

今後の間接税のあり方についての一考察

鈴木芳正

(税務大学校主任教授)

目次

第一章 序説

第二章 間接税についての長期税制のあり方に関する答申の概要

一 答申の経緯と背景

二 直接税との関連における間接税のあり方

三 租税収入中に占める間接税のあり方

四 経済成長下における間接税のあり方

五 間接税の税体系のあり方

第三章 間接税各税に対する答申の見解

一 概説

二 間接税の分類別答申の見解

(一) 特殊なし好品課税

(二) 個別物品またはサービスの消費に関連する課税

(三) 受益者負担的な燃料課税

(四) 流通税

第四章 間接税制に対する答申についての考察

一 答申についての一般的考察

今後の間接税のあり方についての一考察

今後の間接税のあり方についての一考察

二 答申についての税目別考察

(一) 酒 税

(二) 物品税

(三) 入場税

(四) 揮発油税等

第五章 今後の間接税のあり方に対する提案

一 基本的事項に関する提案

(一) 間接税増税に関する五つの提案

(二) 課税対象物件のリストの作成

二 税目別事項に関する提案

(一) 酒税関係

(二) 物品税関係

(三) 入場税関係

(四) トランプ類税関係

第一章 序 説

わが国における税体系の近代化は、昭和二五年のシャウプ勧告に基づく抜本的税制改正によって実現したものであるが、間接税につ

いて申告納税制度が採用されるにいたつたのは昭和三十七年四月の税法改正によるものであるから、直接税に比較して近代化の日も浅くそれに納税者の対象も限定されており、さらにまた、国民の視聴が所得税、法人税の論議に集中していることと、わが国税制に占める間接税の地位が直接税に対する補充的立場に立たされているという関係もあつて、間接税に関する基本的税制上の諸問題の検討は一般的にやや立ち遅れの感を免れない。そこで現行間接税の問題点について、個々の技術的なことはつとめて除外し、重要な基本的問題について考察し、批判または提案の形式をもつて私見を述べることとした。もし、私の批判なり提案が、今後における間接税制の改善のための論議の中において、問題意識の一端としていささかなりとも寄与するところがあれば幸いである。

なお、ここという間接税は、直接税と間接税の租税法学的本質論に基づく区分をいうのではなく、わが国現行税務の行政組織上における所掌区分に従うものである。

わが国における間接税制上の基本的問題を考察するにあたり、最も注目しなければならないのは、税制調査会が「長期税制のあり方」の答申の中において指摘している間接税の改正の方向に関する意見である。そこで、税制調査会が、その答申で述べている点に関してこれを明らかにすることから、本論を進めて行くこととする。

第二章 間接税についての長期税制のあり方に関する答申の概要

一 答申の経緯と背景

(一) 答申の経緯 税制調査会は、わが国における「長期税制のあり方」について内閣総理大臣から二回にわたる諮問を受けている。第一回の諮問は、昭和三十七年八月における「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」に関するものであり、これについて税制調査会は昭和三十九年二月一二日に当調査会の意見をとりまとめ、「政府がこの報告に基づいて税制

今後の間接税のあり方についての一考察

改正を実現することを希望する」ことをそえて、内閣総理大臣に対し答申を行なっている（以下、この答申を「第一次答申」ということとする）。

第二回目の諮問は、昭和四〇年八月における「経済の安定的成長に即応する税制のあり方とその具体化の方策」というものであり、これについて税制調査会はそれまでの審議の結果をとりまとめ、今後引き続き審議することを前提に「長期税制のあり方についての中間答申」という形で、昭和四一年一二月に内閣総理大臣に対し答申している（以下、この答申を「第二次中間答申」ということとする）。この第二次中間答申は、税制調査会が先の内閣総理大臣の諮問に対し、当面の税制改正の指針として採用されることを目的として中間的に提出したものであり、同調査会はその後さらに審議を続け、中間答申により具体化の方途が示された主要事項のうちで、昭和四二年度および昭和四三年度の两年度にわたり実現されたものを除き、昭和四三年の八月に再び当調査会の意見を集約したものを内閣総理大臣に対し提出している（以下、この答申を「第二次最終答申」ということとする）。

したがって、長期税制のあり方として税制調査会が答申によって示した見解は、第二次最終答申をもって現在のところ最も新しいものとされている。

(二) 答申の背景 税制調査会に対する諮問は、先にも述べたように昭和三七年八月と昭和四〇年八月の二回にわたり出されているのであるが、このように三年の間に長期税制について二回の諮問が行なわれたことについては、わが国における経済、財政の基調に大きな変化の生じたことに起因するものである。

すなわち、昭和三七年当時におけるわが国の経済は、戦後の復興期を脱して、本格的な成長期を迎え、国力の回復に伴って漸次国際的地位も高まり、それまでの閉鎖体制から開放体制に向うなどわが国内外の諸情勢は、新たな成長発展を図るべき時期に直面していたのである。一方国家歳入の大部分を租税収入によって賄ってきた国の財政は、国民経済の実勢を反映して連年税の自然増収を生じ、これによって財政規模の拡大と租税負担の軽減を図る減税を行なうなどこれまた発展と充実を示していたのである。このように経済、財

政基盤の安定化に伴って、租税政策上においても新たな成長発展をとげる経済の実態に即応し、かつ、基本的に安定した長期的税制の確立、整備が各方面からの要望として強く要請されるにいたり、先の第一回の「長期税制のあり方」に関する内閣総理大臣の諮問となつたものである。

しかるに、世界に類例をみないわが国経済の高度成長も、設備投資の増大、物価賃金の上昇、国際収支の悪化等のマイナス面も顕著となり、その対応措置としての引締政策の影響から昭和三九年から昭和四〇年にかけて景気沈滞期を迎えることとなつた。その結果、国の財政収入でも昭和四〇年度の補正予算において、歳入補てんのための公債発行という事態を招致したのである。それまで租税収入に大部分を依存してきた国の歳入に、これを契機として公債発行による収入が本格的に加わることとなり、その是非をめぐって新たな財政上の論争が惹き起こされるにいたつた。しかし、その是非はともかくとして、公債発行を行なう反面、同時に大幅減税を行なうという積極政策によつて、一応不況克服を成し遂げ、高度成長経済から安定成長へと経済政策の転換は、順調に進められた。

第二回目の「長期税制のあり方」に関する内閣総理大臣の諮問は、景気沈滞下において安定成長を目指す経済政策の転換期になされたものであり、税制調査会の第二次中間答申もまた税制上新たな事態に即応し、税のもつ景気調整機能を重視する立場から意見が述べられている。

さらに、第二次最終答申では、厳しい国際経済環境の中におけるわが国経済の安定成長の推進と財政面における財政硬直化の現象あるいは公債依存度に対する政策上の問題の解決等に直面して、財政の体質改善を目標とした昭和四三年度からの予算編成上の総合予算主義を基調とする長期税制のあり方が問題の中心として打ち出されるにいたつた。

したがって、第二次の中間答申と最終答申とは、同じ諮問に基づいて審議されたものであるから基本的な考え方に相違はないにしても、国の内外の経済情勢の変化を反映して内容的には税制調査会の見解にかなりの変化も見られ、このことは間接税についても同様の傾向が見られるのである。

今後の間接税のあり方についての一考察

二 直接税との関連における間接税のあり方

税制調査会は、現在のわが国における間接税を直接税の補完税として捉え、両税の関連について第一次答申で次のような見解を示している。

「従来、税体系を包括的に分類表示するための基準として、直接税と間接税との区分が用いられてきた。この区分は、課税者が租税を支払う者と実際にその税を負担する者が同一人であることを期待するか、または同一人でないことを期待するかのちがいによるものとされている(注一)。一般的にいえば直接税は応能負担原則に適応したものととして、逆進的といわれる間接税に比べ、所得や富の再分配という租税の機能をよく果しうるものと考えられている。しかし、直接税もその負担が一定の度合をすぎると、事業意欲や勤労意欲を阻害し、資本蓄積や経済成長に悪影響を与えることとなる。さらに、納税者に強い負担感を与えると、その課税に当たって税務執行上種々の問題を生じ、実質的に公平原則を貫くことが困難になる。」という立場に立って、直接税に重点をおきながらも間接税の存在意義を強く認め、「間接税は、負担感も少なく、安い徴税費で多額の収入をあげうるといふ利点のほかに、課税対象物品の選定、免税点や税率の配慮をきめ細かく行なうことにより、ある程度負担能力に即した課税を行なうことも可能である。」

というのであり、間接税のもつ本質的欠点といわれる逆進性緩和の配慮を行なうことにより、直接税に対する補完的役割を与えようとするものである。

そして、税制調査会はそれぞれの税種にその機能に応じた適切な地位を与え、① 公共目的のための資源配分 ② 所得再配分 ③ 景気変動の安定の三つの機能(注二)が十分に果たせるような税体系を作り上げることが必要であるという考え方をとっているのである。

注一 税制調査会の引用した直接税と間接税の区別は、一般的にいわれているものであるが、必ずしも学說的定説までにはなっていない。(泉美之松氏著「税についての基礎知識」参照)

注二 租税が果たすべき機能については、前記三つの機能のほか、昭和四一年度の税制改正に関する答申において、税制調査会は財政の経済的機能として、「最適成長率」の項目を加えている。

三 租税収入中に占める間接税のあり方

わが国の租税収入の中に占める直接税と間接税との比率は、どうあるべきかという問題について、税制調査会は第一次答申では、「いいかえれば、間接税の比重をふやして直接税の比重を減らすべきか、あるいは直接税の比重をふやし、間接税の比重を減らすべきかという形で問題が提起されることが少なくないが、およそ直接税、間接税がどのような比率を占める税体系が望ましいかについては、あらかじめ一義的に決定されるべきものではなく、各税を通ずる総合負担が国民全体に適正に配分されるような税体系を構成することが重要である。その意味では、直接税と間接税の比率は、いわばこのようにして各税の適正な水準が決められた結果として決まるものである。」

とし、したがって、現行の直接税、間接税の比率を改めるという見地からの税制改正の必然性には乏しいという基本的見解を示しているのである。

しかし、現実問題として租税収入中に占める直接税と間接税の比率は、結果的に決まるところによればよいのであって、何等の配慮をも要しなくていいのかという点、この点に関して、税制調査会は第二次中間答申で次のように述べている。

「わが国の現実の所得水準や家計と企業における蓄積の低さから考えると、直接税特に所得税の比重があまり急速に上昇していくことには問題がある。もとより、いわゆる直間比率は各税ごとの適正な負担を求めた結果として算定されるものであって、その比率を一定水準に固定することを税制の目標とすべきものではないが、直接税と間接税等との間の所得弾性値の差異を認識し、…(中略)…少なくともここ当分の間は税体系における間接税等の地位がほぼ現状程度にとどまるよう、一方では所得税を中心とする減税を行ないつつ他方間接税等の負担の適正化を図っていくことが望ましい。」

今後の間接税のあり方についての一考察

というのである。このように、直接税と間接税との租税収入に占める割合について、昭和三九年の第一次答申と昭和四一年の第二次中間答申とは、その表現について税制調査会の見解に若干の差異が認められるのであるが、要するに第一次答申の直接税と間接税の比率の問題は、基本的、原則的見解を示したものであり、これに対し、第二次中間答申は現実面を重視する観点に立つて見解が述べられたものと解される。

注 昭和四三年度予算ベースにおける間接税（専売納付金を含む）の収入比率は、約四〇パーセントである。

四 経済成長下における間接税のあり方

税制調査会は、国民経済の成長下における間接税は、所得弾性値の高い直接税、特に低位の所得から累進課税が始まる所得税が急激にその比重を高めて行くのに対し、逆にかなり急速にその比重を低下していくとの予想に立ち、この傾向を放置しておくときには、間接税の中心が消費税にあることから、「結果として国民経済総体の中における消費に対する課税の比重を軽減するに等しい。」とし、国民経済の成長に伴って意図せざる税負担の配分の変化が生ずるから、この傾向について十分考慮せよとの注意を喚起している。

なお、税制調査会は、経済成長下における間接税のこのような傾向は個々の家計に対する税負担の配分の問題としても、「間接税等の負担は、所得の支出がいかに行なわれるかによって左右されるのであるが、一般的に見て家計における実質的な所得水準が上昇するにつれて、間接税等の家計消費に対する負担割合は減税をまたずして漸減する傾向がみられる。」とも述べているが、注目すべき見解であると思われるのである。

五 間接税の税法系のあり方

税制調査会は、今後における間接税の税法系はいかにあるべきかの点について、第二次最終答申の中で、基本的見解を大要次のように示している。

(一) わが国の間接税等は、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という立場から、個別消費税（注）

を中心として、これに一部流通税を配し、直接税の補完税としての役割にあること。

(二) 間接税等全体としての所得弾性値が低いことにより、今後国税収入中に占める比重が漸次低下する傾向にあることから、間接税各税の税負担が所得水準の上昇に対応する適正な水準に維持されるように配慮し、従量税や定額税のようにその税率構造が所得、物価水準の推移に即応できない制度によっている税目については、昭和四二年度における印紙税、登録免許税の改正や昭和四三年度における酒税の税率改正および製造たばこの小売定価改訂の例にならって、今後ともその税負担を実情に見合ったものにするよう適宜見直しを行なう必要があること。

(三) 一般的消費水準の高度化や大量化に即応して、適正な担税力をは握するという観点から、現行個別消費税法を通じて真に国民生活の実情に適應した税負担の姿を見出す努力を怠ってはならないこと。

とし、税制調査会の間接税の税法系と租税収入中に占める地位に関しては、總体的に現状維持の考え方が支配的である。この税制調査会の見解は、特に間接税の税法系について個別消費税法系を支持する点に関しては昭和三九年の第一次答申から昭和四三年の第二次最終答申にいたるまで、一貫した一つの理念をもっているようである。しかし、間接税の体系が一体将来とも個別消費税法系の現状のまままで推移しうるものであろうか。税制調査会の第二次最終答申では、この点に関して従来の基本的見解を堅持しながら、微妙な変化を見せている点が注目される。

税制調査会の第一次答申と第二次最終答申のこの点に関する見解を示しておこう。

まず、第一次答申では、

「総合消費税としての売上税については、従来から比較的低税率で多額の収入をあげることができ、個々の納税者の負担感も少ないところに利点があるという意見があり、さらに最近では売上税を財源として企業減税を行ない、あわせて輸出取引に対して売上税の還付制度を創設することによって輸出の促進を図るべきであるという意見も出されている。

今後の間接税のあり方についての一考察

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

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

これに対し、第二次最終答申では、

「税法系の問題としては、さらに一般売上税又は付加価値税の創設の可否について検討する必要がある。

一般売上税を導入すべしとする議論は決して新しいものではないが、最近においては、増大する財政需要を充足するためにはさきよきその創設が必要とならうという意見や、法人税の基本的な課税方式の改変と関連して付加価値税方式の採用を検討すべしとする議論がある。また、近時西欧諸国において売上税統一の一環として付加価値税に移行する動きが見られるが、その国境税調整を通じての国際貿易に及ぼす影響等の観点から、わが国においても付加価値税を創設すべきであるという意見も提起されている。

当調査会は、後述するように種々の角度から検討を行なったが、一般売上税又は付加価値税の創設には多くの問題があるとともに、間接税等の体系としても、現行の個別消費税体系には、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ふ利点があるほか、現行体系のもとにおいてまだかなり整備の余地が残されていると考える。したがって、わが国の現状においては、当面一般売上税又は付加価値税の創設を予定しないが、なお長期的な観点から今後引き続き検討していくという立場でこの問

題に対処することが適當であると認められる。」

というのであつて、一般売上税又は付加価値税の創設を将来の税制上の含みに残しているのである。これは多分に国内の事情よりも、諸外国の貿易上の税制としての付加価値税の動きに備え、含みを残したものと解されるのである。したがつて、税制調査会のこのような考え方の変化は、将来の間接税の体系が決して将来とも現状のままであることを予想して見ないといふべきであらう。

注 総合消費税は「個人に対する課税は、その人の所得ではなくして支出を基準とすべきである」という基本的理念に立脚し、一般的には、所得税に代るべき税源として理解されている。総合消費税は、一般的には支出税とも呼ばれ、個人の年間支出の合計から貯蓄や投資のための支出を除外した消費支出の合計に課税しようとするものであつて、納税義務者と税負担者が同一人であるかないかの相違および納税義務成立時点の相違において対象であるにしても、本質的には個別消費税と同一の側に立つものと解される。総合消費税という語源は、ニコラス・カルドニアによって提唱された Expenditure Tax を井藤半弥博士が総合消費税の訳名をもつて表現したものといわれ、わが国ではひろくこの名称が用いられている。総合消費税は、かつてインド、セイロンにおいて採用されたことがあるが、適用される現場の実情に合わず廃止されている。(ニコラス・カルドニア著、時子山常三郎氏監訳「総合消費税」参照)。税制調査会は、売上税、取引高税のような一種の流通税を総合消費税として表現している(昭和三九年第一次答申参照)が、まえに記したところからいふならば、その用い方の意味にやや相違があるように思われる。

第三章 間接税各税に対する答申の見解

一 概説

前章において、間接税の長期的あり方はどうあるべきかということについて、全般的問題について示された税制調査会の見解を明らかにしたのであるが、さらに、当調査会が間接税各税の個別的問題のあり方について明らかにした具体的見解をここに述べておく必要がある。

それについては、昭和四三年の第二次最終答申が最も新しい観点と角度から検討が加えられており、その見解が税制調査会の考え方

今後の間接税のあり方についての一考察

今後の間接税のあり方についての一考察

五二

を一番よく示しているものと思われるので、以下、この答申について記述することとする。

税制調査会は、間接税各税の個別検討をするにあたり、現行の多数の税目にまたがる間接税を一括して考えるよりも、各税目の性格に応じてある程度区分して考えることが問題を整理するに役立つとの見地から、次のように区分している。

(一) 特殊なし好品課税 酒税、たばこ専売納付金のような特殊なし好品の消費に関連する課税をいう。

(二) 個別物品またはサービスの消費に関連する課税 物品税、入場税等のようなしやし品、娯楽用品、便益品等の消費に関連する課税をいう。

(三) 受益者負担的な燃料課税 揮発油税石油ガス税等の道路整備財源を目的とする消費に関連する課税をいう。

(四) 流通税 印紙税、登録免許税のような流通課税をいう。

以下この分類に従って、税制調査会が間接税の長期税制における個別課題について示した見解の概要を明らかにすることとしよう。

二 間接税の分類別答申の見解

(一) 特殊なし好品課税

イ わが国では、酒、たばこに対し、財政物資として、他の物品よりも高率な税負担を課しているが、これについて税制調査会は、一般売上税や付加価値税を採用している西欧諸国でもこの種の物品には別個に高率な税負担を課していることから、現行の高率課税を是認する立場をとっている。

ロ そのうち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っているので、所得、物価水準の上昇に伴って、その負担が相対的に低下するという点を指摘し、昭和四三年度の税率改正で、酒税の負担率は、現状ではし好飲料の特殊性や諸外国との比較からみておおむね妥当な水準にあるものと認めている。しかしながら、酒税が基本的に従量税制度による限り、今後とも所得、物価水準の推移に応じ、税負担率が実情に見合うよう適宜見直しが必要であるとし、昭和四三年度の税法改正において、ウイスキー類に対する従

価税率の適用範囲を拡大したことに関連して、他の酒類にも一般的に従価税制度の導入の適否等を検討し、制度の合理化を図るべきであるとの意見を述べている。

ハ また、たばこについては、現行専売納付金制度を前提とする限り、たばこ原価の上昇により益金率の低下は避けられないから専売納付金制度をたばこ消費税制度に切りかえて、財政収入の安定確保と専売公社の企業責任を明確にするよう、制度自体の基本的改正についてすみやかに具体的検討を加える必要があるとの見解を示している。

(二) 個別物品またはサービスの消費に関連する課税

イ 税制調査会は、わが国の間接税等の体系にあつては、酒、たばこ、揮発油等の消費に関連した課税の比重は相当高いが、その反面、物品税や入場税等のようなしやし品、娯楽用品、便益品等の消費に示される担税力の照応関係を反映する個別物品またはサービスの消費に関連する課税の占める地位は低くなつていると指摘し、この点は、西欧諸国の間接税体系と著しく対照的であると述べている。その原因として、わが国の物品税、入場税の創設の目的が戦時におけるしやしの消費の抑制にあつた税の沿革に由来し、その後におけるしやしの消費の抑制に対する社会的、経済的要請が薄れ、また国民の所得水準の上昇により、かつてはしやしの消費とみられていたものが一般的消費に考えられるようになったことから、漸次課税範囲も縮小された経緯があつて、個別物品またはサービスの消費に関連する課税の地位が低くなつたものであるとの説明を加えている。

ロ しかしながら、今後においても個別物品またはサービスの消費に関連する物品税、入場税等のこの種の課税は、過去のあり方そのまま踏襲すべきなのかという点に関する税制調査会の見解は、明らかにこれを否定している。

すなわち、国民の所得水準の上昇につれて、消費物資やサービスの供給が潤沢になれば、一般的に消費の傾向は高度化、大量化、平準化するから、特定の物品の消費が一般化したというそのことだけで、その物品の税率の引き下げや免税点の引き上げを是認する理由に必ずしもならないとし、消費者には人それぞれの趣味、嗜好によつて広範囲に消費選択の余地があるのだから、この種の課税対象が

少数、特定の物品に限定されることは、しやし品、娯楽用品、便益品等の消費にかかる消費者の担税力を反映させた適正な負担を求め、観点からすれば、なお検討を要する問題であるとして、現行のこの種消費税の今後のあり方に反省を促している。

ハ この種消費税の課税対象物選択に關して、結論として税制調査会の見解は、「このような見地からすれば、まず、物品税の課税範囲については、適正に担税力を握するという観点に立ち、一部の高級消費財が課税されていないことについて物品間の負担の不均衡ないし不公平感があることにも配意しつつ、かつて課税が廢止された物品及び新規の物品をあわせて、これを課税対象にとり入れることの適否について改めて検討を加える必要がある。」

と述べているが、この見解は、現行物品税の将来の方向を示唆するものとして、極めて重要な注目値する意見であると思われる。

ニ 現行の物品税の税率構造については、原則的に従価比例税率制度を採用し、これに分類差等課税を配しているが、この点についての税制調査会の見解は、同一税率適用課税対象物品間においても、価格の高低による担税力の相違が認められる場合があるので、今後はこのような事情を加味した分類差等課税の合理化を図る必要があるとしている。

また、物品税の免税点(注)については、現在相当高い水準まで引き上げられているから、今後は免税点の適正な水準のあり方および免税点を設ける場合の物品間の負担の権衡について総合的観点からする再検討を要するとも指摘している。

ホ 入場税に対する税制調査会の見解では、免税点のあり方や演劇等収益性の低い一部の催物の問題については、この種のサービスの消費に關連する課税の全般の問題の一環として総合的観点から検討すべきであるとして、具体的見解は示されていない。

注 「免税点」は、課税標準が一定限度以下の場合に課税しないこととしている場合の一定限度をいい、これに対し「課税最低限」という場合は課税標準が一定限度以上の場合に課税することとされているときの一定限度をいうのであって、相似的用語であるが厳密には區別して用いなければならぬ。その意味からは前記物品税の場合の免税点というのは、課税最低限の金額といいかえるべきである(泉美之松氏著「税についての基礎知識」一四〇頁以下参照)。

(三) 受益者負担的な燃料課税

イ 税制調査会は、揮発油等に対する課税は、酒税などと同様に他の物品に比べて相当高率な税負担が課されているが、道路整備財源として特定され、受益者負担的なものであるから、税の負担水準の適否は主として歳出面における道路整備事業の効果との対応関係において判断すべきであるとの見解を示している(注)。

ロ さらに、揮発油等の自動車用燃料が道路整備財源を調達するための目的税として課税されている現状については、国民経済の発展に伴う自動車台数の著しい増加とそれに諸外国に比べて相対的に遅れている道路整備の状況から、国の道路投資拡充のため、応益者負担や損傷負担の観点より、この種の燃料課税によって財源のまかなわれることは適当との見解を示し、道路整備財源の必要があれば、揮発油税等の税負担をさらに引き上げてよいかという点に関しては、税制調査会の見解は現状をもって税負担の限界とみて否定的である。

注 道路整備財源としての揮発油税等目的税の基本的あり方について、第一次答申では次のような見解を示している。

「一般的に言えは、目的税の創設拡充は、財政の硬直性を招くほか負担の適正な配分という見地から問題があるので、好ましくないと考えられるが、わが国における道路整備事業の緊要性や、道路整備による受益と負担との関連を考えると、道路財源を相当程度まで目的税によってまかなわれることは適当であると考えられる。他面、道路整備の効果は、次の世代に引き継がれるものであるから、負担の世代配分の見地からみても、その財源をすべて当年度の税負担でまかなうことには問題があり、今後の道路財源の増加を揮発油税負担の増加と結びつけることにはおのずから限界があると認めた。」とし、また、第二次中間答申では同一趣旨の見解を示し、さらに、「道路整備計画の改定に際しては、特定財源以外の財源の状況並びにこれら諸税の負担を総合的に勘案することが必要である。」と述べている。

(四) 流通税 わが国における現行の流通税に該当するものを、税制調査会は印紙税、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に区分し、前者については、酒税と同様に所得、物価水準の上昇につれて税負担が逐次低下する現象を捉え、その負担水準を維持するため適宜見直しを行なう必要があると指摘している。しかし

今後の間接税のあり方についての一考察

て、今後の流通課税のあり方については、さきに述べた個別物品やサービスの消費に関連する課税との関係において、新たに追加すべき課税対象の有無についても検討する必要があるとも述べている。

第四章 間接税制に対する答申についての考察

一 答申についての一般的考察

前章までにおいて、税制調査会の内閣総理大臣に対する「長期税制のあり方」の答申の中から間接税に関する部分およびこれに関連する部分について、一応これを明らかにしたのであるが、まずこれらの点について總体的に検討してみた結果について述べることにする。

(一) 答申の具体性の問題 わが国の経済が、高度成長から安定成長に向いつつあるとはいいながらも、その基調には将来の予測を困難ならしめる要素がなお多分に存在し、特に開放体制に入ってから国家経済は、国際的経済環境の影響を受けやすいことから、あらゆる事態に即応しうる弾力的体制を確立することを要する。したがって、安定成長を基調とする経済体制の中においても、常に回顧と展望に立った財政、経済諸政策の修正がなされなければならない。このような流動的経済環境の中において、間接税制の長期的あり方を具体的に捉え、適確にその見解を示すことは極めて困難なことであろう。

しかしながら、それにしても長期税制の方向として示された税制調査会の間接税に対する見解は、間接税の税法系の問題にしても、また直接税との関連における間接税収入の問題にしても、現状を維持する考え方が強く、新しい方向に進む積極の見解に乏しいように見受けられる。

また、税制調査会が示した間接税各税の個別問題に関する見解にしても、第二次最終答申にやや前進的具体性のある問題点の指摘が

あつたに止まり、掘り下げた実質的審議はなされていないように見受けられる。

すなわち、酒税については、従量税制度における税率構造からくる所得、物価水準の上昇に伴う税負担の相対的低下に対する現行税負担の維持に関する政府に対する注意と、酒税の従価税の適用範囲拡大に対する抽象的指摘に止まり、また物品税については、特定物品の消費の大衆化に伴う税率の引き下げ、免税点の引き上げについて、それだけの理由で改正する必要のないこと、課税対象が少数特定の物品に限定されている現状と一部高級消費財が課税されていない負担の不均衡、不公平を指摘し、さらに同一税率適用物品間の担税力の相違を加味した分類差等課税の合理化の検討と免税点を設ける場合の物品間の負担の権衡に関する総合的検討を促しているに過ぎず、基本的問題についての具体的見解があまり示されていない。

次に、揮発油税等の燃料課税については、わが国における道路整備の現状に鑑みて、他の物品より高率の課税も止むをえないとしながらも、現在の税負担をもつて限界と認めているに過ぎず、間接税収入中において酒税に次ぐ最も高い地位にある揮発油税に対する見解としては、審議が十分つくされていないように思われる。揮発油という成長産業の生産物を課税対象としているのであるから、課税客体の立法上の捉え方や課税・免税に関する現状の認識の問題、さらには将来発生が予測されるような問題をも含めて答申の見解が述べられるべきであらう。

一般売上税や付加価値税の問題については、取引高税をも含めて答申の見解は、これらの税のもつ本質的、技術的な欠かんをあげて一貫してその創設を予定しない考え方を打ち出しているが、戦後間もなく実施されたことのある取引高税に対する悪評が今もって潜在的にこの種の税に対するイメージとして残されているのではなからうか。第二次最終答申の中にも見られるように、国境税調整などの国際的観点に立つてこの種の税を考えなければならなくなっていることを思えば、諸外国との対抗上好むと好まざるとにかかわらずその創設の方向に向って進むことが予想されるので、単に今後なお検討を続ける必要があるというだけでなく、この種の税については、将来への布石を考慮に入れた見解が示されるべきではなからうか。

(二) 間接税体系および税負担に関する問題 答申は、総合消費税との比較から現行の個別消費税体系を支持する見解を示している。しかし、この点に関する是非の論議は、現行の間接税体系を崩して全面的な改革を前提とするのでなければ成り立たない問題であり、租税法学的立場からは価値ある議論であるにしても、実務的立場からはそれほど興味ある問題ではない。このような外形的体系論よりもっと現実的であり、かつ重要な問題は、現行の間接税の体系内の総合的検討におかれなければならない。税制調査会のこの点に関する問題意識には、やや欠けた嫌いが見受けられる。現在の個別消費税体系というのは、酒税、物品税、砂糖消費税、揮発油税、石油ガス税、トランプ類税、入場税等の独立した各税法を消費税という類型を捉えて体系化した総称である。

したがって、それぞれの税法はそれぞれ独立した法律体系をもち、相互に準用しあうという関連をもっていない。そのために入入り易いことは、個々の税法の内容の検討は行なわれても、これらの税法を体系的に捉え、相互に比較検討したうえで、税負担の適否が論議されることの少ないことである。しかし、特殊なし好品に対する課税にしても、物品またはサービスの消費に関連した課税にしても、はたまた揮発油等の燃料課税にしても、基本的なことは、課税物件の性状、機能、構造あるいは用途等を勘案してその税負担はいかにあるべきかという点にあるのではなからうか。それには、一貫した立法政策上の課税理念が確立されていなければならないが、少なくとも現在のところ、間接税全般を通じての統一された総合的立場に立つての課税理念は明らかでないように思われる。税制調査会の答申でもこの点にふれた見解は見あたらない。

第二次最終答申では、「税負担の適正な配分」の項において、所得税等の直接税については、「国民の負担感に反映されるのは一般的な税負担の水準ではなく、特定の税目の負担の重さであるということがあげられる。」と述べているが、間接税の体系内においてもこの問題があるはずであり、このことは、間接税を体系的に見る場合における重要な問題の一つと思われる。

間接税は、一般的に税の負担感が少ないという長所を有しているといわれているが、直接税との性質の相違からくる負担感の問題である。たとえば、間接税の課されている物品の価格表示に際し、当該物品の販売価格と間接税とが区分表示される慣行が確立されて

いたならば、税種を異にすることによる税負担感の相違や、同一税法の適用される物品間でも負担感の軽重があつて、その相違や軽重に枳然としないものを感じることもあるであろう。第二次最終答申はこの点に関して、「間接税等について、その負担が、個別の物品についても、また消費支出総体からみても、できる限り適正な水準に保たれるよう、今後の経済、社会の推移、特に消費態様の變化に即応しつつ、適宜課税対象や税率構造等の見直しを行なうという努力を続けていく必要がある。」と述べているが、これでは抽象的に過ぎて問題点の指摘にならない。

思うに、消費税各税の税負担は、課税物件の消費について、その背後にあるところの所得に担税力を推定し、財政需要との関係において税率という形で法定されるものであるが、当該担税力の推定にもとづく税負担率の軽重は、基本的にはその物品の消費のしやし性、娯楽性、便益性、し好性等を判断してなされるはずである。したがって、間接税各税が個別の法律をもって独立した形で存在しているとしても、物の消費という同一基盤に立つ限りにおいて、各税間の課税物件の税負担率の決定には、統一的、総合的に適用される原理、原則に立脚するものがなければならない。ここにいう統一的、総合的に適用される原理原則とは、消費のしやし性、娯楽性、便益性、し好性等抽象的課税理念を一定のウェイトをもって配列し、その配列された基準に課税対象物件を格付し、これによる一義的税負担の決定はできないにしても、それに加味される財政政策その他の政策上の諸要求をいくら加重し、または軽減するかを明らかにする諸要素を定める基本的考え方をいう。それなくして、税負担の限界にしても、重い軽いの判断にしても全く感覚的なものに過ぎず、税の実体を国民一般に十分理解させることはむづかしいことといわざるを得ない。

この税負担率を決定する基本となる原理、原則の確立は、負担率を定めるうえばかりでなく、課税物件を選定する基準としても重要な指標となるものである。

二 答申についての税目別考察

間接税の各税目別の長期的あり方について、第二次最終答申に述べられている税制調査会の見解に重点をおいて考察したところを述

今後の間接税のあり方についての一考察

今後の間接税のあり方についての一考察

六〇

べることとする。

(一) 酒税 現行の酒税について答申に示された見解は、先に記したところを要約すれば、

イ 現時点における税負担率の是認

ロ 所得、物価水準に照応する従量税率の適宜見直し

ハ 従価税率適用酒類の範囲の拡大

の三点につきる。

酒類は、統制価格撤廃後においても、比較的安定した流通秩序が保たれ、酒類の建値はさしたる波乱もなく維持されてきた。それは、酒類の製造者、卸売業者、小売業者のいわゆる生販三層の営業活動範囲が、それぞれ免許という制度を通じて業態別に形成されていたことと酒類の需給関係が安定していたことに負うところが大きかった。この点は、他の業界に見られない酒類業界の特性と一般的に認められてきた。

しかし、最近における酒類業界の業況は、一方において酒類の生産量の増大に伴う販売競争の激化からくる値崩し、他方においては酒類生産コストの上昇と販売に要する経費の増大からくる値上げ等の問題を抱え、さらにわが国における産業構造の規模的、質的変革が酒類業界にも及んできており、早晚この業界においても体質改善のための再編成が避けられない状況にあり、加えて、一般にあまり知られていない生販三層間における利潤配分をめぐる業界内部の対立などもあって、過去にみられた安定した業種とばかりいえない重大な事態に直面しつつあるのである。

税制調査会の前記三点の答申は、酒類業界のこのような現状をふまえてなされたものかどうか明らかなでないが、この点が十分認識されて見解が述べられるのであれば、酒税について適確な判断は下せないのではなからうか。

イ 酒税の負担率の問題 答申は現時点における酒税の負担率について、特殊なし好品としての特性や諸外国のこの種の負担率と

の比較からみておおむね妥当な水準であると認めている。しかし、こういう負担率の適否の判断は、先にも述べたように理論的根拠に乏しい。もっとも、今日のように酒税の高率課税が、税制を通じて消費を抑制する目的にあるとするならば別である(注)。

しかし、酒税の高い負担率は、一面において消費抑制の課税効果を伴うことは否定できないにしても、実際には財政上における租税収入確保の要求にあるとみるのが一般的である。現に政府は、税制調査会の答申にもとづいて昭和四三年五月一日から酒税の税率を引き上げているのであるが、その目的は消費の抑制ではなくて、それによる酒税収入の増加を期待し、増収分を所得税の減税に振り向けていることから明らかである。

そこで、現在標準的な酒類の最終小売価格について、酒税の負担率を示すと次表のとおりである。

標準主要酒類の酒税負担率表

酒類の種類	区	分	容量	小売価格	小売価格に対する酒税負担率
清酒特級	普銘	通柄	一・八 リットル	一、一七〇 〇九〇円	四三・九%
清酒一級	普銘	通柄	〃〃	八八〇 〇〇	三九・二
清酒二級	普銘	通柄	〃〃	六一〇 五八〇	二五・三 二六・六
合成清酒	アルコール分	一五度	〃	四〇〇	二八・一
ちゅうおう乙類	〃〃	二五度	〃	三六〇 三〇〇	二四・三 一八・七
ビール	大	びん	六三三 ミリリットル	一三〇	五一・六

今後の間接税のあり方についての考察

右表の負担率は、揮発油税に次ぐ高いもので、同じし好性飲料でも物品税の課される果実水等の負担率（約三・一パーセント）に比べるとはるかに高率である。免許制度により保護されている致酔飲料という特殊性はあるにしても相当な税負担である。

しかも、ビールとやらんで代表的酒類である清酒の製造者の九九・五パーセントは中小企業であり、その酒税収入見込額は昭和四三年度予算ベース（補正前）で一、九一六億円である。清酒は他の商品と異なり一般的に冬期に醸造し、一年を通じて販売する投下資金の回転率の低い企業であり、企業内容、生産技術ともあまり進歩のみられない企業である。全国三、六五〇の清酒製造者が殆んどこのような状態であり、先の多額な酒税を確保しているのだから、納税のための資金繰りにも大変な苦心がいるものと予想される。

しかも、酒類生産の自由化傾向の進展、販売競争激化の傾向等次第に不安定な要素を加えつつある。政府も酒類生産者のこのような状況を勘案し、時流に適應する生産者の経営基礎の確立を図るため、企業の近代化について中小企業近代化促進法（昭、三八、三、三一法第六四号）の業種指定を受けさせ、個別企業の合理化と零細企業を整備して企業の合同ないしは協業化による体質改善を図ろうと積極的な行政指導を進めている。昭和四三年は、その五ヶ年計画の目標年度にあたり、さらに第二次の五ヶ年計画を目指し、それには酒類の卸売業者までも含めたより広い範囲の酒類業界の整備、合理化を進めようとしている。

政府が、一方において酒類に高率の酒税を課し、他方において企業を近代化して業界の高度化を進めようとする狙いは、最終的には多額な財政収入の安定的確保を目的とするものであって、新たな時代を生き抜くための共存の体制を確立することは、業界自らの問題として政府の行政指導を待つまでもなく、大局的立場に立つて業界自身が積極的に近代化を図るべきである。そうすることが、酒類業界の長期にわたる安定的繁栄に寄与するものであり、その達成は相当な難事であるにしても、業界自らの反省と決意が実現の鍵であろう。

税制調査会の答申は、現行の酒税負担を是認する立場にあることは前に述べたところであるが、酒類業界が右に述べたような当面している大変動期との関連をどう評価しているものであろうか。酒税の税率の問題は、担税者としての消費者の側を考慮して論議される

のは消費税の本質から当然であるにしても、その見地からする最終消費者の酒税負担の適否だけに捉われると、酒類生産者の近代化促進の側面的問題は、全く別のところで税以外の別の問題となってしまう。しかし、酒類業界の近代化の問題は、成る程業者自体の問題であるが、酒税収入がわが国財政収入中に占める地位がなお相当高い地位にある限り、財政収入確保の見地からして、酒類業界の近代化の成否に無関心であってはならないはずのものである。そこで業界の近代化達成のためには、税制上においても単なる特別措置による法人税などの間接的手当だけに終らず、酒類生産者が資金繰りに最も苦心する直接の酒税について、相応の見解が述べられて然るべきではなからうか。

注 館電一郎、小宮隆太郎両氏著「経済政策の理論」九五頁には、次のように記されている。「さらに一定の価値判断に立って「消費者主権」の原則を否定してある種の財の消費を抑制する場合があります。後者の重要な例は酒やタバコに対する課税です。現在日本で酒やタバコにかけられている税金（および専売益金）は、大衆課税の傾向がいちじるしいようですが、もし日本で諸外国に比べてアルコール中毒の患者がいちじるしく少ないことが、一つには酒税が重いためであるとすれば、一概に酒税を望ましくしない税金であるともいいきれません。」

ロ 所得、物価水準に照応する従量税率の見直し 経済成長下における物価の上昇は、ある程度やむを得ない一般的傾向であるにしても、免許制度のない通常の消費物資の場合には企業努力によって値上りを極力押える動きが示されることが多い。しかるに酒類業界のように強い組織力を有して統一的行動が容易であるところでは、酒類の値上げ原因が生産や販売コストの上昇等内部的要因に基づくものであれ、酒税の税率引上げ等外部的价格干渉作用によるものであれ、企業努力によって値上げ要因を吸収するという回復作用が比較的小さく、酒類販売価格を値上げするという形で往々にして処理されやすい。だが酒類業界には、製造業者から卸、小売業者に対し、値引きやリベートが一般的に行なわれており、酒類の販売価格値上げの事態となっても、値引きやリベートの慣習は改まっていな。公表価格が値上げされても、流通段階における値引きまたはリベートが、最終小売価格の実質的値下げという形で消費者に還元されるのであれば、消費者の立場からすれば比較的問題となることも少ないが、それが生販三層間の利益の再配分にとどまっている点に問題が残るのである。たとえば、これと対象的な各種電気器具の場合には中間業者の利潤は生産者からの値引きやリベートに依存し、

中間業者の建値に定められたマージン相当部分が、消費者に対する公表価格の値引きに廻わされている事実を想起したならば明らかであろう。

酒類は、一般的に生産者から卸売業者を通じて、小売業者によって消費者に販売されるか、生産者から直接小売業者を通じて消費者に販売されることが多い。酒類の供給量が需要に足りない時代にはなんの問題もなかったのであるが、酒類の生産量が増大し、供給過剰の現象があらわれてくると、消費者は酒類の銘柄選択を行なうようになり、必然的に知名度の高い酒類に需要が集中することとなる。

この場合、知名度の低い酒類（特に清酒にこの傾向が強い）の生産者は、自製酒類の販売を促進するためになんといっても小売業者の積極的な販売努力に期待する以外に方法はない。しかし、酒類の小売業者は、免許制度によって乱立が防止されているので、小売業者の酒類生産者に対する発言力は強まる結果となる。そこで、小売業者の販売意欲をかりたてたには、リベートをもって小売業者の利潤増大を図り、自製酒の販路の維持、確保に努めざるを得ないのである。このような状態において酒類の値上げが行なわれた場合に、銘柄力の弱い酒類の生産者は販売業者との力関係から、自己の利潤に追加されるはずの値上げによる利益の一部が、さらにリベートに振り向けられなければならないようなことにもなる。したがって、値上げということは、酒類の再生産のための費用を償うという経済的效果をもたらす反面、銘柄力のある酒類の生産者となし酒類の生産者との実質的利潤の較差を拡大するという現象に拍車を加えることにもなる。

税制調査会が指摘しているように、従量課税制度のもとでは、所得や物価水準の上昇につれ、酒税の負担率は減少する結果を招くであろうが、所得や物価水準に照応させるといふことで税率を引き上げていけば、今日の酒類業界の状態では前述のような銘柄較差の問題をいよいよ増大させる結果を招くであろう。したがって、税負担率を所得や物価水準に照応させようとする答申の見解は、理論的に肯定し得ても酒類業界の内部的事情を見ていないという点で納得し難いものがある。

また、酒税についての税制改正の論議には、酒類の値上げが行なわれるたびに世間の厳しい批判を受け、それが酒類の販売業の免許

制度への批判となって及んでいる事実をも考慮してなされなければならない。酒類の販売業免許制度が、多額な酒税収入を確保し、国家財成に寄与した功績を高く評価するものであるが、同時に、昭和三十九年九月に行なわれた臨時行政調査会が酒類販売業の免許にふれた次の答申を想起する。すなわち、その答申では、第四章大蔵省所管事項の2「酒類販売業の免許」の項において、「酒類販売業の免許は、酒税の確保と流通秩序の維持のために必要なものとされているが、最近の酒類消費量の増加、販売区域の市街化等の現象によって、免許の実質的要件が緩和され、免許件数も増えている。しかし、依然として、現行の免許制度は、ややもすれば既存業者の保護に傾き、企業努力を怠らしめる傾向がみられる。

これらの事情の下では、酒類販売業については、酒税の確保に最少限必要な規制のほかなるべくこれを自由化する方向で、免許制度を根本的に再検討すべきである。」

と述べ、酒類販売業の現行の免許制度に対する批判を加えているのである。

酒類の販売業免許制度は、酒類の税負担の見直しの問題と無関係ではない。税制調査会は、この点にも答申の中における見解に十分でないものがあるように思われる。

ハ 従価税率適用酒類の範囲の拡大 今までに述べてきたように、酒類の生産量の増大は、ビールのように生産者が四社しかない寡占体制にある酒類はともかくとして、製造者の数も多く、その規模も中小企業が大部分を占める清酒その他の酒類にあっては消費者の銘柄選択が厳しくなる結果、銘柄較差の巾を大きくする傾向を生じている。加えて、米の食糧管理制度の改廃等が最近大きな政治問題となってきたり折柄、その成り行きいかんによっては、原料米の自由化から清酒製造業界に大きな変革が起こることも予想されるにいたっている。その場合に、今のように従量税制度が主体をなしている税制のもとでは、酒税の清酒販売価格に及ぼす影響が銘柄力の強い酒類の生産者に有利に、そうでない生産者にますます不利に働く傾向を強めるであろう。現在でも、清酒にあっては銘柄力の相違によって、公表された小売販売価格においてさえ、一・八リットルあたり最高と最低では、清酒特級で八〇円、同一級では四〇円、

今後の間接税のあり方についての一考察

今後の間接税のあり方についての一考察

二級では三〇円の開差がある。また、清酒製造者の生産者販売価格において最高と最低とでは、清酒特級で四九円七〇銭、同一級では三五円九〇銭、二級では二六円七〇銭の開差がある。しかし、実際には生産者の値引きやリベートはこのほかに行なわれるのであるから、生産者販売価格における銘柄較差はもっと大きな開きがあるはずである。

参考までに、公表価格に基づく清酒の銘柄較差と酒税負担率を表にしてみると次表のとおりとなる。

清酒流通段階別酒税負担率表

二級	銘柄もの	普通もの	一級	銘柄もの	普通もの	特級	銘柄もの	普通もの	区分	容量	酒税額	製造者		卸売業者		小売業者									
												販売価格(税込)	負担率	販売価格	負担率	販売価格	負担率								
リットル	一・八	リットル	一・八	リットル	一・八	リットル	一・八	リットル	五二・三	五二・二	円 銭	九二・九	五五・七%	円 銭	九三・〇	五一・七%	円 銭	一、一七〇	四三・九%						
一五四	四四	三三	三七	五二	三三	八七	二四	〇五	八・九	九三	四三	〇五	五・〇	一、〇九	〇〇	〇四	七・一	四八	七五	〇三	一・七	五八	〇〇	二六	・六
銘柄もの	四六五	七〇	三三	・二	六三	一〇	四九	・七	六八	三五	〇四	五・九	七二	八六	〇四	三・七	八〇	〇〇	〇三	九・二	六二	〇〇	二五	・三	
普通もの	四三九	〇〇	三五	・二	四三	九〇	〇〇	三五	・二	四八	七五	〇三	一・七	五八	〇〇	二六	・六								

右の表でもわかるように、税負担率は、知名度の高い銘柄ものよりも、知名度の低いものの方が大きいという逆現象を示している。このほか、知名度の低い清酒の生産者は、売れ行き不振のために、本来特級または一級として販売することを予定して製造されたものを一級または二級として格下げして販売せざるを得ないこともあって、これらが知名度の低い清酒生産者の経営内容をさらに悪くする要因となっている。

従量税制度の長所は、それなりに評価されるにしても、銘柄較差が販売価格あるいは取引条件において顕著になってきた以上、ビール等の一部の酒類を除いて、酒類全般にわたり税負担の不公平感を是正するため、広範囲な従価税制度への移行を断行し、適正公平な課税の実をあげる必要があると思われる。

税制調査会の答申も、従価税制度の範囲を拡大するようにとの見解を示しているが、前述の酒類業界の現状を見ると、当を得た見解と思うものである。

(二) 物品税 物品税は、税制調査会の答申では、「個別物品またはサービスの消費に関連する課税」として採り上げられ、その見解は先に記したところである。これを要約すれば

イ 課税範囲の再検討―特に高級消費財の課税の問題

ロ 分類差等課税の合理化

ハ 免税点の適正なあり方

の三点である。

イ 課税範囲の再検討―特に高級消費財の課税の問題 税制調査会は、現在の課税対象物品の課税範囲が耐乏生活を余儀なくされた戦中、戦後の国民生活におけるしやし抑制という政治的、社会的見地よりする課税への要請が薄れ、また国民の生活水準の上昇に伴うしやし性に対する判断基準が高くなったことから、次第に縮少されてきた現状を捉えて、今後とも国民の所得水準が漸次上昇するに

今後の間接税のあり方についての一考察

つれ、消費物資が潤沢に供給され、一般的に消費が高度化、大量化、平準化される傾向がみられるので、特定物品の消費が一般化したということだけの理由で、税率の引き下げや免税点の引き上げの理由にはならないとしており、課税対象物品が少数特定の物品に限定されていることについて、消費者の担税力を反映した適正な負担を求める見地から、なお検討の余地が残されている問題であると

している。

物品税を含めて、間接税に所得税の補完税としての役割を認め、間接税収入の国税収入中に占める地位を現在より低下させないとする観点に立つならば、物品税にしてもその課税対象を現在よりも縮小させることは無理であろう。さらに今後所得税の減税が、国民的要求に應えて続けられるとすれば、補完税としての役割を持つ間接税の増徴は避けられないことであり、そのために増税を必要とする場合に、その要求に應えうる税目は、物品税を置いて他にないであろう。

今まで間接税の増税が行なわれた場合をみると、石油ガス税の創設は別として、一般的に既存の課税物件の税率の引上げという安易な方法が選ばれ易く、新規課税物品の開発ということには消極的過ぎたようである。たしかに現在課税されている対象物件は、税率の引上げによって容易に税収の増大を期待しうるものが多い。しかし、間接税は、物の消費の背後にある所得を推定して課税されるといふ本質に立つならば、まず順序として、税率を引き上げようとする前に、既存の課税物件を含む一般消費物品の担税力の比較から、新規課税物品の課税の適否を検討し、しかる後に既存の課税物件の税率の引き上げを図るべきであろう。

往々にして、新規の課税対象物品の選定には、税収がわずかであるとか、税の転嫁が困難な零細企業の生産物であるとか、課税技術上困難が多いとかいう理由によって、物品間の負担の均衡や不公平感の解消という基本理念が押えられる場合がみられた。たしかに、課税対象とされるかどうかによって、その生産者または販売業者は、納税の義務を負わされるかどうかの岐路に立たされるわけであるから、ある消費財に課税する場合の価値判断には、まず消費に示される担税力に根拠を求め、次に納税義務を負わされる者や徴税機関の側の事情も考慮されるべきであろう。しかし、この場合でも、税率に考慮を払うとか、納税義務を発生させるのに製造移出の段階と

するか、小売の段階とするか等に配慮することにより課税対象となしうる場合もある。

物品税の課税対象物件の選択には、最少徴税費により最も効果的に税収をあげるということと所得再配分の機能を果たすうえにおける公平の理念との調和が重要な問題であるが、これは古くからいわれられていたことであつて、今日間接税にも申告納税方式が採用されているという最も単純にして明確な事実も忘れられてはならない。

そこで、現在物品税の課税対象とどうかで最も論議を呼んでいる高級織物に例をとつてみよう。

高級織物に対する課税を適當としない論拠には、①零細企業の生産物が多く、税の転嫁が困難である。②芸術品類似の物品である（美術作家が自己の芸術的意欲を表現するために製作される第一種の物品については、室内裝飾品であるという観点で課税しないこととしてゐる。）等をその理由にしてゐる。

これに対し、課税を主張する論拠は、消費の背後にある担税力がきわめて大きいことをあげ、他の課税されている消費財との比較からくる不公平感をその理由にあげている。

これを考察するに、課税反対論の論拠は多分に租税理論よりも政治的配慮の色彩が強い。すなわち、税転嫁の困難さからくる零細企業圧迫も、製造場移出課税制度を採用すればそういう結果も生ずるであろうが、小売課税制度を採用すればそれほど反対する理由にもなるまい。もしこの方式によつても、販売業者と生産者との力関係から税の後転を反対理由とすることも考えられるが、このような理由で高級織物を課税対象になし得ないとすれば、大企業の生産する課税物品であつても、税の後転は下請の中小企業からの資材や部分品等の納入価格や加工賃の単価引き下げによつて容易に同じ効果が求められるのであるから、このような取引上の力関係まで考慮するとすれば、現行の課税物品の中にもこれに該当するものが多く、きわめて課税範囲は限定されることになる。

また、高級織物が美術品の価値を有する大量生産されない一品作品が多いということ、課税対象として適切でないという理由は、一応それなりに肯定できるが、一般に身辺用裝飾の高級消費財は、高級織物に限らず、貴石製品、貴金屬製品にしても多かれ少なかれ

今後の間接税のあり方についての一考察

美術品の要素を有するものである。

このようにみてくると、税制調査会がその答申で「一部の高級消費財が課税されていないことについて物品間の負担の不均衡ないしは不公平感に配慮しつつ、かつて課税が廃止された物品及び新規の物品をあわせて、これを課税対象にとり入れることの適否について改めて検討を加える必要がある。」と述べていることは、やや具体性に欠ける憾みはあるが、きわめて意味深長な見解というべきであろう。ただこの場合、どのような物品を課税対象とするかの立法上の問題が残るが、現在の一般的消費財すべてを対象とし、その中から担税力に応ずる選定をすべきであろう。

ロ 分類差等課税の合理化 答申は、従価比例税率制度に分類差等課税を配した現行の税率構造の問題として、「同一税率の適用される課税対象間においても、その価格の高低により担税力にかなりの相違があると認められる場合があるので、今後はこれらの事情をふまえて、分類差等課税の合理化についてさらに検討を試みる必要がある。」との見解を示し、同一税率の適用対象物品の分類差等課税の合理化をとり上げているが、具体的にどういふ場合をいうのか明らかでない。

ここでいう分類差等課税とは、課税対象物品の品目別および品目別物品の性状、機能、構造の異なる別のそれぞれの消費の背後にある所得の担税力の相違を分類し、その分類された担税力に照応した差等税率をもってする従価比例税率をいうものと解する。

そこで、同一税率の適用される課税対象間における価格の高低による担税力の相違が認められる場合とすることについて考察するに、たとえば、第二種の物品に該当する楽器に例をとるならば、ピアノとギターとはともに製造場移出段階における従価二〇パーセントの税率が適用される物品である。この場合に、ピアノの価格は通常ギターの価格の倍数から一〇倍数である。したがって、ピアノを購入する消費者とギターを購入する消費者とでは、同じ楽器の消費者でもその間には担税力にかなりの相違が認められる。そこで、担税力に照応する税負担を消費者に求めるとするならば、ギターの税率が従価二〇パーセントであればピアノにはもっと高い税率をもって税を課すことが、より担税力に照応させた課税が実現できると考えられる。

税制調査会が答申において述べた「同一税率の適用対象物品の分類差等課税の合理化」とは、右の例のような場合を指すものと思われるが、これは物品税の税率構造の基本にふれた問題でなく、現行の課税物品に配された税率の負担照応に関する適否の再検討を通じて、より適正公平な課税の実現を目指すための勧告と受け取れる。たしかに、同一税率の適用される課税対象となる個々の物品について検討すれば、答申に示された合理化の必要が認められるものもあるが、具体的にどの程度の差等を設けるのが適当かとなれば、確定的基準もなく別の問題が派生する。しかしながら、答申の分類差等課税の合理化について再検討を促す指摘は、課税対象間または個々の課税物品の税率の適否について考えを新たにさせられた点において高く評価しておきたい。

なお、この問題に関連して、同一品名の物品であつても、ダイヤモンドその他の貴石製品等の高級消費財には、価格に相当の開きがあるので、このような物品についても担税力に照応した価格に応じた段階税率が考慮されてもよいのではなからうか。この点については、第五章における物品税関係の提案の項において、具体的に私見として述べることにしたので、ここではこれを省略する。

ハ 免税点の適正なあり方 物品税の課税対象となつている物品のうちその価格が同種物品にかかる価格体系中に占める位置が低いものについては、当該物品の消費に対し、税を課すことが消費者の社会生活または産業経済に及ぼす影響を考慮して、免税点（課税最低限の金額に満たない最上限をいう）を設け、免税点以下の金額の物品について非課税の措置を講じている。

物品税の免税点は、個々の課税対象物品ごとにそのしやし性、娯楽性、便益性、嗜好性等の消費の一般的性格を勘案し、さらには消費の水準や普及の程度、物価の動向等を考慮しながら、財政収入上の要請なども加味して決定されるといわれている。しかしながら、このような抽象的判断基準では、現実の免税点の適否を検討することは困難である。

また、現在の課税物品に定められている免税点が、どうしてその高さに位置づけられているのか、その疑問にも明解な答は出されていないようである。これも免税点の設定基準が明らかでないことによるものである。

免税点の設定基準にしても、免税点の適否の判断基準にしても、合理的な一応の基準があつていはずである。たとえば、免税点の

位置が高すぎて、課税物品として掲名されながらもほとんどその課税事績がないとか、反対に、免税点が低くすぎて、課税対象物品が免税点の恩恵に浴することがないようでは、免税点設定の意味がないし、また、課税物品によって免税点をどこにおくかを、しやし性、娯楽性、便益性、嗜好性等にどう求めるべきかの基本理念なくして、免税点の適否を図る尺度がないことになる。

免税点の設定や引き上げは、税率に変動がなくなるとも、それにより減税の効果をもたらすことは必定である。免税点に示された答申の見解では、「現行の免税点は、従来から物品税がしやしの消費に対する課税であるという観点に立って、主として所得水準が上昇し、消費が一般的に高級化したという理由で個別物品ごとに随時その引き上げが行なわれ、現在ではすでに相当高い水準にまで達しているものと認められる。」と述べ、「免税点の適正な水準のあり方及び免税点を設ける場合の物品間の負担の権衡について、各物品を通ずる総合的な観点から適宜再検討する必要がある。」と今後の方向を示しているが、免税点の適正な水準のあり方や免税点を設ける場合の物品間の負担の権衡というだけでなく、前述の設定基準や判定基準をどう考えるべきかにまで、ふれて貰いたかった。

(三) 入場税 入場税の課税対象となる催物は、物価の上昇等による入場料金値上げの関係で、入場料収入、入場税額にわずかな増収が見られるが、テレビその他娯楽設備等の普及により興行場数や入場人員は年々減少の一途をたどり、完全に斜陽化している。

そのことは、次の表に示す昭和三五年からの入場税の課税状況の推移にもよく現われている。

現行の入場税の税率は、一率一〇パーセントの定率とされ、その免税点は、三〇円（ただし、学校の教員の引卒による教育用としての生徒、児童の入場については五〇円）とされているが、いずれも昭和三七年四月の税法改正により、そのようになったものである。税制調査会の答申に示されたこの種のサービスの消費に関連する課税全般のあり方については、総合的な観点でなお慎重に検討を要するとしているだけで、今後の入場税のあり方を示すものとしてはいささか消極的に過ぎる感を免れ得ない。

まず、三〇円という免税点であるが、興行場等の現在の入場料金の実態および物価水準等と考え合わせて、税法に免税点を設定した効果なり実益がほとんど認められないほど低額に過ぎている点が指摘できる。現実問題として、五〇円や六〇円の入場料金に一〇パー

入場税課税状況等推移表

年度別	経営場数	主催件数	入場人員	入場料金	入場税額	備考
35	9,366	141,703	1,109,591	84,585	16,387	
36	8,862	116,111	968,244	87,836	19,062	
37	8,087	70,890	711,488	94,196	10,340	税法改正 税率10% 定率
38	7,170	56,734	591,242	99,777	9,977	
39	6,335	41,863	507,938	101,617	10,161	
40	5,749	38,792	459,948	103,972	10,397	
41	5,451	39,006	454,517	110,915	11,091	
42	5,221	42,466	452,710	118,266	11,826	

今後の間接税のあり方についての一考察

セントの税負担を負わせることが、はたして催物への入場者の担税力に照応するものといえるものであろうか。他の消費財に対する課税との権衡上からも問題であるし、この辺に間接税の現行税体系における課税理念の一貫性を欠く顕著な例が見られる。

次に、一〇パーセントという定額税率であるが、催物の種類、内容を問わず一〇パーセントの定率課税でいいものであろうか。巷にはらんする低俗、劣悪な映画やその他の催物と教育的、芸術的催物とが、一率の税率で課税されている現状には、誠にしゃく然としないものが残る。入場税のような娯楽的消費の課税には単なる税収入をあげるといふ期待のほかに、社会政策的なものももっと加味されてこそ、この種サービスの消費に関連する課税の真のあり方というべきではなからうか。

(四) 揮発油税等 わが国における道路整備の現状が諸外国に比べて相対的に遅れているにもかかわらず、国民経済の発展に伴う自動車の保有台数の急増は、道路事情を一層悪化させ、国民の道路整備に関する強い要望を背景とする国、地方公共団体の努力も特に都会地では現状を保持することが精一杯の状況にある。したがって、道路整備に投入される財政資金も年々増大し、その財源

今後の間接税のあり方についての一考察

七四

調達が、応益者負担や損傷負担の観点から、揮発油等の自動車燃料に求められるのもある程度やむを得ないであろう(注一)。
 現在、市販されている自動車用の揮発油のうち、代表的なものの販売価格およびそれに含まれる税負担割合を示すならば、次表のとおりである。

揮発油の取引段階別税負担表

小売			卸 売	元 売	販 売 区 分	最 高 価 格	最 低 価 格	年 平 均 価 格	揮 発 油 税 及 び 地 方 道 路 税	平 均 価 格 に 対 す る 税 負 担 割 合
小 口 実 際	大 口 実 際	標 準								
四九、七〇〇	四五、四〇〇	五三、〇〇〇	四〇、一七五	三九、八〇〇 円						
四九、〇〇〇	四四、八〇〇	五三、〇〇〇	三九、八五八	三九、八〇〇 円						
四九、三四二	四五、一四〇	五三、〇〇〇	四〇、〇五〇	三九、八〇〇 円						
二八、七〇〇	二八、七〇〇	二八、七〇〇	二八、七〇〇	二八、七〇〇 円						
五八・二	六三・六	五四・二	七一・七	七二・二 %						

備考

- 1 右の表は、昭和四一年中における普通ガソリンの販売価格である。
- 2 元売は、某石油会社の全国平均販売価格である。
- 3 卸売は、日本銀行統計局の東京卸売価格である。
- 4 小売の標準価格は、日本中小企業指導センターが在京販売店の経営指導資料として作成した原価計算による。

5 大口の実際小口価格(一回の取引が一キロリットルから五キロリットル程度のもので、ハイ・タク等の大手納入分は含まない) および実際小口価格(一回の取引が一〇リットルから一八リットル前後)は、全国石油商業組合連合会の東京地区価格である。

次に、道路整備財源としてのこの種の燃料課税による昭和三五年度以降の推移は、次表に示すとおりである。

揮発油等燃料課税高推移表

年度別	揮発油税及び地方道路税			石油ガス税			税額合計
	数量	税額	指数	重量	税額	指数	
三五	五、五三六 <small>千kl</small>	一、二三、七九六 <small>百万円</small>	一〇〇%	—	— <small>百万円</small>	—%	一、二三、七九六 <small>百万円</small>
三六	六、五七六	一、六七、四七四	一三五	—	—	—	一、六七、四七四
三七	七、五七七	一、九四、八五五	一五七	—	—	—	一、九四、八五五
三八	八、七〇八	二、二〇、八五三	一七八	—	—	—	二、二〇、八五三
三九	九、六三三	二、七〇、二七七	二二八	—	—	—	二、七〇、二七七
四〇	一〇、七四〇	三、〇三、六四一	二四五	五、五、二二三	二七六	—	三、〇三、九一七
四一	一一、一五七	三、四三、五八四	二七八	八、一、七三〇	四、七九九	一〇〇	三、四八、三八三
四二	一三、八九〇	三、九七、九四四	三三二	一〇、〇、二九一	一〇、〇二七	二〇一	四、〇七、九七一

今後の間接税のあり方についての一考察

備考

揮発油税および地方道路税は、昭和三五年年度の課税額を一〇〇とし、石油ガス税については、昭和四一年年度の課税額を一〇〇とした。

揮発油税の負担割合およびこの種燃料課税の推移は、前二表に示したところであるが、受益者負担による道路整備財源としての燃料課税について、税制調査会が答申に示した見解は、負担水準の適否では、主として歳出面における道路整備事業の効果との対応関係において判断されることならざるをえないとし、この種の燃料課税の税負担が重いことも現状ではやむをえないものと認めているが、これをさらに引き上げるといふ点については、税負担の限界として消極的である。

この見解は、揮発油税等燃料課税の重い現状における説明であり、他方において、さらに増税しようとする動きに対する牽制でもある。

わが国におけるここ数年の自動車の激増ぶりは、たしかに道路事情を悪化させる主要原因であるが、自動車の増加やそれに伴う道路整備の進展が近年のわが国経済の発展に寄与したことも忘れられてはならない。見方を変えるならば、戦後の国家再建のための産業経済の振興が輸送力の増強をうながし、それが道路整備の必要を生んだものともいえる。したがって、揮発油等の燃料課税は、酒税や物品税の課税される消費財と異なり、あらゆる生産物の原価に影響を与え、結果的には揮発油等の直接消費者が税を負担するのでなく生産物を消費する中広い大衆が負担することになる。そこで、この種の燃料課税にあたり応益者負担の考え方は、一部の自家用車族についてはあてはまるとしても、その他の自動車については、現象の一部を捉えた見方であって、決して事実を正しく捉えた考え方であるとは思われない。

揮発油の移現実績は、前記揮発油等の課税高の推移表に示したように、年々増加しているが、揮発油業界はこのような拡大を「利益なき繁栄」と称している。そのことの真偽はともかくとして、一リットルあたり五〇〇円に満たない揮発油の小売価格には、二八円七〇銭の税が含まれている現状は、脱税揮発油の発生を誘発し、またこのような違法手段に訴えないまでも、税法が揮発油として課税する

芳香族系炭化水素油の生産量等推移表

年別	純ベンゾール				純トルオール				純キシロール			
	生産量 t	同 指 数	上 上	価 格 指 数	生産量 t	同 指 数	上 上	価 格 指 数	生産量 t	同 指 数	上 上	価 格 指 数
三三	二二、五五	一〇〇・〇	〇・〇	五・四	六、一五	一〇〇・〇	〇・〇	四・四	三、八五	一〇〇・〇	〇・〇	五・六
三三	一三、九七	一三三・八		五・〇	八、九五	一四一・五		二・六	四、六七	一五三・〇		三・八
三三	一七、四六	一四一・九		五・四	二〇、七三	一七・八		二・六	六、六四	一八四・四		三・四
三三	二五、三三	一八八・二		三・一	一三、六〇	二八・五		二・五	七、三三	二二三・九		二・七
三三	三〇、七三	二二〇・五		三・八	一五、八三	二五・五		二・七	八、七三	二六三・三		二・五
三三	三三、七三	二二七・六		三・四	一七、四〇	三〇・〇		二・七	一〇、七一	三〇〇・三		二・七
三三	三三、三〇	二二七・五		三・〇	一五、八四	四三・四		二・六	一四、一七	四六八・九		二・四
三三	三三、三〇	二二七・五		三・〇	一五、八四	四三・四		二・六	一四、一七	四六八・九		二・四
三三	三三、三〇	二二七・五		三・〇	一五、八四	四三・四		二・六	一四、一七	四六八・九		二・四

備考 1 資料は芳香族工業会資料による。

2 価格は通産統計平均出荷単価による。

今後の間接税のあり方についての一考察

対象は「温度一五度において〇・八〇一七をこえない比重を有する炭化水素油をいう。」こととされていることから、芳香族系炭化水素油等税法の揮発油に該当しない炭化水素油を、揮発油の製造場以外の場所において（注二）課税済の揮発油にブレンドして増量するといった方法がとられ、実質的に揮発油に対する税負担を軽減する措置が、広く一般に行なわれているといわれている。

ちなみに、揮発油にブレンドされるおそれのある揮発油以外の炭化水素油のうち、芳香族系製品の生産量等の推移を示すならば、前表のとおりである。

前表でもわかるように、芳香族系製品の生産量は年々大巾に増加し、反対に一キログラムあたりの単価は逆に年々低下している事実である。これら芳香族系製品の用途が拡大されたことによる生産量の増加であることは間違いないが、その用途の中に、前記課税済揮発油のブレンド用が主たるものであるとすれば重大であり、その懸念は、揮発油の消費量の増大と帰を一にしていることから、単なる杞憂とも思えないのである。

このほか、揮発油では、石油化学免税その他の特定用途免税に供される揮発油の動向に注意をむける必要がある。精油所等から免税で移出された揮発油が、免税の目的に従って完全に消費されるのであれば問題ないが、自動車用燃料に流されることがあれば、税収確保に支障を及ぼすこととなる。このような不正は、当然税務当局の監視取締の対象となるが、石油化学免税その他特定用途免税される揮発油の量はぼう大なものであり、しかも年々増加され、いまやその総量は課税される揮発油の総量を凌駕する増勢を示しており、到底現在の税務当局のその掌にあたる人員では、十分な監視体制を敷くことは困難な状況にある。

揮発油税の問題は、課税対象となる揮発油ばかりでなく、税率が高いだけにブレンドされるおそれのある揮発油以外の炭化水素油をどうするか、また免税揮発油の対象となる用途がはたして揮発油税を免税するにふさわしいものであるのか、課税されている揮発油との権衡上再検討する余地はないのかという問題もあり、合法、非合法を問わず揮発油税収入が侵害されることのないように現行揮発油税法に何等かの適切な措置を講ずる必要がある、しかも、その改正には焦眉の急を要するものがある。

税制調査会の答申に示された見解は、主として税負担の適否に関するものであり、右に述べたような問題に殆んど触れられていないのは、揮発油税等この種燃料課税の長期的あり方を論ずるにやや問題の探求に不足するものを感じるのである。

注一 石油ガス税法は、明らかに自動車用燃料に使用される石油ガスを課税対象としているが、揮発油税法における揮発油は自動車用燃料に限られるのではない。ただ、各種の免税規定により、結果的に課税対象となる揮発油は、大部分が自動車用燃料に費消されるものとなるのである。

注二 揮発油税法第六条（揮発油等とみなす場合） 揮発油の製造場又は保税地域において、揮発油に炭化水素油以外の物を混和して揮発油以外の物（その性状及び用途が揮発油に類するものに限る。以下この条において同じ。）としたときは、当該混和を製造とみなし、当該揮発油以外の物を揮発油とみなす。

第五章 今後の間接税のあり方に対する提案

間接税の長期的あり方については、前章までにおいて、税制調査会の二次にわたる答申を中心に私見を加え、その中に若干の提案もしながら論評を試みたのであるが、これらを前提に、または全く別の立場から、間接税制に対する私案を、基本的事項に関する提案と税目別事項に関する提案とに分け述べてみることにする。

一 基本的事項に関する提案

(一) 間接税増税に関する五つの提案 およそ間接税において何を課税対象とし、その税率をいくらにするかは、立法上の基本であり最も重要なことがらである。しかし、このことは一般的に間接税の場合には、物価に大なり小なり干渉する形で立法される場合が多いので、物価が比較的に安定しているときには、その影響も小さく、時間の経過によって落つくものであるが、今日のように物価問題が国民生活を脅かすほど政治問題化している時代には、物価上昇の気運を高め、便乗値上げなど予期せざる事態も発生するので、新規課

今後の間接税のあり方についての一考察

税や税率引上げにはその影響について適確な経済的判断のもとに、細心の注意をもって慎重になされなければならない。

国民の生活水準を着実に伸ばしながら、所得税を減税し、上昇する物価を安定させ、公債発行額を減額し、なおかつ、増大する財政需要を充足するということは、矛盾し合う諸要求をどう調整するかということにかかっている。さいわい今までは経済の成長という好条件に支えられて、税の自然増収が期待できたから、矛盾し合う諸要求のどれにも程度の差こそあれ応え得たが、このような税の自然増収という将来の可能性にだけ頼よることは、財政的に危険なことであり、不自然でもある。

もっとも、自然増収が生ずることは、結果的には当初予算における税収の見積りが足りなかったともいえるが、総合予算主義のもとにおいては、当初の財政収入の見積りを十分確保することが先決であり、かつ、前記の財政政策上の矛盾を調整して、これらの諸要求を実現するためには、間接税の増収を図ることが考えられる。

この場合、間接税は逆進性が高く、大衆課税になるといった反対論に支配され易いが、課税対象物件の選定を誤らなければ、それはどの問題とも思えない。

そこで、間接税の増税は、新規課税か税率引上げによることになるが、この対象となる物件の選定には、次の五つのことを提案したい。

- イ 課税の不均衡是正を目的とする物件であること
 - ロ 一般消費生活水準に照らし、しやしの、娯楽的物件であること
 - ハ 課税回避を封ずる必要のある物件であること
 - ニ 一方の増税が他方の減税に直接関係する物件であること
 - ホ 負担が受益者に帰一する物件であること。ただし、課税限界を明らかにし、社会福祉施設および教育用施設の利用を除く
- この提案は、後述する税目別事項に関する提案の基調をなすものであって、その意味で個々の項目の説明は省略する。

(二) 課税対象物件のリストの作成 税制調査会が答申に示した現行個別消費税法系を支持する立場は、第四章の(二)の「間接税法および税負担に関する問題」の項において、私なりの批判と見解を述べたところであるが、その際、間接税各税の課税対象物件間の税負担の不均衡を指摘したが、これを是正するためには、現在課税されていない物件を含めて、課税対象となる物件の格付リストを作成する必要がある。以下、この点についても少し具体的に説明する。

われわれが日常生活において消費する物品またはサービスのうち、生活必需品またはこれに準ずるものを除き、すべての消費財またはサービスをしやし性、射倖性、娯楽性、便益性、裝飾性およびし好性を判断して分類し、しやし性、便益性およびし好性についてはさらにこれを程度によって等級別に細分して格付する。これを消費物品またはサービスの分類表(以下「分類表」という。)とし、これを課税対象の選定のためのリストとする。リストへの掲上は、すべて民間各層の有識者の意見を集約して作成されることが望ましい。

しかして、リストに掲上された消費財は、これを小売段階課税とするか、製造場移出段階課税とするか、また従量課税とするか、従価課税とするかは、分類表に登録された物品の税の転嫁の一般的難易と課税技術上からみた徴税機関の便宜を考慮し、またその物品の品質、価格が均等化されたものであるか否かによって決定する。

税率については、分類表のしやし性欄に格付されたものについては二〇パーセントから五〇パーセント、射倖性欄に格付されたものについては三〇パーセント、娯楽性欄に格付されたものについては二〇パーセントというように標準税率を定め、それに各物件の個別的事情、たとえば技術開発途上の製品であるとか、輸出振興、中小企業政策、農業政策等を加味して、税率を最終的に確定することとする。この際、重要なことは、税率の調整を行なったものについてはその理由を具体的に明示して、一般に明らかにすることである。そうすることが、税に対する国民の理解と協力をうるうえに大事なことであると信んずるからである。

次は免税点についてであるが、免税点は同種の物品またはサービスの価格体系中に占める地位が低いことにより課税することを適当としない限界を示したものであることは抽象的に理解できても、価格体系中どの位置に設けたならば適当であるか明らかでない場合が

多い。そこで、分類表に掲げられた物件で課税を適当として税法の課税対象とするものについては、当該各対象物件ごとの消費の実態を市場調査し、財政政策上の配慮も加え、免税点を設ける必要がある物件については、その物件の消費量の何パーセントを占める地位の価格に免税点をおくかの決定をすることとする。過去の免税点には、そういった算定基準がないために、あるものには高いところにあるものには低いところに設定され、免税点というものの合理性を欠いていた。

課税対象物件の選定、その物件に課される税率、あるいは免税点の設定等を通じ、合理性なり必然性を与えるためには、間接税全般の課税対象物件の分類表というものがなければと考え、その作成を提案するものである。

二 税目別事項に関する提案

(一) 酒税関係

イ 酒類の種類、級別の整理統合 酒類は、アルコール分一度以上の飲料をいい、税法上一〇種類に分類され、さらに酒類の種類によつては、品目、級別が定められている。この関係を示すならば、次表一のとおりである。

これらの酒類は、種類が異なるごとに原料から製造方法にいたるまで細かく法定されているが、主として従量税制度のもとにおいて品質により税率に差を設ける必要上規定されているものである。しかし、消費者の生活水準の上昇や嗜好の変化により、前にも述べたように酒類の銘柄較差が一段と大きくなり、現在の従量税制度を維持することは負担の公平という見地から再検討を要する時代を迎えて、酒類産業の近代化促進の要請とも相俟つて、課税の主体は従量税から従価税に大きく転換されなければならぬ。

参考までに、昭和三七年度と昭和四一年度の対比によつて、消費者の酒類に対する嗜好の変化や下級の酒類から上級の酒類へと消費の主体がどう変化したかは、わずか五年間でも、次表二に示されるとおり顕著なものが認められる。

次表二は、酒類の需給関係を正確に示すものとはならないが、およその傾向を示しているものと思われる。すなわち、清酒のうち一級酒、ビール、ウイスキー類、スピリッツ類、リキュール類の消費が伸びている反面、合成清酒やしょうちゆうの消費が減退してい

一 酒類の種類別品目等一覽表

酒類の種類	品目	級別
清酒		特級、一級、二級
合成清酒		
しょうちゅう	しょうちゅう (甲類) (乙類)	
みりん	本みりん、本直し	
ビール		
果実酒類	果実酒、甘味果実酒	
ウイスキー類	ウイスキー、ブランデー	特級、一級、二級
スピリッツ類	スピリッツ、原料用アルコール	
リキュール類		
雑酒	発ほう酒、その他の雑酒	

今後の間接税のあり方についての一考察

今後の間接税のあり方についての一考察

二 酒類の種類別課税及び消費数量対比表 (対比年度 昭和三十七年度—昭和四一年度)

種 別	昭和三十七年度		昭和四一年度		C/D	C/A	D/B
	課税数量 A	消費数量 B	課税数量 C	消費数量 D			
清 特 級	五、九三三	五、七六六	七、三三三	六、一四〇	二六・〇%	二七・一%	二八・〇%
一 級	一〇〇、四三三	七、五九九	四九、四八八	三、七四三	二七・三%	四七・五%	三六・四%
二 級	八三、三三三	七、七二七	九八、八〇三	九、三三三	〇・八%	一四・五%	一七・七%
酒 小 計	一四、〇三三	九三、四三三	一四、七八六	一、四三三	一〇・〇%	一四・四%	一四・三%
合 成 清 酒	一四、〇四八	一〇、四三三	六、五三三	六、三三三	一〇・四%	四・六%	五・四%
し ょ う ち ゅ う	二六、四三三	二、四三三	三、六三三	三、九三三	一〇・三%	七・二%	九・三%
み り ん	二六、一八七	三、七三三	一、九三三	一、八〇〇	一〇・八%	二・九%	一四・二%
ビ ー ル	一、五八八	一、四三三	二、四三三	二、〇三三	一四・〇%	一三・〇%	一四・七%
果 実 酒 類	五、三三〇	三、三三三	六、一六六	六、七三三	一三・〇%	六・七%	一四・〇%
ウ イ ス キ ー 類	六、三三三	四、七三三	九、〇九七	八、〇七九	一三・六%	一三・三%	一六・一%
ス ビ リ ッ ツ 類	四、三三三	二、七三三	三、六三三	三、五三三	一〇・二%	八・三%	一三・三%
リ キ ュ ー ル 類	一〇、〇三三	四、三三三	一三、五三三	八、四三三	一四・〇%	一三・五%	一三・五%
雑 酒	八、〇七三	五、六三三	一〇、三三三	八、五三三	二七・〇%	二・八%	一五・一%
合 計	三、九六三	二、八三三	四、〇三三	三、八三三	一〇・四%	二七・三%	一三・五%

備考 課税数量には、税関分を含む。

る。しかし、消費の伸張を示している酒類が好況かといえ、先にも述べたように、生産量の増加からくる販売競争の激化、設備投資の金利負担などもあり、さらには消費の銘柄選択の対応策としての広告宣伝費の増大なども加わり、個々の経営内容は必ずしも芳しいものではない。

酒類生産の中小企業の規模を改善し、生産の近代化、合理化を促進し、税負担の均衡を図るといふ主旨から、課税の基本を従価税制度におき、酒類の分類を従来の一〇種類から

第一種 醸造酒

第二種 蒸りゆう酒

第三種 ビール

第四種 混和酒

の四分類（四分類をさらに品目により細分する場合にも、必要最少限に止める。）とし、酒類の各種類ごとに定められている原材料や製造方法に加えられている制限を、大巾に整備または撤廃する。

酒類産業が、他の産業に比べて、古い歴史を有しながら、一部の酒類を除いて発展、進歩の跡が少ないのは、酒類産業の本質的な内部構造に由来するものであるが、重要な税収源として企業の保護を図った行政のあり方や税法そのものの規定の仕方にも原因があったものと思われるのである。酒類業界を改革し、酒税の確保を将来とも安泰なものとするためには、業界の近代化促進とあわせて酒税法の改正を図る必要がある。

□ 試験製造に関する免許制度の改善 酒類に限らずいづれの産業にあっても、たゆまざる研究の努力が激しい競争に打ち勝つて、発展と繁栄を握る原動力である。しかるに、現行の酒税法では、酒類の製造について新たな原材料を開発し、製造方法を改善し、酒類の品質を改良しようとしても、税法の一定制限に拘束され、もしも方法を誤るならば、酒類の種類異なる酒類が製造される危険

今後の間接税のあり方についての一考察

があり、その結果無免許製造という違法事態の発生も考えられる。

もつとも酒税法では、このような場合に備えて試験のための製造免許の規定を設け、一般の酒類製造免許よりも簡便な方法が認められているのであるが、その適用を受けることは製造者にとってわずらわしいという気持が強い。そこで、製造と一体不可分の関係に立つ研究や試験が自由に行なえるように、酒類製造免許には、酒類の種類を限定しない試験製造の免許を付帯させるということが考えられる。これにより酒類の製造者は、自己の製品について試験研究が思い切つて進められるであらうし、間違つても酒類の無免許製造という法に反する行為を犯すことはなくなるであらう。もつとも、そのためには試験的に製造された他種類の酒類が販売目的に供されることのないよう量的制限やこれに違反した場合の罰則が設けられることは当然といふべきであらう。

酒類の試験的製造が自由に行なえることにより、酒類の品質の改善や新品質の酒類の登場することも可能になるし、遅れている酒類業界の企業性を高めるうえに、大いに役立つものと確信する。

ハ 税率引下げと酒類の小売販売に対する付加価値税の創設 現行の酒税負担の高いことは、他の消費税の税負担との比較において前述したところである。しかし、そうはいつでも酒税の現行税率を無条件に引き下げるとは、酒税がなお国税収入中に占める地位が相当高い現状においては望めないことである。大部分が中小企業規模にある酒類製造者の経営実態をふまえて、多額な酒税納入のために払われる生産者の犠牲を緩和し、かつ、全体として租税収入の減少をきたさないようにするためには、酒類の小売について付加価値税を課すことを提案したい。

酒類小売販売付加価値税の創設の効果としては、次に掲げる四つの利点が想定される。

第一は、これにより現行の酒税の税率の軽減が可能となり、酒類製造者に対する合理化、近代化の促進が側面から援助できる。この点については、前にもふれているので説明を省略する。

第二は、税の納入が細分化されるが、大口滞納の発生が防止できる。酒類について、製造者だけが負っている納税負担を税率引下げ

よって軽減しても、酒類小売販売付加価値税の創設で十分補充しうる。そのうえ、食糧管理制度の改善による自主流通米が、酒類製造の原料米になるようなことになれば、酒類の生産競争は当然熾烈となるであろうし、先に述べた銘柄選択などの問題ともからんで、酒類製造者の優勝劣敗はますます明らかとなり、その結果は大口の酒税滞納の発生も予測される。そうなった場合の国の財政上に及ぼす影響も決して小さなものといえなくなるので、税の納入は細分化されるが、その危険を予防する意味で税負担を酒類の小売業者（製造者、卸売業者の小売を含む。以下同じ）に分担させ、酒税収入の確保を図ることができる。

第三には、酒類の流通秩序維持のための行政指導が一層強化できる。酒類の需給関係から酒類販売業者優位の現状は、生産者からの値引き、リベートが小売業者の利潤に追加され、一般消費者にほとんど還元されない悪弊を生み、これを正常なものにもどそうとする行政指導にも限界があつて、この好ましくない慣習の改善はきわめてむづかしい状況にある。そこで、酒類小売販売付加価値税を酒類販売業者に課すことにより、税務官庁はその納税義務の正しい履行を監視するための調査、検査を通じて、酒類の販売実態に深く介入することができ、酒類の流通秩序を維持するための正常取引の行政指導は、従来より一層実効あるものとならう。そのうえ、もしもその指導に反して通常の利潤以上の利潤を得た者には、それだけ多くの付加価値税が課されることになるので、消費者に直接利潤の還元はできなくとも、財政機能を通じて国民一般にある程度の還元が図れることになる。

第四は、酒類販売業免許制度維持の名分が一層明らかにされうる。酒類の小売販売業には、免許制度がとられていることは前にも述べたところであるが、そのため他の業種に比して地域の競争が少ないことから、販売の場所による差異はあるにしても、その営業に伴う営業権の財産的価値はかなり大きく評価されている。しかも、この販売業免許は、重大な酒税法違反を犯したり、その他特定の事由が存しない限り、強制的に取り消されることはないから、その営業の継続には不安がない。酒類の小売販売業免許は、これを受けた者は政府にその代償として、販売場一ヶ所ごとにわずか一万円の登録免許税を納付すれば足りるのである（昭和四二年八月一日以前に免許されている小売販売業者には、この一万円の登録免許税も課されていない）。

この酒類小売販売業の免許については、一般から過保護についての強い批判もあり、制度の将来に一抹の不安を残している。しかし、酒税が国税収入中になお重要な地位を占める限り、税収確保の見地から販売業免許の制度は、今後とも堅持されるべきである。そのためには、単に従来の制度をそのまま継承するだけでは、免許制度の批判に答えることはできないので、権利との見合いに、酒類小売販売付加価値税の納税義務を負わせ、租税収入の一端を負担させるならば酒類の小売販売業に免許制度を存続する意義を高め、反対者に対する名分が立つてであろう。

なお、酒類販売業免許制度を擁護する立場からは、免許業者は一般より厳しい記帳義務履行に関する監督を受けていることをあげているが、現今のように一般の記帳意識が高まり、監督官署の帳簿検査の有無にかかわらず自主記帳が励行される状態においては、最早や記帳義務の有無は免許業者なるが故の特殊性を強調する理由に乏しいというべきであろう。

ニ 酒類製造、販売業務の休止処分規定の設定 現行の酒税法上では酒類の製造および販売業の免許は、重大な酒類法違反を犯すか、特定の事由が存しない限り税務署長によって強制的に免許を取り消されることはない。免許取消という行政処分は、事実上免許を受けている者の生活基盤を奪うこととなるので、そういう事態の発生はまれであるし、またしばしば容易にそのような行政処分が行なわれることがあつてもならない。しかし、そのために、一般にこの規定の存在が認識されないので、免許業者の保護だけが批判されるという傾向もうかがえる。そこで、免許業者において、重大な法律違反を犯したり、信用失墜行為のあった場合には、免許取消しとまではいなくても、その業務を休止または停止しうるように酒税法を改正して、行政処分が行なえる措置を講ずる必要がある。

(二) 物品税関係

イ 課税物品表の再編 税制調査会が第二次最終答申において、「この種消費税の課税対象が少数の特定の物品に限定されているということは、しやし品、娯楽用品、便益品等の消費に係る消費者の担税力を反映した適正な負担を求めるといふ観点からなお検討の余地が残された問題であろう。」と指摘しているように、物品税の課税範囲の問題は、適正な担税力をいかに推定し、それをどう評価する

かにある。その意味では、一部高級消費財が課税されていないという事実をはじめとして、現在課税されている物品間においても不均衡感、不公平感が存在するならば、それは早急に是正されなければならないことである。そこで、前に基本的事項に関する提案でも述べたように、少なくとも物品税についてだけでも課税対象物品の分類表を作成し、担税力に照応した格付を行なって、現行の物品税法別表課税物品表の再編成を図るべきである。物品税には、今なお戦中、戦後の遺産的税法としてのイメージが残されているので、課税物品表の課税物品の掲名を合理的根拠に基づいて行なうこととなれば、現代税制の中において物品税をして課税理念のおった代表的消費税へと脱皮せしめうるであろう。そのことは、また国境税調整の役割を果す一般売上税ないし付加価値税の創設されていないわが国においては、貿易自由化の進展や関税一括引下げなどによって起こるであろう新たな事態に対応して、国内産業を保護するうえに消極的役割であるが政策的な課税対象物品の課税についての総合的、弾力的な運営も円滑に行なうことができるであろう。

ロ 従価階級別比例税率制の採用 物品税の課税は、分類差等課税の方法を採用することにより課税物品の消費の背後にある担税力にある程度照応せしめうるとしても、同一品名の物品でも価格に相当の開きのあるものの担税力の照応関係は、従価階級別比例税率を設定しない限り解決されない。たとえば、ダイヤモンドの指輪等の身辺用装飾品にあっては、小売価格一五、〇〇〇円以上のものには一率二〇パーセントの税が課されるが、この種の物品には、上は数千円にも及ぶものがあり、二万円や三万円のものを購入しうる担税力とは格段の開きがあることは誰れにも容易に推測できるところである。このような事例において一率二〇パーセントという税率は、担税力に照応させる課税の理念を満足させるものではない。同一品名でも価格に相当な開きのあるこの種の物品については、従価階級別比例税率制をとり入れることが、より担税力を反映させた適正課税の理念に合致せしめるものである。

物品税に従価階級別比例税率制を採用することについては、反対論のあることも承知している。すなわち、納税者の税額計算を複雑にし、この種の物品の取引の流通を阻害するといった意見である。しかし、流通税である印紙税でさえも不動産の譲渡に関する契約書や請負に関する契約書等のように階級別定額税率が適用されているのであるから、そのような反対論では、従価階級別比例税率制を拒

否する理由にはならない。しかも、印紙税の納税義務者は不特定多数で、営業者もおればそうでない者もいるが、物品税の場合には、課税物品を扱ひなれた営業者であるということも忘れてはならない。

ただし、同一物品の価格に応じた従価階級別比例税率制といつても、物税という税の性格もあるので、所得税のように担税力の測定をあまり細かく定める必要はないと思われる。なお、この点に関して、具体的にどうあるべきかについては、今後なお検討を要する。で、ここでは、現行の物品ごとの従価比例税率制について、同一物品でも価格に相当な開きのあるものには、従価階級別比例税率制を採用することの提案にとどめておく。

ハ 一体課税に関する取扱いの統一 物品税の課税物品は、他の法令または取引上の品名あるいは名称に扱われることなく、その物品の性状、機能、構造、用途等から実質的に判断して判定することとされ、具体的には物品税法別表課税物品表に掲げられた物品のうち、一般消費者の社会生活または産業経済に及ぼす影響等を考慮して物品税を課さないことが適当であるとして規定されたいわゆる非課税物品を除外したものをいうものとされている。しかし、課税される物品の単位は一個（物品によつては一個または一組）をもつて課税単位としている。この場合、課税物品の一個とは、その物品の性状、機能、用途等から判断して主体となる部分だけをいうのか、本体に從属する部分までも含めて一個というかの問題があり、解釈のいかんによつては課税権衡上からも、また税の算定上からも重大な影響を及ぼすこととなる。

物品税法の課税物品表の適用に関する通則では、この点に關し、「この法律又はこの法律に基づく政令に別段の定めがあるものを除きこれに他の物品を混合し、又は結合した物品を含むものとする。この場合において、その物品については、これに性状、機能、用途その他について重要な特性を与える物品のみから成るものとみなす。」と基本原則を明らかにしている。

しかし、この基本原則は、課税物品の本体に混合または結合された状態にいたらない從属関係にある部分品（注）なり付屬品（注）や、結合の状態が簡単に取付けまたは取りはずしができるような部分品なり付屬品が一体としてその製造にかかる製造場から移出され

た場合にどうなるか明確でない。

この点に関する行政実例上の見解は物品税法基本通達（昭、四一、一一、二四間消四一六八）をもって、「一体取引とは、課税物品たる本体とその部分品または付属品とを同時に小売して引き渡し、もしくは製造場から移出し、または保税地域から引き取ることを行い、各別に引き渡し、もしくは製造場から移出し、または保税地域から引き取る場合であっても、当該取引がそれぞれ別個の売買契約によることが明らかである場合を除き、一体取引に含む。」という態度を明らかにする一方、さらに同通達をもって、「課税物品である本体とその部分品または付属品とを一体取引する場合には、その全体を本体である課税物品に該当するものとする。ただし、第一種の物品の小売業者または第二種の物品の製造者が当該物品の小売をし、もしくは当該物品の製造にかかる製造場から移出し、または保税地域から引き取る者がその引き取る時において、当該部分品または付属品と本体との価格を当該物品の包装、容器、説明書等で消費者に入手されるものに明らかに区分表示しているときは、この限りでない。」としている。取扱いは、本体と混合または結合の状態にいたらない部分品または付属品の本体との一体取引を、混合または結合された場合と同様全体を本体たる課税物品とする原則を示しているが、現実には、後の取扱いのただし書以下の一体取引の例外的取扱いが一般化して、今や課税物品の本体とその部分品または付属品の価格を別個に表示することが慣習化している。たとえば、普通乗用四輪自動車とそれに搭載されるスパタイヤと工具、カメラとそのケース、電気掃除機の本体とそのアタッチメント等は、その一例である。

しかし、課税物品の包装、容器、説明書等で、消費者に入手されるものに本体と部分品または付属品の価格を形式的に区分表示するか否かによって、本体に従属する部分品または付属品の価格が本体の価格に含まれて課税されたり、または本体とは別個の物品として（課税物品に該当する場合を除く。）課税されなかったりするということは、その物品の消費の実体に何等の相違がないことを思えば、誠に不可解なことである。

物品税における課税物品の解釈がむづかしいといわれる原因の一つには、このように例外的取扱いが一般化し、原則が影をひそめて

今後の間接税のあり方についての一考察

今後の間接税のあり方についての一考察

九二

しまつてゐるところにもあるのではなからうか。

ではこういつた場合には、どうあるべきかという問題に逢着するのであるが、これについて次のようなことを提案したい。

すなわち、法律改正を要することであるが、消費税という本質論に帰えり、第二種の物品の課税標準たる金額を規定する物品税法第一一条第一項第二号の「その製造場で行なうと否とを問はず、あらゆる購入者に対して自由に提供するものとした場合における当該物品……」というように、課税物品の一体課税についても、本体に従属する部分品または付属品は、

第一種の物品については「小売のときにおいて、その販売場において行なうと否とにかかわらず消費者に提供するものとする当該物品の本体の価格に、当該本体に従属する部分品または付属品の価格を含む。」ものとし、

第二種の物品については「その製造場から移出のときにおいて、当該製造場で行なうと否とにかかわらずあらゆる購入者に販売のため提供するものとした場合における当該物品の本体の価格に、当該本体に従属する部分品または付属品の価格を含む。」ものとし、

保税地域から引き取られる第一種または第二種の物品については「その引取りのときにおいて、当該物品の本体とともに引き取られる当該物品の本体に従属する部分品または付属品の価格は、当該本体の価格に含む。」ものとする規定し、一体課税の原則を貫くこととしたい。この場合、最終的に消費者の選択により本体に従属する部分品または付属品が購入されなかった場合には、一定の制限を設けて、購入されなかった部分品または付属品の価格に相当する部分に課された物品税相当額は、申請により控除または還付すればよいであらう。

注　へに記載された部分品または付属品とは、次のものをいい、一般にいわれる部分品または付属品のすべてをいうものではない。部分品は、課税物品たる本体のスペヤ用の部分品に限る。付属品は、当該本体と通常一体として使用され、または消費されるものに限る。

二　一定率制度の合理化　物品税の第二種の物品にかかる課税標準は、その製造にかかると製造場から移出する時において、通常の卸取引数量により、かつ、通常の卸取引形態により、その製造場で行なうと否とにかかわらず、あらゆる購入者に対して自由に販売の

ため提供するものとした場合における当該物品の販売価格に相当する金額とされているが、取引形態が複雑になるにつれ、適正な課税標準の計算は割りもどし金や運送賃の課税標準不算入の計算などもあって、一般的に計算方法の理解がむづかしく、計算手続も複雑になってきた。そこで、簡便な計算方法が望まれ、昭和三十一年に政令第二二五号をもって物品税法施行規則の一部が改正され、第二種の物品の小売価格を基準として課税標準を計算する特例が規定された。この計算方法を一般に一定率控除の制度と呼び、今日では、第二種の物品で税収の大宗を占めるほとんどの物品はこの制度の適用を受けている。

一定率控除の方法による課税標準の計算方式は、次の算式をもって示される。

$$\text{第二種の物品の小売価格} \times (1 - \text{一定率}) \times \frac{1}{1 + \text{税率}} = \text{求める課税標準たる金額}$$

右の算式の一定率は、原則的には個々の品名ごとに定められ、当該控除率は、製造者の次の段階から最終消費者に販売されるまでの中間の利潤と費用に相当する金額ならびに当該物品の製造者が当該物品の販売につき通常支払う運送賃に相当する金額の平均値を求めて算出されたものである。したがって、先の一定率控除方式によって計算された課税標準と正式な計算方式により計算された課税標準とは必ずしも一致しない。

税額計算は、国に対する納税義務者の租税債務金額を決定するために行なわれるものであるから、厳密には一円たりとも多くても少なくてもならないはずである。そういう一般の税に関する觀念からするならば、一定率控除の制度ほど思い切った計算規定は間接税の計算ではあまりほかに例がない。

それでは、一定率の制度は、原則的な課税標準の計算と全く無関係に特例計算として存在しうるものかどうか。この点について考察するに、物品税法が課税物品の消費に期待する税負担は、原則的課税標準の計算に基づき算出される税額であるということと、もう一つは税負担の公平の原則から、原則的課税標準による計算結果と大きな相違があることは許されないものと判断される。

今日のように、流通機構の合理化により取引段階の整備が行なわれ、中間の利潤や費用の状態が変化したり、物価の上昇により製造者の販売価格や最終の小売価格がしばしば変るときにおいて、小売価格から控除される一定率も常に検討を加えて実情に即すように改訂されないとこの制度の適用を受けて計算された税額と原則的方法により計算された税額との間には、大きな開きが生じ、特に一定率の制度は納税者の選択により適用されることとされているので、結果的には税率の引下げがなくとも減税と同じ効果を生ずることとなる。

一定率の制度は、原則的方法による厳密な課税標準の計算とは必ずしも一致しないが、この制度の合法性は全体的合理性のうえに認められるものと思われる。したがって、全体的合理性をそう失した場合またはいちじるしく合理性を欠くこととなった場合には、一定率制度の合法性をそう失し、その存在価値も否定されると考えるべきである。

しかし、そうはいっても、時々刻々と変化する経済諸事象を捉えて、一定率を常に実情に即するように改訂することは、事務的に不可能であるばかりでなく、そうすることは税額計算の混乱を招き、かえってこの制度の主旨が生かされないこととなる。一定率制度の適用により簡便にして真実に近い課税標準を算出する合理性とこの制度の安定化との調和をどこに求めるかは、一定率制度を長く税額計算の方式として持続し、かつ、今後さらにこの制度の適用範囲を拡大して行くうえにおいてきわめて重要なことがらである。

昭和三十一年九月以降、この制度の全体的合理性を維持するための一定率の改訂がいくたびか行なわれてきた。しかし、過去における改訂の事例をみるに、改訂の時期、改訂のための調査期間、改訂の基準等が制度的に確立されていらないので、その必然性というものが漠然としている。いやしくも、税額計算に影響を及ぼすことがらであるから、そういう曖昧さは是正されるべきである。特に一定率制度は課税標準算定の特例計算であるとはいいながら、その適用を受けるのは、大企業の生産物品が多く、したがって物品税の収収のうえでもこの制度の適用を受けて計算された税額が相当なウェイトを占めていることを思えば、なおさらである。さらに、酒税においても将来従価税の適用範囲が拡大されることは目に見えているのであるから、早急に一定率制度の改訂時期、調査期間、改訂基準等につ

いて制度化するための法制化を図る必要があると思われる。
 そこで、この点に関し、具体的意見として次のことを提案したい。

1	改訂のための調査対象期間	毎年 一月一日から二月三十一日まで
2	調査対象者	右の調査期間における一定率適用対象品目の製造者全部
3	改訂を要する場合の基準	現在適用されている一定率と調査結果の率との比較で、上下一パーセント以上の差異がある場合
4	新一定率適用の時期	毎年四月一日以降移分分から適用。ただし、改訂率の差が三パーセント以上であるときは、段階的に改訂後の一定率を適用する措置を講ずることができるものとする。

次に、一定率を適用して課税標準を計算するための基礎となる小売価格であるが、これは一定率の適用を受ける課税物品の製造者が当該物品を最終の小売段階で消費者に小売されるときにおける当該製造者の希望小売価格であつて、次により確定している小売価格とされている。

(イ) 私的独占の禁止及び公正取引の確保に関する法律第二四条の二に規定する再販売価格を決定し、これを維持するための契約により定められた小売価格

(ロ) 一定率適用物品の製造者またはその特殊販売機関が一般日刊新聞に広告した小売価格

(ハ) 一定率適用物品の製造者またはその特殊販売機関が、当該物品または当該物品の包装、容器、説明書等で消費者に入手される

今後の間接税のあり方についての一考察

ものに表示した小売価格

右の小売価格の明示方法のうち、(イ)と(ハ)にはあまり問題がないが、(ロ)の一般日刊新聞に広告する小売価格の明示方法には、額面どおり無制限に認めるとなれば問題が生ずる。

すなわち、日刊新聞であれば地方新聞も含まれ、一定率適用物品の製造者の所在地や営業範囲と関係なくともよく、また新聞に広告される紙面の大きさにも制限がないので、一般消費者が容易にその小売価格を認識しうるかどうかも問題でなく、さらには、広告された小売価格の有効期間にも制限がないので、一度広告すれば、その後小売価格に変動があっても、さきに示した(イ)または(ハ)の方法による小売価格の明示がなされない限り、最初に広告された変動前の小売価格が基準にされるといった矛盾も生ずる。したがって、小売価格の表示方法を悪用すれば、合法的な脱税も可能になるという事態も発生する。

こういふことは、一定率制度の創設の主旨に反するばかりか、租税正義のうえからも許し難い。そこで、新聞広告に小売価格を明示する方法によるときは、一定率適用物品の製造者の営業範囲と無関係または関係の薄い日刊新聞に広告された小売価格はこれを否定するとか、広告の有効期間を定めるとか、あるいは広告される紙面の大きさの最低限を定め、一般日刊新聞に広告する小売価格の明示方法の抜け道を封ずる必要がある。そのためには、何等かの法的措置を講ずる必要もあらうと思われる。

(三) 入場税関係

イ 免税点の引上げ 現行の入場税の免税点は、三〇円(学校の教員の引卒による教育用として生徒、児童の入場する場合については五〇円、以下同じ)と定められ、きわめて低く、前にも述べたように免税点設定の効果がほとんどあらわれていない。入場税の場合、その免税点は少なくとも一〇〇円から一五〇円程度に引き上げ、免税点設定の効果があがるようにもう少し現実的に改正する必要がある。

ロ 不良催物等に対する高税率の適用 最近の映画、ストリップ等の催物には、およそ芸術や文化には縁の遠いかわしいもの

が多く、一般のひんしゆくを買っている。言論や表現の自由が、百害あって一利もない低俗催物等にも保証されなければならないならば、社会に与える百害の代償を税によって支払らわせる必要がある。その収入は、これを社会福祉事業や施設の維持改善に役立たせるといった社会政策的機能を入場税には与えてもいいのではないだろうか。

この場合、低俗な催物かどうかの判定は、国民各層からなる審査会に委せ（映倫の審査は国民的判断の基準にならない）、公序良俗に反しないものとされた催物には、一〇パーセントの税率を、そうでないものには、料金に応じ、二〇パーセント以上の高率課税のできるように法律改正を提案する。

四 トランプ類税関係

トランプ類税については、課税対象物品の射倖性、娯楽性に着目して課税しているものであるが、その税収も租税収入全体から見たらばきわめて少なく、性格的にも物品税に類似しているので、若干の法律的手当をして物品税法に統合し、少しでも税法の種類を少なくするようにすべきであろう。トランプ類の物品税への統合の意見は、今までにも多くの人々から出されているので、提案というより、統合意見を支持する立場で私見を述べたものである。