314	533	226	1,102	63	231	6,332
法人税	税率	—	—	+309	—	—	136	—	23	200	—	50
	特別措置	5	11	118	107	26	+ 16	+144	+247	15	47	+ 78
	その他	239	34	—	48	—	—	—	5	—	+ 9	317
	計	244	45	+191	155	26	120	+144	+219	215	38	289
その他		+139	+ 27	24	+ 16	29	—	—	—	32	—	+ 97
合計		1,463	623	960	912	369	653	82	883	310	269	6,524
（間接税その他）												
酒税		—	440	—	384	+ 34	—	—	—	63	—	853
砂糖消費税		—	+ 58	+ 57	+ 60	+ 62	—	—	—	—	—	+237
揮発油税及び地方道路税		—	25	—	—	+ 38	—	—	+228	—	+233	+474
物品税		—	102	21	30	+ 11	6	3	—	—	31	182
印紙収入		20	1	—	—	+ 55	—	—	+ 30	—	5	+ 59
その他		585	—	+ 29	+ 22	—	2	+ 70	+ 8	—	23	481
合計		605	510	+ 65	332	+200	8	+ 67	+266	63	+174	746
総計		2,068	1,133	895	1,244	169	661	15	617	373	95	7,270

（備考）1　減収額は、各年度毎に予算ベースで計算した平年度減収額である。
2　酒税については，地方税である酒消費税の廃止に伴う国税の増収額は含んでいない。
3　間接税については，減税に伴う消費の増加による増収額は一応ないものとして計算した。
4　昭和25年度には，織物消費税及び取引高税の廃止による減収額を含んでいる。

スタートを切り，以来，伊勢湾台風の被害等の関係で減税が見送られた本年度を除き，逐年減税が行なわれ，戦後異常に高かつた税負担を順次引き下げる努力が払われてきた。このような減税の結果，税負担は，漸減し，ここ数年国民所得に対する負担率約20％という線にようやくたどりついたわけである。昭和25年度以降において予算に見込んだ国の減税規模は，第8表のとおりであり，その純減税総額は，7,270億円となつている。これは，各年度のその時々の経済規模における減収見込額を単純に合計したものであつて，もとより現在の経済水準における減税を示すものではない。ちなみに，かりに昭和24年度の所得税制を本年度に適用するとすれば，その税額は現在の所得税課税額約3,200億円に比し，約27,000億円という驚くべき巨額なものとなり，現在の，経済水準のもとで評価すれば所得税だけで24,000億円に近い減税が行なわれたことを示している。所得税の減税は，全体の減税の約87％を占め，さらに所得税の減税では，諸控除の引上げによる減税が，その約66％を占めているが，これまでの所得税の重さと控除の低さを考えれば，いわば必然的な方向であつたということができよう。

また，これらの減税額が，毎年度の自然増収に対して占める割合を計算してみると第9表のとおりである。（各年度の自然増収額と減収額との対比が容易にできる昭和27年度以後の計数をとつた。）

第9表　各年度の国税の自然増収額に対する税制改正による減収額の割合

項目 / 年度	自然増収額	純減収額（初年度分）		総減収額（初年度分）	
		減収額	減収割合	減収額	減収割合
	億円	億円	%	億円	%
昭和27年度	2,695	759	28.2	1,021	37.9
28	1,803	1,052	58.3	1,109	61.5
29	630	130	20.6	321	51.0
30	425	395	92.9	395	92.9
31	519	0	—	151	29.1
32	1,922	720	37.5	951	49.5
33	1,051	261	24.8	261	24.8
34	1,086	133	12.2	341	31.4
計	10,131	3,450	34.1	4,550	44.9
減税の平年度分と初年度分との差額を加算したもの	10,783	4,102	38.0	5,574	51.7

（備考）　各年度の当初予算（一般会計）の計数である。

この表で「自然増収額」とは，各年度の当初予算における減税前の税収見込額が前年度の当初予算における税収見込額を超過する額を，「純減収額」とは，各年度の当初予算における税制改正による減収見込総額から増収見込総額を差し引いた金額を，また，「総減収額」とは，各税目ごとに増減収見込額を差し引きした結果減収となる税目について，その減収見込額を合計した金額を意味する（したがつて，揮発油税の増税のように増収額のみの立つものはもちろん，同じ税目について増収と減収の双方が立ち，その差し引き額が増収になるものも，総減収額の計算から除外されている。）。また，自然増収額と減収額との割合を求める場合には，補正予算に計上された増収額や前年度剰余金などの取り扱いも，問題となるが，ここでは，これらは除外し，当初予算にお

ける自然増収額と減収額との見込額のみを対比している。さらに，税制改正は，実施年度においては，いわゆる初年度の減税を行ない，翌年度さらにこれが平年度化して，平年度減収額と初年度減収額との差額が新規の減収額となつて現われることが多い。ところが，毎年度の自然増収の見積りにおいては，前年度の税制改正が，平年度化したものとして，これを前提としてその計算を行なうので，上記のような比較では，毎年度の自然増収額と初年度の減収額のみが対比され，税制改正の平年度化による減収分が比較の対象から除外される。そこで，この表では，毎年度の平年度減収額と初年度減収額との差額を合計したものを，自然増収額及び初年度減収額の合計額のそれぞれに加算し，これにより平年度減収額と，これに対応する自然増収額との割合をも比較してみた。

これによると，昭和27年度以降34年度までの初年度減収額が自然増収に対する割合は，純減収額で34.1％，総減収額で44.9％，さらに平年度減収額の同様の割合は，それぞれ38.0％，51.7％であり，毎年度の自然増収の相当部分が減税として還元されていることがわかるであろう。

第2章　所得税の減税

第1　緒　　論

（所得税の減税の方向と本章で取り扱う問題）

(1)　答申は，現在の所得税について，その負担と税制の両面から検討を加えた後，当面の所得税の減税と税制改正の方向について次のように述べている。

「所得税の負担はなお重く，今後ともその負担の引下げを図るべきであり，さしあたり，来年度においても中小所得者の負担軽減を中心にその減税を大きく考えなければならない。しかし，今後の減税に当たつては，所得税に限らず，租税体系全体にわたつてバランスのとれた減税を行なう必要があり，また，所得税自体の減税においても，控除，税率のいずれに重点を置くというものでもなく，所得税制として各般にわたつて均衡のとれた減税を配慮すべきである。そこで当調査会は，当面の所得税の減税は，上述のような所得税制の諸問題をできるだけこの際解決し，それと組み合わせた形で減税を行なうことが最も適当であると考えた。それは所得税負担の相当大幅な軽減であると同時に，従来から懸案として持ち越された問題を解決し，所得税制の合理化に一歩を進めるものである。」

そして所得税減税の具体案として，「配偶者控除の創設」，「扶養控除の引上げ」，「専従者控除の拡充」，「給与所得控除の引上げ」，「税率の緩和」及び「退職所得の特別控除の改正」を勧告している。

(2)　所得税の減税の問題は，なによりも所得税負担の現状の認識から始まる。当調査会は，この問題について各種の角度から詳細な分析を行なつた。また，所得税の負担に影響を及ぼす所得税制の各種の問題点について総合的な検討を加えた。

以上の検討の結果，われわれの得た結論が，上記の諸項目の改正を内容とする平年度700億円の所得税の減税である。

以下本章において，これらの諸問題についてわれわれの行なつた検討の結果を述べるが，個々の問題にはいる前に，ここで上記の諸項目の改正の全体的な関連をみるため，答申の説明を再び引用しておくことが便宜であろう。

答申は，この点について次のように述べている。

「当調査会が，最も関心を持つたのは，各種の部面における負担のバランスの問題であつた。

その第1は，給与所得者，営業，農業，その他の所得者との間の負担のバランスの問題であり，この点については，各種所得者間に税負担の差異を生ずる税制上の原因を分析するとともに，税務執行の実情について実地の調査をも行なつた。

この問題については，従来から実際の税負担は，給与所得者が一番重いということがよくいわれており，ことに所得税の課税に依存することの多い住民税の負担について市町村内部で近隣相互に比較した場合に，その結果が一番よく現われているといわれる。この問題は，なにぶんにも

税務執行の実際面と密接に関連しているので，必ずしも一義的な解答を引き出し得なかつたが，この際，給与所得者の担税力を調整する制度である給与所得控除の改正の問題をとりあげる必要が認められた。

その第２の問題は，次の企業課税の問題と関連するが，個人企業と法人企業との間の負担のバランスの問題である。われわれは，この問題を検討した結果，個人事業者の家族労働報酬の取扱いを改正し，白色申告者に新たに専従者控除を認めるとともに，青色申告者の専従者控除の限度を引き上げるべきものと認めた。

ところで，事業所得者について専従者控除の拡充を行なうものとすると，現在でも給与所得者の負担が重いといわれているのであるから，給与所得者の負担とのバランスがなおさら問題となつてくる。

専従者控除の拡充は，その税制上の根拠はともかくとして，結果的には，事業所得者に対する特殊の減税を意味し，また，家族が事業に従事する場合の労働報酬を控除することを認める場合には，企業と家計の分離があいまいなわが国の個人事業者の実態からすれば，給与所得者の家庭における家族の労働との関係が微妙な問題となり，ことに主婦の家事労働をどうみるかが大きな問題となる。

ここにおいて，われわれは，一方において以上の問題を配偶者控除の創設の問題や扶養控除のあり方の再検討の問題と関連して考えるとともに，他方において，給与所得控除の拡充の問題をとりあげた。

もとより配偶者控除の問題は，所得税の課税単位（所得税の課税を所得をか得する個人ごとに行なうか，消費支出を共通にする夫婦，世帯等を単位とするかという問題）の問題とからみ，扶養控除の問題も納税者が扶養親族の生活費を負担するための担税力の減殺を調整するという制度本来の立場から検討を要する問題である。

また，給与所得控除についても，税務執行上給与所得のは握が，他の所得に比べて高くなりがちになるための一種のは握控除としての意味などがあるにしても，それと同時に給与所得者の必要経費の概算控除という大きな要素があり，その拡充にはもとより税制として合理的な根拠が必要である。

われわれは，これらの問題を各個別に検討するとともに，上記の諸事情と結びついた一体的な問題として解決することに努めた。」

さらに，以上の検討の結果とりあげられた問題が，いずれも所得税の控除の引上げにつながるがゆえに，均衡のとれた所得税の減税を実現するため，控除の引上げと適当なバランスをとりつつ「税率の緩和」が組み合わされた。

また，「退職所得の特別控除の改正」は，給与所得者に対する特別の減税という意味もあるが，一応以上の問題とは別個に，昨年の特別控除引上げ以来指摘されていた定年退職者に対する特別控除の頭打ちの問題をこの際解決しようとするものである。

（基礎控除の引上げの問題）

(3) なお，当調査会の答申した減税案に対し世上所得税の減税を行なう以上なぜに基礎控除の引上

げを行なわないかという批判があり，委員の一部からもそのような意見が述べられた。基礎控除についても，もちろん将来事情の許す限り，その引上げを図るべきであろう。しかし，当調査会は，当面の税制改正としては，上記のような内容の改正が所得税制の懸案を解決しつつ必要な負担軽減をもたらすものとして，この際優先的にとりあげるべきものと考えたわけである。

基礎控除をその名称のゆえに特に基本的な控除と考え，その引上げを所得税減税の本筋と考える向きがあるようであるが，実際には扶養控除等とあわせて控除の一環をなすものであり，負担一般としては，これらの控除全体を一体として考える必要があり，基礎控除それ自体の機能としては，扶養親族を持たぬ独身者に対する控除を意味するにとどまる。

配偶者控除の創設，扶養控除の拡充は，独身者の減税より世帯持ちの負担の軽減をより重要とする考えの現われともいえるが，独身者については，独身者の納税者が通常低額の給与所得者に多いことから，これに減税の利益が厚く及ぶ給与所得控除の引上げによつて実際上，減税の利益が及ぶことになつていることを付言しておきたい。

第2　所得税負担の現状

所得税負担の現状については，税負担全体の現状の検討の一環として既にある程度述べた。戦後すべての減税を通じて所得税の減税は，ほとんど例外なく最優先的にとりあげられてきた。最近の例をみても，神武景気の好況を背景に昭和32年度には，所得税だけで1,000億円以上の大減税を断行し，所得税負担の正常化に向つて大きな前進をしたことは，なお，われわれの記憶に新しい。それから1年おいた昨年度にも，扶養控除の引上げを中心として相当の減税が行なわれた。それにもかかわらず，減税というと一番に問題としてとりあげられるのは，依然として所得税である。国民が一般になお所得税負担を重いと考えている証左であろうが，それと同時に，所得税が，営々として働いて得た給料や事業の所得に対して直接課される税金であるだけに特にその負担が重く感ぜられるという，この税の一種特別な性格に影響されている面もあるように思われる。しかし，減税が相当に推進されてきた現在では，今後の減税の方向を見定めるうえにおいて，所得税負担の現状について，はつきりした客観的な認識を持つておくことが是非必要である。そこで当調査会は，主として従来から試みられてきた各種の分析の方法を用いて，所得税負担の現状について検討を行なつた。

1　総括的な検討

まず，所得税負担の現状について総括的な認識を得るために，次のような検討を行なつた。いずれも，わが国の過去又は主要諸外国の例と比較することによる検討である。

(イ)　所得税収入が国税収入中に占める地位はどのような状況にあるか。

(ロ)　国民所得に対する所得税の負担割合はどうなつているか。

(ハ)　特定の比較対象となる所得を持つ所得者に対する所得税の負担は具体的にどうなつているか。

（所得税収入の国税収入中に占める地位）

(1)　まず，わが国のこれまでの国税収入中，所得税収入がどのような地位を占めていたかをみると第10表の示すとおりである。

第10表　国税収入中に占める所得税収入の地位の推移

年度	国税総額(A)	所得税額(B)	(B/A)	年度	国税総額(A)	所得税額(B)	(B/A)
	百万円	百万円	%		百万円	百万円	%
昭和9～11年度	1,226	140	11.4	昭和29年度	934,083	285,632	30.6
16	4,931	1,585	32.1	30	936,892	278,675	29.8
19	12,863	4,339	33.7	31	1,086,774	304,945	28.1
24	636,406	278,867	43.8	32	1,201,775	251,787	21.0
25	570,849	220,134	38.6	33	1,190,818	259,310	21.8
26	723,144	225,672	31.2	34	1,372,372	278,033	20.3
27	843,031	269,919	32.0		(予算)	(予算)	
28	942,521	292,294	31.0	35	1,504,801	330,874	22.0

（備考）　昭和9～11年度の所得税は，第二種，第三種所得税と個人臨時所得税の合計額を計上した。

昭和35年度予算における所得税の割合は，22.0％であつて，戦前の昭和9～11年度平均の11.4％と比べれば相当に高いが，戦後所得税の負担が最も高かつた昭和24年度の43.8％に比較すれば，その後の累次の減税の結果，その割合は，50％程度に落ちている。戦前のもう一つの比較年度である昭和16年度(太平洋戦争ぼつ発の年度であるとともに，戦時財政に即応するよう戦前行なわれた最も大規模な税制改正が平年度化した年度である。)の32.1％と比べても，その約70％にしか当たらない。所得税は，既に昭和32年度以来税収の「大宗」としての地位を法人税に譲つており，税収第3位の酒税収入ともあまり大きな開きがない状況になりつつある。

(2) なお，所得税負担の検討に当たつてしばしば戦前の昭和9～11年当時の負担との比較が問題とされ，当時の負担に帰ることが理想であるかのように説かれることがある。これは以下で述べる種々の検討にも通ずる共通の傾向であるから，ここで当時の所得税がいつたいどのような地位のものであつたかについて若干詳しく見ておくことにしよう。

当時の税制は，今日に比し，直接税の占める比重がはるかに小さく（国税についてみれば，35年度予算で直接税52.1％，間接税44.3％，その他3.6％の割合であるのに対して，当時は直接税34.8％，間接税57.1％，その他8.1％であつた。)，所得税収入（11.4％）も，酒税（17.6％）や専売益金（16.5％）の収入より大分少なく，所得税が国民一般に広く負担を求める基幹税としての地位を占めていたとはいえない状況であつた。

ちなみに，当時の各税の税収の構成（国税，地方税）をもつて，今日の税収をあげることとした場合にどのような姿になるかを試算してみた（第11表P16)。

これを今日の税目別歳入構成と比較してみると興味深い結果が得られる。まず当時の税目構成で今日の税収総額をあげるためには，地租，家屋税にきわめて大きな負担がかかり今日の固定資産税――戦後償却資産が課税対象にとり入れられ，その収入が全体の固定資産税収入の26％を占めている状況にあるが――の負担の2倍以上になること，その反面所得税の果たす役割は今日の税収に比べその64％でよく，法人税にいたつては今日の法人税収の実に37％にしか当たらないことを示している。今日の税収が国，地方団体の歳出をまかなうために必要なものである限り，これを適当な税目に割り振つて徴収しなければならないが，その場合，たとえば昭和9～11年当時のような税目構成がほとんど問題とならないことは以上によつても明らかであろう。そうであるとすれば，今日の所得税負担を論ずるときに，単純な戦前との比較がはなはだ危険であることを認識しておく必要がある。

(3) 次に，主要諸外国との比較であるが，これについては，第1章第2（P1以下）で既に触れた（第7表P7参照)。アメリカの54.8％を筆頭として，イギリス，西ドイツとも，所得税収入の割合は，わが国より高い。

（国民所得に対する所得税負担の割合）

(4) 租税の支払われる源は，原則として所得であるから，所得税負担の一般的な指標として，その国民所得に対する割合を調べてみると，わが国におけるこれまでの推移は，第12表（P17）のとおりである。

第11表　租税（国税，地方税）の税目別構成の戦前との比較

昭和35年度(予算及び財政計画)			昭和9～11年度					
税目	税収入(A)	構成比	税目	税収入	構成比	物価指数引伸し(342.2倍)	35年度税収総額に引伸し(1,148.3倍)(B)	(B/A)
	億円	%		百万円	%	億円	億円	%
(直接税)			(直接税)					
所得税	3,309	15.6	所得税	185	10.0	633	2,124	64.2
法人税	4,389	20.6	法人税	143	7.7	489	1,642	37.4
住民税	1,411	6.6	戸数割	130	7.0	445	1,493	105.8
内訳 個人分	818	3.8						
内訳 法人分	593	2.8						
小計	9,109	42.8	小計	458	24.7	1,567	5,259	57.7
事業税	1,441	6.8	営業収益税	116	6.3	397	1,332	92.4
固定資産税	1,760	8.3	地租，家屋税	343	18.5	1,174	3,939	223.8
相続税	112	0.5	相続税	30	1.7	103	344	307.1
その他	164	0.8	その他	69	3.7	236	793	483.5
計	12,586	59.2	計	1,016	54.9	3,477	11,667	92.7
(間接税)			(間接税)					
酒税	2,251	10.6	酒税	216	11.6	739	2,480	110.2
砂糖消費税	245	1.2	砂糖消費税	82	4.4	281	942	384.5
揮発油税	1,275	6.0						
物品税	650	3.1						
遊興飲食税	232	1.1						
入場税	136	0.6						
専売益金	1,926	9.0	専売益金	202	10.9	691	2,320	120.5
関税	895	4.2	関税	157	8.5	537	1,803	201.5
その他	407	1.9	その他	55	3.0	188	631	23.4
計	8,017	37.7	計	712	38.4	2,436	8,176	102.0
(その他)			(その他)					
印紙収入	433	2.0	印紙収入	83	4.5	284	953	220.1
不動産取得税	113	0.5						
その他	129	0.6	その他	42	2.2	144	482	199.1
計	675	3.1	計	125	6.7	428	1,435	212.6
合計	21,278	100.0	合計	1,853	100.0	6,341	21,278	100.0

（備考）

1　住民税は道府県民税及び市町村民税の合計額である。

2　固定資産税には，自動車税及び軽自動車税を含む。

3　揮発油税には，地方道路税，軽油引取税を含む。

4　専売益金には，たばこ消費税を含む。

（備考）

1　付加税のあるものは付加税を含む。

2　所得税には，第二種，第三種所得税のほか個人臨時利得税，資本利子税を含む。

3　法人税には，第一種所得税のほか法人臨時利得税を含む。

4　地租，家屋税には，反別割，特別地税のほか，雑種税，市町村特別税のうち固定資産税系統のものを含む。

第12表　国民所得に対する所得税及び住民税の負担の推移

年度	国民所得 (A)	所得税	住民税	計 (B)	(B/A)	(B)の租税総額中に占める割合
	百万円	百万円	百万円	百万円	%	%
昭和9～11年度	14,372	140	108	248	1.7	13.4
16	35,834	1,585	67	1,652	4.6	28.4
	億円	億円	億円	億円	%	%
24	27,372	2,788	252	3,041	11.1	39.0
25	33,815	2,201	458	2,659	7.9	35.1
29	60,225	2,856	663	3,519	5.8	27.1
32	82,195	2,517	825	3,343	4.1	19.3
33	85,045	2,593	859	3,452	4.1	19.9
34	99,912	2,780	892	3,672	3.7	18.5
35	(見込) 104,600	(予算) 3,309	(見込) 817	4,126	3.9	19.4

（備考）1　所得税には，個人臨時利得税を含む。

2　住民税は，昭和9～11年度は所得税付加税及び戸数割，昭和16年度及び25年度は市町村民税，昭和24年度及び29年度以降は道府県民税と市町村民税の合計額を計上した。

現在の所得税負担の国民所得に対する割合は3.2％，住民税を含めて3.9％であり，昭和9～11年度の割合の約2倍となつているが，昭和16年度よりは下回つている。また，戦後最高の昭和24年度の割合に比べれば，住民税を含めて，その約35％に低下している。いずれも(1)の国税収入中に占める所得税収入の地位の推移と共通した推移を示しているものといえよう。

(5)　主要諸外国との比較は，第1章で説明したように，彼我の国民所得の水準に著しい開きがあるため，あまり意味がないが，その状況は第13表のとおりであり，わが国の負担割合は，これらの諸国に比べて著しく低い。

第13表　各国の国民所得に対する所得税負担の比較

項目	日本 (昭和35年)	アメリカ (昭和35年)	イギリス (昭和33年)	西ドイツ (昭和33年)	フランス (昭和33年)
	百万円	百万ドル	百万ポンド	百万ドイツ・マルク	百万フラン
国民所得	10,460,000	414,400	18,341	176,100	179,100
所得税額	330,874	48,400	1,315	12,133	8,465
割合	% 3.2	% 11.7	% 7.2	% 6.9	% 4.7

（備考）　イギリスの所得税は，第7表（P7）備考と同様の方法で推計した。

（具体例による検討）

(6)　以上の検討を通じて現行の所得税が戦前の昭和9～11年当時と比べて著しく高いことは明らかである。しかし，当時と現在とでは国民所得に対する租税負担率や租税収入中に占める所得税の地位が違いすぎるので，これを当面の比較目標にとることは困難である。また，主要諸外国との比較では，その所得水準に著しい懸隔があるために，このような大数観察的な方法では適切な比較結果が得られなかつた。そこで，第1章で税負担の現状を分析する際，税負担を共通の尺度で比べる方法として同じ額の所得を得る者に対して各国で課される所得税の負担を比較する方法を

とつた。その結果は，さきに掲げた第5表（P6）及び第6表（P7）のとおりであり，わが国の所得税負担が実際には，これらの国よりはるかに重いことを示している。これらの比較については，ここでくり返さない。

(7) ところで(1)及び(4)の検討で注目されるのは，昭和16年度の所得税が，現在と比べて，国税収入中に占めるウエートも大きいし，国民所得に対する割合も高いという事実である。このことは，一見当時の所得税のほうが現在より高かつたことを示すようにみえるが，これは，確かに国民一般の実感と異なつている。そこで，諸外国の所得税負担との比較で行なつたと同様，所得階層別に当時の税制による負担を現在の負担と比べてみた（第1図）。

その結果は，課税最低限は，現在のほうが高いが，課税所得者にとつては，現行の税負担のほうが重く，ことに50万円～100万円の階層では，3倍に近い負担となつているところもあることが判明した。さきの(1)及び(4)の比較結果と対照してなぜにこのような食い違いが生ずるのであろうか。それは要するに，個別の所得者に対する所得税の負担そのものは，現在のほうが重いが，高率の累進税率の適用を受ける高額所得者のウエートが，現在より大きかつたために国民所得に対する総体の所得税負担としては，当時のほうが高かつたということを示しているにほかならない。この点諸外国との比較の場合と同様の現象ということができよう。

ちなみに戦前（昭和16年当時のものが得られないので，昭和10年をとつた。）と現在との所得階層別の所得税の納税人員とその納税額を示せば第2図（P20）のとおりである。戦前は，現在の物価に換算して100万円以下の所得者が73.4％，その納税額は，わずか10.9％であつたのに対し，現在，納税者の圧倒的大部分（95％以上）が，100万円以下の中小所得者であり，その納税額が全体の約55％に達していることは，現在の所得税の問題を考えるうえできわめて特徴的な事実といわなければならない。

(8) なお，具体例による比較検討の一つとして，戦前及び諸外国における所得階層別納税人員分布のモード（最頻値）を調べ，そのモードにおける税負担や各国の公務員の初任給に対する所得税負担の比較を行なつてみた。

しかし，前者については，資料の関係で，正確なモードが得られなかつた。いずれにしても，これらの比較では比較対象となるわが国の所得がきわめて低く，したがつて，それぞれの税負担としても，わが国の所得税の負担が一番低い結果となつた。

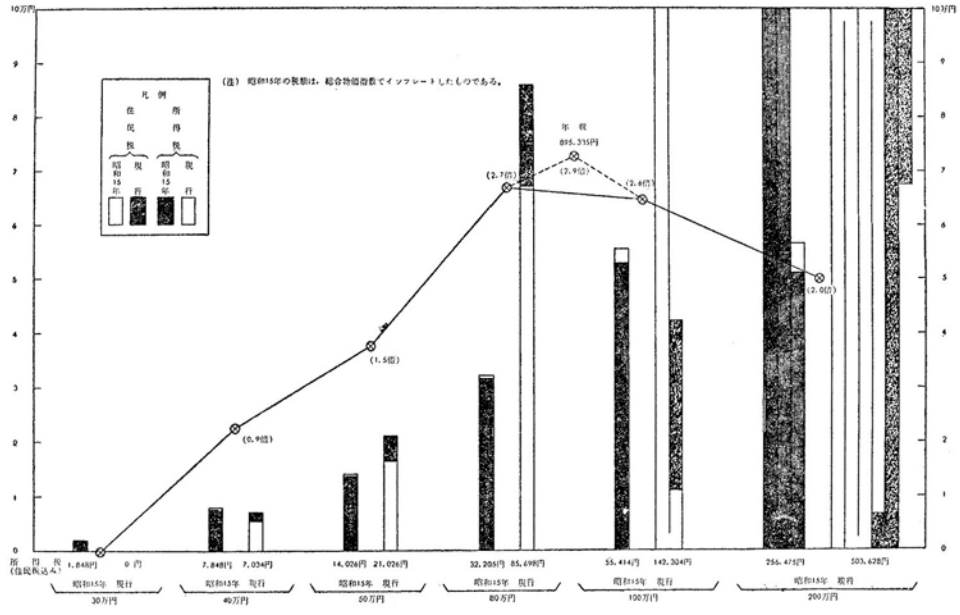
2 課税最低限の検討

所得税の負担を決めるものは，基礎控除，扶養控除等の諸控除の大きさと税率の累進度である。所得税負担の現状をさらにその内部の要因に分けて検討するため，次にこれらの問題をとりあげてみた。

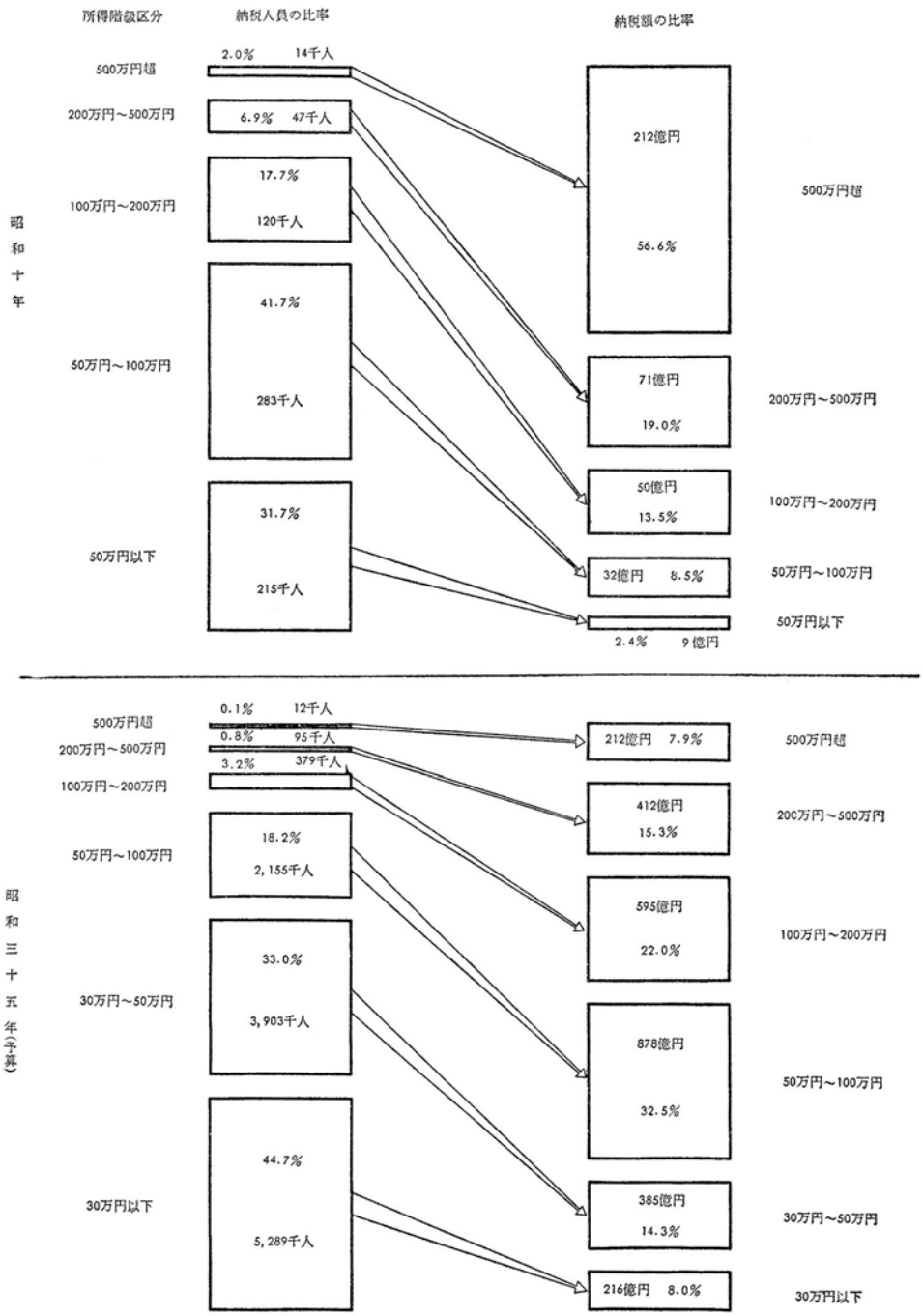
なお，控除の問題は，その内部で基礎控除，扶養控除，給与所得控除の大きさのバランスの問題があり，そのいかんにより独身者と世帯持ちあるいは給与所得者等の負担に影響するが，それらの問題は，これらの控除自体の問題として後に譲り，ここでは所得税の負担一般を検討する意味で，これらの諸控除を総合したいわゆる課税最低限の問題について検討を行なうこととする。

（課税最低限の現状）

第１図　収入階層別所得税(住民税込み)負担の比較(夫婦子３人の給与所得者の場合)―昭和15年との比較―



第２図　所得階層別所得税負担の戦前との比較



(1) 課税最低限は，普通，基礎控除，扶養控除，給与所得控除及び社会保険料控除の合計額で表わされる。したがつて，それは，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異なつている。課税最低限は，夫婦子3人の標準世帯における給与所得者の場合を基準にとつて論議されることが多いが，その金額は，現在327,912円である(これは，9万円の基礎控除と妻と子供3人について認められる16万円の扶養控除を基本とし，これに収入金額の20％の給与所得控除と社会保険料控除として平均的な社会保険料の負担率3.76％を加味して計算したものである。)。これによると標準世帯の給与所得者は，月収2万7千円余まで所得税がかからないことになつているわけである。

さきにも一言したように，これまでの所得税の減税においては，課税最低限の引上げが最も優先的にとりあげられてきた。まず昭和25年以降の課税最低限の改正の推移をながめてみると第14表のとおりである。昭和25年から現在までに1人目の扶養親族(通常妻)の控除が最も大幅に引き上げられ，給与所得者の場合には扶養親族1人の世帯の課税最低限が約4.8倍，他はおおむね約4倍に引き上げられていることを知ることができよう。

第14表　昭和25年以降の課税最低限の推移

1　給与所得者　　(単位　円)

適用年分	独身者	扶養親族数			
		1人	2人	3人	4人
昭和25年	(100.0) 29,412	(100.0) 43,530	(100.0) 57,648	(100.0) 71,765	(100.0) 85,883
26	44,704	64,706	84,706	104,706	122,353
27	61,350	85,890	109,757	134,147	152,440
28	73,620	115,854	140,244	164,635	182,927
29	83,841	131,251	160,638	190,024	207,750
30	93,540	143,124	174,238	205,071	223,714
31	100,000	150,000	181,250	212,500	231,250
32	115,588	178,336	210,776	243,710	263,470
33	118,781	184,770	217,220	250,132	269,879
34	118,781	204,055	241,904	279,753	313,156
35	(403.8) 118,781	(483.9) 210,638	(433.9) 250,132	(403.6) 289,627	(381.8) 327,912

(備考)　1　括弧書は，昭和25年に対する指数である。
　　2　昭和27年分以降は，社会保険料を加味して計算した。

2 事業所得者　　（単位 円）

適用年分	独身者	扶養親族数			
		1人	2人	3人	4人
昭和25年	(100.0) 25,000	(100.0) 37,000	(100.0) 49,000	(100.0) 61,000	(100.0) 73,000
26	38,000	55,000	72,000	89,000	104,000
27	50,000	70,000	90,000	110,000	125,000
28	60,000	95,000	115,000	135,000	150,000
29	67,500	106,300	130,000	153,000	168,900
30	76,924	117,949	143,590	169,231	184,616
31	84,211	126,316	152,632	179,948	194,737
32	87,500	135,000	160,000	185,000	200,000
33	90,000	140,000	165,000	190,000	205,000
34	90,000	155,000	183,750	212,500	238,750
35	(360.0) 90,000	(432.4) 160,000	(387.8) 190,000	(360.7) 220,000	(342.5) 250,000

（備考） 1 括弧書は，昭和25年に対する指数である。

2 所得者が国民健康保険料等の社会保険料を支払つている場合には，上記の金額に，その社会保険料の金額を加算した金額が，その者の課税最低限となる。

3 青色申告者について専従者控除が認められる場合には，上記の金額に，事業専従者1人につき5万円（8万円の専従者控除と3万円の扶養控除との差額）を加算した金額が，その者の課税最低限となる。

現在の課税最低限が適当なものであるかどうかはむずかしい問題であるが，これまでに試みてきた幾つかの方法で次のように色々な角度から計数的な検討を加えた。

（生計費との関連からみた検討）

(2) 課税最低限はいくらがよいかという問題は，まずいわゆる最低生計費に所得課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論議される。累次の控除の引上げにより，この種の議論は必ずしも往年のような強い勢いを持つたものではなくなつたように思われるが，元来，最低生計費なるものは，その時々の社会的経済的事情によつて支配される相対的なものであるし，課税最低限のあるべき最低線を吟味しておくことは議論の出発点として必要なことである。

これについては，次の三つの方法による検討を行なつたが，その結果によれば，いずれの場合も現在の課税最低限が，最低生計費以下であるとは考えられない。

(イ) マーケット・バスケットによる食料費を基準にして算定した最低生計費との比較

まず，総理府統計局の昭和34年分の消費者家計調査から世帯人員別にモデル世帯を選定し，各世帯の構成人員の年令を明らかにするとともに，成人が健康を維持するのに必要な栄養を摂取するための最も質素な献立表を作成し，これを基として1カロリー当たりの単価を計算す

る。この単価にモデル世帯の年令に応じた年間所要カロリーを乗じて各世帯ごとの年間所要食料費を算出し，これを家計調査から求めたエンゲル係数で除して消費支出金額を求める。この調査は，都市の勤労世帯について行なつたもので，農村をも含めた場合の最低生計費を示すものではないが，上記の消費支出金額を一応給与所得者の最低生計費と考え，これと，現行の課税最低限とを比較したのが第15表(P24)である。

この表によれば，5人世帯では，消費支出金額は298,838円で，現行の課税最低限327,912円はこれより約10％高いことが判明する。4人までの世帯についても課税最低限はいずれもこのようにして求めた消費支出金額を15％ないし20％上回つている。

(ロ) 家計調査から推定した最低生計費との比較

昭和34年の家計調査(イ)の調査と同一データ）から世帯人員別に，まず横軸に消費支出金額を，縦軸に飲食費をとつてグラフを描いてみると，一般的な傾向としては消費支出金額が減少するにしたがつて飲食費も減少していくが，この飲食費の下降線はある限度まで達すると水平線を示すに至る。

この水平線は，飲食費に関する限り，これ以上削減の余地がないことを示すものと考えられ，この水平線上ないしその付近にある世帯の平均飲食費を最低水準にある飲食費と考えた。飲食費以外の支出についても住居費を除いて，飲食費と同様の方法により最低の支出金額を算出し，住居費については，低額所得者用の第二種公営住宅の家賃を参考として推計した。

これらの合計金額を最低生計費と推定し，これと現行の課税最低限とを比較したものが第16表(P25)である。

この表によれば，5人世帯の最低生計費は227,774円となり，現行の課税最低限はこれを約44％上回つている。さきの(イ)の場合とは，各世帯ごとの傾向は，必ずしも一致していないが，4人までの世帯についても，現行の課税最低限は最低生計費を20％～40％程度上回つている計算になつている。

(ハ) 家計調査における貯蓄との関連から推定した最低生計費との比較

昭和34年の家計調査(イ)の調査と同一データ)から収入金額階級別に貯蓄金額を推定し，これにその扶養親族数に応ずる所得税額(昭和34年分)を加えてグラフを作成したのが第3図(P26)である。これによると収入金額が年収171,347円から238,174円までの間の所得階層から貯蓄が始まつており，グラフによりその貯蓄の開始点を推定すると平均年収184,757円のところとなる。貯蓄があるということは，その者の所得が一応最低生計費を上回つているものと推定される。

他方，これらの所得階層には所得税は課税されず，年収238,174円から302,290円までの間の所得階層から課税されることになるが，この階級の平均扶養親族2.6人に見合う課税最低限は，昭和34年分で264,612円(現行273,828円)である。

(戦前及び諸外国との比較)

(3) 次に戦前及び諸外国の例と比較して現在の課税最低限の位置を探つてみよう。

(イ) 戦前との比較は，次の第17表のとおり，主要諸外国との比較は第5表(P6)で示したとおりである。

第15表　マーケット・バスケットによる食料費を基準にして算定した生計費と課税最低限との比較

区分＼世帯区分			1人世帯	2人世帯	3人世帯	4人世帯	5人世帯
最も質素な食料費から求めた消費支出年額	世帯(モデル世帯)の年令別構成		才 20～29	才 32 28	才 32 29 3	才 37 33 8 5	才 42 37 13 10 7
	世帯当たりの食料費	月額	円 3,016	円 5,550	円 6,940	円 9,350	円 11,612
		年額	37,096	68,265	86,056	115,940	146,311
	エンゲル係数		% 37.51	% 39.76	% 41.03	% 46.09	% 48.96
	消費支出年額 (A)		円 98,896	円 171,692	円 209,739	円 251,551	円 298,838
課税最低限度額 (B)			118,781	210,638	250,132	289,627	327,912
比率 $\left(\frac{B}{A}\right)$			% 120.1	% 122.7	% 119.2	% 115.1	% 109.7
世帯人員1人がふえたために増加する額	消費支出年額	金額(C)	円 (98,896)	円 72,796	円 38,047	円 41,812	円 47,287
		割合	% 100.0	% 73.6	% 38.5	% 42.3	% 47.8
	課税最低限度額	金額(D)	円 (118,781)	円 91,857	円 39,494	円 39,494	円 38,286
		割合	% 100.0	% 77.3	% 33.2	% 33.2	% 32.2
比率 $\left(\frac{D}{C}\right)$			120.1	126.2	103.8	94.4	81.0

（備考）1　モデル世帯の年令別構成は，家計調査（総理府統計局）の対象となつた勤労世帯のうちから，有業人員1人で，かつ，夫婦又は夫婦と子とで構成する勤労世帯を抽出し（昭和34年10月分サンプル1,057），これらの世帯について世帯主の年令別のモードを求め，そのモードに属する世帯について夫婦および子の平均年令を算出し，さらにこれらの夫婦の年令に比準して，1人世帯の年令を想定した。

2　世帯当たりの食料費は，最も質素な食料で必要栄養量を摂取するための所要金額を，科学技術庁資源調査会及び国立栄養研究所の資料を基として推計した。

3　世帯人員別のエンゲル系数は，2により推計した食料費の月額とほぼ同額の飲食費を支出している世帯を，1のサンプルの中から抽出し，これらの世帯の飲食費と消費支出金額を最小自乗法で修正して求めたものである。

第16表　家計調査から推定した最低生計費と課税最低限との比較

区分 ＼ 世帯			1人世帯	2人世帯	3人世帯	4人世帯	5人世帯
家計調査から推定した最低生計費	飲食費月額（A）		円 —	円 5,221	円 6,087	円 7,717	円 8,736
	住居費月額（B）		—	1,486	1,669	1,752	1,821
	その他の消費支出（C）		—	6,046	6,965	7,281	7,351
	消費支出金額	月額（D）（A＋B＋C）	—	12,753	14,721	16,750	17,908
		年額	—	156,862	182,540	207,700	225,641
		同上を最小自乗法によつて修正した金額（E）	99,774	156,208	183,482	205,778	227,774
課税最低限度額（F）			118,781	210,638	250,132	289,626	327,912
比率 $\left(\frac{F}{E}\right)$			% 119.1	% 134.8	% 136.3	% 140.7	% 144.0
世帯人員が1人ふえたために増加する額	消費支出金額	金額（G）	円 (99,774)	円 56,434	円 27,274	円 22,296	円 21,996
		割合	% 100.0	% 56.6	% 27.3	% 22.3	% 22.0
	課税最低限度額	金額（H）	円 (118,781)	円 91,857	円 39,494	円 39,494	円 38,286
		割合	% 100.0	% 77.3	% 33.2	% 33.2	% 32.2
	比率 $\left(\frac{H}{G}\right)$		119.1	162.8	144.8	177.1	174.1

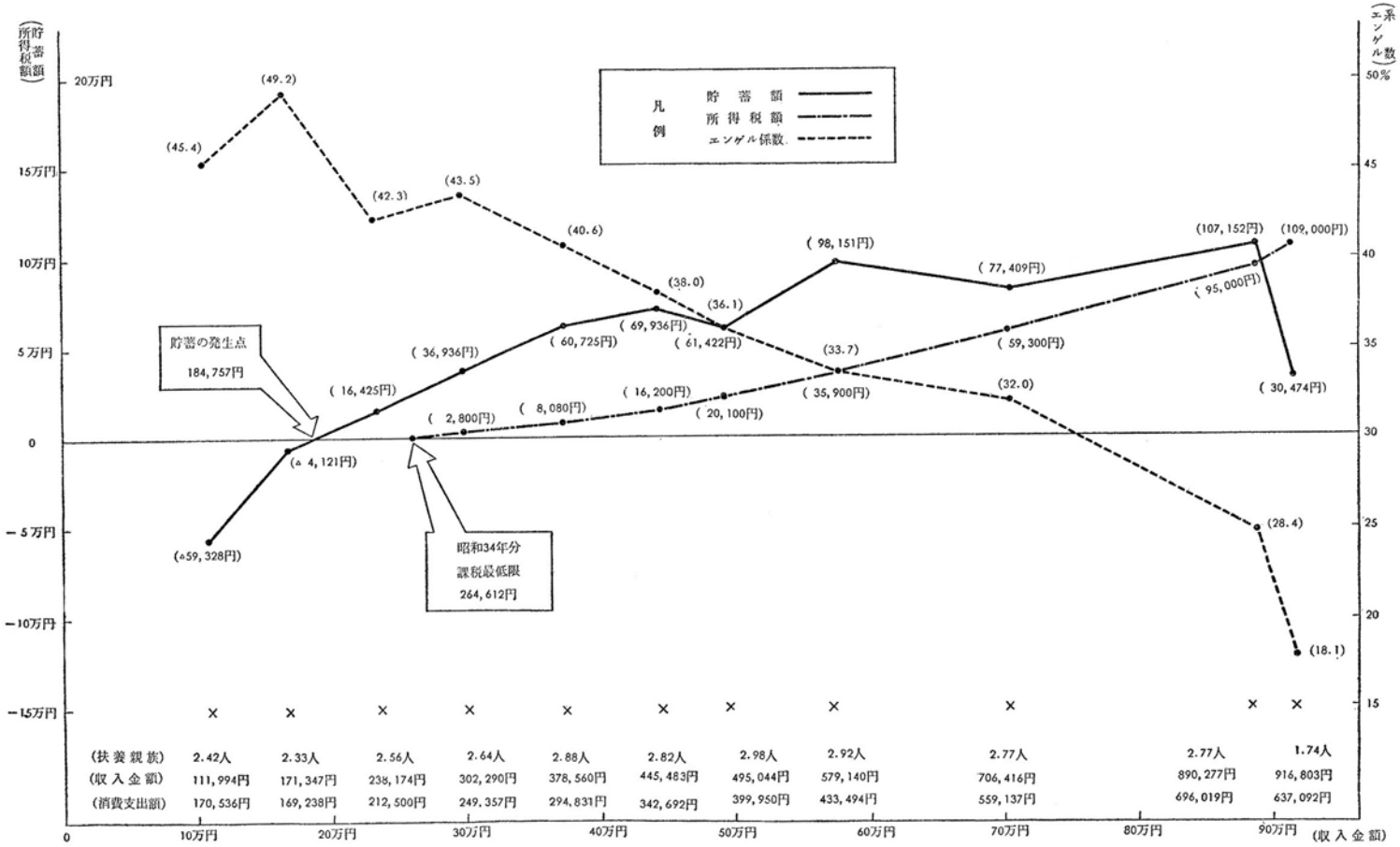
第17表　課税最低限の比較（給与所得者の場合）

区分	扶養親族の数					
	0人	1人	2人	3人	4人	5人
昭和9～11年	円 513,300	円 513,300	円 556,075	円 598,850	円 641,625	円 684,400
昭和15年	127,656	163,116	198,576	234,036	269,496	304,656
現行	118,781	210,638	250,132	289,627	327,912	367,262

（備考）1　昭和9～11年については，扶養親族に年令制限があるため，扶養親族1人～5人の場合は，そのうちの1人（配偶者）は控除をうけられないものとして計算した。

2　昭和9～11年及び15年は，総合物価指数でインフレートしたものである。

第3図　都市勤労者収入階層別の貯蓄額と所得税額との比較



（備考）　1　所得税額は，実収入階級別勤労者世帯の年換算収入金額及び平均扶養人員を基として昭和34年分の控除，税率によつて計算した。
2　貯蓄額は，実収入金額から実支出金額を控除したものであり，エンゲル係数は，食料費から酒類支出を除いた額を消費支出金額で除したものである。

これによると，戦前昭和9～11年の課税最低限とは比較すべくもないが，従来当面の比較目標としてきた昭和15年当時のそれと比べれば独身者の場合を除き，現在既にこれを20％以上上回つている。

諸外国の課税最低限は，その所得水準の差を反映してわが国のそれをはるかに上回つている。

(ロ) ところで所得税は，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，その課税最低限の適否の判断については，以上のような絶対額を比較するほか，平均国民所得水準との関連においてどの位の水準の所得者から所得税をとりはじめているかを調べてみる必要がある。

この見地から平均国民所得と課税最低限との割合を戦前と主要諸外国のそれに比べてみると第4図(P28,29)のとおりである。

これによると，昭和9～11年の課税最低限は，平均国民所得よりはるかに高く（178.6％），当時の所得税が国民のうちの比較的少数の高額所得者にのみ負担を求めていたことを物語つている。昭和15年の課税最低限の平均国民所得に対する割合（69.9％）も，現在のそれを上回つている。課税最低限の絶対額では，現在のほうが概して当時より20％程度高くなつているのであるが，国民所得の伸び(43％)が控除の引上げのテンポを上回つていることを示している。

戦後所得税の最も高かつた昭和24年と比較すれば，この割合は約55％上昇しており，この場合は控除の引上げが国民所得の伸びをこえている。

主要諸外国との比較では，いずれの国よりもわが国の割合が高い。アメリカの割合が特に低いのは，その国民所得の水準から当然であろうが，西ドイツの割合がその国民所得水準の高さにもかかわらず，わが国の割合に迫つていることが注目される。

いずれにしても，各国の所得水準を基準にする場合，わが国は，比較的高額の所得者から所得税をとりはじめているわけである。

(ハ) 以上の点については，総有業人口のうち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ても同様の傾向を読みとることができる。この関係を示すものは第18表である。この場合イギリスがアメリカ以上に納税人員の割合が高いこと，西ドイツもわが国の割合よりはるかに高いことが注目されるが，第4図の傾向と読み合わせてそれぞれの国の所得分布の姿を想像することができよう。

第18表　所得税の納税人員と有業人口の諸外国との比較

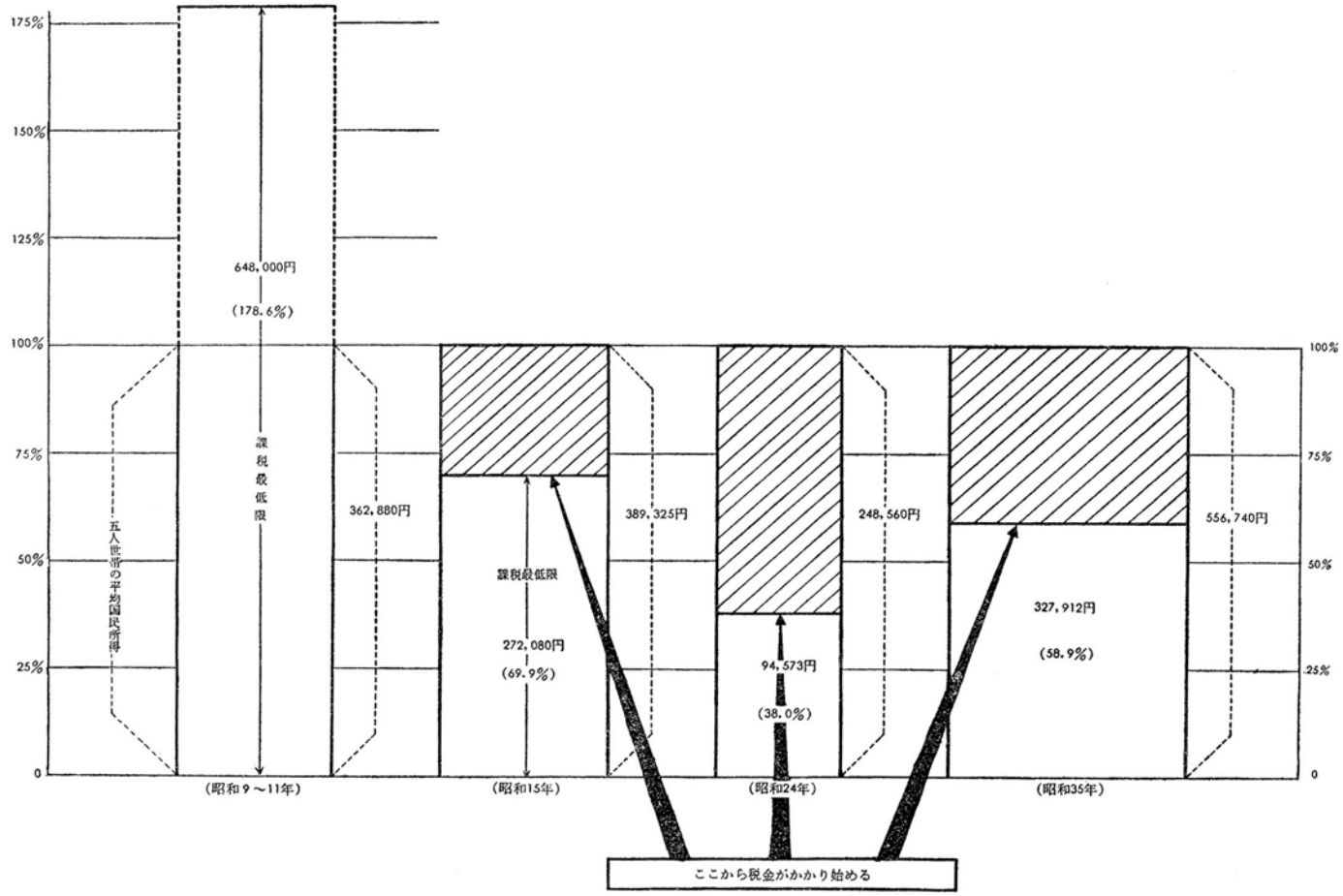
（単位　万人）

区分＼国別	日本（昭和33年）	アメリカ（昭和32年）	イギリス（昭和31年）	西ドイツ（昭和31年）
総人口	9,205	17,191	5,120	5,060
有業人口(A)	(3,251) 4,319	7,074	2,410	2,482
所得税納税人員(B)	1,178	4,646	2,090	1,450
$\left(\frac{B}{A}\right)$ (％)	(36.2) 27.3	65.7	86.7	58.4

（備考）有業人口の括弧書は，家族従業者を除外した場合のものである。

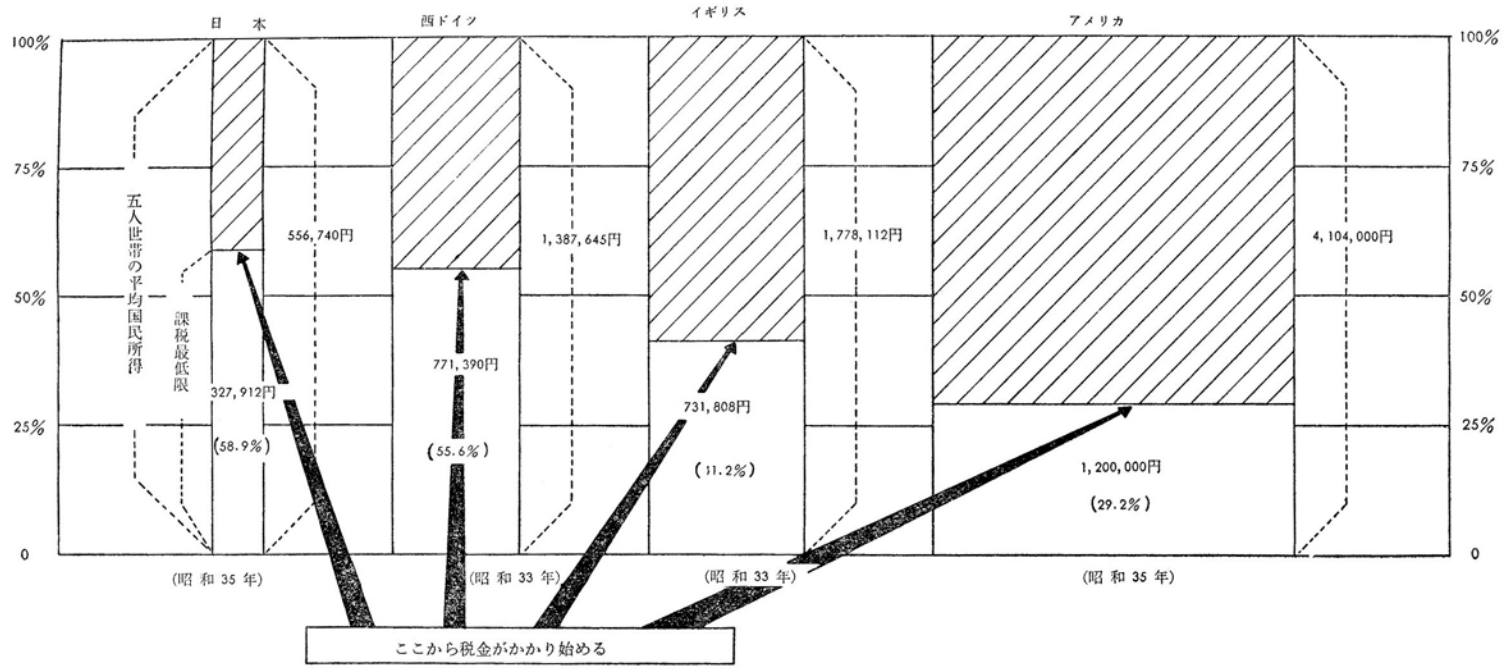
1　戦前との比較

第4図　平均国民所得と課税最低限との割合の比較
（夫婦子3人の給与所得者の場合）



（備考）　1　平均国民所得＝1人当たり国民所得×5　　2　各年の計数は，総合物価指数でインフレートしたものである。

2　諸外国との比較



（備考）　1　イギリスの課税最低限は，子女のうち1人は12才以上16才未満のものとし，他の2人は12才未満のものとして計算した。
　　2　邦貨換算は公定為替レートによる。
　　3　平均国民所得については，第4図(P28)1の備考1参照。

3 税率の検討

現行の税率の累進度を過去と比較したものが第5図，主要諸外国と比較したものが第6図（P 32）である。

（過去との比較）

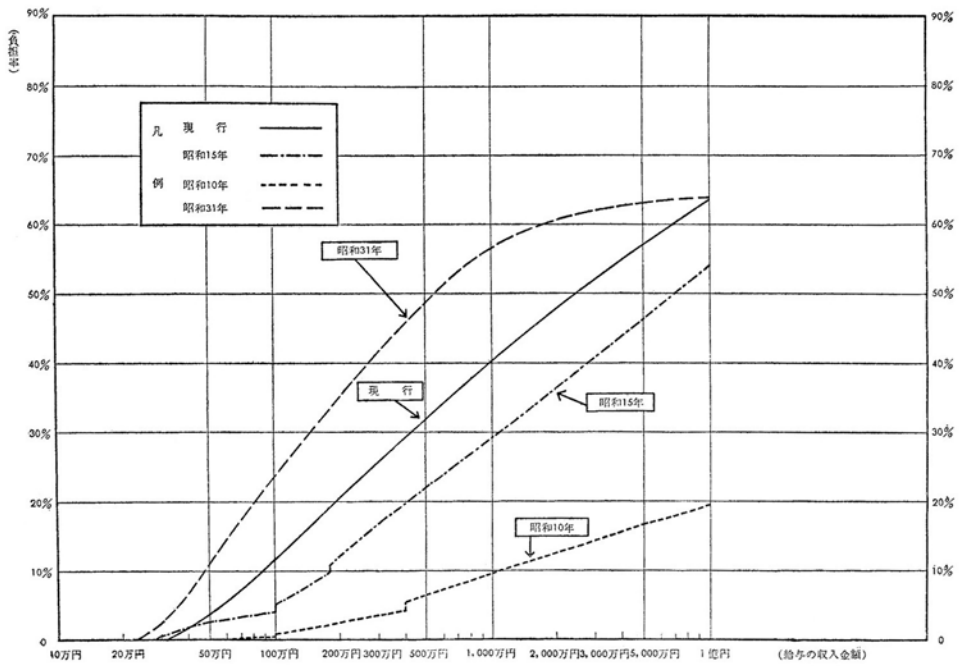
(1) 所得税の累進税率の緩和は，昭和32年度の所得税1,000億円減税において初めて本格的にとりあげられた。それまで，所得税減税の大部分は諸控除の引上げによつて行なわれていたが，この改正ではあまりに急激な累進税率のもたらす諸弊害を取り除くことを急務と考え，特に税率の緩和に重点を置いて減税の70％以上をこれに使つたのである。現行の累進税率が昭和31年度のそれと比較して相当大幅に緩和されているのは，主としてこの改正に基づいている。

しかし，それでもなお昭和15年当時のものと比較してその累進度が急なことは明らかであり，ことに収入金額200万円程度以下特に100万円以下の階層の累進度の開きが顕著である。

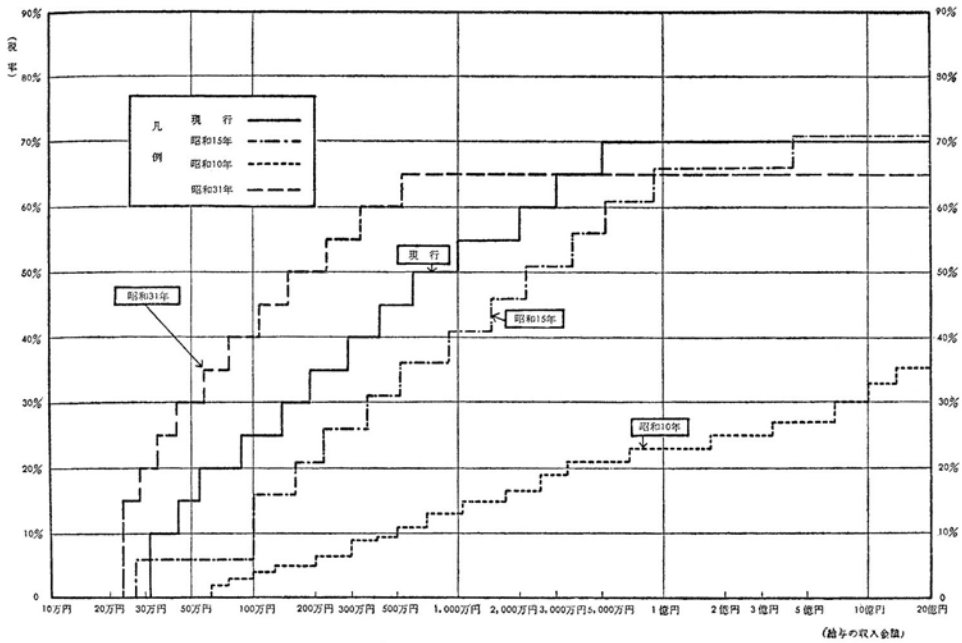
現行の所得税負担が，昭和15年に比しなお相当高いのは，課税最低限が既に相当当時のそれをこえていることを考えれば，もつぱらこの累進税率の差異に原因があることは明らかである。

第5図　所得税の累進税率の過去との比較(夫婦子3人の給与所得者の場合)

1　実効税率の累進度でみた場合



2　限界税率の累進度でみた場合



（諸外国との比較）

(2)　諸外国の累進税率と比較すれば，イギリスとアメリカは，累進税率のカーブは全体としてはむしろわが国の場合より急激であるが，そのカーブの上昇度は比較的低額所得者の階層では，ゆるやかである。西ドイツは最高税率が他の諸国と比べて低く（実効税率の最高53％），税率の上昇が比較的早くとまり，かつ全体としても，累進度がなめらかである。ただ累進税率のカーブは，わが国の場合と同様に課税最低限のところからほぼ一直線に伸びているのが特徴的なものといえよう。

4　検討の要約と税負担からみた所得税減税のあり方

（検 討 の 要 約）

(1)　以上の各種の検討の結果を要約すれば，次のとおりである。

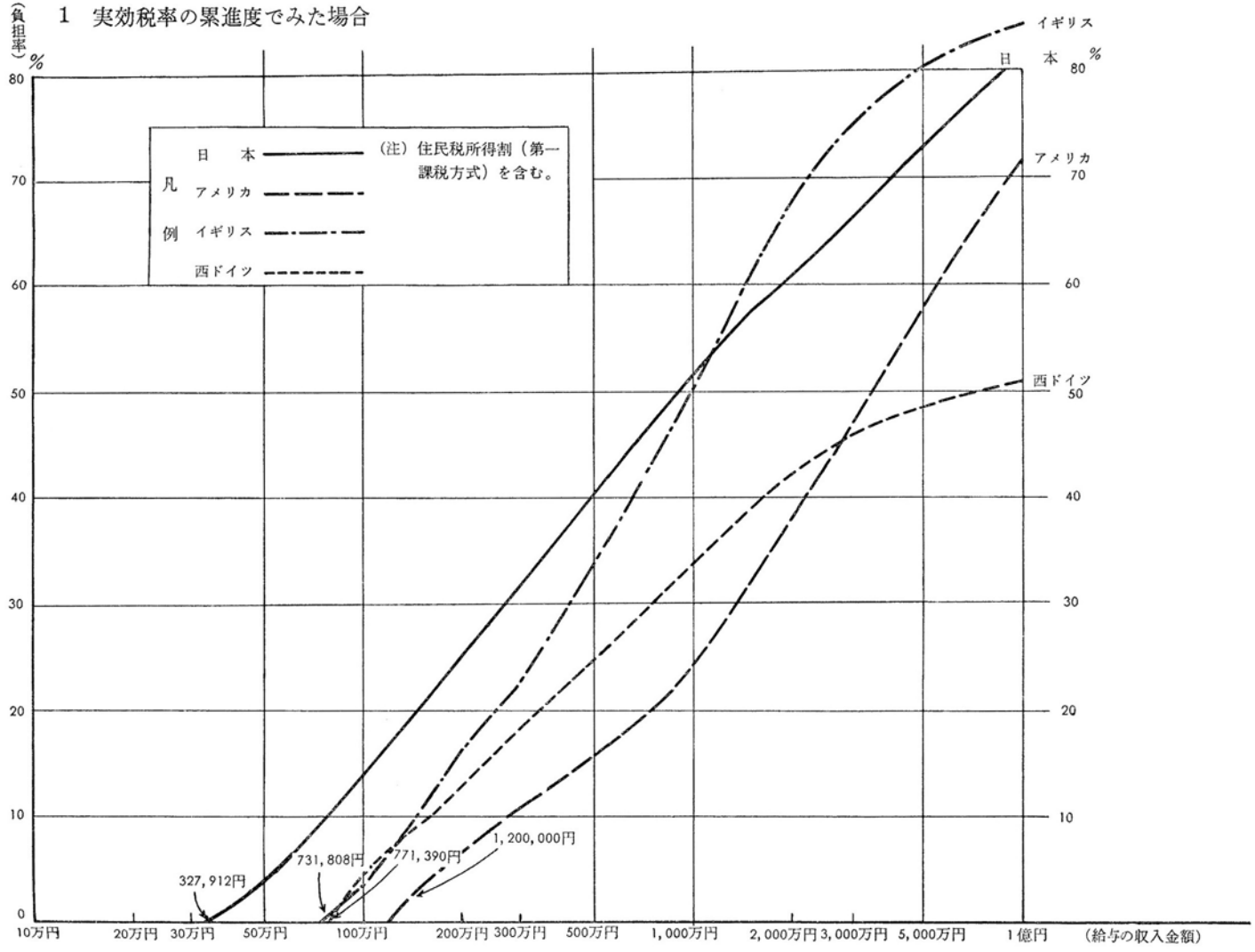
(イ)　所得税の国税収入総額中に占める地位は必ずしも高くない。

(ロ)　所得税の国民所得に対する割合も，昭和16年度当時や主要諸外国との比較では高くない。しかし，これは個々の納税者に対する所得税の負担が低いからではなく，現在の所得分布が，比較的低額の所得者の数が圧倒的に多い「末広がり」の形をとつているからにほかならない。

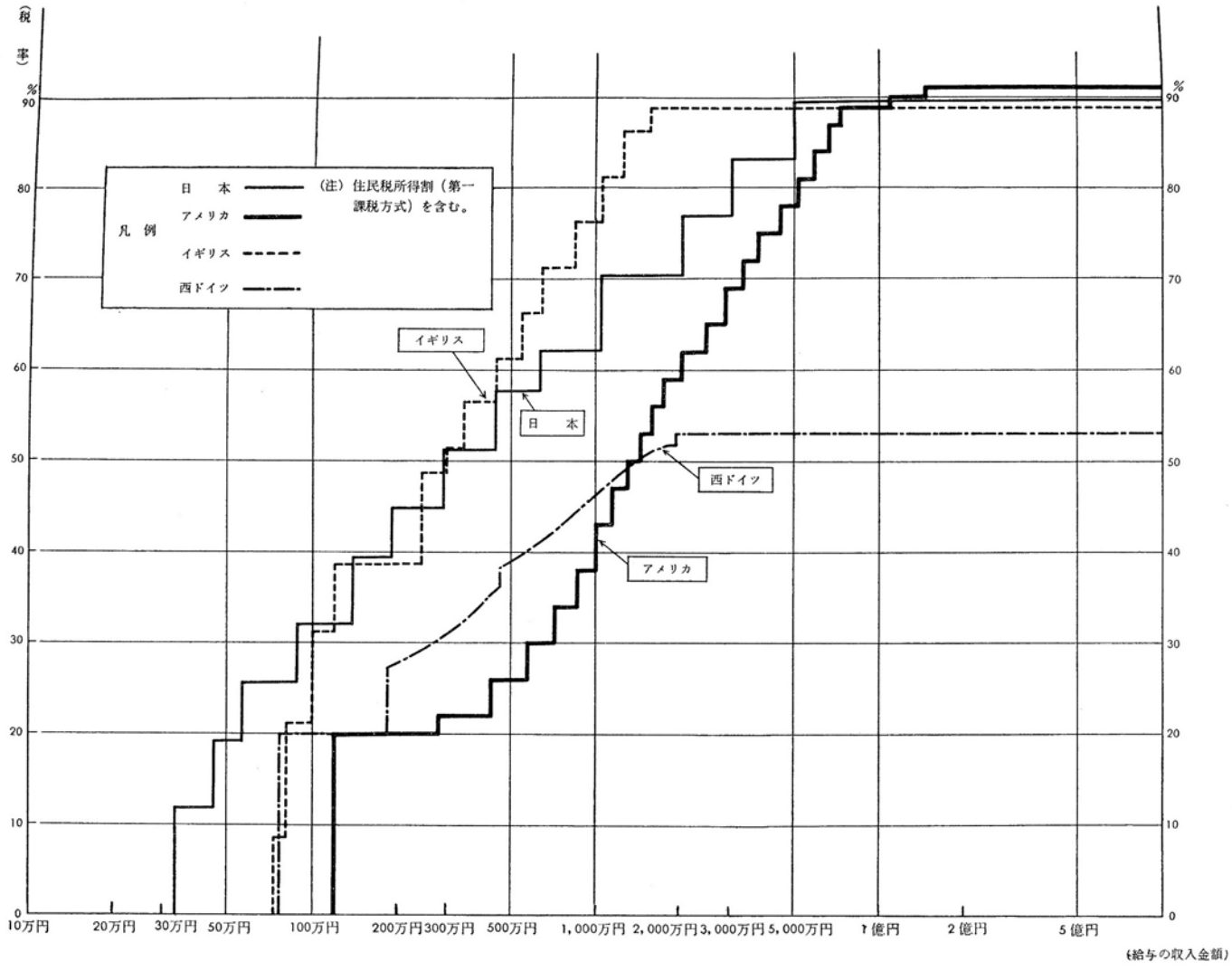
(ハ)　個々の納税者に対する現在の所得税の負担は，累次の減税にもかかわらず，なお概して戦前よりも，諸外国よりも高い。

第６図　各国の所得税負担率の比較(夫婦子３人の給与所得者の場合)

１　実効税率の累進度でみた場合



2　限界税率の累進度でみた場合



(ニ) 所得税の課税最低額は，最低生計費よりはある程度高めにあると認められ，既に昭和15年の水準を相当上回つている。

また，各国の所得水準を基準とした相対的な比較では諸外国に比べ，相当高額の所得者から所得税をとりはじめている。

(ホ) 税率の累進度は，なお昭和15年当時と比べて急激であり，諸外国と比べても比較的低額の所得者に対して高い累進税率の負担が課されている。

(税負担からみた所得税減税のあり方)

(2) 以上のことから次のようなことがいえるであろう。

(イ) 現在の所得税負担は，なお相当に高く，今後ともできるだけ軽減を図るべきである。所得税を特に重いと感ずる納税者の心理は，一種特別なものであり，経済発展の原動力である国民の勤労意欲や事業意欲を高めるうえからも，また，税負担が重いために生ずる納税道徳のしかんを正し，税務行政を一層公平なものにするためにも，所得税の減税を推進することが望ましい。

(ロ) しかし，それと同時にこれまで累次の所得税優先の減税により，所得税がもはや往年のような国税の大宗としての地位を占めていない事実をも注目しなければならない。このことは現在所得税と同様他の租税も重いことを意味している。

現在の所得分布は，比較的低額の所得者が圧倒的な比重を占めているが，他の税といえどもその大部分は，これらの所得者がその乏しいふところのうちから払わなければならないものである。しかも税の性質としては個人の所得を課税標準として累進的に負担を課する所得税が最も担税力に適合した税であることはあらためて論ずるまでもない。民主的な国家において，所得税のように国の財政に寄与することを身をもつて意識しつつ納める税が重要な役割を果たすべきことも一般に指摘されているとおりである。

(ハ) したがつて，今後の所得税の減税に当たつては，以上，両面の要請を考え，税体系全般にわたつてバランスのとれた減税を心がける必要があろう。

(ニ) 次に所得税の減税の内容としては，これまでのように何をさておいても控除の引上げという時代は過ぎ去つたように思われる。もとより納税者の立場からみれば，所得税の課税最低限は少しでも高いのにこしたことはない。しかし，近代的な租税体系として，現在の大きい税収をまかなうためにある程度広い範囲の納税者に所得税の負担を求めることはやむを得ず，また，必要なことと考えられる。

累進税率の緩和には，今後なお相当に重点を置く必要があろう。ことにわが国の所得分布が，圧倒的に100万円以下の中小所得者にかたよつている事実にかえりみ，これらの者に適用される税率の緩和をまず心がけるべきであろう。

要するに所得税の減税については，今後の国民所得上昇のテンポとにらみ合わせつつ徐々に控除の引上げを考慮し，これに累進税率の緩和による減税を組み合わせ，全体として控除と税率とのバランスのとれた減税を実施する必要がある。

第 3　各種所得者間の負担のバランスの問題

当調査会が，所得税について，各種の部面における負担のバランスの問題に大きな関心を持つて検討を行なつたことは，さきに述べた。今回の答申においては，個人企業と法人企業との負担のバランスの問題が一つの主題となり，それが各種の問題に波及していつたが，およそ給与所得者，農業所得者，営業所得者あるいは資産所得者間の負担のバランスの問題は，従来から各種の角度からくり返えし問題とされている古くして，新しい問題である。

これらの所得者間の負担のアンバランスは，税制上の理由からばかりでなく，実際の税務執行上の事情からも生じている。当調査会は，税務の運営の第一線の実情に多大の関心を持ち，その実地調査をも行なつた。その結果各委員それぞれ問題の認識を新たにし，各自の見解を固めたが，問題の性質上，一義的な解答を引き出すことはむずかしかつた。しかし，一般にいわれているとおり，給与所得者の負担が相対的に重いと感じ，給与所得控除の改正の問題をとりあげる必要を感じたことは，さきに答申を引用して述べたとおりである。

当調査会は，この問題を検討するに当たつて，所得税に限らず，事業税，固定資産税等の負担をも含めて，給与所得者，農業所得者，営業所得者，自由職業者及び資産所得者の間における税負担のバランスに軽重両面の作用を及ぼしている各種の要因を分析整理した。ここでその主要点を記述しておくと，次のとおりである。

（給 与 所 得 者）

(1)　他の所得者に比べ税負担が軽くなる要因

(イ)　給与所得については，他の所得者にない給与所得控除(現行 40 万円以下 20 %，40 万円をこえ 80 万円以下 10 %，最高限 12 万円)があること。

(ロ)　給与所得者の社会保険料控除(健康保険料，共済組合掛金等の控除)の利用度は，社会保険制度発達の現状からみて，他の所得者に比して大きいこと。

(ハ)　給与所得者については，給与所得以外の所得が 5 万円未満のときは，原則として確定申告の義務がないこと。

(ニ)　交通費，食事代等現物給与が取扱い上一定限度まで課税されていないこと。

(ホ)　一般的な生活環境の面で他の所得者に比し，健康保険等社会保険制度による利益を多く受け，また，大企業に雇用されている者等は，社宅その他の厚生施設の利用による利益を受けることが多いこと。

(2)　他の所得者に比べ税負担が重くなる要因

(イ)　給与所得者の給与については，源泉徴収の方法で，給与支払いの都度天引き徴収され，他の所得者に比し納期が繰り上げられるとともに，その収入が源泉で明確には握されること。

（注）　他面，給与所得者については，次のような面もある。

①　同族会社等にあつては，会社から受ける給与所得の面だけでなく，会社の所得に対する税負担の面も総合して考えなければならない場合が多いが，その場合は後述(5)のような要因があること。

② 社用的消費ないし隠れた法人利益の利用の形で実質的な所得が隠れている場合があること。

(ロ) (1)の(ホ)のような社会保障制度の発達はあるが，本来的に給与所得は，資産所得や事業所得と異なり，所得者1人の勤労によりか得されるものであり，家計のにない手である所得者の疾病，失業，死亡等に対し特に備える必要があること。ことに中小企業に働く者についてその必要が大きいこと。

(農業所得者)

(3) 他の所得者に比べ税負担が軽くなる要因

(イ) 農業所得者は，農産物の自家消費ができ，その他農村の生活費は，一般に都市の生活費に比して安いが，所得税の基礎控除及び扶養控除は，全国一本で定められていること。

(ロ) 農業所得者は，一般に自己所有の住宅があるため，家賃の支出を要しないこと。

(ハ) 同一家計のなかで，家族が他に勤める等農業所得以外の所得を得ている者が多いが，この場合所得税等は，各人ごとに課税されるので，家計を単位としてみた場合は，相対的に税負担が軽くなること。

(ニ) 米作農家は，所得のは握が比較的容易であるが，予約減税の特別措置（1石当たり1,400円が非課税）があること。他面，畑作農家の場合は，所得のは握が比較的困難であること。

(ホ) 農業所得の課税は，その性質上標準率による課税が行なわれることが多いが，標準率は，平均値であるため，どうしても安全をみた数値となりやすいこと。

(ヘ) 営業所得者に比べて事業税が課されていないこと。

(4) 他の所得者と比べ税負担が重くなる要因

(イ) 土地が生産の中心であるため，比較的容易に所得ないし財産がは握されること。

(ロ) 生産の中心となる土地に固定資産税が課されること。

(ハ) 大部分の農村では，住民税が第二課税方式ただし書によつて課されるため，第一課税方式による都市の住民に比べて負担が重いこと。

(ニ) 一般に農耕に従事する家族専従者が多いが，現行法では原則としてこれらの専従者を独立の所得者とみず，農耕による所得は，世帯主の所得として課税されること。この場合一般に，青色申告については，専従者控除が認められ，また，法人成りの場合は，専従者に対する給与支払が認められるが，農業所得者の場合は，農業の性質上営業所得者に比較して青色申告者が少なく，また，農地法の関係等から法人成りに制約があること。

(営業所得者)

(5) 他の所得者に比べ税負担が軽くなる要因

(イ) 営業所得は，取引の態様が千差万別であつて，収入金額ないし所得のは握が容易でないこと。

(ロ) 農業所得者に比較して青色申告者が多いため，専従者控除の適用を受ける場合が多く，また，法人成りにより所得分割の利益を受けることができること。

(ハ) 営業所得者は，家計上の支出が営業上の経費に混入し，その区別が困難な場合が少なくないこと。

(ニ) 租税特別措置による利益が，他の所得者に比して多いこと。

(ホ) 標準率による課税を受ける場合には，農業所得者の場合の(3)の(ホ)と同様の事情があること。

(6) 他の所得者に比べ税負担が重くなる要因

(イ) 他の所得者と異なり，事業税が課されること。

(ロ) 営業用の家屋等の固定資産に固定資産税が課されるほか，自動車税等営業用資産に課される特別の負担があること。

(注) 営業所得者については，前述の専従者控除等営業所得者の内部において青色申告者と白色申告者との間のバランスの問題があるほか，いわゆる法人成りによる法人企業と個人企業とのバランスの問題がある。法人企業，個人企業を通じて前記の諸要因があてはまるほか，さらに法人企業と個人企業との間の税負担にアンバランスを生ずる各種の要因がある(詳細，第3章，第7，3，(2)，P198以下参照)。

(自由職業者)

(7) 他の所得者に比べ税負担が軽くなる要因

(イ) 営業所得者と同様に，収入金額ないし所得の捕捉が容易でないこと。

(ロ) 作家，芸能人等については，生計費と必要経費との区分が明らかでない場合が多く，生活面の費用が必要経費の中に混入しやすいこと。

(ハ) 所得の性質上，標準率課税にたよらざるをえない場合が多いが，その場合には農業所得者の場合の(3)の(ホ)に述べた事情があてはまること。

さらに自由職業者の場合は，特に収入金額に応じて必要経費が大きくなるとは認められない場合が少なくないが，標準率課税の場合は，このような事情が織り込みにくいこと。

(ニ) 医師については，健康保険制度の拡充に伴い，収入金額の捕捉は容易となつた面があるが，同時に，社会保険診療報酬の所得計算の特例(収入の28％を所得とする。)があること。

(8) 他の所得者に比べ租税負担の重くなる要因

(イ) 医師の診療報酬，印税，俳優の出演料等一部の収入については，源泉徴収制度がとられ，源泉で天引きされるとともに，その捕捉が容易に行なわれること。

(ロ) 医業，歯科医業等一定の自由職業者には，事業税が課され（ただし，社会保険診療収入は，非課税），また，その事業用の固定資産には，固定資産税が課されること。

(ハ) 営業所得者と異なり，法人成りにより税負担の軽減を図ることが困難な場合があること。

(ニ) 芸能人，職業野球選手等のうちには，高額の収入を得る期間が短期間に限られるものがあるが，その場合でも，毎年の所得として累進税率が課されること。

(資産所得者)

(9) 他の所得者に比べ税負担が軽くなる要因

(イ) 利子所得については，分離課税（10％），国民貯蓄組合法による免税(元本30万円以下)等の特別措置があること。

(ロ) 配当所得については，配当控除の制度があること。

(ハ) 株式の譲渡所得は，非課税とされていること。

(ニ) 山林所得については，分離課税及び五分五乗の課税方式がとられていること。

(ホ) 譲渡所得については，15万円控除後の半額課税(収用等の場合には，さらに半額となる。)の方式がとられていること。

(ヘ) 無記名預金，無記名債券その他仮装名義が使用される場合は，所得及び資産のは握が容易でないこと。

(ト) 国民貯蓄組合法による免税については，1人1組合の原則の徹底を欠き，乱用されていること。

(チ) 配当所得については，一定限度(1銘柄1年1万円，名義貸しの場合は1人5万円)以下のものについては支払調書が提出されず，名義分割による乱用がみられること。

(リ) 金融債等の償還差益については，源泉徴収制度が適用されず，所得のは握が容易でないこと。

(ヌ) 山林所得及び不動産の譲渡所得については，収入金額を正確には握することが困難であること。

(ル) 財産の名義を家族等に分割することにより，容易に税負担の軽減が行なわれること。

(10) 他の所得者に比べ税負担が重くなる要因

(イ) 配当所得についての源泉徴収制度，不動産の賃貸料を支払う法人からの支払調書の提出等の制度があること。

(ロ) 一定限度をこえる資産所得(利子所得，配当所得及び不動産所得)については，世帯員の資産所得の合算の制度があること。

(ハ) 特定の資産の所有又は移転については，固定資産税，有価証券取引税，不動産取得税等特殊の課税が行なわれること。

第4　配偶者控除の創設

1　問題の提起

現行の所得税法では，夫婦の双方が相当の所得をあげている場合には，後述するような若干の例外的な取扱いは別として，おのおの別個の納税者として課税されるが，夫婦の一方のみが納税義務者で，他の配偶者に所得がない場合，又はわずかの所得しかない場合には，その配偶者は，夫婦の子女などとともに納税義務者たる他方の配偶者の扶養親族として取り扱われ，扶養控除が与えられる。

しかし，配偶者は，夫婦一体として他方の配偶者の所得のか得に大きな貢献をしているから，これを単なる扶養親族とみるのは不当で，いわば税法上「妻の座」を認め，基礎控除と同額の配偶者控除を認めよという意見がある。

さらに，この考え方を徹底して，現在アメリカ等一部の国で行なわれている，いわゆる二分二乗方式(夫婦の所得をすべてその共有とみて，その合算額を2分の1したものに対して税率を適用して税額を計算し，これを2倍したものを夫婦の納めるべき税金とする方式）をわが国でも採用すべしという主張も聞かれる。

当調査会は，これらの問題について各種の角度から検討を加えた。われわれの検討に当たつては，後述のように，専従者控除の拡充の問題とからんで，税負担のバランスをとるための現実的な方法としても配偶者控除の問題がとりあげられたが，これらの問題は，税制上の見地からは，本来所得税の課税単位すなわち所得税を課する場合にどのような客体(たとえば個人か世帯か)をその単位として選ぶべきかという問題と関係を持つている。課税単位の問題は，これまで臨時税制調査会等でも種々検討され，その結果，昭和32年の所得税の改正において資産所得の合算制度が復活したのであるが，今回も順序としてこの問題をとりあげ，ことに夫婦に対する課税上の取扱いについての諸外国の税制を広く参照しつつ，上記の問題について検討を加えた。

2　課税単位の問題

(わが国における課税単位の取扱い)

(1)　現行の所得税法は，所得をか得する個人を課税の単位として各所得者に対して各別に所得税を課するたてまえをとつている。ただ，これに対しては，次の二つの例外的な取扱いがある。

(イ)　家族専従者の所得に対する取扱い

家族専従者の所得の取扱いについては，第6において詳細に述べるが，個人が事業を営むとき，その個人と生計を一にする親族がその事業から給与その他の所得を得ているときでも，その所得について世帯員たる親族に課税せず，事業を営んでいる世帯主の所得に含めて課税するたてまえとなつている。ただ，青色申告者の場合に限つて8万円を限度とする給与の支払いが認められる。

このような取扱いは，要するに，わが国に一般に家族従業者に対して給与を支払う慣習がないこと等から家族従業者を独立の課税単位として認めず，その事業から生ずる所得全体を世帯主の所得として課税するほうが実情に即するものと考えてとられているものといえよう。

(ロ) 資産所得の合算

生計を一にする配偶者及び資産所得以外にみずからの生計をささえるだけの資を得ていないと認められる未婚の子女等の資産所得については，その世帯内の主たる所得者の所得に合算し，その合算額に対して控除，税率を適用して算出した税額を各人の合算所得に応じて配分しておのおのの税額を求める。

この制度は，税務行政の簡素化の見地から合算額が一定金額(200万円)以上になる場合に限つて適用されるが，資産所得は配偶者や子供などに容易に名義の分割が行なわれ，その結果高い累進税率の適用を免れることができること等から，個人を課税単位とするより，世帯単位に担税力を見いだし，これを課税の単位とするほうが実情に即するものと考えた結果の制度である。

(2) ところで所得税の課税課位については，種々の考え方とそれに基づく各種の立法例があるが，その代表的なものとしては

(イ) 所得稼得者主義

所得をか得する個人ごとに担税力を見いだす考え方

(ロ) 消費世帯主義

多数の者によつてか得された所得でも消費生活の全部又は一部を共同にする場合には，生計費が逓減する点に着目して消費世帯単位ごとに担税力を見いだす考え方

があげられ，現実の立法例としては，この両者を折衷して，たとえば，(イ)を原則としつつ所得の性質に応じ，一定の所得について部分的に(ロ)の主義を併用するものもある。

わが国の現行制度は，事業専従者の所得の取扱いのようにわが国社会の実情に根ざした特殊の要素もあるが，原則として右の折衷主義によつているということができよう。

(3) 所得税法が現在のような課税単位の考え方をとるに至つたのは，むしろ最近のことに属する。

(イ) わが国の所得税法は，わが国特有の「家」の制度を反映して，その制定(明治20年)以来同居の家族の所得は，すべて戸主の所得に合算して所得税を課するたてまえをとつていた。

(ロ) この制度は，戦後「家」の制度が廃止された後も，「同居家族」という概念に代えて「同居親族」という概念が用いられただけで，実質的には従来と同様に広い範囲の世帯単位(生計を一にする配偶者及び3親等内の親族)の合算課税制度がとられてきた。

(ハ) このような長期間にわたる伝統的な制度を根本的に改めたのは，シャウプ勧告とこれに基づく昭和25年の所得税法の改正であつた。シャウプ勧告は，このような合算制度について同一の生活水準，同一の担税力水準にある納税者に適用される税率よりも高い税率で課税する結果となつて不公平であること，大世帯を小世帯に分解する人為的誘因をなしていること，二以上の納税義務者が同居しているかどうかの判定がむずかしく，し意的となりやすいこと，税務行政を複雑にしていること等の理由をあげてこのような好ましくない結果をもたらしている制度を廃し，個々の納税者を単位として所得税を課する制度を採用すべきことを勧告した。ただし，納税者のし意による所得の分割を防ぐ等の趣旨から，① 資産所得の合算制度，② 家族専従者の労働報酬を事業主の所得に合算する制度，及び ③ 扶養控除を受ける扶養親族の所得を納税義務者の所得に合算する制度をその例外として設けるべきことをあわせて勧告した。

(ニ) 昭和25年度の所得税法の改正において，この勧告をだいたいそのまま採用し，ここに現行制度への転換が行なわれた。ただし，上記の例外措置のうち①と③とは，翌26年，主として納税者の手続の簡素化の見地から廃止された。

しかしその後，昭和32年に至つて，わが国経済の復興発展につれて資産所得が漸次ウエートを増してきたという事情を背景として，合算範囲を現在のように一定の高額所得者に限つて，再び①の制度が復活した。

上記②の制度は，その後，昭和27年に青色申告者に対する専従者控除の例外が設けられ，その後その内容が拡充されて今日に至つている。

(夫婦の所得に対する各国の立法例)

(4) 次に，特に夫婦の所得に対する課税上の取扱いについて各国の立法例をみてみよう。

これについては，国際連合経済社会理事会婦人の地位委員会のために国際連合事務局が，婦人に適用される税法について加盟各国に照会した結果を基として調査したものがあり，これには，わが国を含む40カ国の立法例の比較研究が行なわれており，各国の実例が展望できて，はなはだ興味が深い。その他の関係資料も総合して，夫婦に対する立法例をみると次のとおりである。

(イ) 分離課税の国

夫婦の所得をそれぞれ別個に課税する方式を採用している国は，わが国のほかに，アルゼンチン，オーストラリア，ブラジル，カナダ，ドミニカ，インド，イスラエル，メキシコ，パキスタン，ソ連，スペイン，ヴエネズエラ，ユーゴスラビアの13カ国である。

このうち，イスラエル，ヴエネズエラは，わが国と同様，資産所得については合算制をとり，アルゼンチン，ブラジル，ドミニカ，スペインでは夫婦共有財産から生ずる所得を合算することとしている。

(ロ) 合算課税の国

以上に対し，夫婦の所得を合算して課税する国は，ベルギー，セイロン，中華民国，コロンビア，デンマーク，フィンランド，フランス，西ドイツ，ガーナ，ギリシヤ，イタリー，レバノン，マルタ，オランダ，オランダ領アンテイレス，ニユージーランド，ノルウエー，ペルー，フィリツピン，スウエーデン，スイス，タイ，トルコ，南ア連邦，イギリス，アメリカの26カ国にのぼつている。

合算課税の場合の具体的な税額計算の方法は，各国まちまちで，かつてのわが国の同居親族の合算制度のような単純な合算課税の方法をとる国もあるが，合算に伴う負担調整のため各種の特殊の方法を採用している国も少なくない。たとえば，コロンビア，フランス，西ドイツ，アメリカでは，合算所得についていわゆる二分二乗，三分三乗等の方式で税額を計算する方法をとり，オランダ，ノルウエー，スウエーデンでは，合算された夫婦の所得に対する税率を独身者に対する税率より低い税率とし，デンマーク，フィンランド，ノルウエー，スイス，イギリスでは，妻の勤労所得に対する特別の控除を設け，また，ベルギー，ギリシヤ，イタリー，ニユージーランドでは，妻の勤労所得と夫の勤労所得の合算の範囲を制限している。

以上を通じて合算課税の税負担に及ぼす影響をみると，合算所得から一定の控除を行なつた後

の所得に対して通常の税率を適用するために常に税負担が増加するもの，合算所得に対し通常の場合より低い税率を適用し，負担の増加が緩和されるがやはり全体としては負担が増加するもの，低い税率の適用により逆に負担が軽減するもの，二分二乗方式のような所得分割法により常に負担が軽減するもの，合算される勤労所得に対する特別の控除により，共かせぎの夫婦の場合は大部分負担が軽減するもの等種々の場合があることが注目される。

(5) さらに，主な国々についてやや詳細にその具体的な課税方式をみてみよう。

(イ) アメリカ

夫婦が選択により共同申告書を提出することを認め，これが提出されると夫婦の課税所得を合算したうえ，その2分の1の金額について算出した税額を2倍するいわゆる二分二乗方式により税額が計算される。配偶者のいずれかが死亡した後2年間も，激変緩和のため生存する配偶者について同様の方式による税額計算が認められ，また，これとのバランス上配偶者を有しない納税者で扶養親族を有する世帯主については，一般の税率に比べて軽減税率が設けられている。

この二分二乗方式は，元来スペイン法の影響を受けた南西部の諸州が，夫婦共有財産制をとつており，これらの州においては，夫の所得の半分は妻に帰属すると考えられ，そのため所得税の適用関係が長年問題となつていたが，1930年連邦最高裁判所が所得税の申告についても，この制度が適用されることを正式に認めたことを契機として，他の州でも相ついでこの制度にならうものが生じ，夫婦共有財産制をとる州とそうでない州との間における税負担のアンバランスが大きな問題となつた。そこで現行制度はこの不均衡を解消するため，1948年に設けられたものである。

(ロ) イギリス

夫と妻の所得は合算されて普通所得税（38.75％。ただし360ポンドまでは3段階の軽減税率がある。）及び付加税（2千ポンドをこえる所得を有する者に対して課され，10％から50％までの累進税率）が課される。しかし，夫婦合算課税の場合には，次のような特例が認められる。

① 普通所得税の基礎控除については，独身者の140ポンドに対し，夫婦は240ポンドであるが，付加税については夫婦に限り100ポンドの控除があること。

② 妻の所得が勤労所得であるときは，その所得の9分の7（最高140ポンド）を控除することができ，また，普通所得税の計算に当たつては，夫の所得とは別個に軽減税率が適用されること。

(ハ) 西ドイツ

1958年以来アメリカと同じように夫婦の所得について分離課税と合算課税の選択を認め，合算課税の場合には，二分二乗方式が採用されている。

なお，扶養控除の対象となる子女の所得は，給与所得等を除き，両親の所得に合算される。

西ドイツでは，従来は，夫婦の所得は，合算し（ただし，夫婦の一方が他の配偶者の事業と関係なく得た勤労所得は除外される。）て課税し，高い累進税率が適用されていたが，1957年連

邦憲法裁判所が，このように夫婦の所得を重課することは，特に婚姻を保護する旨を定めている憲法の規定に違反するという判決を下し，その判決を機会に多くの議論があつた後，現行制度が採用された。

なお，この改正の結果生ずる負担の不均衡をさけるため，最低税率を20％に引き上げ，その適用所得階層を著しく幅の広いものとするとともに，それに続く税率の累進度を高め，最高税率を引き下げる等の改正が行なわれた。

(ニ) フ ラ ン ス

夫婦の所得は合算され，成年に達しない扶養義務のある子女の所得も原則として合算され，補充税（8％の比例税率）及び個人所得税（5％から65％までの累進税率）が課される。補充税については家族の状況は考慮されず，個人所得税は，家族数に応じて定められた除数（独身者1，夫婦2，子1人につき原則として0.5を加算）で課税所得を除した金額に累進税率を適用し，その税額につき再びその除数を乗じて税額を計算する。したがつて夫婦だけの場合は二分二乗方式，夫婦子2人の場合は三分三乗方式ということになる。

(ホ) ス ウ ェ ー デ ン

夫婦の所得は合算されるが，独身者と異なる軽減税率が適用される。たとえば，独身者は4千クローネ以下の課税所得に対し，11％の税率が適用されるが，夫婦は8千クローネ以下に同じ11％の税率が適用され，次の17％の税率は独身者は6千クローネ以下，夫婦は1万クローネ以下に適用される。その後両者に適用される所得の刻みは同じになるが，夫婦に対する税率がやや低率である。54％以上65％(最高）までの税率については，所得の刻みも税率も同じとなつている。

なお，夫婦がともに独立して勤労所得を得ているときは，独身者に認められない300クローネの勤労所得控除(16才以下の子があるときは，妻の勤労所得の10％。ただし，限度1千クローネ）が認められる。

(ヘ) カ ナ ダ

わが国の現行の税制と同様に，夫婦の所得は各別に課税される。

基礎控除1千ドルに対し，夫婦の場合は2千ドルで，配偶者の控除は，子の500ドルないし250ドルの控除より大きく基礎控除と同額である。

配偶者の間で資産の譲渡が行なわれたときは，その資産から生ずる所得は婚姻が継続し，その財産の譲渡人が生きている限り，譲渡人のほうの所得とされ，また，配偶者の一方が他方の配偶者に直接的であれ間接的であれ，雇用されているときは，その報酬に対しては分離課税が認められない。

3 配偶者に対する控除

（現行制度の概要）

(1) 以上の課税単位ないし課税方式の問題は，主として夫婦がともに所得を得ている場合にその所得に対してどのような課税を行なうかという問題である。もつとも，夫婦の所得について二分二乗等の所得分割法を採用している場合には，夫婦の一方が全然所得を得てない場合にも，その方

式の適用があるが，一般の場合には所得を得ていない配偶者は，他の配偶者の所得税の計算に当たつて一定の控除の対象となるにとどまり，夫婦の所得が分離課税されるかあるいは合算課税されるかということは問題とならない。

そこで，次にこのような夫婦の一方のみが納税義務者になる場合，その所得税の計算に当たつて，他の配偶者はどのように扱われるかの問題について検討しよう。

現在の所得税法では，配偶者も，扶養親族の1人として扶養控除の対象となる。その金額は，通常1人目の扶養親族として7万円である。(現行法では1人目の扶養控除額が5万円になる場合があるが，それは配偶者に5万円をこえる所得がある場合であり，ここで問題にしている場合ではない。)

ところで，扶養控除は，納税義務者がその扶養親族の生計費を負担することによる担税力の減殺を調整するための制度であり，したがつてその金額は扶養親族の状況に応じ，現在は扶養親族がふえることによる生計費の増加に着目し，これを基礎として扶養親族数に応ずる扶養控除額を定めている。

この点はさらに第5(P50以下)で詳説するが，既に第2の2(P18以下)で課税最低限を検討した場合の家族数に応ずる生計費と課税最低限との比較(第15，16表P24，25)からみても，第1人目の扶養親族に対する控除額はむしろ独身者に対する基礎控除ないし第2人目以下の扶養控除額と比べて多めではあつても，少なすぎることはないと認められる(この点は，昭和34年度の税制改正を審議した臨時税制委員懇談会において，今回の配偶者控除をめぐる議論と似た議論が一部にあり，ことに専従者控除とのバランスを考え，特に第1人目の扶養親族について生計費の分析から要請される額以上にその控除を引き上げた経緯がある。)。

したがつて，配偶者を扶養親族の1人と考え，扶養控除額を生計費との比較から定めるという立場にたつ限りでは，その控除を特に他の控除と比べて引き上げよという根拠は見いだせないように思われる。

(諸外国の制度)

(2) 他面，諸外国の制度をみると，われわれの調査した限り，配偶者に対する控除は，扶養控除と別個の控除としている例が多いようである。アメリカや西ドイツのように二分二乗方式をとつている場合には，夫婦同額の控除が得られることは当然であるが，それ以外の場合でも，夫婦者控除として夫婦で一本の控除が適用されている例が多い。この場合，夫婦者控除は，カナダ，スウェーデンなどのように，独身者の控除の2倍の額となつているものと，イギリスやフィリッピンなどのように，その2倍よりやや低めの額となつているものとがある。

また，扶養親族に対する控除と別に，配偶者に対する控除を設けている例も多い(スイス，デンマーク，ブラジル等)。

4 検討と結論

(検　　討)

(1) 以上概観したところをもとに，次のような検討を行なつた。

(イ) 配偶者控除の創設を主張する論者は，妻は単なる扶養親族ではなく，家事，子女の養育等家

庭の中心となつて夫が心おきなく勤労にいそしめるための働きをしており，その意味で夫の所得のか得に大きな貢献をしている。このような家庭における「妻の座」を税法上も認めるために，配偶者について扶養控除から切り離して独自の配偶者控除を設けよと主張する。

一般に配偶者がこのような働きをしていることについては，誰しも異論がないであろう。また，その意味で配偶者に対する控除が「扶養控除」と呼ばれていることも確かに用語として問題であろう。

しかし，ここで問題にしているのは，もとより用語ではなく，上述のような「妻の座」から独自の配偶者控除を認める税制上の理由をどこに求めるかという問題である。3の(1)で述べたように，単に生計費の観点からでは，1人目の控除を他の控除以上に引き上げる理由はでてこない。

(ロ) わが国では，夫婦の所得についても原則として分離課税を行なつているが，各国の立法例では，2の(4)で検討したように，これについて何らかの形の合算課税を行なつている国が大半を占めている。そしてその合算課税の単位としては，かつてのわが国の税制のように消費単位としての広い範囲の世帯ではなく，夫婦またはこれと未成年の子を中心とした最小の世帯単位をとりあげているのが多いようである。

これは，西欧の社会が，わが国の場合以上に，夫婦を中心とする家庭を単位として社会が構成されているという事情を反映するものでもあろうが，同時に，夫婦の構成する世帯（未婚の子女を含めて）が，単なる消費の単位という以上に本質的に一体の共同体をなすものという考え方が当然の前提となつているものと思われる。

わが国の過去の税制のように課税単位として広い範囲の世帯を求めることは，その世帯のなかにまた結合の緊密度を異にするグループが分化し，消費を共通にする程度にも差がある場合があつて，実際問題として何をもつて生計を一にするものとみるべきかの基準に問題があると同時に，理論的な立場からも，厳密に何を課税単位とすべきか疑問が生じ，現在再びこのような制度に帰れという意見は，おそらくでてこないであろう。

しかし，夫婦という共同体にあつては，おのおのの消費ないし生活水準は，夫婦のうちのいずれが所得を得たかということではなく，全体の所得水準と各人の必要によつて決められるのが普通であり，税制上これを担税力を求める最小の単位とみることは，むしろ自然の考え方と思われる。

もとより夫婦の所得を合算する場合の実際のやり方には，上述の各国の立法例をみてもいろいろあり，各国それぞれの社会的，経済的な事情を反映しており，いずれが合理的ともにわかに判断できないが，税制上その所得を一体として考えること自体は，分離課税制度より合理的なものを含んでいるものと考えられる。

(ハ) わが国の所得者単位の課税方式は，昭和32年に資産所得の合算制度を復活したことにより，分離課税に伴う大きな弊害を一応取り除いたが，なお税負担のバランスのうえで問題を残していることを否定できない。

第19表(P46)は，夫婦の一方が所得を得ている場合とその双方が所得を得ている場合及びそ

式の適用があるが，一般の場合には所得を得ていない配偶者は，他の配偶者の所得税の計算に当たつて一定の控除の対象となるにとどまり，夫婦の所得が分離課税されるかあるいは合算課税されるかということは問題とならない。

そこで，次にこのような夫婦の一方のみが納税義務者になる場合，その所得税の計算に当たつて，他の配偶者はどのように扱われるかの問題について検討しよう。

現在の所得税法では，配偶者も，扶養親族の1人として扶養控除の対象となる。その金額は，通常1人目の扶養親族として7万円である。(現行法では1人目の扶養控除額が5万円になる場合があるが，それは配偶者に5万円をこえる所得がある場合であり，ここで問題にしている場合ではない。)

ところで，扶養控除は，納税義務者がその扶養親族の生計費を負担することによる担税力の減殺を調整するための制度であり，したがつてその金額は扶養親族の状況に応じ，現在は扶養親族がふえることによる生計費の増加に着目し，これを基礎として扶養親族数に応ずる扶養控除額を定めている。

この点はさらに第5(P50以下)で詳説するが，既に第2の2(P18以下)で課税最低限を検討した場合の家族数に応ずる生計費と課税最低限との比較(第15，16表P24，25)からみても，第1人目の扶養親族に対する控除額はむしろ独身者に対する基礎控除ないし第2人目以下の扶養控除額と比べて多めではあつても，少なすぎることはないと認められる(この点は，昭和34年度の税制改正を審議した臨時税制委員懇談会において，今回の配偶者控除をめぐる議論と似た議論が一部にあり，ことに専従者控除とのバランスを考え，特に第1人目の扶養親族について生計費の分析から要請される額以上にその控除を引き上げた経緯がある。)。

したがつて，配偶者を扶養親族の1人と考え，扶養控除額を生計費との比較から定めるという立場にたつ限りでは，その控除を特に他の控除と比べて引き上げよという根拠は見いだせないように思われる。

(諸外国の制度)

(2) 他面，諸外国の制度をみると，われわれの調査した限り，配偶者に対する控除は，扶養控除と別個の控除としている例が多いようである。アメリカや西ドイツのように二分二乗方式をとつている場合には，夫婦同額の控除が得られることは当然であるが，それ以外の場合でも，夫婦者控除として夫婦で一本の控除が適用されている例が多い。この場合，夫婦者控除は，カナダ，スウェーデンなどのように，独身者の控除の2倍の額となつているものと，イギリスやフイリツピンなどのように，その2倍よりやや低めの額となつているものとがある。

また，扶養親族に対する控除と別に，配偶者に対する控除を設けている例も多い(スイス，デンマーク，ブラジル等)。

4 検討と結論

(検　　討)

(1) 以上概観したところをもとに，次のような検討を行なつた。

(イ) 配偶者控除の創設を主張する論者は，妻は単なる扶養親族ではなく，家事，子女の養育等家

庭の中心となつて夫が心おきなく勤労にいそしめるための働きをしており，その意味で夫の所得のか得に大きな貢献をしている。このような家庭における「妻の座」を税法上も認めるために，配偶者について扶養控除から切り離して独自の配偶者控除を設けよと主張する。

一般に配偶者がこのような働きをしていることについては，誰しも異論がないであろう。また，その意味で配偶者に対する控除が「扶養控除」と呼ばれていることも確かに用語として問題であろう。

しかし，ここで問題にしているのは，もとより用語ではなく，上述のような「妻の座」から独自の配偶者控除を認める税制上の理由をどこに求めるかという問題である。3の(1)で述べたように，単に生計費の観点からでは，1人目の控除を他の控除以上に引き上げる理由はでてこない。

(ロ) わが国では，夫婦の所得についても原則として分離課税を行なつているが，各国の立法例では，2の(4)で検討したように，これについて何らかの形の合算課税を行なつている国が大半を占めている。そしてその合算課税の単位としては，かつてのわが国の税制のように消費単位としての広い範囲の世帯ではなく，夫婦またはこれと未成年の子を中心とした最小の世帯単位をとりあげているのが多いようである。

これは，西欧の社会が，わが国の場合以上に，夫婦を中心とする家庭を単位として社会が構成されているという事情を反映するものでもあろうが，同時に，夫婦の構成する世帯（未婚の子女を含めて）が，単なる消費の単位という以上に本質的に一体の共同体をなすものという考え方が当然の前提となつているものと思われる。

わが国の過去の税制のように課税単位として広い範囲の世帯を求めることは，その世帯のなかにまた結合の緊密度を異にするグループが分化し，消費を共通にする程度にも差がある場合があつて，実際問題として何をもつて生計を一にするものとみるべきかの基準に問題があると同時に，理論的な立場からも，厳密に何を課税単位とすべきか疑問が生じ，現在再びこのような制度に帰れという意見は，おそらくでてこないであろう。

しかし，夫婦という共同体にあつては，おのおのの消費ないし生活水準は，夫婦のうちのいずれが所得を得たかということではなく，全体の所得水準と各人の必要によつて決められるのが普通であり，税制上これを担税力を求める最小の単位とみることは，むしろ自然の考え方と思われる。

もとより夫婦の所得を合算する場合の実際のやり方には，上述の各国の立法例をみてもいろいろあり，各国それぞれの社会的，経済的な事情を反映しており，いずれが合理的ともにわかに判断できないが，税制上その所得を一体として考えること自体は，分離課税制度より合理的なものを含んでいるものと考えられる。

(ハ) わが国の所得者単位の課税方式は，昭和32年に資産所得の合算制度を復活したことにより，分離課税に伴う大きな弊害を一応取り除いたが，なお税負担のバランスのうえで問題を残していることを否定できない。

第19表(P46)は，夫婦の一方が所得を得ている場合とその双方が所得を得ている場合及びそ

の夫婦のか得する所得の多寡に差異がある場合の各家庭における税負担の差異を示している。

この表で，たとえば給与所得100万円の場合をみると，その所得を1人で得ている場合の税額は，110,500円，夫婦のおのおのが5対5の割合で得ているときは68,800円，7対3の割合で得ているときは73,600円となつており，相当の差異を示している。

もちろん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を考慮しなければならず，そのための税制上のくふうとしては，たとえば，家事世話費ないし子女世話費に相当する追加控除を設けることが考えられよう。第19表は，夫婦の一方が所得を得ている場合の税額との差異を所得換算額で示しているが，これは各場合の軽減税額が，その所得に対応していること，つまり，軽減後の税額がその所得を控除した後の所得に対する税額と一致していることを示している。したがつてこの所得換算額と，通常必要と考えられる

第19表　夫婦の一方が所得を得ている場合と夫婦がともに所得を得ている場合の所得税負担の比較(夫婦子3人の給与所得者の場合)

区分		給与の収入金額	円 400,000	円 500,000	円 700,000	円 1,000,000	円 2,000,000	円 5,000,000
(A)夫婦の一方が所得を得ている場合の税額			5,400	16,300	48,600	110,500	393,460	1,575,500
(B)夫婦がともに所得を得ている場合の税額	(1)	夫婦の所得の割合が5：5の場合	1,300	8,850	28,000	68,800	272,500	1,220,500
	(2)	〃 6：4の場合	1,300	8,850	26,600	68,400	275,250	1,221,860
	(3)	〃 7：3の場合	1,300	8,950	29,500	73,600	289,770	1,268,760
	(4)	〃 8：2の場合	4,300	10,600	35,800	82,700	313,320	1,319,200
	(5)	〃 9：1の場合	5,400	14,200	46,200	98,500	350,800	1,419,800
(A)と(B)との負担比較	(1)の場合	軽減額	4,100	7,450	20,600	41,700	120,960	355,000
		割合(%)	75.9	45.7	42.4	37.7	30.7	22.5
		軽減額の所得換算額	41,000	53,500	103,000	182,325	387,266	813,750
	(2)の場合	軽減額	4,100	7,450	22,000	42,100	118,210	353,640
		割合(%)	75.9	45.7	45.3	38.1	30.0	22.4
		軽減額の所得換算額	41,000	53,500	110,000	184,325	378,100	810,350
	(3)の場合	軽減額	41,00	7,350	19,100	36,900	103,690	306,740
		割合(%)	75.9	45.1	39.3	33.4	26.4	19.5
		軽減額の所得換算額	41,000	52,500	95,500	158,325	329,700	693,100
	(4)の場合	軽減額	1,100	5,700	12,800	27,800	80,140	256,300
		割合(%)	20.4	35.0	26.3	25.2	20.4	16.3
		軽減額の所得換算額	11,000	38,000	64,000	112,825	251,200	569,555
	(5)の場合	軽減額	0	2,100	2,400	12,000	42,660	155,700
		割合(%)	0	12.9	4.9	10.9	10.8	9.9
		軽減額の所得換算額	0	14,000	12,000	48,000	126,266	346,000

家事世話賃ないし子女世話賃とを比較すれば軽減税額が相応のものであるかどうかの一応の判断ができるであろう。

この点からみると，所得が高額になるほど，共かせぎの場合の軽減が明らかに合理的な範囲をこえて大きいように思われる。まして同じ共かせぎの場合に，夫婦のそれぞれの働きの大小によつて税負担に差が生ずることの合理的な説明は困難であろう。

(ニ) しかし，現実の税制として，夫婦の所得の合算制を採用することは，現在の資産所得の合算が税制としてきわめて複雑なものとなつている点を考えても，簡単に踏み切ることは困難と考える。

諸外国の税制をみても合算の場合の具体的な方法には各種のものがあり，単純な合算よりも，合算に伴う負担をいろいろな方法で調整しているものが多いが，その場合の合理的な基準を見いだすことも必ずしも簡単ではない。

他面，前掲の第19表についてみても，負担のアンバランスが特に大きいのは，高額所得者の場合であるが，実際問題として，共かせぎの家庭にそれほど大きな所得者は例が少なく，この種の大きなアンバランスは資産所得の名義分散によるほうがはるかに大きいのであるが，これは一応現在の資産所得の合算制度によつて対処しているものと考えることができよう。

以上の点から，当調査会は，この際，夫婦の所得について一般的な合算制度を採用することは特に必要ではなく，むしろ税制を複雑にするので，現行制度のたてまえを維持するのが適当と考えた。

(ホ) しかしながら，夫婦の所得の合算制度に代え，配偶者控除を創設することは，この際適切なことと判断された。

その理由は，以上の検討のいわばうらはらとしてでてくるものであるが，これにさらに後に述べる専従者控除の拡充に伴う税負担のバランスを図るための現実の方法としての認識が加味された。これらを取りまとめて述べれば，次のとおりである。

① 夫婦の所得の合算制をとらぬにしても，夫婦の特殊な地位は，前に述べたとおりであり，税制上もなんらかの形でこれを反映したものとしてしかるべきである。

この場合，現行法のように配偶者をその生計費の見地から扶養控除の対象としてのみみることは適当ではあるまい。夫婦の所得が一体としてみられるべきこと，夫のみが所得をか得している場合でも妻は家庭内の勤めを果たすことにより夫の所得のか得に大きく貢献していることを考えれば，妻は夫の得た所得の処分に対して大きな発言権を持つているものというべく，したがつてその控除も，現在のように単に夫に扶養されるものという立場で決めるのではなく—アメリカ流の二分二乗方式までゆかないにしても—所得者たる夫と同額のものを認めてよいと考えられる。

② 配偶者控除の創設は，現在の1人目の控除を2万円引き上げることにより，夫婦の一方のみが所得を得ている場合と，双方が共かせぎで所得を得ている場合との税負担のバランスを改善するうえに役だつ(第19表参照)。

③ 当調査会は，後述のように専従者控除の拡充を適当と考えている。しかし，その税制上の

理由はともかくとして，それが事業所得者に対して特別の利益を与える減税であることはさけられない。

そこで，実際問題として現在でも負担が重いといわれている給与所得者の負担とのバランスが一層問題となるが，配偶者控除の創設は，給与所得者を含む多くの納税者に広く減税の利益を及ぼし，専従者控除の拡充により，事業所得者が受ける減税の利益との差を薄める実際的効果を持つている。

また，専従者控除の拡充，ことに家計と企業との分離があいまいな白色申告者に対しても一定の外形的基準により専従者控除を認めることは，事業所得者の家族の家事労働の部分にまで控除を認める危険と事業に従事した正当の労働報酬が控除されない危険との双方の可能性を持つと同時に，給与所得者の家庭からみれば，その家族ことに主婦の家事労働との関係が微妙な問題となる。

配偶者控除の創設は，配偶者についてこの点に対する安全弁的な機能を果たし，事業所得者と給与所得者の双方にとつて実質的公平をもたらすことが期待される。

(ヘ) なお，配偶者控除の考え方を徹底すれば，アメリカや西ドイツで採用している二分二乗方式の採用が問題となる。

当調査会は，この点についても検討したが，現在のところ次のような理由でこの際としては，採用すべきでないという結論に達した。

① アメリカや西ドイツでこの制度を採用したのは，前述のような両国それぞれの特殊の事情があつたからであり，わが国にはこのような事情がない。

② 夫の所得の半分は妻に帰属するという考え方は，擬制にすぎること，妻の家事労働等を通ずる夫の所得のか得に対する貢献は大きいとしても，その半分が妻に帰属するという考え方は，当然にはでてこない。このことは，たとえば夫が巨額の資産所得を持つている場合などを考えれば，いつそう明らかであろう。

③ 二分二乗方式の採用によつて大きな利益を受けるのは累進税率の適用が大幅に緩和される高額所得者であり，少額所得者にとつては，配偶者控除による減税の利益と大差がない（第20表参照）。

また，二分二乗方式を採用しているアメリカや西ドイツで批判されているように，夫婦者と独身者との税負担のアンバランスが生じ，独身者のなかでも扶養親族を有する者について，その差が目だつこととなろう。

（結　　論）

(2) 上記の検討に基づき，この問題については，次のような結論に達した。

(イ) 納税義務者の配偶者が所得を有しないか又はわずかの所得（5万円以下）しか有しない場合の控除は，現行の扶養控除にかえ，配偶者控除として基礎控除と同額の9万円とすること。

(ロ) 夫婦の所得に対する課税を含めて，所得税の課税単位の問題は，専従者控除の点を除き，現行制度の線を維持すること。

第20表　配偶者控除を設けた場合と二分二乗の課税方式を採用した場合との税負担の比較(夫婦子3人の給与所得者の場合)

区分＼給与の収入金額	40万円	50万円	70万円	100万円	200万円	500万円	1,000万円
現行法（妻の扶養控除額7万円）	円 5,400	円 16,300	円 48,600	円 110,500	円 393,460	円 1,575,500	円 4,012,000
配偶者控除（9万円）を設けた場合	3,400	13,300	44,400	105,500	386,460	1,566,500	4,002,000
二分二乗の課税方式を採用した場合	3,400	12,200	34,400	86,400	310,000	1,269,500	3,332,800

（備考）　二分二乗の課税方式を採用した場合の税負担は，配偶者控除を設けた場合の課税所得を2分して税額を求め，その税額を2倍して計算した。

第5　扶養控除の引上げ

（現行制度の概要）

(1)　納税義務者に扶養親族（納税義務者と生計を一にする配偶者その他の親族で，その所得金額が5万円以下のもの）があるときは，その扶養親族について扶養控除が与えられるが，扶養控除額は，現在1人目の扶養親族（通常配偶者）について7万円，2人目以下の扶養親族についておのおの3万円である。

ただし，納税義務者の配偶者に5万円をこえる所得があり，配偶者が扶養親族にならない場合の1人目の扶養控除額は5万円である。これは，第1人目の扶養控除額7万円は，配偶者又は家庭にあつてこれに代わる働きをしている者を第1扶養親族とする通常の家庭を念頭において定めたものであり，配偶者がありながらこれに相当の所得があるため扶養親族にならない家庭では，配偶者の所得が基礎控除又は専従者控除の対象となつているうえ，その幼児までが1人目の扶養親族として7万円の控除が与えられるのは，実情に即さないと考えられた結果である。

（扶養控除額の検討）

(2)　所得税の改正において扶養控除額の検討は，二つの側面を持つている。

その1は基礎控除等とあわせてのいわゆる課税最低限の検討の問題であり，その2は控除自体の内部で基礎控除額との間のバランスあるいは各扶養親族に対する扶養控除額相互のバランスの検討の問題である。

第1の問題は，既に第2の2（P18以下）においてその詳細を述べ，第2の問題についても，第1の問題の検討に使用した資料が同時にこの問題の検討の資料として役だち，また，配偶者控除に関連してこの問題の一部に触れた。

ここではこれらの既に述べた資料を引用しつつ，さらに他の分析をも加えて，現在の扶養控除額の適否について行なつた検討をとりまとめ述べることとする。

(イ)　既に述べたように扶養控除は，納税義務者がその扶養親族の生計費を負担することによる担税力の減殺を調整するための制度であり，したがつて現在その金額は，扶養親族が増えることによる生計費の増加に着目し，その実態分析を基礎として扶養親族数に応ずる扶養控除額を定めている。

扶養親族の増加に応ずる生計費の増加額と現行の基礎控除額及び扶養控除額との関係については，課税最低限の検討という見地から既に一部の検討を行なつた。（第15，16表P24，25）

これらの検討は，いわゆる「最低生計費」の検討が主な目的であり，その消費支出金額には，実際ありのままの姿ではなく，理論的に推計した面がある。しかし世帯人員に応ずるモデル世帯を対象とした点（第15表の場合），「最低」の消費支出の状況をとらえようとしている点等において，かえつていわば純粋な形での家族数の増加に応ずる消費支出の動きを示している面があるともいえよう。

さらにわれわれは，このような理論的な推計に基づく資料のほかに，実際の生計費の動きをみるため，昭和34年分の家計調査における全都市勤労者世帯の世帯人員別の実際の消費支出

金額をもとに，世帯構成に応ずる消費支出金額と控除との関係を求めてみた(第21表)。

この調査は，現実の家計における実際の消費支出の動き——厳密にいえば独身者の家計は調査対象となつていないから，推計を加えているが——を示しているが，その反面，前掲の表について述べたところと逆に，純粋な形で家族数増加に応ずる消費支出の動きを示しているかどうかについて問題の点もあろう。

そこで，これらの表を読み合わせつつ総合的な判断をくだすことが必要であろう。

第21表　世帯人員別の消費支出金額と扶養控除額との比較

区分＼世帯区分			1人世帯	2人世帯	3人世帯	4人世帯	5人世帯
消費支出年額（A）			円 153,394	円 250,032	円 306,941	円 341,147	円 369,524
課税最低限度額（B）			118,781	210,638	250,132	289,626	327,912
比率 $\left(\frac{B}{A}\right)$			% 77.4	% 84.2	% 81.5	% 84.9	% 88.7
世帯員が1人ふえたために増加する額	消費支出年額	金額（C）	(153,394)	96,638	56,909	34,206	28,377
		割合	% 100.0	% 63.0	% 37.1	% 22.3	% 18.5
	課税最低限度額（扶養控除額）	金額（D）	(118,781)	91,857	39,494	39,494	38,286
		割合	% 100.0	% 77.3	% 33.2	% 33.2	% 32.2
比率 $\left(\frac{D}{C}\right)$			—	% 95.1	% 69.4	% 115.5	% 134.9

（備考）1　家計調査（総理府統計局）には，1人世帯の調査がないため，昭和34年分の家計調査における全都市勤労者世帯の世帯人員別の消費支出金額を基とし，最小自乗法（二次放物線）によるすう勢線によつて1人世帯を含む各世帯の消費支出金額を求めたものである。

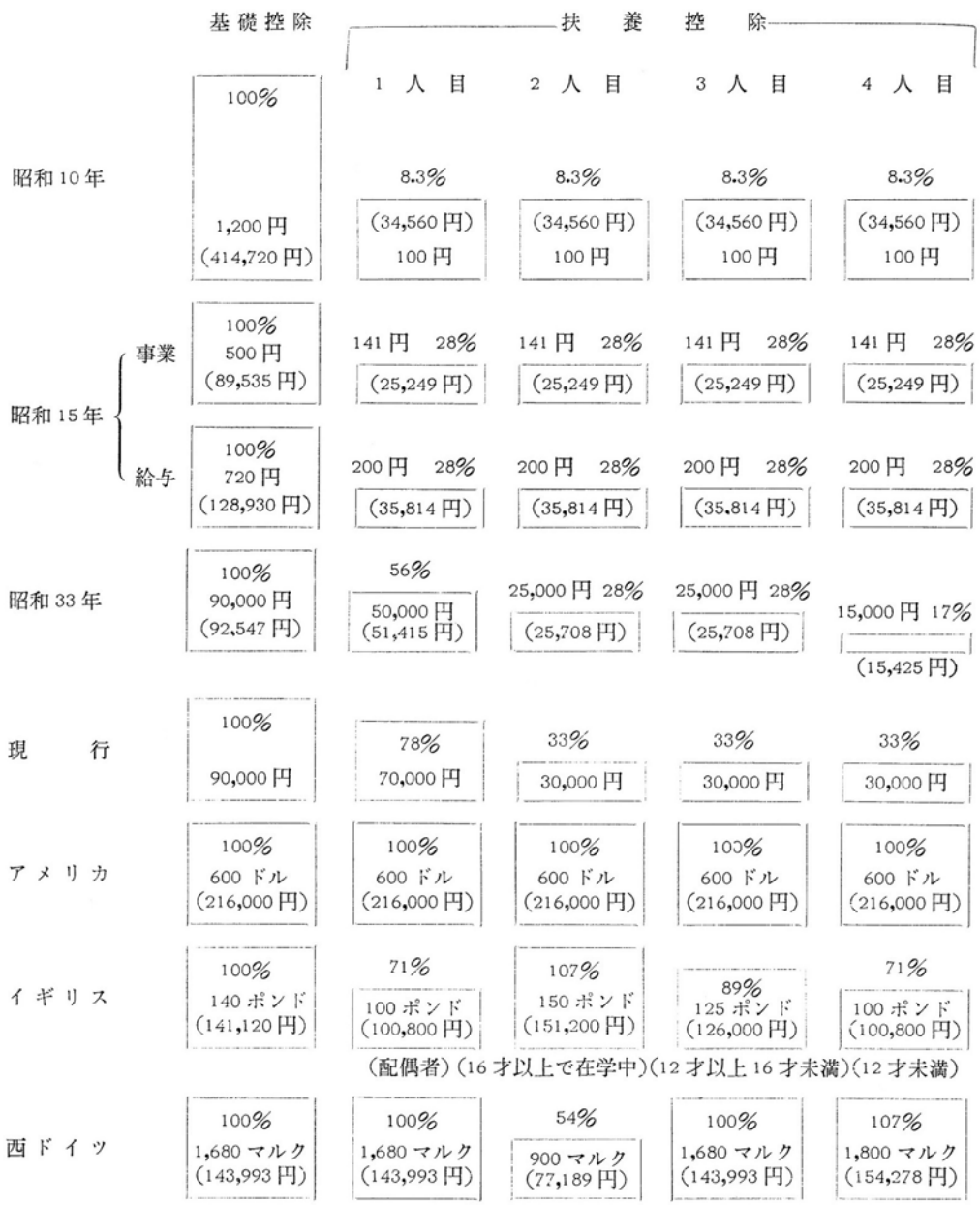
2　課税最低限度額の増加額が4人世帯と5人世帯で異なるのは社会保険料率の相違による。

これらの表を通じて，扶養人員が1人増加するごとに要する消費支出の増加額と控除の増加額を比べてみると，各調査によつて種々のふぞろいはあるにしても，おおむねバランスがとれているものと考えられる。つまり，基礎控除と扶養控除及び扶養控除相互間のバランスはがいして良好ということができるであろう。

ちなみに，過去の所得税の減税においては，基礎控除の引上げが扶養控除の引上げに優先し，かつ，扶養控除のうちでも，広く減税の利益の及ぶ先順位の親族の控除（昭和34年度の改正までは，扶養控除額が，親族数に応じ3段階に分れていた。）の引上げがさきに考えられる傾向があつた。その結果扶養控除ごとに後順位の親族の控除の引上げが遅れていたが，昨年度の改正で特にこの点の是正に重点をおき，その結果が今日の姿に現われているものといえよう（第7図P52）。

(ロ) なお，各控除のバランスについて戦前及び各国の例を調べてみると第7図のとおりである。

第7図　基礎控除と扶養控除との関係(戦前及び諸外国との比較)



(備考) 1　括弧書は総合物価指数によりインフレートしたものであり，邦貨換算は公定為替レートによる。
2　イギリスにおいては，扶養控除額は続柄及び年令等によつて異なる。
3　西ドイツにおいては，扶養控除は18歳未満の子女についてのみ認められる。

これによると戦前の扶養控除は扶養親族数にかかわらず，すべて一律の額であり，基礎控除100に対し8.3(昭和10年)ないし28(昭和15年)であつた。現在は，これに対し，100，78，

33の割合で扶養控除の割合が高く，特に第1人目の扶養控除が高くなつていることが目だつている。

しかし主要外国と比較すれば，これらの国では，わが国に比し，なお概して基礎控除に対し扶養控除の割合が大きいといえよう。

アメリカでは基礎控除と扶養控除の区別なく一律に600ドルであり，西ドイツでは，基礎控除と第1人目の扶養控除に相当する配偶者控除が同額である。イギリスでも扶養控除のウエートは概してわが国より高いが，扶養親族数によらず，扶養親族の年令によつて控除額に差を設けていることが注目される。

(ハ) 以上の検討の結果からみれば，配偶者に対する控除を別な角度から配偶者控除として引き上げる点を除けば，最低生計費との関連からみた課税最低限の見地からも，また，家族構成に応ずる生計費の状況からみた各控除間のバランスという見地からも，特にいずれかの控除を引き上げるという結論は，直ちにはでてこないように考えられる。

（新しい角度からの検討）

(3) そこで，扶養控除の問題については，従来の方法にとらわれない新しい角度からの検討が必要である。この点についても，配偶者控除の場合と同様，実際的には，専従者控除の拡充の問題が，その改正の方向に大きな影響を持つたが，この点を含めて検討の結果を述べれば次のとおりである。

(イ) 従来扶養控除の問題は，もつぱら世帯人員の増加による生計費の増加の現象に着目し，扶養親族の頭数に応じてその控除額を定めることに終始してきた。世帯人員の増加につれ生計費が増加すること，しかも，その生計費の増加は，逓減の傾向にあることは，従来の調査の示すとおりであり，扶養控除額がこの点を反映していることはもとより誤りではない。

しかし，一歩突つ込んで考えてみると，生計費に影響するのは，単に世帯人員の頭数だけではなく，たとえばその世帯の年令構成も大きな影響を持つているはずである。同じ頭数の場合でも，それが幼児である場合と相当の年令に達し，教育費その他の生計費がかさむ場合とでは，その間に大きな差があることは明らかであろう。さきに述べたイギリスの扶養控除制度（これも1957年にこのような形に改正されたものである。）が，子女の年令により控除額に差を設けているのも，このような考えにたつたもので合理的な根拠を持つているものと考えられる。

そこで，具体的に扶養親族の年令構成によりどの程度生計費に相違があるかについて，課税最低限の検討の際使用したデータをもとに次のような分析を行なつてみた。

この場合年令構成は，新制中学卒業を境とする意味で満15歳の前後で区別した。この結果によるとこの年令差により，2万円程度の控除の差を設けるのが適当と考えられる。

① 家計調査からサンプルを抽出して比較する方法(第22表P54)

家計調査のなかから，収入金額がそれぞれほぼ同額の夫婦子1人の世帯と夫婦子2人の世帯を抽出し，これらを子の年令が満15歳以上であるか未満かであることによつて選別し，満15歳以上の子を有する世帯の生計費と満15歳未満の子を有する世帯のそれとの差の検討を行なつた。

第22表　家計調査の対象となつた勤労者世帯で15歳以上の子を有する世帯と15歳未満の子を有する世帯との消費支出金額の比較

区分＼世帯区分		夫婦子1人の世帯の場合			夫婦子2人の世帯の場合			子の年令が15歳以上の世帯と15歳未満の世帯の生計費の差		
		子の年令が15歳未満の場合 (A)	子の年令が15歳以上の場合 (B)	子の年令が15歳以上の世帯と15歳未満の世帯の生計費の差 (B−A)	2子の年令が15歳未満の場合 (C)	1子の年令が15歳未満，1子の年令が15歳以上の場合 (D)	2子の年令が15歳以上の場合 (E)	$\frac{(E-C)}{2}$	(E−D)	(D−C)
世帯（モデル世帯）の平均年令	夫	才 38.2	才 52.8		才 37.7	才 47.2	才 52.5			
	妻	32.6	46.8		34.0	41.5	46.7			
	第1子	5.3	17.3		8.8	16.7	20.3			
	第2子				5.6	11.1	16.2			
家計調査から求めた消費支出額	昭和34年10月の家計調査	円 27,112	円 28,854	円 1,742	円 26,638	円 28,335	円 30,089	円 1,726	円 1,754	円 1,697
	年間推計消費支出額 (イ)	336,189	357,790	21,601	330,311	351,354	373,104	21,397	21,750	21,043
課税最低限度額 (ロ)		250,132	250,132		289,627	289,627	289,627			
比率 $\left(\frac{ロ}{イ}\right)$		% 74.4	% 69.9		% 87.7	% 82.4	% 77.6			
昭和34年10月分の家計調査の消費支出金額の内容	食料費	(36.9) 円 10,005	(34.2) 円 9,872	円 △ 133	(44.5) 円 11,845	(45.4) 円 12,876	(41.8) 円 12,575	円 365	円 △ 301	円 1,031
	住居費	(8.9) 2,408	(3.5) 1,009	△ 1,399	(5.3) 1,421	(4.5) 1,263	(3.4) 1,029	△ 196	△ 234	△ 158
	光熱費	(4.3) 1,155	(3.3) 953	△ 202	(5.5) 1,453	(4.9) 1,401	(4.4) 1,307	△ 73	△ 94	△ 52
	被服費	(12.4) 3,350	(11.5) 3,325	△ 25	(11.6) 3,100	(9.8) 2,757	(11.6) 3,500	200	743	△ 343
	教育費	(13.4) 3,632	(23.9) 6,885	3,253	(2.2) 588	(5.0) 1,421	(8.7) 2,629	1,021	1,208	833
	雑費	(24.1) 6,562	(23.6) 6,810	248	(30.9) 8,231	(30.4) 8,617	(30.1) 9,049	409	432	386
	計	(100.0) 27,112	(100.0) 28,854	1,742	(100.0) 26,638	(100.0) 28,335	(100.0) 30,089	1,726	1,754	1,697

（備考）　調査対象は，第16表（P25）と同じである。

この表によると，子の年令が満15歳以上の世帯の場合と，満15歳未満の世帯の場合とでは生計費で約2万1千円の差があることが見受けられる。この場合，教育費の差が最も大きな要素であることが注目される。

② 家計調査から求めたモデル世帯についてマーケット・バスケットによる食料費を基準とする理論的な生計費によつて比較する方法(第23表)

さらに第15表(P24)と同様の方法によつてモデル世帯における満15歳以上と満15歳未満の子の理論的な生計費の差額を求め，検討を行なつた。

第23表　家計調査から求めた15歳以上の子を有する世帯と15歳未満の子を有する世帯についてマーケット・バスケットによる食料費を基準として算定した生計費の比較

区分 ＼ 世帯区分		夫婦子1人の世帯の場合			夫婦子2人の世帯の場合					
		子の年令が15歳未満の場合	子の年令が15歳以上の場合	子の年令が15歳以上と15歳未満の世帯の生計費の差	2子の年令が15歳未満の場合	1子の年令が15歳未満，1子の年令が15歳以上の場合	2子の年令が15歳以上の場合	子の年令が15歳以上の世帯と15歳未満の世帯の生計費の差		
		(A)	(B)	(B−A)	(C)	(D)	(E)	$\frac{(E-C)}{2}$	(E−D)	(D−C)
世帯(モデル世帯)の年令別構成	夫	才 32	才 52		才 37	才 47	才 52			
	妻	29	47		33	40	48			
	第1子	3	18		8	17	23			
	第2子				5	11	19			
求めた消費支出年額から最も質素な食料費から	世帯当りの食料費 月額	円 6,940	円 8,204	円 1,264	円 9,350	円 10,858	円 10,918	円 784	円 60	円 1,508
	世帯当りの食料費 年額	86,056	101,730	15,673	115,940	134,639	135,383	9,721	744	18,699
	エンゲル係数	% 40.00	% 42.33		% 46.78	% 46.83	% 45.87			
	消費支出年額(イ)	円 215,140	円 240,326	円 25,186	円 247,841	円 287,506	円 295,145	円 23,652	円 7,639	円 39,665
課税最低限度額 (ロ)		250,132	250,132		289,626	289,626	289,626			
比率$\left(\frac{ロ}{イ}\right)$		% 116.1	% 104.1		% 116.9	% 100.7	% 98.1			

(備考)　モデル世帯の年令別構成，世帯当たりの食料費及びエンゲル係数は第15表と同じ方法で求めた。

この表によると理論的な生計費の差額は，約7千円，2万3千円，2万5千円及び3万9千円となつている。

この表は，マーケット・バスケットによる食料費を求め，これを基に生計費を推計する方法をとつているが，この表によれば①の場合以上に年令差に応じ食料費に差が生じている。①の場合，生計費の差違を示す最も大きな原因であつた教育費の差については，この表では，食料費をエンゲル係数で除して得た消費支出金額の差のうちに現われているわけである

が，この方法では，その点の内訳が明らかにされない。

(ロ) 年令差により扶養控除額に差を設けることが，それ自身合理的であるとしても，税制としては，同時にできるだけ制度の複雑化をさけることを念頭におくべきことはいうまでもない。わが国の戦前の扶養控除が，人員数にかかわらず一定額であり，アメリカの控除が，基礎控除，扶養控除を通じて同額であるのも，この点の配慮に基づくものであろう。

他面，扶養人員のほかに生計費に影響を及ぼす要素を尋ねるとすれば，たとえば，地域別の生計費の差違も大きなものであろうし，また，年令差ということにこだわれば基礎控除についても同様の議論ができるかも知れない。さらに，イギリスの例を引用するまでもなく年令15歳の前後だけで区別することの可否も問題であろう。

要するに，年令15歳の前後で区分して扶養控除に隔差を設けるべしという議論は，上記のような検討だけでは直ちに結論にまでは達しないように考えられる。

この問題を決定的にしたもの，むしろこのような問題提起を方向づける契機となつたものは，実は，専従者控除の拡充との関連の問題であつた。専従者控除の拡充がどのような意味でこのような形での扶養控除の拡充と関連を持つかについては，さきに述べた配偶者控除の創設の場合と正に軌を一にする（第4, 4,(1), (ホ), ③P47以下参照）。すなわち，その，第1は，専従者控除の拡充による事業所得者の減税と並行して給与所得者を含む一般の納税者の減税を進める適当な方法と考えられたことであり，その第2は，専従者控除の拡充とさらに具体的関連を持つポイントとして，この種の扶養控除の拡充により，事業所得者及び給与所得者を通じ，専従者控除の適用から除外される年令15歳以上の者について，従来より大きな扶養控除が受けられるようにし，専従者控除を受ける者との間の各種の意味でのバランスを図ろうとしていることである。

扶養控除の年令差を満15歳を基準にして考えた点も，専従者控除の適用を受ける者の年令とひようそくがあつていることは指摘するまでもないであろう。

(ハ) なおこの扶養控除額の引上げは，具体的には現行の2人目以下の扶養親族に対する扶養控除額3万円の引上げである。したがつて，現行の扶養親族数に応ずる扶養控除額の差は，この引上げと関係なく，従来どおり維持されてしかるべきである。

ところが冒頭に説明したように第1人目の扶養控除額は，場合により7万円又は5万円である。しかも，この7万円の控除は，配偶者については，配偶者控除として9万円に引き上げられる。してみれば第1人目の控除は，はなはだ複雑なものになるおそれがある。

他面，現在特別の場合に第1人目の扶養控除を5万円にしているのは，さきに述べたように，配偶者に相当の所得があり，基礎控除や専従者控除の対象となつているうえに，その幼児にまで1人目の扶養親族として7万円の控除を与えるのは，一般家庭とのバランスを失すると考えた結果であるが，配偶者控除が創設される場合には，その点でこの間のバランスが促進されること，共かせぎの夫婦について昨年度の改正で第1人目の扶養控除の引上げによる減税が見送られたこと，家事世話費等相当の出費がかかる点を考慮する必要があること等を考えれば，配偶者の所得が資産所得からなる場合などについて問題があるが，控除制度の簡素化の見地から，この際この5万円の控除は，7万円に引き上げ，控除の統合を図ることが適当であろう。

（結　　論）

(4) 当調査会は，上記の検討に基づき，扶養控除額に年令に応ずる区別を設け，その額は満15歳以上の者について現行の2人目以下の控除額3万円を5万円に引き上げることが適当であるとの結論に達した。

なお，この扶養控除の引上げ及び配偶者控除の創設と従来の扶養親族に応ずる扶養控除額とを組み合わせた控除の体系は，次のようにすべきである。

(イ) 納税義務者に配偶者控除の適用を受ける配偶者がある場合

① 配　偶　者　　9万円

② 扶 養 親 族

(a) 年令15歳以上のもの　　5万円

(b) 年令15歳未満のもの　　3万円

(ロ) 納税義務者に配偶者があるが，その者に5万円をこえる所得があり，配偶者控除の適用がない場合及び配偶者がない場合

① 第1人目の扶養親族　　年令のいかんを問わず　　7万円

② 第2人目以下の扶養親族

(a) 年令15歳以上のもの　　5万円

(b) 年令15歳未満のもの　　3万円

第6　専従者控除の拡充

1　現行制度と問題点

（現行制度の概要及び沿革）

(1)　現行の所得税法は，納税義務者と生計を一にする配偶者その他の親族がその納税義務者の経営する事業から給与等の支払いを受けている場合でも，これを事業所得の計算上経費と認めず，その納税義務者の所得に含めて課税することとしている。ただ，青色申告者に限り，8万円を限度として家族従業者に支払う給与を経費として控除することを認めている。これが，一般に専従者控除と呼ばれるものである。

現行法がこのようなたてまえをとつているのは，わが国には一般に家族の間に給与支払の慣行がなく，事業から生ずる所得は通常世帯主が支配しているとみるのが，実状に即しており，給与支払いの形式にとらわれて，これを経費として認めると，家族間の取りきめによりし意的な所得分割を許し，税負担のアンバランスをきたすと考えた結果である。ただ，一定の帳簿書類を備え，明確な記帳を行なつている青色申告者については，企業と家計との区別がはつきりついているので，上記のような特例を認めているものと考えられる。

(2)　このような個人事業者が家族従業者に支払う給与等を必要経費として認めない規定は，シャウプ勧告に基づく昭和25年の税制改正で，所得税の課税単位について従来の同居親族の合算制度を廃し，原則として所得をか得する各個人ごとに所得税を課するたてまえをとつたことに付随して，この新しいたてまえのもとでし意的な所得分割が行なわれることを防止する措置として設けられた（第4, 2, (3), (ハ), (ニ) P40以下参照）。このような改正以前においては，たとえ家族間において所得を分割したところで，同居親族間の所得は合算されたので大きな弊害は生じなかつた。もつとも厳密にいえば給与所得控除や基礎控除等の関係で，所得分割による負担の軽減がおこり得るはずであつたが，伝統的な家族制度のもとで，現実に家族従業者に対する給与支払いの事実がなかつたためか，現行法のような規定はなかつたが，とりわけ問題は生じていなかつたようである。

上記の原則に対し，主として個人事業者に対する青色申告制度の普及を奨励する見地から，昭和27年に青色申告者について専従者控除が認められ，満18歳以上の配偶者以外の親族について，5万円を限度としてこれに対して支払う給与の必要経費算入が認められることになつた。

この制度は，その後拡充され，昭和28年の改正で，年令が満15歳以上に引き下げられ，昭和29年の改正で配偶者も専従者の範囲に加えられた。また，限度額も基礎控除の引上げと平行して逐次増加して現行の8万円となつた。もつとも，昭和32年の改正では，基礎控除が9万円に引き上げられたが，主として白色申告者と青色申告者との間の負担のバランスの見地から，専従者控除の限度額は，従来どおり8万円にすえおかれた。

（問題の所在）

(3)　以上のような個人事業者の家族労働報酬の取扱いについては，各方面から異論がでている。

(イ)　問題は，まず法人形態の場合との取扱いの差異にある。すなわち，現行法は，個人事業者の家族労働報酬の必要経費算入について上記のような制限を課している反面，法人形態の事業に

ついては，同族会社の場合であつても，その家族従業者はもとより事業主に対する報酬も，原則として損金算入を認めている。

周知のように法人形態をとつた場合は，個人形態をとつた場合よりも，税負担が軽くなるとして，従来から，いわゆる法人成りの傾向が指摘されている。この問題は，もとより上記の家族労働報酬に対する取扱いの差異のみに原因があるわけではなく，もつと広い見地から総合的な検討が必要であり，その詳細は，企業課税の問題として第3章の第7（P191以下）で述べる。しかし，この家族労働報酬の取扱いの差異は，法人と個人との負担に最も大きな影響を持つ要因である。そこで個人事業者の側から，その家族従業者に対する給与について上記のような制限を廃し，法人同様，必要経費に算入することを認めよという主張が行なわれている。

(ロ) さらに，個人事業者の内部において，白色申告者と青色申告者との間に主張の差異がみられる。すなわち，白色申告者と青色申告者との間に，上記のような取扱いの差異があるところから，白色申告者は，かりに法人なみの必要経費算入は認められないとしても，せめて青色申告者なみの専従者控除を認めよと強く主張し，青色申告者は，法人企業とのバランスから，控除限度の撤廃若しくは少なくともその引上げを要望している。

(ハ) 以上の問題に関連して，農業所得者の間で，いわゆる農業法人の問題が起り，政治的に大きくとりあげられた。わが国の農家には，一般に記帳の慣習が乏しく，また，その仕事の性質上これに正確な継続記帳を求めることも実際問題として困難が多い。したがつて，農業所得者中，青色申告者は昭和34年度ではわずか全体の1.5％にすぎず，営業所得者の37.0％に比してその青色申告制度の普及は遅々として進んでいない。のみならず，自作農制度維持の見地から農地法上，法人形態による農業経営に制限があり，営業所得者のように簡単に「法人成り」が認められない事情がある。農業法人の問題は，直接的には，現実にできあがつた法人形態の農家の事業に対して，法人税を課すべきか所得税を課すべきかという問題であつたが，この論争の過程において，問題の核心が上記のような個人事業者の家族労働報酬に対する所得税の取扱いにあることが認識され，この問題が機縁となつて，個人の白色申告者，青色申告者及び法人を通じてその取扱いを全面的に再検討すべき気運に拍車をかけた。

(ニ) 他面以上の問題は，現実の利害関係者たる納税者の側だけでなく，税制ないし税務行政の担当者の側においても，個人の白色申告者，青色申告者及び法人相互の間の負担のアンバランス，さらにひいては給与所得者等との間の負担の不均衡の問題としてしばしば問題とされた。ことに国税における取扱いの差異は，原則として，そのまま地方税における住民税や事業税の負担の差として影響するが，地方団体という狭い地域社会の内部において近隣相互に比較してみて，あまりにその不均衡が目だつとして，せめて地方税だけでも，なんらかの負担調整措置を講ずべしとする意見も述べられたのである。

2 検討と結論

（一般的な検討）

(1) 以上のような各界の要望に対するこれまでの一般的な考え方は，大体次のようなものであつた。

(イ) 個人事業者ことに白色申告者について，その家族労働報酬を必要経費に算入せよという主張

は，企業と家計がはつきり分離せず　この種の給与支払いの慣行のないわが国の実情からいつて無理である。所得税は，所得をか得し，これを処分する地位にある真実の所得者に対して課するのが，その基本的なたてまえであるが，個人事業者の実情からみれば，その事業から生じた所得は事業主が支配し，これに帰属しているとみるのが，まず実情にあつた考え方である。

(ロ) 青色申告者について，一定の専従者控除を認めているのは，青色申告者については，企業と家計との分離が認められるという事情もあるが，むしろ基本的には，青色申告制度の普及育成策として理解すべき面が大きい。

(ハ) 法人の場合は，法人，個人の負担のバランスを図るため，たとえば一定の同族的な法人について個人所得税を課するというような立法上の措置でもとられる場合は別であるが，現行法制のたてまえのもとでは，法人については，一般に企業と家計とが明確に分離されたものとして，その形式を尊重し，企業会計上，給与の損金算入を認めざるを得ない。ただし，損金算入を認められる同族関係者に対する給与の多寡が，税負担のバランスに大きな影響を持つているところから，その損金算入について税制上，税務執行上，一定の合理的な基準を検討することは必要であろう。

(ニ) 個人事業者の家族労働報酬の全部又は一部について必要経費の算入を認めることは，事業者に特別の減税の利益を与え，そうでなくても，アンバランスといわれている給与所得者との間の負担の不均衡をますます大きくする。このような実際的な見地からみても適当でない。

他面，税制ないし税務行政の担当者の側からの負担不均衡の指摘も，累次の所得税の減税により，事実上，アンバランスが緩和されてきたという面はあつたが，国税，地方税を通じて特に制度的にこれを解消するための対策をたてるまでには至らなかつた。

(2) しかし，以上のような考え方では，問題の進展を遅らせることはできても，これを根本的に解決することはできない。そこで当調査会は，この問題を企業課税に関する問題の一環として大きくとりあげ，各種の角度から検討を加えた。

この問題は，より一般的には法人，個人の負担調整の問題として家族労働報酬の問題に限らず，いつそう広い角度からの検討を要することは，さきに一言したが，後述（第3章の第7 P 191以下）のように，その検討の結果，調整の方向としては，たとえば，アメリカで採用しているような一定の法人についてその所得を株主に分解して，これに所得税を課する方式，あるいは逆に個人の事業をそれ自体の立場からとらえて，これに法人税を課する方式のようなドラスティックな方法は，技術的にきわめて複雑で，今直ちに採用することは困難であり，結局，基本的には現行の所得税及び法人税のたてまえを維持しつつ，部分的に現在負担のアンバランスをきたす大きな原因となつている項目について，合理化を図り，大筋として負担の調整を行ない，ことに法人に比べてできるだけ個人の負担を軽くすることにより，事実上法人成りという不自然な現象をなくしていく方向で問題を解決すべきであるという結論に達した。そこで一番大きな問題となるのがこの家族労働報酬の取扱いの問題である。

(3) 個人事業者の家族労働報酬の取扱いについて，基本的な問題としては，次のような点が指摘された。

(イ) 個人事業における家族労働ないしその報酬についての実情をどうみるか。現行法の取扱いが，白色申告者と青色申告者あるいは法人企業との間に負担のアンバランスをきたしていることは，確かであり，そのアンバランスを解消すべしという当事者の要望もよくわかる。しかし，税制として，このような問題や要望をどのような方向で解決するかについて具体的な方策を打ち出すためには，その基盤となるべき社会の実情をどのように認識するかが先決問題である。税制として，所得税はあくまで所得の真実の帰属者を所得者としてとらえるというたてまえをくずすことはできないし，現象的にアンバランスを解消するのに急なあまり，税制が社会の実情から遊離して，いたずらに税金面だけの擬制をしいるような結果になつては面白くない。

(ロ) かりに一般的になんらかの形で家族労働報酬の控除を認めるべしという結論になつた場合，納税者の多数を占める白色申告者の実情では，個々に家族に対する給与支払いの事実を確め，それが労働の報酬として正当なものであるかどうかを判断することは至難に近いことではなかろうか。このような実情のもとで具体的にどのような税制を組み立てるか。

(ハ) かりに白色申告者に家族労働報酬の控除を認めることとする場合，青色申告者との関係をどうするか。白色申告者と青色申告者との負担のバランスを図るべしという考え方を徹底する立場にたてば，その控除は両者を通じて同様のものでなければならない。しかし，(ロ)に述べたように，白色申告者に対し，一定の限度は決めているものの基本的な性質は通常の給与と同様にみている現行の青色申告者の専従者控除と全く同じ考え方の控除を設けることは，実情に即さないし，また，現実にこの制度が青色申告者の一番大きな「特典」として，その普及育成を進めるうえの主柱となつていることを考えると，この点について白色申告者との間の差別を解消することは，今後の青色申告制度のゆくえに大きな影響を持たざるを得まい（青色申告者の「特典」利用状況をみれば，専従者控除は，全体の80%以上が利用し，その控除額も大きく，「特典」中圧倒的な比重を占めている。）。このような点をも考慮したうえで，両者の間の調整を図らなければならない。

(ニ) 個人事業者に対する家族労働報酬の控除を拡充する場合には，その減税の結果，生ずる事業所得者と給与所得者との間の負担の不均衡の問題はどうするか。

(4) 以上のような問題に対して，次のような検討を行なつた。

(イ) 家族労働の実態，家族事業でか得した所得の帰属ないし家族構成員への配分の実情がどのようなものであるかについては，事柄の性質上，これを単純な形で割り切ることは困難である。

都市と農村により，また，個々の事業者の家庭の事情により種々の差があるであろう。この場合，一部の論者のように家族労働をも個人主義的に割り切り，税法上も，その報酬を一般の雇用契約に対する報酬と全く同様に取り扱えという主張は，一つの極端である。これに対して現行法のような考え方も，わが国社会の実情に根ざした一つの見方であつて，これを全くの誤りであるということはできない。

わが国の個人事業においては，まだ家族従業者に対する給与の支払いの慣習が一般化しているとはいえない。しかし，現行法のように家族従業者を扶養親族にすぎないものとし，個人事業から生ずる所得の処分は，すべて事業主によつてなされるとみるのも，戦後，家族のなかで個

人主義的傾向が強くなりつつある現在，問題と考えられる。もちろん家族の間で一般の雇用契約のように明白な形での給与の支払いが行なわれているとは，考えられないが，家業に従事する家族が，その働きに応じ，その分け前を要求することは自然の傾向であり，その所得がすべて事業主に帰属するとみるのは，問題であろう。このような関係は，その家庭からやがて独立していく子女とか，父母の家庭にありながらも既に結婚した子女などについては，ことに適切にあてはまるところであろう。もつとも夫婦の間ではその所得が共同に処分されるという面はあるにしても，これを雇用契約的に割り切ることは不自然なところが残るものと思われる。

(ロ) さらに，一般に白色申告者，青色申告者ないし法人企業を通じ，「実態」は全く同様であるにかかわらず，その形式を操作するだけで税負担に著しい差異が生ずるのは不合理だと説かれる。常識論としては，このような立論を否定しない。しかし，これらの「実態」が全く同一であるとし，あたかも厳密にその間の取扱いを統一しなければ，公平が達せられないようにいうことは，問題があるように思われる。たとえば，法人のなかにも，それが全くの形式だけで，その経理が企業と家計と混同しているものもなかには存在するであろう。しかし，一般的にみる場合，その同族関係者に対する給与の支払いが，単なる擬制であるとみるのは行き過ぎで，法人に対する労働の対価としての実質を備えているとみるのが素直な見方である。ましてや一般会社の役員や職員に対する給与を損金としつつ，同族会社の役員に対する給与を特別区分して考えるのは困難であろう。青色申告者の立場は，あたかも，白色申告者たる個人と法人との中間にあるものということができよう。制度としての権衡論的な比較も，その性質上，白色申告者と法人との双方の側から行なわれるし，その家族従業者に対する労働報酬支払いの実態も，類型的にいつて，ちようど両者の中間にあると考えられる。

以上，要するに現在，法人，個人を通じて個人的な事業における家族労働ないしこれに対する給与の支払いの実情は，個々のケースをみれば，白色申告者と青色申告者あるいは法人との間にさして実質的な差異が認められない場合があるにしても，全体としてみた場合には，企業と家計との間に全く分離が認められず，家族労働がそれとして全然評価されていないものから，一般法人の場合となんら差異がないものに至るまで，種々の態様があつて，これを一律に同じものとして割り切ることはできない。このような場合，個々のケースについての具体的妥当性は問題があるにしても，制度としては，これを類型的には握し，その間に取扱いの差異を設けることもやむを得ないものと思われる。個人事業者が青色申告を行ない，または法人形態をとることによつて，自然形式が実態に影響を及ぼし，企業と家計の区分が明確となり，家族労働の評価も行なわれるという面があることも否定できないであろう。

現行法が，白色申告者，青色申告者及び法人によつて家族労働報酬の取扱いを異にしているのも，その具体的内容は別として，基本的には，以上のような実情に基づくものと思われる。

(ハ) 以上のような観点から，個人事業者について家族従業者に対して広く給与支払いを認めることは，わが国の現状ではまだ実情に即さないものと考える。その意味で現行法のように，この問題を類型的に分けて取り扱う考え方は，基本的には，なお維持せざるを得ないであろう。しかし，以上述べたような状況のもとでは，このような基本的なたてまえを維持しつつその内容

をそれぞれ一歩前進させることが適当であろう。

白色申告者の事業においても，現行法のようにその事業所得がすべて事業主の支配のもとにあり，これをその個人所得とみる必要は必ずしもないものと考える。まして税負担のバランスの見地からみる場合，専従者控除を青色申告者のみに認めることは，青色申告制度の奨励のための政策的措置とみる以外には，その合理的説明がむずかしいと思われる。ことに農業所得者のように，最も多く家族労働に依存しながら，事業の性質上，青色申告制度になじめないために，専従者控除の利益を受けない者を納得させることは困難であろう。現在，米作農家には，毎年の特別法としていわゆる予約減税の特別措置(第4章第6,1,P338参照)がとられているが，米穀の集荷奨励措置としての本来の機能を失いつつあるこの制度を，農家に対して家族労働報酬の控除が認められないことに対する実質的な代替措置としてその合理性を説明しようとする者さえある状況である。

他面，白色申告者に対してなんらかの形で家族労働報酬の控除を認めるとすれば，青色申告者についても，一歩法人に近づけ，専従者控除の限度額を引き上げることが必要であろう。それは，企業と家計の分離ないし家族労働報酬支払いの実情からみて正当視されるだけでなく，今後とも青色申告制度を正しく育成していくことが，税務行政の向上のために重要であると考える立場からも，必要と考えられる。

この場合，税務執行上，個々の家族労働の価値を正確に評価することが困難で，納税者の一方的な給与の取りきめによつて，税負担のアンバランスが生ずることをさける意味においても，専従者控除の限度額を設けることは必要と考えるが，それと同時に税金面の誘因から，小規模の事業者まで法人組織をとる現象は，確かに不自然であるから，「法人にならなければ税金が安くならない。」という批判をできるだけ解消するように心がけることがこの際必要であろう。

(ニ) 次に，白色申告者の家族労働報酬の控除について，現在の青色申告者の専従者控除のように，一定の限度はあるにせよ，その限度内で通常の給与と同様に取り扱い，控除を認める要件として，現実にその給与を支払つていることを必要とし，かつ，個々に家族従業者の労働の価値を評価して，それにふさわしい給与を経費として認めるたてまえをとることは，現在の実情からみて到底困難と考えられる。

したがつて，白色申告者については，一定の外形的な基準のもとに事業専従者を認定し，その専従者について一定の控除を定額で行なう方法をとることが適当であろう。これは白色申告者については，事業主が家族に対して給与支払いの形態をとつていることはまれであるが，実質的にはなんらかの形で家族専従者に対する事業利益の配分が行なわれているものとみて，右の定額控除をいわば一種の概算的な給与として控除する考え方である。

したがつて，この控除は，扶養控除などとはその性質が異なり，税法上の性格は一種の給与とみるべきであるから，たとえばその家族専従者が他に所得を有する場合には，当然これと合算して課税の対象となるべきものである。

他面，白色申告者について以上のような性質の控除を認めることは，青色申告者についてもこれにならつて現在の専従者控除の方法を改めようということにはもちろんならない。白色申

告者の控除を以上のようなものにすることは，あくまで，わが国の個人事業者の実情を考えたうえでの，いわば異例の措置であり，現在の青色申告者の専従者控除の方法が本来の給与の性質に即していることはいうまでもないからである。

なお，いかに個人主義的な考え方が浸透しつつあるといつても，個人事業者がその配偶者に給与を支払うことは自然の姿ではないことを述べたが，この点について，われわれは，今回配偶者控除を創設すべきものとしており，配偶者が事業専従者の場合でも，白色申告者の場合は，事実上これに吸収される場合が多いと考えられる。ただ，青色申告者については，現行法が既に配偶者をも事業専従者として認めており，かつ，法人事業の場合とのバランスの見地から，専従者控除の限度額の引上げは，配偶者にも及ぼすほかないものと考える。

(ホ) 事業所得者について，専従者控除の拡充による減税を行なう場合には，給与所得者に対する減税を特別に考慮する必要があろう。これは当調査会が，給与所得者を含む一般納税者に減税の利益が及ぶ配偶者控除の創設及び扶養控除の引上げを考えた実際的理由の一つであり，かつ，別に給与所得控除の拡充を勧告している理由である。

(5) なお，この問題に関連し，参考として諸外国の制度を概観しておくと次のとおりである。

(イ) ア メ リ カ

法人企業たると個人企業たるとを問わず，事業のために通常必要な経費で，かつ，実際に提供された役務に対する対価として合理的な範囲のものは，家族に対する給与であつても，それが実際に支払われる場合には，控除することが認められる。現実にどの範囲の給与を経費として認めるかについては，一般の企業が同様の事情のもとで通常支払う給与とされており，これについて多数の判例がある。

(ロ) イ ギ リ ス

法人企業，個人企業を通じ，もつぱら，事業の目的のため使用される経費と認められ，かつ，通常の雇用条件と考えられる合理的な額の給与は，控除が認められる。

(ハ) 西 ド イ ツ

法人企業，個人企業を通じ，合理的な範囲で控除が認められる。その報酬の額は，その土地で通常と認められるものであり，また，その報酬から原則として労賃税及び社会保険料が徴収されていることを必要としている。

なお，配偶者の家族給与は，控除が認められない。また，1958年の改正までは18歳未満の子女の家族労働については，報酬の控除が認められず，扶養控除が適用されていた。

(ニ) カ ナ ダ

子女の家族労働報酬については，上に述べた諸国と同様であるが，夫婦の間では，一方が他方の配偶者の被用者である場合に取得する報酬については，他方の配偶者につき経費控除は認められず，また被用者の所得ともならない。

(注) 以上，アメリカ，イギリスでは配偶者に対する給与の控除も認められているが，両国とも夫婦の所得は合算課税されることに留意する必要がある(第4P42参照)。

（白色申告者の控除の検討）

(6) 白色申告者の家族労働報酬の控除は，上述のように一定の外形的な基準で専従者に該当するものについて概算的な給与として定額の控除を行なう方法をとることとして，さらに専従者の要件，控除額等について次のような検討を行なつた。

(イ) 専従者の要件は，青色申告者の場合と同様，満15歳（新制中学卒業）以上の親族で，もつぱら納税義務者の営む事業に従事しているものとすべきであろう。その事業に短期間しか従事せず，又は営業時間の一部だけを手伝う程度の従事者には，事業専従者としての控除は認められない。また，青色申告者の場合は，控除金額の限度内で事業従事者の実際の働きに応じて相当の給与を定めることができるから，ある程度弾力的な運営を期待できるが，白色申告者の場合は，一定の定額控除の方法をとるから，事業専従者の要件としての専従の程度は，青色申告者の場合に比し，ある程度画一的になり，また，多少窮屈となつてもやむを得ないであろう。このため，たとえば，納税義務者の事業の年間の就業時間の少なくとも半分以上を事業に従事するといつたような具体的な基準を定めることが必要である。

(ロ) 控除金額は，どの程度の金額が適当であろうか。

家族労働報酬としての控除であるから，一般の給与を参考として決める必要があることはいうまでもない。ところが給与の額は，都市と農村，大企業と中小企業とでは相当の開きがあり，どれを目安とすべきかが問題となる。この場合，われわれは，この控除が全国一律の画一的な控除であること，営業所得者は比較的容易に青色申告者になり得ること等を考慮して，農村の事例を基準とすることが適当ではないかと考えた。

① まず，農家の臨時雇労働を調べてみると，第24表のとおりである。地域別に大分差があるが，かりに単純平均してみると，男子351円，女子290円である。

年間労働日数をかりに200日とすれば，それぞれ70,200円，58,000円となる。

第24表　農家の臨時雇の労賃に関する調

地区＼項目＼性別	年間平均一日当たり賃金	
	男	女
	円	円
北海道	407	349
東北	284	241
北関東	305	247
南関東	335	265
北陸	393	314
東海	397	311
近畿	465	356
山陰	320	247
瀬戸内	350	263
北九州	322	269
南海	290	232
（単純平均）	351	290

（備考） 昭和33年度の農村物価賃金調査報告による各府県別の一日当たり年平均賃金を地区別にとりまとめたものである。

② 次に農家の家族労働報酬を農林省の農家経済調査報告等を基に推計してみると第25表のとおりである。この場合，課税農家と考えられる1町5反から2町の農家で62,720円，2町以上の農家で70,462円となつている。

第25表　農家の家族労働報酬に関する調

区分＼経営規模別	3反未満	3反～5反	5反～1町	1町～1町5反	1町5反～2町	2町以上
調査戸数(戸)(A)	363	699	1,896	1,126	619	458
経営規模 田(反)(B)	1.416	2.716	4.825	7.603	11.400	17.514
経営規模 その他(反)(C)	0.998	1.402	2.701	4.616	5.719	8.209
経営規模 計(反)(D)	2.414	4.118	7.526	12.219	17.119	25.723
家族労働人員(人)(E)	1.66	2.10	2.45	2.84	3.24	3.49
〃年間労働時間(時)(F)	793	1,348	2,459	3,609	4,536	5,223
(日数)	(91)	(155)	(283)	(415)	(521)	(600)
〃一人当たり年間労働時間(時)(G)	478	642	1,004	1,271	1,400	1,496
(日数)(H)	(55)	(74)	(115)	(146)	(161)	(172)
米作一時間当たり労賃(円)(I)	43.2	45.4	46.1	46.4	47.1	51.7
三麦平均 〃(円)(J)	42.5	42.5	42.5	42.5	42.5	42.5
平均一時間当たり労賃(円)(I＋J)×1/2(K)	42.9	44.0	44.3	44.5	44.8	47.1
家族年間労賃(円)(G×K)(L)	20,506	28,248	44,477	56,560	62,720	70,462

（備考）1　本表は昭和33年度の農家経済調査報告（農林省調）等を基として推計したものである。
2　家族の労働人員及び労働時間からは事業経営主分を推算して除去している。
3　労働時間には，作物類の作業，養畜，養蚕の作業，縄ない，むしろおりなどの自家農産物加工の作業，肥料引取り，堆肥作りなどの雑作業等農業生産の準備から販売までの一切の労働時間を含んでいる。
4　労働日数は上記統計による一日当たり労働時間（約8.7時間）を基として換算したものである。

③ さらに，個人企業(19種の製造業)の企業規模別従業員の平均給与を調べてみた(第26表)。これによると平均給与月額は，従業員1人～3人の企業で8,600円(年額103,200円)，4人～9人の企業で9,500円(年額114,000円)となつている。

第26表　個人企業の規模別従業員平均給与月額調

従業員規模別＼区分	企業数	一企業当たり家族労働者	一企業当たり常用労働者	常用労働者一人当たり月平均給与
	件	人	人	円
1人～3人	185,728	1.7	0.5	8,600
4人～9人	69,695	1.8	3.9	9,500
10人～19人	22,867	2.0	10.3	10,500
20人～29人	3,927	1.9	20.3	10,500
30人～49人	1,593	1.8	33.0	10,600
50人～99人	408	1.4	44.9	10,000
100人～199人	35	2.0	132.2	8,600
計	284,253	1.7	26.1	8,900

（備考）1　本表は，中小企業庁及び通商産業省官房調査統計部調の昭和32年12月31日現在における中小企業総合基本調査報告書から19業種の企業の家族労働者，常用労働者の給与月額等をとりまとめたものである。
2　月平均給与には，住込み従業者等に対する食費等の現物給与を含まない。

④ 以上の諸資料によると，製造業の給与は，農村の賃銀に比して高い。しかし前述のように定額控除を農村賃銀を目安として決めるものとすれば，大体年額7万円の控除が適当と考えられる。

(ハ) 定額控除7万円とすれば，配偶者は，専従者にあたる場合でも，専従者控除の適用を受けない場合には当然配偶者控除の適用があるから，家事を受け持つ配偶者の専従程度の判定というやつかいな問題はなくなるか，少なくとも緩和されると思われる。また，扶養控除を年令15歳以上の者について5万円に引き上げる場合には，専従者控除との差が2万円に縮まり，かりに専従要件を欠いて専従者にならない場合にも，この高い扶養控除が得られるから，専従要件の認定をめぐつての紛争も緩和されるものと考える。

なお，この専従者控除が概算的給与の性質を持つものと考える場合，これに対してもわれわれの勧告する給与所得控除を適用する場合，形式的には給与所得金額は5万円以下となつて専従者は専従者控除のほか，配偶者控除ないし扶養控除も受けられる形となる。しかし所得税法が配偶者控除や扶養控除の適用を受けられる要件として5万円以下の所得があつてもよいとし，かつ，それを課税の対象外においたままこれらの控除金額の全額の控除を認めているのはもつぱら行政上の便宜にでているものであり，専従者について形式的にこれを適用し，重複控除を認めるのは明らかに常識に反する結果となるから，後述の青色申告者の場合と同様，このようなことのないよう措置する必要があろう。

(ニ) さらに，専従者控除として以上のような控除方式をとる場合，個人事業者の所得金額及び専従者の数のいかんによつては，この控除額がその所得金額を上回り，またはその控除後の事業主に帰属すべき所得が個々の専従者控除額より少額となることも考えられる。

しかし，これは本質的には給与と考えられるこの控除の性格に反し，画一的な控除制度の欠陥を表わすものと考えられるので，このような場合は，控除額は，たとえばその事業の所得から基礎控除，配偶者控除及び扶養控除の諸控除を差し引いた残額を限度とするような所要の調整措置を講ずべきである。

(青色申告者の控除の検討)

(7) 青色申告者の専従者控除は，前述のように現行の控除の性格を維持しつつ，その控除限度額の引上げを行なうべきであるが，その限度額の引上げ等についてさらに次のような検討を行なつた。

(イ) 限度額の引上げについては，白色申告者の場合と同様，比準すべき相当の給与を求め，それを目安として決める必要がある。

① まず，個人企業の平均給与としては，前掲の第24～26表(P65,66)ことに第26表の給与がこの場合も参考となろう。同表の給与は，従業員1人～3人の企業で年額103,200円，4人～9人の企業で年額114,000円であつた。

② 次に，青色申告者がしばしば比較される同族法人の給与の支給状況を調べてみた(第27表P68)。平均額でみると配偶者が12万9千円，父母が12万4千円，むすこの妻が10万円，配偶者のない親族が10万9千円とおおむね10万円ないし13万円の範囲であるが，配偶者のあ

る親族は22万9千円と高くなつている。もつともこれらの同族関係者は，同居親族とは限らないから配偶者のある親族は，世帯を別にしている者も多いと思われる。この表によると所得が多くなるにつれて給与の額も概して大きくなつているので個人事業者である青色申告者と比較すべき法人としてかりに個人換算所得が100万円以下(欠損を除く。)の法人の給与の平均をとつてみると，配偶者10万4千円，父母10万円，むすこの妻8万5千円，配偶者のない親族9万1千円，配偶者のある親族14万5千円と前記の給与に比し相当低くなつている。

第27表　同族法人の家族給与に関する調

(単位　千円)

区分				給与の金額					
個人換算所得階層別	件数	法人所得(上段)と個人換算所得	細分	代表者	配偶者	父母	むすこの妻	その他の親族	
								配偶者有	配偶者無
欠損	件 3	△ 824 △ 296	(実件数) 平均年令 平均金額	(3) 58 288	(1) 44 60	(1) 78 60	—	(1) 35 420	(1) 29 180
20万円以下	7	△ 142 146	〃	(7) 45 189	(4) 51 120	—	—	(1) 50 60	(1) 28 108
40 〃	74	△ 4 322	〃	(73) 48 225	(40) 42 84	(10) 61 85	(5) 30 79	(12) 33 128	(17) 24 66
60 〃	96	81 484	〃	(95) 48 284	(71) 43 103	(14) 63 92	(3) 33 135	(14) 34 143	(29) 26 84
80 〃	70	191 703	〃	(70) 48 302	(49) 43 115	(17) 64 108	(7) 32 84	(20) 32 143	(27) 24 102
100 〃	53	458 882	〃	(53) 51 332	(36) 46 113	(10) 66 114	(5) 29 62	(22) 30 162	(20) 26 107
150 〃	49	531 1,270	〃	(49) 49 414	(38) 44 142	(12) 65 142	(6) 32 130	(20) 34 221	(19) 24 120
200 〃	29	911 1,739	〃	(29) 51 471	(15) 48 182	(7) 61 121	(4) 33 149	(13) 36 281	(16) 29 131
250 〃	22	1,141 2,281	〃	(22) 50 585	(17) 45 219	(2) 75 150	(7) 31 115	(13) 35 263	(11) 23 127
300 〃	15	1,847 2,686	〃	(15) 53 714	(10) 51 157	(2) 74 175	(2) 27 84	(7) 32 351	(3) 24 66
400 〃	25	2,222 3,473	〃	(25) 54 739	(15) 45 196	(8) 64 216	(2) 30 112	(17) 33 407	(7) 28 181
500 〃	11	2,598 4,402	〃	(11) 52 928	(7) 46 214	(1) 76 350	(1) 28 82	(3) 33 479	(4) 25 150
600 〃	1	2,732 5,433	〃	(1) 55 495	(1) 50 360	—	—	—	(2) 26 300
合計	455	504 1,121	〃	(453) 49 378	(304) 44 129	(84) 64 124	(42) 40 100	(143) 33 229	(157) 25 109

(備考)　1　本表は，東京国税局及び関東信越国税局管内の同族法人で，その個人換算所得が600万円以下の階層に属する法人につき，家族給与の支給状況を調査したものである。
2　個人換算所得は，法人の課税所得金額に代表者及びその家族に支払つた給料，損金処分の賞与，地代，家賃，利子等の合計額を加算して計算した。

③ さらに，角度をかえて労働省の賃金構造基本調査結果報告書によつて法人，個人を通じ10人ないし99人の従業員を雇用している企業について従業員の年令別に平均給与を調べてみた(第28表)。

第28表　法人企業及び個人企業の年令別平均給与月額調
(従業員10人～99人の企業の場合)

区分 / 年令	全産業平均		卸売，小売業	
	勤続年数	給与額	勤続年数	給与額
全労働者	年	円	年	円
～18歳	1.2	5,739	1.1	4,047
19～20	1.9	7,857	1.5	7,247
21～25	3.1	10,454	3.0	9,664
26～30	4.4	14,522	4.7	14,226
31～35	5.2	16,939	5.5	18,161
36～40	5.8	17,540	6.7	20,380
41～50	6.5	17,841	7.1	21,482
51～	7.5	17,309	8.0	19,322
平均	4.1	12,869	3.9	12,334
男子労働者				
～18歳	1.2	5,873	1.1	3,615
19～20	1.9	8,800	1.6	7,785
21～25	3.2	12,150	3.3	11,007
26～30	4.5	16,266	5.0	16,233
31～35	5.5	19,421	6.0	21,121
36～40	6.5	21,258	7.4	24,329
41～50	7.1	21,984	7.6	25,813
51～	7.8	19,704	8.3	22,285
平均	4.6	15,344	4.4	14,569
女子労働者				
～18歳	1.2	5,510	1.1	5,297
19～20	1.8	6,628	1.3	6,622
21～25	3.0	7,706	2.6	7,920
26～30	4.1	8,502	4.0	9,227
31～40	4.2	8,316	4.5	10,365
41～	5.4	7,979	6.3	9,818
平均	3.2	7,449	3.1	8,089

(備考)　1　本表は賃金構造基本調査報告（労働省統計調査部）から作成した。
　　2　調査対象となつた給与は，昭和34年の4月分で現物給与は含まれていない。

これによると全産業平均で18歳以下は5,739円(年額68,868円)，19～20歳は7,857円(年額94,284円)，21～25歳は10,454円(年額125,448円)，26～30歳は14,522円(年額174,264円)となつており，女子はこれより低く，また，卸売，小売業は全産業平均よりも低い。

この調査は，従業員10人～99人の規模の企業の従業員の給与であり，個人の青色申告者の事業とは比較するには，規模が大きすぎるので，この点をしんしやくする必要がある。

④ 青色申告者の専従者控除は，一定の控除限度以下で，専従者の実際の働きに応じて相当の

給与を決めるたてまえのものであるから，定額控除の方法をとる白色申告者の場合に比べると，その控除限度額はゆとりのあるものであつてもよいという意見があろう。比較の問題としては，確かにそうであるが，税務執行の実際経験に徴すると，個々の労働の価値の評価を行なうことは至難に近いことであつて，実際上，し意的に決められる給与の多寡によて負担のバランスが左右される面があることを否定できない。そこで限度額の引上げに当たつてはこのような点についても考慮を払う必要がある。

さて，前掲諸表をどのように総合して結論をだすべきかはなかなかむずかしい問題であるが，上で述べた要請を考慮し，かつ第28表(P69)の示すように年令により給与に相当の開きがあることに着目して，限度額を引き上げる場合には，専従者の年令に応じて限度額に差を設けるのが適当ではないかと考えた。

この場合第28表の示すところをよりどころとし常識的に25歳を年令差をおく基準として押え，同表が，相当規模の大きい企業を対象としていることを考慮して(たとえば第26表の従業員1人～9人の企業の平均給与は，第28表の全産業の全労働者の平均給与の約70%である。)相応の割引きをして考えると大体年令25歳以上を12万円，25歳未満を基準控除と同額の9万円とするのが適当と考えられる。第27表(P68)の給与も，おおむね年令25歳以上の者に対するものであり，この点からも右の限度額は支持されよう。

また，配偶者の有無を限度額に差を設ける基準として取り入れることが考えられるが，上記のような年令差を基準とすることによつて，実際問題として大差のない結果が得られるであろう。

なお，青色申告者の控除限度をこのように引き上げた場合，法人との間の負担のバランスはどうなるか。この点については第3章の第7(P191以下)でくわしく検討しているとおり，このような専従者控除の拡充により，税率の緩和と相まつて，現在の個人事業者の圧倒的大部分は別に法人に組織がえしなくても個人形態のままで，税負担の面で，法人より有利になり，この程度の限度引上げでだいたい，目的を達し得るものと考えられる。

(ロ) 青色申告者についても，白色申告者の場合と同様，専従者控除と配偶者控除ないし扶養控除の重複適用の排除の問題と，専従者の従事する事業の所得規模による控除限度額の制限の問題がある。

重複控除の問題は，専従者に対する給与の金額を操作することにより，現在既にあちらこちらに例が見られ，従来からその不合理性が指摘されていたものである。この弊害は，給与所得控除の引上げを行なえば，さらに著しいものとなるであろう。また後者の問題についても現在，専従者給与によつて事業所得に損失が生じ，これを他の給与所得等から控除したり，純損失として翌年に繰越控除したりしているような極端な事例も見受けられる。

しかしこのように，あまりに形式的に専従者控除を純粋の給与として取り扱うことは，常識に合わないものと考えられる。したがつて控除の限度額が引き上げられる際，白色申告者の場合と同様に，これらの問題について所要の調整措置を講ずべきである。

（結　　論）

(8) 当調査会は，上記の検討に基づき次のように専従者控除の拡充を行なうべき旨の結論に達した。

(イ) 白色申告者について新たに専従者控除を設け，その控除は，白色申告者の実情にかえりみ，専従者に対する給与の概算的な控除の性格を持つたものとし，一定の要件に該当する家族専従者について7万円の定額の控除を認めること。

(ロ) (イ)に対応し，青色申告者については，原則として現行の専従者控除の性格を維持しつつ，その控除限度を年令25歳未満の者について9万円，25歳以上の者について12万円に引き上げること。

(ハ) 専従者控除の拡充に伴い，

① 専従者の控除額が，合理的な限度をこえて大きくならないよう，専従者控除の結果，事業主に残される所得と専従者控除の金額とが不均衡にならないように調整を加えること。

② 配偶者控除ないし扶養控除と専従者控除との重複控除を認めないよう調整を加えること。

第 7　給与所得控除の引上げ

1　現行制度と問題点

（現行制度の概要及び沿革）

(1)　現行の給与所得控除は，給与所得の収入金額から収入金額 40 万円以下の部分について 20 %，40 万円をこえ 80 万円以下の部分について 10 %，最高 12 万円を控除することとしている。

(2)　給与所得控除の沿革は，次のとおりである。

(イ)　給与所得控除の創設は，大正 2 年である。初めは 10 %の率によつて賞与を除いた給与所得について無制限に認められたが，大正 9 年の改正においてその対象に賞与を含めるとともに，その額に制限を設け，第三種の所得（給与，事業，山林等利子以外の個人所得）の金額が 6 千円以下のときは 20 %，1 万 2 千円以下のときは 10 %に改められた。

その後，大正 15 年の改正において第三種所得の総額が 1 万 2 千円以下の者に限り，給与所得を上積みにして 6 千円までの部分については収入金額の 20 %，6 千円をこえる部分については収入金額の 10 %の控除が認められた。この制度は昭和 15 年の改正まで存続した。この制度による控除限度額は 1,800 円であるが，ちなみに昭和 14 年当時の 1,800 円は，今日の物価に換算すると約 41 万円に相当する。なお当時の 1 万 2 千円は，今日の約 270 万円である。

(ロ)　昭和 15 年の税制改正において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二つから成るものとされた。分類所得税の税率は，給与所得については 6 %，営業所得については 8.5 %であつたから，給与所得は控除の限度なしに約 30 %の控除を受けたのに等しい結果になつていた。総合所得税は，5 千円をこえる所得に対して課されることになつていたが，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ていた。したがつて，この給与所得控除の限度額は 1 千円であつたが，これは今日の物価になおすと約 18 万円となる。

(ハ)　戦後，昭和 22 年に分類所得税制度が廃止され，現行の申告納税制度が設けられたが，給与所得控除は，当初 20 %，控除限度 6 千円とされ，同年 12 月の改正で 25 %，限度 12,500 円に引き上げられ，その後昭和 23 年に限度が 37,500 円に引き上げられた。

(ニ)　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 %，限度 3 万円に引き下げられたが，その後昭和 28 年の改正で限度 4 万 5 千円に，昭和 30 年の改正で限度 6 万円にそれぞれ引き上げられた。

(ホ)　昭和 31 年に控除率 20 %，限度 8 万円に改正され，さらにその年の暮に臨時税制調査会は 50 万円まで 20 %，50 万円から 100 万円まで 10 %，限度 15 万円に改正すべき旨の答申を行なつたが，この答申の内容では 40 万円をこえる給与所得者が低額の所得者に比しあまり多くの利益を受けるという観点から，この時の答申の大部分を実現した昭和 32 年の改正では，この点を修正して，現行のように 40 万円以下 20 %，40 万円から 80 万円まで 10 %，限度 12 万円という改正を行なつた。

（諸外国の制度）

(3) 次に諸外国における給与所得控除に相当する制度をみておこう。

(イ) アメリカ

給与所得控除に相当する制度はない。ただし，事業所得などと同様，旅費その他必要な経費はその実際にかかつた額が控除される。

なおアメリカでも，1924年から1931年まで及び1934年から1943年まで，一定の勤労所得控除が認められていた。これは給与所得に限らず，事業所得についても認められ，さらに，低額の非勤労所得も，勤労所得とみなされていた。このように性格がすつきりしなかつた点もあり，戦時増税の一環として廃止された。

(ロ) イギリス

給与所得に限らず事業所得をも含めた勤労所得に対して，勤労所得控除が認められている。4,005ポンド（約400万円）までその9分の2，4,005ポンドをこえ，9,945ポンド（約1千万円）までその9分の1が控除される。投資所得と比べて大幅な控除が認められているといえよう。

(ハ) 西ドイツ

西ドイツには一般の納税者に特別支出控除（保険料，建築金庫払込金等の一定額までの控除）の制度があるが，この控除について証明なしの概算額で控除する特別支出概算控除の制度があり，また，給与所得，資本財産所得及び年金所得について必要経費の概算控除の制度がある。この場合特別支出及び必要経費の概算控除額は他の所得者が合計350ドイツ・マルクないし400ドイツ・マルクであるのに対し，給与所得者は合計1,200ドイツ・マルクとなつている。したがつて，差額の約800ドイツ・マルク（約7万円）が給与所得者についての実質的な割増控除ということができる。（ただし，給与所得者及びその他の所得者を通じ，実際の特別支出又は必要経費がこれらの金額をこえるときは，証明により追加控除が認められる。）いずれにしても，西ドイツでは，これらの控除が特別支出又は必要経費の概算控除の性格を持ち，しかも給与の金額の多寡にかかわらず定額で定められている点が注目される。

(ニ) フランス

必要経費控除として10％（特定の職業についてはさらに5％ないし30％の補充的控除が認められる。）の控除が認められ，そのうえその残額について給与所得控除として20％の控除が認められる。

（給与所得控除の本質）

(4) わが国の給与所得控除制度の根拠については，いろいろな説明が行なわれているが，これを列挙すると次のとおりである。

(イ) 勤務に伴う必要な経費の概算的な控除である。

(ロ) 給与所得は，本人の死亡等の場合には直ちにとだえるが，資産所得及び事業所得は，資産の所得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。

(ハ) 給与所得は源泉徴収が行なわれ，他の所得に比べて相対的により正確には握され易いから，これを相殺するためのいわばは握控除である。

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

これらの考え方は，いずれもその一つだけで，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としても，それぞれ相当の根拠をもち，これらを総合して現行の給与所得控除の趣旨とすることが妥当であろう。

(問題の所在)

(5) 従来から給与所得者の実際の税負担が，他の所得者に比して重いということがしばしば問題とされている。もつとも，給与所得者の実際の税負担が一体どの程度他の所得者より重いのかという点になると，事柄の性質上，その客観的，計数的なは握は困難である。その例証として，従来から，たとえば，これまで累次の減税により，所得種類別に，納税人員の所得者数に対する割合とか，所得税額の国民所得に対する割合とかが減少してきた推移をたどつてみて，給与所得者の減少割合が他の所得者と比べて著しく少ないことから，給与所得者の負担が相対的に重いことを説明しようとする試みがなされている（たとえば，所得者数の納税人員に対する割合の推移をみると，給与所得者は，昭和24年の93.4％から昭和34年の47.5％と約半減するにとどまつているのに対し事業所得者は56.1％から15.7％と約30％たらずに減少し，農業所得者にいたつては65.7％が9.3％と昭和24年の15％にも満たない状況にある。また，これらの所得の所得税額の所得種類別国民所得に対する割合の推移をみても，給与所得は11.7％から3.5％への減少にとどまるが，事業所得は13.8％から2.0％へ，農業所得は7.1％から0.3％へと著しい減少を示している。）。

このような検討によつて，大体の傾向をつかむことはできようが，これらの基礎計数に各種の推定が加わつていること，給与所得の伸びが，他の所得の伸びに比して大きいこと，農業所得者は所得水準が低く扶養親族も多いこと，さらに，営業所得者のうちの比較的高額の所得者が法人成りをして給与所得者となつていること等，参しやくすべき多くの問題があつて，これらの比較も，必ずしも直接の決め手とはならない。

ただ，実感として給与所得者の税金が重いということは，一般のいつわらぬ感じであり，たとえば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比べてみた場合，その感じは特に顕著に現われているといわれる。市町村民税について第二課税方式ただし書（総所得金額から所得税の基礎控除額を控除した金額を課税標準とする方式）をとる市町村では給与所得について給与所得控除のほかに，さらに5％（最高2万円）の割増控除を行なうこととしているのも，このような見方の反映ということができよう。

給与所得者の税金が重いということになるとその対策として給与所得控除の引上げが問題となる。実際，(2)でみたように，シャウプ勧告により給与所得控除が制限されて以来，控除率は1回，控除限度額は徐々に引き上げられてきている。しかし，最近でも昭和31年の臨時税制調査会の検討の際，その控除率の引上げが問題とされながら，限度額の引上げにとどまつた経緯があ

るが，その理由は，だいたい次のようなものであつた。

(イ) 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％の控除率を引き上げる根拠に乏しい。

(ロ) 引上げの根拠を給与所得の担税力の弱さに求めるとすれば，事業所得者，ことに勤労性事業所得についてもある程度勤労控除を認めなければ，負担の均衡がとれないという主張がでてくるであろう。イギリスでは，前述のように事業所得者についても，給与所得者と全く同様の控除を認めており，わが国でも，現行の給与所得控除のもとですら一部から勤労性事業控除の強い要求がでている。しかし，事業所得者の控除をあげるならば，バランスの問題は，悪循環になる。

(ハ) 結局，控除引上げの根拠は，率直に給与所得者とその他の所得者との間の所得のは握差に求める以外にはなさそうである。現行の控除の趣旨のなかにこのような要素がはいつていることは否定できないが，シャウプ勧告の指摘するように，税制としてこのような制度を受け入れることが好ましくないことはいうまでもなく，この角度からの引上げには限界があるといわざるを得ない。

(6) ところが，今回の税制改正においては，特に給与所得控除の拡充をとりあげる大きな要請が生まれてきた。それは，しばしば指摘したように，まず専従者控除の拡充による事業所得者に対する大きな減税の実現であり，そのため給与所得者との負担のバランスの問題が従来にましてとりあげられなければならぬ必要が生じたことである。これに対して配偶者控除の創設及び扶養控除の引上げにより，広く一般納税者に対する減税を図り，事業者に対する減税とある程度バランスをとるような措置が勧告されてはいるが，これらの措置はもちろん事業所得者もその利益を受けるものであつて，給与所得者に固有の減税をもたらすものではない。

さらに，今回の減税案では，基礎控除の引上げをとりあげていないため，独身者は，税率緩和の利益を受ける一定階層以上の所得者を除けば全然減税の利益を受けない。もちろん減税実施の緩急の順序として，独身者よりも，世帯持ちの負担の軽減を重くみた結果であるが，相当の所得税の減税が行なわれるのに税率緩和の影響を受けぬ低所得層の独身者が，前回の昭和34年の減税の利益も，そしてまた，今回の減税の利益も受けぬことになるのは，割り切れない感じを残す面があろう。低額所得層の独身者といえば，実際問題として給与所得者が大部分である。したがつてこれらの所得者の利益となるような給与所得控除の拡充が行なわれれば，それによつて事実上，独身者の減税も盛られていると考えてよいであろう。

2 検討と結論

(給与所得控除の改正案)

(1) 給与所得控除の改正案としては，次のような四つの案が提案され，それぞれについて検討が行なわれた。

A案　給与所得控除の性格から，その単純な引上げには問題があるので，給与所得控除に必要経費の概算控除の要素がある点に着目して，一種の固定経費として給与所得に対し一定の基礎控除的な控除を設ける案（この場合，給与所得控除のうちその一部を給与所得の担税力等に着目した控除，他の部分を概算経費控除と考え，後者について，給与の多寡にかかわらず，低額給

与所得者に対してもたとえば2万円ないし2万5千円の控除を最低限度として認めることとする。）

B案　以上の考えを拡充し，すべての給与所得者に定額（たとえば2万円）の基礎控除を設けるとともに，従来税務行政上ある程度非課税の取扱いが認められ，その合理的限界について種々問題のあつた通勤手当，宿日直手当，ある種の現物給与等を課税所得に取り入れ，この種の非課税の取扱いとなつている給与の税制上の取扱いの合理化をあわせて行なう案

C案　うえで述べた両案の定額控除の方式に代え，独身者及び低額給与所得者の負担軽減に重点をおき，現行40万円まで20％，80万円まで10％，最高限度12万円の制度を20万円まで25％，40万円まで20％，80万円まで10％，最高限度13万円の制度に改める案

D案　中堅給与所得者の負担軽減に重点をおき，50万円まで20％，100万円まで10％，最高限度15万円の制度に改める案

（改正案の検討）

(2)　以上の四つの案を検討した結果，次のとおり，各案とも適当でないとされ，結局B案を中心にさらに詳細な検討が行なわれた。

(イ)　A案については，かりに2万5千円を控除する案として，現行の給与所得控除の40万円以下20％のうち，かりにその半分に当たる10％相当分を概算経費控除に見合う分と考えれば，これが，2万5千円に代置されることになるから収入金額25万円のところで固定経費分2万5千円，他の10％分2万5千円，計5万円となり，現在の25万円に対する20％の控除と同じ結果になる。つまり，25万円未満の給与所得者は，給与の収入金額にスライドしない2万5千円の定額控除を受けるため軽減となるが，25万円以上の給与所得者については現行の負担と異ならず，負担軽減額も約20億円にとどまる。特に独身者の負担軽減という観点からすると，給与25万円の独身の給与所得者は給与所得控除5万円，基礎控除9万円，社会保険料控除を1万円とすれば合計15万円の控除で課税所得は10万円となり，現行課税所得10万円までに適用される最低税率を引き下げない限り，減税の効果を全く受けないこととなる。

このように給与所得控除の拡充による減税の利益が給与25万円未満の者に限られ，しかも25万円に近づくにつれてその利益がきわめてわずかなものになる案では，給与所得者の減税案として不十分と考えられる。さらに，独身者にとつてはこの種の給与所得控除の拡充によつて利益を受ける者と，税率の軽減により利益を受ける者との間に，全く減税の利益を受けない階層が生ずるのも，減税の姿として好ましいものではない。

この案は，理論的には，ドイツの控除のように，給与所得者の固定的経費に着目し，これと給与にスライドする給与所得控除の他の要素とを結び合わせた一つの着想であるが，以上のような点から適当でないとされた。

(ロ)　C案は，収入金額20万円までを25％とするもので，端的に低額所得者に対する控除率を引き上げる点に特徴がある。しかし，25％という大幅な控除率を認めることは，制度として問題であり，特に給与所得以外の勤労性事業所得ともいうべき大工，左官などの事業所得，さらには中小企業ないし農業所得などに対して，勤労控除を認めよという議論を誘発するおそれ

がある。もしこれらの所得にも，なにがしかの控除を認めるとすれば給与所得者の相対的な負担軽減を目的とした給与所得控除の引上げの効果が薄らいでしまう。

(ハ) D案は，かつて臨時税制調査会が答申した案であり，中堅所得層の負担軽減をねらつたものであり，それはそれとして一つの理由があるが，この案では40万円までの給与所得者は，なんらの減税を受けず，低額給与所得者の減税の趣旨からははずれるので，今回の減税案としては適当でない。

(3) B案については，次のような検討が行なわれた。

(イ) B案の考え方は，給与所得控除に必要経費の概算控除の要素があり，必要経費は必ずしも給与の多寡にスライドせず，一種の固定費的な部分が少なくないことに着目し，従来の給与の収入金額に応ずる控除と一定の基礎控除的な控除とを組み合わせようとする点でA案と同じ考え方のうえにたつているが，A案は，固定経費としていわば控除の最低保障を置こうとする考え方であるから定額控除が働くのは，現行の控除では必要な固定経費部分をカヴアーしていないと考えられる一定額(たとえば収入金額25万円)以下の低額給与所得者だけに限られるのに対し，B案は，A案では減税の効果が一部の低額所得者だけにしか及ばず，減税の利益に断層が生ずる欠陥がある点を修正するとともに，従来税務行政のうえで問題となつていた現物給与等の取扱いの合理化を，給与所得控除の引上げの際にできるだけあわせて行なうことをねらいとしており，そのため，給与所得控除のうちに一定の基礎控除を設け，すべての給与所得者について，その控除を行なつた後，現行のような給与に応ずる控除を行なおうとする案である。

具体的にいえば，かりにその基礎控除を2万円とすれば，給与の収入金額から，まずその2万円を控除し，その残額に現行の給与所得控除の割合である40万円まで20％，40万円超10％の控除を適用するわけである。ただ，中堅所得者は税率の緩和等の利益も受けるので，控除の最高限度額は現行の12万円をすえおくこととしている。したがつて，具体的には，2万円控除後の収入金額に対し，40万円まで20％，60万円まで10％の控除を行なうこととなる。

(ロ) この案の基礎控除の考え方は，前述のように給与所得控除に概算経費控除の要素があり，それに固定費的な部分があることに着目したもので，これまでのわが国の給与所得控除の沿革にはこのような考え方は現われていないが，諸外国の例ではドイツの控除が一種の固定的経費の考え方をとつており，理論的に正しい要素を含んでいるものと考えられる。また，その減税の利益が低額所得者に大きいこと，A案のような減税効果に断層が生じないことも，減税として好ましい方向を示している。問題は，その基礎控除の額と，これと関連して解決しようとしている現物給与等の処理の問題である。後者の問題は，それ自体慎重な検討を要する問題であるが，それと同時にその処理の方向いかんが基礎控除の額を定めるうえに，理論的にも，実際的にも重要な関係を持つている。

(ハ) 現物給与等の処理の問題は，税法整備の問題として税法整備小委員会でも検討が行なわれた。現在現物給与等の取扱いは主として国税庁の通達によつて規制されているが，食糧難などの経済的な困難と異常に高かつた所得税負担とが重なつた戦後のいわば混乱期に，行政上の緩和措

置としてとられたものが，そのまま既成事実となり今日に至つているものが多い。その内容は，幾多の行政上の措置の積み重ねとして行なわれたものであるため，きわめて複雑多岐にわたつており，その間の考え方を整理し，税制上の問題としてその取扱いを合理化し，明確化することが必要である。その検討の詳細については，第5章，第1，Ⅰ，4（P358以下）において述べる。

この問題は，本来税制整備の問題として処理されるべき問題であるが，なかにはその取扱いがいわば既得権化し，取扱いの改正によつて負担の増加する面がでてくるので，実際的な処理としては，給与所得控除の拡充等減税と組み合わせて行なうことが望ましい。

現物給与等のうちで，給与所得控除の拡充と関連して問題となるものは，非課税措置の取扱いが相当広く行なわれているもので，具体的には，通勤用定期乗車券ないし通勤手当（1月600円を基礎控除），食事（1月700円の免税点）及び宿日直手当（1日500円の免税点）の取扱いである。

B案により基礎控除を設ける場合，理論的には，給与所得者一般に通ずる共通的な固定経費を推計し，それを基に基礎控除の金額を定めるべきであるが，それと同時に，上記のような諸項目の全部又は一部を新たに課税所得に取り入れることを考える場合には，一般的にそれによる負担増を基礎控除の金額によつて相殺できるかどうかをあわせて検討しなければならない。ことに上記諸項目のうち，通勤用定期乗車券ないし通勤手当については，通勤費が給与所得計算上の必要経費になるかどうか，一般的な理論問題として，種々議論があるが，少なくともわが国の都市在勤の給与所得者の住宅事情の現状等からみれば，これが担税力に影響する要因であることは疑いなく，その意味でこれを一種の必要経費と考えるならば，それは給与所得について考えられる固定経費のうちの相当部分を占めているものといえる。つまり，基礎控除の金額は，現在非課税となつている通勤手当等を課税所得に取り込むかどうかによつて大きな影響を受けるわけである。

(二) そこで上記の現物給与等に対する処理を中心として，給与所得控除の拡充との関連から種々の検討が行なわれた。

まず，一般的な考え方として現在非課税とされている現物給与等のうちには，もつぱら雇用主の便宜のために支給されているもの等その性質上課税を適当としないものもあるが，税制上は非課税とする理由が見当たらないのに行政上の取扱いで種々の角度から非課税としているものがある。この後者については，第5章第1，Ⅰ，4，(4) で述べているように今後の方向としては，その整理合理化を図るべきである。この点については委員一般の意見が一致した。

(ホ) しかし，現在直ちにそれを行なうべきかどうかについては，委員の意見が分かれた。すなわち一部の委員は，次のように主張した。

① この問題は，理論的には整理すべきことに異論はないが，実際的な感触としては，あまり神経質になつていたずらに細りんをあさつているような印象を受ける。

② 現物給与等の非課税の取扱いは，一般に広く浸透しており，それを前提として現実の給与体系や税務の執行が行なわれているので，直ちにこれを課税所得に取り込むと，給与の面，税務執行の面等で混乱を生ずるおそれがある。

③ さらに，非課税の取扱いを廃する場合には，現在の現物給与が，現金給与の増額による実費徴収という形に変ることが予想されるが，それがひいては，各種社会保険料の増額等に波及するおそれがある。

④ 以上のような各方面の影響を考え，もし実施するとしても，相当の余裕期間を置いて徐々に実施すべきである。

(ヘ) これに対して次のような反対意見があつた。

① 将来の方向として整理すべきことに同意するならば，問題は何時踏み切るかということである。将来徐々に実施すべしといつたところで，踏み切ることに決めなければ，何時まで待つたところで，事態が改まるわけではない。しかも，その実施の時期は，給与所得控除の拡充等減税が行なわれる時期を選ばなければならず，今回はそのための好機である。今回なんらかの形の給与所得控除の拡充が必至であるとすれば，この機会を逃がせば次は何時になるか判らない。

② 給与体系に混乱が生ずるといつても，この問題が将来整理しなければならない問題であるとすれば，いずれ経なければならない問題である。ベース・アップ等の機会に逐次是正され調整が行なわれてゆくものと思われる。

③ 税務執行上の混乱という問題も，改正案の趣旨は，どんな種類の現物給与等でも，課税に取り込むわけではない。また，現在非課税となつているもののなかには，本当の意味の現物給与ではなく，通勤手当，宿日直手当のような現金給与，食券などの形による疑似現物給与が多く，これらについては税務執行上の問題はなく，いわゆる現物給与についても，実情は，現行の非課税限度のわくにおさまるように一部代価を徴しているものが多いし，将来多く現金給与の形に変るとすれば，もちろん税務執行上の問題は解消する。

④ 社会保険料については，その種類によつて必ずしも取扱いが統一されていないが，その徴収の基礎には，既に通勤手当や宿日直手当を取り込んでおり，食事等の現物給与も，一定の基準でその算定の標準に含めているものが多い。税制上の取扱いが，社会保険料の負担に影響する面はあるかもしれないが，それほど大きいものではないと思われる。

⑤ 現物給与等を課税所得に取り込まない場合には，その反面，B案の基礎控除の額も，通勤費の非課税部分が固定経費から除かれること，財源上の制約があること等からいつて，少なめにならざるを得ないが，それは従来現物給与等の非課税の利益を受けてない者にとつては，減税の利益がそれだけ縮小することを意味する。

(ト) 他面，通勤手当等の非課税の取扱いの問題に関連して次のような点が指摘された。すなわち通勤費を給与所得者の必要経費とみ，これを概算経費の一項目として固定経費のなかに織り込むことは，もちろん一つの考え方である。それによつてアメリカなどでしばしば問題となつている個々の通勤費の認定という問題が解消され，概算経費控除制度の制度としての良さが発揮される。(現在でも通勤費の一部は，行政上非課税の取扱いが行なわれ，それをこえる部分は，現行の給与所得控除のなかに織り込まれているたてまえであるが，現に非課税取扱いの拡充を要望する声がある。現行の給与所得控除に加えて，相当の金額の基礎控除を設けるならば，こ

のような問題も十分制度的に解決することとなろう。)

しかし，個々の給与所得者の負担としてみれば，通勤費の多寡は，都市と地方とでは相当の開きがあろう。しかも通勤費を概算経費のなかに繰り込んで基礎控除を計算するとすると，そのなかで相当大きな比重を占め，基礎控除の金額を大きくする要因となろう。そこで現在通勤手当等の非課税の取扱いを受けている者は，新たに基礎控除を受けても，従来の非課税の取扱いが廃止されるので，それと相殺される部分がでてくるが，現在通勤費のたいしてかからない地方に在住している者は，概算経費制のおかげで，そのまま減税の利益を受けることとなる。

以上の点を考慮すれば，通勤費については，従来非課税と認めていた程度の金額を基礎控除とは別建てで，今後も，非課税として維持し，基礎控除の金額は，これを除いたところで決めることも一方法であろう。

(チ) さらに宿日直手当についても，次のような問題があつた。

すなわち，宿日直手当は，確かに一種の現金給与ではあるが，その性質は，本来なら個人的な余暇となるべき時間を犠牲にして勤務した結果の報酬であり，正規の給与とは，その性質が異なつている。現在の非課税の取扱いも，このような性質を考えてのことであり，税制上完全に課税の対象とすべきものであるかどうか問題ではなかろうか。

このような考え方に対しては，次のような反論があつた。

同様のことは，程度の差はあつても，夜勤手当，超過勤務手当その他の特殊勤務手当についてもいえることである。従来から問題になつている石炭手当などについても，似たような点があろう。しかし問題は，これらの特殊手当について税制上細かな取扱いの差異を設けることができるかどうかである。どこで他と区別し，取扱いの限界線を引くかが問題であり，また，制度をいたずらに複雑にするとともに，正規の給与が，税金面の圧力から特殊手当の形をとつて現われるおそれも考えられる。現に宿日直手当の非課税の取扱いは，一部夜勤手当の非課税の取扱いに波及している。これらの点を考えれば，現実的な制度としては，こまかなニュアンスを問題とすることも考えものであり，基本的には一般的な減税を推進するとともに，今回のような給与所得控除の拡充の機会があればできるだけその拡充の幅を考慮して，その際非課税を整理してゆく方が，この種の問題についての紛議を防ぐ方法ではないかと考えられる。

もつとも，宿日直手当については，まれな事例ではあるが，１人で相当多くの金額を受けているものがあり，これをすべて課税所得に取り込む場合には，基礎控除としてどの程度の金額を充てるかにもよるが，なかには，控除の引上げによつて完全に吸収されない事例がでてくることも予想される。この点を考慮すれば，一つの妥協として暫定的にたとえば，その２分の１を課税対象とすることも考えられるであろう。

(4) 以上のとおりＢ案を中心に各種の検討が行なわれた。この場合，給与所得控除に必要経費の概算控除という要素があり，そのうちに固定経費的な部分が認められるところから，従来の控除方式に加えて，新たに一定の基礎控除を設けるという考え方は，理論的にも，また，低額の給与所得者に多くの減税の利益が及ぶという実際面の効果のうえからも，一般の支持を受けた。また，さきに述べたように，現在の現物給与等の非課税の取扱いが，今後の方向として整理合理化すべきも

のであるという点についても，異論はなかつた。

しかし，今直ちに，給与所得控除に基礎控除的な定額控除を設けることと引き換えに，これまで長期間，非課税の取扱いを受けてきた多くの現物給与等を課税所得に取り込むことについては会社の経理面，給与体系，社会保険料，税務執行面等に影響するところが大きく，一般に混乱を起すおそれがあると考え，B案をそのまま実施することについては，当調査会は，にわかに賛成できなかつた。そこで結局，B案の定額控除の考え方は，そのまま採用し，上記の現物給与等についてさしあたり，現行の取扱いを維持することとする反面，その定額控除の額は，B案より縮小する案を採択した。

この場合，定額控除の額については，通勤手当等の一部が現行どおり非課税として残されること，現行の給与所得控除においても所得税の課税を受ける給与所得者は，少なくとも22,500円（9万円の基礎控除額を20％の給与所得控除をもとに給与の収入金額に換算した金額112,500円と9万円との差額）の控除を受けること等を考慮に入れると，一般の給与所得者について考えられる固定的経費として定額控除に繰り込むべき金額は，1万円程度を限度とするものと考えられる。他面，この定額控除が新たに設けられる場合には，従来しばしば要求されてきた通勤手当等の非課税限度の引上げ等の問題は，この定額控除のうちに繰り込まれたものとして理解すべきであろう。

（結　　論）

(5) 当調査会は，以上各般の検討の結果，次のとおり給与所得控除の引上げを行なうべき旨の結論に達した。

(イ) 給与所得控除は，給与の収入金額から1万円の定額控除を行ない，その残額について，40万円まで20％，40万円超10％の控除を行なうように改める。

(ロ) ただし，控除の最高限度は，現行どおり12万円にとどめる。

なお，現物給与等の取扱いについては，将来の方向としては，その整理合理化を図るべきであり，また，現行取扱中行きすぎと認められるものについては，第5章，第1，I，4（P358以下）に述べたとおり，その一般的な検討とは別個に，その改善について検討すべきである。

第8 税率の緩和

(現行の税率)

(1) 現行の税率は，課税所得10万円以下の金額10%から始まり，5,000万円をこえる金額70%にいたる13段階の累進税率となつている。

この税率が，わが国の過去の税率と比べ，また，主要諸外国の税率と比較してどのような特徴を持つているかについては，既に所得税負担の現状を検討した際に述べた(第5，6図P30～33)

(問題点の検討)

(2) 具体的にどのような税率が適当であるかということは，はなはだむずかしい問題である。所得税の税率は，累進税率の構造をとつており，各所得階層に応じてそれぞれの担税力に即した負担を求めるたてまえになつているが，どのような税率を盛れば，各所得階層の担税力に応じて負担を配分することになるのか，広く一般の納得を得るような決め手になる基準があるとは見受けられない。この点，控除の場合は，少なくとも最低生計費に食い込まない課税最低限とか，家族の増加による生計費の増加に見合つた各控除間のバランスとか，まだ客観的な根拠になるものが求められるが，税率の場合はそれがない。

他面，税収の見地から現在われわれのおかれた所得分布のもとで必要な所得税収入をあげるという要請があるが，控除のほうは，できるだけ少額の所得者には所得税を課さないという見地から，いわば優先的に決められ，段々引き上げられる傾向にあるから，その残つたしわが税率に寄せられて，税収確保のために，税率の刻みがおのずから規制されるという面があることも否定できない。

しかし，バランスのとれた所得税負担を求めるためには，控除とともに税率の検討が必要なことはもちろんであり，税率の判断として，どのあたりの所得の者が，比較的に負担が重いかという判断あるいは一般的に所得が増すにつれて実効税率がなだらかに上昇するような姿の税率の刻みを求めるという常識的な判断はもとよりあるわけである。

さらに，具体的な検討としては，わが国の戦前とか，主要諸外国との比較が大きな参考となることはいうまでもない。ことに当面の比較目標である昭和15年当時の負担は，控除の検討の場合と同様，税率の検討に当たつても，一番身近かなよりどころとなるであろう。

これまでの所得税の減税において，最も本格的に累進税率の緩和の問題をとりあげたのは，昭和32年度の所得税1,000億円減税のときであつた。このときは，所得税負担の大幅軽減そのものが，税制改正の最大の眼目であつたから，税率も，最低税率から最高税率にいたるまでのすべての段階にわたつて大幅な手直しが行なわれた。

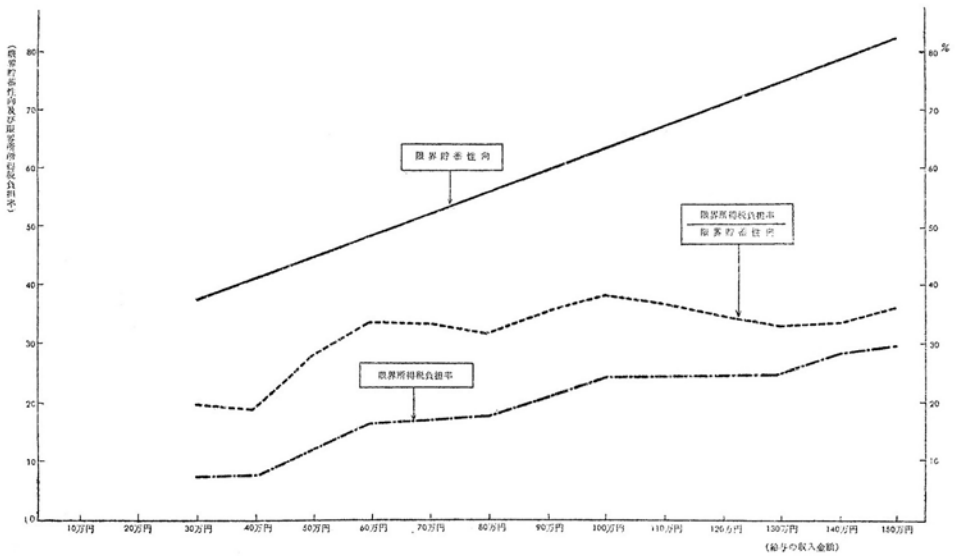
しかし，今回の税制改正は，税体系の改善整備を大きなねらいとしての減税であり，その対象も所得税に限らず，企業課税の関係が相当大きな比重を占めており，所得税の税率の緩和も所得税の控除の面の改正と見合つてそれとバランスのとれたものとして検討される関係にあるから，今回の税率の検討は，昭和32年の改正のときのように全面的なものでなく，特に現在負担の軽減が要請される中小所得層に適用される税率の範囲に限られた。

(3) 現行の税率について，既に述べたように，次のような点が指摘されている。すなわち，現在の所得税負担を昭和15年の所得税負担と比較してみると，ことに50万円～100万円の階層では3倍に近い負担となつているところもあり，中小所得者の負担が重いことを示している(第1図P19参照)。

現行の課税最低限は，既に当時のそれを20%以上上回つている（第17表P 25参照)から，このような負担増は，もつぱら，現在の累進税率が高いことに原因がある。

さらに，今回税負担の程度を調べる一つの試みとして，中小所得階層の者について家計調査を基に所得階級別に貯蓄と所得税負担との関係がどうなつているかを調査してみた。

第8図　家計調査からみた貯蓄と所得税負担との関係



（備考）　この表の限界貯蓄性向は,家計調査（昭和33年)の対象となつた有業人員1人で，かつ，4人世帯の勤労者世帯について，所得階級別に貯蓄額（年間の実収入金額から消費支出金額を控除した額）を求め，これを最小自乗法（二次放物線）によつて修正し，この修正後の貯蓄額をもととし計算したものである。

ここにいう貯蓄とは，実収入金額から消費支出金額を控除したものであり，所得税をも含んでいる。この意味の貯蓄は，所得税の額がさきに与えられたものとして定まるために消費支出金額が，これに応じて伸縮し，その結果，貯蓄の額が定まるという面もあるが，傾向としてみる場合，貯蓄は，所得税を支払う源を意味するから，両者の関係をたどつてゆくことによつて，どの辺の所得階級の所得税が重いかという判断を下す一つのよすがともなるであろう。

この図では，所得の増加に応じて増加する貯蓄の割合を限界貯蓄性向としてとらえ，他方，所得の増加に応じて増加する所得税の負担の割合を限界所得税負担率としてとらえ，さらに，この

二つの傾向の相関関係をみるために限界貯蓄性向に対する限界所得税負担率を示している。この相関関係からみても60万円から100万円までのところの所得税の負担が一番重いように見受けられる。

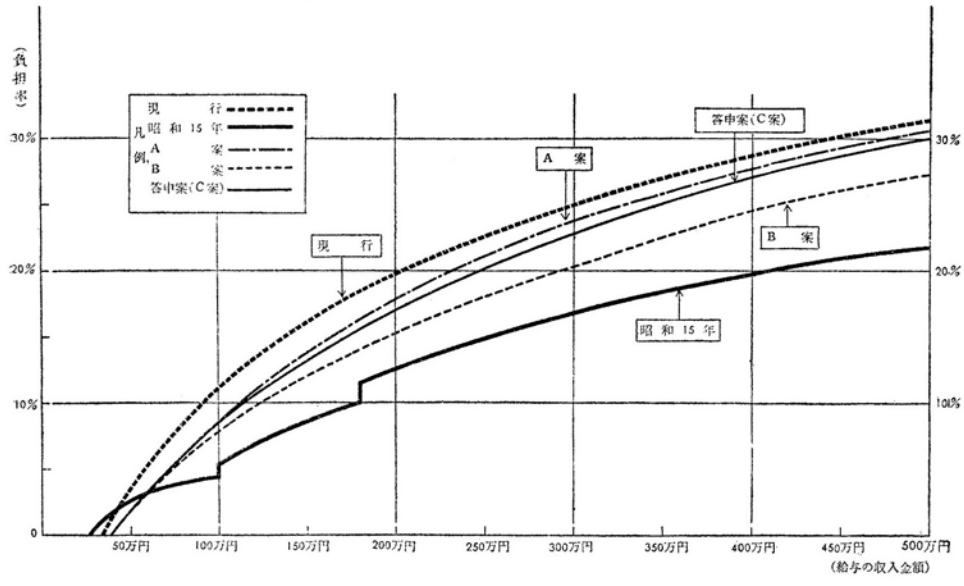
(改正案の検討と結論)

(4) そこで中小所得者に対する税率緩和を主眼とし，次のとおり比較的小規模のもの（A案）と，中規模のもの（B案）との2案を作成し，これらについて検討を行なつた。このうちA案は70万円以下の課税所得階層の税率のみを緩和する案，B案は，住民税の課税方式が改正される場合の負担の変更等をも考慮に入れて450万円以下の課税所得階層に適用される税率の緩和を図る案である。

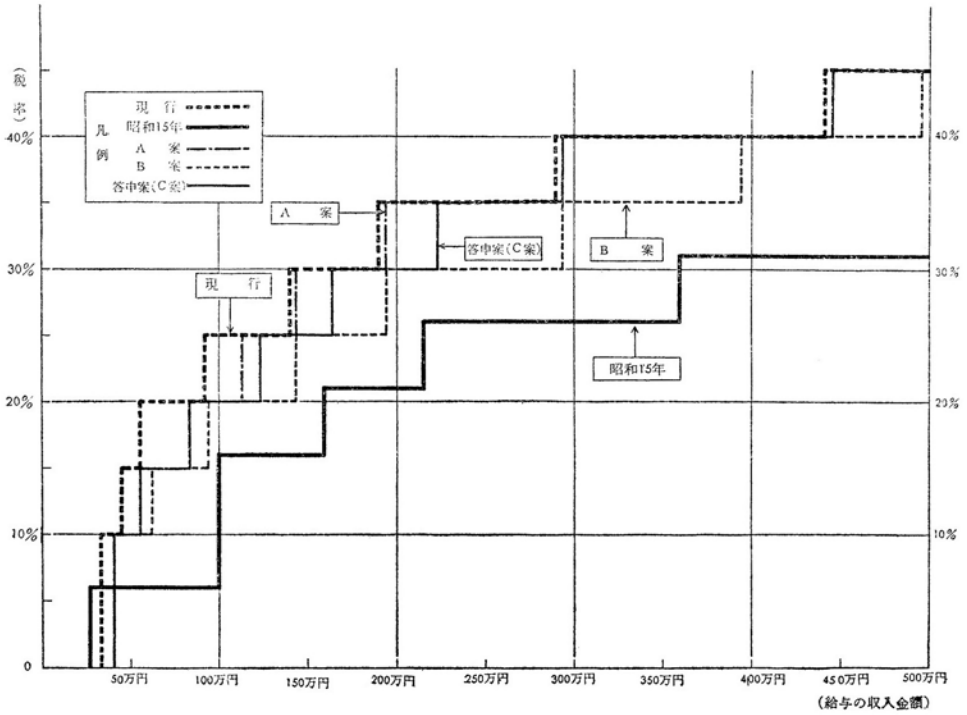
税率	現行	A案	B案	C案
10%	～10万円	～15万円	～20万円	～15万円
15	20	40	50	40
20	50	70	100	80
25	100	以下現行に	150	120
30	150	同じ	250	180
35	250		350	250
40	400		450	以下現行に
45	600		以下現行に	同じ
以下省略			同じ	

第9図　改正案による所得税負担率(夫婦子3人の給与所得者の場合)

1　実効税率の累進度でみた場合



2　限界税率の累進度でみた場合



以上両案のうち，A案は，税率の緩和に充てられる財源に制限があること，現在所得税の納税者の圧倒的大部分は，所得100万円以下の者であること等から，現行の課税所得100万円未満の税率のみ緩和しようとするものであり，B案は，これまで所得税の減税において税率の緩和が控除の引上げに比べて相当遅れていること，実際問題として税率の緩和は，控除の引上げと同時に行なうのでなければ，単独にとりあげることがむずかしいこと，今後の所得水準上昇の傾向を見込む必要があること等を理由として，課税所得450万円程度までの所得階層に適用される税率を緩和しようとするものである。

当調査会は，以上両案を検討した結果，上記のような両案の考え方にそれぞれ理由があり，さらに両案の中間案ともいうべき案を作成することを適当と考えた。その内容は，課税所得180万円までの税率を緩和しようとするものでC案として，上記両案に併記したものである。

当調査会は，たとえば昭和15年当時の所得税負担と比べて50万円～100万円の間の所得者の負担が特に重くなつているが，200万円程度までの所得者の負担も，同様に重いこと（第1図P19参照），今後の所得水準の上昇を考慮すれば，この程度までの所得者に適用される税率は，緩和することが望しいこと等の理由から，このC案を税率の改正案として採用するのを適当と認めた。

なお，以上三つの案の税率を現行及び昭和15年の税率と比較図示すれば第9図のとおりである。

第9　退職所得の特別控除の改正

（現行制度の概要）

(1)　現在，退職所得(退職に際して支給される一時金)については，その収入金額から退職者の年令と勤続年数に応じて計算される特別控除額を控除した残額の2分の1について，これを他の所得から分離し，一般の税率を適用して課税することとしている。

特別控除額は，退職者の年令と勤続年数に応じて次の方法で計算した金額によることとされている。

(イ)　退職者の勤続年数のうち，満40歳までの年数については1年につき3万円，満40歳をこえ満50歳までの年数については1年につき4万円，満50歳をこえる年数については1年につき5万円をそれぞれの年令別在職期間の年数に乗じて計算した金額の合計額とする。

(ロ)　(イ)より計算した金額が20万円に達しないときは，20万円とし，100万円をこえるときは，100万円を限度とする。

(ハ)　負傷，疾病等により障害者になつたことに直接基因して退職した者については，(イ)により計算した金額又は(ロ)の100万円の限度額に50万円を加算する。

なお，前年以前4年以内において他に退職所得の支給を受けたことがある者については，前の退職所得について特別控除額の控除不足や控除額の割増があつたときは，今回受ける退職所得の特別控除額と通算調整する。

（沿　　革）

(2)　退職所得に対する課税の沿革は，次のとおりである。

(イ)　退職所得についてわが国で始めて課税が行なわれたのは，昭和13年である。退職所得は，他の所得と分離してその支払を受ける金額から5千円の基礎控除を行なつた後，累進税率による源泉課税が行なわれた。

(ロ)　昭和15年には，この基礎控除額が，1万円に引き上げられたが，分類所得税のみの課税にとどめられ，総合所得税は課税されなかつた。

(ハ)　昭和22年に退職所得は，収入金額の半額を他の所得と総合して課税することとされ，さらにシャウプ勧告に基づく昭和25年の改正では収入金額の15％を控除した後の金額について変動所得として5年間の平均課税を受けることになつた。

(ニ)　昭和27年に特別控除をした後の金額の半額について分離課税を行なう現行の課税方式が採用された。当初の控除額は一律に15万円であつたが，昭和28年に20万円に引き上げられ，昭和29年から勤続年数の長短を控除額に反映させるため，最低20万円，最高50万円の範囲内で，1年につき2万円を乗じた金額を特別控除額とすることとした。

(ホ)　その後昭和34年の改正において，老令で退職した者が，若年で退職した者より多額の控除が受けられるように，特別控除額の計算方法について現行のように改正されたものである。

（問題点の検討と結論）

(3)　退職所得は，過去長期間の勤労に対する一種の後払い報酬であると同時に，退職後の生活の資

に充てられるものであつて，その特殊の性格から，他の所得に比し担税力が弱いものと考えられている。したがつて，これに対しては前述のように特別の控除を行ない，特殊の課税方式がとられており，しかも，近年の改正で逐次その控除額の引上げが行なわれてきている。ことに昭和34年度の改正では，特別控除額が大幅に引き上げられ，その限度額も50万円から一挙にその2倍の100万円にまで引き上げられた。

しかるに，このような大幅な減税を行なつたにもかかわらず，その改正当時から次のような点がなお不十分であるとして指摘された。すなわち，この改正によつて特別控除の限度額は大幅に引き上げられたが，それと同時にそれまで勤務年数1年について2万円の割で控除額を計算していたのが在職時の年令に応じ1年当たり3万円ないし5万円で計算することに改められたので，次のとおり学校卒業後直ちに就職して定年(かりに55歳とする。)まで勤めて退職した最も代表的なサラリーマンについて一般の方法で計算した控除額が，100万円で頭打ちし，控除が完全に与えられないという結果が生じている。

大学卒	22歳就職	33年勤続	121万円
高校卒	18歳〃	37年〃	133万円
中学卒	15歳〃	40年〃	142万円

第29表　退職金の支給状況調（定年退職者の場合）

勤続年数＼退職金 区分		100万円以下	100万円超	150万円超	200万円超	300万円超	500万円超	合計
11～15年	構成比	94.8	3.4	0.9	0	0.9	0	100.0
	件数	109	4	1	0	1	0	115
16～20	構成比	74.2	12.0	4.6	5.5	3.7	0	100.0
	件数	80	13	5	6	4	0	108
21～25	構成比	41.1	23.2	19.6	12.5	1.8	1.8	100.0
	件数	23	13	11	7	1	1	56
26～30	構成比	15.5	17.2	10.3	27.7	25.9	3.4	100.0
	件数	9	10	6	16	15	2	58
31～35	構成比	5.7	17.2	19.6	27.6	27.6	2.3	100.0
	件数	5	15	17	24	24	2	87
36～40	構成比	4.8	17.7	14.5	32.3	27.4	3.2	100.0
	件数	3	11	9	20	17	2	62
41～	構成比	0	11.1	22.2	55.5	5.6	5.6	100.0
	件数	0	2	4	10	1	1	18
合計	構成比	45.4	13.5	10.5	16.5	12.5	1.6	100.0
	件数	229	68	53	83	63	8	504

（備考）1　本表は，業種別に二件づつ無差別に抽出した上場会社（54社）について，昭和34年1月から昭和35年6月までに退職した者に対する退職金の支給状況を調査したものである。

2　表中の太線は，退職所得の特別控除額の最高限度額を撤廃した場合に，控除失格となる人員の生ずる領域を示している。

ところが，このようなことは長年の勤めを終えて退職した定年退職者の感情に合わないとして，控除限度額の引上げないし撤廃を考慮せよという意見があつたわけである。

そこで，定年退職者について実例に当たつて退職金の支給状況を調べ，右の関係を具体的に当たつてみると，第29表(P 87)の例では，特別控除額が100万円をこえるにいたる26年以上の勤続者225人中100万円以下の退職金を受ける者は17人にすぎず，10%にも満たない状況であつた。

なお，一般退職者の場合でも，26年以上の勤続者77人中100万円未満の退職金を受けている者は10人にすぎない(第30表)。

第30表　退職金の支給状況調(一般退職者の場合)

勤続年数＼退職金 区分		10万円以下	10万円超	20万円超	30万円超	50万円超	100万円超	合計
11～15年	構成比	18.3	41.8	21.3	10.7	4.0	4.0	100.0
	件数	41	94	48	24	9	9	225
16～20	構成比	3.4	4.5	5.6	29.2	31.5	25.8	100.0
	件数	3	4	5	26	28	23	89
21～25	構成比	—	—	1.9	1.9	23.1	73.1	100.0
	件数	—	—	1	1	12	38	52
26～30	構成比	—	—	—	—	14.6	85.4	100.0
	件数	—	—	—	—	6	35	41
31～35	構成比	—	—	—	—	6.7	93.3	100.0
	件数	—	—	—	—	2	28	30
36～40	構成比	—	—	—	16.6	16.6	66.7	100.0
	件数	—	—	—	1	1	4	6
41～	構成比	—	—	—	—	—	—	—
	件数	—	—	—	—	—	—	—
合計	構成比	9.9	22.1	12.2	11.7	13.1	30.9	100.0
	件数	44	98	54	52	58	137	443

(備考)　本表は，第29表の備考1の調査対象者のうちから，定年退職者を除いた一般退職者(勤続10年以下を除く。)について調査したものであり，太線については，第29表の備考2参照。

当調査会は，このような現状にかえりみ，制度として，このような頭打ちをなくすため，この際，退職所得の特別控除の限度額を撤廃することが適当であると認めた。また，控除限度額の撤廃は，特に定年退職者に限らず，一般退職者についても同様に行なうべきである。

なお，退職金は，退職後の生活を保障するかけがえのない所得であるから，これに対しては所得税を課すべきでないとの意見もあるが，高額の退職金までこれを非課税とすることは現在の退職金の支給状況等からみて不適当であり，また，退職一時金が退職年金の形に改められる方向にある今日，退職年金の課税との均衡からみても適当ではない。現在の情勢に適合する退職金課税のあり方としては，退職金の性格を十分考慮し，永年勤務の者に控除の金額が多くなるよう特別控除の金額を定めることが適当であると考える。

第10. 減税後の所得税の姿

当調査会が提案した所得税の減税が実現した場合，所得税の負担は，どのように軽減されるか。

所得税の一般的な軽減状況は，答申の付表に掲載したとおりである。

同付表の代表的な事例及び退職所得について軽減状況をみると，次のとおりである。

（課税最低限の引上げ）

(1) まず，課税最低限は，たとえば夫婦子3人の標準世帯についてみると，

(イ) 給与所得者については，327,912円が390,870円となり，約19％引き上げられる。

(ロ) 事業所得者については，子1人が事業専従者として，

① 白色申告者は，258,869円が318,415円となり，約23％引き上げられ，

② 青色申告者は，307,968円が368,415円となり，約20％引き上げられる。

（負担軽減状況）

(2) 次に，所得税負担の軽減状況は，夫婦子3人の標準世帯についてみると，

(イ) 給与所得者については，

収入40万円の場合は，5,496円が696円となり，4,800円，87.3％の軽減となり，

収入50万円の場合は，16,427円が9,385円となり，7,042円，42.9％の軽減となり，

収入70万円の場合は，48,702円が32,926円となり，15,776円，32.4％の軽減となり，

収入100万円の場合は，111,175円の現行の税負担が85,440円となり，25,735円，23.1％の軽減となり，

以下200万円，500万円，1,000万円と収入が増すにつれて，軽減率は，13.8％，4.5％，1.8％となる。

(ロ) 次に事業所得者については，子1人が事業専従者として，

① 白色申告者は，

所得40万円の場合は，15,706円が7,980円となり，7,726円，49.2％の軽減となり，

所得50万円の場合は，32,171円が19,141円となり，13,030円，40.5％の軽減となり，

所得70万円の場合は，71,296円が48,485円となり，22,811円，32.0％の軽減となり，

所得100万円の場合は，141,229円が105,835円となり，35,394円，25.1％の軽減となり，

以下200万円，500万円，1,000万円と所得が増すにつれて，軽減率は15.1％，4.9％，2.0％となる。

② 青色申告者については，

所得40万円の場合は，9,001円が3,089円となり，5,912万円，65.7％の軽減となり，

所得50万円の場合は，23,174円が12,870円となり，10,304円，44.5％の軽減となり，

所得70万円の場合は，61,691円が41,149円となり，20,542円，33.3％の軽減となり，

所得100万円の場合は，129,223円が96,053円となり，33,170円，25.7％の軽減となり，

以下200万円，500万円，1,000万円と所得が増すにつれて，軽減率は15.2％，5.0％，2.0％となる。

以上のように，減税は，所得の低い者ほど軽減の程度が大きく，しかも，各所得者を通じて，おおむねバランスのとれた減税が行なわれているといえよう。

（退職所得の軽減）

(3) 次に，退職所得についても，次のようにその負担は，相当大幅に軽減される。

たとえば20歳で就職し，35年間勤続して退職した者についてみれば，

退職金200万円の場合は，85,000円が48,750円となり，36,250円，42.6％の軽減となり，

退職金300万円の場合は，210,000円が151,250円となり，58,750円，28.0％の軽減となり，

退職金500万円の場合は，535,000円が438,750円となり，96,250円，18.0％の軽減となる。

以上のように，退職所得の軽減は，勤続年数の長い者に有利な改正であり，退職所得の実情に即したものということができよう。

第3章　企業課税の改正

第1　総説—企業課税の問題—

（問題点の概要）

(1)　答申は，企業課税の問題の検討の必要性とその問題の要点について次のように述べている。

「近時，企業の自己資本の充実を図るために企業に対する課税のあり方を再検討すべしとかあるいは個人企業と法人企業との負担のバランスを図るために，所得税及び法人税を通じて課税方式の改正を行なうべしとか企業課税のあり方の根本にふれる主張が少なくない。他面，今後の減税ないし税制改正の方向は，単に税負担の軽減という見地からだけでなく，今後のわが国経済の発展の方向に即し，それを推進する内容のものでなければならないと考えられるが，そのためには，経済を動かす原動力である個人の負担軽減の問題と同時に，経済活動の直接のにない手である企業に対する課税のあり方を検討し，その体質改善に資する問題をとりあげることが必要である。企業課税に関係して検討すべき問題は多い。企業に対する負担の問題は，企業と並ぶ税負担のにない手としての家計の負担を離れて論ずることはできない。また，同じ企業の資本充実といつても，公開市場で広く一般から株式資本を募ることのできる大企業と主として自己資本の蓄積にたよるほかにない中小企業とでは，おのずから税制面での重点のおきどころが違う。さらにこのような企業の性格の差は，同時に法人としての性格の差の問題につながり，税制上法人税のあり方，中小法人に対する軽減税率の問題，法人と個人との間の負担調整の問題というむずかしい問題を引き起す。」

そしてこれらの問題を五つの項目に分けて，おのおのの問題点とその検討の概要を述べている。

(2)　答申においては，直接，税制改正に関連した問題点だけをとりあげ説明しているが，われわれは，企業課税の問題として答申に述べた以外にも，若干の問題点をとりあげ，検討した。

以下においては，われわれの行なつた検討結果の詳細を述べるのにさきだち，企業課税に関する問題点について，おおむね答申の記述の順序に従い，答申の説明と重複する面があるが，これよりやや詳しく，かつ，答申でふれなかつた点をも含めてひととおりの説明を加えることとする。

(イ)　企業の資本蓄積，企業の資本構成及び資金調達と税制との関係

企業と税制との関係の第1は，企業の税負担ないしその資本蓄積に及ぼす影響の問題である。企業の税負担の問題は，家計の税負担との関連において論議する必要があり，また，いわゆる租税特別措置が企業の税負担に及ぼす影響についても分析を加える必要がある。

さらに，税制のあり方は，企業の資本構成及び資金調達の姿に大きな関係を持つているといわれる。それは，まず一般に現行税制の配当と利子に対する取扱いの差が現在の企業の借入金過多を招いている大きな原因であると説かれている問題と関連し，さらに企業の減価償却の問題につらなつている。

そこで，企業課税の問題を取り扱う前提としてまず次のことを検討する必要がある。

① 企業の税負担の現状

② 企業の資本構成及び資金調達の現状

(ロ) 企業の資本充実に資するための配当課税の改正

現在，わが国の企業の自己資本の割合は，他人資本を含めた総資本の約30%であり，戦前(昭和9～11年)の約60%に比べ，その2分の1に低下し，主要諸外国と比較してもその割合は著しく低い。ことに株式資本の低位が目だつている。企業の自己資本の不足は，企業経営の基礎を弱いものにし，その充実を図ることは，今後の日本経済に課された課題の一つであると説かれている。

企業の株式資本の充実を妨げている大きな原因の一つが現在の税制にあるといわれている。すなわち，現在，法人の借入金に対する利子は，法人の所得の計算上損金に算入されるが，その支払配当は損金に算入されない。つまり配当は，企業が法人税等を支払つた残りの所得から支払わなければならないから，株式資本のコストは，借入金に比して著しく高いものとなる。これが企業をして増資よりも借入金を選ばせる大きな原因となつていると説かれるのである。

もつとも現行法は，配当に対して，いわゆる二重課税を行なつているわけではない。すなわち配当支払法人の段階で，配当分をも含めた所得に対して法人税等を課する反面，その配当を受け取る株主の段階で，株主が法人の場合には，その受取配当を益金に算入せず，株主が個人の場合にはその納める税金から配当控除（通常，配当金額の20%）を行なつて二重課税の調整を図つている。しかし，配当を支払う法人は，現在，一般に法人税を自己の負担と考え，これを株主の負担すべきものとして，その負担を株主に転嫁し，配当率を引き下げるような慣習がないので，株主側での配当に対する二重課税の調整があつても，増資を行なう法人にとつては，増資コストのほうが借入金のコストよりはるかに高いものとなつている。

このような事態を緩和するため，かつて一時増資配当免税というような特別措置がとられたこともあつたが，基本的には，配当に対する二重課税の調整方式をどうするかについて，現行のように株主段階で調整する方式に代え，これを配当支払法人の段階で調整する方式を含め，根本的な検討を行なう必要がある。この検討に当たつては，各種の調整方式の持つ利害得失とともに，もし制度変更を行なう場合には，それによる負担の変動とこれに伴う経済的な影響を慎重に較量しなければならない。

さらに，企業の増資促進のためには，以上のような企業の側の問題だけでなく，同時に投資家側の立場からの検討も必要である。それは上述のような法人と株主間の負担の変動の問題だけでなく，現在，特別措置として利子所得についてとられている分離課税の問題が，大きな関係を持つものとされている。

(ハ) 企業の資本充実に資するためのその他の措置の問題—超過所得税の問題—

企業の自己資本，ことに株式資本の充実に資するための税制上の問題は，必ずしも(ロ)の問題に限らない。当調査会でも，法人の性格論とも関連し，一部の委員から超過所得税の問題が提起された。

超過所得税には，いろいろの形があるが，普通は，自己資本金額の一定割合をこえる所得を超過所得とし，これに対して一定の累進課税を行なう内容のものであり，わが国でも，シャウプ勧告による昭和25年の税制改正で廃止されるまで，長期間にわたつてこの種の超過所得税の制度があつた。

法人配当に対する課税の問題は，当然に法人に対する性格についての論議を伴うが，それと関連し，超過所得税は，法人を独立の担税力の主体と認める立場にたつ。しかも，それが自己資本金額を基にその担税力(超過所得)を判断する方法をとるから，結果的に資本構成是正への強い誘因として働くことが期待される。

当調査会はこの超過所得税の問題についても，一応の検討を行なつた。

(ニ) 減価償却の問題

企業の資本充実及び資金調達の問題に重要な関連を持つものとして減価償却の問題がある。減価償却の問題が税制と関係を持つのは，狭い意味では税法上いくらの金額が減価償却費として認められ，それが損金に算入される結果，その事業年度でいくらの税金が軽減されるかという問題であるが，実際問題としては，企業の行なう減価償却は，税法上の制度に強く影響されているから，税制上の減価償却及び固定資産の耐用年数のあり方は，企業の減価償却そのものを左右し，それによる税金の軽減の問題以上にその資本充実ないし資金調達の問題と大きな関係を持つている。

この問題については，さらに次のような項目が問題とされている。

① 固定資産の耐用年数の改訂

現行の税法上の耐用年数は，昭和26年に定められたものであるが，最近の技術革新の状況にかえりみ，その短縮を要望する声が強い。この点については，既に政府もその必要性を認め，つとにそのための改訂作業にとりかかつているが，その場合年数改訂の基本的な考え方をどこにおくか，具体的にどのような機械設備を中心にどの程度の改訂を行なうべきか等について検討を加える必要がある。

② 減価償却制度の改正の問題

現在のわが国の減価償却制度は，諸外国のそれに比し，相当寛容なものとされているが，それでも，なお企業の自主償却制度の採用等の要望があり，他面，耐用年数の改訂とも関連して現在多岐にわたつている特別償却制度の体系的な整備改善の問題がある。

なお特別償却制度は，企業の設備の近代化，合理化等を促進する制度として，減価償却に関する重要な問題であり，当調査会もこれについて各般の検討を行なつたが，その検討の詳細は，租税特別措置の問題として第4章で述べる。

③ 修正再評価の問題

戦後のインフレーション昂進期以前に取得された固定資産については，これまで既に第三次に至るまでの再評価を行ない，固定資産の簿価をインフレーションによる貨幣価値の低落に応じて修正する措置がとられているが，現在，これまでの資産再評価が不十分で，実質的に過少償却による資本の食いつぶしが行なわれているとして，その修正再評価を要望する意見

がある。当調査会の委員の一部にも特にこの問題をとりあげるべしとする主張があつた。

(ト) 法人企業と個人企業との負担の調整

個人企業が法人形態に組織替えすれば税金が軽くなるとして，いわゆる法人成りの傾向が著しいことを指摘されてから既に相当の期間がたつている。この間，所得税，個人事業税等の累次の減税により，従来に比べ問題の緊迫性がある程度薄らいできたことは，事実であるが，なお引き続き法人成りの傾向があり，問題は根本的に解決されていない。この点に関連し農業法人の問題が，政治的に大きくとりあげられたことは，既に指摘した。この問題については，具体的には，個人事業者の家族労働報酬の取扱いを改正し，専従者控除の拡充を図るべしという主張が中心となつているが，税制上の原理的な問題としては，このような問題に限らず，さらにアメリカで試みられているような一定の法人を個人なみに課税する方法，逆に個人の事業所得を法人なみに課税する方法等をも含めて広範な角度からの検討が必要である。

なお，専従者控除の拡充についての具体的な内容については，第2章の第6（P58以下）においてその詳細を述べた。

さらに，以上の問題に関連して，一般的に法人一般に対する負担と個人に対する負担との関係ないしそのあり方いかんという問題がある。これは一般に法人税のあり方あるいは法人税と所得税との関連，法人の軽減税率のあり方などにつながるむずかしい問題であるが，これらについても，一応の検討を行なつた。

(チ) 中小法人の税負担の問題特に同族会社の留保所得課税の軽減

現行の法人税法では，中小法人の負担軽減のために年所得200万円以下の所得については33%の軽減税率（一般税率38%）が適用されている。この軽減税率については，中小法人の負担軽減の見地から，さらに所得階級を細分して，多段階の軽減税率を設けるべしという要望がある。

さらに，現在同族会社の留保所得に対しては，留保金額が資本金額の4分の1又は100万円のいずれか多いほうをこえる場合には，毎事業年度の留保所得のうち，そのこえる部分の金額に対して，10%の特別課税が行なわれている。この制度は，(ト)の法人，個人の負担の調整に関連する税制の基本的な制度であるが，近時，非同族会社にこのような課税がないこと，中小企業の資本蓄積を妨げていること等の理由からその緩和ないし撤廃を要望する声が強い。

答申で述べているように，中小法人にとつては一般から株式資本を募ることは通常問題とならず，自力による資本の充実が中心とならなければならない。この点で，中小法人の資本充実にとつて，以上の問題が重要な問題となるが，これらの問題は，同時に(ト)の問題の一環として，各種の角度から検討を加える必要がある。

(3) なお，企業課税の問題としては，以上の問題のほか事業税のあり方に関する問題，さらに，これに代わるものとしての附加価値税の問題，協同組合等の特別法人に対する課税の問題等についても検討が行なわれた。しかし，事業税及び附加価値税については，地方税として国と地方団体との間の税源配分に関連した地方税制の一環として検討する必要があり，また，審議日程の関係もあつてこれらの問題については，今回は，結論を得るに至らなかつた。

（企業の資本構成等に関する調査）

(4) 当調査会は，企業の資本構成及び資金調達の現状，企業の資本構成の是正と税制のあり方等の問題について広く企業の意見を徴し，われわれの審議の参考とするため，本年初め大蔵省主税局及び理財局に依頼して相当広範な問題についてアンケートを実施した。

この調査は，東京都及び大阪府所在の法人のうちから，資本金階級別，業種別に2,170法人を無作為抽出し，これを対象として行なつた。この調査については，大蔵省の地方財務局を実際の調査実施機関とし，商工会議所その他の経済団体の協力を得て，説明会の開催，その他種々の回答率を高めるための施策がとられたが，最終回答数は1,133社，52.2％の回答率で，この種アンケートの回答率としては相当良好な結果を得た。

回答の内容は，税制改正への効果を意識した結果か，前後の質問に対して回答の趣旨が一貫していないように思われるものもあつたが，これ程多数の企業についてその実際の意見を聴取したのは初めての試みであり，当調査会の検討に当たつても，ひ益するところが少なくなかつた。回答の結果は，以下「アンケート」として関係の箇所で随時引用することとする。

第2　企業の税負担の現状

1　税負担についての問題点

（企業に対する各種の負担とその問題点）

(1)　一口に企業に課される税金といつても，企業には法人形態のものもあれば，個人形態のものもある。企業の利益に対して課される税にも，国税，地方税を通じて種々あるし，企業用財産に対して課される税も看過できない。また，流通税や消費税のなかにも企業の負担に帰しているものもあるであろう。

企業の税負担を総合的に検討するためには，これらすべての税の負担状況について詳細な分析を必要としよう。われわれも企業の納める税金が全体でどのようになつているかについて一つの試算を行なつた。しかし，企業には，企業に課される税金のあるものをコストとして商品の販売価額に含めて他に転嫁する面があることを考慮しなければならない。法人税さえ長期的な観点からは，転嫁される傾向にあるという見方もある。のみならず，企業にはその信用調達能力にうつたえて，外部資金を導入し，あるいは，増資により自己資本を増加して，その資本的基礎の充実拡充を図り，事業を発展させる能力がある。企業を含めて一般から租税として徴収された資金は，国，地方団体の歳出を通じて再び企業を含めた国民に還流され，国民の手によつて蓄積された資金が，また，企業に集められてその発展をささえる。こうみてくると企業に対して課される税負担の問題は，所得税など家計に対して課される租税の負担の問題とは異なつた側面を持つているように考えられる。

しかし，他面企業に対して課される税負担があまりに重いと経営者の企業意欲を阻害し，経費乱費の傾向を生み，また，内部留保を圧迫し，直接，間接の資本の蓄積に悪影響を及ぼすことも事実であろう。この場合，特に問題になるのは，企業の負担に帰することの多い，企業利益に対する課税である。また，所得税の問題は，個人事業者に対する課税としての側面も持つが，基本的には個人の生活面に関係した税であり，その負担の問題は，詳しく第2章の第2（P14以下）で取り扱つたから，ここでは企業の代表的形態である法人に対する租税ことに法人利益に対して課される税の負担を中心として検討することとした。

（検　討　項　目）

(2)　企業の税負担の問題として検討する具体的な項目は，次のとおりである。

(イ)　企業の負担する租税の租税収入中に占める地位の検討

この検討は，所得税収入について行なつたと同様に総体的な観察のためであり，これを通じて企業の税負担の推移をみる一つの指標となる。また，その結果，税収の弾力性の側面から現行の租税体系の重要な特徴がみられる。

(ロ)　企業の税負担の検討

所得税と異なり，法人利益に対して課される租税は，通常比例税率ないし累退税率を基本としているから，直接に戦前又は諸外国の税率と比べることによつて，比較的容易にその税負担の軽重を判断することができる。ただ，この場合，特にわが国では，租税特別措置により，課税

標準たる所得の計算自体に多くの特例が設けられているから，税法上の税率の比較だけから，その実際の税負担を判断するのは不十分であり，この点の調整が必要である。

また，この租税特別措置の利益は，大法人と中小法人とで受益の程度に差があると指摘されており，この点について，あわせて検討を要し，他面わが国には個人経営的色彩の強い多数の中小法人と小数の大法人とが存在し，顕著な対照をなしているから，その間の実情をは握する必要がある。

(ハ) 企業の収益率及び粗付加価値額の構成の推移の検討

企業の税負担の問題は，主としてそれが企業の資本蓄積にどのような影響を持つかという観点からの問題である。ところが企業は，技術革新等によつて，その収益率を向上させることができるとともに，状況によりその税負担を他に転嫁する力を持つている。

また，企業が生み出す粗付加価値は，人件費，金利，減価償却費，税金，配当，留保等に配分され，税金は，企業の資本蓄積に影響する一つの要因にほかならない。

したがつて，企業の税負担の問題は，単に狭い意味での負担ということにとどまらず，企業の収益率の推移，粗付加価値額の構成の推移等との関連において，より広い角度からの検討を要する。

2 企業の負担する租税の租税収入中に占める地位

(法人税収のウエート)

(1) まず企業の負担する租税のうち最も代表的な法人税について，その税収上の地位を各種の角度からながめてみよう。

(イ) 法人税収の状況

法人税収が国税収入中どのような地位を占めているかをみると第31表のとおりである。

第31表　国税収入中に占める法人税収入の地位の推移

年度	国税総額(A)	法人税額(B)	$\left(\frac{B}{A}\right)$
	百万円	百万円	%
昭和9～11年度	1,226	127	10.3
16	4,931	1,349	27.3
19	12,863	3,621	28.1
24	636,406	61,297	9.6
25	570,849	83,790	14.7
26	723,144	183,881	25.4
27	843,031	186,008	22.1
28	942,521	198,882	21.1
29	934,083	200,252	21.4
30	936,892	192,121	20.5
31	1,086,774	259,808	23.9
32	1,201,775	364,066	30.3
33	1,190,818	308,320	25.9
34	1,372,372	390,552	28.5
35	(予算) 1,504,801	(予算) 438,857	29.2

(備考) 昭和9～11年度の法人税は第一種所得税及び法人臨時利得税の合計額，16年度は法人税と法人臨時利得税の合計額である。

昭和35年度予算における法人税の割合は，29.2％であり，戦前の法人税(法人臨時利得税を含む。)収入と比べれば，昭和9～11年度は，10.3％，戦時経済の進展した，太平洋戦争開戦前後の昭和16年度は27.3％であつた。他面，戦時経済が壊滅し，敗戦のいたでからまだ十分に立ち上れなかつた昭和24年度にはわずかに9.6％であり，その後経済の復興発展につれてその地位は漸次上昇し，今日に至つている。法人税収が増加する反面，所得税は逐年の減税によつて漸次その地位が低下し，昭和32年度以来法人税が所得税に代わつて税収の首位を占めていることは，さきに一言した。

以上のように法人税収の増加が著しいのは，国民所得の上昇とともに，経済の発展に伴い，国民所得中に占める法人所得(配当を含む。)の割合の伸びが大きいこと，戦前と比べて法人税率が相当引き上げられたこと，戦後も，所得税が著しい軽減をみた反面，法人税率は若干の変遷があつたものの，シャウプ勧告による改正の行なわれた昭和25年と比べても，現在かえつて若干の増徴となつていることによる。

法人税率の変遷については後で述べるが，国民所得のうちに占める法人所得の割合の推移を示せば第32表のとおりである。昭和9～11年度から現在までの法人所得の伸びは1,053倍(名目)であり，同期間の個人勤労所得の伸び973倍(名目)を上回つている。法人所得の増加が大きいのは，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の結果であるが，税金面の誘因から戦前に比し個人企業の法人成りが著しく，めぼしい個人事業者がほとんど法人組織に切り替えたことも一つの原因と考えられる(法人成りの状況については，第69表P198)。

第32表　国民所得のうちに占める法人所得の割合の推移

年度	国民所得(A)	法人所得(B)	$\left(\frac{B}{A}\right)$
	億円	億円	％
昭和9～11年度	144	13	9.0
16	358	47	13.1
25	33,815	3,335	9.9
26	45,252	4,938	10.9
27	50,849	4,730	9.3
28	57,476	5,773	10.0
29	60,225	5,322	8.8
30	67,141	5,973	8.9
31	75,744	9,183	12.1
32	82,195	9,639	11.7
33	85,046	8,309	9.8
34	99,912	13,344	13.4
35	(見込) 104,600	(見込) 13,210	12.6

(ロ)　税収の弾力性

なお，国税収入中法人税収のウエートが著しく大きくなつたことと関連して，ここで法人税収の持つ一つの特徴に注目しておくことが適当であろう。

すなわち，法人税の課税対象である法人所得は，好況時には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が生ずる反面，景気の下降期には，法

人所得は，国民所得全体の増減に比し，その増減の幅が著しい。景気の上昇期に法人税の伸びがいかに大きいかは，たとえば前掲第31表（P97）で，昭和32年度，34年度及び本年度の法人税の動きをみても明らかであろう。反対の例としては，古いところでは，好況期の大正9年に128百万円の収入があつた法人税（当時の第一種所得税）が，昭和6年の不況期には，そのほぼ4分の1の33百万円に急落したこと，また，最近時の経験でも，神武景気の反動として引締政策をとつた昭和33年度は，前年度に比し，国民所得は約3％とわずかながら上昇したが，法人所得は逆に14％減少し（第32表参照），法人税収は，当時法人税率の2％引下げが行なわれた影響と相まつて，絶対額で約560億円と顕著な減収を生じたことなどをあげることができよう（第31表参照）。（反面，個人所得税は，昭和32年度の大減税の平年度化による減税があつたにもかかわらず，源泉所得税は，前年度に比し，100億円に近い増収があつた。）このように，法人税の景気弾力性が高いことは，法人税収に依存するところの大きい現在の租税収入全体の弾力性を高める一つの原因となつており，注目を要する。

(ハ) 諸外国との比較

次に主要諸外国における法人税収の地位をながめてみよう（第33表）。

第33表　各国の国税収入中に占める法人税収入の地位

区分	日本	アメリカ	イギリス	西ドイツ	フランス
	百万円	百万ドル	百万ポンド	百万ドイツ・マルク	百万フラン
国税総額（A）	1,504,801	88,313	5,795	53,548	52,313
法人税額（B）	438,857	24,300	1,495	5,300	5,440
割合 $\left(\frac{B}{A}\right)$	% 29.2	% 27.5	% 25.8	% 9.9	% 10.4

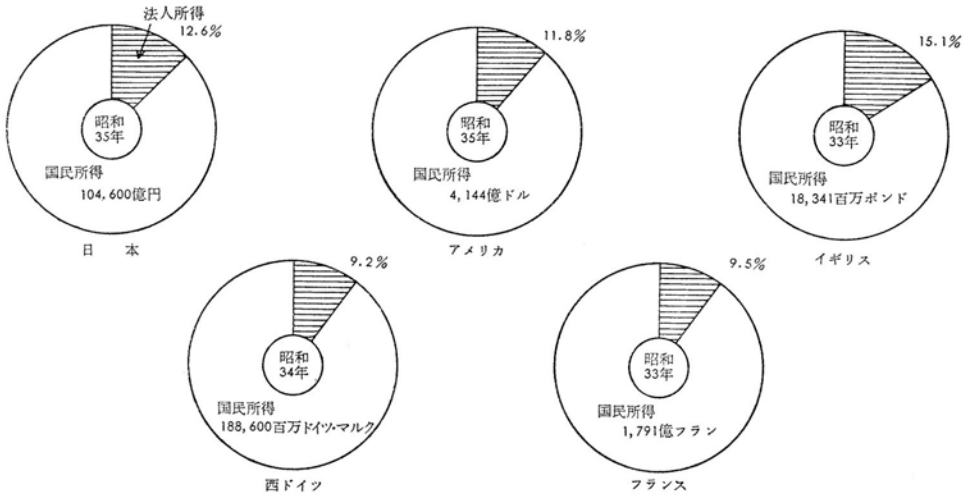
（備考）　各国とも昭和35年度の予算額によつた。

これらの諸外国の中では，アメリカの27.5％が最も高いが，わが国の法人税収のウエートは，これら諸国のいずれよりも高く，わが国の所得税の比重が相対的に低いこととあわせて注目されるところである（第7表P7）。

しかも，後で詳しくみるように，わが国では，法人所得に対して法人税のほかに地方税として法人住民税，事業税等が課されており，これらを総合した実効税負担のうち地方税負担が30％以上を占めているのに対し，アメリカの州の法人税率は，おおむね5％程度，イギリス，フランスには，この種の地方税がなく，西ドイツの地方税については，所得以外の課税標準もとつている等のため，正確な比較ができないが，その比重は，だいたいわが国の場合に近いものと推定される。地方税収をあわせて考えた場合，わが国では，租税収入中法人所得に対する租税に依存する割合が，ますます高いものになつていることを知ることができよう。

もちろん，以上のことは，法人からの税収が全体の税収に占める地位の問題であつて，各国における国民所得中の法人所得のウエート（第10図P100），その他各税目の課税客体の状況が異なるから，法人に対する税負担そのものの軽重の比較は，別問題である。

第10図　各国の国民所得中に占める法人所得の割合



（法人の負担する租税のウエート）

(2)　以上は主として法人税収についての検討であつたが，法人に対して課される租税は，法人所得に対する租税として前に述べたように地方税として法人住民税，事業税（事業税のうち電気ガス事業及び保険事業については，例外的に収入金額を課税標準とする，いわゆる外形標準課税が行なわれているが，その収入は全体の5.7％程度のものである。）等があり，また，法人の財産に対して課されるものとして地方税に固定資産税，自動車税等がある。これらの負担を総合してみた場合，法人から徴収される税収の状況はどのようになつているであろうか。

戦前と今日では税目に相当の差異があるが，それを性質によつて整理し，所得課税と財産課税とに分類し，ある程度の推定を加えながら，そのおのおのについて，戦前（昭和10年）と今日の税収の状況を比較してみた。その結果，法人が納める税収のウエートは，第34表に示されているとおりである。

これによると，国税，地方税を通じ，現在（昭和33年度），法人からの税収は，所得課税ではその税収の57％，所得課税と財産課税の合計ではその税収の54％である。ちなみに，法人からの税収が国税及び地方税の全税収中に占める割合は，所得課税で約27％，所得課税と財産課税の合計で約31％であり，また，地方税だけについて調べてみると，前者は約27％，後者は約40％であり，(1)でみたように国税中に法人税収が占める割合が大きかつたのと同様，地方税においても，法人への依存度が高いことがわかる。

所得課税と財産課税との割合については，所得課税の比重が全体の約90％を占めており，財産課税に依存することの比較的大きい地方税においてもその比重は約75％である。

戦前と比較して法人からの税収は，所得課税についても，財産課税についても，著しくその比重を増している。すなわち，戦前の法人からの税収は，所得課税で44％，所得課税と財産課税との合計で30％であつたから，現在は戦前に比し，所得課税で13％，合計で24％，その比重を

増加しているわけである(これからみると，法人に課される財産課税の比重は，戦前に比べ，所得課税の場合以上に著しく増加しているが，それは，償却資産に対する固定資産税や自動車税のように法人がその大部分を所有している財産に対して課される税がその後創設されたことに大きな原因があると考えられる。)。

第34表　租税収入(国税，地方税)中に占める企業の負担する租税収入の割合(試算)

(単位　%)

区分		企業 個人	企業 法人	企業 企業計	企業外 (家計等)
国民所得	昭和10年度	31.1	8.6	39.7	(38.1) 60.3
	33	31.8	9.9	41.7	(53.0) 58.3
租税収入					
1 所得課税	昭和10年度	30.0	44.0	74.0	26.0
	〃 33 〃	11.0	57.0	68.0	32.0
2 財産課税	10	41.0	15.0	56.0	44.0
	33	22.0	41.0	63.0	37.0
計(1＋2)	10	35.0	30.0	65.0	35.0
	33	13.0	54.0	67.0	33.0
3 消費，流通課税その他	10	—	—	24.0	76.0
	33	—	—	29.0	71.0
計(1＋2＋3)	10	—	—	46.0	54.0
	33	—	—	51.0	49.0

(備考)　1　租税収入の分類は次によつた。

(1)　所得課税

昭和10年度　所得税及び同付加税，営業収益税及び同付加税，取引所営業税及び同付加税，資本利子税，鉱業税(鉱産税)及び同付加税，臨時利得税，営業税及び同付加税，戸数割(所得課税相当分)

昭和33年度　所得税，法人税，住民税，事業税，鉱産税

(2)　財産課税

昭和10年度　地租及び同付加税，相続税，鉱業税(鉱区税)及び同付加税，家屋税及び同付加税，特別地税及び同付加税，戸数割(財産課税相当分)，雑種税及び同付加税

昭和33年度　相続税，再評価税，自動車税，軽自動車税，鉱区税，固定資産税，都市計画税，水利地益税

(3)　消費，流通課税その他

昭和10年度
昭和33年度　上記以外の租税。ただし，たばこ専売益金を含む。

2　括弧書は，勤労所得の割合である。

(企業の負担する租税のウエート)

(3)　最後に法人のみならず個人企業をも合わせて企業全体が負担する税収のウエートをみてみよう。

この場合，消費税，流通税のうちにも，企業の負担に帰着するものがあるので，これも大胆に推定のうえ計算に入れてみた。事柄の性質上，相当の推定を加えざるを得なかつたが，その試算

の結果は，前掲第34表（P 101）にあわせて示されている。

消費税，流通税をも含めて全租税について，企業の負担する租税は，51%と試算され，企業外（主として家計）の負担をわずかに上回つている。所得課税及び財産課税では，いずれも企業の負担分のウエートが断然高く，その合計で，企業外の負担分の約2倍となつている。これに対し戦前では，全体として企業の負担分は，企業外に比べてやや小さい。もつとも，所得課税では，企業のウエートは現在以上に大きく，財産課税で，現在の企業の比重が増したため，所得課税及び財産課税の合計では，戦前と現在とでほとんど差異のない数字を示しており，大きな推定を加えて計算した消費税及び流通税のところで開きがでているから，全体的にみて，戦前と戦後とでは企業と企業外との負担割合は，まず大差がないものと考えてよいであろう。

3 企業の税負担の比較

（税 率 の 比 較）

(1) 以上の検討により企業主として法人が負担する租税の全租税収入中に占める割合が，現在非常に高いものになつていることが判明した。しかし，以上の検討において単に企業から徴収する租税という見地から各種の比較の対象に加えた税目のうちには，企業が，そのコストとして商品価額に含めて転嫁するものもあり，他面，法人所得に対して課される租税については，その課税客体である法人所得自体が増大しているから，以上の検討の結果から直ちに企業ないし法人に対して課される税負担について結論をくだすことはできない。

企業の税負担を検討する場合に，その負担に帰着することが多いものとしてとりあげるべき租税は，さきに述べたように，企業の所得に対して課される税である。しかも，ここでとりあげるのは，最も主要な企業形態である法人の所得に対して課される租税の負担の問題である。

この種の租税は，所得税と異なり，比例税率を基本としているもの，差別税率を設けている場合にも，少額所得に対する軽減税率等が通常であつて，全体として，いわゆる累退税率の構造をとつているものが多いから，税率自体を比較することによつて，比較的容易にその軽重を判断することができる場合が多い。

(イ) 現在の法人の税負担

まず，現在の法人の税負担は，どうなつているか。

現在，法人に対しては，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。法人税は，一般法人と公益法人，協同組合等の特別法人とで，適用税率が異なるが，ここでは前者だけを問題とすることとして，その税率は年所得200万円以下の所得について33%，それをこえる所得について38%である。住民税は，法人税額の13.5%（道府県民税5.4%，市町村民税8.1%）であるが，事業税は法人税と別個にその税率を適用する所得階層区分を設けており，7%から12%までの4段階税率となつている。また，事業税の税額は，これらの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，法人の所得に対するこれら3税の総合実効税率は，以上の税率を単純に合計した表面税率より低下する。これらをとりまとめ表示すれば，第35表のとおりである。これによると大法人に適用される代表的な実効税率（年200万円をこえる所得に対するもの）は，49.22%である。

第35表　法人税等の税率と実効税率との比較表

税目＼所得	表面税率 年50万円以下	表面税率 年100万円以下	表面税率 年200万円以下	表面税率 年200万円超	実効税率 年50万円以下	実効税率 年100万円以下	実効税率 年200万円以下	実効税率 年200万円超
	%	%	%	%	%	%	%	%
法人税(イ)	33.00	33.00	33.00	38.00	30.84	30.55	30.00	33.93
事業税(損金算入)	7.00	8.00	10.00	12.00	6.54	7.41	9.09	10.71
府県民税(イ)×5.4%	1.78	1.78	1.78	2.05	1.66	1.65	1.62	1.83
市町村民税(イ)×8.1%	2.67	2.67	2.67	3.08	2.50	2.47	2.44	2.75
計	44.45	45.45	47.45	55.13	41.54	42.08	43.15	49.22

(ロ) 沿　革

① 以上に対して戦前の法人の税負担は，はるかに低率であつた。かりに昭和9～11年度以降についてみると，同年度の法人税(第一種所得税)の税率は，普通所得に対して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4％，10％，20％の段階税率となつていた。昭和10年度には，法人所得は約13億円であつたが，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，2,000万円であつた。当時これらの税は，すべて損金算入を認められていたから，この点を調整してこれらの税の総合負担を計算すると約7.5％であつた。さらに当時における営業収益税及び法人に課された地方税（所得税付加税，営業収益税付加税等）の負担をすべて加えて計算した総合実効負担は，約15％であつた。

② 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年度の税制改正の直前には，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，この間法人税負担は著しい増加を示した。

ちなみに，昭和15年当時の税負担率を，昭和16年度の税収入をもとに試算してみると各税を含めてほぼ40％であつた。

③ 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26年に，住民税として法人税割が設けられ，さらに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。法人税率は，その後，30年に40％に引き下げられるとともに，新たに年50万円以下の所得に対して35％の軽減税率が設けられ，さらに，この軽減税率が適用される所得限度が漸次引き上げられて，33年度から今日の年200万円となつた。同時に同年度において法人税率が一律2％ずつ引き下げられ，今日の税率となつた。

以上と並行して法人税割の税率は，26年の創設当時は15％であつたが，27年の法人税率引き上げに際して12.5％に引き下げられ，30年には法人税率引き下げに応じて，13.5％に

引き上げられた。

また，法人事業税の税率については，29年に，年50万円以下の所得に対して，10％の軽減税率が設けられ，32年には，軽減税率の適用範囲が拡大され，所得年50万円以下8％，50万円をこえ100万円以下10％，100万円をこえるもの12％の3段階となり，34年には，さらに年所得50万円以下7％，50万円をこえ100万円以下8％，100万円をこえ200万円以下10％，200万円をこえるもの12％の4段階の税率となつた。

(ハ) 諸外国との比較

次に主要諸外国の現在の税率を一覧表として示せば，第36表のとおりである。アメリカやイギリスの少額所得に対して適用される税率は，それぞれの個人所得税の税率と対比してみなければならぬ面があると思われ，大法人に適用される標準的な法人税率をとつてみた場合には，わが国の税負担は，これらの諸国より幾分低目ということができよう。

第36表　各国の法人税率と実効税率との比較表

区分		表面税率			実効税率		
アメリカ		年25,000ドル以下	年25,000ドル超		年25,000ドル以下	年25,000ドル超	
	法人税	%	%		%	%	
	(普通税)	30	30		28.49	28.49	
	(付加税)	—	22		—	20.90	
	州法人税(損金算入)(ニューヨーク州)	5.5	5.5		5.50	5.50	
	計	35.5	57.5		33.99	54.89	
イギリス		2,000ポンド以下	2,000～12,000ポンド	12,000ポンド超	2,000ポンド以下	2,000～12,000ポンド	12,000ポンド超
	法人税	% 38.75	% 38.75	% 38.75	% 38.75	% 38.75	% 38.75
	利潤税	—	10.71	12.50	—	10.71	12.50
	地方税	なし			なし		
	計	38.75	49.46	51.25	38.75	49.46	51.25
西ドイツ		配当分	未配当分		配当分	未配当分	
	法人税	% 15	% 51		% 12.71	% 43.22	
	営業税(損金算入)	18	18		15.25	15.25	
	計	33	69		27.96	58.57	
フランス	法人税	% 50			% 50		
	地方税	なし			なし		
	計	50			50		

(備考) 1　イギリスの利潤税の2,000～12,000ポンドの所得については，その年間7,000ポンドの利潤があつた場合の税率を計算した。

2　西ドイツの営業税の税率は，各市町村によつて相違し，かつ，所得以外に財産，労賃総額等をも課税標準とするため，正確には算定できないが，所得に対する税率に換算し，その平均値と思われる数値をとつた。

3　西ドイツは，配当分と未配当分とによつて税率が異なり，両者を通じた実効税率を求めることが困難であるが，1958年の税率改正の前後における法人税収の関係から，配当分と未配当分との割合を推定し，法人税の実効税率を試算すると34.07％，営業税を加えた場合は49.32％となる。

なお，昭和10年当時の税負担は，たとえばアメリカの連邦所得税の税率は13.75％，イギリスは22.5％であつたから，これらの国の法人の税負担が，ここ25年の間に急増したことは，わが国の場合と同様である。

（国民所得計算上の法人所得に対する負担の比較）

(2) 以上は，表面の税率の比較であるが，わが国には，諸準備金，引当金，特別償却等負担軽減のため税法上損金として認められるもの，その他いわゆる租税特別措置による税負担の軽減があり，この点を加味して考えれば，法人の実際の税負担は，表面上の税率よりかなり低めになることが予想され，諸外国においても多少とも同様の要素があると考えられる。国民所得計算における法人所得は，ある程度これらの要素を調整しているので，これを基とし，これにわが国の事業税のように所得計算上，損金に算入される租税を加算したものをベースとして，これに対する法人税等の税収の割合を計算すれば，実際の税負担に近いものが求められるであろう。ところが，実際には，法人税等の収入の時期が納期の関係でその所得発生の時期からずれるため，このような比較を行なつても，正確に所得と税収とを対応させることは困難であつた。ことに好況，不況の波が激しいときは，その計数は異常なものとなる。また，統計資料の関係で，正確に各国同じベースで比較することも困難であつた。しかし，一応の試みとしてこのような比較を行なつてみると，その結果は第37表のとおりである。

第37表　各国の法人所得に対する法人税等の割合調

国名＼項目＼年	日本			アメリカ			イギリス			西ドイツ		
	法人所得（A）	法人税等（B）	(B/A)	法人所得（A）	法人税等（B）	(B/A)	法人所得（A）	法人税等（B）	(B/A)	法人所得（A）	法人税等（B）	(B/A)
	億円	億円	%	億ドル	億ドル	%	百万ポンド	百万ポンド	%	億ドイツ・マルク	億ドイツ・マルク	%
昭和25年	3,454	963	27.9	406	179	44.1	2,023	1,113	55.0	59	24	40.7
26	5,529	2,601	47.0	422	224	53.1	2,405	1,442	60.0	83	35	42.2
27	5,327	2,663	50.0	367	195	53.1	2,245	1,245	55.5	85	41	48.2
28	6,385	2,848	44.6	383	202	52.7	2,400	1,251	52.1	86	43	50.0
29	5,976	2,916	48.8	341	172	50.4	2,597	1,356	52.2	96	45	46.9
30	6,593	2,803	42.5	449	218	48.6	2,784	1,281	46.0	123	50	40.7
31	9,994	3,761	37.6	455	224	49.2	2,929	1,396	47.7	135	57	42.2
32	10,745	5,237	48.7	434	209	48.2	3,023	1,396	46.2	148	68	45.9
33	9,302	4,514	48.5	367	186	50.7	2,775	1,252	45.1	160	76	47.5
34	14,582	5,689	39.1	470	232	49.4	—	—	—	174	78	44.8
35	14,548	6,320	43.4	488	238	48.8	—	—	—	—	—	—

（備考）1　負担割合の対象とした法人税等は次の税目によつた。
(1) 日　本　法人税，住民税，事業税等（年度計算）
(2) アメリカ　法人税，州法人税
(3) イギリス　法人税（法人に対して課される所得税），利潤税
(4) 西ドイツ　法人税，営業税
2　法人所得は1に掲げる税のうち，損金に算入される税額を加算した計数を掲げ（日本のみ年度計算），また，イギリス及び西ドイツの諸計数については，種々の推定を加えて計算した。

わが国の場合は，特に法人所得の伸びの変動が激しいので，この表から正確な負担関係を読み取るのは困難である。たとえば，昭和31年度，34年度の両年度の負担割合が特に低いのは，前年度に比し法人所得の急増があつたにもかかわらず，同年度の税収としては，その年度の所得に対する税収の一部が翌年度にずれ，その反面，前年度の不況時の所得に対する税収が相当混り込んでいるためと考えられる。他面，たとえば昭和33年度の負担割合が，以上と正反対の事情があつたにもかかわらず，税法上の実効税率よりなお低い点からみても，わが国法人の実際の税負担は，(1)の(イ)で検討した表面上の税率より，相当低いものということができよう。

4 大法人と中小法人との関係

(問題点)

(1) 現在(昭和33年度末)，わが国の会社数は約50万にのぼつているが，そのうちの圧倒的大部分を占めるものは，個人経営的色彩の強い中小法人であり，他面，法人税の大部分は一部の大法人によつて納められている。法人税の負担の現状をみる場合には，法人全体としての税負担の問題だけでなく，これらの大法人と中小法人との関係をもながめておく必要があろう。

また，大法人と中小法人とでは，特別措置の関係で，実質の税負担に相当の差異があるといわれており，この点についても，その実情について検討を要する。

(大法人と中小法人との分布)

(2) わが国の会社を昭和32年度の統計について資本金階級別と所得金額階級別に区分してその会社数と所得金額との分布状況を調べてみると，第38，39表のとおりである。これによると欠損

第38表　会社の資本金階級別会社数及び所得金額調

資本金階級	会社数			所得金額		
	実数	比率	累積比率	金額	比率	累積比率
	社	%	%	百万円	%	%
利益会社						
20万円未満	18,250	5.8	5.8	7,728	0.9	0.9
20万円以上	76,500	24.5	30.3	19,543	2.3	3.2
50万円	102,300	32.7	63.0	46,474	5.4	8.6
100万円	100,350	32.1	95.1	131,213	15.3	23.9
500万円	7,290	2.3	97.4	37,499	4.4	28.3
1,000万円	5,900	1.9	99.3	95,752	11.1	39.4
5,000万円	840	0.3	99.6	42,349	4.9	44.3
1億円	977	0.3	99.9	172,140	20.0	64.3
10億円	213	0.1	100.0	199,273	23.2	87.5
50億円	38	0.0	100.0	107,317	12.5	100.0
計	312,658	100.0		859,294	100.0	
欠損会社	105,545	—	—	△ 103,434	—	—

会社を別にして，資本金階級別では資本金1,000万円未満の会社が全体の97.4％（500万円未満でも95.1％）を占め，所得金額階級別でも，所得金額1,000万円以下の会社が98.3％（200万円以下でも90.8％）を占め，会社数では，中小法人が圧倒的に多いことがわかる。

他方において，これらの会社の所得は，全会社の所得に対し，資本金1,000万円未満の会社で28.3％（500万円未満の会社では23.9％），所得金額1,000万円以下の会社で24.7％（200万円以下の会社では12.1％）にしか当たらず，他面，全会社の0.4％にすぎない資本金1億円以上の会社の所得は，全会社の所得の55.7％，同様に全会社の0.2％に当たる所得金額が1億円をこえる会社の所得は，55.4％に当たつている。ここにいう所得は，特別措置で損金算入を認められるものを控除した後の所得であるから，上記の所得の割合は，ほぼ法人税収の割合に等しいと考えてさしつかえない。

第39表　会社の所得階級別会社数及び所得金額調

所得階級	会社数			所得金額		
	実数	比率	累積比率	金額	比率	累積比率
	社	%	%	百万円	%	%
利益会社						
30万円以下	174,661	56.1	56.1	20,846	2.4	2.4
50万円	42,628	13.6	69.7	16,822	2.0	4.4
100万円	40,158	12.8	82.5	28,780	3.3	7.7
200万円	26,024	8.3	90.8	38,096	4.4	12.1
500万円	17,049	5.5	96.3	56,811	6.6	18.7
1,000万円	6,387	2.0	98.3	51,773	6.0	24.7
2,000万円	2,577	0.8	99.1	42,512	5.0	29.7
5,000万円	1,852	0.5	99.6	69,289	8.1	37.8
1億円	583	0.2	99.8	58,529	6.8	44.6
2億円	374	0.1	99.9	81,761	9.5	54.1
5億円	227	0.1	100.0	118,663	13.8	67.9
10億円	83	0.0	100.0	102,075	11.9	79.8
10億円　超	55	0.0	100.0	173,335	20.2	100.0
計	312,658	100.0		859,294	100.0	
欠損会社	105,545	—	—	△ 103,434	—	—

（大法人と中小法人との実質負担）

(3)　大法人と中小法人との実際の税負担に，租税特別措置がどのような影響を与えているか。われわれは，この点について，大法人と中小法人の実効税負担一般について一応の試算を行なつたほか，一部のサンプルについてその実際の状況を調べてみた。この問題は具体的には，租税特別措置の問題になるので，上記のサンプル調査の結果は，租税特別措置の検討のところで述べ（第80～82表P 239以下参照），ここでは一般的な実効負担についての試算の結果を掲げる。

第40表　大法人，中小法人の税負担に対する租税特別措置の影響調(試算)

年度	全法人			大法人(資本金1,000万円以上)			中小法人(資本金1,000万円未満)			税率
	課税所得に対する負担率(A)	課税所得に準備金等を加えた場合(B)	(A−B)	課税所得に対する負担率(A)	課税所得に準備金等を加えた場合(B)	(A−B)	課税所得に対する負担率(A)	課税所得に準備金等を加えた場合(B)	(A−B)	
	%	%	%	%	%	%	%	%	%	
昭27	42.6	35.6	7.0	41.8	32.3	9.5	44.1	42.7	1.4	42%（27.1.1以降）
28	43.3	34.5	8.8	42.5	31.4	11.1	44.9	42.0	2.9	
29	42.7	33.1	9.6	42.0	30.2	11.8	44.3	40.6	3.7	
30	40.1	31.2	8.9	39.4	29.0	10.4	41.9	37.7	4.2	40%（30.7.1以降） 年50万円以下35%〃50万円超 40%（30.10.1以降）
31	40.6	31.3	9.3	39.8	28.5	11.3	42.5	41.1	1.4	
32	40.7	33.5	7.2	39.8	31.0	8.8	43.0	40.4	2.6	年100万円以下35%〃100万円超 40%（32.4.1以降）
33	39.3	33.2	6.1	39.1	31.3	7.8	40.0	38.0	2.0	年200万円以下33%〃200万円超 38%（33.4.1以降）

（備考）1　調査対象は，内国普通法人（利益会社のみ）の現事業年度分である。

2　「課税所得に準備金等を加えた場合」とは，貸倒準備金，価格変動準備金，退職給与引当金等の準備金，引当金及びこれに特別償却額を加えた額から，交際費の損金算入否認額を差し引いた額のほか，税額から重要物産及び増資配当の免税額を差し引いて求めたものである。

3　税額は，普通所得に対する税額と積立金，留保金額に対する税額との合計額によつた。

この表は，資料の関係から，税務当局内部の事務配分で，国税局所管とされている資本金1千万円以上の法人を大法人とし，各種の税務統計を使用して試算したものである。第37表(P105)の場合と異なり，毎年度の収入実績ではなく，課税実績を基に負担率を算出しているから，同表の場合のように，収入時期のずれの問題はないが，課税所得の各年度の配分等に当たつて推定を加えている。

この表でわかるように，最近時(昭和33年度)で，租税特別措置を加味した場合の実効税負担は，大法人の31.3%に対し，中小法人は38.0%となつている。

他面，昭和27年度以降の推移をみると，最近の租税特別措置の整理合理化，中小法人に対する留保金課税の軽減及び軽減税率の設定とその適用限度の拡充による負担軽減の結果を反映して，その差が縮小していることが認められる。

5　企業の収益率及び粗付加価値額構成の推移

(問　題　点)

(1)　企業課税において税負担が第1に問題となるのは，主として税負担が企業の資本蓄積をどの程度圧迫する要因となつているかという点であろう。ところが，企業は経済の成長に応じ，また，技術の進歩により，その収益率の向上を図ることができ，また，それに課される租税の負担をも，状況により，これを他に転嫁する力を持つている。

他面，企業が生み出す粗付加価値は，人件費，金利，減価償却費等に配分された残りが，企業の純益となり，そのうちの一部が租税として徴収され，残部が配当，賞与及び留保に回わされる。つまり，企業の蓄積に影響する要因は，税金の負担だけではないわけである。そこで，企業に対する税負担の現在の位置を見きわめるためには，これらについての推移を認識しておく必要があろう。

（収益率の推移）

(2) まず，企業の使用総資本の生み出す利益及び自己資本に帰属する利益について各種の割合を求め，戦前と最近との比較を行なつてみた（第41表）。

これらの収益率は，その時々の景況によつて左右され，最近の推移をみても相当変動があるが，大体次のようなことがいえよう。まず，使用総資本の生み出す利益は，減価償却費を加算したところ（粗利益率Ⅱ）でも，控除したところ（粗利益率Ⅰ）でも，概して戦前を上回つている。また，他人資本の対価である支払利子を控除し，自己資本に帰属すべき利益についてみると，最近における不況の年であつた昭和33年度（上）を除くと，税金を含めての利益率は，戦前より相当大きくなつており，税金を差し引いた後の純利益率でも，戦前を上回るか又はわずかに低下しているにすぎない。以上の計数からみると，企業の税負担は，戦前よりはるかに高くなつているが，それと同時に，資本の収益率が増大しているので，自己資本の税引後の取り分も，戦前と大差がないものとなつており，はなはだ注目に値する。

第41表　主要製造業の使用総資本収益率等調（試算）

項目 / 年度	使用総資本		自己資本	
	粗利益率Ⅰ	粗利益率Ⅱ	税引後純利益率	税引前純利益率
昭和	%	%	%	%
10年下	9.27	12.30	11.22	13.22
32年上	12.24	16.21	15.55	25.51
33年上	8.21	12.09	7.89	13.18
34年上	9.68	14.03	11.05	18.72

（備考）1　本表は次の資料を参考として作成したものである。
戦前：「三菱経済研究所保存原資料」，「株式会社年鑑（東洋経済新報社）」，「工業統計資料第4部（通産省）」等。
戦後：「本邦事業成績分析（三菱経済研究所）」，「工業統計速報（通産省）」等。
2　調査対象は，戦前にあつては製造業102社，戦後にあつては，製造業約400社である。
3　純利益とは，利益処分の対象となる純利益金額と非課税準備金との合計であり，税金は，法人税，住民税及び事業税の合計によつた。
4　比率の計算方法は，次のとおりである。

$$\text{使用総資本・粗利益率Ⅰ(Ⅱ)} = \frac{\{\text{純利益}+\text{税金}+\text{支払利子（＋減価償却費）}\}\times 2}{\text{使用総資本}}$$

$$\text{自己資本・税引後（税引前）純利益率} = \frac{\text{税引後（税引前）純利益}\times 2}{\text{自己資本}}$$

（粗付加価値額構成の推移）

(3) 次に企業の粗付加価値額の構成割合の戦前対比と，近年における推移を調べてみると，第42表のとおりであり，さらにその推移をアメリカのそれと比べてみると第11図のとおりである。

第42表　わが国における法人企業の粗付加価値額構成の推移比較(試算)

(単位　戦前　千円　戦後　億円)

種類	項目 / 年別	法人所得の内訳 配当及び賞与 (A)	比率	留保 課税積立金	比率	非課税積立金	比率	合計 (B)	比率	法人税住民税事業税計 (C)	比率	法人所得 (A+B+C) (D)	比率	減価償却費 (E)	比率	利子割引料 (F)	比率	賃借料及び固定資産税 (G)	比率	人件費 (H)	比率	粗付加価値額 (D+E+F+G+H) (I)	比率
主要法人	昭和10年下期	69,502	% 24.2	36,381	% 12.7	—	% —	36,381	% 12.7	18,838	% 6.6	124,721	% 43.5	45,487	% 15.8	14,342	% 5.0	1,734	% 0.6	100,408	% 35.1	286,692	% 100
	34年上期	434	7.0	292	4.6	100	1.6	392	6.2	573	9.1	1,399	22.3	1,004	16.0	839	13.3	69	1.0	2,976	47.4	6,287	100
全法人	26年	491	3.7	1,701	12.7	15	0.1	1.716	12.8	1,882	14.1	4,089	30.6	793	5.9	1,118	8.4	353	2.6	6,985	52.5	13,338	100
	27年	693	3.8	825	4.5	495	2.7	1,320	7.2	1,719	9.5	3,732	20.5	1,327	7.3	1,839	10.1	495	2.7	10,775	59.4	18,168	100
	28年	871	3.9	978	4.4	563	2.5	1,541	6.9	2,037	9.1	4,449	19.9	1,799	8.1	2,379	10.6	707	3.2	13,009	58.2	22,343	100
	29年	1,003	3.8	975	3.7	711	2.7	1,686	6.4	2,157	8.2	4.846	18.4	2,572	9.8	3,090	11.7	882	3.3	14,950	56.8	26,340	100
	30年	1,109	3.9	734	2.7	710	2.5	1,444	5.1	1,914	6.8	4,467	15.8	3,781	11.2	3,685	13.0	1,082	3.8	15,875	56.2	28,290	100
	31年	1,396	4.1	1,533	4.5	851	2.5	2,384	7.0	2,840	8.3	6,620	19.4	4,041	11.8	4,066	11.9	1,377	4.0	18,119	52.9	34,223	100
	32年	2,005	4.5	2,841	6.4	659	1.5	3,500	7.9	4,164	9.3	9,669	21.7	4,969	11.1	5,092	11.4	2,018	4.5	22,873	51.3	44,621	100
	33年	2,146	4.5	1,613	3.4	580	1.2	2,193	4.6	3,246	6.8	7,585	15.9	5,644	11.9	6,662	14.2	1,885	4.1	25,547	53.9	47,323	100
	34年上期	1,201	4.5	878	3.3	399	1.6	1,277	4.9	1,796	6.8	4.274	16.2	3,054	11.6	3,584	13.6	1,065	4.0	14,459	54.6	26,436	100

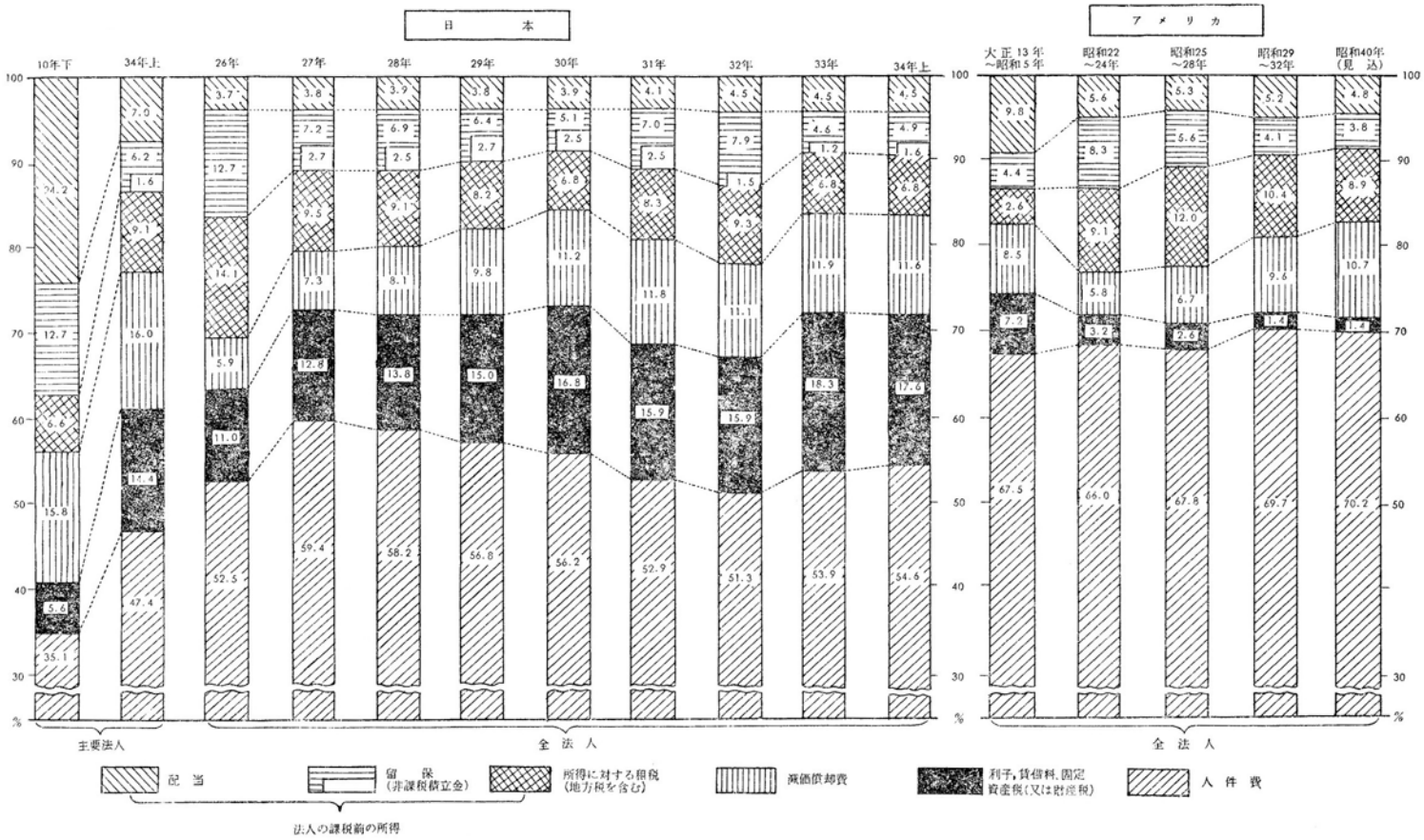
(備考)

1　本表は「三菱経済研究所保存原資料」東洋経済新報社調「株式会社年鑑」，通産省調「工業統計資料(第4部)」及び法人企業統計年報等を参考として作成したものである。

2　調査範囲

戦前の主要法人については，製造業102社を対象としたものであり，戦後の主要法人については製造業411社，全法人については金融保険業を除いたものである。

第11図　わが国及びアメリカにおける法人企業の粗付加価値額構成図表（試算図表）



（備考）　わが国にあつては，第42表の備考参照。アメリカの粗付加価値額に占める比率はフォーチュン誌（1960年7月号）の「法人税の改正提案」による。

これによると企業の留保は，戦前の12.7％から6.2％へとだいたい2分の1に落ちており，減価償却は，ほぼ同じ割合である。その反面税負担は，6.6％から9.1％に増加しているが，他の要因としては金利(5.0％から13.3％へ)と人件費(35.1％から47.4％へ)の増加が目だつている。現在（昭和33年）の金利水準が戦前(昭和11年)に比し，たとえば割引料が6.64％から8.72％へ，貸付金利が5.48％から8.40％へと約30～50％高くなつていると同時に，後述（第3）のとおり，企業の他人資本の総資本に対する割合が同時期でほぼ40％から70％へと急増していることからみて，企業の支払金利が2.5倍以上に激増しているのは当然である。ところが他面，自己資本割合の激減に伴い，支払配当の割合は，著減しており(賞与を含めて，24.2％から7.0％へ)，支払利子と配当賞与とを加算すると29.2％から20.3％へとかえつて減少している。したがつて，留保割合が減少している原因は，税金と人件費との増加にあり，人件費増加のウエートが大きいことに気付くであろう。

アメリカの場合は，粗付加価値額の構成割合に，日本の場合程極端な変化はない。企業の資本構成その他経済の基調にそれ程大きな変化がないからであろう。しかし，それでも，大正13年～昭和5年と昭和29～32年とを比較して，税金の割合は，2.6％から10.4％へと4倍に増加している。しかし，支払配当及び金利の割合が相当減少しているので，内部留保は4.4％から4.1％へとわずかの減少にとどまつている。他面，わが国とアメリカとを比較した場合(わが国では全法人の場合をとる。)，わが国の企業の内部留保の割合のほうがアメリカのそれに比し約20％高く，その反面，税金の割合はアメリカのほうが約50％高い。さらに，アメリカでは人件費の割合が断然高くわが国では支払金利の高さが目だつている。

6 要約と結論

(検討の要約)

(1) 以上の検討の結果を次のとおり要約することができよう。

(イ) 現在わが国の企業が納める国税，地方税の総額はやや企業外(主として家計)の納める税金を上回つているものと推定される。

(ロ) しかし，企業の納める税金のうち，一応企業の負担に帰すると考えられる租税は，企業の所得に対して課されるものであり，企業課税の問題としては，法人の所得に対して課される税金（法人税，法人住民税及び事業税)が一番重要である。

(ハ) 法人の所得に対して課される税金が租税収入中に占める地位は，国税，地方税とも，近時，ますますその比重を高め，主要諸外国に比べても，その割合は高い。このことは，その税金の性質上，わが国の租税収入を景気に対する弾力性の高いものとしている。

(ニ) 法人税，法人住民税及び事業税の負担は，戦前と比べると著しく高いものとなつているが，主要諸外国との比較では，わが国のほうが概して低く，租税特別措置による負担軽減を考慮に入れればなお低くなる。他面，家計に対して課される税の代表である所得税負担が，現在諸外国と比べて相当高いことは，前章の第2でみたとおりであり，注目を要する。

もつとも，法人の負担能力についても，このような表面の比較だけでなく，わが国の企業が戦争やインフレーションによつて大きな蓄積を喪失し，諸外国の企業と比べて立ちおくれがあ

ることに留意する必要があろう。

(ホ) わが国の法人税収入は，法人数としてはごく一部の大法人が，その大部分を納めているという特徴を持つているが，租税特別措置の影響で，一般的には大法人の実質の税負担は，中小法人のそれに比し，相当低くなつているものと考えられる。

(ヘ) 企業の使用総資本又は自己資本に対する収益率は，戦前より向上している。したがつて企業の税負担は大幅に増加しているが，企業の自己資本に対する税引後の収益率は戦前とほぼ同様であり，税負担の増加は，収益率の向上によりカバーされた形となつている。また，企業の粗付加価値額構成割合からみると，企業の内部留保の割合は，戦前より大分低下しているが，その原因は，税負担の増加と同時に人件費の増加にある。(アメリカの同様の割合と比較してみると内部留保の割合は，わが国のほうが高く，税負担の割合はアメリカのほうが高い。)

(結　　論)

(2) 以上の検討の結果，税制上企業ことに法人の負担について次のようなことがいえよう。

(イ) 法人の税負担は，戦前に比して相当に高く，その軽減が望ましいことはもちろんであるが，主要諸外国との比較では必ずしも高くなく，また，企業の収益率も，戦前より相当向上していることを考えれば，現在要請される税負担のもとでは，減税は，所得税その他個人に対する税の軽減に重点を置き，これとバランスをとりつつ，企業の負担軽減を考慮すべきであろう。

(ロ) 大法人と中小法人との間の税負担の公平の見地からも，できるだけ租税特別措置の整理を進めることが必要と考えられる。中小法人については，別途，個人所得者との負担の均衡の問題があるが，その点を総合的に考慮しつつ，負担の軽減合理化を検討すべきである。

(ハ) 企業の粗付加価値の分析からみても，わが国の企業の他人資本への依存は，極端である。この点は，やがて次の第3の検討とつながるが，もしそこに税制面からの影響があるとすれば，その検討は税制として重要な問題と考えられる。

第3　企業の資本構成及び資金調達の現状

1 問　題　点

既にみたように，今日わが国の企業の資本構成は，戦前に比し，自己資本の割合が著しく低下している。貿易，為替の自由化をひかえ企業の経営基盤を強化するため，企業の資本構成の是正の問題が一般の関心をひき，種々その対策が検討されている。今日，わが国の企業の自己資本の割合が低下している原因はいろいろあるが，その充実が進まない大きな理由の一つに現行税制があげられ，その根本的な再検討が要望されている。

そこで，その検討にさきだつて，わが国企業の資本構成の状況がどのようなものであるか，企業の自己資本が低下している理由はどこにあるか，また，企業の自己資本の増加を図ることの経済的な意味は何か等について税制の問題を含めて一層広い角度から検討を加えておく必要がある。

さらに，以上の問題と関連しつつ，わが国経済の発展をささえる企業の資金調達のあり方について，現在，種々の問題が提起されている。資金調達の問題についても，外部の資金の調達について，借入金によるか増資によるかという点で，上述の資本構成の問題と同様の問題を持つていることは当然であるが，それと同時に，この場合には，税制上減価償却のあり方の問題が重要な問題となつてくる。さらに，また，税制上法人利益の課税に当たつて，留保と配当に対してどのような態度をとるかというような問題等とも関連する。そこで，わが国企業の資金調達の現状とそれと関連した以上のような税制上の問題の所在についても，あわせて検討を加えることとする。

2 資本構成の現状

（一般の場合）

(1) わが国の企業の資本構成の推移は第43表のとおりである。

第43表　主要企業の資本構成の推移

年度＼項目	自己資本	内訳			他人資本	内訳	
	合計	資本金	資本剰余金	利益剰余金	合計	固定負債	流動負債
	%	%	%	%	%	%	%
昭和9～11年度平均	60.70	46.34	14.36		39.30	21.07	18.23
26　上	36.93	5.65	24.51	6.77	63.07	12.57	50.50
27　上	35.89	7.06	21.02	7.81	64.11	15.30	48.81
28　上	34.71	8.84	17.98	7.89	65.29	18.61	46.66
29　上	39.13	9.57	21.95	7.61	60.87	18.84	42.03
30　上	39.17	10.96	20.54	7.67	60.83	20.16	40.67
31　上	36.62	11.13	17.25	8.24	63.38	19.18	44.20
32　上	32.94	12.16	12.83	7.95	67.06	18.87	48.19
33　上	32.87	13.76	11.34	7.77	67.13	21.48	45.65
34　上	30.75	13.40	9.85	7.50	69.25	23.42	45.83

（備考）　本表は，三菱経済研究所調「本邦事業成績分析（34年上期）」によつて作成したものである。

戦前には，自己資本比率が60.7％，他人資本比率が39.3％であつたが，34年上期には，この比率がそれぞれ30.8％，69.2％となつており，最近の自己資本の割合は戦前のほぼ2分の1に

低下している。項目別にみると自己資本のうち払込資本金の割合の低下が特に目だち，最近では13%～14%程度で戦前の3分の1以下に落ちている。また，他人資本の内容をみると，流動負債の比率が18.2%から，46%前後へと，2.5倍程度に著増しているのに対し，固定負債の比重は21.1%から23%程度へと若干の増加にとどまつている。

さらに，最近の推移をながめてみると資本剰余金の割合が順次減少しているのは，再評価積立金の資本組入れが進んでいる結果であるが，その割に資本金の割合は増加しておらず，ここ数年の間ほぼ同じ水準を保つており，その結果，自己資本全体としてはむしろ低下の傾向が認められる状況である。

なお，資本構成の問題は，これと見合う資産構成の状況を対比してながめる必要があることはもちろんであり，その状況を戦前とごく最近数年についてみると第44表のとおりである。戦前

第44表　主要企業の資本及び資産構成の推移

年度＼項目	資本構成							資産構成			固定資産
	自己資本合計	内訳			他人資本合計	内訳		流動資産	固定資産	繰延勘定	自己資本＋固定負債
		資本金	資本剰余金	利益剰余金		固定負債	流動負債				
	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
昭和9～11年度平均	60.70	46.34	14.36		39.30	21.07	18.23	31.03	68.97	—	84.34
32年　上	32.94	12.16	12.83	7.95	67.06	18.87	48.19	49.14	50.62	0.24	97.77
33年　上	32.87	13.76	11.34	7.77	67.13	21.48	45.65	45.46	54.25	0.29	99.82
34年　上	30.75	13.40	9.85	7.50	69.25	23.42	45.83	44.95	54.74	0.31	101.05

（備考）　本表は，三菱経済研究所調「本邦事業成績分析（34 上期）」によつて作成したものである。

第45表　諸外国の資本構成の推移（主要企業）

国別，年別＼項目	自己資本合計	内訳		他人資本合計	内訳	
		資本金	その他		固定負債	流動負債
	%	%	%	%	%	%
アメリカ 1938年	64.44	43.50	20.94	35.56	29.25	6.31
アメリカ 1955年	61.03	25.43	35.60	38.97	21.36	17.61
アメリカ 1956年	61.48	25.57	36.31	38.52	21.44	17.08
イギリス 1957年	59.32	26.46	32.86	40.68	11.45	29.23
イギリス 1958年	65.25	28.37	36.88	34.75	10.34	24.41
イギリス 1959年	65.73	28.26	37.47	34.27	9.69	24.58
西ドイツ 1936年	55.50	43.70	11.80	44.50	12.80	31.70
西ドイツ 1956年	43.98	23.95	20.03	56.02	23.73	32.29
西ドイツ 1957年	43.27	24.07	19.20	56.73	24.47	32.26
西ドイツ 1958年	42.10	23.45	18.65	57.90	26.16	31.74

（備考）　1　本表は，三菱経済研究所調「本邦事業成績分析」によつて作成したものである。

2　アメリカでは，1957年以降主要企業に関する統計がなく，全法人を対象とする統計に切り替えられたので，1956年までにとどめた。

に比し固定資産の比重が低下しているのはインフレーション後の資産の再評価ことに土地の再評価が十分行なわれていない点に一つの原因があると思われるが，この点は，資本面の自己資本の状況と見合つているわけであり，固定負債と自己資本の合計額に対する固定資産の割合は戦前に比べ著しく悪化している。

次に，主要諸外国の状況と比較してみよう(第45表P115)。

イギリスについては，戦前の資料が得られなかつたが，アメリカ，西ドイツとも現在の自己資本比率は戦前と比べて低下している。アメリカの低下はわずかであり，西ドイツの低下はやや目だつが，それでも，わが国ほど著しい変化はない。現在の自己資本比率は，アメリカ，イギリスとも60%以上で，戦前のわが国のそれを上回つており，西ドイツは約42%であるが，わが国のそれは西ドイツよりさらに低くなつている。

(土地の再評価及び非課税準備金等を加味した場合)

(2) 今日のわが国企業の自己資本比率が低下している理由の一つとしてインフレーション後の再評価が十分でなかつたこと，ことに減価償却資産でない土地については売却予定のものは別として，再評価税を納めてまで再評価を行なう必要もなかつたから，過去に取得した土地の帳簿価額は著しく低位にすえおかれている。最近の地価の著しい高騰と比べれば，そのかい離はますます大きいものとなつていると思われる。この点はもちろん企業の実質的な財務内容に影響を持つものではないが，戦前ないし諸外国の計数と比較する場合，一つの調整を要する点と考えられる。

さらに，わが国の現在の税法では，各種の準備金，引当金の積立てによる非課税留保や，特別償却が相当広範に認められている。非課税準備金のうちには，企業会計上，損金として認められる部分があり，また，特定の場合に相当取りくずされているものもあるが，全体としてながめると累増の傾向にある。

これらの非課税留保は普通の統計では，他人資本の項目のうちに含められ，あるいは資本の項目から除外されて資本構成が示されているが，以上の点からみれば一般的には利益準備金等の自己資本に近い面があると考えられるので，かりにこれを自己資本に含めて資本構成を修正して考えてみる必要があろう。

これらの点を加味して主要企業についてその資本構成を修正する試算を行なつてみると第46表のとおりである。

第46表　補正自己資本比率(試算)

項目 / 年度	現在の自己資本比率	補正自己資本比率			
		土地について，第三次再評価限度額まで再評価した場合(A)	(A)に非課税準備金等を加味した場合	土地について，時価まで再評価した場合(B)	(B)に非課税準備金等を加味した場合
	%	%	%	%	%
34年度上	30.75	32.75	37.21	39.27	43.23

(備考)　本表は，三菱経済研究所調「本邦事業成績分析」を参考とし，土地の第三次再評価限度額，時価及び非課税準備金については，主税局調査資料により，試算したものである。

以上と同様の面は，戦前でも，また諸外国でも，程度の差こそあれ，ある程度はあることであり，わが国の現在の企業についてのみ以上の修正を行なつた数字を用いて他と比較することはもちろん適当でないが，わが国の現在の企業については，特にこの種の修正を加味してながめてみる必要が大きいということはできよう。

以上の試算によると自己資本比率30.8%(34年上)は土地の再評価を行なつた場合には，32.8%(かりに時価まで再評価した場合は，39.3%)に上昇し，さらに，これに非課税準備金等を加味するとその比率は37.2%(土地の再評価を時価まで行なつた場合は43.2%)となり，かなりの向上をみる。

しかし，このような点をすべて加味したところで，とうてい戦前の比率にまで達することはできない。しかも，土地の再評価は，過去の資産の処理の問題であり，問題は2でみたように最近数年間，自己資本比率に改善の跡がみえず，むしろ低下の傾向さえみられることである。

(中小法人の資本構成)

(3) 以上に述べたわが国企業の資本構成は，主として資本金1億円以上の主要企業についてのものである。ところが，中小法人の資本構成は，自己資本比率がさらに低位にある(第47表)。自己資本比率は，わずか15%程度，資本金はさらにその半ばにすぎない。固定資産に対する自己資本と長期負債との合計額の比率は，100%をこえている。中小法人は，大法人のように増資により一般から資本を募るのが概して困難である。この点は税制上，大法人の場合と異なつた問題を提起するが，それと同時に中小法人の資本構成が大法人の場合よりさらに悪いことを認識しておく必要がある。

第47表　中小法人(資本金500万円以上1,000万円未満)の資本及び資産構成調

項目 / 年	資本構成							資産構成	
	自己資本合計	内訳			他人資本合計	内訳		流動資産	固定資産
		資本金	資本剰余金	利益剰余金		固定負債	流動負債		
	%	%	%	%	%	%	%	%	%
昭和34年	15.28	8.04	1.88	5.36	84.72	8.70	76.02	73.52	26.48

(備考)　本表は，理財局経済課調「法人企業統計年報(昭和34年)」によつて作成したものである。

3　資金調達源泉の現状

(過去との比較)

(1) 次に資金のフローの面から企業の資金調達の源泉の事情について調べてみよう。

周知のとおり，企業の資金調達の源泉としては，企業の内部資金(自己金融)として社内留保と減価償却引当金，外部資金として株式，社債，長期及び短期の借入金等がある。減価償却引当金は，これに見合う減価償却費が損金計上されるから，さきに述べた企業の資本構成の面では現われないが企業の重要な資金調達源泉であることはいうまでもない。また，上記のほか，各種準備金，引当金等の非課税留保も，資金源泉の一つとして考えることができるであろう。

わが国企業の資金調達源泉の状況（金融保険業を除く全法人の場合）は，第48表に示すとおりである。この資金源泉の構成は，毎年の好，不況，経済発展のテンポによつて大きな影響があり，たとえば，最近の不況の年であつた昭和30年の状況では内部資金と外部資金との割合は，戦前と大差のない状況であつたが，その他の年では戦前に比し，外部資金の比重が相当増大し，外部資金が全体のおおむね60～70％を占めている。しかも，この場合注目されることは外部資金のうち借入金と株式との比重が，戦前とそのところをかえていることである。すなわち，戦前には，株式の割合が34.5％を占め，借入金18.8％をしのいでいたのに対し，最近はその地位が逆転し，株式が大体20％，借入金はその3倍弱の60％近くとなつている。社内留保や減価償却費の割合は，その時々の経済事情に大きく影響されて，戦前に比べて一般的な傾向を見いだすことがむずかしい。

第48表　わが国の全法人（金融保険業を除く。）の資金源泉調（試算）

項目＼年	昭和11年	27	28	29	30	31	32	33
内部資金	46.0%	18.6%	32.3%	35.9%	45.2%	29.9%	36.3%	37.1%
社内保留金	18.8	7.8	18.1	12.3	20.3	15.1	16.7	10.1
減価償却費	27.2	10.8	14.2	23.6	24.9	14.8	19.6	27.0
外部資金	54.0	81.4	67.7	64.1	54.8	70.1	63.7	62.9
借入金	18.8	71.5	56.4	36.9	41.1	42.6	55.9	57.8
株式等	34.5	10.7	5.9	23.3	19.4	7.0	20.3	22.8
社債	△ 2.3	2.8	3.1	1.8	2.3	2.3	2.2	2.8
その他	3.0	△ 3.6	2.3	2.1	△ 8.0	18.2	△14.7	△20.5
資金源泉合計	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0

（備考）　本表は，経済企画庁調査資料に基づいて作成したものである。

（諸外国との比較）

(2)　次に主要諸外国の状況は第49表のとおりである（この表は，アメリカ以外は，主要企業の統計であり，したがつてわが国の計数は第48表と一致していない。）。ここでわが国の企業と比べて顕著なことは，まず，内部資金の比率が高いことである。アメリカおよびイギリスでは内部資金の比重がおおむね60％以上と高く，年によつては90％にもなつている場合も見受けられる。これは，アメリカ及びイギリスの経済成長との関係もあるが，わが国についで経済成長率の高い西ドイツでも減価償却費の比重が高いために，内部資金の比重は，ほぼ外部資金のそれと匹敵しており，わが国の場合より高い割合を示している。また，外部資金のうち，アメリカ，イギリスは一般に株式の比重が借入金より高いが，わが国の場合と比べ，社債の比重が高いのが目だつている。西ドイツでは，さきの資本構成の姿にも現われているように，株式の比重は借入金に比して低い。

第49表　わが国主要企業と諸外国の主要企業との資金源泉比較表

項目＼国＼年	日本			アメリカ			イギリス			西ドイツ		
	昭和32年上	昭和33年上	昭和34年上	昭和32年	昭和33年	昭和34年上	昭和32年	昭和33年	昭和34年	昭和30年	昭和31年	昭和32年
	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
内部資金	20	32	25	70	85	61	61	90	63	46	49	54
社内保留金	5	3	4	23	20	22	38	60	23	11	7	6
減価償却費	15	29	21	47	65	39	23	30	40	35	42	48
外部資金	80	68	75	30	15	39	39	10	37	54	51	46
借入金	33	49	24	1	△8	4	3	—	4	44	40	34
株式	7	20	3	9	12	8	9	8	8	9	11	12
社債	3	6	6	18	20	7	14	7	2	—	—	—
その他	37	△7	42	2	9	20	13	△5	23	—	—	—
資金源泉合計	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100

（備考）1　本表は，三菱経済研究所調「本邦事業成績分析」等によつて作成したものである。
2　西ドイツの借入金は，長期及び短期負債の合計である。なお，社債は借入金に含まれている。
3　アメリカについては，金融保険業を除く全法人の計数である。

（要　　約）

(3)　以上要するに，わが国の企業は，近年，経済発展の速度が早く，企業の内部資金の範囲をはるかにこえた投資が行なわれるため，外部資金に依存することがきわめて大きく，しかも，その外部資金としては増資よりも借入金に依存する割合が多いことを示している（わが国についで成長率の高い西ドイツの場合は，特に減価償却の割合が大きいため，わが国の場合ほど，外部資金に依存していない。）。さきに示した企業の自己資本割合が一向に向上しない反面を如実に物語つているものといえよう。

4　自己資本低下の原因

（歴史的な事情）

(1)　次に，わが国企業の自己資本が以上のように低下した原因は，どこにあるか。3でみた企業の資金調達の姿は，企業の自己資本比率が向上しない事情の断面を示しているが，自己資本の割合が低下した原因としては，このように現在なぜ企業が借入金に多く依存するかという理由のほかに，戦前，相当の自己資本比率を示していた日本の企業の自己資本が今日のように大きく落ち込んだ歴史的な事情を調べてみなければならない。

戦後，企業の自己資本が低下した事情はいろいろある。しかし，これらの事情が具体的にそれぞれどの程度自己資本の低下に影響したかについて計数的には握することはむずかしい。しかも，われわれにとつて重要なことは，現在なぜに自己資本の増加が進まないかという問題であるから，このような歴史的事情については，ここに一般に云われている主な事情を列記しておくにとどめる。

(イ) 戦時経済の進展につれて資金統制の結果，企業の資金調達において，増資は減少し，借入金の比重が圧倒的なものとなつた。その結果，たとえば昭和17年下期の主要企業の自己資本比率は，既に48％程度に低下している。

(ロ) 戦争により企業はその資産に多大な損害をこうむり，戦時補償は戦後打ち切られ，終戦後既に支払われたものは，戦時補償特別税として徴収された。これらの損失は，企業再建整備法等により処理され，その結果は大きな自己資本の切捨てとなつた。

(ハ) 戦後，激しいインフレーションによつて企業の新規取得の資産及び負債の名目価値がふくらみ，その結果，従来の固定資産ないし自己資本の比重が相対的に低下した。このアンバランスはその後資産再評価により一応調整されたが，うえに述べた土地の再評価にもみられるように調整が十分であつたとはいえなかつた。

(ニ) 戦後経済復興のためにとられた方策は，重要産業の傾斜生産方式であり，その遂行の「てこ」となつたのは，昭和22年に始まる政府資金による復興金融金庫の巨額な融資であつた。当時，国民の貯蓄性向はきわめて低く，一般金融機関は，その資金が枯渇したが，復興金融金庫の貸付金が企業を通じて，金融機関に滞留し，その貸出の源泉となつた。他面，証券取引所は，昭和24年に再開されたが，翌年には株式の大暴落もあり，増資による資金調達は微々たるもので，資金の圧倒的大部分は，市中及び政府金融機関から供給された。

わが国経済は，戦争直後のインフレーションとドッジラインによるその収束，朝鮮動乱，その後の景気後退という経過をたどりつつ復興していつたが，その間，企業の借入金依存の態勢が確立され，その後，経済が本格的な発展の段階に至つても，その基調に変化をみせなかつた。

(ホ) 他面，戦前には，日本の企業を支配した財閥があり，財閥の資金で増資がまかなわれた面が大きかつたが，戦後はこれが解体され，株式は資力の乏しい多数の株主に分割され，増資を困難にする一つの理由となつた。

(現在の事情)

(2) それでは，次に経済が戦後の復興過程を経てめざましい発展の途上にある現在，企業の自己資本の充実が戦前のようにならない原因はどこにあるのか。

これにもいろいろの理由があるが，そのうち主なものとして一般に指摘されているのは，次のような点である。

(イ) まず，企業の発展が急激であるため，企業の内部留保を大きく上回る投資が行なわれ，しかもその資金の調達は，比較的調達が容易な金融機関からの融資に依存し勝ちであること。

(ロ) わが国の金融機関は，資金供給者としてきわめて大きな地位を占め，国民の伝統的な貯蓄形態である預貯金を通じて大きな資金を集め，企業の需要に応じて短期資金のみならず長期資金まで供給し得る立場にあること。

(ハ) 資金コストの面で増資にたよるより，借入金を選ぶほうが有利であること。これは一般に借入金利が配当率より低いだけでなく，支払金利は企業の損金とされるが，支払配当は損金とされず，50％に近い法人税等を支払つた残りの利益のうちから支払わなければならないから，その

実質の資金コストは，表面の配当率の倍近いものとなる事情があること。

(ニ) 経営者の態度として，資金運用上，借入金は必要に応じ調達し，不必要になると返済できるという資金運用の弾力性の面から，借入金を選ぶ傾向があること。

(3) 以上のうち最も大きい理由の一つと考えられる(イ)の点は計数的にも，いろいろの角度からこれを裏付けることができる。たとえば，国際的にみても，日本の経済成長率は，西ドイツとともに最も大きいが，前掲第45表(P115)の諸外国の企業の資本構成における自己資本比率は，この成長率とちようど逆相関の関係を示している。各国の経済成長率を国民総生産と鉱工業生産の増加率で代表させて示してみると，第50表のとおりであるが，企業の自己資本比率は成長率の低いアメリカ，イギリスの企業が最も高く，西ドイツはちようどアメリカ及びイギリスとわが国との中間にある。

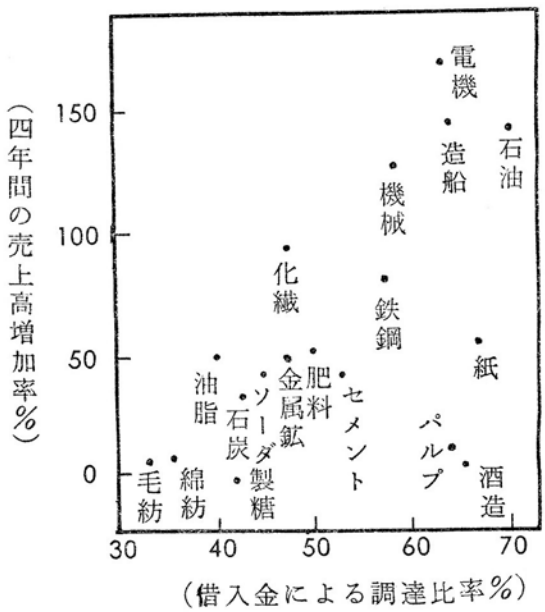
第50表　各　国　の　成　長　率

項目 / 国	昭和26～33年の年率増加率	
	実質国民総生産	鉱工業生産
	%	%
日　本	8.27	13.46
アメリカ	2.79	2.92
イギリス	2.14	2.77
西ドイツ	6.93	8.40

(備考)　本表は経済企画庁の国民所得白書等により作成した。

(4) このような傾向は，わが国の企業の間でもうかがえ，一般に成長率の高い産業に属する企業ほど借入金に依存度が高いことが指摘されている(第12図，第51表参照)。

第12図　主要業種の成長率と資金調達率との関係図表



(備考) 1　本図表は，法人企業統計速報の4年間(30.10～34.9)の売上増加率と他人資本による資金調達比率との関係を示すものである。

2　計数については第51表(p122)参照。

第51表　主要業種の成長率と資金調達率調

業種＼項目	売上増加率	他人資本による調達率	業種＼項目	売上増加率	他人資本による調達率
	%	%		%	%
電機	269	63.0	油脂	150	40.4
造船	245	63.8	ソーダ	142	45.0
石油	243	69.8	セメント	142	52.7
機械	228	58.0	石炭	128	42.6
化繊	194	47.5	パルプ	112	64.3
鉄鋼	180	57.2	綿紡	108	36.0
紙	155	66.7	毛紡	107	33.3
肥料	152	49.9	酒造	105	65.1
金属鉱	151	47.2	精糖	100	42.4

（備考）1　本表では成長率を売上増加率で代表させた。

2　$\text{売上増加率}=\frac{\text{34年売上高 (34.4.1〜34.9.30)}}{\text{30年売上高 (30.4.1〜30.9.30)}}$

3　$\text{他人資本による調達率}=\frac{\text{他人資本増加}}{\text{総資本増加＋減価償却}}$

(5)　ところで，企業の成長率が高く，内部資金不足を外部資金に求める場合，なぜにそれが多く金融機関からの借入れの形をとるのか。

それは一般的にいつても，迅速に資金調達を行なうためには，増資より借入金のほうが便利であることは明らかであるが，さらにこの点については，わが国に，(2)の(ロ)で述べたような特別の事情があることを指摘しなければならない。次の第52表に示すマネーフロー表によると個人の純貯蓄のうち預金の形で金融機関に流入する割合は昭和34年で64.6％に達し，これに対する有価証券投資の割合は18.4％，そのうち直接企業の株式に向かう分は，株式，投資信託を合計してわずかに14.4％にしか当たつていない。

これは，わが国で最も支配的な貯蓄形態が銀行預金であるという伝統的な事情によるが，それと同時に，証券市場では投資単位に達しないような零細な個人貯蓄が多いということも大きな理由であろう。

第52表　個人の貯蓄形態と企業の資金調達方式

項目＼年		昭和29年	30	31	32	33	34
		%	%	%	%	%	%
個人貯蓄	短期預金	13.9	21.8	21.2	8.9	10.6	16.6
	長期預金	53.9	52.7	50.4	54.4	52.1	48.0
	信託保険	17.4	21.8	14.8	16.7	18.7	17.0
	有価証券	14.9	3.8	13.6	19.9	18.6	18.4
	（金融債）	0.5	1.1	0.9	0.8	2.8	4.5
	（事業債）	0.4	0.2	1.0	0.4	0.4	0.2
	（株式）	14.7	5.3	12.0	13.5	10.3	7.7
	（投資信託）	0.3	△2.4	0.7	6.0	5.3	6.7
企業の調達	有価証券	36.2	20.4	19.6	24.3	22.3	22.7
	（株式）	32.6	16.5	15.5	21.1	18.3	14.9
	借入金	63.8	79.6	80.4	75.7	77.7	77.3

（備考）　本表は，日本銀行調査局作成のマネーフロー表によつて作成したものである。

(6) なお，当調査会が大蔵省に依嘱して行なつた前述の「アンケート」の結果からも，以上述べた理由が確かめられる。

アンケートにおいて企業の株式資本が少ない理由の第1としてあげているのは，まさに上記(2)の(イ)の点であり(17％)，(ロ)の理由をあげているものも多い(15％)。さらに「増資をしても収益力の面から必要な配当水準を維持する自信がなかつた。」と答えたものが(イ)，(ロ)の理由と並んで多い(16％)が，これはある意味で，(ハ)の理由を別の側面からいつたものと解される。他面(ハ)の理由を直接あげている企業も相当数えられる(14％)。これらに(ニ)の理由(10％)を加えると，企業が株式資本の少ない第1の理由としてあげた理由の72％に達している。

アンケートは，株式資本の少ない理由を第1順位から第3順位までの順位を付して回答を求めているが，その第2順位まで含めてみると，前記四つの理由の占める割合は圧倒的である。また，第2順位の理由としては，直接前記(ハ)の資金コストの面の理由をあげているものが多い点が注目される。

さらに，これらの理由のうち税制面の理由を直接あげている回答（配当と利子に対する税制上の取扱いの差異から株式の資金コストが高いとするもの）は，第1順位の回答としては6％，第2順位の回答としては12％であるが，このほか，前述のように「収益力の面から配当水準の維持に自信なし」とするもの及び単に「資金コストの面から借入金のほうが有利」とする回答を含めると，相当大きな割合を占めている(第1順位としての割合30％，第2順位としての割合29％)。

しかし，第1順位及び第2順位としての回答を通じて最も大きな理由は，税制外の理由と考えられる前記(イ)，(ロ)及び(ニ)の理由である（この3者の合計の占める割合は第1順位としての割合42％，第2順位としての割合35％)。

最後に，以上の理由がすべて適切にあてはまるのは主として大企業の場合である。中小企業の場合は，一般から増資を募ることは不可能の場合が多く，その資金コストも問題とならない。また，自己資金による増資にも限度があるから，事業を拡張するとすれば，勢い金融機関の借入れにたよらざるを得ないわけである。アンケートの回答においても，株式資本が少ない理由の問いに対して中小企業は無回答のものが多く，また，「金融機関からの借入れが容易であつた」と答えている者が多いのも，この間の事情を物語つているといえよう。

5 自己資本充実の必要性

（自己資本充実の必要な理由）

(1) 以上自己資本の充実の必要なことが自明なことのようにして議論を進めてきたが，それはいつたいどのような意味においてであろうか。企業の拡張のテンポが早い以上，外部資金にたよることは当然であるが，その場合，借入金に多く依存するのは不健全なことであろうか。このような設問は，企業の自己資本の充実がその経営基盤を強化するうえに必要不可欠だとする論者にとつては意味のないことかも知れないが，これに対しては，株式資本充実の意義をそれほど高く評価しない者もいる。企業の経営者のなかにも，この問題をそれほど真剣に考えていない者も少なくないようである。当調査会においても，企業課税の問題を論議するに当たつて最初にこの点が問題となつた。自己資本の充実が必要であるという議論は，おおむね次のようなことを根拠としている。

(イ) 自己資本の充実は，企業の自主性を高めるために必要である。資本主義経済の活力は私的企業が，その創意と責任において，その事業を拡張し，新しい事業に進出し，経済を発展させていくところにある。そのためには，企業が，本来安全を尊ぶ金融機関等の制約を受けず，その自主性を高めるようみずからの資力を充実することが基本的に必要である。

(ロ) 企業の自己資本を充実することは，企業の経営に弾力性を持たせ，したがつて景気変動に対する企業の抵抗力を強めるとともに，景気変動の振幅が激化するのをさけるために役だつ。企業が借入金に多く依存する場合には，不況期にもその利払いのために操業度を落すことが困難になるであろうし，金融の収縮は直ちに資金繰りの圧迫となり，必要以上に在庫処分，物価下落の方向に拍車をかけるであろう。

他面，金融機関が短期資金の融資だけでなく，長期資金の供給にまで乗り出し，資金供給者として，その存在があまりに大きくなると，金融機関から容易に巨額の資金の調達ができるために，企業の投資競争と金融機関の貸出競争が昂じて，しばしば景気の行き過ぎを招く。このことは，最近の経験からいつても，なお，われわれの記憶に新たなところであろう。

以上両面の意味において，企業の自己資本の充実は，経済の安定に貢献するものといえる。

(2) 以上のような積極論に対して消極論は，おおむね次のようなものである。

(イ) 積極論の主張は，観念的には，まさにそのとおりであるが，現実論としてどれだけ値うちがあるか疑問がある。第1に企業の自主性というが，それが具体的に何を意味するのか判然としない。金融機関は貸付金の回収には関心を持つが，企業の経営がうまくいつているときにそれに口ばしを入れるようなことはしない。それに，そもそも企業の自主性をいう場合の企業とは何か。現在のように企業の所有と経営の分離の傾向が強いときに，株主に優れた判断が期待できるものとは思えない。他面，最近の日本経済の発展は，はなはだ多彩であるが，法令上の規制は別として，企業の経営者の行動が多く制ちゆうを受けているとも思われない。

借入金依存が景気の波動を大きくするという点についても疑問がある。金融機関といえども，企業の実情を無視して元本や利子の取立てを強行するものではなく，最近の不況の経験からみても，むしろ短期に好況の波に転じており，その間大きな摩擦があつたとも思えない。好況時の企業の投資競争は自己資本の充実ができても簡単にやまるものではあるまい。

(ロ) のみならず，現在のような態勢は，金融機関を通じて資金のコントロールができる点で，景気の調整や投資方向の規制がきき，全体として経済の能率を高め，その安定と発展に寄与しているものということができよう。

(アンケートの意見)

(3) それでは実際の企業の経営者はどう考えているだろうか。「アンケート」にその答を求めてみると，まず，企業の現在の資本構成を不満とし，「自己資本をふやす必要がある」と答えた企業は，全体の45％，「自己資本とともに他人資本のうち安定性のある社債，長期借入金をふやす必要がある」と答えた企業が20％，合計65％であつた。これに対し，「現状のままでよい」と答えた企業が21％，「自己資本は現状のままでよいが，社債，長期借入金をふやす必要がある」と答えた企業は7％であつた。アンケートに回答を出した企業の自己資本比率の加重平均は30.9％，自己

資本比率が10％から40％までの企業が全体の72％を占めている状態であるから，だいたい，企業の資本構成の現状を反映しているものと考えられるが，自己資本の現状にあまり不満を感じていない企業が案外多いということができよう。この点は，このアンケートの目的が主として資本構成の是正について企業の意見を問うことにあつたことを考えれば，企業のこの問題に対する関心の程度はこの数字が示すところよりさらに低いものといつてさしつかえないであろう。

もつとも，資本金の大きい会社では自己資本増加の必要性を答えるものが多く，たとえば，10億円以上の会社では，その77％がその答えをしている。（反面，自己資本の増加とともに，社債，長期借入金の増加ないし，自己資本の増加より社債，長期借入金の増加を必要とすると答えている企業も多く，その合計は44％に達している。）

自己資本をふやす必要があると答えた企業の80％は，その自己資本とは，資本金をいうものと答えている。

自己資本をふやすことの必要な理由の第1は「企業の経営に安定性が乏しく，景気変動に対する抵抗力が弱い。」(41％)ということで，「資金繰りに追われて企業の経営に不安がある。」(11％)という理由と合計すると52％の企業がこれを第1の理由としてあげている。次に多いのは，「他人資本が多くその金利負担が重いため，企業に帰属する利益が少ない。」(23％)ということで，「金利負担が重く製品等のコスト高のため，競争力が弱められている。」(5％)という理由とあわせて，28％の者が金利負担の問題を第1の理由にあげている。他面，「企業の自主性が金融機関によつて制約されている。」ことを理由とするものは，きわめて少なく，これを第1順位の理由としている者は5％にすぎない。

（結　　論）

(4) 以上のほか，当調査会では，自己資本の充実といつても，株式資本の充実もさることながら，減価償却その他内部留保の充実にいつそう重点をおくべしとする意見を唱える委員もあつた。

しかし，企業の発展のテンポが激しく，また，企業の税負担の軽減にも限度がある現在，自己資本の充実を図り，その比率を高める早道が，増資を促進し，株式資本の充実を求めることにあることは異論のないところであろう。

自己資本の充実を図ることが経済の安定と発展を図るうえの万能薬でないことは，もちろんであろうが，それが企業の経営に安定性と弾力性を与え，その競争力を増し，国民経済に好影響を与えることは誰しも否定できないところであろう。現在，わが国の企業の自己資本比率は，あまりに低くすぎる。外資導入を求める企業が，外国から増資を求められるというのも，企業経営上，常識的な自己資本比率というものがあるためであろう。

このようにして当調査会は，わが国の企業は自己資本ことに株式資本の増加を図る必要があるという結論に達し，そのための税制上の検討が重要であると考えた。

ちなみに「アンケート」では，企業が最低欲しいと考える自己資本比率及び理想とする自己資本比率について質問している。これに対する答えは企業によつてかなりまちまちで，必ずしもはつきりした根拠があるとも思えないが，だいたいの傾向として「最低」の線は30～60％，「理想」の線は50～80％と答えており，かつ，一般に現状のまま推移して5年後にはほぼ「最低」の線にた

どりつけるという予測をくだしている。

なお，何を目標にこのような割合を出したかという質問に対して，「同業者からのバランスからみて妥当である。」という答えが一番多く（47%），適正な自己資本比率というものが簡単に割り出させるものでないことを物語つているようである。

(5) 企業の自己資本を充実するために，税制面の対策だけで十分でないことは，もちろんである。さきに述べたように企業の資本構成がよくならないのは，税制以外にも大きな原因がある。

当調査会の委員のうちにも，企業の自己資本の充実を図るために，税制上の措置の効果に疑問を持つもの，税制以外の問題について資本市場と金融機関のあり方に根本的な検討を加える必要があるとするもの，さらに具体的に金融機関の預貸率の法制化とか，企業の借入限度の設定とかを考慮すべしとするもの等各種の意見があつた。

当調査会は，われわれに与えられた課題として，税制上の問題にしぼつて審議を行なつたが，この問題は，その性質上，税制上の問題に限らず，さらに広い見地からの検討を要することを特に付言し，そのような角度から問題がとりあげられることを希望する。

6 資金調達源泉の問題点

(一 般 の 問 題)

(1) 3でみたように，わが国の企業の資金調達源泉としては，内部資金より外部資金に依存することが大きい。これは，企業の発展のテンポが早いときにやむを得ない現象であつて，問題は，外部資金のうち，戦後は，株式よりも借入金の割合がはるかに大きくなつている点にある。しかし，この点は，企業の資本構成の問題として論議したところと全く同様であつて，ここで特に問題とする点はない。

資金調達源泉の問題は，税制上特に減価償却の問題をクローズ・アップする。ことに，わが国の場合，企業の資金調達源泉としての減価償却費のウエートが経済の成長率の小さいアメリカ，イギリスと比べて小さいことは怪しむにたりないが，わが国に次ぐ成長率を誇る西ドイツにおいてその比重がきわめて高いことはしばしば注目をひいており，それとの比較検討を要請されている。

減価償却の問題として固定資産の耐用年数の改訂の問題があり，さらに減価償却制度の問題，修正再評価の問題等があることはさきに述べたとおりであり（第3章の第1，(2)，(ニ)P93以下参照），ここでくり返す必要はないであろう。

(配当と留保に対する税制上の取扱いの問題)

(2) 企業の資金調達源泉の問題は，さらに税制上，法人利益の課税において留保と配当とに対する態度をどうするかという問題と関連を持つ。現在わが国の法人税法は，法人利益のうち留保と配当について特別に課税標準を区分するようなことはしていないが，各種の非課税準備金，特別償却等は税制上内部留保の優遇策であるということができよう。これに対して，外部資金のうち増資の促進を図る対策を講ずるとするならば，なんらかの形で配当に対する課税を軽減する措置が必要となつてくることは明らかである。そこで，税制上，内部留保優遇策をとるかあるいは配当優遇策をとるかについてしばしば論議がかわされている。

この点をめぐつて最近興味ある立法例があつた。

その一つはイギリスで，従来，留保優遇の見地から，利潤税について留保3％，配当30％という極端な差別税率を設けていたのを改め，1958年以降これを一律10％（1960年の改正で一律12.5％に引上げ）に改正した例があり，他は，西ドイツで1958年の改正により，従来留保に対して45％，配当に対し30％の課税を行なつていた法人税率を留保51％，配当15％に改めた例がある。いずれも配当優遇について旗色を鮮明にしたものといえる。

このような改正の背景には，留保優遇政策が個々の企業に資金を固定し，効率的な資金の流れを妨げる傾向があり，これに対して，目先の資本蓄積にとらわれるよりも，むしろ配当を容易にし，資本市場を通じ外部資金を導入する政策をとるほうが，企業の優劣に対する大衆の批判を通して健全に企業を発達させる方法であるという認識があつたものと考えられる。

企業の資金調達において内部資金と外部資金とは，資金の性質にそれぞれ長短があるが，企業にとつてその双方が必要なことはもちろんである。ことに，わが国のように経済成長率が高く，今後もその成長率を維持する必要がある場合には，企業の資金需要が内部留保だけでまかなえないことは明らかであり，税制上も内部留保の充実だけを考慮すれば事たりるというものでないことは当然であろう。逆に今後の方向としては，増資の促進により株式資本の充実を図る必要性が大きく，そのためには，配当課税の方式の改正に重点をおいて検討することが必要であろう。しかし，このことは，現在の留保に対する税制上の特別措置が，この方向に反するということを意味するわけでもない。要するに，この問題について観念的に一方の方向を重しとして，他を排斥することは適当でなく，個々の措置について具体的にその合理性と必要性を検討する必要がある。

7　結論―企業課税検討の方向―

以上，企業の資本構成及び資金調達の現状について各般の検討を行なつたが，これと第2において行なつた企業の税負担の現状の検討とを総合して考えると，企業課税の問題について，次のような検討の方向を示唆するものと考えられる。

(イ)　企業の税負担の現状からみて，この際は，法人税等の税率の引下げの問題よりは，法人税等の課税が，企業の資本構成及び資金調達に与えている影響の問題のほうを早急にとりあげる必要があるものと考えられる。

(ロ)　企業の拡張のテンポが早く，外部資金に多くたよらざるをえない現状では，企業の自己資本の充実のためには，特に株式資本の充実を図ることが重要であり，これと関連した税制面の検討が必要である。

もちろん，現在わが国企業の他人資本依存の傾向には，資本市場と金融機関のあり方の問題等税制以外にも大きな要因があり，企業の自己資本の充実を図るためにはこれらを含めた広い角度からの検討が必要である。

(ハ)　他面，減価償却費は，企業の重要な資金調達源泉の一つであり，最近の設備投資の増大，技術革新の状況等にかえりみ，固定資産の耐用年数の改訂その他減価償却の問題を検討する必要がある。

(ニ)　大法人と中小法人との間には資金調達の方法に顕著な差異があり，中小法人の問題は，大法人と別個の検討を要する。この点で，軽減税率や同族会社の留保所得課税の問題をとりあげなければならないが，これらの問題は，同時に，法人企業と個人企業との税負担のバランスの問題と密接な関係を持つており，この見地から検討する必要がある。

第4　企業の株式資本充実に資するための配当課税の改正

1　問題の所在と検討経過の概要

第3で詳しく検討したように，現在わが国企業の資本構成が悪く，その自己資本比率を高める必要があり，企業の成長率の高い現在では，ことにその株式資本の充実を図ることが重要である。ところが，企業の増資をはばんでいる大きな原因の一つに現行税制の影響があげられ，その根本的な再検討が要望されている。

この問題は，当調査会が，企業課税の問題をとりあげた当初から課題とした問題であり，税制上の議論として，法人税課税の根本にふれるむずかしい問題を含んでいると同時に，その改正の方向が税負担及び経済の動向に及ぼす影響が大きいので，相当の期間をかけ，慎重に各般にわたる検討を行なつた。また，審議の過程において問題の判断について委員の意見が分かれた点も少なくなかつた。

この問題は，検討の範囲が広範であつたから，個々の問題の論議にはいる前に，審議の対象となつた項目ないし審議経過の大要をあらかじめ記しておくことが適当であろう。

(イ)　まずこの問題に関係した現行税制のたて方とそれがどのような意味で増資の阻害要因となつているか，また，それについて税制の見地からどのような問題点があるかについて検討を行なつた。

(ロ)　この問題は，税制上，法人課税のあり方ことに古くから多くの議論のある配当に対する二重課税の問題，ないしその調整方式の問題が中心となるので，これらの問題について広く論議を行ないつつ，その前提としてこの問題に関係のあるわが国の制度の沿革及び諸外国の制度について調査した。

(ハ)　さらに，一般に配当の二重課税の問題についてとられている各種の調整方式についてこれを類型的に分類し，そのおのおのについて税制上及び経済効果の見地からその長短の比較検討を行なつた。

(ニ)　これらの検討の結果を通じ，この問題の一つの解決の方向が，配当に対する二重課税の調整を現行法のように株主段階で行なうのではなく，配当支払法人の段階で行なう方法にあることが認められたので，かりに現行方式からそのような方式に切り替えた場合の税負担の変化，経済的な影響について検討を加えた。

(ホ)　企業の増資促進の問題は，増資を行なう企業側の態度だけでなく，企業に資本を提供する投資家の態度にも重要な関係がある。(ニ)は主として制度の改正が投資家にどのような影響を持つかという点の検討であるが，この問題は，広くいえばいわゆる直接投資と間接投資のあり方の問題及びこれに関連した税制上の各種の措置と関連があり，これらの問題についてひととおりの検討を行なつた。

(ヘ)　以上の検討の結果，支払配当の一部を損金に算入する方式について試案（支払配当のうち支払金利に見合う資本の8％相当分を損金に算入し，その反面，現行の株主段階での調整を廃止する案）を作成し，かりにこれを採用する場合の経過的措置の問題を含めて総合的な検討を行なつ

た。

(ト) しかしこの試案についても各種の活発な討議が行なわれたが，委員の意見の一致をみず，さらに，これらの意見を調整した結果の代案(法人の支払配当に対する法人税を軽減(一般税率の場合38％から28％に軽減)するとともに，現行配当控除及び法人間配当の益金不算入割合を若干縮小する案)が作成され，これについて検討を続けた。

その結果，今後の税制の基本的なたてまえについてはなお検討を続ける必要があるが，現在すみやかになんらかの措置をとる必要があるという意味において，現行法に比べ企業の配当負担を軽減し，しかも，制度改正の悪影響が少ないと考えられるこの代案を，臨時的な立法として実施することについて調査会の意見が一致した。

2 現行制度の概要と問題点

(現行制度の概要)

(1) 現行税法は，シャウプ勧告による昭和25年の税制改正以来，法人の配当に対する二重課税を調整し，その調整を株主段階で行なう方式をとつている。すなわち法人利益については，その利益が社内留保に充てられるものも，配当，賞与として社外流出されるものも区別せず，同じ税率(普通法人の一般税率38％)の法人税を課し，その反面，株主段階での配当に対する二重課税を調整するため，株主が法人の場合にはその法人所得の計算上受取配当を益金に算入せず，株主が個人の場合には，受取配当を他の所得と合算して所得税を課する際，配当所得の一定額を配当控除として控除する。

法人株主に対してその受取配当に課税しないのは配当に対して二度以上法人税の課税を行なわない趣旨であるが，ただ現行法はこの点について必ずしも徹底せず，いわゆる負債利子控除の制度を設けている。すなわち法人株主が，その株式を他からの借入金により取得し，これに対して利子を支払つている場合には，その借入金によつて取得した株式の配当を非課税とし，これと損益対応の関係にある利子をも損金に算入する結果となるのは問題であるから，受取配当からその負債利子を控除した残額について益金不算入を認めることとしている。

個人株主についても，同様に負債利子を控除して配当所得を計算するが，配当については支払法人の段階で既に法人税を納めているから，これに対する所得税との二重課税を調整する意味の概算控除として，配当控除を行なうこととし，配当控除は，配当所得の20％(ただし，その株主が1,000万円以上の課税所得を有する場合には，その1,000万円をこえる部分に対応する配当については10％)としている。また，証券投資信託の収益の分配も税法上は配当所得のうちに含めているが，その収益の源泉には，配当のほか，株式の譲渡所得等もあるから，概算的に分配収益の2分の1が配当から成るものとみて，これに対する配当控除は上記の控除割合のそれぞれ2分の1としている。

なお，株主に配当以外の所得がある場合には，配当控除によつてその所得に対する税金が軽減されることがあるが，配当控除が株主の納めるべき税金から控除し切れない場合には，その不足額を還付することはしない。

（法人税課税の考え方）

(2) このような現行法のたてまえは，シャウプ勧告が，法人税を個人所得税の前取りとみて配当に対する二重課税を避ける立場をとつた結果生れたものである。このような法人税課税の考え方に対しては多くの議論がある。すなわち法人を単なる株主の集合とみ，法人税を個人所得税の前取りと考えて，法人の所得に対し法人税と所得税との二重課税を行なうべきでないとする考え方，社会において現実に法人の果たす機能に着目し，これに独自の担税力を認め，その所得に対して法人税を課するとともに，株主に帰属する配当に対しては株主の担税力の見地から別個に所得税の課税を行なつてなんらさしつかえなしとする考え方，法人税を完全に個人所得税の前取りとみる見方にも，また，逆に個人所得税と全く別個の税とみる見方にも徹底せず，二重課税の一部を調整すべしとする考え方，さらに法人のうちには企業の所有と経営が分離している大法人から個人経営的色彩の強い中小の同族法人に至るまで種々のものがあり，その性格に応じて異なつた課税方式を採用すべしとする考え方等がこれである。

当調査会においても，これらの考え方のいずれを採用すべきかについて委員から種々の意見が述べられ，そのうちいずれの立場をとるかが以下に述べる各種の問題に対する委員の見方に差異を生ずる原因の一つとなつた。

しかし，これらの考え方の是非について抽象的に議論をしてもすべての者の納得する結論が簡単に得られるものではないし，また，当面調査会の取り扱う問題は現行税制が企業の増資態度に与える影響の問題であり，その現行制度は，二重課税を調整するたてまえをとつていながら，なお企業の立場において借入金の利子と配当との間に税制上の取扱いの差異があることを問題としているのであるから，大勢としては二重課税を調整するたてまえを前提としつつ，その調整の程度ないし調整の具体的方法に議論が集中した。

（現行制度の問題点）

(3) ところで，これらの問題の検討にはいる前に，その論議の前提として，まず，現行制度が，いつたい企業の増資態度にどのような影響を与えているか，また，その現象を税制の立場からどう評価すべきかについて検討を加える必要がある。

(イ) 現行税制のもとでは，企業の借入金の利子は，所得計算上損金に算入されるのに，配当は損金に算入されず，法人税等を支払つた残りの利益のうちから支払わなければならないから，法人税等の負担が50％に近い現在では，株式に対する資金コストを借入金に比べて著しく高いものとしている。このような事情が企業をして増資を敬遠し，借入金に依存させる大きな原因となつていることはしばしば説かれるところである。企業が増資より借入金のほうを選ぶ傾向がこのような理由だけに基づくものでないこと，むしろ他に大きな原因があることは，第3で詳しく検討したところであり，ここではふれない。また，このような議論は借入金と増資とが競合する立場にない中小法人にとつては，関係の薄い議論であるが，それもここでは別問題とする。

企業の所有と経営とが分離し多数の株主に資本の基礎をおく大法人の経営者が，一定率の配当を企業を維持するうえに必要なものと考え，利子と同様にこれをコスト視する傾向があるこ

とは一般に指摘されているところであり，そうである限りにおいて，企業が借入金と増資とに対して以上のような考えを抱くことは，心理的に自然なことといえよう。その意味で，現行税制が企業の増資に対して一つの阻害要因となつていることは事実であろう。

(ロ) ところで，これを税制の立場からみれば以上のような考え方に対して無条件に賛成することはできない。なぜなれば，さきに述べたように，現行税制は，配当に対して決して二重課税をしているわけではなく，むしろ諸外国の税制と比べても相当大幅な二重課税の調整を行なつているのである。つまり借入金の利子のみを無条件で損金に算入しているわけではなく，利子は，支払法人の段階で損金として取り扱われる代わりに，それを受け取る金融機関等の側ではその全額について課税を受ける。他方，配当は，支払法人の段階では，損金とされず法人税が課されるが，その代わり株主の段階ではその二重課税が調整され，たとえば金融機関等の法人が株主の場合には原則として配当に対して税を課さない。換言すれば，支払法人の立場だけから問題をみずに利子又は配当の受取人の立場をもあわせて総合的にながめてみると，配当の場合，二重課税の調整に徹底を欠く面があるにしても，現行の税制が利子と配当に対して全く差別的な取扱いをしているという非難は当たらない。

(ハ) ところで現実には，配当支払法人にとつて，法人税の課税が配当の資金コストを高める原因として働いているとすれば，その事実を税制はどのように考えるべきであろうか。

現行税法が株主段階で二重課税の調整を行なうのは，配当支払法人の段階で納めた法人税を株主の納める税金の前払いとみる考え方にたつていることは，既に述べた。これを言葉をかえていえば，配当の支払法人は株主に代わつて，いわば，株主の納める税金の源泉徴収という意味合いで法人税を納めていることを意味し，その法人税の負担は本来なら株主に対して転嫁されてしかるべきである。ところが現在，企業は普通，法人税は自分の負担で納めるものと考えその税金を納めた残りの利益のうちから配当を支払うべきものと決めている。現在，借入金の利子率は8％強，配当率は平均約13％(東証上場有配会社の平均)であるが，一般にはこれで，資本提供の対価として確定債務たる借入金利子と危険負担を負う株式配当とのバランスがとれているものと考えられてる。しかし，税制の立場からみれば，一つは税引き，他は税込みという大きな性質上の差異がある。

このように企業が法人税を法人の負担と決めているところに実は最も根本的な問題がある。法人税が配当支払法人の負担に帰し，それとは関係なしに利子率と見合つた配当率の水準が決まつているとすれば，株式投資家はなにも自己の負担で法人税を納めているわけではない。つまり国民経済的にみれば，同一の法人利益に対して法人税と所得税との二重課税の問題があるにしても，株主個人の立場からは，実質的に，なにも二重課税を受けていないわけである。

ここに，前記のように法人税と別個に配当に対して所得税を課してなんらさしつかえなしとする議論が生れる理由があり，また，現行税制の二重課税調整の考え方が観念的にすぎ，株主に不当な利益を与えているという批判が生ずるゆえんがある。法人株主が貸付をすればその利子には全額法人税が課されるのに，株式に投資し，受け取つた配当には原則として法人税が課されない。また，個人株主は，かりに配当収入だけがある場合について計算すると給与所得者

なら約28万5千円の所得税を納めなければならないのに，165万円までの配当収入に対して全然所得税を納める必要がない(夫婦子3人の場合)。しかし，これらの現象のおかしさも，根本は，法人税が配当支払法人によつて負担されているところにあつて，もし一般の源泉徴収の場合のように，法人税が実際に株主の負担となり，法人税分だけ差し引かれた配当が支払われることになつていたら，以上のような現象もになもおかしいところはないはずである。

ちなみに現実の株式利回りは，もちろん配当率よりはるかに低く(約3.5％)，株主が不当に利益を得ているわけではないという反論があるかも知れないが，株価が騰貴し，株式利回りが低下する根底には，このような税制上のしくみが前提とされていると考えなければならない。

(4) 以上要約すれば，配当支払法人は，法人税を自己の負担において納めるから，配当のコストが高くなり，その反面株主が利益を受けている。法人税は，観念的には，株主の納める税金の前払いとして調整されるから，二重課税が配当のコストを高めている原因ではない。比喩的にいえば，現在法人税は，受取配当益金不算入及び配当控除という株主側の二重課税調整機構を通じて，隠れた増配の効果を発揮しているものということができよう。そうであるとすれば，現在の配当率は，利子率8％に対する13％ではなく，その約2倍に当たることになり，その割高なことは明らかであつて，配当コストの高いことが文字どおりの意味で実証されているものといえよう。

ちなみに，現在企業は当然株主に還元すべき相当多くの再評価積立金を持つており，それを勘定に入れれば，現在の配当率は決して高くないといわれる。現在問題としているのは，企業が新たな資金需要を借入金で満たすか，増資によつてまかなうかという場合の問題であるからこのような議論はここでは当たらないが，それとは別にこの問題をみても，企業の現在の再評価積立金は資本金1億円以上の法人(金融機関を除く。)で約8,800億円であり，その企業の資本金約15,000億円の約58％に当たつており，この再評価積立金の全額を資本金に組み入れたとした場合の配当率は，13％から8％に下るが，それでも，これを税込みで考えれば利子率より相当割高なことは疑いない。

(5) 当調査会は，普通いわれる増資コストの割高の問題をつきつめて以上のような分析を得た。

シャウプ使節団が，その勧告した税制に実際上どのような作用を期待していたかは明らかでないが，その現実に招来している事実は，以上のとおりである。しかし，現行税制のたてまえからいえば，法人税を株主の前取りと考えている以上，その負担は株主に帰すべきものであり，配当はいわば法人税込みで考え，法人税が課されるだけ株主の手取配当率は低下すべきものであろう。もちろん現行税制は，必ずしも二重課税の排除に徹底しているわけではなく，法人株主には，負債利子控除という問題があり，個人株主に認められる配当控除も，法人税の概算控除であり，また，その控除のしかたに不徹底なところがあるので，個々の株主について完全に二重課税が調整されているわけではない。したがつて，現行税制のたてまえがかりに完全に企業と株主に理解され，法人税を株主の負担と考える考え方が浸透したとしても，厳密にいえば，現行税制が二重課税の負担を残している限りにおいて，法人税が配当コストを高める要因となることを否定できないであろう。

しかし，問題は，おそらく，このような二重課税の調整のしかたが不十分だというような制度

の技術的な不完全さにあるのではなく，法人税を所得税の前払いとみて株主段階で調整するという現行税制のたてまえそのものにあるように思われる。このようなたてまえは，観念的には，理解できても実際に法人税を株主の負担すべきものと考え，現実の配当に当たつてその考え方を実行するのは，なかなか困難なことと考えられる。

ちなみに「アンケート」でこの趣旨の質問をしたところ，現在すでにこのような考え方を実行していると答えたものが全体の2％，今後実行したいとするもの，増資の機会等にこの考え方を織り込み，徐々に配当率の引下げをしたいとするものがおのおの1％であつた。

したがつて，現在の増資コストの割高の問題を現行制度のもとで，あるいは現行のたてまえを維持しつつ，これを技術的に改善する方向で解決することは，困難と考えられる。

3 配当課税を中心とした法人税制の沿革と諸外国の制度

そこで現行制度を離れて，配当に対する課税方式を中心として各種の立法例をひととおり検討してみることとした。

（沿　　革）

(1) まず，この点に関するわが国の制度の沿革は，次のとおりである。

(イ) 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だけに所得税が課された。

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代わりに個人株主が課税法人から受ける配当には所得税が課されないこととされた。すなわち，この時までの立法では，法人に対する二重課税の問題は全然起つていなかつた。

(ロ) ところが，法人企業の発達に伴い，個人が法人から受ける配当金額も漸次増加し，このような税制の弊害が痛感されるに至り，大正9年度の改正において，法人所得に対しても，個人の配当所得に対しても，ともに課税が行なわれるたてまえがとられた。ただ当初は，制度改正の激変緩和と株式取得の負債利子の概算的控除の意味で，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。

また，この改正において興味があることは，政府の当初原案は，法人所得に対する課税において，課税標準を超過所得，留保所得及び清算所得に区分し，法人が配当に充てた部分はその全額を個人の所得に総合して課税（上記の控除制度なし。）し，法人の所得としては課税しないたてまえをとつていたが，議会修正で，前で述べた株主の受取配当についての控除制度を採用した反面，法人に対しその配当所得についても課税することとなつた（ただし，税率は，留保所得に対して5％～20％，配当所得に対して5％）ことである。

その後大正15年に至つて，法人所得の留保と配当との区分を廃し，普通所得とし，また，株主の受取配当についての控除制度は昭和12年に20％に縮小され，昭和15年の税制改正ではつきり負債利子控除の姿をとることとなつた。ここに法人利益に対して法人税を課するとともに，個人が受ける配当に対して個人所得税を課する税制が確立したわけである。

なお，法人が他の法人から受ける配当については，大正9年以来なんら特別の控除を認めず，他の所得と同様に課税することとされていた。

(ハ) 法人所得に対する課税の考え方の変化は，終戦後間もなく現われた。昭和23年に臨時的措置として，個人の受取配当について，配当控除として15％の税額控除を行なう制度がとられた。しかし，この場合の考え方は，必ずしも，二重課税の調整というはつきりした根拠に基づいたものではなく，証券の民主化等株式投資を奨励する見地に重点をおいたものであつた。

次にきたのが，現行税制の原型を形造つた昭和25年度のシヤウプ勧告に基づく税制改正であつた。

シヤウプ勧告では徹底して法人税を個人所得税の前取りと考える立場にたち，次のようにその税制の骨格を組み立てた。

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％の一本の税率とし，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，法人税を課さない。

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。この25％の税額控除方式は，後で述べるイギリスの源泉徴収方式が，手続的にはんさであるところから，とられた簡便法であり，当時の法人税率(35％)と所得税の最高税率(55％)を基に所得税の最高税率の適用を受ける所得階層において法人税との二重課税を調整することとして，この割合が算出されたものであつた。

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，法人の毎事業年度末の積立金額に対して，毎期特別の法人税を課する。

⑤ 他面，株主に対しては，ある程度法人の社内留保の蓄積の反映とみられる株価の上昇によつて，譲渡所得が生じたときは，これに対して完全な所得税の課税を行なう。

⑥ 法人の清算所得については，それが個人に分配されたときに所得税の完全な課税を行なうこととし，法人には清算所得に対する法人税を課さない。

(ニ) このシヤウプ税制は，わが国の実情に合わないところがあるとして，その後，幾多の修正が加えられた。すなわち第3章の第2(P103参照)で述べたように，その後，法人税率については，数次の改正を経て現在は38％の基本税率のほかに，普通法人の年200万円以下の所得に対する33％の軽減税率及び特別法人に対する28％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廃止され，同族会社に対する各事業年度1回限りの留保所得課税がこれに代わつた。さらに，株式等の譲渡所得については所得税が課されないこととなり，これと同時に，清算所得に対する法人税の課税が復活した。このようにシヤウプ勧告の構想は大きく変容され，新しい基礎にたつた制度の説明と合理的な体系ずけとが要求されている状況である。

(ホ) 他面，シヤウプ勧告の残した配当控除は，その後25％の控除率が，昭和30年，31年の両年分の特別措置として30％に引き上げられたが，32年の改正において新しい基礎にたつて再検討された結果，最初に述べたように20％と10％との二本建ての控除率に改められた。シヤウプ勧告の控除率は，当時の法人税率と所得税の最高税率をもとに算定されたが，その後法人税率及び所得税率の変遷があり，かつ，新たに法人及び個人の住民税の負担をも考慮に入れ，さ

らに所得税の最高税率の引上げ(70%)と累進税率を適用する所得階級の幅が著しく拡大されたことに伴い，前述のような2段階控除を設けることとなつた。

なお証券投資信託の収益分配に対する取扱いも，幾つかの変遷があつた。昭和26年に同信託が発足した当時は，戦前の証券投資信託の実績から収益分配のうち平均60%が株式配当からなるものとみて，これに対して15%の配当控除を認めたが，その後28年に至つて，収益分配に対する課税方式の改正があり，その収益発生の源泉に応じて，これを利子，配当，譲渡所得に区分し，それぞれの所得として一般の例による課税(あるいは非課税)が行なわれることとなつた。しかしこの区分課税の方式が，制度として複雑であるとともにこれらの収益を混然集合した証券投資信託としての独自の収益を認めるという考え方から昭和33年再びこれを一本の収益として課税する方式に帰り，その控除率は前述のとおり普通の株式配当の2分の1とされた。

(諸外国の制度)

(2) 次に法人配当に対する課税を中心として簡単に主要諸外国の立法例をながめてみよう。各国の課税方式には，大きな差異があり，そこに明確な類型的区分がみられることは，はなはだ興味が深い。

(イ) アメリカ

アメリカで法人所得に対し初めて課税が行なわれたのは1909年のことであるが，当時の合衆国憲法には課税権についての制限があり，名称を特に「法人消費税」としていた。当時は個人所得に対する連邦所得税の課税はなかつた。

1913年憲法上の制限がなくなるとともに法人，個人を通じて連邦所得税が課されることとなつたが，この所得税の創設以来1935年までは，法人の所得には法人所得税が課されるが，法人からの受取配当に対しては，個人普通税及び法人所得税は課されず，一定の金額をこえる所得者に個人付加税のみが課された。

1933年ルーズベルトの大統領就任とともに，そのニューディール政策に伴い，従来の配当に対する課税が再検討され，まず法人所得税のほか，配当に対し一定の「法人配当税」という源泉徴収による負担が課された後，1936年に至つて配当に対して完全に個人所得税が課されることとなつた。

他面，法人間配当については，1936年に現行どおりその15%について課税されることとなつた。

この制度は，その後，相当長期間にわたつて維持されたが，1954年アイゼンハワー大統領は，その予算教書において，この配当に対する二重課税が，投資を阻害するものとして，配当課税の改正を提案し，個人株主の受取配当について，1954年度5%，1955年度10%，1956年度以降15%の税額控除を行なうとともに，小口株主を考慮して，1954年度50ドル，1955年度以降100ドルの所得控除を行なうことを勧告した。この勧告については，議会で甲論乙ばくがあつた後，勧告よりは，小規模のものであつたが一応その趣旨が生かされ，配当に対する一部の二重課税の調整が行なわれた。これが現在まで維持されている制度であり，配当の最初の50ド

ルを所得控除し，この所得控除後の配当の4％相当額を税額控除することとされている。

(ロ) イ ギ リ ス

イギリスは古くから法人税を個人所得税の前取りとみる考え方を徹底してとつている国であり，現在の方式は1842年に法人に対して普通所得税が課されて以来とられている方式である。その方法は，一般に源泉徴収法といわれ，配当支払法人の段階では，配当分をも含めて法人の全利益に対して課税するが，株主に対してその受取配当について課税するときは，実際の受取配当額ではなく，これを法人税込みの金額に換算したもの（一般に受取配当額のグロス・アップ額といわれ，具体的には$\frac{\text{受取配当額}}{1-\text{普通法人税率}(38.75\%)}$の算式により計算される。）を配当額として課税所得に算入し，これに対する税額から，法人税相当額（すなわち法人税込みの配当100円について38円75銭）を控除する。

この考え方の結果として，わが国の配当控除と異なり，株主がその税金から控除し切れない金額があるときは還付される。法人株主の配当は，益金に算入されない。

ただし，こうしたイギリスの伝統的な考え方も1937年に創設された国防税及びこれを承継し1947年に創設された法人に対する利潤税については適用されていない。利潤税は，法人の利益が2千ポンドをこえる場合に課され，その一般税率は，現在12.5％であるが，これは法人独自の負担とされ，株主の所得税から控除されることはない（もつとも法人間配当は，利潤税も非課税である。）。

(ハ) 西 ド イ ツ

西ドイツにおける法人税は，最初，州税として出発（たとえばプロイセンでは1891年創設）し，これが国税になつたのは1920年のことである。法人税が国税に移管された後，当初は，配当に対し，法人税と所得税との二重課税が行なわれたが，1925年一定の制限のもとで株主の受取配当について10％の税額控除が認められた。

しかしこの制度は，1934年ナチスの税制改正により廃止され，再び完全な二重課税が行なわれた。

戦後，再び二重課税の調整の問題がとりあげられたが，今度は，もつぱら配当の支払法人の段階において調整する方法がとられた。その最初は，1953年の「小税制改正」における改正であり，法人所得を留保と配当とに区分し，前者に対し60％，後者に対し30％（ただし払込資本金の8％をこえる配当については60％）の税率を適用することとなつた。この税率は，その後，1955年の「大税制改正」において留保に対する税率のみ45％に引き下げられ，さらに1958年の改正で資本市場育成の見地から配当に対する税率のいつそうの軽減を図り，現在の留保分51％，配当分15％の税率となつた。法人段階で，配当に対して軽課する反面，株主段階では法人，個人を問わず配当の全額が課税される。ただし，親会社（子会社の資本の25％以上を有するもの）の子会社からの受取配当は，益金に算入されない。ただ，親会社が受取配当を留保した場合には，受取配当の36％（51％と15％との差額）の特別税が課される。結局，子会社，親会社を通じ，いずれが留保し，又は配当しようと，その総合税負担が変らないしくみになつている。

なお，一定の人的色彩の強い会社については，留保分49％(課税所得5万ドイツ・マルク以下の部分については，軽減税率が適用される。)，配当分26.5％の特別税率が定められている。

(ニ) フ ラ ン ス

フランスの配当課税は，法人及び株主の双方に対して二重課税を行なう税制の代表的な例である。法人に対しては，留保，配当を問わず，同率の税率(50％)によつて課税し，かつ，その配当は，法人，個人を問わず，全額課税の対象となる。ただ，親会社(子会社の資本の20％以上を有するもの)が子会社から取得する配当については，その75％を益金不算入とされている。

ところが，このフランスも，最近に至つて国家的に望ましい増資の促進のため，増資配当に対して特別の軽減措置を講じた。すなわち1957年8月29日から1961年12月31日までの増資に適用される臨時措置として，企業の一定の近代化，合理化に資するための増資が行なわれた場合には，増資後7年間の増資配当について増資額の5％を限度として損金算入を認めている。

(ホ) カ ナ ダ

わが国の制度と最も類似したものにカナダの税制がある。カナダが所得税を導入したのは1917年であるが，当初は法人所得税を課されたカナダ法人からの配当に対しては個人所得税は課されなかつた。1926年以来，配当に対して個人所得税が課されるようになつたが，配当に対する二重課税の調整はなんら行なわれなかつた。もつとも，法人間配当については，引き続き非課税とされた。このような制度は，相当長期間にわたつて維持されたが，1948年に至つて，個人株主の受取配当について10％の税額控除を認める制度が導入された。この控除率は1953年に引き上げられ20％となつている。

この配当控除は，わが国の場合と同様，納付すべき税額を限度とし，税額の還付は認められず，また，株式取得に要した負債の利子等を控除した純配当に対してその控除率が適用される。

4 配当に対する課税方式の類型とその長短の検討

(各国の税制における二重課税調整の程度)

(1) 以上各種の立法例をみても，各国により，また時代によつて，それぞれの事情と考え方により，各種の制度があることが判明する。そのなかには昭和15年以後約10年間のわが国のように，またフランス(増資に対する臨時措置を別にして)のように，配当に対する二重課税を全然調整しないたてまえをとつた税制もある。これらのほかにもイタリア，スイス等の税制も同様に二重課税の調整をしていない。他面，完全に二重課税の調整を行なつている税制としては，利潤税が導入されるまでのイギリスの税制あるいは法人組織が未発達であつた頃の過去の税制にその例がみられるが，われわれの調査した限りにおいて，現在その事例は見当たらない。そして多くの国の税制は二重課税にも，また，その完全調整にも徹底せず，程度の差こそあれ，これら両面の要素をあわせ持つているものと見受けられる。

各国の税制について二重課税調整の度合いに関する試算を行なつてみたが，これによると，わが国の税制は，これらの国の税制のうちでは，最も多く二重課税の調整を行なつている部類の税

制に属するといえよう(第53表)。

第53表　法人個人の二重課税調整の度合いに関する試算

区分 / 国	個人の場合				法人間配当
	最高所得階層	平均所得階層 (A)	平均所得階層 (B)	平均国民所得	
	%	%	%	円	%
日本	(現行) 126.8	54.0	42.8	(A) 3,599,760	100.0
	(改正案) 129.0	55.0	43.6	(B) 1,199,520	75.0
アメリカ	40.9	10.6	6.0	(A) 24,786,000 (68,850ドル) (B) 8,262,000 (22,950ドル)	85.0
イギリス	89.2	79.6	60.2	(A) 10,674,720 (10,590ポンド) (B) 3,558,240 (3,530ポンド)	100.0
西ドイツ	121.1	41.8	29.1	(A) 8,801,559 (102,690マルク) (B) 2,933,853 (34,230マルク)	親会社 100.0 一般 0.0
フランス	0.0	0.0	0.0		親会社 75.0 一般 0.0
カナダ	112.8	50.1	37.6	(A) 15,508,800 (43,080ドル) (B) 5,169,600 (14,360ドル)	100.0

(備考) 1　比率は,次の算式によつて計算した。

$$\frac{\left(\begin{array}{l}\text{二重課税が全く排除されないとした場合の法}\\\text{人形態で事業を行なつた場合の総合税負担}\end{array}\right)-\left(\begin{array}{l}\text{法人形態で事業を行なつた場合}\\\text{の当該税制による総合税負担}\end{array}\right)}{\left(\begin{array}{l}\text{二重課税が全く排除されないとした場合の法}\\\text{人形態で事業を行なつた場合の総合税負担}\end{array}\right)-\left(\begin{array}{l}\text{個人形態で事業を行なつた場合}\\\text{の総合税負担}\end{array}\right)}$$

2　日本の計算には,事業税を入れていない。また,改正案は,配当に対する法人税率を28%に軽減し,配当控除率を15%,7.5%に引き下げるものとして計算した。

3　フランスは,臨時措置として増資配当の一定限度まで損金算入の制度があるが,それを考慮していない。

4　最高所得階層は,個人の限界税率の最高が適用される所得階層である。

5　平均所得階層は,夫婦子3人として1人当たり国民所得の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人当たり国民所得の30倍,(B)は10倍とした。

6　法人税が累退税率となつているときは,基本税率をとつた。

(二重課税調整の各種の方式)

(2)　わが国の税制については,当面,これをシャウプ勧告前のような制度にかえすことも考えられないから,二重課税の調整を行なうことを前提として,次に,その調整方法を類型的に分類し,各制度の長短を比較検討してみよう。

さきの立法例でも判るように配当に対する二重課税の調整の方法は,大別すれば法人段階で課税し,配当受取株主の段階でこれを調整する方法と配当支払法人の段階で調整し,受取株主の段階で課税する方法との二つがある。これら二つの方法のうちにも,おのおのの方法のなかでさら

に調整の方法が異なるもの，完全に二重課税を排除するものと部分的に排除するもの，というようにいくつかの方法がある。

いまこれらの諸方法を分類すれば次のとおりである。

(イ) 株主段階において調整する方法

① 源泉徴収法

前に述べたように，イギリスが普通所得税について採用している方法である。この方法により，二重課税は完全に調整される(ただし，イギリスの方法は，配当支払時の普通所得税の標準税率でグロス・アップするから，税法改正により法人の所得発生時の税率と配当支払時の税率とが異なる場合には，調整は不完全となる。)。

② 受取配当控除法

現在，わが国やカナダが採用している方法であり，アメリカでも小規模ではあるがこの方法を採用している。

元来，法人税を株主の納付すべき個人所得税の源泉徴収とみて，これを受取株主の段階で調整し，源泉徴収された税金の過不足を精算すべきものとすれば，源泉徴収法のように，配当をいつたん法人税込みで考え，かつ，各株主の所得階層に応じて納付すべき所得税と対比してその精算を行なうのが理論的であるが，この方法がはん雑であるため，一定の率による簡易な方法で概括的に二重課税を調整しようとするものである。この方法では控除率のいかんにより二重課税の調整の程度が異なることはもとよりであるが，さらに，各株主の所得階層に応じて調整の程度に差異が生ずる。

(ロ) 配当支払法人の段階において調整する方法

① 支払配当控除法

法人の支払配当を法人税の課税の対象とせず，いわば，その全額を損金に算入し，配当に対する課税をすべて株主段階で行なう方法である。最も完全な二重課税の調整方法であり，源泉徴収法より，二重課税排除の方法としてより簡明直さいである。

現在，この方法を採用している国は，見当たらない。

② 支払配当一部控除法

法人の支払配当の一部を法人税の所得の対象とせず，いわばその一部を損金に算入し，その反面，株主段階では受取配当の全額を課税する方法である。

支払配当のうちどの部分を損金算入するかについては，いくつかの方法が考えられるが，この方法は，企業の所有と経営とが分離している法人において，支払配当の一部を利子と同様にコスト視する考え方があること等を基礎として理論ずけることもでき，その場合には，支払利子率に見合う資本金に対する一定率以下の配当を損金に算入する方法が考えられる。

フランスの増資配当の一部損金算入に関する臨時立法は，この考え方にたつものと考えられる。

③ 支払配当軽課法

法人の利益を配当部分とそれ以外の部分に区別し，前者に対しては後者に対するよりも，

軽減された税率を適用し，その反面，株主段階においては，受取配当の全額を課税する方法である。

この方法は，現在，西ドイツで採用しているものがその適例であるが，大正9年以後しばらくの間わが国が採用した方法も，このはんちゆうに含めることができよう。

この方法による場合，西ドイツの立法の沿革からもわかるように，どの程度二重課税の調整を行なうべきかという客観的な根拠を求めることがむずかしく，その時々の政策的考慮，財政上の必要性等によつて，軽減税率の程度が決められるように思われる。

なお，利益のうち留保部分について重課する方法は，結果として上記の方法と同様の効果をもつものと考えられる。たとえばノルウェー（課税所得に対し30％，このほか留保部分に8％重課），アメリカ（1936年課税所得に対し8％ないし15％，このほか留保部分に7％ないし27％重課）等にその例がみられる。

（各種の方式の税制上の長短）

(3) 以上の各種の方法について，税制上次のような得失が考えられる。

(イ) 前記の株主段階において調整する方法又は配当支払法人の段階において調整する方法のいずれにしても二重課税の完全調整の方法は，税制上の一つの考え方と思われる。しかし既にみたように，各国とも現実の税制としてこれを実施している国は，見当たらない。それは一つには財政上の理由に基づくものであろう。たとえば現在（昭和35年予算ベース），わが国でこの方法を実施すれば，約600億円という巨額の減収が見込まれ，今後，企業資本が拡大するにつれて減収はますます累増することとなる。のみならず理論的にも，完全調整がよいかどうかは疑問である。この方法によると，もし法人がその利益の全額を配当すると，法人税の納税は皆無となる。しかし法人企業には資本調達の有利性，有限責任の長所等があり，企業活動に対する応益負担的な見地からも，法人に独自の担税力を認め，これに相応の負担を求めることは常識的にもうなずかれる点であり，完全調整論では，この点の説明ができない。

(ロ) 二重課税の調整の方法としては，配当支払法人の段階で調整を行なうほうがより簡明で，常識的と思われる。法人税を法人の負担と考える習慣のある所では，法人税を株主の納める所得税の前払いと考えること自体，擬制的であり，法人の側でも，株主の側でも常識に合わない面をぬぐえない。その結果，株主側の調整である配当控除等を株主の過分な利益と考え，税負担の公平観に合わないという考え方を生ずる。

(ハ) 反面，配当支払法人の段階で調整する方法をとるときは，配当の受取株主は，きわめて多数にのぼるため，税務行政上，は握もれ等により総合課税が困難となるとともに，税制上同じ程度の二重課税の調整を行なう場合でも，現実の税収面では，株主段階で調整する方法をとる場合より減収が大きい。

(ニ) 株主段階で調整する方法のうちでは，源泉徴収法は，その方法がはん雑であり，ことにわが国の場合，地方税である法人住民税をも調整することとなると，その納税地と株主の所在地とが異なる場合には，その調整が至難となる。

(ホ) 受取配当控除法は，制度として簡便であるが，低所得者ほど調整の程度が小さくなるという

構造上の欠陥がある。たとえばこの点をわが国の配当控除についてみると，現行の法人税率を基礎とした場合の所得税の上積税率ごとの配当控除率は，第54表のとおりであるが，これによると，課税所得がおおむね3,000万円をこえる高額所得者には100％以上の調整をしている反面，600万円以下の所得者には調整が不十分であり，この点は低所得者ほど著しいことが判明する。

第54表　現行法人税率を基礎とした場合の所得税の上積税率別配当控除率

所得税の税率	上積税率別配当控除率	所得税の税率に対応する現行の課税所得階層
%	%	
70	6.17	5,000万円超
65	9.95	3,000 〃
64.93	10.00	—
60	13.75	2,000 〃
55	17.55	1,000 〃
51.77	20.00	—
50	21.33	600 〃
45	25.13	400 〃
40	28.93	250 〃
35	32.71	150 〃
30	36.50	100 〃
25	40.28	50 〃
20	44.08	20 〃
15	47.88	10 〃
10	51.66	10万円以下

（備考）　法人企業の場合には，法人税と法人住民税とが課されて残りが配当され，その配当に所得税及び個人住民税が課される。

一方，その企業を個人形態で行なうものとすれば，個人企業には所得税と個人住民税とが課される。両形態の場合における税負担を一致させるためには，配当に課された法人税及び法人住民税を調整する必要がある。この調整を配当額に対する一定割合の控除として，次の算式によつて求めたものが所得税の上積税率別配当控除率である。

（住民税込所得税率）（住民税込法人税率）（配当可能額）　（所得税率）　（上積税率別配当控除率）

$$1.28A = 0.4313 + (1 - 0.4313) \times (A - X) \times 1.28$$

(ハ)　配当支払法人の段階で調整する二重課税の一部調整方法のうちでは，支払配当一部控除法が，たとえば，利子率に見合う資本の一定率までの配当を損金に算入する方法をとる場合には，資本の所有と経営とが分離している大法人において一定率の配当を利子と同一視する傾向にマッチし，その面からこの方法の税制上の根拠を求めることが可能である。

その反面，上記のような事情のあてはまらない同族法人等についてまで，同一の基準で損金算入の範囲を定めるときは，その合理的な説明が困難になる。

(ニ)　以上に対し，支払配当軽課法は，軽減税率を定める根拠をどこに求めるかについて客観的な基準を求めがたい難点があるが，その反面，法人に対して独自の負担を求めるという考え方自

体は端的に実現されており，また，一応大法人，中小法人を通じてその考え方の説明が可能である。

（各種の方式の経済的効果）

(4) 次に各方法の経済的効果として次のような得失が考えられる。

(イ) 完全調整を行なうほうが，一般に法人又は株主の負担の軽減が大きいことはもちろんである。

(ロ) 二重課税の調整により，企業の配当コストの軽減を求めるためには，支払法人の段階で調整する方法が数段すぐれる。受取配当控除法によりこの点が実現されないことは，わが国の実情が物語つているとおりであり，かりに完全調整を行なう源泉徴収法を採用したところで，法人税を企業の負担と考える慣習の強いわが国においては，配当率を引き下げて配当コストを軽減する効果を持つかどうか疑問である。

支払法人の段階で二重課税を調整する方法は，二重課税調整の程度及び方法のいかんによつてその影響も異なるが，配当に対する税負担が軽減される点から，ある程度配当促進の面があることが考えられる。

反面，税負担の軽減される分がそのまま配当増加に充てられるものとも考えられないから，少なくとも受取配当控除法等に比し，配当支払法人の配当コストは軽減されるであろう。

しかし，配当支払法人の配当コストが軽減されることは，その反面，受取配当控除法等により利益を受けている株主の利益が法人側に移動する面を持つている。したがつて，受取配当控除法からこの制度に切り替える場合には，株式市場に与える影響が問題となろう。

(ハ) 以上に対し，株主の段階で調整する方法は，実質的に配当増加の効果を持ち，株主に大きな利益を与える。その結果，投資物件としての株式投資をみ力あるものとし，証券市場の好材料となる。しかし，配当支払法人の配当コストの軽減には役だたず，増資誘因としての効果は少ない(もつとも，諸外国でみられるように増資の際，株式の時価発行を行なえば，発行法人自身が株式市場における株高(この制度を織り込んだうえでの株価の騰貴)を利用し，有利な資金調達を行なうことが考えられるが，わが国の場合は，株価の形成が額面発行を前提としているので，その積極的な採用には大きな困難が伴う。)。

(ニ) 配当支払法人段階で二重課税の一部を調整する方法のうち，支払配当一部控除法は，支払配当軽課法に比し，配当を利子と同様にコスト視する傾向に合致し，増資の決定に大きな力を持つ企業の経営者の心理に適合する。しかも，損金に算入される配当が一定率で押えられるから，経営者に配当率引下げの誘因を与え，配当コストの低下という点からみれば一番効果的な面を持つと考えられる。

また，配当率の引下げと配当控除等の廃止による株主側の不満を少なくするため増資を行ない，配当額をふやす傾向がでてくる可能性があり，その面からの増資促進の効果も期待される。

他面，中小法人に対しても同じ基準で損金算入の範囲を定めるとすれば，中小法人は，元来，一般から募集する増資に縁が薄いだけでなく，過小資本のために，相対的に税負担が高くなるおそ

れがある。

(ハ) 以上に対し，支払配当軽課法では，いくら小額の配当を行なう場合でも，配当に対する一部の税負担が残り，支払利子との完全なバランスはとれない。他面，いくら多額の配当を行なつても，その全体について軽減税率が適用されるから，むしろ配当促進の効果を持つことが考えられる。西ドイツが1958年に証券市場育成の見地から，配当に対する軽減税率を大幅に引き下げたのもうなずけるところである。この意味で配当コストの軽減を希望する企業側にとつては，消極面の作用を伴うことが考えられるが，株主側ないし証券市場にとつては，好材料である。しかし，企業側にとつても，現行制度に比し，配当コストが軽減される面を持つことも事実であるから，ある意味で対立的な企業側と株主側との要請を折衷する効果を持つものともいえよう。

この方法は，中小法人についても，その配当を操作することによつて，負担軽減を図る途が残されている点で，支払配当一部控除法に比べてまさつている面がある。

5 投資家の立場からの問題点の検討

（問　題　点）

(1) これまで企業の増資促進の問題は，主として企業側にたつて，企業側の要因すなわち現在，企業が増資よりも借入金を選ぶ傾向がある点を問題として，これについて検討を行なつた。

しかし増資促進の問題は，資金をもとめる企業側の問題であると同時に，資金を提供する投資家の態度にも重要な関係を持つた問題であることはもちろんである。

われわれは，企業の増資コスト軽減の方法を尋ねて，配当に対する二重課税の調整を配当支払法人の段階で行なう方法に大きな問題解決の鍵がありそうなことを知つた。しかし現行制度からこの方法に移行する場合，最も問題となるのは，それによる株主側の負担増加とそれがその投資態度に及ぼす影響判断の問題である。

さらに，一般に投資家の立場にたつた問題としては，広くいわゆる直接投資か間接投資かという問題及びこれに関連する各種の税制上の措置についての問題がある。

（支払配当控除法に移行する場合の株主への影響）

(2) まず，直接の問題として，かりに現行の方式から支払配当控除法等の方法に切り替える場合に，税負担等にどのような影響があるかについて具体的な検討を行なつた。

(イ) 典型的な税負担の変化をみる意味で支払配当控除法(支払配当全額損金算入法)をとり，現行制度に比してどのような変化があるかをまず株主が個人である場合について検討し，次のような結果を得た。

① 配当支払法人の税負担は，支払配当の金額に応ずる法人税相当分だけ軽減され，反面，株主側では配当控除が廃止される結果，配当率に変化がないとすれば，その配当の税引手取額は配当控除相当額だけ減少する。

② 株主の配当の税引手取額の減少は，配当支払法人が，その法人税の軽減によつてふえる可処分利益をもつて増配を行なえば，埋められる。しかし，所得税の累進税率の関係で，株主が低額所得者の場合には，わずかの増配でその埋めあわせがつくが，高額所得者となるほど大きな増配が必要となる。試算したところによると，たとえば配当に対して適用される上積税

率が10％の株主は15％，35％の株主は46％，50％の株主は71％，最高の70％の株主は123％の増配によつて，現行の手取りに回復することが判明した。

③　会社が増配を行なう場合にも，概して，株主の税引手取額の減少を埋めるために必要な増配額より，支払配当の損金算入による法人税の減少のほうが大きく，法人の留保は増大するものと認められる。

このことは，一般的には，配当を増加しても，法人税の減少のほうが，株主の所得税の増加より大きく，法人と株主とを通ずる税負担は全体として軽減されることを意味する。

もつとも会社の株主が，特に高額所得者を中心に構成されており，その配当の税引手取額の減少額の全部を埋めるための増配を行なうとすれば，かえつて，法人の留保が減少する場合もあり得る（たとえば，すべての株主の配当に対する上積税率が70％（課税所得5,000万円をこえるもの）である場合を仮定すると，配当の税引手取額を回復するためには，前述のように123％の増配が必要であるが，この場合には，法人の留保は40％程度減少する）。

④　以上各種の試算のうち代表的な場合として，現在の配当に対する平均上積実効税率（38.9％）に近い上積税率35％の株主の場合をとつて，上述の諸関係を図示すれば第13図のとおりである。これによると，現行方式から支払配当控除法に移行した場合，配当率を現在と同様とすると，法人の全利益に対し，法人税（住民税を含む。）は43.1％から29.4％に軽減され，その反面，株主の所得税は6.1％から14.3％に増加するが，差し引き法人税の減少のほうが5.5％大きい。

また，法人が46％の増配を行なえば，株主の手取配当は，現在のとおりとなるが，その場合にも，法人留保は，現在の25.0％から30.4％へと増加する。法人留保を現在のままの線で維持するとすると76％の増配ができ，その場合には，株主の手取りは，現在の25.8％から31.0％へ増加する。

(ロ)　次に法人株主に与える影響をみよう。

法人株主の場合には，その支払配当が損金に算入される反面，受取配当の益金不算入が廃止される。したがつて，そのいずれが多いかによつて法人税の負担の増減が生ずる勘定となる。

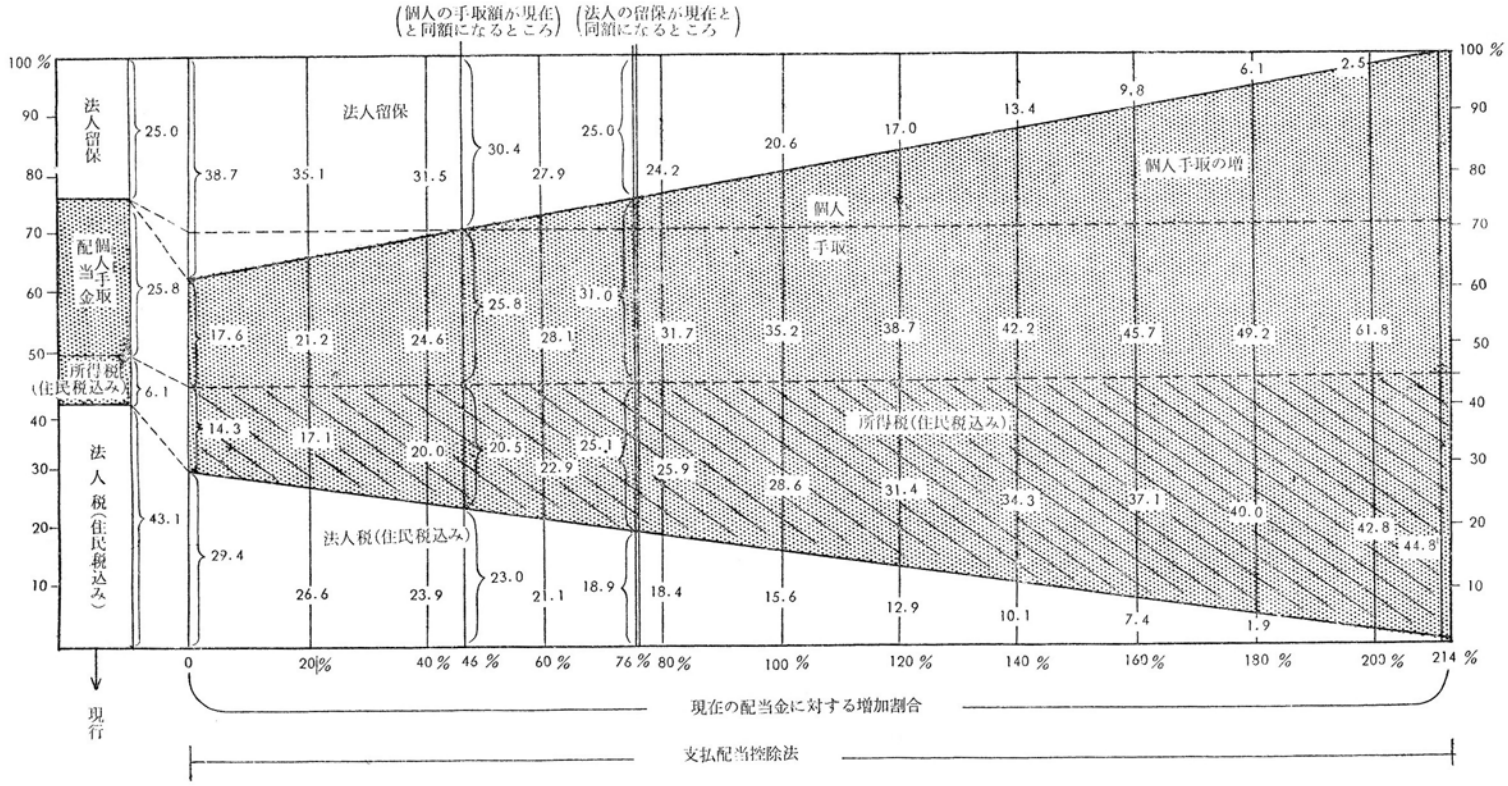
ところで，ここで注意すべきことは，現行の受取配当の益金不算入は，無条件のものではなく，それに見合う負債利子がある場合には，その負債利子控除後の金額が益金不算入になる点である。一般の産業会社は，受取配当より支払配当のほうが多いので，その税負担が低下することは明らかである。これに対して銀行，証券会社，保険会社は，通常，受取配当のほうが支払配当より多い。

このうち銀行と証券会社については，現在，負債利子控除が大きく働いているため，一般的には，支払配当控除法によつて減税になることがわかつた。ただ，保険会社だけは，借入金がわずかでほとんど負債利子控除が働いていないため，その税負担は増加する。

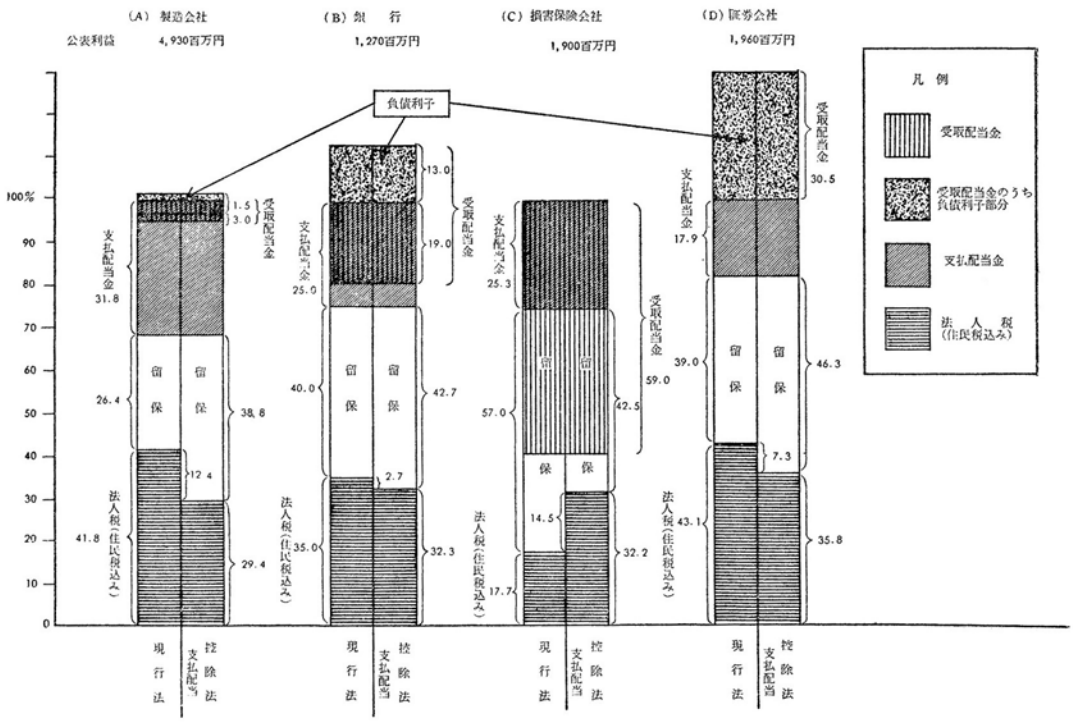
以上の関係は，第14図（P146）から読みとることができよう（生命保険会社については，現在，受取配当金が益金不算入になつているとともに，その契約者配当金が損金算入されているため，法人税を納めておらず，特殊の事情にあるのでその比較を省略した。）。

第13図　支払配当控除法による場合の税負担，法人留保及び個人手取配当金の関係

（所得税の上積税率が35％の場合）



第14図　法人の支払配当控除法による税負担と現行法による税負担との具体例による比較



(増資を織り込んだ場合の影響)

(3)　以上の問題は，もつぱら支払配当控除法が株主の税負担に与える影響と，個人株主についてどの程度の増配を行なえば，配当手取額の減少が補てんされるかという検討であつた。しかし，ここで問題としているのは，企業の増資促進であり，増資が促進されれば株主の株式の取得コストが低下するとともに，配当が増加して，株式の利回りが向上するから，株主の利益の問題としては，配当の増加の問題とともに，この点をあわせて検討しなければならない。

(イ)　この関係を個人株主について試算してみると，第55表に示すとおりである。

この試算は現在の平均配当率と株価から算出される株式利回りについて，現行法のもとでの税引利回りと，かりに配当控除を廃止し，増資があつた場合の手取税引利回りとを比較したものである。

今，配当についてその平均上積実効税率(38.9％)の適用を受ける株主についてみると，かりに半額増資があつた場合には，まだわずかに税引利回りは低下するが，倍額増資が行なわれる場合には，その利回りは，3.10％から3.61％に向上する。現在の税引利回りを維持するためには53.62％の増資が行なわれればよく，また，倍額増資を行なつた場合には，配当率を現在の平均配当率13％から，11.16％に引き下げても現在と税引利回りが等しくなる計算である。

第55表　支払配当控除法に見合つて配当控除を廃止した場合に増資を織り込んで計算した税引投資利回り調

上積税率	税引投資利回り							
	現行（配当率 13%）		支払配当控除法見合いで配当控除を廃止した場合					
			半額増資で配当率維持の場合		倍額増資で配当率維持の場合		倍額増資で配当率を11%に引き下げた場合	
	平均株価	利回り	権利落後の株価	利回り	権利落後の株価	利回り	権利落後の株価	利回り
%	円	%	円	%	円	%	円	%
20	170	3.82	130	4.00	110	4.73	110	4.00
30	170	3.44	130	3.50	110	4.14	110	3.50
35	170	3.25	130	3.25	110	3.84	110	3.25
38.9（配当所得に対する平均上積実効税率）	170	3.10	130	3.05	110	3.61	110	3.06
40	170	3.06	130	3.00	110	3.55	110	3.00
50	170	2.68	130	2.50	110	2.95	110	2.50
（備考）税引投資利回率の均衡点の算式			現行配当率を維持した場合に，税引手取りを現行の場合と均衡させるために必要な増資割合（配当に対する上積実効税率を前提とした場合） $\frac{50\times0.13\times(1-0.389)}{(170+50\times x)\times\frac{1}{1+x}}=3.1\%$ $x=53.62\%$				倍額増資をした場合に，税引手取りを現行の場合と均衡させるために必要な増資後の配当率（配当に対する平均上積実効税率を前提とした場合） $\frac{50\times x\times(1-0.389)}{(170+50)\times\frac{1}{2}}=3.1\%$ $x=11.16\%$	

(ロ)　さらに，同様の計算を損害保険会社について行なつてみた(第56表)。支払配当控除法の採用により，税負担が大きくふえることが予想される損害保険会社についても，もし66.4%の増資が行なわれれば，現在の税引利回りを維持することができることがわかる。

第56表　支払配当控除法に見合つて配当益金不算入を廃止した場合に増資を織り込んで計算した税引投資利回りの均衡点調(損保会社の場合)

現行		現行配当率を維持した場合に，税引手取りを現行の場合と均衡させるために必要な増資割合	倍額増資をした場合に，税引手取りを現行の場合と均衡させるために必要な増資後の配当率
法人税率	38%		
配当率	13%	$\frac{50\times0.13\times(1-0.38\times0.743)}{(170+50\times x)\times\frac{1}{1+x}}=3.82\%$	$\frac{50\times x\times(1-0.38\times0.743)}{(170+50)\times\frac{1}{2}}=3.82\%$
平均株価	170円	$x=66.40\%$	$x=11.71\%$
利回り	3.82%		

（備考）　上記計算式中実質負担率0.743は次によつて計算した。
(1)　損保会社18社の支払配当金（1,996百万円）のうち，損金算入部分は，1,331百万円である。
(2)　受取配当金のうち益金不算入額は5,192百万円である。
(3)　実質負担率の計算　$\frac{5,192-1,331}{5,192}=0.743$

（直接投資と間接投資の問題）

(4) 企業の増資促進の問題は，現在個人貯蓄の流れが，金融機関への預貯金等を通ずる間接投資の形態にかたよつている問題から始つている。

そこで，さらに角度を大きくして，個人の貯蓄ないし投資家の立場にたつて，その貯蓄ないし投資態度に影響する税制の問題をとりあげてみよう。

まず，いわゆる直接投資(株式，社債投資)と間接投資(預貯金，生命保険等)の現状が，大きく間接投資のほうに傾いていることは，既に述べたとおりである(第52表P122)。

直接投資と間接投資のありかたについては，種々の議論がある。たとえば，普通その長所としてあげられていることは，直接投資については企業に長期安定資金を提供し，企業の経営基盤が強化されること，企業の富に対して多数人が参加し，広範囲に富の分配が行なわれること，間接投資に比し投資利回りがおおむね高いこと，企業の優劣に対し多数人の批判が寄せられ，企業努力の向上が期せられること等がこれであり，間接投資については，きわめて広範囲にわたる大衆貯蓄の主要形態であること，最も安全な貯蓄であること，金融機関等の専門家が企業の優劣と資金の効率を判断し，適切な投資が行なわれること，広い範囲の零細資金を集めて，これを産業資金として流すこと等がこれである。

当調査会においても，そのありかたについて，今後は間接投資より直接投資に重点をおくべしとする意見と，低所得層の貯蓄奨励という見地から，現状においては，なお間接投資に重点をおくべきであるという意見とがあつた。

しかし，直接投資といい間接投資といつても，貯蓄形態として双方の形態が必要であること，貯蓄者の所得層によりおのずからその貯蓄に自然の形態があることは，もちろんであつて，一概にいずれを重しとすることもできない。

ただ，現在企業の資本構成があまりに他人資本依存にすぎ，国民経済的にみて，その自己資本ことに株式資本の充実が必要なことは，既にわれわれの認めているところであつて，その限りにおいて今後いつそう直接投資の伸長を必要とすることは当然である。

個人の貯蓄ないし投資の奨励については，現在，税制上，各種の措置が講ぜられている。

その主なものとして，昭和36年3月31日までの臨時措置として預貯金及び公社債の利子を10%の軽減税率による分離課税（所得税の総合課税の原則の例外として，10%の源泉徴収だけにとどめる特例）としていること，国民貯蓄組合のあつせんによる貯蓄（預貯金，貸付信託，公社債等）について1人1組合の制限のもとに元本30万円までの利子を免税としていること，所得税法に生命保険料控除の制度があること，有価証券の譲渡所得を非課税としていること等をあげることができよう。これらの個々の問題については，別途租税特別措置ないし税制整備の問題として詳細に検討を行なつたので，その検討の結果は，それぞれの箇所で述べる。

ただ，企業の増資促進の問題と関連して一番問題となつたのは，これらの特別措置のうち預貯金利子の分離課税の問題であつた。

従来から，株式配当が総合課税の対象となり，預貯金利子が特別措置で分離課税となつていることについて，そのアンバランスがしばしば問題となり，これを是正するか，又は，株式配当に

ついても分離課税若しくは源泉選択課税（綜合課税を原則とするが，株主の選択により一定の高率による源泉徴収だけにとどめることを認める制度）を認めよという主張が主として証券界から唱えられていた。

この点は，支払配当控除制度を採用する場合に株主の税負担が重くなることと関連して，当調査会でも問題となつた。

しかし，この問題については，次のような理由からこれを採用することはできないというのが，調査会の結論であつた。

(イ) 投資家の立場から，現在，利子と配当との間に取扱いの差があり，そのアンバランスを問題にすることは理解できる。また，利子所得の分離課税がきわめて異例な措置であつて，税制として，総合課税の原則にかえすことを目標とすべきことは当然である。しかし，利子についてこのような取扱いが認められているからといつて，配当にもこれに準じた取扱いを認めよという主張は，理論的にも，政策的にも採用することができない。配当が資産所得として担税力が強く，しかも高額所得者にかたよつており（現在配当所得の約86％は，100万円以上の所得者に帰属している），特にわが国で大所得者といわれるものの所得のうち最も大きいものが配当所得であることを考えるときは，配当を総合課税からはずすことは，ほとんど総合所得税のたてまえを否認することに等しいものとなろう。

さらに，現在，利子と配当との間の取扱いに差があるために，証券市場への資金の流れに支障が生じているとは見受けられない。現在の問題は，証券市場の盛況にもかかわらず増資が進まないことであつて，その原因は，流通市場（投資家）の側ではなく，発行市場（企業）の側にあることは明らかである。

(ロ) ただ，問題の発端は確かに企業側にあつても，それを解決する方向として支払配当控除法がとりあげられ，これを採用する場合には，配当控除の廃止の問題にいき当たり，投資家の利害に大きな影響が生ずる。そこで再び利子と配当との間の取扱いの差が問題となるという議論はあるであろう。

しかし，これについても，次のような点からそのために配当所得の分離課税等の主張が正当ずけられるものとは考えられない。

① 今回の配当課税改正は，税制の基本的なたてまえの改正を目標としており，その改正の結果悪影響が生じ，そのため税制の基本原則をゆがめるような対策を必要とするというならば，その改正の方向自体を再検討すべきである。

② 支払配当控除法の採用の結果，配当控除等が廃止されるとしても，新方式に切り替える場合には激変緩和のための漸進的移行が考えられること，株式投資には配当のほかに値上がりによる譲渡益期待という魅力があり，預貯金を株式投資と競合する投資物件とみることには限界があること等から考えて，投資物件としての株式の価値が特にそこなわれるとは考えられない。

③ 支払配当控除法の採用により問題となるのは，配当控除の廃止であり，それは全く配当に対する税負担の問題であるが，一方預貯金利子の分離課税は，いわゆる預金の秘密性の問題

に関連した問題であり，株式投資にも秘密性の要求があるにしても，配当控除の廃止と関連して問題にすべきものではない。

6 各方面の意見聴取

（各界の意見）

(1) 以上により，本問題に関係のある各種の問題がひととおり検討されたが，これらの検討と並行して，支払配当控除法の問題について公述人の出席を求め，各界の意見を聴取した（産業界の意見は，委員が代表して述べた。）。その要旨は，次のようなものであつた。

(イ) 証　券　界

株式市場に及ぼす影響が問題であり，新方式によつて企業の負担が軽減されても，それが，大きく増配という形で現われるとは思えない。そうだとすると機関投資家や個人の大口株主が税負担の増加によつてこうむる不利益が大きく，株式市場に大きな影響を与えることが予想される。法人の留保がふえても，それが株価に影響する程度は疑問である。新制度に移行する場合には，少なくとも，現行の利子と配当に対する課税の不均衡を是正して欲しい。

(ロ) 産　業　界

企業の立場としては，配当損金算入が望ましい。しかし増資促進には，株主の立場も考えなければならないから，株主の利害の調整が問題である。そこで，たとえば支払配当の一部損金算入，受取配当について配当控除制度の一部存続等の方法がとられれば，企業と株主との利害が調整されるものと考える。

(ハ) 中小企業

支払配当総額のうち，中小企業の配当は，きわめて小部分であるから，この制度による法人税軽減の利益は大企業にかたより，中小企業にとつて利益になるとは思えない。中小企業としては，現行制度のほうが望ましい。また，このような問題より，同族会社の留保所得課税の廃止等によつて内部留保の充実を図るほうが望ましい。

（証券取引審議会の答申）

(2) 他方，大蔵大臣の諮問機関である証券取引審議会が，昭和35年6月22日大蔵大臣に対し，「増資の促進について」答申を行なつた。この答申は，税制以外の各種の問題にもふれているが，税制改正の問題に一番重点がおかれている。そのうち特に配当課税の改正の問題を中心としてとりあげ，今後の方向としては，支払配当控除法に転換すべきこと，新制度の採用により，株主の負担が増加し，他面必ずしも配当増加の保証がないから，「支払配当所得税」（企業が配当支払の際に，支払配当額の一定割合を特別の税金として企業の負担で支払い（損金処分），株主の所得税の申告の際，その税額の控除を認める趣旨のもの）を設けて調整すること，激変緩和のための経過措置に留意すべきこと等をうたつている。この支払配当控除法は，支払配当の全額損金算入による完全な二重課税排除を内容としているが，その実現に時間がかかる場合には，それまでのつなぎの措置として，増資配当免税，支払配当一部控除法，支払配当軽課法，法人に対する超過所得税の創設等のうちから，いずれかの方法の採用を考慮すべきものとしている。

（アンケートに表われた意見）

(3) さらにこの問題に関係した「アンケート」の結果を要約しておこう。

(イ) まず，支払配当一部控除法が増資促進の効果を持つと考えるかという質問に対し，「増資促進のイニシヤテイヴを持つているのは企業であるから配当負担を軽減させるこの方法は，増資促進に効果がある」と答えたのが28％で一番多く，「現在配当の一部は利子的な要素を持つているからこの方法は企業の実情に沿つている」という理由（16％），その他の理由による賛成論を加えれば，増資促進の効果ありと答えたものは全体の47％であつた。他面，中小企業が「当社は一般公募による増資には無縁であるから，この方法には無関心」という回答を多くよせている（たとえば資本金5,000万円未満の会社では，この回答が圧倒的に多い。）から，大会社の賛成論は，上記の平均値よりはるかに高く，たとえば，資本金10億円以上の会社では，賛成回答が75％に達している。

なお，これに対し「増資に当たつて，企業としては支払配当の損金算入が望ましいが，株主の立場を尊重すべきだから，現行制度のほうがよい」と答えたのは，全体の8％，資本金10億円以上の会社では6％であつた。

(ロ) 次に，支払配当一部控除法と支払配当軽課法との増資促進効果の優劣をたずねたのに対し，前者がまさるとするもの33％，軽課の程度を大きくすれば後者のほうがよいと答えたもの14％，ドイツ方式でもこのほうがよいとしたのはわずか4％であつた。ここでも中小企業の無回答が多いから，大企業をとつてみると，資本金10億円以上の会社では63％が，支払配当一部損金算入法を支持しており，企業の考え方がどのようなところにあるか示唆するところが大きい。

なおこの質問では，あわせて現行制度との優劣を尋ねているが，支払配当軽課法も，配当に対する税率を相当低くすれば，現行制度よりよいと答えている者のほうが多い（現行制度を可とするもの11％）。

(ハ) さらに，支払配当全額控除法をも含めて増資効果を尋ねたのに対し，制度改正の可能性を考慮してか，二重課税の完全な排除をしなくても，支払配当一部控除法等の制度のしくみを代えれば，増資に効果があるとする回答(25％)が，全額損金にしなければ効果はないとする回答（21％）より多い。資本金10億円以上の会社では前者43％，後者35％である。

なお，両者をあわせ，配当についての税制改正は，増資に効果ありとするもの46％に対し，増資をはばんでいるのは税制以外の原因のほうが大きいから税制をいじつても駄目とするもの7％であつた。この割合は，資本金10億円以上の会社では，前者が78％を占めているのに対し後者は9％にすぎない。

(ニ) 最後に金融機構の改善の問題をも含め，増資促進のための総合施策について質問しているが，このアンケートの初めのほうの質問では，現在増資の阻害原因として税制面以外の理由をあげているものが多かつた（第3, 4, (6), P123参照）のに，ここでは，税制改正を期待してか，支払配当一部控除法等の採用を望むものが35％(資本金10億円以上の会社では61％）で一番多い。中小法人の特に意見なしとする回答(23％)を除けば，次に多いのは，金融機関を中心とし

た資本市場のあり方を改善すべしとするものが10％，さらに大きな制度改正は望ましくなく，今後増資の機会に漸次配当率を下げるよう指導し，配当コストの漸減を図るべしとするものが6％となつている。

もつとも，以上は，第1順位の施策として回答したものの順位であり，第2順位以下の施策としてあげているものの中には上記の資本市場のあり方の改善と配当率の漸進的引下げを望んでいるものがほぼ同数で一番多い。

7　支払配当一部控除法についての改正試案とその検討

（試案の内容）

(1)　以上各種の検討を行なつた結果，一応現行制度を改正すべしという立場にたち，支払配当一部控除法について次のような改正試案を作成し，これについて具体的な検討を行なつた。

改正試案は，次のような内容のものであつた。

(イ)　法人の支払配当のうち，資本金の8％相当分までの配当を損金に算入する。これに伴い，現行の法人間配当の益金不算入及び配当控除は，廃止する。

(ロ)　中小法人の事情を考慮し，支払配当の損金算入限度は，(イ)の基準のほか，選択的にその事業年度の所得の10％(ただし，資本金の2倍相当額の10％を限度とする。)とすることができるものとする。

(ハ)　激変緩和のため，3年間で新制度に漸進的に移行するよう措置する。このため，支払配当の損金算入限度は，昭和36年度以降2％，4％，6％と漸次拡大(所得基準の場合も，これに準ずる。)し，その反面，株主段階における配当控除等はこれに応じて漸次縮小する（個人株主の配当控除及び法人株主中特に負担増の大きいものについては，上記の縮小の時期を若干ずらす。)

(ニ)　(ハ)の経過期間中の増資促進のため，同期間内における増資に対する配当については，初年度から，完全実施の場合の控除限度を認める。

(ホ)　本改正試案は，税制上になお検討すべき点があるので，とりあえず法人税法及び所得税法の特例法として発足させる。

（試案の考え方）

(2)　改正試案の考え方は，要するに，問題の出発点が，企業の側における支払利子と支払配当とのコストのアンバランスの問題にあつたところから，これを端的に解決するとともに，中小法人の実情に即するように支払配当一部控除法の内容を定めたものであるが，その背後にある考え方は，おおむね次のとおりである。

(イ)　支払配当一部控除法をとつたのは，理論的には，法人税に，企業税的要素と株主所得税的要素の二つの性格があると考えたからである。

①　法人には，資本調達の有利性その他法人形態を利用することの利点があり，これに独自の税負担を求めることは，一般に認められているところであり，法人税のこの側面を法人独自の企業税と考えることができる。

②　「企業税」は，必ずしも純益課税を唯一の方法とするものではなく，企業の付加価値，資本費用を控除する前の営業収益等を課税標準とすることもできるが，純益課税の立場にたつ法

人税を「企業税」と考えることはさしつかえないし，企業に相当の負担を求めるために，ある程度高率の課税が必要な現状では，企業の拡張の源泉である純益を課税標準とする純益課税が，すぐれているものと考えられる。しかも，この点からいえば，純益のうちから資本利子部分をさらに控除した純剰余(資本の危険部分とも考えられるもの)を課税標準とすることも可能である。

③ 法人に対する企業税は，事業税をもつてすべしという考え方もある。しかし，現状でも，法人間配当の益金不算入に当たつて負債利子が控除される点，配当控除が法人税を完全に払いもどしていない点等，法人独自の負担を残している面が相当あるし，法人税をすべて株主所得税と割り切る必然性もない。

(ロ) 法人税のうちどれだけを企業税的要素と考え，また，どれだけを株主所得税的要素と考えるべきかという点については，明確な理論的な基準を求めることがむずかしい。試案の考え方は，次のような基礎にたつている。

① 法人税の相当部分を企業の純益に対する企業税と考えると，それが課税になつた後に純益をどのように分配しても関係がないはずであるが，法人税の税率が高目になつてくると，配当は法人税がかかつた後に分配されるため借入金に比し，企業段階では増資のコストが高くなり，借入金に依存する傾向を生む。

税制は，企業の各種の源泉から行なう資金調達に対してできるだけ中立的であることが望ましいので，この点からみれば，借入金の利子とのバランスからこれに見合う8%を限度とする配当の損金算入の考え方が生まれる。

② 他面，大企業における所有と経営の分離傾向から，経営者が企業維持に必要な一定限度の配当を資本費用としてコスト視する傾向がある一方，投資家も株式を社債と並ぶ一つの投資物件とみる傾向を生んでおり，この点についても，8%相当の配当を利子と同様損金とみる一つの根拠がある。

③ 以上の観点からみれば，損金算入限度の算定の基礎は，積立金を含まない払込資本となると思われる(現実の配当率は，払込資本がベースとなつており，また，企業の継続中は，法人留保は法人独自の利益と考える傾向があり，大法人の留保所得について株主の配当所得税に見合う留保所得課税を行なうべしという考え方はないようである。)。

④ 以上の議論は，所有と経営が分離せず，資本を一般から募ることのない中小法人企業には，必ずしも該当しない。しかしこの種の法人企業にとつても，法人独自の負担を求めることは，法人税のうちに企業税的要素を認める以上必要であり，その限りにおいて，二重課税調整の程度を上記の払込資本の8%の損金算入の場合と比較して考え，中小法人の過小資本性，配当性向の過小性等の要素を勘案したうえで，原則として所得の10%までの配当を損金に算入することを選択的に認める方法をとつている。

なお，この選択基準を設けた具体的な根拠は，第57表(P154)に示すとおりである。すなわち，中小法人(同族会社)は，大法人と比べて，配当金の資本金に対する割合は，著しく大きいが，それは全く過小資本のためであつて，当期利益金のうち配当に向けられる割合は大法人よ

りはるかに小さい。そこで資本金に代え，当期所得を基準とする方法を考え，その割合は，大法人の場合の二重課税調整割合（$\frac{8}{13.2}$）を基としつつ，中小法人の配当性向が小さいことを考慮して，これを若干大きくしたものである。他面，中小法人のなかには利益に対して極端な過小資本のものが見受けられるので，その点の調整として，利益基準の適用を資本金の要素を入れて若干制限している。

第57表　配当金の資本金及び所得に対する割合調

区分	項目 / 資本金階級	資本金 (A)	所得 (B)	配当 (C)	配当(C)/資本金(A)	配当(C)/所得(B)	(A)×8%	(B)×10%	(C)×8/13.2 / (B)
		千円	千円	千円	%	%	千円	千円	%
中小法人（同族会社）	200万円未満	1,041	8,273	688	67.8	8.3	81	827	4.9
	200万円以上 500万円未満	3,178	6,547	837	26.3	12.7	254	654	7.6
	500万円以上 1,000万円未満	7,077	13,896	1,617	22.8	11.6	566	1,389	6.9
	1,000万円以上 5,000万円未満	16,631	33,203	4,611	27.7	13.8	1,330	3,320	8.2
	5,000万円以上 1億円未満	53,000	64,718	10,225	19.2	15.7	4,240	6,471	9.4
	平均	8,472	16,896	2,195	25.9	12.9	677	1,689	7.7
		百万円	百万円	百万円			万円百	百万円	
大法人	1億円以上	1,755	343	115	13.2	33.6	140	34	20.5

（備考）1　本表は，中小法人については東京，大阪国税局管内の有配会社約210社を，大法人については三菱経済研究所「本邦事業成績分析」により有配会社約486社を調査対象として作成した。

2　割合は，中小法人にあつては，昭和31～33年の3年の，大法人にあつては昭和32～34年各年上期の3期の加重平均である。

3　$\frac{(C)\times\frac{8}{13.2}}{(B)}$ は，大法人の平均配当率のうち損金算入が認められる割合を中小法人の配当に乗じたものについて，所得に対する割合を求めたものである。

（試案の検討）

(3)　以上の試案に対して各種の批判があつた。その一つは，税制上の見地からするもので，他はその経済的な影響を問題とするものであつた。

税制上の批判としては，次のようなものがあつた。

(イ)　配当所得に対して，そもそも二重課税の調整の必要性を認めないから，試案にも反対である。

(ロ)　企業会計上の通念に反して，配当を損金とするのはおかしい。配当と利子，株式資本と借入金，株主と債権者とは，危険負担等の面において法律的性格が全く異なるのに，試案はこれを混同している。

(ハ)　法人税に企業税的要素と株主所得税的要素とがあり，かつ，後者に対する二重課税の調整

を配当支払法人の段階で行なうことを是認するとしても，支払配当の損金算入限度を資本金の８％とするのは，経済的観点からはともかく，企業税と株主所得税とを区別する理論的根拠にはならない。

ことに企業の所有と経営が分離しない中小法人については，このような基準の合理性が全く説明できない。

しかし，この試案に対する最も大きな危ぐは，その経済的な影響についてであつた。その一般的な反対論は，すでに詳しく検討したように，配当控除等が廃止されることに伴う株主の負担増が，株主の投資意欲に大きな影響を持つとする点で，試案の経過措置によつても，その危ぐは，ぬぐえないとするものであつた。さらに，試案があまりに，企業側の要請を容れることに忠実で，投資家の利益を無視しているという批判があつた。つまり，一般に支払配当控除法等を採用し，配当に対する法人税の軽減があつた場合，その軽減分がそのまま増配となることは期待できず，また，その一部が企業内に留保されるからこそ，企業の配当コストの軽減になるのであつて，それをすべて増配に回せというのでは，なんのための制度改正かわからなくなるが，その点も要するに程度問題である。試案の方法では，増配が期待できないだけでなく，一種の公定配当率が決められた形になつて，企業に減配の口実をあたえることになりかねない。配当が利子なみに確定利率化すると株式投資の妙味はなくなつてしまう。あまりに企業のコスト本位に考えるとその反面，投資家の利益が侵され，証券市場に悪影響を及ぼし，ひいては企業の増資そのものが困難となるおそれがある。

この点では，むしろ増配の誘因を与える西ドイツ式の支払配当軽課法のほうが，実際的に企業と投資家の利害を巧みに調節しているといえそうである。

8　支払配当一部控除法に代わる案の検討と結論

（代案の内容）

(1)　支払配当一部控除法を内容とする前で述べた改正試案については，以上のような反対意見ことに新方式への移行により，株主の投資意欲が阻害されるのではないかという点の懸念が強く，試案の採用の是非について活発な討議が行なわれたが，結局，当調査会は，その採用には賛成しなかつた。

その結果，この問題について税制の基本的なたてまえについては，なお検討を続けることとするが，現在すみやかになんらかの措置をとる必要があると考え，上記の改正試案に対する意見を調整して，これに代わる案を作成し，その検討を行なつた。

この代案についても，各種の案が用意された。しかし，上記のような調査会の意見を背景としてその方向は，おのずから規制された。すなわち，まず制度改正の影響が株主の投資意欲に悪影響を及ぼさないという配慮から，さきの改正試案のように，二重課税の調整を全面的に配当支払法人の段階で行なうような根本的な改正を行なわず，現行の株主段階で調整を行なう方式を基本的に残しつつ，他面，できるだけ配当支払法人の配当に対する負担をも軽減しようという，いわば企業側と株主側との相反する要請を妥協させる内容のものであつた。

すなわち，具体的には，支払配当に対する法人税の負担をある程度軽減するとともに，それに

伴つて現行の株主側における二重課税の調整措置をある程度縮小するというものであつた。

さきに，支払配当軽課法は，支払配当一部控除法に比し，企業側と株主側の双方の要請を折衷する要素を持つということを述べた（4，(4)，(ﾛ) P143）が，右の案は，制度改正が株主に及ぼす影響をできるだけ小さなものにするため，さらに支払配当軽課法と受取配当控除法とを折衷した内容を持つたものということができよう。

ただこの場合，いわば支払配当軽課法の考え方と受取配当控除法の考え方のいずれにどの程度のウエートをおくか，また，制度改正を一度に行なうか又はさきの改正試案のように漸進的に行なうかによつて，数個の案が作成された。

これらの案のうち，中心になつたものは，次のような内容のものであつた。

(ｲ) 配当に対する法人税率を38％から28％に軽減する（年所得200万円以下の部分の軽減税率33％及び特別法人の軽減税率28％も配当分についてこれに準じて軽減する。）。

(ﾛ) 個人株主が受け取る配当についての配当控除割合を現行の20％から15％に引き下げる（現行配当控除割合10％の部分については7.5％に，5％の部分については3.75％に引き下げる。）。

(ﾊ) 法人株主が受け取る配当については，その法人の支払配当に達するまでの金額は，従来どおり益金不算入とするとともに，その支払配当は，まず受取配当から成るものとして取り扱う。

受取配当が支払配当をこえる場合には，そのこえる金額については，配当益金不算入の割合を現行の100％から75％に引き下げる。

(ﾆ) 配当に対する法人税の軽減は，昭和36年4月1日以後開始する事業年度から適用するが，配当控除の割合の縮小は，若干その時期をずらし，昭和37年1月1日以後受け取る配当から適用する。

(ﾎ) この改正案は配当課税に関する暫定措置として，所得税法及び法人税法の特例の形で実施する。

(2) この代案の計数的根拠等は，大体次のとおりである。

(ｲ) 支払配当に対する軽減税率は，その税率軽減に伴う株主側の配当控除等の縮小があまり大きくならないことを前提とし，かつ，法人及び株主を通じた総合的な負担軽減が，おおむね，さきの改正試案による減税（約200億円減税）と同じ程度になることを念頭において定めた。この結果，38％の基本税率を28％に軽減し，他の軽減税率も，これと同じ割合で軽減することとしている。

(ﾛ) 支払配当に対する法人税率の軽減に対応し，おおむねそれに見合つて，株主側における配当控除及び法人間配当の益金不算入の割合を縮小する。支払配当に対する税率の軽減に応じて，厳密に，その軽減割合だけ配当控除等を縮小するものとすると，現行の配当控除等を$\frac{28}{38}$＝73.68％に圧縮すればよい。これによると，配当控除率は，20％が14.73％に，益金不算入の割合は100％が73.68％になる。これをそれぞれ15％，75％とし，かつ，現行の10％及び5％の配当控除率も，これに準じてそれぞれ7.5％及び3.75％とした。

ちなみに，支払配当に対する法人税率を28％にした場合の各課税所得階層の上積税率に応

ずる配当控除率は，第58表のとおりである。

第58表　支払配当部分に対する法人税率を引き下げた場合の所得税の上積税率別配当控除率

所得税の税率	現行法の場合	配当軽課法(税率28%)の場合	現行の課税所得階層
%	%	%	
70	6.17	4.54	5,000万円超
65	9.95	7.33	3,000 〃
64.93	10.00	7.37	—
64.70	10.18	7.50	—
60	13.75	10.13	2,000 〃
55	17.55	12.92	1,000 〃
51.77	20.00	14.73	—
51.28	20.36	15.00	—
50	21.33	15.72	600 〃
45	25.13	18.51	400 〃
40	28.93	21.31	250 〃
35	32.71	24.10	(180) 150 〃
30	36.50	26.89	(120) 100 〃
25	40.28	29.69	(80) 50 〃
20	44.08	32.48	(40) 20 〃
15	47.88	35.28	(15) 10 〃
10	51.66	38.07	(15万円以下) 10万円以下

(備考)　1　現行法の場合の配当控除率は，第54表(P141)と同様である。

2　支払配当に対する法人税率を28%にした場合の配当控除率は，現行法の配当控除率に法人税の軽減割合 $\left(\frac{28}{38}\right)$ を乗じて算出した。

3　「現行の課税所得階層」欄の括弧書の数字は，改正案による課税所得金額を示す。

また，この案による配当に対する二重課税調整の度合いを試算すると，さきの第53表（P138)にあわせて掲記したとおり，現行の場合に比しその調整の度合いは，若干大きくなつている。

(ハ)　また，法人間配当については，法人株主がその受取配当を留保する場合には，上記のとおり益金不算入の割合を縮小するのが合理的であるが，その法人が，さらに，その受取配当分を株主に配当する場合には，その配当について，その法人に新たな負担を課する必要はないと考えられる。そこで，法人間配当に対する法人税の負担が累積しないよう，法人株主が，配当を支払う場合には，その支払配当は，まず受取配当(正確にいえば，負債利子控除後の配当金額)か

ら成るものと考え，その部分の受取配当については，従来どおり，全額益金不算入とし，受取配当が支払配当をこえる場合に，そのこえる金額について(ロ)のとおり益金不算入の割合を縮小するものとした。

(ニ) なお，この案のような改正では，現行制度に対しそれ程大きな変化がないと考えられるので，さきの改正試案と異なり，来年度から直ちに施行するものとする。ただし，株主側の配当控除等の割合の縮小については，上述のとおり，若干その実施の時期をずらす。

(検討と結論)

(3) 以上の代案について，種々検討を行なつた。

(イ) まず，制度改正による法人及び株主の負担の変化を調べると，大法人の実例計算による法人税負担の比較は第59表，中小法人の実例計算による法人及び株主の総合負担の比較は第60表(P160)，個人株主の理論計算による所得税負担の比較は第61表(P161)に，それぞれ示したとおりである。これらによつて次のことがわかる。

① 法人税の負担は，一般に軽減される。負担が増加するのは，さきの支払配当一部控除法による改正試案の場合と同様，支払配当より受取配当(負債利子控除後の金額)が大きい場合であり，実例計算でも，損害保険会社の負担が増加している。しかし，その増加割合は，もちろんさきの改正試案の場合よりは，はるかに小さい。所得金額に比し，支払配当金額（正確には，支払配当金額から益金不算入とされる受取配当金額を差し引いた残額)が相対的に大きい法人の負担軽減割合が大きいのは，当然である。

② 中小法人の法人及びその同族株主を通ずる総合税負担は，すべて軽減される。実例計算では，法人税及び法人住民税の軽減分は，すべて法人に留保されるものとして計算しており，その限りにおいて配当分について軽減される法人税等の金額のほうが，常に配当控除率の引下げによつて増加する所得税等の金額よりも大きくなる。なお，第60表でみると，株主の所得税の負担(その会社から受ける給与，配当，不動産所得等に対する負担)は，配当控除率の引下げにもかかわらず，所得税の軽減が行なわれるため，負担がふえるのは10例中3例であり，しかも，その増加は比較的少ない。

③ 個人の株主の所得税負担は，第61表では同表のような前提をとる限り，総所得金額500万円以上の者から負担が増加している。しかし，この例では，総所得金額中で配当所得が相当大きな割合を占めている。また，負担が増加する者も，その増加割合は必ずしも大きくない。

(ロ) 他面，この案を実施した場合の配当の資金コストを試算してみた(第62表P161参照)。これによると，純配当100に対する税込みの負担は現行の196.9％から174.5％に軽減されるが，さきの支払配当一部控除法を採用した場合に138.0％に軽減されるのと比べると，この案の性質上，その軽減の程度は，小幅である。したがつて，企業の側からみる限り，配当負担の軽減は徹底を欠いている。

(ハ) 以上の検討を通じ，当調査会は，この案が，企業の増資を促進するために，現在提起されている問題を十分に解決するものとは考えなかつたが，しかし，株主に対する影響は，もちろんさきの支払配当一部控除法に比して軽微であり，他面，企業の配当に対する税負担もある程度軽

第59表　現行の法人税負担と配当課税を改正した場合の法人税負担との比較（大法人の実例計算）

会社名	業種	調査事業年度	期末資本金額	申告所得金額 (A)	支払配当金額 (B)	受取配当金 現行益金不算入額 (C)	受取配当金 (C)のうち支払配当分 (D)	受取配当金 (C)のうち益金算入額 (C−D)×25% (E)	改訂所得金額 (A+E) (F)	改訂所得の内訳 配当分 (B−D) (G)	改訂所得の内訳 その他 (F−G) (H)	改訂税率による税額 配当分	改訂税率による税額 その他	改訂税率による税額 計 (I)	現行税額 (J)	改正案による増減税額 (I−J) (K)	(K/J)
			百万円	千円	千円	千円	千円	千円	千円	千円	千円	千円	千円	千円	千円	千円	%
A	金属鉱業	34.10 35. 3	3,217	294,161	193,050	30,291	30,291	0	294,161	162,759	131,402	45,552	49,911	95,463	111,731	△ 16,268	△ 14.5
B	製糖業	34.10 35. 3	600	723,063	90,000	4,961	4,961	0	723,063	85,039	638,024	23,806	242,404	266,210	274,713	△ 8,503	△ 3.1
C	ビール製造業	34. 7 34.12	2,800	698,444	252,000	16,374	16,374	0	698,444	235,626	462,818	65,962	175,838	241,800	265,358	△ 23,558	△ 8.8
D	紡績業	34.10.26 35. 4.25	4,005	960,559	300,375	6,891	6,891	0	960,559	293,484	667,075	82,163	253,454	335,617	364,962	△ 29,345	△ 8.0
E	製紙業	34.10 35. 3	2,000	140,988	80,000	14,841	14,841	0	140,988	65,159	75,829	18,227	28,788	47,015	53,525	△ 6,510	△ 12.1
F	製鉄業	34.10 35. 3	33,000	4,459,150	1,980,000	111,445	111,445	0	4,459,150	1,868,555	2,590,595	523,179	984,398	1,507,577	1,694,427	△ 186,850	△ 11.0
G	電気機器製造業	34.10 35. 3	30,000	7,119,585	2,250,000	163,431	163,431	0	7,119,585	2,086,569	5,033,016	584,228	1,912,511	2,496,739	2,705,392	△ 208,653	△ 7.7
H	商業	34.10 35. 3	5,000	987,248	350,000	80.919	80,919	0	987,248	269,081	718,167	75,332	272,867	348,199	375,104	△ 26,905	△ 7.1
I	証券業	33.10 34. 9	4,000	2,138,968	480,000	0	—	0	2,138,968	480,000	1,658,968	134,383	630,330	764,713	812,707	△ 47,994	△ 5.9
J	電気供給業	34.10 35. 3	45,000	4,258,449	2,250,000	15,807	15,807	0	4,258,449	2,234,193	2,024,256	625,553	769,194	1,394,747	1,618,160	△ 223,413	△ 13.7
K	銀行業	34.10 35. 3	11,000	2,608,754	495,000	396,872	396,872	0	2,608,754	98,128	2,510,626	27,473	953,990	981,463	991,276	△ 9,813	△ 1.0
L	火災保険業	34.4 35.3	1,800	1,196,294	216,000	570,590	216,000	88,647	1,284,941	0	1,284,941	0	488,177	488,177	454,491	33,686	7.4

第60表　現行の総合税負担と配当課税を改正した場合の総合税負担との比較（中小法人の実例計算）

（単位　千円）

法人名	業種	資本金	支払配当金	現行の課税所得	現行						改正案						改正による増減（△）額（B－A）（C）	増減割合 $\left(\frac{C}{A}\right)$
					会社			株主		税額計	会社			株主		税額計		
					法人税	事業税	住民税	所得税	住民税	（A）	法人税	事業税	住民税	所得税	住民税	（B）		
A	石炭等小売	300	(50%) 150	(4) 968	(11) 330	72	48	135	40	625	(0) 307	72	44	105	41	569	△ 56	% △ 9.0
B	酒造機械販売	650	(10%) 65	(19) 625	(3) 209	45	31	95	27	407	(0) 202	45	30	65	28	370	△ 37	△ 9.1
C	食料品製造	1,000	(30%) 300	(—) 2,531	(40) 901	239	124	148	42	1,454	(0) 835	239	116	122	44	1,356	△ 98	△ 6.7
D	自動車部品製造	2,000	(10%) 200	(100) 7,708	(338) 3,167	860	430	572	161	5,190	(262) 3,081	860	419	516	163	5,039	△ 151	△ 2.9
E	木材販売	3,000	(30%) 900	(—) 3,772	(108) 1,442	388	197	192	55	2,274	(68) 1,317	388	181	174	61	2,121	△ 153	△ 6.7
F	食肉加工	8,000	(12%) 960	(—) 3,793	(101) 1,442	390	198	418	118	2,566	(51) 1,313	390	180	382	128	2,393	△ 173	△ 6.7
G	洋傘骨製造	10,000	(500%) 50,000	(75) 132,426	(2,038) 52,260	15,826	7,058	21,484	6,018	102,646	(1,279) 46,519	15,826	6,283	22,933	6,496	98,057	△4,589	△ 4.5
H	金属プレス加工	10,000	(10%) 1,000	(—) 6,761	(192) 2,661	746	362	641	181	4,591	(136) 2,508	746	342	597	194	4,387	△ 204	△ 4.4
I	塗料製造	30,000	(30%) 9,000	(40) 139,747	(5,967) 58,971	16,705	7,964	13,105	3,671	100,416	(5,506) 57,616	16,705	7,781	13,186	3,716	99,004	△1,412	△ 1.4
J	ペイントワニス製造	50,000	(28.8%) 14,400	(194) 142,189	(6,322) 60,253	16,998	8,137	6,387	1,790	93,565	(6,091) 58,605	16,998	7,915	6,639	1,891	92,098	△1,467	△ 1.5

（備考）1　支払配当軽課法による法人税及び住民税の軽減分は，すべて留保されるものとして計算した。また，改正案の税負担においては，留保所得に対する課税も改正案によつて計算した。

2　改正案の株主の住民税は，現行の所得税額（ただし，給与所得控除及び配当控除は改正案を適用）の28%として計算した。

3　括弧書の数字は，次のものを示す。

イ　「支払配当金」欄……資本金に対する配当率

ロ　「現行の課税所得」欄……現行の受取配当金の益金不算入額

ハ　「法人税」欄……留保所得に対する法人税額

第61表　配当控除の改正による所得税負担の比較（夫婦子3人の給与所得者の場合）

総所得金額（給与は収入金額）	うち配当所得金額	所得税負担額			増減割合
		現行 (A)	改正案 (B)	増減額 (B－A) (C)	(C/A)
円	円	円	円	円	%
800,000	50,000	58,205	40,653	△ 17,552	△ 30.2
1,000,000	100,000	91,807	70,946	△ 20,861	△ 22.7
2,000,000	500,000	296,470	266,760	△ 29,710	△ 10.0
5,000,000	2,000,000	1,182,700	1,212,200	29,500	2.5
10,000,000	5,000,000	3,010,000	3,187,500	177,500	5.9
20,000,000	10,000,000	8,450,000	8,632,500	182,500	2.2

（備考）1　配当所得金額は，課税実績を基に推計した配当所得の分布によつた。
2　所得税負担は，現行及び改正案の控除，税率及び配当控除率により計算した（改正案においては，子1人は15歳以上とした。）。

第62表　配当の資金コストの比較（試算）

現行	改正案	支払配当一部（8%）控除法試案
%	%	%
196.9	174.5	138.0

（備考）1　この数字は，配当100に対する税込みの資金コストを示す。
2　配当の資金コストは，次により計算した。
(イ)　現行及び改正案……100÷(100－総合実効税率)
(配当率)(現行配当資金コスト)
(ロ)　支払配当一部（8%）控除法試案……{(13.2－8)×1.969＋8}÷13.2
3　2の(イ)の総合実効税率は，次によつた。
(事業税引所得)(住民税込法人税)(事業税)
(イ)　現行　$\frac{100}{1+0.12}\times(0.38\times1.135+0.12)=49.22$
(ロ)　改正案
(配当に対する住民税込法人税負担)(配当部分以外に対する住民税込法人税負担)
①　配当可能額 (D)……$D+0.28D\times1.135+\{(100-D)\times0.38\times1.135\}=100$
$D=64.15$
②　実効住民税込法人税率……$100-64.15=35.85$
(事業税引所得)　(事業税)
③　総合実効税率……$\frac{100}{1+0.12}\times(0.3585+0.12)=42.72$

減される。そこで，配当に対する税制の根本的な改正については，なお検討を続けるが，当面の暫定措置として，この案を採用すべきものと認めた。

（増資配当免税の問題）

(4)　当調査会は，上述してきたように企業の株式資本充実に資するための配当課税の根本的な改正の問題について論議したが，その審議の過程において，このような根本的改正の問題と離れて，租税特別措置として，いわゆる増資配当免税措置を復活することの可否が問題となつた。

増資配当免税措置というのは，企業の増資促進のために，かつて，一定の要件を備えた法人が昭和28年12月1日から昭和32年1月31日までの間に行なつた増資について，増資後2年間の増資分に対応する配当のうち年配当率10%（再評価積立金の資本組入れによる増資分については，

5％)以下の金額を損金に算入する内容のものであつた。この措置は臨時の特別措置として実施され，株主側の配当控除等の二重課税調整措置は，そのままとされていた。

この増資配当免税措置は，臨時税制調査会の答申に基づき，昭和32年度の税制改正で，その適用期限をもつて廃止されたが，その後も，企業の資本構成が是正されない現状から，たえず，その復活が問題とされた。そもそも当調査会が，企業課税の問題の一環として企業の株式資本の充実に資するための根本的な税制の問題をとりあげた背後には，その時々においてこのような特別措置への要望がくり返されることにかえりみ，現行の税制を根本的に再検討しようとする意図があつた。ところで，当調査会においても，配当課税の問題の審議が，各種の難問に直面したとき，委員のうちから再びこの措置を検討すべしとする意見も述べられた。しかし，当調査会は，次のような理由からこの種の措置は採用すべきでないという結論であつた。

(イ) 増資配当免税措置を講じた場合，増資分の配当に対する免税に加えて，株主側における配当控除等の二重課税の調整措置を存置する結果，これに対して法人税も，所得税も課されないこととなつて，税制上，きわめて不合理な結果となる。

(ロ) その結果，かりにこれを採用しても臨時の特別措置という形をとらざるを得ないが，臨時措置としては，過去の実績からみても，真の増資促進措置としての効果は期待できない。すなわち，企業は，臨時措置の期限が切れた場合の配当負担を考えると，結局現行法のもとで増資を行ないうる立場にある企業が，特別措置の適用期間内にその増資を繰り上げ又は繰り下げて実施するにとどまる場合が多い。

なお，企業の増資は，普通数年間に1回程度しか行なわれないので，この措置の適用期間前に増資した企業が不利になるという問題もある。

(ハ) もし，この措置をある程度長期間にわたつて行なうとすれば，それによる減収は巨額なものとなる。(かりに旧増資配当免税を復活し，そのままの内容で，今後3年間の増資に適用するものとすれば，今後の増資を控え目に見積つても，その減収総額は，1,000億円に達するものと見込まれる。)

第 5　企業の自己資本充実に資するためのその他の措置の問題―超過所得税の問題―

（問題点の概要）

(1)　企業の自己資本充実に資するための税制上の措置として，以上に述べた配当課税の改正の問題のほかに，他にもいくつかの措置が問題となつた。

そのうち一番大きい問題は，超過所得税の問題である，超過所得税とは，一般的にいえば，所得のうち正常な所得と認められる額を超過する部分の所得に対して特別な担税力を認めて課する税であるといえよう。この超過所得の基準を何に求めるかという点については，いろいろの考え方がある。実際の例としては，いわゆる戦時利得税の形をとつたものが多い。戦時利得税は，戦時経済のもとで平和産業が沈滞する反面，軍需産業を中心とする一部の産業が繁栄し，多額の利益をあげる点に着目し，各企業の戦前の平常時における所得を基準にとり，これを超過する所得を戦争による偶然的な利益と考え，公平の見地から，これに対して特別の負担を課するとともに，戦費調達の財源に充てるという趣旨のものである。この種の戦時利得税は，わが国でも過去にその例があり，諸外国にも同様の例が少なくない。

しかし，ここで企業の資本充実の問題と関連してとりあげられた超過所得税は，もちろんこのような形のものではなく，法人の所得をその資本金に対する収益率に応じて区分し，収益率の高い所得ほど大きな担税力を持つものと考え，法人の各事業年度の所得額が資本金額の一定割合をこえる場合にその超過分を超過所得とし，これに対し，資本に対する収益率に応じて一定の累進率による税を課する内容のものである。

わが国では，昭和25年シャウプ勧告による税制改正によつて，法人税の構成が基本的な変更を受けるまで，このような超過所得税を課した相当長い歴史がある。この種の超過所得税は，法人の所得に対する担税力の求め方について特別の考え方にたち，法人を独自の担税力の主体とみる考え方を前提とする点で，現行の法人税課税の考え方との間に大きな調整を要することはもちろんであるが，この種の税は，法人の資本金に対する収益力に応じて法人に差別的な税負担を課する点において，自己資本の少ない法人に対しその増加を促進する強い刺激を持つている。この場合資本金は資本の収益力という観点から払込資本金のほかに積立金を加えたものが基準にとられるが，現在のように企業の拡張が著しく，外部資本の導入に大きく依存せざるを得ないときには，それは当然株式資本の充実を促進する効果をも持つと考えられる。このような点から，当調査会は，この超過所得税の問題について検討を行なつた。

(2)　企業の自己資本充実に資するための税制上の措置として，超過所得税のほかにも，若干の措置が問題となつた。

たとえば，支払利子が損金になるのに支払配当が損金にならないという問題に対して，第4で述べたところは，いわば配当の取扱いを利子の取扱いに近ずける方向での議論であつたが，これと反対に，支払利子をも，法人税の課税所得に加算する方向で調整することを検討すべしという議論があつた。この点たとえばイギリスでは，社債利子を配当と同じく，課税所得に加え，配当についていわゆる源泉徴収法の考え方をとつているのと同様に，社債についても，法人税をその源

泉徴収と考える立場をとつている。西ドイツの地方税である営業税も，支払利子を純益とならんで課税対象に加えている。

このような方法を採用した場合，配当と利子との税法上の取扱いのバランスがとれることはもちろんである。しかし，このような方法は，現行の純所得を課税標準とする法人税のたてまえに対する基本的な変更であり，現状では，配当の場合と同様，支払利子に対する法人税の負担が，利子の受領者に転嫁されるという保証がなく，法人の負担関係に激変が生ずる虞れがあること，このような方法をとつた場合には，受取利子が益金不算入となり，金融機関がほとんど法人税の課税の対象外となることが考えられること等その及ぼす影響がきわめて大きく，単に議論にとどまつて，具体的な審議の対象とはならなかつた。

さらに，現在，法人の貸倒準備金の積立てについて，その資本金額（払込資本金額と積立金額との合計額）をこえて積立てを認めないこととし，資本金基準の制限が設けられている。この貸倒準備金の制限自体は，実際問題として，ほとんど制限の役割を果たしていないが，特別措置の合理的な制限という見地に加えて，自己資本充実のための副次的な効果をねらつており，他の準備金等についても，同様の制限を設けることが検討された。この点は，個々の租税特別措置の検討に当たつて，具体的に検討されたが，結果的には，特に，この種の制限が適当と考えられるものは，見当らなかつた。

（わが国の超過所得税の沿革）

(3) 超過所得税の具体例として，わが国におけるその沿革をひととおり概観してみよう。

わが国の超過所得税は，戦時特別税としての戦時（臨時）利得税と密接な関連を持つて発展した歴史があるので，この点についてもあわせてふれることとする。

(イ) 第一次世界大戦に参加したわが国は，戦時利得の吸収と膨張する財政需要にこたえるため，大戦も終りに近い大正7年，戦時利得税を創設した。これは大戦前（大正2年～3年）の平均所得を基準とし，その一定割合をこえる部分の利得に対して法人，個人ともに課税するものであつたが，戦時中の臨時税として大正7年，8年の両年施行されただけで廃止された。

しかし，大戦終結後，戦後経営のためますます多額の経費を要し，その財政需要をまかなう必要があつたので，大正9年に大幅な税制改正が行なわれた。この改正においては，所得税（法人税は，当時，第一種所得税とされていた。）について，根本的な改正が行なわれ，配当課税について大きな変革があつたことは，さきに述べた（第4,3,(1) P133参照）が，このとき法人所得に対する課税標準として，留保所得，配当所得及び清算所得のほかに超過所得の区分が設けられ，超過所得課税の思想が取り入れられた。

この超過所得は，各事業年度の所得が，資本金額（資本金及び積立金の合計額）の10%をこえる場合にその超過分の所得をいうものとされ，その税率は資本金額の10%をこえる金額について4%，20%をこえる金額について10%，30%をこえる金額について20%であつた。

(ロ) この税制は，大正15年に留保所得と配当所得の区分を廃して普通所得に統合する等の改正が行なわれたほかは，基本的には昭和15年の税制改正まで維持された。しかしその間，昭和6年満州事変のぼつ発を契機に，わが国は次第に戦時体制にはいり，昭和10年にはさきに創

設された戦時利得税とほぼ同じ内容の臨時利得税が設けられ，昭和6年以前3年間を基準年度とし，その平均利得をこえる超過利得に対して10％の課税が行なわれることとなつた。

臨時利得税は，事変の長期化に伴い，その後税率を引き上げ，新しく昭和11年以前3年間を基準年度とする平均利得を併用し，新旧基準年度の平均利得のそれぞれの超過額に対して差別税率を適用するなどの改正が行なわれたが，それ以来法人については，法人の超過所得に対する課税と併存適用された。

(ハ) 昭和15年の税制改正において，それまでの第一種所得税は，新しく制定された法人税法による法人税として独立したが，その際税制簡素化の見地から従来の超過所得に対する課税は，法人税から分離して，臨時利得税に統合された。すなわち，各事業年度の所得の資本金に対する割合と新基準年度における所得（昭和11年以前3年間の平均利益）の資本金に対する割合とを組み合わせて，超過所得のきざみを3階級に区分し，これについて25～65％の累進税率が適用された。

なお，中小法人の負担軽減の見地から，資本金10万円以下の法人については，税率を10％ずつ軽減した。

(ニ) この新しい基準による臨時利得税は，さらに昭和17年に階級のきざみを4階級にするとともに，基準年度の対資本金平均利益率基準のウエートを小さくしたが，翌昭和18年に至つて，基準年度の対資本金平均利益率が期間の経過とともに次第に実情に適さなくなつたのでついにこの基準を廃し，毎事業年度の所得の資本金に対する割合のみを基準とする純然たる超過所得税に変容した。この時の税率は，資本金の10％，20％，30％超の各超過所得に対し，それぞれ55％，65％，75％（中小法人は各10％軽減）というきわめて高いものであつた。

(ホ) この税率はその後一度引き上げられたが，やがて戦争の終結に伴い臨時利得税はその戦時立法としての性格にかえりみ，廃止されることとなつた。

しかし，この臨時利得税の内容は，上記のとおり，既に通常の超過所得税に変質しており，戦後多額の財政収入が必要であつたから，昭和21年臨時利得税の廃止と同時に，その内容が再び超過所得税として法人税に取り入れられ，実質的に継続された。その際，超過所得のきざみは3階級であり，税率は30％～50％（中小法人は各10％軽減）に引き下げられた。

戦後，急激なインフレーションの進行により，一般的に名目資本が著しく過小なものとなると同時に，法人間のアンバランスが目だつようになり，超過所得税の負担が過重かつ不公平なものとなりがちであつたから，相次いで超過所得のきざみの拡大と税率の引下げとが行なわれた。

(ヘ) 昭和25年シャウプ勧告に基づく税制改正で超過所得税は廃止され，大正9年以来の歴史の幕を閉じた。

シャウプ勧告は，その廃止の理由を次のように述べている。「超過所得税の課税標準が資産の現在価値となんら関係のない帳簿価格である現状においては，このような利潤に超過所得税を適用することは確かに人を愚弄するものである。また，たとえ再評価後においても改訂された帳簿価格は，いかなる利潤が実際的かつ経済的意味において「超過」であるかを決定する確実な指針とは一般的にはならないであろう。実際，超過所得税は誰でも承認するはず

のもののように聞えるが，「異常」という言葉を税法を実施するためにとつて必要な程度の厳密さで定義することは，事実不可能ではないにしても，非常に困難である。少くともこれは，日本の事業活動が現在まだ不合理であり，かつ迅速に変化しつつあることを考えると正にそういえると思う。」

（諸外国の制度）

(4) さらに，諸外国の例をみるに，超過所得税の制度は，あまり多くなく，現在，スイス，デンマーク，スペイン，メキシコ，ブラジル等で，その例がみられることを確かめた。

このうち，たとえばスイスの例をみると，スイスの連邦国防税が，超過所得税の構造をとつており，その内容は，次のようなものである。

スイスの連邦国防税は基本税(3%)と，付加税とからなるが，この付加税の税率は，収益率(払込資本に準備金を加算した金額に対する所得の割合)によつて決められ，所得のうち4%の収益率を超える部分に対する3%と，同じく8%の収益率を超える部分に対する4%との二本建てとなつている。ただし，最高税率は所得の8%とされる。

（超過所得税の検討と結論）

(5) 超過所得税復活の議論は今日に始つたことではなく，シャウプ勧告による廃止後いく度かその議論があつた。朝鮮事変による異常利益の課税の問題，今日問題にされているのと同様資本構成是正案としての問題，あるいは法人税率の一般的引下げのための見返り財源としての問題等として論議が行なわれた。

超過所得税が，税制上一つの合理的な根拠を有する考え方であることは，わが国でのその長い歴史がこれを示している。また，その資本構成是正への刺激は確かに相当強いものがあると思われる。

今回は，特に資本構成是正策という見地から，この問題がとりあげられたのであり，その法人税課税についての考え方を現行のそれとどう調整するかという根本的な問題については，十分検討するまでに至らなかつたが，次のような理由から，ことにわが国企業の実情にかえりみるときは，今直ちにこれを採用し得るものとは認められず，今後なお慎重に検討を要するということであつた。

(イ) シャウプ勧告のいうように超過所得の観念自体，何を基準とすべきか問題であるが，さらに企業の資本収益率は次のように業種や企業の規模によつて異なるのが経済の常態と考えられ，この点を無視して，平均的な率でもつて超過所得を計算し，累進税率で課税を行うことは税負担のアンバランスを生ずること。

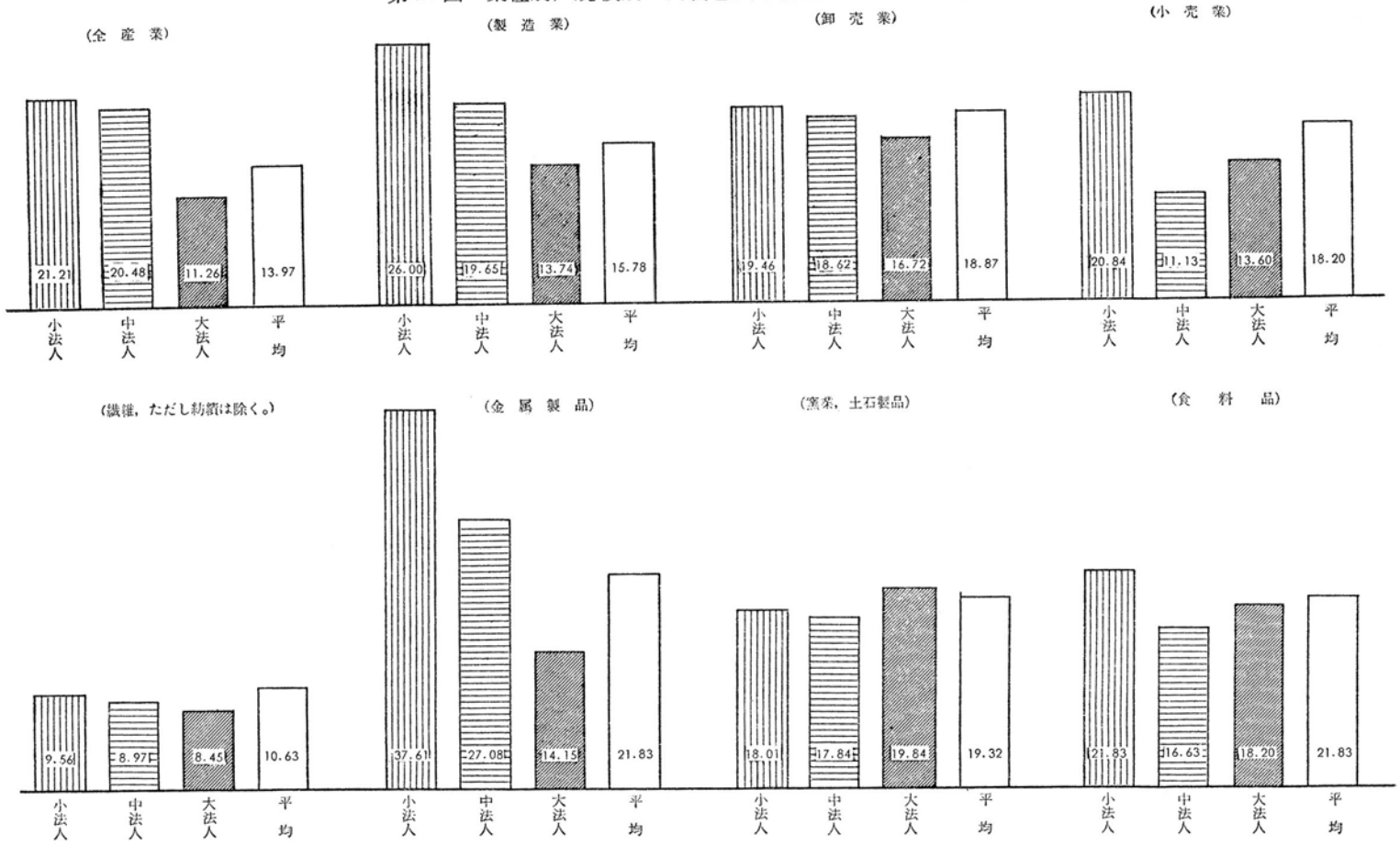
① 利益の発生が資本力に負うところの多い業種と労働力に負うところの多い業種

② 大企業(資本収益率が一般的に低い。)と中小企業(資本収益率が一般的に高い。)

たとえば，わが国企業の規模別の対自己資本純利益率を調べてみると，その最近の推移は次のとおりであり，概して中小企業の利益率が高いことが判明した（第15図参照)。

(ロ) たとえば海運業のように構造的に不況の期間が長く好況の期間が短い業種については，損失の繰越し及び繰りもどしの制度が不十分な場合には，担税力に即応した課税とならない場合があること。

第15図　業種別，規模別の対自己資本純利益率（昭和33年）



（備考）1　本表は理財局経済課調「法人企業統計年報（33年）」によつて作成したものである。

2　対自己資本純利益率は下記算式によつて算出したものである。

$$\text{対自己資本収益率}=\frac{\text{当期純利益（経費処分の法人税を加えたもの）}}{\text{自己資本}}$$

3　規模別のうち，小法人とは資本金2百万円以下，中法人とは資本金10百万円～50百万円，大法人とは資本金1億円以上の法人を示すものである。

4　繊維，金属製品，窯業，土石製品，食料品はそれぞれ製造業の内訳を示すものである。

(ハ) 超過所得の計算のため，損益の期間配分の厳密化，資産売却益等の営業外所得の排除等の措置を講ずることが必要になるので，税制が複雑になるとともに，税務行政上の摩擦が多くなるおそれがあること。

(ニ) なお，株式資本の充実という点についても，資本金額の計算に積立金を加える場合には，税負担を軽くするために利益を配当に回すよりも積立金の形で留保する傾向を生み，投資家側からする株式資本の充実には必ずしも役だたない面があること。

第6　減価償却の問題

1. 緒　　論

（問題の範囲）

(1)　企業の資本充実及び資金調達に関連した税制上の次の重要問題は，減価償却に関する問題であり，具体的には，固定資産の耐用年数の改訂，減価償却制度の改正，旧資産の修正再評価等の問題があること及びこれらの問題点のあらましについては，すでに第1総説のところで説明した（第1，(2)，(ニ)P 93参照）。

これらの問題のうち最も重要な固定資産の耐用年数の改訂に関する問題については，つとに政府もその必要性を認め，大蔵省において既に相当長期間にわたつてその改訂作業を実施している。当調査会は，大蔵当局からその改訂作業の進行状況，年数改訂に当たつての基本的な考え方，その改訂の重点等について説明を聴取し，これらの問題についてのわれわれとしての考え方をまとめた。

減価償却の問題を解明するためには，その前提としてまずわが国の現行の減価償却制度の概要を知り，それがわが国の過去の制度ないし諸外国の制度と比較して，どのような特徴を持つているかについて認識しておく必要がある。

また，耐用年数の改訂の問題については，既にわが国企業の資金調達源泉の一部としての減価償却費の地位についてある程度の検討を行なつた（第3，3 P 117以下参照）が，さらにこの点について詳細な分析を行なうとともに，現行の固定資産の耐用年数がたとえば諸外国のそれと比較して長いのか短いのか，その現状について十分な検討を加え，はつきりした認識を持つことが，問題の検討に当たつて重要なことであろう。

したがつて，ここではこれらの点を繰りまぜつつ以上の諸問題について検討を行ない，これに対するわれわれの結論を示すこととする。

（特別償却の問題）

(2)　なお，以上の問題は，いわば企業が減価償却を厚くすることによつてその資本充実を図るとともに，償却を通じて設備投資のため自己資金をできるだけ確保しようとする観点からの問題である。しかし，減価償却に関する問題としては，このような問題のほかに，近代化のための設備更新の問題とか，技術革新に即応する新技術の開発の問題とかがある。これらの問題は，税制上は，主として合理化機械や研究投資の特別償却の問題であり，これらについては別途特別措置の問題として検討を加えた（第4章第4 P 309以下参照）。

2. 減価償却制度の概要

（現行制度の概要）

(1)　まず，わが国の現在の減価償却制度の概要は，次のとおりである。

(イ)　減価償却の対象資産

減価償却の対象資産は，価値が減耗する固定資産すなわち土地等を除く有形，無形の固定資産である。有形固定資産に準ずるものとして牛馬果樹等も償却が認められ，無形固定資産のう

ちには特許権等の法律上の権利ばかりでなく，営業権，専用側線利用権など事実上の権利も含まれている。

なお，耐用年数１年未満又は取得価額が１万円未満の固定資産は，償却計算の実益が少ないので，償却資産として計上しないことが認められている。

(ロ) 減価償却の方法

減価償却の方法として，一般の有形固定資産については定額法と定率法の選択適用が認められ，一般の無形固定資産については定額法が適用される。このほか，鉱業用固定資産については，鉱業権及び坑道について生産高比例法が適用され，その他の鉱業用固定資産について生産高比例法と定額法又は定率法との選択適用が認められる。

また，レール，枕木等の取替資産については取替法の選択が認められ，漁網，映画フイルム等については減耗率，減価率等による方法の選択が認められている。

なお，償却額の計算方法について，構築物又は機械及び装置については，設備全体を一単位として全部を総合した耐用年数による総合償却法と，設備の区分に応じて分別した耐用年数による分別償却法との選択が認められている。

(ハ) 耐 用 年 数

耐用年数は，資産の種類等に応じて法定されている。この場合，上記の総合償却法と分別償却法とが認められている資産については，総合耐用年数と分別耐用年数の双方が定められている。

なお，耐用年数の法定による制度の固定化を緩和し，実情に応じた伸縮性のあるものとするため，国税庁長官の承認による耐用年数の短縮又は増加償却の制度が認められている。

(ニ) 残 存 価 額

固定資産の償却額を計算する場合の残存価額は，実際の見積価額によらず，有形固定資産については一律に取得価額の１割相当額，無形固定資産及び坑道については零，牛馬等についてはその種類に応じ成熟費の１割～５割相当額となつている。

なお，鉄筋コンクリート等の堅固な建物又は構築物で耐用年数経過後も使用されているものについては，上に述べた残存価額に達した後，税務署長の承認を受けて帳簿価額が１円になるまで償却することが認められている。

(ホ) 償却過不足額の取扱い

個人事業者については，毎年，法定償却額が必要経費に算入され，法人については，毎事業年度，法定償却範囲額以内で確定決算により行なつた償却額が損金に算入される。したがつて，個人については税法上償却額の過不足の問題は生じないが，法人についてはその実際に行なつた償却額と法定償却範囲額との間に過不足が生ずる。

この場合，青色申告法人については，償却不足額の５年間の繰越しが認められる。白色申告法人については，定率法の場合は未償却残高が償却不足額だけ高くなるので，なしくずしに不足額も償却され，定額法の場合は耐用年数経過後に償却が認められる。また，ある事業年度で損金に認められなかつた償却超過額は，その後の事業年度に償却不足額が生じたときに，償却されたものとみなして損金に算入される。

(ヘ) 特別償却制度

なお，以上は，普通の減価償却制度であり，そのほか次のような各種の特別償却制度が，税制上の特別措置として認められている。

① 重要機械等の3年間5割増特別償却
② 合理化機械等の初年度2分の1特別償却
③ 試験研究機械設備等の初年度50％，2，3年度各20％の特別償却
④ 新技術企業化用機械設備等の初年度2分の1特別償却
⑤ 協同事業用機械等の3年間5割増特別償却(期限の定めがある。)
⑥ 新築貸家住宅の5年間10割増等特別償却(期限の定めがある。)
⑦ 探鉱用機械設備等の初年度一時償却等特別償却(期限の定めがある。)
⑧ 鉱業用坑道の初年度全額等の特別償却(期限の定めがある。)
⑨ 造林費等の5年間均等特別償却(期限の定めがある。)

(わが国の減価償却制度の沿革)

(2) 次に，わが国の減価償却制度の沿革をふりかえつてみよう。

(イ) 明治32年，法人に対する所得税の課税が開始された当初においては，固定資産の取得価額を一定の方法で各事業年度の費用に配分する減価償却は認められていなかつた。ただ，その取得価額より期末における時価が低い場合に，その資産の評価減が行なわれたときは，その評価損を損金として認めていた。

(ロ) ところが，船舶会社が船舶について，時価の変動にかかわらず25年の年数による定額償却を行ない，税務官庁の見解と抵触した。裁判の結果，税務官庁側が敗訴して，明治36年に船舶について，減価償却的費用配分が認められることとなつた。

(ハ) その後，会社企業の発達に伴い，固定資産の取得価額をその時価の変動と関係なく費用として一定の方法でその使用期間に配分し，固定資産への投下資本の回収を行なうことが企業会計の慣行となるに至り，税務も従来の態度をあらため，大正7年耐用年数を内規で定め，税務上，企業の計算する減価償却費の損金算入を認める基準を設けた。ここに従来の評価減の方法に代え，減価償却の方法が正式に認められたものということができよう。この頃の減価償却の対象資産は，建物，構築物，船舶，機械，器具及び自動車であつたが，無形固定資産についても，実際上は償却又は評価減が認められていたようである。償却方法は，均一金額償却法(定額法)と未償却残高償却法（定率法）を基本とし，鉱区等には生産高比例法も認められていた。その残存価額は，取得価額の1割相当額であつた。また，耐用年数は，資産の種類ごとに定められた個別耐用年数であつた。

(ニ) わが国経済の発展に伴い，固定資産の陳腐化もようやく激しくなり，また，新規事業の機械設備について，新しく耐用年数を追加する必要が生じたので，昭和12年に至り臨時租税増徴法による増徴とも関連し，これらの事情を織り込んで，耐用年数の改訂と新規機械設備の耐用年数の追加とが行なわれた。

また，これからやや遅れて，時局産業として指定した業種に対し，特別に3割程度短縮された耐用年数が認められ，さらに昭和14年には，これに加えて，時局産業について3年間の割

増償却が認められた。

ついで，昭和17年には制度簡素化の見地から，機械装置について従来の機械設備の種類別の個別耐用年数から，業種別の総合的耐用年数に改めるとともに，法人税増税とも関連し，時局産業関係を中心に平均2割程度の耐用年数の短縮が行なわれた。

また，無形固定資産の耐用年数が正式に内規で定められたのもこのときのことである。

(ホ) 戦後，昭和22年には，戦時中時局産業中心に短縮されすぎた耐用年数を元にもどすため，旧時局産業について5割程度，その他について2割程度の耐用年数の延長を行ない，また申告納税制度の採用に伴つて，従来内規で定められていた耐用年数を法人税法施行細則に法定した。

(ヘ) 昭和24年シャウプ使節団は，減価償却の問題について，当時有形固定資産については定率法，無形固定資産については定額法によつて償却しなければならないこととなつていたが，納税者は数種の償却方法のうちから自己の選択する方法を採用できるようにすること，償却方法の変更には承認を必要とすること，また耐用年数決定等のために大蔵省に技術者を増加し，これら特殊問題を取り扱わせること等を勧告した。

この勧告に基づいて，昭和25年の改正において，法人税法に減価償却に関する規定を設ける等，法令上償却制度を整備し，納税者の償却方法選択の自由を大きくする等（ただし，無形固定資産については定額法のみ）の改正が行なわれた。

他面，耐用年数の改訂は，わが国の経済がようやく復興から発展への軌道に乗り始めた事情を背景として，企業の実情に即した耐用年数にするため，大規模な調査の後，昭和26年，従来の業種別耐用年数を製造設備別耐用年数に改めるとともに，分別耐用年数及び総合耐用年数の選択的適用を認めることとし，かつ，耐用年数の平均2割程度の短縮を行なつた。この耐用年数が，大体現在まで引き続き適用されているわけである。

（諸外国の減価償却制度の概要）

(3) さらに，諸外国の減価償却制度について，その特徴的な点を中心に概観しよう。

(イ) ア　メ　リ　カ

① 耐　用　年　数

納税者の耐用年数決定の「手引き」として，“ブリティンF”（耐用年数表）が公表されている。これはたてまえとしては拘束的なものではなく，もし，納税者が“ブリティンF”以外の耐用年数を採用しようとするときは，それに関する証拠を提出し，税務官庁と納税者との間の交渉によつてその年数が決められることとなつている。しかし実際には，この“ブリティンF”は規則と同じような力をもち，これに示された年数以外の年数を納税義務者が定めるには，相当困難があるといわれている。

なお，現行の“ブリティンF”は1942年に改正されたものであるが，目下その全面的改訂の作業が行なわれていると伝えられている。

② 減価償却の対象資産

減価償却が認められる資産は，事業の用に供せられる資産又は所得をうるために保有する資産で損耗するものである。

③ 減価償却の方法

減価償却の方法として，定額法，定率法（ただし，その償却率は，定額法の償却率の2倍をこえないよう制限されている。），級数償却法(定額法と定率法の中間に位する償却方法)，生産高比例法はもちろん，継続適用を条件にその他の合理的な償却方法（ただし，その償却額の合計額が，耐用年数の3分の2を経過する時において，上記の制限を受けた定率法の同じ時点の償却合計額をこえないよう制限されている。）が認められている。

④ 償却不足額の繰越しの否認

償却不足額を翌期に繰り越して償却することは認められない。この償却不足額は，翌期以降の減価償却の計算上，償却されたものとして取り扱われる。

⑤ 残 存 価 額

残存価額は，企業が合理的に見積つた価額によることとされている。

(ロ) イ ギ リ ス

① 償 却 率

産業用建造物等については，償却率が法定されているが，機械設備については，税務官庁と関係業者団体との間で，種類ごとに償却率を協定し，その協定された償却率が公表され，一般に適用される。定率法の償却率は，残存価額を一律に10％として計算されている。

② 減価償却の対象資産

減価償却の対象資産は，産業用建造物，機械設備，科学研究投資，特定の開発費，特許権等に限られ，たとえば建造物であつても，産業用以外の建造物(住宅，小売店舗，展示室，ホテル，事務所等）については減価償却が認められない。

③ 減価償却の方法

一般に認められる方法は，定率法と定額法である。ただし，定率法は機械設備等に限つて認められる。

④ 償却不足額の取扱い

償却不足額の繰越しは，欠損の場合又は償却額が償却前の所得の額をこえる場合に限り認められる。この償却不足額は，次期以降黒字になつた年度において直ちに償却しなければならず，この償却をしない場合にはその部分の繰越しは打ち切られる。

⑤ 残 存 価 額

残存価額は，零とされている。

(ハ) 西 ド イ ツ

① 耐 用 年 数

耐用年数は，納税者が合理的に見積り，税務官庁が認めたものによることとされている。しかし，現在，税務当局は耐用年数の適否の統一的判断の基準とするため，その内規としての耐用年数表の整備を行なつており，1957年にその一部である専用機械設備の耐用年数表を公表し，目下汎用機械について作業中である。この内規の公開により，納税者と税務官庁との間の紛争が減少し，課税の公平が図られることが期待されている。

② 強 制 償 却

商法上減価償却費の計上が強制されており，税法においても償却が強制されている。したがつて，償却不足額の繰越しの問題は生じない。

③ 減価償却の方法

定額法，定率法，生産高比例法のほか，級数償却法，段階的逓減償却法等の方法も一定の要件のもとに認められている。ただし，定率法は，機械設備等に限つて認められる。また，定率法の償却率は，定額法の償却率の2倍をこえることができず，しかも，その償却率は20％をこえることができないこととされている。

④ 残存価額

残存価額は，原則として零とされている。

（わが国の減価償却制度の特色）

(4) 以上の諸外国の制度と比較して，わが国の減価償却制度は，次のような特色を持つているものといえよう。

(イ) わが国の耐用年数は，法定制をとつていることである。イギリスは，機械設備の償却率を関係業者団体との協議によつて決めることとしているものの，その協議決定があつた場合にはその率が一般に適用されることとなつているが，アメリカと西ドイツでは，納税者及び税務官庁双方の便宜のための手引きないし判断の基準という意味の標準的な耐用年数が定められており，最終の決定は両者の個別の折衝によることとされている。わが国においては，法定耐用年数によることを原則とし，これが実情に合わない個々の場合について，税務官庁の個別承認により耐用年数の短縮又は増加償却が認められている。

(ロ) 償却資産の範囲は，わが国が最も広いといえよう。減価償却の対象となる建造物を産業用建造物に制限しているイギリスはもちろん，アメリカや西ドイツよりも広く，無形固定資産のうちに営業権等まで含めているのもわが国だけのようである。

(ハ) 有形固定資産について，定率法による償却を無制限に許しているのは，わが国だけである。イギリス及び西ドイツは，機械設備についてのみ定率法による償却を認めており，建造物等については定額法の償却に限つている。また，アメリカ及び西ドイツでは，定率法による償却額について定額法に基礎を置く一定の制限を設けている。

(ニ) わが国で青色申告法人について広範な償却不足額の繰越しを認めている点も，他に類例をみない。西ドイツは，強制償却であるから償却不足の問題は起らないが，アメリカでは，償却不足額の繰越しを認めず，イギリスでは，企業が欠損で償却できない場合等やむをえない場合に限つて，次年度以降追加償却を認め，しかも黒字が発生するとすぐに繰り越した償却不足分を償却しなければならないこととしている。この点，法定償却範囲額内で，企業の選択する償却を認め，その大幅な繰越しを認めているわが国の制度は，企業の配当政策その他の見地からの利益操作の可能性を広く残しているものといえよう。

(ホ) わが国では，残存価額は一律に法定され，原則としてその残存価額までの償却しか認められない。アメリカは，残存価額を企業の合理的な見積りにまかせており，イギリス及び西ドイツでは原則として零とされている。

3. 固定資産の耐用年数の改訂

（企業の調達資金中の減価償却費のウエート）

（1） 固定資産の耐用年数の改訂のねらいは，個々の資産の実情に即してその年数を改訂し，毎期の償却を適正なものにすることにあるが，企業の資金調達の立場からみれば，その改訂を通じて，毎事業年度の減価償却費が増加し，それによる税負担の軽減を含めて企業の自己資金がいつそう豊富に確保されることを期待していることはいうまでもない。

企業の減価償却費の大きさは，固定資産の耐用年数の長短だけでなく，償却方法及び固定資産の残存価額に依存し，また固定資産の再評価の問題などとも関連する。減価償却に関する各種の問題を検討するに当たつて，まず，企業の調達資金中における減価償却費のウエートについてながめてみよう。

(イ) この問題については，さきに企業の資金調達源泉を問題とした際，ひととおりの検討を行なつた（第48，49表P118，119）。これによれば，資金調達源泉の構成は，経済の成長率，好不況の関係に大きく左右され，企業の発展のテンポが大きいときは外部資金に依存することが大きく，反対の場合には内部資金に依存する比重が増加し，内部資金中の減価償却費のウエートも，概してこのような関係に支配されていることがわかつた。

しかし，この場合，わが国より経済成長率の低いアメリカやイギリスの企業の減価償却費のウエートが，概してわが国の企業のそれより高いことは，怪しむに足りないが，経済成長率がわが国についで高い西ドイツの企業の減価償却費の割合が，最近の統計で日本の企業が大体15％～25％程度であるのに対し，35％～45％程度と著しく高い点は注目に値する。

(ロ) 企業の調達資金は，固定資産の拡張，在庫投資，借入金の返済等に充てられる。(イ)の検討は，このような各種の資産負債の運用に充てられる企業の全調達資金中に占める減価償却費のウエートを検討したものであるが，減価償却費は，資金の運用面と対比させるときは，固定資産の取得のための資金源泉としてみるべきものであるから，さらにこの点に問題をしぼつて減価償却費の役割を調べてみた。

この点に関しては，しばしば引き合いに出されるのは，国連統計による次の各国の総固定資本形成と減価償却費との関係の推移比較である（第63表P176）。

これは，各国の国民経済計算に基づくもので，民間部門のみならず政府部門の資本形成を含み，また，企業だけでなく個人住宅など家計面における固定資産の取得をも含んでいる。この比較によると，1950年～1956年間の平均で，総固定資本形成に対する減価償却費の割合は，日本32.8％に対し，アメリカ51.2％，イギリス58.3％，西ドイツ45.5％であり，わが国の割合は，これらの国のうちで一番低い。

以上の傾向は，第48，49表の示すところと一致している。他面，昭和25年～31年間の総固定資本形成の伸び率は，わが国が最も大きく，減価償却費の伸び率も，わが国が一番大きい。

この表の示すところから，わが国企業の減価償却費が過小で，ひいては固定資産の耐用年数が各国と比べて長すぎるのではないかという批判を下す向きがあるようであるが，(イ)で述べたところと同様，この種の比率は，固定資産の耐用年数の長短ないしその簿価に対する減価償却費の大小

第63表　各国の総固定資本形成と減価償却費の推移比較

国別	項目＼年	1950（昭25）	1951（昭26）	1952（昭27）	1953（昭28）	1954（昭29）	1955（昭30）	1950～1956（昭25～31）	1950～1956 平均伸率
日本	1. 総固定資本形成	億円 6,389	10,365	12,053	15,218	15,007	15,781	19,888	
	2.（対前年度比）		(162.2)	(116.3)	(126.3)	(98.6)	(105.2)	(126.0)	(120)
	3. 減価償却費	2,070	2,551	3,475	4,421	5,391	6,203	6,910	
	4.（対前年度比）		(123.2)	(136.2)	(127.2)	(121.9)	(115.0)	(111.3)	(123)
	5.（3）÷（1）	32.4	24.6	28.8	29.1	35.9	39.3	34.7	32.8
アメリカ	1. 総固定資本形成	億ドル 504	544	551	588	599	664	725	
	2.（対前年度比）		(107.9)	(101.3)	(106.7)	(101.9)	(110.9)	(109.0)	(106)
	3. 減価償却費	230	269	275	300	326	355	383	
	4.（対前年度比）		(116.9)	(102.2)	(109.1)	(108.6)	(108.8)	(107.8)	(109)
	5.（3）÷（1）	45.6	49.4	49.9	51.0	54.4	53.5	52.8	51.2
イギリス	1. 総固定資本形成	百万ポンド 1,670	1,823	2,012	2,372	2,492	2,807	3,082	
	2.（対前年度比）		(109.2)	(110.4)	(112.9)	(109.7)	(112.6)	(109.8)	(111)
	3. 減価償却費	998	1,153	1,287	1,357	1,420	1,551	1,652	
	4.（対前年度比）		(115.5)	(111.6)	(105.4)	(104.6)	(109.2)	(106.5)	(109)
	5.（3）÷（1）	59.8	63.2	64.0	59.7	57.0	55.3	53.6	58.3
西ドイツ	1. 総固定資本形成	百万ドイツマルク 18,455	22,260	25,470	28,665	32,205	39,770	44,100	
	2.（対前年度比）		(120.6)	(114.4)	(112.5)	(112.3)	(123.5)	(110.9)	(116)
	3. 減価償却費	10,095	12,040	13,317	13,463	13,992	15,428	17,540	
	4.（対前年度比）		(119.2)	(110.6)	(101.3)	(103.9)	(110.2)	(113.6)	(110)
	5.（3）÷（1）	54.7	54.1	52.3	47.0	43.4	38.8	39.8	45.5

（備考）　1. 本表の計数は国連統計によるものである。
2. 総資本形成には住宅を含み，在庫純増を含まない。
3. 平均伸率は1950年と1956年とを基準とし，複利計算の方法を用いて算出したものである。

という問題より，主として企業の拡張の程度（新投資の大きさ）に依存するものであつて，これをもつて，上記のような批評をすることは当たらない。

各事業年度の減価償却費は，いうまでもなく，前期末の資産価額と当期中の新規取得資産の価額に償却率を乗じたものであり，当期中の新規投資に対する減価償却費も，その期の減価償却費中に含まれるから，新規投資がふえれば，それだけ減価償却費がふえることはもちろんである。

しかし，前期末の資産に対する減価償却費は，過去の投資に対応するものであり，以上のような減価償却費の合計は，これまでの投資資産と新規取得資産の全体と見合わせて考えなければ，投資資産に対する減価償却費の大小を議論することができないことは明らかである。

（現行耐用年数の諸外国との比較）

(2) 各国の固定資産の耐用年数の長短及び固定資産の価額に対する減価償却費の大きさは，各国における毎年度の減価償却費が固定資産の償却前の簿価に対する割合によつて最も明らかに示されるものと考えられる。

そこで，わが国及び主要諸外国についてこの割合の推移を比較してみると第64表のとおりである。

第64表　各国の主要業種別減価償却率の推移比較

（単位　%）

国別 / 年別 / 業種別	日本										アメリカ				イギリス				西ドイツ			
	昭15年	(1951) 26	(1952) 27	(1953) 28	(1954) 29	(1955) 30	(1956) 31	(1957) 32	(1958) 33	(1959) 34	(1953) 28	(1954) 29	(1955) 30	(1956) 31	(1955) 30	(1956) 31	(1957) 32	(1958) 33	(1955) 30	(1956) 31	(1957) 32	(1958) 33
全産業	6.1	7.06	8.00	7.97	7.69	8.23	9.66	10.03	8.55	9.15	6.38	6.48	6.99	6.79	6.96	6.83	6.77	6.86	13.75	13.54	13.23	13.49
製造業	7.6	9.51	9.58	10.45	10.45	10.89	12.41	13.23	11.80	12.81	10.22	10.25	11.24	10.68	7.05	6.85	6.86	7.02	14.77	14.92	14.80	15.06
鉄鋼業	8.3	8.67	8.83	10.59	8.98	9.62	13.06	15.48	9.58	11.23	9.84	10.68	11.69	10.80	8.03	7.33	7.60	7.18	11.09	11.43	10.38	11.51
化学工業	6.5	10.92	11.13	12.42	11.64	11.93	12.79	12.81	12.69	14.19	10.42	10.90	11.61	11.45	5.90	6.19	5.75	5.87	16.03	16.50	16.78	16.49
機械工業	11.6	8.29	10.31	10.43	12.52	11.32	13.85	15.38	14.31	15.96	11.01	11.58	12.30	12.65	8.92	8.68	8.71	8.44	17.47	17.98	18.54	18.34
電気機械工業	4.2	8.66	11.04	11.26	10.50	10.50	12.36	11.93	11.97	12.90	—	—	—	—	7.98	7.83	8.18	8.13	21.43	20.18	18.70	18.31
自動車工業	12.0	23.97	16.80	15.34	15.87	16.47	20.80	21.86	22.94	26.76	23.24	19.07	22.62	19.16	12.02	9.57	11.39	14.37	19.02	17.54	19.31	22.40
造船業	12.9	8.25	8.96	11.46	10.23	9.43	11.83	15.81	17.35	15.80	—	—	—	—	6.08	5.57	5.47	4.95	10.57	12.41	11.75	13.08
紡織業	5.9	8.85	8.74	9.14	10.18	11.30	12.48	12.98	11.50	12.86	—	—	—	—	6.17	5.98	6.28	6.35	17.74	17.90	19.37	19.52
ビール製造業	8.2	6.65	6.06	7.01	6.82	7.37	7.44	7.65	7.57	7.82	8.00	7.96	8.15	8.16	1.29	1.31	1.83	1.90	17.18	18.39	22.62	20.59
電力業	2.8	1.77	3.46	4.01	3.57	4.45	4.39	3.71	3.99	4.33	2.70	2.78	2.81	2.80	—	—	—	—	—	—	—	—

（備考）　1. 本表は，三菱経済研究所調「本邦事業成績分析」及び同研究所調「特別調査資料」に基づいて作成したものである。

2. 日本については，各年の上期をとつた。

3. アメリカの機械工業は，電気機械業を含む。

4. 調査対象は，各国とも主要法人である。

5. 減価償却率の計算は，次の算式によつた。

$$\frac{\text{減価償却費(年額)}}{\text{建物、機械等＋無形固定資産＋減価償却費}} \times 100$$

この表によると，たとえば昭和33年度(アメリカ31年度)の全産業の比較で，アメリカ6.79%，イギリス6.86%，西ドイツ13.49%に対してわが国は8.55%であり，この割合は西ドイツとは相当のへだたりがあるが，少なくともアメリカ，イギリスよりは，かなり大きい。主要業種別にみても，ほぼ同様の傾向を指摘することができる。この割合は，大体西ドイツを筆頭として，以下わが国，アメリカ，イギリスの順になつているものといえよう。

なお，この割合は，企業が実際に償却を行なつた，いわば実効償却率であり，耐用年数の長短のほか，償却方法，残存価額等の要素によつて左右されるとともに，景気の動向に応じて企業が減価償却費を加減することも考えられ，また，特別償却の影響も無視できないであろう。しかし，この比較が，同時に各国における固定資産の耐用年数の長短を反映するものとみても大過ないものと思われる。

(3) 諸外国の耐用年数は，さきに述べたようにアメリカや西ドイツでは，わが国のような法定耐用年数制度をとつておらず，企業の合理的判断により個々に決定するたてまえをとつているから，厳密な意味で各国の耐用年数を制度的に比較することは困難である。しかし，この両国とも一応のよりどころとなる内規的なものを持つているから，その「内規」をもつて代表させ，各国について固定資産の種類ごとの耐用年数を比較してみると第65表のとおりである。これによつても，(2)でみたところと同様の傾向を読みとることができるであろう。

(4) なお，わが国とアメリカとの比較では，さきに掲げた粗付加価値の構成割合が，ここでも減価償却費の大きさの比較に役立つであろう(第11図　P111)。これによると粗付加価値額のうちに占める減価償却費の割合は，昭和29年～32年でわが国が9.8%～11.8%であるのに対し，アメリカの同期間平均は9.6%であり，わが国の割合が高い。

また，この図により，わが国における粗付加価値の各構成要素の構成割合の推移をみると，昭和26年以後では，減価償却費と利子等との構成割合の伸びが目だち，その中でも減価償却費の伸びが最も大きい。戦前との比較では減価償却費のウエートが，ほぼ等しくなつている点も，注目されるところであろう。

(耐用年数の改訂の必要性)

(5) 以上のように，わが国の企業の耐用年数は，減価償却費が企業の調達資金あるいは総固定資本形成中に占める割合の示すところとは反対に，少なくとも，アメリカ，イギリスよりは，短いと考えられる。しかし，西ドイツのは，さらにわが国より短いというのが，真実の姿であろう。

ところで，最近の技術革新の状況にかえりみ，各方面で耐用年数の全面的改訂を要望する声が強い。たとえば，昭和31年の臨時税制調査会の答申にも，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べき旨が答申されており，さらに昭和33年の臨時税制委員懇談会の意見では，これを希望する声が一層強い調子となつた。また，これらと並行して各種の業者団体から同趣旨の要望が，政府に対してくり返えし行なわれた。

このようにして，政府も昭和33年頃から本問題について準備的調査を始め，昭和34年来漸次その調査のピッチをあげてきた。そして調査が進むにつれて，現行の耐用年数のうちには，最近の技術革新の影響を受けて，現在の企業の機械設備の状況に即さない面が相当あることが認めら

第65表 各国の耐用年数比較表

区分＼国名	日本	アメリカ	イギリス	西ドイツ
(1) 建物				
工場	(木造) 8～20 (その他) 20～55	50	50	10～50
事務所	(木造) 27～30 (その他) 35～75	67	償却を認めず	30～50
ホテル	(木造) 25～27 (その他) 35～65	50	〃	
(2) 構築物				
水力発電用ダム	80	150	50	
送電用鉄塔	50	50	50	
(3) 船舶(鋼船)				
大型漁船	18	33	16	13
油槽船	18	30	16	12
その他	20	33	20	14
(4) 自動車				
トラック	4～ 6	4～ 8	8	4
バス	5～ 6	7～15	6～ 8	5
タクシー	3～ 4	1.5～ 3	8	
(5) 機械設備				
製粉業	20	25	24	12～20
製パン業	17	14	22	6～20
冷凍業	21	20	18	
紡績業	20～22	25	24	10～12
織物業	22～23	25	24	10～15
染色整理業	8～12	10～20	24	6～12
合板製造業	16			10～12
製紙業	20～22	18～28	24	
硫酸製造業	9～10	10～20	12	
人絹製造業	13	16		
セメント製造業	18	20～25		10～11
鉄鋼業	18～22	25	24	
自動車製造業	16	15～20	14～24	精密機械 6～10 その他 20
鉄道車両製造業	17		24	
製材業	20	20～25	18	10

(備考) 1. アメリカは“ブリティンF”(1942年)によつた。

2. イギリスは1951年に改正された基本償却率に125％を乗じ，その率(定率)により耐用年数を逆算したものによつた。

3. 西ドイツは，新耐用年数表(1957年)によつたが，これに示されていないものは，リットマンの実務耐用年数及び非公式耐用年数によつた。

れるに至つた。そこで政府も，これまで各種の機会に耐用年数の一般的改訂を行なう旨の意思を表明し，いわば懸案の形で今日に持ち越されている。政府の当初の作業予定では，昭和35年度から改訂を実施する見込みであつたが，伊勢湾台風による災害に端を発し，一切の減税が見送りになつたため，この改訂も，本年度は実施されなかつた。

当調査会は，この改訂作業を担当している大蔵省当局から，これまでの改訂作業の経過やその改訂に当たつての基本的な問題点と改訂の方向等について報告を受けた。

調査会は，その報告の内容を検討し，政府が，その方向で改訂作業を推進し，昭和36年度から耐用年数の一般的改訂を実施すべきものと認めた。

以下，これらの要点について，とりまとめ記述する。

（耐用年数の改訂作業の経過）

(6) 大蔵省が行なつてきた耐用年数改訂作業の現在までの経過は，次のとおりである。

(イ) 昭和33年頃から準備作業に着手し，耐用年数を中心とする減価償却制度全般の理論的，基礎的検討を行なうとともに，関係業界から耐用年数改訂に関する意見を聴取し，問題の所在のは握に努め，かつ，今後の改訂作業の方針について検討を行なつた。

(ロ) 昭和34年度に入り，耐用年数の改訂を翌年度から実施する目標がたてられ，作業は本格的となつた。

まず関係各省を通じ，耐用年数の算定の基礎となる標準的設備（モデル・プラント）の資料を収集し，他方，関係業界と機械設備の「予防保全」について共同検討を行ない，企業における設備の更新，修繕の状況について調査を行なつた。

(ハ) 同年秋，伊勢湾台風の被害があり，他の減税措置とともに，昭和35年度から改訂を実施することは困難となつたが，改訂作業は，引き続き進められた。

同年秋，大蔵省に学識経験者からなる耐用年数打合せ会及び実務家からなる同幹事会が設けられ，同年暮，第1回の打合せ会が開かれた。

(ニ) 昭和34年から本年にかけて，耐用年数打合せ会において，減価償却制度に関する諸問題のほか，耐用年数改訂の対象資産，陳腐化の織り込み方，モデル・プラント選定方法，資本的支出と修繕費との区分等耐用年数改訂に関する基本的問題について検討を加えた。さらに，同幹事会を四つの部会に分け，打合せ会で決められた基本方針に基づいて，数回にわたつて耐用年数改訂に関する調査，研究を行なつた。

(ホ) さらに，大蔵省は，耐用年数打合せ会の基本方針にしたがつて，さきに収集したモデル・プラントを審査し，これに基づいて標準的業種の耐用年数を試算し，通商産業省等と打合せを行なつた。

現在この打合せ等を基として，全産業の耐用年数について試算中である。

（耐用年数改訂に当たつての基本的問題）

(7) 以上の検討を通じ，耐用年数改定に当たつての基本的な問題点として，次のような諸点がとりあげられ，それぞれ検討が行なわれた。

(イ) 製造方法ないし製造設備の多様化

最近における技術革新に促されて同一製品でも異なる製法が数多く見いだされ，また，新規製品の出現も顕著であつて，製品の製造設備は，きわめて多様化しつつある。

このように多様化しつつある製造設備に対しては，昭和26年の改訂後においても，できる限り実情に即するよう設備種類の追加を行なつてきたが，耐用年数全体について見直す際には，現在の耐用年数表の製造設備の種類で十分実情に即したものといえるかどうか慎重に検討する必要がある。

(ロ) モデル・プラントの水準の向上

総合耐用年数は，一定の標準的設備を基礎としてその資産の構成によつて耐用年数を定める必要があるので，耐用年数の改訂に当たつては，このモデル・プラントをどのように定めるかがきわめて重要な要因となる。昭和26年当時の資産構成に比べて最近における企業の資産構成の変化は著しいものがあり，製造設備の高度化に伴つて資産構成の変化の速度はきわめて速い傾向がみられる。

昭和26年の改訂後はこのような傾向に対処する方法としては，国税庁長官の個別承認の制度によつてきたが，耐用年数の全般的検討に当たつて，新しくモデル・プラントを選定し直す必要がある。

(ハ) 経済的陳腐化の問題

技術革新に伴い，機械設備の陳腐化が激しいから，耐用年数の改訂に当たつてその要素を十分織り込むべしという要望がしばしばなされたが，この陳腐化の問題については，次のように考えられた。

① 現行の耐用年数は，固定資産のいわゆる経済的効用持続年数によつており，その効用持続年数には明らかに認められる陳腐化の要素は，これを織り込んでその年数を定めている。

② いわゆる陳腐化には，一般的陳腐化（過去の経験から，今後とも同様の事情が継続するものと想定される場合の陳腐化）のほかに，特別陳腐化（現在では予測できない将来における突発的な革新，変化に基づく陳腐化）があるが，この特別陳腐化は，耐用年数の算定に織り込むことは困難であるので，現行制度は，このような場合には，個別に国税庁長官の承認を受けて耐用年数の短縮を認める方法をとつている。

③ 今回の耐用年数の改訂に当たつても，陳腐化の織り込み方については，基本的には，以上の考え方をとるべきであろう。

しかし，抽象的に「陳腐化」があるということを理由として耐用年数を一律に短縮するようなことは適当でなく，できる限り具体的に個々の業種等における陳腐化をは握して，その実情に即するようにこれを織り込む必要がある。

④ 耐用年数に陳腐化を織り込む一方法として，既存の設備で技術革新の度合いが著しく，今後急速な陳腐化が予測されるものについては，現在，一部の資産について行なわれているように，特別の耐用年数表を採用することが適当である。

⑤ 陳腐化という事実のは握は，必ずしも容易ではないが，最近における陳腐化の現象は，主として，最近の技術革新に伴う機械設備の専用機化，自動機化，自動連続化，大型化，コン

パクト化，高温高圧化等の事実のうちに比較的客観的に現われていると考えられる。

これらの事実が耐用年数に及ぼす影響については，具体的に，個々の機械ないし設備について客観的に調査し得るところであり，また，最近の技術革新の生んだ顕著な現象であるから，これらの点，特に専用機，自動機に現われているこれらの点の調査を今回の耐用年数の改訂作業に当たつて最も重要な項目とし，これらの要素に著しい変化の認められるものについて特に耐用年数の改訂を行なうべきである。

なお，中小企業において，最近特に労働力を補うための設備の増設等によつて資産構成の変化がみられることも，特に陳腐化との関連において考慮すべき点である。

(ニ) 設備のか動率の上昇

最近における経済の発展に伴い，企業のか動率は，昭和26年当時と比べて著しい上昇を示している。このか動率の上昇は，当然機械設備の酷使を伴う。昭和26年の改訂後は，このような事態に対処するため，国税庁長官の個別承認制度による割増償却の制度が活用されてきたが，最近のようにわが国経済の規模が拡大し，これが普通の状態になると，昭和26年当時に前提とされたか動率は，全般的に見直す必要がある。

(耐用年数改訂の基本的方向)

(8) 以上のような問題点の検討を通じて，今後の耐用年数改訂の基本的方向は，次のように考えられている。

(イ) 新しい製造方法に適合する製造設備区分の細分化

耐用年数を定める基礎となる製造設備の区分は，昭和26年当時においては431であつたが，その後165の追加が行なわれてきている。しかし，最近のように同じ製品についても，新しい製造方法の出現がますます顕著になつてきたことを考えると，これをさらに細分して実情に即応するようにすることが必要である。

たとえば，かん詰，びん詰製造業においても，従来は一括してかん詰及びびん詰製造設備として定められていたが，かん詰製造設備とびん詰製造設備とではその設備の更新の程度等が異なるので，これを区分することが適当である。

このような細分化によつて，耐用年数表に掲記される製造設備等の種類は，現在の約600から，おおむね1,200以上に増加する見込みである。

(ロ) 資産構成変化等に伴うモデル・プラントの選定

最近における資産構成の変化の状況に着目し，モデル・プラントの水準を引き上げることとする。このモデル・プラントの具体的な選定に当たつては，どのような程度の技術水準の設備に基準をおくかは，法定耐用年数の性格からみてむずかしい問題であるが，(イ)の製品製造設備の種類の細分化によつてこの問題の解決を図りつつ，現在の技術水準のもとで，相当高度の設備を選定し，かつ，これを現在見込まれる将来の技術水準をしんしやくして補正したものをもつて，モデル・プラントとするのが適当である。

(ハ) 最近における技術革新に伴う陳腐化の配慮

① 自動機，専用機の耐用年数の短縮

耐用年数の中心的問題は，最近の技術革新，か動率の上昇等を考慮に入れて，いかに実情に適合した年数を策定するかということである。この場合，設備の現状からみて，特に自動機，専用機についてその自動機化，専用機化，高温高圧化，コンパクト化等の事情がどのように具体的に耐用年数に影響を及ぼすかということの検討が特に重要である。

たとえば機械工業においては，自動旋盤，自動ボール盤，自動フライス盤等が普及しつつあり，また，化学工業においては，自動制御による機械装置がすでに一般化しているほか，高温高圧化による反応の促進等を行なうための設備が業種によつては相当広く採用されている。これらの設備が技術の革新によつて，更新が行なわれる場合には，その一連の設備が取り替えられることも少なくない。産業機械についても多かれ少なかれ同様のことが見受けられる。

これらの機械設備については，一般のそれと異なるこれらの事情を耐用年数のうちに織り込むことが適当であると考える。

② 特別な陳腐化機械設備の耐用年数表

耐用年数の陳腐化の織り込み方は，以上の①の方法が有力なものとなろうが，もちろん，これだけで足りるとは思われない。

たとえば製造設備のうちには，誰がみても新製造方法等の出現により近い将来において廃棄又は縮小されることが必至とみられるものもあるので，このような設備については，これを特掲して，できる限りその資産の耐用年数をその実情に即するような年数とすることが適当である。

そこで，このようにある程度確実にその使用年数を見込むことのできる製造設備については，昭和26年当時において定めた別表5の耐用年数表に準じて特掲することが適当であると認められる。現在このような製造設備に該当するものとして，たとえば「電解法による硫安製造設備」，「紬糸紡績設備」等をあげることができよう。

③ 中小企業の設備についての特殊事情の考慮

最近，中小企業について，労働力を補うため，あるいは系列化等のため機械設備の増設又はその更新の事実が顕著に認められる事情等を考慮し，たとえば雑貨工業のような設備更新の激しい業種を中心として新しく耐用年数を見直す必要がある。

㈡ 最近におけるか動率上昇に対する配慮

前述のようにか動率の上昇は，耐用年数改訂の大きな理由である。か動率の上昇の程度は，業種によつて相当異なるから，実情を十分に調査し，適正なか動率を織り込むこととすべきである。

㈢ 耐用年数短縮の個別承認制度の弾力的運用

耐用年数の短縮，割増償却に関する国税庁長官の個別承認制度は，従来技術革新による設備の構成変化やか動率の向上等の場合に対処して相当活用されてきているが，今回の耐用年数改訂後も，なお技術革新の状況は続くものと考えられるので，この制度がいつそう弾力的に運用されるよう改善を図ることが必要である。

4. 減価償却制度の改正の問題

現在の減価償却制度については，耐用年数の改訂の問題のほかに，いくつかの改正意見が出されている。さきに諸外国の制度と対比してわが国の減価償却制度の特色について述べたが，改正意見のうちには，その特色とされている事項を問題としているものもある。

これらの問題は，大蔵省の耐用年数改訂作業の過程において提起され，耐用年数打合せ会においても検討され，一定の結論のもとに，作業が進められているが，当調査会においても，その報告を受けた。当調査会もさしあたり，そのような方向で進むことについに大体了承したが，これらの問題の内容は，次のとおりである。

（自主償却制度）

(1) さきに述べたように，現在，わが国の減価償却制度は，法定耐用年数制をとつていることを一つの特色としているが，これに対して，自主償却制を採用すべしという意見がある。

その根拠とするところは，減価償却額は，個別企業が自主的に決定することがその企業の実情に最も即するものであるから，現行耐用年数の法定制を廃してこれを内規とし，企業の自主的決定により申告を行ない，これを当局が承認するという方法をとるべきであるとするものである。

この自主償却制の考え方を徹底すれば，償却をまつたく企業の任意とするいわゆる自由償却制になるが，アメリカや西ドイツの制度も，もとよりこのような自由償却制を認めているわけではない。

この主張の趣旨は，要するに税法上の耐用年数を単に内規程度のものにして，個々の耐用年数の決定に当たつて，企業の自主的判断を尊重せよということにあるものと解される。

しかし，このような意味での自主償却制も，次のような理由から，わが国の実情にあわず，現行制度を維持しつつ，その改善を図るほうが適当であると認められる。

(イ) この意味の自主償却は，自由償却制と異なり，耐用年数の考え方そのものは，客観的に認められる経済的効用持続年数を基礎におき，ただ，これを個別企業の実情に即応させる意味で，企業の自主的判断を重視するという考え方にたつものと考えられる。そうであるとすれば，現行制度のように各界の意見を十分に聞いて客観的に妥当と認められる耐用年数を定め，これを基本として例外的な事情がある場合に個別承認によりその短縮を認める方が，制度として公平であり，かつ，能率的であると考えられる。

(ロ) 「自主的決定」の方法をとる場合には，次のような障害が生ずることが予想される。

① 税務官庁が承認を与える場合も，個々の事情に妥当した判定をくだすことが容易でなく，また，その判定をめぐつて多くの紛争が起こるおそれがある。

② 現行法人税法の償却制度は，強制償却の方法をとらず，一定の償却範囲額の範囲内で償却を行ない，かつ，青色申告法人については，償却不足額の5年間の繰越制度を認めており，相当融通のある制度となつているから，もしこれらの制度を今後も維持するとすれば，各企業は「内規」より短い年数を選び，これらの制度のもとで大きな利益操作を行なう余地が生ず

る結果となることが考えられる。

③ 「内規」と異なる耐用年数が認められる企業は，実際問題として十分専門的な知識をもつている大企業だけとなるおそれがある。

④ わが国では，一般に事務処理のルールとして話し合いによつて個別的に事案を処理していくやり方になれていない。

なお，現行制度の改善の問題として，個々の企業の実情に即するよう，国税庁長官の個別承認による耐用年数の短縮等の制度を一層弾力的に運用する必要があることは既に述べた。

（総合償却制度）

(2) 現在，構築物，機械及び装置については，これを個々の設備に区分せず，全体の設備を対象として減価償却を行なう総合償却法が認められているが，この制度をさらに拡充して，企業を単位とする総合償却のほか，建物が機械装置の一部を構成しているような場合には，これらを一体とした総合償却を認めるべしとする意見がある。

この種の意見は，減価償却の設備更新のための資金調達機能を重要視する立場にたつた議論と思われるが，減価償却は，基本的には機械設備等に対する投下資本回収の手続であり，これを無制限に企業の単位にまで拡張することは困難であつて，経済上一つの単位を構成していると認められる設備について総合償却を認めることが限度と考えられる。

現行制度のもとにおいても，総合償却の方法が最も普通の方法であつて，大多数の企業がこれを採用している（最近における統計によれば，全法人の86％がこれによつている）。また，その総合償却の対象資産は，現在でも機械設備に関する限り，合理的と認められる範囲で広い単位を対象として認められているのであるが，なお上記のような機械装置と一体性を有する建物等がある場合には，総合償却の範囲を拡充してよいものと考える。

（残　存　価　額）

(3) 残存価額は，耐用年数経過時における予想価額であつて，この部分の価額は，その資産の使用廃止の時期に回収されるものであるから，減価償却の対象にならない。しかし，この残存価額は償却率の算定に重要な関連を有しており，ことに定率法の場合には，この残存価額をいかに定めるかによつて償却率が相当異なつてくるから，その影響について広い角度から検討することが必要である。

以上の点について，まず現行制度の残存価額が実情にそつているかどうかを調べるために，中古工作機械の取引の実際等について調査されたが，現行制度は機械設備を全体的にみると，必ずしも実情に即さないものとも認められなかつた。

しかし，自動機や専用機については，必ずしも素材の価額で売却できるとはいえず，ある程度，現行の残存価額を引き下げてその実際に即するよう改善を図ることが適当であると認めた。この場合において，現行の残存価額を下回る部分の金額をいかなる方法によつて，またいかなる時期に，損金算入を認めることとするかについては，その残存価額の定率法の償却率に及ぼす影響と

あわせて検討すべきである。

（資本的支出と修繕費との区分）

(4) 固定資産について支出した費用を資本的支出とみるか修繕費とみるかの区分の基準は，耐用年数の算定及び企業の所得計算に大きな影響を持つている。

この点については，現行の耐用年数の算定方式及び税務の取扱いにおいて，種々の定めがなされているが，なお不明確な点が少なくない。

今回の耐用年数の改訂に際して，主要な機械又は主要な機械以外であつても特に紛争の生じ易いものについては，できるだけ資本的支出と修繕費との区分を明らかにし，また，一般的に一定額以下の金額については修繕費として認める等の基準を設けることを検討する必要がある。

5. 修正再評価の問題

（問題の所在）

(1) 減価償却費の大きさは，固定資産の耐用年数，償却方法，残存価額等によつて左右されるが，わが国のように戦後激しいインフレーションをへた国においては，とくにその固定資産の簿価そのものが大きな問題である。この点について，わが国では，既に数回にわたる資産再評価を実施したが，その再評価が十分でなかつたため，なお企業の固定資産の簿価が低く，このことが減価償却を過少にしている大きな原因となつていると説く者が少なくない。

この場合，再評価が十分でなかつたとする理由には，いろいろのものがあげられる。

その第1は，企業が実際に行なつた再評価が，再評価限度額に比して不十分であつたという点である。しかし，この点については，再評価の実施状況をみると第66表のとおりであり，最後の再評価であつた第三次再評価（昭和28年1月1日基準）についてみると，その再評価割合は，92.9％（中小企業については，88.5％）で，相当程度の再評価が行なわれているものと考えられる。しかも，同表の「第三次再評価」は，昭和29年の企業資本充実のための資産再評価等の特別措置法によるいわゆる強制再評価の結果を含んでおり，また，「中小企業の再評価」は，昭和28年の再評価のほか，昭和32年の中小企業の再評価の特例による再度の再評価の結果をあわせて示すものであり，法律上何回も再評価の機会を与えた後のものであるから，ある意味で実行上いきつくすところまでいつた結果の数字であるといえよう。

そこで第2の問題は，このような実行上の問題ではなく，法律の認めた再評価限度額の水準そのものの問題である。これについては，再評価限度額の算出について，たとえば①機械装置の再評価について総平均卸売物価指数を用いたが，生産財指数を用いるべきではなかつたかという意見，あるいは，②実質資本をできるだけ維持すべしとする立場から，再評価限度額の算出を定額法でやるべきではなかつたかという意見，償却不足を切り捨てたのは不当ではないかといつた意見等が出されている。

これらの意見のうち①の意見は，いわば技術的な問題であり，制度論としては，②の意見の方

第66表　普通法人の再評価実施状況

区　　分	第一次再評価	第二次再評価	第三次再評価	中小企業の再評価
再評価法人数	30,336	4,301	12,547	4,820
再評価の限度額（A）	百万円 961,189	百万円 197,802	百万円 2,026,088	百万円 24,631
再評価後の帳簿価額（B）	716,094	156,349	1,881,953	21,815
再評価直前の帳簿価額（C）	88,427	58,203	1,278,443	7,630
再評価差額（B－C）	627,667	98,146	603,510	14,185
再評価割合$\left(\frac{B}{A}\right)$	74.5％	79.0％	92.9％	88.5％
再評価法人の資本金額	157,690	61,144	647,588	25,038

（備考）1. 第一次再評価と第二次再評価は，昭和25年1月1日を基準日とする再評価であり，双方の再評価を実施した法人については，第二次再評価の欄にその結果が，重複して掲げられている。

2. 第三次再評価は，昭和28年1月1日を基準日とする再評価であり，第一次又は第二次の再評価を実施したものについては，その結果が，重複して計上されている。また，資本充実法による第三次再評価の結果を含んでいる。

3. 中小企業の再評価は，第三次再評価のベースで中小企業に再度再評価の機会を与えたもので，それまでのすべての再評価の結果と重複掲記されている。

が問題であるが，このような実質資本の維持の立場からする意見としては，さらに次のようにいつそう徹底した立場からの意見が唱えられている。

(2) その意見というのは，次のとおりである。

(イ) 既に実施された資産再評価の限度額は，取得価額に取得時から再評価時までの物価倍数を乗じた額から，償却額の累計額にそれと同じ物価倍数を乗じた額を控除して算定されている。

(ロ) しかし，物価水準は償却の行なわれた各年度において異なるものであり，正しい再評価限度額は，取得価額に取得時から再評価時までの物価倍数を乗じた額から，各年度の償却額にそれに対応するそれぞれの物価倍数を乗じて合計した金額を控除して計算すべきものであつた。

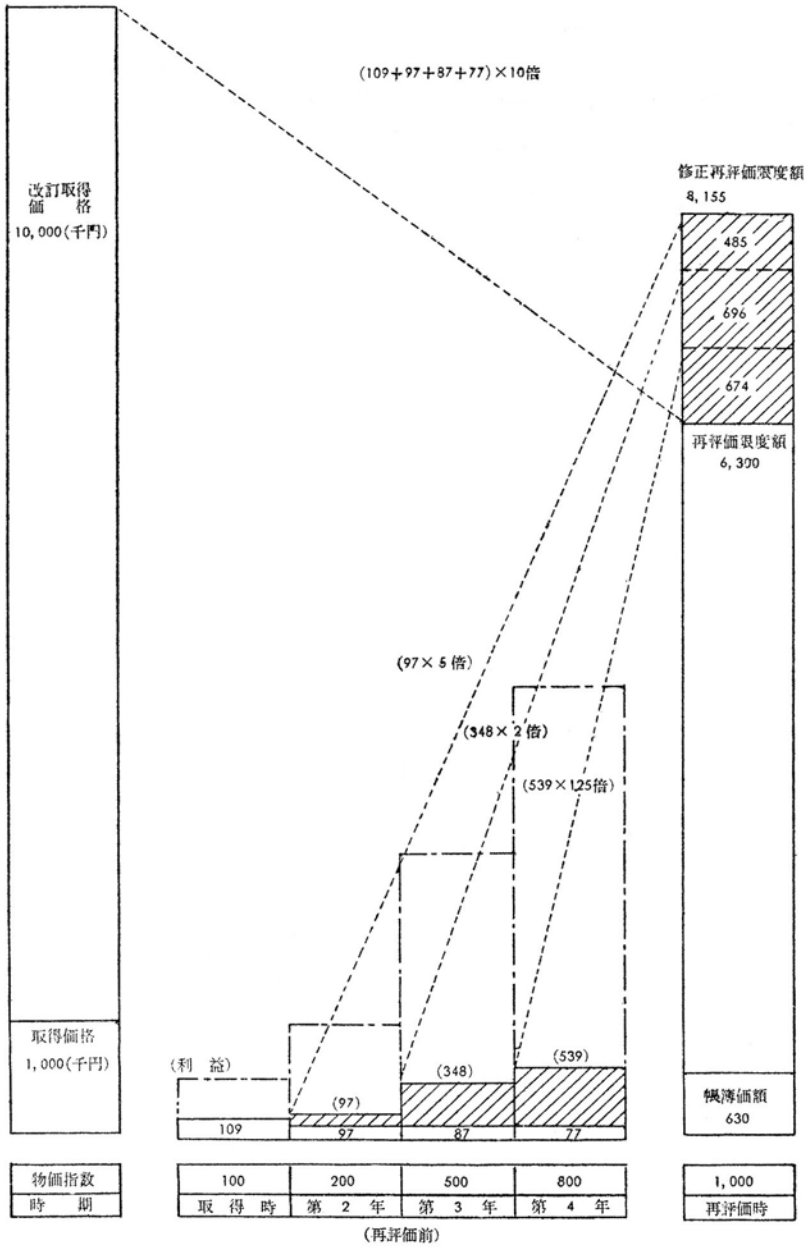
(ハ) したがつて，従来の再評価の限度額が低かつた点を考慮して，(ロ)により計算した再評価限度額に基づいて追加再評価を認めるべきである。

この意見を裏がえしていえば，次のようにいうこともできる。すなわち，資産の取得時から償却時までの間に物価の騰貴がある場合には，簿価を基とする償却額は，それだけ過少となつている。しかも，その後再評価時までにさらに物価の騰貴があるときは，その償却不足額が，その物価倍数に応じて拡大される。修正再評価によつて追加再評価すべき金額はこの償却不足額と一致する。第16図（P188）は，この償却不足額の計算を図示したものである。

このような修正再評価の意見は，企業の実質資本の維持という立場からは，一つの理論的な考え方と思われる。

そこで当調査会は，この問題をとりあげて検討を行なつた。

第16図　第三次再評価と修正再評価との限度額の比較



備考　この表の計算上の償却率0.109は，耐用年数を20年，償却方法を定率法とした場合の例によつている。

（検討と結論）

(3)　以上の修正再評価の意見は，企業が，インフレーション期において，旧簿価で償却を行なつた場合に，その償却によつて回収された資金は，再評価時においては，その償却額に償却時から再評価時までの物価倍数を乗じた金額に相当し，その金額相当額だけは，実質的に資本の回収が行なわれたものとみることができるが，過去に行なわれた再評価のようなやり方では，再評価前に行なわれた償却が実質資本の回収として不十分であつた点を償つておらず，実質資本維持に不足を生じているという考え方にたつているものと思われる。

この考え方は，言葉をかえていえば，企業が再評価の基準日に有していた資産について，その基準日現在の物価で修正した当該資産の取得価額相当額の資本を回収させることを前提とし，そのため，いわば，基準日前に行なわれた減価償却の不足額を，基準日以後の償却により回収できるように再評価日の帳簿価額の修正を認めよという内容のものであるといえよう。

ところが，これに対し，従来の資産再評価においてとつた考え方は，いわば基準日前に行なわれた償却は，そのままにしておいて，基準日以後に行なわれる償却を適正なものとする（基準日現在の物価で，資産の適正な未償却価額を修正した金額をベースとして償却を認める。）ことをねらいとして，資産の再評価を認めるということであつた。

(4) 以上二つの再評価の考え方を比較してみて，企業の実質資本の維持という立場からみる限り，過去の再評価が不十分で，修正再評価の議論が正しいことは，多く論ずるまでもないであろう。

しかし，再評価の問題は，このような企業側の要請と同時に税制上の立場を考慮しなければならない。そしてこの問題を税制上の見地からみるときは，修正再評価の考え方は，いわば基準日前に行なわれた償却額が低かつたことによるインフレ利益に対する課税をその後の課税で調整し，いわば過去に納めたその部分の税額を今後納めるべき税金のうちから取りもどすという意味を持つているものと解することができよう。

しかし，税制上，再評価前に資産を譲渡した者には，インフレ利益を含んだその譲渡益に対して課税されていた事実や，確定利付債券の所有者がインフレによつてこうむつた損失は，課税上なんら考慮されていないこと等を考え合わせると，基準日に資産を持つていた者の過去の減価償却だけについて，このような修正をさせる結果となるような措置を講ずることは，他の者とのバランスを失し，適当でない。（このような見地から，昭和25年に初めて再評価を認めた際にも，6％の再評価税を徴収し，物的資本を持つ者とその他の者との間の負担の公平を保つように措置された。）

他面，修正再評価の考え方は，次のような観点からみても適当とは考えられない。

(イ) 修正再評価は，既に行なわれた償却額にそれぞれに対応する物価倍数を乗じて計算することになるから，その手数は複雑であり，さらに税務官庁がこれを監査することも容易でない。

(ロ) 現有設備のうち，第三次再評価の基準日（昭和28年1月1日）前に取得された資産の帳簿価額は，全資産の帳簿価額の約2割程度と推定されるので（第67表），修正再評価の実施上の手数と比較すれば，政策的意味がどの程度あるか疑問である。

第67表　昭和33年12月末の減価償却資産の構成状況（試算）

取得年次区分	帳簿価額	百分比
昭和24年以前	636,349 百万円	9.85％
25～27年	580,687	8.99
28～33年	5,242,108	81.16
合計	6,459,144	100.00

（備考）1. 昭和25年以前の分は，固定比率（固定資産÷自己資本）を基として，減価償却資産の増加額を推定した。

2. 昭和26年～32年は法人企業統計（理財局経済課調）の減価償却資産及び減価償却額により，昭和33年は推算し，また，金融機関分として銀行，相互銀行，保険会社の減価償却資産及び減価償却額を推計して合計した。

(ハ) 戦争損害やインフレーションによる資本蓄積の不足を補う意味もあつて，昭和26年頃から各種準備金や特別償却を税制上相当大幅に認めてきたことを考えると，修正再評価のみを別の角度からこの際とりあげることは適当ではない。

(ニ) 今後の減価償却の問題としては，既に大部分旧設備と化した資産の「修正再評価」の問題より，現有設備の大宗をなす新規取得の資産を中心とした耐用年数の改訂とか，特別償却制度の活用とかの問題が，政策的により重要であり，これらの問題に重点を置くことが適当である。

(5) 以上要するに，実質資本維持の立場からみるときは，これまで行なわれた再評価のやり方では，不十分であつたことはたしかかである。しかし，税制上の立場からは，これまでの再評価でとられた考え方のように，再評価の基準日前の償却にはふれず，基準日以後行なわれる償却を適正なものにするような再評価を行なうという考え方がやはり正しいものと考えられる。(1)でふれた再評価限度額の算出を定額法で行なうべきではなかつたかというような意見についても，その前提には一種の実質資本維持的な考え方があるように思われ，これに対しては，以上のような再評価の考え方で答えることができるであろう。

当調査会は，以上の検討の結果，修正再評価は認めるべきでないという結論に達した。

第 7　法人企業と個人企業との負担の調整

1　問 題 の 所 在

税制上，法人と個人との間の税負担のバランスの問題としては大別して二つの問題がある。

その第1は，いわゆる法人成りの問題すなわち個人事業者が法人形態に組織替えすると税金が軽くなるとして，戦後，個人事業者の法人への組織替えの傾向が顕著にみられることと関連した問題であり，そこで問題とされるのは，同族的な法人の負担と個人事業者の負担とのバランスの問題である。法人成りの場合には，この種の法人と個人事業者との間に，その実態に大きな差がない場合が多く，単に法律形態をかえるだけで，税負担に差異を生ずるから，納税者の直接的な利害にかかわる問題として，その間の負担のバランスが大きな問題となることは当然である。

この問題については，これまでの所得税や個人事業税等の累次の減税によつて，従来と比べ，問題の緊迫性がある程度薄らいできたことは確かであるが，なお，例の農業法人の問題にみられるように，問題がすつかり解決されているわけではない。

これに対して第2の問題は，さらに，一般的に法人一般に対する負担と個人に対する負担との関係ないしそのあり方いかんという問題であり，同族的な中小法人は，第1の問題としては，一般に個人事業者に比してその税負担が軽くなる点が問題とされるが，他面，これとは別に，株式を公開した大法人の税負担との関係では逆にその負担が一般に重いことが指摘されている。一般に大法人の負担が中小法人の負担より軽い理由としてあげられるのは，租税特別措置の利益が大法人にかたよりがちになつている点であるが，これは租税特別措置のあり方の問題であり，それ自身別個に検討しなければならない(第4章第1，2，3 P 233 以下参照)。

中小法人の負担を重くしている他の原因として同族会社にだけ課される留保所得に対する特別課税の問題がある。この点は，税制上，法人税と所得税とが交さくするいわばその接点に位する問題であり，法人税の性格づけないし法人税と所得税のあり方を解明するうえで重要な意味を持つている。何万人もの株主と何百億の巨大な資本の集合体である大法人の法人税の負担と，個人所得者の所得税の負担とは，それ自体としては，ほとんど直接比較の対象にならないがいわば同族的な中小法人を媒介として，一般に法人税のあり方あるいは法人税と所得税との関連が問題になるともいえよう。

法人企業と個人企業との負担の調整として直接的な問題となるのは，もとより第1の問題である。しかし，われわれは，同時に第2の問題についても，第1の問題と関連してひととおりの検討を行なつた。以下においては，まず第2の問題からその検討の結果を述べることとする。

2　法人税と所得税との一般的なあり方

(法人税率と所得税率との関係)

(1)　一般に法人税と所得税との間のあり方がいかにあるべきかという問題について一義的な解答を求めることはむずかしい。

この点についてまず問題となるのは，法人税率と所得税率との関係である。一般に所得税が累進税率の構造をとつているのに対して法人税は，所得税の最高税率より相当低い単一税率をその

基本税率としているのが普通である。わが国の法人税の基本税率が38%，所得税の税率が10%から70%の超過累進税率であることは周知のとおりであり，これに地方税である住民税及び事業税を加味すると，法人の実効税率が49.22%であるのに対して，個人の税負担は最高実効負担が81.48%にまで達することになつている(個人住民税の負担は，第一課税方式で，所得税の28%であるが，所得税と住民税との総合実効負担は，最高80%で止まることになつている。)。

諸外国の例では，西ドイツで法人税率51%(配当分は15%)が，個人所得税の最高税率53%とバランスをとつて決められており，法人税率と所得税の最高税率との間に大きな開きのない注目すべき立法例となつているが，これは珍しい例であつて，他はたとえば，アメリカで法人税52%，所得税の最高税率91%(最高実効税率87%)，イギリスで法人税51.25%，所得税の最高税率88.75%(いずれも法人税は，標準的な税率を示し，アメリカでは普通税と付加税との合計，イギリスでは普通所得税と利潤税との合計である。第36表P 104参照)となつているように，所得税の最高税負担が，法人税負担よりはるかに高く決められているのが普通である。それでは，このような両税の税率は，どのようにして決められるのであろうか。各国とも，個人事業者の負担と同族的な中小法人の負担との関係については，法人税率に軽減税率を設ける等の方法で調整に努めているように見受けられるが，一般の法人税率と所得税の税率構造には西ドイツのような例を除けば，特に理論的な関連があるものとは思えない。むしろそれは，多分に沿革的なものであつて，それぞれ別個に発展してきたものといつてよいように思われる。さきに述べたように，法人企業と個人企業との間の負担のバランスといつても，公開会社である大法人の法人税と個人事業者の所得税とを直接比較してその間のバランスを問題にすることはまずないといつてよい。常識的に，これらが共通のベースで比較の対象にならないからである。

個人所得税の税率が累進税率の構造をとつているのは，いうまでもなく，それが個人所得者の所得に応ずる担税力に即して公平な税負担を求めるみちであり，それによつて，個人の富の公平な分配が期待されるものと一般に考えられているからである。これに対して企業体としての法人については，企業税としてこれに高度の累進税率を課する場合には，所得を生み出す源泉である企業活動が阻害され，ほとんどその発展が期待できないと同時に，公開会社は，多数の株主によつてその株式を保有され，どの株主によつて支配されているのでもない一種独自の存在であるから，これを個人所得者と同列に並べて，同じ累進税率によつて，その富の分配を図ることが，社会的な公平の観念から要請されるものとも，一般には考えられていないと思われる。

もちろん，法人企業と個人企業との間にその経済活動が競争的な関係にたつ面があり，税がこれに対して中立的な立場にたたなければならないのは当然である。しかし，このような点が税制上問題となるのは，主として，直接的な競争関係にたつ，中小の同族的法人と個人事業者との間の関係であり，一般に大企業と中小企業(この場合には，中小法人は，個人事業者と共同の陣営にたつ。)との間の関係ということになると，独占禁止法とか総合的な中小企業対策とかあるいはさらに本質的に経済構造の問題となつて，はるかに税制の問題をこえてしまう。

これらの点について税制上の考慮が必要なことを軽視するものではないが，以上の問題が，税制上，個人所得税との関連において法人税の性格づけないしその具体的な制度として反映してい

るのは，やはり主として中小法人と個人事業者に関連した分野であるといえよう。

(2) 以上のことを要約すると，次のようにいうことができよう。

法人税の性質は，企業税として，企業に利益が発生した段階において，これに対して応益的に一定の負担を求めるものであり，所得税は，法人から分配される配当を含めて，あらゆる源泉から個人が取得する所得を総合し，これを個人に対する帰属の段階でとらえ，その負担能力に応じて負担を求める税である。

個人所得税が累進税率のたてまえをとり，法人税率が通常，比例税率を基本としているのは，本質的にこの点に由来している。他面このことは，普通，個人所得税と法人税率との間に必ずしも明確な理論的な関連がなく，多分に沿革的なものが支配していることのゆえんでもある。

以上のことは，株式を公開する大会社と個人所得者との間において，最も典型的にあてはまり，その間には，法人税と所得税とのバランスということもほとんど直接的な比較の対象とならない。ところが，法人が一部の同族の支配するものとなり，さらにその現実の事業活動においても，個人事業者と直接的な競争の関係に立つ中小の同族法人となつてくると，以上の説明は多分に修正を要するものとなる。この場合には，社会観念上も法人税の負担と所得税の負担との間に公平なバランスを求めることがいつそう現実的なものとなるし，経済的にいつても，税の影響の中立性への要求が，さらに切実な問題となつてくる。

そこでは，もはや法人税を所得税と別箇の応益課税であると説明するだけでは，一般の納得を得ることが困難となるであろう。

ここにおいて，法人税のあり方について種々の意見が生まれる。それは法人の性格についての見方と関連し，法人税と所得税を通ずる配当課税のあり方の問題も，このような法人の性格論を前提として，各種の議論を生んでいることはすでに述べたとおりである(第4,2,(2)P 130参照)。

(法人税の考え方)

(3) 当調査会においても，以上の点が種々問題となつた。

委員のうちには，現在ひとつの法人税法によつて，性格の異なる多数の法人を同様に律しているのは誤りで，なんらかの基準で，たとえば株式を公開する大法人のグループと，同族株主によつて支配される中小の同族法人のグループとに区別し，その区分に応じて配当課税の問題については，前者に対しては二重課税の調整を行なわず，後者については完全な調整を行なうような措置をとるべしとか，あるいはさらに進んで，法人税は前者についてのみ適用し，後者に対しては個人所得税を課すべきであるというような意見もあつた。実際の立法例としても，後述のようにアメリカでは一定の個人的会社に対して，選択的に個人所得税を課する方法を認めており，西ドイツでも一定の同族会社に対してその性格に即して一般法人と異なる税率を適用している。しかし，当調査会は，法人税の性格の問題についてこれらの意見を含め，種々検討を加えた結果，法人をこのようにさい然と区別して，全く異なつた法理を適用すべしという議論には賛成することができなかつた。

法人のうちに前述のように性格の異なつたものがあることは確かであるが，その間に明確な線を引くことは困難である。たとえば上述のアメリカや西ドイツの税制のように，一定の基準を設けて特別の取扱いをするにしても，その境界線の近傍にある法人の負担との間にギャップを生ず

ることは明らかである。また，同じ同族会社といつても，巨額な資本を有する大企業となり，公開会社と並んで同じような経済活動を行なつている場合もあり，なかには株式市場に株式を上場している会社が税法上は同族会社に該当するという事例さえあるが，これらの場合に同族会社ということでこれを他の法人と区別して個人所得税を課するようなことは不可能のことと考えられる。

さらに配当に対する二重課税の問題についても，法人には，有限責任性とか資本調達の有利性とか法人としての経済的な長所があり，ここに法人独自の負担を求める根拠を見いだす立場にたつならば，程度の差こそあれ中小の同族法人にも同様の点があり，これを大法人と質的に区別する理由はなさそうである。他面，大法人といえども，法人税を完全に企業税と考え，配当に対する二重課税の調整を全然不要と断ずることも問題であろう。これらのことは，配当課税の改正に関連してすでに述べた(第4 P 130，152以下参照)。

現行法は，法人税について株式を公開する大法人であると，中小の同族法人であるとを質的に区別せず，法人収益に対する応益的負担の意味を持つ企業税としての法人税を課している。もつとも，現行法は，法人収益に対して法人税を課しつつも，株主が法人から配当を受けるときは，法人税を一種の所得税の前取りとみて，これに対する所得税との二重課税を調整する措置をとつており，それが，税制上の一つの顕著な特色となつている。その意味で，一般には現行法は法人税を所得税の一種の源泉徴収とみているという説明が行なわれているが，このような二重課税の調整が行なわれるのは，法人の支払配当についてであり，しかも，その二重課税の調整も完全なものではないし，また，法人の社内に留保される利益についてみると，観念的な説明はともかく法人税の負担が，所得税とは別個の法人独自の負担となつていることは疑いがない。このような意味で，現行法のもとでも法人税を企業税と解することは，なんら妨げないと考えられる。

さらに現行法は，中小法人について軽減税率を設け，同族会社について留保所得に対する特別課税の制度をおいている。中小法人の軽減税率は後で述べる(第8 P 214，219以下参照)ように，当初は租税特別措置の利益が大法人にかたよつていることに対する緩和措置という意味合いで設けられたのであるが，理論的には，同族会社の留保所得に対する特別課税とあわせて，中小法人について所得税負担との関連から，一般の法人税負担に対して特別の調整を加えた制度とみることもできるであろう（法人税の軽減税率は，大法人の所得にも適用されるが，それは一定の所得階層以下の中小法人だけに適用すると，その所得階層の近傍点で税負担のギャップが生ずるところから、これを一般にも適用しているものと解される。)。

当調査会は，以上のような法人税についての現行法の考え方を基本的には維持すべきものと考えた。それは要するに，法人税は本質的には，大法人であると中小法人であるとを問わず，法人に対して特別の負担を課する企業税であり，その意味で，所得税の負担とは直接理論的な関連を持つていない。しかし，同族的な中小法人については，現実問題として所得税の負担との間の調整が不可避的であるから，上記の企業税的要素に加えて，そのための調整措置を講じているものということができるであろう。

(若干の問題)

(4) 以上の法人税の性格についての一般的な説明に対しては，なお，二，三の注釈を加えておく必要がある。

その第1は，法人税を本質的に，法人利益に対する応益的な企業税と解するとしても，法人の収益の状況によつて，担税力の差を認め，これに対して差別税率による課税を行なうことが許されるのではないかという問題である。

現行の法人税の軽減税率も，このような意味を持つものということができるが，さらに，これを基本的な法人税率の構造のなかに持ち込んだものとして，すでに述べた超過所得税の考え方がある(第3章第5. P 163 参照)。超過所得税は，資本に対する利益率に応じて法人の担税力に差を設け，これに対して累進税率を課そうとするものであつて，理論的には一つの合理的な根拠を持つている。法人税を応益的な企業税と解するとしても，その負担に応能的な考え方をとり入れて悪いという理由は，もちろんない。しかし，超過所得税の場合でも，その累進税率は，個人所得税のように急激なものではなく，また，その最高税率も，比較的低いところに決められるのが普通である。この点において，所得税の累進税率が，個人の富の公正な配分を図ることを目的としているのに対し，法人税は，累進税率を採用する場合にも，企業税としての性格の範囲内で，応能負担の考え方を加味していることがあらわれているものということができよう。

第2に，法人税が所得税と別個の企業税であるとして，両者の税率の間には何の関連もないものであろうか。すでに述べたように，確かに両者の間に一定の理論的な関連を求めることは困難である。しかし，それでも全然関連がないというのは極端であつて，個人所得者が所得税の重い負担に悩んでいるときに，これと無関係に法人に対して軽課してよいということには，もちろんならない。それどころか，法人収益は，役員報酬を含めた人件費その他の経費を支払つた後の純益であり，所得税のように納税者の個人的事情を考慮する必要がないものであるから，その税率は，所得税の累進税率のきざみと比較して，相当高額の所得階層に適用される上積税率とバランスをとつて決められてしかるべきものということができよう。

第3に，法人税が企業税として，一般にその税率が個人所得税の最高税率より，相当低いところで決められており，所得を生み出す源泉としての企業活動の性質上，その税率に限界があることはやむをえないとしても，所得税の累進税率ないし税制の基本的な理念である公正な富の再配分という見地から，税体系全体として，所得税の累進税率との間に調整を図る必要はないかという問題である。

法人税が所得税の最高税率より低い税率で課される場合には，大企業に蓄積される巨大な富の再配分が徹底を欠くことは明らかである。

法人が一つの企業体として，そこに蓄積された資本を分割することには，経済的な原則からいつて限界があるとしても，それはあくまで，企業としての立場にたつたうえでの話であり，法人は，その企業としての側面と同時に，株主の所有物であるという側面を持つことを忘れてはならない。法人の内部に富が蓄積されることは，その反面，株式の含みがふえ，それだけ個人の富が増加することを意味する。そして，法人をこのような個人株主の側面からとらえる限りにおいて，その富を社会的に公正に配分する要請は，基本的に個人の他の所得の場合と同様といつてよい。株式の含みは，個人の所得としては，株式を譲渡した場合の譲渡所得として実現する。株式の譲渡がほとんど考えられない法人の支配株主の場合などを考えれば，株式の含みを株式譲渡の場合だ

けにとらえるだけでよいかどうかは疑問であるが，少なくとも株式の譲渡の際に法人に蓄積された富が具体的に個人所得として実現されることは疑いがない。ところが，現行の所得税は，株式の譲渡所得を一般的に非課税としている。このような措置がとられた理由はいろいろあり，これを一面的な角度からのみ批判することが当を得ないことはいうまでもなく，われわれは，現在直ちにその課税を復活すべしと主張するつもりはない(第5章第1，Ⅰ，6 P366参照)。また，株式の譲渡所得の非課税の問題は，別に以上のような関係から説き起こすまでもなく，常識的に個人所得に対する公平な課税という面から問題にすれば十分であり，他面，法人と株主とを独立的な存在とみる立場にたてば，かりに西ドイツのように，法人税と所得税との最高負担率が接近している場合でも，個人株主の株式の譲渡所得の課税の問題はおこるものと考えられるが，ここでは，特に以上述べたような意味での法人税と所得税とを通ずる税体系の統一的な理解という見地から，株式の譲渡所得に対する所得税の課税の問題が，理論的に重要な地位を占めていることを指摘しておきたい。

(5) なお，試みに各国における現行の法人と個人との税負担を比較してみると，第68表のとおりである。この場合法人形態の場合の負担には，法人の負担のほか，法人が代表者に対して支払う給与（わが国の場合は，家族労働報酬の取扱いが法人と個人とで異なるので，法人と個人との負担の比較の見地から代表者のほか，その家族従業者に対する給与も含めている。)に対する所得税等の負担を含めている。この種の比較においては，企業から受ける企業主ないしその家族従業者の給与の大きさや配当のいかんが税負担を左右する大きな原因であり，単純な比較で全体の姿を正確にとらえることはできないが，ここでは一応の試算として，各国で標準的と推定される給与をとり，かつ，法人利益を全額留保したものとして計算を行なつた。この表によると，西ドイツだけは，先に述べたように法人税率より所得税の最高税率がやや高いところに定められているが両者の間に大きな差がないために，法人所得が相当高額の場合でも，法人形態の場合の負担と所得税負担との間に大きな開きがなく，法人税負担が高くなつているが，他の国の場合は，法人所得が大きくなるにしたがつて法人形態の場合の負担が低くなつている。この表は，法人と個人との負担の比較を目的としているから，法人所得が適当な大きさになるまでしか計算していないが，それでも，以上のような法人と個人との負担の推移は十分読みとることができよう。

以上の西ドイツを除く各国の税制は，大きな法人となるに従つて，個人事業者の負担との直接的な比較が問題とならないことを物語つているものと考えられるが，その反面，個人事業者と直接比較の対象となる中小法人の負担については，各国とも，軽減税率又はこれに準ずる措置がとられており，個人の負担と大体バランスがとれた結果を示していることは注目されるところである(この点についての各国の税制は，第8で説明する。)。

3 同族的な中小法人と個人事業者との負担のバランス

(法人成りの状況)

(1) 次にこの章の最初に述べた第1の問題，すなわち同族的な中小法人と個人事業者との負担のバランスの問題の検討に移ろう。これが法人企業と個人企業との負担の調整についての本来の問題であることは，既に述べた。

当調査会は，この問題について法人と個人との間に負担の差異が生ずる各種の原因の分析から始めて，その具体的な解決方法について種々の角度から検討を加えた。

第68表　各国における法人と個人との税負担比較

国別	法人所得	法人形態の場合 総平均	法人形態の場合 各所得階級の上積実効負担	個人形態の場合 総平均	個人形態の場合 各所得階級の上積実効負担	最低の法人税率が適用される最高所得に対するその負担に見合う個人所得	摘要
		%	%	%	%		
日本	100万円の場合	(26.1) 22.5	(44.6) 37.5	26.8	37.4	27.5%	1 所得税は夫婦子3人として計算した。 2 法人の負担は法人が支給する給与を次のとおりとし，その給与に対する所得税，住民税を含めて計算した。 代表者 60万円 同上の妻 20〃 同上の家族 20〃 3 法人形態の場合の負担の( )内は留保所得課税がある場合の負担を示す。
	200〃	(32.2) 27.5	(44.6) 37.5	33.1	45.9	(法人所得 200万円)	
	1,000〃	(44.9) 38.8	(49.6) 43.1	53.2	60.8	2,075,375円	
	3,000〃	(47.9) 41.6	(49.6) 43.1	66.6	74.0		
アメリカ	(360万円) 10,000ドルの場合	22.0	30.0	21.8	29.7	25.2%	1 所得税は夫婦子2人として計算した。 2 法人の支給する給与は代表者12,000ドル(432万円)として計算してある。
	(900〃) 25,000〃	25.2	30.0	30.2	42.6	(法人所得 25,000ドル)	
	(1,800〃) 50,000〃	36.0	52.0	41.2	57.4		
	(3,600〃) 100,000〃	43.2	52.0	53.7	69.0	27,988ドル (10,075,680円)	
	(7,200〃) 200,000〃	47.3	52.0	67.1	82.2		
イギリス	(2,016千円) 2,000ポンドの場合	28.5	38.8	30.0	41.6	28.5%	1 同上（全額留保として計算） 2 法人の支給する給与は代表者2,000ポンド(2,016千円)として計算してある。 3 ( )内の計算は，イギリスの利潤税の軽減条項が適用される最高所得に対する負担（上積実効負担については2,000ポンド超12,000ポンドまでの所得に対する負担）を示す。
	(10,080千円) 10,000〃	45.3	53.7	55.9	68.9	(法人所得 10,000ポンド)	
	(30,240千円) 30,000〃	49.1	51.5	76.1	88.3	3,682ポンド (3,711,456円)	
	((12,096千円) 12,000〃)	(46.5)	(53.7)	(60.1)	(72.2)		
西ドイツ	(857.2千円) 10,000ドイツ・マルクの場合	21.6	39.0	19.1	28.9	21.6%	1 同上（全額留保として計算） 2 法人の支給する給与は代表者20,000ドイツ・マルク(1,714.4千円)として計算してある。 3 ( )内の計算はイギリスの場合に準じ，軽減税率が適用される最高所得に対する負担を示す。
	(8,572千円) 100,000〃	43.0	50.1	35.3	40.7	(法人所得 10,000ドイツ・マルク)	
	(25,716千円) 300,000〃	46.7	49.0	45.5	51.6	37,280ドイツ・マルク (3,195,641円)	
	((4,286千円) 50,000〃)	(38.6)	(51.5)	(29.0)	(36.4)		

(備考)

1　この表では，日本の場合のみ住民税負担を加算し，諸外国の場合は，国税のみの負担によつた。また，西ドイツの法人負担は，後で述べる人的色彩の強い会社に対する特別法人税率（第8.1,(4) P 214）によつて計算した。

2　日本の場合には，個人形態の場合の「総平均」負担率は，専従者2名に対する専従者控除が認められるものとして計算した税負担を専従者控除前の所得金額で除したものにより計算した。

3　「各所得階級の上積実効負担」は，「法人所得」欄に示した所得階級（たとえば200万円の場合は，100万円超200万円までの所得）に対する実効負担率を示すものである。

これらの問題にはいる前に，まず，法人成りの推移と現状をひととおりながめてみよう。法人成りは，所得税の重圧が社会的が問題となつた終戦直後から顕著な現象としてあらわれた。昭和24年以後の会社数の推移及び毎年の新設会社中の同族会社の対前年増加は，第69表のとおりである。

これによつて，昭和24年以後毎年だいたい2万ないし6万の会社の設立があり，このうちの大部分が法人成りによつて生れたとみられる同族会社であることを知ることができよう。この結果，昭和34年1月末法人のうち同族会社は，その約94％にあたる465千に達している。

第69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）	$\left(\frac{B}{A}\right)$	同族会社数の対前年増
			%	
24	207,898	131,302	63.2	25,149
25	238,515	187,889	78.8	56,587
26	260,465	222,161	85.3	34,272
27	302,286	265,926	88.0	43,765
28	362,160	322,683	89.1	56,757
29	394,706	356,135	90.2	33,452
30	411,917	373,227	90.6	17,092
31	438,224	373,008	84.7	△ 219
32	436,867	402,213	92.1	29,205
33	496,310	465,510	93.8	63,297

（備考）　昭和31年に税務統計の調理要領が改正され，決算期未到来の法人は，一応同族会社以外の会社に含めて調理することとなつたので，同年度には，同族会社以外の会社が増加し，同族会社が減少し，昭和32年以降は，さらに決算期未到来の法人を全く統計の対象外としている。

同族会社は，比較的小資本又は小額所得の法人が多いが，わが国の会社の資本金階級別と所得金額階級別の分布は，第38，39表（P 106，107）でみたとおりであり，その圧倒的大部分が中小法人によつて占められている現状である。

（法人と個人との税負担が異なる原因）

(2)　次に法人企業と個人企業の税負担が異なつてくる現行税制上の原因を分析してみた。この場合個人企業と法人企業の総合的な負担を比較する対象として，次の租税をとつた。

①　個人企業の場合

所得税

個人住民税

個人事業税

②　法人企業の場合

法人税

法人住民税

法人事業税

法人の代表者及びその家族が法人から受ける所得(給与，配当，地代，家賃等)に課される所得税同上の個人住民税

個人企業と法人企業との税負担が異なる税制上の原因は，おおむね次のとおりである。

(イ) 所得税，法人税及び住民税における差異

① 所得の分割による差異

個人企業の場合には，家族の事業専従者に対して給与を支払う場合にも，これを経費として控除することが認められず，その事業所得は，個人事業主１人の所得として累進課税され，その事業専従者については，扶養控除が認められるにとどまる。もつとも，個人企業でも青色申告の場合は，いわゆる専従者控除が認められるが，その限度は，８万円に限られる。

これに対して，法人企業の場合には，その事業所得の全部又は一部を事業主である企業の代表者及びその家族の給与，地代，家賃等の形に転化し，事業所得の計算上，損金として控除することが認められる。その結果，法人企業の場合には，その所得が法人の所得と事業主である個人又はその家族の所得に分割され，それぞれ法人税ないし所得税が課される。そのため，所得税については，各人ごとに基礎控除が認められ，かつ，所得税の累進税率の適用が緩和される。この点は，個人住民税の適用についても同様の関係が生ずる。もつとも，給与等の支払いにより個人に分割された残額の法人所得については，相当高率の法人税（住民税の法人税割を含む。）が課され，その部分の所得については，個人所得税（個人住民税を含む。）の累進税率よりかえつて高い税負担を負うことがあるが，一般的には，このような所得の分割の結果，所得税及び個人住民税の負担が軽減される割合が大きく，法人形態をとつた方が，総合税負担が軽くなる場合が多い（なお，個人の事業所得が大きく，その税率が法人税率より高い場合には，法人成りにより個人の事業所得が法人所得に転化する部分の税負担も，個人の事業所得に対して課される所得税より軽るくなることは，もちろんである。）。

② 給与所得控除による差異

法人企業の場合には，上記のように事業主及びその家族について給与の支払いが認められるので，給与を受けた者について給与所得控除が認められる。これに対し，個人企業の場合には，事業主については給与所得控除が認められず，家族従業員については，青色申告者について専従者控除の限度で，給与の支払いが認められるだけである。

③ 配当による差異

法人企業がその所得を事業の代表者及びその家族に配当した場合には，その配当に対して個人所得税及び個人住民税が課される。この場合，個人の受けとる配当金額の 20 %（課税所得1,000 万円をこえる額に相当する部分については10%）を配当控除として個人の負担すべき所得税額から控除し，第一課税方式の住民税については，この控除がそのまま反映するが，通常の場合，この配当控除によつては，その配当金額が負担している法人税額を完全には控除していないので，この点については，法人企業のほうが税負担が重いこととなる。

④ その他の差異

(a) 法人企業のうち，同族法人については，一定の留保所得について10%の課税を受ける。

(b) 役員賞与については，法人所得の計算上，損金算入が認められないから，法人税と所得

税の二重課税を受ける。

このうち(a)は，法人と個人の負担を調整するための制度であるが，これによつて完全な調整は困難であり(第8，3 p 223以下参照)，(b)は法人の税負担が重くなる原因である。

(ロ) 事業税における差異

事業税の課税標準は，原則として個人企業については，所得税と同じ事業所得を，法人企業については，法人税と同じ法人所得を，それぞれ採用しているため，(イ)の①のような分割が行なわれると，個人企業の場合，事業税の課税標準となる事業主の事業所得の全部又は一部が，法人企業の場合には，事業主ないしその家族の給与所得，不動産所得等に分割されるため，法人事業税の課税標準が減少する。もつとも個人事業税と法人事業税については，基礎控除の有無(個人事業税の基礎控除20万円)及び税率の高低(個人6％及び8％，法人7％，8％，10％及び12％)の差異があるが，この課税標準の減少は，一般的には，法人企業の税負担を軽減する有力な原因となつている。

(ハ) 経理操作の可能性

個人企業と法人企業の税負担の差異は，上記の原因によつて生ずるが，法人企業の場合には，給与，配当等の額及びこれらの家族への配分について，ある程度，法人の自由意志にまかされ，税負担を軽くするような操作が可能である。これに対し，個人企業の場合には，その年に生ずる所得の全額について所得税の課税を受け，法人のような自由はない。

なお上記のほか，個人企業と法人企業との間で，現行の所得税法と法人税法との規定のうえで，事業所得計算上の必要経費ないし損金の範囲，固定資産の除却損や災害による滅失損の取扱い，事業用資産の譲渡所得の課税方法，評価損益の認否等，課税所得の計算に相違する点がある。

(アメリカの選択課税の立法例)

(3) 法人企業と個人企業との税負担が異なる税制上の原因が，以上のように多岐にわたつているとすれば，現在のようにこれらに対してそれぞれ法人税と所得税を課するという二本建ての課税を行なう限り，その間にいくら調整を図つても，両者の負担を完全にバランスさせることは困難と考えられる。そこで，すでに述べたように同族的法人については，現在のように法人税を課するのをやめ，所得税を課すべしという意見も生れるのであるが，この点についてアメリカで一定の条件のもとで個人企業に法人課税の，また法人企業に個人課税の選択を認める制度が設けられているので，やや詳しくその立法例について検討を加えることとした。

(イ) 経　　緯

アメリカの税制では，一定の個人またはパートナーシップ(組合)の組合員に対して，その企業組織を変更することなく，法人課税を選択する制度及び株主数10人以下の小法人に対して組合課税(法人の利益を株式数に応じて株主に配分し，個人所得税を課する方法)を選択する制度が認められている。

これら両制度については，1945年以来議会において，法人企業と個人企業との間の企業形態による税負担の不均衡是正策として，その導入が論議されていたが，1954年に至り法人課税

選択制度が認められ，つづいて1958年に小法人の組合課税選択制度が制定された。

(ロ) 法人課税選択制度の概要

① 選択の要件

次に掲げる要件をみたす非法人企業は，その企業組織を法人に変更することなく，法人課税の選択を行なうことができる。

(a) 当該企業が，1人の個人又は50人以下の個人組合員よりなる組合によつて所有されていること。

(b) すでに法人課税の選択を行なつている企業において，その企業の利潤若しくは資本に対し，10%をこえる権利を保有する個人業主又は組合員が，新たに法人課税の選択を行なおうとする企業において，その利潤若しくは資本に対し10%をこえる権利を保有しないこと。

(c) 個人業主又は組合員が非居住外国人又は外国組合でないこと。

(d) 当該企業の資本が所得を造出する実質的な要因であるか又は当該企業の総所得の50%以上が自己の名においてなされた取引若しくは不動産，有価証券等の売買仲介手数料であること。

(注) 資本が所得を造出する実質的な要因である企業とは，企業所得の実質的部分が資本の力により生み出される企業をいい，事業の運営上，たな卸資産ないし機械設備への投資を要する企業等がこれに該当する(弁護士，会計士，医師等の専門職業家は，法人課税の選択ができない。)。

なお，法人課税の選択は，前課税年度終了後60日以内に，個人業主又は全組合員によつてなされなければならない。

② 選択による制約

①に掲げる要件をみたす非法人企業が，法人課税の選択を行なつた場合には，当該企業の個人業主又は組合員及びそれぞれの後継者は，その選択を取り消すことができない。

③ 選択の効果

選択を行なつた非法人企業には，原則としてすべての法人税の条項が適用される。すなわち

(a) 選択を行なつた非法人企業は，法人普通税(税率30%)，付加税(25,000ドル超の所得に対し，税率22%)，留保収益税(事業上の合理的必要性をこえて留保したと認められる部分の金額に対し，10万ドル以下に対し27.5%，10万ドルをこえる額に対し38.5%)及びキャピタルゲインに対する選択税(25%)の規定が，そのまま適用される。

(b) 個人業主又は組合員は，その持分に応じて当該企業の株主とみなされる。

(c) 課税所得の計算

㋑ 個人業主若しくは組合員が当該企業に提供した役務に対して支払われる給与又は報酬については，合理的金額の範囲内において，その控除が認められる。

㋺ 権利使用料，賃貸料，配当，利子，年金，有価証券の売買益又は交換益等の資産所得は，法人課税の選択の対象となる企業の所得から除外される。

④ 選択の失効

法人課税の選択を行なつた個人業主又は組合員の所有権に変更があり，当初選択を行なつた個人業主又は組合員の企業の利潤又は資本に対する権利が80％以下となつたときは，あらためて個人業主又は組合員が法人課税の選択をしない限り，選択の効力は消滅し，法人課税をうけることができない。

⑤ 利用状況

ほとんど適用事例がない。

(ハ) 組合課税選択制度の概要

① 選択の要件

次に掲げる要件をみたす法人は，組合課税の選択を行なうことができる。

(a) 次の要件をみたす「小事業法人」であること。

㈠ 株主が10人以下であること

㈡ 個人以外の株主を有しないこと

㈢ 株主として非居住外国人を有しないこと

㈣ 二種類以上の株式を発行していないこと

(b) 株主のすべてが，選択の行なわれる日において，その選択について同意していること。

なお，組合課税の選択は，その課税年度の最初の月中又は前課税年度の最終月中に行なわれなければならない。

② 選択の効果(法人の未分配利益及び純損失の取扱い)

組合課税の選択を行なつた場合には，法人をあたかも組合と同様にみて，法人利益が株主に分配されるかどうかを問わず，法人の損益を株主の持分に応じて配分し，株主の他の所得と総合して所得税が課される。その具体的な取扱いは，次のとおりである。

(a) 未分配利益の申告

㈠ 選択を行なう法人の課税年度の末日における各株主は，それぞれ法人の未分配課税所得のうち自己の持分に相応する金額を，自己の所得として申告しなければならない。

㈡ 上記の未分配課税所得については，まず通常の方法に基づいて当該法人の課税所得を計算し，当該所得について他の内国法人から取得した配当に対する85％の控除等法人に対する特別控除を行ない，調整課税所得を算出する。

この調整課税所得から，課税年度中に現年度の収益から支払つた金銭による配当を控除した金額が，未分配課税所得となる。この場合，金銭によらない配当及び以前の蓄積利益から支払われる現金配当は，控除の対象とならない。

(b) 純損失の控除

選択を行なう法人の課税年度の純事業損失は，株主に対しその持分に応じて配分される。株主は，その配分された法人の事業損失を自己の課税所得の算定に当たり控除することができる。この株主の損失部分が株主の所得をこえる場合には，その超過損失額は，純損失として繰戻しまたは繰越しの対象となる。

③ 選 択 の 終 了

組合課税の選択は，選択の年度及びその後のすべての年度について効力を有するが，次に掲げる場合には，その選択は終了する。

(a) 自発的取消——法人は選択をした最初の年度後の年度であれば何時でも，その選択を自発的に取り消すことができる。この場合，その取消しについてすべての株主の同意が必要である。

(b) 新株主の不同意——株主の変更があり，新株主が所定の日までに組合課税の選択について同意をしない場合には，その新株主が株主となつた年度以後の年度について選択は終了する。

(c) 「小事業法人」の失効——法人が「小事業法人」に該当しなくなつた場合には，その該当しなくなつた年度以後の年度について選択は失効する。

(d) その他——法人がその総収入金額の80％超を合衆国外の源泉から取得し，又はその総収入金額の20％超を権利使用料，賃貸料，配当，利子，年金及び有価証券の売却若しくは交換から取得する場合には，その年度及びその後のすべての年度について，選択は終了する。

法人が組合課税を選択した後，以上に掲げるいずれかの理由により，選択が終了した場合には，財務長官の同意がある場合を除き，その後5年間は，組合課税を選択することができない。

④ 利 用 状 況

1959年中にこの制度を利用したのは，約6万件であつて，総申告法人数の約6％に当たる。

(4) 以上アメリカの制度を紹介したが，税制として，はなはだ複雑なものであることは明らかである。しかも，以上はその概要であり，施行後なお日の浅い現在，細部の取扱いで不明な点が少くないといわれている。

さらにこれらの制度が，アメリカでも個人企業と法人企業との間の税負担のアンバランスが問題となり，その調整策として設けられたものであることは，さきに述べたとおりであるが，その問題の焦点が，現在わが国の直面している問題とは著しく差異があることに注目しなければならない。

わが国で，法人，個人のバランスとして問題になつているのは，一般的にいつて法人形態にしたほうが税金が軽くなるという点である。そしてさきに述べたように法人と個人との負担が異なる原因にはいろいろあるが，そのなかで一番大きい点は，法人と個人とで家族労働報酬の取扱いに差異があるという点である。ところがアメリカでは，個人事業者の家族労働報酬も，合理的な金額であれば，その控除が認められる(第2章第6，2，(5)P 64参照)。事業主の報酬は，上述の法人課税の選択をした場合でないと，控除は認められないが，アメリカには，日本のような給与所得控除や事業税がないから，この点では，特に給与所得に転化させることによる利益はない。さらに，夫婦の間では，すべて二分二乗方式による課税が行なわれるから，所得を給与等の形で分割しても税負担に影響しないわけである。

アメリカで法人企業と個人企業との間の負担のバランスが問題となつたのは，わが国の場合とは逆に，中小企業にとつて法人形態の場合の負担が，個人形態の場合より高く，資金調達面や有限責任等の点で法人企業が有利であるところから，中小企業のうちで法人組織を選ぼうとする者が

多いが，税金面でその法人化が阻害されているのを緩和しようとするのがその主なねらいである。日本の場合とは反対に，いわば法人成りの促進である。中小企業にとつて，法人形態をとる方が税金が重くなる原因としては，事業所得に対する税率が法人の方が個人より高くなる場合があること及び配当に対する二重課税の調整がきわめて不徹底であることがあげられている。

アメリカの選択課税方式のうち，個人事業者が法人課税の方式を選択した事例がほとんどないというのは，以上の事情を物語るものであろう。

なお，わが国の法人成りの現状に対して同族会社について所得税を適用すべしとする議論が一部にあるところから，アメリカの組合課税方式をわが国にあてはめてみるとして，わが国の場合，このような方式では，法人，個人間の負担の調整を図ることはできない。つまり，わが国の税制を前提として，法人を個人なみに課税するためには，法人の所得計算上損金に算入された同族役員ないし同族従業員に対する給与等をすべて法人所得に加算し，青色申告の場合には，これから専従者控除に相当する控除を行ない，これに対して個人所得税の控除，税率を適用して税額を算定しなければならない。ところが，私法上の関係においては，ともかく法人が成立し，法人企業によつてか得された所得が，法人留保及び同族関係者の所得（給与，賃貸料，配当等）として分割帰属しているわけであるから，上記のようにして計算した税額を，そのまま事業主個人の税額とすることはゆるされず，さしずめ，これを右のような所得帰属の状況に応じて，法人ないし各同族関係者に配分することが必要であろう（これらの者が，他に所得を有する場合には，さらにその所得に対する税額計算について調整を要する。）。

いずれにしても，アメリカの方式のように，法人所得について所得税を適用し，これを株主の持分に応じて配分するだけの方法では，われわれの求めている目的にそわないことは明らかであろう。

（解決の方向）

(5) 以上のように，アメリカの方法は，技術的には，はなはだ複雑であり，また，このような制度が生み出された事情がわが国と異なるから，このような方法では，われわれが現在直面している問題を解決できないことがわかつた。元来，税制が企業の選ぶ法律形態に対して中立的であり，企業が個人形態をとろうが，法人形態にかわろうがその負担がひとしくなるようにするのが，税制の理想であることはいうまでもない。しかし，そのために税制ないし税務執行が著しく複雑となるようでは，現実の税制として採用することは困難といわなければならない。

そこで，われわれは，以上のように，現行制度を根本的に変更するような方法が，いま直ちに採用し得るものとは考えなかつた。そして，結局，平凡ではあるが現行制度のたてまえを基本的に維持しながら，これに所要の調整を加え，平均的にみて大体のバランスがとれるような方向に持つてゆくのが一番現実的な解決の方向であると考えた。しかも，このように大体バランスをとるといつても，法人税の税率については，大法人をも含めた法人税全体の立場から，その調整におのずから一定の限度があり，他面，所得税の税率は所得階層に応じて累進税率のきざみに大きな幅があるから，具体的にどの程度の所得階層のところで，両者のバランスをとるかが問題となる

が，われわれは常識的に，ある程度以上の規模の事業になると，法人組織に変更しても，別におかしいことはなく，問題は，小規模の個人事業者の不自然な法人成りの現象にあると考え，小規模の事業者にとつては，できるだけ個人形態をとつたほうが，税負担が軽くなるようにすることを目標において，この問題を解決すべきものと認めた。

(6) 以上のような解決の方針は，必ずしもいまに始まつたことではなく，昭和31年の臨時税制調査会の答申などでも，大体同様の方向が述べられている。また，所得税や個人事業税の税負担の大幅な軽減によつて，実際問題として，以上のような方向に沿つて問題の解決が進められてきたことも確かである。

ただ，さきに専従者控除のところで詳しく述べたように，現在，法人と個人との負担に差異をもたらす一番大きな原因が，家族労働報酬の取扱いの違いにあるにもかかわらず，個人事業者についてその控除を拡充することについては，これまでどちらかといえば消極的であつた。

それが，わが国の個人事業者の実情では，企業と家計との分離があいまいで，一般に家族専従者に対して給与支払の慣行がないことを主な理由としたことは，すでに述べたとおりである。

しかし，この点の相違を現在のままにしておいて，所得税の控除の引上げや税率の緩和による所得税負担の軽減を行なうだけで，問題の解決を図ろうとしても，これによる解決の程度には，おのずから限度がある。現在，法人に対する法人税，法人住民税及び法人事業税と代表者の給与に対する所得税及び個人住民税とを総合した税負担は，法人税の軽減税率が適用される所得限度200万円(代表者の給与を60万円とする。)のところで，40.1％であり，これに対して個人事業者の所得税，住民税，事業税の総合実効税負担が見合うところの所得は273万円(夫婦子3人のうち代表者のほか2人を事業専従者とする。)である。つまり，個人事業者の家族労働報酬を全く法人の場合と同様に経費に算入することを認めるとすれば，現在の個人の控除，税率のもとでも，右の所得に達するまでは，個人の負担が法人より軽いことを意味している。さらに右の所得をこえても，法人税や法人事業税の税率が高くなり，その実効負担がふえるから，おおむね所得500万円までは，やはり個人事業者の実効負担の方が，法人より軽くなつている。

以上のことから考えて，現在でも，個人事業者の家族労働報酬の取扱いを法人なみにしさえすれば，小規模の事業所得者の法人成りの問題は，ほとんど，完全に解決されるといつても誤りではないであろう。

ところが他面，個人事業者の事情から，税制上，家族労働報酬を無制限に必要経費に算入することは困難である。法人，個人のバランスの面ばかりを重視した結果，税制が個人事業者の実情から遊離して，擬制的なものとなり，公平な税務執行が困難となるのも困るからである。

われわれは，これら両面の要請を考え，かつ，近時わが国で，家族労働報酬の面でも次第に個人主義的な傾向が強くなりつつある点に着目して，個人事業者の専従者控除について，白色申告者に新たに7万円の控除を認めるとともに，青色申告者の限度額を現行8万円から，12万円(25歳未満の者は9万円)に引き上げることを適当と考えた。この間の事情については，第2章第6(P58以下)において詳述したところである。

(7) 以上のように個人事業者の専従者控除を拡充する場合には，所得税の税率の緩和等と相まつて，法人と個人との総合税負担の関係は，第70表(P206)のとおりである。

第70表　法　人　個　人　の　税

給与支給前の利益（事業税控除前）			500,000			800,000			1,000,000		
給与支給後の法人利益（事業税控除前）			68,000			260,000			340,000		
区分			31年	現行	改正案	31年	現行	改正案	31年	現行	改正案
法人税負担の額	同族会社の留保金課税が現行方式の場合		45,405	37,493	35,883	158,039	133,288	127,649	231,938	187,263	179,262
法人税負担の額	同族会社の留保金課税を改正した場合		—	—	(32,233) 32,233	—	—	(112,730) 112,730	—	—	(159,647) 159,647
個人形態の場合の税負担額	青色申告者の場合	専従者控除現行の場合	61,209	34,043	27,997	192,373	121,049	100,027	292,439	190,540	163,509
個人形態の場合の税負担額	青色申告者の場合	専従者控除を引き上げた場合	—	—	16,087	—	—	85,352	—	—	143,092
個人形態の場合の税負担額	白色申告者の場合	専従者控除のない場合	111,456	58,133	46,074	252,126	149,425	124,407	356,200	223,500	188,412
個人形態の場合の税負担額	白色申告者の場合	専従者控除を認めた場合	—	—	34,219	—	—	110,361	—	—	172,990

（備　考）

1. 法人形態の場合の税負担額は，法人税，法人住民税及び法人事業税と，その法人の同族関係者がその
2. 各階級とも，その家族構成は，代表者（事業主），その妻（25歳以上），長男（25歳以上），次男（15歳
3. 法人形態の場合は，代表者，その妻，長男の法人から受ける給与は下表のとおりとした。また，個人

区分＼利益	50万円	80	100	150	200	300	500
代表者	24	30	42	54	60	72	84
妻又は長男	各9.6	12	12	15	18	21	24

4. 法人形態の場合の出資割合は，代表者，50%，妻20%，長男20%，次男5%，三男5%とし，その配

利益	50万円	80	100	150	200	300	500
配当率	8%	8	8	8	8	10	12

5. 法人形態の「留保金課税が現行方式の場合」は，すでに留保金が100万円又は資本金の4分1以上に達ち9万円をこえる金額を代表者の所得に合算して課税することとした場合の税負担額を示す。
6. 改正案の個人住民税は，現行の所得税額（ただし，給与所得控除及び配当控除は改正案を適用）の28

負　担　額　比　較　表

（単位　円）

1,500,000			2,000,000			3,000,000			5,000,000		
660,000			1,040,000			1,860,000			3,680,000		
31 年	現　行	改正案	31 年	現　行	改正案	31 年	現　行	改正案	31 年	現　行	改正案
448,035	404,960	352,734	702,268	567,254	546,029	1,224,539	992,584	966,719	2,316,905	1,995,350	1,956,401
		(318,108)			(496,451)			(930,674)			(1,929,939)
—	—	314,404	—	—	489,279	—	—	909,969	—	—	1,899,651
570,557	381,794	337,097	879,879	600,305	541,931	1,540,651	1,089,195	1,011,145	2,996,272	2,205,923	2,120,573
—	—	313,058	—	—	514,269	—	—	979,293	—	—	2,081,314
640,352	419,114	365,200	956,189	641,988	573,534	1,623,480	1,134,196	1,046,553	3,085,614	2,256,329	2,161,979
—	—	348,339	—	—	554,935	—	—	1,026,512	—	—	2,138,975

法人から受ける給与及び配当に対する所得税及び個人住民税の合計額である。
以上)，三男(15歳未満)の5人家族とし，その妻，長男は事業に専従しているものとする。
形態の場合は，この二人が専従者控除の適用をうけるものとした。

当率は，下表の通りとした。

しているものとして計算した。なお，「留保金課税を改正した場合」の括弧書の金額は，妻及び長男の給与のう

%として計算した。

この種の比較において，法人が同族関係者に支払う給与の大小や，配当の多寡が，税負担を左右する大きな原因となることは，これまでの説明で，わかるとおりであるが，この点について，この表においては，給与は，実際例についてわれわれが調べたところ（第27表P68）よりむしろ多い目のところをとり，配当については，各所得階層ごとに実例を参考にして平均的と認められるところをとつて計算した。

また，今回の答申においては，配当に対する法人税及び所得税の課税方式の改正及び同族会社の留保所得に対する特別課税の軽減を勧告しており，これらは，いずれも，法人形態の場合の税負担を軽減する原因となつている。

そこで，これらの勧告によるすべての改正を織り込んだところで，法人と個人との総合税負担を比較してみると，個人の青色申告者は，個人換算所得150万円まで，法人の負担より低い。所得200万円のところでは，もし，同族会社の留保所得に対する課税を現行のままにしておくと，個人の方が低いが，留保所得に対する課税を軽減する場合には，法人の方が若干軽くなる。所得300万円及び500万円のところでも，留保金課税の軽減が大きく影響して，法人の方が軽くなつているが，もしこれがなければ，法人の負担と個人の負担とはそれほど大きな差がないことがわかる。

他面，所得税1,000億円の減税を行なう前の昭和31年では，各所得階級とも，法人負担の方がはるかに軽く，それが，現行，改正案と漸次，個人企業の負担が軽減されていることを読みとることができよう。また，現行と比較した場合，ことに50万円，80万円という小規模の事業所得者について個人形態の負担が，著しく軽減されていることが目だつている。

次に個人の白色申告者についてみれば，もし，法人側において，同族会社の留保所得課税の軽減が行なわれなければ，所得150万円まで，個人の方が軽い計算となつているが，法人企業の軽減を織り込んだ場合には，個人が軽いのは，80万円までである。（ただし，50万円のところは，若干法人の方が軽くなつている。）

なお，この表は試みにもし専従者控除の拡充をしなかつたとした場合の負担を示しているが，これによると白色申告では，常に法人の方が軽く，青色申告でも，個人が軽いのは80万円までとなつており，所得税の税率の緩和等の方法だけでは，この問題の解決を図ることがむずかしいことを示している。

さて以上による法人，個人の負担比較を読む前提として，現在，個人の申告納税所得者の所得階級分布がどうなつているかを調べてみると，次のとおりである（第71表）。

これによると営業所得者の人員分布で，所得70万円以下90.6％，所得100万円以下96.8％，200万円以下では99.6％を占めており，農業所得者では，70万円以下99.3％，100万円以下は実に100％を占めていることがわかる。

したがつて，以上の法人，個人の負担比較と読み合わせると，現在の個人事業者の圧倒的大部分は，別に法人に組織がえしなくても，個人形態のままで，税負担の面で法人より有利になることを知ることができよう。もつとも，白色申告者の場合は，なお必ずしも十分ではないかもしれない。しかし，白色申告者の場合は，わが国の個人事業者の実情から，種々の意味でその専従者

第71表　所得種類別申告所得者の所得階級分布

区分 / 総所得階級	営業所得者		農業所得者		その他事業所得者		その他の所得者		合計	
	所得階級別	累積	所得階級別	累積	所得階級別	累積	所得階級別	累積	所得階級別	累積
	人	人	人	人	人	人	人	人	人	人
20万円以下	(6.6)	(6.6)	(11.7)	(11.7)	(9.1)	(9.1)	(7.1)	(7.1)	(7.9)	(7.9)
	61,267	61,267	48,538	48,538	9,173	9,173	37,516	37,516	156,494	156,494
30 〃	(26.5)	(33.1)	(24.4)	(36.1)	(20.6)	(29.7)	(14.6)	(21.7)	(22.5)	(30.4)
	245,205	306,472	101,749	150,287	20,684	29,857	77,095	114,611	444,733	601,227
40 〃	(27.7)	(60.8)	(37.2)	(73.3)	(18.4)	(48.1)	(18.6)	(40.3)	(26.8)	(57.2)
	256,231	562,703	154,817	305,104	18,527	48,384	98,709	213,320	528,284	1,129,511
50 〃	(15.9)	(76.7)	(18.8)	(92.1)	(10.8)	(58.9)	(14.3)	(54.6)	(15.8)	(73.0)
	147,756	710,459	78,198	383,302	10,870	59,254	75,738	289,058	312,562	1,442,073
70 〃	(13.9)	(90.6)	(7.2)	(99.3)	(13.6)	(72.5)	(16.8)	(71.4)	(13.2)	(86.2)
	129,013	839,472	29,928	413,230	13,697	72,951	88,704	377,762	261,342	1,703,415
100 〃	(6.2)	(96.8)	(0.7)	(100.0)	(12.6)	(85.1)	(11.1)	(82.5)	(6.7)	(92.9)
	57,752	897,224	3,060	416,290	12,716	85,667	58,727	436,489	132,255	1,835,670
200 〃	(2.8)	(99.6)	(0.0)	(100.0)	(11.7)	(96.8)	(11.0)	(93.5)	(4.9)	(97.8)
	25,605	922,829	283	416,573	11,809	97,476	58,358	494,847	96,055	1,931,725
500 〃	(0.4)	(100.0)	(0.0)	(100.0)	(2.7)	(99.5)	(5.5)	(99.0)	(1.8)	(99.6)
	3,420	926,249	9	416,582	2,692	100,168	29,088	523,935	35,209	1,966,934
1000 〃	(0.0)	(100.0)	(0.0)	(100.0)	(0.4)	(99.9)	(0.8)	(99.8)	(0.3)	(99.9)
	277	926,526	1	416,583	343	100,511	4,418	528,353	5,039	1,971,973
1000万円超	(0.0)	(100.0)			(0.1)	(100.0)	(0.2)	(100.0)	(0.1)	(100.0)
	56	926,582	—	—	74	100,585	1,092	529,445	1,222	1,973,195
計	(100.0)		(100.0)		(100.0)		(100.0)		(100.0)	
	926,582	—	416,583	—	100,585	—	529,445	—	1,973,195	—

（備考）　1.　本表は，昭和34年実績によつた。

2.　括弧書の数字は，各欄の人員の構成比を示す。

控除を認めることには限度があり(第2章第6 P 58以下)，他面，ことに営業所得者については，青色申告者になることが，税務行政上大いに望ましいことでもあり，不自然な法人成りをしなくても，青色申告をしさえすれば，その税負担が軽くなるのであれば，目的は達せられるものといえよう。

さらに，青色申告の普及が困難な農業所得者についても，その所得水準が低く，今回程度の白色申告者の専従者控除によつても，ほとんど完全に法人形態をとる場合とのバランスの問題を解決することができると考えられる。(農業の場合は，個人所得者には事業税がかからないこと，かりに法人形態が認められても，その支払給与は，都市に比較して低いこと等を考慮に入れれば，第70表(P 206)の示すところと異なり，所得300万円でも，個人の負担の方が軽くなると考えられる。それに専従者控除によつて，農業所得者のうちの所得税の納税義務者は激減して，この改正が施行されれば，もし，予約米減税の特例を廃止しても，昭和35年度平年作ベース(予算)でその数は，約22万5千人，全農業所得者の約4％にすぎないものとなろう。)

(その他の問題)

(8) 以上により，もしこの答申どおり，個人事業者の専従者控除を拡充すれば，この問題は，大幅に解決されることがわかるであろう。

ところで，法人，個人の負担のバランスの調整を図るうえに問題となる要因は，以上の専従者控除の拡充の問題ばかりではない。

たとえば，法人の側から個人事業者の負担とのバランスを図る要因として，中小法人に対する法人税(法人住民税を含む。)及び事業税の軽減税率のあり方とか，同族会社の留保所得課税のあり方とかの問題がある。これらの点については，法人税制自体として検討すべき多くの問題があり，その検討の詳細は，項を改めて述べる(第8参照)。

さらに，すでに述べたように，法人，個人の負担に大きな影響を持つものとして，同族的会社が，その同族関係者等に支払う給与の多寡の問題がある。この点については，現行法でも，会社に対して提供する実際の役務に比して支払給与が過大と認められるときには，いわゆる同族会社の行為計算否認の規定によつて，適正と考えられる額までその損金算入を否認することができる。しかし，実際問題として，その適正であるかどうかの認定は，かなり困難であり，税負担のいつそうの公平を図るためには，税制ないし税務行政の面で，いつそう具体的な統一のとれた基準を設けることが望ましいと考えられる。この点は，さきに臨時税制調査会でも，同趣旨の答申が行なわれたのであるが，まだ実現をみていない。

当調査会においても，この点が問題となり，実地調査等を通じ，法人と個人あるいは，各法人間の負担調整を図るうえに，残された大きな問題であることが，確認された。

しかし，いうまでもなく，法人が支払う給与の額は，一般に地域，業種，事業規模等によつて異なるだけでなく，個人が法人に対して提供する役務の内容が，千差万別であつて，これらについて税制上，損金算入を認める基準を設定することは，まことに困難な課題であり，われわれとしても成案を得るに至らなかつた。

今後，税務行政上，上記の行為計算の否認規定を活用し，明らかに不適当と認められるものの否

認を行なつて，アメリカなどでみられるように，これを判例的に積みあげてゆくとともに，さらに広範な事例について詳細な調査分析を行ないそれらを通じて，適正な基準を見いだすよう努力することが必要であろう。

なお，以上のように，同族関係者に支払う給与の損金算入についての統一的な基準の認定が，にわかにできない場合には，次善の策として，同族関係者が受ける給与について合算課税を行なうことが考えられる。合算課税の方法によつて，経理上の操作による税負担の異動をある程度チエックすることができるからである。

われわれは，この点についても，合算課税が，どの程度の効果を持つかについて実際例について検討を加えた。第70表(P 206)には，同族関係者に支払う給与を合算課税（各人に基礎控除を適用）した場合の税負担を示してあるが，これによると，案外，その効果が少いことがわかつた。これは，同表で前提した程度の額の同族関係者の給与を合算してもそれに適用される上積税率にそれほど大きな差異が生じないためである。このようにして，われわれは，合算課税を採用する場合の税制と税額計算の実務のはん雑さを考慮し，特にこの際，このような制度を採用する必要はないものと考えた。

第8　中小法人の税負担の問題特に同族会社の留保課税の軽減

1　問題の所在と制度の概要

（問題の所在）

(1)　企業課税の問題として，税制が企業の資本蓄積ないし企業の資本構成及び資金調達に与える影響の検討が重要であることは，本章の冒頭に述べたとおりであり，そのため，われわれは，これまで企業の税負担や企業の資本構成及び資金調達の現状を調べ，税制が企業の資本構成及び資金調達に重要な影響を与えている部面の問題として，配当課税や減価償却の問題について検討を行なつた。ところが，同じ企業の資本構成や資金調達の問題といつても，株式を公開し，一般から株式資本を募ることのできる大企業と，主として自己資本の蓄積にたよるほかにない中小企業とでは，おのずから税制面での重点のおきどころが違つている。

減価償却の問題は，大企業，中小企業を通じた問題であり，われわれは特に特別償却の問題について，中小企業の機械設備の近代化の促進に一つの重点をおいた改正を別の箇所で提案している（第4章第4，1，P316，320参照）が，さきに検討した配当課税の改正の問題は，改正案により中小法人の負担も軽減されるが，そこで論議の対象となつたのは，主として株式を公開した大法人の問題といつてよい。

中小法人の側において，その資本蓄積ないし資金調達に影響を持つものとして最も関心を集めている税制上の問題は，現在の中小法人の税負担を規制する要因となつている中小法人固有の税制上の問題である。

中小法人の税負担については，一般に大法人の税負担より重いことが指摘され，その軽減が要望されている。

中小法人の税負担が一般に大法人の負担より重いとされる一番大きな原因は，租税特別措置の利益が大法人にかたよりがちであるとされている点である。しかし，この点は租税特別措置自体のあり方の問題として別途検討すべき問題であることは，すでに述べた（第7，1，P191及び第4章第1，2，(3) P 233以下参照）。

租税特別措置の問題を除いて，中小法人の負担に最も重要な関連を持つた問題は，二つある。その一つは，中小法人に適用される軽減税率の問題であり，他は同族会社に適用される留保所得に対する特別課税の問題である。

現在，中小法人の側から，その負担軽減の問題として特に要望されているのも，租税特別措置の問題を除けば，この二つの問題である。

当調査会は，企業課税の問題の一環として，特に中小法人に特有の問題として，最後にこの問題をとりあげることとした。ところで，さきにも述べたように，中小法人の負担の問題は，一方において大法人の負担との比較から，一般に大法人に比べてその負担が重いということが指摘される反面，他方においては，個人事業者との負担のバランスが問題となり，そこでは逆に中小法人の負担が個人より軽いことが問題とされている（第7 P 191参照）。

したがつて，中小法人についての以上二つの問題は，税制上，単に中小法人の負担軽減という

見地からだけでなく，個人事業者との負担のバランスと密接に関連した問題としてとりあげなければならない。

(2) 以上二つの問題をさらに具体的に述べると，次のとおりである。

(イ) 中小法人に対する軽減税率の問題

現在，法人税では，38%の基本税率に対して，年所得200万円以下の所得について，33%の軽減税率が適用されている。

法人住民税の法人税割は，法人税額に対する一定割合（市町村及び府県の住民税をあわせて13.5%）であるから，法人税の軽減税率は，法人住民税にも，そのまま影響している。また，法人事業税においても，軽減税率の定めがあり，年所得200万円超12%の一般税率に対して，50万円以下7%，100万円以下8%，200万円以下10%と3段階にわたる軽減税率が設けられている。

以上に対し，現在，中小法人の負担軽減の見地から法人税の軽減税率について，その適用区分を細分し，多段階の軽減税率を設けるべしとする要望がある。

現在の軽減税率は，後述のように，元来は租税特別措置の利益が大法人にかたよりがちであるところから，それとの対比において中小法人の負担を軽減する趣旨から設けられたものである。しかし，理論的には，租税特別措置による減税のあり方は，租税特別措置自体の問題であり，他面，税制上，中小法人の負担の問題は，個人事業者の負担とのバランスを考慮しなければならないから，法人税の軽減税率についても，法人税率一般のあり方の問題のほか，個人事業者の負担とのバランスを考慮して検討する必要がある。

(ロ) 同族会社の留保所得課税の問題

現在，同族会社（非同族の同族会社を除く。）の留保金額が資本金の4分の1相当額又は100万円のいずれか多い方をこえる場合には，毎事業年度の留保所得のうち，そのこえる金額に対して10%の税率による課税が行なわれる。この課税は，個人所得税の負担とのバランスを考慮して設けられているものであるが，非同族会社にはこの制度がないこと，中小法人の資本蓄積を妨げていること等を理由として，その軽減ないし廃止を要望する声が強い。

このような要望については，税制上まずこの制度の本質をどのように考え，その果たすべき機能をどう考えるかについて検討を行ない，そのうえで制度の改善合理化を検討することが必要であるが，その際，現在，非同族会社についてこの種の制度が無いこととの関連をどう説明するかが問題であるとともに，個人事業者との負担の調整ないし，一般的に企業税としての法人税のあり方との関連が重要な問題となろう。

なお，この制度が適用される基盤となつている同族会社の範囲についても，再検討を要する。

当調査会はこの二つの問題を中心として，まず現行制度の沿革と外国の類似の制度を検討し，次にそれぞれの問題について具体的な検討を行なつた。

（軽減税率の沿革と諸外国の類似の制度）

(3) 法人税および事業税の軽減税率の沿革は，次のとおりである。

(イ) 法人税の軽減税率は，昭和30年の税制改正の際，国会修正で，基本税率40%に対し，年所得50万円以下35%の軽減税率が設けられたのが最初であつた。その後，昭和32年には，年所得100万円以下に軽減税率の適用範囲が拡張され，昭和33年の税制改正でさらに現行のように年所得200万円以下にまで拡張された。

当初軽減税率が設けられたときの理由は，大法人の負担が諸準備金，引当金の利用等租税特別措置の利益によつて，中小法人より軽減されているから，大法人の負担とのバランスをとるために，その税率を軽減することとしたものである。この場合，資本金額等によつて大法人と中小法人とを区分して別個の税率を適用することも考えられたが，その線の引き方が困難であつたため法人税に2段階の税率を設け，実質的に所得の少ない中小法人の負担を軽減する措置がとられた。

なお，中小法人に対する軽減税率の例として，わが国の法人税が超過所得に対して累進税率を課するたてまえを採用していた当時，資本金10万円以下の中小法人に対して軽減税率を適用していた例があつた(第5(3)P 165参照)。

(ロ) 次に事業税に最初に軽減税率が設けられたのは，法人税の場合より一年前であつた。すなわち昭和29年に基本税率12%に対し，年所得50万円以下の部分について10%の軽減税率が設けられた。

その後は，法人税の軽減税率を適用する所得限度が拡張されたのとほぼ平行して，昭和32年に50万円以下8%，100万円以下10%，100万円超12%の3段階税率となり，さらに34年度の税制改正で50万円以下7%，100万円以下8%，200万円以下10%，200万円超12%の4段階税率となり現在に至つている。

(4) 次に諸外国の類似の制度は，次のとおりである。なお，諸外国の中小法人と個人事業者との負担の比較についての計算例は，さきに示したとおりであり，各国とも，両者の負担のバランスの保持に努めている跡が見受けられる（第68表　P 197参照)。

(イ) アメリカ

法人所得2万5千ドル以下については，30%の普通税のみが課され，これをこえる所得に対しては普通税のほか，22%の付加税が課される(平均税率は30%から52%に近接するものとなる。)。

(ロ) イギリス

法人所得に対しては，所得税の普通税率である38.75%が適用されるほか，所得が2,000ポンドをこえる場合には，12.5%の利潤税が課される。

利潤税の賦課については，利潤税が課される限界点近傍の激変緩和のため，法人所得が2千ポンド超1万2千ポンド以下の場合には，その所得額から，$\frac{12{,}000\text{ポンド}-\text{当該所得額}}{5}$に相当する金額を控除した残額が課税標準とされる。

(ハ) 西ドイツ

会社財産が500万ドイツ・マルク以下で，かつ，持分の76%以上が自然人に属し，さらに株式会社にあつては，株式の譲渡制限があるなど一定の要件を備えた人的色彩の強い会社に対し

ては，一般の法人と別個の税率が適用される。すなわち，一般法人の税率が，留保分51％，配当分15％であるのに対し，この同族的法人の税率は，留保分49％，配当分26.5％である。なお，留保所得に対する税率は，5万ドイツ・マルク以下の所得に対しては，1万ドイツ・マルク以下39％から4万ドイツ・マルク超5万ドイツ・マルク以下59％に至る軽減税率が適用される。

（同族会社の留保に対する特別課税の沿革と諸外国の類似の制度）

(5) 税制上，同族会社の留保については，一般の法人税のほかに，特別の負担が課される例が多い。

それは，次のような事情に基づいている。

一般の法人については，その所得に対して法人税が課された後，株主に対して相当の配当が行なわれ，これについて所得税が課される。配当に対する二重課税の調整が行なわれる場合にも，株主の所得が高く，配当に対する所得税の上積税率が法人税より高い場合には，その差額に相当する所得税が追徴される。ところが同族会社の場合には，会社と同族株主との間の利害が一致しているから，一般会社のように，株主の要求にこたえて相当の配当をする必要がない場合が少なくない。

このため，同族会社では，所得を社内に留保し，配当に対する所得税の課税をさける傾向が強い。そこで，この関係を調整するために，各種の角度から，同族会社の留保に対して特別の負担を課する方法がとられているのである。

わが国でも，明治以来，このような制度について幾変遷した歴史を持つている。その概略をたどつてみると，次のとおりである。

(イ) わが国で初めて法人所得に対する課税が行なわれたのは，すでに述べたように明治32年であるが，そのときには格別，法人を区別せず，一律に比例税率による課税が行なわれた。

(ロ) 次の明治38年に至つて，日露戦争の戦費調達のための非常立法の機会に，法人を同族的な会社と一般の会社とに区分し，両者に対する法人税（当時第一種所得税）の税率を区分することが行なわれた。このとき，一般会社に対しては，従来どおり比例税率を適用したのに対し，合名会社，合資会社及び株主20人以下の株式会社などの個人的な会社については，その全所得に対し，個人の半分程度の累進税率で課税を行なつた。当時は，受取配当は非課税とされていたが，個人類似の法人に対し，いわば個人に準ずる課税を行なつたものといえよう。

(ハ) 大正9年には，所得税制の根本的な改正が行なわれ，従来非課税とされていた個人の受取配当に対しても，個人所得税が課されることになつたが，これと同時に法人の所得に対する課税も大きく改正され，法人の所得を超過所得，留保所得，配当所得及び清算所得の四つに区分して，それぞれ別個の税率で課税されることとなつた。この場合，留保所得に対しては，留保金と資本金との割合に応じて一定の累進税率の課税が行なわれたが，このときの改正で，従来の一般会社と同族的会社との区分は廃止され，すべての法人について一律の課税が行なわれることとなつた。

(ニ) ところがその後，同族会社を組織し，その所得を社内に留保することにより，所得税の高い

累進税率の課税を免れようとする傾向を生じ，その弊害の著しいものがあると認められるに至り，大正12年に至つて，同族会社に対する特別課税の制度が復活した。しかもこのときの改正は，同族会社の不当留保に対する特別課税として本格的な形をとり，同族会社が，その事業年度の所得の30％をこえて留保を行なつた場合等，一定の基準に該当する過大留保が行なわれた場合に，その過大留保と認められる部分の所得を，株主に対して配当したものとみなして課税することができるものとした。

この場合の同族会社とは，一つの同族グループが，2分の1以上の株式を所有している会社をいうものとされ，戦後，シャウプ勧告によつて改正されるまで続いた同族会社の定義がここで確立された。

また，このときの改正で，いわゆる同族会社の行為計算の否認に関する規定が設けられたことも注目されることである。

(ホ) 大正15年に至つて，さらに法人税制に大きな修正が加えられた。まず従来，個人所得税の累進税率を考慮して法人所得のうち，配当所得と留保所得を区分し，前者については比例税率，後者については，累進税率による課税を行なつていたが，留保所得に対する重課が法人の社内留保を薄弱にするという批判を招き，ここに両者の区分を廃し，一本の法人所得として比例税率による課税を行なうこととした。それと同時に，同族会社の不当留保に対する課税についても，従来のように株主に対する「みなし配当」として課税する制度を改め，一定の過大留保に対し，その同族法人の留保金額ではなくその所得金額に応じて，個人所得税の税率よりやや低い累進税率（10％～30％）を適用して算出した税額を，同族会社自体に対する特別の加算税として課する方法を採用した。

この制度は，基本的には，シャウプ勧告に基づく税制改正まで維持された。

(ヘ) シャウプ勧告は，その独自の法人税理論をもつて従来の制度を全く御破算にしてしまつた。シャウプ勧告に基づく昭和25年の税制改正においては，これまでの同族会社の不当留保課税の考え方を捨て，法人税を株主の納める所得税の前払いとみる見方を徹底して，法人利益が配当されずに社内に留保されている限り，その留保利益の累積額に対して毎事業年度一定の利子を課すべきものとした。この「利子」は，シャウプ勧告の法人税理論からいつて，同族，非同族を区別せず課すべきものとし，その割合は，毎事業年度末の累積積立金額に対して2％とし，ただ，同族会社の50万円をこえる部分の積立金に対しては，7％の税率を適用することとした。

この積立金課税についての説明をシャウプ勧告に求めると，次のとおりである（もつとも，シャウプ勧告では，この税率を1％ないし6％としていたのを，実際の立法では，当時の利子率を考慮して2％ないし7％に引き上げた。）。

まず，一般の積立金課税について，勧告は，

「このような付加税がなければ，個人たる株主に，所得税があるため，経済的理由から望ましい範囲を超えて法人内部に留保を増加しようとする積極的刺激が生ずることとなる。提案された付加税は，株主に所得税が課税されるために利益を留保しようとするこの圧力と大体において平衡を保つことを目的とする。」と説明し，同族会社に対する特別税率については，

「しかし，この付加税をもつてすら，最高所得階級の人々にとつては，法人形態を利用して，みずからの納税義務をのがれる機会が若干残つている。普通の法人に対する付加税率を最高階級区分の個人の場合に適当な利子負担となるよう高く定めることは，より小額の所得階級の株主の場合に，不適当な負担を課することを意味するであろう。したがつて，収入を確保するのみならず，企業の能率よい運営に不適当な資産構成の発展を避けるために法人のこのような弊害を除去する若干の特別な手段が必要である」とし，「これを行なう最も簡単な方法は，ただいわゆる『同族会社』の留保利益に対してより高い税率を適用することである。」と述べている。

なお，この改正において従来の同族会社の範囲に改正が加えられ，従来のように，一つの同族グループにより会社が支配されていることを要せず，数個の同族グループが集まつて会社を形成している場合にも，これを同族会社に含めることとされた。すなわち，株主(同族関係者を含む。)1人で30％以上，以下5人まで1人ふえるごとに10％を加算した株式が，それらの同族株主で所有されている会社を同族会社とすることとなつた。

(ト) シャウプ勧告に対する反動は，ただちに現われた。すなわち，早くも翌26年には，このように普遍的な積立金課税は，法人の内部留保の充実を妨げるとして，非同族会社に対する積立金課税を停止し，同族会社の年50万円をこえる積立金についてのみ5％の税率で課税することとなつた。このときの改正で，非同族の同族会社は，積立金課税の関係では，同族会社に含めないことに改められた。

さらに，昭和28年には，積立金についての非課税限度が引き上げられ，積立金が100万円又は払込資本金の4分の1のいずれか大きい金額に達するまでは，課税しないこととした。

(チ) 昭和29年に至つて，さらにこの積立金課税の制度に対して大きな制度上の変革が加えられた。その経済的理由は，従来のような積立金の累積額に対する毎事業年度の課税が，中小法人の資本蓄積を阻害するということであつたが，そのため，従来の方式をやめ，毎事業年度の留保所得に対して10％の税率で1回限り課税する方式に改められた。なお，非課税限度は，従来のとおり維持された。

この改正により，それまでシャウプ勧告のいうように積立金に対する一種の利子として理解されてきた特別課税の性格がぼかされ，あらためてその税制上の本質を再検討する必要が生れたが，このときの改正が，今日まで維持されている。

(6) 次にこの制度に関連した主要諸外国の立法例をみてみよう。

(イ) アメリカ

アメリカには，これと関連した制度として現在，留保収益税と同族保全会社税とがある。

① 留保収益税

事業上の合理的必要度をこえて収益を留保し，株主に対する所得税課税のほ脱を図る法人に対して，留保収益税が課される。

課税標準は，通常の方法によつて算出される課税所得に，支払済法人税を控除する等一定の調整をした金額から，支払済の配当を控除し，さらに事業上の合理的必要性にもとづいて留保したとみられる金額(通常，最低10万ドルとされる。)を差し引いた後の金額である。法人

が株主に対する所得税課税のほ脱目的を有するかどうかの挙証責任は税務当局にある。

留保収益税の税率は次のとおりである。

留保課税収益10万ドル以下の部分……27.5％

留保課税収益10万ドルをこえる部分……38.5％

なお，本税は次の同族保全会社に対しては適用されない。

② 同族保全会社税

同族保全会社とは，次の要件に該当するものをいう。

(a) 課税年度の下半期において，流通株式価格の50％以上が直接又は間接に5人以下の個人によつて所有されていること。

(b) 課税年度中の総所得の80％以上が利子，配当，賃貸料等の資産所得からなること。

同族保全会社の留保所得に対しては，次の税率による課税が行なわれるが，これはいわば禁止的な高率課税ということができよう。

2,000ドル以下の部分……75％

2,000ドルをこえる部分……85％

(ロ) イ ギ リ ス

イギリスには，次の同族会社付加税の制度がある。

① 同族会社の要件

同族会社とは，次の要件に該当する会社をいう。

(a) 直接，間接に5人以下の者により支配されていること。

(b) 子会社でないこと。

(c) 公開会社(会社の普通株式が上場されており，その議決権の25％以上が一般の者に公開されている会社）でないこと。

② 課 税 の 内 容

(a) 同族会社が，合理的期間内に，事業年度の所得の合理的部分を株主に分配しなかつたときは，その留保利潤を株主の持分に応じて分配したものとみなし，株主の上積所得として付加税を課することができる。

(b) 会社の所得の合理的部分が株主に対して分配されたかどうかの挙証責任は税務当局にある(ただし，所得税ほ脱の意思まで挙証する必要はない。)。なお，その基準については，その会社の事業において現在必要とされる金額だけでなく，その事業の維持及び発展に必要な額をも考慮される。

(c) 付加税の納付は，第一次的には各株主から徴収されるが，納付期日後28日以内に納付されない場合には，第二次的に会社から徴収される。

(ハ) 西 ド イ ツ

西ドイツでは，すでに述べたように法人の配当分と留保分とに対し，異なつた税率が適用されており，不当留保課税の制度はない。また，一定の同族的法人に対しては，一般法人に比して配当性向が低いこと，個人事業者の税率とのバランスを図る必要があること等を考慮し，一

般法人と異なる税率を設けていることは，さきに述べた。

2 軽減税率の問題

（検　　討）

(1) 法人税の軽減税率の問題について，上記の点を参考としつつ次のような検討を行なつた。

(イ) 昭和30年に法人税の軽減税率が設けられた際，法人税に2段階税率を設けることが法人税率のあり方として問題とされた。すなわち，シャウプ勧告以来，法人税は，株主の納めるべき所得税の前取り（一種の源泉徴収）として理解されていたので，配当控除が一律に認められていたこととも関連して，法人税率に差別を設けることの理論的説明が問題であつた。

しかし，この点については，法人の支払う配当に対し，株主段階で二重課税の調整を行なうにしても，法人税を完全に株主の所得税の源泉徴収と考え，法人が所得をか得する段階で，法人間に全く担税力の差を認めない考え方が実情にあつているかどうかは問題であり，現実に事業活動を行なう法人に大法人と中小法人の区別がある以上，その間に担税力の差を認めて，その所得に応じて差別税率を設ける考え方をとつたとしても，必ずしも理論的におかしいとは考えない（配当控除にしても，現在の制度が株主の所得階層に応じて正確に法人税との二重課税を調整しているわけではない（第54表P141）し，一般に中小法人の株主は，中小所得者が多いことを考えれば，特に法人税に軽減税率を設けたことに対応して配当控除を区別すべしというほどのこともないと思われる。）。

(ロ) 軽減税率が設けられた当初のねらいは，すでに述べたように，租税特別措置の利益が大法人にかたよりがちであることに着目し，中小法人の負担を緩和することにあつた。租税特別措置の与える影響の問題は，理論的には租税特別措置自身のあり方の問題として考慮すべきものであるが，さきに述べたように，大法人と中小法人との間に担税力の差を認める立場にたてば，租税特別措置の影響により，現実に税負担の差があるならば，その点をも考慮に入れて中小法人に軽減税率を設けることとして，格別問題はないであろう。

(ハ) ところで，すでにしばしば述べたように，理論的には中小法人の軽減税率の問題は，個人事業者との負担のバランスの点を重視する必要がある。この点は，次に述べる同族会社の留保所得課税の検討においても同様に問題となる点であるが，われわれはこの両者を含めた検討として，法人税率と所得税の上積税率との関係を所得階層ごとに比較してみた。この点の試算の結果は第72表（P220）のとおりである。

この表の考え方は，法人の所得階級ごとに，一定の同族給与（第70表（P206）の法人と個人との税負担の比較の場合に前提した給与と同額の給与をとつた。）を前提とし，その給与の総額を下積みにおき，それに加えて，順次法人所得の階級に対応して，これと同額の個人所得をか得するものとして，その所得に対する個人の所得税と住民税との上積実効負担を求めた。他面，法人形態の場合は，当該法人所得に対する法人税と住民税との総合負担のほか，各所得階級ごとに標準的と認められる配当を想定し，これを個人の給与に上積み加算した場合の負担を加味して，右の個人負担と比較することとした。もちろん，留保所得に対する特別課税はないものとしてその負担を計算している。

第72表　法人の税負担と所得税の上積実効負担との比較（現行法による場合）

（単位　%／円）

区分／法人所得階級	法人形態の場合の税負担						個人形態の場合の上積実効負担				負担の差額（B－A）	左の累積額（C）	留保所得（D）	(D)から50万円と課税所得の10%とのいずれか多い金額を控除した額（E）	(C/E)
	法人税	法人住民税	個人所得税	個人住民税	合計（A）	上積実効負担率	個人所得税	個人住民税	合計（B）	上積実効負担率					
50万円以下	165,000	25,275	△ 1,414	△ 395	188,466	37.7	105,000	29,400	134,400	26.9	△ 54,066	△ 54,066	269,725	—	—
100万円以下	165,000	22,275	△ 770	△ 217	186,288	37.2	153,000	42,840	195,840	39.2	9,552	△ 44,514	542,450	42,450	△ 104.9
150万円以下	165,000	22,275	△ 2,546	△ 712	184,017	36.8	193,000	54,040	247,040	49.4	63,023	18,509	815,175	315,175	5.9
200万円以下	165,000	22,275	△ 1,668	△ 467	185,140	37.0	193,500	54,180	247,680	49.5	62,540	81,049	1,087,900	587,900	13.8
300万円以下	390,000	51,300	840	135	442,275	44.2	427,000	119,560	546,560	54.7	104,285	185,334	1,516,600	1,016,600	18.2
500万円以下	760,000	102,600	9,018	2,524	874,142	43.7	926,500	259,420	1,185,920	59.3	311,778	497,112	2,354,000	1,854,000	26.8
1,000万円以下	1,900,000	256.500	41,596	11,647	2,209,743	44.2	2,669,500	747,460	3,416,960	68.3	1,207,217	1,704,329	4,597,500	3,597,500	47.4
3,000万円以下	7,600,000	1,026,000	401,066	112,299	9,139,365	45.7	11,948,500	3,345,580	15,294,080	76.5	6,154,715	7,859,044	12,971,500	9,971,500	78.8
1億円以下	26,600,000	3,591,000	3,518,258	985,014	34,694,272	49.6	49,418,000	11,551,920	60,969,920	87.1	26,275,648	34,134,692	40,980,500	30,980,500	110.2
3億円以下	76,000,000	10,260,000	12,801,560	3,584,535	102,646,095	51.3	140,545,400	20,083,720	160,629,120	80.3	57,983,025	92,117,717	122,720,500	92,720,500	99.3

（備考）1. 各所得階級の家族構成は，第70表(P206)の備考2と同様とした。

2. 法人形態の場合の給与受給者及びその給与の金額は，次のとおりとした。
（第70表の計算に対応するものについては，同額の給与とした。）

区分	50万円	100万円	150万円	200万円	300万円	500万円	1,000万円	3,000万円	1億円	3億円
代表者	24万円	42	54	60	72	84	120	180	600	1,000
妻又は長男	各 12万円	12	15	18	21	24	30	50	100	150

3. 法人形態の場合の出資割合は，第70表の備考4と同様とした。所得階級ごとの配当率(所得に対する配当の割合)は下記のとおりとした。
（第70表の計算に対応するものについては，同じ配当率とした。）

区分	50万円	100万円	150万円	200万円	300万円	500万円	1,000万円	3,000万円	1億円	3億円
配当率	8%	8	8	8	10	12	12	14	16	16

第73表　法人の税負担と所得税の上積実効負担との比較　（改正案による場合）

（単位　％　円）

区分 / 法人所得階級	法人形態の場合の負担（支払配当部分の税率28％の場合） 法人税	法人住民税	個人所得税	個人住民税	合計（A）	上積実効負担率	個人形態の場合の上積実効負担 個人所得税	個人住民税	合計（B）	上積実効負担率	負担の差額（B－A）	左の累積額（C）	留保所得（D）	（D）から50万円と課税所得の10％とのいずれか多い金額を控除した額（E）	（C）／（E）
50万円以下	161,526	24,806	0	△ 120	186,212	37.2	74,572	29,400	103,972	20.8	△ 82,240	△ 82,240	273,668	—	—
100万円以下	161,526	21,806	△ 1,270	120	182,182	36.4	131,825	42,840	174,665	34.9	△ 7,517	△ 89,757	550,336	50,336	△ 178.3
150万円以下	161,526	21,806	△ 1,130	1,168	183,370	36.7	176,063	54,040	230,103	46.0	46,733	43,024	827,004	327,004	13.2
200万円以下	161,527	21,806	△ 800	△ 944	181,589	36.3	192,072	54,180	246,252	49.2	64,663	107,687	1,103,671	603,671	17.8
300万円以下	366,526	49,481	4,289	1,664	421,960	42.2	435,637	119,560	555,197	55.5	133,237	240,924	1,547,664	1,047,664	23.0
500万円以下	730,526	98,621	7,779	6,192	843,117	42.2	925,427	259,420	1,184,847	59.2	341,730	582,654	2,418,517	1,918,517	30.4
1,000万円以下	1,839,999	248,400	62,588	20,327	2,171,314	43.4	2,673,639	747,460	3,421,099	68.4	1,249,785	1,832,439	4,730,118	3,730,118	49.1
3,000万円以下	7,300,524	985,570	501,218	150,435	8,937,747	44.7	11,360,865	3,345,580	14,706,445	73.5	5,768,698	7,601,137	13,444,024	10,444,024	72.7
1億円以下	25,420,517	3,431,770	3,964,181	1,116,204	33,932,672	48.5	50,033,300	11,589,120	61,622,420	88.0	27,689,748	35,290,885	42,791,737	32,791,737	107.6
3億円以下	72,799,975	9,827,997	14,183,775	3,984,531	100,796,278	50.4	140,874,150	19,762,620	160,636,770	80.3	59,840,492	95,131,377	128,163,765	98,163,765	96.9

（備考）　1.　計算の前提となる事項は第72表に同じ。

2.　個人住民税は，現行の所得税額（ただし，給与所得控除及び配当控除は，改正案を適用）の28％として計算した。

これによると，法人の所得階級50万円までは，法人税等の負担のほうが個人の上積税負担より高いが，両者の負担の差の累積額でみると，法人所得150万円のところではすでに個人の上積税負担のほうが重く，法人税の軽減税率が適用される限度額である法人所得200万円のところでは，両者の負担に相当の差があることがわかる。

さらに，今回の答申に基づく，配当に対する課税方式の改正（法人段階における支払配当部分に対する軽減税率の採用と，それに対応する配当控除率の引下げ）及び所得税の控除の引上げと税率の緩和をすべて行なつたものとして，これらを織り込んだうえで，上記と同様の比較を行なうと，その結果は第73表（P221）のとおりである。

今回の答申を実行すれば，個人の負担は相当軽減され，その結果はこの表の個人の上積実効負担の軽減としてあらわれているが，それによると法人所得100万円までは個人の方が軽くなることを示している。

なお，上記の表をみる場合，これらの負担は法人，個人を通ずる上積実効負担の比較であつて，法人，個人の総合税負担の比較ではないことを考慮しなければならない。

また，この比較では，法人税率と所得税の累進税率とをそれぞれ住民税の負担を含めて比較することを目的としたから，事業税の負担を計算に入れていない。（事業税の税率は，すでに述べたように法人のほうが高いが，他面，法人形態の場合は，同族関係者の給与が法人の所得計算上，損金になるため，概して，法人所得が少ない場合は法人形態のほうが有利となり，その所得が大きくなるにつれて，法人の事業税負担は増加する。）

法人，個人の総合税負担は，前掲の第70表（P206）の示すとおりである。法人，個人の総合税負担においては，上記の比較では，下積所得とされている同族関係者の給与の部分の負担において，法人形態をとつた場合のほうが，給与が分割されることによる利益，事業主給与の部分に給与所得控除が認められること，及びこれが事業税の課税標準から除外されることによる利益等があることは，既に述べたとおりであり（第7，3，(2)，P198以下参照），法人の負担と個人の上積税負担との比較に当たつても，この点の事情を考慮する必要がある。

ちなみに，これらの点のアンバランスについて今回の答申では個人事業者の専従者控除を拡充することにより，対処しようとしていることは，しばしば述べたとおりである。

（結　論）

(2) 以上の検討の結果，少なくとも，法人所得200万円のところで考えれば，現行の軽減税率をさらに引き下げよという結論はでてこないであろう。

そこで，問題は法人の軽減税率の適用区分をさらに細分して多段階の軽減税率を設けるべしとする要望についてどう考えるかという点であるが，この点についても次のような理由から，われわれはその要望に対し，にわかに賛成できないものと考えた。

(イ) この答申による所得税の軽減等がそのまま実現した場合には，第73表の試算では，法人所得100万円までは法人税等の負担のほうが重くなる。しかし，この試算はあくまで一定の前提をおいて計算したものであつて，あらゆる場合に右のとおりになるというわけではない。そもそも，この種の比較は，だいたいの傾向をみるものとして利用すべきであり，法人，個人の負担

のバランスといつても，あまり所得を細分して，それぞれの所得について厳密に比較考量できる性質のものではない。

(ロ) 他面，大法人と中小法人との経済的な競争力等の関係からくる担税力の差異というのも，総体的な比較としていえることであつて，法人所得を細分してそれぞれについて担税力の差異が認められるというほどのものではあるまい。この点，かりに法人について累進税率を採用するとしても，その性質上，その適用区分は，所得税率に比し，ある程度おおまかなものにならざるを得ないものと考えられる。まして，現在，軽減税率の細分が問題となつている程度の小法人については，法人所得だけでなく，その支払う同族給与等をも総合してその担税力を考えるべきであり，その給与等の関係で法人所得は大きく異動するから，法人所得だけをとらえて，これを細分して担税力に差別を認めるというのは，合理的な考え方とは思えない。

(ハ) また，法人，個人の総合的な負担のバランスという観点からは，前に述べたように，上記の比較で下積の所得とされている法人から支払われる同族給与に対する負担の面で，一般に法人のほうが有利であること，さらに法人成りの問題を解決するためには，さきに述べたように，できるだけ中小の個人事業者の負担を軽くして，法人成りの必要がないようにすることが重要であること(第7，3，(5)，P204以下参照)をこの際あわせて考慮すべきである。

3 同族会社の留保所得課税の問題

(検 討)

(1) 同族会社の留保所得に対する課税については，既に述べたわが国の沿革及び諸外国の制度を通じて種々の類型があるとともに，その間に幾多の相似性があることに興味をひかれるであろう。現在のアメリカやイギリスにおける不当留保課税の制度は，わが国でシャウプ勧告による改正まで長い間維持，発展させてきた制度と類似している。西ドイツでは，不当留保課税の制度はないが，一定の同族的会社の留保に対する税率自体を個人所得税の税率とバランスをとつて定めており，わが国では大正12年に不当留保課税の制度を採用した以前の制度のうちにこれに近い考え方を見いだすことができよう。

ところで，現在のわが国の同族会社の留保所得に対する課税方式は，これらと全く類型を異にしている。その端緒はシャウプ勧告における独自の法人税の考え方に発しており，当初は法人利益が配当され，個人所得税の課税を受けるまでの「利子」に相当するものとして考えられていたことは明らかであるが，昭和29年の改正で従来の積立金課税の方式が，一回限りの留保所得課税に改められるに及んで，その性格は複雑なものとなつた。

この制度の性格ないし，その果たしている機能について次のようなことがいえるであろう。

(イ) 上記の昭和29年の改正により，現行の制度を当初シャウプ勧告が考えたような利子的な性格のものとみることは困難である。

なお，既に述べたのように当初は，シャウプ勧告独自の法人税の考え方から，同族会社，非同族会社を問わず，その社内留保に対して利子的な性格を持つた負担を課することとしていたが，この点は法人の性格の見方の問題であり，非同族会社の留保に対しては「利子」を課さず，同族会社については，後述のように非同族会社に比し，その配当性向が低いことに着目して，

適当な調整を加えたうえで同族会社だけに「利子」を課するという考え方も，とりえないものではないであろう。

(ロ) 他面，現行の制度を，同族会社の不当留保に対して，個人所得税の上積税率との関連から一定の負担を課する制度として理解することもむずかしい。

現行制度は，商法の法定準備金の積立限度等とあわせて一定の非課税積立限度を設けてはいるが，それをこえる同族会社の社内留保はすべて課税の対象とするとともに，その留保所得ないし株主の所得とかかわりなく，一律に10％の課税を行なうこととしているからである。

(ハ) 現行制度は，以上のように同族会社の社内留保に対して広く課税を行なつてはいるが，その反面，同族会社の規模が大きくなり，巨額の内部留保を行なつたような場合に，所得税の累進税率との関連から，追加的負担を課するという観点からは，その負担調整機能は徹底を欠いている。

(2) 現行制度を以上のように理解すれば，その現在の姿は，まだシャウプ勧告以来の沿革に大きく影響され，制度として，なお純化の過程にあるものということができよう。そこで，今後これを合理化するとして，どのような方向を選ぶかということであるが，これまでの改正の沿革からみて，これをシャウプ勧告の考えたような社内留保に対する一種の「利子」という角度から制度を再構成することは適当ではあるまい。したがつて残された方向は，同族会社に対する不当留保についての特別課税という方向で，再検討することであるが，この場合も，現実の税制として，あまり制度に激変を与えることは適当でないし，また，過去のわが国の制度あるいはアメリカやイギリスの制度のように個々に不当留保を認定して特別の課税を行なう方法は，その運用がし意的に流れるおそれがあり，不当留保課税としてはある程度徹底を欠いても，客観的な基準によつて確実な課税が行なわれ，シャウプ勧告が指摘したように，間接的に，配当支出への誘因となるようにくふうする考え方にも捨てがたい長所があると考えられる。

当調査会は，以上のような観点にたつて，この制度の合理化について次のような検討を行なつた。

(イ) この制度が，同族会社の社内留保のみに課される特別の課税であるという点に着目して，その合理性を説明するためには，同族会社の社内留保が，非同族会社のそれと異なる性質を持つている点を問題にしなければならない。配当の必要性の少ない同族会社の配当性向が，非同族会社と比べて低いことは，一般に指摘されているところであるが，統計資料の関係で，いまかりに資本金階級別による大法人と中小法人の区分が，大体非同族会社と同族会社の区分に照応するものと考えて，最近の法人企業の資本金階級別の利益処分状況をみると第74表のとおりである。

この計数は，会社計算によつたものであり，たとえばその納税引当金は実際の納税額と比べて明らかに過大と認められ，その過大引当ての部分は，実質的に社内留保に回つているものと見られる。したがつて，この計数では，全体の未処分利益金に対して社内留保の占める割合は，たとえば1億円以上の大法人で14.06％，1億円未満の中小法人で16.79％と，中小法人の割合が，わずかに上回つている程度であるが，他面，納税引当金が，前者が43.25％，後者が60.05％と16.80％もの大きな違いがあり，かりに実効税負担に若干の差があるとしても（租

第74表　法人の資本金階級別利益金処分状況

（単位　百万円）

階級別＼項目別	未処分利益金	納税引当金	配当	賞与	社内留保
2百万円　未満	(100%) 95,454	(65.23) 65,255	(10.83) 10,342	(8.42) 8,040	(15.52) 14,817
5百万円　〃	(100%) 54,895	(62.18) 34,131	(15.73) 8,633	(9.05) 4,969	(13.04) 7,162
1千万円　〃	(100%) 29,308	(55.28) 16,201	(18.81) 5,513	(8.01) 2,348	(17.90) 5,246
5千万円　〃	(100%) 72,771	(55.18) 40,152	(16.75) 12,191	(6.73) 4,894	(21.34) 15,534
1億　円　〃	(100%) 22,065	(54.80) 12,092	(24.35) 5,373	(5.67) 1,251	(15.18) 3,349
1億　円　以上	(100%) 353,856	(43.25) 153,028	(41.00) 145,093	(1.69) 5,968	(14.06) 49,767
合　計	(100%) 628,349	(50.60) 317,859	(29.77) 187,145	(4.38) 27,472	(15.25) 95,873
1億円未満　計	(100%) 274,493	(60.05) 164,831	(15.32) 42,052	(7.83) 21,504	(16.79) 46,106

（備考）　本表は，理財局経済課調「法人企業統計年報(昭和33年)」によつて作成したものである。

税特別措置による利益の大部分は，各種準備金，特別償却等のように，この表の「未処分利益金」の計算の際，すでに損金に計上されている点を留意すべきである。），その大部分は実質的な社内留保の差となつてあらわれているものと考えられる。もし，この差をそのまま1億円未満の法人に加算すれば，中小法人の社内留保の割合は大法人のそれの2倍以上の計算となる。

ちなみに，別途，中小法人の実例について税務計算によつて調整した利益金処分状況を調べてみると，次の第75表のとおりであり，その社内留保の課税所得に対する割合は，全体の平均で37.4％であつた。

第75表　中小法人の利益金処分状況

（単位　千円）

期末資本金階級区分	調査対象法人数	期末資本金	課税所得	配当金	役員賞与	法人税	住民税	社内留保
500万円以下	114	2,567	(100%) 6,155	(8.5) 526	(6.9) 427	(39.9) 2,455	(5.4) 331	(39.3) 2,416
500万円超～1,000万円以下	104	8,113	(100%) 13,772	(12.5) 1,717	(5.6) 775	(39.8) 5,479	(5.4) 739	(36.7) 5,062
1,000万円超～5,000万円以下	82	25,054	(100%) 31,982	(13.3) 4,241	(4.8) 1,527	(39.4) 12,610	(5.3) 1,702	(37.2) 11,902
計	300	10,636	(100%) 15,855	(12.3) 1,954	(5.3) 848	(39.6) 6,279	(5.3) 847	(37.4) 5,927

（備考）　この表は，東京都内及び大阪市内の50税務署管内の法人の昭和34年中に終了した事業年度について調査したものの1社平均額を掲げたものである。

(ロ)　以上の検討により，中小法人ないし同族会社の社内留保が，大法人ないし非同族会社と比べて大きいことが認められるが，同族会社の留保所得のみに特別の課税を行なう以上，一般にその社内留保が，非同族会社の留保を上回ると認められる部分を，課税対象とすべきものと考えるのが常識的な見方であろう。わが国のかつての不当留保課税の制度では，この点について明

確な基準を設けていた。ところが，今回われわれが改正の方向として考えているところは，後述の検討からも明らかなように，過去の制度のように不当留保課税の考え方に徹底したものでもなく，これまでの制度の沿革を受けて，これを合理的に発展させることを目的としているから，われわれは，この点については必ずしも厳密な意味で「不当留保部分」を課税の対象としてとりあげるという考え方をとらず，上記の大法人及び中小法人の社内留保の傾向を考慮して，今後は同族会社の留保所得から，その課税所得金額の10％相当額を控除した残額を課税対象とするのが適当であると考えた。

(ハ) 他面，課税対象とする留保所得の計算に当たつては，さきに軽減税率の検討の際に述べた法人の負担と所得税の上積実効負担との関連を参照しなければならない。さきの第72，73表（P220，221）で明らかなように，法人所得が少ない場合にはその法人所得に対する法人税等の負担は，これに対応する個人の上積所得に対する所得税等の負担を上回つている。軽減税率については，さきに述べたような理由で，その引下げないし細分化の必要を認めなかつたが，上記のような法人，個人の負担の関係を前提とすれば，元来，法人税の負担が，所得税の上積税率の負担と比較して低い場合に，その負担差を調整するという意味を持つているこの特別課税を，所得の少額な法人に対してまで行なう根拠は見当たらない。上記第73表の示すところでは，法人所得100万円のところまでは，以上の意味で，留保所得課税を行なう必要がなく，その場合の留保所得からみて，毎事業年度の留保所得から50万円を差し引いたものを課税対象とするのが適当である。

この50万円控除と上記(ロ)の課税所得の10％控除とは，別個の観点から二つの基準として併用し，その控除後の金額のうち，いずれか低いほうの金額を課税留保所得とすべきである。

なお，この50万円の基礎控除制の採用により，現行の積立金が100万円に達するまでは課税しないとする非課税限度は，制度の考え方として重復する面があるので，これを廃止し，資本金の4分の1に達するまで課税しないという非課税限度のみを存置すべきである。

(ニ) さらに，上記のように留保所得から一定の控除を行なつた残額を，課税対象とする場合には，この留保所得課税による個人所得税の負担との調整機能を合理化するため，現行のように一律10％の課税を行なう方法にかえ，これにある程度の差別税率を設けることが適当であろう。この観点から再び上記第73表をながめてみると，同表の右端に，法人形態の場合の負担と個人の上積実効負担との差額を上記の課税留保所得で除した割合が示されているが，これは，右の差額を完全に取りかえすためには，その割合に相当する超過累進課税を行なう必要があることを意味している。

しかし，次のような点から考えて，このような累進税率をそのまま課することは，適当でないであろう。

① 今回の改正の考え方は，必ずしも不当留保課税に徹したものでもない。

② かりに不当留保課税と考えても，法人税が企業税の本質をもつており，非同族会社の法人税負担とのバランスから考えても，これに文字どおりの意味での所得税負担を課することは適当でない（第7，2 P191以下参照）。

また，同族会社といえども，各種の株主からなり，これを完全に個人と同一視することはできない。

③ かりに所得税負担に準ずるような高率の負担を課する場合には，後日，留保が配当に回わされたときに，その留保所得課税と所得税との二重課税を調整する措置を考慮する必要があろう。

このようにして，当調査会は，上記の諸点，税率の強化によつて負担の激変を招かないこと及び財政上の見地等を総合的に考慮した結果，留保所得3,000万円以下10％（現行どおり），3,000万円超1億円以下15％，1億円超20％の税率に改めることを適当と考えた。

なお，現在，同族会社の留保所得の階級別分布は，第76表のとおりと推定され，これによると，前記の基礎控除制の設定により，現在留保所得課税を受けている会社の50％強が非課税となるものと考えられる。他面，税率の引上げにより，税負担の増加が予想されるのは，会社の利益留保の割合にもよるが，同表の示すように，大同族会社の留保性向が高いところから，かりにその割合を45％として試算すると，課税所得2億円，留保所得9千万円程度以上のきわめて限られた数十の会社である。従来の留保所得課税が，この種の大法人に対する負担調整として徹底を欠いていた点を考えれば，やむを得ないところと考えられる。

第76表　留保所得階級別法人数等調

留保所得階級	法人数	構成割合	課税留保所得割合
50万円未満	45,417	50.9％	27.0％
50万円～100万円	21,076	23.6	29.7
100万円～500万円	19,092	21.4	34.3
500万円～1,000万円	2,218	2.5	37.8
1,000万円～3,000万円	1,127	1.3	38.7
3,000万円～5,000万円	186	0.2	42.0
5,000万円～1億円	118	0.1	43.6
1億円～3億円	39	0.04	45.4
3億円以上	14	0.02	49.0
計	89,287	100.0	35.5

備考　この表は，昭和32年度の課税実績を基として，現在（35年度）の状況を推計したものである。なお「課税留保所得割合」は，課税所得に対する課税留保所得の割合である。

本改正を実施した場合の留保所得課税の負担と現行法の負担との比較を実例計算（大部分は，配当課税の改正のところで引用した実例を使用した。第60表 P160)についてみると第77表(P228)のとおりであり，ごく一部の大法人を除き，相当の負担軽減となることがわかるであろう。

(3) なお，当調査会は，この留保所得課税の基盤になる同族会社の範囲の可否についても検討を加えた。

同族会社の範囲については，さきに述べたように，幾度かの変遷があり，シャウプ勧告で一度相当大きく拡充され，それがまた，その後若干縮少されて今日に及んでいる。現在，税務執行の面で，この留保所得課税の回避を主たるねらいとして株式の名義を分割し，名目的な株主を作る

第77表　現行と改正案とによる留保所得課税の負担比較(実例計算)

(単位　千円)

法人名	業種	資本金	現行課税所得	支払配当金	現行 課税留保所得	現行 左の税額(A)	改正案 課税留保所得	改正案 左の税額(B)	改正による増減額 増減(△)額(B－A)	改正による増減額 増減割合(C÷A)
									(C)	%
A	石炭等小売	300	968	(50%) 150	106	11	(121) 0	—	△ 11	△ 100.0
B	酒造機械販売	650	625	(10%) 65	34	3	(39) 0	—	△ 3	△ 100.0
C	食料品製造	1,000	2,531	(30%) 300	395	40	(424) 0	—	△ 40	△ 100.0
D	自動車部品製造	2,000	7,708	(10%) 200	3,376	338	(3,387) 2,616	262	△ 76	△ 22.4
E	木材販売	3,000	3,772	(30%) 900	1,083	108	(1,177) 677	68	△ 40	△ 37.0
F	食肉加工	8,000	3,793	(12%) 960	1,007	101	(1,108) 608	61	△ 40	△ 39.8
G	洋傘骨製造	10,000	132,426	(500%) 50,000	20,377	2,038	(26,032) 12,789	1,279	△ 759	△ 37.2
H	金属プレス加工	10,000	6,761	(10%) 1,000	1,922	192	(2,031) 1,355	136	△ 56	△ 29.2
I	塗料製造	30,000	139,747	(30%) 9,000	59,669	5,967	(60,682) 46,707	5,506	△ 461	△ 7.7
J	ペイントワニス製造	50,000	142,189	(28.8%) 14,400	63,216	6,322	(64,825) 50,606	6,091	△ 231	△ 3.6
K	洋酒製造	500,000	1,446,691	(—) —	834,750	83,475	(831,262) 685,796	130,660	47,185	56.5
L	ゴム製造	2,500,000	1,659,450	(10%) 250,000	789,690	78,969	(806,835) 640,890	121,678	42,709	54.1

(備考)　1. 改正案の課税留保所得は，改正案によるほか，支払配当に対し改正案の軽減税率を適用した場合に生ずる法人税及び法人住民税の軽減分がすべて留保されるものとして，留保所得の増加を見込んで計算した。

2. 括弧書の数字は，次のものを示す。

「支払配当金」欄……配当率

「課税留保所得」欄……留保所得に対する改正案による控除前の金額

ことによつて，非同族会社の取扱いを受けようとする傾向があることが指摘され，また，税務調査において，この種の名義分割の仮装性が追求され，発見された例もある。実際，小規模の法人についてみれば，それが形式的に同族会社に該当するかどうかによつて，それほど，性格的に大きな差異があるかどうか疑問であり，その形式性のみに着目して，税負担に差異を生じさせるような制度の妥当性にも問題があろう。ましてや，今後，留保所得の全体を課税対象とせず，一定の基準をこえる留保についてのみ課税する方式を採用するとすれば，そもそも，その対象をいわゆる同族会社のみに限ることの可否が問題となるかもしれない。アメリカの立法例では，不当留保課税の対象を特に同族会社とは限つていない。

他面，同族会社自体の定義について，現在の規定を基礎として，その若干の拡充を図つたとし

ても，それによつて以上の問題が解決される程度は，限られている。この点については，むしろ株主数等を一つのよりどころとする方向をも検討すべきであろう。われわれは，この問題について，以上のような検討を行なつたが，今回直ちに実施すべき程度の成案を得るに至らなかつた。なお，今後の問題として，この制度の推移とにらみあわせつつ検討を続けるべきであろう。

（結論）

(4) 以上の検討の結果を要約して，当調査会のこの問題に対する結論は，次のとおりであつた。

同族会社の毎事業年度の留保所得から課税所得の10％相当額（その金額が50万円に満たないときは，50万円）を控除した残額を課税留保所得とするように改める。ただし，毎期の留保所得に積立金を加算した金額が資本金の4分の1に達するまでの金額は，現行どおり，非課税とする。同族会社の範囲については，今後この制度の推移をながめつつなお検討を続ける。

第4章　租税特別措置の整理合理化

第1　総　　説

答申に述べているように，租税特別措置の整理合理化は，当調査会が，当面の税制改正において，重点をおいて考えた項目の一つである。

本章においては，租税特別措置のあり方，最近の推移と現状，整理合理化の基本方針等を述べるとともに，われわれの行なつた個々の特別措置についての検討の詳細を記述する。

1　租税特別措置の意味と基本税制との関係

（基本税制と特別措置）

(1)　いずれの国においても，税制は，国家財政を支える一つの柱として，租税負担を国民の間に公平に分配しながら，国民経済の発展に即するよう組み立てられなければならない。したがつて，基本的な税制自体において，その時々の国民経済の要請に適合しているかどうかを常に反省検討し，たとえば，直接税と間接税とのあり方やさらには特定の税目の追加改廃から，課税所得その他課税対象や税率についての修正までを含めて，たえず検討を行なう必要があることはいうまでもない。このような意味で，基本税制自体，たぶんにその時々の経済の要請にこたえる意味を持つているといえよう。しかし，このような角度から行なわれる税制の修正を，すべて租税特別措置ということが適当でないことはもちろんである。たとえば，法人税の税率が一般に38％であるのに200万円以下の所得について33％であるという点をさして，これを中小法人に対する特別措置というのは，現在の段階では，適当ではなく，この軽減税率は，現在の大法人と中小法人との競争能力の関係等からみて，中小法人という納税者の個別的負担能力にできる限り適応させようとする努力のあらわれであり，所得課税制度の本質に基づくものとみるべきであろう。また，今回の同族会社の留保所得課税の改正案にしても，個人所得税の負担や留保課税のない非同族会社の配当傾向とのバランス等の見地から導き出されたものであつて，このような軽減をさして特別措置というのは適当ではない。

(2)　ここでいう租税特別措置は，このような基本税制をその時々の経済情勢に即して組織的に体系づけるための規定や措置をさすものではなく，同じ経済的地位にある者に対しては同じ負担という，いわゆる負担公平の原則を大なり小なり犠牲にしながら，経済政策的目的を特定の経済部門ないし国民層に対する租税の軽減免除という誘因手段で達成しようとする目的を持つ規定，ないし措置をさすものといえよう。

このように特別措置の意味を考えてくると，本来，基本税制について，その国民経済に対する適応性の見地から常にこれを反省検討し，修正してゆくならば，負担の公平の原則を犠牲にしながら特別措置を講じなければならないという場合は，よほど特殊の場合となるであろう。

ところが，たとえば資本蓄積の乏しい国．あるいはある時期において，急速に資本を蓄積しようとかあるいは特定産業を起そうという経済政策的要請が強く主張され，基本的税制でその目的

の達成が困難な場合には，その誘因手段としてこの特別措置が利用されることがある。

わが国で，大正2年に特別措置として代表的な重要物産免税制度が設けられたのは，当時の産業助成策のあらわれであり，また，昭和25年のシャウプ勧告以降，数多くの特別措置が設けられたのは，戦争とインフレーションによつて失われた資本の蓄積を租税の軽減免除を誘因手段として急速に取りもどすためであつたと解することができる。

（特別措置と補助金）

(3) このような意味の租税特別措置に対しては，基本税制のもつ負担公平の原則という面からの批判のほかに，特別措置に期待される特別の政策目的は，国又は地方公共団体の予算を通ずる補助金ないし資金の貸付によつて果たすべきであるという意見が強く述べられている。いわば「隠れた補助金」といわれる租税特別措置と予算上の補助金ないし資金の貸付との功罪は，むずかしい問題であり，過去の税制調査会においても常に指摘された問題点であつた。

たしかに，年々の予算に計上される補助金や資金の貸付の場合には，その有する政策目的が総体的な経済政策目的に占める重要度の秤量，過年度においてその補助金が果たし得た実際の効果と将来におけるその予測等を年ごとに改めて行ない得ること，個々の企業の収益状況をみながら実際に即した補助金の交付ないし資金の貸付を行ない得ること，議会において批判の対象となること等のすぐれた長所がある。ただ，現在の行政の慣行のもとでは具体的な個々の補助金の支出や資金の貸付となると，行政面における干渉が必要となり，往々にしてそれが微細にすぎてはん雑な手数を余儀なくさせる事例が多く，行政上の指示が補助金や貸付を受ける企業の創意を喪失させる結果となつていることもよく耳にするところである。

一方，租税特別措置には，行政の干渉が少ないこと，たとえば企業の合理化という努力によつて利益があがつた場合に有効に働くということ，特別償却や準備金，引当金について認められる場合のように，企業の会計経理のしくみにそのまま乗つて，しかも与えた利益を自然に後期に取りもどすという現在の補助金では容易に発揮できない点があること等の利点が指摘されている。

しかし，特別措置はすべて補助金又は資金の貸付におきかえるべしという批判が常に出るゆえんは，やはり，特別措置が国民の眼には「隠れた補助金」となつて，しかも，その効果が不明確となるとともに既得権化，長期化してゆく傾向があることに対する厳しい批判であり，租税特別措置については，補助金や資金貸付による効果との優劣長短，経済効果，基本税制との関連等の観点からたえず反省検討を加える必要があることを意味するものといえよう。

（特別措置のあり方）

(4) このように特別措置についてその持つ意味とその発生の経済的基盤を考えてくると，このような特別措置に対しては，基本税制との関連において特別措置の持つ経済政策的意味を常に吟味し，その効果，利用状況等についてたえず反省検討を加えて，弾力的に改廃を行ない，それが単なる税負担の軽減という税制上の恩典や既得権とならないようにする必要があると考えられるのである。

2 最近における租税特別措置の推移

当調査会は，特別措置についてこれを整理するにせよ，あるいは追加するにせよ，その歴史的

意義を無視することは適当でないと考えたので，最近における特別措置の推移を検討した。

（昭和26年以降の主な特別措置の推移とその効果）

(1) 前述したように，最近において特別措置が多く設けられたのは，シャウプ勧告に基づく根本的な税制改正が行なわれた後の昭和26年以降であつて，戦後のわが国経済の復興が軌道に乗り，法人利益が漸次増加し始めた情勢を背景としている。

たとえば，昭和25年にシャウプ勧告によつて始めて総合課税になつた預金の利子は，早くも昭和26年には源泉選択課税に修正され，昭和27年にはシャウプ勧告によつて廃止された資産の評価減の制度が価格変動準備金の形で復活する等昭和30年の預貯金の利子の免税に至るまで，この時期には，資本蓄積の急速な促進という理由で数多くの特別措置が設けられてきた。しかし，だんだんとわが国の経済も戦後の復興期を終えて正常な姿にもどりかけてくると，この特別措置の増勢は衰え，昭和31年の給与所得控除引上げの財源としての退職給与引当金の削減に始まつて，昭和32年，33年，34年と整理の方向をたどつてきたのである。

各年における特別措置の改廃の歴史は，次の第78表（P234）の示すところであるが，この間の経済の推移との関連は，興味のあるところである。

(2) それでは，次にこの数多くの特別措置は，資本蓄積の急速な促進のうえにどの程度の役割を果たしたものであろうか。

この問題は，まさに特別措置の経済効果の問題であり，この点こそ常に反省検討されるべきものである。しかし，特別措置の効果のみを他の経済の発展要素から切り離して数量的に秤量する正確な尺度は，現在のところ見当たらないようである。

しかし，一つの試みとして，企業における非課税準備金，引当金，各種免税所得の推移を払込資本の推移と対比しながらながめてみると，次の第79表（P238）のとおりであり，これらの特別措置による留保の金額は相当大きく，実質的には自己資本として大きく働いていることが判る。

しかし，その時の貧弱な資本市場の情勢を反映しているとはいえ，同時にあまりに長くこのような特別措置による資金調達が続くと，資本市場を通じて正常な資本を調達するための努力を遅らせる効果を生む面もあるといえるであろう。

(3) なお，特別措置は，経済政策的に相当傾斜的な効果をねらつているだけに大企業にかたよりがちであり，中小企業にはその利益が及ばない傾向を生んでいるといわれている。この点は，第3章「企業課税の改正」において，しばしば述べたとおりであり，第80表（P239）でも，大法人と中小法人との一般的な負担の状況を示した。さらに，この点を具体的にサンプル調査の結果によつて調べると第80表，第81表（P240），第82表（P242）のとおりである。

まず，大法人と中小法人について行なつたサンプル調査の合計をみると，第80表のとおり，総所得に対する課税所得の割合は，大法人79.5％に対し，中小法人91.2％である。しかも，この中小法人は資本金5,000万円以下のものをとり比較的多く特別措置を利用しているもののうちから，その対象を選定したものである。

第78表　主　要　特　別　措

項目＼年別		昭和22年	23年	24年	25年	26年	27年
貯蓄の奨励	利子所得の分離課税及び税率の軽減	源泉選択45%					
		源泉選択60% 源泉徴収20%			源泉選択廃止	源泉選択復活50%	
	配当所得の源泉徴収税率の軽減及び配当控除の特例						
		源泉徴収20%	配当控除15%		配当控除25% 源泉徴収廃止	源泉徴収復活20%	
	生命保険料控除	2千円					
		廃止				復活2千円	4千円
	国民貯蓄組合のあつせん貯蓄の利子の非課税	1万円					
		3万円					10万円
	有価証券譲渡所得の非課税	清算取引のみ課税					
		譲渡所得課税開始					
	貯蓄控除						
企業資本の充実	増資配当免税						
	増資登録税の軽減						
内部留保の充実	貸倒準備金				創設		
						個人累積限度引上げ	法人累積限度引上げ繰入率細分引上げ
	価格変動準備金						
					評価減制度の廃止	価格変動準備金創設	
	退職給与引当金						
							創設
	異常危険準備金						
	渇水準備金						
							創設
	特別修繕引当金						
					船舶修繕引当金創設	対象資産拡充(特別修繕引当金改称)	

置の改廃状況

28年	29年	30年	31年	32年	33年	34年	35年
分離10%課税 源泉徴収10% 源泉選択廃止	長期分離5% 短期分離10%	長短全免		長期非課税 短期分離10%			
	源泉徴収15%	配当控除30% 源泉徴収10%		配当控除20%			
8千円	1万2千円	1万5千円		最高 22,500円			
		20万円		30万円			
譲渡所得非課税							
					創設	廃止	
創設				廃止			
		創設		廃止		復活	
繰入率引上げ	中小企業向貸付の繰入限度の特例創設			繰入率引下げ		中小企業向貸付の特例廃止	
対象資産拡充（国債）	簿価基準導入			繰入率引下げ		所得減少のときの取りくずし等	
適用範囲拡充			累積限度引下げ			中小企業退職金共済制度容認	
創設 範囲拡大				繰入率引下げ			
				累積限度の新設			

	年別 / 項目	昭和22年	23年	24年	25年	26年	27年
	違約損失補償準備金						創設
輸出の奨励	輸出所得控除						
	輸出損失準備金						
	海外支店用設備の特別償却						
技術の振興及び設備の近代化	合理化機械の初年度2分の1償却						創設
	重要機械の3年間5割増償却					創設	
	科学技術振興のための特別償却						試験研究の機械の特別償却創設
	探鉱用機械設備等及び鉱業用鉱道等の特別償却						
	造林費等の特別償却						
	新築貸家住宅の特別償却						創設
	協同事業用機械の特別償却						
	満期保険付漁船の特別償却						
	重油ボイラーの改造費の特別償却						
産業の	重要物産の免税						
	重要外国技術使用料課税の特例						創設
	航空機用揮発油税の免税						創設
	航空機の通行税の軽減						

28 年	29 年	30 年	31 年	32 年	33 年	34 年	35 年
				累積限度の引下げ		制度の合理化	
創設 対象取引拡充	対象取引拡充	所得基準の引上げ	対象取引拡充	割増控除創設等		技術輸出控除の創設等	
創設							廃止
創設							廃止
				指定期間制限			
				指定期間制限			
					試験研究用の償却率の引上げ及び新技術企業化設備の特別償却の創設		転用不能試験研究設備の耐用年数の短縮
	探鉱用機械設備の特別償却の創設			探鉱用の償却率引上げ鉱業用抗道等の特別償却の創設			
				創設			
		償却率引上げ		償却率引上げ	対象家屋限定		
創設							
創設						廃止	
		創設			廃止		
				指定期間及び免税限度の設定			
						軽減範囲の縮小	
創設	廃止	復活					

	項目＼年別	昭和22年	23年	24年	25年	26年	27年
助成	協同組合課税の特例						
	重要機械類の輸入関税免除					創設	
その他	米穀所得課税の特例					創設	
	社会保険診療報酬の課税の特例					奨励金の非課税	創設
	概算所得控除						
	居住外国人の課税の特例				送金課税方式及び半額課税方式		
	新築住宅の登録税の軽減						創設
	交際費課税の特例						

第79表　資本金及び非課税準備金等の残高推移(全法人)　　(単位　億円)

項目別＼年別	資本金		非課税積立金		自己資本		総資本		備考 免税所得	
	金額	伸び率	金額	伸び率	金額	伸び率	金額	伸び率	金額	伸び率
		%		%		%		%		%
27	5,052	100.0	928	100.0	30,467	100.0	107,258	100.0	120	100.0
28	7,104	140.6	1,986	213.5	35,836	117.2	131,529	122.6	235	195.8
29	9,275	183.6	3,151	339.5	40,380	132.5	149,317	139.2	423	352.5
30	10,837	214.5	4,250	457.9	44,721	146.8	168,060	156.7	771	642.5
31	12,860	254.6	5,645	608.3	52,029	170.8	206,227	192.3	1,300	1,083.8
32	17,499	346.4	6,859	739.1	61,944	203.3	247,244	230.5	2,122	1,768.3
33	21,254	420.7	7,982	860.1	68,902	226.2	278,948	260.1	2,658	2,215.0
(見込)34	25,409	502.9	9,547	1,028.7	80,005	262.5	339,490	316.5	3,070	2,558.3

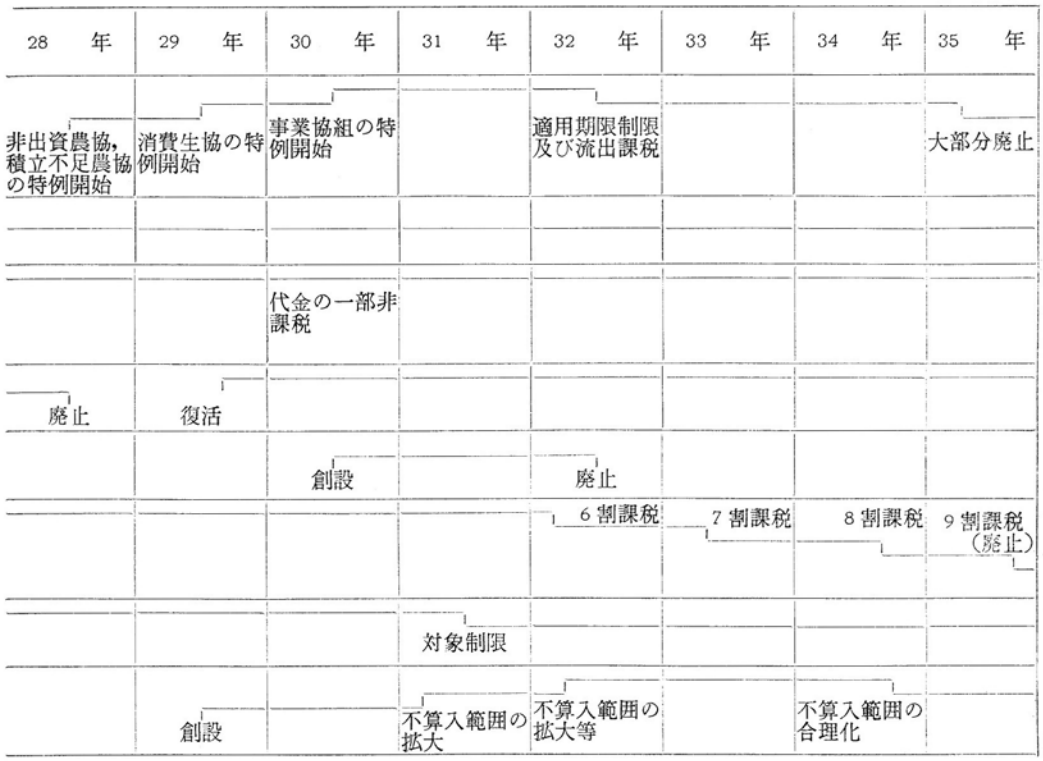
(備考)　1. 本表は，経済企画庁調査資料を参考にして試算したものであつて，普通法人，特別法人，日銀，市中金融機関を含む全法人の計数である。

2. 資本金は，再評価積立金の資本組入額の累積額を資本金額から控除したものである。

3. 非課税積立金とは，租税特別措置法等による各種準備金，引当金(特別償却を含む。)をいう。

4. 免税所得は重要物産免税所得，増資配当免税所得，輸出所得の特別控除額，特別法人の非課税留保所得等の累積額(重要物産免税所得は，昭和25年度からの累積額)である。

5. 各年の計数は各年末の残高である。



第80表　大法人及び中小法人の総所得と特別措置の利用による課税所得との比較（サンプル調査の合計）　（単位　%）

	調査対象法人数	総所得	免税所得及び非課税準備金等の内訳								課税所得
			重要物産免税所得	増資配当免税	輸出所得の損金算入	貸倒準備金	価格変動準備金	退職給与引当金	特別償却	計	
大法人	136社	100.0	0.9	—	3.1	2.9	3.4	6.3	3.9	20.5	79.5
中小法人	300社	100.0	—	0.3	1.5	2.2	3.0	1.3	0.5	8.8	91.2

（備考）　1. 大法人は，昭和34年5月～10月の決算法人について調査し，中小法人は，東京都内及び大阪市内の50税務署管内の法人（資本金5,000万円以下）について，昭和32～34年中に終了した3事業年度の平均率を調査したものである。

2. 「総所得」とは，特別措置が全く利用されなかつた場合の所得を示す。

第81表　大法人の総所得と特別措置利用による課税所得との比較(具体例)

(単位　百万円)

法人名		A		B		C		D		E		F		G		H		I		J	
業種目		鉱業		紡績		化繊		製紙		肥料		製鉄		電機		貿易		電力		銀行	
34年度上期末資本金		4,800		1,560		12,000		2,300		7,200		23,000		22,500		5,000		30,000		5,500	
総所得		814	% 100.0	651	% 100.0	3,232	% 100.0	736	% 100.0	468	% 100.0	4,326	% 100.0	5,367	% 100.0	996	% 100.0	3,281	% 100.0	3,209	% 100.0
免税所得	重要物産の免税所得	—		—		907	28.1	45	6.1	77	16.5	—		—		—		268	8.2	—	
	増資配当の免税所得	—		10	1.5	20	0.6	—		20	4.3	174	4.0	81	1.5	57	5.7	—		60	1.9
	輸出所得の特別控除	8	1.0	106	16.3	69	2.1	8	1.1	82	17.5	377	8.7	125	2.3	145	14.6	—		—	
	小計	8	1.0	116	17.8	996	30.8	53	7.2	179	38.3	551	12.7	206	3.8	202	20.3	268	8.2	60	1.9
準備金及び引当金	貸倒準備金	25	3.0	6	0.9	12	0.4	6	0.8	6	1.3	25	0.6	169	3.1	30	3.0	16	0.5	721	22.5
	価格変動準備金	—		△ 43	△ 6.6	29	0.9	47	6.3	△ 47	△ 10.0	△ 3	—	175	3.3	△ 3	△ 0.3	—		125	3.9
	退職給与引当金	101	12.4	8	1.2	70	2.2	52	7.1	62	13.2	197	4.6	132	2.5	33	3.3	3	0.1	162	5.0
	輸出損失準備金	—		—		—		—		—		—		7	0.1	103	10.3	—		—	
	渇水準備金	—		—		—		—		—		—		—		—		1,006	30.8	—	
	小計	126	15.4	△ 29	△ 4.5	111	3.5	105	14.2	21	4.5	219	5.1	483	9.0	163	16.4	1,025	31.4	1,009	31.4
特別償却額		39	4.8	44	6.8	308	9.5	35	4.8	39	8.3	1,269	29.3	432	8.0	3	0.3	—		33	1.0
課税所得金額		641	78.8	520	79.9	1,817	56.2	543	73.8	229	48.9	2,287	52.9	4,246	79.1	628	63.1	1,988	60.5	2,107	65.7

(備考)　本表は昭和32年度上期から昭和34年上期までの5期の平均額を計算したものである。

さらに，個々のサンプルについてみると，大法人の場合（第81表）は，総所得に対する課税所得の割合が，最低48.9%，最高79.9%，概して60%又は70%台となつているのに対し，中小法人の場合（第82表P 242）は同様の割合は，1件66.1%（それも退職給与引当金が17.9%も響いた結果である。）があるのを最低として，他はおおむね80%又は90%台である。このような大企業に対する傾斜は，税制上の公平論を離れて，政策的にみて経済の復興期にはある程度やむを得なかつた面があり，大企業はこれによつて相当の蓄積が可能になつたということができようが，最近のように経済全般の体質改善，ことに，中小企業の体質強化が叫ばれて来ると，反省すべき点が多いと考えられる。

（昭和31年度以降の特別措置の整理状況）

(4) 前述のように経済が正常化に向かつてきたことに伴い，昭和31年から給与所得控除引上げの財源として退職給与引当金の一部の整理合理化が始まつて以来，ここしばらく，毎年の税制改正のつど，特別措置について整理合理化が行なわれてきている。その整理の状況は，第83表（P 244）の示すとおりで，その額は約668億円に及ぶが，これを現在の経済水準で換算してみると，約1,000億円程度になる。つまり，このような整理合理化がもし行なわれなかつたとすると，現在の1,407億円の減収額は，さらに1,000億円追加されて2,407億円の巨額にのぼつていたであろうということを示すものである。

(5) なお，このような整理合理化の基本的態度を明確に打ち出したのは，昭和32年度の税制改正の基礎となつた昭和31年の臨時税制調査会の答申であり，同答申は，整理合理化の方針を次のように打ちたてている。

(イ) 租税特別措置については，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，その存廃を判定する。

(ロ) 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，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，特にいきすぎと思われる点を是正する程度にとどめる。

(ハ) 特別措置のうち，適用期限の定めのあるものは，特別の事情のないかぎり適用期限の延長を行なわない。

(ニ) 答申で個別的に触れない特別措置についてもできる限りの整理合理化を行ない，制度の簡素化と負担の公平化に資すべきである。

この方針による整理額，すなわち平年度増収額は，約400億円となり，特別措置による減収額1,051億円の約40%に当たるものであつた。

さらに，昭和33年の臨時税制懇談会においても，租税特別措置に関する一般的方針として特別措置は租税負担の公平を犠牲にし，かつ，とかく長期化し，既得権化する傾向があるところから，常に制度の趣旨，経済の推移，適用の効果等を検討し，随時その改廃を行なう等弾力的運用を行なう必要があること，今後できる限り整理合理化し一般的減税を推し進めることが適当であることが確認され，これに基づいて昭和34年度の税制改正において長期預貯金の利子に対する課税の復活等の特別措置の整理合理化（その額は約132億円）が行なわれた。

第82表　中小法人の総所得と特別措置の

法人名		A		B		C		D		E		F	
業種目		窯業		石炭販売		アンテナ製造		煉炭製造		硝子びん卸		貿易	
34年度上期末資本金		80,000		50,000		40,000		20,000		15,000		15,000	
総所得		4,671	% 100.0	14,519	% 100.0	12,479	% 100.0	11,126	% 100.0	2,174	% 100.0	20,894	% 100.0
免税所得	増資配当の免税所得	—		—		—		—		—		84	0.4
	輸出所得の特別控除	137	2.9	1,682	11.6	—		—		—		4,151	19.9
	小計	137	2.9	1,682	11.6	—		—		—		4,235	20.3
準備金及び引当金	貸倒準備金	647	13.9	1,656	11.4	137	1.1	289	2.6	16	0.8	—	
	価格変動準備金	△ 312	△ 6.7	102	0.7	△ 168	△ 1.3	1,160	10.4	66	3.0	—	
	退職給与引当金	385	8.2	95	0.7	24	0.2	255	2.3	214	9.8	49	0.3
	輸出損失準備金	—		—		—		—		—		340	1.6
	小計	720	15.4	1,853	12.8	7	0	1,704	15.3	296	13.6	389	1.9
特別償却費		156	3.4	—		—		31	0.3	—		—	
課税所得金額		3,658	78.3	10,984	75.6	12,472	100.0	9,391	84.4	1,878	86.4	16,270	77.8

（備考）　本表は昭和32年度上期から昭和34年度上期までの5期の平均額を計算したものである。

3　今回の租税特別措置の整理合理化の基本方針

（特別措置の現状）

(1)　当調査会は，以上のように特別措置の意味と基本税制との関係を考察しつつ，さらに，最近における特別措置の推移のうちにその効果の判断を加えながら，慎重に現行の特別措置について検討を加える一方，新規の要望事項についても吟味してきた。

前述のように昭和31年以降特別措置の整理合理化が行なわれてきてはいるが，次の第84表(P 246)に示すように，現行の租税特別措置は昭和35年度ベースで平年度減収額1,407億円にのぼつており，そのうち法人に適用される分は約864億円で同年度における法人税収入（当初見込み)に対して約20％に達する額となつている。

もちろん，このうちには，準備金，引当金のように損益法的立場による厳密な期間計算理論からみれば，性格的には見越費用として費用性ないし損金性を持つものも含まれている。しかし，現在の税法の積立てないし引当ての方法は，必ずしも個々の企業の実情に即した内容のものとなつていない面が少なくなく，その累積状況や取りくずし状況からみるときは，いわば将来の不確実な偶発損失に対する準備ないしは単純な利益留保となつているようにみえる。適正な課税所得の計算を前提とし，損失の繰越し，繰りもどし制度を持つ法人税のたてまえからみて，これらの準備金，引当金は，これらの点においてやはり特別措置としての要因を持つものといえよう。

利用による課税所得との比較 （具体例）　　（単位　千円）

G		H		I		J		K		L		M		N		O	
カメラ卸		いす販売		火薬卸		機械修理		れんが製造		プロパン小売		ノート製造		電球材料販売		樹脂加工	
10,000		9,000		9,000		6,000		4,500		4,000		3,000		3,000		1,000	
9,152	% 100.0	5,231	% 100.0	6,785	% 100.0	3,636	% 100.0	8,581	% 100.0	626	% 100.0	1,577	% 100.0	4,951	% 100.0	720	% 100.0
—		—		—		—		18	0.2	—		—		16	0.3	—	
398	4.3	5	0.1	—		—		—		—		—		—		—	
398	4.3	5	0.1	—		—		18	0.2	—		—		16	0.3	—	
206	2.3	352	6.8	336	5.0	60	1.6	8	0.1	44	7.0	△ 20	△ 1.3	315	6.4	75	10.4
800	8.7	△ 292	△ 5.6	△ 30	△ 0.5	82	2.3	315	3.7	6	1.0	△ 246	△ 15.4	—		40	5.6
—		126	2.4	—		—		55	0.6	—		—		92	1.8	129	17.9
—		—		—		—		—		—		—		—		—	
1,006	11.0	186	5.6	306	4.5	142	3.9	378	4.4	50	8.0	△ 266	△ 16.7	407	8.2	244	33.9
—		—		—		—		—		—		—		—		—	
7,748	84.5	5,040	96.3	6,479	95.5	3,494	96.1	8,185	95.4	575	92.0	1,863	116.7	4,528	91.5	476	66.1

（整理合理化の基本方針）

(2) 当調査会は，このような多くの特別措置を各項目にわたつて個別的に検討を加えた。

この場合，これらの検討に当たつてその背後にあつた考え方はこれまでとられてきた特別措置の整理合理化の方針と軌を一にしているものであるが，今回の整理合理化の基本方針を要約していえば，次のようなものである。

(イ) 現段階における特別措置の持つ経済政策的意味について十分反省検討して弾力的に改廃追加を行なうとともに，それが単なる税制上の恩典，既得権とならないよう配慮したこと。

(ロ) 基本税制との関連を考慮したこと。たとえば，企業課税の分野における配当課税方式の改正，同族会社の留保所得課税の軽減合理化，耐用年数の一般的短縮による税負担の軽減措置は，より正常な形での企業の資金調達を容易にすると認められるので，利益留保的色彩の強い準備金，引当金あるいは特別償却についてある程度の制限を行なうこと。また，所得税の一般的減税は，予約米減税等所得税の面における特別措置の整理を可能にするものと判断したこと。

(ハ) 整理合理化に当たつては，大法人と中小法人に及ぼす効果を考慮したこと。

(ニ) 整理合理化に当たつては，負担の激変緩和措置についてできる限り留意したこと。

（特別措置の分類）

(3) 28項目に及ぶ特別措置は，従来から第84表(P 246)の示すように，おおむね次のような政策目的にしたがつて分類されている。この分類によれば，たとえば合理化機械及び重要機械等の特別償却が「技術の振興及び設備の近代化」という項目に分類されているが，これは別の政策目的の分

類である「産業の助成」の項目に含めてもよいといえるように，論議のあるところであろうが，われわれは，今までの沿革にしたがつて，便宜，このような分類にしたがつて検討を行なつた。

(イ) 貯蓄の奨励

(ロ) 内部留保の充実

第83表　昭和31年度以降整理又は拡充

項目＼年度	31		32	
	項目	金額	項目	金額
整理した特別措置の項目及びこれによる増収額	1. 退職給与引当金の累積限度を2分の1に制限	12,074	1. 利子所得の非課税措置を改正し，長期性預貯金利子を非課税，他は10％源泉分離課税	2,819
	2. 交際費損金不算入制度の改正	2,300	2. 配当控除の特例（30％）の引下げ（25％）	1,725
			3. 貸倒準備金の繰入限度引下げ	5,500
			4. 価格変動準備金の繰入限度引下げ	1,960
			5. 異常危険準備金の繰入限度引下げ	470
			6. 渇水準備金の累積限度設定	1,788
			7. 違約損失補償準備金の累積限度引下げ	85
			8. 重要物産免税制度の改正	5,762
			9. 増資配当免税制度の廃止 10. 増資登録税の軽減措置の廃止	8,232
			11. 概算所得控除の廃止	7,893
			12. 交際費損金不算入制度の改正	3,000
	計	14,374		39,234
別れ措置による減収額の項目及びこ拡充又は新設した特			1. 生命保険料控除の限度引上げ	2,609
			2. 特別償却の拡充	2,500
			3. 輸出所得控除の拡充	2,417
	計	—		7,526

（備考）1. 特別措置の減収額は各年度の税制を基礎として計算した当初予算時における平年度減収見込

2. 昭和31年以降の特別措置の整理による増収額の合計　66,832百万円

3. 昭和31年以降の特別措置の拡充又は新設による減収額の合計　16,855百万円

(ハ) 技術の振興及び設備の近代化

(ニ) 産業の助成

(ホ) そ の 他

した特別措置の項目別増減収額

(単位 百万円)

33		34		35	
項 目	金 額	項 目	金 額	項 目	金 額
		1. 長期性預貯金利子の非課税措置を改正し，10％源泉分離課税	8,432		
		2. 貯蓄控除制度の廃止	640		
		3. 証券投資信託の収益の源泉徴収税率の引上げ	969		
		4. 価格変動準備金の対象資産等の改正	2,500		
		5. 輸出損失準備金制度の廃止	400		
		6. 海外支店設備等の特別償却制度の廃止	100		
		7. 重要外国技術使用料の所得税軽減措置の範囲縮小	183		
	—		13,224		—
1. 貯蓄控除制度の拡充	6,315	1. 増資登録税の軽減	500		
2. 科学技術振興措置の拡充	1,500	2. 基準交際費の改正	1,014		
	7,815		1,514		—

額である。

第84表　租税特別措置及びその減収額一覧(試算)　　(単位　百万円)

項目	平年度減収額	条文	期限
一　貯蓄の奨励			
1　利子所得の分離課税及び税率の軽減	9,000	措9	36. 3. 31
2　配当所得に対する源泉徴収税率の軽減	8,000	〃 9	〃
3　生命保険料控除	16,000	所11の7	な　し
4　国民貯蓄組合あつ旋貯蓄利子の非課税	10,000	国4	〃
5　有価証券譲渡所得の非課税	8,000	所6	〃
二　内部留保の充実			
6　貸倒準備金	16,500	所規10の5，法規14	な　し
7　価格変動準備金	14,000	措19，53	〃
8　退職給与引当金	16,500	所規10の16，法規15の7	〃
9　異常危険準備金	1,500	法規14の14	〃
10　渇水準備金	800	〃 14の6	〃
11　特別修繕引当金	600	所規10の10，法規15	〃
12　違約損失補償準備金	400	法規14の9	〃
三　技術の振興及び設備の近代化			
13　科学技術振興のための特別償却	1,500	措12，44，44の2	38. 3. 31
14　新築貸家住宅の特別償却	1,500	〃 13，46	37. 3. 31
15　探鉱用機械設備等及び鉱業用坑道等の特別償却	1,000	〃 15，16，48，49	36. 12. 31
16　合理化機械等及び重要機械等の特別償却	10,000	〃 10，11，42，43	な　し
四　産業の助成			
17　輸出所得の特別控除	11,500	措21，21の2，21の3，55，55の2，55の3	36. 3. 31
18　重要物産所得の免税	4,500	所20，法6	な　し
19　重要外国技術使用料課税の特例	1,600	措28	36. 3. 31
20　協同組合課税の特例	400	〃 58～61	な　し
21　航空機用揮発油税の免税	2,100	〃 90	38. 3. 31
22　航空機の通行税の軽減	400	〃 92	36. 3. 31
23　重要機械類の輸入関税の免税	6,000	関税暫定措置法2	〃
五　そ　の　他			
24　米穀所得課税の特例	1,700	特別法	その年分限り
25　社会保険診療報酬の所得計算の特例	1,600	措26．67	な　し
26　新築住宅の登録税の軽減	700	〃 72	37. 3. 31
27　増資登録税の軽減	900	〃 80，80の2	36. 3. 31
28　交際費課税の特例	△ 6,000	〃 62	36. 3. 31
合計	140,700		

(備考)　1. 本表は，昭和35年度基準の平年度減収額の試算である。

2. 条文欄の「措」は租税特別措置法，「所」は所得税法，「法」は法人税法，「規」は施行規則，「国」は国民貯蓄組合法である。

3. 揮発油税の免税については，揮発油税及び地方道路税の合計額によつた。

第2　貯蓄の奨励のための特別措置

Ⅰ　貯蓄と税制との関係

（貯蓄と基本税制）

(1)　一国の国民経済の成長が総資本形成の大きさによつて促進されることはいうまでもないが，その総資本の形成は，国民の貯蓄によつて裏付けされるものである。国民の総貯蓄は，いうまでもなく，私的部門のみならず公共部門の貯蓄を含み，第85表の示すように普通には資本減耗引当て，法人留保，個人貯蓄，政府経常余剰とに分けられている。

このような分類からみるときは，まず，貯蓄と税制の問題は広くは公共部門と私的部門との間の貯蓄の額に影響する問題としての財政政策全般ないし租税全体の高さと関連し，さらには資本減耗引当てに影響する税法上の減価償却制度のあり方，法人留保に影響する法人税の構造，個人貯蓄に関係のある個人所得税はもちろん，相続税から酒税等の消費税の構造に至るまでの税制全般の問題に関連を持つてくるのである。

第85表　総貯蓄と総資本形成

1　実　　績　　（単位　億円）

項目＼年次	昭和9年～11年度平均		31年度		32年度		33年度	
	実績	構成比	実績	構成比	実績	構成比	実績	構成比
		%		%		%		%
総貯蓄	33	100.0	28,155	100.0	30,880	100.0	28,474	100.0
資本減耗引当	12	37.5	7,697	27.3	9,108	29.5	10,029	35.2
法人留保	3	9.4	5,109	18.1	4,078	13.2	3,197	11.2
個人貯蓄	21	65.6	9,538	33.9	10,947	35.4	11,770	41.3
政府経常余剰	△ 1	△ 3.1	15,054	18.0	6,946	22.5	5,375	18.9
誤差及び脱洩	△ 3	△ 9.4	757	2.7	△ 199	0.6	△ 1,897	△ 6.6
総投資	32		29,530		31,947		27,540	
国際収支差	1		△ 1,375		△ 1,067		934	

（備考）　本表は，国民所得白書の「国民総生産と総支出」に基づいて作成したものである。

2　計　　画　　（単位　億円）

区分	新長期経済計画					国民所得倍増計画				
項目＼年次	昭和31年度		37年度			昭和31～33年度平均		45年度		
	計画作成時実績	構成比	計画	構成比	計画伸長率	実績	構成比	計画	構成比	計画伸長率
		%		%	%		%		%	%
総貯蓄	28,071	100.0	38,930	100.0	138.7	28,980	100.0	85,127	100.0	293.7
資本減耗引当	7,631	27.1	11,220	28.8	147.0	8,845	30.5	26,745	31.4	302.4
法人留保	4,563	16.3	6,000	15.4	131.5	4,078	14.1	12,389	14.6	303.8
個人貯蓄	12,242	43.6	17,020	43.7	139.0	10,659	36.8	27,469	32.3	257.7
政府経常余剰	3,819	13.6	4,690	12.1	122.8	5,924	20.4	18,524	21.7	312.7
誤差及び脱洩	△ 184	△ 0.6	—			△ 526	△ 1.8	—		
総投資	29,376		37,180		126.6	29,470		82,832		281.1
国際収支差	△ 1,305		1,750			△ 490		2,295		

（備考）　1.　新長期経済計画は，昭和32年11月25日に経済審議会が政府に答申し，12月17日政府案として閣議決定したものである。
2.　国民所得倍増計画は，昭和35年11月1日に経済審議会が政府に答申したものである。

このように考えてくると，増大するわが国企業の投資をまかなうための貯蓄の問題は，税制の基本的構造を離れて検討することは適当ではない。もちろん，現在の特別措置と考えている利子所

第86表　戦前，戦後を通ずる個人の消費と貯蓄のすう勢

1　国民所得計算からみた場合　　（単位　億円）

年次＼項目	1 個人可処分所得	2 個人消費支出	3 個人貯蓄	4 平均消費性向 (2÷1)	5 平均貯蓄性向 (3÷1)	6 個人可処分所得対前年増加額	7 個人消費支出対前年増加額	8 個人貯蓄対前年増加額	9 限界消費性向 (7÷6)	10 限界貯蓄性向 (8÷6)
				%	%				%	%
昭和　9年	118	106	12	89.7	10.3	4	5	△ 1	119.1	△ 19.1
10	130	108	22	83.3	16.7	12	2	10	19.0	81.0
11	139	114	25	81.9	18.1	9	6	3	63.4	36.6
9—11平均	129	109	20	84.8	15.1	8	4	4	50.0	50.0
25	27,819	23,973	3,846	86.2	13.8	5,639	1,362	4,277	24.2	75.8
26	35,222	28,632	6,590	81.3	18.7	7,403	4,659	2,744	62.9	37.1
27	42,571	35,114	7,457	82.5	17.5	7,349	6,482	867	88.2	11.8
28	47,740	42,169	5,571	88.3	11.7	5,169	7,055	△ 1,886	136.5	△ 36.5
29	52,521	46,677	5,844	88.9	11.1	4,781	4,508	273	94.3	5.7
30	57,533	49,817	7,716	86.6	13.4	5,012	3,140	1,872	62.6	37.4
31	62,807	53,762	9,045	85.6	14.4	5,274	3,945	1,329	74.8	25.2
32	68,980	58,222	10,758	84.4	15.6	6,173	4,460	1,713	72.3	27.7
33	72,707	61,384	11,323	84.4	15.6	3,727	3,162	565	84.8	15.2
34	81,133	65,993	15,140	81.3	18.7	8,426	4,609	3,817	54.7	45.3

（備考）　昭和33年分までは経済企画庁調，34年分は同庁国民所得課の実績見込みによる。

2　家計調査(全都市勤労世帯)からみた場合

年次＼項目	世帯人員	実収入総額	可処分所得	消費支出	貯蓄	平均消費性向	平均貯蓄性向	限界消費性向	限界貯蓄性向
	人	円	円	円	円	%	%	%	%
昭和　9～10年	4.11	90.26	90.09	79.87	10.22	88.7	(96.6) 11.3	—	—
10～11	4.12	90.59	90.41	79.93	10.48	87.9	(103.4) 12.1	18.7	81.3
9～11平均	4.11	90.43	90.25	79.90	10.35	88.3	(100.0) 11.7	—	—
26	4.68	16,532	14,917	14,620	297	98.1	(16.2) 1.9	—	—
27	4.77	20,822	18,991	18,161	830	95.7	(36.8) 4.3	86.6	13.4
28	4.79	26,025	23,665	21,727	1,338	94.2	(49.6) 5.8	87.5	12.5
29	4.80	28,283	24,922	23,067	1,855	92.6	(63.2) 7.4	72.1	27.9
30	4.74	29,169	25,896	23,513	2,383	90.8	(78.6) 9.2	45.7	54.3
31	4.47	30,776	27,464	24,231	3,233	88.2	(100.9) 11.8	45.8	54.2
32	4.44	32,664	29,810	26,092	3,718	87.5	(106.8) 12.5	79.3	20.7
33	4.46	34,663	31,824	27,799	4,025	87.4	(107.7) 12.6	84.8	15.2
34	4.41	36,873	34,122	29,375	4,747	86.1	(118.8) 13.9	68.6	31.4

（備考）　1.　総理府統計局調の各年における月平均の数字による。
2.　貯蓄とは，可処分所得から消費支出を控除したものである。
3.　「貯蓄性向」欄の括弧書は，昭和9～11年平均を100とした場合の指数である。

得課税の特例，配当所得に対する源泉徴収課税の特例，生命保険料控除制度，有価証券の譲渡所得非課税の特例が，民間貯蓄の形成に寄与していることを否定することはできない。しかし，基本的には基本税制の貯蓄に及ぼす影響を常に反省検討することがより必要と思われるし，また，往々にして特殊形態の貯蓄に対する特別措置は，総体としての貯蓄奨励にならないばかりか，これと競争関係にある他の形態の貯蓄に対する特別措置を誘発し，結果的には貯蓄をする余裕のある高額所得者の負担を軽減する効果をうむのにとどまるおそれが多分にあることに注意する必要がある。

（貯蓄の重要性と個人貯蓄の動向）

(2) 貯蓄と税制の問題を検討するに当たつて，まず検討を要する点は，今後わが国の国民経済が成長するうえにおいて，貯蓄がどのような役割を果すべきかという点である。

われわれは，この問題について，これまでの国民所得計算や，新長期経済計画，国民所得倍増計画をよりどころとして検討を行なつた（第85表 P247）。この点について，国民所得倍増計画（同計画第1部第3章2 経済構造）は，著しい個人貯蓄率の急上昇は，消費需要の相対的減退をもたらし，需給アンバランスの原因ともなりかねないが，同時に高成長に応じて貯蓄率が低下する度合いが大きければ貯蓄不足の事態も生じかねないということを指摘している。

全体としてみた場合，わが国のおかれた経済諸条件等からみて，今後経済の成長を高めるため

第87表 各国における国民所得計算からみた個人の貯蓄性向の累年比較

（単位 %）

区分 ＼ 年次	日本	アメリカ	イギリス	フランス	カナダ	オランダ	オーストラリア
1951年（昭和26年）	18.7	8.0	△ 1.2	2.2	9.9	△ 2.0	15.7
1952〃（〃 27年）	17.5	8.2	3.4	3.9	8.9	0.6	18.9
1953〃（〃 28年）	11.7	8.1	3.9	2.4	8.6	4.6	14.5
1954〃（〃 29年）	11.1	7.6	2.9	4.5	5.8	8.5	12.7
1955〃（〃 30年）	13.4	6.6	4.5	6.4	5.9	12.6	13.1
1956〃（〃 31年）	14.4	7.5	6.6	5.4	8.8	8.7	14.4
1957〃（〃 32年）	15.6	7.1	7.3	5.6	8.0	11.3	8.0
1958〃（〃 33年）	15.6	—	—	—	—	—	—
1959〃（〃 34年）	18.7	—	—	—	—	—	—

（備考） 1. 日本の1958年（33年）分までは経済企画庁調，1959年（34年）分は同庁財政金融課の年度推計試算を基として推計したものである。

2. 日本以外の諸国は国連国民所得年報（1958年）によつた。

に，貯蓄が重要な柱となることは否定できないところであろう。ところで，政策的にみる場合，貯蓄の問題は，個人家計から自発的に行なわれる貯蓄がどうなるかということが中心的な問題であると思われる。個人家計は，一方において最終需要者としての立場にたつと同時に，他方，国民経済に資金を供給する立場にあり，その可処分所得が，消費に向けられるか，あるいは貯蓄に充てられるかによつて国民経済の動向に対して重要な影響を持ち，他面，企業の貯蓄は，元来企業の内部資金として蓄積されるものであり，それが資本市場に現われるのは，せいぜいその余裕資金にとどまるからである。

このような意味から，戦前戦後を通ずる個人の消費と貯蓄のすう勢を国民所得計算及び家計調査からみてみると，第86表(P248)のとおり，貯蓄性向は逐次高まつており，ほぼ戦前水準に回復していることがわかつた。貯蓄性向を各国と比較しても，わが国は最も高い水準にあるといえよう(第87表P249)。

貯蓄性向が高くなることは，消費支出の増加を上回る可処分所得の増加があつたわけであり，その原因としては，所得水準の増加が主たるものといえるが，同時に所得税の減税もまたこれに影響を及ぼすものであることは否定できない。

(貯蓄の増加と税制)

(3) 以上のように貯蓄の増加は，所得税の一般的減税によつても期待できるわけであり，貯蓄を優遇する税制上の特別措置だけが貯蓄奨励の方策であるとはいえない。

特に貯蓄奨励のための優遇策が貯蓄形態のすべてに公平に認められていないとすれば，その優遇の度合いによつて貯蓄の流れを変えるにとどまり，総体としての貯蓄の増加には効果が少ない場合が生ずることも考えられる。

もちろん，貯蓄を奨励する税制上の優遇措置が，貯蓄の増加に大きな役割を果たすことも考えられるが，その意味は可処分所得を消費支出に向けるよりも貯蓄に向けるほうが有利であると判断し，消費支出を削減することに基づくものである。そうであるとすると貯蓄の奨励を税制上で行なう方策としては，貯蓄の優遇措置に限らず消費そのものを削減するための方策として消費税の役割りも検討する必要がある。すなわち，消費税ないし支出税を課税することによつて消費支出を削減すれば，結果的に貯蓄を増加することが可能なはずだからである。

(貯蓄の流れと税制)

(4) 他面，このような貯蓄の数量的問題をはなれて貯蓄の形態に及ぼす税制の影響を質的な問題として考えると，いわゆる直接投資と間接投資のあり方ないしこれに対して税制の及ぼす影響の問題，その他各種の貯蓄形態に対する税制上の取扱いの問題がある。

直接投資と間接投資の問題については，現在わが国の資金の流れが著しく間接投資にかたよつていること，両者の投資形態の長短，今後直接投資を伸長させる必要があるという主張がある反面，零細貯蓄者のためになお預貯金等の間接投資を優遇すべしという議論があること等については，企業課税の問題の検討に際してすでに述べた(第3章第3及び第4 P122，148参照)。また，現在，企業の資本構成が大きく他人資本に依存していることが，国民経済的に問題であり，かつ，その大きな原因の一つが現在の税制にあることが指摘されており，そのため当調査会が，企

業の株式資本の充実のために配当課税の改正の問題等を大きくとりあげたことは，さきに詳しく説明したとおりである(第3章第4及び第5 P128 以下参照)。

他面，このような資金の流れに影響している問題として個人貯蓄の奨励のためにとられている現行の各種の特別措置の問題がある。

これらの個別の措置の問題については，これから検討するところであるが，それにさきだつて，各種の貯蓄形態に及ぼす税制の影響の問題の一つとして貯蓄の利回りに及ぼす税制の影響の問題をみておこう。

税制が各種の貯蓄形態の利回りに及ぼす影響は，第88表(P252)に示すとおりである。

たとえば，株式の配当については，個人の場合，配当控除が作用して表面利回りと税引利回りが全く同じであるという階層とそうでない階層とがあり，法人の場合，配当益金不算入制度によつて両者は一致している。さらに，このうえに所得税が課されない譲渡益を加味すれば，個人については，税引利回りがほとんどの階層で表面利回りと一致してくる。また，投資信託の収益の分配については，申告納税する者と無記名のために申告せずに源泉徴収税額のみしか負担しない者との間では，税引利回りに差異を生じるし，このような差異は，所得税の源泉徴収を受けない割引金融債の場合にも明らかに出ている。

以上のように，現行税制の投資の利回りに及ぼす影響は世上しばしばいわれているような間接投資優遇でもなければ，また，直接投資を特に免税しているものでもなく，政策的に，あるいは税制の意識しない結果として，その利回りに各種の影響が現われ，容易に説明できない複雑な姿を示しているものといえよう。

しかしながら，この点について最小限度いえることは，基本税制は，どのような形態の貯蓄についても経済的に定まる表面利回りに対して中立的であり，各種貯蓄形態の間の表面利回りのバランスができるだけ税引利回りにも反映するようになることが望ましいと考えられることである。もちろん低額所得者に対する配慮は別に考慮されるべきであろうし，政策的に貯蓄形態の流れをかえようとする場合の問題は別である。

さらに，個別的な貯蓄と税制との関係を考える前に，戦前及び戦後の各種貯蓄のすう勢を知つておく意味で次の第89表(P254)を掲げておこう(なおこの点に関連してさきに掲げたマネー・フローに関する第52表P122)。

個人分貯蓄の年度別残高及び年度別純増減の表をみると，いずれの表でも預貯金のウエートが高く，常に王座を占めており，戦前の30％程度から50％程度に上昇していることがわかる。

なお，最近において公社債及び貸付信託の伸長も著しく，さらに戦前(昭和9～11年)にはなかつた証券投資信託の伸長の程度も大きい。

(貯蓄から生ずる所得の担税力)

(5) 以上貯蓄の重要性及びそれに関連して，貯蓄に関係した税制上の問題について概括的な説明を行なつたが，次に，これらの問題といわば相反する関係にある税制上の立場からみた貯蓄から生ずる所得の担税力の問題について一言しよう。

すべての所得はその源泉からみて資産の保有から得られる所得と勤労によつて得られる所得と

に分けられ，前者のほうが後者よりも担税力が強いという考え方があるが，このような考え方に従えば，預貯金の利子にしても，株式の配当にしても，貯蓄から生ずる所得は，当然資産所得のうちにはいり，勤労所得よりも担税力が強いことになる。

昭和15年から昭和21年まで存在した分類所得税は，このような考え方に従つたものであつ

第88表　各種の貯蓄及び

種別			定額郵便貯金		銀行定期預金	
			6ヶ月	1年	6ヶ月	1年
表面利回り			4.500	5.000	5.500	6.000
税引利回り	個人	国民貯蓄組合分	4.500	5.000	5.500	6.000
		源泉徴収	4.500	5.000	4.950	5.400
		申告 税率10% (課税所得) 10万円以下	4.500	5.000	4.950	5.400
		申告 20% 50 〃	4.500	5.000	4.950	5.400
		申告 40% 400 〃	4.500	5.000	4.950	5.400
		申告 70% 5,000万円超	4.500	5.000	4.950	5.400
	法人		2.559	2.843	3.127	3.412

種別			事業債		株	
					配当	
			電力債	その他	対額面	対時価
表面利回り			7.831	7.944	13.380	4,180
税引利回り	個人	国民貯蓄組合分	7.831	7.944	—	—
		源泉徴収	7.070	7.179	12.042	3.762
		申告 税率10% (課税所得) 10万円以下	(7.042) 7.070	(7.142) 7.179	13.380	4.180
		申告 20% 50 〃	(7.014) 7.070	(7.105) 7.179	13.380	4.180
		申告 40% 400 〃	(6.959) 7.070	(7.030) 7.179	9.954	3.109
		申告 70% 5,000万円超	(6.876) 7.070	(6.918) 7.179	3.104	0.969
	法人		4.453	4.517	13.380	4.180

(備考)

1. 金融債，国債，地方債及び事業債の欄の括弧書の数字は，償還差益について申告納税した場合の利回
2. 株式の表面利回りは，昭和35年6月現在のものであり，「配当金と譲渡益とを加味した場合」は，昭費を控除して譲渡益を算出し，これを加味して計算したものである。
3. 投資信託欄の括弧書の数字は，申告納税した場合の利回りであり，その他の数字は，申告納税をしな
4. ユニット型の「期中分配金」は，昭和35年8月1日現在の協定配当率によつたものであり，「期中分配基礎として譲渡益を算出し，これを加味して計算したものである。
5. オープン型の「分配金のみによる場合」は，証券4社の昭和35年6月期とその前2期の平均分配金をの平均を基準としてその差額を算出し，これを加味して計算したものである。

た。また，貯蓄の果実である所得を資産所得として他の所得に比べて担税力があるものとみて，その負担を考える場合にも，その課税方法には上記の分類所得税の方式や大正15年から昭和15年の税制改正まで設けらていた資本利子税の方式等種々の方法があるであろう。さらに，資産所得とか勤労所得とか所得の源泉によつて区別することは適当でなく，すべての所得を総合して累進

投資の利回り

（単位 %）

貸付信託		金融債		国債	地方債
2年	5年	割引	利付		
7.000	7.800	6.643	7.610	6.324	7.720
7.000	7.800	6.643	7.610	6.324	7.720
6.300	7.020	6.643	6.857	5.751	6.962
6.300	7.020	(5.793) 6.643	(6.847) 6.857	(5.675) 5.751	(6.944) 6.962
6.300	7.020	(4.942) 6.643	(6.837) 6.857	(5.599) 5.751	(6.925) 6.962
6.300	7.020	(3.242) 6.643	(6.816) 6.857	(5.446) 5.751	(6.888) 6.962
6.300	7.020	(0.691) 6.643	(6.785) 6.857	(5.218) 5.751	(6.832) 6.962
3.980	4.435	3.777	4.334	3.596	4.390

式	投資信託			
配当金と譲渡益とを加味した場合	ユニット型		オープン型	
	期中分配金	期中分配金と譲渡益とを加味した場合	分配金のみによる場合	分配金に権利落後の基準価額の差額を加味した場合
24.650	7.000	20.859	25.766	30.328
—	—	—	—	—
24.190	6.300	18.773	23.593	27.647
24.650	(7.000) 6.300	(20.859) 18.773	(25.766) 23.593	(30.328) 27.647
24.650	(6.104) 6.300	(18.189) 18.773	(22.985) 23.593	(26.896) 27.647
23.472	(4.312) 6.300	(12.849) 18.773	(17.423) 23.593	(20.033) 27.647
21.116	(1.176) 6.300	(3.504) 18.773	(7.690) 23.593	(8.022) 27.647
16.003	5.490	16.300	19.337	23.028

りである。

和29年から34年までの東証ダウ平均株価の上昇を基礎として譲渡価額を計算し，有価証券取引税等の諸経

かつた場合（源泉徴収のみの課税を受けた場合）の利回りである。

金と譲渡益とを加味した場合」は，証券7社の昭和32年から34年までの3年間に償還が行なわれたものを

基礎として計算し，「分配金に権利落後の基準価額差額を加味した場合」は，証券3社の同じ期の権利落価額

第89表　貯蓄形態別にみた個人

1　年度別残高

年度	区分	合計	預金及信			
			小計	預貯金	郵便貯金	信託金銭
昭和9～11年度	金額	(100.0) 9,161,677	(100.0) 5,842,799	(100.0) 3,221,123	(100.0) 1,104,698	(100.0) 277,200
	構成比	100.0	63.8	35.2	12.1	3.0
25	金額	(17.2) 1,571,736	(21.7) 1,270,687	(27.9) 898,885	(19.7) 218,162	(4.9) 13,596
	構成比	100.0	80.8	57.2	13.9	0.9
30	金額	(48.6) 4,457,135	(61.9) 3,616,062	(71.2) 2,292,427	(50.7) 559,785	(27.3) 75,741
	構成比	100.0	81.1	51.4	12.6	1.7
31	金額	(59.5) 5,452,830	(76.7) 4,480,576	(89.5) 2,882,378	(60.1) 663,471	(29.1) 80,660
	構成比	100.0	82.2	52.8	12.2	1.5
32	金額	(70.1) 6,418,042	(88.7) 5,182,433	(100.8) 3,246,460	(67.8) 749,102	(30.6) 84,856
	構成比	100.0	80.7	50.6	11.7	1.3
33	金額	(85.9) 7,865,430	(109.5) 6,396,020	(123.0) 3,961,611	(78.8) 870,978	(40.4) 112,114
	構成比	100.0	81.3	50.4	11.1	1.4
34	金額	(106.8) 9,786,166	(134.8) 7,875,546	(153.0) 4,928,359	(89.3) 986,124	(41.2) 114,691
	構成比	100.0	80.5	50.4	10.1	1.2

（備考）　1. 預貯金は，実勢預金のうちの個人分につき集計したものである（信用金庫預金，農協預金等個
した。

2. 郵便貯金は，振替郵便貯金を控除したものを個人分と推計した。

3. 金銭信託及び貸付信託は，昭和34年分のサンプル調査に基づく個人保有割合をもととし，推

4. 証券投資信託は，ユニット型の応募状況の個人保有割合をもととして推計した。

5. 簡保年金は，純掛金額(昭和9年～11年については積立金総額)の年度末残高である。

6. 生命保険は，各種準備金から団体保険分を差し引いた年度末残高である。

7. 相互掛金は，預金者別預金統計の個人分である。

8. 公社債は，年度末現在高に，公社債の消化状況の個人保有割合を乗じたものである。

9. 株式は，年度末の払込資本金に株式分布状況の個人保有割合を乗じたものである。

10. 昭和33年度分以前は，総合物価指数(34年度＝100)によりインフレートしたものである。

分実質貯蓄の累年比較

（単位　百万円）

び		貯金			有価証券		
託							
貸付信託	証券投資信託	簡保年金	生命保険	相互掛金	小計	公社債	株式
		(100.0) 425,541	(100.0) 814,237	不明	(100.0) 3,318,878	(100.0) 338,382	(100.0) 2,980,496
		4.6	8.9		36.2	3.7	32.5
		(13.1) 55,720	(5.1) 41,705	(100.0) 42,619	(9.1) 301,049	(6.5) 22,106	(9.4) 278,943
		3.5	2.6	2.7	19.2	1.4	17.8
(100.0) 62,898	(100.0) 50,802	(72.6) 308,854	(20.8) 168,971	(226.6) 96,584	(25.3) 841,073	(44.7) 151,298	(23.1) 689,775
1.4	1.1	6.9	3.8	2.2	18.9	3.4	15.5
(121.0) 76,121	(136.8) 69,493	(89.1) 379,160	(27.5) 224,120	(246.8) 105,173	(29.3) 972,254	(52.0) 176,028	(26.7) 796,226
1.4	1.3	7.0	4.1	1.9	17.8	3.2	14.6
(147.6) 92,841	(81.6) 41,477	(107.7) 458,105	(36.1) 293,694	(271.9) 115,898	(37.2) 1,235,609	(67.2) 227,342	(33.3) 1,008,267
1.4	0.6	7.1	4.6	1.8	19.3	3.5	15.7
(221.7) 139,414	(407.1) 206,793	(133.5) 568,258	(49.3) 401,463	(317.7) 135,389	(44.3) 1,469,410	(112.3) 379,692	(36.6) 1,089,718
1.8	2.6	7.2	5.1	1.7	18.7	4.8	13.9
(323.3) 203,367	(646.1) 328,226	(155.4) 661,340	(62.9) 511,787	(332.4) 141,652	(57.6) 1,910,620	(159.8) 540,687	(46.0) 1,369,933
2.1	3.4	6.8	5.2	1.4	19.5	5.5	14.0

人分の統計の不明のものは推計を加えた。）。なお，昭和9～11年分については，昭和17年分の割合で推計

計した。

2　年度別純増減

（単位　百万円）

年度	区分	合計	預金及び貯金									有価証券		
			小計	預貯金	郵便貯金	信託			簡保年金	生命保険	相互掛金	小計	公社債	株式
						金銭信託	貸付信託	証券投資信託						
昭和9～11年度	金額	(100.0) 604,983	(100.0) 419,078	(100.0) 180.129	(100.0) 71,436	(100.0) 25,634			(100.0) 52,637	(100.0) 89,242		(100.0) 185,905	(100.0) 21,875	(100.0) 164,030
	構成比	100.0	69.3	29.8	11.8	4.2			8.7	14.8		30.7	3.6	27.1
25	金額	(58.5) 354,064	(71.0) 297,450	(95.6) 172,278	(64.4) 46,035	(19.1) 4,908			(68.3) 35,947	(27.2) 24,294	(100.0) 13,988	(30.5) 56,614	(△13.5) △ 2,949	(36.3) 59,563
	構成比	100.0	84.0	48.7	13.0	1.4			10.2	6.9	4.0	16.0	△ 0.8	16.8
30	金額	(133.5) 807,860	(166.5) 697,880	(231.9) 417,719	(120.0) 86,405	(108.8) 27,881	(100.0) 33,351	(100.0) △ 11,617	(137.6) 72,408	(80.8) 72,142	(△2.9) △ 409	(59.2) 109,980	(90.4) 19,765	(55.0) 90,215
	構成比	100.0	86.4	51.7	10.7	3.5	4.1	△ 1.4	9.0	8.9	△ 0.1	13.6	2.4	11.2
31	金額	(190.2) 1,150,973	(237.6) 995.531	(364.2) 656.079	(167.7) 119,833	(27.7) 7,103	(45.1) 15,038	(273.5) 20,157	(150.5) 79,215	(97.2) 86,731	(81.3) 11,375	(83.6) 155,442	(133.0) 29,093	(77.0) 126,349
	構成比	100.0	86.5	57.0	10.4	0.6	1.3	1.8	6.9	7.5	1.0	13.5	2.5	11.0
32	金額	(182.2) 1,102,465	(195.6) 819,857	(233.8) 421,159	(138.3) 98,768	(22.6) 5,794	(54.7) 18,227	(731.4) 73,361	(164.2) 86,453	(115.7) 103,287	(91.6) 12,808	(152.0) 282.608	(250.5) 54,800	(138.9) 227,808
	構成比	100.0	74.4	38.2	9.0	0.5	1.7	6.7	7.8	9.4	1.2	25.6	5.0	20.6
33	金額	(211.8) 1,281,638	(259.0) 1,085,281	(342.4) 616,773	(138.8) 99,177	(96.3) 24,686	(131.2) 43,759	(625.3) 61,028	(182.9) 96,255	(143.0) 127,625	(114.2) 15,978	(105.6) 196,357	(665.0) 145,460	(31.0) 50,897
	構成比	100.0	84.7	48.1	7.7	1.9	3.4	4.8	7.5	10.0	1.2	15.3	11.3	4.0
34	金額	(348.7) 2,109,701	(391.3) 1,639,679	(579.8) 1,044,427	(186.4) 133,192	(16.3) 4,175	(201.8) 67,287	(1,180.2) 125,488	(198.0) 104,224	(170.3) 151,968	(63.8) 8,918	(252.8) 470,022	(770.0) 168,440	(183.9) 301,582
	構成比	100.0	77.7	49.5	6.3	0.2	3.2	5.9	4.9	7.2	0.4	22.3	8.0	14.3

（備考）　1の表における各年度別の残高の純増減額である。ただし，生命保険については，その年度中の支払保険料から受取契約者配当金，解約返戻金及び受取保険金を控除したものである。

税率を適用することが最も公平であるという考え方もあろうが，ともかく純粋の税制の立場にたてば，少なくとも貯蓄から生ずる所得を他の所得よりも軽く課税するには，よほどの理由がなければならないと考えられる。

（貯蓄に関係した各種の問題点の関連）

(6) 当調査会は，この報告の各種の分野において貯蓄に関係した問題を取り扱つている。

この問題を全体的には握するために，その関係について述べておくと，まずいわゆる直接投資と間接投資の問題に関連して，現在企業の資本構成が大きく他人資本に依存し，その反面，資金の流れが，間接投資にかたよつている問題をとりあげ，主として企業の側の問題について，企業課税の問題の一環として企業の資本充実に資するための配当課税の改正の問題として述べた。

また，公社債の償還差益の課税，株式の譲渡所得に対する非課税の問題については，第5章の所得税制の整備の問題としてとりあげている。そして，預貯金利子の分離課税その他各種貯蓄に対する特別措置の問題は，以下においてとりまとめ検討することとしている。

Ⅱ 各種貯蓄に対する特別措置

貯蓄に対して基本税制の及ぼす影響が大きいことは，しばしば述べたところである。ところが第88表（P 252）の示すところから判つたように，各種貯蓄の表面利回りのバランスを税引利回りにおいて異ならしめているのは，基本税制ではなく，各種貯蓄について設けられている特別措置に大きな原因があるといえよう。また，基本税制として，法人個人の二重課税排除の見地から設けられている配当控除の制度も，さきの企業の株式資本充実に資するための配当課税の改正第3章第4（P 128以下）のところで述べたように，企業の配当率決定のうえに影響力がないとすれば，配当の受取株主にとつては特別措置的に働き，経済的に定まつたはずの表面利回りのバランスを税引利回りにおいて大きくかえているものともいえよう。

現在，貯蓄に対する特別措置と考えられているものに，利子所得課税の特例，株式に対する課税の特例，生命保険料控除，有価証券の譲渡所得非課税の特例等があるので，以下これらの特別措置についての検討の結果を述べよう。

1 利子所得課税の特例

（現行制度の概要）

(1) 個人の利子所得については，基本税制においては，支払のつど20％の税率で所得税の源泉徴収を行なつたうえ，他の所得と総合して課税することになつていることは，他の貯蓄から得られる所得と同様である。しかし，現在各種の特例が認められており，その主なものは，次のとおりである。

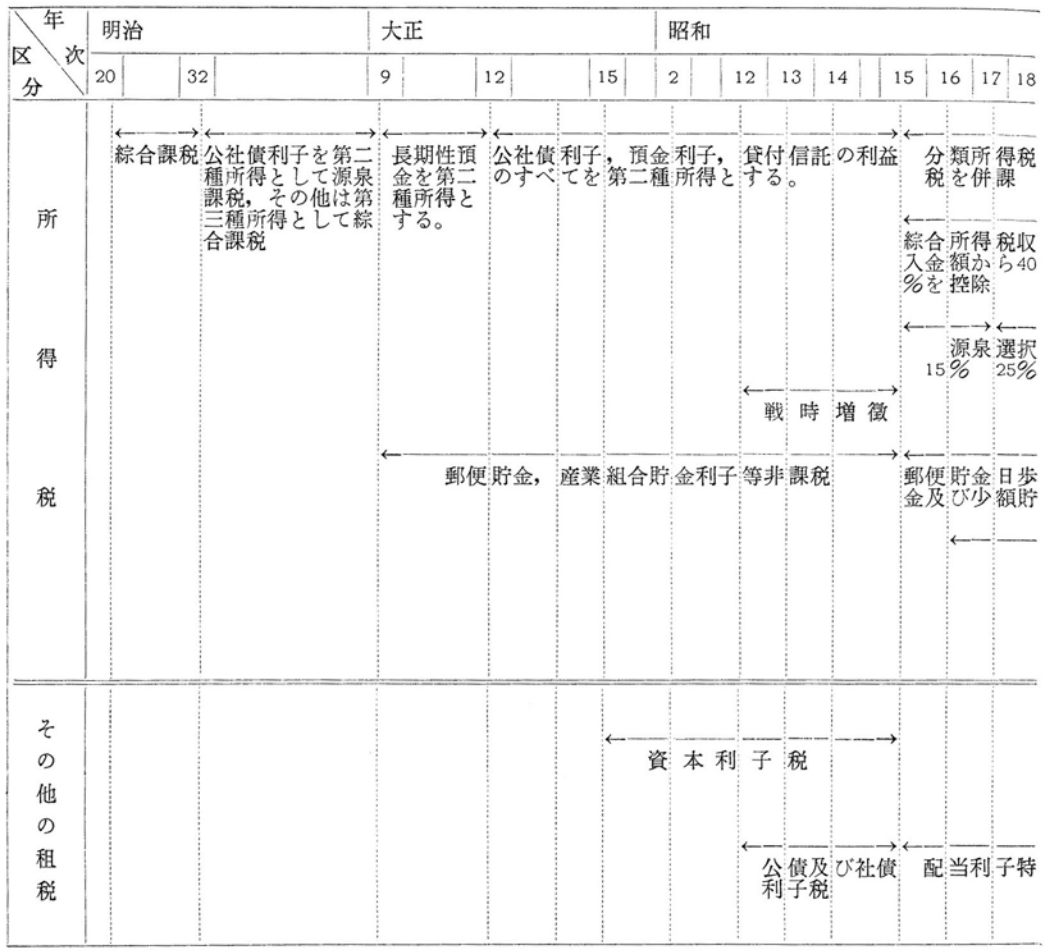
(イ) 昭和36年3月31日までの間に支払を受けるべき利子所得については，他の所得と分離して10％の税率で課税（源泉徴収）される。

(ロ) 利子所得のうち，次に掲げるものは，特定の期間を限ることなく所得税を課さないこととしている。

① 郵便貯金の利子（郵便貯金は，郵便貯金法で1人30万円が預入限度とされている。）

② 国民貯蓄組合のあつ旋による預金，貸付信託，公社債等の利子又は利益でその元本又は額

第90表　個人の利子所得に対



面金額が30万円をこえないもの

③　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

④　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

⑤　割増金付貯蓄及び割増金付定額郵便貯金の割増金品

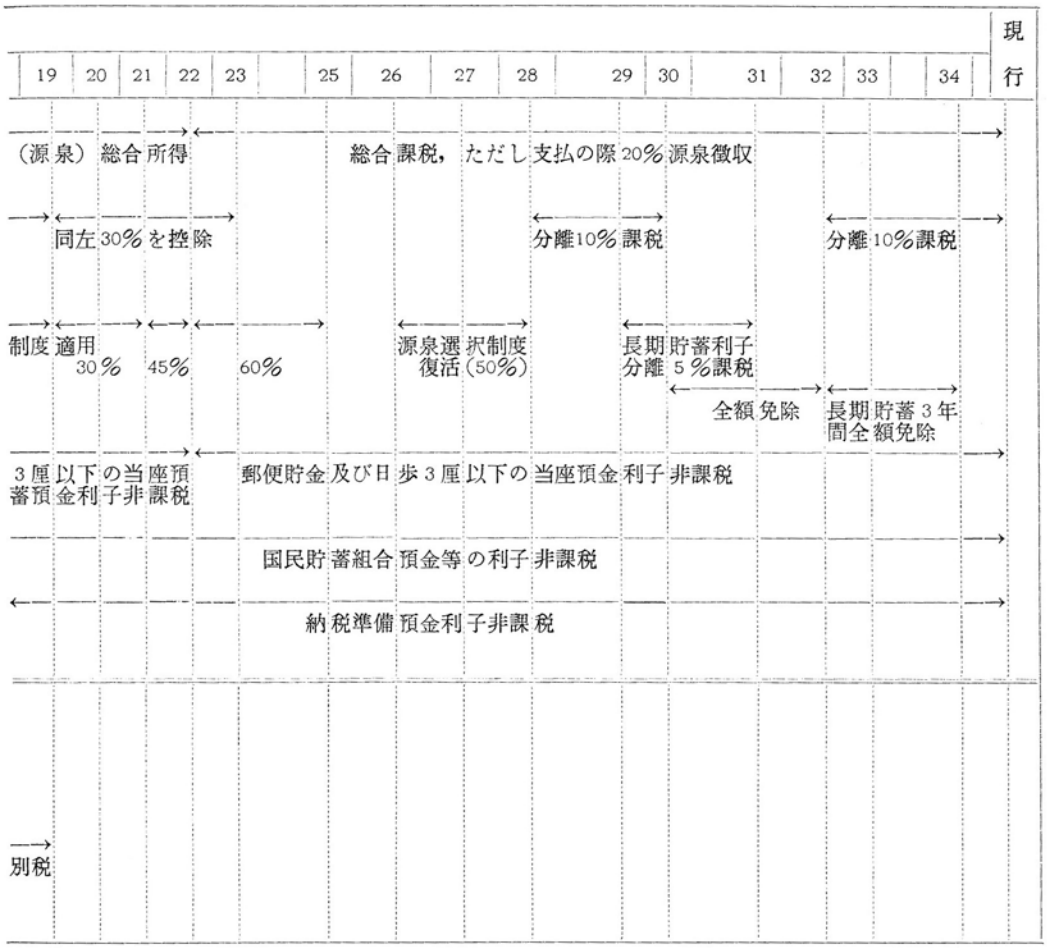
（沿　　革）

(2)　利子所得に対する課税の沿革を一覧表にしてみると，第90表のとおりである。

(イ)　戦前の基準年次である昭和9～11年では，利子所得は第二種所得とされ，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％の比例税率によつて課税されていた。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（高額所得のため扶養控除が認められないから家族の数には関係がなく，今日の物価に換算して約555万円）であつたから，利子所得は相当に重課されていたといえる。

(ロ)　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収入金額の4割を控除した残額について累進税率による総合所得税とが課された。

する課税制度の変遷



当時給与所得については，分類所得税は，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，総合所得税が課されたが，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（高額所得のため扶養控除が認められないから家族の数には関係がなく，今日の物価に換算して約180万円）の高額所得者であつたことになる。

(ハ) しかし，この昭和15年の改正から源泉選択制度が採用され，利子について総合されないみちが開かれた。当初はこの税率は15%であつたが，23年の60%を最高とし，27年に至るまで相当高目の課税が行なわれていた。

(ニ) 昭和22年に20%の源泉徴収を行なつた後，累進税率による総合課税を行なうという現行制度のたてまえが確立したが，源泉選択の制度は，昭和25年にシャウプ勧告により1年間廃止されただけで，昭和28年まで引き続いて認められた。これまでの沿革で利子所得について完全な総合課税が行なわれたのはこの昭和25年1年だけであつた。

(ホ) その後，昭和28年に現行と同様な分離10%課税の特別措置が認められ，昭和29年には1年以上の長期貯蓄の利子等について分離5%課税と軽減され，さらに昭和30年には利子所得

全般につて全面的な非課税措置がとられた。昭和32年には，臨時税制調査会の答申を受けてこの非課税措置を廃止し，原則的な総合課税への復帰の前提として2年間に限り分離10％課税の特別措置が認められた。しかし，同時に，長期貯蓄については，なお預け入れ後3年間利子の免税を行なう措置もとられた。昭和34年に，この免税の特例が廃止されるとともに分離10％の課税の特別措置は，再び昭和36年3月31日まで延長され今日に至つている。

(ヘ) なお，利子所得そのものに対する課税の特例ではないが，昭和28年には，一定の国債の購入者についてその額面金額の一定割合を所得税及び法人税の税額から控除する，いわゆる減税国債の制度が，また，昭和33年度及び34年の両年にわたつて，一定の要件を備えた，銀行預貯金等の長期貯蓄について，その貯蓄額に対する一定割合を所得税額から控除する貯蓄控除の制度が設けられた。

(3) 利子に対する非課税措置のうち，古い沿革を持つものは郵便貯金の利子である。郵便貯金の利子が非課税とされたのは大正9年からのことであるが，これを非課税とした理由は郵便貯金をする者の所得水準の低いことと，利子の低いこと等を考慮して生まれてきたものといわれている。また，これと同時に大正9年から，産業組合等各種の組合の貯金及び銀行貯蓄預金の利子も同様に非課税とされた。その後，昭和16年に国民貯蓄組合が誕生し，産業組合等各種の貯金及び銀行貯蓄預金の利子の非課税措置がこのなかに吸収されるとともに，銀行預金，国債の利子も非課税とするみちが開かれた。その後，昭和17年に地方債，特殊法人の債券が，昭和26年に貸付信託が，昭和35年には事業債が，それぞれ，国民貯蓄組合のあつ旋による貯蓄のうちに含まれることとなつた。

このような経過をたどつた郵便貯金の預入限度額と国民貯蓄組合のあつ旋に係る預金等の非課税限度額との変遷を一覧表にしてみると第91表のとおりであつて，両者はほぼ並行して引き上げられてきたことがわかる。

第91表　郵便貯金の預入限度額及び国民貯蓄組合預金等の非課税限度額の変遷

年次	郵便貯金の預入限度額	国民貯蓄組合預金等の非課税限度額	備考
	円	円	
明治 8年	500		郵便貯金創始
14	制限撤廃		
24	500		
38	1,000		
大正 9	2,000		
昭和 16	3,000	貯蓄銀行預金等 5,000 その他 3,000	国民貯蓄組合創始
17	5,000	7,000	7月預金者貯蓄組合創設
19		10,000	
21	10,000		
22	30,000	30,000	
27	100,000	100,000	
30	200,000		
32 (4月)		200,000	
32 (12月)	300,000	300,000	

（諸外国の制度）

(4) わが国におけるこのような特別措置に対し諸外国はどうしているかを検討してみると，次のとおりであり，わが国のような広範囲な税制上の特別措置をとつている国は少ない。

(イ) ア　メ　リ　カ

総合課税が原則とされている。例外は，憲法上の問題に由来する沿革から州その他の地方団体の発行する債券の利子を免税としているほか，その他きわめて特殊の債券の利子について免税措置がとられているだけである。

(ロ) イ　ギ　リ　ス

総合課税が原則とされている。公社債の利子等の年利子については，38.75％の標準税率で源泉徴収され，利子受取者の段階で他の所得とあわせて総合課税される。なお，免税利子としては，国民貯蓄証券及び納税準備証券の一定額までの利子のほか，郵便貯金利子が1956年から15ポンドを限度として免税とされている。

(ハ) 西　ド　イ　ツ

総合課税が原則とされている。ただ，例外として，通常の条件では発行不可能と認められる特定の確定利付債券の利子等が免税とされ，また，特定の期間内に発行された特定の社債，州債，その他の証券に限り，30％の源泉徴収による源泉選択が認められている。

なお，特別の貯蓄奨励措置として5年間すえ置きの預貯金，公社債については，貯蓄額の20％のプレミアム（原則として120ドイツ・マルクを限度とする。）が与えられるほか，住宅貯蓄についても25％のプレミアム（400ドイツ・マルクを限度とする。）が与えられる。これらのプレミアムは税制上の措置ではなく，そのプレミアム分だけ税務署の審査を経たうえで利子に加算されるという形をとつている。（過去においては，これらの貯蓄について所得控除，いわゆる減税貯蓄の制度を認めたことがあつたが，高額所得者に対する優遇措置であるという批判等にかえりみ，1958年末をもつて廃止し，翌1959年5月から現在のような制度に改められた経緯がある。）

（利子分離課税の検討と結論）

(5) 現在の利子分離課税の特例について，次のような検討を行なつた。

(イ) 利子分離課税制度は，利子所得を他の所得と総合しない制度であるから，上積税率10％をこえる所得階層（課税所得10万円超）に対しては，減税の効果をもつ。しかも，この効果は税率の高い所得階層となればなるほど有利に作用すること（たとえば最高税率70％の適用を受ける階層では60％の減税を行なつたこととなる。）はいうまでもない。所得の総合の必要がないことから，銀行等の利子支払機関が支払調書等を提出しなくてすむ制度となつているため，それは同時に預貯金等の元本が秘匿される効果をも生んでいる。

利子所得は，資産所得として配当所得に次いで担税力のあるものとされている。投下資本の元本の金額が保証され，その元本の運用によつて生ずる利益の分配であるから，利子所得は，給与所得ないし事業所得に比べると，担税力の大きい所得といわなければならない。所得税が

近代税制の根幹をなすものといわれるゆえんは，すべての所得を総合することにより担税力に応じた課税が最も適切に行なわれると考えられるからである。ところが，利子のように担税力のある所得が，法律上の特別措置によつて総合課税のわく外におかれることは，税の負担の公平を著しく欠くものといわれ，税制上のたてまえから利子分離課税の制度を廃止するのは当然であるという意見が常に主張されている。

(ロ) このような考え方に対して，金融機関を中心として利子分離課税の特別措置の存続を要望する意見も強い。

この特別措置の存置を要望する理由は種々なものがあるが，いずれも経済政策ないし金融政策にそのよりどころを求めているものであつて，おおむね次のようなものである。

① 資本蓄積，個人預貯金増強の必要性は，今日でも消滅せず，貿易為替の自由化を控え，より必要性が高まつている。

② 個人預貯金の現状は，経済全般の成長に比して立ちおくれているため，産業資金の確保，個人生活の安定，金融の正常化，金利の引下げを促進するためにも必要である。

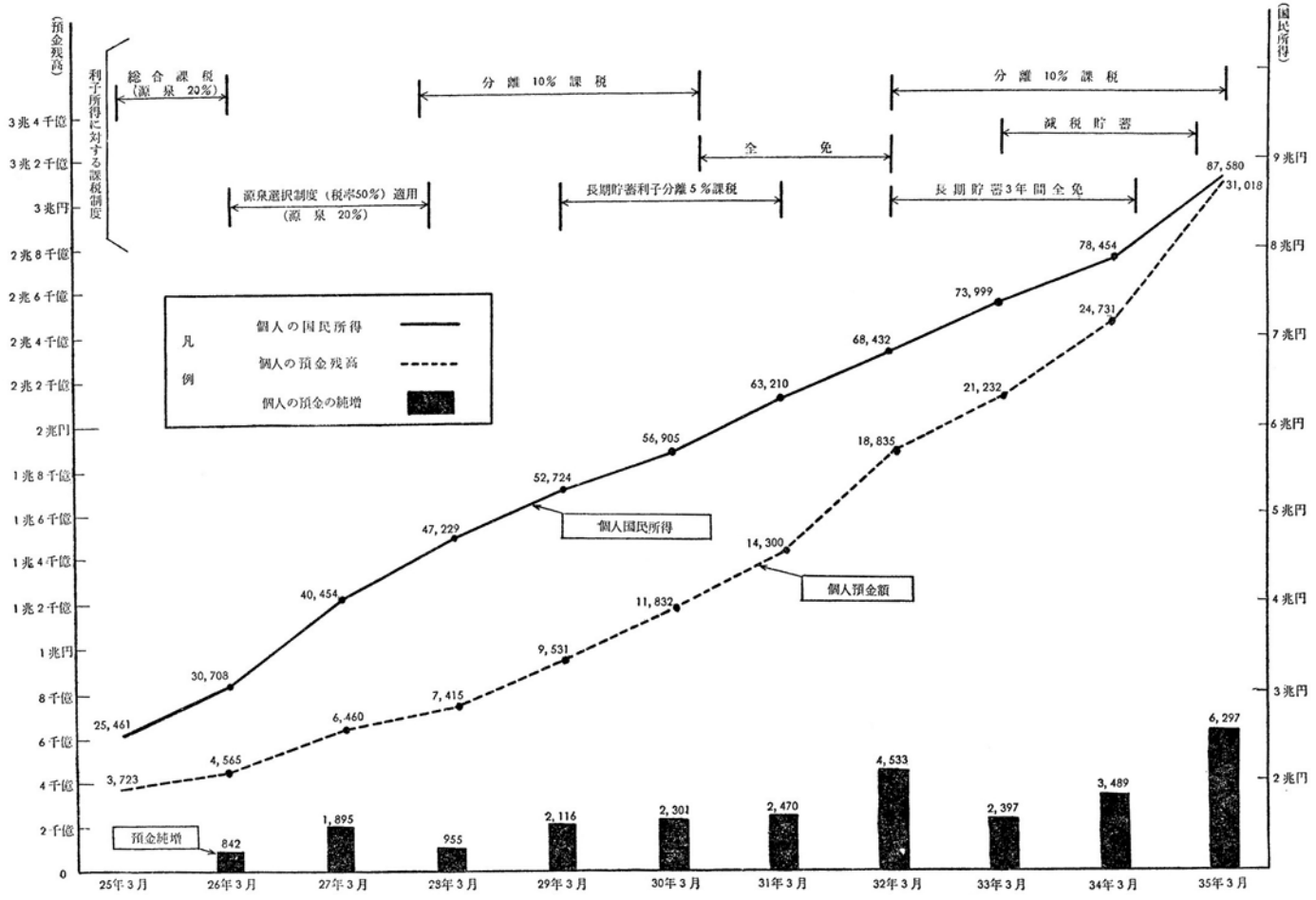
③ 最近における預貯金利子に対する税制の変更は，資本蓄積上，相当の影響を与えていることから，特別措置の廃止は，大衆の微妙な貯蓄心理に影響を及ぼす。

④ 貿易自由化の情勢に備え，コスト引下げの要請に応えて金利の引下げ，特に預金金利の引下げが近く行なわれようとしているこの際，この特別措置の廃止ないし縮小は預金者心理に大きな影響を与えるおそれがある。

(ハ) さらに，預金の増加は，国民所得の伸張に応じて順調に伸びており（第17図），預金に対する利子課税の特別措置の変遷は総体としての貯蓄の増加に影響がなく，単に課税上有利である貯蓄の形態（たとえば長期性預金が非課税とされていた当時には，その預金）の方向に増加の流れを変えるにすぎないという意見や，現在の貯蓄性向等からみて，国民が貯蓄をするのは，とくに利子課税の特別措置があるからというのではなく，また，かりに利子課税の特例が廃止されたからといつて，貯蓄すべき資金が，消費の方に回されたり，たんす預金として退蔵される筋合いのものではなく，他のなんらかの貯蓄形態の方に回されるであろうという意見も述べられた。

このような意見に対しては，預金ならば金融機関を通じて必要な産業資金の源泉となるが，この優遇措置の廃止により，もしその資金が，たとえば土地の購入のように投機資金の方に向かうことにでもなれば産業資金の円滑な供給が阻害されるおそれが出てくるという反論もみられた。さらに現行税制のもとではすべての資本の収益には所得税のほかに収益税的なものが課税されるべきであるという考え方がある。たとえば，土地の収益については，固定資産税が，株式の収益である配当を含めて企業収益には，事業税が，それぞれ課されている。ところが支払利子は事業税の課税上どの段階でも損金扱いとされるため，預金利子に対しては収益税的なものも全然課されておらず，他の資本収益との間でバランスを失しており，この点を考えれば，なおさらこの特例については反省検討を加える必要があるという意見も述べられた。

第17図　個人分預金(全国銀行)と課税方式の変遷及び国民所得(個人分)との累年比較



(ニ) 当調査会は，以上の各種の意見を総合的に判断し，この問題を慎重に検討して来た。

われわれは，わが国経済の成長を支えるために貯蓄の必要なことを否定するものでもなければ，また預貯金のみを経済の成長を支える唯一の貯蓄源泉と考えて税制上のたてまえを曲げてもよいという意見に賛成するものでもない。われわれは，一方に偏した意見にとらわれることなく，あくまで中立的な立場でこの問題を取り扱つた。

たとえば，(ロ)の③に掲げる意見が，昭和34年の長期性預貯金の免税廃止の影響を問題としているが，この点については，第92表の示すように，個人の定期性預貯金(定期預金と定期積金の合計)は，免税廃止にかかわらず，昭和33年度中の3,137億円の増加が昭和34年度中には5,256億円の増加と著しく伸びており，逆に免税廃止の影響のない法人の定期性預金が景気の影響で減つたため，それと個人の定期性預金とを合計した全体の増加額(6,694億円)が昭和33年度中の増加額(7,093億円)に比べて減つているにすぎないことがわかつたし，また，第18図(P 266)の示すように個人預金の全預貯金のうちに占めるウエイトは，62.6％であるが，さらに，そのうち国民貯蓄組合預貯金や郵便貯金等の非課税預貯金を差し引くと，この源泉分離課税の適用を受ける預貯金のウエイトは，法人個人の総預金のうちの13.6％にしかすぎず，金利引下げの影響の問題が全体の預貯金の問題になるのに比べて，この特別措置の及ぶ部面は一応小さいことも判明した。

しかしながら，われわれの頭を悩ましたのは，やはり最近，最も大きくとりあげられている金利，特に預金金利の引下げという政策方向との調和の問題であつた。

たしかに現在の利子課税の特例は，他の貯蓄形態の取扱いに比べてもアンバランスであり，所得税の基本的たてまえの方向に少しでも進め，たとえば15％とか20％の税率にしようという意見は，調査会の委員の間にも強く主張されたし，またある程度支持されもしたのである。しかし，このさし迫つた金利引下げの政策の重要性を考え，更にはその政策の預金の増減に及ぼす効果も，十分に予測が困難であることを考慮し，この利子所得の分離10％課税の特例については，なお1年間延長し，来年度の調査会において検討しようというのが，当調査会の到達した結論であつた。

(国民貯蓄組合による利子の非課税制度の検討と結論)

(6) 現行の国民貯蓄組合法は，昭和16年に制定されたものであつて，「国民貯蓄ノ増強ニ資スル為組合員ノ貯蓄ノ斡旋ヲ為スモノ」を国民貯蓄組合としている。その組合の形式は，同一の地域に居住する者をもつて組織するいわゆる地域組合と，同一の職域ないし業域にある者をもつて組織するいわゆる職域組合ないし業域組合と，銀行その他の金融機関の同一の店舗に預金する者をもつて組織する窓口組合とに分かれている。支配的な組合形式は，窓口組合で，約5,200万人の国民貯蓄組合員のうち，その77％にあたる約4,000万人が窓口組合の組合員であり，約2兆1千億円の預金総額のうちその85％の約1兆8千億円が窓口組合の預金で占められている（第93表 P 268)。発生的には国民貯蓄組合という以上，組合員相互の連帯意識のもとに相互に貯蓄に励むというのがその趣旨であつたのであろうが，現在では単に小額預金の利子を非課税とするための一つの手段と考えられている。

ところで低額所得階層の行なう小額の預貯金の零細な利子を免税とすることは，税制上の理論

第92表　全国銀行長期性貯蓄の推移

1　総　　額

（単位　百万円）

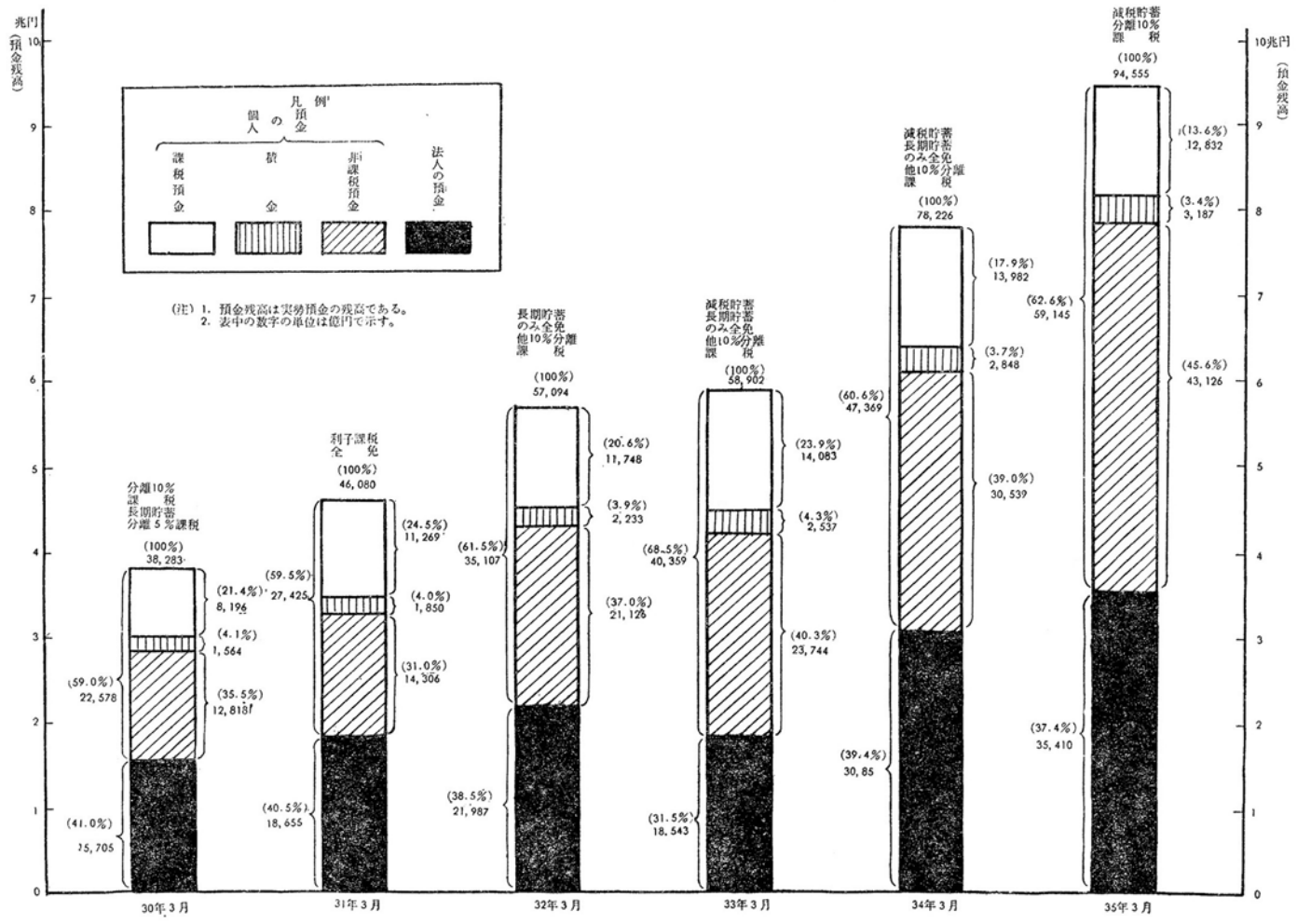
種別	期間別	年度 / 項目	30年度	31年度	32年度	33年度	34年度
定期預金	3月	残高	94,076	(128.5) 120,883	(117.6) 142,142	(134.8) 191,594	(133.8) 256,274
		年度間増加額	—	26,807	(79.3) 21,259	(232.6) 49,452	(130.8) 64,680
	6月	残高	809,727	(97.1) 785,880	(72.5) 569,810	(92.1) 525,010	(113.2) 594,065
		年度間増加額	—	△ 23,847	△ 216,070	△ 44,800	69,055
	1年	残高	720,590	(166.0) 1,196,457	(157.9) 1,889,077	(135.1) 2,551,517	(117.7) 3,002,343
		年度間増加額	—	475,867	(145.5) 692,620	(95.6) 662,440	(68.1) 450,826
	積立定期その他	残高	25,190	(127.9) 32,211	(102.6) 33,057	(174.8) 57,798	(232.9) 134,638
		年度間増加額	—	7,021	(12.0) 846	(2,924.5) 24,741	(310.6) 76,840
小計		残高	1,649,583	(129.5) 2,135,431	(123.3) 2,634,086	(126.3) 3,325,919	(113.9) 3,287,320
		年度間増加額	307,199	(158.2) 485,848	(102.6) 498,655	(138.7) 691,833	(96.4) 661,401
金銭信託（貸付信託を含む）		残高	289,299	(116.6) 337,433	(115.9) 390,929	(128.4) 502,090	(126.5) 635,189
		年度間増加額	128,379	(37.5) 48,134	(111.1) 53,496	(207.8) 111,161	(119.8) 133,099
合計		残高	1,938,882	(127.5) 2,472,864	(122.3) 3,025,015	(126.5) 3,828,009	(120.8) 4,622,509
		年度間増加額	435,578	(122.6) 533,982	(103.4) 552,151	(145.4) 802,994	(98.9) 794,500
定期積金		残高	126,999	(108.0) 136,791	(113.1) 154,686	(111.3) 172,148	(101.8) 180,175
		年度間増加額	13,941	(70.2) 9,792	(182.8) 17,895	(95.6) 17,462	(46.0) 8,027
総計		残高	2,065,881	(126.3) 2,609,655	(121.8) 3,179,701	(125.8) 4,000,157	(120.1) 4,802,684
		年度間増加額	449,518	(121.0) 543,774	(104.8) 570,046	(143.9) 820,456	(97.8) 802,527
定期預金と定期積金の合計		残高	1,776,582	(127.9) 2,272,222	(122.7) 2,788,772	(125.4) 3,498,067	(119.1) 4,167,495
		年度間増加額	321,140	(154.3) 495,640	(104.2) 516,550	(137.3) 709,295	(90.4) 669,428
備考	普通預金	残高	792,177	(120.5) 954,468	(103.2) 985,191	(110.0) 1,083,692	(114.0) 1,234,983
		年度間増加額	101,864	(159.3) 162,291	(18.9) 30,723	(320.6) 98,501	(153.6) 151,291

2　個　　人

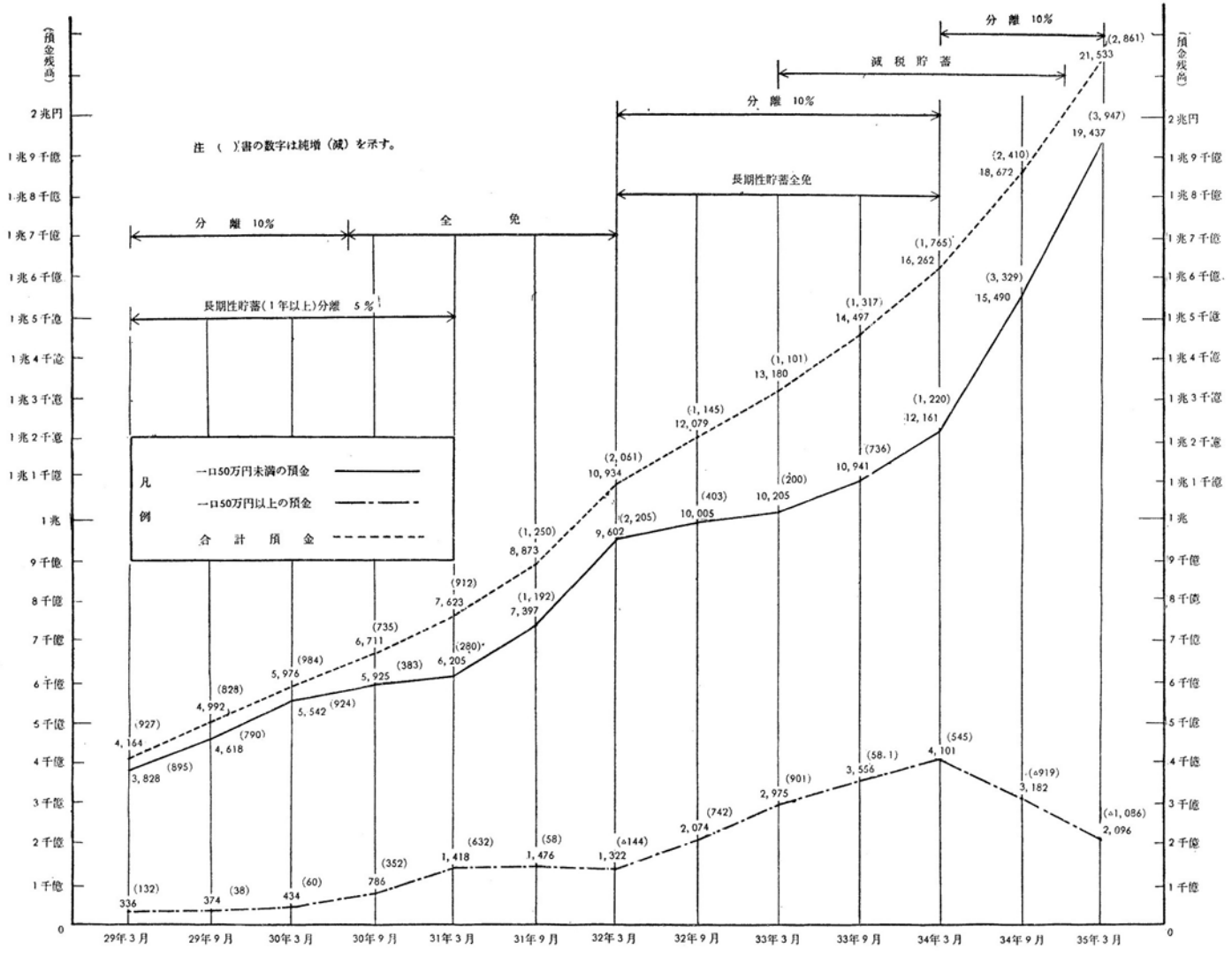
定期預金	残高	762,296	(143.4) 1,093,378	(120.5) 1,318.035	(123.4) 1,626,180	(132.4) 2,153,290
	年度間増加額	164,711	(201.0) 331,082	(67.9) 224,657	(137.2) 308,145	(171.1) 527,110
定期積金	残高	83,789	(109.3) 91,972	(108.0) 99,361	(105.7) 105,003	(98.6) 103,501
	年度間増加額	9,601	(85.2) 8,183	(90.3) 7,389	(76.4) 5,642	△ 1,502
計	残高	846,085	(140.1) 1,185,350	(119.6) 1,417,396	(122.1) 1,731,183	(130.4) 2,256,791
	年度間増加額	174,312	(194.6) 339,265	(68.4) 232,046	(135.2) 313,787	(167.5) 525,608

（備考）　1. 本邦経済統計及び日銀考査局資料により作成したものである。
2. 定期預金の種別の30年度年間増加額は，29年度末の種別残高が不明のため記載しなかつた。
3. 括弧書は，対前年比率である。

第18図　個人の課税預金等の推移



第19図　個人分定期預金の階級別累年比較(全国銀行)



第93表 国 民 貯 蓄 組

区分		地域		業域		職域	
		実数	指数	実数	指数	実数	指数
組合数	年月 29.3	(32.8%) 31,105組合	100.0	(12.9%) 12,199組合	100.0	(17.5%) 14,701組合	100.0
	30.3	(28.6) 24,715	79.4	(13.6) 11,786	96.6	(19.2) 16,577	99.2
	31.3	(21.0) 21,375	68.7	(12.9) 13,018	106.7	(15.7) 15,869	95.0
	32.3	(14.3) 16,200	52.1	(9.3) 10,551	86.4	(13.2) 14,846	88.8
	33.3	(15.0) 12,519	40.2	(6.5) 5,428	44.1	(13.5) 11,226	67.2
	34.3	(10.1) 9,952	31.9	(3.9) 3,799	31.1	(9.8) 9,696	58.0
組合員数	29.3	(7.7%) 2,123千人	100.0	(10.1%) 2,771千人	100.0	(5.8%) 1,627千人	100.0
	30.3	(5.9) 1,899	89.4	(6.8) 2,180	78.6	(5.8) 1,858	114.1
	31.3	(5.0) 1,638	77.1	(6.0) 1,964	70.8	(5.3) 1,733	106.5
	32.3	(3.0) 1,399	65.8	(4.8) 2,201	79.8	(3.1) 1,445	88.8
	33.3	(2.9) 1,333	62.8	(3.0) 1,382	49.9	(3.4) 1,605	98.6
	34.3	(2.1) 1,098	51.7	(2.6) 1,393	50.2	(3.7) 1,950	119.8
金額	29.3	(5.4%) 28,531百万円	100.0	(10.6%) 55,766百万円	100.0	(2.9%) 15,680百万円	100.0
	30.3	(4.4) 33,868	118.7	(5.9) 44,844	80.3	(5.9) 44,753	285.3
	31.3	(3.4) 28,307	99.2	(5.5) 45,925	82.3	(3.8) 31,917	203.5
	32.3	(2.3) 31,962	112.0	(4.7) 64,702	116.0	(4.6) 62,587	399.1
	33.3	(2.2) 33,316	116.8	(2.7) 40,762	73.2	(6.5) 100,229	639.2
	34.3	(1.3) 28,052	98.3	(2.6) 54,835	98.3	(9.1) 193,585	1,234.6

第94表 国 民 貯 蓄 組 合

区分 / 年度	人口		世帯数 (C)	国民貯蓄組合員数 (D)
	総人口 (A)	有業人口 (B)		
昭和26年度	千人 84,635	千人 35,160	千世帯 16,967	千人 18,736
27	86,559	38,430	17,277	21,294
28	88,622	38,550	17,986	27,404
29	89,837	39,420	18,346	31,951
30	90,810	40,270	18,687	32,397
31	91,817	41,690	18,996	46,294
32	92,970	42,020	19,544	46,607
33	94,024	42,370	20,085	52,629

(備考) 総人口及び世帯数は，法務省調べによる住民登録の対象となつた人口及び世帯数の各年度末（昭和
就業者総数である。

合の設立状況

窓口その他						計	
窓口		その他		小計			
実数	指数	実数	指数	実数	指数	実数	指数
				(36.8%) 31,914組合	100.0	(100.0%) 94,919組合	100.0
				(38.6) 33,411	95.6	(100.0) 86,489	91.1
(19.1%) 19,316組合	100.0	(31.3%) 31,711組合	100.0	(50.4) 51,027	146.1	(100.0) 101,902	107.3
(13.8) 15,592	80.7	(49.4) 55,820	176.0	(63.2) 71,412	204.5	(100.0) 113,009	119.1
(18.1) 15,053	77.9	(46.9) 39,077	123.2	(65.0) 54,130	155.0	(100.0) 83,303	87.8
(21.2) 20,915	108.2	(55.0) 54,126	170.6	(76.2) 75,041	214.9	(100.0) 98,483	103.7
				(76.3%) 20,883千人	100.0	(100.0%) 27,404千人	100.0
				(81.5) 26,014	124.5	(100.0) 31,951	116.5
(70.3%) 22,395千人	100.0	(13.4%) 4,660千人	100.0	(83.7) 27,062	129.5	(100.0) 32,397	118.2
(71.2) 32,982	147.2	(17.9) 8,267	177.1	(89.1) 41,249	197.5	(100.0) 46,294	168.9
(75.3) 35,080	156.6	(15.4) 7,207	154.4	(90.7) 42,287	202.5	(100.0) 46,607	170.1
(77.5) 40,760	182.0	(14.1) 7,426	159.1	(91.6) 48,186	230.7	(100.0) 52,629	192.0
				(81.1%) 428,205百万円	100.0	(100.0%) 528,182百万円	100.0
				(83.8) 640,544	149.5	(100.0) 764,009	144.6
(81.8%) 672,940百万円	100.0	(5.2%) 42,634百万円	100.0	(87.0) 715,574	167.1	(100.0) 821,723	155.5
(86.5) 1,182,144	175.6	(1.9) 26,022	61.0	(88.4) 1,208,166	282.1	(100.0) 1,367,417	258.9
(86.6) 1,328,111	197.3	(2.0) 31,385	73.6	(88.6) 1,359,496	317.4	(100.0) 1,533,803	290.0
(85.1) 1,809,279	268.8	(1.9) 40,975	96.1	(87.0) 1,850,254	432.0	(100.0) 2,126,728	402.6

への加入状況

割合			預金利子に対する課税の変遷	
(D)/(A)	(D)/(B)	(D)/(C)	利子課税	国民貯蓄組合非課税限度
% 22.1	% 53.3	人 1.1	源泉選択制度復活 (50%) 26/4	3万円
24.6	55.4	1.2		27/4
30.9	71.1	1.5	10%分離 28/1	
35.6	81.1	1.7	長期貯蓄5%分離 29/4	10万円
35.7	80.4	1.7		
50.4	111.0	2.4	利子課税全免 30/7	
50.1	110.9	2.4	長期預金利子非課税 短期預金10%分離 32/4	20万円 32/4
56.0	124.2	2.6		30万円 32/12

26年度については，昭和27年7月31日）の数字であり，有業人口は，総理府統計局調べによる各年度末の

第95表　勤労世帯の貯蓄動向（所得階級別，貯蓄形態別，貯蓄保有高）

所得階級	調査世帯数	貯蓄のある世帯数	世帯当り貯蓄保有高	世帯当りの貯蓄保有高													
				預貯金									生命保険（郵便年金を含む）金	株式	債権	投資信託	貸付金信託
					長期預金				短期預金								
				計	小計	郵便局	全国銀行（相互銀行を除く。）	その他の金融機関	小計	郵便局	全国銀行（相互銀行を除く。）	その他の金融機関					
	世帯	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
		円	円	円	円	円	円	円	円	円	円	円	円	円	円	円	円
～10万円未満	20	(50.0)	(100.0)	(39.1)	(4.2)	(4.2)	(−)	(−)	(34.9)	(10.4)	(24.5)	(−)	(60.9)	(−)	(−)	(−)	(−)
		世帯															
		10	10,823	4,235	460	460	—	—	3,775	1,125	2,650	—	6,588	—	—	—	—
10万円以上～20万円未満	122	(72.1)	(100.0)	(69.1)	(38.5)	(7.9)	(19.7)	(10.9)	(30.6)	(14.7)	(14.1)	(1.8)	(26.2)	(3.9)	—	(0.8)	—
		88	46,713	32,257	17,940	3,638	9,205	5,097	14,317	6,877	6,612	828	12,259	1,828		369	
20 ～ 30	293	(91.5)	(100.0)	(56.8)	(31.7)	(13.3)	(13.3)	(5.1)	(25.1)	(12.5)	(7.9)	(4.7)	(31.6)	(7.4)	(0.7)	(0.7)	(2.8)
		268	88,952	50,552	28,242	11,828	11,865	4,549	22,310	11,139	7,024	4,147	28,148	6,536	604	655	2,457
30 ～ 40	369	(96.8)	(100.0)	(46.4)	(23.8)	(7.4)	(9.8)	(6.7)	(22.6)	(11.2)	(8.5)	(2.9)	(30.9)	(16.4)	(0.8)	(1.9)	(3.6)
		357	152,802	70,918	36,435	11,235	14,907	10,293	34,483	17,018	13,055	4,410	47,143	25,042	1,279	2,854	5,566
40 ～ 50	302	(97.7)	(100.0)	(48.7)	(30.2)	(5.8)	(20.2)	(4.2)	(18.5)	(6.6)	(8.6)	(3.3)	(26.2)	(14.7)	(1.3)	(3.0)	(6.1)
		295	254,070	123,754	76,778	14,643	51,322	10,813	46,976	16,692	21,816	8,468	66,676	37,243	3,229	7,715	15,453
50 ～ 60	184	(96.2)	(100.0)	(46.5)	(28.3)	(6.7)	(17.1)	(4.5)	(18.2)	(7.7)	(8.3)	(2.2)	(25.5)	(22.1)	(1.1)	(2.0)	(2.8)
		177	303,771	141,380	85,861	20,447	51,775	13,639	55,519	23,526	25,246	6,747	77,366	67,144	3,451	6,006	8,424
60 ～ 70	119	(99.2)	(100.0)	(45.0)	(28.8)	(6.5)	(15.6)	(6.7)	(16.2)	(5.8)	(7.3)	(3.1)	(19.4)	(25.8)	(3.1)	(5.3)	(1.4)
		118	487,434	219,268	140,133	31,502	76,100	32,531	79,135	28,349	35,810	14,976	94,555	125,552	14,950	26,050	7,059
70 ～ 80	73	(100.0)	(100.0)	(45.8)	(21.3)	(3.7)	(10.1)	(7.6)	(24.5)	(7.5)	(13.7)	(3.3)	(18.6)	(26.1)	(1.3)	(5.6)	(2.6)
		73	639,788	273,421	136,451	23,376	64,565	48,510	156,970	48,112	87,800	21,058	118,682	167,067	8,452	35,671	16,495
80 ～ 90	53	(100.0)	(100.0)	(45.2)	(28.3)	(5.3)	(21.5)	(1.5)	(16.9)	(5.6)	(9.0)	(2.3)	(20.7)	(21.7)	(3.3)	(1.3)	(7.8)
		53	608,599	275,086	172,155	32,170	130,740	9,245	102,931	34,254	54,941	13,736	125,920	132,321	20,083	7,642	47,547
90 ～100	24	(100.0)	(100.0)	(30.6)	(19.4)	(2.8)	(10.8)	(5.8)	(11.2)	(1.9)	(7.4)	(1.9)	(11.1)	(55.4)	(1.4)	(1.5)	(−)
		24	1,383,776	422,398	268,125	38,292	149,208	80,625	154,273	25,775	102,783	25,715	153,941	767,187	18,792	20,625	833
100万円超	69	(100.0)	(100.0)	(28.7)	(12.7)	(2.3)	(8.1)	(2.3)	(16.0)	(2.4)	(10.1)	(3.5)	(8.7)	(53.6)	(1.8)	(2.8)	(4.4)
		69	1,888,705	542,018	240,239	42,739	153,188	44,312	301,779	43,928	191,647	66,204	163,253	1,013,224	33,428	53,304	83,478
合計	1,628	(94.1)	(100.0)	(41.8)	(23.3)	(5.2)	(13.4)	(4.7)	(18.5)	(6.2)	(9.3)	(3.0)	(19.8)	(30.2)	(1.6)	(2.9)	(3.7)
		1,532	320,320	133,917	74,739	16,755	42,982	15,002	59,178	19,733	29,633	9,812	63,385	96,717	5,207	9,218	11,876

（備考）　1. 本表は，「昭和34年貯蓄動向調査」（総理府統計局調べ）を基として作成した。

2. 貯蓄のある世帯数欄の括弧書の数字は，調査世帯数に対する貯蓄保有世帯の割合を示す。

3. 貯蓄形態別，貯蓄保有高欄の括弧書の数字は，貯蓄保有高の貯蓄形態別の構成比を示す。

（注）「昭和34年貯蓄動向調査」は，勤労世帯，農漁家を除く一般世帯合計約3,600世帯について昭和34年12月末日現在の貯蓄種類別保有状況，過去1年間の貯蓄実績，貯蓄の保有高，定期収入からの貯蓄状況等について調査したものである。

として十分うなづけるところである。しかし，それが，高額所得階層の多額の預貯金が分割されて小額預貯金の形を仮装したのでは，この制度の趣旨も完全に失われてしまうであろう。昭和31年の臨時税制調査会の答申においても，国民貯蓄組合の乱用の問題が批判され，省令改正も行なわれ，仮装名儀の使用を禁止する等の措置が講ぜられたが，この乱用の傾向は改善されず，従前より激化したようにさえみえる。たとえば，第94表(P 268)の示す国民貯蓄組合への加入の現況は，この傾向を示すように思われる。すなわち，昭和34年3月において1人1組合の原則のもとで約5,200万人が組合員であり，総人口の56%，有業人口に比べても124%，1世帯あたり2.6人もが国民貯蓄組合に加入しているという数字を示している。

また，個人の預金が国民貯蓄組合預金に分割される傾向があることは，個人分定期預金の階級別累年比較である第19図(P 267)から推測できそうである。すなわち，昭和34年4月に長期性貯蓄の利子の非課税が廃止されると，総体としての預金残高は，課税制度の変遷に関係なく順調に伸びているにもかかわらず，50万円以上の預金だけが減少しているのは，このような推測を加えないと理解がむずかしいようである。

このような国民貯蓄組合の乱用傾向に対して，当調査会は，これを何等かの形で防止する必要があることに意見の一致をみた。問題はその具体的方法であり，たとえば，貯蓄組合員の名簿を税務署に金融機関から提出させるという方法も検討された。この問題については，金融機関も，自ら自粛に関する具体的な効果のある方法を政府に呈示すべきであり，これと相まつて政府も，適切な措置を講ずることが適当であると考える。

なお，国民貯蓄組合のあつ旋する貯蓄の利子が非課税とされる貯蓄額の限度である30万円については，特に郵便貯金の預入限度の引上げの要請と関連して検討を行なつた。総理府統計局の「昭和34年貯蓄動向調査」を基にして作成した第95表によれば，年間所得階層70万円ないし90万円の階層で始めて27万円程度の預貯金を持つていることを示している。しかもこの預貯金は，郵便貯金と銀行その他の金融機関の預金とを合わせた金額である。そうすると，年間所得70万円をこえる所得者は，全体の納税者のうち約7%程度にすぎない状況であるから，現在の所得水準，国民貯蓄組合の乱用傾向のなかでは30万円の限度額の引上げは適当ではなく，軽々に実施すると10%分離課税によるわずかな収入まで失うことになると思われる。

2. 株式に対する課税の特例

(現行制度の概要)

(1) 現在，株式に投資した場合の所得税の課税は，受取り配当に対する課税の問題と，株式を売却したときの譲渡益に対する課税の問題とに分れる。

個人が配当を受け取ると，配当所得としてその取得に要した負債の利子を控除したものが所得税の総合課税の対象となる。この配当所得については，支払法人の段階で20%の源泉徴収をすることがたてまえとなつているが，利子所得の源泉徴収率の軽減の特別措置と同様に，昭和36年3月31日までの間に支払いを受けるべきものについては，源泉徴収税率を10%とする特別措置が適用されている。この源泉徴収税額は，配当所得が総合して所得税を課される際その所得税額の一部とみなされ，源泉徴収分が多すぎるときは還付される。

また，個人の配当所得については，法人税との二重課税を調整する見地から配当控除が認められ，受取配当の20％（課税所得が1,000万円をこえる場合にはそのこえる部分に対応する配当については10％）相当額が配当を受け取つた個人の所得税額から控除される。この控除については控除不足を生じた場合も，その不足額の還付は行なわれない。

この配当控除の制度が法人税と所得税の二重課税の調整という目的からみても種々問題があることは，企業の株式資本の充実に資するための配当課税の改正において詳しく述べたところであり，ここでくり返さない（第3章第4 P140以下）。

次に株式の譲渡益については，譲渡所得として課税されるべき筋合のものであるが，現在，有価証券の譲渡所得を非課税とする特別措置がとられており有価証券の譲渡が事業所得ないし雑所得に該当しない限り，所得税は課税されない。

さらに，証券投資信託の収益の分配も，配当所得のうちに含まれ，源泉徴収税率は，株式の配当と同様に10％の軽減税率が適用され，配当控除については，その収益の分配のうちに株式の譲渡益等も含まれていることから，受取収益の10％（課税所得が1,000万円をこえる場合には，そのこえる部分に対応する収益については5％）とされ，また，その受益証券の譲渡に係る所得は，株式の場合と同様，原則として非課税とされている。

以上のように配当に対する源泉徴収税額の軽減，配当控除及び株式の譲渡所得の非課税措置が，株式に対する投資の優遇措置として考えられているが，配当控除については，先に述べたとおり配当課税の改正の問題（第3章第4P128以下）として，また，株式の譲渡所得については，所得税制の整備の問題（第5章第1，Ⅰ，6，（Ⅰ）P365以下）として，それぞれとりあげたので，ここでは，配当所得に対する源泉徴収税率の軽減の問題を中心にとりあげることとする。

（沿　　革）

(2) 配当所得の課税の沿革については，すでに詳しく述べた（第3章第4，3，(1) P133以下）。大正15年以来，それまで相当長期間にわたつて法人税の課税のみにとどめられていた配当所得について，所得税が課されるようになつたが，その課税は，賦課課税の方法によつた。

配当所得について源泉徴収制度が採用されたのは，昭和15年からであるが，当時は，分類所得税の源泉徴収であり，現在のように，総合所得税の前取りとしての源泉徴収ではなかつた。

現行のような源泉徴収制度が採用されたのは，従来の分類，総合の二本建ての所得税制が廃止され，申告納税制度等が導入された昭和22年からであり，その時の源泉徴収税率は20％であつた。

昭和25年度のシャウプ勧告に基づく税制改正において，法人税を完全に所得税の前取り（一種の源泉徴収）とみるシャウプ勧告独自の考え方から，この源泉徴収の制度は，一度廃止されたが，配当所得の総合課税のは握もれ等に備えるため，再び27年に至つて20％の源泉徴収制度が復活された。

この源泉徴収の20％の税率は，利子に対して10％の分離課税が採用された昭和28年の翌年から15％に軽減され，利子に対して全面的な非課税措置がとられた昭和30年から10％に軽減され，そのまま今日に至つている。

（検討と結論）

(3) 配当所得に対する源泉徴収税率の問題を検討するに当たつては，まず配当所得は，どのような所得階層に属する者が有しているかをみる必要がある。この点については，企業の株式資本の充実に資するための配当課税の改正の問題に関連して，その一部を既に述べた（P 148 以下）が，さらに詳細にみると，第96表に示すように，納税者の総数に対して，その約2％が配当所得を有するにすぎないが，所得階層別にみると，200万円超の所得者のうち30％以上が配当所得をもち，配当所得金額の86％は，100万円超の所得者がもつている。また，昭和34年の貯蓄動向調査（第97表）によつても預貯金は，20万円ないし30万円の所得層においてすでに76％もの者が保有しているが，株式となると，60万円ないし70万円の所得階層からやつと30％をこえるにすぎない状況であり，株式の保有者が高額所得者に多いことは，明らかといえよう。

第96表　配当所得の所得階層別分布

区分 / 所得階層	人員				所得金額				上積税率
	合計(A)	内配当所得者(B)	百分比	(B/A)	合計(C)	内配当所得者(D)	百分比	(D/C)	
	千人	千人	%	%	百万円	百万円	%	%	%
20万円以下	2,648	2.0	0.8	0.08	423,411	25	0.1	0.01	10.0
20万円超	2,641	10.0	4.2	0.4	646,913	135	0.3	0.02	11.5
30 〃	2,331	20.0	8.3	0.9	801,228	440	1.0	0.05	14.2
40 〃	1,572	28.5	11.9	1.8	697,264	835	1.9	0.1	17.7
50 〃	1,495	51.5	21.5	3.4	854,832	1,920	4.4	0.2	20.0
70 〃	65.9	47.8	19.9	7.2	529,368	2,660	6.2	0.5	24.0
100 〃	378.6	47.2	19.7	12.5	471,333	6,680	15.5	1.4	28.6
200 〃	94.5	29.3	12.2	31.0	242,669	16,665	38.6	6.9	38.4
500 〃	10.4	3.2	1.3	30.8	64,462	7,475	17.3	11.6	48.0
1,000 〃	1.6	0.5	0.2	31.3	25,460	6,311	14.7	24.8	57.6
合計	11,832.0	240.0	100.0	2.0	4,756,942	43,146	100.0	0.9	38.9

（備考）
1. 本表は，昭和33年分申告所得税の総所得階級別課税実績を基礎とし，昭和35年に引き伸して計算したものである。
2. 上積税率は，昭和35年度予算見積りにおいて見込んだ「その他所得者」（配当所得を有する者が多いと認められる）の所得階級別の上積税率を掲げた。
3. 人員及び所得金額欄の合計は，申告納税者と源泉納税者とを単純に合計したため，若干重複する部分がある。

配当所得に対する源泉徴収税率をいかに定めるかについては，理論的には，源泉徴収が租税の徴収を確保することを目的とする以上，所得の総合が行なわれた場合に，配当所得を有する者に対してどの程度の税率が適用されるか，いいかえれば，それらの者がどのような所得階層に属するかということによつて定めるのが適当である。この場合，配当所得については，配当控除が認められるから，配当を他の所得の上積みとみて，その上積所得に適用される税率から配当控除の割合をさし引いたものが配当所得に適用される税率ということができる。

現在，この上積所得としての税率の平均は，第96表に示すように，38.9％であり，これから配当控除20％を引くと18.9％が平均的な配当所得に適用される税率であり，これを基礎として源泉徴収税率を定めるとすると10％の特例は低いようにみえる。さらに，今回の答申では，昭和

第97表　勤労世帯の貯蓄動向（所得階級別，各種貯蓄保有割合）

所得階級	調査世帯数	貯蓄のある世帯数	預貯金									生命保険（郵便年金を含む）の掛金	株式	債券	投資信託	貸付金信託
			預貯金のある世帯数	長期預金				短期預金								
				長期預金のある世帯数	郵便局	銀行（相互銀行を除く。）	その他の金融機関	短期預金のある世帯数	郵便局	銀行（相互銀行は除く。）	その他の金融機関					
	(20世帯) %	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
～10万円未満	100.0	50.0	35.0	15.0	15.0	—	—	25.0	15.0	10.0	—	35.0	—	—	—	—
10万円以上～20万円未満	(122) 100.0	72.1	58.2	32.8	15.6	10.7	12.3	47.5	33.6	18.0	4.9	47.5	4.9	—	1.6	—
20 ～ 30	(293) 100.0	91.5	76.1	46.8	27.0	18.4	10.9	63.8	42.0	20.5	13.3	73.4	7.5	1.7	1.4	1.7
30 ～ 40	(369) 100.0	96.8	84.6	55.0	30.9	23.3	15.4	72.4	52.0	25.5	11.4	87.0	9.5	3.8	5.1	2.4
40 ～ 50	(302) 100.0	97.7	93.4	66.9	37.7	37.1	15.9	78.8	50.0	35.8	14.6	89.4	17.5	5.0	8.3	3.6
50 ～ 60	(184) 100.0	96.2	88.6	60.3	38.0	31.5	15.8	77.7	51.1	40.8	12.0	91.8	24.5	5.4	6.5	5.4
60 ～ 70	(119) 100.0	99.2	95.8	68.1	36.1	40.3	27.7	84.9	58.0	43.7	21.0	92.4	36.1	11.8	16.8	3.4
70 ～ 80	(73) 100.0	100.0	95.9	78.1	46.6	47.9	27.4	84.9	47.9	49.3	21.9	93.2	46.6	11.0	21.9	5.5
80 ～ 90	(53) 100.0	100.0	96.2	81.1	37.7	52.8	15.1	92.5	66.0	49.1	17.0	92.5	35.8	11.3	11.3	11.3
90 ～ 100	(24) 100.0	100.0	91.7	75.0	37.5	37.5	25.0	83.3	58.3	54.2	25.0	95.8	54.2	20.8	16.7	4.0
100万円以上	(69) 100.0	100.0	97.1	75.4	66.7	52.2	11.6	91.3	59.4	73.9	14.5	97.1	68.1	27.5	31.9	17.4
合　計	(1,628) 100.0	94.1	84.9	58.2	32.6	29.4	15.7	73.3	49.0	33.1	13.5	83.4	19.5	5.9	8.0	3.8

（備考）　1.　本表は，「昭和34年貯蓄動向調査」（総理府統計局調べ）をもととして作成したものである。

2.　二種類以上の貯蓄又は二金融機関以上に貯蓄のある世帯を，それぞれ1世帯として計上した。

37年分の配当所得から配当控除率を20%から15%に引き下げることを予定しており，そうなると，配当に対する源泉徴収税率は，前述の18.9%に5%を加えた23.9%を基礎とすることになり原則どおり，20%としてさしつえないという考え方も成り立つ。

一方，配当所得については，配当所得者の人員の点からみると，配当控除等の関係で源泉徴収税額の還付を受ける者が多く，徴税の便宜としての源泉徴収税率を引き上げるのは適当ではなく，また，利子所得が分離課税を受けている限り，源泉徴収税額がややもすれば最終負担となりがちの今日，同じ貯蓄形態でありながら，預貯金，貸付信託，公社債などと，株式とを源泉徴収という技術的な面でも差別することは適当でないという意見もある。

当調査会は，以上のような検討の結果，配当控除率が15%に下がるのは，昭和37年からであること，また，利子所得に対する分離課税の特別措置を1年間延長することとしていることにかえりみ，配当所得に対する源泉徴収税率の特別措置も，1年間だけ存続させるべきであるという結論に達した。

3. 各種の貯蓄に関する税制上のその他の問題

(Ⅰ) 無記名式の貯蓄形態に対する課税方式

(無記名預金)

(1) 現在，無記名式の貯蓄には，いわゆる無記名預金と，無記名式の公社債，貸付信託又は証券投資信託の受益証券とがある。

このうち，前者の預金は，戦後の混乱期における通貨の膨張によるインフレーションを防止するため，通貨の退蔵を防ぐ目的で，昭和22年に銀行局長通達により特別定期預金及び特別金銭信託として発足した。この場合，利子課税については，源泉選択制度が採用され，60%の源泉徴収税率が適用された。この制度は，シャウプ勧告により，税負担の公平の原則に反するものと指摘されて，昭和24年末にいつたん廃止されたが，その後，貯蓄増強の見地から昭和27年に再び特別定期預金及び特別金銭信託として復活し，今日に至つている。

最近における無記名預金は全国銀行において預金合計額7兆6千億円のうち2,000億円(約2.7%)を占めている。

(無記名の公社債，証券投資信託の受益証券等)

(2) 公社債については，有価証券として転々流通する性質から，無記名式として発行されるものが普通である。他面，貸付信託及び証券投資信託の受益証券のうち，無記名式のものは，本来，有価証券たる性質をもつけれども，現在，転々流通しているものはほとんどない実情にある。

これらの有価証券については，所得税法は，総合課税の実をあげるため，利子，収益等の支払いを受ける者に対し，支払いの取扱者である金融機関ないし証券会社に住所，氏名等を告知する義務を課し，また，これらの支払いの取扱者は，支払いを受ける者に告知をさせた後でなければその支払いをしてはならないものとしている。もつとも，利子所得の分離課税が行なわれている間は公社債の利子又は貸付信託の受益証券の収益の分配を受ける者については，このような告知義務は課されていない。

（検討と結論）

(3) 無記名預金の制度の趣旨が，課税所得の調査に際して預金の元本の追及を免がれさせることにあるとすれば，シャウプ勧告をまつまでもなく，本来税制としては受け入れられるべき制度ではない。しかし，現在，利子について分離課税が行なわれている限り，一般的に支払調書の提出義務もなく，無記名預金の存在理由はあまりないといつてよい。

無記名預金の量は，前述のように現在のところ大したものではないが，無記名預金と並んで問題となるのは，仮装名義の預金の存在である。税務行政の経験からいうと，預金について仮装名義の使用が，広く行なわれており，きわめて高額の預金が多数の仮装名義に分割され，隠されている事例も少なくない。無記名預金はもちろん，このような仮装名義の預金についても，納税の秩序に筋を通すために，何らかの施策が必要であろう。

ちなみに，諸外国においては，預金の預け入れないし引出しに当たつて，自らの署名が必要とされるので，わが国でみられるような仮装名義の預金が問題となつた例はあまりないようである。

証券投資信託の無記名式の受益証券については，最近税務当局の監査の実例では，実に87％をこえる支払調書が，住所，氏名の虚偽記載等のため，収益の分配金の総合課税ができない状態にあることが判明した。現在国税庁と証券会社の間において，このような事実の発生を防止するため支払調書の告知義務規定の適正な実施を行なうべく協議が行なわれているが，税制としても，このような事態に対して対処すべき手段を検討すべきである。当調査会においても，たとえば無記名式のものについては，源泉徴収税率を他の貯蓄形態のものに比して高くして，執行面における所得の総合が容易になるようにし，またかりに総合することができないものが生じたとしても，税負担の公平がそこなわれないようにする案について審議が行なわれた。

このような考え方は，現在分離課税の対象となつている公社債の利子，貸付信託の収益の分配についても，これらが原則どおり総合課税されるに至つた場合においては，当然同じように検討されて然るべきものである。

いずれにしても，このような無記名式ないし仮装名義の貯蓄形態に対する課税方式のあり方については，租税負担の公平を確保する観点から，今後なお検討を続け，何らかの成案を得る必要がある。

（Ⅱ） 生命保険に対する課税方式

（現行制度の概要及び沿革）

(1) 生命保険に関しては，特別措置として，現行法上所得税課税に当たつての生命保険料控除と相続税課税に当たつての保険金控除とが認められている。

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22,500円(15,000円までの金額と15,000円をこえ30,000円までの金額の2分の1）を限度として控除することを認めるものである。控除の対象となる生命保険料は，納税義務者又はその者と生計を一にする配偶者その他の親族を保険金受取人とする生命保険契約のため支払つた生命保険料である。また，その控除額は，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，保険期間が5年未満のいわゆる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。

また，相続税課税上の保険金控除とは，相続税の課税価格の計算上，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け取つた場合に，受取保険金のうち50万円までの金額を，課税価格に算入しない制度である。

(2) いま，このような措置を含め，生命保険に関する課税関係をまとめてみると，次のとおりである。

(イ) 生命保険契約を締結して生命保険料を支払うと払込保険料が上記の22,500円の限度内で所得税の課税所得から控除される。

(ロ) 養老保険の満期保険金を受けとると一時所得として課税されるが，払込保険料は，その収入を得るために支出した金額として控除される。

(ハ) 養老年金を受けとると，年金は雑所得として課税されるが，年金の額が払込保険料の金額に達するまでは課税されない。

(ニ) 被保険者の死亡によつて保険金を受けとるときは，相続税法上，上記のとおり保険金控除が50万円を限度として認められる。

(3) 生命保険料控除の制度は，大正12年の税制改正から認められ，昭和22年から25年までの間いつたん廃止された後，昭和26年から復活して今日に至つている。相続税法上の保険金控除は，昭和13年から認められた制度である。

(諸外国の制度)

(4) 生命保険料控除は，主要諸外国では，イギリス，西ドイツなどで認められ，アメリカには，生命保険料控除の制度はない。

(イ) イ ギ リ ス

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(払込金額が10ポンド以下のときはその払込金額の全額，10ポンドをこえ25ポンドまでは一律に10ポンド)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％をこえることができない。

(ロ) 西 ド イ ツ

西ドイツでも，生命保険料控除が認められるが，その控除は，社会保険料，建築金庫払込金等他の特定の支出額と合計したうえ，特別支出控除として一定の限度まで控除される。

控除限度額は，家族の構成によつて異なり，たとえば，夫婦者については，2,200ドイツ・マルクまでその全額，その金額をこえる支出があるときは，1,100ドイツ・マルクを限度としてその超過支出額の2分の1が控除される。また，給与所得者等については一定の概算額による控除が認められる。

(検討と結論)

(5) 所得税法上生命保険料控除が認められる理由としては，(イ)長期貯蓄の奨励，(ロ)生命保険が生命の消耗に対する一つの備えであり，相互扶助による生活安定の効果を持つことなどが挙げられている。

このうち，(イ)については，公社債，貸付信託，証券投資信託などの長期貯蓄形態の普及状況等からみると，生命保険についてだけその払込金額を所得から控除するというような措置を講ずる根拠は十分とはいえない。(ロ)については，社会保険料控除の思想とも共通するものであつて，おそらく生命保険料控除を支える最大の理由づけといいうるものであろう。

生命保険料控除は，払込保険料を所得から控除するという他の貯蓄にみられない特別な奨励措置である。これと対比されるものに厚生年金保険の保険料，共済組合の掛金，その他の社会保険料を所得から控除する社会保険料控除の制度がある。社会保険料控除は，社会保険料を無制限に控除することを認めているが，給付事由が発生して，一時金なり年金なりを受領するときは，保険料は，必要経費とは認められず，その一時金又は年金を退職所得又は給与所得とみなして課税されることとなつている。

すなわち，社会保険料控除は，理論的には，課税の繰延べの性質をもつているのに対して，生命保険の場合には，満期保険金を受領したときには，再び払込保険料が控除されるので，この点について，ときおりアンバランスが指摘されることがある。

最近における国民年金制度の発足その他の公的な社会保険の普及に伴い，生命保険料控除の制度についても，新たな角度からの検討が要請されるであろう。

(Ⅲ) 金融債等の償還差益，定期積金の給付補てん金等に対する課税方式

割引金融債，額面以下で発行される利付債券等の償還差益，定期積金の給付補てん金等については，実質的には所得税法上の利子所得と同じ性質のものと考えられるが，現在，雑所得とされているため，源泉徴収が行なわれず，総合課税の実もあがつていない実情にある。これらの点についても，検討が行なわれたが，その結果については「所得税制の整備」(第5章第1，Ⅰ，1，P 351 以下)のところで述べる。

第 3　内部留保の充実のための特別措置（準備金，引当金関係）

Ⅰ　総　　説

1　準備金及び引当金の性格

（準備金等の性格についての議論）

(1)　内部留保の充実のための特別措置として従来からあげられているものは，貸倒準備金，価格変動準備金，退職給与引当金，異常危険準備金，渇水準備金，特別修繕引当金，違約損失補償準備金の七つの準備金及び引当金である。

しばしば主張されることは，これらの準備金ないし引当金は，そもそも企業会計上，費用性ないし損金性を持つものであつて，これを税制上の特別措置に含めること自体不合理であり，いずれも基本税法のうちに織り込まれるべきものであるということである。

たしかに，近代会計理論の損益法的立場に基づく期間損益計算理論は，繰延費用のように当期の支出でも将来の収益に負担させる費用を見いだす反面，見越費用のように当期においてはまだ現実に支出されていないけれども当期の収益に負担させる費用を見いだして企業利益を計算する方向に進んできたことは事実であり，これらの準備金及び引当金もこの見越費用の一種として主張されているのである。

しかしながら，いかなるものが当期の収益に負担されるべき準備金ないし引当金であるかという範囲になると，会計理論においても，また，商法の分野でも明確ではなく，種々の説があるばかりか，どういう方法でこれを見積りないし評価するかとなると全く未開拓の分野であるといえる。たとえば，税法整備小委員会において検討された商法改正要綱試案では，法律上の債務であるものだけ負債として計上しなければならないという考え方にたち，試案においては，「債務の発生又は債務の金額が不確定であつて，債務の発生原因が決算期前にある場合には相当の金額を負債として計上しなければならないものとし，負債性引当金のうち負債としなければならないものを明らかにした。将来発生する債務で債務の発生原因が決算期後にある場合には，引当金として負債に計上してはならないのは当然である。通常，退職給与引当金及び納税引当金は，負債たる引当金であり，修繕引当金及び渇水準備金は，負債たる引当金にはならない。」と述べ（試案9負債たる引当金の理由書），企業会計原則や財務諸表規則が負債性引当金としている修繕引当金と渇水準備金を否定し，明らかに利益の留保たる性格を持つものとみているのである。

（税法上の準備金等の分類と性格）

(2)　しからば，税法の準備金，引当金に対してとる立場は，どんなものであろうか。この点は必ずしも十分な説明が今までなされていないが，昭和25年度の改正の際に，シャウプ勧告に基づいて貸倒準備金と特別修繕引当金を設けて以来，企業会計原則の主張等に耳を傾けながら費用性のある準備金，引当金を探究するとともに，費用性はなくても，周期性損失の発生や偶発損失の発生を考慮して利益留保的準備金の積立てを認める方向で進んできたものであり，これまでおおむね次のように分類されている。

(イ)　負債性引当金に属するもの

① 退職給与引当金

② 特別修繕引当金

(ロ) 評価性引当金に属するもの

貸倒準備金

(ハ) 偶発損失準備金に属するもの

① 渇水準備金

② 異常危険準備金

③ 違約損失補償準備金

④ 価格変動準備金

一般の説明では(イ)及び(ロ)の準備金，引当金は，費用ないし損金の性格を帯びているが，(ハ)の準備金は，本来，利益の留保であつて，費用ないし損金の性格はなく，ただ課税所得の平準化の見地から税法が認めたものといわれている。この平準化の点については，シャウプ勧告以来整備されてきた損失の1年間繰りもどし及び5年間繰越制度による課税所得の平準化機能のうえに，さらに一つのしんしやくを加えたものと考えられる。

ところで，(ハ)の準備金については，もとより，(イ)及び(ロ)の準備金，引当金についても，将来の費用の発生の見積りないし評価の具体的方法は，商法の分野においてはもちろん，会計学においても未開拓である。しかし，税法としては，これらの準備金，引当金を認める場合，税法本来の立場の必要から概括的な一定の基準を定めざるをえない。たとえば，製造業における貸倒準備金については，毎期の繰入率を0.7％，累積限度を3％，また，損害保険会社等の異常危険準備金については，毎期の繰入率を正味収入保険料の7％，累積限度を正味収入保険料の100％というようにである。いうまでもなく，この点は，将来発生する費用の予測であるだけに，客観的な測定方法を見いだすことは容易ではなく，したがつて，また，概括的な基準にもせよ，これをいつたん定めた後も，経済情勢のその後の推移による諸条件の変更に対応してこの基準を常に再検討する必要がある。この必要性は，価格変動準備金のように特定の商品を除いて偶発損失の発生がほとんど予測されないものについては，なおさら強いといえよう。

こうした測定方法としては，たとえばアメリカや西ドイツで貸倒準備金について個々の企業の過去の貸倒実績率をもつて引当てを認めるという例がある。せめてこのような過去の経験値でもとれば格別，わが税法のような方法をとるときは，たとえば貸倒れや異常危険の少ない企業にとつては，これらの準備金は，利益留保的なものとなつてくるし，また，現実の準備金，引当金の累積状況や取りくずし状況からみて，その傾向がみられるのである。

この二つの面，すなわち，いまだに範囲について論争のたえない準備金，引当金の性格と，税法における積立方法や取りくずし方法の不十分さに起因する利益留保的要素の発生という二つの面において，これらの準備金，引当金は，税法でまだ安定した地位を得ず，特別措置の範囲に含められる理由があるようである。ことに，さきの商法改正要綱試案が強行規定として実施されれば，これにはずれる税法上の準備金，引当金は，商法上は利益処分の形で行なうが，税法面だけ損金処理をする形にせざるをえないであろう。

2 準備金及び引当金についての整理合理化の基本的考え方

(準備金等の現状と税制改正との関連)

(1) 以上述べたように各種準備金，引当金を税法上の性格からみると，費用的な面と利益留保的な面との二つの性格があることに着目し，さらに，今回の特別措置の改正の基本方針をあわせ考えると，その整理合理化の方針は比較的容易に打ちたてられる。

第98表(P 282)は，各種準備金，引当金を含めて，特別措置による免税所得等の推移を示しているが，これによると，各種準備金，引当金の累積状況は著しく，昭和35年度の見込みでは約1兆円に及び，払込資本金の4分の1程度に達している。このことは，各種準備金，引当金が普通の分類では負債項目に入れられながら実は自己資本として大きく働いていることを示すものである。ことに退職給与引当金(約3,300億円)，貸倒準備金(約2,900億円)及び価格変動準備金(約2,600億円)の3種の準備金は，たいていの企業に共通して積み立てられているもので，そのウエートは，はなはだ大きい。今回の資金の供給者としての個人家計面における所得税の大幅減税並びに資金の需要者としての企業の面における耐用年数の改訂，配当課税方式の改正及び同族会社の留保所得課税の軽減合理化は，より正常な資金調達を容易にする一方，準備金，引当金のうちの利益留保的性格を持つ資金調達を縮小するうえの基盤を作るものといえよう。

しかし，そうかといつて，法人税や所得税の税率が相当高い今日，損失の繰りもどし及び繰越制度のみにより課税所得の平準化を図ることで足り，将来の偶発損失に対する備えは全く不必要であるということもいきすぎであろう。

(整理合理化の基本方針)

(2) 当調査会は，以上のような検討の結果，各種準備金，引当金について次のような整理合理化の方針をとることを適当と認めた。

(イ) 各種準備金，引当金のそれぞれの性格，目的等に十分即した改正を行なう。

(ロ) 累積状況，取りくずし状況等からみて利益留保的要素の多いと認められる準備金，引当金に重点をおいて整理合理化を図る。

(ハ) 整理の方向は，準備金，引当金の内容に応じ今後における繰入れないし積立ての速度をゆるめること及び累積限度を制限することにおき，既往の積立額を直ちに取りくずすことを避ける。

Ⅱ 各　　論

1. 貸倒準備金

(現行制度の概要)

(1) 貸倒準備金は，売掛金，貸付金等の貸金債権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，貸倒準備金のうち税法が認める繰入限度以内の金額は，課税所得計算上損金又は必要経費に算入され，貸倒れが発生したときは，この準備金の金額を取りくずして補てんすることとされている。この貸倒準備金制度の概要は次のとおりである。

(イ) 法人の貸倒準備金

期末貸金残高の3％と，期末の自己資本のうちいずれか低い金額（累積限度額）に達するまで，次の①又は②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，損金に算入される。

第98表　租税特別措置による非課

項目＼年度	昭和25年度	26	27	28	29
1. 非課税準備金及び引当金					
貸倒準備金	(111) 111	(81) 193	(145) 338	(199) 537	(262) 800
価格変動準備金	(—) —	(—) —	(74) 74	(283) 357	(386) 744
退職給与引当金	(—) —	(1) 1	(417) 419	(361) 781	(372) 1,154
特別修繕引当金	(0.2) 0.2	(7) 7	(9) 16	(2) 19	(7) 27
輸出損失準備金	(—) —	(—) —	(—) —	(1) 1	(2) 3
渇水準備金	(—) —	(—) —	(46) 46	(40) 86	(31) 117
違約損失補償準備金	(—) —	(—) —	(1) 1	(6) 8	(4) 12
異常危険準備金	(—) —	(—) —	(—) —	(113) 113	(37) 150
小計	(111) 111	(90) 202	(693) 895	(1,010) 1,905	(1,106) 3,011
2. 特別償却	(—) —	(2) 2	(28) 31	(48) 80	(58) 138
3. 非課税留保金合計	(111) 111	(92) 204	(723) 927	(1,058) 1,986	(1,164) 3,150
4. 免税所得					
重要物産免税所得	(10) 10	(36) 46	(73) 120	(101) 221	(107) 328
輸出所得の特別控除	(—) —	(—) —	(—) —	(13) 13	(40) 53
増資配当免税所得	(—) —	(—) —	(—) —	(—) —	(30) 30
特別法人の非課税留保等	(—) —	(—) —	(—) —	(—) —	(9) 9
小計	(10) 10	(36) 46	(73) 120	(115) 235	(187) 422
5. 交際費損金不算入額	(—) —	(—) —	(—) —	(—) —	(△ 17) △ 17
6. 差引非課税留保金額等	(122) 122	(128) 250	(796) 1,047	(1,173) 2,221	(1,335) 3,556

（備考）　1. 特別法人の非課税留保は昭和30年度まで，交際費の損金不算入額は31年度まで実績，以降

2. 上記項目以外の各項目については33年度まで実績，34，35年度は見込額である。

3. 本書の計数は残高，括弧書は純増減額である。

税準備金，引当金等の推移

（単位　億円）

30	31	32	33	34	35	構成比
						%
(172)	(247)	(396)	(436)	(380)	(440)	29.4
973	1,220	1,616	2,053	2,433	2,873	
(347)	(435)	(304)	(61)	(300)	(370)	26.2
1,091	1,527	1,832	1,893	2,193	2,563	
(432)	(375)	(118)	(343)	(390)	(440)	33.2
1,586	1,962	2,080	2,424	2,814	3,254	
(5)	(6)	(12)	(△ 2)	(15)	(15)	0.8
32	39	52	50	65	80	
(2)	(15)	(20)	(7)	(18)	(—)	0.7
6	21	41	49	67	67	
(47)	(113)	(37)	(23)	(98)	(20)	4.7
165	278	315	339	437	457	
(5)	(6)	(10)	(6)	(12)	(10)	0.7
18	25	35	42	55	65	
(28)	(56)	(68)	(40)	(42)	(40)	4.3
179	235	304	344	386	426	
(1,041)	(1,256)	(969)	(917)	(1,256)	(1,335)	100.0
4,053	5,310	6,279	7,197	8,453	9,788	
(57)	(138)	(244)	(205)	(308)	(363)	—
196	335	579	785	1,093	1,457	
(1,099)	(1,395)	(1,213)	(1,122)	(1,564)	(1,698)	—
4,250	5,645	6,859	7,982	9,547	11,245	
(142)	(196)	(272)	(119)	(110)	(120)	—
471	667	939	1,058	1,168	1,288	
(82)	(166)	(236)	(198)	(260)	(300)	—
136	302	539	737	997	1,297	
(109)	(150)	(296)	(201)	(25)	(—)	—
139	290	587	789	814	814	
(13)	(15)	(17)	(17)	(17)	(17)	—
23	38	55	72	89	107	
(348)	(528)	(822)	(536)	(412)	(437)	—
771	1,299	2,121	2,658	3,070	3,507	
(△ 45)	(△ 84)	(△ 145)	(△ 212)	(△ 190)	(△ 165)	—
△ 62	△ 147	△ 292	△ 504	△ 694	△ 859	
(1,402)	(1,838)	(1,890)	(1,447)	(1,786)	(1,970)	—
4,958	6,797	8,688	10,135	11,922	13,893	

は見込額である。

① 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	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（金融保険業のうち，農林中央金庫等は100分の35，その他は100分の25）に相当する金額

(ロ) 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。すなわち，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，その年の積立増加額は必要経費に算入される。

（沿　革）

(2) 貸倒準備金制度の沿革は，次のとおりである。

(イ) 昭和25年以前においては，貸倒準備金は所得の計算上いつさい損金又は必要経費に認められず，貸倒損失が現実に発生したときにこれを損金又は必要経費とすることとしていたが，昭和25年のシャウプ勧告による税制改正において，初めて貸倒準備金の制度が創設された。

(ロ) 当初の制度では，期末（年末）貸金残高の2％（累積限度額）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（毎期の繰入限度額）を積み立てたときは，損金に算入することとなつていた。

(ハ) 次いで，昭和26年に個人の貸倒準備金の累積限度額を年末の貸金残高の5％（金融業は2％）に引き上げるとともに，累積限度額に達するまで所得の20％を限度として一時に貸倒準備金の積立てができるように改めた。

(ニ) さらに，昭和27年には法人について，その累積限度額を期末貸金の3％に引き上げるとともに，これと期末における資本金額，再評価積立金額，資本積立金額及び期首における積立金額の合計額とのいずれか低い金額とし，毎事業年度の繰入率を若干引き上げるとともに業種別にその実情に即するよう細分して定めた。

(ホ) 昭和28年には，法人の毎事業年度の繰入限度額と累積限度額の引上げを行なつた。また，昭和29年には中小企業に対する不況時の融資の側面的な援助措置として，金融業について，一定期間における中小企業向け貸付金に対する貸倒準備金の繰入率を割増しする特例が認められ，昭和34年まで続けられた。

(ヘ) 次いで昭和32年の税制改正に際し，租税特別措置の整理合理化が図られ，貸倒準備金の毎期の繰入限度についても，約3割程度の引下げが行われ，今日に及んでいる。

（諸外国の制度）

(3) 次に外国の制度は，おおむね次のとおりである。

(イ) アメリカ

金融機関及び常時売掛金債権を有する納税者に対して貸倒準備金の設定が認められている。

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が設けられており，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倍を乗じた額となつている。

また，信用協同組合，相互貯蓄銀行，住宅金融組合，貯蓄貸付組合については，貸倒準備金繰入前の所得金額と期末預金総額の12%相当額から期首の資本金，積立金額，利益積立金額及び繰越利益金を控除した金額のいずれか少ない金額を繰入限度とすることとなつている。

(ロ) イ ギ リ ス

期末貸金について一定の概括的な繰入率による貸倒準備金制度は認められていない。しかし，個々の債権で部分的に無価値であると見積られる特定の債権金額については，これに相当する金額を貸倒準備金勘定へ繰り入れることが判例により認められている。

(ハ) 西 ド イ ツ

債権の額について期末において個別的にその評価を行ない，回収の困難な部分を過去の経験率等に基づいて算定し，これを価値修正勘定として負債の部に計上することができる。

（検　　討）

(4) 以上のような内容を持つ現行貸倒準備金に関して，次のような検討を行なつた。

(イ) 現行の貸倒準備金は，評価性引当金といわれているが，この貸倒準備金が企業の貸倒れの実際等からみて果たしてどのような結果を生んでいるかを実証的にみてみた。すなわち，この準備金の期末貸金に対する累積額の割合及び貸倒率は，次のようになつている。

① 累 積 割 合

第99表及び第100表(P286)が示すように貸倒準備金の累積が著しい業種と累積の少ない業種とがみられる。たとえば，金融機関，大法人の製造業者が高く，商社，中小法人は低い状況を示している。これは，次に述べるように金融機関や大法人の製造業者は貸倒率が低いため累積が比較的早いのに反して，商社については，所得制限が作用しているほかに，貸倒れが大

第99表　金融機関及び大，中小法人(業種別)の貸倒準備金の累積調

業種別＼項目別			法人数	期末貸金額 (A)	期末準備金残高 (B)	(B/A)
金融機関			86	百万円 6,317,306	百万円 138,004	% 2.18
大，中小法人(金融機関を除く)	大法人	卸小売業	13	482,750	1,254	0.26
		製造業	90	631,769	12,841	2.03
		その他	28	102,589	1,311	1.28
	中小法人	卸小売業	52	千円 1,807,888	千円 26,752	% 1.47
		製造業	9	156,098	2,317	1.48
		その他	3	10,793	120	1.11

(備考) 本表の調査対象は，金融機関については昭和34年上期，大法人については昭和34年11月～昭和35年4月の間の決算のもの，中小法人については昭和34年度中の決算のものである。

第100表　業種別の貸倒準備金繰入

区分			調査会社数	昭和33年上 貸金	繰入限度額	割合	貸倒額	割合	33 貸金	繰入限度額	割合
金融機関			4	1,271,362,895	2,452,560	(3.84) 1.92	795,944	(1.24) 0.62	1,363,934,532	3,041,888	(4.46) 2.23
大法人	製造		14	156,459,095	490,728	(6.26) 3.13	113,179	(1.44) 0.72	157,409,663	542,289	(6.88) 3.44
	卸小売	商社	4	250,719,265	470,347	(3.74) 1.87	561,457	(4.46) 2.23	263,759,496	618,615	(4.68) 2.34
		その他	3	3,118,999	23,391	(14.98) 7.49	306	(0.18) 0.09	3,297,699	24,731	(15.00) 7.50
	その他		3	14,221,866	35,553	(5.00) 2.50	25,989	(3.64) 1.82	14,258,932	29,014	(4.06) 2.03
中・小法人	製造		5	—	—	—	—	—	121,983	854	7.00
	卸小売		10	—	—	—	—	—	291,988	3,925	13.44
	その他		3	—	—	—	—	—	5,606	28	5.00

（備考）　1. 大法人は調査対象200社のうち業種別に主要会社を抽出し，中小法人は日本橋税務署管内法人
2. 割合は，貸金に対するもので千分比で示している。なお，括弧書は年換算率である。

きいことによるものであり，中小法人は，貸倒れが大きいことによるものと考えられる。

② 貸倒率

貸倒率の状況は，第100表が示すように，中小法人がもつとも大きく(0.7％～1.1％)，ついで商社が大きく(0.4％～0.8％)，さらに製造業者(0.07％～0.18％)，金融機関(0.06％～0.12％)の順となつている。

(ロ) 以上に示したところによつてみると累積額が金融機関，製造業者に大きく，商社，中小法人に低いことは，期末貸金に対する繰入率，所得制限，貸倒率が調和のとれていないことによるものと考えられる。つまり，繰入率と貸倒率との関係，さらに繰入率と所得制限との関連を十分に検討する必要があろう。

(ハ) そこで，まず所得制限を考慮しないで繰入率と貸倒率との関連についてみると，中小法人では貸倒率が繰入率に近くなつているが，その他の業種では貸倒率と繰入率とは相当の開きがあることが示されている。

(ニ) 次に所得基準が毎期の繰入額及び積立額にどのように作用しているかをみると，第100表の括弧書の数字と各業種別繰入率とを比較すれば判るように，金融機関については貸金基準による繰入額の約50％程度を，商社については，さらにそれ以上の制限をしている結果を示しているが，製造業者及び中小法人の卸小売業者にはほとんど働いていない(第100表)。これは第101表において示すように金融機関及び商社の有する貸金の額は総資産に対して大きなウエートを占めているのに反して，製造業者及び小売業者の有する貸金は，小さなウエートとなつていることによるものと考えられる。すなわち，期末貸金が収益の源泉の大きなウエートをもつ資産として表われている金融機関及び商社と小さなウエートをもつ製造業者と卸小売業者というような差異があるにもかかわらず，金融機関については100分の25，それ以外は一律に100分の15という所得基準によつて制限した結果によるものと考えられる。

したがつて，この所得基準も，貸金基準と調和のとれるような割合を見いだすことが必要と

限度額と貸倒額との比較表　　（単位　千円）

下		34　上					34　下				
貸倒額	割合	貸金	繰入限度額	割合	貸倒額	割合	貸金	繰入限度額	割合	貸倒額	割合
448,020	(0.64) 0.32	1,459,643,199	1,919,254	(2.62) 1.31	438,942	(0.60) 0.30	1,580,694,832	2,604,554	(3.28) 1.64	472,941	(0.60) 0.30
145,654	(1.84) 0.92	172,812,183	579,076	(6.70) 3.35	73,598	(0.72) 0.36	196,226,090	686,792	(7.00) 3.50	144,230	(1.48) 0.74
937,541	(7.10) 3.55	309,728,462	537,173	(3.46) 1.73	1,248,011	(8.06) 4.03	371,712,989	666,082	(3.58) 1.79	682,366	(3.66) 1.83
442	(0.26) 0.13	3,371,333	25,284	(14.98) 7.49	3,891	(2.30) 1.15	3,419,699	25,647	(14.98) 7.48	32,664	(19.10) 9.55
2,202	(0.28) 0.14	18,217,132	40,886	(4.48) 2.24	15,476	(1.68) 0.84	19,709,532	38,615	(3.90) 1.95	22,164	(2.24) 1.12
671	5.52	—	—	—	—	—	172,107	1,193	6.93	1,042	6.06
3,215	11.01	—	—	—	—	—	333,143	4,301	12.91	1,928	5.78
0	—	—	—	—	—	—	10,793	54	5.00	0	—

から抽出した。

なろう。しかし，このような割合を企業の実情に即するように定めることはきわめて困難であり，また，本来貸倒れは所得の多寡によつて発生する性質のものとも考えられないので，所得制限については，貸倒準備金の全体の再構成の一環として検討を加えるべきである(この所得制限は，シャウプ勧告に基づいて設けたものであるが，おそらくこれは，貸金基準による概括的な率を定めたことに関連し，しかも財政上の必要との調和を図つたものと思われる。)。

第101表　総資産のうちに占める貸金等の割合

業種	割合
金融機関(全国銀行のみ)	75％
製造業	21
卸小売業	45
内商社のみ	51
小売業のみ	27

（備考）　1　金融機関(全国銀行のみ)は，昭和34年下期の全国銀行財務諸表により計算した。

2　製造業，卸小売業は，法人企業統計年報昭和34年により計算した。なお，卸小売のうち商社分は，資本金1億円以上の卸売業を商社とみなして計算した。

（結　論）

(5)　以上のような検討の結果，当調査会は，次のような結論に達した。

(イ)　貸倒準備金制度を評価性引当金と考えて，これに純化する場合，最もむずかしい問題は，将来発生するかも知れない貸倒れの評価を具体的にどのようにするかという方法論である。主観性を排除するためには，アメリカや西ドイツのように過去の貸倒れの実績率を個々の企業ごとに採用する方法しか現在のところ考えられない。しかし，このような方法は，記帳の不十分な企業等については立証について紛争が税務当局との間に起こり易く，わが国の税務執行には不向きのようにみえる。したがつて，若干画一的ではあつても現行の業種ごとの繰入率制度は次善の策であるが，このような繰入率等もたえず現状に適合するよう修正を図るとともに業種のうちでもある程度細分化することも一つの方向であろう。

(ロ) そこで毎期の繰入率を以上のように考えると，それが果たして毎期の経常的貸倒れと見合つているかを吟味する意味で前期の積立額は必ず翌期の益金に入れるという洗替方式によることが適当であろう。こうすれば利益留保たる性格もある程度少なくなるであろう。

(ハ) しかし，現行の貸倒準備金は，必ずしも経常的貸倒れに備えるばかりではなく，将来の偶発的に生ずる貸倒れに備える部分が現実の効果のうちに含まれていることも否定しえない。現行制度が期末貸金の100分の3を累積限度としているのはこのような性格を表わしているものとも考えることができる。

そこで貸倒準備金の現状をある程度尊重し，将来の偶発的貸倒れに備えるため累積的な積立てを認めることが，現状としては貸倒準備金を合理化する一つの方法である。

(ニ) (ロ)及び(ハ)のように現行の貸倒準備金の積立方法を再構成する場合，(ロ)の洗替方式の繰入率は，その業種の過去の貸倒率の実績値にできる限り近く定め，これを上回る貸倒れは(ハ)の累積方法による積立金額から補てんさせることが適当である。(ハ)の累積方法による積立率は，現行制度においては当期の繰入率と貸倒率との差が準備金の形で累積されていることにかえりみ，このような実績に表われた繰入率と貸倒率の差を基礎として積立ての速度を若干緩める方針のもとに新しい率を定めることが適当である。

(ホ) 以上のように，貸倒準備金を再構成してくると偶発損失の準備については若干問題ではあるが，他の準備金とのバランスを考慮し，現行の毎期の繰入れに当たつての所得制限を撤廃することが適当である。

(ヘ) 以上のような方向で，当調査会としては貸倒準備金は改正すべきものであるとの結論に達したが，審議期間の関係とあまりにも技術的な部面があるので詳細な繰入率や積立方法を勧告しなかつた。政府は，以上のような検討と結論の趣旨にしたがつて適正な繰入率や積立方法を定めるべきである。

(ト) なお，個人の貸倒準備金については，そのウエートの小さいことや法人の場合のような累積的な方法によるしくみとなつていないこと等の点から，この際は改正を行なわず今後の検討にゆだねることが適当である。

2. 価格変動準備金

(現行制度の概要)

(1) 価格変動準備金は，将来の価格変動による企業の損失に備える趣旨で，たな卸資産を基準としてあらかじめ利益の留保を準備金の形で積み立てさせる準備金であつて，その現行制度の概要は次のとおりである。

(イ) 対 象 資 産

価格変動準備金の対象となる資産は，たな卸資産(たな卸資産である株式を含む。)及び公社債等の有価証券に限られている。ただし，将来価格の変動が予想されないたな卸資産，すなわち，①将来において値上りはあつても値下りはほとんど考えられない土地，②建物，構築物，船舶又は航空機並びに販売価額が5,000万円をこえる機械，装置，車両等相当価額の高いたな卸資産で，顧客の指図によつて生産又は購入され，しかもその契約価額があらかじめ定められ，将来価額の引下げが生ずることが考えられないものは，価格変動準備金の対象資産から除外

されている。

(ロ) 繰 入 限 度

価格変動準備金の繰入限度額は，上記の対象資産について，次により計算した金額の合計額である。ただし，個人については，②の資産については，準備金の積立ては認められない。

① たな卸資産(たな卸をすべき有価証券を含む。)

(a) 後入先出法以外の方法によつている場合は，その帳簿価額のうち，帳簿価額又は時価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％)をこえる額

(b) 後入先出法によつている場合はその帳簿価額が時価の92％(株式以外の有価証券については，96％)をこえているときは，そのこえる額

② たな卸資産以外の有価証券

その帳簿価額が時価の96％(株式については，92％)をこえているときは，そのこえる額

なお，当期の所得が前期の所得より減少した場合には，以上によつて計算した繰入限度額から，前期の繰入額にその所得の減少割合を乗じた金額を控除した金額をもつて繰入限度額とする。

また，繰入限度額が，当期の価格変動準備金繰入前の所得金額をこえるときは，そのこえる金額については繰入れを行なうことができない。

(沿　　革)

(2) 価格変動準備金の沿革は，次のとおりである。

(イ) 現在の価格変動準備金は，昭和26年に設けられたものであるが，過去にあつた制度でこれに似たものとしてしばしば引用されるのは評価減の制度である。すなわち，古くから法人が土地，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5％，土地以外の固定資産及び流動資産につこてはその10％相当額までの評価減をしたときは，その評価減を是認する取扱いが設けられていた。この取扱いの目的とするところは，必ずしも明らかではないが，課税にあたつても目いつぱいの課税所得を基礎とせず，ある程度企業財産に含みを持たせておくというしんしやく的な思想があつたものであろう。もちろん，当時は税務計算上，各種資産についての評価方法が今日ほど整備されていなかつたうえに，欠損の繰りもどしの制度はなく，欠損の繰越しの制度も，不十分であつたので，この評価減の制度が救済的なものとして働いていたといえるし，また法人税率も低くかつたのでそれほど問題にはされなかつたものであろう。

シヤウプ勧告は，この評価減の制度は不合理であり，課税所得の計算に正確さを期待できないから，これを廃止する一方，後入先出法の採用等たな卸資産の評価方法の合理化を図るとともに，欠損の繰越し，繰りもどし制度を拡充し，前後7年間の損益通算を可能とする改正を勧告し，昭和25年度にはその勧告に基づく改正が行なわれた。

(ロ) その後，昭和26年12月，たまたま繊維品の暴落等経済事情の激変があり，これに伴つて企業のうちには大きな損失をこうむつたものもあつたので，このような価格の下落に備える必要が強く主張され，同時に企業の経営基盤の強化の見地から，企業の内部蓄積を促進するための

措置として価格変動準備金の制度が採用された。その制度は，現在の制度に似ているけれども，現在の帳簿価額を基準とするものではなく，時価を基準として積立てを認めるものであつた。

(ハ) しかし，この制度では，企業のねらいである価格の上昇期に積み立て，下向期に取りくずして収益の安定に資することが困難であり，企業のねらいとは逆に下向期において積立ての余裕が出て来る結果になつていたので，制度の利用は少なかつた。

そこで，企業のねらいに応える意味で昭和29年度にたな卸資産の評価方法について後入先出法以外の方法によるたな卸資産の繰入限度額を，現行制度のように時価が帳簿価額をこえている場合においても，帳簿価額を基準として10％(株式以外の有価証券については，5％)までの積立てを認める制度に改めた。

(ニ) しかし，昭和32年度の税制改正では，所得税の大幅減税に伴う特別措置の整理方針の一環として価格変動準備金の繰入限度額についても2割程度の制限を行なうとともに，価格変動準備金の繰入額は準備金繰入前の所得金額をこえることができないことに改められた。このような所得基準が設けられたのは，価格変動準備金が利益留保たる性格が強いのに，実際上は欠損を出してまで準備金の積立てを行ない，既納額の還付をうけているような事例もみられたので，その性格に即して調整を行なつたものである。

(ホ) さらに，昭和34年度の税制改正では，この準備金の趣旨をいつそう徹底して，価格変動準備金の積立ての対象となるたな卸資産のうちから，価格の下落が考えられない土地及び特定の受注生産品等を除外するとともに，当期の所得金額が前期の所得金額に比し減少した場合には，その程度に応じて価格変動準備金が自動的に取りくずされるように改められ，現在に至つている。

(諸外国の類似の制度)

(3) 現行の価格変動準備金は，わが国独自のものであつて，外国にはこのような制度は見当たらない。ただ，西ドイツとフランスに次に述べるような制度があるが，西ドイツの制度は，朝鮮動乱の際の緊急事態に対処するために生れたものであり，フランスの制度は，貨幣価値下落に対処するための正常在庫の評価方法の修正ないし価格の異常騰貴に備えるための制度であつて，いずれもわが国のそれに比べて範囲が限定されている。

(イ) 西　ド　イ　ツ

① 価格騰貴準備金

原材料，補助原材料，燃料，半製品，製品及び商品について，事業年度末の取引所価格又は市場価格(再調達価格)が前事業年度末のそれの10％をこえるときは，次の算式により計算した金額を価格騰貴準備金に繰り入れ損金に算入することができる。この繰入額は，繰入れ後6事業年度内に取りくずさなければならない。

$$\text{帳簿価額} \times \frac{\text{当期末市場価格} - (\text{前期末市場価格} \times 110\%)}{\text{当期末市場価格}}$$

② 輸入商品の評価減制度

輸入商品で世界市場において価格が常に変動しているもの及び国民経済上急迫した需要の

あるものについては，20％の評価減がみとめられる。さらに後者については，過剰在庫の場合には，特に30％の評価減がみとめられる。

なお，価格騰貴準備金が適用された場合には，評価減を行なうことはできない。

(ロ)　フ　ラ　ン　ス

①　基礎原料の基本ストックのドル価値修正制度

輸入原料及び国際価格の変動に敏感な国内原料の第一次加工を行なう企業について，次の算式により計算した金額を限度として価格変動準備金に繰り入れ，その繰入額について毎年洗替えを行なう方式が認められている。

（基本ストック量×当期末棚卸単価)−(基本ストック量×1945～47年末平均たな卸単価)

×（当該事業年度最終6カ月平均ドル相場 / 1946年末ドル相場(119.1フラン)）

（(注)　基本ストック量とは，1938年，1939年，1946年，1947年の各事業年度末在庫にかかる原料ストック量の平均値をいう。）

②　価格騰貴準備金

1959年6月30日後の2事業年度中に，企業の原材料又は製品の価格が10％以上騰貴した場合には，10％をこえる物価上昇に対する部分について価格騰貴準備金への繰り入れが認められる。この準備金は，西ドイツの価格騰貴準備金の制度とおおむね同様の性格のものであり，同準備金の繰入額は，繰入事業年度末から6年を経過した日の属する事業年度において取りくずすことを要する。

（検討と結論）

(4)　価格変動準備金について次のような検討を行なつた。

(イ)　まず，現在の価格変動準備金がどのように利用されているかということである。第98表（P282）の示すように価格変動準備金は昭和28年以降毎年300億円ないし400億円程度の速度で積立てが行なわれている。この裏には，第102表の示すように経済の発展に伴うたな卸資産の著しい増加があるわけである。ただ，第98表の示すように他の準備金が利益が減つても

第102表　たな卸資産残高の推移(資本階級別)

（単位　百万円）

資本金階級	28年		29年		30年		31年		32年		33年	
	金額	指数	金額	指数	金額	指数	金額	指数	金額	指数	金額	指数
200万円未満	377,340	100.0	412,162	109.2	634,402	168.1	516,809	137.0	569,169	150.8	569,892	151.0
500万円〃	91,015	100.0	176,961	194.4	289,870	318.5	199,135	218.8	288,854	317.4	272,573	299.5
1,000万円〃	54,137	100.0	94,632	174.8	96,627	178.5	69,326	128.1	113,533	209.7	132,725	245.2
小計	522,492	100.0	683,755	130.8	1,020,899	155.4	785,270	150.3	971,556	185.9	975,190	186.6
5,000万円未満	136,554	100.0	186,101	136.3	266,099	194.9	224,381	164.3	330,573	242.1	364,951	267.3
1億円〃	74,965	100.0	74,133	98.9	103,090	137.5	109,401	145.9	127,955	170.7	119,708	159.7
1億円以上	836,362	100.0	975,054	116.6	935,681	111.9	1,274,420	152.4	1,946,368	232.7	1,886,438	225.6
小計	1,047,881	100.0	1,235,288	117.9	1,304,870	124.5	1,608,202	153.5	2,404,896	229.5	2,371,097	226.3
総計	1,570,373	100.0	1,919,042	122.2	2,325,769	148.1	2,393,472	152.4	3,376,452	215.0	3,346,287	213.1

（備考）　この表は，法人企業統計(大蔵省理財局)により作成した。

相当積み立てられる傾向を持つのに反して，この準備金は，一種の利益留保であるため，利益が減ると積立てがすくなくなる傾向を持つている。たとえば，昭和33年度に約300億円の積立てが行なわれたのに，不況の年であつた翌年度には約61億円の積立てが行なわれたにすぎなかつた。この傾向は，昭和34年度の所得スライド方式の採用でいつそう拍車をかけられているものと考えられる。

(ロ) このように価格変動準備金は，昭和32年度以来合理化され，所得スライド方式が加味されたとはいえ，特に利益留保の性格が強く，減税の機会にはできるだけ整理の方向をたどるべきであるといわれている。外国のこれに似た制度をみても，たな卸資産についての貨幣価値修正計算か，あるいは，輸入商品等のように限定された範囲でしか認められない制度となつている。

(ハ) しかし，貿易為替の自由化の今後の方向等を考えると，準備金の形をとつて内部留保を厚くしているこの制度を単純に制限してゆくことも適当ではない。また，貿易為替の自由化は，商品価格の変動に影響を与えるおそれも予想されるので，一部にはこの制度を制限すべきではなく，むしろ強化すべしという意見すらみられる。

(5) 当調査会は，以上のような検討の結果，耐用年数改訂による減価償却費の増大，配当課税方式の改正，同族会社の留保所得課税の軽減による自己資本の充実の方向との関連を考慮して，価格変動準備金についても，さらにその趣旨に合致するよう若干の整理を行なうことが適当であるという結論に達した。

その方向は，おおむね次のようなものであるが，詳細にわたる技術的な方法については，この方向のもとにおいて，政府が具体案を作成すべきである。

(イ) 国際商品等価格変動の激しい商品を除き，繰入率を若干引き下げる。

この場合，

① 国際商品等価格変動の激しい商品の選択は，日銀卸売物価指数等に基づいて比較的長期間にわたつて物価変動やそれに伴う利潤の変動の状況を検討して行なうべきである。

② 繰入率の制限は，25％程度引き下げることを目標とする。

(ロ) この制限は，漸進的に移行する必要があるので，既往の積立額は直ちに取りくずすことなく，たな卸商品の増加に伴つて新しい繰入限度のうちに吸収する等の所要の経過的な措置を講ずることを考慮する。

3 異常危険準備金

(現行制度の概要)

(1) この制度は，損害保険事業を営む法人に適用される。そもそも損害保険事業の保険料は，過去の火災その他災害の統計値を基礎として定められているので，たまたま災害の発生の多い場合には，会社の収益は悪化し，その結果，保険金の支払いが困難となるおそれもあり，逆に災害の発生の少ない場合には多額の収益を計上できることとなつている。

このような損害保険事業の実情から，災害の発生のきわめて多い時の異常危険に備える必要があること，及び戦後の経済事情によつてその経営基盤が弱体化した損害保険会社の内部留保の充

実という見地から，異常危険準備金の制度が設けられた。この準備金の概要は，おおむね次のとおりである。

(イ) 異常危険準備金については，その積立額が小さいものは，できるだけ早く一定水準に達するような積立てが認められ，既積立額が多くなるしたがつて低率の繰入れが認められるしくみとなつている。すなわち，準備金の積立額が，正味収入保険料の50％に達するまでは7％，積立額が100％に達するまでは3.5％の繰入れが行なわれることとしている。

この場合，船舶保険については，積立額が正味収入保険料の80％に達するまでは11％，160％に達するまでは6％となつている。

なお，累積限度は正味収入保険料の100％，船舶については160％となつている。

(ロ) 異常危険準備金の取りくずしは，異常災害が生じた場合はこれによる異常損失を補てんするために行なわれる。

異常災害による損失とは，当年度の支払保険金が当年度の正味収入保険料の50％(船舶保険にあつては80％)相当額をこえる場合にそのこえる部分の損失の金額をいう。なお，火災共済協同組合の行なう火災共済の場合には，当年度正味収入共済掛金の75％相当額をこえる部分の損失となつている。

このほか，公共工事の前払金保証事業を営むものについても，異常な保証事故の発生による損失の補てんに充てるため，正味収入保証料の3.5％相当額を繰り入れることができることとしており，その累積限度は，正味収入保証料の50％となつている。

なお，このような準備金は，外国には見当たらない。

(沿　　革)

(2) 異常危険準備金の沿革は，次のとおりである。

(イ) 異常危険準備金制度は，関東大震災による異常災害の発生により，このような異常災害に対する準備が必要であることが認識され，翌年東京税務監督局の内規により，保険業法上の積立必要額(責任準備金の額)をこえて一定の積増しが認められた。

昭和28年にこの取扱いを成文化して，異常危険準備金の制度が税法に設けられた。

その後，この制度の適用対象として損害保険会社のほか，昭和29年から34年にかけて水産業協同組合共済会，前払金保証事業会社，外国保険事業会社，農業協同組合連合会の行なう共済事業，火災共済協同組合，消費生活協同組合の行なう共済事業が加えられた。

(ロ) 昭和32年の税制改正に際して，損害保険事業等のもつ公共性，すなわち契約者保護の立場から異常危険準備金の積立ては必要であるとしても，この準備金が偶発損失準備金であり，その利用状況をみても損害保険の大宗をなす火災保険には異常災害の発生事例もほとんどない状況，また，戦後再保険制度が発達した結果，危険の分散が有効に行なわれていること等にかえりみ，他の準備金の積立ての制限とバランスをとつて繰入率を30％程度引き下げた。

(検 討 と 結 論)

(3) 異常危険準備金について次のような検討を行なつた。

(イ) まず，この準備金の利用状況について検討を試みた。異常危険準備金は，税法上成文化され

第103表 損害保険会社

年度	正味保険料				
	総合(A)	火災(B)	海上(C)	その他(D)	総合(E)
昭和5年	117,026	85,926	28,025	3,075	54,032
6	111,643	84,458	24,436	2,749	53,115
7	115,277	85,978	26,173	3,126	53,586
8	124,260	89,863	30,614	3,783	55,867
9	129,084	93,046	32,753	4,005	67,585
10	134,990	95,832	34,151	5,007	57,237
11	139,788	95,982	36,422	5,384	52,380
12	154,251	104,236	44,071	5,944	49,777
13	179,504	117,854	54,877	6,773	63,337
14	241,061	150,381	82,036	8,644	79,818
15	332,541	207,328	113,822	11,391	131,895
16	401,395	259,771	128,443	23,181	141,977
17	438,835	292,265	125,248	21,322	173,770
18	521,993	362,757	127,191	32,045	244,485
19	786,667	568,055	145,462	73,150	296,449
20	801,754	650,769	91,398	59,587	342,638
21	1,819,659	1,514,164	222,381	83,114	1,039,001
22	6,848,782	5,567,122	814,773	466,887	2,448,504
23	16,814,098	12,743,729	2,707,065	1,363,304	4,135,740
24	23,867,527	17,226,809	4,576,433	2,064,285	6,440,359
25	24,655,457	17,575,957	4,842,106	2,237,394	8,783,094
26	33,349,395	22,348,068	7,343,175	3,658,152	9,492,622
27	39,702,579	26,549,511	8,929,728	4,222,941	10,709,057
28	46,574,797	30,915,579	10,113,305	5,545,913	13,059,337
29	50,423,715	33,942,199	10,175,754	6,305,761	16,353,995
30	54,971,627	35,754,924	11,496,732	7,719,971	20,313,531
31	62,656,726	41,144,239	13,306,679	8,205,808	21,346,765
32	70,324,816	43,451,027	16,074,837	10,798,952	26,557,942
33	73,439,284	44,409,007	17,252,150	11,778,127	29,050,576
累計	510,179,251	336,487,836	108,980,240	64,719,775	171,648,471
(単純平均)	—	—	—	—	—

(備考) 1. 本表は「保険年鑑」による。

2. 正味保険料は，(保険料＋再保険返戻金)－(解約返戻金＋再保険料)をいう。

3. 正味保険金は，(保険金－再保険金)をいう。

の 損 害 率 の 推 移

（単位　千円）

正味保険金						
損害率$\left(\frac{E}{A}\right)$	火　災(F)	損害率$\left(\frac{F}{B}\right)$	海　上(G)	損害率$\left(\frac{G}{C}\right)$	そ の 他(H)	損害率$\left(\frac{H}{D}\right)$
46.2	32,347	37.6	20,503	73.2	1,182	38.4
47.6	33,941	40.2	17,989	73.6	1,185	43.1
46.5	33,963	39.5	18,129	69.2	1,494	47.8
44.9	34,704	38.6	19,602	64.0	1,561	41.2
52.1	41,534	44.6	24,243	74.0	1,808	45.1
42.4	32,185	33.5	23,137	67.7	1,915	83.7
37.4	30,073	30.6	20,403	56.0	1,904	35.4
32.2	25,945	24.8	21,576	48.9	2,256	37.9
35.2	30,441	25.8	30,368	55.3	2,528	37.3
33.1	42,931	28.5	33,943	41.3	2,944	34.0
39.6	81,920	39.5	46,128	40.5	2,847	33.7
35.3	81,646	31.4	55,510	43.2	4,821	36.5
39.5	98,292	33.6	69,155	55.2	6,323	29.6
46.8	135,232	37.2	96,145	55.5	13,108	40.9
37.6	179,684	31.6	88,950	61.1	27,815	38.0
42.7	258,208	39.6	65,533	71.7	18,879	31.7
57.0	805,645	53.2	169,204	74.2	68,152	81.9
35.8	1,878,703	33.7	380,873	46.7	188,928	40.4
24.5	2,565,165	20.1	993,772	36.7	576,783	42.3
26.9	3,404,508	19.7	2,045,843	44.7	900,008	47.9
35.6	4,396,591	25.0	3,283,405	67.8	1,103,098	49.3
28.5	4,037,559	18.1	4,085,455	55.6	1,369,608	37.4
27.0	5,190,768	19.6	3,757,505	42.0	1,760,784	41.6
28.0	6,291,128	20.3	4,096,008	40.5	2,672,201	48.1
32.4	8,208,423	24.2	4,943,736	48.5	3,201,836	50.7
37.0	11,033,857	30.9	5,932,712	51.6	3,346,962	43.4
34.1	11,012,110	26.8	6,566,863	49.4	3,767,792	45.9
37.8	12,353,314	28.4	8,745,221	54.4	5,459,407	50.6
40.0	12,322,027	27.7	10,297,118	59.7	6,431,431	54.6
33.6	84,672,844	25.1	55,490,029	50.9	30,939,560	47.8
(38.1)	—	(31.2)	—	(55.9)	—	(44.4)

た昭和28年以来急激な増加を示し，最高年間増加額は約70億円に達した。このすう勢は，昭和32年の改正による繰入率の縮小にもかかわらず依然として継続され，約40億円程度の増加を続け，昭和35年度においては約430億円に達するものと見込まれている。このような準備金の正味収入保険料に対する積立割合を損害保険会社についてみると，その割合は各社によつて異なつており，最高約70％から最低約25％，平均50.9％となつている。

(ロ) ところで，この準備金は，既に述べたように，異常な災害に備えて，収益の一部を積み立てる準備金であつて，その取りくずし状況からみると利益留保たる性格をもつ偶発損失準備金の一種であるといえよう。このような点からみるとあまりの長期の留保は許されず，異常災害がどの程度発生しているかが問題となる。

第103表(P294)の示すように，損害保険の大宗をなす火災保険(たとえば，昭和33年度の火災保険の正味保険料は，全体の正味保険料に対し，約60％を占めている。)についてみると，異常災害はほとんど起つておらず，準備金の取りくずしは行なわれていない。この点から，この準備金は利益留保たる性格が特に強いものといえよう。

(4) 以上のような検討の結果，当調査会は，異常危険準備金の累増にある程度制限を加え，偶発損失の準備が適当であつたかどうかを吟味する意味で，その方法として一定期間たとえば10年を周期とする洗替方式による準備金の自動的取りくずしの措置をとり，累積限度を制限するよう改正を加えることが適当であると考える。

なお，異常危険準備金の累積限度を制限する方法として，損害保険会社のなかには第104表の示すように自己資本額をこえて異常危険準備金を積み立てているものもあり，貸倒準備金と同様，自己資本を基礎とする制限を設けることも検討されたが，相互会社を含む損害保険会社の特殊性からみるときは，この方式を直ちに採用すると影響が大きいので，なお慎重に研究すべきである。

第104表　各保険会社別の自己資本と異常危険準備金との比較表

(単位　百万円)

会社名	払込資本金	再評価積立金	資本準備金	利益準備金	自己資本金計	異常危険準備金	超過額
A	4,000	427	—	8,646	13,073	7,788	—
B	2,000	71	22	4,907	7,000	4,196	—
C	1,800	51	—	4,323	6,147	3,056	—
D	800	6	—	1,121	1,927	2,593	666
E	800	20	—	1,313	2,133	1,751	—
F	780	35	—	1,014	1,829	1,076	—
G	120	—	—	286	406	547	141
H	60	—	—	13	73	72	—
I	50	32	—	2,482	2,564	1,551	—
J	30	—	—	100	130	205	75

(備考)　この表は，昭和35年3月期の申告により作成した。

4. 退職給与引当金

(現行制度の概要)

(1) 退職給与引当金制度は，従業員の将来の退職金支払債務に対する引当金として昭和27年に創

設されたものであるが，現行制度の概要は，次のとおりである。

(イ) 退職給与引当金の積立ては，労働協約等により退職給与規程を定めている法人又は個人に認められている。その繰入限度額は，労働協約による退職給与規程により計算している場合には，当期末(個人にあつては当年末)の自己都合による場合の退職給与金の要支給額から，前期末(前年末)の要支給額を差し引いた残額としている。しかし，退職給与引当金は，退職者のために確保される必要があるので，引当金の4分の1については，これを預金，合同運用信託等の特定預金とすることを要件としている。また，上記のほか，労働協約の締結がなく，就業規則又は税務署長届出による退職給与規程により退職金を支給する場合には，その繰入限度額は給与及び賃金の支払総額の4%をこえることができないこととされている。

(ロ) 退職給与引当金の累積額は，当期末(当年末)の退職給与金の要支給額の合計額の2分の1を限度としている。

(沿　　革)

(2) 退職給与引当金制度の沿革は，次のとおりである。

(イ) 退職給与引当金の制度は，昭和27年の税制改正による法人税率の引上げ(35%から42%)が行なわれた際，その税負担を緩和する意味もあつて採用されたものである。

当時の制度では，全従業員の要支給額を個別に計算して各人別にこれを引き当てることとしていたので，現行法とは異なり，退職によつて引当金を取りくずす場合もその各人別に引き当てられた金額によることとなつていた。

また，毎事業年度(年末)の繰入限度額は，当期末と前期末の退職給与金要支給額の差額（就業規則による退職給与規程の場合には，その給与総額の4%の額と比べていずれか低いほうの金額）となつており，また，累積限度額は期末の退職給与金要支給額となつていた。

その取りくずしについては，その退職者の分として積み立てられた額を取りくずすこととしていたから，会社都合の退職金を支払う場合に既積立額をこえる額については，当期の損金として処理された。ただ，引当金が，各従業員ごとに積み立てられていない場合には，厳密に各従業員分の積立額を計算することが困難であるから，現行制度と同様，実際に支払つた退職給与金の額を取りくずすこととされていた。

(ロ) 当初の制度は，労働協約又は就業規則がないときには，この引当金を設けることができなかつたが，昭和28年度に，労働基準法に基づく退職給与規程の届出義務を有しない零細業者にもこの制度を利用させることとするため，税務署長届出による退職給与規程があれば，この制度の適用を受けることができるよう改正された。

(ハ) 次いで，昭和31年度における税制改正において，給与所得控除引上げに伴う所得税の減税財源確保のため，退職給与引当金の累積限度額について制限を加えるとともに取りくずし方法について改正が行なわれた。

すなわち，累積限度額を当期末退職給与金要支給額の2分の1のとし，取りくずしについては引当金の積立てを各従業員に区分して行なつていると否とにかかわらず，退職者に実際支給した金額を引当金から取りくずすこととされた。また，この改正によれば大量解雇が生じたとき

は改正による累積限度額では退職金の支払いに不充分であることも考えられるので，このような事態が予測されるときには，特に国税庁長官の承認をうけて，累積限度額を当期末の退職給与金要支給額の全額まで拡大することが認められた。

(ニ) さらに，昭和34年に退職金共済掛金の損金算入制度が認められることとなつたので，退職給与引当金制度との重複適用を排除するための措置が講ぜられた。

（諸外国の制度）

(3) 外国にあつては，一般に退職年金制度が普及しており，わが国のような退職給与金の引当てではなく，退職年金支出のためのきよ金を積み立てる制度となつている場合が多い。しかも，そのきよ金は，会社内部ではなく外部の信託基金等を利用して積み立て，毎期のきよ出額等は保険数理に基づいて計算する方法をとつているものが多い。

(イ) アメリカ

退職年金支給のために，内国歳入局の承認を受けた適格退職年金信託に掛金を拠出するときは，その掛金は損金として認められる。この信託への拠出金は，保険数理で算出された全従業員の退職年金積立所要額によることを原則とするが，実際の計算方式としては年金対象従業員の当期要支給給与総額の5％相当額を繰り入れることが容認されている。しかし退職年金積立所要額がこの方式による積立額を下回るときはその下回る額につきその後の繰入れにおいて減額し，5％を上回るときはその上回る金額を加算した金額を累積限度とすることができる。

(ロ) イギリス

アメリカの場合と同様，内国歳入委員会の認可を受けた老齢年金基金に対する掛金は，損金として取り扱われる。この制度はアメリカの場合と類似している。

(ハ) 西ドイツ

わが国の退職給与引当金制度のように，退職年金の支払いのための基金として企業内積立てが認められている。しかし，保険数理計算で算出された平準保険料を繰入額とする点においてアメリカ及びイギリスの制度と同じである。もつとも企業内積立てであるから，これまで積み立てられた積立金の元利合計額に対する予定利率5.5％によつて計算された利子相当額の追加繰入れが認められる。すなわち，まず利子引きで積み立て，期間の経過とともに利子を積増しし，退職金支給時には支給額に一致する積立額となるような積立方式をとつている。

（検討と結論）

(4) 退職給与引当金制度については，次のような検討を行なつた。

(イ) まず退職給与引当金の利用状況をみると第98表（P282）の示すように退職給与引当金は昭和27年に設けられて以来毎年約400億円ないし500億円という顕著な増加を示し，昭和35年度の見込みではその累積額は約3,400億円に達するものと予測されている。

しかも増加傾向は，累積限度が制限されたという事情にもかかわらず，不況期の昭和33年を除いて，継続的に見られるところである。

(ロ) ところで，現行制度では退職給与引当金は，特定預金部分を除き，企業内積立てが認められ，企業外きよ出方式がとられていないので約3,000億円にのぼるこの引当金は，企業にとつてい

わば自己資本と同様に働き，その利益に貢献するところは，きわめて大きいものがあると考えられる。しかしながら，退職給与引当金は他の各種準備金，引当金が大なり小なり利益の留保たる性格をもつているのに対し，そのなかでは最も債務性が強く，したがつてその繰入額についても費用性が最も高いということができよう。このことは法務省の商法改正要綱試案理由書においても，引当ての方法についてこそなんらふれていないが，退職給与引当金は負債性引当金であることを認めている点からも裏付けされているところである。

(ハ) しかしながら，このような退職給与引当金については，累積限度が期末退職給与金要支給額の2分の1に制限されていること及び会社都合退職のような場合においてもその支給退職給与金の全額を取りくずしの対象とし，自己都合退職を計算の基礎として引き当てられた金額をこえて取りくずしが行なわれていることは，負債性引当金たる退職給与引当金の本来の性格と矛盾するものであるとの批判があるので，これらの点について当調査会は，慎重な検討を加えた。

① まず，第1の点すなわち累積限度を期末退職給与金要支給額の2分の1に制限していることの意味について検討してみた。

現在の会計理論のもとでは，退職給与引当金は，確かに負債性引当金の性格を持つものといえよう。しかし，退職金支払いの債務は，潜在的には今日存在しても現実には退職という事由が発生して始めて確定するいわば停止条件付債務である。したがつて，現在の就業事情のもとで将来支出することの多い金額をあたかも今日支給するように評価して積み立てることは，適当ではないと考える。すなわちその引当ては，将来発生すべき債務を現在価値に評価したうえで，この評価額を積み立てることが合理的である。ドイツの年金引当金制度も，このような考え方で，積み立てられた引当金が退職給与金として支払われるまでの間企業内で運用され，利益をあげることができるということを前提として，毎期の引当額を定めている。

しかし問題は，現在の要支給額の2分の1という累積額の制限が，この現在価値の評価とうまく合うかどうかということである。まずこの現価方式を単純な計算例によつて示すと第20図（P 300)のようになる。この図によると在職年数10年，毎年の新規採用者及び退職者1人，退職金1年につき1万円，利子率を年10％複利という条件のもとでは，実際積み立てる金額は，期末要支給額に対して71.8％でよいという結果を示している。

そこで，この理論計算を現在の企業の在職年数区分別在職者の分布を基礎として8％の利子率で実際に計算してみると第105表（P 301)のようになる。すなわち，全企業の在職年数階級別の在職者分布，モデル退職金額，退職までの勤務予定年数を基礎とし，利子率8％(この利子率は，最近における総資本利益率を採用したが，この利益率は，退職給与引当金を含む各種準備金を損金に算入した後の利益率であり，低目となつている。もつとも，本来は，自己資本利益率を用いるべきであろうが，現在の自己資本は過小であるので，便宜，総資本利益率を採用した。)という仮定を置いて計算すると，上記の比率は50.8％となつている。

もちろん，このことは，在職年数の長い企業や利益率の高い企業には有利に，在職年数の短い企業や利益率の低い企業には不利に働くことを意味するものであるが，全体としては，2分の1程度の引当てで足りることを示しているといえよう。

第20図　退職予定年数と利子とを考慮した場合の退職金要積立額の理論計算例

（条件）

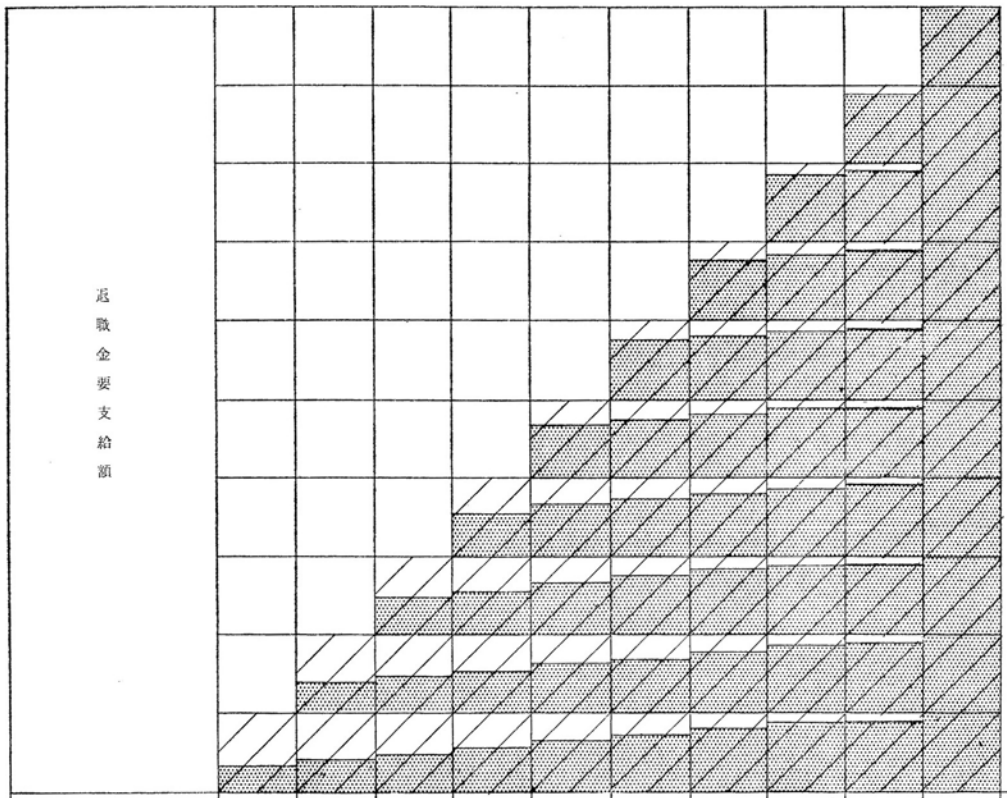
（1）　退職時の在職年数……すべて 10年

（2）　新　規　採　用……各　年　1人

（3）　退　　職……各　年　1人

（4）　退　職　金……1年につき1万円

（5）　利　子　率……年10％(複利)



勤続年数	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	計
要支給額	10千円	20	30	40	50	60	70	80	90	—	(イ) 450
支払うまでの期間	9年	8	7	6	5	4	3	2	1	—	—
要積立額（利子引金額）	4千円	9	15	22	31	41	53	56	82	—	(ロ) 323

（備考）　この事例においては，期末要支給額の 71.8%$\left(\frac{(ロ)\ 323}{(イ)\ 450}\right)$を積み立てればよいこととなる。

第105表　現在の企業の在職年数区分別在職者の分布を基礎とする計算例

全企業						中小企業					
在職年数区分	在職者の分布（A）	モデル退職金額（B）	相乗額（A）×（B）	退職までの勤務予定年数	利子引金額（利子率8％）	在職年数区分	在職者の分布（C）	モデル退職金額（D）	相乗額（C）×（D）	退職までの勤務予定年数	利子引金額（利子率8％）
年　年	%	円				年　年	%	円			
0 ～ 1	17.7	—	—	—	—	0 ～ 1	24.9	—	—	—	—
1 ～ 3	25.6	7,600	1,946	8	1,051	1 ～ 2	18.7	3,100	580	5	395
3 ～ 5	16.4	20,300	3,329	9	1,665	2 ～ 3	13.8	7,900	1,090	5	742
5 ～ 10	22.7	53,200	12,076	10	5,592	3 ～ 5	18.8	18,100	3,403	5	2,316
10 ～ 15	10.9	196,900	21,462	9	10,735	5 ～ 10	18.2	63,800	11,612	6	7,317
15 ～ 20	3.3	262,500	8,663	9	4,333	10 ～ 15	2.6	160,100	4,163	10	1,928
20 ～ 30	2.9	1,166,500	33,829	9	16,921	15 ～ 20	1.2	348,900	4,187	11	1,795
30 ～	0.6	2,153,700	12,922	7	7,539	20 ～	1.9	1,232,200	23,412	6	14,752
計	100.0		(100.0%) 94,227		(50.8%) 47,836	計	100.0		(100.0%) 48,474		(60.3%) 29,245

（備考）　1.　全企業の在職者分布は，「民間給与実態調査(昭和33年)」の在職分布を基礎とし，昭和24年及び昭和29年の労働省「個人別賃金調査」を用いて分布を細分した。中小企業の在職者分布は，労働省の「個人別賃金調査(昭和29年)」の従業員「10人～29人」規模の分布を用いた。

2.　全企業のモデル退職金は，中労委「退職金および年金事情調査(昭和31年)」のモデル退職金(自己都合，職員，旧中，新高卒)を用いた。中小企業のモデル退職金は，労働省「退職金制度調査結果報告（昭和31年)」の卸小売業100人～499人規模の退職金の平均額を用いた。

3.　全企業の退職までの予定年数は，「個人別賃金調査(昭和29年)」を用いて試算された資料(賃金通信1957年11月下旬号)を基とした。中小企業の退職までの予定年数は，同上資料の「10～29人」規模を用いて試算した。

このように現在の実態を前提として吟味してみると，現行制度において，その累積限度を期末退職給与金要支給額の2分の1に制限していることは，それ自体将来の退職金支払いのための概括的な準備金にするという趣旨のものではなく，上記の現価方式によれば債務性引当金としても，一応説明できる引当てができていることを示すものである。

このような考え方は，単に退職給与引当金の累積限度額についてのみならず，毎期の繰入額についても妥当するものと思われる。しかし，昭和27年前から設立している法人については，毎期の繰入額についてこのような考え方による制限を行なわないことにして要支給額の2分の1に達するようにしておくことも必要であるから，このような制限を行なわないことが適当であり，また，昭和27年後に設立した法人については毎期の繰入額は，おおむねこのような考え方による制限を行なつたことと同様となるので，このような制限を設ける必要もないものと考えられる。

したがつて，しばしば批判されている昭和27年前の要支給額の問題も，以上のような考え方によつておのずから解決されるものと考えられよう。

もつとも，在職年数分布，退職金の額，退職までの勤務予定年数等は個別企業にあつてはそれぞれその事情に異なるところがあるから，現行の累積限度の制限がすべての企業に妥当するものであるかどうかには問題がある。しかしながら，企業が個別にこれらの計算を行なうことは困難であり，保険数理的にも対象人員が少ないため，成り立ちえないであろう。したがつて，当調査会は，この2分の1問題については現在のところ改正を加える必要なしと判断した。

② 次に第2の点すなわち取りくずしの問題について検討した。

この点については，自己都合退職金をこえる会社都合退職金の部分の引当てが行なわれていないのに，その全額が取りくずしの対象となることを考えると，その部分は在職者のための引当金に食い込むこととなり，はなはだしい場合には引当金残高は当期繰入額のみとなるようなことも予測される。このような点は，(ロ)に述べたように，退職給与引当金を負債性引当金と考えると理論的に説明がむづかしい。

第106表によれば勤務年数別退職事由は，自己都合は，約43％と，定年を含む会社都合は約25％，その他は約32％となつている。そこで，会社都合退職の場合と自己都合退職の場合とでどの程度退職金の額に相違があるかを調べたところ第107表のとおりであつた。これによると会社都合の退職給与金(この場合，会社都合とは，自己都合退職金をこえる退職金を支払つたすべての場合の退職をいうものとしている。)と自己都合退職金の開きは一般に勤務年数の少ないものに大きく，長いものにおいて小さい。その理由は，短期間勤務者は，給与額が小さく，かつ退職金算定上の基準が相当辛いこと，解雇について抵抗があること等が挙げられる。長期間勤務者についてはその逆のことがいえる。

ところで，会社都合と自己都合の退職金の開きによる引当金の取りくずしに与える影響は，退職給与金の高い長期間勤務者の退職給与金の支給に主として左右されることとなるが，以上述べたように長期間勤務者の自己都合退職金との開きはあまり大きくないので，現行制度

による矛盾は継続企業においてはそれほど障害ではないように思われる。それにしても，このような点は財政事情の許す限り是正しておくほうが望ましい。

第106表　離職者の退職事由別構成割合　(%)

勤続年数	自己都合	会社都合	定年	その他	計
0年～3年	63.0	2.4	0.6	34.0	100.0
3～5	59.0	3.2	1.4	36.4	100.0
5～10	45.1	4.3	8.6	42.1	100.0
10～20	27.1	6.4	43.1	23.6	100.0
20～30	7.5	1.7	77.7	13.1	100.0
30～	3.2	0.6	90.7	5.5	100.0
合計	43.2	3.5	21.2	32.1	100.0

(備考) (1) この表は，中央労働委員会「退職金及び年金事情調査(昭31年)」により作成した。
(2) 「その他」には，大量解雇，事故欠勤による休職期間満了の解雇，業務上業務外の死亡，傷病を理由とする退職，女子の結婚のため又は出産のための退職が掲げられている。

第107表　自己都合と会社都合の退職金支給額の相違割合　(自己都合＝100)

勤続年数		3年	5年	10年	15年	30年
職員	鉱業	211.0	177.6	143.9	128.3	110.4
	紡織業	225.2	182.5	140.4	122.0	100.5
	化学工業	250.0	194.6	182.9	162.9	108.9
	第一次金属製造業	233.1	185.9	113.9	137.7	120.0
	電気機器製造業	274.7	211.0	183.5	159.2	122.1
	卸売及び小売業	175.1	166.7	158.0	142.9	114.0
	金融保険業	154.6	140.1	124.5	120.0	109.1
	不動産業	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
	運輸通信等公益業	215.5	200.0	152.2	126.4	105.0
	建設業	125.0	121.8	112.9	109.2	101.8
	単純平均	178.9	159.5	134.8	128.1	108.7
工員	鉱業	271.7	193.8	143.7	133.3	116.7
	紡織業	257.1	187.6	140.8	121.2	100.5
	化学工業	271.7	206.2	162.6	138.1	108.6
	第一次金属業	239.8	200.0	158.2	136.1	120.3
	電気機器製造業	225.2	200.0	177.3	155.8	121.7
	建設業	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
	単純平均	200.8	169.8	142.2	128.4	110.6
単純総平均		189.0	164.5	138.3	128.2	109.6

(備考) 原資料は，「退職金制度調査結果報告(昭和31年労働省)」による。

(5) 以上のような検討の結果，当調査会は，次の結論に達した。

すなわち，退職給与引当金の累積限度の制限は，各企業ごとの計算が困難であるから幾分問題はあるとしても，現行のままでもさしつかえないと認めた。さらに毎期における繰入額についても同様の制限を設けることは，急激にその積立ての速度に変化を与えるので，この際は行なわないことを適当と考えた。しかし，会社都合等の退職で，自己都合の退職金をこえる退職金が支

払われるときは，これを引当金の取りくずしの対象とせず，当期の損金処理とすることとするよう改正することが適当である。

なお，この反面，その逆の場合すなわち懲戒解雇等の理由で，退職金が支給されない場合又は自己都合の場合の支給額より減額支給される場合の不支給額又は減差額は，取りくずしを行なうのが合理的である。

5. 渇水準備金

（現行制度の概要及び沿革）

(1) わが国の電力事業においては，従来から水力発電の比重が高く，いわゆる水主火従の方式がとられていた。したがつて，電力事業の損益は，天候特に降雨による出水量の豊渇水による影響を受けることが大きい反面，電力事業の公共性から電力料金に，相当強力な統制が加えられている

第108表　渇水準備金の積立て及び

事業年度＼会社		A	B	C	D	E
昭和 26 年	下	(△ 202,804) 0	(△ 201,889) 0	94,363	209,261	(△ 149,552) 0
27	上	122,955	410,798	757,241	125,468	167,693
	下	△ 68,400	△ 130,120	447,034	225,648	96,205
28	上	192,226	71,901	700,657	79,595	222,735
	下	89,725	108,823	608,925	94,452	191,899
29	上	50,079	(△ 831,091) △ 461,402	△ 417,879	△ 103,942	(△ 1,040,493) △ 678,532
	下	425,513	(△ 829,422) 0	1,039,110	88,571	(△ 150,733) 0
30	上	437,141	(△ 2,660) 0	274,213	385,362	8,538
	下	455,790	(△ 11,431) 0	1,507,370	325,344	(△ 69,592) △ 8,538
31	上	231,927	323,700	1,860,141	1,410,393	170,874
	下	104,874	(△ 1,417,681) △ 323,700	272,576	△ 270,460	(△ 228,336) △ 170,874
32	上	(353,312) 0	384,721	850,240	1,138,981	441,394
	下	(745,141) 0	596,062	488,375	94,305	140,205
33	上	(649,174) 0	677,990	△ 101,826	△ 290,175	511,758
	下	(393,186) 0	(2,074,771) 899,192	(5,931,605) 3,358,530	2,744,195	(1,183,485) 897,187
34	上	(387,707) 0	(706,845) 14,851	(2,018,397) 487,850	482,810	(463,051) 166,107
	下	(278,690) 0	(694,014) 0	(811,426) 0	83,865	(8,481) 0
昭和35. 3現在積立額		2,041,830	2,372,816	12,226,920	6,823,673	2,156,651
昭和35. 3累積限度額		2,041,830	2,372,816	12,226,920	6,897,519	2,156,651
昭和35年度の累積限度額		1,924,927	2,528,827	13,067,184	7,160,810	2,413,357

（備考）　この表は，会社別の渇水準備金の積立て及び取りくずしの状況を示す。括弧書は，計算上の積立てなわれなかつた状況を示し，※△印は，累積限度額が低下したため限度を超過した積立額の取りく

ため，豊渇水による利益の調整上弾力性が乏しく，電力行政上もなんらかの措置を講じて利益の平準化を図ることの必要性があつた。

昭和27年からその方策として渇水準備金の制度が設けられた。渇水準備金の積立て及び取り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ずく「渇水準備引当金の引当の基準に関する告示」によつており，また，その累積限度は，同規則に基づく「渇水準備引当金の限度額の算定基準に関する告示」により定められている。

この算定基準の考え方は，豊水の場合に火力発電を水力発電に切り替えることによる運転費の節約額と発電増加による電力販売益の増加額とを豊水による利益とし，その計算額を渇水準備金として積み立て，渇水が生じた場合には火力発電の増加による運転費の増加額と発電減少によつて発生し得なかつた販売益部分とを渇水損失として準備金を取りくずすこととしているものであ

取りくずしの状況

（単位　千円）

F	G	H	I	J	合　計
(△ 577,653) 0	43,077	95,246	(△ 122,398) 0	—	441,947
1,162,288	651,340	159,962	600,197	—	4,157,942
531,866	△ 255,390	△ 255,208	82,288	—	673,923
835,790	526,451	197,661	543,318	—	3,370,334
944,170	460,239	26,094	257,919	26,660	2,808,906
615,201	603,591	157,397	531,171	—	295,684
242,617	134,273	53,364	602,241	42,230	2,627,919
188,124	2,043	263,223	571,229	—	2,129,873
1,044,534	383,484	212,898	57,062	28,372	4,006,316
1,494,244	919,630	167,491	756,997	—	7,335,397
23,995	75,327	△ 340,881	69,069	△ 11,550	△ 571,624
(1,817,863) 1,199,844	(1,118,129) 0	264,053	(1,096,580) 0	—	4,279,233
(840,495) 0	(331,896) 0	267,645	(579,398) 0	41,733	1,428,325
(579,636) 376,619	(733,443) 0	△ 13,281	△ 211,345	—	949,740
(5,380,818) 0	(889,478) 0	(838,349) 560,095	(74,295) 0	125,178	8,584,377
(970,639) 7,025	(735,974) 0	(323,767) 90,316	(303,822) 0	—	1,248,959
(559,454) 0	△ 300,521	(41,048) 0	△ 655,219	※ △ 79,707 △ 11,183	※ △ 79,707 △ 883,058
8,666,317	3,243,544	1,906,075	3,204,927	161,733	42,804,486
8,666,317	3,243,544	1,906,075	3,204,927	161,733	42,878,723
9,131,847	2,734,667	2,222,053	2,748,064	143,029	44,074,765

及び取りくずしの額であるが，限度に達しているため，又は，積立金がないため，積立て又は取りくずしが行ずしを示すものである。

る。税制は，この規則により繰り入れた金額を損金とするとともに，その取りくずし額及び限度超過額を益金に算入することとしている。

(2) 昭和30年9月，従来，渇水準備金の積立て計算の基礎となる諸数値として，石炭の価格，電力料金，損失率等の実績と予定との差異のすべてをとりあげていたのを改め，純粋に豊渇水の影響だけにより渇水準備金の計算ができるように改めた。

また，昭和32年度には，従来の渇水準備金の積立額のすべてが豊渇水だけによるものかどうかについて疑問があつたこと，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があること，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等から渇水準備金に新たに累積限度(水力発電の想定最大渇水量<平水基準の24％>の想定損失額）が設けられた。

(検 討 と 結 論)

(3) 渇水準備金について，次のような検討を行なつた。

(イ) まず，この準備金の利用状況をみると第98表（P 282)の示すように制度創設時における積立額は46億円であつたが，昭和34年度においては約430億円とほぼ約10倍に増加しており，その間1年に約100億円の増加を示している年もある。しかし個別の会社をみると第108表(P 304)の示すように渇水の場合には自動的に取りくずしが行なわれ，他の偶発性準備金と相当異なつた姿を示している。

(ロ) また，昭和32年における累積限度額の制限は，この準備金の増加傾向を抑制するには十分ではなかつたとしても，この制限によつて積立てが実現されなかつた額を試算してみると約260億円に達していること等からみてある程度の制限効果はあつたように見受けられる。

(4) 以上の検討の結果，当調査会は，渇水準備金については，同じく偶発損失準備金の性格を持つ異常危険準備金と同様一定の周期で洗い替えする方式も考えられるが，取りくずしの状況が他の偶発性準備金の場合よりも頻繁にみられ，また，最近実施された電力需給計画策定の基礎となる平水ベースの引上げ等による渇水準備金の受ける影響をみる必要があること等にかえりみ，なお研究を続けることが適当であると考える。

6. 違約損失補償準備金

(現行制度の概要及び沿革)

(1) 違約損失補償準備金は，商品取引所又は証券取引所がその市場の出来高等を基準として積み立てる準備金である。取引所における取引は，その履行が厳正に行なわれることについての信頼が必要であり，このため，会員信認金，仲買保証金，売買証拠金等がその信頼を担保するために設けられているが，違約損失補償準備金も，取引の確実性を担保するために設けられている。

しかし違約損失補償準備金は，全取引員からきよ出された連帯責任のための準備金であるという点において，前記の会員信認金等と異なつており，相互扶助的な色彩が濃い。

商品取引所の違約損失補償準備金の毎事業年度の繰入額は，会員の売買高等に応じ，会員から徴収した特別会費の合計額であり，繰入限度額は，当該事業年度と前二年の事業年度の未決済高（各月の未決済高の平均額）の最高額の15％である。

また，証券取引所は，取引種類別に売買金額を基礎として類似の方法により繰入限度額を計算

する。

(2) 違約損失補償準備金制度は，昭和27年に創設された。

当初の積立金の累積限度額は，商品取引所については全取引の50％について違約がおこつた場合を想定し，証券取引所については，全取引の55％について違約がおこつた場合を想定して定められていたが，その後，違約の事例が発生せず，準備金の限度額は高きに過ぎると認められたので，昭和32年度の税制改正に際し，累積限度額の25％程度が引き下げられた。

（検 討 と 結 論）

(3) 違約損失補償準備金についても，異常危険準備金や渇水準備金と同様，たとえば，積立後10年間を経過した準備金は，取りくずして益金に算入すること，又は自己資本金をこえる準備金の積立てを制限すること等の措置を講ずることが検討された。しかし，最近は取りくずしの事例も見受けられ，また，昭和34年10月主務官庁においてこの準備金につき脱退時には返還しない等の抜本的な改革を加えた直後でもあるので，この際としては改正を見送り，なお今後の検討にゆだねることが適当であると認めた。

7 特別修繕引当金

（現行制度の概要及び沿革）

(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，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。たとえば，船舶については船舶安全法上4年（小形船は検査証書の有効期間）ごとに定期検査のために大修繕が行なわれ，熔鉱炉等については2年ないし8年の一定間隔をおいて，定期的に大修繕が行なわれる。このような大修繕の費用を全部修繕を行なつた事業年度の損金とすることは，企業の所得に大きな変動を生じ，適当でないので，あらかじめその修繕費の引当てを認めているものである。

(2) この制度は，昭和25年の税制改正で船舶修繕引当金の名称で，まず船舶について認められたが，次いで昭和26年，銑鉄製造用の熔鉱炉，熱風炉，板ガラス製造用の熔解炉にも適用されることとなり，名称が現行のように改められて現在に至つている。

（検 討 と 結 論）

(3) まず，この制度の利用状況を検討したが，特別修繕引当金の昭和34年末残高は65億円，最近の積立て取りくずしの状況は，第109表（P 308）の示すように昭和33年上期における繰入額は約8億円，取りくずし額は約6億円である。

この制度については，退職給与引当金の累積限度と同じように，一定期間後に必要な額を引き当てるのであるから，その所要額を現在価値に評価した金額により積立てを行なうべきではないかとの問題がある。

また，法務省の商法の計算規定に関する改正要綱試案理由書では，修繕引当金は，法律上「その発生原因がその事業年度中にあるもの」ではないという理由から，「負債たる引当金」としてその決算表の負債として計上することを認めていない。外国でも，わが国と同じ特別修繕引当金の制度はほとんど見当たらない。

第109表　特別修繕引当金の積立て及び取りくずしの状況

（単位　百万円）

種類＼項目＼修繕期間		適用法人数	昭和32下期期末残高	昭和33年上期			繰入れの平均構成割合
				取りくずし	繰入れ	期末残高	
鉄鋼	6年	8	2,261	246	340	2,355	% 44.4
ガラス	2年	3	1,772	320	357	1,809	43.9
船舶	4年	13	370	52	77	395	11.7
その他		14	76	0	32	98	0
合計		38	4,479	618	806	4,657	100.0

(4)　しかし，当調査会は，現行制度が前回の修繕費支出額を基準として，次の修繕までの期間に配分して引き当てるしくみとなつていて他の準備金と異なりその見積りも取りくずしも確実であり，その実績も相当みられること，また，税法上の引当金は，必ずしも法律上の債務が当期中に発生しているものに限る必要もないこと等を考慮し，さらに，短期間にわたる修繕費をいちいち現価方式で評価するのも実益が少ないと認められることから，この準備金については，この際改正を見送り，なお今後の検討にゆだねることが適当であると認めた。

第 4　技術の振興及び設備の近代化のための特別措置

1. 設備近代化のための特別償却制度

（現行制度の概要）

(1)　昭和26年頃からわが国企業の設備の近代化を図ることを主なねらいとして特別償却制度が続々設けられてきた。なかには新築貸家住宅の特別償却のように設備の近代化というよりは住宅建築促進の誘因としてのねらいをもつようなものもあるが，租税政策のうえにおける誘因措置として特別償却制度がこのように広くとり入れられてきたのは，おそらく，単純な免税や軽減という方法による誘因は，税負担の公平の原則からみて受け入れられがたい面があるので，一種の繰上償却の形をとる特別償却制度の方が公平の原則を破る程度も少なく，また，合理化機械の取得等特定の資産に対する投資誘因措置としても，すぐれているとみているためであろう。

このような趣旨で設けられている現行の特別償却制度は，おおむね次のようなものである。

(イ)　重要機械等の３年間５割増特別償却

昭和26年に創設されたもので，日本経済の健全な発展に資するため緊急に必要なものとして指定された機械設備，構築物，船舶及び汚水処理施設について，３年間５割増しの特別償却を行なうことができる。

(ロ)　合理化機械等の初年度２分の１特別償却

昭和27年に企業合理化促進法が制定された際創設されたもので，緊急に近代化する必要があるものとして指定された重要産業を営むものが特定の機械設備を取得した場合は，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なうことができる。

(ハ)　試験研究用機械設備等の特別償却

昭和27年に合理化機械等の特別償却と同時に設けられたもので，承認を受けた試験研究用の機械設備については，３年間において，第１年目取得価額の50％に相当する額，第２，第３年目，それぞれ取得価額の20％に相当する額の特別償却を行なうことができる。

(ニ)　新技術企業化用機械設備等の特別償却

昭和33年に設けられたもので，試験研究の成果である新技術を企業化する場合に取得する機械設備については，その用に供した最初の事業年度において，その取得価額の２分の１に相当する額の特別償却を行なうことができる。

(ホ)　協同事業用機械等の３年間５割増特別償却

昭和28年に創設されたもので，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について３年間５割増しの特別償却を行なうことができる。

(ヘ)　新築貸家住宅の特別償却

昭和27年に創設されたもので，民間企業の行なう貸家住宅の建築を促進するため，昭和37年３月31日までの間に取得した30坪以下で賃貸料が坪当たり月1,000円以下の貸家用新築住宅について５年間10割増し（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割増し）の特別償却を行なうことができる。

(ト) 探鉱用機械設備等の特別償却

昭和29年に創設されたもので，昭和36年12月31日までの間に取得した探鉱用機械設備等については，

① 探鉱用機械設備を取得して新鉱床の探鉱の用に供したときは，最初の事業年度において取得価額の90％相当額の償却を行なうことができる。

② 新鉱床の探鉱費又は鉱業権取得費については，備忘価額1円を残して全額損金に算入することができる。

③ 金属鉱業を営む者が支出した探鉱用機械設備の取得のための費用及び新鉱床の探鉱費並びに鉱業権取得費の合計額(探鉱費総額)が基準年度の探鉱費額をこえるときは，既存鉱業権についてそのこえる部分の金額に相当する額の割増償却を行なうことができる。

(チ) 鉱業用坑道等の特別償却

昭和32年に創設されたもので，昭和36年12月31日までの間に生産維持のために取得した坑内において掘さくされる坑道，坑内において施設されるレール，動力線等及び坑内において使用される車両等については，その事業の用に供した事業年度において全額損金に算入することができる。また，坑外から掘さくされる通気坑道又は排水坑道で転用不能のものについては，毎年度3割増しの特別償却を行なうことができる。

(リ) 造林費の特別償却

昭和32年に創設されたもので，昭和36年12月31日までに人工造林のための地ごしらえ等に支出した金額については5年間に均等償却を行なうことができる。

（沿　　革）

(2) 沿革的にみると，わが国では軍需産業に特別償却が認められたことがある。この趣旨は軍需産業に対する投資誘因という要素もあつたかも知れないが，軍需産業の特殊な性格からくる投下資本の早期回収という要素の方がより強かつたようである。

(イ) わが国においてはじめて特別償却が認められたのは昭和14年である。すなわち，臨時租税措置法において，軍需産業を営む者の有する工場，機械設備について，取得価額の3分の1について3年間均等償却，残りの3分の2について普通償却を行なう特別償却制度が認められた。

(ロ) 次いで，昭和17年には兵器等の製造業者の有する設備を個別に指定し，その設備について取得価額の10分の5について5年間均等償却，残りの10分の5の金額について普通償却を行なう特別償却制度が認められた。

(ハ) 昭和19年においては，上記の償却方法を廃止して上記に該当する資産の普通償却の20％増しの特別償却が認められたが，昭和21年において廃止された。

（諸外国の制度）

(3) 特別償却制度は，諸外国においても設備投資に対する誘因手段としてかなり広く用いられており，わが国の特別償却制度もこれにならつた点が多いが，外国ではいずれも経済の推移に応じて相当に弾力的にその改廃が行なわれている点に大きな特色がある。

現在，諸外国におけるこれらの制度の概要は次のとおりである。

(イ) ア メ リ カ

1950年から1959年までの国防施設の特別償却制度（5年均等償却），1953年から1956年までの穀物用貯蔵庫の特別償却制度（5年均等償却）があつたが，現在では次の中小企業助成のための初年度20％追加償却制度があるだけである。すなわち，この制度は，1958年に中小企業助成策の一環として創設されたもので，6年以上の耐用年数を有する減価償却資産を購入した企業に対し，当該資産の原価の20％（最高2,000ドル，ただし，共同申告書を提出する夫婦者は4,000ドル）を初年度において追加償却することができることとしている。

(ロ) イ ギ リ ス

① 新投資特別償却

新たに取得した産業用建物，機械設備，鉱山用施設，船舶，科学研究費，燃料節約施設について，その取得の年にそれぞれ取得価額の10％，20％，20％，40％，20％，20％の特別償却を行なうことができる。この特別償却額は帳簿価額から減額することを要せず，いわば免税と同じ効果をもつている点に特色がある。この制度は1954年に新設されたが，イギリスの遅れている減価償却と，貨幣価値下落に基づく資産の再評価を行なつていないこと等を補う意味で設けられたといわれている。しかし，この制度は投資の行き過ぎがややもすればブームに結びつく傾向がみられたので景気対策的に運営され，次のような変遷をたどつている。

項　　目	産業用建物	機械設備	鉱山用施設	船　　舶	科学研究費	燃料節約施設
1954年4月6日～1956年2月17日	10％	20％	20％	20％	20％	20％
1956年2月18日～1957年4月8日	な　し	な　し	な　し	同　上	同　上	同　上
1957年4月9日～1959年4月6日	—	—	—	40	同　上	同　上
1959年4月7日以降	10	20	20	同　上	同　上	同　上

② 期初特別償却

新たに取得した産業用建物，機械設備，鉱山用施設について，通常の償却に加えその取得の年に，それぞれ取得価額の5％，10％，20％の特別償却を行なうことができる。この制度は1946年に創設されたものであるが，これも新投資特別償却と同様景気対策的に運営され，次のような変遷をたどつている。

項　　目	産業用建物	機械設備	鉱山用施設
1946年4月6日～1949年4月5日	10％	20％	10％
1949年4月6日～1952年4月5日	同　上	40	同　上
1952年4月6日～1953年4月14日	な　し	な　し	な　し
1953年4月15日～1958年4月14日	10	20	40
1958年4月15日～1959年4月6日	15	30	同　上
1959年4月7日以降	5	10	20

期初特別償却は1959年4月6日以前は，新投資特別償却と選択適用で，重複は認められなかつたが，同年4月7日以降は両者が重複して適用されることになつた。

(ハ) 西　ド　イ　ツ

取得の年およびその翌2年の間において，取得価額の2分の1の償却を認めた広汎な事業用動産特別償却制度は，1956年に失効したが，現在のところ，まだ，次のような特定の資産について特別償却制度が残つている。

① 住宅に対しては普通償却によらず，建築の年度及びその翌年度にそれぞれ建築価額の7.5％，その後8年間にわたり年4％の特別償却が認められる。

② 工業用建物，倉庫，農業用建物については普通償却のほか建築の年度及びその翌年度にそれぞれ建築価額の10％の特別償却が認められる。

③ 汚水による災害防止用固定資産については普通償却のほか取得の年度及びその翌年度において動産については取得価額の50％，不動産については30％の特別償却が認められる。

④ 鉱山施設については普通償却のほか，取得の年度及びそれ以降4事業年度において動産については取得価額の50％，不動産については30％の特別償却が認められる。

⑤ 空気の汚染防止用施設については，取得の年度及びその翌年度において普通償却のほか，取得価額の50％の特別償却が認められる。

⑥ その他生活困窮者のための私立病院施設，一定の農林業用資産，住宅附属設備に対する特別償却が認められる。

(ニ) フ　ラ　ン　ス

1954年1月1日以降に企業合理化の目的で取得された機械については，耐用年数のいかんにかかわらず，普通償却のほかに，取得原価の10％に相当する額の控除が認められる。

(ホ) カ　　ナ　　ダ

① 国防施設に対する特別償却

1951年2月以降国防生産への投資を促進するために，国防生産上必要であることが証明された資産については，その証明がなされた年及びその後の3年間の各年に通常の償却のほか次の三つの金額のうちもつとも低い金額による特別償却が認められる。この場合，特別償却の対象となる資産の価額は取得価額によらず，取得価額の範囲内で国の決定する価額（証明価額）によることとなつている。

(a) 証明価額の30％相当額

(b) 証明価額の70％相当額から過年度の特別償却累積額を控除した額

(c) 当該課税年度末現在の証明価額の未償却残高

② 船舶に対する特別償却

カナダ船舶助成法に基づき建造された船舶については，15％の普通償却に代えて$33\frac{1}{3}$％の特別償却を行なうことができる。

（検　　討）

(4) 特別償却制度について，次のような検討を行なつた。

(イ) 以上のように昭和26年頃から税制上においても，国民経済の再建を図るため，老朽化した産業設備の更新を中心としてその近代化を促進する政策に対応して，各種の特別償却制度が設

けられ今日に至つている。その後のわが国経済の発展は目ざましく，戦後の復興期をいち早く脱して最近においては世界のうち最も高い成長率を示すようになつている。しかし，最近の技術革新の速度はあまりにも速く，今日の設備は明日にも陳腐化の危険にさらされるという懸念を生んでおり，企業の減価償却を通じての資本の早期回収の要望はますます強くなつている。さらに自由化の影響を考えると，国際市場において激しくなる競争にたえるためには設備の近代化をいつそう促進してコストの低下を図り，重化学工業を中心とする産業構造の高度化をおし進める必要があるといわれている。このような経済の見通しに対して租税政策上なんらかの誘因措置を必要とすると考える場合には，この設備の近代化のための特別償却制度は，他の減免措置よりも税制上すぐれた方法であるだけに，なお，当分存続の必要があると考える。

(ロ) しかしながら，この特別償却制度をここ当分存続するにしても，現行の姿のままで単純に存続するのは適当ではないというのがわれわれの意見である。というのは，現行特別償却制度には，次のような問題点を持つているように見受けられるからである。

① まず第一は，現行の特別償却制度は，さきにみたように種類と型が多く，きわめて複雑である。特に初年度2分の1特別償却制度と3年間5割増特別償却制度については，適用機械の種類があまりに細分化され，前者の適用機種約500，後者の適用機種は約1,300に及び，しかも仕様の微細な点まで規定しているので，よほどの専門家でないと特別償却の適用を受けられるかどうかわからない状況である。

この多岐な特別償却制度の適用をうけるための手続もことに中小企業者にとつては，はん雑なものと思われるし，その複雑な手続のわりにその効果が明確に認められない事情にある。

② 次に，この特別償却の性格に関連しての問題である。さきに述べたように，特別償却は技術革新の時代において減価償却費の増大を通じて早期に資本を回収し，再投資にあてるという点にねらいがあるとすれば，今回われわれが技術革新の状況に応じて改訂を勧告している耐用年数の改訂との関連を考える必要がある。この特別償却を弁護する者のうちには，特別償却は耐用年数の改訂が行なわれるまでの補充であつて，特別措置というにあたらぬという意見をいう者すらあるが，ことに3年間5割増特別償却の適用を受ける機械設備には，最近広く普及しているものが多く，これをモデル・プラントの機械設備のうちにとり入れて耐用年数を検討し直すことが必要である。

③ 特別償却の性格については種々の考え方があり，これを固定資産に対する投下資本を耐用年数の期間にわたつて規則的に回収するという通常の意味の減価償却ではないという考え方もあるが，これを税制との関連においてみると，その期に納めるべき法人税額を特定の固定資産の取得に当たつて無利子で借り入れるという性格をもつものとも思われる(第110表)。

このような意味では，特別償却制度は減価償却とは違つた産業助成的性格をもつものとみられるであろう。このように特別償却を考えてくると，初年度2分の1特別償却制度がそのうちに普通償却を含めていることは検討すべき問題点となるであろう。その意味はまず，通常の期間損益を不明確ならしめると同時に特別償却のメリットをあいまいにしていること

第110表　初年度2分の1特別償却を借入と考えた場合の利益の計算

年度	初年度2分の1特別償却			普通償却			償却差額	特別償却を借入と考えた場合の			特別償却を無利息借入と考えた場合支払うことを要しない利子相当額			
								期首借入金相当額	借入又は返済金相当額	差引期末借入金残高	単利計算による支払利息		複利計算による支払利息	
	取得価額又は帳簿価額	償却率	償却額(A)	取得価額又は帳簿価額	償却率	償却額(B)	(A)−(B)(C)	(D)	(C)×49.22%(E)	(D)−(E)(F)	年6.5分	年9分	年6.5分	年9分
1	1,000	0.500	500	1,000	0.104	104	396	—	195	195				
2	500	0.104	52	896	〃	93	△ 41	195	△ 20	175	7	9	7	9
3	448	〃	46	803	〃	83	△ 37	175	△ 18	157	6	8	6	8
4	402	〃	41	720	〃	74	△ 33	157	△ 17	140	5	7	6	8
5	361	〃	37	646	〃	67	△ 30	140	△ 15	125	5	7	5	8
6	324	〃	33	579	〃	60	△ 27	125	△ 14	111	4	6	5	7
7	291	〃	30	519	〃	53	△ 23	111	△ 11	100	4	5	5	7
8	261	〃	27	466	〃	48	△ 21	100	△ 10	90	4	5	5	7
9	234	〃	24	418	〃	43	△ 19	90	△ 9	81	3	4	4	7
10	210	〃	21	375	〃	39	△ 18	81	△ 9	72	3	4	4	7
11	189	〃	19	336	〃	35	△ 16	72	△ 8	64	3	3	4	7
12	170	〃	17	301	〃	31	△ 14	64	△ 7	57	2	3	4	6
13	153	〃	15	270	〃	28	△ 13	57	△ 6	51	2	3	4	6
14	138	〃	14	242	〃	25	△ 11	51	△ 6	45	2	3	4	6
15	124	〃	12	217	〃	23	△ 11	45	△ 5	40	2	2	4	6
16	112	〃	11	194	〃	20	△ 9	40	△ 4	36	2	2	4	6
17	101	〃	1	174	〃	18	△ 17	36	△ 8	28	1	2	4	7
18	—		—	156	〃	16	△ 16	28	△ 8	20	1	2	4	7
19	—		—	140	〃	14	△ 14	20	△ 7	13	1	2	3	7
20	—		—	126	〃	13	△ 13	13	△ 7	6	0	1	3	7
21	—		—	113	〃	11	△ 11	6	△ 5	1	0	0	3	7
22	—		—	102	〃	2	△ 2	1	△ 1	—	0	0	3	7
計	—		—	—		—	—	—	—	—	57	78	91	147

（備考）　1. 第2年度以後の償却率は定率法の場合の耐用年数21年のものである。

2. 「特別償却を無利息借入と考えた場合支払うことを要しない利子相当額」は，(F)に支払利息の年利率を乗じた金額（単利又は複利）から税金相当額(49.22%)を控除して計算した。

3. 利息計算の利率は開銀融資の利子率による(電力，海運，硫安等6.5分，その他9分)。

第111表　初年度2分の1特別償却による償却増加額

耐用年数	左の償却率	償却額（取得価額 1,000）		
		1/2特別償却額（A）	普通償却額（B）	差引(A)−(B)
5	0.369	500	369	131
10	0.206	〃	206	294
11	0.189	〃	189	311
12	0.175	〃	175	325
13	0.162	〃	162	338
14	0.152	〃	152	348
15	0.142	〃	142	358
16	0.134	〃	134	366
17	0.127	〃	127	373
18	0.120	〃	120	380
19	0.114	〃	114	386
20	0.109	〃	109	391
21	0.104	〃	104	396
22	0.099	〃	099	401
23	0.095	〃	095	405

（備考）　この表は年額による計算例である。

第112表　業種別法人の減価償却額及び特別償却額　（単位百万円）

業種	法人数	決算期	普通償却額		特別償却額		合計	
			%		%		%	
石油精製業	5	34上	99	2,451	1	92	100	2,543
	5	34下	85	3,399	15	582	100	3,981
鉄鋼業	9	34上	89	9,898	11	1,262	100	11,160
	8	34下	63	10,954	37	6,504	100	17,458
機械工業（電機，輸送機を除く。）	9	34上	80	558	20	140	100	698
	7	34下	67	422	33	208	100	630
自動車製造業	2	34上	90	754	10	86	100	840
	2	34下	81	798	19	187	100	985
時計製造業	2	34上	72	107	28	41	100	148
	2	34下	60	111	40	74	100	185
小計	27	34上	89	13,768	11	1,621	100	15,389
	24	34下	67	15,684	33	7,555	100	23,239
全業種（青色申告法人分）	374,974	34	95	568,947	5	30,231	100	599,178

である。これを2分の1特別償却制度についてみると，第111表の示すように耐用年数の長い機械設備には有利に，短い機械設備には不利に働いていることがわかる。

④ 次には設備近代化のための初年度2分の1及び3年間5割増特別償却額(35年度約465億円)が全体の償却額(35年度において約8,000億円)のうちに占める割合はきわめて小さく5.8％程度であるが，先の第112表(P315)の示すように，特定の大企業の多い産業分野ではそのウエートがきわめて高いということである。このことは，急速に産業構造の高度化をもたらすための傾斜政策のためやむをえない結果とも思われるが，最近のように一般企業からは減価償却の不足が叫ばれ，ことに中小企業の労働力不足を補なう意味で設備の近代化の必要が強く唱えられる今日，一部の企業だけにかたよる特別償却制度は問題であることを意味している。

⑤ 特別償却制度は，やはり普通償却と異なる政策的なものであり，これがあまり過度の利益調節の手段となることは適当ではない。特に普通収益のうちから資産の金額の大きな部分を控除するのであるから，全くつりあわない場合が多いわけである。現在のところ，機種の指定の仕方でこの点はある程度防止されることになつているが，第113表の示すように比較的特別償却の適用の多い企業をみると，企業によつて特別償却額が所得金額を相当上回わつている企業もみられる。特別償却は，翌期以降償却の取りもどしという形で一応軽減された部分の税金を取りもどすいわゆる税金の繰延べであるから気にする必要もないという意見もみられるが，そもそも納税額は税法に従つて客観的に決定されるべきである。ことに税負担の重くなつた今日では，毎期毎期の厳密な課税所得を基礎とする税負担が問題であり，これが企業の操作等によつて企業の思うがままに定まるのでは不公平といわざるをえないであろう。特に，特別償却の対象となる機種の指定方法がある程度概括的になつてくると，思わざる行き過ぎの生じないよう適切な措置を講ずる必要が生じてこよう。

(結　　論)

(5) 以上のような検討と問題点の反省を通じて，当調査会は，この際主として初年度2分の1及び3年間5割増特別償却制度については耐用年数の改訂との関連を考慮して，体系的な整備を図りつつ，特に最近の急速な経済発展のなかにおける産業構造の是正の必要性，ことに中小企業の機械設備の近代化促進の重要性に配意する見地から次のような結論に達した。

なお，この制度は昭和32年以来指定機械等について期限を付する等の弾力的運営が図られるよう改められているが，今後においても業種の指定その他についていつそうの弾力的運営をはかるよう努めるとともに，証明手続に再検討を加える等制度の合理化を図るべきである。

(イ) 初年度2分の1特別償却制度

① 今回行なわれる予定の耐用年数の一般的改訂を前提として，改訂後の初年度2分の1特別償却の普通償却をこえる加速度償却部分を平均的に算定し，これを普通償却の別わくとする特別償却制度に改めることが適当である。この場合別わくとなる加速度償却部分は，現在この特別償却の適用業種の平均耐用年数が15年程度と見積られるところから，取得価額の3分の1程度とすべきである(第21図(P318)参照)。

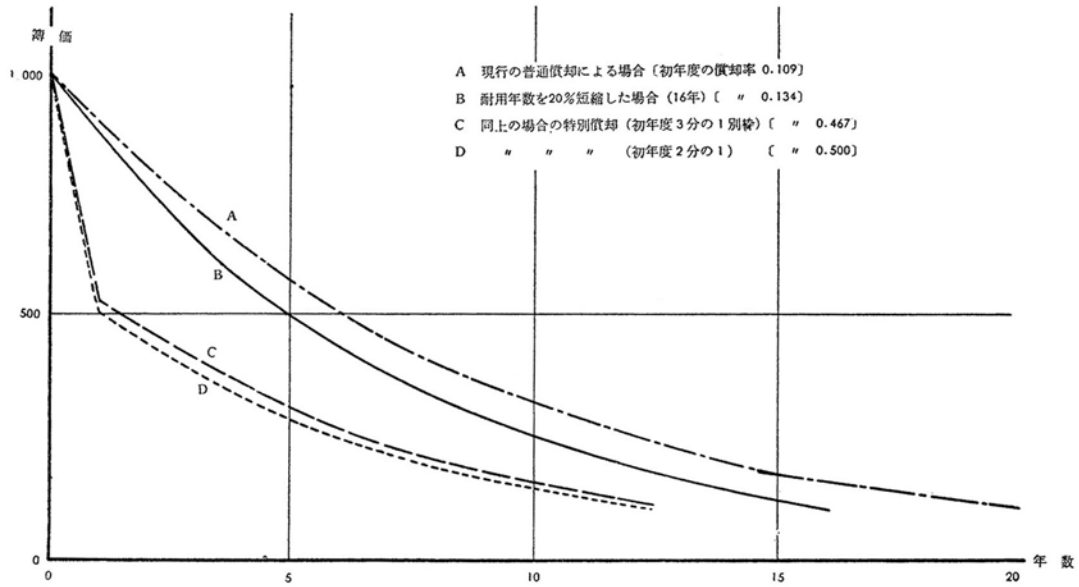
第113表　実例による所得金額と初年度2分の1特別償却実施額との比較

（単位　千円）

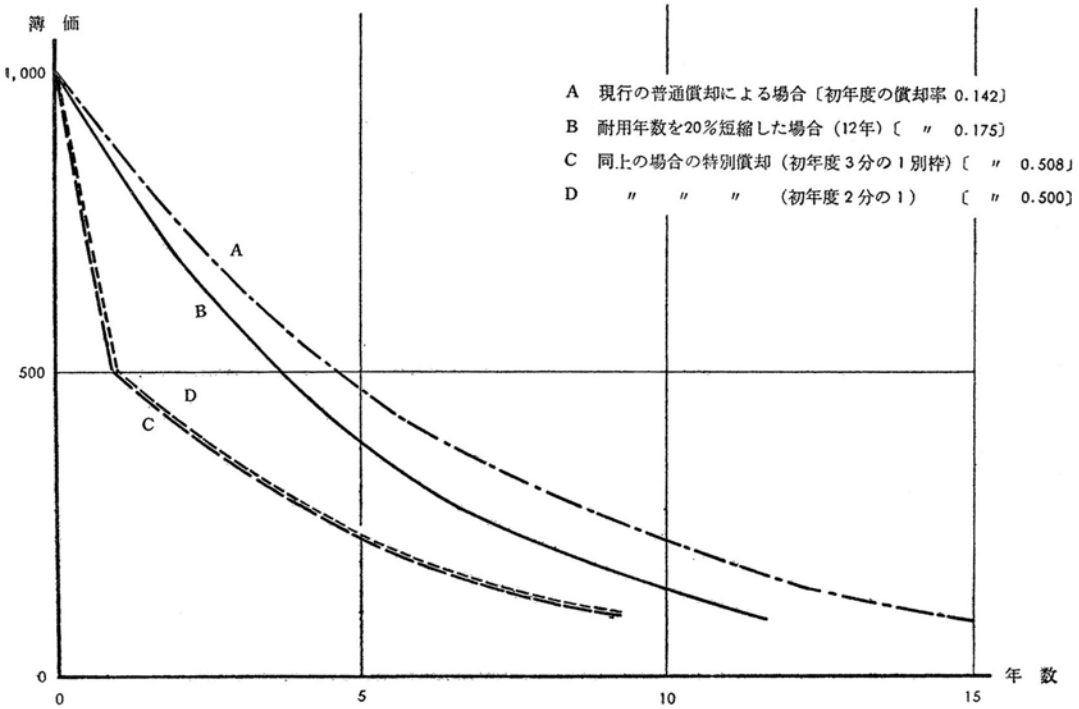
会社名	年 / 事項	昭和33上	33下	34上	34下
A	所得金額	4,035,000	4,523,000	6,235,000	7,120,000
	特別償却額(A)	265,000	167,000	203,000	332,000
	計　(B)	4,300,000	4,690,000	6,438,000	7,452,000
	A/B	6.1	3.5	3.1	4.4
B	所得金額	367,346	728,146	683,563	516,390
	特別償却額(A)	7,194	4,419	2,789	26,544
	計　(B)	374,540	732,565	686,352	542,934
	A/B	1.9	0.6	0.4	4.8
C	所得金額	2,002,000	2,092,000	3,439,000	2,746,000
	特別償却額(A)	1,411,000	369,000	1,932,000	4,888,000
	計　(B)	3,413,000	2,461,000	5,371,000	7,634,000
	A/B	41.3	14.9	35.9	64.0
D	所得金額	1,376,000	1,650,000	1,412,000	1,167,000
	特別償却額(A)	—	24,000	854,000	2,829,000
	計　(B)	1,376,000	1,674,000	2,266,000	3,996,000
	A/B	—	1.4	37.7	70.7
E	所得金額	143,000	194,000	136,000	100,000
	特別償却額(A)	—	—	67,000	89,000
	計　(B)	143,000	194,000	203,000	189,000
	A/B	—	—	33.0	47.0
F	所得金額	159,000	299,000	389,000	589,000
	特別償却額(A)	51,375	54,279	51,945	77,185
	計　(B)	210,375	353,279	440,945	666,185
	A/B	24.4	15.3	11.7	11.5
G	所得金額	—	60,634	59,505	80,545
	特別償却額(A)	—	102	1,909	26,023
	計　(B)	—	60,736	61,414	106,568
	A/B	—	0.1	3.0	24.4
H	所得金額	232,000	363,000	344,000	600,000
	特別償却額(A)	—	—	94,328	99,122
	計　(B)	232,000	363,000	438,328	699,122
	A/B	—	—	21.5	14.1
I	所得金額	84,000	126,000	39,000	28,000
	特別償却額(A)	20,104	28,565	61,806	406,412
	計　(B)	104,104	154,565	100,806	434,412
	A/B	19.3	18.5	61.3	94.1
J	所得金額	1,387,000	1,990,000	2,661,000	3,096,000
	特別償却額(A)	261,000	39,000	138,000	314,000
	計　(B)	1,648,000	2,029,000	2,799,000	3,410,000
	A/B	15.9	1.9	4.9	9.2
K	所得金額	2,530,000	3,026,000	4,408,000	4,071,000
	特別償却額(A)	440,000	187,000	175,000	232,000
	計　(B)	2,970,000	3,213,000	4,583,000	4,303,000
	A/B	14.8	5.8	3.8	5.3
L	所得金額	—	363,654	—	322,560
	特別償却額(A)	—	70,177	—	36,090
	計　(B)	—	433,831	—	358,650
	A/B	—	1.6	—	10.0
M	所得金額	—	8,696	—	9,763
	特別償却額(A)	—	1,734	—	2,775
	計　(B)	—	10,430	—	12,538
	A/B	—	16.6	—	22.1

第21図　初年度2分の1特別償却制度の改正の効果の比較

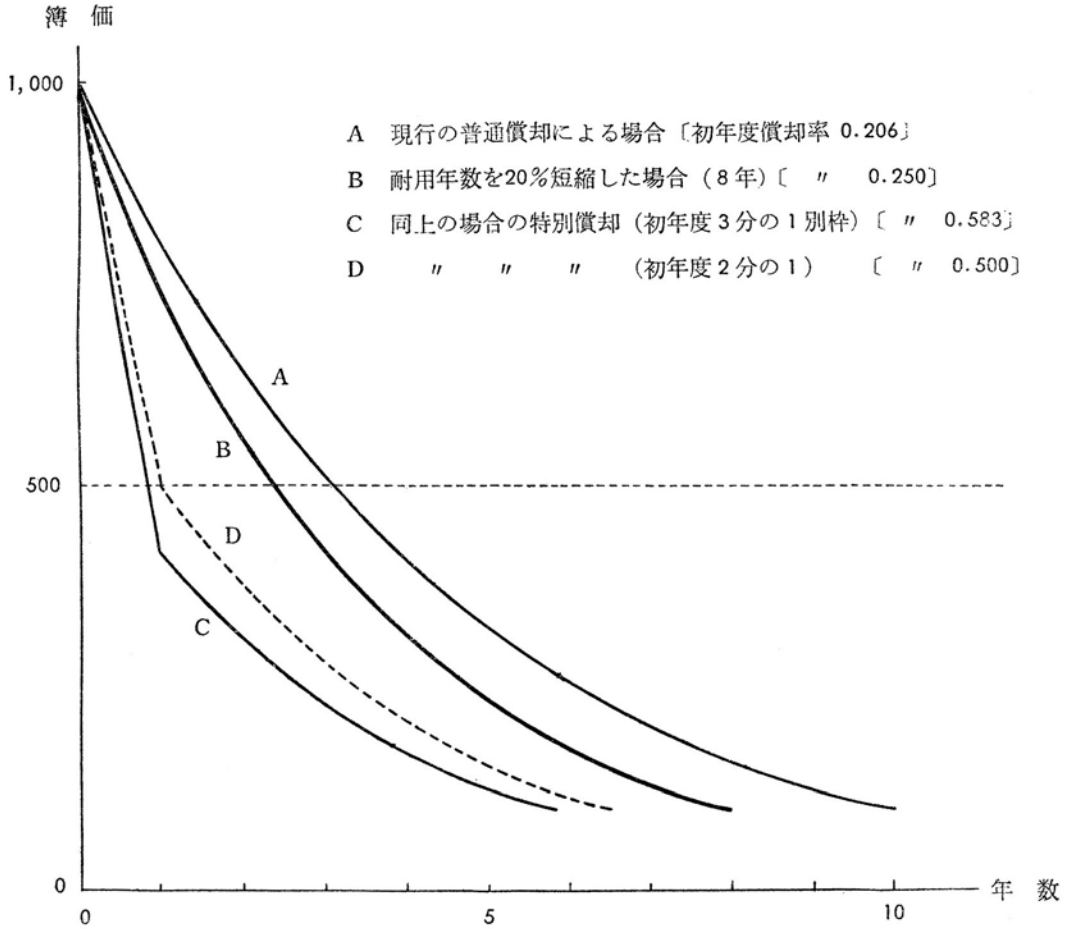
1　現行耐用年数20年の場合



2　現行耐用年数15年の場合



3　現行耐用年数10年の場合



② この特別償却制度は，おおむね現行どおり企業合理化促進法の指定業種の指定機種について適用するが，機種の指定については現行の細分化にすぎている点を改め，ある程度製造段階を基礎とする概括的な方法に改める。

③ 機種の指定方法の改正に伴い，対象機械が特定の企業に集中し行き過ぎとなる傾向を防ぐため，現在の適用状況等を考慮して，所得金額(特別償却前)の2分の1程度にする制限を新たに設けるべきである。

(ロ) 3年間5割増特別償却制度

現行の重要機械等の3年間5割増特別償却制度については，その効果が比較的小さいことと，適用を受けるための手続がはん雑なことにかえりみ，現行制度による利益を維持しつつ次により一般の耐用年数又は(イ)の初年度3分の1特別償却制度に統合すべきである。

① 3年間5割増特別償却の適用を受ける機械装置で，(a)一般的に普及しているものについては耐用年数表の総合耐用年数に繰り込み，(b)その他のものは個別耐用年数としてできる限り特掲し，(c)特掲できないもので企業の合理化に資すると認められるものについては(イ)の初年度3分の1特別償却制度を適用する。

② 中小企業や協同組合の設備の近代化を急速に促進するため，中小企業用機械設備及び協同事業用機械等のうち中小企業ないし協同事業の合理化に資すると認められるものは原則として(イ)の初年度3分の1特別償却制度に吸収する。

(ハ) 新技術企業化用機械等の初年度2分の1特別償却についても，設備近代化のための特別償却制度の一環であることからみて(イ)に準じて初年度3分の1（普通償却の別わく）特別償却制度に改めることが適当である。

(6) 探鉱用機械等，鉱業用坑道等及び造林費の特別償却については，昭和32年度に創設されたものであり，これらの産業の性格等にかえりみ，なお適用期間を延長する。しかし延長の程度については，この措置の効果等を十分検討しながら，政府において適当な期間を決定すべきである。

なお，坑内坑道，坑内に施設される小型機械等に対する特別措置については，このような取扱い自体産業の特殊性からくるもので，これらの資産に対する支出は本来損金性を帯びるものであるから租税特別措置法ではなく基本法のうちに織り込むべきであるとの意見もあつたが，この意見のようにこれらの支出を割り切つて必ず損金となる性格のものであるともいえない面もあり，さらにこれが固定資産税の課税の問題から主張されるのであるならば，若干筋違いと思われるので，この問題はなお慎重に検討を要する問題と認めた。

2. 試験研究助長のための特別措置

試験研究助長のための特別措置として，わが国の立ちおくれた試験研究の助成のための特別償却制度等の問題があり，その検討が各方面から要望されている。そこでそのための特別償却制度についても，前述の設備近代化のための特別償却と切り離し，試験研究助長のための特別措置として，ここでこれらの問題を一括して検討することとする。

（現行制度の概要）

(1) この問題に関係した現行制度の概要は次のとおりである。

(イ) 試験研究用機械設備等の減価償却の特例

試験研究用の固定資産については特に技術の向上を促進するため必要な場合で，大蔵大臣及び主務大臣の承認を受けて取得した試験研究用機械設備等については前述のように取得第1年目に取得価額の50％相当額，第2，3年目にそれぞれ取得価額の20％相当額の償却をすることができる。

また，試験研究用機械設備のうち，新たな製品又は製法等の発明発見のため，試験研究の用だけに専用され，その試験研究以外の用に転用できないことが明らかなものについては，税務署長の承認を受けた場合には，耐用年数5年による減価償却を行なうことが認められる。

(ロ) 試験研究費償却の特例

試験研究費（固定資産の取得価額に含められるものを除く。）には事業の遂行上通常行なわれる試験研究のための費用（通常研究費）と製品の試作費，製法の研究費その他特別に支出する費用（開発研究費）とがあるが，通常研究費は，所得計算上支出時の損金に算入されるのに対し，開発研究費は繰延資産として5年間で償却するか，又は支出時の損金とするかが法人の選択に

ゆだねられている。

(ハ) 試験研究機関に対する寄付金の取扱いの特例

国民経済上重要と認められる生産技術に関する試験研究を主たる目的とする試験研究法人が試験研究用の固定資産を取得するためにする寄付金については，大蔵省告示により指定寄付金として包括的に指定されており，これに該当するものとして個別的に大蔵大臣の承認をうけたものは支出した法人の損金に算入される。

(沿　　革)

(2) これらに関係した制度の沿革は，次のとおりである。

(イ) 昭和14年鋼船製造業，金属工作機械製造業等44種の事業が研究のため支出した金額について損金に算入することが認められた。

(ロ) 昭和17年試験研究費は無形固定資産として5年の償却年数による均等償却が認められた。

(ハ) 昭和26年試験研究費は，無形固定資産から削除され，開発研究費については，これを繰延資産として資産に計上し5年間に均等償却することが認められた。

(ニ) 昭和27年3月企業合理化促進法が制定された際，試験研究用機械設備等については，個別承認により取得価額の90％相当額を3年間均等に償却する制度が創設された。

その後この制度は，昭和33年度の改正によつて現行の制度となつた。

(諸外国の制度)

(3) これらの制度に関する主要諸外国の制度の概要は，次のとおりである。イギリスにおける特定の資本支出を除き，試験研究費の繰延経理の特例が多いように見受けられる。

(イ) ア　メ　リ　カ

開発研究費については，納税義務者の選択により，一時の損金とするか，60カ月以上の期間にわたり均等に償却するかが認められる。

(ロ) イ　ギ　リ　ス

1949年4月6日以降取得した試験研究設備については，第1年目60％，その後4年間に各年10％ずつの特別償却が認められる。

(ハ) 西　ド　イ　ツ

開発研究費及び改良研究費については，繰延費用として資産に計上し，年25％以下の償却率で償却することが認められる。

(検討と結論)

(4) 戦後における外国技術の導入はわが国産業の近代化を大いに促進し国民経済の急速な発展に与つて力があつた。ところがわが国企業のみずからの試験研究のための支出の推移は第114表（P322)のとおりであり，これを含めた科学技術研究費の総額を諸外国に比べてみると第115表（P322)の示すように格段の見おとりが認められる。しかし，今後に予想される世界市場における国際競争の激化とその中におけるわが国の重化学工業化の一段の進展の要請とを考慮するとき，外国技術依存一辺倒を改め，わが国独自の新技術を開発することが焦眉の急務であると考えられる。このためには，まず，企業において試験研究支出を増加することが緊要なものと考えるが，

その誘因措置の一つとして試験研究助長のための税制上の特別措置につき次のようにいつそうの拡充を図ることが必要であるとの結論に達した。

(イ) 試験研究用機械設備等の特別償却

研究投資をいつそう促進するため，現行の試験研究用機械設備等の特別償却の承認制度について，現行の償却率をさらに取得の初期において，ある程度高めるよう改正を行う。また，この個別承認制度が，ややもすれば試験研究の秘密性の保持の点で問題があるとされている点にかえりみ，新たに，個別承認の対象とならない試験研究機械設備についても，個別承認の対象となる試験研究機械設備とのバランスのとれた特別償却を一般的に認める制度を新設する。

第114表　わが国企業の支出した試験研究費

(単位　億円)

年度	研究費
昭和29年度	224
30	217
31	299
32	448
33	451
34	541
35	649

(備考)　1. 昭和29～33までの計数は，研究機関基本統計調査結果に，昭和34～35までの計数は，推定(科学技術庁)によつたものである。

2. 対象は，営利法人の行なう試験研究支出に限定したもので事務費，材料費等のほか土地，建物及び構築物，機械装置等の購入，建造，改造，据付等の費用が含まれる。

第115表　科学技術研究費の国際比較

(単位　億円)

国名	年次	研究費	国民所得に占める割合
アメリカ	1958年	40,300	3.1%
ソ連	1956	12,440	2.4
イギリス	1955	3,020	2.0
西ドイツ	1957	1,630	1.2
フランス	1958	2,820	2.2
日本	1958	790	0.9

(備考)　1. 研究機関基本統計調査結果(昭和29以降)及び科学技術庁計画局資料による。

2. 研究費は，公益法人，民間企業，国立研究機関等の支出した経費のうちの研究業務費の合計であつて，研究機関の事務費等は含まれていない。

3. ソ連の国民所得に占める割合は，国家予算51兆円のうちに占める研究費の割合である。

(ロ) 寄付金損金算入限度の特例

試験研究機関の育成のため，現行の指定寄付金制度の活用を図るほか，試験研究機関に対する寄付金の損金算入限度を，一般の寄付金の損金算入限度（資本金の1,000分の2.5と所得の100分の2.5との合計額の2分の1）の別わくとして一定限度まで認める。

(ハ) 共同研究機関に対する拠出金の償却の特例

高度の試験研究を能率的かつ効果的に行なうための有効な方法として，各企業が人材，設備，資金等をそれぞれ分担して共同研究機関を新設し，共同研究体制を強化することを助長するため，これら共同研究機関に対する拠出金の償却等について早期償却あるいは評価減等適切な措置を講ずる。

第5　産業の助成のための特別措置

前述の設備の近代化のための特別償却制度等も，一種の産業助成のための特別措置と考えられるが，従来の特別措置の分類方法では，特別償却のような課税の繰延べではなく，特定産業に対する減免税という形での特別措置を産業の助成という項目に含めているので，当調査会もこのような沿革に従い検討を行なつた。

1　輸出所得控除制度

（現行制度の概要及び沿革）

(1)　現行の輸出所得控除制度は，1955年までの西ドイツの制度にならつたものであつて，輸出取引から生じた所得を課税所得から控除して課税外とする制度である。

この制度は，通常控除，割増控除及び技術輸出控除に分かれており，その概要は，次のとおりである。

(イ)　輸出所得の通常控除

①　適用の対象となる輸出取引は，昭和36年3月31日までに行なわれた輸出取引であるが，そのうちには自ら物品を輸出する場合のほか，自己の製造した物品の輸出業者等への販売（間接輸出），輸出物品の輸送，その他輸出関係の修理加工等をも含んでいる。

②　輸出所得の通常控除額は，輸出取引による収入金額（輸出金額）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％，輸出業者等が他から購入した物品を輸出する場合には1％）相当額又は輸出所得金額の80％相当額のいずれか少ない金額である。

(ロ)　輸出所得の割増控除

(イ)の期間内のある事業年度（個人については暦年）の輸出金額が基準輸出金額（前年の輸出金額の2分の1相当額）をこえるときは，基準輸出金額に相当する部分について(イ)の通常控除が認められるほか，こえる部分についてはそのこえる部分の金額（超過輸出金額）の4.5％（プラント輸出7.5％，商社1.5％）と，超過輸出金額に対応する輸出所得金額とのうちいずれか少ない金額を課税所得から控除すること（割増控除）が認められる。

(ハ)　技術輸出所得控除

①　適用期間は，昭和36年3月31日までであつて，技術輸出取引の範囲は，対外支払手段を対価とする工業所有権等の譲渡又は提供による収入金額である。

②　技術輸出所得の控除額は，技術輸出取引による収入金額の50％相当額（所得金額の50％相当額を限度とする。）である。

(2)　輸出所得控除制度は，わが国経済の復興過程において，外国貿易に依存する度合が非常に高く，国の施策として強力に輸出の振興を図る必要を認めて，昭和28年8月の税制改正の際に国会修正の形でとり入れられたものである。その後適用期間，輸出取引の範囲，控除限度等につき数次にわたり改正を行ない，今日に及んでいる。

その間における主な改正事項としては，昭和30年には，所得限度を50％から80％に引き上げ，昭和32年には緊急総合対策の一環として割増控除制度を新設し，その後昭和34年には技術輸出の振興を図るため技術輸出所得控除制度の創設等を経て今日に及んでいる。

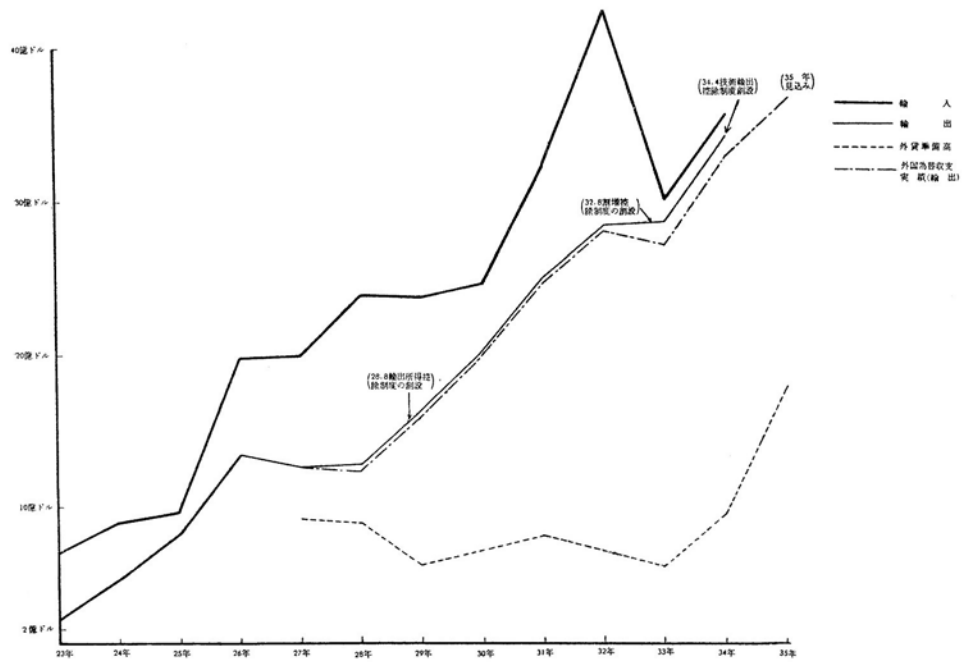
(3) 外国において，このような制度は，現在のところ見当たらない。前述のようにこの制度の根源である西ドイツの輸出所得控除制度は，1951年6月に制定された輸出促進法に規定されていたもので，その内容は，所得税及び法人税につき取引基準額(輸出取引金額の一定割合相当額)と所得基準額(所得金額の50％相当額)とのうちいずれか少ない金額を所得から控除しようとするものであつた。しかし，この制度はO·E·E·C·諸国の批判を受け，1955年に廃止された。

(検討と結論)

(4) 現行の輸出所得控除制度については，わが国の輸出貿易の状況，国際収支の現状等を把握し，この制度の運用ならびにその経済的効果を考慮して次のような検討を行なつた。

(イ) まず，本制度の背景をなす昭和28年以降の輸出の状況の検討である。昭和32年には一時の危機はあつたが，その後国際収支は着実に改善され，最近においてはおおむね黒字基調を維持しつつ，やがて18億ドルの外貨保有高を示そうとしている(第22図)。

第22図　輸出入総額及び外貨準備高の推移



(ロ) しかしながら，わが国の経済的地位や貿易為替の自由化の見透し等を考えると，なお輸出振興の必要性は大きいものと考える。

ただ，ガット，I.M.F.等から常に批判的にみられてきた経緯や輸出補助金の範囲を明確にしその早期廃止の方向に進むことを議題とした昭和35年11月のガット総会の経過等からみて，税制上いかなる形の輸出振興策をとるのがよいかは，慎重に検討を要する。

(ハ) 本制度は，1951年から1955年までに存在した西ドイツの制度におおむねならつて，西ドイツと同率の取引基準と所得基準との二つの基準を設けたものである。

しかし，その後における実際の適用状況を検討すると，この二つの基準は，一般的にみて商社とメーカーの間に異なつた効果を与えていることが認められる。すなわち商社は，一般に所得基準によつて控除額が規制されており，取引基準の方はあまり働いていないのに反して，メーカーの場合は概して取引基準によつて規制されている事例が多い。このことは，西ドイツのこれらの制度がわが国の商社やメーカーの実態に必らずしも適合していない面があることを示すものである(第116表)。

(ニ) さらに，現行の制度は通常控除，割増控除，技術輸出控除から成り，その計算が複雑であり，執行上多くの困難を生んでいるほか，さらに，たとえば間接輸出のように輸出取引の種類によつては必ずしもこの制度の適用を受けることができる者の範囲が明らかでないものがあり，また，適用を受ける輸出取引のうち間接輸出取引については，物品を輸出した者の証明によつて控除が受けられるしくみとなつているため業者間の紛争があり，輸出証明書の作成がはん雑であることと相まつて，全体としての簡素化の必要性が認められる。

(5) 以上の検討の結果，わが国の今後の輸出振興の必要性，さらにはこの制度が中小企業にも相当適用されていること等にかえりみ，なおしばらくこの制度の存続を適当と考えた。しかし，この輸出所得控除制度については，常にガットを中心とする国際的批判の対象となつていることを考えると，今後税制面における企業の国際競争力の強化は，このようなあまりにも直接的な輸出振興策よりも，今回の耐用年数の改訂や，配当の課税方式の改正等によつて企業基盤を一般的に強化する方向に進めることが適当であると思われるが，この制度の及ぼしている効果や，負担の激変等の事情を考慮すれば，今回は，その内容と適用期限に慎重な考慮を払いつつ，割増控除と通常控除との統合等所要の調整と制度の簡素合理化を図る適切な改正を政府において講ずることが適当である。

2 重要物産免税制度

(現行制度の概要)

(1) 重要物産免税制度は，重要物産として指定した物品の製造又は採掘から生じた所得を免税する制度であり，その内容は次のとおりである。

(イ) 重要物産の範囲は，国民経済上重要と認められる新規産業に係る物産のうち，その製造等の技術が確立されていないため，又は需要の見とおしが困難である等のため，その事業開始に当たり採算に著しく不安があるとされるもので，政令で指定されたものである(現在20品目が指定されている(第117表参照)。)。

(ロ) 指定期間内に重要物産の製造，採掘の事業を開始したときは，その開業の事業年度(個人にあつては暦年)及びその翌事業年度から3年間は，その業務から生じた所得(特許権，特別の技術による生産方式等の譲渡に係る所得を含む。)に対する法人税又は所得税が免除される(開業免税)。

(ハ) 指定期間内に重要物産製造等のための設備を10%以上増設したときは，(ロ)の場合に準じ増設の事業年度及びその翌事業年度から3年間は，その設備から生じた所得に対する法人税又は

第116表　商社及びメーカーの輸出所得に対する輸出所得控除額等の比較

（単位　千円）

区分	会社名	決算期	資本金	総所得 (A)	輸出所得 (B)	割増控除			通常控除			輸出所得控除合計 (C＋D) (E)	(B/A)	(E/B)
						所得基準	取引基準	割増控除 (C)	所得基準	取引基準	通常控除 (D)			
													%	%
商社	A	34.10 35.3	5,000,000	1,156,591	194,621	108,230	337,178	108,230	61,113	158,658	61,113	169,343	16.8	87.0
	B	34.6 34.11	225,000	45,410	755	253	1,010	253	402	1,337	402	655	1.6	86.7
	a	33.11 34.10	12,000	8,373	4,188	2,848	4,636	2,848	1,072	1,436	1,072	3,920	50.0	93.6
メーカー	電機 A	34.11 35.4	900,000	585,230	198,987	102,541	45,843	45,843	77,157	22,996	22,996	68,839	34.0	34.5
	食品 B	34.10 35.3	2,296,000	2,364,983	290,831	138,509	37,173	37,173	121,858	27,260	27,260	64,433	12.2	22.1
	電機 C	34.10 35.3	25,000,000	6,899,099	262,604	170,496	79,408	79,408	109,871	74,786	74,786	154,194	3.8	58.7
	造船 D	34.10 35.3	5,200,000	1,625,548	441,944	386,026	257,282	257,282	48,656	29,124	29,124	286,406	27.1	64.8
	染色 a	34.5 35.4	8,000	14,153	4,895	3,100	1,966	1,966	1,436	590	590	2,556	34.5	52.2
	計器 b	33.12 34.11	75,000	66,307	18,707	9,398	2,436	2,436	7,447	1,609	1,609	4,045	28.2	21.6
	紙器 c	34.6 35.5	1,500	1,347	434	—	—	—	347	1,347	347	347	32.2	79.9
	化粧品 d	34.3 35.2	3,000	57,777	3,194	1,796	1,669	1,669	1,119	543	543	2,212	55.2	69.2

（備考）　対象会社のうち，アルファベットの大文字は大法人を，小文字は中小法人を示す。

所得税が免除される(増設免税)。

(ニ) 免税限度額は，その免税所得に係る減価償却資産の取得価額の40％である。

(沿　　革)

(2) この制度は，大正2年に設けられ，相当古い歴史を有する制度であつて，その沿革は次のとおりである。

(イ) 大正2年に初めて所得税法に重要物産の製造業務から生ずる所得について開業の年及び翌年から3年間所得税(当時法人については，第一種所得税が課されていた。)を免除する規定が設けられた。

(ロ) その後次のように免税範囲等の拡張が行なわれた。

① 昭和14年の臨時租税措置法の改正において，従前から重要物産の製造を行なつた者が従前の製造設備を増設した場合には，その増設した設備による製造事業から生ずる所得について免税期間の更新が認められることとなつた。

② 次いで，昭和15年の臨時租税措置法，所得税法等の改正において，新たに重要物産の採掘又は採取を業とする者についてもこの制度が適用されることになつた。

③ 昭和32年には，既存産業が長期にわたつて惰性的に免税の特典を受ける傾向がみられたので，これを是正するため，その対象を新規産業に限定し，新たに免税所得金額の累積限度額を設け，品目ごとに指定期間を付する等，特別措置の整理合理化の一環として，この制度も大幅な改正をみて現在に及んでいる。

第117表　現在指定されている重要物産の品目一覧表

番号	品　　目	指定の年	指定期限
1	エチレン並びにこれを原料として製造するポリエチレン，エチレンオキサイド及びエチレングリコール	昭32	昭37.3.31
2	アクリルニトリル及びこれを原料として製造する合成繊維	〃	〃
3	焼成燐肥及び自己の製造した焼成燐肥に燐酸液を作用させて製造する燐酸肥料	〃	昭36.3.31
4	ケミグランドパルプ	〃	昭35.3.31
5	ポリスチレン	〃	〃
6	ポリビニールアルコール	昭25	〃
7	ポリ塩化ビニールを原料として製造する合成繊維	昭32	〃
8	塩化ビニリデン・塩化ビニール共重合物を原料として製造する合成繊維	昭25	〃
9	省令で定める合成繊維精紡機を用いて製造する合成繊維紡績糸	昭28	〃
10	醋酸繊維素及び醋酸繊維	昭25	〃
11	両性イオン界面活性剤	昭32	〃
12	ジルコニウム地金	〃	〃
13	シリコン片	昭33	昭37.3.31
14	テレフタール酸	〃	昭36.9.30
15	ポリエチレンテレフタレート樹脂を原料として製造する合成繊維	〃	〃
16	スチレン単量体	〃	昭35.3.31
17	ブタジエン単量体	昭34	昭37.3.31
18	合成ゴム	〃	〃
19	チタン又はチタン合金の板，条，管，棒，線及び押出型材	〃	〃
20	ポリカーボネート	昭35	昭38.3.31

（諸外国の類似の制度）

(3) この制度又はこれに類する制度は，先進工業国にはあまり見当たらず，後進国に多く見られる。その概要は一定の要件を有する生産的事業について，設立後一定期間資本の一定割合までの所得税を免除するもので印度，セイロン，パキスタン，ビルマ，タイ，フィリピン，マラヤ，中華民国，エジプト，フィジー，仏領アフリカ，ハイチ，イラン，イラク，レバノン，メキシコ，ナイジェリヤ，カナダ等の諸国において採用されている。

（検討と結論）

(4) 重要物産免税制度について，次のような検討を行なつた。

(イ) まず，現行重要物産免税制度の適用状況をみるに，現在の制度の適用を受けるためには，国民経済上重要な新規産業であることが必要条件であるが，実際問題として指定の客観性の

第118表　昭和32年度以降の重要物産の品目の分類表

化学工業	製練業	その他
1 エチレン，ポリエチレン，エチレンオキサイド及びエチレングリコール	1 ジルコニウム地金	1 合成繊維紡績糸
2 アクリルニトリル及びこれの合成繊維	2 酸化チタン	2 チタン又はチタン合金の加工品
3 焼成燐肥及び燐酸肥料	3 チタンスラグ	
4 ケミグランドパルプ	4 マグネシウム地金	
5 ポリスチレン	5 シリコン片	
6 ポリビニールアルコール及びこれの合成繊維		
7 ポリ塩化ビニール系の合成繊維		
8 塩化ビニリデン・塩化ビニール共重合物系の合成繊維		
9 さく酸繊維素及びさく酸繊維		
10 両性イオン界面活性剤		
11 クロロシランの脂肪誘導体及び芳香族誘導体，ポリシロキサンの脂肪族誘導体及び芳香族誘導体		
12 肥料用尿素		
13 ポリ三ふつ化塩化エチレン及びポリ四ふつ化エチレン		
14 天然色写真フイルム		
15 カプロラクタム及びこれの合成繊維		
16 さらしクラフトパルプ		
17 セミケミカルパルプ		
18 スレン系建染染料		
19 非水溶性分散型セリトン染料		
20 テレフタール酸		
21 ポリエチレンテレフタレート樹脂の合成繊維		
22 スチレン単量体		
23 ブタジエン単量体		
24 合成ゴム		
25 ポリカーボネート		

第119表　重要物産免税所得の累積した会社の事例

（単位　百万円）

	年度	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	計	最近に資本金に対する免税所得の割合
A社	資本金	1,500	1,500	1,500	3,000	3,000	3,000	3,000	3,000	3,000	3,000	3,000	
	利益剰余金	3,090	3,195	3,464	3,804	4,000	3,881	3,905	3,925	4,117	4,560	4,560	
	所得金額(A)	194	235	432	849	469	—	103	202	381	799	3,664	
	所得金額のうち免税所得（B）	—	—	138	717	469	—	103	202	381	734	2,744	91 %
	免税割合 B/A	% —	% —	% 32	% 84	% 100	% —	% 100	% 100	% 100	% 92	% 75	
B社	資本金	3,000	3,000	3,000	6,000	6,000	6,000	6,000	12,000	12,000	12,000	12,000	
	利益剰余金	9,725	10,770	12,144	13,987	15,895	16,460	17,136	18,203	19,416	21,090	21,090	
	所得金額(A)	2,804	3,626	2,993	4,222	3,986	1,626	411	2,935	4,873	5,856	33,332	
	所得金額のうち免税所得（B）	1,473	2,179	1,900	2,490	2,389	1,495	30	538	86	224	12,804	106 %
	免税割合 B/A	% 53	% 60	% 63	% 59	% 60	% 92	% 7	% 18	% 2	% 4	% 38	

（備考）　この表は，重要物産の免税所得の累積状況の著しい企業の最近5年間（昭30.4～昭35.3）の免税の状況を示すものである。なお，利益剰余金は，期末の利益準備金，別途積立金，未処分利益剰余金の合計額である。

求め方がむずかしい。また，その性質上今までの実績の示すごとく，とかく化学工業にかたよりがちであり（第118表P 329），その結果，特定の企業に免税の利益が集中累積する傾向がみられる（第119表）。この点は，昭和32年の改正で相当是正されているけれども，なお，免税物産の指定や適用条件等について検討の必要があることを意味している。

(ロ)　この制度は，特定の物産から生ずる利益を他の利益から厳密に区分して免税措置を講ずることとしているが，新規産業なかんずく巨大な装置産業では，指定期間内に利益を生じない場合が相当見受けられ，この制度が育成措置として十分働かない場合がある。このような事情から，しばしば直接補助金の形で助成するのがより適当であるといわれることがある。また，むしろ同じ投資誘因措置と考えるならば税制上弊害の少ない特別償却制度による新規産業育成措置に改めることがより適当であるという意見もあつた。

(ハ)　この制度は，重要物産免税制度と称されながら，昭和32年以来実際は，新規物産免税制度に改められているとすると，その名称は，実質に即するように改めてこの制度の本質を正確に認識する必要がある。

(5)　当調査会は，以上のような問題について検討を行なつたが，先進国と後進国との中間に位いして産業構造の高度化を実現しようとするわが国の経済政策の方向からみて，特別償却とは異なる効果を持つこの制度をしばらく存続させることが適当であるとの結論に達した。

しかし，特定の産業又は企業に免税利益が過度に集中累積することをできる限り排除するため，免税物産の指定，適用条件等につき検討を加えこの制度の趣旨に合致するよう改善を図るべ

きである。

なお，この名称は，その内容に即するように新規物産免税制度と改めるのが適当である。

3　重要外国技術使用料に対する課税の特例

（現行制度の概要及び沿革）

(1)　この制度は，昭和27年に創設されたもので，非居住者又は外国法人が昭和36年3月31日までに締結された技術援助契約に基づいて支払を受ける使用料のうち原則として当初契約締結の際に定められた契約期間内に支払を受けるものに対する所得税の源泉徴収税率を100分の20から100分の10に軽減するものである。

この軽減税率の適用を受ける重要外国技術は，外国で取得した工業所有権その他の技術に関する権利又は特別の技術による生産方式及びこれに準ずるもののうち日本経済の健全な発展のために外国技術の導入を緊急に必要とする事業の用に直接供するものであり，その業種は，大蔵大臣によつて指定されている（現在13区分，31業種）。

（検 討 と 結 論）

(2)　この制度について，次のような検討を行なつた。

(イ)　昭和24年度から昭和34年度までの外国技術援助契約の延べ件数は，1,069件に達し（第120表），これに基づいて支払われる技術使用料は，年々累増傾向をたどり，昭和25年度においては約50万ドルに過ぎなかつた支払額が昭和33年度においては約4,437万ドル，昭和34年度においては5,419万ドルとなつている。

第120表　外国技術の導入状況

年次／国別	24年度～30年度	31年度	32年度	33年度	34年度	合計
アメリカ	389	91	63	69	92	704
スイス	48	6	10	8	9	81
西ドイツ	32	11	7	6	16	72
フランス	16	6	4	1	7	34
イギリス	11	11	3	2	7	34
オランダ	2	2	18		9	31
イタリー	10	10	3	1	1	25
カナダ	15	3	2	2	2	24
スウェーデン	13	1	2	2	3	21
パナマ	8	4	2	1	1	16
デンマーク	3			2	1	6
ノルウェー		1	3		1	5
ヴェネズエラ			3	1	1	5
オーストリー	1	2				3
リヒテンシュタイン候国	1	1		1	1	4
オーストラリヤ		1			1	2
仏領モロッコ	1					1
ベルギー					1	1
合計	550	150	120	96	153	1,069

（備考）　本統計は，1年以上の長期契約のものである。

(ロ) 外国技術の使用料に対する所得税の源泉徴収は，それから生ずる利益に対する法人税や所得税の一部を源泉地であるわが国で徴収しようとするものであり，外国政府との間の税源配分に関係した問題である。つまり，わが国で徴収した所得税をその技術を提供した企業が，本国に納める税金から控除することをその本国の税法が認める場合には，わが国が所得税を軽減しても，その企業の実際の税負担の軽減とならず，その企業の属する国の税収入がふえるだけにとどまることが予想される。

このような場合には，この種の所得税の軽減を行なつても外国企業からの技術導入の誘因とならない。したがつて，わが国の租税条約の締結が進み，わが国で徴収された税額が外国で納めるべき税額から控除できることが保障されてくると，軽減の実益はなくなる。また，租税条約がなくても外国の国内法に税額控除の制度があればあまり意味がないものと考えられる。

(ハ) 最近わが国は，技術導入の最も多いアメリカのほか，スウェーデン，デンマーク，ノルウェー，インド，パキスタンと国際二重課税を防止するための租税条約を締結し，このほか，イギリス，西ドイツ，カナダ，スイス，オーストリー等との締結交渉も予定している。また，これらの交渉予定国を含めてその他の国でも外国税額控除制度をとり入れている国が多い。これらの点を考えると，本措置が，実際どの程度の効果を持つか疑問と考えられる。

(ニ) しかし，わが国の企業は，相手方の独占的地位に押されがちのため，この所得税をみずから負担しようとする傾向がまだ強いこと，さらには，まだ租税条約が締結されていない国や外国税額控除制度のない国があること等を考えると，一挙にこれを廃止することは適当ではなく，今後租税条約の締結をいつそう促進するとともに，さしあたり，たとえば，今後締結分から15％程度の税率に引き上げる等漸進的に整理を図るのが適当である。

4 航空機の乗客に対する通行税の特例

（現行制度の概要及び沿革）

(1) 現在，国内航空事業の育成の見地から，昭和32年4月1日から36年3月31日までの間，航空機に対する通行税の税率を10％(本則20％)に軽減している。

(2) 航空機に対する通行税については上記の趣旨から，最初昭和28年8月7日から29年7月31日までの間の措置として現在と同様の軽減が行なわれた。

この措置は，期限の到来とともにいつたん廃止されたが，昭和30年7月1日以後再び復活し，その後3回にわたる期限延長があつて今日に至つている。

（検討と結論）

(3) 本来，通行税は，間接税として旅客の負担に帰すべきものであり，通行税の本来のたてまえからすれば汽車等の1等乗客に対して本則どおりの税率の通行税を課し，一般にこれより相当料金の高い航空機の乗客に対する通行税を軽減するのは変則的なことといわなければならない。

しかし，この特別措置は，まだ育成期にある国内航空会社の経理状況と，通行税の税率を本則にかえした場合に，航空料金の引上げによる通行税の転嫁が困難か，あるいは乗客が他の交通機関に奪われて減少することが考えられることを考慮し，国内航空の現状からやむをえないものとしてとられているものである。

そこで，国内航空会社の経営状況の推移をみると，日本航空株式会社の国内路線が最近相当の黒字を計上している反面，全日本空輸株式会社は，その内容が漸次改善されつつあるが，なお赤字経営を脱していない。また，両社とも，相当の償却不足額をかかえており，日本航空株式会社の場合でも，国内，国際両線を総合した場合の損益は，もし航空機の償却を税法上の限度額まで行なつた場合には，赤字決算となる状況である。

航空機の乗客に対する通行税については，航空機の利用が，迅速をとうとぶ時代の要求であり，乗客の大半が，商用等による旅行者であることから，現在では航空旅行は，しやし的旅行とはいえないこと，通行税の負担が航空運賃の引下げを妨げ，国内航空の発展を図るうえにマイナスとなつていること等を理由として，これを廃止すべしという要望がある。

(4) 当調査会は，通行税の問題を総合的に検討した結果(第5章第4，3P390以下参照)，まだ他の消費税の負担も高く，汽車等の1等の乗客に20％の通行税が課されている現状では，航空機の乗客に対する通行税を廃止することは適当でないが，上記の航空事業の現状等からみて，現行の軽減措置はその適用期限を延長し，なおしばらくの間存置すべきものと認めた。

5 そ　の　他

(Ⅰ) 法人の合併に伴う課税の特例

(問題の所在)

(1) 貿易，為替の自由化等に備えて企業の国際競争力を培養するためには，生産力を拡大してコストを引き下げることが現下の急務であるとされている。特にわが国のある種の産業部門（たとえば機械工業）においては，企業の規模が小さく，また多種少量生産体制をとつている企業が多いため，産業基盤が弱いので，政府においてもこれらの企業規模を大きくするとともに大量生産体制や専門生産体制の方向に移行することによつて産業基盤の強化を図るため企業の合併を促進する政策をとろうとしている。

(2) また，農業部門においても，特に農林漁業協同組合等については，資産内容の優劣の格差が甚だしく，政府においては，これらの弱少組合を優良組合に合併することによつて農業基盤の強化を図る政策をとろうとしている。すなわち，農林漁業組合等は，地勢，経済事情その他の事情に照らし，合理的かつ，能率的な組織及び事務の運営を実現することをその目標としている。

(3) このような合併促進の傾向は，たとえば，中央卸売市場における卸売人の組織についてもみられ，今後もこのような傾向が数多くの産業部門に発生することが予想される。

(4) 以上のような企業の合併は普通の合併と異なり，単に当事者間の自由意思によつて行なわれるだけではなく，政府の勧告，しようよう，あつ旋等に基づいて行なわれることを予定しているので，このような政府の勧告等に基づいて企業の合併が行なわれた場合には，法人税や登録税について特別の措置をとられたいとの要望がなされている。

(合併に伴う課税の問題点と検討)

(5) 現行税法の合併に関する課税関係は次のとおりである。

(イ) 企業が合併した場合に，合併法人が被合併法人の株主に，その被合併法人の資本金以上に株式や金銭を交付した場合には，その超過分について清算所得の課税が行なわれる。

(ロ) 一方，合併法人が被合併法人の資産を被合併法人の帳簿価額をこえる価額で受け入れた場合で，かつ，被合併法人に交付した株式の総額をこえるときには，その超過額は合併差益（評価益たる性質をもつ合併差益）として合併法人において課税するしくみとなつている。

(ハ) 被合併法人に繰越欠損金がある場合には，合併によつてこの繰越欠損金の引継ぎは認められない。

(ニ) 次に，登録税は，財産権の創設，移転，変更，消滅等があつた場合にその第三者対抗要件たる公示制度としての登記に着目し，その登記による権利の保護の対価の意味等からその権利等の価格を基礎として課税している。ただ法人の設立，資本の増加又は不動産の取得がある場合に，その行為が法令の規定その他の理由によりなかば強制的に行なわれるものであるときには，合併等の場合と同様に登録税の課税は一般の場合より相当程度軽減した税率が適用されている。

(6) このうちで最も大きくとりあげられるのは清算所得に対する法人税である。そもそもこの清算所得税は，企業の清算という時期をとらえて，それまで課税されていなかつた利益（いわゆる含み利益）に対する法人税とその分配を受ける個人株主に対する所得税とをあわせて課税しようとする趣旨で設けられているものであつて，企業とその株主に対する最終の課税でもある。したがつて，企業の継続中においては，課税所得の計算上多少の弾力的な取り扱いがあつても，終局においてはこの清算所得課税によつて一切課税関係が清算される性格を持つている。

(7) 問題となつている合併に対する課税の特例については，清算所得に対する法人税を中心として，次のような検討を行なつた。

(イ) 企業の集中は，自由主義経済のもとでは，ある程度必然的な傾向ともいえるので，たとえそのうちに産業政策として企業の合併を促進するという要因がみられるにしても単純に租税を軽減免除する理由に乏しい。特に，最近における合併は，戦時中にみられた事業の統制上の要請に基づいて，強力に促進された合併とは性格が相当異なるものと認められる。

(ロ) 合併のねらいは，企業基盤の強化にあるはずであるが，清算所得課税は法人課税と株主課税との両面の性格を持つているため，これを単純に軽減免除することは企業よりも株主の財産保全を不当に優遇する結果となるおそれがある。

(ハ) 一般に合併による清算所得は，合併条件等によつては所得を生ぜしめない方式も考えられるため，これによる清算所得は実際にはほとんど発生していない状況にある。

(ニ) 合併により合併法人に生ずる評価益たる合併差益は，これを出さなければ合併ができないというものではなく全く合併法人の自由な意思に基づいて発生せしめたものであり，他の評価益との関連から課税上特別の措置を講ずることは困難である。

(ホ) 農業協同組合等における合併に関して要望されている合併法人の被合併法人からの繰越欠損金の引継ぎについては，営業譲渡との関連等から慎重に検討を要する。

(8) しかしながら，これに対して次のような考え方も主張されるのである。

(イ) 貿易自由化に伴い国際競争激化の情勢に対処するため，わが国として特に重要な産業部門の基盤を強化する政策の効果を合併に対する課税で減殺するとか妨害するとかいうことは適当ではない。

(ロ) 政府の勧告というような要素を強く考えると，このような場合の課税は，本来，合併さえなかりせば，徴収されなかつたはずの税金をある程度政府が強制を加えて徴収したという感じを与えるおそれがある。

(ハ) さらにわが国の清算所得についての沿革をみると昭和17年においては，法令，行政官庁の指導若しくはあつ旋によつて事業の統制の必要上合併又は解散した場合には清算所得の税率を軽減した事例がある。すなわち，清算所得の税率25%を20%(資本金100万円以下の法人については15%)に軽減した。

また，最近，ベルギーやフランスにおいても合併促進のための課税の特例が講ぜられた事例がある。

(ニ) 合併の場合の欠損金の引継ぎは，既に特定の場合に認められてきた経緯がある(たとえば農業協同組合整備特別措置法第6条)。

(ホ) 合併の際の清算所得の発生原因には種々あるが，そのうち土地の値上りによるものについては，土地の再評価の問題とも関連して税制上検討を要する点が多い。

(9) 登録税の課税については，従来から行政機関の勧告又は指示によつて行なわれた会社の設立，増資，不動産等の譲受等の場合には特例があり，会社の設立又は増資についてはたとえば現物出資に対して合併の場合と同一の低い税率1,000の分1.5(普通の場合1,000分の7)，不動産の取得の登記に対しては保存登記と同一の1,000分の6(普通の場合1,000分の50)というような措置を講じている。したがつて，このような先例を考えるときは，合併促進の見地から問題となつている合併の場合には登録税を軽減することも考える必要がある。

(結　　論)

(10) 以上のような検討の結果，当調査会においては，国民経済上重要な産業部門において合併が企業の自由意思によつて行なわれた場合は別として，政府の政策のもとでその勧告等により合併が行なわれた場合には，その合併促進の程度，合併の効果等を考慮して実情に即するよう租税特別措置法で課税の特例を考慮することが適当であると考える。その技術的方法は種々考えられようが，たとえば清算所得に対する課税については数年間の延納を認めるとか，場合によつては税率の軽減又は課税の延期を行なうとかその他欠損金の引継ぎや登録税についても過去の先例に準じたなんらかの措置をとる方向で検討すべきである。

(Ⅱ) 事業の共同化のために設立した法人に対する出資及び海外投資の圧縮記帳

(問 題 の 所 在)

(1) 特定産業について企業の合併の促進と同様，専門生産体制を確立するため，政府において企業の共同化を促進することが考えられている。すなわち，一定の条件に該当した場合には，企業の一部を事業共同化のため，新法人を設立し，専門生産体制を確立することを促進しようとしている。このような場合にその新法人に対してなした出資金についてなんらかの形の圧縮記帳を行なうことによつて税負担の軽減を図ることが適当であるという要望がある。

(2) また貿易の自由化等に備えて低開発国に対する輸出を維持，拡大するための方法としては，これらの低開発国と強力な経済協力を推進することが急務であり，また海外投資を行なつて資源を

開発し，わが国の原料基盤の強化を図ることが必要であるといわれている。しかしこのような低開発国に対する投資は，現在のように投資環境の整備されていない状況のもとでは危険も大きく，これを促進させるためには企業に対して効果的な援助を行なうことが必要であると考えられている。税制面においてもこのような海外投資を促進するためになんらかの形の圧縮記帳を認めるべしの要望がある。

（検討と結論）

(3) 現行税法では，国内，国外の企業を問わず他の企業に投資した場合には，その投資額は資産に計上しなければならず，これを損金として処理することは認められない。すなわち，投資額は，収益を得るための源泉であつて，当期の損金を構成する諸経費とはその本質を異にするからである。

もちろん，投資の対象となつた企業の資産の状態が著しく悪化したような場合には純資産等を基準として出資の価額を算定し，その価額が当初の投資額を下回るような場合には，評価減を行なつて，その減少額を損金に算入することは，税制上も当然認められている。したがつて，利益もなく，配当も期待できないような投資については，この評価減の方法によつて対処できるといえよう。

(4) そこで前記(1)で問題となるのは，国の要請に基づき法人が他の企業に現物出資等をした場合に圧縮記帳を認めるかどうかということである。この点は，さきの合併の場合に類似しており，企業の含みが政府の勧告等により吐き出されたという感じを与える点をなんらか緩和することが適当であろう。過去においても国の要請で現物出資をし，その対価として受け取つた有価証券について圧縮記帳を認めた事例があることを検討する必要がある（昭和17年において，法令又は行政官庁の指導若しくはあつ旋によつてその事業に属する設備又は権利を譲渡し，その対価として有価証券を取得したときにはその有価証券が出資した資産の帳簿価額をこえていても，それの圧縮記帳を行なうことによつて課税しない措置を講じた。）。

なお，フランスでも資本金5億フラン又は従業員500人以下の中小企業が合同会社を設立するため出資した金額は全額を損金算入又は償却を認めている事例が見受けられる。

(5) 次に，前記(2)の問題については，現在の海外投資の状況（第121表）では，まず，海外投資をし易いように環境を作ることが先決問題であり，そのため，たとえば，低開発国との間に租税条約の締結を促進し，わが国の投資の収益に対するその国の高い税率を引き下げるとか，あるいは，日印租税条約のように，印度における軽減免除の措置をわが国政府がとり返すことをしないで投資のみ力を増すタックス・スペアリングの制度を設けるとかの方法をとる方がより重要な段階ともみられる。したがつて，税制面においては現在のところ租税条約によつて配当等の投資収益に対する低開発国の高率課税を是正せしめ海外投資の基盤を作ることに重点をおくべきものと考えられるので，この問題は，今後さらに海外投資の推移をみて，慎重に取り扱うべきものと考える。

第121表　海　外　投　資　の　状　況（昭和35年9月末現在）

（単位　千ドル）

投資形態別 / 国別	証券取得		債権取得		海外直接事業（不動産取得を含む）		合計
	件数	金額	件数	金額	件数	金額	金額
北米及び西欧	143	38,647	22	41,868	2	444	80,959
中南米	77	54,326	90	35,587	10	2,006	91,919
東南アジア	123	15,918	55	31,927	1	270	48,115
中近東	9	804	—	—	1	31,333	32,137
その他	23	1,271 内 4,481	5	352 内 13,400	—	—	1,623
計	375	110,966	172	109,734	14	34,053	254,753

（備考）1　証券取得の件数は新規件数のみで増資件数を含まない。

2　証券取得の金額の内書は35年3月までに資本回収又は放棄を行なつた金額である。

3　債権取得の金額の内書は35年9月末までに回収済の金額である。

4　海外直接事業のうちには次のものを含む。

a　日本海外移住振興(株)に係るもの　件数10件金額2,005千ドル。

b　アラビヤ石油に係るもの　件数1件金額31,333千ドル。

5　証券取得と債権取得とを並行して行なつているものが多く，かつ，同一会社が一以上の地域に投資しているものも多いから，投資会社の実数は各件数を合計したものより少ない。

（Ⅲ）低開発地域の工業化推進のための投資に対する特例

（問題の所在）

(1)　わが国経済の発展の方向として地域間の所得格差の不均衡を改善するためには，特に低開発地域における工業開発を促進し，農業人口を吸収してゆく政策の必要性が唱えられ，その誘導政策として政府は，財政及び金融面のほか，税制面においても減免とか特別償却とかなんらかの誘因措置をとることが要望されている。

（検討と結論）

(2)　当調査会は，以上の点について次のような検討を行なつた。

(イ)　まず，このような低開発地域開発政策の具体的構想であるが，現在のところその構想については各省間に意見の相違があり，明確なものもないので，第1に税制だけでこれをとりあげて進むことは適当ではないと考えられた。

(ロ)　たとえば，一定人口以下の市町村に新設又は増設する企業の償却資産について特別償却を認めるとの要望の検討も一応行なつたが，なにぶん，その前提としての低開発地域とはいかなる範囲のものをいうのかなどの基本問題が現在のところあるので，税制だけで先行するのも不自然であり，資金面その他の全般的な政策との関連を考慮しなければ結論が出ない問題であると判断した。

(ハ)　さらに，このような税制面の優遇措置もさることながら基本的には工場立地，資金その他の問題のウエートが高いと考えられるので，税制面の優遇措置にもおのずから限界があるであろうとの意見が強かつた。

第 6　その他の特別措置

1　米穀所得課税の特例

（現行制度の概要及び沿革）

(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年産米までは義務供出制度がとられ，各種の供出奨励金が支給されていたが，当時における米穀課税の特例は，これら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，昭和26年産米について超過供出奨励金に対する非課税措置が創設され，さらに昭和27年産米から昭和29年産米までは超過供出奨励金，早期供出奨励金及び供出完遂奨励金が非課税とされた（ただし，昭和29年産米については供出完遂奨励金は廃止されたので，超過供出奨励金及び早期供出奨励金が非課税とされた）。

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て，従来の供出奨励金が基本米価に繰り込まれたが，これに伴い，米穀課税の特例も予約申込みに基づき売り渡された米穀の代金のうち150キログラム（1石）当たり平均1,400円を非課税とする内容に改められて今日に至つている。非課税額の算定基礎には三つの要素があり，第1は，従来の奨励金が米価に繰り込まれたことによる課税所得の増加部分について29年当時までと同程度の減税を行なう意味で政府買上数量150キログラム当たり平均800円を非課税とし，第2に，予約売渡制度の創設によつて新たに付加された予約申込加算金100円を非課税とし，さらに，第3に，150キログラム当たり100円の実質手取りの増加を図る趣旨で500円を非課税とするという内容のもので，これらを合計して150キログラム当たり平均1,400円の非課税額が設けられたのである。

この非課税額は，30年以来米価の構成に異動がないことから同一水準で維持されてきている。

なお，非課税となる金額は，売渡しの時期によつて異なり，昭和34年産米については，売渡しが9月30日までに行なわれた場合には，150キログラム当たり2,000円，10月10日までの場合は1,800円，10月20日までの場合は1,600円，10月31日までの場合は1,400円，11月1日以後昭和35年2月29日までの場合には1,200円であつた。

(2)　この制度については，従来から税負担の公平の見地ないしその政策的効果の面から批判が強く，昭和31年の臨時税制調査会，昭和33年の臨時税制委員懇談会の論議においても廃止の結論が出された。

昭和34年度の税制改正要綱では，このような批判にこたえて，予約減税措置が税制として不合理な措置であり，扶養控除の引上げを中心として所得税の減税が行なわれることとなる昭和34年から，これを廃止することとし，その廃止に伴つて増収となる収入額を申込加算金に加算（石当り75円）して広く予約農家の全部に還元することとし，従来の特別措置による利益を予約農家全般に及ぼすことが企図されたのであるが，一部の農家の税負担が増加するところから，これが存置について強い要望があり，米価審議会における論議でも存置の意見が多く，結局，減税措置を廃止する要綱の趣旨は実現せず，従前と同様の措置が講ぜられることとなつた。

（検 討 と 結 論）

(3) 既に述べたように，この制度に対しては従来から批判が強く，米作所得者とその他の所得者との間，また，米作農家相互間において負担の不均衡をもたらしている点が指摘されている。

この措置による受益の程度がきわめて著しいことは第122表（P340）に示すとおりである。この措置は市町村民税にも，同様に適用されており，近隣相互に市町村民税の負担を比べてみた場合，負担の不公平は特に顕著であるといわれ，市町村の財政収入の面でも問題となつている。しかも，第23図（P342）に示すとおり近年所得税の課税農家が激減し，この特例措置の適用農家が昭和34年についてはわずかに全農家のうちの5.5%，全米作農家のうちでは6.2%を占めるにすぎない現状では，予約集荷奨励措置としての政策効果も乏しいと考えられる。また，最近のように豊作つづきの米穀の需給状況から考えても，この措置による予約集荷促進のための政策効果について再検討すべき時期にあるといえよう。

(4) 当調査会は，上記のような検討を通じ，この措置は税負担の公平の見地からも，その政策効果の面からも，その存置は適当でないと考えた。来年度においては，所得税の相当大幅な減税が行なわれ，ことに，農家にとつて利益の多い専従者控除の拡充が行なわれ，農家の負担が著しく軽減されるので，この機会に，その廃止を図るべきである。

従来所得税法上，家族労働報酬の控除が青色申告者を除いて認められず，この点が，青色申告制度の利用が困難で，しかも家族労働に多く依存する農家にとつて不利益となつており，一部において，その点から，この措置の合理性を説明しようとするむきもあつたが，来年度から専従者控除が拡充されることとなると，もはやこの種の理由も成立し得ないこととなろう。

この点を具体例についてみても，専従者については1人当たり従来の扶養控除3万円にかえて，7万円の専従者控除が認められることになるから，一般的にいつて予約減税を廃止しても，それによる増税を埋めて余りある受益が専従者控除によつてもたらされることは，前記の第122表の例における家族構成の状況に照らしてみて明らかなことであろう。

ちなみに，昭和35年平年作ベースにおける現行法の農業所得者の所得税の課税人員は40万3千人，税額は18億4千万円であるが，専従者控除の拡充をはじめとする所得税の控除，税率の改正による減税が行なわれれば，この措置を廃止しても，課税人員は22万5千人，税額は12億5千万円に減少し，かりに特例を存続するとすれば，課税人員は15万6千人，税額において6億円へと激減する結果となる。

2 社会保険診療報酬課税の特例

（現行制度の概要及び沿革）

(1) 現在，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に関係なく，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ている。

また，社会保険診療報酬に対する所得税の源泉徴収税率10%は，租税特別措置法で5%に軽減されている。

このうち経費率についての措置は，昭和26年に，社会保険診療報酬の1点単価について医師

第122表　予約減税による米作

区分	耕作規模	家族構成	一戸当りの収穫量		農家の所得	予約減税による非課税額
			総量	内予約売渡数量		
		人	石	石	円	円
超早場米地帯	5反以上1町未満	5.0	20.3	15.3	160,130	23,971
	1町5反〃	6.8	34.2	27.4	238,947	42,051
	2町〃	8.0	58.0	50.0	356,782	84,884
	2町以上	5.0	66.4	61.4	412,547	90,795
	平均（5反未満を含む）	5.2	23.7	18.5	181,096	28,871
早場米地帯	5反以上1町未満	6.0	17.9	11.9	147,615	18,180
	1町5反〃	6.3	33.5	27.2	251,065	43,968
	2町〃	7.0	45.8	38.8	317,091	61,763
	2町以上	7.8	68.2	60.4	456,682	94,097
	平均（5反未満を含む）	6.4	36.7	30.3	263,746	47,911
普通地帯	5反以上1町未満	5.0	18.2	13.2	237,299	15,875
	1町5反〃	5.6	28.0	22.4	310,482	28,420
	2町〃	6.0	39.4	33.4	384,454	40,417
	2町以上	7.0	54.3	47.3	504,973	61,662
	平均（5反未満を含む）	4.4	16.8	12.4	226,104	15,094
全国平均	5反以上1町未満	5.3	15.2	9.9	191,214	12,721
	1町5反〃	6.5	27.2	20.7	263,866	28,123
	2町〃	7.4	42.8	35.4	343,473	50,945
	2町以上	8.3	66.4	58.1	442,477	81,426
	平均（5反未満を含む）	5.3	18.1	12.8	201,634	17,145

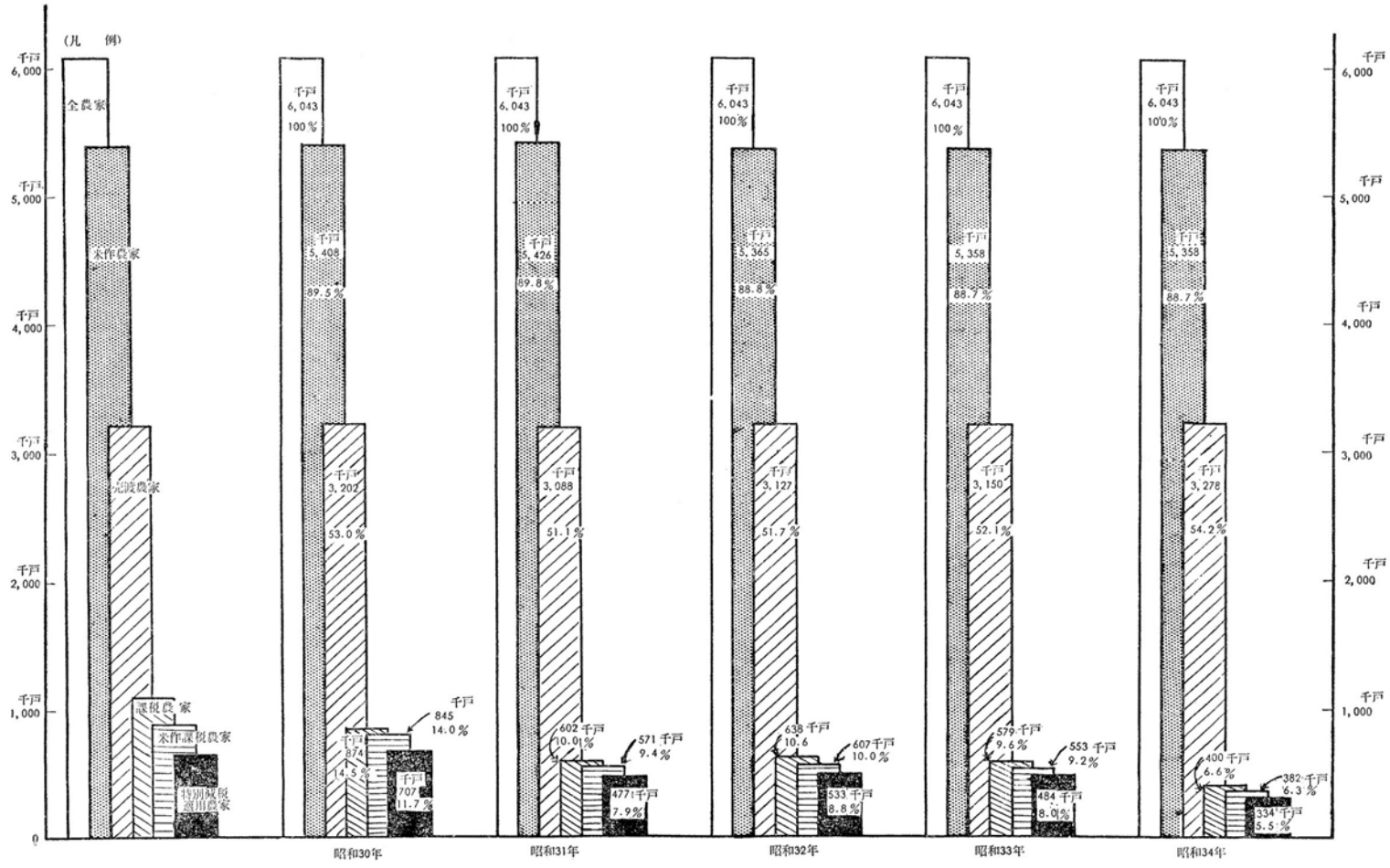
（備考）1　昭和33年産の米穀所得者についてのサンプル調査（34年6月大蔵省，農林省及び自治庁の合同
2　住民税は，第2課税方式ただし書により，税率は準拠税率，扶養控除1人につき400円の税額控

農家の負担軽減状況（現行法）

税額						予約減税による軽減額及び軽減割合	
予約減税をしない場合			予約減税をする場合				
所得税	住民税	計	所得税	住民税	計	所得税のみの場合	住民税込の場合
円	円	円	円	円	円	円	円
0	580	580	0	300	300	(0%) 0	(40.3%) 280
0	2,700	2,700	0	1,440	1,440	(0) 0	(46.7) 1,260
7,400	9,090	16,490	0	5,160	5,160	(0) 7,400	(68.7) 11,330
31,200	14,720	45,920	16,300	9,900	26,200	(47.8) 14,900	(42.9) 19,720
0	1,210	1,210	0	440	440	(0) 0	(63.6) 770
0	300	300	0	300	300	(0) 0	(0) 0
0	3,380	3,380	0	2,010	2,010	(0) 0	(40.5) 1,370
4,500	6,810	11,310	0	3,980	3,980	(100.0) 4,500	(64.8) 7,330
23,500	14,880	38,380	9,600	10,000	19,600	(59.1) 13,900	(48.9) 18,780
0	4,000	4,000	0	2,350	2,350	(0) 0	(41.3) 1,650
0	2,590	2,590	0	2,110	2,110	(0) 0	(18.5) 480
5,600	5,850	11,450	2,800	4,490	7,290	(50.0) 2,800	(36.3) 4,160
14,500	9,850	24,350	8,900	7,780	16,680	(38.6) 5,600	(31.5) 7,670
33,000	16,600	49,600	21,700	13,220	34,920	(34.2) 11,300	(29.6) 14,680
0	2,470	2,470	0	2,020	2,020	(0) 0	(18.2) 450
0	990	990	0	610	610	(0) 0	(38.4) 380
0	3,170	3,170	0	2,310	2,310	(0) 0	(27.1) 860
5,300	7,330	12,630	250	4,890	5,140	(95.3) 5,050	(59.3) 7,490
18,100	13,170	31,270	7,200	9,040	16,240	(60.2) 10,900	(48.1) 15,030
0	1,440	1,440	0	920	920	(0) 0	(36.1) 520

調査）をもととして計算した。
除，均等割300円として計算した。

第23図　全農家戸数と課税農家戸数との累年比較



及び歯科医師の満足をえられるだけの引上げが行なわれなかつた点を補なうため，閣議了解で行政措置として認められ，昭和28年にはいつたんその取扱いが廃止されたが，昭和29年に議員提案によつて租税特別措置として法制化されたものである。

なお，源泉徴収税率の軽減は，昭和30年の租税特別措置法の改正で実施された。

（検討と結論）

(2) この制度のもとでは，実際の経費がいくらであるか，したがつて実際の所得金額がいくらであるかをとわずに，収入金額に法定された率を乗じたものを経費とみて所得を計算して課税されることとなり，所得税の本来のたてまえから完全に逸脱している。

しかも，72%の経費率は通常の場合，実際の割合よりもかなり高く，実例によつて，この特例がない場合の適正な税負担と比較してみた場合，第123表にみられるようにこの措置による減税の利益は，きわめて大きく，医師及び歯科医師と他の所得者との間で税負担が非常な不公平になつている。

また，医師及び歯科医師の中でも，内科，外科，産婦人科等の別により，あるいは，経営の規模等に応じて，経費の内容に差異があり，収入に対するその割合にも高低が認められるところから，この措置による受益の程度に厚薄があつて税負担の不均衡をもたらしている。

(3) この措置は，元来所得税の特別減税の形で社会保険診療報酬を引き上げるために設けられたものであるが，昭和33年10月から診療報酬について8.5%の引上げが行なわれ，また，第124表

第123表　社会保険診療報酬課税の特例による負担軽減状況（現行法）

区分＼所得金額			円 300,000	円 400,000	円 500,000	円 700,000	円 1,000,000	円 2,000,000	円 3,000,000	円 5,000,000
特例のない場合	所得金額		300,000	400,000	500,000	700,000	1,000,000	2,000,000	3,000,000	5,000,000
	税額	所得税	5,000	17,500	34,800	75,000	147,500	447,500	810,000	1,647,500
		住民税	2,100	5,600	10,440	21,700	42,000	126,000	227,500	462,000
		計	7,100	23,100	45,240	96,700	189,500	573,500	1,037,500	2,109,500
特例のある場合	所得金額		244,737	318,947	408,889	596,235	872,727	2,000,000	3,000,000	5,000,000
	税額	所得税	0	6,800	18,700	54,000	115,500	447,500	810,000	1,647,500
		住民税	700	2,600	5,930	15,820	33,040	126,000	227,500	462,000
		計	700	9,400	24,630	69,820	148,540	573,500	1,037,500	2,109,500
軽減額	所得税のみの場合		5,000	10,700	16,100	21,000	32,000	0	0	0
	住民税込みの場合		6,400	13,700	20,610	26,880	40,960	0	0	0
軽減割合	所得税のみの場合		% 100.0	% 61.1	% 46.3	% 28.0	% 21.7	% 0	% 0	% 0
	住民税込みの場合		90.1	59.3	45.6	27.7	21.6	0	0	0

（備考）1　本表は，医師及び歯科医師についての昭和33年分所得税のサンプル調査（調査件数1,528件）の事績に基づく各所得階級ごとの社会保険診療報酬と自由診療報酬のウエイト及び所得率等を基として計算した。

2　所得税は夫婦子3人として計算し，住民税は第1課税方式（所得税額の28%，均等割700円）により計算した。

第124表　医療保険の普及，国民医療費の伸長等の状況

単位 {人員 千人 / 金額 億円 / 指数 %}

区分		年度	26	27	28	29	30	31	32	33	34
医療保険の普及状況	医療保険加入者 (A)		(100.0) 49,435	(99.8) 49,315	(114.3) 56,519	(118.2) 58,421	(123.9) 61,228	(131.9) 65,218	(141.7) 70,040	(153.4) 75,815	(171.9) 84,982
	総人口 (B)		84,475	85,750	86,983	88,200	89,242	90,200	91,050	91,968	92,927
	普及率 $\left(\frac{A}{B}\right)$		% 58.5	% 57.5	% 65.0	% 66.2	% 68.6	% 72.3	% 76.9	% 82.4	% 91.5
国民医療費の伸長状況	国民所得		(100.0) 45,252	(112.4) 50,849	(127.0) 57,476	(133.1) 60,225	(148.4) 67,141	(167.4) 75,744	(181.6) 82,195	(187.9) 85,046	(220.8) 99,912
	国民総医療費		(100.0) 1,072	(141.4) 1,516	(186.6) 1,936	(227.2) 2,436	(253.3) 2,715	(279.1) 2,915	(302.5) 3,243		
	内訳	公費負担分	(100.0) 80	(205.0) 164	(250.0) 200	(330.0) 264	(348.8) 279	(365.0) 292	(378.8) 303	(425.0) 340	(507.5) 406
		保険者負担分	(100.0) 484	(130.8) 633	(166.7) 807	(220.2) 1,066	(244.8) 1,185	(272.1) 1,317	(307.6) 1,489	(348.1) 1,685	(406.8) 1,965
		患者負担分（自由診療分を含む）	(100.0) 508	(141.5) 719	(182.9) 929	(217.7) 1,106	(246.3) 1,251	(257.3) 1,307	(285.6) 1,451		
医師等の数の推移	普通医		(100.0) 81,714	(101.5) 82,922	(107.1) 87,549	(109.9) 89,830	(112.4) 91,870	(114.6) 93,655	(117.1) 95,707	(119.1) 97,300	
	歯科医		(100.0) 27,728	(100.4) 27,835	(103.2) 28,607	(105.4) 29,218	(107.7) 29,876	(110.0) 30,512	(111.4) 30,902	(113.4) 31,434	
	計		(100.0) 109,442	(101.2) 110,757	(106.1) 116,156	(108.8) 119,048	(111.2) 121,746	(113.5) 124,167	(115.7) 126,609	(117.6) 128,734	

（備考）本表は，社会保障統計，国民総医療費推計を基として作成した。

に示すとおり，最近における医療保険の普及，国民医療費ことに社会保険にかかる医療費の伸長は，顕著であり，他面，医師及び歯科医師の数はそれほど増加していない。

これにより1人当たり医師及び歯科医師の収入が，相当伸長していることは明らかであり，しかも一般に診療経費は，必ずしも収入の増加に比例してふえるものではなく，所得金額は収入金額がふえる以上の割合をもつて増加すると考えられるから，所得率を一定率にとどめているこの特例のもたらす不合理は，ますます増大しているものといわねばならない。

(4) 当調査会は，以上の検討を通じ，この措置は，負担の公平を著しく害し，一般の納税観念にも影響を与えていることにかえりみ，前述したように専従者控除の拡充を含め，所得税の大幅減税が行なわれる機会に，来年度からこの措置は廃止すべきものと認めた。

3　増資登録税の特例

（現行制度の概要及び沿革）

(1) 現在，企業の増資奨励の見地から，増資の場合の企業の負担軽減に資するため，昭和34年1月1日に現存する法人が，同年4月1日から昭和36年3月31日までの間に増資を行なつた場合

には，増資登記の登録税の税率(現行1,000分の7)を1,000分の5に軽減している。

(2) 増資登記の登録税の税率の軽減は，かつていわゆる増資配当免税の特別措置がとられたとき，これと並行して昭和30年7月1日から昭和32年1月31日までの間の増資について行なわれたことがあつたが，昭和32年度の税制改正において，増資配当免税とともに期限をもつて廃止され，それが，昭和34年に至つて再び2年間の特例として上記のような内容の軽減が行なわれることとなつた。

(検討と結論)

(3) 当調査会は，企業の資本構成の是正に資するため，配当課税の改正の問題をとりあげ，(第3章第4 P128以下)，その根本的改正については，今後なお検討を続けることとし，さしあたり企業の支払配当に対する法人税の負担を軽減する措置を講ずべきものと認めた。

当調査会は，企業の資本構成の是正の見地から，上記のような措置が適当と認められる現状にかえりみ，本措置についても，なお暫くの間期限を延長するのが適当であると認めた。

4 交際費の損金算入否認の制度

(現行制度の概要)

(1) 現行の交際費の損金算入否認の制度は，過度の交際費の支出を抑制する意味を持つもので，その概要は，次のとおりである。

(イ) 適用法人は，資本金1千万円以上の法人である。

(ロ) 適用期限は，昭和36年3月31日までの間に開始する事業年度である。

(ハ) 交際費の支出額のうち次の実績基準と取引基準とのいずれか多い方の金額をこえる部分の金額は法人税の課税所得の計算上損金に算入しないこととする。その基準の詳細は，次のとおりである。

① 実績基準　昭和34年1月1日前1年以内に開始した事業年度の支出交際費額の80％相当額又は昭和29年4月1日前1年以内に開始した事業年度において支出した交際費額の60％相当額のうちいずれか多い方の金額

② 取引基準　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（たとえば第1次金属製造業にあつては製品の売上金額に1,000分の4，卸小売業1,000分の2.5，医薬品製造業1,000分の11）を乗じて得た金額

(ニ) 規制の対象となる交際費には，交際費のほか，接待費，機密費等得意先，仕入先その他事業関係者に対する接待，供応及び贈答のため支出した費用が含まれる。

(沿　　革)

(2) この制度の沿革は，次のとおりである。

(イ) この制度は，昭和29年に創設された。当初は，資本金500万円以上の法人を対象とし，その支出交際費額が，基準年度の交際費額(昭和29年4月1日前1年以内に開始した事業年度の支出交際費額)の70％相当額又は取引金額に一定の割合(たとえば卸小売業については，1,000分の2.5)を乗じて算出した金額のうちいずれか多い金額をこえる場合には，そのこえる金額の2分の1相当額を損金に算入しないこととしていたのであるが，その後昭和31年度の税制改正

において，交際費課税を強化する意味でそのこえる金額の全額を損金に算入しないこととした。

(ロ) 昭和32年度には，さらに交際費課税が強化され，基準年度の交際費額に乗ずる割合を60％に引き下げるとともに取引金額に乗ずる割合を3割程度引き下げた。他方対象法人を資本金1,000万円以上に改めた。

(ハ) 昭和34年度の改正で，特定の業種や比較的小規模の法人に否認が多く，アンバランスが認められたので，これを是正する見地から，基準年度の交際費額の60％相当額のほかに，昭和33年という最近年度の実績交際費額の80％という新しい実績基準の選択適用を認める改正を行なつた。

（諸外国の制度）

(3) 最近，主要諸外国において，個人所得税や法人税率が高くなるにつれて，交際費の乱用の問題が大きくとりあげられ，税制上も種々の規制措置が講ぜられる傾向にあるようである。現在各国でみられるわが国の交際費課税の制度に類した制度の概要は，次のとおりである。

(イ) アメリカ

所得を得るための経費は，通常かつ必要な金額に限り損金とされるが，支出した接待費及び従業員費用勘定（福利厚生費，旅費等に属するカントリークラブ等の会費又は掛金，事業旅行に伴う妻子等家族の旅行費用，保養のための旅行費用，自動車，ヨット，ホテル等の維持運搬等の費用等）については，個別に審査し，個人の所得とするかどうかが検討される。

(ロ) イギリス

交際費損金算入を否認する特別の規定はないが，事業の利益を稼得するためにもつぱら支出されたものが，所得計算上控除されるという経費控除の原則に従い，単に事業に関連して支出されただけでは経費として不充分であるという態度をとつている。

(ハ) 西ドイツ

事業の経営に要した支出が，損金に算入されるという原則によつて，事業経費として行き過ぎ又は不適当と認められる交際費は，損金算入を認めないこととしている。

なお，1951年の改正においては，接待費は1人当たり1日10ドイツ・マルク，外国取引先については30ドイツ・マルクを限度とする等の制限が設けられていたが1953年廃止された。

（検討と結論）

(4) 当調査会は，この問題について，現在の法人の交際費支出の状況と交際費否認の効果の検討を行なつた。

(イ) わが国の資本金1,000万円以上の法人の1年間の交際費支出総額は，昭和35年度において，おおよそ1,000億円～1,200億円と推定され，この制度の始まつた昭和29年以来次の第125表の示すように漸増傾向にある。

(ロ) さらに現行制度による交際費の損金算入の否認状況を資本金階級別にみると，第126表（P348）のとおり，最近事業年度において，資本金100億円以上の大法人は1.5％の否認割合であるに対し，資本金1億円～3億円程度の法人については31％という平均否認割合をはるかに

第125表　昭和28年度以降における交際費等の支出状況調(試算)

(単位　億円)

項目＼年度		昭和28年度	昭和29年度	昭和30年度	昭和31年度	昭和32年度	昭和33年度	昭和34年度
全法人	法人数	件 303,492	件 347,767	件 375,371	件 400,181	件 436,867	件 477,163	件 500,000
	売上又は収入金額	142,000	173,000	190,000	230,000	295,000	318,000	350,000
一、内払込資本金五〇〇〇万円以上の法人又は	法人数	件 13,177	件 14,741	件 15,961	件 18,561	件 11,793	件 12,803	件 13,000
	売上又は収入金額	83,000	100,000	120,000	150,000	175,000	190,000	230,000
	支出交際費売上高	0.9%	0.7%	0.6%	0.5%	0.45%	0.45%	0.4%
	支出交際費	750	700	720	750	800	850	930
	同上のうち損金不算入額	—	17	46	85	146	212	190
	損金不算入割合	—	2.4%	6.4%	11.3%	18.3%	24.9%	20.4%

(備考)　1　法人数，売上又は収入金額は国税庁統計年報書によつたものである(昭和34年度は推計によつたものである。)。

2　支出交際費及び損金不算入額はサンプル調査により，支出交際費の売上高に対する割合を計算し，これを対象法人に引きのばして計算したものである(昭和34年度は推定によつたものである。)。

こえた高率の割合となつている。これが大部分取引基準の関係によるものであることは明らかであり，取引量の増大につれて，段階率でも設けるならばともかく，現在の一本の率では小規模の法人の固定的交際費部分が無視されがちである一方，取引量の大きい大法人に有利になるという結果になつているものと認められる。

この点を同じ業種のなかでも世間から大企業とよばれているものを選んでみてみると第127表(P349)のとおりであり、交際費の金額は取引量と比例関係にあるものとはかならずしみもえず，同じ大企業といわれており，しかも交際費の金額は同じ程度でありながら取引量の関係から一は否認がなく他は否認されている事例が見受けられる。

(ハ)　また，現在各業種に適用される取引基準の率を各業種の実情に即して定めることも業種の慣行等から交際費支出の多い業種としからざる業種とがあり，それらの事情を一々考慮することは不可能に近いことと思われる。

(ニ)　税務執行の面では，取引基準があまりにも細分化されて複雑であり，また，業種の定義もむずかしいので，特定の企業がたとえば数多くの物品を製造しているような場合には，どの業種の取引基準を使用するか等について問題が多い。

(ホ)　現在の1,000万円という資本金基準は,交際費課税を免れるため増資をしない効果を生んでいるという批判や交際費支出のためばかりの小資本会社を生んでいるという非難がある。

(5)　当調査会は，以上のような検討を通じ，次のような結論に達した。

(イ)　この特例は，昭和36年3月31日までに開始する事業年度で期限が切れるのであるが，現在の交際費の支出の状況や，冗費を節約して企業の基盤を強くする必要性等からみて，これ

第126表 資本金階層別交際費否認状況調

（単位　千円）

決算期		昭33.4.1以後開始事業年度				33.10.1以後開始事業年度				34.4.1以後開始事業年度				34.10.1以後開始事業年度			
事項 / 資本階級	法人数	損金算入交際費(A)	実績基準取引基準	否認額(B)	否認割合 $\left(\frac{B}{A}\right)$	損金算入交際費(A)	実績基準取引基準	否認額(B)	否認割合 $\left(\frac{B}{A}\right)$	損金算入交際費(A)	実績基準取引基準	否認額(B)	否認割合 $\left(\frac{B}{A}\right)$	損金算入交際費(A)	実績基準取引基準	否認額(B)	否認割合 $\left(\frac{B}{A}\right)$
					%				%				%				%
1億円未満		—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
1 ～ 3	5	96,773	42,972 64,974	31,794	33	101,640	42,972 64,322	37,289	37	112,746	79,050 78,510	34,588	31	117,669	79,050 91,591	35,867	31
3 ～ 5	5 (4)	148,660	49,488 96,024	55,732	38	177,168	49,488 117,199	61,879	35	171,124	129,241 124,484	37,599	22	182,866	119,185 150,298	32,053	18
5 ～ 10	10	138,989	71,035 96,463	43,376	31	146,103	71,035 107,107	43,532	30	167,775	118,557 144,890	30,127	18	193,635	118,557 168,620	45,505	24
10 ～ 30	14	483,112	232,585 339,088	157,404	33	532,849	232,585 365,653	193,142	36	525,398	396,945 450,408	65,274	12	622,855	396,945 504,565	124,482	20
30 ～ 50	7 (6)	305,949	177,507 227,669	88,158	29	355,580	177,507 267,638	109,760	30	362,559	253,090 333,025	59,970	17	368,652	239,285 386,618	52,623	14
50～100未満	5	380,013	206,041 394,609	66,531	18	408,874	206,041 418,321	77,280	19	413,395	311,807 460,980	35,564	9	486,734	311,807 562,949	35,207	7
100億円以上	10 (9)	1,417,905	541,779 1,396,372	186,644	13	1,485,301	541,779 1,562,276	124,954	9	1,515,138	1,129,733 1,739,613	151,919	10	1,673,114	1,024,082 2,037,233	23,517	1.5
合計	56 (20)	2,971,401	1,321,407 2,615,199	629,639	21	3,207,515	1,321,407 2,902,516	647,836	20	3,268,135	2,418,423 3,331,910	415,041	13	3,645,525	2,288,911 3,901,874	349,254	10

（備考）　法人数欄の括弧書は，34.10.1以後開始事業年度における調査対象法人数を示している。

第127表　同一業種に属する企業別交際費の支出及び否認状況調

（単位　百万円）

業種	会社	事項＼年度	33 上	33 下	34 上	34 下
鉄鋼	A	取引金額	57,513	59,714	77,051	92,423
		支出交際費	246	257	267	325
		否認額	16	18	—	—
	B	取引金額	44,075	46,450	57,923	70,201
		支出交際費	160	153	163	208
		否認額	—	—	—	—
	C	取引金額	34,088	36,419	41,108	45,254
		支出交際費	214	193	235	304
		否認額	78	47	71	123
証券	A	取引金額	453,560		1,088,745	
		支出交際費	117		152	
		否認額	—		—	
	B	取引金額	429,811		918,410	
		支出交際費	220		296	
		否認額	58		20	
	C	取引金額	596,438		1,517,210	
		支出交際費	192		266	
		否認額	13		—	
ビール	A	取引金額	16,529	16,990	17,328	21,455
		支出交際費	81	84	89	118
		否認額	15	17	20	33
	B	取引金額	19,271	19,945	20,773	23,706
		支出交際費	97	110	109	148
		否認額	8	21	20	54
	C	取引金額	20,559	25,366	23,460	32,760
		支出交際費	85	63	58	74
		否認額	3	—	—	—
百貨店	A	取引金額	16,359	18,695	17,544	20,675
		支出交際費	29	29	28	31
		否認額	—	—	—	—
	B	取引金額	4,435	5,201	4,927	5,767
		支出交際費	9	8	7	8
		否認額	—	—	—	—
	C	取引金額	4,082	12,195	11,860	13,769
		支出交際費	11	31	35	38
		否認額	—	7	11	11
電機	A	取引金額	52,270	55,643	65,383	76,088
		支出交際費	271	258	278	331
		否認額	—	—	—	—
	B	取引金額	40,319	46,031	52,465	62,605
		支出交際費	208	261	310	398
		否認額	—	—	—	23
	C	取引金額	26,970	29,015	29,572	42,976
		支出交際費	188	196	229	225
		否認額	27	22	52	—
自動車	A	取引金額	19,575	20,459	23,319	26,737
		支出交際費	43	48	49	79
		否認額	—	—	—	—
	B	取引金額	15,198	15,798	16,901	22,192
		支出交際費	72	77	86	98
		否認額	—	—	—	—
	C	取引金額	1,225	1,206	699	1,359
		支出交際費	13	12	14	15
		否認額	6	5	7	4

備考　自動車のCを除いては，全部取引基準の適用を受けている。

を廃止することは，適当ではなく，期限を延長してむしろ若干の強化を行なうほうが現在の諸情勢に即するものと考えた。最近諸外国にも，このような傾向がみられることは，わが国のこの制度に一つの反省を与えるものであろう。

(ロ) しかし，取引基準と実績基準とを基礎とする現在の否認方法をそのままにして，この制度を延長することは業種の間又は同じ業種でも取引規模の異なる企業の間で不公平であり，また，し意的になるおそれがあり，さらには制度が複雑すぎる。そこで，この交際費課税の特例について，次のような改正方針をとることを適当と考える。

① 特例をなお3年間程度延長する。

② 現行の1,000万円という資本金基準を廃止する。

③ 現行の業種別の取引基準と実績基準とを廃止し，それに代えて，定額の基礎控除制度を採用し，これをこえる部分の金額の一定割合を損金に算入しない方法をとる。

この場合，基礎控除の金額と否認する一定割合については現在の交際費支出状況を基礎として若干の増収を図る見地から計算することを適当と考えるが，前者については300万円程度を中心とし，後者については20％程度を中心として政府が適切な案を考えるべきである。

第5章　国税のその他の問題

第1　所得税制の整備—所得税の所得分類，課税所得の計算等に関する問題—

所得税については，第2章で述べた所得税の減税に関連した問題のほか，所得の分類，各所得種類ごとの課税所得の範囲及びその計算に関する問題等，所得税のしくみをいつそう論理的に構成し，負担の公正を図るための税制固有の問題がある。他面，現行の所得税の制度や法文が複雑難解で，広く国民に適用される基本的税法として適当でないとする批判があり，その簡素平明化を図ることが要請されている。

当調査会は，このような所得税制の全面的な整備については，その他の税制の整備とならんで昭和37年度から実施する方向で，検討を行なつており，具体的な法文改正の問題等は，来年度本格的にとりあげる予定であるが，これまでにも，所得税の減税の問題と並行して，当面整備を要すると認められる問題を中心に審議を行なつてきた。この問題は，その性質上，技術的，専門的な事項を多く含んでいるので，特に当調査会の税制一般部会の内部に税法整備小委員会を設け，これを中心に専門的な検討を加えた。

これまでの検討の結果，具体的な結論を得，来年度の税制改正で措置すべきものと認めたものもあるが，今後の改正ないし検討について大体の方向を示したにとどまつているものも少なくない。これらの問題のうちには，税制の基本的なたてまえに関連するものがあるとともに，税負担の変動をもたらすもの，税務執行その他への影響があるもの等が多々あるので，昭和37年度から実施を予定している所得税制の全面的整備に備え，今後なお各般の見地から，慎重な検討を続ける必要がある。

当調査会が，これまでに行なつた検討の結果は，次に述べるとおりである。

Ⅰ　所得種類ごとの所得の範囲，所得計算等に関する問題

1　利子所得関係—公社債の償還差益等についての所得分類の合理化—

（現行制度の概要）

(1)　現在，利子所得の範囲は「公債，社債及び預金の利子並びに合同運用信託の利益」と定められ，これらについては，その支払いを受ける際所得税の源泉徴収をされることとなつている。

他方，この利子所得の範囲に掲げられているものと実質的な利子である点において異ならない公社債の償還差益，定期積金の給付補てん金等については，現在利子所得としてでなく，雑所得として取り扱われている。

（問題の所在）

(2)　公社債の償還差益，定期積金の給付補てん金等は，上記のように利子所得でなく雑所得とされているため，源泉徴収の対象とならず，公社債については，特に無記名証券が多いということもあつて，ほとんど総合課税の実があがつていない現状である。

この点は，従来から預貯金及び利付公社債の利子に対する課税との権衡上問題とされているところである。

公社債の償還差益，定期積金の給付補てん金等が利子所得とされていないのは，預貯金の利子や利付公社債の利子のような元本債権に付随した利息債権に基づく所得でないという法律的な性格に着目したためであろうが，経済的に利子であることは明らかであり，実質を重視する税法のたてまえとして従来の考え方には疑問がある。特に最近，第128表及び第129表に示すとおり，割引金融債が投資対象として著しく伸長し，しかも，その個人消化が進んでくると，実際問題として源泉徴収税率が税引利回りに大きな影響があるため，事業債その他の投資物件に比べて税制上有利に取り扱われているという批判を生じている。(第88表P252)

第128表　金融債の発行状況調

(単位百　万円)

区分	社債総発行高 (A)	利付金融債発行高 (B)	割引金融債発行高 (C)	金融債総発行高 (B+C)(D)	社債総発行高のうちに占める金融債の割合 (D/A)	社債総発行高のうちに占める割引金融債の割合 (C/A)	金融債のうちに占める割引債の割合 (C/D)
	(100.0)	(100.0)	(100.0)	(100.0)	%	%	%
昭和 25	91,245	33,566	11,917	45,483	49.8	13.1	26.2
	(296.9)	(312.2)	(567.6)	(379.1)			
30	270,861	104,766	67,567	172,333	63.6	24.9	25.5
	(384.9)	(437.5)	(535.4)	(463.2)			
31	351,221	146,805	63,739	210,544	59.9	18.1	33.0
	(404.6)	(422.4)	(753.1)	(509.1)			
32	369,121	141,743	89,657	231,400	62.7	24.3	38.7
	(528.3)	(463.9)	(1,359.2)	(698.4)			
33	482,023	155,655	161,814	317,469	65.9	33.6	51.0
	(665.0)	(358.2)	(1,960.2)	(777.8)			
34	606,715	120,199	233,358	353,557	58.3	38.5	66.0

(備考)　1. 社債は，公社債券，金融債，事業債の合計である。
2. 括弧書は，昭25を100とした場合の各年の指数を示したものである。

第129表　公社債消化先調

(単位百　万円)

区分		昭和32年		33		34	
		金額	割合	金額	割合	金額	割合
			%		%		%
公社債券等	金融機関	27,483	88.7	40,125	85.9	41,794	90.7
	個人	43	0.1	160	0.4	144	0.3
	その他	3,474	11.2	6,396	13.7	4,162	9.0
	資金運用部等	—	—	19	0.0	—	—
	合計	31,000	100.0	46,700	100.0	46,100	100.0
事業債	金融機関	82,948	85.4	91,299	88.0	164,140	87.4
	個人	9,965	10.3	8,139	7.8	17,379	9.3
	その他	2,807	2.9	1,934	1.9	5,008	2.6
	資金運用部等	1,380	1.4	2,410	2.3	1,350	0.7
	合計	97,100	100.0	103,782	100.0	187,877	100.0
割引金融債	金融機関	2,113	2.4	1,401	0.9	1,467	0.6
	個人その他	83,782	93.4	151,597	93.7	213,891	91.7
	資金運用部等	3,762	4.2	8,817	5.4	18,001	7.7
	合計	89,657	100.0	161,814	100.0	233,358	100.0

(備考)　公社債券等とは，鉄道債券，電信電話債券，道路債券，住宅債券，北海道東北開発債券及び公営企業債券をいう。

（検討と結論）

(3) 利子所得の範囲の問題としては，上記の公社債の償還差益等の問題のほか，法律的な性格は明らかに利子である貸付金の利子等が現在利子所得の範囲から除外されている点も問題となるので，これらをも含めて検討を行なつた。

現在，税法上の利子所得の特徴は，所得計算上，その収入金額がそのまま所得金額とされること，つまり配当所得などと異なり，元本を取得するために要した負債の利子等の控除が考えられていないことと源泉徴収の対象となることである。これは，税法が，個人の純然たる貯蓄資金の運用果実を念頭において利子所得の概念を構成しているものとみることができよう。

この観点からみれば，たとえば，貸付金の利子等は，個人の余裕資金の運用とみられるものがあると同時に事業ないしこれに近い性質の運用も考えられ，その所得計算上，必要経費の概念が伴うことは明らかであり，その性質が法律上の利子であつても，税法上の合目的性からいつて，これを利子所得に含めることは適当でない。

(4) 次に，公社債の償還差益であるが，その税制上の取扱いが利付公社債等の利子の取扱いとの関係で問題とされているのは，前に述べたように利付公社債等の利子が利子所得として源泉徴収の対象となつているのに対し，償還差益が雑所得として源泉徴収を受けていない点にある。もつとも，この償還差益が，課税上，確実には握され，雑所得として総合課税を受けておれば，源泉徴収を受けなくても特に問題はないであろうし，むしろ，現在利子所得が特別措置として10％の源泉分離課税を受けているところから，公社債の償還差益の側から，特別措置適用の要請が生じていたかもしれない。ところが，最近のように割引金融債が著しく伸長し，しかもその個人消化が進み，さらに無記名のために総合課税の実があがらないことから，その税制上の取扱いが問題となつているわけである。

そこで，その性格を検討してみると，その経済的な性質が利子であることは明らかと考えられる。

ちなみに，アメリカの税法では，特に償還差益のことはうたつていないが，これを利子のうちに含めることは当然と考えられており，たとえば，日本銀行がアメリカで運用している財務省証券の償還差益は，利子として日米租税条約により，15％の源泉徴収を受けている。

また，譲渡所得を原則として非課税としているイギリスや西ドイツでも，経済的に利子に当たる債券の償還差益は，利子又は資本財産から生ずる所得として課税所得に含めている。

さらに，さきに述べた所得税法で利子所得の概念を明らかにしている目的から考えても，これを利子所得のうちに含めることが合理的であろう。その貯蓄ないし投資の対象としての実質から考えて，税法上の取扱いを利付公社債等の利子と区別する理由は見当たらないものと考える。

そこで，当調査会は，公社債の償還差益は，今後発行される公社債にかかわるものから，これを利子所得に含めることを適当と考えた。この場合，その課税標準とする金額は，公社債の割引発行価額と償還を受ける額面金額との差額とすべきである。

(5) なお，償還差益を利子所得として取り扱うことに関連して次のような点が問題とされた。

(イ) 公社債は，預貯金等と異なり転々流通する性質のものであり，償還期が近づくにつれて，その価格が騰貴するが，この点について償還間近になつて取得した者は，その取得価額と償還額との差額がわずかであるにもかかわらず，上記のような償還差益の全額について課税を受けるのは不当ではないかという議論がある。

しかし，この点は，たとえば，現在，利子所得とされている利付公社債の利子などについても，同様のことがあり得るわけであり，税法が，利子所得として課税する対象を明確にしておけば，その実際の負担は，証券の保有期間に応じて各所得者に公平に分担されるよう，おのずから証券の売買価額が形成されるものと思われ，最後に証券を取得した者が，特に損失をこうむるものとは考えられない。

(ロ) 償還差益は，その性質上，証券の譲渡所得と解すべきではないかという意見がある。これはうえに述べたのように公社債が償還期までに転々流通するところからその転売の過程において生ずる所得を譲渡所得と考え，その考え方を類推して証券を償還期まで保有した者が取得する償還差益についても，これを一種の譲渡所得とみるべきであるという考え方に基づいている。

しかし，これと同様又は類似の関係は，利付公社債や株式等についてもみられるところであり，利払期あるいは決算期が近づくにつれて経過利子が累加し，又は配当含みとなり，これらの期限前にその公社債や株式を売却すれば，その経過利子や配当含み部分は，譲渡所得として実現するが，現実に利子又は配当を受け取れば，これはまさしく利子又は配当そのものであり，期中で証券を取得し，利子又は配当の支払いを受けた者についても，その取得価額のいかんにかかわらず，その受領した利子又は配当の全額が利子所得又は配当所得とされるのである。

もちろん，割引債券等の期中の譲渡価額は，経過利子の関係だけでなく，他の経済的諸条件，たとえば一般利子率の変化等によつて左右され，その部分は，いわば純粋の資産損益を構成するが，この関係は他の証券にもみられるところであり，利子や配当についての上記の解釈を妨げるものではないであろう。

(ハ) さらに，公社債の償還差益を利子所得とした場合において，償還までの期間が相当長期にわたるときは，長期間の所得が一時に実現したものであるから経常所得として課税することは問題であるという意見がある。

これについては，利子所得として源泉徴収を行ない，他方，利子所得について総合課税が行なわれる場合には，たとえば，現在この種の所得について認められている臨時所得の概念のうちに含め，臨時所得に対してとられている五分五乗課税等の方法で累進税率の適用緩和を図ればよいものと考える。

なお，この種の長期間にわたつて実現する償還差益のうちには，償還までの期間が長期にわたる割引債券の償還差益と額面以下の価額で発行した利付債券の発行価額と額面との差額相当分とがある。前者の性質が利子であることは，明らかであるが，後者の性質については，これを資本投資に伴う危険に対する報償とみる意見等なお議論があるかもしれない。しかし，その性質はやはり一種の追加利子とみるのが自然であるし，少なくとも税法上は，これを利子所得に含めるのが合目的的であろう。

(6) さらに，定期積金の給付補てん金等についても，その経済的実質が預金の利子と異ならないこと及び現在源泉徴収をされないために，総合課税の実があがつていないことは，公社債の償還差益と同様であり，税法上は利子所得に含めるのが適当である。

(7) 以上に述べたとおり，公社債の償還差益や定期積金の給付補てん金等は，税法上の本来のたてまえからいつて，利子所得に含めるのが適当であるが，これまでの長年の経緯からみてこのような税法上の取扱いの改正が割引公社債の発行や定期積金等の受入れに影響を及ぼす面も考えられる。そこで当調査会は，このような改正に当たつては，さらにその細目について検討を加え，実情に即した取扱いを行なうよう配意する必要があると考える。

なお，公社債の償還差益や定期積金の給付補てん金等のうち，少額の貯蓄の利子の性質を有するものについては，現在預貯金の利子等について認められている国民貯蓄組合の免税貯蓄に準じた取扱いを講ずることが適当であろう。

2 配当所得関係—負債利子控除制度の合理化—

(現行制度の概要及び沿革)

(1) 現在，法人から受ける利益若しくは利息の配当，剰余金の分配又は証券投資信託の収益の分配は，配当所得として，その年中の収入金額から株式等の元本の取得に要した負債利子を控除して，その所得を計算している。

同じ資産所得でありながら，利子所得については負債利子控除の制度がないが，配当所得について負債利子控除が認められているのは，株式等の取得は負債の利子を支払つても投資採算が成りたち，現にそのような投資が行なわれている実情に基づいていると思われる。

(2) この負債利子控除の制度は，昭和15年度の税制改正の際，総合所得税の配当所得の計算につき創設されたものである。もつとも，大正9年以来昭和15年の改正前までにおいても，配当の収入金額からその一定割合(大正9年から昭和12年まで40％，昭和13年以降は20％)に相当する金額を控除して配当所得を計算することとされており，この一定額控除の制度については，大正9年に配当所得が総合課税されることとなつたのに伴う負担の調整が主たるねらいであつたといわれているが，必要経費としての負債利子を概算的に控除する考え方も一面において有していたということができる。

なお，昭和15年度の改正所得税法における分類所得税の配当所得の計算については，負債利子控除に見合う意味で収入金額の10％を概算経費として控除することとし，さらに，源泉徴収に際しては一律に支払金額からその10％を控除した額に10％の税率を適用して課税されることになつていた。ただし，分類所得税と同時に総合所得税の課税を受ける場合には，別途実際の負債利子の控除を受けるので，配当金の1％に相当する額(10％の概算控除額に対する分類所得税相当額)を総合所得税額に加算する方法がとられた。

配当所得の計算につき，概算経費としてでなく，現行のように実際に支出した負債利子を控除する方法が全面的に採用されたのは，分類所得税と総合所得税の両建てによる課税が廃止され，総合課税一本建てによる税制がとられた昭和22年度の改正所得税法以来である。

（問題の所在）

(3) 現行の負債利子控除の制度については，一定率による概算経費控除に比べれば，所得計算の理論としてすぐれていることはいうまでもないが，損益対応の考え方，投資財産としての株式の性格，さらに税務執行上の認定に関連して，次のような問題点が指摘されている。

(イ) まず，所得計算における損益対応の考え方については，株式等の元本取得に要した負債の利子はその負債によつて取得した株式の配当からのみ控除し，無配の株式の負債利子及びその負債によつて取得した株式の配当金額を超過する負債利子は控除を認めないいわゆる個別対応の考え方をとるか，あるいは個別の対応関係は無視して株式取得に要した負債利子額の総額を配当の収入金額の総額から控除するいわゆる総体対応の考え方をとるかという問題がある。

現行法の条文上は必ずしも個別対応の考え方によることを否定しているとはいえないが，実際の取扱いでは，株式取得に要した負債の利子は，負債によつて取得した株式を有する限り，その負債によつて取得した株式の配当から控除できるほか，さらに負債によらないで取得した他の株式の配当からも控除を認めている（もつとも，現行の税務執行上の取扱いは，全然有配の株式を持たないときはその負債の利子を他の所得と損益通算することは認めていない。）。その結果，無配の株式を取得するために巨額の負債を負い，他に少額の有配の株式を所有することにより，その配当から負債利子を控除して多額の配当所得計算上の損失が生じ，損益通算によつて給与所得等のその他の所得を減少せしめている事例が発生している。

(ロ) 次に，株式取得に要した負債の利子を全額配当所得から控除することについては，本来経常的な配当収入を得る以外に将来の元本価値の値上りを期待して投資が行なわれる株式の性格からみて，株式元本の譲渡所得に負荷すべき負債利子相当部分を認定して配当所得の控除の対象外とすべきでないかという疑問があり，特に，有価証券の譲渡所得が非課税とされている現行法のもとでは，上記の株式の性格を考慮して，負債利子控除についてなんらかの制限を設けるべきであるという意見がある。

(ハ) また，株式を取得するために要した負債の利子であるかどうかの認定の問題については，税務の実際面で他の家事上の負債利子との判別が必ずしも容易でなく，公正な執行を期すうえに困難な面のある点が指摘されている。

（検討と結論）

(4) 上記の問題点について次のような検討を行なつた。

(イ) まず，一般に損益対応の考え方がいかにあるべきかについては，配当所得に限らず，一般的な所得計算のあり方に関連する問題であり，今後の全面的整備に際して，なお十分に検討すべき問題であろう。ただし，さきに述べたように，無配の株式を取得するために巨額の負債を負い，他にたまたま少額の有配の株式を有することにより，その配当から負債利子を控除して多額の配当所得計算上の損失が生じ，損益通算によつて他の所得を減少させているような事例は，はたして担税力に即応した所得計算として妥当かどうか疑問であり，このような事例を生じさせないようにするために，少なくとも配当所得の計算においては，負債の利子を，その負債によつて取得した個々の株式の配当に結び付けて計算する個別対応の考え方をとることも，

一つの方法と考えられた。

しかし，税務の執行を考慮した場合，家事上の負債との判別すら必ずしも容易でない現在，そのような厳密な計算をしいることは困難であると考えられ，実務的には，やはり投資財産たる株式から生ずる所得を総体的にとらえざるをえないように思われる。また，このように計算することが，多数の株式に投資する投資家にとつてはその所得計算の実感に合致するともいえよう。

(ロ) 他面，投資財産たる株式から生ずる所得を総体的にとらえてみた場合には，株式の配当及び譲渡所得を通じての投資採算を考慮すべきであり，そのような考え方から，株式取得に要した負債の利子は，配当所得と譲渡所得の双方に対応する性格をしていると認められる。この負債利子を全額配当所得の必要経費とみることは，株式等の譲渡所得が全額課税されていれば，特に不合理はないが，現行のように株式等の譲渡所得が非課税とされている制度のもとでは，理論的に正しくないと考えられる。

(ハ) また，家事上の負債との判別の問題については，原則的には税務執行の運営に期待すべき問題であるが，実際問題として，家事上の負債の利子が混入する危険があることを考えれば，税制上そのことも考慮に入れておかなければならない。

(5) 当調査会は，上記の検討を通じ，この問題について各種の具体的改正案を作り，それぞれの長短について検討した。

しかし，理論と実務の双方を満足させる理想的な方法は，容易に見当たらず，結局担税力に即応した所得計算を行なうという常識的見地にたち，さらに，上記の(4)の(ロ)及び(ハ)の問題を考慮して現段階においては，株式等の取得に要した負債の利子は，配当の総収入金額を限度として控除し，控除しきれない負債利子額は，他の所得から控除しないこととするのが適当であると認めた。

3 不動産所得関係—所得分類の整備—

(現行制度の概要)

(1) 現行法では，不動産，不動産の上に存する権利又は船舶の貸付けによる所得について不動産所得という所得分類を設け，税制上，利子所得，配当所得と並んだ経常的な資産所得として取り扱つている。

(問題の所在)

(2) 不動産所得については，所得分類に関連して次のような点が指摘されている。すなわち，不動産所得は，総収入金額から必要経費を控除してその所得が算出され，所得計算の方法については事業所得と差異がない。そこで，所得の分類は一般的な理解のために細分をさけ，所得計算の原則を同じくするものはできる限り，整理統合を図るべきであるとの観点にたち，また，かつて「事業等所得」として同一の所得分類のもとで律せられていた旧例も勘案して，不動産所得を事業所得の定義のなかに包含せしめるべきではないかという意見がある。

しかし，この意見に対して，不動産所得については，世帯員の資産所得合算の規定の適用につき，合算対象にされている点で事業所得と差異があり，理論的にも，資産所得としての性格をもつ不動産所得と資産と勤労の協同の所産である事業所得とは明確に区分すべきであり，その点からみ

て不動産所得はあくまでも事業所得とは別個の所得分類とし，むしろ，利子所得，配当所得及び不動産所得以外の経常的な資産所得（たとえば，動産貸付所得等）が雑所得等のうちに包含されているのは不合理であるので，不動産所得とこのような経常的な資産所得とを統合した所得分類を設けるべきであるとの考え方がある。

（検討と結論）

(3) 以上の問題については，上述のように所得の性格，資産所得合算制度との関連等を考慮すると，税制上は，不動産所得と事業所得とは別個の所得分類とし，現在雑所得等として課税されているもののうちの経常的な資産所得と不動産所得とを統合した所得分類を設けることが適当であろう。しかし，この種の問題は，今後の所得税法の全面的整備に当たつてとりあげてしかるべき問題であり，所得分類全般のあり方の問題の一つとして，なお検討を重ねるべきであろう。

4 給与所得関係—現物給与に対する課税関係の整備—

（現行制度の概要）

(1) 現行法では「金銭以外の物又は権利を以て収入すべき場合においては，当該物又は権利の価額」により収入金額を計算すべきことを規定している。したがつて，雇用主から支給を受けるいわゆる現物給与は，通常の金銭給与と同様すべて当然に課税されることを前提としている。

しかし，被用者が雇用主から提供される財貨やサービスには種々の形態があり，現物給与として課税すべきものの範囲，及び課税する場合の評価が問題となるが，これらについては，法令上なんら規定がなく，すべて税務上の取扱通達による執行にゆだねられている。

通達による現物給与に対する現行の取扱いは，次の第130表に示すとおりである。

（問題の所在）

(2) この表で示したように，現在非課税とされているもののうちには，もつぱら雇用主の便宜のために支給されているものとか，給与とみるのに疑問があるものとかがあり，これらについては，その性質上課税を適当としないものと考えられるが，他面，行政上の取扱いで種々の角度から非課税としているものも見受けられ，しかも，その取扱いが区々にわたり多岐をきわめている。これらは，主として戦後の混乱期において特殊な食糧事情，交通事情あるいは住宅事情に基づいて現物給与が相当普遍的に発生し，それに対する課税上の取扱いがその時々の情勢に応じて制定及び改訂されたことによるものであるが，現在この取扱いをめぐつて次のような問題が指摘されている。

(イ) その取扱いの内容が幾多の行政上の措置の積み重ねとして行なわれたものであるため，さきに掲げた現行取扱いの概要でもわかるように，たとえば，非課税範囲を定めるに当たつて基礎控除方式をとるもの（通勤用定期乗車券等），免税点方式をとるもの（食事，宿日直手当等）等区々の取扱いにわかれ，複雑多岐なものとなつていること。

(ロ) 現在，非課税の取扱いをしているもののうちには，その評価方法，免税点等の設定においてかなりのしんしやくをされているものもあり，実質的給与の相当部分が課税されていないものがあるとともに，一部明らかに金銭給与又はこれに準ずると認められるものにまで非課税の取扱いが波及し，その乱用の傾向が認められ（たとえば，金銭で支給される宿日直手当等や勤務場所以外の食堂又は勤務時間外の飲食に通用する食券の支給を現物給与として一定限度まで非

1　現物給与

第130表　現物給与等に対する課税の概要

課税されるもの		課税されないもの
区分	課税方法	
1. 有価証券（商品券を含む。）	(イ) 金額のいかんにかかわらず，すべて課税 （評価方法）支給時の時価 (ロ) 会社の増資に際して従業員に新株引受権を与えた場合には，それが給与又は退職給与に代えて与えたと認められる場合のほか、一時所得として課税 （評価方法）新株の払込期日における新株の価額（1月以内に下落したときは，その間の最低価額）	1. 雇用主のためにする旅行に代えて交付する定期乗車券 2. 国家公務員の公邸，無料宿舎の家賃相当額 3. 強制居住者に提供した家屋の家賃相当額 4. 社宅等の徴収家賃が旧地代家賃統制令による統制価額の50%相当額以上である場合のその家賃相当額 5. 船員に支給する食事 6. たまたま残業又は宿直した場合に支給する食事 7. 警察職員，守衛等のように職務上制服の着用をする者に交付した制服 8. 鉱山労務者の石炭の現物給与 9. 雇用主負担のガス代，水道代等で従業員の使用部分のわからないもの 10. 雇用主負担の運動会，慰安会費。ただし，非参加者にその費用相当額を支給しない場合に限る。 11. 永年勤続者表彰のための記念金品で受彰者の地位にてらして相当と認められるもの
2. 通勤用定期乗車券	月割額600円をこえる部分について課税（一般職の職員の給与に関する法律等の規定に基づき支給される通勤手当についても同様である。） （評価方法）通勤用定期乗車券の価額による。	
3. 強制居住者（住込の女中，紡績工場に勤務する女工等）の食事	食事の原価の7割相当額が月額700円以上の場合には，その7割相当額を現物給与の価額として課税 （評価方法）主食，副食等に要する直接費の価額による。ただし，他から購入したものについては，購入価額による。	
4. 一般の現物給与（1～3以外のもの）	1～3以外の現物給与の合計額が月額700円をこえるときは課税 （評価方法）現物給与が食事である場合には，3と同様に原価の7割相当額で計算し，食事以外のものである場合には，雇用主が通常他に販売するものはその販売価額により，販売するものでないものは小売価額によつて計算し，現物給与が，社宅等の賃貸料相当額である場合には，旧地代家賃統制令による統制額に準じて計算する。	

2　金銭給与で少額免税としているもの

現物給与に類似するもの	その他のもの
1. 夜間（午後10時から翌日の午前5時までの間）の勤務者の夜食に代えて支給する金銭で，その額が1回につき70円をこえないときは現物給与に準じて扱われ，1月の合計額が700円（他に(1)の4の現物給与があるときは，その額を控除する。）をこえる場合のそのこえる部分については課税される。	1. 雇用主負担の生命保険料，社会保険料（法定認可割合をこえる部分の金額）等でこれらの額が月額300円以内のもの 2. 雇用主負担の掛捨ての生命保険及び傷害保険の保険料並びに損害保険の保険料
2. 日直料又は宿直料として支給されるもので，通常の食費程度の少額なもの（おおむね500円）。ただし，日直又は宿直を行なつたことにより代日休暇が与えられることになつている場合に支給するもの又は支給金額が通常の給与の額に応じて定められているものについては課税される。	

課税の取扱いをしている例もある。)，その結果，これらの現物給与の支給を受ける者と受けない者との間に相当の負担の不権衡を生じ，しかも現物給与の支給が比較的大企業の従業員に多いところから，これらの者と中小企業の従業員との間に不権衡が生じていること。

(ハ) 非課税の内容が多分に沿革的なものであつて，必ずしも合理的な説明ができず，しばしば，その非課税限度の引上げや現在非課税の取扱いとなつているものとの均衡上，新しい非課税措置の要望を生んで紛議が生じていること。

(ニ) 現物給与に対する各種の非課税の取扱いは，経営者側にも労働者側にも無税の給与という形で受け取られ，このことが多分にわが国の給与体系のあり方に影響し，種々のゆがみを与えているように思われるが，少なくとも税制が給与体系の正常化の阻害要因とならないよう現物給与の課税について再検討すべき時期がきたと認められること。

(検討と結論)

(3) 現物給与の課税関係を検討するに当たつては，その性格の分析から出発しなければならない。雇用主から提供される財貨やサービスについては，特別に激しい又は不利な労働条件に対する補償や雇用主の便宜に基づく支給であるという面があること，また，与えられる財貨やサービスに選択性が乏しく，さらに，その換価について不自由があること等種々の要素をもつているものが混在している。このような点からみれば，これらをすべて一律に自由に処分できる普通の金銭給与と同様に取り扱うことは理論的にいつても問題がある。この点，たとえば守衛の制服や住居のようにもつぱら雇用主の便宜に基づいて支給を受けるものや，一般的な福利厚生費のように個人の受益の帰属の不確定なもの等については，見方によつては，所得の性質を有しないということもでき，これらを非課税とするのは適当であろう。この種の現物給与を非課税としているのは，諸外国にもみられるところである。

しかし，このような性格を有するものを除いては，一般的に評価において相当のしんしやくをする理由はあつても，その財貨やサービスをまつたく非課税とする理由はないと認められる。

以上の点を考えると，現物給与について現在所得税法が物又は権利の価額で収入金額を計算して課税する旨を規定しているにとどまつている点については，まず，現物給与として課税すべきものの範囲を明確にする必要があり，また，現物給与に対する課税関係の具体的な規制が税務上の取扱いにゆだねられ，各種の非課税の取扱いがされている点について，その内容の合理化を図ることが必要である。

(4) このような課税関係の明確化と合理化を図るとすれば，現在の行政上の緩和措置を改めることによつて負担が増加する面がでてくることをさけることができない。

他面，所得税の減税の一環として給与所得控除の拡充の問題がとりあげられたので，当調査会は，その拡充による給与所得者の負担軽減を総合的に考えて，現在非課税とされている現物給与等の一部を課税所得に取り入れる案を検討した。その場合，給与所得控除の拡充との関連で課税所得に取り入れることが検討されたのは，具体的には，通勤用定期乗車券ないし通勤手当，一般の食事及び宿日直手当であつた。

この問題については，委員から各種の意見が述べられ，各般の見地から検討が加えられたが，そ

の詳細については，第2章第7（P72以下参照）で述べた。

その検討の結果，将来の方向としては，現在の取扱いを整理合理化すべきであるが，企業経理，給与体系，社会保険料等に及ぼす影響，税務行政面のはん雑さ等種々の問題があつて，現在直ちにこれを課税対象に取り入れることには問題があり，さしあたり，原則として現行の取扱いを維持し，1万円の定額控除を行なう方法で給与所得控除の拡充を行なうことを適当と認めた。

(5) しかし，その際明らかにしているとおり，今後の方向として，現物給与に対する課税関係の明確化と合理化を図る必要があることは当然であり，今後ともその検討を続け，できるだけその整備に努めるべきである。

なお，現行の現物給与の取扱いのうち，一部の会社役員等の高級社宅，勤務場所における食事の給与という普通の現物給与の形態をこえた食券の支給等に対する取扱いのように行き過ぎと認められるものに対しては，上記の一般的な検討とは別個に，その改善について検討すべきである。

5 山林所得関係—課税方法の合理化—

（現行制度の概要及び沿革）

(1) 現在，山林の伐採又は譲渡による所得は，取得の日から一年以内の伐採又は譲渡による所得を除き，山林所得としてその年中の総収入金額から伐採又は譲渡した山林の植林費，取得費，管理費，伐採費その他の必要経費を控除し，その残額からさらに15万円を控除した金額について，他の所得から分離していわゆる五分五乗課税の方法（課税山林所得金額の5分の1に相当する金額に税率を適用し，その金額を5倍したものを山林所得の税額とする方法）により累進税率の適用の緩和を図つている。

(2) 山林所得の課税方法には，過去幾多の変遷がある。

わが国の所得税法においては，課税所得の考え方についていわゆる所得源泉説によつて原則として経常的，反覆的な所得のみを課税の対象とするということが第三種所得税以来の戦前における長い伝統であつた。したがつて，営利の事業に属さない一時の所得として譲渡所得は，特殊の資産の譲渡所得が戦時利得税等において課税された以外は，一般的に課税対象外におかれてきた。しかし，山林所得に対しては，伐採，譲渡を目的として保有される立木の性格及び大規模山林所有者の事業的性格に着目して一般の譲渡所得と異なり，古くから課税が行なわれてきた。

(イ) 簡単に戦前の沿革を述べると，大正9年前までは第三種所得として総合課税，大正9年の改正で分離課税とされ，さらに，大正15年以来分離五分五乗課税方式がとられ，昭和15年度の改正による総合所得税においても同様の課税方法がとられていた（その後一時，戦時中の木材，薪炭の増産政策の見地から分類所得税のみを課税した時期もあつた。）。

(ロ) 昭和22年度の税制改正以来所得税にいわゆる資産増加説的思想が取り入れられ，譲渡所得も課税対象とされ，山林所得は譲渡所得などとともにその2分の1の金額が総合課税された。さらに，昭和25年度のシャウプ勧告に基づく税制改正によつてあらゆる源泉からの所得を全額総合して課税する原則がうちたてられた。しかし，その際においても年々継続的に生じない不規則所得は，他の経常的所得と同様に累進税率を適用することは適当でないという考え方のもとに，変動所得の5年間平均課税の制度が採用され，山林所得に対しても，漁獲から生ずる所得，

原稿及び作曲の報酬，著作権の使用料による所得，退職所得，譲渡所得と合算した金額が総所得の25％以上である場合には，納税者の選択により平均課税の方式によることができることとされた。この平均課税の方法は，現在変動所得及び臨時所得に対して行なわれているいわゆる総合五分五乗課税方式に近いものであるが，5年間にわたつてその後の所得に応じていちいち清算を行なう複雑な方法であつた。

(ハ) シャウプ勧告に基づく全額総合課税のたてまえは，昭年27年度の所得税法改正により，退職所得の分離課税制度の採用によつて変更を受け，また，この年の改正によつて，山林所得については，譲渡所得，一時所得とともにその合計金額から10万円の控除が認められることとなり，少額のこれらの所得者の負担が軽減された。

(ニ) さらに，昭和28年度の改正によつて，山林所得については，その金額から15万円を控除し，平均課税の選択の有無にかかわりなく，その控除後の金額を五分五乗の方式により他の所得と総合課税することとされた。

なお，譲渡所得及び一時所得については，平均課税のグループから離され，現行の15万円控除後の半額総合課税に改められた。

(ホ) 次いで，翌29年度にさらに山林所得の課税方式が改められ，現行の分離五分五乗課税方式が採用された。この年の税制改正に当たり設置された税制調査会の答申は「山林所得について，山林資源の確保等の事情を考慮し，中小所得者を中心として負担の軽減を図ること」とし，その理由としては，「山林所得については，植林後山林を伐採するまでの間に通常極めて長期間を要し，その利廻りも概して低いこと等の事情を考慮しなければならないが，他面において，いわゆる山林経営者として年年ある程度の山林の伐採及び植林を行つている者についてみると理論上は，通常の事業所得と異ならないといわなければならない。……このような場合についてみると，現在の五分五乗方式は，理論的には軽減しすぎていることになつている。しかしながら，森林資源の確保が緊要である事情も無視できないので，この際としては，中小所得者の負担軽減を中心として負担緩和を考慮することが適当である」と述べている。

（諸外国の制度）

(3) ちなみに，主要諸外国における山林所得課税の立法例をみると，各国とも山林所得の性格に応じて普通の所得とは異なつた課税方法を講じている。たとえば，

(イ) アメリカでは，6カ月以上保有する山林の伐採又は譲渡による所得は，後述（6，(3)，(イ)P365参照）の通常のキャピタル・ゲインと同様に取り扱い，

(ロ) イギリスでは，山林の占有による所得を一定の評価額を基に課税する方法を原則とし，事業的性格を有するものについては，この方法か通常の事業所得と同様の課税方法かいずれかの選択を認め，

(ハ) 西ドイツでは，臨時的な山林所得に対しては，その適用税率を軽減して累進税率の緩和を図つている。

（問題の所在）

(4) 現行の山林所得の課税方法に対しては，次のような問題が指摘されている。

(イ) 現行所得税法は，すべての所得を総合して累進税率を適用することを基本的たてまえとしているが，山林所得は退職所得とともに分離課税とされ，制度上大きな特例が認められている。

この特例については，所得税制の基本的な問題に関連するので，税制の整備を図るに当たつては，その是非を特に検討する必要がある。

(ロ) さらに，現行の課税方式はすべての山林所得に一律に適用されているが，毎年経常的に伐採するような大規模な山林経営から生ずる所得と，数十年に一度たまたま伐採するような山林から生ずる所得とは，その担税力に差異があると認められるので，このような差異に着目した課税方法をとるべきであるとの考え方がある。

(検討と結論)

(5) 以上の問題について，次のような検討を行なつた。

(イ) 分離課税の特例について，まず，現在所得税法上，山林所得とともに，分離課税の特例が認められている退職所得の分離課税の是非を問題とした。

退職所得は，一般に給与の後払的性格を有しているとともに，退職後の生活を保障するかてという意味を持つている。この後者の意義を強調して考えれば，退職所得は納税者のいわば将来の担税力を念頭においてその負担を決めるべきであり，退職時までにもらつていた給与所得は，今後は消滅するものであるから，これと総合して税負担を求める理由に乏しい（かりに退職金を一時金ではなく，年金で支給を受ける場合には，退職後，他の所得がないか，又は少ないときには，主としてその年金だけが課税の対象となるわけである。)。さらに，その給与所得は，退職時には，通常その者が受け得る最高額に達していること，総合課税を行なうとすると年の初めに退職した場合と年の終りに退職した場合とで負担に大きな差異が生ずること等を考慮すれば，退職所得については，その特殊性から，現行の分離課税は，やむを得ない特例と考えてよいであろう。

次に，山林所得について，分離課税を認める理由を見いだすとすれば，毎年経常的に伐採するような山林経営の場合には，山林所得が所得の全部であるか，又は所得の主要部分が山林所得であつて分離課税を行なつても特に弊害はなく，数十年に一度たまたま伐採したような場合には，他の所得と総合されることは負担が加重されるので，その面を重視して他の所得と分離して課税することが適当であるという点であろう。

しかし，このような理由づけに対しては，経常的な山林所得については上記のようにほかに所得がないか，又は少ないとすれば，総合しても負担にあまり差異がないはずであり，もし，経常的な山林所得を有する者がその他の所得を相当額有して分離課税による利益を受けていたとすれば，その点の不合理は是正されるべきである。他面，臨時的山林所得といえども譲渡所得などと同様にいわば経常的な所得の上積所得であつて，その点について別個の角度で負担の調整を行ないさえすれば，山林所得について分離課税の特例を認めるべき理由は乏しいように思われる。

(ロ) 次に，経常的な山林所得と臨時的な山林所得とを区別して課税する方法であるが，これについては，分別の基準をどこに求めるかは必ずしも容易でなく，また，経常的な山林経営の場合

にあつても年々の伐採量の差異等に基づく所得の変動要素を加味する必要があろう。これらの点は，いずれも立法技術的にかなりむずかしい問題のように考えられる。

(6) 当調査会は，山林所得の現行の課税方法は，上記のように不合理な点を多々有していると認めたが，その改正については，以上のように種々検討すべき要素があり，具体的な結論を得るにいたらなかつたので，今後の税制の整備の問題として，以上に指摘した点を考慮しつつ，山林所得の種々の実態に即応してその課税方式の合理化を図るようなお検討を重ねるべきである。

6 譲渡所得関係

(譲渡所得課税の一般的問題)

(1) 資産の譲渡による所得の課税は，いわゆるキヤピタル・ゲイン課税の問題として課税所得論のうちで非常に論議の多い分野である。

わが国においては，戦前はいわゆる所得源泉説によつてこれを課税の対象外としていたが，戦後資産増加説を取り入れて課税所得とした経緯があり，諸外国の例をみても，アメリカではキヤピタル・ゲインを課税しているが，イギリスや西ドイツ等では現在でも原則として譲渡所得を課税していない。一般的にいえば，個人の経済力全体を担税力とみる近代所得税のもとでは，譲渡所得を課税所得に含めるのがすぐれていると考えられ，この譲渡所得の課税をゆがめるならば，普通所得的なものまでそのなかに紛れ込んでくるおそれがあるという問題もある。

しかし，譲渡所得にはいろいろの性質のものがあつて，いわゆる投資財産の譲渡による所得にみられるように一種の資産所得的性格を有する面があるところから担税力も大きいと考えられる要素がある反面，居住用財産の売却の場合のように譲渡の事情いかんによつて個々の担税力に差異があり，これを無差別に課税すれば，等価の資産を再取得できないというような批判もある。

現在，わが国で譲渡所得を課税所得としながら，租税特別措置法を含めて他の種類の所得に比べて特別規定が数多く認められ，担税力の実情にそうべく調整を図つているのは，譲渡所得課税について，理論上，実際上多くの困難な問題をもつていることを物語つている。譲渡所得課税の問題については，後に述べるように，さらに多くの個別的な問題がある。

われわれは，これらについて個々に検討を加えたが，それと同時に，今後の所得税制の整備に当たつては，さらに，譲渡所得に対する一般的な課税のあり方について，いつそう掘り下げた検討を行なう必要が認められる。

なお，個別的問題の検討にさきだち，譲渡所得課税についてのわが国や諸外国の制度の概要を述べれば，次のとおりである。

(現行制度の概要及び沿革)

(2) 現行法では，資産の譲渡による所得は，譲渡所得として一時所得と合算して15万円控除後の金額の半額につき他の所得と総合して課税することとされている。

わが所得税法では，前述したように戦前は課税所得の定義に関していわゆる所得源泉的説立場にたつて定型的な所得源泉から反覆継続して生ずるものが所得であるという考え方から譲渡所得を課税の対象外としていたが，戦後資産増加説的思想を入れて昭和22年度の所得税法の改正によつてこれを課税所得のうちに取り入れることとした。

（諸外国の制度）

(3) 主要諸外国におけるキヤピタル・ゲインに対する課税の取扱いは沿革的に種々の相違がある。

(イ) アメリカ

アメリカでは，古くからキヤピタル・ゲインを課税するたてまえをとり，現在の制度もこの原則を踏襲し，ただ，長期（原則として6カ月以上）保有の資産の譲渡所得については，累進税率の適用緩和を図るために，その半額を他の所得に総合するか，あるいは25％の税率による分離課税によるか，いずれかの選択が認められている。アメリカにおいてキヤピタル・ゲインが伝統的に課税所得とされているのは，新興国家として発展のテンポが早く開発の途上において多額の譲渡所得が発生し，これらをその担税力からみて無視することができないとの事情があつたためであるといわれている。

(ロ) イギリス

このようなアメリカの制度と対照的なものとして，イギリスにおいては伝統的に反覆継続して発生するもののみが課税所得であるとの考え方にたつてキヤピタル・ゲインは非課税とされている。

ただし，事業所得の性格を有するものは課税される。事業所得の性格を有するかどうかは，①取引の目的が営利を目的としているかどうか，②保有期間の長短，③取引の頻度，④処分方法等を基準として判断される。また，事業用償却資産の償却超過により生じた売却益や特許権の売却益も事業所得として課税される。

(ハ) 西ドイツ

西ドイツもイギリスの考え方に近く，一般的に，キヤピタル・ゲインは非課税である。ただし，記帳義務のある事業者については，事業財産の譲渡所得は，課税所得とされ，また，その他の者にあつても，短期（たとえば，土地については2年以下，有価証券については6カ月以下）保有の資産の譲渡所得等は投機行為による所得とみて課税され，さらに，一定の割合をこえて，ある会社の株式を保有している者の当該株式の譲渡所得は一種の事業の譲渡とみて課税される。

（Ⅰ） 有価証券の譲渡所得の非課税措置に関する問題

（現行制度の概要及び沿革）

(1) 現行法では，前述したように一般的に資産の譲渡による所得は譲渡所得として課税することとしているが，株式等の有価証券の譲渡による所得は特に昭和28年以来非課税とされている。

(2) 有価証券の譲渡による所得については，昭和22年度の所得税法の改正により，株式の譲渡所得が不動産等の譲渡による所得とともに課税されることとなり，さらに，昭和23年からは一切の資産の譲渡による所得が譲渡所得として課税されることとなつたので，そのうちに含まれて昭和28年度の改正により非課税とされるまで課税所得とされていた。

なお，これにさきがけ，株式の清算取引による所得に対しては昭和18年から分類所得税が課されていた。

(3) 有価証券の譲渡所得が非課税とされた経緯は，それまでの課税実績によれば，その所得のは握が困難でごく一部のまじめな申告に依存していたにすぎず，課税の公平を期し得ない状況にあつ

たこと，さらに，調査の徹底を図れば証券市場に与える影響が大きいことを考慮し，税制上は不合理であるが，資本蓄積を急務とする当時の経済的要請から，健全な証券市場の育成を図るために，あえて行なわれたものである。

なお，現行法のもとでも，継続的行為と認められる有価証券の取引から生ずる所得は，事業所得又は雑所得として課税されることとなつており，その基準については，法令上特に規定はないが，税務執行上，保有期間が6カ月未満の株式を年50回，2万5千株以上取り引きした場合を継続的取引と認めて課税することとしている。

（問題の所在）

(4) 純粋の投資財産と考えられる有価証券の譲渡所得が非課税であるということは，土地等の譲渡による所得が課税されることとなつていることとのバランスからみて権衡を失していることは明らかである。特に，最近における証券市場の盛況から見ても，この際，この措置を存続するかどうかの是非について検討を要するものと認められる。

(5) さらに，この一般的な非課税措置の検討とは別個に次のような問題がある。

(イ) 有価証券の譲渡所得の非課税措置に乗じて，土地等を現物出資して株式を取得し，これを売却する方法等により土地等の譲渡所得課税を回避する事例が発生している。現物出資に際しては，現物出資の対象となつた土地等を譲渡したものとして，譲渡所得が課税されることとなつてはいるが，その場合の出資財産の価額が時価の2分の1以上であればその評価が認められ，したがつて，その際の譲渡所得は通常第三者に譲渡した場合よりも小さくなり，また，株式に化体した後の土地等の値上り益は有価証券の譲渡所得として課税されない結果となつている。このような事例については，有価証券の譲渡所得とその他の資産の譲渡所得との不権衡を一般的に認めている以上やむを得ないものと考えるか，あるいは制度の抜け穴として是正を図るべきか検討を要する。

(ロ) また，近時株式を大量に市場で買い占め，不当に株価をつり上げて株式の発行会社等に肩代わりさせ，巨利を得る者が現われ，世上の関心を集めている。このような巨額の譲渡所得で，しかも，健全な証券市場の育成を図るという趣旨から明らかに逸脱しているものまで単に有価証券の譲渡による所得という形式的な理由で非課税とされるのは不合理であるとの意見が強くもたれている。

(ハ) なお，事業所得等として課税される継続的取引について現在既に述べたように国税庁の通達で保有期間，取引回数及び取引株数の基準を定めているが，これについては，法令上合理的な基準を明定すべきであるという点が指摘されている。

（検討と結論）

(6) 有価証券の譲渡による所得を一般的に非課税とすることが，税制上不合理であることは明らかであろう。

また，最近における証券投資の状況からみても，その非課税措置の目的はかなりの程度達せられたという考え方もある。要は，かりに，この措置を廃止した場合の影響が問題であるが，当調査会は，現状では，なおこれを廃止することは，証券市場に対する影響が大きく，さらに税制上は，有価証券の譲渡所得の非課税とひきかえに創設された有価証券取引税との関係等も考慮に入れる

必要があり，その廃止については，なお今後慎重に検討する必要があるものと認めた。ただし，

(イ) 前に述べた事例にみられるように，この非課税措置に乗じて土地，営業権等の譲渡益を有価証券の譲渡の形式にかえ課税を免れている事業譲渡類似のものや，いわゆる株式の買占め等による所得はこれを非課税とすることはきわめて不合理であるので課税所得とすること，

(ロ) また，現在，事業所得又は雑所得として課税されている有価証券の継続的取引の範囲を法令において明確にし，かつ，合理化すること，

等については，早急に措置すべきものと考える。

(Ⅱ) 生活用資産の譲渡所得の計算の合理化

(現行制度の概要)

(1) 譲渡所得の計算については，生活に通常必要な家庭用動産の譲渡所得を非課税とするほか，その他の資産については法定耐用年数(生活用資産については，非生活用資産の法定耐用年数の5割増の年数)により計算した減価償却費を取得価額から控除し，この金額に譲渡に関する経費等を加算したものを譲渡所得計算における経費としている。

(問題の所在)

(2) このような所得計算の方法は，事業用固定資産等の非生活用資産については，資産の使用に基づく所得が年々事業収益に反映しているので，法定耐用年数に基づく減価償却後の価額を基に譲渡所得を計算してさしつかえないのであるが，生活用資産については，使用利益について年々の課税を受けず，しかも，その使用程度は個々に相当の差異が認められることから，結果的に，通常以上の維持管理が行なわれた場合にはいわば通常の使用利益に対する節約部分が課税され，激しい使用によつて減耗が生じた場合には通常の使用利益に対する超過部分が譲渡損失として他の所得から控除されるという不合理を招来している。

(検討と結論)

(3) 生活用資産の任意的使用による減耗と譲渡所得との関係については，個々の使用程度に基づく減耗部分の認定が可能であれば解決される問題であるが，その認定は不可能である。これについては，使用利益の節約の極限を考えて，たとえば取得価額をこえる譲渡所得を課税し，譲渡損失は一切考慮しないという方向も考えられた。しかし，自己の意思に基づかない環境の変化等がある場合にそれらを所得計算上どのようにみるかの問題等もあり，この問題については，なお慎重に検討を要するものと認めた。

(Ⅲ) 昭和28年1月1日前取得資産の譲渡取得計算の簡素化

(現行制度の概要)

(1) 昭和28年1月1日前に取得された資産の譲渡所得の計算に当たつて，その取得価額(財産税の調査時期—昭和21年3月3日—前取得の資産については，財産税評価額)を資産再評価法により再評価し，その再評価額を基に譲渡所得を計算する一方，再評価額と実際の取得価額又は財産税評価額との差額に相当する再評価差額に対しては，別に再評価税を課税することとしている。

なお，財産税調査時期前取得の資産について財産税評価額を基として譲渡所得が計算されることとなつているのは，昭和22年に譲渡所得が新たに課税の対象に取り入れられた際，取得価額

の基準として昭和21年に一般的に課税された財産税の評価額を採用して，その評価額の5％増しの金額をもつて，譲渡所得計算の取得価額とすることとした経緯があり，昭和25年に現行の制度がとられたときに，この財産税評価額を引き続き取得価額計算の基礎に取り入れたものである。

（問題の所在）

(2) このような再評価の制度は，譲渡所得計算において終戦直後のインフレによる急激な貨幣価値の下落に伴う名目利益を排除するものとして十分その存在理由は認められるが，これについては，主として実務上の見地から次のような問題がある。すなわち，

(イ) 納税者に対して再評価税の申告と譲渡所得の所得税の申告の二とおりの手続きを要求することとなつてはん雑であり，

(ロ) 財産税調査時期前取得の資産については，再評価の基礎となる財産税評価額の算定ないし認識が納税者はもちろん，徴税機関側においても困難な場合が多く，

(ハ) また，一般的に昭和28年1月1日前のような相当以前の取得に係る資産の取得価額を見いだすには保存された資料も乏しく不明確な要素が多い。

このため，たまたま資産を譲渡した納税者は，申告納税に当たつて困惑を感じ，徴税機関も複雑な手続きに悩まされている現状にある。

（検討と結論）

(3) この問題については，納税者及び徴税機関双方の便宜のためにもなんらかの所得計算の簡素化を図る必要があると認め，種々の方法について検討した。その結果，たとえば譲渡時の時価（かりに相続税評価額による。）を基礎に逆算して現行の再評価額に相当するものを見いだす等の方法で譲渡所得計算の簡素化を図るような考え方が一つの方法であると認めた。しかし，その際には，現行制度のもとにおける譲渡所得についての所得税と再評価税の負担を考慮に入れつつ，その負担の調整をくふうしなければならないし，また，同種の資産でも，昭和28年以後における価格上昇の程度に差異のあることをどう処理するかが問題であり，その具体的な方法については，なお慎重に検討を重ねるべきであろう。

なお，このような取得価額の算定方法の簡素化を恒久的な制度として講じたとしても，相続の際に，現行のように被相続人から相続人に取得価額を引き継がせる方法をとつておれば，取得時期等の認定をめぐつて，やがてまた，取得価額の算定方法について再検討の事態が生じることが予想される。

これについては，次に述べる贈与の際のみなし譲渡所得課税の問題とあわせて検討する必要がある。

（Ⅳ） 資産贈与等の場合の譲渡所得課税の問題

（現行制度の概要及び沿革）

(1) 現在，遺贈（包括遺贈及び相続人に対する遺贈を除く。）又は贈与（相続人に対するいわゆる死因贈与を除く。）により，資産の移転があつた場合には，遺贈又は贈与の時の価額で資産の譲渡があつたものとみなして贈与者に対してその譲渡所得が課税されることとなつている。

(2) 昭和22年度の所得税法改正によつて譲渡所得が課税されることとなつた際には，相続，遺贈又

は贈与の場合のみなし譲渡の規定はなく，相続人又は受贈者が引き続き資産を有しているものとして取得価額を引き継ぐものとされていた。

昭和25年度の税制改正でシャウプ勧告の思想を入れて相続，遺贈又は贈与の際のみなし譲渡課税の制度が設けられ，その際は遺贈又は贈与の場合のほか，相続の場合にも被相続人に対して譲渡所得が課税されることとされた。これは，相続又は贈与等の時までの利益は被相続人や贈与者等に既に帰属しており，資産がその者の支配から離れた際に，課税の清算を行なう考え方にたつたものである。

その後，昭和27年に至り，相続の場合は，本人の意思に基づかぬ資産の移転であり，しかも，相続税負担も相当重いので，相続の際のみなし譲渡課税を廃止して被相続人の取得価額を相続人に引き継がせて譲渡所得の課税の延期を認めることとし，現行のように贈与等による資産の移転の場合に限り，譲渡所得を清算する制度が残されることとなつた。

（問題の所在）

(3) しかし，贈与等の場合におけるみなし譲渡所得の課税についても，常識的に考えれば贈与者にとつて所得が実現したという認識があるとは考えられず，納税者になじめない制度である点が指摘されている。

（検討と結論）

(4) 現行制度については，譲渡所得の基因である資産利益は資産そのものの値上りという形で既に発生しており，ただ，その課税の時期を譲渡の時というような特定の時期にしているという考え方にたてば，その資産が贈与され，その者の支配から離れる際にその課税の清算を行なうことは理論上当然ということになろう。また，資産を第三者に譲渡換価したうえで，その譲渡代金である金銭を贈与した場合との権衡を考えても，現行制度の合理性が認められる。しかし，金銭に換価されない資産の値上り益自体を所得と考え，あるいはそれが贈与されたような場合にまでその課税の清算を行なうという考え方自体になお常識的に疑問の余地がある。そこで，贈与等の場合も相続の場合と同様に取得価額の引継を認めることも一つの方法であるが，受贈者が相続人よりも広範にわたるために技術的な難点が多い。

このような角度で検討を進めてくると，この問題については軽々しく結論をくだすことは困難であり，相続の場合も含め，今後の整備に当たりなお慎重に検討を重ねる必要があろう。

（V） 居住用財産の譲渡所得課税の軽減

（現行制度の概要）

(1) 前に述べたように譲渡所得については，15万円控除後の半額につきその他の所得と総合して課税され，住宅等の居住用財産を譲渡した場合も通常はこの原則どおりの課税が行なわれる。

(2) しかし，居住用財産の買換，交換については，次のような特例がある。

(イ) 個人が住宅等の居住用財産を譲渡し，その前後1年以内に居住用財産を取得し，かつ，取得の日から1年以内に居住の用に供する場合には，

① 取得財産の取得価額が譲渡財産の譲渡価額以上であるときは，譲渡がなかつたものとみなして譲渡所得についての所得税を課さない。

② 譲渡財産の譲渡価額が取得財産の取得価額をこえるときは，その差額分についてのみ譲渡財産の譲渡があつたものとして譲渡所得について所得税を課する。

(ロ) 居住用財産の交換があつた場合で差金の授受が行なわれないときは，譲渡所得について所得税を課さない。

なお，上記の場合，譲渡財産のうち譲渡がなかつたとみなされる部分の取得価額は，取得財産の取得価額として引き継がれることとなる。

(問題の所在)

(3) 居住用財産の買換等について特例が認められているのは，現在の住宅事情を考慮し，また，住居は個人生活にとつて欠くことができないものであり，住居の買換等によつて譲渡差金が生じない場合には，実質的には単なる住居の移転にすぎず，これを譲渡した住宅について譲渡所得の実現ありとみて課税することは，その担税力からみて無理があるとの考え方によつたものである。しかし，居住用財産の譲渡所得に対する課税について現行の買換等による特例のみでは，個々の事情に照らして考えた場合，譲渡前の住居より常に高価なものへと買い換えて行くときには，永遠に課税が繰り延べられ，低価な住居へと買い換えたり，住居を処分して生活規模を縮少するときには，課税を受けるという担税力の面からみればむしろ逆の結果を生じている点が指摘されている。

(検討と結論)

(4) この問題については，税理論としては，住居を譲渡して買換等がされないときには，処分可能の金銭を取得したものであるから当然課税すべきものであり，買換等の特例は従前の資産の取得価額を引き継ぐことによつて単に課税の繰延べを認めたものにすぎず，現行のたてまえで決して不合理でないという反論も十分成り立ち得ると考えられる。しかし，指摘した問題点から考えてみても常識的には，なお，疑問の余地があり，さらに，一般的に譲渡所得の担税力は，資産の種類，譲渡の事情等に応じて非常に差異があり，個人生活上における住居の地位にかえりみれば，居住用財産を譲渡した場合の担税力は通常他の投資財産を譲渡した場合の担税力に比べて低いものと認められるので，居住用財産の譲渡所得の課税については，買換等の特例のほか，一般的に所得計算における控除額の引上げを図ることによりその軽減を考慮することが適当であると考える。

Ⅱ 損益の通算及び雑損控除に関する問題

1 損益通算の合理化

(現行制度の概要)

(1) 現行法では，すべての所得を原則として総合して累進税率を適用する一方，個別所得の計算上生じた損失は他の所得から控除する損益通算の制度をとつている。ただし，一時所得(営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得で労務その他の役務の対価たる性質を有しないもの。ただし，雑所得以外の他の所得に分類されているものは除かれる。)計算上の損失(たとえば競馬の馬券の損失その他のとばく的損失)については，他の所得からの控除を認めていない。

(問題の所在)

(2) 一時所得計算上の損失について他の所得との通算を認めないのは，

(イ) 射こう的行為に不当な利益を与えること。

(ロ) これらの損失は，通常個人の趣味娯楽による消費という所得の処分にすぎないこと。

(ハ) 利益の捕そくが困難で，損益通算を認めれば，一般的には損失の申告だけを容認する結果となるおそれがあること。

等の理由によるものと考えられるが，一時所得計算上の損失に属さない継続的な行為に基づく損失のうちにも，たとえば競走馬の所有者の損失のように本来趣味ないし娯楽と認められる行為から生じた損失があり，その損失が現在雑所得等の計算上の損失として損益通算によつてその所有者の本来の職業から生じた所得から控除されている事例が一部に見受けられる。このような問題は，外国でもたとえば道楽農業(ホビー・フアーミング)の損失等に関連して問題となつているが，損益通算制度のあり方の問題として検討を要すると認められる。

(検討と結論)

(3) 現行法が偶発的な性格を有する一時所得計算上の損失を除いて，すべての所得の損益を通算する考え方は，すべての所得を総合したところで担税力を測定し累進税率を適用する所得税の基本的たてまえからみれば原則的には維持されるべきものと考える。しかし，問題となつている競走馬の所有者の損失のように継続的な行為に基づく損失であつても本来営利を目的としない趣味ないし娯楽から生じた損失については，その消費という所得の処分的性格からみて，経常的な他種の所得からの控除について制限を設ける等の方法により損益通算制度の合理化を図ることが適当であると認められる。

2 雑損控除制度の合理化

(現行制度の概要及び沿革)

(1) 現行法では，震災，風水害，火災その他の災害又は盗難によりたな卸資産を除く資産について損失を受けた場合において，保険金等で補てんされた後の損害額が，合計所得金額の10分の1をこえるときには，その超過額を雑損控除として所得から控除し，さらに，その控除額が合計所得金額をこえるときには，3年間の繰越控除を認めている。

なお，この場合における損害額の認定は，通達で時価によることを認めている。

(2) 雑損控除の制度は，昭和25年度の所得税法の改正によつて医療費控除とともに創設されたものであるが，本来災害等によつて資産に損害を受けた場合の損失額は，原則的に収入金額を得るための必要な経費という観点からみた個別所得計算上の損失とならず，したがつて，個別所得計算外における担税力の減殺要素という面から所得控除として特に認めることとされたものである。

なお，雑損控除創設前においても災害により多大の被害を受けた者に対しては，特別法により救済の道が講ぜられていたが，所得税法上はなんら考慮が払われていなかつた。

(問題の所在)

(3) 雑損控除の制度は，個別所得の計算外における災害等による担税力の減殺を考慮したものであることは前に述べたとおりであるが，この制度本来の趣旨から考えて控除の対象資産，損害額の算定方法及び控除金額について次のような問題がある。

(イ) 雑損控除の対象資産は，現行法では，たな卸資産を除くすべての資産としているが，生活に

通常必要でない資産（たとえば別荘）まで控除の対象とすることが適当かどうか，また，事業用固定資産について受けた損失は，たな卸資産の場合と同様事業所得等の個別所得の計算の過程で処理することとすべきか，あるいは事業の基本的財産である面から雑損控除として取り扱うことが適当かどうかという問題がある。

(ロ) 損害額の算定方法について，一般の所得計算原則の原価ベースによるか，あるいは現行通達で認めている時価（再取得価額）によるか，そのたてまえを制度上明らかにする必要がある。

(ハ) 控除金額について，合計所得金額の10分の1をこえる額につき無制限の控除を認めているが，対象資産について(イ)で述べたように限定がないこととあわせて高額の資産所有者のこうむつた大きな損害を無制限に控除することが制度本来の趣旨から考えて適当であるかどうか問題である。

（検 討 と 結 論）

(4) 上記について検討した結果，現行の制度に対しては，制度本来の趣旨にのつとり，高額の資産所有者について控除が行き過ぎとならないように対象資産を限定するか，あるいは控除金額の限度を設ける必要があると認めたが，これについては，なおこの種の控除の実情について検討を加え，適切な改正の方向を見いだすべきである。また，事業用固定資産について受けた損失の取扱いはその評価等に関連して個別所得の計算上処理することも考えられるが，所得分類，所得計算等の基本的たてまえにも影響する面があるので慎重に検討する必要があろう。損害額の算定方法の問題ともあわせて，これら雑損控除制度に対する各種の問題点については，今後の所得税制の整備の問題の一つとしてなお検討を重ねることが適当であると認めた。

第2　その他の所得税の問題

所得税における諸控除には，現在，基礎控除，扶養控除，給与所得控除のほか，所得控除として雑損控除，医療費控除，社会保険料控除及び生命保険料控除があり，税額控除として障害者控除，老年者控除，寡婦控除，勤労学生控除，配当控除及び外国税額控除がある。これらの控除自体についてもその内容の再検討を要するものがあり，そのうち雑損控除に関しては第1において検討を加えたが，これらの控除のほかに，さらに，寄附金控除及び寒冷地控除の新設の要望があるので，これについて検討を行なつた。

1　個人寄付金控除

（問題の概要）

(1)　現在，法人税においては，法人が各事業年度に支出した寄付金のうち，その事業年度末の資本金額に1,000分の2.5を乗じて計算した金額と所得金額に100分の2.5を乗じて計算した金額の合計額の2分の1に相当する金額以下の金額は，その事業年度の損金に算入され，さらに，いわゆる指定寄付金すなわち国，地方団体に対する寄付金，私立学校の校舎及びその付属設備復旧のための寄付金その他大蔵大臣の指定する寄付金についても，その損金算入が認められる。他面個人の所得税においては，事業者のした寄付金で事業遂行上の経費と認められる特定の寄付に限り，これを必要経費に算入することが認められる。

諸外国の例をみると，慈善，教育，学術等の公益的な目的を有する特定の寄付金については，個人についても一定の限度で所得税の課税所得から控除する制度を認めている国が多い。

そこで，主として法人の指定寄付金制度に関連して私立学校等に対する個人の寄付金についても一定の範囲で所得控除を認めよという要望が提起されている。

（検討と結論）

(2)　この要望については，次のような点が問題とされた。

(イ)　現在，われわれの社会生活においては，たとえばP.T.A.の寄付，市町村等に対する寄付等各種の寄付を余儀なくされており，これらの寄付金のうちある種の強制的な要素をもつているものについては，確かに担税力を減殺する要素を有していると考えられるが，これらの寄付金の控除を税制上の制度としてとりあげることには税務執行の適正を期するうえで技術的に困難が予想され，結局，基礎控除や扶養控除等の引上げで問題を解決するのが実際的な方法と考えられる。しかも，現在問題とされているのは，大学等に対する特殊の寄付（通常相当の金額にのぼる寄付）である。そして，このような寄付金に関する限り，特に強制的な要素があるわけではなく，本来所得の処分であつて，課税所得から控除すべき性質のものとは考えられない。法人については，現在いわゆる指定寄付金の制度があるが，これは，法人は営利を目的として設立されたもので，その支出は原則として事業経営に必要な経費としての性質を有しているという考え方に基づいて，戦前は寄付金もすべて損金として認めていた法人税制の古くからの考え方に由来するものであり，厳密な損益計算の立場から課税所得を考えるならば，このような制度自体を検討すべきであつて，逆にこれを個人に及ぼすべしという議論は少なくとも課税所得論からはでてこないと思われる。

(ロ) 個人寄付金控除の考え方が，上記のように課税所得の考え方からでてこないとすれば，それは，結局税制による特定の寄付に対する奨励措置ということになる。しかし，この種の奨励措置は，その性質上特に一部の高額所得者に有利な制度とならないかということが問題になる。累進税率をとる所得税の制度において，個人の寄付金を課税所得から控除することとした場合には，多額の寄付金を支出すればするほど，減税の程度が高くなる。しかも，多額の寄付金を支出できる者は，実際には高額の所得者に限られるから，個人の寄付金控除は，一部の高額所得者が減税の形で利益を得たことになる。これに対して寄付金控除を税額控除にするとか，一定限度以下の金額に限るとかいう方法が考えられるが，これにしても主として高額所得者に利用される制度であるという色彩は取り除くことができないものと考えられる。

(ハ) さらに，寄付金の対象について問題がある。控除の対象をどのような範囲のものにしぼるかということは困難な問題であつて，さきに述べたP.T.A.，市町村等に対する寄付も控除しないという理由は乏しい。もし，これらの寄付について控除を認めるとすれば，技術的に困難があることは前述のとおりである。

(ニ) 個人の支出先団体に対する影響力は，概して法人におけるよりも大きくなりがちであつて，たとえば学校に対する寄付金の場合を考えると種々の弊害も予想される。税制上の奨励措置として考える場合には，このような点についても，慎重に検討する必要があろう。

(3) 以上のような問題に対して，なおかつ，教育施設の拡充等の現下の急務に処するためには，国の補助金に依存することも望めず，民間の寄付金の果たす役割も大きいと考えられるところから，個人寄付を奨励する対策措置として寄付金の使途を厳重にしぼり弊害を防止しながら，一定の範囲の寄付金控除を認めてはどうかという意見も一部にあつた。

しかし，多数の意見は，寄付の奨励という立場は是認するとしても，個人に寄付金控除を認めることは，(2)で述べたような問題があつて今後なお慎重に検討すべきであるという意見であつた。

2 寒冷地控除

(問題の概要)

(1) 寒冷地控除の新設要望は，北海道の官公庁職員，会社従業員等に対して支給される石炭手当を非課税とせよという主張から発展してきたものである。

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に，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るというのが石炭手当非課税の主張の根拠で，同様の見地からの主張が北海道以外の地域の官公庁職員，会社従業員に対しても支給されている寒冷地手当，薪炭手当等についても行なわれている。しかし，これらの手当は，いずれも給与所得者だけに支給されるもので，これを非課税としても，同様に冬季暖房費を必要とする事業所得者等には利益が及ばない。そこで，積雪寒冷地帯の居住者については，給与所得者，事業所得者等の別を問わず，一般的に特別の所得控除として寒冷地控除を認めよという議論に発展している。積雪寒冷地帯の居住者の生活は，光熱費，被服費，住居費及び飲食費等の面において他地域に見られない多額の生計費の支出を余儀なくされている実情にあることから，これら地理的な自然条件からくる不可避的な生計費の増加支出分に対し，特別の控除を設けて考慮を払うことが応能

原則を基調とする所得税のたてまえからみて合理的であるというのが要望の趣旨である。

（検討と結論）

(2) 寒冷地控除の主張は，さきに述べたように，地域的な生計費の差異を担税力測定の要素の一つとして考慮すべきであるということを論拠としている。

しかし，寒冷地控除を認めることについては，次のような問題がある。

(イ) まず，寒冷地控除を適用する範囲の定め方について問題がある。勤務地手当，寒冷地手当等の例をみても，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。

(ロ) また，かりに寒冷地の地理的条件からくる他の地域に見られない生計費支出の増加要素がある点に着目して寒冷地控除を認めると，たとえば都市生活者には住宅や食糧事情に基づく住居費，飲食費等の増加要素があり，このような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，各地から地域差に基づく控除を認めよとの論議を誘発して収拾がつかなくなるおそれがある。

(ハ) さらに，その他技術的な問題として，年の中途で住居を変更した場合の処理等税務行政の執行をはん雑にするおそれがある。

(3) 当調査会は，上記について種々の角度から討議した結果，所得税制上，寒冷地控除のような地域差による控除を新たに設けることは適当でないと認めた。

(ロ) 個人寄付金控除の考え方が，上記のように課税所得の考え方からでてこないとすれば，それは，結局税制による特定の寄付に対する奨励措置ということになる。しかし，この種の奨励措置は，その性質上特に一部の高額所得者に有利な制度とならないかということが問題になる。累進税率をとる所得税の制度において，個人の寄付金を課税所得から控除することとした場合には，多額の寄付金を支出すればするほど，減税の程度が高くなる。しかも，多額の寄付金を支出できる者は，実際には高額の所得者に限られるから，個人の寄付金控除は，一部の高額所得者が減税の形で利益を得たことになる。これに対して寄付金控除を税額控除にするとか，一定限度以下の金額に限るとかいう方法が考えられるが，これにしても主として高額所得者に利用される制度であるという色彩は取り除くことができないものと考えられる。

(ハ) さらに，寄付金の対象について問題がある。控除の対象をどのような範囲のものにしぼるかということは困難な問題であつて，さきに述べたP.T.A.，市町村等に対する寄付も控除しないという理由は乏しい。もし，これらの寄付について控除を認めるとすれば，技術的に困難があることは前述のとおりである。

(ニ) 個人の支出先団体に対する影響力は，概して法人におけるよりも大きくなりがちであつて，たとえば学校に対する寄付金の場合を考えると種々の弊害も予想される。税制上の奨励措置として考える場合には，このような点についても，慎重に検討する必要があろう。

(3) 以上のような問題に対して，なおかつ，教育施設の拡充等の現下の急務に処するためには，国の補助金に依存することも望めず，民間の寄付金の果たす役割も大きいと考えられるところから，個人寄付を奨励する対策措置として寄付金の使途を厳重にしぼり弊害を防止しながら，一定の範囲の寄付金控除を認めてはどうかという意見も一部にあつた。

しかし，多数の意見は，寄付の奨励という立場は是認するとしても，個人に寄付金控除を認めることは，(2)で述べたような問題があつて今後なお慎重に検討すべきであるという意見であつた。

2 寒冷地控除

(問題の概要)

(1) 寒冷地控除の新設要望は，北海道の官公庁職員，会社従業員等に対して支給される石炭手当を非課税とせよという主張から発展してきたものである。

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に，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るというのが石炭手当非課税の主張の根拠で，同様の見地からの主張が北海道以外の地域の官公庁職員，会社従業員に対しても支給されている寒冷地手当，薪炭手当等についても行なわれている。しかし，これらの手当は，いずれも給与所得者だけに支給されるもので，これを非課税としても，同様に冬季暖房費を必要とする事業所得者等には利益が及ばない。そこで，積雪寒冷地帯の居住者については，給与所得者，事業所得者等の別を問わず，一般的に特別の所得控除として寒冷地控除を認めよという議論に発展している。積雪寒冷地帯の居住者の生活は，光熱費，被服費，住居費及び飲食費等の面において他地域に見られない多額の生計費の支出を余儀なくされている実情にあることから，これら地理的な自然条件からくる不可避的な生計費の増加支出分に対し，特別の控除を設けて考慮を払うことが応能

原則を基調とする所得税のたてまえからみて合理的であるというのが要望の趣旨である。

（検 討 と 結 論）

(2) 寒冷地控除の主張は，さきに述べたように，地域的な生計費の差異を担税力測定の要素の一つとして考慮すべきであるということを論拠としている。

しかし，寒冷地控除を認めることについては，次のような問題がある。

(イ) まず，寒冷地控除を適用する範囲の定め方について問題がある。勤務地手当，寒冷地手当等の例をみても，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。

(ロ) また，かりに寒冷地の地理的条件からくる他の地域に見られない生計費支出の増加要素がある点に着目して寒冷地控除を認めると，たとえば都市生活者には住宅や食糧事情に基づく住居費，飲食費等の増加要素があり，このような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，各地から地域差に基づく控除を認めよとの論議を誘発して収拾がつかなくなるおそれがある。

(ハ) さらに，その他技術的な問題として，年の中途で住居を変更した場合の処理等税務行政の執行をはん雑にするおそれがある。

(3) 当調査会は，上記について種々の角度から討議した結果，所得税制上，寒冷地控除のような地域差による控除を新たに設けることは適当でないと認めた。

第 3　法人税の所得計算に関する問題—商法改正要綱試案の検討—

（問 題 の 所 在）

(1)　現行の法人税制についても，所得税と同様その整備のために検討すべき多くの問題があるが，当調査会は，これまでの審議の都合上，これを大きくとりあげて検討するまでに至らなかつた。

しかし，かねて法制審議会商法部会において審議が行なわれてきた株式会社の計算規定に関する商法改正の問題について，各方面の意見を徴するため，法務省民事局から「株式会社の計算の内容に関する商法改正要綱法務省民事局試案」（以下「試案」という。）が発表されたので，当調査会としても法人税の所得計算との関連からこの試案に対する検討を行なつた。

なお，この問題については，その内容がきわめて専門的にわたるため，所得税制の整備の問題と同様，税法整備小委員会を中心にその検討を行なつた。

(2)　試案は，各種資産の評価，固定資産の減価償却，繰延資産，引当金等について，現行商法よりも細かく企業の経理を規制することを意図している。

この試案の内容がどのように商法に取り入れられるかは今後の問題であるが，かりに試案の内容がそのまま商法に取り入れられたとすれば企業経理及び税法に重要な影響を与えるものと考えられる。

試案の内容と現行税法とを対比すれば第131表（P379）のとおりであるが，その主な問題点をあげれば，次のとおりである。

(イ)　試案では流動資産の評価は，取得価額又は製作価額によることとし，時価がそれより低いときは，原則として時価によるものとしている。これに対し税法では原価法，時価法又は低価法の選択採用を認め，さらに時価を限度として評価損益の計上を認めている。

(ロ)　試案では固定資産の減価償却を強制し，毎期「相当の償却」をすべきこととしているが，税法は，償却を原則として企業の任意とし，ただ毎期の償却額につき最高限を定めている（法定耐用年数制）。また，税法には一定の特別償却の制度がある。

(ハ)　金銭債権，社債，株式，のれん等上記以外の資産の評価は，金銭債権については債権金額，取引所の相場のある社債については時価によるものとするほか，原則として取得価額によることとしている。税法では，取得価額により評価し，さらに社債及び株式については評価損益の計上を認めている。

また，のれんについては，試案では，有償取得のもののみ資産として計上を認めるが（5年以内償却），税法では他から取得したものは営業権として計上しなければならないものとしている（10年償却）。

(ニ)　繰延資産については，試案が資産に計上できるものを一定範囲のものに限つているが，税法では，法人が支出した費用でその支出の効果が1年以上に及ぶものを繰延費用としている。また，同じように試案でも税法でも繰延資産又は繰延費用としているものについてその償却年数が両者の間で異なつている。

(ホ)　試案では，負債たる引当金を債務の発生又は債務の金額が不確定であつて債務の発生原因が

決算期前にあるものとして，たとえば退職給与引当金のごときもののみを認めているが，これによれば価格変動準備金，渇水準備金，特別修繕引当金等税法の認める引当金，準備金の損金による引当が認められないこととなる。

（企業利益についての試案の考え方に対する検討）

(3) まず，企業利益に対する試案の考え方であるが，試案の立場は，企業の債権者，株主の保護及び企業の維持を目的としながらも，なお債権者保護の立場を特に重くみているように見受けられる。たとえば，流動資産における低価主義の強制のように財産計算の立場にたつていると認められるのはこのような考え方の現われであろう。

企業の利益は，本来継続企業の立場を前提として，あらゆる利害関係者，すなわち，株主，債権者だけでなく，経営者，従業員，徴税者としての国又は地方公共団体等を満足させるものとして，客観的な原則のもとに算定されるべきものであり，健全な会計慣行によつて算出される企業利益も商法の規定によつて算出される企業利益も純益課税を目的とする税法の対象とする課税所得も，ともにこのような企業利益に合致するのが基本的なたてまえであると思われる。

この客観的な企業利益が何かということはむずかしい問題であるが，現在においては近時，会計理論において発展せしめられてきた損益法の立場にたつ期間計算によつて算定される企業利益ということができよう。

現実の企業の会計処理は完全な損益法的立場にたつものとはいいがたいにしても，古い財産法的計算思考から新しい損益法的計算思考に進んできており，税法の立場もまた現行商法のもとに企業の実務を尊重しつつ財産法的立場から損益法的立場に進んできている。

これに対し，株主及び債権者の保護を重要視する商法が損益法的立場と財産法的立場を妥協的にとることは理解できるけれども，試案の立場は，企業の会計慣行から遊離しすぎた面があるように考えられる。試案の規定が細部にわたり企業経理を強制している点も，企業の会計実務に無理を生ぜしめることとなろう。

商法改正に当たつては，損益法的立場にたつ期間損益計算の現状及び将来の方向，企業の会計処理等の実状を十分しんしやくして現実に妥当する方向をとることが必要であると考えられる。

（試案と税法との調整等についての検討）

(4) 商法の改正が上記の考え方に近寄り，できる限り税法の考え方と一致することが望ましい。この場合，税法としてもできるだけ商法との一致を図るよう改めるべき点は改める必要があることは当然であるが，他面，税法の立場から独自の規定を維持しなくてはならない点はやはり残るであろう。この点については税制面で調整を図らねばならない。

さきに述べた問題点について税法との調整を中心に述べると，次のとおりである。

(イ) 試案における流動資産の評価についての低価主義の強制は，現在ほとんどの企業で採用されているのが原価法であることを考えても，企業経理に相当無理を生ずることとなろう。

本来たな卸資産の評価については，税法も原則的には商法の評価方法と一致すべきものであると思われるけれども，試案のとおり商法が改正される場合において，かりに企業が現実にその方法によらなかつたときには，税法上の所得計算上，商法の規定にしたがった方法による所得

計算を行なうべきかどうかという問題が残るであろう。

(ロ) 固定資産の減価償却については，試案の強制償却の考え方が企業の実情に合うかどうかという問題は別にして，償却が商法上強制される場合に，かりに企業が当初その決定した「相当の償却」を行なわないとき又は「相当の償却」以上を償却するときに，これを税法上でどう調整するかについて問題が生ずるであろう。

さらに，試案の考え方の自主償却が実現した場合にも，その制度は現行の法定耐用年数制と必ずしも矛盾するものではないと考える。試案の「相当の償却」なるものも必ずしも，税法がその必要から毎期の損金として認める償却額の最高額を計算する基礎となる耐用年数を定めることを妨げるほどのものとは考えられず，他面，税法の立場から現在のような法定耐用年数制を維持することが適当と考えられることはさきに述べたとおりである（第3章第6，4P 184以下参照）。

次に，特別償却の制度は，税法における政策的考慮の立場から税制上今後も維持する必要があると思われるが，それと試案の立場とは調整が必要である。すなわち，特別償却は，商法上は損金処理が許されないから利益処分により行なうこととなろう。これを税法が税務調整により損金と認めるとしても，これがためには，企業が利益処分により特別償却準備金のごときものを設け，その翌期以降本来の償却の都度これを取りくずして税務上の益金に算入する等の複雑な手続を要することになろう。税法においても，これについてできるだけ企業の負担とならない方式を考える必要がでてくると思われる。

(ハ) 金銭債権の評価については，試案も「取立不能のおそれあるときは，取り立てることができない見込額を減額しなければならないもの」としているから，税法上認められている貸倒準備金等の制度そのものとは矛盾するとは思われない。

その他の資産の評価については，税法では取得価額によることとし，時価の範囲内で評価損益の計上も同時に認めている。もし試案の考え方がそのまま商法改正に実現される場合には，(イ)で述べたような問題が生ずることとなろう。

(ニ) 試案が繰延資産とする範囲は，税法において繰延費用とされるものの範囲よりも相当に狭いものと一見思われるが，税法が繰延経理しなければならないこととしているもので試案が列挙している繰延資産のうちにはいらないものを検討してみると，公共的施設利用のための分担金等いわば無形固定資産と性質が近いようなものが多く，試案の考え方は，必ずしもその資産計上を排除しているものとも思われない。税法で繰延費用とされるものが，すべて商法において繰延資産とされその計上が強制されることによつて，税法と商法の規定が一致することは本来望ましいことであるが，その段階に至らなくても，上記のように解釈できるとすれば，実際問題としてはさして困難な事態を生ずるものとは思われない。

(ホ) 引当金の関係については，税法で認められている貸倒準備金，債権償却引当金，未収差益勘定のごときものは金銭債権の評価勘定として試案でも認められようが，価格変動準備金，渇水準備金，異常危険準備金及び特別修繕引当金は，試案の立場ではこれらを認めていないようである。

これらの準備金，引当金のうちには，企業の期間損益の平準化の立場から一般に認められてい

るものもあり，試案がこれらのすべてについて損金処理を認めないものであるとすれば，それ自身問題があるように思われ，また，税法自体の立場から，かりに商法がこれらの準備金，引当金の損金処理を否定するからといつて税法も直ちにこれを否定するというわけのものではないであろう。

この場合の調整の方法としては，企業がその確定決算においてこれらの準備金，引当金を利益処分により明確に引き当てたときに，申告によりこれを損金として認めるということになろう。

第131表　商法改正要綱試案と現行税法との比較表

商法改正要綱試案	現行税法上の取扱い
一　（流動資産の評価） 1　流動資産の評価は，取得価額又は製作価額によること。ただし，時価が取得価額又は製作価額より低いときは，時価によるものとすること。 2　前項ただし書の場合において，時価と取得価額又は製作価額との差額が少ないときは，取得価額又は製作価額によることができるものとすること。 （注）　ここにいう時価は，処分時価とされている。	1　たな卸資産の評価方法としては，次の三つの方法が認められており，企業はそれを選択適用することができる（法規20）。 ㈠　原価法（個別法，先入先出法，後入先出法，総平均法，移動平均法，単純平均法，最終仕入原価法，売価還元法） ㈡　時価法（この場合の時価とは再取得価額をいう。） ㈢　低価法（原価法の一つと時価法によつて評価した価額とのいずれか低い価額による方法） 2　たな卸資産については，1によるほか，時価（処分時価）を限度として評価損益の計上を認めている（法規17，17の2）。
二　（固定資産の評価） 1　固定資産の評価は，取得価額又は製作価額によることとし，毎決算期に相当の償却をしなければならないものとすること。 2　予測できない減損が生じたときは，その減損額を控除しなければならないものとすること。	1　固定資産（減価償却資産に限られる。）の償却については，法人が計上した償却額のうち法定耐用年数及び償却方法に基づいて計算された一定限度内に限り損金算入を認められる（法9の8）。 なお，青色申告法人については限度額に満たない場合の償却不足額を5年間繰り越すことが認められる（法細3の6）。 2　特別の事由（構成，材質等が異なつている場合，使用時間が過度である場合等）がある固定資産については，国税庁長官の承認を得て，耐用年数の短縮又は増加償却をすることが認められている（法規21の2）。 3　通常の償却のほか，合理化機械の初年度2分の1特別償却，重要機械の3年間5割増償却等の特別償却が認められている（租法42～50）。 4　固定資産については，原則として評価益の計上は認められていない（法規17）。 5　評価損の計上は原則として認められないが，たとえば，その固定資産が1年以上にわたり

商法改正要綱試案	現行税法上の取扱い
	遊休状態にある等の事実があり，かつ，その価額が低下した場合には，特にその計上を認めている(法規17の2)。
三 (金銭債権の評価) 1 金銭債権の評価は，債権金額によること。ただし，債権を債権金額より低い代金で買い入れた場合その他これに準ずる場合には，相当の減額をすることができるものとすること。 2 取立不能のおそれあるときは，取り立てることができない見込額を減額しなければならないものとすること。	預金，貯金，貸付金，売掛金その他の債権については，その取得金額により評価し，これらについての評価損の計上は認められていない(法規17の2)。ただし，青色申告法人の場合には，貸付金，売掛金等について貸倒準備金の設定が認められている(法規14)。
四 (社債等の評価) 1 取引所の相場のある社債（これに準ずるものを含む。以下同じ。)の評価は，時価（決算期前1月の平均価格）によること。 2 取引所の相場のない社債の評価は，取得価額によること。ただし，取得価額と社債の金額が異なるときは，相当の増額又は減額をすることができるものとすること。 3 前項の社債につき取立不能のおそれあるときは，三の2項を準用すること。	社債等は取得価額により評価するが，時価を限度として評価損益の計上を認めている(法規17，17の2)。
五 (株式その他の出資の評価) 1 取引所の相場のある株式の評価は，取得価額によること。ただし，時価（決算期前1月の平均価格）が取得価額より低いときは，時価によるものとすること。 2 取引その他の必要上長期にわたり継続して保有する目的で取得した取引所の相場のある株式及び取引所の相場のない株式の評価は，取得価額によること。ただし，発行会社の財産状態が著しく悪化したときは，相当の減額をしなければならないものとすること。 3 有限会社その他に対する出資の評価については，前項を準用すること。	株式その他の出資は，取得価額により評価するが，時価（上場されているもの及び気配相場のあるものについては決算期前1月の平均価格）を限度として評価損益の計上を認めている(法規17，17の2)。 なお，証券会社の有するたな卸資産たる株式その他の出資については前述のたな卸資産の評価方法による(通)。
六 (のれんの評価) のれんの評価は，有償で承継取得した場合に限り，取得価額を付することができるものとすること。この場合においては，のれんの取得後5年内に，毎決算期において，均等額以上を償却するものとすること。	他から取得したのれんは営業権として資産に計上しなければならない。この場合，耐用年数を10年として定額法による償却が認められる(法規21)。
七 (繰延資産) 1 開業準備の目的のために支出した金額は，貸借対照表の資産の部に計上することができるものとすること。この場合においては，開業後5年内に，毎決算期において，均等額以	税務上繰延費用とは，法人がその支出をした費用でその支出の効果がその支出の日以後1年以上に及ぶものをいうこととし，次のものを繰延費用としている(法規21の8)。

商法改正要綱試案	現行税法上の取扱い
上を償却しなければならないものとすること。 2　次の目的のために特別に支出した金額は，貸借対照表の資産の部に計上することができるものとすること。この場合においては，その支出後3年内に，毎決算期において，均等額以上を償却しなければならないものとすること。 ㈠　新製品又は新技術の研究 ㈡　新資源の開発 ㈢　新技術の採用 ㈣　新市場の開拓 3　社債発行のために支出した金額は，貸借対照表の資産の部に計上することができるものとすること。この場合においては，社債発行後3年内(償還期限が3年未満であるときは，償還期限内)に，毎決算期において，均等額以上を償却しなければならないものとすること。	1　随時損金算入が認められるもの(法規21の9) ㈠　創業費 ㈡　建設利息 ㈢　株式発行費 ㈣　社債発行費 2　支出時の損金に算入するか，5年で償却するかのいずれかを選択できるもの(法規21の9) ㈠　開業費 ㈡　開発費 ㈢　試験研究費 3　一定期間で償却するもの(通) (費用の種類)　(償却期間) ㈠　公共的施設等の施設に当たり支出した費用　その種類に応じ，当該施設等の耐用年数の10分の7若しくは10分の4に相当する年数又は3年 ㈡　共同的施設等の施設に当たり支出した費用　その種類に応じ，当該施設の耐用年数の10分の7に相当する年数又は5年若しくは3年 ㈢　自己の便益に供する病床等の施設に当たり支出した費用　その種類に応じ，当該病棟の耐用年数の10分の7に相当する年数又は5年 ㈣　自己の製品等の広告宣伝の用に供する固定資産を贈与するために要した費用　当該固定資産の耐用年数の10分の7に相当する年数(その年数が5年をこえる場合には5年) ㈤　権利金等　その種類に応じ，賃借建物の耐用年数若しくは賃借後の見積残存耐用年数の10分の7に相当する年数又は5年 ㈥　バス路線開設等の出願に当たり付けられた条件を達成するために支出した費用　10年 ㈦　社債発行差金　社債の発行日から償還日までの期間 ㈧　ノーハウの設定契約に際して支出した頭金の費用　5年 ㈨　職業野球選手との契約をするに当たり支出した契約金等の費用　3年

商法改正要綱試案	現行税法上の取扱い
	(ヘ) 炉体温しやに要した費用　最近の炉体の改築の直前の改築完了の日から最近に行なわれた炉体の改築完了日の前日までの期間
八 (準備金) 1 財産の評価益は，資本準備金としないものとすること。 2 合併差益については，消滅会社の任意準備金に相当する額を資本準備金としないことができるものとすること。 3 利益準備金として，資本準備金との合計額が資本の4分の1に達するまで，株主に対する配当額の10分の1以上を積み立てなければならないものとすること。	1 財産の評価益は，法人が資本積立金として処理している場合であつても従来から課税所得に含めている(法規17)。 2 合併差益のうち被合併法人の積立金から成る部分の金額は課税しないが，資本積立金とは認めない(法9の5，9の6)。
九 (負債たる引当金) 債務の発生又は債務の金額が不確定であつて，債務の発生原因が決算期前にある場合には，相当の金額を負債として計上すること。	1 法令上認めている準備金，引当金は，次のとおりである。 (イ) 貸倒準備金(法規14) (ロ) 価格変動準備金(租法53) (ハ) 渇水準備金(法規14の6) (ニ) 異常危険準備金(法規14の14) (ホ) 特別修繕引当金(法規15) (ヘ) 退職給与引当金(法規15の7) 2 取扱通達で認めているもの (イ) 鉱害賠償未払金 (ロ) 金品引換に要する金額相当額の未払金 (ハ) 賞与引当金 (ニ) 利子税引当金 (ホ) 返品調整勘定 (ヘ) 債権償却引当金 (ト) 未収差益勘定 (チ) 災害損失特別勘定
十 (利益の配当) 利益の配当は，貸借対照表上の純財産額から次の金額を控除した額を限度としてすることができるものとすること。 1 資本の額 2 その決算期までに積み立てられた資本準備金及び利益準備金の合計額 3 その決算期に積み立てなければならない利益準備金の額 4 七の1項及び2項により貸借対照表の資産の部に計上された金額の合計額が，資本準備金及び利益準備金(前号により積み立てられる金額を含む。)の合計額をこえる場合においては，その超過額	

(備考) この表中「法」は法人税法，「法規」は法人税法施行規則，「法細」は法人税法施行細則，「租法」は租税特別措置法，「通」は法人税法取扱通達の略語である。

第4　間接税の問題

1　総括的な問題

（これまでの検討）

(1)　当調査会は，従来から多くの問題が指摘され，国民の勤労意欲や事業活動に大きな影響を持つている直接税の問題をまずとりあげ，これを中心に各般の検討を行なつてきたが，減税や税制改正は，税体系全般にわたつてバランスのとれたものでなければならず，われわれは，今後間接税についても，逐次その全面的な検討を進める予定である。

したがつて，われわれのこれまでの検討では，今後のわが国の租税体系における直接税と間接税とのあり方の問題とか，間接税体系についての詳細な検討とかは，なお，今後の問題として残されている。

当調査会は，これまで間接税については，間接税の現状とその一般的な問題点，主要間接税についての問題点等について概括的な検討を加えるとともに，さしあたり軽減を要すると認められる，物品税及び通行税の減税の問題と道路財源としての揮発油税等の増徴の問題について検討を行なつた。

以下においては，われわれの今後の間接税体系の検討の出発点とする意味で，間接税収入の現状，わが国間接税制の特色，最近における間接税制改正の動向等についてこれまで検討した結果を簡単にしるすとともに，当面措置を要する前記物品税及び通行税の減税の問題と揮発油税等の増徴の問題について，その検討の結果を述べることとする。

（間接税収入の現状）

(2)　間接税制の検討の出発点としてまず間接税収入（消費税のほか流通税を含む。）の現状についてながめてみると，次のとおりである。

(イ)　租税収入中に占める地位

わが国の間接税が租税収入中に占める割合は，現在（昭和35年度予算），国税で47.9％，地方税を含めた場合には40.9％となつている。戦前（昭和9—11年度平均）は，国税では65.2％，地方税を含めた場合には45.1％であつたのに対してかなり大幅にさがつていることがわかる。ただし，シャウプ勧告により直接税中心主義の税制改正が行なわれた昭和25年度以後の税収の推移をみると，その後，直接税に重点をおいた減税が行なわれたために，国税収入においても，国税及び地方税の収入においても，間接税収入の占める地位は，若干向上している（第132表 P384）。

他面，主要諸外国の状況と対比してみると，国税，地方税を含めて，アメリカの間接税収入は23.4％（1959年度決算）で，極端に低く，イギリスの37.0％（1958年度決算）は，わが国の場合よりやや低く，西ドイツの44.7％（1958年度決算）は，わが国よりやや高い。間接税中心といわれるフランスでは，61.2％（1958年度決算）となつている。

間接税の租税収入中に占める割合からだけでは，間接税が重いかどうかの判断は必ずしも一義的にいえないが，第1章でくわしく検討したように，わが国の現在の税負担がなお相当に重いことを考えると，以上の比較によつても，間接税の負担がかなり重いことは，推測できよう。

第132表　租税(国税，地方税)収入中に占める間接税収入の割合

年　　度	国税収入中に占める割合	租税(国税，地方税)収入中に占める割合
昭和9～11年度	65.2％	45.1％
25	45.0	38.1
26	41.2	34.2
27	43.6	36.3
28	46.2	38.1
29	46.9	38.9
30	48.6	40.2
31	46.9	39.3
32	47.7	39.3
33	51.3	42.2
34	50.3	42.6
35	47.9	40.9

(ロ)　国民所得に対する割合

次に，間接税の国民所得に対する割合をみると，現在(昭和35年度予算)では，国税だけについては6.9％，地方税を含めて8.3％となつている。戦前(昭和9—11年度平均)は国税では5.6％，地方税を含めて5.8％であつたのに対し，かなり高くなつている。しかし，同期間に直接税の割合は，国税だけで3.0％から7.5％，地方税を含めて7.1％から12.0％へと上昇しており，直接税の割合の増加のほうが大きい。

(ハ)　税収の所得弾力性

間接税を検討する場合に，国民所得の増大に伴う租税収入が直接税と間接税とにおいてどのように増加する傾向をもつているかという点を考慮に入れておく必要がある。

国税についてみると，間接税の所得弾力性系数(国民所得の伸びに対する税収の伸びの割合)は昭和30～34年の実績によれば，たばこ専売益金を含めると0.96，たばこ専売益金を除くと1.12であるのに対して，直接税は，税制の累進的構造から，その弾力性系数は1.71となつていて，間接税よりもはるかに高い。したがつて，かりに両者の税率を現状のままとすれば，直接税の収入の伸び率は間接税のそれよりも大きく，したがつて，将来の国税収入中に占める間接税の割合は逐年減少してゆく傾向を有することとなる。昭和25年度以後の国税の減税総額が7,270億円，間接税の減税総額が746億円と，これまで圧倒的に直接税の減税に重点がおかれてきたのに，前掲第132表にみるように，租税収入中に占める間接税の割合がそれほど増加していないのは，この間の事情を物語つている。

(わが国間接税の特色)

(3)　次に，わが国の間接税（地方税を含む。）の内容をみると，その特徴とみられることは，酒及びたばこの消費税が戦前，戦後を通じて，間接税収入のほぼ半ばを占めており（第133表），他の消費税及び流通税は，戦後創設され，目的税ないし目的税的性格を有する揮発油及び軽油に対する消費税及び他の間接税と性格を異にする関税を除けば，35年度において27％を占めるにすぎないという点であろう。このように酒及びたばこという少数のし好品に間接税収入の大部分

第133表　間接税(地方税を含む。)収入中に占める各税の割合

区分		昭9—11年度平均	34	35（予算）
1. 酒税		25.8%	26.2%	25.9%
2. 専売益金		24.1	15.2 / 6.4 } 21.6	15.7 / 6.5 } 22.2
○ 3. たばこ消費税				
(1—3 小計)		49.9	47.8	48.1
4. 砂糖消費税		9.8	4.1	2.8
5. 揮発油税			9.9 / 1.9 } 11.8	10.9 / 2.0 } 12.9
6. 地方道路税				
○ 7. 軽油引取税			1.6	1.7
(5—7 小計)			13.4	14.6
○ 8. 電気ガス税			4.1	4.2
9. 物品税		0.4	7.5	7.5
10. トランプ類税			0.0	0.0
11. 織物消費税		4.7		
12. 入場税			2.0	1.6
○13. 娯楽施設利用税			0.3	0.3
○14. 遊興飲食税			2.7	2.7
○15. 入湯税			0.1	0.0
16. 通行税			0.4	0.4
17. 有価証券取引税			0.8	0.6
18. 取引所税		1.8	0.1	0.1
○19. 不動産取得税			1.3	1.3
○20. 木材引取税			0.2	0.2
21. 日本銀行券発行税			0.1	
22. 関税		18.8	9.7	10.3
23. とん税、特別とん税		0.2	0.2	0.2
24. 印紙収入		9.9	5.1	5.0
○25. その他の間接税		4.5	0.1	0.1
合計		100.0	100.0	100.0
合計中に占める割合	間接国税	95.5	83.2	82.9
	間接地方税	4.5	16.8	17.1
租税収入中に占める間接税の割合		45.1	41.8	40.9

(備考) (1) 物品税には，清涼飲料税を含む。
(2) ○印は地方税である。

を依存していることは，明治以降ほぼ一貫してみられるところである。

ふりかえつて，諸外国の例をみると，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に占める割合はそれぞれ約40%及び20%で比較的大きく，これに対し，酒及びたばこの割合は約37%及び14%であり，さらに，フランス，西ドイツ，イタリアにおいては，売上税が間接国税収入中に占める割合はそれぞれ約60%，50%及び30%を占めており，し好品に対する消費税は補完的役割しか持つていない。

以上のことは，酒及びたばこに従来から，重い税負担がかけられてきていることを示すものであるが，この点をどのように考えるかは，酒，たばこの消費の性質をどのように考えるか，すなわち，これらのし好品に対する消費税を消費抑制的な見地とどのように関連させて考えるべきか

という点の判断のしかたにつながる問題であり，今後慎重に検討を要する点である。

（最近の間接税制改正の動向）

(4) 最近，間接税制については，新しい方法による検討が試みられ，また，税制として注目される改正も行なわれている。今後の検討の方向を示すものとして，これらについて概観すれば，次のとおりである。

(イ) まず，昭和31年の臨時税制調査会の答申及びそれに基づく税制改正をふりかえれば，臨時税制調査会は，当時の所得税の負担があまりに，過重であるという認識のもとに，所得税について1,000億円の減税を行なう一方，間接税について，ある程度の増徴を行なつて，全体として担税力を正しくとらえ，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した。そして間接税の増徴の方法として，まず，売上税の創設の問題を一応検討したが，国民の理解も十分でないので将来の問題として，なお今後研究を続けるべきものとし，間接諸税について増徴の余地を検討して，次のような答申を行なつた。

① 現在の消費税は，酒，たばこ，砂糖等にかたよりすぎており，（酒，たばこ及び砂糖による収入は，昭和30年度において，国税（専売益金を含む。）収入のうち34.9％であるが，間接税収入のうち71.7％を占めていた。）しかも，これら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。ただ，たばこについては最近，二～三年増収がやや停滞気味であり，経営及び販売面を改善するなどの施策によつて，増収をはかるべきである。

② 物品税は，昭和30年度におけるその税収は約270億円で，国税（専売益金を含む。）収入のうち2.9％（専売益金を含めた間接税収入のうち5.9％）を占めているにすぎず，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が相当多いと考えられるので，つりあいのとれたある程度広い範囲の課税を行なう必要がある。すなわち，最近の消費の動向を勘案して，原糸に対する課税をはじめとして，テープレコーダー，観光バス等の課税を行なうべきである。

③ このほか，印紙税，揮発油税，地方道路税，軽油引取税の増徴が必要である。

以上の臨時税制調査会の答申に対して，32年度において，物品税については，改正が行なわれなかつたが，印紙税については，約束手形，為替手形について階級税率を採用し，また，これらの課税最低限を引き上げる等の改正を行ない，なお，揮発油税，地方道路税及び軽油引取税について，1キロリットル当たりそれぞれ3,800円，1,500円，2,000円の増税を行なつた。

(ロ) 昭和32年，税制特別調査会は，間接税については，消費支出弾力性その他の実証的資料の整備をまつて根本的な検討を行ない，その合理的な改正をはかることが適当であるとし，そのような資料整備の方向づけを行なうため，専門小委員会を設けて，基礎的研究に着手した。このような基礎的研究は諸外国にも，ほとんどその例がないものであつたが，この専門小委員会は関係方面の専門的立場からの協力を得て，消費支出弾力性，価格弾力性等をどのように算出し，また，その数値をどのように応用するかを検討し，算出根拠となる資料の整備を行ない，その研究の結果が，昭和33年税制特別調査会から報告された。なお，その後も政府においてこれら

の統計資料の整備が進められている。

(ハ) 次いで，昭和33年，臨時税制懇談会は，国，地方を通じ，平年度700億円程度の減税を行なうことを目途ととして，その意見をまとめたが，間接税についての意見の大要は次のとおりであつた。

すなわち，間接税について，当面の問題として物品税及び入場税について50億円程度の減税を予定し，まず物品税については，昭和33年度の収入が約475億円に達し，同じく，34年度においては500億円をこえることが見込まれたところから，零細業者による製品の課税方法の変更(たとえば製造課税から小売課税に，あるいは製品課税から原料課税にというように)あるいは税率の引下げ，課税範囲の縮少を，また課税上のバランスの観点から若干の物品について税率の引下げを行なうとともに，トランジスターラジオ，テープレコーダー及び高級衣料品の新規課税が必要であるとし，入場税については，原則税率の累進度が急激であるので，他の間接税と比較して20％の税率を基本とすることが望ましいとした。なお，揮発油税，軽油引取税については，道路整備計画が拡充されるため，その必要に応じ引上げの方向に進むこととし，さらに，砂糖消費税については，国内産糖保護のため，関税とのふりかえを行なうべきであるとしたのである。

以上の臨時税制懇談会の意見を受けて，昭和34年度の税制改正では，まず，物品税については，サッカリン等は原料課税，囲碁等7品目は小売課税としたほか，34品目について課税最低限の引上げ又は新設，15品目について税率引下げ，玉ラムネ等について課税廃止を行なうとともに，トランジスターラジオ，テープレコーダーについて新たに課税することとしたが，高級衣料品の新規課税は実現しなかつた。

入場税については，原則税率を10％から30％までとし，演芸等を演劇と同様，軽減税率適用の対象に改める等の改正をした。

なお，揮発油税は1キロリットル当たり4,400円，軽油引取税は2,400円引き上げ，また，砂糖消費税の一部を関税にふりかえる改正を行なつた。

2 物品税の軽減

(現行制度の概要及び沿革)

(1) 物品税の課税物品は，現在，第一種，第二種及び第三種に区分され，第一種の物品として12品目が小売段階において，第二種の物品として55品目，第三種の物品として3品目がいずれも製造段階において，それぞれ課税されている。第一種の物品及び第二種の物品については，従価課税の方式，第三種の物品については従量課税の方式がとられている。

なお，これらの課税品目は，さらに，政令において，詳細に規定されて，おびただしい数にのぼつているとともに，その際個々の物品によつて免税点の設けられているものがかなり多い。第一種の物品は，これを甲類及び乙類に2分類し，それぞれ20％，10％(書画及び骨とうについては3％)の税率で課税され，毎月分の税額が翌月末日までに小売業者から徴収される。第二種の物品は，これを甲類，乙類，丙類，丁類，戊類及び己類に6分類し，最高50％から最低3％の税率で課税され，毎月分の税額が翌々月末日までに製造者から徴収される。第三種の物品は，一定数量単位を基準として定められた従量税率で課税され，第二種の物品と同様に，毎月分の税額が翌々月末日ま

でに製造者から徴収されることになつている。

最近における物品税の課税状況をみると，テレビ受像機，小型乗用四輪自動車，電気冷蔵庫，写真機，フィルム，自動自転車，紙，扇風機，化粧クリーム及び化学調味料の10品目で，総課税額の75％程度を占めており，しかもその割合は逐年大きくなつてきている。また，課税額の内容を業態別にみると，電気器具関係，写真関係及び自動車関係の3業種で，総税額の76％程度を占めており，そのうちでも電気器具関係が特に大きな割合を占めている。

次に，物品税の納税者として申告されている場数は約4万6千場であるが，そのうち，毎月税額の申告をしているのは，大体1万2千場程度である。また，納税者のうち，従業員10人未満のものが全体の場数の82％程度を占めているが，その納税額は全体の4％程度にすぎない。

(2) 物品税は，昭和12年北支事件特別税法により創設され，昭和13年には，支那事変特別税法に，さらに昭和15年に現行物品税法によつて課税されることとなつた。その課税対象物品及び税率については，その後幾多の変せんをみている。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あいついで行なわれた結果，昭和19年には課税対象は104品目となり，税率も最高120％という高率となつた。

その後，戦後の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，税率の引下げ及び免税点の引上げないし新設が行なわれたが，さらに，第一次シャウプ勧告に基づく昭和25年の税制改正の際には，生活必需品，事務用品等を中心に大幅な軽減が図られ，以後毎年のように課税物品の整理，税率の引下げ等が行なわれた。

（物品税の性格及び諸外国の制度）

(3) 物品税については，従来から，それが戦時中におけるしやし的消費の抑制と戦費の調達を目的として創設されたという沿革に着目して，とかくの批判がされることが多いが，物品税の所得弾力性が，間接税のうちで最も高いことや，これまで，しばしば改正を行なつてその軽減合理化が行なわれ，昭和34年度の改正でも，物品の性格をしやし品，し好品，便益品，社交的身回り品等に分類して，課税物品を整理するとともに，担税力との照応関係については，消費支出弾力性を参考とする等の配慮がなされたこと等からみても，現在では戦時税としての性格はふつしよくされ，現行の物品税は高級消費ないし，しやし的消費等に示される担税力に応じて応分の負担を課する租税となつており，いわば個別消費税としては，合理的な姿を持つているものと考えられよう。また，物品税と同様な性格を有する租税は，次のとおり，主要諸外国にもみられる。

(イ) ア　メ　リ　カ

製造者消費税及び小売業者消費税がある。製造者消費税では，室内温度調整器，乗用自動車，トラック，写真機，フィルム，蓄音器，事務用機械等19品目について，最高11％，最低5％の税率により，小売業者消費税では，貴金属類及び関係物品，毛皮類，化粧品類等4品目について，10％の税率により課税している。

(ロ) イ　ギ　リ　ス

仕入税があり，化粧品，ラジオ，蓄音器，楽器，乗用自動車，家具，帽子，マットレス等51品目について，最高50％，最低5％の税率により課税している。

(ハ) フ ラ ン ス

わが国の物品税のような個別消費税は見当たらない。ただ，売上税から変形した附加価値税は商品やサービスの種類によつて税率を異にしているので，この点にある程度個別消費税の性格が取り入れられているものといえよう。たとえば，一般商品の税率は20％であるが，貴金属，宝石等の23品については25％の高い税率を適用する一方，石炭，肥料等の15品目については10％，食用油等9品目については6％，パン，牛乳等の特定の食料品は免税となつている。他面，これらの税の税収の国税収入中に占める割合をみると，次のとおりであつて，わが国の物品税収入の割合は，アメリカやイギリスに比べてかなり低いことが知られる(第134表)。

第134表　各国の国税収入中に占める物品税（物品税と同様の性格を有する租税を含む。）の割合

区　　分	日　　本	アメリカ	イギリス
税　　目	(物　品　税)	(製造業者消費税) (小売業者消費税)	(仕　入　税)
国税収入中に占める割合	4.3％	5.8％	9.2％

(問題点の所在)

(4) 前に述べたように，物品税の課税対象物品は，現在70品目の多くを数えているが，さらにこれを細分類した場合には600品種以上に達している。したがつて，その生産，取引及び消費の態様もそれぞれ相当に異なつているため，間接税のうちでも税制として最も問題が多く，また，その問題も酒税，砂糖消費税，揮発油税等のように単一の種類の物品を課税対象としているものと相当異なつた性格をもつている。すなわち，その生産においては，きわめて大規模なものからごく零細な業者に及んでいて，流通の過程も種々の形態をもつているので，課税方法等については消費税としての性格に適合する方法を考慮する必要があるとともに，消費者の負担を考えるに当たつても，国民一般の消費生活水準の変動を勘案して決定する必要があるという要請がある。これらの要請をみたすには，課税対象の個々の品目について検討するばかりでなく，それぞれの品目相互の間や課税物品と非課税物品相互の間で，均衡のとれた負担が課されることが必要であると考えられるが，それらの要請等の観点からみると，現行物品税には次のような問題点が指摘されている。

(イ) 物品税の納税者の数が，他の間接税の場合に比して多数にのぼつており，そのなかには，零細企業の製品に係るものが多く含まれているところから，零細業者によつて製造される物品については，税負担の転嫁の問題とからんで，企業対策の面から種々の問題がとりあげられる傾向がある。

特に，その物品の消費が衰退して，税の転嫁が困難となると，脱税その他の弊害が発生し，税務執行上多くの問題が生ずるおそれがあるといわれている。

(ロ) 物品税の課税物品のなかには現代生活において普及しつつある便益品としての耐久消費財が相当多い。しかも，この種の物品についてわが国の製造技術水準が国際的に立ち遅れているといわれ，貿易自由化をひかえた今日，技術水準の向上をできるだけ早くするために，たとえば，物品税をしばらく軽減ないし非課税とすることによつてその物品の価格を引き下げ，消費をい

つそう増大する等の方策を講じて産業の基盤を確立したいという要望が強い。

(ハ) 物品税の課税物品の品目数が多く，これに対してかなり細分された税率を当てているところから，各課税物品間における負担のバランスが問題とされるが，このことは，最近のように国民生活水準の向上等によつて，消費の態様の変化が著しいときにあつては，物品税の課否，税率区分についていつそういろいろな論議を生むに至るという事情がある。

(改正の方向)

(5) 当調査会は，物品税には，以上のような数多くのむずかしい問題があることを認めたが，これらの問題は，経済情勢の変化によつて生ずるその時々の問題のようにみえるけれども，これらの問題は，いずれも物品税の本質と関連するものであり，物品税の基本的構造である課税物品の範囲，税率構造，免税点制度，徴収方法等と密接な関係があるといえよう。したがつて，これらの問題のすべてを根本的に解決するには，今後相当の期間をかけて他の間接税との関連をも考慮しつつ，深く掘り下げて検討することを必要とするものと考える。しかし，当調査会はその結論を得るまでの間においても，最近の情勢の推移に伴つて，緊急と認められる部分についての必要最小限度の改正を行なうことが必要であると考える。この場合，物品税の多くの問題点のうち，いかなるものをとりあげるかはむずかしい問題であるが，各課税物品間における負担のバランスを中心とした問題は来年度における物品税を含めての間接税の根本的検討の中心課題となるものであるから，36年度においては，技術水準等が国際的にとくに遅れており，しかも国民経済上その生産を伸展させる必要がある物品のうち，緊急に物品税負担につき改正を行なうことが適当であると認められるものについて，税率区分の組み替えその他所要の改正を行なう等最近の情勢の変化に応ずる改正を行なうことが適当であると考えられる。

3 通行税の軽減

(現行制度の概要及び問題点)

(1) 通行税は，昭和15年戦費調達の一環として，すべての通行料金に対する課税として発足したが，戦後昭和25年度の税制改正において当時運賃について一律5％であつた通行税を一般大衆の利用する汽車，汽船の3等運賃を非課税とする一方，1等及び2等の運賃について20％に引き上げた。さらに，26年には汽船の2等運賃を非課税とした。

現在は，昭和26年の改正後の姿とほとんど変りがなく，1等（国鉄旧2等）の運賃及び急行料金，寝台料金並びに航空機の運賃に対して20％の税率で課し，航空機については，特別措置として昭和36年3月31日まで10％の軽減税率が適用されることとなつている。

(2) 通行税については，従来からその課税客体である通行という事実は，それぞれの旅客の必要に基づいて行なわれるものであつて，他の消費税のように，しやし的要素が少ないから，その課税の沿革からみても，これを廃止すべきであるという主張がある。

一方，通行税の税率は，他の消費税である遊興飲食税等の税率と比べても，不均衡であり，その税率の引下げを要するとともに，ことに，汽車の寝台料金については，1等のほかに2等も課税されているが，2等寝台の利用が大衆化してきた現在，少くともその課税を廃止すべしという意見がある。

なお，航空機の料金に対する課税についても，その廃止ないし，現行軽減措置の延長が要望されているが，この点については，租税特別措置に関連して述べたところである（P332 以下）。

（諸外国の類似の制度）

(3) 主要諸外国の類似の制度は，次のとおりである。

(イ) ア メ リ カ

汽車，電車，自動車，船舶及び航空機の乗客に対し，アメリカ国内で支払われる運賃（アメリカ国内を起点及び終点とする運送に対し国外において支払われる運賃を含む。）の 10％の通行税が課される。ただし，60セント以下の運賃に対しては非課税とされる。

(ロ) 西 ド イ ツ

汽車については，乗客に対してその運賃の 10％～16％（急行の割増料金については，その料金の 12％～15％），市街電車については，その運賃の 6％，自動車については，その運賃の 4％の運送税が課される。また，航空機については，航空事業会社に対して，その収入した運賃の 4％の取引高税が課される。

(ハ) フ ラ ン ス

すべての交通事業者に対して，その収入した運賃の 8.5％ の用役供与税が課される。

（検 討 と 結 論）

(4) まず，通行税の収入状況は，第135表の通りであり，昭和 35 年度予算は 3,524 百万円，国税収入のうちに占める割合は 0.2％，間接税収入のうちに占める割合は 0.5％ となつている。

このように通行税収入のウエートは，たいして大きいものではないが，昭和 24 年度には 4,828百

第135表 通行税の国税収入中に占める割合

年 度	国税及び印紙収入(A)	間接税及びその他の国税 (B)	通行税 (C)	(C)/(A)	(C)/(B)	備 考
昭和16	4,931	1,768	29	0.6	1.6	定km課税（一定のkm数を単位として課税）
19	12,863	4,487	144	1.1	3.2	従km課税(km数に応じて課税)に改正
24	636,406	292,032	4,828	0.8	1.7	料金に対し20%、運賃に対し5%の課税(23年7月改正)
25	570,849	257,224	1,079	0.2	0.4	3等に対する課税廃止（寝台を除く。），運賃に対する税率引上げ(20%)(25年4月改正)
26	723,144	298,158	1,166	0.2	0.4	汽船の2等に対する課税廃止(26年4月改正)
29	934,083	437,907	2,346	0.3	0.5	航空機の課税特例(税率10%)(28年7月改正)
33	1,190,818	610,551	3,037	0.3	0.5	
34	1,372,372	690,564	3,474	0.3	0.5	
35	1,504,801	720,788	3,524	0.2	0.5	予 算 額

（備考） 国税収入には専売益金を含み，決算額によつた。

万円，全国税収入中0.8％，間接税収入中1.7％となつていたのを，昭和25年度に3等運賃を非課税としたことによつて，それ以降そのウエートが激減したものといえよう。

(5) 次に(2)で述べた通行税の課税客体である1等乗客の消費行為にしやし的消費の要素が少ないという点であるが，旅客の旅行自体は，それぞれの必要に基づいて行なわれるものであるにしても，1等運賃が2等運賃の2倍もする運賃構成等の現状からみるときは，通常1等乗客には，2等乗客と異なる担税力があるものとみられる。また，昭和33年度における国鉄旅客総数約1,630百万人のうち，現在の1等に当たる当時の1等及び2等の乗客数は約8百万人にすぎず，1等乗客の消費態様は，総体的にみれば，きわめて限られた範囲の者の消費行為ということができよう。このように考えてくると，2等運賃を非課税とする一方，1等運賃に対して通行税を課すること自体は，たとえば，物品税において同じ種類の物品でも免税点等のため非課税となる物品と免税点以上の価額であるため課税される物品があり，このような制度が消費者の担税力にできる限り適合するものとされていることとにかよつたものといえるであろう。

(6) 通行税を一つの消費税と考えると，この通行税にどの程度の負担を求めるべきであるかということが次の問題である。この問題の解決方法の一つとして他の消費税の負担との比較を試みると第136表のとおりである。

第136表　各種消費税の小売価格，利用料金に対する負担比較

税目	単位	税込小売価格又は料金(A)	税額(B)	負担割合(B/A)
		円	円	%
東京—大阪国鉄1等特急料金のうちに含まれる通行税	1人	4,380	730	16.7
東京—大阪国鉄2等急行寝台下段料金のうちに含まれる通行税	1人	2,290	190	7.0
東京—福岡航空料金(全日本空輸)のうちに含まれる通行税	1人	11,000	1,000	9.1
ハイヤー，タクシー料金のうちに含まれる揮発油税(地方道路税及び関税を含む。)	1km	27.16	2.99	11.0
ルームクーラーのうちに含まれる物品税	1台	160,000	32,000	20.0
電気冷蔵庫のうちに含まれる物品税	1台	167,000	31,396	18.8
観劇料金のうちに含まれる入場税	1人	1,200	276.9	23.1
東京都内の一流ホテルの標準料金に含まれる遊興飲食税	1人	3,800	300	7.4
電気料金のうちに含まれる電気ガス税	1戸当たり月平均	542	49.27	9.1
ガス料金のうちに含まれる電気ガス税	〃	1,012	92.00	9.1

これらの表の示すように消費の性質がおのおの異なつているので一概に判断できないが，(5)に述べたように極く少数の人の利用する消費行為に対する通行税としては特に高率にすぎるものとは考えられず，現在における国の財政事情や他の消費税の負担からいつてもその廃止の主張を直ちに取ることは困難と考える。

(7) 他面，2等寝台については生活水準の向上，旅客サービスの改善に伴い，その利用は昭和31年度154万人，32年度192万人，33年度264万人，34年度367万人となつて毎年約30％～40％の急増を示しており，現在相当大衆化していることが認められる。また，その料金も現在課税さ

れていない東京大阪間の２等特別急行の場合の運賃（1,030円）に特急料金（800円）を加えた1,830円と比べ，２等急行寝台利用の場合の運賃は寝台下段利用の場合 2,290 円，上段利用の場合2,050 円(いずれも税込み)であつて大差がないことおよび旅館における宿泊料（１泊２食付）の免税点が800 円であるのに対し２等寝台料金が上段600 円下段800 円（いずれも税ぬき。）であることを考慮すると，今回，これを非課税とするのが適当と認められる。

4　揮発油税等の増徴の問題

（沿革と現状）

(1)　揮発油税は，戦後においては，昭和24年に創設され，当初税率は，小売販売価格の100％とされたが，昭和26年に１キロリットル当たり１万１千円と改められた。昭和29年には同28年に成立した「道路整備費の財源等に関する臨時措置法」に基づいて，道路整備５カ年計画(総事業費2,600億円)が樹立され，税率も１キロリットル当たり１万３千円に引き上げられるとともに，揮発油税はこの５カ年計画による道路整備の財源に当てられることとされた。翌30年には，揮発油税は，１キロリットル当たり１万１千円とするとともに，新らたに目的税として地方道路税が創設され，その税率は１キロリットル当たり２千円としたが，さらに32年には揮発油税を１キロリットル当たり3,800 円引き上げて14,800 円に，地方道路税を1,500 円引き上げて3,500 円とした。昭和29年に発足した道路整備５カ年計画は同33年に終了することとなつていたが，道路を緊急に整備すべき必要性はますます高まつたので，政府は，33年を基点とするいわゆる道路整備１兆円計画を樹立し，その財源を充実するため，34年には揮発油税を4,400 円引き上げて19,200 円（地方道路税はすえおき）とした。なお，揮発油税は，昭和33年の道路整備緊急措置法に基づき，33年以降５カ年間は道路整備５カ年計画の実施に要する国の財源に充てなければならないものとされており，地方道路税は地方道路譲与税法に基づき，都道府県及び５大市の道路財源に充てられるべきものとされている。

（問題の検討）

(2)　いわゆる道路整備１兆円計画は，昭和36年度で第４年目を迎えるわけであるが，最近の自動車の増加状況，経済成長に伴う自動車輸送強化の要請等から，政府は36年度から新たに道路整備５カ年計画を樹立することを考慮し，建設省としては，事業規模を２兆３千億円と考えている。揮発油税及び地方道路税は，さきにのべたように，目的税ないし目的税的性格を有するものであるから，他の消費税と異なり，その税率の検討は，道路整備計画の財源の関係が中心となつてくる。

当調査会は，道路財源としての両税の問題について検討したが，揮発油税及び地方道路税の最近の課税状況からみると，この両税は，今後相当の自然増収が期待できると思われる。しかし，昭和36年度からの新道路整備５カ年計画の規模が，このような自然増収及び一般財源等によつてはまかないがたい程度に定められることとなれば，わが国の揮発油に対する税率は，次のとおり，租税

第137表　揮発油に対する税負担の国際比較(キロリットル当たり)

項目 / 国別	販売価格(A)	税負担額(B)	税負担率(B/A)	備考
日本	42,600円	23,030円	54.0%	関税を含む
アメリカ	29,390	9,511	32.4	関税を含まず
イギリス	47,118	27,717	58.8	関税及び消費税
フランス	72,181	53,455	74.1	関税免除
西ドイツ	51,432	30,341	59.0	関税を含む
イタリア	78,300	56,840	72.6	〃

体系がわが国に類似しているイギリスに比較して，なお若干低い状況にあり，この面からみると，必要とあれば若干の増税の余地があるように考えられる(第137表)。ただし，税率の改訂については，このような国際比較のみでなく，税率の改訂が国民生活に与える影響等を十分慎重に検討する必要があることはいうまでもないところである。

第6章　地方税の改正

第1　緒　　論

当調査会は，その発足以来国と地方団体及び地方団体相互間の税源配分の問題を大きくとりあげ，税源配分部会を中心に引き続き検討を行なつている。地方税制の体系的な検討は，主としてこの国と地方団体及び地方団体相互間の税源配分の問題との関連において，これまで審議が続けられ，地方自治の考え方，国と地方団体及び地方団体相互間の事務配分と費用負担区分，地方団体の機構と行政内容等の前提問題を始めとし，地方税の量及び質の両面よりする問題点について検討を加えつつ今日に至つている。これらの審議の内容と経過等の詳細については，すべての検討を終り，結論を得たうえ，報告する予定である。

ところで，当調査会は，来年度の税制改正において国税の大幅な減税が行なわれる機会に，上記の地方税制の体系的な検討と切り離して，かねて懸案の地方税制の自主性の強化を図るため，所要の措置を講ずべきものと認めた。この点について，答申は次のように述べている。

「現在，地方税のうち，住民税や事業税は，その課税標準を国税に依存している部面が多いため，国税改正の影響を自動的に受け，それぞれ財政事情の異なる多数の地方団体における税制として自主性，安定性に欠ける点が指摘されている。

他面，特に住民税については，このような地方財政の見地からだけでなく，市町村という狭い地域社会において広くその住民に負担を求める税の性格からいつても，国税の減税に応じて住民税の納税者が減少することも問題であろう。

もちろん，課税の基礎となる所得金額の算定等の基本的な事項については，原則として国税と統一的に定めることが望ましい。しかし，地方税の性格に即して，その自主性と安定性を強化し，地方財政の健全性を高める見地から，住民税等の課税方式について根本的な検討を加える必要がある。」

そこで，当調査会は，以上の諸要請を実現するよう，市町村民税を中心に検討を加え，市町村民税については，現行の五つの課税方式を整備して，総所得金額から基礎控除，扶養控除その他の各種控除を行なつた金額又は基礎控除だけを行なつた金額を課税標準とする現行の第二課税方式本文及びただし書の二本建の方式に統合するとともに，所得税の改正がそのまま住民税に影響をおよぼさないよう，その各種の控除の金額に地方税独自の金額を定めることを基本として，具体的な検討を行ない，その成案を得た。

他面，地方税においても，国税の減税に応じて減税すべきもの及び地方税独自で減税すべきものがあり，また，その負担の均衡化を推進すべき問題がある。さらに，国税における租税特別措置の整理合理化に対応して，地方税においても特別措置の整理合理化を図るべき面が少なくない。

本章では，これらの問題について地方税の税目ごとに，当調査会が今回答申を行なつた事項の具体的内容とその審議の経過等について説明を行なうこととする。

第2 住　民　税

I　市町村民税

1　市町村民税の現状

（市町村民税の市町村税中に占める地位）

(1)　現行の市町村民税は，個人については均等割及び所得割，法人については均等割及び法人税割を課することとされているが，昭和34年度の決算額は1,048億円で，市町村税総額（3,471億円）の30%を占めている。

（所得割の課税方式の種類）

(2)　個人に対して課する所得割の課税方式については，昭和25年度は前年の所得税額を基準とする方式（現行第一課税方式）によつており，昭和26年度以降は，次の五つの課税標準により課税する方式が認められ，市町村は，実情に応じて自主的にその一つを選択することができる制度がとられている。

(イ)　所得税額（第一課税方式）

(ロ)　所得税の課税総所得金額，課税退職所得金額及び課税山林所得金額の合計額（第二課税方式本文）

(ハ)　総所得金額から基礎控除額を控除した金額（第二課税方式ただし書）

(ニ)　第二課税方式本文の課税標準から所得税額を控除した金額（第三課税方式本文）

(ホ)　第二課税方式ただし書の課税標準から所得税額を控除した金額（第三課税方式ただし書）

これらの課税方式の現行税率は，第一課税方式にあつては，標準税率20%，制限税率24%とされており，第二課税方式及び第三課税方式にあつては昭和32年度以降，同一程度の所得者であれば第一課税方式による場合とおおむね負担の均衡がとれるように，市町村がその税率を定める際の目安として準拠税率が定められている。また，第一課税方式にあつては，市町村民税所得割額，道府県民税所得割額及び所得税額の合計額が，所得税の課税総所得金額，課税退職所得金額及び課税山林所得金額の合計額の80%をこえることがないよう，賦課制限額を設けるとともに，第二課税方式にあつては課税総所得金額の7.5%，第三課税方式にあつては課税総所得金額

第138表　市町村民税所得割課税方式採用状況調（昭和35年7月1日現在）

区　分	市町村数	百分比	納税人員数	百分比	税　額	百分比
		%	千人		百万円	
第一課税方式	491	14	6,559	48	33,475	50
第二課税方式本文	68	2	509	4	3,116	5
第二課税方式ただし書	2,810	80	6,396	46	28,508	43
第三課税方式本文	11	0	45	0	326	0
第三課税方式ただし書	141	4	254	2	1,258	2
不均一課税	5	0				
計	3,526	100	13,763	100	66,683	100

（備考）　不均一課税市町村とは，たとえば同一市町村の甲地域においては第一課税方式を，乙地域においては第二課税方式ただし書を採用しているような場合の市町村をいい，不均一課税市町村にかかる納税人員数及び税額は，採用課税方式地域別に，それぞれ納税人員数及び税額を区分して計上した。

第139表　課税方式別の所得割と所得税における納税義務者及び税額との比較に関する調

1　全　国　計

（単位　人　千円）

区分	納税義務者			税額		
	所得税(A)	所得割(B)	(B)/(A)	所得税(C)	所得割(D)	(D)/(C)
給与所得者	8,085,147	9,178,591	1.135	160,667,855	42,495,029	0.264
営業所得者	1,089,656	1,615,105	1.482	31,062,997	10,126,022	0.326
農業所得者	492,416	2,417,205	4.909	4,951,603	8,991,305	1.816
その他の事業所得者	168,229	298,946	1.777	8,687,276	2,550,049	0.294
その他の所得者	178,425	253,194	1.419	10,364,175	2,520,292	0.243
計	10,013,873	13,763,041	1.374	215,733,906	66,682,697	0.309

2　課税方式別

(イ)　第一課税方式

区分	納税義務者	所得割の課税標準となる所得税額	所得割額
給与所得者	5,575,013	130,271,677	26,090,861
営業所得者	665,230	21,675,467	4,341,171
農業所得者	76,110	993,630	199,005
その他の事業所得者	102,403	5,823,457	1,166,324
その他の所得者	139,789	8,374,304	1,677,209
計	6,558,545	167,138,535	33,474,570

(ロ)　第二課税方式本文

区分	納税義務者			税額		
	所得税(A)	所得割(B)	(B)/(A)	所得税(C)	所得割(D)	(D)/(C)
給与所得者	420,382	423,481	1.007	6,348,292	2,234,137	0.352
営業所得者	51,180	51,955	1.015	1,370,483	531,460	0.388
農業所得者	14,475	15,013	1.037	365,626	85,775	0.235
その他の事業所得者	10,881	11,622	1.068	436,785	155,211	0.355
その他の所得者	6,627	6,830	1.031	314,766	109,707	0.349
計	503,545	508,901	1.011	8,835,952	3,116,290	0.353

(ハ)　第二課税方式ただし書

区分	納税義務者			税額		
	所得税(A)	所得割(B)	(B)/(A)	所得税(C)	所得割(D)	(D)/(C)
給与所得者	1,983,978	3,039,223	1.532	22,796,349	13,458,689	0.590
営業所得者	356,311	861,128	2.417	7,654,233	4,978,837	0.650
農業所得者	383,736	2,222,627	5.792	3,451,834	8,256,268	2.392
その他の事業所得者	52,586	175,215	3.332	2,300,919	1,157,486	0.503
その他の所得者	29,044	98,306	3.385	1,500,393	656,599	0.438
計	2,805,655	6,396,499	2.280	37,703,728	28,507,879	0.756

(ニ) 第三課税方式本文

区分	納税義務者			税額		
	所得税(A)	所得割(B)	(B)/(A)	所得税(C)	所得割(D)	(D)/(C)
給与所得者	37,123	37,167	1.001	483,591	209,967	0.434
営業所得者	3,673	3,691	1.005	82,217	52,311	0.636
農業所得者	2,076	2,076	1.000	12,059	9,139	0.758
その他の事業所得者	506	513	1.014	39,762	16,775	0.422
その他の所得者	1,764	1,764	1.000	107,966	38,180	0.354
計	45,142	45,211	1.002	725,595	326,372	0.450

(ホ) 第三課税方式ただし書

区分	納税義務者			税額		
	所得税(A)	所得割(B)	(B)/(A)	所得税(C)	所得割(D)	(D)/(C)
給与所得者	68,651	103,707	1.511	767,946	501,375	0.653
営業所得者	13,262	33,101	2.496	280,597	222,243	0.792
農業所得者	16,019	101,379	6.329	128,454	441,118	3.434
その他の事業所得者	1,853	9,193	4.961	86,353	54,253	0.628
その他の所得者	1,201	6,505	5.416	66,746	38,597	0.578
計	100,986	253,885	2.514	1,330,096	1,257,586	0.945

(備考) 1 この表は，昭和35年7月1日現在調査の「市町村税課税状況等の調」によつた。
2 所得割額については，所得の種類別の調定額が不明であるので，「課税状況等の調」による扶養親族控除税額，その他の控除税額及び減免額を控除する前の算出調定額の割合で所得割総額を所得の種類別にあん分したものである。

の15%をもつて賦課制限額としている。

なお，第二課税方式ただし書又は第三課税方式ただし書を採用する市町村にあつては，昭和32年度以降，扶養親族の数に応ずる税額控除を行なうものとされている。

(課税方式の採用状況)

(3) 市町村民税所得割には，上記のとおり五つの課税方式が認められているが，課税の現況は，第138表(P396)にみるとおり，第二課税方式ただし書を採用する市町村が最も多く，全市町村数の80%を占めており，第一課税方式を採用する市町村が14%でこれに次いでいる。これに対して，納税者数及び税額においては，逆に第一課税方式採用市町村にかかるものが，若干第二課税方式ただし書採用市町村を上回つている状況にあるが，いずれも第一課税方式及び第二課税方式ただし書採用市町村に係るものをあわせて総体の9割以上を占めている。

さらに，課税方式ごとの所得の種類に応ずる課税の状況は第139表(P397)のとおりであり，いずれの方式においても納税者は給与所得者が最も多いが，第二課税方式ただし書においては，農業所得者の占める比率が第一課税方式等に比較してきわめて高くなつている。

以上からすれば，第二課税方式ただし書採用市町村は，農山漁村その他一般に財政力の弱い市町村に多いが，これらの市町村は，住民にひろく負担の分任を求めるとともに所要の財源を確保するためにこの方式を採用しているものであり，準拠税率の法定にもかかわらず，第一課税方式採

用市町村に比して，同一程度の所得者でありながら，第二課税方式ただし書採用市町村のほうがおおむね負担が重くなつている。

2　市町村民税所得割の課税方式

（問題の所在）

(1)　前述のように，現行の市町村民税の課税方式には五つの方式が認められ，市町村は実情に応じて自主的にその一つを選択することができるものとされている。このような課税方式の選択制は，市町村が住民に負担の分任を求める場合において，その財政状態，産業構造，住民所得の状況等の実情に最も適合した課税方式を自主的に選択することができるという意味において，自治の本旨にかなうものと考えられる。しかしながら，その反面，課税方式の異なる市町村相互間において，同一程度の所得者でありながら，その負担に著しい不均衡を生ずるという欠陥があり，しかも，現状は経済的に発達した都市部の住民の負担が比較的に軽く，反面，後進地たる農山漁村の住民の負担が相対的に重くなつている傾向にあることも課税方式の選択制の欠陥として指摘されている。このことは，社会，経済の進展に応ずる行政，施設の全国的な画一化の傾向と，国民負担の均衡化の要請が強くなりつつあることとの関連において，特に強く指摘されたところであつた。

このような見地から，居住市町村間における住民負担の極端な不均衡を是正するため，課税方式の統一を図るべきであるとする意見がある。

他方，現行の課税方式が，前述のように所得税の課税をその基礎とする方式をとつているため，所得税の改正が自動的に所得割に影響を及ぼしている実情にあることから，住民税のあり方とも関連して，このような影響を遮断することができるような課税方式に移行すべきであるとする意見がある。特に明年度所得税において配偶者控除の創設，専従者控除制度の拡充，税率の緩和等，大幅な減税措置が行なわれることに関連して，住民税の本質と市町村財政に与える影響にかえりみ，この際，所得税の改正に伴う自動的影響をできるだけ遮断する方向で，課税方式の改正を検討すべきであるという意見が強かつた。

このように所得割の課税方式に関する問題点としては，まず

(イ)　現行の五つの課税方式の自由選択制の存続の必要性の有無の検討

(ロ)　課税方式を改正することとした場合，住民負担の極端な不均衡の是正と所得税における制度改正に伴つて生ずる自動的影響の遮断という二つの角度のいずれに重点をおいて検討すべきか

(ハ)　課税方式を改正するとした場合の具体的内容の検討

等の諸点であつた。

（検討と結論）

(2)　以上のような経緯から，当調査会としては，まず，現行の五つの課税方式について次のような問題の検討を行なつた。

(イ)　各方式の内容，沿革及び市町村の採用状況

(ロ)　各方式の納税義務者数と税負担の比較

(ハ)　住民税と所得税の納税義務者数の比較

(ニ) 第二課税方式又は第三課税方式における税率の採用状況，特に準拠税率の採用状況

(ホ) 所得税の減税の住民税に対する影響

(ヘ) 従来の税制調査会，地方制度調査会における課税方式に関する意見

さらに，この間に自治省において全国531の抽出市町村に対して行なつたアンケートの結果の報告及び種々の控除及び税率の組み合せによる市町村民税の負担の状況に関する資料の提出があり，これについても検討を加えた。

以上のような検討の結果をもととして，市町村民税所得割の課税方式の問題について次のような検討を行なつた。

(イ) まず，住民税の課税方式のあり方についての基本的な考え方として，市町村民税の本質と地方自治の観点，地方財政と住民負担の観点から検討を加えた結果，おおかたの見解はおおむね次のとおりであつた。

① 市町村民税の本質は，市町村がその行政，施設の運営管理に必要な経費についてひろく住民に負担を求め，住民がその税の使途を通じて市町村の活動に関心をもち，自治運営に参画してゆくことを期待して，できるだけひろく住民に能力に応じた負担の分任を求めることが望ましいこと

② 地方自治の観点からは，市町村が市町村民税を課するに当たつては，できるだけその自主性，自律性が保障されるべきものであり，したがつて，所得割の課税方式は，所得税の改正に伴つて，自動的にその影響を受けることを回避し得るのみならず，さらに進んで住民の自治意識を喚起し，自治運営に積極的に参画させるようにしむけるのにふさわしい課税方式が要請されること

③ また，地方財政の観点からは，市町村民税が市町村の基幹税として，市町村行政の運営上十分であり，かつ，安定した税源であるとともに，将来の財政需要の増加に即応して伸張性をそなえた税源であることが要請されること

④ さらに，住民負担の観点からすれば，同一程度の所得者につき居住市町村を異にすることによる負担の不均衡は，地方自治のたてまえからすればやむをえないとする意見もあるが，国民の立場からすれば，その間の負担にあまりにもはなはだしい不均衡があることは適当でないと考えられるので，可能な限りこれらの負担の不均衡は是正する必要があると同時に，同一市町村における住民相互間の負担の不均衡についても，所得の種類の相違によつて著しい不均衡があることは適当でないので，これらの負担の不均衡を可能な限り是正し得るような課税方式が望ましいこと

(ロ) このような考え方から住民税のあり方について，次のような結論に達した。

① 所得割の納税義務者の範囲は，所得税の納税義務者の範囲と必ずしも同一である必要はなく，むしろ，負担分任のたてまえから，より広い範囲にわたることが要請されるものであること

② 所得割の課税標準，税率等は，所得税の影響を遮断して，できるだけ自主的に決定できるよう定めることが適当であること

③　また，市町村間の住民の負担の不均衡をできる限り是正するとともに，同一市町村内の住民負担の均衡の確保を図るべきであること

(ハ)　このような考え方に基づき，まず，できるだけ現状に変動を与えないような課税方式の改正を行なうこととすれば，現行方式のいずれかに統一する方向において解決することが考えられるので，現行方式のうちいずれかの方式に統一することが適当であるかについて検討を行なつた。

その結果，変動を最小限度にとどめる方向としては，課税方式採用市町村数，同一課税方式採用市町村にかかる納税義務者数及び税額の状況からみて最も比重の高いものに統一することが考えられた。

この観点からすれば，前述の「市町村民税の現状」においてみるとおり，現行の第一課税方式又は第二課税方式ただし書のいずれかに統一することが適当であるといい得るであろう。

しかしながら，この二方式は，現行課税方式のうちで，内容及び課税の実態において最も両極端を示すものであり，かりに第一課税方式に統一するとすれば，この方式が最も直接的に所得税改正の影響を受けることから，将来において所得税の減税に伴い，納税義務者数の減少をきたし，負担分任のたてまえから問題があるとともに，地方団体の課税の自主性が制限されることとなり，また，従来の第一課税方式以外の課税方式採用市町村，特に第二課税方式ただし書，第三課税方式ただし書採用市町村にあつては，相当な減収を生ずることからも問題がある。

これに対して，第二課税方式ただし書に統一するとすれば，第一課税方式に比して所得税の影響を遮断することにおいてはすぐれていると認められるが，それ以外の方式，特に第一課税方式採用市町村にあつては，税率のきめ方にもよるが，少なくとも従来，納税義務がなかつた者にまで，新たに負担を求めることとなるとともに，総体的に税負担の増加をきたすこととなる点に問題がある。

このようなことから，現行の課税方式のいずれかに統一する方向では問題は解決されず，現行課税方式以外の新方式について考慮せざるを得ないものと思われる。

(ニ)　したがつて，この際，住民税の応益性及び負担分任性にかえりみ所得課税以外の課税方式について検討することが必要であるとする意見もあり，このような意見に基づき，具体的にはいわゆる総合支出税について検討するとともに，昭和24年度以前の旧住民税又は戸数割のように，まず課税総額を定め，これに基づいて住民の所得，資産等の状況等を勘案して課税する方式についての検討をも行なつた。

その結果，総合支出税については，支出の概念及び範囲の確定並びには握の点に問題があり，また住民負担に急激な変動をきたすおそれがあること等から，今直ちにこの方式を採用することは適当でなく，また，戸数割方式についても住民税の性格からは国税と異なる課税単位，課税方法をとることには意義が認められるが，現実の問題としては直ちに世帯課税の方向にふみきることにも問題があり，固定資産税との関係においても，同税の比重が高くなつていること，また，大都市等における税務執行上の問題もあつて，結局課税のあり方としては少なくとも現段

階では従来どおり，所得課税の方式によることが適当であるとの結論に達した。

なお，この場合において，国の所得税が所得再分配的な機能をもつていることに対して，住民税にはそのような機能を期待する必要はなく，地域社会内における経費の分担的な意味と応能原則の調和するような課税方式が望ましいという意見があり，これに関連して，スエーデンの地方所得税制度にみられるように，所得に対して地方税は下積みとして比例的に課税し，国税はその上積みとして累進的に課税し，国税地方税をあわせて総体的に累進構造をもつような課税方式をとることとしてはどうかという意見があつた。

(ロ) 上記の結論に基づき，具体的に課税方式の統一について検討を加えたのであるが，この場合において，課税方式の改正は，国，地方を通ずる税源配分の問題とも関連があり，根本的には税源配分の結果と相まつて総体的に検討すべきで，今直ちに恒久的な改正を行なうことは適当でなく，税制調査会の最終的結論をまつて措置すべきである。ただ，明年度所得税法が大幅に改正されることから，さしあたり，その影響を遮断するために暫定的に改正を行なうにとどめるべきであるとの意見があつた。

また，課税方式を改正するに当たつては，地方自治を尊重する観点から，税制のあり方として可能な限り地方税法による規制を少なくし，地方団体の自主的判断にできるだけ多くを委ねることが適当であること，すなわち，地方税法においては，課税所得の範囲，税率の最高限度，課税最低限等を規定するにとどめ，各種の控除及び控除額，税率，税額控除等はすべて地方団体の条例に委ねる等，できるだけ地方団体の自主的決定の余地を広く残すべきであるとの意見があつた。

(ハ) このような意見を参しやくしながら，具体的に課税方式の内容につき検討を加えたのであるが，前述の住民税の本質にかえりみ，その自主性を強化する見地から，所得税制との関連をできるだけ遮断するとともに，課税方式の簡素合理化を図ることを目的とし，現行課税方式のうち最も直接的に所得税改正の影響をうける第一課税方式及び第三課税方式を廃止して，課税総所得金額を課税標準とする現行の第二課税方式の範囲内で課税方式を整理統合することを考慮した。

ただ，課税方式をこのような形で統一するとすれば，課税標準，税率等のきめ方の如何によつては，従来の第一課税方式採用市町村においては，負担の増加をきたすことも考えられ，また反面，第二課税方式ただし書採用市町村においては，相当な減収をきたすことが予想されることから，できる限り現状に激変を生ずることのないように配慮せざるを得ない。

しかしながら，社会，経済の進展に応じて，全国的な行政，施設の画一化の要請があり同時にこれに伴う国民負担の均衡化の要請にかえりみるときは，現実には或程度，地方税法による規制の必要もあり，また，所得税改正の影響を遮断するとともに，住民の税負担及び地方財政に大幅な変動を与えることを避けるとすれば，結局，現行の第二課税方式の本文方式及びただし書方式に所要の改善合理化を加えて存続すべきであるとの結論に達したのである。

なお，課税方式を異にする市町村間の不均衡是正の問題は，単に課税方式を統一することのみによつて解決されるものではなく，問題の根源は，経済基盤の地域的不均衡によりもたらさ

れた市町村の財政力の差異に基づくものであるから，後進未開発地域の開発の促進等いわゆる地域間の二重構造の解消のための総合的施策の推進にまつべきであるとの意見，あるいは，これに関連して地方交付税の配分方法等についても留意すべきであるとの意見があつた。

3 課税所得及び税額の決定

（課税標準）

(1) 所得割の課税標準は，現行第二課税方式本文においては，総所得金額から，所得税における各種所得控除をしたものとされており，ただし書方式においては，総所得金額から基礎控除のみをした金額とされている。

この場合，総所得金額の範囲は，前年の所得について適用された所得税法，その他の所得税に関する法令の規定によつて計算した総所得金額，退職所得の金額及び山林所得の金額の合計額とされている。

この点については，現行と同様の課税標準によることも考えられるが，所得税額を課税標準とする現行第一課税方式を廃止することに伴い，現行どおりの取扱いとすることは，所得税においては課税総所得金額，課税退職所得金額及び課税山林所得金額をそれぞれ分離して課税することとしていることから，税率の累進効果により，現行第一課税方式による場合に比べて増税となることも考えられるので，改正方式においては，これらの点を考慮して，課税標準は，課税総所得金額，課税退職所得金額及び課税山林所得金額（以下「課税総所得金額等」という。）とすることが適当である。

この場合，総所得金額，山林所得の金額及び退職所得の金額（以下「総所得金額等」という。）から後述のとおり基礎控除，扶養控除その他の控除をした金額を課税標準とすることとし，これをかりに本文方式とよぶこととした。

なお，市町村の実態からすれば，その経済構造，所得階層の分布状況等から，より広い範囲にわたつて負担の分任を求めることが適当な場合もあり，さらに市町村の財政上の必要性から，本文方式によりがたい場合も考えられるので，現行の第二課税方式ただし書と同様の考え方にたつて，総所得金額等から基礎控除のみをした金額を課税標準とすることができる方式をただし書方式として認めることとした。

（総所得金額の範囲及び算定方式）

(2) 次に，総所得金額等の範囲及び算定方法については，特に所得税における専従者控除制度の拡充に伴い，住民税においてはいかなる取扱いをするかの問題をめぐつて，所得税の影響遮断の見地との関連において慎重に検討を行なつた。

これについては地方自治の観点から，同じ所得課税方式をとるにしても，所得税とある程度分離した独立性を認めるべきであるが，その場合においても，総所得金額については，住民税と所得税とで異なることは，住民に対して二重の調査を行なう結果となり，また，課税当局においても事務がはん雑となること等から，住民税においても所得税に準拠することが適当である。反面，基礎控除，扶養控除等の所得控除は地方団体の実情に応じて所得税と異なるものとすべきであるとの意見が強かつた。

ただ，この場合，最も重要な問題として，所得税における専従者控除制度の拡充に伴い，住民税におけるこれが取扱いをどのようにするかということがある。

専従者控除制度の沿革と概要についてはすでに述べたところであるが，現行法では国と地方団体ではその取扱いを一つにし，青色申告者については８万円を限度として専従者控除を認め，白色申告者については，これを認めないこととしている。所得税において専従者控除制度の拡充を行なう場合，住民税における専従者控除の取扱いをいかにするかについては，

① 個人の白色申告者，青色申告者及び法人事業者相互間の負担のバランス，さらには給与所得者等との負担のバランス

② 専従者控除の性格，特に白色申告者に対する専従者控除の性格

③ 地方財政に及ぼす影響

等の角度からこれを検討する必要がある。

(イ) 専従者控除の性格及び白色申告者に対する専従者控除制度の創設，青色申告者の控除限度額の引上げの経緯については，すでに述べたとおりであるが，所得税においてこのような専従者控除の拡充が行なわれる場合は，住民税においても同様の改正を行なうべきであるという意見がある。しかしながら，現在の個人事業の実態からすれば，専従者控除をもつて直ちに専従者に対する支払給与として割り切ることには問題がある。

青色申告者については，少なくとも帳簿上は企業と家計が分離されていることから現行どおり白色申告者と区分して取扱う態度を基本的にはとらざるを得ないにしても，白色申告者については，給与支払いの実態は不明確であり，特に，住民税にあつては，市町村ごとに社会事情も財政事情も著しく相違しているうえに，所得税の失格者にまで広く負担の分任を求めることが適当であるという性格から，一律に一定額を控除するという制度は住民税についてはこれを適用することは適当でないと考える。

また，かりに，住民税においても所得税と同様に専従者控除制度の拡充を行なうこととした場合は，きわめて多数の納税義務者に影響を与え，また，税額の大幅な減収をきたすこととなる。特に国と異なり，多数の地方団体にとつてはその影響するところも千差万別であり，農山漁村に多い現行の第二課税方式ただし書及び第三課税方式ただし書採用市町村については特に影響するところが大きいことから，財政的影響のみならず，負担分任を基調とする住民税の性格からも大きな問題がある。

このように，専従者控除制度の性格と住民税の性格及び地方財政に与える影響の見地からすれば，所得税において専従者控除制度の拡充が行なわれたとしても，住民税においては，所得税と同様の制度をとることは困難であると考えられる。

現に，青色申告者に対する専従者控除についても，市町村という狭い地域社会の内部においては，これによる近隣相互の不均衡が明瞭であり，むしろ，この際，住民税においては，青色申告者についても専従者控除制度は認めるべきでないとする意見もある。

また，青色申告者についてのみ所得税と同様に控除の限度額を引き上げることは，ますます白色申告者との間の負担のアンバランスを助長することとなり，これに応じて白色申告者に専

従者控除を認めることとすれば上記のような種々の困難な問題が生ずる。他面，このようなことから，住民税においては，専従者控除は青色申告者に対しても認めないこととすれば，従来の青色申告者について，税負担が増加することから今直ちにこれを廃止することも適当でないと考える。

以上の検討の結果，専従者控除制度については，所得税において拡充が行なわれる場合においても，住民税においては，住民税の性格にかえりみ，現行のままの制度にすえおくことが適当である。

(ロ) 次に利子所得の取扱いについての問題であるが，利子所得については，現行法上は所得税において，特別措置がとられていることの関連もあつて，課税しないものとされているが，理論的には，利子所得が課税所得から除外されていることは不合理であり，当然課税対象とすべきものである。ただ，利子所得については，前記のように配当課税の取扱いの問題，金利の問題等とも関連して，国税において租税特別措置の取扱いが検討されているときでもあるのでこれが実施の時期については，なお検討する必要がある。

(ハ) なお，所得税において，給与所得控除の引上げ及び退職所得の特別控除の限度額の撤廃が行なわれる場合は，住民税においても，これに対応する措置を講ずるかどうかについて考慮する必要がある。

所得税においては，給与所得控除が給与所得者の必要経費の概算控除としての性格を有することにかんがみ，給与所得者の実態からその合理化を図るために給与所得控除の改正を行なうこととしているが，住民税においてもその趣旨は尊重すべきであり，さらに給与所得者については，税務執行上給与所得のは握が他の所得に比して高くなりがちであること等から，実際の税負担は最も重いといわれており，市町村内部における近隣相互間においてそのことが特に顕著であるといわれていること等にもかんがみ，所得税と歩調を合せて給与所得控除の引上げ措置を講ずることが適当である。

また，退職所得についても，この所得が，過去長期間の勤労に対する一種の後払い報酬であると同時に，退職後の生活の資に充てられるという特殊な性格を有することからすれば，所得税の改正と同様に特別控除の限度額の撤廃を行なうことが適当である。

以上，住民税の総所得金額の範囲及び算定方法については，当調査会としては，課税の基礎となる総所得金額の範囲及び算定方法は原則として所得税法の定めるところによることとするが，専従者控除制度については，現行のままの取扱いとすることとすべきであるとの結論に達した。

(所得控除)

(3) 改正方式における所得控除の取扱いについては，市町村の自主性を尊重する見地と，住民負担の変動を可能な限り回避する立場から考慮すべきである。すでに述べたとおり，総所得金額の範囲は原則として，所得税のそれによることが適当であるが，各種の所得控除については，所得税とその項目及び金額において全く同一でなければならないという必然性は認められない。住民税のあり方とも関連して，基礎控除，扶養控除についてのみ法定し，その他の所得控除については市

町村の自主的決定に委ねることが適当であるという意見があり，さらに地方税法における規制は撤廃して，控除項目及び控除額は，あげて地方団体の自主的決定に委ねるべきであるとする意見もあつた。また，基礎控除，扶養控除についても，市町村の経済構造，住民の所得構成等からみてその生計費等にも差異があるので，市町村の実態に応じた控除額を決定することが妥当であるとの意見があつた。いずれにせよ，最近における行政，施設の画一化の要請と，これに応ずる負担の均衡化の要請からは，ある程度地方税法における規制を認めざるを得ないにしても，少なくとも，所得税と同一でなければならない理由はなく，むしろ，その項目及び金額において，所得税と異なることを明らかにすることが，適当であろう。

ただ，この場合においても，前述のとおり，納税者の負担の変動を可能な限り回避する立場をとるとすれば，本文方式においては，おおむね，現行の第一課税方式，第二課税方式本文及び第三課税方式本文採用市町村がこれに移行するものと考えられるので，できるだけこれらの方式採用市町村における現行の控除項目を認めることが適当であろう。他方，現行の第二課税方式ただし書及び第三課税方式ただし書採用市町村は，おおむね，改正ただし書方式に移行するものと想定されるので，この場合においても控除項目は，現行と同様とすることが適当であろう。

控除項目については上記のような配慮が必要であるとしても，控除額については，必ずしも所得税と同額でなければならないことはないので，住民税の性格に即した控除額を決定すべきであるが，納税者に負担の変動をきたさないという配慮のもとでは，控除額は結局，現行の控除額をすえおくものとすることが適当である。

(4) 次に，現行の第一課税方式，第二課税方式本文及び第三課税方式本文において認めている生命保険料控除の取扱いをめぐつて検討を加えた。

すなわち，生命保険料控除は，貯蓄奨励という国の政策的見地より認められたものであるから，住民税ではこれを認める必要はないという意見があり，このような考え方を契機として生命保険料控除の性格，制度の沿革，生命保険料控除を認めないこととした場合の納税者に与える影響等について検討を行なつたが，生命保険料控除は貯蓄奨励の意味があるということのみでは割りきれないにしても，他の強制的な性格を有する社会保険とは性格を異にするものであるので住民税においてはこれを認める必要はないという意見もあつた。

これに対して，生命保険料控除は，かなりの額にのぼるので，かりにこの制度を住民税において認めないこととすれば，かなりの負担増を招くので，その点については取扱いは慎重であるべきであるとの意見があつた。このような意見をめぐつて検討した結果，納税者の税負担の変動等に対する配慮のもとでは，住民税においては全面的に生命保険料控除を認めることとすることには問題があるので，地方団体の自主性を尊重して，ただし書方式ではこれを認めないが，本文方式においては，これを任意控除とすることが適当であるとの結論を得た。

(5) なお住民税における基礎控除及び扶養控除については，所得税におけるこれらの控除とそのあり方を異にすることを明白にするため，その名称について例えば住民控除とする等別途考慮することが適当である。

（税　　率）

(6) まず，市町村の自主性を確保する見地からは，税率は制限税率のみを法定するにとどめ，市町村はその範囲内で自主的に決定することができるものとすることが適当であるとする意見があり，このような意見をめぐつて検討を加えた結果，地方自治の観点からすれば，税率についても可能な限り市町村の自主的決定の余地を広く設けることが望ましいが，現状において，あまりにその幅を拡げることは，市町村間の負担の不均衡を助長することとなるので，ある程度の規制はやむを得ないというのがおおかたの意見であつた。この場合，税率になんらかの規制を加えるにしても，現行どおりの準拠税率の形によるかどうかについて検討を加えたが，市町村の自主性を尊重する見地からは，標準税率のように強い規制力をもつ税率を法定することは適当でないので，現行と同様に準拠税率の制度を維持することとし，市町村はこれに準じて実態に応じた税率を条例で決定することとすることが適当である。

(7) 上記の考え方に基づき，税率の具体的検討を行なつたがこの場合において，住民税については，所得税と同一の累進効果を認める必要はなく，より累進度の低い税率とすることが適当であるとの意見もあつた。住民税の性格からは急激な累進税率を採用することは適当でないが，現行の第二課税方式における準拠税率よりも累進度の低い税率を設けることは，市町村の減収を招来する結果となるので問題がある。また，現行第二課税方式の準拠税率と同様に最高10％で頭打ちをするか，あるいは，現行第一課税方式と同様に，現行所得税の税率の20％となるように税率を定め，結果的に最高14％の税率を適用することとするかについても検討を加えた。その結果，市町村財政に与える影響を避けるとともに納税者の負担の増加を避けるとすれば，現行の所得税の各所得段階に応ずる税率に対応してその20％を準拠税率とすることが適当であるとの結論を得た。

（賦　課　制　限）

(8) 現行住民税においては，「市町村民税の現状」において述べたとおり，課税方式ごとにそれぞれ異なる賦課制限の制度があるが，改正方式においてこの制度の取扱いをいかにするかについても検討を行なつた。現行の賦課制限の制度はいずれも，所得に対する所得税及び住民税の総合税負担の調整を住民税において行なおうとするものであるが，課税方式によりその制限額に相違があることには問題がある。このような相違を生じたことには沿革的なものもあるが，第二課税方式においては第一課税方式に比して高額所得者が少ないということもひとつの理由であつた。しかしながら改正方式においては，課税方式の整理合理化を図ることとしているので，賦課制限をいかなる形において行なうかが問題となる。これについては，上記の税率の検討の結果とあわせて高額所得者の担税力の問題等をも考慮し，改正方式においては，現行の第一課税方式に準じて，市町村民税所得割額と道府県民税所得割額及び所得税額との合計額が課税総所得金額等の80％をこえることがないよう，市町村民税及び道府県民税所得割額を制限することが適当である。

（税 額 の 計 算）

(9) 前述のとおり課税標準は，課税総所得金額，課税退職所得金額及び課税山林所得金額とすることとしたが，所得割額算定に当たつては，退職所得が過去長期間にわたる勤労に対する一種の後払い報酬であると同時に，退職後の生活の資に充てられるものであるという特殊の性格を有すること，及び山林所得についても，その性質から，たとえ所得の実現が単年度に生じたとしても，長年月にわたり発生した所得であるということから，所得税と同様にこれら課税総所得金額等はそぞれれ分離して課税することとし，累進効果を緩和する措置を講ずることが適当である。

また，上記のように，課税総所得金額等をそれぞれ分離して課税する場合における山林所得にかかる税額の計算に当たつて，所得税と同様のいわゆる五分五乗方式を採用するかどうかについては，現行第一課税方式以外の課税方式採用市町村においてはこの方式を採用していないことから，改正方式にこのような算定方式を導入することには問題があるとも考えられるが，前述の山林所得の性格からすれば，単年度の所得として累進税率を適用することは適当とは考えられないので，住民税においても，所得税と同様に五分五乗方式による税額計算上の特例を設けることが適当である。

次に，総所得金額中に，変動所得又は臨時所得がある場合における所得税のいわゆる平均課税の計算方法を住民税においても適用するかどうかの問題がある。

これについても，現行第一課税方式以外の課税方式採用市町村においては，採用していないし，改正方式においてすべての市町村にこの計算方法を採用させることは，事務処理上はんさな面を考慮すれば必ずしも適当とはいいがたい面もあるであろう。しかしながら変動所得又は臨時所得の性格にかえりみ，所得税と同様に平均課税を行なうことが適当であると考えられる。

なお，所得税における，生計を一にする親族の資産所得の合算課税の制度を住民税の改正方式においても採用するかどうかについても検討を行なつたが，これらの所得は，その源泉において分散が容易であること等から所得税と同様の合算制度を採用することが適当である。

（税 額 控 除）

(10) 住民税の税額控除については，現行第二課税方式ただし書と第三課税方式ただし書における扶養親族の数に応ずる税額控除を改正ただし書方式においてはいかに取扱うか，という問題と，現行第一課税方式を廃止することに伴い，当該課税方式採用市町村において行なつていた障害者控除等の税額控除を改正本文方式においていかなる取扱いとするかの二つの問題について検討を行なつた。

(イ) まず，現行第二課税方式ただし書及び第三課税方式ただし書採用市町村においては，課税総所得金額の算定上扶養控除を行なわず，条例の定めるところにより扶養親族の数に応ずる税額控除を行なうべきものとされている。したがつて，現状においては，これらの税額控除の金額は市町村により区々である。本来扶養親族の数に応ずる税額控除は第一課税方式，第二課税方式本文及び第三課税方式本文における扶養控除に対応するものであるが，これらの課税方式採用市町村においては，すべて現行所得税における扶養控除と同額を控除するものとされている

のに対して，ただし書方式採用市町村における扶養親族の数に応ずる税額控除は，前述のとおり，市町村間においてかなりの隔差があるが，大多数の市町村においては，おおむね300円前後の額となつている。もとより，現行の第二課税方式ただし書及び第三課税方式ただし書を認めているのは，その地域における生活水準の態様からする生計費の実態に応じて，所得税と異なる控除を行なうことができるものとされていることにあり，これによつて住民負担の衡平と財政収入の確保を図るところにそのねらいがあるものといえる。

したがつて，扶養控除税額が市町村によつて区々にわたることは，もとよりやむを得ないものであるが，これらの間にあまりにもはなはだしい隔差があることから，扶養控除税額について，最低控除限度額，あるいは標準控除額を法定して負担の不均衡を是正すべきであるとの意見もあり，この点についての検討を行なつた。

しかしながら，すでに述べたように，住民税の自主性確保の見地と，ただし書方式を容認する見地からすれば，少なくとも扶養親族に対する控除制度は認めざるをえないにしても，控除税額の決定は市町村の実態に応じて，市町村が自主的に決定するという現行方式を存続することが適当である。

(ロ) 次に現行第一課税方式においては所得税額を課税標準としており，この場合における当該所得税額は，所得税における障害者控除，老年者控除，寡婦控除，勤労学生控除及び配当控除を行なつた後の税額とされているので，これらの税額控除は，現行第一課税方式においては認められる結果となつている。これに対して，第一課税方式以外の課税方式においては，これらの税額控除は認められていない。そこで改正課税方式による場合においてこれらの税額控除をどのように取り扱うべきかという問題がある。配当控除を除く障害者控除等の税額控除は，いうまでもなく，これらの税額控除を受ける者の社会的な立場から考慮された軽減措置であり，この措置は，改正方式においても継承することが望ましい。ただ，現行の第一課税方式採用市町村以外の市町村においては，これらの税額控除は行なわないものとされていたことからすれば，改正方式において，すべての市町村がこれらの税額控除を行なうべきものと法定することは，かなり問題がある。しかしながら，従来，第一課税方式以外の課税方式採用市町村においても，これらの者については個別に減免措置を講じていた事実もあることから，必ずしも，現行法上第一課税方式以外の課税方式市町村において，制度としてこれらの税額控除を行なつていなかつたことを理由に，改正方式においてもこれを認めないとする根拠にはならない。

このような考え方にたてば，改正方式においても障害者控除等の税額控除を行なうことができる方向において，この問題を解決すべきである。しかして，この場合住民税の自主性を尊重するとすれば，これらの税額控除については，税額控除をすべき項目のみならず，控除額についても，市町村が実情に応じて自主的に決定することが適当である。

(ハ) 次に，配当控除の取扱いについても，多くの問題がある。配当控除の取扱いをいかにするかは，住民税の立場からのみでなく．根本的に企業課税の問題とつながり，法人の配当課税の取扱いとの関連及び住民税法人税割との関連において考慮されなければならない。ただ，国税における配当控除の問題については，前述のように最終的には結論が出されておらず，今回の配

当課税の軽減措置にしても，それが住民税に影響を及ぼすのは昭和 38 年度からとなるので，なお来年度，この問題については，国税における企業課税のあり方や配当課税の取扱いに関する根本的検討の結果をみたうえで結論を出すことが適当であると考えた。

Ⅱ 道府県民税

1 道府県民税の課税方式

（現行制度の概要）

(1) 現行道府県民税は，昭和29年市町村民税の税源の一部を道府県に移譲して創設されたものであるが，シャウプ勧告に至るまで既に存在していたものであつて，その意味からは昭和29年に復活されたということができる。

今，個人の道府県民税の賦課徴収制度の現状を概観すれば次のとおりである。

(イ) 道府県は，その道府県内の前年分の所得税額の合計額に一定の率（税率に相当する率で条例で定める，標準は８％）を乗じて「所得割の課税総額」を決定する。

(ロ) 次にこの「所得割の課税総額」をその道府県内の各市町村ごとの前年分の所得税額の合計額によつてあん分し，４月30日までに各市町村に配賦する。

(ハ) 所得割の課税総額の配賦を受けた市町村は，その額をその市町村の住民のそれぞれの市町村税所得割額にあん分して道府県民税所得割額を決定する。

(ニ) なお，市町村民税について第一課税方式をとつている市町村については，上記の手続によつて決定した道府県民税所得割額は，結局，市町村民税所得割の課税標準である所得税額に道府県の定める率（標準８％）を乗じた金額と一致することになるので，これらの市町村については，上記の配賦に代え，個人ごとの市町村民税所得割の課税標準である所得税額に直接道府県の定める率（標準８％）を乗じて道府県民税所得割額を決定することができるものとされている。

(ホ) 市町村は，上記によつて決定した道府県民税所得割額に道府県民税均等割（標準税率100円）を加算した額を市町村民税額とあわせて同一の徴税令書によつて賦課徴収するとともに，徴収した道府県民税相当額を翌月10日までに道府県に払い込むものとされており，これに対して道府県は徴収取扱費を交付するものとされている。

（問題の所在）

(2) 現行の個人の道府県民税の課税方式には次のような問題点がある。

(イ) 所得税額の一定割合を課税の基礎としているために所得税の改正の影響をそのまま自動的に受けること。

(ロ) 所得割の課税総額及びその市町村に対する配賦額は，前々年の所得税額を基礎として一定の推計をほどこしたうえで行なわれるため，道府県民税額が実情にそわないものとなる傾向があること。特に所得税の改正，各市町村における住民所得の構成の変化によつて誤差を生ずることとなり，第一課税方式をとる市町村については問題がないとしても，その他の市町村については，場合によつては実態にそわない配賦額となること。

(ハ) 市町村民税の改正によつて第一課税方式が廃止されるのに伴つて(ロ)の問題が一般化すること。

(ニ) 配賦課税方式をとる以上当然のことではあるが，市町村内において道府県民税所得割の納税者が市町村民税の所得割の納税者と一致するため，市町村を異にすることにより，納税者の範囲が異なることとなり，また同じ所得の者にかかる道府県民税所得割の負担額が，市町村を異にすることによつて異なることとなる。

(検討と結論)

(3) 当調査会は，Ⅰの2(P399以下)で述べたように，市町村民税所得割の改正を図ることを適当と考えるのであるが，これとの関連において前述の現状及び問題点を検討し，道府県民税制についても，所要の改正を加えるのが適当であると考える。すなわち，

(イ) 根本的には，住民税の一環として，道府県民税もまた国税改正の影響がそのまま自動的に及ぶことを遮断することが必要である。その意味において所得税額を基礎として，その所得割の課税総額を決定し，これを市町村に配賦するという現行道府県民税の所得割の課税方式はこれを廃止すべきである。

(ロ) 前に述べたとおり，市町村民税の所得割の改正によつて第一課税方式が廃止された場合には，課税総額の配賦に伴う技術的欠陥が一般化することとなるので，これ以上配賦課税方式を維持することはできないものと認められる。

(ハ) ひるがえつて，道府県民税所得割について所得税額を基礎とし，これに対する一定割合とすることも考えられるが，市町村民税の第一課税方式の廃止と同様の理由により，この方法をとることはできないと考えられる。

(ニ) そこで，改正後の市町村民税の課税方式とも関連して，道府県民税の課税方式を検討したがこの場合の考え方は二つある。

その一つは，市町村民税と同様，道府県民税の所得割においても，本文方式とただし書方式の2種の課税方式の選択を認めるものであり，他は，本文方式のみとするものである。

そもそも市町村民税の所得割の課税方式に本文方式とただし書方式の二種を認める考え方についてはⅠの2の(2)においてくわしく述べたところであり，ここに繰り返すことは避けるが，その根本の理由は，市町村という狭い地域を基礎とする地方団体における住民の所得階層の分布は，市町村によつてかなり様相を異にする点にある。

すなわち，農山漁村方面において本文方式によるときは，きわめて一部の住民のみが住民税を負担することとなつて住民税本来のあり方から問題があり，市町村の実情に即しない結果となる。当調査会はここにただし書方式存立の意義を認めた。ひるがえつて，道府県民税の所得割にあつては，市町村に比してより広い地域を基礎とし，道府県相互間に若干の不斉一はあつても，その住民の所得階層分布の差異は市町村ほどではないし，また現在の課税方式が全国一本であることもあわせ考えて，本文方式に統一することが適当であると認めた。

以上の検討の結果，道府県民税の所得割の課税方式は，市町村民税の所得割における本文方式と同様のものとすることを適当と認めた。

(ホ) 次に問題になるのは，賦課徴収の方法である。

およそ一つの課税団体がその税を賦課徴収する場合においては，みずからこれに当たるべきであつて，他の課税団体に，これを委任することは，相当の理由のない限り，慎しまなければならないことはもとよりである。

特に地方税，その中でも住民税についてはすでに述べた住民税のあり方に照してこの点が要請されると言わなければならない。しかしながら，他面，納税義務者の負担感ないし特別徴収義務者の納税に伴う徴収事務の増加という点もまたこれを無視することができない。さらには道府県民税所得割及び均等割の総額がわずか200億円程度であり，道府県が直接課税する場合には，徴税費が非常に割高となるが，これを市町村に委任すれば，市町村の追加徴税費は僅少ですむ。このことは徴税費最小の原則に沿うものであり，国民の負担する租税の能率的な徴収方法であると考える。以上の検討の結果，個人の道府県民税の賦課徴収は現行どおり市町村に委任することを適当と認めた。

Ⅲ 住民税に関するその他の事項

1 住民税法人税割の減税

当調査会は，さきに述べたとおり，法人税において耐用年数の改訂，配当課税の改正及び同族会社の留保所得の課税の改正を行なうべきことを勧告したが，これらの改正の趣旨からみて，住民税法人税割においても相応の減税を行なうことが適当と考えた。

すなわち，過去において法人税率の引上げ又は引下げによる法人税の増減税が行なわれたとき，住民税法人税割に増減収が生じないようにその税率を調整した例があるが，今回は，そのような措置をとることなく，上述の法人税の改正に対応して法人税割の減税を行なうのが適当であると認めた。また，法人税における租税特別措置の改正は，そのまま法人税割に影響させることとした。

2 法人住民税の非課税範囲の整理

法人住民税についても法人税とほぼ同じ範囲について非課税法人を認めている。法人税において収益事業に課税されることになつている公益法人等についても，住民税においてはかなりの範囲で非課税を認めており，また各種協同組合等に対しては，法人税の特別措置の範囲をこえてこれを認めている現状である。この結果，法人税が課されているにもかかわらず，法人税割も均等割も課税されない法人が存在することとなり，住民税の性格から見て適当でないので，およそ法人税が課されるものについては住民税を課税すべきであると認めた。

また，法人税が課されない法人についても住民税の性格上かなりの範囲において法人住民税(均等割)を課することとしているが，なお，非課税としているものがある。これら非課税法人のうち国，地方団体その他これらに準ずるもの以外のものに対しては，住民税の性格に照して法人住民税を課することを相当と認めたのである。

第3 事　業　税

国と地方団体との税源配分の問題，ないしその結果としての地方税制の改正の問題は，目下検討中であり，事業税もこの問題の一環をなすものであるが，事業税の課税標準である所得の算定は，所得税及び法人税の所得の計算の例によることとなつているので，当面，所得税及び法人税において既に述べたような改正が行なわれるに当たつて，事業税においてこれをいかに措置すべきかを中心として検討を加え，この際解決すべき二，三の問題について結論を得た。以下その内容について述べることとする。

1 専従者控除

所得税における専従者控除の拡充については，第2章第6（P58以下）において述べたとおりであるが，これが事業税への影響について検討を加えた。

（所得税の改正に伴う専従者控除の取扱い）

(1) 現行個人事業税の課税標準である所得は，前年中における事業にかかる総収入金額から必要な経費を控除した金額によるものとし，原則として前年中の所得税の所得につき所得税における事業所得の計算の例によつて算定されることになつている。現行所得税法において認められている青色申告者の専従者控除は，所得の計算上必要な経費として認められるものであつて，上述の個人事業税の課税の建前上，その課税標準である所得の算定についても同様の計算が行なわれることになる。

所得税における専従者控除の問題は，すでに第2章第6で述べたが，事業税において，この制度を考えるにあたつては，事業税は事業そのものに対して，課税するものであるから，事業税を純粋な企業税として考えれば，法人の場合と同様に専従者が給与を得ている場合はこれを控除することは当然であると考えられる。しかし，わが国の個人事業者の実態を考えるとき，個人事業者を法人企業と同じく取り扱うことも必ずしも適当でなく，個人事業税における専従者控除をいかにすべきかの結論は，企業に対する課税のあり方，特に事業税の課税のあり方の根本的検討にまつこととし，とりあえず所得税におけると同じく，専従者控除を認めることとしたのである。

（基礎控除の性格と名称の改正）

(2) しかし，現在，事業税は20万円の基礎控除制度をとつている。この控除の性格は，必ずしもはつきりしない点があるが，少なくとも事業に対する課税としてこの20万円のなかには専従者控除をも含めて，概括的に控除していると考えられるので，これらの点を考え，基礎控除の額と専従者控除の額を総合して，個人事業税として公平な負担になるよう専従者控除の額と関連して基礎控除の額を検討すべきものとし，なお，基礎控除の性格を明らかにするよう，その名称もたとえば事業主控除とすることを提案したのである。

2 非課税規定等の整理

（現行制度の概要）

(1) 現行事業税には各種非課税規定，課税標準の特例等があるが，これは大きくわけて，国税の特別措置がそのまま適用されるものと，事業税独自の非課税規定等がある。

事業税の課税標準である所得は，原則として所得税，法人税の課税標準である所得の計算の例によるものとされているので，所得税，法人税について設けられている各種特別措置（各種準備金，引当金，特別償却，交際費課税の特例等）は，原則として事業税についても適用されるものとされているが，輸出所得の特別控除措置は事業税については適用しないものとしている，また法人税について行なわれている重要物産所得の免税措置は事業税については行なわないものとしている。

（検 討 と 結 論）

(2) 事業税に関する非課税規定，課税標準の特例等の特別措置のうち，国税における租税特別措置によるものについてはその内容にしたがい，これを取捨選択し，地方税である事業税の性格に照らし，取るべからざるものはこれを排除すべきであるが，技術的に排除することが困難なものもあると認められるので，少なくとも輸出所得の特別控除及び重要物産免税を排除している現行制度はこれを維持しつつ，国税における租税特別措置によることはやむを得ないものと認める。

地方税独自に特別措置を講じているもののうちには，法人税とその対象，範囲等を異にしているものが多いが，法人税が課されるにもかかわらず，事業税において特に特別措置を認めているものもあり，これらについて検討をしたが，沿革の古いものその他特殊な事情のあるものもあり，それらの点を考慮して，今後における事業税の根本的検討と併せて検討すべきものと考え，差し当たり来年度税制改正に当たつては，各種協同組合等に関する非課税ないし課税標準の特例につき，法人税における租税特別措置の範囲をこえているものを整理して法人税と同様の取扱いにすることが適当であると考える。

3 その他国税の改正に伴う措置

前述したとおり，国税においては耐用年数の改訂，租税特別措置の改正等の措置をとることが適当であると認めたが，これらの改正の趣旨にかえりみ，事業税においても，これらの措置がそのまま適用になるようにすることが適当であると考える。

また，企業の資本充実のため法人税，所得税を通じて，いわゆる配当軽課方式が採用されることとなつたが，企業の資本充実に資するための税制上の措置に関する問題は，今後なお根本的に検討を続けるものであり，当面の暫定措置として，この方式を適当と認めたものである。

事業税は，事業活動そのものに対する課税であり，事業活動から生じた所得につき，その所得を発生させた者に課税するという性格にかんがみ，また，昭和29年から32年まで行なわれた増資配当免税は事業税では取り入れなかつたことにもかえりみて，配当課税に関する法人税の改正については，事業税には影響を及ぼさないものとすることが適当であると認める。

第４　固定資産税

１　都市ガス事業の用に供する新設の償却資産

都市ガス事業の拡充に伴う新設の償却資産については，現在課税標準の特例措置は講ぜられていないが，都市ガス事業の性格からみて，償却資産の新設に伴うコストの増加は，消費者の負担に帰着することとなるので，その負担の緩和を図るため，電気事業に対する課税標準の特例措置に準ずる特例措置を講ずることにより，負担の軽減を図ることが適当である。

２　内航船舶

内航船舶(漁船を含む)については，現在その価格の３分の２を課税標準とする特例措置が講ぜられている。

内航船舶に対するこのような特例は，外航船舶に対して従来国際市場における競争力の維持培養という見地から課税標準を価格の３分の１とする特例措置が講ぜられていたのが昭和32年度に特別とん譲与税が創設されたことに伴いさらに価格の６分の１に引き下げられた機会に均衡上認められたものである。

これに対して，内航船舶についてさらに特例措置を拡大すべきであるとする意見があるが，かりに内航船舶について現行以上に軽減措置を講ずるものとしても，前記のように外航船舶に対する特例措置が国際市場における競争力の維持培養という見地から認められたものであり，かつ，外航船舶については特別とん譲与税の負担があること等を考慮して内航船舶については価格の２分の１程度にとどめることが適当であると考える。

第5 電気ガス税

（現行制度の概要）

(1) 電気ガス税は，電気又はガスの消費を通じて使用者に担税力を見いだし，これに着目して課する消費税であり，現行税率は，電気又はガスの料金の100分の10とされている。

このような電気ガス税の性格から，わが国産業の基礎的製品を製造し又は掘採する重要基幹産業あるいは新規製品を製造することとなつた重要産業のうち，その製造工程において多量の電気を使用するため，製品コスト中に占める電気料金の割合の高い産業等につき，製品価格の国民経済に及ぼす影響を考慮し，かつは原料課税となることを避けるため，これらの産業にかかる製品の製造又は掘採に使用する電気又はガスについては，非課税とする措置がとられている。

これらの非課税品目は，現在92品目の多きに達しているが，このほかに運輸事業に直接使用する電気，学術研究又は教育の用に直接使用する電気又はガス，農業用の電気等のごとく，いわゆる用途免税の措置が講ぜられているものが広汎な範囲にわたつている。

昭和35年度におけるこれらの非課税にかかる電気ガス税は約124億円となる見込みであり，電気ガス税総額の見込額の33.6%に及んでいる。

（検討と結論）

(2) 上記のとおり，非課税品目は広汎な範囲にわたつているが，これに対してさらに非課税品目の追加の要望がある。しかしながら非課税品目があまりに広汎にわたることには負担の均衡上問題があるので，これら非課税品目の整理合理化の必要があるという意見もあり，さらにこれに対しては，産業用途に使用する電気又はガスについてはすべて非課税とすべきであるとの意見があつた。

反面零細負担排除の趣旨等から，一般家庭用電気又はガスについても軽減措置を講ずるべきであるとする意見があり，さらに電気ガス税は全面的に廃止することが適当であるとの意見もあつた。これに対して，電気ガス税は，電気又はガスの消費支出について担税力を見いだし，これに対して課税する税として税制上十分の根拠があるのみならず，地方財政の現況よりして，一般家庭用の電気又はガスについて軽減措置を講ずる必要はないし，またこれを廃止することも適当ではないという意見があつた。

これらの意見を総合的に検討した結果次のような結論に達した。

(イ) まず，一般家庭用の電気又はガスについて軽減措置を講ずべきであるとする意見については，前述のように軽減措置を講ずる必要はないとする意見もあつたが，かりに軽減措置を講ずるものとした場合においても，零細負担排除の趣旨からは免税点制度をとることが適当であるとする意見と，家庭需用家全部について一律控除をすることが適当であるとする意見，あるいは一定の範囲内の零細需用家についてのみ一律控除をすることが適当であるという意見等があつた。

本来電気ガス税は，電気又はガスの消費を通じて使用者に担税力を見いだし，これに対して課する消費税であるが，あまり零細なものにまで課税することは，零細負担排除の趣旨からみて問題があると考えられるので，零細なものについての軽減措置を設けることが適当であると

認めた。この場合，どのような方法で軽減措置を講ずべきかについては，一律控除の方法をとることは，市町村財政に与える影響が大であり，特に，農山漁村においてはその影響するところがきわめて大きく，また，この方法による場合は，零細需用家のみならず全家庭について適用されることからも問題があるので，結局，当調査会としては過去において本税が，国税とされていたときにおいても免税点制度が設けられていた経緯にかんがみ，零細需用家を対象として月額300円の免税点制度を設けることが適当であるとの結論を得た。

(ロ) 産業用途に使用される電気又はガス，特に電気についてはすべて非課税とすべきであるとの意見については，産業用途の範囲の決定等について技術的に困難な面もあり，また，市町村が財政的に受ける影響がきわめて大であることからも問題があるので，非課税措置としては，重要基礎資材等で国民経済に与える影響が強く，かつ，コスト中に占める電気料金の割合の高いものについて一定の合理的基準により考慮することが適当であり，その割合はおおむね5%程度とすることが適当であると考える。これについては，現行の非課税品目中にもこのような基準に適合しないものもあり，現在非課税とされていないものにも非課税措置を講ずることが適当であるものもあると考えられるので，この際，すべての重要基礎資材等につき全面的に再検討を行ない，非課税品目の合理化を図ることが適当である。また，新規製品についてはコスト中に占める電気料金の割合が5%をこえるものについても，一定期間を限つて非課税とすることが適当であり，その期間はおおむね3年間とすることが適当であると考えられる。

第6 その他の税目

1 娯楽施設利用税

(現行制度の概要)

(1) 娯楽施設利用税は，昭和29年の地方税制の改正に際し，当時地方税であつた入場税が国税に移管されたが，この際，パチンコ場，麻雀場，ゴルフ場等に対する部分だけが娯楽施設利用税の名称のもとに地方税として存置された。

娯楽施設利用税は，娯楽施設の利用者に対して利用料金を課税標準として，その施設所在の道府県において，その利用者に課するものであるが，現在その課税は大部分外形的方法によつている。

ゴルフ場の利用に対する娯楽施設利用税の標準税率は利用料金の100分の50とされている。しかし，ゴルフ場の運営については，一般に会員制又は非会員制(オープン制)もしくはその両者の混合した形で行なわれており，ゴルフ場の利用について支払うべき料金についてはその料金そのものが複雑であるのみならず，会員，非会員の別によつてその額も異なつている。

これらの運営形態や利用料金の複雑性等から昭和32年の地方税法の改正によつて利用料金課税によらず，利用者に対し，利用の日ごとに定額により課税することができることとされ，この

第140表 遊興飲食税の免税点の変遷

1旧地方税時代	
大正11年3月	1人1回2円未満の遊興飲食
2国税移管時代 (昭和14年4月)	
昭和14年4月	1人1回5円未満の遊興飲食(花代を除く)
昭和15年4月	1人1回3円未満の飲食(花代及び遊興を伴う飲食は除く)
昭和16年3月	1人1泊5円未満の宿泊 1人1回1円50銭未満の飲食(花代及び遊興を伴う飲食は除く)
昭和18年3月	1人1泊3円未満の宿泊，その他従前のとおり
昭和20年4月	1人1泊4円50銭(洋式は3円)未満の宿泊，その他従前のとおり
昭和21年3月	1人1回10円(後30円)未満の遊興飲食 1人1泊20円(後40円)未満の宿泊，但し洋式は1人1泊12円(後15円)未満の宿泊
3地方税還元後 (昭和22年4月)	
昭和22年4月	免税点廃止
昭和28年1月	甘味喫茶店，めん類食堂及び大衆食堂で知事の指定したもの 1人1回100円以下のもので1品の価格が50円以下の飲食
昭和29年7月	甘味喫茶店1人1回100円以下の飲食，大衆飲食店，1人1回120円以下の飲食 大衆旅館1人1泊700円以下の宿泊
昭和30年11月	飲食店，喫茶店1人1回200円(但し昭和31年3月末日までは150円)以下の飲食 食券食堂1品の価格100円以下のもの 旅館，免税点廃止1人1泊500円の基礎控除
昭和32年7月	飲食店喫茶店　1人1回300円以上の飲食 食券食堂　1品の価格150円以下のもの 旅館　1人1泊800円以下の宿泊 基礎控除(1人1泊500円)と免税点を併用　1人1回300円以下の休憩等

第141表　遊興飲食税の免税点からみた料金別利用人員等の割合

1　旅館の利用料金別人員及び料金に関する調

(イ)　宿　泊　分

（単位　千人／百万円）

区分		800円以下	800円～1,000円	1,000円～	合計
温泉地に所在する旅館	人員数	11,224	7,447	12,783	31,454
	料金額	6,183	7,093	22,271	35,547
割ぽう旅館	人員数	5,150	2,293	2,433	9,876
	料金額	3,178	2,194	3,843	9,215
その他旅館	人員数	50,310	8,460	6,235	65,005
	料金額	24,684	7,954	9,841	42,479
合計	人員数	66,684	18,200	21,451	106,335
	料金額	34,045	17,241	35,855	87,141
構成比	人員数	62.7	17.1	20.2	100.0
	料金額	39.1	19.8	41.1	100.0
（平均料金）		（510円）	（947円）	（1,671円）	（819円）

(ロ)　休　憩　分

区分		300円以下	300円～500円	500円～	合計
温泉地に所在する旅館	人員数	6,575	2,051	1,765	10,391
	料金額	1,174	809	1,330	3,313
割ぽう旅館	人員数	1,866	549	501	2,916
	料金額	407	226	404	1,037
その他旅館	人員数	38,662	5,775	6,779	51,216
	料金額	6,764	2,682	5,146	14,592
合計	人員数	47,103	9,375	8,045	64,523
	料金額	8,345	3,717	6,880	18,942
構成比	人員数	73.0	14.5	12.5	100.0
	料金額	44.1	19.6	36.3	100.0
（平均料金）		（177円）	（396円）	（855円）	（293円）

（備考）　本表の計数は，昭和33年度の課税実績等を基礎として昭和35年度分について推計算出したものである。

2　飲食店における免税点の適用状況

（単位　千人／億円）

区分	1人1回300円以下（A）	1人1回300円超（B）	合計（C）	（B）/（C）	（A）/（C）
人員数	1,355,642	56,190	1,411,832	4.0%	96.0
料金額	2,021	340	2,361	14.4%	85.6

（備考）　本表の計数は，昭和33年度の課税実績を基礎として昭和35年度分について推計算出したものである。

場合の標準税率は1人1日200円とされた。

（検討と結論）

(2) ゴルフ場の利用については，その実態からみて，相当に高度の負担がなされていると認められるところであるので，娯楽施設利用税と同種の税である入場税等の負担をも考慮して定額税率について引上げを行なうことが適当であると考えた。

2 遊興飲食税

（問題の所在）

(1) 遊興飲食税は料理店，貸席，バー，飲食店，喫茶店，旅館，その他これらに類する場所における遊興，飲食及び宿泊等の消費行為に対して課税する消費税である。

この税については，大衆負担の軽減を図ること等の目的から免税点制度が設けられているがその変遷については第140表（P418）のとおりであり，現行制度については，昭和32年において，飲食店，喫茶店等における飲食についてはその利用料金が1人1回300円までのものについて，また，旅館においては宿泊及びこれに伴う飲食については，その利用料金が1人1泊800円までのものについて，それぞれ遊興飲食税を課さないこととされ今日に至つている。これに対して，大衆負担の軽減の見地から，免税点をさらに引上げるべきであるとする意見があるので，この意見について検討を行なつた。

（検討と結論）

(2) 現行の免税点制度についての適用状況は，第141表（P419）のとおりであり，おおむね大衆の利用する比較的低廉な場所については，大衆負担の軽減という目的が達せられていると認められる。

また，地方財政に及ぼす影響からみても，免税点の引上げによつて大きな影響を受ける府県は，財源に恵まれない府県が多いと考えられる。なお，免税点の引上げを任意に行なえるように措置してはどうかという意見もあつたが，全国的に斉一の条件で課税することが望ましいので，そのような措置を講ずることは適当でないという意見が多かつた。

これらについて検討した結果，免税点を現行以上に引き上げないものとすることを適当と認めた。

なお，遊興飲食税においては，国際観光ホテル整備法の規定により，登録を受けたホテルまたは旅館における外客の飲食及び宿泊その他の利用行為に対しては，遊興飲食税を課税しないこととされている。

このような非課税は，観光客の誘致による外貨の獲得を促進するために認められたのであるがこのような観光客の誘致は，施設の充実，宣伝等によつて行なうことがその本来の姿であり，消費税の性格にかんがみ，また，現在の国税の体系においてもわが国内における消費行為を対象とする内国消費税については非課税とされていないことをあわせ考えて，このような外客に対する遊興飲食税の非課税の措置はこれを廃止すべきものと認めた。

3 自動車税及び軽自動車税

（車種別負担の不均衡の問題及びその検討と結論）

(1) 自動車税及び軽自動車税は，自動車及び軽自動車についてその所有の事実に担税力を見いだし

第142表　自動車及び軽自動車に対する現行税率と固定資産税相当額との比較

1 自　動　車

自動車の区分	車種	全長 (mm)	全巾 (mm)	全高 (mm)	軸距 (mm)	乗車定員 積載量 (人) (トン)	総排気量 (c.c)	最高馬力 (IP)	最高速度 (km/H)	販売価格 (千円)	固定資産税相当額 (A) (円)	営業用自家用等の別	税率 (B) (円)	(B/A) %
乗用車														
大型	リンカーン(リンカーン)	5,770	2,035	1,473	3,325	6	7,055	350	—	3,722	29,690	営 自	30,000 60,000	101 202
	キャデラック	6,220	2,035	—	3,810	6	6,400	325	—	4,263	34,010	営 自	30,000 60,000	88 176
中型	シボレー（ベルエア）	5,360	2,030	1,475	3,020	6	4,640	185	—	2,710	21,620	営 自	15,000 36,000	69 167
小型	トヨペットクラウンデラックス	4,365	1,695	1,540	2,530	6	1,453	62	110	985	7,860	営 自	8,000 16,000	102 204
	プリンスニュースカイラインデラックス	4,360	1,675	1,535	2,535	6	1,484	70	130	1,080	8,610	営 自	8,000 16,000	93 186
	ダットサンブルーバード	3,860	1,496	1,480	2,280	5	1,189	43	115	709	5,650	営 自	8,000 16,000	142 283
	ルノー日野PA	3,685	1,435	1,440	2,100	4	748	21	100	575	4,620	営 自	8,000 16,000	173 347
トラック	いすずTX551	7,490	2,340	2,405	4,300	5	6,126	125	84	1,698	13,550	営 自	14,000 15,000	104 111
	トヨタDA80	7,105	2,400	2,285	4,200	5	5,890	110	75	1,540	12,290	営 自	14,000 15,000	114 122
	ニッサンU680	7,085	2,275	2,305	4,200	5	3,706	120	84	1,698	13,550	営 自	14,000 15,000	104 111
バス	いすずBX521ロマンス	7,705	2,200	2,935	4,000	35	6,126	125	98	2,500	19,950	観光用	30,000	150
	三菱ふそうR470ロマンス	10,600	2,490	3,040	5,400	83	8,550	165	82	3,700	29,520	観光用	30,000 (45,000)	102 (152)
	いすずBX521ロング	7,705	2,200	2,935	4,000	41	6,126	125	98	2,350	18,750	その他	14,000 (16,500)	75 (88)
	三菱ふそうR470ロング	10,600	2,490	3,040	5,400	82	8,550	165	82	3,470	27,690	その他	14,000 (28,000)	51 (101)
三輪の小型自動車	マツダTTA85	4,360	1,685	1,920	2,830	1.5	1,139	46	85	495	3,980	営 自	3,300 4,300	83 108
	ダイハツUM8	4,620	1,720	1,825	2,990	1.5	1,135	35	72	500	4,020	営 自	3,300 4,300	82 107

2 軽自動車

軽自動車の区分	車種	全長 mm	全幅 mm	全高 mm	軸距 mm	重量 kg	乗車定員	気筒数	総排気量 CC	最大馬力 HP	最高速度 km/H	価格 千円	固定資産税相当額 円(A)	標準税率 円(B)	(B)/(A) %
原動機付自転車	山口オートペット AP—10	1,800	615	880	1,160	45.5	1	1	50	3	65	49.5	460	500	108
(1種)	スーパーカブ C 102	1,780	575	945	1,180	70	1	1	49	4.5	70	62	573	500	87
〃 50CC～90CC	ポインター・ラッシー	1,800	590	930	1,200	90	1	1	89	7	85	69.8	649	800	123
(2種)	ラビット・マイナー	1,800	680	990	1,190	75	1	1	88.6	5	75	79	732	800	109
〃 90CC～	コレダ・セルツイン SB—2	1,950	675	930	1,280	114	1	2	124	10	110	138	1,281	1,000	78
(2種)	シルバービジョン・ポピー 300	1,860	660	1,000	1,360	110	1	1	123	5.5	70	88	816	1,000	123
軽自動車	ヤマハスクーター SC 1	1,770	660	980	1,260	123	2	1	175	10.3	90	160	1,340	1,500	112
(2輪)	ヤマハ YDS 1	1,990	615	950	1,285	138	2	2	246	20	140	185	1,617	1,500	93
〃	ダイハツ DSA	2,540	1,206	1,515	1,680	316	1	1	249	10	65	184	1,652	1,500	91
(3輪)	ホープスター SM	2,990	1,280	1,485	1,985	445	2	1	350	15	65	245	2,198	1,500	68
〃	ホープスター・ユニカー NL	2,995	1,295	1,490	2,000	550	2 (4)	2	360	17	70	290	2,537	1,500	59
(4輪)	スバル 360 セダン	2,995	1,300	1,360	1,800	385	4	2	356	16	83	375	3,283	1,500	46
小型自動車	ホンダ・ドリーム C 77	1,985	685	985	1,310	169	2	2	305	23	140	(スーパー 187 177)	1,547	2,500	162
(2輪)	メグロ・スタミナ K	2,150	900	1,070	1,430	195	2	2	497	33	145	260	2,275	2,500	110

(備考) 1 販売価格は仕様,取引条件などにより変動が多く,一率の確定価格がないので一定価格の目安として昭和35年6月17日現在の東京店頭渡し価格を掲げた。
2 税率は該当適用税率を掲げた。
3 固定資産税相当額は,現在自動車には固定資産税が課されていないことから固定資産税を課した場合,どの程度の負担になるかを定額償却の方法で算出したものである。
4 税率欄中の括弧書は,条例準則で示している税率である。

てその所有者に課するものであり，自動車及び軽自動車については固定資産税が課されていないことから，これにかわるものといえるが，なお，道路損傷負担的性格をもつほか，自家用乗用車等については，特にしやし課税的な面をもつものとされている。なお，現行の標準税率と固定資産税相当額とを比較したものは第142表（P421, 422）のとおりである。

これらの税率については最近の自動車産業の著しい発達に伴い，用途，大きさ，型式等の変つたものが生産されている状況であり，これに伴い現行の税率をもつてしては適正な税負担を求めることができないものも生じている。特に，道路の整備が急を要するとされている情勢下においては，道路損傷度の著しい車種については，その税率の決定について道路損傷負担的要素を加味すべきであるという意見があつた。これらについて検討の結果，自動車税及び軽自動車税の車種別の税率の不均衡を是正することと，特に道路損傷度の高い車種についての税率の引上げを行なうことを適当と認めた。

（三公社に対する非課税措置の問題及びその検討と結論）

(2) 次に現在，日本専売公社，日本国有鉄道及び日本電信電話公社（以下「三公社」という）の所有する固定資産に対しては，固定資産税に代わるべき公社有資産所在市町村納付金を市町村に納付することになつている（直接本来の事業の用に供する固定資産以外のものに対しては，納付金制度以前から固定資産税，自動車税及び自転車荷車税が課されていた。）。

納付金は，固定資産税を課税すべきもので，従来これを課税していなかつたものに対して課することとされたので，本来の事業の用に供する自動車及び軽自動車は，納付金の対象にもならず，自動車税及び軽自動車税を課税されない結果となつている。

このことは負担の均衡上適当でないので，地方税制度の合理化，特に非課税の整理の見地から，事業用の自動車及び軽自動車に対して，課税することを適当と認めた。

第143表　軽油引取税，揮発油税及び地方道路税の税率の変遷

（単位1キロリットル）

区分	昭和28年度	29	30	31	32	33	34	35
	円	円	円	円	円	円	円	円
軽油引取税	—	—	—	6,000	8,000	8,000	10,400	10,400
（指数　昭和31年度＝100）	—	—	—	(100)	133	133	173	173
揮発油税及び地方道路税	11,000	13,000	13,000	13,000	18,300	18,300	22,700	22,700
（指数　昭和31年度＝100）	85	100	100	(100)	141	141	175	175
内訳 揮発油税	11,000	13,000	11,000	11,000	14,800	14,800	19,200	19,200
（指数　昭和31年度＝100）	100	118	100	(100)	135	135	175	175
内訳 地方道路税	—	—	2,000	2,000	3,500	3,500	3,500	3,500
（指数　昭和31年度＝100）	—	—	100	(100)	175	175	175	175

（備考）1　税率は各年度とも当該年度の末日現在の税率である。

2　昭和30年度の揮発油税の税率は，昭和30年7月末までは1キロリットル13,000円であつたが，同年8月より揮発油税から地方道路譲与税が分離設定されたので，その税率も揮発油税1キロリットル11,000円，地方道路税1キロリットル2,000円となつたものである。

第144表　各国における自動車燃料油に対する税負担

（単位　リットル）

区　分	揮発油（イ）	軽油（ロ）	(ロ/イ)
	円	円	%
日本	22.70	10.40	45.8
アメリカ	8.56	9.51	111.1
イギリス	27.72	27.72	100.0
西ドイツ	28.71	24.20	84.3
フランス	62.81	37.86	60.3
イタリー	52.24	28.94	55.4

4　道路目的税の充実

（現行制度の概要）

(1)　都道府県及び指定市については，現在道路に関する費用に充てるために目的財源として地方道路譲与税及び軽油引取税が設けられている。

地方道路譲与税については，地方道路財源の恒久的確保の必要から，昭和30年度に揮発油税を国の財源となる揮発油税と地方団体の財源となる地方道路税とに区分し，地方道路税は地方団体に譲与することとされた。地方道路税の税率の変遷は第143表（P423）のとおりであり，昭和32年に1キロリットルにつき3,500円と改正され今日に及んでいる。

軽油引取税は，昭和31年に創設された道府県の目的税で，軽油の引取に対して課税されるものである。その税率の変遷は第143表のとおりであり，昭和34年には1キロリットルにつき

第145表　道路整備5カ年計画に基づく道路費負担及び財源構成調

（単位　億円）

事業主体		国 地方団体（一般道路事業）	公団	地方団体（単独事業）	総計	財源構成 揮発油税	%	地方道路譲与税	%	軽油引取税	%	その他	%
五ヶ年計画	事業費総額	6,100	2,000	1,900	10,000								
	負担区分 国	4,626	312		4,938	(4,401) 4,621	(89.1) 93.6					(537) 317	(10.9) 6.4
	公団		1,688		1,688 (384)							1,688	100
	地方団体	(384) 1,474		1,900	3,374			839	24.9	656	19.4	1,879	55.7

（備考）1　本表は，道路整備5カ年計画に基づいて試算したものである。

2　一般道路事業の事業負担区分のうち直轄事業の地方負担分（交付公債分）については，最終の負担が地方団体であるため地方団体の負担として計上した。財源構成以外の本欄の括弧書は同負担分の内書である。

3　揮発油税及び地方道路税は大蔵省試算に基づく揮発油需要見込量を基礎として算出されており，揮発油税については，昭和34年4月1日以降は税率1キロリットル20,300円（括弧書は税率1キロリットル19,200円）で試算されている。5ケ年計画閣議決定当時は税率1キロリットル20,300円で算出されているが，その後国会修正により1キロリットル19,200円に改められた。

4　軽油引取税は，昭和34年度の需要見込数量を基礎とし，軽油使用自動車台数の見込等を勘案して算出した。

5　地方財政再建団体補助差額130億円は現行補助率で算出された地方負担額から除かれている。

10,400円と改正され現在に及んでいる。

（検討と結論）

(2) 揮発油について課される揮発油税及び地方道路税の税率は，1キロリットルにつき22,700円であり軽油引取税の税率が1キロリットルにつき10,400円であるのに対比すると両者の間にかなり大きな差がある。これを主要各国における自動車燃料油に対する税負担についてみると第144表のとおりであり，我が国の場合は揮発油に対する課税と軽油に対するそれの割合は，45.8%であるが他の主要国においてはいずれもわが国における場合よりも重いことを示している。

これらの見地からみれば地方道路財源を確保するためには，軽油引取税についてその税率の引上げを考慮する余地があると認められる。

(3) 道路の整備については，その促進を積極的に行なうため道路整備5カ年計画によつて昭和33年から5カ年にわたり，これを行なうこととなつている。道路整備5カ年計画の道路費負担及び財源構成については第145表のとおりであるが，新たに道路整備5カ年計画を策定し，現在の計画をさらに拡充して道路整備の促進を図る場合においては，道路目的税の充実を考慮する必要があるので，当調査会はかかる見地から道路目的税の充実について答申を行なつた。

付　属　資　料

目　　次

1　今後の税制の根本的検討にあたつて前提となる国民の総合税負担のあり方について
　の中間報告…… 頁 1
2　当面実施すべき税制改正の大綱に関する税制調査会意見…… 2
3　図　表　索　引…… 3
4　諸　表　索　引…… 5
5　税制調査会の部会及び小委員会の構成
　　1　部　　会……12
　　2　小　委　員　会……13
6　税制調査会口述者名簿……15
7　税制調査会審議経過……16

付属資料1

昭和35年3月25日

今後の税制の根本的検討にあたつて前提となる国民の総合税負担のあり方についての中間報告

税制調査会は，第1回の総会以来今後の税制の根本的検討にあたつてその前提となる国民の国税及び地方税を通ずる総合税負担のあり方について検討してきた。そのため，数次の総会並びに税制一般部会において税負担と歳出との関連，税負担の国民所得に対する割合，納税者のモードにおける税負担等について戦前戦後の対比，諸外国との比較を行う等広汎な角度から詳細な分析検討を行つた。今後の税負担のあり方は，歳出や国民所得等との関係で相対的に定まるものであつて，絶対的にある割合でなければならないというものではないことはいうまでもないが，今までの分析検討の結果ではわが国の現在の国税及び地方税を通ずる税負担は国民所得の低い割に重いものと考える。今後わが国は，生産性を向上して国民所得を高めてゆく必要があり，政府においても「所得倍増計画」が企画されているが，現在の税制を今のままにしておくと，その累進構造のために国民所得が増加するとそれに伴つて税負担の割合が重くなることになる。このようなことは，現在の税負担でも重いと考えられる今日適当ではなく，今後の税制の根本的検討にあたつては，まず少くとも国民所得の増加に伴つて現在の国民所得に対する税負担の割合である20％をこえる部分を減税に充て，今後の国民所得に対する税負担の割合は20％の線以下にとどめることが適当であると考える。当調査会としてはこのような考え方に基づいて今後直接税と間接税の割合，減税すべき税目等について具体的検討を行う方針を採ることとしたい。

（備　考）

この中間報告の承認に当つては，地方団体の財政状況にかえりみ，このような減税を前提とする中間報告については慎重に取り扱う必要があるという意見が述べられた。

付属資料2

昭和35年8月22日

内閣総理大臣　池田勇人　殿

税制調査会会長　中山伊知郎

当面実施すべき税制改正の大綱に関する税制調査会意見

税制調査会は，3年間の目標で，わが国税制の全般について体系的な検討を進めているが，政府の新政策樹立に際して，さしあたり実施すべき税制改正の大綱について別紙のとおりその意見をまとめたので，政府に対しその旨報告し，その実現を強く希望する。

これらの税制改正の内容の細目については，おつて答申する。

別　紙

一　国民負担の現状にかえりみ，来年度の予算編成においては，さきの国民の総合税負担のあり方に関する中間報告の趣旨に沿つて減税を実施すること。この場合，減税の規模については，国及び地方の財政事情との関連において最終的に決定されるべきであるが，現在における自然増収その他の見透しの下においては，中間報告の趣旨に沿つて平年度1千億円以上の減税を実施すること。

二　税制改正は，減税により，国民生活の安定向上を図るとともに勤労意欲の増進，中小企業の振興，企業の体質改善等を通じて健全な経済の成長に資することを目途とし，現段階では，直接税を中心として次のような内容を実現するものとすること。

1. 中小所得者の負担軽減の見地から，所得税において，配偶者控除の創設，扶養控除の引上げ，専従者控除の拡充，給与所得控除の改正，税率の緩和等を行うこと。
2. 企業の経営基盤の強化に資するよう，法人税を中心として，技術革新に即応する耐用年数の改訂，中小法人の留保所得課税の軽減，その他企業資本の充実に資するための改正を行うこと。
3. 租税特別措置については，税負担の公平の見地から整理縮少を行うことを基本的方向とし，特に減税の実施に伴いその整理合理化を推進し，税制の整備を図ること。ただし，最近の情勢に応じて継続の必要がある特別措置等については，その内容を検討のうえ，適切な措置を講ずること。

三　地方税については，地方財政の実情を考慮しつつ，国税の改正に対応して所要の改正を行う外，できる限り負担の均衡化の推進を図ること。

なお地方財政の健全性を強化する見地から，できるだけ国税改正の影響が自動的に地方税に及ばないよう住民税その他の課税方式，課税標準等の改正を行う外，国税減税に伴う減収については，その影響が地方財政の運営に支障を生ずることのないよう必要な措置を検討すること。

付属資料３

図　表　索　引

頁

（第２章　第２　所得税負担の現状）

第１図　収入階層別所得税（住民税込み）負担の比較（夫婦子３人の給与所得者の場合）
—昭和15年との比較—……19

第２図　所得階層別所得税負担の戦前との比較……20

第３図　都市勤労者収入階層別の貯蓄額と所得税額との比較……26

第４図　平均国民所得と課税最低限との割合の比較（夫婦子３人の給与所得者の場合）
１　戦前との比較……28
２　諸外国との比較……29

第５図　所得税の累進税率の過去との比較（夫婦子３人の給与所得者の場合）
１　実効税率の累進度でみた場合……30
２　限界税率の累進度でみた場合……31

第６図　各国の所得税負担率の比較（夫婦子３人の給与所得者の場合）
１　実効税率の累進度でみた場合……32
２　限界税率の累進度でみた場合……33

（第２章　第５　扶養控除の引上げ）

第７図　基礎控除と扶養控除との関係（戦前及び諸外国との比較）……52

（第２章　第８　税率の緩和）

第８図　家計調査からみた貯蓄と所得税負担との関係……83

第９図　改正案による所得税負担率（夫婦子３人の給与所得者の場合）
１　実効税率の累進度でみた場合……84
２　限界税率の累進度でみた場合……85

（第３章　第２　企業の税負担の現状）

第10図　各国の国民所得中に占める法人所得の割合……100

第11図　わが国及びアメリカにおける法人企業の粗付加価値額構成図表（試算図表）……111

（第３章　第３　企業の資本構成及び資金調達の現状）

第12図　主要業種の成長率と資金調達率との関係図表……121

（第３章　第４　企業の株式資本充実に資するための配当課税の改正）

第13図　支払配当控除法による場合の税負担、法人留保及び個人手取配当金の関係
（所得税の上積税率が35％の場合）……145

第14図　法人の支払配当控除法による税負担と現行法による税負担との具体例による比較……146

（第３章　第５　企業の自己資本充実に資するためのその他の措置の問題—超過所

得税の問題—）
第 15 図　業種別，規模別の対自己資本純利益率（昭和 33 年）…… 167
（第 3 章　第 6　減価償却の問題）
第 16 図　第三次再評価と修正再評価との限度額の比較…… 188
（第 4 章　第 2　貯蓄の奨励のための特別措置）
第 17 図　個人分預金（全国銀行）と課税方式の変遷及び国民所得（個人分）との累年比較…… 263
第 18 図　個人の課税預金等の推移…… 266
第 19 図　個人分定期預金の階級別累年比較（全国銀行）…… 267
（第 4 章　第 3　内部留保充実のための特別措置（準備金，引当金関係））
第 20 図　退職予定年数と利子とを考慮した場合の退職金要積立額の理論計算例…… 300
（第 4 章　第 4　技術振興及び設備の近代化のための特別措置）
第 21 図　初年度 2 分の 1 特別償却制度の改正の効果の比較
1　現行耐用年数 20 年の場合……318
2　現行耐用年数 15 年の場合……318
3　現行耐用年数 10 年の場合……319
（第 4 章　第 5　産業の助成のための特別措置）
第 22 図　輸出入総額及び外貨準備高の推移…… 325
（第 4 章　第 6　その他の特別措置）
第 23 図　全農家戸数と課税農家戸数との累年比較…… 342

付属資料4

諸　表　索　引

（第1章　第2　税負担の現状）

頁

第 1 表　各国における国民所得に対する税負担の割合の推移…… 2

第 2 表　各国の1人当たり国民所得及び税負担額の比較（昭和33年度）…… 3

第 3 表　各国の1人当たり国民所得から飲食費を控除した残額に対する税負担率の比較（昭和33年度）…… 4

第 4 表　各国の社会保障費を調整した場合の国民所得に対する税負担率…… 5

第 5 表　各国の課税最低限の比較(夫婦子3人の給与所得者の場合)…… 6

第 6 表　各国の所得階層別所得税負担率の比較(夫婦子3人の給与所得者の場合)…… 7

第 7 表　各国の国税収入中に占める所得税収入の地位…… 7

第 8 表　シャウプ勧告以降の各年度の税制改正による減収額(平年度)…… 8

第 9 表　各年度の国税の自然増収額に対する税制改正による減収額の割合…… 9

（第2章　第2　所得税負担の現状）

第 10 表　国税収入中に占める所得税収入の地位の推移……14

第 11 表　租税(国税，地方税)の税目別構成の戦前との比較……16

第 12 表　国民所得に対する所得税及び住民税の負担の推移……17

第 13 表　各国の国民所得に対する所得税負担の比較……17

第 14 表　昭和25年以降の課税最低限の推移

1　給与所得者……21

2　事業所得者……22

第 15 表　マーケット・バスケットによる食料費を基準にして算定した生計費と課税最低限との比較……24

第 16 表　家計調査から推定した最低生計費と課税最低限との比較……25

第 17 表　課税最低限の比較(給与所得者の場合)……25

第 18 表　所得税の納税人員と有業人口の諸外国との比較……27

（第2章　第4　配偶者控除の創設）

第 19 表　夫婦の一方が所得を得ている場合と夫婦がともに所得を得ている場合の所得税負担の比較(夫婦子3人の給与所得者の場合)……46

第 20 表　配偶者控除を設けた場合と二分二乗の課税方式を採用した場合との税負担の比較(夫婦子3人の給与所得者の場合)……49

（第2章　第5　扶養控除の引上げ）

第 21 表　世帯人員別の消費支出金額と扶養控除額との比較……51

第 22 表　家計調査の対象となつた勤労者世帯で15歳以上の子を有する世帯と15歳未満の子を有する世帯との消費支出金額の比較……54
第 23 表　家計調査から求めた15歳以上の子を有する世帯と15歳未満の子を有する世帯についてマーケット・バスケットによる食料費を基準として算定した生計費の比較……55
（第2章　第 6　専従者控除の拡充）
第 24 表　農家の臨時雇の労賃に関する調……65
第 25 表　農家の家族労働報酬に関する調……66
第 26 表　個人企業の規模別従業員平均給与月額調……66
第 27 表　同族法人の家族給与に関する調……68
第 28 表　法人企業及び個人企業の年令別平均給与月額調（従業員10人～99人の企業の場合）……69
（第2章　第 9　退職所得の特別控除の改正）
第 29 表　退職金の支給状況調(定年退職者の場合)……87
第 30 表　退職金の支給状況調(一般退職者の場合)……88
（第3章　第 2　企業の税負担の現状）
第 31 表　国税収入中に占める法人税収入の地位の推移……97
第 32 表　国民所得のうちに占める法人所得の割合の推移……98
第 33 表　各国の国税収入中に占める法人税収入の地位……99
第 34 表　租税収入(国税，地方税)中に占める企業の負担する租税収入の割合(試算)…… 101
第 35 表　法人税等の税率と実効税率との比較表…… 103
第 36 表　各国の法人税率と実効税率との比較表…… 104
第 37 表　各国の法人所得に対する法人税等の割合調…… 105
第 38 表　会社の資本金階級別会社数及び所得金額調…… 106
第 39 表　会社の所得階級別会社数及び所得金額調…… 107
第 40 表　大法人，中小法人の税負担に対する租税特別措置の影響調(試算)…… 108
第 41 表　主要製造業の使用総資本収益率等調(試算)…… 109
第 42 表　わが国における法人企業の粗付加価値額構成の推移比較(試算)…… 110
（第3章　第 3　企業の資本構成及び資金調達の現状）
第 43 表　主要企業の資本構成の推移…… 114
第 44 表　主要企業の資本及び資産構成の推移…… 115
第 45 表　諸外国の資本構成の推移(主要企業)…… 115
第 46 表　補正自己資本比率(試算)…… 116
第 47 表　中小法人(資本金500万円以上1,000万円未満)の資本及び資産構成調…… 117
第 48 表　わが国の全法人（金融保険業を除く。）の資金源泉調(試算)…… 118
第 49 表　わが国主要企業と諸外国の主要企業との資金源泉比較表…… 119

第 50 表　各国の成長率…… 121
第 51 表　主要業種の成長率と資金調達率調…… 122
第 52 表　個人の貯蓄形態と企業の資金調達方式…… 122
（第3章　第 4　企業の株式資本充実に資するための配当課税の改正）
第 53 表　法人個人の二重課税調整の度合いに関する試算…… 138
第 54 表　現行法人税率を基礎とした場合の所得税の上積税率別配当控除率…… 141
第 55 表　支払配当控除法に見合つて配当控除を廃止した場合に増資を織り込んで計算した税引き投資利回り調…… 147
第 56 表　支払配当控除法に見合つて配当益金不算入を廃止した場合に増資を織り込んで計算した税引き投資利回りの均衡点調(損保会社の場合)…… 147
第 57 表　配当金の資本金及び所得に対する割合調…… 154
第 58 表　支払配当部分に対する法人税率を引き下げた場合の所得税の上積税率別配当控除率…… 157
第 59 表　現行の法人税負担と配当課税を改正した場合の法人税負担との比較（大法人の実例計算）…… 159
第 60 表　現行の総合税負担と配当課税を改正した場合の総合税負担との比較（中小法人の実例計算）…… 160
第 61 表　配当控除の改正による所得税負担の比較(夫婦子3人の給与所得者の場合)…… 161
第 62 表　配当の資金コストの比較(試算)…… 161
（第3章　第 6　減価償却の問題）
第 63 表　各国の総固定資本形成と減価償却費の推移比較…… 176
第 64 表　各国の主要業種別減価償却率の推移比較…… 177
第 65 表　各国の耐用年数比較表…… 179
第 66 表　普通法人の再評価実施状況…… 187
第 67 表　昭和 33 年 12 月末の減価償却資産の構成状況(試算)…… 189
（第3章　第 7　法人企業と個人企業との負担の調整）
第 68 表　各国における法人と個人との税負担比較…… 197
第 69 表　会社数の推移…… 198
第 70 表　法人個人の税負担額比較表…… 206
第 71 表　所得種類別申告所得者の所得階級分布…… 209
（第3章　第 8　中小法人の税負担の問題特に同族会社の留保所得課税の軽減）
第 72 表　法人の税負担と所得税の上積実効負担との比較(現行法による場合)…… 220
第 73 表　法人の税負担と所得税の上積実効負担との比較(改正案による場合)…… 221
第 74 表　法人の資本金階級別利益金処分状況…… 225
第 75 表　中小法人の利益金処分状況…… 225
第 76 表　留保所得階級別法人数等調…… 227

第 77 表　現行と改正案とによる留保所得課税の負担比較(実例計算)…… 228
（第4章　第 1　総　説）
第 78 表　主要特別措置の改廃状況…… 234
第 79 表　資本金及び非課税準備金等の残高推移(全法人)…… 238
第 80 表　大法人及び中小法人の総所得と特別措置の利用による課税所得との比較（サンプル調査の合計）…… 239
第 81 表　大法人の総所得と特別措置利用による課税所得との比較(具体例)…… 240
第 82 表　中小法人の総所得と特別措置の利用による課税所得との比較(具体例)…… 242
第 83 表　昭和31年度以降整理又は拡充した特別措置の項目別増減収額 …… 244
第 84 表　租税特別措置及びその減収額一覧(試算)…… 246
（第4章　第 2　貯蓄の奨励のための特別措置）
第 85 表　総貯蓄と総資本形成
1　実　　績…… 247
2　計　　画…… 247
第 86 表　戦前，戦後を通ずる個人の消費と貯蓄のすう勢
1　国民所得計算からみた場合…… 248
2　家計調査(全都市勤労世帯)からみた場合…… 248
第 87 表　各国における国民所得計算からみた個人の貯蓄性向の累年比較…… 249
第 88 表　各種の貯蓄及び投資の利回り…… 252
第 89 表　貯蓄形態別にみた個人分実質貯蓄の累年比較
1　年度別残高…… 254
2　年度別純増減…… 256
第 90 表　個人の利子所得に対する課税制度の変遷…… 258
第 91 表　郵便貯金の預入限度額及び国民貯蓄組合預金等の非課税限度額の変遷…… 260
第 92 表　全国銀行長期性貯蓄の推移
1　総　　額…… 265
2　個　　人…… 265
第 93 表　国民貯蓄組合の設立状況…… 268
第 94 表　国民貯蓄組合への加入状況…… 268
第 95 表　勤労世帯の貯蓄動向(所得階級別，貯蓄形態別，貯蓄保有高)…… 270
第 96 表　配当所得の所得階層別分布…… 273
第 97 表　勤労世帯の貯蓄動向(所得階級別，各種貯蓄保有割合)…… 274
（第4章　第 3　内部留保の充実のための特別措置(準備金，引当金関係)）
第 98 表　租税特別措置による非課税準備金，引当金等の推移…… 282
第 99 表　金融機関及び大，中小法人(業種別)の貸倒準備金の累積調…… 285
第 100 表　業種別の貸倒準備金繰入限度額と貸倒額との比較表…… 286

第101表　総資産のうちに占める貸金等の割合…… 287
第102表　たな卸資産残高の推移(資本階級別)…… 291
第103表　損害保険会社の損害率の推移…… 294
第104表　各保険会社別の自己資本と異常危険準備金との比較表…… 296
第105表　現在の企業の在職年数区分別在職者の分布を基礎とする計算例…… 301
第106表　離職者の退職事由別構成割合…… 303
第107表　自己都合と会社都合の退職金支給額の相違割合…… 303
第108表　渇水準備金の積立て及び取りくずしの状況…… 304
第109表　特別修繕引当金の積立て及び取りくずしの状況…… 308

(第4章　第4　技術振興及び設備の近代化のための特別措置)

第110表　初年度2分の1特別償却を借入と考えた場合の利益の計算…… 314
第111表　初年度2分の1特別償却による償却増加額…… 315
第112表　業種別法人の減価償却額及び特別償却額…… 315
第113表　実例による所得金額と初年度2分の1特別償却実施額との比較…… 317
第114表　わが国企業の支出した試験研究費…… 322
第115表　科学技術研究費の国際比較…… 322

(第4章　第5　産業の助成のための特別措置)

第116表　商社及びメーカーの輸出所得に対する輸出所得控除額等の比較…… 327
第117表　現在指定されている重要物産の品目一覧表…… 328
第118表　昭和32年度以降の重要物産の品目の分類表 …… 329
第119表　重要物産免税所得の累積した会社の事例…… 330
第120表　外国技術の導入状況…… 331
第121表　海外投資の状況(昭和35年9月末現在) …… 337

(第4章　第6　その他の特別措置)

第122表　予約減税による米作農家の負担軽減状況(現行法)…… 340
第123表　社会保険診療報酬課税の特例による負担軽減状況(現行法)…… 343
第124表　医療保険の普及，国民医療費の伸長等の状況…… 344
第125表　昭和28年度以降における交際費等の支出状況調(試算) …… 347
第126表　資本金階層別交際費否認状況調…… 348
第127表　同一業種に属する企業別交際費の支出及び否認状況調…… 349

(第5章　第1　所得税制の整備—所得税の所得分類，課税所得の計算等に関する問題—)

第128表　金融債の発行状況調…… 352
第129表　公社債消化先調…… 352

第130表　現物給与等に対する課税の概要
1　現　物　給　与…… 359
2　金銭給与で少額免税としているもの…… 359
（第5章　第3　法人税の所得計算に関する問題—商法改正要綱試案の検討—）
第131表　商法改正要綱試案と現行税法との比較表…… 379
（第5章　第4　間接税の問題）
第132表　租税（国税，地方税）収入中に占める間接税収入の割合…… 384
第133表　間接税（地方税を含む。）収入中に占める各税の割合 …… 385
第134表　各国の国税収入中に占める物品税（物品税と同様の性格を有する租税を含む。）の割合…… 389
第135表　通行税の国税収入中に占める割合…… 391
第136表　各種消費税の小売価格，利用料金に対する負担比較…… 392
第137表　揮発油に対する税負担の国際比較（キロリットル当たり）…… 394
（第6章　第2　住民税）
第138表　市町村民税所得割課税方式採用状況調（昭和35年7月1日現在）…… 396
第139表　課税方式別の所得割と所得税における納税義務者及び税額との比較に関する調
1　全　国　計…… 397
2　課税方式別
（イ）　第一課税方式…… 397
（ロ）　第二課税方式本文…… 397
（ハ）　第二課税方式ただし書…… 397
（ニ）　第三課税方式本文…… 398
（ホ）　第三課税方式ただし書…… 398
（第6章　第6　その他の税目）
第140表　遊興飲食税の免税点の変遷…… 418
第141表　遊興飲食税の免税点からみた料金別利用人員等の割合
1　旅館の利用料金別人員及び料金に関する調
（イ）　宿　泊　分…… 419
（ロ）　休　憩　分…… 419
2　飲食店における免税点の適用状況…… 419
第142表　自動車及び軽自動車に対する現行税率と固定資産税相当額との比較
1　自　動　車…… 421
2　軽　自　動　車…… 422
第143表　軽油引取税，揮発油税及び地方道路税の税率の変遷…… 423
第144表　各国における自動車燃料油に対する税負担…… 424

第145表　道路整備5ヵ年計画に基づく道路費負担及び財源構成調…… 424

付属資料５

税制調査会の部会及び小委員会の構成

１　部　　会

	税制一般部会	企業課税部会	税源配分部会
会　　長	中山伊知郎	中山伊知郎	中山伊知郎
部会長	三好重夫	松隈秀雄	東畑精一
部会長代理	松宮隆	松宮隆	木村元一
委　　員	石井照久	石井照久	稲葉秀三
	岩井章	稲葉秀三	岩井章
	奥村綱雄	植村甲午郎	植村甲午郎
	金子佐一郎	小畑勇二郎	小畑勇二郎
	上子俊秋	荻田保	荻田保
	木村元一	奥村綱雄	金剌不二太郎
	田中二郎	金剌不二太郎	上子俊秋
	東畑精一	金子佐一郎	五藤斉三
	豊崎稔	五藤斉三	田中二郎
	中山素平	佐々部晩穂	林慶之助
	福良俊之	豊崎稔	原吉平
	三巻秋子	中山素平	平田敬一郎
	水上達三	林慶之助	松隈秀雄
	山本高行	原吉平	三巻秋子
	山本正雄	平田敬一郎	三好重夫
	山本力蔵	福良俊之	山添利作
		水上達三	山本力蔵
		山添利作	和田春生
		山本高行	
		山本正雄	
		和田春生	

	税制一般部会	企業課税部会	税源配分部会
専門調査員	遠藤湘吉	近藤光太郎	遠藤湘吉
	小沢辰夫	中村孝士	小沢辰夫
	小島和司	西野知彦	小島和司
	越村安太郎	藤津清治	越村安太郎
	西野知彦	水野誠	近藤光太郎
	藤津清治	矢沢惇	中村孝士
	矢沢惇		水野誠

（備考） 1. 山本高行及び山本正雄は，昭和35年3月18日委員を辞任し，同日金子佐一郎及び福良俊之が委員に委嘱された。

2. 田中二郎は，昭和35年6月3日税制一般部会長代理を辞退し，同日松宮隆が同部会長代理に就任した。

2 小委員会

	国税通則法小委員会	税法整備小委員会	細目審議小委員会
会長	中山伊知郎	中山伊知郎	中山伊知郎
部会長	三好重夫	三好重夫	
小委員長	松宮隆	木村元一	松隈秀雄
委員	石井照久	松宮隆	石井照久
	木村元一		稲葉秀三
	田中二郎		荻田保
			上子俊秋
			木村元一
			田中二郎
			東畑精一
			豊崎稔
			平田敬一郎
			福良俊之
			松宮隆
			三好重夫
専門調査員	小島和司	遠藤湘吉	
	矢沢惇	西野知彦	
		矢沢惇	

	国税通則法小委員会	税法整備小委員会	細目審議小委員会
上記以外の参加者	荒井　勇 金子　宏 木村喬行 新堂幸司 杉本良吉 星野英一 宮脇幸彦	金子　宏 渡辺　進	

付属資料6

税制調査会口述者名簿

支払配当控除法について

木上兵衛	野村証券株式会社調査部長	35. 3. 4（金）

企業の資本充実について

村田直弥	全国法人会総連合会長	35. 3.25（金）

貯蓄の奨励について

金子鋭	全国銀行協会連合会会長	35. 8.12（金）

増資の促進について

井上敏夫	証券取引審議会会長	35. 8.26（金）
円城寺次郎	証券取引審議会委員	〃　（〃）

（備考） 企業の資本充実についての産業界を代表する意見は，税制調査会の委員によつて述べられた。

付属資料7

税制調査会審議経過

年月日	会合の種類及び回数											
	総会	税制一般部会	企業課税部会	税源配分部会	企業課税合同部会	税制同業部会	企業合同会	三部会合同会	国税通則法小委員会	税法整備小委員会	細目審議小委員会	専門調査員会
昭和34年												
5月19日（火）	1											
6月15日（月）	2											
6月16日（火）	3											
6月22日（月）												1
6月26日（金）	4											
7月10日（金）	5											
8月12日（水）												2
8月13日（木）	（実地調査）											
8月14日（金）												
8月19日（水）	（実地調査）											
8月20日（木）												
8月21日（金）												
8月26日（水）	（実地調査）											
8月27日（木）												
8月29日（金）												
9月2日（水）	（実地調査）											
9月3日（木）												
9月4日（金）												
9月10日（木）	（実地調査）											
9月11日（金）												
9月12日（土）												
9月15日（火）	6											
9月25日（金）	7											
10月7日（水）	8											
10月20日（火）	9											
10月30日（金）					1							
〃				1								
11月6日（金）		1										
〃			2									
11月13日（金）					2							
〃												3

年月日	会合の種類及び回数										
	総会	税制一般部会	企業課税部会	税源配分部会	企業税源合同部会	税制企業合同部会	三部会合同部会	国税通則法小委員会	税法整備小委員会	細目審議小委員会	専門調査員会
11月20日(金)		2									
〃			3								
11月27日(金)				3							
〃											4
12月 4日(金)		3									
〃			4								
12月11日(金)				4							
〃	10										
〃											5
〃			5								
12月18日(金)											6
昭和35年											
1月22日(金)	11										
〃			6								
〃											7
1月29日(金)								1			
〃				5							
2月 5日(金)		4									
2月12日(金)			7								
〃											8
2月13日(土)								2			
2月19日(金)				6							
2月20日(土)								3			
2月26日(金)		5									
〃											9
2月27日(土)								4			
3月 4日(金)			8								
3月11日(金)				7							
3月12日(土)								5			
3月18日(金)		6									
3月25日(金)	12										
〃			9								
〃											10
3月26日(土)								6			

年月日	会合の種類及び回数										
	総会	税制一般部会	企業課税部会	税源配分部会	企業税源合同部会	税制企業合同部会	三部会合同部会	国税通則法小委員会	税法整備小委員会	細目審議小委員会	専門調査員会
4月 1日(金)			10								
4月 8日(金)		7									
4月 9日(土)								7			
4月15日(金)				8							
〃			11								
〃											11
4月22日(金)		8									
4月23日(土)								8			
4月28日(木)			12								
〃											12
5月 6日(金)		9									
5月13日(金)				9							
〃			13								
〃											13
5月14日(土)								9			
5月20日(金)		10									
5月21日(土)								10			
5月27日(金)				10							
〃			14								
6月 3日(金)		11									
6月 4日(土)								11			
6月10日(金)				11							
〃			15								
6月17日(金)		12									
6月18日(土)								12			
6月24日(金)				12							
〃			16								
7月 1日(金)		13									
7月 2日(土)								13			
7月 8日(金)				13							
〃					1						
7月15日(金)						1					
7月16日(土)								14			
7月22日(金)				14							
7月29日(金)						2					

年月日	会合の種類及び回数												
	総会	税制一般部会	企業課税部会	配源分部会	企業源合部会	税同業部会	制合会	企同三合会	部会同部	国則委	税通法小員会	税法備員会	整小委	細目議員会	審小委	専門員	調会
8月 5日（金）				15													
8月 12日（金）							3										
8月 17日（水）													1				
8月 19日（金）	13																
8月 20日（土）	14																
8月 22日（月）	15																
8月 26日（金）									1								
〃																14	
8月 31日（水）													2				
9月 9日（金）									2								
9月 16日（金）									3								
9月 19日（月）													3				
9月 22日（木）									4								
9月 30日（金）	16																
10月 1日（土）											15						
10月 7日（金）															1		
10月 8日（土）											16						
10月 12日（水）																15	
10月 14日（金）															2		
10月 21日（金）															3		
10月 22日（土）											17						
10月 28日（金）															4		
10月 29日（土）											18						
10月 31日（月）															5		
11月 5日（土）											19						
11月 8日（火）													4				
11月 9日（水）															6		
11月 18日（金）															7		
11月 19日（土）											20						
11月 22日（火）															8		
11月 25日（金）	17																
11月 26日（土）											21						
12月 5日（月）	18																
合計 118	18	13	16	15	1	3	4	21	4	8	15						

（大蔵省印刷局製造）