

昭和39年12月

「今後におけるわが国の社会、経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方」についての答申

税制調査会

「今後におけるわが国の社会、経済の進展に即応する基本的な租税制度の方」についての答申

昭和39年12月12日

内閣総理大臣 佐藤栄作 殿

税制調査会会长 中山伊知郎

昭和37年8月10日付諮問に対し、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、政府がこの報告に基づいて税制改正を実現することを希望します。

まえがき

当調査会は、昭和37年8月10日付で内閣総理大臣から「今後におけるわが国社会、経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方」について諮問を受け、同日に第1回の会合を開いて以来、3年間にわたつて、わが国税制の全般について体系的、基本的な見地からの検討を進めてきた。この間、23回の総会を開いたほか、一般税制、企業税制及び地方税制の3部会に分かれて合計50回にわたつて審議を重ね、さらに税制に関する基礎的、理論的諸問題を検討するため基礎問題小委員会を設け、18回にわたる審議を行なつてきた。また、税法の整備及び税理士制度の改善に関する専門的事項については、税法整備小委員会及び税理士制度特別部会を設け、それぞれ44回及び17回の審議を行なつた。

これらの審議の過程において、当調査会は、昭和37年12月10日付及び昭和38年12月18日付で「昭和38年度の税制改正に関する臨時答申」及び「昭和39年度の税制改正に関する臨時答申」を行ない、昭和38年度及び昭和39年度においてさしあたり実施すべき税制改正についてわれわれの意見を述べた。また、税法の整備及び税理士制度の改善策に関し、いずれも昭和38年12月6日付で、「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」及び「税理士制度に関する答申」を行ない、意見を述べた。

今回提出する答申は、上記内閣総理大臣の諮問にこたえ、昭和37年8月以来今日にいたるまで3年間の期間を費して、今後のわが国経済の発展に即応する租税制度の基本的あり方について、当調査会が細密かつ慎重な審議を重ねた結果得た結論である。

今後予想されるわが国の急激な社会、経済の進展に伴つて、われわれが基本税制のあり方としてこの答申に述べている事項の中には、遠からず再検討の必要に迫られるものもあるが、少なくともここ4～5年の間は、ここに示した結論の線にそつて各年度の税制改正が図られることが望ましいと考える。

なお、この答申に関するわれわれの審議の内容と経過等については、別途この答申の別冊として提出する。

当調査会の委員及び専門委員は次のとおりである。

委 員

稻 川 宮 雄	稻 葉 秀 三
井 上 敏 夫	植 村 甲 午 郎

宇佐美 淳	江幡 清
円城寺 次郎	遠藤 湘吉
大木正吾	大原総一郎
雄川一郎	荻田 保
小倉武一	木村 清司
木村元一	塚田 十一郎
東畠精一	徳永 久次
土井正治	中山伊知郎
林慶之助	松隈秀雄
松宮 隆	三巻秋子
水上達三	蓑輪早三郎
森昌也	和田春生
渡辺喜久造	渡辺進

なお、岩井章及び白鳥義三郎は、途中辞任し、大木正吾及び森昌也がこれに代わり委員に委嘱された。

基礎問題小委員会専門委員

宇田川璋仁	木下和夫
小宮隆太郎	柴田徳衛
篠原三代平	高橋誠
中村貢	古田精司

なお、基礎問題小委員会には、所属の委員及び専門委員のほか、下記の者が参加した。

乙竹虔三 金森久雄

(上記については、高島節男及び宍戸寿雄が参加していたが途中辞任し、乙竹虔三及び金森久雄がこれに代わり出席した。)

目 次

序 説	1
第 1 税負担水準のあり方	2
1 基本的な考え方	2
2 国民所得に対する税負担率の検討	2
3 近年における自然増収の配分についての検討	3
4 結 論	4
第 2 税体系のあり方	4
1 税体系についての考え方	4
2 直接税と間接税	5
3 目 的 税	6
4 租税の景気調節機能	7
第 3 所得課税のあり方	7
1 検討事項の範囲	7
2 所得税の負担—所得税減税の必要性—	8
3 所得税の控除及び税率	9
4 各種所得に対する課税	11
5 所得税の課税単位	12
第 4 企業課税のあり方	13
1 検討事項の範囲	13
2 法人税の性格	14
3 法 人 税 率	15
4 支払配当に対する課税	16
5 減 価 償 却	18
6 個人企業と法人企業との税負担のバランス	18
第 5 資産課税のあり方	20
第 6 間接税のあり方	21
第 7 租税特別措置のあり方	23
1 基本的な考え方	23
2 資産所得に対する優遇措置	23
3 そ の 他	24

第 8 地方税のあり方.....	24
1 地方税の基本的事項.....	24
2 住 民 税.....	26
3 事 業 税.....	28
4 固 定 資 産 税.....	30
5 電 気 ガ ス 税.....	31
6 道 路 関 連 財 源.....	32

序 説

戦後のわが国税制は、シャウブ勧告に基づく昭和25年の税制改正によつて抜本的な変革が加えられたが、このときはじめて、国税、地方税を通じて体系的に整備された近代的税制が確立されたということができる。しかしながら、戦後財政の健全化を図る見地から、国家歳入の大部分を租税収入でまかなうこととなつた反面、当時においては、国民経済はまだ疲弊しており国民所得の水準がきわめて低かつたため、税負担は相当重かつた。そのため国民の重い税負担の軽減を図る見地からの税制改正が、その後累年行なわれた。ただ、この改正の過程においては、財政事情等の制約から部分的に税負担の重いものをそのつど是正するという形をとらざるをえなかつた。しかも、他方において、経済の急速な復興を図る見地から、昭和28～29年を契機として、資本蓄積、産業助成等の経済政策的な要請に基づく各種の税制上の特別措置が設けられた。このような改正は、その当時の財政事情や経済情勢から見ればやむをえない措置であつたとも考えられるが、これによつて上記の昭和25年の税制改正で一応整備された税体系は基本的にかなりの修正を受けることとなり、その結果、総体としての税体系にバランスを失した面を生じ、また、全体としての税負担の合理化も十分でない点が見られるに至つた。

一方わが国の経済は、昭和30年代に入りようやく戦後の回復期を脱し本格的な成長期を迎えるに至つたが、これに呼応し、わが国の税制もこのような成長経済の発展に即応して体系的に整理合理化すべきであるという要請が生じた。昭和32年には、その規模において当時としては画期的な1,000億円の所得税の減税が行なわれ、また、租税特別措置については経済の正常化に伴つてその整理縮減の方針が打ち出され、合理化への一歩が踏み出されたが、昭和34年に設けられた前回の税制調査会においては、このような要請に基づき、はじめて3年間の長期審議期間を予定して、国、地方を通ずる税制の根本的な検討が行なわれることとなつた。その審議の結果に基づく昭和36年度及び昭和37年度の税制改正によつて、わが国の税負担は相当程度軽減合理化され、各税間の負担のバランスも図られるなど、税体系はかなり整備されてきた。しかし、租税の転嫁、支払配当に対する課税のあり方、国、地方を通ずる税源配分のあり方等の問題が今後の検討事項として残され、当調査会が引き続きその検討を行なうことになつたのである。

わが国の経済は今や開放体制に入り、新たな成長発展を図るべき時期に直面している。当然、わが国の税制もこのように成長発展をとげる経済の現実に即応し、かつ、基本的には安定した姿に整備することが強く要請される。

当調査会は、昭和37年8月内閣総理大臣から「今後におけるわが国の社会、経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方」について諮問を受けたが、諮問はまさにこのような

意味において税制の基本的検討を必要と認めたものと考えられる。

当調査会はこのような観点に立つて、国税、地方税を通ずるわが国税制の全般的なあり方について根本的な再検討を行なうこととし、まず税負担及び税体系の総体的なあり方についての審議を行なつたうえ、さらに、所得課税、企業課税、資産課税、間接税、租税特別措置及び地方税の各項目について、その基本的なあり方に連なる諸問題を究明し、以下に述べるような結論を得たのである。

第1 税負担水準のあり方

1 基本的な考え方

- (1) 今後におけるわが国の社会、経済の進展に即応する税負担水準のあり方を考えるに当たつては、租税が財政収入の大宗を占めるものであることにかえりみ、国民経済における公共部門の比重はいかにあるべきかという観点から論ずることが必要であるとともに、他面国民の担税力にはそのときどきにおいておのづから一定の限界があることから、国民の税負担、たとえば標準的な世帯における総合的な税負担はいかにあるべきかという観点からもあわせて検討することが必要である。
- (2) われわれは、このような観点から、今後におけるわが国の国民経済において財政の果たすべき役割の推移と国民の担税力の推移について検討を行なつた。その結果、今後なおしばらくの期間においては、公共投資や社会保障の拡充が強く要請されていることから、公共部門の比重がある程度高まることもやむを得ないが、他面民間部門における経済活動の発展を図り、あわせて国民生活の安定向上を実現していくためには、従来に引き継いで国民の税負担を適正な水準に維持していくことが必要であると認めた。

2 国民所得に対する税負担率の検討

- (1) 従来、国民全体の税負担水準を表わす指標として、分配国民所得に対する租税負担額の比率が用いられている。この比率は、年々の分配国民所得のうち、どれだけの部分が租税の形で公共的な目的に配分されたかという割合を表わすとともに、他面、国民全体の税負担を集約的に表示する指標としての意味を持つものであつて、そのかぎりにおいては、税負担水準を巨視的に表現する指標としての意味を有するものと考えられる。
- (2) しかし、公共的目的のための資源配分の指標としての意味を離れて、特に民間部門における税負担の重さを計量的に表示するための指標としてこの比率を用いる場合には、分母として、間接税を含まない分配国民所得を用いることが適當かどうか、また、分子である税負担の範囲について目的税を加えるのが適當かどうか、などいくつかの計数上の問題点があることに留意する必要があるほか、1人当たり実質国民所

得水準の上昇に伴つて国民全体の担税力が増大することを念頭に置く必要がある。

- (3) かえりみるに、前回の税制調査会において「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」として減税政策をとるべき旨の答申がなされたことは、税負担率を一定の水準にとどめることを通じて、財政支出の過度の膨張を抑制するうえに重要な役割を演じたものと考えられるが、他面、一般にはこの比率をあたかも絶対的な基準として、国民所得水準と関係なく固定的に考えることが適當であるかのような誤解を与えたこともいなめないと思われる。
- (4) したがつて、当調査会は、この際、従来の国民所得に対する税負担率の形によらず、減税政策のための新たな基準を求めるべきであると認めた。

3 近年における自然増収の配分についての検討

- (1) 今後における税負担水準のあり方を検討する場合には、上記のように国民経済における公共部門のあるべき比重の面と、標準世帯における税負担のあるべき姿との両面から、将来における国民経済の動向や国民生活の推移を予測しつつ、その基準を示すことが望ましいが、この基準を計数的に示すことはきわめて困難である。
- したがつて、われわれはこれを財政経済の運営の実態の中に求めるべく、過去のわが国において国税と地方税を通じて発生した自然増収が、財政支出の増加と減税を通じて公共部門と民間部門との間にどのように配分されてきたか、その結果として、国民経済の発展成長と国民生活の安定向上にどのような効果をもたらしてきたかを検討した。

- (2) まず、近年における財政支出の推移を見ると、昭和 30 年度から昭和 39 年度に至る期間において、国民総生産の名目成長率年平均 12.7% に対して、政府の財貨サービスの購入は年率 14.2%，一般会計歳出は年率 13.8% と、それぞれこれを上回る増加傾向を示しており、特に公共事業関係費は年率 17.4%，社会保障関係費は年率 17.7% ときわめて高率の伸びを示している。これに伴つて、国民総生産に占める財政支出（政府の財貨サービス購入と振替支出との合計）は、昭和 30 年度における 23.7% から昭和 39 年度（当初予算）には 26.6% とかなりの上昇を見るに至つた。

この結果、民間部門における設備の近代化に比べ立ち遅れないとされてきた社会資本の整備は急速に進められつつあり、また主要諸外国に比べて遅れの目だつて社会保障制度も急速に拡充されつつあるなど、近代国家としての公共部門の活動水準は目ざましい向上を遂げてきつつある事実が認められる。

- (3) 他面、昭和 30 年度から 39 年度までの 10 年間において、国税、地方税を通じて年々相当額の減税が実施されており、この期間における減税額を単純に合計しても実に 7,194 億円（平年度ベース）に上り、これを今日の基準に換算すればその規模は

きわめて巨額のものとなる。この期間において国民総生産は実質2倍強に増加しているにもかかわらず、税負担率がほぼ一定の水準に推移したことは、この間の大幅な減税が、国民の勤労意欲の向上と企業の資金調達の援助という両面の作用を通じて、国民経済の拡大と国民生活の安定に資してきたものと考えられる。

4 結 論

- (1) わが国の経済は、今後においてもこれまでに引き続いてかなり高水準の成長を維持するものと予想されるが、わが国の税収の国民総生産に対する弾力性はかなり高いので、引き続いて相当額の自然増収が生ずるものと期待される。したがつて、上記の検討結果をあわせ勘案すれば、今後においても毎年度の自然増収の相当額を減税により国民に還元しつつ、社会資本や社会保障を中心とする公共支出の一層の拡充を実現することが可能であり、自然増収のこのような配分を適正に行なうことこそ、国民経済の成長発展と、国民生活の安定向上を進める道であると考えられる。
- (2) かえりみるに、過去10年間について、国、地方を通ずる毎年度の減税額が当該年度の自然増収に対する割合を見ると、年により多少の高低はあるが、平均して20%程度（当初予算初年度ベース、揮発油税、地方道路税及び軽油引取税を含めない割合）と算定される。
- (3) したがつて、当調査会はここ当分の間、少なくとも毎年度自然増収のうち20%程度を減税に充てることを目途に、国民負担の軽減を図つていくことが適当であると認めた。この比率は初年度ベースでの数値であるが、減税が国民負担の軽減に及ぼす効果を見るには、平年度化を考慮しなければならないので、このような減税政策をとることは、長期的な効果を考えれば、25%程度を減税に充てることになるであろう。このような基準に従つて減税を実施するならば、今後、国民所得に対する税負担の割合もゆるやかな上昇にとどまるものと予想される。

第2 税体系のあり方

1 税体系についての考え方

- (1) 国民全体の税負担についてあるべき水準が決められたとしても、全体の税収がどのような税体系に基づいて調達されるかのちがいによって、所得階層別や所得種類別にみた個々の国民それぞれの間に、税負担がどのように配分されるかという事情はおのずからちがつてくる。

さらに、租税政策は財政政策のみならず経済政策の一環としての役割を担うべきものと考えられる。租税がどのような経済的機能をもたらすかについては、国民経済に占める税負担水準のあり方もさることながら、全体としての税制がどのような税目によつて仕組まれているかという税体系のあり方によるところが大きい。

以上二つの見地から、税負担水準のあり方に統いて、税体系のあり方を吟味することが必要である。

(2) 租税は、財政政策の一環として次の三つの経済的機能を果たすべきものと考えられる。

- (イ) 公共目的のための資源配分
- (ロ) 所得再分配
- (ハ) 景気変動の安定

したがつて、税体系のあり方を検討するに当たつては、まずこの三つの経済的機能の観点から税制を吟味することが必要であると考える。

(3) そこで、各種の税制についておもに経済的機能の観点から種々検討を行なつた結果、当調査会は、次のような根拠に立つて所得税が最も近代的な租税であり、この税が中心的地位を占めるような税体系が理想であると認めた。

- (イ) 市場価格機構に衝撃を与えることなく、十分な収入目的を達しうる点において、公共目的のための資源配分の手段として適していること。
- (ロ) 控除と税率との組合せによる累進構造を通じて、所得再分配の機能を最もよく果たしうること。
- (ハ) 税収の弾力性が高く自動安定装置としての作用を通じて、高度の景気安定機能を有していること。

(4) このように、所得税中心の税体系が理想ではあるが、他面、所得税は納税者にとって最も負担感が強いものであり、その税負担の重さは国民の勤労意欲や事業意欲に及ぼす影響が大であること、所得種類別に所得額のは握に難易の差があるため、実際の税務行政において実質的公平を確保するためには種々困難な問題があることに留意する必要があると認めた。

2 直接税と間接税

(1) 従来、税体系を包括的に分類表示するための基準として、直接税と間接税との区分が用いられてきた。この区分は、課税者が租税を支払う者と実際にその税を負担する者が同一人であることを期待するか、または同一人でないことを期待するかのちがいによるものとされている。一般的にいえば、直接税は応能負担原則に適応したものとして、逆進的といわれる間接税に比べ所得や富の再分配という租税の機能をよく果たしうるものと考えられている。しかし、直接税もその負担が一定の度合をすぎると、事業意欲や勤労意欲を阻害し、資本蓄積や経済成長に悪影響を与えることとなる。さらに、納税者に強い負担感を与えると、その課税に当たつて税務執行上種々の問題を生じ、実質的に公平原則を貫くことが困難になつてくることは

上述したところである。

他面、間接税は、負担感も少なく、安い徴税費で多額の収入をあげうるという利点のほかに、課税対象物品の選定、免税点や税率の配慮をきめ細かく行なうことにより、ある程度負担能力に即した課税を行なうことも可能である。

したがつて、租税が国家歳入の大宗として収入目的をよく果たしうるためには、それぞれの税種にその機能に応じた適切な地位を与え、前記の三つの機能が十分に果たせるような税体系を作り上げることが必要であると考える。

(2) 従来から、直接税と間接税とがどのような比率を占めるべきかという問題、いかえれば間接税の比重をふやして直接税の比重を減らすべきか、あるいは直接税の比重をふやし、間接税の比重を減らすべきかという形で問題が提起されることが少なくないが、およそ直接税、間接税がどのような比率を占める税体系が望ましいかについては、あらかじめ一義的に決定されるべきものではなく、各税を通ずる総合負担が国民全体に適正に配分されるような税体系を構成することが重要である。その意味では、直接税と間接税との比率は、いわばこのようにして各税の適正な水準が決められた結果として決まるものである。したがつて、現行の直、間の比率を改めようという見地からの税制改正を行なう必然性には乏しいものと認めた。

3 目的 税

(1) 租税の経済的機能の観点からみた税体系のあり方については、上記のほか、公共目的のための資源配分の手段という見地から、目的税のあり方について検討を行なつた。一般的に言えば、目的税の創設拡充は、財政の硬直性を招くほか負担の適正な配分という見地から問題があるので、好ましくないと考えられるが、わが国における道路整備事業の緊要性や、道路整備による受益と負担との関連を考えると、道路財源を相当程度まで目的税によつてまかなくすることは適当であると考えられる。

他面、道路整備の効果は次の世代に引き継がれるものであるから、負担の世代配分の見地からみても、その財源をすべて当年度の税負担でまかなくことには問題があり、今後の道路財源の増加を揮発油税負担の増加と結びつけることにはおのずから限界があると認めた。

(2) 次に、最近、タクシーや小型トラックのような営業用自動車において、その燃料を揮発油よりも価格の割安な液化石油ガス(L.P.G.)に転換するものが急激に増加しつつあるが、これら自動車用に消費される液化石油ガスに対しては、上記のような道路整備による受益と負担との関連から揮発油等に対して相当高税率の課税が行なわれていることとの権衡及び道路整備財源確保の緊要性等にかえりみ、相応の税負担を求めることが適当であると認めた。

なお、この税源を国又は地方のいずれに帰属せしむべきかについては二つの意見がある。すなわち、本来自動車燃料として液化石油ガスと揮発油とが代替関係にあるため、液化石油ガスを燃料とする自動車の増加が揮発油税収入の伸び悩みの一因となつている等の事情にかえりみ、国税として国の道路整備のための特定財源とすべきであるとする考え方と、新道路整備5カ年計画における地方単独事業費の著しい増大を考慮するときは、地方道路事業の円滑な遂行を期するためには地方道路財源の充実強化を図る必要があるという見地から液化石油ガス課税による税収増加分を地方に与えるべきであるとする考え方とである。

しかしながら、この問題は政府において、道路整備5カ年計画との関連において今後慎重に検討のうえ決定すべきものと認めた。

4 租税の景気調節機能

当調査会は、上記のほか、租税の果たすべき経済的機能の一つとして、わが国の税制に景気調節機能を強化する目的で、何らかの措置をとることが必要かどうかについても検討を行なつた。

わが国の税体系には、現在すでに税収の高い弾力性を通じてかなりの自動安定作用があるものと認められる。今後において、さらに財政の景気調節機能を高めるために、財政支出面で、臨機に対応できるような予算制度上の措置を講ずることのほか、税制面でも一般売上税を創設し景気変動に対応してその税率を上下せしめ、また特別償却などを臨機に改廃することも考えられるところである。しかし、一般売上税の創設には後述のように税制上種々の難点があるほか、このような財政政策を機動的に実施するためには、景気変動についての正確な予測とこの予測に対応して臨機に措置をとりうるような態勢が前提とされねばならないが、このような前提となるべき基盤に欠けている現状では、その効果は期待できないと考えられる。

したがつて、税制の面において景気調節機能を強化する目的で新規の措置を講ずる必要はないものと認めた。

第3 所得課税のあり方

1 検討事項の範囲

所得に対して課される税には、現在課税対象別には個人の所得に対して課されるものと、法人の所得に対して課されるものとがあり、また国税、地方税の別には国税として課される所得税及び法人税、地方税として課される住民税及び事業税がある。これらのうち、法人税については、企業課税の大宗を占めるものであるので、企業課税のあり方の項目において、また、住民税及び事業税については地方税の性格からく

る特有の問題があるので、地方税のあり方の項目において、それぞれ別途検討することとし、所得課税のあり方の問題は所得税に重点をおいて検討を行なうこととした。なお、所得税のうちでも個人の事業所得に対する課税は、個人企業と法人企業との税負担のバランスの面から、企業課税のあり方の問題の一つとしてとりあげているので、詳細は企業課税のあり方の項目における検討にゆだねることとした。

2 所得税の負担—所得税減税の必要性—

- (1) すでに税体系のあり方において検討したように、所得税は最も近代的な租税であり、わが国税体系の中心的地位を占めるのが理想である。他面、所得税は納税者にとって最も負担感が強いものであり、その税負担の重さは国民の勤労意欲や事業意欲に及ぼす影響が大であること、所得種類別に所得のは握に難易の差があるため、実際の税務行政において実質的公平を確保するには種々困難な問題があることを考慮する必要がある。
- (2) 所得税負担については、従来から中小所得者の負担軽減を中心とする減税が図られてきており、昭和25年以来の国税の毎年の減税額の累計約1兆800億円(平年度ベース)のうち、その82.1%に当たる約8,800億円が所得税の減税にふりむけられている。

しかし、このような累年の減税にもかかわらず、所得税の負担については、主要諸外国との比較、納税人員の増加状況、その他最近における生計費の動向等からみて、なお相当に重いと認められ、所得税納税者の強い税負担感は依然として除去されていない。また、各種所得者間の負担の公平の見地からもかなり問題があると認められる。

- (3) 所得税は、累進課税を通じて、国民所得に対するその税収の弾力性はきわめて高い(注1)。過去の実績からみても、国民所得の伸び以上の租税の自然増収部分における所得税の寄与率は各税のうちで最も高くなっている(注2)。

今後においても、経済の成長に伴つてかなりの額の自然増収が生ずることが予想されるが、上記のような所得税の高い所得弾力性を考慮すれば、所得税の負担軽減を図らないと、所得税負担は飛躍的に加重していくものと認められる。

(注1) 昭和28年から昭和37年までの間の国民所得に対する国税収入全体の弾性値は平均1.5程度であるが、所得税の弾性値は平均2.5程度に達している。

(注2) 注1の期間内の国民所得の伸び以上の租税の自然増収部分における所得税の寄与率は68.9%となつてゐる。

- (4) 以上の検討を通じ、当調査会は、結論的には所得税をわが国税体系の中心的地位におきながらも、その負担の現状等からみて今後も引き続き所得税に重点をおく減

税を実施していく必要があると認めた。この場合、わが国の生活水準が先進諸外国に比べてなお低い現状では、今後の所得水準の上昇に伴つて生活水準の向上を図る必要があると認められるので、単に消費者物価の上昇による実質的な負担の増加を調整するという見地からだけでなく、国民全体の所得水準や生活水準の上昇に見合つて負担の軽減合理化を行なうことが必要であると考える。

3 所得税の控除及び税率

(1) 所得税の一般的な負担のあり方については、基礎控除その他の控除からなるいわゆる課税最低限のあり方と税率のあり方との両面からの検討が必要である。

所得税の課税最低限を定める基準については、従来マーケット・バスケット方式による基準生計費をメドとしているが、今後においては、基準生計費の算定方法の一層の改善につとめつつ、さらに、このような生計費の動向の角度からの検討のほか、所得税の所得再分配機能や税務の執行能力等の観点から、一定階層以上の有業者を所得税の課税対象とすべきであるという見地に立つて、たとえば就業人口に対する納税者割合をメドとしてとり入れることを考慮すべきであると考える。

次に、世帯構成別の負担のあり方の問題として、課税最低限を構成する各種控除のあり方について検討したが、この点については、単身ないし夫婦世帯に比べて多人数世帯の方が基準生計費に対する課税最低限のゆとりが少ないと、及び先進諸外国と比較してわが国の家族控除、特に扶養控除の基礎控除に対する割合がやや低いと認められること等を考慮し、家族控除を引き上げることが望ましいと認めた。

さらに、配偶者控除及び扶養控除に関し、次のような検討を行なつた。

(イ) 配偶者控除は、後述の所得税の課税単位の問題に関連し、配偶者の所得の稼得に対する貢献や、夫婦共稼ぎ世帯と夫婦の一方が所得を得ている世帯との税負担のバランスを考慮して、扶養控除とは別に基礎控除と同額の控除を設けて税制上配慮することが適当であるという趣旨で、昭和36年に創設されたものであるが、その後昭和38年度及び昭和39年度の税制改正において、その引上げが基礎控除の引上げより少額にとどめられたため、現在は配偶者控除と基礎控除との間にその控除額につき較差が生じている。この点については、上記のような制度創設の趣旨にかえりみ、配偶者控除は基礎控除と同額であることが望ましいという意見もあるが、配偶者控除も生計費控除の一環として考えるべきであり、この面からはこれを基礎控除と同額にすべき理由に乏しいと認められる。

(ロ) 扶養控除について、現行法は扶養親族の年齢に応じその控除額を2段階に分けるきめの細かい配慮を行なつてはいるが、現行の1万円程度の差異ならば区別を設けるのは制度を複雑化するだけであり、制度簡素化の面からは年齢別の控除額の

差等は廃止すべきであるとする考え方もあるので、現行の年齢別の扶養控除の差等制度については、生計費の実態等を勘案しながら慎重に検討すべきであると考える。

- (2) 従来、所得税の減税は、控除の引上げを中心として行なわれ、税率についての全面的検討はここ数年来見送られてきているが、この結果、現行の所得税の税率については、中堅所得層に適用される低段階の税率の累進度がやや急であると認められる。これらの所得段階における所得の限界負担能力にはさほど大きな差異は認められないで、今後における所得税の負担軽減は課税最低限の引上げにとどまらず、数年間に1回程度は税率構造の見直しを行ない、低段階の所得に対する累進度の緩和を図つていく必要があると考える。

次に、従来は比較的低額の所得階層の者にも所得税の負担を求めざるを得なかつたことから、課税所得の最初の段階に適用されるいわゆる最低税率は、その段階における所得の限界負担能力を考慮して低率のものとなつてはいる。今後における所得税のあるべき姿としては課税最低限の引上げを図り、限界負担能力のより高い所得階層から所得税の課税を行なうことが適当であると考えられ、このような見地からは、課税最低限の引上げとの見合いで現行8%の最低税率は漸次これを引き上げていくことが適当であると考えられる。

さらに、最高税率のあり方に関しては、これをあまり高く定めるとは脱を招き易く、かえつて所得税の機能がそこなわれることになるので、税負担の実質的公平を確保する見地から、最高税率を低目に定め財産税を導入して補完することを考慮すべきであるという考え方があるが、財産税には後述のように種々の難点があるので、その導入には慎重であるべきものと認めた。

- (3) 所得税には、基礎控除、配偶者控除及び扶養控除の一般的な人的控除のほか、特殊の人的事情に基づく担税力の差異に着目して、雑損控除、医療費控除等の所得控除及び障害者控除、老年者控除等の税額控除が設けられている。これら特殊の人的控除については、基本的方向としては基礎控除等の一般的控除の引上げに重点をおき、その引上げとの見合いにおいて、漸次整理合理化を図ることが望ましいと認めた。

なお、新規の特別控除として寒冷地控除及び学資金控除を創設すべしとする考え方がある。寒冷地控除は、積雪寒冷地帯の居住者が光熱費、被服費、住居費等の面において、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ることに着目して、その地理的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て特別の控除を設けて考慮すべしとするものであり、また、学資金控除は、高校、大学に在学している子弟の教育費が多額に上るところから、この学資金相当額の控除を行なう

べしとするものである。しかし、税制上納税者の個別的事情を配慮するにはおのずから限界があると認められるので、税制の簡素化及び将来の所得税制の向うべき方向を勘案して基礎控除等の一般的な控除の拡充により対処することが適当であり、これら新規控除の創設については慎重であるべきものと認めた。

4 各種所得に対する課税

(1) 所得税の課税の対象となる所得については、これを所得の発生源泉別に分類すれば、給与所得のような勤労から生ずる所得、利子所得や配当所得のような資産から生ずる所得、及び事業所得のような勤労と資産の協同により生ずる所得とに分かれ、さらにその発生態様別にみると、毎年回帰的に発生する経常的な所得と数年間に1回発生するような臨時的な所得とがある。

所得税の課税に当たつては、このような個別の所得の性格に応じた配慮を行なうことが必要であり、さらに、実際の税務行政面における所得種類別の所得のは握の難易の差も勘案して、各種所得の間に理論的にはもとより実質的にも負担の公平が保たれることを念頭において検討する必要があると認めた。

(2) 以上の角度から、各種所得に対する課税のあり方について検討を行なつたが、まず、給与所得については、自己の勤労を提供することによつて得る所得の性格からみて担税力の弱いものであり、また、他の所得に比較してその所得のは握がより確実に行なわれると認められるので、その負担の軽減には特に配慮する必要があると認めた。

この場合、給与所得に対して特別の課税体系を設けて負担の均衡を図る考え方もあるが、これは、すべての所得を総合して課税することをたてまえとすべき所得税体系の基本をくつがえすこととなるので、給与所得に対する負担軽減の方法としては、給与所得控除の拡充の方向で対処することが適當であると認めた。なお、給与所得控除については、低額の給与所得者の負担軽減のための定額控除の引上げ、及び中堅の給与所得者の段階で頭打ちとなつている給与所得控除の控除限度の引上げの方法で拡充を図ることが適當であると考える。

(3) 事業所得の課税については、法人企業との負担のバランスの面から、事業主給与を必要経費に算入することを認め、また、専従者控除の控除限度を撤廃すべきであるとする考え方がある。この問題については、企業課税のあり方の問題として別途検討を行なつたが、結論としては、事業主給与の必要経費算入は税制上これを認める理由に乏しく、また、専従者控除の控除限度の撤廃もわが国の個人企業の実態からみて直ちに採用することは困難で、控除額の引上げの方向で対処することが適當であると認めた。

(4) 資産所得は最も担税力の強い所得であるが、これについては現在利子所得の分離課税等の各種の優遇措置が講ぜられている。

所得税が納税者の担税力に適合した近代的な租税とされるのは、所得税においてはすべての所得を合算してそこに担税力の基準を見出し、これに累進税率を適用することを前提としているからであつて、この見地から、これらの優遇措置については、別途租税特別措置のあり方の問題として検討した結果を考慮しつつ、長期的税制のあり方として基本的には廃止する方向で対処することが適當であると認めた。

臨時的な所得については、これが数年間に1回発生する性質のものであることに着目すれば、経常的な所得に対する同様の課税を行なうことは適當でなく、何らかの累進税率の適用緩和の措置を講ずる必要がある。

臨時的な所得に対する課税のあり方については、昨年12月に行なつた「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」において、詳細な検討を行ない、さらに、短期譲渡所得と長期譲渡所得に対する課税方式の合理化を図る等、一部この答申の線にそつた改正が本年度税制改正において実施されたところである。

この問題については、今後もこの答申の線で整備を図ることが適當であると考えるが、この答申でふれていない問題として、譲渡所得に対する現行の半額課税の方式が高額の譲渡所得に有利にはたらき過ぎているのではないかという考え方があるので、一定限度以上の譲渡所得に対する課税方法につき再検討する必要があると認めた。

5 所得税の課税単位

(1) 所得税の課税に当たつて、これをどのような単位でとらえて担税力を測定するかという問題は、所得課税の基本問題の一つである。

所得税の課税単位については、所得を稼得する個人ごとに担税力を見出す考え方と、消費生活を同じくしている単位ごとに課税する考え方とがあり、後者については、夫婦の所得の合算課税とこれよりさらに広い世帯合算の考え方とがある。わが国の現行法は所得稼得者単位の課税を基本的たてまえとしているが、これについては夫婦が一体となつて家庭生活の実態や、夫婦共稼ぎ世帯と夫婦の一方が所得を得ている世帯との税負担のバランスの面から、夫婦の所得は合算し、さらにアメリカの税制等にみられるように合算所得を二分二乗して税額を計算する方式を採用すべきであるとする考え方がある。

しかし、二分二乗課税方式には、高額の所得者に累進税率適用緩和による受益が偏しがちであるという問題があり、また、この問題提起の一因となつて夫婦共稼ぎ世帯と夫婦の一方が所得を得ている世帯との税負担のバランスの問題について

も、比較的低額の所得者が多い夫婦共稼ぎ世帯の実態からみて、特に共稼ぎにより得た所得を合算して課税し、夫婦の一方が所得を得ている世帯との税負担のバランスを図る必要もないと認められるので、夫婦合算二分二乗課税方式を採用することは適当でないと認めた。

- (2) 現行法は所得を稼得する個人ごとに課税することを基本的たてまえとしながらも、資産所得の名義分割による税負担の不当な軽減をさけるため、高額所得者の世帯に対しては世帯員の資産所得を主たる所得者に合算する制度を設けている。

この世帯員の資産所得の合算制度については、現行の合算を行なう最低限度額(200万円)が制度創設の昭和32年以来ずっと置かれているので、これを引き上げるべきとする考え方がある。これについては、この限度額は税率の累進構造と照応しつつ、どの程度の階層から名義分割による弊害が現われるかという見地から決すべきであつて、この観点からは所得水準の上昇等に見合つてこの限度額を引き上げるべき性質のものでなく、税率の累進度の緩和と相まってその引上げを図ることが適当であると認めた。

第4 企業課税のあり方

1 検討事項の範囲

- (1) 今後のわが国経済の進展に即応する租税制度のあり方を検討するに当たつて、当調査会は、経済活動の直接の担い手である企業に対する課税のあり方に関する問題をその基本問題として取り上げた。

およそ、企業の負担する税には、法人税や事業税のように企業の所得に対して課される税もあれば、固定資産税のように企業の資産に対して課される税もあり、また、間接税のうちにも転嫁しきれないで企業の負担に帰している部分もある。しかし、固定資産税は企業の資産であるかどうかにかかわりなく課されるものであり、また間接税も本来消費者たる個人にその負担が帰着することを前提としているものであるので、当調査会は、企業課税のあり方については、企業に特有の課税として企業の所得に対して課せられる税に焦点をしづつて検討を行なつた。

- (2) 企業の所得に対する課税には、現在、国税として法人企業に対しては法人税、個人企業に対しては所得税があり、さらに地方税として住民税(法人住民税、個人住民税)及び事業税(法人事業税、個人事業税)とがあるが、所得税は事業所得だけではなくすべての個人の所得を対象とするものであり、また住民税や事業税には地方税としての特有の問題があるので、これらは所得課税ないし地方税の項目で主たる検討を行なうこととした。したがつて、ここでは企業課税の大宗を占める法人税に重

点において検討するとともに、個人企業と法人企業との税負担のバランスという観点から、個人の事業所得に対する課税のあり方について検討を行なつた。なお、企業課税については一般的な問題のほか租税特別措置の問題があるが、これについては別途検討することとした。

2 法人税の性格

- (1) 法人税の負担ないし法人税制のあり方を検討するに当たつては、まず法人税の性格を明らかにする必要がある。

法人税の性格については種々の考え方があり、各国の法人税制の基本的なたてまえについてもそれぞれ独自の考え方に基づく構成がとられているが、現行のわが国の法人税制は、昭和25年のシャウプ勧告に基づく税制改正以来、法人は株主の集合体であるという考え方から、法人税はその負担が最終的に株主に帰着するという意味で、個人株主の所得税の前取りと觀念する立場で構成されている。当調査会は現行法人税制のこのような基本的考え方について検討を行なつた。

- (2) 法人税の性格について、現行税制は上に述べたように、これが最終的に株主に帰着するという立場で構成されているのであるが、この点について、法人税をコストとして商品価格に含めること等によつて、企業は法人税を株主以外の者に転嫁しているのではないかという問題が提起されている。もし、法人税が株主以外の者に転嫁するものであれば、その限りでは法人税は法人企業により生産された財、用役に対する取引税と異なるところがなくなり、後に述べる法人税率や配当の二重課税の調整の問題等に関する法人税制の建て方について全面的な再検討を要することとなる。

そこで、当調査会は法人税の転嫁の問題について実態調査を行なうこと等により検討を行なつた。この調査結果によれば、法人税の転嫁の可能性も認められたのであるが、この問題については学説も区々であり、その実証のための作業もなお決定的な結論を導き出す段階には至つていないと認められる。したがつて、この問題については今後も引き続き検討を進めが必要であり、現段階ではこの面から現行の法人税制について何らかの措置をとることは時期尚早であると認めた。

- (3) 法人税の性格については、現行税制のように法人税を単なる個人株主の所得税の前取りとしてではなく、法人自体にも独自の負担を求める立場に立つべきであるとする考え方もあり、この場合にはイギリスの利潤税のような考え方を生ずることとなる。

この問題については、およそ国民経済が産出する経済的な富を最終的に享受するものは個人であつて、個人を離れて法人に負担を求めるることは疑問があるという考

え方がある反面、現実の法人の経済活動を考えた場合、特に大法人では一般株主と企業とは、それぞれ別個の存在となつており、法人の社会的経済的存在に着目した負担を求めるのが経済の実態に即するのではないかという考え方もある。

当調査会はこれについて種々の角度から検討したが、わが国における法人の実態、利潤税の根拠等について断定的に判断するにはなお幾多の問題があり、現行法人税の基本的なあり方を改めるべしとの結論までは得るに至らなかつたので、この問題については、なお将来の検討にゆだねることが適當であると認めた。

3 法人税率

- (1) すでに述べたように法人税の性格が十分明らかにされていない現状では、法人税率について絶対的基準を求ることは困難であるが、法人税の負担が最終的に株主に帰着するという考え方立つて、株主の限界所得税率の平均値を一つの基準とすることも理論的には考えられるところである。しかし、このような平均値を算出することはきわめて困難であり、この基準を現実の税制に適用することはむずかしいと認められる。また、法人税が株主以外の者に転嫁しているとすれば、法人税率自体について考え直さねばならないこととなるが、現段階では法人税の転嫁の程度を評価することはむずかしいので、なお慎重な検討が必要であると認めた。
- (2) 法人税率のあり方について、現行税率ないし現行法人税負担の軽重を判断するため、国税、地方税を通ずる法人税率、国民所得計算上の法人所得に対する法人税負担の割合について主要諸外国との比較を行なつたが、この面では現在のわが国の法人税率ないし法人税負担は必ずしも高いとは認められなかつた。しかし、わが国の企業が先進諸国の企業に比べ自己資本比率の低いことから、企業の内部留保を充実してその国際競争力の強化を図るため、わが国の法人税率を軽減すべしとする考え方がある。この点については、経済成長率が高く、企業の設備投資意欲がきわめて旺盛であるわが国の現状では、減税による内部留保の増加は借入能力の増加ともなるので、自己資本比率の向上を図るために、他の金融経済政策との連携が必要であり、それなくして税制のみで配慮することには問題があるとする意見もあり、内部留保充実という見地からの法人税率の軽減については、その経済的効果について慎重に検討する必要があると認めた。
- (3) 現行の法人税率は、38%の基本税率のほか、年所得300万円以下の部分について33%の軽減税率を設けているが、中小法人の負担を軽減する見地から現行の2段階のほかにさらに低い税率を設けるべしとする考え方がある。しかし、多段階の法人税率を設けることは、前に述べたような法人税についての考え方からは理論的に適当でないと認められ、中小法人の負担軽減の方法としては、現在の軽減税率を引き

下げる方向で検討することが適当であると認めた。

4 支払配当に対する課税

(1) 法人の支払う配当に対する課税のあり方の問題が、前回の調査会以来企業課税の中心課題として取り上げられている。

これは、税制上借入金の利子は損金に算入され、法人税が課税されないのでに対し、企業の支払う配当は損金に算入されず、法人税が課税されるため、借入金のコストに比べて株式資本のコストが著しく高くなり、これが増資を妨げ企業の資本充実を阻害しているのではないとかいう問題である。この点については、企業の法人税負担と株主の所得税負担を通じてみると、わが国の税制は配当についていわゆる二重課税を行なつているわけではなく、受取株主の段階で配当控除(個人株主の場合)及び配当益金不算入(法人株主の場合)を認めることにより、支払配当に対する法人税の課税を調整するたてまえをとつているので、この見地からすれば借入金利子との間の負担のバランスはとれており、税制としては企業の支払う利子と配当に対して理論的には中立的であるといえる。上記の問題は、支払段階の課税を受取段階で調整する税制の建て方が複雑であるため、その仕組みが十分認識されていないことがその一因となつているものと思われる。

前回の調査会において、この問題についての検討が種々の角度から行なわれたが、決定的な結論は得られず、配当コストを低減して増資促進を図るための当面の暫定措置として、支払配当に対する法人税の税率を留保分より低率のものとするいわゆる配当軽課措置をとる一方、配当控除と配当益金不算入の割合をその軽課相当分だけ圧縮する制度が昭和36年に採用されて今日に至つている。

しかし、配当軽課措置については、その後の企業の資金調達の状況にかえりみるときは、所期の目的たる増資促進の効果があつたとも認められず、また、税制面では配当軽課措置と配当控除を併用することによつて制度を一層複雑化し、配当についての税制の考え方をきわめて理解しにくいものとしている。

自己資本充実の問題は本来金融政策、資本市場政策を含めたわが国経済の運営のあり方に照らして解決されるべきであつて、税制の面からのみ措置されるべき性質のものではないが、この問題に関連して従来から指摘されている配当課税のあり方については、その課税方式を簡明直截なものに合理化して、誤解を生ぜしめることのないようにすることが必要である。この見地から考えると今後の配当に対する課税のあり方としては、

(イ) 留保分と配当分の法人税率を等しくし、株主段階では配当分の法人税を配当所得に含めて所得税を計算したうえで、その所得税の税額から配当分の法人税を税

額控除する法人段階源泉課税方式により課税を行なうか,

- (ア) 法人段階においては支払配当の損金算入を行ない、株主段階で配当控除及び配当益金不算入の制度を廃止して全額課税する支払配当損金算入方式をとるか、の二つの方式が考えられる。

- (2) そこで当調査会では、両方式の得失について検討を行なつたが、両方式とも企業及び株主の両者を通じてみれば配当についての税負担は同一になることから、問題は両方式の企業及び株主に及ぼす影響をどのように判断し、その経済的な効果をどのように考えるかということに帰着する。

この点についての当調査会の検討の結果は次の通りである。

- (イ) 借入金の利子が損金に算入されていることを考慮すれば、支払配当損金算入方式の方が簡明で、利子との間のバランスがとれるとする考え方があるが、所得は発生の段階で課税するのが望ましく、また、株主段階で配当所得を完全に捕捉して総合課税を行なうことが、現実の税務行政面において十分保障されないとすれば、法人段階源泉課税方式の方がすぐれている。主要諸外国において支払配当損金算入方式をとっている税制が見当たらないのもこのような事情を考慮したものと認められる。もつとも、支払配当損金算入方式でも、源泉徴収税率を十分高く定めれば問題は解消されるという考え方もあるが、この点については、利子所得等に対する源泉徴収税率との関連から、配当所得に対する源泉徴収税率のみ高く定めることは困難であるという問題がある。

- (ロ) 自己資本充実という政策要請に関連して、支払配当損金算入方式は配当コストの低減を通じて株式資本の充実に資するとする考え方があるが、支払配当損金算入方式をとる場合には、株主に対する配当控除及び配当益金不算入の制度が廃止されることとなるので、企業が株主の配当所得に対する税制を考慮しないで配当を行なえば、株主に実質的な負担増加をもたらすこととなり、また、企業がこれを考慮して配当を行なつても株主に対する心理的影響は免れない。

株式資本の充実が投資家側の事情を無視して決しえないことを考えれば、上記のような事情から、配当控除等の全廃を前提とする支払配当損金算入方式には問題がある。

- (ハ) 自己資本の充実のためには企業の内部留保の充実を図る必要があるが、この場合、収益力の高い企業は内部留保の充実も比較的容易であるから、収益力が低く配当性向の高い企業に、減税による恩典をより多く与えることが必要であり、そのためには支払配当損金算入方式をとる方が望ましいとする考え方がある。しかし、収益力が低くしたがつて配当余力の少ない企業に対して、配当コストを引き

下げて配当流出を促進するような方策をとる考え方については疑問があり、内部留保充実の政策に矛盾した結果をもたらすことになると認められる。

- (3) 以上の検討を通じて、当調査会は配当に対する課税のあり方としては法人段階源泉課税方式をとることが適當であると認めた。なお、この方式の採用に当たつては、企業及び株主に与える影響を勘案して、現行制度からの移行の時期及び方法について慎重に配慮するほか、技術上も幾多の問題があるので十分な検討を行なうことが必要であると認めた。

5 減価償却

- (1) 企業の内部資金の調達、内部留保の促進に資する見地から、耐用年数の短縮により償却額の増加を図るべきであるとする問題がある。

この点については、当調査会はすでに「昭和39年度の税制改正に関する臨時答申」において、機械設備を中心に固定資産の耐用年数を平均15%程度短縮することが適當であるとし、その趣旨に沿つた改正が本年度実施されたところである。

今回の短縮の結果、わが国の耐用年数は、主要諸外国に比べて遜色がない程度に短くなつたと認められるので、当面現行の耐用年数は維持するのが適當であると考えられるが、この問題については、今後も技術革新のテンポが急速であると考えられるので、個々の資産につき、常にその実態に即した耐用年数を定めることに配意する必要があると認めた。

- (2) 減価償却の問題としては、耐用年数のあり方のほか減価償却制度に関する問題がある。

これについても、昭和39年度の税制改正において、耐用年数の改訂とともに、資産別の償却方法の選択、残存価額の引下げ、少額固定資産の範囲の引上げ、償却不足の繰越期間の制限等種々制度の合理化が行なわれたので、おおむね制度の整備は図られたものと認めた。

6 個人企業と法人企業との税負担のバランス

- (1) 個人企業と法人企業との税負担のバランスの問題については、従来税負担軽減を図る意図のもとに個人事業者が法人へ組織替えする傾向があるという、いわゆる法人成りの問題を中心に、個人事業者の税負担と同族的な法人の税負担とのバランスの面から主として取り上げられてきた。

この点については、控除、税率の改正による所得税の一般的な減税、個人事業者の家族従業員に対する専従者控除の拡充の方向でその調整が図られてきており、その結果、個人所得約220万円ないし230万円程度までは個人企業の方が有利となつておらず、個人事業者の約99%が200万円以下の者であることを考えると、個人事業

者が税負担軽減を意図して法人に組織替えする要因はおむね除去されたとも考えられる。

しかし、同族会社数の増加は、現在でも依然としてとどまつておらず、毎年3万程度同族会社が増加している状況にある。ただ、これについては上記の新設の同族法人のうちには、個人企業から法人に組織替えしたものばかりではなく、新たに事業を開始したものもあること、また、税負担軽減以外のたとえば金融上の必要等に基づき社会的信用の面を考慮して個人企業が法人に組織替えする傾向があること等を考慮する必要がある。

個人企業と法人企業との税負担が異なる原因としては、種々の要素があり、たとえば所得税が累進税率構造をとり、法人税が比例税率構造をとつていること等もその一つであるが、このような点まで考慮して完全に調整を図ることは上述のような所得税と法人税の基本的な性格等から本来無理であると認められ、また、アメリカの税制にみられるような一定の法人を個人なみに課税する方法や、逆に個人の事業所得を法人なみに課税する方法等を採用することも、税制を複雑にして適当でないと考えられる。

そこで、当調査会は個人企業と法人企業との税負担のバランスの問題については、従来から指摘されている個人事業主とその家族従業員の勤労部分に対する税制上の取扱いに関する問題に重点をおいて検討を進めることにした。なお、個人企業と法人企業との税負担のバランスの問題に関連して、別途同族法人に対する留保所得課税のあり方が問題とされているので、この問題も検討の対象とした。

(2) 個人企業と法人企業との税負担のアンバランスを招来する主たる原因として、従来から法人企業では代表者及び家族従業員の給与が損金とされるのに、個人企業では事業主の勤労部分はすべて事業所得のうちに含めて課税され、さらに家族従業員に対する給与も一定限度までしか必要経費とされない専従者控除の制度で規制されている点があげられ、これを是正するために個人の事業所得の課税について、事業主給与を必要経費に算入するとともに専従者控除の控除限度を撤廃すべきであるという考え方がある。これについては、

(イ) 事業主給与を必要経費に算入しても、その部分は所得の総合の段階で事業所得に合算されるので、現行制度との差異は事業主給与に適用される給与所得控除部分だけとなる。事業所得に給与所得控除に類した控除を認めることは、勤務に伴う必要経費の概算控除、及び他人に雇用されて得る所得の担税力の弱さ等に着目して設けられた給与所得控除の趣旨からみて適当でない。

(ロ) また、専従者控除の限度撤廃も、わが国個人企業の実態からみて直ちに採用する

ことは困難で、同族法人の家族従業員の給与の実態等を勘案しながら、控除額の引上げの方向で対処することが適當であると認めた。

- (3) 現在同族会社においては、その毎事業年度の留保所得金額から、その年度の課税所得の20%又は年100万円のうちいづれか多い方の金額を控除した残額に対し、一定の累進税率による課税が行なわれているが（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については、課税は行なわれない。）、この制度について同族法人の負担軽減の見地から、これを廃止すべしとする考え方がある。

しかし、同族会社の留保所得課税制度は、配当を要求する必然性の少ない同族株主で構成されている同族会社において、本来配当に充てるべき所得部分を留保して、配当部分に適用される所得税の累進課税を免れることによる税負担の不当な軽減をさけるとともに、あわせて個人企業と法人企業との負担の調整を図る見地から設けられているものであり、このような制度の趣旨からみてこの制度を廃止することは適當でないと考えられる。しかしながら、この制度はいわば税制上の抜け道を封ずるためのものであるから、非同族会社の留保傾向等を勘案しつつ同族法人の負担の適正化を図ることを常に配慮する必要があると認めた。

第5 資産課税のあり方

- (1) わが国の資産課税としては、国税として相続税及び贈与税が、地方税として固定資産税及び自動車税等がある。

これらの税は、毎年経常的に課税するものと一定事実があつたときに臨時的に課税するものとがあり、また、それぞれの目的及び性格を異にしているので、これらを一体として検討することは困難である。したがつて、資産課税としては、相続税及び贈与税についての検討、及び所得税を補完する一般的な財産税の創設に関する問題についての検討を行ない、固定資産税及び自動車税等については、地方税体系のあり方とも関連して、別個に検討することとした。

- (2) 相続税は、富の集中化を抑制するとともに所得税を補完するという意味で重要な役割をもつている。

したがつて、相続税の課税最低限及び税率については、所得税制との関連において慎重に検討すべきであるが、所得水準の向上、資産価格の上昇等に伴う個人財産の保有増加状況等を勘案して、負担の調整を図る見地から、少なくとも数年間に1回程度は課税最低限や税率について見直すことが必要であると認めた。この場合、課税最低限は、従来主として、相当規模の自立経営農家を対象として定められて

るが、このような農家のほか、中小企業者ないしは都市勤労者等の中小財産階層における財産保有状況をもあわせ検討して定める必要があると考える。

なお、土地価格の異常な高騰という観点から自用宅地について、また、農業経営の安定化という見地から農耕用財産等について、課税上何らかの特例を設けるべきとの意見もあるが、財産の個別的事情に応じた課税の特例を設けることは、制度の複雑化をもたらし、かえつて負担の公平を欠くこととなるので、このような問題は、むしろ一般的な課税最低限の定め方によつて解決すべきものと認めた。

- (3) 贈与税は、贈与が相続税の負担回避に利用されやすいという観点からは現行負担もやむをえないが、今後相続税の負担の調整を行なうときは、それと関連して贈与税についても適宜調整を図るべきであると認めた。また、夫婦間の贈与について、特別な考え方をとるべきであるとする意見があるが、この問題は、わが国の民法が、自己の名義で取得した財産はその者の特有財産とし、夫婦共有財産制度をとつていなこと、及び前述のように、わが国の所得税は夫婦所得の合算は行なわず所得稼得者単位で課税していることにも関連する問題であるので、今後さらに慎重に検討を行なうことを適當と認めた。
- (4) 最後に、所得税の補完税としてわが国税制に財産税を導入してはどうかという考え方があるが、財産税の導入には不表現資産の捕捉が困難であること、非収益資産に対する課税が国民感情に合致しないこと等種々の困難な問題があるので、理論的にはともかく実際税制としてはこれを採用することは適當でないと認めた。

第6 間接税のあり方

- (1) わが国の税体系に占める間接税のあるべき地位については、さきに税体系のあり方において述べたとおり、間接税が直接税に比べて逆進性が強いという短所を有しながらも、負担感が少なく安い徴稅費で多額の収入をあげうるという利点のほかに、課税対象物品の選定、免税点や税率の配慮をきめ細かく行なうことによりある程度負担能力に即した課税を行なうことが可能なことに着目し、税体系のうちでその機能に即した適切な地位を占めることに配意すべきものと考えられるが、当調査会は、さらに間接税の各税目を通ずる問題点を検討した結果次のような結論を得た。
- (2) わが国の間接税は、個別消費税からなり、諸外国に見られるような一般売上税は採用していない。

総合消費税としての売上税については、従来から比較的低税率で多額の収入をあげることができ、個々の納税者の負担感も少ないとろに利点があるという意見があり、さらに最近では売上税を財源として企業減税を行ない、あわせて輸出取引に

対して売上税の還付制度を創設することによつて輸出の促進を図るべきであるという意見も出されている。

しかしながら、売上税は、その性格上きわめて逆進性が強く、いわゆる大衆課税となり易いほか、税務執行上にも幾多の困難な問題がある。また、その新設は、垂直的企業結合の促進等により中小企業に強い影響を与えるばかりでなく、一般的に物価騰貴と賃金引上げを誘発するおそれがあるところから、輸出品のコストの上昇を招来し、かえつて国際競争力を減殺することとなることも考えられるので、たとえ輸出取引について売上税の還付制度を創設したとしても、はたして輸出の促進に寄与することができるかどうかについては疑問がある。

したがつて、現行の個別消費税体系は、特定の物品を課税対象として選択し、個々の物品の消費に示される担税力に応じて課税することができるという点で、総合消費税体系にまさつていると考えられ、売上税の創設は適当でないと認めた。なお、諸外国における売上税導入の経緯等から見ても、わが国の現状において売上税の新設を考慮する必要はないと考える。

- (3) 現行の間接税負担については、昭和37年度の税制改正により酒税、揮発油税等のような財政上、その他特殊な政策上の必要のあるものは別として、原則的には、消費者段階における消費金額のおおむね1割程度（製造者の段階で課税するものについては製造者が販売する価格の2割程度）の税率を基準とし、これを中心にそれぞれの課税対象の消費の態様、性格等に相応した差等税率を配するとともに、たとえば生活必需品と認められるものについては免税点を設け、あるいは非課税の措置を講ずる等できるかぎりきめの細かい配慮がなされてきているので、現状においては、その税負担はおおむね妥当な水準にあると認められる。したがつて、当面間接税軽減の必要度は、さきにふれた直接税に比べて低いと考えられる。ただ、今後においても生活水準の向上等に応じ、たとえば生活必需的なものについて負担の軽減合理化を図ること等により、間接税の負担を常に適正なものとするよう努力する必要があると考える。なお、間接税の減税のあり方としては、たびたび薄く減税しても効果は少ないので、できるだけ数年間に1回程度の割合でまとめて減税を行なう方が、価格引下げを通じて消費者に減税の効果が及ぶことにもなり、適当であると認めた。

- (4) すでに税体系のあり方において述べたとおり、最近液化石油ガス（L.P.G.）を燃料とするタクシー等の営業用自動車が六大都市を中心として急激に増加してきているが、これは、道路整備計画の累次の拡充に伴い揮発油に対する税負担が相当重くなつてきているため、自動車燃料として揮発油より価格が著しく割安な液化石油ガ

スに燃料転換が行なわれることとなつたことにその原因があると考えられる。

このような自動車燃料用液化石油ガスの消費の急激な伸びが揮発油税収入の伸び悩みの大きな原因となつているため、今後の国の道路整備財源の確保のうえからも、また、前に述べた揮発油に対する課税との権衡等のうえからも、自動車燃料用液化石油ガスについては揮発油の税負担と均衡のとれた税率で課税を行なう必要があるものと認めた。

第7 稟税特別措置のあり方

1 基本的な考え方

- (1) 稟税特別措置は、所得課税のあり方や企業課税のあり方などの各項目に関連するが、それぞれに共通する問題が多いので、別個に一括して検討を行なつた。
- (2) 稟税特別措置は、一定の政策目的を達成するための手段として稟税のインセンティブ効果を活用しようとするものであつて、経済政策の一環としての意義をもつものであるが、その反面、負担公平原則や稟税の中立性を阻害し、総合累進構造を弱め、納税道義に悪影響を及ぼすなど、多くの短所がある点にかえりみ、当調査会が従来から答申してきた整理縮減の方向を引き続き推進すべきものと考える。
- (3) 上記のような短所があるにもかかわらず、稟税特別措置が認められるのは、まず、税制以外の措置で有効な手段がないかどうかを検討し、他に適当な方法が見出しえない場合に限られるべきである。

さらに、この場合においても、少なくとも

- (イ) 政策目的自体の合理性の判定
- (ロ) 政策手段としての有効性の判定
- (ハ) 附隨して生ずる弊害と特別措置の効果との比較衡量

などのテストを厳格に経たうえでなければならないと考えられる。

また、この場合には、一般に稟税特別措置はややもすれば特権化し易い性質をもつているから、できるかぎり短期に改廃することが必要であると考えられる。

さらに、稟税特別措置による課税の軽減の方法としては、たとえば特別償却などのように一定の機械装置を取得した事実が客観的に確認されるような場合に限りといいわゆる実績主義を貫くことが必要であつて、将来の偶発的な損失や不確実な支出に備える単純な利益の留保のようなものは適当でないと認めた。

2 資産所得に対する優遇措置

- (1) 稟税特別措置の各項目については、それぞれ上記の基準に照らして検討すべきである。

当調査会としては多数に上る租税特別措置のすべてについてはその適否の判定は行なわなかつたが、そのうち、利子配当課税の特例等資産所得に対するものは、当調査会が税体系の中心として考えている所得税の本質的なあり方に関連する問題を含んでおり、その影響するところがきわめて大きいと考えられるので、特にこれを取り上げて検討を行なつた結果、下記のような結論を得た。

- (2) 利子配当課税の特例等資産所得に対する租税特別措置は、一部の高額資産所得者を著しく優遇するものであつて、この措置に伴つて生ずる弊害が大きく、しかもその弊害を償うに足るほどの政策的効果も実証し難いので、これを廃止すべきものと考えられる。

なお、これを廃止する際には、何分にも長年にわたる措置であるだけに国民に与える心理的影響等を考慮して、経過的措置を設ける等の配慮が必要であると認めた。

3 そ の 他

上記の基準に従つて、現行の租税特別措置を整理する場合には、これを整理することによつて生ずる増収分だけ、個人又は法人の実効税負担を高めることになるが、租税特別措置を整理縮減する目的は、上記のとおり租税負担の公平原則の実現などにあり、実効税負担を高める趣旨ではないのであるから、この目的にかんがみ、その整理によつて生ずる増収部分は当然に減税財源に向けられるべきであると考えられる。

第 8 地方税のあり方

現行の地方税制は、シャウプ勧告に基づいて昭和25年にその基礎がうちたてられたものであり、その後昭和29年の大幅な改正をはじめ数次の改正を経ているが、基本的にはシャウプ税制を維持しているということができる。地方税のあり方を考えるに当たつては、単に税制面からの検討のみならず、国と地方団体との間の根本的な事務配分、地方交付税、国庫補助負担金をはじめとする国、地方団体を通ずる財政制度との関連をも考慮して検討しなければならないが、当調査会は、一応、現行の地方行財政制度の基本にのつとりつつ審議を進めることとし、地方税の総量、最近の地方行政の動向からみた地方税のあり方、地方税の非課税措置、主要な税目のあり方等について検討を行なつた。

1 地方税の基本的事項

- (1) 地方自治は近代民主主義の基盤であり、これを強固にするためには、地方財源を保障し地方財政を強化することによつて、地方行政の遂行を円滑ならしめ、住民の負託にこたえるものにする必要があることはいうまでもないところである。当

調査会は、このような見地にたつて、前述した地方税の諸問題の検討を行なつた。

- (2) 昭和38年度決算によつて、地方歳入の財源構成の割合を見ると、地方税34%，地方交付税及び地方譲与税18%，国庫補助負担金25%，地方債5%，その他となつている。また、同じく昭和38年度決算によつて、国、地方団体を通ずる租税収入の状況をみると、租税総量のうち、国は国税として70%，地方団体は地方税として30%をそれぞれ徴収し、国はそのうち地方交付税、地方譲与税、国庫補助負担金として地方団体に支出しているため、その最終的な支出のすがたは、国が37%，地方団体が63%となつている。
- (3) このような現況について、地方歳入中にしめる地方税の割合が低きに過ぎるので、これを高める必要があるのではないかという意見がある。また、現在多額の国庫補助負担金が国から地方団体に支出されているが、これが中央官庁よりする地方行政への関与の弊害を招来している面もあるという意見がある。他方、地方税の充実を図ることは、地域的な経済格差の現況では、地方団体間における税収入の不均衡をきたすものであるとの意見がある。
- (4) 当調査会は、このような意見について種々の角度から検討を行なつたのであるが、その結果、地方税源の充実を図る必要があると考えた。この場合、国民の税負担の総量をふやしてこれを行なうか、税負担の総量をふやすことなく行なうかについて検討を行なつたが、国民の税負担の現状からみれば、税負担水準のあり方で述べている国民の税負担の総量の範囲内で行なうことが適當であると認めた。したがつて、国と地方団体の行政事務の配分を明確化し、可能な限り国庫補助負担金を整理し、これに伴つて国と地方団体との間の税源配分を通じ、地方一般財源の強化、特に地方独立税を充実することが適當であると認めた。
- (5) 最近においては、国民経済の成長と国民生活の向上に伴う行政内容の変化と行政需要の増大に対応して、地方団体の財政需要が著しく増加しており、特に都市においては、街路、環境衛生等の都市施設の整備が急務となつてゐるので、これらの地方団体に対して独立税その他の財源充実の方法を講ずる必要があると認められる。また、指定都市については、その事務配分とも関連して、税制その他の財源充実について特別の措置を講ずることを検討すべきであると認めた。
- (6) このような考え方に基づいて、当調査会は、地方税の充実のための具体案を検討した。これについては、地方団体が自治団体である以上、地方歳入中に占める地方税の収入の割合は少なくとも50%を維持することが望ましく、これを目途として具体案を考慮すべきであるとする意見があつたが、反面、地方税の収入の割合は50%を

維持すべきであると一義的に決めるのは問題であり、また、地方財源の充実を問題とする場合には、地方税だけでなく地方交付税を含めて一般財源について検討すべきであるという意見があつた。

なお、国庫補助負担金を整理し、これに伴つて生ずる財源をまず地方税の充実、ついで地方交付税の拡充に充てることとする具体案を検討する場合に、当調査会が国庫補助負担金の整理の具体策を作成することは困難であるので、かりに国庫補助負担金の一定割合を整理するという前提で、これにより生ずる財源を地方税に振り替える場合の試案について検討を行なつたが、これについては明確な結論は得られず、引き続きその具体策について検討を行なうことが適當であると認めた。

- (7) 地方税における非課税、軽減等の措置には、たとえば米穀所得の課税の特例や利子所得の分離課税の住民税における取扱いのように、地方税の課税に当たつて、国税の特例措置がそのまま自動的に課税標準に影響したり、あるいは非課税となつたりするものと、たとえば事業税における新聞業、一般放送事業等に対する非課税措置のように、地方税において独自に定められているものがある。一般的に、地方税については、特に地域内の負担の公平について配慮しなくてはならないということから、非課税、軽減等の措置のうち、地方税について独自に定められているものについては、さきに租税特別措置のあり方において述べている基準をも参照のうえ、さらに地方税についての適格性を吟味し、できるかぎりその整理合理化を図るべきであり、また、国税の特例措置を地方税に及ぼすことについては慎重であるべきものと認めた。

2 住 民 税

- (1) 現行住民税は、道府県民税及び市町村民税を通じ、個人に対しては個人均等割と所得割を、また、法人に対しては法人均等割と法人税割を、それぞれ課する仕組みとなつているが、従来、住民税においてその負担の合理化の観点から問題があるとされていたのは、個人に対して課する所得割についてである。

すなわち、市町村民税所得割の課税方式については、従来は本文方式とただし書方式の選択制が認められており、また、その税率については、本文方式及びただし書方式とも準拠税率として定められていたためもあつて、市町村を異にすることによつてその負担にかなりの不均衡を生じていた。

当調査会においても、また、前回の調査会においても、このような市町村間の著しい負担の不均衡の是正が市町村民税の負担の合理化のための基本的問題であることをくり返し指摘してきたが、その結果、本年度の改正において、昭和39年度及び昭和40年度の2年度間で課税方式を本文方式に統一するとともに、昭和40年度

からは従来の準拠税率制度を標準税率制度に改めるという抜本的な改正が行なわれた。

以上のように、従来から懸案とされていた市町村民税の負担の不均衡是正の問題は、一応、本年度の改正によつて解決されることとなつたわけである。しかしながら、住民税については、なお負担の合理化に関連して、次のような問題が残されており、当調査会としては、これら残された問題についてさらに検討を行なつた。

(2) 住民税は、所得税と同じく所得に対して課する税であるが他面、所得税とは異なつて地域社会の費用を住民がその能力に応じつつ広く負担するという性格をもつてゐる税であると考えられる。したがつて、このような住民税の性格にかんがみ、所得税に比較してより広い範囲の納稅義務者がその負担を分かちあうといふ観点から、その課税最低限については、所得税のそれとは差異があるべきであると認めた。

本来、課税最低限は、国民生活の向上と見合つて検討されるべきものであり、その結果として、各種所得控除について所要の改正が行なわれるべきものであると考えられるが、住民税の課税最低限については、(イ)就業人口又は世帯数に対する所得割の納稅義務者数の割合、(ロ)所得税の納稅義務者数に対する所得割の納稅義務者数の割合、(ハ)国の生活保護の基準となるべき生活費等をメドとして総合的に決定されるべきであろう。

しかしながら、市町村民税については、上記のとおり、昭和39年度及び昭和40年度の2年度間で、課税方式の統一を行なうこととしているため、住民税の課税最低限の問題については、昭和40年度以降、課税方式統一後における市町村の納稅義務者数、税負担の状況等をみたうえで、これを改訂することが適當と認めた。

(3) 従来、住民税における各種所得控除については、全く所得税のそれによるものとされていたが、住民税の性格にもかんがみ、昭和37年度からは、国税の改正による影響は自動的には住民税に及ばないように改められた。しかしながら、昭和37年度以降現行の住民税においても、これまでの経緯にかんがみ、各種所得控除については、おおむね所得税のそれにのつとつて定められているが、さきに述べたような住民税の性格に照らし、その課税最低限の額の決定に際して大きな要素となる現行の基礎控除及び扶養控除にかえて、たとえば住民控除というような控除を設け、また、その他の各種所得控除を整理統合することなどについて検討を加えた。

その結果、住民税の各種所得控除をこのような方向に改めることは望ましいと認めたが、ただこの場合、これに伴う納稅義務者の負担の変動をどうするかという点について十分考慮する必要があるので、その具体的な内容については、住民税の性格ないしは課税最低限の問題とも関連して、今後なお引き続き検討することが適當

と認めた。

- (4) 税率については、現在、市町村民税にあつては 13 段階の超過累進税率とされているのに対し、道府県民税にあつては 2 段階のごく軽度の累進税率とされているが、市町村民税及び道府県民税を通じ、住民税としてはどのような税率が適當かということについて検討を加えた。その結果、将来、市町村民税については、その性格にもかんがみ、現行の税率の累進度は緩和することが望ましいと考えられる。しかし、現在の市町村民税収入を前提として、現行の 13 段階の超過累進税率を、比例税率がないしはごく軽度の累進税率に改める場合には、納税義務者の税負担に激変を生ずることとなる。したがつて、市町村民税において、このような税率を採用することについては、所得税と住民税とを通ずる税負担の調整を図るために両税間で大幅な税源の再配分を行なわなければならないという問題が生ずることになるので、国と地方団体との間の税源配分の問題とも関連して今後慎重に検討すべきものと認めた。
- (5) 均等割については、法人分及び個人分を通じ、その額を引き上げるべきであるという意見、所得等により段階をつけるべきであるという意見などがあつたが、上記のような将来における住民税のあり方にも関連し、今後、引き続き検討を加えるべきであると認めた。

3 事業税

- (1) 現在、事業税は、法人の行なう事業のうち電気供給業、ガス供給業、生命保険事業及び損害保険事業については収入金額、法人の行なうその他の事業及び個人の行なう事業については、所得金額を課税標準として課税されているが、事業税の性格や事業の所得に対する課税の累積にかんがみ、事業税の課税標準を所得金額としていることは適當であるかどうかについて、検討を加えた。
- (2) 事業税の課税の根拠は、事業が収益活動を行なうに当たつては、地方団体の各種の施設を利用し、その他の行政サービスの提供を受けていることから、これらのために必要な経費を分担すべきであるとする考え方によるものであるが、課税に当たつて事業そのものを課税客体としているのは、事業が収益活動を行なつてゐる事実に着目してその担税力を見出そうとするものであるからである。したがつて、事業税は事業の規模ないし活動量あるいは収益活動を通じて実現される担税力をなんらかの基準によつて測定して課税することが望ましいと考えられる。このような意味において、現行の事業税が、大部分の事業について、所得金額を課税標準としていることは、法人税又は所得税の附加税的な色彩をもち、所得に対する課税の重複とみられる等問題があると考えられる。

したがつて、事業税の課税標準については、事業の規模ないし活動量あるいは収益活動を通じて実現される担税力を表わす何らかの所得金額以外の基準を求めて、これを課税標準とすることが適當であると考える。

- (3) 所得以外の基準としては、(イ)収入金額、(ロ)収入金額から固定資産、原材料、商品等の購入費等を控除して附加価値額を算定するいわゆる控除法による附加価値額、(ハ)所得金額に給与、利子、地代、家賃の金額を加算して附加価値額を算定するいわゆる加算法による附加価値額等が考えられる。これらのうち、収入金額については、事業の段階ごとに課税の累積が行なわれるという欠点があるほか、たとえば卸売業、小売業というような物品販売業については、他の事業に比し負担が過重されるので均衡ある負担を求めえないという難点があり、控除法による附加価値額については、課税標準額を算定するという目的のみのために別種の帳簿を作成しなければならないという欠点があるほか、事業の設備投資の状況により、事業税の負担が激しく変動し、事業の担税力を反映しないうらみがある。したがつて、加算法による附加価値額によることが、事業の規模ないし活動量あるいは収益活動を通じて実現される担税力を適正に示すことからも、また納税者に新たな帳簿作成の負担を与えないという点からも、適當であると認めた。
- (4) 事業税の課税標準を合理化するために、附加価値要素を導入する場合においては、事業税負担のあり方、現行事業税の負担の実態との関連等を考慮するならば、(イ)所得金額と加算法による附加価値額とを併用する方法と、(ロ)所得金額に代えて加算法による附加価値額を課税標準とし、この附加価値額を構成するもののうち所得金額とその他の部分を区分して、所得金額に負担の比重を多くする方法と考えられる。いずれにしても、所得金額部分とその他の部分に対する比重のおき方については、おののおの2分の1ずつとすることを目途として、今後具体的な検討を進めることが適當であると考えられる。
- (5) 個人及び中小法人についても、その課税標準として附加価値要素を導入することとするかどうかについては、さきに述べたような事業税の性格や所得に対する課税の累積の回避という趣旨からは、すべての納税者について附加価値要素を導入することとしてさしつかえないとする意見もあるが、しかし、一般的にいつて、個人及び中小法人はその企業基盤が劣弱であり、また記帳能力も乏しいと認められるので問題があると考えられる。そこで、個人及び中小法人については、(イ)所得金額のみを課税標準とするか、または、(ロ)納税者に所得金額のみを課税標準とするか、新課税標準をとることとするかについて選択することを認めることとする、の2案のいずれかにすることが適當であると考えられ、このいずれをとることにするかについ

ては、なお検討を加えるのが適當であると認めた。

- (6) 課税標準を改正した場合において税率を決めるのに当たつては、全体として現行の事業税額と同額程度の税収入を得ることを目途として定めるよう配慮することが適當であると考えられる。
- (7) 事業税の課税標準に附加価値要素を導入することとする場合においては、各企業の負担に変動が生ずるので、その実施の時期、方法並びにその実施に伴う経過措置について、適切な配慮をすることが必要であると認めた。

4 固定資産税

- (1) 昭和39年度から、新固定資産評価基準によつて固定資産の評価が行なわれたのであるが、新評価基準による評価は、土地、家屋及び償却資産の各資産を通じて適正にして均衡のとれた評価を確保し、これに基づいて税負担の適正化を図ることを目途として実施したものである。ただ、その結果土地の評価額は著しく変動することとなつたので、その税負担については、昭和39年度から昭和41年度までの間、暫定的な調整措置が講ぜられた。当調査会は、このような経緯にもかんがみ、固定資産税の負担のあり方については、新評価基準による評価額を尊重し、各資産の負担の均衡を確保することにつとめることとし、あわせて税負担の激変を緩和するため、課税の特例を設ける等の措置により、その負担の合理的調整を図るべきであると認めた。
- (2) このような基本的な考え方に基づいて、固定資産税負担の調整措置をどのようにするかを具体的に検討するに当たり、当調査会は、固定資産税負担のあり方に關し、次のような検討を行なつた。
 - (イ) 土地、家屋及び償却資産の間で収益力に差があるものとして、その差に応じて税率を異にする等固定資産税負担に差等を設けるようにすることが望ましいという考え方がある。しかしながら、土地、家屋及び償却資産の間で、その収益力に差があるかどうかは議論の存するところであるのみならず、現実の各資産の使用の実態は、ほとんどの場合一体的に利用されているから、3資産の収益力をそれぞれ分別して、その間に差があるかどうかを判定することは困難である。したがつて、3資産の間において税率に差等を設けることは、適當ではないと認めた。
 - (ロ) また、土地及び家屋については、事業用と非事業用とに区分し、後者について課税標準の特例を設けるべきかどうかという問題がある。しかしながら、固定資産税は資産自体の持つ収益性に着目して負担を求める税であるという観点からすれば、現に事業の用に供しているかどうかによつて負担に差等を設けることは、適當とは考えられない。のみならず、資産を事業用と非事業用とに区分すること

は課税技術上も不可能に近い。したがつて、土地及び家屋を事業用と非事業用とに区分し、税負担に差等を設けることは、適當ではないと考えられる。

(ハ) 市街地における最近の宅地価格の上昇は、国民所得、物価等の上昇傾向に比較してきわめて著しいものがある。このような宅地価格の上昇が、わが国社会の現状からみて異常であるかどうかについては、なお議論の存するところであるが、宅地と国民生活との密接な関連性を勘案すれば、宅地価格の上昇を直ちに税負担に結びつけることには問題がある。したがつて、当調査会は、本問題の国民生活に与える影響の大きなことにかんがみ、なお、宅地価格の上昇と宅地の収益力との関係、宅地(特に自用宅地)の担税力、地代家賃に及ぼす影響等の諸点を勘案し、課税標準の特例を設けることについて今後検討すべきであると認めた。

(3) 当調査会は、以上のような検討を重ねたうえ、新評価基準による評価額を尊重し、固定資産税負担の均衡を確保するための調整措置をどうするかについて、次の3方法について審議を行なつた。

(イ) 税率の引下げのみによつて調整する方法

(ロ) 土地について課税標準の特例を設けて調整する方法

(ハ) 土地について課税標準の特例を設けるとともに、固定資産に対する現行税率の引下げを行なつて調整する方法

上記の3方法のうち、(イ)税率の引下げのみによつて調整する方法によるときは、その引下げの程度にもよるが、一般には家屋及び償却資産の負担は減少し、宅地の負担は著しく増大することとなる。のみならず、市町村によつて3資産の固定資産税収入に占める比重が異なるため、市町村ごとの税収入に著しい変動が生ずる結果となる。これらの諸事情を勘案して税率の引下げのみによつて調整する方法は適當でないと認めた。

したがつて、税負担の調整の方法としては、上記3方法のうち、(ロ)土地について課税標準の特例を設けて調整する方法、(ハ)土地について課税標準の特例を設けるとともに、固定資産に対する現行税率の引下げを行なつて調整する方法について今後検討することが適當であると認めた。

5 電気ガス税

(1) 電気ガス税については、生活必需品課税となり、また、産業の発展を阻害するものであるという見地からこれを廃止すべきであるという意見もあるが、現行電気ガス税は、免税点制度を設け零細な消費に対しては課税しないこととしていること、また、基礎的な重要産業については非課税制度を設けていること並びに電気ガス税の収入は地方財政においてきわめて重要な地位を占めていることを考慮すれば、現

状においては、電気ガス税はこれを存続することとしつつ、必要な軽減合理化の措置を講ずることが適當であると認めた。

- (2) 電気ガス税の軽減合理化の措置については、検討の結果、次のような結論を得た。
- (イ) 電気ガス税においては、零細負担排除の趣旨から電気及びガスのそれぞれについて月額300円の免税点制度が設けられているが、この額は昭和36年度の免税点設定以来え置かれているので、設定当時と比較して、電気及びガスの料金の状況、免税点適用世帯数の状況等を勘案のうえ、その額の改訂について検討を加えることが適當であると認めた。
 - (ロ) 産業用電気に対する非課税措置については、「重要基幹産業又は新規重要産業に係る製品で製品コスト中に占める電気料金の割合がおおむね5%をこえるものの製造に用いる電気について非課税の指定をする」という非課税指定基準により運営されているところであるが、この指定基準は、前回の税制調査会の答申（昭和35年答申及び昭和36年答申）に基づき設けられたものであり、かつ、その内容も妥当なものと考えられるので、今後とも、この指定基準によるべきであると認めた。
 - (ハ) 電気ガス税の税率については、今後とも、自然増収の範囲内でこれを引き下げていくべきであるという意見もあるが、地方財政の現状の下においては、電気ガス税のもつ伸長性及び都市財政における地位等にかんがみ、現行税率を引き下げるることは困難であると認めた。
- (3) 一般消費用の液化石油ガスと都市ガスとの間の負担の均衡化については、今後慎重に検討することとするが、自動車燃料としての液化石油ガスに対しては、他の自動車燃料との負担の較差が大きいことにかんがみ、さきに税体系のあり方において述べたように、課税すべきものと認めた。

6 道路関連財源

- (1) 道路整備5ヵ年計画によると、昭和39年度から昭和43年度までの5年度間における道路投資の総事業費は4兆1,000億円とされている。このうち、国が負担すべき事業費は1兆7,500億円、そのための特定財源（揮発油税収入）は1兆5,000億円で、特定財源の事業費に対する割合は85%をこえている。これに対し、地方団体が負担すべき事業費は1兆4,300億円、そのための特定財源（地方道路税及び軽油引取税収入）は6,800億円で、特定財源の事業費に対する割合は48%弱に過ぎない。このように国と地方とで特定財源の比率に片よりがあるのは、揮発油税を特定財源として緊急整備を図ろうとする事業対象の片よりに起因するものであつて、直

ちにこの割合が不適正であるとはいえないが、新道路整備5カ年計画における地方単独事業費の飛躍的増大を考慮すれば、地方道路事業の円滑な遂行を期するために地方道路財源の充実強化を図る必要があると認めた。

- (2) 道路に関する特定財源の充実を図るとすれば、自動車燃料としての液化石油ガスに対する課税、自動車に対する課税の拡充等が考えられるので、これらの点について検討を行なつた。
- (3) その結果、液化石油ガスについては、さきに税体系のあり方において述べたように相応の税負担を求めることが適當であり、道路特定財源の充実の有力な方法であると認めた。自動車に対する課税の拡充のうち、現在の道路状況のもとにおける自動車の増加と道路事業費との関連性、自動車の取得に見出される担税力等に着目して、相応の負担を求めようとする自動車取得税については、物の流通に対する課税をふやすべきでないという意見もあり、また、自動車の所有者に対する課税として自動車税の税率を引き上げて道路事業費に充てる考え方については、別途自動車用の燃料についての課税が行なわれているとの意見もあつて、今後なお検討することが適當であると認めた。

(大蔵省印刷局製造)