

税制の変転と今後の問題点

昭和30・7・1

目次

一、はしがき

二、過去における税制の推移

(1) 資本主義発展期

(2) 戦時体制

三、現行税制の性格

(1) シヤウブ税制

(2) シヤウブ税制の変貌

(イ) 法人擬制説の後退

(ロ) 所得税体系の分裂

(ハ) 間接税の再重視

(ニ) 地方税その他

四、最近の問題点

(1) 三十年代の国税改正とその批判

(イ) 所得税

(ロ) 法人税

(ハ) その他

(ニ) 右に対する批判

(2) 三十年代における地方税改正の方向

(イ) 国税軽減の影響を回避する措置

(ロ) 税制の簡素化

(ハ) 不均衡の是正

税制の変転と今後の問題点

(ニ) その他

(3) 今後の問題点

(イ) 一般的減税と個別的減税

(ロ) 税負担の偏在是正

(ハ) 法人税と所得税の関係

(ニ) 資本蓄積と経済正常化

(ハ) 地方財源の是正

五、むすび

一、はしがき

租税の主目的は歴史的にみても、また、現在の実態からみても財政収入の取得にある事は多言を要しない処である。「出づるを量つて入るを定む」という言葉は、財政政策が国民経済全体の視野で考えられている今日では一概に是認さるべきものではないが、それにしても財政規模が決定すれば自ら一定の税収が必要となるのが通例である。従つて税制上の本来の課題は如何にして一定の税収を徴取するかという点に主眼があつたといえよう。勿論、国民経済に対する税負担の圧力については古くから多くの学説があり、例えばリカードはその著「経済及び課税の原理」(一八一七年)において税負担は収益の範囲内に留めらるべきで、資本に喰ひ込むべきでない事を主張しているが、之等の様々な学説が如何なる結論に達するにしても租税そのものの存在を否定しない限り如何にして税収を挙げべきかが税制の基本課題である事に変わりはない。

古典的な税制理論は主として右の様な見地から構成されており、アダム・スミスは、公平の原則、确实の原則、便宜の原則及び最少徴税費の原則の四原則を主張し、之はその後永く税制の支柱と目され、今日に於ても公平の原則は最も基礎的な原理となつてゐる。

然るに、近代に至つて、財政の膨脹に伴い税負担が増大したとことと経済に税制ないし計画性が導入されたことから、単なる歳入目的の徴税のみでなく干涉的な措置が採用される傾向が現われた。すなわち、特定のはあいに税を減免し経済的

刺戟を与える事と逆に重課を以て特定の経済行為を抑制する事とがそれである。

學者によつては歳入目的としての税制と干渉目的による税制上の措置を並列的に重視する向きもあるが、税制の本来の目的は飽く迄歳入にあり、干渉目的は税制の問題としては附随的なものであるとみるのが一般であらう。ただ、税制自体の問題としては附随的であつても経済政策等国家政策全体の見地からすれば極めて有効な役割を果すから、その意味では歳出のあり方と共に財政上の重要なキー・ポイントを構成する。以下、日本の税制の沿革と現状について基本的な性格と共に経済政策的な見地から取られた措置を検討し、併せて今後に残された問題点に及ぶこととする。

二、過去における税制の推移

古い時代にも何らかの形で税制は存在していた。然し此処では一応現在の税制が形成されるに至つた経路を顧みるに必要な明治以後の動きを概観する。

(1) 資本主義発展期

明治維新後の税制は旧幕時代の伝統を承け地租に始まつた。当時の租税は、慶応四年八月の太政官布告「諸国の税法は姑く旧慣に仍るべき旨布告」により、一般に三公七民の税率で年一回収穫時を納期として徴収された。尤も、これに僅か先立つて慶応四年五月に会計官布達「酒造に関する規則」が施行され、百石に付二十兩の一時冥加が課せられたのであるが、実際には洛中洛外等一部の地域で行われたに過ぎず、納期の定めすら存しなかつた。

ともあれ、明治の初期は地租の時代であり、これを補うものとして明治二年以降軌道に乗つた酒税があり、明治六年には釐業税が、同七年には取引所税が創設されたが、所得税が採用されたのは漸く明治二十年に至つてからであつた。このほかにもこの間各種の雑税が改廃されているが、それらは維新の経済的社会的變動に伴う経過的な現象であり、殊に明治十年西南役の後始末として行われた増税及び新税創設は特殊な臨時措置の性格を持っていた。

所得税創設の直接の動機は海軍建設にあり税収一、二〇〇千円を目標とし、免税点は三〇〇円、税率は一%から三%に至る五段階で納期は九月及び三月の二期となつてゐた。当時の地租収入は四〇百万円前後、酒税は一三百万円程度であつ

たから所得税の占める地位はなお極めて低いものであつた。

明治二十三年憲政実施当時の租税は二十三種であつたが、地租、酒税、所得税を除けば雑税であり、みるべき変化もなく日清戦役を迎えた。日清戦役の戦費自体は増税よりも公債発行により賄われたのであるが、その後増大した歳出を賄う為に大幅な増税が行われた。すなわち、明治二十九年、諸種の雑税を廃し、營業税、登録税の新設、酒税の増徴を行つた外、葉煙草の専売を始め、差引平年度二六六万円の増収を図つた。

然し、右増税によつても財政収支の均衡は不可能となり、政府はさらに大幅の増税を企図したが、引続く政局不安により延引し、漸く明治三十二年に至つて平年度四一百万円の増税が実現の運びとなつた。その内容は地租、所得税、酒税、醬油造石税、登録税、関税の増徴、印紙税、兌換銀行券発行税、噸税の新設、輸入葉煙草専売の開始、若干の雑税整理等である。なお、この際、所得が第一種（法人・税率二・五%）第二種（公社債利子・税率二%）第三種（その他・税率一・五%）に分類された。ついで、明治三十三年北清事変が起り、この財源として酒税、関税、煙草専売収入の増徴、砂糖消費税、麦酒税の新設が行われた。

以上数回の増税により酒税は著しく比重を増加し、明治二十七年税収総額七一、二八六千円、内、地租三九、二九一千円、酒税一六、一三〇千円であつたものが三十五年には総額一七七、二九八千円、地租四六、五〇五千円、酒税六三、九二三千円となつた。すなわち、この頃になつて、従来地租に対し補完的役割を果すに止つてゐた酒税が漸く地租とその順位を変えるに至つたわけである。尤も、明治三十七年日露戦役が勃発し、これが戦費を調達するため三十七、三十八の両年に二段階に亘つて非常特別税が実施されたため一時的には變動があつた。第一次は地租、營業税、所得税、酒税、砂糖消費税、醬油税、登録税、取引所税、狩猟免許税、釐業税及び輸入税の増徴、織物消費税及び石油消費税の新設、煙草製造専売の開始等を内容とし、第二次は地租、所得税、營業税、酒税、砂糖消費税、登録税、取引所税、狩猟免許税、釐業税、売業營業税、印紙税、輸入税及び織物消費税の増徴、砂金採取地税、通行税、相続税等の新設並に塩の専売開始等を実施したものである。

右の第一次措置は平年度七五百万円、第二次は平年度八六百万円の増税であるが、これらの増税の結果、地租は再び首位に立ち、明治三十九年の税収総額は三七四百万円、内、地租八四百万円、酒税七百万円、所得税二六百万円となった。

明治三十九年、非常特別税は臨時措置から恒久税制へと切換えられたが、明治四十一年に酒税、砂糖消費税、石油消費税、煙草値上げ等間接税の増徴があり、再び酒税は第一となつてこれが爾後十年間継続した。

その後、戦争に伴う非常措置として行われた増税の結果、負担の過重と不公平の是正が必要となり、明治四十三年及び大正二―三年の二回に亘り殆んど凡ゆる税目について改正が行われた。ただ、それにも拘らず、酒税、地租、所得税の順位には変化がなく、所得税の比重がかなり増大したことが目立つ程度であつた。

大正三年第一次大戦の勃発により再び増税の必要に迫られ、大正七年、所得税及び酒税の増徴と戦時利得税の新設が行われた。これにより所得税の比重は急激に増大し、大正八年の税収(専売を含む)一、〇〇八百万円中一九三百万円を占め、戦時利得税の一六二百万円、酒税の一三七百万円がこれに次ぎ、地租は七三百万円で関税の八百万円にも及ばなかつた。

その後大正九年にも所得税と酒税の増徴があり、以後当分の間両税共二億円前後の税収を挙げてそれぞれ直接税と間接税の主軸を為した。この時の改正で定期預金利子が総合課税から第二種所得に移されて源泉課税となり、又、従来非課税であつた配当所得はその六割(政府原案では全額)を総合所得に算入することとした。この率は昭和十二年に入割、十五年に全額算入となつた。大正十二年に若干の税制改正があり、銀行預金利子全部が第二種所得となつて、これは昭和十五年迄継続した。同年の関東大震災に際してはこれに伴う応急措置が講ぜられ、同十五年に至つて大幅な税制改正が行われた。

同年に改正されたものは所得税、地租、相続税、酒税、織物消費税、骨牌税、関税で、新設は営業収益税、資本利子税、清涼飲料税、廃止されたものは営業税、通行税、醬油税、売薬税であつた。廃止されたものの中、営業税は外形標準課税が不合理であるとして、その他の三税は民生を圧迫するものとして世論の非

難をうけたものである。この改正は所得税を骨格とし、地租、営業収益税、資本利子税を以て補充税とするものであつたが、更に之を補足するため翌昭和二年には登録税、印紙税、砂糖消費税及び関税が改正されている。

右二年間における改正の結果差引平年度三、九八四千円の減税となつた。これらによつて著しい税収構成の変化はなかつたが、酒税が再び所得税をかなり上廻つた点に特色があるといえよう。尤も、この頃における税収の税目別変動は単に税制自体の改革によるのみでなく、所得税の第一次大戦後の増収、大正末期から昭和初頭にかけての減収等は多分に景況の齎した結果であるともいえよう。

昭和六年には軍縮に伴い、地租、営業収益税、砂糖消費税、織物消費税の減税が行われたが、その後、昭和七年に関税及び兌換銀行発行税の改正、昭和十年の臨時利得税の採用があつた他、みるべき変化なく、戦時体制に即応する相次ぐ増税時代に入つた。

以上は一進一退はあつても日本の資本主義発展の段階である。この期間を通しての特色は、①戦争が税制改革の最も大きい契機を為していたこと、②都市における資本蓄積が地租の負担に於て行われたこと、すなわち、初期に於て他の所得には課税されず、一方鉄、石炭、鉄道、海運その他の諸産業に財政援助が行われたこと、③酒税の財源としての安定度が高く間接税の比重を大ならしめていたこと、④所得税の発達が未熟で法人税はそれの中に含まれていたこと、又後にみる干渉目的は例外的であつて、利子所得を源泉徴収一本としたことも寧ろ便宜措置で税法上の欠陥と見做されていたこと、⑤大正年代以来利子所得が配当所得より優遇された結果として直接有価証券投資が発達せず銀行資本の社会的地位を優越ならしめたこと等である。

(2) 戦時体制

昭和十年三月、ドイツは再軍備宣言を行つたが、これは世界軍拡競争の出発点とみることが出来、日本もまた十一年一月に軍縮会議を脱退し同じ傾向を辿ることを避けえなかつた。一方、満州事変以後公債の発行額も巨額に上つたから、増税は必至の事態に立至つた。

昭和十二年林内閣により臨時租税増徴法、法人資本税法、外貨債特別税法、揮

発油税法、有価証券移転税法が成立した。

右の内、増徴法は所得税、営業収益税、資本利子税、相続税、鉱産税、特別鉱産税、酒税、砂糖消費税、取引所税、臨時利得税に付き、当時における現行税制を単に重課する措置を講じたもので、他の四者は新設であるが揮発油税は現在でも有力な税目として残っている。

然るに十二年七月、日華事変の発生により北支事件特別税法が成立し、所得税、臨時利得税等を中心に増税が図られ、とくに奢侈抑制の見地から新に物品税が税率二〇%で新設されたことは注目し値する。

その後、北支事件特別税法は支那事変特別税として逐年増税を行つたのであるが、昭和十五年に至り、当時の税制調査会の結論に基づき税制の全面的改正が行われた。この時の改正は大正十五年の改正以後最大の規模と重要性を有し、部分的改廃はあつても太平洋戦争直後までこの税制が行われたのであつた。

この改正は相次いだ臨時増税により複雑化した税制を簡素化すると共に将来の増徴に備へ税制に弾力性を持たせ、併せて近代的な要素を取り入れたものである。また、この際、地方財源についても所要の改正が図られ地方分与税制度の創設等が行われた。

昭和十五年の改正は上述の如く税制史上特筆すべきものであつたから当時の要綱から目標と方針を紹介して置く。

〔税制改正の目標〕

- 一、中央地方を通じて負担の均衡を図ること。
- 二、経済諸政策との調和を図ること。
- 三、収入の増加を図ると共に弾力性ある税制を樹立すること。
- 四、税制の簡易化を図ること。

〔税制改正の方針〕

(国 税)

一、負担の均衡及び普遍化を図り、税制に弾力性を附与すると共にこれが簡易化を期するため直接国税の体系を改組し、所得税を分類所得税及び総合所得税とし収益税制度はこれを廃止すること。

二、分類所得税は大体左記方針によること。

(一) 各種所得間の負担の均衡を図るため、所得をその性質により区分し、負担力に応じ税率に差等を設け、賦課すること。

(二) 税率は比例税率とし、財政の必要に応じ伸縮を容易ならしむること。

(三) 負担の普遍化を図るため課税限度を相当低位に定むること。

(四) 納税の簡易化を図るためなるべく源泉課税の方法を採用すること。

三、総合所得税は各種の所得を総合し所得金額中一定金額を超ゆる部分に対し、累進税率により賦課することとし、所得階級間の負担の均衡を図ること。

四、法人については法人所得の性質に顧み別途に課税することとし、第一種所得税及び法人資本税を統合して法人税を創設すること。

五、臨時利得税を改組して甲種利得を廃止し、法人超過所得税をこれに統合することとして課税の適正簡明を期すること。

六、収入の増加を図ると共に購買力の吸収、消費の抑制等に資するため各税にわたり相当程度の増徴を行うこと。

七、生産力の拡充に資する等経済諸政策との調和を図るため、租税上適當なる臨時的措置を講ずること。

八、税法の簡易化を図る趣旨により基本税法、臨時租税増徴法及び支那事変特別税法を整理総合し、各税につき単行法を制定すること。

(地方税)

一、地方税負担の均衡化を図り、且つ地方団体財政の基礎の確立を期するため地方分与税制度を創設し、独立財源たる地方税は物税本位とすること。

二、地租、家屋税及び営業税は道府県及び市町村の独立財源とし、その課徴形態は分与税及び附加税の併用とすること。

三、市町村税戸数割はこれを廃止することとし、負担分任の精神と市町村財政上の弾力性を保持するため必要なる善後措置を講ずること。

四、市町村独立税として新たに市町村民税を創設すること。

五、雑種税、市町村特別税等につき相当の整理を行うこと。

六、目的税制度を整備拡充すること。

七、所得税及び法人税については附加税の賦課はこれをなし得ざること。
八、地方分与税制度は大体左記方針によること。

(一) 地方分与税は還付税及び配付税の二種とすること。

(二) 還付税は地租、家屋税及び営業税を以てこれに充て、徴収地道府県に対し還元的にこれを分与すること。

(三) 配付税は所得税、法人税、遊興飲食税及び入場税の一部を以てこれに充て、道府県及び市町村に対し調整的にこれを分与すること。

九、地方税制の簡易化を図る趣旨により諸法令に散在する地方税関係法規を整理統合し、地方税法を制定すること。

十、地方税制の改正と併せて左の如き地方財政の改善策を講ずること。

(一) 目的税制度と同一趣旨の受益者分担金制度を創設すること。

(二) 国費地方費の負担区分を是正するため義務教育費、道府県警察費等の国庫負担につき適当なる改正を行うこと。

(三) 府県における経済分別の制度はこれを廃止すること。

以上の方針による改正案は若干部分的な修正はあつたが概ね政府提案通りの税体系が成立した。沙見三郎博士の分類によればその内容は後掲表の如くである。

なお、従来、第二種所得であつた利子所得はこの時以後昭和二十四年迄所謂源泉選択課税の時代を迎えた。

戦時中は税制面での著しい変化が無かつた反面、税収構成の上で直接税の比重増大がみられ、昭和九—十一年平均で直接税三四・八%、間接税五七・一%、その他八・一%であつたものが、十九年には直接税六五・一%、間接税三〇・七%、その他四・二%となつた。これは後のシャウプ税制にみる如く直接税中心の改正に基づく政策的な結果というよりも物資窮乏によつて消費税が入らなくなつたことを意味しているであつて、税率は直接税、間接税を通じて極めて高率に達し、例えば十五年に六五%であつた所得税の最高税率は十九年には七四%となり、物品税でも比較的奢侈品を対象とする第一種甲類及び第二種甲類の税率は二〇%から品目の組替え等はあつたが最高一二〇%迄引上げられ、遊興飲食税にあつては三〇%から三〇〇%に引上げられたものもある。

税制の変転と今後の問題点

三、現行税制の性格

(1) シャウプ税制

昭和二十年第二次大戦は終結をみ、その後数年に亘つて戦後対策的な税法が相踵いだ。

すなわち、二十一年、金融緊急措置令及び新公定価格の制定に即応して所得税、営業税、遊興飲食税、入場税、特別行為税等につき減税が行われ、ついで同年、財産税と戦時補償特別税が実施された。

二十二年に至り、新に申告納税制度が採用され分類所得税が廃止されたほか、相続税その他にも改正をみた。この改正に当り地租、家屋税及び営業税(当時還付税)、鉱区税並に遊興飲食税(当時配付税)は地方税となつた。なお、之迄の改正が旧帝國議會で行われたものである。

昭和二十二年第一回國會が開かれたが、この時の改正では非戦災者特別税の設置が主として戦災者との不公平是正の見地から実施されたことに特色があつた。

翌二十三年にも種々改正があつたが、これらの中で取引高税の設置が最も重要なものであり、二十四年にはみるべき改正なくシャウプ税制を迎えることとなつた。

昭和二十四年五月シャウプ使節団が来朝、九月に勧告文が発表されているが、その結果は二十五年に実行された。シャウプ使節団は「世界で最もすぐれた租税制度をもてないという理由はなんら認められない」という信念の上に「われわれが勧告しているのは、租税制度であつて、相互に関連のない多くの別箇の措置ではない。一切の重要な勧告事項および細い勧告事項の多くは、相互に関連をもつてゐる。もし重要な勧告事項の一部が排除されるとすれば、他の部分は、その結果価値を減じ、場合によつては有害のものともなる。従つて、われわれは勧告の一部のみを取入れることに伴う結果については責任を負わない。」という言葉によつて表現される通り全体として一つの完成された新しい税体系を国税、地方税に亘つて樹立したものである。沙見博士の分類によればシャウプ税制の全貌は後掲表の如くである。

シャウプ税制は、国と地方の関係にあつては地方財源の独立性を重視し、国税

については所得税を支柱とする直接税を整備充実すると共に間接税の軽減を図った点に特色があり、有価証券移転税、取引高税、織物消費税、清涼飲料税、取引所税、通行税(三等)等の廃止並に物品税の軽減が実施された。この結果戦後漸次比重を増大しつつあった間接税が後退することとなり、昭和二十四年に五四・一%であつた直接税が二十六年には五八・八%と増大、間接税(之に準ずるものを含む)は四五・九%から四一・二%となつた。

(2) シヤウブ税制の変貌

シヤウブ税制は前述の如く極めて進歩的且つ理論的な税体系を構成していたのであるが、その後漸次修正を受けかなり変貌を遂げている。従つてその主要な改正を跡づけることにより現行税制の性格と問題点を解明することができる。

(イ) 法人擬制説の後退

法人に対する課税については法人擬制説と法人實在説との二つの理論的立場がある。法人擬制説とは法人の本質を個人の営利追究の手段と観念し、結局法人の利益は配当(清算所得を含む)として株主の所得に帰着すると為すものであり、實在説は之に対して個人とは別個の独立した存在と見做すものである。英米の税体系は擬制説を採り、大陸系では實在説が主流を為している。

法人擬制説に立てば法人税は個人所得税の前取りということになり、この間の二重課税調整措置が必要となる。日本の法人課税は前述の明治三十二年の増税の際所得税を三種に分け第一種所得として課したのが最初である。この際配当所得は擬制説の見地を採り非課税とされた。然し、配当所得が漸次増大するにつれて他の所得との間に不公平があるということから大正九年の改正では實在説により配当の六割を所得に算入することとしその後この割合はさらに拡大され昭和十五年の大改正を迎えたことは前述の通りである。昭和十五年には所得税を分類所得税と総合所得税とに区分したのであるが総合所得税では全額課税となり、分類所得税で一割控除が残されたに過ぎず、その控除も十九年に廃止された。

かくて戦前は大体に於て實在説であつたが、昭和二十三年の改正で配当所得の一五%を税額控除する事となり、再び擬制説に傾いた。

シヤウブ勧告は明瞭に「法人は擬人であり」と謳つて擬制説を採つた。法人擬制

説に立つばあい、所得税との二重課税回避には種々の方法があるが、シヤウブ税制では、先ず法人税率を三五%(清算所得は非課税)とし、配当として個人の所得に歸した段階で総合所得税を課するが、その際右三五%の払戻として配当の二五%を税額控除することとしたほか、法人の内部留保は配当の遅延したものとして見做して二%の利息的課税を行い、法人相互の配当所得は完全に二重となるから非課税とした。この方法によれば、一方で所得税に累進税率が採用されているから、丁度過不足なき二重課税回避が行われる訳ではなく、次善の策といえよう。即ち、二五%の控除は次の如き状態となり、五三・六%以上の限界税率の事業所得者は法人形態を採用する方が有利となり、それ以下の場合には若干の二重課税が残ることとなる。

限界所得税率 $\equiv r$ 、所要控除率 α のばあい

$$100r = 35 + 65r - 65\alpha \quad \therefore \alpha = \frac{r}{13}(1-r)$$

$$r = 1 - \frac{13}{r}\alpha$$

$$\alpha = 25\% \text{ なら } r = 53.6\%$$

右の如き若干の欠点はあつてもシヤウブ税制は擬制説の理論を貫いた体系を為していた。然るに、その後、右の体系は漸次崩れて今日に至つてゐる。先ず留保所得課税は同族会社を除き僅か一年を以て資本蓄積に逆行するものとして中止され、又所謂利潤インフレ抑制及び税収確保の見地から同年法人税率が四二%に引上げられたにも拘らず二五%の配当控除は据え置かれ、さらに清算所得に対する課税の復活(二十八年)をみたほか、必ずしも擬制説が崩れるわけではないが、勧告では法人税率で調整すべきであるとして廃止された配当源泉徴収課税(二〇%)が二十七年から復活した。以上によつて租税理論上の一貫性は著しく歪められたといつてよからう。

(ロ) 所得税体系の分裂

シヤウブ税制は一切の所得を綜合して課税し、その補完的なものとして富裕税を課することを骨子としていた。然るに二十八年以降所得税の最高税率を五五%から六五%に引上げて富裕税が廃止され、その一角が崩れると共に所得税自体に

も綜合所得の埒外に置かれる所得が現われた。その主なものは利子所得（昭和二十六年から源泉選択、二十八年から分離課税）、有価証券の譲渡所得、重要物産所得、輸出所得、超過供出等の供米所得等である。その殆んど全てが経済政策殊に資本蓄積策として実施されたものであり、その限りで積極的意義を認めることができるが、ただ供米に伴う減税措置は毎年臨時立法として行われるもので著しく政治的色彩を帯びており、寧ろ所得税を前提として米価等が決定されるべきではなからうか。

また、所得税のシャープ税制からの遊離は税法自体の構成のみでなく、その運用面にも問題があり、昭和二十六年の勤労所得納税人員九、〇六七千人が二十八年には八、三〇一千人になつたのに対し、営業所得者では一、四一三千人が一、二一五千人に、農業所得者が一、四三二千人から五五一千人に激減しており、これは所得税という税種が実体的には勤労所得に対する課税制度に過ぎなくなつたということを示している。

（ハ）間接税の再重視

シャープが直接税を重視して間接税を整理したことは前述の通りであるが、その後、直接税が極めて重く大衆課税化しているという見地から直接税の減税と間接税の増徴を主張する声が高い。

直接税、就中所得税が過重であるとする説明は種々の方法があり、同条件の下での負担額を外国のそれとの間で為替レートに依り換算比較する方法、物価を調整して戦前その他一定の時期と比較する方法、エンゲル係数を用いて生活費を逆算し、之に対する課税の有無を検討する方法、さらには直接税内での法人負担と個人負担の比較を行う方法等が行われているが何れも決定的な結論を示すものとは認め難く、又間接税との相対的軽重を示す尺度とはならない。そこで、此処では一九五三年における各国の直接税と間接税の比率を左に掲げ、直接税中心主義は英米等一人当り所得の極めて高い国に限られていることを指摘するに留める。

税制の変転と今後の問題点

伊 独 仏 英 米 日	国 国 国 国 国 本	直 接 税	間 接 税	そ の 他
		五三・八%	四三・八	二・四
		八五・五	一一・六	二・九
		五四・七	四二・二	三・一
		三五・八	一一・三	五二・九
		四三・八	二一・〇	三五・二
		一五・七	四五・五	三八・八

註：「各国共」その他は間接税に近いものが大部分を占めている。

数字的には正確に表現できないにしても給与所得者を中心として納税者は一般的に感覚として所得税の過重を訴えており、法人税に於ても交際費の乱費等に現われた如く著しい弊害を生じているから直接税の軽減は方向としては誤っていないと思われる。殊に地方税を考慮すると個人所得の税負担は所得税の最高税率六五%と市町村民税で七五%を超え、法人の負担は法人税率四〇%と事業税（一〇—一二%、損金算入）、住民税（法人税の一三・五%と均等割、損金不算入）で約五五%となる。

所得税が大衆課税となつていくから間接税に移行すべしという主張は必ずしも理論的に正当であるとは思われない。すなわち、直接税負担を意識することによつて国民は政治に対する関心を高めるから税額の高下は別として納税者の数は多い方が寧ろ民主政治の目的に寄与することとなり、また、所得税は累進税率と各種の控除との調整によつて担税能力に応じた公平な課税を行うに適している。これに対し、間接税は、納税者は税負担を意識せず国の歳入歳出面に対する関心を失い、担税能力を考慮する余地に乏しいから低所得者に重課となり、かつ、扶養家族の多い者に不利となる。

そこで、間接税への転換は必ずしも理論的要請ではなく、従つて直接税の重課が弊害を齎したばあいのみ考慮されるべきであらう。現在の日本では前述した如く重課によつて給与所得とその他の所得との間に著しい不公平を生じているから給与所得中心に、又家族扶養者をも考慮して直接税を一段と軽減すべきである。反面、間接税については可及的その種類を増加して特定の趣味、居住地等により

不公平の生じない様措置すべきで、酒、煙草の愛用者のみ重課となつたり繊維等に重課して寒冷地在住者の負担を増大せしめることは新たな不公平を招くであらう。又間接税増徴が物価騰貴の契機となるようなことも避けなければならない。

(二) 地方税その他

以上シャウブ税制以後の概括的な国税の変貌を述べたのであるが、地方税に於てはさらに著しい変化が窺われる。事業税を廃止して附加価値税を設けるといふ基本的な改正ですら、法律上一旦成立して居り乍ら実施をみることなく事業税が存続されて現在に至つた。即ち固定資産税は機械の近代化を行つたばあいの資本に対して人間の労働をより多く必要とする旧式設備より不利であるが、この点を人件費を課税標準に含む附加価値税とのバランスで補わんとした意図は実現されるに至らなかつた訳である。

附加価値税の廃止は昭和二十七年に内閣の諮問機関として設置された地方制度調査会が二十八年十月に行つた答申に従つたものであるが、この答申に従つて行われた改正にはなお道府県民税の新設、入場税の国税移管、煙草消費税の新設、地方財政平衡交付金に代る地方交付税の採用等があり、何れも二十九年年度から実施された。これらの大部分が多かれ少かれシャウブの意図した処を遊離している。尤も煙草の専売益金については態度を留保しており、又道府県民税は入場税を府県に移すことによつて設けないこととしたものであり、格別の意義はなく、更に交付税は交付金がある意味で進歩させたものであるから強ち改悪であるともいえない。然し同年創設された不動産取得税は、明らかに勧告においてその課税は地租、家屋税(固定資産税)に劣り、財源として必要であれば後者の徴収によるべきであるとされたものであつて、これに従つて廃止されていたものの復活には疑義がある所である。

四、最近の問題点

(1) 三十年度の国税改正とその批判

三十年度にも税制改正が行われたがその内容はつぎの如くである。

(イ) 所得税

基礎控除(含、専従者控除)及び給与所得控除の限度額をつぎの通り引き上げ

る。

1 基礎控除

八万円(従来七万円)

2 給与所得控除の限度額

六万円(従来四万五千元)

税率の調整を図る。

生命保険料控除の限度額を一万五千元(従来一万二千元)に引上げる。

昭和三十三年三月までの間に支払われる預貯金、公社債等の利子所得に対する課税を免除する。

以上は政府原案であるが、民主、自由両党の共同修正により左の改正が追加された。

寡婦控除、不具者控除を五千元(従来四千元)に引上げる。

選択による概算所得控除制度を新設し、社会保険料、医療費及び雑損の控除に代えて所得金額の五%(限度一万五千元)を控除しうる。

配当控除を三〇%(従来二五%)に引上げると共に配当所得についての資料提出限度を一回につき五千元(従来三千元)年二回として一万元(従来六千元)に引上げる。

(ロ) 法人税

普通法人に対する税率を四〇%(従来四二%)に引下げる。

輸出振興に資する為、輸出所得控除限度額を八〇%(従来五〇%)に引上げ、適用対象となるプラントの範囲を拡充する(所得税も同様)。

住宅建設促進のため貸家を新築した場合の特別償却の割合を、鉄筋コンクリート、耐用年数五十年以上のものにつき五年間二十割増、その他十割増(従来五割増)に引上げる。(所得税も同様)

以上の政府原案に対し共同修正により五〇万円以下の所得につき法人税率を三五%に引下げた。

(ハ) その他

登録税に住宅建設促進のため減免措置がとられ、通行税についても民間航空育成の見地から税率を一〇%(従来二〇%)に引下げている。

なお、従来、揮発油税の税率は一キロリットルにつき一万三千元のうち二千元

相当額を揮発油譲与税として地方の道路財源に充てていたが、今回、右譲与税を廃止して揮発油税を一万一千円に引下げ、新に四千円(未確定)の税率で同じ目的の地方道路税を新設した。

(二) 右に対する批判

三十年度税制改正の要点は以上の如くであるが、以下その意義について検討する。

所得税について基礎控除と給与所得控除を上げたことは税負担の現状からみて当然であり、税率の調整は主として中所得層に有利となつてゐるが、これも従来中所得者に重課となつてゐたから認さるべきであらう。ただ今回主として財源不足を理由に扶養控除が据え置かれたのであるが、その後、共同修正により追加的な減税が行われたほか総花的歳出増大を行つたのであるから扶養控除引上げが全く不可能であつたとはいえない。政府原案の段階で作成された資料によつても、例えば月三万円の給与所得者では月割所得税額が独身者で八〇〇円軽減されるのに比し夫婦で六四九円、夫婦及び子二人では五五九円に過ぎず、この面からは一種の逆進税となつてゐる。

預金利子等の非課税措置はいうまでもなく資本蓄積促進策として採られたもので地固め政策の旗印ともみることが出来るが、根本の財政自体がその態勢を整えたとは認め難く、積極的意義が滅殺されている憾がある。なお、シャープ税制では利子所得全額を総合課税の対象としていたし、わが国の過去の歴史では嘗て行われたことのない調期的な改正であり、又公平の原則からみてもかなり思い切つた措置であるといえよう。選択による概算控除制は今回始めてわが国で採用された制度であるが、その創設目的は必ずしも明確でない。

尚給与所得者は既に社会保険料控除をうけている為これにより僅少の負担軽減となるに過ぎず、従来の事業所得者等との間に存する不公平は拡大される恐れがある。

配当控除の引上げは先に三五%の法人税率に対して二五%に定められた経緯からすれば法人税率の四二%への引上げの際考慮さるべきものであつて、その意味では今日迄遅れていたともいえよう。ただ、今回法人税率引下げと同時に実施さ

れたことは擬制説による二重課税回避の見地からみればやや場当りのであり、資本蓄積の趣旨が加わつたためとはいえ無定見の感じがある。この措置と同時に配当の資料提出限度を上げたことは企業の手数簡略化を目的とするばあいは妥当であつても、今回は減税の一環として行われたもので、国税の改正としては不純なものである。

つぎに法人税をみる。今回の改正で最大の特色は税率を二段階とした点にある。過去のわが国の税制で法人に差別税率を適用したのは昭和十年の臨時利得税(昭和六年以前の三年間の平均利益を超える利益に一〇%課税)を始め前例がないわけではない。然し、それらは法人税率自体を複数化したのではなく、別の税が課せられた結果であり、外国の例も概ね同様で、租税理論としては問題の存することを裏書きするものである。殊にわが国は現在法人擬制説を建前としており、所得の大小によつて差別税率を適用する根拠に乏しい。すなわち、法人税の段階で差別税率を適用すると各法人により前取り率が異つて来るから配当控除との関係が一段と薄れて来る。のみならず、今後さらにこの様な傾向が租税理論を離れて推進される可能性もあり、擬制説延いてはシャープ税制離脱の最も著しいものに算えられよう。

右の如き差別税率の適用は中小法人の税負担軽減を目的としたものであるが、その根拠として所謂実効税率の論議がある。これは種々の個別的な減税措置が実際には中小法人の利用する処となつて居らず大法人にのみ有利となつてゐるから実際の税負担率は中小法人に重くなつており、これを救済する為には差別税率が必要であるという趣旨である。この様な論議は事実についてみればある程度尤もであるが、個別的な減税措置の大部分は税法上はともかく会計学上は当然損金とすべきものを損金と認めたものが多く、その利用は中小法人にも認められてゐるのであつて税法上の不備というよりは減税措置の普及不足に問題があらう。ただ余りにも難解であつて利用困難ということであれば所得税における選択控除制の構想は此の辺で利用される方が正当性を認められるのではなからうか。尤も、その様な中小法人は実質的に個人企業と異なるものではないから、税負担の公平原則上は大法人との比較よりも個人である事業所得者との比較で検討されるのが本筋

であるとも考えられる。このばあい家計と企業との経費区分が明確でない様なものについては、寧ろ従来の税負担でも過重ではないという結論がでる可能性もある。所謂法人成が多いことはその一証左であらう。

なお、現在、わが国では恒久的かつ基本的な税法はそれぞれ法人税法、所得税法等に規定し、臨時的なものを租税特別措置法に委ねているのであるが、今回の改正の中、配当控除の引上げ等曲りなりにも理論的に筋の通つたものを特別措置法で規定し法人税率の二段階制の如きデフレ下の中小企業対策という特殊の見地に立つた疑問の多い改正を法人税法の改正としたのは税法の体系としても了解し難い点である。

(2) 三十年度における地方税改正の方向

三十年度における地方税の改正は目下国会で審議中であるが、技術的改正が大部分で税体系としてはみるべき変化がない。自治庁当局の説明も、①国税軽減の影響を回避すること。②税制の簡素化を図ること。③不均衡の是正の三点に集約されている。そこで以下一応右の三点に分けて検討を試みる。

(イ) 国税軽減の影響を回避する措置

国税において所得税と法人税の減税が行われた結果、これ等を課税標準とする住民税が自動的に減収となるので標準税率を道府県民税の所得割で三十一年度五・五%、三十二年度六%(従来五%)に、法人税割で五・四%(従来五%)に、市町村民税の所得割で一五%(従来の課税限度制度の改正)に、法人税割で八・一%(従来七・五%)にそれぞれ引上げるほか、制限税率も右に準じて引上げる。

この措置は地方財源確保の観点からは止むをえないものであるが理論上はやや割り切れないものを残している。すなわち、国税において経費控除制が採用されたことによる影響を補填する意味で税率の引上げを行った部分については給与所得者は殆んど減税の利益に与らないにも拘らず住民税の増徴をうける。また、国税における法人税の差別税率適用の無理が地方税にもそのまま反映されることとなる。

以上のほか、法人税及び所得税の減税による交付税額の減少その他を考慮してたばこ消費税の税率が三十一年度以降、道府県八%(現行百十五分の五)、市町村

九%(現行百十五分の十)に引上げられる。

(ロ) 税制の簡素化

税制簡素化については主要なものとして固定資産税の評価と市町村民税の徴収方法の問題がある。

固定資産税における評価は従来毎年行われ、その都度問題を生じて来たが、今後はこれを三年に一回行うことに改めるもので、原則としてその間は評価額を据え置くこととしている。固定資産評価の問題はこれで解決したわけではないが、少くも評価に伴う紛争を三年に一度に留めることが出来たわけで、その意味では一歩前進であるが、三年に一度となれば紛争自体の規模は現在より一層大きくなるであらう。

市町村民税の徴収方法としては、現在特別徴収(源泉徴収)はやや例外的規定となつているが、これを給与所得者のばあいに原則として採り入れようとするもので、納税者は自己の選択により給与所得以外の所得に係る所得割額の全部又は一部を普通徴収の法によることもできるから問題としてはさして大きいものではない。

以上のほか、事業税における申告書等の自署押印の簡略化、不動産取得税の合理化等技術的な簡素化が行われている。

(ハ) 不均衡の是正

揮発油税(地方道路税を含む)の増税に伴い、軽油を使用する自動車と比較上有利となるので、例えば営業用トラック(揮発油使用車を除く)では現行二万一千円の自動車税を三十年度二万四千五百円、三十一年度二万八千円に引上げる等自動車税で調整する。

道路運送車輛法で自動車の範囲から外された原動機付自転車についても自動車との均衡上課税することとして自転車荷車税の中で調整が行われた。

(ニ) その他

主な改正は以上の如くであるが、なお事業税の基礎控除引上げ(現行七万円、三十年度十万円、三十一年度以降十二万円)、固定資産税の大規模償却資産についての道府県と市町村との関係調整、市町村の合併に関する一連の措置、有価証

券による納入制度等も一応注目される改正である。

(3) 今後の問題点

(イ) 一般的減税と個別的減税

日本の税負担はなお相当過重であるから、適当な機会と財源があれば減税を推進すべきであるが、減税には法人税率の引下げ、所得税の基礎控除引上げ、或いは酒税の税率引下げといった一般的な方法と輸出所得控除制、重要物産免税、預金利子免税等の如く重点的、個別的減税との二方法がある。

右の何れの方で今後の減税を考えるかは極めて重要な意義を持つものであるが、昭和二十八年に設置された税制調査会が同年十一月に答申を行った場合にも検討されたのであるが、右答申では明確な結論を示さず、個別的減税は概ね現状に留むべきであるとしてやや批判的態度を取つた程度であつた。

概括的にみて、現在の個別的減税は企業会計上損金に計上されるのが当然であるものと、特に利益を与えられるものとの二種に分類される。例えば退職給与引当金は当然今後必要とすべき経費を円滑に留保する制度であり、重要物産(約五〇種)の免税等は恒久的に納税者の消極的利益となるものである。従つてこの問題については両者を区別して考えるべきであり、企業会計上当然損金とすることが妥当であるものについては特別措置法によることを止め、法人税法、所得税法等本来の税制に吸収することが望ましく、然らざるものについては納税者の大多数が了解しうるもの乃至は公平原則を実質的に具現するに必要なものに留めるべきである。

前者の主なものとは退職給与引当金、貸倒準備金、価格変動準備金、輸出損失準備金、渇水準備金、違約損失補償準備金、特別修繕引当金、異常危険準備金等で、後者としては重要物産免税、輸出所得控除、預金利子免税、増資配当優遇措置、供米奨励措置等があり、やや両者の中間的なものとして特別償却制度がある。

(ロ) 税負担の偏在是正

昭和二十九年における分配国民所得推計によれば総額六一、九七〇億円の、勤労所得三〇、七〇〇億円、個人業主所得二四、〇〇〇億円で前者は前者の七八・一％に相当する。所得税のうち源泉徴収分と申告所得分は一部交錯し、又

税制の変転と今後の問題点

国民所得算定方法と対象にズレがあるが、大体前者は勤労所得と、後者は事業所得と見合うものである。然るに二十九年の所得税総額は三、〇二六億円で、中、源泉徴収分は二、三三八億円、申告分六八八億円となつており、後者は前者の二九・四％に過ぎず、一人当り所得水準又は所得の階層分布を考慮しても給与所得重課の跡を物語つてゐる。この様な不公平は歳出面に於てこれに対応する給付があればとも角日本の現状では明らかに行過ぎであつて早晩是正を要するが、その方法としては課税所得の捕捉率向上と給与所得控除の引上げによつて行わるべきである。ただ通常の都市事業所得についていえば、中小法人並に農業所得に比し、不利であることも考慮される必要がある。

(ハ) 法人税と所得税の関係

ひと頃、法人の交際費を繞り社用族の横行が問題とされたが、今日でもこれが根本的に解決されたわけではない。シャープ勧告によれば所得税率が仮りに七五％であれば役員に手取り一百万円の増俸を行うには会社は四万円を負担することとなるから役員としては一百万円の手取りより四万円の役員(経費となる)を選ぶであらうと述べている。これは役員のみを問題にしているが会社からみれば役員でない者に対しても給与の形で交際費を支給するよりは会社の経費で賄う方が有利であることに変わりはなく、また現在最高税率は六五％となつてゐるが、これも傾向としては右の七五％のばあいと大差がない。ただ役員賞与のばあいは利潤の分配であるから手取り一百万円については所得税のみならず、法人税等がその前の段階で課税される。従つて一百万円につき約六万円が会社の実質負担となり、従業員以上の重課となる。

$$10,000\text{円} \times \frac{100}{100-65(\text{重課税率})} \times \frac{100}{100-55(\text{法人の税負担})} = 63,492\text{円}$$

すなわち、社用族の存在理由は第一に交際費等が経費として全額損金に計上され、第二に所得が比較的低い段階で、所得税率が法人税率を上廻るのみならず、全体として累進度が急激な点にある。交際費については既に二十九年以降一定の制限が加えられたが、この制限をさらに強化し、一方所得税の税率調整を図り、社交的経費は個人の責任に委ねることが過剰消費の抑制と資本蓄積に有益で

あり、税制上も公平原則に適う処であろう。尤も一挙にこれを実施することは摩擦も多く、給与体系等にも変動を生ずるから長期的な対策として考慮するべきである。

(二) 資本蓄積と経済正常化

資本蓄積の方向としては財政資金による蓄積と民間の蓄積に分類されるが、民間のばあいはさらに預金等と自己資本に分類され、自己資本には内部留保と資本の増加がある。

財政資金による蓄積もその時代の情勢如何により必要であるが、経済の復興もかなり進み自由経済を建前としている現在の日本では民間の蓄積が優先的に考慮するべきであろう。従つて預金の重要性についても改めて云々する迄もない処である。然し乍ら、今日、オーバー・ローンについてはかなり是正されて来ており、税制面でも預金利子の免税等が行われているに對し、企業の資本構成は二十九年九月末現在で自己資本三九%、他人資本六一%となつており戦前の自己資本六〇%、他人資本四〇%の比率に比し、なお著しく不健全なオーバー・ボロウイングの状態を示しているから、同じ民間蓄積といつても自己資本充実の対策が望まれる。

自己資本の中先づ内部留保をみるに、利益処分の中、内部留保率は戦前三二%であつたものが二十九年九月末には二四%程度である。一方減価償却も再評価不徹底により充分に行われているとは認め難く、利益処分中の内部留保を除く七六%(一部繰越を含む)の社外分配はこの減価償却不足を前提にしたものであるから、実際には数字の示す処以上に不健全であるといえる。

償却の不足については資産再評価と耐用年数に問題があり、社外流出の増大は法人税と配当の圧力に依るものである。

資産再評価はシャープ勧告により昭和二十五年に第一次の実施をみ、二十六年に第二次、二十八年に第三次と三回に亘つて行われ、とくに第三次においては従来の不成績に鑑みて二十九年六月資本充実法を制定して一定規模以上の法人(約二千社)につき配当制限等の手段によつて限度額の八〇%以上の評価を間接的に強制した。

右の結果、二十九年十二月末迄に一、二一社が強制限度以上の再評価を実

施、限度額総計一四、九一二億円に對し簿価は一四、二三七億円となつた。自己資本の過少であることは前述の通りであるが、二十八年上期の三五%から二十九年上期に三九%迄回復したことは増資の影響もあるが再評価に負う処も大きく、二十九年上期中の自己資本増加率一七・七%のうち一五%を占めている。

然し乍ら再評価の強制限度は再調達価額に比すればなお、かなり低いものであり、又たまたまデフレ政策と競合したため遊休乃至陳腐化資産として再評価の對象外に脱落した資産もある模様で、未だ決して充分とは認められない。

耐用年数については各国との比較に於て、また、物理的耐用年数に於て現行年数は必ずしも過長であるわけではない。然し乍ら米、英、独その他技術的にわが国より進んだ国のそれと同程度で満足すべきではなく、技術の進歩のためには機械の更新が自己資金で円滑に推進されることが必要であり、経済的、政策的耐用年数が考慮するべきである。

つぎに自己資本調達の手段としての増資であるが、昭和九一十一年平均で株式年間増加額は九九九百万円に達し(但し六一八年一〇九百万円)當時の国民所得は一四、三七二百万円(六一八年では一一四億円)であるからその約六・九五%(六一八年一・八三%)であつたのに對し、昭和二十九年では前者が一八二、二七五百万円、後者が六、一九七、〇〇〇百万円(年度)でその比率は二・九四%である。沈滞期との比較は別とし現在の増資水準は決して充分とはいひ難い。これに對し、全国銀行の定期性預金の増加額は戦前が六五〇百万円、二十九年が二、五三六億円で、それぞれ国民所得の四・五二%、四・〇九%を示し戦後の恢復が著しく、民間資金の蓄積が株式よりも預金の形態を取つていることを物語つてゐる。

この様な現象を生じた理由は種々あるが、税制面からの原因としては利子所得が配当所得より優遇されていること及び支払利子が法人税法上損金に算入されていることが挙げられる。配当所得については既に触れた通り法人擬制説との関連で検討すべきであろう。又、オーバー・ボロウイング発生の原因としては損金算入問題の方がより直接的作用を持つものである。すなわち、企業が一定の資金を調達するに際し、之を借入金によるか、増資によるかを決定するに當り、他の条件に變りがないと仮定すれば金利負担と配当負担がその重要な判断材料となる。

然るに金利は損金に算入され配当は益金処分とされるから金利と配当を同率にするとなれば諸税の負担分だけ増資が不利となる。そこで、このような点から増資が阻害されている事実を鑑み二十九年度の措置法改正で法人が昭和三十二年一月までに増資を行つたばあいに一定の条件を充せば二年を限つて増資部分に対する配当のうち年一割までを損金に算入することとした。この措置がオーバー・ボロウイングの拡大防止に有効であることはいうまでもないが、その難点は明らかに利益処分である配当を損金に算入する非合理性と三十二年二月以降は何ら再発防止の保証がないということにある。従つてより根本的な対策としては、やや極論めいた印象を与えるかも知れないが金利を損金に算入せず配当と同列に扱い、法人税率を法人税総額が著しく減少しない処迄下げることとも考えられるのではなからうか。もとより、この様な措置を急激に実施すれば無用の混乱を生ずる怖れもあるから実際には段階的に徐々に行うべきである。

(四) 地方財源の是正

地方財政の窮乏はある程度、地方の不手際によるとしても制度上当然発生している赤字も少くはない。そこで、当然生ずる赤字部分については恒久的な財源措置が講ぜらるべきであらう。現在、地方の財源としては地方税、交付税(譲与税を含む)、国の補助金並に地方債が主なものとなされている。これらのうち、地方税がその根幹となるべきことはいうまでもない。従つて、財源措置としては地方税の増収ということにならう。赤字団体について概括的に云えることは先ず事業税の非課税規定の適用が多い府県が目立っていることである。之等の非課税規定は政治的理由から設けられたものと思われるが、例えば農業所得等については非課税として公平原則を破るよりは課税の対象としてその所得を適正ならしめる様措置すべきではなからうか。なお、事業税については課税標準が所得基準と外形標準(収入基準)に分れていることも税理論上は是認し難い処である。

つぎに、最も徴税能率の悪いものに遊興飲食税がある。この税は現在最高税率が一〇〇%となつており、余りに高率であることと徴税技術が不備であることによつて税法が殆んど無視された形になつてゐる。遊興飲食税を国税とすべきか地方税とすべきかは議論の多い処であるが、シャウプも指摘した如く少くも市町村財源としては不適当で、又、府県税としても性質上遊興の事実との関連が薄れて

来る。そこで税率を引下げて国税に移管し、確実に捕捉することによつて税収を増加し、その一部を交付税乃至譲与税の形で地方に還付するのも一案であらう。ただ、本年、遊興飲食税につき税率引下げと公定領収証の使用により企図された合理化が政治的に葬られた経緯もあり、この税の改正については輿論の力に負うたはない。

地方財政の赤字対策としては適正な計算を基礎とした交付税の増額が恐らくは国地方を通じてばあいに最も負担の少ない方法であらう。例えば煙草消費税の税率引上げは富裕団体にも新たな財源を齎すから、寧ろ交付税方式が資金効率率上は優れている。

以上は差当り問題となる部分について触れたに過ぎず、地方税は地方財政全般との関連で根本的に改正の余地を残している。

五、むすび

わが国税制の沿革は、一応これを近代化乃至合理化の過程といふことができる。しかし大きな改革の動機は、古くは数次の戦争、最近のそれは占領政策という謂わば絶対的な要請によるものであつた。税制の大改正は利害が錯綜し、いふべくして実施し難いということをも物語るといえるであらう。又逆にいえば実施容易な改正は必ずしも合理的な改正とはいひ難いものになることを意味している。それが以上の分析を通ずる一つの結論である。

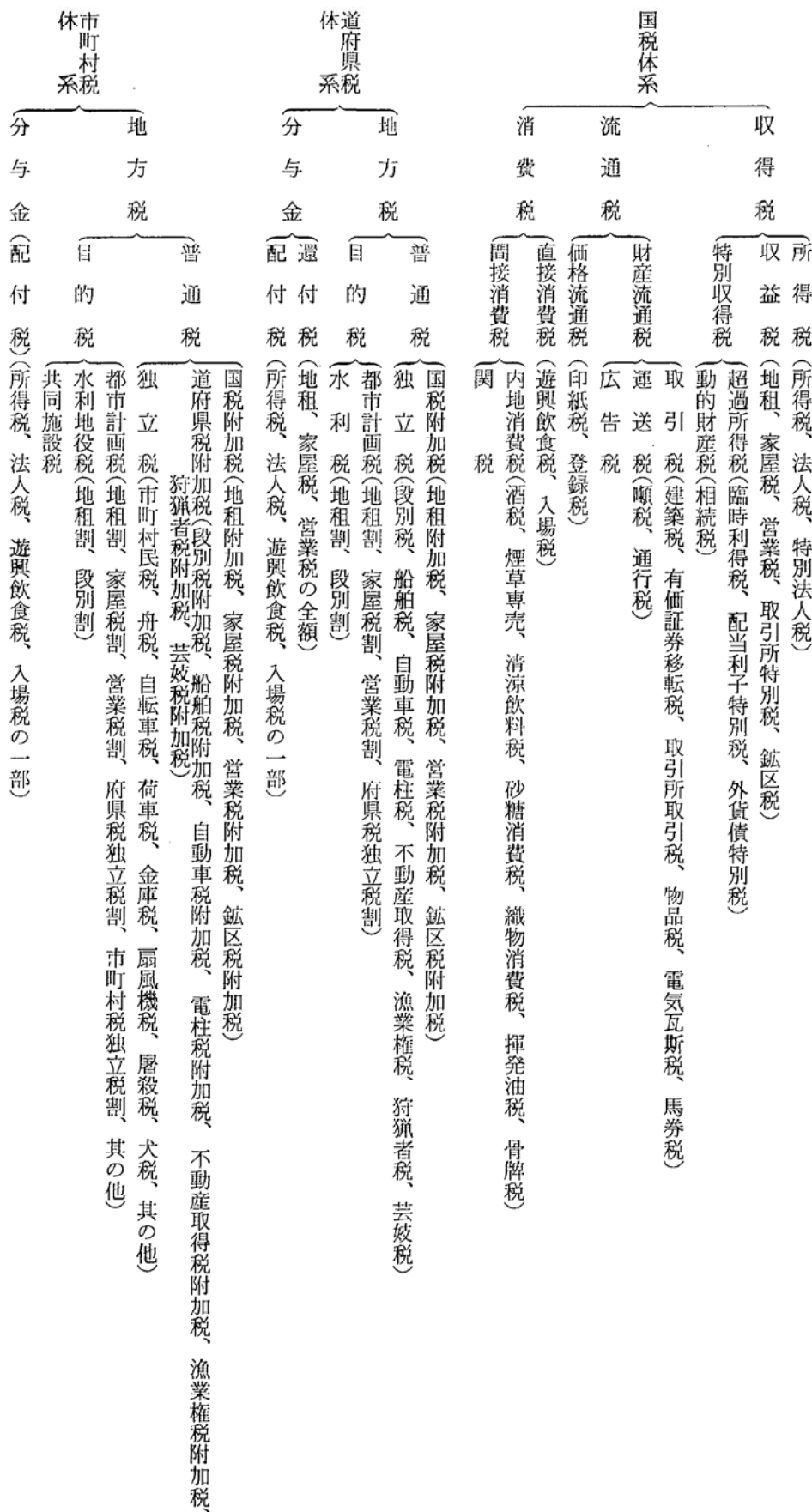
最近における税制の全面的整備がシャウプ税制であることは勿論であるが、その後の度々の改正によつてシャウプが「責任を負わない」段階に達したとみても強ち無理ではないと思われる。改正の実施方式が臨時措置たる特別措置法等によつてゐることは過去の改正と相似している。過去のそれは合理的改正として恒久化される前段階であつた。しかし最近のそれは税体系の不合理を齎しているものが少なくなく、既に述べたように多くの問題を残している。国防、占領といった至上命令がなく、納税者及びその代表達の自主性と良識に委ねられていることも果して凡てが幸いであつたといひ切れるであらうか。シャウプ税制が必ずしも唯一無二の体系ではない。極端なばあいには所得税を廃して個人の年間消費金額を課税標準とする支出税を採用する様な体系も理論的には考えられる。従つて今後の根本的な税制改革がどの様なものとなるかは予測の限りではないが、いささかで

も良識の欠如する雰囲気の中で行われることは絶対に回避さるべきである。大幅な改正は必ずや体系を整えるために一部に増税となる部分が必要とするであらう。減税部分については立法上障碍の現われた例に乏しいが、増税部分についてはとかく成立が困難となる。

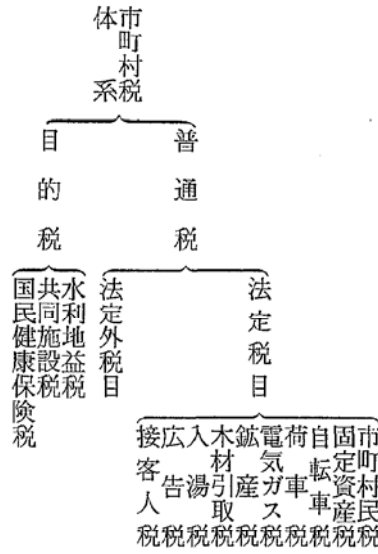
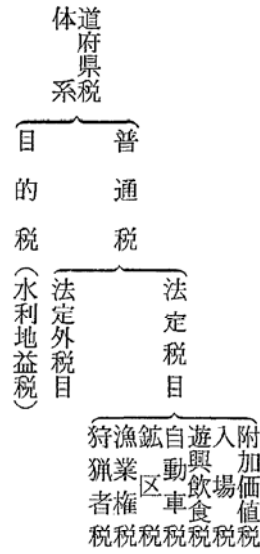
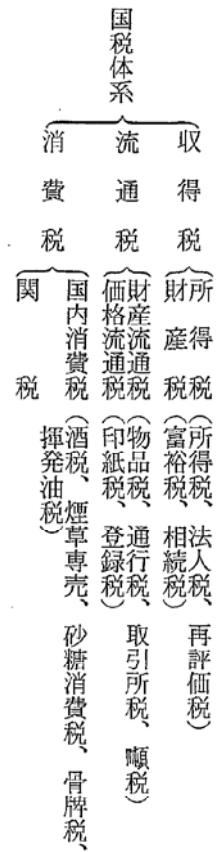
また、現在行われている様な種々の特別措置はやはり租税の副目的として一貫

した体系の中で緩急に應じ適正な位置を与えられるべきであり、統一のない政治的要請から生れた副目的のために体系が歪められるのは本末を誤るものといわざるをえない。尤も、物価にしても、賃銀にしても、又企業経営にしてもある程度は現行税制を前提としてそれに適応した姿を取っているのであるから、その点で慎重な配慮が必要である。(苦 名)

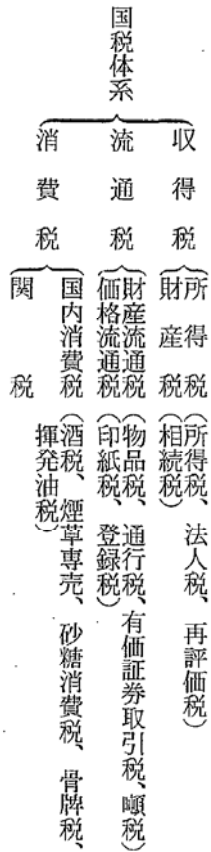
昭和十五年改正による税体系



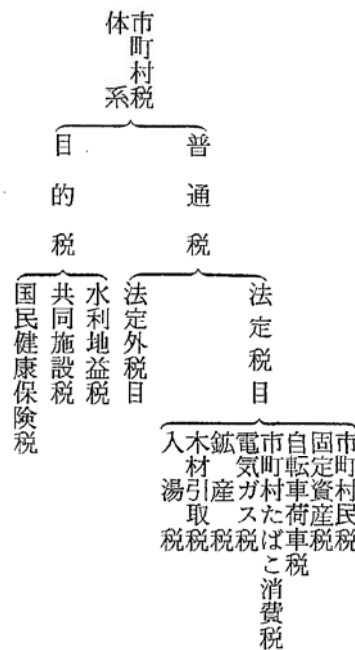
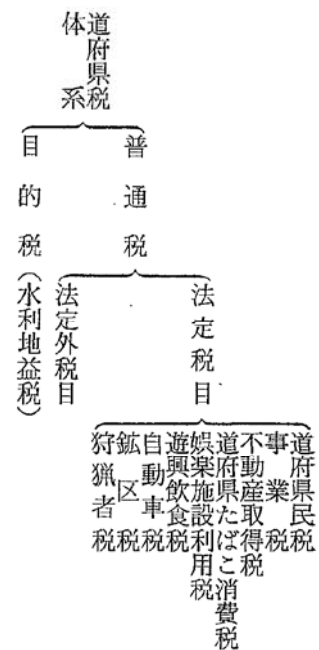
シャウプ勧告による税体系



現行税体系



税制の変転と今後の問題点



地方財源
入場税 (地方譲与税)
地方交付税 (所得税、法人税、酒税の二二%)
地方道路税 (目的税)

明治以降の国税廃止状況

一、専売特許税	明治四年—明治五年
二、絞油税	明治四年—明治五年
三、僕婢税	明治四年—明治五年
四、馬税	明治四年—明治五年
五、駕籠税	明治四年—明治五年
六、港湾碇泊税	明治四年—明治五年
七、蚕種生糸税	明治四年—明治五年
八、禄税	明治四年—明治五年

論 說 (その二) 財 政

六二二

九、地券証印税	明治五年—明治二〇年	三一、臨時利得税	昭和一〇年—昭和二二年
一〇、度量衡税	八〇—二五〇	三二、建築税	一四〇—二二〇
一一、牛馬売買免許税	六〇—二九〇	三三、電気瓦斯税	一七〇—二二〇
一二、船 税	二〇—二九〇	三四、広告税	一七〇—二二〇
一三、車 税	六〇—二九〇	三五、特別行為税	一八〇—二二〇
一四、菓子税	一八〇—二九〇	三六、地租税	慶応四—二二〇
一五、煙草税	八〇—三〇〇	三七、家屋税	昭和一五—二二〇
一六、国立銀行税	五〇—三二〇	三八、營業税及び營業収益税	明治二九—二二〇
一七、北海道水産税	三〇—三四〇	三九、鉦区税	六〇—二二〇
一八、塩 税	三八—	四〇、遊興飲食税	昭和一四—二二〇
一九、戰時利得税	大正七—大正八	四一、特別法人税	一五〇—二三〇
二〇、石油消費税	明治三七—一二〇	四二、入場税	一三〇—二三〇
二一、醬油税	六〇—一五〇	四三、狩獵免許税	明治三—二三〇
二二、壳藥税	一〇—一五〇	四四、馬券税	昭和一七—二三〇
二三、通行税	三八—一五〇	四五、財産税	二一—一回
二四、資本利子税	大正五—昭和一五	四六、戰時補償特別税	二一—
二五、支那事變特別税	昭和二三—一四〇	四七、非戰災者特別税	二一—
二六、法人資本税	一〇—一五〇	四八、清涼飲料税	大正一五—昭和二四年
二七、兌換銀行券發行税	明治二一—一七〇	四九、織物消費税	明治三七—二四〇
二八、揮発油税	昭和一二—一八〇	五〇、取引高税	昭和二三—二四〇
二九、配当利子特別税	一〇—二二〇	五一、有価証券移転税	一〇—二五〇
三〇、外貨債特別税	一二—二二〇	五二、富裕税	二五—二八〇

国民所得に対する租税負担率

(単位 金額百万円、負担率%)

年 度	国 民 所 得	国 税	地 方 税	計 額	国 税	地 方 税 及 国 民 所 得 税 率
昭和九—十一年	一四、三七二	一、二二六	六二九	一、八五五	八・五	二二・九
一四年	二五、三五四	二、九三三	七五七	三、六九〇	一一・六	一四・六

一六〇年	三五、八三四	四、九三一	八七九	五、八一〇	一三・八	一六・二
一九〇年	五六、九三七	一二、八六三	八六二	一三、七二五	一二・六	二四・一
二二〇年	九六八、〇三一	一八九、六〇一	二〇、一九八	二〇九、七九九	一九・六	二一・七
二三〇年	一、九六一、六一一	四四七、七四六	七七、七〇九	五二五、四五五	二二・八	二六・八
二四〇年	二、七三七、二五三	六三六、四〇六	一四二、四四一	七七八、八四七	二三・二	二八・五
二五〇年	三、三六一、〇四八	五七〇、八四九	一八八、二八一	七五九、一三〇	一七・〇	二二・六
二六〇年	四、五三五、三一五	七二三、一四四	二七二、二六四	九九五、四〇八	一五・九	二一・九
二七〇年	五、一九五、三五五	八四三、〇三一	三〇七、七六六	一、一五〇、七九七	一六・二	二二・二
二八〇年	五、九六四、八九七	九四二、五二一	三三六、〇五三	一、二七八、五七四	一五・八	二一・四
二九〇年	六、一九七、〇〇〇	九一五、五六八	三五三、一九一	一、二六八、七五九	一四・八	二〇・五
三〇〇年	六、三二三、〇〇〇	九一七、六〇〇	三五七、九六八	一、二七五、五六八	一四・五	二〇・二

(註) 国税は専売資金を含み、二十九年年度以降は予算額、それ以前は決算額。

国民所得に対する主要国々税負担率

(単位%)

年 度	日 本	米 国	英 国	仏 国	独 国	伊 国	印 度
一九三六—三六	八・五	七・三	一八・一	一八・五	一六・六	一七・一	
三九	一一・六	六・七	二〇・三	一五・四	二七・六		
四一	一三・八	一一・八	二八・七		三三・一		
四四	二二・六	二二・一	三八・一		四二・二		
四七	一九・六	二〇・一	三五・〇	一六・九	二九・三	一三・四	
四八	二二・八	一七・二	三五・九	一五・八	二四・四	一五・一	
四九	二二・二	一七・〇	三四・一	一九・一	二四・四	一五・八	
五〇	一七・〇	一九・八	三二・五	二一・八	二二・六	一六・五	三七
五一	一五・九	二二・三	三三・四	二二・五	二五・三	一七・二	三五
五二	一六・二	二二・五	三一・四	二四・〇	二八・二	一七・二	四・六
五三	一五・八	二二・二	二八・四	二四・七	二八・八	一八・七	
五四	一四・八	二〇・四					
五五	一四・五						

国 税 収 入 の 構 成 及 び そ の 比 率

(単位 金額百万円、比率%)

区 分	昭和九—十一年度		昭和十六年度		昭和二十四年度		昭和二十六年度		昭和二十八年年度		昭和三十年年度	
	金 額	比 率	金 額	比 率	金 額	比 率	金 額	比 率	金 額	比 率	金 額	比 率
直 接 税	四七	三・八	三、一六	六・一	三、四、三	五・〇	四、九、七	五・七	五、七、〇	五・九	四、七、〇	五・六
所 得 税	一六	二・一	一、四〇	二・八	二、七、八	四・三	三、五、六	三・二	二、九、二	三・〇	二、六、九	二・九
申 告 分	六	〇・五	一、八四	三・七	一、四一、五	二・三	一、五〇、三	二・〇	二、七、九	二・三	二、〇、六	二・四
個 人 臨 時 利 得 税	九七	七・九	五、三	一〇・八	六、一、二	九・六	一、八、八	二・五	一、九、八	二・一	一、九、七	二・二
法 人 臨 時 利 得 税	三〇	二・四	八、四	一・三	三、三	〇・六	二、八	〇・四	三、七	〇・四	五、〇	〇・六
法 人 臨 時 利 得 税	三〇	二・四	八、四	一・三	三、三	〇・六	二、八	〇・四	三、七	〇・四	五、〇	〇・六
相 続 税	二八	一・五	一、六	三・四	二、四	〇・〇	二、五	一・七	二、七	一・四	三、五	〇・四
酒 税	七〇	五・一	一、五七	三・〇	二、四、七	三・八	二、八、七	三・九	四、二、五	四・八	四、九、一	五・六
専 売 金 税	二六	一・七	三、五	七・三	八、三、三	一・三	一、三、八	一・七	一、四、〇	一・四	一、五、八	一・七
所 得 税	二八	一・五	一、六	三・四	二、四	〇・〇	二、五	一・七	二、七	一・四	三、五	〇・四
印 紙 税	九	〇・八	二、五	五・一	四、三、三	六・七	四、三、三	六・一	二、二、〇	二・三	二、五、二	二・八
所 得 税	二八	一・五	一、六	三・四	二、四	〇・〇	二、五	一・七	二、七	一・四	三、五	〇・四
合 計	一、三六	一〇・〇	四、九三	一〇・〇	六、三六、六	一〇・〇	七、三、一	一〇・〇	九、四三、三	一〇・〇	一、七、七	一〇・〇

(証) (1) 昭和十六年度は十五年度の改正直後、二十四年度はシャウプ税制直前、二十六年度はその直後、二十八年度は税議會直前の姿を示すものである。
(2) 三十年度は予算額、それ以前は決算額。

階 級 別 所 得 税 負 担 の 分 布

(単位 人員千人、金額百万円、構成比%)

区 分	昭和二十八年 年度		昭和十年 年度		米 国 (昭和二十六年度)		英 国 (昭和二十七年 度)	
	実 数	構 成 比	実 数	構 成 比	実 数	構 成 比	実 数	構 成 比
一〇万円以下	一、〇〇一・〇	九・五七	八七、八五	三・三	二、四七四	〇・八		
一〇万円超	一、五四六・〇	一四・七六	二〇一、一四〇	七・六八	六、二六三	二・三		
一五万円シ	二、三〇〇・〇	三三・六	四一七、九一三	一五・九六	二、三、六八五	八・四〇	一、三五五	六・八四

二〇万円超	三、一三〇・〇	二九・八九	七六四、二六五	二九・一八	四七、三三七	一六・七九	二七・二	四、三六・二	三、五五	一八・〇六
三〇万円	一、八六五・五	一七・八三	六八八、六八九	二六・三〇	八、七七八	二八・九	四〇・〇五	四、一八・八	七、六三	三八・八〇
五〇万円	三六九・〇	三・五三	二〇五、八八八	七・八六	三七、六一	一三・三六	二四六・八	八、九四・七	四、〇〇	三三・三
七〇万円	一五三・二	一・四六	一九八、七八	四・五八	三、八五〇	一・六五	三六・三三	二〇、〇八	一、八七	九・三三
一〇〇万円	七〇・八	〇・六八	八八、五九	三・三六	二九、〇八三	一〇・三二	一〇・〇三	二〇、〇八・九	六・二	三・四四
二〇〇万円	二二・二	〇・二二	三、八五	一・三五	一四、三〇七	五・〇七	四〇・〇	五、六九・六	二・八八	一・二五
五〇〇万円	一・一	〇・〇一	七、四八	〇・三八	三、九七四	一・四二	一・二〇	七九・六	一・七九	〇・二〇
一、〇〇〇万円	〇・三	〇・〇〇	四、六三	〇・一八	二、五九三	〇・九三	四・〇	二二・〇六	〇・四八	〇・〇五
二、〇〇〇万円								六八・六	〇・二〇	
五、〇〇〇万円								九・八	〇・〇三	
一〇、〇〇〇万円								一・六	〇・〇〇	
二〇、〇〇〇万円								〇・六	〇・〇〇	
計	一〇、四七〇・〇	一〇〇・〇〇	二、六八、九三三	一〇〇・〇〇	二八、九七五	一〇〇・〇〇	六七・三	一〇〇・〇〇	四四、一七・五	一九、八〇〇

(註) 1 昭和十年度の数字は経済審議庁調、綜合物価指数(昭和十年=一、二十八=三〇・一・四)により換算したもの。
2 米、英両国の数字は為替レートで換算したもの。

所得税及び法人税における基本的税率の変遷

(単位 %)

所得	税率	明治二十年		大正十五年		昭和十五年		昭和十九年		昭和二十五年		昭和三十年	
		所得	税率	所得	税率	所得	税率	所得	税率	所得	税率	所得	税率
第一等 三万円以上	三	千二百円以下	〇・八	五千元を超え 千円を越える金額	二	三、〇〇〇円超	八	五、〇〇〇円以下	二	三、〇〇〇円以下	二	三、〇〇〇円以下	一・五
第二等 二万円	二・五	千二百円を越える金額	二	八千円を越える金額	一・五	五、〇〇〇円超	一・五	五、〇〇〇円を越える金額	二・五	三、〇〇〇円を越える金額	二・五	三、〇〇〇円を越える金額	二・五
第三等 一万円	二	千五百円	三	一万二千円	二・五	八、〇〇〇円	二・五	八、〇〇〇円	三	八、〇〇〇円	三	八、〇〇〇円	三
第四等 千円以上	一・五	二千円	四	二万円	二・五	一〇、〇〇〇円	三	一〇、〇〇〇円	三・五	一〇、〇〇〇円	三・五	一〇、〇〇〇円	三・五
第五等 三百円	一	三千円	五	三万円	三	一〇、〇〇〇円	三	一〇、〇〇〇円	四	一〇、〇〇〇円	四	一〇、〇〇〇円	四
		五千円	六・五	五万円	三・五	一〇、〇〇〇円	四	一〇、〇〇〇円	五	一〇、〇〇〇円	五	一〇、〇〇〇円	五
		七千円	八	八万円	四	一〇、〇〇〇円	五	一〇、〇〇〇円	五	一〇、〇〇〇円	五	一〇、〇〇〇円	五
		一万円	九・五	一二万円	四・五	一〇、〇〇〇円	五	一〇、〇〇〇円	五	一〇、〇〇〇円	五	一〇、〇〇〇円	五
		一万五千円	二	二〇万円	五	一〇、〇〇〇円	五	一〇、〇〇〇円	五	一〇、〇〇〇円	五	一〇、〇〇〇円	五
		二万円	二・五	三〇万円	五	一〇、〇〇〇円	五	一〇、〇〇〇円	五	一〇、〇〇〇円	五	一〇、〇〇〇円	五
		三万円	二・五	五〇万円	五	一〇、〇〇〇円	五	一〇、〇〇〇円	五	一〇、〇〇〇円	五	一〇、〇〇〇円	五
		五万円	二・五	八〇万円	五	一〇、〇〇〇円	五	一〇、〇〇〇円	五	一〇、〇〇〇円	五	一〇、〇〇〇円	五

税人法	所 得 税
明治三十二年第一種所得と して法人所得を他の所得か ら分離し千分の二五の税率 を適用。	
第一種所得税 普通所得 超過所得四一・二〇五	七 十 二十 五十 百 二百 三百 四百 万 万 万 万 万 万 万 万 ゝ ゝ ゝ ゝ ゝ ゝ ゝ ゝ 元 三 三 五 七 〇 三 美
資 本 金	所 得
一・五	一八
資 本 金	所 得
〇・三	三三
積 立 金	所 得
二	三五
昭和二十七年一月一日 以後三十九年度迄四三% 右を超える所得	五〇万円以下の所得 四〇

資本蓄積促進措置利用状況

(単位 百万円)

備考	昭和二十八年年度		昭和二十七年年度		昭和二十六年年度		昭和二十五年年度		区分
	上期	下期	上期	下期	上期	下期	上期	下期	
一般企業	一〇、三五二 (四五、六〇六)	二、五〇三 (三、三九五)	八、九〇五 (三五、三四四)	二、三八一 (四、四二四)	五、二八六 (一、三六六)	三、一七〇 (六、〇〇〇)	二、八八〇 (三、八九三)	一三	免稅準備金・引當金 貸倒準備金 價格變動準備金 退職給與引當金 特別修繕引當金 渇水準備金 輸出損失準備金 計
船舶及び う鉱炉等	二、八〇〇 (九、五八〇)	四四五 (八、五八)	一八、〇六七 (三二、〇七)	一三五 (三〇五)	一六二 (一七〇)	四 (九)	三 (五)	二	
電気事業	四四五 (八、五八)	三、三七八 (八、三九七)	三、九四二 (四、三八三)	四四三	五、五三三 (一、六七)	三、一九 (六、〇八九)	二、八八三 (三、八九八)	一五	
貿易業者	三九、五六六 (三四、九〇)	二八、七六七 (九五、三六)	三三、七三九 (六六、五六九)	三、一五八 (三、八三〇)	一八五				特別償却 割増償却
租税特別措 置法	九六四 (三、一九〇)	八二一 (二、三六)	八六三 (一、四一五)	三六七 (五五二)					

土 地	三六、一一七	四一、二三五	五、一一八
家 屋	三九、六四二	四〇、八一八	一、一七六
償 却 資 産	一六、六四五	一四、九〇九	一、七三六
自 転 車 荷 車 税	三、五八六	三、八五三	二六七
た ば こ 消 費 税	一八、四五〇	二〇、六一九	二、一六九
電 気 ガ ス 税	一七、五七〇	一八、二一四	六四四
鉱 産 税	一、七四六	一、七五九	一三
木 材 引 取 税	一、三二九	一、六五六	三三七
人 湯 税	三〇〇	三〇〇	
法定外普通税目的税 旧法税収入	八七八	八七八	
小 計 (3)	二〇八、五四二	二一〇、四二九	一、八八七
(B) 地方譲与税	二八四	四九八	二二四
揮 発 油 譲 与 税	二八四		二八四
地方道路譲与税		四九八	四九八
(C) 合 計 (4)	二〇八、八二六	二一〇、九二七	二、一〇一
三、総 計			
(1) + (3)	三五三、一九一	三五八、二七四	五、〇八三
(2) + (4)	三七六、六六三	三七九、〇九二	二、四二九

(註) 本年五月における自治庁推計数字。

地方財政の窮乏とその問題点

昭和30・7・1

目 次

- 一、はしがき
- 二、戦後地方財政の推移
 - (一) インフレの進行と地方財政(昭和二一―三三年)
 - (二) ドッジ政策並びにシャープ勧告と地方財政(昭和二四―二五年)

- (三) 地方財政窮乏の表面化(昭和二六―二九年)
- 三、地方財政窮乏の現状
 - (一) 地方財政規模の膨脹
 - (二) 公債費の累増とその将来
 - (三) 赤字団体の激増
- 四、窮乏の問題点とその対策
 - (一) 地方財政の貧困化と再建策の基本
 - (二) 地方財政計画と決算額との乖離
 - (三) 地方制度改正に帰因する地方財政の膨脹
 - (四) 国及び地方を通ずる財政運営上の諸欠陥
 - (五) 地方財政窮乏を解決する具体策
 - 五、金融に及ぼす影響
 - (一) 地方公共団体に対する金融機関の貸出増加傾向
 - (二) 特に地方銀行に及ぼす影響
 - 六、三十年代地方財政の問題点
 - (一) 地方財政計画圧縮による表面的均衡
 - (二) 国税の減税措置に伴う地方財源の不安定
 - (三) 金融への皺寄せと地方団体の借入又は起債難
- 七、結 論

一、はしがき

地方財政は赤字の重荷にあえぎながら、益々窮乏へと追いつめられている。昭和二八年度の決算をみると、四六都道府県のうち三九団体が、そして全都市の三分の二が赤字団体となっており、赤字の総額も四六二億円に迫っている。又二九年度については未だ推定であるが五八六億円の赤字といわれ、三〇年度では更に増嵩すると予測されている。

国家財政においては、金融引締め政策と相まって、一兆円の枠を一応堅持し緊縮の実をあげんと努力されているが、遺憾ながら財政の現状及び前途にはあまり