昭 和 46 年 8 月

長期税制のあり方についての答申
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

○　長期税制のあり方についての答申

○　長期税制のあり方についての答申の審議の内容及び経過の説明
（答申別冊）

○　昭和43年12月から昭和46年６月までに行なわれたその他の答申等

昭和44年度の税制改正に関する答申（昭和43年12月）

昭和45年度の税制改正に関する答申（昭和45年１月）

昭和46年度の税制改正に関する答申（昭和45年12月）

基本問題小委員会の審議報告（昭和46年６月）

○　付　属　資　料

長期税制のあり方についての答申

ま　え　が　き

税制調査会は，昭和43年9月20日，内閣総理大臣から「社会経済の進展に即応して税制上とるべき方策」について諮問を受け，以来3年間にわたつて，わが国税制の全般について，長期的，基本的な見地からの検討を進めてきた。この間24回の総会を開いたほか，第一部会，第二部会及び第三部会の三つの部会を設け合計32回に及ぶ審議が重ねられた。さらに，税制の基本的問題について理論的な検討を行なうことを目的として，第一部会に基本問題小委員会を設けて，13回の審議を行なつた。

これらの審議の過程において，昭和45年度末までに，順次，次の三つの答申を行なつた。

昭和43年12月　　昭和44年度の税制改正に関する答申
昭和45年 1 月　　昭和45年度の税制改正に関する答申
昭和45年12月　　昭和46年度の税制改正に関する答申

また，基本問題小委員会は検討テーマごとに分科会を設け，問題点の整理を行なつたうえで，順次，小委員会の検討を経て，その検討結果をとりまとめ，次の二つの審議報告を第一部会及び総会に提出した。

昭和45年11月　　基本問題小委員会の審議の中間報告
昭和46年 6 月　　基本問題小委員会の審議報告

今回，さらに，3年間の審議のしめくくりの答申として「長期税制のあり方についての答申」をとりまとめ，7月30日の総会の決定を経て，8月3日に内閣総理大臣に提出した。

今後，一層の国民福祉の向上を目指していくうえで，財政の果たす役割がますます重要性を増すものと考えられるとき，その一環としての租税政策について，望ましい基本的方向として，この答申に述べられている意見は，できるだけ早い機会に逐次実施されることが望まれるとともに，本答申が国民の税制に関する認識を高めるうえに役立つことを願うものである。

なお，この答申に関する審議の内容と経過等の詳細については，答申別冊として，この答申のあとに掲載している。

長期税制のあり方についての答申

昭和46年8月3日

内閣総理大臣　佐　藤　榮　作　殿

税制調査会会長　東　畑　精　一

昭和43年9月20日付諮問に対し，別紙のとおり当調査会の意見をとりまとめました。

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。

税制調査会委員名簿

本答申の審議に参加した委員は次のとおりである。

委員	稲川宮雄	井深大
	○江上フジ	大木正吾
	○小倉武一	小澤治郎
	○木下和夫	○黒川洸
	○河野一之	皃玉忠康
	○小林與三次	重枝琢巳
	瀬川美能留	○高橋長太郎
	○館龍一郎	○東畑精一
	○友末洋治	西澤権一郎
	長谷川周重	○原純夫
	○福良俊之	藤野忠次郎
	堀越禎三	前田幸蔵
	○松尾金蔵	○松岡義彦
	森茂喜	森昌也
	○山本進	横田郁

（○印を付した委員は，起草小委員会に所属した委員である。）

目　　次

頁
序　　説……1
第一　基本的な考え方……2
一　税　負　担……2
二　税　体　系……3
三　国税と地方税……4
四　租税特別措置……5
第二　国　　税……6
一　所　得　税……6
1　所得税負担のあり方……6
2　課税最低限……6
3　税　　率……7
4　課税単位……8
5　課税標準……9
6　給与所得控除……10
7　そ　の　他……10
二　法　人　税……11
1　法人税負担のあり方……12
2　法人税の基本的仕組み……13
3　減価償却……13
4　引　当　金……14
三　資　産　税……15
四　間　接　税……16
1　特殊なし好品課税……16
2　個別物品又はサービスの消費に関連する課税……17
3　一般消費税又は付加価値税……18
4　自動車関係諸税……20
5　そ　の　他……20

第三　地　　方　　税……22
一　地方税のあり方……22
二　地方税源とくに都市税源の充実……22
三　住　　民　　税……23
四　事　　業　　税……25
五　固定資産税及び都市計画税……26
六　道　路　財　源……26

序　　説

(1)　わが国の経済は，昭和40年に深刻な景気沈滞に見舞われたが，建設公債の発行や大幅な減税政策もあつて順調な回復を示し，その後は著しい拡大を示すにいたつた。法人の企業活動はかなりの高水準を持続し，連続10期増益といつた活況を示す一方，個人の所得水準も累年大幅な上昇を示し，これらの結果，わが国の経済は国民総生産の規模からみてアメリカに次ぐ地位を占めることとなつた。

(2)　当税制調査会は，昭和43年9月，内閣総理大臣から「社会経済の進展に即応して税制上とるべき方策」について諮問を受けて発足した。当調査会としては，所得水準の上昇に伴う所得税負担の累増の緩和を図るため，前回の税制調査会の長期税制答申の内容にも即して，昭和44年度及び昭和45年度において累進税率の緩和を含むかなり大幅な所得税減税を進めたほか，昭和45年度においては法人税について18年ぶりに負担の増大を求め，また，利子・配当課税についても負担公平の見地から漸進的な改善措置を講じた。

その後，当調査会としては，諮問事項についてのとりまとめにそなえ，昨年7月，税制の基本的問題についての理論的検討を行なうため，専門委員の参加を求めて基本問題小委員会を設けた。小委員会は，1年近くにわたつて検討を行ない，去る6月にその審議経過の報告を行なつた。当調査会はこの審議報告をふまえつつ，長期税制のあり方について具体的な検討を加え，以下に述べるような結論を得たものである。

(3)　税制の検討に当たつては，将来の経済の動向等をどのように考えるかという問題がある。これについては，当面，やや長期的な観点からみたわが国の経済や財政の今後の方向を示すものとして，昨年5月に閣議決定をみた新経済社会発展計画があり，本答申も大筋としては，この計画を背景として検討を行なつているものである。

ところで，その後の推移をみると，最近の国際経済社会におけるわが国経済の地位の急激な変化にもみられるように，この計画で予測されているものとかなり異なつた面もあらわれてきている。今後，これらの情勢がさらに明確な展開を示し，わが国の経済・財政政策全体についてその見直しが行なわれ，新たな経済計画なり政策体系なりが樹立されることが予想されるが，その場合には，租税政策についてもこれらの情勢変化に即応しうるよう配意されなければならない。

第一　基本的な考え方

一　税　負　担

(1)　わが国の税制では，国税においては所得税と法人税を中心とするいわゆる直接税が３分の２を占めており，地方税においても個人や法人の所得に対する租税が半分以上を占めている。個人の所得に対する租税は，各種の控除と超過累進税率との組合せによる累進構造をとつているために，経済の成長に伴う所得水準の上昇があると，税負担はそれ以上の割合で増加する傾向がみられる。また，従来，わが国の経済成長が民間設備投資主導型であつたところから，法人税収の伸びも成長率をこえることが多かつた。このような結果，租税収入は全体として経済の拡大以上の増収を示すことになり，ほとんど年々多額の自然増収を生むこととなつた。

所得水準の上昇以上に租税収入が増加することは税負担水準の増大を意味する。そこで，個人の税負担の累増を緩和するために，これまでほとんど毎年，自然増収の大半を歳出需要の拡大に振り向けつつ，その一部をもつて所得税，住民税等の減税にあてることによつて負担の適正化を図つてきている。このような事情を背景としてわが国の税負担水準は，これを国民所得に対する割合でみた場合，昭和40年代に入つてわずかながらもなだらかな上昇傾向を示している。

一方においてかなりの所得水準の上昇があり，他方において公共投資や社会保障など財政需要の拡大の要請があること，また，わが国の租税負担率が欧米諸国に比べて低位にあることなどを考えるとき，このような税負担水準の推移は，容認されるものであつたということができよう。そしてまた今後においても，わが国の経済がこれまでと同じような推移をたどるものとすれば，おおむね以上にみられるような方向にそつて税負担のあり方を考えていくことが適当である。

(2)　わが国の租税負担率が欧米諸国よりもかなり低く，その３分の２から２分の１程度の水準となつているところから，国民福祉の増大のためにより積極的に負担の増大を図るべきであるとする意見もある。しかしながら，税負担水準は経済全体に占める公経済部門のウエイトのあり方や税体系との関係から総合的に検討されるべき性質のものであり，単に欧米諸国との計数的な比較から論議されるべきものではない。かりに積極的な負担の増大を求めるとすれば，その前提として，国民が納得し受け入れることのできる経済計画なり，資源配分計画なりがまず示されるべきであろう。

(3)　税負担のあり方を考える場合においては，歳出の効率化と負担の公平な配分の確保

を常に念頭におく必要があることはいうまでもない。これらの要請が十分満たされない場合には，いたずらに納税者の負担感を増大させ，税制に対する国民の信頼を失うこととなる。

二　税　体　系

(1)　税体系のあり方の問題は，全体としての租税収入をどのような税制の仕組みによつて調達するかということである。税負担水準が同じであつても税制の仕組みが異なるときは，経済に対する影響も違つてくるし，納税者による負担の受けとめ方にも差異が出てくることに留意する必要がある。

現在，国税の税収構造をみると，所得税，法人税及び間接税がそれぞれ3分の1ずつを占めている。このうち所得税と法人税とをあわせて直接税とし，これと間接税とを比較するいわゆる直間比率の議論は，負担の帰着の態様がかなり異なる所得税と法人税とをひとまとめにして論議することとなつて問題が多いといえよう。しかし，直間比率は税体系について概括的に議論する際に簡便に用いられる一つの指標であり，これがあまり一方にかたよることは問題であるとする議論もあることは事実である。このような観点からすると，昭和30年代には全体の税収のなかで4割をこえていた間接税の割合がその後急速に低下して3分の1となつていることに留意すべきである。

(2)　所得税は各種の人的控除と累進税率との組合せによつて個人の担税力に即応した負担を求めることができる近代的，合理的な租税であるとされている。租税収入の点からみても，その累進構造から経済の成長率以上の収入増加を生み，税体系の重要な柱となつている。ただ，さきに税負担のあり方のところで述べたように，こうした収入増加があるということは，反面それだけ納税者の負担の増加があることを意味する。所得水準の上昇に伴つてある程度負担が上昇することはやむを得ないであろうが，急激な負担の増大は避けるべきである。このような観点から，所得税については，ここ十数年来ほとんど毎年自然増収の一部を減税にあててその負担軽減を図つてきている。このような結果として，この間における個人所得に対する所得税収の割合でみた所得税の負担率は，昭和30年代以降なだらかな上昇を示してきており，全体の税収中に占める割合も漸次増加してきている。

わが国の経済が引き続き相応の成長を示すものとすれば，所得水準もかなりの上昇を示していくものと考えられる。こうした点を背景として今後においても従来と同じ程度に所得税負担の軽減を図つていく必要があるが，その場合でも所得税の税体系中に占める地位は，やはり，少しずつ上昇していくものと予想される。

(3)　法人税は，国税の税体系において，昭和30年代以降おおむね3分の1の割合を占め，比較的高い地位を維持してきている。現在の法人税の負担水準をみると，昭和30

年代に比べて引き下げられており，また，欧米諸国のそれに比べて必ずしも高いとはいえない実情にある。今後わが国の経済が相応の成長を続けるとした場合，法人税については，税体系上少なくとも従来と同じ程度の役割を期待すべきものと思われる。

(4) 消費に対する課税では，所得税と異なり，人的控除などの個別的配慮を加えたり，累進課税を行なつたりすることが事実上困難であり，所得に対する課税の方がより担税力に即応した負担を求めることができるといわれている。しかし，所得税では，理論的にはともかく現実には制度や執行の面で個別的な負担に差別が生じることがあるのに対して，消費税ではそのような差別が生じることは比較的少ない。所得税と消費税とは，この両者が適当に組み合わされることによつて垂直的，水平的公平が確保され，全体として実質的な公平が実現されるといえよう。

なお，消費税は一般に逆進的であるといわれる。しかし，この点は，税体系全体のなかで調整が可能であるし，また，社会保障等歳出面の所得再分配機能を含めて調整することも可能である。

現行の間接税制は個別消費税を中心とした体系をとつており，その税率構造も従価税をとつているものが少ないこと，さらには，所得税収や法人税収などが経済全体の伸びを上回つて増加していることなどから，すでに述べたように間接税収の割合は，このところ年々低下して，国税収入の３分の１にとどまつている。

消費税が所得税とあわせて税制上果たすべき役割を考えた場合，今後消費税ひいては間接税が税体系において適切な地位を維持するよう配慮を加えていくことが必要である。

個別消費税に対置されるものとして，一般消費税がある。一般消費税は，その課税範囲が広いことから税率の定め方によつては，かなりの規模の税収をもたらし，したがつて，間接税制だけでなく，税体系全体に大きな影響を及ぼすこととなろう。その意味では，その導入の可否や具体的な負担の求め方については，所得税や法人税など他の租税との関係を考慮しつつ，広い角度からの検討が必要とされる。将来，たとえばより豊かな国民生活の実現のために財政需要の大幅な拡大の要請がある場合，あるいは，所得税の画期的減税を必要とする事態が生じた場合に，一般消費税が具体的な課題となることが予想されるのであるが，そうした場合に対処するためにも，綿密，かつ，掘り下げた検討を行なつておくことが必要である。

三　国税と地方税

以上の税負担及び税体系の論議は，主として国税を中心として進めてきたものであるが，基本的には国税といい地方税といつても，結局は同じ納税者が負担するものであるから，負担水準の問題としては両者をあわせて検討すべきであり，税体系の問題として

は全体としての斉合性を考慮すべきであろう。しかし，地方税については，それが個々の独立した地方団体における住民生活に密着した行政遂行のための財源であること，地方自治の問題が関係してくることなど，国税を考える場合と異なる要素を含んでいるので，それらの点をふまえつつ，さらに国と地方との事務配分及び財源配分のあり方，最近における社会経済の変動の状況及び納税者の立場を考慮して，具体的な地方税のあり方について検討すべきものであろう。

四　租税特別措置

前回の長期答申は，租税特別措置について，特定の政策目的を達成するための手段として租税の傾斜的誘引効果を期待するものであつて，経済政策の一環としての意義をもつていると評価しつつも，反面，負担の公平を阻害し，租税の中立性をそこなう等の欠点を伴うので，経済政策の名の下において安易に税制を利用しようとする態度は厳に戒めるべきものと考えるとしている。

当調査会においては，このような考え方にのつとつて，これまで，利子・配当課税の合理化，資本構成を改善した場合の特例措置等の税額控除制度の廃止，輸出振興税制の縮減など租税特別措置の整理合理化に努めてきたところである。

しかしながら，租税特別措置については，医師の社会保険診療報酬課税の特例などなお解決すべき問題もあるので，今後においても，個々の政策の目的と税制の基本的原則との調和という見地に立つて，たえず既得権化や慢性化の排除に努めるとともに，経済社会情勢の進展に即応し，随時，流動的改廃を図つていくこととすべきである。

第二　国　　税

一　所　得　税

1　所得税負担のあり方

(1)　所得税は，各種の租税のなかでも，国民の負担能力に最も適応した租税であり，所得の再分配に効果的に寄与しうる租税であつて，税体系の中心的地位を占めるべきものと考えられる。

ところで，所得税の負担がその累進構造により，納税者の所得水準の上昇に応じて漸次増加することはいわば当然のことと考えられるが，急激な所得水準の上昇が継続する場合に累進効果が強く働くことは国民の勤労意欲や事業意欲を阻害することにもなりかねず，しかも物価上昇による名目的な所得の増加がある場合にはこの名目的所得の増加に対しても累進効果が働くこと等は看過しえない問題である。また所得税が他の税に比して納税者に強い負担感を与えるものであることや，すべての所得を総合したところに担税力を見い出すことをたてまえとしながらもそれには制度的にも執行上からもおのずから限界があること等も所得税制における問題点として留意する必要がある。

(2)　わが国の所得税負担の現状は，前回の長期答申が示した改正内容が完全に実現された結果，欧米諸国との比較においてもほぼ妥当な水準にあると認められる。しかしながら，今後における所得税負担のあり方としては，わが国経済がなお相応の成長を続けていくとした場合には所得税はかなりの自然増収を生み出すものと予想されるところでもあり，また先に述べた所得税制に内在する問題点を考慮すれば，所得税負担の累増を緩和するため租税政策の運営上所得税の減税を重視することが必要であると認められ，所得，物価水準の動向や財政事情等をも総合勘案しつつ，所得税負担の適正合理化に努めていくことが適当である。この場合において，所得税の負担率は従来と同様になだらかな上昇を示すこととなろうが，それが所得の増加に応じて無理なく行なわれるものである限り，これまでの経緯からみてもある程度の上昇はやむを得ないものと思われる。

2　課税最低限

(1)　所得税の課税最低限は，国民の生計費との関連において，また，所得税の所得再分配機能や税務執行といつた観点から，どの程度の所得階層から所得税の負担を求めるかという限界を画するものであるとともに，とくに中小所得階層の所得税負担

の適正化を図り，家族の規模に応じて負担を調整する等の機能をもつている。

(2) このような観点からわが国の課税最低限をみると，前回の長期答申において，貯蓄のためにゆとりのある合理的な水準として示された課税最低限の具体的内容は，すでに完全に実現されているところである。ただ，課税最低限についてのこのような水準は，物価の上昇，生活水準の向上に見合つて常時見直しを行なうことが必要であり，その意味で消費生活の内容が最近における所得水準の上昇に伴つてますます高度化，多様化する傾向にあることにも留意しておく必要がある。また，国民の蓄積水準についても，漸次改善されてきてはいるものの，欧米諸国と比較した場合なおかなり低い水準にあると考えられることや，さらに納税人員の面においても，最近における急激な所得の増加を反映して有業人口に対する納税者の割合は逐次増加しつつあり，とくに給与所得者の場合の割合は，すでに欧米諸国と同程度の割合に達していることは留意する必要があろう。

(3) したがつて，今後における課税最低限のあり方としては，所得の増加に伴う納税人員の累増を緩和することに留意しつつ，少なくともある程度貯蓄のためにゆとりのある合理的な水準を確保していくことが必要であると考える。そのためには，国民の蓄積水準の動向や納税人員の推移等を十分考慮しつつ，今後における所得水準，生活水準，物価水準の上昇に見合つて所要の調整を加えていく必要がある。

3 税　　率

(1) 所得税の累進構造は，控除と税率との組合せによつて決定される。税率の累進度合が小さ過ぎる場合には所得税の所得再分配機能は著しく弱められ，また強く働き過ぎるときは国民の勤労意欲や事業意欲を阻害することにもなりかねない。この意味から，所得税の税率は，国民の所得水準や所得階層分布に見合つた適切な累進性を確保することが必要であり，また所得水準の上昇に伴い所得階層分布が変化する場合には，税率構造をこれに適合されることが必要である。

(2) 前回の長期答申は，当時の税率構造が，それまでの所得階層分布が著しく下寄りであり比較的低額な所得者層に所得税負担を求めざるを得なかつたこと等の事情を反映して組み立てられていたこともあつて，所得水準の上昇に伴う税負担の増加割合が中堅所得階層において最も高く現われる結果となつていたことから，このような中堅所得階層を中心として累進度の緩和を図るための税率の改正を具体的に提示した。その内容は，昭和44年，45年の2か年にわたる引下げによつて完全に実現され，この結果，課税最低限の引上げと相まつて，中小所得層を中心として税負担が軽減され，累進度が緩和された。

(3) ところで，国民の間における所得税の負担感は，毎年の減税にもかかわらず，所

得水準の著しい上昇の影響等もあつてなお根強いものがあり，とくにいわゆる社会の中堅層には，減税により負担が緩和されたという実感に乏しいように見受けられる。これは，課税最低限の引上げを中心とする所得税の減税では，これら社会の中堅層における減税の割合が相対的に低いものとならざるを得ないことのほか，所得水準の上昇に伴う税負担の増加割合が，これらの所得階層において最も高く現われる結果となつていることも大きな理由と考えられる。このような事情を考慮すると，今後における所得水準の上昇等をも勘案しつつ，これらの階層を中心としてある程度税率の緩和を図ることが必要である。

(4) なお，税率構造を見直すに当たつては，課税単位のあり方との関連を考慮する必要がある。すなわち，後述するように課税単位の変更に当たつては，控除，税率について根本的な改正が必要となろうし，その際にあわせて上記の税率の緩和を行なうことも十分考えられる。しかしながら，課税単位の変更に当たつての各種の問題の検討に時日を要する場合には，これと切り離して税率構造の見直しを行なうことも考慮すべきであろう。

4 課税単位

(1) 所得税の課税単位については，大別して，所得を稼得する個人ごとに担税力を測る考え方と，消費生活を同じくする単位ごとに課税する考え方とがあり，後者には夫婦の所得の合算課税とさらにそれより広い世帯合算課税の考え方がある。現行制度は所得稼得者単位の課税を基本的たてまえとし，資産所得の名義分割による税負担の不当な軽減を避けるため，高額所得者の世帯についていわゆる資産所得の合算課税制度を設けている。

(2) このような現行の所得稼得者単位の課税方式については，所得の稼得に対する配偶者の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均衡の見地から，あるいは家族構成を異にする所得者間や事業専従者を有する事業所得者とその他の所得者との間の実質的負担の均衡を図る見地等から再検討が求められており，諸外国にもその例をみる消費単位課税方式，とくに夫婦単位課税方式を採用してはどうかとの意見がある。

(3) 現行の稼得者単位課税に代えて，たとえば夫婦の所得を合算したうえ均分して課税するいわゆる二分二乗課税方式によるべきであるという考え方は，現在の社会生活が夫婦を中心とする消費世帯を単位として営まれており，共稼ぎ世帯と夫婦の一方が所得を得ている世帯とを問わず，少なくともその消費生活のための家計を支える収入は夫婦共同のものと観念すべきであるという立場にたてば，より実情に即応したものと考えられるであろうし，また，この方式の導入によつて，所得の稼得に

対する配偶者の貢献の評価や一般の給与所得者の世帯と配偶者に給与の支払いを行なつている同族法人の経営者や事業所得者の世帯との間の税負担の均衡を図りうるという利点も考えられる。さらに，現行の稼得者単位課税では対処することが困難な所得分割による租税負担の回避という問題の解決にも資することになろう。

(4) これに対し，二分二乗課税方式については，次のような問題も指摘されよう。

すなわち，この方式は，夫婦の一方が所得を得ている世帯と共稼ぎ世帯の税負担の均衡を図ろうとするものではあるが，他面，共稼ぎ世帯には共稼ぎに伴う有形無形の負担を余儀なくされるという事情もあろうし，このような形で税負担の均衡が図られるとする考え方については，必ずしもそうとはいい切れずかえつて実質的負担の均衡を失することになるという反論もあろう。しかも，共稼ぎ世帯が増加しつつある社会の傾向からすれば，この方式の導入はむしろこれに逆行するとも考えられる。また，独身者世帯や寡婦世帯の負担が夫婦世帯に比して相対的に重くならざるを得ないということも無視しえない問題であろう。これらの点について，課税単位の変更に伴う控除，税率の全面的な見直しの一環として調整を行なうとしてもこれら各種世帯相互間の負担の均衡を図る基準を見い出すことは容易ではない。さらに，稼得者単位を前提としている現行の所得税における諸制度，たとえば年末調整を通じて年間税額を精算するという仕組みをとつている給与所得者の源泉徴収制度などをどうするか，といつた問題もあり，その解決いかんによつてはきわめて煩雑な手続を要することにもなりかねない。

(5) いずれにしても，課税単位の問題は，社会生活の実態からみて担税力をどのような単位で測定すれば最も実質的負担の公平を期しうるかという所得税の基本的問題である。

現行の稼得者単位課税方式と二分二乗課税方式をはじめとする各種の消費単位課税方式とのそれぞれについて先に述べた利害得失や制度の改変に伴う各種の問題点を掘り下げ，さらに諸外国における現行課税単位の採用に当たつて背景となつた社会生活の実態や歴史的事情等の検討を行なつたうえで結論を下すべきである。

その際，課税単位の変更は，税率，諸控除等制度の各般にわたつて多くの影響を与えることに留意し，早急にその結論を得るよう努めることが望ましい。

5 課税標準

現行の所得税制は，個人に帰属する所得をすべて総合して課税するたてまえをとりながらも，各種の政策的要請から分離課税や課税所得計算の特例等の例外的措置を講じている。

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，個人の稼得するあ

らゆる種類の所得を総合してそこに担税力の基準を見い出し，これに累進税率を適用することを前提としていることによるものであつて，このような例外的措置は，負担の公平な配分を理念とする所得税の本質をゆがめ累進税の機能を阻害するものであり，これが目立つようになると納税者の信頼を得ることが困難になると考えられる。したがつて，このような特例措置については，租税特別措置のあり方の問題でもあるが，長期税制のあり方として，基本的には廃止する方向で対処すべきであり，機会あるごとに整理縮小に努めるべきである。

6　給与所得控除

(1)　給与所得控除については，ここ数年来定額控除の引上げ，定率控除の適用階層の拡充など大幅な改善が行なわれた結果，たとえば年収50万円の場合における控除額は20万4,000円で控除率40.8％，年収80万円で控除額26万4,000円控除率33.0％に達している。給与所得控除制度が給与所得者についてその担税力の弱さや勤務に伴う支出の費用性等をしん酌して設けられている制度であることからすれば，他の所得者との均衡上からも，また給与所得者の支出の費用性の点からも，すでに相当の水準に達していると考えられる。ただ所得税の負担感がとくに給与所得者において強いとされていることや，給与所得者の納税者割合が最近における初任給水準の上昇を反映して他の所得者の場合に比べてかなり高い状況にあるという点は留意する必要があろう。

今後における給与所得控除については，これらの事情を勘案しつつ，所得，物価水準の上昇に伴つて適宜所要の調整を加えていくことが望ましい。

(2)　なお，給与所得者の経費を個別的にしん酌する趣旨から，給与所得者についても経費の実額控除制度を現行制度との選択で認めるべきであるとの意見がある。

現在のように給与所得控除が相当の水準に達していることを考慮すれば，経費の実額控除を必要とする給与所得者は特定の職業，階層に限られてくるものと思われる。いずれにしてもこの制度を認める前提としては，給与所得者にとつて何が費用であるかを明確にすることが必要であり，この点について問題を残したままこの制度を採用するときは，税務執行上少なからざる混乱を招くほか，立証技術の巧拙によりかえつて負担の不均衡をもたらすおそれも強いので，慎重に対処することが必要であり，いま直ちにこのような制度の採否を決定することは時期尚早であると考えられる。

7　そ　の　他

(1)　退職所得については，退職所得が勤務に起因する報酬である点において給与所得の変形と考えられるものであるが，それが一時に支給されるものであることや，給

与所得者にとつて老後の生活保障的な最後の所得であるという担税力の弱さ等から，現行制度においても，給与所得とは別に退職所得として，特別の軽減の方途が講じられている。この退職所得の控除額については，昭和42年度の税制改正において，定年退職者の平均的な退職所得の水準程度まで大幅に引き上げられたところであるが，以後この控除額はそのまますえ置かれてきていることでもあり，その後における平均的な退職所得の水準や物価水準の上昇を考慮すれば，これに見合つて見直しを行なうことが望ましい。

(2) 現行所得税制においては，基礎控除等の人的控除や障害者控除等の特別な人的控除のほか，生命保険料控除，損害保険料控除，小規模企業共済等掛金控除，寄付金控除等のいわば誘引的控除や，医療費控除，雑損控除等の担税力減殺要因をしん酌する控除が設けられている。これらの制度は，その仕組みが複雑であるうえに，個々の支出について立証を要するという煩わしさがあり，さらに，誘引的控除については，控除額を決定するための客観的基準も必ずしも明確でなく，また誘引的な諸控除の相互間を考えてみても，一定の控除限度額のなかで納税者の選択に任せる方が所得税としては中立的であると認められる。したがつて，これらの控除を一括して特別支出控除といつた形にまとめ，その対象範囲として生命保険料，損害保険料といつた個別の項目を選定し，これらを通じて一定の限度額を特別支出控除額として定めることも一つの方向と考えられる。さらにこの場合，特別支出控除の限度額の範囲内において，一定額までについてはその支出について立証を要しない概算的控除を認めるという方法を併用することも考えられる。しかしながら，このように特別支出控除にまとめるにしても，限度額をどう設定するか，どのような項目をその対象に含めるべきか，課税最低限との関係をどう考えるか等の問題があるので，さらに十分検討を加えたうえで採否を判断すべきであろう。

(3) 教育費控除，住居費控除，寒冷地控除，老人扶養控除，未成年者控除等の新規控除創設の要望については，個別的事情を税制上しん酌するにはおのずから限界があると認められるので，基礎控除，扶養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と認められる。

二 法 人 税

わが国の法人税収は，国税収入総額の約3分の1に当たり，その歳入中に占める地位は大きい。

従来のような経済の推移にとくに変化がない限り，今後においても法人税は引き続き国税収入中重要な役割をにない，また，国民経済全体や法人企業の活動に対し大きな影響を及ぼすであろう。

1　法人税負担のあり方

(1)　法人税の負担水準のあり方を一義的に決定することは困難である。しかし，わが国においては昭和30年代以降法人税率が逐次引き下げられてきたことに留意すべきであろう。すなわち，昭和30年には40％であつた基本税率は，33年には38％，40年には37％，41年には35％となつている。その後昭和45年には財政需要充足等の観点から，これを5％加重する暫定措置が講じられたが，現在なお36.75％にとどまつている。

また，欧米諸国と法人所得に対する負担の比較を行なつてみても，基本税率においては，わが国の36.75％に対し，アメリカ48％，イギリス40％，西ドイツ51％，フランス50％となつている。地方税を含めた実効税率においては，わが国の45％に対して，アメリカ52％，イギリス40％，西ドイツ49％，フランス50％となつている。

(2)　法人税の負担水準のあり方については，今後における財政支出のうちには，公害防止や社会資本の充実など企業活動に密接に関連するものの増大が見込まれる点からみても企業に対し応分の負担を求めるのはやむを得ないこと，法人税率が38％程度の頃でも法人の企業活動にとくに目立つた悪影響を及ぼしたという点も認められないことなどが考慮されるべきであろう。

(3)　以上の諸点を総合勘案した場合，長期的な法人税の負担水準のあり方としては，現在の水準は決して高いものではないと判断される。

今後わが国経済が相応の成長を続け，それに応じ全体としての財政需要の増大が要請される場合，他の租税の負担の動向のいかんにもよるが，法人税に対し従来と同じような税体系中の地位を期待することは，負担能力の観点からみてもあながち無理ではないと考えられる。

(4)　このような長期的な税率のあり方とは別に，短期的な景気調整の目的で随時税率を操作すべきかどうかという問題があろう。

しかし，景気変動に機動的に対処するような税率の操作を行なうことは租税法律主義の問題もあつてわが国の現状では困難であり，欧米諸国でも景気調整の目的のために税率の操作を実施した例がないではないが，必ずしも成功したとはいいきれない。

わが国の景気動向は，従来，設備投資によつて大きな影響を受けてきたが，設備投資のための資金調達という面からみると，利益留保の占める地位は低く，法人税率の変更による影響がさほど大きいとは認めがたい。したがつて，景気調整の手段として法人税率操作の有効性は高いとは評価しえない。法人税制の中で景気調整の

ための手段を考えるのであれば，いずれかといえば投資に対して直接的な効果をもつ償却制度の活用などの方が現実的なのではないかと思われる。

(5) なお，中小法人に対する法人税の負担水準を定めるに当たつては，大法人との権衡にも配意しつつ，中小法人の大部分が個人企業に類似しているという実態をふまえて，常に総合税負担の均衡を図るように配慮しなければならない。

2 法人税の基本的仕組み

法人税については，従来からその性格あるいは基本的仕組みをめぐつて議論が多かつた。とくに法人を株主の集合体と観念し，法人税を個人株主の所得税の前払いとみる考え方と，むしろ法人の社会的・経済的実態に着目して株主とは別個に法人独自の負担を求めるという考え方があつて，種々の角度から検討が加えられてきた。

当調査会は，昭和45年度の税制改正の際，とくに配当に対する課税の方式をいかにするかという角度から基本的な検討を加えた。その結果，まず，法人税は法人独自の負担であり，配当控除は株主個人の恩典であるとする見方がむしろ一般的ではないかと思われること，また，配当分に対する法人税が実際に株主に転嫁されていることを実証することは困難であること，さらに，負担公平の観点からは，当時の配当控除制度のもとにおいては，配当のみの所得者は他の所得者に比して所得税の非課税の限度が相対的にかなり高いものとなつており批判が絶えないことなどの点を認めた。ただ，直ちに配当控除制度を基本的に廃止する方向に踏みきることとするには，個人類似法人の取扱いや法人間配当の処理についても最終的な判断を下す必要があるなどなお検討を要する問題が残されているので，以上の点を総合的に判断したうえ，配当控除率の引下げを行なうべきであるという結論を出したところである。このような経緯にかんがみ，今後においても，個人の金融資産の選択，株式資本と借入資本との調達可能性，法人の蓄積状況，配当政策などの実情をふまえて制度改正のもたらす社会的・経済的影響を検討するという態度が望ましい。すなわち，法人税の基本的仕組みについては，法人の性格論に固執することなく，法人税制を法人の社会的・経済的実態に適合させるという方向で引き続き検討していくべきである。

3 減 価 償 却

(1) 減価償却制度は，法人の所得計算上償却資産の取得費用を将来の期間に配分する制度であるが，同時に償却を通じて企業が設備投資のため内部金融力を確保するという機能を有しており，この面で企業経理の基本に関連する問題である。

(2) 現行の普通償却については，税法上償却方法をはじめ，資産の種類，用途，構造ごとの耐用年数を一律に定めているが，これが資産の構成等を区々にする企業の実態に必ずしも適合しないという面が指摘されている。この点は，欧米諸国と比較し

た場合の一つの特徴といえるものであつて，欧米諸国では機械設備の耐用年数を納税者及び税務官庁双方の便宜のための手引ないし判断の基準という意味で定める例が見受けられる。最近のアメリカの税制改正では，投資促進などのねらいもあつて標準耐用年数の上下一定の範囲内で企業の耐用年数の選択を認めることとしている。

耐用年数は，本来，償却資産の材質，構成等によつて企業間に差異があるはずのものである。その意味で，現行の短縮承認制度の方法に加えて，税法上は平均的な耐用年数をガイドライン的なものとして定め，これを標準として一定の範囲内で企業ごとの自主的選択により耐用年数の決定を認めるような方法を検討すべきである。

(3) 税制には景気に対する自動安定機能があり，また，現在景気調整のための租税特別措置として法人税の延納利子税率の調整措置と重要産業用合理化機械等の特別償却の停止措置とが設けられているが，さらに特別償却制度のより合理的な活用により税制の景気調整機能を強化すべきであるとする意見がある。

これについては，経済の動向に即応する金融面や歳出面での景気調整手段の有効性との関連から判断されなければならない。

従来は，いわゆる国際収支の低い天井のもとにおいて民間設備投資や民間在庫投資を中心とする景気過熱に対処するという局面が多く，主として金融引締政策が用いられてきた。今後は，国際収支の黒字基調が続いて従来ほど金融政策に依存できない場合も考えられること，また，公共投資の弾力的調整を行なうことが必ずしも適当でない場合がありうることなどを考慮すれば，税制面における景気調整策の充実についても準備をしておくことは意義があると考えられる。

この場合，その具体的方策としては，法人税率の操作には，さきにふれたような問題点があることにかえりみ，特別償却制度の活用について長期的な視野に立つて検討を開始することが適当である。

4 引　当　金

現在税法上の引当金として，貸倒引当金，返品調整引当金，賞与引当金，退職給与引当金．特別修繕引当金及び製品保証等引当金の制度がある。このように税法上引当金を特定しているのは，これを無条件に認めると課税の公平をそこなうおそれがあるからである。また，これらの引当金のうち，特定のものについては，簡素化の見地から個別の経験値に代えて，概算的な繰入率が定められている。

このような引当金が税法上認められるためには，企業が利益の有無にかかわらず引当金を計上するという会計慣行が確立していること，繰入率につき客観的かつ合理的な経験値があること，当期の収益に対応するその費用が翌期以降に支出されることが

確実であること及び引当額が相対的に大きいため企業経理に相当影響することなどの要件を満たしていなければならない。

今後においても，引当金についてはこのような考え方を維持すべきものであり，また，その概算繰入率については常に実績をしん酌しつつ適正なものとすることが必要である。

三　資　産　税

相続税は，富の再分配を図るという重要な機能を有するほか，所得税の補完税としての役割を果しているが，家計における財産蓄積の状況等を見ながら，今後適宜その負担の適正化に努めるべきである。

(1) 相続税の課税最低限については，昭和46年度の税制改正により配偶者控除の引上げを行ない，配偶者を含む相続人5人の場合には1,000万円から1,200万円に引き上げられたところであるが，今後も財産蓄積の水準及び資産価格の推移に応じて適宜その調整を行なう必要がある。この場合の課税最低限を定めるに当たつては，ゆとりのある家計の基礎となる財産形成に資するよう配慮を加えるべきであろう。

なお，贈与税の基礎控除については，昭和39年度の税制改正以来すえ置かれているが，この控除は少額不追求の趣旨で設けられているものであり，その引上げについては，贈与税が相続税の補完税として生前贈与による負担回避を防ぐ役割をもつことを念頭におきつつ，慎重に検討を続ける必要がある。

(2) 相続税の税率については，昭和41年度の税制改正以来すえ置かれているが，その後，所得税率の累進度のかなりの緩和が図られていることをも考慮し，財産蓄積の水準や分布状況をみながら，その見直しを行なう必要がある。

(3) 現行相続税及び贈与税は，民法の財産制度との調和を保つように組み立てられており，配偶者の相続税については，その法定相続分まで遺産3,000万円の場合を限度として非課税とされているところである。

また，これと別に配偶者の老後の生活を保障するとともに，財産形成に対する配偶者の貢献を考慮するという意味から，昭和41年度の税制改正において，贈与税の配偶者控除及び相続税の遺産に係る配偶者控除の制度が設けられ，さらに昭和46年度の税制改正で控除額の引上げ及び適用要件の緩和が行なわれている。

このような現行制度について，配偶者の財産形成に対する貢献を一層評価する方向で現在の優遇措置の拡充を図るべきであるとする意見があり，さらにはより基本的に相続税は世代をこえる場合に課税すれば足り，夫婦間の財産移転はすべて非課税とすべきであるといつた考え方がある。これらの点については，民法の財産制度とも密接な関連を有するので，これとの調和を保ちつつ，かつ，今後の法制審議会における審

議状況の推移にも配意しつつ，引き続き慎重に検討することが適当である。

(4) 相続税を課税する場合の財産の評価，特に土地の評価については，負担公平の見地から適正な水準に近づけるべく従来に引き続き努力することが望ましい。また，その際納税者の不信感を招くことのないように固定資産税における評価との統一を図り，さらには地価公示制度の充実をまつて，公示価格との均衡を失しないよう評価を行なう方向で検討を続けることが適当である。

四　間　接　税

わが国の間接税は，

(イ) 特殊なし好品の消費に関連する課税(酒税，たばこ専売納付金等)

(ロ) しやし的，趣味・娯楽的，便益的な物品又はサービスの消費に関連する課税(物品税，入場税等)

(ハ) 道路財源としての受益者負担的な消費課税(揮発油税等)

(ニ) 流通課税(印紙税，登録免許税等)

(ホ) その他特殊な目的による課税(関税，とん税等)

に分類することができる。

間接税の税収が個人消費支出に占める割合は累年わずかながら低下しており，また国税収入に占める割合も昭和33年度の51％をピークに累年低下し，昭和46年度では33％となつている。

間接税のあり方を考えるときには，常に経済・社会の推移，消費態様の変化を把握し，これに適合した課税を実現するように努める必要があることはいうまでもない。とくに，最近の問題としては，消費の多様化，高級化等の動向に的確に即応して課税対象の選択等を行ないつつ，間接税が税体系において適切な地位を維持するよう特段の配慮がされなければならない。

1　特殊なし好品課税

酒，たばこ等の特殊なし好品に対する課税については，これらのし好品に対する支出の個人消費支出に占める割合が次第に低下してきたこと，その税率が原則として従量税によつていること等の理由から，その税額の国税収入に占める割合に著しい低下がみられる。

(1) 酒税については，従量税制度によつているため，酒類に対する消費支出の伸びに対応した税負担を求めるのには必ずしも適当な仕組みとなつていないという問題が指摘されてきた。

さらに，清酒については級別を前提とした従量税制度により商品の多様化とそれに伴う価格の自由な展開が阻害されるという問題がある。

これらの諸点にかえりみ，今後における酒税のあり方としては，わが国における酒類産業の動向等に配意しつつ，より一般的に従価税制度を導入する方向をとるべきであると考える。

(2) たばこ専売納付金については，消費税相当部分の明確化，財政収入の安定的確保，専売公社の企業責任の明確化等の観点から，たばこ消費税制度について昭和44年度の税制改正に関する答申において具体的な制度の提案を行なつたところであるが，なお，広い角度からの検討を要する問題が残されているので，たばこ消費税制度の目的とする消費税相当部分の明確化等に資するため，さしあたり，専売納付金の額が国内販売総定価代金等の一定割合となるよう運用することが適当と認められる。

2 個別物品又はサービスの消費に関連する課税

(1) わが国における個別物品及びサービスの消費に関連する課税は，物品税，入場税等のようにしやし品，趣味・娯楽品，便益品等個々の物品やサービスを掲名して課税対象とする個別消費税体系をとつており，広く物品及びサービスの消費一般に対する課税を行なつている多くの西欧諸国の消費税体系とは対照的な形になつている。

(2) この種の課税が個人消費支出及び国税収入に占める地位は，最近における消費の高級化，大量化にもかかわらず，低位にとどまつている。

これは，この種の課税の大宗をなす物品税が，シヤウプ勧告を背景として，その課税対象を主にしやし品ないしは比較的高価な便益品や趣味・娯楽品に限定するという考え方をとつてきたことによるところが大きい。このような考え方から，所得水準の上昇とともに，従来は高級な消費とみられていたものが次第に一般化するにつれて，物品税の課税範囲も漸次縮小されるに至つている。その他，中小企業対策等の政策的要請もあつて，従来からしばしば税率の軽減と課税範囲の縮小が行なわれてきたのが実情である。

この結果，現行の物品税制度は最近における消費の動向に必ずしも適応しなくなつている点が見受けられ，これが最近における消費の高級化，大量化にもかかわらず，国税収入に占める物品税の税収の割合が低位にのどまり，かつ，また低下する傾向にある理由であると思われる。

(3) 今後とも国民の所得水準が上昇するにつれて，多種多様な消費物資やサービスが潤沢に供給され，一般的に消費が高級化，大量化，平準化する傾向は一層顕著になつていくものと思われる。この場合，消費者の趣味，し好が千差万別となり広範にわたる消費選択の余地があるという最近の消費の実態にかんがみるときは，物品税

の課税対象が狭い範囲の物品に限定されていることは，しやし品，趣味・娯楽品，便益品等の消費に示される担税力に着目して課税するという個別消費税体系の枠内で考えても，適当ではないであろう。このような観点から，物品税の課税範囲については，消費者の選択やこれに対応して供給される商品の多様化に即応することができるよう，新規の物品やかつて課税が廃止された物品をあわせて，課税物品との負担の不均衡が生じないよう留意しつつ，これらを課税対象にとり入れることを検討すべきである。

(4) なお，今後において消費の態様が一層多様化していくと，一体何がしやし的，趣味・娯楽的又は便益的な消費かということについて客観的な基準を得ることが困難となるであろうという点についても留意する必要がある。したがつて，上記(3)のように，現行物品税の課税範囲の拡大についての検討と並行して，消費一般に課税するような一般消費税への移行によつて，急激に変化していく国民の消費構造に，より適応した消費課税を実現することの可能性についても検討を進める必要がある。

3 一般消費税又は付加価値税

(1) 一般消費税又は付加価値税の創設の問題は，従来から種々論議されてきたところであるが，とくに最近において，わが国の税体系における間接税の地位が急激に低下してきていることとの関連や，最近における消費の動向に，より適応した消費課税のあり方としては従来のような個別消費税に代えて一般消費税を導入するのが適当であるとする考え方等の面から問題が提起されるに至つている。また，その背景としては，付加価値税が単にＥＥＣ諸国(イタリアは，明年１月に実施予定)にとどまらず，デンマーク，スウエーデン，ノールウエー等の域外諸国で実施され，さらに近くイギリス，アイルランド，オーストリア等が採用する見込みであるというような西欧諸国における税制の動きがあることにも留意する必要があろう。

(2) わが国の現行消費税制度は個別消費税体系をとつており，これは従来から個々の課税物件の消費の背後にある担税力に照応した税負担を課することができるという意味で，一般消費税にはみられない利点があるとされてきた。

しかしながら，個別消費税の課税対象の選択等に際し，客観的な基準を得ることが容易でないという問題がある。また，個別消費税の課税対象や税率構造が時代の変化に伴う国民の消費の多様化，高級化に順応できない場合には，必ずしも消費に示される担税力に応じて負担を求めることができるとはいい難いであろう。むしろ，国民の消費構造が急激に変化し，かつ，複雑化しているような場合には，一般消費税の方が消費の態様に応じて負担を求めることができるという面をもつていることも否定できないところであろう。

また，個別消費税は，課税物品の関連産業についてのみ，租税による価格機構への介入が行なわれることになるので，産業間の競争に対して非中立的であり，これに対して，一般消費税は後述の累積税方式の場合を除き中立的であるという長所をもつている。

(3) このような観点及びさきに述べたようなわが国の税体系全体のあり方との関連から，現在の物品及びサービスに対する個別消費税に代えて一般消費税を導入することの可否を判断するのに必要な問題点の整理，検討を進めるべきである。

一般消費税の方式としては，累積税方式，単段階税方式及び付加価値税方式（前段階税額控除型）の三つがある。上記の検討に当たつては，まずその3方式について議論の整理をしておくことが有用であろう。

累積税方式は制度が簡明でわかりやすいという長所がある反面，商品価格に占める税額が明らかでないため適正な国境税調整を行なうことが不可能であること，取引回数を減少させることにより税負担を低くすることが可能であるため企業の垂直的統合を促進すること，投資財にも課税されるため資本集約的企業が労働集約的企業に比べて不利になること等国際競争上並びに国内競争上非中立的であるという短所がある。

単段階税方式は，制度が簡明でわかりやすいこと，適正な国境税調整が可能であり，また，累積税方式と異なり企業の垂直的統合を促進することもなく競争上中立的であること等の長所がある反面，生産財を課税対象から除外することについて難点があること，課税取引かどうかの判定について執行上複雑であること等の短所がある。

これに対し，付加価値税方式はＥＥＣにおいて長期にわたる周到な検討の末採用され，域外諸国においても普及しつつあることからみても明らかなように，租税の中立性という観点からも，また，生産財の取扱いや課税取引の判定にも困難がないということからも，上記の3方式の中では最もすぐれた制度であると考えられる。

(4) 今後検討の対象となる一般消費税としては，ＥＥＣ型の付加価値税が中心となるべきことは上に述べたとおりである。

しかしながら，一般消費税については上述した3方式のいずれをも有していないわが国が付加価値税を導入することについては，西欧諸国にみられないような困難な問題もあろう。

まず，西欧諸国で実施されている付加価値税制度は，これらの国々における経済構造や取引慣行を前提として組み立てられている面がある。したがつてこれをそのままわが国に適用しようとする場合には，同制度は納税者にとつて複雑でわかり難

いという問題があり，また，中小企業者が多いというようなわが国の経済の実情，取引の実態等に必ずしもなじまないのではないかという問題がある。とくにわが国では，過去において昭和23年９月に実施された取引高税が定着しなかつた経緯にもかえりみ，付加価値税等の一般消費税の実施についてどのようにすれば納税者の十分な理解と協力を得ることができるか，また，税務の執行面からみてどのような具体的問題があるかについては，掘り下げた検討が必要であろう。

次に，付加価値税等の一般消費税の導入については，税制全体としての所得再分配効果という点から，課税対象となる範囲や税率構造のあり方，さらには，税制，財政全体としての調整措置について多面的な検討を要する問題が多い。

さらに，付加価値税等の採用が消費や物価に与える影響等その及ぼす経済効果やわが国の経済政策全般のあり方との関連についても，十分見きわめる必要があることはいうまでもない。

(5) 今後これらの点についての慎重な検討を行ない，わが国の経済や取引の実態等に合致するような付加価値税の仕組みや，これを導入することに伴う税負担の姿についての基本的な考え方を組み立て，今後における税制のあり方との関連で，付加価値税の問題をどのように考えるかの手がかりを示す必要があると考える。

4　自動車関係諸税

現行の自動車関係諸税は，燃料に対する消費課税（揮発油税，地方道路税，軽油引取税及び石油ガス税），保有にかかる財産課税（自動車税及び軽自動車税），自動車の購入に際して負担される消費税ないし流通税(物品税及び自動車取得税)及び車検又は届出により走行しうる地位を得ることに着目して課される権利創設税(自動車重量税)の９税目から成つている。

もちろん，１台の自動車にこれらの９税目がすべて課されるというわけではない。また，諸外国においても，自動車の購入，保有，自動車用燃料の消費に着目して各種の税が課され，これによつて全体として自動車に対して税負担を求めているのが通例である。

したがつて，それぞれ性格を異にする自動車関係諸税を単一の税目に統合することは不必要であるし，また，適当でもないであろう。しかしながら，わが国の自動車課税は複雑で納税者に理解し難いという面があることも否定できないので，今後においてこれを簡素化する方向で検討すべきである。

5　そ　の　他

流通税には，印紙税，登録免許税の一部のように定額税制度によるものと，取引所取引税や有価証券取引税のように比例税制度によるものとがある。定額税制度による

ものについては今後における所得，物価水準の推移に応じて，その負担が実情に見合つたものになるよう適宜見直しを行なう必要がある。

以上のほか，今後とも消費実態の推移に伴い新たに税負担を求めることが社会的公平の見地にかなうと認められるものがあれば，これらの課税について適宜の措置を講ずべきである。

第三　地　方　税

地方税に関する長期税制のあり方については，単に税制面からの検討のみならず，地方自治の本旨に立脚した地方税制のあり方，国と地方団体がそれぞれ分担する事務の総量とその財政需要，国と地方団体を通ずる財政制度のあり方等を総合的に勘案するとともに，納税者の立場を考慮して検討を加えることが必要である。当調査会としては，一応現行の地方行財政制度を基本としてその審議を進めることとし，以上のような観点から地方税の基本的なあり方及び主要な税目のあり方について検討を行なつた。

一　地方税のあり方

(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強化充実し，地方行政の遂行を円滑ならしめ，地域住民の要求にこたえるものにすることが必要であることはいうまでもない。その場合，地域住民が自ら負担する税金をもつて自らの住みよい地域社会を築いてゆくことが「地方自治」の基本であろう。しかし，最近の社会経済の大幅な変動により，地域間の経済基盤の格差は拡大して税源の偏在が著しくなつている反面，地域住民のナショナル・ミニマムに対する要求が強く，また地域間における税負担の等しきを望む現状を考慮すれば，すべての地方団体が地方税のみで所要の財源を充足することが困難になつてきていることも事実であり，そこに地方交付税等財源の調整ないし保障のための制度の必要性が認められるのである。

したがつて，地方自治の観点から考えれば，地方財源はできる限り住民が地方団体に対して直接負担する税によつて充足するという基本的態度をとりつつ，現実に生ずる税源の偏在による財政力の格差については，財源の調整ないし保障のための制度の活用によつて調整することとすべきであろう。

(2)　地方税の納税事務については，納税者の立場に立つて簡素合理化を図ることが望ましいことはいうまでもない。たとえば，地方税における申告手続の簡略化，総合的な徴収システムの開発等，地方税の納税簡素化のための措置について積極的に検討すべきである。なお，国税と同種の課税標準を採用している税目については統一した課税方法をとることが望ましいという考え方があるが，このようなことが地方税の国税への付加税化につながることとなれば，それは地方自治の基本にかかわる重大なことがらであるので，地方自治のあり方と関連して，慎重に検討しなければならないものと考える。

二　地方税源とくに都市税源の充実

最近における経済社会の急激な変化に伴う国民生活の状況から，地方団体の行政サービス，住民福祉の向上に対する住民の要望は著しく増加している。なかでも下水・清掃・街路・公園・住宅等の生活環境施設をはじめとする社会資本の充実，保育所・養老院等の各種福祉施設の整備，福祉行政への要望はきわめて強い。このような事務は，主として市町村が所管する事務となつているところから，市町村とくに都市の財政需要は増大の一途をたどつている。しかし，一方，市町村の税収入についてみれば，その歳入中に占める割合は，たとえば昭和32年度においては46％であつたものが，昭和44年度においては34％となつているように著しく低下してきている。このような状況に対処するために，地方税源とくに都市税源を充実する必要があると考えられるので，次のような意見を考慮しつつ，具体的方法を検討し適切な措置を講ずべきである。

(1) 法人所得課税の市町村への配分割合をみると全体の7％ときわめて少ない。市町村税制においてもつとも欠けている伸張性を強化するためには，法人所得にかかる税源が適していると考えられるので，法人所得課税の市町村への配分を強化する。

(2) 都市の昼間流入人口に伴う財政需要に対処するため，消費課税，流通課税等の新設，拡充等の措置を講ずる。

(3) 都市計画事業の目的財源である都市計画税の拡充強化を図る。

(4) 大都市への人口，企業等の集中を仰制するとともに，現にこれらの集中に伴つて増加している財政需要に対応する大都市の税源の充実を図るため，事務所，事業所等に対して特別な税負担を求める。

(5) 大都市については現に事務配分の特例が認められていること等にかんがみ，税制上の特例を設ける。

(6) 土地にかかる固定資産税を時価課税に近づける。

三 住　民　税

(1) 個人住民税の課税最低限については，所得税のそれと一致することが望ましいとする考え方もあるが，他面，現在の所得税の課税最低限がある程度ゆとりのある水準を目標としていること及び地方自治の立場から地域社会の費用をできるだけ多くの住民が負担することが望ましいという見地から，所得税の課税最低限と一致しなければならないものではないとする考え方がある。しかし，いずれにせよ，個人住民税の課税最低限については，国民生活水準の向上に伴つて，個人住民税の納税義務者数の推移及び地方財政の状況等を総合的に考慮しつつ，その引上げを検討することが必要である。

(2) 所得割の税率については，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段階のごく軽度の超過累進税率となつ

ている。道府県民税については税率区分を多段階として累進度を高め，他方市町村民税についてはその性格にかんがみ，その税率の累進度を緩和することが望ましいという意見があり，また，現行の所得割の税率が定められて以来相当期間経過したこともあつて，税率について再検討する必要がある。しかし，税率の改定よりも課税最低限の引上げを優先させるべきであるとする考え方もあり，また，所得割の税率を改める場合には，税収入においても，また，個人の税負担においても大きな変動を生ずるものと考えられるので，所得税及び個人住民税を通ずる税源配分の問題とも関連して，慎重に検討すべき問題である。

(3) 個人の均等割については，昭和25年以来その税率がすえ置かれてきているところから，その額はあまりにも少額となつているので，住民の所得水準の向上，住民税の課税最低限の推移等とも関連してその税率の引上げについて検討する必要がある。

(4) 住民税の所得割を所得税の付加税とすべきであるという意見があるが，これについては，以下のような賛否両論がある。

しかし，個人住民税を国税である所得税の付加税とすることは，納税簡素化等の税務行政上の問題であるとともに，地方自治と地方税制のあり方をいかに考えるかという根本問題とも関連することがらであり，慎重に検討されるべき問題であると考える。

（付加税化を可とする意見）

① 個人住民税の課税最低限が所得税のそれと相違していること等により，個人住民税の負担が重いという声がある。付加税化によつて個人住民税の課税最低限が所得税と一致し，低所得層の負担が軽減され，住民の不満が解消される。

② 所得課税たる所得税と個人住民税とを統合することにより，所得再分配の適正化と負担の垂直的公平が図られる。

③ 租税政策が有効に働くためには，国税と地方税とが同じ方向に変動することが望ましい。

④ 付加税化により，市町村の調査，税額計算，債権管理，滞納処分等の徴税事務が不要となり，徴税費が大幅に節減されるとともに，納税者の納税事務が簡素化される。

⑤ 個人住民税の前年課税には種々の問題があるが，付加税化により現年課税への切り換えが容易になる。

⑥ 人口の移動がはげしく，また，所得の稼得地と居住地とが分離する傾向にある今日において，所得課税たる住民税に負担分任を求め，あるいは，負担の地域格差を是認することは適当でない。

⑦　地方団体の減収は，個人住民税の課税最低限を所得税に近づけることによつても生ずるものであり，また，付加税化方式のいかんによつては減収も小幅にとどめることができる。

（付加税化を否とする意見）

①　個人住民税は地域社会の費用をその住民が広く負担するものであり，所得税とは性格を異にするものである。

②　個人住民税の課税最低限は，住民税の性格にかんがみ，所得税のそれと一致する必要はないものであり，付加税化により個人住民税の納税義務者が減少することは，負担分任の精神に反する。

③　付加税化により個人住民税は所得税改正の影響を直接受けることとなり，地方財政の自主性をそこなう。

④　付加税化による徴税事務，納税手続の簡素化の効果は期待される程大きくないのみならず，納税者又は特別徴収義務者の側における負担の増加も懸念される。特に特別徴収義務者の側においてはその徴収した租税をそれぞれの課税市町村に帰属させるための事務が増大し，市町村の側にあつても，国民健康保険税の課税，民生行政その他の市町村行政のため，所得調査は依然として必要であるなど，事務は一般にいわれているほど，軽減されないのみならず，全体的にみればかえつて増大する面もある。

⑤　納税者又は特別徴収義務者の側における負担を現在より増大させないこととしつつ，個人住民税にかかる市町村の徴税事務を不要とするためには，住民税の付加税化にとどまらず，住民税を所得税に統合し，いわばその譲与税化ないしは交付税化が必要であるということになる。しかし，そのことは，地方税としての住民税を廃止することであり，地方自治の見地から容認できない。

⑥　付加税化により簡素化を図るとすれば，いきおい税率は全国画一に定められなければならないこととなるが，そうすれば地方団体の自主性が維持しにくくなる。

⑦　所得課税であつても地方税の場合は，税率は所得税と異なり比較的フラットの方がよいと考えられるのであり，付加税化によつて所得税と同じ累進構造になることは好ましくない。

四　事　業　税

(1)　事業税のあり方については，これまでの税制調査会の答申にも述べられているように，事業がその活動を行なうに当たつて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ところから，これに必要な経費を分担すべきであるという考え方に基づいて課税されるのであることにかんがみ，基本的にはその課税標準

は，所得金額のほかに，事業の規模ないし活動量を的確に測定することができる基準すなわち収入金額，資本金額，付加価値等の外形基準を用いることがより適切である。

しかし，事業税の課税標準に外形基準を導入する場合には，各企業の負担に相当の変動が生ずることとなり，とりわけ経営基盤がぜい弱な個人企業に及ぼす影響が大きい等の問題があるので，これらの点についてなお検討を加える必要がある。

(2) なお，事業税の課税標準について付加価値等の外形基準を導入するという問題は，事業の規模ないし活動量を的確に測定するものとしての課税標準の改善の問題であつて，ＥＥＣ諸国で採用されている消費税としての付加価値税とは税の性格を異にするものであり，両者は相競合するものではないが，この問題については，ＥＥＣ型の付加価値税の導入との関連においてなお検討することが適当であろう。

五　固定資産税及び都市計画税

(1) 土地にかかる固定資産税については，負担調整措置によつて生じている土地相互間の税負担の不均衡を是正し，また，土地の保有課税の適正化を図るべきであるという要請に応えるため，評価額に基づいて課税する方向で検討すべきである。この場合において納税者の税負担が過重になつたり，あるいは急激に増加することがないようにする必要があると認められるので，昭和48年度における評価替えの結果を見きわめた上で，土地利用政策，住宅政策等との関連をも総合的に考慮しつつ税負担の軽減，激変緩和について配意すべきである。

(2) 一般農地の固定資産税にかかる税負担すえ置きの措置については，税負担の均衡を確保するため，その廃止について検討すべきであるが，この場合，農業政策との関連を十分考慮すべきである。

(3) 固定資産税の評価については，納税者の不信感を招くことのないように，相続税の評価額とできる限り統一するよう努力すべきであり，また，将来，地価公示制度の充実をまつて，課税技術上可能な限り公示価格と均衡を失しないような評価をすることについて検討すべきである。

(4) 都市計画事業の財源を充実強化するため，また，都市計画事業の実施によつて資産所有者の利益が増大するものであることにかんがみ，目的税である都市計画税について，固定資産税との関連を考慮しつつ，制限税率の引上げ，課税対象範囲の拡大等の措置を講ずることについて検討すべきである。

六　道　路　財　源

地方道とくに整備がかなり立ち遅れている市町村道整備のための財源充実を図ることについては，国，都道府県，市町村を通ずる道路目的財源の割合及び自動車燃料に対する課税のあり方等について検討を加える必要がある。

長期税制のあり方についての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46年８月３日付の「長期税制のあり方についての答申」の別冊として，昭和43年９月に内閣総理大臣から諮問を受け，答申を決定するまでの３年間にわたる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。

この報告の記述の順序は，大体において答申の記述の順序に従がい，まず序説においては，答申の審議期間内における財政経済事情の推移と当調査会の審議の概要などを述べている。次いで，第１章は総論として，今後における租税政策の基本的方向について，答申が述べている結論を得るまでの審議の内容と経過等の詳細を説明している。第２章から第６章までは各論部分として，所得税・法人税・資産税・間接税及び地方税に分けて，適宜各年度の税制改正の答申にもふれながら，それぞれの審議の内容と経過等の説明を述べている。

審議の内容と経過等の説明に当たつては，委員によつて述べられた意見の概要はもとより，調査会に提出された諸資料等についても，できるだけわかりやすい形に直して掲載することに努めた。

当調査会は，この報告を広く公表することにより，われわれの行なつた答申に対して国民の理解が深まるとともに，広く国民の税制に対する関心が高まることを期待してやまないものである。

目　　次

序　　説…… 1
(1) 昭和43年７月の答申――前回の長期答申…… 1
(2) 当調査会の発足…… 1
(3) 前回の長期答申の実現…… 2
(4) 基本問題小委員会における検討と新たな長期答申のとりまとめ…… 3
(5) 長期答申と今後の財政経済の動向…… 4
第１章　基本的な考え方…… 5
第１　税負担のあり方…… 5
1　税負担水準の現状…… 5
(1) 税負担水準と資源配分…… 5
(2) 税負担水準の推移…… 6
(3) 国 際 比 較…… 7
(4) 所得，資産水準との関係…… 9
(5) 税負担と税外負担……11
2　税負担水準のあり方についての従来の税制調査会の考え方……13
(1) 従来の税制調査会の考え方の概要……13
(2) 昭和28年及び31年の税制調査会の考え方……13
(3) 昭和35年及び37年の税制調査会の考え方……14
(4) 昭和39年の税制調査会の考え方……15
(5) 昭和43年の税制調査会の考え方……16
3　今後における税負担水準の方向……17
(1) 新経済社会発展計画における税負担水準の考え方……17
(2) 新経済社会発展計画における税負担水準の考え方の検討……19
(3) これまでの税負担水準の動向の意義……19
(4) 税負担水準の今後の方向……21
(5) 税負担率が上昇する場合の前提条件……21
(6) 税負担水準の指標に関する問題……23
4　税負担率と税負担感……24
(1) 問題の提起……24
(2) 税負担感の起因……25
(3) 税負担感に関する世論調査及びアンケート調査の結果……26
(4) 税負担率と税負担感……28

5　税負担と公債……29
(1)　税負担と公債の関係……29
(2)　公債発行推進論……31
(3)　公債発行慎重論……31
(4)　当面の公債発行の考え方……32
第2　税　体　系……33
1　税体系の検討の意義と方法……33
(1)　検討の意義……33
(2)　検討の方法……33
(3)　直接税と間接税……34
(4)　直間比率の意味……34
2　現行の税体系……36
(1)　わが国の税体系の推移……36
(2)　諸外国との比較……37
(3)　税体系についての従来の税制調査会の考え方……42
3　所得税について……42
(1)　税体系における所得税の地位……42
(2)　負担水準の現状……43
(3)　これまでの負担水準の推移……45
(4)　今後における負担水準の方向……47
(5)　負担上昇を求める場合の留意すべき事項……49
(6)　総合累進課税の原則の確保……49
(7)　負担感の問題……50
4　法人税について……52
(1)　税体系における法人税の地位……52
(2)　法人税の負担水準の推移……53
(3)　法人税制の仕組みについての考え方と負担水準……55
(4)　昭和45年度の改正……56
(5)　今後における法人税の負担水準のあり方……57
(6)　法人の税負担水準のとらえ方……59
5　間接税について……60
(1)　間接税の税体系に占める割合の推移……60
(2)　間接税の割合の低下の要因……62
(3)　間接税の負担水準の推移……63
(4)　諸外国との比較……64

(5) 所得課税と消費課税……65
(6) 今後における間接税の地位の考え方……65
(7) 一般消費税について……66
6 結　　語……67
第3 国税と地方税……69
第2章 所 得 税……71
第1 所得税負担のあり方……71
(1) 所得税の特色と問題点……71
(2) 所得税負担の現状と基本的方向……71
第2 課税最低限……73
(1) 課税最低限の機能……73
(2) 課税最低限の国際比較……76
(3) 生計費と課税最低限……76
(4) 蓄積水準と課税最低限……79
(5) 有業人口に対する所得税納税者の割合……80
(6) 結　　論……81
第3 税率のあり方……83
(1) 税率のあり方についての検討の意味……83
(2) 昭和43年の長期答申とその実施状況……83
(3) 検討の概要……85
(4) 検討の経過……86
(5) 結　　論……90
第4 課税単位のあり方……92
(1) 課税単位についての考え方とわが国の課税単位の沿革……92
(2) 課税単位についての各国の制度……92
(3) わが国の課税単位についての問題点……95
(4) 検　　討……95
(5) 結　　論……98
第5 課税標準のあり方……99
(1) 課税標準のあり方についての検討と結論……99
第6 給与所得控除……102
(1) 現行給与所得控除の水準……102
(2) 給与所得控除のあり方についての検討と結論……105
(3) 給与所得控除における経費の実額控除制度について……107
第7 そ の 他……110

(1) 退職所得控除についての検討と結論…… 110
(2) 特別支出控除についての検討と結論…… 111
(3) 教育費控除等の新規控除についての検討と結論…… 117
第3章 法 人 税…… 121
第1 法人税の税体系に占める地位と負担水準…… 121
(1) 直間比率と法人税…… 121
(2) 税体系に占める地位の決定要因…… 121
(3) 税体系に占める地位についての検討…… 123
(4) 法人税と所得税…… 123
(5) 法人税と累進税率…… 125
第2 法人税の経済的効果…… 126
(1) 法人税の経済的効果の意義…… 126
(2) 法人税の転嫁…… 126
(3) 法人税の景気調整機能…… 127
(4) 諸外国における法人税制面からの景気調整対策…… 129
第3 法人税の基本的仕組み…… 132
1 従来の経緯…… 132
(1) 企業課税の検討の意義…… 132
(2) 前調査会までの検討…… 132
(3) 当調査会における検討の視点…… 133
(4) 最近における諸外国の動向…… 133
(5) 諸外国における検討の視点…… 134
2 昭和45年度改正における検討…… 135
(1) 昭和43年長期答申での指摘事項…… 135
(2) 昭和45年度改正に際しての検討…… 135
(3) 配当課税のあり方の検討…… 135
(4) 二重課税調整措置としての配当控除制度の問題点…… 136
(5) 配当控除制度の経済的効果の面からみた問題点…… 141
(6) 配当控除制度のあり方と同時に検討すべき問題点——非公開中小法人に対する課税…… 144
(7) 配当控除制度のあり方と同時に検討すべき問題点——法人の受取配当の益金不算入…… 146
3 資本構成と法人税…… 147
(1) 自己資本比率の低下とその受けとめ方…… 147
(2) 間接金融優位の問題点…… 150

(3) わが国企業の自己資本比率の再検討…… 150
(4) 自己資本比率と法人税制…… 154
(5) 今後の検討課題…… 155
第4 減価償却…… 156
1 減価償却と税制…… 156
2 普通償却制度の合理化…… 157
(1) 問題の所在と検討…… 157
(2) 諸外国の耐用年数制度…… 159
(3) 普通償却制度の合理化についての結論…… 160
3 特別償却の景気調整機能の強化…… 160
(1) 問題の提起…… 160
(2) 検　　討…… 160
(3) 結　　論…… 161
第5 引当金…… 162
(1) 引当金制度の現状…… 162
(2) 前調査会における審議の概要…… 163
(3) 検討と経緯…… 163
(4) 今後のあり方…… 166
第4章 資産税…… 167
第1 相続税及び贈与税の基本的あり方…… 167
1 相続税及び贈与税の性格…… 167
(1) 相続税の課税の意義…… 167
(2) 贈与税の課税の意義…… 167
2 現状と検討…… 167
(1) 相続税の現状と基本的あり方の検討…… 167
(2) 相続税及び贈与税の課税体系…… 167
(3) 相続税及び贈与税の負担…… 168
3 昭和46年の改正の概要…… 170
4 今後のあり方…… 171
(1) 相続税の基本的あり方…… 171
(2) 贈与税の基本的あり方…… 171
第2 相続税及び贈与税の負担…… 172
1 相続税の課税最低限…… 172
(1) 課税最低限の従来の考え方…… 172
(2) 昭和46年の税制改正…… 172

(3) 検　　討…… 173
(4) 結　　論…… 174
2 相続税の税率…… 175
(1) 税率の従来の考え方…… 175
(2) 所得税率の軽減…… 176
(3) 最高税率と最低税率…… 177
(4) 税率の累進度の検討…… 178
(5) 所得税の税率との比較…… 180
(6) 結　　論…… 181
3 贈与税の負担…… 181
(1) 贈与税負担についての考え方…… 181
(2) 贈与税負担の現状と検討…… 181
(3) 結　　論…… 182
第3 夫婦間の財産移転に対する課税…… 183
1 問題の所在…… 183
2 課税方式の沿革と昭和46年の改正…… 183
(1) 昭和33年税制…… 183
(2) 配偶者控除の創設…… 184
(3) 昭和46年の改正…… 184
3 諸外国の配偶者に対する取扱いを中心とする相続税・贈与税の概要…… 184
4 検　　討…… 186
(1) 現行制度の今後の方向…… 187
(2) 遺産の2分の1控除制度…… 187
(3) 夫婦間財産移転の全額非課税制度…… 188
5 結　　論…… 188
第4 その他の問題…… 189
1 相続財産評価の引上げ及び評価の統一…… 189
(1) 相続財産評価の実情と前回の長期答申…… 189
(2) 相続財産評価の引上げ…… 189
(3) 評価の統一…… 189
2 事業用財産に対する課税…… 190
3 生命保険金・退職手当金に対する課税…… 190
第5章 間接税…… 193
第1 概　　観…… 193
(1) 序　　説…… 193

(2) 間接税の比重の推移…… 193
(3) 個人消費支出に対する消費税等の負担率の推移…… 195
(4) 検討の要約…… 196
第2 特殊なし好品の消費に関連する課税…… 198
1 序　　説…… 198
(1) 昭和43年の長期答申の検討の結果と問題の所在…… 198
(2) 酒類及びたばこの消費量の推移…… 198
(3) 酒税の課税制度とたばこ消費税制度の検討の結果の要約…… 199
2 酒　　税…… 201
(1) 酒税の課税制度の現状…… 201
(2) 酒類産業の現状…… 203
(3) 級別制度の現状と問題点…… 203
(4) 酒税のあり方についての結論…… 206
3 たばこ専売益金…… 207
(1) たばこ専売益金等の推移…… 207
(2) たばこ消費税移行とその問題点…… 208
4 砂糖消費税…… 209
(1) 砂糖消費税の特殊性…… 209
(2) 砂糖消費税と国内甘味資源保護政策との関連…… 209
(3) 砂糖消費税と他の課税物品との税負担の比較…… 212
(4) 減税の要望と減税効果…… 214
(5) 結　　論…… 218
第3 個別物品又はサービスの消費に関連する課税…… 219
一 序　　説…… 219
(1) 個別物品又はサービスの消費に関連する課税の地位…… 219
(2) 問題の所在…… 219
(3) 検討結果の要約…… 220
二 個別物品の消費に対する課税…… 221
(1) 課税範囲…… 221
(2) 免税点…… 226
(3) 税　　率…… 228
(4) 課税段階…… 229
三 サービスの消費に関連する課税…… 230
1 総　　説…… 230
(1) サービスの消費に関連する課税の現状…… 230

(2) 沿　　革…… 231
(3) 税負担水準…… 232
(4) 検討の要約…… 233
2 入 場 税…… 233
(1) 入場税の沿革と現状…… 233
(2) 入場人員，入場料金収入等の推移…… 236
(3) 諸外国における入場税の課税…… 239
(4) 入場税についての検討の結果…… 240
(5) 昭和46年度の入場税改正の概要…… 240
3 残された問題点と検討の要約…… 244
(1) 競馬場等ギャンブル場に対する増徴論…… 244
(2) 通行税と空港整備財源…… 245
四 今後のあり方…… 247
(1) 個別物品の消費に対する課税…… 247
(2) サービスの消費に関連する課税…… 248
(3) 一般消費税の検討…… 248
第4 一般消費税又は付加価値税…… 249
1 序　　説…… 249
(1) 一般消費税又は付加価値税の問題を検討する必要性…… 249
(2) 公正な課税との関連…… 249
(3) 消費の動向に適応した課税との関連…… 249
(4) 西欧諸国における税制の動き…… 249
2 個別消費税と一般消費税…… 251
(1) 個別消費税と一般消費税との比較…… 251
(2) 検討のまとめ…… 253
3 一般消費税の諸方式…… 253
(1) 一般消費税の諸方式の検討…… 253
(2) 欧米税制調査団の報告…… 257
(3) 検討のまとめ…… 259
4 検討の要約と結論…… 260
(1) 一般消費税の検討の必要性…… 260
(2) 一般消費税としての付加価値税…… 260
(3) 付加価値税について検討すべき諸問題…… 260
(4) 今後の検討の方向…… 261
第5 自動車関係諸税…… 262
1 序　　説…… 262

2　自動車重量税の創設の経緯とその概要…… 264
(1)　第６次道路整備計画の策定…… 264
(2)　第６次道路整備５か年計画の財源措置についての各種の提案…… 264
(3)　わが国の自動車関係諸税の沿革と現状…… 267
(4)　各国における自動車関係税制…… 271
(5)　負担水準の国際比較…… 277
(6)　わが国の地方道路の現況…… 281
(7)　結　　論…… 284
(8)　自動車重量税の概要…… 285
3　自動車関係諸税の簡素化に関する検討と結論…… 286
(1)　現行自動車関係諸税の課税根拠等…… 286
(2)　諸外国との比較…… 287
(3)　結　　論…… 288
第６　目的税，受益者負担等…… 289
1　序　　説…… 289
2　検討と結論…… 289
(1)　目的税の態様…… 289
(2)　目的税，受益者負担等の種類…… 289
(3)　結　　論…… 291
第７　流通税その他…… 293
一　流　通　税…… 293
(1)　わが国の流通税の現状…… 293
(2)　今後の問題点…… 293
二　各種の新税の検討…… 294
1　出　国　税…… 294
(1)　問題の背景…… 294
(2)　出国税の諸方式…… 295
(3)　検討と結論…… 297
2　選別雇用税…… 300
(1)　概　　要…… 300
(2)　検討と結論…… 300
3　広　告　税…… 301
(1)　問題の背景…… 301
(2)　広告費課税の現状等…… 302
(3)　検討と結論…… 304
第６章　地　方　税…… 305
第１　地方税のあり方…… 305

(1) 現状と問題の所在…… 305
(2) 検討と結論…… 305
第2 地方税源とくに都市税源の充実…… 307
1 現状と問題の所在…… 307
(1) 財政需要の増大と税収…… 307
(2) 都市税源充実の方法…… 307
2 検討と結論…… 308
(1) 都市税源の充実の必要性…… 308
第3 住 民 税…… 309
1 課税最低限…… 309
(1) 経緯と問題の所在…… 309
(2) 検討と結論…… 309
2 所得割の税率…… 310
(1) 経緯と問題の所在…… 310
(2) 検討と結論…… 310
3 個人の均等割…… 310
(1) 経緯と問題の所在…… 310
(2) 検討と結論…… 311
4 付 加 税 論…… 311
第4 事 業 税…… 313
(1) 問題の所在…… 313
(2) 検討と結論…… 313
第5 固定資産税及び都市計画税…… 314
1 土地にかかる固定資産税のあり方…… 314
(1) 経緯と問題の所在…… 314
(2) 検討と結論…… 314
2 相続税等との評価の統一…… 315
(1) 経緯と問題の所在…… 315
(2) 検討と結論…… 315
(3) 地価公示制度との関係…… 315
3 都市計画税の充実強化…… 316
(1) 経緯と問題の所在…… 316
(2) 検討と結論…… 316
第6 道 路 財 源…… 317
(1) 問題の所在と経緯…… 317
(2) 結 論…… 318
付 属 資 料 図表索引…… 319

序　　説

当税制調査会は，昭和43年9月，内閣総理大臣から「社会経済の進展に即応して税制上とるべき方策」について諮問を受けた。当調査会は，その後3年間にわたり，各年度の税制改正について審議を行ない答申をとりまとめる作業を行なう一方，長期的観点からみたわが国税制のあり方についても検討を進めてきた。とくに昭和45年7月には，税制の基本的諸問題についての理論的検討を行なうために基本問題小委員会を設け，昭和46年6月にはその審議報告を受けた。今回の「長期税制のあり方についての答申」は，この小委員会報告をふまえつつ，3年間にわたる審議のしめくくりを行ない，上記の諮問事項にこたえたものである。この長期答申の審議の内容と経過の説明を行なうに当たつて，まず，今回の諮問が行なわれた時点から今日に至るまでの財政経済事情の推移と当調査会の審議のあとを概括的に振り返つてみることとしたい。

（昭和43年7月の答申――前回の長期答申）

(1)　当調査会は，3年前の昭和43年7月，「長期税制のあり方についての答申」をとりまとめ，内閣総理大臣に提出を行なつている。この前回の長期答申は，今後，国民福祉向上への要請が高まり，公経済部門の比重が漸次上昇するところから，税負担水準はある程度高まらざるを得ないとし，また税負担の配分については，基本的には直接税を基幹とする税体系に大きな変更を加えていく必要はないとしている。ただ，そうした基本的考え方のもとにおいても，所得，物価水準の上昇に伴う税負担の累増を緩和するため，所得税減税を重視し，他方，間接税については，その負担ができる限り適当な水準に保たれるよう適宜見直しを行なう努力を続けるべきであるとしている。とくに所得税減税については，課税最低限の引上げ，税率の緩和及び給与所得控除の拡充の3点についてかなり大幅な具体的目標を掲げ，いわばこの答申の基本的提言を形成するものとなつていた。また，税負担の公平等の見地から，租税特別措置については，不断の検討を加えて制度の流動的改廃を行ない，その既得権化や慢性化を排除する方針を堅持すべきであると指摘していた。

（当調査会の発足）

(2)　これより前，わが国の経済は，昭和40年に深刻な景気沈滞に見舞われたが，建設公債の発行や大幅な減税政策もあつて順調な回復を示し，その後数年間著しい拡大を示した。法人の企業活動はかなりの高水準を持続し，連続10期増益といつた活況を示す一方，個人の所得水準も累年大幅な上昇を示した。これらの結果，わが国の経済は，国民総生産の規模からみて前回の長期答申以後の3年間に6割以上の拡大となり，世界においてもアメリカに次ぐ地位を占めるところとなつている。

当調査会が新委員を選任して発足した昭和43年秋においては，わが国経済はまさに上に述べたような拡大の途上に位置するものであつた。このような時期に内閣総理大臣から「社会経済の進展に即応して税制上とるべき方策」について諮問を受けた当調査会としては，まず，このような経済情勢を背景として前回の長期答申の内容をどのようにして実現してゆくか，次にその実現が図られた

あとのわが国の税制の基本的方向をどのように考えるかといつた点の検討がその主要な役割として意識されたところである。

（前回の長期答申の実現）

(3) 上に述べたように，前回の長期答申は，所得税減税について三つの具体的目標を掲げるものであつたが，その内容は，所得税の課税最低限を夫婦と子供3人の給与所得者について83万円から103万円に約20万円引き上げ，また，累進税率を課税所得300万円前後を中心として，かなり大幅に引き下げ，さらに，給与所得控除の定率控除の適用範囲を給与の収入金額で110万円から310万円に引き上げるというものであつた。そして，同答申は，これらの改正を実施に移すに当たつては，あらかじめ固定的な年次計画を定めることは適当でなく，景気の動向や財政事情を勘案しつつ，所得，物価水準の上昇に伴う負担累増の実態に照らして緊要度の高いものから順次実施することとすべきであると述べていた。

(イ) 昭和44年度の税制改正に当たつては，当時における所得水準のかなりの上昇を背景として，上記の答申の内容については，これを相当程度まで実現して所得税負担の累増を緩和する必要性の大きいことが指摘された。ただ，税制を含めた財政全体のあり方としては，昭和41年度に建設公債の発行が行なわれて以来，歳入における公債依存度はかなりの水準に達し，逐次その引下げが図られてはきたものの，昭和43年度当初予算ではなお10％をこえ，その一層の引下げが要請されていた。とくに経済が拡大傾向を示しているときは，公債依存度の思い切つた引下げを行ない，財政体質の改善を図るとともに，経済が沈滞を示す時期に備えるべきものとされた。このような観点から，昭和44年度予算においては，所得税減税と国債減額とに対しては同じ程度の財源が振り向けられることとなつた。これにより，長期答申で目標として示された所得税減税の内容は，課税最低限の引上げについてはその2分の1，税率の緩和についてはその3分の1，給与所得控除の拡充についてはその2分の1の実現が図られ，全体として4割程度の実現をみることとなつた。

(ロ) 次いで昭和45年度になると，経済の拡大に伴い個人所得はさらに著しい伸びを示すこととなり，所得税負担の軽減の要請は一層強まるところとなつた。そこで，前回の長期答申の目標については，前年度改正の残りを一挙に実現することが必要と考えられるに至つた。しかし，他方においては，歳出需要の増加や公債の減額の要請も強かつたところから，歳入面においても別途財源の充実が図られるところとなつた。すなわち，著しい好況のもとで旺盛な活動水準を維持してきている法人企業については，その税負担水準が昭和30年以降低下の一途をたどつてきていることに着目して，十数年ぶりにその引上げが行なわれた。こうした財源措置を背景として，前回の長期答申の掲げた所得税減税の目標はその完全な実現をみるところとなつた。

そのほか，昭和45年度の改正においては，利子・配当課税についての漸進的な改善措置や，資本構成改善税額控除制度の廃止など，租税特別措置についても，かなりの整備合理化が行なわれている。

(ハ) このようにして，前回の長期答申の所得税減税の目標は昭和44年度及び45年度の2年度にわた

る税制改正で実現されるところとなつたが，所得，物価水準の著しい上昇を背景として考えると，所得税負担の軽減合理化の必要性は解消されたものとはいい難く，その後における税制の基本的な方向については，なお検討されるべきものとされつつも，昭和46年度改正においても，引き続き給与所得者の負担軽減を中心として，かなりの所得税減税が行なわれることとなつた。また，租税特別措置についても，国際収支の好調を背景として，輸出振興税制のかなりの縮減が行なわれた。

(ニ) なお，当調査会は，昭和43年7月には，長期税制答申とともに，「税制簡素化についての第三次答申」及び「土地税制のあり方についての答申」のとりまとめをも行なつたところである。これらの答申のうち税制簡素化答申については，国税不服審判所の設置を中心にその構想の具体化が図られて昭和45年度の税制改正でその実現をみるところとなり，また，土地税制答申については，昭和44年度の税制改正において，ほぼ完全な実現が図られている。なお，土地税制については，昭和46年度税制改正に際して，法人の投機的土地取得の抑制の問題を中心に特別委員を任命して掘り下げた検討を行なつたが，最終的な結論は得られるに至らなかつた。

（基本問題小委員会における検討と新たな長期答申のとりまとめ）

(4) 当調査会としては，前回の長期税制答申が完全に実現されたことを契機として，新たな長期答申のとりまとめに着手することとなつた。

(イ) 当調査会に対する新たな諮問事項についての答申の策定にも備えるため，当調査会は，昭和45年7月に，基本問題小委員会を設けた。小委員会は，税制の基本的問題についての理論的検討を行なうことをねらいとするもので，学者を中心とした15名の専門委員の参加を求めて発足した。

小委員会は，当初，「税負担」，「税負担感」，「税体系」，「国税と地方税のあり方」，「税制と経済諸施策」，「間接税のあり方」及び「目的税，受益者負担等」の七つの検討項目を選び，これらについて問題点の整理及びひとわたりの検討を終えたところで同年11月，審議の中間報告をとりまとめた。次いで，昭和46年春からは本格的な検討に着手することとなり，検討項目を「税負担とその配分」，「税制と経済諸施策」，「間接税，受益者負担等のあり方」及び「国税と地方税のあり方」の4点に集約し，詳細な審議を行なつた。小委員会は昭和46年6月にこれらの審議の結果をとりまとめ，当調査会に対し報告を行なつた。

(ロ) 当調査会は，この審議報告をふまえつつ，長期的税制のあり方について具体的な検討を加え，今回の答申をとりまとめたものである。

したがつて，基本的な考え方においては，基本問題小委員会の審議報告とこの答申とは共通したものを含んでいるといえる。ただ，小委員会の審議が理論的な観点を主体としたものであつただけに，答申においては，現実的，具体的な観点からの配慮が加えられている面もある。このような意味で，この答申の考え方は，小委員会の審議報告とあわせて読むことによつてより明確になるという点も少なくないであろう。

（長期答申と今後の財政経済の動向）

(5) 長期的な税制の検討に当たつては，将来の経済の動向をどのように考えるかということが当然問題となるであろう。

(イ) この点については，当面，やや長期的な観点からみたわが国の経済や財政の今後の方向を示すものとして，昭和45年5月に閣議決定をみた新経済社会発展計画がある。公式的な経済計画としてはわが国においてはこれ以外に見当たらず，また，この計画が策定されてからまだあまり時日を経過していないことから，この答申も，大筋としてはこの計画を背景として検討を行なつている。この計画は税負担のあり方としては，公経済部門の比重が国民総生産との割合でみて1％程度増大するのに対応して，国民所得に対する税負担率が2％程度上昇するものと予想している。この発展計画が予想している経済の姿を前提とし，この答申が示す方向に租税政策として対処していく場合には，税負担水準としては，おおむねこの発展計画がえがいているものに即した推移をたどるものと考えられる。

(ロ) しかしながら，最近におけるわが国経済の推移をみると，新経済社会発展計画で予測されているものとかなり異なつた面も現われてきている。国際経済社会におけるわが国経済の地位の急激な変化がそれであり，端的にはわが国の外貨準備の大幅な増大である。答申は，この点に関連して，「今後，これらの情勢がさらに明確な展開を示し，わが国の経済・財政政策全体についてその見直しが行なわれ，新たな経済計画なり政策体系なりが樹立されることが予想されるが，その場合には，租税政策についてもこれらの情勢変化に即応しうるよう配意されなければならない。」と述べている。今後，事態の進展に即応し，いずれは，さきの昭和45年5月の新経済社会発展計画に代えて新たな経済計画が策定されることとなるであろう。そして，その場合には，当然のことながら租税政策についても，それと並行して新たな観点からの見直しを行なうべきこととなるものと考えられる。

(ハ) ただ，今回の長期税制答申は上記の新経済社会発展計画を厳密な意味でその基礎としているものではなく，この計画が予想している経済の成長の姿を大ざつぱな形で前提としているにとどまつている。今後，新たな情勢のもとにおいてもわが国の経済が相応の成長をとげていくものとすれば，今回の答申は長期的な税制のあり方を示すものとしてそれほど大きな見直しを要することなく適合するものであると考えることもできるであろう。

第1章　基本的な考え方

第1　税負担のあり方

1　税負担水準の現状

（税負担水準と資源配分）

(1)　今後の税制の方向を検討する場合においては，国民の税負担水準のあり方がまず問題となるが，この点については，単に税負担それ自体として問題とするだけでなく，公経済部門と私経済部門のバランスという資源配分の観点を含めて検討を行なう必要がある。一般に財政には公経済部門への資源の配分を決定し，所得の再分配に寄与し，経済の安定的成長を確保するという役割があるとされている。このうち公経済部門への資源の配分の問題は，財政の最も基本的な機能と考えられており，この機能を通じて，国民経済のなかにおける国の事業やサービスの規模が定められる。

先進諸国の経済発展のあとを振り返つてみると，長期的には，国民経済における公経済部門の大きさ，いいかえると，財政の比重は漸次拡大する傾向がみられる（第1表)。これは，社会の近代化，高度化に伴つて，公共部門に求められる事業やサービスの規模が大きくなり，また，福祉国家の建設の過程で，政府の福祉的サービスの増大が期待されることから不可避的な現象とみることができる。

第1表　国民経済に占める財政支出の割合の国際比較

国名，年度		国民総生産 (A)	財政支出				(B)/(A)
			財政消費	一般政府固定資本形成	振替支出	計 (B)	
							%
日本（億円）	昭和28年度	75,264	8,015	3,714	2,102	13,831	18.4
	30	88,646	9,006	3,457	3,535	15,998	18.0
	35	162,070	14,211	7,561	5,906	22,678	17.1
	40	326,504	30,378	17,745	14,462	62,585	19.2
	43	527,882	43,943	26,810	22,795	93,548	17.7
	46	843,200	68,900	44,700	36,700	150,300	17.8
アメリカ（億ドル）	28	3,697	734	77	121	932	25.2
	30	4,037	683	86	153	922	22.8
	35	5,114	912	125	259	1,296	25.3
	40	6,963	1,262	183	358	1,803	25.9
	43	8,808	1,846	231	538	2,615	29.7
イギリス（百万ポンド）	28	17,052	3,125	229	926	4,280	25.1
	30	19,281	3,277	258	1,035	4,570	23.7
	35	25,750	4,284	409	1,569	6,262	24.3
	40	35,848	6,075	803	2,604	9,482	26.5
	43	42,899	7,747	1,215	3,687	12,649	29.5

国名，年度		国民総生産 (A)	財政支出				(B)/(A)
			財政消費	一般政府固定資本形成	振替支出	計 (B)	
西ドイツ（億マルク）	28	1,471	212	34	174	420	28.6
	30	1,804	238	48	206	492	27.3
	35	2,968	404	97	374	875	29.5
	40	4,527	697	202	590	1,489	32.9
	43	5,308	837	205	747	1,789	33.7
フランス（億フラン）	28	1,519	237	29	187	453	29.8
	30	1,722	222	38	224	484	28.1
	35	3,016	389	70	389	848	28.1
	40	4,898	517	159	788	1,464	29.9
	43	6,251	796	222	1,050	2,068	33.1

（備考） 資料は，日本は国民所得統計及び「昭和46年度政府経済見通し」により，諸外国は“Yearbook of National Accounts Statistics, 1969”（国連）による。

このような公経済部門の役割の増大を背景として財政需要を円滑に充足することが租税に求められる基本的な機能である。したがつて，当然のことながら国民の税負担水準は大きくは公経済部門の活動の規模に応じて定められることになる。もちろん，公経済部門の財源としては，租税のほかに，公債収入やその他の税外収入が考えられるが，公債収入は将来返済を要する借入金であり，また，その他の税外収入はその額に多くを望めないことを考えると，これらの財源への依存の程度には，おのずから限界があると思われる。

国民の税負担水準と公経済部門への資源配分との関係は，以上のとおりである。税負担水準の今後のあり方を検討するに当たつては，この資源配分の問題，すなわち財政の規模の問題をたえず念頭におくとともに，福祉社会の実現の過程で財政需要の増大が予想されるとすれば租税としてそれをどう受けとめていくかを常に考えていく必要があるであろう。

（税負担水準の推移）

(2) 税負担水準について検討する場合，その規模を示す指標として，通常，国民所得に対する税負担率が用いられる。わが国における現在のこの税負担率は，昭和46年度当初予算によれば，国税だけでは13.2％，国税と地方税をあわせた租税総額では19.3％となつている。税負担率の推移をみると第2表のごとくである。この表でみるように，戦後，わが国の税負担率が一番高かつたのは，昭和24年度で国税，地方税をあわせて28.5％という高さを示した。しかし，その後あいつぐ減税によつて，昭和30年度には大体18％の水準まで低下し，昭和30年代においては，おおむね18％台から19％台で推移した。

昭和40年代に入つて，昭和41年度には当時の不況からの回復のため，昭和24年度以来停止されていた一般会計における公債発行を行なつて，歳出の増加を図るとともに，所得税，法人税及び間接税を通じ大幅な減税を行なつた。そのため，税負担率は17.9％と18％台を割るところまで低下した。しかし，その後景気の回復とともに税負担率もゆるやかな上昇傾向をたどり，昭和46年度には19.3％に達したのである。

第 2 表　国民所得に対する租税負担率の推移

年度	国民所得	租税負担額			負担率	
		国税	地方税	計	国税	計
	百万円	百万円	百万円	百万円	%	%
昭和 9～11 年度	14,372	1,226	629	1,855	8.5	12.9
	億円	億円	億円	億円		
24	27,373	6,364	1,424	7,788	23.2	28.5
25	33,815	5,708	1,883	7,591	16.9	22.4
26	44,346	7,231	2,723	9,954	16.3	22.4
27	52,159	8,430	3,078	11,508	16.2	22.1
28	60,015	9,425	3,361	12,786	15.7	21.3
29	65,917	9,341	3,659	13,000	14.2	19.7
30	72,985	9,369	3,815	13,184	12.8	18.1
31	81,734	10,868	4,499	15,367	13.3	18.8
32	93,547	12,018	5,272	17,290	12.8	18.5
33	96,161	11,908	5,440	17,348	12.4	18.0
34	110,233	13,724	6,109	19,833	12.4	18.0
35	132,691	18,015	7,442	25,457	13.6	19.2
36	157,551	22,277	9,065	31,342	14.1	19.9
37	177,298	23,907	10,567	34,474	13.5	19.4
38	206,072	27,317	12,129	39,446	13.3	19.1
39	233,293	31,592	13,996	45,588	13.5	19.5
40	259,774	32,797	15,494	48,291	12.6	18.6
41	303,264	36,630	17,686	54,316	12.1	17.9
42	359,139	43,968	21,495	65,463	12.2	18.2
43	424,670	53,238	25,801	79,039	12.5	18.6
44	493,193	64,554	30,902	95,456	13.1	19.4
45 見込	583,400	77,754	35,398	113,152	13.3	19.4
46 予算	669,500	88,275	40,748	129,023	13.2	19.3

（備考）　1　国税には地方道路税，石油ガス税（譲与分），航空機燃料税（譲与分），自動車重量税（譲与分），特別とん税，原重油関税及び専売納付金を含み，昭和45年度までは決算額，46年度は当初予算額によつた。

2　地方税は昭和44年度までは決算額，45年度見込は45年度地方財政計画額に 1,650 億円を加算した金額，46年度予算は46年度地方財政計画額に計画外税収見込額を加算した金額である。

（国際比較）

(3)　わが国の税負担率を諸外国のそれと比較すると，第３表にみるように，かなり低い水準にある。現在，判明している最も新しい数字で，国税，地方税をあわせて，わが国の税負担率がすでに述べたように 19.3 %であるのに対し，アメリカ 30.4 %，イギリス 42.2 %，西ドイツ 31.6 %，フランス 29.1 %となつている。これからみると，わが国の税負担率は，これらの国の２分の１から３分の２程度の水準にある。

第３表　国民所得に対する租税負担率の国際比較

区分	日本		アメリカ	イギリス	西ドイツ	フランス
年度	昭和46年度（当初予算額）	44	44	44	44	44
	億円	億円	億ドル	百万ポンド	億マルク	億フラン
国民所得	669,500	493,193	7,695	34,907	4,594	5,490
租税負担額			百万ドル		百万マルク	百万フラン
国税	88,275	64,554	153,014	13,065	129,459	143,826
地方税	40,748	30,902	81,294	1,674	18,829	16,075
合計	129,023	95,456	234,308	14,739	145,288	159,901
租税負担率	%	%	%	%	%	%
国税のみ	13.2	13.1	19.9	37.4	27.5	26.2
合計	19.3	19.4	30.4	42.2	31.6	29.1

（備考）　1　国民所得は各国の国民所得統計による。

2　租税負担の内容は次のとおりである。

(1)　日本の租税負担には，専売納付金を含む。

(2)　アメリカの租税負担には，社会保障税を含まず，払戻額は控除したものである。

(3)　西ドイツの租税負担には，特別税である負担調整税及び石炭税を含む。

(4)　フランスの租税負担には，たばこ・マッチ専売益金及び火薬専売益金を含む。

このように，国際比較してみた場合，わが国の税負担率が計数的にかなり低い水準にあることは明らかである。ただ，この点については，経済的，社会的な背景，とくに税負担の裏腹となつている財政支出の内容の異なる諸外国との比較から，単純にわが国の税負担が軽いとすることは適当でないという意見もあるであろう。

たとえば，財政支出の面で社会保障給付が拡充される場合には，それぞれ国民の受ける給付は大きくなるから，税負担率がある程度高まるのは当然であり，許容されるところであつて，社会保障制度が充実している欧米諸国とわが国との間で税負担率を単純に比較することには問題があるといわれることがある。また，巨額な軍事費支出を行なつている国と防衛費支出の少ないわが国との間で税負担率の軽重を論議するのは適当でないという考え方もある。

第４表　社会保障費等を調整した場合の租税等負担率の国際比較

区分	日本		アメリカ	イギリス	西ドイツ	フランス
	昭和46年度（予算額）	43	43	43	43	43
	億円	億円	億ドル	百万ポンド	億マルク	億フラン
国民所得	669,500	424,670	7,127	33,441	4,153	4,781
租税総額	129,023	79,039	2,066	12,943	1,218	1,287
社会保険負担	31,400	18,687	470	2,167	559	908
社会保障費	36,700	22,795	538	3,687	747	1,050
軍事支出	6,709	4,329	890	2,368	169	240
公債利子	5,500	3,200	119	1,792	45	82
（国民所得に対する比率）	%	%	%	%	%	%
①　租税総額／国民所得	19.3	18.6	29.0	38.7	29.3	26.9
②　社会保険負担／国民所得	4.7	4.4	6.6	6.5	13.5	19.0
③　社会保障費／国民所得	5.5	5.4	7.5	11.0	18.0	22.0
④　軍事支出／国民所得	1.0	1.0	12.5	7.1	4.1	5.0
⑤　公債利子／国民所得	0.8	0.8	1.7	5.4	1.1	1.7
イ　①＋②	24.0	23.0	35.6	45.2	42.8	45.9
ロ　①－④	18.3	17.6	16.5	31.6	25.2	21.9
ハ　①＋②－③－④－⑤	16.7	15.8	13.9	21.7	19.6	17.2

（備考） 1　国民所得及び租税総額については，第3表備考を参照のこと。

2　社会保険負担，社会保障費，軍事支出，公債利子は，日本については「国民所得統計」，「昭和46年度政府経済見通し」，「予算の説明」，「決算の説明」であり，アメリカ，イギリス及び西ドイツについては“Yearbook of National Accounts Statistics, 1969”により，フランスは“National Accounts of OECD Countries,1950—1968”による。

3　用語の意味は次のとおりである。

①租税総額——国税と地方税の合計である。いわゆる税外負担は含まない。②社会保険負担——雇主及び雇用者の社会保険負担である。③社会保障費（個人への移転支出）——政府から個人へのすべての片務的な支払いである。公債利子の支払いは含まない。④軍事支出——消費的支出や投資的支出を含めたすべての軍事的支出である。⑤公債利子（一般政府負債利子）——あらゆる種類の政府の債務による支払利子である。

かりに，たとえば第4表に試算されているように，社会保障給付と社会保険負担との差額を租税負担総額から控除し，さらには軍事支出や公債利子負担を控除したところで税負担率を比較してみると，わが国が16.7％となるのに対し，アメリカ13.9％，イギリス21.7％，西ドイツ19.6％，フランス17.2％となり，わが国は諸外国に比べてなお低いもののその差はかなり縮まり，アメリカよりはむしろ高い負担率となる。

（所得，資産水準との関係）

(4) 税負担水準を国際比較する場合，国民所得は年々生産される付加価値を計測したものであり，税負担率はこれに対する割合をとつた数値であるから，いわばフローに対する割合を指標として比較することとなる。しかし，このようなフローに対する割合だけでは，税負担水準の国際比較として十分でなく，フロー自体の水準やストックの大きさ，すなわち所得水準や蓄積水準をも考慮する必要があるとする意見がある。

(イ) たしかに，わが国の所得水準はなお欧米先進諸国に及んでいないし，蓄積水準にも差があることは否定できないであろう。ただ，第5表は1人当たりの国民所得と税負担率を並べて国際比較したものであるが，これをみると最近のわが国の所得水準は急速な上昇を示し，アメリカの40％，イギリス，西ドイツ，フランスの60％から90％の水準に達していて，かつてのような何分の1といつた大きな開きはみられなくなつている。

第5表　1人当たり国民所得と税負担率の国際比較

区　　分	日	本	アメリカ	イギリス	西ドイツ	フランス
年　　度	昭和46年度	44	44	44	44	44
	円	円	ドル	ポンド	マルク	フラン
1人当たり国民所得	638,227	480,831	3,787	629	7,550	10,910
邦　貨　換　算	638,227	480,831	1,363,320	543,456	742,618	707,186
指　　数	—	100	284	113	154	147
国民所得に対する租税負担率	% 19.3	% 19.4	% 30.4	% 42.2	% 31.6	% 29.1

（備考） 1　1人当たり国民所得は国民所得を人口で割つた数値である。

2　邦貨換算は，次の為替換算率によつて計算した。

1ドル＝360円　　1ポンド＝864円　　1マルク＝98.36円
1フラン＝64.82円　　1リラ＝0.58円

3　国民所得に対する租税負担率は第3表参照のこと。

さらに，これらの国の所得水準が現在のわが国のそれと同じ程度の水準にあつた頃の税負担率を調べてみると，第6表にみるように現在のわが国の負担水準をかなりこえていたことに留意すべきであろう。すなわち，アメリカは昭和26年にわが国と同程度の所得水準にあつたが，その時の税負担率は26.9％であり，同様にイギリスは昭和44年度で42.2％，西ドイツは昭和43年度で29.3％，フランスは昭和42年度で29.2％といずれもわが国の現在の税負担率よりも高い比率を示している。

第6表　諸外国の1人当たり国民所得がわが国の同一水準であつた当時の租税負担率の比較

区分	日本	アメリカ	イギリス	西ドイツ	フランス
年度	昭和46年度	26	44	43	42
1人当たり国民所得	円 638,227	ドル 1,795	ポンド 629	マルク 6,901	フラン 8,678
邦貨換算	円 638,227	円 646,200	円 543,456	円 621,090	円 632,800
国民所得に対する租税負担率	% 19.3	% 26.9	% 42.2	% 29.3	% 29.2

（備考）　1人当たり国民所得及び邦貨換算は，第5表の備考1及び2参照のこと。

(ロ)　蓄積水準についていえば，一般に租税の負担能力を示す指標は，所得水準と蓄積水準であるといわれているように，これが負担能力を示す重要な指標には違いない。ところで，蓄積水準といつても，企業の蓄積と家計の蓄積とがある。わが国の企業の蓄積水準については，自己資本比率が国際的にみてかなり低いところから（第7表），相当低位にあるとする意見があるが，他方，蓄積を生産力化することによつて生ずる年々の経済成長の率の高さからみて，蓄積水準は決して低くないという説がある。家計の蓄積水準については，個人貯蓄，住宅などの貧弱さが指摘されており，諸外国よりかなり低い水準にあるといわれている。ただ，この点を実証的に明らかにする統計的資料は，現在必ずしも十分であるとはいえないようである（第8表）。さらに，蓄積水準と税負担水準との関係を考える場合には，法人，個人を離れ，社会自体の蓄積をも考慮する必要があるということに留意しなければならないであろう。

第7表　主要企業の自己資本比率の国際比較

国名	自己資本比率
日本	19.4％
アメリカ	55.0
イギリス	51.6
西ドイツ	40.3

（備考）　1　各国とも昭和44年度の数値である。

2　日本は三菱総合研究所「企業経営の分析」，諸外国は大蔵省証券局の資料による。

第8表　個人貯蓄及び住宅の国際比較

(1)　日本とアメリカの個人金融資産残高の比較

年度	日本			アメリカ			割合	
	1人当たり個人可処分所得 (A)	1人当たり個人金融資産残高 (B)	(B)/(A)	1人当たり個人可処分所得 (C)	1人当たり個人金融資産残高 (D)	(D)/(C)	(C)/(A)	(D)/(B)
	千円	千円	%	千円	千円	%	%	%
昭和30年度	72	57	79	586	1,520	259	814	2,667
35	114	136	119	682	1,907	280	598	1,402
40	222	314	141	853	2,719	319	384	866
43	331	487	147	1,031	3,366	327	312	691

（備考）　1　1人当たり個人可処分所得及び1人当たり個人金融資産残高の基礎となつた個人可処分所得及び個人金融資産は，「国際比較統計」（日本銀行）によつた。

2　アメリカの邦貨換算は，ＩＭＦ平価の1ドル＝360円によつた。

(2)　住宅ストック等の国際比較

区分		日本		アメリカ	イギリス		西ドイツ	
1人当たり住宅ストック（昭和43年）			ドル 610	ドル 3,690		ドル 1,500		ドル 1,550
千世帯当たり戸数	35年		戸 …	戸 1,100	(36年)	戸 995		戸 893
	40年	(38年)	999	1,239		1,048	(37年)	937
	44年	(43年)	1,037	1,342		1,102		…
千人当たり部屋数	35年		室 …	室 1,429	(36年)	室 1,429		室 1,111
	40年	(38年)	833	…	(41年)	1,667		…
	44年	(43年)	909	…		…		…

（備考）　1人当たり住宅ストックは「昭和45年度経済白書」による。千世帯当たり戸数及び千人当たり部屋数は「国際比較統計」（日本銀行）による。

（税負担と税外負担）

(5)　税負担の現状については，以上に述べたとおりであるが，一般に税負担を考える場合には，税外負担，とくに社会保険負担もあわせて考える必要があるという意見がある。一般に税外負担といわれるものの内容は，必ずしも明らかでないが，一例として，国民所得統計で税外負担としてとらえているものをみると次のようなものがある。

中央政府―納付金等（日銀納付金等），諸収入（罰金，没収金等）

地方政府―延滞金，加算金等

なお，次のような税外負担は国民所得計算では間接税に含まれている。

中央政府―日本専売公社納付金，アルコール専売事業特別会計納付金，日本中央競馬会納付金，免許及び手数料，用途指定寄付金，自動車検査登録印紙収入

地方政府―収益事業拠出金，手数料，寄付金，発電水利使用料，分担金及び負担金，下水道料金収入

上記のように，日本専売公社納付金及びアルコール専売事業特別会計納付金は税負担の統計では間接税として取り扱つているが，本来の税外負担のなかにも，日本銀行納付金のような租税類似のものもある。これに対して，罰科金や受益者負担，寄付金のように一方的給付ではありながら，その収入の目的や強制力の点から租税とは性質を異にするもの，さらには使用料，手数料のように政府のサービスの対価と認められるものなど種々のものが含まれている。したがつて，これを一律に税負担と同様に取り扱うことはできない。

社会保険負担については，社会保険制度の充実に伴い，その負担は逐年増加の傾向にある。社会保険は昭和36年度に国民皆保険が達成されて以来，すべての世帯がいずれかの保険に加入し，きわめて普遍的なものになつた。社会保険負担は，負担の面だけに目を向ければ，きわめて税に近い性質をもつている。しかし，その目的は相互扶助のためのものであり，使途も限定されている。また，組合管掌の健康保険は企業からの多額の補助によつて成り立つており，保険料の負担の程度もまちまちである。したがつて，これを税負担と同一視することはなお問題であろう。

しかし，近年，社会保険負担は租税負担についで負担額が大きなものとなつており，とくに，その負担を階層別にみると，低所得層においては，所得税や住民税よりも負担額の多いのが通常となつている。もとより，これにはそれに見合う反対給付があるので，当然と考えることもできようが，注目すべき問題であろう。負担の国際統計においては，社会保険負担は租税負担と並べて表示されており，社会保険制度の発展とともに重要視されるべきものになつている。これらのことを考えると，租税負担を検討するに際しては，社会保険負担を念頭におくことはもとより，その負担の動向には常に注意を払つていく必要があると考えられる。この問題については，今回の答申では必ずしも十分な検討は行なわれなかつたのであるが，今後さらに掘り下げた検討が望まれる点であろう。

なお，近年の租税負担と社会保険負担の推移を各国別に調べてみると第9表のようになつている。

第9表 国民所得に対する租税負担及び社会保険負担の比率の国際比較

（単位 %）

年度	日本			アメリカ			イギリス			西ドイツ			フランス		
	租税負担率	社会保険負担率	計	租税負担率	社会保険負担率	計	租税負担率	社会保険負担率	計	租税負担率	社会保険負担率	計	租税負担率	社会保険負担率	計
昭和31年度	18.8	2.8	21.6	26.7	3.6	30.3	31.7	3.8	35.5	30.4	10.7	41.1	25.8	14.5	40.3
32	18.5	2.8	21.3	26.8	3.9	30.7	31.9	3.7	35.6	29.9	11.8	41.7	27.0	14.4	41.4
33	18.0	3.0	21.0	26.2	4.0	30.2	31.8	4.6	36.4	29.1	12.5	41.6	27.9	14.5	42.4
34	18.0	3.0	21.0	27.0	4.4	31.4	31.4	4.6	36.0	30.6	12.4	43.0	28.7	15.1	43.8
35	19.2	3.1	22.3	27.8	5.0	32.8	30.2	4.4	34.6	29.0	12.5	41.5	28.0	14.6	42.6
36	19.9	3.3	23.2	27.8	5.0	32.8	31.1	4.8	35.9	30.4	12.6	43.0	28.3	15.9	44.2
37	19.4	3.5	22.9	28.0	5.2	33.2	32.5	5.1	37.6	31.1	12.8	43.9	28.0	16.4	44.4

年度	日本			アメリカ			イギリス			西ドイツ			フランス		
	租税負担率	社会保険負担率	計	租税負担率	社会保険負担率	計	租税負担率	社会保険負担率	計	租税負担率	社会保険負担率	計	租税負担率	社会保険負担率	計
38	19.1	3.7	22.8	28.4	5.5	33.9	31.0	5.2	36.2	30.8	13.0	43.8	28.4	17.4	45.8
39	19.5	3.8	23.3	27.0	5.3	32.3	32.2	5.4	37.6	30.6	12.6	43.2	29.5	17.9	47.4
40	18.6	4.4	23.0	27.1	5.2	32.3	34.3	5.9	40.2	29.7	12.8	42.5	29.6	18.3	47.9
41	17.9	4.5	22.4	27.0	6.1	33.1	35.8	6.0	41.8	29.8	13.4	43.2	29.6	18.5	48.1
42	18.2	4.5	22.8	27.2	6.4	33.6	38.7	6.0	44.7	30.6	13.7	44.3	29.2	18.8	48.0
43	18.6	4.4	23.0	29.0	6.5	35.5	42.2	6.5	48.7	29.3	13.8	43.1	26.9	19.1	46.0
44	19.4	4.5	23.9	30.4	—	—	—	—	—	31.6	—	—	29.1	—	4 —
45（実績見込）	19.4	4.5	23.9	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
46（見通し）	19.3	4.7	24.0	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—

（備考） 1 租税負担率は第3表の備考参照のこと。

2 社会保険負担率は各国の国民所得統計から計算したものである。

2 税負担水準のあり方についての従来の税制調査会の考え方

（従来の税制調査会の考え方の概要）

(1) 戦後のわが国においては，昭和25年のシャウプ税制の発足以後，ほとんど毎年のように所得税を中心として減税が行なわれてきている。これは負担の軽減の必要性を常に主張してきた税制調査会の考え方に基づくものであるが，その税負担水準についての考え方には若干の変化がみられる。

昭和30年代前半までは，税負担自体について，これを重過ぎるという考え方が支配的であったが，その後は漸次，高い福祉を求めるならば所得水準の向上に見合つて，ある程度負担が上昇するのもやむを得ないとしつつ，その場合にも，急激な負担の上昇は緩和する必要があるとする考え方に移つてきている。

さらに昭和41年度に不況対策として，一般会計においてかなりの規模の公債発行が行なわれたが，その後は財政体質の改善のためには，通常の年は公債依存度（一般会計に占める公債発行額の割合）を引き下げて，不況の年の公債発行の余地を拡げておく必要があるとして，公債縮減政策がとられた。このことは，財源上公債と租税との振り替えが行なわれることを意味し，それだけ租税負担が増加することとなつている。

（昭和28年及び31年の税制調査会の考え方）

(2) 昭和28年11月の税制調査会の答申においては，「租税負担がその限界をこえている」と認識し，「租税の総額をせいぜい現在程度に止め，国家財政の規模を1兆円程度に抑えるべきことは，当然の要求である」とし，所得税を中心とする大幅減税を提案した。しかし，この答申の後，国際収支の悪化から景気引締のため政策の転換が行なわれ，財政面において，自然増収に期待できないままに緊縮予算が組まれたため，1兆円予算は実現したが，答申の減税案は大幅に後退した。

昭和31年12月の税制調査会の答申（最近の諸情勢に即応すべき税制改正の方策に関する答申）

は，「国税及び地方税を通じて税負担は依然として過重である。」とし，「特に個人所得に対する課税は，1人当たり負担額についてみても，国民所得に対する比率についてみても，また，租税収入中に占める比率についてみても，戦前に比べて著しく重くなつている。」として1,000億円に及ぶ所得税の大幅減税を提案した。この所得税の減税案は，所得税の自然増収を上回り，減税後の所得税の収入実績は前年度より532億円減少した。

（昭和35年及び37年の税制調査会の考え方）

(3) 昭和35年12月の税制調査会の答申（当面実施すべき税制改正に関する答申—第一次答申）においては，「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，国民所得を高めていくうえにおいて，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えない。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おくと，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，わが国の現状からみて，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抑えることを基本的目標とし，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。」とし，税負担率20%据置き論を提案した。

ここで注意しておく必要のあるのは，この答申で述べられている国民所得に対する税負担率20%というのは，その後国民所得の推計方法が改訂された結果，現在の水準でみれば18%程度の負担率に相当するものである。ちなみに，当時の計算での税負担率は次のように推移していた。

昭和30年度	19.6%
31	20.3〃
32	21.0〃
33	20.4〃
34	19.9〃
35	20.5〃

昭和36年12月の税制調査会の答申（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の答申）においては，ほぼ前年の答申の線を踏襲し次のように述べている。

「国民所得水準の増加や歳出内容の変化にかかわらず，国民所得に対する税負担の割合が常に一定でなければならないと考えていない。むしろ税負担が適正に保たれているかぎりは，国民所得が増加すれば，国民の担税力も増加し，税負担の割合も上昇していくことも当然と考える。」としながら，なお「しかし，われわれは，わが国の税負担がなお相当重いと考えているのであつて，そのような認識のもとに，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おおむね現状程度にとどめるよう努力していくことが適当であると考えた次第である。」と述べ，再度税負担率20%

の維持を主張した。

(昭和39年の税制調査会の考え方)

(4) 昭和39年の税制調査会の答申(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)においては,昭和35,36年の答申の考え方を変えて,次のように述べている。

「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持続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。近年における自然増収の配分などを勘案すれば,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。」

ついで「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ても,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。」

さらに「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。このような基準にしたがつて,減税を実施すれば,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。」と述べている。

この提案にある自然増収に対する20%の減税割合は,当時,昭和30年度以降10年間の国税,地方税を通ずる自然増収(当初予算ベースで目的税を除く。)に対する減税割合が次のように推移していることに根拠を置いていた。

昭和30年度	95.1%
31	+ 8.1〃
32	37.7〃
33	25.6〃
34	32.8〃
35	1.7〃
36	18.0〃
37	21.6〃
38	15.9〃
39	16.6〃
30～39平均	19.7〃

このように,税負担率のなだらかな上昇を容認する方式に転換した背景には,当時策定途上にあ

り，その後昭和40年1月22日に閣議決定となつた中期経済計画があり，この計画において，「43年度における国民所得に対する税及び税外負担の比率は22.3％となり，38年度の22.0％に比べてやや上昇することになるが，国民所得に対する税収の弾性値などを考慮すれば，かなりの減税が可能となるであろう。」と述べている方向と基調を同じくするものであつた。

（昭和43年の税制調査会の考え方）

(5) 昭和40年に委員を改選し発足した税制調査会は，昭和41年12月に「長期税制のあり方についての中間答申」を発表した。この答申における税負担の考え方は，「福祉国家の建設を理想としつつ今後の財政の構図を描くとすれば，国民経済に占める公経済部門の比重は，漸次上昇せざるをえないものと考えられる。しかし，他面，公経済部門の比重を増大させるため，租税及び公債収入の水準を急速に引き上げると，無理な国民負担の増大となつてはね返つてくることにもなるので，私経済部門の活動水準を不当に圧迫しないよう，国民所得水準の実質的な上昇に見合つて国民負担が自然に増加し適正な負担となるよう配意する必要があろう。」

具体的な税負担率の水準については，「税負担率の大きさは，それ自体が固定的な目標であるのでなく，直接税，間接税を通ずる個々の税制のあり方が基本である。税負担率はその反映として算出されるものであるが，この答申で述べている国税についての具体的方向の趣旨と地方税の動向を前提とすれば，国民所得に対する税負担率は新長期経済計画の最終年度においては景気の回復とあいまつて現在の水準よりおおむね2％程度上昇するものと予想される。」と述べ，税負担率の上昇を明確に打ち出している。

このなかで，新長期経済計画といつているのは，昭和42年3月に閣議決定となつた経済社会発展計画のことであり，この計画では「国民所得に対する税および税外負担の比率は，所得水準の上昇とともに，約22％と，40年度の水準より若干上昇することとなる。(大幅減税の行なわれた41年度の水準との比較では，計画期間中2ポイント余の上昇となる。)」として答申と同様のことを述べている。

さらに，同じ調査会は昭和43年7月に「長期税制のあり方についての答申」を行なつた。そのなかで税負担については「経済の進歩と拡大にともない国民経済に占める財政の比重は増大する傾向がある。わが国の場合は，今後経済の発展につれて国民福祉向上への要請は一層高まり，福祉国家建設の過程において，公経済部門の比重は漸次上昇するものと考えられる。より高い福祉の水準はより高い国民の負担につながる。今後税負担の水準はある程度上昇せざるをえないであろう。」と高福祉，高負担の姿勢を打ち出している。

さらに，「(わが国の税制が高い弾性値を有し，経済成長につれて負担水準が予想以上に速い上昇を示す) このような傾向は主として所得税収入の所得弾性値が著しく高いという事情によるものであつて，その弾性値の高さは，いうまでもなく経済成長の速さと所得税制に内在する累進構造に由来している。このような傾向をそのままにしておくときは，家計に対して課される所得税負担のかなり急激な増加をもたらし，個々の納税者の負担感を著しく強めることとなる。」とし，「従来，租税政策はこのような点を考慮して，所得税重点の減税を行なうことによりその負担の急激な増加を

緩和してきたのであるが，今後とも経済の成長に即応する財政需要の充足と財政の弾力的運営を確保するための公債依存度の漸減という要請にこたえつつ，引き続き所得税負担の累増を緩和することに努めることが必要である。」と述べ，公債漸減の要請にも言及しつつ，所得税負担の適正化を強調し，課税最低限の引上げ，給与所得控除の拡充，累進税率の緩和の3点を中心とした具体的な所得税減税の目標を答申している。

3　今後における税負担水準の方向

（新経済社会発展計画における税負担水準の考え方）

(1) 長期税制のあり方を考えるに当たつて，今後における税負担水準の方向を見通すことは基本的に重要な問題である。しかし，この問題は将来の財政の規模や役割に関連する問題であり，税制というよりは，むしろ今後の経済見通しや財政のあり方の面から論ずべき問題が多い。税制調査会として，このような問題を独自に掘り下げて検討を行なうについては限界があり，また時間の余裕もないので，既存の資料のなかから手がかりとなるものを選び，それを素材として議論する方法をとつた。その場合，政府の総合的な長期経済計画としては，昭和45年5月に閣議決定となつた新経済社会発展計画がある。

新経済社会発展計画は，大きな変化が予想される1970年代を迎えて，国際化を積極的に進めるなかで，均衡がとれた経済発展を通じて経済力にふさわしい住みよい日本を建設することを基本的目標として策定されたものである。その課題とするところは，①国際的視点にたつ経済の効率化，②物価の安定，③社会開発の推進及び④適正な経済成長の維持と発展基盤の増進という4点に最重点が置かれている。そして，これらの課題達成のための具体的な諸政策に言及し，さらにこれら諸政策が実施された場合の計画期間（昭和45年度～50年度）における経済社会発展の姿を描いている。これを主要経済諸指標についてみると第10表のように見通されている。

第10表　新経済社会発展計画における主要経済指標（年平均伸び率）

項目	昭和45～50年度	参考	
		昭和29～43年度（15年間）	昭和38～43年度（6年間）
	%	%	%
国民総生産			
実質	10.6	9.7	11.1
名目	14.7	13.9	16.0
消費者物価	4.4	3.7	5.2
卸売物価	1.0	0.5	1.4
労働力人口	1.1	1.6	1.6
輸出	14.7	16.7	18.1
輸入	15.3	10.9	14.9
鉱工業生産	12.4	13.6	14.0

（備考）　1　昭和45～50年度は，政府の経済見通し（45年2月14日）の44年度実績見込みをもととした伸び率である。

2　「消費者物価」，「卸売物価」は，それぞれ国民所得統計の「個人消費支出デフレーター」，「民

間在庫残高デフレーター」をとつている。

3 「輸出」,「輸入」は，ともにＩＭＦベース，時価による。

この新経済社会発展計画の達成手段として財政金融政策の役割には大きな期待がかけられている。そのなかで公私両部門間及び公的各部門間の資源配分の適正化は，財政の適切な運用によつてはじめて実現しうるものであるとして，第11表のように財政収支を見込んでいる。

第11表 新経済社会発展計画における財政収支のバランス

（単位：億円）

項目		昭和44年度	昭和50年度	年平均伸び率
				%
政府経常収入	(A)	128,200	317,000	16.3
税及び税外負担		105,800	249,500	15.4
社会保険負担		21,600	65,800	20.4
その他		800	1,700	—
政府経常支出	(B)	83,800	196,400	15.3
政府の財貨サービス経常購入		51,100	112,100	14.0
政府から個人への移転		26,100	76,400	19.6
その他		6,600	7,900	—
政府経常余剰	(A)−(B)	44,400	120,600	—
政府総資本形成	(C)	54,600	135,100	16.3
財政支出	(B)+(C)	138,400	331,500	15.7

（備考） 1 昭和44年度は，政府の経済見通し（45年２月14日）及びこれに準拠した一応の試算値である。

2 「税及び税外負担」は「個人から政府へのその他の移転」を含む。

3 「政府経常収入」のうち「その他」は，「政府の事業所得」に「政府の財産所得」を加え，「一般政府負債利子」を控除したものである。

4 「政府経常支出」のうち「その他」は，「経常補助金」に「政府から海外への移転」を加え，「海外から政府への移転」を控除したものである。

第11表によると財政支出の規模は，目標年次の昭和50年度において33兆1,500億円に達し，昭和44年度に対する平均伸び率は15.7％となつていて，その間の国民総生産の平均伸び率14.7％を上回つている。そのなかにおいて，税及び税外負担の額は24兆9,500億円で，昭和44年度に対する平均伸び率は15.4％とされ，国民総生産の伸び率より高いが，財政支出の伸び率よりは低くなつている。

こうした税及び税外負担の姿について，新経済社会発展計画は，その考え方を次のように述べている。「計画が目ざす国民福祉の向上を図るため，国民経済のなかで財政が受け持つべき分野が拡大するに伴い，国民が負担すべき租税，社会保険料等の負担はある程度高まらざるをえず，この点に関する国民の理解と協力が強く要請される。すなわち，国民が負担すべき税及び税外負担と社会保険負担の国民所得に対する比率は，昭和44年度（実績見込み）の21.2％及び4.3％から，昭和50年度にはそれぞれ２％程度高まるものと見込まれる。」と述べている。

（新経済社会発展計画における税負担水準の考え方の検討）

(2) 新経済社会発展計画における上記(1)に述べたような考え方に対して，基本問題小委員会及び部会，総会を通じて次のような意見があつた。

すなわち，まず，新経済社会発展計画は公経済部門の比重の増大を予定しているとはいえ，その拡大は国民総生産の１％程度のものに過ぎない。現在，わが国の立ち遅れている社会資本あるいは社会保障を拡充していくためには，公経済部門のウエイトをもつと大幅に拡大して高福祉社会の実現を進めていく必要があり，それに伴つて負担についても，もつと大幅な上昇を求めるべきであるという意見があつた。

しかし，一方，新経済社会発展計画における財政の役割については，まだ十分詰められていない面があることに留意すべきであるという指摘があり，税負担率の上昇を求める場合には，もつと明確な福祉計画を示して国民の合意を得る必要があるという意見もあつた。

また，新経済社会発展計画自体について，最近の経済情勢からみて，国際収支その他の面で，すでに見通しとして不適当と思われる現象が現われており，その改訂は時期の問題とされている。長期税制の方向を考えるに当たつての指針をそのような計画に求めることは適当でないという意見もあつた。

さらに，国民所得に対する税負担率が２ポイント上がるという新経済社会発展計画の考え方に対して税負担がそれをこえて上がる又は下がるというさまざまな見方があるとしても裏付けとなる新しい経済計画なり資源配分計画なりが示されなければそうした議論を進めていくわけにはいかないという意見があつた。

このように種々の意見はあつたが，大勢としては，新経済社会発展計画の示した２ポイントという数字そのものの適否を別とすれば，何らかの形の福祉計画を前提として今後税負担率が多少とも上がるのはやむを得ないという見方が支配的のように見受けられた。

（これまでの税負担水準の動向の意義）

(3) わが国の税制では，国税においては所得税を中心とするいわゆる直接税が３分２を占めており，地方税においても個人や法人の所得に対する租税が半分以上を占めている。個人の所得に対する租税は，各種の控除と超過累進税率との組み合わせによる累進構造をとつているために経済の成長に伴う所得水準の上昇があると，税負担はそれ以上の割合で増加する傾向がみられる。また，従来，わが国の経済成長が民間設備投資主導型であつたところから，法人税収の伸びも成長率をこえることが多かつた。このような結果，租税収入は全体として経済の拡大以上の増収を示すこととなり，ほとんど年々多額の自然増収を生むことになつた。国民総生産の増加率に対する租税収入の伸び率の割合は国民総生産に対する税収弾性値といわれるものであるが，この数値はわが国では特別の年度を除けばほとんど１をかなり上回るものとなつている（第12表）。

経済の成長率や所得水準の上昇率以上に租税収入が増加するということ，したがつて弾性値が１を上回るということは，一方において財政支出額を経済の拡大以上の割合で増加させることを可能にするとともに，他方において税負担水準の上昇を意味する。それは累進構造をとる所得税等の個

第12表 税収弾性値の推移（試算）

税目	昭和34年度	35	36	37	38	39	40	41	42	43	34～43平均	39～43平均
一般会計税収	1.38	1.78	1.35	1.86	1.03	1.17	0.84	1.25	1.47	1.31	1.33	1.23
間接税	1.00	1.01	0.92	1.02	0.92	0.75	0.26	0.94	0.99	0.69	0.86	0.76
所得税	1.68	2.32	2.18	3.67	1.71	2.08	2.20	1.56	1.72	1.90	2.02	1.87
法人税	1.67	2.46	1.27	1.46	0.62	0.90	0.24	1.23	1.78	1.41	1.31	1.17

（備考） 弾性値の計算は次の算式によつている。

$$\text{弾性値}=\frac{\text{税制改正がなかつたとした場合の推定税収決算額の前年決算額に対する比率}-1}{\text{国民総生産の対前年比率}-1}$$

人税においてとくに顕著な現象となる。そこで，わが国における最近の予算編成の過程においては，自然増収の大半は歳出の拡大に振り向けて財政需要増加の要請にこたえ，その一部は公債発行額の減額に充てて財政体質の改善を行なうとともに，その一部は所得税等の減税に充てることによつて，個人の税負担の累増を緩和し負担の適正化を図るのが例となつてきている(第13表)。

第13表 昭和41年度以降の自然増収の使途

（単位 億円）

区分	昭和41年度	42	43	44	45	46
① 税収の自然増収（対前年度当初予算伸率）	1,190 (3.6)%	7,353 (23.0)	9,476 (24.9)	11,905 (25.3)	13,771 (24.0)	14,965 (21.6)
② 税制改正						
減税	△ 2,090	△ 1,103	△ 1,050	△ 1,503	△ 2,461	△ 1,689
増税	—	300	500	—	693	302
小計	△ 2,090	△ 803	△ 550	△ 1,503	△ 1,768	△ 1,387
③ 減税割合②/①	(175.6)%	(10.9)	(5.8)	(12.6)	(12.8)	(9.3)
④ 差引税収	△ 900	6,550	8,926	10,402	12,003	13,578
⑤ 税外収入増減	806	△ 377	304	550	743	340
⑥ 前年度剰余金増減	△ 644	32	496	△ 242	△ 44	728
		原重油特会に振替	たばこ値上げ			
⑦ その他の歳入増減		△ 475	550			
⑧ 公債						
増額	7,300	700	—	—	—	—
減額	—	—	△ 1,600	△ 1,500	△ 600	—
⑨ 歳出	6,562	6,366	8,676	9,210	12,102	14,646
当然増	2,406	3,709	6,715	6,954	9,030	9,929
政策増	4,156	2,657	1,961	2,256	3,072	4,717

（備考） 税収の自然増収は各年度の当初予算における税収見込額（税制改正前）の前年度当初予算額に対する増加額である。

昭和40年代に入つてからの推移をみると，昭和40年の不況に対処して昭和41年度には景気拡大の

ために，自然増収を上回る減税を行なつたが，その後は国債減額の要請もあつて，自然増収に対する減税の割合はおおむね10％程度になつている。この結果，さきにみたように，国民所得に対する租税負担率をみると，昭和41年度には17％台に落ち込んだが，その後はなだらかな上昇を示してきているのである（前出７ページ第２表）。

一方においてかなりの所得水準の上昇があり，他方において公共投資や社会保障など財政需要の拡大の要請があること，また，わが国の租税負担率が欧米諸国に比べて低位にあることなどを考えるとき，最近におけるこのような税負担水準の推移は容認されるものであつたということができるであろう。

（税負担水準の今後の方向）

(4) 新経済社会発展計画は，さきにみたように，国民福祉の増大に応じ，税及び税外負担と社会保険負担とは，それぞれ国民所得に対する比率でみて，昭和44年度に比べて２％程度上昇するものと予想している。

わが国の税収が今後どのような推移をたどるかは，一つには経済の動向がどのような推移をたどるかということと，一つには今後の税体系をどのようなものとしていくかということにかかつている。通貨問題が落着をみた後のわが国の経済が今後どのような推移をたどるかについては，なお必ずしも明確でない。ただ新経済社会発展計画で目標とされている福祉水準を達成するための税負担をみるものであれば，一応この計画で見込まれている経済の動向を前提とすることも一つの方法であろう。他方，税体系としては今後これをどのような方向に進めていくかはまさに今後の検討課題であるが，税体系のあり方については，あとでみるように，所得税についてはこれまで程度の減税を続け，法人税についてはその負担水準の維持を図り，間接税については税体系中の役割の低下を防ぎその充実を期するものとされている。こうした点からみて今後の税体系について当面それほど基本的な変更はないものと考えてもさしつかえないであろう。したがつて，税収の動向をこれまでの趨勢を用いて予測することもそれほど見当違いのものとはならないであろう。

以上のような観点から，過去の税収弾性値を用いて昭和50年度の税収の規模を予測し，これを国民所得に対する割合でみると，20.7％程度となり，昭和44年度の18.7％（新経済計画策定当時の実績見込み）に比べて約２％の上昇となつている（後出68ページ第53表参照）。新経済社会発展計画が予測する経済の姿を前提とする限り，同計画の予想する税負担の上昇は不可能なことではない。この場合，計算に当たつては，毎年の所得税の自然増収の３分の１は減税に充てるものとして算定してある。したがつて，増収の一部を減税に充てつつ税負担のなだらかな上昇を実現してきたというこれまでの推移は今後においても期待することができるであろう。当面，なお相応の所得水準の上昇があるものと想定すれば，社会保障の拡充や社会資本の充実などの財政需要増大の要請が強いことを背景として，今後の税負担水準のあり方についてこのような方向で考えていくことでよいのではないかと考えられる。

（税負担率が上昇する場合の前提条件）

(5) すでに述べたような税負担の上昇を求める場合においては，納税者の立場からみれば無条件にこ

れを認めることはできないであろう。税負担面はもとより，その使途についても一層の合理化，適正化が進められなければならないことは当然である。そうした条件としては次のようなことがらが考えられる。

(イ) 歳出の効率化，重点化

近年毎年度の予算編成に際し当然増といわれる既定経費が漸増していく傾向があり，これが予算の硬直化を招いている（第14表）。そこで，まず，歳出面を再検討しその効率的支出に努めなければならない。そのためには，不要不急な支出は厳にいましめるとともに，経費の節減に努め，また，いたずらに総花的な支出になることを避けて，財源を重点的に配分していかなければならない。そのうえでなければ負担の増加は国民の納得するところとならないであろう。

第14表 当 然 増 経 費 の 推 移

区分＼年度	41 → 42	42 → 43	43 → 44	44 → 45	45 → 46
	億円	億円	億円	億円	億円
1. 歳入見積りの如何により増減するもの	1,940	3,195	3,641	4,700	5,300
うち，地方交付税等	1,474	2,495	3,115	3,945	4,200
国債費	△ 39	106	0	△ 38	270
2. 国庫債務負担行為の歳出化及び継続費の歳出化によるもの	62	116	233	311	300
3. 給与費	837	1,149	1,250	1,755	2,400
4. その他，対象の自然増，平年度化による増等	870	2,255	1,830	2,264	2,300
5. 合計	3,709	6,715	6,954	9,030	10,300
（前年度予算総額に対する伸率）	(8.6%)	(13.5%)	(12.0%)	(13.4%)	(13.0%)

（備考） 大蔵省主計局資料による。

(ロ) 負担の適正化，公平化

わが国の税負担は，近年の高い経済成長に伴つて生ずる自然増収を財源として，毎年度相当の減税を行なつて今日に至つている。このような毎年度の税制改正に際しては常に税制の適正化，公平化を旨として，その実現のために努力されてきたといつて決して過言ではない。しかし，今後多少とも税負担率の上昇が予想されるとするならば，さらに一層厳正な態度をもつて，これに臨むべきであろう。また，税負担の適正化，公平化は税制面だけの問題でなく，執行面の問題も重要であることを考えて，適正課税の実現に努め，国民の信頼に値する税務行政の執行に当たらなければならない。

(ハ) 所得水準に応ずる漸進的配慮

さきにみたように，わが国の税制は高い所得弾性値を有し，所得の増加に応じ，その増加率を上回つて増加していく性質がある。したがつて，これを調整しないで，そのままに放置するときは，毎年度急激に負担率が上昇することになる。他方，わが国の所得水準はようやく西欧諸国の水準に近づきつつあるとはいえ，さきにふれたように家計における蓄積水準はまだかなり低い段

階にあるものと考えられる。税負担の水準を決めるに当たつては，担税能力との関係を十分に考慮し所得水準の上昇に応じて無理なく漸進的に行なつていく必要があろう。

税負担が増加する場合，これらの要請が十分に満たされない場合には，いたずらに納税者の負担感を増大させ，税制に対する国民の信頼を失うことになる。委員の一部には，これらの要件が充足されない場合には，税負担率の上昇を絶対に認めるべきでないという強い意見があつたほどである。

（税負担水準の指標に関する問題）

(6) 税負担の重さを示す指標として，従来一般的に国民所得に対する割合が使用されてきた。したがつて，ここでも税負担水準の指標として国民所得に対する税負担率を中心に論じてきたところである。しかし，この指標を使用することに対しては，従来から批判があり，税負担率を算出する分母として国民所得でなくて国民総生産を用いるべしという考え方がある。諸外国の文献においても，最近は国民所得に対する税負担率よりも国民総生産に対する税負担率を用いている例の方が多く見受けられる。

この点が問題とされる理由は，国民所得統計では，国民総生産から間接税と資本減耗引当を控除

第15表 国民所得に対する租税負担率と国民総生産に対する租税負担率の比較

年度	日本		アメリカ		イギリス		西ドイツ		フランス	
	国民所得に対する比率	国民総生産に対する比率	国民所得に対する比率	国民総生産に対する比率	国民所得に対する比率	国民総生産に対する比率	国民所得に対する比率	国民総生産に対する比率	国民所得に対する比率	国民総生産に対する比率
	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
昭和9～11年度	12.9	11.1	18.1	14.2	22.6	16.2	22.1	…	…	…
16	16.2	12.9	20.5	17.1	31.8	…	…	…	…	…
19	24.1	18.4	24.6	21.3	41.5	…	…	…	…	…
24	28.5	23.1	22.4	19.0	39.1	31.7	30.3	…	…	…
25	22.4	19.2	25.0	21.1	37.4	30.3	26.6	20.4	26.0	19.9
26	22.4	18.2	26.9	22.8	36.8	29.6	30.0	22.8	26.8	20.0
30	18.1	14.9	26.2	21.8	33.1	26.6	30.3	23.5	25.0	19.0
34	18.0	14.6	27.0	22.3	31.4	25.3	30.6	23.6	28.7	21.9
35	19.2	15.7	27.8	22.9	30.2	24.6	29.0	22.6	28.0	21.5
36	19.9	15.8	27.8	22.9	31.1	25.3	30.4	23.6	28.3	21.7
37	19.4	15.9	28.0	22.9	32.5	26.3	31.1	24.0	28.0	21.4
38	19.1	15.4	28.4	23.2	31.0	25.1	30.8	23.7	28.4	21.5
39	19.5	15.4	27.0	22.2	30.7	24.8	30.6	23.6	29.5	22.2
40	18.6	14.2	27.1	22.3	32.2	25.8	29.7	22.9	29.6	22.2
41	17.9	14.6	27.0	22.3	34.3	27.1	29.8	22.9	29.6	22.2
42	18.2	15.0	27.2	22.4	35.8	28.4	30.6	23.2	29.2	21.9
43	18.6	15.0	29.0	23.9	38.7	30.2	29.3	22.6	26.9	20.5
44	19.4	15.3	30.4	25.2	42.2	32.7	31.6	24.2	29.1	22.0
45 見込	19.4	15.4	…	…	…	…	…	…	…	…
46 予算	19.3	15.3	…	…	…	…	…	…	…	…

し，補助金を加算したものが国民所得となり，間接税が国民所得の枠外として表示されているところにある。そのために，国民所得に対する税負担率では，たとえ負担総額が同一であつても，直接税の多い国と間接税の多い国とでは，その負担率が相違することとなる。また，減価償却制度が違うと国民所得（そのなかの企業の所得）と資本減耗引当との配分関係が変り，それがやはり負担率の相違する原因となる。こうした点を考慮すれば，分母に国民所得をとるよりも国民総生産をとつた方が国際比較を行なう場合等には，より一層適切な割合を示すのではないかと考えられる。

従来からの国民所得に対する税負担率と国民総生産に対する税負担率とを比較すると第15表のようになる。この表にみるように国民総生産に対する税負担率の方が，当然下がることとなるが，その変動の状況を調べてみると，わが国の過去の推移では，その変動の方向及び変動の幅は両者ともあまり変らない。しかし，諸外国との比較では，その格差の面で，間接税や資本減耗引当額の差異によりかなりの相違が出てくる。

今後，税負担率を表示する場合には，国民総生産に対する税負担率に切り替えていくことが望ましいが，国民所得に対する税負担率が一般にかなりなじんだ数字となつているので，これを急に変えると誤解を生ずるおそれがあり，当分の間は，両方の数字を併記する方法などにより，漸次新しい方式に移行していくことを考えるべきである。

4　税負担率と税負担感

（問題の提起）

(1)　わが国の国民所得に対する税負担率は，すでにみてきたようにかなり低い水準にある。所得水準そのものは，諸外国に類例のない高い経済成長率によつて，西欧諸国なみに近づいており，所得水準の高さからみても，税負担は相対的に重くないように見受けられる。これを，さらに所得課税，法人課税，消費課税というように個々の租税に区分してみても，これらの負担は，あとで税体系のところで比較されるように諸外国に比べ相対的に低いと見られている。

ところで，このような負担の実情のもとにおいてもわが国では税負担が重いという納税者の不満はあとを断たず，税金が重いという声は各業種，各階層にわたつて聞かれるところである。とくに所得税については，累年の減税にもかかわらず，負担が重いという声は最も大きく，減税の要望は強いものがある（第16表）。

第16表　租税の負担感に関する各種調査

(1)　A新聞社調査（昭和44年４月実施。層化無作為多段抽出法により3,000人を抽出，面接調査）

あなたは，自分（または家族）が納めている税金の負担を重いと感じますか。	
重い	68.3%
軽い	2.1%
何ともいえない	24.2%
わからない・無答	5.5%

(2)　B新聞社調査（昭和45年９月実施。層化無作為２段抽出法により6,000人抽出，面接調査）

あなたは「税金は重い」と思いますか。それとも「まあやむをえない程度だ」と思いますか。	
税金は重い	55%
やむをえない程度	34%
重くない	3%
その他の答	4%
答えない	4%

(3) 総理府調査（昭和46年2月実施。層化2段無作為抽出法により20,000人を抽出。面接調査）

昨年1年の税金の支払いは，あなたにとつて苦痛でしたか。	
大変苦痛だつた	18.6%
苦痛だつたが大したことはなかつた	29.0%
苦痛というほどではなかつた	41.6%
全然苦痛でなかつた	5.9%
不　明	4.9%

このように納税者が税負担を重いと感ずる意識は，税負担感と呼ばれているものである。この税負担感の問題は，従来の税制調査会においても，しばしば他の問題に付随してとり上げられたことはあつたが，まだこれを正面から解明しようという試みはあまりなかつた。そこで，今回は基本問題小委員会でこれを独立のテーマとしてとり上げ検討を加えることとされた。

（税負担感の起因）

(2) ここで検討の対象とされる税負担感は，多様な側面をもつており，その概念は必ずしも明確なものでなく，社会心理学的な分析をも必要とする性質のものである。検討に着手する手はじめとして，まず，税負担感の起因または誘因の分析からはじめられた。

一般に税金が重いといわれる場合の税負担感には，税負担との間に対応関係，反映関係がある場合が多いと思われる。しかし，なかにはそうした対応関係，反映関係がなく，税の仕組み，税務行政に対する不平不満やさらには税とは必ずしも関係のない現代社会における各種の不満などが税負担の原因となつている場合もあると思われる。この二つの税負担感は，通常相互に密接に関連し，混在していることも少なくないと思われる。

このような観点を入れて税負担感を起因別，誘因別に分析してみると，次のようなものが考えられる。

(イ) 税負担そのものに起因すると思われる税負担感

(i) 負担即負担感という場合

(ii) 所得，家計，生活水準との比較からくる場合

（関連） 課税最低限，税率等

なお，この税負担感は，税負担があれば多かれ少なかれ不可避的に発生するものであり，その限りでは当然のものといえるが，それだけに他の税負担に比し量的な分析になじみやすいものである。

(ロ) 税の使途に起因すると思われる税負担感

（ｉ） 財政支出内容に対する不満からくる場合

（ii） 租税の不正使用等に対する不満からくる場合

（iii） 自己の受益（反対給付）との比較からくる場合

(ハ) 税負担の不公平（感）に起因すると思われる税負担感

（ｉ） 水平的公平，垂直的公平を欠くと考える場合

（ii） 税制上，執行上に問題がある（と考える）場合

（関連） 諸控除，特別措置，税率（累進，逆進），所得把握等

(ニ) 納税の方法に起因すると思われる税負担感

（ｉ） 税負担を改めて意識させられることからくる場合

（ii） 税額決定の方法，徴税機関の態度等からくる場合

（iii） 税負担についての交渉の場の有無からくる場合

（関連） 直接税と間接税，源泉徴収と申告納税

(ホ) 税負担についての選択性の有無に起因すると思われる税負担感

（関連） 直接税と間接税

(ヘ) 税目の多様性又は納付回数のひん度等に起因すると思われる税負担感

(ト) 税外負担と混同していることに起因すると思われる税負担感

(チ) 一般の世論等に起因すると思われる税負担感

(リ) 過去の税負担の重さの残留効果に起因すると思われる税負担感

(ヌ) 税の役割，意義等についての認識不足，無理解等に起因すると思われる税負担感

(ル) 社会に対する連帯感等の欠如に起因すると思われる税負担感

（税負担感に関する世論調査及びアンケート調査の結果）

(3) 税負担感の実態把握の資料としては，総理府，新聞社等が行なつた税に関する世論調査がある。これらの世論調査のなかには，税負担感を正面からとり上げているものもあり，この問題の検討資料としては，かなり利用できるものもあつた。しかし，さらに独自の観点から世論調査及びアンケート調査を行ない，既存の調査を補完する必要を認めた。

そこで，昭和46年１月総理府広報室に依頼して全国２万世帯を対象とする「税金に関する世論調査」を行なつた。さらに７月には，有識者約300人を対象とする「税負担感に関するアンケート調査」を行なつた。その結果の概要は第17表のとおりである。

第17表 国民の税負担感に関するアンケート(有識者関係)の調査の結果

問 1 （税負担感の原因）

大・大きな原因となつている。
中・大きいというほどではないがやはり相当の原因となつている。
小・原因であろうが小さい。
無・原因ではない。
○・1/4以上が大きな原因といい，かつ，相当の原因であるといつた者をも合すると1/2以上となる原因
×・1/4以上が原因でないといい，かつ，原因であろうが小さいといつた者をも合すると1/2以上となる原因

	事項	大	中	小	無	無回答	全体	学者	評論家	報道
1	生活水準，所得・資産水準からみて税が重い。	40	39	15	10	5	○	○		○
2	同程度の所得水準の人と比較し負担が大きいと考えて。	30	36	13	16	14	○	○	○	○
3	納税額に比し，自己の受益が少ないと考えて。	26	39	20	11	13		○		
4	政府や政治に対する不信から。	25	39	26	9	10			○	○
5	財政支出の内容に不満があるため。	25	33	32	10	9		○	○	
6	異なる所得水準の人と比較し所得差を考慮してもなお負担が大きいと考えて。	20	42	25	15	7				
7	税金の不正使用などに対する不満から。	20	36	29	14	10			×	
8	源泉徴収の場合のように，税負担について交渉の場がなく一方的に税額がきめられてしまうため。	18	33	25	22	11		×		○
9	税金はその性質上常に相当の負担感を伴うものである。	17	40	29	11	12			○	
10	世間一般で税金は重いといわれていることの影響で。	11	24	21	44	9	×	×		×
11	税の意義，役割などについての認識不足や無理解のため。	10	30	30	28	11	×			×
12	所得水準の上昇が著しく，そのため税負担が前年に比し増加することから。	9	42	37	12	9				
13	現代社会における各種の不平不満のはけぐちとして。	9	31	29	27	13	×			×
14	直接税の負担のように，負担について選択の自由がないため。	8	31	24	35	11	×	×		×
15	社会に対する連帯感などが欠けているため。	6	31	27	33	12	×	×		×
16	申告納税の場合のように，税負担をあらためて意識させられるため。	6	20	37	27	19	×	×		×
17	税務署などの徴税機関の態度等から不愉快になつて。	5	18	48	28	10	×		×	×
18	税負担それ自体が大きいから。	4	43	27	18	17				
19	税金の種類が多く納付の回数が多いため。	4	27	32	35	11	×	×		×
20	社会保険料など税以外のものを一緒にして考えているため。	3	7	29	56	14	×	×	×	×
21	過去に税負担が重かつたことが気持に残つているため。	—	12	28	55	14	×	×	×	×

問2 （税負担感に対する考え方）

		（件）
1	納税者に国政に参加していることを意識させ，あるいは社会の一員であることを自覚させるといつた意味からも，ある程度の負担感はむしろあつた方がよい。	34
2	負担感は，それがどのようなものであつても，少ないにこしたことはない。	53
3	どちらともいえない	9
4	その他	13

(1) 不公平感があるのが問題である。 3

(2) 負担感が社会の前進につながるような政治を望む。 3

(3) 国民に政治不信がある限り，よい意味の負担感はあり得ない。 3

(4) 苦痛感を伴うような負担感であつてはならない。 1

(5) 国家は必要最少限度の行政を行なうにとどめ，ともかく減税せよ。 1

(6) 具体的意見なし。 2

こうした調査の結果からすると，税負担率と税負担感の関係については，次のようにいえるので

はなかろうかと思われる。

(イ) まず，たしかに各種の世論調査によれば，税金が高いとする声が多いとしても，税金の性質上負担がいくらかでもある限り，重いか軽いかと問われれば，反射的に重いと答えるのがある意味では普通であろう。アメリカにおける調査をみても，やはり，税金を重いとする者の割合は半分をこえている(第18表)。そのほかの国では適当な調査例が見当たらないが，当然のことながら，このことは，それらの国で税負担感がないことを示すものではないであろう。したがつて，わが国だけが，とくに税負担感が大きいとして問題とするのは当たらないという見方もあり得よう。

第18表 アメリカにおける税負担感の調査例

(1) 調査者　ギャロップ社
(2) 調査日時　1969年3月14日～17日
(3) 調査方法　面接調査
(4) 調査対象者　1514人回答
(5) 質問「あなたが払わなければならない連邦所得税の額は，高すぎる，だいたいよい，低すぎると考えますか。」
(6) 回答

高すぎる	69%
だいたいよい	25%
低すぎる	—
意見なし	6%

(7) 過去20年間の同じ質問に対し税が高すぎると答えた者のパーセント

1949年	43%	1957年	61%	1964年	55%
50	56	59	51	66	52
51	52	61	46	69	69
52	71	62	48		
53	59	63	52		

(ロ) 次に，負担感が大きいということは，税負担水準そのものの現われであるよりは，税制あるいはその執行の面で負担に不公平があると考えるところからくる不満の表現ではないかという見方もある。給与所得者の税負担が重いとするものなどは，その典型的な例である。

(ハ) また，財政資金が国民の福祉に焦点をおいて効率的に配分されていないと考えるところからくる不満，さらには政府の施策一般あるいは広く社会経済に対する不平不満の現われとして税負担感の重さを理解してよいではないかとも考えられる。

(税負担率と税負担感)

(4) 結局のところ，わが国において税負担感が大きいことは否定できないことであるとしても，わが国の税負担のあり方についての検討に当たつては，税負担率と税負担感とを直接に関連づけて考えることにはなお問題があるように思われる。

この場合，重い税負担感が税制の不公平よりその執行の不備に基づくものであるとすれば，その是正に努めるべきものであることはいうまでもない。また，それが財政全体の姿や役割についての国民の不満あるいは理解の不足に起因するものであるとすれば，関係者としては，それを改善する

ための十分な努力を払うべきものであろう。なお，税負担感については，納税者の自覚をうながすという意味において，ある程度のものはあつてもよいとする意見もみられるところである。

なお，税負担感については，税負担一般というよりは，所得税についてとくに大きいといわれているので，所得税負担に関連してより具体的に検討することが適当と考えられる。

5 税負担と公債

(税負担と公債の関係)

(1) 国の歳入の大宗をなすものは租税と借入金である。最近におけるわが国の一般会計歳入の構成をみると租税の占める割合が圧倒的に大きいが，公債も10％前後のウエイトを示している(第19表)。公共部門への資源移転の手段としては租税のほかに借入金もあることを考えると，税負担水準を論議する場合には公債のあり方についてふれておくことが必要である。

第19表 一般会計歳入の構成割合の推移（当初予算）

区分	昭和40年度	41	42	43	44	45	46
	%	%	%	%	%	%	%
租税及び印紙収入	89.9	74.1	76.9	80.7	85.1	87.3	88.1
専売納付金	4.5	4.2	3.3	4.0	3.6	3.3	3.1
官業益金及び官業収入	0.5	0.4	0.3	0.0	0.0	0.0	0.0
政府資産整理収入	0.7	0.6	0.5	0.4	0.3	0.2	0.2
雑収入	2.6	3.7	2.9	3.0	3.2	3.5	3.0
公債金	—	16.9	16.1	10.9	7.2	5.4	4.5
前年度剰余金受入	1.9	0.1	0.0	0.9	0.4	0.3	1.0
合計	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0

昭和40年の不況に際し，景気浮揚策として昭和41年度に当初予算で7,300億円の公債の発行が行なわれたのであるが，その後は景気の回復に伴う税収の増大に応じて財政体質の改善の見地から，一般会計の公債依存度を積極的に低下させる方向がとられてきている。第20表をみてみると，昭和41年度の当初予算では，16.9％あつた公債依存度が46年度当初予算では4.5％に低下した。

第20表 一般会計公債発行額と同依存度の推移

年度	当初			実績			減額実績
	発行予定額	当初予算額	依存度	実行実績	歳出決算	依存度	
	億円	億円	%	億円	億円	%	億円
昭和40年度	—	36,581	—	1,972	37,230	5.2	—
41	7,300	43,143	16.9	6,656	44,592	14.9	645
42	8,000	49,509	16.1	7,094	51,130	13.8	906
43	6,400	58,185	10.9	4,621	59,370	7.7	1,780
44	4,900	67,395	7.2	4,126	69,178	6.0	774
45	4,300	79,497	5.4	3,472	81,877	4.2	828
46	4,300	94,143	4.5	—	—	—	—

こうした状況を国際的に比較してみると，わが国の公債依存度はそれほど高いとはいえない（第21表）。また，政府債務残高の国民総生産に対する比率をみるとわが国は昭和45年度では9.2％となつているが，これはイギリスの85～90％，アメリカの40～50％，フランスの15～20％などと比較してかなり低いものとなつている（第22表）。

第21表　主要国の財政規模と公債依存度

国名	年度	財政規模 (C)	公債依存度
		億円	%
日本	昭和42年度	51,130	13.8
	43	59,371	7.7
	44	69,178	5.9
	45	81,877	4.2
	46	※ 94,143	※ 4.5
		億ドル	%
アメリカ	42	1,788	14.0
	43	1,845	—
	44	1,966	1.4
	45	2,116	11.0
	46	※ 2,366	※ 16.4
		百万ポンド	%
イギリス	42	10,871	—
	43	11,615	—
	44	12,822	—
	45	14,084	—
	46	※ 15,499	※ —
		百万マルク	%
西ドイツ	42	80,611	10.8
	43	88,083	5.1
	44	97,285	—
	45	93,623	0.5
	46	※ 100,145	※ 3.7
		百万フラン	%
フランス	42	121,995	4.0
	43	133,551	5.9
	44	147,788	—
	45	162,233	—
	46	※ 166,462	※ —

（備考）　1　大蔵省理財局調による。
　　2　※は当初予定又は実績見込みである。

第22表　政府債務残高の国民総生産に対する比率等の国際比較

国別	年度	政府債務残高／国民総生産	政府債務残高／一般会計財政規模	国別	年度	政府債務残高／国民総生産	政府債務残高／一般会計財政規模
	昭和年度	%	%		昭和年度	%	%
日本	39	4.6	40.7	西ドイツ	39	8.4	52.9
	40	5.4	47.5		40	8.1	52.9
	41	7.0	59.7		41	8.5	56.2
	42	8.5	74.7		42	10.0	60.3
	43	9.1	80.6		43	9.8	64.6
	44	8.9	83.1		44	—	—
	45	9.2	83.4		45	—	—

国別	年度	政府債務残高／国民総生産	政府債務残高／一般会計財政規模	国別	年度	政府債務残高／国民総生産	政府債務残高／一般会計財政規模
	昭和年度	%	%		昭和年度	%	%
アメリカ	39	50.3	268.5	フランス	39	20.2	97.1
	40	46.9	238.3		40	18.3	86.5
	41	43.9	208.0		41	16.0	75.2
	42	43.4	192.7		42	15.8	74.3
	43	41.1	194.7		43	15.6	72.9
	44	—	—		44	—	—
	45	—	—		45	—	—
イギリス	39	91.6	394.7				
	40	88.0	370.6				
	41	85.0	335.3				
	42	86.1	296.7				
	43	—	—				
	44	—	—				

（公債発行推進論）

(2) 以上のような公債発行の現状を背景として，資源の適正配分の見地から，もつと公債を増発していいのではないかとの議論がみられる。

すなわち，現在のわが国においては，社会資本の立ち遅れが目立ち，経済の高度成長のもとで民間設備投資の拡大に比べ，政府の公共投資は相対的に不足をきたしている。その結果，道路，港湾等の公共施設，住宅，上下水道等の生活関連施設の面でのその整備が遅れ，交通運輸の渋滞をきたして国民生活向上の妨げとなつており，これは国民福祉の充実を図つていくうえで少なからぬ障害となつている。ところで，これらの財源を租税に求めるとすると，いきおい可処分所得の減少により，消費支出を縮減せざるを得ないこととなり，国民の福祉向上にも逆行することとなる。したがつて，公債を増発して民間投資に充てられる資金を公共投資に振り向けることにより，公共投資の拡充を図るべきであるとするものである。

また，公債の発行により一般の資本市場で資金を調達し，その資金によつて完成した施設の利用者の支払う料金等を償還資金に充てることは，より公平の原則にかなうものとされよう。償還資金の全部又は一部を個々の利用者でなく施設完成後の全体としての利用者に負担させる趣旨で後年度の租税収入により償還していく場合には，税負担を世代間に公平に配分できるともいわれる。

さらに，税率は，予測可能性の見地から，ある程度安定的であることが望ましく，社会資本の充実が急がれる場合でも，税率の変更よりはむしろ公債の増発により調達することが望ましいとする意見もある。

（公債発行慎重論）

(3) このような議論に対しては，国債の発行額を論ずる際には，その前に財政の収入・支出の適正規模とそのなかにおける租税収入や公共投資の割合を論ずべきであり，国債と公共投資だけをとり出

して議論するのは適当でないとする考え方がある。すなわち，まず適正な公経済部門の規模について検討するとともに，そのなかで公共投資，社会保障関係費等の地位を議論する必要があり，さらにこうした歳出面を受けて歳入面で租税，公債等の果たすべき役割を検討すべきである。国債の問題はこうした全体としての検討課題の一環として扱われるべきであつて，単に公共投資だけと結びつけて論議するのは適当でないというものである。

また，公債発行が果たして民間の設備投資を削減して，その資金を公共投資に回すことになるかどうかについても種々議論のあるところである。すなわち，一般に租税は民間の消費を削減し，公債発行は投資に向けられる資金を吸収するとする意見がある一方，公債発行による公共投資の増加のアナウンスメント・エフェクト等を考えると，公債発行は民間投資にさらに拍車をかけることになりかねず，むしろ民間投資を抑制するには法人税の増税によるべきであるとする意見もある。

さらに，国債によつて税負担を世代間に配分することができるという議論については，完全雇用に近い状況のもとでは，国債の発行は当世代の利用できる資源を公共部門へ移すことになるのであるから，実質的な負担はやはり当世代が負うことになるという意見もみられるところである。

また，公債には通常議論の対象とされる長期国債のほかに地方債や政府保証債もあり，それらを一体として国及び地方の財政のなかで考えなければ意味がないとする意見がある。

このほか，現在のわが国では，まだ，多額の公債を発行するための公社債市場が整備されておらず，国債の大部分が金融機関に引き受けられることに対し疑問をさしはさむ向きもある。なお，これに関連して，国債発行の歯どめは，本来金利機能に期待すべきものであるところ，わが国の金融市場の現状では，それに期待することは困難であるとする議論もみられる。

（当面の公債発行の考え方）

(4) 今後のわが国の財政において国債の占めるべき地位については，福祉社会の実現のために財政需要が増大していくとしても，わが国の租税負担の現状からみて，その財源を租税に求めるうえで，なお，余裕がないとはいえないとする意見があり，一方，社会資本の充実のために国債の発行により積極的に公共投資の拡充を図るべきであるとする見解もあり，必ずしも意見の一致がみられてはいない。ただ，国債が公共投資と民間設備投資に及ぼす効果等について上述のように種々議論があるところであり，また，公共投資の拡大の要請が強いことは抽象的には理解できるとしても当面そうした大幅な拡充を具体的に想定する経済計画も策定されていないところから，少なくともこの段階においてとくに国債の依存度を大幅に引き上げる積極的な根拠は乏しいのではないかと考えられる。

なお，短期的にみた場合，景気が沈滞して税収が期待できないときには，資源配分の点は別として景気対策の観点から国債の増発を考えてよい場合が出てくるであろう。そのためにも，好況期には国債の依存度を下げておき，国債発行の弾力性を保持しておくことが必要ではないかと思われる。

第2 税 体 系

1 税体系の検討の意義と方法

(検討の意義)

(1) 税体系のあり方の問題は，全体としての租税収入をどのような種類，形態の租税によつて調達するかということである。たとえば，公共目的のための資源配分，所得再分配，景気変動の調整，適正な経済成長の確保といつた財政の役割からみて，企業部門と家計部門にそれぞれどの程度の税負担を求めるべきか，また家計部門における税負担配分の基準としては，所得，支出及び資産という三つの基本的指標をそれぞれどの程度重視すべきかといつた点が基本的問題となる。

このように税体系のあり方を考察することは二つの点で重要な意義がある。一つは，税体系の違いによつて経済に与える影響が異なつてくることである。税負担水準が同一であつても，税制の仕組みが異なるときは，家計部門における消費と貯蓄の選択，消費需要の構成，企業部門における投資態度などが変化し，経済の姿も異なつたものとなる。もう一つの点は，全体としての税負担が同じであつても，税の組合せの体系が異なるときは納税者による負担の受けとめ方に差異が出てくるということである。個々の納税者の具体的な税負担を決め，また納税者の負担感に直接反映するのは，当然のことながら国民所得に対する税収の比率という形で表わされるような全体としての税負担水準ではなく，各人の各税目ごとの負担である。

このようにして，税体系の問題は，税負担水準と同じように，あるいはそれ以上の重みをもつて全体としての国民経済や個人の経済活動に関連しているということができる。

(検討の方法)

(2) ところで，ここで税体系の問題をとり上げるに当たつては，あたかも白紙に画をかくように，わが国の現行税体系を全く無視して，新しい税体系をつくり上げることを検討してみても，それは実際問題としては意味がなく，また現実には不可能なことであろう。したがつて，税体系のあり方の検討については，現実の体系を一応の前提として，これにどのような改善を加えていくべきかを考えるのが適当であると認められる。

第23表 現行の国税の税体系

区分	昭和45年度		46(予算)	
	金額	構成比	金額	構成比
	億円	%	億円	%
所得税	24,282	31.2	28,328	32.1
法人税	25,671	33.0	28,715	32.5
相続税ほか	1,391	1.8	1,746	2.0
間接税	26,410	34.0	29,486	33.4
計	77,754	100.0	88,275	100.0

(備考) 昭和45年度は決算額，46年度は予算額である。

わが国の現行の税体系をみると，国税では，所得税，法人税及び間接税がほぼ3分の1ずつを占めている(第23表)。わが国の税体系のあり方について検討を進めるに当たつては，結局，これらの三つの租税について，それぞれの負担水準を中心としてどのような問題があるか，またそれぞれの負担を今後どのように考えていくべきかを考察し，そうした検討の結果を総合したところに今後の税体系の基本的方向を求めるべきであろう。

(直接税と間接税)

(3) 税体系を論議するに当たつては，直接税と間接税との割合が問題とされることが多い。

しかし，直接税と間接税との割合である直間比率を，それ自体の固有の問題としてとり上げることは，理論的にはあまり意味のないことが従来からもしばしば指摘されている。

直接税と間接税との区分についてはいくつかの基準があるが，一般的には，租税が転嫁を予定されているかどうかを基準としたものであるといわれている。しかし，租税が実際に転嫁されているかどうかは，必ずしもその税特有の性格によるものではなく，それをとりまく具体的な経済条件によつて左右されるところが大きいことを考えれば，立法者が転嫁を予定しているかどうかという主観的意図による分類が適当かどうかという点がまず問題となろう。

さらに，従来の直接税という概念のなかには負担の帰着の態様がかなり異なる所得税と法人税とが同じ次元で含まれており，これらをひとまとめにして議論することになるという問題があることに留意しなければならない。税収中に占める法人税のウエイトがかなり大きいわが国の税体系を考える際には，とくにこの点に注意する必要がある。

租税負担について通常問題とされるのは，個人の税負担である。この意味では，法人税は所得税や間接税とはやや異質の税目となつている。法人税の転嫁の問題については，必ずしも意見が一致していないが，もし法人税が転嫁するとすれば，法人税負担の問題は，雇用者と消費者の負担の問題となるし，転嫁しないものとすれば，個人株主の負担の問題となるであろう。しかし，法人税収の過半を占める公開大法人の場合には，所有と経営との分離が著しく，法人税負担を個人株主の負担と割り切ることは困難である。そうなると，大法人の法人税負担は，通常問題とされる個人の税負担とは性格の異なるものとなるであろう。

以上のような点を考えるならば，税体系の検討に当たつては，直接税と間接税との比率自体を問題とするのではなく，所得税，法人税，酒税，物品税等の個別の租税の負担水準のあり方を中心に検討を加えるべきこととなる。直間比率はこれらの個々の税負担の総合的結果として算出されるに過ぎないものであろう。

(直間比率の意味)

(4) 税体系の検討に当たつて直間比率それ自体を問題とすることは，上に述べたように理論的にはあまり意味のあることではない。

しかし，いわゆる直間比率というのは，税体系について概括的に論議し，おおよその判断を下すにあたつて簡便に用いられる一つの指標であつて，これがあまり一方にかたよることは問題であるとする議論もあることは事実である。

わが国の税体系は，すでにみたように，所得税，法人税，間接税がほぼ3分の1ずつを占めている。所得税と法人税をあわせて直接税とすれば，いわゆる直間比率はおおむね2対1となる。昭和30年代には直接税はおおむね50%台で間接税は40%台となつており，昭和30年代初期には間接税が50%をこえることもあつたのであるが，その後急速に間接税のウエイトが低下して3分の1になつているわけである(第24表)。直間比率があまり一方にかたよることは問題であるといつた議論からすれば，これは留意すべき傾向であるということになるであろう。ただ，こうした場合にも少し立ち入つた議論をする場合においては，やはり，直接税のなかには法人税がかなりのウエイトを占めていることは念頭におく必要があり，直接税が間接税の2倍になつたとしてもその半分は法人税であつて，所得税が間接税の2倍になつているのではないことに留意する必要がある。法人税のウエイトの小さい外国では直接税の割合が大きいということはそのまま所得税のウエイトの大きいことを意味するが，わが国では直接にはそのようには結びつかないわけである(第25表)。

第24表　直接税及び間接税の比率（国税）

年度	総額		直接税		間接税	
	金額	比率	金額	比率	金額	比率
	百万円	%	百万円	%	百万円	%
昭和 9～11年度	1,226	100	427	34.8	799	65.2
	億円		億円		億円	
24	6,364	100	3,444	54.1	2,920	45.9
25	5,708	100	3,136	54.9	2,572	45.1
26	7,231	100	4,250	58.8	2,981	41.2
27	8,430	100	4,757	56.4	3,673	43.6
28	9,425	100	5,073	53.8	4,352	46.2
29	9,341	100	4,962	53.1	4,379	46.9
30	9,369	100	4,811	51.4	4,558	48.6
31	10,868	100	5,767	53.1	5,101	46.9
32	12,018	100	6,289	52.3	5,729	47.7
33	11,908	100	5,803	48.7	6,105	51.3
34	13,724	100	6,818	49.7	6,906	50.3
35	18,015	100	9,784	54.3	8,231	45.7
36	22,277	100	12,277	55.1	10,000	44.9
37	23,907	100	13,815	57.8	10,092	42.2
38	27,317	100	15,826	57.9	11,491	42.1
39	31,592	100	18,467	58.5	13,125	41.5
40	32,797	100	19,416	59.2	13,381	40.8
41	36,630	100	21,718	59.3	14,912	40.7
42	43,968	100	26,624	60.6	17,344	39.4
43	53,238	100	32,826	61.7	20,412	38.3
44	64,554	100	41,174	63.8	23,380	36.2
45	77,754	100	51,344	66.0	26,410	34.0
46 予算	88,275	100	58,789	66.6	29,486	33.4

（備考）　1　特別会計中の諸税及び専売納付金を含み，昭和45年度までは決算額，46年度は予算額である。
2　直接税，間接税の区分は下記による。
直接税　所得税，法人税，相続税，富裕税，再評価税，地租，営業収益税，資本利子税，鉱業税，臨時利得税，旧税及び還付税収入
間接税　直接税以外のもの

第25表　直接税に占める所得税，法人税の割合

区　　分	日　本（昭和46年度）	アメリカ（45）	イギリス（45）	西ドイツ（44）	フランス（45）
	%	%	%	%	%
直接税	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
所得税	48.2	72.3	72.7	75.0	63.7
法人税	48.8	24.6	22.7	17.7	25.3
相続税ほか	3.0	3.1	4.6	7.3	11.0

（備考）　日本は昭和46年度予算額による。

2　現行の税体系

（わが国の税体系の推移）

(1)　現在の国税の税収構造では，すでにみたように，所得税，法人税及び間接税がそれぞれほぼ3分の1ずつを占めているが，この割合は，わが国の高い経済成長の過程で相当の変化を示してきている。

最近のほぼ10年間の流れをみると，所得税は昭和36年度においては国税収入中の22.2%を占めていたが，その後その割合を漸次高め，昭和46年度（当初予算。以下同じ。）においては32.1%となつている。これに対して，間接税は，昭和36年度においては全国税収入中44.9%の割合を占めていたものが，昭和46年度においては33.4%に低下している。所得税は間接税の半分以下だつたのが両者が肩を並べるに至つているわけである。一方，法人税は，多少の変動はあつても，その国税収入中に占める比率はおおむね一定した推移をみせている（昭和36年度32.1%，昭和46年度32.5%）。

第26表　国　税　収　入　の　構

区　　分	昭和9～11年度	16	24	25	30	31	32	33	34
	%	%	%	%	%	%	%	%	%
直接税	34.8	64.1	54.1	54.9	51.4	53.1	52.3	48.7	49.7
所得税	11.1	28.4	43.8	38.5	29.8	28.1	20.9	21,8	20.3
法人税	7.9	10.9	9.7	14.7	20.5	23.9	30.3	25.9	28.5
相続税	2.5	1.3	0.6	0.5	0.6	0.7	0.7	0.7	0.7
その他	13.3	23.5	0.0	1.2	0.5	0.4	0.4	0.3	0.2
間接税	65.2	35.9	45.9	45.1	48.6	46.9	47.7	51.3	50.3
酒税	17.6	7.3	13.1	18.5	17.1	15.9	15.8	16.4	15.9
砂糖消費税	6.7	2.4	0.1	0.1	5.1	5.0	4.2	4.7	2.5
揮発油税	—	0.2	0.7	1.3	2.7	3.0	4.1	4.8	6.0
物品税	—	3.7	3.3	2.9	2.9	3.0	3.2	4.0	4.5
関税	12.8	1.8	0.1	0.3	2.9	4.2	4.3	4.3	5.9
印紙収入	6.8	3.0	1.4	1.6	2.5	2.6	2.8	3.1	3.1
専売納付金	16.5	8.4	18.6	20.1	12.7	10.6	10.2	10.6	9.2
その他	4.8	9.1	8.6	0.3	2.7	2.6	3.1	3.4	3.2
合計	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0

（備考）　昭和45年度までは決算額，46年度は予算額である。

次に，これをやや長期的に眺めることとして，まず，昭和９～11年度の税収構造をみると，所得税は11.1％，法人税は7.9％でその他の租税をあわせて直接税は34.8％を占めていたのに対し，間接税は65.2％を占めている(第26表)。戦前は酒，たばこ，砂糖に対する消費税や関税収入が国税収入の過半を占めていたのであるが，その後大戦の戦費調達のために所得税，法人税に収入を期待することとなり，それが戦後のインフレ過程に引き継がれてきたわけである。戦後，シャウプ勧告によつてわが国の税制は所得税を中心として構成されることとなり，昭和25年度の所得税のウエイトは38.5％に上昇した。しかし，その後は累年所得税の減税が行なわれたため，一時所得税の比重が低下したが，近年は経済の高度成長を背景とした個人所得の増大などにより，再び漸次その比重を高めて間接税に比肩するところまできたわけである。

(諸外国との比較)

(2) わが国の税体系の特徴を検討するうえでは，諸外国との比較を行なつてみる必要がある。第27表は，欧米各国の税収構成を示したものであるが，わが国の税収構成との対比をみると，まず所得税のウエイトをみるとアメリカの62.4％は別格としても，イギリス41.7％（所得税と付加税との合計)，西ドイツ36.7％と，わが国の32.1％を上回つており，一方フランスは21.1％で，わが国よりも低い割合となつている。法人税は，アメリカ21.3％，イギリス13.1％，西ドイツ8.7％，フランス8.4％と，いずれもわが国の割合を下回つている。また，間接税をみるとアメリカが13.7％とわが国よりもその比重が小さいほかは，イギリスが42.6％とわが国の間接税の割合を上回り，さらに一般消費税を有するヨーロッパ大陸諸国においては，間接税の比重は西ドイツ51.1％，フランス66.9％とわが国をかなり上回つている。

成の累年比較

35	36	37	38	39	40	41	42	43	44	45	46
%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
54.3	55.1	57.8	57.9	58.5	59.2	59.3	60.6	61.7	63.8	66.0	66.6
21.7	22.2	24.2	25.3	26.5	29.6	29.6	29.3	30.3	31.1	31.2	32.1
31.8	32.1	32.7	31.6	30.9	28.3	28.2	29.8	29.9	31.1	33.0	32.5
0.7	0.7	0.9	1.0	1.1	1.3	1.5	1.5	1.5	1.6	1.8	2.0
0.1	0.1	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
45.7	44.9	42.2	42.1	41.5	40.8	40.7	39.4	38.3	36.2	34.0	33.4
13.8	13.3	11.6	11.6	12.1	10.8	10.6	10.3	9.5	8.6	7.9	7.5
1.6	1.4	1.4	1.1	0.9	0.9	0.8	0.8	0.7	0.6	0.6	0.5
5.7	6.2	6.8	6.8	7.2	7.8	8.0	7.6	7.1	6.8	6.4	6.5
4.6	4.8	4.3	4.5	4.5	4.2	3.8	4.1	4.6	4.7	4.4	4.3
6.1	6.2	6.2	7.0	6.9	6.8	7.0	7.2	6.4	6.4	6.1	5.7
2.8	2.7	2.6	2.6	2.5	2.5	2.6	2.8	2.8	2.7	2.8	2.9
8.2	7.4	6.9	6.1	5.2	5.5	5.4	4.1	4.7	4.0	3.5	3.3
2.9	2.9	2.4	2.4	2.2	2.3	2.5	2.5	2.5	2.4	2.3	2.7
100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0

第27表 国 税 収 入 の 構

日本			アメ
税目	金額	構成比	税目
	百万円	%	
直接税	5,878,879	66.6	直接税
所得税	2,832,816	32.1	個人所得税
源泉分	2,066,186	23.4	法人所得税
申告分	766,630	8.7	
法人税	2,871,479	32.5	遺産税・贈与税
相続税	174,584	2.0	
間接税	2,948,643	33.4	間接税
酒税	658,362	7.5	酒税
砂糖消費税	48,694	0.5	たばこ税
揮発油税	573,286	6.5	関税
石油ガス税	13,816	0.2	製造業者消費税
物品税	382,230	4.3	（連邦基金分）
トランプ類税	673	0.0	（信託基金分）
取引所税	6,193	0.1	電信電話サービス税
有価証券取引税	17,876	0.2	通行税（信託基金分）
通行税	13,335	0.1	砂糖税
入場税	13,841	0.2	利子平衡税
自動車重量税	30,185	0.3	その他
関税	399,646	4.5	
とん税	5,678	0.1	
印紙収入	253,564	2.9	
専売納付金	290,458	3.3	
地方道路税	103,805	1.2	
石油ガス税（譲与分）	13,816	0.1	
自動車重量税（譲与分）	10,061	0.1	
特別とん税	7,097	0.1	
原重油関税	106,027	1.2	
合計	8,827,522	100.0	合計

成の国際比較

リ　カ		イ　ギ　リ　ス		
金　額	構成比	税　目	金　額	構成比
百万ドル	%		百万ポンド	%
122,130	86.3	直接税	8,356	57.4
88,300	62.4	所得税	5,653	38.8
30,100	21.3	付加税	277	1.9
3,730	2.6	利潤税及び超過利得税	1	0.0
		法人税	1,900	13.1
		キャピタル・ゲイン税	150	1.0
		遺産税	371	2.5
19,387	13.7	投資所得特別税	4	0.0
4,860	3.4			
2,200	1.6			
2,490	1.8	間接税	6,203	42.6
7,454	5.3	酒精税，ビール税及びぶどう酒税	905	6.2
(1,884)	(1.3)	炭化水素油税	1,380	9.5
(5,570)	(4.0)	たばこ税	1,160	8.0
1,620	1.1	仕入税	1,260	8.7
515	0.4	印紙税	119	0.8
119	0.1	自動車税	431	3.0
50	0.0	関税	230	1.6
79	0.0	選別雇用税	588	4.0
		その他	130	0.9
141,517	100.0	合計	14,559	100.0

第27表　国　税　収　入　の　構

西　　ド　　イ　　ツ

税目	金額		
	連邦税	州税	計
	百万マルク	百万マルク	百万マルク
直接税	22,140	39,738	61,878
所得税	16,016	29,745	45,761
法人税	3,813	7,082	10,895
付加税	814	—	814
財産税	—	2,458	2,458
相続税	—	454	454
ベルリン緊急賦課金	4	—	4
負担調整税	1,493	—	1,493
間接税	57,634	6,947	64,581
付加価値税	33,427	—	33,427
(旧)取引高税	284	—	284
道路貨物運送税	381	—	381
(旧)運送税	7	—	7
関税	2,889	—	2,889
不動産取得税	—	442	442
資本流通税	—	454	454
自動車税	—	3,507	3,507
保険税	—	555	555
競馬富くじ税	—	518	518
手形税	—	205	205
防火税	—	87	87
たばこ税	6,233	—	6,233
コーヒー税	1,132	—	1,132
紅茶税	38	—	38
砂糖税	123	—	123
ビール税	—	1,179	1,179
蒸溜酒専売益金	2,142	—	2,142
発泡酒税	214	—	214
マッチ税・専売益金	26	—	26
照明器具税	89	—	89
鉱油税	10,601	—	10,601
その他	50	0	50
合計	79,774	46,684	126,459

(備考)　日本は昭和46年度予算額，アメリカは昭和45年7月/46年6月会計年度補正予算案，イギリス及リベート（昭和45年度　5百万ポンド）を考慮していない。

成の国際比較（続き）

	フランス		
構成比	税目	金額	構成比
%		百万フラン	%
48.9	直接税	51,140	33.1
36.2	個人所得税	32,590	21.1
8.6	法人税	12,940	8.4
0.6	給与税	3,025	1.9
1.9	徒弟税	210	0.1
0.4	不動産建築特別税	120	0.1
0.0	相続・贈与税	1,505	1.0
1.2	銀行収益特別税	750	0.5
51.1			
26.4			
0.2			
0.3			
0.0	間接税	103,297	66.9
2.3	登録税	5,355	3.5
0.3	印紙税	3,210	2.1
0.4	取引所取引税	270	0.2
2.8	関税	13,701	8.9
0.4	たばこ・マッチ専売益金	4,790	3.1
0.4	飲料税（ぶどう酒・りんご酒税，アルコール税等）	3,131	2.0
0.2			
0.1	道路使用特別税	120	0.1
4.9	取引高税	72,171	46.7
0.9	（付加価値税）	(71,821)	(46.5)
0.0	（金融活動特別税）	(350)	(0.2)
0.1	その他	549	0.3
1.7			
0.2			
0.0			
0.1			
8.4			
0.0			
100.0	合計	154,437	100.0

びフランスは昭和45年度予算額，西ドイツは昭和44年度決算額である。なお，イギリスについては，輸出

このように，諸外国の税体系と比較したときのわが国税体系の特徴は，法人税の占める割合が相対的に大きく，一方，間接税の占める割合が小さいことにあるといえよう。わが国の法人税の割合が相対的に大きいのは，わが国の法人税の負担水準が重いためではない。これは，あとで述べるように，欧米各国では，法人税以外の所得税や間接税の負担がわが国よりかなり重くなつていることから全体の税収中の法人税の構成比が相対的に小さく表わされているためであると考えられる。

（税体系についての従来の税制調査会の考え方）

(3) このようなわが国税体系について，従来の税制調査会の態度をみると，そのときどきの国民の税負担の状況や財政需要によつて力点のおきどころは異なるが，どちらかといえば間接税の課税水準の維持ないし拡充の方向を示唆していることがうかがわれる。

昭和28年11月の税制調査会の答申は，所得税の減税のために間接税の増徴を行なうことはやむを得ないとし，昭和31年12月の臨時税制調査会の答申も，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ている。昭和36年12月の税制調査会の答申は，所得税が重いだけでなく間接税の負担もまた重いとして間接税負担の軽減を示唆したが，昭和39年12月の税制調査会の長期答申は，間接税軽減の必要性は直接税の場合より低いとしている。昭和41年12月の税制調査会の「長期税制のあり方についての中間答申」になると，間接税等の地位がほぼ現状程度にとどまるようその負担の適正化を図つてゆくべきであるとしており，昭和43年7月の税制調査会の「長期税制のあり方についての答申」でも，間接税等の負担が，個別物品についても，また消費支出総体からみても，できる限り適正な水準に維持されるよう努めるべきであるとしている。これらの答申の方向にもかかわらず，現実には間接税収入のウエイトが最近漸次低下してきていることは上にみたとおりである。

3　所得税について

（税体系における所得税の地位）

(1) 所得税は，各種の人的控除と累進税率との組合せによつて個人の担税力に即応した負担を求めることができる租税であり，所得の再分配に寄与することができる近代的，合理的な租税であるといわれている。これまでの税制調査会の答申も，しばしば所得税をもつて税体系の中心をなすべきものとしている。

所得税のわが国税体系に占める地位としては，昭和25年のシャウプ税制以後昭和30年代初めまでは，税収全体の30％以上を占めていたが，昭和32年度の所得税の大幅減税によりその割合は一挙に20％に低下し，その後しばらくはそうした水準で推移することとなつた。その後，経済が高度成長期に入るとともに，その累進構造の結果，累年の減税にもかかわらず，逐次そのウエイトは上昇して昭和40年度には30％に近づき，昭和46年度では32.1％となつている（第28表）。

この所得税収入の国税収入に占める割合を諸外国と比較してみると，フランスの21.1％は上回つているものの，アメリカの62.4％の2分の1程度，イギリスの41.7％の4分の3程度となつており，西ドイツの36.7％よりも低いものとなつている（第27表）。

第28表　国税収入中に占める所得税のウエイトの推移

年度	ウエイト	年度	ウエイト
	%		%
昭和25年度	38.5	昭和36年度	22.2
26	31.2	37	24.2
27	32.0	38	25.3
28	31.0	39	26.5
29	30.6	40	29.6
30	29.8	41	29.6
31	28.1	42	29.3
32	20.9	43	30.3
33	21.8	44	31.1
34	20.3	45	31.2
35	21.7	46（予算）	32.1

（備考）　昭和45年度までは決算額，46年度は予算額による。

（負担水準の現状）

(2)　わが国の所得税の全体としての負担率をみると，必ずしも高いとはいえず，諸外国に比較すると，むしろかなり低いものとなつている。

個人所得に対する所得税額の割合でみると，わが国は昭和44年度において4.4％，昭和46年度見込では4.6％となつているが，アメリカでは12.3％，イギリスでは13.8％（以上昭和44年度），西ドイツでは8.5％，フランスでも4.5％（以上昭和43年度）となつている。なお，わが国の場合，個人住民税を加えても，4.4％は5.7％となる程度である（第29表）。

第29表　個人所得に対する所得税額の割合の国際比較

区分	日本		アメリカ	イギリス	西ドイツ	フランス
	昭和46年度（見込）	44	(44)	(44)	(43)	(43)
	億円	億円	億ドル	億ポンド	億マルク	億フラン
個人所得 (A)	613,400	451,477	7,489	378.0	4,703	5,531
所得税額 (B)	28,328	20,056	922	52.1	399	251
	%	%	%	%	%	%
割合 (B)/(A)	(5.9)　4.6	(5.7)　4.4	(13.6)　12.3	13.8	8.5	4.5

（備考）　1　割合の（　）書は，日本は個人住民税負担を加えた場合のもの，アメリカは州所得税負担を加えた場合のものである。

2　日本の昭和46年度の個人所得は昭和46年度当初見通しにより，所得税額は予算額である。

所得税の課税最低限をとつても，わが国は，アメリカ，フランスよりも低いが，イギリス，西ドイツよりも高い(第30表)。課税最低限の水準は所得水準と関連が深く単純に計数的に比較することには若干問題もあろうが，これらの国の所得水準が現在のわが国の水準と同じであつた時点を比較してみても，わが国の課税最低限の水準はフランスを除く各国よりも高くなつている(第31表)。

有業人口に対する所得税納税者数の割合をみても，わが国（昭和46年度見込）では60.3％となつているが，諸外国（昭和41年度）では，アメリカ74.6％，イギリス76.1％，フランス44.9％

第30表　所得税課税最低限の国際比較（昭和46年分）

区　分	日　本	アメリカ	イギリス	西ドイツ	フランス
	円	ドル	ポンド	マルク	フラン
独身者	382,042	1,700 (612,000円)	417 (360,288円)	3,420 (336,391円)	7,699 (499,049円)
夫婦者	631,593	2,350 (846,000円)	597 (515,808円)	5,100 (501,636円)	11,449 (742,124円)
夫婦子1人	794,943	3,000 (1,080,000円)	797 (688,608円)	6,300 (619,668円)	13,610 (882,200円)
〃　子2人	963,727	3,650 (1,314,000円)	996 (860,544円)	7,980 (784,913円)	16,388 (1,062,270円)
〃　子3人	1,131,342	4,300 (1,548,000円)	1,227 (1,060,128円)	9,780 (961,961円)	19,027 (1,233,330円)

（備考）　1　給与所得者の場合のものである。

2　邦貨換算は，昭和45年1月1日現在のＩＭＦ平価に基づいて計算した。

1ドル＝　360円

1ポンド＝　864円

1マルク＝ 98.36円

1フラン＝ 64.82円

第31表　1人当たり国民所得が同一水準であつた当時の各国の所得税の課税最低限

区　分	日　本	アメリカ	イギリス	西ドイツ	フランス
年　度	昭和46年度	26	44	43	42
1人当たり国民所得(A)	638,227円	646,200円	543,456円	621,090円	632,800円
課税最低限(夫婦子2人)(B)	963,727円	950,400円	633,312円	718,200円	1,002,650円
(B)／(A)×4	37.8%	36.8%	29.1%	28.9%	39.6%
課税最低限(夫婦子3人)(C)	1,131,342円	—	788,832円	880,200円	1,169,783円
(C)／(A)×5	35.5%	—	29.0%	28.3%	37.0%

第32表　有業人口に対する所得税納税人員の割合の国際比較

国　名	年　度	有業人口(A)	納税人員(B)	(B)/(A)
		千人	千人	%
日　本	昭和41年度	48,470	21,646	44.7
	46	51,200	30,890	60.3
アメリカ	41	76,018	56,709	74.6
イギリス	41	25,894	19,694	76.1
フランス	41	19,939	8,955	44.9

（備考）　1　日　本：有業人口は昭和41年は「労働力調査」による就業者総数の暦年平均であり，46年度は「昭和46年度政府経済見通し」による就業者総数である。納税人員は申告分と源泉分との単純合計である。

2　アメリカ：有業人口は“Statistical Abstract of the United States,1969”により，納税人員等は“Statistics of Income,Individual Tax Return,1967”による。なお，有業人口は労働力人口（16歳以上，含軍人）から失業者を差し引いたものである。また，納税人員は個人所得税の課税申告書件数であり，夫婦共同申告書（配偶者の所得の有無にかかわらず提出しうる。）を1件として取り扱つている。

3　イギリス：有業人口は“Annual Abstract of Statistics,1969”により，納税人員は，“Report of Commissioners of Her Majesty's Inland Revenue,112”による。なお，有業人口は労働人口（15歳以上，含軍人）から失業者を差し引いたものである。また，納税人員は個人所得税の課税申告書件数であり，夫婦共同申告書（配偶者の所得の有無にかかわらず提出しうる。）を1件として取り扱つている。

4　フランス：有業人口及び納税人員等は“Statistiques et Etudes Financières”による。なお，納税人員は，課税名簿に記載された納税義務者数であり原則として配偶者は除かれている。

となつている（第32表）。

課税最低限に累進税率を組み合わせた実効負担率でみると，わが国の所得税負担はたとえば夫婦子2人の給与所得者ではイギリスと比べると全階層を通じて軽い点は別として，アメリカと比べると年間給与額200～300万円前後ではわが国の方が軽く，西ドイツと比べても年間給与額2,000万円ぐらいまでわが国の方が軽い。わが国には所得税のほかに住民税もあることからこれを含めて考えた場合でもフランス，アメリカよりは重いが，イギリスよりは軽く，また，年間給与額350万円程度の所得階層までは，西ドイツよりも軽くなつている（第33表）。

第33表　所得税負担率の国際比較（夫婦子2人の給与所得者の場合）

給与年額	日本			アメリカ			イギリス	西ドイツ	フランス
	所得税	住民税	合計	所得税	州所得税	合計	所得税	所得税	所得税
	%	%	%	%	%	%	%	%	%
100万円	0.1	0.8	0.9	—	—	—	4.2	4.0	—
150	3.0	2.0	5.0	1.8	—	1.8	12.8	9.0	3.1
200	5.2	3.1	8.3	5.3	0.6	5.9	17.2	11.5	4.9
300 (350)	9.2 (10.9)	5.0 (5.8)	14.2 (16.7)	8.9	1.5	10.4	21.5	15.2 (16.8)	7.9
500	15.8	7.5	23.3	12.8	3.0	15.7	25.8	22.5	12.9
1,000	29.7	10.5	40.2	20.0	6.7	26.7	39.3	33.0	21.2
2,000	42.1	12.7	54.8	32.0	10.3	42.3	54.6	42.0	28.8
5,000	53.6	15.0	68.6	47.6	12.5	60.1	67.1	49.5	38.0

（備考）1　日本の住民税負担率は，均等割（標準税率700円）を含めて計算している。

2　アメリカ及び西ドイツについては，二分二乗課税を選択したものとし，イギリスについては，扶養子女は2人とも12歳未満であるとして，それぞれ所得税負担率を算定した。西ドイツの負担率は付加税（景気付加税は含まない）を含めたものである。

3　アメリカの州所得税は，ニューヨーク州を例にとつた。なお，ニューヨーク州では二分二乗課税は認められていない。

4　所得税負担率は，日本は昭和46年分（平年分）であり，諸外国は，昭和46年4月現在の税法に基づいて計算した。ただし，イギリスは1971年度税制改正を織り込んだ。

（これまでの負担水準の推移）

(3)　このように，わが国の所得税負担は計数的にみてかなり低いものとなつているが，ただ，最近の傾向をみると，きわめて徐々にではあるが負担が上昇してきている。

個人所得に対する所得税額の割合は，昭和25年度のシャウプ税制当時は7.2％とかなり高かつ

第34表　個人所得に対する所得税額の割合の推移

区　　分	個　人　所　得 (A)	所　得　税　額 (B)	割　　合 (B)／(A)
	億円	億円	%
昭和 9～11年度	134.73	1.42	1.1
25	30,708	2,201	7.2
30	71,948	2,787	3.9
31	78,652	3,049	3.9
32	86,201	2,518	2.9
33	92,165	2,593	2.8
34	103,240	2,780	2.7
35	120,398	3,906	3.2
36	142,536	4,958	3.5
37	164,620	5,795	3.5
38	192,591	6,907	3.6
39	221,380	8,374	3.8
40	251,592	9,704	3.9
41	288,215	10,842	3.8
42	335,788	12,896	3.9
43	390,278	16,131	4.2
44	451,477	20,056	4.4
45	531,100	24,282	4.6
46	613,400	28,328	4.6

（備考）　個人所得の昭和45年度及び46年度は昭和46年度当初見通しによる。また，昭和46年度の所得税額は予算額である。

第35表　所得税の自然増収額に対する減税額の割合の推移

区　　分	国　　税（一般会計）			うち所得税		
	自然増収額	減　税　額	割　　合	自然増収額	一般減税額	割　　合
	億円	億円	%	億円	億円	%
昭和 35 年度	2,096	＋　58	＋　2.8	590	—	—
36	3,930	648	16.5	965	631	65.4
37	4,807	987	20.5	1,968	414	21.0
38	3,131	499	15.9	1,973	277	14.0
39	6,826	836	12.2	2,017	620	30.7
40	4,647	813	17.5	2,740	802	29.3
41	1,190	2,090	175.6	1,893	1,320	69.7
42	7,353	803	10.9	2,245	1,084	48.3
43	9,476	550	5.8	3,924	1,050	26.8
44	11,905	1,503	12.6	5,855	1,503	25.7
（35 ～ 44 計）	(55,361)	(8,671)	(15.6)	(24,170)	(7,701)	(31.9)
45	13,771	1,768	12.8	6,480	2,461	38.0
46	14,965	1,387	9.3	6,948	1,666	24.0

（備考）　1　自然増収額は各年度の当初予算における税収見込額（税制改正前）の前年度当初予算額に対する増加額である。

2　減税額は，各年度の当初予算における税制改正による初年度減収額（＋は増収額）である。

たのであるが逐次低下し，昭和32年の大幅減税により2.9％と，２％台に落ちている。昭和34年度には2.7％と最低の水準となつたが，その後は経済の高度成長期に入るに及んで上昇に転じ，昭和36年には3.5％となつたあと少しずつ上昇し，昭和44年度には4.4％，昭和46年度には4.6％となつているもので，10年間に１～２％の上昇となつている（第34表）。

所得税が課税最低限と超過累進税率との組合せにより累進構造をとることから，所得水準の上昇以上に税負担が増大する傾向があり，これは所得税の性格からある程度当然のことであろう。その間，負担累増の緩和のためにほとんど毎年所得税の減税が行なわれてきているものの，負担割合は少しずつなだらかに上昇してきているものである。かなりの所得水準の上昇を背景とした負担水準のあり方としては，まずまず適切なものであつたと考えられる。昭和44年度までの10年間の所得税の減税状況をみると，所得税の自然増収に対する減税の割合は平均して32％程度となつている（第35表）。

（今後における負担水準の方向）

(4) 昭和43年の前回の長期答申は，当時の著しい所得水準の上昇を背景として所得税の負担軽減をとくに重視し，課税最低限を夫婦子３人の給与所得者で100万円にまで引き上げること，給与所得控除の適用される給与の収入階層を大幅に引き上げること，累進税率を緩和することの３点について具体的な減税目標を策定した。そして，こうした減税が達成されたあとは，課税最低限については一定の金額的目標をかかげて税制改正の指標とする必然性は失われ，所得税減税をそれほど急ぐ必要はないとしている。その後この減税目標は昭和44年度及び昭和45年度の２年度にわたる税制改正により完全に実現されることとなつた。しかしながら，昭和46年度税制改正においても所得水準の上昇による負担累増の緩和のため，引き続き相応の規模の所得税減税が行なわれている。このようなもとにおいても，個人所得に対する所得税収の割合は，昭和43年以来３年間に4.1％から4.6％へと上昇している。

今後における所得税の負担水準のあり方を考える場合においては，さきにみたように，わが国の負担率が諸外国に比べてかなり低く，また，全体の税収に占める割合も小さいことからみて，高福祉社会の実現を図つていく過程において所得税に依存する度合をある程度高めていく余地もありうるのではないかと考えられよう。

わが国の経済が今後においても相応の成長を続けていくとした場合には，所得税はかなりの自然増収を生み出すものと予想され，その一部を負担累増の緩和のために減税に充てるとしても，負担率はなだらかな上昇を示すのではないかと思われる。

たとえば，わが国の個人所得が今後年々13.5％程度増加するものとし，その場合の所得税収を個人所得弾性値を用いて推計し，自然増収の３分の１を減税に充てるとした場合の所得税負担の推移をみると，第36表試算Bのとおりとなり，４年間で0.7％程度の上昇となる。新経済社会発展計画における将来の経済の姿を前提とし，弾性値を用いて別途計算した所得税収により負担率を算定してもほぼ同じような結果が得られる（第36表試算C）。このような程度の負担水準の上昇であれば，アメリカ，イギリス，西ドイツなどと比べてもなおかなり低いところから，容認できるので

第36表 今後の所得税負担の予測（試算）

（億円　%）

区　　分	46年度（予　算）	50年度（試　算）
個人所得（A）	613,400	1,016,800
所得税（試算B）	28,328	53,550
所得税（試算C）		53,040
個人所得に対する所得税負担率		
B/A	4.6	5.3
C/A		5.2

（備考）昭和50年度の税収は，昭和46年度の予算額を基礎とし，次のような前提をおいて税収弾性値により推計した一応の試算値である。

(1) 試　算　B

税収弾性値は，昭和38年度から昭和44年度までの個人所得に対する所得税収弾性値の平均値を使用した。また，個人所得の成長率は，昭和46年度当初見通しの個人所得と新経済社会発展計画における昭和50年度の個人所得との間の平均成長率を使用した。

(2) 試　算　C

税収弾性値は，昭和38年度から昭和44年度までの国民総生産に対する所得税収弾性値の平均値を使用した。

また，国民総生産の成長率は，「昭和46年度政府経済見通し」における国民総生産と新経済社会発展計画における昭和50年度の国民総生産との間の平均成長率を使用した。

(3) 各試算とも，所得税について，毎年所得税の自然増収の3分の1相当額を減税にあてるものとして計算してある。

はなかろうかと思われる。この場合，他の租税の動向にもよるが，税体系中に占める所得税の割合もいくらか上昇することになると予想されるところである。

なお所得税については，これまでのように年々少しずつ減税を行なうことは適当ではないのではないかとの見方もあるが，所得税はその累進構造のために，所得水準が上昇すると負担率は逐次上昇する傾向があり，たとえば，今後，わが国の所得水準が，逐次上昇して現在のアメリカ並みの所

第37表 アメリカ並みの所得水準になつた場合

平均所得額	日本税法			アメ
	所得税額	住民税額	合計	所得税額
ドル	円	円	円	ドル
15,148				2,111
(5,453,280円)	966,000	441,450	1,407,450	(759,960円)
(6,311ポンド)				
(55,444マルク)	(17.7%)	(8.1%)	(25.8%)	(13.9%)
(85,240フラン)				

（備考）1　夫婦及び子2人の平均所得者（平均所得額はアメリカにおける昭和44年の1人当たり国民所得である。

2　所得税額及び住民税額は，各国とも昭和46年分である。

3　邦貨換算は昭和46年1月1日現在のIMF平価に基づいて計算した。1ドル＝360円，1ポン

得水準となると，現在のアメリカにおける所得課税負担よりも高い負担が課せられることになる（第37表）。その時点において一挙に負担の軽減を求めることが困難であるとすれば，所得水準の上昇に応じて常時その負担の適正化に配慮する必要があるであろう。

（負担上昇を求める場合の留意すべき事項）

(5) ところで，所得税は，理論的には，さきにみたようにきわめて近代的，合理的な租税であるとしても，現実には少なからぬ問題点をかかえている。今後，減税を行ないつつもたとえわずかずつとはいえ負担水準が上昇していくものとすれば，それらの問題点に対する配慮は，今後とも一層重要な課題となるであろう。

その第一は，所得税負担の実質的公平の確保の問題である。所得税は個人の担税力に応じた負担の公平な配分を図ることができるとされているが，それには，制度面でも実務面でも，まず，すべての所得が課税対象とされることが前提であり，そのためにはなお一層の努力が払われる必要がある。その第二は所得税の負担感の問題である。所得税は，その性格上，負担感がとくに強い租税であるために，その緩和が問題となる。これらの二つの問題は全体としての税負担のあり方のところでともにある程度ふれたところであるが，所得税の負担水準ととくに密接に関連する問題であるので，ここでさらに詳しくとりあげることとする。

（総合累進課税の原則の確保）

(6) 所得税は，個人の稼得するあらゆる種類の所得を総合し，これに累進課税を行なうものである。

(イ) しかしながら，これはたてまえであつて，実際には各種の政策的要請から総合課税からはずされたり，課税所得計算に特例が認められたり，全く免税とされたりする例がある。このような例外的措置が目立つようになると負担の公平な配分を理念とする所得税の理論的支柱がぐらつき，納税者の信頼も得ることができなくなる。医師の社会保険診療報酬課税の特例などはその顕著な例の一つであり，早急に是正すべきものと考えられる。

なお，所得税制については交際費や現物給与など，性質上は所得であつても社会通念や技術的観点などから必ずしも課税の対象としてとり入れ難いものが残るという面にも留意すべきであ

の各国における所得税負担（給与所得者）

リカ税法		イギリス税法	西ドイツ税法	フランス税法
州所得税額	合計	所得税額	所得税額	所得税額
ドル	ドル	ドル	ドル	ドル
499	2,610	3,248	3,389	2,098
(179,640円)	(939,600円)	(1,169,424円)	(1,220,156円)	(755,153円)
(3.3%)	(17.2%)	(21.4%)	(22.4%)	(13.7%)

の4倍として計算したもの）に対して，各国税法を適用した場合の所得税及び住民税負担額を比較したもの

ドル＝864円，1マルク＝98.36円，1フラン＝64.82円

ろう。

(ロ) さらに，所得課税の対象となる所得そのものは，おのずと客観的に明白になるものではなく，現実には納税者の申告によつて明らかにされるものである。もちろん税務官署の調査，指導は行なわれるもののそれに限界があるとすれば，正直でない納税者についてはもれが出てくる。正確な記帳によつて納税を行なう青色申告者は年々増大してきているが，申告所得者の半分程度にとどまつている。こうしたところから，源泉徴収を受ける給与所得者などからは，申告納税者の所得は十分は握されていないのではないかとして，いわゆるクロヨンといつた批判や不平不満が出されることがある。

もちろん，所得税であれ他のいかなる税制であれ，負担の実質的公平といつてもその完ぺきを期することは実際問題としては困難で，通常の納税者が一応公平であると考える程度に執行されることで満足すべきであろうが，所得税についてこの面での批判がとくに強く提起されることが多いことは留意すべきであろう。

(ハ) こうしたクロヨンといつた批判については，給与所得者には給与所得控除が認められている事実を考えに入れなかつたり，収入と所得を混同して事業所得者と給与所得者との税負担を比べるようなところから生まれている面もないとはいえないであろう。こうした誤解に類するものがあるとすれば，関係者としてこれをただすための努力を払うべきであろう。

また，より基本的には，そうした批判や不平不満の発生してくる素地をなくすためにも，税務の執行面で配慮すべき余地は必ずしも小さくないであろう。

この点については，たとえば，次のような措置が考えられよう。

① 青色申告者の増加に配慮すること

② 課税最低限の引上げによつて納税人員の急激な増大を抑えること

③ 納税者の協力を得られるよう所得計算や納税手続についての簡素合理化を進めること

④ 税務官署の定員の増加，機構，事務運営等の重点化，効率化に配慮すること（電子計算機システムの大幅な導入など）

なお，昭和45年分の申告所得者約450万人のうち半分は所得金額が100万円以下で，しかもその税額は全体の7％程度であるという現状を十分認識する必要がある。

（負担感の問題）

(7) 所得税は，個人が稼得したもののなかから直接国に納付するものである点から，とくに負担感が強いといわれる。

(イ) 税金についてのアンケートなどにおいて，税金が重い，とくに所得税が重いとする回答がかなりの部分を占めている（前出24ページ第16表参照）。しかしながら，現在の所得税の負担率は，上記にみるように必ずしも高いとはいえず，諸外国に比べればむしろかなり低いものとなつている。そうであるとすれば，所得税の負担感が大きいということは，所得税の全体としての負担水準の程度とは必ずしも深い関連はなく，全般的な所得税の負担水準のあり方を考える場合においては，負担感の問題と直接結びつけて考えることにはなお問題が残るのではないかと思われる。

(ロ) 所得税の負担感は負担水準よりは所得税の制度面や執行面の問題と密接な関連をもつているように思われる。例えば，給与所得者が，医者や大株主の所得税の負担が不当に軽減されているのではないかと考えるところからくる負担感である。こうした負担感は，さきに述べた所得税の制度面，執行面における実質的公平の確保のための努力によつて相当緩和することが可能であり，またそのように努力すべきものであろう。

(ハ) ところで，納税者の納めた税金はその全額が公共サービスに向けられる。それを納税者が負担と感じるのは，公共サービスの内容が自己の希望するものとなつていない場合かあるいは公共サービスの存在を十分理解していない場合ではないかと考えられる。公共サービスの内容について不満がある場合についていえば，大きくは政治の問題となるであろうが，公共支出の効率化の問題として解決される面もあるであろう。

また，公共サービスについての理解や評価が不十分なために負担感を強くもつ場合はかなりあるのではないかと考えられる。今まで行なわれた世論調査でも，歳出の情報を全く与えないで質問した場合と情報を与えて質問した場合とでは，税金を重いとする者の割合にかなりの差が認められる（第38表）。公共サービスについて世論から深い理解と評価が与えられるよう財政問題についての広報活動の面で関係者の一層の尽力が要請されるところである。

第38表　税負担感と公共サービスとの関係

	〔教育費を提示した場合〕 小中学生，高校生，大学生の1人当たりに対して，国や県・市町村が支出している費用はこの表のとおりです。あなたはこのような教育や社会保障など自分がうけている公共サービスのことを考えると，税金は重すぎると思いますか，まあ適当だと思いましか，むしろ軽いと思いますか。	〔何も教えない場合〕 あなたは，教育や社会保障など自分のうける公共のサービスのことを考えてみると，税金は重すぎると思いますか，まあまあ適当だと思いますか，むしろ軽いと思いますか。
重すぎる	18%	24%
まあ適当	44	43
軽い	4	2
不明	34	31
計	100%	100%

（備考） 1　昭和46年1月実施の「税金に関する世論調査」（総理府）による。

2　「教育費を提示した場合」において提示した表は次のとおりである。

学生・生徒1人当たりの負担額（昭和43年度）	
小学校（公立）	8万1千円
中学校（公立）	8万5千円
高校（公立）	10万3千円
大学（国立）	52万7千円

(ニ) なお，所得税を重いとする負担感のなかに，住民税や社会保険負担をあわせたところでの全体の負担が重いとする感覚からきている要素もかなり大きいのではないかとする見方もある。所得

税だけではそれほどの負担と感じられないのが，これらの負担と合計されて源泉徴収が行なわれることなどから負担が強く感じられ，それが所得税への負担感として代表されて表現されるのではないかというものである。確かに，所得階層によつては，所得税額よりは住民税額の方が大きい場合もあることに留意する必要があろう。こうした面からすると，負担感の問題については，所得税だけでなく，住民税なども含めて適宜の措置がとられることが期待されるところであろう。

4　法人税について

（税体系における法人税の地位）

(1) わが国の税収のなかでは，法人税は，所得税，間接税と並んで，ほぼ3分の1を占めている。この割合は，昭和30年代の中頃から景気による多少の変動はあるものの，あまり大きな動きはみられない。今後においても，わが国の経済構造に特別の変化がない限り，法人税は相応の収入をあげ，税体系における現在程度の地位を維持していくであろう。

法人税収が全体の3分の1を占めるのは，わが国の税体系の一つの特色となつている。アメリカ21.3％，イギリス13.1％，西ドイツ8.7％，フランス8.4％で，一番ウエイトの大きいアメリカでもわが国の3分の2，そのほかの国では3分の1から4分の1の割合となつている（前出38ページ第27表）。これがわが国の法人税の負担率が高いためでないことはよく知られているところである。法人税の基本税率を比較すると，わが国の36.75％に対して，アメリカ48％，イギリス40％，西ドイツ51％，フランス50％となつていて，わが国の負担率は，決して高いことはない（第39表）。それにもかかわらず法人税収入のウエイトが大きいのは，法人税以外の租税，すなわち所得税及び間接税等の負担水準において諸外国に比べて相当の差があるために法人税収入のウエイトが，かなり大きなものとなるわけである（第40表）。

第39表　法人課税の表面税率と実効税率の国際比較

区分		表面税率						実効税率		
日本	税目	年150万円以下		年150万円～年300万円		年300万円超		年150万円以下	年150万～年300万円	年300万円超
		留保分	配当分	留保分	配当分	留保分	配当分			
		%	%	%	%	%	%	%	%	%
	法人税	28.00	22.00	28.00	22.00	36.75	26.00	24.72	24.03	29.93
	道府県民税	1.57	1.23	1.57	1.23	2.06	1.46	1.38	1.34	1.68
	市町村民税	2.55	2.00	2.55	2.00	3.34	2.37	2.25	2.19	2.72
	事業税	6.00		9.00		12.00		5.66	8.26	10.71
								(計) 34.01	(計) 35.82	(計) 45.04
アメリカ	税目	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	
		%		%				%	%	
	普通税	22.00		22.00				20.46	20.46	
	付加税	—		26.00				—	24.18	
	州法人税	7.00		7.00				7.00	7.00	
								(計) 27.46	(計) 51.64	

区分		表面税率		実効税率
イギリス	税目	—		—
	法人税	% 40.0		% 40.0
			(計)	% 40.0
西ドイツ	税目	留保分	配当分	—
	法人税	% 51.00	% 15.00	% 34.96
	付加税	1.53	0.45	1.05
	営業税	15.00	15.00	13.04
			(計)	49.05
フランス	税目	—		—
	法人税	% 50.00		% 50.00
			(計)	50.00

(備考)

日　本

1　地方税は標準税率によつた。なお，道府県民税は法人税額の5.6％，市町村民税は法人税額の9.1％である。

2　実効税率の計算は次によつた。

(1)　税込利益のうち，30％が配当に充てられるものとする。

(2)　事業税は，法人税及び事業税の計算上損金に算入されるのでその点を調整している。

アメリカ

実効税率の計算に当たつては，州法人税（カリフォルニヤ州を例にとつた。）は，連邦税の計算上損害金に算入されるが，州法人税の計算上損金に算入されないのでその点を調整した。

イギリス

1970年度の税率である。

西ドイツ

1　付加税は法人税額の3％である。なお，景気付加税は含んでいない。

2　営業税は法人の所得，資本及び支払労賃（一部の市町村）を課税標準とするが，それぞれ調整が行なわれ，かつ，市町村によつて税率が異なるため，ここでは便宜上税率15％とした。

3　実効税率は次によつた。

(1)　税込利益のうち，30％が配当に充てられるものとする。

(2)　営業税は，法人税及び営業税の計算上損金に算入されるのでその点を調整している。

（法人税の負担水準の推移）

(2)　わが国の法人税率は，昭和25年にシャウプ税制により35％と定められたが，その後，朝鮮動乱の際の好況を背景として，昭和27年には一挙に42％に引き上げられた。しかし，昭和30年代に入ると，負担水準は逐次引下げられてきている（第41表）。すなわち，まず昭和30年には基本税率は42％から40％へと引き下げられるとともに，年50万円以下の所得については35％とするという軽減税率が導入されることとなつた。次いで昭和33年には2％の引下げが行なわれて，基本税率は38％へ，軽減税率は33％へと改められ，また，軽減税率適用所得も年200万円に拡大された。

第40表 法人税収のウエイトの比較分析

区分		日本（昭和46年度）	アメリカ（44）	イギリス（44）	西ドイツ（44）	フランス（44）
金額	国民所得	億円 669,500	億ドル 7,695	百万ポンド 34,907	億マルク 4,594	億フラン 5,490
	所得税	28,328	百万ドル 92,216	5,206	百万マルク 45,761	百万フラン 28,611
	法人税	28,715	39,196	1,109	10.895	12,584
	間接税	29,486	17,996	6,098	64,581	97,002
	その他	1,746	3,606	652	5,222	5,629
	計	88,275	153,014	13,065	126,459	143,826
割合	国民所得	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
	所得税	(32.1) 4.2	(60.3) 12.0	(39.8) 14.9	(36.2) 10.0	(19.9) 5.2
	法人税	(32.5) 4.3	(25.6) 5.1	(8.5)[6.3] 3.2	(8.6) 2.4	(8.7) 2.3
	間接税	(33.4) 4.4	(11.8) 2.3	(46.6) 17.4	(51.1) 14.1	(67.4) 17.7
	その他	(2.0) 0.3	(2.3) 0.5	(5.1) 1.9	(4.1) 1.0	(4.0) 1.0
	計	(100.0) 13.2	(100.0) 19.9	(100.0) 37.4	(100.0) 27.5	(100.0) 26.2

（備考） 1 割合欄の（ ）書は，国税収入総額の構成比である。
2 イギリスの法人税の割合の〔 〕書は，外国税額を含めたイギリス法人の法人税総額の国民所得に対する割合である。

さらに，昭和36年になると新たに配当所得に対する軽減税率が導入され，38％の基本税率が適用される部分については，これを配当に充てた場合には28％，33％の軽減税率が適用される部分については，これを配当に充てた場合には24％とされ，4本建てのやや複雑な税率構成となつた。昭和39年にはこの配当軽課税率が2％ずつ引き下げられ，また，軽減税率適用対象所得は300万

第41表 法人税の表面税率の推移

適用事業年度区分	法人税率				
	基本税率		軽減税率		
	留保分	配当分	所得区分	留保分	配当分
昭25. 4. 1以降終了	〔35〕％		—	—	
昭27. 1. 1以降終了	〔42〕		—	—	
昭30. 7. 1以降終了	40		—	—	
昭30.10. 1以降終了	40		年 50万円以下	〔35〕％	
昭32. 4. 1以降終了	40		年 100万円以下	35	
昭33. 4. 1以降終了	〔38〕		年 200万円以下	〔33〕	
昭36. 4. 1以降終了	38％	〔28〕％	年 200万円以下	33％	〔24〕％
昭39. 4. 1以降終了	38	〔26〕	年 300万円以下	33	〔22〕
昭40. 4. 1以降終了	〔37〕	26	年 300万円以下	〔31〕	22
昭41. 1. 1 以降開始	〔35〕	26	年 300万円以下（資本金1億円以下の法人のみ）	〔28〕	22
昭45. 5. 1以降終了	〔36.75〕	26	年 300万円以下（資本金1億円以下の法人のみ）	28	22

（備考） 1 税率欄の〔 〕は，税率の改正があつたことを示している。
2 所得区分欄の下線は，軽減税率適用所得限度の改正があつたことを示している。

円に引き上げられた。昭和40年代に入つても負担引下げは続けられ，昭和40年には，配当軽課税率を除く原則税率が37％と31％とに改められ，次いで昭和41年には同じように原則税率が35％及び28％へと引き下げられた。

（法人税制の仕組みについての考え方と負担水準）

(3) シャウプ税制での法人税についての考え方は，法人税は株主の所得税の前取りであるとされ，したがつて，35％の税率で法人税を課税する一方，個人株主には25％の配当控除を適用し，法人株主については配当益金不算入を適用することとされた。この考え方からすると，法人税率を引き上げれば同じように配当控除率も引き上げられ，法人税率を引き下げれば配当控除率も引き下げられて然るべきものであるが，これまでの推移をみると必ずしも税率の動きと配当控除率の動きとは連動しておらず，むしろ逆の方向に改正されたりする例もみられる（第42表）。

第42表　法人税率と配当控除率の推移

年度	法人税率	配当控除率	備考
	%	%	
昭和25年度	35	25	シャウプ勧告による配当控除の創設
27	42	同上	
28	42	25	
30	40	（措）30	租税特別措置法による配当控除率の引上げ
32	同上	1千万円以下 20 〃超 10	配当控除について2段階率の採用
33	38	同上	
36	配当 28 38	同上	
37	同上	1千万円以下 15 〃超 7.5	配当控除率の引下げは配当軽課措置より1年遅れて実施（4分の1引下げ）
39	配当 26 38	同上	
40	配当 26 37	同上	
41	配当 26 35	同上	
43	配当 26 35	同上	
45	配当 26 36.75	同上	
46	同上	1千万円以下 12.5 〃超 6.25	昭和45年度税制改正による配当控除率引下げ
48		1千万円以下 10 〃超 5	同上

シャウプ勧告の行なわれた当時は，わが国の企業活動の水準はきわめて低く，法人自体を独立した課税客体とし，これに歳入の多くを期待できる情勢にはなく，法人税を所得税の前取りとみる議論もそれほど不自然ではなかつたのであるが，その後次第にわが国経済が復興をとげ，さらには高度成長期に入るに及んで，法人税についてもこれを，単なる所得税の前取りということでなくて，それ自体独自の租税とみる空気が次第に強くなつてきており，これが以上のような改正の背景となつているのではないかと思われる。

（昭和45年度の改正）

(4) 昭和41年における法人税率の引下げは，昭和40年の不況に対処して企業の税負担の軽減を行なうことにより景気の浮揚を図るものであつたが，その後わが国経済は順調な回復をとげ，昭和42年頃からはかなりの活況を呈し，未曽有ともいうべきほどに長期にわたり好況を持続するところとなつた。昭和45年度税制改正はこのような状況のもとで迎えたのであるが，著しい所得水準の上昇を背景として，前回の昭和43年7月の長期答申に盛られた所得税の減税目標を一挙に実現する必要性が強まり，他方，社会資本の充実や社会保障の拡充のため財政需要の増加が要請されるところとなつて，なんらかの方法での財源の充実が必要とされることとなつた。ここにおいて，4年前に不況回復のために税率引下げが行なわれた法人税が着目されるところとなり，諸外国とも比べ負担水準がなお低いことも考慮されて，負担水準の若干の引上げが行なわれることとなつた。とりあえず2年の期間，35％の税率が適用される部分については税負担は5％加重されて1.75％引き上げられたものである。一方，配当控除制度については法人税の仕組みについての考え方もさることながら，所得税制自体のあり方の問題として批判の多いことにかんがみ，15％の控除率は10％へと引き下げられた。

第43表 所得階級別・資本金階

所得金額階級＼資本金額階級	500万円未満		500万円以上		1,000万円以上		5,000
	会社数	金額	会社数	金額	会社数	金額	会社数
	社	百万円	社	百万円	社	百万円	社
利益							
50万円未満	216,843	40,642	7,426	1,625	2,945	615	121
50万円以上	80,748	57,473	4,583	3,324	1,776	1,302	98
100万円 〃	76,411	108,887	7,271	10,659	3,090	4,631	114
200万円 〃	36,312	88,998	4,806	12,199	2,715	6,776	107
300万円 〃	33,420	128,167	7,368	28,575	4,958	19,668	206
500万円 〃	26,045	179,702	8,916	63,006	8,304	60,428	461
1,000万円 〃	9,847	134,135	5,705	78,773	8,439	121,217	823
2,000万円 〃	3,166	92,603	3,435	97,546	9,052	279,636	1,513
5,000万円 〃	411	29,696	565	37,142	3,157	214,387	1,229
1億円 〃	2	343	125	15,967	1,031	136,748	721
2億円 〃	4	1,424	—	—	238	64,445	332
5億円 〃	3	2,081	10	5,636	25	14,775	46
10億円 〃	5	8,033	—	—	5	5,499	16
計	(82.0) 483,217	(14.3) 872,186	(8.5) 50,300	(5.8) 354,452	(7.8) 45,735	(15.3) 930,127	(1.0) 5,787
欠損	227,119	226,510	21,398	68,281	16,946	153,663	2,367

（備考） 1. 本表は国税庁「税務統計速報」（会社標本調査結果）による。
2. 調査の対象となつた会社は，昭和45年3月31日現在に存在する内国普通法人である。相互会
3. 調査した事業年度は，昭和44年2月1日から昭和45年1月31日までの間に終了した事業年していても，申告書の提出がなく，かつ決定の処理も行なつていない場合には直前事業年度分に
4. 決算期が年2回以上の法人の所得金額は上期と下期の合計額により，「利益」の事業年度と「欠「欠損」欄に含めた。
5. （ ）書は所得金額階級別及び資本金額階級別の構成比である。

（今後における法人税の負担水準のあり方）

(5) 今後の法人税の負担水準を考える場合においては，やはり法人税の仕組みなり性格をどのようにとらえるかという点と関連してくる。

現在，わが国には約85万の法人が存在するが，そのうち資本金が1億円をこえる大法人は約6千社で全体の1％に満たない。残りの99％以上が中小法人で，そのなかでも資本金が500万円未満の小法人が70万社をこえ，全体の8割以上を占めている（第43表）。こうした小法人はほとんどが同族会社であつて，1グループの家族で大半の株式を所有しているといつた法人が圧倒的である。こうした会社は法人とはいうものの実態はほとんど個人企業に近いであろう。一方1％に満たない大法人は，そのほとんどが株式を公開しており，大会社になると何十万人という株主がおり，所有と経営の分離が進み，一般の株主の地位はほとんど債権者に近い。同じように商法の適用を受ける会社でも実態としては，このような差異がある。しかも，この1％にも満たない大法人の所得が全体の法人の所得の6割近くを占めるに至つている。

このような実態の異なる法人について負担水準を考えるときには，やはり差異が出てくる。個人企業に類似した法人の税負担を考える場合においては，個人の所得税負担とのバランスをも考慮のう

級別法人数及び所得金額

万円以上	1億円超		10億円以上		合計			
金額	会社数	金額	会社数	金額	会社数		金額	
百万円	社	百万円	社	百万円	社	%	百万円	%
24	31	4	—	—	227,366	(38.6)	42,911	(0.7)
72	7	6	2	2	87,214	(14.8)	62,181	(1.0)
169	21	28	3	4	86,910	(14.8)	124,379	(2.0)
274	30	73	2	5	44,062	(7.5)	108,325	(1.8)
832	38	150	2	7	45,992	(7.8)	177,399	(2.9)
3,394	98	728	5	38	43,829	(7.4)	307,294	(5.1)
12,150	174	2,696	9	139	24,997	(4.2)	349,109	(5.7)
49,471	421	14,211	14	448	17,601	(3.0)	533,917	(8.8)
87,177	543	39,791	36	2,558	5,941	(1.0)	410,750	(6.7)
101,711	790	113,459	47	7,083	2,716	(0.5)	375,310	(6.2)
97,237	720	224,882	156	55,845	1,450	(0.2)	443,833	(7.3)
32,579	257	175,802	215	155,846	556	(0.1)	386,720	(6.4)
22,224	112	193,809	526	2,534,535	664	(0.1)	2,764,100	(45.4)
(6.7) 407,314	(0.5) 3,242	(12.6) 765,639	(0.2) 1,017	(45.3) 2,756,510	589,298	(100.0)	6,086,228	(100.0)
54,062	1,303	55,472	207	43,872	269,345		601,861	

社，医療法人及び企業組合を含む。
度であるが，設立後1回も事業年業年度の終了していないものは除外し，また，同期間内に事業年度は終了よつている。
損」の事業年度がある場合は，利益事業年度の所得金額は「利益」欄に含め，欠損事業年度の欠損金額は，

え検討すべきであろう。法人税を個人の所得税の前取りであるとするシャウプ勧告の考え方をとり入れる余地もあるであろう。一方，公開大法人については，個人的色彩は消えている。法人税負担を自己の税負担として考える株主はほとんどいないであろう。こうした場合における法人税の負担水準のあり方としては，人格的な負担能力の基準を離れ，法人税の転嫁の問題とも関連させつつ，税負担の変更が法人の資金の流れや蓄積，法人企業の経営効率さらには経済全体の活動水準や成長率にどのような影響を与えるかといつた観点を中心として検討すべきものと考えられる。

今後における法人税負担のあり方を考える場合においては，やはり，法人の所得，したがつて法人税収の6割近くをあげ，経済活動全体への影響も大きいと思われる大法人の負担水準を中心として検討すべきこととなろう。この場合には，さきに述べたように，法人の資金繰りや資本蓄積に対する効果を考慮すべきことになるが，昭和36年頃の税率がとくに当時の法人の企業活動に悪影響を及ぼしたと認められる点もないとすると，法人税率はその頃の水準に戻してもさしつかえないのではないかとする考え方もあり得よう。

ところでわが国の基本税率は，さきにみたように諸外国に比べるとかなり低いが，やはり国際的に負担水準を比較する場合においては，所得税の場合と同じように，地方税を含めて考える必要があろう。地方税を含めたところでの実効税率をみてみると，わが国の45％に対して，アメリカ51.6

第44表 法人税率と国民所得統

年度	国民所得統計上の法人所得					
	法人所得 (A)	タイム・ラグ等の調整			調整後の法人所得 (B)	所得概念の調整
		欠損金額	タイム・ラグ	在庫品評価調整		
39	(100) 27,511	(25.1) 6,895	(△4.4) △1,201	(0.5) 148	(121.2) 33,353	△6,547
40	(100) 26,883	(29.5) 7,920	(△7.3) △1,974	(3.1) 838	(125.2) 33,667	△6,221
41	(100) 36,037	(19.2) 6,918	(△11.7) △4,227	(5.4) 1,935	(112.8) 40,663	△7,911
42	(100) 47,553	(14.3) 6,813	(△9.2) △4,397	(2.2) 1,031	(107.2) 51,000	△10,045
43	(100) 63,349	(11.6) 7,319	(△9.9) △6,303	(△0.1) 90	(101.5) 64,275	△12,248
44	(100) 73,552	(10.0) 7,377	(△11.6) △8,527	(9.6) 7,075	(108.1) 79,477	△15,434

（備考） 1 資料 昭和40年度基準「改訂国民所得統計」（企画庁）

2 「在庫品評価調整」，「所得概念の調整」は企画庁推計である。「所得概念の調整」の内容の主要な

3 「欠損金額」「タイム・ラグの調整」「課税法人所得」は「税務統計」「法人税処理状況報告」(い

4 法人税負担額は，法人税収入に利子・配当に対する源泉所得税の負担額（法人分）を加算した

5 上段（ ）内は法人所得(A)を100としたときの割合である。ただし(C)欄の（ ）内は

6 「法定基本税率」の（ ）内は配当軽課税率である。

7 「課税法人所得」に対する「法人税負担額」の割合を求めても厳密には次の点で実体的な負担関係

(1) 年1回決算法人については，年税額ベースでの法人税収として集計されていないため，中間

(2) 利子・配当の源泉所得税負担額の調整については，源泉徴収時点と法人決算計上時点との差

%，イギリス40％，西ドイツ49.1％，フランス50％となつている。これらの諸外国の例でみると負担率は所得の半分というのが普通で，その意味ではわが国の法人税の負担水準は低い部類に属しているといえよう（第39表）。

以上のような点を考えると，わが国の法人税の負担水準については，今後わが国の経済が相応の成長を続けるとした場合，ある程度の負担の増大を求める余地があるものと考えられ，税体系上の問題としていえば，法人税に対して少なくとも従来と同じ程度の役割を期待すべきものと思われる。

（法人の税負担水準のとらえ方）

(6) なお，法人税の負担水準をみる場合には，法定税率でみる方法と国民所得計算上の法人所得に対する法人税収の割合でみる方法との二つの方法がある。後者の場合には，国民所得計算上の法人所得と法人税収との間に期間のとり方や欠損金額の扱いの面などにおいてかなり差異があるので負担率が景気の局面によつて著しく変動し法定税率と異なる動きを示す傾向があることに留意する必要があろう。たとえば，昭和30年代末期に比べ昭和40年代初期にはこのような法人税負担率は10％程度も低下し，これがその後の経済の予想以上の拡大を招来したとする見方も出されているが，上記のような概念等の差異を調整すると，負担率は実際にはやはりその間の法定税率の引下げ分（3％）程度しか低下していないのである（第44表）。

計上の負担率との関係

（単位　億円，％）

課税法人所得 (C)	法人税負担額 (D)	（参考）法人税収入 (E)	法人税負担率 (E)/(A)	(D)/(A)	(D)/(B)	(D)/(C)	法定基本税率
(80.4) 26.806	10,102	9,754	35.5	36.7	30.3	37.7	38 (26)
(81.5) 27,446	9,923	9,271	34.5	36.9	29.5	36.2	37 (26)
(80,5) 32,752	11,164	10,317	28.6	31.0	27.5	34.1	35 (26)
(80.3) 40,955	14,517	13,080	27.5	30.5	28.5	35.4	35 (26)
(80.9) 52,027	17,650	15,919	25.1	27.9	27.5	33.9	35 (26)
(80.6) 64,043	22,128	20,087	27.3	30.1	27.8	34.6	35 (26)

ものは，税務上損金経理が認められる諸準備金等や，損金算入限度を超えた交際費の調整である。
ずれも国税庁）によつた。
ものである。
（B）欄に対する割合である。

を表わさない場合がある（例えば，42年度の$\frac{(D)}{(C)}$は基本税率をこえる負担率を示している）。
申告額，確定増差額の変動により負担率が上・下する場合がある。
が調整されえないという問題がある。

5　間接税について

（間接税の税体系に占める割合の推移）

(1)　わが国の税体系において間接税がほぼ3分の1のウエイトを占めていること及びこの割合がこのところかなり低下してきていることはすでにたびたび述べてきているとおりである（第45表）。昭和46年度では，この割合は33.4％となつているが，昭和36年度では44.9％となつており，10年で11.5％，平均して1年に1％ずつ低下してきていることになる。この間接税の割合は，20年前のシャウプ税制当時は45％であつたが，その後所得税の減税がかなりの規模で続けられてきたこと

第45表　間　接　税　の　税　体　系

区　　分	昭和25年度	30	31	32	33	34	35	36
直接税	54.9	51.4	53.1	52.3	48.7	49.7	54.3	55.1
所得税	38.5	29.8	28.1	20.9	21.8	20.3	21.7	22.2
法人税	14.7	20.5	23.9	30.3	25.9	28.5	31.8	32.1
相続税その他	1.7	1.1	1.1	1.1	1.0	0.9	0.8	0.8
間接税等	45.1	48.6	46.9	47.7	51.3	50.3	45.7	44.9
酒税	18.5	17.1	15.9	15.8	16.4	15.9	13.8	13.3
砂糖消費税	0.1	5.1	5.0	4.2	4.7	2.5	1.6	1.4
揮発油税	1.3	2.7	3.0	4.1	4.8	6.0	5.7	6.2
地方道路税	—	0.8	0.5	0.9	1.1	1.1	1.0	1.1
石油ガス税	—	—	—	—	—	—	—	—
物品税	2.9	2.9	3.0	3.2	4.0	4.5	4.6	4.8
トランプ類税	—	—	—	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
取引所税	—	0.0	0.0	0.1	0.0	0.0	0.0	0.1
有価証券取引税	0.0	0.1	0.2	0.1	0.2	0.4	0.6	0.5
通行税	0.2	0.2	0.2	0.3	0.3	0.3	0.2	0.2
入場税	—	1.5	1.5	1.5	1.6	1.2	0.9	0.9
自動車重量税	—	—	—	—	—	—	—	—
関税	0.3	2.9	4.2	4.3	4.3	5.9	6.1	6.2
とん税		0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.1	0.0
特別とん税	—	—	—	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1
日本銀行券発行税	—	0.1	0.2	0.0	0.1	0.1	0.0	0.0
印紙収入	1.6	2.5	2.6	2.8	3.0	3.1	2.8	2.7
専売納付金	20.1	12.7	10.6	10.2	10.6	9.2	8.2	7.4
その他	0.1	—	—	—	—	—	—	—
合　　計	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0

（備考）　昭和45年度までは決算額による。直接税のその他には，富裕税，再評価税，地租，営業収益税，資

などもあつて，逐次上昇を続け，とくに昭和32年度に所得税の大幅の減税が行なわれる一方，間接税の増税が行なわれたため，昭和33年度には，51.3％とついに間接税の割合が半分をこえることになつた。しかし，その後はわが国の経済が高度成長期に入り，これを受けて所得税，法人税がかなりの勢いで増加を示しはじめ，他方，間接税については減税は行なわれてもあまり増税が行なわれることもなかつたので，間接税の割合は逐次低下してきて現在に至つているわけである。

これをさらに間接税の各個別の税目についてみると，この10年間では酒税，専売納付金の割合の低下が著しく，この両者で9.9％の低下となつていて全体の低下分11.5％の9割近くを占めている。このほか砂糖消費税の落ち込みも著しい。これに対して，揮発油税は税率の引上げやモータ

に占める割合の推移

37	38	39	40	41	42	43	44	45	46（予算）
57.8	57.9	58.5	59.2	59.3	60.6	61.7	63.8	66.0	66.6
24.2	25.3	26.5	29.6	29.6	29.3	30.3	31.1	31.2	32.1
32.7	31.6	30.9	28.3	28.2	29.8	29.9	31.1	33.0	32.5
0.9	1.0	1.1	1.3	1.5	1.5	1.5	1.6	1.8	2.0
42.2	42.1	41.5	40.8	40.7	39.4	38.3	36.2	34.0	33.4
11.6	11.6	12.1	10.8	10.6	10.3	9.5	8.6	7.9	7.5
1.4	1.1	0.9	0.9	0.8	0.8	0.7	0.6	0.6	0.5
6.8	6.8	7.2	7.8	8.0	7.6	7.1	6.8	6.4	6.5
1.2	1.2	1.3	1.4	1.4	1.4	1.3	1.2	1.2	1.2
—	—	—	0.0	0.2	0.2	0.2	0.2	0.3	0.3
4.3	4.5	4.5	4.2	3.8	4.1	4.6	4.7	4.4	4.3
0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1
0.4	0.3	0.2	0.2	0.2	0.2	0.3	0.4	0.2	0.2
0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.2	0.1	0.1	0.1
0.4	0.4	0.3	0.3	0.3	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2
—	—	—	—	—	—	—	—	—	0.4
6.2	7.0	6.9	6.8	7.0	7.2	6.4	6.4	6.1	5.7
0.0	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1
0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1
0.1	0.1	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	—
2.6	2.6	2.5	2.5	2.6	2.8	2.8	2.7	2.8	2.9
6.9	6.1	5.2	5.5	5.4	4.1	4.7	4.0	3.5	3.3
—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0

本利子税，鉱業税等が含まれる。間接税は直接税以外のものをいい，専売納付金を含んでいる。

リゼーションの進展を反映してウエイトを若干上昇させており，物品税や印紙収入はほぼ横ばいとなつている。

（間接税の割合の低下の要因）

(2) 経済が拡大しても間接税収入はそれに応じて同じ程度には増加しない。間接税の税収弾性値は1を下回つている。これに対して，所得税の税収弾性値は1をかなり上回つて2前後となり，法人税も1を上回ることが多い。したがつて，税収全体に占める間接税のウエイトは経済の成長に伴つてどうしても低下することになる。

間接税の弾性値が1を下回る原因としては，まず，わが国の場合，個人消費支出自体が経済の成長とともに，経済全体に占める割合でみていくらか低下傾向にあることがあげられる。昭和30年代のはじめでは，国民総生産に占める個人消費支出の割合は60％をこえていたが，高度成長期に入つた昭和30年代後半では55％前後となり，次第に50％に近づいてきている（第46表）。

第46表 国民総支出中に占める個人消費支出の割合の推移

（単位 億円）

年度	国民総支出	個人消費支出	割合	年度	国民総支出	個人消費支出	割合
			%				%
昭和30年度	88,646	56,451	63.7	昭和43年度	527,882	274,400	52.0
35	162,070	90,652	55.9	44	624,333	316,906	50.8
40	326,504	184,690	56.6	45	732,400	370,000	50.5
41	381,179	209,482	55.0	46	843,200	428,500	50.8
42	448,015	238,926	53.3				

（備考） 昭和46年度及び46年度は，「昭和46年度政府経済見通し」による実績見込み又は見通しである。

ところで，わが国の間接税体系は，消費一般に課税する一般消費税の形はとらず，個別の物品やサービスの消費のなかで担税力があると認められる特定の消費活動を選別して課税するいわゆる個別消費税の形式をとつている。したがつて，個人消費支出全体がふえても課税対象とされている消費支出がふえるとは限らない。その端的な例は酒税である。所得水準が上昇した場合，ある程度高級な酒類を消費するようになることはあるとしても，飲酒量はそれほどふえるとは考えられない。むしろ，所得の上昇とともに消費が多様化して飲酒以外のものへの消費支出がふえることも起こりうる。たばこについても同じようなことはいえるであろう。個人消費支出に占める酒やたばこに対

第47表 酒及びたばこに対する消費支出の推移

（単位 億円，％）

年度	昭和36年度	37	38	39	40	41	42	43	44	45	46
酒類に対する消費支出額	6,447	6,730	7,771	8,838	8,869	10,686	11,285	12,606	14,096	15,548	17,446
たばこに対する消費支出額	3,550	3,838	4,217	4,656	5,132	5,624	6,231	7,397	8,206	8,901	9,623
計 (A)	9,997	10,568	11,988	13,494	14,001	16,310	17,516	20,003	22,302	24,449	27,069
個人消費支出(B)	105,183	121,364	142,873	164,324	184,690	209,482	238,926	274,400	316,906	370,000	428,500
割合 (A)/(B)	9.5	8.7	8.4	8.2	7.6	7.8	7.3	7.3	7.0	6.6	6.3

する消費支出額の割合は，この10年間に9.5％から6.3％へと3分の2ぐらいに低下している(第47表)。酒税や専売納付金のウエイトの低下はこうした面からかなりの程度説明できるであろう。

わが国の物品税は個別消費税体系の典型として課税物品を個別に掲名する方式をとつている。課税物品の選択を時代の消費の変化とともに随時弾力的に変更していけば課税水準は維持できるのであるが，国会を通じる立法手続を要するところからある程度硬直的にならざるを得ない面があり，物品税収のウエイトがほとんど横ばいとなつているのは，こうした点の現われであるといえよう。

間接税収の弾性値の低いことのもう一つの要因は税率構造にある。従価税であれば消費物品の価格の上昇に応じて税負担も上昇するが，従量税や定額税の場合には，課税物品の価格が上昇しても税額はふえず，負担率は低下してしまうことになる。わが国の間接税のなかには従価税をとつている主なものとしては物品税程度しかないことが間接税収の伸びない一つの原因となつているのである。

(間接税の負担水準の推移)

(3) 間接税の個人消費支出に対する割合は，昭和46年度では6.9％と見込まれる（第48表)。この割合は10年前の昭和36年度には9.5％であつたのが，その後逐次なだらかに低下してきて，その3分の2の水準になつているわけである。この傾向はちようど所得税の場合とは逆になつているわけである。国民所得に対する割合でみると昭和46年度の負担率は4.4％と見込まれ，これは昭和36年度の6.3％に対してやはり10年間に3分の1程度低下しているわけである（第49表)。こうした負担水準の低下の原因は，やはり，上でみたような課税対象の選択や税率の仕組みのあり方などにあるものとみてよいであろう。

第48表　個人消費支出に対する間接税の割合の推移

区　　分	個人消費支出(A)	間接税(B)	割合(B)/(A)
	億円	億円	%
昭和36年度	105,183	10,000	9.5
37	121,364	10,092	8.3
38	142,873	11,491	8.0
39	164,324	13,125	8.0
40	184,690	13,381	7.2
41	209,482	14,912	7.1
42	238,926	17,344	7.3
43	274,400	20,412	7.4
44	316,906	23,380	7.4
45	370,000	26,410	7.1
46	428,500	29,486	6.9

(備考) 1　個人消費支出の昭和45年度及び46年度は「昭和46年度政府経済見通し」による実績見込みまたは見通しである。

2　間接税は，昭和45年度までは決算額であり，46年度は予算額である。

第49表　国民所得に対する間接税の割合の推移

区　分	昭和36年度	37	38	39	40	41	42	43	44	45	46
	億円	億円	億円	億円	億円	億円	億円	億円	億円	億円	億円
国民所得(A)	157,551	177,298	206,072	233,293	259,774	303,264	359,139	424,670	493,193	583,400	669,500
間接税(B)	10,000	10,092	11,491	13,125	13,381	14,912	17,344	20,412	23,380	26,410	29,486
	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
割合(B)/(A)	6.3	5.7	5.6	5.6	5.2	4.9	4.9	4.8	4.7	4.5	4.4

（備考）　1　国民所得の昭和45年度及び46年度は「昭和46年度政府経済見通し」による実績見込みまたは見通しである。

2　間接税は昭和45年度までは決算額，46年度は予算額である。

（諸外国との比較）

(4)　税体系中に占める間接税の割合は，アメリカは極端に低く，13.7％でわが国の3分の1程度である。これに対して，イギリスは42.6％でわが国より若干高く，西ドイツは51.1％，フランスは66.9％とヨーロッパ大陸諸国になると間接税の割合が半分をこえている（第50表）。ヨーロッパ大陸諸国の間接税の割合の高いのは，一般消費税を有していることがその要因となつている。

第50表　税体系中に占める間接税の割合の国際比較

区　分	日本（昭和46年度）	アメリカ（45）	イギリス（45）	西ドイツ（44）	フランス（45）
	%	%	%	%	%
所得税	32.1	62.4	41.7	36.7	21.1
法人税	32.5	21.3	13.1	8.7	8.4
相続税ほか	2.0	2.6	2.5	3.5	3.6
間接税	33.4	13.7	42.6	51.1	66.9
計	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0

（備考）　日本は，昭和46年度予算による。

同じように個人に対する課税としての所得税と間接税との割合でみると，わが国はほとんど1対1であるが，アメリカは1対0.2となり，イギリスは1対1となつている。ヨーロッパ大陸諸国では，逆に西ドイツは1対1.4，フランスは1対3といつた姿となつている（第51表）。

第51表　所得税と間接税との割合の国際比較

区　分	日本（昭和46年度）	アメリカ（45）	イギリス（45）	西ドイツ（44）	フランス（45）
	億円	百万ドル	百万ポンド	百万マルク	百万フラン
所得税	28,328(100.0)	88,300(100.0)	6,080(100.0)	45,761(100.0)	32,590(100.0)
間接税	29,486(104.1)	19,387(22.0)	6,203(102.0)	64,581(141.1)	103,297(317.0)

（備考）（　）書は所得税を100とした場合の指数である。

税負担水準についてみてみると国民所得に対する間接税の収入の割合では，アメリカは2.3％でわが国の半分程度であるが，イギリスでは17.4％でわが国の4倍近く，西ドイツは14.1％でわが国の3倍，フランスは17.7％でわが国の4倍近い負担率となつている（第52表）。

第52表　国民所得に対する間接税の収入の割合の国際比較

区　　分	日　本（昭和46年度）	アメリカ（44）	イギリス（44）	西ドイツ（44）	フランス（44）
	億円	億ドル	百万ポンド	億マルク	億フラン
国民所得 (A)	669,500	7,695	34,907	4,594	5,490
		百万ドル		百万マルク	百万フラン
間接税 (B)	29,486	17,996	6,098	64,581	97,002
	%	%	%	%	%
割　合 (B)/(A)	4.4	2.3	17.4	14.1	17,7

（所得課税と消費課税）

(5)　個人に対する課税のあり方としては，所得の稼得の段階をとらえて課税するものと，消費支出の段階をとらえて課税するものとがある。

所得課税では，所得を個人の段階で総合し，これについて各種の人的控除などの個別的な配慮を加えたうえ，累進税率を適用して課税を行なうことができる。これに対して，消費支出に対する課税では，個別的な配慮や累進課税は事実上困難であり，無差別的な課税が行なわれる。こうした点から，所得課税の方がより担税力に即応した課税を行なうことができるといわれている。

一方，しかしながら，所得税がこのように合理的な租税であるとされるのは，制度面でも執行面でももれがないことを前提としている。現実には所得税については，もろもろの非課税，免税，軽減等の措置があることはよく知られているとおりである。また，所得税はその執行面においても納税者の協力なしには完全な所得の把握を期し難いことは事実である。このように所得税は，理論的にはともかく，現実には，制度的，実務的に個別負担に差別を生じることがある。これに対して，消費税は個別的な負担に差異を生じることが少ない。

したがつて，所得税と消費税とは，その両者が適度に組み合わされることによつて，垂直的，水平的公平が確保され，実質的な公平が実現されるということができるであろう。

なお，消費課税の根拠については，所得課税を補完するという形ではなくて，それ自身として独自の地位を与えられて然るべきではないかといつた考え方もあり得よう。

消費行為に伴う公共サービスの受益に応じて税負担を配分するという考え方も成り立ちうるかもしれない。

さらには，公共支出のための負担の配分に当たつては，各個人が社会にどれだけの生産物を生み出したかを基準とする方式と，社会の生産物をどれだけ費消したかを基準とする方式とがあり，所得課税と並んで消費課税も検討されるべきとする考え方もあり得よう。

消費課税なり間接税なりについて常に指摘されるのは逆進性の点である。消費課税が一般的に逆進的であるということは否定できない。

しかし，この点は，たとえば所得税の累進構造をさらに強化したり，資産所得に対する課税の適正化を図ることなどにより，税体系全体のなかで調整が可能なものである。また，歳入面だけでなく社会保障等歳出面の所得再分配機能を含めて調整することも可能であろう。

（今後における間接税の地位の考え方）

(6)　消費課税が税体系において相応の地位を占めるべきことについては，以上に述べてきたところか

らも明らである。

諸外国の例をみても，個人に対する課税のあり方として，所得課税だけに依存している例は見当たらず，いずれの国でも，所得課税と資産課税と消費課税とが，その割合は別として，適宜に組み合わされて税体系が構成されていることは，あらためて指摘する必要はないであろう。

このように考えると，わが国においては，今後とも，消費税ひいては間接税が税体系において適切な地位を維持するよう配意さるべきものと思われる。

（一般消費税について）

(7) さきにみたように，わが国の間接税制は個別消費税体系をとつている。担税力に照応していると認められる個別物品やサービスの消費に着目し，それらの物品やサービスを個別に特定して課税対象とするものである。

ところで，最近のように消費が一般的に高度化，大量化するなかで多様化の方向をたどつてくると，税制としては常時消費態様の変化に即応していくことが次第に困難となる。これにさらに，税率構造が従量税や定額税となつているものが少なくない事情が加わつて，間接税収の地位は，消費の高度化，大量化のなかで急速に低下してきているわけである。現行制度を維持する限り，今後においてもこうした傾向はある程度避けられないものと考えられる。

また，最近のように所得水準の上昇が著しいと，消費の内容も次第に平準化する傾向がみられる。そうなると，何が担税力に照応する物品やサービスかの判定は困難となつてくる。それに加えて，各関係業界の個別の利害が強くからんでくると，個別消費税体系の運営はかなり硬直化したものとなつてくる。

個別消費税に対置されるものとして，一般消費税がある。

一般消費税は，西欧諸国においてかなり広い範囲にわたつて実施されている。そのなかでは，ＥＥＣ諸国が最近その統一税制としてあいついで実施している付加価値税が最も完成されたものであるといわれている。さきにみたように西ドイツやフランスなどで間接税の割合が高いのも，付加価値税のような一般消費税を有しているからにほかならない。

(イ) 一般消費税は，その課税範囲が広いことから，税率の定め方にもよるが，かなりの規模の税収をもたらす。こうした租税を導入する場合においては，間接税制だけでなく，わが国の税体系全体に大きな影響をもたらすであろう。その意味では，その導入の可否や具体的な課税形態の選択に当たつては，所得税や法人税など他の租税との関係をも考慮しつつ，十分慎重な検討を行なうことが必要とされよう。すでに50年以上にわたる一般消費税の歴史を有する西欧諸国とわが国とではその背景が異なるだけに綿密な検討がとくに必要とされるところである。

(ロ) わが国の税体系で３分の１を占める所得税については，すでにみてきたように，その負担水準はまだかなり低く，今後とも相応の減税を続けながらも，高福祉社会の実現のための財源調達の面で引き続き所得税にかなりの役割を期待していくことが可能であろう。同じように３分の１の地位を占める法人税についても，なお負担水準の上昇を求める余地がないとはいえないことも，さきにみたとおりである。

ただ，今後，より豊かな国民生活の実現をめざし社会保障制度の抜本的な拡充なり社会資本の画期的な充実を図るために，相当な規模の財源の増加を図る必要性が生じることもないとはいえないであろう。その場合には，所得税の減税を縮めて所得税への存依度をさらに高めるか，法人税に相当な負担の上昇を求めるか，間接税の充実を求めるかといつた各種の方向が考えられるであろう。間接税の充実というときには，一般消費税が問題としてとり上げられることになるであろう。こうした各種の方式のなかでどれをとるか，それは結局はその時点での国民の選択の問題であると考えられる。

(ハ) すでにみてきたように，わが国の所得税においては，負担水準はかなり低いが，制度面や執行面で実質的公平の確保という観点からみて問題がないわけではなく，また，負担率の低さにもかかわらず，負担感はかなり強いとされている。個別的な負担の公平の確保については今後一層の配慮が必要とされるところであり，負担感についても，それが税制及び政府支出に関連のあるものであればその緩和のための努力も要請されるところであつて，こうした面については，今後なお改善の余地があるものと考えられる。ただ，それにもかかわらず，納税者として，所得税につきその負担水準や負担配分の面で問題点が多いというのであれば，他の租税，すなわち，法人税や間接税に負担を移していくこととなろうし，たとえば一般消費税を導入して大規模な所得税減税を行なうといつたことも考えられよう。この場合においても，問題は，結局は国民の選択いかんということになるわけである。

(ニ) このように一般消費税の問題は，間接税制のあり方さらには税体系全体のあり方の問題と関連して将来大きな問題として登場してくる可能性をはらんでいる。そうした場合に対処するためにも，綿密かつ掘り下げた検討を行なつておくことが必要であろう。

6 結　　語

以上みてきたところを要約するならば，所得税についてはこれまでと同程度の規模の減税を行なうべきであり，法人税については少なくとも税体系中における現在程度の役割を維持すべきであり，間接税については，税体系中に占める地位の低下を防ぎ税体系において適切な役割を占めるようその充実を図るべきであるということになる。

さきに所得税のところで部分的に将来の税負担を大ざつぱに推計したものであるが，これを税体系全体について試算してみると第53表の試算1のようになる。すなわち，昭和46年度を前提とし，新経済社会発展計画における国民総生産の伸び率に昭和38年度から44年度までの間の税収弾性値を用いて同計画の目標年次である昭和50年度の税体系を推計したものである。この場合，所得税については自然増収の3分の1相当額を減税に充てるものとしてある。この試算結果によると，昭和50年度の国税の体系は，所得税34.2％，法人税33.1％，間接税29.9％となり，所得税のウエイトが現在よりさらに上昇する反面，間接税のウエイトは引き続き低下することになる。間接税についてその負担の充実が図られ，経済の成長と同程度に税収の増加が図られるとする場合には，これらの三つの税収の割合は33.5％，32.5％，31.3％となる（第53表の試算2）。

第53表　今後の税負担，税体系の予測（試算）

（単位　億円，％）

区分		昭和44年度（新経済計画策定当時の実績見込）		昭和46年度予算		昭和50年度 試算1		昭和50年度 試算2	
国民所得(A)			499,100		669,500		1,090,900		
国税負担(B)		(100.0)	63,564	(100.0)	88,275	(100.0)	155,380	(100.0)	158.410
直接税	所得税	(31.4)	19,949	(32.1)	28,328	(34.2)	53,040	(33.5)	53,040
	法人税	(31.1)	19,750	(32.5)	28,715	(33.1)	51,470	(32.5)	51,470
	その他	(1.5)	967	(2.0)	1,746	(2.8)	4,350	(2.7)	4,350
	計	(64.0)	40,666	(66.6)	58,789	(70.1)	108,860	(68.7)	108,860
間接税	一般会計分		18,684		24,173		38,600		
	専売納付金		2,557		2,905		3,630		
	特別会計分		1,657		2,408		4,290		
	計	(36.0)	22,898	(33.4)	29,486	(29.9)	46,520	(31.3)	49,550
国税負担率(B/A)			12.7		13.2		14.2		14.5
地方税負担(C)			29,748		40,774		70,870		70,870
地方税負担率(C/A)			6.0		6.1		6.5		6.5
租税負担率(B/A＋C/A)			18.7		19.3		20.7		21.0

（備考）(1) 昭和50年度の税収（試算1）は，昭和46年度の予算額を基礎とし，次のような前提をおいて税収弾性値により推計した一応の試算値である。

(イ) 税収弾性値は，昭和38年度から，44年度までの平均値を使用した。

また，経済成長率は「昭和46年度政府経済見通し」における国民総生産と新経済社会発展計画における昭和50年度の国民総生産の平均成長率を使用した。

(ロ) 国税については，所得税について，毎年所得税の自然増収額の3分の1相当額を減税に充てるものとして計算してある。ちなみに昭和41年度から46年度までの平均減税割合は33.2％となつている。

地方税については，毎年地方税全体の自然増収額の10％相当額を住民税の減税に充てるものとして計算してある。ちなみに，昭和41年度から46年度までの平均減税割合は10.4％となつている。

(2) 昭和50年度の税収（試算2）は，間接税の税収が経済成長と同じ割合で伸びるものとし，他の前提は試算1と同じ場合の試算値である。

上記の二つの場合において，国税の負担率をみると，国民所得に対して14.2％と14.5％となり，昭和45年度に比べて1.0％の及び1.3％の上昇となる。地方税についても国税と同じような方法により推計を行なうと，昭和50年度の負担率は，6.5％となる。したがつて，わが国の租税負担率は，税体系について上記について述べてきたような考え方で対処していくとした場合，昭和50年度は，20.7％から21.0％となり，新経済社会発展計画が予想している2％程度の租税負担率の上昇という目標は達成されることになる。

第3　国税と地方税

税負担及び税体系の問題については，国税のみならず，地方税をもあわせて検討しなければならないことはいうまでもない。われわれは，基本的には，負担水準の問題としては国税，地方税をあわせて検討すべきであり，税体系の問題としては全体としての斉合性を考慮すべきであろうと認めた。しかしながら，地方税については，それがそれぞれ独立した3千有余の地方団体における住民生活に密着した行政遂行のための財源であること，地方税のあり方が地方自治の基本にふれる問題を含んでいることなど，国税を考える場合と異なる要素を含んでいるので，それらの点をふまえつつ，さらには，国と地方との間の事務配分及び財源配分のあり方，最近における社会経済の変動の状況及び納税者の立場を考慮して，具体的な地方税のあり方について検討すべきものであろうと認めた。

第2章　所　　得　　税

第1　所得税負担のあり方

（所得税の特色と問題点）

(1) 所得税の負担のあり方の問題に関連し，所得税負担の現状や所得税制に内在する問題点等については，すでに前章の税体系の検討のところで詳細にその審議内容を述べたところである（42ページ参照）。

すなわち，所得税は各種の租税のなかでも，国民の負担能力に最も適応した租税であると同時に，所得の再分配に効果的に寄与しうる近代的，合理的な租税であつて，今後とも税体系の中心的地位を占めるべきものと考えられる。このように所得税が近代的，合理的な租税であるとされる所以は，その仕組みとして控除と税率の組合せによる累進構造をとつていることが最大の理由の一つであり，したがつて，所得税の負担がその累進構造により，納税者の所得水準の上昇に応じて漸次増加することはいわば当然のことといえよう。しかし，最近のように急激な所得水準の上昇が継続する場合に累進効果が強く働くことは国民の勤労意欲や事業意欲を阻害することにもなりかねないであろうし，しかも物価上昇による名目的な所得の増加がある場合にはこの名目的所得の増加に対して累進効果が働くことも常に念頭におく必要があろう。

また，このような所得税の累進構造に起因する問題のほか，いわば所得税制に内在する問題として，所得税負担の実質的公平の確保の問題と所得税の負担感の問題とがあることもすでに指摘したところである。

（所得税負担の現状と基本的方向）

(2) わが国の所得税負担の現状については，すでに述べたように前回の長期答申が示した改正の具体的内容が完全に実現された結果，欧米諸国との比較においてもほぼ妥当な水準にあると認められる。

しかしながら，わが国の経済が今後においても相応の成長を続けていくとした場合には，所得税はその累進構造を通じてかなりの自然増収を生み出すものと予想されるところであり，またさきに述べた所得税制に内在する問題点を考慮すれば，所得税負担の累増を緩和するため租税政策の運営上所得税の減税を重視する必要があると認められる。このような観点から，今後においても，所得，物価水準の動向や財政事情等をも総合勘案しつつ，所得税負担の適正合理化に努めていくことが適当である。

たとえば，わが国の個人所得が今後年々13.5％程度増加するものとし，その場合の所得税収を個人所得弾性値を用いて推計し，自然増収の3分の1相当額をかりに減税に充てるとした場合には，

すでに述べたように，4年間で0.7％程度の上昇となるという結果が得られる（前出48ページ第36表試算B参照)。すなわち，今後，上記のような観点から，自然増収の一部を所得税の減税に充てるとしても，所得税の負担率は従来と同様になだらかな上昇を示すこととなろう。しかし，それが所得の増加に応じて無理なく行なわれるものであれば，これまでの経緯からしてもある程度の上昇はやむを得ないものと思われる。

第2　課税最低限

（課税最低限の機能）

(1)　所得税の負担を決めるのは，課税最低限の大きさと税率の累進度であり，すでに述べたように，所得税が担税力に適合した最も望ましい税であるとされる所以の一つは，納税者の家族構成に応じて定められる課税最低限と所得の大きさに応じて定められる累進税率との組合せによつてその負担が決まるからにほかならない。このように，課税最低限は，税率との組合せによつて所得税の累進構造を形成するものであるが，それ自体の機能なり考え方をめぐつて，従来，税制調査会が行なつた検討のあとを振り返つてみると次のとおりである。

(イ)　まず，昭和31年12月の昭和32年度税制改正答申では，一方において，所得税が最低生計費に食い込むことを避けるべきであるという要請，税務執行の適正化を期するためには納税人員は税務当局の執行能力の限界内にとどまるべきであるという要請があるが，他方，国の財政に寄与することを身をもつて意識しながら納めるような税が，なるべく多くの人によつて負担されることが望ましいという事情もあるから，これら両者の要請をあわせて考え，財政需要ともにらみあわせて，適当な金額を定める必要があろうとし，当時の課税最低限の低さを反映して最低生計費との関連を強調しつつも，財政需要の面にも重点をおいているように思われる。

(ロ)　次いで，昭和35年12月のいわゆる税制調査会第一次答申では，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議論されるとしつつ，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もつたものでなくなつたように思われるとし，これに引き続き昭和36年12月の税制調査会答申は，単に生計費だけの問題でなく，納税者の世帯構成や所得の種類に応じてバランスのとれた諸控除額を定めるべきものと考えるとしている。

（注）　これらの答申に基づき，配偶者控除，給与所得控除における定額控除，白色専従者控除の諸制度が創設されている。

(ハ)　その後，昭和39年12月の長期答申では，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とつているが，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，たとえば，就業人口に対する納税者割合をとり入れることを考慮すべきであると考えるとしており，生計費との関連のほかに新たに有業人口に対する納税者割合の観点からする方向を示している。

(ニ)　以上の答申は，いずれも具体的な課税最低限を定めるに当たつての考え方を示しているもので，もちろんその考え方の背景として課税最低限のもつ機能が前提とはなつているとしても，直接的にその機能について述べたものではない。その点，昭和40年12月の昭和41年度税制改正答申では，具体的に課税最低限の機能として，次の4点をあげている。

① その時々の国民生活水準からみて通常必要とされる生計費に対応する部分を課税外におくこと。

② 納税者数を税務行政上処理可能な程度以内に保つこと。

③ 税率とともに所得税の累進構造を形成し，所得の低い階層の累進度を大きく緩和する。

④ 家族の構成内容，家族数等に応じて税負担の差等を設け，応能負担に適合せしめること。

さらに，上記①の生計費との関連については，課税最低限が低い水準にあつた終戦直後の税制改正では，課税最低限は最低生計費を上回る水準に定めるべきであるとする考え方が主張されてきたが，最近の税制改正においては，経済の成長による所得水準の上昇に伴い，課税最低限は最低生計費ではなく，標準的な生計費に見合つた水準に定めるべしとする考え方が強くなつているとし，また，②の税務行政との関連については，税務行政の面からも現在の納税人員の水準は税務執行能力をこえていることが指摘されるとして，所得税の納税人員を有業人口の5割程度に縮減することを目途に課税最低限の引上げを図るべきであるとしている。

(ホ) 前回の税制調査会は，昭和41年12月のいわゆる中間答申において，課税最低限の水準いかんは直ちに納税人員の大小に影響するから，課税最低限は基本的には累進税制による所得再分配を図る対象人員選定の基準を意味する，このほか，課税最低限のもつ機能として最低生活水準の維持，最低税率適用者の累進度の緩和及び家族の規模に応ずる税負担の差異の調整等が考えられているとその機能についてふれた後，生計費との関連について，わが国の1人当たり国民所得水準は先進諸国に比べるとまだ相当低いので，最低生活水準を維持する所得に対して負担を求めないことはもとより，さらに進んで家計にゆとりをもたせるため，従来マーケット・バスケット方式によつて算定されてきた基準生計費の水準を上回つて貯蓄のためのゆとりを織り込んで課税最低限の水準を決定することが望ましいとしている。これに続く昭和43年7月の長期答申は，上記と同様に，所得税の課税最低限はどの程度の所得階層から所得税の負担を求めるかという限界を画するものであるとともに，とくに中小所得階層の所得税負担の適正化を図り，家族の規模に応じて負担を調整する等の機能をもつているとしてその機能について述べ，生計費との関連についても，わが国の課税最低限は，生計費との関連からみれば累年の引上げによつて相当改善されてはきたが，先進諸国に比べて国民の所得水準や蓄積水準がまだ相当低い現状では，ある程度貯蓄のためのゆとりを織り込んでその水準を決定することが望ましいとしている。また，有業人口に対する所得税納税者の割合についてもふれ，実質的な所得水準の上昇に伴つて納税者割合が増加することは，いわば不可避的な現象ではあるが，その割合があまり急激に高まることは必ずしも望ましい姿とはいい難いとしている。

以上，わが国の所得税の課税最低限の機能や考え方について，従来税制調査会が行なつた検討のあとを振り返つてみたのであるが，諸外国においてこれらの問題に関しどういう議論が行なわれているかを当たつてみると次の通りである。

(イ) まず，最低生計費との関連で論じているものとして，アメリカのビューラーは「財政学」(1948年)において，応能原則の観点から論理的に「最低生計費を控除すべし」という結論が導かれる

とし，ようやく生存水準を維持している人々に課税すれば，貧困者が増加し，貧困救済問題を悪化させ，貧困者から購買力を奪うことになる。最低生計費に課税することは人口を減少させる方向に作用し，結局，労働力の供給が限定されるので，賃金率を引き上げるようになるとして，むしろ，社会，経済問題に波及することを強調している。なお，ついでながら，この場合の最低生計費について，同書が，一致した見解はなく，結局，多かれ少かれ恣意的になるが，生存に必要と考えられる生活水準を維持するための所得と定義されようと述べているのは注目される。

また，カナダの租税王室委員会報告（1966年）は，一応最低生計費に課税しないため，所得税の計算上，その金額を控除するという考え方には反対である，なぜなら，このような控除を認めても，国民に最低の所得を保証するものではなく，最低生活の保証は，政府移転支出や政府支出等によつて達成されるべきであるからであるとしつつも，しかし，低所得部分に課税するのは適当とは思えない，とくに，低所得納税者の所得のうち自由に処分できる部分は非常に小さく担税力が小さい，しかも，低所得者は，その担税力に比して不相応に大きい売上税や固定資産税を支払つているとしている。

(ロ) 次に，所得税の人的控除の機能について，アメリカのリチャード・グードは，「個人所得税」（1964年）のなかで次の4点をあげている。

① 申告書の数を処理可能な程度以下に保ち，とりわけ，納税額よりも徴税費の方が高くならないようにすること。

② 納税に非常な困難を感じたり，健康や仕事の能率がそこなわれることのないよう最低生活水準の維持に必要な所得に対して課税することのないようにすること。

③ 税額表の下の方の実効税率がなだらかな累進性を持つようにすること。

④ 世帯の規模に応じて税額に差異を設けること。

また，同じくアメリカのペックマンは，「連邦租税政策」（1967年）のなかで次の3点をあげている。

① 零細な所得者は担税力を有しない。生存のための最低水準以下の人に課税することは，健康と仕事の効率を害し，経済活動を低下させ，社会福祉支出を増加させることになろう。

② 人的控除は，零細な所得者を課税対象から除き，しかも，所得税の累進性に貢献するための行政上の手段である。

③ 被扶養者の数が増加するにつれ，税負担が緩和される。

以上，所得税の課税最低限の機能あるいは考え方について，わが国の過去を振り返るとともに諸外国における論説をみてきたのであるが，いずれにしても大同小異であり，課税最低限は，国民の生計費との関連において，また，所得税の所得再分配機能や税務執行といつた観点から，どの程度の所得階層から所得税の負担を求めるかという限界を画するものであるとともに，とくに中小所得者層の所得税負担の適正化を図り，家族の規模に応じて負担を調整する機能をもつものということができよう。したがつて，所得税が国民の負担能力に適応しつつ，所得再分配機能を発揮するためには，課税最低限を国民の所得水準や所得階層分布に照らして妥当な水準に維持し，税率とあわせ

て適正な累進構造を形成するよう配意する必要がある。

（課税最低限の国際比較）

(2) 上記のような観点から，まず，われわれは，わが国の所得税の課税最低限が現在どのような水準にあるかについて，欧米諸国のそれとの比較を通じて検討を行なつた。

第30表（前出44ページ）は所得税の課税最低限を欧米諸国と比較して示したものである。たとえば，夫婦子2人の給与所得者の場合でみると，昭和46年分でわが国の課税最低限は963,727円であり，アメリカの1,314,000円とフランスの1,062,270円には及ばないものの，イギリスの860,544円と西ドイツの784,913円をかなり上回つている。この傾向は，世帯構成を異にする他の給与所得者世帯についてみてもおおむね共通しており，わが国の所得税の課税最低限は欧米諸国の課税最低限と比肩しうる水準に達しているということができる。もちろん，各国の課税最低限はその国の国民所得水準等との関連において定められている面も強いであろうし，単に絶対的水準のみを比較して云々するには問題があろう。その意味でこれらの国の所得水準がわが国の現在の水準と同程度であつた時点における課税最低限の水準と比較してみると，第31表（前出44ページ）に示すようにわが国の課税最低限の水準は，フランスを除く各国よりも高くなつている。

（生計費と課税最低限）

(3) 所得税の課税最低限については，古今東西を通じ，何らかの形で生計費との関連が議論されていることは，すでに上記(1)で述べたところでも明らかである。この点について，わが国でも従来，昭和40年頃まで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実情から，いわゆるマーケット・バスケット方式による基準生計費を算定し，これを課税最低限を定めるに当たつての一つの基準としてきていたが，その後における課税最低限のかなりのテンポによる引上げの結果，もはやこのような方式はその意味がなくなつたと判断されるところから，最近では基準生計費の算定は行なわれていないのが実情である。ちなみに，昭和39年，40年当時の基準生計費を基礎として，その後における消費者物価指数の上昇率によつてこれを引き伸ばしたものと課税最低

第55表 人事院調査における標準生計費と

世帯人員 / 区分 / 年次	1人（独身）			2人（夫婦）			3人
	標準生計費 (A)	課税最低限 (B)	(B)/(A)	標準生計費 (A)	課税最低限 (B)	(B)/(A)	標準生計費 (A)
	円	円	%	円	円	%	円
昭和42年	15,560	22,302	143.3	29,160	38,152	130.8	38,620
43	17,390	26,038	149.7	32,610	43,508	133.4	43,080
44	19,120	27,599	144.3	35,810	46,179	129.0	47,380
45	21,770	28,714	131.9	40,320	48,404	120.0	53,010
46	24,760	32,673	132.0	45,550	54,302	119.2	60,020

（備考） 1 人事院の標準生計費は，全国の数値によつた。
2 課税最低限は，各年分とも改正初年分の12分の1相当額である。

第54表　仮定生計費（過去において行なっていたマーケット・バスケット方式による食料費を基準として算定した生計費を消費者物価指数により引き伸ばした生計費）と課税最低限（給与所得者）との比較

区分		昭和39年	40	41	42	43	44	45	46
		円	円	円	円	円	円	円	円
4人世帯	仮定生計費(A)	432,881	469,076	492,999	512,226	539,374	569,040	612,856	646,563
	課税最低限(B)	417,614	474,036	537,282	633,599	721,905	800,900	880,328	963,727
	比率 (B)/(A)	% 96.5	% 101.1	% 109.0	% 123.7	% 133.8	% 140.7	% 143.6	% 149.1
		円	円	円	円	円	円	円	円
5人世帯	仮定生計費(A)	535,696	580,698	610,314	634,116	667,724	704,449	758,692	800,420
	課税最低限(B)	471,377	544,259	613,421	711,899	821,213	924,699	1,030,833	1,131,342
	比率 (B)/(A)	% 88.0	% 93.7	% 100.5	% 112.3	% 123.0	% 131.3	% 135.9	% 141.3

（備考）　1　昭和39年の仮定生計費は，成年男子の必要栄養量（2,00カロリー）を摂取することができる質素な食料による献立を作成（国立栄養研究所作成）し，これによる食料費をエンゲル係数で除して計算したものである。

2　昭和40年の仮定生計費は，昭和39年の献立を基礎に昭和40年中の価格によって計算した食料費をエンゲル係数（昭和40年5月の家計調査に基づく計数）で除して計算したものである。

3　昭和41年以降の仮定生計費は，上記2による昭和40年の仮定生計費に消費者物価指数の対前年上昇率を乗じて算定したものである。なお，消費者物価指数の対前年上昇率は，次のとおりである。

昭和41年	105.1%	昭和44年	105.5%
42	103.9	45	107.7
43	105.3	46	105.5　（46年度経済見通しにおける年度間見込上昇率）

限とを比較してみると第54表に示すように，両者の間には累年著しい格差が生じてきている。ただ，この仮定生計費は，単に消費者物価指数だけで修正したに過ぎないので，この間における一般的な生活水準の向上が加味されていないことはもちろんである。

現在，人事院で毎年の「人事院勧告」のための参考資料として，世帯人員別の標準生計費を算定し

課税最低限（給与所得者）との比較

（夫婦子1人）		4　人（夫婦子2人）			5　人（夫婦子3人）		
課税最低限 (B)	(B)/(A)	標準生計費 (A)	課税最低限 (B)	(B)/(A)	標準生計費 (A)	課税最低限 (B)	(B)/(A)
円	%	円	円	%	円	円	%
45,429	117.6	45,380	52,800	116.4	49,660	59,325	119.5
52,132	121.0	50,220	60,159	120.0	54,500	68,434	125.6
56,750	120.0	55,100	66,742	121.1	59,690	77,058	129.1
60,674	114.5	61,100	73,361	120.1	65,420	85,903	131.3
63,727	114.5	69,230	83,620	120.8	74,230	97,932	131.9

ているが，この標準生計費（1月当たり）と給与所得者の課税最低限の1月当たりの金額とを比較してみると，第55表に示すように各世帯を通じてかなり課税最低限が標準生計費を上回っている。

〔参考〕 人事院の標準生計費の算定方法は次のとおりである。

(1) 生計費の内訳は，食料費と食料費以外の住居・光熱費，被服費，雑費とに分けて推計が行なわれ，食料費は男子18歳についてマーケット・バスケット方式によつて1か月分の費用を算定しており，食料費以外については家計調査を基礎に4人世帯の費目別支出金額を推計し，それぞれを基準にして各世帯の生計費を推計する。

(2) まず，食料費の算定方法は次による。

① 男子18歳の所要カロリーを，厚生省の「国民栄養調査成績」及び栄養審議会の算定による「日本人の栄養所要量」を参考として定める。

② ①のカロリーが定められたら，これを「国民栄養調査」から，主食，魚類，肉類等の大分類別にカロリーを割り振る。

③ その年4月分の家計調査の品目別購入頻度及び購入数量を参考として，大分類の内訳品目，その品目の所要数量，購入単価及び科学技術庁の「算定日本食品標準成分表」を用いて②で求めたカロリーに合うように推計する。

④ ③によつて，男子18歳の1日当たり食料費が求められ，これにより1か月当たり食料費を推計する。

⑤ ①～④によつて独身の食料費が求められることになるが，2人以上の世帯の食料費については，次の食料費以外の推計方法に準じて推計した割合を乗じて算出する。

(3) 次に，食料費以外の支出金額は，次の方法により推計している。

① その年4月分の家計調査による(イ)住居・光熱費，(ロ)被服費，(ハ)雑費の別に支出金額を算出するのであるが，この支出金額は平均世帯人員が，たとえば，45年4月分では3.92人となつているため，これを4人世帯の支出金額に修正する。

② ①で求めた4人世帯の費目別支出金額に，前年1～12月の家計調査から費目別に4人世帯の平均支出金額に対する4人世帯の標準家計の平均支出金額の割合を乗じて勧告のための支出金額を求める。これを4人世帯を例にとり算式に示すと次のとおりである。

$$\left(\begin{array}{l}\text{①による4人世}\\\text{帯の支出金額}\end{array}\right)\times\frac{\left(\begin{array}{l}\text{前年1～12月の4人世帯の標準}\\\text{家計の平均支出金額(家計調査)}\end{array}\right)}{\left(\begin{array}{l}\text{前年1～12月の4人世帯の}\\\text{平均支出金額(家計調査)}\end{array}\right)}=\left(\begin{array}{l}\text{勧告の基礎となる}\\\text{費目別支出金額}\end{array}\right)$$

（注1） 前年1～12月の4人世帯の標準家計の平均支出金額は，次による。

(1) 4人世帯の標準家計は，夫のみ有業で，かつ，夫婦と子供2人の世帯をいう。

(2) 平均支出金額は，各世帯（上記(1)に準ずる標準世帯）の平均支出金額を基礎として，最小自乗法によつて求めた4人世帯の推計値である。

（注2） 前年1～12月の4人世帯の平均支出金額は，家計調査を基礎に推計した4人世帯の平均支出金額である。

③ 4人世帯以外の世帯の費目別支出金額は，①で求めた4人世帯の支出金額に，②に準ずる算式，すなわち，前年1～12月の4人世帯の平均支出金額（家計調査）に対する前年1～12月の各世帯の標準家計の平均支出金額（家計調査）の割合を乗じて求める。なお，実際の適用については，前年1～12月の各世帯の標準的家計の平均支出金額を基礎として最小自乗法によつて求めた各世帯の理論値をもつて換算率を定め，これをその年4月分の4人世帯の支出金額に乗じて求める。

また，総理府家計調査における勤労者世帯の消費支出金額と課税最低限とを比較してみると第56表に示すように，ここ数年来，課税最低限は消費支出金額のおおむね9割程度の水準を維持してい

る。もつともこの消費支出金額は，毎年おおむね10％以上の増加を示しているので，今後この9割程度の水準を維持していく場合には，課税最低限についても同様に毎年10％以上の引上げを行なわなければならないことになり，課税最低限の引上げがこれを下回る場合には，家計調査における生計費と課税最低限との格差が拡がることになろう。

第56表　家計調査における消費支出に対する課税最低限の割合

年次	消費支出		課税最低限（夫婦子2人の給与所得者）(B)	割合
	世帯人員	金額 (A)		(B)/(A)
	人	円	円	%
昭和40年	4.13	592,020	474,036	80.1
		(8.6％)		
41	4.07	643,188	537,282	83.5
		(9.6)		
42	4.04	705,156	633,599	89.9
		(11.4)		
43	3.96	785,724	721,905	91.9
		(10.9)		
44	3.89	871,236	800,900	91.9
		(13.7)		
45	3.90	990,984	880,328	88.8

（備考）　1　総理府統計局調の家計調査における全国勤労者世帯分である。
　　2　消費支出金額は，一世帯当たり月平均額を12倍したものである。
　　3　(　　)内は，対前年伸率である。

しかし，この消費支出金額（このなかには，カラーテレビの購入費やいわゆるレジャーとしての娯楽費等も含まれている。）は，全国の勤労者世帯が実際に支出した消費支出金額の平均を示したものであり，所得税の課税最低限が常にこれの一定割合を維持しなければならないものではないと考えられ，そのような意味からすれば，家計調査における生計費と課税最低限とを比較して議論することは必ずしも適当ではないであろう。

いずれにしても，前回の長期答申が指摘した「貯蓄のためにゆとりのある合理的な課税最低限の水準」という考え方からしても，現在では，もはや課税最低限の検討に当たり，生計費との関連はそれほど重要な意味はなくなつたものと考えられる。

（蓄積水準と課税最低限）

(4) 次に，われわれは，国民の蓄積水準と課税最低限との関連について検討を行なつた。わが国の個人資産の蓄積が先進諸国に比べてかなり劣つていることは一般に認められているが，これをなんらかの客観的な基準によつて比較することは技術的にも資料的にも困難である。たとえば，個人の金融資産に限定してわが国とアメリカとを比較してみれば第8表(1)（前出11ページ）のとおりである。すなわち，わが国の1人当たり個人金融資産残高は，昭和30年当時に比較して昭和43年では8倍以上に増加しており，1人当たり個人可処分所得に対する割合も，昭和30年当時8割程度であつたのが，昭和43年では約1.5倍と増加してきている。しかし，これをアメリカと比較してみ

ると，昭和43年で個人可処分所得はアメリカはわが国の約3倍であるのに対し，個人金融資産の残高は約7倍と相当な開きがあることがわかる。

このように，わが国の国民蓄積水準が，先進諸国に比べて所得開差よりもはるかに大きな格差がある現状においては，課税最低限は，少なくともある程度貯蓄のためにゆとりのある合理的な水準を確保していくことが必要であると考える。

（有業人口に対する所得税納税者の割合）

(5) さらに，われわれは，有業人口に対する所得税納税者の割合について検討を行なつた。有業人口に対する所得税の納税者割合は，いうまでもなく，所得者のうちどの程度が所得税の納税者になつているかを示す一つの指標である。第57表は所得者数に占める所得税納税者の割合を昭和36年以降業種別に示したものであるが，この表でわかるように，各業種を通じて，おおむねその割合は増加しつつあり，とくに給与所得者の場合，昭和36年当時の割合は54.9％であつたのが，昭和46年見込みでは77.4％まで増加している。

第57表 業種別所得者数と所得税納税人員の推移

（単位 万人，％）

区分	昭和36年	37	38	39	40	41	42	43	44	45	46（見込）
給与所得者											
所得者数(A)	2,379	2,496	2,578	2,669	2,783	2,902	3,071	3,148	3,199	3,306	3,440
納税者数(B)	1,307	1,486	1,650	1,718	1,694	1,841	1,928	1,891	2,195	2,481	2,664
(B)/(A)	54.9	59.5	64.0	64.4	60.9	63.4	62.8	60.1	68.6	75.1	77.4
農業所得者											
所得者数(A)	351	345	333	318	308	298	283	274	265	236	
納税者数(B)	21	25	24	25	25	28	45	50	45	37	25
(B)/(A)	6.0	7.2	7.1	7.9	8.1	9.3	15.9	18.3	17.0	15.7	
農業以外の事業所得者											
所得者数(A)	519	501	514	523	528	544	587	598	613	614	
納税者数(B)	108	114	122	130	135	147	162	176	190	206	208
(B)/(A)	20.9	22.7	23.7	24.9	25.5	27.0	27.6	29.4	31.0	33.6	
その他所得者（納税者数）	79	92	112	129	132	149	156	166	185	204	192

（備考） 1 所得者数は次によつた。

(1) 給与所得者……労働力調査（総理府統計局）の雇用者総数による。昭和45年までは実績，46年（見込）は「昭和46年度政府経済見通し」による。

(2) 農業所得者……農業動態調査（農林省）の専業農家及び第1種兼業農家（兼業農家のうち農業を主とする農家）数による。45年までは実績である。

(3) 農業以外の事業所得者……労働力調査の非農林業の自営業主数による。

2 納税者数は次によつた。

(1) 給与所得者……民間給与実態調査及び源泉所得税の課税実績から推計した。

(2) 農業所得者及び農業以外の事業所得者……申告所得税の課税実績による。昭和46年（見込）

は推計である。

(3) その他所得者……上記(2)参照。「その他所得者」とは，２か所以上から給与を受けている者及び譲渡，配当，不動産，山林などの所得を有する者をいう。

(4) 給与所得者と申告所得者との関係……給与所得者が「その他所得」を申告納税すると，「その他所得者」としても計上されることとなり，上記(1)の給与所得者数と重複する（その数は，昭和44年で約150万人と推定される。）。この問題は，「農業所得者」及び「農業以外の事業所得者」についても同じである。

また，これを主要諸外国と比較してみたのが第32表（前出44ページ）である。全有業人口に対する所得税納税者の割合は，わが国は昭和46年で60.3％であり，フランスの44.9％を上回つているものの，アメリカの74.6％，イギリスの76.1％，西ドイツの74.6％までには至つていない。しかし，給与所得者だけについてみると，わが国は昭和46年で77.4％であり，アメリカの78.6％や西ドイツの75.4％とおおむね同じ程度の割合に達している。

もちろん，実質的な所得水準の上昇に伴つて，有業人口に対する納税者の割合が増加していくことは，ある程度不可避的な現象であると考えられ，また，給与所得者の納税者割合がとくに高いのは，最近における就業構造の著しい変化や初任給水準の急上昇の結果による面も少なくないであろう。しかし，有業人口に対する納税者割合があまりに急速に高まることは，望ましい姿とはいい難いものと考えられる。

（結　　論）

(6) 当調査会は，以上のように種々の角度から現行の課税最低限について検討した結果，所得の増加に伴う納税人員の累増を緩和することに留意しつつ，少なくともある程度貯蓄のためにゆとりのある合理的な水準を確保していくことが必要であるとの結論に達した。そのためには，国民の蓄積水準の動向や納税人員の推移等を十分考慮しつつ，今後における所得水準，生活水準，物価水準の上昇に見合つて所要の調整を加えていく必要があるものと認めた。

第3　税率のあり方

（税率のあり方についての検討の意味）

(1)　所得税の累進構造は，控除と税率との組合せによつて決定されるので，税率のあり方の問題は，課税最低限とならんで所得税における最も基本的かつ重要な問題である。すなわち，所得税の税率構造は，国民の負担能力に応じた公平な負担を確保し，所得再分配機能を発揮するため中心的役割を果たすべきものであり，国民の所得水準や所得階層分布に見合つて適切な累進性を確保するものでなければならない。したがつて，所得水準が上昇し，これに伴つて所得階層分布が大幅に変化する場合に税率構造をこれに適合させる努力を怠ると，税率のもつ累進性が強く働きすぎて適正な負担の確保が期せられなくなり，ひいては国民の勤労意欲や投資意欲を阻害することにもなりかねない。

（昭和43年の長期答申とその実施状況）

(2)　ところで，この税率のあり方については，昭和43年の長期答申の際に全面的な見直しが行なわれている。すなわち，それまでにおける所得税の減税は，課税最低限の引上げによる中小所得者の負担軽減に重点がおかれており，税率については，昭和32年度の所得税の1,000億円減税の際に大幅な累進度の緩和が行なわれて以来，昭和34年度，36年度，37年度及び41年度における部分的な改正を除いては，基本的な見直しが10年あまりも見送られていた。その結果，たとえば，昭和33年当時では課税所得50万円以下のところで全体の税額の56.0％を負担していたのが，答申時では25.5％と半減している反面，33年に全体の17.2％を負担しているに過ぎなかつた課税所得100万円超300万円以下の階層が27.1％の税額を負担するに至つていたことにみられるように，所得税の税率は，その間における所得水準の急激な上昇やこれに伴う所得階層分布の大幅な変化に即応していない状況にあつた。

このような当時の事情を背景として所得税の税率について全面的な見直しが行なわれ，とくに，税率の累進度，最低税率と最高税率のあり方，税率適用所得階級区分とこれに対応する税率の刻み方等を中心として検討が行なわれた結果，「中堅所得者層を中心に負担軽減を図るため，税率の刻みとその適用区分について見直しを行なう必要があると認めた。この場合，最低税率については，さきに述べたように課税最低限との関連からある程度高くする考え方もあるが，当面は現行程度の適用区分による10％の税率は，これを存置することが適当であろう。また最高税率については，さしあたりその適用階層をある程度引き上げることとするが，今後法人税の仕組みの改正等に関連して配当に対する課税方式が改正される場合には，改めて最高所得層の負担水準について見直しを行なうことが適当であろう。なお，最高税率を引き下げる場合には，住民税所得割と合わせた最高実効税率のあり方についても，同時に検討する必要がある。」との答申が行なわれ，あわせて，その具体的内容が税率についての望ましい姿として提示された。

われわれは，その後「昭和44年度の税制改正に関する答申」において，前長期答申が示したこの具体的内容は，財政事情の許す限り，昭和45年度までの2年間に完全に実施に移すよう努力すべきであるとし，昭和44年度改正として次のような税率の緩和を答申した。

現行		改正案	
10万円以下の金額	9.5%	30万円以下の金額	10%
30 〃	10 〃	60 〃	14 〃
60 〃	15 〃	100 〃	18 〃
100 〃	20 〃	150 〃	22 〃
150 〃	25 〃	200 〃	26 〃
220 〃	30 〃	250 〃	30 〃
300 〃	35 〃	300 〃	34 〃
400 〃	40 〃	400 〃	38 〃
600 〃	45 〃	500 〃	42 〃
1,000 〃	50 〃	700 〃	46 〃
2,000 〃	55 〃	1,000 〃	50 〃
3,000 〃	60 〃	2,000 〃	55 〃
4,500 〃	65 〃	3,000 〃	60 〃
6,000 〃	70 〃	4,500 〃	65 〃
6,000万円超の金額	75 〃	6,500 〃	70 〃
		6,500万円超の金額	75 〃

また，「昭和45年度の税制改正に関する答申」において引き続き税率の緩和について，次のような答申を行なつた。

現行		改正案	
30万円以下の金額	10%	30万円以下の金額	10%
60 〃	14 〃	60 〃	12 〃
100 〃	18 〃	90 〃	14 〃
150 〃	22 〃	120 〃	16 〃
200 〃	26 〃	150 〃	18 〃
250 〃	30 〃	200 〃	21 〃
300 〃	34 〃	250 〃	24 〃
400 〃	38 〃	300 〃	27 〃
500 〃	42 〃	350 〃	30 〃
700 〃	46 〃	400 〃	34 〃
1,000 〃	50 〃	500 〃	38 〃
2,000 〃	55 〃	600 〃	42 〃

3,000	〃	60 〃	800	〃	46 〃
4,500	〃	65 〃	1,000	〃	50 〃
6,500	〃	70 〃	2,000	〃	55 〃
6,500万円超の金額		75 〃	4,000	〃	60 〃
			6,000	〃	65 〃
			8,000	〃	70 〃
			8,000万円超の金額		75 〃

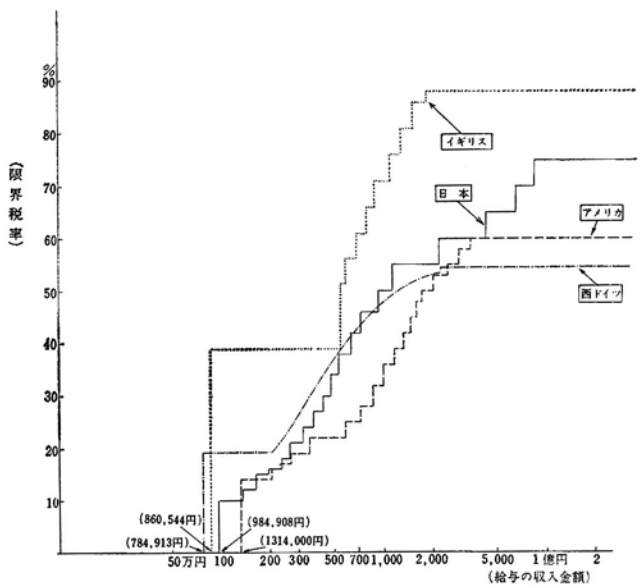
これらの答申は，それぞれの年の税制改正によりそのまま実施された。これにより，昭和43年の長期答申が税率について望ましい姿として示した具体的内容は，完全に実現された。

（検討の概要）

(3) われわれは，このような各年における税率の緩和について答申を行なうのと平行して，長期答申における検討結果をふまえながら，長期答申実現後の税率のあり方について検討を行なつた。その結果，あとに述べるように，課税単位のあり方いかんによつては，課税最低限のあり方とともに税率についても根本的な検討を行なう必要があると認めるが，現行の稼得者単位課税を前提として考える場合には，税率の基本的要素の一つである最低税率と最高税率については，長期答申が示している考え方にとくに変更を加える必要性は認めなかつた。ただ，これまでにおける所得税減税にもかかわらず国民の間においてなお根強い所得税の負担感を緩和するためには，いわゆる社会の中堅層を中心とした税率の緩和を図ることがなお必要であると考えられた。以下検討の経過を示すと次のとおりである。

第1図　限界税率の国際比較（夫婦子2人の給与所得者の場合）

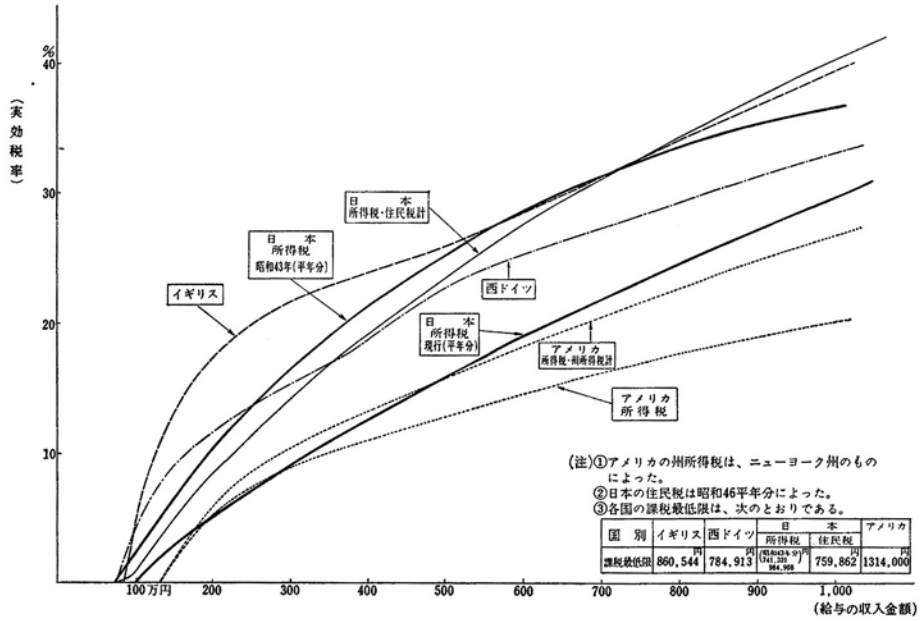
——所得税のみ——



（検討の経過）

(4) 所得税の税率のあり方については，税率が課税最低限との組合せによつて累進構造を形成するも

第２図　実効税率の国際比較（夫婦子２人の給与所得者の場合）



(注)①アメリカの州所得税は、ニューヨーク州のものによった。
②日本の住民税は昭和46平年分によった。
③各国の課税最低限は、次のとおりである。

国別	イギリス	西ドイツ	日本 所得税	日本 住民税	アメリカ
課税最低限	円 860,544	円 784,913	円 (昭和43年分) 741,320 (46年) 964,908	円 759,862	円 1314,000

第58表　給与所得者の昭和40年と昭和

世帯区分 / 区分 / 収入金額		独身者						
		税額		実効税率		実質減税	左の内訳	
40年	46年名目	40年	46年	40年 (A)	46年 (B)	(B)−(A)/(A)	課税最低限の引上げによる課税所得減少分	その他
万円	万円	千円	千円	%	%	%	%	%
50	68.8	25.8	30.3	5.2	4.4	15.4	12.9	2.5
70	96.3	52.5	58.5	7.5	6.1	18.7	9.2	9.5
100	137.6	108.0	106.7	10.8	7.8	27.8	10.7	17.1
150	206.4	230.5	213.4	15.4	10.3	33.1	10.1	23.0
200	275.2	380.5	352.0	19.0	12.8	32.6	9.2	23.4
300	412.8	738.0	712.2	24.6	17.3	29.7	7.3	22.4
500	688.0	1,574.3	1,768.2	31.5	25.7	18.4	5.1	13.3
700	963.2	2,510.5	3,071.0	35.9	31.9	11.1	3.6	7.5
1,000	1,376.0	4,010.5	5,287.5	40.1	38.4	4.2	2.5	1.7
3,000	4,128.0	15,483.0	21,480.5	51.6	52.0	+0.8	0.8	+1.6
5,000	6,880.0	28,705.5	39,773.0	57.4	57.8	+0.7	0.5	+1.2

（備考）１　「46年名目収入金額」は，40年の収入金額に消費者物価の上昇率(137.6％)を単純に乗じたもの
２　「課税最低限の引上げによる課税所得減少分」は，次の算式によつて計算したものである。

$$\left(\frac{\text{46年課税所得}}{\text{46年収入金額}}-\frac{\text{40年課税所得}}{\text{40年収入金額}}\right)\div\frac{\text{40年課税所得}}{\text{40年収入金額}}$$

３　社会保険料は加味していない。

のであり，国民の所得水準や所得階層分布に見合つて適正な負担を確保する見地から定められるべきものであることはさきに述べたところである。ただ，この適正な税負担を確保するための具体的な税率の刻みをどう定めるべきかという点については，学説としてみるべきものも多くはない。また，諸外国の税率構造をみても，第1図に示されるようにきわめて区々であり，共通した原理，原則がこれらのうちに存しているとも認められない。結局，所得税の税率構造は，それぞれの国における所得階層分布の状況や所得税に対する歳入依存度との関連等から，かつ，その時々の社会経済情勢にも配意しつつ，いわば経験的に導き出されるものであつて，その決定は多分に歴史的社会的要素をもつものと考えられる。

われわれは，以上のような基本的認識のもとに次のような検討を行なつた。まず，現行税率の姿について，これを，大多数の納税者が属している給与収入1,000万円程度以下の階層を中心に給与収入金額に対する実効税率のグラフで表わすとともに，昭和43年の長期答申当時の実効税率及び諸外国のそれと対比したものが第2図である。昭和43年に比して相当の緩和が図られていること，諸外国に比べて所得の比較的高い階層において実効税率が高くなる傾向が強いことなどが示されている。

次に，最近における所得税減税が所得階層別にみてどのような内容になつているかの分析を行なつた。第58表は，昭和40年から46年までの間に消費者物価の上昇と同程度の所得の増加があつたとした場合（すなわち，所得の名目増加のみで実質増加が全然なかつた場合）における所得税負

46年との所得税負担の比較

夫婦子2人						
税額		実効税率		実質減税	左の内訳	
40年	46年	40年 (A)	46年 (B)	(B)−(A)/(A)	課税最低限の引上げによる課税所得減少分	その他
千円	千円	%	%	%	%	%
3.2	—	0.6	—	100.0	100.0	—
20.7	9.5	3.0	1.0	66.7	68.2	+1.5
65.5	47.8	6.6	3.5	47.0	36.5	10.5
176.2	135.8	11.7	6.6	43.6	22.9	20.7
316.8	254.4	15.8	9.2	41.8	17.8	24.0
653.0	579.5	21.8	14.0	35.8	12.3	23.5
1,478.6	1,575.6	29.6	22.9	22.6	7.8	14.8
2.404.3	2,849.8	34.3	29.6	13.7	5.4	8.3
3,904.3	5.044.1	39.0	36.7	5.9	3.7	2.2
15.355.5	21,192.9	51.2	51.3	+0.2	1.2	+1.4
28.556.8	39,463.3	57.1	57.4	+0.5	0.7	+1.2

である。

担の変化を独身者と夫婦子2人の給与所得者について示したものである。

（注） たとえば，昭和40年当時年収100万円，46年における年収137.6万円の場合の夫婦子2人の給与所得者でみると，40年当時の実効税率が6.6％であつたのが，46年では3.5％に減少している。昭和40年以降において控除と税率適用所得階級区分とが物価上昇に見合つて調整されてきたとすれば実効税率は全く変わらないはずであるから，実効税率が減少していることは，その間において減少分だけ物価調整をこえる実質的な減税が行なわれたことを意味するものであり，この場合でみれば，実効税率では（3.5％－6.6％）÷6.6％＝47％の実質減税が行なわれていることになる。

さらに，この実効税率からみた実質減税47％をその要因別に，課税最低限引上げによる課税所得減少による分とその他とに分けてみると，それぞれ36.5％と10.5％となる。この場合の課税最低限引上げによる課税所得減少分とは，昭和40年当時の年収に対する課税所得の割合と46年の年収に対する課税所得の割合との差を，40年当時の年収に対する割合で除して計算したものである。かりに課税最低限が物価上昇に見合つて調整されてきたとすれば，年収に対する課税所得の割合は全く変わらないはずであるから，この割合が減少していることは，それだけ課税最低限の引上げが物価調整を上回つていることを意味し，したがつて課税最低限引上げによる実質的な減税が行なわれていることになる。上記の例でいえば，実質減税割合47％のうち，課税最低限の引上げによる実質減税割合が36.5％であり，残り10.5％は，税率の緩和や課税最低限引上げに伴う上積税率の低下等その他の要因によるものと考えられる。

第59表 昭和43年7月の長期答申実施による所得税軽減状況（給与所得者）

区分		給与の収入金額	50万円	100万円	150万円	200万円	300万円	500万円	700万円	1,000万円
独身者	税負担額	43平年分	円 13,560	円 65,215	円 161,137	円 284,120	円 604,370	円 1,397,650	円 2,334,500	円 3,834,500
		44 〃	13,060	61,234	141,579	243,088	514,710	1,257,040	2,164,100	3,641,500
		45 〃	12,060	54,972	115,448	189,372	397,368	991,460	1,823,400	3,255,000
	前年に対する軽減額	44 〃	△ 500	△ 3,981	△ 19,558	△ 41,032	△ 89,660	△ 140,610	△ 170,400	△ 193,000
		45 〃	△ 1,000	△ 6,262	△ 26,131	△ 53,716	△ 117,342	△ 265,580	△ 340,700	△ 386,500
		計	△ 1,500	△ 10,243	△ 45,689	△ 94,748	△ 207,002	△ 406,190	△ 511,100	△ 579,500
	前年に対する軽減割合	44 〃	% (8.5) 3.7	% (3.5) 6.1	% (3.9) 12.1	% (6.0) 14.4	% (5.4) 14.8	% (3.1) 10.1	% (2.0) 7.3	% (1.2) 5.0
		45 〃	(7.7) 7.7	(3.4) 10.2	(5.1) 18.5	(5.9) 22.1	(5.4) 22.8	(4.8) 21.1	(3.1) 15.7	(2.0) 10.6
		計	(15.9) 11.1	(6.7) 15.7	(8.5) 28.4	(11.0) 33.3	(9.9) 34.3	(7.4) 29.1	(4.9) 21.9	(3.1) 15.1
夫婦子二人	税負担額	43平年分	円 —	円 21,310	円 95,810	円 203,350	円 492,370	円 1,253,650	円 2,174,500	円 3,674,500
		44 〃	—	15,310	74,979	161,688	403,710	1,101,640	1,993,900	3,456,500
		45 〃	—	8,810	57,186	118,464	298,872	837,980	1,635,400	3,045,000
	前年に対する軽減額	44 〃	—	△ 6,000	△ 20,831	△ 41,662	△ 88,660	△ 152,010	△ 180,600	△ 218,000
		45 〃	—	△ 6,500	△ 17,793	△ 43,224	△ 104,838	△ 263,660	△ 358,500	△ 411,500
		計	—	△ 12,500	△ 38,624	△ 84,886	△ 193,498	△ 415,670	△ 539,100	△ 629,500
	前年に対する軽減割合	44 〃	% —	% (31.7) 28.2	% (18.8) 21.7	% (14.1) 20.5	% (8.8) 18.0	% (5.2) 12.1	% (3.3) 8.3	% (2.0) 5.9
		45 〃	—	(42.5) 42.5	(20.3) 23.7	(14.8) 26.7	(9.8) 26.0	(6.9) 23.9	(4.5) 18.0	(2.8) 11.9
		計	—	(62.3) 58.7	(34.7) 40.3	(25.9) 41.7	(16.8) 39.3	(11.2) 33.2	(7.5) 24.8	(4.6) 17.1

（備考）（　　）書は，控除の引上げのみによる軽減割合である。

この実質減税割合を夫婦子2人の給与所得者について収入階層別にみると，課税最低限の引上げによる課税所得減少の効果は収入が高くなるにつれて減少し，46年の収入で688万円をこえると1割を下回ることとなつている。これに対し，税率の緩和や課税最低限の引上げに伴う上積税率の低下等による効果は，44年，45年に行なわれた中堅所得階層を中心とする税率緩和の結果を含めて，46年収入で275万円の階層を中心に200万円ないし400万円程度の階層が20％台の軽減で最も高くなつている。また，これらを総合した実質減税割合は，高額所得者になるにつれて漸次低下していること，さらに税率をすえ置く場合には，所得税の累進構造により，所得，物価水準の上昇に伴う実質的増税の要因は，高額所得者に対し相対的に強く作用するものであることを示している。

なお，試みに前回の長期答申を実施したことによる所得税の軽減状況をみると第59表のとおりとなつている。

次に，所得水準の上昇に伴う所得税負担の累進に対して税率の累進度がどのような影響を与えることになるかについて検討を行なつた。第60表は，夫婦子2人の給与所得者について，その収入階級別に，収入が10％増加した場合の課税所得に対する実効税率がどのように変動するかを算出したものである。

第60表　収入が10％増加した場合の収入階級別実効税率の変動状況

（夫婦子2人の給与所得者）

給与の収入金額	実効税率 (A)	収入10％増加後		実効税率(A)に対する上積実効税率(B)の割合
		上積実効税率 (B)	実効税率	
	%	%	%	
100 万 円	10.0	10.0	10.0	1.00
150 〃	10.6	12.0	10.9	1.13
200 〃	11.9	15.7	12.6	1.32
250 〃	13.6	19.1	14.4	1.40
300 〃	15.2	22.0	16.1	1.45
350 〃	16.8	25.0	17.8	1.49
400 〃	18.2	28.0	19.4	1.54
500 〃	21.3	35.0	23.0	1.67
600 〃	24.7	40.2	26.4	1.63
700 〃	27.5	44.5	29.4	1.62
800 〃	30.1	46.0	31.8	1.53
900 〃	32.2	48.8	33.9	1.52
1,000 〃	34.1	50.0	35.7	1.47
2,000 〃	44.9	56.3	46.1	1.27
3,000 〃	49.9	60.0	50.9	1.20
5,000 〃	55.0	65.0	55.9	1.18
7,000 〃	58.5	70.0	59.6	1.20
1 億 円	63.0	75.0	64.1	1.19

（注） たとえば，年収100万円の場合には，課税所得に対する実効税率は最低税率の10であり，収入が10％増加した場合のその増加分に対する上積実効税率も，その増加分がなお最低税率適用の所得階級区分にとどまつているため10％，したがつて収入増加後の実効税率も10％である。また，年収500万円の場合でみると，課税所得に対する実効税率は現在21.3％であるのに対して，収入が10％増加した場合の増加分に対する上積実効税率は35.6％であり，その結果，収入増加後の実効税率は23.0％に上昇することになる。増加前の実効税率に対する増加分の上積実効税率の割合，すなわち，課税所得に対する弾性値は1.67である。

この表において，実効税率に対する上積実効税率の割合は，所得の増加に伴う税率の累進度の上昇割合を示すものといえるが，これを収入階級別にみると年収500万円ないし700万円のところで最も高くなつていることが明らかである。前回の長期答申の際には，この割合は100万円ないし500万円の収入階層において最も高い数値を示していた。

（結　　論）

(5) 税率構造についての以上のような検討の結果，いわゆる社会の中堅層を中心として，ある程度税率の緩和を図る必要があるものと認められた。すなわち，最近における国民の所得税の負担感は，毎年の減税にもかかわらず，なお根強いものがあり，とくにいわゆる社会の中堅層には，減税により負担が緩和されたという実感に乏しいように見受けられる。もちろん所得税の負担感は，さきに述べたようにさまざまな要因から成るものであつて，たとえば，所得税の制度面や執行の問題さらに公共サービスに対する理解や評価の面と密接な関連をもつ場合も少なくないであろうし，その場合にはそれに応じた負担感の緩和の方法が講ぜられるべきであることはいうまでもない。ただ，とくにいわゆる社会の中堅層において，毎年の減税により税負担が緩和されたという実感に乏しいものがあるとされている点については，これまでの検討において明らかにされているように，課税最低限の引上げを中心とする所得税の減税では，これら社会の中堅層における減税の割合が相対的に低いものとならざるを得ないことや，所得水準の上昇に伴う税負担の増加割合がこれらの所得階層において最も高く現われる結果となつていることなどもその大きな理由と考えられる。このような事情を考慮すると，今後における所得水準の上昇等をも勘案しつつ，前回の税率緩和の中心となつた階層より若干上の所得階層である社会の中堅層を中心としてある程度の税負担の緩和を図ることが必要である。

なお，最低税率及び最高税率のあり方については，前回の長期答申が示している考え方にとくに変更を加える必要性は認められない。すなわち，最低税率については，単なる表面税率としてみるのではなしに，所得金額（給与所得者の場合は給与の収入金額）に対する実効税率という観点から考慮されることが必要であるし，また，課税最低限との関連や徴税手続等の問題がその決定要素として考慮されるべきものであろう。その意味から，今後課税最低限が引き上げられ，相当程度の所得階層から所得税の課税が行なわれていることになれば，その限界負担能力も上昇するから，最低税率をある程度高い水準に定めることも考えられてよいであろう。

また最高税率については，これをあまり高く定めると所得税のほ脱や資産所得の分散を招き，かえつて所得税の機能がそこなわれることになり，また貯蓄意欲や投資意欲を阻害することにもなり

かねないので，最高税率をあまり高くすることには問題があろう。ただ，この問題は，課税標準の総合の程度，とくに高額所得者に多い資産所得に対する課税のあり方等とも関連して，なお今後種種の角度から検討することが必要であると考えられる。

以上の税率構造を中心とした税率のあり方に関する検討と結論は，現行の稼得者単位課税を前提としたものである。あとに述べるように課税単位のあり方について根本的な検討の要請がある現在において，税率構造の見直しを行なうに当たつては，この課税単位の問題との関連を十分に考慮する必要がある。すなわち，課税単位の変更に当たつては，それが所得税負担の基盤ともいうべきものの基本的な変更であるだけに，控除，税率について根本的な改正が必要となるであろうし，上記の税率の緩和は，その際にあわせて行なうことも十分考えられよう。しかしながら，課税単位の変更に当たつての各種の問題の検討に時日を要する場合には，これと切り離して税率構造の見直しを行なうことを考慮することが適当である。

第4　課税単位のあり方

（課税単位についての考え方とわが国の課税単位の沿革）

(1)　所得税の課税単位の問題は，課税に当たつてどのような単位で担税力を測定するかという問題であり，しかも所得税制の累進性と相まつて税負担に大きな影響を与えるものであつて，所得税の重要かつ基本的な問題の一つである。

ところで，所得税の課税単位については，大別して，所得を稼得する個人ごとに担税力を見い出す考え方と，消費生活を同じくす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課税の考え方がある。

わが国の現行制度は，所得稼得者単位の課税を基本的たてまえとしながら，資産所得の名義分割による税負担の不当な軽減を避けるため，高額所得者の世帯に対していわゆる資産所得の合算課税制度を設けているが，こ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。

すなわち，明治20年のわが国所得税の創設以来わが国特有の「家」の制度を反映して同居親族の所得合算制度が伝統的に引ぎ継がれてきたが，これが根本的に改められたのは，昭和25年度のシャウプ勧告に基づく税制改正であつた。シャウプ勧告は，合算課税は世帯間に負担の不均衡をもたらすこと，世帯分割の誘因となること，同居の判定等が困難で税務執行を複雑化すること等の好ましくない結果を生じているので，これを改めて所得稼得者を単位として課税すべきであるとしつつ，納税者の恣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。この勧告は，昭和25年度の税制改正で全面的に採用され，ここに現行制度への転換が行なわれたが，上記例外措置のうち①及び③は，翌26年に主として税制簡素化の見地から廃止され，また上記②の制度については27年に青色申告者に対する専従者控除の例外措置が設けられた。

さらに，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イトを増してきたという事情を背景として，財産の名義分割による不当な税負担の軽減を防止する見地から，一定の高額所得者の世帯に限つて，再び資産所得の合算制度が復活され，また青色申告者の専従者控除についても，その後その内容が漸次拡充され，昭和42年度の税制改正ではいわゆる完全給与制が導入されて43年から実施されるに至つた。

（課税単位についての各国の制度）

(2)　一方，諸外国における課税単位の取扱いを夫婦の所得についてみると，第61表に示すように分別して課税している国と合算課税を行なつている国とは，ほとんどあいなかばしている実情にあり，夫婦合算課税を行なう国でも，その課税方法には種々の類型があつて，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，いわゆ

る二分二乗課税方式や合算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する等各種の特殊な調整方法を採用している国も少なくない。

第61表　諸外国における夫婦の所得に対する所得税課税上の取扱い

夫婦分離課税を行なう国			夫婦合算課税を行なう国			
完全な分離課税を行なう国	資産所得について合算課税を行なう国	夫婦共有財産から生ずる所得については合算課税を行なう国	二分二乗課税三分三乗課税等を行なう国	夫婦者については低税率を適用する国	妻の勤労所得について特別控除を行なう国	単純合算課税を行なう国
カナダ，オーストリア，インド，パキスタン，ソ連，ユーゴスラビア，ニュージーランド	イスラエル，ヴエネズエラ，ギリシャ，スウェーデン	アルゼンチン，ブラジル，ドミニカ，スペイン	アメリカ，西ドイツ，フランス，コロンビア，スリランカ	オランダ，ノルウェー	イギリス，デンマーク，フインランド，ノルウェー，スイス，ベルギー，イタリー，オランダ	中華民国，ガーナ，レバノン，マルタ，ペルー，フイリッピン，タイ，トルコ，南ア連邦

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ると次のとおりである。

(イ) ア　メ　リ　カ

1948年に，夫婦が選択により共同申告書を提出した場合には，夫婦の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課税方式によることが認められた。その後これに伴う負担の調整を図るため，①配偶者が死亡した後2年間は激変緩和のため生存する配偶者について同様の方式を認める，②独身者の税負担は共同申告書を提出する夫婦の税負担の120％をこえないように税率表を定める，③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独身者と共同申告を行なう夫婦の税負担の中間になるよう税率表を定めるなどの措置が講じられている。

この二分二乗課税方式は，元来スペイン法の影響を受けた西南部の諸州が，夫婦共有財産制をとつていたことからくるものといわれる。すなわち，これらの州においては，税法上夫の所得の半分は妻に帰属すると考えられ，このたてまえとの関連で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るに至つた。このことを契機として，他の州でも私法上この制度に移行するものがあいつぎ，その結果，夫婦共有財産制をとる州とそうでない州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。このような不均衡の問題を解消するため，1948年連邦は所得税法上において二分二乗課税方式を導入するに至つたものといわれている。

(ロ) イ　ギ　リ　ス

夫婦の所得は合算されて普通所得税(38.75％)及び付加税（3,000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。なお，次のような特例が認められる。

① 普通所得税の基礎控除は，独身者の460ポンドに対し，夫婦は600ポンドである。付加税については，夫婦に限り，140ポンドの控除がある。

② 妻の所得が勤労所得である場合には，その場合の9分の7（最高460ポンド）を通常の勤労所得控除に加えて控除することができる。また，合算課税に代えて稼得者単位課税の選択も認められる。

(ハ) 西 ド イ ツ

1958年以来，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，二分二乗課税方式が採用されている。

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。），これに高い累進税率を適用していたが，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，とく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，二分二乗課税方式の制度の採用に当たつては，負担の不均衡を避けるため，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される子女の所得も原則として合算され，個人所得税（3％から63％までの累進税率）が課税される。この場合家族数に応じて定められた除数（独身者1，夫婦2とし，子がある場合には子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が適用され，その税額につき再びその除数を乗じて税額が計算される（いわゆるN分N乗課税方式）。したがつて，夫婦だけの場合には二分二乗課税方式，夫婦子2人の場合には三分三乗課税方式ということになる。

(ホ) ス ウ ェ ー デ ン

従来は，夫婦合算課税が行なわれていたが，稼得者単位課税の方向での改正が重ねられてきている。すなわち，1952年には，それまでの合算非分割課税を維持しながら，税率表が独身者と夫婦者のそれぞれについて別個に設けられ，夫婦者用の税率表は低所得者において実質上二分二乗課税方式と同じ効果が生ずるようにブラケットの幅が定められた。1965年には，勤労所得につき稼得者単位課税の選択が認められ，1970年に至り，税率表を一本化するとともに，資産所得につき1人当たり資産所得額が年2,000クローネをこえる場合を除き，稼得者単位課税とされた。

なお，基礎控除は，夫婦それぞれにつき税額で4,500クローネ（ただし，所得が30,000クローネを上回る場合は，それに相当する分だけ4,500クローネから減額される。）が認められ，配偶者の一方が使いきれなかつた控除額については，その40％相当額（最高1,800クローネ）を他方の税額から控除できる。

(ヘ) カ ナ ダ

稼得者単位課税が行なわれている。その場合，基礎控除1,500ドルのほか，配偶者控除1,350

ドル（ただし，配偶者の所得が250ドルを上回る場合は，その超過額を1,350ドルから控除する。）が認められている。

（わが国の課税単位についての問題点）

(3) 以上，課税単位についてのわが国の制度の沿革及び諸外国の制度の概観からもわかるように，所得税の課税単位の問題は，その時々の社会生活の実態あるいはその国における社会生活の実情さらにはこれらを背景とする生活単位に関する基本法制のあり方等を反映しつつ，実質的負担の公平をどのような形で実現するかの問題であるということができよう。

ところで，現行のわが国の所得稼得者単位の課税方式については，従来から大別して次の二つの観点から再検討が望まれてきている。すなわち，

(イ) 所得の稼得に対する配偶者の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均衡等の見地から，夫婦について合算均分課税制度を採用すべきであるという考え方

(ロ) 家族構成を異にする所得者間とくに事業専従者を有する事業所得者とその他の所得者との間の実質的負担の均衡を図る見地から，家計内の消費生活の一体性に端的に着目して同一世帯の所得を合算し，家族数に応ずる一定の除数（N）により，いわゆるN分N乗する課税方式を採用すべしという考え方

これらの考え方は，いずれも消費単位課税の見地に立脚したものであるが，上記(イ)の考え方が従来から論議されている問題であるのに対し，上記(ロ)の考え方は，昭和42年度の税制改正において青色専従者給与の限度の法定が廃止され，いわゆる完全給与制が導入されたこととの関連から，事業所得者の家族専従者給与とその他所得者の家族の所得とのバランスをどう考えるかの問題として最近に至つて提起されるに至つたものである。

昭和43年の長期答申は，この問題について，「消費単位課税は，すでに諸外国にその立法例をみるところであつて，わが国の社会生活の実態に照らしても課税単位のあり方として今後十分研究に値するものと考えられる。しかしながら，課税単位について基本的な変更を加える場合には，負担調整のため同時に控除，税率についても根本的な改正を要する等その影響するところがきわめて広汎であるので，この問題についてはさらに総合的な検討が必要であろう。」としているところである。

（検　　討）

(4) われわれは，この消費（夫婦）単位課税方式，とくに二分二乗課税方式の採用について，主として，(イ)社会生活の実態との関連において，(ロ)税負担の均衡との関連において，及び(ハ)現行諸制度との関連において，の三つの観点から，前回の長期答申に引き続き検討を行なつたが，その結果は次のとおりである。

(イ) 社会生活の実態との関連において

現行の稼得者単位課税方式を改めて消費（夫婦）単位課税方式を採用するためには，その前提として，所得税の課税に当たり担税力を見い出すには夫婦単位でみる方が社会生活の実態からみてより妥当であるとされるものであることが必要であろう。この点については，現在の社会生活が

夫婦を中心とする消費世帯を単位として営まれていることにはほとんど異論はないと思われるが，夫又は妻が稼得した所得について，その所得を稼得した夫又は妻それぞれのものと考えているのが一般的なのか，それとも夫婦一体のものと観念しているとみる方が社会の実態により近いのかについては一概にいずれとも決めがたいように思われる。ただ，この場合においても，少なくともその消費生活のための家計を支える収入は夫婦共同のものと観念すべきであり，またそう観念しても実態にそれほど遠いものではないとする立場からすれば，夫婦単位課税は稼得者単位課税に比しより実情に即しているということになるであろう。なお，この考え方に対しては，社会の傾向が共稼ぎ世帯が増加しつつあることからすれば，夫婦単位課税はむしろこれに逆行する（次にみるように，税負担の点においても共稼ぎ世帯は片働き世帯に比して相対的に不利になることからすればなおさらである。）ものであるとする考え方もあり得よう。

(ロ) 税負担の均衡との関連において

いずれにしろ，現在の社会生活が夫婦を中心とする消費単位で営まれていることからすれば，夫又は妻の収入が他の配偶者においてどのようなものと観念されているにしても，夫婦両者の所得を合算した場合にそれが同一である夫婦世帯相互間においては，夫又は妻それぞれの所得のいかんにかかわらず同一の税負担であるべきであるとする考え方は，一般的にはより受け入れやすいものということはできるであろう。稼得者単位の場合において，同一所得を有する夫婦世帯の税負担が，夫稼ぎ世帯それも夫と妻が同額の所得を有する場合で最も軽く，一方のみが稼得している場合で最も重くなるという問題点は消費単位課税によりほとんど解消されよう。また，一般の給与所得者の世帯と配偶者に給与の支払を行なつている同族法人の経営者や事業所得者の世帯との間の税負担の均衡を図るという点についても同様であり，さらに稼得者単位課税では対処することが困難な所得分割による租税負担の回避という問題の解決にも資するものと考えられる。

このように消費（夫婦）単位課税方式は，夫婦の一方が所得を得ている世帯と共稼ぎ世帯の税負担の均衡を図ろうとするものではあるが，他面次のような問題点が指摘されよう。

すなわち，まず共稼ぎ世帯と片働き世帯との税負担の均衡の点については，さきに述べた形で均衡を図ろうとすることは，実質的にみた場合共稼ぎ世帯の税負担を片働きの夫婦に比して相対的に重くするものであるとの批判が行なわれよう。その主たる論拠としては，共稼ぎ世帯には共稼ぎに伴う有形無形の負担を余儀なくさせられるという事情があることがあげられる。所得を得

第62表　現行制度のまま二分二乗課

区分＼課税所得金額	30万円	50万円	100万円	200万円	300万円	500万円
	円	円	円	円	円	円
現行法税額	30,000	54,000	124,000	315,000	570,000	1,270,000
二分二乗による税額	30,000	50,000	108,000	248,000	420,000	870,000
差引軽減額	0	4,000	16,000	67,000	150,000	400,000
軽減割合（%）	0	7.4	12.9	21.3	26.3	31.5

（備考）　二分二乗による税額は，課税所得金額の2分の1に相当する金額に対する税額を2倍したものである。

るための直接の費用は事業経費や給与所得控除という形で控除されるとしても，間接的な負担に対するしん酌を行なうことは現行所得税制上困難であり，かりに認めるとしてもどのような負担をその対象とするかを決めることはむずかしい問題である。さらに共稼ぎの妻の所得を夫のそれに合算するのであれば，家庭内における妻の働きを何らかの形で評価し，夫の所得に合算したうえで比較すべきであるとする考え方もあり得よう。

つぎに，独身者世帯との負担の均衡の面においても問題点が指摘される。すなわち，夫婦世帯について所得合算による累進効果を調整するため均分して課税するいわゆる二分二乗課税方式は，独身者世帯に適用されるものでないことから，夫婦世帯について，それも夫と妻のそれぞれの所得に差があればあるほど，独身者世帯に比し税負担を軽減する効果を有している。このような両者の負担の不均衡は，独身者に扶養親族がある場合には一層大きな問題である。母子世帯の税負担の軽減や寡婦控除の適用要件の緩和の要望が強い現状からみても，この点については慎重な検討が望まれるであろうし，また配偶者と死別等をした場合，その途端に税負担が急激に重くなるという問題も無視し得ないところであろう。これらの点について，課税単位の変更に伴う控除，税率の全面的な見直しの一環として調整を行なうとしても，このような世帯構成の異なる世帯相互間の負担の均衡を図るため，それぞれが納得しうるような基準を見い出すことは相当困難な問題である。

負担の均衡という観点からの問題点としては，以上のほかに，現行税率構造のままこの方式を採用するとすれば，第62表にみるように高額所得者に恩典が厚く低所得者に薄いという問題がある。課税所得30万円以下の最低税率適用階層については二分二乗してみても負担は変わらず軽減は行なわれない。したがつて，二分二乗課税方式を採用するとした場合には，低所得階層にも相応の減税となり，一方高額所得者の減税があまり大きくなり過ぎることのないようにするためにも，またあとに述べる源泉徴収制度等との関連からも，控除，税率の根本的な見直しが必要であると考える。

(ハ) 現行制度との関連において

二分二乗課税方式を採用するとした場合には，控除，税率の改正のほか，稼得者単位課税を前提として設けられている現行の諸制度について相当程度手直しを行なうことが必要であろう。たとえば，少額不追求の考え方から，配偶者の給与所得が15万円（給与収入では31万円）以下で

税を導入した場合の負担軽減状況

700万円	1,000万円	2,000万円	3,000万円	5,000万円	7,000万円	1億円
円	円	円	円	円	円	円
2,150,000	3,610,000	9,110,000	15,110,000	27,610,000	41,110,000	63,110,000
1,440,000	2,540,000	7,220,000	12,720,000	24,220,000	36,220,000	55,220,000
710,000	1,070,000	1,890,000	2,390,000	3,390,000	4,890,000	7,890,000
33.0	29.6	20.7	15.8	12.3	11.9	12.5

ある場合にはその所得は課税外におかれ，しかも配偶者控除が認められることになつている制度をどうするか，配偶者に対する青色事業専従者給与制度を存置しておく必要があるのかどうか，山林所得や退職所得のように特別な事情から他の所得と分離しているものまで二分二乗課税方式の対象とするのかどうかなどはその一例であるが，このような現行諸制度に関連する問題のなかで最も大きな問題は源泉徴収制度の問題であろう。すなわち，わが国における給与所得の源泉徴収制度は年末調整を通じて年税額を精算する仕組みをとつており，そのため所得税納税者の大多数は確定申告書の提出を要せずに済んでいるところであるが，二分二乗課税方式のもとにおいては，夫と妻の双方に所得がある場合，従来のように年末調整により精算を行なうためには，たとえば，夫の勤務先が妻の所得を確認することが必要であるわけであるが，これには，技術的，手続的に相当の困難が予想される。いずれにしてもその解決のいかんによつては，納税者にもあるいは税務官署にも従来に比しきわめて煩雑な手続等を要することになりかねず，慎重な検討が必要である。

（結　　論）

(5) 課税単位の問題は，さきにも述べたように，社会生活の実態からみて担税力をどのような単位で測定すれば最も実質的負担の公平を期しうるかという所得税の基本的な問題である。したがつて，わが国における二分二乗課税方式の採用やあるいはその他の方法による課税単位の変更に当たつては，この負担の公平の観点からの慎重な検討が要請されるところであり，また，それと同時に現行制度との関連も十分考慮される必要がある。この意味からも，さきに述べた利害得失や制度の改変に伴う各種の問題点を掘り下げ，さらに諸外国における現行課税単位の採用に当たつて背景となつた社会生活の実態や歴史的事情等についても研究を行なつたうえで結論を下すべきである。

なお，その際，課税単位の変更は，税率，諸控除等制度の各般にわたつて多くの影響を与えることに留意し，それとの関連においても早急に結論を得るよう努めることが望ましい。

第5　課税標準のあり方

（課税標準のあり方についての検討と結論）

所得税は，さきの税体系に関連して述べているように，各種の人的控除と累進税率との組合せによつて個人の担税力に即応した負担を求めることができる近代的，合理的な租税であるとされており，また，租税収入の点からみても，その累進構造から経済の成長率以上の収入増加を生むものであり，税体系の重要な柱とされている。

このような所得税の機能は，その個人に帰属するあらゆる種類の所得をすべて総合してそこに担税力の基準を見い出し，その担税力に応じた税負担を累進構造により求めるという所得税制の仕組みを前提としていることは論をまたない。したがつて，課税標準のあり方としては，このような所得税本来の機能を最もよく発揮させる方向で検討すべきものである。

ところで，わが国の現行所得税制においては，個人に帰属する所得をすべて総合して課税するたてまえとなつてはいるものの，貯蓄の奨励，資本市場の育成の政策的見地からする利子所得，配当所得についてのいわゆる源泉分離選択課税，土地対策としての土地建物等にかかる譲渡所得の分離課税の特別措置や社会保険診療報酬にかかる所得金額について一律にその収入金額の28％相当額とすることができる特例，あるいは開墾地等の農業所得や肉用牛の売却による農業所得の免税等各種の政策的要請から総合課税の対象からの除外や課税所得計算の特例を認め，あるいは全く免税とするなどの各種の例外的措置を講じている。

これらの特例措置については，従来からその政策的効果や税負担の公平の面等について，これらが所得税負担の公平を著しく害するばかりでなく，その弊害を償うに足るほどの政策的効果が得られているかどうか必ずしも明確でないといつた批判をはじめとして種々の議論のあるところである。この点について，われわれは昭和45年度の税制改正の一環として利子配当課税について，次のような改善策の答申を行なつた。まず，利子所得の源泉分離課税の特例制度については，昭和28年以来18年間の長きにわたり，その間，昭和30年7月から昭和32年3月までの間のすべての利子所得の非課税，昭和32年4月から昭和34年3月までの間の長期貯蓄にかかる利子所得の非課税の時期をはさんで一貫して源泉分離とされてきたものであるが，この制度について，昭和45年1月の「昭和45年度の税制改正に関する答申」において，総合課税の本則への復帰を基本的方向に制度の改善合理化を行なうべきことを述べた。すなわち，利子所得の源泉分離課税制度は，貯蓄奨励の観点から，多年にわたり継続されてきた措置であるだけに制度の改廃が預金者心理や貯蓄の動向に対して与えるかもしれない不測の影響に関しても慎重に配意して，総合課税の本則に復帰することを基本的方向としつつも，漸進的にその改善合理化を図ることとし，定期預金その他の資産性の強い貯蓄にかかる利子については，原則として総合課税の対象とするが，新たに源泉選択制度を創設し，昭和46年1月1日以後5年間は25％（昭和46年及び47年の2年分については，経過的に20％）の税

率による源泉分離課税を選択できることとし，普通預金その他の要求払預金にかかる利子については，従来の分離課税制度に代え，新たに申告不要制度を創設し，昭和46年1月1日以後5年間適用することを答申した。また，配当所得に対する課税の特例についても，この利子所得課税の特例の改正に見合つた改善合理化を図ることとし，配当に対する源泉分離選択課税制度については，その適用税率を25％に引上げて適用期限を5年間延長するが，昭和47年12月31日までに支払いを受けるべき配当については，経過的にその適用税率を従来どおり20％とするべきことを答申した。

さらに近年，制度の適否や効果について，制度的な観点と負担公平の角度の双方から疑問が提出されている配当控除制度についても，次のような検討を行なつた。すなわち，この制度の前提である法人税は個人株主の所得税の前払いであるという考え方に対しては，法人税を株主が負担しているという意識が一般には必ずしも強いとはいえず，法人税は，法人独自の負担であり，配当控除は法人税と無関係の株主に対する恩典であるとする見方の方がむしろ一般的ではないかという指摘がある。また，法人税率や配当率の推移等からみても，法人の所得のうちの支払配当分に対する法人税が実際に株主に転嫁され二重課税が生じていることを実証することは困難であるとする見方から，この制度をささえる前提についても疑問が表明されている。さらに負担公平の観点からは，現在の配当控除制度のもとにおいては，配当のみの所得者は，他の所得者に比して所得税の非課税の限度が相対的にかなり高いものとなるという結果から，この制度は配当所得者を不当に優遇するものであるという批判も行なわれている。これらの考え方は，それなりに考慮に値するものと考えられるが，直ちに配当控除制度を基本的に廃止する方向に踏み切ることとするには，上記のような考え方では律し切ることが困難であると思われる個人類似法人の取扱いや法人間配当の処理をはじめとして，なお検討を要する問題が少なくない。そこで，われわれは，以上の諸点を総合的に判断し，「昭和45年度の税制改正に関する答申」において，配当控除率を課税総所得金額1,000万円以下の部分については10％，同1,000万円をこえる部分については5％に引き下げることとするが，制度の変更に伴う税負担の変動を緩和するため，利子・配当課税の特例の改正についての上述の経過措置の例にならい，昭和46年分及び47年分の所得税についての配当控除率は課税総所得金額1,000万円以下の部分については12.5％，同1,000万円をこえる部分については6.25％とすべきことを答申した。これらの利子・配当課税の合理化に関するわれわれの答申の内容は，昭和45年度の税制改正で全面的にとり入れられている。

いずれにしても，このような政策的見地からの特例措置は，前述のような所得税の基本的なたてまえからみてきわめて異例の措置であり，負担の公平な配分を理念とする所得税の本質をゆがめ累進税の機能を阻害するものであることはいうまでもない。このような例外的措置が目立つようになると負担の公平配分の理念についての所得税の理論的支柱がぐらつき，納税者の信頼を得ることが困難になると考えられる。

したがつて，このような特例措置については，租税特別措置のあり方の問題でもあるが，長期税制のあり方として，基本的には廃止する方向で対処すべきであり，機会あるごとに整理縮小に努めるべきである。

なお，課税標準のあり方に関連し，申告所得者の所得課税の対象となる所得そのものは，おのずと客観的に明白になるものではなく，現実には納税者の申告によつて明らかにされるものであり，したがつて，課税標準の計算方法等については，税制簡素化の見地をも含めて，その整備改善を図ることが重要であると認めた。この点に関しては，さきの税制調査会において税制簡素化についての答申が第一次から第三次まで提出され，これらの答申の内容は，税制改正に際し，順次とり込まれているので，当面，おおむね所要の改善措置は講じられたものと考えるが，所得税は，その性格上，負担感がとくに強い租税であり，実質的負担の公平の面での批判がとくに強く提起されることが多いことにも留意して，今後とも納税者の協力を得られるよう所得計算や納税手続についての簡素合理化を進めるべきであると考える。

第6　給与所得控除

（現行給与所得控除の水準）

(1)　給与所得控除は給与所得者に特有の控除であり，給与の収入金額から給与所得控除を差し引いた残額が給与所得の金額として課税所得となる。この給与所得控除について，われわれは主として給与所得者の税負担の軽減を図る見地からその大幅な拡充を行なうべきことを答申した。すなわち，「昭和44年度の税制改正に関する答申」において，中堅給与所得者層における所得税負担の累増を緩和するため，給与所得控除の定率控除の適用範囲を次のように拡大すべきことを示した。

定額控除後の金額	現　行	改正案
80万円まで	20％	20％
100万円まで	10％	15％
200万円まで	—	5％
300万円まで	—	2.5％

この答申の内容は，昭和44年度の税制改正において完全に実施に移されたが，われわれは，同答申におけるのと同様の趣旨から，引き続き「昭和45年度の税制改正に関する答申」において，給与所得控除の定率控除についてその適用範囲の拡大及び中堅適用階層における控除率の引上げを行なうよう，次のような改正案を示した。

定額控除後の金額	現　行	改正案
80万円まで	20％	20％
100万円まで	15％	
200万円まで	5％	10％
300万円まで	2.5％	5％

この答申の内容も昭和45年度の税制改正において全面的にとり入れられるとともに，この改正においてはとくに定率控除の適用階層の所得限度額は答申の改正案をこえて400万円までに引き上げられた。したがつて，給与所得控除の適用階層の所得限度額は，昭和44年度及び昭和45年度の両年度の改正により，それまでの100万円から400万円へと一挙に4倍に達する大幅な引上げが行なわれたわけである。また，この改正は，同時に定率控除適用階層における給与所得控除の額及びその控除限度額も大幅に引き上げるものとなつており，控除限度額は，昭和45年分（改正初年分）で46万8,000円と昭和43年分の26万8,000円に比べ，2年間で1.75倍に増加した。以上の改正の結果，給与所得控除の定率控除の適用を受ける給与所得納税者については著しい改善が行なわれることとなつた。すなわち，給与所得控除が頭打ちとなつている納税者の状況についてみてみると，昭和32年では，給与所得納税者総数は899万8,000人で，そのうち給与所得控除の頭打ち限度の適用を受ける納税者は24万8,000人，全体の2.8％程度に過ぎず，約97％の者は収入が増加

すれば給与所得控除も増加するという関係にあつたものが，昭和43年には給与所得納税者総数は1,816万3,000人と昭和32年の約2倍に増加するとともに頭打ち限度の適用を受ける納税者数は367万8,000人と約1.5倍にも増加し，全体の20％をこえる者が給与所得控除が頭打ちとなるという状況を示すに至つていた。これは，この間における定率控除の適用階層の限度額の引上げが給与水準の上昇に即応しないものとなつていたことを示すものといえようが，上述のような昭和44年，45年の両年度にわたる給与所得控除の定率控除についての大幅な拡充により，給与所得の納税者総数は昭和45年には2,378万9,000人と昭和43年に比べて26％の増加，昭和32年に比べては2.6倍の増加となつているものの，給与所得控除の頭打ち限度の適用を受ける納税者の数は昭和45年には12万1,000人となり，昭和43年の頭打ち限度適用者数に比して3.7％に過ぎず，昭和32年に比べても48.8％にまで減少した。また，納税者総数のうちに占める頭打ち限度適用者の割合も昭和45年では0.5％に過ぎないこととなつて，昭和43年の19.5％はもちろんのこと昭和32年の2.8％をも大きく下回ることとなり，昭和32年当時の水準を大幅に上回る著しい改善が行なわれていたことを示している。この結果，昭和45年では全体の99.5％の者，すなわち，給与所得納税者のほとんどの者は収入が増加すれば給与所得控除も増加するという状態となつている（第63表参照）。

第63表　給与所得控除の限度額適用人員の推移

区分 / 年次	給与所得控除		給与所得にかかる納税人員 (A)		給与所得控除限度適用人員 (B)		割合
	限度額	適用階層		指数（32年＝100）		指数（32年＝100）	(B)/(A)
	円	円	千人	%	千人	%	%
昭和32年	110,000	800,000	8,998	100.0	248	100.0	2.8
33	120,000	800,000	9,667	107.4	296	119.4	3.1
34	120,000	800,000	9,917	110.2	387	156.0	3.9
35	120,000	800,000	11,733	130.4	579	233.5	4.9
36	120,000	710,000	13,067	145.2	1,261	508.5	9.7
37	120,000	710,000	14,855	165.1	1,799	725.4	12.1
38	120,000	710,000	16,500	183.4	2,592	1,045.2	15.7
39	135,000	817,500	17,184	191.0	2,420	975.8	14.1
40	147,500	752,500	16,942	188.3	3,898	1,571.8	23.0
41	172,500	837,500	18,405	204.5	3,945	1,590.7	21.4
42	210,000	870,000	19,283	214.3	5,385	2,171.4	27.9
43	265,000	1,095,000	18,909	210.1	3,681	1,484.3	19.5
44(推)	348,000	3,100,000	22,022	244.7	227	91.5	1.0
45(推)	468,000	4,100,000	23,789	264.4	121	48.8	0.5

次に，給与所得控除の定額控除は，昭和36年の税制改正において，給与所得者一般に通ずる共通的な固定経費という点に着目し基礎控除的に控除を認め，あわせて低額の所得者を中心に減税の利益を及ぼす趣旨から，控除額1万円として創設されたものであるが，その後昭和39年から昭和43年までは毎年度の税制改正で控除額が引き上げられ，昭和44年分では10万円と制度創設以来8年間で10倍にも達し，定額控除を中心とする給与所得控除の適用階層においては一応の水準に達してい

ると認められるに至つていた。昭和44年及び45年の両年度の税制改正に際しては，このような状況から給与所得控除の拡充に当たつては，まず定率控除を拡充すべきものと認め，その旨を答申したのであるが，その結果，定率控除を中心とする給与所得控除について著しい改善が図られたことはさきに述べたとおりである。その後昭和46年度の税制改正に当たつては，このような経緯を考慮し，かつ，低額の給与所得者の税負担の軽減に配慮し，給与所得控除の定額控除を10万円から一挙に3万円引き上げて13万円とすべきことを答申した。この答申の内容は，昭和46年度の税制改正において全面的に実施された。

第64表　給与所得控除の定額控除の推移

昭和36年（創設）	10,000円
〃 39	20,000
〃 40	30,000
〃 41	40,000
〃 42	80,000
〃 43	100,000
〃 46（4月）	130,000

以上のように給与所得控除については，ここ数年来定額控除の引上げ，定率控除の適用階層の拡充及びその控除率の引上げなど大幅な改善が行なわれた。この結果，たとえば，年収50万円の場合における控除額は20万4,000円で控除率40.8％，年収80万円で控除額26万4,000円控除率33.0％，年収100万円で控除額30万4,000円控除率30.4％，年収200万円で控除額41万7,000円控除率20.9％，年収300万円で控除額47万3,500円控除率15.8％に達することとなつた。

第65表　給与の収入金額に対する給与所得控除の割合

年間給与収入	43平年分		44平年分		45平年分		46平年分	
	給与所得控除の金額	控除割合	給与所得控除の金額	控除割合	給与所得控除の金額	控除割合	給与所得控除の金額	控除割合
	万円	%	万円	%	万円	%	万円	%
50万円	18	36.0	18	36.0	18	36.0	20.4	40.8
80	24	30.0	24	30.0	24	30.0	26.4	33.0
100	27	27.0	27.5	27.5	28	28.0	30.4	30.4
150	28	18.7	31	20.7	34	22.7	36.7	24.5
200	28	14.0	33.5	16.8	39	19.5	41.7	20.9
300	28	9.3	36.25	12.1	44.5	14.8	47.35	15.8
400	28	7.0	36.5	9.1	49.5	12.4	52.35	13.1
500	28	5.6	36.5	7.3	—	—	53	10.6

ところで，給与所得控除制度は，給与所得者が勤務に伴い支出するもののうちに収入を得るための経費とみられる部分があることや，給与所得がもつぱら個人の労働に依存しているため所得の性質が

不安定で有期的なものであるという担税力の弱さ等をしん酌して設けられている制度である。われわれは現在の給与所得控除の水準がこのような給与所得控除制度の性格に照らしどの程度のものとみるべきかについて，とくに，経費とみられる部分を中心として次のような検討を行なつた。すなわち，この経費とみられる部分の金額について，これを端的に示す計数資料を求めることは困難であるが，これに関連すると考えられる給与所得者の支出についての認識を得るために，そのような支出も含まれているであろうと考えられる品目の年間支出額を調べることとした。その支出額は第66表のとおりである。同表に示す支出額は，勤労者世帯の1世帯当たりのその品目に属する支出の総合計額であつて，そのなかには，同表の支出品目別内訳欄に掲載されている品目名からも明らかに察せられるように勤労者の勤務には全く関係のない支出も含まれているし，また，勤務に関連する支出であつても，給与所得の場合収入を得るための経費というよりはむしろ所得の処分とみるべきものも多い。したがつて，同表の支出金額で給与所得者の収入を得るための経費と認められる部分の金額はその一部分に過ぎず，相当部分はそれ以外の一般的な消費金額と考えられるものである。このような前提をもつた支出額であるにもかかわらず同表に示す勤労者世帯の1世帯当たりの年間支出額は，年間収入額に対して平均で10.7％の割合となつているに過ぎず，年間収入階級別にみてみても200万円から250万円の年間収入階級の11.9％を占めているのが最高で，各階級おしなべて9％強から12％強の割合となつているに過ぎない。この割合は，給与所得控除の年間収入額に対する控除率が上述のように年収50万円で40.8％，年収100万円で30.4％，年収200万円で20.9％，年収300万円で15.8％に達しているのに比べると相当低いものとなつている。給与所得控除が，さきにみたように，勤務に伴う支出の費用性やその担税力の弱さ等をしん酌して設けられている制度であることからすれば，給与所得者の支出の費用性の点からも，また，他の所得者との均衡上からも，すでに相当の水準に達していると考えられる。

（給与所得控除のあり方についての検討と結論）

(2) 上に述べたように，われわれは，現行の給与所得控除は，その制度の設けられている趣旨からして，他の所得者との均衡上からも，また給与所得者の支出の費用性の点からも，すでに相当の水準に達しているものと考えた。

しかし，所得税は，個人が稼得したもののなかから直接国に納付するもので一般的に負担感が強いものであるが，そのうちでも，給与所得者の場合は，源泉徴収が行なわれることなどから，他の所得者に比べてとくに負担感が強いとされていることは，やはり留意されねばならないであろう。また，第67表からも明らかなように，給与所得者の課税最低限は消費者物価の伸びに比し夫婦子2人の場合においては2倍以上，独身者の場合でもそれに近い実質的な引き上げが行なわれており，また，平均的な賃金水準の上昇と比較しても課税最低限の引上げはそれを上回つているところであるが，わが国経済の高度成長に伴う就業構造の著しい変化や若年労働力に対する求人の強さを反映しての初任給水準の急激な上昇の結果等から，第57表（前出80ページ）にみられるとおり給与所得者の納税者割合は昭和46年で77.4％に至つている。これは，同年の農業所得者の納税者割合の15.7％や農業以外の事業所得者の納税者割合の33.6％に比べてかなり高い状況にあるといえ

第66表　勤労者世帯の1世帯当たり

区分 / 年間収入階級	年間収入額 (A)	年間支出額計 金額 (B)	(B) / (A)	衣料品
	円	円	%	% 円
10万円以上～ 30万円未満	248,000	17,225	6.9	(0.7) 1,678
30 ～ 50	420,000	39,621	9.4	(1.0) 4,184
50 ～ 70	608,000	61,587	10.1	(0.9) 5,662
70 ～100	848,000	86,367	10.2	(1.0) 8,124
100 ～140	1,174,000	126,671	10.8	(1.1) 12,949
140 ～200	1,647,000	186,094	11.3	(1.0) 17,025
200 ～250	2,218,000	264,778	11.9	(1.0) 21,602
250 ～300	2,692,000	252,296	9.4	(0.7) 18,992
300 ～	3,450,000	328,998	9.5	(1.0) 34,834
平均	1,097,000	117,895	10.7	(1.0) 11,164
支出品目別内訳				背広，レインコート，男子オーバー，男子ズボン，男子Yシャツ，男子開きんシャツ

（備考）　1　この表は，昭和44年分家計調査年報（総理府統計局調）の「第14表年間収入階級別1世帯当

2　支出額には世帯主以外の家族の分も含まれている。

3　支出額内訳欄の（　）書は，各欄の年間収入額に対する支出額の割合である。

第67表　給与所得者の課税最低限の引上げ状況

年次	課税最低限 独身	課税最低限 夫婦子2人	消費者物価指数 (昭和45年＝100)	賃金	初任給
	円	円		円	円
昭和25年	29,412	71,765	38.3	—	—
30	93,540	205,071	52.5	18,343	—
35	118,781	289,627	56.6	24,375	8,776
40	196,607	474,036	76.5	39,360	17,064
45	344,573	880,328	100.0	74,436	31,027
46	382,042	963,727	105.5	85,120	36,964
	%	%	%	%	%
35年→46年引上率 (年率)	321.6 (11.2)	332.7 (11.5)	186.4 (5.8)	349.2 (12.0)	421.2 (14.0)
40年→46年引上率 (年率)	194.3 (11.7)	203.3 (12.6)	137.7 (5.5)	216.3 (13.7)	216.6 (13.7)

（備考）　1　課税最低限は，給与の収入金額に応じて一定の社会保険料が控除されているものとして計算してある。

2　消費者物価指数は，人口5万人以上の都市のものである。ただし，昭和46年は「昭和46年度経済見通し」の伸び率（5.5％）を基に推計した。

3　賃金は，「毎月勤労統計」（労働省）による規模30人以上の年平均現金給与総額である。

4　初任給は，「条件別賃金統計」（東京商工会議所）による高校卒の事務員（男子）によつた。

品目別年間支出額（昭和44年家計調査）

支出額内訳											
身回品		理容・洗濯		文具		新聞・書籍		こずかい		つきあい費	
%	円	%	円	%	円	%	円	%	円	%	円
(0.6)	1,393	(1.2)	2,611	(0.0)	44	(1.2)	2,913	(3.4)	8,422	(0.1)	164
(0.4)	1,706	(1.0)	4,007	(0.0)	78	(1.2)	5,085	(5.7)	23,852	(0.2)	709
(0.4)	2,459	(0.8)	4,845	(0.0)	179	(1.0)	4,167	(6.8)	41,092	(0.2)	1,183
(0.3)	2,645	(0.9)	7,272	(0.0)	202	(0.8)	7,194	(6.9)	58,876	(0.2)	2,054
(0.4)	4,232	(0.8)	9,032	(0.0)	296	(0.7)	8,171	(7.5)	88,579	(0.3)	3,412
(0.3)	5,136	(0.7)	11,532	(0.0)	299	(0.5)	8,800	(8.4)	138,290	(0.3)	5,012
(0.3)	5,638	(0.7)	14,960	(0.0)	320	(0.5)	10,332	(9.3)	205.662	(0.3)	6,264
(0.3)	6,782	(0.7)	18,058	(0.0)	190	(0.4)	11,666	(7.1)	191,444	(0.2)	5,164
(0.2)	6,167	(0.6)	19,513	(0.0)	349	(0.4)	12,636	(7.3)	251,718	(0.1)	3,781
(0.3)	3,707	(0.8)	8,562	(0.0)	237	(0.7)	7,683	(7.6)	83,604	(0.3)	2,933
男子靴下，男子革靴，大人ケミカル靴，大人雨靴，男子洋傘，ネクタイ，革製抱きカバン		理髪料，カミソリ替刃，洗濯代		万年筆，ボールペン		書籍は単行本，辞書，全書もの，絵本，大学の教科書，聖書，文献，地図，まんが，古文等である。		こずかいの内訳は不明であるが，たばこ代，外食代は含まれていない。			

たり年間の品目別支出金額，購入数量および平均価格（勤労者世帯）」によつた。

よう。もちろん実質的な所得水準の上昇に伴つて有業人口に対する納税者人口の割合が増加していくことはある程度不可避的な現象であると考えられるところであるが，このような実態はなお留意する必要があると考えた。

今後における給与所得控除については，以上に述べた事情を勘案しつつ所得，物価水準の上昇に伴つて適宜所要の調整を加えていくことが望ましいと考える。

（給与所得控除における経費の実額控除制度について）

(3) なお，給与所得者の経費を個別的にしん酌する趣旨から，事業所得者における必要経費の場合と同様に，給与所得者についても経費の実額控除制度を現行の概算的な給与所得控除制度との選択で認めるべきであるとの意見がある。このような意見についてはこれまでにも税制調査会において検討された結果，当面，概算控除と経費の実額控除との選択を認める制度を採用することは適当でないとされたものであるが，われわれはこうした検討に引き続いてさらに検討を行なつた。

現在の給与所得控除については，上述したようにここ数年来定額控除の引上げ，定率控除の適用階層の大幅な拡大及び中堅適用階層における控除率の引上げにより大幅な改善が行なわれた結果，相当な水準に達したものと認められ，とくに給与所得者の勤務に伴う支出の費用性の点からは，一般的には給与所得者にとり十分納得し得る水準に達しているものと思われることはさきの検討に照らしても相当と考える。このようなことを考慮すれば，現在，経費の実額控除を必要とする給与所得者は特定の職業，階層に限られてくるものと思われる。いずれにしても，この制度を認める前提

としては給与所得者にとつて何が費用であるかを明確にする必要がある。すなわち，給与所得の場合，一定の支出が費用のようにみえても，それは収入を得るための経費というよりはむしろ所得の処分とみるべき場合が少なくなく，各国の制度をみても第68表にみられるように，その経費の範囲は諸外国とも相当厳格に取り扱われており，しかも，国によつてその範囲が必ずしも一致しないという状況にある。なお，この場合，諸外国において経費の範囲に含めている職務上の旅費や職業用の特別の衣服，さらには，アメリカ及びイギリスでは経費に含めていない通勤費について，わが国では，このような費用は一般的に雇用主から一般の給与とは別に支給される慣行にあることに配慮し，勤務先から支給されるものは概算的な給与所得控除の別枠で非課税としていることも考慮する必要があろう。給与所得者の個人消費と費用との限界について，社会一般の納得を得ることができる給与所得者全般を通ずる一般的基準を設けることは決して容易でなく，この点について問題を残したまま経費の実額控除の選択制度を採用するときは，税務執行上少なからざる混乱を招くほか，立証技術の巧拙によりかえつて負担の不均衡をもたらすおそれも強いので，慎重に対処することが必要であり，いま直ちにこのような制度の採否を決定することは時期尚早であると考える。

第68表　給与所得者の必要経費についての各国の制度の概要

項　　目	日　　本	アメリカ	イギリス	西ドイツ	フランス
給与所得控除（これに類する概算控除を含む。）	定額控除 130,000円 定率控除（定額控除後） 100万円以下 20％ 200万円 〃 10％ 400万円 〃 5％	給与所得者のみに適用される控除はない。 (注)「概算控除」があるが，これは寄付金，租税，雑損，医療費，組合費などの実額控除を選択しないすべての納税者に適用されるもので，必要経費の概算控除とはいえない。	給与所得者のみに適用される控除はない。 (注)「勤労所得控除」があるが，これは給与所得者のほか，事業所得者にも適用される。 控除額は次のとおり。 ① 所得金額4,005ポンド（346万320円）まで2/9 ② 所得金額4,005ポンド超15％ ③ 夫婦合算申告の場合妻に勤労所得があるときは，その7/9（最高325ポンド＝28万800円）を控除する。	(1) 被用者控除 240マルク（2万3,606円） (2) 必要経費概算控除（実額控除との選択）564マルク（5万5,475円） 特定の職種については，これに加えて所得の一定割合の特別控除が認められる。	(1) 通常概算控除 （実額控除との選択） 所得金額の10％ 特定の職種については，このほかに一定割合の補充概算控除が認められる。 (2) 給与所得控除 (1)の控除を行なつた後の金額に対し20％ (3) 給与税額控除 (2)の控除を行なつた後の金額の5％を算出税額から控除する。

項　　目	日　　本	アメリカ	イギリス	西ドイツ	フランス
実額控除の認められる経費の範囲	実額控除の制度はない。				
(1) 旅　　費	勤務先から支給を受けるものは非課税	自己が負担した職務上の旅費に限る。	左に同じ。	左に同じ。	左に同じ。
(2) 通勤費	通勤手当は月4,200円までは非課税	控除を認めない。	控除を認めない。	控除を認める。	控除を認める。ただし，とくに遠隔地から通勤している者は，そこに居住することがやむを得ない事情によることを立証した場合に限る。
(3) 衣服費	勤務先から支給される制服等は，現物給与課税しない。	特殊な職業に従事する者が着用を命ぜられ，かつ，通常の場所では着用されない衣服の費用に限り控除を認める。 例：消防夫，警官の制服（軍服は不可）	特殊な職業に従事する者が着用する衣服で職場以外では着用されないものの費用に限り，控除を認める。	職場でのみ着用される職業用の衣服の費用に限る。通常の衣服は，職場で着用されるものであつても控除を認めない。 例：作業衣，ヘルメット	特別な衣服を必要とする職業に限り控除を認める。 例：芸人の衣裳，ウエイターの制服
(4) 交際費		雇用主が負担を要求したことを証明した場合のみ控除	原則として控除を認めない。（部下の慰労費も不可）	同　左	職務の遂行上不可避のものに限り控除を認める。
(5) 研修費		雇用主の要求若しくは法令の要件を満たすため，または技能の維持向上を目的とする研修費用に限り，控除を認める。	控除を認めない。	現在の雇用に関し，職業上の要請に応じるために必要な知識を習得するための費用に限り，控除を認める。	
(6) 職業上の図書の購入費		職務上必要な定期刊行物の購読費は控除を認める。	大学，研究所の教授が研究上必要な書籍の購入費は控除を認める。	もつぱら職務の遂行上必要な専門書，専門雑誌に限り控除を認める。	職業の性質，内容，地位等を考慮して，必要と認められる専門的定期刊行物，書籍に限り控除を認める。
(7) 職業上の団体の会費		職業上の団体の会費，労働組合費は控除を認める。	控除を認めない。	営利を目的としない職業上の団体（学会，労働組合等）の会費は控除を認める。	労働組合費は控除を認める。
(8) その他控除の認められる経費		転勤費用，外交セールスマンの経費など。		帰省費（職業上二重生活をしている者）については，週1回分だけ控除を認める。	

第7　そ　の　他

（退職所得控除についての検討と結論）

(1)　以上述べてきた所得税における基本問題のほか，われわれは，次のようないわば個別的事項について検討を行なつた。

まず，退職所得に対する課税のあり方の問題である。退職所得は一般的に永年の勤務に対する勤続報償的給与として理解されるものであり，したがつて，その金額は退職時の給与水準と勤続年数によつて決まるのが通常である。

勤務に対する報酬である点において給与所得の変形と考えられるのであるが，それが一時に支給される点や担税力の弱さ等を考慮し，従来から税制上も累進性を緩和する意味から，給与所得とは別個に退職所得として特別の軽減措置が講じられており，その経緯は第69表に示すとおりである。

第69表　退職所得課税の沿革

年　次	控　除　の　内　容
昭和25年	収入の15％（変動所得として5年間の平均課税）を控除
昭和26年	収入の30％を控除
昭和27年	15万円（半額分離課税）
昭和28年	20万円
昭和29年	勤続年数1年につき2万円 最低20万円，最高50万円
昭和34年	勤続年数のうち 40歳までの年数1年につき　3万円 40歳超50歳までの年数　〃　4万円 50歳超の年数　〃　5万円 最低20万円，最高100万円，障害退職加算50万円
昭和36年	最高限度　廃止
昭和39年	勤続年数1年につき5万円 最低20万円，障害退職加算50万円
昭和42年	勤続年数 10年まで　1年につき　5万円 10年超20年まで　〃　10万円 20年超30年まで　〃　20万円 30年超　〃　30万円 最低20万円，障害退職加算　50万円

すなわち，退職所得については，昭和25年のシャウプ勧告に基づく税制改正において，変動所得としての5年間の平均課税方式が採用されたものの，昭和27年には半額分離課税とされた。ま

た，退職所得の特別控除額は昭和27，28年は一定額とされていたが，昭和29年には勤続年数1年当たり2万円として，勤続年数に応ずる控除額に改められた。その後昭和34年度の税制改正では単に勤続年数のみならず，勤続期間における年令を加味して控除額を算定する方法が導入されたものの，5年経過後の昭和39年度の税制改正では，このような年令区分による控除額の制度は廃止されて，勤続年数1年につき一律5万円を控除する方式に改められ，いわば昭和33年までの考え方に復帰することとなつた。これが昭和42年度の税制改正では，勤続期間の長短に応じて1年当たりの控除額に差等を設けるという考え方が導入され，勤続年数10年までは1年につき5万円を，勤続年数10年をこえ20年までは1年につき10万円を，勤続年数20年をこえ30年までは20万円を，勤続年数が30年をこえる場合は1年につき30万円をそれぞれ乗じて計算した金額の合計額を控除することに改められた。この昭和42年度の改正は，当時の定年退職者の平均的な退職金までは所得税を非課税としようとする趣旨によるものであり，たとえば勤続年数35年の場合では，従来の175万円の控除が一挙に500万円の控除となるというきわめて大幅な控除額の引上げであつた。

このように，退職所得の特別控除額については，その考え方の基本として，勤続年数の長短だけを加味したり，あるいは年令別の勤続期間をあわせ考慮したりしてきているものの，結局は，その控除額の引上げを通じて負担の軽減を図つてきているということができよう。

ところで，最近の民間企業における退職金の支給状況は第70表に示すように，中小企業の退職金については退職所得の特別控除額を下回つているものの，大企業の場合では，たとえば，勤続年数20年で自己都合により退職した場合の退職金の支給額平均は，大学卒では236万円，高校（旧中）卒では176万円であり，これに対する退職所得の特別控除額150万円をいずれも上回つている。また，勤続年数30年の場合では，大学卒で545万円，高校（旧中）卒で420万円となつており，この場合の退職所得の特別控除額350万円をかなり上回つている。かりに55歳で退職するとすると，大学卒では勤続年数が32年となつてその退職金は622万円（退職所得の特別控除額は410万円），高校（旧中）卒で612万円（退職所得の特別控除額は590万円）といつた状況であり，昭和42年の改正後そのまますえ置かれてきている退職所得の特別控除額を最近における平均的な退職金はかなり上回つていることが認められる。

したがつて，昭和42年度の税制改正において定年退職者の平均的な退職所得の水準程度まで特別控除額が引き上げられた経緯からしても，われわれは，その後における平均的な退職所得水準や物価水準の上昇を考慮すれば，できるだけ早い機会にこれに見合つて見直しを行なうことが望ましいという結論を得た。

（特別支出控除についての検討と結論）

(2) 現行所得税制においては，基礎控除等の人的控除のほか，第71表に示すように種々の特別の支出に関する控除制度が設けられている。これらのうち，生命保険料控除，損害保険料控除，小規模企業共済等掛金控除及び寄付金控除は，いわば生命保険等への加入や公益事業への寄付を税制上奨励する誘引的控除としての性格をもち，また，医療費控除及び雑損控除は，医療費の支出や災害損

第70表　民間企業における学歴別，勤続年数別の退職金

① 大　企　業

区分		勤続年数	1年	3年	5年	10年
退職所得控除額			200	200	250	500
男子平均	会社都合	大学卒（事務者・技術者）	34.3	113.8	225.5	689.7
		高校卒（　〃　）	26.4	86.9	171.1	517.9
		中学卒（労務者）	16.6	63.6	130.4	404.9
	自己都合	大学卒（事務者・技術者）	7.4	58.7	127.8	464.1
		高校卒（　〃　）	5.2	44.0	97.4	352.9
		中学卒（労務者）	3.2	32.1	74.8	273.0

② 中小企業

区分		勤続年数	1年	3年	5年	10年
退職所得控除額			200	200	250	500
男子平均	会社都合	大学卒（事務者・技術者）	16.9	85.8	176.8	526.6
		高校卒（　〃　）	14.8	72.6	151.2	446.8
		中学卒（労務者）	9.5	56.7	122.0	364.0
	自己都合	大学卒（事務者・技術者）	4.5	51.9	113.6	377.0
		高校卒（　〃　）	4.0	43.8	97.9	323.7
		中学卒（労務者）	2.1	34.1	79.0	264.3

（備考）　1　資料は，関西経営者協会が同協会会員会社214社について実施した「退職金実態調査結果」に
2　大企業とは従業員500人以上のものをいい，中小企業とは従業員500人未満のものをいう。
3　ゴジック体の数字は，退職所得控除額でカバーされているものを示す。

第71表　わが国における各種控除の概要

控除の種別	控除の概要
(1) 雑損控除	災害，盗難又は横領により，納税者又はその親族の有する資産について損害を受けたときは，次の算式によつて計算した金額を所得金額から控除する。 損害額－所得金額×10％＝雑損控除額
(2) 医療費控除	納税者又はその親族のために医療費を支払つたときは，次の算式によつて計算した金額を所得金額から控除する。 支払つた医療費－所得金額×５％（最高10万円） ＝医療費控除額（最高100万円）
(3) 社会保険料控除	納税者又はその親族の負担すべき社会保険料（健康保険の保険料や国民健康保険の保険料等）を支払つたときは，その支払つた金額を所得金額から控除する。
(4) 小規模企業共済等掛金控除	小規模企業共済等掛金（小規模企業共済法上の第一種共済契約に基づく掛金及び心身障害者扶養共済制度の掛金）を支払つたときは，その支払つた金額を所得金額から控除する。
(5) 生命保険料控除	生命保険料を支払つたときは，次の金額を限度として，その支払った金額を所得金額から控除する。 25,000円と25,000円をこえる金額の2分の1との合計額（最高37,500円）
(6) 損害保険料控除	損害保険料を支払つたときは，次の金額を限度として，その支払つた金額を所得金額から控除する。 ①　保険期間10年以上の長期損害保険契約の場合　10,000円 ②　①以外の短期損害保険契約の場合　2,000円
(7) 寄付金控除	教育又は科学の振興等のために支出した寄付金については，次の算式によって計算した金額を所得金額から控除する。 ｛寄付金の額（年所得の15％を限度）｝－｛年所得の３％（10万円を限度）｝＝寄付金控除額

の支給状況（昭和44年4月～45年3月）

（単位千円）

15 年	20 年	25 年	30 年	55 歳 32 年	38 年	41 年
1,000	1,500	2,500	3,500	4,100	5,900	6,800
1,461.9	2,728.0	4,241.2	5,937.3	6,593.2		
1,110.5	2,060.6	3,145.0	4,614.5		6,475.6	
838.3	1,525.3	2,403.8	3,479.3			5,162.2
1,139.7	2,363.7	3,788.5	5,457.4	6,228.6		
865.1	1,764.4	2,786.7	4,202.5		6,128.4	
655.1	1,339.9	2,146.0	3,165.7			4,984.4

15 年	20 年	25 年	30 年	55 歳 32 年	38 年	41 年
1,000	1,500	2,500	3,500	4,100	5,900	6,800
1,016.0	1,695.3	2,521.9	3,559.3	3,820.7		
901.4	1,526.0	2,239.7	3,183.4		4,250.9	
733.8	1,249.9	1,906.4	2,647.5			3,773.5
793.7	1.433.3	2,184.7	3,184.0	3,808.1		
717.0	1,271.8	1,912.9	2,842.9		4,128.2	
587.2	1,077.5	1,693.5	2,413.4			3,681.1

よる。

失による担税力の減殺要因をしん酌する控除であると考えられる。これらの控除の概要は第71表に示すとおりであるが，それぞれの控除ごとに異なる限度額が設けられているほか，寄付金控除，医療費控除及び雑損控除については，一定金額以下の支出を控除対象としないいわゆる足切限度が設けられ，また，損害保険料控除については，保険期間が10年以上の長期保険とそれ以外の短期保険とでは控除限度額に差異がある等相当複雑な仕組みとなつている。

一方，これらの控除に関する主要諸外国の制度をみると第72表のとおりであつて，各国とも各種各様であるが，たとえば，アメリカには各種の特別支出を個別に控除しないで納税者の所得の一定割合の控除を認める概算支出控除の制度があり，また，西ドイツには，各種の保険料や建築金庫への払込み等を統合して一定金額を一律に控除することができる特別支出控除の制度が設けられている。

わが国の特別支出に関する控除については，さきに述べたように現在の仕組みが複雑であるという問題があるうえ，その控除を受けるためには，納税者において控除の対象となるそれぞれの支出につき立証を要するという煩わしさがある。これに加えて生命保険料控除，寄付金控除等の誘引的控除については，控除額を決定するための客観的基準が必ずしも明確でないという難点があり，さらに貯蓄や寄付金の支出は各人の選択によつて各種各様であるから，これを誘引的控除とする場合にも一定の控除限度額のなかで自由に任せる方が所得税としては中立的であるとも考えられる。

第72表　諸外国の特別支出控除制度の概要

特別支出控除	アメリカ	イギリス	西ドイツ	フランス
1　保険料控除	なし（ただし，健康保険の掛金は医療費として控除が認められる。）	納税義務者又はその配偶者により払い込まれた生命保険料の40％（払込金額が10ポンド未満のときはその払込金額の全額10ポンド以上25ポンドまでは一律に10ポンド）を控除できる。ただし，総所得金額の6分の1をこえず，かつ，死亡の際支払われる保険契約金の7％をこえてはならない。	生命保険料，社会保険等は，まず，1,000マルクまで（合算課税を選択する夫婦者にあつては2,000マルク）は，全額控除される。 次にそれをこえる保険料は，建築金庫払込金等のその他の特別支出と合算して，次の範囲で控除が認められる。 独身者 1,100 マルク 夫婦者 2,200 マルク 扶養子女1人につき，500 マルク この限度額をこえるときは，超過額の2分の1を控除することができるが，上記限度額の2分の1を最高限とする。	(1)　社会保険料は全額控除 (2)　生命保険料 ①　1950年1月1日から1956年12月31日までの間に締結又は1957年7月1日から1958年12月31日までの間に増額変更された生命保険契約に係る保険料については，純所得の10％を限度とし，かつ，400フランに納税義務者の扶養子女1人につき100フランを加算した額をこえない限りにおいて控除される。一定の条件を満たす生命保険契約については，上記の400フランは1,000フランと，100フランは400フランとして控除額を計算する。 ②　1967年1月1日以後締結又は1967年1月1日から1970年12月31日までの間に増額変更された一定の生命保険契約に係る保険料について，保険料のうち1,000フラン（扶養子女がある場合には，2人までは1人につき200フラン，3人目からは1人につき600フランを加算）までは全額1,000フランをこえ5,000フランまでの部分はその半額を控除する。
2　その他の貯蓄払込金の控除	な　し	な　し	建築貯蓄金庫に対する払込金は，その他の特別支出と合計して，次の範囲で控除が認められる。 独身者 1,100 マルク 夫婦者 2,200 マルク 扶養子女1人につき500マルク この限度額をこえるときは，超過額の2分の1を控除することができるが，上記限度額の2分の1を最高限とする。	住宅投資のための融資を受ける目的で貯蓄を行なう者に対しては，住宅投資額が課税所得の10％をこえる場合にのみ貯蓄額の一定割合を控除する。ただし，控除額は，課税所得の25％または3,000フラン（扶養子女がある場合は1人につき1,000フランを加算）のいずれか高い金額を限度とされる。

特別支出控除	アメリカ	イギリス	西ドイツ	フランス
3 医療費控除	納税義務者又はその扶養親族に係る医療費，歯科治療費（ただし，医療費等の計算上，医薬品については，調整総所得の1％をこえる部分のみを算入する。）については調整総所得の3％をこえる部分の金額が控除できる。	な し	異常負担とされる場合のみ控除が認められる。 （8雑損控除を参照）	な し
4 子女世話費控除	扶養親族を有する寡婦(夫)が家庭外で働く場合には，扶養親族の世話費として600ドル（扶養親族が2人以上の場合には900ドル）まで控除できる。	次の場合には75ポンドを控除できる。 ① 寡婦(夫)が自己の扶養子女の世話をさせるために，自己若しくは配偶者の親族である女子と同居する場合又は親族以外の女子を家政婦として雇用し，同居する場合 ② 未婚者が扶養子女控除の対象となさざる弟妹の世話をさせるために親族である女子と同居した場合	① 納税義務者が満18歳未満の子女を3人以上有する場合，18歳未満の子女を2人以上有する夫婦者にあつては夫婦双方が職業を有する場合等で，家事使用人を雇用したときは1,200マルク，パートタイマーを雇用したときは600マルクまで控除できる。 子女の身体障害等のために家事使用人を雇用する場合も同様である。 ② 扶養子女を有する寡婦(夫)については1,200マルクの控除が認められる（ただし，配偶者死亡の年及びその翌年には，この特別控除と2分2乗課税との選択が認められる。）。	な し
5 寄付金控除	教会，学校，病院，慈善団体への寄付金は調整総所得の50％を限度として控除を認める。その他公共的目的に使用されるなどの特定の寄付金は，調整総所得の50％から前記の寄付金を差し引いた残額と調整総所得の20％とのうちいずれか少ない金額を限度として控除を認める。	な し（ただし，6年以上毎年寄付することを約した捺印証書契約に基づく場合には，寄付金控除を認めるのと同一の結果となる特殊の制度がある。）	公益，慈善，宗教，学術及び政治上の目的のための寄付金は，年間総売上と賃金の合計額の0.2％又は所得の5％（学術上及び政治上の目的については10％）のいずれか高い金額を限度として控除が認められる。	慈善，教育，科学等の公益的性格を有する団体又は事業に対する寄付金は課税所得の0.5％（事業を営む者にあつては，取引高の0.1％，ただし公認の科学技術研究会社又は団体に対する寄付金については取引高の0.2％）を限度として控除が認められる。
6 支払済租税控除	連邦所得税，遺産税，相続税，贈与税を除く支払済の租税は控除できる。	な し	教会税，財産税は控除できる。	な し
7 支払利子控除	免税所得に係るものを除き控除が認められる。	な し	免税所得に係るものを除き控除が認められる。	一定の住宅の建築，取得又は大修理のために契約した債務の利子は，最初の10回の賦払金に係るものに限り総額5,000フラン（扶養子女がある場合は1人

特別支出控除	アメリカ	イギリス	西ドイツ	フランス
				につき500フランを加算）を限度として控除される。
8　雑損控除	天災，火災，難破及び盗難による損失で保険金その他により補てんされない部分が調整総所得から控除される。ただし，1件につき100ドル以下の損失については控除が認められない。	な　し	災害，盗難，医療負担等異常な事故に起因する支払については，所得額，子女数等に応じて，所得の1％ないし7％をこえる支出のうち，保険金等で補てんされない部分が控除される（異常負担控除）。	な　し
9　概算支出控除	給与所得者のみならず，すべての個人納税義務者について，支払利子，租税，医療費，寄付金その他の個人的経費の項目別控除に代えて概算控除を選択することが認められる。 概算控除の金額は，①比率法概算控除額と②低所得控除額のうちいずれか高い額の控除が認められる。 （注） ①は調整総所得の13％（最高限度額1,500ドル）相当額 ②は1,972年以降一律1,000ドル。なお，これは1969年まで200ドル＋100ドル×人的控除件数であつたものを改正したものであり，1971年は経過的に次の算式により計算されることになつている。 {200ドル＋100ドル×人的控除件数}＋〔850ドル－{100ドル×人的控除件数＋$\frac{1}{15}$（調整総所得－1,050ドル－650ドル×人的控除件数）}〕	な　し	特別支出を個別に控除せず次の概算支出控除を行なうことができる。 ①　非独立的労働所得が含まれている場合　936マルク ②　回帰的収入は含まれているが，非独立的労働所得は含まれていない場合　636マルク	な　し

したがつて，これらの点を考慮すれば，これらの諸控除を一括して特別支出控除といつた形にまとめるのが税制簡素化の見地から望ましいといつた意見もあり，その対象範囲として生命保険料，損害保険料といつた個別の項目を選定し，これらを包含して一定の限度額を特別控除額として定めることも一つの方向と考えられる。さらにこの場合，この一定の限度額内においてそれらの支出の

一定額までについてはいわば基礎控除的にその支出について立証を要しない概算的控除を認めるという方法を併用することも考えられる。

しかしながら，このように特別支出控除にまとめるにしても，個別的に控除を認める場合に比べて誘引的効果が薄れるおそれがないかという問題があり，また限度額をどう設定するか，どのような項目をその対象に含めるべきか，課税最低限との関係をどう考えるか等の問題があるので，これらの諸点につきさらに十分な検討を加えたうえでその採否を判断すべきものと考える。

（教育費控除等の新規控除についての検討と結論）

(3) 新規の特別控除として，教育費控除，住宅費控除，寒冷地控除，老人扶養控除及び未成年者控除等を創設すべしとする要望がある。

これら新規の特別控除を設けることが適当であるかどうかについては，次のように考える。

(イ) まず，教育費については，高校，大学に在学している子弟の教育費が多額にのぼるから，この学資相当額の控除を行なうべしとするものである。

たしかに，最近における教育費の支出は，父兄にとつてかなりの負担となつていることは事実であろう。しかしながら，このような点についてまで税制上特別な形でしん酌を行なうことには疑問がある。すなわち，かりに教育費控除を税制上設けるとした場合には，所得税を納める資力のある父兄についてだけその負担を軽減することになり，高校や大学に行かせたくても資力のない父兄やさらには自ら学資を稼いでいる勤労学生には何らの恩典も及ぼさないものであつて，このことは教育の機会均等という立場からも問題であろう。また，次の時代をになう児童のために児童控除を設けよといつたような議論に波及することにもなるであろう。これらのことを考慮すれば，この問題は，結局は，一般の扶養控除等の引上げによつて対処することが最も適当であると認められる。

(ロ) 次に住宅費控除は，最近の住居費の増加にかえりみ，たとえば，家賃控除を設けるべしとするものである。いうまでもなく，住居費は，すべての者が生活を営むうえにおいて負担を余儀なくされるものであり，基本的な生計費の一部をなすものである。したがつて，税制上は，さきに生計費と課税最低限において述べたように，基礎控除等の一般的な人的控除のうちに含めて考慮されているものであつて，このうちから住宅費のみをとり出して別枠で控除を認めるべきものではないと考えられる。

たしかに，最近における都市近郊の地価や建設費の高騰に伴い，持家を持ちたくても持てないでやむなく借家生活をして多額の家賃を負担している例も少なくない。その意味からすれば，生計費の中から住居費をとり出して住宅費控除を設けることの意義もそれなりに認められよう。ただ，その場合に，住居費の支出は他の一般的な生計費に比べて地域的な格差や居住条件による差が大きいことは問題である。それぞれの住居費をそのまま認めるとすれば，住居費に重点をおいて支出している世帯の税負担をより軽減することになり，他の生計費に重点をおいているものとのバランスが問題となろう。この弊害を避けるために地域的に標準的な住宅費を定め，これによるとすることは，いわば基礎控除等に地域差を設けるに等しいことであり，税制上収拾がつかな

いことになりかねず，いたずらに税制を複雑にするばかりである。さらに，全国一律の標準的住宅費によることとしてみても，持家所有者から持家の維持管理に要する費用をしん酌すべしとする要望が当然予想されることを考慮すれば，結局は，一般的な基礎控除等の引上げを行なつたのと異ならない結果になると思われる。

(ハ) さらに，寒冷地控除は，積雪寒冷地帯の居住者は地理的条件などによる特殊性からくる光熱費等の諸経費の増加により税負担が相対的に過重となつているので，そのための特別控除を設けるべしとするものである。かりに積雪寒冷地に特別控除を設けるとすれば，たとえば，災害の多い地域の災害費の負担，都市及び都市近郊居住者の住居費，食費などをはじめとする物価差等，全国各地の生活条件の差異を個別にしん酌し，特別控除として考慮せよとの議論を誘発し，結局は，基礎控除等につき地域ごとに格差を設けることに等しい結果となろう。われわれは，積雪寒冷地をはじめ上に例示されたそれぞれの地域において，それぞれの特殊性からくる特別の費用だけに着目する場合，その部分に関する限り他の地域に比して不可避的な増加支出があることまで否定するものではない。しかしながら，そのような特殊な事情があることが直ちに全体の生計費に影響を及ぼすものでないことは第73表からも明らかであろう。

第73表 都市別の1世帯当たり消費支出金額（昭和44年）

区分＼都市別	東京都区部	大阪市	札幌市	秋田市	新潟市	岡山市	徳島市	熊本市
世帯人員	人 4.05	人 4.01	人 3.86	人 3.85	人 4.17	人 3.72	人 3.83	人 4.01
消費支出金額	円 1,002,869	円 891,344	円 934,036	円 827,674	円 908,010	円 868,390	円 792,828	円 820,090
① 食料費	365,796	352,550	332,524	308,599	333,369	292,836	283,614	293,965
② 住居費	112,676	90,038	111,221	98,513	93,167	105,895	79,142	99,181
家賃・地代	44,217	33,685	38,551	12,685	27,370	27,819	14,001	20,244
設備修繕	17,327	13,550	12,268	17,601	10,011	11,835	15,208	17,234
家具・什器	47,119	38,044	56,819	64,026	50,726	62,337	45,767	55,443
③ 光熱費	35,128	33,582	44,855	38,330	36,134	32,456	29,464	38,022
④ 被服費	117,687	100,991	112,954	94,040	104,923	109,420	99,370	96,851
⑤ その他	371,582	314,183	332,482	288,192	340,417	327,783	301,238	292,071
（参考）世帯人員1人当たり消費支出金額	(100.0) 247,621	(89.8) 222,280	(97.7) 241,978	(86.8) 214,980	(87.9) 217,748	(94.3) 233,438	(83.6) 207,004	(82.6) 204,511

（備考） 1 総理府統計局調「家計調査年報」（全国，全世帯）によつた。
2 （ ）書は，東京都区部を100とした場合の指数である。

いずれにしろ，このような地域に応じた特別控除を設けるということになれば，これを適用する地域の限定について実際上種々の困難な問題が生じるであろうし，その定め方のいかんによつてはかえつて負担の不均衡をもたらすといつたことにもなりかねず，その意味からも適当でない。

(ニ) また，老人扶養控除の要望は，第74表のにみられるように，近年における家庭生活の核家族化の傾向や老人に対する扶養観念の変化，住宅事情の悪化といつた実情を反映して，老人との同居が家族にとつて子女の扶養の場合と異なる特別の有形無形の負担があることや，老人は普通人に比べて罹病率が高く医療費がかさむといつたことから，これらの事情を税制においてしん酌し，一般の扶養控除とは別に老人扶養控除を設けるべしとするものである。

第74表　老人扶養に関する世論調査

(1) 扶養意識

年令	総数	自分の責任	家族の責任	社会の責任	わからない
	%	%	%	%	%
総数	100.0	40.3	27.1	25.4	7.3
20～29歳	100.0	44.1	15.8	32.4	7.7
30～39	100.0	46.7	18.2	29.2	5.9
40～49	100.0	44.8	25.3	23.6	6.3
50～59	100.0	37.0	34.9	21.0	6.8
60～	100.0	22.7	49.6	17.2	10.5

（備考） 総理府内閣広報室世論調査（昭和41年5月）

(2) 老人対策の内容

（問） 老人の生活と健康を守るため国の施策として，この中（回答票）では，どれに一番力をいれてほしいと思いますか。二番目はどれでしようか。

	一番目	二番目	計
老人医療費無料化	44%	16%	60%
老令福祉年金の増額	18	26	44
老人無料検診	10	12	22
各種老人ホームの増設	5	8	13
老人家庭奉仕員介護人の増員	5	6	11
老令者を扶養している人の税金の控除	4	8	12
三世代住宅の増設	4	5	9
老人世帯向住宅の増設	2	5	7
老人就業あつせん事業所の増設	2	5	7
その他	0	0	0
不明	6	9	15

（備考） 総理府内閣広報室世論調査（昭和46年9月）「老後の生活に関する世論調査」（速報）から抜すいしたものである。

なお，この調査は，全国20歳以上の3,000人について面接調査法により実施されたものである。

老人が一般の健康人に比して罹病率が高く，また老衰などにより寝たきりで常時看護を要するなど特別の出費や手間がかかり，多少の差こそあれ家族の負担となることは間違いない。そのため，昭和45年度の税制改正に当たつては，とくにそのような老人を障害者の対象に含めて一般の扶養控除のほかに10万円（特別障害者に該当する場合には14万円）の控除を認め，さらに昭和46年度の税制改正においてそれぞれ1万円の引上げが行なわれている。すなわち，従来障害

者控除の対象者は，精神薄弱者あるいは身体障害者手帳の交付を受けている者等に限定されており，身体障害者手帳は，その根拠法である身体障害者福祉法が障害者の更生を援助してその社会復帰を促進することを目的としていることから，老衰によつて身体に障害を生じた者はその交付を受け難いという事情にあつた。そこで，このような事情を考慮して，心身に障害のある年令65歳以上の老人でその障害の程度が身体障害者手帳の交付を受けている者と同程度であることの社会福祉事務所長の認定を受けている者を障害者の範囲に含める措置が講じられたところである。

このような特別の事情のない老人についてまで特別の扶養控除を認めることは，最近における平均寿命の伸長により増加しつつある老人に対する対策としての政策的意義は認めるものの，結局，扶養されるもののそれぞれについてそれぞれの特殊事情をしん酌し，たとえば，乳幼児，学生，生徒，婦女子等につき個別に特別の控除を設けるといつたことにもなりかねない。これらのことを考慮すれば，扶養控除の一般的な控除の拡充で対処することが適当である。

(ホ) 最後に未成年者控除については，未成年で所得を稼得する者に特別の控除を設けるべしとするものであるが，所得税は担税力に応じて負担するのが原則であり，未成年者であつても課税最低限をこえるような所得がある場合には相応の負担を求めることはいわば当然のことである。

かりにこの種の控除を設けるとすると，成年になつた途端に税負担が急増するということになり，そのため給与の手取額が減少するという事態が生ずることにもなる。いずれにしても，個人の担税力に応じて課税する所得税の応能負担のたてまえを年令差のみによつて修正することは，適当と思われない。

結局は，この問題についても一般的な所得税の負担の軽減によつて対処することが適当であると考えられる。

（注） 未成年者控除については，住民税に未成年者に対する非課税措置が講じられていることとの関連からの要望もある。住民税で未成年者に対する非課税措置を設けているのは，昭和25年に現行地方税法の制定により，原則として住民税は所得を有するものであればすべて課税されることになつたが，旧地方税法においては市町村に一戸を構える個人，独立の生計を営む個人のみに対して課税されていたという経緯があり，このような沿革的理由から，一定金額以下の所得を有する未成年者については住民税を課さないこととしているものである。

いずれにしても，われわれはこれらの新規控除の創設の要望については，納税者の個別的事情を税制上しん酌するにはおのずから限界があると認められるので，税制の簡素化の見地からも所得税制の方向としては，基礎控除，扶養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るとの結論に達した。

第3章　法　　人　　税

第1　法人税の税体系に占める地位と負担水準

（直間比率と法人税）

(1)　わが国の税体系を論ずるに当たつて通常まず直接税と間接税との比率，いわゆる直間比率が問題とされるが，これはさきにふれたように理論的にはあまり意味のあることではない。直間比率の議論は，たとえば直接税の負担があまりに高過ぎると税負担感が著しく強まるので，ある程度直接税を間接税で補完ないし代替する必要があるという意味あいでなされることがあるが，直接税のなかでは，所得税と法人税とが半分ずつを占めているという事実に留意しなければならない。税負担感という観点からみても法人税は所得税に比しやや異質の税目であり，直接税ということで一括して議論することは適当でない。

（税体系に占める地位の決定要因）

(2)　法人税の税体系のなかにおける地位をみるために税収全体のなかに占める法人税収の比率を計算してみると第75表のとおりわが国においては諸外国に比しかなり法人税収の税収全体に対する比率が大きいことがわかる。

第75表　各国の国税収入に占める法人税収入の地位

（単位　%）

国　名	昭和30年度	35	40	41	42	43	44
アメリカ	33.0	27.7	29.7	29.6	27.1	28.0	25.6
イギリス	20.2	12.7	8.2	7.6	9.8	8.6	8.5
西ドイツ	8.5	11.1	8.8	7.8	7.0	8.0	8.6
フランス	9.8	11.3	8.7	8.2	8.7	8.6	8.7
日　本	20.5	31.8	28.3	28.2	29.7	29.9	31.1

ところでのちに述べるように，わが国法人税の税率，とくに基本税率はこれら諸外国に比して必ずしも高いものとはいえない。そこで税率は低位にあるにもかかわらず税収の比率では高い理由は何かという疑問が生じよう。

一般に法人税収の比率が決定される要因には，次の三つをあげることができる。

①　国税収入の国民所得に対する割合

②　法人所得の国民所得に占める割合

③　法人税の実効税率

法人税収の国税収入に対する比率の違いを分析するために，これら三つの要因を各国について算定してみると次の第76表のとおりとなる。

第76表　国税収入に占める法人税収入の割合並びにその決定要因の国際比較

国＼項目＼年(度)	日本 Tc／T (1)=(2)×(3)×(4)	日本 Yc／Y (2)	日本 Tc／Yc (3)	日本 1／T/Y (4)	アメリカ Tc／T (1)=(2)×(3)×(4)	アメリカ Yc／Y (2)	アメリカ Tc／Yc (3)	アメリカ 1／T/Y (4)
35	0.32	0.15	0.30	(0.14)7.14	0.28	0.12	0.44	(0.19)5.26
36	0.32	0.15	0.31	(0.15)6.67	0.27	0.12	0.43	(0.19)5.26
37	0.33	0.13	0.34	(0.14)7.14	0.27	0.12	0.41	(0.19)5.26
38	0.32	0.13	0.34	(0.14)7.14	0.27	0.12	0.42	(0.19)5.26
39	0.31	0.12	0.35	(0.14)7.14	0.29	0.12	0.41	(0.18)5.26

国＼項目＼年(度)	イギリス Tc／T (1)=(2)×(3)×(4)	イギリス Yc／Y (2)	イギリス Tc／Yc (3)	イギリス 1／T/Y (4)	西ドイツ Tc／T (1)=(2)×(3)×(4)	西ドイツ Yc／Y (2)	西ドイツ Tc／Yc (3)	西ドイツ 1／T/Y (4)
35	[0.30] 0.13	[0.23] 0.18	[0.36] 0.20	(0.27)3.70	0.10	0.09	0.30	(0.26)3.85
36	[0.27] 0.14	[0.20] 0.16	[0.37] 0.23	(0.27)3.70	0.10	0.09	0.34	(0.27)3.70
37	[0.24] 0.15	[0.18] 0.15	[0.38] 0.28	(0.29)3.45	0.09	0.08	0.34	(0.28)3.57
38	[0.25] 0.13	[0.19] 0.16	[0.35] 0.22	(0.27)3.70	0.08	0.08	0.34	(0.27)3.70
39	[0.28] 0.11	[0.21] 0.16	[0.36] 0.17	(0.27)3.70	0.08	0.08	0.33	(0.27)3.70

国＼項目＼年(度)	フランス Tc／T (1)=(2)×(3)×(4)	フランス Yc／Y (2)	フランス Tc／Yc (3)	フランス 1／T/Y (4)
35	0.11	0.10	0.29	(0.25)4.00
36	0.11	0.09	0.31	(0.25)4.00
37	0.10	0.08	0.29	(0.25)4.00
38	0.09	0.07	0.33	(0.26)3.85
39	0.08	0.07	0.33	(0.27)3.70

（凡例）

Y：国民所得

Yc：法人所得

T：国税収入

Tc：法人税収入

（備考）（　）内はT／Yの値であり，イギリスの〔　〕内は，法人の納付した租税のうち支払配当に対応する部分を「法人税」として取り扱つた場合の計数である。

（注）

国民所得　Y
法人所得　Yc
国税収入　T
法人税収入　Tc
} とすると，次の式が成立する。

$$Tc/T = Y/T \cdot Tc/Y$$
$$= \underset{(3)}{1/(T/Y)} \cdot \underset{(1)}{Yc/Y} \cdot \underset{(2)}{Tc/Yc}$$

したがつて，国税収入に占める法人税収入の割合(Tc/T)は，

(1) 分配国民所得に占める法人所得の割合（Yc/Y）が大きいほど大きくなる。

(2) 法人税の実効税率（Tc/Yc）が高いほど大きくなる。

(3) 国税収入の国民所得に対する割合（T/Y）が小さいほど大きくなる。

という因果関係がある。

（税体系に占める地位についての検討）

(3) このような国際比較には各国の税制上，統計上の差異を調整する必要があるので正確な比較は困難であるが，少なくとも第76表でみる限り，次の諸点を指摘することができる。

(イ) 法人所得の国民所得に占める比率は，いわゆる分配率と相互に補完関係にあり，概して安定的に推移し，かつ，各国ともさしてその水準に大きな差は見受けられない。

ただ，いずれかといえば，西ドイツ，フランスの数値が小さく，イギリスの数値がかなり大きい。この比率については企業形態として法人形態がどの程度好まれるか（たとえばわが国では人口1億人に対し法人企業が約85万あるのに対し，西ドイツでは人口6,000万人に対し法人企業は約8万である。），政府事業がどの範囲で行なわれているかなどの要素が関係するが，いずれにしても法人税収の比率を左右する決定的な要因とは考えられない。

(ロ) 法人税の実効税率についても米国がやや高いほか各国ともさして大きな違いは見受けられない。この比率については法定税率の乖離をどう考えるかという問題があるが，これについてはのちに税率の問題としてとり上げることとする。

(ハ) したがつて，法人税収の比率を決定する要因の最も大きいものは国税収入の国民所得に対する割合に求めざるを得ないことになる。事実第76表でみるようにわが国国税収入の国民所得に対する比率は，各国に比し最も低い。国税収入自体が相対的に低いので法人税は他国よりやや低目の税率で徴収しても結果として国税収入全体に占める法人税収の比率は高まらざるを得ないことになるのである。

(ニ) 将来において，上に述べたような法人税の税体系の中に占める地位がどのように変つていくかについては，国民所得の伸びと法人所得の動向との相関関係，法人税の実効税率水準，法人税以外の税目の収入度合などに依存するので，何らかの動向を予想するのはきわめて困難である。ただ，長期的に分配率の動向を推測することは理論的にも実際的にもむずかしい問題ではあるが，従来のわが国経済の実績からみると法人所得の伸び方は民間設備投資の伸び方ときわめてよい相関を示している。したがつて，かりに他の要因をそのままとすれば，将来わが国経済が安定成長経路をたどると仮定する場合には法人税の税体系に占める地位が現状のままにとどまることを想定するのは困難で，むしろ低下していく可能性があることも考えておく必要があろう。

（法人税と所得税）

(4) なお，法人税は税体系上及び税負担上，所得税と密接な関連を有していることを指摘しておかなければならない。とくにわが国においては約85万の法人のうち資本金1億円超の大法人は約6千社で全体の1％にも満たない(第77表参照)。

残りの99％以上は，中小法人で，なかでも資本金が500万円未満の法人が約70万社をこえている。こうした小法人は，そのほとんど約68万社が同族会社であつて，少数株主が過半の株式を所有し，その実態は所得税の課税を受ける個人企業とほとんど等しいものと思われる。

所得の面から見ても個人企業の場合には45年には全体の90％以上が200万円以下であるが，一方法人でも全体の約35％に当たる31万社が100万円未満であり，社長給与を考慮してもこれらの

第77表　法人の業種別の資本金額階級別表

業種別＼資本金階級別	100万円未満	100万円以上	500万円以上	1,000万円以上	5,000万円以上	1億円超	10億円以上	50億円以上	100億円以上	合計	
	社	社	社	社	社	社	社	社	社	社	%
農林水産業	2,225	3,615	925	675	98	21	6	2	2	7,569	(9.9)
鉱業	950	2,500	615	480	89	46	18	8	5	4,711	(0.5)
建設業	24,050	47,055	6,460	5,581	502	228	52	1	5	83,934	(9.8)
繊維工業	6,400	11,505	2,430	2,440	358	138	42	1	5	23,319	(2.7)
化学工業	7,850	13,260	2,615	3,431	725	538	199	34	20	28,672	(3.3)
鉄鋼金属工業	12,250	19,285	3,390	3,194	407	310	67	11	13	38,927	(4.5)
機械工業	11,275	21,560	3,640	4,190	729	553	145	18	26	42,136	(4.9)
食料品製造業	12,150	14,465	2,960	2,427	346	201	46	5	4	32,604	(3.8)
出版印刷業	8,025	9,670	1,120	925	120	77	5	2	—	19,944	(2.3)
その他の製造業	22,725	33,005	5,325	4,095	448	205	35	2	—	65,840	(7.7)
卸売業	30,650	79,830	17,140	16,018	1,726	557	58	4	10	145,993	(17.0)
小売業	76,575	73,820	6,455	3,084	312	155	20	2	1	160,424	(18.7)
料理飲食旅館業	16,825	20,680	3,110	2,393	341	178	15	—	—	43,542	(5.1)
金融保険業	4,925	5,870	925	843	188	179	91	11	26	13,058	(1.5)
不動産業	9,875	21,510	5,725	4,645	611	358	40	3	2	42,769	(5.0)
運輸通信公益事業	4,250	17,365	3,960	4,437	708	545	86	17	25	31,393	(3.7)
サービス業	29,350	31,495	4,320	3,319	441	253	28	3	3	69,212	(8.1)
企業組合	1,343	817	133	194	—	1	—	—	—	2,488	(0.3)
相互会社	18	—	—	—	—	—	—	—	—	18	(0.0)
医療法人	192	1,126	450	310	5	7	—	—	—	2,090	(0.2)
計	(32.8) 281,903	(49.9) 428,433	(8.4) 71,698	(7.3) 62,681	(1.0) 8,154	(0.5) 4,550	(0.1) 953	(0.0) 124	(0.0) 147	(100,0) 858,643	(100.0)

（備考）（　）書は業種別及び資本金階級別の構成比である。

個人企業と法人企業はほとんど経済的に同一の状態で事業を営んでいることがわかる。

ところで所得税は，個人の所得再配分を図るという基本的たてまえから累進税率構造をとつているのに対し，法人税は，現行法では中小法人の軽減税率という制度があるにせよ，均一税率による課税を行なつている。したがつて，これら小法人の税負担は個人企業のそれと異ならざるを得ないのであるが，経済的実態が全く同一であるのに税負担に相当の異動が生ずるというのも好ましくない。そこで法人税の負担を考えるに当たつては常に個人企業に対する所得税との均衡に配意しなければならない。

一方，資本金10億円をこえるような大法人においては何万人にも及ぶ株主がおり所有と経営の分離が進み，株主の地位はほとんど債権者に近くなつている。かつ，また経済の発展に伴い，これら法人は相互に株式の持ち合いをしている面もかなりあり，法人税が配当を通じて個人の株主につながるという面も希薄になつてきている。このような事情のもとにおいては，法人税を所得税の前取りとみるよりも法人税が経済的にどのような効果を与えるか，とくにその負担の変更が法人の資金の流れ，金融資産の蓄積，経営効率などにどのような効果を与えるかというような観点から法人税のあり方が検討されるべきであろう。

（法人税と累進税率）

(5) 中小法人の法人税負担の公平を期するために，法人税についても累進税率を適用すべきであるとする意見がまま見受けられる。

この意見については，次のような問題点があり，法人税制の基本的たてまえからみて適当でないと考えられる。

(イ) 所得税が累進税率制度を採用しているのは，最終的な所得の帰属者である個人について所得の再配分を行なうためのものである。法人については，それぞれ所得など経済的地位の異なる株主，債権者，経営者，従業員が関係しており，法人税の負担がこれらのそれぞれにどのように帰着しているかが必ずしも明確でないまま，法人所得に対し累進税率制度をとることは適当と考えられない。

(ロ) 法人税を，法人利益に対する応益的な企業税ということでなく，法人自体の収益状況によつて担税力に差を認め，これを法人税率構造のなかに持ち込んで，いわゆる超過所得税という考え方のもとに累進税率を課そうとする考え方もあり得よう。この場合，単に所得の大きさをとるのは，使用資本量が異なるので適当でなく，結局資本に対する利益率に応じて担税力に差を見い出していくこととなろう。しかし，これでは，わが国の場合には，中小企業の方が大企業よりも資本金利益率が高いので，実際的であるとは考え難い。

また，かりに所得金額を基準とする累進税率を採用するときは，企業分割によつてこれを回避することも考えられるし，収益に季節変動のある6か月決算法人の課税をどうするかといつた技術的に困難な問題がある。

(ハ) 一般に巨額の設備投資を行なつて新技術の導入を行ない，その結果高率の創業者利潤をあげる例は多い。このような創業者利潤は，やがては同業者との競争によつてなくなつていくのであり，経済全体の生産性の向上という点からみてとくにこれを排斥すべき点はない。

しかし，法人税の累進税率は，こうしたリスクをおかした投資に対する報酬に対して中立的でないという欠点をもつ。

(ニ) 以上のようなところから，主要諸外国の例をみても，沿革的に法人所得について累進税率を単一税率に統一してきた例はあつても，累進税率制をとつている例は見当たらない。

第2　法人税の経済的効果

（法人税の経済的効果の意義）

(1)　法人税の基本的な仕組みなどの税制上の問題を考えるにしても，また，法人税の景気調整機能などの政策的な問題を考えるにしても，法人税が実際に如何なる経済効果をもたらすのかが重要な手がかりとなる。たとえば，法人税の基本的考え方として，個人株主の所得税の前取りだと観念するとしても，実際には法人税は株主の負担とならず，価格の引上げや原材料仕入価格，賃金の引下げによつて消費者や関係企業，労働者へ転嫁されるというのが実情であるならば，株主所得税の前取りと観念すること自体が意味のないことになつてしまう。また，景気調整機能を論ずるに当たつても，法人税の操作が企業経営，ひいて経済全体にどのような効果を与えるかが明らかでなければ有効性についての判定ができない。

（法人税の転嫁）

(2)　ところで，法人税が一般的にどのような経済的効果をもつのかについては，いまだ確定した意見の一致がないのが実情である。

(イ)　法人税は，さきに述べたように，原則として一律の税率で課せられるのであるから，所得の大小にかかわりなく，その一定率部分が税額となる。かりに，ある産業が完全競争の状態にあり，新規参入が自由であるとすると，その産業の製品の価格は，限界的な企業のコストで決定される。限界的な企業では所得がないから法人税が課税されても納付税額はなく，したがつて，この場合価格は変らない。かりに価格を引き上げると，この限界的企業の操業率が上がるか，新規参入企業が現われるかのいずれかによつて供給がふえ，結局また価格は元へ戻つてしまうというのが伝統的な理論であつた。これは，法人税の負担は，企業自体に帰着し，消費者や労働者や関係企業には関係がないということを意味する。

ところで，この場合，法人税が企業利潤の負担になつているからといつてもそのまま株主の負担になつているともいいきれない。企業は，この場合配当率を引き下げないかも知れないからである。もつとも配当率を引き下げなくとも，株式市場が完全に企業の収益を反映していれば，株価が下落し，株主は，配当は従来通り受けていても，キャピタル・ロスをこうむるので，結局法人税は，間接に個人株主の負担となつているといえるかも知れない。ただ，このことは，株式市場の性格なり，市場としての完全性に依存する面がきわめて大きいといわざるを得ない。

(ロ)　しかし，伝統的理論においても，現実に法人税が転嫁しないとはいいきれない。それは，第一に法人税の課税標準となる所得の概念が伝統的経済理論において転嫁を論ずる際問題とされる企業利潤と異なり，いわゆる正常利潤にも課税しているからである。正常利潤は，コストと考えられているのであるから，これに対して課税すれば当然に転嫁の問題が起こつて来ざるを得ない。また，企業がいわゆるマーク・アップの価格決定行動をとる場合においても伝統的理論は適合しな

い。その他市場の需給関係，独占度などによつて法人税が転嫁するかしないかが左右されることも考えられる。

) 法人税の転嫁については，従来から実証的にさまざまの計測が行なわれている。その結果をあげれば第78表のとおりであるが，これらによれば，法人税が転嫁しないとは必ずしもいいきれず，むしろ転嫁の可能性が示されている。

第78表 法人税転嫁に関する各種モデル要約

モデル名	結論	批判等
Ratchford-Han（1957・英）	税引後収益率が法人税率の大幅上昇にかかわらず上昇しているので，法人税の大部分は転嫁された。	収益率や分配率に大きな影響を与える税外要因を無視している。（税以外の財政金融政策，景気情勢，技術進歩など）
Adelman（1957・米）	利子控除前の税引前法人利潤分配率の大幅上昇にかかわらず安定的なので，転嫁は起こつていない。	
Kryzyzaniak-Musgrave（1963・米）	1 8本の方程式からなるマクロモデルから，消費，在庫，売上，法人税以外の財政動向を勘案した法人粗利潤関数を導き，これにより転嫁率を1935—59年の間のデータにより計測。 2 転嫁率は，134％（西ドイツ，カナダについて同モデルで計測した結果も100％転嫁）	GNP ギャップ，生産性賃金など他の要因を導入して計測すると，転嫁率が著しく変動するきらいがある。（Goode・Slitor・Harberger等）
Kilpatrick（1965・米）	1 転嫁を企業の市場支配力に依存するものと考え，1955—57年の間のデータにより計測。 2 転嫁率62～92％（製造業のみ）	支配力が高ければ，利潤が高いので，税率が高いから利潤が高いといいきれない。（Goode）
Gordon（1968・米）	1 企業がマーク・アップ価格形成を行なうと仮定して1935—59年の間のデータにより計測。 2 転嫁率6～21％	マーク・アップ率を稼動率一杯の状態でみており，また，需要条件を無視している。
古田精司	1 K-Mモデルを1952-62年の間わが国全産業，製造業及び電力業に適用，いずれも200％超の転嫁率を示した。 2 Kilpatrick モデルについても，1950年と1954年の各年につき32業種で試算。転嫁率130～280％。 3 Gordon モデルにつき1929-41年・1952-63年の2期間について試算。転嫁率94～98％（ただし，統計的に問題がある。） 4 自らの試論モデルによつて1952-63年の間のデータにより計測。転嫁率19～50％	

ただ，これらの計測は，いずれもきわめて部分均衡的なモデルに基づいてなされており，一般均衡的にみた法人税の転嫁について十分な結論を得たものというのにはほど遠いと指摘されている。したがつて，現実に法人税のあり方を考える際にも，このように法人税の転嫁についてはなお不明確であるという態度を持しつつ，具体的な問題に即して税制を考えていく必要があろう。

法人税の景気調整機能）

このように考えると，法人税の税率を景気調整のために操作するということについては，その有効性の点からかなり慎重な検討が行なわれなければならない。この点については，過去における民間設備投資の推移に即して，各種の計量モデルにより法人の税引き所得との相関度が高いとされることが多く，この面から景気調整のため法人税率を操作すべきであるといわれることがある。しか

し，こうしたモデルにおいては，法人所得自体が民間設備投資によつて説明されるという問題や法人税の負担がすべて企業利潤に帰着するとされているという問題などがある。

第79表　法人企業の資金調達の構成

年度	自己資金				借入資金						合計
	株式	社内留保	減価償却	計	社債	金融機関長期借入金	金融機関短期借入金	買掛金（含支払手形）	その他	計	
	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
昭和30年	16.1	6.3	20.1	42.5	1.0	12.2	10.2	22.8	11.3	57.5	100.0
31	7.9	8.1	17.0	33.0	1.6	7.2	15.5	25.8	16.9	67.0	100.0
32	7.5	9.5	11.8	28.8	1.6	10.1	19.9	21.9	17.7	71.2	100.0
33	15.4	5.3	25.5	46.2	2.2	18.2	23.1	9.2	1.1	53.8	100.0
34	3.9	8.2	17.6	29.7	2.9	12.4	10.1	27.4	17.5	70.3	100.0
35年度	9.5	7.1	12.2	28.8	4.5	10.7	13.3	29.7	13.0	71.2	100.0
36	12.2	6.9	15.7	34.8	2.4	11.4	12.5	24.9	14.0	65.2	100.0
37	12.2	5.3	20.4	37.9	1.1	12.5	18.6	20.4	9.5	62.1	100.0
38	9.4	6.9	20.9	37.2	2.1	10.2	10.5	23.7	16.3	62.8	100.0
39	6.9	6.7	22.5	36.1	0.7	8.2	15.1	25.5	14.4	63.9	100.0
40	5.8	7.7	25.7	39.2	2.1	15.7	18.2	15.1	9.7	60.8	100.0
41	4.8	10.5	22.1	37.4	1.9	7.4	11.2	32.6	9.5	62.6	100.0
42	2.5	10.8	18.8	32.1	1.9	11.7	12.5	28.9	12.9	67.9	100,0

（付表）　法人企業の資金調達状況

年度	自己資金				借入資金						合計
	株式	社内留保	減価償却	計	社債	金融機関長期借入金	金融機関短期借入金	買掛金（含支払手形）	その他	計	
	億円	億円	億円	億円	億円	億円	億円	億円	億円	億円	億円
昭和30年	2,559	992	3,181	6,732	164	1,931	1,610	3,619	1,799	9,123	15,855
31	1,894	1,945	4,041	7,880	371	1,718	3,714	6,189	4,038	16,030	23,910
32	3,141	3,972	4,969	12,082	666	4,253	8,340	9,191	7,449	29,899	41,981
33	3,413	1,174	5,644	10,231	495	4,029	5,126	2,034	236	11,920	22,151
34	1,372	2,921	6,255	10,548	1,037	4,422	3,577	9,746	6,231	25,013	35,561
35年度	8,005	5,923	10,235	24,163	3,798	8,981	11,179	24,969	10,905	59,832	83,995
36	9,328	5,246	11,906	26,480	1,817	8,665	9,555	18,947	10,697	49,681	76,161
37	8,732	3,751	14,581	27,064	780	8,877	13,283	14,576	6,739	44,255	71,319
38	7,682	5,669	17,192	30,543	1,713	8,340	8,646	19,386	13,413	51,498	82,041
39	6,556	6,350	21,435	34,341	639	7,761	14,382	24,183	13,725	60,690	95,031
40	5,031	6,696	22,389	34,116	1,831	13,638	15,846	13,154	8,439	52,908	87,024
41	5,546	12,160	25,637	43,343	2,176	8,548	13,001	37,649	11,045	72,419	115,762
42	3,958	17,040	29,653	50,651	2,966	18,403	19,784	45,610	20,411	107,174	157,825

（備考）　1　原資料は「法人企業統計年報」（大蔵省証券局）である。

2　本表の諸計数が「産業資金供給見込」（経済企画庁）の諸計数と一致しないのは，対象範囲の相異（「産業資金供給見込」には個人企業分も含まれる），データ収集期間の相異（「法人企業統計年報」は年度（34年以前は暦年）に終了する事業年度に関する統計であるのに対し，「産業資金供給見込」は，その年度内において供給された資金量を示す統計である。）等によるものである。

3　「社内留保」は，次の算式により算出したものである。
社内留保＝税引後当期純利益－（支払配当＋役員賞与）＋引当金増加額

一方，わが国企業の設備資金の調達状況をみると，第79表のように，外部資金が60～70％を占め，内部資金の中では減価償却のウエイトが大きく，内部留保は5％程度にしか過ぎない。これは，諸外国とは著しく異なつたわが国経済固有の状況であり，その背後には高度成長とそれに伴う外部借入増加という事実がある。したがつて，資金調達面からみて，内部留保に課せられる法人税の操作が設備投資に何ほどの効果を与えるか疑わしい面が強い。これに対しては，法人税率の変更が投資の収益率に影響を与えるということも考えられるが，景気調整による一時的な税率変更ではいずれは旧に復するという見込みを生じ，余り大きい効果は期待できないという点に留意する必要があろう。

その他，景気調整の手段として課税という公権力の発動による調整を実施するためには，景気の動向についての正確な予測が立てられ，納得のいく見通しがあることが前提条件とならざるを得ないが，景気動向の予測の正確性についてはしばしば見解が対立しているのが実情であることも勘案しなければならない。

このような点からみて，法人税率の操作による景気調整という点については，なお慎重に検討すべき問題点がきわめて多いように思われる。

（諸外国における法人税制面からの景気調整対策）

(4) 法人税制面からの景気調整対策として，諸外国の立法例をみると，おおむね第80表のとおりで，法人税率の補整的操作の他に①減価償却の補整的変更，②投資控除制度の補整的変更，③投資基金の導入などがある。要は，これらの手段の中で最も有効かつ適切なものを選択するところにあるが，以上のような種々の問題点があることもあつて，これらの手段の相対的評価としては，たとえばＯＥＣＤのヘラー報告書では法人税率の単純操作には劣後的地位がおかれている。

第80表　各国の景気調整

アメリカ	イギリス	西ドイツ
1　投資税額控除 投資促進の見地から，一定の資産に対する新規投資額のうち，25,000ドルとそれをこえる額の2分の1（1967年12月31日までは4分の1）に対し7％の税額控除が認められた。この制度は1961年に導入され，1966年には一部の投資を除きその適用が一時停止されたが，その後1967年に復活された。しかし，1969年の税制改正に際しこの制度は廃止された。 2　加速度償却の縮小，停止 景気過熱が憂慮された1966年から1967年にかけて，定率法，級数逓減法による減価償却は，その償却率の縮小又は停止が行なわれた。 3　所得税加重税 1967年1月ベトナム戦費の確保とインフレ対策を主な理由として提案され，1968年4月から所得税額の10％相当額を税額として適用された（法人は1968年1月より適用）。その後1970年1月～6月の間は税率(年当たり)が10％から5％に引き下げられ，1970年6月30日をもつて廃止された。	レギュレーター 1961年の財政法により，大蔵大臣は関税，個別消費税，仕入税の税率を10％上下できる権限を与えられた（レギュレーター）。この制度は，本来1年限りのものであり，その後毎年の財政法に規定されて今日に至つている。レギュレーターを発動した場合は3週間以内に下院の同意を得なければならない。 なお，レギュレーターは，1961年7月，1966年7月，1968年11月に発動された。	1　経済安定成長促進法に基づく税制措置 (1)　投資税額控除 不況又はそのおそれのあるときは，原則として1年以内に所得又は製造された動産的償却財産及び一定の期間に建築された建物の取得又は製造価格の7.5％を限度として税額控除を認める。 (2)　逓減的減価償却，特別償却及び割増償却の停止 景気過熱又はそのおそれのある場合には，1年以内に取得又は発生した固定資産について，定率法等の逓減的減価償却を一時停止し，又は特別償却，割増償却を全部又は一部停止することができる。 1970年7月，西ドイツ政府は，この制度を適用して逓減的減価償却及び一定の資産に対する割増償却を1970年7月6日から1971年1月31日まで停止することとした。 (3)　所得税及び法人税の税額の増減 景気の動向に応じ，所得税及び法人税の税額を上下10％の範囲内で増減できる。この場合，増収分はこれを景気準備金に繰り入れなければならない。 2　景気付加税の徴収 1970年7月当面の景気情勢に照らし，1970年8月1日から1971年6月30日までの間に納付すべき賦課所得税及び法人税の予定納税額並びに労賃税（給与所得の源泉徴収税）額が一定の額をこえるとき（法人税については免税点はない）は，これに対し10％の景気付加税を徴収することとした。景気付加税の税収は直ちに連邦銀行に凍結されるが，遅くとも1973年3月31日までに凍結を解除し，納税義務者に還付されるか，他の税に充当されることになつている。 なお，西ドイツでは，1968年1月から連邦の財政収入確保のため，所得税額又は法人税額の3％の付加税を徴収しているが，これは今後段階的に廃止される予定である。

フランス	カナダ	スウェーデン
所得税の納期の延長 1968年2月に，景気とくに消費の拡大を図るため，所得税第1期納税額を臨時的に4分の1とし，残額については次の納期以後に納付させることとした。	特別還付税 1966年5月から1967年3月までの期間について特別還付税が設けられた。これは所得金額から一定の控除を行なつた後の額に対し税率5％で課税し，徴収後18～36か月経過後5％の利子を付して還付される。 税収は特別会計に繰り入れて凍結される。	投資準備金 林業準備金と事業準備金とからなる投資準備金制度がある。非課税とされる繰入限度額は，前者については総収入金額の10％，後者については税引前純利益の40％である。ただし，流動性効果を相殺するため，繰入額の46％を中央銀行に預託凍結しなければならない。 この準備金を使用する場合には，政府，労働市場委員会の承認又は命令が必要であり，これに従つた場合には，使用額の10％を課税所得から控除する。これに違反した場合には直ちに全額課税所得に算入されたうえ，10％の付加税を徴収される。

第3　法人税の基本的仕組み

1　従来の経緯

（企業課税の検討の意義）

(1)　わが国経済の発展における国民経済のにない手は，政府の財政活動，資源配分の働きを別にすれば，企業と個人家計ということができる。今日の経済においては，雇用という観点からも，生産という観点からも，また投資という観点からも企業の活動全般のうち法人企業の占める比重は個人企業に比べて圧倒的に大きい。したがつてまた，税制を経済の安定的成長といつた観点から考えてみる場合，法人企業に対する課税のあり方は，雇用，生産，投資などに大きな影響を及ぼし，わが国の国民総生産ひいてはわが国の経済成長や蓄積水準にも大きな関係をもつものといえよう。

企業に対する課税は，これを課税対象ごとに考えれば，所得課税，資産課税，消費課税あるいは流通課税といつた種々の形態の課税が考えられるが，わが国の現行税制のもとにおいて雇用や投資などに最も大きい影響を与えるものはいうまでもなく所得課税であり，そのうちでも法人税が最も重要な地位を占めているということができる。要するに，わが国の現在の税体系では，この法人税が企業課税の中心的地位を占めているということができる。

（前調査会までの検討）

(2)　このような所得課税としての企業課税なかんずく法人税の基本的あり方をどう考えるかという問題意識は，決して新しいものではない。シャウプ勧告により現行の法人税の基本的たてまえが確立されて以後，企業課税や法人税のあり方の問題が改めてとり上げられた当初は，戦後所得税負担がなお著しく重かつた時代にいわゆる法人成りの現象が目立つたこととの関連で，主として個人企業と法人企業の負担のバランスという観点をめぐる論議がその中心であつたが，その後企業の自己資本充実のための税制のあり方という新たな観点からの問題意識がとり上げられるに至り，当調査会も，昭和34年に設けられた税制調査会以来引き続いてこの点につき種々の角度からの審議を重ねてきたところである。この問題をめぐつて，従来税制調査会が行なつた検討のあとを振り返つてみると次のとおりである。

(イ)　まず，昭和35年12月のいわゆる税制調査会第一次答申は，企業の株式資本充実に資するための配当課税の改正の問題について多くの時間をかけて慎重に検討した結果，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と認めた。そこで，この方向での改正案として，支払配当の一部を損金に算入する方式についての試案（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，株主段階での配当控除等による調整を廃止する案）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。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とこ

ろで作成された代案（法人の支払配当に対する法人税率を軽減するとともに，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）が検討された。その結果，税制の基本的たてまえについてはなお検討を続ける必要があるが，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，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意見が一致し，その旨が答申された。これが昭和36年度の税制改正に織り込まれて，現行の配当軽課措置の採用となつたものである。

(ロ) その後，昭和39年12月の長期答申は，再び企業課税のあり方の問題をとり上げ，いくつかの観点からかなりつつこんだ検討を行なつているが，法人の性格については，わが国の法人の実態，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を得るまでには至らなかつたので，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当であるとした。また，支払配当に対する課税のあり方については，現行税制の基礎と考えられるシャウプ勧告の考え方を前提として検討した結果，法人段階源泉課税方式をとることが適当であるとしている。

（当調査会における検討の視点）

(3) 当調査会は，重ねて企業課税の中心的課題として法人税のあり方の問題をとり上げたが，今回は法人税の性格ないしその基本的仕組みとくに配当課税についての根本的検討に重点をおくこととした。

その際，企業に対する長期税制のあり方として法人税の基本的仕組みについて検討を進めるに当たつては，法人税制を安定的な基盤のうえにおくことを基本的目標とした。この点では前長期答申において，配当課税のあり方について，簡明直截で合理的な仕組みを確立することが目標とされていたことと軌を一にするものといえよう。

安定的な法人税制の必要性については，いまさら述べる必要もないが，法人税は企業活動の目的である配当可能利益（税引利益）の獲得ということに直接に関連するものだけに，企業活動の遂行上常に念頭におかれる重要な要素の一つであり，その基本的な仕組みが不安定なことは，もとより企業経営者や投資家にとつて好ましいものではない。したがつて，企業に対する長期税制を考えるに当たつては，時々の社会，経済の短期的事情に左右されてたえず制度の変更を繰り返すことのないよう長期にわたつて妥当するような安定的な法人税の仕組みを見い出すことを目途とすべきであろう。

（最近における諸外国の動向）

(4) 以上のように，法人税の基本的仕組みの問題は，配当の課税のあり方をめぐつて，その支払段階での法人税課税と，受取段階での所得税課税といういわゆる経済的二重課税をいかに調整するか，という点に集約されるのであるが，この点は，法人税の根本的なたてまえの問題として，ひとりわが国にとどまらず，諸外国においても常に論議のつきないところである。とくに，最近欧州諸国においては，この点について目まぐるしい課税方式の変遷がみられる。すなわち，

(イ) イギリスは，1965年以降個人所得税と切り離された独立の法人税制度を採用し，支払段階では

配当について内部留保と同一の税率により課税し，受取段階では何らの配当控除を認めないこととしてきたのであるが，最近における保守党政権の成立後，法人税制の改革に着手し，単一税率による法人税と受取株主の配当控除を組み合わせた法人税制の採用を勧告する白書が出されている。その背景としては，従来の独立法人税方式は，内部留保の再投資による成長をねらいとしたものであつたが，現在ではその効果がうすい反面，投資家に対する配当課税の過重負担となつていること，中小企業についての執行が煩雑であることから改正を迫られたという事情があるといわれている。

(ロ) 西ドイツでは，1953年以来，配当に対しては内部留保に比して著しい軽課を行ないつつ，個人株主の投資を資本市場に誘引するというねらいで二段階税率課税が行なわれてきた。しかし，現行の法人税率では，なお少数の大株主が会社を支配し，その所得を内部留保の形で留保しておくのを防ぐのに十分でないので，法人税率を引き上げ一律税率とするとともに，受取株主段階で控除を認め，調整するよう税制改正を準備している。

(ハ) フランスでは，1965年から従来の独立法人税方式を改め，一律法人税率50％のもとで，受取段階で株主が支払法人税をグロス・アップするとともに，その半分についての税額控除を受けるといういわゆるアヴォアール・フィスカル課税方式をとつている。これは，欧州共同体の課税方式調和を図るとともに，西ドイツなみに株主負担の均衡を図つて，貯蓄と投資の促進をねらつたものであるといわれている。

（諸外国における検討の視点）

(5) これらの税制の移り変わりからわかることは，法人税の基本的仕組みについての議論が単に抽象的な次元でのものでなく，具体的にその国の経済社会事情に即して，どのような仕組みがその国の経済政策の要請を満たすために適当であるか，という観点から考えられていることである。その際，考慮されている点を列挙してみれば，次のような点に集約できるものと思われる。

(イ) 国内経済上の観点

① かりに法人税制を投資促進の見地から，活用すべきであるとされた場合においても，その方法として配当を軽課し，個人投資を誘引することにより資本市場の育成を図り，その市場機能の活用によりさらに投資資金調達の円滑化を図るべきか，それとも内部留保の増加に主眼を置き，配当による社外流出を抑制して資本蓄積を促進する方が有効か。

② 配当課税のあり方によつて企業形態による課税の差異が生じないようにすべきかどうか。

③ 法人税負担の公平化という見地から，実際の負担がどこに帰着するかをつきとめ，負担度に応じ課税負担を分配するという考え方に立つべきか，あるいは配当課税のあり方によつて株式会社と他の企業形態の選択に歪みを来たさないか，ないしは投資家の預金，社債，株式等の投資物件選択に歪みを与えないか，という資源配分の観点から考えるべきか。

④ 税務執行面から余り複雑な制度を作らないようにすべきでないか。

(ロ) 国際経済上の観点

配当課税のあり方が他国と異なる場合，自国課税方式のいかんにより国際収支とくに資本収支

上いかなる効果があるか。

2　昭和45年度改正における検討

（昭和43年長期答申での指摘事項）

(1)　昭和43年７月の「長期答申」では，法人税制を改善するための具体的方策について成案を得るには至らなかつたが，今後の検討に当たりとくに次の事項に留意すべきであるとしている。

(イ)　理解しやすい法人税制を確立するという観点から，複雑多岐な法人企業に対し一律の法人税制を適用するのが適当かどうかを研究すること。

(ロ)　法人税の性格論に固執することなく，制度の改変が国民経済に与える影響を十分検討することによつて法人税制のあり方を考える，という態度が必要であること。

(ハ)　受取配当（及び受取利子）に対する課税の問題を検討するに際しては，社会感情をも考慮に入れつつ負担の公平の観点から制度のあり方を検討していく配慮が必要であること。

(ニ)　企業課税としての付加価値税は，当面その創設を予定しないこと。

（昭和45年度改正に際しての検討）

(2)　その後，昭和45年度において，利子・配当の課税軽減措置の期限到来と関連し，法人の支払配当に対する課税の方式をいかにすべきかという問題について基本的な検討を重ね，その結果は昭和45年１月の「昭和45年度の税制改正に関する答申」としてとりまとめられている。

同答申においては，

(イ)　法人税は法人独自の負担であり，配当控除は株主個人の恩典であるとする見方が一般的であること。

(ロ)　配当分に対する法人税が株主にのみ転嫁しているとみることは困難であること，

(ハ)　配当所得者に対する所得税の非課税限度が他の所得者に比しかなり高く，公平の見地から批判が絶えないこと。

などの疑問点を提起したうえ，直ちに配当控除制度を基本的に廃止する方向に踏み切ることとするには，個人類似法人の取扱いや法人間配当の処理についても最終的な判断を下す必要がある等なお検討を要する問題があるとしつつも，これらの点を総合的に判断して，配当控除率の引下げを行なうべきであるとしており，昭和45年度の税制改正においては，この答申どおり配当控除率の引下げが実現されている。その際，検討された事項をとりまとめると次のとおりである。

（配当課税のあり方の検討）

(3)　現行法人税の配当課税の仕組み，とくに法人税を所得税の前取りとみて，受取株主に対し配当控除を認める立場については，まず，一般納税者から，配当控除があるために夫婦子３人の世帯では282万円(昭和44年，平年分)までは所得税が課されないこととなり，他の所得者に比して著しく不公平であるという批判がなされている。

このような批判に対しては，282万円の配当所得者は，すでに法人の段階で123万円が法人税として納付されているので，法人・個人を通じての税負担としては別に不公平でないと説明されてい

るが，依然として同じような批判が絶えない。これは，法人を個人の集合体とみ，法人税を個人所得税の前取りとする見方が必ずしも社会一般の意識として受け入れられていないことを示しているのだと考えられる。

このような事情にかんがみ，前回の税制調査会は，昭和41年12月の中間答申において「法人税を企業独自の負担と考えるような社会的意識や税制の歩みを端的に認めつつ検討を加えることが望ましい」と述べ，いわゆる法人利潤税の方向を提示した。

この構想に関しては，法人税の課税標準や税率をどのように定めるかということなど主として法人段階における課税のあり方に議論が集中し，その結果，法人段階の課税についてどのような改正を前提としても業種間あるいは個別企業間で少なからぬ法人税負担の変動が生じるため，具体的な改正の方向について合意を得ることができなかつた。そして法人段階における課税の方向について合意が得られないままに個人段階における配当控除の問題については，ほとんど討議されることなく終つた。

しかし，法人税を所得税の前取りとみて法人段階における課税方法と個人段階における課税方法とを結びつけて構成されている現行税制の仕組み自体の妥当性を問題としてとり上げてきた従来の経緯からすれば，法人段階における課税方法について結論が得られない以上個人段階における課税方法について論議することができないとするのは適当でない。配当控除制度のあり方については，シャウプ勧告の考え方にとらわれることなく，より広く，かつ，より現実的な立場から，それが現実の経済・社会において果たすべき機能に即しつつ，具体的な検討を加えて行くことが必要であろう。このような立場からみるとき，配当控除存続の意義ないし効果としては，次の二つのものが考えられる。

(イ) 株主に対する二重課税（法人税と所得税）を調整するための措置

(ロ) 株主の所得税負担の軽減を通じて間接的に資本市場の育成に資するという意味でのいわば特別措置的な効果

以下，この二つの角度から配当控除制度の問題点が検討された。

（二重課税調整措置としての配当控除制度の問題点）

(4) 配当控除制度は株主に対する二重課税の存在を前提としているが，この前提自体に次のような問題がある。

(イ) 株主に二重課税を受けているという意識はない。

配当を支払う法人は法人税を企業独自のコストとして認識し，これに対応して，株主の側でも法人税を自分が負担しているという意識はなく，この結果，所有と経営とが一致している個人類似法人などは別として，一般に配当控除は恩恵として受け取られている場合が多いというのが現実の姿ではないかと考えられる。

(ロ) 客観的にも法人税が株主の負担に帰しているという事実は認められない。法人税の課税標準の中に支払配当が含まれているということは，算出された税額が株主の負担により支払われることを直ちに意味するものではない。配当率の引下げという形で配当が負担するかもしれないし，留

保分の中から支払われるかもしれない。あるいは賃金上昇率の引下げ，製品販売価格の引上げの形で雇用者や消費者に転嫁されるかもしれない。法人税の帰着が現実にどのような形をとるかは国により，また景気の状況等により異なりいちがいにはいえないが，少なくとも現在のわが国においては配当にはほとんど帰着していないといえるようである。その根拠は，次のとおりである。

① 支払配当を課税標準として算出される税額が配当の負担において支払われるとすれば，法人税率が軽減されるのに応じて配当率は上がるはずであるのに第81表にみられるとおり，わが

第81表 法人税率（配当分）の変更と配当率

年度	法人税率（配当分）	配当率（全産業）	配当性向（全産業）
昭和	%	%	%
30	40	9.2	29.3
31	〃（～ 50万 35）	9.8	24.2
32	〃（～100万 35）	10.4	21.7
33	38（～200万 33）	9.2	29.8
34	〃（ 〃 ）	9.6	26.1
35	〃（ 〃 ）	10.0	21.6
36	28（～200万 24）	10.3	25.4
37	〃（ 〃 ）	10.0	31.1
38	〃（ 〃 ）	10.0	30.0
39	26（～300万 22）	9.5	30.6
40	〃（ 〃 ）	9.0	31.7
41	〃	9.2	25.6
42	〃	10.0	21.7

（備考） 1 法人税率について年度途中の改正があつた場合には，9月決算法人に対し適用される税率を掲げてある。なお，41年度以降は資本金1億円超の法人に対する税率である。

2 配当率及び配当性向の原資料は「法人企業統計」（大蔵省証券局）で，全法人に関する計数を掲げてある。

（参考） 資本金階級別配当率の推移

（単位 %）

資本金階級	昭和36年	37	38	39	40	41	42	43	平均	振幅
以上 未満										
100万円	10.6	13.9	14.8	13.6	15.0	14.4	15.2	18.7	14.5	8.1
100万円～ 500 〃	11.9	13.0	13.7	12.5	12.1	11.7	13.2	13.5	12.7	2.0
500 〃 ～ 1,000 〃	15.1	15.3	14.0	12.7	12.2	11.7	13.0	13.1	13.4	3.6
1,000 〃 ～ 5,000 〃	13.5	14.5	15.1	12.7	12.0	11.8	12.2	13.1	13.1	3.3
5,000 〃 ～ 1億円	12.3	13.5	12.9	12.9	11.5	11.5	11.3	11.8	12.2	2.2
1億円～ 10 〃	11.3	11.0	11.4	12.2	10.8	10.7	10.9	10.8	11.1	1.5
10 〃 ～ 50 〃	11.4	11.4	11.2	10.4	10.4	10.6	11.5	11.7	11.1	1.3
50 〃 ～ 100 〃	10.6	10.5	11.4	13.3	11.2	10.4	10.5	10.4	11.0	2.9
100 〃 ～	9.9	9.9	10.4	9.7	11.0	9.4	10.0	10.3	10.1	1.6
計	11.1	11.2	11.5	11.0	11.1	10.3	11.2	11.2	11.1	1.2

（備考） 前表参照

国の配当率はきわめて安定しており法人税率が40％であつた時の配当率と26％になつてからの配当率に差が認められない。

（注） もつとも，配当率は法人の収益状況により影響を受けるから収益状況をもあわせてみなければ法人税率と配当率の関係を知ることはできない。第81表にみられるように昭和30年度と41年度の税率は40％と26％と大きく異なるが配当率はいずれも9.2％である。ところが，配当性向は29.3％から25.6％へと下がり，収益状況はよくなつている。すなわち，収益状況や税率に関係なく配当率が安定していることがわかる。

② 日本証券業協会連合会の行なつた「企業税制に関するアンケート調査」（昭和44年7月）によると，「配当軽課措置とは関係なく，増減配あるいは配当率の維持を行なつた」と答えた者が，約90％に達し，また，「配当損金算入方式が導入されたと仮定した場合，減税分を主として配当にまわす」と答えた者はわずか2％しかいない(第82表参照)。

第82表 「企業税制に関するアンケート調査」の結果報告要旨

（昭和44年7月，日本証券業協会連合会）

Ⅰ 現行税制に対する企業の姿勢

(1) 法人税制の仕組みに関する意見

現行税制の仕組みについては，回答会社755社中

① 現行税制を是とするもの　345社　45.7％

② 現行の仕組みを変えるべきであるものとするもの　282社　37.4％

となつており，現行税制を是とするものの理由としては，「企業は，株主の集合体である」とするものが一番多く，逆に非とするものの理由は，「所有と経営の分離が進んでいる企業の実態にそぐわない」というものが多く，それぞれ全体の四分の一となつている。これらのことから，企業課税の現在の仕組みを変えること（実在説の方向）は未だ十分に環境が熟しているとはいいがたいといえる。

(2) 配当軽課措置について

配当軽課措置の配当政策，増資政策に対する効果については，

① 配当軽課措置と関係なく減配した　388社　90.7％

② 配当軽課措置と関係なく増配した　298社　86.9％

③ 配当軽課措置と関係なく配当を据置いた　312社　96.3％

④ 配当軽課措置と関係なく増資した　610社　93.6％

となつており，いずれの場合でも90％内外の会社が関係ないとしている。

しかしながら，この制度の存廃については，回答会社755社中

① 税率を引き下げて継続するもの　465社　61.6％

② 現行税率のまま継続するもの　155社　20.5％

③ 必要でないとするもの　79社　10.5％

企業としては，配当軽課措置は配当政策・増資政策と関係ないとしながらも，税負担軽減の意味から，配当軽課税率の引下げないしは単純にこの制度の継続を要望する向きが多い。

Ⅱ 企業税制の今後の方向

(1) 改善の方向について

企業課税の今後の方向については回答社数の45％が現行税制の仕組みは是としながらも何らかの改善をのぞむものが782社96.4％となつている。

そして，その方向については，回答総数（複数回答）のうち

① 自己資本充実に資する方向　590社　45.8％

② 税制簡素化に資する方向　427社　33.2％

③ 資金コスト低減に資する方向　　255社　19.8%

となつており，企業としては，自己資本充実に資する方向で企業課税のあり方の改善を望む声が多い。

さらに，その改善の具体的内容については，回答総数734社のうち

① 配当損金算入制度を望むもの　　543社　74.0%

② 配当軽課の一層の推進　　100社　13.6%

となつており，単一課税方式への移行，利潤税・付加価値税の採用などを望むものは，いずれも4%以下にすぎなかつた。

このことから，今後の企業課税のあり方については，少くとも東京証券取引所上場会社の大半は，配当損金算入制度の創設を望んでいるといえる。

(2) 配当損金算入制度を望む543社についてその具体的な内容をみると，

① 全額を損金算入とするもの　　304社　56.0%

② 利子率相当分を損金算入とするもの　　235社　43.3%

となつており，全額損金算入制度を望むものが過半をしめている。

さらに損金算入制度の採用と内部留保税率との関係についてみると，回答社数543社中

① 内部留保税率を引き上げずに損金算入を望むもの　　392社　72.2%

② 内部留保税率のある程度の引き上げはやむをえないものとするもの　　122社　22.5%

このことから，企業は，内部留保税率の引き上げを伴わない損金算入制度の創設を望んでいるといえる。

なお，配当損金算入制度が，かりに創設された場合，その税負担軽減分の使用目的については，回答総数591（複数回答）のうち

① 内部留保にふりむけたいとするもの　　348社　58.9%

② 原資として増資をしたいもの　　44社　7.4%

③ 増配にふりむけたいもの　　12社　2.0%

④ 内部留保と配当に均等にふりむけたいもの　　156社　26.4%

となつており，企業の大半は税負担軽減分を内部留保にふりむけたいとする意向といえる。

なお，算出税額が配当のなかから支払われていることが立証できなくても留保から支払われているとすれば株価水準に反映し，結局株主の負担に帰すとの見解がありうるが，税額の帰着先は賞与，給与，製品販売価額等留保以外のものも考えられるし，また，理論的には完全な証券市場を前提とすれば，一部は留保に帰着し株主の負担に帰することは考えられるかも知れないが，現実のわが国証券市場における株価形成要因はきわめて複雑であるので，法人税が直ちに株価水準に反映し株主の負担になるとは断定し難い。

(ハ) 法人税の一部が株主の負担に帰しているということがかりにいえるとしても，これを理由に配当控除を存続することにすれば，法人税の残りの部分が帰着している消費者，役員，雇用者等についても同様の調整措置を設けるべきだということになろう。

(ニ) 二重課税調整措置としての配当控除制度は，きわめて不完全，かつ，不公平な制度である。

この制度は高額所得者に対しては完全な，場合によつては過剰な調整を行ない，低額所得者に対しては不完全にしか，場合によつては全く，調整を行なつていない（第83表参照）。累進所得税制のもとで一定率による配当控除制度をとる場合にはこのような基本的欠陥は不可避である。

(ホ) 法人税の負担に関する社会意識や法人税の帰着の実態がこのようなものであるとすれば，法人税のあり方と株主に対する所得税のあり方とは，それぞれ独立に検討さるべきである。

第83表 理論配当控除率と実際配当控除率の比較（昭和44年平年分）

課税所得階級	所得税率 (A)	法人税 28.99(B) 法人住民税 4.26 配当可能額 66.75(C) 個人株主の所得税負担 (C)×(A)=(D)	所得税と法人税の総合負担 (B)+(D)=(E)	要配当控除額 (E)−(A)=(F)	要配当控除率 (F)/(C)=(G)	実際配当控除率 (H)	二重課税排除度合 (H)/(G)×100
万円	%						%
30以下	10	6.68	35.67	25.67	38.46	15	39.0
30超	14	9.35	38.34	24.34	36.46	15	41.1
60〃	18	12.02	41.01	23.01	34.47	15	43.5
100〃	22	14.69	43.68	21.68	32.48	15	46.2
150〃	26	17.36	46.35	20.35	30.49	15	49.2
200〃	30	20.03	49.02	19.02	28.49	15	52.7
250〃	34	22.70	51.69	17.69	26.50	15	56.6
300〃	38	25.37	54.36	16.36	24.51	15	61.2
400〃	42	28.06	57.05	15.05	22.55	15	66.5
500〃	46	30.71	59.70	13.70	20.52	15	73.1
700〃	50	33.38	62.37	12.37	18.53	15	80.9
1,000〃	55	36.71	65.70	10.70	16.03	7.5	46.8
2,000〃	60	40.05	69.04	9.04	13.54	7.5	55.4
3,000〃	65	43.39	72.38	7.38	11.06	7.5	67.8
4,500〃	70	46.73	75.72	5.72	8.57	7.5	87.5
6,500〃	75	50.06	79.05	4.05	6.07	7.5	123.6

（備考） 1 個人所得及び配当所得に対する税額は，いずれも当該所得を上積所得として計算している。

2 法人の税負担額及び配当可能額については，個人所得と同額の配当源資（法人事業税控除後）から法人の税負担額（住民税を含む。）を差し引いた残りの金額を配当に充てるものと計算した。

配当可能額(C)の算出式 $C+\{(0.26)C+(100-C)\times 0.35\}\times\{1+0.147\}=100$

（配当分 法人税率）（留保分 法人税率）（法人住民税率）

第84表 個人の金融資産

(1) 実数

資産項目＼配当控除率(%)＼年	昭和29年	30	31	32	33	34
	25	30	〃	20(10)	〃	〃
現金，当座・短期性預金	389	1,609	2,476	790	1,505	3,141
貯蓄性預金	3,754	4,142	5,690	5,934	6,618	8,255
信託	256	656	333	251	508	755
保険	739	908	1,186	1,444	1,705	2,026
有価証券	1,031	366	1,563	2,172	2,387	3,133
株式・株式投信受益証券	933	217	1,331	2,030	1,936	2,303
出資金	254	215	363	399	320	380
その他	1,497	△ 88	△ 359	819	△ 536	10
合計	7,920	7,808	11,252	11,809	12,507	17,700

法人税のあり方については，現行の配当軽課方式をすえ置くのが適当か，それとも配当損金算入方式あるいは留保分・配当分に対し単一税率により課税する方式等に移行するのが適当かを，制度改正が短期的，長期的にもたらすプラス及びマイナスの効果いかんという観点から，引き続き検討を行ない，安定的な法人税制の確立を図るべきであろう。

これに対し，株主に対する所得税の課税のあり方として，法人税を個人株主の所得税の前払いと観念する立場から法人・個人を通じる二重課税調整措置として設けられている配当控除制度については，理論的にも実証的にも多くの疑問をもたざるを得ず，むしろこの制度は次に述べるような一種の特別措置としての経済的効果の面からその是非を判断することが適当であると考えられる。

（配当控除制度の経済的効果の面からみた問題点）

(5) 上述のとおり，配当控除制度に二重課税排除のための理論的な存在意義を認め難いとしても，20年余にわたりこの制度が採用されてきた結果，意識的であつたかどうかは別として，この制度が株主の所得税負担の軽減を通じて間接的に資本市場の育成に資してきたという見方もあり得よう。

(イ) しかしながら第84表にみられるとおり，配当控除率の変更が個人の金融資産選択に及ぼした影響は認められない。第85表は，株式資金との代替関係が認められない買掛金，引当金等を除いた外部資金のみについての企業の資金調達形態を示したものであるが，配当控除率変更の影響は認められない。

(ロ) 一方「配当所得のみを得ている場合，282万円まで税金がかからないのは不公平である」という批判が強いことは前に述べたとおりである。これに対し配当所得のみで282万円を得ている場

選　択（純　増　減　額）

（単位　億円）

35	36	37	38	39	40	41	42
〃	〃	15(7.5)	〃	〃	〃	〃	〃
4,413	5,613	5,330	6,905	7,028	6,941	10,250	11,904
9,054	9,601	11,517	14,782	18,074	21,894	25,863	31,430
857	1,077	1,438	2,000	2,663	3,339	4,145	4,398
2,418	2,850	3,235	3,238	3,223	5,436	7,339	8,327
5,368	9,989	5,877	5,300	6,051	2,721	4,716	4,771
4,471	7,893	4,698	3,641	3,709	△ 643	△ 298	△ 649
411	468	422	387	479	515	488	516
△ 777	△ 776	5,244	1,695	180	1,810	4,345	7,335
21,744	28,822	33,063	34,307	37,878	42,656	57,146	68,681

(2) 構 成 比

資産項目＼年・配当控除率(%)	昭和29年	30	31	32	33	34
	25	30	〃	20(10)	〃	〃
現金，当座・短期性預金	5.0	20.6	22.0	6.7	12.0	17.8
貯蓄性預金	47.4	53.0	50.6	50.3	52.9	46.6
信託	3.2	8.4	3.0	2.1	4.1	4.3
保険	9.3	11.6	10.5	12.2	13.6	11.4
有価証券	13.0	4.7	13.9	18.4	19.1	17.7
株式・株式投信受益証券	11.7	2.8	11.8	17.1	15.5	13.0
出資金	3.2	2.8	3.2	3.4	2.6	2.1
その他	18.9	△ 1.1	△ 3.2	6.9	△ 4.3	0.1
合計	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0

（備考） 1 原資料は「資金循環勘定」（日本銀行）である。

2 原資料の「証券投資信託受益証券」の金額は，昭和29年から35年までは株式投信受益証券のる。この表では，原資料から公社債投信受益証券の額を除いて株式投信と株式の金額を求め「株

3 原資料の取引表における「株式」の金額は次のように計算されている。

(1) 前年末総残高（額面）に当年中の株式発行総額（無償交付を含み，額面超過金を含まない）

(2) 当年末総残高を，当年末の金融機関の株式勘定及び株式分布調査（大蔵省，日興証券）に基

(3) 当年末と前年末の各部門の株式残高の差額をとり，この差額の金額から無償交付の金額を差

このように，「株式」の金額は毎年の有償増資額（額面超過金を含む。）の金額から計算されとらえられていない点は，有価証券全般におおむねあてはまる。

4 配当控除率の欄の（ ）書きは，所得1,000万円超の部分に適用される控除率である。

第85表 法 人 企 業 の

(1) 実 数

資産項目＼年・配当控除率(%)	昭和29年	30	31	32	33	34
	25	30	〃	20(10)	〃	〃
借入金	3,270	5,384	10,387	12,459	11,489	14,341
市中借入金	2,431	4,667	9,573	11,370	10,382	12,958
政府借入金	839	717	814	1,089	1,107	1,383
社債・株式	1,853	1,384	2,770	3,998	3,312	4,286
社債	184	266	576	521	579	1,447
株式	1,669	1,118	2,194	3,477	2,733	2,839
長期対外債務	219	△ 67	315	296	522	593
合計	5,342	6,701	13,472	16,753	15,323	19,220

（備考） 原資料は「資金循環勘定」（日本銀行）である。

（単位　%）

35	36	37	38	39	40	41	42
〃	〃	15(7.5)	〃	〃	〃	〃	〃
20.3	19.5	16.1	20.2	19.1	16.3	17.9	17.3
41.7	33.3	34.8	43.1	47.7	51.3	45.3	45.8
3.9	3.7	4.3	5.8	7.0	7.8	7.3	6.4
11.1	9.9	9.8	9.4	8.5	12.8	12.8	12.1
24.6	34.7	17.8	15.5	15.9	6.4	8.2	6.9
20.5	27.4	14.2	10.6	9.8	△ 1.5	△ 0.5	△ 0.9
1.9	1.6	1.3	1.1	1.3	1.2	0.9	0.8
△ 3.5	△ 2.7	15.9	4.9	0.5	4.2	7.6	10.7
100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0

金額のみであるが，昭和36年以降は株式投信のほか公社債投信受益証券の額（36年1月発足）を含めてい
式・株式投信受益証券」の欄に掲げてある。

を加算して当年末の株式総残高とする。
づき金融機関分，法人企業分，個人分に配分し，当年末の各部門の株式残高を計算する。
引き額面超過金の額を加算して各部門の年間取引額とする。
ており，市場を通じる部門間の取引の額はとらえられていない。このような期中における所有者間の移動が

外　部　資　金　調　達

（単位　億円）

35	36	37	38	39	40	41	42
〃	〃	15(7.5)	〃	〃	〃	〃	〃
19,306	24,955	27,769	42,201	34,262	41,643	39,154	51,350
17,719	23,168	25,575	38,716	30,565	37,732	34,455	45,731
1,587	1,787	2,194	3,485	3,697	3,911	4,699	5,619
7,028	13,502	9,053	7,509	8,923	4,902	5,843	5,932
1,528	3,858	1,330	1,638	1,525	2,195	2,251	2,781
5,500	9,644	7,723	5,871	7,398	2,707	3,592	3,151
456	883	1,381	2,462	1,730	△ 8	△ 566	109
26,790	39,340	38,203	52,172	44,915	46,537	44,431	57,391

(2) 構 成 比

年 / 配当控除率(%) / 資産項目	昭和29年	30	31	32	33	34
	25	30	〃	20(10)	〃	〃
借入金	61.2	80.3	77.1	74.4	75.0	74.6
市中借入金	45.5	69.6	71.1	67.9	67.8	67.4
政府借入金	15.7	10.7	6.0	6.5	7.2	7.2
社債・株式	34.7	20.7	20.6	23.9	21.6	22.3
社債	3.5	4.0	4.3	3.1	3.8	7.5
株式	31.2	16.7	16.3	20.8	17.8	14.8
長期対外債務	4.1	△ 1.5	2.3	1.8	3.4	3.1
合計	100	100	100	100	100	100

合というのは非現実的な想定であるとの批判がなされることがあるが，この計算は配当控除の効果を象徴的に示すために行なつたものに過ぎない。要するに，設例の場合は配当所得が282万円なら42万円の税額控除が認められるということであり，配当所得が1億円なら750万円というように配当所得の額に比例して増加していく税額控除という強い恩典が配当所得のみに認められていることが批判を招く原因なのである。

(ハ) とくに所得税の側で累進税率の緩和が行なわれる場合には個人の実効税率が引き下げられる結果，配当所得者とその他の所得者との負担の格差が大幅に拡大される。

(ニ) したがつて，当面，特別措置としての配当控除制度については，その控除率の一部を縮減するという方向で臨むのが最も適当ではないかと考えられる。

(配当控除制度のあり方と同時に検討すべき問題点——非公開中小法人に対する課税)

(6) 公開法人については法人と株主とはそれぞれ独立の存在として課税すべきだと主張する論者も，非公開の中小法人，とくに個人類似法人については特別の配慮が必要であるとして，たとえば次のように主張することが多い。

「個人類似法人の実態をみると株主＝経営者＝専従労働者で株主と法人とは一体の存在である。したがつて，そのような株主の得る所得は，名目は配当，利子，賞与，報酬などのいずれであれ，また，企業内に留保されたものであつても，すべて一括して事業所得（＝資本＋経営管理力＋労働の対価）としてとらえるべき性格をもつている。課税上もこうした実態を無視するわけにはいかず，何らかの形で二重課税回避のための方策を講じるべきである。」

この立場を徹底すると個人類似法人には組合課税の選択を認めるべきだということになる。

しかし，次のように考えれば特別の調整措置を必ずしも必要なものとはいえなくなる。

(イ) 「法人」としての企業形態を選んだのは，それなりのメリットを認めてのことなのだから課税上も法人と株主とを別個の存在として扱うことに異議をさしはさむいわれはない。

（単位　%）

35	36	37	38	39	40	41	42
〃	〃	15(7.5)	〃	〃	〃	〃	〃
72.1	63.4	72.7	80.9	76.3	89.5	88.1	89.5
66.2	58.9	66.9	74.2	68.1	81.1	77.5	79.7
5.9	4.5	5.8	6.7	8.2	8.4	10.6	9.8
26.2	34.3	23.7	14.4	19.9	10.5	13.2	10.3
5.7	9.8	3.5	3.1	3.4	4.7	5.1	4.8
20.5	24.5	20.2	11.3	16.5	5.8	8.1	5.5
1.7	2.3	3.6	4.7	3.8	△ —	△ 1.3	0.2
100	100	100	100	100	100	100	100

(ロ)　個人類似法人において法人と株主とが一体の存在であるということは「二重課税」を絶対に回避すべきだということを意味するものではなく，法人と株主とを通じる租税負担が，二重課税の結果，過重になるのを防ぐべきだということを意味するものである。

ところで，法人の所得が200万円程度以上の場合には，法人と株主とを通じる租税負担は個人企業の場合の租税負担より軽くなつており，かえつて留保所得課税を行なうことにより，はじめて法人企業と個人企業との税負担のバランスがとれるというのが実情である。

法人の所得が160万円程度に満たない場合には法人企業の税負担が個人企業のそれを上回つているが個人類似法人に限らず一般に配当性向は企業規模が小さいほど低くなつているので配当控除廃止の影響は小さい(第86表参照)。

第86表　資本金階級別配当性向の推移

（単位　%）

資本金階級	昭和36年	37	38	39	40	41	42	43	平均	振幅
以上　未満 ～　100万円	8.0	9.8	10.3	10.1	10.2	9.5	9.0	8.8	9.5	2.3
100万円～　500 〃	10.6	11.5	11.7	12.8	12.5	12.3	12.4	11.1	11.9	2.2
500 〃 ～1,000 〃	13.0	13.2	14.8	14.4	14.3	13.8	12.9	12.3	13.6	2.5
1,000 〃 ～5,000 〃	13.4	14.1	16.4	15.7	15.0	14.6	13.7	12.6	14.4	3.8
5,000 〃 ～　1億円	13.3	15.9	17.1	17.7	15.3	13.8	12.8	13.1	14.9	4.9
1億円 ～　10 〃	16.4	17.5	19.6	20.8	19.9	17.7	15.0	13.4	17.5	7.4
10 〃 ～　50 〃	25.5	28.9	27.7	26.8	25.2	23.0	21.8	20.1	24.9	8.8
50 〃 ～ 100 〃	29.3	34.5	29.7	34.6	29.4	28.9	25.5	22.0	29.2	12.6
100 〃 ～	34.3	41.4	38.4	37.3	41.3	31.9	29.4	28.0	35.3	13.4
計	19.6	22.6	23.3	24.3	24.1	21.4	19.5	18.0	21.6	6.3

（備考）　1.　原資料は「法人企業の実態」（国税庁）による。
2.　「平均」は，各年の配当性向の単純平均値である。
3.　「振幅」は，各年の配当性向の最高値と最低値との差である。

このように配当控除の廃止に伴う負担の調整という観点からは非公開中小法人の株主に対する特別な調整措置の必要性は認められない。ただ，個人類似法人の株主が得る所得の性質に関連して理論的な問題が残るが，個人類似法人といえども法人であることには変りはないという問題もあり，組合課税方式の導入の可否については企業に対する課税の問題の一環として将来の検討に委ねるのが適当と思われる。

（配当控除制度のあり方と同時に検討すべき問題点――法人の受取配当の益金不算入）

(7) 配当控除を縮減することにした場合，法人間配当の益金不算入の制度をどうするかという問題に関しては，理論的には，この制度も再検討すべきであるとする立場もありうる。しかし，法人間配当は，それがさらに個人株主に配当されることなく法人段階に留保される限りは，支払法人及び受取法人を通じて留保分の税率で課税されれば足りるとする立場もあり，また諸外国の例をみても個人株主については何ら調整措置を講じなくても法人株主の受け取る配当については調整措置を設けているという国が多い。したがつて，この問題は法人税の課税をどうするかという問題，すなわち，課税標準に支払配当を含めるのが適当か，それとも除くのが適当か，また，配当軽課税率を存続するのが適当か，それとも一本税率にするのが適当かという問題の一環として検討するのが適当と考えられる。

第87表 法 人 企 業 の

区分	流動負債				固定負債		
	買掛金（含支払手形）	金融機関短期借入金	その他	計	金融機関長期借入金	社債	その他
昭和 年度	%		%	%	%	%	%
9	10.2	6.7		16.9	4.4	18.0	—
10	10.6	7.3		17.9	4.1	16.5	—
11	11.9	7.9		19.8	4.4	14.5	—
年							
28	28.4	17.8	15.4	61.5	9.0	2.5	1.0
29	27.0	17.1	15.2	59.3	9.1	2.1	1.9
30	27.0	16.5	14.7	58.2	9.8	2.0	2.5
31	27.7	16.8	15.7	60.2	9.6	2.0	2.6
32	27.0	18.1	16.4	61.5	10.0	1.9	3.3
33	25.5	19.3	14.6	59.4	11.3	2.0	3.2
34	26.5	18.2	15.7	60.5	11.9	2.2	3.2
35年度	28.5	17.4	15.1	61.0	11.9	3.0	3.4
36	28.8	17.0	14.9	60.7	12.3	3.0	3.5
37	28.4	18.0	14.3	60.7	12.7	2.8	3.4
38	28.5	17.3	13.7	59.5	12.8	2.7	4.5
39	29.1	17.6	13.6	60.3	12.5	2.5	5.0
40	28.2	18.3	13.1	59.6	13.4	2.5	5.5
41	30.0	17.8	13.1	60.9	12.9	2.3	5.5
42	30.9	17.5	13.1	61.5	13.1	2.3	5.6

3　資本構成と法人税

（自己資本比率の低下とその受けとめ方）

(1) 法人税の仕組みを考えるに当たつて，しばしば従来からとり上げられてきた問題の一つとして，いわゆる自己資本充実の見地から法人税の仕組みを考えるべきであるとする意見がある。たしかに第87表にみるようにわが国企業の自己資本比率は，年々低下し，現在では17％台にまで落ちこんできている。しかし，この事実をどう評価するかがまず問題である。

一般に自己資本比率が低いことの弊害として論じられているものを分けると，貸借対照表上の総資本に対する自己資本の比率が低いことによる弊害としてあげられているものと，年々の資金調達方法における間接金融の優位に関するもの（いわば限界自己資本比率の悪化に伴う弊害）としてあげられているものとの二つに分けることができる。

自己資本比率の水準自体が低いことに伴う弊害として指摘されている点については，次のような問題がある。

(イ) 外部負債のウエイトが高くなると，損益分岐点が高くなり，不況抵抗力が弱くなつて，企業経営の安定性と弾力性が失われるといわれることがある。この議論は，固定費としての利払費がかさむことを前提としているのであるが，実際にわが国企業の自己資本比率の悪化の原因を分析し

財務構成の推移

負債	資本				総資本
計	資本金	資本剰余金	利益剰余金	計	
%	%	%	%	%	%
22.5	39.4	47.4	—	13.2	60.6	100.0
20.6	38.5	46.7	—	14.8	61.5	100.0
18.8	38.6	45.8	—	15.6	61.4	100.0
12.5	73.9	9.3	11.2	5.5	26.1	100.0
13.0	72.4	10.0	12.7	4.9	27.6	100.0
14.3	72.5	10.5	11.8	5.2	27.5	100.0
14.2	74.4	10.5	9.7	5.4	25.6	100.0
15.2	76.7	10.7	6.8	5.8	23.3	100.0
16.5	75.9	11.5	6.1	6.5	24.1	100.0
17.3	77.8	10.9	4.9	6.4	22.2	100.0
18.3	79.3	10.9	3.6	6.2	20.7	100.0
18.8	79.5	11.5	3.1	5.9	20.5	100.0
18.9	79.6	12.1	2.6	5.7	20.4	100.0
20.0	79.5	11.9	2.3	6.3	20.5	100.0
20.0	80.3	11.7	1.9	6.1	19.7	100.0
21.4	81.0	11.3	1.6	6.1	19.0	100.0
20.7	81.6	10.5	1.5	6.4	18.4	100.0
21.0	82.5	9.5	1.1	6.9	17.5	100.0

てみると第88表のとおりで，確かに確定利付外部負債も増加してきてはいるが，それよりも高度成長の過程で企業間信用が膨張したことが自己資本を低下せしめた主因となつていることがわかる。また，その他賃金の上昇に伴い退職給与引当金等の積立額が増加していることも負債の相対的上昇に結びついているが，これらは，いずれも利払いとは直接関係のないものである。したがつて，上のような議論をするならば，自己資本比率よりも確定債務比率をとらなくてはならないが，その場合には企業経営に対する影響力は，はるかに低いものとなつてしまう。

また，そもそも外部負債による利払負担のみを企業経営の安定性と弾力性に結びつけて考える立場は，利子はいかなる場合でも払わざるを得ないが，自己資本に対する配当については，さしたる抵抗なく減配，無配が可能であるという前提をとつてはじめて可能であろう。しかし，所有と経営の分離の進んでいる大会社にあつては，少数の同族株主が持株の大半を握つているような会社と異なり，減配，無配を続けるときはやがて株価の下落を招き，安定経営を持続できる可能性は少ないというべきであろう。

(ロ) 企業経営上あまりに外部負債が大きくなり，とくに金融機関からの借入金が多くなると，経営の自主性がそこなわれるという指摘がなされることもある。しかし，現在の大企業のように企業経営がきわめて複雑多岐となつている実情では，金融機関といえども常時経営に介入していくことは困難であろう。また，かりに，経営不振が続き，そのような介入が余儀なくされる場合があ

第88表　自己資本比率低下の要因分析

① その1　長　　期

区分			実数			構成比			
			昭和30年 (A)	昭和42年 (B)	増加増率 (C)=(B)／(A)	昭和30年 (D)	昭和42年 (E)	差額 (F)=(E)−(D)	寄与率
			億円	億円	倍	%	%	%	%
負債	流動負債	買掛金(含支払手形)	27,465	253,100	9.2	27.0	30.9	3.9	39.0
		金融機関短期借入金	16,739	143,172	8.6	16.5	17.5	1.0	10.0
		その他	14,940	107,447	7.2	14.7	13.1	△ 1.6	△ 16.0
		計	59,144	503,719	8.5	58.2	61.5	3.3	33.0
	固定負債	金融機関長期借入金	9,947	107,583	10.8	9.8	13.2	3.4	34.0
		社債	2,019	18,940	9.4	2.0	2.3	0.3	3.0
		その他	2,522	45,220	17.9	2.5	5.5	3.0	30.0
		計	14,488	171,743	11.9	14.3	21.0	6.7	67.0
	負債計		73,632	675,462	9.2	72.5	82.5	10.0	100.0
資本	資本金		10,696	78,111	7.3	10.5	9.5	△ 1.0	△ 10.0
	資本剰余金		11,935	9,178	0.8	11.8	1.1	△ 10.7	△107.0
	利益剰余金		5,276	56,070	10.6	5.2	6.9	1.7	17.0
	資本計		27,907	143,359	5.1	27.5	17.5	△ 10.0	100.0
総資本			101,539	818,821	8.1	100.0	100.0	0	0

(備考)　資料は「法人企業統計年報」(大蔵省証券局)による。

② その2 短　　期

区分			構成比対前年増減					寄与率				
			昭和39年度	40	41	42	(42—38)	39	40	41	42	(42—38)
			%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
負債	流動負債	買掛金(含支払手形)	0.6	△0.9	1.8	0.9	2.4	75.0	△128.6	300.0	100.0	80.0
		金融機関短期借入金	0.3	0.7	△0.5	△0.3	0.2	37.5	100.0	△83.3	33.3	6.7
		その他	△0.1	△0.5	—	—	△0.6	△12.5	△71.4	—	—	△20.0
		計	0.8	△0.7	1.3	0.6	2.0	100.0	△100.0	216.7	66.7	66.7
	固定負債	金融機関長期借入金	△0.3	0.9	△0.5	0.2	0.3	△37.5	128.0	△83.3	22.2	10.3
		社債	△0.2	—	△0.2	—	△0.4	△25.0	—	△33.3	—	△13.3
		諸引当金	0.3	0.2	0.2	0.1	0.8	37.5	28.6	33.3	11.1	26.7
		その他借入金	0.1	0.2	△0.2	—	0.1	12.5	28.6	△33.3	—	3.3
		その他	0.1	0.1	—	—	0.2	12.5	14.3	—	—	6.6
		計	0.0	1.4	△0.7	0.3	1.0	—	200.0	△116.7	33.3	33.3
	負債計		0.8	0.7	0.6	0.9	3.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
資本	資本金		△0.2	△0.4	△0.8	△1.0	△2.4	25.0	57.1	133.3	111.1	80.0
	資本剰余金		△0.4	△0.3	△0.1	△0.4	△1.2	50.0	42.9	16.7	44.4	40.0
	利益剰余金		△0.2	—	0.3	0.5	0.6	25.0	—	△50.0	△55.6	△20.0
	資本計		△0.8	△0.7	△0.6	△0.9	△3.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0

(備考) 資料は「法人企業統計年報」(大蔵省証券局)による。

(付表) 売上高，買掛金の伸び率等の推移

区分		昭和37年度	38	39	40	41	42
		(百億円)					
売上高(A)		5,565	6,223	7,447	8,194	9,895	11,794
買掛金(B)		1,131	1,325	1,567	1,698	2,075	2,531
総資本(C)		3,981	4,647	5,381	6,025	6,918	8,188
		%					
伸び率	売上高	9.1	11.8	19.7	10.0	20.8	19.2
	買掛金	14.8	17.1	18.3	8.4	22.2	22.0
	総資本	16.5	16.7	15.8	12.0	14.8	18.4
		回					
買掛金回転率 (A)／(B)		4.92	4.70	4.75	4.82	4.77	4.66
総資本回転率 (A)／(C)		1.40	1.34	1.38	1.36	1.43	1.44

(備考) 資料は「法人企業統計年報」(大蔵省証券局)による。

つたとしても，同様の介入は株式発行により資金調達した場合にも起こり得ることであろう。

このことは，最近金融機関の持株比率が上昇しつつあることを考えあわせると，わが国企業全体の経営からみた場合には大差のないこととなろう。

(ハ) 自己資本比率が低いと，豊富な資金力をもつ外国企業にテーク・オーバーされる危険があるという説がある。しかし，問題は，自己資本なり株数にのみあるのではなく，株価の高さにも関す係るところがある。株数が少なくとも，株価が高ければ，株式取得の資金量は余計に要る。株価は，その企業の過去，将来の収益力を反映しているものとみれば，結局問題なのは，収益力の高

さということになろう。

(ニ) 利子負担は硬直的であり，経営の弾力性が失われるので，価格競争力が低下するといわれることもある。この点については，配当負担が弾力的かどうかで結論が異なつてくることとなろう。かりに資本家即経営者であるような場合を考えると，配当負担は完全に弾力的であろうし，そうなれば価格競争に対する抵抗力も強いであろう。しかしながら，資本家はきわめて多数で直接経営に参加せず，投資株式の配当ないし値上り益を目当てにしている場合には，内部留保がきわめて厚く配当を維持できる場合を除き，配当負担に対し弾力的であるとはいえないであろう。

(ホ) 自己資本比率が小さいと，対外信用が低下するという説もある。これは，元来資本家即経営者であるような株式会社を前提とし，その自己資本をいわば担保として信用を供与していくという伝統的金融が欧米諸国に一般的であるということとの対比においての議論であろう。しかし，近時においては，資本の分散保有の実情から，むしろ企業の収益力自体をみて信用供与が行なわれるという傾向に移つており，またわが国企業が自己資本比率は低いが収益力の高いことは一般に認識されてきているので，とくに欧米の伝統的金融のパターンに企業の財務構成を適合させなければならないほどの緊急性，必要性がどのくらいあるかは問題であろう。

(間接金融優位の問題点)

(2) 間接金融優位の弊害として指摘されている点については，次のような問題がある。

(イ) 第一に，間接金融優位の一般化している経済では，企業と銀行の相互関係によつて，景気上昇期には過熱を招きやすく，下降期には不況を延引させる傾向があるといわれる。これは，結局は，金融政策の有効性の問題であつて，金融政策を通ずる抑制，緩和という方式が有効なのか，それとも資本市場に対するコントロールによる景気対策が有効なのかという点に帰するが，その状況は，経済の発展の程度，資本市場の完全性の程度，金融機関の融資行動などによつて異なる。わが国経済の過去の推移において，間接金融方式なるがゆえにとくに景気が他の国よりも激甚に変動したという証左は得難いといつてよいであろう。

(ロ) 間接金融体系のもとでは，企業と金融機関の相互関係から重複投資，過剰投資が行なわれやすく，資源配分の見地から問題であるともいわれる。しかし，これも金融機関の投資効率判断と一般投資家の投資効率判断といずれがすぐれているかによつて左右される問題である。いちがいに優劣のきまる問題ではないと思われる。

(わが国企業の自己資本比率の再検討)

(3) 自己資本比率が低いことをどのように評価するかについては，上に述べたような問題があり，必ずしも否定的に考えるべきではないといえよう。

ところで，わが国企業の自己資本比率は，前述の第87表にみるとおり戦前の60％台から昭和30年には27.5％と著しく落ちこみ，その後も毎年低下して昭和29年には20％を割り，昭和42年で17.5％となつている。これを主要諸外国と比較すると第89表のとおりで，アメリカ及びイギリスの60％台，西ドイツの40％台には遠く及ばない。

このようにわが国の自己資本比率が統計上低く表現されている理由の一つとして土地の評価の問

第89表　主要企業の財務構成の国際比較

（単位　%）

国名	年	負債						資本			総資本
		支払手形買掛金	短期銀行借入金	その他短期負債	長期銀行借入金	社債その他	計	資本金	積立金	計	
アメリカ	37	8.4	3.1	9.9	1.8	12.6	35.8	25.5	38.7	64.2	100.0
	38	8.6	2.9	10.4	1.8	12.8	36.4	24.5	39.1	63.6	100.0
	39	8.9	3.0	10.3	2.0	12.8	37.0	24.1	38.9	63.0	100.0
	40	8.5	3.5	11.4	2.5	13.4	39.2	22.0	38.8	60.8	100.0
	41	8.7	4.3	11.4	2.7	14.1	41.2	20.6	38.2	58.8	100.0
	42	8.4	4.2	10.7	2.9	15.6	41.8	20.2	38.0	58.2	100.0

国名	年	負債				資本			総資本
		支払勘定その他流動負債	銀行借入金	社債	その他	計	資本金	資本剰余金	利益剰余金	計	
イギリス	36	18.5	4.1	7.9	3.2	33.7	29.3	17.1	19.9	66.3	100.0
	37	17.8	4.3	9.0	3.1	34.2	28.2	17.8	19.9	65.8	100.0
	38	18.5	4.6	8.9	3.2	35.2	29.3	15.9	19.6	64.8	100.0
	39	19.0	4.5	9.8	3.8	37.1	28.7	15.7	18.5	62.9	100.0
	40	19.4	5.0	10.1	2.7	37.2	26.4	16.0	20.4	62.8	100.0
	41	19.8	5.5	10.8	2.7	38.9	24.9	15.9	20.3	61.1	100.0

国名	年	負債						資本				総資本
		短期負債	長期負債	短期引当金	長期引当金	その他	計	資本金	積立金	繰越利益当期利益	計	
西ドイツ	36	24.6	16.4	8.1	7.7	0.6	57.3	23.3	16.8	2.4	42.5	100.0
	37	24.7	17.9	7.5	7.7	0.4	58.2	22.9	16.4	2.4	41.8	100.0
	38	23.4	19.9	7.2	7.9	0.5	58.9	22.7	16.0	2.5	41.2	100.0
	39	22.6	20.2	7.2	8.4	0.5	58.9	22.1	16.4	2.6	41.1	100.0
	40	24.0	19.8	6.9	8.3	0.5	59.5	21.9	16.2	2.4	40.4	100.0
	41	23.9	20.2	6.4	8.3	0.4	59.2	21.6	17.0	2.2	40.8	100.0

（備考）　1　日本は，「法人企業統計年報」（証券局）による資本金1億円以上の法人（昭和42年度5,322社）についての計数である。

2　アメリカは「Quarterly Financial Report」による総資産500万ドル以上の製造業（昭和42年10216社）についての計数である。なお，「資本金」の中には，資本剰余金が含まれている。

3　イギリスは，「企業経営の分析」（三菱経済研究所）による「The Economist」の選んだ主要企業（昭和41年711社）についての計数である。なお負債欄の「その他」は納税引当金である。

4　西ドイツは，「Wirtschaft und Statistik」による主要な株式会社（昭和41年1,043社）についての計数である。

題が考えられる。すなわち，わが国における近年の地価の著しい高騰にかかわらず，企業が過去に取得した土地については再評価が十分に行なわれず，取得時の帳簿価額のまま著しく低くすえ置かれている。このような資産の著しい過小評価のままでは企業の財務内容が正しく表示されているとはいえず，したがつて，これを調整したところで自己資本比率がどうなるかをみてみるべきであろ

第90表 土地の評価益等を加えた

区分	法人企業統計				調整項目		
	負債 (A)	資本 (B)	総資本 (C)=(A)+(B)	自己資本比率 (B)／(C)	引当金中利益留保的なもの (D)	特別償却による利益留保額 (E)	土地評価益 (F)
	百万円	百万円	百万円	%			
昭和9年度	4,272	6,573	10,845	60.6			
10	4,407	7,042	11,449	61.5			
11	4,943	7,867	12,810	61.4			
	億円	億円	億円		億円	億円	億円
28年	51,081	17,996	69,077	26.1	758	70	11,380
29	63,942	24,399	88,341	27.6	1,141	114	15,354
30	73,632	27,907	101,539	27.5	1,331	147	17,371
31	90,372	31,103	121,475	25.6	1,715	255	21,335
32	121,776	36,911	158,687	23.3	3,117	447	28,447
33	133,911	42,212	176,123	24.1	3,032	560	34,979
34	160,048	45,557	205,605	22.2	3,869	778	45,463
35年度	221,824	57,831	279,635	20.7	5,157	1,106	64,112
36	271,792	69,991	341,783	20.5	5,500	1,440	101,340
37	316,818	81,247	398,065	20.4	6,095	1,512	124,007
38	369,584	95,118	464,702	20.5	4,337	1,638	147,098
39	432,059	106,006	538,065	19.7	4,404	1,968	170,460
40	487,804	114,743	602,547	19.0	6,077	2,557	184,525
41	564,381	127,213	691,794	18.4	8,584	3,238	189,158
42	675,462	143,359	818,821	17.5	10,997	4,483	206,150

（備考） 「法人企業統計」欄において，昭和11年以前の計数は「本邦事業成績分析」（三菱経済研究所）なお，昭和28年から昭和37年度までは法人税等引当金が負債に計上されていないので，法人

う。また，企業が積み立てた各種の引当金や準備金は，財務構成上引当金として他人資本の項目に含まれて示されているが，これらのなかには一般的な利益留保性のものがあり，これらは自己資本に含めて計算しなおす必要がある。これと同様に，税法上認められている特別償却で企業会計上，減価償却費として損金経理されているものについては，その実施額だけ資産の価額が圧縮されて示されているが，これはいわゆる利益の内部留保として修正を要することとなる。

以上述べたところの土地の評価益，引当金中の利益留保性準備金，特別償却による利益留保額について調整を行ない，自己資本比率を試算してみると第90表のとおりである。

すなわち，このような調整を行なつた結果，自己資本比率をみると，昭和30年には39.3％（調整前27.5％），昭和39年は39.8％（調整前19.7％）とほぼ40％となり，戦前の60％には及ばないが，それほど低いともいえず，かつ，とくに低下傾向は認められない。なお，昭和41年には37.1％，昭和42年には35.5％と低下しているが，これは，売上げの膨脹に伴う企業間信用の増大に起因するものと認められる。

場合における自己資本比率（試算）

調整後 負債 (G)=(A)−(D)	資本 (H)=(B)+(D)+(E)+(F)	総資本 (I)=(G)+(H)	自己資本比率 (H)／(I)	（参考） 準備金，特別償却のみを調整した場合の自己資本比率	土地評価益のみを調整した場合の自己資本比率
億円	億円	億円	%	%	%
50,323	29,446	79,769	36.9	26.4	36.5
62,801	41,008	103,809	39.5	29.0	38.4
72,301	46,756	119,057	39.3	28.9	38.1
88,657	54,408	143,065	38.0	27.2	36.7
118,659	68,922	187,581	36.7	25.4	34.9
130,879	80,783	211,662	38.2	25.9	36.6
156,179	95,667	251,846	38.0	24.3	36.3
216,667	128,206	344,873	37.2	22.8	35.5
266,292	178,271	444,563	40.1	22.4	38.7
310,723	212,861	523,584	40.7	22.2	39.3
365,247	248,191	613,438	40.5	21.7	39.6
427,655	282,838	710,493	39.8	20.8	39.0
481,727	307,902	789,629	39.0	20.4	38.0
555,797	328,173	883,970	37.1	20.0	35.9
664,465	364,989	1,029,454	35.5	19.3	34.1

により，昭和28年以後は「法人企業統計年報」（大蔵省証券局）による。
税額等を資本から控除し，負債に加えてある。

第91表 増資額の推移

区分	株主割当		公募		その他		計	
	金額	構成比	金額	構成比	金額	構成比	金額	構成比
	億円	%	億円	%	億円	%	億円	%
昭和32年度	2,539	89.3	178	6.3	125	4.4	2,843	100.0
33	1,907	87.1	207	9.4	76	3.5	2,190	100.0
34	3,993	89.5	333	7.5	136	3.0	4,462	100.0
35	5,530	88.3	529	8.4	203	3.3	6,261	100.0
36	8,821	92.0	552	5.7	219	2.3	9,592	100.0
37	5,081	86.9	567	9.7	200	3.4	5,848	100.0
38	6,966	86.6	633	7.9	444	5.5	8,044	100.0
39	7,301	90.7	292	3.6	462	5.7	8,055	100.0
40	2,392	82.9	175	6.1	317	11.0	2,884	100.0
41	3,610	79.6	295	6.5	630	13.9	4,535	100.0
42	3,766	80.9	249	5.4	639	13.7	4,654	100.0

（備考） 大蔵省証券局調べ

（自己資本比率と法人税制）

(4) 自己資本を充実することが経済的にみて有意義であるとしても，その促進のための方策として税制上の措置を講ずることが適当かどうかは問題であろう。

わが国において昭和36年に税制上とり上げられた配当軽課措置，すなわち支払配当に充てられた所得に対しては留保分に対するよりも低い税率（現行は留保分に対する税率36.75％，配当分に対する税率26％）で課税する方式は，企業の配当の支払いを促進し，もつて株式資本充実をねらいとするものである。しかし，この配当軽課措置がとられたことによつて，増資が触発されたかどうかをみると第91表のとおりで，昭和36年の9,592億円を頂点として昭和40年には2,884億

第92表　自己資本比率の維持改善に必要な増資額の推計（試算）

年度		GNP (A)	総資本 (B)	自己資本比率 (C)	自己資本 (D)=(B)×(C)	利益剰余金 (E)	資本金 (F)=(D)−(E)	増資額 (G)=(F)t−(F)(t−1)
		億円	億円	%	億円	億円	億円	億円
昭和28年		70,546	69,077	26.1	17,996	3,809	14,187	—
29		78,311	88,341	27.6	24,399	4,327	20,072	5,885
30		86,236	101,539	27.5	27,907	5,276	22,631	2,559
31		97,260	121,475	25.6	31,103	6,578	24,525	1,894
32		110,803	158,687	23.3	36,911	9,245	27,666	3,141
33		115,219	176,123	24.1	42,212	11,133	31,079	3,413
34		120,263	205,605	22.2	45,557	13,106	32,451	1,372
35年度		162,070	279,655	20.7	57,831	17,375	40,456	8,005
36		198,528	341,783	20.5	69,991	20,205	49,786	9,330
37		216,595	398,065	20.4	81,247	22,731	58,516	8,730
38		255,759	464,702	20.5	95,118	28,920	66,198	7,682
39		295,305	538,065	19.7	106,006	33,252	72,754	6,556
40		326,611	602,547	19.0	114,743	36,958	77,785	5,031
41		380,940	691,794	18.4	127,413	44,082	83,131	5,346
42		447,076	818,821	17.5	143,359	56,070	87,289	4,158
横ばい	43	491,784	925,503	17.5	161,963	59,943	102,020	14,731
	44	540,962	1,023,810	17.5	179,167	66,484	112,683	10,663
	45	595,058	1,131,948	17.5	197,916	73,678	124,238	11,555
	46	654,564	1,250,901	17.5	218,908	81,593	137,315	13,077
	47	720,020	1,381,747	17.5	241,806	90,298	151,508	14,193
改善	43	491,784	925,503	18.5	171,218	59,943	111,275	23,986
	44	540,962	1,023,810	19.5	199,643	66,484	133,159	21,884
	45	595,058	1,131,948	20.5	232,049	73,678	158,371	25,212
	46	654,564	1,250,901	21.5	268,944	81,593	187,351	28,980
	47	720,020	1,381,747	22.5	310,893	90,298	220,595	33,244

（備考）　1　GNPの昭和43年度以降の名目伸び率は10％とした。

2　総資本その他については「法人企業統計年報」（大蔵省証券局）の計数を用いているが，昭和43年度以降の総資本及び利益剰余金はGNPとの相関式を用いて推計している。

総　資　本＝−57,572.6億円＋ 1.999GNP　　R＝0.9967

利益剰余金＝− 5,464.3億円＋0.1334GNP　　R＝0.9946

円，昭和41･42年には4,000億円台にとどまり，この措置の有効性を否定する結果となつている。

かりに，昭和42年における自己資本比率17.5％をそのまま維持することとした場合に，将来どの程度の増資を必要とするかを試算してみると，第92表のとおりで，過去の最高を上回る年間1兆円以上の増資が必要となり，かつ，連年その増資額が増加していかなければならないことがわかる。さらに，自己資本比率17.5％を毎年1％ずつ改善していくとした場合には，年間2兆円から3兆円に及ぶ増資が行なわれなければならない。

現在の資本市場がこれだけの資金を調達できるほど整備されているかどうかは疑問であり，資本構成の改善は，新株発行方式を多様化し，時価発行方式や優先株，転換社債を利用するなど資本市場の整備，育成によつて達成されるべきものであろう。

また，前掲の第84表にみられるように，わが国における個人の金融資産選択の傾向は従来から著しく間接金融資産とくに貯蓄性預金にかたより，株式等の証券投資の比重はいぜんとして増加していない。これは，わが国においては，銀行を中心とする間接金融機構が古くから整備されていたこと等から，国民の間に金融機関預金を選好する傾向が根強く残つていることによるものであり，短期間のうちに直接金融方式の比重を高めることは簡単には望めないことであろう。

（今後の検討課題）

(5) 以上の諸点から，自己資本比率の高低にどれだけの意味があるかは問題のあるところであるが，一般的にみて企業における自己資本の充実が望ましいと考えられるにしても，このために税制上特別の措置を講じることは有効な手段とはいえず，適当ではないと考えられる。この場合，いたずらに税制を複雑にしながらその効果の定かでない配当軽課措置を廃止して，留保分，配当分に対する2本の税率を従来のように1本の税率に収れんし，制度の簡素化を図るべきではないかという問題がある。しかし，この問題については，受取配当の課税の取扱いなどにも関連するところであり，さきにふれたように，なお検討を続けるべき点であろう。

第4　減　価　償　却

1　減価償却と税制

減価償却制度は，法人の所得計算上償却資産の取得費用を将来の期間に配分する制度であるが，同時に償却を通じて企業が設備投資のため内部金融力を確保するという機能を有しており，この面で企業経理の基本に関する問題である。

この内部金融力という観点から諸外国とわが国との減価償却を比べると，第93表及び第94表のとおりであり，西ドイツの水準には達しないが，その他の国の水準はこえており，この面からわが国の減価償却は緊急に改正を迫られているというわけではない。

なお，このような内部金融力という観点から減価償却をみると，減価償却制度（耐用年数，償却方

第93表　39. 法　人　の　総　資　本

国別 / 年度 / 項目		日本					
		昭和39年	40	41	42	43	44
粗利潤率		(100.0) 13.0%	(100.0) 11.6%	(100.0) 12.4%	(100.0) 12.7%	(100.0) 12.8%	(100.0) 12.8%
粗利潤の構成	支払利子	(31.8)	(36.1)	(33.1)	(30.1)	(20.9)	(29.3)
	税金	(13.0)	(11.4)	(13.0)	(14.4)	(14.3)	(14.5)
	配当	(14.3)	(13.6)	(12.4)	(11.7)	(11.2)	(10.3)
	役員賞与	(0.3)	(0.2)	(0.2)	(0.2)	(0.3)	(0.2)
	減価償却	(34.8)	(36.6)	(34.1)	(32.7)	(31.9)	(31.9)
	社内留保	(5.9)	(2.1)	(7.2)	(10.9)	(12.4)	(13.8)
配当性向		43.0%	50.1%	37.9%	31.7%	29.4%	26.6%

国別 / 年度 / 項目		イギリス					
		昭和38年	39	40	41	42	43
粗利潤率		(100.0) 13.6%	(100.0) 13.5%	(100.0) 13.2%	(100.0) 12.9%	(100.0) 13.6%	(100.0) 14.3%
粗利潤の構成	支払利子	(3.7)	(3.7)	(4.0)	(5.0)	(6.1)	(6.4)
	税金	(32.6)	(34.2)	(29.4)	(28.0)	(29.4)	(33.8)
	配当	(19.1)	(20.0)	(21.8)	(28.6)	(24.2)	(22.6)
	役員賞与	(2.2)	(1.6)	(1.8)	(1.9)	(1.5)	(1.6)
	減価償却	(25.5)	(23.2)	(21.5)	(23.5)	(25.8)	(22.8)
	社内留保	(16.8)	(17.4)	(21.5)	(13.0)	(13.0)	(12.8)
配当性向		27.9%	27.9%	29.9%	41.1%	36.3%	32.7%

（備考）　1　粗利潤率＝$\frac{\text{社内留保＋減価償却＋役員賞与＋配当＋税金＋支払利子}}{\text{使用総資本}}$，配当性向＝$\frac{\text{配}}{\text{社内留}}$

2　資料は，日本及びイギリスは三菱総合研究所「企業経営の分析」，アメリカ及び西ドイツは

3　（　）内は，粗利潤額を100とした場合の構成比である。

法及び諸特別償却等）の改正は，単に税額の減収を国庫にもたらすという効果だけではなく，内部金融力に影響を与えることにより，企業の他の資金調達に関する行動や，設備投資の量の変化をもたらし，わが国の経済成長に重大な関係があるものだけに，このような点も十分に考慮して，制度の改変については慎重な配慮が必要であろう。最近は，経済の高度成長より，その安定的成長が求められている点からも，特別償却を含めた減価償却の刺激的な効果は現状維持程度で十分であり，短期的には強化する必要は認められない。しかし，長期的には，わが国の経済成長のあるべき姿とも関連して，また，制度の整備合理化の観点から，減価償却制度のあり方については検討を続けるべきであろう。

2　普通償却制度の合理化

（問題の所在と検討）

(1)　現行の普通償却については，税法上，償却方法，耐用年数，残存割合等が定められており，毎期規則的に償却計算を行なうこととされているが，これらの償却計算の規定のうち，耐用年数につい

利　潤　率　等　の　国　際　比　較

	ア	メ	リ	カ			
45	39	40	41	42	43	44	45
(100.0) 12.4%	(100.0) 17.2%	(100.0) 17.6%	(100.0) 17.2%	(100.0) 17.9%	(100.0) 15.8%	(100.0) 14.8%	(100.0) 12.6%
(31.2)							
(13.2)	(30.3)	(30.6)	(30.0)	(22.0)	(30.2)	(30.4)	(26.2)
(9.9)	(20.0)	(21.0)	(20.4)	(18.3)	(20.0)	(19.9)	(22.0)
(0.2)							
(33.1)	(26.7)	(25.0)	(25.4)	(24.9)	(27.6)	(28.2)	(33.6)
(12.4)	(23.0)	(23.4)	(24.2)	(34.8)	(22.2)	(21.5)	(18.2)
27.9%	27.3%	28.0%	27.3%	24.4%	27.5%	27.8%	33.2%

	西	ド	イ	ツ			
44	38	39	40	41	42	43	44
(100.0) 13.1%	(100.0) 15.7%	(100.0) 17.1%	(100.0) 16.6%	(100.0) 15.8%	(100.0) 14.8%	(100.0) 15.4%	(100.0) 15.3%
(7.4)	(10.8)	(10.0)	(10.7)	(12.4)	(13.6)	(11.7)	(12.2)
(33.2)	(28.6)	(28.3)	(25.2)	(22.2)	(21.0)	(26.9)	(27.6)
(22.6)	(15.0)	(14.3)	(13.5)	(12.3)	(13.6)	(14.5)	(16.8)
(1.5)							
(24.3)	(45.3)	(43.0)	(44.5)	(46.1)	(51.0)	(45.7)	(42.7)
(11.0)	(0.2)	(4.3)	(6.1)	(7.0)	(0.8)	(1.2)	(0.7)
33.8%	34.2%	30.6%	30.2%	29.7%	38.4%	33.9%	37.3%

当
保＋配当＋税金

大蔵省証券局の資料による。

第94表　主要業種別にみた減価償却率の国際比較

国別	年別＼業種別	全産業	全製造業	鉄鋼業	化学工業	機械工業	電気機械工業	自動車工業	造船業	紡織業	ビール醸造業	電力業
		%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
日本	昭和15年	6.1	7.6	8.3	6.5	11.6	4.2	12.0	12.9	5.9	8.2	2.8
	30	8.23	10.89	9.62	11.93	11.32	10.50	16.47	9.43	11.30	7.37	4.45
	39	12.40	15.31	12.44	15.31	17.39	16.28	30.23	15.23	16.70	12.73	6.68
	40	12.30	14.92	11.56	15.54	16.44	15.74	27.04	14.70	16.39	10.87	7.32
	41	12.37	15.08	10.93	16.09	16.73	16.34	27.17	18.03	16.52	12.24	7.48
	42	12.75	15.31	10.74	16.33	17.91	18.75	28.29	17.72	17.24	12.25	8.37
	43	12.94	14.99	10.74	15.36	17.64	18.18	25.75	17.70	16.80	11.42	8.87
	44	13.08	14.93	10.09	15.56	17.23	19.52	23.22	18.06	16.86	11.83	8.96
	45	13.43	15.46	11.51	15.33	17.93	20.83	22.25	17.06	17.33	11.88	9.23
アメリカ	30	6.99	11.24	11.69	11.61	12.30	…	22.62	…	…	8.15	2.81
	39	…	10.73	10.59	11.01	15.72	13.45	11.14	…	12.83	8.65	…
	40	…	10.08	10.05	10.18	14.09	12.70	10.09	…	11.93	8.52	…
	41	…	9.97	10.03	10.01	13.58	12.76	10.33	…	11.57	8.23	…
	42	…	10.02	9.76	9.90	14.38	12.56	10.56	…	11.63	8.24	…
	43	…	9.91	8.69	10.34	14.66	11.81	10.52	…	11.39	8.29	…
	44	…	9.59	7.68	10.01	14.30	11.77	10.33	…	11.08	7.90	…
	45	…	9.60	7.41	9.91	13.69	11.78	10.26	…	11.05	7.65	…
イギリス	30	6.96	7.05	8.03	5.90	8.92	7.98	12.02	6.08	6.17	1.29	…
	39	6.92	7.54	6.98	8.01	8.29	9.86	13.06	5.45	6.77	1.97	…
	40	6.68	7.50	7.47	5.83	8.52	9.53	9.71	5.86	7.04	1.73	…
	41	7.09	7.71	7.89	7.46	9.04	8.98	9.72	6.27	7.68	1.84	…
	42	7.30	8.06	7.75	7.38	9.25	8.78	8.52	6.39	7.74	3.52	…
	43	7.18	7.57	8.03	7.47	9.15	8.01	11.99	6.13	8.17	2.98	…
	44	7.19	7.94	8.11	8.02	8.67	7.80	9.28	6.40	8.66	3.21	…
西ドイツ	30	13.75	14.77	11.09	16.03	17.47	21.43	19.02	10.57	17.74	17.18	13.37
	39	13.25	14.37	10.48	14.51	15.90	18.61	19.50	9.26	15.99	…	9.97
	40	13.26	14.66	10.97	14.84	15.42	21.51	17.97	7.83	18.57	…	10.18
	41	13.21	14.96	10.91	15.02	15.55	20.27	19.48	9.21	18.22	…	9.79
	42	13.83	15.60	11.63	17.50	15.26	21.58	19.06	10.56	18.41	…	9.98
	43	13.80	15.54	12.04	16.78	15.62	19.65	19.00	12.79	19.02	…	10.43
	44	13.82	15.80	13.67	15.60	15.50	20.41	19.14	12.33	20.37	…	10.26

（備考）　1　本表は，三菱総合研究所「企業経営の分析」に基づいて作成したものである。調査対象は，各国とも主要法人である。

2　日本については，各年の上期をとつた。

3　減価償却率の計算は，次の算式によつた。

$$\frac{\text{減価償却費(年額)}}{\text{建物、機械等＋無形固定資産＋減価償却費}}\times 100$$

$$\left(\text{ただし，西ドイツは}\ \frac{\text{設備資産減価償却費}}{\text{設備資産＋減価償却費}}\times 100\right)$$

て次のような問題がある。

現在，資産の種類，用途，構造等の区分に応じて耐用年数が省令で一律に定められているが，このような定め方は資産の構成，使用条件等を区々にする企業の実態に必ずしも適合しない面があると指摘されている。この点を補うため個別に国税局長に申請をして，耐用年数の短縮承認を受ける制度が設けられているが，手続の煩さなこと等のため十分利用されていないのが実情である。

この点は欧米諸国と比較した場合の一つの特徴といえるものであつて，欧米諸国では，あとに述べるように，機械設備の耐用年数を納税者及び税務官庁双方の便宜のための手引ないし判断の基準

という意味で定める例が見受けられる。

わが国のような一律の法定耐用年数による方式は，耐用年数に関する国と納税者の紛争を生ずる余地がなく，国・納税者双方にとつて簡便な制度であること，個人の所得税について強制償却主義をとつている制度のもとではこのような方式がなじみやすいこと等それを採用する理由や利点があるものである。しかし，耐用年数は，本来償却資産の材質，構成等によつて企業間に差異があるはずのものであり，この点からわが国の制度は，問題をもつているといえる。

そこで，これを是正するため，現行の短縮承認制度の方法に加えて，欧米諸外国の制度に準じ，税法上は，平均的な耐用年数をガイドライン的なものとして定め，これを標準として一定の範囲内で企業ごとの自主的選択により耐用年数の決定を認めるような方法を採用するかということを検討した。

まず，この制度の導入は，実質的に耐用年数の短縮効果をもつものであるため，その実施に当たつては，減税額がぼう大なものとなるという問題がある。この財源には，耐用年数の実質的短縮の結果必要がなくなる特別償却の廃止，縮小など租税特別措置の廃止，縮小による財源が充てられるべきであろう。

次に，耐用年数の自主的選択制度をとる場合，一度採用した年数の変更をどの程度許容するかの問題がある。

企業が耐用年数の選択の弾力化を望んでいる背景には，企業の収益の状況に応じて，耐用年数の短縮，延長を随時行ない所得の平準化を図ろうとする配慮がある。しかし，商法上も毎決算期に「相当ノ償却」として規則的償却が要求され企業会計上も同様であろうし，後述のアメリカの一定の幅での耐用年数の選択もこの規則的な範囲での一定年数の選択である。したがつて，企業の希望するような耐用年数の自主的選択制度の採用は困難であり，税制上は所得の平準化すなわち利益の操作に用いられないような耐用年数制度しか認められないと考えられる。

現在の特別償却制度は，結果としては，企業の単年度ごとの償却額の操作を可能にしているとみることができる。したがつて，このような特別償却制度と，耐用年数の短縮及び自主的選択により耐用年数の決定を認める制度との関係については，十分慎重に考えるべきであろう。

このようにみてくると，耐用年数の一定の範囲内での自主的選択の問題は，償却資産の材質，構成等により当然差異のある耐用年数を配慮するという問題であり，適正な利益表示の基礎となるよう妥当な耐用年数を認めるという問題であろう。したがつて，償却の弾力化等の問題は，次の景気調整機能の問題や特別償却の問題の方で，個別企業の任意の調整でなくむしろ公的意味をもつ場合に限つて，行ないうるようにするという方向で検討を続けるべきである。なお，現在の多くの特別償却の統合簡素化についても努めるべきであろう。

（諸外国の耐用年数制度）

(2) 諸外国の耐用年数制度の概要は，次のとおりであり，すべての資産についてガイドラインとしてではなく用いるべき耐用年数を法定しているわが国のような例は，他にはみられない。

(イ) アメリカ

法律上は，合理的な範囲で減価償却ができると規定するだけで，具体的には納税者の耐用年数決定のガイドラインとして“Revenue Procedure 62—61”が公表されている。税務行政上，1971年以降については，このガイドラインの上下20%の範囲内なら是認することとなつている。

(ロ) イギリス

機械設備の償却率は，内国歳入庁が定める基本償却率を基準とすることとされ，その適用償却率（定率法）は，15%，20%，25%の三種であり，1970年10月27日以降取得したものについては初年度60%（1971年7月19日から1973年7月31日については80%），次年度以降は残存価額について25%の定率償却となつている。他の資産については，耐用年数が個別に法定されている。

(ハ) 西ドイツ

事業上通常の利用年数による。1957年に特定の償却資産の耐用年数表が作成されたが，法的拘束力を有するものではない。

(ニ) フランス

一般的に適用される統一的な耐用年数は定められておらず，行政裁判所が審理した事件において採用された償却率が一応の基準とされている。

（普通償却制度の合理化についての結論）

(3) 以上の検討の結果，税法上，平均的な耐用年数をガイドライン的なものとして定め，これを標準として一定の範囲内で企業ごとの自主的選択により耐用年数の決定を認めるような方法を検討すべきであるとの結論に達した。しかし，現在の特別償却との関係など企業の任意に選択できる償却の問題や財源の問題（たとえば制度改正により償却実施額が現行の1割程度ふえれば，平年度の減収額は2,000億円と見込まれる。）等なお解決すべき問題が多いと考えられるので，かなり長期にわたつても，これらの問題を解決してからでなければ実施は困難であろう。なお，その間に，このような制度の導入の方向を考えつつ，特別償却の整理統合，普通償却の簡素弾力化をできる部分から行なつていくことは妥当であり，かつ，望ましいであろう。

3 特別償却の景気調整機能の強化

（問題の提起）

(1) 税制には，累進税率，欠損金の繰越し繰戻し等の自動安定調整機能があるといわれている。また，現在，景気調整のための租税特別措置として法人税の延納利子税率の調整措置とともに，重要産業用合理化機械等の特別償却の停止措置が設けられている。この特別償却の停止措置について，より合理的な活用により税制の景気調整機能を強化すべきであるとする意見がある。

（検　　討）

(2) 特別償却の景気調整機能の強化については，経済の動向に即応する金融面や歳出面での景気調整手段の有効性との関連から判断されなければならない。この点については，本調査会の基本問題小委員会が「税制の景気調整機能」というテーマでとり上げ，昭和46年6月の同小委員会の審議報告

で詳しく述べているところである。

すなわち，従来は，いわゆる国際収支の低い天井のもとにおいて民間設備投資や民間在庫投資を中心とする景気過熱に対処するという場合が多く，主として金融引締政策が用いられてきた。今後は，国際収支の黒字基調が続いて従来ほど引締，緩和の双方について金融政策に依存できない場合も考えられること，また，社会資本の充実や公共投資の投資効率という観点から歳出等の公共投資の弾力的調整を行なうことが必ずしも適当でない場合もありうる。これらの点を考慮すれば，税制面における景気調整策の充実についても準備をしておくことは意義があると考えられる。租税政策が金融政策や他の財政政策より政策手段として有効な場合に限り，租税政策によるべきことはもちろんである。

なお，重要産業用合理化機械等の特別償却の停止措置は，昭和42年に創設されて以来一度も発動されたことがなく，景気調整策としての評価を与えることができない。これは，①特別償却を停止する対象が重要産業用合理化機械等という設備投資のなかでもむしろ促進すべきものに限定されていること，②この制度の発動が公定歩合との連動とか大蔵大臣の告示とかの簡易な要件と結びつけられておらず，特別償却を停止する期間を政令で定めなければならないことになつていることに原因があるといえよう。したがつて，この種の制度を活用しようとするのであれば，広い範囲の償却資産を対象とする一般的な特別償却制度を設けて，景気の動向に応じて発動したり，停止したりすることができるようにするとともに，制度運用に機動性をもたせるために手続面の簡易化を図るなどの工夫が必要であろう。

（結　　論）

(3) 以上の検討の結果，特別償却制度の景気調整措置としての活用については，長期的な視野に立つて検討を開始することが適当であるとの結論に達した。なお，そのためには，前述のように広範な償却資産を対象とする一般的な特別償却制度を設けるということ，さらには普通償却制度の合理化もそのために行なうといつたことが必要であり，順序よく根気よく準備する必要がある。

第5　引　当　金

（引当金制度の現状）

(1)　税法上，引当金としては，貸倒引当金，返品調整引当金，賞与引当金，退職給与引当金，特別修繕引当金及び製品保証等引当金が設けられている。税法において引当金が創設されたのは，昭和25年度の税制改正において貸倒準備金及び船舶修繕準備金の名称で法制化されたことによる。貸倒準備金は，シャウプ勧告に基づくものであり，船舶修繕準備金は，船舶について支払われる多額の追加支出費用を修繕費とすることを明確化させることの関連において，また，当時の企業会計においても慣行として引当金経理が行なわれいるところから創設されたものである。その後，これらの準備金は，その内容等につき数次にわたつて必要な改正が加えられるとともにその名称も貸倒引当金及び特別修繕引当金と変更されて現在に至つている。このほか，昭和27年には，退職給与引当金が，また昭和40年には返品調整引当金及び賞与引当金が，昭和45年には，翌年，製品保証等引当金と名称が変更された完成工事補償引当金がそれぞれ設けられている。税法上の引当金は，企業会計における引当金を前提としつつも，その引当ての対象となる費用の支出が引当ての段階においては確定しているものではなく，その設定の際には，その費用の額の予測を伴う問題があるので，これを無制限，無条件に認めることは課税の公平をそこなうおそれがあるばかりでなく，税務執行上の問題もあることにかんがみ，個別的にその内容を十分検討のうえ法制化することとされている。すなわち，引当金の法制化に当たつては，その設定の目的，企業会計における処理の慣行，引当ての目的とする費用（損失又は収益の控除）の発生が確実であり，その量の計算が可能であること等の問題，さらにはその支出額の総収益の額に対するウエイト及びその企業収益に与える影響等について検討が加えられているところである。

税法における法制化の前提となる企業会計における引当金経理の慣行については，引当金は，企業会計上一般に公正妥当な経理として計上することが慣行として認められており，その性格に従つて，評価勘定に属するものと負債勘定に属するものとに区別され，さらに後者については，流動負債に属するものと固定負債に属するものとに区別される。たとえば，貸倒引当金は評価勘定に属し，賞与引当金，製品保証等引当金，退職給与引当金等は負債性引当金に属し，負債性引当金のうち，賞与引当金のように将来における特定の支出に対する引当額が比較的短期に使用される見込みのものは流動負債に属し，退職給与引当金のように相当の長期間を経て実際に支出されることが予定されるものは固定負債に属するものとされている。企業会計において引当金を設ける理由は，将来において特定の費用（又は収益の控除）たる支出が確実に生ずることが予想され，当該支出の原因となる事実が当期においてすでに存在しており，しかもそれについて合理的な基準で見積りすることが可能な場合であり，費用は，その年度の収益に対応する費用負担として認識することが合理的であるとみられるからである。

（前調査会における審議の概要）

(2) 前調査会においては，引当金制度について主として税制の簡素合理化の見地から問題をとり上げ，種々の検討が加えられた。すなわち，昭和41年12月の「税制簡素化についての第一次答申」において，所得計算の基本規定を設けて企業の会計慣行の尊重を明らかにすること及び貸倒引当金の対象貸金の計算の簡素化を勧告しており，その線に沿つた改正が昭和42年度の税制改正で行なわれている。また，昭和42年12月の「税制簡素化についての第二次答申」において，①法人税の課税所得が一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従つて計算されるとする現行法人税法の基本的考え方に立つならば，「法人の貸倒引当金その他の引当金については青色申告を要件としないこと」，また，②今後における引当金制度のあり方については，「当期の売上げに伴つて翌期以降に支出されることが契約上又は商慣習上確実に予想される経常的な費用（たとえば製品保証又は売上割戻しのために要する費用）のうち，客観的経験値があるものにつき，個別承認により特別の引当金を設定することができる制度について検討する」とされた。この結果，昭和43年度の税制改正においては，法人税法上引当金については，青色申告書の提出要件は廃止されている。なお，個別承認の引当金については，あとに詳しく述べているように，当調査会になつて，昭和45年度の税制改正で，現在の製品保証等引当金の前身である完成工事補償引当金が設けられたが，この改正は第二次答申の趣旨に沿つていろいろ検討した結果，行なわれたものである。

（検討と経緯）

(3) 当調査会は，前調査会における審議経緯をふまえつつ，現行の税制上の引当金制度について検討を行なつたが，現行の各引当金については，企業会計においても一般に公正妥当な会計処理の基準としてその設定が容認されているものであり，これらの制度そのものにつきとくに批判する意見もない現状においては，これらの制度を抜本的に改める必要性は認められなかつた。しかし，各引当金の個別的な内容，とくに，その繰入限度額を既往の実績値を基準としないで設けるものについて次のような問題があることが指摘された。

(イ) 貸倒引当金については，企業の営む主たる事業の区分に応じて，一律の繰入限度額を設けているが，一部の事業については，実際における貸倒損失発生額と乖離しており，その引当ては，いわば単に利益の留保に過ぎないとの批判がある。当調査会は，その事実について検討を加えたが，各業種ごとの貸倒実績額等を明らかにする資料が得られず，全業種について十分検討することが困難であつた。しかし，法人の貸倒引当金残額の50%弱を占めている金融機関についての貸倒れ及び貸倒引当金の状況は，第95表のとおりであり，きわめて長期間のうちに偶発的に生ずる性格の貸倒れを考慮するとしても，その繰入額には相当の懸隔があるものと判断される。したがつて，このように法令で概算繰入率を定める引当金制度については，常にその引当金の設定目的とする損失（又は収益の控除）の額の発生状況等を十分には握し，その繰入限度額が実績に即した適正なものであるかどうかを検討する必要性を認めた。

(ロ) 退職給与引当金については，企業の作成にかかる退職給与規程に従つて，その事業年度中において増加することとなる従業員の退職給与支給額（当期末に自己都合により退職したものとした

第95表　金融機関の貸倒引当金の設定状況

（単位　億円）

	年度	42/上	42/下	43/上	43/下	44/上	44/下	45/上
全国銀行	貸出金 (A)	245,401	261,309	274,303	301,017	324,236	350,113	376,908
	貸倒引当金	4,985	5,348	5,665	6,125	6,532	7,047	7,608
	貸倒引当限度額	3,681	3,920	4,115	4,515	4,864	5,252	5,654
	滞貸金償却額 (B)	65	54	72	46	53	71	45
	(B)/(A)（千分比）	0.3	0.2	0.3	0.2	0.2	0.2	0.1
都市銀行	貸出金 (A)	134,862	142,412	148,476	164,382	182,582	196,252	210,096
	貸倒引当金	2,676	2,870	3,054	3,353	3,699	3,991	4,332
	貸倒引当限度額	2,023	2,136	2,227	2,466	2,739	2,944	3,151
	滞貸金償却額 (B)	47	31	45	29	36	45	35
	(B)/(A)（千分比）	0.3	0.2	0.3	0.2	0.2	0.2	0.2
信託銀行	貸出金 (A)	8,501	8,900	9,291	9,695	10,111	10,781	11,639
	貸倒引当金	183	192	205	208	213	228	250
	貸倒引当限度額	128	134	139	145	152	162	175
	滞貸金償却額 (B)	0.6	0.03	0.01	0.5	0.6	0.9	0.2
	(B)/(A)（千分比）	0.07	0.003	0.001	0.05	0.06	0.08	0.02
長期信用銀行	貸出金 (A)	29,701	31,712	33,551	36,230	39,113	42,000	45,259
	貸倒引当金	677	722	749	795	845	911	939
	貸倒引当限度額	446	476	503	543	587	630	679
	滞貸金償却額 (B)	2	8	10	6	2	9	△ 1
	(B)/(A)（千分比）	0.07	0.3	0.3	0.9	0.05	0.2	△ 0.02
地方銀行	貸出金 (A)	72,337	78,285	82,986	90,709	92,431	101,081	109,914
	貸倒引当金	1,450	1,564	1,657	1,769	1,775	1,918	2,089
	貸倒引当限度額	1,085	1,174	1,245	1,361	1,387	1,516	1,649
	滞貸金償却額 (B)	15	15	17	11	15	16	10
	(B)/(A)（千分比）	0.2	0.2	0.2	0.1	0.2	0.2	0.09
相互銀行	貸出金 (A)	34,293	36,917	39,151	37,310	41,030	44,812	49,027
	貸倒引当金	550	618	693	674	753	825	907
	貸倒引当限度額	511	554	587	560	616	672	735
	滞貸金償却額 (B)	19	15	19	21	35	25	20
	(B)/(A)（千分比）	0.5	0.4	0.5	0.6	0.9	0.6	0.4
信用金庫	貸出金 (A)		37,122		44,350		55,744	
	貸倒引当金		664		808		957	
	貸倒引当限度額		557		665		836	
	滞貸金償却額 (B)		21		42		52	
	(B)/(A)（千分比）		0.6		0.9		0.9	

（備考）1　原資料は，「全国銀行財務諸表分析」（全銀協），「全国相互銀行財務諸表分析」（相銀協），「全国信用金庫決算概況」（全信協）による。

2　貸倒引当金は，有税積立分を含む。

3　滞貸金償却額の43/上以降は，債権償却特別勘定への純繰入額を含む。

4　なお、貸倒引当限度額は，貸出金に$\frac{15}{1,000}$を乗じたものであるため税務計算上の限度額とは一致しない。

場合に支給することとなる退職給与額と前期末に自己都合により退職するものとした場合に支給することとなる退職給与額との差額)を繰入限度額とされているが,退職給与規程が労働協約に基づくものでない企業については,その事業年度中における従業員に対する給与支給額の4%相当額をもつて限度額としていた。この限度額は,給与支給額と退職給与支給額との関連から定められているようであるが,最近における退職給与の支給額は,定年制度の廃止やその年齢の引上げ,さらには退職後における生活保障といつた意味から相当多額に及んでおり,しかもその支給形態は漸次年金制度をとり入れる企業が増加する傾向にある。したがつて,企業の定める退職給与規程が明らかに租税の回避に利用されている場合はともかくとして,一般的にはその退職給与規程を尊重すべきものである。かかる観点から,事業年度中の支給給与額を基準とする繰入限度額は,この際抜本的に再検討する必要が認められた。しかし,この検討のためには各企業における退職給与の支給状況等を十分調査する必要があり,かかる資料を直ちに整備することも困難であることから,当調査会としては,さしあたり,その繰入限度額を50%程度引き上げ給与総額の6%以下とすることが適当であると認めた。このほか,退職給与引当金については,その累積限度額を従業員の期末退職給与要支給額の2分の1相当額とされており,これについて2分の1の制限を廃止すべきではないかとする意見もあつたが,企業が継続する前提においては,従業員の退職が一時に多量に生ずることはきわめて例外のことであり,あらかじめこのような事例を予測しうるものでなく,かつて退職給与引当金の繰入れについて累積限度額の特例を制度上設けていたが,かかる事情にかんがみ廃止されたところであり,しかも,現在の累積限度額で現実に支給した退職給与額の総額が退職給与引当金の額を上回つたという事例もない現状では,現行の累積限度額についてとくに是正すべき根拠もなく,現行のまま維持することが適当であると認めた。

(ハ) 賞与引当金については,既往における従業員に対する賞与支給額を基準として繰入限度額を計算することとされている。昭和40年代においては著しい経済の伸びに伴い人件費が毎年増加の傾向を示しており,賞与の支給額も給与の増加に対応して増加している。したがつて,既往の賞与支給額を基準とする場合には,引当て不足が生ずるという問題がある。しかし,各企業における賞与の支給の実情は,その企業の経営成果を反映するものであり,給与の支給額の増加に対応して同じ率で増加する性格のものでなく,将来支給すべき見込額として既往実績額に一律に上積みすることも必ずしも適当でないし,その増加見込額を算定する適正な基準を見い出すこともできない事情のもとでは,現行制度のまま維持すべきものと認めた。

(ニ) 返品調整引当金及び特別修繕引当金については,現行制度のもとで,とくに批判の意見もなく,その繰入限度額も既往における各企業の実績を基準としており,これについて課税上の弊害もない現状から,改廃の必要は認められなかつた。

次に,当調査会は,前調査会において提起されている個別承認による引当金制度の創設について検討した。まず,引当金を認めるためには,その引当金が次の各要件を具備している必要がある。

(イ) その引当金は,一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行として企業が自主的判断に基づいて設けることが要請され,税制に関係なく同種同業の企業において広く一般にその経理が行なわ

れていること。

(ロ) その引当金は，その設定の目的となる費用の範囲が明確であり，かつ，その支出要因が定型的かつ継続的に発生することが確実であり，しかも法令上又は契約上その義務を履行することが客観的に明示されていること。

(ハ) その引当金の設定対象となる費用に対応する収益がすでに実現しており，その企業において今後発生する費用の支出見込額が既往の実績値等により計算が可能であり，しかも既往における引当金繰入額が，その目的となつた支出費用の額とほぼ一致する等合理的に行なわれていること。

(ニ) その引当金の設定額は，その費用に対応する収益の額に比して相対的に多額であり，企業経理に相当影響していること。

上記の各要件のすべてに該当する引当金として，まず建設業における建設請負にかかる目的物の引渡し後において行なわれる欠陥についての補修費が，これに該当するものと認められた。すなわち，建設業における請負工事については，民法第634条において請負人の担保責任が規定されているほか，その契約書においても明文化されているところであり，しかも上場会社の過半数は税制と無関係に補修費用に充てるための引当金経理を行ない，その補修の実績も収益の額に比して相当多額でしかも現実に生じた欠陥につき自己負担で補修義務を履行する等上記引当金の設定要件に該当しているところであり，かかる費用に充てるための引当金については，企業の個別承認に基づくことなく，むしろ法制化することが適当と認めた。

当調査会は，上記の検討の結果，「昭和45年度の税制改正に関する答申」において，引当金制度の拡充合理化を図るため退職給与引当金を引き当てる場合の給与総額基準による引当限度額を給与総額の4％相当額から6％相当額に引き上げること及び建設工事の完成後の補償等のため，客観的経験値に基づいて翌期以後に支出されることが確実に予定される費用に相当する金額を完成工事補償引当金（仮称）として引き当てる制度を創設することを要請し，同年度の改正においてこの答申に基づく税制改正が実現したところである。また，「昭和46年度の税制改正に関する答申」において，昭和45年度に創設された完成工事補償引当金制度を拡充して一般的な補償引当金制度に改組し，造船業及びテレビ，カメラの製造業についてもその対象に含めるよう要請し，昭和46年度の税制改正において，現行にみられる製品保証等引当金制度が実現するに至つた。

（今後のあり方）

(4) 当調査会は，引当金制度について検討した結果，企業会計における引当金を無条件に認めることは課税の公平をそこなうおそれがあるので，なお税法において引当金を法定する必要があると認めた。この場合，引当金が税法上認められるためには，企業が利益の有無にかかわらず引当金を計上するという会計慣行が確立していること，繰入率につき客観的かつ合理的な経験値があること，当期の収益に対応するその費用が翌期以降に支出されることが確実であること及び引当額が相対的に大きいため企業経理に相当影響することなどの要件を満たしていなければならない。

また，引当金の繰入率については，特定のものについては税制簡素化の見地から個別の経験値に代えて，概算的な繰入率が定められているが，この概算繰入率については，常にその基礎となる実績をしん酌しつつ適正なものとすることが必要と考える。

第4章　資　　産　　税

第1　相続税及び贈与税の基本的あり方

1　相続税及び贈与税の性格

相続税及び贈与税の検討に当たつては，まずその課税の意義を明らかにすべきものと認められるが，この点については，基本的に次のように考えられる。

（相続税の課税の意義）

(1)　相続税は，個人の死亡によりその財産が相続ないし遺贈の形で承継される際その承継者に対して課税されるものであつて，その課税の意義は，一部の者への富の集中を抑制し，富の再分配を図ることにある。また，少数の特定の者に多額の財産が集中するのは，個人の経済的手腕によるほか，社会から受ける利益にも基因しているものであるから，その個人の死亡に際し財産の一部を社会に還元するという意味もあろう。これに加えて，被相続人の生前の所得に対する所得税の補完税としての役割をも有するものといえよう。

（贈与税の課税の意義）

(2)　贈与税は，個人の生存中の贈与により財産を取得した者に対して課税されるものであつて，その課税の意義は，相続税の補完税として被相続人の生前贈与による相続税の負担回避を防ぐことにある。

このような意味で，贈与税は相続税と密接な関連を有するものといえよう。

2　現状と検討

（相続税の現状と基本的あり方の検討）

(1)　相続税の課税は，前述のように富の再分配等の機能に重点をおいて定めるべきものである。また，その際相続の仕方によつて負担が大きく変わることのないよう配慮すべきである。

このような観点に立つて相続税の基本的あり方を考えると，わが国の相続税の課税体系がわが国の相続の実態に合致していてとくに問題はないかという点と，わが国の相続税の負担が富の再分配に効果的に寄与する合理的な構造であり適正な水準であるかという点が問題となる。

（相続税及び贈与税の課税体系）

(2)　現行の相続税の課税体系は，遺産総額と相続人の数により相続税の総額を計算し，この総額につき各相続人及び受遺者の取得財産価額に応じて各人の相続税額を求めるという遺産税体系的な要素を加味した遺産取得税体系をとつている。すなわち，相続税の計算は，まず，相続財産について，

現実にどのような相続が行なわれるかにかかわらず，相続人が民法に規定する法定相続分に応じて遺産を取得したものとして各相続人の相続税額を計算し，その税額の合計額を各相続人が実際に取得した財産の価額に応じ配分する方法をとつている。

このような現行課税体系は，昭和32年の税制特別調査会の答申に基づき，昭和33年度の税制改正により定められたものであつて，わが国の相続の実情として，民法上は均分相続のたてまえをとりながらも，その実態はなお長子相続の慣習が根強く残つており，農村にとくにこの傾向が強いことから，長子１人で相続しても，相続人が均分相続しても，同じ税負担となるようとくに配慮して採用されたものである。

課税体系については，このような検討の結果の苦心の産物であり，今回は時間の関係もあつてとくにとり上げては検討しなかつたが，格別の弊害も生じていないので，当面現行の体系を変更すべき理由はないと認めた。

贈与税の課税体系は，相続税の課税体系と密接な関連を有する。また，相続税の課税体系については，上述のように現行課税体系を改める必要がないと認めたところであるので，贈与税と相続税のこのような関係を考えるとき，現行贈与税も課税体系を改める必要はないと認めた。

ただし，贈与税の累積課税については，電子計算機のデーター処理能力が向上し，それが可能となれば，一生累積課税の実現について検討の余地が出てくるのではないかと考えられる。

（相続税及び贈与税の負担）

(3) 次にわれわれは，相続税及び贈与税の負担の現状について検討することとした。

相続税の負担については，まず，一般農家や都市近郊の給与所得者のような中小財産階層について課税を及ぼさないよう，また，社会の中堅となるべき中間階層について過重な負担とならないような配慮を加えるべきものと考える。われわれはこのような基本的な認識に立つて現行相続税の負担の現状について検討を行なつた。

なお，相続税は，所得税や法人税と異なつて，経常的な租税ではなく，人の死亡という偶然的な原因に基づいて課される財産課税である。したがつて，他の税のように租税収入に対するウエイトをとり上げて負担の軽重を論ずる実益は少なく，相続による財産移転の現状に対する相続税負担が適切であるかどうかを論ずべきものと考える。

(イ) そこで，まず一般世帯における遺産階級別の相続税負担をみたものが第 96 表及び第 97 表である。これらの表によれば，昭和32年以降遺産階級別の相続税負担率は低下の方向をとつてきており，現在では，たとえば配偶者と子４人の場合には遺産額 1,000 万円の場合には課税されず，遺産 3,000 万円の場合には負担率 7.3 %，遺産 5,000 万円の場合には負担率 16.1 %となつているが，遺産１億円の場合には負担率27.1%，遺産10億円の場合には負担率57.7%となり，高額財産階層にとつては相当の負担となつている。

ところで，実際の相続における遺産の階級別構成をみると第 99 表に示すとおりである。一般的に財産階級は高額階級の方にシフトしていく傾向にあるが，この表によれば，なお昭和44年の実績では，遺産 3,000 万円以下の被相続人数の全被相続人に対する割合は 78.0 %となつており，

第96表　一般世帯における相続税の負担状況（昭和46年）

基礎控除前の遺産額	配偶者及び子3人の場合		配偶者及び子4人の場合	
	税額	負担割合	税額	負担割合
	万円	%	万円	%
1,000万円	—	—	—	—
2,000 〃	89	4.5	74	3.7
3,000 〃	250	8.3	218	7.3
5,000 〃	876	17.5	805	16.1
1　億円	2,909	29.1	2,715	27.1
5　〃	25,650	51.3	24,470	48.9
10　〃	60,029	60.0	57,723	57.7

（備考）　法定相続分によつて財産を相続したものとして計算した。

第97表　遺産階級別相続税負担率

遺産額階級	昭和33年			昭和41年			昭和44年		
	遺産額	相続税額	負担率	遺産額	相続税額	負担率	遺産額	相続税額	負担率
	百万円	百万円	%	百万円	百万円	%	百万円	百万円	%
1,000万円以下	20,163	1,225	5.3	18,807	476	2.5	33,200	513	1.5
1,000万円超	3,954	609	15.4	32,187	1,428	4.4	62,158	2,018	3.3
1,500 〃	2,508	452	18.0	24,858	1,898	7.6	50,338	3,107	6.2
2,000 〃	2,807	668	23.3	31,874	3,541	11.1	71,313	6,767	9.5
3,000 〃	3,232	963	29.8	34,741	5,654	16.3	85,475	12,904	15.1
5,000 〃	2,259	792	35.1	32,931	7,863	23.9	94,169	22,257	23.6
1億円超	1,474	641	43.5	38,088	15,673	41.1	108,208	42,756	39.5
計	36,397	5,350	14.7	213,486	36,533	17.1	504,861	90,322	17.9

（備考）　1　「国税庁統計年報書」による。
　　2　当初申告額による計数である。

第98表　相続財産価額階級別表（昭和44年分）

債務控除後の遺産総額階級区分	被相続人の数	債務控除後の遺産総額	相続開始前3年以内の加算贈与財産価額	相続税額
	人	百万円	百万円	百万円
1,000万円以下	(21.5) 4,151	(6.6) 33,200	(5.7) 185	(0.6) 513
1,000万円超	(26.1) 5,036	(12.3) 62,158	(14.2) 463	(2.2) 2,018
1,500 〃	(15.2) 2,920	(10.0) 50,338	(10.5) 342	(3.4) 3,107
2,000 〃	(15.2) 2,929	(14.1) 71,313	(14.3) 466	(7.5) 6,767
3,000 〃	(11.7) 2,252	(16.9) 85,475	(19.4) 631	(14.3) 12,904
5,000 〃	(7.2) 1,396	(18.7) 94,169	(17.8) 580	(24.7) 22,257
1億円超	(3.1) 591	(21.4) 108,208	(18.1) 591	(47.3) 42,756
合計	(100.0) 19,275	(100.0) 504,861	(100.0) 3,258	(100.0) 90,322

（備考）　1　「国税庁統計年報書」による。
　　2　（　）内は構成比を示す。

遺産１億円をこえる高額階層は3.1％に過ぎない。あとに述べるように死亡件数に対する相続税の課税件数の割合は２～３％であることをあわせ考えれば，実際にこのような高額な課税を受けるのはごく一部の階層に限られるであろう。相続税の課税目的が富の集中排除と社会への還元にあるということを考慮すれば，高額階層がある程度の負担を負うことはけだしやむを得ないものと思われる。

しかしながら，相続税は所得の源泉たる資産に対して課税を行なうものであるから，社会の中堅たる中小財産階層に対する過重な負担となつては適当でない。

また，あまりに負担を重くすると納税者の逋脱行為や財産隠匿を招くことも考慮しなければならない。したがつて，経済成長に伴う財産の増加，財産の構成状況の変化に対応して適宜見直しを行なつて適切な負担を求めることとすべきである。

(ロ) 次に，贈与税の課税状況について，相続税にならつて，昭和44年の課税事績により財産階層別に課税状況をみると第99表のとおりである。この表をみると100万円以下の財産階層の課税件数の全体に占める割合は71.3％で，少額の課税件数が著しく多いことを示している。この割合は，財産価額の伸びに従つて年とともに少なくはなつているが，依然としてかなりのウエイトを占めていることに変わりはない。

第99表　贈与財産価額階級別表（昭和44年分）

財産価額階級区分	人員	財産価額	贈与税額	贈与税額のうち３年以内に同一人から贈与のあつた場合の税額
	人	百万円	百万円	百万円
50万円以下	(23.8) 30,537	(9.8) 13,786	(1.3) 246	(13.1) 77
50万円 超	(25.8) 33,219	(14.1) 19,883	(3.8) 701	(9.0) 53
70 〃	(21.7) 27,846	(16.8) 23,659	(8.0) 1,484	(12.0) 71
100 〃	(20.6) 26,421	(25.8) 36,236	(22.8) 4,237	(23.1) 136
200 〃	(5.9) 7,636	(14.6) 20,595	(23.1) 4,305	(16.5) 97
400 〃	(1.4) 1,780	(6.5) 9,134	(14.2) 2,649	(10.0) 59
700 〃	(0.4) 496	(2.9) 4,119	(6.9) 1,274	(3.7) 22
1,000 〃	(0.4) 542	(5.9) 8,268	(13.5) 2,512	(9.5) 56
3,000 〃	(—) 84	(3.6) 5,038	(6.4) 1,193	(3.1) 18
合計	(100.0) 128,561	(100.0) 140,718	(100.0) 18,601	(100.0) 589

（備考）１　「国税庁統計年報書」による。
２　（　）内は構成比を示す。

３　昭和46年の改正の概要

以上のような相続税負担の現状分析にかえりみ，当面相続税の一般的な減税を行なう必要性は認め

られなかつた。しかしながら，夫婦間の財産移転に対する課税については妻の座の優遇の見地から，負担軽減を望む意見が強いことを考慮し，当調査会は検討の結果昭和46年度の税制改正において,「最近における個人財産の保有状況を考慮し，配偶者の財産蓄積への貢献を評価する等の見地から，相続税，贈与税について負担軽減措置を講ずる」ことを答申し，相続税，贈与税の配偶者控除の引上げ及び適用要件の緩和等を行なうべき旨を答申した。

この答申に基づいて，昭和46年の改正では，配偶者間の居住用財産の贈与の課税最低限を２倍に引き上げることとし，贈与税の配偶者控除を160万円から360万円に引き上げた。また，これとのバランスから相続税の遺産にかかる配偶者控除の最高限度を200万円から400万円と２倍に引き上げ，これらの適用要件が緩和された。

この結果,配偶者に対する優遇措置が強化され,とくに遺産にかかる配偶者控除の引上げにより，配偶者が相続人のうちに含まれている世帯の相続税の課税最低限が引き上げられることとなつた。すなわち，配偶者を含む相続人５人の場合の相続税の課税最低限は1,000万円から1,200万円に引き上げられ，従来に比し20％の引上げとなつている。また，遺産 3,000 万円の場合はそれまでの負担率 8.5 ％が7.3％に，遺産5,000万円の場合は17.1％が16.1％に軽減されている。

4　今後のあり方

われわれは，相続税及び贈与税の課税の意義，課税体系，負担の現状及び昭和46年度の改正の経緯についての以上のような検討をふまえて，今後の相続税及び贈与税の基本的なあり方について検討を行なつた。その内容及び結論は次のとおりである。

（相続税の基本的あり方）

(1)　すでに述べたように相続税の本質は，所得税の補完税として，富の過度の集中の排除を目的とするものである。現在の課税体系は，この考え方に立つて慎重な検討の結果採用されたものであり，とくに弊害も認められないので，これについて根本的な変更を加えるべき必要性は認められない。しかし相続税の負担については，国民経済の安定的な成長のために国民一般がゆとりのある家計を営むことが必要で，そのためには社会の中枢となるべき中間階層の育成を図る必要があり，これらの階層に対する相続税負担が適当かどうかについては十分考慮を払うべきである。

したがつて，昭和46年の改正により，配偶者が相続人に含まれる場合の課税最低限についてその引上げが行なわれたところであるが，今後とも，中小財産階層育成の見地から，これらの者に対し重い負担とならないように，家計における財産蓄積の状況や経済成長に基づく国民所得水準の上昇を考慮しながら，適宜その負担の適正化に努めるべきである。

（贈与税の基本的あり方）

(2)　贈与税の本質はすでに述べたように相続税の補完税として，生前贈与による相続税負担の回避を防ぐ役割をもつものである。したがつて，そのあり方については，常に相続税との関連を念頭におきながら検討を加えるべきものであろう。

第2　相続税及び贈与税の負担

1　相続税の課税最低限

相続税の負担はいうまでもなく課税最低限と税率の組合せによつて構成されている。われわれは，相続税負担についてこの二面から検討を行なつた。

（課税最低限の従来の考え方）

(1)　相続税の課税最低限は，いうまでもなく相続税が課税されない財産階層の水準を定めるものであり，相続税が富の集中の排除を目的とするものであるという面からみて，どの程度の階層から負担を求めるべきかという問題にもつながる。それゆえに，課税最低限の金額を定めるに当たつては，どのような相続の場合の財産移転を相続税の課税対象から除外すべきかを，国民財産の蓄積状況，資産価格の推移等を考慮しながら定めていく必要がある。

現行課税方式が採用された昭和33年の改正の際における課税最低限の決定に当たつての考え方は，それまでの納税人員の比較的多かつた自立経営農家について2ヘクタール程度のかなり大規模な階層までを非課税としようとするものであつたといわれる。しかし，最近における工業化の進展は，産業構造の変化を促進し，その結果同じ土地でも農地に比し宅地の価格上昇が著しいのに対し，農地の価格上昇はそれほどでもないので，この基準は必ずしも適当でなくなつた。すなわち，実質的な財産の増加についても，農地を主とする農業経営者の財産に比較して，とくに都市及びその近辺を中心とする商工業従事者や給与所得者の財産の増加がより大きく，課税対象件数も，これらの者の著しい増加を来たした。

そこで，昭和41年の税制改正においては，農地から宅地へという財産分布の変動の状況及び農業所得者から事業所得者，給与所得者へという職業分布の変化を考慮して，都市近辺の通常の勤労世帯について相続があつた場合にも相続税が課税されないよう配慮するとともに，今後の国民の財産保有の増加状況等を見込んで当分の間控除引上げを要しないように，配偶者を含む相続人5人の場合の課税最低限をそれまでの500万円から1,000万円に一挙に引き上げることとした。

（昭和46年の税制改正）

(2)　以上のように，昭和41年の改正における相続税の課税最低限の引上げがきわめて大幅であつたため，しばらくの間課税最低限の引上げを行なうには至らなかつたが，すでにふれたように妻の座優遇のための贈与税の配偶者控除の引上げ及びこれとのバランスをとつた相続税の遺産にかかる配偶者控除の引上げ並びにこれら両控除の適用要件の緩和について当調査会が昭和45年末に答申を行ない，政府は全面的にその答申を受けて，昭和46年度の税制改正においてこれらの控除の引上げと適用要件の緩和を行なつた。この改正の結果，相続税の遺産にかかる配偶者控除の最高限度が400万円に引き上げられたので，配偶者を含む相続人5人の場合の課税最低限が1,000万円から1,200万円にと20％上昇したことは前述のとおりである。

（検　　討）

(3) 課税最低限の検討に当たつては，まず，毎年の死亡者数のうちどの程度の人員を対象とすることが適当かを検討することが一つの方法と考える。このような見地から，現行の課税方式が採用された昭和33年以降の死亡者に対する相続税の課税件数がどのように推移しているかを表わしたのが第100表である。

第100表　相続税の課税件数の累年比較

区　分	死亡件数(A)	課税件数(B)	相続税額	(B)／(A)	(B)の指数	課　税　最　低　限
	件	件	百万円	%		
昭和33年	684,139	(13,407) 5,284	4,670	0.8	100	150万円＋30万円×法定相続人数
34	689,959	(17,026) 6,773	6,012	1.0	128	〃
35	706,599	(23,293) 9,183	10,023	1.3	174	〃
36	695,644	(28,992) 11,342	16,047	1.6	215	〃
37	710,265	(26,856) 9,461	22,081	1.3	179	200万円＋30万円×法定相続人数
38	670,770	(32,036) 11,237	29,333	1.7	213	〃
39	673,067	(29,760) 10,381	32,624	1.5	196	250万円＋50万円×法定相続人数
40	700,438	(36,970) 13,407	41,004	1.9	254	〃
41	670,135	(24,877) 9,232	37,987	1.4	175	400万円＋80万円×法定相続人数＋遺産に係る配偶者控除200万円
42	675,006	(32,587) 11,334	51,152	1.7	214	〃
43	686,374	(41,085) 14,574	60,844	2.1	276	〃
44	(概数) 693,636	(53,815) 19,367	92,193	2.8	367	〃

（備考）　1　死亡件数は，「人口動態統計」(厚生省)による。
2　課税件数及び税額は，「国税庁統計年報書」による。
3　相続税課税件数は，相続税の課税があつた被相続人の数である。ただし，（　　）書は，相続税を課税された相続人の数である。
4　指数は昭和33年を100としている。

この表によれば，昭和33年当時わが国の死亡件数に対する相続税の課税件数の割合が0.8％であつたものが，昭和40年には1.9％に達し，昭和41年の改正による大幅な課税最低限の引上げの結果，同年は一たん1.4％に減少したが，その後再び増加の傾向をたどり，昭和44年には2.8％に達しており，ことに41年以降の増加状況が著しい。このように死亡件数に対する課税件数の割合が増加しているのは，わが国の戦後の経済の復興及び成長に伴い国民の財産蓄積が増加し，ことに最近の高度成長に伴いそのテンポが早まつたことによるものであると考えるが，他面，最近の地価の高騰による土地の評価額の上昇も見逃し得ない要因であろう。

ところで，このような死亡件数中に占める相続税の課税件数の割合を外国の場合について調べた

ものが第101表である。これによるとアメリカでは1969年(昭和44年) 6.4%，イギリスでは1968年(昭和43年) 6.0%となつており，いずれもわが国ほどではないが，やはり漸増の傾向にある。この数字をみる限りでは，わが国の課税割合は外国に比し少ないようにみえるが，わが国がこれらの諸外国よりも1人当たりの国民所得や財産蓄積が低い状況にあるという事実を考えあわせれば，必ずしもわが国の相続税負担が低いとも断定し難いであろう。

第101表　各国の課税件数の死亡件数中に占める割合

年次	日本	米国	英国
	%	%	%
1964年	1.5	—	5.2
65	1.9	5.1	5.2
66	1.4	5.5	5.3
67	1.7	6.0	5.8
68	2.1	6.1	6.0
69	2.8	6.4	—

(備考)　1　米国の課税件数は遺産税申告件数であり，死亡者数は"Monthly Bulletin of Statistics"の死亡率，人口から逆算したものである。

2　英国の課税件数は"Inland Revenue Statistics,1970"により財政年度ベースであり，死亡件数は"Monthly Digest of Statistics"により暦年ベースである。

このように相続税の課税件数は，昭和41年の課税最低限の引上げ以後増加の傾向にあるが，これが経済成長による国民財産の実質的増加によることが多大であるとすれば，昭和41年の課税最低限の引上げがそれまでの2倍に及ぶ大幅な引上げであつたことと考えあわせ，ここで直ちに課税件数の増加に見合つた引上げを行なわなければならないとは必ずしも考えられない。しかし，一般的な物価の上昇の影響も皆無ではないので，全く課税最低限の引上げを見送ることは適当でないとの考えから昭和46年度の改正において，一般的な相続形態であると考えられる配偶者を含む相続人5人の世帯の課税最低限が20%引き上げられたところであつて，しばらくはこの引上げによる課税状況の変化を見守ることが必要であろう。

次に，われわれは，現在の課税最低限が適当かどうかを判断する一つの目安として通常規模の住居が相続税の課税対象に含まれるかどうかについて検討した。第102表は，東京，大阪及び名古屋における標準的な住宅地における住居の相続税評価額を調べたものである。これによると，宅地165平方メートル(50坪)，家屋66平方メートル(20坪)の場合で，400万円から900万円程度となつており，宅地230平方メートル(70坪)，家屋100平方メートル(30坪)の場合で600万円から1,300万円程度となつている。住宅以外の相続財産を考慮しても，この程度の住居を有する世帯の相続については，相続税が課税されることはないものと考えられる。

(結　論)

(4)　以上のような検討の結果，当調査会は，昭和41年の課税最低限の引上げ後における課税件数の増加状況及び標準的な都市の住宅の評価額の上昇については，さしあたり，昭和46年改正における配偶者控除引上げに伴う課税最低限の引上げをもつて対処することを適当と認めた。しかしながら，

第102表　標準的な住宅地において土地と家屋のみを所有する世帯の相続財産

区分	年分	世田谷区 成城町	世田谷区 経堂	世田谷区 上馬	世田谷区 船橋	杉並区 上高井戸	杉並区 本天沼	板橋区 常盤台	練馬区 上石神井	大阪市阿倍野区帝塚山中	名古屋市千種区上野町
		万円	万円	万円	万円	万円	万円	万円	万円	万円	万円
宅地165平方メートル（50坪）で，家屋66平方メートル（20坪）の場合	昭和39年	390	350	370	270	285	(395)	385	245	330	250
	40	435	400	420	300	305	(450)	415	250	335	265
	41	(450)	415	(450)	325	310	(450)	415	250	338	270
	42	450	440	450	345	350	(485)	465	320	415	270
	43	450	470	510	375	390	500	(525)	410	513	285
	44	570	525	540	430	400	550	600	410	(685)	340
	45	660	615	625	525	500	650	(700)	525	(700)	370
	46	850	850	800	750	700	850	(950)	725	785	435
宅地230平方メートル（70坪）で，家屋100平方メートル（30坪）の場合	昭和39年	556	500	528	388	409	(563)	549	353	472	360
	40	619	570	598	430	437	(640)	591	360	479	381
	41	(640)	591	(640)	465	444	(640)	591	360	495.8	388
	42	640	626	640	483	500	(689)	661	458	591	388
	43	540	668	724	535	556	710	(745)	584	728.2	409
	44	808	745	766	612	570	780	850	584	(899)	486
	45	934	871	885	745	710	920	(990)	595	(990)	528
	46	1,200	1,200	1,130	1,060	990	1,200	(1,340)	1,025	1,249	619

（備考）　1　宅地の評価額は，相続税評価額である。

2　家屋の評価額は，都内において新築した場合の3.3平方メートル（1坪）当たり評価額（5万円）によつた。

3　（　　）は，この表における最高評価額である。

今後も経済成長に伴う個人財産の増加や国民財産の分布状況の変化による課税件数の増加の傾向は続くものと考えられ，また，後述のように国税庁による土地評価の充実によつて評価水準も上昇することと思われるので，財産蓄積の水準及びあとに述べる評価引上げを含む資産価格の上昇の程度に応じて適宜見直しを行ない，その調整を図る必要があると認めた。また，その際の課税最低限の決定に当たつては，ゆとりのある家計の基礎となる財産形成に資するよう配慮を加えるべきものと考える。

2　相続税の税率

（税率の従来の考え方）

(1)　相続税の機能が税制による富の再分配にあることからすれば，相続税の税率は，その機能を十分に発揮できるように定めるべきものであると考える。したがつて，それは，どの程度の財産階層にどのくらいの負担を求めるべきかという認識のもとに課税最低限とあわせて考慮すべき問題であろう。

現行の相続税の税率は，昭和33年の改正の際，相続税が所得税の補完税的役割をもつものであるという観点から，所得税の税率との関連において最高税率70％，最低税率10％と定められて今日に至つている。この間，税率の適用階層については，昭和41年度の税制改正についての税制調査会の

答申において，国民財産の分布状況等にかえりみ，遺産額に対する実効税率を配偶者を含む相続人５人の場合で遺産額5,000万円程度のときに20％程度とし，各相続人の取得財産価額5,000万円程度に適用する上積税率を50％程度とするような方向で税率緩和を行なうべきものとされ，これを受けて昭和41年の税制改正において答申どおりではないが，税率の適用階層の相当大幅な緩和が図られて現在に至つている。

なお，現行の相続税の税率は，遺産総額から基礎控除額及び配偶者控除額を控除した残額を各法定相続人が民法の法定相続分に従つて分割取得したものとして計算した金額について適用される。各人の実際に納付すべき相続税額は，上記により求めた各法定相続人の仮の税額を合計した相続税の総額を各相続人の実際に取得した財産の価額であん分して得た金額となる。この計算方法を仮定例を挙げて説明すると次のようになる。

（相続税の計算例）

遺産総額　3,000万円　相続人　妻と子４人

法定相続分で分割取得したものと仮定

（遺産にかかる基礎控除）　400万円＋５人×80万円

（遺産にかかる配偶者控除）　400万円

（差引課税価格）　1,800万円

（相続税の総額）

妻　1,800万円×$1/3$×税率＝　129万円

子　1,800万円×$2/3$×$1/4$×税率×４＝　198万円

合計　327万円

（配偶者の税額控除）

327万円×$1/3$≒109万円

（各人の納付税額）

妻の税額

$$327\text{万円}\times\frac{1,000\text{万円}}{3,000\text{万円}}-109\text{万円}=0$$

子の税額

$$327\text{万円}\times\frac{500\text{万円}}{3,000\text{万円}}\times 4\fallingdotseq 218\text{万円}$$

（所得税率の軽減）

(2) 現行税率の経緯については以上のとおりであるが，相続税と密接な関連を有する所得税について，当調査会は昭和43年の長期税制答申の際，所得水準の上昇に伴う中堅所得層に対する税負担の増加が，その累進構造のゆえにとくに著しいことを指摘し，所得税の累進度の緩和を勧告した。政府は，この答申を受けて昭和44年及び45年の税制改正において，適用税率の刻みの細分及び適用階層の拡大を行ない，答申の完全な実施を行なつたところである。

したがつて，相続税の税率についても，この所得税の税率の改正点をも含めて再検討することが

必要と認めた。

（最高税率と最低税率）

(3) 相続税の税率については，まず最高税率及び最低税率の検討を行なつた。現行の相続税の最高税率70%，最低税率10%は，すでに述べたように昭和33年の現行体系の採用の際，所得税との関連において定められたものであるが，所得税の最高税率は昭和37年の地方財源移譲に伴う税率の調整措置により75%に引き上げられている。したがつて最高税率については所得税と相続税は一致していない。

相続税と所得税の最高税率及び最低税率との関連については必ずしも定説があるわけではなく，諸外国の例をみても第103表のように区々である。

第103表 諸外国における相続税・所得税の最高・最低税率の比較

国名	相続税		所得税	
	最高税率	最低税率	最高税率	最低税率
アメリカ	77%	3%	70%	14%
西ドイツ	（第5階級）60%	（第1階級） 2%	53%	19%
フランス	（非親族）60%	（配偶者） 5%	63%	3%
イギリス	85%	25%	88.75%	38.75%

また，わが国の従来の両者の関係をみると第104表のとおりで，区々である。

第104表 相続税と所得税の最高税率の沿革

年次	相続税		所得税	
昭和9～11年	500万円超	13%	40万円超	36%
15	〃	33%	80 〃	65%
22	〃	60%	100 〃	75%
25	5,000万円超	90%	50 〃	55%
28	1億円超	70%	500 〃	65%
32	〃		5000 〃	70%
37	〃		6,000 〃	75%
41	1.5億円超	70%	〃	
44	〃		6,500 〃	75%
45	〃		8,000 〃	〃

したがつて，積極的に現在の税率の上下限を所得税との関連から切り離して改正するほどの必要性は認められなかつた。最低税率については，諸外国では比較的低い例が多い。これは結局課税最低限の定め方とも関連する問題であるが，あまり低い税率では，課税件数に比し，納付税額が少なくなつて，執行上の手数のみ増加することになるので，現行の最低税率をとくに引き下げる積極的な理由は見い出し得なかつた。

次に最高税率については，このところ，連年高額遺産階層の課税人員が増加する傾向が強いので，この観点からの検討を行なつた。たとえば，遺産総額1億円をこえる階層は昭和33年にはわず

か10件に過ぎなかつたが，昭和39年には87件，昭和41年には196件に累増し，昭和44年には実に591件に達している。しかも，これらの遺産1件当たりの金額は件数が少ないためかなりの変動があるが，昭和33年に約1億4,700万円であつたものが，昭和39年には2億2,700万円に上昇し，昭和44年では約1億8,300万円とやや減少しておおむね平均2億円に近い。相続税が富の過度集中抑制と社会的再分配を目的とするものであるという観点からは，このような高額財産階層の拡大に対応して，その最高税率を引き上げるべきではないかという考え方もありうるであろう。しかしながら，相続税の税率をあまりに引き上げることは，一般に負担が重いといわれている相続税について，さらにその負担感に拍車をかけることにもなりかねず，その結果生前贈与等による租税回避を増加させることになつてかえつて実質的公平を害し，再分配効果を阻むことにならないかという危惧もあるから，最高税率を引き上げることについてはなお検討を続けるべきものと認めた。

(税率の累進度の検討)

(4) われわれは，最高・最低税率の検討に引き続き相続税の各税率の累進度，すなわち現行の各税率の適用区分ごとの間差額（いわゆるブラケット）及び各税率の刻みについて検討を試みた。

相続税の累進度については，各財産階層の負担能力との関連で定めるべきものであることはいうまでもない。そこで，まず，この観点から検討を進めた。各階層別の負担変化の状況は，第105表のとおりである。しかし，この表から具体的にどの階層にどの程度の負担を求めるべきかについて示唆を得ることはできなかつた。さきに述べた昭和41年度の税制改正の答申の際の遺産5,000万円の実効税率20%，取得財産5,000万円の上積税率50%の目標ないし基準も，課税最低限が改正されればそれにより変わるし，評価の水準や蓄積の上昇でも異なり，それ自体，絶対的な基準とはいえないであろう。

第105表 相続税負担率の推移

遺産階級＼年	昭和33年	39	41	46
	%	%	%	%
1,000万円	9.6	6.1	—	—
3,000 〃	18.9	17.1	10.2	7.3
5,000 〃	26.7	25.3	18.1	16.1
1 億円	36.1	35.3	28.3	27.1
2 億〃	44.2	43.7	37.7	37.0
3 億〃	48.8	46.3	42.7	42.2
5 億〃	55.1	54.9	49.3	48.9

（備考） 相続人5人（妻・子4人）の場合によつた。

次に相続税の課税標準である財産階層別の分布の変化状況からこの問題を考えてみた。現行課税体系の採用された昭和33年を含めて最近数年間の遺産階級別課税人員の推移をみると第106表のとおりである。これによると，昭和33年当時における階級構成と現行税率が採用された昭和41年における階級構成との間には著しい差異が認められ，したがつて昭和41年の改正において大幅な税率緩和が行なわれたものである。しかし，昭和41年の階級構成と昭和44年の階級構成を比較してみる

と，依然として上位の階層へのシフトの傾向はみられるが，昭和33年から昭和41年への上昇の度合いに比すれば比較的緩やかである。

第106表　遺産階級別課税件数・遺産額

課税価格階級	件数						遺産額					
	昭和33年	39	41	42	43	44	昭和33年	39	41	42	43	44
	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
1,000万円以下	86.3	56.9	25.0	23.2	22.6	21.5	55.5	23.5	8.8	7.4	7.3	6.6
1,000万円超	6.2	16.9	28.2	27.2	26.3	26.2	10.8	12.9	15.1	13.3	13.0	12.3
1,500 〃	2.8	8.8	15.2	15.8	15.1	15.1	6.9	9.3	11.7	10.9	11.7	10.0
2,000 〃	2.2	8.2	14.3	14.6	15.9	15.2	7.7	13.0	14.9	14.2	14.6	14.1
3,000 〃	1.6	5.2	9.8	10.6	10.8	11.7	8.9	12.3	16.3	16.1	16.4	16.9
5,000 〃	0.7	3.2	5.4	6.0	6.7	7.2	6.2	16.8	15.4	16.1	17.8	18.7
1億円超	0.2	0.8	2.1	2.6	2.6	3.1	4.0	12.2	17.8	22.0	19.2	21.4
合計件数・遺産額	件 5,284	件 10,381	件 9,220	件 11,313	件 14,502	件 19,275	百万円 36,743	百万円 162,129	百万円 213,486	百万円 283.305	百万円 359,405	百万円 504,861
平均財産額							千円 6,954	千円 15,298	千円 23,648	千円 25,239	千円 25,085	千円 26,193

（備考）「国税庁統計年報書」による。

各階層の占める人員のウエイトをみると，最低区分（課税財産1,000万円以下）では，昭和33年の86.3%が昭和44年の21.5%へ，第2区分（課税財産1,000万円超1,500万円以下）では，昭和33年の6.2%から昭和41年のピーク28.2%を経て昭和44年の26.2%へ，第3区分（課税財産1,500万円超2,000万円以下）では，昭和33年の2.8%から昭和42年のピーク15.8%を経て昭和44年の15.1%へ，第4区分（課税財産2,000万円超3,000万円以下）では，昭和33年の2.2%から昭和43年のピーク15.9%を経て，昭和44年の15.2%へと変化している。この傾向は課税財産階級の分布でも同じであり，課税財産階級3,000万円以下の階級では，すでにウエイトの増加のピークをこえ，3,000万円超の階級はなお増加の傾向をもつている。

最近の宅地の相続税評価額をみるとかなりの上昇を示しており，その推移を各県の最高路線価平均額の推移状況でみると第107表のとおりで，評価の上昇は昭和41年を100とすると昭和46年で185となり，年率平均13%程度の増加である。宅地の相続財産のウエイトは昭和44年で39.1%であるので，これを40%として上記の増加率を乗じ，次いでその他の財産のこの5年間の値上り率を卸売物価指数の上昇率105.3%を参酌して5%とし，その他財産のウエイト60%に乗ずると，全体の相続税評価額は約137%の上昇となる。土地の相続税の課税財産中に占める割合は逐年増加の傾向にあり，昭和33年の41.9%から昭和44年の64.2%へと著しく増加している。また，近年における地価の上

第107表　各県最高路線価平均額の推移

	昭和39年	40	41	42	43	44	45	46
対前年比	101	105	106	106	110	118	114	128
41年基準比			100	106	117	134	149	185

昇が著しいことからみても，あるいはあとに述べるように近年相続税評価額を時価に近づける努力が行なわれていることからみても，相続財産の評価額の上昇はなお当分続くものとみてよいであろう。税率の改正を考えるに当たつては，こうした点をも考慮する必要があろう。

ところで，個人財産の増加の原因は，①数量的な財産の増加，②土地にみられるような公共投資等の社会開発による価値の増加及び③物価上昇に伴う名目的価額の上昇に分類できよう。このうち物価上昇による名目価額の上昇については，それだけで税負担が増加することのないよう一般的に税率調整(たとえば物価水準に見合う間差額調整など)による配慮を検討すべきであろう。しかし，その他の価額の増加については，実質的な増加であり，ことに高額財産階層ほど実質的な財産増加のウエイトが高いものと考えられるから，必ずしも減税の必要はないのではないかという考え方もでてこよう。

(所得税の税率との比較)

(5) 以上のような検討に加えて，われわれは，さらに所得税率との関連を検討した。所得税率については，昭和44年及び昭和45年の所得税の改正において，昭和43年の長期答申における中堅所得層に対する大幅な税率緩和の勧告を受けて，相当の税率緩和が実施されているが，これによるととくに中堅以下の所得階層の税率の緩和の程度が著しい。この所得税率と相続税率の構成を比較したものが第108表である。この表をみると所得税の限界税率は，相続税のそれを上回るように構成されて

第108表 相続税と所得税の税率比較

相続税		所得税	
税率	課税価格	税率	課税所得
10 %	60万円以下	10 %	30万円以下
15	150万円 〃	12	60万円 〃
20	300万円 〃	14	90万円 〃
25	500万円 〃	16	120万円 〃
30	800万円 〃	18	150万円 〃
35	1,200万円 〃	21	200万円 〃
40	1,800万円 〃	24	250万円 〃
45	3,000万円 〃	27	300万円 〃
50	5,000万円 〃	30	350万円 〃
55	7,500万円 〃	34	400万円 〃
60	1億円 〃	38	500万円 〃
65	1億5,000万円 〃	42	600万円 〃
70	1億5,000万円 超	46	800万円 〃
		50	1,000万円 〃
		55	2,000万円 〃
		60	4,000万円 〃
配偶者・子4人の課税最低限	1,200万円	65	6,000万円 〃
		70	8,000万円 〃
		75	8,000万円 超
		夫婦・子3人の課税最低限	(給与所得者) 約 115万円

いるが，下位の課税価格（所得）の階層では両者が非常に接近したものになつており，ことに課税価格（所得）60～90万円の階層の上積税率は相続税15％，所得税14％と逆に相続税が上回る結果になつている。

また，税率の間差額についてみると，所得税の最低税率10％の場合の間差額30万円に対する課税最低限（夫婦子３人の場合）約115万円の割合が26％であるのに比し，相続税の最低税率10％の間差額60万円に対する課税最低限（配偶者を含む相続人５人の場合）1,200万円の割合は５％であつて，所得税と相続税の課税最低限の構成が異なるという点を考慮しても，相続税の税率のブラケットがやや狭いのではないかと考えられる。

相続税の税率の刻み方は，昭和33年の現体系採用以来５％刻みとなつており，所得税の刻み方に比してどうかという問題もあるが，これは結局ブラケットをどのように定めるかということと関連する問題であろう。

（結　　論）

(6) 以上のような検討の結果，当調査会は，相続税の税率については最高税率の引上げについては，今後の問題として引き続き検討すべきものと認め，また相続税の税率の累進度についても，国民財産の増加の状況や分布の実情から，中小財産階層に重点を置いて，ゆとりのある家計の基礎となる財産の蓄積を阻害しないよう，かつ，昭和41年の税率改正以後の所得税率の大幅な緩和措置をも念頭におきつつ，その見直しについて検討を行なう必要があるとの結論に達した。

3　贈与税の負担

（贈与税負担についての考え方）

(1) 贈与税は，すでに述べたように相続税の補完税として，被相続人の生存中に財産を分割して贈与することにより相続税負担の回避を図ることを防ぐ趣旨から設けられているもので，相続税の体系と密接な関連を有している。したがつて，贈与税の負担についても，相続税との関連を離れて贈与税の負担のみをとり上げて論ずべきものではなく，常に相続税の補完税であることを念頭におきつつ，相続税負担とあわせて慎重に検討すべきものと考える。

（贈与税負担の現状と検討）

(2) 贈与税についても，相続税の例にならつてその課税件数の推移をみたものが第109表及び第110表である。この表によれば，昭和33年を100とした場合の課税件数の増加指数は，昭和38年に133に達したあと，昭和39年における基礎控除の引上げにより一たん75に低下したが，再び増勢に転じ昭和44年には180に上昇している。しかし，相続税の課税件数の伸びが昭和33年に比し昭和44年には367に達している（第100表参照）ことに比べれば，その上昇傾向は低いと考える。また，100万円以下の階層の占めるウエイトも依然かなり高い。

なお，現行贈与税の負担，すなわちその控除及び税率は，昭和41年の改正において相続税の課税最低限の大幅な引上げと税率の緩和に見合つて定められたものである。昭和46年の改正では贈与税の配偶者控除の引上げが行なわれたが，基礎控除，税率といつた一般的な負担水準に影響する改正

第109表　贈与税の課税状況及び基礎控除の累年比較

年次	課税件数(A)	贈与税額	(A)の指数	基礎控除
	件	百万円		万円
昭和33年	71,866	2,160	100	20
34	83,976	2,863	117	〃
35	91,658	5,054	128	〃
36	95,178	5,123	132	〃
37	87,859	9,198	122	〃
38	95,890	7,216	133	〃
39	53,694	5,380	75	40
40	68,009	7,624	95	〃
41	84,353	7,677	117	〃
42	95,851	10,140	132	〃
43	110,221	13,858	153	〃
44	129,304	18,804	180	〃

（備考）「国税庁統計年報書」による。

は行なわれていない。

贈与税の基礎控除については，昭和39年の改正以来すえ置かれているため，これを引き上げるべきではないかという意見もあつたが，この控除は少額不追求の趣旨で設けられたものであつて，贈与税が生前贈与による相続税負担の回避を防ぐ役割をもつという点を考慮すればその引上げには慎重を期すべきであると考えられる。ただ，財産評価の水準が上昇している現在，少額不追求とはいえ，贈与税の基礎控除をいつまでも現状のまま放置すると，執行上の負担を増加することは否定できないので，この点からの検討はなお必要であろう。また，贈与税の税率については，相続税の税率を検討する際には，それとのバランス等を含め，ともに検討することが適当であろう。

第110表　贈与財産階級別の人員・財産構成割合の累年比較

財産価額階級区分	件数					財産額				
	昭和33年	39	41	43	44	33	39	41	43	44
	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
50万円以下	86.6	32.3	32.0	26.0	23.8	69.1	18.1	16.1	11.4	9.8
50万円超 100万円以下	11.1	50.9	48.6	48.1	47.5	20.4	41.3	38.4	33.7	30.9
100 〃 200 〃	7.9	13.0	14.7	18.9	20.5	6.9	22.3	24.8	25.2	25.8
200 〃 400 〃	0.3	2.9	3.6	5.1	5.9	2.4	10.1	10.9	15.7	14.6
400 〃 700 〃	0.1	0.6	0.7	1.2	1.4	0.9	3.9	4.2	3.3	6.5
700 〃 1,000 〃	—	0.2	0.2	0.3	0.4	0.2	1.5	1.7	2.9	2.9
1,000 〃	—	0.1	0.1	0.4	0.5	0.1	2.8	3.9	7.8	9.5
計	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0

（備考）「国税庁統計年報書」による。

（結　　論）

(3) 以上のような検討の結果，当調査会は，贈与税の負担に関しては，基礎控除については，相続税との関連を念頭におきつつ検討すべきであり，また，税率についても，相続税の税率の検討の際に，これとあわせて検討すべきものとの結論に達した。

第3　夫婦間の財産移転に対する課税

1　問題の所在

わが国の民法は，自己の名で得た財産はその者の固有の財産とするいわゆる特有財産制を採用しており，わが国の相続税及び贈与税の制度もこれを前提として組み立てられている。これを夫婦財産についてみると，民法は夫婦の一方が婚姻前から有していた財産及び婚姻中に自己の名で得た財産は，夫婦それぞれの財産となるいわゆる夫婦別産制によつているので，たとえば夫が収入を得て妻が家事に専念している場合において，夫の収入で購入した財産はすべて夫の財産となり，これを妻名義にすれば贈与ということになり，そこに贈与税が課されることとならざるを得ない。相続の場合には，配偶者の相続税は遺産3,000万円の場合を限度として民法の法定相続分までの相続は非課税とされているが，この限度をこえて配偶者が取得する財産については相続税が課されることとなつている。このような従来の考え方について，

(イ)　最近，とくに夫婦間の財産形成について，夫婦の財産は相互の協力によつて形成されたものであるという認識が高まり，夫婦間の財産移転は相互間に贈与という認識が少なく，一般もこれを他の者の相続や贈与とは異なるとする観念が次第に強くなつてきつつあり，また，

(ロ)　戦前の家族制度のもとにおける親子間のような親に対する子の扶養義務の観念が次第に希薄となつてきており，民法上配偶者は，他方の配偶者の相続財産について遺留分の定めがあるとはいうものの，配偶者は，その生存中に他方の配偶者へある程度の財産を贈与して将来の生活保障をするという傾向が現われていることから，配偶者の財産形成に対する寄与を夫婦間の財産移転に対する課税の面で何らかの形で評価せよという意見が強く，ひいては，夫婦間の財産移転は，非課税とすべきであるという主張も現われている。

2　課税方式の沿革と昭和46年の改正

(昭和33年税制)

(1)　現行体系が採用された昭和33年以降における配偶者に対する課税の沿革をみてみると，次のとおりである。すなわち，まず，昭和33年の改正においては，配偶者の相続税については，通常の方法で計算した額の2分の1を減額することとされたが，高額財産階層に対してはその受益を制限するため，その控除額は，相続税の総額の計算上，配偶者の税額として計算された金額すなわち，配偶者が基礎控除後の純遺産を法定相続分に従つて取得したものとした場合の税額の2分の1を限度とされ，さらに遺産3,000万円をこえる場合には，遺産3,000万円の場合の控除額を限度とされた。

このような配偶者に対する控除が設けられた趣旨は，配偶者が遺産の形成に寄与したこと，配偶者の老後の生活を保障すること及び配偶者の相続財産については子が相続した場合に比し，次の相続税を課税される時期が早いことを考慮したものとされている。

（配偶者控除の創設）

(2) しかしながら，夫婦間の贈与については，すでに述べたようにわが国の民法が特有財産制によつており，夫が得た収入で取得した財産は，妻の財産形成への寄与はあるにしても，夫の財産と考えられているという社会的な背景に従つて，わが国の相続税・贈与税の制度が組み立てられていることから，夫名義の財産を妻に変更した場合には，これを贈与とみて贈与税を課税し，特別の取扱いは設けられていなかつた。

その後夫婦の財産形成に対する配偶者の寄与を評価し，課税上何らかの措置を設けよという要望が次第に強まつてきた。ことに，夫婦間の贈与の現状をみると，最近における親子間の扶養義務の観念が薄らいできていることから，夫の死後における妻の生活保障の意図で行なわれるものが少なくないところから，夫婦間の財産移転に対する課税の基本的あり方については今後の検討に待つとしても，贈与税について妻の財産形成の寄与を評価する何らかの措置がさし当たり必要であるという意見が強くなつた。そこで，このような見地から，昭和41年の税制改正において，あとに残された配偶者の生活上最も必要であると思われる居住用財産の贈与につき160万円の贈与税の配偶者控除の制度が設けられ，これとのバランスから相続税についても遺産にかかる配偶者控除（15年をこえる婚姻期間1年につき20万円・最高200万円）の制度が設けられた。また，昭和42年の改正では配偶者の財産承継の実情を考慮して配偶者の税額控除が拡大され，遺産額3,000万円までの配偶者の法定相続分までの財産の相続については，相続税を課さないこととされた。

（昭和46年の改正）

(3) さらに，当調査会は，さきに述べたように，昭和46年度の税制改正に関する答申において，①妻の座を税制上さらに優遇せよという要望が一段と高まつたこと，②配偶者控除制度の創設された昭和41年以後居住用の土地，家屋に相当の値上りがあつたこと及び③経済成長に伴つて財産形成のテンポが早まつてきたことを考慮し，贈与税及び相続税の配偶者控除の引上げと適用要件の緩和を行なうべき旨を答申した。政府は，この答申を受けて，昭和46年の税制改正において，贈与税の配偶者控除を160万円から360万円に引き上げ，適用要件を婚姻期間25年以上から20年以上に緩和し，これとのバランスから，相続税の遺産にかかる配偶者控除についても15年をこえる婚姻期間1年ごとに20万円，最高200万円とされていたのを10年をこえる婚姻期間1年ごとに40万円，最高400万円に引き上げた。

3　諸外国の配偶者に対する取扱いを中心とする相続税・贈与税の概要

（アメリカ）

(1) アメリカの相続税及び贈与税の概要は次のとおりである。

(イ) 遺　産　税

① アメリカの相続税はいわゆる遺産税の形をとつている。したがつて，税額は，遺産が相続人間にどのように分配されたかに関係がない。遺産の基礎控除額は6万ドルである。注目すべきは配偶者控除で，夫の遺産の価額の2分の1が控除される。正確には配偶者控除は，調整総遺産の

価額の２分の１である。調整総遺産とは，遺産の総額から債務や葬式費用を控除したもので，基礎控除（６万ドル）前のものである。遺産のなかに夫婦共有財産があるときは，③で述べるようにそもそもその半分は遺産に含められないので，これを調整総遺産のなかに含めない。配偶者の実際に取得した財産が調整総遺産の２分の１以下の場合には，配偶者控除は，その取得した財産の価額が限度となる。

② 遺産の総額から基礎控除，配偶者控除，慈善控除等を差し引いた課税遺産額に３％から77％までの超過累進税率を適用して税額を算定する。

③ カリフォルニア，アリゾナ，テキサス等の共有財産州における遺産は，もともと半分（死亡した夫の持分のみ）しか遺産税の課税の対象にならない。そこで，コモン・ロー州においてこれとのバランスを図るため，1948年の歳入法により導入されたものがこの配偶者控除である。

(ロ) 贈 与 税

① 贈与税は，遺産税の回避を防ぐことが主たる目的である。日本の場合と異なり，贈与税は贈与者に課される。基礎控除は一暦年3,000ドルであり，別に生涯控除３万ドルが認められる。

② 夫婦間で特有財産の贈与があれば，贈与価額の２分の１に当たる配偶者控除が認められる。共有財産が一方の特有財産になつたときは，その半分について贈与税が課される。夫又は妻が第三者に対して行なつた贈与については，夫婦がそれぞれ半分ずつを贈与したものとして取り扱われ，基礎控除がそれぞれ適用される。

③ 贈与税は一生累積の形をとつており，以前に贈与していれば，本年分を含む全贈与について贈与税額を計算し，過去の贈与税額を控除して，本年に納付すべき税額とする。

④ 税率は2.25％から57.75％に至る超過累進税率である。

（イギリス）

(2) イギリスは遺産税だけであり，贈与税はない。

(イ) イギリスは遺産税体系をとり，原則として遺言執行者が納税義務者とされ，遺産税納付後の残余額を分配する。死亡前７年間の贈与は相続財産に加算して課税されるが，贈与税の制度はない。

基礎控除は12,000ポンドであり，税率は25％から85％（ただし，実効税率80％を限度とする。）の超過累進税率である。

(ロ) イギリスでは夫婦別産制を採用しており，配偶者の相続税について特別に負担を軽減する制度はない。ただし，配偶者の死亡により遺産税を課せられた一定の財産については生存配偶者が無能力者であつて，当該財産を処分できない場合には，その者の死亡の際には遺産税を課されない。

（西ドイツ）

(3) 西ドイツの相続税・贈与税の大要は，次のとおりである。

(イ) 税法上，相続と贈与は一体となり同じ取扱いを受ける。課税方式は，各人の取得財産に対して課税する取得税体系をとつている。同一人から10年以内に贈与によつて取得した財産については，累積して贈与税又は相続税が課税される。

配偶者及び直系卑属については基礎控除が，それ以外の者には免税点が適用される。

税率は，相続人又は受贈者を，血縁関係の濃淡に従つて５階級に分け，血縁関係の薄いものほど高い税率が適用される。

(ロ) 配偶者については，子又は孫（直系卑属）が生存している場合は，25万マルクの配偶者控除がある。なお，子は３万マルク，孫は２万マルクの基礎控除を受ける。

子又は孫（直系卑属）が生存していない場合は，配偶者は３万マルクの基礎控除を受ける。

配偶者及び子の税率は２～15％であり，他の階級に比べて低くなつている（たとえば，血縁関係のない者の場合は14～60％）。

(ハ) 西ドイツでは，夫婦財産制として付加利得共同制をとつている。相続の場合は，遺産の４分の１は生存配偶者の所有とみなして課税しない。これは婚姻期間中に夫婦が取得した財産を婚姻解消の際に清算しようとする趣旨によるものである。生前に婚姻を解消する場合には，婚姻中に増加した財産を折半するよう他の配偶者に財産の分与を請求できることとされており，この分与財産の取得には課税されない。

（フランス）

(4) フランスにおける相続税及び贈与税の大要は次のとおりである。

(イ) 税法上相続及び贈与は一体となり，同じ取扱いを受ける。相続税，贈与税とも取得課税体系をとつている。

基礎控除は，配偶者及び直系親族は10万フラン，傍系親族は５万フランである。

税率は，配偶者は５～20％であり，以下血縁関係が薄くなるに従つて高率となる。

(ロ) フランスでは一般に夫婦共有財産によつており，残された配偶者の当該取得分は相続税の課税価格に算入されていない。いわば配偶者に対する２分の１控除がある形になつている。

（カナダ）

(5) カナダでは，夫婦間贈与については非課税とされる（1968年10月23日施行）。従来は夫婦が居住の用に供している家屋の贈与については一生に１回，10,000ドルを限度として非課税とされていた（ケベック州は夫婦共産制，その他の各州は夫婦別産制）。

4 検　　討

夫婦間の財産移転に対する課税については，配偶者の財産形成に対する貢献を一層評価する方向で現行の優遇措置の拡充を図るべきであるとする意見があり，さらには，より基本的に，相続税は世代をこえる相続の場合に課税すれば足り，夫婦間の財産移転はすべて非課税とすべきであるといつた考え方が最近主張されている。このような考え方，とくに後者の主張については，わが国の夫婦財産制度のあり方及び歴史的社会的背景を反映する現実の夫婦間の財産関係を十分に認識し，これとの調和を図る方向で問題を解決する必要がある。この点については，今後なお十分な検討を行なう必要があり，したがつて，最終的な方向はまだ見い出すには至つていないが，現段階でのわれわれのこの問題についての考え方は，おおむね次のとおりである。

（現行制度の今後の方向）

(1) まず，現行の優遇措置をさらに拡充すべきかどうかについては，すでに述べたように昭和46年の改正において，相続税の遺産にかかる配偶者控除及び贈与税の配偶者控除の控除額の引上げ及び適用要件の緩和を行なつたが，今後とも，一般の課税最低限の引上げ，税率の調整等とのバランスをも考慮しながら結論を出すべきものと考える。また，この問題は，後述の夫婦間財産移転の非課税についての検討の進展とも関連するので，今後の現行措置の改正の検討に当たつては，これらの点を十分に考慮する必要があろう。

（遺産の２分の１控除制度）

(2) 第二に，夫婦間の財産移転について，共有財産制の場合やこれとのバランスという観点から採用されている遺産の２分の１控除制度を採用すべきであるという意見については，わが国の民法の相続分の制度と直接ふれる問題であり，法制審議会でこれらの問題の検討を開始したばかりのところであるので，その審議状況の推移にも配意しつつ，引き続き慎重に検討すべき問題であると考えるが，これまでの検討の過程では，次のような問題点が指摘されている。

(イ) 遺産の２分の１までの配偶者控除が認められている国（たとえばアメリカ）は同じ国のなかに，夫婦財産制について共有制と別産制をとる州があり，両者の間のバランスをとるために導入されたものであり，このような事情のないわが国に，この制度を導入する理由に乏しい。

(ロ) 社会一般が妻の財産形成に対する貢献を評価するといつている場合にも，必ずしも半分というものではなく，婚姻期間，妻の財産や所得の状況等個別事情により種々異なつているように思われる。現在の法定相続分までの相続税の非課税措置は，これらの平均的なものであり，社会通念に従つたものではないかと考えられる。また，これを改めるには未成年の子の養育のために果たす相続分の役割，他の財産蓄積への寄与者への配慮等も慎重に考えなければならない。

(ハ) 共有財産制と同じ結果になるようにせよということであれば，夫婦財産制度という民法上の制度について十分検討してそれから改めるべきで，税制が先行することは十分慎重に行なうべきである。夫婦間の財産移転のみでなく，夫が他人へ贈与したら，夫と妻と半分ずつ贈与したと考えるのか等解決すべき問題が多い。

(ニ) 税制で，配偶者の遺産２分の１までの取得を非課税とすると，相続分の民法の規定は有名無実となり，税法が民法をまげることになる。

(ホ) 所得税の課税単位について，いわゆる二分二乗方式の世帯合算課税方式が採用された場合，相続税についても，遺産の２分の１までの配偶者控除を採用すべきではないかとの意見がある。これについても，所得税の二分二乗方式は，所得税の税額計算の方式であり，民法の夫婦財産制度と直接関係はなく，夫婦間の財産移転を贈与，相続とみるかどうかは直接に夫婦財産制の問題であり，民法の規定と整合性のない税制は適当でないとの考え方がある。

(ヘ) 遺産の２分の１の配偶者控除は，高額財産階層にとくに大きい利益を与える。この効果は，この制度の導入の可否を検討する際に十分に考慮しなければならない。

とくに，所得税の二分二乗方式についても資産所得をその対象とするかどうかの論議があると

すれば，相続税においても結婚前から死亡配偶者が代々相続して有していた資産（高額資産には，このようなものが多い。）について，その2分の1の取得を非課税とするのは根拠に乏しい。

（夫婦間財産移転の全額非課税制度）

(3) 第三に，夫婦間の財産移転についてはこれを非課税とすべきであるとの意見については，わが国の夫婦財産制の基本にふれる問題でもあり，早急な結論を出し難いと考えるが，これまでの検討の過程では，次のような問題点が指摘されている。

(イ) 夫婦間の財産移転をすべて非課税とする考え方は，配偶者は同世代であり，相続が間もなく再び生ずるからという考え方によっているようであるが，相続税は相続人の生存中の課税の清算で，その死亡の際に富の再分配を図るということが大きな目的であり，このことは維持すべきものと考えられる。なお，夫婦間の財産移転については，たしかに贈与という認識が薄いものが多いことは事実であろうが，結婚後間もない贈与など明らかに贈与する意思のある場合まで非課税とすることは，むしろ一般の感情に合致しないのではないかと考えられる。

(ロ) この問題は，結局夫婦財産の形成に対する妻の寄与を評価せよということにもつながるが，そうであれば(2)で2分の1の配偶者控除の問題点として述べたと同じ問題，すなわち個別的な婚姻期間等により異なるとか他の財産蓄積への寄与者についても考慮する必要があるとか，民法の夫婦財産制度や相続分を無意味にして税法が社会通念より先走ることになるとかの問題点が生じるので，全部を常に妻に取得させ，それを非課税とすることが妥当だとは考えられない。

(ハ) 配偶者の財産取得について全額非課税とする制度は，諸外国の立法例をみても，わずかにカナダにその例をみる程度でほとんど採用されていない。これには，たとえば，夫婦間財産移転を全額非課税とした場合にも，半分だけを配偶者が相続して残り半分は子供が相続することとし，その配偶者が死亡したときにそれをまた子供が相続することとした方が，全体としての税額は少なくて済む等こうした制度が採用されないのには，それなりの種々の理由があるものと考えられる。

(ニ) 上記のような問題を一切考慮することなく，夫婦間の財産移転を非課税とするとしても，そのときは，夫婦間の財産の移転がない場合の夫婦財産の所有関係を税法上どうみるかを定めなければならない。この夫婦間相続を全額非課税とする処理は，夫婦財産制が共有制をとる場合でも説明困難である。

5 結　　論

われわれは，夫婦間の財産移転に対する課税のあり方について，上記のように検討を進めたが，この問題はすでにみたように，民法の夫婦財産制度と密接な関連をもつており，税制の基本的なあり方そのものを改めるとすれば，民法との調和を保ちつつ，かつ，様々な現行相続税・贈与税制度との調整が図られなければならないものである。

夫婦財産制度のあり方については，法制審議会において審議が進められることになつているという事情もあるので，当調査会としては，その審議の状況に配意する一方，夫婦間の財産移転に対する課税のあり方で税制自体として解決すべき点についてはさらに検討を進めることとして，夫婦間における財産相続の実情に見合つた課税の実現を図ることが適当であると考える。

第4　その他の問題

1　相続財産評価の引上げ及び評価の統一

（相続財産評価の実情と前回の長期答申）

(1)　相続税の課税対象となる財産，ことに土地についての評価は時価に比してかなり低いといわれている。財産の評価は，財産の現況に応じ，不特定多数の当事者間で自由な取引が行なわれる場合に通常成立すると認められる価額，すなわち時価の額によることとしているが，現実の評価は，相続財産が通常すぐに売買されるものでないこと，もし処分するとなれば換金のため売り急ぐ傾向が多いことから処分価額が低くならざるを得ないことなどの実情が勘案されて，いわゆる市場価格より低めになつている。さらに，土地については，地価の上昇のため都市近郊の土地の値上りがとくに著しいが，課税上の評価はこれに必ずしも追随していないというのが現状である。

このような事実が，相続財産のうちに占める土地のウエイトが高い場合と土地以外の財産の占めるウエイトが高い場合との間に，また，同じ土地の相続であつても開発地域内の土地を相続した場合と既成市街地内の土地を相続した場合との間に，相続税負担のアンバランスを生ずる原因となつていると考えられるところから，前回の長期答申では，負担の公平の見地から土地の評価額をできるだけ市場価格に近付ける方向で努力すべきこととされている。

（相続財産評価の引上げ）

(2)　この答申に基づき，また，昭和44年春の地価公示法の国会審議の際の付帯決議において，相続税における土地評価額の適正化の指摘を受けていることをも考慮し，同法による地価公示制度が昭和45年から実施されたことを勘案して，国税庁は相続税における土地の評価について，昭和46年から3年間を目途に段階的に引上げを行なうこととしている。昭和46年にはその初年度として相当程度の引上げが行なわれているところであつて，適正な評価水準への引上げの努力が払われていることが認められる。しかしながら，現在のところ，なお評価水準は市場価額に比し低いので，われわれは，負担公平の見地から今後とも適正な水準にまで近付けるべく努力が払われるべきものと考える。

（評価の統一）

(3)　課税上の財産の評価については，昭和36年の固定資産評価制度調査会による「固定資産についての相続税等の評価は，原則として，固定資産税の評価額によることにより，評価の統一を図るべきである」との答申があり，これを受けて，昭和39年において，国，地方を通ずる評価の統一を図るための努力が払われたことは，周知のとおりである。しかし，その後固定資産税の評価替えの時期に当たる昭和42年度において評価替えが行なわれなかつた反面，相続税の評価については昭和39年以後における市場価格の上昇に応じて毎年引上げが実施されてきたので，現在では統一評価の原則はくずれてきている。

また，地価公示法に基づく地価公示制度が発足し，昭和45年4月に第1回の地価公示が行なわれ

ているが，この公示価格と相続税・固定資産税の評価額にもまだ乖離があり，評価の目的なり，方法が異なることはあるにしても，国や地方公共団体のような公的機関の評価がこのように区々であることは，納税者の不信を招くことにもなりかねない。

現在においても固定資産税と相続税の評価の統一のための努力は，全市町村における宅地の最高路線価の調整等を通じてかなり行なわれており，また，公示価格についても相続税課税の際の評価上の資料として昭和46年分の評価からこれを活用していることが認められるが，今後とも相続税と固定資産税の評価の統一のための努力を行なうとともに，さらには地価公示制度の充実をまつて，公示価格との均衡を失しないよう評価を行なう方向で検討を続けることが望ましい。

2　事業用財産に対する課税

農地を後継者に一括生前贈与をした場合には，現在その贈与税について贈与者の死亡まで納期限を延長し，相続税で清算する特例が設けられている。この制度にならい，後継者対策のため中小企業の事業用財産についても同様の特例を設けるべきではないかという意見がある。しかし，農地についての現行特例は，農業基本法の趣旨にかんがみ，農地の細分化防止と後継者育成の見地からとくに設けられたもので，農業経営に不可欠であり，しかも農地法上の制約から経営と所有とが不可分とされる農地に限つて認められるものである。これに対し，中小企業の場合には，このような経営と所有との不可分といつた制約はなく，また，贈与から相続までの現況把握が困難な償却資産が多い等の難点があるので，なお慎重に検討を続けるべきであろう。

3　生命保険金・退職手当金に対する課税

生命保険金は，相続税法上相続財産とみなされて課税されるが，それが社会保障制度を補完するものであるとの観点から，一定額を非課税とする制度が設けられている。この非課税額の変遷は第111表のとおりであつて，昭和42年の改正によつて法定相続人1人当たり100万円とされたが，その後における物価の上昇，保険金の支払額の推移等を考慮すると，ある程度の引上げが必要と認められたので，当調査会は昭和46年度の税制改正に関する答申において，これを150万円に引き上げることを答申した。

第111表　生命保険金・死亡退職金の非課税額の変遷

年次	生命保険金	死亡退職金
昭和26年	相続人1人ごと　10万円	なし
27	〃　20万円	相続人全員で　20万円
28	〃　30万円	〃　30万円
29	〃　50万円	〃　50万円
33	〃　〃	法定相続人×　50万円
40	〃　100万円	〃　〃
42	法定相続人×　100万円	〃　〃
46	〃　150万円	〃　80万円

また，死亡退職金についても生計の中心となつていた働き手を失なつた場合の遺族の生活保障としての性格を有するものであるとの観点から，生命保険金と同様に一定額が非課税とされているが，これについても生命保険金とのバランスから法定相続人１人当たりの非課税額を80万円に引き上げることを答申した。

この答申を受けて，昭和46年の税制改正においては，答申どおりの控除額の引上げが実施されている。

今後においても，この両控除については，その性格，他の控除とのバランス等を十分考慮のうえ，その取扱いを検討すべきであろう。

第5章　間　接　税

第1　概　　観

（序　　説）

(1)　わが国の間接税の体系は，各税の性格に照らし，①特殊なし好品の消費に関連する課税（酒税，たばこ専売納付金等），②しゃし的，趣味・娯楽的，便益的な物品又はサービスの消費に関連する課税（物品税，入場税等），③道路財源としての受益者負担的な消費課税（揮発油税等），④流通課税（印紙税，登録免許税等），⑤その他の特殊な目的による課税（関税，とん税等）に分類することができる。これらの個別消費税を中心とする間接税の税収は，昭和46年度（当初予算。以下同じ。）で国税収入総額の33.4％を占めている。

さきに税体系のところで述べたように，間接税の大宗を占める消費課税については，所得税と異なり，人的控除等の個別的配慮を加えたり，累進課税を行なつたりすることが事実上困難であり，所得に対する課税の方がより個別の納税者の担税力に即応した負担を求めることができるといわれている。しかし，所得税では，理論的にはともかく現実には制度や執行の面で個別的な負担に差別が生じることがあるのに対して，消費税ではそのような差別が生じることは比較的少ない。所得税と消費税とは，この両者が適当に組み合わされることによつて垂直的，水平的公平が確保され，全体として実質的な公平が実現されるといえよう。

したがつて，消費税が所得税とあわせて税制上果たすべき役割を考慮し，今後消費税ひいては間接税が税体系において適切な地位を維持するよう配慮を加えていくことが必要であろう。

（間接税の比重の推移）

(2)　わが国の税体系に占める間接税の地位は，第112表に示すように，昭和33年度の51.3％をピークとして累年低下の傾向を示しており，昭和46年度では33.4％となつている。

われわれは，間接税を構成する各税をその性格に従つて(1)に述べたように，①し好品課税，②個別物品又はサービス課税，③道路整備財源，④流通税，⑤その他の五つに分類し，各分類ごとに国税収入中に占める比重の推移を検討した。

第112表は，戦前の昭和9～11年度，シャウプ税制改正の結果が現われたとみられる昭和26年度及び33年度以降における間接各税を，さきに述べた各税の性格による五つの分類ごとに国税収入総額及び間接税収入総額に占める割合で示すものであるが，これでみると，次のことがいえると思われる。

①　し好品課税たる酒税，たばこ専売納付金及び砂糖消費税の比重は，最も顕著に低下の傾向を示しており，昭和26年度において国税収入総額の34.4％を占めていたものが，昭和46年度では3分の1弱の11.3％まで低下している。これは，(a)これらのし好品はその消費の伸びに限界があり，

個人消費支出の伸びを上回つて増加することは期待できないという特徴をもつていること，(b)酒税について過去にかなりの減税が行なわれてきたこと，(c)その税率は原則として従量税によつていること等によると思われる。

② 個別物品又はサービスに対する課税としての物品税，入場税，トランプ類税及び通行税の比重は，昭和26年度の約2倍となつているが，最近における消費支出の増大，消費水準の高度化，平準化の傾向にもかかわらず，低位にとどまつている。これは，この種の課税の大宗をなす物品税が，シャウプ勧告を背景として，その課税対象を主にしゃし品ないしは比較的高価な便益品や趣味・娯楽用品に限定するという考え方をとつてきたことによるところが大きい。このような考え方から，所得水準の上昇とともに，従来は高級な消費とみられていたものが次第に一般化するにつれて，物品税の課税範囲も漸次縮小されるに至つている。その他，中小企業対策等の政策的要請等もあつて，従来からしばしば税率の軽減と課税範囲の縮小が行なわれてきたのが実情である。この結果，現行の物品税制度は最近における消費の動向に必ずしも適応しなくなつている点が見受けられ，これが最近における消費の高級化，大量化にもかかわらず，国税収入に占める物品税の税収の割合が低位にとどまり，かつ，また低下する傾向にある理由であると思われる。

③ 道路整備目的財源たる揮発油税，地方道路税及び石油ガス税の比重は，昭和26年度の1.2％から昭和41年度の9.6％まで増加したが，これをピークにその後若干減少の傾向を示している。この場合，揮発油に対する課税が，昭和29年，32年，34年，36年及び39年にそれぞれ引き上げら

第112表 国税収入に占める間

区分			昭和9～11年度	26	33	34	35	36
			%	%	%	%	%	%
国税収入計			100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
直接税計			34.8	58.8	48.7	49.7	54.3	55.1
間接税計			(100.0) 65.2	(100.0) 41.2	(100.0) 51.3	(100.0) 50.3	(100.0) 45.7	(100.0) 44.9
間接税の内訳	①し好品課税	酒税	(62.6) 40.8	(83.5) 34.4	(62.0) 31.7	(54.7) 27.6	(51.5) 23.6	(49.2) 22.1
		たばこ						
		砂糖消費税						
	②個別物品又はサービス課税	物品税	(5.1) 3.3	(5.5) 2.3	(11.3) 5.9	(11.9) 5.9	(12.5) 5.7	(13.0) 5.9
		入場税						
		トランプ類税						
		通行税						
	③道路整備目的財源	揮発油税	(—) —	(3.0) 1.2	(11.5) 5.9	(14.2) 7.1	(14.8) 6.7	(16.3) 7.3
		地方道路税						
		石油ガス税						
	④流通税	取引所税	(12.3) 8.0	(3.5) 1.4	(6.6) 3.4	(7.3) 3.8	(7.6) 3.5	(7.3) 3.3
		有価証券取引税						
		日銀券発行税						
		印紙収入						
		自動車重量税						
	⑤その他	関税	(20.0) 13.1	(4.5) 1.9	(8.6) 4.4	(11.9) 5.9	(13.6) 6.2	(14.2) 6.3
		とん税等						

れ，また，41年には石油ガス税が創設されたことを考慮に入れる必要がある。

④ 流通税には各種の税目があり，その全体の比重は，昭和34年度以降40年度まで若干減少の傾向がみられたが，その後再びその比重が増加している。これは，昭和40年度頃までは有価証券取引税の税収入が株式市場の不況により減少傾向にあつたことのほか，印紙税や登録税が定額税をとり，所得や物価水準の推移に即応しなかつたため，その比重が低下したが，その後，株式市場の好転，昭和42年度における印紙税及び登録免許税について所得，物価水準の上昇に応じた負担調整が行なわれたこと，さらに昭和46年度における自動車重量税の創設等から，再びその比重が増加してきたものと思われる。

⑤ その他の間接税の収入の比重は，昭和42年度までほぼ累年増加してきたが，その後減少に転じている。この項目は，関税収入の動向に影響されるところが大きいが，昭和42年度までは経済の発展に伴つて輸入が増大した反面，その後，43年度からケネデイ・ラウンドに基づく関税率の引下げが行なわれたことを反映しているものと思われる。

（個人消費支出に対する消費税等の負担率の推移）

(3) 次に，個人消費支出に対する消費税等の負担率をみると，第113表のとおりである。これでみると，個人消費支出に対する消費税等の負担率は，その総額で，昭和26年度の8.3%から，昭和46年度では，4.9%に低下している。これを課税対象の性格によつて分類した負担率でみると，

① し好品課税については，昭和26年度の7.5%から，昭和46年度では2.3%と大幅に低下している

接 各 税 の 比 重 の 推 移

37	38	39	40	41	42	43	44	45	46（当初）
% 100.0	% 100.0	% 100.0	% 100.0	% 100.0	% 100.0	% 100.0	% 100.0	% 100.0	% 100.0
57.8 (100.0) 42.2	57.9 (100.0) 42.1	58.5 (100.0) 41.5	59.2 (100.0) 40.8	59.3 (100.0) 40.7	60.6 (100.0) 39.4	61.7 (100.0) 38.3	63.8 (100.0) 36.2	66.0 (100.0) 34.0	66.6 (100.0) 33.4
(47.0) 19.8	(44.6) 18.8	(43.8) 18.2	(42.0) 17.1	(41.4) 16.9	(38.5) 15.2	(39.0) 14.9	(36.6) 13.2	(35.3) 12.0	(33.8) 11.3
(11.7) 4.9	(12.0) 5.0	(11.9) 4.9	(11.4) 4.6	(10.3) 4.1	(11.6) 4.5	(13.1) 5.0	(13.9) 5.0	(13.9) 4.7	(13.9) 4.6
(19.0) 8.0	(19.2) 8.1	(20.5) 8.5	(22.5) 9.2	(23.4) 9.6	(23.2) 9.2	(22.5) 8.6	(22.8) 8.2	(23.2) 7.9	(23.9) 8.0
(7.4) 3.2	(7.3) 3.1	(6.6) 2.8	(7.0) 2.9	(7.2) 2.9	(7.9) 3.1	(8.3) 3.2	(8.8) 3.2	(9.1) 3.1	(10.8) 3.6
(14.9) 6.3	(16.9) 7.1	(17.2) 7.1	(17.1) 7.0	(17.7) 7.2	(18.8) 7.4	(17.1) 6.6	(17.9) 6.6	(18.5) 6.3	(17.6) 5.9

こと，

② 個別物品又はサービス課税については，昭和33年度以降おおむね１％前後にとどまつていること，

③ 道路整備目的財源については，昭和35年度までは若干増加の傾向があつたが，その後はほぼ横ばいにとどまつていること

が認められる。これらの理由は，おおむね(2)に述べたところに対応するものと思われる。

第113表　個人消費支出に対する消費税等の負担率の累年比較

年度	個人消費支出(A)	し好品課税		個別物品又はサービス課税		道路整備目的財源		消費税等合計	
		金額(B)	(B)/(A)	金額(C)	(C)/(A)	金額(D)	(D)/(A)	金額(E)	(E)/(A)
	百万円	百万円	%	百万円	%	百万円	%	百万円	%
昭和 9～11年度	10,962億円	499億円	4.5	42億円	0.4	—億円	—	541億円	4.9
26	33,001	2,491	7.5	164	0.5	90	0.3	2,745	8.3
33	72,002	3,783	5.3	693	0.9	701	1.0	5,177	7.2
34	79,944	3,776	4.7	825	1.0	979	1.2	5,580	6.9
35	90,652	4,237	4.6	1,032	1.1	1,218	1.3	6,487	7.2
36	105,183	4,921	4.7	1,305	1.2	1,632	1.6	7,858	7.4
37	121,364	4,740	3.9	1,176	1.0	1,922	1.6	7,838	6.5
38	142,878	5,129	3.6	1,376	1.0	2,202	1.5	8,707	6.1
39	164,324	5,753	3.5	1,561	1.0	2,694	1.6	10,008	6.1
40	184,690	5,622	3.1	1,530	0.8	3,006	1.6	10,158	5.5
41	209,482	6,179	2.9	1,530	0.7	3,495	1.7	11,204	5.3
42	238,926	6,666	2.7	2,013	0.8	4,026	1.7	12,705	5.3
43	274,400	7,959	2.9	2,671	1.0	4,600	1.7	15,230	5.6
44	316,906(見込)	8,550	2.7	3,258	1.0	5,327	1.7	17,135	5.4
45	370,000	9,323	2.5	3,659	1.0	6,135	1.7	19,117	5.2
46予算	428,500	9,975	2.3	4,101	1.0	7,047	1.6	21,123	4.9

（備考） し好品課税は酒税，専売納付金及び砂糖消費税，個別物品又はサービス課税は物品税，トランプ類税，入場税及び通行税，道路整備目的財源は揮発油税，地方道路税及び石油ガス税の収入額をそれぞれ合計したものである。

（検討の要約）

(4) わが国の税体系に占める間接税の比重やその個人消費支出に占める負担の推移等に関する上記のような検討から，おおむね次のようなことがいえよう。

(イ) わが国の税制の沿革をみると，第二次世界大戦前の昭和９～11年度においては，国税収入に占める間接税の比重は約65％と，間接税中心の税制を採用していたが，戦時中における所得税を中心とする増税の結果，一時直接税の比重は増加した（昭和26年度には直接税の比重58.8％）。しかし，その後，所得税の大幅な減税が毎年のように行なわれ，他方消費財も次第に豊富に出回るようになつて間接税の税収入も増加していつたため，昭和30年代の前半には，いわゆる直間比率は，あいなかばするに至つた。ところが昭和30年代なかば以後は，わが国経済の高度成長を反映

して直接税収入の比重は，逐年急速に増加し，昭和46年度には，直接税の66.6％に対し，間接税は33.4％と低下するに至つている。

(ロ) これを諸外国との対比でみると，まず，直接税に非常に比重がかかつているのがアメリカで，ここでは直接税が連邦の全租税収入の86.3％を占めている。これときわめて対照的なのが欧州大陸の諸国である。たとえば，フランスでは，直接税はわずか33.1％に過ぎず，残りの66.9％は間接税である。イタリアはさらに間接税の比重が高く，71.1％となつている。次に西ドイツは，直接税と間接税の比重がほぼ半々である。さらに，イギリスをみてみると，ここでは直接税が57.4％となつていて，西ドイツより若干直接税にウエイトを置いている。

(ハ) このようにわが国において，近年間接税の比重が急速に低下してきたのは，戦後わが国の高い経済成長率が，所得税の強い累進構造と相まつて，直接税収入の急激な増加をもたらした面も大きいが，同時に現行の間接税の制度にもその原因の一端があると考えられる。すなわち，わが国の間接税制度は欧州諸国と異なり，個別消費税体系をとつていることは，上に述べたとおりであるが，その大宗をなすべき個別物品又はサービスに対する課税，とくに物品税については，課税範囲が狭く限定されており，あとに述べるように，最近における消費の高級化，大量化，平準化に必ずしも適応できなくなつていることに注意する必要があろう。

(ニ) 間接税のあり方を考えるときには，常に経済・社会の推移，消費態様の変化をは握し，これに適合した課税を実現するように努める必要がある。とくに最近の問題としては，消費の多様化，高級化等の動向に的確に即応して，課税対象の選択等を行ないつつ，間接税がわが国の税体系において適切な地位を維持するよう特段の配慮がなされなければならないものと考える。

第2　特殊なし好品の消費に関連する課税

1　序　　説

（昭和43年の長期答申の検討の結果と問題の所在）

(1)　さきの税制調査会は，昭和43年の長期答申において，特殊なし好品の消費に関連する課税のあり方について次のように述べている。酒税については，その税率構造が基本的に従量税制度によつているので，所得，物価水準の上昇に伴い，その負担が相対的に低下するという問題のあることを指摘し，酒税の税率構造が従量税制度によつている限りは，今後とも所得，物価水準の推移に応じてその負担が実情に見合つたものになるよう適宜その見直しを行なう必要があるとしている。また，昭和43年度の改正においてウイスキー類に対する従価税率適用の範囲を拡大したこととも関連して，他の酒類についてもより一般的に従価税制度を導入することの適否等制度の合理化について引き続き検討する必要があると述べている。

次に，たばこ専売益金については，まず，基本的に現行制度のもとにおいては，たばこに対する消費税相当部分が明確にされていないという問題があるほか，たばこ原価の上昇にもかかわらず製品の価格をすえ置く場合には，専売益金率の低下という形での意図せざる実質的な減税が逐年実施される結果となること，また，現行専売納付金制度を前提とする限り，地方たばこ消費税が実質的に従価税制度によつていることとも関連し，今後とも原価の上昇が納付金の率の低下となつてはね返ることに留意する必要があることを指摘し，今後たばこに課される国，地方の消費税相当分の負担区分を明確にするとともに，財政収入の安定的確保，専売公社の企業責任の明確化と能率の向上等をねらい，現行の専売納付金制度をたばこ消費税制度に切り替える等制度自体の基本的改正についてすみやかに具体的な検討を加える必要があるものと考えられると述べている。

（酒類及びたばこの消費量の推移）

(2)　酒類及びたばこの消費量の変化は第114表のとおりであるが，この表において明らかなことは，酒類及びたばこの消費量の増加割合の一般的逓減である。

すなわち，酒類の消費量は，昭和30年度の13万7,600キロリットルに対し昭和40年度には35万7,200キロリットルと2.6倍に増加し，その間の年平均伸び率は10.0％であつたものが，昭和45年度には50万6,000キロリットルと昭和40年度に対して1.4倍にしか増加せず，その間の年平均伸び率は2.8ポイント低下して7.2％となつている。

また，たばこの消費量は，昭和30年度の1,040億本に対し昭和40年度には，1,736億本と1.7倍に増加し，その間の年平均伸び率は5.2％であつたものが，昭和45年度には2,200億本と昭和40年度に対して1.3倍の増加にとどまり，その間の年平均伸び率は0.4ポイント低下して4.8％となつている。

他方，この間における国民所得統計の個人消費支出は，昭和30年度から昭和40年度の間は年平均伸び率12.6％，また，昭和40年度から昭和45年度の間は年平均伸び率14.9％を示しているため，個

第114表　酒類及び製造たばこ消費量の推移

区分	酒類の消費		同左，100%アルコール		製造たばこ	
	数量	指数	換算数量	指数	消費数量	指数
	千kl		千kl		百万本	
昭和26年度	878	100			82,942	100
		(100)		(100)		
29	1,293	147	180		102,768	124
		(106)		(107)		
30	1,376	157	192		104,097	126
		(114)		(111)		
31	1,476	168	200		102,967	124
		(125)		(118)		
32	1,612	184	212		106,586	129
		(135)		(126)		
33	1,749	199	227		112,258	135
		(151)		(136)		
34	1,953	222	244		117,442	142
		(170)		(146)		
35	2,192	250	262		126,483	152
		(203)		(160)		
36	2,630	300	288		137,470	166
		(229)		(176)		
37	2,964	338	317		144,948	175
		(256)		(183)		
38	3,306	377	329		153,890	186
		(286)		(206)		
39	3,698	421	371		163,328	197
		(276)		(198)		
40	3,572	427	356		173,639	209
		(316)		(235)		
41	4,080	465	423		183,590	221
		(327)		(231)		
42	4,233	482	416		194,953	235
		(341)		(244)		
43	4,406	502	439		197,675	238
		(367)		(257)		
44	4,744	540	463		212,191	256
		(391)		(273)		
45(見込)	5,060	576	491		220,000	265
		(410)		(284)		
46(見込)	5,305	604	512		234,000	282

（備考）　1　昭和45年度は補正後見込である。
　　2　酒類消費量は，製造場移出数量及び保税地域引取数量である。
　　3　製造たばこ消費数量は日本専売公社の販売数量で，特殊製品及び輸入製品を含まない。

人消費支出に対する酒，たばこ等の特殊なし好品にかかる課税金額の割合は，昭和30年度の5.8%から昭和40年度の3.1%，さらに昭和45年度には2.5%と逐年低下する傾向を示している（第115表）。

（酒税の課税制度とたばこ消費税制度の検討の結果の要約）

(3)　われわれは，以上のような問題点をふまえつつ，酒類及びたばこに対する税負担の現状と今後の方向について検討を行なつたが，その結果を要約すれば，おおむね，次のとおりである。

(イ)　酒税については，その税率が従量税を基本とし，一部の酒類につき例外的に従価税を適用する

第115表　個人消費支出に対するし好品課税の負担率の累年比較

年度	個人消費支出(A)	し好品課税	
		金額(B)	(B)/(A)
	百万円	百万円	%
昭和 9～11年度	10,962	499	4.5
	億円	億円	
26	33,001	2,491	7.5
30	56,451	3,268	5.8
33	72,002	3,783	5.3
34	79,944	3,776	4.7
35	90,652	4,237	4.6
36	105,183	4,921	4.7
37	121,364	4,740	3.9
38	142,873	5,129	3.6
39	164,324	5,753	3.5
40	184,690	5,622	3.1
41	209,482	6,179	2.9
42	238,926	6,666	2.7
43	274,400	7,959	2.9
44	316,906	8,550	2.7
45	(見込) 370,000	9,323	2.5
46予算	428,500	9,975	2.3
平び均率伸 40/30	12.6%		
45/40	14.9%		

こととしている。ところで従量税の課税物件の税負担は，課税物件の価格の上昇があつても定額にとどまるため，税負担率は低下することとなるという基本的な問題があり，現行酒税制度が酒類に対する消費支出の伸びに対応した税負担を求めるには必ずしも適当な仕組みとなつていないことについては，これまでの税制調査会答申においても指摘されているところである。

さらに，清酒については，酒類審議会の品質審査に基づいて分類される特級，1級，2級の別に従量税を課することとなつているが，このような級別を前提とした従量税制度の結果，商品の多様化とそれに伴う価格の自由な展開が阻害されていることには問題がある。

これらの諸点にかえりみ，今後における酒税のあり方としては，わが国における酒類産業の現状と将来の動向に配意しながら，より一般的に従価税制度を導入する方向をとるべきであると考える。

(ロ) 次に，たばこ専売納付金については，たばこに課される国，地方の消費税相当部分の負担区分の明確化，財政収入の安定的確保，専売公社の企業責任の明確化等の観点から，現行たばこ専売納付金制度をたばこ消費税制度に切り替えることが適当であるとして，「昭和44年度の税制改正に関する答申」においてたばこ消費税に関する具体的な制度の提案を行なつたところである。

しかしながら，たばこ消費税制度の移行には，なお，広い角度からの検討を要する問題が残されているので，この制度の目的とする消費税相当部分の明確化等に資するため，さしあたり，専

売納付金の額がたばこの国内販売総定価代金等の一定割合となるよう運用することが適当であると認められる。

以上の諸点についての検討の内容を述べれば次のとおりである。

2 酒　　税

(酒税の課税制度の現状)

(1) 酒類の課税移出数量を，種類別にみると第116表のとおりで，最近10年間で全体として2.3倍に増加しているが，ビールの移出数量の伸びが3.2倍と最も大きく，次いで，ウイスキー類の3.1倍であるが，清酒は2.1倍と平均の伸びを下回つており，しようちゆう及びその他の酒類では逆に移出数量の減少を示している。

さらに，酒類を級別に細分してみると，ウイスキー類の特級の伸びは10.4倍，同1級では6.4倍，また清酒の特級の伸びは7.4倍，同1級が8.0倍と，酒類全体の伸び率を大きく上回る増加を示しており，国民所得及び生活水準の上昇に伴う消費の高級化の傾向が，酒類の消費においても顕著に現われている。

第116表　酒類の主な種類別にみた課税移出数量の推移

種類	昭和35年度		40		41		42		43		44		45			増加倍率	
	数量	シェアー	数量	前年比	数量	前年比	数量	前年比	数量	前年比	数量	前年比	数量	前年比	シェアー	45/40	45/35
	万kl	%	万kl	%	万kl	%	万kl	%	万kl	%	万kl	%	万kl	%	%	倍	倍
清酒	75.1	34	115.9	91	147.8	128	129.3	87	145.4	112	153.0	105	160.1	105	32	1.4	2.1
特級	1.1	(2)	5.0	85	7.0	142	5.6	80	6.5	115	7.4	114	8.3	112	(5)	1.7	7.4
1級	7.9	(10)	27.0	100	41.9	155	37.9	90	47.6	126	54.7	115	63.2	115	(40)	2.3	8.0
2級	66.1	(88)	83.9	88	98.9	118	85.8	87	91.3	106	90.9	100	88.6	98	(55)	1.1	1.3
しようちゆう	26.9	12	21.7	99	22.7	104	22.1	98	22.5	102	20.1	89	21.3	106	4	1.0	0.8
ビール	93.2	43	198.5	100	214.4	108	246.2	115	248.6	101	275.6	111	298.1	108	59	1.5	3.2
ウイスキー類	4.3	2	6.5	118	8.9	138	11.3	126	10.6	94	12.0	113	13.4	112	3	2.1	3.1
特級	0.3	(7)	0.7	120	0.8	127	1.4	157	1.5	109	2.3	151	3.3	147	(25)	4.8	10.4
1級	0.3	(7)	0.7	158	1.0	141	1.6	158	1.6	102	1.6	100	1.8	113	(13)	2.6	6.4
2級	3.7	(86)	5.1	114	7.1	139	8.3	117	7.5	90	8.1	108	8.3	102	(62)	1.6	2.3
その他	19.7	9	14.2	96	13.8	97	14.0	101	13.1	94	13.2	101	13.1	99	2	0.9	0.7
合計	219.2	100	356.8	97	407.6	114	422.9	104	440.2	104	473.9	108	506.0	107	100	1.4	2.3
参考事項	清酒準1級創設，合成清酒級別廃止（35年4月）		清酒の値上げ（40年2～4月）		—		清酒の値上げ（42年2～4月）		高級酒類の増税（43年5月），清酒の値上げ（同年5～6月）		—		清酒の値上げ（45年8～9月）				

(備考) 1　国税庁「酒税課税高等調」によつた。なお，昭和35年度の1級には，準1級を含めた。

2　年度区分は，3月から翌年2月（歳入ベース）によつた。

3　1万klは，尺貫法の55,435石に相当する。

他方，酒類の小売価格中に占める酒税負担の割合（以下「税負担率」という。）は，酒税が原則として従量税によつているため，小売価格の上昇により逐年低下の一途をたどつていることは，第117表に示されているとおりである。

第117表　主要酒類の小売価格に対する酒税の割合の推移

区分		昭和37年4月	41.2	42.12	43.5	46.4
清酒 特級	小売価格(A)	円 895	円 990	円 1,050	円 1,160	円 1,250
	酒税(B)	453.78	453.78	453.78	513.72	513.72
	(B)/(A)	% 50.7	% 45.8	% 43.2	% 44.3	% 41.1
清酒 1級	小売価格(A)	円 640	円 710	円 750	円 800	円 860
	酒税(B)	273.78	273.78	273.78	313.74	313.74
	(B)/(A)	% 42.8	% 38.6	% 36.5	% 39.2	% 36.5
清酒 2級	小売価格(A)	円 460	円 510	円 550	円 580	円 640
	酒税(B)	154.44	154.44	154.44	154.44	154.44
	(B)/(A)	% 33.6	% 30.3	% 28.1	% 26.6	% 24.1
合成清酒	小売価格(A)	円 345	円 370	円 400	円 430	円 480
	酒税(B)	112.50	112.50	112.50	112.50	112.50
	(B)/(A)	% 32.6	% 30.4	% 28.1	% 26.2	% 23.4
本みりん	小売価格(A)	円 500	円 585	円 640	円 640	円 640
	酒税(B)	121.86	121.86	121.86	121.86	121.86
	(B)/(A)	% 24.4	% 20.8	% 19.0	% 19.0	% 19.0
本直し	小売価格(A)	円 350	円 400	円 430	円 430	円 430
	酒税(B)	99.54	99.54	99.54	99.54	99.54
	(B)/(A)	% 28.4	% 24.9	% 23.1	% 23.1	% 23.1
しようちゆう甲類25度	小売価格(A)	円 315	円 345	円 360	円 390	円 440
	酒税(B)	87.48	87.48	87.48	87.48	87.48
	(B)/(A)	% 27.8	% 25.4	% 24.3	% 22.4	% 19.9
ビール	小売価格(A)	円 115	円 120	円 120	円 130	円 140
	酒税(B)	60.13	60.13	60.13	67.09	67.09
	(B)/(A)	% 52.3	% 50.1	% 50.1	% 51.6	% 47.9
ウイスキー2級	小売価格(A)	円 300	円 340	円 340	円 340	円 340
	酒税(B)	94.72	94.72	94.72	94.72	94.72
	(B)/(A)	% 31.6	% 27.9	% 27.9	% 27.9	% 27.9

（備考）　1　容量はビール633ミリリットル，ウイスキー2級640ミリリットル，その他1.8リットルである。
2　昭和37年4月はウイスキー2級を除き基準販売価格によつた。
3　基準販売価格は，清酒1級，本みりん，本直しについては昭和38年5月1日に，清酒2級，合成清酒，しようちゆう，ビールについては昭和39年6月1日に廃止され，全酒類が自由価格となつた。

昭和43年度の酒税制度の改正においては，このような所得及び物価水準の推移，酒類の種類別，級別間の格差等を考慮しつつ，清酒の特級及び１級並びにビールに対する従量税率をおおむね10％ないし15％程度引き上げるとともに，とくにウイスキー類については，これとの均衡を図りつつ従量税率の引上げと１級及び２級の一部のものについて新たに従価税を適用することとする等従価税制度の拡大が行なわれたのであつたが，その後も再び税負担率の低下の傾向を示している。

（酒類産業の現状）

(2) 酒類にかかる貿易の自由化は，昭和36年4月のビールを皮切りとして開始されたが，その後数次の措置を経て，昭和46年１月のウイスキーの自由化を最後に完了し，また，酒類製造業にかかる資本の自由化は，昭和42年７月にビール製造業が第二類業種に指定されたことに始まつたが，その後急速に進展して昭和44年３月には自由化を終了し，現在，第一類業種にとどまつているウイスキー製造業を除くすべての酒類製造業が第二類業種となつている。

（注） 外国企業が新規にわが国に進出する場合，外資比率100％まで自動的に認可される業種を第二類業種，50％まで自動認可されるものを第一類業種という。

他方，輸入酒類に対する関税については，昭和42年に締結されたケネデイ・ラウンドによる関税率の段階的引下げが昭和46年４月に繰り上げ終了しており，また，新たに，開発途上国に対する特恵関税制度が，８月以降すでに実施に移されている。

わが国の酒類産業は，このような諸条件の著しい変化に即応しつつ，内外の競争に対処することが強く要請されているのであるが，とくに清酒製造業においては，昭和44年度の食糧管理制度の改正で自主流通米制度が導入されたことに伴い，政府管理にかかる酒造用原料米の企業別割当ての廃止という大きな変革に，どのように対処していくべきかという問題をかかえている。

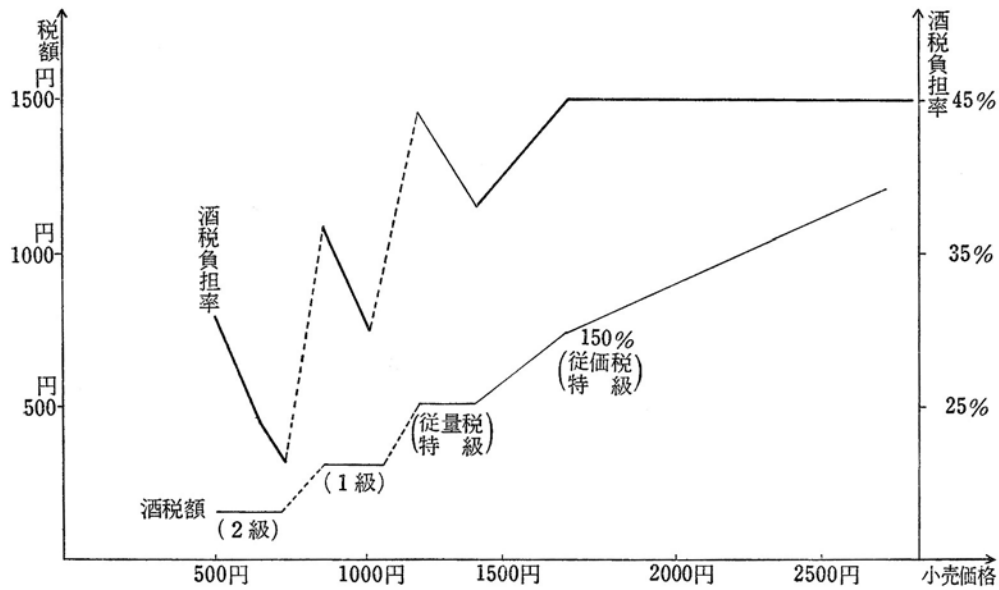
このため清酒業界は，実質的な清酒の生産規制の効果を有していた，政府による原料米割当て制度の廃止に伴う一時的混乱を防止するため，昭和48年度末までを目途として，酒税の保全及び酒類業組合等に関する法律に基づく清酒の製造数量の規制を実施するとともに，他方，昭和49年度と予定されている清酒生産の完全自由化に備えてほとんどが中小企業で占められている業界の体質を強化するため，中小企業近代化促進法に基づく構造改善を進めている状況にある。なお，これらの施策と並行して，日本酒造組合中央会は，清酒製造業の安定に関する特別措置法に基づき，清酒製造業者等を対象として，転廃給付金事業及び酒造資金にかかる信用保証事業を行なつているところである。

（級別制度の現状と問題点）

(3) ウイスキー類の課税は，これを特，１，２級に分類し，各級とも従量税を基本としつつ一定の価格をこえるものには従価税率を適用するという複雑な仕組みをとつている。しかしながら，ウイスキー類の級別判定基準である原酒の混和割合とアルコール度数基準については，必ずしも，製品の品質と価格に示される担税力の実情に照応しない面があるという問題があり，価格に応じた税負担を課するとのたてまえを貫くとすれば，級別制度を廃止して従価税制度を採用するほかはないとする意見もある。

清酒については，これを特，1，2級に分類し，差等を設けた従量税を課することとし，例外的に特級のうち一定価格（これを「従価税の非課税最高限度額」と呼んでいる。）をこえるものに限り従価税によることとされている。しかしながら，酒類審議会の品質審査によつて分類する現行級別制度が果して適当なものかどうかという問題があるほか，清酒2級につき消費者に下級品イメージを与えているという指摘がある。他方，最近の価格上昇により，従量税が課される特級普通品の価格が従価税の非課税最高限度額に近接するに至つており，これ以上の値上げは，従量税から従価税に切り替わることに伴う大幅な酒税負担の増加をきたすため，困難であるとしてこれを引き上げてほしいとする要望が出されている。しかしながら，清酒の従価税の非課税最高限度額は過去2度にわたつて改定しており，これをさらに引き上げることは，第3図に示されているとおり，従量税と従価税の接点における清酒特級の税負担率を著しく低下させる結果となり，同程度の酒税負担を求めるべき他の種類の酒類との間に課税の不均衡を生ずることとなつて問題であろう。

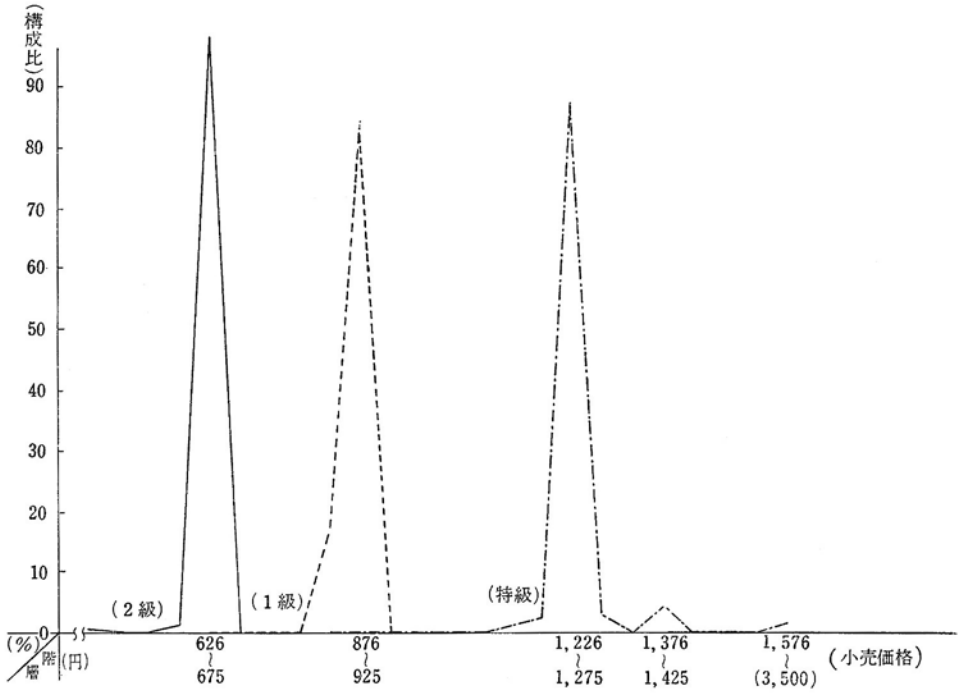
第3図　清酒（1.8リットルびん）の小売価格と酒税額及びその酒税負担率



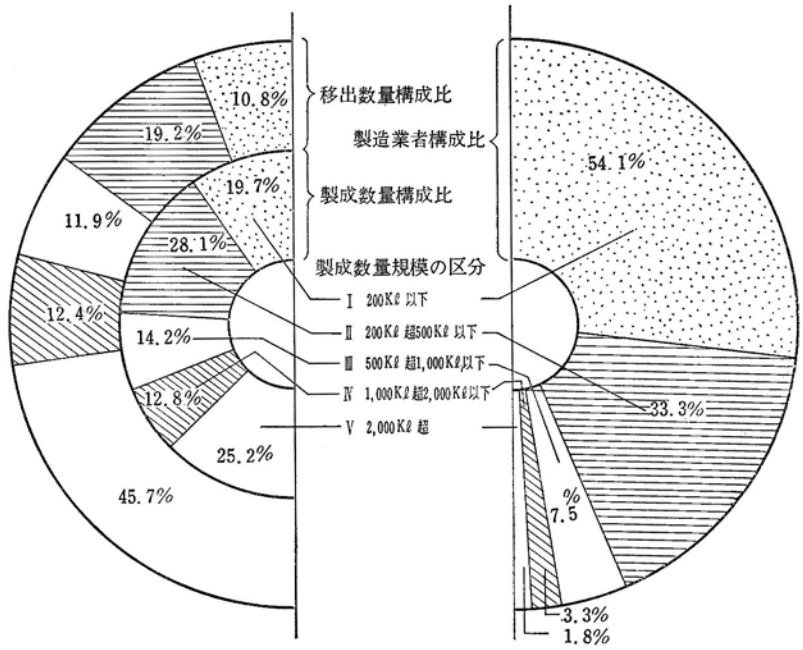
また，清酒の小売価格は，第4図で明らかなように，各級とも特定の価格帯に移出数量が極端に集中分布している。このように，清酒にかかる級別従量税制度が，清酒における商品の多様化とそれに伴う価格の自由な展開を阻害する結果をもたらしていることは，とくに留意すべき問題点であろう。

ちなみに，清酒の製成及び移出の状況は第5図のとおりであつて，製成数量200キロリットル以下の小規模製造業者は，総数の54.1％占めるものの，製成数量のシェアーは19.7％，さらに課税移出数量のシェアーは10.8％に過ぎない。他方，製成数量が2,000キロリットルをこえる大規模製造業者は，総数の1.8％を占めるに過ぎないが，その製成数量のシェアーは25.2％で，課税移出

第4図　清酒の小売価格階層別課税移出数量の分布状況
（昭和45年中の1.8リットルびん詰品の小売価格による。）



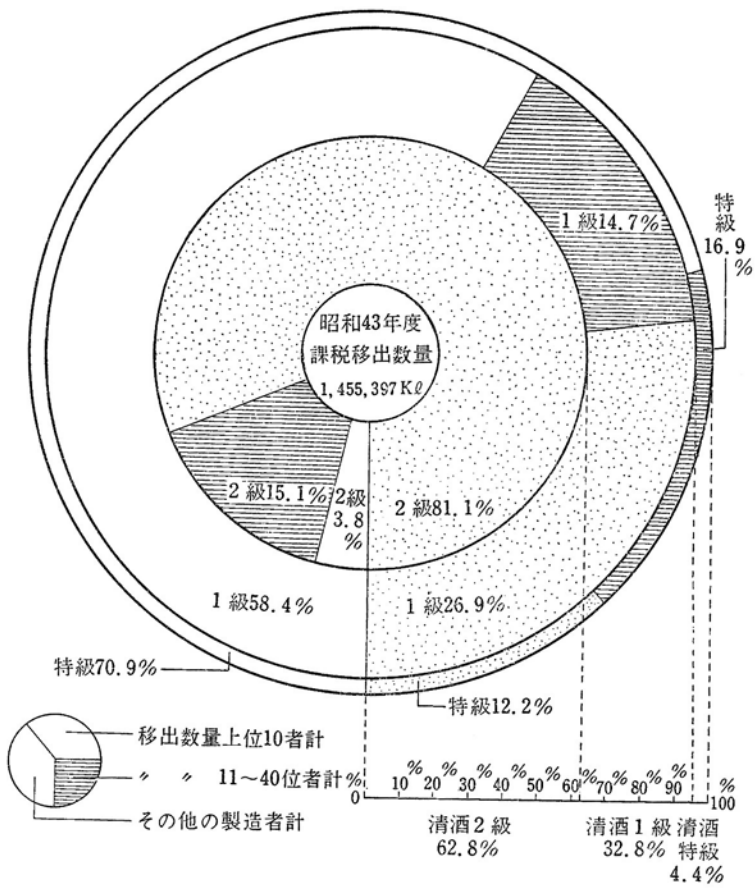
第5図　清酒の製成数量規模別の製造業者数，製成数量，課税移出数量の構成比
（昭和44年度清酒製造業実態調査）



数量のシェアーでは45.7%を占めている。なお，製成数量と課税移出数量とのシェアーの間に大きな差異が生ずるのは，中小製造業者の製成した清酒のかなりの数量が大規模製造業者に酒税未納のまま移出（いわゆる「桶取引」）されているからである 。

また，第６図のとおり，全国約3,600の清酒製造業者のうち，課税移出数量の大きさで上位の10者の占める級別シェアーは，特級で70.9%，１級で58.4%，２級では3.8%であり，11位から40位までの30者の占めるシェアーは，特級で16.9%，１級で14.7%，２級で15.1%であるが，残りの製造業者の占めるシェアーは，特級で12.2%，１級で26.9%，２級では81.1%となつていて，大手企業は特級及び１級を主力商品とし，中小企業は２級を主力商品としている実態を明らかに示している。

第６図　大手清酒製造業者の全国課税移出数量に占める割合
（昭和43年度分。上位10者計，11～40位者計，その他計）



（酒税のあり方についての結論）

(4)　以上のような問題点を検討した結果，さきに述べたとおり，今後における酒税のあり方としては，わが国の酒類産業の実態と今後の動向に配意しつつ，より一般的に従価税制度を導入する方向

をとるべきであるとの結論に到達したものである。

3　たばこ専売益金

(たばこ専売益金等の推移)

(1)　たばこ専売益金の推移をみると第118表のとおり，前々回のたばこ小売定価改定時である昭和26年度の1,298億円に比較して昭和45年度には5,526億円と4.3倍になつているが，この間に個人消費支出は11.2倍に増加しており，昭和43年度に小売定価の改定が行なわれたにもかかわらず，その増加の程度は低い。

他方，たばこに対する国税相当分とみられる日本専売公社納付金は，昭和29年度に地方税としてのたばこ消費税が創設されたこともあつて，昭和26年度の1,188億円に比較して昭和45年度には2,723億円と2.3倍の増加にとどまつている。このため，日本専売公社納付金の国税収入又は間接税に占める割合は，昭和26年度にそれぞれ16.4%，29.9%とかなりの割合にのぼつていたものが，昭和45年度では，それぞれ3.5%，10.3%と大幅な低下を示している。

第118表　たばこ専売益金，日本専売公社納付金の推移

年度	たばこ専売益金		日本専売公社納付金		国税収入総額	間接税収入総額	国税収入中に占める日本専売公社納付金の割合	
	金額	指数	金額(A)	指数	(B)	(C)	(A)/(B)	(A)/(C)
	億円		億円		億円	億円	%	%
昭和26年度	1,298	100	1,188	100	7,231	2,982	16.4	39.8
30	1,504	116	1,182	99	9,369	4,558	12.6	25.9
31	1,571	121	1,142	96	10,868	5,101	10.5	22.4
32	1,667	128	1,222	103	12,018	5,729	10.2	21.3
33	1,773	137	1,260	106	11,908	6,106	10.6	20.6
34	1,877	145	1,251	105	13,724	6,906	9.1	18.1
35	2,110	162	1,465	123	18,015	8,231	8.1	17.8
36	2,345	181	1,640	138	22,277	10,001	7.4	16.4
37	2,497	192	1,630	137	23,907	10,092	6.8	16.2
38	2,644	204	1,652	139	27,317	11,491	6.0	14.4
39	2,827	218	1,651	139	31,592	13,125	5.2	12.6
40	3,126	241	1,793	151	32,797	13,381	5.5	13.4
41	3,399	262	1,981	167	36,630	14,912	5.4	13.3
42	3,729	287	1,770	149	43,968	17,344	4.0	10.2
43	4,663	359	2,500	210	53,238	20,412	4.7	12.2
44	5,165	398	2,558	215	64,554	23,379	4.0	10.9
45	5,526	426	2,723	229	77,754	26,410	3.5	10.3
46(見込)	5,865	452	2,881	242	88,275	29,486	3.3	9.8

次に，製造たばこの小売定価に占めるたばこ専売益金の割合（以下「専売益金率」という。）をみると，第０００表のとおり，昭和９～11年度平均の59.5%から戦後の一時期には70%台まで上昇したが，その後低下の傾向をたどつて昭和42年度には60%を割るに至り，昭和43年度には小売定価の改

定により63.0%と上昇したもののその後は再び低下の傾向を示している。

第119表　たばこ専売益金率の推移

年度	たばこ総売上高（定価）(A)	たばこ専売益金 (B)	たばこ専売益金率 (B)/(A)
	百万円	百万円	%
昭和 9～11年度	336	200	59.5
	億円	億円	
25	1,529	1,166	76.3
26	1,764	1,298	73.6
30	2,234	1,504	67.3
31	2,358	1,571	66.6
32	2,497	1,667	66.8
33	2,654	1,773	66.8
34	2,824	1,877	66.5
35	3,163	2,110	66.7
36	3,555	2,345	66.0
37	3,844	2,497	65.0
38	4,223	2,644	62.6
39	4,643	2,827	60.9
40	5,138	3,126	60.8
41	5,632	3,399	60.3
42	6,240	3,729	59.8
43	7,406	4,663	63.0
44	8,218	5,165	62.9
45	8,914	5,526	62.0
46(見込)	9,636	5,865	60.9

（備考）　たばこ総売上高には輸出品売上高を含む。

（たばこ消費税移行とその問題点）

(2)　以上の諸点にかんがみ，昭和44年度の税制改正に関する答申においては，たばこ専売納付金につき，消費税相当部分の明確化，財政収入の安定的確保，専売公社の企業責任の明確化等の観点から，たばこ消費税制度への移行につき具体的な提案を行なつたところである。この答申の趣旨に沿い，政府部内においてたばこ消費税制度を導入すべく検討が進められたのであるが，直ちに専売納付金制度から消費税制度へ移行することについては，たばこ耕作組合等関係団体の納得が得られなかつたこと等諸般の情勢から，その実施が見送られたままとなつている。

このようなこれまでの経緯にかえりみると，現段階での消費税制度の移行には，

①　葉たばこの収納価格，小売人手数料に消費税制度導入に伴う合理化のしわよせが及ぶのではないかとの関係団体の不安感を十分に払拭できていないこと，

②　長期的には，消費者の需要が高級銘柄にシフトする傾向にあるため，累進構造をもつた消費税制度の導入に伴つて公社の売上げに対する消費税水準が逐次上昇するが，他方，公社の売上げの伸びを上回つて原価が上昇する傾向があるため，公社の経営を圧迫するおそれがあること

等，なお，広い角度からの検討を要する問題が残つていると考えられるので，消費税制度を導入す

る前に一定の試行期間を設けることが適当であろう。

このような観点から，さしあたり，現行専売納付金制度のもとで消費税制度の目的とする財政収入の安定的確保，専売公社の経営責任の明確化等の趣旨を生かすことをねらいとして，専売納付金の額がたばこの国内販売総定価代金等の一定割合となるよう制度の運用を図ることが適当であるとの結論に達したものである。

4 砂糖消費税

われわれは，酒類やたばこに対する課税のあり方について以上述べたような検討を行なつたが，このほかし好品課税としての性格をもつ砂糖消費税についてもひとわたりの検討を行なつた。

（砂糖消費税の特殊性）

(1) 砂糖消費税は，砂糖の甘味料としてのし好品的性格に着目して創設されたものであるが，戦後においてはわが国の甘味資源保護育成策の一環として適正な糖価水準を維持することとの関連で，しかも関税その他の賦課金の問題を含めて，その税負担水準のあり方が論議されてきているところに他の消費税にみられない特殊性がある。

われわれは，砂糖が国民の日常生活に密接な関係がある物資であり，その税負担については，従来から大衆負担の軽減や物価政策等の種々の見地から強い軽減要望がある反面，砂糖消費税の今後のあり方については，し好品課税の一環であるとともに上記のような他の間接税にみられない特殊性があるので，これらの両面をふまえて種々の角度から検討する必要があると考えた。

（砂糖消費税と国内甘味資源保護政策との関連）

(2) 砂糖消費税は，明治34年に創設されて以来現在に至るまで，一貫してその課税が維持されてきている。

ところで，砂糖の小売価格に占める関税及び消費税の税負担率の推移を，その代表的な品種である白砂糖（上白）についてみると第120表のとおりである。これでみると戦前の税負担率は，酒，たばこと同様一般の消費財に比べてかなり高い水準で維持されてきたが，戦後の一時期においてインフレの昂進にもかかわらず税率がすえ置かれたため，その税負担率は大幅に低下した。その後，昭和27年から3年間連続して大幅な増税が行なわれたが，昭和34年には消費税のかなりの部分を関税に振り替えるという措置がとられている。

このような砂糖の税負担率の変遷をみる場合，国内甘味資源保護育成策の一環として所要の改正が行なわれてきたという背景があることにも留意する必要がある。

(イ) 昭和27年4月に，砂糖の配給制度が撤廃されて自由物資になることに伴い糖価水準の低下が予想されたため，その代替品として使用されていた水あめ，ぶどう糖等の国内甘味資源の育成に支障をきたすことのないよう水あめ及びぶどう糖に対する物品税を廃止するとともに砂糖消費税の税率の引上げが行なわれたが，なお十分でないとして昭和28年8月と29年4月にも税率の引上げが行なわれた。

第120表　砂糖消費税の税負担率等の推移（上白糖，1キログラム当たり）

年度	小売価格(A)	消費税		関税及び関税・消費税計			輸入割合による調整税率				摘要
		税額(B)	(B)/(A)	関税額(C)	(B)+(C)=(D)	(D)/(A)	輸入割合(E)	調整税率(C)×(E)=(F)	(B)+(F)=(G)	(G)/(A)	
昭和 年度	銭	銭	%	銭	銭	%	%	銭	銭	%	
9～11	39.50	12.92	32.7	9.55	22.50	56.9	10.8	1.03	13.95	35.3	
15	48.33	16.67	34.5	7.08	23.75	49.1	—	0	16.67	34.5	
	円	円		円	円			円	円		
26	113.33	16.67	14.7	6.45	23.12	20.4	96.0	6.19	22.86	20.2	
27	139.08	32.50	23.4	10.27	42.77	30.8	95.9	9.85	42.35	30.5	
28	120.22	39.17	32.6	8.32	47.49	39.5	96.2	8.00	47.17	39.2	
29	125.08	46.67	30.7	7.97	54.64	43.7	95.6	7.62	54.29	43.4	
30	149.78	〃	31.2	8.10	54.77	36.6	95.2	7.71	54.38	36.3	
33	138.91	〃	33.3	14.73	61.40	44.2	89.7	13.21	59.88	43.1	
34	136.13	21.00	15.4	43.45	64.45	47.4	88.7	38.74	59.74	43.9	消費税の関税への振替え
35	145.29	〃	14.5	〃	〃	44.4	87.0	38.00	59.00	40.6	
37	146.83	〃	14.4	〃	〃	43.9	78.5	34.29	55.29	37.7	
38	166.50	16.00	9.3	〃	59.45	35.7	78.4	34.25	50.25	30.2	糖価暴騰に対処し消費税引下げ
39	164.91	〃	9.7	〃	〃	36.1	75.9	33.15	49.15	29.8	
40	129.58	〃	12.3	〃	〃	45.9	71.1	31.06	47.06	36.3	糖価安定事業団の業務開始
42	125.33	〃	12.8	〃	〃	47.4	75.2	32.85	48.85	39.0	
43	128.75	〃	12.4	〃	〃	46.2	74.8	32.67	48.67	37.8	
44	130.33	〃	12.3	〃	〃	45.6	75.4	32.77	48.77	37.4	
45	140.75	〃	11.4	〃	〃	42.2	(見込) 77.3	33.59	49.59	35.2	
46年3月	144.00	〃	11.1	〃	〃	41.3	—	—	—	—	

（備考）　関税額は，精糖換算後（歩留95.5%）のものであり，輸入割合は分みつ糖について算出したものである。

続いて昭和34年4月には，国内産甘しや糖の分みつ化（黒糖の生産から粗糖の生産に移行すること）の促進と国内産てん菜糖の育成自立を図るため，砂糖消費税の過半を関税に振り替える措置がとられた。

昭和38年には，キューバ動乱を契機として国際糖価が暴騰し，国内糖価もこれを反映して急騰したので，国民生活に及ぼす影響と国内甘味資源育成策との均衡を考慮しつつ，同月12月砂糖消費税の税率を5円引き下げる措置がとられた。

(ロ)　その後，キューバ動乱の収束による国際糖価の急激な下落と昭和38年8月の粗糖の輸入自由化を契機とする国内精製糖業界の過剰な設備拡張とが相まつて，国内糖価は大幅に低下したことから，再び関税の引上げや，関税と砂糖消費税の振替え等の問題が提起されたが，関税をこれ以上高率とすることは国際的にも問題があるとともに，国際糖価の急激な変動がそのまま国内の糖価水準に反映して，国民生活や国内甘味資源育成策に大きな影響を与えることは好ましくないので，国内糖価を国際糖価の変動からしゃ断するとともに，国内糖価を一定水準以上に維持することにより国内甘味資源の保護育成を図ることを目的として，昭和40年に「砂糖の価格安定等に関する法律」が制定され，同年10月糖価安定事業団が発足した。

糖価安定事業団は，輸入糖に対しては瞬間タッチ方式による売買を通じて，その価格が一定水準以下に下落した場合は，これに賦課金を課し，その価格が一定水準をこえて上昇した場合にはそのこえる部分を補てんすることによつて，輸入糖の国内価格を国際糖価の変動からしゃ断し，一方，国内産糖については，原則として原料甘味作物の最低生産者価格を織り込んだ標準的なコスト価格で買入れ，瞬間タッチ方式により輸入糖の価格水準に見合う価格で売戻すことによつて，そのコスト格差を補助することとしている。

なお，沖縄産の砂糖やぶどう糖についても，国内産糖に準じた操作によつて，その保護育成が図られている。

(ハ) このような砂糖に関する税制と甘味資源対策との関係は，ひとりわが国のみならず，諸外国においてもわが国と類似した制度をとつている。すなわち主要諸外国における砂糖に対する税負担と砂糖政策の現状をみると第121表のとおりである。これでみると，砂糖に対する課税は，イギリスを除いてすべての国で維持されており，その税負担をみるとフランス及びアメリカはわが国より低いが，西ドイツ及びイタリアはわが国と同等ないしは幾分高くなつている。また，イギリスでは砂糖に対して消費税は課税しないがすべての消費用砂糖に対してかなりの額（昭和46年6月10日現在で1キログラム当たり12円10銭）の付加金を課している。

第121表　砂糖の税負担と砂糖政策の諸外国比較

区　分	日　本	アメリカ	イギリス	西ドイツ	フランス	イタリア
小売価格(A)	円　銭 144.00	円　銭 97.00	円　銭 71.00	円　銭 109.00	円　銭 104.00	円　銭 136.00
消費税額(B)	(関税43.45) 16.00	(関税5.04) 4.21	(関税3.91) 付加金　12.13	(外にEEC課徴金)　11.90	(外にEEC課徴金)　7.25	25.25
(B)/(A)	11.1%	4.3%	—	10.9%	7.0%	18.6%
自給率	25%	46%	33%	91%	117%	105%
国産糖保護	1. 糖価安定事業団は，標準的なコスト価格で国内産糖を買入れ売り戻すことによつて，輸入糖とのコスト差を補てんし，その保護育成を図る。	1. 供給数量の割当に基づき，耕作面積，収量等の制限を受ける。 2. 砂糖消費税を財源として，国内産糖を保護する。	1. 国内の製糖は，砂糖公社が独占的に行なう。 2. 政府はてん菜の栽培面積及び買上げ価格を定める。	(EECの砂糖政策) 1. 域内産糖 ① 域内産糖については国別，製糖業者別に生産数量を割当てる。 ② 製糖業者は基本割当の135%までは販路及び価格が保証されるが，135%をこえる数量は域内への販売が認められない。		
輸入糖調整	2. 糖価安定事業団は，輸入価格が一定水準以下の場合，又は一定水準をこえた	3. 輸入量の枠を決めて，特定の輸出国に割当を行なう。(自由市場価格より高い	3. 英連邦産の砂糖の一定量を協定価格で輸入することによつて，英連邦産糖の保	2. 域外糖 国境通過時にその価格が域内の指標水準と等しくなるように課徴金を課する。		

区　分	日　本	アメリカ	イギリス	西ドイツ	フランス	イタリア
	場合には売買を通じて賦課金を課し，又は補助金を与えて，輸入糖の価格を調整する。	価格と安定した輸出とを保証する。）	護と，供給の確保を図る。			
摘　要	粗糖の輸入は完全に自由化されている。	国内供給量の規制によつて糖価水準を安定させる。	国内消費の砂糖に対しては，国産糖等の保護資金とするため，付加金を課している。なお，上記の付加金の額は昭和46年６月10日現在のものである。	域内産糖については指標価格水準（生産者，消費者双方に適正な水準）を設け，この水準以下に糖価が下落したときは，介入機関が買出動する。		

さらに，諸外国の砂糖政策についてみると，各国とも，砂糖が国民生活に密接に関連した物資であり，不測の事態に備えて供給量を確保するという必要性から，自国で消費する砂糖については賦課金や補助金の操作によつて保護し，安定的な供給の確保を図るとともに，国内糖価についても，供給量の規制，輸入糖の価格の調整及び基準価格の設定等の措置をとることによつて，できるだけ安定した価格で国民に供給することができるような政策がとられている。

㈡　以上の沿革からわかるように，現在のわが国の糖価水準は，本来の関税，砂糖消費税のほかに糖価安定事業団による賦課金が加算されたところに維持され，これによつて国内産甘味資源の保護育成が図られている。この点は，諸外国の砂糖政策をみてもおおむね同様のことがいえる。したがつて，今後の砂糖消費税のあり方については，関税や糖価安定事業団の賦課金のあり方をも含めて，わが国の甘味資源対策の今後のあり方の一環として検討する必要があり，単に砂糖消費税だけをとり上げて議論することは適当でないと考えられる。

（砂糖消費税と他の課税物品との税負担の比較）

(3)　砂糖と他の課税物品との小売価格に占める税負担率を対比すると第122表のとおりである。これでみると，砂糖の税負担率は砂糖消費税だけでは，11.1％であつて，酒，たばこに比べるとかなり低く，コーラやサイダーに比べるとかなり高くなつているが全体としてみると個別物品及びサービス課税の標準的な税負担水準とほぼ同程度のものとなつている。

砂糖の税負担は，戦前はし好品課税の一環としてその負担水準が定められてきたが，戦後はさきに述べたように国の国内甘味資源保護政策の一環としての機能も考慮しつつその負担水準が定められてきている面があるので単純に他の課税物品と比較することは必ずしも適当でないであろう。また，砂糖の消費は，その７割以上が菓子，缶詰等の第２次製品の原料とされており，これらのなか

第122表　砂糖と他の課税物品との税負担の比較

税目	品目	単位	税込小売価格又は料金(A)	税額(B)	負担割合 (B/A)
			円	円	%
砂糖消費税	砂糖(上白)	1kg	144	16.00	11.1
酒税	清酒特級	1.8l	1,250	513.72	41.1
	〃 1級	〃	890	313.74	35.3
	〃 2級	〃	640	154.44	24.1
	合成清酒	〃	480	112.50	23.4
	しょうちゅう 甲類 25度	〃	440	87.48	19.9
	ビール	633ml	140	67.09	47.9
	ウイスキー 1級	720〃	850	309.31	36 4
	〃 2級	640〃	340	94.72	27.9
たばこ専売益金	ピース(両切)	10本	50	30.39	60.8
	ハイライト	20〃	80	48.06	60.1
	ひびき	〃	70	41.06	58.7
	いこい	〃	60	30.80	51.3
	新生	〃	50	27.50	55.0
	ゴールデンバット	〃	30	12.84	42.8
物品税	コーラ	190ml	35	1.10	3.1
	サイダー(全糖のもの)	340〃	40	1.26	3.2
	ステレオ(FM付オートプレーヤー)	1台	79,800	8,045.87	10.1
	ルームクーラー(ウインドー型 1馬力)	1〃	135,000	15,300.00	11.3
	冷蔵庫 (106l)	1〃	48,500	4,656.45	9.6
	電気掛布 (110W)	1枚	11,800	1,472.00	12.5
	電気掃除機 (600W)	1台	19,500	2,304.00	11.8
	ハンドバッグ (ワニ皮製)	1個	69,000	8,050.00	11.7
トランプ類税	まあじやんぱい (牛骨12分)	1組	25,000	3,000.00	12.0
	トランプ(プラスチック製)	1〃	500	40.00	8.0
入場税	映画(ロードショー指定席A)	1人1回	1,200	109.09	9.1
	〃 (一流館)	〃	600	54.55	9.1
	〃 (二流館)	〃	400	36.36	9.1
	演劇 (一流座一等席)	〃	2,500	227.27	9.1
	音楽 (A席)	〃	2,000	181.82	9.1
	スポーツ (プロ野球Wゲーム指定席)	〃	800	72.73	9.1

(備考)　1　税込小売価格又は料金は製造業者，百貨店等で調査した昭和46年初当時のものである。
2　酒類の小売価格は通常のものの実勢価格（昭46.1.1現在）を掲げた。
3　たばこについては，たばこ事業純利益金額及びたばこ消費税額の合計額を税額とした。

にはかなり高い担税力を示すものであつても他の消費税を課されないものがあること等を考えると，砂糖に対する課税がこれらの物品に対する原料課税としての役割もあわせもつているという見方も可能であり，この面からみれば，あとにも述べるように第2次製品の小売価格に占める税負担

率はかなり低く，現行の税負担は必ずしも高過ぎるとはいえないであろう。

（減税の要望と減税効果）

(4) 砂糖消費税については，大衆負担の軽減や物価対策等の見地から，その税負担を軽減すべしとの意見がある。

われわれは，砂糖消費税を軽減するかどうかについては，前述のようにわが国の国内甘味資源対策のあり方との関連で総合的に検討すべき問題があるほか，かりに砂糖消費税を軽減するとしても，それが国民経済にどのような効果をもたらすか等について検討する必要があると考えた。

(イ) われわれは，まず，砂糖の消費の実態からみて，砂糖消費税の減税がどの程度国民に還元されるかという点について検討した。

① 最近における砂糖の用途別消費割合をみると，第123表のとおりである。

これでみると，たとえば昭和44年度では砂糖の総消費量のうち加工食品の原料用や業務用に使用されているものが約74%を占めているのに対し，家庭で直接消費されるものは残り約26%を占めているに過ぎず，しかも全体としては，加工食品の原料用及び業務用のウエイトが年々上昇していることがわかる。

第123表　砂糖の用途別消費割合

用途別		昭和41年度	昭和42年度	昭和43年度	昭和44年度
		%	%	%	%
加工食品	製菓，製パン	48.38	48.78	46.60	41.69
	びん，かん詰及びジャム	1.42	1.70	2.27	2.24
	乳製品，冷菓	3.76	3.49	3.66	5.61
	清涼飲料，酒類	5.55	7.39	8.86	10.44
	漬物，佃煮等食料品	2.36	2.68	3.86	3.35
	調味料	1.37	1.34	2.02	1.57
業務用その他		3.93	4.01	4.49	9.35
小計		66.77	69.39	71.76	74.25
小売用（家庭消費）		33.23	30.61	28.24	25.75
合計		100.00	100.00	100.00	100.00

（備考） 1 この表は製糖工業会調による。

2 業務用その他には，飲食店，喫茶店，旅館用のほか医薬品用，たばこ用等の特殊用途のものを含む。

② 次に菓子類等の小売価格に占める砂糖消費税の税負担率をみると第124表のとおりである。

これでみると，砂糖そのものの税負担率は，砂糖消費税のみでは11.1%，関税を含めると41.3%となつているが，砂糖を使用した菓子等の小売価格に占める税負担率は，砂糖消費税のみでは，あめの2%，羊かんの1.8%が最も高い方で，カステラ，チョコレート，ジュースでは，わずか0.7%に過ぎない。また，関税を含めた場合でもあめの7.4%，羊かんの6.7%，カ

ステラなどで2.7%程度に過ぎない。

第124表　砂糖及び菓子等主要関連物品の税負担率

物品名	小売価格		砂糖使用量	砂糖消費税		関税		合計負担	
	単価	価格(A)		負担額(B)	負担率 (B/A)	負担額(C)	負担率 (C/A)	負担額 (B+C)	負担率 ((B+C)/A)
		円	g	円	%	円	%	円	%
砂糖（上白）	1kg	144.00	—	16.00	11.1	43.45	30.2	59.45	41.3
カステラ	100g	81.40	37	0.59	0.7	1.61	2.0	2.20	2.7
ビスケット	100〃	39.80	26	0.42	1.1	1.13	2.8	1.55	3.9
チョコレート（板）	54〃	50.00	23	0.37	0.7	1.00	2.0	1.37	2.7
羊かん	100〃	44.50	50	0.80	1.8	2.17	4.9	2.97	6.7
あめ	100〃	44.20	55	0.88	2.0	2.39	5.4	3.27	7.4
アイスクリーム	240ml	50.00	29	0.26	0.9	1.26	2.5	1.72	3.4
炭酸飲料（全糖）	340〃	45.00	32	0.51	1.1	1.39	3.1	1.90	4.2
ジュース（〃）	200〃	38.83	16	0.26	0.7	0.70	1.8	0.96	2.5
みかんかん詰（5号缶）	312g	79.00	31	0.50	0.6	1.35	1.7	1.85	2.3
ソース	360ml	109.00	16	0.26	0.2	0.70	0.6	0.96	0.9

（備考）　1　小売価格は総理府統計局調（46年3月現在）によつた。
2　関税は，精糖換算後の税率によつた。（国内産糖の場合は負担額は零となる。）
3　砂糖使用量は，農林省調（アンケート調査）によつた。

③　さらに最近における砂糖（上白）の卸売価格と小売価格との推移及び菓子等の小売価格（指数）の推移をみると，第125表のとおりである。

第125表　砂糖の価格と菓子等の価格との推移比較

年別	砂糖の価格（上白，1キログラム当たり）				菓子，飲料等の価格指数の推移（35年＝100）								小売物価
	卸価格	指数	小売価格	指数	菓子計	羊かん	カステラ	カリントウ	チョコレート	キャラメル	サイダー	ジュース	指数(総合)
	円		円										
昭和35年	126.15	100	145.29	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
36	120.21	95	146.65	101	102	99	104	107	100	100	100	100	105
37	121.06	96	146.83	101	109	100	112	116	100	100	101	100	112
38	143.12	113	166.50	115	119	104	119	127	100	100	101	101	121
39	123.09	98	164.91	114	128	112	123	144	99	100	101	101	126
40	98.99	78	129.58	89	133	118	131	150	99	99	102	101	135
41	110.90	88	127.72	88	137	120	136	154	99	99	103	100	142
42	102.56	81	125.33	86	139	122	139	156	99	100	103	101	148
43	104.60	83	128.75	89	137	128	143	161	98	100	103	101	155
44	103.75	82	130.33	90	151	133	151	167	101	100	112	100	164
45	113.94	90	140.75	97	164	143	165	180	117	100	114	106	177

（備考）　1　砂糖の卸価格は東京市中相場，小売価格は総理府の調査した小売価格（東京都区部）によつた。
2　菓子，飲料等の価格（指数）の推移は総理府統計局の「消費者物価指数年報」（人口5万以上の都市）によつた。

これでみると砂糖の価格は，昭和35年以降かなりの幅で変動しており，昭和35年を基準として，昭和38年には，卸売価格で1.13，小売価格で1.15と若干上昇しているが，昭和40年には卸売価格で0.78，小売価格で0.89と下落しており，昭和45年には卸売価格で0.90，小売価格で0.97と昭和35年に比してなお低い水準にとどまつている。

このような砂糖の価格の変動に対して，菓子類の価格の推移をみると，キャラメル等一部の品目を除いて各品目ともかなり大幅な上昇がみられ，昭和35年以後に砂糖の価格が下落した年度でも菓子類の価格は着実に上昇している。

以上述べたように，砂糖の70％以上が菓子等の第2次製品の原料として消費されており，しかも，これら第2次製品の価格に占める砂糖消費税の税負担率は僅少であつて，これまでの砂糖の価格とこれら第2次製品の価格との関連を考慮すると，砂糖消費税軽減が，これら第2次製品の価格の引下げにつながらず，結局は減税額の7割以上が第2次製品の生産，流通段階で吸収され，減税効果の国民一般への還元はあまり期待できないのではないかと考えられる。

(ロ) 次にわれわれは，物価対策や家計負担の軽減という観点から砂糖消費税の軽減の必要性とその効果について検討した。

① 砂糖の価格とこれを原料とする菓子等の第2次製品の価格との関連についてはすでに述べたとおりであるが，このほか砂糖と他の食料品との価格の推移は，第126表のとおりである。

これでみると，昭和35年を基準年度としてみた場合，砂糖，食塩，鶏卵等のごく一部の食品を除くと全般的にかなり大幅な上昇を示しており，食料品全体では1.91，牛肉で2.43，味噌で1.84となつている。このような食品一般の傾向にもかかわらず逆に砂糖は0.96とかえつ

第126表　砂糖と他の食料品の価格指数の推移（35年＝100）

年別	砂糖（白砂糖）	食料品	米（配給米）	牛肉（中）	豚肉（中）	鶏卵	食塩	玉ねぎ	清酒	味噌	しょう油	化粧せっけん	新聞代
昭和35年	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
36	99.6	106.1	100.0	114.6	98.9	98.0	100.0	162.3	103.2	111.0	105.4	99.6	100.1
37	100.0	114.8	101.1	125.9	90.4	101.0	96.9	220.8	98.2	120.5	110.9	99 2	102.6
38	114.8	125.5	113.6	129.9	113.3	107.0	95.2	242.4	96.4	128.0	115.9	99.4	116.9
39	108.5	128.8	113.6	133.5	118.8	96.5	95.2	182.0	100.5	135.5	119.7	99.5	116.9
40	89.0	141.8	131.9	152.4	119.8	98.5	95.2	221.7	104.5	148.4	125.9	104.8	124.4
41	89.1	147.2	141.3	191.9	114.7	106.9	95.2	175.1	105.2	154.2	130.4	107.3	150.0
42	88.2	154.0	146.4	217.1	115.8	101.1	95.2	305.1	111.6	156.2	132.5	106.0	150.0
43	89.7	164.1	164.9	238.0	134.5	105.6	95.2	273.8	116.7	169.7	142.0	105.5	153.5
44	89.9	174.3	174.8	238.7	152.0	100.8	95.2	144.1	119.2	171.8	142.5	105.3	174.5
45	96.0	190.5	174.8	242.8	147.1	102.2	95.2	336.6	122.3	183.8	146.9	105.1	194.4

（備考）　各物品の価格指数は，総理府統計局の「消費者物価指数年報」によつた（人口5万以上の都市）。

て低下している。

② 砂糖の流費者物価指数に占めるウエイトをみると，砂糖のみでは1万分の56であり，菓子，飲料等に含まれている砂糖を加えても1万分の122にとどまつている。小売価格に対する砂糖消費税の負担額から砂糖消費税の物価指数に占めるウエイトを推定すると砂糖のみでは1万分の6，菓子，飲料等に含まれている砂糖を加えても1万分の13程度ときわめて小さなものなので，砂糖消費税が物価指数に及ぼす影響はごくわずかなものと考えられる。

③ さらに家計の消費支出に占める砂糖の支出の割合は第127表のとおりである。

これでみると家計の総消費支出金額に占める砂糖の購入金額のウエイトは0.3％であつて，この購入金額に含まれている砂糖消費税の負担額では，わずか0.04％に過ぎない。また，砂糖の購入金額と菓子等の購入金額に含まれる砂糖支出との合計額でみても総消費支出金額中0.86％であつて，そのなかに含まれている砂糖消費税の負担額では0.11％に過ぎない。

第127表 家計の消費支出に占める砂糖支出の割合等

区分	支出金額	支出金額 ウエイト
	円	%
総消費支出金額 (A)	954,369	100.0
食料費支出	346,145	36.3
砂糖支出 (B)	2,591	0.27
（内砂糖消費税 (C)）	(295)	3.03
菓子等支出	23,317	2.44
（内含有砂糖支出 (D)）	4,976	0.52
（内砂糖消費税 (E)）	567	0.06
(B) ＋ (D)	7,567	0.79
(C) ＋ (E)	862	0.09

（備考） 1 総理府統計局の家計調査（昭和45年，全世帯）によつた。
2 菓子等支出中の砂糖支出は，主計局推定によつた。
3 砂糖消費税は負担率を11.4％として算定した。

以上のように，砂糖の現行価格水準が適正であるかどうかという問題は別として，現在の価格水準は他の物価の一般的動向とは逆にかえつて低下しており，しかも砂糖の物価指数に占めるウエイトや前記(イ)に述べたような事情を考慮すると，砂糖消費税の軽減がどの程度物価対策や家計の負担軽減に有効な手段となりうるかどうか疑問なしとしないと考えられた。

（結　　論）

(5)　以上のような検討の結果，われわれは，砂糖消費税の今後のあり方について，次のような結論に達した。

(イ)　砂糖の税制がわが国の甘味資源政策の一環をなしているため，税制のみの改正を行なつたとしても，これに対する甘味資源政策の裏付けがない限り，税負担引下げの実効は期待できず，いたずらに関係業界の混乱を招くこととなるので，今後におけるわが国の甘味資源政策の方向との関連を考慮しつつ，慎重に検討する必要がある。

(ロ)　砂糖消費税の検討に当たつては，その消費の実態や，過去における価格水準の推移等からみて，税率の引下げ等の措置が国民全般の税負担の軽減につながらないおそれも考えられるので，単に小売価格に対する税負担の割合についての検討にとどまらず，その軽減措置の利害得失についても十分に検討する必要がある。

第3　個別物品又はサービスの消費に関連する課税

一　序　　説

（個別物品又はサービスの消費に関連する課税の地位）

(1)　物品税や入場税のようなしゃし品，趣味・娯楽品，便益品等の個別物品又はサービスの消費に関連する課税の地位は昭和46年度（予算）において，国税収入中4.6％を占めており，これを間接税中でみてもわずか13.9％を占めているに過ぎない。また，その個人消費支出に占める割合は，1％程度である。これは広く一般の消費物品やサービスに対する課税を行なつている西欧諸国と著しく対照的なところである。

個別物品又はサービスの消費に関連する課税のこれまでの推移をみると，最近における所得水準の上昇があらゆる分野にわたつて消費の高級化，大量化をもたらしているにもかかわらず，その国税収入中に占める割合は，昭和33年度以降おおむね4％台を占めているに過ぎない。また，その個人消費支出に占める割合は，昭和33年度以降ほぼ1％で推移してきている。物品税に代表される個別物品の消費に対する課税と，入場税に代表されるサービスの消費に対する課税とに区分して，その収入の個人消費支出，国税収入及び間接税収入に対する割合をみると第128表のとおりである。

これでみると，個別物品の消費に対する課税は，大幅な減税が行なわれた昭和37年度及び昭和41年度に，また，景気が停滞した昭和40年度に若干の低下がみられるが，その他の年度は大きな変化がみられず，ほぼ横ばいの状態に推移している。

一方，サービスの消費に対する課税は，昭和37年度に大幅な減税が行なわれたため，その割合が大幅に低下したが，その後は入場税の大宗を占める映画の不振等もあつて，全体としては横ばいの状態で推移している。その結果，昭和46年度予算における個人消費支出，国税収入及び間接税収入に占めるこの種の課税の割合は，個別物品の消費に対する課税ではそれぞれ0.9％，4.3％及び13％，また，サービスに対する課税ではそれぞれ0.1％，0.3％，0.9％でいずれも低い割合を占めているに過ぎないのである。

（問題の所在）

(2)　最近における消費の高度化，大量化にもかかわらず，これが税収面に必ずしも反映されていないのは，この種の課税の大宗をなす物品税がシャウプ勧告を背景として，その課税対象を主にしゃし品ないしは比較的高価な便益品や趣味・娯楽品に限定するという考え方をとつてきたことによるところが大きい。このような考え方から所得水準の上昇とともに，従来は高級な消費とみられていたものが次第に一般化するにつれて物品税の課税範囲も漸次縮小されるに至つている。その他中小企業対策等の政策的要請もあつて，従来からしばしば税率の軽減と課税範囲の縮小が行なわれてきたのが実情である。

この結果，現行の物品税制度は最近における消費の動向に必ずしも適応しなくなつている点が見受けられ，これが最近における消費の高級化，大量化にもかかわらず，国税収入に占める物品税の

税収の割合が低位にとどまり，かつ，また低下する傾向にある理由であると思われる。

最近における個人消費の高度化，大量化等の傾向にかんがみ，個別物品又はサービスの消費に関連する課税は，その課税範囲を適切に定めうるならば，本来わが国の税制において重要な地位を占めることができるものであろう。

第128表　個人消費支出，国税総収入及び間接税収入中に占める個別物品又はサービスの消費に関連する課税のウエイト

年度	個人消費支出 (A)	国税総収入(B)	間接税収入 (C)	物品税及びトランプ類税(D)	(D)/(A)	(D)/(B)	(D)/(C)	入場税及び通行税(E)	(E)/(A)	(E)/(B)	(E)/(C)	(D)+(E)/(A)	(D)+(E)/(B)	(D)+(E)/(C)
	億円	億円	億円	億円	%	%	%	億円	%	%	%	%	%	%
昭和30年度	56,451	9,369	4,558	(2) 271	0.5	2.9	5.9	168	0.3	1.8	3.7	0.8	4.7	9.6
31	61,209	10,868	5,101	(2) 331	0.5	3.0	6.5	184	0.3	1.7	3.6	0.8	4.7	10.1
32	67,110	12,018	5,729	(2) 391	0.6	3.3	6.8	205	0.3	1.7	3.6	0.9	5.0	10.4
33	72,002	11,908	6,106	(2) 477	0.7	4.0	7.8	215	0.3	1.8	3.5	1.0	5.8	11.3
34	79,944	13,724	6,906	(3) 627	0.8	4.6	9.1	198	0.2	1.4	2.9	1.0	6.0	12.0
35	90,652	18,015	8,231	(3) 826	0.9	4.6	10.0	207	0.2	1.1	2.5	1.1	5.7	12.5
36	105,183	22,277	10,001	(5) 1,068	1.0	4.8	10.7	237	0.2	1.1	2.4	1.2	5.9	13.1
37	121,364	23,907	10,092	(4) 1,039	0.9	4.4	10.3	136	0.1	0.6	1.3	1.0	5.0	11.6
38	142,873	27,317	11,491	(5) 1,240	0.9	4.5	10.8	136	0.1	0.5	1.2	1.0	5.0	12.0
39	164,324	31,592	13,125	(5) 1,420	0.9	4.5	10.8	141	0.1	0.4	1.1	1.0	4.9	11.9
40	184,690	32,797	13,381	(5) 1,384	0.7	4.2	10.3	146	0.1	0.4	1.1	0.8	4.6	11.4
41	209,482	36,630	14,912	(5) 1,374	0.7	3.8	9.2	156	0.1	0.4	1.0	0.8	4.2	10.2
42	238,926	43,968	17,344	(5) 1,828	0.8	4.1	10.5	185	0.1	0.4	1.1	0.9	4.5	11.6
43	274,400	53,238	20,412	(6) 2,454	0.9	4.6	12.0	217	0.1	0.4	1.1	1.0	5.0	13.1
44	316,906	64,554	23,379	(6) 3,031	1.0	4.7	13.0	226	0.1	0.4	1.0	1.1	5.1	14.0
45	(見込) 370,000	77,754	26,410	(6) 3,401	0.9	4.4	12.9	257	0.1	0.3	1.0	1.0	4.7	13.9
46 (予算)	428,500	88,275	29,486	(7) 3,829	0.9	4.3	13.0	272	0.1	0.3	0.9	1.0	4.6	13.9

（備考）　物品税及びトランプ類税欄の（　）書は，トランプ類税額（昭和30年度は骨牌税額）を内書したものである。

（検討結果の要約）

(3)　われわれは，このような問題点をふまえつつ，この個別物品又はサービスの消費に関連する課税のあり方について種々の面からの検討を行なつた。この場合，基本的な視点としては，まず消費の実態に即応した税負担を求めるということをいかにして実現するかであろう。この点については，

今後とも国民の所得水準が上昇するにつれて，多種多様な消費物資やサービスが潤沢に供給され，一般的に消費が高級化，大量化，平準化する傾向は一層顕著になつていくものと思われる。この場合，消費者の趣味，し好が千差万別となり広範にわたる消費選択の余地があるという最近の消費の実態にかんがみるときは，物品税の課税対象が狭い範囲の物品に限定されていることは，しゃし品，趣味・娯楽品，便益品の消費に示される担税力に着目して課税するという個別消費税体系のあり方からみて適当ではないといえる。

このような観点から，まず物品税の課税範囲については消費者の選択やこれに対応して供給される商品の多様化に即応することができるよう新規の物品やかつて課税が廃止された物品をあわせて，課税物品との負担の不均衡が生じないよう留意しつつ，これらを課税対象にとり入れる方向で検討を行なう必要があろう。

さらに，入場税等のサービスの消費に対する課税も基本的には個別物品に対する課税のあり方と同様であるべきものと考えられるので，各種のサービス課税や個別物品課税とのバランスを図る方向で検討を行なう必要があろう。

以下，このような議論に至るまでの審議の経過について述べることとする。

二　個別物品の消費に対する課税

現行の個別物品の消費に対する課税としては物品税とトランプ類税があるが，トランプ類税はトランプ，まあじやん，花札等特殊な射こう的遊戯具に対する課税に限られているので，その収入もきわめてわずかである。したがつて，ここではこの種の課税の大宗を占める物品税について述べることとする。

ところで，物品税は課税対象となる個々の物品を掲名して，しゃし品，趣味・娯楽品，便益品等それぞれの物品の消費の性質やその消費に示される担税力に応じて税負担を求めることとしているが，その課税対象がきわめて限定されているため消費支出の増大や消費の高度化，多様化の傾向に必ずしも即応していないという面が見受けられる。

したがつて，今後の間接税のあり方との関連をも考慮しつつ，広く消費支出全体からみてその課税範囲，税率，免税点等は今後どうあるべきかを総合的な観点から検討していく必要がある。

（課税範囲）

(1)　物品税は，昭和12年8月に北支事件特別税法の一環としての物品特別税として創設され，昭和13年4月には支那事変特別税法の一環である物品税に受け継がれ，さらに昭和15年には単独法たる物品税法として制定されて今日に至つているものである。

(イ)　創設の当時は戦費調達を第一義に，しゃし的消費抑制を第二義とし，課税対象も貴石製品，写真機等10品目であつたが，昭和13年37品目，14年9品目，15年3品目，16年26品目，18年10品目，19年11品目と順次課税範囲の拡大が行なわれ，戦争末期の昭和19年の課税品目は，合計104品目に達していた（第129表）。また，後述のように創設の当初はかなり高い免税点が設けられていたものが，課税範囲の拡大に伴い免税点の引下げや，廃止が行なわれたため，主として小売課税のごく一部の物品に低額な免税点が設けられていたに過ぎなかつた。

第129表 物品税課税対象品目数の推移

改正年次	昭和12年	13	14	15	16	18	19	21	22	24	25	26	27	28	29	30	34	37	41	43	現在
小売課税	5	24	28	31	39	40	29	1	1	1	1	1	1	6	7	7	12	16	11	11	11
製造課税	5	23	27	26	44	53	75	95	93	96	76	76	71	67	69	69	58	49	59	58	58
計	10	47	55	57	83	93	104	96	94	97	77	77	72	73	76	76	70	65	70	69	69

（備考） 品目数は原則として法律上の品目区分によつた。

戦後においては，まず昭和21年には庭木，愛玩動物等の課税廃止が行なわれ，続いて昭和22年に折箱，割箸，防虫剤等の課税が廃止された。その後シャウプ勧告を背景として行なわれた昭和25年の改正では，その課税範囲について大幅な整理が行なわれた。すなわち，織物消費税の廃止とともに織物に対する物品税の課税を廃止したのをはじめ，事務用計算機械，加工食品等に対する課税が廃止された。さらに翌26年にはミシン，うちわ等に対する課税が，昭和27年にはあめ，ぶどう糖に対する課税がいずれも廃止された。

昭和28年から30年代にかけては，物品税について，個別物品の消費に示される担税力に対して，応能的に課する税であるという性格をより明確にするような改正が行なわれた。まず，テレビジョン受像機，ミキサーをはじめ，テープレコーダー，トランジスターラジオ等新規に開発された物品を新たに課税対象とする一方で，免税点の引上げや税率の引下げが行なわれ，負担の軽

第130表 物品税の課税額

順位	昭和32年度			昭和35年度			昭和
	品目	税額	構成比	品目	税額	構成比	品目
		百万円	%		百万円	%	
1	小型テレビ	4,364	10.4	小型テレビ	21,607	25.2	小型乗用車
2	小型乗用車	4,208	10.1	小型乗用車	11,282	13.2	小型テレビ
3	写真機・映写機	3,987	9.5	小型冷蔵庫	8,084	9.4	小型冷蔵庫
4	フィルム	3,271	7.8	写真機・映写機	4,698	5.5	写真機・映写機
5	小型冷蔵庫	2,511	6.0	フィルム	4,208	4.9	扇風機
6	自動自転車	1,883	4.5	電気器具等	2,714	3.2	化粧品
7	紙・セロファン	1,726	4.1	自動自転車	2,379	2.8	電気器具等
8	扇風機	1,566	3.7	扇風機	2,069	2.4	フィルム
9	清涼飲料	1,395	3.3	化粧品	2,035	2.3	ルームクーラー
10	化粧品	1,324	3.2	紙・セロファン	1,916	2.2	レコード
以上小計		26,235	62.7		60,992	71.2	
11～20位小計		8,640	20.7		13,900	16.2	
その他小計		6,931	16.6		10,830	12.6	
合計		41,806	100.0		85,722	100.0	

（備考） 1 「小型テレビは」昭和32,35年度はブラウン管の最大径が36cm以下，昭和38年度以降は52cm

2 「小型冷蔵庫」は，昭和32，35年度は内容積114ℓ以下，昭和38年度以降は，170ℓ以下の

減合理化が図られた。さらに昭和37年には申告納税制度の導入をはじめとする制度の大幅な改正とともにパッケージ型ルームクーラー，カークーラー，冷水器，芝生刈込機等に対する新規課税と氷冷蔵庫，紙・セロファン，文具類等に対する課税廃止及び免税点の引上げと税率の引下げが行なわれた。

昭和41年には，たまたま経済不況に見舞われたこととも関連して税率の引下げや免税点の引上げに加えて，飾り物，玩具，ネオン管等に対する課税の廃止が行なわれた。

(ロ) このように，とくに戦後において，シャウプ勧告を背景としてその課税対象を主にしゃし品ないしは比較的高価な便益品や趣味・娯楽品に限定するという考え方をとつてきている。したがつて，近年は所得水準の上昇とともに，従来は高級な消費とみられていたものが次第に一般的な消費とみられるようになるにつれて，これらの物品に対する課税も順次縮小されてきた。

他面，中小企業対策等の政策的要請もあつて，しばしば，免税点の引上げや，課税の廃止を行なつてきたという実情も見逃すことはできない。

このような背景に基づいて課税されてきた物品税のうち，課税高の多い上位10品目の推移をみると第130表のとおりである。これでみると小型乗用車と小型テレビが常に1位又は2位を占めていることがわかる。

上位10品目の変遷

38年度		昭和41年度			昭和44年度		
税額	構成比	品目	税額	構成比	品目	税額	構成比
百万円	%		百万円	%		百万円	%
27,708	21.5	小型乗用車	47,264	31.7	小型乗用車	115,530	37.1
23,689	18.4	小型テレビ	18,127	12.2	小型テレビ	55,586	17.9
16,882	13.1	小型冷蔵庫	12,402	8.3	小型冷蔵庫	14,094	4.5
6,850	5.3	写真機・映写機	5,770	3.9	ステレオ等	12,599	4.1
5,490	4.3	電気器具等	5,104	3.4	貴石・半貴石製品	11,622	3.7
4,311	3.3	化粧品	4,952	3.3	電気器具等	9,384	3.0
4,129	3.2	貴石・半貴石製品	4,710	3.2	ルームクーラー	8,955	2.9
3,769	2.9	ルームクーラー	4,457	3.0	化粧品	7,779	2.5
3,461	2.7	フィルム	4,282	2.9	写真機・映写機	6,957	2.2
2,941	2.3	ステレオ等	4,167	2.8	炭酸飲料	6,946	2.2
99,230	77.1		111,235	74.6		249,452	80.1
18,663	14.5		27,184	18.2		45,102	14.5
10,883	8.4		10,667	7.2		16,637	5.4
128,776	100.0		149,086	100.0		311,191	100.0

以下のものである。

ものである。

(ハ) ところで，国民の所得水準が上昇するにつれて，多種多様な消費物資が潤沢に供給され，一般的に消費が高級化，大量化，平準化する傾向は一層顕著になつていくものと思われる。この傾向を物品税の課税状況からみると第131表のとおりで，物品税の大幅改正以後の昭和38年から44年の間のその消費の伸びをみると貴石，貴石製品等が最も高く，この間に7倍の増加を示している。以下，ステレオ，小型乗用車の伸びが高いことがこの傾向の現われとみることができる。

第131表 物品税の課税標準からみた主要課税物品の消費の動向

課税品目	昭和38年度	39	40	41	42	43	44	44/38
	億円	億円	億円	億円	億円	億円	億円	%
貴石，半貴石	81	113	167	239	347	463	592	729.4
ステレオ等	192	243	283	398	499	628	865	450.4
小型乗用車	1,847	2,278	2,509	3,127	4,369	5,934	7,702	416.9
家具	29	39	38	41	47	71	110	377.1
遊戯具類	34	43	42	50	61	78	109	320.4
小型テレビ	1,188	1,199	845	1,213	1,883	2,883	3,784	318.4
ゴルフ用具	43	48	59	69	87	94	111	260.7
楽器	126	160	189	239	253	281	323	255.3
ルームクーラー	193	220	231	252	369	514	479	248.1
レコード	190	215	263	282	322	388	463	243.5
高級乗用車	43	42	56	65	71	65	103	238.2
電気器具等	213	208	204	258	348	430	483	226.6
時計類	265	310	374	379	417	492	593	224.1
テープレコーダー	126	148	141	150	152	197	257	204.5
フィルム	223	267	296	294	281	316	423	190.0
暖房器具	71	91	105	67	96	117	130	184.4
化粧品	862	1,015	1,103	991	1,061	1,257	1,559	180.8
写真機・映写機	342	421	379	363	341	384	464	135.6
扇風機等	290	255	207	208	272	371	357	123.1
小型冷蔵庫等	844	785	757	799	923	973	941	111.5

一方，総理府統計局の家計調査による年間収入5分位階級別の勤労者世帯における消費支出の推移をみると第132表のとおりで第Ⅰ階層が昭和38年当時は平均消費支出に対して57.7％にしか過ぎなかつたものが，昭和45年には65.8％と上昇し，逆に第Ⅴ階層は昭和38年当時155.7％であつたものが，昭和45年には142.6％と下降しており，この間の消費支出の伸びは平均が2倍であるのに対して第Ⅰ階層が2.3倍を示し，第Ⅴ階層は1.8倍となり消費の一般的な平準化の傾向が現われているとみることができる。このような消費の傾向を反映して，かつて課税が廃止された物品のなかにも，最近における消費の高級化の現われとしてかなり高価なものが大量に出回り，これが消費の平準化の傾向と相まつて一般に消費されるようになるとともに，最近における技術革新の結果新たに開発された物品で，現行の課税物品と同様な担税力を推定できるものもかなり見受けられるようになつている点については，新たな観点からの検討が必要とされるところである。

第132表　年間収入5分位階級別勤労者世帯における消費の推移

（全国，年平均1か月間）

年	区分	消費支出					
		平均	Ⅰ	Ⅱ	Ⅲ	Ⅳ	Ⅴ
昭和38年	金額	円 41,152	23,748	32,278	38,904	46,534	64,055
	増加率	% —	—	—	—	—	—
39	金額	円 45,057	27,185	36,239	42,541	50,000	68,843
	増加率	% 9.5	14.5	12.3	9.3	7.4	7.5
40	金額	円 48,765	30,163	39,748	45,750	55,639	72,329
	増加率	% 8.2	11.0	9.7	7.5	11.3	5.1
41	金額	円 53,136	32,260	42,149	50,524	60,151	80,352
	増加率	% 9.0	7.0	6.0	10.4	8.1	11.1
42	金額	円 58,762	36,653	46,940	56,156	66,459	88,602
	増加率	% 10.6	10.5	11.4	11.1	10.5	10.3
43	金額	円 64,909	41,835	52,377	62,243	72,684	95,405
	増加率	% 10.5	17.3	11.6	10.8	9.4	7.7
44	金額	円 72,044	47,547	60,148	69,489	80,660	102,375
	増加率	% 11.0	13.7	14.8	11.6	11.0	7.3
44年／38年		倍 1.75	% 2.00	1.86	1.79	1.73	1.60
各分位平均	38年	% 100.0	57.7	78.4	94.5	113.1	155.7
	44年	% 100.0	66.0	83.5	96.5	112.0	142.1
45年	金額	円 82,101	54,062	69,421	78,845	91,078	117,099
	増加率	% 14.0	13.7	15.4	13.5	12.9	14.4
45年／38年		倍 2.00	2.28	2.15	2.03	1.96	1.83
各分位平均	38年	% 100.0	57.7	78.4	94.5	113.1	155.7
	45年	% 100.0	65.8	84.6	96.0	110.9	142.6

（備考）　総理府統計局の「家計調査」による。

（免　税　点）

(2) 個別消費税のもとにおける免税点制度は，課税対象として掲名された物品のうち，一定価格以下のものを非課税とするための課税対象の選択基準としての性格を有するとともに，一定の規格に該当するものを非課税とするいわゆる規格非課税制度とも密接な関連を有している。

(イ) 免税点の沿革は第133表のとおりで，創設の当初はしゃし的消費の抑制という当時における物品税の性格を反映して，かなり高い免税点が設けられていたが，戦争末期には必要最少限の生活必需品を除外する程度のきわめて低い免税点が設けられていたに過ぎなかつた。戦後の著しい物価上昇時には，おおむね物価水準の上昇に見合う程度の免税点の引上げが行なわれたが，昭和28年以降は，課税物品の消費に示される担税力に対して応能的に課税するという考え方のもとで，消費の高級化，平準化の傾向に沿つた課税範囲の縮小と並行して，免税点も数次にわたつて大幅に引き上げられ，さらに零細企業対策や少額不追求的性格等の政策的要請も加味されたため，宝石類をはじめ，喫煙具等についても免税点が設けられている。したがつて，現状は，69品目中39品目に免税点制度が設けられ，その水準もかなり高くなつている。

第133表　物品税課税物件の免税点の推移

品目	昭和13年	16	19	21	26	30	34	37	41
	円	円	円	円	円	円	円	円	円
貴石・半貴石製品	㊀ 3	㊀ 1	—	—	—	㊀ 1,500	㊀ 2,500	㊀ 10,000	㊀ 15,000
真珠製品	㊀ 3	㊀ 1	—	—	—	㊀ 700	㊀ 2,500	㊀ 5,000	㊀ 15,000
毛皮えり巻	㊀ 5	㊀ 2	—	—	—	—	㊀ 2,500	㊀ 5,000	㊀ 10,000
衣服用たんす	㊀ 50	㊀ 10	㊀ 30	280	8,500	18,000	23,000	31,000	40,000
寝台（ダブル）	㊀ 30	㊀ 10	㊀ 3	140	4,000	6,800	10,000	20,000	43,000
電気スタンド	㊀ 5	㊀ 2	—	—	800	1,000	1,500	2,000	2,400
かばん	㊀ 10	㊀ 5	㊀ 3	80	3,000	3,000	3,000	10,000	10,000
ガスライター	—	—	—	—	60	70	200	1,400	1,700
灰皿	㊀ 5	㊀ 2	—	—	100	250	300	450	550
腕時計	㊀ 15	㊀ 8	—	—	1,300	1,700	2,570	3,200	3,500
ラジオ	—	—	—	—	—	4,000	4,500	7,000	7,000
箏	—	—	—	—	—	2,000	8,000	11,000	11,000
ギター	—	—	—	—	—	2,000	3,500	5,000	5,000
石油ストーブ	—	—	—	—	—	—	2,200	5,000	6,000
蓄音機	—	—	—	—	—	—	2,700	4,200	4,200
電気毛布	—	—	—	—	—	—	—	—	4,000
ジュース	—	—	—	—	—	180 mℓ につき 10円	180 mℓ につき 10円	100 mℓ につき 7円	100 mℓ につき 7円
化粧クリーム	—	—	—	—	—	—	—	—	100 g につき 260円
（課税廃止物品）人形	㊀ 10	㊀ 3	—	—	300	800	1,100	㊀ 5,000	廃止
囲碁盤	㊀ 10	㊀ 5	—	—	—	220	3,000	5,000	廃止
皮製ジャンパー	㊀ 10	㊀ 3	—	—	—	750	4,000	10,000	廃止
卸売物価指数	1	1.4	1.7	64 100	230 1,516	262 1,724	265 1,743	269 1,769	281 1,847

（備考）1　㊀は小売価格を，その他は製造価格を示す。

2　免税点の価格は，必ずしもその年の改正にかかるものではない。

3　卸売物価指数は，日本銀行統計局発行の経済統計年報の指数より算定した。

なお，製造課税物品の免税点とその推定小売価格との関係は第134表のとおりである。

第134表　主要製造課税物品の免税点とその推定小売価格

品目	免税点	推定小売価格
	円	円
電気ストーブ	3,000	4,800
ガスストーブ	4,500	7,300
液体燃料ストーブ	6,000	10,000
電気座ぶとん	2,400	3,800
電気掛布	4,000	6,300
ガス湯わかし器	9,000	13,800
ガスレンジ	15,000	23,000
卓上用の電気スタンド	2,400	4,000
レコードプレーヤー	4,200	6,500
ラジオ	7,000	12,500
ギター，バイオリン	5,000	9,000
衣服用のタンス	40,000	66,600
茶ダンス，本棚	30,000	50,000
ダブルベッド	43,000	72,000
机・テーブル	25,000	42,000
腕時計	3,500	7,400
置時計	2,500	4,500
ガスライター	1,700	2,800
ハンドバッグ	8,000	13,300
ポマード	100gにつき 210	60g 240

（備考）　推定小売価格は，小売価格に一定割合を乗じて課税標準を計算する方式が適用される物品については，当該割合により，その他の物品については，流通マージン率を小売価格の40％と仮定して算出した。

最近の改正では，免税点が相当高い水準に定められ，課税対象となるものが，きわめてわずかである点が考慮されてその課税が廃止されている例もあるが，このような免税点制度のあり方は前述の課税範囲のあり方との関連において再検討を行なう必要がある。

(ロ)　なお，免税点制度が定められている物品については，免税点を境としてその物品の価格体系に断層が生ずるという問題が指摘されている。

たとえば，衣服用たんすは4万円（推定小売価格換算6万6千円）の免税点が定められているため，免税点すれすれで販売すれば非課税であり，4万円をこえる手取額を得ようとする場合には20％の課税を受けるため税込4万8千円（推定小売価格8万円）以上で販売しなければならないので，製造者としては可能な限り免税点をわずかにこえるような物品の製造を回避しようと努めることが予想される。したがつて，このような免税点制度は自由市場における価格体系を歪め，技術革新を阻害すると同時に，納税者に対して租税回避の誘引をも与えるのではないかといわれている。

したがつて，免税点制度はその水準が低位にとどまつている場合にはとくに問題がない場合で

もその水準が引き上げられて高くなるほど，その価格断層もまた拡大するという点については留意する必要があろう。

（税　　率）

(3) 物品税の税率構造は第135表のとおりで，創設の当初は，小売段階，製造段階ともにいずれも20％であつたが，昭和13年には課税範囲の拡大とともに15％と10％の2段階税率となつた。その後，しゃし的消費の抑制，さらには一般的消費抑制へと進んでいくにつれ，最高税率も次第に引き上げられ，戦争末期には最高税率120％，最低税率20％，中間税率として80％，60％，40％を配する5段階の税率構造であつた。戦後は消費抑制的な要請が薄らぐにつれて，最高税率の引下げとともに，消費の平準化傾向にあわせて一般的に税率の引下げが行なわれると同時に，消費に示される担税力に応ずる負担を求めるという見地から，小売段階及び製造段階での税率に格差を設ける等の配慮がなされてきた。

このような改正を経て，現行の物品税の税率構造は，個々の課税物品の消費の性質や担税力との照応関係を考慮して，その上下に加重税率や軽減税率を設けている。すなわち，課税対象物品を分類して，小売段階では20％と10％の2段階，製造段階では40％，30％，20％，15％，10％及び5％の6段階の区分を設けている。また，課税対象品目の分類に当たつては，乗用自動車，モーターボート，時計等一部の物品について規格，素材等を基準として異なる物品として分類しているが，同一分類内の物品については，その価格の高低にかかわらず従価比例税率とされている。このような税率のあり方については，現状のように素材等で税率を区分した場合には，たとえば時計につい

第135表　物品税の税率構造の推移

改正年月	小売課税			製造課税		
	税率構造	最高税率適用物品例	最低税率適用物品例	税率構造	最高税率適用物品例	最低税率適用物品例
昭和12年 8月	20	貴石製品，貴金属製品		20	写真機，楽器	
13. 4	15.10	貴石製品，真珠製品	靴，時計	15.10	ゴルフ用具，写真機	ラジオ受信機，シャンプー
15. 4	20.10	貴石製品，毛皮製品	同上	20.10	同上	同上
16. 12	50.30.20.10	同上	靴，事務用器具	50.20.10	同上	緑茶，ミシン
18. 3	80.60.30.10	同上	同上	80.30.20.10	同上	調味料，口中剤
19. 2	120.60.40.20	同上	靴，樽詰食料品	120.60.40.20	同上	事務用器具，口中剤
21. 9	20	書画骨とう		100.60.40.20	ゴルフ用具，貴石製品	同上
22. 4	20	同上		100.80.50.30.20	同上	靴，口中剤
25. 1	10	同上		70.60.50.30.20.10	同上	紙，口中剤
26. 1	10	同上		50.40.30.20.10.5	同上	紙，セロファン
28. 6	20.10	貴石製品，毛皮製品	書画骨とう	50.40.30.20.10.5.3	ゴルフ用具，高級乗用車	同上
34. 5	20.10.3	同上	同上	50.40.30.20.15.10.5.3	同上	同上
37. 4	20.10	同上	じゆうたん，どん帳	40.30.20.10.5	同上	マイクロホン，化粧クリーム
41. 4	20.10	同上	同上	40.30.20.15.10.5	同上	同上

てみれば，貴金属製のもので3万円程度のものが40％の課税を受けるのに一般のステンレス側のものであれば，たとえ10万円以上であつても10％の課税であるという点がみられるので，担税力照応という点を重視する分類差等課税をより合理化すべきではないかという意見や最近における消費の高級化，多様化，平準化に即応するという観点から税率格差のあり方を基本的に見直すべきであるとの指摘もなされている。

（課税段階）

(4) 物品税は製造段階か小売段階かのいずれか一方で課税する一段階課税制度によつている。すなわち，課税物品が製造場から最初に流通市場に物理的に搬出される時点をもつて納税義務を成立させるか，又は，販売業者の小売の時点をもつて納税義務を成立させるかの方法である。

この課税段階について沿革をたどると，それぞれの時代の経済取引の状況を反映してかなりの変遷がみられる。すなわち，物品税の創設時から戦時中にかけては製造段階課税，小売段階課税は，おおむね半々程度であつたが当時の課税物品のなかには果物，盆栽，愛玩動物等およそ「製造」という概念にはなじまないものが課税対象とされていたこともあつて，小売課税が比較的多かつたものと思われる。

昭和21年の改正では，戦後の経済混乱期のため，流通市場が乱れ，戦災都市を中心に浮動性をもつ露店商の出現等で小売課税制度の維持が困難となつたため，書画，骨とうを除き全物品を製造段階課税に改めるとともに，「製造」になじまない物品については課税の廃止が行なわれた。

昭和28年に至り，ようやく流通市場の整備ができたこともあつて，貴石製品，貴金属製品等一部の物品が小売段階課税とされ，また，昭和34年には，毛皮製品，じゅうたん等も同じく小売段階課税へと移行したので，現在では，課税対象69品目中58品目が製造段階で，他の11品目が小売段階で課税されている。

ところで，消費税は課税物品の消費に示される担税力に照応した課税を行なうものであるからできる限り消費に近い小売段階で課税することが望ましいと考えられる。もつとも，小売段階における課税は，一般的に納税義務者も多いこと等執行上の難点があり，一方，製造段階における課税も，品目によつては零細企業の多いものもあるほか，製造段階の認定，適正な課税標準のは握等についての難点も多い等の執行上の問題もある。こうした諸点を勘案しつつ，この課税段階のあり方を検討する必要があると考えられる。

三　サービスの消費に関連する課税

1　総　　説

（サービスの消費に関連する課税の現状）

(1)　わが国におけるサービスの消費に関連する課税の現状は，第136表のとおりである。

第136表　サービスの消費に対する課税制度の現状

税目		課税対象	税率	免税点等
国税	入場税	映画，演劇，音楽等の興行場及び競馬場等への入場	10％	映画，演劇等　100円（30円） 競馬場等　30円（30円） 小中学生等の引率団体　非課税（50円）
	通行税	汽車，汽船，航空機等の利用	10％	寝台料金　1,600円
地方税	娯楽施設利用税	娯楽施設（舞踏場，ゴルフ場，ボーリング場等）の利用	（本則）（特例） ゴルフ場　30％　1人　600円 ばちんこ場，まあじやん場，たまつき場，その他　10％　1台　月150円，1卓　月500円，1台月1,000円	な　し
	料理飲食等消費税	料理店，飲食店，旅館等における遊興，飲食，宿泊等の利用行為	料理店，貸席，バー，飲食店，喫茶店，旅館　10％	な　し 900円（チケット制 450円）　800円（チケット制 400円） 1,800円（基礎控除 1,000円）　1,600円（基礎控除 800円）

（備考）1　昭和46年4月1日現在による。ただし，料理飲食等消費税の適用は昭和46年10月1日以降である。

2　免税点の（　）書は，昭和46年の税制改正前の金額である。

3　娯楽施設利用税の特例税率は標準税率を掲げた。

これでみると，国税としては入場税と通行税があり，地方税には料理飲食等消費税と娯楽施設利用税とがあつて，これらの四つの税でわが国のサービスの消費に関連する課税が構成されており，これらの税の税率は，ゴルフ場に対する30％の税率を別とすれば，すべてその料金の10％に統一されている。また免税点等についてみると，趣味・娯楽的な消費を課税対象とする入場税と娯楽施設利用税では，執行上の観点から入場税に設けられているに過ぎないが，これらの税とはその性格を異にする通行税と料理飲食等消費税では，それぞれ，その実態に即した免税点が定められている。

次にサービスの消費に関連する課税の最近10年間における税収の推移をみると第137表のとおりである。これでみると，この種の課税の税収は，合計額ではここ10年間に約3.2倍とかなりの伸びを示しているが，税目別にみると，入場税は約1.3倍と低い伸びにとどまつており，これに対し

て他の税目は娯楽施設利用税の約5.1倍をはじめとして各税目ともかなり大きな伸びを示している。

第137表　サービスの消費に関連する課税の税収の推移

税目＼年度	入場税		通行税		娯楽施設利用税		料理飲食等消費税		合計	
	税額	前年対比	税額	前年対比	税額	前年対比	税額	前年対比	税額	前年対比
	百万円	%	百万円	%	百万円	%	百万円	%	百万円	%
昭和37年度	10,511	—	3.110	—	5,511	—	34,847	—	53,979	—
38	10.065	95.8	3.530	113,5	6,578	119.4	43,107	123.7	63,280	117.2
39	10,082	100.2	4.024	114.0	7,998	121.6	50,344	116.8	72,448	114.5
40	10,376	102.9	4.241	105.4	9,483	118.6	55,917	111.1	80,017	110.4
41	10,958	105.6	4.639	109.4	13,096	138.1	65,263	116.7	93,956	117.4
42	11,715	106.9	6,751	145.5	16,185	123.6	77,575	118.9	112,226	119.4
43	12,607	107.6	9,054	134.1	18,810	116.2	92,674	119.5	133,145	118.6
44	12,963	102.8	9,675	106.9	22,090	117.4	107,411	115.9	152,139	114.3
45	13,538	104.4	12,211	126.2	24,063	108.9	99,248	92.4	149,060	98.0
46(予算)	13,841	102.2	13,335	109.1	28,021	116.4	115,681	116.6	170,878	114.6
		%		%		%		%		%
46／37		131.7		428.8		508.5		332.0		316.6

（備考）　昭和45年度の娯楽施設利用税及び料理飲食等消費税は「昭和45年度地方財政計画」による数字である。

このようなサービスの消費に関連する課税の税収の推移は，サービスの消費についても個別物品の消費と同様に国民の所得水準の上昇が消費の多様化をもたらしていることを示すものであると考えられる。

（沿　　革）

(2)　わが国のサービスの消費に関連する課税の沿革をみると第138表及び第139表のとおりである。

第138表　サービスの消費に関連する課税の税率の変遷

区分＼年月	昭和13年4月	14.4	15.4	19.4	22.4	25.4	29.5	34.4	36.4	37.4	現在
	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
入場税	10	10	10～30	30～200	100	100	10～50	10～50	10～30	10	10
娯楽施設利用税	10 10	10 10	20 20	40 150	100 100	100 100	30 50	30 50	30 50	10 30	10 30
料理飲食等消費税	—	10 20	15 30	120 300	80 150	50 150	20 100	15 15	15 15	10 15	10
通行税	10	10	13	47	9	20	20	20	20	10	10

（備考）　上記の税率は，税目ごとに次によつた。

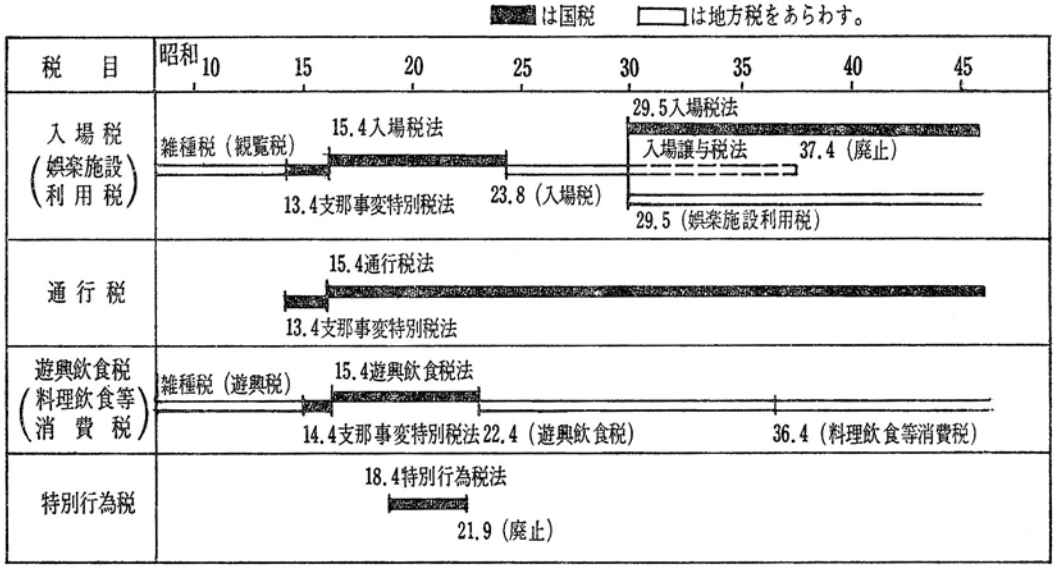
(1)　入　場　税　　映画の入場料金に対する税率（～の付いている税率は料金階級別税率を示す。）

(2) 娯楽施設利用税 {上欄は，パチンコ場等の利用料金に対する税率
下欄は，ゴルフ場の利用料金に対する税率

(3) 料理飲食等消費税 {上欄は，カフェー，バーの遊興飲食料金（昭和37年4月以降は3,000円以下の飲食料金）に対する税率
下欄は，芸者の花代（昭和37年4月以降は3,000円超の飲食料金）に対する税率

(4) 通行税 汽車の1等乗車料金に対する税率（昭和22年4月以前は距離及び等級に応じて異なる税率が適用されていたので，東京～大阪間1等の乗車料金とこれに対する税額により算出した税負担率，現在は特別車両料金に対する税率）

第139表 サービスの消費に関連する課税体系の変遷図表



（備考） 特別行為税は，写真の撮影・現像及び焼付，調髪，織物の染色，刺しゆう，洋服の仕立，書画の表装，印刷及び製本等のサービス行為に対し，その料金を課税標準として課税された。

これでみると，この種の課税については，その時々の政治的，社会的な背景により，国税としてあるいは地方税として課されてきた経緯を有するが，そのいずれの時期においてもこの種のサービスの消費に対して課税が維持されており，また，その税負担水準についても，国税，地方税を通じおおむね全体として総合的な調整が図られてきていることがわかる。

（税負担水準）

(3) サービスの消費に関連する課税の各税目ごとの利用料金に対する税負担率及び物品税の課税物品のうち趣味・娯楽的な物品の税負担率がどうなつているかをみると第140表のとおりである。これでみると，サービスの消費に関連する課税の税負担率は各税目ともその小売価格ないしは支出金額に対し9％程度であつて，趣味・娯楽的な物品に対する物品税の税負担率と比べて，ほぼ同程度の水準となつている。これらの点からみると，サービスの消費に関連する課税の税負担は，物品税等の個別物品の消費に関連する課税をも含めて，全体としておおむねバランスのとれた妥当な水準にあ

第140表　サービスの消費に関連する課税等の税負担水準

税目		品目	単位	税込小売価格又は料金(A)	税額(B)	負担割合(B/A)
				円	円	%
課税サービスの消費に関連する	入場税	映画（封切館）	1人1回	600	54.55	9.1
		演劇（一流座，一等席）	〃	2,500	227.27	9.1
	通行税	航空機　東京→札幌（ジェット機）	〃	12,900	1,172.73	9.1
		鉄道　東京→大阪（超特急）	〃	(6,130) 2,000	181.82	(3.0) 9.1
	娯楽施設利用税	ボーリング場	〃	550	50.00	9.1
		舞踏場	〃	300	27.27	9.1
	料理飲食等消費税	料理店	〃	1,500	136.36	9.1
		旅館	〃	5,400	400.00	7.4
趣味・娯楽的な物品課税	物品税	ゴルフクラブ（ウッド国産）	1本	4,000	800.00	20.0
		ステレオ（FM付オートプレーヤー）	1台	79,800	8,045.87	10.1
		レコード（30cmLP）	1枚	1,500	125.25	8.4
		ピアノ（タテ型）	1台	197,000	17,473.05	8.9
		写真機（35mmF2.8）	1台	17,000	1,485.60	8.7
		白黒フイルム（35mm36枚どり）	1本	190	16.60	8.7
		ハンドバッグ（ワニ皮製）	1個	69,000	8,050.00	11.7
	トランプ類税	まあじやんぱい（牛骨12分）	1組	25,000	3,000.00	12.0
		トランプ（プラスチック製）	1組	500	40.00	8.0

（備考）　通行税の鉄道料金（　）書は，運賃等を含めた合計料金である。

ると認められる。

（検討の要約）

(4)　以上のようなサービスの消費に関連する課税の現状及び沿革からみると，この種の課税の今後のあり方については，単に一税目をとらえてそのあり方を論議することは適当でなく，国税，地方税を通ずるこの種の課税全体としてのバランスや物品税等の個別物品の消費に関連する課税を含めた消費税全体の今後のあり方との関連も考慮しつつ検討を行なう必要があると考えられる。

2　入　場　税

入場税については，最近，その免税点のあり方や演劇等収益性の低い一部の課税対象に対する減免の要望等種々の問題が指摘されているが，これらの点について当調査会は各面にわたり検討を行なつた。

（入場税の沿革と現状）

(1)　まず，入場税の課税範囲，税率及び免税点の沿革と現状についてみると次のとおりである。

(イ)　入場税の課税範囲は，その創設当初から，①映画，演劇，演芸，音楽，スポーツ又は見せ物，②競馬場，競輪場等，③展覧会場，博覧会場，遊園地，④舞踏場，まあじやん場，ゴルフ場等を課税対象としてきたが，これらのうち，④の場所については，昭和29年の国税移管に際して娯楽施設利用税の対象としてそのまま地方税に残され，昭和37年には③の場所が課税範囲から除

外されたので，現在は①及び②の場所を課税対象としている。

(ロ) 入場税の税率の推移をみると第141表のとおりである。これでみると，入場税の税率は，昭和13年の創設当初は一律10％であつたが，その後戦争の激化とともに順次引上げが行なわれ，戦争末期には最高税率200％にまで引き上げられた。戦後は，他の消費税と同様に漸次引下げが行なわれ，昭和37年には一律10％の税率に引き下げられて，現在に至つている。

第141表 入場税の税率の推移 （単位 ％）

年月日	基本税率	アマスポーツ，純音楽等の軽減税率	
		軽減税率	適用範囲
昭和13. 4. 1	10	—	—
15. 4. 1	10，20，30	10	学生スポーツ等のアマスポーツ
16.12. 1	20，30，40，60，80	20，30	〃
18. 3. 1	20，40，60，90，120	20，40	〃
19. 2.16	30，60，100，150，200	20，40	〃
20. 4. 1	100，200	20，40	〃
21. 3. 9	50，100	20，40	〃
22. 4. 1	100	40	〃
22.12. 1	150	60	〃
23. 8. 1	150	60	〃
25. 3. 1	100	40	純音楽，博覧会，展覧会，遊園地追加
28. 1. 1	50	20	純オペラ，プロスポーツ
29. 5.18	10，20，30，40，50	10，20	〃
33. 5 .1	10，20，30，40，50	10，20……	……純音楽等従来どおりのもの
		10，20，30……	……演劇
34. 8. 1	10，20，30	10，20……	純音楽等従来どおりのもの
		10，20，30……	演芸，音楽，見せ物を追加
37. 4. 1	10	—	—

（備考） 1 基本税率は映画等の税率である。

2 昭和34年8月の演劇，演芸等の軽減税率は，その料金階級区分の高さが基本税率と異なるものである。

われわれは，以上のような税率改正の経緯のうち，特に昭和37年の改正において，それまでの料金階級別の税率と純音楽等に対する軽減税率を廃止して一律10％の税率とした際に次のような点が配慮されたことにとくに留意する必要があると認めた。

① たとえば，交響楽，器楽，声楽等の純音楽と一般の音楽との区分，純舞踊と一般の舞踊との区分又は数種類の催物を併演している場合の種別の判定等について，必ずしも客観的な基準が求め難く，課税実務上種々のトラブルを生じていたこと。

② 入場税が消費の背後にある担税力に照応して課されるべき性格のものである限り，料金階級別の税率構造はむしろ合理的なものといえるが，この制度によると演劇等の収益性の低い一部の催物に対して重い負担を課することとなること。

(ハ) 免税点の推移をみると第142表のとおりである。

第142表 入場税の免税点の変遷

年　　月	免税点の金額	適　　用　　範　　囲
昭和 13. 4	銭未満 .23	一般に適用
15. 4	.19 〃	〃
21. 3	.50 〃	〃
22. 4	1.00 〃	〃
22.12	3.00 〃	〃
23. 8	（廃　止）	（地方税委譲）
29. 5	20 円 以 下 30 〃	博覧会場，遊園地等の第2種の場所 教員に引率された小中学生等
34. 8	20 〃 30 〃	映画，演劇等で仮設興行場で開催されるものを追加 教員に引率された小中学生等
37. 4	30 〃 50 〃	一般に適用 教員に引率された小中学生等
46. 4	30 〃 100 〃	競馬場，競輪場等 映画，演劇等一般の興行場

（備考） 昭和34年8月に追加された仮設興行場については1人1回の入場料金がすべて20円以下の場合に限る。

① これでみると，昭和13年の入場税創設当初には一律23銭の免税点が設けられており，その後戦後はインフレの進行とともに引き上げられたが，昭和23年に入場税が地方に移譲された際，免税点制度は，廃止された。その後，昭和29年に再び国税に移管されてからは，一般的な免税点は設けられず，遊園地，博覧会場や仮設の催物等の特定の催物に限つて低額な免税点が設けられていたが，昭和37年の改正で，一般的な免税点としての30円と小中学生の引率団体に対する50円の免税点とが設けられた。

② 入場税の免税点のあり方については，従来，種々の角度から検討を加えられてきている。入場税が映画，演劇等の観覧という本来，趣味・娯楽的な消費を課税対象としていることからみると，基本的には娯楽施設利用税と同様に免税点を設ける必要はないとも考えられる。ただ，地方の巡回興行等のようなきわめて零細な催物等については，税務執行上の観点からあえて税負担を求めるまでもないという考え方に立つて，低額な免税点が設けられてきたものである。

また，かりに入場税に物品税や料理飲食等消費税などのような通常の免税点を導入することとした場合についてみると，その課税対象である催物が多種多様で，しかもその入場料金には催物の種類によつてかなりの格差があるところから，その水準のいかんによつては，その大部分が非課税となる催物とほとんど非課税とならない催物とが生ずるというアンバランスの問題があり，また，その水準を高くすると，一般に芸術的価値の高いといわれている催物だけが課税になるという結果を生ずることとなるという問題がある。さらにこのような事情を考慮して催物の種類の異なるごとに免税点を設けることとすると，たとえば，映画と実演，演劇と演芸というように種類の異なるいくつかの催物を併演する場合や音楽劇，舞踊劇等に対する免税点の適用区分の判定等に執行上種々の困難な問題を提起することになるという問題がある。

③ 結局のところ，入場税の免税点のあり方には種々の論議もあろうが，現実の問題として，物品税や料理飲食等消費税のような性格の免税点を設けることによつてかえつて多くの問題をかもし出すことを考えると，入場税はもともと免税点になじみ難いともいえよう。以上のような観点から，入場税に免税点を設けるとしても零細な催物に対する配慮等，主として執行上の観点に立脚せざるを得ないというのが，従来の考え方であるといえよう。

（入場人員，入場料金収入等の推移）

(2) 次に映画，演劇等の興行場等への入場人員及び入場料金収入の推移をみると第143表のとおりで

第143表 催　物　別　入　場　人　員　及

区分		昭和30年度	33	35	37	39
映画	入場人員	895,390	1,119,167	982,283	631,390	417,749
		100	125	110	71	47
	入場料金	56,239	72,431	72,003	77,060	76,152
		100	129	128	137	135
演劇	入場人員	26,041	24,457	21,145	17,694	17,141
		100	94	81	68	66
	入場料金	2,818	3,626	3,900	5,503	8,126
		100	129	138	195	288
演芸	入場人員	21,856	22,417	25,282	24,341	25,668
		100	103	116	111	117
	入場料金	1,820	2,086	2,799	4,350	6,689
		100	115	154	239	368
音楽	入場人員	5,570	9,812	12,157	11,021	16,792
		100	176	218	198	301
	入場料金	594	1,008	1,293	2,032	4,596
		100	170	218	342	774
スポーツ	入場人員	10,016	10,894	10,816	11,304	10,263
		100	109	108	113	102
	入場料金	1,526	1,974	2,500	4,032	4,100
		100	129	164	264	269
見せ物	入場人員	7,670	7,938	7,636	5,354	7,796
		100	103	100	70	102
	入場料金	309	500	341	503	919
		100	162	110	163	297
競馬等	入場人員	27,159	32,215	34,763	8,054	12,414
		100	119	128	30	46
	入場料金	583	724	834	561	1,035
		100	124	143	96	178
合計	入場人員	993,702	1,226,900	1,094,082	709,158	507,823
		100	123	110	71	51
	入場料金	63,889	82,349	83,670	94,041	101,617
		100	129	131	147	159

（備考） 1　昭和37年の改正で，課税が廃止された展覧会，博覧会，遊園地等の入場人員等は含まれていな

2　下欄の数字は，指数（昭和30年度＝100）を示す。

3　入場料金は税抜である。

ある。

(イ) まず入場人員についてみると，昭和37年に一般的免税点が創設されたことによる若干の変動があるとしても，

① 音楽，見せ物の入場人員は，きわめて順調な伸びを示し，昭和30年度から45年度までの間に，音楽が約4.4倍，見せ物が約2.1倍と増加しており，とくに見せ物は，昭和37年度から45年度までの間に3倍強の伸びを示している。

② これに対して，入場税の大宗を占める映画の入場人員は，昭和33年度をピークとして急激

び　入　場　料　金　の　推　移

(単位　人員　千人
　　料金　百万円)

41	43	44	45	$\frac{45}{33}\times 100$	$\frac{45}{37}\times 100$
342,404	309,216	276,382	251,841	23	40
38	35	31	28		
75,881	83,137	82,996	82,708	114	107
135	148	148	147		
17,545	19,214	18,018	17,612	72	100
67	74	69	68		
10,387	12,274	12,615	13,455	371	245
369	436	448	477		
24,832	24,938	24,817	25,301	113	104
114	114	114	116		
8,109	9,930	10,885	12,414	595	285
446	546	598	682		
23,870	26,349	25,969	24,445	249	222
429	473	466	439		
7,491	9,747	10,832	12,223	1,213	602
1,261	1,641	1,824	2,058		
10,142	11,077	11,611	11,668	107	103
101	111	116	116		
5,216	6,545	6,891	7,228	366	179
342	429	452	474		
9,488	10,336	12,964	16,282	205	304
124	135	169	212		
1,564	1,726	1,980	2,961	592	589
506	559	641	958		
26,220	34,072	39,628	46,804	145	581
97	125	146	172		
2,266	3,319	4,027	4,641	641	827
389	569	691	796		
454,501	435,202	409,389	394,141	32	56
46	44	41	40		
110,915	126,580	130,225	135,632	165	144
174	198	204	212		

い。

な減少を示しており，最近，ようやくその減少率が鈍化しているとはいえ，昭和45年度には33年度の約4分の1に減少している。

③ また，演劇，演芸，スポーツの入場人員は，昭和37年度以降若干の増減はあるがおおむね横ばい又は漸増の傾向で推移している。

④ なお，競馬場等の入場人員は，比較的低料金のものが多いところから，昭和37年の免税点の設定によつて激減したが，その後は，かなり顕著な増加傾向を示している。

(ロ) 次に入場料金収入についてみると，催物の入場料金単価が上昇してきたため，全般にわたつて増加傾向を示しており，とくに音楽の入場料金収入は昭和30年度から昭和45年度までの間に約20.6倍に増加し，映画の入場料金収入も入場人員の大幅な減少にもかかわらず，横ばいないしは微増の傾向を示している。

以上のような入場人員及び入場料金収入の推移をみると，戦後しばらくの間は，大衆娯楽の不足という社会的な要因もあつて，映画が圧倒的な活況を呈していたが，昭和33年度を境として映画に代わつて音楽や競馬等の一部の催物が比較的順調に伸びてきた傾向がみられる。このような傾向は，最近における娯楽施設利用税等，他のサービスの消費に関連する課税の税収の急激な伸びにもみられるように国民の所得水準の上昇とともに，映画等の一部の娯楽に偏つていた大衆が音楽等の入場料金の高い催物や各種の娯楽的なレジャーに広く動員されるようになつたことを示すものといえよう。

(ハ) さらに映画，演劇等の興行場等の平均入場料金の推移をみると第144表のとおりである。これ

第144表 催物別平均入場

催物区分		昭和37年度	38		39		40		41	
		入場料金	入場料金	対前年比	入場料金	対前年比	入場料金	対前年比	入場料金	対前年比
		円	円	%	円	%	円	%	円	%
映画		122.05	153.38	125.7	182.29	118.8	206.03	113.0	221.61	107.6
演劇等	演劇	311.02	391.08	125.7	474.07	121.2	538.54	113.6	592.05	109.9
	演芸	178.70	222.56	124.5	260.60	117.1	293.74	112.7	326.57	111.2
	音楽	184.41	249.12	135.1	273.70	109.9	289.80	105.9	313.81	108.3
	スポーツ	356.71	386.63	108.4	399.45	103.3	442.65	110.8	514.28	116.2
	見せ物	93.93	155.32	165.4	117.93	75.9	134.30	113.9	164.82	122.7
	演劇等平均	235.53	286.91	121.8	314.58	109.6	347.52	110.5	381.57	109.8
その他	競馬場	76.48	82.51	107.9	84.45	102.4	101.09	119.7	87.86	86.9
	競輪場	69.54	77.12	110.9	80.49	104.4	94.63	117.6	77.25	80.6
	小型自動車競走場	58.60	64.47	110.0	64.73	100.4	108.32	167.3	73.72	68.1
	モーターボート競走場	39.60	104.88	264.8	136.96	130.6	173.00	126.3	214.47	124.0
	その他の平均	69.65	80.02	114.8	83.31	104.1	102.23	122.7	86.46	84.6
全催物平均		132.61	168.76	127.3	200.05	118.5	226.05	113.0	244.03	108.0

（備考） 税務統計の課税入場人員と課税入場料金とにより算出した平均料金である。

でみると，興行場等の平均入場料金は，昭和38年以後毎年かなりの上昇を示しており，とくに映画，演劇，演芸，音楽等は毎年10％前後という高い上昇率を示している。これに対して，競馬場等のギャンブル場は，他の催物に比べてかなり低い上昇率を示しているに過ぎない。このような興行場等の入場料金の上昇傾向は一部の催物で入場者数の減少や伸び悩みを入場料金単価の引上げで補つていることによることも無視できないが，基本的には最近における所得水準の上昇や消費の高級化傾向を反映し，より高額な入場料金の催物に入場者が多く動員されていることを示すものと考えられる。

なお，競馬場等の入場料金が比較的に低い上昇率にとどまつているのは，これらの場所の入場料金はその多くが開催経費をまかなうというよりも，いわば整理料金的な性格のものとして領収されていることによるものと考えられる。

また，昭和45年度における催物の種類別の平均入場料金がどうなつているかをみると，最も高いのは演劇で764円，次いでスポーツ619円，音楽500円，演芸490円と順に低くなり，見せ物は182円，競馬場等は90円前後となつている。このような催物の種類ごとの平均入場料金からみると，催物の種類の異なるごとにその入場料金にはかなり大きな格差があり，しかも，通常「なまもの」と呼ばれる催物の入場料金が他の催物に比べて高い水準にあることがわかる。

（諸外国における入場税の課税）

(3) また諸外国における入場税の課税がどうなつているかをみると次のとおりである。

アメリカ……昭和41年1月に連邦税であつた入場税は廃止されているが，一部の州において

料　金（税　抜）の　推　移

42		43		44		45		45/37
入場料金	対前年比	入場料金	対前年比	入場料金	対前年比	入場料金	対前年比	
円	%	円	%	円	%	円	%	%
238.52	107.6	268.86	112.7	300.29	111.7	328.42	109.4	269.1
608.60	102.8	638.82	105.0	700.15	109.6	763.97	109.1	245.6
361.29	110.6	398.19	110.2	438.60	110.1	490.65	111.9	274.6
341.36	108.8	369.94	108.4	417.09	112.7	500.02	119.9	271.1
536.21	104.3	590.91	110.2	593.46	100.4	619.47	104.5	173.7
179.02	108.6	167.00	93.3	152.73	91.5	181.86	119.1	193.6
401.52	105.2	437.63	109.0	462.65	105.7	506.58	109.5	215.1
88.83	101.1	96.22	108.3	96.01	99.8	90.56	94.3	118.4
82.10	106.3	86.54	105.4	88.95	102.8	82.24	92.5	118.3
80.19	108.8	87.24	108.8	89.02	102.0	90.31	101.4	154.1
232.07	108.7	259.29	111.7	298.16	115.0	352.97	118.4	891.3
90.73	104.9	97.38	107.3	101.62	104.4	99.16	97.6	142.4
261.24	107.1	291.02	111.4	318.05	109.3	344.12	108.2	259.5

は州税として課税されている。

イギリス……昭和35年4月に入場税を廃止している。

西ドイツ……娯楽税（市町村税）が課税されており，税率は州によつて異なるが平均して入場料金の20％程度である。なお，付加価値税（11％）が併課されている。

フランス……興行税（市町村税）が課税されていたが，最近，その課税対象のうち映画，演劇，コンサート等が興行税から除外され，付加価値税の課税対象とされることになつた。その税率は次のとおりである。

スポーツ集会等（興行税）	8～14％
映　　画	17.6％
コンサート	7.5％

イタリア……興行税（国税）が課税されている。税率は催物によつて異なるが，演劇，演奏会等は15％，映画は入場料金により5～45％となつている。

このような諸外国の現状からみると，イギリスにおいて課税が廃止されているとはいえ，他の多くの国で課税が維持されており，とくに西欧諸国はその税率もかなり高いことがわかる。

（入場税についての検討の結果）

(4) 以上のような入場税についての検討の結果，当調査会は次のような結論を得た。

(イ) 入場税は，映画，演劇等の興行場への入場に伴う消費支出に着目した課税であつて，この種の課税としては他に国税たる通行税や地方税たる娯楽施設利用税，料理飲食等消費税があるほか，物品税の課税対象にもステレオ，楽器等趣味・娯楽用品が含まれているので，消費税の体系からみて合理的なものと考えられる。

(ロ) 入場税の現行の負担水準は同種の課税の負担とのバランスからみて，おおむね妥当な水準にあると認められるので，さらにこれを引き下げることは適当でないと考えられる。ただ，昭和37年の改正以来すえ置かれてきた免税点（30円）については，零細な催物に対する配慮等主として執行上の観点から設けられているものであるとしても，最近の実情からみて再検討を要するものと考えられる。この点については，あとで述べるように，昭和46年度の税制改正に関する答申においてその見直しを行なうべきであるとしたところであり，この答申の線に沿つて，昭和46年度税制改正の一環として免税点の引上げが行なわれ，改正後の現状においては，免税点は，おおむね妥当な水準にあるものと認められる。

(ハ) 演劇等の芸術的価値の高い催物に対する入場税の減免の問題については，芸術的価値の高い催物を他の催物と区別する客観点な基準が求め難く執行上に種々のトラブルを惹起するおそれがあること等を考慮すると催物の内容や種類によつて税負担に格差を設けることは適当でないと考えられる。

（昭和46年度の入場税改正の概要）

(5) 入場税については，現行の税負担の水準をさらに引き下げることは種々の点からみて適当ではないが，免税点については設定後すでにかなりの年月が経過し，零細な催物に対する配慮等主として執

行上の観点から設けられているものであるとしても，最近の実情に添わなくなつているものと考えられるところから，当調査会が，昭和46年度の税制改正の一環として免税点の引上げを中心とする所要の改正を行なうべきことを答申したことは，すでに述べたとおりである。

昭和46年度においては，この答申に基づいて，次のような改正が行なわれた。

① 競馬場，競輪場等を除き，映画，演劇，演芸，音楽，スポーツ及び見せ物の免税点を100円に引き上げる。

② 高等学校，中学校，小学校，幼稚園等の教員の引率する生徒，児童又は幼児の団体の入場については，入場税を課さない。

③ その他免税点以下の入場券の交付義務を廃止する等所要の規定の整備を図る。

以下，この改正に至るまでの検討の経緯を述べることとする。

(イ) 従来，入場税の免税点は，

① 興行場等への入場に対し，一律に適用される免税点　30円と

② 小中学校等の生徒，児童が教員の引率により団体で入場する場合に適用される免税点　50円

との2本立となつていた。

われわれは，これらの免税点のうち①の一般免税点について，これをどの程度の水準まで引き上げることが適当であるかという問題について検討したが，入場税の免税点は零細な催物に対する執行上の配慮から設けられているものであつて，その性格からみて大幅な引上げは適当とは認められないこと，同種の課税である娯楽施設利用税には免税点は設けられていないこと，かりに100円程度の水準に引き上げた場合に，臨時に開催されている催物の約30％の件数が課税対象外となること及び昭和37年以後における入場料金の上昇は約3倍程度であること等，種々の事情を総合的に勘案した結果100円に引き上げることが適当であると認めた。

なお，この場合，競馬場，競輪場等のギャンブル場については，これらの場所への入場者や馬券等の売上金額が最近著しく増加し，これに対して種々の批判が聞かれること及びその入場料金が一般に低額であつて，免税点を引き上げると入場者の大部分が非課税となること等の事情を考慮した結果，これらの場所については，現行の免税点をすえ置くことが適当であると認めた。

（注） 競馬場，競輪場等の入場人員及び入場税の課税人員の推移及びこれらの場所への入場人員の料金階級別ウエイトは第145表及び第146表のとおりである。

(ロ) 次に，従来50円の免税点を適用されていた小学校，中学校等の学校の生徒，児童又は幼児の引率団体については，最近における実態調査によると，免税点の引上げによつてその大部分が非課税になるとも考えられたが，これらの学校の生徒等が団体で演劇，音楽等を観賞する場合に，その入場料が免税点をこえたからといつて入場税を課税することは，学校における視聴覚教材利用の重要性や生徒又は児童等の父兄の負担を考慮した場合には必らずしも適当でないので，これらの学校の生徒又は児童等が教員の引率により，団体で興行場へ入場する場合には，すべて入場税を課さないこととすることが適当であると認めた。

なお，この非課税措置の対象となる学校の範囲については，最近における高等学校における教

第145表 競馬場等ギャンブル場

区分		昭和38年度	39		40		41	
				対前年比		対前年比		対前年比
入場人員(A)（免税点以下を含む。）		千人 47,654	千人 52,912	% 111.0	千人 60,286	% 113.9	千人 68,490	% 113.6
課税人員	競馬場	5,906	6,645	112.5	8,305	125.0	12,432	149.7
	競輪場	3,742	4,173	111.5	5,586	133.9	10,090	180.6
	小型自動車競走場	846	1,128	133.3	1,225	108.6	2,626	230.7
	モーターボート競走場	376	468	124.5	627	134.0	872	139.1
	計(B)	10,870	12,414	114.2	15,743	126.8	26,220	166.6
課税割合(B)/(A)		% 22.8		% 23.5		% 26.1		% 38.3

（備考） 1 入場人員は，主管省調によつた。

2 年度は，会計年度によつた。ただし，中央競馬は暦年によつた。

第146表 競馬場等ギャンブル場の入場人員の料金階級別ウエイト

料金（税抜）	競馬	競輪	オートレース	ボートレース	合計
	%	%	%	%	%
	(—)	(—)	(—)	(—)	(—)
30円以下	17.7	61.7	35.2	93.2	61.9
	(27.5)	(54.3)	(56.2)	(—)	(37.1)
50 〃	40.4	82.5	71.7	93.2	76.0
	(82.8)	(81.7)	(89.6)	(—)	(80.0)
100 〃	85.9	93.0	93.4	93.2	92.5
	(96.1)	(88.0)	(91.3)	(14.2)	(90.5)
150 〃	96.8	95.4	94.5	94.2	96.3
	(96.5)	(91.6)	(94.9)	(41.9)	(93.0)
200 〃	97.1	96.8	96.8	96.1	97.0
	(97.3)	(95.9)	(96.8)	(76.6)	(96.2)
300 〃	97.8	98.5	98.0	98.4	98.3
	(97.4)	(98.2)	(96.8)	(85.0)	(97.2)
400 〃	97.9	99.4	98.0	99.0	98.9
	(98.9)	(99.1)	(99.0)	(100.0)	(99.2)
500 〃	99.1	99.7	99.4	100.0	99.6
	(99.5)	(97.9)	(100.0)	(100.0)	(99.8)
1,000 〃	99.6	100.0	100.0	100.0	99.9
合計	(100.0)	(100.0)	(100.0)	(100.0)	(100.0)
	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0

（備考） 1 この表は昭和44年4月1か月の実績により作成した。

2 （ ）書は免税点以下の入場人員を除いたウエイトである。

育の実態や，進学率等の現状からみて，新たに高等学校の生徒も含めて上記の非課税措置を適用することが適当であると認めた。

（注） 映画教室等の利用人員及び利用料金額の推計及び高等学校及び大学への進学率は，第147表及び第148表のとおりである。

の 入 場 人 員 等 の 推 移

42	対前年比	43	対前年比	44	対前年比	45	対前年比	45/38
千人	%	千人	%	千人	%	千人	%	%
79,068	115.4	91.151	115.3	104,145	114.2	109,976	105.6	230.8
14,320	115.2	16,544	115.5	21,229	128.3	25,630	120.7	434.0
11,125	110.3	12,389	111.4	12,775	103.1	15,212	119.1	406.5
3,034	107.4	3,936	129.7	3,941	100.1	3,942	100.0	466.0
1,104	126.6	1,203	109.0	1,683	139.9	2,020	120.0	537.2
29,583	112.8	34,072	115.2	39,628	116.3	46,804	118.1	430.6
	%		%		%		%	
	37.4		37.4		38.1		42.6	—

第147表 映画教室等（高校生以下）の利用人員及び利用料金額推計

区分	小中学生 利用人員 人員	構成比	利用料金 料金	構成比	高校生 利用人員 人員	構成比	利用料金 料金	構成比	合計 利用人員 人員	構成比	利用料金 料金	構成比
	万人	%	百万円	%	万人	%	百万円	%	万人	%	百万円	%
50円超～ 80円以下	197	43.3	131	30.0	14	12.7	9	5.1	211	37.3	140	22.8
80 〃 ～100 〃	137	30.1	124	28.4	13	11.8	12	6.8	150	26.6	136	22.2
100 〃 ～150 〃	74	16.3	92	21.0	20	18.2	25	14.2	94	16.6	117	19.1
150 〃 ～200 〃	38	8.4	67	15.3	28	25.5	49	27.9	66	11.7	116	18.9
200 〃 ～250 〃	5	1.1	11	2.5	29	26.4	65	36.9	34	6.0	76	12.4
250 〃 ～300 〃	2	0.4	6	1.4	4	3.6	10	5.7	6	1.1	16	2.6
300 〃 ～400 〃	2	0.4	6	1.4	2	1.8	6	3.4	4	0.7	12	2.0
合計	455	100.0	437	100.0	110	100.0	176	100.0	565	100.0	613	100.0

（参考） 高等学校以下の生徒数等（昭和45年5月1日現在）

小学校		949 万人
中学校		472
高等学校		423
その他	幼稚園	168
	その他	5
計		2,017 万人

第148表 高等学校及び大学への進学率

区分	高等学校進学率	大学進学率
	%	%
昭和36年 春	62.3	17.9
〃 40 〃	70.7	25.4
〃 44 〃	79.4	23.2
〃 45 〃	82.1	24.3

(ハ) 免税点に関する検討とともに，現行入場税の課税制度についても検討を加えたが，現行法の官給入場券制度については，この制度が入場税の性格等からみてなお維持する必要があるとしても，この制度が納税者側はもとより税務執行側にとつてもかなりの事務負担となつている現状からすれば，免税点以下の入場券や無料入場に対するこの制度の適用を廃止することによつて関係者の負担の軽減と税制の簡素化を図ることが適当であると認めた。また，その他の諸制度についても現状に即さないものについては所要の整備合理化を図る必要があると認めた。

（注） 入場券の交付及び検印枚数の推移は第149表のとおりである。

第149表 入場券の交付及び検印枚数

年度	有料入場券			無料入場券			合計
	官給入場券	特別入場券	小計	無料入場券	非常用入場券	小計	
	万枚	万枚	万枚	万枚	万枚	万枚	万枚
昭和41年度	47,012	12,201	59,213	5,655	16	5,671	64,884
42	43,958	13,862	57,820	5,695	20	5,715	63,535
43	41,320	14,148	55,468	5,715	39	5,754	61,222
44	37,859	14,809	52,668	5,499	13	5,512	58,180

3 残された問題点と検討の要約

当調査会は，サービスの消費に関連する課税の検討に関連して以下に述べる二つの問題点についても検討を行なつた。

（競馬場等ギャンブル場に対する増徴論）

(1) 競馬場等ギャンブル場については，その入場料金に対して入場税が課税されているが，最近，これらの場所の入場人員及び馬券等の購入金額が著しく増加していること，これについての社会的な批判も高まつていること等を考慮し，これらの場所への入場者に対してより重課すべきであるという意見がある。

第150表 入場者1人当たり馬券，

区分	昭和38年度	39		40		41	
			対前年比		対前年比		対前年比
	円	円	%	円	%	円	%
中央競馬	9,141	10,491	114.8	11,321	107.9	12,000	106.0
地方競馬	8,113	8,820	108.7	9,440	107.0	10,010	106.0
競輪	6,438	7,087	110.1	7,510	106.0	8,221	109.5
小型自動車競走	5,202	5,923	113.9	6,393	107.9	7,093	110.9
モーターボート競走	5,578	6,516	116.8	7,375	113.2	8,417	114.1

（備考） 1 購入金額は，主管省調によつた。

2 年度は，会計年度によつた。ただし中央競馬は暦年によつた。

競馬場等ギャンブル場への入場者の推移については，前述の第145表でみたように，最近，かなり顕著な伸びを示しているが，これらの入場者が競馬場等で1人当たりどの程度の馬券等を購入しているかをみると第150表のとおりである。これでみると，昭和39年には大部分の場所で5千円から8千円程度であつたが，昭和45年には日本中央競馬会の競馬場の1万6千円をはじめとして各ギャンブル場とも1万円をこえるに至つている。このような推移からみると，これらの場所の入場者にはかなりの担税力が推定できるとも考えられる。しかしながら，これらの消費は，必ずしも競馬場等への入場料金の額と結びつかず，しかも，競馬等ギャンブルのうち，一部のものには馬券等の場外売場の設置が認められており，その馬券等の売上金額がかなりの額になつているが，これは，競馬等への入場行為を伴わないものであることなど，これらを入場税の課税対象に限定して負担を求めることには限界があると認められる。

以上のような競馬場等ギャンブル場の実態からみれば，これらの場所への入場者又は馬券等の購入者に対して入場税とは別個に何らかの税負担を求めることは，社会的にも納得を得られるのではないかと考えられるが，この場合にどのような形態の税が適当であるか等の具体的な方策については，時間的な制約もあり，十分な審議を尽すことができなかつたので，今後なお引き続いて検討することが適当であると認めた。

（通行税と空港整備財源）

(2) 通行税は，消費税体系の一環として汽車，電車，汽船又は航空機による乗客の運送サービスに対して課税される税である。

ところで，航空輸送については，最近の急激な需要の増大から空港整備のための大規模な投資を必要としているが，その財源を一般的な租税に求めることは適当でなく，受益者負担の見地から航空機利用者にその負担を求めるべきであるとする意見がある。空港の整備に関しては，昭和45年には空港整備特別会計が設けられ，着陸料の引上げによつてその財源の一部とする等の措置が講じられたところであるが，現行の通行税を空港整備財源とすべきであるという意見，さらには，現行通行税がほとんど航空機に対する課税であることから，通行税を廃止して，航空機乗客及び貨物につ

車券等の購入金額の推移

42		43		44		45		45/38
	対前年比		対前年比		対前年比		対前年比	
円	%	円	%	円	%	円	%	%
12,878	107.3	14,107	109.5	15,315	108.6	16,651	108.7	182.2
11,110	111.0	12,230	110.1	14,020	114.6	15,374	109.7	189.5
9,194	111.8	10,320	112.2	11,870	115.0	13,412	113.0	208.3
7,990	112.6	8,852	110.8	10,227	115.5	11,191	109.4	215.1
9,600	114.1	10,934	113.9	12,416	113.6	14,203	114.4	254.6

いて，航空施設利用料として乗客にはより高率（たとえば20％），貨物には低率（たとえば5％）の利用者負担金を課し，これを空港整備財源に充てるべきではないかという意見が出された。

通行税の交通機関別の課税状況は第151表のとおりであるが，これによると昭和45年の課税実績では総税収122億万円のうち航空機にかかる税収は101億円で82.4％に達している。なお外国における通行税の課税方式は第152表のとおりであるが，西欧諸国では，運賃収入に対して付加価値税を課している例が多いようである。

第151表 通行税の交通機関別課税状況

区分	昭和41年		42		43		44		45	
	人員	税額	人員	税額	人員	税額	人員	税額	人員	税額
	千人	百万円	千人	百万円	千人	百万円	千人	百万円	千人	百万円
国鉄	(91) 29,002	(115) 3,065	(108) 31,357	(107) 3,269	(108) 33,831	(109) 3,558	(78) 26,231	(62) 2,213	(101) 26,503	(94) 2,080
航空機	(93) 6,089	(99) 1,533	(125) 7,630	(228) 3,414	(133) 10,169	(159) 5,442	(131) 13,327	(136) 7,405	(134) 17,805	(136) 10,072
民営汽船	(108) 113	(113) 34	(124) 140	(118) 40	(119) 166	(113) 45	(110) 182	(113) 51	(130) 236	(131) 67
私鉄	(112) 233	(100) 7	(102) 238	(100) 7	(114) 272	(114) 8	(70) 190	(63) 5	(86) 164	(80) 4
計	(96) 35,437	(93) 4,639	(111) 39,365	(143) 6,730	(113) 44,438	(136) 9,053	(90) 39,930	(117) 9,674	(112) 44,708	(126) 12,223

（備考）（ ）書は，前年対比率である。

第152表 主要諸外国の通行税

国名	交通機関	課税方法
アメリカ	航空機	国内の航空乗客の運賃に対して8％の税率で課税する。他に航空便荷物税として，荷物通賃の5％，国際運輸施設利用税として，国際線旅客に1人1ドルの税率で課税する。
西ドイツ	航空機，鉄道，その他の交通機関	運賃収入に対し11％の税率で課税する（付加価値税）。ただし，市町村内又は50km以下の鉄道，バス等による旅客運送は5.5％の軽減税率による。
フランス	同上	運賃収入に対し17.6％の税率で課税する（付加価値税）。
カナダ	航空機	カナダ，アメリカ等一定の課税区域内の航空乗客の国内払運賃に対して5％の税率で課税する。

当調査会は，この問題について，主として通行税を廃止し，航空利用料を徴収して整備財源とすべしとする提案を基礎として検討したが，その結果，次のような点を指摘しておく必要があると考えた。

(1) 一般財源充実の必要性は一層高まつているのに通行税を廃止する理由がない。航空機利用という消費行為に担税力ありとして通行税を課税する考え方は，施設利用の対価を別途徴収することとは無関係であろう。また，通行税を存置してもこれを目的税とすることは，目的税が新規課税

や税率引上げにより，高率の受益者負担を課することが容易であるという長所があるとしても，通行税が従来から一般財源として，また，一定水準以上の消費行為に対する応能負担として長く平穏に課されてきたものであることから，適当でない。

(ロ) 通行税は，消費税の一環をなすものであつて，その税率（10％）は，他の消費税とバランスのとれた適正なものであつて，これを廃止する理由がない。

(ハ) 通行税を廃止することは他の間接税の廃止，縮小の要望を誘発することとなり，間接税の充実の必要が検討されているときに適当でない。

(ニ) 空港整備と全く関係のない国鉄，私鉄，民営船舶の通行税の存廃が問題となるが，みだりにこれらの課税を廃止することは適当でない。

(ホ) 空港整備事業は時限的なものであつて，巨額の資金需要は短期間のものであるともいわれている。いま直ちに通行税を廃止し，使用料に切り替え，資金需要がなくなつたら使用料を廃止し，通行税を復活するというのでは批判を免れないし，実際上もそうした税法の廃止，新設は実現が困難であり，適当でない。

当調査会は以上のような検討の結果，通行税はわが国のサービス消費に対する課税の一環をなしているものであつて，現行消費税体系を維持し，負担の公平を図る見地から，その廃止は適当でないものと認め，空港整備財源の充実の見地からは，むしろ別途，施設利用料のごとき受益者負担の料金を徴収してこれを財源とする方向で検討されるべきものとの結論に達した。なお，昭和46年度の予算では，航空援助施設利用料を新設し，空港整備特別会計の新規所要財源に充てている。

四　今後のあり方

今後におけるわが国の税体系のあり方については，消費税が所得税と組み合わされることによつて垂直的，水平的な公平が確保され，全体として実質的な公平が実現するように努めるため，消費税が税体系において適切な地位を維持するよう配意を加えていく必要がある。

このような観点から，われわれは，以上においてわが国の個別物品及びサービス課税について，その課税範囲，免税点，税率等について検討を行なつてきたところであるが，その結果をふまえて今後におけるこれらの課税のあり方について述べれば次のとおりである。

（個別物品の消費に対する課税）

(1) われわれは，物品税の沿革等を通じて個別物品に対する課税の国税収入に占める割合が低位にとどまつている理由についての検討を行なつた。一方，これを消費の面からみると，今後とも国民の所得水準が上昇するにつれ，多種多様な消費物資が潤沢に供給され，一般的に消費が高級化，大量化，平準化する傾向は一層顕著になつていくものと思われる。この場合に，消費者の趣味，し好が千差万別となり，広範にわたる消費選択の余地があるという最近の消費の実態にかんがみるときは，物品税の課税対象が狭い範囲の物品に限定されていることはしゃし品，趣味・娯楽品，便益品

等の消費に示される担税力に着目して課税するという個別消費税体系の枠内で考えても適当でないであろう。

このような観点から，物品税の課税範囲については，消費者の選択やこれに対応して供給される商品の多様化に即応することができるよう，新規の物品やかつて課税が廃止された物品をあわせて課税物品との不均衡が生じないよう留意しつつ，これを課税対象にとり入れることを検討すべきである。

また，免税点や税率等のあり方は，この課税範囲のあり方との関連において検討を進めるべきものである。

（サービスの消費に関連する課税）

(2) 次に，入場税等のサービスの消費に対する課税も，その消費に示される担税力に着目して課税するものであるから，基本的には個別物品の消費に対する課税のあり方についての考え方が，そのまま当てはまるものといえる。

したがつて，最近における消費の実態からみて，個別物品の消費に対する課税と相まつて各種のサービスの消費に示される担税力に照応した適正な負担を課しうるよう，現行地方税の税負担との関連をも考慮しつつ，全体としてバランスのとれたサービス課税制度を樹立するという方向で検討していく必要があろう。

（一般消費税の検討）

(3) なお，今後において消費の態様が一層多様化していくと，一体何がしゃし的，趣味・娯楽的又は便益的な消費かということについて客観的な基準を得ることが困難となるであろう点についても留意する必要がある。したがつて，個別消費税の課税範囲の拡大についての検討と並行して，消費一般に課税するような一般消費税への移行によつて，急激に変化していく国民の消費構造に，より適応した消費課税を実現することの可能性についても検討を進める必要がある。

第4　一般消費税又は付加価値税

1　序　　説

（一般消費税又は付加価値税の問題を検討する必要性）

(1)　一般消費税又は付加価値税の創設の可否の問題は，昭和31年の臨時税制調査会並びに昭和36年39年及び43年の税制調査会で種々論議されてきたところである。昭和43年の税制調査会においては，「一般売上税又は付加価値税の創設は当面予定しないが，（中略）今後においても長期的な観点から引き続き検討を加えていくことが適当であると認められる。」と答申されている。とくに最近において，わが国の税体系における間接税の地位が急激に低下してきていることとの関連や，最近における消費の動向に，より適応した消費課税のあり方としては従来のような個別消費税に代えて一般消費税を導入するのが適当であるとする考え方等の面から問題が提起されるに至つている。またその背景としては，付加価値税が単にＥＥＣ諸国にとどまらず，域外の西欧諸国ですでに実施され，又は採用する見込みであるというような動きがあることにも留意する必要がある。

われわれは，このような観点により，一般消費税又は付加価値税の創設の可否について改めて検討を行なうことが適当であると認めたのであるが，その理由を若干詳しく述べる。

（公正な課税との関連）

(2)　消費に対する課税は，人的控除などの個別的配慮を加えたり，累進課税を行なつたりすることは，事実上困難であり，所得に対する課税の方がより担税力に即応した負担を求めることができる。しかし，所得に対する課税は，現実には制度や執行の面で個別的な負担に差別が生じることがある。消費に対する課税では，そのような差別が生じることが比較的少ない。したがつて両者が適当に組み合わされることによつて，垂直的，水平的公平が確保され，全体として実質的な公平が実現されるといえる。こうした観点から消費に対する課税を見直す必要があると考える。

（消費の動向に適応した課税との関連）

(3)　現行の個別消費税は，個々の課税物件の背後にある担税力に照応した税負担を課することができるという意味で，一般消費税にはみられない利点があるとされてきた。しかし，最近のように消費が多様化，平準化してくると，個別消費税の課税対象の選択等に際し，客観的な基準を得ることが困難なために恣意的な選択が行なわれやすく，時代の変化に伴う国民の消費の多様化，高級化に順応できない場合には，必ずしも消費に示される担税力に応じて課税できるとはいい難い。むしろ国民の消費構造が急激に変化しているような場合には，付加価値税等の一般消費税の方が消費の態様に応じて課税できるものと考えられる。

（西欧諸国における税制の動き）

(4)　西欧諸国における付加価値税制度の概要は，第153表のとおりであるが，とくにＥＥＣ諸国にお

いては，イタリアが昭和47年1月に予定どおり実施されれば，加盟6か国すべてにおいて実施されることになる。ＥＥＣにおいては，それまで実施されていた取引高税の多くが累積税であつたためにあとに述べるような理由から，国際的，国内的な競争の中立性を維持することができないという問題が生じていた。このため，1967年4月11日にＥＥＣ指令が採択され，ＥＥＣ加盟国は1972年1月1日までにこの指令の定める付加価値税制度を導入することとなつていたものである。さらに，付加価値税は，ＥＥＣ諸国にとどまらず，デンマーク，スウェーデン，ノールウエーの域外諸国でも実施され，近くイギリス，アイルランド，オーストリアが採用する見込みと伝えられている。このような西欧諸国の税制上の動きをみて一般的にいえることは，世界経済の緊密化に伴つて各国の税制を含めた諸制度が相互に接近しつつあるということであり，わが国としても今後における税制のあり方の検討に当たつては，このような国際的動向を注視する必要があると考える。

第153表　ヨーロッパ諸国に

区分		デンマーク	西ドイツ	フランス	オランダ
立法状況		発効	発効	発効	発効
施行期日		1967年7月3日	1968年1月1日	1968年1月1日（改正法）	1969年1月1日
課税段階		全取引段階（輸入を含み，輸出を除く。）	全取引段階（輸入を含み，輸出を除く。）	全取引段階（輸入を含み，輸出を除く。）	全取引段階（輸入を含み，輸出を除く。）
免税		輸出（前段階までの税額を控除又は還付），金融・保険業務，医療，教育，新聞，航空機，船舶の賃貸等	輸出（前段階までの税額を控除又は還付），信用供与，不動産賃貸，医療，教育等	輸出（前段階までの税額を控除又は還付），金融・保険業務，新聞等	輸出（前段階までの税額を控除又は還付，備考(1)参照），医療，文化的・社会的な財貨・サービスの引渡し，不動産賃貸，金融・保険等
税率（対税抜価格）	標準税率	15.0%（1970.6.29より）	11%（1968.7.1より）	23%（1970.1.1より）	14%（1971.1.1より）
	軽減税率	なし	基礎的必需品，印刷物，自由職業活動等 5.5%	基礎的必需品，書籍，肥料等 7.5% 燃料，ぶどう酒等 17.6%	基礎的必需品 4%
	割増税率	なし	なし	自動車，宝石，カメラ等 $33\frac{1}{3}$%	なし（ただし，備考(2)参照）
税額算定方式		前段階税額控除	前段階税額控除	前段階税額控除	前段階税額控除
備考				1970年1月1日より，法定税率を税抜価格に対するものに変更した。	(1) 輸出に対して法律上は税率0%を適用する。 (2) 事業の用に供さない自動車に対しては税率15%の税が併課される。

2　個別消費税と一般消費税

（個別消費税と一般消費税との比較）

(1)　次に個別物品又はサービスの消費に関連する個別消費税と一般消費税についての比較検討に入つた。この比較を具体的に行なうためには，個別消費税と一般消費税のそれぞれについて，税負担水準，課税範囲等の具体的な姿を前提とする必要があるが，今回は，課税範囲が一般的であるか限定的であるかの差異を中心として，抽象的な比較検討を行なうことにとどめざるを得なかつた。

（注）　ここでは，酒税，たばこ専売納付金，揮発油税等の特定物品に対して課税される個別消費税は除外して考えている。

①　消費に示される担税力に応じた課税という観点との関連

個別消費税は，個々の消費者の担税力との照応関係によつて課税対象を選択することができる

おける付加価値税制度

スウェーデン	ルクセンブルグ	ノルウエー	ベルギー	イタリア
発効	発効	発効	発効	方針決定（現在は多段階累積売上税等が実施されている。）
1969年1月1日	1970年1月1日	1970年1月1日	1971年1月1日	1972年1月1日（予定）
全取引段階（輸入を含み，輸出を除く。）	全取引段階（輸入を含み，輸出を除く。）	全取引段階（輸入を含み，輸出を除く。）	全取引段階（輸入を含み，輸出を除く。）	全取引段階（輸入を含み，輸出を除く。）
輸出（前段階までの税額を控除又は還付），小型船舶，航空機，医薬品，燃料，定期刊行物，金融等	輸出（前段階までの税額を控除又は還付），金融・保険業務，不動産賃貸，医療，教育，文化事業等	輸出（前段階までの税額を控除又は還付），一定の船舶航空機，営業譲渡，新聞，書籍，金融・保険業，郵便，医療等	輸出（前段階までの税額を控除又は還付），金融・保険業務医療，教育，船舶，航空機，宝石等の輸入等	輸出（前段階までの税額を控除又は還付），農地の売買，営業譲渡，信用供与，有価証券の移転等
17.65%（税込価格に対し15%）（1971.1.1より）	10%（1971.1.1より）	20%	18%（1971.1.1より）	12%
一般的なものはない。ただし，プレハブ住宅の輸入については9.89%（税込価格に対し9%）。備考参照	一定の必需品，旅客運送，自由職業活動等　5% パン，食肉類等　2%	なし	基礎的必需品　6% 日常の消費財等14%	基礎的必需品　6%（食糧品，水道，ガス，電力，医薬品，新聞等）
なし	なし	なし	奢侈品　25%	奢侈品　18%
前段階税額控除	前段階税額控除	前段階税額控除	前段階税額控除	前段階税額控除
実質的な税率軽減措置として，一定の公共施設に関するサービス等につき対価の20%，建物等につき対価の60%を課税標準とする。				1971年1月19日に公表されたイタリア大蔵省の提案による。

ので，一般消費税に比べ逆進的でないといわれてきた。しかしながら，課税対象の選択に際し，客観的な基準を得ることが困難なために恣意的な選択が行なわれやすく，時代の変化に伴う国民の消費の多様化，高級化に順応できない場合には，必ずしも，消費に示される担税力に応じて課税されるとはいえず，むしろ，国民の消費構造が急激に変化している場合には，一般消費税の方が個別消費税に比べ，消費の態様に応じて適正に課税することができるという意見もある。

さらに，基礎的必需品を課税対象から除外すれば，それ以外のものは消費者の選択により購入されるのであるから，個別消費税にせよ一般消費税にせよ，逆進性を問題にする必要はないのではないかという意見や，貯蓄も購買力という面からみれば減価するし，長期的にみれば結局は消費に回るのだから一般消費税は逆進的というよりむしろ比例的ではないかという意見もあつた。所得再分配の問題については，消費税の分野だけで解決することを考えるよりも，むしろ所得課税や資産課税さらには，社会保障給付等税制全体や歳出面も含めて考えるべきであるという意見が強かつた。

② 産業政策との関連

個別消費税は，課税物品の関連産業についてのみ，租税による価格機構への介入が行なわれることになるので，産業及び企業間の自由競争に対し非中立的である。

これと関連し，個別消費税は特定の産業政策上の目的，たとえば新規開発物品の保護育成策等を実現するために利用することができるというメリットがあるという意見があるが，これに対しては租税の中立性を阻害するという指摘も行なわれている。

他方，一般消費税は，特定の産業についてのみ価格機構への介入が行なわれるということがないので，後述の累積課税方式の場合を除いて産業及び企業間の自由競争に対し中立的であるとされている。

③ 消費に与える影響

一般消費税の導入によつて，一般的には，国民経済における消費の比率が低下し，他方貯蓄の比率が高まると考えられている。

しかしながら，これに対しては，既存の個別消費税の相当部分の廃止や所得税の減税措置等一般消費税の導入に伴つてとられるべき税制，財政全体を通ずる調整措置を含めて考えないと判断し得ない問題であるという指摘が行なわれている。

個別消費税も課税物品に対する消費需要を抑制する効果を有するとされているが，非課税物品への代替が起こるので，この効果はある程度減殺されるであろう。

④ 物価との関連

一般消費税の新設又は増税は，これが前転するという前提をとる限りは，物価水準を引き上げる効果をもつとされている。もつとも，物価が上昇するとしても，それは，導入（又は増税）時に一回限り生ずるものであるとする意見が多かつた。このような物価上昇をどう考えるかについては，経済運営全般との関連において評価されるべき問題であるし，また，物価への影響の度合いについては，導入（又は増税）時における経済情勢や金融政策その他の経済政策いかんにより異

なると考えられよう。

他方，個別消費税は，わが国のように需要の価格弾性値の比較的高い品目を課税対象としている場合には，増税（又は新規課税）が行なわれると，それは，一時的には価格に反映するとしても，他の物品による代替等を通じて当該物品の需要減退を招く反面，代替支出が他の物品に対する需要を増加させる等，需要構造に変化が生じ，これにより価格構造も変化するので特定物品に対する増税（又は新規課税）が価格水準にどの程度影響を与えるかは，単純には論じられない。

（検討のまとめ）

(2) 以上の4点にわたつて検討した結果は，おおむね次のとおりである。わが国の現行消費税制度は個別消費税体系をとつており，これは従来から個々の課税物件の消費の背後にある担税力に照応した税負担を課すことができるという意味で，一般消費税にはみられない利点があるとされてきた。しかしながら，個別消費税は，その課税対象の選択等に際し，客観的な基準を得ることが容易でないという問題がある。個別消費税の課税対象や税率構造が時代の変化に伴う国民の消費の多様化，高級化に順応できない場合には，必ずしも消費に示される担税力に応じて負担を求めることができるとはいい難いであろう。むしろ，国民の消費構造が急激に変化し，かつ，複雑化しているような場合には，一般消費税の方が消費の態様に応じて負担を求めることができるという面をもつていることは否定できない。また，産業内の競争に対しても，一般消費税は後述の累積税方式の場合を除き中立的であるという長所をもつている。したがつて，今後一般消費税を導入することの可否を判断するのに必要な問題点の整理，検討を進めるべきであると認めた。

3　一般消費税の諸方式

（一般消費税の諸方式の検討）

(1) 個別消費税と一般消費税との比較に続き，一般消費税について考えられる方式とその長短に関し検討が行なわれた。

(イ) 累積税方式

① 累積税方式とは，原則としてすべての取引について売上金額に税率を乗じて得られた税額を販売者が納付する制度である。この方式によると，各段階で課される税金は，前の段階ですでに納付された税金を含んだ価格を課税標準として，これに税率を乗じて算出される。したがつて，前段階の税金を含んだ取引金額にさらに課税されるという形がとられているわけで，これが累積的（カスケード）といわれるゆえんである。この制度は，付加価値税が現在のように普及する前には，西ドイツ，オランダ，ベルギー等広く欧州諸国で実施されていた。わが国において戦後一時実施されたことのある取引高税もこれに当たる。

② 本税は，制度が簡明でわかりやすく（とくに課税標準は売上金額であるので，その算定は容易である），また，低税率で多額の税収をあげることができるという長所がある。このことは，多くの諸外国において，一般消費税の導入は，まずこの累積税方式からはじまつていることからみても明らかである。

しかしながら反面，各取引段階ごとに課された税が累積税という性質を有しているために，

(a) 商品価格に占める税額が明らかでないため，適正な国境税調整を行なうことが不可能であること

(b) 取引回数を減少させることにより税負担を低くすることが可能であるため，企業の垂直的統合を促進する等，非中立的であること

(c) 投資財にも課税されるため，資本集約的企業が労働集約的企業に比べて不利になり，設備の近代化を阻害すること

等の短所があることが指摘される。

③ 納税義務者数は，課税対象取引の範囲のとり方にもよるが，後述の単段階税方式に比べると多くなる。

(ロ) 単段階税方式

① 単段階税方式とは，最終生産者段階（たとえば，カナダの生産者税），卸売段階（たとえば，スイスの取引高税）又は小売段階（たとえば，アメリカの州売上税）のいずれかの一段階で課税する制度である。

② この方式の長所は，制度が簡明でわかりやすく，税負担がはつきりしているので適正な国境税調整が可能であり，また，累積税方式と異なり企業の垂直的統合を促進することもなく，競争上中立的であること等があげられる。

反面，次のような難点も指摘される。

(a) 税の累積を排除することにより，適正な国境税調整と国内競争上の中立性とを保障するためには，生産財（原材料，資本財）を課税対象から除外する必要があるが，その判定が必ずしも容易でない（たとえば，砂糖，紙等のように，消費財，原材料のいずれにも用いられるものがあり，また，電気製品等のように，耐久消費財と企業の投資財との区分をすることが容易でないものがある。）。

(b) 課税取引かどうかの判定について，執行上技術的に解決を要する複雑な問題がある（たとえば，最終生産者段階税の場合，何をもつて最終生産とするかという問題や，実際の経済活動においては，企業者を生産者，卸売業者，小売業者のいずれかに判然と区別することは困難であり，同一の企業者が複数の機能を営むケースも多い。）。

(c) 取引の相手方の業態等（卸売，小売，消費者）の別により販売価格が異なるので，税負担に差異が生ずる。したがつて，㋑価格修正により課税標準を修正するか，又は㋺税率に格差を設けるかのいずれかによつて税負担を整調する必要があろうが，この場合，調整税率の決定等は，技術的に困難な問題を伴う。

(d) 単段階であるため，一度課税もれになると捕捉するのがむずかしくなり，また，販売部門を分離する等の方法により課税標準に操作を加え（故意に課税標準を小さくすること等），租税を回避することが容易となる。

③ 単段階税方式の場合には，累積税方式，付加価値税方式に比較して，納税義務者数は通常少

なくなる。単段階税方式のなかでは，小売段階の場合，納税義務者数が最も多くなる。

(ハ) 付加価値税方式

① 付加価値税という名称は，生産及び流通の各段階で付加された価値に対して課される租税の総称として用いられており，これには，通常次の３種類のものがあるといわれている。

(a) 前段階税額控除方式

ＥＥＣ諸国を中心として，広く欧州諸国で実施されている付加価値税である。これは売上金額に税率を乗じて得られた税額を商品又はサービスの代金に加えて販売し，これを販売者が納付するという一種の売上税であるが，この場合，販売者は仕入れの際に支払つた税額を上記の販売にかかる税額から控除しうるし，また，投資財にかかる税額も控除できるので，前述の累積税方式と異なり，税の累積は生じない。

(b) 前段階取引高控除方式

前段階取引高控除方式の付加価値税は，売上金額から仕入金額を控除した額をもつて付加価値とし，これに対して税率を乗じて得られた税額を納付するという制度である。もし，この付加価値税について，単一の税率しか設けられておらず，免税制度もない場合には，税額は上記の前段階税額控除方式の付加価値税と同一になるが，品目ごとの複数税率や免税制度を設けることは，本税の課税標準が課税期間中における総売上額から総仕入額を控除した額にいずれの税率を通用してよいか不明となることから，不可能となる。かりに業種ごとに複数税率等を設けた場合には，課税期間終了後でなければ税額が確定しないので，個々の取引における税負担が確定せず，個々の取引における税負担が必ずしも明確でない。したがつて，前段階税額控除方式と異なり，制度上前方転嫁を前提とすることができず，消費税のたてまえからみて適当でないという問題があろう。

(c) 加算方式

加算方式の付加価値税は，課税期間中における企業の付加価値を，利潤に支払労賃，利子，地代，家賃，ロイヤルティ等を加算して求め，これを課税標準として企業に対して課税するものである。納税義務者は企業活動を営む者(継続的に事業活動を行なう個人を含む。)である。このタイプの税は，課税期間終了後でなければ税額が確定しないので，個々の取引における税負担が明確でなく，消費税というよりもむしろ企業税としての性格が強いものである。

② 以上のような観点から，消費税として広く実施されているＥＥＣ型の付加価値税を中心に検討を行なつた（ＥＥＣ型の付加価値税の制度の仕組みについては第７図参照)。

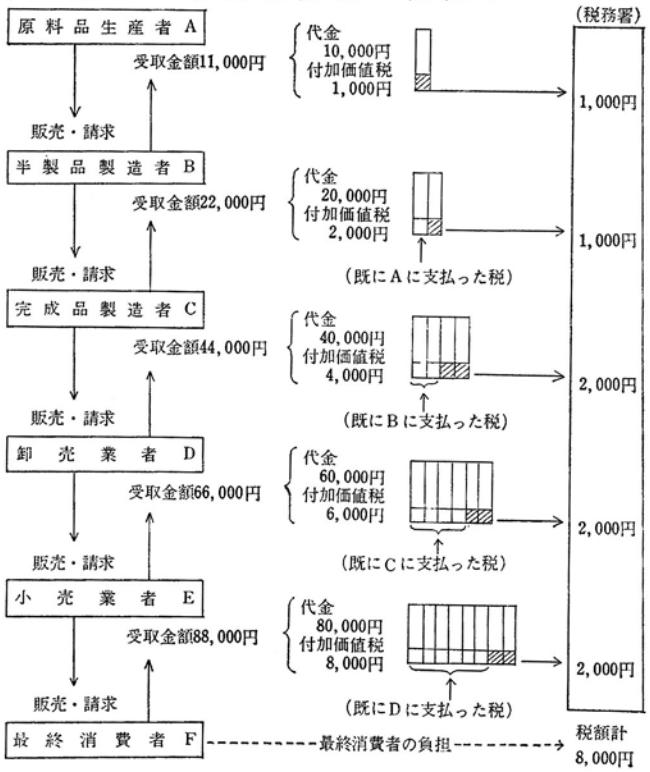
ＥＥＣ型の付加価値税は，

(a) 取引の各段階において商品価格に対する税負担が明確であり，このため適正な転嫁と，正確な国境税調整が可能であること

(b) 企業の垂直的統合を促進することもなく，投資財にかかる税額も控除される結果，設備の近代化を阻害することもないこと

(c) 課税取引の判定，投資財の取扱い，課税標準等が簡明であること

第 7 図　　付 加 価 値 税 の 仕 組 み



(説明)

付加価値税（税額控除方式）の概要

付加価値税（税額控除方式）の算定方法は次のとおりである。

（税率は，計算の便宜のため10％の単一税率として計算した。）

(1) 原料品の生産者Aが，その原料品を半製品の製造者Bに1万円で販売したとすれば，この場合の付加価値税額は1万円×10％＝1千円となる。Aは，原料品代金1万円と付加価値税1千円を別掲した請求書をBに送付し，Bは原料品を購入するために，代金1万円と付加価値税額1千円，合計1万1千円をAに支払う。AはBから受け取つた付加価値税額1千円を国に納付する。したがつて，Aの税負担は零である。

(2) Bはその生産した半製品を2万円で完成品製造者Cに販売したとすれば，この場合の付加価値税額は2万円×10％＝2千円となる。CはBに対し半製品代金2万円と付加価値税額2千円，合計2万2千円を支払う。BはCから受け取つた付加価値税額2千円から，原料品の仕入れに際しAに支払つた付加価値税額1千円を差し引いた残りの1千円を国に納付する。この場合もBは付加価値税を何ら負担していない。

(3) Cは製品を卸売業者Dに4万円で販売する。

この場合の付加価値税額は4千円である。したがつて，Dは製品代金4万円と付加価値税額4千円をCに支払い，CはDから受け取つた税額4千円からすでにBに支払つた税額2千円を控除した残りの2千円を国に納付する。

(4) Dは製品を小売業者Eに6万円で卸したとする。

上と同様に，Eは代金6万円と付加価値税額6千円，合計6万6千円をDに支払い，Dはこの6千円からすでにCに支払つた税額4千円を控除し，残りの2千円を国に納付する。

(5) 小売業者Eは，最終消費者Fに8万円で製品を売る場合，付加価値税額8千円を加えて8万8千円で売ることとなる。

Eは，この税額8千円からすでにDに支払つた税額6千円を控除して差額の2千円を国に納付する。

このようにして，付加価値税額8千円は結局最終消費者Fが全額負担し，中間取引段階にある者は何ら負担しないこととなる。

等の長所があるが，制度として複雑であるので納税者の理解を得て実施しうるためには周到な準備を要するということが指摘された。

なお，納税義務者数は，累積税方式の場合と同様で，単段階税方式の場合よりも多くなる。

（欧米税制調査団の報告）

(2) 一般消費税等の問題を検討するに先立つて，昭和45年9月から10月にかけて，木下和夫委員，館龍一郎委員及び貝塚啓明専門委員が欧米諸国を訪れ，これらの国における付加価値税の実施状況や付加価値税についての各界の意見を中心に調査を行なつたが，その報告の概要は次のとおりである。

(イ) 付加価値税の性格について

付加価値税の税としての性格については，とくに日本の場合，統一された意見がないのが現状である。

シャウプ勧告における付加価値税とＥＥＣにおける付加価値税との間にはかなりのギャップがある。

シャウプ勧告の付加価値税についても異なつた二つの解釈がある。

① 企業課税としての付加価値税

企業が政府のサービスの受益者である以上，その受益に応じて支払うべき税であるという解釈

② 売上税としての付加価値税

現行ＥＥＣ型の付加価値税と同じ性格を有する税であるという解釈

第一次シャウプ勧告は明確さを欠くが企業受益の観点から書かれており，一方，第二次勧告は売上税的，消費税的な説明をしつつ，加算式の付加価値税の考え方を導入している。

（注） 昭和45年10月，欧米税制調査団に対してシャウプ博士は，「勧告した付加価値税は現在からみれば不完全なものであつたし，また，当時，現在ＥＥＣで行なわれている前段階税額控除型の付加価値税があることには気付かなかつた。」と述べており，同博士も現在はおそらく企業受益型の付加価値税は考慮していないという印象であつたとのことである。

次に，ＥＥＣ型の付加価値税は，最終的には消費支出に対する税であり，投資支出には課税されない。しかし，投資支出にも課税する付加価値税も考えられるわけであり，最近，南米諸国において導入された付加価値税は，原則として投資財の前段階税額控除を認めないという形がとられている。消費支出のみに課税するのが執行上容易であるとは思われるが，必ずしもＥＥＣ型に

限定する必要はないであろう。

(ロ) 経済効果について

① 転嫁と帰着の問題

ＥＥＣ型の付加価値税は売手から買手に税が転嫁されていく仕組みであり，ヨーロッパ諸国の税務当局においても100％転嫁すると確信しているようであつた。しかし，実際には不完全な転嫁あるいは逆に100％以上の転嫁もありうるわけで，転嫁の問題が完全に解決しているということではない。付加価値税が，そのまま価格にはね返り，物価上昇をもたらすかということについては，租税の効果が最終的にたどりつく帰着の問題まで考えてみなければならない。

しかし，この帰着という問題は意見も別れ，判然とはしていない。付加価値税導入時にいかなる金融政策その他の経済政策が採用されるかによつて物価の変動にも差異が生じ，たとえば金融引締政策が採用されれば相対価格の変化だけにとどまり，絶対価格つまり物価そのものは動かないということは起こりうる。さらに，競争条件の相違により影響は異なるし，また，マーク・アップ型の価格形成が行なわれている場合（不完全競争下において，平均コストに一定マージン率をかけて価格を形成する場合）には，価格に与える影響が大きいと考えられる。

② 逆進性について

付加価値税のような一般消費税は逆進的であるとよくいわれるが，ＥＥＣ諸国においてはこれは重大な問題としてとり上げられていない。その理由は，付加価値税が以前に行なわれていた累積税方式の消費税に代えて採用されたため，累積税方式から付加価値税に移行しても一般論としては逆進性の度合いにそれほど変化がなかつたことによる。

アメリカにおいては，逆進性の問題が強く意識されており，付加価値税導入に際しては逆進性を弱めるため財政全体を通じた種々の調整手段を考えなければならないという意見が多い。

③ 国際収支との関連について

1960年代にアメリカにおいては，付加価値税を法人税の代わりに採用すれば国際競争力が上昇し国際収支が改善されるという主張があつた。

ＥＥＣ諸国においては，以前から一般消費税が存在していたということもあり，国際収支という面ではさほど意識されていない。

アメリカ，イギリスにおいて比較的国際収支への影響が意識されているのであるが，導入の影響は導入時に一回限り生ずるだけであり，長期的に続くかということは別問題であるという考えが最近は強くなつており，国際収支改善の手段としての付加価値税の有効性については，強い支持がない。

(ハ) 税務行政上の問題

ＥＥＣ諸国においては，以前に同じような税があつたため税務行政費用についてはそれほど重要な問題ではないと考えられている。導入時には種々繁雑な問題もあるが，長期的にみた場合困難な問題はないとみているようである。

中立性の原則を守る限り，単一税率であることが最も望ましく，また，行政的にも執行が容易

である。現実のヨーロッパ諸国の税率は，軽減，割増税率があるため，行政上単一税率の場合よりもある程度納税手続や行政面で複雑になつている。付加価値税の導入に際しては，納税者に対してよくその仕組みを理解させるよう周知徹底を図ることが，その円滑な実施のためには不可欠である。

(ニ) 導入上の問題

付加価値税については，アメリカ，イギリス，ヨーロッパ諸国においてそれぞれ評価は異なるが，これは，制度的，社会的背景の違いからみてむしろ当然のことである。

また，租税に対する考え方の相違もある。アメリカの場合は税法に対する国民の忠誠心が最も高く，罰金も高い。しかも，脱税した場合，きびしい社会的批判を受けるため脱税しにくいということがあり，所得税に対する信頼が高い。逆にフランスの場合は租税回避の傾向が強く，また社会的にもこれに対する非難の度合いが少ないといわれている。このため所得税に対する信頼が低く，間接税中心の税制を当然のこととして受け取つている。

最後に，マクロ的な経済政策の問題であるが，ヨーロッパの付加価値税つまり消費型は消費支出に税がかかり，そのため経済全体としては消費が抑えられて貯蓄が伸びるということになる。これは資本蓄積あるいは経済成長にとつてはプラスの要因として働くが，日本のような高度成長している国がこの方式の付加価値税を採用することの是非は，経済成長に関する政策目標をどのように考えるかという問題とも関連して，経済全体の問題として考える必要があろう。

（検討のまとめ）

(3) 一般消費税の諸方式について上記のように検討した結果，ＥＥＣ型の付加価値税は，ＥＥＣにおいて長期にわたる周到な検討の末採用され，域外諸国においても広く採用されつつあることをみても明らかなように租税の中立性，適正な国境税調整という観点からも，また，課税取引の判定や生産財の取扱いについて困難がないということからも最もすぐれた制度であること，したがつて，今後検討の対象となる一般消費税としては，ＥＥＣ型の付加価値税が中心となるべきことについては，おおむね意見が一致した。

しかしながら，付加価値税制度は納税義務者が多くなること及び制度が複雑であるという難点もあり，とくに欧州諸国と異なり，一般消費税制度を有していないわが国が付加価値税を導入することについては，欧州諸国にはないような困難な問題があろう。したがつて，かりに付加価値税をわが国に導入する場合には，わが国の経済の実情，取引の実態等に合致するような工夫を加え，納税者の理解と協力の上に立ち，十分時間をかけて制度を組み立てていく必要がある。とくに，付加価値税は転嫁されて最終消費者が負担することを前提とした制度であるとしても，わが国において実際にどのような影響をもつかについては慎重に検討すべきであろう。この関係では，わが国の中小企業の実態等を勘案し，たとえば課税段階をある程度限定することを検討すべきではないかという意見があつた。また，経過的に単段階税方式を採用するのが適当ではないかという意見もあつたが，経過的に他の方式を採用するよりも，十分な準備段階を置いて納税者に周知徹底させる方が適当であろうという意見も表明された。さらに，わが国では，過去において取引高税や事業税としての付

加価値税のような例もあり，中小企業，とくに白色申告者の納税の実態等からみて，付加価値税を実施した場合，どのように公平な執行を確保するかという点も十分検討する必要があるという意見が表明された。

4　検討の要約と結論

以上に述べたように，われわれは一般消費税等の問題を検討する必要性から，個別消費税と一般消費税との比較，一般消費税の諸方式の検討を行なつてきたが，これらの検討の概観と結論は，おおむね次のとおりである。

（一般消費税の検討の必要性）

(1)　個別消費税と比較した結果，最近のように国民の消費が多様化，高級化しているような場合には，一般消費税の方がより消費の態様に応じた負担を求めることができるという面をもつている。また，産業間の競争に対しても一般消費税の方が中立的という点も考慮すると，現行の個別消費税に代えて一般消費税を導入することの可否を判断するのに必要な問題点の整理検討を進めるべきであると考える。

（一般消費税としての付加価値税）

(2)　一般消費税の諸方式を検討した結果，付加価値税方式はＥＥＣにおいて長期にわたる周到な検討の末採用され，域外諸国においても普及しつつあることからみても明らかなように，租税の中立性の観点からみても，また，生産財の取扱いや課税取引の判定にも困難がないということからも，そのなかでは最もすぐれた制度であると考えられる。したがつて，今後検討の対象となる一般消費税としては，ＥＥＣ型の付加価値税が中心となるべきであると考える。

（付加価値税について検討すべき諸問題）

(3)　しかしながら，一般消費税を有していないわが国が付加価値税を導入することについては，西欧諸国にみられないような困難な問題があるであろう。

(イ)　まず，西欧諸国で実施されている付加価値税制度は，これらの国々における経済構造や取引慣行を前提として組み立てられているので，これをわが国に適用しようとする場合には，わが国の経済の実情，取引の実態等にうまく合致させなければならないという問題がある。とくに同制度は納税者にとつて複雑でわかりにくいという問題があり，また，わが国では，過去において昭和23年９月に実施された取引高税が定着しなかつた経緯にもかんがみ，付加価値税等の一般消費税の実施についてどのようにすれば納税者の十分な理解と協力を得ることができるか，さらに，中小企業者が多いという実情から税務の執行面からみてどのような具体的問題があるかについては，掘り下げた検討が必要である。

(ロ)　次に付加価値税等の一般消費税の導入については，税制全体としての所得再分配効果という点から，課税対象となる範囲や税率構造のあり方，さらには，税制，財政全体としての調整措置について多面的な検討を要する問題が多い。

(ハ) さらに，付加価値税等の採用が消費や物価に与える影響等の経済効果やわが国の経済政策全般のあり方との関連についても，十分見きわめる必要がある。

（今後の検討の方向）

(4) 今後は，上述したような点について慎重な検討を行ない，わが国の経済や取引の実態等に合致するような付加価値税の仕組みやこれを導入することに伴う税負担の姿について基本的な考えを組み立て，今後における税制のあり方との関連で，付加価値税の問題をどのように考えるかの手がかりを示す必要があると考える。

第5　自動車関係諸税

1　序　　説

わが国の自動車関係諸税は，現在，燃料に対する消費課税（揮発油税，地方道路税，軽油引取税及び石油ガス税），保有にかかる財産課税（自動車税及び軽自動車税），自動車の購入に際して負担される消費税ないし流通税（物品税及び自動車取得税）及び車検又は届出により走行しうる地位を得ることに着目して課される権利創設税（自動車重量税）の9税目から成つている。

これらの自動車関係諸税のあり方については，当調査会の発足直後から，第6次道路整備5か年計画（総事業費10兆3,500億円）の財源調達問題や交通関係社会資本の整備充実に対する要請が強い

第154表　道　路　整　備　5　か

区　　分		第2次計画(33～37)			第3次計画（36～40）		
		計画額	左の構成比	3年間の進捗率	計画額	左の構成比	3年間の進捗率
		億円	%	%	億円	%	%
一般道路事業		6,100	61.0	52.8	13,000	61.9	55.6
有料道路事業		2,000	20.0	25.5	4,500	21.4	50.1
地方単独事業		1,900	19.0	80.1	3,500	16.7	87.0
予備費		—	—	—	—	—	—
計		10,000	100.0	52.5	21,000	100.0	59.6
国費	特定財源計	4,621	93.6	50.4	9,618	91.9	52.4
	（揮発油税）	4,621	—	50.4	9,600	—	52.4
	（石油ガス税）	—	—	—	—	—	—
	（交付公債）	—	—	—	18	—	44.4
	一般財源	317	6.4	59.6	847	8.1	75.0
	国費計	4,938	(49.4)	51.0	10,465	(49.8)	54.2
地方費	特定財源計	1,582	46.9	54.4	3,503	50.6	54.5
	（地方道路税）	839	—	57.0	1,720	—	51.7
	（石油ガス税）	—	—	—	—	—	—
	（軽油引取税）	743	—	51.5	1,783	—	57.3
	（自動車取得税）	—	—	—	—	—	—
	一般財源	1,792	53.1	84.7	3,422	49.4	91.4
	地方費計	3,374	(33.7)	70.5	6,925	(33.0)	72.8
財投等		1,684	(16.9)	21.0	3,610	(17.2)	50.0
経済計画との関係 5か年計画閣議決定		新長期経済計画 34.2.20			所得倍増計画 36.10.27		

（備考）　1　第5次計画の構成比は，6兆6,000億円から予備費1,500億円を差引いた6兆4,500億円を

2　特定財源計及び一般財源の構成比は，国費計及び地方費計をそれぞれ100.0％としたものであ

こと等の観点から提起されたいわゆる自動車新税問題との関連で，各方面においていろいろな形で議論されてきた。当調査会においても，昭和46年度の税制改正を審議するに当たり，この問題について種々の観点から検討を加えた結果「自動車の増加に伴い，道路整備や交通渋滞に対する対策等広範にわたり多くの問題が生じている現状にかえりみ，第6次道路整備5か年計画を主とする交通政策上の所要の施策のための財源事情を勘案しつつ，必要最少限度の負担を広く自動車の利用者に求める税制上の措置を講ずるよう政府において検討すべきである。」との答申を行なつたところであり，この答申の線に沿つて上記自動車重量税が創設された。

もとより，自動車をとりまく環境はきわめて流動的であるので，自動車重量税創設後における自動車関係諸税のあり方については，時々の経済情報や財政需要，他の交通機関，とりわけ総合交通体系との関連等を考慮に入れつつ，不断に検討を続ける必要があることはいうまでもないが，とくに，現在の自動車関係諸税が複雑で納税者に理解し難い面があることは否定できないと思われるので，今後にお

年計画の推移

第4次計画（39～43）			第5次計画（42～46）			第6次計画（45～49）	
計画額	左の構成比	3年間の進捗率	計画額	左の構成比	3年間の進捗率	計画額	左の構成比
億円	%	%	億円	%	%	億円	%
22,000	53.7	56.6	35,500	55.0	50.5	50,500	50.0
11,000	26.8	40.3	18,000	27.9	41.9	25,000	24.8
8,000	19.5	62.8	11,000	17.1	76.5	25,500	25.2
—	—	—	1,500	—	(52.5)	2,500	—
41,000	100.0	53.4	66,000	100.0	51.3	103,500	100.0
15,083	86.3	50.6	21,990	78.8	53.0		
14,927	—	50.9	21,470	—	53.3		
129	—	17.8	489	—	37.0		
27	—	55.6	31	—	61.3		
2,395	13.7	77.5	5,933	21.2	33.2		
17,478	(42.6)	54.3	27,923	(43.3)	48.8		
6,950	48.2	49.4	13,162	61.3	50.2		
2,715	—	51.6	3,871	—	53.3		
129	—	17.1	491	—	36.5		
4,106	—	49.0	6,130	—	53.4		
—	—	—	2,670	—	40.6		
7,456	51.8	68.6	8,318	38.7	86.1		
14,406	(35.1)	59.3	21,480	(33.3)	64.1		
9,116	(22.2)	42.3	15,097	(23.4)	42.9		
中期経済計画 40.1.29			経済社会発展計画 43.3.22（42.3.22閣議了解）			新全国総合開発計画 新経済社会発展計画 46.3.30（45.3.6閣議了解）	

100％としたものである。

る。

いてはこれを簡素化する方向で検討すべきではないかと考えられる。

これらの諸点についての審議の内容とその経過を述べれば，次のとおりである。

2　自動車重量税の創設の経緯とその概要

（第6次道路整備計画の策定）

(1)　わが国の道路整備は，昭和29年度から発足した第1次道路整備5か年計画の策定を契機として本格化したが，そのための財源措置として，昭和28年に「道路整備費の財源等に関する臨時措置法」が制定され，揮発油税収入に相当する金額が道路整備費に充てられることとされた。その後，第154表に示すように，数次にわたり新たな道路整備5か年計画が策定されるとともに有料道路制度の導入や，道路整備の特定財源としての地方道路税，軽油引取税，石油ガス税及び自動車取得税の創設，さらには揮発油税等これら特定財源の数回にわたる増徴等，財源の拡充が図られた。

しかしながら，経済活動の拡大，自動車保有台数の増加等に伴う道路需要の増大は著しいものがあり，上記のような道路投資の急増にもかかわらず，道路整備の水準は国際的にみても，かなり劣つているというのが実情であつた。

そこで，わが国経済及び国民生活の均衡ある発展を図るため，第5次道路整備5か年計画を改定して，昭和45年度を初年度とする第6次道路整備5か年計画（総事業費10兆3,500億円）が策定されることとなつた。

この5か年計画は，昭和45年3月6日に閣議了解されたが（昭和46年3月30日正式に閣議決定された。），その財源措置については，「昭和46年度予算編成時までに所要の検討を行なう」とされていたため，この財源調達問題が昭和46年度予算編成の際の一つの焦点となつた。

（第6次道路整備5か年計画の財源措置についての各種の提案）

(2)　いわゆる自動車新税問題がクローズ・アップされた背景には，基本的にはわが国の社会資本とくに道路を主とする交通関係社会資本が先進国に比べ立ち遅れているので緊急にこれを整備充実すべきであるという強い要請があつたことは事実であるが，この直接の契機となつたのは上に述べた第6次道路整備5か年計画の財源調達問題であつた。このような事情を背景に，昭和45年9月以来各方面から種々の自動車新税案が発表されたが，各案の概要は次の通りであつた（第155，156表参照）。

(イ)　建設省案（道路利用者新税）

建設省は，第6次道路整備5か年計画の財源不足額を昭和46～49年度において国費4,800億円，地方費2,805億円，財政投融資資金（借替分を含む。）5,510億円と見込み，このうち，国費及び財政投融資資金の不足額約1兆円をまかなうため，自動車の庫出しに対する課税である道路利用者新税の創設を提案した。これによる税収は，昭和46年度から昭和49年度までの4年間で1兆円とし，税率は，車種間の税負担の均衡，道路損傷の度合いなどを勘案し，たとえば，小型乗用車3万円，普通乗用車5万円，5トン積トラック10万円，10トン積トラック20万円というように，重量車に対する税負担を重くするものとなつていた。なお，地方費の不足額については，既存の軽油引取税，自動車税及び軽自動車税の増徴により措置することとしていた。

第155表　自動車関係諸税の増徴に関する諸提案

提案者	内　　容	使途及び財源所要額	増収見込額
建設省（45年9月）	〔道路利用者新税〕 自動車に対する新規の製造移出課税（乗用車については物品税にあわせて課税）（国税・特定財源）納税義務者　自動車の製造者 税　率 (1) 乗用車 軽 20,000円 小型 30,000 普通 50,000 (2) トラック 軽 50,000 2トン積 70,000 5トン積 100,000 10トン積 200,000 10トン積超300,000 (3) バス 小型 70,000 普通 100,000 新税施行時に，中古車について上記税率の20%に相当する税率で保有課税を1回限り行なう。	第6次道路整備5か年計画における国費及び財政投融資資金の不足額に充てる。 財源所要額（45～49年度） (1) 国費 一般財源所要額 8,990億円 投入見込額(年率10%) (4,190) 不足見込額 (4,800) 4,000～5,000 (2) 財投資金 所要資金（借替を含む。）24,310億円 投入見込額（年率10%）(18,800) 不足見込額 (5,510) 5,000～6,000 (3) 合計不足額 約10,000億円	46～49年度（4年間） 新車 8,400億円 中古車 1,600 計 10,000
	〔軽油引取税〕 既存の燃料税の引上げ（地方税・特定財源） 納税義務者　軽油の元売業者等からの引取者 〔自動車税・軽自動車税〕 既存の保有税の引上げ（地方税・増徴分特定財源化） 納税義務者　自動車の所有者	第6次道路整備5か年計画における地方費に充てる。 財源所要額（45～49年度） 一般財源所要額 20,270億円 投入見込額（伸びなし。）17,465 不足見込額 2,805	46～49年度（4年間） 軽油引取税（20%引上げ） 1,700億円 自動車税・軽自動車税（10%引上げ）1,000 計 2,700
自治省（45年9月）	〔自動車税・軽自動車税〕 既存の保有税の引上げ（地方税・増徴分特定財源化） 納税義務者　自動車の所有者 税　率 (1) 乗用車 軽 1,000円 小型 6,000 普通 10,000 (2) トラック 軽 1,000 小型・普通15,000 (3) バス 15,000 (4) 小型・軽の二輪車 1,000 (5) 原付自転車 200 〔軽油引取税〕 既存の燃料税の引上げ（地方税・特定財源） 納税義務者　軽油の元売業者等からの引取者 税　率　20%引上げ	第6次道路整備5か年計画における市町村（自動車税・軽自動車税増徴分）及び道府県（軽油引取税の増徴分）の道路財源に充てる。 一般財源所要額 21,766億円 投入見込額（伸びなし。）12,255 不足見込額 9,511	46～49年度（4年間） 自動車税 7,258億円 軽自動車税 457 軽油引取税 1,644 計 9,359
自民党都市政策調査会（44年11月・45年9月）	〔総合交通税〕 自動車に対する新規の保有課税（国税・特定財源） 納税義務者　自動車の所有者 税　率 (1) 乗用車 排気量に応じて課する。 平均税率20,000円 (2) トラック 総重量に応じて課する。 平均税率45,000円 (3) バス 平均税率70,000円 納付方法　毎年申告を行ない，その際，申告書に税額相当の印紙を貼付する。	総合交通整備特別会計を創設してこれに新税の収入を繰り入れ，当面は道路50%，新幹線30%，国鉄在来線10%，地下鉄10%の割合で配布する。 財源所要額（46～50年度） 道路関係 14,700億円 鉄道関係 13,017 計 27,717	46～50年度（5年間） 42,200億円

提案者	内　　容	使途及び財源所要額	増収見込額
運輸省（45年10月）	〔総合交通税〕 自動車に対する新規の保有税（国税・特定財源） 税　率 1．自家用車 (1) 乗用車　軽　10,000円 小型 1500cc未満20,000 小型 2000cc未満30,000 普通　50,000 (2) トラック　軽　10,000 1トン未満積30,000 5トン積85,000 8トン積105,000 10トン積140,000 (3) バス　小型　40,000 普通　90,000 2．営業用車 車種別に自家用車の$\frac{1}{4}$の税率	総合交通特別会計を創設し，これに新税の収入を繰り入れ，総合交通体系整備のための財源に充てる。 財源所要額（46～50年度） 所要資金　うち国費 新幹線　17,000億円　8,500億円 国鉄在来線　20,000　2,100 青函海狭線　1,600　750 地下鉄　8,700　890 複合ターミナル等　4,500　1,500 計　51,800　13,740	46～50年度（5年間） 約27,000億円
警察庁（45年9月）	〔自動車新税〕 自動車に対する新規の製造移出課税（国税・特定財源） 納税義務者　自動車の製造者 税　率 (1) 乗用車　軽　2,500円 小型　5,000 普通　10,000 (2) トラック　軽　8,000 小型　10,000 普通　18,000 (3) バス　20,000 (4) その他（特殊車）　10,000 〔自動車税・軽自動車税〕 既存の保有税の引上げ（地方税・増徴分の特定財源化）	道路交通管理施設等整備5か年計画（46～50年度）の実施のため特別会計を創設し，新税の収入を繰り入れ，交通管制システムの整備（信号機の設置等）の財源に充てる。 財源所要額（46～50年度） 事業費　3,726億円 うち国費　1,941	46～50年度（5年間） 1,933億円

(ロ) 自治省案（現行自動車税等の増徴）

自治省は，第6次道路整備5か年計画における地方費の財源不足額を昭和46～49年度で9,511億円と見込み，この不足額をまかなうため，現行の自動車税，軽自動車税及び軽油引取税を引き上げ，昭和46年度から昭和49年度までの4年間に約9,400億円の財源を調達する案を発表した。

(ハ) 自由民主党都市政策調査会案（総合交通税）

自由民主党都市政策調査会は，第6次道路整備5か年計画のように具体的な計画は未だ確立されていないとしても，わが国における交通関係社会資本全体として，その整備の要請がきわめて強いことを背景に，自動車に対する新税を創設し，その税収を交通安全施設や，地下鉄，国鉄等を含めた総合交通体系整備のための財源に充てるべきであるという考え方に基づき，総合交通税構想を提案した。これは，自動車の所有者に対し，乗用車は平均2万円，トラックは平均4万5千円の税率で新規に課税することにより，昭和46年度から昭和50年度までの5年間で約4兆2,200億円を調達し，その税収は，当面道路50％，新幹線30％，国鉄在来線10％，地下鉄10％の割合で配分するものとされていた。

(ニ) 運輸省案（総合交通税）

運輸省の提案した総合交通税も自由民主党都市政策調査会の総合交通税と基本的には同じ考え

方に立つものであり，その内容は，自動車の所有者に対し，乗用車は1万円～5万円，トラックは1万円～14万円の税率で新規に課税しようとするものであるが，営業用車の税率を自家用車の税率の4分の1としているところに特色があつた。税収の規模は，昭和46年度から昭和50年度までの5年間で約2兆7,000億円とし，そのうち約半分を道路に，残りの半分は新幹線，国鉄在来線，青函海峡線，地下鉄，複合ターミナル等の財源に使用しようとするものであつた。

㈱ 警察庁案（自動車新税）

新車の庫出し課税により，昭和46年度から昭和50年度までの5年間で約1,900億円を調達し，これを道路交通管理施設の整備に使用しようとするもので，税収の規模は小さいが，税の性格としては建設省案の道路利用者新税に類似するものであつた。

以上のように，各方面から新税案が提案されたのに対し，通産省は，独自の計算に基づいて，第6次道路整備5か年計画の財源は新税を創設しなくとも十分まかなえると主張したが，この考え方の特徴は「道路整備費の国費所要額の20パーセントは一般財源を投入すべきである。」としている点であつた。

当調査会は，このような各種の自動車新税案を巡つて，次に述べる種々の観点から，自動車関係諸税のあり方について検討を加えた。

（わが国の自動車関係諸税の沿革と現状）

(3) わが国の自動車関係諸税は，第157表に示すように，燃料に対する課税として揮発油税，地方道路税，石油ガス税及び軽油引取税の4税目，自動車の車体に対する課税として自動車取得税，物品税，自動車税及び軽自動車税の4税目，合計8税目から成つていた。

このうち，燃料課税の税収は，すべて道路整備の特定財源とされている。揮発油税は，昭和24年に財政需要に応ずるため一般税として創設されたものであるが，前にもふれたように，道路整備費の財源等に関する臨時措置法（昭和33年以降は道路整備緊急措置法）の制定に伴い，昭和29年度以降全額道路整備の特定財源とされ，今日に至つている。また，地方における道路整備のため，昭和29年度に限り，揮発油譲与税の制度が設けられ，揮発油税収入の3分の1を地方に譲与することとされたが，昭和30年に至り，この譲与税方式に代えて，地方の道路整備財源のための目的税として，地方道路税が創設された。

この揮発油税と地方道路税は，その後における道路整備5か年計画の拡充とともに数回にわたり増徴されて現在に至つている。

軽油引取税は，昭和31年，石油ガス税は昭和41年に，それぞれ同じ自動車燃料に対する課税である揮発油税との権衡から創設された。

軽油引取税は，税法上の目的税として地方の道路整備財源に充てられ，他方，石油ガス税は，その収入の2分の1に相当する金額は石油ガス譲与税法により地方の道路整備財源に，他の2分の1に相当する金額は揮発油税収入と同じく国の道路整備財源に充てられることとされている。

これらの税の税率等の推移は第158表のとおりである。

第156表　第6次道路整備5か年計画

区分	建設省案			自治省案		
	国費	地方費	財投等	国費	地方費	財投等
	億円	億円	億円	億円	億円	億円
一般道路事業	35,840	14,660		35,840	14,660	
有料道路事業	4,490	980	19,530	4,490	980	19,530
地方単独事業		25,500			25,500	
予備費	1,780	720		1,238	1,262	
計	42,110	41,860	19,530	41,568	42,402	19,530
揮発油税	32,300			32,300		
石油ガス税	800			800		
交付公債元金加算	20			20		
地方道路譲与税		5,820			5,820	
石油ガス譲与税		800			800	
軽油引取税		10,270			9,551	
自動車取得税		4,700			4,465	
(特定財源計)	(33,120)	(21,590)		(33,120)	(20,636)	
一般財源所要額	8,990	20,270		8,448	21,766	
公団債			〔24,310〕 17,980			17,980
地方債等			1,550			1,550
(一般財源等計)	(8,990)	(20,270)	(19,530)	(8,448)	(21,766)	(19,530)
計	42,110	41,860	19,530	41,568	42,402	19,530
45年度一般財源等	690	3,493	〔3,083〕		2,451	
一般財源等投入見込額	年率10% 4,190	伸びなし 17,465	年率10% 〔18,800〕		伸びなし 12,255	
不足見込額	4,800	2,805	〔5,510〕		9,511	

第157表　自動車関係諸税

(1)　燃料課税

税目	国　地方等の別	課税段階	税率	主として当該燃
○揮発油税	国税	製造	1 *l* につき24円30銭	乗用車，ライトバン，小型トラッ
○地方道路税	国税 (全額地方へ譲与)	製造	〃　4円40銭	
○石油ガス税	国税 (半額地方へ譲与)	小売	〃　9円80銭	タクシーの大部分，小型トラック
○軽油引取税	道府県税	卸売	〃　15円	普通トラック，バス

(備考)　石油ガス税の税率は1kg当たり17円50銭と定められているが，これを容量換算したものである。

(2)　自動車課税

税目	国，地方等の別	課税段階	税率	摘
○自動車取得税	道府県税	取得	取得価格　3%	税収から徴税費（5%）を控除し付）

とその財源内訳の各省案比較

通産省案 国費	通産省案 地方費	通産省案 財投等	計	各省案の相違点等
億円	億円	億円	億円	
35,840	14,660		50,500	
4,490	980	19,530	25,000	
	25,500		25,500	建＝交通安全対策，国道昇格，過疎対策，総合農政の推進のため予備費のとりくずし，国費率71％。
—	—	—	2,500	自＝一般・有料及び地方単独の合計における国費と地方費の割合によつている。
40,330	41,140	19,530	103,500	
34,381				建，自＝45年度 4,962億円，年率13％ 通＝45年度5,168億円，年率14.3％
800				等差増
20				
	6,225			建，自＝45年度898億円，年率13％ 通＝45年度936億円，年率14.3％
	800			等差増
	11,223			建，自＝45年度1,475億円，年率16.6％ただし自は7％の徴税費控除。通＝45年度1,600億円年率17％
	4,700			3省とも同じ（年率11.2％）。ただし自は5％の徴税費控除
	都市計画税			
(35,201)	2,330			通＝都市計画税（建設省試算年率20％）の2分の1を特定財源に計上
	(25,278)			
5,129	15,862			
		[24,310]		[ ]は借替分を含むもの。以下同じ。
		17,980		
		1,550		
(5,129)	(15,862)	(19,530)		
40,330	41,140	19,530		
	3,180	[3,083]		地方費の45年度一般財源
国費所要額の20％	年率17.6％	年率15％		建＝地方財政計画額。自＝43年度一般財源投入額（地方財政計画額から地方債充当分を控除したもの）を基礎とし，44年度，45年度の地方税収入等の伸び率（地方財政計画ベース両年とも21％）を乗じたもの。通＝地方財政計画額から都市計画税のうち道路充当分313億円控除したもの。
8,066	22,572	[20,786]		
△2,837	△6,710	[3,524]		

の税率等一覧表

（○印は道路財源）

料を使用する車種
ク（2トン積以下），マイクロバス
の一部

要
た額の7割を市町村に交付（指定市を包括する道府県の場合は残りの3割から更にその一部を指定市に交

(3) 関連自動車課税

税目	国，地方等の別	課税段階	乗用車			
			大型	普通	小型	軽
物品税	国税	製造	製造者販売価格 40%	製造者販売価格 30%	製造者販売価格 15%	製造者販売価格 15%
自動車税	道府県税	保有（年）	営業用45,000円 自家用90,000	営業用 22,500円 自家用 54,000	営業用 7,000円 自家用 21,000	—
軽自動車税	市町村税	保有（年）	—	—	—	4,500円

（備考） トラック，バスの税率は条例準則による標準的なものを掲げた。なお，ライトバンについては1500

第158表 揮発油等の

区分	揮発油税及び地方道路税						
	揮発油税		地方道路税		計		
	税率	引上げ率	税率	引上げ率	税率	引上げ率	小売価格中に占める税負担割合
	1kl につき 円	%	1kl につき 円	%	1kl につき 円	%	%
昭和26年1月	11,000	—			11,000	—	29.7
29. 4	13,000	18.2			13,000	18.2	34.2
30. 8	11,000	△15.4	2,000	—	13,000	—	37.1
31. 6							
32. 4	14,800	34.5	3,500	75.0	18,300	40.8	45.8
33. 4							
34. 4	19,200	29.7	3,500	—	22,700	24.0	54.2
36. 4	22,100	15.1	4,000	12.5	26,100	15.0	59.2
36. 5							
39. 4	24,300	10.0	4,400	10.0	28,700	10.0	61.8
41. 2							
42. 1							
42. 4							
44. 6							61.7
45. 1							

（備考） 昭和45年1月の石油ガス税の小売価格中に占める税負担割合は，石油ガスの小売価格が，現行小

次に，自動車の車体に対する課税としては，戦前から財産課税として所有者に課されている自動車税（軽自動車税は昭和33年に自動車税から分離された。）があるほか，乗用車及び2輪自動車については，昭和12年に創設された物品税（製造場からの庫出しに際し，製造者に対して課税される。）が課されている。これらの税は，いずれも一般税として創設されたものであるが，昭和43年に創設された自動車取得税は，地方団体，とくに市町村に道路整備財源を付与するために設けられた目的税であり，その収入の95％に相当する金額のうち10分の7に相当する金額は市町村の道路整備財源に充てられ，残りの10分の3に相当する金額は道府県の道路整備財源に充てられている。

ライトバン	トラック				バス	
	大型（11トン積）	中型（4トン積）	小型（2トン積）	軽	マイクロ（25人乗）	大型（90人乗）
—	—	—	—	—	—	—
9,000円	36,000円	12,500円	7,500円	—	観光用 30,000円 その他 11,500	観光用 75,000円 その他 27,500
—	—	—	—	2,500円	—	—

cc級のものの東京都条例による税率を掲げた。

税率等の推移

石油ガス税			軽油引取税			道路整備5か年計画
税率		小売価格中に占める税負担割合	税率	引上げ率	小売価格中に占める税負担割合	
1kgにつき（1lにつき）円		%	1klにつき	%	%	億円
						第1次 2,600
			6,000	—	23.7	
			8,000	33.5	28.7	
						第2次 10,000
			10,400	30.0	36.1	
						第3次 21,000
			12,500	20.2	41.4	
			15,000	20.0	48.2	第4次 41,000
（暫定）	5（2.8）	15.1				
（暫定）	10（5.6）	31.5				
						第5次 66,000
		（3月） 33.4			50.9	
	17.5（9.8）	（推定） 46.7				

売価格に対し税差額だけ上昇するものとして推定した。

これらの自動車関係諸税の税収は，上述のように，新税の創設や数回にわたる増徴が行なわれたほか，最近における自動車保有台数の急激な増加（第159表参照）等によつて，第160表にみられるように，顕著な増加を示しており，昭和44年度における自動車関係諸税の税収合計額1兆148億円は同年度の国税，地方税の合計収入額9兆5,456億円に対して10.6％を占めている。

（各国における自動車関係税制）

(4) 各国における自動車関係諸税の現状は，第161表に示すとおりであるが，自動車燃料及び自動車自体に対して，各国とも種々の税を課しているのが通常である。

第159表 自動車保有

区分	年度	保有台数 乗用車	トラック	バス	軽自動車	その他	計
		千台	千台	千台	千台	千台	千台
台数	昭和35年度	440	1,386	58	410	1,110	3,404
	36	602	1,618	65	729	1,121	4,135
	37	789	1,865	74	1,089	1,105	4,922
	38	1,079	2,226	84	1,483	1,065	5,937
	39	1,462	2,600	95	1,841	987	6,985
	40	1,878	2,989	105	2,231	920	8,123
	41	2,475	3,540	117	2,651	856	9,639
	42	3,274	4,210	133	3,265	809	11,691
	43	4,291	4,847	153	3,958	773	14,022
	44	5,512	5,328	176	4,715	798	16,529
		%	%	%	%	%	%
対前年比	昭和36年度	136.8	116.7	112.1	177.8	101.0	121.5
	37	131.1	115.3	113.8	149.4	98.6	119.0
	38	136.8	119.4	113.5	136.2	96.4	120.6
	39	135.5	116.8	113.1	124.1	92.7	117.7
	40	128.5	115.0	110.5	121.2	93.2	116.3
	41	131.8	118.4	111.4	118.8	93.0	118.7
	42	132.3	118.9	113.7	123.2	94.5	121.3
	43	131.1	115.1	115.0	121.2	95.6	119.9
	44	128.5	109.9	115.0	119.1	103.2	117.9

（備考） 1 資料は，「自動車統計月報」（自工会）によつた。（保有台数は，年度末である。）
2 保有台数及び国内向出荷台数のトラックは，特種車を含み，軽自動車は，軽二輪車を除き，そ輸入台数のその他は，二論車を除く。

第160表 自動車関係諸

区分		昭和35年度 税額	対前年比	40 税額	対前年比	41 税額	対前年比	42 税額	対前年比
		億円	%	億円	%	億円	%	億円	%
国税	揮発油税	1,030	125.3	2,545	111.5	2,924	114.9	3,326	113.8
	地方道路税	188	120.0	461	111.6	529	114.9	602	113.8
	石油ガス税	—	—	0	—	42	—	98	231.9
	物品税	162	153.4	450	113.2	529	117.5	707	133.8
国税計		1,380	127.3	3,455	111.8	4,024	116.5	4,733	117.6
地方税	軽油引取税	172	133.6	649	111.3	780	120.1	926	118.8
	自動車税	147	120.8	549	153.3	691	125.8	878	127.1
	自動車取得税	—	—	—	—	—	—	—	—
	軽自動車税	38	137.2	125	118.8	141	112.4	159	113.3
地方税計		357	128.3	1,323	126.5	1,611	121.8	1,964	121.9
合計		1,737	127.5	4,779	115.5	5,635	117.9	6,697	118.8

（備考） 物品税は自動車関係の税収で，課税実績を掲げた。

台　数　等　の　推　移

国内向出荷台数					輸入台数		
乗用車	トラック	バス	軽自動車	計	乗用車	その他	計
千台	千台	千台	千台	千台	台	台	台
135	338	9	291	773	3,540	807	4,347
192	433	10	379	1,014	4,310	1,429	5,739
216	469	11	395	1,091	5,646	6,605	12,251
330	585	12	470	1,397	9,339	2,727	12,066
454	704	13	470	1,641	12,185	731	12,916
494	712	16	542	1,764	12,881	477	13,358
680	888	19	616	2,203	15,244	512	15,756
919	1,142	26	895	2,982	14,352	520	14,872
1,244	1,180	33	1,048	3,505	15,000	573	15,573
1,554	1,220	37	1,152	3,963	15,748	375	16,123
%	%	%	%	%	%	%	%
142.2	128.1	111.1	130.2	131.2	121.8	177.1	132.0
112.5	108.3	110.0	104.2	107.6	131.0	462.2	213.5
152.8	124.7	109.1	119.0	128.0	165.4	41.3	98.5
137.6	120.3	108.3	100.0	117.5	130.5	26.8	107.0
108.8	101.1	123.1	115.3	107.5	105.7	65.3	103.4
137.7	124.7	118.8	113.7	124.9	118.3	107.3	118.0
135.1	128.6	136.8	145.3	135.4	94.1	101.6	94.4
135.4	103.3	126.9	117.1	117.5	104.5	110.2	104.7
124.9	103.4	112.1	109.9	113.1	105.0	65.4	103.5

の他は，特殊車及び小型・軽二輪車を示す。

税　の　税　収　の　推　移

43		44		45		摘　要
税　額	対前年比	税　額	対前年比	税　額	対前年比	
億円	%	億円	%	億円	%	
3,796	114.1	4,390	115.6	4,987	113.6	昭和39年４月税率引上げ 22,100円→24,300円/kl
687	114.1	795	115.6	903	113.6	同　上 4,000円→4,400円/kl
116	118.6	143	122.4	245	171.6	昭和41年２月創設
939	132.7	1,222	130.2	1,438	117.7	
5.539	117.0	6,549	118.2	7,573	115.6	
1,085	117.2	1,266	116.7	1,442	113.9	昭和39年４月税率引上げ 12,500→15,000円/kl
1,116	127.1	1,411	126.4	1,714	121.5	昭和40年税率引上げ
432	—	713	165.2	764	107.1	昭和43年７月創設
183	114.5	209	114.4	235	112.7	
2,816	143.4	3,599	127.8	4,155	115.4	
8,354	124.7	10,148	121.5	11,728	115.6	

第161表　各国における自

区分		日本		アメリカ	
		税目等	税額	税目等	税額
燃料課税	揮発油	◎揮発油税(国) ◎地方道路税(国) 計	24.30 4.40 28.70円/l	◎製造者消費税(国) 州燃料税(地) 計	3.80 6.66 10.46円/l
	軽油	◎軽油引取税(地) 計	15.00 15.00円/l	◎小売業者消費税(国) 州燃料税(地) 計	3.80 8.57 12.37円/l
	石油ガス	◎石油ガス税(国) 計	9.80 9.80円/l	◎小売業者消費税(国) 州燃料税(地) 計	3.80 5.71 9.51円/l
製造，販売又は取得段階課税		物品税(国) 乗用車 大型 〃 普通 〃 小型 ◎自動車取得税(地) 全自動車	製造者販売価格 40% 30〃 15〃 取得価格 3%	製造者消費税(国) 乗用車 ◎トラック，バスの車台及び車体 ◎トラック，バス部品 ◎タイヤ，チューブ	製造者販売価格 7% 10〃 8〃 79.37円/kg
所有又は利用に対する課税		自動車税(地) 営業用乗用車 1,500cc 自家用乗用車 1,500cc トラック（4～5トン積） 観光バス その他バス 軽自動車税(地) 軽乗用車 軽トラック	 年 7,000円 〃 21,000〃 〃 15,000〃 〃 45,000〃 〃 14,000〃 年 4,500〃 〃 2,500〃	◎ハイウエー利用税(国) 総重量11.8トン超のバス，トラック 自動車登録税(地) 車種別に総重量に応ずる年課税	総重量1トン当たり年 2,391円 〔例〕 8トン積車 29,160円 トラックの場合 総重量1トン当たり年 3,968円 〔例〕 8トン積車 48,600円
摘要		自動車税は標準税率を掲げた。		地方税はニューヨーク州のものを掲げた。ただし石油ガスについてはカリフォルニヤ州によつた。	

（備考）　1　昭和46年1月現在において入手している資料による。

2　税目のあとについている（国）は国税を，（地）は地方税を示す。

動車関係諸税の現状

（◎印は道路財源とされているもの）

イギリス		西ドイツ		フランス	
税目等	税額	税目等	税額	税目等	税額
炭化水素油税(国) 計	42.76 42.76円/l	◎鉱油税(国) 付加価値税(国) 計	34.43 5.25 39.68円/l	◎内国消費税(国) 付加価値税等(国) 計	38.78 13.37 52.15円/l
炭化水素油税(国) 計	42.76 42.76円/l	◎鉱油税(国) 付加価値税(国) 計	32.10 5.36 37.46円/l	◎内国消費税(国) 付加価値税等(国) 計	22.95 9.26 32.21円/l
自動車燃料ガス税		◎鉱油税(国) (他に付加価値税) 計	24.79 不詳 24.79円/l	自動車用の使用を禁止	
仕入税(国) 乗用車 (注) トラック，バスは非課税	卸売価格 $36\frac{2}{3}$%	付加価値税(国) 全自動車	販売価格 11%	付加価値税(国) 乗用車 トラック，バス	販売価格 $33\frac{1}{3}$% 〃 23%
自動車税(国) 自家用乗用車 トラック 自重に応じ，累進税率による年課税 タクシー 自家用バス 営業用バス 乗車定員に応ずる年課税 （運行許可に際し課税される）	年 21,600円 〔例〕 4トン積車 107,568円 年 10,368円 年 21,600円 〔例〕 80人 36,288円	道路貨物運送税(国) 4トン積み以上のトラックによる長距離輸送に対し積載量別トンキロに応じて課税	自家用4トン積車の場合 1トンキロ当たり 2円95銭 営業用 1トンキロ当たり 98銭	自動車税(国) 馬力，用途等に応じ差別税率による年課税	〔例〕 1,500 cc 級の乗用車 15,557円 社用乗用車は47,474円付加される。
		自動車税(国) 総重量に応じて超過累進税率による年課税	〔例〕 4トン積車 95,950円	自動車特別税(国) 重量トラック及びバスに対し軸数及び総重量に応ずる累進税率による四半期課税（2軸トラックでは総重量16トン以上が課税される。）	〔例〕 10トン積車 3か月 11,344円
1971年財政法により，自動車燃料ガス税が創設された。		道路貨物運送税は，2年間の限時法として1969年1月1日から施行されたが，さらに1年間延長された。		自動車特別税は，1968年10月に新設されたものであるが，車軸税ともいわれ，AASHOテストの成果を参考として軸重の重いものに重課する税率構成がとられている。	

まず，自動車燃料たる揮発油，軽油及び石油ガスに対しては，各国とも消費税を課しているが，西ドイツ及びフランスでは，さらに付加価値税を課している。自動車の製造，販売又は取得段階で課される税についてみると，わが国では自動車取得税と乗用車だけに課される物品税とがあるが，アメリカでは乗用車のほか，トラックの車台や自動車の部品，タイヤ，チューブ等に対して消費税が課されている。他方イギリスでは，乗用車に対し仕入税が課され，西ドイツ及びフランスでは付加価値税が課されている。自動車の所有又は利用に対する課税についてみると，各国とも自動車税又は自動車登録税という税目の保有税を課しているが，このほか，アメリカのハイウエー利用税，西ドイツの道路貨物運送税及びフランスの自動車特別税というように道路損傷に対する原因者負担等の見地から，一定以上の重量トラックの保有ないしはこれによる長距離輸送に対し，特別の税が課されているのが，わが国の自動車関係諸税にみられない特色といえよう。

これらの道路関係諸税と道路整備財源の関係をみると，燃料課税による収入は，イギリスを除いて各国ともその全部又は一部を道路整備のための特定財源としているが，自動車の製造，販売，取得，所有又は利用に対する課税による収入は，わが国の自動車取得税並びにアメリカのトラック，バスの車台，部品等に対する製造者消費税及びハイウエー利用税が道路整備特定財源とされてい

第162表　揮発油，石油ガス，軽油

区分		日本		アメリカ	
揮発油	小売価格（l当たり）		46.50円		34.34円
	税負担額	揮発油税	24.30	連邦税	3.80
		地方道路税	4.40	州税	6.66
		計	28.70	計	10.46
	負担割合		61.7%	連邦税のみ	(11.1)% 30.5
石油ガス	小売価格（l当たり）		20.75円		20.92円
	税負担額	石油ガス税	9.80	連邦税	3.80
				州税	5.71
				計	9.51
	負担割合		47.2%	連邦税のみ	(18.2)% 45.5
軽油	小売価格（l当たり）		29.48円		32.40円
	税負担額	軽油引取税	15.00	連邦税	3.80
				州税	8.57
				計	12.37
	負担割合		50.9%	連邦税のみ	(11.7)% 38.2

（備考）　1　揮発油及び軽油の小売価格は，昭和44年9月（フランスは昭和45年1月）現在のものであり，ラー及びハイオクタンの平均価格では，日本より外国の方が割高となる。

2　石油ガスの小売価格は，日本は昭和45年1月現在であり，外国は最近の資料がないので昭和

るほかは，各国ともその収入を一般財源としている。

（負担水準の国際比較）

(5) わが国の揮発油等の税負担率を諸外国のそれと比べてみると，第162表に示すとおり，揮発油，石油ガス，軽油とも，アメリカは別として，欧州先進諸国に比べかなり低い水準にある。

また，自動車関係諸税全体の税負担について，ある特定の車種を選んで試算してみると第163表のとおりである。

まず，乗用車の代表的なものとして，エンジンの排気量1500～1600ccクラスの自家用乗用車を例にとると，年間税負担額は，わが国の68,338円に対して，アメリカ26,329円，イギリス88,870円，西ドイツ67,508円，フランス103,539円となつている。

次に重量トラックの代表的なものとして，10トン積営業用ジーゼル・トラックの例について比較してみると，わが国の年間税負担額335,750円に対して，アメリカ421,145円，イギリス1,140,980円，西ドイツ1,364,547円，フランス822,878円となつており，わが国のこの種の重量トラックの税負担が諸外国に比べて著しく低いことを示している。

また，小型トラックの代表的なものとして，2トン積自家用ガソリン・トラックの例についてみ

の税負担割合の国際比較

イギリス	西ドイツ	フランス	イタリア
58.60円	51.74円	68.71円	75.40円
炭化水素油税 42.76	鉱油税 34.43 付加価値税 5.12 計 39.55	内国消費税 38.78 付加価値税等 13.28 計 52.06	製造税 55.90 売上税 3.17 計 59.07
73.0%	鉱油税のみ (66.5)% 76.4	内国消費税のみ(56.4)% 75.8	製造税のみ (74.1)% 78.3
自動車燃料ガス税 不詳	不明 鉱油税 24.79円	自動車に使うことを禁止	不明 製造税 17.63円
60.38円	54.20円	46.54円	43.50円
炭化水素油税 42.76	鉱油税 32.10 付加価値税 5.42 計 37.52	内国消費税 22.95 付加価値税等 9.25 計 32.20	製造税 26.31 売上税 4.04 計 30.35
70.8%	鉱油税のみ (59.2)% 69.2	内国消費税のみ(49.3)% 69.2	製造税のみ (60.5)% 69.8

揮発油はいずれもレギュラー・ガソリンである。外国のガソリンは，ハイオクタンのものが多いので，レギュ

39年当時のものである。

第163表 自動車関係諸税

(1) 乗用車（1,500～1,600ccクラス・自家用）

区分		日本		アメリカ	
消費課税等	税目及び税額	物品税	63,433円	製造者消費税	30,070円
				州売上税	14,082円
				計	44,152円
	1年当たり税額		10,572円		7,359円
取得課税	税目及び税額	自動車取得税（道府県）	19,200円		
	1年当たり税額		3,200円		
保有課税	税目及び税額	自動車税(道府県)	24,000円	自動車登録税（州）	7,830円
年間税負担額小計			37,772円		15,189円
燃料課税	1 l 当たり税額		28円70銭		10円46銭
	年間消費量		1,065 l		1,065 l
	1年当たり税額		30,566円		11,140円
年間税負担額再計			68,338円		26,329円
備考		自動車税の税額は，東京都の税率による。		州税は，ニューヨーク州の税率による。	

前提条件

対象車は，1,500～1,600ccクラス，車両重量1トン，乗車定員5人とし，その耐用年数6年，年間走行

円，イギリス761,900円，西ドイツ620,000円，フランス780,900円とした。

(2) トラック（10トン積ジーゼル車・営業用）

区分		日本		アメリカ	
消費課税等	税目及び税額			製造者消費税	224,000円
				州売上税	70,000円
				計	294,000円
	1年当たり税額				73,500円
取得課税	税目及び税額	自動車取得税（道府県）	105,000円		
	1年当たり税額		26,250円		
保有課税	税目及び税額	自動車税（道府県）	32,000円	ハイウエー利用税	43,200円
				自動車登録税(州)	75,600円
				計	118,800円
年間税負担額小計			58,250円		192,300円
利用課税	税目及び1年当たり税額				
燃料課税	1 l 当たり税額		15円00銭		12円37銭
	年間消費量		18,500 l		18,500 l
	1年当たり税額		277,500円		228,845円

の　国　際　比　較　（試　算）

イ　ギ　リ　ス	西　ド　イ　ツ	フ　ラ　ン　ス
仕　入　税　130,388円	付加価値税　61,441円	付加価値税　195,225円
21,731円	10,240円	32,538円
自動車税	自動車税	自動車税（差別税）
21,600円	15,147円	15,557円
43,331円	25,387円	48,095円
42円76銭	39円55銭	52円06銭
1,065 l	1,065 l	1,065 l
45,539円	42,121円	55,444円
88,870円	67,508円	103,539円

15,000km，使用ガソリンのkm当たり消費量71mlとした。なお，小売価格は，日本640,000円，アメリカ718,000

イ　ギ　リ　ス	西　ド　イ　ツ	フ　ラ　ン　ス
	付加価値税　385,000円	付加価値税　805,000円
	96,250円	201,250円
自動車税	自動車税	自動車税（差別税）
349,920円	318,441円	25,928円
349,920円	414,691円	227,178円
	道路貨物運送税	
	255,736円	
42円76銭	37円52銭	32円20銭
18,500 l	18,500 l	18,500 l
791,060円	694,120円	595,700円

区　　分	日　　本	アメリカ
年間税負担額再計	335,750円	421,145円
備　　考	自動車税の税額は，東京都の税率による。	州税は，ニューヨーク州の税率による。

前提条件

対象車は，積載重量10トン，自重9トン，総重量19トン，車軸数3，排気量10,000cc，耐用年数4年，年料がないので，国産10トン積トラックと同一の価格（課税のない場合350万円），仕様であるものと仮定して

(3)　トラック（2トン積ガソリン車・自家用）

区　　分		日　　本	アメリカ
消費課税等	税目及び税額		製造者消費税　44,800円 州売上税　14,000円 計　58,800円
	1年当たり税額		11,760円
取得課税	税目及び税額	自動車取得税（道府県）　21,000円	
	1年当たり税額	4,200円	
保有課税	税目及び税額	自動車税（道府県）　7,500円	自動車登録税（州）　14,400円
年間税負担額小計		11,700円	26,160円
燃料課税	1 l 当たり税額	28円70銭	10円46銭
	年間消費量	1,950 l	1,950 l
	1年当たり税額	55,965円	20,397円
年間税負担額再計		67,665円	46,557円
備　　考		自動車税の税額は，東京都の税率による。	州税は，ニューヨーク州の税率による。 ハイウエー利用税は，総重量が11,793kg以下のトラックは課されない。

前提条件

対象車は，積載重量2トン，自重1.5トン，総重量3.5トン，排気量2,000cc，耐用年数5年，年間走行キいので，国産2トン積トラックと同一の価格（課税のない場合70万円），仕様であるものと仮定している。

ると，わが国の年間税負担額67,665円に対して，アメリカ46,557円，イギリス126,145円，西ドイツ133,097円，フランス149,274円となつており，欧州先進国に比べ，その税負担はかなり低いものとなつている。

なお，各国における自動車関係諸税の収入額と道路投資額の関係を比較すると，第164表に示すように，わが国では自動車関係諸税の収入額を上回る道路投資を行なつているが，諸外国では逆に自動車関係諸税の収入額が道路投資額を上回つている。

イギリス	西ドイツ	フランス
1,140,980円	1,364,547円	822,878円
	道路貨物運送税は，実車率65%積荷率80%として算出した。	車軸税は，3車軸トラックの場合は総重量25トン以下は課されない。

間走行キロ50,000km，使用軽油のkm当たり消費量370mlとした。なお，外国のトラックの小売価格等の資いる。

イギリス	西ドイツ	フランス
	付加価値税 77,000円 15,400円	付加価値税 161,000円 32,200円
自動車税 42,768円	自動車税 40,574円	自動車税（差別税） 15,557円
42,768円	55,974円	47,757円
42円76銭 1,950 l 83,377円	39円55銭 1,950 l 77,123円	52円06銭 1,950 l 101,517円
126,145円	133,097円	149,274円
	道路貨物運送税は，4トン積未満のトラックによる運送には課されない。	車軸税は，2車軸トラックの場合は，総重量16トン以下は課されない。

ロ15,000km，使用ガソリンのkm当たり消費量130mlとした。なお，外国のトラックの小売価格等の資料がな

（わが国の地方道路の現況）

(6) わが国の道路整備は，前述のように数次にわたる道路整備5か年計画の策定による道路投資規模の拡大により，かなりの水準にまで進んでいるが，これを国道，地方道別にみると，第166表のとおりである。

また，最近における未改良道路の現況は第167表のとおりである。これによれば市町村道の改良率はかなり低いが，その実延長は85万キロメートルと非常に長く，もちろんそのなかには都市

第164表　各国の自動車関係税収額及び道路投資額等

区分	日本	アメリカ	イギリス	西ドイツ	フランス
	億円	億円	億円	億円	億円
取得に対する税	2,151	8,592	1,897	—	925
所有に対する税	1,825	8,637	3,600	3,460	1,043
使用に対する税 自動車用燃料	7,561	30,875	9,504	8,777	8,561
使用に対する税 その他	—	2,309	7	374	—
その他	—	13,825	—	—	259
計 (A)	11,537	64,238	15,008	12,611	10,788
道路投資額 (B)	12,586	54,864	4,842	11,178	6,102
割合 (A)／(B)	91.7%	117.1%	310.0%	112.8%	176.8%

（備考）　1　日本の税収は，昭和45年度の予算額及び地方財政計画額であり，道路投資額は，国費及び地方費の計である。

2　外国は国際道路連盟（ＩＲＦ）の統計1970年版によつた。アメリカは1968年，その他の国は1969年のものである。

第166表　道路整備状況の変遷

道路種別		区分	昭和33年3月	34.3	35.3	36.3	37.3
一般国道		実延長(km)	24,942	24,936	24,918	24,938	25,009
		改良率(%)	38.4	41.7	44.6	48.1	51.7
		舗装率(%)	21.9	25.0	28.8	32.6	37.5
都道府県道（主要市道を含む）	主要地方道	実延長(km)	27,579	27,516	27,419	27,733	27,472
		改良率(%)	36.5	39.7	41.6	42.7	45.3
		舗装率(%)	10.2	11.3	12.8	14.2	16.4
	都道府県道	実延長(km)	94,156	94,225	94,705	94,545	94,890
		改良率(%)	18.0	19.2	20.1	20.0	20.9
		舗装率(%)	4.8	5.3	5.8	5.6	6.2
	小計	実延長(km)	121,735	121,741	122,124	122,278	122,362
		改良率(%)	22.2	23.9	25.0	25.2	26.4
		舗装率(%)	6.0	6.6	7.4	7.6	8.5
合計		実延長(km)	146,677	146,677	147,042	147,216	147,371
		改良率(%)	25.0	26.9	28.3	29.0	30.7
		舗装率(%)	8.7	9.8	11.0	11.9	13.4
市町村道		実延長(km)	806,255	813,273	814,872	825,733	821,070
		改良率(%)	6.6	6.8	7.2	7.8	8.8
		舗装率(%)	1.1	1.2	1.3	1.5	1.7
総計		実延長(km)	952,932	959,950	961,914	972,949	968,441
		改良率(%)	9.4	9.9	10.4	11.0	12.1
		舗装率(%)	2.3	2.5	2.8	3.1	3.5

（備考）　この表は，「道路統計年報」(建設省)による。

第165表　道路現況等の国際比較

国名	道路延長 (A)	舗装延長 (B)	舗装率 (B/A)	自動車保有台数 (C)	自動車1台当たり舗装延長 (B/C)	国民所得 (D)	道路投資額 (E)	国民所得に対する道路投資額の割合 (E/D)	自動車1台当たり道路投資額 (E/C)
	千km	千km	%	千台	m/台	兆円	億円	%	千円
アメリカ	5,962	2,445	41.0	99,958	24.5	257.18	58,698	2.28	58.7
イギリス	351	349	99.4	11,671	29.9	29.00	4,464	1.54	38.2
西ドイツ	410	313	76.3	13,006	24.1	40.85	9,886	2.42	76.0
フランス	1,430	500	35.0	12,950	38.6	30.79	3,456	1.12	26.7
イタリア	290	245	84.5	8,797	27.9	21.97	4,032	1.84	45.8
日本	1,005	127	12.6	11,903	10.7	42.47	9,134	2.15	76.7

（備考）　1　外国は「国際道路連盟統計(1968年版)」,「外国経済統計年報（1968年版)」(日本銀行統計局)による1968年現在である。

2　日本は建設省資料による昭和43年度末現在である。ただし，国民所得は国民所得統計（経済企画庁）による昭和43年度現在である。

3　自動車台数は，トラック，バス，乗用車の合計である。日本は軽自動車を含み，昭和43年9月末現在である。

（昭和32年度～43年度）

38.3	39.3	40.3	41.3	42.3	43.3	44.3
28,332	27,728	27,858	28,300	27,695	27,505	27,402
53.1	57.6	60.4	66.5	70.6	74.0	78.7
39.9	45.3	51.1	59.0	67.6	73.8	79.4
24,649	24,601	32,775	32,877	33,070	33,199	33,243
47.2	49.6	47.7	50.5	53.9	57.9	61.4
19.1	22.0	23.3	28.2	36.3	42.8	49.2
95,188	95,772	87,738	88,365	89,521	90,892	91,737
22.3	24.0	24.4	25.8	27.6	30.0	32.5
7.3	9.1	9.8	12.4	16.4	20.7	25.6
119,837	120,373	120.513	121,242	122,591	124,091	124,980
27.4	29.3	30.7	32.5	34.7	37.5	40.2
9.8	11.7	13.5	16.7	21.7	26.6	31.8
148,169	148,101	148,371	149,272	150,286	151,956	152,382
32.3	34.6	36.3	38.9	41.3	44.1	47.1
15.5	18.0	20.5	24.6	30.2	35.2	40.4
823,353	819,433	836,382	839,502	846,344	843,330	852,433
9.0	9.6	11.4	12.0	12.4	13.3	14.1
2.0	2.8	3.7	4.4	5.2	6.4	7.6
971,522	967,534	984,753	988,774	996,630	994,926	1,004,815
12.5	13.5	15.1	13.9	16.8	18.0	19.1
4.1	5.1	6.2	7.4	9.0	11.3	12.6

第167表 未改良道路の現況

区分	実延長	改良済		未改良		未改			
						車道5.5m以上		車道4.5m以上	
		延長	構成比	延長	構成比	延長	構成比	延長	構成比
	km	km	%	km	%	km	%	km	%
元一級国道	12,419	11,752	94.6	667	5.4	73	0.6	192	1.6
元二級国道	14,983	9,817	65.5	5,166	34.5	797	5.3	1,832	12.2
国道計	27,402	21,569	78.7	5,833	21.3	870	3.2	2,024	7.4
主要地方道	33,242	20,406	61.4	12,836	38.6	777	2.3	1,899	5.7
一般都道府県道	91,737	29,848	32.5	61,889	67.5	1,712	1.9	5,882	6.4
都道府県道計	124,979	50,254	40.2	74,725	59.8	2,489	2.0	7,781	6.2
市町村道	852,433	120,163	14.1	732,270	85.9	17,591	2.1	37,707	4.4
合計	1,004,814	191,986	19.1	812,828	80.9	20,590	2.1	47,512	4.7

（備考） 1 この表は，「道路統計年報(1970)」(建設省)をもとに作成した。
2 構成比は，各区分別の道路の実延長数を100としたものである。

の中の街路のように市町村道であつても非常に交通量の多い道路がある一方，車道2.5メートル未満の自動車が通れない道路が32％も含まれていることに留意する必要がある。

（結　論）

(7) 自動車関係諸税のあり方について，われわれは上記のように種々の観点から検討を加えた結果，自動車の走行が道路の建設，改良，維持をはじめとして，道路混雑，交通安全，交通事故等に関連して多くの社会的コストをもたらしており，また道路その他の社会資本の充実に対する要請が強く，とくに道路については，第6次道路整備5か年計画の財源の問題があり，緊急にこれらの要請にこたえる必要があるという事情にかんがみ，自動車の使用者に対して新たな負担を求める必要があるとの結論に達した。上記のような交通政策上の所要の施策のための財源は，一般の納税者がこれを負担するよりも，自動車の使用者が負担するのがより公平にかなつていると考えるが，その負担は上記の目的に照らして必要最少限のものにとどめるべきことはいうまでもない。しかしながら，自動車の使用者に対し新たな負担を求めることが真に必要であるかどうか，また，必要であるとしてもどの程度をもつて必要最少限とするのかについては，予算編成の作業が煮つまらない限り明確な結論を打ち出すことができなかつた。

このような考え方に基づき，われわれは，昭和46年度の税制改正に関する答申において，「自動車の増加に伴い，道路整備や交通渋滞に対する対策等広範にわたり多くの問題が生じている現状にかえりみ，第6次道路整備5か年計画を主とする交通政策上の所要の施策のための財源事情を勘案しつつ，必要最少限度の負担を広く自動車の利用者に求める税制上の措置を講ずるよう政府において検討すべきである。この場合において，地方道路財源とくに市町村道路財源の強化について配意すべきである。」との答申を行ない，この答申の線に沿つて昭和46年度の税制改正において自動車重量税が創設されたわけである。

（昭和43年度末現在）

良	延	長	の	内	訳				
車道3.5m以上		車道2.5m以上				車道2.5m未満			
延長	構成比	延長	左のうち，自動車交通不能道分	構成比	左のうち，自動車交通不能道分	延長	左のうち，自動車交通不能道分	構成比	左のうち，自動車交通不能道分
km	%	km	km	%	%	km	km	%	%
235	1.9	162	2	1.3	0.0	4	2	0.0	0.0
1,566	10.5	827	1	5.5	0.0	144	91	1.0	0.6
1,801	6.6	989	3	3.6	0.0	148	93	0.5	0.3
5,238	15.8	3,997	42	12.0	0.1	925	498	2.8	1.5
20,707	22.6	23,376	328	25.5	0.4	10,212	4,970	11.1	5.4
25,945	20.8	27,373	370	21.9	0.3	11,137	5,468	8.9	4.4
118,646	13.9	193,805	45,609	22.7	5.4	364,521	273,096	42.8	32.0
146,392	14.6	222,167	45,982	22.1	4.6	375,806	278,657	37.4	27.7

（自動車重量税の概要）

(8) 当調査会の答申の線に沿つて創設された自動車重量税の概要は，次のとおりである。

(イ) 課税物件

道路運送車両法の規定により，新規検査，継続検査，臨時検査，分解整備検査若しくは構造等変更検査を受け又は自動車予備検査証を提出して自動車検査証の交付等を受ける自動車（以下「検査自動車」という。）及び車両番号の指定を受ける軽自動車（以下「届出軽自動車」という。）を課税物件とする。

(ロ) 納税義務者

自動車検査証の交付等を受ける者及び車両番号の指定を受ける者（自動車及び軽自動車の使用者）を納税義務者とする。ただし，これらの自動車の使用者と所有者が異なる場合には，所有者（所有権留保付売買の場合は買主，譲渡担保の場合は譲渡者）を連帯納税義務者とする。

(ハ) 税　率

次に掲げる自動車の区分に応じ，1両につき，次に掲げる税率とする。ただし，臨時検査にかかる自動車にあつては，2分の1の税率とする。

① 検査自動車で，自動車検査証の有効期間が2年とされるもの

(a) 乗用自動車（二輪の小型自動車を除く。）

車両重量0.5トン以下のもの	5,000円
車両重量0.5トンをこえるもの　0.5トン又はその端数ごとに	5,000円

(b) 乗用自動車以外の自動車（二輪の小型自動車を除く。）

車両総重量1トン以下のもの	5,000円
車両総重量1トンをこえるもの　1トン又はその端数ごとに	5,000円

(c) 二輪の小型自動車　3,000円

② 検査自動車で①に掲げる自動車以外のもの

(a) 乗用自動車（二輪の小型自動車を除く。）

車両重量0.5トン以下のもの　2,500円

車両重量0.5トンをこえるもの　0.5トン又はその端数ごとに　2,500円

(b) 乗用自動車以外の自動車（二輪の小型自動車を除く。）

車両総重量1トン以下のもの　2,500円

車両総重量1トンをこえるもの　1トン又はその端数ごとに　2,500円

(c) 二輪の小型自動車　1,500円

③ 届出軽自動車

(a) 軽自動車（二輪のものを除く。）　7,500円

(b) 二輪の軽自動車　4,000円

(ニ) 非課税

大型特殊自動車及びすでに車両番号の指定を受けたことがある軽自動車については，非課税とする。

(ホ) 納　付

① 印紙納付

自動車検査証の交付等又は車両番号の指定を受ける時までに，その税額に相当する金額の自動車重量税印紙を所定の書類にはり付けて，運輸大臣等に提出することにより納付する。

② 現金納付

特別の事情がある場合には，国税の収納機関に金銭を納付し，その領収証書を所定の書類に添附する現金納付方式をとることができる。

③ 納付の確認

運輸大臣等は，自動車検査証の交付等又は車両番号の指定を行なうときは，税額の納付の事実を確認しなければならない。

(ヘ) その他の所要規定

納税地，不足税額の徴収及び過誤納金の還付その他所要の規定を設ける。

(ト) 施行期日

昭和46年12月1日とする。

（注） 自動車重量税の収入額の4分の1は，別途自動車重量譲与税法の規定に従い，市町村に譲与するものとする。

3　自動車関係諸税の簡素化に関する検討と結論

（現行自動車関係諸税の課税根拠等）

(1) 序説にも述べたように，現行の自動車関係諸税は自動車重量税が創設された結果合計9税目から

成ることになるが，各税の課税根拠，性格等はもとより同一ではない。これを各税目ごとにながめてみると次のとおりである。

(イ) 物品税

テレビや電気冷蔵庫と同様に，自動車が高い便益性を有することに着目して課税される消費税である。

(ロ) 自動車税

自動車の所有の事実に担税力を見い出して課税されるものであり，道路との間に直接的な受益関係をもつ特殊な財産税である。したがつて固定資産税的な性格とあわせて道路損傷負担金的な性格をもつている。

(ハ) 軽自動車税

昭和33年の地方税法の改正により，それまでの自動車税の課税対象から軽自動車や二輪の小型自動車等が分離されて，軽自動車税が創設されたという経緯からも明らかなように，その性格は自動車税と同一である。

(ニ) 自動車取得税

自動車の取得に対し，その取得の事実に担税力を見い出して課されるものであり，自動車の道路の使用を課税の基因とする道路損傷負担金的性格をもつ流通税である。

(ホ) 自動車重量税

上記2「自動車重量税の創設の経緯」において述べたように，自動車の走行が多くの社会的費用をもたらしていること，道路その他の社会資本の充実の要請が強いことを考慮して，車検又は届出により自動車が走行しうる権利を獲得することに着目して課税される権利創設税である。

(ヘ) 揮発油税

揮発油に対する消費税として，昭和24年に創設されたが，昭和29年以降は，道路整備緊急措置法に基づき国の道路特定財源とされている。

(ト) 地方道路税

地方道路の整備に充てるため，昭和30年に創設された道路目的税である。

(チ) 軽油引取税

揮発油税とのバランスから，軽油に対する消費税として昭和31年に創設された道路目的税である。

(リ) 石油ガス税

揮発油税，軽油引取税とのバランスから，自動車用の石油ガス（ＬＰＧ）に対する消費税として昭和41年に創設された道路特定財源である。

（諸外国との比較）

(2) 上記2「自動車重量税の創設の経緯」で述べたように，先進諸外国においても，自動車に対しては，いくつかの税目が課されており，わが国だけがことさら多いというわけではない。諸外国においても自動車に対する課税のあり方を考える場合，単一の税で課税するより，自動車の購入，保

有，自動車用燃料の消費等に着目して各種の税を課すこととした方が，全体として自動車に対する適正な税負担を実現することができると考えられているといえよう。

したがつてこのような考え方に立つ限り，わが国の自動車関係諸税が９税目あるからといつて，直ちに簡素化すべきだということにはならない。しかも，１台の自動車にこれらの９税目がすべて課されるというわけではなく，たとえば，自家用乗用車であれば，軽自動車税，軽油引取税，石油ガス税は課されないので，その税目数は６税目となり，また，普通トラックであれば，物品税，軽自動車税，揮発油税，地方道路税，石油ガス税が課されないので４税目に過ぎないこととなるわけである。

（結　　論）

(3) われわれは，以上のような検討の結果，それぞれ性格等を異にする自動車関係諸税を単一の税目に統合することは不必要であるし，また適当でもないとの結論に達した。しかしながら，一般の納税者からみた場合，わが国の自動車課税は複雑で納税者に理解し難いという面があることも否定できないので，今後においてこれを簡素化する方向で検討すべきであると考える。

第6　目的税，受益者負担等

1　序　　説

公共部門の活動に要する財源を調達する場合，当該公共サービスの態様いかんによつては，応能原則に拘泥することなく，受益者負担又は原因者負担という考え方を租税に導入した方が，負担の公平と資源の適正配分という見地からみてむしろ合理的であるという意見がある。

受益者負担又は原因者負担とは，特定の公共サービスの提供に関連して特別の利益を享受し，又は外部不経済をもたらすことにより特定の公共サービスの提供を必要とする原因をつくり出している者に対して，本来の意味での一般的な租税負担と異なり，特別の負担を求めることをいう。

上記のような意見は，とくに最近，道路，空港等社会資本の整備財源の調達問題や公害問題を背景として強く主張されるに至つている。

われわれは，このような受益者負担又は原因者負担のあり方と税制との関係について，いろいろな角度から検討を行なつた。

2　検討と結論

（目的税の態様）

(1)　われわれは，まず受益者負担的な性格をもつている現行の目的税制度について検討を行なつた。目的税の態様については，もちろん種々の考え方があり，それぞれのケースにより異なつてくるものと考えられるが，理論的には一応次の二つに分類することができるものと考えられる。

(イ)　単にある租税を特定の支出目的に充てることとされているに過ぎないもの。

(ロ)　支出目的と租税との間に受益者負担又は原因者負担という関連性が認められるもの。

わが国における現行目的税制度をみると（第168表参照），法律により目的税とされているものは，国税2税目（地方道路税，特別とん税），都道府県税3税目（自動車取得税，軽油引取税，入猟税），市町村税5税目（入湯税，都市計画税，水利地益税，共同施設税，宅地開発税）の計10税目，また税法以外の他の法律により限時的にその使途が特定されているものが国税で2税目（揮発油税，石油ガス税）となつているが，これらはいずれも支出目的と租税との間に何らかの形で受益者負担又は原因者負担という関連性が認められるといつてよいであろう。したがつて，本問題の検討に当たつては，目的税だけを独立してとり上げるより受益者負担又は原因者負担の一つの形態として目的税をとり上げるのが適当であろう。

（目的税，受益者負担等の種類）

(2)　次に，現行目的税や受益者負担等には各種の態様があるので，これを一括して検討するよりも，各種の公共活動の性格に応じてこれらをある程度分類して考える方が問題の整理に役立つであろうという観点から，次のように分類して検討することとした。

第168表 現行目的税の概要

(1) 法律により目的税とされている税目

課税主体	税目	使用目的	課税客体	備考	昭和45年度収入見込額
					億円
国	地方道路税	都道府県及び指定市に対し，道路に関する費用に充てる財源を譲与するため	揮発油		898
	特別とん税	開港所在市町村に財源を譲与するため	外国貿易船の開港への入港		62
都道府県	自動車取得税	市町村に対し道路に関する費用に充てる財源を交付するため，及び道路に関する費用に充てるため	自動車の取得	国・地方公共団体は非課税	751
	軽油引取税	道路に関する費用に充てるため，及び指定市に対し道路に関する費用に充てる財源を交付するため	軽油の引取	特定の用途に供される軽油は免税	1,428
	入猟税	鳥獣の保護及び狩猟に関する行政の実施に要する費用に充てるため	狩猟免許を受ける者		5
市町村	入湯税	環境衛生施設その他観光施設の整備に要する費用に充てるため	鉱泉浴場における入湯		20
	都市計画税	都市計画事業又は土地区画整理事業に要する費用に充てるため	都市計画区域として決定されたものの全部又は一部の区域内に所在する土地及び家屋	国・地方公共団体等は非課税	658
	水利地益税	水利に関する事業，都市計画事業，林道に関する事業その他土地又は山林の利益となるべき事業の実施に要する費用に充てるため	当該事業によりとくに利益を受ける土地又は家屋	国・地方公共団体等は非課税。課税額は，当該土地又は家屋が当該事業に因りとくに受ける利益の限度をこえることができない。	3
	共同施設税	共同作業場，共同倉庫，共同集荷場，汚物処理場その他の施設に要する費用に充てるため	当該施設によりとくに利益を受ける者	同上	0
	宅地開発税	宅地開発に伴い必要となる道路，水路その他の公共施設で政令で定めるものの整備に要する費用に充てるため	一定区域内で権限に基づき宅地開発を行なう者	税率は，公共施設の整備に要する費用，これによる受益の状況等を参酌して定める。	1

(2) 他の法律により限時的にその使途が特定されている税目

課税主体	税目	使用目的	課税客体	備考	昭和45年度収入見込額
					億円
国	揮発油税	道路整備5か年計画の実施に要する国が支弁する経費の財源に充てなければならない。	揮発油	道路整備緊急措置法により道路の特定財源とされている。	4,962

課税主体	税　目	使　用　目　的	課税客体	備　考	昭和45年度収入見込額
	石　油ガス税	その収入額の２分の１は道路整備５か年計画の実施に要する国が支弁する経費の財源に充て，他の２分の１は都道府県及び指定市に対し，道路に関する費用に充てる財源として譲与される。	自動車用の石油ガス容器に充てんされている石油ガス	道路整備緊急措置法及び石油ガス譲与税法により，それぞれ国及び地方の道路の特定財源とされている。	273

（備考）　このほかに石炭対策特別会計法の規定により原油，重油等にかかる関税収入の一部が，石炭対策に要する費用の財源に充てるため，石炭対策特別会計の歳入に組み入れられることとなつている。

なお，このような分類方法については，他に種々の考え方もあり，また，その負担の性格等から固定的に考えることが必ずしも適当でない場合もあるので，ある程度弾力的に考えることが適当な場合もあろう。

(イ)　国又は地方公共団体が，それが独占であると否とにかかわらず，一般企業的な形態で事業を行なう場合において，特定の者がその事業の提供する商品又はサービスを購入する対価として負担する費用については，通常，料金という形でその購入者に負担を求めている。

（例）　鉄道運賃，政府刊行物の代価

(ロ)　企業的な形態をとつていないが，国又は地方公共団体の設置する施設ないしは営造物を利用する者がその利用について負担すべき費用については，通常，使用料又は利用料という形でその利用者に負担を求めている。

（例）　図書館，博物館等の利用料

(ハ)　特定の者の請求によつて提供することとしている一般的行政サービスについて，その者が利用することによつて，追加的に必要とされる行政コストを補てんするための費用については，通常，手数料という形でその利用者に負担を求めている。

（例）　戸籍抄本発行手数料，運転免許手数料

(ニ)　特定の集団が特別の公共サービスの提供を必要とする原因をつくり出し，又は公共サービスの提供によつて特定の集団が特別の利益を受ける場合として，

①　特定の公共サービスを特定の集団が利用することによつて特別の利益を受ける場合

②　特定の公共サービスの提供が特定の範囲に外部経済をもたらしている場合

③　私的経済活動が外部不経済をもたらしている場合

が考えられるが，当該公共サービスを提供するため必要とされる費用については，通常，租税又は負担金という形で，当該集団に属する者に負担を求めている。

（例）　下水道負担金，軽油引取税，揮発油税，水利地益税

（結　　論）

(3)　このような公共活動の形態に対応する受益者負担又は原因者負担の配分のあり方については，公共活動の運用の多目的性，政策的実務的要請等から必ずしも画一的に論じられないという面もあるが，排他原則が完全に働く公共サービスの対価たる性格を有する負担については，原則として料金

又は手数料によるべきであると考えられる。

むしろ税制との関係でこれら受益者負担又は原因者負担のあり方についてとくに問題となるのは，上述の㈡の負担金と租税をどのように区分するか，また，受益者負担的ないしは原因者負担的な租税を導入する場合に，どのような前提が必要とされるかということであろう。

受益者等の範囲が特定の集団に明確に限定され，かつ，受益等の程度がその集団に属する個々の者ごとにかなり明確に評価しうるような場合には原則として負担金という形でそれぞれの受益等の程度に対応する負担を求めるのが適当であろう。

次に，受益者ないし原因者の範囲がかなり広範囲にわたり，しかも受益等の程度が厳格に評価し難い場合がある。特定の公共サービスが特定の集団の受益等に関連しているということに着目すれば，このような場合にも何らかの形で負担を求めるのが適当とされる場合があろう。受益者負担ないし原因者負担的な租税は，このような考え方に基づき，受益等の程度を財産，消費等の外形的標準により近似的に評価して，これによつて個々の者に負担を配分しようという場合に，いわゆる応能負担の原則の例外として，認められる場合があると思われる。

しかしながら，これは，受益者ないし原因者の範囲が明確であること，及び受益等の程度と税負担との間に直接的でなくともかなり密接な対応関係が社会的に認識しうることが前提となるべきであろう。

なお，当調査会は，この問題についていろいろな角度から検討を加えた結果上記のような抽象的な結論に達したわけであるが，今後における公共サービスの多様化に伴い具体的なケースに即しつつ今後とも検討を続ける必要があるものと考える。

第7　流通税その他

一　流　通　税

（わが国の流通税の現状）

(1)　わが国の流通税には，財の移転自体に着目して課税する取引所取引税，有価証券取引税の系列と，財の移転等に伴つて作成される文書や登記，登録等に着目して課税する印紙税，登録免許税の系列とがある。このうち取引所取引税や有価証券取引税は，その売買約定金高又は譲渡価格に対して一定率を乗ずる比例税率によつている。また，登録免許税や印紙税には一部は比例税率によつているものもあるが，手形・預貯金証書等に対する印紙税や不動産に関する権利の変更登記，各種の人的資格・事業の免許等に対する登録免許税のように定額税率によるものがある。

定額税率については，従来から，酒，たばこのような従量税制度と同様に，所得や物価水準の上昇に伴いその負担が相対的に低下するという問題が当調査会において指摘されており，これを受けて，昭和42年の税制改正においては，現在の所得，物価水準に適合するものとなるよう印紙税及び登録免許税の税率を改定する等の目的で印紙税法及び登録税法の全文改正が行なわれた。

（今後の問題点）

(2)　流通税の性格は，財の移転という事実の背後に担税力を見い出して課税するものと考えられるので，この観点からすれば，できる限り移転する財の価格に対して比例した課税が望ましいことになろう。しかし，たとえば印紙税についていえば，手形や受領証のように日常ひんぱんに作成される文書について一々記載金額に税率を乗じて税額を計算していたのでは煩雑に過ぎて納税者に非常な手数をかけさせることになり，また，定款や委任状のように記載金額がないものについては比例税率を定めようがないということから，定額税方式によらざるを得ないことになる。また，登録免許税についていえば，変更，抹消等の登記や人的資格・事業の免許等については，金額で表現される課税標準を求めることができないので，やはり比例税率にはなじみにくいものである。そもそも印紙税や登録免許税は，文書の作成，権利や資格の登記・登録をとらえてある程度広範囲に課税するものであり，手数料的性格も含んでいるものである。したがつて，性質上比例税率により難いものあるいは実務的に簡単な定額税率による方が望ましいとされるものも当然ありうるわけであるから，一部の課税には定額税方式によることはやむを得ないことであろう。

しかしながら，すでに述べたように，流通税の負担水準は，取引の大いさを反映したものが妥当であるとの考え方からすれば，定額税方式はとかく所得や物価の水準の上昇に比してその負担が相対的に常に低下しがちであるという問題を内蔵している。昭和42年の印紙税法及び登録税法の全文改正によつて，この問題については，当面その負担水準を適正化することにより，一応の解決が図られており，改正後まだ数年を経過しているに過ぎないので，さしあたりこれらの税の定額税率をさらに引き上げるべき緊急の必要性は認められない。しかし，今後の物価や所得の水準の推移に

応じてその負担が経済社会の実情に見合つたものとなるよう今後とも適宜見直しを行なうことが必要であろう。ただ，定額税率は，その性質上小刻みな改正は適当でないので，実際の改正は，昭和42年の改正のようにある程度まとまつた引上げを行なうべきであろう。

以上のほか，わが国の経済・社会の発展に伴う企業活動や国民生活の態様の変化に即応して今後とも消費実態の推移に伴い新たに税負担を求めることが社会的公平の見地にかなうと認められるものがあれば，これらの課税について適宜措置を行なうべきであり，このような面からの検討は，今後とも引き続き行なうべきものと考える。

二　各種の新税の検討

最近の消費実態の多様化，高級化等の実情に即応し，間接課税の充実の要請にもこたえるため，出国税，選別雇用税，広告税などの新税を創設してはどうかという意見がこのところ出されてきており，これらの新税の可否についてわれわれはひとわたり検討を行なつた。

1　出　国　税

（問題の背景）

(1)　最近のレジャー・ブーム，観光ブームによる海外観光旅行者の増加は著しいものがある。来訪外客数及び出国日本人数の伸びの状況をみたものが第169表であるが，これによるととくに出国日本人数は昭和40年以降対前年比20％以上の伸びを示し，最近は30％前後にさえ達している。また，この海外渡航の伸び方及び渡航の目的の内容を旅券の発行状況の面からみてみると，第170表に示すように，一般旅券の発行件数の伸びが対前年比30％前後と著しく，最近に至つては40％前後に達している状況である。さらに，この一般旅券の発行目的別のうち観光旅券の割合をみると昭和39年には全体の20％に過ぎなかつたのが，昭和44年には54％にも達しており，観光旅行の増

第169表　来　訪　外　客　数　及　び

区　　分	昭和40年	41	42
	人	人	人
来訪外客数	(103.9) 366,649	(118.1) 432,937	(110.1) 476,753
出国日本人数	(120.1) 265,683	(123.5) 341,368	(125.3) 427,766
沖縄へ	106,856	128,949	160,291
沖縄以外へ	158,827	212,419	267,475
合計	(109.4) 632,332	(122.8) 774,305	(115.3) 904,519
合計(沖縄除く)	(110.1) 525,476	(122.5) 645,356	(116.8) 744,228

（備考）　1　運輸省観光部計画課調べによる。ただし，昭和45年は運輸省の推定伸び率でもつて推定した
2　(　)書は，対前年比を示す。

加の状況がいかに著しいものかが判る。

海外旅行とくに観光旅行は，ジャンボ・ジェットにみられるような最近の航空機の大型化による航空運賃のコスト・ダウン等により，従前よりは比較的安価になつてきたが，しかし，依然として多額の費用を要するものであることに変わりはない。また，海外旅行の増加に伴う各種の公共施設のサービスの供給及び需要の増加も大きなものがある。

（出国税の諸方式）

(2) 出国税を創設せよという主張は，以上のような事情に着目して提唱されているものであるが，いずれの事情に着目するかによつて次の二通りの考え方があり，そのいずれをとるかによつて，税の内容が異なる。

(イ) 海外旅行に係る支出行為に担税力を認めて，課税するという考え方（出国税）

(ロ) 飛行場その他の公共施設の使用等の特定便益の提供に対する対価として課税するという考え方（この場合には，税というよりもむしろ空港施設利用料として課すべきであるという考え方であり，実際に提唱されているのもこの後者の使用料の新規徴収が多い。）（空港施設利用税）

この(イ)，(ロ)のいずれをとるかによつて，次のような相違が出てくる。

	(イ)の考え方による出国税	(ロ)の考え方による出国税
（収入）	たとえば1万円程度は課税すべきであるから，ある程度の収入は期待できる。	国際的にみて500円ないし2,000円程度しか課税できず，収入として僅少である。
（対象）	高額課税を行なう場合には外国人には課税できないであろう。	すべての出国者に課税しうる。
（使途）	一般財源・特定財源のいずれにもなりうる。	特定財源となる可能性が大きい。

また，これらの税の納付を普通徴収の方法によるか印紙納付の方法によるかの問題があり，後者

出　国　日　本　人　数　の　状　況

43	44	45(推定)
人	人	人
(108.9) 519,004	(117.3) 608,742	(120.2) 732,000
(126.6) 541,716	(131.4) 712,080	(128.3) 913,900
198,174	219,200	231,000
343,542	492,880	682,900
(117.3) 1,060,720	(124.5) 1,320,822	(124.6) 1,645,900
(115.9) 862,546	(127.7) 1,101,622	(128.4) 1,414,900

ものである。

第170表　旅　　券　　の

(1)　年別の旅券の発行状況

区　　分	昭和38年	39	40	41
	件	件	件	件
一般旅券	87,588	(135.5) 118,667	(124.5) 147,738	(137.4) 202,990
公用旅券	4,759	(121.6) 5,785	(112.5) 6,509	(118.3) 7,701
公用	3,521	4,361	4,772	5,645
外交	1,238	1,424	1,737	2,056
合計	92,347	(124.8) 124,452	(123.9) 154 247	(136.6) 210,691

（備考）　1　外務省旅券課調による外務本省の発行数である。ただし，昭和45年は，外務省の推定伸び率
　　2　(　)書は，対前年比を示す。

(2)　一般旅券の目的別発行状況

渡航目的	昭和38年	39	40
	件	件	件
経済活動	(68) 59,698	(58) 69,035	(46) 67,608
文化活動	(14) 11,880	(11) 12,703	(3) 5,207
移（永）住	(8) 7,532	(5) 6,275	(4) 5,783
観光		(20) 23,024	(37) 54,110
その他	(10) 8,478	(6) 7,628	(10) 15,030
合計	(100) 87,588	(100) 118,667	(100) 147,738

（備考）　1　「その他」は，興行，家族等の同伴，呼びよせ，知人・近親訪問，病気治療，見舞，休養，墓参
　　2　昭和39年4月から観光渡航が自由化された。
　　3　(　)書は，構成比を示す。

の場合は旅券に印紙税を課税する考え方もとれる。

出国税を採用している外国の事例は第171表のとおりであるが，この表では(イ)のような実質的な出国税はフィリピンにみられる程度で主要先進国にある出国税はおおむね空港利用料として税以外の形式で徴収しており，わずかにアメリカが国際運輸施設利用税を徴収している程度である。また，旅券に対する手数料は，空港利用料と別に徴収している例がほとんどで，旅券税を課税している例もある。

なお，出国税に関しては国際観光客に対して課する税，料金等は廃止すべきであるとの国連の勧告（1963年8月国際旅行及び観光に関する国連会議）及びＯＥＣＤの勧告（1965年7月観光往来を促進するための政府の方策に関する理事会の勧告等）が行なわれている。

発　　行　　状　　況

42	43	44	45（推定）
件	件	件	件
(125.8) 255,399	(125.9) 321,674	(147.2) 473,410	(137.5) 650,939
(117.5) 9,045	(105.5) 9,543	(105.2) 10,037	(105.2) 10,559
6,903	7,201	7,668	
2,142	2,342	2,369	
(125.5) 264,444	(125.3) 331,217	(146.0) 483,447	(136.8) 661,498

に基づき推定したものである。

41	42	43	44
件	件	件	件
(42) 85,188	(40) 104,225	(37) 118,064	(34) 160,951
(3) 5,729	(3) 6,284	(3) 10,881	(2) 11,240
(3) 7,153	(3) 7,106	(2) 6,869	(2) 6,914
(44) 89,022	(46) 117,506	(49) 157,426	(54) 257,250
(8) 15,898	(8) 20,278	(9) 28,434	(8) 37,055
(100) 202,990	(100) 255,399	(100) 321,674	(100) 473,410

等である。

（検討と結論）

(3)　われわれは，出国税の採用の可否について，以上のような実情をふまえて検討を行なつた。

出国税については，海外旅行ことに観光旅行という消費行為の背後には相当の担税力があるものと認められるので，出国行為に対して出国税を課税してもよいのではないかという意見も表明されたが，

(イ)　出国行為に課税する例は主要先進国にはみられず，国連やＯＥＣＤの勧告にも反することとなつて国際的な批判を受けるおそれがある。

(ロ)　本来は相当高額の課税ができるはずであるが，(イ)との関係からは結局高額な課税は不可能に近く，財政収入としては多くを期待できず，目的財源化しやすい。

(ハ)　旅券手数料との重複負担となる。

第171表　各国における出国税，国際

国名	出国税，国際空港利用料
アメリカ	（国際運輸施設利用税） 外国行乗客に対し3ドル（1,080円）
イギリス	（市営空港施設利用料金） 外国行乗客に対し7シリング6ペンス（324円） （注）バーミンガム，グラスゴー，リバプール，マンチェスター，ポーツマス及びルートン空港で徴収している。なおロンドン（ヒースロー）等公団，国の管理する空港では徴収していない。
フランス（パリ）	（空港施設利用料） 出国者に対し次の料金が課される。 10フラン（648円）……ヨーロッパ，アルジェリア，モロッコ，チュニジア行 15フラン（972円）……その他の国行
イタリア	（空港施設利用料） 海外旅行者に対し1,000リラ（580円）
ベルギー	（搭乗税） すべての航空乗客（事実上出国者）に対し100ベルギーフラン（720円）
オランダ（アムステルダム）	（旅客サービス料金） アムステルダムからの出発乗客に対し6.5ギルダー（646円）
インド	（旅客サービス料） 国際空港からの出国者に対し15ルピー（720円）
フィリピン	（海外旅行税） フィリピン居住者に課され，運賃により，7ペソ50センタボ(428円)から100ペソ（5,716円）までの6段階 （旅客空港使用料）　出国者に5ペソ（285円）
ブラジル	（搭乗料） 国際線1級空港で14クルゼイロ（1,083円） 2級空港で7クルゼイロ（　541円）
日本	

（備考）在外公館，外務省旅券課及び新東京国際空港公団（1969年10月～1970年1月調べによる。）の資

等の問題が指摘され，新設については消極的な意見が多かつた。

また，空港施設利用の対価として何らかの負担を求めるという考え方については，

(イ) この種の税は外国の例をみても500～1,000円程度であつて，いつそう税収入としては期待できない。

(ロ) 空港施設の利用について課税する以上，出国者のみならず国内旅行者にも課税すべきではないか，また，施設利用ということであれば，港湾施設の利用にも課税すべきではないか

空港利用料，旅券手数料の状況

旅　　券　　手　　数　　料
12 ドル（4,320 円）
2 ポンド 9 ペンス（1,760 円）
36 フラン（2,336 円）
（旅券税）　4,000 リラ（2,320 円） 別にパスポート申請行為につき 600 リラ（348 円）を印紙納付
期間 3 か月　50 ベルギーフラン（　360 円） 〃　2 年　200　〃　（1,440 円） 〃　4 年　400　〃　（2,880 円）
18 ギルダー（1,790 円）
15 ルピー（720 円）
110 ペソ（6,287 円）
40 クルゼイロ（3,096 円）
3,000 円

料によつた。

(ハ)　各国で徴収している例は，ほとんど税でなく利用料金の形で実施しており，施設利用の対価であれば料金の形の方が適当ではないか

との問題が指摘された。

われわれは，このような検討の結果，出国行為に対して課税する出国税の創設についてはなお慎重に検討を続けるべきものとの結論に達した。

また，空港施設利用に対する負担としては，税よりもむしろ空港施設利用料として徴収し，空港

施設整備の財源に充てる方向で検討することが適当であるとの結論に達した。

2 選別雇用税

(概　　要)

(1) この税は，イギリスで行なわれているもので，1966年9月に労働党政権のもとに導入された制度であり，所得税等の増徴によらない新規財源を調達する必要と，労働力の多くがサービス部門に集中しているのを製造部門に向かわしめ，かつ，両者の税負担のアンバランスの是正に役立たせること，ほとんど課税がないサービスに対する課税の充実を行なうことを目的としたものといわれている。

この税の納税義務者は雇用主であり，週8時間以上勤務した被用者数が課税標準とされ，次の税率により課税される。

週21時間をこえて勤務した者1人1週につき		週8時間超21時間以下勤務した者1人1週につき	
区　　分	金　　額	区　　分	金　　額
一般男子	2.4ポンド(2,074円)	男子(65歳超を含む)	0.8ポンド (691円)
一般女子	1.2 〃 (1,037)	女子(65歳超を含む)	0.4 〃 (346)
18歳未満の男子	1.2 〃 (1,037)	18歳未満の男子	1.2 〃 (1,037)
18歳未満の女子	0.8 〃 (691)	18歳未満の女子	0.8 〃 (691)
65歳超の男子	0.8 〃 (691)		
65歳超の女子	0.4 〃 (346)		

ただし，1971年7月5日以後この税率は半減するものとされている。納付された選別雇用税は，サービス業及び建設業以外の雇用主には，納付後四半期ごとに還付される。当初製造業の雇用主に対しては還付の際に30％のプレミアムが加算されたが，1968年4月1日以後，開発地域として指定された地域の雇用主を除き廃止されている。

この税は，創設当初から批判が多く，企業の資金繰りを困難にしていること，手続が煩雑であること，サービス業に過重な負担をもたらしていること等の理由からイギリス産業界の反対が強かつた。そこで，保守党は選挙に際しこの税の廃止を公約し，保守党政権となつた現政権は，1973年4月を目途にこの税の全廃を予定している。

なお，この選別雇用税に類する構想で企業に雇用者数に応じた人頭税を課し，その収入を所得税の減税財源に充てよという主張も提唱されている。

(検討と結論)

(2) われわれは，このような選別雇用税ないし人頭税的な新税の採用の可否について検討を行なつた。この種の税は，

(イ) 労働力をサービス部門から生産部門に誘導する効果を有すること。

(ロ) 比較的低い徴税費でかなりの税収が確保できること。

という利点が認められるが，他面

(イ) 労働力を租税政策で誘導することが適当かどうか問題であり，また給与水準に業種別の差がある以上，その効果に疑問があること。

(ロ) この税は企業に対して課されるものであるから，製品価格の引上げによる消費者への転嫁が当然予想され，物価の騰貴をもたらすおそれがあること。

(ハ) 労働人員の多い産業すなわち，漁業や商業に対して重い負担となる。また，設備近代化の遅れている中小企業にとつて相対的に重課されることになりやすいこと。

(ニ) 何がサービス業であり，何が生産部門であるかが実施上問題となり，誘導効果のあるほど区分を細分すれば実施が困難であること。

等諸種の問題があり，イギリスでも批判が多いこの税をわが国に採用することは反対である旨の意見も表明された。

当調査会は，このような検討の結果，選別雇用税ないし人頭税については，かなりの問題があつて，その採用はきわめて困難であろうとの結論に達した。

3 広　告　税

（問題の背景）

(1) 近来，企業の行なう広告宣伝の状況がはなはだしく過剰であるとし，この広告宣伝の正常化を図るため，税制面からの規制をすべきであるとする意見がある。

そこで，最近の広告宣伝費の媒体別支出状況及び業種別支出状況を調べたものが，第172表及び第173表である。これによると広告費総額は，毎年10～20％増加の傾向をみせ，最近はその増加が著しくなつている。当然ながらいわゆる主要4媒体(新聞，雑誌，ラジオ，テレビ)の支出が，その大部分を占め，たとえば昭和44年の総支出額6,328億円のうち4媒体の広告費は4,931億円で77.9％を占めている。また，広告費の支出業種は，食料し好品及び機械器具が最も多い。なお，昭和44年度の法人の交際費は9,155億円であることに比すると，広告宣伝費の支出はかなり多額であることがわかる。

このような広告費に対して課税せよという根拠をさらに分析してみると次のようなこととなろう。

(イ) 最近，医薬品業，不動産業等について誇大広告，虚偽広告が問題となつている。このような行き過ぎた広告については，課税するのが適当である。

(ロ) 企業によつては交際費の支出が小さく，広告費の大きな業種（たとえば，銀行，大量消費財を製造する業種）がある一方，広告宣伝費が少なく交際費の大きな業種（建築業，注文生産業種）がある。交際費に対する現行税制の規制がある以上，税負担のバランスを図る見地から広告費に対して何らかの規制を行なうべきである。

(ハ) 大企業の過剰広告宣伝により中小企業が著しく圧迫されていることからも広告費の規制が必要である。

第172表 広　告　宣　伝　費　の

媒体別	昭和40年			41		
	支出	構成比	前年対比	支出	構成比	前年対比
	億円	%	%	億円	%	%
新聞	1,233	35.8	95.1	1,337	34.9	108.1
雑誌	192	5.6	98.5	211	5.5	109.9
ラジオ	161	4.7	94.7	169	4.4	105.0
テレビ	1,110	32.2	102.7	1,247	32.6	112.3
D・M	116	3.4	100.9	168	4.4	144.8
屋外その他	539	15.7	98.7	602	15.7	111.7
輸出広告	89	2.6	102.3	97	2.5	109.0
合計	3,440	100.0	98.5	3,831	100.0	111.4
国民総生産に対する割合	1.08%			1.05%		

（備考）　1　株式会社電通調

2　「屋外その他」は，①交通広告，②広告用マッチ，③ネオン，④広告用映画，⑤アドバルーン，

第173表 広　告　宣　伝　費　の

業種別	昭和40年			41		
	支出	構成比	前年対比	支出	構成比	前年対比
	百万円	%	%	百万円	%	%
薬品医療品	37,140	13.8	104.7	32,870	11.1	88.5
化粧品	20,150	7.5	107.5	22,650	7.6	112.4
出版	11,260	4.2	97.3	13,070	4.4	116.1
食料し好品	48,020	17.8	108.6	56,460	19.0	117.5
金融保険	12,560	4.7	88.6	12,920	4.3	102.9
機械器具	43,880	16.3	89.2	48,280	16.3	110.0
衣料用繊維品	9,280	3.4	83.3	9,090	3.1	98.0
雑品	11,840	4.4	89.1	14,520	4.9	122.5
百貨店	8,210	3.0	95.5	9,210	3.1	112.2
興行	6,410	2.4	110.5	7,030	2.4	109.7
交通運輸	5,850	2.1	125.3	6,160	2.1	105.3
その他	55,030	20.4	95.9	64,180	21.7	116.6
合計	269,630	100.0	98.3	296,440	100.0	109.9

（備考）　1　株式会社電通調

2　4媒体（新聞，雑誌，ラジオ，テレビ）に関する広告宣伝費の合計である。

(ニ)　過剰な広告費は最終的に物価にはね返り消費者の負担となる。

（広告費課税の現状等）

(2)　広告税はわが国では，かつて昭和17年に国税として採用され，新聞雑誌等の広告料金に10％の税率で課税する等の措置がとられたが，税収入が少なく，執行に手数を要すること等の理由で昭和21年に国税としては廃止され，地方税（市町村税）の法定税として創設された。その後昭和27年には法定税から除外され，法定外普通税として存置されることとなり，現在，京都市，大阪市，神戸市

媒　体　別　支　出　状　況

42			43			44		
支　出	構成比	前年対比	支　出	構成比	前年対比	支　出	構成比	前年対比
億円	%	%	億円	%	%	億円	%	%
1,611	35.1	120.5	1,884	35.4	116.9	2,250	35.5	119.4
255	5.6	120.9	298	5.6	116.9	348	5.5	116.8
195	4.2	115.4	233	4.4	119.5	291	4.6	124.9
1,509	32.8	121.0	1,745	32.8	115.6	2,042	32.3	117.0
204	4.5	121.4	213	4.0	104.5	229	3.6	107.5
700	15.2	116.3	799	15.0	164.1	988	15.6	123.7
120	2.6	123.9	149	2.8	124.2	180	2.9	120.8
4,594	100.0	119.9	5,321	100.0	115.8	6,328	100.0	118.9
1.07%			1.04%			1.04%		

⑥折込広告，⑦電柱広告，⑧博覧会・展覧会等，⑨一般看板（広告料及び測定可能な制作費）である。

業　種　別　支　出　状　況

42			43			44		
支　出	構成比	前年対比	支　出	構成比	前年対比	支　出	構成比	前年対比
百万円	%	%	百万円	%	%	百万円	%	%
31,730	8.9	96.5	35,360	8.5	111.4	40.000	8.1	113.1
27,220	7.6	120.1	30,440	7.3	111.8	32,610	6.6	107.1
15,930	4.5	121.9	18,210	4.4	114.3	20,210	4.1	111.0
68,200	19.1	120.1	72,410	17.4	106.2	78,150	15.9	107.9
15,430	4.3	119.4	21,730	5.2	140.8	32,180	6.5	148.1
63,600	17.8	131.7	87,520	21.0	137.6	101.500	20.6	116.0
10,280	2.9	113.1	10,010	2.4	97.4	10,490	2.1	104.8
18,140	5.1	124.9	22,840	5.5	125.9	26,500	5.4	116.0
10,270	2.9	111.5	12,560	3.0	122.3	14,420	2.9	114.8
7,840	2.1	111.5	9,850	2.4	125.6	10,530	2.2	106.9
7,120	2.0	115.6	7,400	1.8	103.9	9,440	1.9	127.6
81,280	22.8	126.6	87,650	21.1	107.8	117,060	23.7	133.6
357,040	100.0	120.4	415,980	100.0	116.5	493,100	100.0	118.5

等若干の市町村が広告税を採用している。

外国では，先進国でこの種の税を課税している例は少なく，スウェーデンが1971年から新聞，雑誌広告に対し掲載価格の10％の広告税を課税することとしているほか，アメリカのニューヨーク市ですべての広告に6％の課税を行なうこととされているのが目立つ程度である。

広告宣伝費に対する課税方式としては，このように広告税のような独立の税目を立てて課税するほか，交際費のように，広告宣伝費のうち一定基準をこえる部分をいわば過剰部分とみなして法人

税の所得計算上損金不算入とする措置も考えられる。前者は，広告料金に一定税率を乗じて課税するので制度としてはわかりやすいが，独立の税法を立法する必要があり，現行の地方税たる広告税との間の重複課税をどうするか，執行上，ちらし，野立看板まで対象とすると相当な徴税費を要し，新規人員を要する等の問題がある。後者の場合には，現在の執行にそのままのりうる反面，広告宣伝費のうち損金不算入とするものの基準をいかに定めるかが問題となろう。

（検討と結論）

(3) われわれは，広告費課税の問題について検討を行なつたが，その際，次のような問題があることが指摘された。

(イ) 新規事業や新商品が既存の事業や商品と競争するためには，広告費の支出が不可欠であり，これに課税することは後発企業に不利となる。

(ロ) 広告宣伝費は，その支出した企業にとつてみれば必ずしも冗費とは断定できず，また，その対象が主として一般消費者であるため，交際費のように社用に名を藉りる個人の消費という問題がなく交際費と同列に扱うことはできない。

(ハ) 広告宣伝費は商品の原価を構成し，物価高を招くという批判があるが，反面，広告宣伝によつて販路が拡げられるため，相対的に安い価格で供給できるのであつて，税制面から広告費に規制を加えることは適当でない。

(ニ) 誇大広告，過剰広告に着目して課税するとしても，その範囲を定めることがむずかしく，執行が容易でない。

広告費課税については，以上のような問題があるうえ，広告税によるか広告宣伝費の一部損金不算入方式によるかにも問題があるので，今後なお検討を続けることが適当であろう。

第6章　地　　方　　税

地方税に関する長期税制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，地方自治の本旨に立脚した地方税制のあり方，国と地方団体がそれぞれ分担する事務の総量とその財政需要，国と地方団体を通ずる財政制度のあり方等を総合的に勘案するとともに，納税者の立場を考慮して検討を加えることが必要である。これらの問題には，当調査会の審議の範囲をこえる問題も多く含まれていると考えられるが，当調査会としては，一応現行の地方行財政制度を基本としてその審議を進めることとし，以上のような観点から地方税に関する長期税制の問題として，①地方税のあり方，②地方税源とくに都市税源の充実，③住民税の課税最低限のあり方，住民税の所得税への付加税化等，④事業税の課税標準の改善，⑤土地にかかる固定資産税負担のあり方及び都市計画税の拡充強化等，⑥道路財源について検討を進めることとした。

第1　地方税のあり方

（現状と問題の所在）

(1)　昭和44年度の決算によれば，わが国租税総額9兆5,456億円中，国税収入は6兆4,554億円，地方税収入は3兆902億円で，租税総額中に占める地方税収入の比率は32.4％である。これに対して，地方交付税，地方譲与税，国庫支出金という国から地方への交付額，一方，地方から国への負担額を考慮した租税の実質的配分をみれば，国は3兆1,767億円，地方は6兆3,689億円であつて，その比率は33.3％と66.7％になつている。この状況は，現行の地方税制度が確立されて以来20年間，年度によつて若干の変動はあるものの傾向においてはほとんど変つていない。

このような状況のもとにおいて，年々増加する地方団体の財政需要に対して十分な財源を確保することは地方自治の観点から必要であり，また，その財源を地方税の拡充によつて確保することが望ましいとされてきている。しかしながら，地域間の経済基盤の格差が拡大し，税源の偏在が著しくなつてきている現状からみて，地方税の拡充については地域間の不均衡をどうするかという問題があることも事実である。さらに最近に至つては，主として税制簡素化及び国，地方を通ずる総合負担調整の見地から同種の課税標準を採用している税目については統一した課税方法をとることが望ましいという意見もあり，現行の独立税主義を基調とする地方税においてこれをどう受けとめるかが重要な課題となつている。

（検討と結論）

(2)　われわれは，上記の課題について検討を加えたが，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，地方財源を強化充実し，地方行政の遂行を円滑ならしめ，地域住民の要求に

こたえるものにすることが必要であることはいうまでもない。その場合，地域住民が自ら負担する税金をもつて自らの住みよい地域社会を築いてゆくことが「地方自治」の基本である。このような観点から，地方税制の基本的なあり方としては，地方財源はできる限り住民が地方団体に対して直接負担する税によつて充足すべきであると認めた。この場合において，最近の社会経済の大幅な変動により，地域間の経済基盤の格差が拡大して税源の偏在が著しくなつている反面，地域住民のナショナル・ミニマムに対する要求が強く，また地域間における税負担の等しきを望む現状を考慮すれば，すべての地方団体が地方税のみで所要の財源を充足することが困難になつてきている点について，地方税も地方交付税も結局は地方団体の一般財源にほかならないから，要は一般財源を強化すればよいという意見があり，これに対しては，地方交付税，地方譲与税は，一般財源とはいえ地方税を補完するに過ぎないものであり，地方税の充実を基本とすべきであるとする意見があつたところであるが，地方自治の観点から考えれば，地方財源はできる限り地方独立税によつて充足するという基本的態度をとりつつ，現実に生ずる税源の偏在による財政力の格差については，地方交付税等の財源の調整ないし保障の制度の活用によつて調整することとすべきものと認めた。

また，地方税の納税事務について，われわれは，納税者の立場に立つて簡素合理化を図ることが望ましいものであり，たとえば，地方税における申告手続の簡略化，総合的な徴収システムの開発等，地方税の納税簡素化のための措置について積極的に検討すべきであると認めた。なお，国税と同種の課税標準を採用している税目について統一した課税方法をとることについては，このようなことが地方税の国税への付加税化につながることとなれば，それは地方自治の基本にかかわる重大なことがらであるので，地方自治のあり方と関連して，慎重に検討しなければならないものと認めた。

第２　地方税源とくに都市税源の充実

１　現状と問題の所在

（財政需要の増大と税収）

(1)　最近における経済社会の急激な変化及びそれに伴う国民生活環境の現状から，下水・清掃・街路・公園・住宅等の生活環境施設，保育所・養老院等の各種福祉施設，小学校・中学校等の教育施設等の整備をはじめとする社会資本の充実が急がれている。このような行政サービスは，主として市町村が行なうものとなつていることから，都市を中心とする市町村の財政需要は，著しく増大してきている。市町村の歳出決算額についてこれをみると，昭和44年度にあつては，昭和32年度を基準として，議会費・庁費等は５倍未満にとどまつているものの，土木費は13.3倍，保健衛生費は11.9倍，産業経済費は8.8倍とそれぞれ激増しており，合計でも6.4倍となつている。

このような財政需要の増大にもかかわらず，市町村の税収入についてはこれに見合つた伸長がみられず，同じく昭和32年度を基準とした昭和44年度の決算額は4.9倍にとどまつている。また，これを歳入中に占める税収入の構成比率でみれば，昭和32年度においては46％であつたものが年々低下し，昭和44年度においては34％になつている。このように，とくに市町村において独立税源の割合が著しい低下を示していることが指摘される。

（都市税源充実の方法）

(2)　次に，われわれは，都市税源充実の方策について検討を加えた。地方税源とくに都市税源の充実を図るためには，国，都道府県，市町村間における税源の配分を改善するか，あるいは新しい税を設けるかによる必要がある。その方法の第１としては法人所得税の市町村への配分を強化することが考えられる。前に述べたように現在の市町村税制においては，税収入の伸長性が十分でなく，これを強化するためには法人所得にかかる税源が適していること，現在における市町村への配分割合は７％と低位にあることから市町村民税の法人税割のウエイトを高めることが適当であるという理由によるものである。なお，法人所得課税については地域偏在性があるとする批判があるが，指定都市をはじめ大部分の市町村が地方交付税の算定上財源不足団体となつている現状からすれば，このような批判は当たらないというべきであろう。

次に，都市における昼間流入人口に伴う財政需要に対処するため，消費課税，流通課税等の新設，拡充等の措置を講ずることとすべきであるという考え方があり，また，都市の生活環境の整備が急がれていることから，都市計画事業の目的財源である都市計画税について，その拡充及び強化を図るべきであるという意見がある。さらに，土地にかかる固定資産税を時価課税に近づけることにより，都市税源の充実を図ることについても検討すべきであるという意見もある。

都市税源の充実の必要性については，すでに昭和43年の税制調査会の長期答申においても示されているところであり，その方向に沿つて努力がはらわれてきたところである。たとえば，昭和43年

度の自動車取得税の創設に引き続き，昭和44年度においては，地方道路譲与税の譲与基準の改正を行ない，さらに昭和45年度においては，法人税増税に伴う道府県民税法人税割の増収分を市町村に移譲することとし，また，昭和46年度においては自動車重量譲与税制度を創設すること等によって，都市税源の充実を図ることとされたのである。

2　検討と結論

（都市税源の充実の必要性）

われわれは，以上のような状況と経緯にかんがみ，この問題について検討を加えたが，地方税源とくに都市税源の充実の必要性は最近において，いつそうその緊要度を高めており，従来からの都市税源充実のための努力にもかかわらず，なお不十分であり，住民生活に密接な関連のある地方自治行政を円滑に遂行し，行政サービスの向上に対する住民の要望にこたえるようにするためには，地方税の充実を図る必要があると認めた。なお，この場合において，上記のとおり住民の日常生活に関連の深い生活環境施設の整備等を図るため，また，歳入中に占める税収入の構成比率の推移等の状況にもかんがみ，市町村とくに都市について地方税を充実する必要があると認めた。

次に，都市とくに大都市においては，人口，企業等の集中に伴い公害防止，防災等の見地から大規模な市街地再開発をはじめ都市施設の整備等のために多額の費用を要する状況となつている。このような財政需要に対処するため税源充実を図る必要があることから，事務所，事業所等に対して特別な税負担を求めるべきであると考えられる。また，大都市に特有な事務配分の特例が設けられていること等を考慮しつつ，これに伴う税制上の措置を講ずることが必要であるとの意見がある。

以上のような考え方及び意見について検討の結果，われわれは，地方税源とくに都市税源の充実を図ることが緊急の課題であるとの見地から，これらの意見を考慮しつつ，なお，具体的方法について検討し，適切な措置を講ずる必要があると認めた。

第3　住　　民　　税

1　課税最低限

（経緯と問題の所在）

(1)　所得税のの減税影響が自動的に住民税に及ぶことを避けるため，昭和37年度から住民税自体で独自の所得控除を行なうこととされるとともに従来の五つの課税方式がいわゆる本文方式とただし書方式に統合され，さらに，昭和40年度に住民税の課税方式が本文方式に統一され市町村間の住民税の負担の不均衡が是正されてきたので，その後住民税の負担の合理化については，課税最低限のあり方がとくに問題とされるようになつた。そこで昭和41年度以後，昭和42年度を除き，毎年住民税の所得控除の引上げが行なわれ，昭和46年度においては，課税最低限は72万8,091円（夫婦子2人の給与所得者）となつた。この額は昭和45年分の所得税の課税最低限88万328円（夫婦子2人の給与所得者）と比べて約15万円の開きがある。所得税及び住民税の課税最低限の推移は第174表のとおりである。

第174表　所得税及び住民税の課税最低限の推移

区分 ＼ 所得税(年) ／ 住民税(年度)	昭和39年	昭和40年	昭和41年	昭和42年	昭和43年	昭和44年	昭和45年
	昭和40年度	昭和41年度	昭和42年度	昭和43年度	昭和44年度	昭和45年度	昭和46年度
	円	円	円	円	円	円	円
所得税	417,614	474,036	537,282	633,599	721,905	800,900	880,328
住民税	307,732	370,856	381,377	467,682	555,481	640,940	728,091

（検討と結論）

(2)　われわれは，住民税所得割の課税最低限のあり方について種々の角度から検討を行なつた。住民税の課税最低限については，同じ所得に対して課する税であるという見地から，所得税のそれと一致することが望ましいとする考え方がある。しかし，これに対しては，所得税の課税最低限がある程度ゆとりのある水準を目標としていることから，住民税の課税最低限は所得税のそれと一致しなければならないものではないとする考え方がある。また，従来の税制調査会の答申に述べられているように，住民税は所得税と同じく所得を基礎として課税するものであるが，所得再分配の機能を有する所得税と異なり，地域社会の費用を住民がその能力に応じて広く負担する性格をもつている税であるので，住民税は所得税より広い範囲の納税義務者がその負担を分かちあうべき性格のものであり，住民税の課税最低限は所得税のそれと一致させる必要はないとする考え方がある。

もとより，住民税所得割も負担能力のない者にまで課税されるというようなことがないようにすべきであることはいうまでもない。したがつて，いずれにせよ住民税の課税最低限については，国

民生活水準の向上に伴つて，納税義務者数の推移及び地方財政の状況等を考慮しつつ，その引上げを検討することが必要であると認めた。

2　所得割の税率

（経緯と問題の所在）

(1)　現在，市町村民税所得割の税率は，13段階の超過累進税率とされている。これに対して，道府県民税所得割の税率は2段階のごく軽度の超過累進税率とされているが，これは昭和37年度に行なわれた所得税から道府県民税への税源配分とも関連して定められたものである。このように，現行の住民税所得割の税率が定められて以来相当期間経過したことでもあり，所得水準の上昇に伴いその再検討が必要であるという考え方もあり，また，市町村民税所得割については，その性格にかんがみ現行の税率の累進度を緩和する必要があるとする考え方がある反面，道府県民税については税率区分を多段階とし累進度を高めるべきであるという意見もある。したがつて，住民税の税率について再検討する必要があると考えられた。

（検討と結論）

(2)　われわれは，これらの意見を中心にこの問題について検討を行なつたが，所得割については税率を改めるよりもその課税最低限の引上げを優先させるべきであるという考え方もある。また，所得割の税率を改める場合には，地方団体の税収入においても，また，個人の税負担においても大きな変動を生ずるものと考えられるので，住民税所得割の税率を改定することについては，所得税と住民税を通じて税負担を調整する必要があり，両税間での税源再配分という問題が生ずる。したがつて，この問題については，所得税及び住民税を通ずる税源配分の問題とも関連してなお慎重に検討すべきであると認めた。

3　個人の均等割

（経緯と問題の所在）

(1)　個人の均等割の税率は，昭和25年度に現行市町村民税が設けられたときに，人口50万以上の市にあつては，標準税率800円（制限税率1,000円），人口5万以上50万未満の市にあつては，標準税率600円（制限税率750円），これらの市以外の市及び町村にあつては，標準税率400円（制限税率500円）と定められた。翌昭和26年度に標準税率，制限税率とも100円ずつ引き下げられ，また，昭和29年度には道府県民税の創設に伴い，個人の道府県民税均等割の標準税率が100円と定められるとともに，個人の市町村民税均等割は，標準税率，制限税率ともに100円ずつ引き下げられた。したがつて，道府県民税と市町村民税の合算額では，個人の均等割の額は昭和26年度以来すえ置かれてきている。このため，その額はあまりにも少額となつていることから，均等割はどうあるべきかという問題がある。

（検討と結論）

(2) 個人の均等割については，低所得者に対して相対的に負担が重くなるのは避けられないから，これを廃止すべきであるという意見もあるが，以上述べたような状況にかんがみ，住民の所得水準の向上，住民税の課税最低限の推移等とも関連して，その税率の引上げについて検討する必要があるものと認めた。

4 付加税論

個人住民税のあり方についての論議に関連して，所得割を所得税の付加税とすることとしてはどうかという意見があつた。これについては，次に掲げるような賛否両論があつたが，個人住民税を国税である所得税の付加税とすることは，納税簡素化等の税務行政上の問題であるとともに，地方自治と地方税制のあり方をいかに考えるかという根本問題とも関連することがらであるので，慎重に検討されるべきものであると認めた。

（付加税化を可とする意見）

① 個人住民税の課税最低限が所得税のそれと相違していること等により，個人住民税の負担が重いという声がある。付加税化によつて個人住民税の課税最低限が所得税と一致し，低所得層の負担が軽減され，住民の不満が解消される。

② 所得課税たる所得税と個人住民税とを統合することにより，所得再分配の適正化と負担の垂直的公平が図られる。

③ 租税政策が有効に働くためには，国税と地方税とが同じ方向に変動することが望ましい。

④ 付加税化により，市町村の調査，税額計算，債権管理，滞納処分等の徴税事務が不要となり，徴税費が大幅に節減されるとともに，納税者の納税事務が簡素化される。

⑤ 個人住民税の前年課税には種々の問題があるが，付加税化により現年課税への切り換えが容易になる。

⑥ 人口の移動がはげしく，また，所得の稼得地と居住地とが分離する傾向にある今日において，所得課税たる住民税に負担分任を求め，あるいは，負担の地域格差を是認することは適当でない。

⑦ 地方団体の減収は，個人住民税の課税最低限を所得税に近づけることによつても生ずるものであり，また，付加税化方式のいかんによつては減収も小幅にとどめることができる。

（付加税化を否とする意見）

① 個人住民税は地域社会の費用をその住民が広く負担するものであり，所得税とは性格を異にするものである。

② 個人住民税の課税最低限は，住民税の性格にかんがみ，所得税のそれと一致する必要はないものであり，付加税化により個人住民税の納税義務者が減少することは，負担分任の精神に反する。

③ 付加税化により個人住民税は所得税改正の影響を直接受けることとなり，地方財政の自主性

をそこなう。

④　付加税化による徴税事務，納税手続の簡素化の効果は期待されるほど大きくないのみならず，納税者又は特別徴収義務者の側における負担の増加も懸念される。とくに特別徴収義務者の側においてはその徴収した租税をそれぞれの課税市町村に帰属させるための事務が増大し，市町村の側にあつても，国民健康保険税の課税，民生行政その他の市町村行政のため，所得調査は依然として必要であるなど，事務は一般にいわれているほど，軽減されないのみならず，全体的にみればかえつて増大する面もある。

⑤　納税者又は特別徴収義務者の側における負担を現在より増大させないこととしつつ，個人住民税にかかる市町村の徴税事務を不要とするためには，住民税の付加税化にとどまらず，住民税を所得税に統合し，いわばその譲与税化ないしは交付税化が必要であるということになる。しかし，そのことは，地方税としての住民税を廃止することであり，地方自治の見地から容認できない。

⑥　付加税化により簡素化を図るとすれば，いきおい税率は全国画一に定められなければならないこととなるが，そうすれば地方団体の自主性が維持しにくくなる。

⑦　所得課税であつても地方税の場合は，税率は所得税と異なり比較的フラットの方がよいと考えられるのであり，付加税化によつて所得税と同じ累進構造になることは好ましくない。

第4　事　　業　　税

（問題の所在）

(1)　事業税は，事業がその活動を行なうに当たつて，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，これに必要な経費を分担すべきであるという考え方に基づいて課税され，その性格は納税者の担税力を総合的に判断して課税するいわゆる「人税」ではなく，事業活動の事実に着目して事業そのものを課税客体として課するいわゆる「物税」であるといわれている。しかし，事業税においては，その課税標準は収入金額又は所得税若しくは法人税の課税標準である所得金額によることとされており，現実には所得金額によるものがほとんどであるため，事業税額を法人税，所得税における所得の計算上必要経費又は損金に算入すること，個人の事業税に所得控除がなく事業主控除が認められていること等，事業課税の性格を示す制度がとられているものの，一般的には所得課税として受けとられがちであり，ここに事業税のあり方についての基本的な問題があるとされている。

（検討と結論）

(2)　われわれは，以上の点をふまえつつ，事業税のあり方について検討したが，これに関連して，所得金額を課税標準としているため，欠損企業がその事業の規模ないし活動量のいかんにかかわらず事業税を負担しないこととなるのは，事業に対する課税としての事業税の本来のあり方から問題があり，また，事業税は景気感受性の高いものとなつているので地方税として必要とされている安定性に欠けるものとなつているとの意見があつたところである。したがつて，われわれは，事業税については，その課税の根拠及び性格にかんがみ，基本的にはその課税標準は，所得金額のほかに，事業の規模ないし活動量を的確に測定することができる基準，すなわち，収入金額，資本金額，付加価値等の外形基準を用いることがより適切であると認めた。

しかしながら，以上のように事業税の課税標準に外形基準を導入する場合には，業種ごと企業ごとの税負担に相当の変動が生ずることとなり，とりわけ経営基盤がぜい弱な個人企業に及ぼす影響が大きい等の問題があるので，これらの点については検討を加える必要があるものと認めた。

なお，事業税の課税標準について付加価値等の外形基準を導入する問題は，事業税の課税標準をその性格に適合させるよう改善するという問題であつて，前章で検討された一般消費税としての付加価値税とは税の性格を異にするものであり，両者は相競合するものではないが，この問題については，一般消費税としての付加価値税の導入との関連においてなお検討することが適当であろうと認めた。

第５　固定資産税及び都市計画税

１　土地にかかる固定資産税のあり方

（経緯と問題の所在）

(1)　土地にかかる固定資産税については，昭和39年度に行なわれた土地の新評価により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年度及び40年度においては農地を除き昭和38年度の税額の２割増しの額を限度とするという暫定措置が講ぜられ，昭和41年度から，農地にあつては引き続き昭和38年度の税負担をすえ置くこととし，宅地等にあつては税負担の激変を緩和しつつ漸進的に税負担の均衡化を進めるため，新評価額の上昇割合の区分に応じ，毎年度一定割合づつ税額が増加するいわゆる負担調整措置が講ぜられた。

さらに，基準年度である昭和45年度においては，適正な評価替えを実施するとともに負担の均衡化を一層促進するよう負担調整措置を改正し，また，本年度の税制改正において，市街化区域内の農地について，宅地との課税の均衡を考慮し，税負担の激変を緩和するための調整措置を講じつつ課税の適正化を図ることとされた。

土地にかかる固定資産税については，このように評価額に基づいて税額が算定されていないため，同じ評価額の土地の間でも税額の異なる場合がある等土地相互間の税負担の不均衡という点でも問題がある。また，土地政策の見地から，土地の供給を促進するため保有課税である固定資産税についてその適正化を図るべきであるとする意見が強い。他面，このような事情を考慮して評価額によつて課税する場合においては，保有課税としての固定資産税は，一般的，継続的に課税されるものであるから，その税負担が過重になつたり，また，急激に増加したりすることのないように考慮すべきであるので，税率の引下げや土地の利用状況による収益力の差異を考慮した住宅用地軽減等の措置を講ずべきであるという意見もあり，これらの点についてどのように考えるかという問題がある。

（検討と結論）

(2)　土地にかかる固定資産税については，現在，いわゆる負担調整措置が講ぜられているため，税収入が必ずしも十分ではなく，また，大部分の土地が評価額に基づく税額によつて課税されていないので，土地相互間に税負担の不均衡があると認められる。

このような状況にかんがみ，われわれは土地にかかる固定資産税については，固定資産税の充実を図り，土地相互間の税負担の不均衡を是正するとともに，また，土地の保有課税の適正化を図るべきであるという要請にこたえるため，評価額に基づいて課税する方向で検討すべきであると認めた。また，評価額に基づいて課税する場合においては，納税者の税負担が過重になつたり，あるいは急激に増加することがないようにする必要があると認められるので，基準年度である昭和48年度における評価替えの結果を見きわめた上で，土地利用政策，住宅政策等との関連をも総合的に考慮

しつつ税負担の軽減，激変緩和について配意すべきであると認めた。

なお，市街化区域内の農地に対しては，今般課税の適正化を図るための措置が講ぜられたが，一般農地については，税負担のすえ置き措置が継続されているので，税負担の均衡を確保するため，農業政策との関連を十分考慮しつつ一般農地にかかる税負担のすえ置き措置の廃止についても検討する必要があると考えられる。

2　相続税等との評価の統一

（経緯と問題の所在）

(1)　現在，不動産取得税及び登録免許税の評価額は，原則として固定資産税の評価額と同一の価額によつているので，固定資産税と不動産取得税及び登録免許税との間では評価が統一されているが，固定資産税と相続税との間では必ずしも評価の統一が図られていない。固定資産税における固定資産の評価と相続税における資産の評価については，従来，基準年度における評価改訂に当たり，両者の統一を図るための努力がなされたところであるが，一部の土地を除き未だ十分統一が図られるに至つていないのが実情であるので，同じ資産に対する評価でありながら固定資産税と相続税との間で差異があるのは納税者として納得のいかないところであり，両者の統一を図るべきであるという意見が強い。

なお，昭和44年７月に地価公示法が施行され，標準地の正常な価格が公示されることとされたが，現在，この地価公示法による公示価格と固定資産税の評価額との間にも相当の格差があるので，固定資産税の評価については，公示価格と均衡を失しないように評価するべきであるという意見がある。

（検討と結論）

(2)　固定資産の価格を課税の基礎とする租税には，地方税である固定資産税及び不動産取得税並びに国税である相続税，贈与税及び登録免許税があるが，これらの税の課税の基礎となる固定資産の価格については，いずれも時価主義をとつており，したがつて，評価によつて求めるべき価格は，関係諸税を通じ，本来同一のものであるべきである。

しかしながら，評価の現況は固定資産税と相続税との間では，評価額に差異を生じているものがあるので，われわれは，納税者の不信感を招くことのないように，固定資産税の評価については，相続税の評価額とできる限り統一するよう努力すべきであると認めた。

（地価公示制度との関係）

(3)　現在，固定資産税の評価については，地価公示法による公示価格との間に相当の格差があるが，固定資産税にかかる評価の基準である「適正な時価」と公示価格の基準である「正常な価格」とは本来異なるべきではないので，納税者の信頼を確保するため，両者の統一を図ることは必要である。

しかしながら，公示価格については，公示地点が現在1,350か所に過ぎないこと，農地，山林等

について公示価格制度がないこと等の事情がある。これらの事情にかんがみ，われわれは，固定資産税の評価については，将来，地価公示制度の充実をまつて，課税技術上可能な限り公示価格と均衡を失しないような評価をすることについて検討すべきであると認めた。

3　都市計画税の充実強化

（経緯と問題の所在）

(1)　都市計画税は，都市計画事業又は土地区画整理事業に要する費用に充てるため，これらの事業によつて利益を受ける都市計画区域内に所在する土地及び家屋に対し，その所有者に課する目的税であり，その税率は100分の0.2をこえることができないものとされている。

都市計画税については，その目的税である性格にかんがみ，宅地等にかかる負担調整措置は固定資産税と異なり，昭和46年度までで終了し，昭和47年度からは全面的に評価額によつて課税されるものとされている。

しかしながら，最近，都市とくに大都市においては，人口，産業等の集中等に伴い，都市施設の整備，都市再開発事業の推進等が急務とされ，そのため財政需要が著しく増加していること等の事情にかんがみ，さらに都市計画事業の目的税である都市計画税の充実強化を図るべきであるという意見が強い。

（検討と結論）

(2)　最近における都市の急速な発展に伴い，都市計画事業の増大は著しいものがある。都市計画費及び都市計画税の状況を年度別にみると，第 175 表のとおりであり，都市計画費の伸びに比較して都市計画税の伸びが少ないため，最近においては，都市計画費中に占める都市計画税の割合はきわめて低くなつている。

このような事情にかんがみ，われわれは，都市計画事業の財源を充実強化するため，また，都市計画事業の実施によつて資産所有者の利益が増大するものであることをも勘案して，目的税である都市計画税について，固定資産税との関連を考慮しつつ，制限税率の引上げ，課税対象範囲の拡大等の措置を講ずることについて検討すべきであると認めた。

第 175 表　都市計画費及び都市計画税の状況　　（単位　億円）

区　分	昭和31年度	32	33	34	35	36	37	38	39	40	41	42	43	44	44/31
都市計画費 (A)	154	217	252	311	437	742	1,009	1,072	1,406	1,684	1,933	2,162	3,234	3,968	倍 25.8
都市計画税 (B)	31	69	82	91	101	118	131	146	168	190	242	318	435	528	倍 16.7
割　合 (B)/(A)%	20.5	31.4	32.5	29.1	23.1	15.9	13.0	13.6	11.9	11.3	12.5	14.7	13.4	13.3	—

（備考）　この表は，「地方財政統計年報」及び「市町村税徴収実績調」による。

第6 道 路 財 源

（問題の所在と経緯）

(1) わが国における道路整備状況を国道，地方道別にみると，第176表のとおり，国道の整備が比較的進んできているにもかかわらず，地方道，とくに市町村道の整備はかなり立ち遅れている。

地方団体が負担する道路事業費に対する道路目的財源の割合は著しく低く，とりわけ，市町村に

第176表 道 路 整 備 状 況 の 推 移

（単位 km）

道路種別	区分＼年月	40. 3.31	41. 3.31	42. 3.31	43. 3.31	44. 3.31	45. 4. 1
一般国道	実延長	27,858	28,030	27,695	27,505	27,402	32,818
	改良率(%)	60.4	66.5	70.6	74.0	78.7	77.3
	舗装率(%)	51.1	59.0	67.6	73.8	79.4	78.6
都道府県道（主要市道を含む） 主要地方道	実延長	32,775	32,877	33,070	33,199	33,243	28,450
	改良率(%)	47.7	50.5	53.9	57.9	61.4	65.2
	舗装率(%)	23.3	28.2	36.3	42.8	49.2	56.9
都道府県道	実延長	87,738	88,365	89,521	90,892	91,737	92,730
	改良率(%)	24.4	25.8	27.6	30.0	32.5	35.0
	舗装率(%)	9.8	12.4	16.4	20.7	25.6	31.7
小計	実延長	120,513	121,242	122,591	124,091	124,980	121,180
	改良率(%)	30.7	32.5	34.7	37.5	40.2	42.0
	舗装率(%)	13.5	16.7	21.7	26.6	31.8	37.6
合計	実延長	148,371	149,272	150,286	151,956	152,382	153,998
	改良率(%)	36.3	38.9	41.3	44.1	47.1	49.6
	舗装率(%)	20.5	24.6	30.2	35.2	40.4	46.3
市町村道	実延長	836,382	839,502	846,344	843,330	852,433	859,953
	改良率(%)	11.4	12.0	12.4	13.3	14.1	14.5
	舗装率(%)	3.7	4.4	5.2	6.4	7.6	9.3
総計	実延長	984,753	988,774	996.630	994.926	1,004,815	1,013,951
	改良率(%)	15.1	13.9	16.8	18.0	19.1	19.8
	舗装率(%)	6.2	7.4	9.0	11.3	12.6	14.9

（注） この表は，「道路統計年報」（建設省）によつた。

おいては，指定市を除き，自動車取得税の一部が付与されているのみであつた。このような事情に基づき，かねてから地方団体の道路財源とくに市町村の道路財源の充実を図るべきであるとする意見があつた。

昭和45年3月に道路整備計画の改訂が行なわれ，第6次5か年計画が決定されたが，同計画によれば，地方団体が負担すべき事業費は，第5次道路整備5か年計画に比し，大幅に増加することとなつたため，地方団体とくに市町村における道路整備のための目的財源強化の要請は，一層高まる

に至つた。

（結　　論）

(2)　以上のような事情にかんがみ，かれわれは，昭和45年12月に自動車課税の問題の検討に関連して地方道路財源とくに市町村道路財源の強化について配意すべきことを答申したものであるが，昭和46年度の税制改正における自動車重量税の新設にあわせて，その税額の４分の１の額を道路目的財源として市町村に譲与する自動車重量譲与税が新設された。

これによつて市町村の道路目的財源はある程度充実されると思われるが，上記のような地方道整備の状況をみると，今後，地方道整備の重要性は高まるものと予想されるので，われわれは，地方道とくに整備が遅れている市町村道整備のための財源充実について，国，都道府県，市町村を通ずる道路目的財源の割合及び自動車燃料に対する課税のあり方等を検討すべきであると認めた。

付属資料　図表索引

図　表　索　引

第1章　基本的な考え方

（税　負　担）

頁

第　1表　国民経済に占める財政支出の割合の国際比較…… 5

第　2表　国民所得に対する租税負担率の推移…… 7

第　3表　国民所得に対する租税負担率の国際比較…… 8

第　4表　社会保障費等を調整した場合の租税等負担率の国際比較…… 8

第　5表　1人当たり国民所得と税負担率の国際比較…… 9

第　6表　諸外国の1人当たり国民所得がわが国の同一水準であつた当時の租税負担率の比較……10

第　7表　主要企業の自己資本比率の国際比較……10

第　8表　個人貯蓄及び住宅の国際比較……11

第　9表　国民所得に対する租税負担及び社会保険負担の比率の国際比較……12

第　10表　新経済社会発展計画における主要経済指標……17

第　11表　新経済社会発展計画における財政収支のバランス……18

第　12表　税収弾性値の推移（試算）……20

第　13表　昭和41年度以降の自然増収の使途……20

第　14表　当然増経費の推移……22

第　15表　国民所得に対する租税負担率と国民総生産に対する租税負担率の比較……23

第　16表　租税の負担感に関する各種調査……24

第　17表　国民の税負担感に関するアンケート（有識者関係）の調査の結果……26

第　18表　アメリカにおける税負担感の調査例……28

第　19表　一般会計歳入の構成割合の推移……29

第　20表　一般会計公債発行額と同依存度の推移……29

第　21表　主要国の財政規模と公債依存度……30

第　22表　政府債務残高の国民総生産に対する比率等の国際比較……30

（税　体　系）

第　23表　現行の国税の税体系……33

第　24表　直接税及び間接税の比率（国税）……35

第　25表　直接税に占める所得税，法人税の割合……36

第　26表　国税収入の構成の累年比較……36

第　27表　国税収入の構成の国際比較……38

第　28表　国税収入中に占める所得税のウエイトの推移……43

第 29表　個人所得に対する所得税額の割合の国際比較……43
第 30表　所得税課税最低限の国際比較……44
第 31表　1人当たり国民所得が同一水準であつた当時の各国の所得税の課税最低限……44
第 32表　有業人口に対する所得税納税人員の割合の国際比較……44
第 33表　所得税負担率の国際比較……45
第 34表　個人所得に対する所得税額の割合の推移……46
第 35表　所得税の自然増収額に対する減税額の割合の推移……46
第 36表　今後の所得税負担の予測（試算）……48
第 37表　アメリカ並みの所得水準になつた場合の各国における所得税負担……48
第 38表　税負担感と公共サービスとの関係……51
第 39表　法人課税の表面税率と実効税率の国際比較……52
第 40表　法人税収のウエイトの比較分析……54
第 41表　法人税の表面税率の推移……54
第 42表　法人税率と配当控除率の推移……55
第 43表　所得階級別・資本金階級別法人数及び所得金額……56
第 44表　法人税率と国民所得統計上の負担率との関係……58
第 45表　間接税の税体系に占める割合の推移……60
第 46表　国民総支出中に占める個人消費支出の割合の推移……62
第 47表　酒及びたばこに対する消費支出の推移……62
第 48表　個人消費支出に対する間接税の割合の推移……63
第 49表　国民所得に対する間接税の割合の推移……64
第 50表　税体系中に占める間接税の割合の国際比較……64
第 51表　所得税と間接税との割合の国際比較……64
第 52表　国民所得に対する間接税の収入の割合の国際比較……65
第 53表　今後の税負担，税体系の予測（試算）……68

第2章　所　得　税

（課税最低限）

第 54表　仮定生計費と課税最低限との比較……77
第 55表　人事院調査における標準生計費と課税最低限との比較……77
第 56表　家計調査における消費支出に対する課税最低限の割合……79
第 57表　業種別所得者数と所得税納税人員の推移……80

（税　率）

第 1図　限界税率の国際比較……85
第 2図　実効税率の国際比較……86
第 58表　給与所得者の昭和40年と昭和46年との所得税負担の比較……86

第 59 表　昭和43年７月の長期答申実施による所得税軽減状況……88
第 60 表　収入が10％増加した場合の収入階級別実効税率の変動状況……89
（課 税 単 位）
第 61 表　諸外国における夫婦の所得に対する所得税課税上の取扱い……93
第 62 表　現行制度のまま二分二乗課税を導入した場合の負担軽減状況……96
（給与所得控除）
第 63 表　給与所得控除の限度額適用人員の推移…… 103
第 64 表　給与所得控除の定額控除の推移…… 104
第 65 表　給与の収入金額に対する給与所得控除の割合…… 104
第 66 表　勤労者世帯の１世帯当たり品目別年間支出額…… 106
第 67 表　給与所得者の課税最低限の引上げ状況…… 106
第 68 表　給与所得者の必要経費についての各国の制度の概要…… 108
（そ の 他）
第 69 表　退職所得課税の沿革…… 110
第 70 表　民間企業における学歴別，勤続年数別の退職金の支給状況…… 112
第 71 表　わが国における各種控除の概要…… 112
第 72 表　諸外国の特別支出控除制度の概要…… 114
第 73 表　都市別の１世帯当たり消費支出金額…… 118
第 74 表　老人扶養に関する世論調査…… 119
第３章　法　人　税
（税体系に占める地位と負担水準）
第 75 表　各国の国税収入に占める法人税収入の地位…… 121
第 76 表　国税収入に占める法人税収入の割合並びにその決定要因の国際比較…… 122
第 77 表　法人の業種別の資本金額階級別表…… 124
（法人税の経済的効果）
第 78 表　法人税転嫁に関する各種モデル要約…… 127
第 79 表　法人企業の資金調達の構成…… 128
第 80 表　各国の景気調整のための租税政策…… 130
（法人税の基本的仕組み）
第 81 表　法人税率（配当分）の変更と配当率…… 137
第 82 表　「企業税制に 関するアンケート調査」 の結果報告要旨…… 138
第 83 表　理論配当控除率と実際配当控除率の比較…… 140
第 84 表　個人の金融資産選択…… 140
第 85 表　法人企業の外部資金調達…… 142
第 86 表　資本金階級別配当性向の推移…… 145

第 87 表　法人企業の財務構成の推移…… 146
第 88 表　自己資本比率低下の要因分析…… 148
第 89 表　主要企業の財務構成の国際比較…… 151
第 90 表　土地の評価益等を加えた場合における自己資本比率…… 152
第 91 表　増資額の推移…… 153
第 92 表　自己資本比率の維持改善に必要な増資額の推計（試算）…… 154
（減 価 償 却）
第 93 表　法人の総資本利潤率等の国際比較…… 156
第 94 表　主要業種別にみた減価償却率の国際比較…… 158
（引　当　金）
第 95 表　金融機関の貸倒引当金の設定状況…… 164
第4章　資　産　税
（相続税及び贈与税の基本的あり方）
第 96 表　一般世帯における相続税の負担状況…… 169
第 97 表　遺産階級別相続税負担率…… 169
第 98 表　相続財産価額階級別表…… 169
第 99 表　贈与財産価額階級別表…… 170
（相続税・贈与税の負担）
第 100 表　相続税の課税件数の累年比較…… 173
第 101 表　各国の課税件数の死亡件数中に占める割合…… 174
第 102 表　標準的な住宅地において土地と家屋のみを所有する世帯の相続財産…… 175
第 103 表　諸外国における相続税・所得税の最高・最低税率の比較…… 177
第 104 表　相続税と所得税の最高税率の沿革…… 177
第 105 表　相続税負担率の推移…… 178
第 106 表　遺産階級別課税件数・遺産額…… 179
第 107 表　各県最高路線価平均額の推移…… 179
第 108 表　相続税と所得税の税率比較…… 180
第 109 表　贈与税の課税状況及び基礎控除の累年比較…… 182
第 110 表　贈与財産階級別の人員・財産構成割合の累年比較…… 182
（その他の問題）
第 111 表　生命保険金・死亡退職金の非課税額の変遷…… 190
第5章　間　接　税
（概　観）
第 112 表　国税収入に占める間接各税の比重の推移…… 194
第 113 表　個人消費支出に対する消費税等の負担率の累年比較…… 196

（特殊なし好品の消費に関連する課税）

第 114 表　酒類及び製造たばこ消費量の推移…… 199
第 115 表　個人消費支出に対するし好品課税の負担率の累年比較…… 200
第 116 表　酒類の主な種類別にみた課税移出数量の推移…… 201
第 117 表　主要酒類の小売価格に対する酒税の割合の推移…… 202
第　3 図　清酒（1.8リットルびん）の小売価格と酒税額及びその酒税負担率…… 204
第　4 図　清酒の小売価格階層別課税移出数量の分布状況…… 205
第　5 図　清酒の製成数量規模別の製造業者数，製成数量，課税移出数量の構成比…… 205
第　6 図　大手清酒製造業者の全国課税移出数量に占める割合…… 206
第 118 表　たばこ専売益金，日本専売公社納付金の推移…… 207
第 119 表　たばこ専売益金率の推移…… 208
第 120 表　砂糖消費税の税負担率等の推移…… 210
第 121 表　砂糖の税負担と砂糖政策の諸外国比較…… 211
第 122 表　砂糖と他の課税物品との税負担の比較…… 213
第 123 表　砂糖の用途別消費割合…… 214
第 124 表　砂糖及び菓子等主要関連物品の税負担率…… 215
第 125 表　砂糖の価格と菓子等の価格との推移比較…… 215
第 126 表　砂糖と他の食料品の価格指数の推移…… 216
第 127 表　家計の消費支出に占める砂糖支出の割合等…… 217

（個別物品又はサービスの消費に関連する課税）

第 128 表　個人消費支出，国税総収入及び間接税収入中に占める個別物品又はサービスの消費に関連する課税のウエイト…… 220
第 129 表　物品税課税対象品目数の推移…… 222
第 130 表　物品税の課税額上位10品目の変遷…… 222
第 131 表　物品税の課税標準からみた主要課税物品の消費の動向…… 224
第 132 表　年間収入５分位階級別勤労者世帯における消費の推移…… 225
第 133 表　物品税課税物件の免税点の推移…… 226
第 134 表　主要製造課税物品の免税点とその推定小売価格…… 227
第 135 表　物品税の税率構造の推移…… 228
第 136 表　サービスの消費に対する課税制度の現状…… 230
第 137 表　サービスの消費に関連する課税の税収の推移…… 231
第 138 表　サービスの消費に関連する課税の税率の変遷…… 231
第 139 表　サービスの消費に関連する課税体系の変遷図表…… 232
第 140 表　サービスの消費に関連する課税等の税負担水準…… 233
第 141 表　入場税の税率の推移…… 234

第 142 表　入場税の免税点の変遷…… 235
第 143 表　催物別入場人員及び入場料金の推移…… 236
第 144 表　催物別平均入場料金（税抜）の推移…… 238
第 145 表　競馬場等ギャンブル場の入場人員等の推移…… 242
第 146 表　競馬場等ギャンブル場の入場人員の料金階級別ウエイト…… 242
第 147 表　映画教室等（高校生以下）の利用人員及び利用料金額推計…… 243
第 148 表　高等学校及び大学への進学率…… 243
第 149 表　入場券の交付及び検印枚数…… 244
第 150 表　入場者１人当たり馬券，車券等の購入金額の推移…… 244
第 151 表　通行税の交通機関別課税状況…… 246
第 152 表　主要諸外国の通行税…… 246
（一般消費税又は付加価値税）
第 153 表　ヨーロッパ諸国における付加価値税制度…… 250
第　7 図　付加価値税の仕組み…… 256
（自動車関係諸税）
第 154 表　道路整備５か年計画の推移…… 262
第 155 表　自動車関係諸税の増徴に関する諸提案…… 265
第 156 表　第６次道路整備５か年計画とその財源内訳の各省案比較…… 268
第 157 表　自動車関係諸税の税率等一覧表…… 268
第 158 表　揮発油等の税率等の推移…… 270
第 159 表　自動車保有台数等の推移…… 272
第 160 表　自動車関係諸税の税収の推移…… 272
第 161 表　各国における自動車関係諸税の現状…… 274
第 162 表　揮発油，石油ガス，軽油の税負担割合の国際比較…… 276
第 163 表　自動車関係諸税の国際比較（試算）…… 278
第 164 表　各国の自動車関係税収額及び道路投資額等…… 282
第 165 表　道路現況等の国際比較…… 283
第 166 表　道路整備状況の変遷…… 283
第 167 表　未改良道路の現況…… 284
（目的税，受益者負担等）
第 168 表　現行目的税の概要…… 290
（流通税その他）
第 169 表　来訪外客数及び出国日本人数の状況…… 294
第 170 表　旅券の発行状況…… 296
第 171 表　各国における出国税，国際空港利用料，旅券手数料の状況…… 298

第172表　広告宣伝費の媒体別支出状況…… 302
第173表　広告宣伝費の業種別支出状況…… 302
第6章　地　方　税
（住　民　税）
第174表　所得税及び住民税の課税最低限の推移…… 309
（都市計画税）
第175表　都市計画費及び都市計画税の状況…… 316
（道路財源）
第176表　道路整備状況の推移…… 317

昭和43年12月から昭和46年６月までに行なわれたその他の答申等

昭和43年12月　昭和44年度の税制改正に関する答申　……1

昭和45年 1 月　昭和45年度の税制改正に関する答申　……29

昭和45年12月　昭和46年度の税制改正に関する答申　……61

昭和46年 6 月　基本問題小委員会の審議報告……89

昭和44年度の税制改正に関する答申

ま　え　が　き

税制調査会は，昭和43年9月5日付で新しい委員の任命を行なつて再発足し，同月20日の第1回総会で，内閣総理大臣から「社会経済の進展に即応して税制上とるべき方策」について諮問を受けた。その後，現在までに7回の総会を開き，審議を続けている。

その審議の一環として，税制調査会は，昭和44年度の税制改正の問題をとり上げ，11月15日の第5回総会で臨時小委員会を設け，以後，同小委員会及び総会において検討を行なつた。その結果は，12月27日の第7回総会において「昭和44年度の税制改正に関する答申」としてとりまとめ，これを即日，内閣総理大臣に提出した。

本書は，この答申を印刷に付したものである。

昭和44年度の税制改正に関する答申

昭和43年12月27日

内閣総理大臣　佐　藤　榮　作　殿

税制調査会会長　東　畑　精　一

昭和44年度の税制改正に当たり，実施すべき事項について，別紙のとおり，当調査会の意見をとりまとめました。

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。

税制調査会委員名簿

本答申の審議に参加した委員は次のとおりである。

委員	稲川宮雄	井深大
	○江上フジ	大木正吾
	小倉武一	小澤治郎
	○木下和夫	○黒川洸
	○河野一之	兒玉忠康
	○小林與三次	重枝琢巳
	瀬川美能留	高橋進太郎
	○高橋長太郎	○館龍一郎
	○東畑精一	○友末洋治
	長谷川重三郎	長谷川周重
	○原純夫	○福良俊之
	藤野忠次郎	堀越禎三
	前田幸蔵	松尾金蔵
	○松岡義彦	森茂喜
	森昌也	○山本進

なお，八幡八郎は途中辞任し，森茂喜がこれに代わり委員に委嘱された。

（○印を付した委員は，臨時小委員会に所属した委員である。）

目　　次

一　国　　税……11
1　所得税の減税……11
2　租税特別措置等の整備合理化……12
3　土地税制の改善……14
4　たばこ消費税制度の創設……17
5　納税者の権利救済制度の改善……18
6　そ　の　他……19
二　地　方　税……19
1　住　民　税……19
2　事　業　税……20
3　土　地　税　制……20
4　地方たばこ消費税……20
5　地方道路譲与税の譲与基準の合理化……21
6　そ　の　他……21
三　税制改正による増減収額試算……22
参　考　資　料
1　改正案による所得税の課税最低限……25
2　改正案による所得税負担軽減状況……26

当調査会は，本年7月，「長期税制のあり方についての答申」，「税制簡素化についての第三次答申」及び「土地税制のあり方についての答申」を提出したが，本年9月，内閣総理大臣から改めて「社会経済の進展に即応して税制上とるべき方策」について諮問を受け，以後今日まで，これらの答申の内容をいかに具体化すべきか，また，これに修正又は補足すべき点があるかどうかを中心として審議を続けてきた。その結果，当調査会は，これらの答申で具体的な方向の示されているものについては，当面の財政事情や経済情勢を勘案しつつ，昭和44年度の税制改正においてできる限りその実現を図っていくことが適当であるとの結論をえた。

当調査会は，このような考え方に基づき，昭和44年度の税制改正に当たつて，当面の経済・社会情勢に即応するよう，次のとおり，国税については，所得税の減税，租税特別措置等の整備合理化，たばこ消費税制度の創設，納税者の権利救済制度の改善等の措置，地方税については，住民税の軽減等地方税負担の軽減合理化の措置を講ずるとともに，国税及び地方税を通じ，土地税制の改善を図るべきであると考える。

一　国　　税

1　所得税の減税

わが国の所得税は，現行所得税制に内在する累進構造と高い経済成長とによつてその負担が一般に予想される以上に急速に累増する傾向を有している。特に，給与所得控除の適用範囲及び税率については，昭和32年度の改正後基本的な見直しが行なわれていないため，最近までの所得水準の急激な上昇や所得階層分布の大幅な変化に即応していない点があると認められる。これらの点を考慮すれば，「長期税制のあり方についての答申」において望ましい姿として具体的に内容の示されている所得税の改正は，財政事情の許す限り，昭和45年度までの2年間に完全に実施に移すよう努力すべきであると考える。

このような考え方に基づき，さしあたり昭和44年度においては，次のとおり，課税最低限の引上げとあわせて，給与所得控除及び税率について所要の改善措置を講ずることとする。

(1)　所得控除の引上げ

中小所得者の所得税負担の緩和を図るため，夫婦子3人の給与所得者の課税最低限を10万円程度引き上げることを目途として，所得控除を次のとおり引き上げる。

項　　目	現　　行	改 正 案
基 礎 控 除	16万円	17万円
配 偶 者 控 除	16万円	17万円
扶 養 控 除	8万円	10万円

(2)　給与所得控除の適用範囲の拡大

中堅給与所得者層における所得税負担の累増を緩和するため，給与所得控除の定率控除の適用範囲を次のように改める。

	現　行 （定額控除後）	改正案 （定額控除後）
20％適用	80万円まで	80万円まで
15％適用	—	100万円まで
10％適用	100万円まで	—
5％適用	—	200万円まで
2.5％適用	—	300万円まで

(3) 税率の緩和

課税最低限の引上げ及び給与所得控除の適用範囲の拡大と関連し，主として中堅以下の所得者層の負担軽減を図るため，税率を次のように改める。

現　行			改正案		
10万円以下の金額		9.5％	30万円以下の金額		10％
30	〃	10 〃	60	〃	14 〃
60	〃	15 〃	100	〃	18 〃
100	〃	20 〃	150	〃	22 〃
150	〃	25 〃	200	〃	26 〃
220	〃	30 〃	250	〃	30 〃
300	〃	35 〃	300	〃	34 〃
400	〃	40 〃	400	〃	38 〃
600	〃	45 〃	500	〃	42 〃
1,000	〃	50 〃	700	〃	46 〃
2,000	〃	55 〃	1,000	〃	50 〃
3,000	〃	60 〃	2,000	〃	55 〃
4,500	〃	65 〃	3,000	〃	60 〃
6,000	〃	70 〃	4,500	〃	65 〃
6,000万円超の金額		75 〃	6,500	〃	70 〃
			6,500万円超の金額		75 〃

(4) その他の控除

① 障害者控除，老年者控除，寡婦控除及び勤労学生控除をそれぞれ9万円（現行8万円）に引き上げるとともに，特別障害者控除を13万円（現行12万円）に引き上げる。

② 配偶者のいない世帯の1人目の扶養親族に係る扶養控除を11万円（現行10万円）に引き上げる。

（注） 上記(1)から(4)までの改正は，昭和44年4月1日から実施するものとする。

2 租税特別措置等の整備合理化

企業課税の基本的あり方については，そのわが国経済に及ぼす影響が広汎かつ重大であるの

で，企業税制を安定的な基盤におくことを目標として，その基本的仕組みの変更による影響や効果を勘案しつつなお慎重に検討を続けている段階である。

昭和44年度においては，既存の租税特別措置の政策目的の合理性や政策手段としての有効性の判定を厳格に行ない，その既得権化や慢性化を排除するよう努力するとともに，当面の経済情勢に即して要請されている税制上の誘導措置については，真に緊急に必要とされるものについて重点的に措置することが適当である。この場合，現行の法人税負担が国際的水準と比べても個人所得税の負担水準からみても相対的に決して高い水準にあるとはいえないことを考慮すれば，全体としての企業負担を引き下げることとなるような結果を避けるべきである。以上の観点から，租税特別措置等について所要の拡充及び創設を行なうとしても，これによる減収は既存の措置の改善合理化によつて生ずる増収の範囲内に止めることを基本方針とすべきである。

以上の基本的考え方に基づき，当面の経済情勢等にかんがみて，次のとおり，交際費課税の強化，住宅対策，公害対策，原子力発電の推進，中小企業対策等を中心として所要の措置を講ずることとする。

(1) 交際費課税の強化

法人が支出する交際費について，その一部を損金不算入として課税を行なう制度はなお存置して2年間延長するとともに，あわせてその課税の強化を図り，損金不算入割合を60パーセント（現行50パーセント）とする。

(2) 住　宅　対　策

土地対策としての土地税制の改善を図るほか，住宅貯蓄控除についてその適用要件を緩和するとともに，新築貸家住宅の割増償却制度及び新築住宅に関する登録免許税の軽減について，その適用範囲を拡充・合理化して適用期限を2年間延長する。

(3) 公　害　対　策

汚水処理施設，ばい煙処理施設及び騒音防止施設について初年度3分の1特別償却を認めるとともに，重油脱硫施設，廃油処理施設及び工業用水道への転換施設の特別償却制度の期限を2年間延長する。

(4) 原子力発電の推進

原子力発電工事償却準備金（仮称）を創設するとともに，動力炉開発のための出捐金を損金に算入する制度を設ける。

(5) 中小企業対策

「中小企業の近代化及び構造改善の促進に関する法律」（仮称）に基づき，中小企業構造改善計画を作成実施することとなる中小企業について新たに5年間2分の1割増償却制度等の課税の特例を設けるほか，中小企業近代化促進法に基づき承認を受けた現物出資及び合併についての課税の特例制度並びに事業協同組合等の留保所得の特別控除制度の期限を2年間延長する。なお，小売商連鎖事業の割増償却制度については，その利用状況等からみて政策手段としての効果が乏しいものと認められるので，期限到来をまつて廃止する。

(6) 輸 出 振 興

輸出割増償却，技術等海外所得の特別控除，海外投資損失準備金及び海外市場開拓準備金制度の期限を2年間延長するほか，中小商社の海外市場開拓準備金の積立率を若干引き上げる。なお，中小企業海外市場開拓準備金については，その利用状況等からみて政策手段としての効果が乏しいものと認められるので，期限到来をまつて廃止する。

(7) そ の 他

① 合理化のための初年度10分の1特別償却の対象資産に外航船舶を加えるほか，外貨を対価とする輸入運賃を輸出割増償却等の対象となる海外運賃から除外する。（ただし，負担の激変緩和のため所要の経過措置を講ずる。）

② 減価償却資産の耐用年数について，最近の実勢に即しないと認められる一部の機械等につき，所要の調整合理化を図る。

③ 計画造林準備金，森林計画特別控除等山林に関する課税の特例措置，証券取引責任準備金，商品取引責任準備金，鉱業用坑道等の特別償却制度等の諸制度につき，その期限を2年間延長する。

3 土地税制の改善

本年7月の「土地税制のあり方についての答申」で述べたように，土地政策全般において土地税制の果たしうる役割は補完的，誘導的なものに止まると認められ，土地利用のための制度の確立をまたずして，税制上の施策によつて土地問題の解決を図ることにはおのずから限界があると考えざるをえない。しかし，現下の土地問題の深刻さにかえりみ，土地税制の改善をいたずらに遷延することもまた許されない状況にあるので，この際，土地問題の解決の一助に資することを目途として，同答申が当面実施すべきであるとしている事項を全面的に具体化し，実施に移すことが適当である。この場合，同答申が当面実施すべきであるとしている事項のうちには，税負担を軽減するものと，逆に税負担を増加するものとが併存しているが，同答申も指摘しているとおり，土地問題の解決に資する見地からは，これらの措置を一体として実施することが是非必要である。

以上の基本的考え方に基づき，昭和44年度においては，土地税制について，次のとおり，所要の改善措置を講ずることとする。

(1) 土地等の長期譲渡所得に係る課税方式の変更

今後における土地供給の大宗をなすものは個人が長期にわたり保有している土地であると認められるので，以下のとおり，その譲渡益に係る所得税の負担の軽減，明確化を通じて，これらの土地の供給の促進を図ることとする。

① 保有期間が5年をこえる個人の長期保有土地(土地の上に存する権利を含む)，建物等の譲渡益について，分離比例課税を時限的に導入する。適用期限及び比例税率は，次のとおりとする。

売却の時期	所得税の比例税率
昭和45，46年中	10％
昭和47，48年中	15％
昭和49，50年中	20％

② 昭和28年1月1日前から保有している①に掲げる資産の取得費は，当該資産の譲渡による収入金額の5パーセント相当額と実際の取得費のうち，いずれか高い方による。

③ 土地等の譲渡益について，次の特別控除を設ける。

(イ) 収用対象事業のために土地等を譲渡した場合　1,200万円

(ロ) 現に自己の居住の用に供している土地，家屋を譲渡した場合　1,000万円

(ハ) 特定の民間住宅地造成事業のために土地等を譲渡した場合及び収用権をもたない事業で収用対象事業に準ずる事業のために土地等を譲渡した場合　300万円

(ニ) その他一般の場合　100万円

なお，これらの特別控除は，同一人については年間1,200万円を限度とし，かつ，上記(イ)から(ニ)までの各場合ごとに，年間を通ずる譲渡益を通算して適用する。

また，当該土地等の譲渡について収用等の場合の買換特例又は(4)による整理合理化後の事業用資産の買換特例により課税の繰延べを受けることを選択した場合には，これらの特別控除は適用しない。

上記(ロ)の場合について特別控除の適用を受けたときは，その適用のあつた年の翌年及び翌々年について当該特別控除は適用しない。

④ 他の所得との損益通算等については，山林所得の例に準じこれを認める。

当該土地等を譲渡した者が他の者の扶養親族となるかどうかについては，当該土地等を譲渡した者の譲渡益の金額を他の所得に加算して判定する。

(2) 土地等の短期譲渡所得に係る課税方式の変更

投機的な土地取得の抑制を図るため，以下のとおり，個人の短期保有土地及び個人が昭和43年7月以降に取得した土地の譲渡益に係る所得税を現行よりも重課する。

① 保育期間が5年以下の個人の短期保有土地(土地の上に存する権利を含む)，建物等又は個人が昭和43年7月以降に取得したこれらの資産の譲渡益については，他の所得と分離し，次の(イ)又は(ロ)により計算した税額のうち，いずれか高い方の金額により所得税を課する。

(イ) 譲渡益の40パーセント相当額

(ロ) 当該譲渡益を他の所得に加算して，通常の所得税法によつて課税を行なうこととした場合に算出される当該譲渡益に係る税額の110パーセント相当額

② 短期保有土地等の譲渡益についても上記(1)の③の(イ)から(ハ)までの特別控除を適用する。

上記(1)の③の(ニ)の特別控除は，分離比例課税の導入に当たり，長期保有土地の供給促進の見地からその譲渡益の税負担が現行負担より直ちに重くなることのないよう設けるものであ

るので，短期保有土地等の譲渡益については適用しない。

上記(1)の③の(イ)から(ハ)までの特別控除は，同一人の同一年分の所得税については，まず，短期保有土地等に係る譲渡益について適用する。

③　他の所得との損益通算及び扶養控除の適用の判定等については，上記(1)の④に準ずる。

（注）　たな卸資産である土地等の譲渡に係る所得については，保有期間の長短を問わず現行どおり事業所得として課税するとともに，機械及び装置等の譲渡益についても，現行の課税方式を存続する。

(3)　居住用財産取得のための買換制度の廃止

現在，個人について認められている居住用財産取得のための買換制度は，土地等を譲渡した者相互間の権衡，実務上の困難等種々の難点が指摘されているので，個人の長期保有土地に係る譲渡益に対する課税の軽減合理化及び現に自己の居住の用に供している土地，家屋を譲渡した場合の1,000万円特別控除の創設（上記(1)の③の(ロ)）に伴い，昭和44年12月31日限りで廃止する。

(4)　事業用資産の買換制度の整理合理化

現行の事業用資産の買換制度は，租税特別措置としての政策目的が必ずしも明らかでないばかりでなく，土地の不急需要を呼んでいる場合が目立つとともに，過密地域内での買換えや過密地域外から同地域内への買換えが少なくない等，土地政策全般に反する結果を生じている。そのうえ，事業拡張の場合の拡張資金について，土地等を売却した場合についてのみ優遇を与える結果になつていること等，種々の問題があると指摘されている。

これらの問題を解決するため，次により，事業用資産の買換制度の合理化を図ることとする。

①　現行制度は期限の到来をまつて廃止し，その後は土地政策又は国土政策に合致すると認められる次のような買換えに限つて，特例を設けることとする。

(イ)　農林業用資産については，都市計画法による市街化区域内にあるものを譲渡し，同区域外で農林業用資産を取得する場合

(ロ)　農林業用資産以外の資産については，たとえば，次に掲げる地域内にあるものを譲渡し，これらの地域外で農林業用資産以外の資産を取得する場合

○　首都圏の既成市街地

○　近畿圏の既成都市区域

○　公害規制地域（譲渡資産は，公害の規制が必要な施設の存する工場，鉱山等の事業用資産に限る。）

(ハ)　たとえば，次に掲げる地域外にある事業用資産を譲渡し，これらの地域内で事業用資産を取得する場合

○　首都圏等の近郊整備地帯における計画工業団地

○　流通業務団地

○ 首都圏等の都市開発区域，新産業都市，工業整備特別地域，低開発地域工業開発地区，産炭地域その他の地域について，都道府県が条例をもつて定めた特定の地区（政令等で定める基準に従い主務大臣が承認したものに限る。）

(ニ) 首都圏の既成市街地等の内部における買換えのうち，特別の法律によるもので土地政策上も有効と認められるもの，又は同一敷地上の権利の交換で建物の高層化等土地の高度利用に伴うもの

② 上記①の譲渡資産及び取得資産は，それぞれ次に掲げるものとする。

(イ) 譲渡資産

土地，建物，同附属設備及び構築物

(ロ) 取得資産

土地，建物，同附属設備，構築物並びに当該土地等において利用される機械及び装置

③ 上記①の取得土地の面積が譲渡土地の面積に一定の倍数を乗じた面積をこえる場合には，そのこえる部分について買換特例を適用しないこととする。

④ 具体的な買換えが上記①の要件に適合するかどうかについては，必要に応じ関係官庁の証明を求めることとする。

(5) 収用等の場合の特例的軽減措置の整備合理化

① 収用等の強制的な売却と一般の任意売却との間に，譲渡所得の課税上何らかの差異を認めることは必要であるが，土地売買の実情等にかえりみ，現行の差異はある程度縮小することが必要であると考えられるので，収用等を受けた場合については，上記(1)の③の(イ)の1,200万円特別控除を行なうこととするが，その残額には長期・短期等の区分に応じそれぞれ一般の税率を適用する。

（注） 1,200万円特別控除との選択で現行の収用等の場合の買換特例の適用を認める。

② 区画整理事業等によつて換地を受けた場合には，課税上は土地の譲渡・取得がなかつたものとするとともに，清算金を取得した場合には，その清算金について上記①の1,200万円特別控除又は収用等の場合の買換特例の選択適用を認める。

(6) 経過規定

個人の昭和44年中の譲渡に対する課税については，上記(1)から(5)までの新しい制度による課税を納税者が選択できるよう所要の経過措置を講ずることとする。

4 たばこ消費税制度の創設

たばこに課される国，地方の消費税相当分の負担区分を明確にするとともに，財政収入の安定的確保，専売公社の企業責任の明確化と能率の向上等を図ることを目途として，たばこ専売制度を維持しつつ，現行のたばこ専売納付金制度をたばこ消費税制度に切り替えることが適当である。この場合，専売制度のもとにおける消費税制度という事情を考慮しつつ，専売公社の運営上の諸要請及び予想される財政収入を勘案して，制度の移行が円滑に行なわれるよう配慮を加えることが必要である。

以上の基本的考え方に基づき，次の要領により，たばこ消費税制度を創設することとする。

(1) 納 税 義 務 者

日本専売公社は，その売り渡す製造たばこにつき，たばこ消費税を納める義務を有する。

(2) 税負担水準及び税率

たばこに対する総体としての消費税相当分は，最近の国，地方に対する税負担相当分を一応の目途とするとともに，個々のたばこに対する課税は，たばこの小売定価を基準とし，担税力に照応して，高価格品には相対的に重い負担を，低価格品には相対的に軽い負担を課すような価格群別の従量税率を基礎とした税率による。

(3) 申 告 納 付

日本専売公社は，その売り渡したたばこに係るたばこ消費税額を，一定期日までに申告，納付する。

(4) そ の 他

たばこ消費税制度の創設に伴い，現行の専売納付金制度を規定している日本専売公社法等に所要の改正を加える。

5 納税者の権利救済制度の改善

納税者の権利救済制度については，「税制簡素化についての第三次答申」の趣旨にそい，次により，国税不服審判所の設置，不服申立て及び審理手続の改善・整備，更正の請求期間の延長等の改善措置を講ずることとする。

(1) 国税不服審判所の設置

① 国税に関する審査請求の審理・裁決機構として，国税庁に国税不服審判所を設ける。

② 国税不服審判所には，国税審判官，国税副審判官その他の職員を置くこととするが，事案の能率的な処理に資するため，所要の地に国税審判官を常駐させる。

(2) 異 議 申 立 て

① 異議申立ての期間を２月間（現行１月間）に延長する。

② 異議申立ての手続を，簡素化する。

③ 異議申立後３月を経過しても決定がない場合には，異議決定を経ないで審査請求を行なうことができるものとする。

④ 処分の理由が通知されていない更正決定については，異議決定の段階で，又は異議申立てから３月経過した段階で，処分の理由を明らかにすることとする。

(3) 審 査 請 求

① 始審的審査請求の期間を２月間（現行１月間）に延長する。

② 審査請求書に記載する請求の趣旨にあつては，処分の取消し又は変更を求める範囲を明らかにするものとし，請求の理由にあつては，通知された処分の理由に対する請求人の主張を明らかにするものとする。

③ 審査請求事案の審理は，国税審判官が行ない，国税不服審判所長が国税審判官の議決に基

づいて裁決することとする。

④　国税不服審判所長は，国税庁長官が発した通達に示されている法令の解釈と異なる解釈により裁決できることとする。

なお，この場合又は法令解釈の重要な先例となる裁決をする場合には，国税不服審判所長は，その意見を附して，あらかじめ国税庁長官の指示を受けるものとし，国税庁長官は，指示をする場合には，国税審査会の意見を聞かなければならないこととする。

⑤　国税審査会は，国税庁長官が任命する学識経験者からなる諮問機関とし，国税庁の附属機関として設置する。

⑥　その他国税不服審判所の設置に伴い，国税審判官の調査権に関する規定を設ける等審理の手続について所要の整備を行なう。

(4)　更正の請求等

①　更正の請求期間を1年間(現行　所得税，法人税の場合2月間，その他1月間)に延長し，やむをえない後発的な理由による更正の請求については，さらにその特例を設ける。

②　①にも関連し，還付加算金の計算期間の始期について所要の改正を行なう。

(5)　延滞税の軽減

差押え又は担保の提供により徴収の確保が図られた場合には，延滞税率を日歩2銭（現行4銭）に軽減する等の措置を講ずる。

6　そ　の　他

(1)①　通行税の改正

国有鉄道運賃法を改正して，運賃の等級別格差を廃止する措置が実現する場合には，現行通行税法についても所要の調整を加えることとする。

②　租税条約特例法の一本化

現在，諸外国との二重課税の防止のための条約を実施するため，条約ごとに所得税法等の特例を規定する法律が制定されているが，この際，この種特例法を一本化して，各条約について一般的にその適用関係を規定する法律を制定し，法令の簡素化を図ることとする。

(2)　その他所要の税制の整備を図る。

二　地　方　税

1　住　民　税

(1)　基礎控除等の引上げ

住民税の負担の軽減を図るため，課税最低限の引上げを行なうものとし，昭和43年度所得税改正に伴う給与所得控除の引上げによる負担の軽減のほか，所得控除を次のとおり引き上げる。

項　目	現　行	改正案
基礎控除	11万円	12万円
配偶者控除	9万円	10万円

扶養控除	5万円	6万円

(2) 専従者控除の引上げ

青色申告者の専従者給与について，いわゆる完全給与制をとるとともに，白色申告者について専従者控除の控除限度額を15万円（現行11万円）に引き上げる。

2 事業税

青色申告者の専従者給与について，いわゆる完全給与制をとるとともに，白色申告者については，専従者控除の控除限度額を15万円（現行11万円）に引き上げる。

3 土地税制

「土地税制のあり方についての答申」の趣旨を実現する見地から，地方税について，次の措置を講ずることとする。

(1) 保有期間が5年をこえる個人の長期保有土地(土地の上に存する権利を含む)，建物等の譲渡益に係る住民税について，分離比例課税を時限的に導入する。適用期限及び比例税率は次のとおりとする。

売却の時期	道府県民税	市町村民税
昭和45，46年中	1.3％	2.7％
昭和47，48年中	1.6％	3.4％
昭和49，50年中	2.0％	4.0％

(2) 保有期間が5年以下の個人の短期保有土地(土地の上に存する権利を含む)，建物等又は個人が昭和43年7月以降に取得したこれらの資産の譲渡益に係る住民税については，他の所得と分離し，次の①又は②により計算した税額のうち，いずれか高い方の金額により住民税を課する。

① 道府県民税にあつては譲渡益の4パーセント相当額，市町村民税にあつては譲渡益の8パーセント相当額

② 当該譲渡益を他の所得に加算して，通常の課税を行なうこととした場合に算出される当該譲渡益に係る道府県民税額又は市町村民税額の110パーセント相当額

なお，上記の改正に関連して，住民税の賦課制限額については，当該譲渡益に係る課税所得金額の88パーセントとその他の所得に係る課税所得金額の80パーセントとの合計額によるものとする。

(3) 昭和44年中の譲渡に対する住民税の課税については，所得税の経過措置に準ずる。

(4) 保有課税の適正化を図るため，昭和45年度において，固定資産税の評価について適正な評価替えを行なう。なお，利用されていない宅地に対する課税の適正化等の方策について検討することが望ましい。

4 地方たばこ消費税

国のたばこ専売納付金制度が，価格群別従量税によるたばこ消費税制度に切り替えられることに伴い，地方たばこ消費税についても，国と同様に価格群別従量税を基礎とした税率を定める。

5　地方道路譲与税の譲与基準の合理化

現在，地方道路譲与税は，都道府県及び指定市に対し，その管理する国道及び都道府県道の延長及び面積にあん分して譲与することとされているが，道路整備の緊急度，特に大都市における道路交通の実態を反映するよう，その譲与基準を合理化する。

6　そ　の　他

(1)　期限の到来する特別措置については，これら特別措置の政策目的の合理性や政策手段としての有効性について検討を行ない，その整備合理化を図る。

(2)　納税者の権利救済制度については，国税に準じ，不服申立ての手続及び更正の期間等について所要の改善措置を講ずる。

(3)　大都市及びその近郊の市町村においては，宅地開発に伴い必要となる公共施設等の整備に要する費用に充てるため分担金等を課している事例が増加しつつある状況にかんがみ，負担の明確化を図るための措置について今後検討することが望ましい。

(4)　上記のほか，地方税制について，所要の整備合理化を図る。

三　税制改正による増減収額試算

（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	平年度	初年度	平年度	初年度
（国税）						
1　所得税減税						
(1) 基礎控除，配偶者控除，扶養控除，給与所得控除等の引上げ	1,420	1,200	—	—	1,420	1,200
(2) 税率の緩和	405	300	—	—	405	300
小計	1,825	1,500	—	—	1,825	1,500
2　租税特別措置の拡充等						
(1) 住宅対策の拡充	14	6	4	1	18	7
(2) 公害対策の拡大	8	2	4	1	12	3
(3) 原子力発電の推進	32	13	6	2	38	15
(4) 中小企業対策の拡充	21	6	8	1	29	7
(5) 海運対策の拡充	7	3	3	1	10	4
(6) 耐用年数の短縮等	19	5	9	2	28	7
小計	101	35	34	8	135	43
3　既存の租税特別措置の整理合理化						
(1) 交際費課税制度の改正	＋ 110	＋ 33	＋ 54	＋ 16	＋ 164	＋ 49
(2) その他	＋ 6	＋ 2	＋ 2	＋ 0	＋ 8	＋ 2
小計	＋ 116	＋ 35	＋ 56	＋ 16	＋ 172	＋ 51
国税の改正による増減収額合計	1,810	1,500	＋ 22	＋ 8	1,788	1,492
（地方税）						
1　個人住民税減税						
(1) 基礎控除，配偶者控除，扶養控除の引上げ	—	—	322	306	322	306
(2) 事業専従者控除の引上げ	—	—	97	92	97	92
小計	—	—	419	398	419	398
2　個人事業税減税						
事業専従者控除の引上げ	—	—	69	65	69	65
地方税の改正による増減収額合計	—	—	488	463	488	463
総計	1,810	1,500	466	455	2,276	1,955
以上のほか，昭和43年度改正のうち昭和44年度から適用するもの						
住民税の給与所得控除の引上げ	—	—	308	308	308	308
再計	1,810	1,500	774	763	2,584	2,263

（備考）

1　上記の計数は精査の結果，今後若干の異動を生ずることがある。

2　地方税については，昭和44年度の所得税の給与所得控除の引上げに伴い，昭和45年度において住民税で上記のほか約130億円の減収が見込まれる。

参　考　資　料

1　改正案による所得税の課税最低限

区分 ＼ 扶養親族の数		0　人	1　人	2　人	3　人	4　人
	扶養親族の構成		配偶者	配偶者 扶養親族 1人	配偶者 扶養親族 2人	配偶者 扶養親族 3人
現行		円 315,623	円 524,177	円 629,013	円 729,071	円 833,225
改正案	昭和44年分	325,486	543,834	668,326	787,657	910,518
	平年分	328,774	550,386	681,431	807,186	935,093

(備考)1　この表は，給与所得者について作成したものである。

2　昭和44年分は，諸控除の引上げ額を平年分の4分の3として計算した。

3　従来と同様に給与の収入金額に応じて一定の社会保険料が控除されているものとして計算した。

2　改正案による所得税負担軽減状況

家族の構成	区分		給与の収入金額 50万円	100万円	150万円
独身者		現行	(2.71) 13,560円	(6.52) 65,215円	(10.74) 161,137円
		改正案 昭和44年分	(2.62) 13,110	(6.19) 61,977	(9.69) 145,484
		改正案 平年分	(2.61) 13,060	(6.12) 61,234	(9.43) 141,579
		軽減額 昭和44年分	450	3,238	15,653
		軽減額 平年分	500	3,981	19,558
		軽減割合(%) 昭和44年分	3.3	5.0	9.7
		軽減割合(%) 平年分	3.7	6.1	12.1
夫婦者	配偶者	現行	—	(4.12) 41,215	(8.52) 127,810
		改正案 昭和44年分	—	(3.81) 38,192	(7.63) 114,496
		改正案 平年分	—	(3.74) 37,434	(7.39) 110,979
		軽減額 昭和44年分	—	3,023	13,314
		軽減額 平年分	—	3,781	16,831
		軽減割合(%) 昭和44年分	—	7.3	10.4
		軽減割合(%) 平年分	—	9.2	13.2
夫婦子二人	配偶者 扶養親族2人	現行	—	(2.13) 21,310	(6.38) 95,810
		改正案 昭和44年分	—	(1.67) 16,710	(5.28) 79,346
		改正案 平年分	—	(1.53) 15,310	(4.99) 74,979
		軽減額 昭和44年分	—	4,600	16,464
		軽減額 平年分	—	6,000	20,831
		軽減割合(%) 昭和44年分	—	21.6	17.2
		軽減割合(%) 平年分	—	28.2	21.7
夫婦子三人	配偶者 扶養親族3人	現行	—	(1.33) 13,310	(5.32) 79,810
		改正案 昭和44年分	—	(0.72) 7,261	(4.28) 64,242
		改正案 平年分	—	(0.53) 5,310	(4.02) 60,317
		軽減額 昭和44年分	—	6,049	15,568
		軽減額 平年分	—	8,000	19,493
		軽減割合(%) 昭和44年分	—	45.4	19.5
		軽減割合(%) 平年分	—	60.1	24.4

（備考）　1　この表は，給与所得者について作成したものである。
2　昭和44年分は，諸控除の引上げ及び税率の緩和の幅を平年分の4分の3として計算した。
3　従来と同様に給与の収入金額に応じて一定の社会保険料が控除されているものとして計算した。
4　（　）内は，収入金額100円当たりの税額である。

200 万 円		300 万 円		500 万 円		700 万 円		1,000 万 円	
	円		円		円		円		円
(14.20)	284,120	(20.14)	604,370	(27.95)	1,397,650	(33.35)	2,334,500	(38.34)	3,834,500
(12.58)	251,705	(17.81)	534,366	(25.77)	1,288,750	(31,45)	2,202,115	(36.85)	3,685,750
(12.15)	243,088	(17.15)	514,710	(25.14)	1,257,040	(30.91)	2,164,100	(36.41)	3,641,500
	32,415		70,004		108,900		132,385		148,750
	41,032		89,660		140,610		170,400		193,000
	11.4		11.6		7.8		5.7		3.9
	14.4		14.8		10.1		7.3		5.0
(12.16)	243,350	(18.27)	548,370	(26.51)	1,325,650	(32.20)	2,254,500	(37.54)	3,754,500
(10.68)	213,682	(16.07)	482,106	(24.34)	1,217,228	(30.33)	2,123,390	(36.02)	3,602,000
(10.28)	205,688	(15.45)	463,710	(23.71)	1,185,640	(29.79)	2,085,900	(35.56)	3,556,500
	29,668		66,264		108,422		131,110		152,500
	37,662		84,660		140,010		168,600		198,000
	12.2		12.1		8.2		5.8		4.1
	15.5		15.4		10.6		7.5		5.3
(10.16)	203,350	(16.41)	492,370	(25.07)	1,253,650	(31.06)	2,174,500	(36.74)	3,674,500
(8.52)	170,552	(14.13)	424,060	(22.72)	1,136,098	(29.05)	2,034,090	(35.07)	3,507,000
(8.08)	161,688	(13.45)	403,710	(22.03)	1,101,640	(28.48)	1,993,900	(34.56)	3,456,500
	32,798		68,310		117,552		140,410		167,500
	41,662		88,660		152,010		180,600		218,000
	16.1		13.9		9.4		6.5		4.6
	20.5		18.0		12.1		8.3		5.9
(9.16)	183,350	(15.59)	467,960	(24.35)	1,217,650	(30.49)	2,134,500	(36.34)	3,634,500
(7.44)	148,987	(13.18)	395,560	(21.92)	1,096,415	(28.42)	1,989,440	(34.59)	3,459,500
(7.02)	140,472	(12.50)	375,082	(21.23)	1,061,960	(27.82)	1,947,900	(34.06)	3,406,500
	34,363		72,400		121,235		145,060		175,000
	42,878		92,878		155,690		186,600		228,000
	18.7		15.5		10.0		6.8		4.8
	23.4		19.8		12.8		8.7		6.3

昭和45年度の税制改正に関する答申

ま え が き

1　税制調査会は，昭和43年９月新しい委員の任命を行なつて再発足し，内閣総理大臣から「社会経済の進展に即応して税制上とるべき方策』について諮問を受け審議を続けてきた。その後，43年12月には，その審議の一環として「昭和44年度の税制改正に関する答申」を行なつた。

2　昭和44年度に入つてから，税制調査会は，新たに三つの部会（第一部会，第二部会及び第三部会）を設けて，引き続き基本的な税制各般の問題について検討を続けてきたが，44年12月には，臨時小委員会を設けて昭和45年度の税制改正の問題について検討を行なつた。

3　昭和45年度の税制改正の問題については，上記臨時小委員会の５回にわたる審議と第12回総会の検討を経て，本年１月22日の第13回総会において「昭和45年度の税制改正に関する答申」としてとりまとめ，これを即日，内閣総理大臣に提出した。

本書は，この答申を印刷に付したものである。

昭和45年度の税制改正に関する答申

昭和45年１月22日

内閣総理大臣　佐　藤　榮　作　殿

税制調査会会長　東　畑　精　一

昭和45年度の税制改正に当たり，実施すべき事項について，別紙のとおり，当調査会の意見をとりまとめました。

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。

税制調査会委員名簿

本答申の審議に参加した委員は次のとおりである。

委員	稲川宮雄	井深大
	○江上フジ	大木正吾
	○小倉武一	小澤治郎
	○木下和夫	○黒川洸
	○河野一之	兒玉忠康
	○小林與三次	重枝琢巳
	瀬川美能留	○高橋長太郎
	○館龍一郎	○東畑精一
	○友末洋治	西澤権一郎
	長谷川周重	○原純夫
	○福良俊之	藤野忠次郎
	堀越禎三	○前田幸蔵
	松尾金蔵	○松岡義彦
	森茂喜	森昌也
	○山本進	横田郁

なお，高橋進太郎及び長谷川重三郎は途中辞任し，西澤権一郎及び横田　郁がこれに代わり委員に委嘱された。

（○印を付した委員は，臨時小委員会に所属した委員である。）

目　　次

第一　国　　税……39
一　所得税の減税……39
二　法人税負担の調整合理化……41
三　利子・配当課税の合理化……42
四　租税特別措置の整備合理化……45
五　そ　の　他……47
第二　地　方　税……48
一　住　民　税……48
二　固定資産税及び都市計画税……48
三　事　業　税……49
四　電気ガス税……49
五　都市税源の充実……49
六　そ　の　他……49
第三　税制改正による増減収額試算……50
参考資料
1　改正案による所得税の課税最低限……55
2　改正案による所得税負担軽減状況……56

当調査会は，昭和43年９月内閣総理大臣より「社会経済の進展に即応して税制上とるべき方策」について諮問を受け審議を続けてきた。この諮問に応えて，今後の税制の新しい目標を見いだすには，なおある程度の時日を要するものと考えられるが，近来の社会・経済情勢の動向と税制のあり方についてのこれまでの議論を踏まえ，当面，昭和45年度の税制改正においては，次の３点を重点的にとりあげて，緊急にその実現を図るべきものと考える。

すなわち，第一には，近来の高い経済の成長に伴い累進構造による所得税の負担が急速に増加する傾向がある点等を重視して，所得税及び住民税の大幅な減税を実施することである。第二には，民間設備投資の急速な拡大に比して，社会資本の充実が相対的に遅れているという事情を踏まえ，近来の持続的好況に示される法人所得の着実な増加に対応して，法人税負担の若干の増加を求めることである。第三には，税制は常に国民に信頼されるものでなくてはならないとの見地から，多年にわたり存続されてきた利子・配当課税の優遇措置について，制度の改正が国民の貯蓄態度に与える心理的影響に配意しつつ，その整理合理化のため一歩を踏み出すことである。

当調査会は，このような考え方に基づき，昭和45年度の税制改正に当たつて，当面の経済・社会情勢に即応するよう，次のとおり，国税については，所得税の減税，法人税負担の調整合理化，利子・配当課税の特例をはじめとする租税特別措置の整備合理化等を行ない，地方税については，住民税の軽減等地方税負担の軽減合理化の措置を講ずべきであると考える。

第一　国　　税

一　所得税の減税

わが国の所得税は，現行所得税制に内在する累進構造と高い経済成長とによつて，その負担が一般に予想される以上に急速に累増する傾向を有している。したがつて，常時，所得や物価の水準の上昇に見合つて，控除及び税率の見直しを行ない，所得税の負担の軽減に努める必要がある。

特に，近年における減税が諸控除の引上げを中心として行なわれてきたため，現行の所得税制は，最近までの所得水準の急激な上昇や所得階層分布の大幅な変化に即応していない点があり，昭和44年度においては，このような事情を考慮して，給与所得控除の適用範囲及び税率の改正が行なわれ，当調査会の昭和43年７月の「長期税制のあり方についての答申」が望ましい姿として具体的に内容を示している所得税の改正の一部が実現された。

昭和45年度においては，上記答申を離れて一層大幅な所得税の減税を行なうべきであるとの意見も一部に強いが，現時点における所得水準，財政事情等を総合的に判断して，この際，上記答申が具体的内容を示している所得税の改正のすべてを完全に実現することが適当である。

このような考え方に基づき，昭和45年度においては，次のとおり，課税最低限の引上げとあわせて，給与所得控除及び税率について所要の改善措置を講ずることとする。

(1)　所得控除の引上げ

中小所得者の所得税負担の緩和を図るため，夫婦子３人の給与所得者の課税最低限を10万円程度引き上げることを目途として，所得控除を次のとおり引き上げる。

項　　目	現　　行	改　正　案
基　礎　控　除	17万円	18万円
配 偶 者 控 除	17万円	18万円
扶　養　控　除	10万円	12万円

(2) 給与所得控除の拡充

中堅給与所得者層における所得税負担の累増を緩和するため，給与所得控除を次のように改める。

定額控除後の金額	現　　行	改　正　案
80万円まで	20 %	20%
100万円まで	15 %	
200万円まで	5 %	10%
300万円まで	2.5%	5 %

(3) 税 率 の 緩 和

課税最低限の引上げ及び給与所得控除の拡充と関連し，主として中堅以下の所得者層の負担軽減を図るため，税率を次のように改める。

現　　行		改　正　案	
30万円以下の金額	10%	30万円以下の金額	10%
60 〃	14〃	60 〃	12〃
100 〃	18〃	90 〃	14〃
150 〃	22〃	120 〃	16〃
200 〃	26〃	150 〃	18〃
250 〃	30〃	200 〃	21〃
300 〃	34〃	250 〃	24〃
400 〃	38〃	300 〃	27〃
500 〃	42〃	350 〃	30〃
700 〃	46〃	400 〃	34〃
1,000 〃	50〃	500 〃	38〃
2,000 〃	55〃	600 〃	42〃
3,000 〃	60〃	800 〃	46〃
4,500 〃	65〃	1,000 〃	50〃
6,500 〃	70〃	2,000 〃	55〃
6,500万円超の金額	75〃	4,000 〃	60〃
		6,000 〃	65〃
		8,000 〃	70〃
		8,000万円超の金額	75〃

(4) その他の人的控除の引上げ

① 障害者控除，老年者控除，寡婦控除及び勤労学生控除をそれぞれ10万円（現行９万円）に引き上げるとともに，特別障害者控除を14万円（現行13万円）に引き上げる。

② 配偶者のいない世帯の１人目の扶養親族に係る扶養控除を13万円（現行11万円）に引き上げる。

(5) そ の 他

① 医療費控除について，実情に即するようその改善拡充を図る。

② 資産所得について合算課税を行なう場合の最低限度額を500万円（現行300万円）に引き上げる。

③ 退職金の支給額が前職を通ずる勤続年数を基礎として算定されている場合の退職所得控除額の算定方法につき，所要の合理化を行なう。

④ 法人税負担の調整合理化の内容に準じ，退職給与引当金の合理化，完成工事補償引当金（仮称）の創設及び耐用年数の短縮等の改正を行なう。

（注） 上記(1)から(4)までの改正は，昭和45年４月１日から実施するものとする。

二 法人税負担の調整合理化

1 法人税負担の引上げ

企業課税の中心をなす法人税において，法人の支払配当に対する課税の方式をいかにすべきかという問題については，その方式を基本的に変更する場合には，個々の企業の税負担に相当大きな変動が生ずることとなるので，そのような課税方式の変更が及ぼす効果等につきなお慎重な審議を重ねたうえで結論を出すべき問題であり，引き続き検討を加えることとするが，昭和45年度においては，この問題を離れて，次のような観点から法人税負担の引上げを行なうべきである。

すなわち，わが国の法人税負担は，昭和27年に引き上げられて後は一貫して引下げの方向で推移してきたが，特に昭和39年度以降はかなり急速なテンポで法人税率の引下げが行なわれてきている。なかんずく，昭和41年度における引下げは，不況対策の一環として行なわれたものであり，その後わが国経済は順調かつ急速な回復を遂げ，今日まで企業活動は他に類例をみないほどの好況を持続している。このような点からすれば，この際，法人税負担の若干の増加を求めることが，今後の弾力的な財政運営のためにも適当であると考えられる。

特に，昭和45年度においては，著しい所得水準の上昇に対処して個人の所得税負担の累増傾向を緩和するため所得税について減税を行なうことが必要であり，一方，公債発行額を縮減して財政体質を改善するという要請も強い。このような状況下でなお必要とされる財政需要を充足するため財源の充実を図るとすれば，個別消費税体系のもとにおける既存の間接諸税の増徴に当面限度があると認められる現在，法人企業に若干の税負担の増加を求める以外に途はないものと認められる。

したがつて，昭和45年度の税制改正においては，２年間の臨時措置として，普通法人の所得

のうち留保分についての法人税の負担を現行の５％増に引き上げることとする。ただし，中小法人の所得のうち年所得300万円以下の部分の税負担については，特に現状のまますえ置くこととする。

2　同族会社課税の軽減合理化

(1)　留保所得課税の軽減

中小法人の内部留保の充実に資するため，同族会社の留保所得課税についての控除額を，所得金額の35％（現行30％）又は200万円（現行150万円）のいずれか大きい金額に引き上げる。

(2)　中小企業の経営の実態に即して同族会社の定義を改正し，同族会社とされるものの範囲を縮減する。

(3)　同族会社の使用人兼務役員の賞与について，損金算入を認める範囲を拡大する。

3　引当金制度の拡充合理化

(1)　退職給与引当金の合理化

退職金支給の実情にかんがみ，退職給与引当金を引き当てる場合の給与総額基準による引当限度額を，給与総額の６％（現行４％）相当額に引き上げる。

(2)　完成工事補償引当金の創設

会計慣行の慣熟の程度にかんがみ，建設工事の完成後の補償等のため，客観的経験値に基づいて翌期以降に支出されることが確実に予定される費用に相当する金額を，完成工事補償引当金（仮称）として引き当てる制度を創設する。

4　耐用年数の短縮

企業の設備の近代化を図り，内部留保の充実に資するため，一部の減価償却資産の耐用年数を短縮する。

5　そ　の　他

税制の簡素化を図り，納税者の便宜に資するため，次の措置を講ずる。

(1)　法人の資産に計上しないことができる減価償却資産（繰延資産を含む。）の基準を５万円（現行３万円）に引き上げる。

(2)　法人税の中間申告書の提出不要限度を５万円（現行３万円）に引き上げる。

三　利子・配当課税の合理化

1　利子・配当所得の税制上の優遇措置は，貯蓄奨励の観点から多年にわたり継続されてきた特別措置である。それだけに，制度の改廃が預金者心理や貯蓄の動向に対して与えるかもしれない不測の影響について慎重な考慮を要する問題であり，当面は，現行の特例をそのまま維持すべきであるとする意見もある。

しかしながら，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，すべての所得を総合してそこに担税力の基準を見いだし，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，利子所得の分離課税の措置は，累進税の機能を減殺し，所得税負担の公平を

そこなうという見地から批判の多い制度であるといわざるをえない。

一方，貯蓄の増加が個人可処分所得の増加と密接に関連していることには，ほぼ異論がないと認められる。その意味で，中堅所得層の税率の大幅緩和を含む昭和45年度の所得税の減税は，個人可処分所得の増加を通じて貯蓄の増加に相当寄与し得るものと期待してよいと考えられる。したがつて，この際，期限の到来する特別措置をそのまま延長することなく，利子所得に対する課税の特例については，総合課税の本則に復帰することを基本的方向としつつ，制度の改正が国民の貯蓄態度に与える心理的影響をも配慮して，漸進的にその改善合理化を図ることとし，配当所得に対する課税の特例についても，それに見合つた所要の改善合理化を図ることが適当であると考える。

以上の考え方に基づき，昭和45年度においては，次のとおり漸進的な改善合理化を行なうこととする。

(1) 利子課税の特例

利子課税に関する特別措置について，次のとおり改正を行なう。

① 利子に対する源泉徴収税率の軽減の特例（15％：本則20％）の適用期限を５年間延長する。

② 定期預金，貸付信託，金銭信託及び公社債等の資産性の強い貯蓄（勤務先預金を含む。）に係る利子については，原則として総合課税の対象とするが，新たに源泉選択制度を創設し，昭和46年１月１日以後５年間に支払いを受けるべき利子について25％（昭和46年及び昭和47年の２年分については，経過的に20％）の税率による源泉分離課税を選択できることとする。

③ 普通預金その他の要求払預金に係る利子については，現行の分離課税制度に代え，新たに申告不要制度を創設し，昭和46年１月１日以後５年間に支払いを受けるべき利子について適用する。

④ 利子の支払調書は，上記②及び③の改正と関連して，次に掲げる利子については，その提出を要しないこととする。

(イ) 少額非課税貯蓄の対象である預貯金等の利子

(ロ) 源泉選択の対象となつた利子

(ハ) 普通預金その他の要求払預金の利子

なお，少額非課税貯蓄の手続の簡素化及び上記の制度の改正に伴う実施の細目については，制度改正までに十分慎重に検討すべきである。また，現に非課税とされている郵便貯金については，その運用の実態に常に注意を払い，利子所得者相互間に実質的な不均衡が生じないよう配意すべきである。

(2) 配当課税の特例

配当課税に関する特別措置については，利子課税に関する特別措置についての上記の改正に対応して，次のとおり改正する。

① 配当に対する源泉徴収税率の軽減の特例（15％：本則20％）の適用期限を５年間延長する。

② 配当に対する源泉選択制度については，その適用税率を25％（現行20％）に引き上げてなお適用期限を５年間延長するが，昭和47年12月31日までに支払いを受けるべき配当については，経過的にその適用税率を現行どおり20％とする。

③ 少額配当の申告不要制度の適用期限を５年間延長する。

2 配当控除制度は，従来，法人を株主の集合体と観念し，法人税を個人株主の所得税の前払いとみる考え方を前提として，法人と個人株主を通ずる二重課税を調整するための措置として説明されてきている。したがつて，これまで，この制度は法人税制の考え方に関連する問題として取り扱われてきており，配当控除制度の変更は，当然に法人税の課税方式の変更を伴うものであると考えられてきた。もつとも，この制度の従来の変遷をみると，配当控除率の改正と法人税の改正とが常に直接に関連づけられてきたとも言い切れない。

ところで，近年，この制度の適否や効果について，制度的な観点と負担公平の角度の双方から疑問が提出されている。

まず，法人税は個人株主の所得税の前払いであるという前提について，法人税を株主が負担しているという意識が一般には必ずしも強いとはいえず，法人税は法人独自の負担であり，配当控除は株主個人の恩典であるとする見方の方がむしろ一般的ではないかと思われる。

また，法人税率や配当率の推移等からみて，法人の所得のうちの支払配当分に対する法人税が実際に株主に転嫁され二重課税が生じていることを実証することには困難があるとして，この制度をささえる前提についても疑問が表明されているほか，かりに法人税の一部が株主の負担となつているとしても，同様に他の部分が被用者や消費者等に転嫁しているとすれば，株主だけに調整措置を講じていることは適当でないとする意見もある。

さらに，負担公平の観点からは，現在の配当控除制度のもとにおいては，配当のみの所得者は，他の所得者に比して所得税の非課税の限度が相対的にかなり高いものとなるという結果をとらえて，この制度は配当所得者を不当に優遇するものであるとの批判が絶えないことも事実である。

一方，わが国の所得税については，昭和44年度に引き続き昭和45年度においても相当大幅な税率の緩和を行なう必要がある。この両年度にわたる税率の軽減の結果，配当だけの所得者の所得税の非課税の限度が飛躍的に上昇し，他の所得者に比べて所得税が軽減される度合いが大幅に拡大するという思わざる附随的な効果が生ずることになるので，昭和45年度の税制改正に際して，配当控除制度についてなんらの措置も講じないでおくことは好ましくないと判断せざるを得ない。

しかしながら，この時点においてただちに配当控除制度を基本的に廃止する方向に踏み切ることとするには，個人類似法人の取扱いや法人間配当の処理についても最終的な判断を下す必要がある等なお検討を要する問題が残されている。

以上の諸点を総合的に判断して，この際，昭和45年度の税制改正においては，配当控除率を課税総所得金額1,000万円以下の部分については10%(現行15%)，同1,000万円を超える部分については5%（現行7.5%）に引き下げることとする。ただし，制度の変更に伴う税負担の変動を緩和するため，利子・配当課税の特例の改正についての前記1の経過措置の例にならい，昭和46年分及び昭和47年分の所得税についての配当控除率は，課税総所得金額1,000万円以下の部分については12.5%，同1,000万円を超える部分については6.25%とする。

四　租税特別措置の整備合理化

租税特別措置については，その政策目的の合理性，政策手段としての有効性及び負担公平を阻害する程度等を厳密に比較検討し，制度の既得権化や慢性化を排除し，常にその流動的改廃に努めることを基本とすべきである。このような見地からすると，現在期限を付されていない特別措置は，ともすればその適否を再検討することなく漫然と存置されるおそれがあるので，これについて新たに期限を付することを検討することが望ましい。

また，新たに税制上の誘導措置を講ずる場合においても，名目的な政策目標のもとにいたずらに措置の数をふやすことなく，真に緊急に必要とされるものについて重点的に措置することとし，かつ，新規の措置の創設及び既存の措置の拡充を行なう場合には，既存の措置の整理合理化に伴う増収額の範囲内の規模にとどめることが必要である。

さらに，租税特別措置の方式としては，税額控除及び所得控除は最終的な負担の軽減となつて負担の公平を阻害する程度が著しく，補助金と同様の性格を持ちながらも補助金におけるような個別的な審査が行なわれないという問題もあるので，できるだけその縮減合理化を図ることとし，課税の繰延べ効果を有する特別償却や準備金等の活用を図ることが適当である。

以上の基本的な考え方に基づき，昭和45年度においては，当面の経済・社会情勢に即応し，企業体質の強化，中小企業対策，公害防止・過密過疎対策，住宅対策，基礎資源の開発，情報化の促進等を中心として所要の措置を講ずることとする。一方，既存の特別措置のうち，すでにその政策目的を果たしたと認められ，又は政策手段として期待された効果を必ずしもあげていないと認められるものは，適用期限の到来とともに廃止する。

(1)　企業体質の強化

当面の経済情勢にかんがみ，企業体質の強化に資するため，次の措置を講ずる。

①　重要産業用合理化機械等の初年度4分の1特別償却について，対象となる設備の範囲を拡充する。

②　法人が2年内に産業体制の整備に資する合併を行なつた場合に，合併後一定期間（たとえば3年），合併による資本増加の割合に応じて割増償却を認める制度を創設する。

③　合併の場合の登記について登録免許税を軽減する制度の適用期限を2年間延長する。

(2)　中小企業対策

中小企業対策として，前記二の1及び2の措置のほか，中小企業の設備の近代化，内部留保の充実及び構造改善に資するため，次の措置を講ずる。

① 中小企業用合理化機械等の初年度３分の１特別償却について，対象となる設備の範囲を拡充する。

② 「下請企業振興法」(仮称)の制定に伴い，現行の中小企業構造改善準備金制度に準ずる下請企業振興準備金制度を創設する。

③ 中小企業者の貸倒引当金の繰入限度額の特例制度の適用期限を２年間延長する。

④ その他中小企業対策として設けられている次の諸制度の適用期限等をそれぞれ２年間延長する。

(イ) 中小企業構造改善準備金制度の適用期限

(ロ) 中小企業者の機械等の５年間３分の１割増償却制度についての中小企業近代化促進法による指定業種の指定期間

(ハ) 中小企業団体の組織に関する法律に基づき承認を受けた協業組合の現物出資の課税の特例制度の適用期限

(ニ) 中小企業者である協同組合等の組合員が集団化のため組合から取得する土地の登記についての登録免許税を軽減する制度の適用期限

(3) 公害防止及び過密過疎対策

公害防止及び過密過疎対策に資するため，次の措置を講ずる。

① 間接重油脱硫装置及び粉じん防止施設について，初年度３分の１の特別償却を認める。

② 特定ガス導管工事償却準備金制度を創設する。

③ 産炭地域の工業用機械等の初年度３分の１特別償却の対象となる設備の範囲を拡充する。

(4) 住 宅 対 策

当面の住宅対策の緊要性にかんがみ，次の措置を講ずる。

① 住宅貯蓄控除制度の適用期限を２年間延長する。

② 給与所得者等が住宅等の譲渡を受け又は住宅資金の貸付け等を受けた場合の課税の特例制度の適用期限を２年間延長する。

③ 特定住宅地造成事業に係る譲渡所得の特別控除制度の適用期限を２年間延長する。

④ 耐火建築物の５年間10割増償却制度については，その内容を合理化したうえ，その適用期限を２年間延長する。

⑤ プレハブ製品製造設備について初年度４分の１の特別償却を認める。

(5) 基礎資源の開発

基礎資源の開発に資するため，次の措置を講ずる。

① 現行の海外投資損失準備金制度に準ずる石油開発投資損失準備金制度を創設する。

② 探鉱準備金制度及び新鉱床探鉱費の特別控除制度については，とりあえず，その適用期限を１年間延長し，その間，制度の合理化について検討する。

(6) 情報化の促進

電子計算機の利用を促進し，経営管理の効率化等を図るため，次の措置を講ずる。

① 一定の電子計算機について初年度5分の1の特別償却制度を創設する。

② 現行の電子計算機買戻損失準備金制度について，その繰入限度を電子計算機の販売金額の100分の15（現行100分の10）に引き上げる。

(7) 技術開発の促進

技術開発の促進に資するため，試験研究費の額が増加した場合の法人税額の特別控除制度の適用期限を2年間延長する。

(8) 流通近代化対策

流通機構の近代化に資するため，次の措置を講ずる。

① 卸・小売業者のラツク用搬出入装置及び商品仕訳コンベアー装置について，初年度4分の1の特別償却を認める。

② 営業用倉庫の5年間10割増償却制度について，内容を合理化のうえ，その適用期限を2年間延長する。

(9) そ　の　他

① 民間外貨債の利子の非課税制度及び利付外貨債の発行差金の非課税制度の適用期限を2年間延長する。

② 株式売買損失準備金制度の適用期限を2年間延長する。

(10) 既存の特別措置の廃止

次に掲げる特別措置は，適用期限の到来とともに廃止する。

① 資本構成を改善した場合の法人税額の特別控除制度

② 特定の設備を廃棄した場合の法人税額又は所得税額の特別控除制度（すでに特定産業として指定されている業種に属する企業については，所要の経過措置を講ずる。）

③ 合併をした場合の法人税額の特別控除制度（すでに特定産業として指定されている業種に属する企業については，所要の経過措置を講ずる。）

④ 日本万国博覧会出展準備金制度

⑤ 特定繊布業構造改善準備金制度（今後，一定期間内に承認を受けた特定繊布業構造改善事業計画に基づく積立てについては，所要の経過措置を講ずる。）

⑥ 海運業の再建整備に関する臨時措置法に基づく海運業の再建整備の場合の償却不足額の繰越期間及び登録免許税の特例制度

⑦ 事業協同組合等の共同教育施設の割増償却制度

⑧ 事業協同組合等から組織変更した協業組合の課税の特例制度

⑨ 中小漁業振興特別措置法に基づく指定業種に係る課税の特例制度

五　そ　の　他

(1) 現行の物品税の暫定的減免措置の適用を受けているトランジスターテレビ等8品目については，その生産及び消費等の実情に照らし，すみやかに本則税率を適用するよう所要の調整措置を講ずる。

(2) 相続税の納付のために相続財産を処分した場合の譲渡所得税について，所要の負担調整措置を講ずる。

(3) その他所要の税制の整備を図る。

第二 地　方　税

一 住　民　税

最近における国民生活水準の推移，住民税負担の状況等からみて，住民税については，引き続き負担の軽減を行なう必要があると認められるが，昭和45年度においては，次のとおり課税最低限の引上げ等の措置を講ずることとする。

(1) 基礎控除等の引上げ

住民税の負担の軽減を図るため，課税最低限の引上げを行なうものとし，昭和44年度所得税改正に伴う給与所得控除の引上げによる負担の軽減のほか，所得控除を次のとおり引き上げる。

項　目	現　行	改正案
基礎控除	12万円	13万円
配偶者控除	10万円	11万円
扶養控除	6万円	8万円

(2) 医療費控除の控除限度額の引上げ

医療費控除の控除限度額を30万円(現行15万円)に引き上げる。

(3) 障害者，寡婦控除等の引上げ

障害者控除，老年者控除，寡婦控除及び勤労学生控除をそれぞれ8万円（現行7万円）に引き上げるとともに，特別障害者控除を10万円（現行9万円）に引き上げる。また，配偶者がいない世帯の1人目の扶養控除を9万円（現行8万円）に引き上げる。

(4) 障害者，寡婦等の非課税限度の引上げ

障害者，寡婦等の非課税限度を32万円（現行30万円）に引き上げる。

二 固定資産税及び都市計画税

1 土地に係る固定資産税については，来年度の評価替えの結果をそのまま税負担に反映させることは適当でないので，前年度の税負担を基礎として，税負担の激変を緩和しつつその均衡化を図る調整措置を講ずる。なお，固定資産税の税率については，土地価格の動向，負担調整に伴う税負担の状況等を考慮して，引き続き検討することとする。

2 上記の激変緩和措置は，土地に対する各年度分の固定資産税額について，昭和45年度分の評価額の昭和38年度分の評価額に対する上昇率に応じて4段階（3倍未満，3倍以上8倍未満，8倍以上25倍未満，25倍以上）に区分し，その区分に応じて，毎年度，それぞれ前年度の税負担の1割増，2割増，3割増，4割増を限度とすることとする。

3 土地に係る都市計画税については，税負担の激変を緩和するよう調整措置を講ずることとし，昭和45年度分及び昭和46年度分の都市計画税額は，昭和45年度分の評価額の昭和44年度分

の評価額に対する上昇率に応じて3段階(2倍未満，2倍以上4倍未満，4倍以上)に区分し，その区分に応じて，それぞれ前年度の税負担の3割増，6割増，9割増を限度とすることとする。

4　市街化区域内で市街地としての環境が整備された地域にある農地については，近傍宅地と評価の均衡を図ることが適当であるので，市街化区域の設定の状況等をも考慮しつつ，その具体化の方法を検討することとする。

なお，一般農地に係る固定資産税及び都市計画税については，その負担の特例を廃止すべきであるという意見もあるが，当分の間，昭和38年度の税負担をすえ置くこととすることもやむをえないと考える。

三　事　業　税

個人事業者の負担の軽減を図るため，事業主控除を32万円（現行27万円）に引き上げる。

四　電気ガス税

電気ガス税の負担の軽減を図るため，電気に係る免税点を600円（現行500円）に，ガスに係る免税点を1,200円（現行1,000円）に引き上げる。

五　都市税源の充実

都市税源の充実については，「長期税制のあり方についての答申」において市町村特に都市の地方税の充実に留意する必要があるとされているが，その趣旨を実現するため市町村民税法人税割の増強を含めてその具体策を検討すべきである。

六　そ　の　他

上記のほか，地方税制について，所要の整備合理化を図る。

第三　税制改正による増減収額試算

（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	平年度	初年度	平年度	初年度
（国税）						
1　所得税減税						
(1) 基礎控除，配偶者控除，扶養控除，給与所得控除，障害者控除等の引上げ	1,695	1,431	—	—	1,695	1,431
(2) 税率の緩和	1,310	990	—	—	1,310	990
小計	3,005	2,421	—	—	3,005	2,421
(3) その他	10	9	—	—	10	9
計	3,015	2,430	—	—	3,015	2,430
2　法人税負担の調整合理化						
(1) 法人税負担の引上げ	＋968	＋629	—	—	＋968	＋629
(2) 同族会社の留保所得課税の軽減	108	9	16	1	124	10
(3) 同族会社の役員賞与の損金算入範囲の拡大	33	3	16	2	49	5
(4) 引当金制度の拡充合理化	60	7	30	3	90	10
計	＋767	＋610	62	6	＋705	＋604
3　利子・配当課税の合理化						
(1) 利子等	＋114	＋30	—	—	＋114	＋30
(2) 配当	＋48	0	—	—	＋48	0
計	＋162	＋30	—	—	＋162	＋30
4　租税特別措置の整備合理化等						
(1) 企業体質の強化	67	17	33	9	100	26
(2) 中小企業対策の拡充	8	3	4	1	12	4
(3) 公害防止，過密過疎，住宅対策の拡充	8	4	3	2	11	6
(4) 基礎資源の開発促進	11	6	6	3	17	9
(5) 情報化の促進等	28	13	14	6	42	19
小計	122	43	60	21	182	64
(6) 既存の特別措置の廃止	＋107	＋43	＋6	＋3	＋113	＋46
計	15	0	54	18	69	18
5　物品税の暫定措置の整理	＋80	＋53	—	—	＋80	＋53
国税の改正による増減収額合計	2,021	1,737	116	24	2,137	1,761

改正事項	国税		地方税		国税・地方税計	
	平年度	初年度	平年度	初年度	平年度	初年度
（地方税）						
1 個人住民税減税						
(1) 課税最低限の引上げ	—	—	679	644	679	644
(2) 障害者，寡婦控除の引上げ等	—	—	10	10	10	10
小計	—	—	689	654	689	654
2 個人事業税減税 事業主控除の引上げ	—	—	48	45	48	45
3 電気ガス税の免税点の引上げ	—	—	13	10	13	10
地方税の改正による増減収額合計	—	—	750	709	750	709
総計	2,021	1,737	866	733	2,887	2,470

〔参 考〕

固定資産税，都市計画税の評価替え及び負担調整によるもの

	（平年度）	（初年度）
(1) 固定資産税	＋ 67	＋ 62
(2) 都市計画税	253	235

(注) 上記の計数は，精査の結果，今後異動を生ずることがある。

参　考　資　料

1　改正案による所得税の課税最低限

区分＼扶養親族の数		0人	1人	2人	3人	4人
区分＼扶養親族の構成			配偶者	配偶者 扶養親族1人	配偶者 扶養親族2人	配偶者 扶養親族3人
現行		円 328,774	円 550,386	円 681,431	円 807,186	円 935,093
改正案	昭和45年分	338,637	570,043	716,052	865,772	1,001,650
	平年分	341,925	576,595	729,071	885,301	1,028,674

（備　考）1　この表は，給与所得者について作成したものである。

2　昭和45年分は，諸控除の引上げ額を平年分の4分の3として計算した。

3　従来と同様に給与の収入金額に応じて一定の社会保険料が控除されているものとして計算した。

2　改正案による所得税負担軽減状況

家族の構成		区分		給与の収入金額 50万円	100万円	150万円
独身者		現行		(2.61) 13,060円	(6.12) 61,234円	(9.43) 141,579円
		改正案	昭和45年分	(2.46) 12,310	(5.64) 56,450	(8.10) 121,583
			平年分	(2.41) 12,060	(5.49) 54,972	(7.69) 115.448
		軽減額	昭和45年分	750	4,784	19,996
			平年分	1,000	6,262	26,131
		軽減割合(%)	昭和45年分	5.7	7.8	14.1
			平年分	7.7	10.2	18.5
夫婦者	配偶者	現行		—	(3.74) 37,434	(7.39) 110,979
		改正案	昭和45年分	—	(3.42) 34,262	(6.27) 94,132
			平年分	—	(3.33) 33,372	(5.95) 89,317
		軽減額	昭和45年分	—	3,172	16,847
			平年分	—	4,062	21,662
		軽減割合(%)	昭和45年分	—	8.5	15.2
			平年分	—	10.9	19.5
夫婦子一人	配偶者 扶養親族1人	現行		—	(2.53) 25,310	(6.19) 92,979
		改正案	昭和45年分	—	(2.19) 21,910	(5.12) 76,882
			平年分	—	(2.08) 20,810	(4.83) 72,517
		軽減額	昭和45年分	—	3,400	16,097
			平年分	—	4,500	20,462
		軽減割合(%)	昭和45年分	—	13.4	17.3
			平年分	—	17.8	22.0
夫婦子二人	配偶者 扶養親族2人	現行		—	(1.53) 15,310	(4.99) 74,979
		改正案	昭和45年分	—	(1.04) 10,410	(4.06) 60,943
			平年分	—	(0.88) 8,810	(3.81) 57,186
		軽減額	昭和45年分	—	4,900	14,036
			平年分	—	6,500	17,793
		軽減割合(%)	昭和45年分	—	32.0	18.7
			平年分	—	42.5	23.7

200 万 円		300 万 円		500 万 円		700 万 円		1,000 万 円	
	円		円		円		円		円
(12.15)	243,088	(17.15)	514,710	(25.14)	1,257,040	(30.91)	2,164,100	(36.41)	3,641,500
(10.08)	201,791	(14.18)	425,508	(21.42)	1,071,185	(27.50)	1,925,670	(33.70)	3,370,250
(9.46)	189,372	(13.24)	397,368	(20.20)	1,010,460	(26.37)	1,846,400	(32.80)	3,280,000
	41,297		89,202		185,855		238,430		271,250
	53,716		117,342		246,580		317,700		361,500
	17.0		17.3		14.8		11.0		7.4
	22.1		22.8		19.6		14.7		9.9
(10.28)	205,688	(15.45)	463,710	(23.71)	1,185,640	(29.79)	2,085,900	(35.56)	3,556,500
(8.40)	168,066	(12.67)	380,246	(20.03)	1,001,960	(26.34)	1,844,020	(32.81)	3,281,500
(7.84)	156,972	(11.80)	354,168	(18.84)	942,060	(25.19)	1,763,600	(31.90)	3,190,000
	37,622		83,464		183,680		241,880		275,000
	48,716		109,542		243,580		322,300		366,500
	18.3		18.0		15.5		11.6		7.7
	23.7		23.6		20.5		15.5		10.3
(9.18)	183,688	(14.45)	433,710	(22.87)	1,143,640	(29.14)	2,039,900	(35.06)	3,506,500
(7.38)	147,620	(11.69)	350,921	(19.14)	957,110	(25.58)	1,791,120	(32.24)	3,224,000
(6.88)	137,664	(10.84)	325,368	(17.92)	896,460	(24.40)	1,708,400	(31.30)	3,130,000
	36,068		82,789		186,530		248,780		282,500
	46,024		108,342		247,180		331,500		376,500
	19.6		19.1		16.3		12.2		8.1
	25.1		25.0		21.6		16.3		10.7
(8.08)	161,688	(13.45)	403,710	(22.03)	1,101,640	(28.48)	1,993,900	(34.56)	3,456,500
(6.37)	127,581	(10.76)	322,942	(18.29)	914,900	(24.85)	1,739,510	(31.66)	3,166,500
(5.92)	118,464	(9.96)	298,872	(17.09)	854,980	(23.66)	1,656,400	(30.70)	3,070,000
	34,107		80,768		186,740		254,390		290,000
	43,224		104,838		246,660		337,500		386,500
	21.1		20.0		17.0		12.8		8.4
	26.7		26.0		22.4		16.9		11.2

家族の構成		区分		給与の収入金額 50万円	100万円	150万円
夫婦子三人	配偶者 扶養親族3人	現行		円 —	円 (0.53) 5,310	円 (4.02) 60,317
		改正案	昭和45年分	—	—	(3.10) 46,568
			平年分	—	—	(2.85) 42,786
		軽減額	昭和45年分	—	5,310	13,749
			平年分	—	5,310	17,531
		軽減割合(%)	昭和45年分	—	100.0	22.8
			平年分	—	100.0	29.1

(備考) 1 この表は，給与所得者について作成したものである。

2 昭和45年分は，諸控除の引上げ及び税率の緩和の幅を平年分の4分の3として計算した。

3 従来と同様に給与の収入金額に応じて一定の社会保険料が控除されているものとして計算した。

4 ( )内は，収入金額100円当たりの税額である。

200 万 円	300 万 円	500 万 円	700 万 円	1,000 万 円
(7.02) 円 140,472	(12.50) 円 375,082	(21.23) 円 1,061,960	(27.82) 円 1,947,900	(34.06) 円 3,406,500
(5.44) 108,960	(9.91) 297,412	(17.49) 874,650	(24.14) 1,690,060	(31.09) 3,109,000
(5.01) 100,356	(9.12) 273,672	(16.28) 814,180	(22.94) 1,606,000	(30.10) 3,010,000
31,512	77,670	187,310	257,840	297,500
40,116	101,410	247,780	341,900	396,500
22.4	20.7	17.6	13.2	8.7
28.6	27.0	23.3	17.6	11.6

昭和46年度の税制改正に関する答申

ま　え　が　き

1　税制調査会は，昭和43年9月20日，内閣総理大臣から「社会経済の進展に即応して税制上とるべき方策」について諮問を受け審議を続けてきた。その後昨年までに，昭和43年12月及び昭和45年1月の2回にわたり，その審議の一環としてそれぞれ次のような答申を行なつた。

昭和43年12月「昭和44年度の税制改正に関する答申」

昭和45年1月「昭和45年度の税制改正に関する答申」

2　昭和45年度に入つてから，税制調査会は，新たに三つの部会（第一部会，第二部会及び第三部会）及び基本問題小委員会を設けて引き続き基本的な税制各般の問題について検討を続け，昭和45年11月には，「基本問題小委員会の審議の中間報告」をとりまとめたが，一方，昭和45年11月には，臨時小委員会を設けて，昭和46年度の税制改正の問題についての検討を行なつた。

3　昭和46年度の税制改正の問題については，上記臨時小委員会の4回にわたる審議と第19回総会の検討を経て，本年12月21日の第20回総会において「昭和46年度の税制改正に関する答申」としてとりまとめ，これを即日，内閣総理大臣に提出した。

本書は，この答申を印刷に付したものである。

昭和46年度の税制改正に関する答申

昭和45年12月21日

内閣総理大臣　佐　藤　榮　作　殿

税制調査会会長　東　畑　精　一

昭和46年度の税制改正に当たり，実施すべき事項について，別紙のとおり，当調査会の意見をとりまとめました。

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。

税制調査会委員名簿

本答申の審議に参加した委員は次のとおりである。

委員	稲川宮雄	井深大
	○江上フジ	大木正吾
	○小倉武一	小澤治郎
	○木下和夫	○黒川洸
	○河野一之	兒玉忠康
	○小林與三次	重枝琢巳
	瀬川美能留	○高橋長太郎
	○館龍一郎	○東畑精一
	○友末洋治	西澤権一郎
	長谷川周重	○原純夫
	○福良俊之	藤野忠次郎
	堀越禎三	○前田幸蔵
	○松尾金蔵	○松岡義彦
	森茂喜	森昌也
	○山本進	横田郁

（○印を付した委員は，臨時小委員会に所属した委員である。）

目　　次

一　国　　税……71
1　所得税の減税……71
2　相続税及び贈与税の減税……73
3　租税特別措置の整備合理化等……73
4　そ　の　他……76
二　地　方　税……76
1　住　民　税……76
2　固定資産税及び都市計画税……76
3　事　業　税……77
4　料理飲食等消費税……77
5　狩猟免許税及び入猟税……77
6　電気ガス税……77
7　入　湯　税……77
8　国民健康保険税……77
9　そ　の　他……78
三　自動車課税……78
四　税制改正による増減収額試算……79
参　考　資　料
1　改正案による所得税の課税最低限……83
2　改正案による所得税負担軽減状況……84

当調査会は，昭和43年9月内閣総理大臣から「社会経済の進展に即応して税制上とるべき方策」について諮問を受け，審議を続けてきているところである。この諮問に応え，税制の基本的問題について理論的な検討を行なうため，本年7月，専門委員の参加を求めて基本問題小委員会を設置した。基本問題小委員会の審議は，これまでのところ，問題点の整理を終え，検討を始めた段階にあり，本格的検討は，明年春以降に予定されている。当調査会は，昭和46年度税制改正に当たつては，基本問題小委員会において提示された問題点をふまえつつ，当面の経済，社会情勢の推移に即応した税制のあり方について審議を行なうこととし，検討を重ねた結果，次の諸点に重点をおいて改正を図ることが適当であると考えた。

1　所得税及び相続税の減税

最近における著しい所得水準の上昇等を背景とした個人の所得税負担の累増を緩和するため，中小所得者を中心とした所得税の軽減を行なうこととし，各種所得控除の引上げを行なうとともに，青色事業主特別準備金を創設する。

また，夫婦間の財産移転について居住用財産の生前贈与及び相続税の配偶者控除の拡充を図るなど，相続税の軽減合理化を行なう。

2　租税特別措置の弾力的運営

公害防止，海外投資促進等のための措置の拡充強化を図り，期限の到来する輸出振興税制について経済の国際化に対応する企業体質の強化の方向に改組し，交際費課税の強化を図るなど，税制上の諸施策につき，社会経済の進展に即応して適切に対処することとする。

3　地方税の軽減合理化

所得税の軽減にあわせて個人住民税の減税を行なうとともに，事業税，電気ガス税等の軽減を行ない，また，市街化区域内の農地の固定資産税の負担について合理化を図る。

4　自動車課税

道路整備財源等の充実に資するため，自動車の利用者に対し，新たな負担を求める税制上の措置を検討する。

一　国　　税

1　所得税の減税

所得税については，昭和44年度及び昭和45年度の税制改正において，諸控除の引上げ，給与所得控除の拡充及び税率の緩和が行なわれ，当調査会の昭和43年7月の「長期税制のあり方についての答申」が提案した所得税の改正内容は完全に実現されたところである。この結果，わが国の所得税の課税最低限は，先進諸国の課税最低限と比肩しうる水準に達しており，また，負担率も先進諸国に比べておおむね妥当な水準が達成されたものと認められる。

しかしながら，最近における所得，物価水準の動向やこれを反映した給与所得者を中心とする所得税納税者の著増傾向，わが国国民の蓄積水準の低さ等を考慮すれば，なお，中小所得者を中心として負担の軽減を図る必要がある。

また，このような一般的な負担軽減措置と並んで，所得税におけるいわゆる少額不追及限度額

などについても，それが長年の間すえ置かれてきていることにかんがみ，その間の所得水準の推移等に応じて実情に即したものとするよう所要の改善措置を講ずることが適当であると考えられる。

このような考え方に基づき，昭和46年度においては，次のとおり，各種の所得控除の引上げを図り，配偶者控除の適用を受けることができる配偶者の所得限度額等についてもその引上げを行ない，青色申告者に対する優遇措置として，青色事業主特別準備金を創設することとする。

(1) 所得控除の引上げ

① 中小所得者の所得税負担の軽減を図るため，所得控除を次のとおり引き上げる。

	現　行	改正案
基礎控除	18万円	19万円
配偶者控除	18万円	19万円
扶養控除	12万円	13万円

② 給与所得者の所得税負担を軽減するため，給与所得控除の定額控除を13万円（現行10万円）に引き上げる。

③ その他の人的控除の引上げ

上記の改正にあわせて，障害者控除，老年者控除，寡婦控除及び勤労学生控除をそれぞれ11万円（現行10万円）に引き上げ，特別障害者控除を15万円（現行14万円）に引き上げるとともに，配偶者のいない世帯の1人目の扶養親族に係る扶養控除を14万円（現行13万円）に引き上げる。

④ 白色申告者の専従者控除を17万円（現行15万円）に引き上げる。

（注） 上記①から④までの改正は，昭和46年4月1日から実施するものとする。

(2) 青色事業主特別準備金（仮称）の創設

青色申告を奨励し，青色申告者の事業所得の変動を調整し，青色事業者の老後を保障するための特別の措置として，青色事業主特別準備金を創設する。この準備金の主な内容は次のとおりとする。

① 青色事業者については，毎年の事業所得の5％相当額（最高10万円）を限度として，青色事業主特別準備金への繰入れを認める。

② 準備金は，毎年累積して繰り入れることができる。

③ 青色事業者が廃業，引退等をし，又は一定の年齢に達した場合には，準備金を取りくずすものとし，一時所得として取り扱う。これ以外の理由で取りくずした場合や青色申告者でなくなつた場合には，事業所得として取り扱う。

(3) そ　の　他

次の所得限度額等については実情に即した改善を図るため，それぞれ次のように引き上げる。

① 配偶者控除及び扶養控除の適用要件である所得限度額を次のように引き上げる。

	現　行	改正案
給与所得等	10万円	15万円
（給与の収入金額	22万5,000円	31万7,500円）
資産所得等	5万円	10万円

② 給与所得者が確定申告を要しない給与以外の所得の限度額を10万円（現行5万円）に引き上げる。

③ 山林所得，譲渡所得及び一時所得の特別控除額を40万円（現行30万円）に引き上げる。

2 相続税及び贈与税の減税

最近における個人財産の保有状況を考慮し，配偶者の財産蓄積への貢献を評価する等の見地から，相続税，贈与税について次のような負担軽減措置を講ずる。

(1) 贈与税の配偶者控除の引上げ等

	現　行	改正案
控除額（通常の贈与税の基礎控除額を含む。）	200万円	400万円
適用要件	婚姻期間25年以上	婚姻期間20年以上

(2) 相続税の遺産に係る配偶者控除の引上げ等

	現　行	改正案
控除額及び適用要件	婚姻期間15年をこえる1年につき20万円	婚姻期間10年をこえる1年につき40万円
最高限度	200万円	400万円

(3) 生命保険金及び死亡退職金の非課税限度の引上げ

	現　行	改正案
生命保険金（法定相続人1人当たり）	100万円	150万円
死亡退職金（法定相続人1人当たり）	50万円	80万円

3 租税特別措置の整備合理化等

租税特別措置については，その政策目的の合理性や政策手段としての有効性の判定を厳格に行ない，既得権化や慢性化を排除するよう努力すべきことはいうまでもないところであるが，これらの措置が税制を通じて経済諸施策を遂行しようとするものであることからみて，経済社会情勢の進展に即応して，随時，弾力的な改廃に努めるべきものと考えられる。

また，新たに税制上の誘導措置を講ずる場合においては，名目的な政策目標のもとにいたずらに措置の数をふやすことなく，真に緊急に必要とされるものについて重点的に措置することとし，かつ，新規の措置の創設及び既存の措置の拡充は，既存の措置の整理合理化に伴う増収額の範囲内にとどめるべきである。

さらに，租税特別措置の方式としては，税額控除及び所得控除は最終的な負担の軽減となつて租税負担の公平を阻害する程度が著しいので，できるだけ課税の繰延べ効果を有する特別償却や

準備金等の活用を図ることが適当である。

以上の観点から，昭和46年度においては，当面の経済社会情勢の推移等に即応し，公害防止対策，海外投資，資源開発の促進，企業体質の強化等の施策を拡充し，これらの施策に関連して，輸出振興税制の見直しを行なうとともに交際費に対する課税を強化する。

(1) 公害対策

最近における公害問題の緊要性にかんがみ，公害防止対策の推進については，税制上も積極的に対処することとする。

① 公害防止施設に係る特別償却について，合成高分子廃棄物処理設備を加えるなど対象となる施設の範囲を拡大する。

② 公害防止施設に係る特別償却の率を2分の1（現行3分の1）に引き上げる。この場合中小企業については，早期償却（3年間30%ずつの均分償却）との選択を認める。

③ 公害防止事業費事業者負担法による負担金について短期間の償却を認める。

(2) 海外投資，資源開発対策

今後における海外経済協力の必要性，基礎資源の確保等の要請に応え，海外投資，資源開発の推進のために，次のような税制上の諸施策を講ずる。

① 海外投資損失準備金制度の適用期限を3年間延長するとともに，投資比率の要件を緩和し，かつ，適用地域を拡大して低率の積立てを認める。

② 石油開発投資損失準備金制度を次のように拡充し，資源開発投資損失準備金に改組する。

(イ) 対象事業に，石油のほか非鉄金属（ウランを含む。），鉄鉱石，原料炭及び木材を加える。

(ロ) 出資のほか，これに準ずる融資を準備金積立ての対象とする。

(ハ) 準備金の積立率は，探鉱段階については100%，開発段階については30%とする。

(3) 企業体質の強化

企業体質の強化を図るため，次の措置を講ずる。

① 船舶についての特別償却の率を初年度5分の1（現行10分の1）に引き上げるとともに，大型航空機についても初年度5分の1の特別償却を認める。

② 電子計算機買戻損失準備金制度について，その適用範囲を拡大するとともに，適用期限を2年間延長する。

③ 完成工事補償引当金制度を拡充して一般的な補償引当金制度に改組し，造船業及びテレビ，カメラの製造業を加える。

④ 企業の設備の近代化を図り，内部留保の充実に資するため，一部の減価償却資産の耐用年数を短縮するとともに，合理化機械の特別償却の適用範囲を拡大する。

(4) 輸出振興税制の改正

輸出振興税制については，わが国経済の国際化の進展等にかんがみ，制度の適用期限の到来を機会に，昭和43年度の改正において当時の外貨事情等から緊急的に拡充された輸出貢献企

業に対する特別割増し措置の廃止等を行なうとともに，最近の輸出入取引の実情に即した措置を講ずる。

① 輸出割増償却について，輸出貢献企業の特別割増しを廃止し，通常分の20％を削減してその適用期限を3年間延長する。

② 海外市場開拓準備金について，輸出貢献企業の特別割増しを廃止するとともに，中小企業の積立率を引き上げ，その適用期限を3年間延長する。

③ 技術輸出所得控除について，その適用期限を3年間延長する。ただし，工業所有権及び著作権の譲渡，海外コンサルテイング役務の提供等に係る技術等海外取引の場合を除き，所得控除を現行の2分の1に圧縮する。

④ 輸出交際費の特例を廃止する。

⑤ 上記のような制度の縮減に対応して輸出入取引に係る長期外貨建債権及び債務の評価の弾力化，海外特許出願費用の損金算入などの措置を講ずる。

(5) 中小企業対策

上述の各種の措置に含まれる中小企業対策のほか，特恵関税の供与に伴い事業転換を行なう中小企業に対して特別に短期間の償却を認める等，税制上の中小企業対策の推進のために所要の措置を講ずる。

(6) 農林業対策

農村工業化政策の樹立を待ち農村地域に進出した企業に対し特別償却を認めるなど税制上所要の措置を講ずる。

(7) 住宅対策等

当面の住宅問題の解決に資する等のため，次の措置を講ずる。

① 住宅貯蓄控除制度について，税額控除の限度額を2万円（現行1万円）に引き上げるとともに，その要件を緩和する。

② 新築貸家住宅の割増償却制度の適用期限を2年間延長する。

③ 勤労者の財産形成のための貯蓄について現行の少額非課税貯蓄の増額を図る等の貯蓄奨励措置を検討する。

(8) 交際費課税の強化

社用消費の実態にかえりみ，制度の適用期限の到来を機会に，課税を強化することとし，限度額をこえて支出された交際費の損金不算入割合を70％（現行60％）に引き上げる。

(9) その他の特別措置

以上のほか，本年度において期限が到来する特別措置及び新たに新設又は拡充の要望が提出されている特別措置については，上述の租税特別措置の処理に関する基本的方針に即して，政府において適切に対処することを期待する。

なお，社会保険診療報酬課税の特例については，従来からしばしばその是正の必要性を指摘してきたところであるが，早急になんらかの改善措置を講ずべきである。

4 そ　の　他

(1) 入　場　税

最近における入場税の負担の状況等にかえりみ，競馬場等への入場を除き，免税点（現行30円）の引上げを図る。

(2) その他所要の税制の整備を図る。

二 地　方　税

1 住　民　税

最近における国民生活水準の推移，住民税負担の状況等からみて，住民税については，引き続き負担の軽減を行なう必要があると認められるが，昭和46年度においては，次のとおり課税最低限の引上げ等の措置を講ずることとする。

(1) 基礎控除等の引上げ

住民税の負担の軽減を図るため，課税最低限の引上げを行なうものとし，昭和45年度所得税改正に伴う給与所得控除の引上げによる負担の軽減のほか，所得控除を次のとおり引き上げる。

	現　行	改正案
基礎控除	13万円	14万円
配偶者控除	11万円	13万円
扶養控除	8万円	10万円

(2) 障害者，寡婦控除等の引上げ

障害者控除，老年者控除，寡婦控除及び勤労学生控除をそれぞれ9万円（現行8万円）に引き上げるとともに，特別障害者控除を11万円（現行10万円）に引き上げる。また，配偶者がいない世帯の1人目の扶養控除を11万円（現行9万円）に引き上げる。

(3) 医療費控除の控除限度額の引上げ

医療費控除の控除限度額を100万円（現行30万円）に引き上げる。

(4) 障害者，寡婦等の非課税限度の引上げ

障害者，寡婦等の非課税限度を35万円（現行32万円）に引き上げる。

2 固定資産税及び都市計画税

(1) 市街化区域内の農地に対する固定資産税については，農地と近傍宅地との課税の均衡を考慮し，保有課税の適正化を図るため次のような措置をとることが適当である。

① 市街化区域内の農地については，近傍宅地の価額から造成費を控除した額を基準として評価替えを行なうこととする。

② 課税の方法については，税負担の激変を緩和するため当該農地の市街化の状況に応じ次のような負担調整措置を講ずることとする。

(イ) 農地を3.3平方メートル当たりの価額を基準として次のとおり区分する。

（ｉ） 新評価額が当該市町村の市街化区域内の宅地の平均価額以上又は5万円以上である

農地（以下「A農地」という。）

（ii） 新評価額が当該市町村の市街化区域内の宅地の平均価額の2分の1以上平均価額未満である農地（以下「B農地」という。）

（iii） 新評価額が当該市町村の市街化区域内の宅地の平均価額の2分の1未満又は1万円未満である農地（以下「C農地」という。）

(ロ) 昭和47年度以降の各年度分の固定資産税の額は，それぞれの年度分の調整固定資産税額（農地以外の土地に係る負担調整措置を適用して算定した額）に，それぞれの農地の区分に応じ次の表に掲げる軽減率を乗じて得た額とする。

区分＼年度	47	48	49	50	51	52	53	54	55
C農地	—	—	—	—	0.2	0.4	0.6	0.8	1.0
B農地	—	0.2	0.4	0.7	1.0				
A農地	0.2	0.6	1.0						

なお，都市計画税についても同様の措置を講ずることとする。

(2) 市街化区域と市街化調整区域が定められる都市計画区域については，都市計画税は，原則として市街化区域において課税することとし，特別な事情がある場合においては市街化調整区域においても市町村の条例で定める区域においては課税することができることとすべきである。

3 事業税

個人事業者の負担の軽減を図るため，事業主控除を36万円（現行32万円）に引き上げる。

4 料理飲食等消費税

料理飲食等消費税の負担の軽減を図るため，旅館における宿泊及びこれに伴う飲食に係る免税点を1,800円（現行1,600円）に，基礎控除を1,000円（現行800円）に引き上げるとともに，飲食店等に係る免税点を900円（現行800円）に引き上げる。

5 狩猟免許税及び入猟税

狩猟免許税及び入猟税については，狩猟の適正化及び鳥獣保護を図るための狩猟制度の改正に即応する合理化を検討すべきである。

6 電気ガス税

電気ガス税の負担の軽減を図るため，電気に係る免税点を700円（現行600円）に，ガスに係る免税点を1,400円（現行1,200円）に引き上げる。

7 入湯税

温泉所在市町村の消防力の強化を図るため，入湯税の充当対象に消防救急施設等の整備に要する費用を加えるとともに，標準税率を40円（現行20円）に引き上げる。

8 国民健康保険税

国民健康保険税の負担の適正化を図るため，課税限度額を８万円（現行５万円）に引き上げる。

９　そ　の　他

上記のほか，地方税制について，所要の整備合理化を図る。

三　自動車課税

自動車の増加に伴い，道路整備や交通渋滞に対する対策等広範にわたり多くの問題が生じている現状にかえりみ，第６次道路整備５か年計画を主とする交通政策上の所要の施策のための財源事情を勘案しつつ，必要最少限度の負担を広く自動車の利用者に求める税制上の措置を講ずるよう政府において検討すべきである。

この場合において，地方道路財源とくに市町村道路財源の強化について配意すべきである。

四　税制改正による増減収額試算

（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	平年度	初年度	平年度	初年度
（国税）						
1　所得税減税						
(1) 基礎控除，配偶者控除，扶養控除，給与所得控除，障害者控除等の引上げ	1,840	1,545	—	—	1,840	1,545
(2) 青色事業主特別準備金制度の創設	115	95	—	—	115	95
(3) その他	30	25	—	—	30	25
計	1,985	1,665	—	—	1,985	1,665
2　租税特別措置の整備合理化等						
(1) 公害対策	100	50	49	25	149	75
(2) 海外投資，資源開発対策	85	45	13	6	98	51
(3) 企業体質の強化その他	250	80	76	28	326	108
(4) 輸出振興税制の改正	＋320	＋135	＋136	＋57	＋456	＋192
(5) 交際費課税の強化	＋155	＋40	＋74	＋19	＋229	＋59
計	＋40	0	＋72	＋17	＋112	＋17
3　相続税等の軽減	70	25	—	—	70	25
国税の改正による増減収額合計	2,015	1,690	＋72	＋17	1,943	1,673
（地方税）						
1　個人住民税の減税						
(1) 課税最低限の引上げ	—	—	745	707	745	707
(2) 障害者，寡婦控除の引上げ等	—	—	38	36	38	36
計	—	—	783	743	783	743
2　個人事業税の事業主控除の引上げ	—	—	40	37	40	37
3　料理飲食等消費税の免税点等の引上げ	—	—	113	44	113	44
4　電気ガス税の免税点の引上げ	—	—	12	11	12	11
5　入湯税の税率の引上げ	—	—	＋22	＋20	＋22	＋20
地方税の改正による増減収額合計	—	—	926	815	926	815
総計	2,015	1,690	854	798	2,869	2,488

(注)　1　上記の計数は，精査の結果，今後異動を生ずることがある。

2　この表には，新規の自動車課税による増収額は含まれていない。

参 考 資 料

1　改正案による所得税の課税最低限

(1)　給与所得者

区分＼家族の構成		独身者	夫婦者	夫婦子1人	夫婦子2人	夫婦子3人
		円	円	円	円	円
現行	昭和45年分	344,573	580,851	728,091	880,328	1,030,833
	平年分	347,919	587,528	741,329	900,185	1,059,041
改正案	昭和46年分	382,042	631,593	794,943	963,727	1,131,342
	平年分	393,416	646,281	812,814	984,908	1,153,846

（備考）　1　昭和46年分は，諸控除の引上げ額を平年分の4分の3として計算してある。
　　2　給与の収入金額に応じて一定の社会保険料が控除されているものとして計算してある。

(2)　事業所得者

区分＼家族の構成			独身者	夫婦者	夫婦子1人	夫婦子2人	夫婦子3人
白色申告者	事業専従者の数		0人	0人	0人	0人	0人
	現行	昭和45年分	円 185,051	円 371,546	円 491,752	円 611,958	円 731,546
		平年分	187,628	376,701	502,061	627,422	752,164
	改正案	昭和46年分	195,360	392,164	525,257	658,350	790,824
		平年分	197,938	397,319	532,989	668,659	803,711
青色申告者	事業専従者の数		0人	1人(配偶者)	1人(配偶者)	1人(配偶者)	1人(配偶者)
	現行	昭和45年分	円 185,051	円 497,835	円 618,041	円 738,247	円 857,835
		平年分	187,628	500,412	625,773	751,134	875,876
	改正案	昭和46年分	205,642	519,098	659,196	799,293	938,741
		平年分	208,355	521,811	664,622	807,432	949,592

（備考）　1　青色事業専従者給与の額は，事業専従者1人につき30万円として計算してある。
　　2　昭和46年分は，諸控除の引上げ額を平年分の4分の3として計算してある。
　　3　青色申告者の改正案は，青色事業主特別準備金（所得金額の5％，最高10万円）の積み立てがあるものとして計算してある。
　　4　所得額及び世帯人員に応じて一定の社会保険料が控除されているものとして計算してある。

2　改正案による所得税負担軽減状況

家族の構成	区分		給与の収入金額 50万円		100万円		150万円	
				円		円		円
独身者		現行 昭和45年分 (A)	(2.33)	11,695	(5.48)	54,862	(7.73)	116,064
		現行 平年分 (B)	(2.28)	11,445	(5.34)	53,448	(7.33)	110,096
		改正案 昭和46年分 (C)	(1.77)	8,895	(5.03)	50,388	(7.06)	105,949
		改正案 平年分 (D)	(1.60)	8,045	(4.93)	49,368	(6.97)	104,654
		軽減額 昭和46年分 (E)=(A)−(C)		2,800		4,474		10,115
		軽減額 平年分 (F)=(B)−(D)		3,400		4,080		5,442
		軽減割合(%) 昭和46年分 (E)/(A)		23.9		8.2		8.7
		軽減割合(%) 平年分 (F)/(B)		29.7		7.6		4.9
夫婦者	配偶者	現行 昭和45年分 (A)		—	(3.26)	32,675	(5.94)	89,115
		現行 平年分 (B)		—	(3.18)	31,848	(5.64)	84,634
		改正案 昭和46年分 (C)		—	(2.82)	28,240	(5.31)	79,699
		改正案 平年分 (D)		—	(2.71)	27,140	(5.20)	78,054
		軽減額 昭和46年分 (E)=(A)−(C)		—		4,435		9,416
		軽減額 平年分 (F)=(B)−(D)		—		4,708		6,580
		軽減割合(%) 昭和46年分 (E)/(A)		—		13.6		10.6
		軽減割合(%) 平年分 (F)/(B)		—		14.8		7.8
夫婦子一人	配偶者 扶養親族1人	現行 昭和45年分 (A)		—	(2.06)	20,640	(4.79)	71,865
		現行 平年分 (B)		—	(1.95)	19,540	(4.52)	67,834
		改正案 昭和46年分 (C)		—	(1.54)	15,490	(4.16)	62,442
		改正案 平年分 (D)		—	(1.41)	14,140	(4.04)	60,732
		軽減額 昭和46年分 (E)=(A)−(C)		—		5,150		9,423
		軽減額 平年分 (F)=(B)−(D)		—		5,400		7,102
		軽減割合(%) 昭和46年分 (E)/(A)		—		25.0		13.1
		軽減割合(%) 平年分 (F)/(B)		—		27.6		10.5

200 万 円		300 万 円		500 万 円		700 万 円		1,000 万 円	
	円		円		円		円		円
(9.86)	197,231	(13.84)	415,487	(20.60)	1,030,040	(26.78)	1,875,070	(33.15)	3,315,250
(9.25)	185,052	(12.93)	387,936	(19.33)	966,570	(25.58)	1,791,200	(32.20)	3,220,000
(9.00)	180,057	(12.70)	381,006	(19.10)	955,170	(25.39)	1,777,400	(32.05)	3,205,000
(8.91)	178,392	(12.62)	378,696	(19.02)	951,370	(25.32)	1,772,800	(32.00)	3,200,000
	17,174		34,481		74,870		97,670		110,250
	6,660		9,240		15,200		18,400		20,000
	8.7		8.3		7.3		5.2		3.3
	3.6		2.4		1.6		1.0		0.6
(8.17)	163,545	(12.34)	370,224	(19.21)	960,815	(25.62)	1,793,420	(32.26)	3,226,500
(7.65)	153,024	(11.49)	344,736	(17.96)	898,170	(24.40)	1,708,400	(31.30)	3,130,000
(7.36)	147,384	(11.20)	336,006	(17.69)	884,560	(24.15)	1,691,150	(31.11)	3,111,250
(7.27)	145,504	(11.10)	333,096	(17.60)	880,310	(24.08)	1,685,800	(31.05)	3,105,000
	16,161		34,218		76,255		102,270		115,250
	7,520		11,640		17,860		22,600		25,000
	9.9		9.2		7.9		5.7		3.6
	4.9		3.4		2.0		1.3		0.8
(7.17)	143,420	(11.36)	340,899	(18.36)	918,225	(24.88)	1,741,660	(31.69)	3,169,000
(6.69)	133,824	(10.53)	315,936	(17.13)	856,510	(23.66)	1,656,400	(30.70)	3,070,000
(6.34)	126,984	(10.22)	306,605	(16.82)	841,210	(23.39)	1,637,500	(30.47)	3,047,500
(6.23)	124,704	(10.11)	303,534	(16.72)	836,110	(23.30)	1,631,200	(30.40)	3,040,000
	16,436		34,294		77,015		104,160		121,500
	9,120		12,402		20,400		25,200		30,000
	11.5		10.1		8.4		6.0		3.8
	6.8		3.9		2.4		1.5		1.0

家族の構成	区分		給与の収入金額 50万円	100万円	150万円
			円	円	円
夫婦子二人	配偶者扶養親族2人	現行 昭和45年分(A)	—	(0.91) 9,140	(3.78) 56,762
		現行 平年分(B)	—	(0.75) 7,540	(3.54) 53,172
		改正案 昭和46年分(C)	—	(0.27) 2,740	(3.14) 47,142
		改正案 平年分(D)	—	(0.11) 1,140	(3.00) 45,132
		軽減額 昭和46年分(E)=(A)−(C)	—	6,400	9,620
		軽減額 平年分(F)=(B)−(D)	—	6,400	8,040
		軽減割合(%) 昭和46年分(E)/(A)	—	70.0	16.9
		軽減割合(%) 平年分(F)/(B)	—	84.9	15.1
夫婦子三人	配偶者扶養親族3人	現行 昭和45年分(A)	—	—	(2.82) 42,387
		現行 平年分(B)	—	—	(2.58) 38,772
		改正案 昭和46年分(C)	—	—	(2.12) 31,842
		改正案 平年分(D)	—	—	(1.97) 29,610
		軽減額 昭和46年分(E)=(A)−(C)	—	—	10,545
		軽減額 平年分(F)=(B)−(D)	—	—	9,162
		軽減割合(%) 昭和46年分(E)/(A)	—	—	24.9
		軽減割合(%) 平年分(F)/(B)	—	—	23.6

（備考） 1 この表は，給与所得者について作成したものである。

2 昭和46年分は，諸控除の引上げ額を平年分の4分の3として計算してある。

3 給与の収入金額に応じて一定の社会保険料が控除されているものとして計算してある。

4 （ ）内は，収入金額100円当たりの税額である。

200 万 円		300 万 円		500 万 円		700 万 円		1,000 万 円	
	円		円		円		円		円
(6.18)	123,621	(10.47)	314,217	(17.55)	877,975	(24.17)	1,692,210	(31.11)	3,111,500
(5.73)	114,624	(9.68)	290,619	(16.31)	815,710	(22.94)	1,606,000	(30.10)	3,010,000
(5.33)	106,761	(9.32)	279,830	(15.95)	797,860	(22.62)	1,583,950	(29.83)	2,983,750
(5.22)	104,416	(9.20)	276,234	(15.83)	791,910	(22.52)	1,576,600	(29.75)	2,975,000
	16,860		34,387		80,115		108,260		127,750
	10,208		14,385		23,800		29,400		35,000
	13.6		10.9		9.1		6.4		4.1
	8.9		4.9		2.9		1.8		1.2
(5.26)	105,360	(9.62)	288,687	(16.75)	837,725	(23.46)	1,642,760	(30.54)	3,054,000
(4.84)	96,996	(8.84)	265,419	(15.49)	774,910	(22.22)	1,555,600	(29.50)	2,950,000
(4.44)	88,911	(8.43)	253,055	(15.09)	754,510	(21.86)	1,530,400	(29.20)	2,920,000
(4.31)	86,216	(8.29)	248,934	(14.95)	747,710	(21.74)	1,522,000	(29.10)	2,910,000
	16,449		35,632		83,215		112,360		134,000
	10,780		16,485		27,200		33,600		40,000
	15.6		12.3		9.9		6.8		4.4
	11.1		6.2		3.5		2.2		1.4

基本問題小委員会の審議報告

目　　次

頁
はじめに……93
第一部　専門委員を中心とした審議のとりまとめ……95
第一　税負担とその配分について……95
一　税負担水準のあり方……95
1　税負担率の現状……95
2　税負担水準のあり方についての従来の税制調査会の考え方……96
3　今後における税負担水準の方向……96
4　税負担率と税負担感……97
5　公債について……98
二　税体系のあり方……99
1　税体系についての問題点とその検討の方向……99
2　所得税について……101
3　法人税について……105
4　間接税等について……106
5　地方税と税体系……109
第二　税制と経済諸施策について……109
一　税制と物価……109
二　税制の景気調整機能……114
三　租税特別措置の抑止的，誘引的機能……118
第三　間接税，受益者負担等のあり方について……121
一　現行の間接税等（国税）の概要と問題点……121
㈠　現行間接税等の概要……121
㈡　現行個別消費税の問題点……122
二　個別消費税と一般消費税との比較……125
三　一般消費税の諸方式……127
四　受益者負担等のあり方について……132
別紙　付加価値税（税額控除方式）の概要……133
第四　国税と地方税のあり方について……134
一　地方税のあり方と地方自治……134
二　地方税源，特に都市税源の充実……136
三　住民税のあり方……137
四　事業税のあり方……140
五　固定資産税のあり方……141

六　都市計画税のあり方…… 142
第二部　小委員会における検討の過程で出された意見のうち，第一部に含まれていないもの…… 143

基本問題小委員会の審議報告

はじめに

1　基本問題小委員会は，税制の基本的問題について理論的な検討を行なうことを目的として，昨年7月，国民経済的にみて望ましい今後の税制のあり方を検討課題とする第一部会に設けられた。小委員会は，第一部会に所属する21名の委員と15名の専門委員とで構成された。

具体的な検討事項は，昨年秋，小委員会において審議され決定された。これを受けて，検討項目ごとに専門委員による分科会が設けられ，分科会の段階で事務当局の準備資料等に基づき審議が行なわれた。

分科会の審議内容は検討項目ごとに事務当局によつてとりまとめられ，今年春以降，討議メモとして逐次小委員会に提出され，小委員会はこれを基礎として検討を行なつた。

この報告は，以上のような審議の経過をとりまとめたものである。小委員会の審議期間は一年に満たず，こうした時間的関係もあつて，各種の考え方の間でなお調整を要する点も残されているのであるが，長期税制の検討を控えて，一応この段階でとりまとめることとしたものである。

報告の第一部は，各分科会ごとに逐次提出された討議メモにつき，小委員会における検討を経て，必要な整備を加えたものであつて，専門委員を中心とした審議のとりまとめである。第二部は，小委員会における検討の過程で出された意見のうち，審議のとりまとめに含まれていないものを掲げたものである。

この報告が今後における長期税制のあり方の検討に当たり活用されることを期待するものである。

2　税制の理論的問題についての基本的検討を行なうに当たつて，小委員会は，昨年秋その審議事項を以下の7項目にとりまとめた。

(1)　税負担

今後における公経済部門と私経済部門とのバランス及び公経済部門における財源調達の手段としての租税収入のウエイトについてどう考えるか。

(2)　税負担感

国民の税負担感についてどう考えるか。

(3)　税体系

①　直接税と間接税とでは資源配分や経済成長に及ぼす影響の面でどのような差異があるか。

②　直接税は最も担税力に即応した租税であるといわれているが，所得課税の実態，消費水準の上昇，消費の多様化，高級化等からみて，間接税の果たすべき役割についてどう考えるか。

(4)　国税と地方税のあり方

地方自治と財源のあり方，財政需要に応じた財源の配分，納税者の便宜，徴税費の節減等の観点からみた場合，国税と地方税のあり方についてどう考えるか。

(5)　税制と経済諸施策

① 物価政策からみた税制のあり方をどう考えるか。

② 景気調整のために租税政策の果たすべき役割をどう考えるか。

③ 租税の抑止的及び誘引的機能についてどう考えるか。

(6) 間接税のあり方

① 負担の公平な配分，経済政策等の観点からみて，個別消費税と一般売上税，付加価値税等とではどのような差異があるか。

② 一般売上税ないし付加価値税の創設についてどのように考えるか。この場合において，事業税との関係をどう考えるか。

(7) 目的税，受益者負担等

① 目的税や受益者負担についてどう考えるか。

② 消費に応じた負担，社会費用についての原因者負担，道路財源の調達等の観点から自動車関係諸税のあり方をどう考えるか。

3 検討を進めるに当たつては，上記の各審議事項について，専門委員の分担を定めて分科会が設けられた。昨年11月の基本問題小委員会中間報告までの間に分科会は延べ20回にわたつて開催され具体的な検討課題の設定を中心として小委員会の審議のための準備的検討がなされた。

本年4月，小委員会は，審議を重点的に進めるために上記7項目の審議事項を次の4項目に集約するとともに，これにあわせて分科会の再編成を行なつた。

第一 税負担とその配分（税負担，税負担感，税体系）

第二 税制と経済諸施策

第三 間接税，受益者負担等のあり方

第四 国税と地方税のあり方

再編成された分科会は，その後15回にわたる会合を開き検討を行なつて，その結果を討議メモとしてとりまとめ逐次小委員会に提出した。

以上4分科会の討議に参加した専門委員はそれぞれ次のとおりである。

テーマ	氏名		
第一 税負担とその配分 （税負担，税負担感，税体系）	飯田経夫	貝塚啓明	金子宏
	肥後和夫	藤田晴	藤野正三郎
	水野正一		
第二 税制と経済諸施策	内田忠夫	辻村江太郎	新飯田宏
	藤田晴	藤野正三郎	水野正一
第三 間接税，受益者負担等のあり方	飯田経夫	市村真一	宇田川璋仁
	貝塚啓明	金子宏	佐藤進
	恒松制治	新飯田宏	肥後和夫
第四 国税と地方税のあり方	飯田経夫	市村真一	宇田川璋仁
	金子宏	佐藤進	恒松制治
	肥後和夫		

第　一　部

専門委員を中心とした審議のとりまとめは次のとおりである。

第一　税負担とその配分について

一　税負担水準のあり方

1　税負担率の現状

(1)　税負担のあり方の問題は，公経済部門と私経済部門とのバランスや税体系のあり方との関連で総合的に検討されるべきものであることはいうまでもないであろう。ただ，この問題については，従来から，まず租税負担率自体をとりあげて議論されることが多く，それが税負担のあり方を考える場合の一つの指標ともされてきているところである。

わが国の税負担率の現状をみると，国民所得に対する割合でみた場合，昭和46年度予算によれば，国税だけでは13.2％，地方税をあわせた租税総額では19.3％となつている。これを諸外国と比較すると，アメリカ30.4％（昭和44年度。以下同じ。）イギリス42.2％，西ドイツ31.6％，フランス29.1％となつていて，わが国の負担率は，これらの国の2分の1から3分の2程度の水準にある。負担率を国民総生産に対する割合でみた場合もほとんどこれと同じ傾向がみられ，わが国の15.3％に対してアメリカ25.2％，イギリス32.7％，西ドイツ24.2％，フランス22.0％となつている。

(2)　このようにわが国の租税負担率は，国際比較等からみた場合，計数的にはかなり低い水準にあることは明らかであるが，経済的社会的な背景とくに税負担の裏腹となつている財政支出の内容の異なる他の国との間の計数的な比較から単純にわが国の租税負担率が軽いとすることは適当でないという意見もあるであろう。

例えば，財政支出の面で社会保障給付が拡充される場合には，それだけ国民の受ける給付は大きくなるから，租税負担率がある程度高まるのは当然であり許容されるところであつて，社会保障制度が充実している欧米諸国とわが国との間で租税負担率を単純に比較することは問題であるといわれることがある。また，巨額な軍事費支出を行なつている国と防衛費負担の低いわが国との間で租税負担率の軽重を論議することは適当でないともいわれる。

かりに，たとえば，租税負担総額から社会保障給付と社会保険負担との差額を差し引き，さらには軍事支出をも控除したところで国民所得に対する負担率を比較してみても，わが国の租税負担率は，イギリス，西ドイツ，フランスとの間にはなおかなりの差異が認められる。

また，租税負担率を国際比較する場合，単なるフローに対する割合だけをみるのでは十分でなく，フロー自体の水準やストックの大きさすなわち所得水準や蓄積水準をも考慮する必要があるとする意見がある。確かにわが国の所得水準はまだ欧米先進諸国に及んでいないし，蓄積水準にも差があることは否定できないであろう。しかしながら，わが国の所得水準は最近急速な上昇を示し，アメリカの4割，イギリス，西ドイツ，フランスの7割から8割

の水準に達していて，かつてのような何分の1といつた大きな開きはみられない。むしろこれらの国の所得水準が現在のわが国のそれと同じ程度の水準にあつた頃の租税負担率は，現在のわが国の負担水準をかなりこえていたことに留意すべきであろう。

以上のほか，租税負担を考える場合には，税外負担，とくに社会保険負担もあわせて考える必要があるとする意見もあるが，これらの負担を含めて考えた場合でも，なお，わが国の負担率は低い水準にある。

2　税負担水準のあり方についての従来の税制調査会の考え方

戦後のわが国においては，昭和25年におけるシャウプ税制の発足以後，ほとんど毎年のように所得税を中心として減税が行なわれてきている。これは負担の軽減を必要とする税制調査会等の考え方に基づくものであるが，税負担水準についての税制調査会の考え方には若干の変化がみられる。すなわち，昭和30年代前半までは，税負担自体についてこれを重すぎるとする考え方が支配的であつたが，その後は漸次，高い福祉を求めるならば所得水準の向上に見合つてある程度負担が上昇するのはやむをえないとしつつ，その場合にも急激な負担の上昇は緩和する必要があるとする考え方に移つてきている。この点について，昭和43年7月の税制調査会の「長期税制のあり方についての答申」は，国民経済に占める財政の比重の増大を認め，「今後税負担の水準はある程度上昇せざるをえないであろう」として財政需要の充足等の要請にこたえつつ，ただ所得税については，「引き続きその負担累増の緩和に努めることが必要である」としている。

3　今後における税負担水準の方向

(1)　今後の税負担の水準をどう考えるかということは，今後における公経済部門と私経済部門のバランス及び公経済部門における財源調達の手段としての租税収入のウエイトをどのように考えるかということである。それは，今後の歳出規模をどうするか，そしてそれをどの程度租税でまかなうかということである。

この点については，昨年5月に策定された新経済社会発展計画において一応の見通しがたてられている。そのなかにおいて，計画の目標年次（昭和50年度）までに国民総生産に対する財政支出の割合は1％程度上昇し，また国民所得に対する税及び税外負担の割合は，昭和44年度の水準に比べ2％近く高まるものと予想している。新経済社会発展計画のこうした方向は，経済発展に見合つて国民福止の増大を図るためには，ある程度の税負担の上昇はやむを得ないという考え方に基づくものであり，こうした考え方は，これまでの税制調査会においてもすでにとり入れられてきているものである。

(2)　新経済社会発展計画は公経済部門の比重の増大を予定しているとはいえ，その拡大は1％程度のものであり，この点については，公経済部門のウエイトをもつと大幅に拡大して高福祉社会を実現することとし，それに伴つて負担についてももつと大幅な上昇を求めるという考え方も当然ありうるであろう。

しかしながら，これは新たな経済計画なり資源配分計画なりを前提とするものである。単

に負担率が外国に比較して低いからといつてその増大を求め，然る後その使途を考えるのは逆である。国民全体が納得し受け入れることのできるより豊かな国民生活の実現のための経済計画とその裏付けとなる具体的な政府支出計画とが策定されたときにおいては，負担水準においてもこれに見合つて上昇が求められるということも考えられるであろう。

(3) かりに，税負担の上昇を求める場合においても，歳出の一層の効率化と税負担のより公平な配分とが要請されることは当然である。これらの点について十分な配慮が加えられるのでなければ，国民の合意と協力は得られないであろう。

また，負担の上昇は所得水準の増加に応じて無理なく行なわれる必要があり，急激な上昇は回避しなくてはならない。この点については，わが国税制が後述のように，全体として高い所得弾性値を有していることに留意すべきであろう。また，負担の増大を考えるに当たつては，家計における蓄積水準にも考慮を払うべきものと考えられる。

(4) なお，税負担の重さを示す指標として，従来一般的に国民所得に対する割合が使用されてきているが，これでは，負担総額が同一であつても，直接税の多い国と間接税の多い国とでは，その割合が相違することや税制上の減価償却制度の違いがその割合に影響することなどの問題がある。こうした点を考慮すれば，分母に国民所得をとるよりも国民総生産をとつた方が国際比較を行なう場合等にはより一層適切な割合を示すのではないかと考えられる。今後，負担率を表示する場合には，漸次この方式に移行していくことが適当であろう。

4 税負担率と税負担感

わが国の租税負担率は上述のように，諸外国との比較等からみてかなり低いにもかかわらず，税金が重いとする声はかなり多く，かつ広い範囲にわたつて聞かれるところである。この税負担感の問題は，従来，他の問題に附随してとりあげられることはあつたが，今回は，この問題をある程度独立したテーマとして検討を加えることとされた。

(1) 現実の低い税負担率と高い負担感との間の乖離についてどのように解釈すべきかについては，各種の考え方がある。

(イ) まず，確かに各種の世論調査によれば，税金が重いとする声が多いとしても，税金の性質上，負担がいくらかでもあるかぎり重いか軽いかと聞かれれば，反射的に重いと答えるのがある意味では普通であろう。アメリカにおける調査をみても，やはり，税金を重いとする者の割合は半分をこえている。そのほかの国では適当な調査例が見当たらないが当然のことながら，このことはそれらの国で税負担感がないことを示すものではないであろう。したがつて，わが国だけがとくに税負担感が大きいとして問題とするのは当たらないという見方もありえよう。

(ロ) 次に，負担感が大きいということは，税負担水準そのもののあらわれであるよりは，税制あるいはその執行の面で負担に不公平があると考えるところからくる不満の表現ではないかという見方もある。給与所得者の税負担が重いとするものなどは，その典型的な例である。

(ハ) また，財政資金が国民の福祉に焦点をおいて効率的に配分されていないと考えるところからくる不満，さらには政府の施策一般あるいは広く社会経済に対する不平不満のあらわれとして税負担感の重さを理解してよいではないかとも考えられる。

なお，国民の税負担感について有識者を対象としたアンケート調査を実施したところであるが，この結果をみても，おおむね上記の各種の考え方と同様の結果が得られている。

(2) 結局のところ，わが国において税負担感が大きいことは否定できない事実であるとしても，わが国の税負担のあり方についての検討に当たつては，税負担率と負担感とを直接に関連づけて考えることにはなお問題があるように思われる。

この場合，重い負担感が税制の不公平なりその執行の不備に基づくものであるとすれば，その是正につとめるべきものであることはいうまでもない。また，それが財政全体の姿や役割についての国民の不満あるいは理解の不足に起因するものであるとすれば，関係者としてはそれを改善するための十分な努力を払うべきものであろう。なお，税負担感については，納税者の自覚をうながすという意味において，ある程度のものはあつてもよいとする意見もみられるところである。

なお，税負担感については，税負担一般というよりは，所得税についてとくに大きいといわれるので，所得税負担に関連してより具体的に検討することが適当と考えられる。

5 公債について

税負担のあり方について考える場合に，同じように財源調達手段としての役割をもつ公債の問題を全く切りはなして議論することは適当でない。

(1) 一般会計で国債が発行されはじめた昭和41年度の当初予算では，不況対策ということもあつて，実に財源の16.9％が国債でまかなわれたが，その後，漸次，国債依存度の引下げが行なわれ，昭和46年度においては，4.5％となつている。この点について，資源配分の見地から，もつと国債を増発していいのではないかとする議論がある。

すなわち，現在のわが国においては，社会資本の立ち遅れが目立ち，経済の高度成長のもとで，民間の設備投資の拡大に比べ政府の公共投資は相対的に遅れを示している。例えば，道路，港湾等の公共施設，住宅，上下水道等の生活関連施設等の面でその整備が遅れ，交通運輸の渋滞をきたし，国民生活向上の妨げとなつている。そこで，この際，国債を増発して公共投資の拡充を行ない，民間投資に充てられる資金を公共投資に振り向けていくことが考えられるとするものである。

また，公債は，公共投資に要する費用を工事着手時に借り入れ，施設完成後に租税を償還資金に充てることによつて，施設の利用者に負担させ，いわゆる利用時支払の原則に適合させるとともに，税負担を世代間に配分できるということも，その根拠となつている。

(2) 上記の議論に対しては，国債の発行額を論ずる際には，まずその前に，財政の収入，支出の適正規模とそのなかにおける租税収入や公共投資の割合を論ずべきであり，国債と公共投資だけをとり出して議論するのは適当でないとする考え方がある。

また，国債発行が果たして民間の設備投資を削減してその資金を公共投資に回すことになるかどうかについては，企業行動や金融政策に依存する度合が大きく，疑問であるとする議論がある。公共投資を増加することによるアナウンスメント・エフェクト等を考えると，民間投資にさらに拍車をかけることになりかねない。むしろ民間投資を抑制する効果をもつといわれる法人税の増税による方法もあるであろう。

なお，国債によつて税負担を世代間に配分するという議論については，国債は発行時における資源配分の問題としてとりあげるべきものであるという考え方も出されている。

そのほか，公債には国債のほかに地方債や政府保証債があり，これらを総合的に考えるべきで，国債だけをとりあげて議論するのは適当でないとする意見や，現在のわが国では，まだ多額の国債を発行するための公社債市場が整備されておらず，国債の大部分が金融機関に引き受けられることに対し，疑問をさしはさむ向きもある。また，これに関連して，国債発行の歯止めは，元来金利機能に期待すべきものであるところ，わが国の金融市場の現状では，それに期待することは困難であるとする議論がある。

(3) このように，今後のわが国の財政において国債が占めるべき地位については，福祉社会の実現のために財政需要が増大していくとしても，わが国の租税負担の現状からみて，その財源を租税に求めるうえでなお余裕がないとはいえないとする意見があり，一方，社会資本の充実のために国債の発行により積極的に公共投資の拡充を図るべきであるとする見解もあつて，必ずしも意見の一致がみられていない。ただ，国債が公共投資と民間設備投資に及ぼす効果等について各種の議論があるところであり，また，公共投資の大幅な拡充を具体的に想定する経済計画も策定されていないところからも，少なくともこの段階においてとくに国債の依存度を大幅に引き上げる積極的な根拠は乏しいのではないかと考えられる。

なお，短期的にみた場合，景気が沈滞して税収が期待できないときには，国債の増発を考えるべきであろう。そのためにも，好況期には国債の依存度を下げておき　国債発行の弾力性を保持しておくことが必要であろう。

二　税体系のあり方

1　税体系についての問題点とその検討の方向

(1) 税体系のあり方についての基本的課題は，与えられた総体としての税負担をどのような種類，形態の租税で分担するかということである。例えば，公共目的のための資源配分，所得再分配，景気変動の調整，適正な経済成長の確保といつた財政政策の役割からみて，税負担配分の基準としては，所得，支出及び資産という３つの基本的指標をそれぞれどの程度に重視すべきかといつた点が基本的問題となる。

ところで，ここで税体系の問題をとりあげる場合には，実際問題としては，現実の体系を一応前提としてそれにどのような改善を加えていくかを考えざるを得ないであろう。

わが国の現行の税体系をみると，国税では，所得税（32.1％）法人税（32.5％）及び間接税等（33.4％）がそれぞれほぼ３分の１ずつを占めている。税体系についての検討は結局，

これらの3つの租税について，負担水準を中心としてそれぞれどのような問題点があるかを探り，それについてどの程度まで解決できるかを検討することとなる。それらの3つの租税についての検討を総合したところに，わが国の税体系の今後の方向が出てくるであろう。

(2) 税体系を論議する際にまず問題となるのは，直接税と間接税の割合である。

この点については，従来からもしばしば指摘されているように直接税と間接税等との割合である直間比率自体を問題とすることは，理論的にはあまり意味のあることではない。税体系を考える場合には，所得税，法人税，酒税，物品税等の個別の租税の負担水準のあり方について検討を加えるべきであつて直間比率はこれらの個々の税負担から結果として算出されてくるものにすぎないからである。

現在のわが国の税体系では，直接税と間接税との割合は，昭和46年度予算では，66.6％対33.4％となつていて直接税は間接税の2倍となつており，諸外国や戦前のわが国と比べて直接税にかたよりすぎているといわれることがある。ところで，この直接税のなかでは，所得税と法人税とが半分ずつを占めていることに留意する必要がある。

租税負担について通常問題とされるのは，個人に対する税負担である。この意味では，所得税や間接税に比べて法人税はやや異質の税目となつている。法人税の転嫁の問題については必ずしも意見が一致していないが，もし法人税が転嫁するとすれば，法人税負担の問題は，雇用者と消費者の負担の問題となるし，転嫁しないとすれば個人株主の負担の問題となるであろう。しかし，公開大法人の場合には，所有と経営の分離が著しく法人の税負担を個人株主の負担として割り切ることは困難であり，そうなると，大法人の税負担は通常，問題としてとりあげられている個人的負担とは性格の異なる負担となるであろう。このように考えると，所得税と法人税とをあわせて直接税とし，これと間接税とを比較して直間比率を問題にすることは，あまり意味がないといえよう。

ただ，直間比率は税体系についてきわめて大ざつぱに議論する際には簡易に用いられる基準であり，これがあまり一方に片よることは問題があるとする議論が多いことについてはそれなりに留意すべきであろう。

(3) わが国の税体系の推移をみてみると昭和30年代の初めにおいては，間接税等の割合が2分の1をこえていたのであるが，昭和30年代の後半から経済の高度成長期に入るに及んで，急速に間接税の割合が低下して3分の1になつているものであり，この10年間では10％以上の低下となつている。この間，所得税の割合は10％上昇し，法人税はほとんど横ばいで推移してきている。

これは，経済の成長に伴つて累進構造をとる所得税がその収入ウエイトを高めた反面，国民総生産に占める消費の割合が若干低下してきており，また，個別消費税体系をとるわが国の間接税制において課税対象とされている品目の消費が経済の成長率ほどには伸びないことや，税率が従量税等となつているものが多いことによつて間接税収入の伸びが他の税収に追いつかないためである。

このような傾向に対し，税制調査会の税体系のあり方についての考え方は間接税の課税水準の維持ないし拡充の方向を示唆している。たとえば，昭和43年7月の税制調査会の「長期税制のあり方についての答申」でも，間接税等の負担が，個別物品についても，また消費支出総体からみても，できるかぎり適正な水準に維持されるよう努めるべきであるとしている。

2　所得税について

(1)　所得税は，各種の人的控除と累進税率との組合わせによつて個人の担税力に即応した負担を求めることができる租税であり，所得の再分配に寄与することができる近代的，合理的な租税であるといわれている。税制調査会の答申も，しばしば所得税をもつて税体系の中心をなすべきものとしている。

所得税のわが国税体系に占める地位としては，昭和25年のシャウプ税制以後昭和30年代初めまでは，税収全体の30％以上を占めていたが，昭和32年度の所得税の大幅減税によりその割合は一挙に20％に低下し，その後しばらくはそうした水準で推移することとなつた。その後，経済が高度成長期に入るとともに，その累進構造の結果，累年の減税にもかかわらず，逐次そのウエイトは上昇して昭和40年度には30％に近づき，昭和46年度予算では32.1％となつている。

この所得税収入の国税収入に占める割合を諸外国と比較してみると，フランスの21.1％は上回つているものの，アメリカの62.4％の2分の1程度，イギリスの41.7％の4分の3程度となつており，西ドイツの36.7％よりも低いものとなつている。

(2)　わが国の所得税の全体としての負担率をみると，必ずしも高いとはいえず，諸外国に比較すると，むしろかなり低いものとなつている。

個人所得に対する所得税額の割合でみると，わが国は昭和44年度において4.4％となつているが，アメリカでは12.3％，イギリスでは13.8％，西ドイツでは8.5％（昭和43年度），フランスでも4.5％（昭和43年度）となつている。なお，わが国の場合，個人住民税を加えても，4.4％は5.7％となる程度である。

所得税の課税最低限をとつても，わが国は，アメリカ，フランスよりも低いが，イギリス，西ドイツよりも高い。課税最低限の水準は所得水準と関連が深く単純に計数的に比較することには若干問題もあろうが，これらの国の所得水準が現在のわが国の水準と同じであつた時点を比較してみても，わが国の課税最低限の水準はフランスを除く各国よりも高くなつている。

有業人口に対する所得税納税者数の割合をみても，わが国（昭和46年度見込）では59.6％となつているが，諸外国（昭和41年度）では，アメリカ74.6％，イギリス76.1％，フランス44.9％となつている。

課税最低限に累進税率を組み合わせた実効負担率でみると，わが国の所得税と住民税とあわせた負担率は，たとえば夫婦子2人の給与所得者では，フランス，アメリカよりも重い

が，イギリスよりは軽く，また，年間給与額350万円程度の所得階層までは，西ドイツよりも軽くなつている。

(3) このように，わが国の所得税負担は計数的にみてかなり低いものとなつているが，ただ，最近の傾向をみると，きわめて徐々にではあるが負担が上昇してきている。

個人所得に対する所得税額の割合は，昭和25年度のシャウプ税制当時は7.2％とかなり高かつたのであるが逐次低下し，昭和32年の大幅減税により2.9％と，2％台に落ちている。昭和34年度には2.7％と最低の水準となつたが，その後は経済の高度成長期に入るに及んで少しずつ上昇し，昭和44年度には4.4％となつているもので，10年間に1.7％の上昇となつている。

所得税が課税最低限と超過累進税率との組合わせにより累進構造をとることから，所得水準の上昇以上に税負担が増大する傾向があり，これは所得税の性格からある程度当然のことであろう。その間，税制調査会の答申の指摘もあつて，負担累増の緩和のためにほとんど毎年所得税の減税が行なわれてきているものの，負担割合は少しずつなだらかに上昇してきているものである。かなりの所得水準の上昇を背景とした負担水準のあり方としては，まずまず適切なものであつたと考えられる。昭和44年度までの10年間の所得税の減税状況をみると，所得税の自然増収に対する減税の割合は平均して32％程度となつている。

④ 今後における所得税の負担水準のあり方を考える場合においては，さきにみたように，わが国の負担率が諸外国に比べてかなり低く，また，全体の税収に占める割合も小さいことからみて，高福祉社会の実現をはかつていく過程において所得税に依存する度合をある程度高めていく余地もありうるのではないかと考えられよう。

わが国の経済が今後においても相応の成長を続けていくとした場合には，所得税はかなりの自然増収を生み出すものと予想され，その一部を負担累増の緩和のために減税に充てるとしても，負担率はなだらかな上昇を示すのではないかと思われる。

ただ，所得税については，その累進構造のために，所得水準が上昇すると負担率は逐次上昇する傾向があり，たとえば，今後，わが国の所得水準が逐次上昇して現在のアメリカ並みの所得水準となると，現在のアメリカにおける所得課税負担よりも高い負担が課せられることになる。その時点において一挙に負担の軽減を求めることが困難であるとすれば，所得水準の上昇に応じて常時その負担の適正化に配慮する必要があるであろう。

(5) ところで，所得税は，理論的には，さきにみたようにきわめて近代的，合理的な租税であるとしても，現実には少なからぬ問題点をかかえている。今後，減税を行ないつつもたとえ僅かずつとはいえ負担水準が上昇していくものとすれば，それらの問題点に対する配慮は，今後とも一層重要な課題となるであろう。

その第一は，所得税負担の実質的公平の確保の問題である。所得税は個人の担税力に応じた負担の公平な配分をはかることができるとされているが，それには，制度面でも実務面でも，まず，すべての所得が課税対象とされることが前提であり，そのためにはなお一層の努

力が払われる必要がある。その第二は所得税の負担感の問題である。所得税は，その性格上，負担感がとくに強い租税であるために，その緩和が問題となる。

(6) 所得税は，個人の稼得するあらゆる種類の所得を総合し，これに累進課税を行なうものである。

(イ) しかしながら，これは建前であつて，実際には各種の政策的要請から総合課税からはずされたり，課税所得計算に特例が認められたり，全く免税とされたりする例がある。このような例外措置が目立つようになると負担の公平な配分を理念とする所得税の理論的支柱がぐらつき，納税者の信頼も得ることができなくなる。医師の社会保険診療報酬課税の特例などはその顕著な例の一つであり，早急に是正すべきものと考えられる。

なお，所得税制については交際費や現物給与など，性質上は所得であつても社会通念や技術的観点などから必ずしも課税の対象として採り入れがたいものが残るという面にも留意すべきであろう。

(ロ) さらに，所得課税対象となる所得そのものは，自ずと客観的に明白になるものではなく，現実には納税者の申告によつて明らかにされるものである。もちろん税務官署の調査，指導は行なわれるもののそれに限界があるとすれば，正直でない納税者についてはもれが出てくる。正確な記帳によつて納税を行なう青色申告者は年々増大してきているが，申告所得者の半分程度にとどまつている。こうしたところから，源泉徴収を受ける給与所得者などからは，申告納税者の所得は十分は握されていないのではないかとして，いわゆるクロヨンといつた批判や不平不満が出されることがある。

もちろん，所得税であれ他のいかなる税制であれ，負担の実質的公平といつてもその完ぺきを期することは実際問題としては困難で，通常の納税者が一応公平であると考える程度に執行されることで満足すべきであろうが，所得税についてこの面での批判がとくに強く提起されることが多いことは留意すべきであろう。

(ハ) こうしたクロヨンといつた批判については，給与所得者には給与所得控除が認められている事実を考えに入れなかつたり，収入と所得を混同して事業所得者と給与所得者との税負担を比べるようなところから生まれている面もないとはいえないであろう。こうした誤解に類するものがあるとすれば，関係者としてこれをただすための努力を払うべきであろう。

また，より基本的には，そうした批判や不平不満の発生してくる素地をなくすためにも，税務の執行面で配慮すべき余地は必ずしも小さくないであろう。

この点については，たとえば，次のような措置が考えられよう

① 青色申告者の増加に配慮すること

② 課税最低限の引上げによつて納税人員の急激な増大を抑えること

③ 納税者の協力を得られるよう所得計算や納税手続についての簡素合理化を進めること

④ 税務官署の定員の増加，機構，事務運営等の重点化，効率化に配意すること（電子計

算機システムの大幅な導入など)

なお，昭和44年分の申告所得者約400万人のうち6割は所得金額が100万円以下で，しかもその税額は全体の8％程度であるという現状を十分認識する必要がある。

(7) 所得税は，個人が稼得したもののなかから直接国に納付するものである点から，とくに負担感が強いといわれる。

(イ) 税金についてのアンケートなどにおいて，税金が重い，とくに所得税が重いとする回答がかなりの部分を占めている。しかしながら，現在の所得税の負担率は，上記にみるように必ずしも高いとはいえず，諸外国に比べればむしろかなり低いものとなつている。そうであるとすれば，所得税の負担感が大きいということは，所得税の全体としての負担水準の程度とは必ずしも深い関連はなく，全般的な所得税の負担水準のあり方を考える場合においては，負担感の問題と直接結びつけて考えることにはなお問題が残るのではないかと思われる。

(ロ) 所得税の負担感は負担水準よりは所得税の制度面や執行面の問題と密接な関連をもつているように思われる。例えば，給与所得者が，医者や大株主の所得税の負担が不当に軽減されているのではないかと考えるところからくる負担感である。こうした負担感は，さきに述べた所得税の制度面，執行面における実質的公平の確保のための努力によつて相当緩和することが可能であり，またそのように努力すべきものであろう。

(ハ) ところで，納税者の納めた税金はその全額が公共サービスに向けられる。それを納税者が負担と感じるのは，公共サービスの内容が自己の希望するものとなつていない場合かあるいは公共サービスの存在を十分理解していない場合ではないかと考えられる。公共サービスの内容について不満がある場合についていえば，大きくは政治の問題となるであろうが，公共支出の効率化の問題として解決される面もあるであろう。

また，公共サービスについての理解や評価が不十分なために負担感を強くもつ場合はかなりあるのではないかと考えられる。今まで行なわれた世論調査でも，歳出の情報を全く与えないで質問した場合と情報を与えて質問した場合とでは，税金を重いとする者の割合にかなりの差が認められる。公共サービスについて世論から深い理解と評価が与えられるよう財政問題についての広報活動の面で関係者の一層の尽力が要請されるところである。

(ニ) なお,所得税を重いとする負担感のなかに,住民税や社会保険負担をあわせたところでの全体の負担が重いとする感覚からきている要素もかなり大きいのではないかとする見方もある。所得税だけではそれほどの負担と感じられないのが，これらの負担と合計されて源泉徴収が行なわれることなどから負担が強く感じられ，それが所得税への負担感として代表されて表現されるのではないかというものである。確かに，所得階層によつては，所得税額よりは住民税額の方が大きい場合もあることに留意する必要があろう。こうした面からすると，負担感の問題については，所得税だけでなく，住民税なども含めて適宜の措置がとられることが期待されるところであろう。

3　法人税について

(1)　わが国の税収のなかでは，法人税は，所得税，間接税等と並んで，ほぼ3分の1を占めている。この割合は，昭和30年代の中頃から景気による多少の変動はあるものの，ほとんど変つていない。今後においても，わが国の経済構造に特別の変化がない限り，法人税は相応の収入をあげ，税体系における現在程度の地位を維持していくであろう。

法人税収が全体の3分の1を占めるのは，わが国の税体系の一つの特色となつている。アメリカ21.3％，イギリス13.1％，西ドイツ8.7％，フランス8.4％で，一番ウエイトの大きいアメリカでもわが国の3分の2，そのほかの国では3分の1から4分の1の割合となつている。これがわが国の法人税の負担率が高いためでないことはよく知られているところである。法人税の基本税率を比較すると，わが国の36.75％に対して，アメリカ48％，イギリス40％，西ドイツ51％，フランス50％となつていて，わが国の負担率は，決して高いことはない。それにもかかわらず法人税収入のウエイトが大きいのは，法人税以外の租税，すなわち所得税及び間接税等の負担水準において諸外国に比べて相当の差があるために法人税収入のウエイトが，かなり大きなものとなるわけである。

(2)　法人税の負担水準を考える場合においては，法人税の仕組みなり性格をどのようにとらえるかという点と関連してくる。

現在，わが国には約85万の法人が存在するが，そのうち資本金が1億円をこえる大法人は約6千社で全体の1％に満たない。残りの99％以上が中小法人で，そのなかでも資本金が500万円未満の小法人が70万社をこえ，全体の8割以上を占めている。こうした小法人はほとんどが同族会社であつて，1グループの家族で大半の株式を所有しているといつた法人が圧倒的である。こうした会社は法人とはいうものの実態はほとんど個人企業に近いであろう。一方1％に満たない大法人は，そのほとんどが株式を公開しており，大会社になると何十万人という株主がおり，所有と経営の分離が進み，一般の株主の地位はほとんど債権者に近い。同じように商法の適用を受ける会社でも実態としては，このような差異がある。しかも，この1％にも満たない大法人の所得が全体の法人の所得の6割近くを占めるにいたつている。

このような実態の異なる法人について負担水準を考えるときには，やはり差異が出てくる。個人企業に類似した法人の税負担を考える場合においては，個人の所得税負担とのバランスをも考慮のうえ検討すべきであろう。法人税を個人の所得税の前取りであるとするシャウプ勧告の考え方をとり入れる余地もあるであろう。一方，公開大法人については，個人的色彩は消えている。法人税負担を自己の税負担として考える株主はほとんどいないであろう。こうした場合における法人税の負担水準のあり方としては，人格的な負担能力の基準を離れ，法人税の転嫁の問題とも関連させつつ，税負担の変更が法人の資金の流れや蓄積，法人企業の経営効率さらには経済全体の活動水準や成長率にどのような影響を与えるかといつた観点を中心として検討すべきものと考えられる。

(3)　わが国の法人税負担は，さきに述べたように，基本税率は36.75％であるが，このほか，

配当分に対するものとして，26％の軽減税率がある。

また，わが国の法人税率は，昭和25年のシャウプ税制において35％と定められたあと昭和27年に42％に引き上げられたが，その後は昭和30年に40％，昭和33年に38％，昭和40年に37％，昭和41年に35％と順次引き下げられ，これが昭和45年に1.75％引き上げられて現在にいたつているものである。この間，昭和30年には低額所得に対する軽減税率が導入され，また昭和36年には配当分に対する軽課措置が創設されている。

なお，法人税の負担水準をみる場合には，法定税率でみる方法と国民所得計算上の法人所得に対する法人税収の割合でみる方法との二つの方法がある。後者の場合には，国民所得計算上の法人所得と法人税収との間に期間のとり方や欠損金額の扱いの面などにおいてかなりの差異があるので負担率が景気の局面によつて著しく変動し法定税率と異なる動きを示す傾向があることに留意する必要があろう。例えば，昭和30年代末期に比べ昭和40年代初期にはこのような法人税負担率は10％程度も低下し，これがその後の経済の予想以上の拡大を招来したとする見方も出されているが，上記のような概念等の差異を調整すると，負担率は実際にはやはりその間の法定税率の引下げ分（3％）程度しか低下していないのである。

(4) ところで，今後における法人税負担のあり方を考える場合においては，法人の所得，従つて法人税収の6割近くをあげ，経済活動全体への影響も大きいと思われる大法人の負担水準を中心として検討すべきこととなろう。この場合には，さきに述べたように，法人の資金繰りや資本蓄積に対する効果を考慮すべきことになるが，昭和36年頃の税率が特に当時の法人の企業活動に悪影響を及ぼしたと認められる点もないとすると，法人税率はその頃の水準に戻しても差しつかえないのではないかとする考え方もありえよう。

ところでわが国の基本税率は，さきにみたように諸外国に比べるとかなり低いが，やはり国際的に負担水準を比較する場合においては，所得税の場合と同じように，地方税を含めて考える必要があろう。地方税を含めたところでの実効税率をみてみると，わが国の45％に対して，アメリカ51.6％，イギリス40％，西ドイツ49.1％，フランス50％となつている。これらの諸外国の例でみると負担率は所得の半分というのが普通で，その意味ではわが国の法人税の負担水準は低い部類に属しているといえよう。

以上のような点を考えると，わが国の法人税の負担水準については，今後経済活動水準が大きく落ち込むようなことがない限り，ある程度の負担の増大を求める余地があるものと考えられる。

4・間接税等について

(1) わが国の税体系において間接税等がほぼ3分の1のウエイトを占めていること及びこの割合が，このところかなり低下してきていることはすでに述べたとおりである。このわが国の間接税等のウエイトは，極端に所得税収入の割合の大きいアメリカよりは高くなつているが，イギリス，西ドイツ，フランスのいずれの国よりも低いものとなつている。

(イ) 個人に対する課税のあり方としては，所得の稼得の段階をとらえて課税するものと，消

費支出の段階をとらえて課税するものとがある。

所得課税では，所得を個人の段階で総合し，これについて各種の人的控除などの個別的な配慮を加えたうえ，累進税率を適用して課税を行なうことができる。これに対して，消費支出に対する課税では，個別的な配慮や累進課税は事実上困難であり，無差別的な課税が行なわれる。こうした点から，所得課税の方がより担税力に即応した課税を行なうことができるといわれている。

一方，しかしながら，所得税がこのように合理的な租税であるとされるのは，制度面でも執行面でももれがないことを前提としている。現実には所得税については，もろもろの非課税，免税，軽減等の措置があることはよく知られているとおりである。また，所得税はその執行面においても納税者の協力なしには完全な所得のは握を期し難いことは事実である。このように所得税は，理論的にはともかく，現実には，制度的，実務的に個別負担に差別を生じることがある。これに対して，消費税は個別的な負担に差異を生じることが少ない。

従つて，所得税と消費税とは，その両者が適度に組み合わされることによつて，垂直的，水平的公平が確保され，実質的な公平が実現されるということができるであろう。

なお，消費課税の根拠については，所得課税を補完するという形ではなくて，それ自身として独自の地位を与えられて然るべきではないかといつた考え方もありえよう。

消費行為に伴う公共サービスの受益に応じて税負担を配分するという考え方も成り立ちうるかもしれない。

さらには，公共支出のための負担の配分に当たつては，各個人が社会にどれだけの生産物を生みだしたかを基準とする方式と，社会の生産物をどれだけ費消したかを基準とする方式とがあり，所得課税と並んで消費課税も検討されるべきとする考え方もありえよう。

(ロ) 消費課税が税体系において相応の地位を占めるべきことについては以上に述べたとおりである。

消費課税が一般的に逆進的であるということは否定できない。しかし，この点は，税体系全体のなかで調整が可能なものであるし，また，社会保障等歳出面の所得再分配機能を含めて調整することも可能であろう。

諸外国の例をみても，個人に対する課税のあり方として，所得課税だけに依存している例は見当たらず，いずれの国でも，所得課税と資産課税と消費課税とが，その割合は別として，適宜に組み合わされて税体系が構成されていることは，あらためて指摘する必要はないであろう。

このように考えると，わが国においては，今後とも，間接税が税体系において適切な地位を維持するよう配意さるべきものと思われる。

(2) よく知られているように，わが国の間接税制は個別消費税体系をとつている。担税力に照応していると認められる個別物品やサービスの消費に着目し，それらの物品やサービスを個別に特定して課税対象とするものである。

ところで，最近のように消費が一般的に高度化，大量化するなかで多様化の方向をたどつてくると，税制としては常時消費態様の変化に即応していくことが次第に困難となる。これにさらに，税率構造が従量税や定額税となつているものが少なくない事情が加わつて，間接税収の地位は，消費の高度化，大量化のなかで急速に低下してきているわけである。現行制度を維持するかぎり，今後においてもこうした傾向はある程度避けられないものと考えられる。

また，最近のように所得水準の上昇が著しいと，消費の内容も次第に平準化する傾向がみられる。そうなると，何が担税力に照応する物品やサービスかの判定は困難となつてくる。それに加えて，各関係業界の個別の利害が強くからんでくると，個別消費税体系の運営はかなり硬直化したものとなつてくる。

(3) 個別消費税に対置されるものとして，一般消費税がある。

一般消費税は，西欧諸国においてかなり広い範囲にわたつて実施されている。そのなかでは，ＥＥＣ諸国が最近その統一税制として相ついで実施している付加価値税が最も完成されたものであるといわれている。西ドイツやフランスなどで間接税の割合が高いのも，付加価値税のような一般消費税を有しているからにほかならない。

(イ) 一般消費税は，その課税範囲が広いことから，税率の定め方にもよるが，かなりの規模の税収をもたらす。こうした租税を導入する場合においては，間接税制だけでなく，わが国の税体系全体に大きな影響をもたらすであろう。その意味では，その導入の可否や具体的な課税形態の選択に当たつては，所得税や法人税など他の租税との関係をも考慮しつつ，十分慎重な検討を行なうことが必要とされよう。すでに50年以上にわたる一般消費税の歴史を有する西欧諸国とわが国とではその背景が異なるだけに綿密な検討が特に必要とされるところである。

(ロ) わが国の税体系で３分の１を占める所得税については，すでにみてきたように，その負担水準はまだかなり低く，今後とも相応の減税を続けながらも，高福祉社会の実現のための財源調達の面で引き続き所得税にかなりの役割を期待していくことが可能であろう。同じように３分の１の地位を占める法人税についても，なお負担水準の上昇を求める余地がないとはいえないことも，さきにみたとおりである。

ただ，今後，より豊かな国民生活の実現をめざし社会保障制度の抜本的な拡充なり社会資本の画期的な充実を図るために，相当な規模の財源の増加を図る必要性が生じることもないとはいえないであろう。その場合には，所得税の減税を縮めて所得税への依存度をさらに高めるか，法人税に相当な負担の上昇を求めるか，間接税の充実を求めるかといつた各種の方向が考えられるであろう。間接税の充実というときには，一般消費税が問題としてとりあげられることになるであろう。こうした各種の方式のなかでどれをとるか，それは結局はその時点での国民の選択の問題であると考えられる。

(ハ) すでにみてきたように，わが国の所得税においては，負担水準はかなり低いが，制度面や執行面で実質的公平の確保という観点からみて問題がないわけではなく，また，負担率

の低さにもかかわらず，負担感はかなり強いとされている。個別的な負担の公平の確保については今後一層の配慮が必要とされるところであり，負担感についても，それが税制及び政府支出に関連のあるものであればその緩和のための努力も要請されるところであつて，こうした面については，今後なお改善の余地があるものと考えられる。ただ，それにもかかわらず，納税者として，所得税につきその負担水準や負担配分の面で問題点が多いというのであれば，他の租税，すなわち，法人税や間接税に負担を移していくこととなろうし，例えば一般消費税を導入して大規模な所得税減税を行なうといつたことも考えられよう。この場合においても，問題は，結局は国民の選択いかんということになるわけである。

5　地方税と税体系

これまでの税体系の議論は，主として国税を中心として進めてきたものである。税体系の問題としては，さらに，地方税の税体系をどうするか，また，国税と地方税とをあわせてみたところでの税体系をどうするかといつた問題がある。

地方税には，国民全体ではなくて地域住民の福祉の向上を図るという点や地方自治の問題が関係してくる点など，国税を考える場合と異なる要素を含んでいる。地域団体に密接に関連する財源として，国税ではそのウエイトがきわめて小さい財産課税がかなりの地位を占めるという特殊な点もある。

しかしながら，基本的には，国税といい地方税といい同じ納税者の負担となるものである。従つて負担水準の問題としては，国税と地方税とはあわせて検討すべきものであろう。その意味では，問題は，以上にみてきたような点をふまえつつ，具体的には国税と地方税のあり方として検討されるべき面が多いであろう。

第二　税制と経済諸施策について

一　税制と物価

1　税制と物価の関係については，従来，物価調整減税等の問題がその時々の物価の動向，経済情勢等との関連から論じられてきたが，税制全体と物価との関連について特に議論されることは少なかつた。ところで，租税は一面において歳入調達の手段であることから，その調達の内容，程度が直ちに民間の経済活動，ひいては物価に対して影響を与えるのみならず，他面物価が変動すれば，税制もそれに応じて影響をこうむるという両面の関係がある。こうした観点から，税制と物価の関係についての議論を整理しておくことは，税制にとつても物価政策にとつても有益と考えられる。なお，間接税の問題については，間接税全体の考え方や租税体系の問題と密接に関連するので，これらの問題とともに検討する必要があろう。

2　このような観点から，まず，税制の物価に及ぼす影響について検討した。

(1)　従来，様々の議論が行なわれてきた租税の転嫁論は必ずしも税制と物価という角度からのみとりあげるべきものではないが，これと密接な関係をもつものであることは否定できない。

(2)(イ) まず，所得税の転嫁については，短期的には賃金の引上げあるいは勤労意欲の減殺という形で物価に影響することが考えられる。さらに，長期的には，これらの影響の結果需要の減退や現在及び将来の資源配分の変更を生ずることも考えられよう。これらについては，個人の勤労と余暇に対する選好態度や労使間の賃金交渉の実態や，所得税負担の軽重の度合などの要因に左右される面が大きいと思われるが，この問題については，次の法人税の場合に比べ，理論的実証的研究が相対的に少ないので，今後の検討が必要であろう。

(ロ) 法人税の転嫁についてはとくに問題がある。法人税の転嫁は，市場の状態等様々の要因によつて左右されるものであり，結局問題は転嫁の有無やその程度をどれだけ実証できるかにかかるわけである。このような実証は，企業行動等に関する理論的検討及び統計的検討の両面から行なうことが必要であるが，いずれにしてもきわめて困難な問題である。すなわち，同じく転嫁といつても，企業が税引利潤を課税前の水準に維持するよう価格の引上げ又は賃金，原材料などコストの引下げを行なうかどうかという短期的転嫁の問題もあるし，利潤が減少し設備投資を減少させ供給力の低下をきたすことによつて結果的に価格を引き上げるという長期的転嫁の問題も考えられる。さらに，かりに法人税負担の変化が生じた場合に法人利潤の変化が起こつていたとしても，そのような法人利潤の変化が果たして法人税に起因するものか，その他の経済要因（たとえば，他の財政金融政策，国際収支，景気の動向等）に起因するものであるかが識別されなければ，転嫁が生じているかどうか確定できない。

従来の欧米諸国及びわが国における法人税転嫁についての研究は，いずれももつぱら短期的転嫁をとり上げ，一定の経済モデルを設定し，法人利潤に影響する税以外の要因を除去するといつた部分均衡的分析により転嫁の実情をは握しようとするものであつた。

計測の結果は，いずれも多かれ少なかれ法人税が転嫁するという結果にはなつているが，このようなモデルはいずれも計量経済学的に十分なものであるとはいいきれず，もろもろの他の経済要因の変化に基づく法人利潤の変化を完全に分離したとはいえない実情にある。従つて，この問題については，さらに今後経済の全体にわたる一般均衡的，総合的なモデルにおいて，慎重に検討をすべきものと考えられる。

3 租税は，必要な歳入の調達を基本的な目的とするものであるが，調達にさいして物価その他経済一般に対してなるべく悪影響を与えないように配慮することが必要である。さらに一歩を進め，必ずしも財政自体として歳入調達の必要性がない場合にも，物価安定のために租税を利用すべきかどうかという点は問題である。この点については，様々な政策目的の中から物価安定のみをとり出して考えるのではなく，これらの政策目的相互を比較衡量しその中で物価安定の占めるべき位置が明らかにされていなければならない。その上で租税をどの程度物価安定のため利用すべきかがきめられるべきであろう。

さらに租税を物価安定のため利用する場合，租税が物価安定のためどの程度有効適切な手段として役立ち得るかどうかという点については問題があろう。また，物価安定のため租税を利

用した結果，他の政策目的をかえつてそこなうような結果を生ずることがある点も考え合せなければならない。

このように，物価安定をめざすにしても，どの政策目的にどの政策を割当てるかという問題を十分考慮したうえで，租税政策の役割を評価すべきであろう。

4　従つて，個別の価格でなく一般的な物価水準の安定という意味で物価安定を考えた場合，租税政策は，単独で物価安定に結びつくものではなく，予算や金融政策等他の経済政策の手段と適当なポリシー・ミックスを形成することによつて始めて物価安定につながるものである。すなわち，まず，物価安定のための適正な諸政策の組合わせが存在し，租税政策はその一環としての役割を果たすべきものである。

しかしながら，現在のところこうしたポリシー・ミックスの具体的内容については，少なくとも審議の過程においてはコンセンサスが必ずしも得られなかつた。たしかに，物価安定のための政策としていわゆる総需要政策と構造政策との二つが大きな支柱となつている。しかし，そのような政策によつて対処すべき物価の上昇がどのような性質のものであるかについての一致した見解は見出し難いのが現状である。

(1)　わが国における物価上昇については，従来経済が成長していく過程で産業間，企業間の生産性上昇率に格差が生じる一方，賃金は平準化する傾向があるために相対価格が変化し，これが生産の拡大や失業の解消をささえるための財政金融政策や価格の下方硬直性などと相まつて，高生産性部門の価格安定，低生産性部門の価格上昇という形で一般物価水準の上昇を生じさせているといわれることが多かつた。

(2)　ただ，最近数年においては，従前に比し卸売物価が上昇し，労働需給も相当ひつ迫してきたこともあつて，このような構造的な物価上昇とは違つた完全雇用下における一般需要超過に基づく物価上昇という面が出てきているのではないか，ともいわれている(注)。しかし，このような面があるとしても，物価の上昇と貿易収支の黒字とが併存しているのであれば，その原因は必ずしも国内需要要因にのみ求めるべきものではなく，いわゆる輸入インフレ要因が働いていると見るべきであるとも指摘されている。

(3)　このほか，賃金の上昇が物価上昇にかなり影響してきている面もあるといわれ，また，経済の自由価格機構が漸次硬直化してきていることに物価上昇の原因を求める考え方もある。

（注）わが国の物価上昇がこのような種々のタイプの物価上昇のいずれに属するかについては，明確な結論が得られてはいないが，たとえば，経済審議会の「物価・賃金・所得・生産性研究委員会報告書」においては，一種の混合的なタイプの物価上昇であるとされている。

5　このように，どのような性質の物価上昇に対し，どのような安定を図るのかが明確でないまま，少なくとも総需要政策的見地から，租税政策のあり方を定めることは，時期尚早と思われる。しかも，たとえば過熱の場合の物価安定のための政策を考えるのであれば，それは後に述べる景気調整等の問題となろうし，また，コスト・プッシュ型の物価上昇や海外要因に基づく物価上昇に対し財政面とくに税制面で対処できるところは少ないのではないかといつた問題も

ある。

いずれにしても，現状において必要なことは，物価安定のための政策として予算，税制，金融等の政策手段をはじめ競争促進政策などの斉合的な組合わせが確立され，その一環としての租税政策の役割を決めることであろう。その場合，このような組合わせは，抽象的，一般的にではなく，具体的，個別的に，現にわが国のおかれている経済環境に照らして決めるべきものである。

この点については，より具体的に租税，歳出，通貨供給及び為替レートという4つの政策手段の組合わせを考えると，歳出は公共資本充実の見地から拡大すべきであり，租税負担率は若干の上昇を考慮すべきであり，また，通貨供給は現状程度にとどめることとするならば，国際収支黒字，物価上昇という問題に対処するためには，他の政策手段によつて調整を図るべきであるとする見解が示された。

これに対しては，このような考え方は，単純化された理論モデルを基礎とする一つの試みであつて，その現実の適用を論ずるに当たつては多くの留保を付する必要があるとする見解が多かつた。

6　現在，租税特別措置の中に農業，中小企業等の低生産性部門に対する優遇措置が講じられている。このような措置は，企業の生産性を高め，これら企業の製品価格の安定に貢献することがねらいであるが，その効果については，こうした減税措置に必要な財源を他にふりむけた場合と比較して吟味しなければならず適確に評価することは難しい。また，このような政策の見通しがあやまつた場合には，かえつて物価を押し上げることになりかねないので，特別措置の創設に当たつては，あらかじめこの点についてのできる限り厳密な見通し策定がなされるべきであり，また，当初の見通しどおり進捗していないような場合には，その改廃を行なうべきであろう。

さらに，このような特別措置が低能率，高コストの企業を保護することによつてかえつて物価上昇を支えるようなものにならないように常に配慮を加えていくべきであろう。

7　次に，物価の変動により税制がどのような影響を受けるかという点に関しては，従来税制調査会において物価調整減税の問題として多くの論議が行なわれてきた。

例えば，昭和38年の答申においては，「所得税の本来の負担は実質所得に対する負担を中心に考えられるべきものである。」とされ，「物価上昇がある場合には，所得税の累進課税の結果，実質所得に対する実効税率よりも名目所得に対する実効税率の方が高くなる」という観点から物価上昇に伴う名目所得増加に対する税負担の増加を除去するという考え方がとられている。

ところで当時においては，まだ課税最低限が低く，常に基準生計費との関連が問題とされていたという事情があつた。すなわち，課税最低限が基準生計費に近い状態のまま物価上昇が生ずるならば，課税最低限が基準生計費を下回ることになりかねないので，この点から物価上昇に対応して課税最低限を引き上げざるを得なかつたのである。

しかし，課税最低限の引上げには，高所得層にも低所得層にも，物価上昇による影響の差異に関係なく，その効果が及ぶという問題がある。

さらに，今日においては，課税最低限は大幅に上昇し，従来のようにこれを基準生計費と比較するということは行なつていない。そこで基準生計費の概念自体に問題はあろうが，少なくとも従来のような意味での物価調整減税の考え方がそのまま適用できるかどうかは，今日の段階においては疑問なしとしない。

しかし，これらの点については，次のような意見が表明された。

① 課税最低限が基準生計費を下回つてはならないということと物価調整減税とは別の問題であつて，一方の必要がなくなつたからといつて他方の必要がなくなるというものではない。

② 物価調整減税はやはり名目所得上昇によつて所得税の実質負担増を来たすのをさける措置であるから，他にこれをやめるべき特段の理由がない限り，課税最低限と基準生計費との関係をどうするかという問題とは別に引きつづき今後も実施していくべきではないか。

③ ただ，物価調整減税を行なうことが妥当かどうかは，所得税の実質負担のあり方とも関連しているので，理論上の問題というよりは国民の政治的判断の問題であろう。

④ また，物価調整減税の方法としても課税最低限の引上げを長期間継続すると，所得階層別の相対的実効税負担にひずみを生ずるので，そのような方法による場合には，適当な期間をおいて税率に所要の調整を加えることが必要となろう。

なお，物価調整減税といえども減税である以上は，それ自体としては需要拡大的に働き，物価上昇要因となることが考えられる。

こうした効果に関しては，今までの減税がとくに大きな物価上昇要因となつたとは必ずしも断定できないと思われるが，なお歳出面の影響等も考え合わせ慎重に検討すべき必要があろう。しかし，いずれにしても今後とも減税に際しては常にその物価引き上げ効果を慎重に勘案すべきことは当然である。とくに，物価上昇に対して機械的，自動的に減税を行なうことは，歳入構造の中にある需要安定化機能を弱める結果を招来するので，これを避けるべきであろう。このような減税を行なう場合は，その時々の景気動向，経済情勢を総合的に考慮したうえで行なわれなければならない。

また，物価調整減税については，従来からもしばしば物価（公共料金を含む。）の上昇の結果生じた消費生活への影響を調整するという含みで受け取られている場合がある。たとえば，所得税の減税額と郵便料金や電話料金等の引上げによる増収額を通算して議論されることがあるが，これにはもろもろの価格の一部である公共料金の引上げを減税で補てんすべきであるという前提がある。

しかしながら，このような考え方は，適当でない。すなわち，減税という方法による限りは課税最低限以下の者に対しては，何ら恩典が及ばない。課税最低限が大幅に引き上げられ相当多数の所得者が課税されていない現状においては，減税によつて物価上昇に起因する消費生活への影響を是正することはできないと考えられる。また，実際上個々の家計の支出に

ついて物価上昇の影響を調整することは不可能に近い。

次に，法人が物価の上昇によつて影響を受ける面としては，売上げ面では長期延払い，費用の面では減価償却及びたな卸資産の評価等があろう。

しかし，法人の所得は，適正な企業会計基準に基づいて計算されるべきであり，現に税法においてもそのような適正な企業会計基準に基づいて算出される所得を基準として課税する建前とされている。こうした企業会計基準については，いわゆる不変貨幣価値の公準が採用されている。最近の物価の動向にかんがみ，一部に物価変動会計等の提案があるが，まだ確立された原則に至つていない。このような状態の中で税法が特段の措置をとることは，物価上昇によつて企業の会計に著しく深刻な影響がある場合でない限り避けるべきであるが，現在，わが国では，消費者物価がひとり上昇を続け卸売物価は安定しているという事情もあり，産業全体についてとくにこのような影響が生じているとはいえないであろう。

二　税制の景気調整機能

1　各種の景気調整策の斉合的な組合わせの必要性

税制上の景気調整策は，金融面や歳出面等における他の景気調整策との斉合的な組合わせのなかで考える必要がある。

昭和30年代の，いわゆる国際収支の低い天井のもとにおける民間設備投資や民間在庫投資を中心とする高度成長の時期にあつては，景気過熱の原因はほとんどもつぱらこれらの民間投資であり，その対策としての金融引締政策は，オーバー・ローンの基調のもとにおいて，確実な効果を示した。最近，民間金融機関の貸出しにおける都市銀行のシェア・ダウン，企業の自己金融力の上昇等を理由に，金融引締政策の有効性が減退しているとする意見が聞かれる。しかし，近時の金融引締政策は，従前と異なり，国際収支黒字下での引締めであるために穏やかな効果を最初から意図して引締めの程度を加減しているという面があること，また，都市銀行のシェア・ダウンという要素はあるにしても，都市銀行を中心とする金融引締政策の効果は他の金融機関にも波及する筈であること，さらに，企業の自己金融力の上昇といつてもそれは民間設備投資の動向いかんによつて変つてくるべきものであること，などの事情を考慮しなければならない。このように考えると，金融引締政策の有効性が減退しているとの判断を今直ちに下すことは必ずしも適当でないと考えられる。

ただ，投資規模が大型化し中断しにくくなつていることや公害防止，省力化投資などどうしても必要な投資があるなどの事情も，考慮に入れるべきであろうとする指摘もあつた。

特に，投資に関連する税制上の措置の多くが，金融的な効果を中心とするものであり，しかも，金融政策と比べて政府が直接に介入するという点で問題があることを考えれば，金融政策の効果減退を速断して，税制上の措置の拡充といつた方向に直ちに踏み切るのは問題であろう。

しかし，次のような事情を考慮すれば，この際，税制面における景気調整策の充実について準備をしておくことは意味のあることだと考えられる。

(イ) 国際収支の黒字基調が続くと金融政策の発動自体が制約される上に発動しても有効性がその面から減殺される可能性があること。

(ロ) 景気の局面に応じて社会保障支出の調整をしたり，あるいは公共投資について支出の時期を景気の循環過程の中で調整したりするなど歳出面における景気調整策についてもなお研究の余地があるにせよ，特に公共投資の支出額自体の削減は社会資本の充実や公共投資の投資効率という観点からして適当でなく，また，たとえば，民間設備投資が景気過熱の主因である場合には，民間設備投資自体を抑制する措置が景気調整策の中心となるべきであり，歳出面における措置は，かりにこれを講ずるとしても，補完的な役割にとどめるべきであるというように歳出面における措置では不十分であつたり不適当であつたりする場合がありうること。

(ハ) 戦後のわが国においては，景気調整といえば若干の例外を除いて景気過熱の抑制を意味するような状況にあつたが，今後においては景気の刺激という意味での景気調整策の必要性が高まることも考えられ，その際，政策手段としての有効性や物価に対する影響を考慮すると，金融政策より財政政策，とくに租税政策の方が適当であるような場合が多くなると思われること。

2 現行税制の景気調整機能

今後における税制面での景気調整策のあり方について検討するに先だち，現行税制の景気調整機能について評価を加えておくことが必要であろう。

(1) 自動安定機能

税制の自動安定機能の大きさを測る尺度としてよく用いられるのは，租税収入のＧＮＰ弾性値（ＧＮＰの伸び率に対する租税収入の伸び率の比率）とＧＮＰに対する限界租税性向（ＧＮＰの増加額に対する租税収入の増加額の比率）である。従来，特に後者が適当であるとされているが，限界租税性向については，①タイム・ラグ（時期のずれ）をあわせて考慮に入れる必要があること，また，②例えば景気回復の局面ではこの比率が大きいとかえつて景気の回復を遅らせることになること，などこの比率の大きさだけでは税制の自動安定機能の程度を判定できない要素がある。しかし，現在のわが国に対象を限定して考えれば，①租税収入の中心である所得税と法人税における所得の発生から納税までのタイム・ラグはそれぞれ２～３箇月，５～８箇月と比較的小さいと考えられること，②戦後のわが国においては，景気調整といえば若干の例外を除いて景気過熱の抑制を意味するような状況にあつたこと，などの事情があるので，限界租税性向の大きさをもつて自動安定機能の大きさをみる一応の尺度としても大きな間違いはないと考えられる。もつとも，このようにいうことは，租税の自動安定機能の大きさの測定について新しい方法を工夫する必要性を否定するものではない。今後，景気調整のために税制を積極的に活用しようとするのであれば，その前提として，所得税，法人税，間接税等の各税目が，どの程度の時期的なずれを伴いながらどの程度の大きさの安定機能を発揮するのかといつたことについてのは握が必要である。

ところで，わが国の税制のＧＮＰ弾性値は諸外国のそれに比べて相対的に大きいが，もともとＧＮＰに対する租税収入の割合が小さいために，限界租税性向はそれほど大きくなく，景気調整機能にも自ずから限界がある。税制の自動安定機能は，景気の変動を緩和することについてはある程度の効果をもつているとしても，潜在的な生産能力と有効需要水準とのギャップを埋めるという意味での安定化機能はもつていない。したがつて，税制に相当程度の景気調整機能を期待する以上は，いずれにせよ，何らかの積極的な景気調整策が要請されることになるが，わが国の場合，ＧＮＰに対する租税収入の割合が小さいだけに，一層，この面における配慮が必要である。

(2) 景気調整のための特別措置

現在，景気調整のための租税特別措置として，公定歩合に連動した法人税の延納利子税率の調整措置と重要産業用合理化機械等の特別償却の停止措置とがある。

このうち法人税の延納利子税率の調整措置は，延納利子税率と延納利用率の推移とをみる限り，その効果は必ずしも判然としないが，景気調整の重要性の高まつている今日，その有効性を高めるための方策（例えば，３箇月という延納期間を短縮すること，納期限までに税額の２分の１以上を納付することという延納条件を更に強化すること）について検討を加えるべきであろう。

次に，重要産業用合理化機械等の特別償却の停止措置は，昭和42年に創設されて以来一度も発動されたことがなく，景気調整策としての評価を与えることができない。これは，①特別償却を停止する対象が重要産業用合理化機械等という，設備投資のなかでもむしろ促進すべきものに限定されていること，②この制度の発動が，公定歩合との連動とか大蔵大臣の告示とかの簡易な要件に結びつけられておらず，特別償却を停止する期間を政令で定めなければならないことになつていること，に原因があるといえよう。従つて，この種の制度を活用しようとするのであれば，広い範囲の償却資産を対象とする一般的な特別償却制度を設けて景気の動向に応じて発動したり，停止したりすることをできるようにするとともに，制度運用に機動性を持たせるために手続面の簡易化を図るなどの工夫が必要である。

3 景気調整機能の充実の方向

諸外国における税制上の景気調整策の実情について調査を行なつた。すなわち，景気付加税（西ドイツ。所得税と法人税に対する付加税で，税収は連邦銀行に凍結され，後に納税者に還付される。），レギュレーター（イギリス。関税，消費税等の税率を上下一定の範囲内で調整する権限が大蔵大臣に与えられている。），投資税額控除（アメリカ等。新規投資額の一定割合を税額から控除する。），投資準備金（スウェーデン。所得の一定率を準備金として中央銀行に積み立てた場合にその損金算入を認め，かつ，そのとりくずし額の一定率を所得から控除する。）等の制度の内容を概観した。これらの制度を導入することあるいはわが国経済の実情からみて減税の規模や時期を調整することの可否については，なお検討を加えるべきであるが，一般的にいつて諸外国での経験に照らしてみるとき，わが国において税制面における景気調整

策の充実について検討する場合には，特に次のような点に留意すべきであると考えられる。

(1) タイム・ラグの短縮

景気調整策については三つのタイム・ラグがあるといわれている。第1は，景気調整の必要性が客観的に発生してからその必要性が現実に認識されるまでの過程におけるタイム・ラグ（認識のタイム・ラグ）であり，第2はその認識に基づいて具体的な景気調整策が決定され，実施されるまでの過程におけるタイム・ラグ（決定，実施のタイム・ラグ）であり，第3は景気調整策が決定され，実施されてからその意図する諸効果が出るまでの過程におけるタイム・ラグ（効果発現のタイム・ラグ）である。

税制上の景気調整策が，その意図に反して景気撹乱的に作用するのを防ぐためには，こうしたタイム・ラグをできるだけ短くする工夫が必要である。

第1の認識のタイム・ラグについては，その性質上，税制面においてとりうる方策は考えられない。ただ，自動安定機能の充実を図ることによつてこの面を補完することを検討すべきである。

第2の決定のタイム・ラグについては，公定歩合等の景気指標の動きに連動した制度とか，あらかじめ定められた一定の範囲内で大蔵大臣に自由な税率操作を認めるイギリスのレギュレーターのような制度とかが考えられる。ただし，後者のように行政権の裁量を認めることは，租税法律主義の観点からも検討すべき問題があろうとの指摘がなされた。なお，この場合，「遡及適用」という方式を併せて用いることができれば，認識のタイム・ラグを多少修正する効果を期待できるであろう。

ただし，このような簡易な方式による景気調整策を導入するに際しては，景気調整策発動の前提となつた景気の見通しを大蔵大臣なり政府なりが責任をもつて公表し，景気調整策発動の必要性について納税者の納得を得，景気情勢に即応しそのような必要性を生じた場合にはすみやかに景気調整策を発動し，必要性のなくなつた場合は直ちに停止することとして，納税者の信頼と理解とを得るような配慮が必要である。

第3の効果発現のタイム・ラグについては，源泉徴収の範囲をできるだけ広げておくなどの工夫が必要である。たとえば，現在源泉徴収の対象となつていないもののうちに適当なものがあれば源泉徴収の対象にとり入れるようにするというような配慮が肝要である。

(2) 対象とする需要項目

税制上の景気調整策が対象とすべき需要項目については，固定的に考える必要はないと考える。ケース・バイ・ケースでどの項目を押えれば最も有効であるかを判断し，また，他の政策目標との関連も考慮しつつその項目を狙いとすればよいのであり，諸外国においてもこの点は弾力的に対処している。

もつとも，従来の傾向からみて，ここ当分の間は民間設備投資が良きにつけ悪しきにつけ景気の中心となり，従つて景気調整策としても，これに照準を合わせるのが最も有効であるというケースが多いであろう。

しかし，国民総支出における最大の項目である個人消費支出を無視するのは適当でなく，これに対する調整策を考えておくことは必要であろう。個人消費支出を景気調整策の対象とすることについては，①わが国における国民総支出に占める個人消費支出の割合が，諸外国に比し低い，②消費者には，今までの生活水準を落したくないという気持ちが強いので一時的な景気調整増税が消費支出の削減にどれほど効くか疑問である，などの問題点が考えられる。しかし，①国民総支出に占める個人消費支出の割合を長期的に低位にとどめておくのは問題であるとしても，景気調整のため一時的に押えるのは差しつかえないと考えられるし，また，②消費生活の水準が横ばいに推移してきているときには，一時的な増税が消費支出の水準にどれほど影響を与えうるかは確かに疑問であるとしても，毎年消費水準が上昇しているような時期においては，一時的な増税によつて消費水準の上昇のテンポを多少スロー・ダウンさせることは十分可能であると考えられるとする意見もあつた。

なお，個人消費支出を景気調整の対象にする場合には，課税の基礎の広い税を選択することが必要である。このような観点からいえば，所得税はともかくとして，現行の個別消費税はあまり適当な税目でないといえる。付加価値税とか一般売上税とかは，他の面からはいろいろ検討すべき問題があると思われるが，個人消費支出を対象とする景気調整を実施する際には，適当な税目であるといえる。

(3) 歳出面におけるしりぬけの防止

自動安定機能であれ，あるいは意図的な措置であれ，税制面の景気調整機構が真にその機能を発揮するためには，増収が直ちに歳出増加に結びつかないようにするなど歳出面における措置によつて税制の景気調整機能が減殺されないようにすることが必要である。

(4) 完全雇用を実現するための調整

景気調整策を実施するに当たつての前提として，財政が完全雇用の実現を阻害している面があれば，これを税制面で修正するといつた検討も行なうべきであろう。

（注） 例えば，現行の財政が，経済が完全雇用の状態にあると仮定した場合に必要以上の歳入をあげるような仕組みになつていたとすれば，そのような財政は，経済が完全雇用状態に近づくのを妨げる効果（フィスカル・ドラッグ）をもつていることになる。このような場合にとるべき措置はいろいろあろうが，現行税制を改正するといつた意図的措置を講ずることも一つの方法だということになる。

三 租税特別措置の抑止的，誘引的機能

1 租税特別措置を設ける場合には，従来から税制調査会の答申は，①政策目的自体の合理性の判定，②政策手段としての有効性の判定，③附随して生ずる弊害と特別措置の効果との比較衡量等のテストを厳格に経たうえでなければならないという基本的な考え方をとつている。

このような基本的な考え方自体は，現在においてこれを特に変更する必要はないが，この三つのテストの実際問題に対する適用に当たつては，さらにその内容をやや具体的に検討する必要があろうかと思われる。

三つのテストのうち第一の政策目的自体の合理性の判定については，最終的には価値判断の問題であると考えられるので，ここでは第二，第三のテストについて検討を進めることとしたい。

2　このような検討に当たつては，抽象的，一般的な分析よりも具体的，個別的な分析の結果から結論を帰納するのが適当であろう。

その見地から現行の租税特別措置のうち公害対策，中小企業対策等に関連する措置をとり上げ，これらを補助金，融資等の関連措置と比較し，有効性，公平性を具体的に検討するという形でのケース・スタディを行なつた。

このケース・スタディの結果得られた結論はおおむね次のとおりである。

(1)　有効性について

(イ)　一般論としては，補助金は採算性に問題のある場合に有効であり，融資は流動性に問題がある場合に有効であるが，租税特別措置は免税，控除という方式をとれば主として採算性に，特別償却，準備金という方式をとれば主として流動性に影響を与える。しかし，租税特別措置の場合は，通常，補助金，融資に比べ影響度が小さいといえよう。また，補助金はその交付先が黒字であるか赤字であるかに関係なく交付でき，融資も返済の確実性という制約はあるが同様である。これに対し，租税特別措置の恩典を受けうるのは黒字事業に限定され，また，黒字であつてもたとえば幼稚産業のように黒字幅が小さい状態では，恩典は十分に受けられない（もつとも，自己の努力で黒字幅を大きくすれば，恩典もそれだけ大きくすることができるといつた特色がある。）。

(ロ)　このように，租税特別措置は，補助金や融資に比べてその効果が制約されている面をもつているが，逆に例えば，補助金や融資は個別審査の手続が必要であるのに，租税特別措置にはそのような手続の煩さをさけうる長所がある。例えば，試験研究費の税額控除の場合には，制度自体の仕組みとしていろいろ問題はあるとしても，試験研究費の具体的内容を個別に審査するわけではないので，企業秘密の保持に公的意義を認めうる場合には，そのような観点からは補助金や融資などよりも優れているといわれている。

(ハ)　また，租税特別措置の適用を受ける手続は，毎事業年度の申告手続の一環におり込まれ，特に大きな行政コストを要しないというメリットもある。

(ニ)　さらに，補助金や融資は抑止的機能を有しないが，租税特別措置はそのような機能を有するといつた違いもある。

これらの点に関連して，例えば現在の公害対策のように法的規制という抑止的措置と補助金，融資，租税特別措置のような優遇措置が併存しているような場合をどのように考えるべきかという問題があろう。公害については基本的には抑止的措置（法的規制や負担の徴求）によりその発生を防止するのが筋であり，これにより発生企業が公害防止施設設置のコストを負担することによつてはじめて適正な資源配分が行なわれることになるといえよう。しかし，公害に対する法的規制の導入によつて企業が急激なコスト上昇の負担をこ

うむることになる場合には，負担激変緩和の意味で経過的措置を講ずることは現実問題としては，やむをえないものと考えられる。

また，法的規制の水準をこえる公害防止施設あるいは外部経済効果をあげる公害防止施設の設置を促進したり，公害の発生を完全に防止する強い規制を実施することが必ずしも適当でない場合に税制上の誘引的措置を講ずることも意味のあることではないかと考えられる。

(2) 公平性について

公平性については，個別事例に即してどの程度の公平性が失われたかを秤量することは必ずしも容易でない。

しかしながら，マクロ的な見地からみれば，次のような事実を率直に評価することが必要であろう。

(イ) 昭和46年度における租税特別措置による減収額は4,394億円で，これは，租税収入合計8兆2,962億円の5.3％である。

(ロ) 上記(イ)の租税特別措置による減収額4,394億円のうち，全体の約70％に当たる3,100億円は所得税分が占めており，また，この大半は個人を対象とする貯蓄奨励措置のためのものであり，法人税の減収額は全体の27％，1,200億円程度である。

(ハ) ただ，公平性の問題については，単に外形的な租税特別措置の数や減収額によつて判定されるべきものではなく，要は国民個人のもつ公平の感情に依存する面が大きいことに留意しなければならない。この観点からすれば，特に所得税については，いやしくも特定の集団に過分の恩典を与えることは原則としてこれを行なうべきではなかろう。その意味で，例えば税制調査会においても批判され続けてきた社会保険の診療報酬制度のような特別措置については，早急に見直しが行なわれなければならない。

3 なお，土地税制のあり方について，検討を行なつた。

土地税制は，土地の有効利用の促進，地価の安定，地価上昇に伴う分配の不平等の是正，開発利益の還元を斉合的に達成する総合的な政策の一環として公共投資の拡大等の施策とならんで機能すべきであろう。このような見地からすでに昭和44年以降，個人については短期譲渡所得の重課，長期譲渡所得の課税軽減及び個人，法人を通じて買換えの制度の改正を実施してきているところである。

もとより，土地税制は，土地問題解決の上で主導的な役割を果たすものではないが，また，補完的役割を果たすに止まるものでもない。特に土地税制が有効に働きうるのは供給促進の側面，なかんずく農地の宅地転換に関してであろう。

そのための政策手段としては，段階的に高率となる譲渡所得課税が有効であろうし，また，保有課税の強化も有効な推進力となるであろう。前者については，先にふれたような44年の譲渡所得課税改正が行なわれ，その後の譲渡所得の増加状況にはかなりのものが見受けられる。後者については，今年度の地方税の改正において，農地の固定資産税につき課税の適正化

の措置が講じられた。これらについては，今後の推移に応じ，必要ならば適切な措置を検討すべきであろう。

なお，現在の土地問題の中心は，自己所有地に対する売りおしみの形でひそんでいる投機的動機にあるとの見地から，譲渡所得課税面の措置に加え，保有課税の一層の強化によつて値上りの期待を減殺することが必要であり，また有効であろうとの意見が強かつた。また，土地税制の強化は急激にショックの与えるようなものでなければ効果がないのではないかとする意見があつた。

第三　間接税，受益者負担等のあり方について

一　現行の間接税等（国税）の概要と問題点

㈠　現行間接税等の概要

1　間接税等の種類と国税収入に占める比重

(1)　わが国の間接税等の体系は

(イ)　特殊なし好品の消費に関連する課税（酒税，たばこ専売納付金等）

(ロ)　しやし的，趣味・娯楽的，便益的な物品又はサービスの消費に関連する課税（物品税，入場税等）

(ハ)　道路整備財源としての受益者負担的な消費課税（揮発油税等）

(ニ)　流通課税（印紙税，登録免許税等）

(ホ)　その他特殊な目的による課税（関税，とん税等）

に分類することができるが，これらの個別消費税を中心とする間接税等の税収は国税収入総額の33.4％（昭和46年度予算）を占めている。

(2)　わが国の税体系に占める間接税等の地位は，昭和33年度の51.3％をピークとして累年低下の傾向を示している。

これを上記の分類ごとにみるとこの傾向は

(イ)　し好品課税のグループが最も顕著であり，昭和26年度において国税収入総額の34.4％を占めていたものが46年度（予算）では3分の1弱の11.3％まで低下している。

(ロ)　個別物品及びサービスに対する課税のグループは，昭和33年度よりも若干低下しているが，最近は，ほぼ横ばいとなつている。

(ハ)　道路整備財源のための目的税は，昭和41年度の9.6％をピークに若干低下の傾向を示している。

(ニ)　流通税のグループは，昭和46年度における自動車重量税の創設の影響以外には，特に目立つた変化はない。

(ホ)　関税その他は，ケネデイ・ラウンドによる関税引下げ等を反映して税収に占める地位は低下する傾向にある。

2　個人消費支出に対する消費税の負担の推移

(1)　し好品課税の個人消費支出に占める割合は，昭和26年度の7.5％から，46年度（予算）

の2.3％と大幅に低下している。最近における消費の増大や高級品へのシフトの傾向にもかかわらずこのようなすう勢を示しているのは，この種の特殊なし好品はその消費の伸びに限界があり，個人消費支出の伸びを上回つて増加することは期待できないという特徴をもつているほか，その税率が基本的に従量税によつているため，意図せざる減税という結果を招いていること等によるものと思われる。

(2) 個別物品及びサービスに対する課税の個人消費支出に占める割合は，昭和33年度以降，おおむね1％前後である。最近における消費の高度化，大量化にもかかわらず，これが税収面に必ずしも反映されていないのは，昭和37年度及び41年度に大幅な減税が行なわれたことにもよるが，基本的にはこれらの諸税の課税範囲がかなり限定されていて，消費の高度化，大量化，多様化に必ずしも適応し難い仕組みとなつていることによるものと思われる。

(3) 道路整備目的財源については，揮発油に対する課税が昭和29年，32年，34年及び36年にそれぞれ引き上げられたことも反映して，その個人消費支出に占める割合は昭和26年度の0.3％から昭和33年度には1％，36年度には1.6％へと急激な上昇を示している。

しかしながら，その後揮発油に対する課税が39年に引き上げられ，また，41年には石油ガス税が創設されているが，その税収入の伸びがほぼ個人消費支出の伸びに見合つているため，その割合はほぼ横ばいにとどまつている。

(ニ) 現行個別消費税の問題点

現行の間接税等についての検討の経緯は，おおむね次のとおりである。

1 特殊なし好品に対する課税

酒，たばこ等の特殊なし好品に対する課税は，①これらのし好品に対する支出の個人消費支出に占める割合が次第に低下して来たこと，②酒税について過去にかなりの減税が行なわれたこと，③その税率は原則として従量税によつていること等の理由から，その国税収入中に占める地位には著しい低下が見られる。

この点に関し，間接税の充実を図るためには，し好品に対する課税の強化を検討する余地があるのではないかという意見が出され，さらに，酒類やたばこの消費は社会的にみても抑制する理由があると考えられるので，もつと積極的に重課してもよいのではないかという意見もあつた。これに対しては，し好品課税の地位の低下は基本的にはし好品に対する消費支出の所得弾力性が小さいことによるものであつて，その税率の引上げについて検討するとしても，歳入目的と消費抑制とは相反する面を有するので，その間のバランスをどう考えるかということは難しい問題であり，税率の引上げが直ちに税収の増加にはつながらないという意見が述べられた。

さらに，酒税については，分類差等課税がとられており，所得水準の上昇に伴つて，消費の上級移行がかなり顕著にみられる反面，一部の酒類を除けば従量税制度が原則となつているため，消費金額に占める税負担の割合にかなりの低下がみられることが問題とされた。こ

の種の課税のあり方についての掘り下げた検討は次の機会にゆだねるとしても，酒税の従量税制度について，すみやかに再検討し，少くとも特殊なし好品に対する消費支出の伸びに対応した税負担を求めるべきではないかという意見が述べられた。

2　個別物品（特殊なし好品を除く。）及びサービスに対する課税

個別物品及びサービス課税については，今後の間接税のあり方との関連において検討が行なわれた。

(1)　課税範囲

個別物品及びサービス課税は，課税対象となる個々の物品やサービスを掲名して，しやし品，趣味・娯楽用品，便益品等それぞれの物品やサービスの消費の性質やその消費に示される担税力に応じて税負担を求めるという性格を有するものであるが，その課税対象が極めて限定されているため，消費支出の増大，消費水準の高度化，平準化の傾向にもかかわらず，その税体系中に占める地位は，前述のように低位にとどまつている。

これは，個別物品及びサービス課税の大宗をなす物品税が，シャウプ勧告を背景として，その課税対象を主にしやし品ないしは比較的高価格の便益品や趣味・娯楽用品に限定するという考え方をとつて来たことによるところが大きい。このため，所得水準の上昇とともに，従来は高級な消費とみられていたものが次第に一般消費と考えられるようになるにつれて，物品税の課税範囲も漸次縮小されてきたという経緯がある。他方，現行物品税制の下では，中小企業については物品税の転嫁が困難であるため，その製品を非課税とすべしとの要請が強く，このため，中小企業対策やその他の政策的要請もあつて従来からしばしば一般的な減税とその課税範囲の縮小が行なわれてきたのが実情である。

しかしながら，最近における消費の実態に照らして，現行の物品税の課税範囲についてみると，必ずしも合理的といえない点が少くない。例えば，

(イ)　掲名された「物品」が課税対象とされているため，ルーム・クーラー等は課税することはできても，建物に組み込まれた冷暖房設備は課税対象にとり込むことができない等物品とサービスの組合わせである設備又は装置は消費支出として高い担税力を示すものであつても，課税することが技術的に困難である。

(ロ)　現行物品税はシャウプ勧告を受けて業務用物品としての規格をもつと考えられる物品は原則として課税しないこととされているが，例えば瞬間湯沸器のように従来は主として業務用に使用されていたものが，消費の高級化，大量化の傾向から，最近，家庭用としても使用されるようになつており，これを一定の規格で業務用品か家庭用品かに分類して課税対象とするかどうかを定めることは困難となつている。

(ハ)　消費の多様化の一つの現われとして，例えば，「使い捨て」という新しい形でも消費支出の増大がみられるが，現行制度の下では免税点が比較的高く定められている結果，課税できない場合が多くなる。

すなわち，最近のように消費の多様化，高級化，平準化が進んでくると，新しい視点

からの課税物品の選択基準を導入するとともに，消費の対象となるようなサービスまで課税範囲にとり込まれない限り，消費に示される担税力を適切には握することは困難になりつつある。

特に，より基本的には，最近における消費の多様化の結果，一体何が高級な消費かということについて客観的な基準を得ることが現実に困難であるという問題を生じている。

このような最近における消費の実態にかえりみるときは，もはや個別の物品やサービスに着目する個別消費税制度によつて公平な税負担の実現を期待することは困難である。従つて，今後の消費課税のあり方としては，後述二のように個別消費税よりも一般消費税の方が，中立性等の立場からみてすぐれているのであるから，消費一般に課税するという方向で考え，所得再分配機能については直接税，間接税を含めた税体系全般の累進性によつて判断すべきであり，さらに歳出のあり方も含めた財政全体で考えるべきではないかという意見が表明された。

他方，明らかにもつぱら高所得者が購入するような物品について課税することには社会一般の支持があるので，これらの物品に課税することに徹底するという方向もあるのではないかという意見もあつたが，実際にはこれに適合する具体的な品目を見出すとなると容易でない旨の指摘も行なわれた。

(2) 免税点

免税点は，これを物品税についてみると，例えばたんすの4万円（小売価格換算約7万円）のように高い免税点の設けられているものがある反面，レコード，フィルムのように免税点の設けられていないものもかなり多い。

個別物品及びサービス課税のもとにおける免税点は，課税対象として掲名された物品やサービスのうち，一般的に低所得者が購入すると思われる比較的低価格のものを非課税とするという課税対象の選択基準としての性格を有するものであるが，このほか，少額不追求的な性格を有するもの，零細企業対策としての性格を有するもの等，個々の物品やサービスないし税目によつて各種の考え方がとられてきている。

一方，この免税点は，所得水準や物価水準の上昇とともに累年引き上げられてきており，なかには課税対象として掲名されていながら，例えば家具のようにわずか数パーセントしか課税されていないというものもある。

このような実情をふまえ，また新しい視点からの課税範囲についての前述のような検討結果にかんがみると，免税点のあり方についても，客観的に妥当とするような基準を得ることは，現段階においては困難であろう。

(3) 税率

現行個別物品及びサービス課税は，課税対象として選択された物品やサービスに対する消費支出金額のおおむね10％程度の税負担を求めることを基本として，個々の物品やサ

ービスの消費の性質の担税力との照応関係を考慮して，その上下に加重税率や軽減税率を設けている。

ところで，現行の税率構造は，例えばこれを物品税についてみると，製造段階における税率として5％，10％，15％，20％，30％及び40％の6段階の区分を設けているが，他面，同一種類の物品については，その価格の高低にかかわらず，原則として従価単一比例税率をとつている。

このような税率のあり方については，消費の担税力に照応した負担を求めるという観点からは，同一種類の物品についても分類差等課税の拡充を図るべきであるという考え方がある反面，課税範囲や免税点のあり方と同様，最近における消費の多様化，高級化，平準化に即応するという観点からみた場合，税率格差のあり方を基本的に見直すべきであるという考え方もあるので，消費税全体のあり方との関連で引きつづき検討される必要があろう。

(4) 課税段階

現行物品税では，課税対象とされている69品目の物品のうち，58品目を製造段階で，残りの11品目を小売段階で課税している。

消費に示される担税力に照応した課税を行なうためには，小売段階で課税することが望ましいと考えられる。もつとも，小売段階における課税は，一般的に納税義務者も多いこと等執行上の難点があり，一方製造段階における課税も，品目によつては製造段階に零細企業の多いものもあるほか，製造段階の認定，適正な課税標準のは握等についての難点も多い等の執行上の問題も勘案しつつ，課税段階のあり方を検討する必要があることが指摘された。

二　個別消費税と一般消費税との比較

次に個別消費税と一般消費税との比較検討が行なわれた。この比較を具体的に行なうためには，個別消費税と一般消費税のそれぞれについて税負担水準，課税範囲等の具体的な姿を前提とする必要があるが，今回は，課税範囲が一般的であるか限定的であるかの差異を中心として，抽象的な比較検討を行なうことにとどめることとした。

（注）ここでは，酒税，たばこ専売納付金，揮発油税等の特定物品に対して課税される個別消費税は除外して考えている。

1　消費に示される担税力に応じた課税という観点との関連

個別消費税は，個々の消費者の担税力との照応関係によつて課税対象を選択することができるので，一般消費税に比べ逆進的でないといわれてきた。しかしながら，課税対象の選択に際し，客観的な基準を得ることが困難なために恣意的な選択が行なわれ易く，時代の変化に伴う国民の消費の多様化，高級化に順応できない場合には，必ずしも，消費に示される担税力に応じて課税されるとはいえないという意見がある。

他方，一般消費税は，サービスを含むすべての物品に対して課税されるので個別消費税に比

べ逆進的であるといわれているが，国民の消費構造が急激に変化しているような場合には，個別消費税に比べ，消費の態様に応じて適正に課税することができるという意見もある。

さらに，基礎的必需品を課税対象から除外すれば，それ以外のものは消費者の選択により購入されるのであるから，個別消費税にせよ一般消費税にせよ逆進性を問題にする必要はないのではないかという意見や，一般消費税は貯蓄も購買力という面からみれば減価するし，長期的にみれば結局は消費に廻るのだから逆進的というよりむしろ比例的ではないかといつう意見があり，他方一般消費税の逆進性の問題は否定し去ることはできないという意見もあた。ただ，所得再分配の問題については，所得課税や資産課税さらには社会保障給付等税制全体や歳出面も含めて考えるべきであるという意見が強かつた。

2　産業政策との関連

個別消費税は，課税物品の関連産業についてのみ，租税による価格機構への介入が行なわれることになるので，産業及び企業間の自由競争に対し非中立的である。

これと関連し，個別消費税は特定の産業政策上の目的，例えば新規開発物品の保護育成策等を実現するために，利用することができるというメリットがあるという意見があるが，これに対しては租税の中立性を阻害するという指摘も行なわれている。

他方，一般消費税は，特定の産業についてのみ価格機構への介入が行なわれるということがないので，後述の累積課税方式の場合を除いて産業及び企業間の自由競争に対し中立的であるとされている。

3　消費に与える影響

一般消費税の導入によつて，一般的には，国民経済における消費の比率が低下し，他方貯蓄の比率が高まると考えられている。

個別消費税も課税物品に対する消費需要を抑制する効果を有するとされているが，非課税物品への代替が起るので，この効果はある程度減殺されるであろう。

4　物価との関連

一般消費税の新設又は増税は，これが前転するという前提をとる限りは，物価水準を引き上げる効果をもつとされている。もつとも，物価が上昇するとしても，それは，導入（又は増税）時に一回限り生ずるものであるとする意見が多い。このような物価上昇をどう考えるかについては，経済運営全般との関連において評価されるべき問題であるし，また，物価への影響の度合については，導入（又は増税）時における経済情勢や金融政策その他の経済政策いかんにより異なると考えられよう。

他方，個別消費税は，わが国のように需要の価格弾性値の比較的高い品目を課税対象としている場合には，増税（又は新規課税）が行なわれると，この増税（又は新規課税）は，一時的には価格に反映するとしても，他の物品による代替等を通じて当該物品の需要減退を招く反面，代替支出が他の物品に対する需要を増加させる等，需要構造に変化が生じ，これにより価格構造も変化するので，特定物品に対する増税（又は新規課税）が価格水準にどの程

度影響を与えるかは，単純には論じられない。

三　一般消費税の諸方式

1　個別消費税と一般消費税との比較に続き，一般消費税について考えられる方式とその長短に関し検討が行なわれた。

(1)　累積税方式

(イ)　累積税方式とは，原則としてすべての取引について売上金額に税率を乗じて得られた税額を販売者が納付する制度である。この制度は，付加価値税が現在のように普及する前には西ドイツ，オランダ，ベルギー等広く欧州諸国で実施されていた。わが国において戦後一時実施されたことのある取引高税もこれに当たる。

(ロ)　本税は，制度が簡明でわかり易く，また，低税率で多額の税収をあげることができるという長所がある。このことは，多くの諸外国において，一般消費税の導入はまずこの累積税方式からはじまつていることからみても明らかである。

しかしながら反面，

(a)　商品価格に占める税額が明らかでないため，適正な国境税調整を行なうことが不可能であること

(b)　取引回数を減少させることにより税負担を低くすることが可能であるため，企業の垂直的統合を促進する等，非中立的であること

(c)　投資財にも課税されるため，資本集約的企業が労働集約的企業に比べて不利になること

等の短所があることが指摘される。

(ハ)　納税義務者数は，課税対象取引の範囲のとり方にもよるが，後述の単段階税方式に比べると多くなる。

(2)　単段階税方式

(イ)　単段階税方式とは，最終生産者段階（例えば，カナダの生産者税），卸売段階（例えば，スイスの卸売税）又は小売段階（例えば，アメリカの州売上税）のいずれかの一段階で課税する制度である。

(ロ)　この方式の長所は，

(a)　制度が簡明でわかりやすいこと

(b)　適正な国境税調整が可能であること

(c)　累積税方式と異なり企業の垂直的統合を促進することもなく，競争上中立的であること

等があげられる。

反面，次のような難点も指摘される。

(a)　税の累積を排除することにより，適正な国境税調整と国内競争上の中立性とを保証するためには，生産財（原材料，資本財）を課税対象から除外する必要があるが，そ

の選択が必ずしも容易でないこと

(例)① 砂糖，紙等のように，消費材，原材料のいずれにも用いられるものがある。

② 電気製品等のように，耐久消費材と企業の投資財との区分をすることが容易でないものがある。

(b) 課税取引かどうかの判定について，執行上技術的に解決を要する複雑な問題があること

(例)① 最終生産者段階税の場合，何をもつて最終生産とするか。

② 実際の経済活動においては，企業者を生産者，卸売業者，小売業者のいずれかに判然と区別することは困難であり，また，同一の企業者が複数の機能を営むケースも多い。

(ハ) 単段階税方式の場合には，累積税方式，付加価値税方式に比較して納税義務者数は通常少なくなる。単段階税方式のなかでは，小売段階税の場合，納税義務者数が最も多くなる。

(3) 付加価値税方式

(イ) 付加価値税という名称は，生産及び流通の各段階で付加された価値に対して課される租税の総称として用いられており，これには，通常次の三種類のものがあるといわれている。

(a) 前段階税額控除方式

ＥＥＣ諸国を中心として，ひろく欧州諸国で実施されている付加価値税である。これは売上金額に税率を乗じて得られた税額を商品又はサービスの代金に加えて販売し，これを販売者が納付するという一種の売上税であるが，この場合，販売者は仕入れの際に支払つた税額を上記の販売に係る税額から控除しうるという点で累積税方式と異なる。

(b) 前段階取引高控除方式

前段階取引高控除方式の付加価値税は，売上金額から仕入金額を控除した額をもつて付加価値とし，これに対して税率を乗じて得られた税額を納付するという制度である。もし，この付加価値税について単一の税率しか設けられておらず，免税制度もない場合には，税額は上記の前段階税額控除方式の付加価値税と同一になるが，複数税率等を設ける場合には，税の明確な転嫁が困難となるので，消費税の建前からみて適当でないという問題があろう。

(c) 加算方式

加算方式の付加価値税は，課税期間中における企業の付加価値を，利潤に支払労賃，利子，地代，家賃，ロイヤルティ等を加算して求め，これを課税標準として企業に対して課税するものであり，消費税というよりも，企業税としての性格が強いものである。

(ロ) 以上のような観点から消費税として広く実施されているＥＥＣ型の付加価値税を中心に検討を行なつた（ＥＥＣ型の付加価値税の制度の概要については，別紙参照)。

ＥＥＣ型の付加価値税は

(a) 取引の各段階において商品価格に対する税負担が明確でありこのため適正な転嫁と，正確な国境税調整が可能であること

(b) 企業の垂直的統合を促進することもなく，投資財に係る税額も控除される結果，設備の近代化を阻害することもないこと

(c) 課税取引の判定，投資財の取扱い，課税標準等が簡明であること

等の長所があるが，制度として複雑であるので納税者の理解を得て実施しうるためには周到な準備を要するということが指摘されている。

なお，納税義務者数は，累積税方式の場合と同様で，単段階税方式の場合よりも多くなる。

(ハ) 次に，貝塚専門委員から，欧州における付加価値税の性格，経済効果等を中心とし，さらに広く一般消費税についての欧米諸国の考え方等も含めて，概要次のような報告が行なわれた。

(a) 付加価値税の性格について

付加価値税の税としての性格については，特に日本の場合，統一された意見がないのが現状である。シャウプ勧告における付加価値税とＥＥＣにおける付加価値税との間にはかなりのギャップがある。

シャウプ勧告の付加価値税についても異なつた二つの解釈がある。

① 企業課税としての付加価値税

企業が政府のサービスに受益者である以上，その受益に応じて支払うべき税であるという解釈

② 売上税としての付加価値税

現行ＥＥＣ型の付加価値税と同じ性格を有する税であるという解釈

第一次シャウプ勧告は明確さを欠くが企業受益の観点から書かれており，一方，第二次勧告は売上税的，消費税的な説明をしつつ，加算式の付加価値税の考え方を導入している。

（注） 昨年10月欧米税制調査団に対してシャウプ博士は「勧告した付加価値税は現在から見れば不完全なものであつたし，また，当時，現在ＥＥＣで行なわれている前段階税額控除型の付加価値税があることには気付かなかつた。」と述べており，同博士も現在はおそらく企業受益型の付加価値税は考慮していないという印象をうけた。

次に，ＥＥＣ型の付加価値税は，最終的には消費支出に対する税であり，投資支出には課税されない。しかし，投資支出にも課税する付加価値税も考えられるわけであ

り，最近，南米諸国において導入された付加価値税は，原則として投資財の前段階税額控除を認めないという形がとられている。消費支出のみに課税するのが執行上容易であるとは思われるが，必ずしもＥＥＣ型に限定する必要はないであろう。

(b) 経済効果について

① 転嫁と帰着の問題

ＥＥＣ型の付加価値税は売手から買手に税が転嫁されていく仕組みであり，ヨーロッパ諸国の税務当局においても100％転嫁すると確信しているようであつた。しかし，実際には不完全な転嫁あるいは逆に100％以上の転嫁もありうるわけで，転嫁の問題が完全に解決しているということではない。付加価値税が，そのまま価格にはねかえり，物価上昇をもたらすかということについては，租税の効果が最終的にたどりつく帰着の問題まで考えてみなければならない。

しかし，この帰着という問題は意見も分かれ，判然とはしていない。付加価値税導入時にいかなる金融政策その他の経済政策が採用されるかによつて物価の変動にも差異が生じ，たとえば金融引締政策が採用されれば相対価格の変化だけにとどまり，絶対価格つまり物価そのものは動かないということは起りうる。さらに，競争条件の相違により影響は異なるし，またマーク・アップ型の価格形成が行なわれている場合（不完全競争下において，平均コストに一定マージン率をかけて価格を形成する場合）には，価格に与える影響が大きいと考えられる。

② 逆進性について

付加価値税のような一般消費税は逆進的であるとよく言われるが，ＥＥＣ諸国においてはこれは重大な問題としてとりあげられていない。その理由は，付加価値税が以前に行なわれていた累積税方式の消費税に代えて採用されたため，累積税方式から付加価値税に移行しても一般論としては逆進性の度合にそれほど変化がなかつたことによる。

アメリカにおいては，逆進性の問題が強く意識されており，付加価値税導入に際しては逆進性を弱めるため財政全体を通じた種々の調整手段を考えなければならないという意見が多い。

③ 国際収支との関連について

1960年代にアメリカにおいては，付加価値税を法人税の代りに採用すれば国際競争力が上昇し国際収支が改善されるという主張があつた。

ＥＥＣにおいては，以前から一般消費税が存在していたということもあり，国際収支という面ではさほど意識されていない。

アメリカ，イギリスにおいて比較的国際収支への影響が意識されているのであるが導入の影響は導入時に一回限り生ずるだけであり，長期的に続くかということは別問題であるという考えが最近は強くなつており国際収支改善の手段としての付加

価値税の有効性については，強い支持がない。

(c) 税務行政上の問題

ＥＥＣにおいては，以前に同じような税があつたため税務行政費用についてはそれ程重要な問題ではないと考えられている。導入時には種々繁雑な問題もあるが，長期的にみた場合困難な問題はないとみているようである。

中立性の原則を守る限り，単一税率であることが最も望ましく，また，行政的にも執行が容易である。現実のヨーロッパ諸国の税率は軽減，割増税率があるため，行政上単一税率の場合よりもある程度納税手続や行政面で複雑になつている。付加価値税の導入に際しては，納税者に対してよくその仕組みを理解させるよう周知徹底を図ることが，その円滑な実施のためには不可欠である。

(d) 導入上の問題

付加価値税については，アメリカ，イギリス，ヨーロッパ諸国においてそれぞれ評価は異なるが，これは，制度的，社会的背景の違いからみてむしろ当然のことである。

また，租税に対する考え方の相違もある。アメリカの場合は税法に対する国民の忠誠心が最も高く，罰金も高い。しかも脱税した場合，きびしい社会的批判を受けるため脱税しにくいということがあり，所得税に対する信頼が高い。逆にフランスの場合は租税回避の傾向が強く，また社会的にもこれに対する非難の度合が少ないといわれている。このため所得税に対する信頼が低く，間接税中心の税制を当然のこととして受け取つている。

最後に，マクロ的な経済政策の問題であるが，ヨーロッパの付加価値税つまり消費型は消費支出に税がかかり，そのため経済全体としては消費が押えられて貯蓄が伸びるということになる。これは資本蓄積あるいは経済成長にとつてはプラスの要因として働くが，日本のような高度成長している国がこの方式の付加価値税を採用することの是非は，経済成長に関する政策目標をどのように考えるかという問題とも関連して，経済全体の問題として考える必要があろう。

2 一般消費税の諸方式について上記のように検討した結果，ＥＥＣ型の付加価値税は，ＥＥＣにおいて長期にわたる周到な検討の末採用され，域外諸国においても広く採用されつつあることをみても明らかなように租税の中立性，適正な国境税調整という観点からも，また，課税取引の判定や生産財の取扱いについて困難がないということからも最もすぐれた制度であるという意見が大勢を占めた。

しかしながら，付加価値税制度は納税義務者が多くなること及び制度が複雑であるという難点もあり，特に欧州諸国と異なり一般消費税制度を有していないわが国が付加価値税を導入することについては，欧州諸国にはないような困難な問題があろう。従つて，かりに付加価値税をわが国に導入する場合には，わが国の経済の実情，取引の実態等に合致す

るような工夫を加え，納税者の理解と協力の上に立ち，充分時間をかけて制度を組み立てていく必要がある。特に，付加価値税は転嫁されて最終消費者が負担することを前提とした制度であるとしても，わが国において実際にどのような影響をもつかについては慎重に検討すべきであろう。この関係では，わが国の中小企業の実態等を勘案し，例えば課税段階をある程度限定することを検討すべきではないかという意見があつた。また経過的に単段階課税方式を採用するのが適当ではないかという意見があり，これに対しては，経過的に他の方式を採用するよりも，充分な準備段階を置いて納税者に周知徹底させる方が適当であるという意見も表明された。さらに，中小企業，特に白色申告者の納税の実態等からみて，付加価値税を実施した場合どのように公平な執行を確保するかという点も充分検討する必要があるという意見が表明された。

四　受益者負担等のあり方について

1　公共サービスの提供によつて特定の集団が特別の利益を受ける場合又は特定の集団が特別の公共サービスの提供を必要とする原因をつくり出している場合に，当該公共サービスを提供するために必要とされる費用の調達方法としては，当該受益者ないし原因者の集団に求めるのが，負担の公平及び資源の最適配分という観点からみて妥当とされる場合があろう。

2　ところで現在の受益者負担や原因者負担には各種の態様があり，必ずしも一義的に分類できない面もあるが，おおむね次の四つに分類することができよう。

(1)　国又は地方公共団体が，それが独占であると否とにかかわらず，一般企業的な形態で事業を行なう場合において，特定の者がその事業の提供する商品又はサービスを購入する対価として負担する費用については，通常，料金という形でその購入者に負担を求めている（鉄道運賃，政府刊行物の代価等）。

(2)　企業的な形態をとつていないが，国又は地方公共団体の設置する施設ないしは営造物を利用する者がその利用について負担すべき費用については，通常，使用料又は利用料という形でその利用者に負担を求めている（図書館，博物館等の利用料等）。

(3)　特定の者の請求によつて提供することとしている一般的行政サービスについては，その者が利用することによつて，追加的に必要とされる行政コストを補てんするための費用については，通常，手数料という形でその利用者に負担を求めている（戸籍抄本発行手数料，運転免許手数料等）。

(4)　特定の集団が特別の公共サービスの提供を必要とする原因をつくり出し，又は，公共サービスの提供によつて特定の集団が特別の利益を受ける場合として，

(イ)　特定の公共サービスを特定の集団が利用することによつて特別の利益を受ける場合

(ロ)　特定の公共サービスの提供が特定の範囲に外部経済をもたらしている場合

(ハ)　私的経済活動が外部不経済をもたらしている場合

が考えられるが，当該公共サービスを提供するため必要とされる費用については，通常，租税又は負担金という形で，当該集団に属する者に負担を求めている（下水道負担金，揮

発油税，軽油引取税等)。

3　ところで，これら受益者負担又は原因者負担のあり方について税制との関係で特に問題となるのは上述の(4)の負担金と租税とをどのように区分するか，また，受益者負担的ないしは原因者負担的な租税を導入する場合に，どのような前提が必要とされるかということであろう。

受益者等の範囲が特定の集団に明確に限定され，かつ，受益等の程度がその集団に属する個々の者ごとにかなり明確に評価しうるような場合には原則として負担金という形でそれぞれの受益等の程度に対応する負担を求めるのが適当であろう。

次に，受益者ないし原因者の範囲がかなり広範囲にわたり，しかも受益等の程度が厳格に評価し難い場合がある。特定の公共サービスが特定の集団の受益等に関連しているということに着目すれば，このような場合にも何らかの形で負担を求めるのが適当とされる場合があろう。受益者負担ないし原因者負担的な租税は，このような考え方に基づき，受益等の程度を財産，消費等の外形的標準により近似的に評価して，これによつて個々の者に負担を配分しようという場合に，いわゆる応能負担の原則の例外として，みとめられる場合があると思われる。

しかしながら，これは，受益　ないし原因者の範囲が明確であること，又び受益等の程度と税負担との間に直接的でなくともかなり密接な対応関係が社会的に認識しうることが前提となるべきであるという意見が大勢であつた。

4　なお公共サービスの多様化に伴い，受益者負担ないし原因者負担的な租税のあり方については，具体的なケースに即しつつ今後検討を続ける必要があるものと考えられる。

別紙　　付加価値税（税額控除方式）の概要

付加価値税（税額控除方式）の算定方法は次の通りである。

（税率は，計算の便宜のため，10％の単一税率として計算した。）

(1)　原料品の生産者Aが，その原料品を半製品の製造者Bに１万円で販売したとすれば，この場合の付加価値税額は１万円×10％＝１千円となる。Aは，原料品代金１万円と付加価値税１千円を別掲した請求書をBに送付しBは原料品を購入するために，代金１万円と付加価値税額１千円，合計１万１千円をAに支払う。AはBから受取つた付加価値税額１千円を国に納付する。従つて，Aの税負担は零である。

(2)　Bはその生産した半製品を２万円で完成品製造者Cに販売したとすればこの場合の付加価値税額は２万円×10％＝２千円となる。CはBに対し半製品代金２万円と付加価値税額２千円，合計２万２千円を支払う。BはCから受取つた付加価値税額２千円から，原料品の仕入れに際しAに支払つた付加価値税額１千円を差し引いた残りの１千円を国に納付する。この場合もBは付加価値税を何ら負担していない。

(3)　Cは製品を卸売業者Dに４万円で販売する。

この場合の付加価値税額は４千円である。従つて，Dは製品代金４万円と付加価値税額４千円をCに支払い，CはDから受取つた税額４千円から既にBに支払つた税額２千円を控除した残りの２

千円を国に納付する。

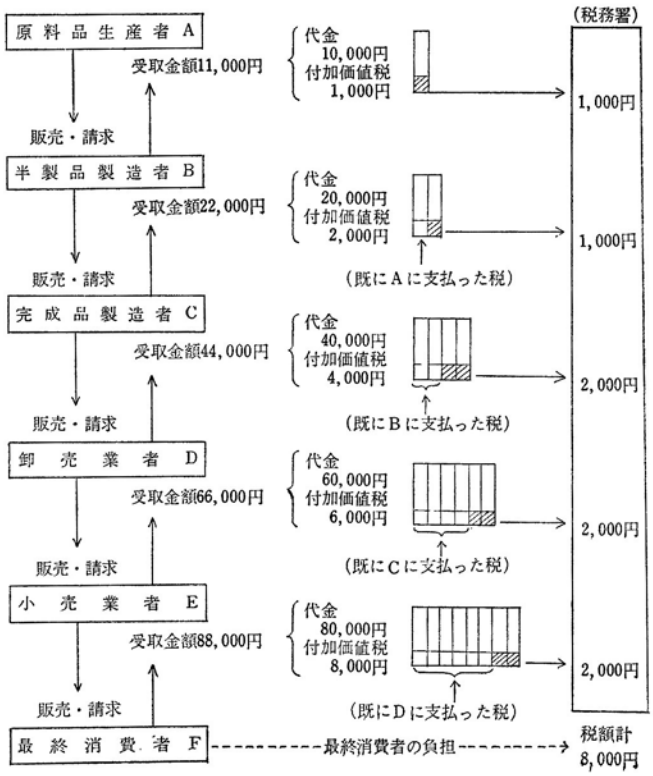
(4) Dは製品を小売業者Eに6万円で卸したとする。

上と同様に，Eは代金6万円と付加価値税額6千円，合計6万6千円をDに支払い，Dはこの6千円から既にCに支払つた税額4千円を控除し，残りの2千円を国に納付する。

(5) 小売業者Eは，最終消費者Fに8万円で製品を売る場合，付加価値税額8千円を加えて8万8千円で売ることとなる。

Eは，この税額8千円から既にDに支払つた税額6千円を控除して差額の2千円を国に納付する。

このようにして，付加価値税額8千円は結局最終消費者Fが全額負担し，中間取引段階にある者は何ら負担しないこととなる。



第四　国税と地方税のあり方について

一　地方税のあり方と地方自治

1　昭和44年度の決算によれば，わが国租税総額9兆5,456億円中，国税収入は6兆4,554億円，地方税収入は3兆902億円で，その比率は67.6％と32.4％である。これに対し，地方交付税，地方譲与税，国庫支出金といつた国から地方への交付額，一方地方から国への負担額を考慮した租税の実質的配分をみれば，国は3兆1,767億円，地方は6兆3,689億円であつて，その比率は33.3％と66.7％になつている。この状況は現在の地方税制度が確立されて以来20年，年度によつて若干の変動はあつても，傾向においてはほとんど変つていない。

このような状況の下において年々増加する地方団体の財政需要に対して十分な財源を確保する手段を講ずることは「地方自治」の観点から必要であることはいうまでもない。そしてその財源を地方税の拡充によつて確保することが望ましいこともまたいうまでもない。昭和39年の税制調査会の答申では，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，とくに地方独立税を充実することが適当であると指摘している。しかし，他方では地域間の経済基盤の格差が拡大し，地方税として偏在性の少ない適切な税源が見当たらない現状では，地方税の拡充はかえつて地方団体間の税収入の不均衡を助長するため，そこには自ずから限界があることも事実である。さらに最近に至つては主として税制簡素化及び国，地方を通ずる総合負担調整の見地から同種の課税標準を採用している税目については統一した課税方法をとることが望ましいという意見もあり，現行の独立税主義を基調とする地方税制においてこれをどう受けとめるかは重要な課題として検討を迫られている。

2　地方税のあり方を検討するに当たつては，単に税制面からの検討のみならず国と地方団体がそれぞれ分担する事務の総量とその財政需要，国と地方団体との経費の負担区分，財源調達の手段等との関連をも考慮することが必要であることはいうまでもないが，それにとどまらず，さらに，地方自治の面からのアプローチも必要であろう。

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，地方行政の遂行を円滑ならしめ，地域住民の要求にこたえるものにすることが必要であることはいうまでもない。その場合地域住民が自ら負担する税金をもつて自らの住みよい地域社会を築いていくことが「地方自治」の基本であろう。このような地方団体の存立の根拠，その行政の目標，その機能等を考えれば，地方税のあり方を考えるとき，地方自治をどのように考えるかということを考慮外におくことはできない。

3　地方税のあり方の検討に際して，従来から地方税に特有ないし重要な課税原則といわれている自主性の原則をはじめとして応益の原則，負担分任の原則及び安定性，伸張性，普遍性等の課税原則について検討を行なつた。

地方自治の基盤を強化し，地方財政の自主性を高めるためには，これまで，地方行政の遂行に必要な財源はできる限り住民が地方団体に対して直接負担する地方税によることが望ましいとされてきた。

しかしながら，前述のように社会経済の大幅な変動により地域間の経済基盤の格差が拡大して税源の偏在が著しい反面，地域住民のナショナル・ミニマムに対する要望が強くなつている現状では，地域住民が等しい税を負担することを前提とすれば，すべての地方団体が地方税のみで十分に財源を充足することは困難になつている。そこに財源保障制度の必要性が認められるのであつて，地方税も地方交付税も結局は地方団体の一般財源にほかならないから，地方自治の強化の点から，要は一般財源を強化すればよいのではないかという見解も成立する余地はあろう。

他方，地方自治という観点にたてば，地方団体が自主的に定める地方税によつて必要な財源を調達することは望ましいことであり，地方交付税，地方譲与税は一般財源とはいえそれを補完するにすぎないものと考えることができる。

このような考え方からすれば，できる限り地方財源は地方団体が自ら賦課徴収する独立税によつて充足することが望ましいという基本的な考え方と現実に生ずる税源の偏在による財政力の格差とをどのように調整するかが当面の課題となるであろう。

また地方税の課税に当たつては負担分任ないし応益の原則が加味されることは地方行政の特質からみて望ましいであろうが，それによつて低所得者の負担が過重になるような結果は避けるべきであり，この点についてもなお検討の余地があるものと考えられる。

さらに，応益の原則を適用するとしても，それは所得よりもむしろ資産または企業活動を課税標準とするものが望ましいという意見のあつたことを付け加える。

二　地方税源，特に都市税源の充実

1　最近における経済社会の急激な変化に伴つて，地方団体の行政サービス，住民福祉の向上に対する住民の要求は著しく増加している。なかでも下水，清掃，街路，公園，住宅等の生活環境をとりまく社会資本の充実，保育所，養老院等の各種福祉施設の整備，福祉行政の充実等への要望はきわめて強い。このような事務は，主として市町村が所管する事務となつていることから市町村，特に都市の財政需要は増大の一途をたどつている。しかし，一方，市町村の税収入についてみれば，その歳入中に占める割合は，たとえば，昭和32年度においては46％であつたものが，昭和44年度においては34％となつているように著しく低下してきている。その理由は市町村の基幹的税目である市町村民税及び固定資産税の伸張性が少ないことにあると考えられる。このような状況に対処するために，国，府県，市町村間における税源の配分を改善するか，あるいは新しい税を設けるかによつて，市町村特に都市の税源の充実を図る必要があろう。

2　都市税源を充実するための具体的方策の一つとして，法人課税の市町村への配分の強化が考えられる。今日の市町村税制においてもつとも欠けている伸張性を強化するためには法人所得に係る税源が適していること等から市町村民税法人税割のウエイトを高めることが適当であるという理由によるものである。

しかし，法人課税については地域偏在性があり，すべての市町村の税源の拡充になるとは限らないという批判があるが，指定都市をはじめ大部分の市町村が地方交付税の算定上財源不足団体となつている現在，法人税割を増加しても財源超過額の増加をきたすおそれもなく，また，それだけ市町村全体として直接に税収入の増加に役立つこととなるので，このような批判は当たらないというべきであろう。

また，都市における昼間流入人口に伴う財政需要に対処するため新らしい消費課税，流通課税の拡充を図ることも考えるべきであろう。

なお，都市における財源不足の根本的原因が，人や企業を都市に集中させる誘因である外部

経済の費用が流入する個人や企業によつて負担されていないことに求められるとすれば，これらに対する租税その他の負担によつて社会資本の充実のための財源を拡充する途を新たに検討する必要があろう。

さらに，土地に係る固定資産税を時価課税に近づけることにより都市税源の充実を図ることについても検討する必要があろう。

3　大都市においては，人口，企業等の集中に伴い公害防止，防災等の見地から大規模な市街地再開発をはじめ都市施設の整備のために多額の費用を要する状況となつている。このような状況に対しては，これ以上大都市への人口，企業等の集中を抑制する必要があり，また，都市再開発を推進する必要がある。そのため，事務所，事業所等に対する課税の創設，都市計画税の拡充強化，その他大都市についてのみ特に市町村民税法人税割の税率を引き上げる等の措置を検討すべきである。なお，事務所等に対する課税の新設に当たつては，事業税の課税標準との関連に留意しなければならないことはいうまでもない。

さらに大都市における自動車のもたらす外部不経済の現状にかんがみ，原因者負担という趣旨から，自動車関係諸税についてさらに税負担を求めるべきであるとする意見があつた。

特に，大都市については，外国における事例にあるように大都市の中心部におけるスラム化及び周辺部におけるスプロール化を招来する危険性があることにかんがみ，土地利用計画等の整備とあわせて，税制によつて土地の合理的利用を促進する方法をさらに検討すべきである。

また，以上のような措置については，大都市における財政需要の増加に対処するための大都市のみに適応する税制として考えるべきか，あるいは広く都市を通ずる税制として考えるべきかということについてなお検討の余地があるものと考えられる。

なお，大都市に特有な事務配分の特例が設けられていること等を考慮しつつ，これに伴う税制上の措置を講ずることが必要であると考えられる。

三　住民税のあり方

1　個人住民税は，地方団体における基幹税として地域住民が均等割と所得割とによつて地域社会の費用について負担を分ちあうものである。従来の税制調査会の答申では，所得割は所得に対して課する税であるが，比較的せまい地域社会におけるいわば会費的な性格の税であるとされており，所得再分配の機能を有する所得税とはその性格を異にするものとされている。

しかし，所得割についてまで会費的な性格をもつものと解すべきものではなく，程度の差こそあれやはり，所得再分配機能を与えるべきではないかと考えられるが，この点に関して賛否両論があり，今後さらに論ぜらるべき課題であろう。

2　住民税所得割に所得課税としての所得再分配機能が与えられるとすれば，課税最低限は一本である方が便利であり，住民税の課税最低限と所得税の課税最低限とが異なることは，望ましくないと考えられるであろう。

もつとも，最近においては所得税の課税最低限は年々引き上げられ，基準生計費に対してかなりゆとりのある水準に達したとの前提をとるならば住民税の課税最低限がそれ以下であつて

も低所得者に対する過重な負担とはならないし，所得再分配機能を妨げるものとはならないであろう。

地方自治の立場から地域社会の費用をできるだけ多くの住民が広く負担することがのぞましいと考えられるのであれば，住民税は所得税の納税者より多くの住民にその負担を求めることは必ずしも不合理ではない。これまでの税制調査会において，住民税と所得税の課税最低限が一致する必要はないものとされてきたのもかかる見地にもとづくものである。

もとより，住民税の課税最低限も，国民生活水準の向上に伴なつてその引上げは検討されなくてはならない。この場合，住民税の納税義務者数の推移及び地方財政の状況等を総合的に考慮する必要があろう。

要は，両税の性格の差をどのように理解するか，また，課税最低限の意味をどのように解釈するか，さらには，住民税の性格をどのように理解するかという問題であると考えられる。

なお，これに関連して個人住民税においては一定の所得階層以下の納税義務者に対して比例的な税率で負担を求めることとし，所得税においてはそれ以上の所得階層に対して超過累進税率で課税することにより，総合して所得再分配機能を果すような課税方法も検討の余地があると考えられた。

3　所得割の税率についても，現行の税率が定められて以来相当期間経過したこともあり，所得構造の変動に見合つて税率の再検討が行なわれる必要がある。また，その税率は，市町村民税にあつては13段階の超過累進税率，道府県民税にあつては2段階のごく軽度の超過累進税率となつているが，道府県民税と市町村民税の税率構造を異にする積極的理由に乏しいので，同時に検討すべきであろう。なお，この点については，道府県民税については税率区分を多段階として累進度を高め，他方市町村民税についてはその性格にかんがみ，その税率の累進度を緩和することが望ましいという意見がある。しかし，いずれにせよ住民税の税率を考える場合には，所得税との総合負担を考慮する必要は残るであろう。さらに，住民税所得割の税率を改める場合は，税収入においても，また，個人の税負担においても大きな変動を生ずるものと考えられるので，所得税及び個人住民税を通ずる税源配分の問題とも関連して，慎重に検討すべき問題であると考える。

4　個人住民税について，現行の課税方式のほかに，現行の方式と負担の差が生じないよう配慮しつつ，所得税額を課税標準とする方式を認め，地方団体においていずれかを選択することができるような改革も検討の余地があるであろう。もとよりこの場合においては国税の減税に伴つて自動的に生ずる住民税の減収分を補てんする方途を同時に考えるべきであろう。

5　個人の均等割は，住民の負担分任の考え方を税制上表現するものとしてその存在理由があるとされているが昭和26年以来その税率が据え置かれてきているところから，その額はあまりにも少額となつている。そのため住民の所得水準の向上，住民税の課税最低限の推移等とも関連してその税率を引き上げるべきであるという意見は多い。他方低所得者に対して相対的に負担が重くなるのは避けられないから，これを廃止するべきであるという意見もあり，なお検討

されるべきである。

6　個人住民税のあり方についての論議に関連して，所得割を所得税の付加税とすることの可否についてはとくに議論の多かつた点であるので，付加税化を可としまたは否とする主要な意見をかかげ，参考に供したい。

いうまでもなく，個人住民税は，地方団体の基幹となる税であり，これを国税たる所得税の付加税とすることは，単なる税務行政上の問題にとどまらず地方自治と地方税制のあり方をいかに考えるかという根本問題とも関連する事柄であり，慎重に検討されるべき問題であると考える。

（付加税化を可とする意見）

(1)　個人住民税の課税最低限が所得税のそれと相違していること等により，個人住民税の負担が重いという声がある。付加税化によつて個人住民税の課税最低限が所得税と一致し，低所得層の負担が軽減され，住民の不満が解消される。

(2)　所得課税たる所得税と個人住民税とを統合することにより，所得再分配の適正化と負担の垂直的公平が図られる。

(3)　租税政策が有効に働くためには，国税と地方税とが同じ方向に変動することが望ましい。

(4)　付加税化により，市町村の調査，税額計算，債権管理，滞納処分等の徴税事務が不要となり，徴税費が大幅に節減されるとともに，納税者の納税事務が簡素化される。

(5)　個人住民税の前年課税には種々の問題があるが，付加税化により現年課税への切り換えが容易になる。

(6)　人口の移動がはげしく，また，所得の稼得地と居住地とが分離する傾向にある今日において，所得課税たる住民税に負担分任を求め，あるいは，負担の地域格差を是認することは適当でない。

(7)　地方団体の減収は，個人住民税の課税最低限を所得税に近づけることによつても生ずるものであり，また，付加税化方式のいかんによつては減収も小幅にとどめることができる。

（付加税化を否とする意見）

(1)　個人住民税は地域社会の費用をその住民が広く負担するものであり，所得税とは性格を異にするものである。

(2)　個人住民税の課税最低限は，住民税の性格にかんがみ，所得税のそれと一致する必要はないものであり，付加税化により個人住民税の納税義務者が減少することは，負担分任の精神に反する。

(3)　個人住民税は所得税改正の影響を直接受けることとなり，地方財政の自主性をそこなう。

(4)　徴税事務，納税手続の簡素化の効果は期待される程大きくないのみならず，納税者または特別徴収義務者の側における負担の増加も懸念される。特に特別徴収義務者の側においてはその徴収した租税をそれぞれの課税市町村に帰属させるための事務が増大するのみならず，市町村の側にあつても，国民健康保険税の課税，民生行政その他の市町村行政のため，所得

調査は依然として必要であるなど，事務は一般にいわれているほど，軽減されないのみならず，全体的にみればかえつて増大する面もあるのである。

(5) 納税者又は特別徴収義務者の側における負担を現在より増大させないこととしつつ，個人住民税に係る市町村の徴税事務を不要とするためには，住民税の付加税化にとどまらず，住民税を所得税に統合し，いわばその譲与税化ないしは交付税化が必要であるということになる。しかし，そのことは，地方税としての住民税を廃止することであり，地方自治の見地から問題とならない。

(6) 付加税化により簡素化を図るとすれば，いきおい税率は全国画一に定められなければならないこととなるが，そうすれば地方団体の自主性が維持しにくくなる。

(7) 所得課税であつても地方税の場合は，税率は所得税と異なり比較的フラットの方がよいと考えられるのであり，付加税化によつて所得税と同じ累進構造になることは好ましくない。

なお，個人住民税の課税最低限を所得税に一致させるために付加税とするという意見があるが，住民税負担の軽減合理化，徴税手続の簡素化の問題については，住民税自体の問題として別途の見地から検討されるべきものである。

四　事業税のあり方

1　事業税は，事業がその活動を行なうに当たつて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ところから，これに必要な経費を分担すべきであるという考え方に基づいて課税され，その性格は，納税者の担税力を総合的に判断して課税するいわゆる「人税」ではなく，事業活動の事実に着目して事業そのものを課税客体として課するいわゆる「物税」であるといわれている。しかし，現実の事業税は，収入金額を課税標準とする若干の例外をのぞき，おおむね国税所得税及び法人税の課税標準と同じ事業所得を課税標準として課税しているため，事業税を所得の計算上損金または必要経費に算入するとか，個人事業税に所得控除がなく事業主控除があるとか，若干の事業課税の性格を示す規定が置かれているものの一般的には所得課税として受けとられており，ここに事業税のあり方についての基本的な問題があるとされている。

2　地方税としての事業税のあり方を考える場合にまず問題となるのは，赤字企業はどのような大きな企業活動を行なつていても課税されないという点であり，これは事業活動に対する課税であることからいつて是正さるべきであろう。また，現在の事業税は経済成長過程において増大する法人事業所得の伸びを反映して他の税目にみられない伸張性を示してきたのであるが，景気感受性が高いことは反面不況時に税収入が激減することになり，地方税の特性として必要とされている安定性の原則に適合したものとはいえない。

従つて，これらの欠陥を排除し，地方税としてふさわしい事業税に改善するためには，これまでの税制調査会でもたびたび指摘されてきたところであるが，その課税標準に収益活動を通じて実現される担税力のみでなく，事業の規模ないし活動量を適確に測定することができる基準を採用することが望ましい。

すなわち事業税の課税標準として所得金額のほかに収入金額，資本金額，付加価値等事業の規模をあらわす外形基準を用いることが事業税の性格にかんがみより適切であると思われる。

3　事業税の課税標準に対する付加価値要素等外形基準の導入の問題は事業の活動量を適確には握するものとしての課税標準の改善の問題であり，ＥＥＣ諸国で採用されているような消費税としての付加価値税とは税の性格を異にするものであつて両者は相競合するものではないけれども，一方，この問題についてはＥＥＣタイプの付加価値税の導入との関連において，なお検討すべきではないかとの意見もあつた。

五　固定資産税のあり方

1　固定資産税は，住民税と並ぶ市町村税の基幹的税目であるが，毎年度の伸張性が少なく，市町村税収入額中に占める固定資産税の割合はこの税の創設当時に比較して，低下している。これは，土地に係る固定資産税について，負担調整措置が講ぜられており，評価額によつて課税がなされておらず，その負担の増加が抑えられていることが主な原因であると考えられる。

土地に係る固定資産税については，現在，評価額の上昇に伴う税負担の激変を緩和するため，新評価額の上昇割合の区分に応じ，毎年度１割ないし４割ずつ税額が増加する，いわゆる負担調整措置が講ぜられている。このように新評価額に基づいて税額が算定されていないため，同じ評価額の土地の間でも税額が異なる場合がある等，土地相互間の税負担の均衡という点でも問題があるとされている。

また，かねてから土地政策の見地から土地の供給を促進するため保有課税である固定資産税についてその適正化を図るべきであるとする意見が強い。

このような事情にかんがみ，昭和45年度において適正な評価替えを行なうとともに負担の均衡化を一そう促進するよう負担調整措置を改正し，また，本年度の地方税制の改正において市街化区域内の農地について宅地等と均衡のとれた課税をすることとするなど土地に係る固定資産税の課税の適正化に努めてきたところである。

2　しかしながら，土地に係る固定資産税については，さらに評価額に基づいて課税することにより，固定資産税の充実，土地相互間の税負担の均衡を図るとともに土地政策の要請にも応えることとすべきであるという主張が強くなされている。

しかし，他面，保有課税としての固定資産税は継続的に課税されるものであるから，その税負担が過重にならないようにすべきであり，また，現在負担調整措置が講ぜられているところから評価額によつて課税する場合に税負担が急激に増加するものが生ずるという問題があるので，税率の引下げや土地の利用状況による収益力の差異を考慮し，例えば，住宅用地軽減等の措置を講ずることについて検討すべきであると考えられる。

3　なお，土地の課税標準の上昇に伴い税率の引下げをする場合，土地と並んで家屋，償却資産についても税率を引き下げることとすれば，家屋，償却資産については評価額の著しい上昇がないのに税負担が軽減され，また，市町村の固定資産税の収入に減収が生ずるという問題があり，他方，家屋，償却資産について税率を従来どおり据え置くこととすれば，土地，家屋また

は償却資産という資産の種類によつて税率に差等を設けることとなり，固定資産税の性格からみて適当でないという問題がある。

このような点を考慮し，固定資産税の課税の改善に際しては，事業税，法人課税，都市計画税等のあり方とも関連して総合的な検討を行なう必要があろう。

4　市街化区域内の農地に対しては，今般課税の適正化の措置が講ぜられることとなつたが，一般農地についてはいわゆる税負担額の据置措置が継続されているので，この措置の廃止についても検討する必要があると考えられる。

5　固定資産税の評価については，現在，不動産取得税及び登録免許税の評価額は，原則として固定資産税の評価額と同一の価額によつているが，固定資産税と相続税との間では，必ずしも評価の統一が図られていない。

固定資産税における固定資産の評価と相続税における資産の評価については，納税者の信頼を確保するため，できる限り統一するように今後もさらに努力すべきであると考える。

なお，固定資産税及び相続税の評価額と地価公示法による公示価格とを統一すべきであるという考え方があるが，公示価格については公示地点が現在極めて限られた箇所にすぎない等の事情から直ちにこれを基準として固定資産税及び相続税の評価を行なうことは困難であると思われる。しかしながら，将来，地価公示制度の充実をまつて課税技術上可能な限り公示価格との均衡を失しないような評価をすることについて検討する必要があると考える。

六　都市計画税のあり方

最近，都市特に大都市においては，都市施設の整備，都市再開発事業の推進のため著しく財政需要が増加しているが，これらの都市計画事業の財源を充実強化するため，また，これらの事業の実施が資産の利用価値を高め，資産所有者の利益を増大させるものであることにかんがみ，目的税である都市計画税の制限税率の引上げ，課税の対象範囲に償却資産を加えることなどについて検討することが適当であると考える。

第　二　部

小委員会における検討の過程で出された意見のうち，上記の「審議のとりまとめ」に含まれていないものとしては，おおむね次のものがある。

一　税負担とその配分について

1　「審議のとりまとめ」は，今後の税負担水準を考えるうえで，新経済社会発展計画を一応の前提としつつ論議を進めているが，同計画においても今後の財政の役割について十分詰められていない面があることに留意する必要があると指摘があり，税負担率の上昇を求める場合においては，まず国民の合意の得られる明確な福祉計画が前提となるべきことは「審議のとりまとめ」においても要請されているところであるが，この点をさらに強調すべきであるとする意見があつた。

2　現実の税制を考えるうえでは，税負担一般についても，また，所得税負担についても，全体としての計数的な負担率と並んで，具体的に個々の階層の納税者がどれだけのものを負担しているか，個々の納税者がそれをどのように受けとめているかをみることも重要な検討課題である。「審議のとりまとめ」もこうした観点をふまえて論議が進められているところであるが，個々の階層の納税者にどのような負担を配分するかといつた点については，現実の税制の組立てに当たつて，さらに検討が行なわれる必要があるとする指摘があつた。

二　税制と経済諸施策について

1　農業，中小企業等低生産性部門に対する租税特別措置の物価に与える効果に関連してかかる低生産性部門への助成措置に対する評価がやや消極的である。低生産性部門の生産性向上に実効のある措置を講ずることが，物価問題解決のために積極的な意義をもつていることを強調すべきであるとする意見があつた。

また，租税特別措置の抑止的，誘引的機能に関しても，概して租税特別措置の与える悪い影響の面が強調されている一方，その積極的活用によるメリットに対する評価が十分とはいいがたいように思われるとする指摘があつた。

2　物価調整減税に関連し，課税最低限が基準生計費を上回つていると速断させるような表現は疑問であり，時代の進展に即応した基準生計費のあり方について今後とも客観的な検討を進める必要があるとする意見があつた。

三　間接税，受益者負担等のあり方について

1　わが国における個人支出の状況等からみて，消費抑制となるような一般消費税の採用の適否については，経済政策全体との関連で，慎重を期すべきである旨の意見が表明された。

2　なお，付加価値税等の導入が，消費や物価に与える影響については導入時において所得税その他の税制全般についてどのような調整を行なうかにもよるのであり，付加価値税の導入について論ずる場合にはこうした問題をも含めて検討すべきであるとする指摘があつた。

四　国税と地方税のあり方について

1　国税と地方税のあり方については，まず国と地方の行政事務のあり方とこれに伴う財政需要

のあり方に見合う税源の再配分について再検討すべきではないかとの意見があつた。

2　応益の原則，負担分任の原則は時代の変化とともに通用しなくなつたのではないか。また，そのような考え方を実現するとしても所得に対する税ではなく，他の税によるべきではないかとの意見があつた。なお，住民税の課税最低限の問題に関し，たとえば課税最低限を所得税にあわせ課税最低限以下の者に対しては均等割の税率を引き上げて均等割のみ課するというようなことを検討してはどうかという意見があつた。

3　大規模償却資産に対する固定資産税については，そのような償却資産が所在する市町村に多額の税収をもたらすということになるので，課税のあり方について検討すべきではないかという意見があつた。

付　属　資　料

目　　次

頁
1　税制調査会の部会及び小委員会の構成 …… 2
2　税制調査会開催状況 …… 4

1　税制調査会の部会及び小委員会の構成

第一部会	第二部会	第三部会	臨時小委員会
（会長）			
東畑精一	東畑精一	東畑精一	東畑精一
（会長代理）			
福良俊之	福良俊之	福良俊之	◎福良俊之
（委員）			
稲川宮雄	稲川宮雄	井深大	江上フジ
江上フジ	井深大	江上フジ	小倉武一
大木正吾	◎小倉武一	大木正吾	木下和夫
小倉武一	小澤治郎	小澤治郎	黒川洸
木下和夫	○黒川洸	木下和夫	河野一之
黒川洸	河野一之	児玉忠康	小林與三次
河野一之	児玉忠康	瀬川美能留	高橋長太郎
小林與三次	小林與三次	高橋長太郎	館龍一郎
重枝琢巳	重枝琢巳	◎友末洋治	友末洋治
◎高橋長太郎	瀬川美能留	西沢権一郎	原純夫
館龍一郎	館龍一郎	原純夫	前田幸蔵
友末洋治	西沢権一郎	藤野忠次郎	松尾金蔵
長谷川周重	長谷川周重	堀越禎三	松岡義彦
原純夫	藤野忠次郎	前田幸蔵	山本進
堀越禎三	前田幸蔵	○松尾金蔵	
松尾金蔵	森茂喜	松岡義彦	
松岡義彦	森昌也	森昌也	
森茂喜	山本進	横田郁	
○山本進	横田郁		
	（特別委員）		
	稲葉秀三		
	江戸英雄		
	円城寺次郎		
	荻田保		
	櫛田光男		
	谷重雄		
	松隈秀雄		
	松宮隆		

（備考）　1　臨時小委員会は，昭和46年度税制改正審議のためのものを，また，起草小委員会は，長期答申の起草のためのものを掲げた。

2　◎印は小委員長又は部会長，○印は部会長代理である。

起草小委員会	基本問題小委員会		基本問題小委員会の審議のとりまとめのための小委員会
	第一部会所属委員	専門委員	
東畑精一	東畑精一		東畑精一
◎福良俊之	福良俊之		福良俊之
江上フジ	稲川宮雄	飯田経夫	木下和夫
小倉武一	江上フジ	市村真一	黒川洸
木下和夫	大木正吾	宇田川璋仁	高橋長太郎
黒川洸	小倉武一	内田忠夫	館龍一郎
河野一之	木下和夫	貝塚啓明	◎松岡義彦
小林與三次	黒川洸	加藤秀俊	山本進
高橋長太郎	河野一之	金子宏	（専門委員）
館龍一郎	小林與三次	佐藤進	飯田経夫
友末洋治	重枝琢巳	辻村江太郎	市村真一
原純夫	高橋長太郎	恒松制治	宇田川璋仁
松尾金蔵	館龍一郎	新飯田宏	内田忠夫
松岡義彦	友末洋治	肥後和夫	貝塚啓明
山本進	長谷川周重	藤田晴	加藤秀俊
	原純夫	藤野正三郎	金子宏
	堀越禎三	水野正一	佐藤進
	松尾金蔵		辻村江太郎
	◎松岡義彦		恒松制治
	森茂喜		新飯田宏
	山本進		肥後和夫
			藤田晴
			藤野正三郎
			水野正一

2　税制調査会開催状況

開催年月日	会合の種類及び回数						
	総会	臨時小委員会	第一部会	第二部会	第三部会	基本問題小委員会	起草小委員会
43. 9.20(金)	1						
10.4 (金)	2						
10.18(金)	3						
11. 1(金)	4						
11.15(金)	5						
11.22(金)		(44改) 1					
11.27(水)		2					
12. 6(金)	6						
12.13(金)		3					
12.20(金)		4					
12.26(木)		5					
12.27(金)	(44答申) 7						
44. 5. 9(金)	8						
5.23(金)				1			
6. 6(金)				2			
6.20(金)			1				
7. 3(木)				3			
7. 4(金)				4			
7.18(金)					1		
9.19(金)	9						
9.26(金)				5			
10. 3(金)			2				
10. 9(木)				6			
10.17(金)				7			
10.24(金)					2		
10.31(金)				8			
11. 7(金)			3				
11.14(金)				9			
11.21(金)					3		
11.28(金)	10						

開催年月日	会合の種類及び回数						
	総会	臨時小委員会	第一部会	第二部会	第三部会	基本問題小委員会	起草小委員会
12. 5(金)	11						
12.19(金)		(45改) 1					
45. 1. 9(金)		2					
1.16(金)		3					
1.19(月)	12						
1.20(火)		4					
1.21(水)		5					
1.22(木)	(45答申) 13						
6. 5(金)	14						
6.19(金)	15						
7. 3(金)	16						
7.17(金)			1				
7.24(金)						1	
9.11(金)						2	
9.18(金)						3	
9.25(金)				1			
9.25(金)						4	
10. 9(金)					1		
10.16(金)				2			
10.16(金)						5	
10.23(金)					2		
10.23(金)						6	
10.30(金)				3			
10.30(金)						7	
11. 5(木)				4			
11. 6(金)			2				
11.10(火)					3		
11.13(金)	17						
11.20(金)	18						
11.27(金)		(46改) 1					
12.11(金)		2					

開催年月日	会合の種類及び回数						
	総会	臨時小委員会	第一部会	第二部会	第三部会	基本問題小委員会	起草小委員会
45.12.14(月)		3					
12.18(金)	19						
12.20(日)		4					
12.21(月)	(46答申) 20						
46. 4. 9(金)						8	
5.14(金)						9	
5.28(金)						10	
6. 4(金)	21						
6. 4(金)						11	
6. 8(火)						12	
6.18(金)						13	
6.22(火)	22						
6.25(金)			3				
6.29(火)					4		
7. 2(金)				5			
7. 6(火)				6			
7. 9(金)					5		
7.13(火)				7			
7.16(金)				8			
7.20(火)			4				
7.23(金)	23						
7.27(火)							1
7.29(木)							2
7.30(金)	(長期答申) 24						
開催延回数	24	14	7	17	8	13	2

(備考) 1 各欄の数字は，会合の回次を示すものである。

2 総会欄の（ ）書は，それぞれ答申を示すものである。

3 臨時小委員会欄の（44改），（45改）及び（46改）は，それぞれ44年度，45年度及び46年度税制改正審議のための小委員会である。

4 昭和45年7月3日開催の第16回総会において，従来の第一，第二及び第三部会に代えて，国民経済的にみて望ましい今後の税制のあり方を検討する第一部会，所得，資産及び土地に関する税制を検討する第二部会，間接税その他第二部会に属さない税制を検討する第三部会を設置したものである。

（大蔵省印刷局製造）