

# 租税負擔についての一考察

佐々木重一

## I 租税負擔研究の問題點

租税負擔に関しては、古來幾多の研究が行われてきたのであるが、租税負擔の性質が、一つには個人經濟的觀點よりして、強制課徴された財の主觀的効用が個々の經濟主體において異なる結果、負擔の強度及びその經濟的効果について劃一的に規定することが極めて困難であること、及び國民經濟的觀點よりして、時と所を異にするに従いそれぞれ異った社會經濟政策が要請される結果、負擔の強度及びその經濟的効果について異った意義が存し、またこれに對する價值判斷の基準が多様であること等の理由よりして、問題は究明されるというよりもむしろより一層紛糾しつつあるようにすら見える。

具體的に計測されるべき全ての問題がそうであるのと同様に、租税負擔の諸問題についての研究も、理論的というよりはむしろ統計的であり、かつまたその統計的測定は、常に「比較」によってのみ可能であり意義づけられている。租税負擔におけるこのような「比較」の基準についての問題は、課税の限界や租税負擔能力に關する學說において探究されてきているが、この問題は後述する統計的分析にとって不可缺の前提をなす故、以下に簡単に述べてみよう。

(1) 租税の範圍の限定 租税負擔の研究においてまず問題となるのは、租税の範圍を如何に限定するかということであろう。一般に租税負擔といわれる場合の租税の中には、租税論において租税と規定されるものは全て含まれるが、國家歳入の中には、租税的性質をもちながらも租税の名稱を缺いているものが多く存在する故、これらのいずれの部分までを租税負擔の研究における租税の範圍に含ませるかが問題となる<sup>1)</sup>。

このように、租税と同様の負擔を構成する租税的なる

ものを全て含ませ、「租税負擔」を廣義の「財政負擔」の意に解しえない理由はないが、その限界を基礎づける理論的根據に乏しいという理論上の理由と、負擔測定の統計技術における諸般の制約が、結論を決定する重要な契機となるという實際上の理由よりして、一般的に限定することは餘り意味がないであろう。わが國では租税の範圍は極く狹義に解され、國税は一般會計租税及び印紙収入と專賣益金の合計額と限定されるのが普通である<sup>2)</sup>。

(2) 課税の限界と租税負擔能力 課税の限界は、絶對的限界、すなわち、國家が國民に租税を課徴しうる最大限度と、相對的限界、すなわち、國家或いは社會という全體の見地よりして妥當と考えられる租税負擔の程度の二に解される。

課税の絶對的限界については、同一の所得を單純再生産しうる資本維持と最低限の生活を留保した限界であるのか、それとも單に生存を維持しうる限界を意味するのであるかという問題が生ずる。なる程、戰時等のごとく極端に窮迫した状態においては、後の意味におけるような限界にまで國民は一時的に耐えうるのではあるが、それはあくまでも一時的の現象であるから、正常な經濟事情における課税の絶對的限界は前者の意味に解すべきであろう。

絶對的限界をこのように解するならば、それは國民所得より最低生活費を控除した額として算定され、また相對的限界は、これよりさらに資本蓄積部分を控除した額、すなわち所得を擴大再生産しうる最低の限界であると規定されよう。

(3) 國家經費の生産性と擔税能力 擔税能力に關しては、國家經費の生産性が擔税能力に重大な影響を及ぼすという點に注意しなければならない。租税として課徴された財が、國家經費として何らかの生産活動に用いられ國民に再配分される場合と、直接消費に向けられる場合とでは、國民の擔税能力には大きな差異を生ずる。こ

1) このような廣義の租税に含まれるものとしては、專賣益金、手数料、寄附金、強制公債等の外、實質的に租税負擔と同様の負擔を國民にもたらすものとして、軍務その他のサービスの提供のごとき隠れた國家經費、或いは保護關稅等において顯著に認められる實效負擔や財政インフレ等も挙げられる。

2) もし財政支出の經濟的分析が計數的に可能であり、また財政負擔を構成する租税的なるものの國民經濟内における流通が測定されうるならば、租税負擔は最廣義に解すべきであると思われる。

のような傾向は、單に國家經費が直接生産活動に参加する場合に止らず、間接に生産的である場合、たとえば社會救濟費として高額所得者より低額所得者への所得の再配分をもたらし、これによって經濟的厚生が増進したような場合においても同様である。とくに、社會保障制度の發達した米英兩國の租稅負擔とわが國のそれとを比較するときは、このような點に注意しなければならない。ただこの點については、その統計的測定が實際には殆んど不可能であるということが、根本的な隘路になっている。

(4) 租稅の種類による負擔の差異 擔稅能力の限界は、以上に述べたような經濟的諸事情のみに限らず、國によりまた時によって變化する經濟的及び非經濟的諸事情に左右されるものであるが、さらに負擔すべき租稅の内容が、負擔の性質に重大な影響を及ぼすものであることに注意しなければならない。

今日世界各國とも、租稅中に占める所得稅の地位は極めて大きく、また所得稅の負擔が、他の消費稅や流通稅の負擔に比し、個々の經濟主體にとってより直接的であることに基つき、所得稅負擔の問題が租稅負擔の問題の中心をなすに止らず、その全てとして受取られているかのように見受けられる。しかしながら、間接消費稅がより多く國民一般の日用品に對して課稅されるような場合は、負擔が著しく均等化され、逆進的にすらなる可能性があり、租稅の綜合負擔としては、所得稅のみの負擔と著しく態様を異にするといった事例によってもわかるとおり、他の諸稅の負擔が如何にあるかを考慮に入れるべきである。

(5) 基準年次の問題 負擔の測定は比較によつてのみ可能であることは前述のとおりであるが、比較の基準として示された課稅の絶對的限界や相對的限界は、經濟諸統計の整備が確實に行われ、その精確度が十分に保證されない限りにおいては、あくまでも抽象的概念に止まる。「基準年次」は相對的擔稅能力に類似した概念として、また統計資料の缺陷を補正することを目的として定立された方法論上の概念である。

わが國においては、終戰後の經濟復興の目標として昭和 5-9 年の經濟水準が選ばれたことによって、普通には昭和 5-9 年、あるいは昭和 9-11 年が基準として、すなわち「戦前の經濟水準」として選ばれている。以下においては、この「戦前の經濟水準」を比較の一般的基準として用いようと思う。

## II 租稅負擔の測定

以上述べた問題點に留意しつつ、わが國における租

稅負擔の實態が如何にあるかを、先に本誌に掲載された諸教授の研究と關連して述べよう。

なお算定された個々の計數については、諸教授の研究におけるそれと多くの相違を見ているのであるが、その相違が些細な點についてまで説明を反覆することは、冗長となるのみならず無益であるから、ここでは重要と思われる差異や負擔測定の試算に關し、まず國民經濟全般について、次いで所得の構成と分布とを中心とした所得稅負擔について述べようと思う。

(1) 租稅負擔の總括的測定 互視的觀察に際してまず第一に考えられるのは、國民所得に對する租稅負擔率の如何であろう。もっとも今日の段階におけるわが國の國民所得統計は、理論的にも統計的にも多くの問題を包藏しており、その精確性については多大の疑問を抱かれているのであるが、一應この問題を捨象し、國民所得統計を正確なものとみなせば第 1 表のごとくなる。(第 1 表)

第 1 表 國民所得に對する租稅負擔率

	租稅總額	國 稅	地 方 稅
昭和 5-9 年平均	14.3%	9.3%	5.0%
" 9-11 "	13.8	9.1	4.7
" 15 年	18.4	15.5	2.9
" 19 年	29.8	28.0	1.8
" 21 年	10.9	9.9	1.0
" 22 年	18.6	16.8	1.8
" 23 年	24.2	20.7	3.5
" 24 年	28.2	22.8	5.4
" 25 年	25.7	19.2	6.5

(資料) 大藏省主稅局 稅制關係基本統計資料集 (昭和 25 年 p. 79)

この表より得られる歸結は次のごとくであろう。まず、各年を通じて昭和 19 年における租稅負擔が最高を示しているのは、國民所得自體が過小評價されていることに起因していると思われるが、長期にわたる戰爭經濟の持續は、國民一般により一層の租稅負擔、とくに國稅のそれを要求し、戰爭末期の昭和 19 年において一のピークを示したこと、終戰時の經濟的混亂によって租稅收入は一時急激に減少したこと、その後において終戰處理關係の財政支出が急激に増加し、さらに、長期にわたった戰爭と終戰後のインフレーション等により、極端に疲弊した國民生活を救濟するための社會政策費が膨脹したために租稅の増徴が行われ、昭和 24 年度において、最高の租稅負擔率を示したこと (昭和 24 年度において、實質的租稅とみとめられる寄附金が約 400 億圓と推定されていることをあわせて考慮すれば、同年の租稅負擔率はさ



らに極めて高いものであったと思われる)及び終戦以來上昇の一途を辿った租税負擔率は、シャープ勸告に基づく劃期的な税制改革の結果、昭和25年度においてはじめて軽減を見たのではあるが、戦前に比し現在の租税負擔率は未だ極めて高いこと等が知られる。

しかしながら、ここに注意しなければならないのは、國民所得に對するこのような租税負擔率は、負擔の強度あるいは感受度と比例するものではないということである。

前述のように租税負擔能力は、負擔すべき租税の種類によって異なるのみならず、その時その時の經濟的及び非經濟的諸事情によっても左右され、かつ財政支出が如何なる部面に如何にして還流していくかということによっても、重大な影響を受けるものである。形式的に算定された租税負擔率は、昭和19年と昭和21年との間に大きな差を示しているのであるが、昭和19年においては、租税負擔後(直接税)の生活が比較的に樂であったことと、昭和21年におけるそれが極めて苦しいものであったことを思いあわせるならば、このような関係は一層容易に首肯されるであろう。

10萬圓の所得がある場合、もしその生活費が僅かにその10%の1萬圓であるならば、彼は90%という高率の租税負擔率にもよく耐えうるであろう。しかしながら、その10萬圓の所得全部が僅かに彼の最低生活を維持せしめるだけのものであるならば、彼は僅かに1圓という零細な負擔にも耐ええないかもしれない。さらに政府のサービス供與が介入するときは、問題は一層複雑となるのである。昭和19年においては經濟統制は未だ強力に行われており、一般の消費生活における物價水準は公定價格水準で低く、比較的高率の負擔率もさ程の影響をもたらさなかつたと思われるのに比し、昭和21年には、經濟統制はみだれ、かつ急激な物價騰貴の擡頭と物資の絶對的不足により國民生活は極度の貧窮に呻吟していた時であったから、負擔の強度は逆の関係にあったといふべく、これによっても形式的數字により單純な結論を下すことが如何に危険であるかが明らかであろう。

租税負擔率のこのような變遷を具體的に示すものとして、租税の一人當り負擔額の推移を見れば次のとおりである。(第2表)

高橋教授は、このような租税負擔額の増加を物價變動と對比して、物價に對する租税の弾力性として示し、租税負擔の感受度をこれと關連して説明しておられるが、(『經濟研究』第1卷第2號113頁参照)これは租税の財政的機能を輕視した嫌いがありはしないであろうか。租税の社會的經濟的機能に主眼を置くならば、租税が國民

第2表 一人當り租税負擔額(單位圓)

	國税	地方税	租税總額	左の中專賣益金	一人當り國民所得
昭和5-9年平均	16	8	24	3	168
" 9-11 "	17	10	27	3	194
" 15 "	58	10	68	5	372
" 19 "	176	12	188	16	630
" 21 "	512	51	563	100	5,182
" 22 "	2,411	257	2,668	536	14,355
" 23 "	5,582	960	6,542	1,270	26,983
" 24 "	7,693	1,845	9,538	1,446	33,828
" 25 "	6,752	2,278	9,030	1,445	35,083

(資料) 大藏省主税局:「税制關係基本統計資料集」(昭和25年, p. 80)

經濟より消費可能な部分を收奪するという點において、租税と物價との間には極めて密接な關係があるといふのであろう。しかしながら、なる程近時においては、租税の立法に際しその社會的經濟的機能が多分に考慮されるようになってはいるが、租税が財政需要を充足するための手段であるという財政的機能はまず第一に擧げられねばならない。物價變動に逆行して財政需要が變動するような場合は隨時可能であり、事實、景氣政策やインフレ抑止政策等にその顯著な事例が認められるとおり、財政需要は物價と逆比的に變動することが屢である。従って、物價の下落は直ちにこれに對應する租税收入の減少をもたらすものではないから、物價と租税收入とを對比することは、租税が國家經費として、すなわち國家の消費を通じて國民經濟に還流するという點よりは意味があるであろうが、租税負擔の見地よりは誤解を招く恐れがあると思われる。もし強いて何ものかとの對比を求めらば、所得税の場合と同様に、負擔能力の根源である國民所得と對比することがより有意義ではないかと思われる<sup>3)</sup>。

3) もっとも高橋教授が、所得税收入と國民所得との關係について、『税率に累進制が加味されている限り、國民所得の變動よりも租税收入は急速に變動する』と述べておられるのは、『經濟研究』第1卷第2號115頁)戦後においては餘り妥當しないであろう。何故なれば、所得の階級別分布が平準化しつつ國民所得總額が増加する場合もあり、このような場合は、税率に累進性が加味されていても税收入は不變であることも可能であるからである。わが國の所得分布が戦時中より漸次平準化してきたことは、パレート常數の趨勢によっても明かであり、特に戦後においてこの傾向は強いから、國民所得の變動と租税收入の變動との對比によつて、租税收入の自動的伸縮性を單純に云々することは、誤解を招く恐れがあると思われる。

先に述べた租税負擔の増加は、如何なる税負擔の増加であるかという點を、國税についての直接税、間接税の區分の比較によってみよう。(第3表)

第3表 直接税間接税その他の區分調 (國税のみ)

	直接税	間接税	その他
昭和 5—9 年平均	31.3%	60.0%	8.7%
" 9—11 "	[34.7	57.1	8.2
" 15 年	63.9	30.5	5.6
" 19 年	65.1	30.7	4.2
" 21 年	57.0	38.1	4.9
" 22 年	52.4	43.5	4.2
" 23 年	49.8	42.8	7.4
" 24 年	55.7	36.9	7.4
" 25 年	54.5	44.0	1.5

(資料) 大藏省主税局 税制關係基本統計資料集 (昭和 25 年, p. 9)

租税體系は戦前においては間接税を中心としており、この中酒税及び専賣益金は税収總額の 35 %を占めていたのであるが、累次の税制改正によって次第に直接税中心の體系に移行し、とくに個人所得税の占める比率は、昭和 15 年以降において飛躍的に増加している。租税體系のこのような變化は、景氣變動により即して財政需要を充足しようという財政的原因と、租税負擔の公正をはかるためには、個々の經濟主體の經濟力に應じた、すなわち、より實質的平等に即した負擔の均衡を實現しなければならないという經濟的原因とに基づくものと考えられる。所得税負擔の増加は、納税人員の範圍の擴大による負擔の増加と、より高率の超過累進税率の採用による負擔の増加とにわけて考えられるが、所得税納税人員の増加が極めて著しいことよりして、租税體系の變化は、結局において、従前間接税の形態において、いわば「見えざる負擔」としてあったものが、所得税負擔として顯在化したことを意味するであろう。

租税の種類による負擔の差異については、先に I の (4) で述べたが、第3表に示された經驗値と関連してさらに一言しよう。1925 年の英國における個人所得階級別の間接税負擔率は、最低所得階級において極めて高く、所得階級の上昇につれて遞減し、高所得階級において極めて微細となり、著しい逆進的傾向を示している。わが國においては、統計資料の關係上このような事例を知りえないのであるが、消費支出金額の大小にかかわらず、間接税負擔額の絶対額が比較的一定であることが、このような結果を招來するものと考えられるから、日用品についての間接消費税が大きな比重を占める現在のわ

が國においては、このような逆進的傾向はきわめて顯著であると思われる。

國税のみについていえば、戦前において所得税を負擔した世帯は、約50萬—70萬戸程度で、總戸数の約5%にすぎず、その他の約95%にあたる世帯は、間接消費税のみを負擔するにすぎなかった。當時の租税體系は間接消費税を中心としたものであり、かつそのうち、酒、煙草等の日常嗜好品に対する消費税が大きなウェイトを占めていたとはいえ、絶対額が相對的に小であったから、間接消費税負擔の逆進的傾向は、それほど激しいものではなかったと思われる。しかしながら、今日の間接消費税の負擔額は著しく増加し、その戦前に對する増加率は生計費の増加率を凌駕しているから、負擔の逆進的傾向は一層強くなっていると思われる。たとえば、昭和 5—9 年と昭和 25 年とを比較すれば、一世帯當りの生計費は約 150 倍に増加しているのに對し、間接消費税負擔總額は約 400 倍、その一世帯當り負擔額は約 320 倍となっており、生計費中に占める間接消費税のウェイトは約 2 倍となっている。ただし現在においては、所得税負擔が一般化しておること、および、物價調整や厚生増進のための社會政策的経費が多く支出されていることにより、間接消費税負擔の逆進的傾向は、相當に減殺されているといえる。このような關係を綜合的に見た計算は、具體的になしえないが、間接消費税負擔の逆進的傾向がより強くなつてきていることは、上の説明によつても明らかであろう。この點に關連した問題としては、現在の地方税負擔は累進性を缺いており、低所得者の負擔率が相對的に高いこと、及び、所得税負擔が極端に一般化されている結果、税負擔が最低生活に喰いこむことも可能であることが考慮されなければならない。このような租税負擔の分析を可能ならしめる統計資料の整備は早急に望まれる。

租税負擔が直接税中心でなされるかそれとも間接税中心でなされるかは、個々の經濟主體の消費は對して異なる影響を及ぼすであろう。負擔が直接税中心の場合は、個人消費はその總額において規制されることとなり、個々の消費の選擇には間接的に影響が及ぶのであるが、もし間接税中心の負擔がなされるならば、租税負擔は物價水準の背後に隠れてしまうから、個々の經濟主體は所得の消費への配分について個々に規制されることになり、個々の財の消費を抑制するという性質が強くなるであろう。このような負擔の經濟的差異に限らず負擔の心理的感受度においても、兩者には著しい差異があり、この點に、租税體系を如何に樹立すべきかという政策上の問題とも關連して、考究すべき多くの問題が残されているように思われる。



先に抽象的概念として示した課税の限界に関する計数的資料は殆どなく、政府用役の歸趨をも含めた場合の經濟バランスは全然無いのであるが、昭和 24 年(曆年)

の租税負擔の實態について、このほど大藏省主税局が行ったサンプル調査の結果表に基づき、勤勞者の家計收支を試算すれば次表のとおりとなる。(第 4 表)

第 4 表 勤勞所得のバランス(昭和 24 年)(單位 百萬圓)

所得階級	世帯數	所得			公租公課	可處分所得	家計消費	資産		
		勤勞所得	その他所得	計				預貯金	その他	計
10萬圓以下	2,206千戸	241,425	12,501	253,926	30,714	223,212	246,589	(-) 3,924	(-) 19,453	(-) 23,377
10萬圓超	3,191	448,115	11,928	460,043	65,954	394,089	409,756	(-) 6,962	(-) 8,705	(-) 15,667
15 "	1,353	251,716	6,127	257,843	46,234	211,609	216,274	(-) 889	(-) 3,776	(-) 4,665
20 "	821	214,334	3,029	217,363	47,486	169,877	163,291	3,792	2,794	6,586
30 "	250	99,788	1,480	101,268	31,104	70,164	72,690	339	(-) 2,865	(-) 2,526
計	7,821	1,255,378	35,065	1,290,443	221,492	1,068,951	1,108,600	(-) 7,644	(-) 32,005	(-) 39,649

ここにいう所得階級区分は、勤勞世帯における世帯主の勤め先からの所得を基準としたもので、世帯主の總所得あるいは世帯の總所得によるものではなく、「公租公課」は國稅地方稅を通じた直接稅(寄附金等の公課負擔金を含む)のみであり、また政府用役は全然評價されておらない。この表によって、現在の租税の一部(18%に當る金額)は殆ど全ての階級にわたるマイナスの貯蓄により負擔されていることが判明するのであるが、昭和 24 年中における預貯金の増加の實情や、「資産」の「その他」の項目においてマイナスとして掲上された金額は、資産の賣買差額や負債の純増を示すもので、國民經濟全體としては原則としてゼロになるべきものであること等を考慮するときは、この點について多大の疑念が抱かれる。

べた最低生活よりはるその範圍が極めて廣い。従って所得から家計消費を控除した残額は、擔税能力を示すものとはいいがたいとともに、租税負擔がマイナスの貯蓄によって一部をまかなわれているという事實のみに着眼し、現在の負擔は負擔能力の限界を超えていると論斷することもできない。公租公課の評價がこの表において過大であることを考えるならば、低額所得者を除き、租税負擔はそれ程までにマイナスの貯蓄によってまかなわれていないのではあるまいか。

すなわち所得は一世帯當り年 165,000 圓、月 13,750 圓で、勤勞者世帯收入調査(F・I・S)のそれと概ね一致し、また家計消費は、一世帯當り年 134,000 圓、月 11,000 圓で消費者價格調査(C・P・S)と大差を見ないのであるが、昭和 24 曆年中の源泉所得稅の收入額は 1,381 億圓(このうち勤勞所得分の稅額は 1,350 億圓程度と推定される)であり、勤勞者の負擔した住民稅、地租家屋稅(地租家屋稅については持地持家のものの負擔額のみで、地代家賃を構成する分は含まない)は約 120 億圓と推定されるから、たとい寄附金を含めても、2,215 億圓の公租公課は不當に過大となっていると思われる。もっとも、F・I・S 及び C・P・S の調査對象は都市にのみ限られており、町村をも含めた全國平均よりは相當水準が高いという批難はこの調査にも直ちに該當するのであるが、公租公課の過大は若干目立ちすぎるように思われる。

(2) 所得の構成と租税負擔 所得の種類別構成と租税負擔との關係は從來餘り注目されておらず、またその資料も乏しいのであるが、所得の種類を勤勞所得、個人業主所得、資産所得に大別して比較しよう。(第 5 表参照)

第 5 表 所得種類別の所得稅負擔(個人所得稅總額)  
(1) 昭和 5—9 年平均(第 2 種所得稅中個人分を含む)

	所得		所得稅	負擔率
	金額	%		
勤勞所得	千圓 619,056	26.1	千圓 17,078	% 2.8
個人業主所得	683,048	28.8	25,880	3.8
資産所得	1,042,955	44.0	59,841	5.7
總額	2,371,645	100.0	103,673	4.4

(2) 昭和 23 年(源泉分及び申告分合計)

	所得		所得稅	負擔率
	金額	%		
勤勞所得	百萬圓 729,074	54.2	百萬圓 83,556	11.5%
個人業主所得	605,909	45.0	150,387	24.8
資産所得	8,091	0.6	2,137	26.4
總額	1,345,936	100.0	236,790	17.6

このようなバランスより、直ちに現在の租税負擔の程度を課税の限界と結びつけて斷定することは、忽忽の誹りを免れえないだろう。第 4 表に示した家計消費は、標準生計費の意味であるから、先に I の (2) において述

昭和 5—9 年當時の利子所得については、第二種所得税中の個人分を推計加算し、昭和 23 年分については、源泉課税を受ける利子配當所得中の法人分を推計控除し、源泉分と申告分の合計に當つては、所得及び税額の二重計算を避けて算定した。戦前における資産所得重課の傾向は、累進税率と所得の種類別階級別の構成の結果であるが、今日においても、配當所得の特別控除が認められているにもかかわらず、資産所得の税負擔率は最も重くなっていることが知られる。課税所得中に占める資産所得

の比率は、戦時中配當制限等によって徐々に減少し、さらに終戦後の急激な物價騰貴にかかわらず、その絶対額が比較的一定であることにより、1%以下と激減している。もっとも最近の配當復活によって、昭和 24 年度には昭和 23 年度に比し、2 倍以上に増加してはいるが、總體に占める比率は依然として低い。

所得税種類別の負擔について、さらに國民所得との比較をみよう。(第 6 表参照)

第 6 表 國民所得と所得税課税との關係 (昭和 25 年度)

單位 { 人員 千人  
所得 億圓

	國民所得 (A)	非課税及び免稅所得	失格者の所得	可課税所得 (B)	納税者の所得 (C)	C/A	C/B	差引額 B-C	
勤勞所得 { 人員	12,573		2,601	9,972	9,972	%	%		
所得	13,690	100	1,498	12,092	10,682	78.0	88.3	1,410	
個人業主所得 {	農業 { 人員	5,909		3,168	2,741	2,741			
	所得	6,020	131	2,313	3,576	2,847	47.3	79.6	729
	營業 { 人員	3,603		1,434	2,169	2,169			
	所得	6,810	358	875	5,577	4,748	69.7	85.1	829
その他 { 人員	713		243	470	470				
の事業 { 所得	1,120	40	148	932	720	64.3	77.3	212	
小計 { 人員	10,225		4,845	5,380	5,380				
所得	13,950	529	3,336	10,085	8,315	59.6	82.4	1,770	
合計 (所得)	27,640	629	4,834	22,177	18,997	68.0	85.7	3,180	

(資料) 國民所得は經本推計、課税所得は、大藏省主税局「昭和 25 年度租税及び印紙收入豫算の説明」による。

もともと國民所得の所得と所得税法上の所得とは相當大きな差異を有しており、この調整が極めて困難であることや、所得税の課税が源泉分と申告分の二本建になつており、その合計は單純にできず、所得種類別の總所得と税額とを算定することが極めて困難であること等の理由によって、このような比較のもつ意味は相當に制限される<sup>4)</sup>。

「非課税及び免稅所得」は、所得税法の規定によるもの、「失格者の所得」とは、基礎控除、扶養控除の結果、納税額のなくなったものの分であり、「可課税所得」は、

國民所得より「非課税及び免稅所得」と「失格者の所得」とを控除した額、すなわち、國民所得より計算して課税をなしうべき所得の意味である。

國民所得中所得税の課税を受けた範圍は、C/A として示され、「可課税所得」に對する「納税者の所得」の比率、すなわち C/B が、所得捕捉の狀況を示すもので、差引額が課税洩れを示すものである。

これによれば、勤勞所得が最も廣範圍に課税を受け、所得の課税洩れも最小であること、農業所得者は控除の改正によって大巾に負擔を軽減され、課税を受ける範圍は最小であること等が明らかであるが、所得の捕捉狀況については、農業所得者と營業所得者の間に若干の問題があろう。思うに農業所得については、農家の範圍が國民所得と所得税課税とでは著しく異り、國民所得における範圍は廣きに失して相當の過大評價をもたらしめていること、及び課税上の所得の計算は收穫時發生主義によるのに對して、國民所得算定の基礎となった農林省資料においては、現金主義を原則としているという相違や、營業所得算定の基礎資料における問題等が累積した結果、このような比率の差異が生じたものと思われるが、兩者

4) 國民所得の精確度については、屢々シャープ勸告の「昭和 24 年の國民所得は、恐らく最低 3 兆圓、實際はこれをかなり——數千億ないしは 1 兆圓以上——上廻るのであろう。」(シャープ使節團、日本税制報告書、卷 1, 6 頁) という言葉が引用され、都留教授も、負擔の公正の問題に關連してこれを引用しておられる。しかしながら、これは經濟事情の國際的差異を短時日の間に明確に認識することが困難であることや、視察した地方や階級が部分的であったこと等の理由により、シャープ博士が過大に評價しすぎたものと思われる。とくに個人企業や勤勞者については、經濟の實情よりこの感が深い。



の関係はむしろ逆ではないかと思われる。

昭和 22 年度以降における國民所得と所得税課税とのこのような関係及びその所得税負擔率は、第 7 表及び第 8 表のとおりである。

第 7 表 可課税所得に対する所得税課税所得の比率(%)

	昭和22年	昭和23年	昭和24年	昭和25年
I 勤 勞 所 得	69.2	77.3	88.8	88.3
II 個人業主所得	49.1	64.3	67.0	82.4
農 業	68.6	68.5	62.2	79.6
營 業	37.6	60.6	72.0	85.1
その他事業	58.6	68.6	65.8	77.3
III 合 計	57.4	70.8	78.6	85.7

第 8 表 國民所得種類別の所得税負擔率 (%)

	昭和22年	昭和23年	昭和24年	昭和25年
I 勤 勞 所 得	(6.9) 6.9	(7.6) 7.6	(10.3) 9.6	(6.8) 7.0
II 個人業主所得	(14.5) 6.8	(14.4) 9.6	(13.1) 9.1	(9.7) 9.6
農 業	(15.1) 7.8	(8.9) 6.2	(8.2) 7.1	(3.1) 3.7
營 業	(14.3) 6.3	(18.2) 12.2	(17.7) 11.0	(17.8) 15.2
その他事業	(13.1) 5.5	(19.1) 11.8	(14.2) 9.6	(8.2) 7.5
III 合 計	(11.5) 6.8	(11.1) 8.6	(11.7) 9.4	(8.4) 8.3

(註) カッコ内は課税額の負擔率で本書は徴収額による負擔率である。

終戦後の經濟的混亂は國民の納税思想を悪化せしめ、脱税の傾向を一般化せしめ、また、急激な物價騰貴による貨幣價值の下落を納税に利用しようという態度は、戦前に比してはるかに重い税負擔と相俟って、滞納増加の傾向を促したのである。このような風潮が一たび培われたときは容易に拂底しうるものではなく、ますます慢性的に根強くなってゆくのが常であるが、現にインフレの収束により、經濟の安定が一應達成された最近においても、租税の滞納、とくに申告所得税のそれは増加の傾向を示し、また税制改正による負擔の軽減があるにもかかわらず、申告状況は極めて悪く、課税回避の傾向が強い。税務官廳の努力の成果は第 7 表に見られるとおり、所得の捕捉状況の年々の向上となって現われてはいるが、課税洩れはなお相當多額に上るものと思われるから、この点について都留教授のいわれるように、より一層適用上の公正を圖り、負擔の眞の公正を早急に實現しなければならないと思われる<sup>5)</sup>。

5) 昭和 24 年度の税負擔と第一次シャープ勧告による負擔の見込を比較した第 9 表 (『經濟研究』第 I 卷第 2 號, 124 頁, 第 9 表「業種別租税負擔の推計」) については、次の點が注意されなければならない。

所得階層として掲げられた金額は、勤勞所得者の場合

最後に、所得階級別の所得税負擔について一言しよう。申告分のみについて算定しえられた結果は第 9 表のとおりであり、パレート線もジブラ線も、高橋教授のいわれるような傾向 (『經濟研究』第 1 卷第 2 號, 121 頁参照) を示さない<sup>6)</sup>。

は勤勞收入總額であるが、農業者及び營業者については、普通に所得といわれるもののほか、所得の計算上必要經費として控除されるべき「事業の用に供する土地家屋に係る地租家屋税」及び事業税を含んでおり、両者は概念的に一致しておらない。しかうして、税負擔額の中には、所得税のほか、住民税、地租家屋税、事業税 (特別所得税を含む) を含んでいるから、農業者及び營業者は勤勞者に比して負擔率が不當に重く算定されており、かつ地租家屋税の算定のために、土地家屋の所有形態について標準的と思われるモードを想定しているから、階層別の税負擔率を對比すれば、多少のアンバランスが生ずるわけである。

なお總體的に、所得種類別の所得税負擔率を見れば、第 8 表に見られるとおり、税法上の負擔率は (課税額による負擔率) 所得種類別に相當の開きがあるが、實際の納税額による負擔は、あまり開きがないことが知られる。

このような比較を、所得税負擔のみについて行い結論を導くことは、はなはだ危険かもしれない。しかしながら、住民税、地租家屋税、事業税等の地方税の負擔を考慮しても、營業者に残された「消費可能な部分」の一人當りの絶対額は、勤勞者のそれに比してなお相當に高いのである。兩者の間における生計費の差は些細なものと思われるから、租税負擔能力の點に關しては、營業者は相對的に能力があるといいうべく、この點を考慮するならば、現實のこのような負擔は、甚しく公正を缺いたものといえよう。

6) 所得の分布に關する都留教授の見解について、簡単に私見を述べよう。

シャープ勧告の基礎となった所得の分布表は、昭和 23 年度の課税実績によるものである。この場合において、名目價值の變動や生産の増加等による所得の増加、及び所得分布の構造の變動の見透しは、全然加味されておらない。所得の變動の統計的測定については、根本的疑問が抱かれることは暫く措くとしても、所得の捕捉状況という課税技術上の問題を解決しないかぎり、所得分布の構造の見透しについて明確な根據を得ることはできない。しかも、税務官廳の所得の捕捉状況については、過去における脱税の事實は計數的に明確になしうるが、もし現在時なれば、税務官廳の調査し得た所得は全て課税され、そのうち何%が従前の課税洩れに該當するものであるかを明かになしえないということがいわれるとともに、現實の調査洩れについては、それが判明すれば當然課税されているはずであるから、皆目不明ということになる。したがってこのような要因を基礎として見透しを樹てることは、單に計數的に不可能であるのみならず、將來の國家歳入に不測の莫大な赤字をもたらすという危険をおかさねばならず、適當ではないと思われる。

なおそこに算定されている給與所得者の階級別分布について一言しよう。(『經濟研究』第 1 卷第 2 號, 134 頁

第9表 所得税課税前後の所得分布 (昭和 23, 24 年度申告分)

所得階級	昭和 23 年度				昭和 24 年度			
	課税前	%	課税後	%	課税前	%	課税後	%
50 千圓以下	2,219,176人	29.99%	2,721,118人	36.77%	1,215,151人	15.49%	1,909,851人	24.35%
50 千圓超	3,185,337	43.05	3,471,840	46.92	3,080,006	39.27	3,313,183	42.24
100 "	1,135,472	15.34	878,848	11.88	1,709,599	21.80	1,715,928	21.88
150 "	421,402	5.69	201,388	2.72	848,050	10.80	647,897	8.25
200 "	172,804	2.34	74,396	1.01	480,892	6.13	144,295	1.84
250 "	102,800	1.39	18,795	0.25	221,690	2.83	57,893	0.74
300 "	115,892	1.57	28,222	0.38	211,713	2.70	48,087	0.61
500 "	25,843	0.35	3,684	0.05	46,461	0.59	4,744	0.06
700 "	21,061	0.28	1,496	0.02	30,394	0.39	2,077	0.03
計	7,399,787	100.00	7,399,787	100.00	7,843,956	100.00	7,843,956	100.00

しかしながら、此の表(第9表)にも明かなように、現在の所得税負擔は、低い諸控除額と高度の累進税率の結果著しく重いものとなっており、全般的に現在の負擔、とくに地方税をも含めた総合負擔をもってしては、擴大

参照) 算定の基礎となった労働省資料は、改正前の毎月勤労統計と同一の集計方法によったもので、一人當り給與が高い大企業の被備者に、不當に大きなウェイトが置かれている。このことは、毎月勤労統計の改正前後における一人當り給與を比較すれば明らかであるが、このほか失業保険統計等によっても明らかなように、使用人30人未滿の事業所の被備者賃金は、30人以上の事業所のそれに比してさらに低く、これらのものや公務員の給與の大部分は、前記の労働省資料には全然反映されていないこと、及び、個人事業主の被備者については、現物給與等の關係よりして所得の正確な計算が困難であり、かつこれらのものの分布を示す資料がないこと等の理由により、都留教授の算定された資料は、勤勞者全體の分布を示す資料としては直ちに妥當するものではない。

なお勤勞所得者数は約1,200萬人であるが、このうち税法の規定により源泉課税を受けない人員も相當に多いこと、及び3,600萬人の稼働者の中には、自家労働従事者が約1,200萬人あり、これらのものの勞務は個人業主の所得を形成するのみで、彼等自身の所得を形成せず、強いて個人業主と自家労働従事者とにその所得を分離するならば、一人當り所得は勤勞所得者に比して、むしろ少くなるであろうということを附記しよう。

再生産に必要な資本蓄積は著しく困難となっている。昭和25年度の税制改正後においても、このような負擔の傾向は充分には是正されておらず、とくに中産階級と目される20萬ないし30萬圓の所得階級においては、改正による負擔の軽減率が最も少く、實效税率の増加率は最も大きいから、わが國の經濟復興が量の復興より質の復興へと轉換しつつある現状に鑑み、これらの點につき、基礎控除、扶養控除のより一層の引き上げと、税率の改正とが望ましいと思われる。しかしながら、このような負擔のより望ましい状態は、稅務行政の運営が圓滑に行われ、實際の負擔の均衡が得られて後はじめて可能となるものであるから、この點につき、納税に對する國民のより一層の協力が望まれるのではなからうか。

附記 本稿に用いた計數は、國税については昭和24年度まで決算額、昭和25年度は當初豫算額により、また昭和24年度の所得分布は暫定集計によった。その後、昭和25年度については補正豫算が實施され、所得分布の確定數字も判明し、若干の異動があつたが、個々の數字の變化も傾向としてみれば殆ど變りはないため、一應修正しないまま用いた。

(大藏省主税局調査課勤務)