

# 現代日本税制における個人重課の性格

遠 藤 三 郎

まえがき

第一節 賃銀所得とその他の所得

第二節 租税転嫁と国家経費

第三節 個人所得課税

第四節 個人事業(所得)課税

第五節 所得課税の補完

む す び

## ま え が き

「長期税制改正に関する答申」(1971.7.30)は、一般消費税(付加価値税)の導入=所得課税の補完としての逆進的大衆課税の導入、地方税住民税の国税<sup>(1)</sup>所得税の付加税化などを柱として、高負担税制への志向を強めて来ている。

この小論では、直接、このような70年代の日本税制を対象とする「政策科学」的意図をもつものではない。

わが国においては、戦後財政の「民主化」のなかで、未だ多くの汚職事件の摘発にみられるように非民主的な多くの問題が存在し、あるいは、かえってその傾向を強めているとさえいえるかも知れない。それにもかかわらず、戦後財政の民主化は、戦争財政のテコとなった赤字国債の発行を抑制する新しい財政法による「健全財政主義」、国税・地方税を通ずる「租税法律主義」にもとづく、申告納税制度に拠る直接税を中心とする総合・累進課税、など一定の民主化が実現したといえよう。

先に指摘した今日の「官僚制」に起因する税・財政の非民主的要素は、このような「民主化」の過程で払拭し切れなかった、戦時体制としての「源泉徴収制度、のような残滓と「民主的な装、の下で復活した「ブルジョア国家の権力装置、(「虎の巻」徴税、徴税番号コンピューター等の合理化徴税機構体制)<sup>(2)</sup>としての財政制度との合成体である。

すなわち、戦後復興を完了した「産業」は、「高度成長」のための財源を大きく「国家」に依存することとなり、殊に、財政については、所得税納税人口約3,000万人、有業人口の約6.2割(昭和10年では3割)という大衆課税、政策減税としての「租税特別措置」は1950(昭和25)年、建設業に関する「完成工事補償引当金」あるいは「船舶修繕引当金」が損金算入が認められると造船業、家電業、製鉄、板ガラスと次々と各種引当金(留保利潤)の税金経理が拡大されるというように、1970年では、国税だけで143種、国、地方税を合すると、6,521億円('71年予算では、同7,514億円)となっている。これによって、「負担の公平、(民主的保障)を形骸化し、「資本蓄積税制」(財政)が確立していった。

このような民主化に逆行する税制の経過は、弱いところに集中的にあらわれ、国税所得税における課税最低限層から急カーブで上昇する超過累進課税、地方税としての住民の所得課税の地域的不域等の問題であった。

第一の問題については、70年度税制改正で、課税最低限の100万円への引上げ、税率刻みの改正によって、また、地方税の地域的不均等については、71年度までの時限立法措置によって、一応解決済みとして、冒頭に指摘した「長期税制答申、は高負担税制を提唱しているのであるが、果して、そうであろうか、本稿は、この点に焦点を絞って、大衆重課の実態を具体的に明らかにし、問題点を指摘することとしたい。

注 (1) 1971(昭和46)年の「長期税制の答申」の基本的方向は、専門学者のほぼ1カ年にもわたる審議をもとに2カ年にもわたる委員30人(銀行、証券の4人を含む、財界人11人、大蔵、通産、自治等各省のOBが中心で労組代表はわずかに2人)政府

(官僚) と与党との「なれあい」から、すでに1年も前に閣議決定されている「新経済社会展計画」を土台に、この計画にもり込まれた租税負担率の引上げ、公共投資を追認するところにある。

すなわち、いうところの「高負担・高福祉」財政は、所得税、法人税（結果は転嫁される）間接税中就中一般消費税（完全消費者転嫁）のすべてにおいて増税しようとするものである。

したがって、負担の増は専ら、個人課税にすなわち個人所得税とその補完としての大衆消費課税に依存するという極めて問題の多いものである。

如何なる論理によっても法人課税については、依然擬制説を堅持し、昭和30年代の初めより、低率への戻しを検討し、あわせて金融政策よりも特別償却延納利子税の調整（特別減免税）を「有効化」するとされている。

これに対して、個人所得課税およびその補完としての消費税については、すでに定着しつつある物価調整減税を否定し、低所得納税階層の重負担感を「客観的事実」に反するとしてしりぞけ、垂直的な公平負担超過累進税率による負担増の方向を慎重に回避し、水平的負担の公平化の問題として、逆進の消費課税の増徴を「所得水準の向上と消費の多様化」によって合理化している。これは、「生活必要最低限」を50%上回る課税最低限、「所得水準の向上と消費の多様化」という実は科学的に検討済でない悪質のムード作りを少くともその効果としてもつ。

詳論は拙稿「高負担税制と地方税」（『都市問題研究』1971.9.参照）。なお、同調査会の7月末日の「答申」は、基本的には上述と変らないが、世論、その他を配慮して、若干の変更が加えられた。

その主なる点は、「所得税負担の累増を緩和するための租税政策の運営上、所得税の減税を重視することが必要」であると述べて、課税最低限の物価生活水準の向上に見合った「見直し」といわれる中堅層の超過累進税率の緩和をあげている。しかし、他方では住民税の所得課税としての性格が一層明確にされ所得割の超過累進税率引上げと、廃止が指摘されていた均等割の引上げが打出されている。

また法人税については、法人擬制説の放棄について「法人税の基本的仕組みについては、法人の性格論に固執することなく」と依然固執し、「配当分に対する法人税が実際に株主に転嫁されていることを実証することは困難である」ことを認めて「実態に適合させるという方向で引き続き検討していくべきである」という方向を示している。最後に一般消費税については「どのように考えるのかの手がかりを示す必要がある」という表現に後退した（表面上）。

(2) 現在、所得税について2つの裁判が進行中である。その1は「大島裁判」とし

て有名であるが、これは、サラリーマンの所得税（給与所得に係る所得税）が不当に高く、これを規定している現行所得税法は憲法第14条に違反する、したがって、税法の改正によって、給与所得控除を引上げろというものである。

これは憲法違反といっても、税制の本質にかかわる係争ではなく、主として執行上の問題であるため、今度の「長期税制答申」（1971,7.30）においても「第二基礎控除」など改正の方向が検討され、同種の不満の解消が図られている。

これに対し、第2は「勤労所得税返還請求事件」といわれるもので、「源泉徴収制度」にもとづく「最低生活費」に課される所得税は、確定した所得を、国民が自ら申告納税するという近代国家の「租税法主義」に反し、憲法第14条および第25条に違反しているので、既納税の所得税を返還せよというものである。

この訴訟は本稿の個人所得税の問題と関連が多いので、多少立入って、現行法の「行政解釈」をみておきたい。

被告（国）の準備書面によると、第1の論点に対して、現行所得税法は1947（昭和22）年以降、「予算課税制度」をとっている、憲法第25条に立脚した場合、原告は「具体的にいかに定めるべきか」また、税法上の「必要経費」は「家事費およびこれに関連する費用で、その主たる部分が収入を得るために必要であり、かつ、その必要である部分が明りょうに区分出来るもの等特定のもの」以外のものは含まれない。しかるに原告は「生活費をもって給与所得の必要経費と主張されるのであって、……原告の主張はそれ（上記税法の概念）を逸脱した独自の見解」であるとしている。

これは、国税についての国の立場であるが、地方税についても「負担分任」というようなもう一つの「論拠」が介在するが、大衆重課の国の姿勢は共通である。「最低生活必要経費」が如何なる内容をもつ概念であるか、必ずしも明確ではないところに議論が分かれる一つの根拠があることも事実である。すなわち、労賃は、労働力の平均的生産（生活）費であるが、この「再生産費」は歴史的・社会的なものであり物理的生存的最低条件とは異なる。物理的条件ですら人間の類的性格から「社会的性格」をもっていることは、その基本的な特徴であって（マルクス『ドイツ・イデオロギー』）、早い話が、今日の「公害」は本来的には人類の物理的な生活条件の「社会的」破壊である。

このことを理論的に、すなわち、抽象的・具体的に明らかにせず「生活水準の向上」を云々することは出来ない。また、同時に、課税最低限が「標準生計費」「最低生活費」を越えたということは出来ない。

## 第一節 賃銀所得とその他の所得

賃銀は労働力の再生産に必要な最低限にきりつめられる傾向がある。生産的労働の産物としての価値生産物（労賃プラス剰余価値に等しい）は、賃銀利子、地代という転化された形態をとり、国民所得を形成する。したがって生産過程の結果としての賃銀と剰余価値との基本的な対立関係は、労働——労賃、資本——利子、土地——地代として「調和」された形態をとる。

資本制社会における国家は、上述のような国民所得を権力的に租税による収奪および経費支出、就中移転の経費支出を通じて再配分する。これが近代的国家財政の本質的機能である。

現代資本制社会とよばれる、独占資本の支配を特徴とする政治経済社会においては、国家は、独占資本と緊密に結びつき、たんなる総資本の代表としてではなく、ひと握りの独占資本の代表として、中央政府の財政のみでなく地方政府（公共的自治団体をも含む）の財政をもつうじて階級間の所得再配分を行なう。<sup>(1)</sup>

すなわち、ブルジョア革命によって権力を獲得した資本家階級は、その政治組織として近代的統一国家を形成した。そして彼らは、国家は、生産的労働の結果を費消する不生産的なものであるから、その経費はできるだけ少いほうがよいという「安価な政府の理論」<sup>(2)</sup>に拠って、中央政府に産業の自由な発展を阻害する旧制度の撤去、治安維持と教育等の消極的任務をあたえた。

ところが、19世紀末から20世紀初頭にいたり、生産の発展は独占を生みだし、独占資本主義・帝国主義が世界体制となった。ことに、1930年以降におけるこの世界体制の崩壊、慢性的恐慌という資本制社会の政治的・経済的危機は、国家による独占資本の維持・補強を必然的なものとし、国家独占資本主義<sup>(3)</sup>といわれる特徴を形成した。

現代国家は、資本制生産の直接的止揚である社会主義国の発展と資本制生

産の商品、資本輸出市場として不可欠の支柱となっていた植民地諸国の独立という世界史的発展過程に制約され、他方では生産力の飛躍的増大＝過剰生産の可能性と労働者の階級斗争に脅かされ、諸々の末期症状をますます発展させる方向で所得再配分機能を活用せざるをえない。

すなわち、国家みずからが企業を経営し、あるいは、公共資金の投資、融資、補助等によって、<sup>(4)</sup>民間の独占資本の生産力発展を助成するだけではなく中央銀行の不換銀行券の「管理」により国家は「経済人」として遊休資本、労働力の存在する経済に介入することによって、生産の社会化を促進し、独占（私的所有）に奉仕する。

資本制国家は、その権力機構を維持するためにも、一定の貨幣を必要とするが、それは原則的には租税というかたちで人民から収奪される。

資本主義の初期には、資本自身、租税負担が自分たちに重くかかることをおそれ「税制改正は、すべての急進的ブルジョアの18番であり、すべてのブルジョアの経済改革の特有の要素である。……中略……、税制改革は工業の発展を妨げる、旧来の伝統的租税の廃止すなわち、より安価な国家財政を目的とするか、より平等な配分を目的とするか、のいずれかである。ブルジョアは租税の平等配分という幻想的な理想を実践において、それが彼等の手中から消えうせれば消えうせるほど、ますます追い求め」<sup>(5)</sup>てきたが、独占資本主義になると上述の政治経済危機を弥縫し自己の支配体制を維持するためおよび、自らの最大限利潤の源泉の一つとして、国家財政を利用するため、独占資本と官僚との癒着がすすむ。<sup>(6)</sup>

この国家財政は、租税・公債等による収入を強力機構の維持、軍需産業、戦略産業（石油化学、宇宙産業、民間デベロッパー）等独占的大資本を中心とする資本生産物の購入、社会保障関係費（社会保険？）等の移転的経費支出を通じて再配分される。<sup>(7)</sup>

この経費については、別途詳論されなければならないが、とりあえず、次の2点は重要である。

すなわち、第一に、広い意味の軍事費が、平時においても膨大化し、議会による国民のコントロールを形骸化しつつ軍産複合体 (Military Industrial Complex) を形成し、ことに、アメリカ合衆国では、国家財政全体の70%にも達していること。<sup>(8)</sup>第2に、社会保障費の増大は、老人保険失業保険、医療保険のように、次第に本来の行政から離れて、コスト=ベネフィットアナロジーによって増大する。しかも、これとても、資本の有効需要創出的効果、民心の「安定」を通ずる体制維持の目的こそ本質的なものである。

注 (1) 労働者階級の賃銀あるいは給与からの租税による国家資金の調達に限界に達し中小事業者などの搾取階級の所得からの税収がこれを補完しつつある。といわれる今日、後に述べるように、間接税への傾斜が増大しているのであるが、それだけに間接税を完全に廃止して、それを真に効果的に徹底した累進所得税に替えるという改革は租税の本質を変えるものではないが、「現代では、格別の意義をもつにいたった」(A. I. ディンケヴィチ『戦後日本の国家財政』ページ 169) といわれる。

(2) 「スミスの財政学は、これに対して下から、すなわち国費の負担を背負う国民の立場から、国家の不生産性を強調し、負担の軽減を要求し「安上りの政府」(Cheap Government) を主張した」(宇佐美誠次郎『財政学』上ページ 32)。

(3) 「国家独占資本主義」の基本的性格は何であるか、というそれ自体重要な問題は当面ここでの問題ではない。

ここでは、エンゲルスの「国家信用」不換銀行券の発行による再生産過程の再配分作用を想定するだけでよい。

ケインズらのいわゆる「管理通貨制度」あるいは今日の「国際的管理通貨制度」は、この一面を不正確に表わしている。

(4) V・パロ『最高の金融帝国』邦訳ページ 316参照。

(5) マルクス・エンゲルス全集第7巻「『社会主義と租税』 エジル・ド・ジラルダン著の書評」(ページ 285邦訳293下)。

(6) A. H. ハンセンは「財政々策には、或るものはそれを強く論難し他のものはそれを忠実に擁護しているところの、新しい目標が現われつつある、それは生産要素の全的利用を確保するという目標にほかならない」(A. H. Hansen, "Fiscal Policy and Business Cycles" W. W. Norton, 1941, 邦訳ページ 115)。「財政政策は社会の実質所得をできるだけ大きくし、所得や富の分配を調整する重要な手段である」(同上ページ 198)「公債は国内に保有されているかぎり私債のよな

うものではない。それは私債の本質的な特徴を何一つ持っていない。公債は公共政策の道具である。それは国民所得を統御し、租税構造との連関において所得を調節するところの手段である」(同前ページ 191)と述べている。

このような Keynes=Hansen 理論の実験者、ルーズベルトは1936年度教書では、未だ、一般通常予算での「均衡」を強調していたが「国債の増加を論ずるに当って、その背後に何が成就されたか、どんなに有用な物的財産がふえ、また、どんなに信用制度を強化したか、などということを考えに入れれば、国債の問題については、アメリカの将来についてなら経済的に心配することはない」(1940年年度教書)と述べ pump priming policy, Spending policy を正当化するようになる。

なお、この理論について、今日それが万能であるかにもはやされているが、すでに「その学説は外観は新しく見えるが、実際は古くて全然信用のない学説である」(H. L. Lutz: Public Finance 5.ed. 1947. Preface V.) (なお、ルッツは30年代の「財政学にかんする三つの代表的な教科書」として、Buehler J. P, Jensen (“Government Finance” Crovell, 1937) とともにハンセンによって批判的に考察されている(同掲ページ 214)。

- (7) 貨幣・兌換銀行券、兌換紙幣を通ずる再配分とはことなり、`過剰資本、`過剰商品、`失業の存在を条件として、中央銀行貸出の増大(1. 政府の追加需要=公債発行を財源とする国家経費の増 2. 政府の承認による中央銀行貸出の増、民需増大銀行の企業貸付増)が、直接的生産過程に波及作用を与える。
- (8) 島恭彦『軍事費』「第二章アメリカの軍事費」、S. レンズ『軍産複合体制』(邦訳小原敬二)参照。

## 第二節 租税転嫁と公共経費

このような、現代資本主義国家の財政の機能を、①公共目的への資源の配分、②所得の再配分、③景気変動の「安定」、④最適経済成長率の達成と名づけて合理化することは、<sup>(1)</sup>先に指摘した、ケインズ=ハンセン理論の系譜であるが、財政規模の拡大について先の指摘を意識的にそらすものである。

すなわち、現代国家の性格は、たんに総資本ではなく、独占資本連合の代理であるという点を欠落させ、国家と経済(独占資本)との癒着による経済の安定的誘導を公共的目的に転化<sup>(2)</sup>させる。



このような国家財政の比重の増大は「経済の計画化」あるいは「福祉国家の成立」などではなく、繰り返すようだが、このような財政によってはじめて独占資本が存立しようという現代国家の危機の反映である。

ところで、租税による労働大衆の収奪は、したがって、上のような増大する国家の役割を担う強力なパイプであり、直接その所得すなわち労賃に課される累進所得税と所得から派生する消費に課される一般的消費税（E・E・Cでは、1970.1.1.迄に、その実施が義務づけられていた）あるいは物品税を通じて行なわれる（第一表参照）。

課税にかかわる「公平の原則」は、所得課税の対象に、賃銀のみでなく、事業所得、利子・地代、雑所得等を含み、また賃銀は、「労働力の価値または価格」から労働の価格へ「転形」されることによって、「給与所得」として、経営者の給料も、官吏の俸給も一括される。いいかえれば「課税物件としての所得は、生活費プラス純資産の増加である<sup>(3)</sup>」とされる。

さらに、わが国の現行所得課税の体系においては、法人所得は、個人所得課税と区別された法人税および法人事業税、法人住民税として、法人擬制説を前提とする比例税率あるいは軽い累進税率によって課税されるほか、各種の租税特別措置によって、その蓄積が保障されている。

このような法人課税の比例税率は、サミュエルソンによれば、その配当は主として上層階級の所得となるため、結果として累進的である、あるいは、法人税は「転嫁」されるため、累進税率でも逆進的となると主張されるものである。

これに加え、労働者階級にとっては、法人就中、独占資本への課税の転嫁商品の売買＝流過程を通じ、当事者が租税の負担を意識することなしに負担をしているという問題がインフレーションと一体となっておおいかぶさっている<sup>(4)</sup>。

このように、経済的強者は、流過程を通じて、租税負担を経済的弱者に転嫁するのみならず、税法が成立する以前に政治的に、また税法成立以後に

第一表 各国の直・間比率の変化

	日本		アメリカ		イギリス		西ドイツ		フランス		イタリア	
	直接税	間接税	直接税	間接税	直接税	間接税	直接税	間接税	直接税	間接税	直接税	間接税
昭和25年	54.9	45.1	81.7	18.3	53.2	46.8	32.6	67.4	32.5	66.5	13.4	86.6
30	51.4	48.6	85.9	14.1	53.2	46.8	38.3	61.7	33.4	66.6	19.0	81.0
33	48.7	51.3	85.6	14.4	55.4	44.6	40.6	59.4	37.8	62.2	21.5	78.5
36	55.1	44.9	86.2	13.8	55.6	44.4	48.2	51.8	36.0	64.6	23.0	77.0
38	58.1	41.9	86.1	13.9	55.2	44.8	48.5	51.5	34.9	65.1	—	—
40	59.2	40.8	84.3	15.7	54.9	45.1	48.6	51.4	38.0	62.0		
42	60.6	39.4	86.4	13.6	55.8	44.2	47.9	52.1	37.7	62.3		
44	63.8	46.2	※87.3	※12.7	55.7	44.3	48.9	51.1	30.4	69.7		

※印は昭和43年、西ドイツは昭和43年、フランスは昭和29年付加価値税創設

資料：『税制研究参考資料集』（日本租税研究会）昭和39年5月税制調査会資料、大蔵省昭和45年9月18日。

においても、非流通過程において、それを転嫁することが出来る。

今日の政策的財政論は、このような負担公平の問題を避け、租税の実質的経済効果論（Tax Incidence）として、生産の拡大、生活水準（国民所得）の増大という経済成長論に変質してきている。

租税による賃銀からの取奪は、国家権力による所得再配分機能の一側面であり、他の側面は財政支出による所得の附加である。

具体的には、各種国庫補助金、社会保障、医療給付等直接個人の所得を補完するサービスの無償給付および学校および教育、住宅、公園、道路等（公共事業あるいは公共投資）による集会的需要の供給がこれである。

このような財政を通ずる所得の移転（付加）について注意されなければならない点は、さしあたり次の2点である。

第一点、資本と労働という基本的な対抗関係から、賃銀についての直接の補完効果をもっと考えられる経費も、その本質は、個別資本にとっては低廉な労働力供給の保障であり、総資本にとっては社会的不安の除去、再生産の不可欠の諸条件前提の共同的確保という意味をもつ。第2点は、道路、鉄道

等公共投資の結果としてのいわゆる社会的間接資本は、資本の間接的な共同生産諸条件として個別資本に対して、積極的（外部経済）、消極的（外部不経済の除去）に価値移転効果をもつという点である。

この両者とも、最近におけるわが国の社会経済発展計画（45.5.）にみられるように、総資本の安定成長のための、有効需要創出効果のみが考慮される本来的な行政効果は問題にされていないのであるが、これは決して、わが国の特有の観象ではなく、1930年代のアメリカ恐慌以来、財政機能は上述のように、経済成長に従属するものとして運用されて来たのである<sup>(9)</sup>。

注 (1)小宮隆太郎編著『経済成長と財政金融』参照。

(2) 「政策論の問題として公債発行の問題を考えるとすれば、第一は、……全体としてのフィジカル・ポリシー体系のなかに公債をはめこんで、それをもって有効に、そして望むらくは国民的利益に立って作用せしめる条件を論ずること」が肝要であり、「第二は、公債によってえられた資金をどう使用するかである。……中略……それが果して、このような構造対策（いわゆる二重構造の解消——引用者注）のためのものであるか、それとも、大資本救済のためのものであるか、政策の問題としてみつめなければならないのはまさにこの点である」（雑誌『エコノミスト』昭和41年3月8日号掲載）。

このような「政策」論については、「常識」ではなく、厳密に貨幣、不換銀行券の流通法則についてその内容を確定し、そのうえで、現代の公信用が検討されるべきである。そして、その際にも、過剰資本の種類、過剰商品の種類（その存在を条件として）が、政策の波及効果を決定することを考察すべきであろう。

(3) 谷山治雄著『日本の税法』ページ 201。同氏は、この生活費課税と「純資産増課税の不徹底」とが「税法上重要な矛盾」であるとして追求している。

(4) P. A. サミュエルソン『経済学』第8版邦訳ページ 271。J. K. ガルブレイス「階級斗争はどうなったか」Washington Monthly. 1970。（邦訳「日本経済新聞」1971.2.4～5）

「産業体制の心臓部（高度のテクノロジーに裏打ちされた資本集約的生産——引用者注）は高い雇用水準のもとでの労使問題を価格の引き上げ、つまり紛争解決コストの一般大衆への転嫁によって解決する」。この指摘は、直接的には労賃の問題であるが、利潤の減少防止という点では、租税の転嫁と同一であり、事実法人課税は、商品価格として一部消費者に（後転）また経費増大にともなう賃銀抑制に一部（前転）一部生産性の向上によって消転し、また一部は節税あるいは

政治的脱税（上述の「特別措置」等）によってほとんど実質的負担を免がれることによって、資本成長を保って来た。

- (5) 新厚生経済学派の財政論は、特に、第2次大戦後、国民福祉極大化の条件として財政機能を考察してきたが、それ自体、経済的でない厚生的および政治を科学的に函数化出来ず、結局政治＝官僚制的財政現象を科学的考察の領域から追放してしまった（林栄夫『財政学』参照）。

また、わが国においては、ナショナル(National)に対応、パブリック(Public)のシビル・ミニマム(そのための財政)を政策科学として想起(松下圭一)しつつあるが、強力な国家財政が実は草の根保守主義と一体的であり、難しい実践的問題である。

### 第三節 所得課税

わが国においては、1887(明治20)年個人所得税としてはじめて創設された。しかし貨幣所得——概して商品生産の未発達のため、税収は極めて少く1889(同22)年の改正によって第一種～第三種所得税すなわち第一種法人の所得、第二種利子等の所得、第三種その他の所得にそれぞれ分類課税されることとなり、1940(昭和15)年分類所得(収益税的性格)総合所得税の兩建、源泉徴収制度などの改革によって、税収の28%を占める地位にいたった。

又膨脹に対応する大衆、累進課税と派生的所得形態の発展による1947(同22)年超過累進税率にもとづく総合課税、1950(同25)年所得税の補完としての富裕税、財産価格500万～5/1,000、5,000万円超30/1,000が成立し、あわせて、超過所得、清算所得、課税(昭和15年初)の廃止、未分配留保所得の累積の軽率(2%)課税等、法人税と所得税との二重課税を避ける、「法人擬制説的調整」をおこなった。

このようにして、今日のわが国における直接税の種類は、①所得税、②法人税、③住民税、④相続税、⑤その他となったのである。

上のような直接税は、従来から負担能力に着目して、「所得」に累進税率で課税することが最も公平、公正であり、被課税者、税負担者の負担感にも

とづいて、国家権力（政治・行政）の行使を監視、統制することが近代民主主義の原則に合致するとされて来た。

しかし、上述したように、国家独占資本主義における国家の役割の増大とともに、（イギリスにおくれて「近代化」に踏み出したいわゆる「後発資本主義国」では頭初から）国家の役割が顕著で、財政規模が大きい。

このような財政を支える租税の中心として次第に所得税が大きなウェイトを占めるようになった（所得税の国税および国民所得に占める割合等、第2・3表参照）。

所得税が大量の税収を生み出す理由としては①生産の発展にともない、賃銀、給与等の貨幣収入が一般的かつ多様になったこと。②免税点を引下げ、納税人口を増加させ、所得金額の集中する比較的低層に累進税率の刻の傾斜を強めることによって、少数高額所得層の犠牲をとまわずに大巾な税収が確保されるなどの課税技術操作が容易である<sup>(8)</sup>。

とくに、わが国の場合、この免税点がいかに低位のものであるか（大衆課

第2表 所得税の比重に関する調べ

	日 本		アメリカ		イギリス		西ドイツ	
	対国税	対GNP	対国税	対GNP	対国税	対GNP	対国税	対GNP
昭和25年	対38.6	8.7	38.3	8.1	22.9	7.7	21.1	5.3
35	21.7	4.8	54.3	10.1	35.6	10.9	30.5	—
36	22.3	5.1	52.8	9.9	36.2	11.4	32.5	—
37	22.1	4.9	50.3	10.2	42.9	—	35.3	—
38	25.7	5.4	54.1	—	41.3	—	36.7	—
39	26.5	—	50.8	—	41.6	—	36.2	—
40	29.6	—	51.7	—	43.5	—	35.6	—
41	29.6	—	54.1	—	35.6	—	37.2	—
42	29.3	—	56.7	—	37.7	—	36.6	—
43	30.3	—	56.6	—	37.2	—	37.3	—
44	31.1	—	—	—	37.1	—	36.2	—
45	31.2	—	—	—	38.7	—	—	—

昭和38.4.26税調資料，昭和45.9.18 税調資料（※法人税導入）

第3表 国税累年構成比

	昭和 9~11年	25	30	35	40	42	44	45 (平均)
所得税	11.1	38.5	29.8	21.7	29.6	29.3	31.1	31.2
法人税	7.9	14.5	20.5	31.8	28.3	29.8	31.1	32.7
相続税	2.4	0.5	0.6	0.7	1.3	1.5	1.6	1.8
その他	13.4	1.2	0.5	0.1	0.0	0.0	0.0	—
直接税計	34.8	54.9	51.4	54.3	59.2	60.6	63.8	65.7
間接税	65.2	45.1	48.6	45.7	40.8	39.4	36.2	34.3
合計	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0

資料大蔵省 (45.9.25)

税であるか)は、1963(昭和38)年当時、戦前にくらべ74%も低いこと、'65(昭和40)年であれば、独身者なら年額約19万円、その後の物価調整減税等を含めても'71(昭和46)年で39万3千円から所得税が課され、その人口は3,000万人(戦前は約70万人)所得税が免税となるが住民税所得割を課されるもの(昭和44年、625万人)を考えると誠に厳しい大衆収奪と云わなければならない。

住民税所得割は、第4表にみられるとおり生活保護基準を31%上回ってはいるが、この生活保護基準が、今日常識では考えられない低劣水準であることを考慮すれば、その低位性は明らかである。

第4表 住民税の課税最低限と生活保護基準

	生活保護 基準 A	給与所得 B	B A	事業所得			
				専従なし C	C A	白色申告 (妻専従)D	D A
昭和41年	347,727	423,016	123	309,987	(89)	320,236	92
42	402,625	433,525	108	309,987	(80)	340,658	85
43	455,600	532,040	117	361,105	(79)	412,223	90
44	501,730	635,599	127	422,268	(84)	473,814	94
45	565,735	741,329	131	504,742	(89)	545,979	97

5人世帯(42才男, 38才女, 13才男, 11才女, 4才女の世帯)  
自治省税務局(昭45.10.30) 11-3-5

このようなみせかけの累進性と課税最低限の引下げ（名目は引上げられている）による納税人員の拡大によって、税の「自然増収」にたいする所得税の寄与率は、'53（昭和28）～'62（37）年で68.9%，税の国民所得にたいする弾性値は2.5%，すなわち国民所得が、100 増加すると所得税収は250増加する（国税全体では1.5%）結果となっている。

所得税とならんで、所得を課税標準とする地方税（府県・市町村民税，事業税）はシャープ勧告にもとづく法人税（就中巨大法人）の比例軽減税負担を支えるものとして「負担分任」「応益原則」という独自の地方税課税原理をテコに大衆課税，ことに勤労低所得への収奪を強化する性質をもっている。<sup>(6)</sup>

③所得税に適用される「総合課税の原則」は、利子・配当については、分離課税（昭28～45）（昭和45～47は選択）とされキャピタル・ゲインは事実上非課税〔（昭27～昭和43年松下幸之助氏は、所得額736百万円，所得税494百万円，住民税89百万円その他株式譲渡所得2億円，非課税（全額）<sup>(7)</sup>〕となっていて、給与所得にかかる源泉徴収制度によって賃銀からの課税は容易かつ脱漏なく実施される<sup>(8)</sup>（第5表参照）。

第5表 所得種別実質所得税負担調 (単位 千円)

	給与所得	農業所得	営 業 所 得		
			白色申告	青色申告	医 師
所 得 50 万 円					
申 告 所 得	500	300	300	400	500
所得税，住民税，事業税合計	(100%)	(30%)	(30%)	(80%)	(100%)
所得に対する負担率	9.2	0.7	0.7	4.1	4.1
	0.018	0.001	0.001	0.008	0.008
所 得 200 万 円					
申 告 所 得	2,000	—	1,200	1,600	2,000
所得税，住民税，事業税	(100%)	—	214.6	333.9	245.9
所得に対する負担率	420.2	—	0.19	0.16	0.12
	0.21	—			

税調資料「各種所得間の負担のバランスについて」（昭和38年6月7日）

④消極的な意味においてはあるが、わが国においては、法人所得については、法人擬制説を中心として、累進税率が制度化されておらず、軽い比例税率となっている、そのうえ、巨大な法人については、悪名の高い租税特別措置<sup>(9)</sup>によって大巾な減税が実施されている。

このような法人所得課税の軽減が逆に財政硬直化のなかで個人所得税への重課を促進する。

⑤必要生計費にくい込む過重な賦課に対する減税要求にたいしては、「自然増収」すなわち、経済成長、名目所得の増大を一層拡大し、そのため好、不況にかかわらず慢性的な公共投資財源を控除した残余の枠内で減税を実施するという「慣習」<sup>(10)</sup>確立によって、または、所得税の最低階層を地方税（県民税）に移譲し、これに、応能原則とは別途、負担分任原則を適用することによって全体としての国の租税収入を確保し、あるいはまた、特別会計等の独立採算によって、税外負担とすることによって、鋒先を回避することが可能となる。

以上主として5つの理由によって中心的位置を占めるようになった所得税は、さらに上述（注8）のように、その課税対象とされる所得の種類によっていちじるしい負担の不均衡が生ずる。それは、捕捉率と云った課税技術上の問題だけでなく、利子、配当等不労所得と労働者の賃銀との本質的相異を「貨幣または財産での収入」として同一の範疇に含め、ついで「所得を生ずべき業務について生じた費用」を控除したものが課税標準とされることによって公平の装いをとる。

個別的事情を勘案して、個人の負担能力に応じた負担を課すことを原則とする所得課税について、労働者の家計費は、労働力の再生産に必要な最低限であるにもかかわらず、原則として、これを認めず、「給与所得控除」という誠に「腰ダメ」的措置によって、一律低水準に決定され、他の申告所得については、「必要経費」を上回る「法定経費率」<sup>(11)</sup>、引当金、雑損控除等によって累進性が著しく弱められ、税負担が軽減される仕組となっている。



このようにして、所得税は、1962（昭和37）年の3人世帯における課税最低限は31万円と家計調査による必要消費支出は39万8,000円、政府（人事院）の標準生計費33万9,000円を下回っており、45年度においては上述のように、標準生計費を上回っているが、人口の大部分が住む都市の生計費よりも下回っている。権力による収奪機構そのものである。

最後に、わが国では1940（昭和15）年以降所得税に'51（同26）年以降地方税個人住民税についてとられた源泉徴収制度が、納税者の税負担感覚を麻痺させ、自動的に上述の大量の税収を確保する安定的装置<sup>(9)</sup>であり、この装置による税収および納税人員は所得税のなかで圧倒比重を占めている。

このようにして、わが国の税制は第6表にみられるように'60（昭和35）年度でみると間接税の逆進性を中心に、全体として50万円未満の階層において極めて逆進の性格を示しており、後述する地方税についても高度経済成長の過程で基本的に同様であった。

第6表 世帯所得階層別総合負担試算（昭和35年度）

区分	世帯所得階級	～10	～20	～30	～40	～50	～70	～100	～200	200	合計
		万円	万円	万円	万円	万円	万円	万円	万円	万円以上	
1.	世帯数	2,359	4,477	4,625	3,663	2,259	2,876	1,628	956	203	23,046
2.	一世帯当たり所得(百万円)	6.0	15.3	24.9	34.7	45.3	59.2	83.1	123.9	403.7	40.7
3.	直接税										
	所得税	—	0.16	0.50	0.70	1.07	1.98	3.54	6.39	18.14	35.9
	事業税	—	0.01	0.01	0.06	0.13	0.16	0.26	0.33	0.20	0.16
	住民税	0.34	0.28	0.41	0.57	0.69	0.86	1.17	1.72	3.17	1.06
	固定資産税	2.04	1.20	1.08	1.01	0.88	0.75	0.76	0.86	0.79	0.91
	小計	2.38	1.64	2.06	2.34	2.77	3.75	5.73	9.30	22.36	5.71
間接税	間接税	19.27	12.80	8.61	7.21	6.24	5.39	4.50	3.63	2.60	6.26
	合計	21.65	14.44	10.67	9.55	9.01	9.14	10.23	12.95	24.96	11.97

資料『税制に関する基礎的な統計資料』東京都主税局編 p. 92

注 間接税は一次負担のみとし、酒税、砂糖消費税、物品税、入場税、関税、専売納付金、たばこ消費税、電気ガス税、揮発油税、地方道路税、軽油引取税、トランプ類税、遊興飲食税、自動車税、軽自動車税、娯楽施設利用税である。

- 注 (1) 所得税はイギリスで1815年4月以降廃止され、1842年再び創設されたものであるが、当時1818年には、税収の71% (4,000万ポンド) が逆進的課税として生活必需品に掛けられていた (コルウィン委員会報告)。これに対し「労働者が悲惨のどん底に落ちて苦しむのも機械のためではなく、寡頭政治、通貨の改悪、戦争や恩給や官職に必要な莫大な費用の必然的な結果である重税の賦課——これらのためである」(William Cobbet 週刊新聞「記録」1816. マック・ベア『イギリス社会主義史』邦訳 240) といわれるような労働者の反対のなかで「安価な政府」の税源として導入され、主要な税源になる。
- (2) A. スミスの租税原則は、「安価な政府」(経費原則)、への対応から、税負担は低い方が良いという建前であるから、比例税率か累進税率かは、第2次的問題である。
- (3) わが国の所得税、税率刻みは、25年の税制改正を変えず、昭和35年までは専ら諸控除額の引上げによって減税を実施して来た。富裕税廃止後、1億円超は75%の比例税率となっており、昭和38年には、100~500万円の所得階層に45%の上積み税率が課され50~100万円階層に納税人員の65%、所得額で77.0%が集中している (税制調査会資料 S 39. 8. 15)。昭和45年度の大改正では、そこで、一部課長減税、といわれるように、物価水準の騰貴によって、低所得層で愈上昇する税率の緩和を、300万~500万層で20年振りに緩和させるという改正を行った。しかるに、中卒者は、就職の翌年から、高卒者は時間外手当を含めると当該年度から課税される。このようにして所得税の68.2(S 30)~50.0%(S 45) が給与所得者、しかも45年で200万円以下の所得層が60.8%(人員)。
- (4) 大蔵省は課税最低限は実質的にも引上げられ、すでに生活必要最低経費を50%以上も上回っていると宣伝している。この場合の基準となるものは人事院の標準生計費であり、科学的なものとは必ずしも云えない。また、物価騰貴も換算した実質引上げ率は昭和25年を基準に45年に独身で 4.61倍 夫婦子供2人は4.83  
46年は独身で 4.46倍 夫婦子供2人は4.73  
各倍となっているのを根拠としているのである。しかし、これも、基準が問題であってこれらの倍率はそれ自体何ものをも表現しない。
- (5) 住民税は「負担分任的会費」の性格をもつものであり、所得課税ではないという説明は、もはや説得力のない神話である。前掲拙稿「高負担税制と地方税」参照)。
- (6) 実質的に、個人所得課税の重要な柱となっている住民税は、国税に、主要な部分を吸収され、低所得層に依存せざるをえない。この競合の論理として、「負担分任原則」なるものがある。すなわち、「地方自治を強化することは民主主義に

のつとった政治体制を確立するための基礎条件であり、……地方税体系中には、強力な税目をそなえていなければならない、また、その体系は、地方税の性格上、負担分任の精神を具現する応能原則に立脚した税種と、自治の妙味を具現する応益原則に立脚した税種の二つを主軸としていなければならない。……現行地方税制は応能原則に立脚した道府県民税と市町村民税、応益原則に立脚した事業税と固定資産税を道府県税制および市町村民税の主軸とし」（自治省税務局『地方税制の現状とその運営の実態』45年版ページ35）ている、とされている。

また負担分任性については、「住民がその地方団体の行政に要する経費を負担しあうということは、自治の基本として欠くことができないものであり、このことから、広く一般住民が何程かでもその地方団体の経費を分担するような税制が必要である」（同前ページ4）と云われている。現実には、地方税は、先の三つの直接税のほかに、消費税が相当大きなウェイトを占めており、負担分任あるいは応益として課される事業税個人分、住民税均算割（所得税失格者）等について、その妥当性を示すものではない。

- (7) 現行株式譲渡所得課税（昭和45年度）は年間20万株以上50回以上の売買のみ対象とされ、創業利得（株式公開時の譲渡所得）は非課税となっている。
- (8) 俗に9・6・4（ク・ロ・ヨン）とか10・5・3（トー・ゴウ・サン）と云われているよう、給与所得については、源泉（予算）納税制度で、所得金額が確定する以前からはほぼ100%徴収（特別徴収）され、その他の申告所得は、捕捉し難く、著しい不公平が存在する。（水平的不公平——同じ所得でも負担が異なる）。そして、当局は最近では、据直って、だから逆進的水平的公平消費税を増徴するという論理を打ちだしている。
- (9) 租税特別措置による国税減収は昭和46年 4,396億円、地方税への影響、地方税独自の減収を合せると、昭和40 41 42 43 44 45 46  
3,404 3,819 3,993 4,394 5,447 6,521 7,514

億円と整理合理化どころか大  
市中に増大している。

第7表 自然増収と減税

- (10) 第7表、第8表にみられるように、「減税」は、増税を「緩和」するものであって、文字通り「減税」を目的とするものではない。

	国 税		計 所得税	
	自然増収	減税率	自然増収	一般減税率
32	1,922	37.5	628	172.0
35	2,096	+ 2.8	590	—
39	6,726	12.2	2,017	30.7
41	1,190	175.6	1,893	69.7
43	9,476	5.8	3,924	26.8
44	11,905	12.6	5,855	25.7
45	13,771	12.8	6,480	38.6

資料大蔵省（45.9.25）

第8表 国税・地方税の自然増収と減税 (単位 億円)

	(1) 自然増収			(1) 減税額			
	自然増収	国・地方 総額	所得税 住民税	自然増収	国・地方 総額	所得税 住民税	
昭和34年	※1,086	133	353	昭和40年	6,093	931	657
35	3,444	※+ 58	—	41	3,497	2,802	1,894
36	5,499	968	740	42	11,065	1,252	1,303
37	6,510	1,410	602	43	13,984	1,318	1,780
38	4,619	593	603	44	※11,905	※1,503	※1,507
39	8,407	1,698	1,113	45	※13,771	※1,768	※2,431

(1) 自然増収は、国税と地方税の税制改正のない場合の予想増収の総計。

※は国税のみ

資料は大蔵省、昭和45.9.25、および自治省『地方税制の現状とその運営の実態』ページ60～68。

- (11) 先の10・5・3の3に当る保健医師(開業医)は、粗収入の70%に経費として控除される。
- (12) 源泉徴収制度を憲法違反とする訴訟はかつて最高裁で退けられた(最高裁昭和37.2.28 大法院判決)が、40年代に入って各地で国を被告とする違憲訴訟がおこっている(まえがき注2参照)。

#### 第四節 個人事業課税

事業に係る課税としては、現代の産業が株式企業体を中心とすることから法人課税と個人(事業)課税とにわけられる。

ところで、わが国の事業課税の建前としては、上の法人および個人事業が負担すべき租税としては、法人(所得)税と法人・個人の事業税(地方税)とに分けられている。

そして、法人所得は、個人所得に遅かれ早かれ分配されるものとして、法人所得課税は個人所得課税の前払という法人擬制説に立って二段階の比例税率を採用している。

したがって、理論上は、法人所得の課税問題は存在しないことになっている。<sup>(1)</sup>

そのため、事業に対する課税は、別途「受益あるいは負担分任原則」の適用として、地方税として課税されるという仕組をとっている。

「負担分任原則」にもとづく主要地方税としては、周知のように、府県と市町村との「二段階」の現行地方制度実態に対応して、府県における事業税が、市町村における固定資産税が上げられる。

戦後、わが国の国・地方制度の改革により、事業税が府県の住民税、国定資産税が市町村の独立税として配分されていることは、今日、再び、事業税を国税法人税の付加税とし、あるいは住民税を所得税の付加税とするという動向のなかで、慎重にその意義が再検討されなければならない問題であろう。

地方税としての事業税の変遷をたどるまえに、シャープ税制においては、事業税が府県の主要税源とされながら、経済における独占の発展、それを支える、国の経済成長政策の担手として、地方公共団体のなかでも、特に府県が所得税の一部移譲＝府県民税の創設、地方債、地方交付税の重点配分等の税財政上の優遇を受け、「基礎的自治体」としての市町村を実質的に下位団体の地位に置き、中央、府県、市町村という三段階の行政的位階制を確立し地方公共団体を中央政府の「地方行政機関」「総合的<sup>(4)</sup>地方行政機関」に変質せしめ、地方公共団体」Municipal Corporation (近代的地方自治体)のなか<sup>(5)</sup>に存在した Local Autonomous Government の性質を払拭してしまったという点を指摘しなければならない。このような事態に対し、事業税が法人所得の急増をもとに膨大な地方税収の「自然増」を生み出すにいたったこと、最近の大都市の財政的窮乏は、国・府県という「上位団体」の優先的税源取得を考慮しなければならない。

### 事業税の変遷

営業税、あるいは企業課税は、いずれの諸国においても、免許税として発達し、外形標準課税から次第に所得課税へと発展する歴史的傾向をもつ。

わが国においても、外形標準課税の営業税から法人所得課税（法人税およ

び事業税)へと発展した。

営業税は、近代国家の確立にともない、1878(明治11)年、地方税として創設され、1896(同29)年に国税営業税の創設とともに、地方税はその付加税となり、1926(大正15)年、国税営業税の営業収益税への発展、1940(昭15)年、還付税への繰り入れおよび地方付加税という変遷を経て、1950(同25)年、シャープ税制改正の勧告を受けて地方税法の改正によって、付加価値税の創設となった。

1947(同22)年までの事業税は国税の付加税という性格を基本とし、課税範囲等においても国税の従属的地位におかれていたといえる。<sup>(4)</sup>

これに対して、戦後においては地方独立税としての性格が賦与されながらこれが次第に喪失される過程といえることができる。

すなわち、「シャープ勧告」において、国・地方の税源の再配分が明確にされ、地方税は「安定性と受益性」という原則により、独立税とすべきものとされた。このため事業税への市町村付加税が廃止され、事業の付加価値を課税標準とする「付加価値税」とされた。従来の収益課税としての事業税と特別所得税が廃止されることとされたのである。

しかし、この付加価値税は実施されることなく、'54(昭29)年廃止され、事業税は形式的には暫定的・過渡的なものから、再び永久的なものとして、特別所得税を吸収して、法人事業税、および個人(第1種～第3種)事業税として企業所得税の性格を備えた。

その後の主な改革は、付加価値税の残滓ともいべき外形標準課税の地方鉄道業、軌道業が所得課税とされ、所得税制度とともに導入された基礎控除制度に事業主控除、専従者控除(昭和36年)が加えられることになった。

そして、さらに将来の問題としては、早くも'61(昭和36)年の税制調査会の答申においては、「事業税の性格の再検討」の時期がきたと指摘され、法人税および所得税とともに所得課税の累積(後述)および、国税減税による地方税収の不安定性をどうするかという議論が生じ、課税標準の合理化、<sup>(5)</sup>'64

(昭和39)の長期税制答申では時期尚早として根本的改革は見送られたが、'71(昭和46)年の「長期答申」においては付加価値税の導入が<sup>(9)</sup>、ほぼ既定の方針となっているのである。

### 地方税としての事業税の性格

以上のような沿革をもつ事業税は1954(同39)年以降、道府県税収のほぼ50%以上を占め、その伸び率は'55(同30)年を100として、'63(同38)年は、法人469、個人101となっていて、所得税の一部移譲の行なわれた個人道府県民税542、法人住民税502に次いで大きな伸びを示している(第9表参照)。

第9表 税目別収入額(道府県分) (単位 金額・百万円・%)

	昭和25年		昭和30年		昭和35年		昭和38年		和昭40年	
	金額	構成比	金額	構成比	金額	構成比	金額	構成比	金額	構成比
道府県民税	—	—	23,692	16	52,182	15	124,670	21	175,776	23
個人分	—	—	13,957	9	20,893	9	75,778	13	122,915	16
法人分	—	—	9,735	7	31,289	6	48,892	8	52,861	7
事業税	※38,155	54	80,573	55	188,706	54	297,503	49	329,851	42
個人分	26,811	38	20,181	14	15,182	4	20,412	3	25,284	3.2
法人分	11,344	16	60,392	41	173,524	50	277,091	46	304,567	39
その他	31,542	46	42,794	29	108,060	31	138,270	30	276,673	35
合計	69,697	100	147,059	100	348,948	100	605,443	100	782,300	100

資料『地方税制の現状とその運営の実態』(昭和39年版) p. 772~73『地方財政の状況』(42)ページ 262.

※事業税昭和25年分は特別所得税を含む。

戦後における地方税制は、シャープ勧告にもとづく「民主国家の税制」として、その基礎にある「地方公共団体」には「近代的自治」の観念にそった税源の配分を行なった。その特徴は、第1に、戦前の国税付加税を中心とする体系にたいして、独立税を中心とし、市町村を最も基礎的自治体として強化するため、住民税および固定資産税を配し、府県には事業税を配分した。

そして、第2に、戦前の直接税中心の体系から、国税はもとより、地方税についても、遊興飲食税、電気ガス税、たばこ消費税、軽油引取税等消費税（間接税）を配量し、物価の持続的騰貴により増収を担保したことである。

このような地方税体系のなかで、上述のような事業税の財源調達上の機能の増大は、零細所得の一典型としての個人事業者への過徴（法人への軽減（法人税の課税対象から、事業税は控除される））により、中央政府の財政投融资政策に対応し、これを効率化させる都道府県の投資的支出拡大の財政的裏づけとなった。

現行事業税の性格についての公式の形式的説明は「法人の行う事業ならびに個人が行なう第一種事業、第二種事業および第三種事業に対し、法人にあっては所得及び清算所得又は収入金額、個人にあっては所得を課税標準として、事業所または事業所所在の道府県において、その法人または個人に課す」（地方税法第72条）ものとされ、「事業は、道路、港湾、教育、衛生、その他もろもろの道府県の施設を利用して収益活動を行なっていることからこれら施設に必要な経費を分担せしめるものとして、道府県に事業税の課税権を賦与することとされたのである。事業税は、事業という収益活動を行なっている事実に着目して、そこに担税力を見出して課税しようとするもの……。また、事業税は本来所得税の補完税として、所得を実現する過程における収益活動を通じて負担すべき性格の税とされることから、所得税や法人税の所得計算においては、その税額に必要な経費または損金に算入されることとなっている」と説明される。<sup>(7)</sup>

ここでは、公共施設の用による受益者のその経費負担と所得税の補完といわれる担税力にもとづく租税負担という2つの性格が示されている。このような性格は、地方税としての付加価値税の廃止にともない特別所得税を吸収したことおよび、取引高税への反発（外形標準課税による負担増に対する）政治的妥協の結果である。

ここでは、応益原則にもとづく外形課税というそれ自体「合理的」な租税



配分原則（国と地方との）が「負担分任の原則」として租税負担原則に仕立上げられ、あたかも、地方財政においては、あたかも「応能原則」の適用除外が妥当であるかの「解釈」が法律にかわる行政解釈一通達として現実に作用しているのである。

したがって、応益原則であれば、その負担転嫁は問題とならないにもかかわらず、だから所得税、法人税の課税対象たる「所得」に結実しているにもかかわらず経費として控除されている。

上述の所得課税の累積、就中、法人凝制説にもとづく法人負担無能力説からの要請からその軽減を合理化しなければならないという矛盾した解釈となっているのである。

そこで、当然このような矛盾を整理しようとする論議が出てくるのであって、これについては、第一に、1つの税種によって、公平と地方経費の充足とを満すことは不可能であるから、地方税としては、受益（者負担）原則に立って税源を配分し、付加価値税あるいは外形標準税による軽い比例税とすべきだという主張が強くなされる<sup>(8)</sup>。

これに対して、公共施設受益者負担原則は地方税の課税根拠とはなりえなくなつた。したがって、地方税は国税の付加税とすべきだという主張がなされる<sup>(9)</sup>。

このような論議に立ち入った批評加える余裕はないが、簡単に問題点を指摘すると、第一の主張は、「地方公共団体」は、「地域的公共需要」の「集会的・共同財・サービス」の供給という「19世紀的近代地方自治」、したがって国家観に立っており、第二の見解は、これを批判するの余り、現代国家における、中央政府の給付行政の拡大、地方行政の広域化を一面的に強調し「公共財の効率性」の観点から、「近代的地方自治」には妥協的にしか、中央政府については殆んど全く導入されることのなかった「人民の直接民主政」も否定する、国家を一種の経営体とする国家観を濃厚にもつものと云えよう。

別途詳論に譲らざるを得ないが、現代国集（中央政府・地方公共団体）の形成するいわゆる間接的社会資本は、個別的資本費用、および共同資本的生産条件の国家への転嫁である。したがって、このような国家行政からの「受益」は極めて階級的なものであって、税制上、「社会的費用の企業負担」として実質的企業利潤が優遇される労働者福利厚生施設のための個別資本「経費」は、本来個別資本の「経費」であったものが、「社会的消費手段」として国家が介入していることが、さらに転倒して「企業負担」として意識されているのである。

このようにみてくると、事業税にかぎらず地方税における「負担分任原則」の矛盾、破綻は明らかである。

すなわち第10表に明らかのように、所得に対する課税累積の口術にすぎないのである。

第10表 所得課税の累積状況

	昭和 32 年		昭和 37 年	
	税額(百万円)	1人当り(円)	税額(百万円)	1人当り(円)
〈法人分〉				
県民税	19,171	206	43,575	448
事業税	108,422	1,166	248,185	2,549
市町村民税	29,864	321	67,502	693
法人税	367,928	3,957	801,142	8,228
小計	525,385	5,650	1,160,407	11,918
〈個人分〉				
県民税	17,750	191	53,928	554
事業税	16,122	173	17,704	182
市町村民税	64,792	697	132,234	1,352
所得税	261,798	2,816	608,977	6,254
小計	360,462	3,877	812,843	8,348

資料『地方税制の現状とその運営の実態』34年版 pp. 74~58, 同39年版 pp. 90~101 より作成。前掲拙稿ページ 89 より。

そして、事業税については、第11表~第13表にみられるような事業形態の

相違による負担の較差，巨大法人に有利，個人事業に重負担と，低所得層の負担が大きく，とくに，所得税失格者（国税の基準によれば，「最低生活水準」以下の階層でありながら，地方税としては，最低生活水準以上として課税される階層）の租税負担によって，その基本的性格が露呈される。

第11表 法人・個人別総合負担率比較

法人所得	法人形態		個人形態	
	総平均	上積分担 実効負担	総平均	上積分担 実効負担
100万円の場合	(%) 21.8	(%) 37.5	(%) 23.1	(%) 34.6
200万円の場合	28.8	42.8	30.4	44.9
1,000万円の場合	42.1	47.1	52.3	60.5
3,000万円の場合	46.1	48.3	66.3	74.0

資料『税制調査会関係資料集』昭和37年3月第一分冊 p. 24.

第12表 個人事業税・所得階層別課税状況（32年，37年）（所得金額 単位 100万円）

区分	昭和32年				昭和37年			
	第1種		第1種～第3種計		第1種		第1種～第3種計	
	人員	所得金額	人員	所得金額	人員	所得金額	人員	所得金額
25万円未満	880,667	143,777	997,892	158,702	230,984	52,650	260,917	59,446
30万円	197,994	54,721	218,800	60,450	195,494	53,917	218,208	60,176
40万円	215,282	74,918	235,197	81,835	260,335	91,215	287,620	120,820
50万円	99,849	44,698	108,154	48,387	146,501	65,905	610,239	72,088
70万円	(50,096)	(28,003)	(54,568)	(30,489)	148,207	86,982	160,782	94,436
70万円以上	(57,370)	(53,305)	(63,423)	(60,222)	158,065	180,572	172,169	200,033
合計	1,501,258	409,424	1,678,124	455,055	1,139,586	531,242	1,259,935	586,999

資料 前掲『地方税制の現状とその運営の実態』34年度版 p. 172. 同39年度版 p. 219 および『道府県税徴税状況調』自治省，昭和40年度版 pp. 14～15 よよ作成。

注 昭和32年欄中（ ）内は，所得階層区分が表側と異なり，70万円未満，70万円以上は，それぞれ62万円未満，80万円以上である。

第13表 個人事業税・所得階層別課税状況(40年)(所得金額 単位 100万円)

区 分	昭 和 4 0 年							
	第 1 種				第 1 種～第 3 種 計			
	人 員	所得金額	左のうち所得税失格者		人 員	所得金額	左のうち所得税失格者	
人 員			所得金額	人 員			所得金額	
25万円未 満	73,520	17,732	43,526	10,456	82,573	19,889	48,876	11,742
30万円	227,281	63,092	126,121	34,668	257,764	71,505	143,099	39,316
40万円	362,195	127,172	106,957	36,147	403,284	141,448	119,605	40,390
50万円	248,097	111,772	28,664	12,321	272,836	122,831	31,840	13,696
70万円	248,323	146,298	10,236	5,328	271,155	159,736	11,564	6,047
70万円以上	278,735	329,334	4,640	3,623	307,371	370,489	5,747	4,834
合 計	1,438,151	795,460	320,144	102,543	1,594,983	885,898	360,731	116,027

事業税の事業種別・所得階層別の課税状況をみると人員金額ともに低所得層の比重が大きく、特に第13表に明らかなように、個人事業税についてはほぼ半数の納税人員が40万円未満層によって占められ、このうち30万円未満層では半数、全体で $\frac{1}{3}$ が所得税失格者、すなわち、先に指摘したような生活必要最低経費より低い所得税課税最低限で非課税となった零細所得への課税がおこなわれている。

そして、この「失格者」に対する課税は、いわゆる後進地域において特に著しく、昭和39年度では、中部・近畿ブロックを除く全ブロックで当該税納税人員の半数以上を占めている。

とは云え、それでは、東京・大阪等において低額所得層への厳しい課税がないということではない。昭和45年東京都は、事業所得90万円未満という所得税非課税水準以上について「減免措置」を講じていることが、まだ、京都<sup>(8)</sup>とともに例外的である。

次に、法人について、まず、事業形態別にみると、所得課税分2,898億2,300万円中、普通法人分が2,817億9,700万円で、さらに2府県以上にわたる事業

規模をもついわゆる分割法人分が2,006億500万円となっており、自主税源の乏しい道県が、大都市集中型の大企業の誘致に「狂奔」する根拠がうかがえる。

所得階層別にみると1億円以上の普通分割法人が多いことは、40年度、100億円以上の所得法人が70社を上回るといふ、すなわち、一方では零細所得事業者が圧倒的であり、他方では、巨大所得事業が所得が圧倒的であるといふわが国の独占資本体制を典型的に示すものであって、巨大法人に対し特に過重な賦課がなされているわけではない。<sup>(9)</sup>

- 注 (1) わが国と同様に法人擬制説に立ち、個人所得との間で完全調整を実施していたイギリスが、1965年カルドア教授の影響のもとに、法人実在説に転換し、法人利潤税を創設し、わが国でも税制調査会でこれの実施が検討された経緯がある。
- (2) 1971年の統一地方選挙における首都の争点の一つに、<sup>々</sup>「地方政府<sup>々</sup>か<sup>々</sup>中央政府の身替りか<sup>々</sup>」という問題が大きくクローズ・アップされた。地方自治政府が勝利した。これは、その前の京都府知事選挙で、地方自治行政が、地方総合行政か<sup>々</sup>が争点となり、地方自治行政が勝利したのと軌を一にする。
- (3) 国税営業税等いわゆる三税の地方税への移譲は、1900年代からの地方自治運動の中心的要求をなすものであったが、上述のように、その移譲は、民主々義運動の弾圧によって、第2次大戦後の諸改革まで待たなければならなかった。
- (4) 「地方税の性格として、偏在度の高い法人を所得税に多くを依存することは適当でなく、また、現在のわが国の法人課税においては、地方税の比重が重すぎる」(昭和31年度税制調査会答申)。
- (5) 「住民税や事業税は、その課税標準を国税に依存している部面が多いため、国税の影響を自動的に受け、——地方団体における税制としては自主性・安定性に乏しい」(昭和35年税制調査会第一次答申)。かくして、昭和36年度から、国税減税の影響庶断の「合理化」措置が講じられ、住民税の課税最低限の相対的引下げ、事業税の増収措置が実施された。なお、木下和夫「事業税改革の方向」(自治省編『付加価値税に関する参考文献』収録)参照。
- (6) 税制調査会基礎問題小委員会『審議報告』1971. 6.
- (7) 自治省税務局編『地方税制の現状とその運営の実態』(39年版) ページ 208.
- (8) 井藤半弥『租税論』木下和夫『事業税改革の方向』(同前)。
- (9) 恒松治治「地方税の問題点」(『租税研究大会記録(第17回)』収録)  
 〃 「負担分任と地方自治」(『都市問題』1967.3収録)参照。

このような事業税の付加税化の主張は、'70年代の特殊な大都市財政需要の増嵩から破綻していると考えられるのであるが、恒松氏は「事業税は地方税に適するといわれるのは地方団体の公共投資の利益をうけると考えられるからであり、もしそうだとすれば、事業税は市町村の収納すべき税である方が望ましい」（『都市問題』1971.4）と考えを変えたように思われる。

- (10) 全ての人類社会の存立の条件としての一般的共通な生産が特殊的生産を貫徹するものであるが、この条件は、特殊的社会の本質ではない。最近の「政策科学」としての立論のなかには、生産力の著しい発展に目をうばわれ、特殊的生産の特徴を超階級的＝公共的の生産条件（人間および家族の生産をも含む）とする考え方がある。
- (11) 租税特別措置による法人課税の軽減はこの性格をもつ。
- (12) 拙稿「現代日本財政の一局画」（『岐経大論集』第4巻第2号）ページ58参照。
- (13) すでに指摘したように租税特別措置による減収は、46年度予算で7,600億円余であるが、国税だけで143種もあり例えば輸出準備金にかかる特別措置では、非課税で積立が奨励され、「三井物産」は1969年10月からの半期で、14億4,000円累積96億円も積立している。あるいは、新日本製鉄は、課税特別措置法42条の5によって45～48年間で、約15億円の免税を受けるといわれている。

## 第五節 所得課税の補完としての消費課税

消費税は、商品（サービスも含む）の消費に着目して、個人（所得）の担税力に応じた負担を求めるものとされ、直接消費行為者に納税を求める場合よりも、商品の価格に含めて消費者が租税を負担し、商品の製造、販売者が一括納税（義務者）するいわゆる間接税である場合が多い。

わが国の戦後の消費税（間接税）は、いうまでもなく、1950（昭和25）年のシャープ税制勧告に多く規定されている。

この勧告の骨子は、ア．個人（および法人）に対する所得課税（法人擬制説に立っているため、法人所得は実質的租税負担能力がないものとされている。このため、所得課税は個人所得税が事実上唯一のものとなる）を中心とし、地方税として不動産（保有）税、住民税の直接を配す。イ．間接税は、酒、たばこ等の大衆し好品の消費税、物品税（比較的必需品にたいする課

税), ウ. 合理性の少い, 税収の少い租税は極力整理する, というものであった。

ただし, 地方税中, 道府県税については, 多少上の骨子の趣旨とは異なり市町村の直接税中心にたいして, 付加価値税, 入場税, 遊飲税, 自動車税など, 消費税(流通税)を多く配置し, その後の税源充実に際しても, 不動産取得税, たばこ消費税, 軽油引取税などを配置して来た。

そこで, 今日の日本における間接的消費税は1955年以降の高度資本蓄積期の公共投資の財源として特別に増徴された目的税を含めて, 個別的物品に対する「個別的物品税」が中心となった。それは, ア. 財政収入をあげることが主たる目的とみなされるもので, 大衆消費的な物品に課されるもの(電気・ガス税, 酒税, たばこ専売納付金((たばこ消費税))), イ. 奢侈的・趣味的・娯楽的な物品に課れるもの(物品税, 入場税, 料理飲食等消費税), ウ, 目的のあるいは受益者負担的なもの(揮発油税, 軽油引取税, とん税)の三種に大別出来よう。

これら間接税は, 1935(昭和10)年には, 税収総額の45%(国・地方税), うち地方税は7.1%(地方税中の)であったが, '69(同44)年では, 国・地方税の総額で33%, 地方税総額中の間接税の割合は23.7%となっている。

国税では'58年の51.3%(直間比率)をピークに漸減傾向を示している(比率)が地方税では'94(同24)年の戦後混乱期を例外として, '50(同25)年以降漸増傾向を示すといった対照的傾向がみられるのである。

このような比率の変化については, 物品税が, 消費の性質やその消費に示される担税力に応じて税負担を求めるものとされながら, ①産業用の物品は非課税とされ, ②高級奢侈品課税は免税点が高いことが条件となっている, ③税収を目的とするものについては, 悪税として国民の抵抗が強く, 次第に軽減され(電気・ガス税)あるいは, 従量税率(酒税, たばこ消費税)であること等によって, 税収全体の伸びに較べ, その伸びが低かったためであって, 間接税の負担が軽減されてきたことを意味するものではない。

すなわち、電気・ガス税は、その創設の理由とは別に、今日では、「所得の伸びに相関し、かつ、税源の所在が普遍的・安定的な適切な地方税」とされ、市町村税収の10～7%を占めているのであるが、免税点は、電気500円、ガス、1,000円と著しく低く、税率は年々引下げられてきているとはいえ、7%であること、および「重要産業」等については「産業用非課税措置」が適用されているという問題がある。

また、禁止的高率を適用すべきともいわれるたばこにかかる税（専売納付金、たばこ消費税）、あるいは、従価税率を適用すべきとされている酒税は、いづれも今日、大衆消費物品となっており、ビール一本の小売価格が125円、税金が67円、決して低い税率とは云えない、たばこも同様である。この税収を確保するために税務署は、納税義務者のみでなく、酒類販売店、たばこ販売店まで統制する。

担税者は、好・不況にかかわらず、したがって個人所得の変動に対して安定的かつ抵抗なしに税収が確保されている<sup>(8)</sup>のである。要するに、今日の高物価問題にもかかわらず、物品税の価格引上げ効果は「不明」とされ、税負担感をともなわない「良税」<sup>(4)</sup>とされるのである。

このような、「担税力」についての課税は以上の簡単な特徴からも明らかのように、低所得層に重い、逆進的性格であって、データは多少古いが、実質収入1万円層では4.89%、同10万円層では1.18%<sup>(5)</sup>と25%以上も逆進率を示している。

以下、多少、この「消費における担税力」すなわち、消費の拡大は、所得水準の向上であり、間接税増徴の余地ありとする考え方の根拠となっている実態を検討してみよう。

国民の消費傾向は、総理府の「家計調査」によれば、1963（昭和38）年から'68年では、ほとんど大きな変化はみられないが、強いて、その特徴をあげれば、食費ことに主食費が低下（100分比で△2.5%）し、住居費（同1.4%）、交通、通信費が若干増加している。これは云うまでもなく、労働力、



産業政策としての米作放棄の布石として米国からの輸入麦、バターなどの食生活の転換が功を奏し、全国都市化にともない深刻な住宅不足が生じたというこの表現であって、消費水準の向上などというきれいな事ではない。

また、物品税の課税標準額で、消費の具体的動向をみると、1969/1963の指数で、「貴石・半貴石」の(729.4)を筆頭に、「ステレオ」「小型乗用車」「家具」「遊技用具」「小型テレビ」および「ゴルフ用具」(260.7)まで、一見すると「最近における消費の増大や高級品へのシフトの傾向」がみられるようである。しかし、これを税額でみると「小型乗用車」1,155億円、「小型テレビ」556億円、「小型冷蔵庫」141億円、「ステレオ等」126億円の順で、インフレ・ヘッジとしての宝石ブームの風評も実は僅かに116億円(全て昭和44年度)にすぎず、一般的に「消費水準の高級化」というにはあまりにも「小型」であることがわかる。大都市における遠隔地、狭小住宅(いわゆる核家族)の集中、バス等の大量通勤機関の機能マヒ・傾陽化などから、相当多数の人々にとっては、これら税額での上位「物品」が、生活必需品(9)になっているのであり、グロスとしてのこれら消費の指標は、それ以上を意味するものではないというべきであろう。

したがって、さらに、消費(実収入)を年間収入5分位階級別勤労者世帯についてみると、実収入(年間収入の12分の1)第I階級が、1963年(27,371円)から'69年(57,908円)へと2.12倍(30,537円)増に対して、第V階級は同(88,827円)から(150,929円)へ、1.7倍(62,102円)増となっており、消費支出では第I階級が(23,748円)から(47,547円)へと2.0倍(23,799円)増、第V階級は(64,055円)から(102,375円)へ1.6倍(38,320円)増大している。

以上の各指標を通じ、単純平均を上回るのは5分位階級中の上2階級のみしかも第IV階級は平均すれすれのところである。これをもってすると、低階級ほど伸び率は高いが、上述の消費の「高水準化」に貢献しているのは極めて少数の人々で、実態は「売らんかなの商魂」から出たキャッチ・フレーズ

であって、科学的な検討に耐えるものとは云えない。

以上、所得課税の補完といわれる消費課税について簡単にみてきたのであるが、個別的消費税体系をとるわが国の消費税は、才入目的の大衆商品への比較的<sup>・</sup>低率課税、(電気・ガス・交通税)、<sup>・</sup>免税点なしの大衆し<sup>・</sup>好品高率<sup>・</sup>従量課税(酒・タバコ)をはじめとして高級物品への高率課税が実は、資本の不均等発展の地域的変容に対応する大衆必需品の課税というように著しい大衆的、逆進的性格を示し、所得課税の「補完」という意味は、先に指摘したような、所得税の水平的不公平を「補完」するということにあるのではなく、所得税の大衆課税によっても「不足」する財源の「補完」というところにこそあるということが、ほぼ明らかにされたと考えられる。

本節では検討されなかった、道路目的税源としての燃料説諸を含む自動車関係税も、上のような観点から検討すべき残された問題であろう。

- 注 (1) 税法上の直接税・間接税の区別は便宜的なものであって、先にも指摘したように、法人税もサミュエルソンによれば、個人配当所得の前払いか消費者へ転嫁されるか、いづれにせよ、「間接税」となる。
- (2) 消費税が、物財の消費にかたよることは、産業政策としてみると個別的生産部門間の不公平(転嫁がなされないものとすれば)という問題のほか、サーヴィス産業いわゆる第3次産業の浪費的労働力消費を助成する結果となり、「最適条件」を阻うということになる。

この見地から、イギリスでは1966年雇用主を納税義務者とする選別雇用税を創設した。

わが国でも、宣伝、広告業はG.N.P.の1%を上回り、未課税の「有力な税源」として注目されつつある。

- (3) 酒税は、他のし好品課税(タバコ消費税等)と同様に「従量税」率によっていることから<sup>・</sup>税収をあげ<sup>・</sup>難しく、<sup>・</sup>税収のウェイトが<sup>・</sup>低下し<sup>・</sup>つつあることは<sup>・</sup>事実である<sup>・</sup>う。(1947年清酒1級小売価格に占める消費税の割合は79.2%であったが、1964年では45.8%、ビールは77.2%から52.3%へ低下している)。

しかし、従価税率にすれば、高級酒消費者からの増加が期待出来るというのは本当とは考えられない、実際上の従価税率のメリットは、物価騰貴によって酒類の販売価格が上昇する場合、一般に「安酒」も税が増大することによって<sup>・</sup>税収増<sup>・</sup>が<sup>・</sup>期待<sup>・</sup>される<sup>・</sup>こと<sup>・</sup>にある<sup>・</sup>。したがって、タバコ消費税の場合には、地方税として

の特徴もあって、普遍的税收増のため、従量税率分が増大して来ている（もっともこれは直接、たばこの価格とは関係なく、専売益金として国庫に入る分と地方の税收になる分との政府間配分の基準ではあるが）。

- (4) 今日の消費税・流通税率は、ほぼ10%をその「メド」としているといわれているが、昭和45年度、ビール1本小売価格125円のうち67円、たばこは富士79.0%かホープ、ピースの順で大衆たばこ、しんせい63.8、いこい58.6%（いずれも39年価格）、急行料金10%、電気・ガス税7%必ずしも低率でないが、ビールについては税率をみると日本52.3、アメリカ10.0、イギリス29.1、西ドイツ8.7(各%)。あるいは免税点が0または著しく低いものが決して少なくないのが特徴であり、しかも、税負担感をとまなわぬ逆進課税である。それにもかかわらず、個別の品目にたいする課税は、その転嫁が一義的に確定せず、また追求が困難であるため、これを逆手にとって、徴収手続が煩雑であることと合せて、総合消費税への解消が検討されつつある。この場合、果して、所得税が大巾に軽減されるかどうか、必需的生活物資の税率が低率に抑えられるかの2大視点を見失うべきではない。
- (5) 『税制調査会資料』昭和39.6.26.大蔵省、昭和37年度所得階層別間接税負担調参照。
- (6) 1971年7月30日の「長期税制答申」（税制調査会）では、それまで審議の過程で明らかとなった所得税も、その補完としての消費税も増税の余地ありとする考え方に若干修正を加え、所得税の減税と一般消費税の増税とを抱き合せにする考え方を強めたといわれる。朝日新聞7月31日、「説得力欠く長期税制答申」同、8月3日社説「長期ビジョンを欠く税調答申」参照。
- (7) 税制調査会基礎問題小委員会「審議報告書」（最終）1971年6月、なお、これについては拙稿「高負担税制と地方税」雑誌『都市問題研究』1971.9月号で多少詳しく検討した。
- (8) 「消費水準の高級化」の実態を知るためになお、都市階級別消費についてみると44/38年で伸び率は町村1.93倍、小都市、中都市、大都市の順となっており、一般に国民の消費水準が向上したように見えるが、これも、冷蔵庫の普及率89.1%、テレビの普及率90.2%というように、必需品の消費が全国的であることの別の表現と解すべきである。

## む す び

以上、戦後わが国の税制について、その個人課税の実態を概観してきた。

むすびとしてここに若干の展望をそえ、その問題点を要約しておきたい。

国税・地方税をあわせると前掲第8表のような膨大な自然増収がありながら、国庫にとって減収となるような減税は実施されず、自然増収の僅かに12～17%（国税、例外的な比率は1966（昭41）年の不況対策としての2,000億円減税（所得1,300億円））、所得税増収の20～30%内の減税であり、地方税においては'56（昭31）年以降4年間、独自の減税を実施せず（国税所得税、法人税の「減税」が、住民税、事業税の「減収」となる）、国税減税の影響庶断措置を実施した'61（昭36）年以降は各種控除を物価騰貴等を考慮して手直しすることを中心に「減税」し、'64（昭39）年以降ようやく、高度経済成長の地域的結果としての資本、労働人口の大都市集中、農村の「過疎」を反映した地方税——住民税の超過課税——1968（昭45）年島根県下、59市町村中54、1970年全国で576市町村が、71年4月70余団体に減る——の統一措置が講じられたにすぎなかった。

その結果、周知のような二つの課税最低限が存在することとなり、所得税は、生活必要最低経費の算定を放棄することにより、課税最低限は「最低生活費を50%も上回ると主張され、住民税は「生活保護基準」等を上回ることによって、最低生活必要経費非課税の原則は遵守されているといわれるようになった。

新規中卒者の所得税負担、所得税失格者の住民税負担のような低所得階層での所得課税納税人口の拡大は、国民の算術平均的な「所得水準」の向上と租税負担の垂直的公平を期する直接税、個人所得課税中心の戦後税制の今後とも維持さるべき特質であるとされている。

このような逆立した論理は、実は、「法人凝制説」を前提とする資本蓄積推進のための法人税制と物価の上昇によって、低所得層から一挙に急上昇し800万円を超えるとフラットな税率（実効税率）を示す（第14表参照）にある。所得課税中心の税体系をとる米国の実効税率と比較するとこのことは一層明瞭となる（次図参照）。すなわち、非常に低い税率（日本は10%からアメ

リカは3.5%)から  
はじまり、なだらか  
な税率の累進を示し  
ている。

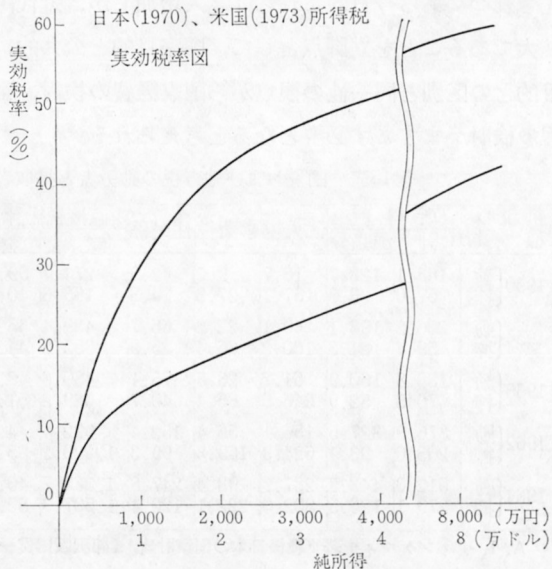
その上、わが国で  
は、「総合課税」の  
原則は、各種の分離  
課税措置によって形  
骸化され、あるいは  
キャピタルゲインの  
非課税措置、本稿で  
は考察されなかった  
資産保有課税等特に  
所得上層者に有利に  
作用している。

このように最も負  
担の公平を確保しや  
すいといわれる個人  
所得課税が、その勘  
心の垂直的公平の観  
点からみて極めて大  
きな問題を内包して  
いるのである。

このような個人所  
得課税(国税所得税  
と住民税)に加え、  
実質的な所得課税で

第14表 所得税税率表(昭和45年改正) 夫婦子2人世帯

純所得 (1)	課税所得	税額 (2)	実効税率 (2)÷(1)	上積 税率	可処分所得 (1)-(2)
~132	~30	3	2.2	10	129
162	60	6.6	4.0	12	155
192	90	10.8	5.6	14	181
222	120	15.6	7.0	16	206
252	150	21.0	8.3	18	231
302	200	31.5	10.3	21	270
352	250	43.5	12.3	24	308
402	300	57.0	14.4	27	243
452	350	72.0	15.9	30	380
502	400	89.0	17.7	34	413
602	500	127.0	21.0	38	475
702	600	169.0	24.2	42	533
902	800	261.0	29.0	46	641
1,102	1,000	361.0	32.8	50	741
2,102	2,000	911.0	43.3	55	1,191
4,102	4,000	2,111.0	51.4	60	1,991
6,102	6,000	3,411.0	55.8	65	2,691
8,102	8,000	4,811.0	59.5	70	3,291
8,102~	8,000~	—	—	75	—



ある事業税は、法人事業税が同じく所得に係る租税累積の意味をもつとしても、全くその質が異なる。いいかえれば、法人の租税累積は、次第に軽減され、その上、強大な政治的・経済的能力によって、いわば自在に転嫁される。これに対し、個人事業税は、零細事業経営の上に、著しく低い負税点でおおいかぶさり、それが所得税非課税者への「負担分任」として強行される。

住民税をも含めて「負担分任」原則は、たとえ容認されうるとしても現実はその破綻を証明しているのであるが、それによって、税税の応能原則に優先するものではありえない。

外形標準課税により、大規模企業の受益者負担的の改革が検討されつつあることは、この意味では正当性があると考えられる。

最後に、消費課税をも含めて、個人所得に対する課税は、国民所得の拡大＝担税力の増大の論理によって、大衆的・逆進的傾向を強め、別途受益者負担的の租税、貢納金が拡大されつつあるが、これら膨大な税収を前提に、「ポリシーミックス」として、租税の物価・所得政策と景気政策等への観点が優先されつつある今日、これら「才入増加」が、近代国家権力の物質的基礎の拡大であることを立脚点として、国家目的と公共的、あるいは、地方自治的目的との区別と同一性の観点から国家経費の検討、租税政策の官僚的運用過程の検討がますます必要となると考えられる。

第15表 国税および地方税の勤労者と搾取者間の配分

租税の種類	所得税		法人税	事業税	住民税	直接税総計		間接税	租税総計	
	計	源泉分				金額	%		金額	%
1950 { 勤 搾	163.1	123.7	16.7	9.2	42.3	274.4	59.7	249.8	524.2	69.1
	57.0	3.8	67.1	27.3	4.3	185.6	40.3	49.3	234.9	30.9
1954 { 勤 搾	226.2	198.1	40.1	22.2	66.7	439.4	55.3	421.1	860.5	66.2
	59.4	21.5	160.2	66.4	25.5	355.2	44.7	83.3	439.5	33.8
1958 { 勤 搾	188.8	160.9	61.7	28.8	75.1	480.6	48.6	632.6	1,113.2	64.2
	70.5	32.9	246.6	86.4	40.7	529.2	51.4	112.3	621.5	35.8
1962 { 勤 搾	376.8	327.5	156.1	56.4	152.4	992.4	44.9	1,053.4	1,045.8	59.2
	203.0	93.4	624.3	169.3	99.3	1,220.2	55.1	181.4	1,401.6	40.7
1964 { 勤 搾	512.0	443.5	237.9	93.4	247.8	1,360.7	46.3	1,372.8	2,733.5	60.3
	279.1	126.5	802.0	222.1	120.1	1,537.3	53.7	240.3	1,797.6	39.7