

我が国における揮発油税の沿革に関する一考察

倉 信 弘

（税務大学校
研究部教授）

目次

一	はじめに	五
二	自動車税としての揮発油課税	六
	(一) 税制整理準備委員会における検討	六
	1 自動車課税の実態とその対策	六
	2 ガソリン税の創設をめぐる論議	六
	(二) 税制整理案における揮発油課税	六
	1 ガソリン税法要綱	七
	2 未定稿に終わったガソリン税法案	七
三	燃料国策の一環としての揮発油税	七
	(一) 馬場税制改革案における揮発油税	七
	1 揮発油税創設の必要性	七
	2 揮発油税の概要	七
	(二) 揮発油税の創設と変遷	七
	1 創設までの経過	七
	2 課税制度の概要とその特徴	八

3	揮発油税の廃止	六八
四	戦後における一般財源としての揮発油税	六四
(一)	揮発油税法案提出までの経過	六四
1	税制審議会の設置	六四
2	財政需要との関連	六五
3	創設の背景となった石油業界の動向	六六
(二)	戦後における揮発油税の創設と変遷	一〇一
1	創設理由及び国会審議の概要	一〇一
2	課税制度の概要及びその特徴	一〇三
3	シャープ勧告及びその影響	一〇七
五	道路財源としての揮発油税	一〇
(一)	道路財源に関する制度とその沿革	一一〇
1	道路整備費の財源等に関する臨時措置法の制定	一一二
2	昭和二十九年の揮発油譲与税に関する法律及び地方道路税法の制定	一一四
3	道路整備緊急措置法の制定	一一七
(二)	揮発油税法の全文改正	一一三
1	改正の理由等	一一三

2	改正の概要……………	三三
3	石油化学免税等の実施……………	三四
4	全文改正以後……………	三五
六	おわりに……………	三七
	「別紙一」……………	三六
	「別紙二」……………	三三

一 はじめに

我が国における個別消費税の課税物件の選択に当っては、種々の配慮がなされている。例えば、酒税における酒類、物品税における自動車、テレビ、ルームクーラー等、いずれも生活必需品以外の物品であり、そこには特殊な嗜好品としての性格や便益品としての特徴を捕え、その消費に対して税負担を求めるといふ考え方が採られている。そしてこの考え方が現在のものとなるまでには一応の歳月を要している。

我が国における消費税制度は、酒税、そのほか醬油税、売薬税など、生活必需品を含めてスタートしたが、これらの生活必需品に対する課税については制定当時から批判があり、個別消費税制度の場合、常に課税物件の選択の難しさを知るのである。

石油に対する課税は、明治三十七年、日露戦争の戦費調達のため、非常特別税法により石油に課された石油消費税を嚆矢とする。この石油消費税は、石油輸入税の増徴に伴う一時的な課税であったが、同四十一年、戦後経営上の要求に應ずるため、新たに独立の単行法として、石油消費税法が制定され、恒久的なものとなった。この石油は、当時石油製品の主体となっていた燈油で、石油ランプにより燈火用として消費され、正に生活必需品であった。戦時及び戦後の財政需要に應ずるためあえて創設された石油消費税であったが、時を経るに従って、その必需品に対する課税は、電燈、ガス燈の普及により、石油のみに課税することがより大衆負担を加重し、不公平となったことなどの理由から廃止の聲が高まった。しかし、石油消費税は、醬油税、売薬税、織物消費税等とともに悪税視されながらも容易

に廃止されず、ようやく大正十二年に至って、他の増税と引換えに廃止されたのである。

石油の便益的性格に着目した課税は終わったものの、他方、第一次世界大戦を契機として自動車の発達、普及はめざましく、石油消費税が廃止された頃には、石油製品もすでに消費の主体が従来の燈油から自動車用燃料の揮発油（ガソリン）へと移行していた。一方、自動車台数の増加により、道路の損傷の問題が新しく提起され、その補償と道路整備に要する費用とに対し、原因者負担、受益者負担等の観点から、それぞれ自動車の利用者にその負担を求めるべきであるとする意見が台頭してきた。

昭和初期の頃、我が国で自動車に対しては、道路損傷負担の趣旨から地方税として自動車税が課されていたが、その課税方法、税率等は各地方区々で一定せず、道路整備等の自動車関連税制としてまでの統一された考えはなかった。仮に、税制で自動車の発展を阻害しないように配慮するとすれば、この辺の考えの統一が必要であった。

このような背景の下、石油消費税の廃止後間もない昭和六年に、税制整理準備委員会は、地方税の自動車税の整理軽減の観点から、自動車に対する課税を、その燃料である揮発油に対し国税として課税し、その収入の一部を道路の延長等に応じて地方に交付することを研究し、「ガソリン税法」案を立案した。このガソリン税の収入見込額は二百二十九万円と僅少であったが、自動車の発展等のすう勢から目的税的な受益者負担の発想は斬新で、将来の増収は大いに期待された。その期待どおり、五十年を経過した現在、揮発油税収入は間接税の中で最も多く、租税全体においても極めて重要な地位を占めているのである。

「ガソリン税法」案は、昭和六年末に内閣が総辞職したため議会に提出されないうままに終わってしまったが、税制整理準備委員会が行った研究は、その後昭和十二年に創設された「揮発油税」に大いに貢献している。昭和六年の「ガ

ソリン税」は、実現こそしなかったが、揮発油税の歴史をみる上において見逃すことのできない重要な意味を持つものとなっている。

我が国における自動車用燃料としての揮発油に対する課税制度を、その特徴、課税の趣旨等によって四つの時期に区分することができるが、誕生に至らなかったものの「ガソリン税」はその第一期といえよう。

第二期に区分されるのが、「燃料国策」の一環として創設された我が国初めての「揮発油税」である。そこには、日中両国間の関係が悪化し、準戦時体制下にあった昭和十二年、石油資源に乏しい我が国において、液体燃料資源の開発、貯油、石炭の液化その他の総合的な対策を必要とした背景が存在する。課税の趣旨は、前の地方税の負担整理の合理化をねらいとした「ガソリン税」とは全く異なるもので、課税方法等の基本的な制度については大差のないものであったが、昭和十八年、石油専売法の制定に伴い廃止された。

戦後の昭和二十四年、シャープ税制使節団の来日に備えて設置された税制審議会は、創設当初から不評であった取引高税を廃止するための代り財源として、揮発油税等の創設を検討した。税制審議会の新税構想は一応見送られることとなったものの、結局昭和二十四年度の予算編成に当り、不足する財政収入の一助とするため、唯一の新税として「揮発油税」が創設された。創設に当って、その収入を道路整備財源に充当するための目的税とすることの是非について検討されたが、目的税は財政の硬直化を招くとして採り上げられず、一般財源とされた。この普通税としての「揮発油税」が第三期に当るものといえよう。

その後、我が国の戦後における自動車の急激な発展と、一方、整備がはかばかしく進展しない道路状況とを顧み、道路整備の急務が問題となり、その対策として昭和二十八年に「道路整備費の財源等に関する臨時措置法」が制定さ

れ、昭和二十九年以降揮発油税の収入は全額道路整備費に充当されることとなった。このようにして「揮発油税」は、普通税でありながら目的税としての性格を持つ税として現在に至っているのであるが、これを第四期として区分することができらる。

他の個別消費税の場合と異なり、揮発油を課税物品として選択することについては、その経済的地位などから容易に理解を得られよう。しかし、揮発油への課税は、おおむね同一の制度によっていながら、その趣旨なり目的が異なる便益品課税から受益者負担的性格を帯びるものに変化していったことに大きな特徴を見出し得る。

このように、時代の要請に従って変化していった課税の趣旨、目的を理解するには、その時代の背景への考察が必要で、一面には揮発油の現代経済において占める地位の重要性を物語っているのである。

本稿では、このような揮発油の特性に触れつつ、揮発油税制の経緯とともにその特徴についての考察を試みてみたのである。

二 自動車税としての揮発油課税

(一) 税制整理準備委員会における検討

昭和六年四月、緊縮政策、非募債主義などを経済政策の根本方針として掲げた政府は、行財政の整理緊縮による歳出の減少と、税制の整理検討による財源ねん出などを図るための調査を実施することとした。その調査については、

勅令官制による調査会の設置に先だち、閣議決定により、行政、財政及び税制について各別に準備委員会を設けることとし、税制については、四月十六日に大蔵省主税局を中心とした税制整理準備委員会を設置した。同委員会は四月二十七日に第一回の委員会を開き、税制整理案（その一）ないし（その四）の四つの案によって検討を進めた。

そのうち、自動車に対する税としてのガソリン税について、この税制整理案（その二）の中で「自動車税ヲ新設スルコト」とし、具体的には「(イ)一車台一定税率トスルコト、(ロ)ガソリン消費税ヲ新設スルコト、(ハ)附加税ノ賦課ヲ許サザルコト、(ニ)国税収入ノ八割ハ之ヲ地方ニ還元スルコト」として、国税としての自動車税を起すこととすると同時に、従来の地方の自動車税との関係に配慮を加えている。税制整理準備委員会の検討は、十月二十六日の第四十二回まで重ねられ、このうち「ガソリン税」の新設については、前後四回にわたって検討された。^(注1)

税制整理準備委員会による税制整理案要綱は、第一次案、第二次案、第三次案を経て、十月十三日、大蔵省の総括的最終案が決定され、自動車に対する課税として、その燃料であるガソリン課税が採り上げられている。この「ガソリン税」の制度そのものについては、第一次案ほかの各案との間に特に差異はないが、ただ税率について、第一次案では「ガソリン税ヲ創設シガソリンヲ製造場又ハ保税地域ヨリ引取ル際其ノ引取人ニ対シ一ガロンニ付五銭ノ割合ヲ以テ之ニ課税スルコト」とされたが、第二次案ではその税率が七銭となり、第三次案では税率の箇所が削除され、最終案においては「……百ガロンニ付一円五十銭ノ税率ヲ以テ課税スルコト」^(注2)とかなり税率が低減しているところに特徴がある。

このようにして審議された税制整理案は、大蔵省主税局において別途作成された増税案とともに、勅令官制により設置された臨時行政財政審議会の決定を経て、十二月九日に閣議において政府案とされた。

ところが、十二月十一日、若槻内閣が閣内不一致により自壊し、替わって十二月十三日に成立した犬養内閣は、前内閣の予算計画は大体踏襲したにもかかわらず、増税については、疲弊はなほだしい国民経済力の回復を図るため、その実施を見合すこととした。このため、勅令官制による臨時行政財政審議会の決定をみた税制整理案及び増税案は議会提出に至らず、我が国初の「ガソリン税」も、法案の作成まで進められていながら、ついに誕生することなく姿を消したのである。

1 自動車課税の実態とその対策

昭和六年、当時の税制整理準備委員会が「ガソリン税」の創設について調査立案した背景に、かねてより各方面に論議を呼んでいた地方税整理問題における雑種税(註3)の整理、軽減のための財政補てんの目的と、当時普及し始めた自動車に対する税負担賦課の意図があったことは見逃せない。

当時我が国における自動車等に対する課税は、道府県独立税としての雑種税の中に、車税として一括して設けられていたに過ぎない。その賦課方法は、各地方区々の取扱いに委ねられていた。車税としては、自動車、自転車、荷車等価格差、便益の程度の異なるものなども一つの範ちゅうに入れて、自動車税、自転車税、荷車税などとして課税されていた。そしてこの自転車税、荷車税などは、社会政策的に減税すべき対象(註4)と考えられていたにもかかわらず、その収入が雑種税中最多額であったことは皮肉な現象であった。従って、これら車税の整理、軽減を図るためには、地方にこれに代るべき適当な税源を与える必要があった。

一般的に、自動車税と称されるものの性格については、賦課の方法などによって考え方が分れていた。すなわち、①直接消費税とするもの、②奢侈税とするもの、③財産税とするもの、④道路損傷分担金の意味を加味した税とする

もの、⑤道路修築のための目的税とするものなど種々挙げられていた。しかし、当時においては幾分か奢侈税の意味を残しながら、道路損傷補償のための分担金という意味がかなり強く考えられていた。^(注5)

自動車に対する課税は、元来、税収が少なく、道路交通取締並びに道路費との関係があつて分担金的性格が強く、むしろ地方税に適するというのが通説となつており、国税としては全く問題とされていなかった。しかし、我が国の自動車工業の発展と、日本フォード社、日本ゼネラルモーターズ社の設立などによつて、米国車を中心として自動車台数が急速に増加した。自動車が経済、交通上更には軍事上の重要性を増してくるにおよび、この自動車に対して、自動車税を国税として統一して課税すべきであり、その税収は従来の経緯にかんがみ、地方に分配するのが最適であるとする意見が出現してくるのは当然の成行きであつたろう。その理由としては、①道路損傷補償並びに奢侈課税の趣旨のほか、国防的重要性を考慮して課税するためには国税としなければ完全に行い得ない、とする国策上のもの、②当時地方の自動車税では、自動車の主たる定置場を近府県中の最も税率の低い場所を選んで定め、そこで課税を受けるなどの不都合が生じており、^(注7) これらを匡正するには国税として統一ある税制とするのが最も適切である、とする課税技術上の理由などが挙げられていた。

税制整理準備委員会でもこれらの点を採り上げ、「ガソリン税」創設の主要な理由の一つとしている。

2 ガソリン税の創設をめぐる論議

(1) ガソリン税創設要綱等

税制整理準備委員会は、先に述べたような理由で、国税としてのガソリン税を創設し、一方でその収入を地方に交付して、地方の自動車税を整理、軽減することとし、「ガソリン税創設要綱」及び「ガソリン税ノ創設ニ伴フ地方交

付金案」を立案した。その主要項目を掲げると次のとおりである。^(注8)

ガソリン税創設要綱(抄)

○課税物件

- (一) 揮発油(ガソリン)……摂氏十五度ニ於ケル比重〇・八一五五(ボーム四十二度)ヲ超エサル礦油
- (二) ベンゾール又ハ揮発油ニ揮発油以外ノ礦油、酒精若ハエーテルヲ混和シタルモノハ揮発油ト看做ス

○納税義務者

製造場又ハ保税地域ヨリ揮発油ヲ引取ル者

○課税時期

製造場又ハ保税地域ヨリ揮発油ヲ引取ルトキ

○未納税移出

揮発油製造ノ必要上他ノ製造場ニ移出スル揮発油ニ付テハ一定条件ノ下ニ消費税ヲ課セス

○税率

一「ガロン」ニ付十錢

○取締方法

(一) 製造者ヲシテ製造場ヲ定メ政府ノ免許ヲ受ケシム

(四) 砂糖消費税法ノ例ニ倣ヒ脱税其ノ他ノ犯則行為ニ付罰則規定ヲ設ク

○一ケ年見込税額

一千二百八十二万九千円（消費量一二八、一九〇千ガロン）

ガソリン税ノ創設ニ伴フ地方交付金案（抄）

一 ガソリン税ヲ設定シ其ノ収入額中六、〇〇〇、〇〇〇円ヲ地方ニ交付シ国道、府県道及市町村道ノ費用ノ一部ニ充当セシムルコト

三 交付金ノ交付ニ依リ生スル地方余裕財源ヲ以テ自動車ニ対スル（イ）道路損傷負担金ヲ廃止セシムルト共ニ（ロ）自動車税及其ノ附加税ヲ整理セシムルコト

四 自動車税及同附加税ノ整理ハ大体左ノゴトクスルコト

（イ） 自動車税ハ全国一定ノ課率ニ之ヲ統一スルコト

（ロ） 自動車税附加税ハ一定ノ制限率ヲ設ケ制限率以上ノ課税ハ認めサルコトトスルコト

六 改正自動車税及同附加税ト交付金額ノ合計額カ現行自動車税及同附加税ヲ超過スル団体ニ対シテハ其ノ超過金額ノ範囲内ニ於テ他ノ車税ノ軽減ニ充当セシムルコト

（2） 創設理由及びその可否等

「ガソリン税」創設の理由については、先にも若干触れたが、税制整理準備委員会が掲げた創設理由及び創設の可否それぞれの理由はおおむね次のとおりであった。（注）

イ 創設の理由

揮発油に対して消費税を課し、その収入から徴税費を控除した金額を地方団体に交付することにより、①地方費支

弁に属する道路費の補助、② 地方税たる自動車税の軽減、統一に要する財源、③ なお余剰があれば牛馬車税、荷車税、自転車税など負担力に乏しい地方税の軽減などに充てることが可能である。

ロ 創設を可とする理由

「ガソリン税」を創設することは、① その収入を自動車税の軽減、統一のための交付財源とすることによって、地方の自動車税の不均衡が除去される。② 将来、自動車の利用増加に伴い、収入の増加を期待し得る。③ 課税方法が技術的に簡単であり、徴税費が僅少である。④ 自動車課税は、自動車の道路損傷に対する負担金に充てるといふ目的性格を多分に持たせるべきであるから、ガソリンの消費量に比例して課税することとなる本税は、自動車に対する課税として最も直截簡明である、などの利点があるとしている。

このうち、①の車税整理が最大の眼目で、自動車に対する課税を統一し、課税負担の均衡を保持することにより我が国自動車工業の発展に寄与せしめ、ひいては産業、交通、軍事など国策的要求にこたえ、更に牛馬車税、荷車税、自転車税などの車税を軽減して社会政策的要求に適合させようとするものであった。②については当時の普遍的な要望であつたろうし、③、④は視点により異なる向きもあるが、いわゆる燃料課税の長所ともいえよう。

ハ 創設を否とする理由

① 既存の自動車税の税率は、一般的に乗用車より貨物車が、自家用車より営業用車がそれぞれ軽くなっている。これに対して「ガソリン税」は、ガソリンの消費量に比例する負担を求めることになるので、貨物車及び営業用車の負担が重くなり、応能負担という観点から自動車に対する課税制度としては不適當である。② 税収入を地方団体に交付するとしても、交付方法の細目を決める技術的方法などが容易でない。③ ガソリンの定義（規格）を規定することが困難で、課税規格の規定如何により、自動車用燃料として使用され得るものが課税対象外となったり、逆に自動車用

燃料以外のものが課税されるという不合理を来す。④既存の自動車税が課されていない官公署用自動車も課税負担を免れ得ず、また、発展の過程にある軍用航空機用のガソリンについてだけ免税する方法が困難である。⑤乗用馬車、荷馬車なども自動車と同様に道路の損傷を来すことを考えると、自動車だけに税負担を課することは不権衡である、などの欠点があるとしている。

これらの理由のうち、①については、すべての自動車にガソリンの消費量に比例した税負担を課すべきであるという考え方は、自動車に対する課税を道路損傷負担金の性格を有すべきものとしてとらえれば長所ともいえるが、これのみを強調すれば貨物車、営業用車に対する重課となり、社会政策的見地からは短所ともいえる。自動車に対する課税のあり方として、ガソリンの消費量によるもののほか、自動車の用途、価格などによって階級をつけ、直接自動車に課税する方法、自動車自体を購入する際の価格に対して従価税率を適用して課税する方法など種々あるが、いずれによっても一長一短ありとされている。^(注10)③については、ガソリンを分留性状によって定義付けることにより解決しようとするなど、税制整理準備委員会でもかなり問題視しており、揮発油の限界をいかに定めるかについて、税法執行上の技術面と取締上の面との間で苦慮していたと思われる。

(3) 創設に関する世論

税制整理準備委員会は、先に述べた税制整理案要綱の第三次案を同委員会案として新聞発表した。^(注11)「ガソリン税」の新設について新聞紙上に現れた批評は、一様にこれを不可とするものであった。

その理由は、①地方税として重要な財源となつている自動車税を、新たに国税として別の形式の下に課税することは、中央財源の充実のために地方の好財源を体よく奪取するものというほかはない。②自動車に対する中央、地方の

課税は、最も学理的の根拠において厳密に算定されなければならない、単に赤字補てんの思い付きにこの新税をもくろむなどは、将来における中央、地方の道路行政を一層の混乱と窮厄に導くものである（以上昭和六、九、七日大阪朝日新聞）。③「ガソリン税」を新設する代りに地方の自動車税を廃止し、これに相当する交付金を地方に交付するとすれば地方財源に増減なきがごときも、自動車税のごとく将来に伸張力ある税源を地方から国庫に移し、交付金は現在の自動車税額にとどめるとするならば、取りも直さず将来の地方税源を取上げてしまうものにほかならない。殊にガソリンは国民生活の必需品としてなるべく廉価の供給こそ望ましい今日、これに課するのは毫も可なるゆえんをみない（昭和六、九、一七日時事新報）。④ガソリンの課税は、貨物自動車や円タクのごとき実用化した運輸機関の負担を増し、富豪の自家用車のごとく税負担能力のあるにもかかわらず走行する機会の少ないものについては、負担を少なくしてしまう不公平のものである（昭和六、一一、三日東京朝日新聞）、などにまとめられよう。

（注1） 大蔵省主税局『昭和六年 税制整理準備調査概要』上巻、五一―一五頁。

（注2） 同右、八五、九六、一一三、一一一頁。

（注3） 雑種税は、明治十一年太政官布告によって制定されたもので、その名の示すとおり雑多の種類にわたり、課徴についても何ら規制されていなかった。そのため賦課方法、賦課額等は各地区々であり、非社会政策的のもの、公平、均衡を失するものも少なくなく、悪税視され、税制整理の度ごとに改廃をみていた。特に大正九年、原内閣によって臨時財政経済調査会が設置されて以来、十年間にわたり地租及び営業税の地方委譲問題を中心とする地方税制整理の論議は、国家財政、地方財政を通じて政界をはじめ世間をにぎわしていた。

（注4） 昭和四年に成立した浜口内閣は、経済の根本的立直しを企図し、財政政策の目標を緊縮方針においた。そして、地方団体の財政についても、昭和四年七月内務、大蔵両大臣は、各地方長官に対し、昭和四年度の既定予算の実行及び昭和五年度当初予算の編成について、各費目にわたり整理節約を行い、これによって歳入に余裕を生じた場合には、起債額の減少、旧債

の償還を行い、また課税の軽減を図るべきことを訓令した。更に同年九月、内務大臣は、この減税は自家用荷車税、自転車税等の軽減のごとき、主として社会政策的減税を行うべきことを通牒した（大蔵省昭和財政史編集室編『昭和財政史』第十四卷、一一七―一八頁）。

(注5) 神戸正雄『租税研究』第十卷（弘文堂書房、昭和五年）、二八六―二九二頁。

(注6) 自動車税を国税とするか地方税とするかについて、神戸博士は(イ)単に国税とするもの―英国、(ロ)単に地方税とするもの―日、墺、(ハ)国税としてその収入を地方に交付するもの―独逸、(ニ)国税と地方税と並行するもの―米、仏となっているとし、(ヘ)のドイツの先例を最適切としている（神戸、前掲書、二九五―二九六頁）。

なお、米国における国税としての消費税は昭和三年（一、九二八）廃止され、同六年当時は州税としての自動車免許税、揮発油税があった（前掲『税制整理準備調査概要』下巻、六三一頁以下参照）。

(注7) 各地不統一であった税負担額について、東京、横浜における二四馬力の自家用乗用車（東京府下では、乗用自動車中二四五〇円となり、これに市税附加税を加算すると両者の差は更に広がって一〇〇円近いものとなった（前掲『税制整理準備調査概要』下巻、五八七、六一五―六一八頁参照）。

(注8) 前掲『税制整理準備調査概要』下巻、五〇五―五〇九頁。

(注9) 同右、五〇九―五一四頁。

(注10) 神戸、前掲書、二九八―三〇四頁。

(注11) 前掲『税制整理準備調査概要』上巻、一一二頁。

(二) 税制整理案における揮発油課税

1 ガソリン税法要綱

税制整理準備委員会は、昭和六年八月に入つて「ガソリン税」に関する検討を重ね、前に掲げた「ガソリン税」創設要綱（以下「創設要綱」と略記する。）に改定を加え、「ガソリン税」法案の要綱を策定している。その改訂された主点を採り上げると次のとおりである。^(注)

イ 課税物件の定義

課税物件を、「ガソリント称スルハ割温蒸留法ニ依リ摂氏二百五十度ニ至ル間ニ於テ蒸留スル液ノ原液ノ容量ニ対スル百分率九十ヲ越ユル礦油ヲ謂フ」と定義し、創設要綱での比重法を分留性状による方法に改めるとともに、揮発油に揮発油以外の礦油、酒精などを混和したものを揮発油とみなす旨の規定を削除した。

ガソリンの定義付けに分留性状による方法を採用することとした理由は、「揮発油ノ品位判定ニ必要ナルハ比重ニアラズシテ蒸留限界ト乾点トナリ、何トナレバ「パラフィン」族石油ト「ナフテン」族石油ニテハ同一ノ蒸留限界ヲ有スルモノモ前者ハ比重小ニシテ後者ハ比重大ナレバナリ、……分留試験ノ結果ヲ曲線ニテ示シ之ニテ判定スルヲ要ス」とし、比重だけでは自動車燃料として使用されるガソリンの性状、規格を規定し得ないとする精度上の観点と、「今日米國ニテハ揮発油ノ規格ハ比重ヲ云々セザルニ至レリ（我國ニテモ最近ハ同様比重ヲ云々セザルニ至レリ）」^(注) という市場取引の実態面によつたものと認められる。

次に、いわゆる「みなし揮発油」の規定を削除した理由としては、①分留性状による方法でガソリンの性状、規格を規定すれば、揮発油に揮発油以外の礦油を混和して一定の比重を超えることとしたものであつても、自動車用燃料として使用し得る礦油である限り課税物件として捕そくできる。②揮発油にアルコールを混和し、自動車用燃料として使用するためには、純度の高いアルコールが要求され、現実にこれが混和される事態は、採算上からみても通常起

り得ない、などが考えられる。

ロ 未納税引取

創設要綱では「未納税移出」と称し、「揮発油製造ノ必要上他ノ製造場ニ移出スル揮発油」について未納税で移出することを認めるとしたのに対し、「再製又ハ貯蔵ノタメノ引取」として、①「他ノ製造場又ハ政府ノ免許シタル貯蔵場ニ移出スルコト」、②「引取後一定期間ニ移出先貯蔵場ニ移入スルコト」、③「引取ヨリ貯蔵場移入迄ノ間税額ニ相当スル担保ヲ提供スルコト」の条件の下に、再製又ハ貯蔵のために製造場又は保税地域から未納税のガソリンを引取ることを認めることとした。

未納税引取りを、揮発油の製造のためだけでなく、免許を受けた貯蔵場において貯蔵するためのものについても適用することとしたのは、揮発油の製造場等の極端な偏在による流通上の隘路を緩和しようとしたものである。この揮発油の流通と税の保全の両面を考慮した制度は、現行揮発油税法の取扱いで、揮発油流通上の第一次基地ともいべき蔵置場について国税庁長官の指定を受けさせ、その「指定蔵置場」まで未納税移出や未納税引取りを認めるといふ、揮発油税法独自の未納税制度と類似しており注目に値する。

ハ 製造及び貯蔵免許

「ガソリンノ製造又ハ未納税ガソリンノ貯蔵ニ付テハ製造場又ハ貯蔵場一箇所毎ニ政府ノ免許ヲ受ケシメ製造又ハ貯蔵ノ廃止ニ付テハ取消ヲ求メシム」として、製造場のほか未納税ガソリンの蔵置場についても政府の免許を要することとした。

製造免許については、他の消費税の例に倣ったものと認められるが、貯蔵免許の追加は、取締上の見地も然ること

ながら、前述の現行「指定蔵置場」の指定が、税の保全上の見地からその主体を製造者と元売業者に限定されていることからみても、当時としては当然考えられた措置であったといえよう。

ニ その他

創設要綱で砂糖消費税法の例に倣うとした罰則規定を具体的にし、脱税犯、秩序犯、刑法総則の適用除外及び業務主に対する責任罰について規定している。

このほか、ガソリン以外の礦油精製に対する取締規定などが設けられているが、これはガソリンもそれ以外の礦油も、いずれも原油を蒸留して精製される石油製品であるという点に由来するものであろう。

税率は一ガロンにつき六錢としている。税率については、政党からの注文なども絡み種々考究され、先に述べたように要綱等立案の都度変動し、最終の税制整理案要綱及び「ガソリン税法」案（未定稿）では百ガロンにつき一元五十錢とされている。

2 未定稿に終ったガソリン税法案

税制整理準備委員会が、「ガソリン税」の新設に関してかなり広範な研究を行い、論議を重ねていたことは、数次にわたる各要綱及び本法案の内容などからも伺い知ることができる。最終的に立案されたこの「ガソリン税法」案^(注3)は、先に述べたように、若槻内閣の総辞職によって一時取り止めとなったものの、昭和十二年の馬場税制改革案における揮発油税法案及び新内閣（結城蔵相）になって新設された揮発油税法など、その後における我が国の揮発油税法の貴重な母体となったものといひ得よう。

「ガソリン税法」要綱策定後更に検討され、改められた結果成案となった本法案が、その要綱と異なる主な点は次

のとおりである。

なお、細目についても規定の整備が図られている。

イ 製造開廃申告

ガソリンの製造について、従来の免許制度の構想を排し、開始、廃止の申告だけによることとした。

ロ 場内消費

製造場内におけるガソリンの消費を、製造者の引取りとみなす規定を加えた。

ハ 未納税引取

未納税引取りの規定を整備し、未納税で移入したガソリンの貯蔵場所をその製造場とみなし、移入者を製造者とみなすこととするほか、一定期間内にその貯蔵場所等に移入したことについての証明がない場合等は、引取人から税を徴収することを規定した。

ニ 引取数量の申告

課税標準となるガソリンの引取数量を申告させることとし、申告のないとき又は申告を不相当と認めるときは、政府がこれを決定することを規定した。

ホ その他

ガソリン以外の礦油精製に対する取締りの規定及びガソリン以外の礦油を移出した事実を政府に申告しない行為等に対する秩序犯の規定等が削除された。

ガソリンの取締りのために、課税物品以外の礦油精製についてまでも、製造開始申告、記帳、移出事実の申告など

を義務付けようとした趣旨は理解できなくもないが、やはり行き過ぎと思われ、削除は妥当であろう。なおこの削除したことについては、課税物件の定義を分留性状による方法によって規定したことが、ガソリンの定義からはみ出した自動車用燃料が出回るなどの危ぐを緩和したことも、その一因となったと考えられる。

(注1) ガソリン税法要綱については、前掲『税制整理準備調査概要』下巻、五一四―五二〇頁参照。

(注2) 前掲書下巻、参考資料一「揮発油ニ関スル解説書」(鹿又大蔵技師調査、五三六―五三七頁)。

なお、同解説書によれば、陸軍省採用飛行機用揮発油規格甲号、同自動車用揮発油規格乙号、海軍省採用飛行機用揮発油規格B号、東京市役所採用自動車用揮発油規格一号及び同二号などはいずれも分留試験によったものであった。

(注3) 自動車用燃料としての揮発油を課税物件とする我が国最初の法案であるから、参考のため「別紙一」に全文を掲げる(前掲書、下巻、五二〇―五二五頁)。

三 燃料国策の一環としての揮発油税

(一) 馬場税制改革案における揮発油税

1 揮発油税創設の必要性

昭和十一年、二・二六事件が突発して岡田内閣が倒壊し、三月、広田内閣が成立した。同内閣の馬場蔵相は、発言力の強くなってきた軍部の軍事費増額の圧力に正面から抗することはできず、準戦時体制、広義国防を唱え、公債漸減政策の放棄、増税、低金利政策のいわゆる馬場財政路線を打ち出し、増税的税制改正の断行を表明した。そして四月には、税制改正準備委員会を設け、改正案の立案に着手した。^(注1)

馬場蔵相は、中央、地方を通ずる税制改革が広田内閣の採択した国策の最重要項目であるとして、九月二十二日、「税制改革の目標」、「整理改革の方針」及び「税制改革案要綱」等を公表した。この改革案は、その規模においても、その構成、範囲などにおいても、蔵相自ら称するように、正に画期的なものであった。

税制改革の根本目標は、国民租税負担の均衡と租税収入の大幅な増加を図るものであった。そのために、既存の直接税、間接税の増徴のほか、新たに財産税、売上税、有価証券移転税及び揮発油税を創設することとしたのである。

税制改正準備委員会は、「税制改革と併せて税収入を増大しようとして、あらゆる税源を物色」^(注2)し、最終的に前記四税を新税として法案にまとめたが、審議はそのほか奢侈品税、化粧品税、競馬税、壮丁税などの新税を創設するところまで及んだ。

このような審議の結果、揮発油税が新税として選択された理由は、税収入よりもむしろ「燃料国策」にあった。現今と同様、我が国の石油自給能力はほとんど無力に近く、政府は石炭液化などによる代用燃料事業を確立することによってその対策を講じ、国防の充実を期することとせざるを得なかった。そのためには、揮発油に課税してその価格を上昇せしめ、相対的にコスト高の代用燃料の需要を促進させ、その生産を助長するとともに、これらの合理的利用などにより、揮発油の消費節約、資源保護を図る必要があった。更に、揮発油課税は自動車の普及、発達の状況から、課税財源として将来の増収も十分期待し得たろうし、これら課税制度創設の必要性について、昭和六年以来実現の機会がないまま集積されていた調査、検討の実績がこれを補強したことも見逃すことのできない背景であろう。

九月二十二日に税制改革案要綱等が発表されて以来、毎日のように新聞、雑誌にこの問題が取上げられ、各種の批評が公にされた。^(注3)発表された改革案の内容が膨大であったせいもあってか、揮発油税そのものに関する批評はほとんど

ど見当らない。わずかに、揮発油税の創設による「自動車業者の受ける打撃の大なること」及びこれに対する方策として「自動車営業改善協議会(注4)を開き、燃料消費の合理化方針を練る」などの記事が目につく程度であった。昭和六年、税制整理案が発表され、各新聞がこぞって「ガソリン税反対」の論評を掲げた当時との間に、大きな時代の差を感じさせられる。

2 揮発油税の概要

馬場税制改革案は、直接税については、その中心を所得税とし、第一種所得税（法人）を約八割、第三種所得税（個人）を約三割引上げることとし、更に資産から生ずる所得に重課する意味から地租、営業収益税、家屋税、資本金子税を整備し、新に財産税を創設してこれらを所得税の補完税とすることとした。間接税については、いわゆる社会大衆の生活を脅かさない程度の増税にとどめることとし、酒税を約二割（ビールについては約六割）、織物消費税を約一割、砂糖消費税を約二割引上げるほか、売上税、有価証券移転税を創設して流通税の整備拡充を図り、更に消費税として揮発油税を新設することとしたのである。そしてこの税制改革案によって、国税約六億円の増税を行い、揮発油税としては初年度（昭和十二年度）約千五百万円、平年度分約千八百万円の収入を見込んだ。

この揮発油税は、昭和六年のガソリン税法案などを基礎とし、「燃料国策」との関連についての考慮、その他の改訂等を加えて作成されたものであって、ガソリン税法案との間に、課税制度上の根本的な差異はない。

「揮発油税法案要綱(注5)」によって、この揮発油税法の概要をみると、次のとおりである。

イ 課税物件

課税物件たる揮発油の定義を、鉱物性原料油から精製された鉱油で、摂氏十五度における比重が〇・八〇一七を起

えないものとするなど、簡便な比重法によることとした。

ロ 税率

揮発油一キロリットルに付き十三円二十銭（一ガロン当り五銭）、ただし、石炭又は油母頁岩を原料として精製された揮発油については課税しない。

ハ 納税義務者

揮発油税は、製造場又は保税地域から引取るとき、引取人から徴収する。

ニ 精製とみなす場合

揮発油税納付前に、揮発油に鉱油以外の物を混和したときには、その製成したものが揮発油の規格に適合しなくても、揮発油を精製したものとみなす。この場合、アルコールのような政府の指定した物を混和したときは、混和数量に相当する揮発油について、揮発油税を免除し得る。この「精製とみなす場合」の規定は、現在でも「揮発油とみなす場合」として規定されており、混和後の製成物が揮発油の規格に適合しなくても、性状及び用途が揮発油に類似し、自動車燃料として使用可能なものは、定義規定にかかわらず揮発油とみなして課税する趣旨のものである。

ホ その他

「未納税、輸出免税揮発油について、保全担保を提供させ得ること」、「もどし入れ品再引取の場合の不課税」、「納税前の揮発油の引取り及び消費の禁止」、「納税済揮発油に対する揮発油以外の鉱油の混和禁止」などが定められている。これらの事項は、この馬場案において新たに規定されたもので、先のガソリン税法案ではこのような形での規定はなかった。議論、検討がかなり詳細なものとなっていることが伺える。

右の要綱に基づいて立案された揮発油税法案は、昭和十二年一月十九日、第七十回帝國議會に提出された。しかし、同月二十一日の衆議院本會議で、浜田国松議員が軍部の批判を行ったことから、寺内寿一陸相との間にいわゆる「腹切り問答」^(注6)が起り、これが動機となって同月二十三日、広田内閣は総辞職した。広田内閣が議會に提出した昭和十二年度予算案及び税制改革に関する諸法律案は、二月二日に成立した林内閣によって撤回され、馬場財政は、「馬場税制」改革案の廃案とともに終りを告げることとなったのである。

(注1) 当時大藏省主税局の国税課長であった松隈秀雄氏は、四月二十日付で税制改正準備委員会の委員ならびに幹事に任命され、税制改正の根本基調、増税試案について協議した。そして、「この際大きく役立ったことは、昭和六年から九年にかけて論議し、また一部は立案までされた税制改正案である。……この基盤があったために、働きやすかったことは事実である。」と述べている(松隈秀雄「税界回顧録」『稅務弘報』第七卷第一号—第一〇卷第一三号、所収)その二七、その二八参照。

なお、馬場税制改革案については、大藏省『昭和財政史』編集室編昭和財政史第五卷、三五〇頁以下参照。

(注2) 前掲、松隈秀雄「税界回顧録」その二九参照。

なお、京都帝大の汐見三郎教授は、「税制整理案の精神」(東京朝日新聞、昭和十一年九月二十五日)において、「燃料困策のために揮発油税を創設するはかはマッチ税の如き新税を起したり、または通行税、醬油税の如き旧税を復活することはこれを断念したのである。この点において筆者は意見を同じくしている。」と述べている。新しい税源のみでなく、既に悪税であるとして廃止された通行税、醬油税などまで検討されたことが分る。

(注3) 例えば、昭和十一年九月二十三日の東京朝日新聞のみに限ってみても、政友会民政党をはじめとする「各派の税整案評」、京都帝大汐見三郎教授の「税制整理案の精神」、社説「税制改革の「劃期的」意味」、^(注4)「税整案解剖」などの論評が掲載されている。その後も「税整案批評」は、論者が次々と交替しながら、十月中頃まで続いている。

その内容としては、賛意を表するもの、反対するものがあるが、反対論としてはおおむね「産業を圧迫する」、「大衆課税である」、「地方自治を破壊する」などを理由とするものであった。

なお、これらの批判について検討したものに、大藏省主税局、中村建城事務官の「税制改革案批判の検討」『財政』昭和

十一年十二月号)がある。

(注4) 自動車営業改善協議会は、商工省が中心となり、大蔵、内務、警視庁等の関係者が参加し、円タクのメータ制の採用、組合結成による運賃統制などについて協議している。

(注5) 大蔵省主税局「税制改革法律案要綱」(『財政』昭和十二年新年号、別冊附録)七四―七七頁。

なお、馬場蔵相による「揮発油税法案」は、昭和十二年一月十九日、第七十議会に提出されたが、具体的な審議に入らな
いで撤回され、かつ、諸法律案が膨大であったためか、議事録に登載されていない。また、本要綱のごとく詳細なものは、
他の財政史等に掲載されていないので、「別紙二」にその全文を掲げる。

(注6) 政友会の浜田議員は軍部の国政介入とその独裁的イデオロギーを批判した。これに対して寺内陸相は反論し、軍人を侮辱
した言辞のあったのは遺憾とつけ加えた。浜田議員は「速記録を調べて僕が軍隊を侮辱した言葉があったら割腹して君に謝
する。なかつたら君割腹せよ」と詰め寄った。政友議員からは喝采を浴びたが、政友と陸軍との正面衝突を招くこととなっ
た。

(二) 揮発油税の創設と変遷

1 創設までの経過

議会議開会中における政変により、馬場蔵相の後を受けた結城豊太郎蔵相は、昭和十二年度予算の編成に当り、経費
の減少を図る方針を示し、馬場前蔵相が編成した原予算額三十億三千八百万円を二十八億七千二百万円に、一億六千
六百万円の削減を行った。歳入面については、馬場前蔵相が計画した大規模な税制改革案による増収を取りやめ、臨
時応急の措置として、臨時租税増徴法案を立案するとともに、馬場税制改革案で計画された新税のうち、経済界に対
する影響が少なく、この際実施可能と認めた法人資本税、外貨債特別税、揮発油税及び有価証券移転税を取入れて、

増税を行うこととした。

以上により、国税の増収は昭和十二年度において、二億六千九百万円が見込まれ（馬場税制改革案に比し、増税額は約一億五千万円の減となる。）、このうち揮発油税の創設による増収は千四百九十余万円にとどまった。

(1) 燃料国策

揮発油税は、その法案理由書で「揮発油ニ課税シ燃料国策ノ遂行ニ資スルガ為揮発油税法ヲ制定スル等ノ必要アリ是本案ヲ提出スル所以ナリ」と明記され、また、議会における結城蔵相の説明でも「燃料国策」の見地から揮発油税を創設する旨を述べているとおり、現行揮発油税のように道路財源のための目的税的性格を有するものでもなければ、戦後の昭和二十四年に創設された当時の揮発油税のように、消費に伴う担税力に着目した課税制度でもなく、全く燃料国策遂行のために創設されたところに特色がある。

燃料国策は、貯油の増量、内外石油資源の開発など、我が国における液体燃料の自給促進を目標として樹立された総合的な政策である。これは、昭和八年に組織された「石油国策審議会」^(注一)によって審議されたもので、同審議会の実施要綱による具体的な方策はおおむね次のようなものであった。

- 一 石油の精製業者及び輸入業者に、原油、重油及び揮発油の保有義務（前年度輸入量の二分の一）を負はしめること
- 二 石油資源の確保、開発を図るため、①油田地質調査の完成を期すること、②試掘促進のため奨励金制度を実施すること、③海外資源の調査、確保、開発につき方策を講ずること
- 三 国内石油業の保護方策を講ずる等、石油業の確立振興を図ること

四 代用燃料工業の振興を図るため、①燃料用アルコール工業を振興せしめること、②石炭低温乾留工業を助成発達せしめること、③石炭液化化について、企業化の具体案を樹立すること

右のうち一三の事項については、昭和九年の石油業法の施行などにより、既にある程度進められていたことであるが、四の事項については、「人造石油製造事業法」、「帝國燃料興業株式会社法」、「揮発油及アルコール混用法」及び「アルコール専売法」の各法案が第七十回帝國議會に提出され、ようやく國策として具体化される運びとなったのである。揮発油税は、これらの総合的な燃料國策に呼応し、代用燃料工業の振興を刺激助長しようとして、関稅定率法の改正による磁油関稅の引上げと歩調を合せて創設することとされたものである。^(注3)

(2) 石油の統制

昭和五年から七年にかけて、我が國における石油各社間の販売競争は特に激烈を極め、市況はとどまるところなく低下しはじめた。この石油業界空前の混乱を打開すべく、日本石油、小倉石油、三菱石油、三井物産、ライジングサン、ソコニー・ヴァキュームの内外六社（この六社で当時の揮発油全供給量の九〇%以上を占めていた。）^(注4)は、昭和七年八月、揮発油一ガロン十錢の値上げを発表し、十月には六社協定の調印を行った。その内容は、價格維持にとどまらず、販売数量の割当、相互販路の尊重等を約したものであった。そして十一月、揮発油製造業及び販売業に対して重要産業統制法（昭和六・四・一法四〇号）が適用されることとなり、この自主的統制は、更に法の保護、監督を受けることとなった。

次いで昭和九年には、石油に関する初めての業法として石油業法（昭和九・三・二八法二六号）が制定され、七月一日から実施された。

この石油業法は、①石油精製業、輸入業の許可制と石油供給の割当制、②石油輸入量の半分を貯蔵すべきことを規定した統制法である。①は国内石油業の保護助成を、②は石油の国防的貯蔵をそれぞれ意図したもので、我が国燃料政策確立の手段であった。そして、この石油業法の実施は、戦時体制への移行という面で大いに意義があった。すなわち、石油の生産と配給を国家の統制下においたため、原油の輸入、生産、配給、貯蔵、消費、価格のあらゆる部門にわたって、戦時体制への移行が他の産業部門に比べて容易に行われることとなり、政府の指導による各種の自治統制とあいまって統制の実を挙げ、我が国石油業の基磐を強化したことは見逃せないところである。

以上のようにして、揮発油税の創設が議案された頃には、我が国の燃料政策もようやく軌道に乗り、石油業界はその機構を戦時体制へ移行させるための一応の準備を整えていた。石油業界がこのような状況にあったことが、結城蔵相をして、揮発油税を実施可能な新税と認めさせる有力な要因となったものといえよう。

昭和十二年、日中戦争が勃発し、いよいよ戦時体制に入ることとなるのであるが、石油に関しては右に述べたように、この時点で既にその体制に移行していた。その後においては、輸入規制、消費規制等について、石油業法に対する補完的法令が制定され、戦局の拡大とともに統制は漸次強化されていった。そして昭和十八年、石油の重点配給を更に徹底して行う必要があるためとして、政府による指揮統制系統と民間の配給運営系統との二元的機構を一本化すべく石油専売法が制定され、石油製品の販売専売が実施されるに至ったのである。

(3) 揮発油税法の誕生

燃料国策、石油の各種統制の概要並びに揮発油税法創設の趣旨は以上述べたとおりで、政府は、これらを密接に関連させて総合的な燃料政策遂行の実を挙げようとした。しかしながら、第七十回帝国議会の会期最終日に当る三月三

十一日、林内閣は衆議院を解散した。このため、燃料国策関係法律案のうち揮発油税法案、アルコール専売法案及び揮発油及アルコール混用法案は通過したもの、人造石油製造法案、帝國燃料興業株式会社法案、関税込率法中改正法律案等の重要法案が審議未了に終つた。^(注5)これらの関係法律案が不成立となつたことは、揮発油税の創設及び関税の引上げにより、天然揮発油と人造石油の価格を接近させ、また、人造石油等については揮発油税を課さないこととするなどによつて、代用燃料の生産促進と使用普及を図ろうとした燃料国策の一角が崩れ、揮発油税創設の意義に水を差す形となつた。

第七十回帝國議會における燃料国策関係法律案の審議は、右のようにはかばかしいものではなかつたが、揮発油税法は、昭和十二年三月三十日法律第六号をもつて公布され、同年四月一日から実施されることとなつた。^(注6)

委員会における質疑のうち、揮発油税に関する主なものは次のとおりで、一応創設に反対ないし疑問視する形で行われているが、絶対反対の論調はなかつた。

① 揮発油の価格が引上げられる結果、自動車営業者等に対して、重大な影響を生ずる。揮発油の使用者に負担を課することが、燃料国策の観点からどうしても必要であるとするならば、揮発油と不可分の関係にある自動車について、地方税を緩和することはどうか。

② 地方税として自動車税が課されている上に、揮発油に対し、国税としての消費税、関税が課税されることは、交通機関の運賃値上げとなり、大衆課税となるから、他の方法、例えば代用燃料製造業者に対する補助金などで補うことはできないか。

③ 石炭液化等の方法による揮発油の生産は、見込みであつて確定のものではなく、いつ実現するか分からない。

それまでの間、市場の揮発油価格をつり上げておくことは、消費者にとって非常に残酷ではないか。

④ 我が国における揮発油の価格は、諸外国のそれに比べて余りに安いから、少しくらい価格を引上げてモ税負担の上に差支えないといわれる。しかしながら、揮発油が安かったからこそ、自動車普及が著しいのである。今日のように、飛行機の発達も図らなければならない、自動車の発達も更に重要度を増しているというときに、この課税により、揮発油価格を引上げるとする必要が果してあるのか。

⑤ この揮発油税は、目的税ではないといわれるけれど、その収入はかなりの程度燃料国策遂行の資に充てられるという。燃料国策という国防上の重点施策のために、目的税的な揮発油税によって、大衆に負担をかけることは避けるべきではないか。

各委員の発言については、その端々に「国家非常時の際であり、燃料国策遂行上必要とするならばやむを得ない。」というふんい気が感じられ、結局、三月十八日揮発油税法案は原案どおり可決された。そして、この可決に当り、「揮発油税ノ収入ヲ財源トシ其ノ中ヨリ相当額ヲ道路改良費ニ充テ且ツ地方税中營業用自動車税ノ軽減ヲ図ルベシ」(注)との附帯決議が行われ、前述のように、三月三十日公布の運びとなったのである。

2 課税制度の概要とその特徴

揮発油税の創設については、「二」で述べたとおり、昭和六年、税制整理準備委員会により検討、立案された経緯がある。その当時は、まだ燃料国策というような考えはなく、主として発展著しい自動車に対し、いかにして税負担を求めめるか、という観点から考究されたものであった。その結果、揮発油に課税し、その収入を地方費支弁に属する道路費の補助、地方税たる自動車税の軽減・統一に要する財源などに充てようとしたのであった。

昭和十二年に創設された揮発油税において、自動車に対する課税という基本的な面が全く顧みられなかったわけはない。^(注8)しかし、総体的にみると、このような問題を飛び越え、いきなり揮発油そのものを直接的に捕えて、専ら燃料国策に資するためのものとして検討されたものであったといえよう。そして、この揮発油税法の制定に当っては、揮発油税の賦課と、揮発油代用燃料の生産促進など燃料国策との調和について、特に考慮が払われている。すなわち、石炭、亜炭、油母頁岩又は天然ガスを原料として製造された揮発油には課税せず、また、課税前の揮発油にアルコール等政府の指定する物を混和するときは、その混和による増量分に対する揮発油税を免除することとした点などがそれであり、これが一つの特徴ともなっている。

この揮発油税法と馬場税制改革案における揮発油税法案要綱とは、ほとんど同一内容のものであり、また、昭和六年に立案されたガソリン税法案との間にも課税制度上は大きな差異が認められない。課税の前提となる発想なり、創設の理由、必要性に根本的な相違があったところは時代の変遷の結果といえよう。

イ 課税物件

揮発油税の課税物件は揮発油である。揮発油とは「摂氏十五度ニ於ケル比重〇・八〇一七ヲ超エザル礦油ヲ謂フ」と比重法によって規定されている。^(注10)

揮発油の組成分は極めて複雑であり、その規格を実際に定義するのは難しい問題である。昭和六年の税制整理準備委員会においても、揮発油の定義付けに關してはかなり苦慮した上で、分留性状による方法を採用したことについては既に述べたとおりである。本法において、右のように比重法によったのは、全く徴税技術上の見地からにほかならない。

揮発油を蒸留し、温度と留出量の関係などから揮発油の品質、性状を把握する、いわゆる分留性状による方法あるいは乾点測定など、蒸留操作を伴う方法は、合理的ではあっても徴税の実際面では困難な点が多い。揮発油に比重計を浮かべて比重を測定する比重法は、実行上最も簡便な方法である。比重を測定するだけでは、揮発油の性状が自動車用燃料として良質のものかどうかなどを判定することはできないとしても、自動車用燃料揮発油としての比重の限界を示すことによつて、一定範囲内の礦油を課税物件として容易に特定でき、それが結果的に徴税上特に不都合を来すものとは認められない。(注11)

結果において特に支障のない限り、合理的な「完全性」よりも、實際的な「簡便性」を選択したことは、一般的に技術水準が低く、自動分留装置などの開発もされていなかった当時としては、当を得たものといえよう。そしてこの比重法は、その後も引継がれ、現行の揮発油税法においてもこれが採用されている。

課税物件である揮発油は、以上のように定義されているのであるが、摂氏十五度における比重が $0.80-0.87$ を超えないすべての「礦油」に対して揮発油税が課されるのではない。すなわち、「揮発油ニハ本法ニ依リ揮発油税ヲ課ス但シ石炭、亜炭、油母頁岩又ハ天然瓦斯ヲ原料トシテ製造シタル揮発油ニ付テハ此ノ限ニ在ラズ」と規定され、ただし書の人造揮発油等(注12)は、定義上揮発油に該当するものであつても課税されない。

このただし書の規定は、石炭ないし天然ガス等特定の物を原料として製造した人造揮発油等に課税しないことのみを定めたもので、他の条項の適用までも当然に排除されるものではない。従つて、課税前の揮発油に人造揮発油等を混和して製造した揮発油又は人造揮発油等に揮発油以外の礦油を混和して製造した揮発油などは、混和後の全量に対して課税されることとなる。

課税対象となる天然揮発油と、右の人造揮発油等とは、製品における化学的成分、物理的性状等の上で判然と區別できない。国内において製造される人造揮発油等については、課税されないとしても記帳義務、検査監督等の権限に関する規定などが適用されるから、これらの面から或る程度區別することは可能である。しかし、国外で製造された輸入の人造揮発油等については、生産地における公的機関の証明を徴するなど、手数を要し煩わしい。このように、定義の上で揮発油とされる礦油で、その原料の差異によって課否が分れ、かつ、製品の品質においてその原料等の區別がつかないという点で、問題の派生する余地があるが、現実には人造揮発油等の生産数量が極めて少なかったなどのこともあって、課税上特に問題はなかった。

ロ 納税義務の成立等

揮発油税は、製造場又は保税地域から揮発油を引取る時、引取人から、揮発油の数量一キロリットルにつき十三円二十銭の税率をもって徴収される。そしてこの引取課税制度の原則に対して、徴収猶予、未納税引取、輸出免税引取、もどし入れ品再引取りの場合における例外などが設けられている。

徴収猶予、未納税引取、輸出免税などの各制度は、昭和六年のガソリン税法案の場合とおおむね同じであるが、新たに未納税、輸出免税引取の揮発油について、徴税確保の見地から、引取人に対して、揮発油税額に相当する担保を提供させ得ることとした。

課税物品の輸出について、当時他の消費税では、輸出戻税制度（酒税）、戻税、免税併用制度（織物消費税）など、戻税制度を採用するものがあつた。揮発油税においては、揮発油が、引取り後に改めて輸出に向けられる例がほとんどないという実情から、特に戻税制度を採用せず、免税制度のみとした。

徴税の確保を期するため、①輸出免税揮発油の国内における消費等の禁止、②課税前の揮発油の引取及び消費の禁止、③課税済揮発油に対する揮発油以外の礦油の混和禁止などの禁止規定を設け、これに違反した場合は罰則規定を適用することとしている。昭和六年のガソリン税法案では、直接これらの禁止規定を設けず、罰則規定によつて間接的にこれらの行為を禁止する形をとつていた。

①は、輸出免税揮発油を国内において消費し、又はその目的で他に譲渡することを許せば、承認後他に譲渡し、輸出証明の期限経過後納税すれば、六カ月の輸出証明期限一杯実質上納税が延期されることとなり、通常の二カ月の徴収猶予との間が不均衡となる。これは一種のほ脱又はそれに準ずべき行為と考へて、輸出免税制度設定の趣旨からもこれを禁止したものである。しかし、輸出目的で引取つた揮発油を、取引の都合などで国内に向ける場合も生じ得るので、政府の承認を条件として、目的変更を認めた。

引取課税制度において、②の納税前の揮発油の自由な引取り又は消費を禁止する措置は当然といえよう。このうち、納税前の揮発油の消費について、昭和六年のガソリン税法案では、現行制度と同様にこれを禁止しないで、引取りとみなして課税することとしていた。

ここにいう消費とは、揮発油を燃料用、浸出用、洗淨用など、いわゆる揮発油本来の用途に供することをいい、現行揮発油税法の規定と同様に、新たな揮発油を製造するための消費は除かれると解すべきであらう。

③の課税済揮発油に対する、揮発油以外の礦油の混和禁止は、揮発油を増量して使用する事実上のほ脱行為の禁止を図つたものである。当時、揮発油の増量に使用される揮発油以外の礦油として、燈油が想定され、また、増量目的

以外の混和を考えることは必要なかった。^(注13)

この混和禁止の規定に違反した者に対しては、混和増量が事実上のは脱行為という観点から、は脱犯と同じく、揮発油税額の五倍の罰金刑が適用され、揮発油税も徴収される。その揮発油税額は「混和ニ因リ製成セラレタル物ノ数量ニ依リ之ヲ計算」(第十九条)されるから、混和に用いた揮発油が課税済のものであっても、混和後の総数量をもつて課税数量とされることとなる。

混和後の総数量に対して課税することについては、二重課税の問題があり、議論の余地ありといわれていた。しかし最近現行揮発油税法において、課税済の揮発油にトルオール、ノルマルヘキサン等の課税対象外の炭化水素を混和して、新たな揮発油を作出する行為は、揮発油税法上の製造にあたり、混和後の全量について課税されるべきである、とする最高裁判決(昭和五三・二・二〇、第一小法廷決定)があり、事情はやや異なるものの興味深い。

ニ みなし揮発油等

揮発油税納付前に、揮発油に礦油以外の物を混和したときは、その混和によって製成した物を揮発油とみなすとしている。更に、この場合において、政府の指定するアルコール等を混和したときは、その混和による増量分に対する揮発油税を免除することとした。この規定は、前にも触れたように、燃料国策との調和を図るために設けられたものである。すなわち、「揮発油及アルコール混用法」により、礦油以外のアルコールの強制混和が行われることを考慮したものである。昭和六年のガソリン税法案の立案過程においても、アルコール等礦油以外の物の混和について検討されたが、当時アルコールの混和は、採算上から見て通常あり得ないとし、混和による製成物を揮発油とみなす規定を設けなかったことについては既に述べたとおりである。

以上のほかこの揮発油税法では、揮発油の製造及び販売業についての開廃申告義務、記帳義務、収税官吏の質問、検査及び監督に関する権限、罰則規定などが定められている。

揮発油の製造に関し、昭和六年当時は、これを免許制とするかどうかについて検討されていた。しかし本法制定の頃には、既に、昭和九年に公布された石油業法により、石油精製業について政府の許可を要することとされていたので、特に問題とならなかったものであろう。

3 揮発油税の廃止

昭和十二年四月、揮発油税法が施行された直後の七月以降、日中戦争は年々拡大し、財政も急激に膨張することとなった。

政府は、戦費の一部を増税によって負担することとして、八月には北支事件特別税法を公布し、更に翌十三年には支那事変特別税法を制定するなど、毎年増税を行った。そして十五年には、これらの臨時的増税により複雑化した税制の抜本的改革を行った。このとき揮発油税についても、創設以来初めての改正を行い、税率を一キロリットルにつき二十一円十五銭引上げ、三十四円三十五銭とした。

このようにして、税率が約二・六倍に引上げられたため、昭和十五年度の揮発油税収入は、次表のとおり二千二百余万円と、前年度の約二・二倍となった。しかしながら、戦局の拡大に伴って石油の消費規制は強化の一途をたどり、自動車用揮発油の民間消費量は、年々大いに削減された。そのため揮発油税収入も昭和十六年度は約千二百万円、十七年度は約六百万円と、毎年度五割ずつという極端な減少を来した。

その後、昭和十八年に至り、戦時中の臨時立法として石油専売法が制定され、政府専売品となった揮発油を課税物

戦前における揮発油税収入額の推移
昭和12年度～昭和18年度
(単位：千円)

年 度	予 算 額	決 算 額
昭和12	14,914	17,334
13	16,157	13,495
14	11,733	10,432
15	19,423	22,218
16	16,081	11,954
17	5,292	6,192
18	1,725	3,270

(備考) 大蔵省主税局『国の歳入一覽表』による。

件とする揮発油税法は、その意義を失い、廃止されることとなつたのである。

イ 石油統制の強化

原料油供給の大部分を外国に仰いでいた我が国では、昭和九年の石油業法の実施によって、石油の生産及び配給等を強力な国家統制の下においていた。日中戦争勃発前における統制は、石油産業の基礎の強化に重点がおかれていたが、日中戦争勃発後、戦時体制に移行してからの統制の目標は、急激に増加する軍需の確保と国際収支の均衡に向けられた。

このため、石油の輸入統制は一段と強化され、民需に当てられるべき石油の輸入数量は著しく減少し、民需に対する供給に重大な支障を来すこととなった。そこで、限られた範囲内で、最も効果的に石油を使用するための措置として、石油の消費規制が実施されたのである。

石油の消費規制は、第一次から第三次規制まで、三回にわたって実施された。第一次規制は、昭和十二年十一月に実施され、消費部門ごとに自発的に消費節約を行わせるほか、自動車に対する木炭及び薪ガス発生炉の使用普及を図ることなどがその実施方針とされた。

第二次規制は、昭和十三年五月に実施され、日中戦争勃発以来論議されながら容易に決定に至らなかった切符(購買券)制度が、揮発油及び重油について採用された。この切符制は、昭和十二年九月に公布された「輸出入品等ニ関

スル臨時措置ニ関スル法律」に基づく商工省令「揮発油及重油販売取締規則」(昭和一三・三・七公布五・一施行)によるものであった。

消費規制は、その後次第に厳しくなり、昭和十六年七月、米英からの石油輸入が全面的に途絶されるや、九月には營業用、自家用、バス等の一般自動車は揮発油の使用が禁止され、更に十月以降は、燈油と軽油に対する切符制が実施されるとともに、「揮発油及重油販売取締規則」は、燈油と軽油が追加されて「石油販売取締規則」と改められた。これが第三次消費規制(ガソリンの民需禁止)と称されるものであった。

政府は、このように揮発油の消費規制を強化するとともに、一方ではその配給機構の統合整備を行い、石油配給統制規則(昭和一四・九・二三施行)により、全ての石油製品は、原則として政府が設立させた石油共販株式会社(注14)を通じて、一元的に配給されることとなった。更に昭和十七年二月には、各府県に石油配給会社が設立され、これに全国の小売業者が吸収されることとなって、石油の下部配給機構も整備された。

石油統制は戦局の推移とともに強化の度を高め、揮発油は漸次消費税の課税物件としての価値を失っていったのである。

ロ 石油専売法の制定

政府は、石油の不足に対処するため、先に述べたように、石油の消費規制を強化する一方で、配給統制機構を整備し、政府の配給指示並びに指導、監督の下に、これらの配給機構に石油現物の配給を行わせていた。

しかしながら、政府は、石油需給が緊要の度を加えてくるに及んで、石油の確保と徹底的な高度重点配給を行うためには、政府自ら石油の現物をは握するとともに、自らその配給の衝に当る必要があるという理由から、昭和十八年

三月十二日、戦時中の臨時立法として「石油専売法」を公布し、同年七月一日から実施した。

この石油専売法の制度は、石油製品の販売専売であって、石油の製造専売にまでは立ち入らないこととされ、また国産原油についてもこれから除外された。そして、この「石油専売法」の制定に伴って、専売品を課税対象とする「揮発油税法」及び揮発油にアルコールの混入を強制する「揮発油及アルコール混用法」は、法律として存続させる必要がなくなり、石油専売法施行前日の六月三十日限りで廃止されたのである。

(注1) 大蔵財務協会「第七十回帝国議会、租税関係法案全文」(『財政』昭和十二年三月号、三六四頁)。

(注2) 日本石油株式会社編『日本石油史』三一―三二頁参照。

(注3) 政府は、揮発油一米ガロン当り、関税において約五銭を引上げ、揮発油税において同じく約五銭を課し、両税を通じて約十銭の賦課増徴を行うことにより、その市価を十銭程度引上げようとした。

(注4) 前掲『日本石油史』三〇六頁、有沢広己編『経済統制下の日本』(改造社)、九四―九七頁参照。

(注5) 関係法律案の成立状況は次のとおりである。

第七十回帝国議会

「アルコール専売法」昭12・3・31公布、法32号

「揮発油及アルコール混用法」昭12・4・1公布、法39号

第七十一回帝国議会

「人造石油製造事業法」昭12・8・10公布、法52号

「帝國燃料興業株式会社法」昭12・8・10公布、法53号

「関稅定率法中改正法律」昭12・8・11公布、法55号

(注6) 「揮発油税法施行規則」は、昭和十二年三月三十一日、勅令第五十六号をもって公布、同四月一日施行とされた。

(注7) 第七十回帝国議会衆議院『臨時租税増徴法案外五件委員會議録』第十五回(昭12・3・18)五頁。

なお、政友会の三善委員は、この附帯決議を付した理由につき、「……自動車營業者ノ苦痛及び一般大衆ハ之ヲ課セラルコトニ依リマシテ重イ負担ヲ負フノデアリマスガ故ニ、其根本原因ニナルベキ所ノ、自動車營業者ノ苦痛デアル此税ノ高イノニ対シテ、減税ヲ為シ、或ハ道路路ヲ改良シテ自動車交通ノ上ニ付キマシテ支障ナカラシムルト云フコトハ、「ガソリン」ノ値上下共ニ考ヘナケレバナラヌコトト思ヒマス、独リ税金ノミヲ上ゲテ、其他ノ施設ヲ怠ルガ如キコトハ為政者ノ為スベキコトテナイト思ヒマスガ故ニ、此点ハ大衆の方面カラ考ヘテモドウシテモ為サラナケレバナラヌ事柄ト思ヒマス、……」（同右、六頁）と説明している。

(注8) 例えは、第七十回帝國議會、衆議院委員會における篠原委員は、自動車交通に対していかに課税するかについて、「……今他ノ委員カラ「ガソリン」ノ値上ヲサレト非常ニ大衆ノ負担ニナツテ困ル、是ハ全然課税シナイデ済メバソレニ越シタコトハアリマセヌ、併シ自動車ニ課税セラレタ場合ニハ自動車ガ壞レテ休ンデ居ッタ場合ニモ税ノ目的ニナツテ、一日五十哩シカ乗ラナイ人ト、一日五百哩乗ル人ト、其場合ニ自動車ニ課税スレバ其処ニ何等ノ変リガナイ、自動車ノ利用性ヲ課税目的ニ移シマスレバ、「ガソリン」デ取ルノガ宜イ「ガソリン」デ取ルノガ宜イカ、自動車デ取ルノガ宜イカ、斯ウ云フ議論ガ自ラ生ズルモノト私思フノデアリマス、交通上如何様ニ營業シ、利用サレテ居ルカト云フコトヲ課税目的ニシテ、サウシテ税收入ヲ取ラウト云フ場合ニハ、私ハ動イタ實際ヲ取ツテ課税標準ニスルコトニ致シタナラバドウカ、「ガソリン」見タイナ動力關係ノヤウナモノヲ課税標準ニ採ルト云フ方ガ、自動車其ノモノヲ課税標準ニ採ルヨリハ合理的デハナイカ……」（前掲『臨時租税増徴法案外五件委員會議録』第七回三八頁）と述べ、これに対して石渡政府委員は、自動車ノ課税ノ仕方として、ガソリン、自動車ノ両方面から課税している米、英、独の税制などを紹介している。

(注9) 政府の指定するものとは、揮発油及アルコール混用法との関連から、アルコールを想定したものであることは明らかであるが、このほかにベンゾールを指定している（大蔵省告示第百五号、昭12・5・6）。

なお、この項の記述に関しては、主として、松隈秀雄ほか『昭和十二年、新税法解説』（大蔵財務協会）を参考とした。
(注10) 前掲『昭和十二年、新税法解説』において、「揮発油税法」の執筆を担当した浜田幸雄氏（馬場税制改革案においても揮発油税を担当）は、「礦油と謂ふのは、大体石油と同意義のものであって、天然石油は勿論のこと、石炭等の液化若しくは乾溜又は天然瓦斯の合成に依り製造せられた人造石油も亦之を礦油と称し得るが、植物性又は動物性の油脂類から合成せら

れた液体燃料の如きは、税法上の所謂礦油とは見られないものと解する。次に又一般に礦油とは、種々なる炭化水素の混合体を謂ふのであるから、同じく石炭を原料として製造せられるものであつても、ベンゾールの如き単体はこの意味に於て礦油とは謂はれないものであり、税法上でも亦同様に解すべきであらう。〔『財政』昭和十二年四月号、四三—四四頁〕とされている。現行揮発油税法における「炭化水素油」と同義のものと認められる。

(注11) 揮発油の規格を摂氏十五度における比重 0.8017 を超えないもの(ポメ 45 度以上のもの)としたのは、「従来關稅の賦課に當り摂氏十五度に於ける比重 0.8017 を超えざる礦油を揮発油と見、又石油業法施行規則に依る石油精製業者又は石油輸入業者の保有すべき揮発油の規格が同じく摂氏十五度に於ける比重 0.8017 を超えざるものとせられてゐるのを參酌したものであるが、その結果は、現在市場にあつて所謂揮発油と称せられるものは全部この内に包含せられると共に、所謂揮発油と称せられるもの以外の礦油は何れも之より除外せられるものと見て差支なからう。」(浜田幸雄「揮発油税法」〔『財政』昭和十二年四月号〕四十四頁)とされている。

近時、石油化学工業の發展に伴い、ベンゾール、トルオール、キシロール等が大量に生産され、価格も低下したことから、これらをガソリンに混和して自動車用ガソリンを製造する事態が生じている。このため、揮発油の規格を分留性状による方法に変更する必要ありとする意見、要望も聞かれる。しかし、このようなことがあるとしても、現在なを比重法を採用し、これがためのトラブルもなく巨額の稅收が挙がっている。特に分留性状による方法に変更しなければならぬほどの徵稅上の支障は生じていないと思われれる。

(注12) 石炭、亞炭、油母頁岩を原料として製造した揮発油は人造揮発油に相当する。しかし、天然瓦斯に圧縮、冷却等の操作を加えて製造した揮発油は天然揮発油である。この項においては、便宜これを含めて「人造揮発油等」とした。

(注13) 増量目的以外の混和は考えられなかつたため、「本条の立案に當つて、課稅濟の揮発油に揮発油以外の礦油を混和することを揮発油の製造と見做し、……税法上製造申告のある場合は、之が混和を認めると共に、揮発油稅の徵收(例えば混和に因り増量した分に対する揮発油稅の徵收)をも行ふが如き建前をとらなかつた……」(前掲『昭和十二年 新稅法解説』、四八三頁。)としている。

(注14) 石油共販株式会社は、昭和十七年六月、石油配給統制株式会社と改稱、同十九年四月に地方の石油配給會社を吸収し、こ

れが母体となつて、同二十二年石油配給公団が設立された。

なお、石油の統制については、主として日本石油株式会社編『日本石油史』三六七―三七六頁を参考とした。

四 戦後における一般財源としての揮発油税

(一) 揮発油税法案提出までの経過

1 税制審議会の設置

昭和二十四年一月、シャープ税制使節団の来日に備えて、大蔵省に税制審議会が設置された。その設置の趣旨は、「税制の改正並びに徴税方法の改善に関する今後の施策について調査研究し、具体策を作成するため」^(注1)であった。ドッジ及びシャープの来日を控え、早急に政府の考えをまとめる必要から、審議は短期間のうちに、しかも税制に関する一般的な事項、税負担、税収見込み、所得税、法人税、取引高税^(注2)などのほか、新税及び税務機構にまで及ぶ広範な分野にわたって行われた。

審議会は、一月十一日から三月三日まで、十三回にわたって開催され、揮発油税については、二月五日(第八回)に「取引高税と新税」というテーマの中で議論され、「税制改正に関する報告案」で、財政需要等ともならみ合わせ新税の創設を行い、その代り取引高税はこれを廃止する、と結論している。

このように、税制審議会における新税構想は、取引高税の代り財源として新税を創設しようとする抽象的なもので

あったが、これについて二つの方向から考えられていた。

その一つは、取引高税とは直接関係のない全くの新税を創設しようとするものであった。大蔵省主税局は、税制審議会の準備会（昭二三・一二・二八）で、新税としては揮発油税、手形税、財産増加税などが考えられ、揮発油税は税率一〇%で約三〇億の収入が見込まれる、と述べており、この構想は当初から政府側にあったものと思われる。

他の一つは、審議の過程で浮び上がってきたもので、取引高税を解体し、「物品税にいれうるものは物品税に（注3）いれ、サーヴィス業は特別行為税とでもして、銀行、運送業にも別途措置するといったように、三つ位にほぐして」^(注3)別の新税とする構想であった。

準備会における大蔵省主税局は、新税とする揮発油税を、従価税率により課税することを考えていたようであった。しかし、第二回審議会（一月一八日）に提出された「税制改正に関する問題点」の中では、「新税創設の問題」として、揮発油に対して従量税率により課税することの可否、を挙げ、従量税率適用による揮発油税の創設問題を審議することを明らかにしている。

このようにして、税制審議会では新税創設の問題が検討されたが、最も論議を呼んだのは手形税、生産税などであって、揮発油税については余り深く検討されることなく、新税創設問題は立消えとなってしまった。従って、税制審議会における新税構想は、最終的には採用の運びとはならず、更に取引高税の廃止も一応は棚上げとなり、シャウプ勧告のときまで持越されることとなったのである。

2 財政需要との関連

シャウプ税制使節団の来日するより以前の昭和二十三年、米國に終戦後続いた対日政策を転換する動きがあり、同

年十二月、米国内務省及び陸軍省の共同声明で、連合国軍最高司令官マッカーサーに対する指令として、日本経済安定のための九原則を發表した。これにより、我が国の経済政策について、均衡予算、徴税強化、賃金安定、補給金の整理、単一為替レートの設定など、一連の施策を行うこととなった。

このような日本経済安定計画を実現するため、米大統領の特命により、二十四年二月デトロイト銀行頭取のドッジが来日し、ドッジによるいわゆる「ドッジ・ライン」が強行されることとなった。このドッジ・ラインは、同年五月に来日したシャウプの勧告による税制改革によって、更に一層強化されたのである。

当時、我が国税制における最大の関心事は、インフレ下における所得税を中心とする減税問題であった。しかしこの減税要求は、経済安定九原則の立場から、容易に受け入れられるところではなかった。従って、日本政府が内定した昭和二十四年度の一般会計歳出総額五千七百八十億円の予算案は、連合国軍総司令部（以下「総司令部」と略記する。）の認めるところとはならず、ドッジの内示予算により七千四百六億円へと急膨脹した。^(註4)これは経済安定九原則を忠実に具体化したもので、いわゆる「超均衡予算」と呼ばれるものである。

二十四年度予算は、このような内容によって四月に成立したが、日本政府側の減税要求を入れず、^(註5) 租税収入を増加させた結果、財政収支に余剰額を計上している。こうしてそれまでの赤字財政は、一転して均衡財政に変わった。当時既に直接税、間接税とも、その課税範囲及び負担は限界に達している状態であったが、この巨額の予算を租税収入その他の普通収入で賄い、実質的な均衡財政を実現することが経済安定の見地から強く要請された。このため、その基本的部分となっている租税収入を最大限に確保する必要があったのである。

3 創設の背景となった石油業界の動向

イ 石油製品の配給とその機構

昭和二十年十月、連合軍の日本管理方針により、石油販売取締規則などが廃止されるとともに、総司令部は「日本の石油製品に関する覚書」を発し、石油製品の在庫は、「必要産業及び消費者に正当なる機関によって配給せらるべき」旨を指令した。^(注6)

商工省はこの覚書に基づき、十二月、応急的に「石油配給統制要綱」を実施し、石油配給統制株式会社によって石油製品の配給を行わせることとした。

当時石油製品の輸入は、同年十一月、総司令部によって、米軍用物資の「放出」という形で行われた。当初放出された石油製品は、燈油と揮発油であったが、その後軽油、重油、潤滑油へと範囲が広げられるとともに、その数量も逐次増量されていった。この軍用石油製品の放出は、二十二年八月、ガリオア基金（占領地域救済基金）による輸入に切替えられ、更に二十五年一月からは石油製品だけでなく、ガリオア基金による原油輸入が開始された。^(注7)

石油製品の配給統制は、前述のように石油配給統制要綱に基づいて、暫定的に行われていたのであるが、二十一年十月に施行された臨時物資需給調整法に基づいて、二十二年十月「石油製品配給規則」が公布（施行十一月）され、ここにいわゆる要綱統制は法令による配給統制となつて、二十七年七月の燃料油統制完全撤廃まで続いた。

石油製品の配給業務を行っていた石油配給統制会社は、二十一年九月、石油配給株式会社と改称したが、総司令部が発した「石油製品の配給に関する覚書」によって二十二年五月三十一日に解散し、その業務を同年六月一日設立の石油配給公団（石油配給公団法、四月一五日公布）が引継いだ。

石油配給公団は、当初二十三年三月末をもって廃止されることになっていたが、配給機構の民営復帰の態勢もいま

だ整っていなかったなどの情勢から、その廃止は一年延期された。

しかし、総司令部は、二十三年九月覚書をもって、石油輸入基地の民営移管と公団方式による石油配給統制の早期廃止を勧告してきた。このため、石油配給公団は二十四年三月末日をもって解散し、石油配給業務は四月一日から民営となり、元売業者^(注8)によって行われることとなったのである。

石油配給公団の解散により、配給業務が元売業者及びその特約店に移り、需要者への販売業務を行う登録販売業者の数も、石油配給公団当時の指定販売業者数約千五百店から三千二百余店^(注9)（二十四年六月末）へと倍増し、一応は石油会社による自由な販売形態が実現することとなった。

ロ 外資提携と製油所再開問題

戦後、我が国の太平洋岸製油所は、総司令部の指示によって操業を停止されたうえ、その施設は賠償対象物件として、再三来日した賠償使節団によって調査された。

昭和二十年十一月来日したポレーの最終報告（二十一年一月発表）では、①人造石油の施設は全部撤去、②石油精製施設は一日当り処理量四万バーレルまで、③貯油施設は一万バーレルまで残置する、とされていた。

次いで二十三年三月に発表されたストライク報告は、石油精製施設及び貯油施設に関しては先のポレー最終報告と概ね同一内容のものであったが、これとは別に、報告第二部において我が国製油所のスクラップ化を勧告した。

このような調査報告は、その後も次々と発表されたが、その内容は国際情勢の動きにつれて緩和の方向へと変化していった。すなわち、二十三年五月発表のジョンストン報告は、人造石油施設及び石油精製施設を全部残置するとし、二十四年三月のドレーバー報告は、日本の復興に必要な工場は存置し、過剰能力だけが撤去されるべきであると

して、日本経済の自立を前提とする対日政策への転換を明確にした。

また、二十三年に米陸軍顧問の肩書で来日したノーエルは、同年十二月から翌年三月まで日本国内の全製油所を調査し、日本側にとって極めて好意的な報告書を総司令部に提出した。このノーエル報告は二十四年九月に発表されたが、その要旨は、①既存の製油所を復旧し、石油の製品輸入を原油輸入に切替えるのが、日本の石油需要を賄うに当り、対外支払節約となって最善の方策である。②太平洋沿岸各製油所の操業再開の問題は、製油所所有者のうちに既に米国業者との協同提携を確保している者のあることからしても、容易に解決され得るであろう、などとするものであった。

確かにノーエルが指摘したように、外資との提携は、製油所再開問題において特に注目されるべき点であろう。

石油精製業界の外資提携の動きは、早くも二十三年初めから出ていた。当時既に、スタンダード・ヴァキューム、シエル、カルテックスなど米英の民間石油会社が、総司令部の石油顧問団という形で乗り込んで来ており、これらによって組織された日本石油保管会社（通称JOSCO）との業務を通じて外資との接触が保たれていた。そして外資提携をめぐる米英石油資本の働きかけは、先に述べた賠償問題にもみられるような対日政策の転換を早期に察知し、近い将来の製油所再開を見越した動きであったといえよう。

このようにして、二十四年二月には東亜燃料工業とスタンダード・ヴァキュームとが、三月には日本石油とカルテックスとがそれぞれ外資提携契約を結ぶなど、続々と提携関係が進められていった。そしてこのような情勢のうちに、二十四年七月、総司令部は太平洋沿岸製油所の操業再開及び原油輸入許可の覚書を発表したのである。

戦後の二十三・四年頃は、中東原油の急増とともに、石油需要は我が国ばかりでなく世界的に急伸の傾向にあった。

一方国内的には、既に述べたとおり、民営による石油製品の自由な供給形態の実現とともに、太平洋岸製油所の操業再開への動き及び外資提携による石油の安定供給確保と精製技術の近代化への曙光が伺える時期に差し掛かってきていたのである。

(注1) 昭和二十三年十二月十九日付、大蔵省の「税制審議会設置要領」による（大蔵省財政史室編『昭和財政史』第七巻、租税(1)、三七五頁）。

なお、「税制審議会」に関しては主として右『昭和財政史』を参考とした。

(注2) 取引高税は昭和二十三年の税制改正において、所得税、法人税の減税に伴う減収の一部を負担するために創設され、同年九月一日から施行された。これはすべての取引に対して課税する累積型の一般売上税であったが、実施直後から評判が悪く、その廃止は政治問題化し、税制審議会においても重要な議題とされていた。

(注3) 税制審議会メンバーの井藤半弥教授の考えであり、この方向から考えられた新税としては、生産税、運送税、保険税、サービス税、物品小売税などがあった。

(注4) 大蔵省主税局調査課編『昭和の税制改正』二〇四頁。

(注5) 一般会計歳入総額七〇四九億円のうち租税及び印紙収入は五、一四六億円で、その割合は七三パーセントとなり、前年度の六六・八パーセント（四、七三二・三、一六〇）に比べてかなりの比率の増加となっている。

(注6) 日本石油株式会社『日本石油史』四四五頁。

なお、「石油業界の動向」については、主として同書を参考とした。

(注7) ガリオア基金によっていた原油の輸入（一部民貿の輸入もあった）は、昭和二五年一〇月以降は原則として全部民貿とされた。

(注8) 輸入基地を運営し、かつ配給能力を有する国内企業が「元売業者」として登録された。指定を受けたのは、日本石油、三菱石油、昭和石油、日本鉱業、出光興産、ゼネラル物産、日本漁網船具、シエール石油（日本）、スタンダード・ヴァキューム、カルテックス（日本）の十社であった。

(注9) しかし、石油製品の供給は、当時なお割当切符による消費統制下にあった。販売の形態としては一応戦前の自由な形に戻ったとはいえ、変則的な販売であった。

(二) 戦後における揮発油税の創設と変遷

1 創設理由及び国会審議の概要

昭和十八年三月、石油専売法の制定により旧揮発油税法(昭一二年法六号)は廃止されたが、その六年後の昭和二十四年に法律第四十四号をもって「揮発油税法」が制定され、同年五月一日から施行された。

税制審議会において検討されることとなっていた揮発油税は、先に述べたように具体化しないまま立消えとなってしまうが、もともと揮発油税新設の構想は政府側にあったものである。政府としては、審議の対象となった手形税など他の税目に比べて、その新設が各方面に余り影響を及ぼさない揮発油税については、経済安定九原則の要請上、租税収入の増加を早急に着手しなければならない事情もあって、取引高税の廃止問題などとともに、シャープ税制使節団の来日までそのままにしておくことのできる状況ではなかったのであろう。

そこで、府政は二十四年度予算の編成に当って、経済再建のための財政需要の増大に対応して、極力租税収入を確保するため、所得税を中心とする減税要求の聲が高まっていた時期ではあったが、税制はおおむね現行のものをそのまま踏襲することとした。税制全般にわたる改正及び国民租税負担の合理化については、追って根本的に再検討することとし、酒税、取引高税等についてだけ当面必要と認められる若干の改正を行うとともに、唯一の新税として揮発油税を創設し、歳入増加の一助としようとしたのである。(注10)

そして、この揮発油税の収入としては、平年度約五十億円、初年度四十億五千万円を見込んだのである。

この揮発油税創設の趣旨は、提案理由で、「最近における揮発油の需給及び価格の状況等に顧みると、揮発油には相当の担税力があると認められるから、揮発油に対し新たに揮発油税を課することとし、もって財政需要に応ぜしめる必要がある^(注)」としており、政府としては揮発油に相当の担税力があると認めたのであった。

当時、揮発油の最も主要な用途は自動車用燃料であったが、燃料事情はなお相当程度まで薪、木炭等の代用燃料を使用せざるを得ない状況であった。そしてこれらの代用燃料に比べて揮発油を使用する場合は、燃料費において半額程度にとどまるのみならず、その操車運行上における効用は極めて高かったので、相当の担税力があると認められた。従って、これに対して代用燃料の程度まで課税しても、運賃、料金等に及ぼす影響は比較的少なく、トラック運賃については約六パーセント、バス運賃については約二パーセントを引上げる程度であるのみならず、この課税により代用燃料の利用度を高める一助ともなり、しかもその徴税は比較的容易に、且つ確実に行うことができる、と考えたのである。

なお同時に、これを地方税とすること及び道路改修費等に当てるための目的税とすることなども検討された。しかし、前者については、揮発油の製造場又は保税地域が特定の地方に偏在していることなどから、また後者については、財政ひっ迫の折から、歳出は最も緊要な方面に対してなされるべきであり、歳入の使途をあらかじめ固定することは合理的でないとの理由から、いずれも採用されなかったのである。^(注)

第五回国会の衆議院大蔵委員会では、揮発油税の「運賃その他の影響はどのように考えているか」との質問に対し、「現在トラックは燃料としてガソリン以外の燃料も相当使っており、運賃に及ぼす影響は比較的軽微である。ト

ラック料金で六パーセント、バス料金で二パーセント程度の値上げでは、運賃その他に重大な影響があるとは考えていない」と、揮発油税の創設による運賃等への影響に対する政府の見解を述べている。^(注4)

また、同委員会の討論において、農漁業用揮発油に対する減免措置が講じられていない点を不満とする意見があったが、討論に入る前の段階ではこの点について特に論議されてはいない。重油、軽油、燈油であれば、農漁業用における動力用等に使用されると認められるが、当時揮発油が農漁業用として問題とされるほど使用されていたとは考えられない。

2 課税制度の概要及びその特徴

課税の趣旨は、右に述べたとおりひとえにひっ迫した財政需要に応じ、できるだけ歳入の増加を図ろうとするもので、専ら燃料国策遂行のため昭和十二年に創設された旧揮発油税の場合とは全く別異のものであった。

しかしながら、課税制度そのものについては、戦後の社会的、経済的状況に応じた修正等がなされている程度で、基本的な点においては変りがない。

イ 課税物件

課税物件たる揮発油は、「摂氏十五度において〇・八〇一七をこえない比重を有する炭化水素油をいう」ものときれ、旧揮発油税法と同様、比重法によって定義付けられている。この比重法によつた理由も、旧揮発油税法の場合と全く同じであつて、技術上の困難性を伴う分留性状による方法などを避け、税法運用上の円滑を期するため実行上最も簡明にして課税物件のは握上において誤りがないと認められる方法によることとする趣旨によるものであった。

なお、課税前の揮発油にアルコール、ベンゾール等の炭化水素油以外の物を混和して生じた物を、^(注6) 徴税技術の点及

び取締の面から揮発油とみなし、混和後の全体の数量に対して課税することとしていることは現行揮発油税法と同様であり、基本的には旧揮発油税法も同じ考え方であった。ただ、旧揮発油税法では燃料国策との関連から、アルコール等政府が指定した物を混和した場合は、その混和による増量分について特に揮発油税を免除することとしたまでである。

しかし、課税済の揮発油に、アルコール、ベンゾール等炭化水素油以外の物を混和することに関しては、旧揮発油税法のようにこれを禁止せず、何らの制限も加えていない。

また、石炭、亜炭その他を原料として製造したいわゆる人造揮発油等を課税しないこととした旧揮発油税法のような規定は設けていないが、人造揮発油の製造が行われなくなっていた制定当時として必要がなかったことは当然のことであろう。

ロ 課税標準及び税率等

揮発油税の課税標準を、「製造場又は保税地域から引き取る揮発油の数量から、消費者に販売するまでの貯蔵及び輸送により減少すべき揮発油の数量に相当する数量で政令で定める数量を控除した数量に対して小売業者販売価格を乗じて得た金額」とし、新たに「欠減控除」の制度及び「従価課税制度」を採用したことは注目すべき点であろう。

揮発油税は、原則として「製造場又は保税地域から揮発油を引き取るとき、引取人から徴収」するのであるが、蒸発しやすしいなどの揮発油の性質上、貯蔵中及び輸送途上等において生ずる物理的な欠減に対する税負担を納税義務者又は消費者に転嫁することは妥当でないとして、課税上百分の三・七に相当する数量の控除を認めたのである。^(注7)

この欠減控除の制度は、正に揮発油の取引の実情に即した合理的な取扱いであって、現行揮発油税法及び地方税法

の軽油引取税においても採用しているところである。

課税標準を前記の数量に小売業者販売価格(注8)を乗じて得た金額として価格によることとした理由は、戦後猛威を振るったインフレーションもようやく収束する方向にあったとはいえ、なお当時のいまだ不安定な物価情勢下において、一定の従量税率に固定しておく、価格変動と税率との不均衡を招くおそれがあったからである。

税率は、前記金額の百分の百、すなわち従価百パーセントとされた。これはかなり高率のようであるが、揮発油の自動車用燃料としての効率を、薪、木炭等其他の代用燃料のそれと比較した場合、揮発油はこれら代用燃料の二倍強であったことなどから、この程度の税率を妥当としたわけである。

ハ その他

揮発油税の「徴収手続」、「未納税引取」、「輸出免税」、「未納税品の処分禁止」、「記帳義務」、「罰則」等については、旧揮発油税法に比較して特に目新しい点は認められないが、ただ、①燈油免税の規定を設けたこと、②揮発油の製造及び販売業の開廃申告義務について規定しなかったことにその特徴を挙げられる。

揮発油税の課税物件を、前に述べたように撰氏十五度における比重〇・八一七を超えない炭化水素油と規定した理由は、揮発油としての性状を示す比重の限界がこの程度と認められ、燈油、軽油はこの範囲に入らないと思われるからである。ところが、輸入される燈油のうちにはたまたま比重の低いものもあって、税法上の揮発油の範囲に入ることがあったが、揮発油とは用途、規格とも異なるものであるから、これらの燈油について揮発油税を課さないこととしたのが燈油免税の制度である。燈油を単純に非課税としてしまうと、他面に取締上不都合を生ずるので、燈油として(注9)の規格に該当するか否かを分析するなど、所定の手続を経た上で免税することとしたもので、現行の燈油免税の取扱

いとほとんど同じである。

揮発油と用途、規格の異なる燈油については右のとおり免税措置を講じたが、同様に用途の異なる工業用揮発油については、検討の結果次の理由により、免税を認めないこととしている。

1 課税範囲を比重で規定しているので、品質の点から自動車用との区別が困難である。

2 工業用揮発油は、自動車用燃料として流用できるので、工業用の免税をするためには、需要者が工業用に供したことの証明を必要とする。ところが課税の時期は、製造場等から揮発油を引取る時であるから、その時に実際の用途別細目が分からないため事実上免税手続が困難である。

3 工業用揮発油は揮発油全体の十パーセント以下と認められる。これをあえて免税しようとするときは、製造場等から引取る揮発油をすべて未納税手続によることとし、最終販売業者が販売する時に免税手続をとるというように、手続がはんざであるばかりでなく、徴収の確実も期し得ない。

4 工業用揮発油は、自動車用に比べて価格が高いので、課税の割合はその価格に対し、三ないし七割程度となり、工業生産費に重大な影響を及ぼすものとは考えられない。

そのほか、揮発油の製造者に対し、製造の開廃申告を義務付けなかった点は、製造場移出又は引取課税制度による間接税としてはまず例をみないところである。

これは、石油製品の生産、販売に關しては、昭和二十四年四月に施行された「石油製品配給規則」(昭和二十四年共同省令第一号)によって、①生産者は、毎月の石油製品の品種別生産数量等を通商産業大臣に報告する義務があったこと、②元売業者にならうとする者は、配給能力を有すること等所定の要件を備える旨を明らかにして通商産業大臣に

登録の申請をしなければならない、など政府において十分は握されていたから、殊更揮発油税法において開廢の申告を求めする必要はなかったのである。

3 シャウプ勸告及びその影響

イ 第一次勸告

昭和二十四年五月、揮発油税法が施行された直後にシャウプ税制使節団が来日した。同使節団は、約二か月間各方面の实地調査を行い、同年九月、「日本税制報告書」(第一次勸告)を発表した。

揮発油税に関して、既に八月に発表されていた「概要」では具体的に触れていなかったが、第一次の報告書(巻Ⅱ)では、おおむね次のように述べている。

(イ) 昭和二十三年後半期において、揮発油税はその採用を保證するに足る収入があることが明らかになった。この新税を地方税とすることの要求があつたが、国税とすれば二か所の輸入品精油所及び四か所の国産品精油所において徴収できるから、徴税上の面倒が少なくて済むことを指摘した。この理論は勝をしがたが、われわれもこれに賛成する。

(ロ) 本税創設に當つて、その収入を道路の改修に割當てることを企てるグループがあつた。これは、予算上の制限が特定の歳入源を指定された歳出に充てることを不可能ならしめるという理由により退けられた。しかし、政府によつて用意された公共事業費のうち、道路改修及び道路建設に充てられる部分は、本収入を超えている。

(ハ) 本税の税率は、消費者小売価格の百分であるが、事務の簡素化及び徴税上の能率化を図るために、大口販売に對する消費者価格によつてゐる。

(二) 本税の収入見積りは、昭和二十四年度四十一億円、平年度四十九億円である。

(ホ) 欠減及び蒸発による三・七%の税金の控除が認められている。

(ハ) 本税は最終消費者により負担されるけれども、徴収は輸入品及び国産品精油所においてなされる。現在においては、輸入揮発油(全消費量の九割二分に当る)は二か所の輸入品精油所において課税される。その上、八か所の国産品製油所のうち四か所のみが現在操業している。

(イ) 昭和二十三―二十四年度において、揮発油の全消費量は三十一万九千五百リットルで、そのうち二十六万八千三百九十九リットル(八四%)が自動車用であった。二十四―二十五年度には全消費量が三十六万二千四百四十四リットルより四十一万八千五百リットルになると見積られる。四十一億円という見積りは、三十六万二千四百四十四リットルを基礎としている。

シャープ税制使節団は、以上のように調査結果を述べた上で、「この新税は合理的で有効であるように見受けられる。しかし判断を下すには時期尚早である。われわれは、潤滑油や燈火用石油等の如き他の石油製品に課税する可能性について研究することを提案する。」として、創設後間もない新税だけに、改正案を示すことなく今後の検討を要求したのみであった。

ロ 第二次勧告

シャープ税制使節団の「第二次日本税制報告書」(第二次勧告)は、昭和二十五年九月に発表された。

この第二次勧告は、第一次勧告と異なり、全体にわたってもうら的にしようとする態度はとられず、英文で二十数ページの小冊子として作成されたものであった。

揮発油税に関しては、①課税と揮発油の配給との双方の便宜のために、従価税率を従量税率に改めるべきである。
②揮発油の配給統制が実施されている限り、横流れ防止のため必要である場合は税率引下げを行うべきでない、としている。

揮発油税については、この第二次勧告の線に沿って具体的な改正案が作成され、第九回国会（昭和二五年度補正予算に伴う税制改正）において審議可決され、翌二十六年一月一日から施行された。

その改正点は、①勧告のとおり従価税率が従量税率に改められた。②税率については、一キロリットルにつき一万一千円とされ、三割五分程度引下げられることとなった。その理由は、勧告にいう「横流れ防止のため」ではなく、「揮発油の供給の増加及び代用燃料価格の下落等」によって、従来の税率が極めて重いものとなったためであった。

(注1) 昭和二十四年四月二十日、第五回国会衆議院大蔵委員会における田口政府委員の説明（『第五回国会衆議院大蔵委員会議録』第十七号、八頁）。

(注2) 大蔵財務協会『財政』昭和二四年七月号、八八頁。

(注3) 『税経通信』第四巻第五号、三一頁参照。

(注4) 前掲『第五回国会衆議院大蔵委員会議録』第二十一号（四月二五日）、四一五頁。

(注5) 同右、第二十三号（四月二七日）、一一五頁参照。

(注6) 混和による製成物で揮発油とみなされる物は、現行揮発油税法では「その性状及び用途が揮発油に類するものに限る」とされているが、この場合も同様に解すべきである。揮発油にアルコール等を混和して得た製成物が、厳密な意味において「炭化水素油」と称し得ないとしても、その混和の目的が自動車用燃料としての効用を高めるためのものであるとか増量等を図るためのものであれば、その用途に徴し揮発油と区分して考える必要はないとする趣旨であった。

(注7) 欠減量をどの程度とみるかは輸送の方法、貯蔵期間の長短及び季節などにより一定しないのであるが、石油配給公団の実

績等によって計算された。

なお、揮発油を製造場等から引取った納税義務者は、通常二か月程度の手持を余儀なくされていた状況から、当初この期間に対応する税金部分の利子負担として、一・三％の控除を考え、欠減分三・七％と合せて五％を課税数量から控除することとしていた。しかし、この利子負担分は公定価格に織込まれることとされ、欠減分だけが政令で規定された。

(注8) 当時の小売公定価格は、一キロリットルにつき、大口販売の場合は一六、四五〇円、小口販売の場合は一七、二〇〇円となっていたが、施行当初は一六、四五〇円が大蔵大臣の指定するものとなった。

なお、この小売業者販売価格は、施行直後の六月一日以降一六、八九〇円とされた。

(注9) 燈油の規格は、引火点摂氏三〇度以上、初りゅう温度一五〇度以上のもので燈火用又は溶剤用に適するものとされ、現行揮発油税法の場合とほぼ同様である。

五 道路財源としての揮発油税

(一) 道路財源に関する制度とその沿革

道路損傷補償の面から自動車課税を実施するとすれば、その燃料である揮発油の消費に対する課税が最もその目的にかなう方法といえる。歴史的にもこの経緯が説明されるが、揮発油税と道路財源の問題は、常に密接不可分の関係にあり、昭和十二年、燃料国策をうたって創設された揮発油税でさえも、制定の際、その収入の一部を道路改良費に充てる旨の附帯決議が行われ、この問題が盛り込まれている。

道路財源の問題は、このように常に揮発油税の周りにあったが、それは昭和二十八年、「道路整備費の財源等に関

する臨時措置法」により、初めて具体的に法制化された。すなわち、この法律によって、昭和二十九年、を初年度とする「道路整備五箇年計画」（第一次）が発足し、その実施に要する財源に揮発油税収入額を充当することとされ、ここにおいて我が国の道路投資は飛躍的に増大することとなり、道路整備事業が本格化するのである。

1 道路整備費の財源等に関する臨時措置法の制定

イ 成立までの経過

昭和二十四年の揮発油税創設以来、欧米諸国の例にならって我が国でも揮発油税を道路整備の特定財源とすべきであるという主張が繰り返されてきた。そこで、昭和二十七年、揮発油税の特定財源化を内容とする「道路整備費の財源等に関する臨時措置法」案が第十五回国会に提出された。この臨時措置法案は政府提案ではなく、右の主張を行っていた衆議院議員により提案されたものであるところに特徴がある。

衆議院建設委員会においては、本法律案の提出が主として同委員会のメンバーによるものであったこともあって、わずか一回の審議(注2)を行っただけで全会一致で原案どおり可決され、衆議院本会議を通過した。

参議院においては、建設委員会及び建設・大蔵連合委員会で審議が行われ、大蔵委員会側としては、特定の税収入を特定の歳出目的に充当する目的税的な考え方は、予算の編成、税制の改正等に関し、その弾力性を失わせるのみならず、将来他の事項についても同様な問題を引起すおそれがあるとして、反対を表明した。

しかし、最終的処理の任に当る建設委員会は、昭和二十八年三月十二日、全会一致で可決し、法案は参議院本会議の最終日に上程されたが、審議未了に終わってしまった。

道路財源に関する要望は非常に強く、その後も、続く第十六回国会において、「道路整備費の財源等に関する臨時

措置法」案が、道路整備五箇年計画の始期を「昭和二十九年以降」と修正して再び提出された。そして、結局、一部議員の反対といくつかの問題点を残したが、賛成者多数によって可決された。^(注3)

ロ 提案理由

(イ) 我が国の道路整備の状況は著しく立遅れている。一方、自動車の発達は目覚ましい。

このため道路の整備は緊急を要する問題となっているにもかかわらず、年々の道路予算は僅少である。

(ロ) 全国道路利用者会議等の揮発油消費者の団体は、揮発油税が目的税化されるならば、不当とされるほどの現行揮発油税の徴収もやむを得ないとし、その目的税化を要望している。^(注4)

(ハ) 揮発油税は精製価格に対して六割五分という高税率であり、揮発油消費者の団体等からの強い減税要望があるが、歳入不足の現状からみて減税等を行えない。せめて揮発油税収入を道路整備に充てることにより、間接的に揮発油消費者等に還元する必要がある。

(ニ) 現内閣(第四次吉田内閣)において、揮発油税を将来道路整備のための目的税とするという閣議了解がある。^(注5)

(ホ) 先進各国でも揮発油税を道路整備のための目的税としている。また、国民一人当りの道路費も、ほとんどの国が我が国を上回っている。我が国の産業の根本的な再建をするためには、道路整備以外にはないということを認識する必要がある。

ハ 問題点

各委員会における審議の過程で指摘された主要な問題点としては、①予算編成権を拘束する、②今後五年間、揮発油税の減税を事実上不可能にする、③自動車に使用されるもの以外の揮発油も道路整備の対象とされることには疑問

がある、など揮発油税の実質的な目的税化に関する事項が中心となっていた。

これらの指摘に対して、提案者は、本法律案は揮発税を目的税とするというものではなく、道路整備五箇年計画を行うための財源に、揮発油税収入に相当する金額を充てるといふものであるから、厳密な意味の目的税ではないとし、これを前提として特に問題はないとの考えを示した。しかし、目的税ではないのであるから、税率引上の問題に対する検討は、もっぱら税制独自の見地から行われるべきであつて、道路整備計画により拘束されない、といひながら、一方では、揮発油税を特別財源として使用する建前から、本臨時措置法施行の間に限って税率を下げる意思はないと、質問の角度によつて実質的には目的税とする趣旨の説明を行つて、結局、揮発油税が目的税かどうかは明確にしないままに終らしめてゐる。

提案者の建設・大蔵連合委員会における「揮発油税を目的税にしないで、目的税としたと同じような実効を挙げたい」との説明からも伺われるように、実質は目的税であるけれど、法律の形式では目的税的なものとしたところがこの法律案を提出した特徴であらう。

このように、実質的には目的税としながら、あえて目的税とせず、一般財源からの繰入れの形をとつた理由として、提案者は、目的税を創設することは①従来の税法系を大きく変えることとなる、②受益者負担が強調され、自動車が多く利用される地域により多く道路費を配分すべきだといふ要望の出ることも考えられ、国全体の道路を整備するといふ根本観念の実現の障害となる、③道路費が揮発油税収入に限定され、公共事業費からの計上を困難にするおそれがある、などの点を挙げてゐる。

以上のような経緯から、昭和二十九年度以降、揮発油税の収入に相当する金額は、国の道路整備費に充当されるこ

ととなって、揮発油税は目的税化した。以後の道路事業予算は大幅な拡大を示すこととなった。その後、昭和三十三年に「道路整備緊急措置法」が制定され、引続き現在までその収入に相当する金額は、道路財源に充てられているのである。

2 昭和二十九年の揮発油譲与税に関する法律及び地方道路税法の制定

(1) 揮発油譲与税

道路の整備は経済開発を図る為の基盤となるものであり、殊に自動車交通の激増、車両の大型化等に伴い、立ち遅れた道路の整備が緊急を要することから、昭和二十八年、道路整備五箇年計画及び揮発油税の特定財源化を定めた「道路整備費の財源等に関する臨時措置法」が制定され、揮発油税収入額の全額を国の道路整備費に充てられることとなったことは、既に述べたとおりである。

しかしながら、昭和二十九年の予算編成方針は、国際収支の悪化などの経済情勢を背景に、財政規模を一兆円未満に抑制する緊縮予算の確保と財政投融资の大幅な圧縮であった。このため、道路整備五箇年計画の初年度に当る二十九年の道路整備費も極力圧縮する必要があり、更に揮発油税収入額の全額を国の道路予算に充当することが、国と地方の財源の配分から考えて非常に困難となった。政府はこのような理由から、昭和二十九年に限り、揮発油税収入額の三分の一を地方に譲与することとし、「昭和二十九年の揮発油譲与税に関する法律」案を第十九回国会に提出した。

この法律案は特に問題もなく可決されたが、国会の審議では、揮発油譲与税法案よりもむしろ、揮発油税収入額の

三分の二を国の財源とするための「道路整備費の財源等に関する臨時措置法の一部を改正する法律」案及び揮発油税率を一万一千円から一万三千円に引上げるための「揮発油税法の一部を改正する法律」案等の関連法案に重点が置かれ、かなり紛糾した。

臨時措置法改正案の衆議院建設委員会における審議では、主として①揮発油税収入の全額を国の道路整備財源に充てることとした法律の趣旨との関連、②三十年度以降の地方の道路関係費用に対する財源措置、等に論議が集中した。①については、外貨危機に対処せざるを得ない国家財政の特別の状態において、国務の円満なる遂行上やむを得ない措置であり、三十年度以降は法律の明文の示すとおりに五箇年計画を實行することが政府の考えであると説明された。

②に関して特に問題となったのは、三十年度以降においても地方の道路整備費に揮発油税収入が繰入れられるのではないか、の点であり、これは、絶対に行わないよう、建設委員側から強く要求された。

揮発油税法の一部改正による税率引上げは、最近における乗用自動車の増加等に伴う揮発油の消費の状況及びその税負担の程度を考慮すれば、やむを得ない措置^(注6)である、とするものであった。

衆議院大蔵委員会における議論は、国内の物価を引下げて国際競争力を培養し、国際収支のアンバランスを是正することが、二十九年における政府の大きな政策としておきながら、揮発油税について税率を引上げることとすれば、運賃の値上げにはね返ってくるなどその政策に反するものであるとして、強い反対があった。

しかし、これらの改正法案は、いずれも第十九回国会において可決成立し、揮発油税の税率は一キロリットル当り一万三千円となり、揮発油税収入の三分の一は地方に譲与されることとなったのである。

(2) 地方道路税

昭和三十年度以降の地方道路財源に關し、揮発油税収入を振向けることのないよう、との第十九回国会の強い要望については前に述べたとおりであるが、これに對し、第二十二回国会において、道路整備五箇年計画の実施に伴う地方道路財源の充實を図るため、揮発油を課税物件とする「地方道路税」が創設され、その収入は「地方道路譲与税法」により、全額が都道府県等に譲与されることとなった。

政府は、揮発油譲与税を二十九年限りとするに當つて、あらかじめ三十年度以降の処置については、揮発油譲与税相当額を交付税として計上することとして、交付税特別会計に繰入れるべき所得税、法人税、酒税に對する交付税の率を決定する等、何らかの措置を講ずるものとする、という大蔵、自治、建設の三政務次官の申合せを行い、この線に沿つて検討することとしていた。しかしながら、その検討の結果は、三次官申合せに例示した交付税によるものではなく、揮発油の消費にその負担を求めることとなつた。(注)

地方道路税法及び地方道路譲与税法を制定し、地方道路譲与税制度を設けようとする趣旨について政府は、「自動車の利用度のきわめて多い国道及び都道府県道の維持管理に要する費用は、原則として都道府県及び五大市の負担で、その額は決して少なくない。また、道路整備五箇年計画外の一一般の都道府県道その他の道路の改築、修繕等に關する費用も多額に上つてゐる。そこで、恒久的制度として、そのすべてを道路に關する費用に充てるべき地方道路税を創設し、そしてその収入額の総額に相當する額を、都道府県及び五大市に對し、その区域における国道及び都道府県道の面積を基準として譲与する地方道路譲与税制度を採り、国道及び都道府県道の維持、修繕、改築等のための自主的財源を与える。」と説明してゐる。(注)

各委員会では、この地方道路譲与税制度は、先の第十九回国会において揮発油譲与税を通過させるに当ってなされた前掲三政務次官の申合せ事項等による政府側の答弁及び各委員の強い要望等に反し、且つ、第十六回国会で満場一致、いわば国民の総意により成立した道路財源に関する臨時措置法の精神に抵触すると政府を責めた。

しかし、道路を損傷する主たるものは自動車であり、地方の道路財源として、どうしても揮発油税を考えなければ他に方法がないという財政事情から、地方道路税の税率を、一リットルに付き四千円の政府原案を二千元に引下げたうえで可決された。

かくして地方の道路財源となる地方道路税（税率二千元）は、国の揮発油税（地方道路税の新設に伴い、税率一万三千元が一万一千円に引下げられた。）とあわせて徴収され、その全額が国道及び都道府県道の面積により按分され、都道府県及び五大市に譲与されることとなった。

国会の反対で税率が二千元に引下げられたため、二十九年度の揮発油譲与税よりも量的にはむしろ後退することになってしまったが、これで一応地方の道路財源が恒久的に制度化された。

3 道路整備緊急措置法の制定

昭和二十九年年度から発足した道路整備五箇年計画及び揮発油税の特定財源化が、我が国の道路整備の促進に果した役割は極めて大きい。しかし、この第一次計画は当時の財政上の問題等によりかなり緊縮されたもので道路整備の要望を十分に満足させるものではなかった。更にその後の経済発展にも即応していない点があった。すなわち、道路交通量は計画策定時の予想をはるかに上回り、陸上交通輸送は各所において飽和状態を現出し、これが産業活動全般に對する隘路を形成している状態となっていた。

そこで政府は、昭和三十三年二月、第二十八回国会に、「道路整備費の財源等に関する臨時措置法」に代えるべきものとして「道路整備緊急措置法」案を提出した。これによって、三十三年度から規模を大きくした新しい五箇年計画を策定し、急速に増大する輸送需要に即応した道路整備を進めようとした。

衆議院の建設委員会及び建設・地方行政両委員会の連合審査会等では、①当初の道路整備五箇年計画を改定する理由、②道路整備費の財源として、揮発油税のほかに必要な措置を講ずる旨を規定する理由、③三十四年度以降の国の負担率、補助率について、別に法律で定めることとした意味、などに主として論議が集中したが、先の臨時措置法の成立時に大いに問題とされた揮発油税の目的税化に関する論議はなされなかった。

これらの論点について、政府側には、①当初の計画では、交通需要に応じた道路整備ができなくなってきた、②規模を拡大した新五箇年計画を実施するには、従来の臨時措置法による財源措置では不十分であり、揮発油税のほか一般会計から調達する道を開き、新五箇年計画の実現のため、国のあらゆる努力を傾けるべきである、③道路整備計画を進めていく上では、三十三年度までの時限立法による高率の負担金及び補助金の施策が期限切れとなるので、国の負担率に関し、三十四年度以降道路を含めた全般的な検討を待つ必要がある、との考えがあった。

衆、参両院の建設委員会では、三十三年度と同様に高率の国の負担率及び補助率を適用するための修正案が提出されたが、いずれも否決され、政府原案どおり可決された。

しかしながら、参議院建設委員会では、この「道路整備緊急措置法」案に対する附帯決議案が決議された。附帯決議の内容は、やはり論議の集中した国の負担率等に関するもので、①国と地方公共団体の財政状況を勘案して、地方の単独事業の遂行を可能ならしめるよう配慮すること、②三十四年度以降の道路の改築等に関する国の負担率及び補

助率については、三十三年度と同様の考慮を払い、地方負担の過重が道路整備の促進を阻害することのないよう措置すること、であった。^(注①)

かくして「道路整備緊急措置法」に、昭和三十三年三月三十一日、法律第三十四号をもって公布され、三十三年度を初年度とする第二次道路整備五箇年計画により、第一次計画の四倍近い一兆円規模の道路整備が進められることとなったのである。

旧法たる「道路整備費の財源等に関する臨時措置法」は、「道路整備緊急措置法」の附則によって四月一日以降廃止されることとなったが、これら両法の主な相違点は、①五箇年計画による整備対象道路に「高速自動車国道」が追加され、改築、修繕等道路の整備の内容として「新設」が加えられたこと、②五箇年計画には、五か年間に行うべき整備の「目標及び事業の量」を定めなければならないことを新たに規定したこと、③道路整備費の財源として、揮発油税の収入額を充てるほか、新たに「財政の許す範囲内において必要な措置を講ずる」こととしたことで、新法の道路整備に関する積極的な姿勢を示している。

なお、この五箇年計画によって道路整備が行われることに伴い、この会計を一般会計と分離することによって経理の明確化を図る必要から、「道路整備特別会計法」が創設され、昭和三十三年度分から適用された。

(注①) この法案は、衆議院建設委員会が起草したもので、いわゆる議員提出法案であり、田中角栄議員ほか二十五名の有志が提出議員となっている。

(注②) 参議院建設・大蔵連合委員会では、この点をとらえて審議不十分との非難が出た。

これに対して提案者は、衆議院建設委員会では、揮発油税を目的税にしようという基本線で、数年来小委員会を設けて審

議してきたので実質的な討論は十分に尽されている、と反論している（第十五回国会、参議院建設・大蔵連合委員会会議録』第一号、八頁参照）。

(注3) 本臨時措置法の概要は次のとおりである。

(1) 目的

道路のは装その他の改築及び修繕を促進して、道路の整備を図り、自動車交通の安全の保持とその能率の増進に寄与する。

(2) 道路整備五箇年計画

建設大臣は、昭和二十九年以降五箇年間に於ける道路のは装その他の改築及び修繕に関する計画案を作成して閣議の決定を求めなければならない。

(3) 道路整備費の財源

政府は、昭和二十九年以降五箇年間は、毎年度揮発油税法による当該年度の税収入額に相当する金額を、右計画の実施に要する国の負担金又は補助金の財源に充てなければならない。

(4) 負担金等の特例

地方公共団体に対する国の負担金の割合又は補助金の率は、昭和二十九年以降五箇年間、道路法の規定にかかわらず、一定範囲内で、政令で特別の定めをすることができる。

(注4) 参議院建設・大蔵連合委員会が全国石油協会、日本トラック協会、全国乗合自動車協会の各会長及び日本自動車会議所調査部長の四名から意見を徴したが、このとき賛成したのは全国乗合自動車協会一団体のみで、他の三団体は反対であった。

しかし、右の反対三団体のうち、全国石油協会は販売業者の団体であって利用者ではなく、むしろ揮発油の全消費量の八〇ないし九〇%を占める全国道路利用者会議が、揮発油税を目的税とすべしと決議している事実を、提案者は指摘している

（前掲『連合委員会議録』第二号、一一八頁参照）。

(注5) 向井大蔵大臣は、「目的税としたいという希望には異議を唱えた。その後も決しかねている間にこの法案が出た。了解事項とまではいっていないつもりである。」と述べている。

これに対して戸塚建設大臣は、「建設者としては了解があったものと考えている。」として、両大臣の見解は合致して、
なかった（前掲『連合委員会議録』第三号、一〇—一頁参照）。

(注6) 昭和二十八年十一月、税制調査会は昭和二十九年度税制改正において、税率を一割程度引上げ、この増収分は地方公共団体の道路財源に充てるよう措置すること、と答申したが、この理由に「乗用自動車の増加と揮発油の消費状況」を挙げてい
る。

なお、税制調査会の答申では、バス、トラック等にかなり使用されるようになった軽油に対して課税されていない点から
みて、揮発油税の税率引上げは一割程度にとどめ、軽油を使用するバス、トラック等に対しては、自動車税において調整を
図ることが望ましい、としている。

(注7) 第十九回国会の各委員会における審議の過程で、再三この三政務次官の申合せ事項が問題となり、三十年度以降は地方の
道路財源に揮発油税を充てないこととするものであるか否かについて質疑が行われた。しかし、これに対する政府委員の答
弁は、交付税うんぬんよりもむしろ後段の「……等何らかの措置を講ずる」に重点を置き、揮発油税を充てないとする点に
ついては必ずしも明確にされていなかった。

(注8) 昭和三十年五月二十四日、『第二十二回国会 衆議院大蔵委員会・地方行政委員会・運輸委員会・建設委員会連合審査会
議録』第一号、五頁。

(注9) 地方の道路整備に関する国の負担金割合等については、その後三十四年の第三十一回国会において、本法の一部改正が行
われ、五条一項の「昭和三十三年度における……」が「昭和三十三年度以後五箇年間に於ける……」となり、三十四年度以
降も三十三年度と同様の負担率等が適用されることとなった。

昭和二十四年、歳入増加の一助とするために創設された揮発油税は、昭和二十九年以降、道路整備五箇年計画実施の財源に充当することとされ、道路整備財源として実質的な目的税となった。この結果、揮発油税は、次々と拡大されていく道路整備費との関連で、度々その税率の引上げが行われることとなったのである。

昭和三十二年の税制改正では、その重点が所得税の減税におかれ、物品税等他の間接税の増徴は行われなかった。しかし、このような方向の中で、揮発油税及び地方道路税については、道路整備の緊要性からその財源を確保するため、大幅な増徴が行われることとなった。

道路整備については、当時我が国の経済規模の拡大と自動車交通の急増に伴い、特にその必要性が強調され、大きな問題の一つとして取上げられていた。昭和三十二年の道路予算はこのような情勢を考慮して作成され、道路整備五箇年計画における三十二年分総事業費七百十二億円(注)に対し、揮発油税五百三億円、地方道路税百十四億円の収入が見込まれたのである。

1 改正の理由等

揮発油税法の改正は、当時の揮発油の製造及び引取の状況並びに道路整備財源確保のための税率の引上げと諸規定の整備を図ることがその理由であった。

この揮発油税の増徴等は、三十一年十二月の臨時税制調査会の答申が考慮され、昭和三十二年税制改正要綱においてこれが決定されたものである。この答申では、次の諸点から、揮発油税及び地方道路税は、道路整備計画に対応して、相当程度の増徴を図るべきであるとされている。

- ① 揮発油税は、道路整備財源に充当される特別の税であること。

② 道路整備の必要性が特に強調されていたこと。

③ 道路整備の実施により、自動車走行経費の減少など自動車業者の受益はかなり大きくなること。

④ 我が国における揮発油に対する税負担は、他の諸外国に比較して低かったこと。

また、この答申では、揮発油税が実質的には道路整備財源に充当すべき特別な税であることから、工業用の主要原料として消費される揮発油に対しては、免税措置を講ずる必要があるとして、石油化学免税等の新しい方向が打出された。

第二十六回国会における揮発油税法案及び地方道路税法の一部を改正する法律案の審議の過程では、税率の引上げが最大の問題となった。税率引上げの限度との関連で、昭和三十二年の揮発油の需要見込数量などについては、審議の当初から最終段階に至るまで論議の対象となった。

このようにして税率の引上額は容易に決しなかったが、最終的には、その税率を、揮発油税については政府原案の一キロリットル当り一万五千八百円を一万四千八百円、地方道路税については同じく三千七百円を三千五百円とする衆議院修正案が可決された。

2 改正の概要

揮発油税法を全文改正としたのは、右に述べた税率改正のほかに、引取課税制度を移出課税制度に改めたことにより、全面的に改正を行う必要が生じたからである。そしてこの「揮発油税法」は、その後の道路整備計画の拡大等に伴い、幾度かの改正を重ねながら現在に至っているのである。

改正の第一点は、引取課税制度を移出課税制度に改めたことであり、これがこの改正の主要な点で、理由はおおむ

ね次の諸点によるものであった。

① 引取りの都度納税する制度から移出月納の制度となれば、納税者側、徴税側とも手数が省け、手続的に簡便であること。

② 引取課税制度は引取者が納税義務者となり、理論的には納税義務者には誰でもなり得るが、移出者と規定すれば納税者を製造者だけに特定しておくことができ、税法の運営上望ましい点が多いこと。

③ 他の間接税も移出課税制度を採用しており、これが間接税課税制度の原則となっていたこと。

④ 揮発油の製品輸入は激減し、その大部分が国内で精製されるようになっていたので、現実には製造者が引取人となつて納税義務を負うのが通例となつていたので、実情にマッチさせることにもなること。

第二点は、税務署所管の製造場と税関所管の保税地域にある製造場（保税工場）との間に生じていた税法上の取扱いの差異を縮小したことである。保税地域という性格のために、ある程度差異のあることはやむを得ないが、この改正において可能な範囲で規定の整備（注）を行い、できるだけ両者の権衡を保つよう配慮された。

揮発油税法における主な改正点は以上のとおりであったが、地方道路税法の改正は、揮発油税法の改正に伴う規定の整備であつて、実体的な改正は行われなかつた。

3 石油化学免税等の実施

工業用の揮発油のうち、石油化学工業の原料に用いられる揮発油、ゴムの溶剤等に用いられる揮発油について、新たに免税措置を講ずることとされた。

しかしながらこの免税措置は、揮発油税法の中に規定せず、租税特別措置法の改正として、揮発油税法の附則にお

いて規定したものであった。その趣旨は、揮発油税が「道路整備費の財源等に関する臨時措置法」により道路整備財源に充当されているので、その臨時的な期間は、道路整備に係のない用途に使用される揮発油で、規格、免税手続等からみて、自動車用燃料に使用されるおそれのないものについてだけ特例として免税するというものであった。

このため、ゴム溶剤用揮発油等の特定用途免税については、道路整備五箇年計画の終期に合せて期限が付された。^(注4)しかし、石油化学原料用免税については、石油化学工業の育成を図る見地から期限が付されず、その後免税の対象品目等が拡大されながら、現在に及んでいる。

4 全文改正以後

昭和三十二年度の改正によって基本的な制度が確立したことにより、その後は、三十七年度の改正によって物品税等他の間接税とともに、賦課課税制度を申告納税制度に改めたほかは、揮発油税固有のものとしては制度的に特にこれという改正はない。

税負担については、道路整備計画の拡大に関連しながら、二年ないし三年に一度の割合で引上げられているが、その方法に若干の特徴がみられる。すなわち、昭和三十九年度の改正までは本法の改正によって手当てされたが、四十九年度の改正は、四十八年十月のいわゆる石油ショックの発生直後における石油の供給見込み等将来にわたる道路整備計画の前提条件が流動的であることにかんがみ、税率の引上げは差当り二年間の暫定措置とし、期限経過後の負担のあり方については、その後の経済情勢並びに道路整備計画及びその進捗状況等に照らして改めて検討することとして、租税特別措置法によって行われているのである。

この考えは、昭和五十一年及び五十四年度の税負担引上げの際も踏襲されており、現在も租税特別措置法で、揮発

油税及び地方道路税の税率の特例として、暫定的な税率（一キロリットル当り、揮発油税四万五千六百円、地方道路税八千二百円）が定められている。

(注1) 道路整備五箇年計画における総事業費の五か年合計は二、六〇〇億円で、昭和二十九年度分は三三六億円、三十年度分三七九億円、三十一年度分四四八億円となっており、これらに三十二年度分を加えると、四年間で七二パーセントの進捗率となる(『財政』昭和三十二年五月号、二二頁)。

(注2) 昭和二十四年の揮発油税法制定当時は、揮発油供給量の九五パーセントまでが揮発油としての輸入であったが、三十二年の改正当時は、原油を輸入して国内で精製する方が多くなり、揮発油としての輸入は総供給量の二割にも満たない状況となっていた。

(注3) 整備された主な点は次のとおりであった。

- ① 保税工場への未納税移出又は未納税引取の規定を設けた。
- ② 保税地域からの引取について、徴収猶予の期間を引取後三月以内(移出の場合に二月以内)として、実質的に移出の場合と近づけた。

③ 保税工場においても、移入控除ができるようにした。

④ 保税地域からの輸出免税を認めた。

(注4) この時には、五箇年計画の終期である昭和三十三年度末までの二年間とされたが、その後期限到来のたびに、その時点で行っている五箇年計画の終期まで延長されて現在に至っている。

六 おわりに

昭和二十九年、揮発油税の収入が道路整備財源に充当されることとなつてから、三十年近い年月が流れようとしてゐる。昭和十二年、我が国初の揮発油税が創設されて以来四十年の歴史の中で、道路整備財源に充てられた期間は三分の二以上を占めることとなり、揮発油税と道路整備財源との関係は既に臨時的なものではなくなつてゐる。

第一次から現行の第八次（昭五三年度―同五七年度）道路整備五箇年計画に至る間、その財源については、度重なる揮発油税及び地方道路税の税率引上げのほか、昭和三十一年に軽油引取税（地方税）、同四十一年に石油ガス税、同四十三年に自動車取得税（地方税）、同四十六年には自動車重量税と、次々に新税が創設され、これに充當された。

揮発油税を中心とするこれらの道路関係特定財源諸税が、いかに道路整備に貢献したかについて、ごく簡単に昭和三十年度（末）と同五十三年度（初）との舗装率だけを比較してみると、①一般国道では十七・二パーセントが九十三・九パーセント、②主要地方道では八・六パーセントが八十三・九パーセント、③国・都道府県道合計では六・九パーセントが七十九・三パーセント、と相当整備されてきた。市町村道を加えたところでは、五十三年度時点で四十パーセントと、アメリカ、ヨーロッパと比較すれば必ずしも十分とはいえないとしても、かなりの進捗率といえよう。

一方、揮発油の消費の態様は、この間に大きく変化した。昭和二十四年、揮発油税法が制定された当時は、その大部分が自動車用燃料として消費されており、同法もその自動車用燃料として優れた性質をもつ揮発油の消費に着目し

たものであったため、自動車用以外の工業用揮発油の免税について検討された。しかし、その消費数量が揮発油総需要量の十パーセントに満たないという僅少なものであったこともあって、その免税措置は講じられなかった。

揮発油税の収入が道路整備財源となり、道路整備計画の実施に対応してその税率を大幅に引上げる必要が生ずるに及び、この工業用揮発油の免税問題が具体化し、税制調査会もその必要性を指摘した。そして昭和三十二年、現行揮発油税法の制定に際し、石油化学原料用免税等の制度が実現した。この年は、あたかも我が国において初めての石油化学工場が操業を開始した年でもあった。石油化学工業はその後急速に発展し、石油化学用の免税数量は、三十二年では僅か、二万一千キロリットルであったものが、五十三年度には約四千万キロリットルとなり、これだけで課税数量を上回るものとなっている。

最近になって、代替エネルギー対策費との関連などから、揮発油税の使途見直しの声が各方面で聞かれるようになった。特に現在進行中の第八次道路整備五箇年計画の終期近くなれば、更に大きく問題化するものと思われる。揮発油税にはめられた道路整備というわくが外されることとなると、現行の免税揮発油の課税問題も生じよう。また同時に、自動車関係諸税ないしはエネルギー関係諸税の制度の見直し等について検討されることとなる。

時代は、現行第四期時代のあと、第五期における新しい揮発油税への転換を迫りつつあるように思われる。

「別紙一」

ガソリン税法案（未定稿）

第一条 ガソリンニハ本法ニ依リガソリン税ヲ課ス

第二条 本法ニ於テガソリント称スルハ劃温蒸餾法ニ依リ蒸餾スル場合ニ於テ摂氏二百五十度ニ至ル迄ニ於ケル蒸餾液ノ容量ガ原液ノ容量ニ対シ百分ノ九十ヲ超ユル礦油ヲ謂フ

第三条 ガソリン税ハガソリン百ガロンニ付一円五十銭ノ割合トス

第四条 ガソリンヲ製造セントスル者ハ製造場一箇所毎ニ政府ニ申告スベシ其ノ製造ヲ廃止セントスルトキ亦同ジ

第五条 ガソリン税ハ製造場又ハ保税地域（関税法ノ定ムル所ニ依ル以下同ジ）ヨリガソリンヲ引取ルトキ引取人ヨリ之ヲ徴収ス但シ引取人ハ命令ノ定ムル所ニ依リガソリン税額ニ相当スル担保ヲ提供シ一月内ノ徴収猶予ヲ求ムルコトヲ得

ガソリンヲ製造場内ニ於テ消費スルトキハ製造者ガ製造場ヨリ之ヲ引取ルモノト看做ス

第六条 命令ノ定ムル所ニ依リ政府ノ承認ヲ受ケ他ノ製造場又ハ命令ヲ以テ定ムル貯藏場ニ移出スルガソリンニ付テハガソリン税ヲ納付セズシテ製造場又ハ保税地域ヨリ之ヲ引取ルコトヲ得此ノ場合ニ於テハ政府ノ定メタル期間内ニ其ノガソリンヲ移出先ニ移入シタルコトノ証明ヲ為スベシ

前項ノ場合ニ於テハ其ノ貯藏場ヲ以テ製造場ト看做シ貯藏者ヲ以テ製造者ト看做ス

第一項ノガソリンヲ第一項ノ期間内ニ於テ移出先ニ移入スルコト以外ノ目的ニ供セントスルトキハ政府ノ承認ヲ受クベシ

前項ノ承認ヲ受ケタルガソリンニ付テハ直ニ引取人ヨリ其ノガソリン税ヲ徴収ス

第一項ノガソリンニシテ第一項ノ期間内ニ移出先ニ移入シタルコトノ証明ナキモノ又ハ第三項ノ承認ヲ受ケタル

コトノ証明ナキモノニ付テハ引取人ヨリ直ニ其ノガソリン税ヲ徴収ス但シ天災其ノ他已ムコトヲ得ザル事由ニ因リ
亡失シタルモノニ付政府ノ承認ヲ受ケタルトキハ此ノ限ニ在ラズ

第七条 外国ニ輸出スル目的ヲ以テ製造場又ハ保税地域ヨリ引取ルガソリンニ付テハ命令ノ定ムル所ニ依リガソリン
税ヲ免除ス

前項ノガソリンヲ引取後六月内ニ於テ外国ニ輸出スルコト以外ノ目的ニ供セントスルトキハ政府ノ承認ヲ受クベ
シ

前項ノ承認ヲ受ケタルガソリンニ付テハ承認ヲ受ケタル者ヨリ直ニ其ノガソリン税ヲ徴収ス

第一項ノガソリンニシテ引取後六月内ニ外国ニ輸出シタルコトノ証明ナキモノ又ハ第二項ノ承認ヲ受ケタルコト
ノ証明ナキモノニ付テハ引取人ヨリ直ニ其ノガソリン税ヲ徴収ス但シ天災其ノ他已ムコトヲ得ザル事由ニ因リ亡失
シタルモノニ付政府ノ承認ヲ受ケタルトキハ此ノ限ニ在ラズ

第八条 製造場又ハ保税地域ヨリガソリンヲ引取ラントスル者ハ其ノ数量ヲ政府ニ申告スベシ

ガソリン税ノ課税数量ハ納税義務者ノ申告ニ依リ、其ノ申告ナキトキ又ハ申告ヲ不相当ト認メタルトキハ政府ノ
認ムル所ニ依リ之ヲ決定ス

第九条 ガソリンノ製造者及販売者ハガソリンノ製造出入ニ関スル事項ヲ詳細明瞭ニ帳簿ニ記載スベシ

第十条 収税官吏ハガソリンノ製造者又ハ販売者ノ所持ニ係ルガソリン、其ノ製造出入ニ関スル一切ノ帳簿書類及ガ
ソリンノ製造又ハ販売上必要ナル建築物、器具、機械、原料其ノ他ノ物件ヲ検査シ又ハ監督上必要ナル処分ヲ為ス
コトヲ得

第十一条 政府ニ申告セズシテガソリンヲ製造シタル者ハ其ノ数量ニ応ジ之ニ課セラルベキガソリン税額ノ五倍ニ相当スル罰金ニ処ス但シ其ノガソリン税額ガ四円ニ滿タザルトキノ罰金額ハ之ヲ二十円トス前項ノガソリンニ付テハ製造者ヨリ直ニ其ノガソリン税ヲ徴収ス

第十二条 第五条第一項但書、第六条第一項又ハ第七条第一項ニ該当スル場合ヲ除クノ外ガソリン税ヲ納付セザルガソリンヲ製造場又ハ保税地域ヨリ引取りタル者又ハ引渡シタル者ハ其ノガソリン税額ノ五倍ニ相当スル罰金ニ処ス但シ其ノガソリン税額ガ四円ニ滿タザルトキノ罰金額ハ之ヲ二十円トス前項ノガソリンニ付テハ引取人ヨリ直ニ其ノガソリン税ヲ徴収ス

第十三条 第六条第三項又ハ第七条第二項ノ規定ニ違反シタル者ハ其ノガソリン税額ノ五倍ニ相当スル罰金ニ処ス但シ其ノガソリン税額ガ四円ニ滿タザルトキノ罰金額ハ之ヲ二十円トス

前項ノガソリン税ハ犯則者ヨリ直ニ之ヲ徴収ス

第十四条 ガソリンノ製造者又ハ販売者ガソリンノ製造出入ニ関スル帳簿書類若ハ原料ヲ隠匿シ又ハ帳簿ノ記載ヲ怠リ若ハ詐リタルトキハ百円以下ノ罰金又ハ科料ニ処ス

第十五条 収税官吏ノ質問ニ対シ答辭ヲ為サズ若ハ虚偽ノ陳述ヲ為シ又ハ其ノ職務執行ヲ拒ミ、妨ゲ若ハ忌避シタル者ハ百円以下ノ罰金又ハ科料ニ処ス

第十六条 ガソリンハ本法ト同一又ハ之ヨリ高キ税率ヲ有スル法規ヲ施行セザル地ヨリ之ヲ本法施行地ニ移入スルコトヲ得ズ

前項ノ規定ニ違反シテガソリンヲ移入シタル者ハ其ノ移入シタルガソリンノ数量ニ応ジ其ノガソリン税額ノ五倍

ニ相当スル罰金ニ処ス但シ其ノガソリン税額ガ四円ニ滿タサルトキノ罰金額ハ之ヲ二十円トス

前項ノガソリンニ付テハ移入者ヨリ直ニ其ノガソリン税ヲ徴収ス

第十七条 ガソリンノ製造者又ハ販売者ノ代理人、戸主、家族、同居者、雇人其ノ他ノ従業者ニシテ其ノ業務ニ関シ

本法ヲ犯シタルトキハ其ノ製造者又ハ販売者ヲ処罰ス

第十八条 本法ヲ犯シタル者ニハ刑法第三十八条第三項但書、第三十九条第二項、第四十条、第四十一条、第四十八条第二項、第六十三条及第六十六条ノ例ヲ用ヒス但シ第十五条ノ場合ハ此ノ限ニ在ラズ

附 則

本法ハ昭和七年四月一日ヨリ之ヲ施行ス

本法施行前ヨリ引続キガソリンヲ製造スル者昭和七年四月十日迄ニ其ノ旨政府ニ申告スルトキハ本法施行ノ日ヨリ製造免許ヲ受ケタルモノト看做ス

本法施行前製造場又ハ保税地域ヨリ引取リタルガソリンニシテ一箇ノ容量五千ガロン以上ノ貯蔵場ニ貯蔵スルモノニ付テハ之ニ本法ノ規定ヲ準用ス

前項ノ場合ニ於テハ其ノ貯蔵場ヲ以テ製造場ト看做シ貯蔵者ヲ以テ製造者ト看做ス

〔別紙二〕

揮発油税法案要綱

一、本法ニ於テ揮発油ノ定義ハ鉱物性原料油（含油層ト密接ノ關係アル可燃質天然瓦斯ヲ含ム）ヨリ精製セラレタル
鉱油ニシテ摂氏十五度ニ於ケル比重〇・八〇一七ヲ超エサルモノトスルコト

二、揮発油ニハ一キロリツトルニ付十三円二十銭ノ割合ヲ以テ揮発油税ヲ課スルコト但シ本法施行地ニ於テ石炭又ハ
油母頁岩ヨリ製造シタル原料油ヨリ精製セラレタル揮発油ニ付テハ此ノ限ニ在ラス

三、揮発油ノ精製者又ハ販売者又ハ販売場一箇所毎ニ政府ニ申告セシムルコト

四、揮発油ヲ販売セントスルモノハ販売場一箇所毎ニ政府ニ申告スヘキコト其ノ販売ヲ廢止セントスルトキ亦同シ

五、揮発油税ハ精製場又ハ保税地域ヨリ揮発油ヲ引取ルトキ引取人ヨリ之ヲ徴収ス但シ命令ノ定ムル所ニ依リ揮発油
税額ニ相当スル担保ヲ提供シタルトキハ二月以内其ノ徴収ヲ猶予スルコトヲ得ルコト

前項但書ノ規定ニ依リ担保ヲ提供シタル者期限内ニ税金ヲ納付セサルトキハ担保ヲ以テ之ニ充ツ但シ金錢以外ノ
担保ハ之ヲ公売ニ付シ税金及公売ノ費用ニ充テ不足金アルトキハ之ヲ追徴シ殘金アルトキハ之ヲ還付スルコト

六、命令ノ定ムル所ニ依リ政府ノ承認ヲ受ケ他ノ精製場又ハ蔵置場ニ移出スル揮発油ニ付テハ揮発油税ヲ納付セスシ
テ精製場又ハ保税地域ヨリ之ヲ引取ルコトヲ得此ノ場合ニ於テハ蔵置場ヲ精製場ト看做シ蔵置者ヲ精製者ト看做ス
コト

前項ノ規定ニ依リ引取ラレタル揮発油ニシテ政府ノ指定シタル期間内ニ移出先ニ移入セラレサルトキハ引取人ヨ
リ直ニ其ノ揮発油税ヲ徴収スルコト但シ災害其ノ他已ムコトヲ得サル事由ニ因リ亡失シタルモノニシテ政府ノ承認
ヲ受ケタルトキハ此ノ限ニ在ラストスルコト

七、政府ノ承認ヲ受ケ外国ニ輸出スル目的ヲ以テ精製場ヨリ引取ラルル揮発油ニ付テハ命令ノ定ムル所ニ依リ揮発油

税ヲ免除スルコト

前項ノ規定ニ依リ引取ラレタル揮発油ニシテ引取後六箇月以内ニ外国ニ輸出セラレタルコトノ証明ナキトキハ引取人ヨリ直ニ其ノ揮発油税ヲ徴収ス但シ災害其ノ他已ムコトヲ得サル事由ニ因リ亡失シタルモノニシテ政府ノ承認ヲ受ケタルトキハ此ノ限ニ在ラス

八、前条第一項ノ揮発油ニ之ヲ本法施行地ニ於テ消費シ又ハ消費スル目的ヲ以テ譲渡スルコトヲ得サルコト但シ已ムコトヲ得サル事由ニ因リ政府ノ承認ヲ受ケタルトキハ此ノ限ニ在ラス

前項ノ承認ヲ受ケタルトキハ直ニ其ノ揮発油税ヲ納付スヘキコト

九、第六条第一項又ハ第七条第一項ノ規定ニ依リ引取ラルル揮発油ニ付必要アリト認ムルトキハ引取人ヲシテ其ノ揮発油税額ニ相当スル担保ヲ提供セシムルコトヲ得ルコト

第五条ノ担保ニ関スル規定ハ前項ノ担保ニ付之ヲ準用スルコト

十、揮発油税ヲ納付シ又ハ其ノ徴収ノ猶予ヲ受ケ精製場ヨリ引取りタル揮発油ヲ再ヒ当該精製場ニ戻入シタル場合ニ於テ予メ政府ノ承認ヲ受ケタルトキハ命令ノ定ムル所ニ依リ其ノ揮発油ヲ精製場ヨリ引取ルモ更ニ揮発油税ノ徴収ヲ為ササルコト

十一、揮発油ハ第五条第一項但書、第六条第一項、第七条第一項又ハ前条ノ場合ヲ除クノ外揮発油税納付前之ヲ精製場又ハ保税地域ヨリ引取ルコトヲ得サルコト

十二、徴収猶予ヲ受ケタル場合ヲ除クノ外揮発油税納付前ニ於テ揮発油ニ鉱油以外ノ物ヲ混和シタルトキハ（其ノ製成シタルモノカ揮発油ノ規格ニ適合セサルモ第一条ノ規定ニ拘ラス）揮発油ヲ精製シタルモノト看做スコト

前項ノ場合ニ於テ政府ノ指定シタル物ヲ混和シタルトキハ命令ノ定ムル所ニ依リ其ノ混和數量ニ相当スル揮発油ニ付揮発油税ヲ免除スルコトヲ得ルコト

十三、揮発油税ヲ課セラレタル揮発油ニハ揮発油以外ノ揮油ヲ混和スルコトヲ得サルコト但シ混和ニ因リ摂氏十五度

ニ於ケル比重〇・八〇一七ヲ超ユル鉷油ヲ製成スル場合ハ此ノ限ニ在ラス

十四、揮発油ヲ精製シ又ハ販売スル者ハ帳簿ヲ備ヘ揮発油ノ精製、出入ニ関スル事項ヲ記載スヘキコト

十五、収税官吏ハ揮発油ヲ精製シ又ハ販売スル者ノ所持ニ係ル揮発油並其ノ精製、出入ニ関スル一切ノ帳簿書類及揮発油ノ精製又ハ販売上必要ナル建設物、器具、機械、原料其ノ他ノ物件ヲ検査シ又ハ監督上必要ナル処分ヲ為スコトヲ得ルコト

十六、本法ニ於テ保税地域ト称スルハ関税法ノ定ムル所ニ依ルコト

十七、本法ハ昭和十二年四月一日ヨリ之ヲ施行ス